

企业代付的个人所得税不能在税前扣除

山东工商学院 于淑俐 刘岩

个人所得税是调整税务机关与自然人(居民、非居民人)在个人所得税的征纳与管理过程中所发生的社会关系的法律规范的总称。国家征收个人所得税的目的就是调节过高收入,缩小贫富差距。因此,如果这部分税收由企业缴纳,那么扣除就相当于由企业负担了本应由职工缴纳的个人所得税,那么就违背了国家征收个人所得税的初衷。具体分析如下:

1. 企业所得税与个人所得税的纳税义务人不同。企业所得税以法人作为纳税义务人,实行法人所得税制。而个人所得税是以个人(自然人)为纳税义务人,对个人的各项应税所得征税。

个人所得税纳税义务人包括中国公民、个体工商户、个人独资企业和合伙企业投资者及外籍人员等。企业代个人负担个人所得税,其实质是一种代付行为,企业年度终了应就自身的所得缴纳企业所得税,无所得不纳税,亏损可以弥补以后所得,而个人应就其取得的所得分别按期纳税,最终负担者是自然人个人。

2. 企业代付的个人所得税与企业正常的经营行为无关。第一,《企业所得税法》第八条规定,与企业日常经营相关的、为了收入的流入而付出的费用可以扣除。代付税款与否,并不影响企业正常的生产经营活动。第二,《企业会计准则第9号——职工薪酬》的内容也不包括个人所得税项目,会计核算上计入工资薪酬不合规。第三,理论上购买员工的劳动力费用也不应包含其自身应承担的个人费用,如个人缴纳的养老保险费、医疗保险费等。

3. 企业代付税款最终会导致国家税收减少。显然,企业为员工负担个人所得税就产生了一笔费用,增加了企业成本,如果这笔费用允许税前扣除,就会减少企业所得税税基,对于盈利企业来说就可以减少当年的应纳税所得额,少缴企业所得税;对于亏损企业来说,就会产生递延所得税资产,在随后的5年内可以减少其应纳税所得额。另外,如果允许企业代付的个人所得税在税前扣除,就会导致很多国有或国有控股企业采取代付个人所得税的方式避税,从而使国家所有者权益减少,国家税收也同时减少。

4. 企业代付的个人所得税在税前扣除依据不足。

(1)企业所得税法对税前扣除项目的规定由正面列举方式改为概括性的反向排除方式,但没有改变税金扣除的实质内容。按照财政部、国家税务总局、国务院法制办共同编写的

《〈企业所得税法实施条例〉释义及适用指南》的规定,采用正面列举的方式容易挂一漏万,也无法适应今后税收体系的新变化,所以采用反向排除的方式,对允许税前列支的税金范围作了界定。企业所交付的有些税款并不是由企业直接负担的,是不允许税前扣除的。

(2)企业代付的税款不是实际发生的,不适用工资、薪金税前扣除的规定。《企业所得税法实施条例》规定,企业发生的合理的工资、薪金支出,准予扣除。代付税款不能认为是实际发生的工资、薪金支出,因为企业确实没有将款项支付给员工。如果实际支付了,那么根据税法的规定,合理的工资、薪金支出可以全额税前扣除。税前扣除具有其特殊性,就像有的费用扣除必须持有法定凭证一样。

(3)不适用税前扣除的合理性原则。有人根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》(国税发[1994]089号)、《国家税务总局关于雇主为其雇员负担个人所得税税款计征问题的通知》(国税发[1996]199号)中的计算公式认为,企业代付个人所得税存在“合理性”。而本文认为其所依据的计算公式是将代付税款视同所得推导出个人所得税的应纳税所得额的,不能成为税前扣除合理性的足够依据。因为,假如不把不含税收入推导为含税收入而计算每个纳税人的应纳税所得额,那么计算出来的个人所得税金额都是错误的、不合理的、不公平的。

(4)从会计处理和税务实际操作来看,多年来,此项支出一直作为企业所得税纳税调增项目。目前在实际中有两种会计处理方法,一种作为“工资、薪金”处理(虽然不合规,但一直有这样的做法),借:应付职工薪酬;贷:应交税费——应交个人所得税。借:管理费用、生产成本、制造费用等;贷:应付职工薪酬。另一种作为“营业外支出”处理,借:营业外支出;贷:应交税费——应交个人所得税。因为有人认为,代付税款对于企业来说是不经常发生的支出,符合会计准则规定的营业外支出的性质,而依据规定,这项支出应作为个人所得税应纳税所得额的调增项目,增加年度应纳税所得额。

5. 企业代付税款不利于国家的税收管理。个人所得税是现行税制中唯一以自然人为纳税人的税种,对个人所得税的缴纳能够增强个人的纳税意识。如果让企业代付个人所得税,使实际纳税人的纳税义务通过企业负担税款发生转移,不仅淡化了个人依法纳税的意识,而且削弱了个人所得税调整收入分配的作用。○