

企业集团所得税不同缴纳方式下 未实现损益的涉税处理

云南曲靖师范学院 唐秀球 云南民族大学管理学院 刘丽花

【摘要】 企业集团所得税有分别申报缴纳和合并申报缴纳两种方式。本文在现行会计处理的基础上,针对不同纳税方式下未实现损益的涉税处理进行了详细的阐述。

【关键词】 未实现损益 缴纳基础 所得税费用 未实现利润 未实现亏损

根据我国现行税法的规定,企业集团所得税有分别申报缴纳和合并申报缴纳两种方式。虽然已有不少学者对企业集团所得税问题进行了研究,但其重点都是研究分别申报缴纳方式下编制合并财务报表时企业集团所得税问题。为此,本文将针对不同纳税方式下未实现损益的涉税处理问题进行深入的探讨。

一、所得税缴纳基础的比较

在合并申报缴纳方式下,企业集团缴纳所得税不受企业集团各成员企业均为独立法律主体这一事实的限制,在各成员企业个别会计报表的基础上汇总和抵销内部交易后,把整个企业集团作为一个独立的纳税主体,进行所得税的申报和缴纳。内部交易产生的未实现损益在其发生的会计分期不计入企业集团纳税基础,而是在其转变为已实现损益的会计分期计入企业集团纳税基础。在分别申报缴纳方式下,企业集团编制合并财务报表只是为了反映其整体财务状况和经营成果,企业集团中每个成员企业均为独立的纳税主体并单独进行所得税的申报和缴纳,因此内部交易产生的未实现损益在其发生的会计分期计入销售方纳税基础,也就是在其发生的会计分期计入企业集团纳税基础。

由于未实现损益在不同纳税方式下其所得税的缴纳存在差异,因此它不同纳税方式下对企业集团所得税缴纳基础的影响是不尽相同的,现举例分析。

例1:某企业集团2001年母公司利润为100万元,除此之外母子公司的利润都为零,2001年母公司销售存货给子公司产生的利润为100万元,子公司于2002和2003年每年各出售该存货的50%给企业集团以外的企业,未实现利润是引起不同纳税方式下企业集团纳税基础产生差异的惟一因素。

未实现利润在不同纳税方式下对企业集团所得税缴纳基础的影响见表1。

由表1可以得出:①在产生未实现利润的会计分期,未实现利润使企业集团合并申报缴纳方式的纳税基础比分别申报缴纳方式的少,其值等于未实现利润的发生额。②在未实现利润转变为已实现利润的会计分期,未实现利润使企业集团合并申报缴纳方式的纳税基础比分别申报缴纳方式的多,其值

等于当期未实现利润转变为已实现利润的数额。③当未实现利润未全部转变为已实现利润时,未实现利润使企业集团合并申报缴纳方式的累计纳税基础比分别申报缴纳方式的少,其值等于尚未转变为已实现利润的未实现利润数额;当未实现利润全部变为已实现利润时,未实现利润不会导致不同纳税方式下企业集团累计纳税基础产生差异。

表1

单位:万元

项目 年度	母公司 利润	子公司 利润	未实 现利 润	已实 现利 润	合并缴 纳之 税基	分别缴 纳之 税基	不同纳税 方式 税基 之差	累计 税基 之差
2001	100	0	100	0	0	100	-100	-100
2002	0	0	0	50	50	0	50	-50
2003	0	0	0	50	50	0	50	0

例2:某企业集团母公司2001~2003年利润为零,子公司2001年利润为零,2002年与2003年利润都为50万元,2001年母公司销售存货给子公司产生的亏损为100万元,子公司于2002和2003年每年各出售该存货的50%给企业集团以外的企业,未实现亏损是引起不同纳税方式下企业集团纳税基础产生差异的惟一因素。

未实现亏损在不同纳税方式下对企业集团所得税缴纳基础的影响见表2。

表2

单位:万元

项目 年度	母公司 利润	子公司 利润	未实 现亏 损	已实 现亏 损	合并缴 纳之 税基	分别缴 纳之 税基	不同纳税 方式 税基 之差	累计 税基 之差
2001	0	0	-100	0	100	0	100	100
2002	0	50	0	-50	0	50	-50	50
2003	0	50	0	-50	0	50	-50	0

由表2可以得出:①在产生未实现亏损的会计分期,未实现亏损使企业集团合并申报缴纳方式的纳税基础比分别申报缴纳方式的多,其值等于未实现亏损的发生额。②在未实现亏损转变为已实现亏损的会计分期,未实现亏损使企业集团合并申报缴纳方式的纳税基础比分别申报缴纳方式的少,其值等于当期未实现亏损转变为已实现亏损的数额。③在未实现亏

损还没有全部转变为已实现亏损的会计分期,未实现亏损使企业集团合并申报缴纳方式的累计纳税基础比分别申报缴纳方式的多,其值等于尚未转变为已实现亏损的未实现亏损数额;当未实现亏损全部转变为已实现亏损时,未实现亏损不会导致不同纳税方式下企业集团累计纳税基础产生差异。

二、所得税费用的比较

新会计准则要求上市公司从2007年1月1日起采用资产负债表债务法核算所得税。企业集团,作为我国企业的领航力量,更应该使用资产负债表债务法核算所得税。合并申报缴纳方式是把整个企业集团作为一个纳税主体进行所得税申报和缴纳,申报时抵销内部交易,未实现损益对企业集团所得税费用不产生影响。在分别申报缴纳方式下,企业集团中各成员企业分别缴纳所得税,但为了反映其整体财务状况和经营成果,在个别会计报表的基础上进行合并财务报表的编制和所得税的处理,资产负债表债务法下未实现损益的发生及其转变为已实现损益从两个方面影响企业集团所得税费用:①未实现损益的发生通过影响企业集团的纳税基础而影响其所得税费用。②未实现损益属于暂时性差异,其发生和转变为已实现损益都要对企业集团所得税费用进行调整。从上述情况来看,未实现损益在不同纳税方式下对企业集团所得税费用有不同的影响,下面继续沿用例1和例2来分析在不同纳税方式下未实现损益对企业集团所得税费用影响的异同。

在例1中,未实现利润在不同纳税方式下对企业集团所得税费用的影响见表3。

表3 单位:万元

项 目	年 度				
	2001	2002	2003	累计	
母公司利润	100	0	0	100	
子公司利润	0	50	50	100	
合并缴纳之所得税费用	0	12.5	12.5	25	
分别缴纳之所得税费用	应交所得税引起的所得税费用	25	12.5	12.5	50
	纳税调整引起的所得税费用	-25	0	0	-25
	合 计	0	12.5	12.5	25
不同纳税方式所得税费用之差	0	0	0	0	
不同纳税方式累计所得税费用之差	0	0	0	0	

在例2中,未实现亏损在不同纳税方式下对企业集团所得税费用的影响见表4。

表4 单位:万元

项 目	年 度				
	2001	2002	2003	累计	
母公司利润	0	0	0	0	
子公司利润	0	50	50	100	
合并缴纳之所得税费用	25	0	0	25	
分别缴纳之所得税费用	应交所得税引起的所得税费用	0	12.5	12.5	25
	纳税调整引起的所得税费用	25	-12.5	-12.5	0
	合 计	25	0	0	25
不同纳税方式所得税费用之差	0	0	0	0	
不同纳税方式累计所得税费用之差	0	0	0	0	

由表3可以得出:未实现利润的发生及其转变为已实现利润不会导致不同纳税方式下企业集团年所得税费用和累计所得税费用产生差异。

由表4可以得出:未实现亏损的发生及其转变为已实现亏损不会导致不同纳税方式下企业集团年所得税费用和累计所得税费用产生差异。

三、所得税缴纳时间的比较

在合并申报缴纳方式下,未实现利润是在其转变为已实现利润的会计分期由企业集团统一缴纳所得税。在分别申报缴纳方式下,未实现利润是在其产生的会计分期由企业集团中销售企业缴纳所得税。因此,未实现利润会引起企业集团在合并申报缴纳方式下比在分别申报缴纳方式下前期所得税缴纳的少。

在合并申报缴纳方式下,未实现亏损是在其实现的会计分期减少企业集团缴纳的所得税。在分别申报缴纳方式下,未实现亏损是在其产生的会计分期减少企业集团中销售企业缴纳的所得税。因此,未实现亏损会引起企业集团在合并申报缴纳方式下比在分别申报缴纳方式下前期所得税缴纳的多。

四、小结

在企业集团的不同所得税缴纳方式下,由于未实现损益在所得税缴纳及会计处理上的不一致,使其在企业集团所得税缴纳基础、所得税费用和缴纳时间上不尽相同,现将其异同概括如下:

1. 未实现损益的发生及其转变为已实现损益使不同纳税方式下企业集团年纳税基础产生差异;在未实现亏损还没有全部转变为已实现亏损的会计分期,未实现损益使不同纳税方式下企业集团累计纳税基础产生差异;当未实现损益全部转变为已实现损益时,未实现损益不会导致不同纳税方式下企业集团累计纳税基础产生差异。

2. 在资产负债表债务法下,未实现损益的发生及其转变为已实现损益不会导致不同纳税方式下企业集团年所得税费用和累计所得税费用产生差异。

3. 在产生未实现利润的情况下,合并申报缴纳方式有前期少缴纳所得税的好处;在产生未实现亏损的情况下,情形刚好相反。

主要参考文献

1. 王竹泉. 合并会计报表的所得税会计处理. 会计研究, 1997; 12
2. 阎达五. 高级财务会计(第三版). 北京: 中国人民大学出版社, 2002; 9
3. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解2006. 北京: 人民出版社, 2007
4. 中国注册会计师协会. 2007年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
5. 企业会计准则重点难点解析编写组. 新企业会计准则重点难点解析. 北京: 企业管理出版社, 2006