

企业捐赠涉税处理分析

辽宁公安司法管理干部学院
胡丽蓉

一、捐赠时增值税与消费税涉税会计处理

增值税条例规定,单位或个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人为视同销售货物行为,应按计税价格计算增值税销项税额。如果货物属于应税消费品,当纳税人将其用于馈赠时,于移送使用时缴纳消费税。

需要注意的是,增值税视同销售计税价格通过纳税人或其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格或者组成计税价格顺序确定。消费税视同销售计税价格确定顺序与增值税相同,但强调如果当月同类消费品各期销售价格

高低不同时,应按销售数量计算加权平均价格。当需要组成计税价格时,二者组成计税价格公式相同,即:组成计税价格=成本×(1+成本利润率)/(1-消费税税率)。

例 1:A 汽车有限公司将自产轻型客车一辆捐赠 B 公司,其账面成本 60 000 元,不含税市场售价为 100 000 元,已知轻型客车的消费税税率为 5%,可享受减征 30% 消费税的优惠。

会计分录如下:借:营业外支出 117 000;贷:主营业务收入 100 000,应交税费——应交增值税(销项税额)17 000。借:主营业务成本 60 000;贷:库存商品 60 000。借:营业税金及附加 3 500[100 000×5%×(1-30%)];贷:应交税费——应交消费税 3 500。

二、捐赠时营业税涉税会计处理

营业税条例规定,单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人,视同发生应税行为按规定征收营业税。对于视同发生应税行为而无营业额的,税务机关按纳税人或其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格顺序核定;如需组价,则:营业额=营业成本或者工程成本×(1+成本利润率)÷(1-营业税税率)。特别是纳税人将自建不动产进行捐赠时,需要按自建和捐赠分别计算缴纳建筑业营业税和销售不动产营业税。

例 2:C 工厂将自建 1 000m² 的办公楼无偿赠送给 D 企业,已知工程成本为 1 763.64 元/米²,相同地段与档次的办公楼售价为 5 000 元/米²,营业税成本利润率为 10%。

建筑业营业额=工程成本×(1+成本利润率)/(1-营业税税率)=1 763.64×1 000×(1+10%)÷(1-3%)=2 000 000(元)

建筑业营业税=2 000 000×3%=60 000(元)

销售不动产营业额=5 000×1 000=5 000 000(元)

销售不动产营业税=5 000 000×5%=250 000(元)

会计分录如下:①自建办公楼时:借:在建工程 1 763 640;贷:工程物资等 1 763 640。②办公楼达到预定可使用状态时:借:固定资产 1 763 640;贷:在建工程 1 763 640。③捐赠时:借:固定资产清理 1 763 640;贷:固定资产 1 763 640。借:固定资产清理 310 000(60 000+250 000);贷:应交税费——应交营业税 310 000。借:营业外支出 2 073 640;贷:固定资产清理 2 073 640。○

关于企业“筹建期”的税法认定

山东科技大学财经系 李程昊

一、关于筹建期的税收解释不尽统一

关于“筹建期”,百度的解释是,企业被批准筹建之日起至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日的期间。在实际工作中,关于筹建期的规定主要有以下观点:

1. 以工商局营业执照签发日作为筹建期结束日。根据《国家税务总局关于新办企业所得税优惠执行口径的批复》(国税函[2003]1239 号),以纳税人正式取得的工商营业执照上标明的设立日期为企业筹办期结束日(注:该文已废止)。笔者认为这种观点不太合理,主要是取得营业执照时企业的筹建或筹办期大部分情况没有结束,该事件跨度较短还不能正常的生产、经营。

2. 以试营业期作为筹建期。主要依据是《企业所得税暂行条例实施细则》(财法字[1999]第 003 号)和《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》(国务院令[1991]第 85 号)的规定,前款所说的筹建期,是指从企业被批准筹办之日起至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日止的期间(注:已废止)。笔者认为这种观点符合企业所得税法的立法原则,但须对试运行、试营业进行准确界定,以便于实际操作。

3. 以取得第一笔主营收入作为筹建期结束日。根据《国家税务总局关于印发〈税收减免管理办法(试行)〉的通知》(国税发[2005]129 号),新办企业减免税执行起始时间的生产经营之日是指纳税人取得第一笔收入之日(注:该文已废止)。这种观点也存在明显不足之处,不能以享受企业所得税减免期的时间作为筹建或筹办期的结束时间,两者调控的对象不同。

4. 企业对外经营活动开始作为筹建期。根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函

[2010]79号),企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出,不得计算为当期的亏损,应按照《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)第九条规定执行。这种观点存在的不足是,主管税务机关不易判断或取得判断的证据证明各项资产已经实际运营。

二、对“筹建期”税法规范的建议

正因为税法对“筹建期”定义得不明确,才给企业办理涉税业务和基层税务机关日常税收管理带来争议。笔者建议国家税务总局尽快出台规范性文件,统一明确企业筹建期的税收管理规定。

考虑到企业类型不同,笔者建议分三类不同规定比较合理:①商业企业和服务业:以取得第一笔收入的时间作为筹建期结束日。②工业企业和建筑业:以开始归集生产成本的时间作为筹建期结束日。③房地产开发企业:建设工程开工日,开始施工打桩(不含前期工程,如地质勘探、平整土地、拆除旧有建筑物、施工用临时道路等),即为开始生产经营之日,不考虑相关证件《国有土地使用证》、《建设用地规划许可证》《建设工程规划许可证》和《建设工程施工许可证》是否齐全。○

年终奖个人所得税政策的改革建议

北京信息科技大学经济管理学院 彭燕
中国检验认证(集团)有限公司 张乾峰

一、调整年终奖金个人所得税计算公式,解决“多劳不能多得甚至少得”的不公平、不合理问题

从短期看,应将现行规定中关于年终奖金个人所得税规定调整为:“纳税人取得全年一次性奖金,单独作为一个月工资、薪金所得计算纳税,可先将雇员当月内取得的全年一次性奖金,除以12个月,按其商数确定税法规定的适用税率,然后以其商数及适用税率计算出应纳税额后,再乘以12个月,即为全年一次性奖金的应纳税额。”也就是将年终奖金个人所得税的计算公式“应纳税额=当月取得全年一次性奖金×适用税率-速算扣除数”调整为:“应纳税额=(当月取得全年一次性奖金/12×适用税率-速算扣除数)×12”。

这种方法可以完全有效避免“多劳不能多得甚至少得”的不公平、不合理现象,消除对工资薪金收入较低者的税收不公平,也使高收入者明明白白纳税,有利于个人所得税制度建设的良性循环。

以第七级的临界点为例,按照调整后的计算公式,年终奖

金为420 000元的纳税人年终应纳税额为92 940元 $[(420\ 000/12 \times 25\% - 1\ 005) \times 12]$,而年终奖金为420 001元的纳税人年终应纳税额为92 940.30元 $[(420\ 001/12 \times 30\% - 2\ 755) \times 12]$,增加一元后税额增加了0.30元,更好地体现了税率设计中超额累进的特点。

当然,改进后的方法与现行方法相比,除年终应纳税所得在18 000元以下的纳税人不受该“调整”影响外,其他有年终奖金纳税义务的纳税人都将从中受益,显著降低纳税人的年终纳税金额,从而会减少政府当期的税收收入。但从根本上看,这符合民意,符合经济发展规律。税收是建立在经济发展基础之上的,只要经济发展了,人们的收入水平提高了,在累进税制下,个人所得税必然会以快于经济增长的速度源源不断地增长,同时因税负减轻,偷逃税款的人少了,纳税的人多了,国家税收总体上可能还是增加的。

二、改革现行工资、薪金个人所得税的计征办法,全面实行“按年计算、综合征收”的科学征管办法

市场经济发达国家的个人所得税无不实行综合征收制,我国个人所得税的分项征收制必然要向综合征收制过渡,因此从长期看,应真正贯彻“高收入者多缴税、低收入者少缴税或不缴税”的立法精神,本着以人为本的理念,从平等权、生存权考虑,年终奖计税方法应平均摊入所属各月,将归属到各月奖金、加薪同当月份的工资、薪金合并计算,实行按年计算、分月预缴的方式计征个人所得税。在综合征收制下,对个人工资、薪金及奖金收入按月预缴、年终汇算清缴所得税,多退少补,不会面临年终一次性取得属于全年的所得收入如何纳税的难题,以及由此引发的单位和个人进行纳税筹划、加大社会经济运行成本的问题。

实行“按年计算、综合征收”的科学征管办法,应注意以下几个问题:第一,建立有效的收入监控体系,启用与居民身份证号码相对应的个人税务代码,进行“纳税人经济身份”认定,建立纳税人档案资料,对个人收入实行全面监管并进行收入跟踪调查,实现税务网络与金融、工商等部门资源共享,逐步实现对个人收入全员管理,从而保证税收调控个人收入分配作用的充分发挥。第二,国家税务管理部门应正视收入税基的修订问题,由于制度设计及征管上的缺陷,我国个税的结构主要以工薪阶层的工资收入为主,而对于其他非工资收益,如资本利得、福利收益等却往往难以征管,这使得我国个人所得税制的设计不但没有起到抑制贫富分化的作用,反而加快了富人财富聚集的速度。第三,对低收入者实行工资年薪制,年薪制征税不但可以避免同样收入的纳税人由于工资发放的方式不同而出现纳税差异巨大的现象,也能使纳税人充分享受纳税起征点政策的优惠,保障低收入者的基本生活需求,真正发挥个税的收入调节作用。第四,对于实行按年计算、分月预缴的方式计征个人所得税后,高收入者税负增加过多的问题,可考虑适当调整所得级次和税率,使这部分人群的税收负担适当降低或维持原有水平。○