

## '2015 问题解答之十二

王建安(副教授) 蔡雪晴(副教授)

1. 我公司总机构在北京,分支机构在西部大开发优惠税率地区,在企业所得税年度申报时,应该如何处理总分机构因适用不同税率而产生的税款差异?分支机构的企业所得税需要和总机构汇总缴纳吗?总分机构在所得税年度汇算清缴时应该报送哪些报表?

答:根据《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第57号)第十八条规定:按照税收法律、法规和其他规定,总机构和分支机构处于不同税率地区的,先由总机构统一计算全部应纳税所得额,然后按本办法第六条规定的比例和按第十五条计算的分摊比例,计算划分不同税率地区机构的应纳税所得额,再分别按各自的适用税率计算应纳税额后加总计算出汇总纳税企业的应纳税所得总额,最后按本办法第六条规定的比例和按第十五条计算的分摊比例,向总机构和分支机构分摊就地缴纳的企业所得税款。

同时根据该公告第十一条的规定,汇总纳税企业汇算清缴时,总机构除报送企业所得税年度纳税申报表和年度财务报表外,还应报送汇总纳税企业分支机构所得税分配表、各分支机构的年度财务报表和各分支机构参与企业年度纳税调整情况的说明;分支机构除报送企业所得税年度纳税申报表(只填列部分项目)外,还应报送经总机构所在地主管税务机关受理的汇总纳税企业分支机构所得税分配表、分支机构的年度财务报表(或年度财务状况表、营业收支情况表)和分支机构参与企业年度纳税调整情况的说明。

分支机构参与企业年度纳税调整情况的说明,可参照企业所得税年度纳税申报表附表《纳税调整项目明细表》中列明的项目进行说明,涉及需由总机构统一计算调整的项目不进行说明。

因此,总机构和分支机构处于不同税率地区的,按照第十八条的规定程序进行核算。总分机构汇算清缴时应报送的报表应按照第十一条的规定处理。

2. 税法所述的工资薪金总额是否包含单位承担的五险一金?五险一金中单位及个人各自负担的部分需要区别做账吗?

答:《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:《企业所得税法实施条例》第四十、四十一、四十二条所称的“工资薪金总额”,是指企业按照本通知第一条规定实际发放的工资薪金总和,不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。

因此,税法所述的工资薪金总额是不包括单位承担的五险一金的。五险一金中单位及个人承担的比例是不同的,并且单位及个人各自负担的部分需要区别做账。具体会计处理如下:

单位负担部分:单位为员工支付的保险,要根据员工不同的岗位,计入不同的借方科目。借:生产成本,制造费用,管理费用,销售费用;贷:应付职工薪酬——社会保险费、——住房公积金。

个人负担部分:借:应付职工薪酬;贷:其他应付款——社会保险费、——住房公积金。

由此可见,单位承担的五险一金是不能计入职工薪酬总额的,而职工个人承担的部分则本来就是应该支付给职工的一种报酬,但应付未付,由单位代缴入其个人社保账户,作为员工享有的未来期间的递延收益。

3. 我单位领导集体商议,将员工每月工资中由公司代扣代缴的个人所得税改为全部由公司承担,作为一项员工福利支出。请问这种做法可以吗?是否会产生涉税风险?

答:根据《国家税务总局关于雇主为雇员承担全年一次性奖金部分税款有关个人所得税计算方法问题的公告》(国家税务总局公告2011年第28号)规定,雇主为雇员负担的个人所得税款,应属于个人工资薪金的一部分。凡单独作为企业管理费列支的,在计算企业所得税时不得税前扣除。

因此,贵单位的做法可行。但企业为员工负担的个人所得税款支出不得作为企业所得税税前扣除的依据,换言之,单位即使承担这部分费用,也是不可以抵税的。

4. 非增值税纳税人销售自己使用过的固定资产,是否需要缴纳增值税?应纳税额如何计算?

答:固定资产主要分为不动产和动产。非增值税纳税人销售不动产应缴纳营业税。非增值税纳税人销售自己使用过的动产,则属于增值税的征税范围。

根据《增值税暂行条例实施细则》第二十九条规定,不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人简易征收办法纳税。

同时根据《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税[2009]9号)规定,小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,减按2%征收率征收增值税。

《国家税务总局关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》(国税函[2009]90号)规定,小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货,按下列公式确定销售额和应纳税额:销售额=含税销售额÷(1+3%),应纳税额=销售额×2%。非增值税纳税人销售自己使用过的固定资产时,应纳税额=含税销售额/(1+3%)×2%。

因此,非增值税纳税人销售不动产应缴纳营业税。非增值税纳税人销售自己使用过的动产,按照国税函[2009]90号文件规定计算缴纳增值税。

5. 我公司主营商品贸易业务。日前,邀请生产厂家技术人员与我公司人员一同出国为国外客户调试机器,订购了国际机票,从公司账户汇款,没有取得正式发票,但有取得航空公司统一机打纸质凭证。请问是否可以将这项支出计入本公司费用?非本公司人员费用是计入招待费还是差旅费?

答:根据《国家税务总局、中国民用航空局关于国际客票使用〈航空运输电子客票行程单〉有关问题的通知》(国税发[2012]83号)规定,国际客票一律使用《航空运输电子客票行程单》(以下简称《行程单》)。公共航空运输企业和航空运输销售代理企业销售国际航空客票时,应当按照规定开具《行程单》作为客户的报销凭证。《行程单》作为我国境内注册的公共航空运输企业和航空运输销售代理企业销售国际电子客票的付款凭证或报销凭证,兼有行程提示的作用。《行程单》作为国际客票报销凭证自2013年1月1日起全面使用。

因此,贵公司可以用《行程单》作为报销的票据,财务上可据此入账。至于邀请生产厂家技术人员及贵公司人员一同出国为客户调试机器所发生的支出,与差旅费相关的交通费、住宿费、伙食补贴等费用,可以作为企业取得与收入相关的支出在销售费用中列支,而无须作为公司的业务招待费支出核算。

6. 我公司(宁波的公司)在商场设有专柜(与商场签署联营合同),专柜不是独立的分支机构。专柜货品由我司负责管理,我公司派遣人员负责销售。商场负责对消费者开具发票,按月向我司发送货品销售清单,我公司按照货品的清单和金额向商场开具增值税发票。请问我公司置于专柜内的货物,是在货物送达商场的专柜时缴纳增值税,还是应该在每月取得商场提供的开票清单后缴纳增值税?

答:贵单位的情况可以按委托代销条款进行税收处理。根据《增值税暂行条例实施细则》第三十八条第五款关于增值税纳税义务发生时间的规定,委托其他纳税人代销货物,为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天开始负有纳税义务。未收到代销清单

及货款的,应于发出代销货物满180天的当天确认收入。

因此,贵公司一般应在收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天,计算缴纳增值税。但是如果发出商品超过180天仍未收到代销清单及货款的,在满180天的当天也应负有增值税纳税义务。

7. 修缮费与修理费有何区别?从业务性质及纳税义务上怎么区分?

答:根据《营业税税目注释》的规定,修缮是指对建筑物、构筑物进行修补、加固、养护、改善,使之恢复原来的使用价值或延长其使用期限的工程作业。根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,修理修配是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复,使其恢复原状和功能的业务。

由此可以看出,修缮是建筑业中对于建筑物、构筑物等不动产的修补,加固、养护、改善属于营业税的征税范围。修理行为的对象是货物等动产,属于增值税的征税范围。

8. 《财政部 国家税务总局关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知》(财税[2008]156号)中第一条关于免征增值税的废渣规定中指出“其他废渣是指粉煤灰、江河(湖、海、渠)道淤泥、淤沙、建筑垃圾城镇污水处理厂处理污水产生的污泥”,而作废的《财政部 国家税务总局关于对部分资源综合利用产品免征增值税的通知》(财税字[1995]44号)中有关于烧煤锅炉的炉底渣的免税条款。经查粉煤灰从资源综合利用角度包括灰和渣,是灰和渣的统称。请问财税[2008]156号文件所述的粉煤灰是否包括了炉底渣?销售广泛用于生产建材产品砌块的炉渣是否属于免征增值税范围?

答:《国家税务总局关于粉煤灰(渣)征收增值税问题的批复》(国税函[2007]158号)规定,粉煤灰(渣)是煤炭燃烧后的残留物,可以用作部分建材产品的生产原料,属于废渣产品,不属于建材产品。纳税人生产销售的粉煤灰(渣)不属于《财政部 国家税务总局关于对部分资源综合利用产品免征增值税的通知》(财税[1995]44号)规定的免征增值税产品的范围,也不属于《财政部 国家税务总局关于调整农业产品增值税税率和若干项目征免增值税的通知》(财税字[1994]4号)规定的按照简易办法征收增值税产品的范围。对纳税人生产销售的粉煤灰(渣)应当按照增值税适用税率征收增值税,不得免征增值税,也不得按照简易办法征收增值税。

另外,问题中提及的《财政部 国家税务总局关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知》(财税[2008]156号)已全文废止。

所以,纳税人销售用于生产建材产品砌块的炉渣,应当按照建材产品适用增值税税率征收增值税,不得免征增值税,也不得按照简易办法征收增值税。