

事业单位易遗漏的纳税事项 及其会计处理

广东江门市新会河南中等职业技术学校 刘庆忠 袁金回

【摘要】 本文对事业单位将非经营性资产转为经营性资产所出现的遗漏纳税问题进行了分析,并结合实例提出了会计处理意见。

【关键词】 房产出租 出售 纳税 会计处理

事业单位在优化资源配置、增收节支活动中经常发生房产出租和出售行为,因此产生一系列的纳税义务。但由于种种原因,事业单位往往遗漏了这些纳税事项,本文试就这些易遗漏的纳税事项及其会计处理作粗略介绍和分析,以引起有关事业单位的重视。

一、房产出租中遗漏房产税、城镇土地使用税、营业税、城市维护建设税、印花税等纳税事项

1.房产出租遗漏税款的原因。

事业单位将闲置的房屋(包括办公和生活用房)出租以获得租金收益,这是事业单位进行体制改革、走自我发展的道路必然要做的事情,也是事业单位将非经营性资产转为

经营性资产(简称“非转经”)的常见方式。值得注意的是,事业单位实施“非转经”政策后,往往忽视了房屋收入的纳税问题,其主要原因是有关人员纳税意识淡薄、缺乏税法知识,不知道房屋使用的变化已经产生了纳税义务。在“非转经”政策出台前,事业单位的房产属自用性质,不需要纳税,所以那些长期受计划经济体制的影响并在新环境下不注意深入学习相关新知识的经营者和财会人员的头脑中仍是“事业单位房产不用纳税”的陈旧观念,以致遗漏了房产收入相关纳税事项。但这里面不排除有个别人为谋取小团体利益,以“事业单位的财产本来就是税款”的错误观念和“省事”等为由故意不申报纳税,如果是这样,那就是知法犯法行为。

无法清偿欠款,被银行追索时,其会计处理为:借:短期借款 85 万元;贷:银行存款 85 万元。

3.在企业既没有转移也没有保留应收账款所有权上几乎所有的风险和报酬的情况下,应当分别处理:

(1)放弃了该应收账款的控制权的,应当对它终止确认。

(2)未放弃该应收账款的控制权的,应当按照该应收账款继续涉入所转移应收账款的程度确认有关金融资产,并相应确认有关负债。继续涉入所转移应收账款的程度,是指该应收账款价值变动使企业面临的风险水平。

通过对所转移应收账款提供财务担保方式继续涉入的,应当在转移日按照应收账款的账面价值和财务担保金额两者之中的较低者确认继续涉入形成的资产,同时按照财务担保金额和财务担保合同的公允价值(提供担保的取费)之和确认继续涉入形成的负债。财务担保金额是指企业所收到的对价中将被要求偿还的最高金额。在随后的会计期间,财务担保合同的初始确认金额应当在该财务担保合同期间内按照时间比例摊销,确认为各期收入。因担保形成的资产的账面价值,应当在资产负债表日进行减值测试。

例 3:假设在例 1 中,如果企业与银行约定:在债务人无法清偿应收账款时,企业有优先以 80 万元购回该应收账款的权利,那么如何进行会计处理呢?

企业虽然拥有购买该应收账款的优先权,但是否购买,其决定权在企业,企业可以购买,也可以不购买,这说明该应收账款出售满足金融资产终止确认的标准。

其会计处理为:借:银行存款 85 万元,财务费用 15 万元;贷:应收账款 100 万元。债务到期,若债务人无法清偿应收账款,企业若不行使优先购买权,则不需作会计处理。如果企业决定行使优先购买权,则会计处理为:借:应收账款 80 万元;贷:银行存款 80 万元。

值得注意的是,该处确认的应收账款价值是 80 万元,因为 80 万元是企业对其估价判断的结果(如果判断公允价值低于 80 万元,企业不会行使优先购买权)。按照金融工具会计准则有关规定,该应收账款应以公允价值进行初始确认。

三、应收账款融资的列报

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》,企业应披露应收账款有关信息:对不满足金融资产转移准则规定的金融资产终止确认条件的应收账款的出售、质押借款、贴现等,企业应当披露:①所转移应收账款的性质;②企业仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质;③企业继续确认所转移应收账款整体的,应当披露所转移应收账款的账面价值和相关负债的账面价值;④企业继续涉入所转移应收账款的,应当披露所转移应收账款整体的账面价值、继续确认资产的账面价值以及相关负债的账面价值。

主要参考文献

①戴维·亚历山大等.国际会计准则指南.北京:中信出版社,2005

②中国注册会计师协会.2005 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2005

2. 房产出租需缴纳税款的根据。

(1) 根据《房产税暂行条例》、《城镇土地使用税暂行条例》的规定, 事业单位自用的房产、土地免征房产税和城镇土地使用税。但事业单位将房产用于出租后, 房产的使用性质已由“自用”变为“经营用”并产生了经营性收益, 应当依法缴纳房产税和城镇土地使用税。根据《营业税暂行条例》及其所附《营业税税目税率表》、《营业税暂行条例实施细则》的规定, 事业单位将房产出租应当缴纳营业税。

(2) 根据《城市维护建设税暂行条例》的规定, 凡缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人都是城市维护建设税的纳税义务人, 所以凡须缴纳营业税的企、事业单位也必须申报缴纳城市维护建设税。

(3) 根据《印花税法暂行条例》以及《印花税法暂行条例实施细则》的规定, 如果事业单位出租房产时与承租人签订了租赁合同, 应当按规定缴纳印花税。另外, 事业单位将房产出租, 还须按地方政府规定缴纳“非转经”占用费。

3. 实例分析。

2006年1月8日, A事业单位经批准将坐落在市区的闲置房产出租给B公司, 合同约定年租金为120000元, 租赁期为3年, 租金合计360000元。该房产的土地使用证书登记占用土地面积100平方米, 该地段适用的城镇土地使用税的年税额为4元/平方米, “非转经”占用费按租金收入的8%计算, 教育费附加按应交营业税的3%计算。那么A事业单位2006年应交纳税费计算如下(后两年除印花税外每年均应按计算缴纳, 每年是否分期缴纳, 应按地方规定办理): 应交房产税=120000×12%=14400(元), 应交城镇土地使用税=100×4=400(元), 应交营业税=120000×5%=6000(元), 应交城市维护建设税=6000×7%=420(元), 应交教育费附加=6000×3%=180(元), 应交印花税=360000×1‰=360(元), 应交“非转经”占用费=120000×8%=9600(元)。其账务处理为:

(1) 计提时应做会计分录:(《现行事业单位会计制度》没有列举“非转经”的业务核算, 本文的会计分录仅供参考, 如果地方有相关规定应按地方规定办理)借: 其他收入——固定资产出租收入 31360元; 贷: 应交税金——应交房产税 14400元、——应交城镇土地使用税 400元、——应交营业税 6000元、——应交城市维护建设税 420元, 应缴预算款——应缴教育费附加 180元、——应缴“非转经”占用费 9600元, 银行存款 360元。

(2) 缴款时应做会计分录: 借: 应交税金——应交房产税 14400元、——应交城镇土地使用税 400元、——应交营业税 6000元、——应交城市维护建设税 420元, 应缴预算款——应缴教育费附加 180元、——应缴“非转经”占用费 9600元; 贷: 银行存款 31000元。

(3) 收到租金时应做会计分录: 借: 银行存款 120000元; 贷: 其他收入——固定资产出租收入 120000元。

二、房产出售中遗漏营业税、城市维护建设税、印花税、土地增值税等纳税事项

1. 房产出售遗漏税款的原因。

事业单位房产出售中遗漏纳税事项的主要原因与房产出租时相似。

2. 房产出售需缴纳税款的根据。

(1) 根据《营业税暂行条例》第一条规定, 境内销售不动产的单位和个人应当缴纳营业税, 根据《营业税暂行条例实施细则》第九条规定, 条例第一条所称单位包括事业单位, 因此事业单位房产出售应当依法缴纳营业税。

(2) 根据《土地增值税暂行条例》的规定, 转让房地产并取得收入的单位和个人, 为土地增值税的纳税义务人。根据《土地增值税暂行条例实施细则》的规定, 条例所称单位是指各类企业单位、事业单位、国家机关和社会团体及其他组织, 因此事业单位房产出售时应当依法缴纳土地增值税。

(3) 另外, 根据有关规定, 土地、房产管理部门对于未依法办理纳税手续的纳税人, 不得办理房屋产权、土地使用权权属的变更登记, 所以, 如果事业单位房产出售时未履行土地增值税纳税义务, 很明显这属于故意为之。

3. 实例分析。

续前例: A事业单位经批准将该房产出售给B公司, 转让合同约定售价为3000000元。该房产原价700000元, 重置成本4000000元, 房产五成新, 中介评估费10000元, 营业税税率5%, 城市维护建设税税率7%, 教育费附加征收率3%, 印花税率0.3‰, 经批准不需上缴国资处置收益。土地增值税四级超率累进税率表如下:

级数	增值额与扣除项目金额的比率	税率(%)	速算扣除数
1	不超过50%的部分	30	0
2	超过50%~100%的部分	40	5
3	超过100%~200%的部分	50	15
4	超过200%的部分	60	35

根据上述资料, A事业单位应缴纳的税费如下: 应交营业税=3000000×5%=150000(元), 应交城市维护建设税=150000×7%=10500(元), 应交教育费附加=150000×3%=4500(元), 应交印花税=3000000×0.3‰=900(元)。

应交土地增值税: ①评估价格=4000000×50%=2000000(元), ②允许扣除项目金额=2000000+150000+10500+4500+900+10000=2175900(元), ③增值额=3000000-2175900=824100(元), ④增值率=824100÷2175900×100%=37.87%, ⑤应纳土地增值税税额=824100×30%=247230(元)。其账务处理为:

(1) 计提时应做会计分录: 借: 其他收入——固定资产出售收入 413130元; 贷: 应交税金——应交营业税 150000元、——应交城市维护建设税 10500元、——应交土地增值税 247230元, 应缴预算款——应缴教育费附加 4500元, 银行存款 900元。

(2) 缴款时应做会计分录: 借: 应交税金——应交营业税 150000元、——应交城市维护建设税 10500元、——应交土地增值税 247230元, 应缴预算款——应缴教育费附加 4500元; 贷: 银行存款 412230元。

(3) 收到转让款时应做会计分录: 借: 银行存款 3000000元; 贷: 其他收入——固定资产出售收入 3000000元。

值得一提的是, 与前述房产出租分期收益分期纳税不同, 事业单位房产出售通常为一次性收益纳税。○