



试析企业所得税法下提供劳务收入的确认

北京 王学军

2008年10月30日,《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号,简称“875号国税函”)正式发布。875号国税函根据企业所得税法,对企业销售商品收入和提供劳务收入的确认进行了系统而且具体的规范,与企业会计准则进行了充分衔接,对企业所得税征收管理实践产生了重大影响。本文解读其中关于提供劳务收入确认的企业所得税问题。

一、《企业所得税法实施条例》对提供劳务收入的界定

按照《企业所得税法实施条例》的规定,提供劳务收入,是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。《企业所得税法实施条例》列举了“劳务”所涉及的行业,主要依据《国民经济行业分类》(GB/T4754-2002)的规定,同时借鉴了国际通行的经济活动的同一性原则。劳务是无形的商品,是指为他人提供服务的行为,包括体力劳动和脑力劳动。提供劳务收入所涉及的行业也较为广泛,既包括工业,也包括第三产业等。

《企业所得税法实施条例》没有对提供劳务收入的确认时点做出规定,仅在第二十三条要求企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机,以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等,持续时间超过12个月的,按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。由该规定可以判断,对持续时间不超过12个月的上述行为并不强制要求按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。875号国税函对此进行了一定的修正:企业在各个纳税期末,提供劳务交易的结果能够可靠估计的,应采用完工进度(完工百分比)法确认提供劳务收入。笔者认为,该规定不仅适用于持续时间超过12个月的大型受托加工制造和工程劳务及其他劳务,而且适用于持续时间不超过12个月但是跨越两个纳税年度的大型受托加工制造和工程劳务及其他劳务,比如875号国税函明确规定的安装费收入、软件费收入等。

二、完工百分比法下提供劳务收入的确认

1. 完工百分比法的适用条件。完工百分比法,是指按照完工进度确认收入和费用的方法。875号国税函规定:提供劳务交易的结果能够可靠估计,是指同时满足以下条件:①收入的金额能够可靠地计量;②交易的完工进度能够可靠地确定;③交易中已发生和将发生的成本能够可靠地核算。

(1)收入的金额能够可靠地计量,是指提供劳务收入的总额能够合理地估计。通常情况下,企业应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定提供劳务收入总额。随着劳务的不断提供,可能会根据实际情况增加或减少已收或应收的合同或协议价款。此时,企业应及时调整确认的提供劳务收入总额。

(2)交易的完工进度能够可靠地确定,是指交易的完工进度能够合理地估计。企业确定提供劳务交易的完工进度,可以选用875号国税函规定的下列方法:①已完工作的测量。这是一种比较专业的测量方法,由专业测量师对已经提供的劳务进行测量,并按一定方法计算确定提供劳务交易的完工进度。②已提供劳务占劳务总量的比例。这种方法主要以劳务量为标准确定提供劳务交易的完工进度。③发生成本占总成本的比例。这种方法主要以成本为标准确定提供劳务交易的完工进度。只有反映已提供劳务的成本才能包括在已经发生的成本中,只有反映已提供或将提供劳务的成本才能包括在估计总成本中。

(3)交易中已发生和将发生的成本能够可靠地核算,是指交易中已经发生和将要发生的成本能够合理地估计。企业应当建立完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度,准确地提供每个纳税期发生的成本信息,并对剩余劳务交易将要发生的成本做出科学、合理的估计。同时,应随着劳务的不断提供或外部情况的不断变化,及时对将要发生的成本进行调整。

企业所得税法规定的提供劳务收入的确认条件中不包括会计准则中“相关的经济利益很可能流入企业”的条件。按照会计准则的规定,相关的经济利益很可能流入企业,是指提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。企业在确定提供劳务收入总额能否收回时,应当结合接受劳务方的信誉、以前的经验以及双方就结算方式和期限达成的合同或协议条款等因素,综合进行判断。企业在确定提供劳务收入总额收回的可能性时,应当进行定性分析。通常情况下,企业提供的劳务符合合同或协议要求、接受劳务方承诺付款,就表明提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。如果企业判断提供劳务收入总额收回的可能性小于不能收回的可能性,就应当提供确凿证据。企业所得税法舍弃会计准则中的该条件也是为了保障税基的稳定、明确。

2. 完工百分比法的税务运用。875号国税函规定:企业应

按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定劳务收入总额,根据纳税期末提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前纳税年度累计已确认提供劳务收入后的金额,确认为当期劳务收入;同时,按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前纳税期间累计已确认劳务成本后的金额,结转为当期劳务成本。用公式表示如下:本纳税期确认的提供劳务收入=提供劳务总收入×完工进度-以前纳税期间已确认的提供劳务收入;本纳税期确认的提供劳务成本=提供劳务估计总成本×完工进度-以前纳税期间已确认的提供劳务成本。

例1:新坐标公司于2008年12月1日接受一项设备安装任务,安装期为3个月,合同总收入为60万元,至年底已预收安装费44万元,实际发生安装费用28万元(假定均为安装人员薪酬),估计还会发生成本12万元。假定新坐标公司按实际发生的成本占总成本的比例确定完工进度。

分析:新坐标公司的企业所得税处理如下:实际发生的成本占总成本的比例= $28 \div (28+12) \times 100\% = 70\%$;2008年年末确认的提供劳务收入= $60 \times 70\% - 0 = 42$ (万元);2008年年末确认的提供劳务成本= $(28+12) \times 70\% - 0 = 28$ (万元)。

例2:新坐标公司于2008年10月1日与新时代公司签订合同,为新时代公司订制一套软件,工期大约为5个月,合同总收入为800万元。截至2008年12月31日,新坐标公司已发生成本440万元(假定均为开发人员薪酬),预收账款500万元。新坐标公司预计开发该软件还将发生成本160万元。2008年12月31日,经专业测量师测量,该软件的完工进度为60%。

分析:新坐标公司的企业所得税处理如下:2008年年末确认的提供劳务收入= $800 \times 60\% - 0 = 480$ (万元);2008年年末确认的提供劳务成本= $(440+160) \times 60\% - 0 = 360$ (万元)。

3. 提供劳务交易结果不能可靠估计时的企业所得税处理。令人遗憾的是,875号国税函并未明确规定提供劳务交易结果不能可靠估计时的企业所得税处理方法。企业在纳税期末提供劳务交易结果不能可靠估计的,即不能满足上述三个条件中的任何一条时,企业不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。

会计准则已经对提供劳务交易结果不能可靠估计时的会计处理进行了明确规范。企业应正确预计已经发生的劳务成本是否能够得到补偿,并分别进行会计处理:①已经发生的劳务成本预计全部能够得到补偿的,应按已收或预计能够收回的金额确认提供劳务收入,并结转已经发生的劳务成本。②已经发生的劳务成本预计部分能够得到补偿的,应按能够得到补偿的劳务成本金额确认提供劳务收入,并结转已经发生的劳务成本。③已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的,应将已经发生的劳务成本计入当期损益(主营业务成本),不确认提供劳务收入。

笔者认为,在国家税务总局尚未明确该类业务的企业所得税处理政策时,可以结合税法精神进行判断。企业提供劳务但不按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的,应当分别下列情况处理:①若已经发生的劳务成本预计能

够得到补偿的,则按照已经发生的劳务成本金额确认提供劳务收入,并按相同金额结转劳务成本;②若已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿的,则可暂不确认提供劳务收入,但也不将已经发生的劳务成本计入当期损益,待已经发生的劳务成本确定不能得到补偿时,再经主管税务机关核定作为损失扣除。

三、特定提供劳务行为的收入确认

1. 安装费。应根据安装完工进度确认收入。安装工作是商品销售附带条件的,安装费在确认商品销售实现时确认收入。

2. 宣传媒介的收费。应在相关的广告或商业行为出现于公众面前时确认收入。广告的制作费,应根据制作广告的完工进度确认收入。

3. 软件费。为特定客户开发软件的收费,应根据开发的完工进度确认收入。

4. 服务费。包含在商品售价内可区分的服务费,在提供服务的期间分期确认收入。

5. 艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费。在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的,预收的款项应合理分配给每项活动,分别确认收入。

6. 会员费。申请入会或加入会员,只允许取得会籍,所有其他服务或商品都要另行收费的,在取得该会员费时确认收入。申请入会或加入会员后,会员在会员期内不再付费就可得到各种服务或商品,或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的,该会员费应在整个受益期内分期确认收入。

比如,北京天邦明智管理顾问有限公司主要对客户 provide 会计、税务咨询服务,其服务模式有两类:一类为,客户缴纳全年的会员费5800元,即可自入会起享受一年的咨询、培训服务并不再另行收费。显然,该类收费应当在整个受益期内分期确认收入,一旦客户缴纳会员费跨越两个不同纳税年度,应当在两个纳税年度内合理分摊。另一类为,客户不缴纳会员费,而是在公司每次举办培训会议时按次单独缴纳会议培训费。该类收费直接按照提供一般劳务在实际收取时确认收入。

需要说明的是,《国家税务总局关于外商投资企业收取会员费等如何计征企业所得税问题的通知》(国税发[1995]146号)规定:外商投资举办俱乐部或类似会员制的外商投资企业,其对会员入会时一次性收取会员费、资格保证金或其他类似收费,应在收取时作为企业的当期收入计算缴纳企业所得税。企业对其会员退会时退还上述款项的,所退还的部分,在计算缴纳企业所得税时,可冲减企业退款当期的收入。《国家税务总局关于外商投资企业在筹办期间取得的会员费有关税务处理问题的通知》(国税发[1996]84号)规定,外商投资企业在筹办期间对其会员入会时一次性收取的会员费、资格保证金或其他类似收费,在计算征收企业所得税时,可以从企业开始营业之日起分5年平均计入各期收入计算纳税。这些规定都应该按照875号国税函的规定进行调整。

7. 特许权费。属于提供设备和其他有形资产的特许权费,在交付资产或转移资产所有权时确认收入;属于提供初始及后续服务的特许权费,在提供服务时确认收入。

对组成计税价格的思考

广州 蔡宏标

按税法规定组成的专门作为计税依据的价格称为组成计税价格,税务机关在没有实际交易价格作为计税依据时,按照计税价格的组成因素计算出来,可近似替代平均售价或平均价格。组成计税价格按照税种的不同可分为增值税组成计税价格、消费税组成计税价格和营业税组成计税价格。组成计税价格按照使用的前提条件的不同可分为视同销售情况下(在消费税中指自产自用的)组成计税价格、委托加工情况下的组成计税价格和进口环节的组成计税价格。

一、税法对组成计税价格计算公式的规定

1. 新《增值税暂行条例实施细则》第十六条指出:纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售额者,按下列顺序确定销售额:①按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;②按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;③按组成计税价格确定。组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=成本×(1+成本利润率)(公式①)。属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税额。

公式①中的成本是指:销售自产货物的为实际生产成本,销售外购货物的为实际采购成本。公式①中的成本利润率由国家税务总局确定。

2. 新《增值税暂行条例》第十四条指出:纳税人进口货物,按照组成计税价格和本条例第二条规定的税率计算应纳税额。组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=关税完税

价格+关税+消费税(公式②)。

3. 新《消费税暂行条例》第七条指出:纳税人自产自用的应税消费品,按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式为:组成计税价格=(成本+利润)÷(1-比例税率)(公式③)。实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=(成本+利润+自产自用数量×定额税率)÷(1-比例税率)(公式④)。

新《消费税暂行条例》第八条指出:委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)(公式⑤)。实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式为:组成计税价格=(材料成本+加工费+委托加工数量×定额税率)÷(1-比例税率)(公式⑥)。

新《消费税暂行条例》第九条指出:进口的应税消费品,按照组成计税价格计算纳税。实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=(关税完税价格+关税)÷(1-消费税比例税率)(公式⑦)。实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=(关税完税价格+关税+进口数量×消费税定额税率)÷(1-消费税

例3:新坐标公司与金湖公司签订协议,新坐标公司允许金湖公司经营其连锁店。协议约定,新坐标公司共向金湖公司收取特许权费60万元,其中:提供家具、柜台等收费20万元,这些家具、柜台成本为18万元;提供初始服务如选址、培训人员、融资、广告等收费30万元,共发生成本20万元(其中,14万元为员工薪酬,6万元为支付的广告费用);提供后续服务收费10万元,发生成本5万元(均为员工薪酬)。协议签订当日,金湖公司一次性付清所有款项。

分析:新坐标公司的企业所得税处理如下:①收到款项时,将收取的60万元特许权费确认为负债。②在交付家具、柜台时,确认其对应特许权费收入20万元并结转成本18万元。③提供初始服务时,确认对应特许权费收入30万元并结转成本20万元。④提供后续服务时,确认对应特许权费收入10万元并结转成本5万元。

8. 劳务费。长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费,

在相关劳务活动发生时确认收入。比如,某物业服务公司与某住宅小区物业产权人签订合同,为该住宅小区所有住户提供维修、清洁、绿化、保安及代收水电费等劳务,每月收取劳务费10万元。假定月末款项均已收到,不考虑其他因素,则该物业服务公司应将收取的劳务费直接确认为收入。

《财政部、国家税务总局关于电信企业有关企业所得税问题的通知》(财税[2004]215号)规定:电信企业在提供产品或服务时,收取的预收性质的价款(包括用户预存款、预收有价卡款和其他预收款)应按照权责发生制原则确认收入实现的时间,据以计算缴纳企业所得税。对以前年度已征收企业所得税的预收款不再按权责发生制原则确认为以后年度的应纳税收入。对到期失效的有价通信卡沉淀金额,应于到期日次月全部结转、确认收入,并计算缴纳企业所得税。笔者认为,该部分关于预收款的处理规定与企业所得税法以及875号国税函对提供劳务收入的确认要求是一致的。○