

'2009 问题解答之七

(058 ~ 066)

058. 我公司是商品流通企业,由于销售商品时发生的部分费用是由我公司替供货商代垫的,提货时供货商开出相应的增值税专用发票和收据给我公司。请问,我公司在收到这些票据时应如何做账?

答:《增值税暂行条例》第六条规定:销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。

《增值税暂行条例实施细则》第十二条规定:条例第六条第一款所称价外费用,包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、贷垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。

由此可知,凡价外费用,无论其会计制度如何核算,均应并入应纳税所得额。因此,对于你公司的代垫费用,应计入销售收入中处理。(王建安)

059. 我公司是商业公司,有时会购入一些样品给客户试用,或者免费送给客户,因为数量很少,客户一般不要发票,但是购买样品时我公司取得了增值税专用发票,请问进项税额需要转出吗?

答:购入的商品免费给客户使用,相当于是将购买的货物无偿赠送给他人,属于视同销售货物行为,应按下述顺序核定销售额,计算缴纳增值税:①有同类货物的,按当月同类货物的市场平均销售价格确定;②最近时期有同类货物的,按最近时期同类货物的平均销售价格确定;③按组成计税价格确定。因此,你公司应根据核定的销售额直接计算销项税额,不用转出进项税额。(王洪芳)

060. 我单位是事业单位,准备投资 50 万元成立一家公司,根据协议,其中 15 万元为货币资金,35 万元为固定资产。该固定资产的账面价值为 36 万元,会计师事务所的评估价为 35.1 万元。请问根据《事业单位会计制度》的规定,我单位应如何进行账务处理?

答:按照《事业单位会计制度》的规定,事业单位以固定资产对外投资,应按评估价或合同、协议确认的价值借记“对外投资”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目;按固定资产的账面原价,借记“固定基金”科目,贷记“固定资产”科目。(王建安)

061. 2008 年度,我公司实际经营状况为亏损,请问是否可以享受企业所得税法规定的加计扣除的优惠政策?

答:即使企业当年亏损,仍满足“纳税调整后所得=利润总额+纳税调整增加额-纳税调整减少额+境外应税所得弥补境内亏损”。也就是说,当企业当期亏损时,仍享受加计扣除的税收优惠政策,对应纳税所得额小于零的数额,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过 5 年,超过 5 年的不允许扣除。但是,对创业投资企业的加计扣除不受 5 年的限制。

另外,《企业所得税法实施条例》第九十七条规定,对创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业 2 年以上的,可以按照其投资额的 70% 在股权持有期满 2 年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额。当年不足抵扣的,可以在以后纳税年度结转抵扣。该规定并未对企业在以后多长时间内抵扣加以限定,所以,对创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业 2 年以上的,可以按照其投资额的 70% 在股权持有期满 2 年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额,直至抵扣完为止。(纪宏奎)

062. 对于预收的房屋租金收入,在计征营业税、个人所得税以及房产税时,其纳税义务发生时间应当如何确定?

答:1. 营业税。对 2009 年 1 月 1 日以前发生的采取预收款方式取得的房屋租金收入,应当按照国家统一的会计制度规定确认营业税纳税义务的发生时间,而对 2009 年 1 月 1 日以后发生的,在收到预收款的当天即发生纳税义务。

2. 个人所得税。对一次取得的属于以后期间的房屋租金收入,应当在合同期内分月确认,扣除相应的营业税、房产税等税费以及法定扣除费用后的所得减按 10% 优惠税率计算每月应当缴纳的个人所得税。出租人的个人所得税纳税义务发生时间为取得租金收入的当期。

3. 房产税。出租房屋的纳税人,其纳税义务发生时间应当为实际取得租金收入的当天。(纪宏奎)

063. 张某拟将从 A 单位承租的一栋办公楼对外转租,张某每年须向 A 单位缴纳房屋租赁费 145 万元,而对外转租还需要对房屋进行装修,装修费用大概需要 10 万元。按照市场行情测算,预计转租可以获得租金收入 180 万元。根据现行税收政策,张某取得的房屋转租收入应当如何纳税?

答:1. 营业税。根据《营业税暂行条例》的规定,将租用房屋再转租出去,应全额按租金收入计算缴纳营业税,不能扣除租赁成本。对按市场价格出租的非居住用房按 5% 的税率计算征收营业税。因此,应交营业税=1 800 000×5%=90 000(元);应交城市维护建设税=90 000×7%=6 300(元);应交教育费附加=90 000×3%=2 700(元)。

2. 印花税。根据《印花税法暂行条例》的规定,财产租赁合同应按租赁合同金额的千分之一贴花。应交印花税额=(1 450 000+1 800 000)×1‰=3 250(元)。

3. 房产税。根据《房产税暂行条例》的规定,房产税的实

际承担人应当为产权人,所以转租人不应缴纳房产税。但在实践中,部分省(市)将房屋转租看做是房屋出租行为的延续,规定实际取得收益人即转租人还应当就转租的差额收益缴纳房产税。因此,应交房产税 $= (1\ 800\ 000 - 1\ 450\ 000) \times 12\% = 42\ 000$ (元)。

4. 个人所得税。根据个人所得税法的规定,个人取得的转租所得应当按“财产租赁所得”征收个人所得税。需要特别说明的是:对能提供原租赁合同及合法完税凭证的,原支付的租金可分次(月)从租金收入中扣除,但不再重复扣除成本费用标准。同时,除了准予扣除在转租过程中实际缴纳的税金和教育费附加外,还准予扣除能够提供有效、准确凭证,证明由纳税人负担的该出租财产的修缮费用,以每次800元为限,一次扣除不完的,准予在下次继续扣除,直至扣完为止。同时,个人出租房屋取得的所得暂减按10%的税率征收个人所得税。因此,年应纳税个人所得税 $= (1\ 800\ 000 - 1\ 450\ 000 - 90\ 000 - 6\ 300 - 2\ 700 - 3\ 250 - 42\ 000 - 800 \times 12) \times (1 - 20\%) \times 10\% = 15\ 692$ (元)。(纪宏奎)

064.某公园在2009年3月取得游船收入12万元,其中,游客自驾船收入9万元,观光游船收入3万元。税务机关要求该公园对游客自驾船收入按照娱乐业报税(娱乐业适用的营业税税率为20%)、对于观光游船收入按照服务业报税。请问,对于上述业务收入到底应如何申报纳税?

答:1.关于游客自驾船收入。在我国,对娱乐业征收营业税一般按照场所对待,征收娱乐业营业税应当严格限定在国家已经明确规定的征税范围之内。而游客自驾船收入不属于营业税征税范围。因此,对公园取得的游客自驾船收入按“文化体育业”或“服务业”征收营业税为宜,具体应进一步和主管税务机关沟通确定。

2.关于观光游船收入。《国家税务总局关于风景名胜区景点经营收入征收营业税问题的批复》(国税函[2008]254号)明确规定,对单位和个人在旅游景区经营旅游游船、观光电梯、观光电车、景区环保客运车所取得的收入应按“服务业——旅游业”征收营业税。

因此,该公园取得的观光游船收入应按“旅游业”项目申报缴纳营业税。(王学军)

065.对于购销合同的印花税,税法要求按照购销金额计算,那么这个金额是否包含增值税,是否有相关文件规定这项内容?

答:《印花税暂行条例》规定,纳税人应在合同签订时按合同所载金额计税贴花。对购销金额是否包含增值税没有相应的规定,对此各地的规定也不同。考虑到增值税为价外税的特性并结合合同签订条款,实际工作中应把握以下几点:①如果购销合同中只有不含税金额,以不含税金额作为印花税的计税依据;②如果购销合同中既有不含税金额又有含税金额,且分别记载的,以不含税金额作为印花税的计税依据;③如果购销合同所载金额中包含增值税,但未分别记载的,以合同所载

金额(即含税金额)作为印花税的计税依据。

由于合同印花税属于地方税,不少省级地税机关或者计划单列市地税机关也结合本地实践做出了不同的规定。如果地方上有特殊规定的,从其规定。(王学军)

066.我公司属于由3位自然人股东出资组建的有限责任公司。2009年3位股东分别以汽车、房屋、土地使用权增资,汽车购买价为140000元,7成新,3位股东协议作价130000元;房屋购买价为400000元,3位股东协议作价600000元;土地使用权购买价为1000000元,3位股东协议作价1600000元。请问,增资后上述固定资产、无形资产的折旧额、摊销额能否税前扣除?这3位股东该如何计算纳税?

答:1.对于以汽车增资的自然人股东,其出资行为不属于《增值税暂行条例》及其实施细则所称的销售货物或者视同销售货物行为,不需要缴纳增值税。对汽车计提的折旧可以按照税法规定在税前扣除。

2.对于以土地使用权增资的自然人股东,《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)规定,以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税。《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)规定,对于以房地产进行投资、联营的,投资、联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件,将房地产转让到所投资、联营的企业中时,暂免征收土地增值税。因此,对该土地使用权可以作为无形资产摊销并税前扣除。

3.对于以房屋增资的自然人股东,同样不征收营业税和土地增值税。因此,该房屋可以作为固定资产计提折旧并税前扣除。

4.企业取得上述作为投资的固定资产,根据《国家税务总局关于固定资产原值及折旧年限认定问题的批复》(国税函[2003]1095号)的规定,企业取得已使用过的固定资产的折旧年限,主管税务机关首先应当根据已使用过固定资产的新旧磨损程度、使用情况以及是否进行改良等因素合理估计新旧程度,然后与该固定资产的法定折旧年限相乘确定。新企业所得税法实施后,上述政策是否可以延续使用并未得到明确,企业可以暂参照此规定进行处理。

5.虽然上述3位自然人股东的出资行为不涉及增值税和营业税,但是可能涉及个人所得税。根据《国家税务总局关于资产评估增值计征个人所得税问题的通知》(国税发[2008]115号)的规定,个人以评估增值的非货币性资产对外投资取得股权的,对个人取得相应股权价值高于该资产原值的部分,属于个人所得,按照“财产转让所得”项目计征个人所得税。

不难看出,对于以汽车增资的股东,其股权作价130000元没有高出汽车原价140000元,不产生财产转让所得,不征收个人所得税。对于以土地使用权、房屋增资的股东,股权作价金额都高于资产原价,产生财产转让所得,需要按照差额征收20%的个人所得税,税款由被投资企业代扣代缴。(王学军)