

赠单位的财务专用印章。对纳税人未取得或取得非中央或省级财政部门统一印(监)制的公益救济性捐赠票据的,不得税前扣除。

5. 非企业当期实际发生的公益性捐赠支出不允许税前扣除。所谓当期已经实际发生,是指企业在一个纳税年度内实际已将捐赠的资产交到接受捐赠的中间对象的控制范围,即代表所捐赠资产所有权转移的凭证等已经为接受捐赠的中间对象在法律意义上控制。这里需要明确的当期实际发生,也就意味着在捐赠的所属纳税年度予以扣除。对企业捐赠的当年发生亏损的,相应其发生的公益性捐赠支出不允许结转以后年度扣除。

6. 手续不齐全的不允许税前扣除。财税[2007]6号文规定:纳税人在进行公益救济性捐赠税前扣除申报时,不仅应附送由具有捐赠税前扣除资格的非营利的公益性社会团体、基金会和县及县以上人民政府及其组成部门出具的公益救济性捐赠票据,同时还应当附送接受捐赠或办理转赠的非营利的公益性社会团体、基金会的捐赠税前扣除资格证明材料,以及主管税务机关要求提供的其他资料。○

事业单位销售折扣和折让会计处理之我见

山东科技大学 王树玲 王鹏程

《事业单位会计制度》(以下简称《制度》)规定,事业单位经营收入是指事业单位在专业业务活动及辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的收入。同时规定,“单位为取得经营收入而发生的折让和折扣,应当相应冲减经营收入。”笔者以为上述规定有两点不妥:

1. 在现实经济生活当中,销售折扣包括商业折扣和现金折扣。商业折扣是指购货方购买的商品或劳务的实际发票价格是在原价基础上扣除一定百分比后的价格,其主要目的是鼓励客户一次性大量购买商品。由于商品交易活动是以发票价格为基准开展的,因此这种折扣并不对单位的会计记录产生影响。单位销售实现时,只要按扣除商业折扣后的净额确认销售收入即可,不需单独进行账务处理。现金折扣是指销货方在销售货物或提供应税劳务后,为了鼓励购货方及早偿还货款,而许诺给予购货方的一种折扣优待,发生在销货之后,是单位的一种融资性质的理财费用,其折扣额不得从应税销售额中予以扣减。由于我国会计实务中采用以未扣除现金折扣额的销售收入入账,因此需要对现金折扣进行单独的账务处理。因为只有现金折扣需进行单独的账务处理,所以《制度》中所指“折扣”应仅指现金折扣而不包括商业折扣。

2. 现金折扣和销售折让是有着本质区别的,因此,不应一概作冲减经营收入处理。如上所述,现金折扣只是为鼓励客户尽早付款而给予的一种债务减让,发生在销货之后,是单位的一种融资性质的理财费用。尽管单位给予了购货方以现金折扣,但其应税销售额并不会因此而发生改变,因此,其折扣额不得从应税销售额中予以扣减。该项费用在企业会计中通过“财务费用”科目进行核算,在事业单位会计中则应通过“经营支出”科目进行核算。而销售折让,则是指单位发出商品以后,由于发出商品的品种、规格、质量不符合购货合同中有关条款的规定或其他原因,经双方协商同意由销货方在售价上给予的减让。尽管销售折让同样发生在销货之后,但该行为却是对原销售额的一种调整,不具备费用的属性,因此应据以冲减单位的经营收入。对此,税法有严格的规定,可分两种情形处理:一是单位可以依据退回的增值税专用发票或购货方主管税务机关开具的“进货退出及索取折让证明单”重新开具发票,并按照折让金额冲减原销售额,同时相应减少应纳流转税;二是如果单位未能索取到退回的增值税专用发票,或未能提供购货方主管税务机关开具的“进货退出及索取折让证明单”,则不能从销售额中扣减这部分折让额从而少缴流转税。既然如此,单位在进行账务处理时也就应该根据实际情况的不同而有所区别:在第一种情形下,单位可按发生的折让金额冲减经营收入和应交增值税;而在第二种情形下,单位则只能将发生的折让金额全部冲减经营收入。

据此,笔者建议对《制度》中有关事业单位销售折扣和折让会计处理的规定作如下修订:事业单位为取得经营收入而发生的现金折扣,应全部列入单位的经营支出。而事业单位为取得经营收入而发生的销售折让,若收到购货方退回的增值税专用发票或购货方主管税务机关开具的“进货退出及索取折让证明单”,可相应冲减单位的经营收入和应交增值税;若未收到购货方退回的增值税专用发票或购货方主管税务机关开具的“进货退出及索取折让证明单”,则全部作冲减单位的经营收入。○

对外承包工程建设单位 必须代扣营业税吗

武汉 熊彬

案例:某市公路管理局,主要承担公路修建、维护、养护等职责。日前,该市稽查局对该局未办理扣缴税款登记的行为下达了《责令限期改正通知书》,责令该局限期办理扣缴税款登记,同时对其未按规定办理扣缴税款登记的行为依法做出罚款1500元的处理。另外,该局从2007年1月1日至12月31日期间对外承包的工程,在支付工程款时未履行代扣代

国家税务总局 国税函[2008]264号文件

关于做好2007年度企业所得税 汇算清缴工作的补充规定

扣代缴“建筑业”营业税、城市维护建设税及教育费附加的义务,因此依法做出按未代扣税款的0.5倍罚款的处理。该局对市稽查局做出的处罚决定不服,依法向市地方税务局申请复议。复议机关经审理后,依法撤消了稽查局做出的处罚决定。

分析:根据《财政部 国家税务总局关于建筑业营业税若干政策问题的通知》(财税[2006]177号)的规定:“纳税人提供建筑业应税劳务,符合以下情形之一的,无论工程是否实行分包,税务机关可以建设单位和个人作为营业税的扣缴义务人:①纳税人从事跨地区(包括省、市、县,下同)工程提供建筑业应税劳务的;②纳税人在劳务发生地没有办理税务登记或临时税务登记的。”对建设单位应扣而未扣或不扣的,应当依据《税收征收管理法》第六十九条规定处理:“扣缴义务人应扣未扣,应收而不收税款的,由税务机关向纳税人追缴税款,对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。”可见,由以上规定确定的扣缴义务人是法律、行政法规允许的,应当是合法有效的,但市稽查局依法做出的处罚决定为何会被撤消呢?

首先,笔者对财税[2006]177号文件进行解读。财税[2006]177号文规定:“税务机关可以建设单位和个人作为营业税的扣缴义务人。”也就是说,对纳税人属于规定的两种情形之一的,税务机关是“可以建设单位和个人”作为营业税的扣缴义务人,也“可不以建设单位和个人”作为营业税的扣缴义务人。至于是否由支付单位扣缴,其决定权在税务机关,并且必须由税务机关对具体的支付单位做出明确的书面意思表示。因为该规定为财政部文件,税务机关如果决定以建设单位和个人作为营业税的扣缴义务人,这当然是合法有效的,支付单位应当履行。但若税务机关没有明确做出扣缴的意思表示的,即使支付单位知道纳税人为从事跨地区工程提供建筑业应税劳务的,或纳税人在劳务发生地没有办理税务登记或临时税务登记的,也可以不履行代扣义务并且也不得代扣营业税。而在本案中,并没有证据表明当地主管税务机关曾经要求建设单位扣缴承包单位的“建筑业”营业税,由此推断税务机关未要求支付单位代扣。此规定中并没有规定建设单位对符合条件的纳税人必须由支付单位自行履行代扣代缴义务,因此由支付单位履行扣缴义务的前提必须是税务机关做出明确意思表示。也就是说,该义务只有在税务机关明确指定后才可形成实质上的义务。未经税务机关指定的,建设单位不应当承担营业税的扣缴职责。所以,对建设单位未代扣的行为,税务机关不应当进行行政处罚。

其次,在扣缴税款登记上,根据《税收征收管理法实施细则》第十三条规定:“扣缴义务人应当自扣缴义务发生之日起30日内,向所在地的主管税务机关申报办理扣缴税款登记,领取扣缴税款登记证件;税务机关对已办理税务登记的扣缴义务人,可以只在其税务登记证件上登记扣缴税款事项,不再发给扣缴税款登记证件。”所以,对税务机关决定由支付单位代扣税款的,扣缴义务人应当依法办理扣缴税务登记。对扣缴义务人未按照规定办理扣缴税款登记的,税务机关可以根据《税务登记管理办法》的规定进行处罚:扣缴义务人未按照规定办理扣缴税款登记的,税务机关应当自发现之日起3日内责令其限期改正,并可处以2000元以下的罚款。但只有在税务机关决定由支付单位代扣税款时,建设单位才有依法办理扣缴税款登记的义务;没有要求代扣的,相应就没有办理扣缴税款登记的义务。本案中,因为税务机关没有要求建设单位代为扣缴税款,所以市稽查局对建设单位未办理扣缴税款登记进行处罚是错误的。○

一、关于汇率变动损益的所得税处理问题

企业外币货币性项目因汇率变动导致的计入当期损益的汇率差额部分,相当于公允价值变动,按照《财政部 国家税务总局关于执行〈企业会计准则〉有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2007]80号)第三条规定执行,在未实际处置或结算时不计入当期应纳税所得额。在实际处置或结算时,处置或结算取得的价款扣除其历史成本后的差额,计入处置或结算期间的应纳税所得额。

二、关于股权投资转让所得和损失的所得税处理问题

(一)企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的权益性投资转让损失,可以在税前扣除,但每一纳税年度扣除的股权投资损失,不得超过当年实现的股权投资收益和股权投资转让所得,超过部分可向以后纳税年度结转扣除。企业股权投资转让损失连续向后结转5年仍不能从股权投资收益和股权投资转让所得中扣除的,准予在该股权投资转让年度后第6年一次性扣除。

(二)根据《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)、《国家税务总局关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》(国税发[2004]82号)规定精神,企业在一个纳税年度发生的转让、处置持有5年以上的股权投资所得、非货币性资产投资转让所得、债务重组所得和捐赠所得,占当年应纳税所得额50%及以上的,可在不超过5年的期间均匀计入各年度的应纳税所得额。

三、关于职工福利费税前扣除问题

2007年度的企业职工福利费,仍按计税工资总额的14%计算扣除,未实际使用的部分,应累计计入职工福利费余额。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。

四、关于金融企业呆账损失税前扣除问题

(一)金融企业符合下列条件之一的债权或股权,可以认定为呆账损失,经税务机关审批后,准予在企业所得税前扣除。

1. 金融企业对借款人和担保人诉诸法律后,因借款人和担保人主体资格不符或消亡,同时又无其他债务承担人,被法院驳回起诉或裁定免除(或部分免除)债务人责任,或因借款合同、担保合同等权利凭证遗失或法律追溯失效,法院不予受理或不予支持,金融企业经追偿后确实无法收回的债权。

2. 金融企业经批准采取打包出售、公开拍卖、招标等