

若干会计、税务处理问题答疑

栏目主持 崔洁 本期特约解答 陈奕蔚

1. 问：我公司是2008年成立的一家国有企业，负责一个大型基础设施项目建设的融资、征地拆迁、市政配套设施建设等工作。最近我们在争取项目贷款，银行要求项目贷款的自有资金要达到项目总投资的25%，所以股东（另一家国有企业）直接投入一笔项目资本金（不以增资的形式）。请问这笔项目资本金应该做在什么科目？对所得税有何影响？

答：鉴于《公司法》、《公司登记管理条例》和《公司注册资本登记管理规定》等涉及注册资本制度的基本规定中对于增资均有严格的法律形式要求，并且“注册资本”和“实收资本”的概念在上述法律、行政法规和规章中均具有特殊的法律意义，因此如果不采用增资的形式，则股东投入的项目资本金在会计上应当计入“资本公积——资本溢价”，而不能计入公司的实收资本。

但是，建议你公司在这样处理之前，首先提请股东明确该笔投入资金的性质，即确保无需偿还。如果股东没有明确表示该笔资金无需偿还的，则应当将其作为股东提供的借款，计入负债科目（可根据借款期限计入“其他应付款”或“长期应付款”等科目）。

至于所得税影响，虽然《企业所得税法》及其实施条例等相关规定中都没有明确把股东额外投入的资本金（不采用增资形式）视为捐赠，但是在实务操作中，有相当多的主管税务机关会将其认定为股东的捐赠，从而要求计入收到当期的应纳税所得额中。对此，建议你公司与主管税务机关沟通以求妥善解决这一问题。如果最终仍然被要求计入应纳税所得额，则会计上计入资本公积的金额应当是该笔项目资本金扣除相关的所得税影响数以后的净额。

另外还需注意的是：中国注册会计师协会专家技术援助

小组在其第8号信息公告（2004年2月19日发布）中曾经提到：“除非因企业减少注册资本而相应地减少‘资本公积——资本溢价’，否则企业不能将‘资本公积（资本溢价）’退还股东”。因此，如果明确该笔资金为资本金投入，无需偿还，则除非你公司减资或清算，否则公司股东将无法要求取回该笔资本金。

2. 问：我公司是危险品生产单位，按规定应计提安全生产费，但我公司也缴纳安全生产责任保险。请问：缴纳的安全生产责任保险可以从计提的安全生产费中列支吗？

答：根据财政部、国家安全生产监督管理总局发布的《高危行业企业安全生产费用财务管理暂行办法》（财企[2006]478号）第十三条规定，安全费用应当按照以下规定范围使用。（1）完善、改造和维护安全防护设备、设施支出。（2）配备必要的应急救援器材、设备和现场作业人员安全防护物品支出。（3）安全生产检查与评价支出。（4）重大危险源、重大事故隐患的评估、整改、监控支出。（5）安全技能培训及进行应急救援演练支出。（6）其他与安全生产直接相关的支出。同时，该办法第十八条规定：企业应当为从事高空、高压、易燃、易爆、剧毒、放射性、高速运输、野外、矿井等高危作业的人员办理团体人身意外伤害保险或个人意外伤害保险。所需保险费用直接列入成本（费用），不在安全费用中列支。企业为职工提供的职业病防治、工伤保险、医疗保险所需费用，不在安全费用中列支。

根据上述规定，建议你公司明确此处问题中所述“安全生产责任保险”所涵盖的保险事故的具体范围。如果属于该办法第十八条规定的团体人身意外伤害保险或个人意外伤害保险、工伤保险等的，则相关保险费不应从安全生产费中列支；如果

保险范围涵盖了该办法第十三条所列的安全生产费列支范围,即具有对该范围内相关支出予以补偿的性质的,我们理解可以将相关保险费从安全生产费中列支。

3. 问: 某企业2006年计提应交房产税20万元,计入管理费用,但因经营困难一直未实际缴纳,挂在“应交税金”科目。2009年5月向税务机关申请减免该项房产税,获取税务机关批准。应如何进行会计处理?

答:首先,我们建议该企业关注该项减免是否符合相关税务规定。因为根据财政部、国家税务总局发布的《关于调整房产税有关减免税政策的通知》(财税[2004]140号)的规定,《财政部税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》([86]财税地字第008号)的部分内容已作修改,即:废止第十八条关于对微利企业和亏损企业的房产“可由地方根据实际情况在一定期限内暂免征收房产税”和第二十条“企业停产、撤消后,对他们原有的房产闲置不用的,经省、自治区、直辖市税务局批准可暂不征收房产税”的规定。

在本问题所述减免事项符合税法规定的前提下,应当区分该企业执行的不同会计准则及制度进行会计处理:

1. 如果该企业执行原企业会计制度,则参照《企业会计制度——会计科目和会计报表》中有关税收先征后返的会计处理规定,对于直接减免的房产税,可以冲减2009年度的管理费用。

2. 如果该企业执行新企业会计准则,根据《企业会计准则讲解(2008)》第十七章第一节中的表述:“不涉及资产直接转移的经济支持不属于政府补助准则规范的政府补助,比如政府与企业间的债务豁免,除税收返还外的税收优惠,如直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等”,因此该事项不属于《企业会计准则第16号——政府补助》的规范范围。同时,减免的税款也不属于政府的资本性投入。因此,在新准则下,该企业也可以在获取减免批文后,将这部分减免的税款冲减2009年度的管理费用处理。

4. 问: 我单位是一家城市供热公司,正在进行城市供暖改造,其中的管道工程安装实行分包,营业税由我单位代扣代缴。工程中的管件、管段等物品(由我方自行购入)是否属于设备?其价值是否应该计入工程的计税营业额中?如果计入营业额中,那么,财税[2003]16号文中输送管道工程中所列物品不计入计税营业额的规定怎么理解?

答:《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)第三条第(十三)项规定:“通信线路工程和输送管道工程所使用的电缆、光缆和构成管道工程主体的防腐管段、管件(弯头、三通、冷弯管、绝缘接头)、清管器、

收发球筒、机泵、加热炉、金属容器等物品均属于设备,其价值不包括在工程的计税营业额中”。

根据新修订的《营业税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局令第52号)第十六条规定:“除本细则第七条(注:提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为)规定外,纳税人提供建筑业劳务(不含装饰劳务)的,其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内,但不包括建设方提供的设备的价款。”

另外,《财政部、国家税务总局关于公布若干废止和失效的营业税规范性文件的通知》(财税[2009]61号)并未将财税[2003]16号文件第三条第(十三)项列入废止或失效的营业税规范性文件目录中,此后也没有其他文件对其予以修改或废止,因此可以推断截至目前仍然是有效的。

根据上述新修订的《营业税暂行条例实施细则》和财税[2003]16号文的规定,建筑业营业税的计税营业额是否包括设备价值,主要考虑因素是“设备由谁提供”。即:在财税[2003]16号文将输送管道工程所使用的管件、管段等物品定义为“设备”的情况下,如果这些设备是你公司(作为建设方)自行购入并提供给施工方的,则不应计入工程的计税营业额中;如果是施工方购入的设备,或者你公司在该交易中的地位并非建设方,则这部分设备价值应当计入建筑业计税营业额中。

5. 问: 期货经纪商委托证券公司介绍客户业务,并与证券公司就收取客户的手续费收入分成。假设期货公司将此项业务收入的60%分给证券公司,请问以下两种纳税方式哪一种属于正确的做法:(1)期货公司按收取客户的手续费收入的全部金额缴纳营业税,同时证券公司再按分得的60%再缴纳一次营业税;(2)期货公司、证券公司分别按收取客户的手续费收入的40%、60%缴纳营业税。

答:根据营业税暂行条例及其实施细则,以及其他配套的规范性文件规定,营业税的差额征税项目采用列举式,列举范围以外的事项不能采用差额征税的方式。根据现行的营业税税务规定,并参照上海市、浙江省的地方税务局发布的《营业税差额征税管理办法》(沪地税货[2010]28号、浙地税发[2009]46号)中所列举的营业税差额征税项目,对于期货经纪公司从事的“金融保险业”税目下的经营业务而言,适用的营业税差额征税项目只有两项:(1)准许期货经纪公司从其营业税计税营业额中扣除为期货交易所代收的手续费;(2)期货交易所和期货公司根据《期货投资者保障基金管理暂行办法》上缴的期货保障基金中属于营业税征税范围的部分,允许从其营业税计税营业额中扣除。因此,我们理解,对于问题中所述情况,应当采用第一种处理方法。■

主持人信箱:cj-0723@163.com