

各项补贴和离退休人员 统筹外费用如何税前扣除

王利军

(枣庄矿业集团有限责任公司财务部 山东枣庄 277000)

一、各项补贴

《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)将企业为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利纳入职工福利费核算范围,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。

而《关于企业加强职工福利费财务管理的通知》(财企[2009]242号)规定:“企业为职工提供的交通、住房、通讯待遇,已经实行货币化改革的,按月按标准发放或支付的住房补贴、交通补贴或者车改补贴、通讯补贴,应当纳入职工工资总额,不再纳入职工福利费管理”财政部的通知规定与国家税务总局的通知规定截然不同。财企[2009]242号文下发后,给企业财务人员和税务机关的工作人员造成了很大的困惑。其实,针对各项补贴如何税前扣除,只需把握两个原则。

1. 新法优于旧法原则。上述两个通知均属规范性文件,但财政部下发财企[2009]242号文的时间晚于国税函[2009]3号文,按新法优于旧法的原则应该执行财企[2009]242号文的规定。

2. 税法规定不明确的,暂按企业财务会计规定的原则。《国家税务总局关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2010]148号)规定,企业所得税法规定不明确的,在没有明确规定之前,暂按企业财务会计规定计算。《企业所得税法实施条例》规定:“企业发生的合理的工资薪金支出,准予扣除。前款所称工资薪金,是指企业每一纳税年度支付给本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资,以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。”由此将补贴列入工资薪金支出范围已属税法明确的规定,企业在操作时就应该依据税法规定将补贴作为工资薪金支出税前扣除。

由于国税函[2009]3号文只属于规范性文件,从法律、法规、规章和规范性文件的约束力看,自然还是要执行税法规定。如果说税法未对补贴具体项目进行规定,而财企[2009]242号文进行了详细规定,则暂按财企[2009]242号文将各项补贴纳入工资薪金核算,况且该通知与税法规定是一致的。另外,财企[2009]242号文第七条规定,“在计算应纳税所得额时,企业职工福利费财务管理同税收法律、行政法规的规定不一致的,应当依照税收法律、行政法规的规定计算纳税”,该条规定也只是提到税收法律和行政法规,并不包括规范性文件。

因此,企业为职工提供的交通、住房、通讯待遇,已经实行货币化改革的,按月按标准发放或支付的住房补贴、交通补贴或者车改补贴、通讯补贴,应当纳入职工工资总额核算,作为工资薪金支出在税前扣除。

二、离退休人员统筹外费用

国税函[2009]3号文在列举职工福利费项目时未包括离退休人员统筹外费用,而财企[2009]242号文则明确将离退休人员统筹外费用纳入职工福利费核算范围。统筹外费用与基本养老保险、补充养老保险共同构成现在的保障体系,从理论上讲,后者能够税前扣除,统筹外费用也应当可以税前扣除。

财政部企业司有关负责人就企业职工福利费财务管理政策答记者问时就提出离退休人员统筹外费用,包括离休人员的医疗费及离退休人员其他统筹外费用。虽然离退休人员已经不再为企业提供劳务,应当纳入社会保障体制予以保障,但由于目前我国社会保障水平仍然比较低,企业为他们支付统筹外费用,实质上属于延期支付福利。因此,正常情况下,企业为本企业离退休人员发放或支付的统筹外费用,应纳入职工福利费管理。

关于离退休人员统筹外费用的税前扣除问题,税法显然没有做出明确规定,按照国税函[2010]148号的规定,暂按企业财务会计规定计算。因此离退休人员统筹外费用应按照财企[2009]242号文的规定,纳入职工福利费核算和税前扣除。○