国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的

公告

* 国家税务总局公告2014年第29号

全文有效 成文日期：2014-05-23

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例（以下简称税法）的规定，现将企业所得税应纳税所得额若干问题公告如下：    
　　**一、企业接收政府划入资产的企业所得税处理**    
　　（一）县级以上人民政府（包括政府有关部门,下同）将国有资产明确以股权投资方式投入企业，企业应作为国家资本金（包括资本公积）处理。该项资产如为非货币性资产，应按政府确定的接收价值确定计税基础。    
　　（二）县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，凡指定专门用途并按《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）规定进行管理的，企业可作为不征税收入进行企业所得税处理。其中，该项资产属于非货币性资产的，应按政府确定的接收价值计算不征税收入。    
　　县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，属于上述（一）、（二）项以外情形的，应按政府确定的接收价值计入当期收入总额计算缴纳企业所得税。政府没有确定接收价值的，按资产的公允价值计算确定应税收入。    
　　**二、企业接收股东划入资产的企业所得税处理**　　（一）企业接收股东划入资产（包括股东赠予资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠予的资产、股东放弃本企业的股权，下同），凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已做实际处理的，不计入企业的收入总额，企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。    
　　（二）企业接收股东划入资产，凡作为收入处理的，应按公允价值计入收入总额，计算缴纳企业所得税，同时按公允价值确定该项资产的计税基础。    
　　**三、保险企业准备金支出的企业所得税处理**　　根据《财政部国家税务总局关于保险公司准备金支出企业所得税税前扣除有关政策问题的通知》（财税〔2012〕45号）有关规定，保险企业未到期责任准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金、已发生已报告未决赔款准备金和已发生未报告未决赔款准备金应按财政部下发的企业会计有关规定计算扣除。    
　　保险企业在计算扣除上述各项准备金时，凡未执行财政部有关会计规定仍执行中国保险监督管理委员会有关监管规定的，应将两者之间的差额调整当期应纳税所得额。    
　　**四、核电厂操纵员培养费的企业所得税处理**    
　　核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用，可作为企业的发电成本在税前扣除。企业应将核电厂操纵员培养费与员工的职工教育经费严格区分，单独核算，员工实际发生的职工教育经费支出不得计入核电厂操纵员培养费直接扣除。    
　　**五、固定资产折旧的企业所得税处理**　　（一）企业固定资产会计折旧年限如果短于税法规定的最低折旧年限，其按会计折旧年限计提的折旧高于按税法规定的最低折旧年限计提的折旧部分，应调增当期应纳税所得额；企业固定资产会计折旧年限已期满且会计折旧已提足，但税法规定的最低折旧年限尚未到期且税收折旧尚未足额扣除，其未足额扣除的部分准予在剩余的税收折旧年限继续按规定扣除。    
　　（二）企业固定资产会计折旧年限如果长于税法规定的最低折旧年限，其折旧应按会计折旧年限计算扣除，税法另有规定除外。    
　　（三）企业按会计规定提取的固定资产减值准备，不得税前扣除，其折旧仍按税法确定的固定资产计税基础计算扣除。    
　　（四）企业按税法规定实行加速折旧的，其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除。    
　　（五）石油天然气开采企业在计提油气资产折耗（折旧）时，由于会计与税法规定计算方法不同导致的折耗（折旧）差异，应按税法规定进行纳税调整。    
　**六、施行时间**　　本公告适用于2013年度及以后年度企业所得税汇算清缴。    
　　企业2013年度汇算清缴前接收政府或股东划入资产，尚未进行企业所得税处理的，可按本公告执行。对于手续不齐全、证据不清的，企业应在2014年12月31日前补充完善。企业凡在2014年12月31日前不能补充完善的，一律作为应税收入或计入收入总额进行企业所得税处理。    
　　特此公告。

国家税务总局    
2014年5月23日

　　链接：[相关政策解读](http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810760/c1152313/content.html)

* 关于《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》的解读
* 发布日期：2014年05月28日　　　　 来源：国家税务总局办公厅

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例（以下简称税法）有关规定，就纳税人和基层税务机关反映的企业所得税应纳税所得额若干问题，国家税务总局下发了《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（以下简称公告）。为便于理解和执行，现对公告解读如下：    
　　**一、关于企业接收政府划入资产的企业所得税处理**　　近年来，国有企业资产重组改制事项日益增多。在国有企业资产重组改制过程中，经常发生各级人民政府将其拥有或控制的经营性资产划拨给国有企业进行经营管理的情况。对于此类事项如何进行企业所得税处理，在实际税收征管和纳税申报过程中，税企双方经常出现理解不一、引发分歧的情况。公告对该类事项的企业所得税处理进行了统一和规范。    
　　（一）企业接收政府投资资产的企业所得税处理。县级以上人民政府及其有关部门将国有资产作为股权投资划入企业，属于政策性划转（投资）行为，按现行企业所得税规定，不属于收入范畴，因此，企业应将其作为国家资本金（资本公积）进行企业所得税处理。另外，由于该项资产价值通常由政府在划转时直接确定，因此，该项资产的计税基础可以按其实际接收价值确定。    
　　（二）企业接收政府指定用途资产的企业所得税处理。县级以上人民政府及其有关部门将国有资产无偿划入企业，凡划出单位或业务监管部门指定了专门用途，且企业已按《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）规定进行了管理，就具备了财政性资金性质，因此，根据《企业所得税法》第七条规定，可以作为不征税收入进行税务处理。其中，无偿划入资产属于非货币性资产的，应按该项资产实际接收价值确定不征税收入。    
　　（三）企业接收政府无偿划入资产的企业所得税处理。企业无偿接受县级以上人民政府及其有关部门无偿划入资产，属于上述（一）、（二）项情形以外的（税法另有规定除外），企业应按政府确定的该项资产的实际接收价值，并入当期应税收入，计算缴纳企业所得税。如果政府没有确定接收价值的，应按资产的公允价值确定应税收入。上述处理的政策依据是：现行企业所得税法将企业收入总额分为免税收入、不征税收入和应税收入三类，显然，该项收入如果不属于免税收入或不征税收入，就应当属于应税收入。    
　　**二、关于企业接收股东划入资产的企业所得税处理**    
　　企业接收股东划入资产（包括股东赠予资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠予的资产、股东放弃本企业的股权，下同），凡作为资本金（包括资本公积）处理的，说明该事项属于企业正常接受股东股权投资行为，因此，不能作为收入进行所得税处理。企业接收股东划入资产，凡作为收入处理的，说明该事项不属于企业正常接受股东股权投资行为，而是接受捐赠行为，因此，应计入收入总额计算缴纳企业所得税。    
　　**三、关于保险公司准备金支出的企业所得税处理**   
　　2011年以前，保险公司提取的各项准备金（包括未到期责任准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金、已发生已报告未决赔款准备金和已发生未报告未决赔款准备金5项）应按中国保监会有关规定计算扣除。根据《财政部国家税务总局关于保险公司准备金支出企业所得税税前扣除有关政策问题的通知》（财税[2012]45号）规定，从2011年起，保险公司提取的各项准备金应按财政部的会计规定计算扣除。对于此前尚未衔接转换的，即仍按中国保监会有关规定计算扣除的，应将两者之间的差额调整2013年度应纳税所得额。    
　　**四、关于核电厂操纵员培养费的企业所得税处理**   
从核力发电企业的实际运作看，核电厂操纵员的培养费用是一项持续、必要和生产运行紧密相关的投入，是发电成本的重要组成部分，不同于一般的职工教育培训支出。因此，公告明确核电厂操纵员培养费可作为核电企业发电成本税前扣除，同时强调，企业应将核电厂操纵员培养费与员工的职工教育经费严格区分，单独核算。    
　　**五、关于固定资产折旧的企业所得税处理**　　《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第15号）第八条规定：企业依据财务会计制度规定，并在实际会计处理上已确认的支出，凡未超过税法和有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的，可按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税前扣除，计算其应纳税所得额。之所以做出上述规定，主要目的是为了减少税会差异，尽可能使税收与会计协调一致，方便纳税人纳申报和税务机关税收征管。但15公告施行后，部分税务机关与纳税人在固定资产折旧税会差异的处理上存在分歧，公告对这类问题进行了明确。    
　　（一）企业会计折旧年限短于税法最低折旧年限的协调。《企业所得税法》第八条规定：企业实际发生的与取得应税收入相关的、合理的成本、费用准予在税前扣除。企业会计折旧提足后，在剩余的税收折旧年限已没有会计折旧，但由于前期已提折旧按税法规定进行了纳税调增，也就是说，税收与会计之间差异部分已实际进行了会计处理，因此，应当准予将前期纳税调增的部分在后期按税法规定进行纳税调减。这样处理，符合企业所得税税前扣除基本原则，也与15号公告第八条规定不冲突。    
　　（二）企业会计折旧年限长于税法最低折旧年限的协调。如果企业固定资产采用的会计折旧年限长于税法规定的最低折旧年限，视同会计与税法无差异，按15号公告规定应按会计年限计算折旧扣除，不需要在年度汇算清缴时进行纳税调减。这样处理，大大减少纳税调整成本，符合15公告的立法精神。    
　　（三）会计上提取减值准备的固定资产折旧的税会差异协调。根据税法规定，企业计提的固定资产减值准备应进行纳税调增。另根据税法规定，企业持有固定资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。由于企业计提的固定资产减值准备已进行纳税调增，并未税前扣除，所以，尽管固定资产的账面净值已经减少，但此时该固定资产的计税基础并未调整，仍可按税法确定的计税基础计算折旧扣除。这样处理，符合税法和15号公告的立法意图。    
　　（四）会计与税法折旧方法不同导致的税会差异协调。一种情况是，企业按《企业所得税法》第三十二条规定实行加速折旧的，公告明确其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除，而不必按15公告规定看会计上是否已按加速折旧处理。另一种情况是，《财政部国家税务总局关于开采油（气）资源企业费用和有关固定资产折耗摊销折旧税务处理问题的通知》（财税[2009]49号）规定油气企业在开始商业性生产之前形成的开发资产，准予按直线法计提折旧扣除，最低折旧年限为8年。按会计准则规定，企业可以采用产量法或年限平均法对油气资产计提折耗。在采用产量法计提资产折耗的情况下，会形成税会差异，如果单纯套用15公告的规定，会导致折耗（折旧）得不到及时扣除，违背《企业所得税法》第八条规定。基于此，公告明确，石油天然气开采企业在计提油气资产折耗（折旧）时，由于会计与税法规定计算方法不同导致的折耗（折旧）差异，应按税法规定进行纳税调整。    
　　**六、关于公告下发前上述事项的企业所得税衔接处理**   
　　为充分保障纳税人合法权益，做到政策有机衔接，公告明确适用于2013年度及以后年度企业所得税汇算清缴。企业2013年以前发生的上述事项尚未进行企业所得税处理的，可按本公告规定执行。对于手续不全、证据不清的，企业应及时补充完善。考虑到企业2013年度汇算清缴前接收政府或股东划入资产，事项比较复杂，补充相关证据和手续需要一定时间，因此，公告将补充完善时间延长到2014年底，到期仍未完成的，一律按税法规定严格处理，防止企业滥用该政策。