时,应当按照月度或者季度的实际利润额预缴;按照月度或者季度的实际利润额预缴有困难的,可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或者季度平均额预缴,或者按照经税务机关认可的其他方法预缴。应当减免的收入,在会计核算上应当组成企业利润。实际利润额是指按会计制度核算的利润总额减除以前年度待弥补亏损以及不征税收入、免税收入后的余额。而对于不征税收入、免税收入中是否包括加计扣除部分,财税[2009]70号文件明确规定:企业就支付给残疾职工的工资,在进行企业所得税预缴申报时,允许据实计算扣除;在年度终了进行企业所得税预缴申报时,允许据实计算扣除;在年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时,再依法计算加计扣除。所以,对安置残疾人的企业,在预缴企业所得税时不得加计扣除支付给残疾职工的工资。

- 2. 享受加计扣除优惠政策应具备的条件。安置残疾人企 业享受所得税加计扣除的优惠政策应当同时具备四个条件: ①依法与安置的每位残疾人签订了1年以上(含1年)的劳动合 同或服务协议,并且安置的每位残疾人在企业实际上岗工作。 ②为安置的每位残疾人按月足额缴纳了企业所在区县人民政 府根据国家政策规定的基本养老保险、基本医疗保险、失业保 险和工伤保险等社会保险。③定期通过银行等金融机构向安 置的每位残疾人实际支付了不低于企业所在区县适用的经省 级人民政府批准的最低工资标准的工资。之所以限定必须要 通过银行等金融机构向安置的每位残疾人支付工资,目的在 干防止企业弄虚作假。对没有通过金融机构支付工资的,即使 实际支付给了残疾职工本人,仍然不予认可;对虽然通过银行 等金融机构支付,但没有实际支付给残疾职工本人的,以及虽 然支付但支付金额低于企业所在区县适用的经省级人民政府 批准的最低工资标准的,都不可享受加计扣除优惠政策。④具 备安置残疾人上岗工作的基本设施。
- 3. 安置残疾人企业享受的所得税加计扣除优惠为备案式税收减免。税收减免分为审批式减免和备案式减免。审批式减免只有通过税务机关的审批后才能享受税收减免。但对安置残疾人企业的税收减免不需事前审批,企业在进行年度企业所得税纳税申报时,对支付给残疾职工的工资直接予以加计扣除。税务机关对企业实行事后监督管理,即在企业所得税汇算清缴结束后,主管税务机关在对企业进行日常管理、纳税评估和纳税检查时,应对安置残疾人员的企业享受所得税加计扣除优惠的情况进行核实。
- 4. 安置残疾人企业享受所得税加计扣除优惠应提供的备案资料。安置残疾人的企业在年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时,应当提供相关的证明资料,具体包括:①企业与安置的每位残疾人签订的劳动合同或服务协议的复印件;②为安置的每位残疾人缴纳的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险和工伤保险等社会保险的复印件;③能够证明定期通过银行等金融机构向安置的每位残疾人实际支付的工资的有关证据资料或复印件;④安置残疾人上岗工作基本设施的情况说明或有关资料;⑤已安置残疾职工名单及其《残疾人证》或《残疾军人证(1至8级)》的复印件;⑥主管税务机关要求提供的其他资料。○

关于嵌入式软件销售额 的计算及建议

辽宁辽东学院 张万英

一、对嵌入式软件增值税政策的理解

《财政部 国家税务总局关于嵌入式软件增值税政策的通知》(财税[2008]92号)第一条规定,增值税一般纳税人随同计算机网络、计算机硬件和机器设备等一并销售其自行开发生产的嵌入式软件,应分别核算嵌入式软件与计算机硬件、机器设备的销售额。凡不能分别核算销售额的,不予退税。

第二条规定,纳税人按照下列公式核算嵌入式软件的销售额:嵌入式软件销售额=嵌入式软件与计算机硬件、机器设备销售额合计-[计算机硬件、机器设备成本×(1+成本利润率)]。需要注意的是,只有按照该公式计算出的嵌入式软件销售额才是计算即征即退增值税税额的计税依据,而不是第一条中提到的软件销售额。

根据企业提供的计算机硬件、机器设备的销售额,可以计算出计算机硬件、机器设备的实际成本利润率:计算机硬件、机器设备实际成本利润率=(计算机硬件、机器设备销售额-计算机硬件、机器设备成本)÷计算机硬件、机器设备成本。财税[2008]92号文件规定,实际成本利润率高于10%的,按照实际成本利润率确定,低于10%的,按10%确定。这样就可以用公式计算出嵌入式软件的销售额,进而计算出即征即退增值税税额。即征即退增值税税额=嵌入式软件销售额×17%-嵌入式软件销售额×3%。

二、嵌入式软件销售额计算中存在的问题

首先,从企业的角度看,在实际工作中,大多数企业能够 提供的是嵌入式软件与计算机硬件、机器设备销售额合计 数,而不能提供分别核算的销售额,这也使得企业会计人员 很为难。其次,从税收的角度看,税务机关无法控制企业提供 的分别核算销售额的高低。也就是说,计算机硬件、机器设备 的实际成本利润率最高也只是10%,企业不会提供高于10%的 实际成本利润率。

三、对嵌入式软件增值税政策的建议

笔者认为,在实务中对于财税[2008]92号文件要求分别核算嵌入式软件与计算机硬件、机器设备销售额的规定可以忽略,提供销售额的合计数即可。但政府应在软件认证上严格把关,只有对销售自行开发生产的软件产品的企业,以及将进口的软件进行本地改造后对外销售的企业,才可以颁发《软件产品登记证书》。而不符合条件的企业不能得到认证,也就不能享受即征即退增值税的优惠政策了。

对于财税[2008]92号文件中提到的计算机硬件、机器设

□财会月刊•全国优秀经济期刊

备的实际成本利润率,笔者建议可以直接规定为10%,不需要再进行计算,这样可以简化税务机关和企业会计人员的工作。税务机关只需关注企业的计算机硬件和机器设备的成本资料是否属实等,不需要关注计算机软、硬件的销售额是否分别核算,因为实际工作中确实存在无法分开核算软、硬件销售额的情形。〇

中

|国矿 资 产 负 债 李 表 文 中 美 稅 台 费 列 徐州 在示 地 方税 之 务局 我 见

一、"应交税费"项目根据 "应交税费"科目的期末余额直 接填列

在企业实践中, 资产负债 表中"应交税费"项目直接根据 "应交税费"科目的期末余额填 列,如为贷方余额则在该项目 下填列正数;如为借方余额,应 以负数填列。例如,12 月末,企 业"应交税费——应交增值税" 科目借方余额为99400元, "应交税费——应交消费税"科 目贷方余额为 12 000 元,"应 交税费——应交房产税"贷方 余额为1400元,假定"应交 税费"没有其他二级科目,则 在资产负债表中,"应交税费" 项目下应填列金额为-86 000 元,这是因为"应交税费"一级 科目期末出现了借方余额 86 000元。

但笔者认为将"应交税费"科目期末借方余额以负数填列 在"应交税费"项目下欠妥,原因如下:

崩

- 一是"应交税费"科目的借方余额不符合负债的定义。"应交税费"科目借方余额表示企业多交或尚未抵扣的税费,这部分款项不会导致未来经济利益流出企业,这与负债的定义不相符,因此不应列示在资产负债表的负债项目下。
- 二是这种做法将歪曲企业的实际偿债能力,误导报表使用者的决策。资产负债表中的负债金额直接影响报表使用者对企业的偿债能力的分析,如果用"-"号列示,虚减了负债总额,不利于报表使用者做出正确的决策。

二、"应交税费"项目根据"应交税费"科目的期末贷方余额填列

在这种填列方法下,"应交税费"科目的期末借方余额填列在"其他流动资产"项目下。笔者认为,"应交税费"科目的借方余额反映的是企业多交或尚未抵扣的税费,这部分税费会减少以后期间的现金流出,应视为企业的资产,列示在"其他流动资产"项目下。

三、"应交税费"项目根据"应交税费"科目所属明细科目的期末贷方余额填列

在这种方法下,"应交税费"所属明细科目的期末借方余 额填列在"其他流动资产"项目下。"应交税费"科目核算企业 按照税法等规定应缴纳的各种税费,下设"应交增值税"、"应交消费税"、"应交营业税"、"应交资源税"等明细科目,这些二级明细科目的期末余额可能在贷方,也可能在借方。根据上文的分析,期末贷方余额反映企业应交未交的税费,属于企业的负债,应列示在"应交税费"项目下;而期末的借方余额反映企业未来可以少交的税费,会减少未来期间的现金流出,应属于企业的资产,列示在"其他流动资产"项目下。笔者认为,这种填列方法是最合理的,既反映了企业期末应交未交的税费,也反映了企业预交的税费以及待抵扣的税费,符合资产、负债的确认条件。○

再议增值税转型下 固定资产的纳税筹划

中船重工集团公司第七一二研究所 黄斌琳

《财会月刊》(会计)2009年第6期刊登了张译文同志的《增值税转型下固定资产的纳税筹划》一文(以下简称"张文"),该文讨论了如何使2009年1月1日前购进的固定资产同样享受增值税进项税额全额抵扣的优惠政策。张文指出,对于存量固定资产,纳税人可以采用先出售再回购的方式,使该固定资产所含的进项税额得到全额抵扣。笔者认为该方法值得商榷。

张文举例如下:甲企业于2008年1月1日购进一台设备,不含税价格为20000元,增值税税率为17%,预计使用年限为10年,采用直线法计提折旧,假设期末无残值。2009年1月1日甲企业将该设备按账面净值210600元卖给乙企业,2009年1月2日甲企业将该设备从乙企业按原价购回。

张文指出,甲企业出售固定资产时,借:银行存款210 600元;贷:固定资产清理206 550元,应交税费——应交增值税(销项税额)4 050元。回购固定资产时,借:固定资产180 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)30 600元;贷:银行存款210 600元。乙企业购买该设备时,借:固定资产180 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)30 600元;贷:银行存款210 600元。乙企业出售该设备时,借:银行存款210 600元;贷:固定资产180 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)30 600元。张文认为通过以上两笔业务可以合法抵扣增值税进项税额26 550元(30 600-4 050),并且设备重新购回时的人账价值180 000元比原账面净值210 600元少了30 600元,降低了企业的成本,甲企业共可获益57 150元。

笔者认为,该筹划方案存在不妥之处。首先,甲企业在出售固定资产时,确认税率的依据欠妥。张文选择的依据是《财政部 国家税务总局关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》(财税[2002]29号),按4%的征收率减半征收增值税,不得抵扣进项税额。但实际上案例中的情况应根据《关于全国实施