

企业所得税平均实际税率 与适用税率的差异分析

广东肇庆学院 邓孙棠

【摘要】 本文根据资产负债表债务法进行所得税会计核算的要求,分析了企业所得税平均实际税率等于和偏离适用税率的情况。

【关键词】 企业所得税 平均实际税率 适用税率

财政部2006年2月颁布的《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称“所得税会计准则”),要求企业应采用资产负债表债务法进行所得税会计核算,并要求企业在会计报表附注中说明所得税费用与税前会计利润之间的关系。这就向我们提出了一个如何说明所得税费用与税前会计利润之间关系的问题。根据国际会计准则理事会有关规定,这可在所得税费用与税前会计利润乘以适用税率的乘积之间进行数字调节,也可在企业所得税平均实际税率与适用税率之间进行数字调节。

企业所得税平均实际税率等于企业在当期确认的所得税费用除以当期税前会计利润。该指标衡量企业实际的所得税税负。企业适用税率是国家税法规定的税率,它衡量的是企业名义上的所得税税负。明确企业所得税平均实际税率与适用税率在什么情况下相等、在什么情况下发生偏离以及发生怎样的偏离等问题,是采用在企业所得税平均实际税率与适用税率之间进行数字调节的形式来说明所得税费用(收益)和税前会计利润之间关系的前提,同时也可解释企业的实际所得税税负提供一个分析框架。

一、企业所得税平均实际税率等于适用税率的情况

1.如果企业当期不存在纳税调整事项,那么企业的应纳税所得额等于税前会计利润,应交所得税等于所得税费用,企业所得税的平均实际税率等于适用税率。

2.在资产负债表债务法下,如果当期期末存在暂时性差异或当期存在可抵扣亏损,且将其未来纳税影响确认为递延所得税负债或递延所得税资产,那么在无其他纳税调整事项的情况下,无论该暂时性差异是时间性差异的暂时性差异,还是非时间性差异的暂时性差异,或可抵扣亏损,也无论是将所确认的递延所得税负债或递延所得税资产计入当期的所得税费用,还是直接计入当期所有者权益中的资本公积,企业所得税的平均实际税率均等于适用税率。由于这种情况比较复杂,特举例予以说明。

例1:设A企业在2003年年末不存在暂时性差异,2004年的税前会计利润为90 000元。A企业一项原值为200 000元预计无残值的固定资产从2004年开始计提折旧,根据会计制度规定,该固定资产按2年直线法计提折旧,2004年的会计折旧为100 000元,税法上按4年直线法计提折旧,2004

年的税法折旧为50 000元,可见2004年年末该固定资产的账面价值为100 000元,计税基础为150 000元,从而存在时间性差异50 000元。

设A企业适用的所得税税率为33%,在2004年年末预期未来有足够的应纳税所得额可用于抵扣,无其他纳税调整差异。那么,A企业2004年的应纳税所得额=2004年税前会计利润+因2004年会计折旧大于税法折旧所引起的会计利润小于应税利润的差异=90 000+(100 000-50 000)=140 000(元),应交所得税=140 000×33%=46 200(元)。因为2004年年末递延所得税资产的余额为16 500元(50 000×33%),2004年确认的递延所得税资产发生额为16 500元(16 500-0),据此可计算出A企业2004年的所得税费用为29 700元(46 200-16 500)。由此也可计算出A企业2004年所得税平均实际税率=29 700÷90 000×100%=33%。

在这里,由于A企业当期应纳税所得额比税前会计利润多出50 000元,因而A企业当期应交所得税费用也相应地增加16 500元(50 000×33%),这时A企业所得税平均实际税率为33%(29 700÷90 000×100%)等于适用税率,即:(29 700+16 500)÷(90 000+50 000)×100%=46 200÷140 000×100%=33%。

其实,对与时间性差异的暂时性差异(可抵扣)相应的递延所得税的资产进行确认,只不过意味着企业所得税缴纳期间的提前,也即意味着企业未来可少交所得税(年末可抵扣的暂时性差异将使未来期间应纳税所得额小于税前会计利润)。但对整个纳税调整期间来说,企业缴纳的所得税既没有增加也没有减少,因而该递延所得税资产的确认并不会导致企业所得税平均实际税率偏离适用税率。同理,将可抵扣亏损的未来所得税影响确认为递延所得税资产,也不会导致企业所得税平均实际税率偏离适用税率。至于对与(应纳税)时间性差异的暂时性差异相应的递延所得税负债进行确认,也只不过意味着企业所得税缴纳期间的延后,也即意味着企业本期少交所得税(年末的应纳税暂时性差异,将使未来期间应纳税所得额大于税前会计利润应缴纳的所得税额)。但就整个纳税调整期间来说,企业缴纳的所得税既没有增加也没有减少,因而该递延所得税负债的确认也不会导致企业所得税平均实际税率偏离适用税率。

即便将与暂时性差异相应的递延所得税负债或递延所得税资产直接计入当期所有者权益中的资本公积,企业所得税平均实际税率也还是等于适用税率。

例 2: B 企业适用的所得税税率为 33%, 在 2003 年年末不存在暂时性差异。2004 年 12 月 31 日, 对一项固定资产进行重估, 重估增值 10 000 元(该固定资产的账面金额调增 10 000 元), 在会计上对该增值额从 2005 年 1 月开始计提折旧。根据我国《企业所得税暂行条例》规定, 该增值额不计提折旧。于是, 从 2005 年 1 月起直至该增值额的会计折旧结束为止的各期, 税前会计利润均小于应纳税所得额。可见在 2004 年年末存在因固定资产重估增值所引起的(应纳税)非时间性差异的暂时性差异 10 000 元。

设 2004 年 B 企业的税前会计利润为 90 000 元, 无其他纳税调整事项。在本例中, 可分析出 B 企业 2004 年的应纳税所得额为 90 000 元, 应交所得税为 29 700 元 ($90\,000 \times 33\%$); 由于在 2004 年年末发生(应纳税)非时间性差异的暂时性差异 10 000 元, 因而应将其未来纳税影响确认为递延所得税负债 3 300 元 ($10\,000 \times 33\%$), 而该未来纳税影响 3 300 元应直接计入所有者权益(借记“资本公积”科目), 而不是计入所得税费用; 可确定 B 企业 2004 年的所得税费用为 29 700 元。于是可计算出 B 企业 2004 年所得税平均实际税率 $= 29\,700 \div 90\,000 \times 100\% = 33\%$ 。在这里, 尽管 2004 年年末存在非时间性差异的暂时性差异 10 000 元, 但 2004 年税前会计利润与应纳税所得额之间并没有差异; 尽管也确认了该暂时性差异的未来纳税影响 3 300 元, 但它并没有计入 2004 年的所得税费用, 而是直接计入了 2004 年所有者权益中的资本公积, 从而使 B 企业 2004 年的所得税费用等于应交所得税。这样, 其所得税平均实际税率也就等于适用税率, 即: $29\,700 \div 90\,000 \times 100\% = (29\,700 + 0) \div (90\,000 + 0) \times 100\% = 33\%$ 。

其实, 该直接计入所有者权益的未来纳税影响, 也属于企业的所得税负担, 因为直接计入所有者权益与计入所得税费用一样, 也会使企业的所有者权益减少, 只不过前者使所有者权益直接减少, 后者则通过减少净利润来减少所有者权益而已。而该直接计入所有者权益的未来纳税影响 3 300 元, 是与在固定资产重估增值时所确认的 10 000 元所有者权益相对应(配比)的。正因为如此, B 企业 2004 年确认的总的所得税税负 33 000 元(即本期的应交所得税 29 700 元加上未来期间的应交所得税 3 300 元)与其总的应纳税所得额 100 000 元(即本期的应纳税所得额 90 000 元加上预期未来期间的应纳税所得额 10 000 元)相对应(配比), 因而企业所得税平均实际税率并不会偏离适用税率, 即: $(29\,700 + 3\,300) \div (90\,000 + 10\,000) \times 100\% = 33\%$ 。

3. 如果企业当期发生直接涉及所有者权益的永久性差异, 在无其他纳税调整事项的情况下, 企业所得税的平均实际税率也等于适用税率。

所谓永久性差异, 是指某一会计期间由于会计和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。与年末暂时性差异不同, 永久性差异只会对当期的所得税产生影响而不会对未来期间的所得税产生影响。永久性差异可分为直接涉及所有者权益的

永久性差异和不直接涉及所有者权益的永久性差异两类, 前者如由接受捐赠现金所引起的本期会计利润与应税利润的差异, 后者如超过计税工资标准的工资所引起的本期会计利润与应税利润的差异。由于直接涉及所有者权益的永久性差异的本期所得税影响数额, 一方面计入本期应交所得税(贷或借), 另一方面直接计入本期所有者权益中的资本公积(借或贷), 且直接计入资本公积的本期所得税影响数额, 有着相应地在本期确认的资本公积与其相配比, 因而并不会导致企业所得税平均实际税率偏离适用税率, 其道理与上述非时间性差异的暂时性差异的情况相同。

二、企业所得税平均实际税率偏离适用税率的情况

1. 如果企业当期发生不直接涉及所有者权益的永久性差异, 则企业所得税的平均实际税率将偏离适用税率。

例 3: 接例 1。假设 A 企业 2004 年的计税工资标准为 160 000 元, 实际发放工资 200 000 元, 接受捐赠现金 10 000 元, 其他情况同例 1。A 企业 2004 年发生了两项永久性差异, 一项是因实发工资超过计税工资标准所引起的永久性差异 40 000 元, 该永久性差异不直接涉及所有者权益, 另一项是因接受捐赠现金所引起的永久性差异 10 000 元, 该永久性差异直接涉及所有者权益。

A 企业 2004 年应纳税所得额为 190 000 元 ($90\,000 + 50\,000 + 40\,000 + 10\,000$), 应交所得税为 62 700 元 ($190\,000 \times 33\%$), 接受捐赠现金的当期所得税影响为 3 300 元 ($10\,000 \times 33\%$), 2004 年应确认递延所得税资产为 16 500 元 ($46\,200 - 29\,700$), 据此可确定 A 企业 2004 年的所得税费用为 42 900 元 ($62\,700 - 3\,300 - 16\,500$)。由此可计算出 A 企业 2004 年所得税平均实际税率 $= 42\,900 \div 90\,000 \times 100\% = 47.67\%$ 。

A 企业 2004 年所得税的平均实际税率偏离适用税率 14.67% ($47.67\% - 33\%$), 是因为其本期发生的不直接涉及所有者权益的永久性差异 40 000 元所引起的。该永久性差异 40 000 元的本期所得税影响金额为 13 200 元 ($40\,000 \times 33\%$)。2004 年所得税费用 42 900 元中的 29 700 元有与之对应的当期税前会计利润 90 000 元, 显然这不会导致平均实际税率 33% ($29\,700 \div 90\,000 \times 100\%$) 偏离适用税率; 2004 年所得税费用 42 900 元中的其余部分 13 200 元 ($42\,900 - 29\,700$) 则并无相应的税前会计利润与其配比, 这使得平均实际税率偏离适用税率, 即平均实际税率 47.67% ($29\,700 \div 90\,000 \times 100\% + 13\,200 \div 90\,000 \times 100\%$) 高于适用税率 33%。

尽管因接受捐赠现金所引起的永久性差异 10 000 元的本期所得税影响金额 3 300 元也没有与之相应的税前会计利润, 但该直接计入资本公积(借方)的本期所得税影响金额 3 300 元, 有在接受捐赠现金时所确认的资本公积 10 000 元与其相对应(配比), 因而这并不会使企业所得税平均实际税率偏离适用税率。

在我国目前的会计规范及税法环境下, 引致企业发生不直接涉及所有者权益的永久性差异的情况很多, 比如超过计税工资标准的实发工资、违法经营罚款、非公益救济性捐赠、超标准提成奖、非广告赞助支出、超标准业务招待费等, 这些不直接涉及所有者权益的永久性差异, 会使企业所得税平均实际税率高于适用税率。

2.如果企业在当期期末存在暂时性差异,但根据所得税会计准则规定不能将其未来纳税影响确认为递延所得税负债或递延所得税资产,那么企业所得税平均实际税率将偏离适用税率。

根据我国所得税会计准则规定,在有些情况下企业是不能确认期末暂时性差异的未来所得税影响的。比如,若企业预期未来很可能没有足够的应纳税所得额可用于抵扣,则不能确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。在企业不能确认期末暂时性差异的未来所得税影响的情况下,企业所得税平均实际税率将偏离适用税率。

例4:接例1。假设A企业在2004年年末预期未来很可能没有足够的应纳税所得额可用于抵扣,其他情况同例1。在这种情况下,尽管A企业在2004年年末有可抵扣暂时性差异50000元,但由于预期A企业未来很可能没有足够的应纳税所得额可用于抵扣,因此按规定,A企业在2004年不能确认相应的递延所得税资产16500元,但可确定A企业2004年的所得税费用为46200元,并计算出A企业2004年所得税平均实际税率为51.33%(46200÷90000×100%)。

A企业2004年所得税平均实际税率偏离适用税率18.33%(51.33%-33%),这是由不能确认的递延所得税资产16500元所引起的;2004年所得税费用46200元中的29700元有与其对应的当期税前会计利润90000元,这不会导致平均实际税率偏离适用税率;2004年所得税费用46200元中的其余部分16500元(46200-29700)则并无相应的税前会计利润与其配比,这使得平均实际税率偏离适用税率,即平均实际税率51.33%(29700÷90000×100%+16500÷90000×100%)高于适用税率33%。

不确认可抵扣暂时性差异或可抵扣亏损的未来纳税影响,会使企业所得税平均实际税率高于适用税率;而不确认应纳税暂时性差异的未来纳税影响,则会使企业所得税平均实际税率低于适用税率。

3.如果企业当期对以前已确认的递延所得税资产或递延所得税负债进行调整,那么企业所得税平均实际税率将偏离适用税率。

根据我国所得税会计准则规定,当期适用税率发生变动,需调整以前已确认的递延所得税资产或递延所得税负债。此外,期末按要求对递延所得税资产进行复核时,若预期未来期间不再能获得足够的应税利润可供抵扣,需减记以前已确认的递延所得税资产;而当可能获得足够的应税利润时,这种减记应当转回。按所得税会计准则规定,对以前已确认的递延所得税资产或递延所得税负债的这种调整,应计入调整当期的所得税费用;而直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债的调整,则直接计入调整当期的所有者权益(资本公积)。这种因调整以前已确认的递延所得税资产或递延所得税负债而对当期所得税费用或所有者权益(资本公积)的调整,会导致企业所得税平均实际税率偏离适用税率。

例5:接例1。2005年年末,A企业存在可抵扣暂时性差异100000元(因年末该固定资产的账面价值为0,故计税基础为100000元)。假设A企业2005年的税前会计利润仍是

90000元,适用的所得税税率从2005年起由33%变为30%,其他情况同例1。由此可分析出A企业2005年的应纳税所得额为140000元(90000+50000),应交所得税为42000元(140000×30%);2005年年末递延所得税资产的余额为30000元(100000×30%),2005年确认的递延所得税资产发生额为13500元(30000-16500),据此可计算出A企业2005年的所得税费用为28500元(42000-13500),A企业2005年所得税的平均实际税率为31.67%(28500÷90000×100%)。

A企业2005年所得税平均实际税率偏离(高出)适用税率1.67%(31.67%-30%),是因为当期适用税率变动而将其影响数调整当期所得税费用1500元(28500-27000)所引起的;2005年所得税费用28500元中的27000元有与其对应的当期税前会计利润90000元,这不会导致平均实际税率30%(27000÷90000×100%)偏离适用税率;2005年所得税费用28500元中的其余部分1500元则并无相应的税前会计利润与其配比,这使得平均实际税率31.67%(27000÷90000×100%+1500÷90000×100%)偏离适用税率30%。

例6:接例1。2005年年末,A企业存在可抵扣暂时性差异100000元。假设A企业2005年的税前会计利润仍是90000元,并预期未来很可能没有足够的应税利润可用于抵扣,其他情况同例1。在本例中,A企业2005年的应纳税所得额为140000元(90000+50000),应交所得税为46200元(140000×33%)。由于A企业在2005年年末预期未来很可能没有足够的应税利润可用于抵扣,根据我国所得税会计准则规定,它不仅不能确认2005年递延所得税资产的发生额,反而还要冲减2004年年末已确认的递延所得税资产16500元。于是,可确定A企业2005年的所得税费用为62700元(46200+16500),并计算出A企业2005年所得税的平均实际税率=62700÷90000×100%=69.67%。

A企业2005年所得税平均实际税率偏离适用税率39.67%(69.67%-30%),是由两方面的原因所造成的:①当期不能确认递延所得税资产16500元;②当期需要将以前已确认的递延所得税资产16500元冲减。2005年所得税费用62700元中的29700元有与其对应的当期税前会计利润90000元,这不会导致平均实际税率偏离适用税率;2005年所得税费用62700元中的其余部分33000元(62700-29700)则并无相应的税前会计利润与其配比,从而使平均实际税率偏离适用税率,即平均实际税率69.67%(29700÷90000×100%+16500×2÷90000×100%)高于适用税率30%。

调整减少以前已确认的递延所得税资产,或调整增加以前已确认的递延所得税负债,会使企业所得税平均实际税率高于适用税率;调整增加以前已确认的递延所得税资产,或调整减少以前已确认的递延所得税负债,会使企业所得税平均实际税率低于适用税率。

主要参考文献

- ①财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
- ②国际会计准则理事会.财政部会计准则委员会译.国际财务报告准则2004.北京:中国财政经济出版社,2005