

企业职工食堂支出的财税处理

葛长银 宋宇皎

企业职工食堂依据性质分为三类：第一类是独立经营的职工食堂，这类食堂除了为本单位员工提供餐饮服务外，还对外提供餐饮服务，犹如饭店或餐饮公司。依据现行“同一法人企业内部可能会有多个独立的营业税纳税人”的营业税制度，这类食堂要依法办理税务登记，就其收入缴纳营业税，并按税法规定购买、使用餐饮业发票。第二类是入驻企业的餐饮公司开办的职工食堂。这类食堂实质上是“外援”——企业将餐饮事务外包，引进餐饮公司为本企业员工提供餐饮服务。这些餐饮公司都是正规的企业，工商、税务登记手续齐全，为营业税的纳税人，可以购买、使用餐饮业发票。第三类为企业内部食堂。这类食堂只为本企业员工提供餐饮服务，功能重在服务而不在经营，属于单位内部行为，不属于提供了《营业税暂行条例》规定的劳务范畴，无需办理税务登记，也不需要缴纳营业税，当然也没有购买、使用餐饮业发票的权力。本文主要讨论第三类——企业内部食堂的涉税问题及其财税处理。

一、相关政策分析

企业内部食堂属于职工福利的范畴，国家财政、税收政策对此均有明确规定。《财政部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：“企业职工福利费包括发放给职工或为职工支付的以下各项现金补贴和非货币性集体福利：（一）为职工卫生保健、生活等发放或支付的各

项现金补贴和非货币性福利，包括职工因公外地就医费用、暂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、职工疗养费用、自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出、符合国家有关财务规定的供暖费补贴、防暑降温费等。（二）企业尚未分离的内设集体福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院、集体宿舍等集体福利部门设备、设施的折旧、维修保养费用以及集体福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等人工费用。”上述两条均提到了“职工食堂”。这在强调职工食堂是企业员工的重要福利外，也为如何处理职工食堂的收支指明了方向。但该文同时明确：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。

《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）中“三、关于职工福利费扣除问题”对福利费用的税前扣除也做出明确规定：“《实施条例》第四十条规定的企业职工福利费，包括以下内容：（一）尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、

社会保险费、住房公积金、劳务费等。（二）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，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。……”该文同时规定：“企业发生的职工福利费，应该单独设置账册，进行准确核算。没有单独设置账册准确核算的，税务机关应责令企业在规定的期限内进行改正。逾期仍未改正的，税务机关可对企业发生的职工福利费进行合理的核定。”

依据税法规定，单独核算的职工福利费用，可以在企业所得税税前扣除，但前提是不能超过工资薪金总额的14%。国税函[2009]3号文明确“工资薪金总额”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。所以，企业在职工福利费中列支的各项食堂支出，包括发放给食堂工作人员的工资，都不应计入企业的工资总额。

2008年新企业所得税法实施之前，企业职工福利费用依据企业员工计工资总额的14%计算提取并在企业所得税税前扣除；或者说，企业计提的福利费不论是否用于职工身上，都可以在税前扣除——这也导致很多企业存在职工福利费“提而不用”的现象，致使

职工福利费“福利不到职工身上”。2008年之后,根据《企业所得税法实施条例》第四十条规定:企业发生的职工福利费支出(注意这里强调的是支出),不超过工资薪金总额14%的部分,准予扣除。明确了将职工福利费用由计提改为据实支出,没有支出则不允许扣除。《国家税务总局关于做好2007年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》(国税函[2008]264号)对此有明确的衔接规定:“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。”

二、相关涉税问题处理

1. 所得税税前扣除问题及其处理建议

内部食堂福利费用列支的依据是合法票据。企业将福利费用支付给独立经营的职工食堂或入驻餐饮公司,均可取得正规的餐饮业发票并据以入账。但企业内部食堂无权使用发票,企业在列支内部食堂费用时就相对复杂。

(1) 若企业内部食堂独立核算,企业支付食堂的经费补贴,可用内部资金往来单据入账列支。而内部食堂应建立独立的账务系统,核算其收支行为并备查。账务处理如下:企业给食堂拨付费用或为食堂购置设施、支付食堂员工工资等,在企业账上借记“应付职工薪酬——福利费”,贷记“银行存款”;若让职工负担部分餐费,企业要先扣减员工饭费,借记“银行存款”,贷记“其他应付款——食堂”,转交员工饭费给食堂,借记“其他应付款——食堂”,贷记“银行存

款”。食堂收到企业及员工交纳的餐费,计入“伙食收入”,日常的各种柴米油盐及原材料支出计入“伙食成本”,其票据入账要求与不独立核算的内部食堂相同。

(2) 若企业内部食堂不独立核算,其支出并入企业大账核算,入账票据细分如下:①对于工业产品,比如在商场、超市等经营单位购买的油盐酱醋等,依据商场开具的商业发票入账。因这些工业产品都是应税商品,没有正规发票,则不允许在税前列支。②对于农副产品,比如青菜、米面、牛羊肉以及鲜活鱼类等,要区别几种情况取得发票:在超市等经营单位购买,可以直接取得商业零售发票入账;通过蔬菜公司配送,也可以取得正规发票入账;在农贸市场或集市购买,可由农贸市场或集市管理部门出具购买凭证,若市场管理部门不出具购买凭证,或当地税务部门不认可市场出具的凭证,企业只能损失一些税点,到相关税务部门代开发票并据以入账。

对于职工内部食堂经费补贴的税前扣除,税法没有给出一个标准,但在实务中企业必须把握两个原则:一是14%这个总体标准,所有的福利费用加在一起不能超标,超标就要进行纳税调整。二是实事求是,内部食堂发生的费用要符合税法合理性原则,并符合企业的真实情况,弄虚作假也会遭到纳税调整或其他处罚。

2. 涉及其他主要税种的相关问题处理

(1) 增值税。依据《增值税暂行条例》第十条第(一)款的规定:用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务,不允许扣除;不允许扣除的还有那些与生产没有直接关系的“货物的运输费用”。内部食堂属于福利部门,其采购的物品不论是存货还是固定资产,其进项税金都不允许抵扣,要计入福利费中。

(2) 营业税。企业内部食堂若在为本单位员工提供餐饮服务的同时,还对外提供餐饮服务,那么就变成了经营性机构,应依法办理税务登记,就其对外收入缴纳营业税。

(3) 个人所得税。现行福利政策导向是:公共福利不涉及个税,但若要发放到个人头上,则要并入当月工资薪酬所得,缴纳个人所得税。财企[2009]242号文对此特别强调:企业给职工发放的节日补助、未统一供餐而按月发放的午餐费补贴,应当纳入工资总额管理。国税函[2009]3号文所列“合理工资薪金”五大原则也明确:对于企业未统一供餐而按月发放的午餐费补贴,无论是直接发放给个人,还是个人提供票据报销后支付,都属于对劳动力成本按标准进行的定期补偿,具有“普惠制”的工资性质,应当纳入职工工资总额,一并计算缴纳个人所得税。对于误餐补助问题,《财政部国家税务总局关于误餐补助范围确定问题的通知》(财税字[1995]82号)早就明确:国税发[1994]89号文件规定不征税的误餐补助,是指按财政部门规定,个人因公在城区、郊区工作,不能在工作单位或返回就餐,确实需要在外就餐的,根据实际误餐顿数,按规定的标准领取的误餐费。一些单位以误餐补助名义发给职工的补贴、津贴,应当并入当月工资、薪金所得计征个人所得税。

应该注意的是,过节时企业通过食堂发放给员工的大米、食用油等福利,应计入员工当月的工资总额中,(扣除社保费用后)若超过3500元个税起征点,则应代扣代缴个人所得税;这些大米、食用油等福利若出于公关需要送给企业外部人员,则不能按福利费来处理,而应计入“管理费用——业务招待费”。

(作者单位:中国农业大学经济管理学院)

责任编辑 刘莹