



纳税人未缴或少缴税款 被查补税款的会计处理

辽宁辽东学院 田淑华

在实际工作中,纳税人未缴或少缴税款有许多原因。税务机关会根据不同的情况,在纳税人未构成犯罪的情况下,对纳税人进行补税、加收滞纳金和罚款。由于纳税人少缴的税款涉及的税种较多,有的税种影响损益,有的税种只影响现金流量不影响损益,同时还可能存在会计核算错误,因此,在补缴税款及支付滞纳金和罚款的同时相关会计处理也比较复杂。笔者结合实际情况,归纳出不同情况下纳税人由于未缴或少缴税款被税务机关查补税款的会计处理,期望对实际工作有所帮助。

一、企业未缴或少缴增值税,但未影响损益

企业未缴或少缴增值税,但未影响损益的情况,主要是指企业的资产发生转移,但所有权属未发生变化的情况,如企业将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目。2008年10月国家税务总局发布的《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)明确规定,资产转移但所有权属未发生改变的情形不确认收入,只按成本转账,没有产生所得,不应缴纳企业所得税。对于增值税,如果转移的是存货,则涉及增值税的进项税额转出和销项税额的问题。《增值税暂行条例实施细则》明确了视同销售的情况,即将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目应该视同销售缴纳增值税。对于以上移送资产未发生所有权属改变的情况,相关的会计准则明确规定不确认收入。在实际工作中,有的企业对税法

掌握不准确,以为不确认收入就不应该有销项税额。这就造成了企业未缴或少缴增值税,但未影响损益的情况。

税务机关在税务稽查中发现该问题,根据《税收征收管理法》的规定,将追缴其不缴或者少缴的增值税及相关的城市维护建设税和教育费附加、滞纳金,并处以罚款。企业对查补的增值税应通过“增值税检查调整”明细科目进行核算,并对会计核算进行更正。由于查补的增值税不影响损益,则不需要进行会计利润的调整。

例1:某企业自建工程领用产品一批,成本100 000元,市场售价200 000元。该企业会计处理为:借:在建工程100 000元;贷:库存商品100 000元。

税务机关在税务稽查中发现该笔业务核算错误,未缴增值税34 000元。税务机关责令该企业补缴增值税、城市维护建设税和教育费附加,并根据具体情况对企业征收滞纳金和进行罚款。为突出重点,本例不考虑城市维护建设税、教育费附加、滞纳金和罚款。

该企业补缴税款时:借:应交税费——增值税检查调整34 000元;贷:银行存款34 000元。

更正会计核算错误时:借:在建工程34 000元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)34 000元。

结转增值税检查调整时:借:应交税费——应交增值税(销项税额)34 000元;贷:应交税费——增值税检查调整

税前扣除问题的批复》(国税函[2001]918号)的规定:企业对已达一定工作年限、一定年龄或接近退休年龄的职工内部退养支付的一次性生活补贴,以及企业支付给解除劳动合同职工的一次性补偿支出,包括买断工龄支出等,属于《企业所得税税前扣除办法》第二条规定的“与取得应纳税收入有关的所有必要和正常的支出”,原则上可以在企业所得税税前扣除。各种补偿性支出数额较大、一次性摊销对当年企业所得税收入影响较大的,可以在以后年度均匀摊销,具体摊销年限由省、自治区、直辖市税务局根据当地实际情况予以确定。

虽然《企业所得税税前扣除办法》随着《企业所得税暂行条例》的废止而失效,但由于企业对辞退职工的经济补偿属于“与取得应纳税收入有关的所有必要和正常的支出”,符合《企业所得税法》第八条“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除”之规定。所以,对辞退职工的经济补

偿可以全部在企业所得税税前扣除。

例如,某市甲企业A员工,工龄12年,于2008年7月取得一次性辞退补偿收入200 000元,领取一次性补偿收入时按照国家 and 地方政府规定的比例实际缴纳的住房公积金、医疗保险费、基本养老保险费和失业保险费共计20 000元,该省地方税务局根据2007年度当地上年职工平均工资3倍数额制定的免税标准为80 000元。

A员工辞职补偿收入应纳个人所得税= $\{[(\text{一次性经济补偿收入}-\text{免税收入额}-\text{实际缴纳的住房公积金、医疗保险费、基本养老保险费、失业保险费})\div\text{工龄}-\text{费用扣除额}]\times\text{适用税率}-\text{速算扣除数}\}\times\text{工龄}=\{[(200\ 000-80\ 000-20\ 000)\div 12-2\ 000]\times 20\%-375\}\times 12=10\ 700(\text{元})$ 。本公式费用扣除额能否抵扣,需按当地地方税务机关的规定执行。甲企业代扣代缴A员工辞职补偿收入应纳个人所得税10 700元后,所支付的200 000元辞退补偿费可以全部在企业所得税税前列支。○

34 000 元。

对查补的增值税通过“增值税检查调整”明细科目核算,可以准确反映税款查补情况。另外,与销项税额对冲,不允许企业抵顶进项税额,也是对偷漏税的一种惩罚。

二、企业不计或少计收入,造成少缴多种税款

根据《税收征收管理法》的规定,企业不计或少计收入,造成不缴或者少缴应纳税款的,是偷税。企业采取不计或少计收入的手段,会造成不缴或少缴增值税或营业税、城市维护建设税、教育费附加、企业所得税的结果。对于偷税行为,如果没有构成偷税罪,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处以罚款。由于涉及损益,因此企业需要进行会计利润的调整。

例 2:2007 年 6 月,税务机关在对 2006 年所得税检查中发现,某公司几乎每月均有一笔相同业务,即借:银行存款;贷:其他应付款。经查该企业每月均会发生一定的废品和废料,该企业将其出售后作出上述会计处理,全年发生额共计 46 800 元,税务机关责令该企业补缴增值税、企业所得税、城市维护建设税、教育费附加。假设不考虑滞纳金和罚款。

应补缴的增值税=46 800÷(1+17%)×17%=6 800(元)。

假设城市维护建设税税率为 7%,教育费附加征收率为 3%,应补缴的城市维护建设税=6 800×7%=476(元),应补缴的教育费附加=6 800×3%=204(元)。

应补缴的所得税=[46 800÷(1+17%)-(476+204)]×33%=12 975.6(元)。

该企业补缴税款时:

借:应交税费——增值税检查调整 6 800 元, 应交税费——应交城市维护建设税 476 元, 应交税费——应交教育费附加 204 元, 应交税费——应交所得税 12 975.6 元; 贷:银行存款 20 455.6 元。

更正会计核算错误时:

借:其他应付款 46 800 元; 贷:以前年度损益调整 40 000 元, 应交税费——应交增值税(销项税额)6 800 元。

因该企业产生的废品和废料没有单独核算,都已计入产品成本,因此不需要结转成本。税务机关应该要求该企业单独核算废品和废料的成本,在出售时予以结转。

会计处理为:借:以前年度损益调整 13 655.6 元; 贷:应交税费——应交城市维护建设税 476 元, 应交税费——应交教育费附加 204 元, 应交税费——应交所得税 12 975.6 元。借:以前年度损益调整 26 344.4 元; 贷:利润分配——未分配利润 26 344.4 元。

由于上述问题是税务机关在 2007 年 6 月发现的 2006 年存在的错误,因此应通过“以前年度损益调整”科目核算。

三、企业成本、费用、损失核算错误,造成少缴多种税款

根据《税收征收管理法》的规定,纳税人如果通过在账簿上多列支出的手段,造成不缴或者少缴应纳税款的,是偷税。纳税人在账簿上多列支出,会造成不缴或少缴企业所得税的结果。对于偷税行为,如果没有构成偷税罪,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处以罚款。由于涉及损益,

因此企业需要进行会计利润的调整。

例 3:在 2007 年度企业所得税汇算清缴中,税务机关发现某企业于 2007 年 6 月将管理部门使用的一辆小轿车(2004 年 12 月购买,原价 400 000 元,企业对该轿车从未提取折旧)以 120 000 元价格与某一客户抵账,差额全部通过“固定资产清理”科目转入“营业外支出”科目,计入了当期损益。

企业的做法是:①借:固定资产清理 400 000 元; 贷:固定资产 400 000 元。②借:应付账款 120 000 元; 贷:固定资产清理 120 000 元。③借:营业外支出 280 000 元; 贷:固定资产清理 280 000 元。

企业在计算 2007 年度应纳税所得额时,未对该笔业务进行纳税调整。

该企业对小轿车未计提折旧,属于会计核算错误,因小轿车与客户抵债,已经从账面转出,不再进行会计利润的调整,但该核算错误影响所得税的计算。根据税法的规定,280 000 元的营业外支出不能全额在税前扣除。因为企业在 2005~2006 年未计提折旧,属于企业应提未提的折旧,不得在 2007 年进行补扣,只能扣除 2007 年 1~6 月的折旧。税法规定的折旧年限为 5 年,净残值率为 5%,则 2005~2006 年未计提折旧额=400 000×(1-5%)÷5×2=152 000(元);2007 年 1~6 月的折旧额=400 000×(1-5%)÷(5×12)×6=38 000(元)。因此企业应将已计入营业外支出的 152 000 元调增应纳税所得额。

如果该问题是在企业结账前发现的,会计处理为:借:所得税费用 50 160 元; 贷:应交税费——应交所得税 50 160 元。

如果该问题是在企业结账后发现的,会计处理为:借:以前年度损益调整 50 160 元; 贷:应交税费——应交所得税 50 160 元。借:利润分配——未分配利润 50 160 元; 贷:以前年度损益调整 50 160 元。

四、会计核算没有错误,所得税计算错误

对于这种情况,如果是当期发生,直接计入所得税费用。如果是发现以前期间的错误,通过以前年度损益调整核算。

例 4:在 2007 年度企业所得税汇算清缴中,税务机关发现某企业根据会计准则的要求,于 2007 年计提了固定资产减值准备 40 000 元,企业在计算 2007 年度应纳税所得额时,未对该笔固定资产减值准备进行纳税调整,造成少交所得税 13 200 元。

企业根据会计准则的要求,可以计提固定资产减值准备。但在计算应纳税所得额时,要在会计利润的基础上加上固定资产减值准备计提金额,该企业未进行纳税调整,造成少交所得税,应予以补交。

补交所得税时:借:应交税费——应交所得税 13 200 元; 贷:银行存款 13 200 元。

如果该问题是在企业结账前发现的,会计处理为:借:所得税费用 13 200 元; 贷:应交税费——应交所得税 13 200 元。

如果该问题是在企业结账后发现的,会计处理为:借:以前年度损益调整 13 200 元; 贷:应交税费——应交所得税 13 200 元。借:利润分配——未分配利润 13 200 元; 贷:以前年度损益调整 13 200 元。○