

《企业资产损失所得税税前扣除 管理办法》的新旧差异

王代玲

(云南省烟草公司文山州公司 云南文山 663000)

2011年3月31日,国家税务总局下发了《关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2011年第25号),该管理办法分“总则、申报管理、资产损失确认证据、货币资产损失的确认、非货币资产损失的确认、投资损失的确认、其他资产损失的确认、附则”等共八章五十二条,对企业资产损失所得税税前扣除的相关事项作了具体规定。该办法自2011年1月1日起施行,《国家税务总局关于印发〈企业资产损失税前扣除管理办法〉的通知》(国税发[2009]88号)、《国家税务总局关于企业以前年度未扣除资产损失企业所得税处理问题的通知》(国税函[2009]772号)、《国家税务总局关于电信企业坏账损失税前扣除问题的通知》(国税函[2010]196号)同时废止。本文就新《管理办法》(国家税务总局公告2011年第25号)与原《管理办法》(国税发[2009]88号)进行比较,将其主要差异和变化进行归纳和分析。

1. 损失申报的方法发生了改变。新《管理办法》最突出的一点就是改变了原《管理办法》中资产损失税前扣除分为自行计算扣除和须经税务机关审批后才能扣除的方法,而是采用清单申报和专项申报的形式,进行税前申报扣除。原来采用自行计算扣除的损失现在采用清单申报扣除,原来采用须经税务机关审批后才能扣除的,现采用专项申报的形式,税务机关不再审批,重点就企业申报资料进行合规性、逻辑性、完备性审查,不再进行实质性审查,符合条件的予以备案。

2. 损失申报的程序发生了改变。原《管理办法》规定,企业资产损失税前扣除不实行层层审批,企业可以直接向有权审批税务机关申请。而新《管理办法》规定,在中国境内跨地区经营的汇总纳税企业发生的资产损失,应按以下规定申报扣除:①总机构及其分支机构发生的资产损失,除应按专项申报和清单申报的有关规定,各自向当地主管税务机关申报外,各分支机构同时还应上报总机构;②总机构对各分支机构上报的资产损失,除税务机关另有规定外,应以清单申报的形式向当地主管税务机关进行申报;③总机构将跨地区分支机构所属资产捆绑打包转让所发生的资产损失,由总机构向当地主管税务机关进行专项申报。这种申报方式考虑了资产损失的属地原则和可控性,有利于税务机关了解、掌握企业资产损失的情况,核实损失的真实性,也具有更高的可操作性。

3. 资产损失的认定范围发生了改变。①新《管理办法》中所指的资产取消了原《管理办法》中“与取得应税收入有关”的

规定,范围更广了;②新《管理办法》对预付款项的范围增加了“各类垫款、企业之间往来款项”,同时明确了“无形资产”也属于资产中的一项,消除了原《管理办法》在实际损失处理时的争议;③新《管理办法》明确货币没收可以作为现金损失扣除,而不是与生产经营无关的支出不能扣除。

4. 新《管理办法》将原《管理办法》中的资产损失细化为“实际资产损失”和“法定资产损失”两种。“实际资产损失”是指企业在实际处置、转让上述资产过程中发生的合理的,并准予在企业所得税税前扣除的资产损失;“法定资产损失”是指企业虽未实际处置、转让上述资产,但符合财税[2009]57号文件和该办法规定条件计算确认的损失。

5. 企业在以前年度发生但未能在当年税前扣除的资产损失处理方法不同。新《管理办法》规定,此类资产损失可以向税务机关说明并进行专项申报扣除。其中,属于实际资产损失,准予追补至该项损失发生年度扣除,其追补确认期限一般不得超过五年,但因计划经济体制转轨过程中遗留的资产损失、企业重组上市过程中因权属不清出现争议而未能及时扣除的资产损失、因承担国家政策性任务而形成的资产损失以及政策定性不明确而形成资产损失等特殊原因形成的资产损失,其追补确认期限经国家税务总局批准后可适当延长。属于法定资产损失,应在申报年度扣除。企业因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款,可在追补确认年度企业所得税应纳税款中予以抵扣,不足抵扣的,向以后年度递延抵扣。原《管理办法》规定,此类资产损失经税务机关批准后,可追补确认在损失发生的年度税前扣除,并相应调整该资产损失发生年度的应纳所得税额。调整后计算的多缴税额,应按照有关规定予以退税,或者抵顶企业当期应纳税款。

新《管理办法》明确规定了此类损失追补确认的一般(特殊例外)期限不超过五年,更符合企业所得税法的相关规定。另外多缴的企业所得税税款可在追补确认年度企业所得税应纳税款中予以抵扣,而不能退税。

此外,新《管理办法》强调,企业资产损失税前扣除必须是“企业会计上已作损失处理”的损失,确保了税法与会计处理的一致性。新《管理办法》还特别说明,“办法中没有涉及的资产损失事项,只要符合企业所得税法及其实施条例等法律、法规规定的,也可以向税务机关申报扣除”。这让企业在处理资产损失时简化了以前的许多繁杂手续。○