

试析企业所得税政策中的“结转”项目

方振静(副教授)

(山东科技职业学院经济管理系, 山东潍坊 261053)

【摘要】 现行税法规定,某一纳税年度内发生的某些经济业务无法在当年处理完毕的,可以结转到以后纳税年度进行处理,如符合规定的年度亏损可结转至以后年度弥补,超过限定标准的广告费和业务宣传费可结转至以后年度扣除等。但是,在这些可“结转”至以后年度处理的各项项目之间,存在着彼此的计算基数不同、扣除比例不同、扣除对象不同、结转年限不同等区别。唯有精准地理解并掌握这些区别,才能保证实务工作中不会产生错误。

【关键词】 企业所得税; 广告费; 职工教育经费; 股权投资额; 专用设备投资额

一、年度亏损——结转弥补

《企业所得税法》第十八条规定:企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过五年。这里的“亏损”,是指以企业会计利润总额为起点,按照税法的规定进行“纳税调整后”的结果(负数金额),该金额包含按税法规定计算的“企业研发费用加计扣除部分”。

按税法的规定,在亏损发生年度之后的法定弥补年限内,只要某一纳税年度有足额的所得,该亏损即可一次性全额税前弥补,不受金额或比例的限制,但结转弥补的年限只有五年,超过五年则只能通过税后所得来弥补了。

二、职工教育经费——结转扣除

《企业所得税法实施条例》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,准予在以后纳税年度结转扣除。

因此,职工教育经费的税前扣除,计算基数为“合理的工资薪金”,限额比例为2.5%,扣除对象则是“纳税调整后所得”,但没有结转扣除年限的限制。也就是说,企业发生的职工教育经费支出,一定条件下是允许全额扣除的,只是在扣除时间上需要相应的递延。

工资薪金的“合理性”,可通过以下五项标准进行判断:一是企业是否制定了较为规范的工资薪金制度;二是企业的工资薪金制度是否符合本行业及本地区的水平;三是一定时期内,企业工资薪金的发放是否相对固定、调整是否有序进行;四是对实际发放的工资薪金,企业是否依法代扣代缴了个人所得税;五是有关工资薪金的安排,是否不以减少或逃避税款为目的。

如果是集成电路设计企业和符合条件的软件开发企业发生的职工培训费用,根据税法的规定,应单独进行核

算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。

三、广告费和业务宣传费——结转扣除

《企业所得税法实施条例》第四十四条规定: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、财政部、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,准予在以后纳税年度结转扣除。

也就是说,广告费与业务宣传费的税前扣除的计税基数是企业当年的销售(营业)收入(包含税法规定的视同销售收入)、限额比例为15%、扣除对象是“纳税调整后所得”,且没有结转扣除的年限限制。

同时,税法也对特殊行业或企业的广告费与业务宣传费的税前扣除进行了特别规定:2011年1月1日至2015年12月31日期间,化妆品制造与销售企业、医药制造和饮料制造(不含酒类制造)企业发生的广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售(营业)收入30%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出,一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

四、股权投资额——结转抵扣

《企业所得税法》第三十一条规定:创业投资企业从事国家需要重点扶持和鼓励的创业投资活动,可以按投资额的一定比例抵扣应纳税所得额。《企业所得税法实施条例》第九十七条将该条规定细化为:创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的,可以按照其投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额;当年不足抵扣的,可以在以后纳税年度结转抵扣。

所谓创业投资企业,是指依照国家相关规定,在中华人民共和国境内设立的,专门从事创业投资活动且符合

以下条件的企业或其他经济组织:经营范围符合《创业投资企业管理暂行办法》(简称《暂行办法》)规定,且工商登记为“创业投资有限责任公司”、“创业投资股份有限公司”等专业性法人创业投资企业;按照《暂行办法》规定的条件和程序完成备案,经备案管理部门年度检查核实,投资运作符合《暂行办法》的有关规定;创业投资企业投资的中小高新技术企业,除应按照规定通过高新技术企业认定以外,还应符合职工人数不超过500人,年销售(营业)额不超过2亿元,资产总额不超过2亿元的条件;财政部、国家税务总局规定的其他条件。

中小企业接受创业投资之后符合高新技术企业认定标准的,从被认定为高新技术企业的年度起计算创业投资企业的投资期限。该期限内中小企业接受创业投资后,企业规模超过中小企业标准,但仍符合高新技术企业标准的,不影响创业投资企业享受有关税收优惠。

因此,能够以投资额抵扣应纳税所得额的对象只能是创业投资企业,对外投资方式必须是股权投资,接受投资的对象必须是未上市的中小高新技术企业,时间条件为投资满2年(24个月),计算扣除金额的基数为股权投资额,扣除限额的计算比例为70%,抵扣对象为应纳税所得额,且没有结转抵扣年限的限制。

五、专用设备投资额——结转抵免

《企业所得税法》第三十四条规定:企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额,可以按一定比例实行税额抵免。《企业所得税法实施条例》第一百条第一款规定:企业所得税法第三十四条所称税额抵免,是指企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》(简称“三项目录”)规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的,该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免;当年不足抵免的,可以在以后5个纳税年度结转抵免。

而根据财政部、国家税务总局《关于执行环境保护专用设备企业所得税优惠目录 节能节水专用设备企业所得税优惠目录和安全生产专用设备企业所得税优惠目录有关问题的通知》(财税[2008]48号)的规定,自2008年1月1日起,企业利用自筹资金和银行贷款购置并实际使用的列入“三项目录”范围内的专用设备,可以按投资额(指发票价税合计价格,但不包括按规定退还的增值税税款以及设备运输、安装和调试等费用)的10%抵免当年企业所得税应纳税额;不足抵免的,可以在不超过5个纳税年度的期限内向以后年度结转抵免;企业利用财政拨款购置专用设备的投资额,不得抵免企业应纳税所得额。

因此,专用设备投资额抵免企业所得税应纳税额优惠政策的起始执行时间为2008年1月1日,专用设备购置

的资金来源仅限企业的自筹资金和银行贷款,专用设备范围限定为“三项目录”列明的范围,计算抵免金额的基数是购买专用设备取得发票所注明的价税合计金额,抵免限额计算比例为10%,抵免对象为企业所得税应纳税额、结转抵免的年限不超过五年。

税法同时规定:享受“三项目录”专项设备投资额抵免企业所得税应纳税额优惠政策的企业,所购设备应当是企业自身实际购置并实际投入使用的;如果企业在专用设备购置之日起5年内发生转让、出租的,应当在该专用设备停止使用当月起停止享受企业所得税优惠并补缴已经抵免的企业所得税税款;专用设备的受让方则可以按照该专用设备投资额的10%抵免当年企业所得税应纳税额;当年应纳税额不足抵免的,可以在以后5个纳税年度结转抵免。

六、总结

综上所述,企业年度亏损的结转弥补,没有金额及比例上限的规定,但有结转年限的限制,并且其自身即是被弥补对象。

职工教育经费、广告费与业务宣传费均没有结转扣除的年度限制,理论上是可以全额扣除的;但由于其最终是通过“纳税调整后所得”扣除的,如果经过纳税调整后企业亏损,则该亏损只能在连续五个纳税年度内递延弥补。因此,职工教育经费、广告费与业务宣传费是否能全额税前扣除,取决于法定的弥补年限内是否有足够的所得用以弥补企业当年亏损,从而使该业务又回归到企业亏损是否能足额弥补的问题上。

创业投资企业符合条件的股权投资额抵扣应纳税所得额也是没有结转年限的限制的。但不同的是,该股权投资额是按规定的比例直接抵扣应纳税所得,加之其没有年限的限制,因此可以实现真正意义上的“全额”抵扣。其累计能为企业节省税负的金额为“符合条件的股权投资额 \times 70% \times 企业所得税适用税率”。

而符合条件的专用设备投资额的抵免对象是企业所得税应纳税额,因此相对创业投资企业符合规定条件的股权投资额按比例抵扣应纳税所得额而言,其对减轻企业实际税负的作用更为直接和明显,但受到结转抵免年限不得超过五年的限制。

主要参考文献

中华人民共和国主席.中华人民共和国企业所得税法.主席令第63号,2007-03-16.

国务院.中华人民共和国企业所得税法实施条例.国务院令第512号,2007-12-06.

中国注册会计师协会.税法[M].北京:经济科学出版社,2015.

中国注册会计师协会.会计[M].北京:经济科学出版社,2015.