

以前年度结余的职工福利费 挪作他用的涉税处理

武汉市市政建设集团有限公司 彭涌

《企业所得税法实施条例》第四十条规定:企业发生的职工福利费支出,不超过工资薪金总额14%的部分,准予扣除。也就是说,职工福利费的税前扣除必须同时符合两个条件:一是必须是实际发生的福利费;二是在工资薪金总额14%以内的部分允许扣除。对职工福利费,不论是企业会计准则还是企业所得税法(企业所得税法从2008年1月1日起,企业会计准则从2007年1月1日起),都不再允许预提。而对以前年度累计计提但尚未使用的职工福利费余额部分,如果改变了用途,虽然对企业当期损益并不产生任何影响,但对此是否应当作为纳税调整处理呢?

根据《国家税务总局关于做好2007年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》(国税函[2008]264号)第三条的规定:2008年及以后年度发生的职工福利费,应先冲减以前年度累计计提但尚未实际使用的职工福利费余额,不足部分按新企业所得税法规定扣除。企业以前年度累计计提但尚未实际使用的职工福利费余额已在税前扣除,属于职工权益,如果改变用途的,应调整增加应纳税所得额。而关于职工福利费的用途范围,《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)规定:企业职工福利费包括以下内容:①尚未实行分离办社会职能的企业,其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用,包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。②为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利,包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。③按照其他规定发生的其他职工福利费,包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。由此可见,对外捐赠支出不属于职工福利费的用途范围,虽然并不影响企业损益,但仍应作为纳税调整。

需要说明的是,国税函[2008]264号文件第三条规定的职工福利费余额改变用途应调整增加应纳税所得额,其前提是职工福利费余额已在税前扣除。而对以前年度结余的属于未予以税前扣除的职工福利费是否也应作纳税调整呢?因为在此前,职工福利费是依据计税工资总额的14%予以税前扣除,而企业职工福利费是按照工资总额的14%计提,所以结余

的职工福利费并非可以全额税前扣除。对未予以税前扣除的结余的职工福利费,企业在财务会计制度规定的职工福利费用途范围内列支的部分应当不作纳税调整处理。根据财务会计制度的相关规定,企业职工福利费的用途范围主要为:①职工困难补助费。②职工及其供养的直系亲属的医药费,本单位医疗部门的全体医务工作人员工资和医务经费,职工因工负伤就医路费等。③本单位职工食堂、浴室工作人员的工资和食堂炊事用具的购买、修理费用等。④本单位托儿所、幼儿园工作人员的工资、费用,以及托儿所、幼儿园设备的购置和修理等费用。⑤职工个人福利补贴。职工个人福利补贴是指为解决职工某些带有特殊性的生活困难,由企业以货币形式提供给个人的一种补充收入,一般为职工探亲路费、职工生活困难补助、职工上下班交通费补贴、职工冬季宿舍取暖补贴以及其他补贴。⑥企业为职工向商业机构购买的补充养老保险、补充医疗保险、人身意外伤害保险等。⑦企业自办农副业生产的开办费和亏损补贴。⑧按照国家规定由职工福利基金开支的其他支出。⑨结余的职工福利费还可用于职工宿舍(包括集体宿舍和家属宿舍)及文化娱乐设施建设。对超出财务会计制度规定的职工福利费用途范围的列支部分应当作为纳税调整。○

政府补助税收优惠之会计处理

重庆康华会计师事务所有限责任公司 万先进

税收优惠主要包括税收返还、直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式。

1. 税收返还是政府按照国家有关规定采取先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还税款。《企业会计准则第16号——政府补助》(简称“政府补助准则”)应用指南规定,税收返还是该准则所规范的政府补助的形式之一。该项政府补助与收益相关,应在取得时直接计入当期损益,会计处理为:借记“银行存款”科目,贷记“营业外收入——政府补助”科目。对企业享受的“先征后返(退)、即征即退”的税收优惠,政府补助准则不区分所享受税收优惠的性质、税种,会计处理方式相同,在满足“企业能够满足政府补助所附条件、企业能够收到政府补助”条件时按照收到或应收的金额计量。该规定与原会计准则规定的主要区别在于:原会计准则下企业实际收到“即征即退、先征后退、先征税后返还”的消费税、营业税、资源税、城市维护建设税、房产税、企业所得税等时,借记“银行存款”科目,贷记“营业税金及附加”、“管理费用”、“所得税”科目,不记入“营业外收入——政府补助”科目。

2. 对于直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式的税收优惠,政府补助准则应用指南以“这类税收优

惠并未直接向企业无偿提供资产”为由而未将其纳入政府补助准则的规范范畴。笔者认为,首先应明确这部分税收优惠是否为政府补助。政府补助准则应用指南将“财政贴息”纳入政府补助准则的规范范畴,其实,财政贴息与这部分税收优惠都具备“政府未直接向企业转移货币性资产或非货币性资产”的特点,背离了政府补助的“企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本”的定义。从实质重于形式原则看,这部分税收优惠间接地向企业无偿转移了资产,仍然属于政府补助,只是不由政府补助准则规范而已。

对直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额的增值税,由于其不属于政府补助准则规范的范畴,故实务中如何对其进行会计处理存在争议。有人认为,对采用税率形式减征增值税的,应按实际征税率所计算的销项税额贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,免征的销售收入全部记入“主营业务收入”科目,不需进行价税分离核算;而对采用征收率、征收额、增加计税抵扣额或抵免部分税额形式减征增值税的(如对资源综合利用企业的增值税应纳税额减半征收),平时则需按照适用销项税率核算销项税额,结算时按照减征金额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“营业外收入——政府补助”(也有人认为应贷记“主营业务收入”科目)。由于减免征税额形式上的不同导致上述两种截然不同的会计处理方式,造成企业的营业利润及非经常性损益的差异,对企业(特别是上市公司)盈利性等指标计算会产生较大的影响。

笔者认为,上述会计处理方式欠妥。主要原因在于,增值税的重要特点之一是“价外税”,故不能将直接减免的增值税并入应税销售额,作为销售额和营业利润的增加,而应将这部分减免的增值税从含税销售额中分离出来。另外,上述会计处理方式也不利于国家税务机关对增值税征收链条的监管。此外,国家规定减免的增值税应在“应交增值税明细表”中的“已交税金”项目下“减免税款”栏中填列反映。上述会计处理方式导致无法提取填列该表所需数据,也无法进行账表核对。故在会计实务中,减免方式的不同不应造成会计处理方式的差异,其会计处理应参照政府补助准则的规定,即借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“营业外收入——政府补助”科目。

直接减征、免征的消费税、营业税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、土地使用税等,由于大部分减免行为为法定减免,其不同的账务处理对税务机关来讲也会增加其监管难度,故可不作账务处理。

3. 增值税的出口退税,即对出口环节的增值部分免征增值税,同时退还出口货物前面环节所征的进项税额。增值税为“价外税”,增值税出口退税实质上是政府归还企业事先垫付的进项税额资金,其不属于政府补助,故会计处理上仍应遵循原有的处理方式,即:出口退税申报完毕,税务机关确认了应退税额后,按该金额借记“其他应收款——应收出口退税款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。收到

退税款时,借记“银行存款”科目,贷记“其他应收款——应收出口退税款”科目。○

交叉持股下公司间 持股比例的计算

河南财经学院 万立全

所谓交叉持股是指两个以上的公司,基于某种特定目的,相互持有对方的股份,从而形成企业法人间交叉投资的现象。如何准确计算“全部间接持股”比例呢?笔者现提出以下方法以供参考。

假定有 n 家具有独立法人资格的公司 A_1, A_2, \dots, A_n , 相互之间存在交叉持股关系(当然,并不要求任意两个公司 A_i 和 A_j 之间一定要有持股关系)。 A_i 对 A_j 的直接持股比例记为 a_{ij} ($0 \leq a_{ij} \leq 1$)。设:

$$A = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & a_{1n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ a_{n1} & a_{n2} & \dots & a_{nn} \end{bmatrix}$$

A 为直接持股比例矩阵。矩阵 A 中对角线上的元素 a_{ii} ($i=1, 2, \dots, n$) 均为零,即公司对自身的直接持股比例为 0。

设 A_i 对 A_j 的全部持股比例(A_i 对 A_j 直接持股比例与 A_i 对 A_j 全部间接持股比例之和)为 c_{ij} ($0 \leq c_{ij} \leq 1; i, j=1, 2, \dots, n$), C 为全部持股比例矩阵:

$$C = \begin{bmatrix} c_{11} & c_{12} & \dots & c_{1n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ c_{n1} & c_{n2} & \dots & c_{nn} \end{bmatrix}$$

假定 A_i 对 A_k 的直接持股比例为 a_{ik} , A_k 对 A_j 的全部持股比例为 c_{kj} , 则 A_i 通过 A_k 层层“递推”对 A_j 的全部间接持股比例为 $a_{ik} \times c_{kj}$ 。由此可得, A_i 对 A_j 的全部间接持股比例为 $\sum a_{ik} \times c_{kj}$, ($i, j=1, 2, \dots, n$)。则 A_i 对 A_j 的全部持股比例为 $c_{ij} = a_{ij} + \sum a_{ik} \times c_{kj}$, ($i, j=1, 2, \dots, n$)。

用矩阵表示为: $C = A + AC$ 。

对上式进行矩阵计算,可以得到全部持股比例矩阵 C :

$$C = A \times (I - A)^{-1}$$

其中, I 为 $n \times n$ 的单位矩阵。

同时,可以得到全部间接持股比例矩阵 $B: B = C - A$ 。矩阵 B 及矩阵 C 对角线上的元素可以不为零,即公司可以间接地持有本公司股份。

因此,只要知道各公司之间直接的相互持股比例,通过上面的公式就可以准确计算出各公司之间所有的全部间接持股比例和全部持股比例。○