

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 = $10\,000 \times 5‰ = 50$ (万元), 根据发生额的 60% 扣除限额 = $100 \times 60\% = 60$ (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.

50万元<60万元,因此甲公司准予税前扣除的金额为50万元,而且该纳税人对于超标准的50万元已经在企业所得税纳税申报时自行进行了调增,即使该纳税人有10万元的业务招待费未取得合法有效票据,仍不影响该纳税人税前扣除额度,因此对纳税人该事项不进行处理。

意见二:虽然该纳税人已经按照《企业所得税法》的规定对于超标准的业务招待费调增了应纳税所得额,但是由于该纳税人取得不符合规定的发票所涉及的业务招待费在企业所得税汇算清缴时自己未进行核查,所以该纳税人税前扣除的50万元业务招待费里包括取得不符合规定发票所发生的10万元业务招待费的一部分。对于这10万元不得税前扣除的部分应该按所占比例对应纳税所得额进行调增。即:当前业务招待费税前扣除比例=50/110×100%=45.45%,调增应纳税所得额=10×45.45%=4.545(万元),所以,应调增该纳税人2013年度应纳税所得额4.545万元。

笔者认为,这两种处理方法都有失妥当。对于第一种不进行处理的意见,假如该公司销售收入为20 000万元,则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=20 000×5‰=100(万元),根据发生额的60%扣除限额=100×60%=60(万元)。

60万元<100万元,因此甲公司准予税前扣除的金额为60万元。但是该纳税人有10万元的业务招待费未取得合法有效票据,不得税前扣除。则该纳税人税前扣除的60万元中包括10万元的60%在内,因此应对未取得合法有效票据10万元的60%部分进行纳税调增,调增应纳税所得额6万元。因此,该纳税人确实违反了相关税法规定,对于发生的未取得合法有效票据的10万元如果不进行处理则有可能造成企业少申报纳税。而且企业在日常的经营过程中还会取得大量的票据,如果此事项不进行处理,则会造成企业忽略对取得票据是否合法进行核实的责任。

若按照第二种意见进行处理,倒算企业所得税纳税申报时的业务招待费税前扣除标准,即:(50-4.545)/10 000×100%=4.455‰,而《企业所得税法》中对业务招待费扣除标准的规定为:“最高不得超过当年销售(营业)收入的5‰”。因此,如果按照第二种意见进行处理则人为降低了业务招待费的扣除标准,违背了《企业所得税法》中关于业务招待费按照销售收入的5‰计算扣除限额的规定。

笔者认为,根据《发票管理办法》第三十条第一项:“税务机关在发票管理中有权进行下列检查:(一)检查印制、领购、开具、取得、保管和缴销发票的情况”的规定,即使该事项未造成企业所得税应纳税所得额的减少,也应该按照发票管理办法相关规定对企业上述违法行为进行处理。根据《发票管理办法》第二十一条:“不符合规定的发票,不得作为财务报销凭证,任何单位和个人有权拒收”以及第三十九条第二项:“有下列情形之一的,由税务

机关处1万元以上5万元以下的罚款;情节严重的,处5万元以上50万元以下的罚款;有违法所得的予以没收:(二)知道或者应当知道是私自印制、伪造、变造、非法取得或者废止的发票而受让、开具、存放、携带、邮寄、运输的”之规定,对该纳税人未按规定取得发票的行为处1万元以上5万元以下的罚款。

三、广告费及业务宣传费与业务招待费区别

广告费和业务宣传费与业务招待费的税前扣除又有一定的差异,根据《企业所得税法实施条例》第四十四条“企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,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,准予扣除;超过部分,准予在以后年度结转扣除”的规定,广告费和业务宣传费支出在当年未扣除完的可以在以后年度结转扣除,与会计核算形成暂时性差异,会影响以后年度的应纳税所得额。而业务招待费支出当年未扣除的部分,不允许在以后年度结转扣除,与企业会计核算形成永久性差异。由于企业所发生的广告费和业务宣传费有可能是分年度进行税前扣除的,若对取得不符合规定票据而列支的广告费和业务宣传费不进行处理的话,可能会对以后年度的应纳税所得额产生影响。

四、风险应对策略

第一,企业会计在取得票据进行账务处理前,应对取得的票据进行查询比对,对不符合规定的票据应退还给开票单位,让其提供合法有效的票据再进行账务处理。

第二,在企业所得税汇算清缴的时候再次对所取得的票据进行审核,若发现所取得的票据不是合法有效的,即使不影响当期应纳税所得额的计算,也应该在汇算清缴报告里进行说明,降低纳税申报风险。

第三,对于《企业所得税法》规定的其他有扣除比例的项目,例如《企业所得税法实施条例》第四十条规定:“企业发生的职工福利费支出,不超过工资薪金总额的14%部分,准予扣除”,第四十二条规定:“除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额2.5%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后年度结转扣除”,《企业所得税法》第九条规定:“企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除”等几项支出,同样存在上述申报风险,企业在进行纳税申报时同样应予以关注。

主要参考文献

肖太寿.业务招待费涉税风险及管理策略[J].财会月刊,2012(25).

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

国务院.企业所得税法实施条例.国务院令512号,2007-12-06.