

《增值税暂行条例》规定,对增值税一般纳税人向购买方收取的逾期包装物押金,应视为含税收入,在征税时换算成不含税收入并入销售额计征增值税。会计处理:借记“其他应付款”科目;贷记“其他业务收入”科目,“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。同时,结转出租或出借包装物成本。

3.对于包装物已作价随同产品出售,但为了促使购货人将包装物退回而加收的押金,凡纳税人在规定的期限内不予退还的,均应并入应税产品的销售额,按照应税产品的适用税率征收增值税。收取时,借记“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;包装物逾期未收回,押金没收,没收的押金应交的增值税应先自“其他应付款”科目中冲抵,即借记“其他应付款”科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”等科目,冲抵后的净额自“其他应付款”科目转入“营业外收入”科目。

二、消费税

如果是销售应税消费品时收取的包装物押金,则涉及到消费税的征收。

1.不并入销售额,不征收消费税的会计处理。如果包装物不作价随同产品销售,而是收取押金,此项押金不应并入应税消费品的销售额中征税。收取时,借记“现金”或“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;退还时作相反会计分录。

2.并入销售额征收消费税的会计处理。逾期未收回的包装物不再退还的,或已收取一年以上押金的,应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率征收消费税。借记“其他应付款”科目,贷记“其他业务收入”科目;借记“其他业务支出”科目,贷记“应交税金——应交消费税”等科目。

3.酒类产品押金的会计处理。对纳税人销售除啤酒、黄酒以外的其他酒类产品收取的包装物押金,无论押金是否返还、会计上如何核算,均应并入当期销售额计算应纳消费税额。对销售啤酒、黄酒所收取的押金单独核算的,押金不并入销售额征税,但对因逾期未收回包装物而不再退还的押金,应按包装物的适用税率计算应纳消费税额。

4.加收押金的会计处理。对于包装物已作价随同产品出售,但为了促使购货人将包装物退回而加收的押金,应借记“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;包装物逾期未收回,押金没收,没收的押金应交的消费税等税费应先自“其他应付款”科目中冲抵,即借记“其他应付款”科目,贷记“应交税金——应交消费税”等科目,冲抵后的净额自“其他应付款”科目转入“营业外收入”科目。

三、所得税

包装物押金收取时不并入销售额计征所得税。企业收取的包装物押金,凡逾期未退还给买方的,应确认为收入,依法计征企业所得税。税法规定,企业收取的包装物押金,从收取之日起计算,已超过1年仍未退还的,原则上要确认为期满之日所属年度的收入。企业向有长期固定购销关系的客户收取的可循环使用的包装物的押金,循环使用期间不作为收入。如果纳税人收取的逾期包装物押金已经计算了增值税销项税额,则在所得税纳税调整时,调增的应纳税所得额为不含增值税的金额;若未计算增值税销项税额,则应全额调增应纳税所得额。○

企业捐赠资产的 所得税纳税调整

江西宜春 范栋华 九江 李涛 罗贤慧

一、企业对外捐赠资产的纳税调整

会计制度规定,企业对外捐赠资产,应将捐赠资产的账面价值及应缴纳的相关税费,作为营业外支出处理。但税法规定,企业对外捐赠资产,应视为按公允价值对外销售资产和捐赠两项业务进行所得税处理。企业对外捐赠资产的纳税调整分为以下两部分:

1.视同对外销售的净收益的调整。调整额=资产的公允价值-(捐出资产的成本-已计提的累计折旧或累计摊销额)-捐赠过程中发生的清理费用及缴纳的可从应纳税所得额中扣除的相关税费。该公式中“公允价值”、“资产的成本”、“累计折旧”的金额均是按税法规定确认的。

2.捐赠支出扣除的调整。调整额=因捐赠事项计入营业外支出的金额-按税法规定允许税前扣除的公益、救济性捐赠金额。该公式中“因捐赠事项计入营业外支出的金额”是按会计制度进行会计核算的结果,“按税法规定允许税前扣除的公益、救济性捐赠金额”是按税法规定计算的捐赠扣除限额与按税法规定计算的捐赠支出中的较小者。

二、企业接受外部捐赠的纳税调整

会计制度规定,企业接受捐赠的资产按确定的入账价值入账,捐赠所得计入资本公积,不确认收入。但税法规定,企业接受捐赠的资产应按确定的入账价值确认为捐赠收入,计入应纳税所得额,计算缴纳企业所得税;企业取得的非货币性资产捐赠收入金额占应纳税所得额50%及以上的,并入一个纳税年度缴纳所得税确有困难的,可以在不超过5年的期间内均匀计入各年的应纳税所得额。

可见,会计制度规定和税法规定的差别在于:①是否确认收入。②接受捐赠的资产的入账价值不一致。企业接受外部捐赠的纳税调整分为以下两部分:

1.接受捐赠的调整。调整额=接受捐赠时按税法规定所确认的收入。“接受捐赠时按税法所确认的收入”等于接受捐赠资产按税法确定的入账价值,包括接受捐赠资产价值和由捐赠企业代为支付的增值税进项税额。

2.由于受赠资产的会计入账价值与按税法确定的入账价值不同而造成将来折旧或摊销费用的调整。由于资产在将来使用时要将其成本转化为费用,而受赠资产的会计入账价值不同于其按税法确定的入账价值,在将受赠资产成本转化为费用时,必然造成会计上确认的费用不同于按税法确认的可在税前扣除的费用,因此需要进行所得税的纳税调整。某一年度调整额为该年度受赠资产按会计规定转化的费用与按税法规定转化的费用之差。○