

# 企业所得税汇算清缴一问一答

李雷

(沈阳大学科技工程学院 沈阳 110112)

**【摘要】**企业所得税的汇算清缴工作是对企业所得税的一次全面、系统、完整的计算缴纳过程,涉及大量的税收法规,而且与企业会计处理密切相关。本文结合近几年实务工作从6个层面分析了企业所得税汇算清缴中常见的风险点,以探求企业规避风险的做法。

**【关键词】**企业所得税 汇算清缴 风险点

企业所得税汇算清缴,是指纳税人在纳税年度终了后的一定时期内(税法规定为4个月),按照税法规定,自行计算申报缴纳全年应纳税额。企业所得税的汇算清缴主体是纳税人,集中体现了纳税人自主申报的国际惯例与税法精神。但是,从辩证法的角度分析,“放”与“收”都是相对的,纳税人获得较大计税自主权的同时,也随之带来了巨大的涉税风险,纳税人如不加以高度重视和关注,往往会由于自身的疏忽和遗漏造成不应有的损失。时下,企业正面临着企业所得税的汇算清缴工作,为此本文从以下几点进行分析,以期对实务有所帮助。

## 一、税前扣除凭证的真实、合法性问题

**1. 税前扣除凭证的政策依据。**发生具体的扣除事项时,凭证成为企业所得税税前扣除的重要依据和证明材料。纳税人申报的扣除要真实、合法。真实是指能提供证明有关支出确属已经实际发生的适当凭据;合法是指符合国家税收规定,其他法规规定与税收法规规定不一致的,以税收法规规定为准。

**2. 企业税前扣除容易忽视的调整项目。**以“无抬头”的发票、“抬头名称不是本企业的发票”、“抬头为个人的发票”、“以前年度发票”、“假发票”、“附件不齐全的发票”、“与经济内容或经营活动不相符合的发票”为依据列支成本、费用,违背了成本、费用列支的真实性原则,应当进行纳税调整。

**3. 常见的不合规票据类型包括:**一是业务属实但未取得合法票据,包括未索取发票、确实无法取得发票、取得假发票或白条收据等。二是业务虚假但取得合法票据或发票与实际业务不符。三是在成本归集方面存在没有可信证据的现象。

**例1:**某企业由于资金紧张,由企业股东向银行借了300万元,股东将300万元用于企业的生产经营,但银行利息却由企业支付。请问此项利息支出取得的凭证能否作为税前扣除的依据?

答:不能作为企业税前扣除凭证,因为此凭证是“抬头不是本企业的发票”。

**例2:**某企业外购一批煤,取得的商业发票用章单位为文化用品商店,请问外购煤所取得的相关凭证能否在税前抵扣?

答:发票开具内容、发票类型和用章单位三不符,不能在税前抵扣。

**例3:**某制药企业的药品是通过众多的药品零售经销商来经销的,某药店规定,在该药店上架的药品都要收取若干的陈列费,该药店开具了项目为“陈列费”服务业的发票给该企业,并缴纳了营业税。

问题1:该药店的涉税事项是否正确?

答:该药店的做法是错误的,因为该药店收取的陈列费实际属于平销返利的一种形式,应作进项税额转出,并冲减库存药品的成本。

问题2:该制药企业取得的发票是否能在税前扣除?

答:如果税务检查时发现此种行为,则属于“未按规定取得发票”,可以责令其限期改正、没收非法所得,并处以1万元以下的罚款。

**例4:**C公司分别与A公司及B公司打了两个官司,起诉事由是侵犯商标专用权纠纷,与A公司是直接打官司,与B公司是第三被告人。C公司最终都败诉,补偿A公司经济损失38万元,赔偿原告B公司经济损失4.5万元。这42.5万元补偿款C公司能不能在税前抵扣,如能列支,所附的凭证是什么?

答:公司因商标侵权产生的赔偿不属于行政处罚,可以凭能够证明有关支出确属已经实际发生的真实、合法的法院判决书、裁定书及款项支出收据等在税前据实扣除。

## 二、商业保险税前扣除问题

《企业所得税法》规定:除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外,企业为投资者或者职工支付的商业保险费,不得扣除,企业参加财产保险,按照规定缴纳的保险费,准予扣除。

**例 5:**请说说下列各项实际支付的保险费用能否在税前扣除?并说明理由。

(1)企业为货车(本企业货车)投保的商业保险可否税前扣除。

(2)外商投资企业为外籍员工支付的境外保险费(含人寿保险和境外社会保险)可否在税前扣除。

(3)某煤矿为井下工人购买了商业保险 20 万元能否在税前扣除

(4)某公司领导出差,购买了飞机票及航空意外险 20 元。

(5)某电力企业为职工支付了补充养老保险及补充医疗保险 30 万元。

答:(1)可以在税前扣除。《企业所得税法实施条例》第四十六条规定,企业参加财产保险,按照规定缴纳的保险费,准予扣除。企业为货车(本企业货车)投保的财产保险可在税前扣除。

(2)不能在税前扣除。根据《企业所得税法实施条例》第三十六条规定,在商业保险机构为职工购买的人身意外伤害保险等各类商业保险不能在企业所得税前扣除,应调增应纳税所得额,缴纳企业所得税。

(3)可以在税前扣除。根据《企业所得税法实施条例》第三十六条规定,依照国家有关规定为特殊工种职工支付的其他人身安全保险费可以税前扣除。国发[1978]104 号文第一条第二款规定,即:从事井下、高空、高温、特别繁重体力劳动或者其他有害身体健康的工作属于特殊工种。在执行过程中,通常由行业主管部门将本行业拟定的特殊工种名录,报劳动部批准后执行。而煤矿井下作业属于特殊工种。

(4)可以在税前扣除。企便函[2009]33 号文将职工“因公出差按次投保的航空意外险”界定为属于国务院、税务主管部门规定可以税前扣除的其他商业保险。

(5)支付的补充养老保险及补充医疗保险是有限额的在税前扣除,根据财税[2009]27 号文的规定,自 2008 年 1 月 1 日起,企业根据国家有关政策规定,为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费,分别在不超过职工工资总额 5%标准内的部分,在计算应纳税所得额时准予扣除;超过的部分,不予扣除。

### 三、未经审批的资产损失的涉税风险

企业在实施存货销毁时应如何保存相关证据?为便于资产损失的税务处理,建议企业在日常经营中要注意对损失审批所需资料的收集和准备,特别是制药、食品、饮料等易于发生退货及产品过期等财产损失的企业,更要注意相关环节的处理。一般说来,企业申报资产损失税前扣除需提供资料应特别注意把握以下几点:

(1)注意在日常工作中收集与该项业务有关的资料,如原销货与退货的有关合同、协议、出入库单、货物生产批号等原始资料。

(2)注意取得完整的销毁存货盘点表、销毁记录。该资料

应能切实反映出销毁货物的品种、数量、价值。在数量多、价值大的情况下,最好能同时提供照片或影像资料。

(3)如果销毁数额、单项或批量金额较小(占企业同类存货 10% 以下,或减少当年应纳税所得额、增加亏损 10% 以下或 10 万元以下,下同)且具有经常性的存货,由企业内部有关技术部门出具技术鉴定证明;如数额较大、影响较大,也非经常性,单项或批量金额超过上述规定标准的较大存货,预先聘请专业技术鉴定部门参与现场监督、取证,以便后期出具相关鉴证资料。同时,企业应保存好内部关于存货报废、毁损情况的审批文件及有关情况说明,如按内部管理权限有董事会决议、经理办公会记录之类的文件,或者就报废、销毁退货进行专项申请审批形成的文件。

**例 6:**某制药企业按照行业标准要求,年度内曾按合同约定回收一批超过保质期的已售药品,与一些过期的库存药品一起进行了销毁。税务机关在检查时了解到此情况,认为在增值税方面企业未对销毁存货按非正常损失作进项税额转出,而所得税方面也未按规定对所发生的损失进行审批即自行扣除,因此,要求企业补缴税款并予以处罚。

问题 1:该企业超过保质期的药品是否属于非正常损失,其进项税额是否转出?

答:根据《增值税暂行条例实施细则》第二十四条的规定,条例第十条所称非正常损失,是指纳税人因管理不善造成货物被盗窃、发生霉烂变质等损失。《青海省国家税务局关于增值税有关业务问题的通知》(青国税函[2006]113 号)规定:有保质期的货物因过期报废而造成的损失,除责任事故以外,可以按照不属于《增值税暂行条例》和《增值税暂行条例实施细则》规定的非正常损失,准予从销项税额中抵扣其进项税额。超过期限的药品过期不是实施了管理手段就能控制住药品过期,它是人为不能控制的。因此,不属于管理不善造成的损失,不属于非正常损失。

问题 2:该企业对销毁存货是否应按规定进行审批方能税前扣除还是自行扣除?企业应注意哪些风险点?

答:《企业资产损失税前扣除管理办法》(国税发[2009]88 号)规定了属于由企业自行计算扣除的资产损失。纳税人应当分清审批与自行扣除资产损失的范围,不能把须审批扣除的资产损失自行扣除。资产损失审批需关注审批程序,按照税务机关的要求提供相关证据。企业发生的应审批而没有经过税务机关审批的财产损失,不得税前扣除,应调增应纳税所得额。

纳税人应关注的涉税风险主要有:一是没有按期申请审批的风险。当年发生的资产损失必须在本年度终了后 45 日内提出审批申请。没有申请延期又超期提出审批申请的,不能税前扣除,因此企业要注意在规定期限内提出审批申请。二是资产损失证据材料缺失的风险。要按照《企业资产损失税前扣除管理办法》(国税发[2009]88 号)的损失类型,整理和保存好相关的证据材料,特别是一些过后无法补充的证据材料,以保证审批顺利通过。

#### 四、研究开发费的归集范围问题

**例 7:**2010 年 1 月某企业经董事会批准研发某项新产品专利技术,并成立以公司副总经理刘某为组长的研发小组,全面负责该项研究开发的管理工作,特聘了当地某大学一教授参与此项研究。

该公司在专利研发过程中发生了直接材料费 200 万元;发生了人工工资为 59 万元,其中研发人员工资 50 万元,刘某工资为 9 万元,并支付了外聘的大学教授 5 万元的劳务报酬;发生了其他费用共计 236 万元,其中包括汽车的燃油费(专门提供研究小组用)2 万元、专供研究小组使用的房屋折旧 20 万元,此外有会议费、差旅费、办公费、外事费、研发人员培训费、培养费、专家咨询费、业务招待费等共计 110 万元,其他为专门为研究开发发生技术图书资料费、资料翻译费及设备购置费。

此项专利于 2010 年 10 月已投入生产使用,在测试中生产的产品已对外销售取得收入 30 万元,发生相关成本 13 万元。企业于 2010 年 11 月申请了专利技术,并支付了申请费、专利费、代理费共计 6 万元。

问题 1:请问此项专利中能加计扣除的工资费用有哪些?

答:根据国税发[2008]116 号文的规定:在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴可以加计扣除,也就是说不能加计扣除的是非直接研发人员如刘某的工资及教授的劳务报酬。

问题 2:此例中的燃油费、房屋折旧费、会议费、差旅费、办公费、外事费、培训费、培养费、业务招待费能否加计扣除?

答:不能,这些费用虽然与研发活动直接相关,但不能在税前加计扣除。除运输工具外其他设备购置费可以税前扣除。

问题 3:此例中专利的申请费、专利费、代理费 6 万元能否加计扣除?

答:研发成果的评估以及知识产权的申请费、注册费、代理费等费用,不得加计扣除。但其他费用没有规定,在国税发[2008]116 号文中规定:研发成果的论证、评审、验收费用可以加计扣除。

问题 4:此例中生产的试制品已对外销售,消耗的相关材料费用、燃料动力能否加计扣除?

答:研发活动的试制品或研发产品直接对外销售或作为企业用于销售产品的组成部分的,其研发品成本中的材料、燃料及动力等费用,不得加计扣除,但其他费用没有规定。

问题 5:研发费用是否要备案?需要加计扣除应在多长时间内在备案?

答:研发费用加计扣除属于事前备案类项目,根据《国家税务总局关于企业所得税税收优惠管理问题的补充通知》(国税函[2009]255 号)的规定,列入事先备案的税收优惠,纳税人应向税务机关报送相关资料,提请备案,经税务机关登记备案后执行。对需要事先向税务机关备案而未按规定备案的,纳

税人不得享受税收优惠;经税务机关审核不符合税收优惠条件的,税务机关应当面通知纳税人不得享受税收优惠。各省在具体执行中一般要求企业在年度终了后 2 个月内或者 3 个月内向税务机关进行备案,报送相关资料。

福建省闽地税发[2009]24 号文规定,企业研发费用计入当期损益并按照研发费用的 50%加计扣除的,应于年度终了后两个月内向主管税务机关申请备案登记。

山东省鲁地税发[2009]16 号文规定,企业申请研究开发费用加计扣除时,应在年度终了后 2 个月内,向主管税务机关报送《企业研究开发费用税前扣除管理办法》(国税发[2008]116 号)规定的相应资料,同时还应提供省及省以上经贸、科技相关部门文件、计划或建议书,经主管税务机关核准予加计扣除后,在企业所得税汇算清缴时做相应的纳税调整。

#### 五、资本性支出与经营性支出划分问题

国税函[2003]230 号文规定:企业购进货物或劳务取得的发票必须开具详细的货物或劳务的名称。如果开具大类货物或劳务名称的如办公用品、家用电器、电脑耗材、土特产品等都必须附销售单位开具的销售清单,没有附销售清单的,一律不得税前扣除。

**例 8:**某大型国有企业 2010 年外购办公用的电脑及空调,电脑每台零售价为 1 980 元,共购进 10 台,空调每台为 1 800 元,共购进 12 台。企业一次性计入了办公费,并在税前一次性扣除。企业当年融租租入一台价值较大的设备,企业支付了第一年租金 30 万元,以取得的租赁发票 30 万元为依据在税前抵扣。当年年末企业还对部分设备进行了大修理,共发生修理费 120 万元,这些设备的原购入成本为 250 万元。

问题 1:购入办公用的电脑及空调每台价值未超过 2 000 元,能否在税前一次性抵扣?请说明原因。

答:不能全额抵扣。资本性支出或经营性支出的划分与金额大小无关,主要与使用时间长短有关。《企业所得税法实施条例》第五十七条规定,《企业所得税法》第十一条所称固定资产,是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过 12 月的非货币性资产,包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。对于固定资产的判定,不能仅仅依据价格的高低,而应当根据税法的规定综合考虑。

问题 2:融资性租入的设备以何凭证入账?其计税基础是什么?上例处理是否正确?

答:融资租入固定资产应以双方签订的租赁合同为依据入账。以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础,租赁合同未约定付款总额的,以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。

上述处理是错误的,企业融资租入的设备应按计税基础计提的折旧在税前列支,而不是以租金发票为依据。

问题 3:上例中发生的大修理费用 120 万元,能否一次性

在税前列支?

答:能一次性在税前列支。因为作为长期待摊费用的固定资产大修理支出必须满足两个条件:(一)修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上;(二)修理后固定资产的使用年限延长2年以上。由于上述支出为120万元,小于计税基础的50%,因此,可以一次性在税前扣除。

#### 六、福利费的列支范围不明晰

财企[2009]242号文第一条规定:企业职工福利费是指企业为职工提供的除职工工资、奖金、津贴、纳入工资总额管理的补贴、职工教育经费、社会保险费和补充养老保险费(年金)、补充医疗保险费及住房公积金以外的福利待遇支出,包括发放给职工或为职工支付的以下各项现金补贴和非货币性集体福利。企业为职工提供的交通、住房、通讯待遇,已经实行货币化改革的,按月按标准发放或支付的住房补贴、交通补贴或者车改补贴、通讯补贴,应当纳入职工工资总额,不再纳入职工福利费管理;尚未实行货币化改革的,企业发生的相关支出作为职工福利费管理,但根据国家有关企业住房制度改革政策的统一规定,不得再为职工购建住房。

而国税函[2009]3号文第三条“关于福利费的扣除”第二款规定:为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利,包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。

**例9:**某企业2010年由于未办食堂,全年支付职工午餐支出36万元。支付单位职工每人每月独生子女费10元。职工以票报销通讯费2.4万元,以燃油票报销1.5万元,维修费报销1.2万元,过路费及停车费报销1万元做交通补贴。为职工开展文体活动购买了服装0.2万元,乐器0.9万元。

问题1:从财税角度分析,该企业支付职工午餐支出36万应计入福利费还是管理费用中的业务招待费?

答:《关于企业加强职工福利费财务管理的通知》(财企[2009]242号)第一条规定:为职工卫生保健、生活等发放或支付的各项现金补贴和非货币性福利属于福利费,包括未办职工食堂统一供应午餐支出。从会计角度此项支出应作为职工福利费。但在国税函[2009]3号文中只有“自办职工食堂经费补贴”属于职工福利费。由于这部分支出企业取得是餐饮发票,所以其所得税前处理一直是征纳双方的焦点。

问题2:从财税角度分析,每月支付给职工的独生子女费应计入哪里?

答:国税函[2009]号文对福利费的阐述是:为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利。举例中并没有独生子女费。但财企[2009]242号文第一条规定,按规定发生的其他职工福利费,包括丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、独生子女费、探亲假路费,以及符合企业职工福利费定义但没有包括在本通知各条款项目中的其他

支出。

问题3:请您从财税角度分析通讯费是计入工资薪金还是福利费?上例中的通讯费您认为应如何处理?

答:从会计的角度上分析,如果实行货币化改革的应计入工资薪金,而未实行货币化改革的应计入福利费。从税法的角度上分析,通讯费并不作为职工福利费。

总结:企业可以根据此项差异进行选择,如国企有工资总额限定的,可以选择计入管理费用,既不作为福利费也不作为工资。如其他不受工资限额控制的企业则可以在所得税申报时计入工资中以增加工资总额的基数。

问题4:企业作为交通补贴的凭证是否合理?是否要纳税调整?

答:2008年1月1日(含)以后,根据《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)的规定,企业为员工报销的燃油费,应作为职工交通补贴在职工福利费中扣除。

因此,如不超过工资薪金支出的14%,可以在税前扣除。

应注意,财企[2009]242号文规定:会计上已经实行货币化改革的,按月按标准发放或支付的交通补贴或者车改补贴应当纳入职工工资总额,不再纳入职工福利费管理;尚未实行货币化改革的,企业发生的相关支出作为职工福利费管理。

这一点的说法虽然与税法有所不同,但本质是一样的,也就是如果企业将交通补贴或车改补贴以现金发放或随同工资发放,按照国税函[2009]3号文的规定,它不属于“员工报销的燃油费”应视同工资薪金。

实践中,企业除以燃油料报销作为交通补贴外,还有一些企业以私家车的过路费、停车费、洗车费、修理费、保险费作为报销凭证。这能否作为交通补贴在职工福利费中列支呢?

国税函[2009]3号文只笼统地规定为职工发放的交通补贴作为职工福利费处理,而并未明确“交通补贴”的具体内容。企便函[2009]33号文只明确在规定的标准内报销的燃油费在新税法实施后作为职工福利费处理,但对其他的私家车报销凭证并未明文规定,只能认为属于与生产经营无关的支出,不能在税前列支。因此,企业用来做车补的报销凭证必须是燃油费发票。

问题5:企业为开展职工文体活动购买的服装及乐器是否计入福利费?

答:既可以计入福利费,也可以计入工会经费,直接以票报销。

#### 主要参考文献

1. 奚卫华, 司茹. 新企业所得税汇算清缴实务操作指南. 北京大学出版社, 2009; 2
2. 王红云. 最新企业所得税汇算清缴操作实务. 东北财经大学出版社, 2009; 3
3. 陈雪梅, 司宇佳. 如何规避企业所得税汇算清缴税务风险. 会计之友, 2011; 10