

企业所得税计算之注意事项： 税前扣除与亏损弥补

谭玉林

(江西财经职业学院 江西九江 332000)

资产负债表债务法下,有些交易或事项发生以后,因不符合资产、负债的确认条件而未确认为资产负债表中的资产或负债,但按税法规定能够确定其计税基础,因而账面价值与其计税基础之间便产生了暂时性差异。针对此类事项与业务的特殊性,笔者加以总结,以飨读者。

一、工资薪金及三项经费项目

1. 工资薪金项目。根据税法的规定,在计算应纳税所得额时,企业发生的合理的工资薪金支出准予据实扣除。如果是不合理的工资薪金,则在计算应纳税所得额时不得扣除。这与会计确认的工资薪金支出产生了永久性差异,影响了应交所得税。

2. 三项经费项目。根据税法的规定,三项经费不得采用预提的方法支出,而应据实开支、限度控制。其中,会计上确认的教育经费与税法规定相比属于超支的部分可结转下年,用以后年份未用完的额度扣除。具体来说,职工福利费在不超过实发工资薪金总额 14% 的部分准予扣除,超过部分不得扣除,形成永久性差异;工会经费在不超过实发工资薪金总额 2% 的部分准予扣除,超过部分不得扣除,形成永久性差异;职工教育经费在不超过实发工资薪金总额 2.5% 的部分准予扣除,超过部分准予在以后纳税年度结转扣除,形成暂时性差异。需特别注意的是,鉴于软件企业的特殊性,税法规定软件企业发生的职工教育经费中的职工培训费可全额据实扣除;扣除职工培训费后的职工教育经费的余额,应按照工资薪金总额的 2.5% 扣除;对于不能准确划分职工教育经费中职工培训费的,一律按照工资薪金总额的 2.5% 扣除。永久性差异影响的是应交所得税,而暂时性差异影响的是递延所得税。

二、广告费和业务宣传费

根据税法的规定,企业在每一纳税年度实际发生的符合条件的广告费和业务宣传费,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入 15% 的部分,在计算应纳税所得额时准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。鉴于化妆品、医药制造和饮料制造(不含酒类制造)企业的行业特点,税法规定这类企业实际发生的符合条件的广告费和业务宣传费,不超过当年销售(营业)收入 30% 的部分,在计算应纳税所得额时准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。不难看出,由广告费和业务宣传费形成的也是暂时性差异,影响了递延所得税。不可忽视的是,烟草企业的烟

草广告费和业务宣传费支出,一律不得扣除,形成永久性差异,影响应交所得税。

业务招待费是很容易与业务宣传费相混淆的项目。实际上,业务招待费是指企业在经营管理等活动中用于接待应酬而支付的各种费用,主要包括业务洽谈、产品推销、对外联络、公关交往、会议接待、来宾接待等所发生的费用,在会计上确认为管理费用。而业务宣传费是指企业开展业务宣传活动所支付的费用,主要是指未通过媒体传播的广告性支出,包括企业发放的印有企业标志的礼品、纪念品等,在会计上确认为销售费用。根据税法的规定,在计算应纳税所得额时,业务招待费按实际发生额的 60% 扣除,但不得超过当年销售(营业)收入的 5%,超过部分不得扣除,形成永久性差异,影响应交所得税。

三、亏损弥补

根据税法的规定,亏损是指将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。根据《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定,企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减,应当以可能获得用于抵扣尚可抵扣的亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产。企业应当对五年内可抵扣暂时性差异是否能在以后经营期内有足够的应税利润转回作出判断,如果不能,企业不应确认递延所得税资产。需要注意的是,企业在汇总计算缴纳企业所得税时,其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

例:甲公司 2008 年的应纳税所得额为-600 万元。该公司能获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产。假设甲公司 2009 年至 2013 年的应纳税所得额分别为 100 万元、120 万元、140 万元、160 万元、180 万元,适用的企业所得税税率均为 25%,不考虑其他因素。

2008 年末,借:递延所得税资产 150(600×25%);贷:所得税费用 150。2009 年到 2012 年每年末,转回可抵扣暂时性差异,借:所得税费用;贷:递延所得税资产,金额分别是:25 万元(100×25%)、30 万元(120×25%)、35 万元(140×25%)、40 万元(160×25%)。而 2013 年末,只有 80 万元的可抵扣暂时性差异转回,剩下的 100 万元应计算缴纳企业所得税,借:所得税费用 45(80×25%);贷:递延所得税资产 20(80×25%),应交税费——应交所得税 25(100×25%)。○