

现行企业所得税制的几个实务问题注册税务师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/645/2021_2022__E7_8E_B0_E8_A1_8C_E4_BC_81_E4_c46_645453.htm id="feiw" class="aizi">

当前企业所得税制中存在的焦点问题一．公益、救济性捐赠在所得税前的扣除额难以把握 1993年12月13日中华人民共和国国务院令第137号，《中华人民共和国企业所得税暂行条例》(以下简称“企业所得税暂行条例”)第六条第二款(四)项规定：“纳税人用于公益、救济性的捐赠，在年度应纳税所得额3%以内的部分，准予扣除”。为了便于公益、救济性捐赠的计算，1994年10月24日《国家税务总局关于企业所得税几个具体问题的通知》(国税发[1994]229号)确定了具体的计算方法：即首先计算调整所得额，将企业已在营业外支出中列支的捐赠额剔除，计入企业的所得额；然后将调整所得额乘以3%(金融企业1.5%)，计算出法定的公益、救济性捐赠扣除额；最后将调整后的所得额减去法定的公益、救济性捐赠扣除额(减除数 捐赠扣除限额)，其差额为应纳税所得额。这种规定从理论上讲非常简单，但在实务处理中很难把握。

1．应纳税所得额的概念不清，很难做到依法治税。按照企业所得税暂行条例的基本规定，应纳税所得额是纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目金额后的余额。无论是收入总额，还是扣除项目金额，都应该符合税法规定的范围及标准，但在实际操作中差异太大。目前的具体计算方法与法规的基本规定有失统一，现行企业所得税年度纳税申报表附表八规定：“公益救济性捐赠扣除限额 = 主表第42行纳税调整前所得 × 3%(金融企业按1.5%计算)”，这样计算，既

未考虑纳税人以前年度的经营亏损，也未考虑纳税人当年经营中的免税所得。所以，其计算基数既不是应纳税所得额(因未进行纳税调整)，也不是会计利润(因收入中投资的税后收益又还原成了所得)。依据“公益救济性捐赠”的基本规定，计算捐赠扣除限额时，应按照纳税调整后的所得计算。而弥补以前年度亏损只是纳税调整的一个正常项目，应将亏损弥补、免税所得等调整项目金额扣除后才是应纳税所得额。2

· 现行公益性、救济性捐赠以所得为基数计算扣除的规定本身不合理。作为每个纳税人而言，都可以对公益、救济做出捐赠，但不一定都可以在所得税前作部分扣除，因在众多纳税人中，不排除有经营亏损的存在。而经营亏损就失去了计算公益、救济性捐赠的基数。税法之所以规定对纳税人的公益、救济性捐赠在所得税前准予全部扣除或部分扣除，其目的在于鼓励纳税人为社会公益事业、贫困地区等多作贡献，以减轻政府负担。但目前的规定有失立法的本意，其鼓励捐赠的优惠政策对经营亏损的纳税人已变得毫无价值。二．相互关联的多项规定标准不统一 现行规定：业务招待费用的扣除标准，以销售(营业)收入为依据按规定的比例计算，实际发生额在扣除标准之内的可在所得税前据实扣除，实际发生额大于标准的部分不得在所得税前扣除；广告费用的扣除标准，以销售(营业)收入为依据按规定的比例计算，实际发生额在扣除标准之内的可在当年所得税前据实扣除，实际发生额大于标准的部分可无限期向以后纳税年度结转扣除；支付给总机构的管理费采取比例和定额控制，提取比例一般不超过总收入的2%，超过部分在所得税前不得扣除。由于这些规定在操作中未作进一步解释，因此，在执法中很难统一。

主要表现在：1．销售(营业)收入与总收入在范围确定上不统一。作为具体的纳税人，在一个纳税年度中的收入是多项的，正常情况下可能取得主营业务收入、其他业务收入、投资收益、补贴收入、营业外收入等。在这些收入个销售(营业)收入与总收入如何划分，在实际操作中各种情况都有出现。据笔者所知：有的人认为，销售(营业)收入只包括纳税人的主营业务收入和其他业务收入，因主营业务收入和其他业务收入是通过“收入”账户进行核算的，未经过“收入”账户核算的不是经营收入。如投资收益不属于销售(营业)收入的范围，因投资收益是通过“投资收益”账户核算，而且投资收益在被投资方已作为了业务招待费用、广告费用(以下简称“两费”)的计提基数，如果投资方再将其作为计算“两费”的基数就重复了。但有的人则认为，销售(营业)收入不但包括主营业务收入和其他业务收入，还应该包括投资收益，因投资收益也是经营的一部分，如有的投资公司，主要收入就是投资收益，难道投资公司就不应该扣除业务招待费用了吗？对于总收入的认定，绝大部分人认为，既为总收入就应该包括纳税人在一个纳税年度中所取得的所有收入，不管是营业收入，还是营业外收入；但也有人认为，即使是总收入，也不应该包括营业外收入。

2．销售(营业)收入在量上的确认不统一。按照企业所得税的现行规定，纳税人的销售(营业)收入不但包括外来的，而且还包括将自产、委托加工收回的应税产品用于非应税项目的部分。目前在实务处理中主要有两种情况：一是将视同销售的应税货物不作收入处理，也不再结转成本，而是将视同销售的应税货物按其市场价格与成本价格的差额或按其成本利润率计算的金额直接调增应纳税所

得额。这种做法在税务处理上比较简便，同时也顺应了会计核算的处理方法。在此情况下，视同销售货物的收入额一般都未作为“两费”的计算基数。二是将视同销售货物的金额直接作收入额处理，同时按规定结转成本，这是新《企业所得税纳税申报表》中所要求的。在此情况下，仍然存在不同的处理方法，有的将视同销售的收入额作为计算“两费”的基数，有的仍然未将其作为计算“两费”的基数。另外，对于查增的收入额是否应作为计算“两费”的基数，目前的法规中仍然未作明确规定。因此，在实务处理中仍然存在两种情况：一是将查增的收入额作为计算“两费”的基数；二是将查增的收入未作为计算“两费”的基数。两者都有各自的理由，在此不细述。三、广告费用在当年所得税前扣除比例过高又有失公平 企业所得税是以收入总额扣除相关成本、费用、税金和损失后的余额为应纳税所得额，据以计算应缴纳的企业所得税款。因此，当期费用扣除的多少直接关系到国家的税收收入和纳税人的净收益。广告费用是生产经营者为促进生产销售业务而发生的一种间接费用，与直接费用有着本质上的差别。作为生产经营者个体而言，有的可能产生广告费用，有的则不产生广告费用。也就是说，广告费用不是生产经营所必需的。作为企业所得税应纳税所得额中的扣除部分，现行规定很不合理。1. 准予扣除与不准扣除的差异。2000年5月16日，《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]第84号)的通知中规定：“纳税人每一纳税年度发生的广告费支出不超过销售(营业)收入2%的可据实扣除，超过部分可无限期向以后纳税年度结转。但粮食类白酒广告费用不得在税前扣除。”这种规定显然有失公平，既然都是市场

经济中的经营主体，为何要造成这种规定上带歧视性的差异？就我国目前而言，粮食并不稀缺，既然白酒在人们生活消费中有其自己的市场，为何要人为地限制呢？从另一个角度讲，储备粮食可能是我国的一项重要国策，但可以采用其他手段进行调节，对同一费用有的在税前可以扣除而有的不许扣除，这种规定实有不妥。

2. 扣除比例差异过大。《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]第84号)的通知中规定：“纳税人每一纳税年度发生的广告费支出不超过销售(营业)收入2%的可据实扣除，超过部分可无限期向以后纳税年度结转。”而在《国家税务总局关于调整部分行业广告费用所得税前扣除标准的通知》(国税发[2001]89号)中规定：“自2001年1月1日起，对制药、食品(包括保健品、饮料)、日化、家电、通信、软件开发、集成电路、房地产开发、体育文化和家具建材商城等特殊行业的企业，每一纳税年度可在销售(营业)收入8%的比例内据实扣除广告费支出，超过比例部分的广告支出可无限期向以后纳税年度结转。”这种规定差别过大且比例太高。笔者认为：对软件开发、集成电路等项目给予高比例扣除，是为了体现税收对高科技的优惠政策。为何对常用的生活食品、家电、体育文化、家具建材、房产开发等项目也给予如此高的扣除比例呢？经营收入的8%不是一个小数，就目前而言很多企业的利润率也未必能够达到，同时如此高的扣除比例还将带来社会的分配不公。

3. 扣除的依据不明确。法规规定按销售(营业)收入的一定比例扣除，但销售(营业)收入的范围在规定的规定中未作进一步解释。作为具体的纳税主体而言，经营收入的项目是多项的，也许某纳税主体作广告的商品收入占其收入总额的大部分，也许占其

收入总额的1 / 3，甚至于1 / 10。这时，广告费用的计算是以全部的经营收入为依据，还是以发布广告的商品所对应的收入为依据？如果以作广告商品的对应收入为依据，应该说是合情合理；如果按纳税主体的全部经营收入为依据，显然与税法所规定的费用与收入的配比原则不相符。但据笔者所知，在法规的运用和实务的处理过程中，二者皆有，这显然是执法不一。

四．与会计规定及处理缺乏逻辑联系

1．接受捐赠的实物资产。企业所得税法规中规定：“纳税人接受捐赠的实物资产，接受捐赠时不计入企业当期的应纳税所得额。但企业出售该资产或进行清算时应计入应纳税所得额，若出售或清算价格低于接受捐赠时的实物价格，应以接受捐赠时的实物价格计入应纳税所得或清算所得；若出售或清算的价格高于接受捐赠时的实物价格，应以出售收入扣除清理费用后的余额计入应纳税所得或清算所得，依法缴纳企业所得税。”本规定对接受捐赠的实物资产在税务处理上的两种确定方法，使其在实务处理中可能遇到两种特殊问题：(1)出售或清算的价格可能高于接受捐赠时的实物价格，但减去相关费用后有可能又低于接受捐赠时的实物价格，这时就出现了是以减去费用后的实际价格计入应纳税所得或清算所得，还是以接受捐赠时的实物价格计入应纳税所得或清算所得的问题。按照规定的第一种确定方法，“若出售或清算价格低于接受捐赠时的实物价格，应以接受捐赠时的实物价格计入应纳税所得或清算所得”。以此类推，在出售或清算的价格高于接受捐赠的实物价格，而减去相关费用后又低于接受捐赠时的实物价格的，应以接受捐赠时的实物价格计入应纳税所得或清算所得。(2)出售或清算的价格无论是低于接受捐赠时的

实物价格，还是高于接受捐赠时的实物价格，都有可能发生销售费用或清理费用。而纳税人在会计处理上都可能已将销售费用或清理费用计入相应的“费用”账户或“营业外支出”账户，实际上在企业所得税前都已作了扣除，税法对此并未规定要进行纳税调整。在此情况下，值得注意的是：若出售或清算的价格高于接受捐赠时的实物价格，在计算应纳税所得额时已直接扣除的费用部分，很可能在会计核算中又作了一次扣除。

2. 折扣与折让。《企业所得税年度纳税申报表》的第3行，应减除的“折扣与折让”，在填列方法中解释为：“销售(营业)收入”中的现金折扣与折让，不包括直接扣除销售收入的商业折扣与折让。这里的解释，从表面上看是没问题的，因商业折扣的部分在会计上未作收入核算，自然不应再扣除；而现金折扣与折让，其折扣部分在会计核算中已作为收入核算，计算应纳税所得额时应将其扣除。但进一步分析就不难知道，现金折扣部分在会计核算中虽作了收入处理，但同时也将其折扣部分作了财务费用处理，实际上已将收入中的现金折扣部分冲销。如果计算应纳税所得额时再将其扣除，而不考虑其已计入的财务费用部分，就会重复扣除。

五. 部分项目前后规定不一，税务处理时难以确认职工工会经费的扣除。按照1993年12月13日国务院令137号《企业所得税暂行条例》的规定，职工工会经费按照计税工资总额的2%计算扣除。《企业所得税暂行条例实施细则》中的第十一条解释：“计税工资是指计算应纳税所得额时，允许扣除的工资标准”。由细则的解释可知，实发工资超过计税工资标准的部分不能计提工会经费在应纳税所得额中扣除。但2000年9月1日《国家税务总局关于工会经费税前扣除问题

的通知》(国税函[2000]678号)又规定：“建立工会组织的企业、事业单位、社会团体，按每月全部职工工资总额的2%向工会拨交的经费，凭工会组织的〈工会经费拨缴款专用收据〉在税前扣除。凡不能出具〈工会经费拨缴款专用收据〉的，其提取的职工工会经费不得在企业所得税前扣除。”这两个时段的规定不一致，前者强调的是“标准”；超过标准的部分不能在所得税前扣除；而后者强调的是“工会经费拨缴款专用收据”。由于后者规定时未说明前者规定失效，所以在实际的税务处理执法过程中很难做到一致。有的观点认为，后者规定出现后，对工会经费的扣除更加严格了，不但不能超标准，而且还需要工会经费拨缴款专用收据，否则不能在所得税前扣除；有的观点则认为，不管超标准或不超标准，只要有工会经费拨缴款专用收据，就可在税前全部扣除。另外，有些新规定“出台”时，总有这样一种说明：“本规定从何时起开始执行，以前相关税款缴了的不予退还，未缴的就不再缴了”。这种规定的结果是：积极纳税的受损，而拖延纳税者受益。对于税款及时入库与征收管理非常不利。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com