

若干会计、税务处理问题答疑

栏目主持 崔洁 本期特约解答 唐爱军

1. 问:《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十九条规定,年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人,按小规模纳税人纳税;非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。“其他个人”怎么界定?我单位现要建一处天然气加气站,专门开展针对出租汽车的天然气加气业务,预计年销售收入达500多万元,我们可否申请小规模纳税人,按3%纳税?

答:“其他个人”是指自然人。

《增值税一般纳税人资格认定管理办法》(国家税务总局令第22号,以下简称总局22号令)第十二条规定,除国家税务总局另有规定外,纳税人一经认定为一般纳税人后,不得转为小规模纳税人。所以企业并不是可以按意愿自由选择成为小规模纳税人或者一般纳税人。税法鼓励经营规模较小但管理规范的企业申请成为一般纳税人,而不鼓励乃至倾向限制规模较大的企业仍然作为小规模纳税人。另按照《国家税务总局关于增值税一般纳税人认定有关问题的通知》(国税函[2008]1079号)规定,2009年应税销售额超过新标准的小规模纳税人,应当按照《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则的有关规定向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。未申请办理一般纳税人认定手续的,应按销售额依照增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票。按此规定以及总局22号令精神,你单位属于应当申办为增值税一般纳税人情况,如果不申请认定为一般纳税人,恐也不能按3%的征收率纳税,而可能会被要求按17%的增值税税率计算应纳税额,且不得抵扣进项税。

补充说明:出于征管的需要,国家税务总局曾于2001年发布了《关于加油站一律按照增值税一般纳税人征税的通知》(国税函[2001]882号),规定从2002年1月1日起将所有从事成品油销售的加油站都认定为一般纳税人,而无论其规模是否达到标准和会计核算是否健全。这一规定也与现行增值税条例以及总局22号令等文件精神一致。

2. 问:我公司是一家国有粮食购销企业,在原粮经营上享受增值税免税政策,其免税如何进行账务处理?我们当地的税务部门要求将免税的销项税部分记入补贴收入核算,是否正确?

答:会计处理上,企业享受的增值税等流转税的任何形式的减免,最终都会体现到企业的损益中。(1)按《企业会计准则第16号——政府补助》应用指南的规定,按照国家有关规定采取先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还的税款(笔者注:应包括增值税),属于以税收优惠形式给予企业的一种政府补助。此类补助属于与收益相关的政府补助,用于补偿企业已经发生的相关费用,所以,企业应该在收到时直接计入当期损益(营业外收入),即借“银行存款”,贷“营业外收入——政府补助”。这样处理的原因是在先征后返(退)和即征即退方式下,企业账面上会体现出一个显性的政府补助数额。(2)对于法定直接减免增值税的,准则没有明确规定。有观点认为应该按所计算出的法定减免税额借记“应交税金——应交增值税(减免税款)”,贷“营业外收入——政府补助”。但另有观点认为,法定直接减免增值税的,按税法规定其所包含的进项税额不得从销项税额中抵扣,而通常是直接做进项税转出,这样在销售环节就不需要计算销项税额,而是将向购买方收取的全部价款和价外费用记为“主营业务收入”等,而所涉及产品对应的进项税额也已经实际转入销售成本,所以本质上是法定减免的税额计入了企业当期损益,所以会计上不需要做特别处理。我们倾向于后一种观点。补充一点:理论上说,无论是先征后退、即征即退还是直接减免,所涉及减免额都是企业应负担的应纳税额,而增值税出口退税所退税额为出口货物购进环节的增值税进项税额,而非应纳税额,企业并不会实际负担,故退税不影响出口企业损益,所以不属于政府补助。(3)对于问题所述“税务部门要求将免税的销项税部分记入补贴收入核算”,原理上应该是对的,但具体的核算方式,应该参考(1)(2)两种方式。如果企业购进环节未单独核

算进项税,而销售环节又单独核算了销项税额,则应该按税务机关的要求处理。

税法中,补贴收入、补助收入等属于《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例所称的“其他收入”。按规定,企业取得的国家财政性补贴和其他补贴收入,除国务院和国务院财政、税务主管部门规定不计入损益者外,都应当作为计算应纳税额的依据,依法缴纳企业所得税。除有明确规定外,减免的流转税属于应征企业所得税的补贴收入。

3. 问:我单位是国有事业单位,单位原固定资产账面总额为120万元(包括土地、房屋及其他设施),被政府拆迁征收后,赔偿总额为300万元,请问账务应如何处理?

答:按规定,如果是已经纳入企业会计核算体系的事业单位,按有关企业会计制度执行。《财政部关于企业收到政府拨给的搬迁补偿款有关财务处理问题的通知》规定:(1)企业收到政府拨给的搬迁补偿款,作为专项应付款核算。搬迁补偿款存款利息,一并转增专项应付款。(2)企业在搬迁和重建过程中发生的损失或费用,区分以下情况进行处理:①因搬迁出售、报废或毁损的固定资产,作为固定资产清理业务核算,其净损失核销专项应付款;②机器设备因拆卸、运输、重新安装、调试等原因发生的费用,直接核销专项应付款;③企业因搬迁而灭失的、原已作为资产单独入账的土地使用权,直接核销专项应付款;④用于安置职工的费用支出,直接核销专项应付款。(3)企业搬迁结束后,专项应付款如有余额,作调增资本公积金处理,由此增加的资本公积金由全体股东共享;专项应付款如有不足,应计入当期损益。这样,单位应该按所取得收入300万元借记“银行存款”,贷记“专项应付款”;按相关资产的账面价值120万元借记“固定资产清理”等,按已经计提的折旧等借记“累计折旧”等,按资产原值贷记“固定资产”等;按缴纳的税费等借记“固定资产清理”,贷记“银行存款”、“应交税金”等;按“固定资产清理”借贷方差额借记“专项应付款”等,贷记“固定资产清理”;按“专项应付款”科目贷方余额借记“专项应付款”,贷记“资本公积”。

如果你们是执行《事业单位会计制度》的事业单位,则:(1)如果所取得收入不需上缴财政专户而由单位自行作为修购基金使用,可以按出售固定资产来处理账务,即按实际收到的价款借记“银行存款”,贷记“专用基金——修购基金”等。(2)如果所收到的款项要上缴财政,则在收到款项时,借记“银行存款”等,贷记“应缴财政专户款”;上缴财政专户时,作相反会计分录。同时按所涉及资产原价借记“固定基金”,贷记“固定资产”。(3)如果名义上需要上缴财政,但实际上经由批复直接用于购置新的资产的,则在收到款项时,借记“银行存款”等,贷记“应缴财政专户款”;在收到批复时,借记“应缴财政专户

款”,贷记“拨入专款”等;或者实行收支两条线将收到款项先上缴财政部门后又取得拨入款项的,借记“银行存款”,贷记“拨入专款”等。

4. 问:我单位2008年度与A公司签订了长期场地租赁合同,每年按合同金额100 000元记入“其他应付款”,但对方一直未开发票进行结算,我单位也未付款。2008年度所得税汇算时,我单位就此款调增了应纳税所得额100 000元。2009年10月A公司向我单位开票后,我单位支付了此租赁款。请问:2009年度所得税汇算时,我单位可否就此款调减应纳税所得额100 000元?

答:你单位不应自行调减当年应纳税所得额。

按《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的规定,企业根据生产经营活动的需要,以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出,按照租赁期限均匀扣除。按此规定理解,租赁费只能在所属租赁期间扣除,但实际支付时点迟于所属租赁期间的,按主管税务机关要求做纳税调整,而在之后实际支付并取得了合规发票的,则形成《税收征收管理法》第五十一条所说的纳税人超过应纳税额缴纳税款的情形。按规定:“纳税人超过应纳税额缴纳的税款,税务机关发现后应当立即退还;纳税人自结算缴纳税款之日起3年内发现的,可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息,税务机关及时查实后应当立即退还;涉及从国库中退库的,依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。”按此规定,你单位应该在2009年10月份实际支付租赁费后,提供相关资料,申请调整租赁费所属期间2008年应纳税所得额和应纳所得税额,办理退税或者抵缴以后年度应纳税额的手续。当然,实践中也有主管税务机关认为情况属实且所涉及金额较小而采取简便处理方式,即在支付年度汇算清缴时做纳税调减。

补充说明:对于这种情况下的出租方,《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)对租金收入确认问题明确如下:(1)根据企业所得税法实施条例第十九条的规定,企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入,应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中,如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度,且租金提前一次性支付的,根据实施条例第九条规定的收入与费用配比原则,出租人可对上述已确认的收入,在租赁期内,分期均匀计入相关年度收入。(2)出租方如为在我国境内设有机构场所且采取据实申报缴纳企业所得税的非居民企业,也按本条规定执行。按此规定精神,问题所述出租方可以选择按协议约定时点确认收入,也可以选择租赁期内分期均匀确认收入。■

主持人信箱:cj-0723@163.com