

纳税调整项目明细表 收入类若干调增项目分析

张清芳¹(教授), 罗翔²(高级会计师)

(1.襄阳职业技术学院经济管理学院, 湖北襄阳 441021; 2.东风汽车股份有限公司, 湖北襄阳 441004)

【摘要】企业所得税汇算清缴纳税申报,是一项综合性很强的工作,做好这项工作,需要具备系统和扎实的会计与税收专业功底,需要不断关注和学习新的政策。本文仅就纳税申报表附表三《纳税调整项目明细表》收入类调整项目中“视同销售收入”、“未按权责发生制原则确认的收入”和“不征税收入”几个项目的调整作了一些分析。

【关键词】视同销售收入; 权责发生制原则; 不征税收入; 企业所得税; 汇算清缴

企业所得税汇算清缴,依据查账征收的年度应纳税所得额是在年度会计利润总额的基础上,按税法规定进行调整而计算得出来的。这项工作包含着两个重要的工作环节:一是会计利润总额的核算,二是按税法规定进行调整。会计利润总额的核算应当遵循国家统一会计制度。如果企业会计利润总额核算存在不符合国家统一会计制度规定的地方,即为会计差错,应当按国家统一会计制度更正相关项目及利润总额。如果企业会计利润总额核算符合国家统一会计制度,但存在与应纳税所得额计算有关规定不一致的地方,则必须按税法规定进行调整,即为纳税调整。

会计差错更正与纳税调整是两种不同性质的工作,两者各自遵循的依据不同,不能将纳税调整与会计差错更正合二为一,如果将两种不同性质的工作混为一谈,则不符合申报表的逻辑结构和项目口径要求,同时还可能会影响到某些扣除项目的计算基数。因此,在填报纳税申报表及其附表之前,应当检查和核实会计处理,确保会计处理的真实、正确和完整。接下来的工作就是取数、分析调整和填报工作。年度纳税申报要求,所有的纳税调整项目都需要通过附表三纳税调整项目明细表反映,并将纳税调整项目分为收入类、扣除类、资产类、准备金、房地产企业预售收入计算的预计利润、特别纳税调整应税所得及其他七类。其中,收入类调整项目包括18项,在此,只就收入类调整项目中“视同销售收入”、“未按权责发生制原则确认的收入”和“不征税收入”等项目的调整作一些分析。

一、视同销售收入

视同销售收入,是指纳税人会计上不作为销售核算,但按照税收规定视同销售确认的应税收入。根据《企业所得税法实施条例》第二十五条规定,企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集

资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)的规定,将资产转移至境外及将资产用于市场推广或销售、用于交际应酬、用于职工奖励或福利、用于股息分配、用于对外捐赠等移送他人而改变资产所有权属的资产处置,应按规规定视同销售确定收入。移送他人而改变资产所有权属资产处置属于企业自制的资产,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入;属于外购的资产,可按购入时的价格确定销售收入。

依上述规定,视同销售可分为两部分:非货币性交易视同销售收入及货物、财产、劳务视同销售收入。视同销售,由于会计上不作为销售收入,因此纳税调整时直接调增视同销售收入金额。

1. 非货币性交易视同销售收入。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定:非货币性资产交换具有商业实质,并且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益;不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的,应当按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。只有当换出资产和换入资产预计未来现金流量或其现值两者之间的差额较大时,才能表明交易的发生使企业经济状况发生了明显改变时,非货币性资产交换因而具有商业实质。

因此,非货币性交易视同销售收入调增金额应当为“不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量”情形下会计未作销售处理的非货币性交易。在

“不具有商业实质”情形下,换出资产仍按税收规定以其公允价值作为收入;在“交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量”情形下,也应当合理地确认收入金额,依据《税收征收管理法》的规定,如果存在“不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用,而减少其应纳税的收入或者所得额的,税务机关有权进行合理调整。”

2. 货物、财产、劳务视同销售收入。《企业会计准则——应用指南》对职工薪酬会计处理明确规定:企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的,应当根据受益对象,按照该产品的公允价值,计入相关资产成本或当期损益,同时确认应付职工薪酬。依据《企业会计准则第12号——债务重组》的规定,采用非现金资产清偿债务,非现金资产是作为销售处理的。其他不属于上述范围的职工奖励或福利、偿债所用货物、财产、劳务,会计上没有规定作销售处理,应当调增视同销售收入。将货物、财产、劳务用于捐赠、赞助、集资、广告、样品、交际应酬、利润分配等用途,会计上也没有规定按销售收入核算,按税法规定应当调增视同销售收入。

这里还有两点需要注意:①视同销售的资产包括来源于自产和外购的资产,据税法规定,企业处置外购资产,“可按”购入时的价格确定销售收入。在运用这条规定时,应当考虑时间、市场变化等因素的影响,处置时其“价格”是否公允,是否可作为确定销售收入的金额。②移出境外的资产无论所有权转移与否,均视同销售。

二、未按权责发生制原则确认的收入

《企业会计准则——基本准则》规定,“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。”《企业所得税法实施条例》规定,“企业应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则,属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”

会计准则和税法都规定权责发生制是一项基本的原则,在收入确认的时间方面一般不存在差异。然而税收与会计的目的不同,在某些业务和事项方面,税收基于纳税人支付税款能力角度考虑则没有运用权责发生制,比如,利息收入、租金收入、特许权使用费收入等几类,税法规定按合同约定收款日期确认收入,这要比权责发生制更接近于纳税人支付税款能力的形成。这几类收入,就是“未按权责发生制原则确认的收入”,即:纳税人会计上按照权责发生制原则确认收入,但按照税法规定不按照权责发生制确认收入,应当进行纳税调整。当然,也应注意,如果税收上按合同约定的收款日期确认的收入恰好与会计上按权责发生制确认的收入处于同一年度,就没有产生差异,不调整;根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79

号)的规定,“如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度,且租金提前一次性支付的”,出租人可“在租赁期内,分期均匀计入相关年度收入”,这种情况下税收确认与会计处理也没有差异,不调整。

三、不征税收入

《企业所得税法》及其实施条例规定,不征税收入包括:各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织的财政拨款;依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金;企业取得的,由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。

《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号)规定,企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金,凡同时符合以下条件的,可以作为不征税收入,在计算应纳税所得额时从收入总额中减除:企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件;财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求;企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。该通知还规定:不征税收入处理后,在5年(60个月)内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分,应计入取得该资金第六年的应税收入总额。

企业取得的不征税收入,会计上按《企业会计准则第16号——政府补助》进行会计处理。当会计确认为递延收益时,不进行纳税调整,当递延收益转回或摊销时则作纳税调减;如果取得时会计直接计入当期损益(营业外收入),也应作纳税调减。不征税收入,如果在5年(60个月)内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分,在取得该资金第六年会计将这部分作为当期损益(营业外收入)的,则不调整。

还必须注意的是,如果企业取得的是企业政策性搬迁补偿收入,则应当执行《企业政策性搬迁所得税管理办法》(国家税务总局公告2012年第40号)。该办法规定:政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项,单独进行税务管理和核算;企业的搬迁收入,包括搬迁过程中从本企业以外(包括政府或其他单位)取得的搬迁补偿收入,以及本企业搬迁资产处置收入等;企业的搬迁支出,包括搬迁费用支出以及由于搬迁所发生的企业资产处置支出;企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出,可以暂不计入当期应纳税所得额,而在完成搬迁的年度,对搬迁收入和支出进行汇总清算,将搬迁所得计入当年度企业应纳税所得额计算纳税;企业搬迁收入扣除搬迁支出后为负数的,应为搬迁损失,搬迁损失可在搬迁完成年度,一次性作为损失进行扣除或自搬迁完成年度起分3个年度,均匀在税前扣除;搬迁完成年度,纳税人向主管税务机关报

期间费用申报中的纳税风险

刘 钊¹, 刘潇雅²

(1.新疆石河子国家税务局, 新疆石河子 832000; 2.上海社会科学院世界经济研究所, 上海 200433)

【摘要】本文用一个案例分析对于有比例扣除标准的期间费用在企业所得税申报时存在的涉税风险,并提出风险应对策略。

【关键词】期间费用; 扣除标准; 纳税申报; 涉税风险

在企业所得税纳税申报时,并不是所有的期间费用都允许税前扣除,部分期间费用在税前扣除是有相应的扣除标准的,例如业务招待费支出、广告费及业务宣传费支出等费用。下面通过在税务检查过程中的一个案例分析企业在申报过程中对期间费用存在的相关涉税风险,然后提出风险应对策略。

一、案例

甲公司为企业所得税纳税人,征收方式为查账征收,所得税税率为25%。在2013年度企业所得税纳税申报时,甲公司申报销售收入10 000万元,在申报的管理费用中业务招待费金额为100万元,并且企业对业务招待费按照《企业所得税法》规定的标准在纳税申报时进行了调整,对该事项自行调增应纳税所得额50万元。2014年主管税务机关对甲公司进行税务检查时发现,2013年所发生的

100万元的业务招待费中有10万元取得了不符合规定的票据,甲公司在纳税申报时对取得的票据未进行核查,对于取得不符合规定的票据而发生的10万元业务招待费未进行说明。

二、业务招待费处理分析

对于甲公司发生的业务招待费中所涉及取得不符合规定票据的10万元如何处理,稽查局内部形成了两种不同的意见。

意见一:根据《企业所得税法实施条例》第四十三条规定:“企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%”,计算该纳税人业务招待费扣除限额为:按照销售收入扣除限额=10 000×5%=50(万元),根据发生额的60%扣除限额=100×60%=60(万元)。

送企业所得税年度纳税申报表时,应同时报送企业政策性搬迁清算损益表及相关材料。

根据这些规定,对企业政策性搬迁补偿收入及有关项目需要注意两个不同期间的填报。①在搬迁期间的年度纳税申报,取得的搬迁补偿收入当会计确认为递延收益时,不进行纳税调整,当递延收益转回或摊销时则应当作纳税调减;如果取得时会计直接计入当期损益(营业外收入),也应当作纳税调减。另外,搬迁资产处置收入在收入类“其他”项目中调减;与搬迁收入相对应的搬迁支出在扣除类相关项目中调增。②搬迁完成年度的纳税申报,对搬迁收入和支出进行汇总,搬迁收入扣除搬迁支出后的余额,即为搬迁所得。搬迁所得为正数,则在收入类“其他”项目中调增;搬迁所得为负数即搬迁损失,则应当在扣除类调整项目“其他”项目中调减。

四、结束语

企业所得税汇算清缴纳税申报,是一项综合性很强的工作,做好这项工作,需要具备系统和扎实的会计与税

收专业功底,需要不断关注和学习新的政策。这里,只是就纳税申报表附表三纳税调整项目明细表收入类调整项目中“视同销售收入”、“未按权责发生制原则确认的收入”和“不征税收入”几个项目调整作了一些基本的分析。其实,企业所得税年度纳税申报表及其附表的每一张表、每一个项目,都反映着极其丰富的经济含义,都遵循既定的规则,同时相互之间存在一定的勾稽关系。因此,分析、调整、填报纳税申报表及其附表时,一般不能简单、孤立地处理某一项目,需要注意表与表之间、项目与项目之间的逻辑联系,以防止发生重复和遗漏等错误。

主要参考文献

谢国珍.企业所得税收入确认问题解析[J].财会月刊, 2009(23).

国家税务总局.关于企业处置资产所得税处理问题的通知.国税函[2008]828号,2008-10-09.

国家税务总局.企业政策性搬迁所得税管理办法.国家税务总局公告2012年第40号,2012-08-14.