

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：核销的坏账损失还未报税务局批准，先做财务处理挂“待处理财产损益”，需要做纳税调整吗？

答：需要说明的是，实务中会计处理要按会计制度和准则的规定办，而有关税法的规定只规范税务处理。具体到问题所述，在会计上，企业只要有确凿证据证明发生了坏账损失，一般经过董事会、经理(厂长)会议之类机构决议即可进行会计处理。而税务方面，则要按照《企业财产损失所得税前扣除管理办法》(国家税务总局令第13号)的规定提供证明材料申请批准后才能企业所得税前扣除。

企业认为确实属于损失的，即可履行内部程序后按照损失金额计入管理费用。如果该等损失未能及时申请税务机关批准或者所提供的资料不满足13号令的规定未获批准，申报缴纳企业所得税时要做纳税调整。另外，按照13号令的规定，企业的各项财产损失，应在损失发生当年申报扣除，不得提前或延后。虽然坏账损失不同于其他财产损失，在时限上相对宽松，但出于降低纳税风险和便于会计处理的考虑，实务中企业对单笔往来确认坏账损失时以符合会计和税法双重规定标准为佳。

2、问：我公司卖给代理商一批货物，单价885元，后期代理商办理了单台95元的折让，我方已开具负数发票并已做账务处理，过了一个月代理商又要求退货，我方应该怎么处理？发票该如何开具？

答：可能有两种情况，一种是因为质量问题换货的，不需要另行开票，或者只补开增购部分的票据。另一种是真实的退货，这时只能要求对方再次到税务机关去申请《企业进货退出及索取折让证明单》，据以开具负数发票。否则就不能开具发票。

3、问：我单位去年亏损50万元，经税务局审核认定，今年盈利30万元，其中业务招待费超标5万元。请问我单位今年应补亏30万元还是35万元，或者是33.35万元 $(35-5 \times 0.33)$ ？账务怎样处理？

答：今年可以补亏35万元。因为按照问题中的数据，因招待费超标而调增5万元后的应纳税所得额为35万元，这样就可以税前弥补亏损35万元，尚余15万元留待以后年度弥补。弥补亏损不需要单独做账务处理。

4、问：(1)一个公司如果固定资产中没有车，账上也没有列支租车费用，但却发生了较多加油费、过路费等汽车费用，这样的费用能不能税前列支？(2)如果个人出租汽车给公司，那个人应该缴纳什么税金呢？

答：(1)这种情况在现实中是存在的。实践中掌握的原则是有租赁合同，确实是为公司业务需要所发生的租赁费、相应的油料路桥收费才可以据实列支，但要严格限制个人消费支出在企业报销的情况。

(2)个人租赁车辆给公司会涉及财产租赁营业税(超过起征点的)、个人所得税、合同印花税以及相关附加等。

5、问：我公司是房地产开发企业，公司收到模型制作公司开具的服务业发票，但我的主管说模型制作应该开国税发票，请问我公司收的应是哪种发票？

答：建筑模型主要是用来做广告宣传之用，建筑模型制作则更主要是提供一种劳务而非实物商品，所以其经营活动属于营业税范畴，应该开具地税发票。

6、问：我单位接受旧的机器设备投资，股东同意按评估价值确认入账，评估原值10 000元，折旧2 000元，净值8 000元，总的可用年限10年，已实际使用3年。对于该资产的折旧问题有两种思路：(1)以评估净值为折旧基数，年折旧 $= (8\ 000 - 10\ 000 \times 3\%) / (10 - 3)$ ，这样提的折旧基数是净值，7年后总折旧 $= 2\ 000$ (接收投资时) $+ 7\ 700 = 9\ 700$ (元)；(2)以原值为折旧基数，年折旧 $= (10\ 000 - 10\ 000 \times 3\%) / (10 - 3)$ ，7年后总折旧 $= 2\ 000 + 9\ 700 = 11\ 700$ (元)，但这样一来折旧总额为11 700元，超出原值1 700元，是否不太合适。请问正确的提法是怎样的？另外在税法中对此有没有什么特殊规定？会不会涉及纳税调整？

答：按照现行企业会计制度及《企业会计准则—固定资产》的规定，“投资者投入的固定资产，按投资各方确认的价值，作为入账价值。”在该准则的指南中进一步明确，“对于接受固定资产投资的企业，在办理了固定资产移交手续之后，按投资各方确认的价值加上应支付的相关税费作为固定资产的入账价值。”贵单位接受投资的固定资产入账价值就是8 000元，其评估确定的原值、折旧额均不需计入贵单位账务中。贵单位的折

旧基数是原值8 000元,折旧年限7年。您所说的两种计算方法都不是很准确。

现行税法中对此类情况没有特别规定,按照会计制度规定进行处理后不需要再做纳税调整。不过需要补充的是,《国家税务总局关于明确企业调整固定资产残值比例执行时间的通知》(国税函[2005]883号)规定,从《国家税务总局关于做好已取消的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》(国税发[2003]70号)下发之日(2003年6月18日)起,企业新购置的固定资产在计算可扣除的固定资产折旧额时,固定资产残值比例统一确定为5%。在上述文件下发之前购置的固定资产,企业已按不高于5%的比例自行确定的残值比例,不再进行调整。但文件没有规定接受投资的固定资产的残值如何确定,按原理理解新购置乃是新增加、新启用(包括新购置、新建造等)的意思,贵单位的情况可以视同新购置,这样,如果贵单位的固定资产残值比例不是5%,可能需要进行纳税调整。另外,折旧年限的确定,建议查阅《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)。

7、问:我们公司是一家生产水泥的一般纳税人工业企业,生产的水泥由专门的运输单位运往购货单位,运费统一由我们公司收取再支付给运输单位,公司从中收取手续费。请问:这手续费属于价外费用吗?是否应缴纳增值税?

答:这要看具体情况,因为对于销货时随同货物价款收取的运输费用除符合条件的代垫运费外,无论会计上如何处理都要全额作为价外费用计缴增值税,而不是只对收取的手续费部分计缴。按增值税暂行条例实施细则规定,所谓“符合条件的代垫运费”要同时符合以下条件:(1)承运部门的运费发票开具给购货方的;(2)纳税人将该项发票转交给购货方的。

如果贵单位代收的运费符合上述条件(收付的先后次序不影响业务实质),则贵单位收取的手续费属于代理业劳务收入,应计缴营业税。

所以,建议贵单位在代收运费的情况下一定要注意:(1)在销售合同中要明确运费由购货方负担且分别载明价款与运费金额;(2)在代收运费合同中明确运费金额与代收运费的手续费;(3)要求运输单位将运费发票直接开具给购货单位,贵单位只是负责转交;(4)对于代收运费的手续费贵单位可以到当地地方税务机关申请代开发票,不能直接开具本单位的销货发票或以收款收据代替发票。

8、问:我们是一家黄金生产企业,主要产品黄金属于免税范围,占总收入的90%以上,其他产品增值税执行13%的税率。我们取得的电费、辅助材料的增值税税率为17%,请问如何抵扣?依据是什么?

答:按规定,为免税项目所购进材料和劳务进项税额不得抵扣,企业兼营应税与免税项目的,应该准确划分准予抵扣和不得抵扣的进项税额,但现实中有很多企业存在像贵单位这样无法准确划分不得抵扣进项税额的情况。对此,《财政部、国家

税务总局关于增值税若干政策的通知》(财税[2005]165号)规定:“纳税人兼营免税项目或非应税项目(不包括固定资产在建工程)无法准确划分不得抵扣的进项税额部分,按下列公式计算不得抵扣的进项税额:不得抵扣的进项税额=(当月全部进项税额-当月可准确划分用于应税项目、免税项目和非应税项目的进项税额)×(当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计÷当月全部销售额、营业额合计)+当月可准确划分用于免税项目和非应税项目的进项税额。”这样,只要贵单位能相对准确地确定应税、免税销售额的比例就可以简单确定准予抵扣的进项税额。

9、问:我公司是一家以石英矿开采、加工及销售为一体的企业,属一般纳税人,有自己的矿山。在经营中,我公司将矿石开采包给了A公司(双方均独立核算),矿山设备及人工、材料由A公司负责,双方按A公司送交我公司的矿石数量和约定的价格进行结算。A公司开采的矿石除大部分供应我公司外,经我公司同意,还将少部分矿石销售给了B公司。B公司将矿石价款直接支付给我公司,然后我公司将每吨矿石扣除4元价款后的余额支付给A公司,作为对其开矿成本的补偿(我公司扣款是因为矿山是我公司申办的)。请问:在这种涉及三方的业务中,我公司账务处理该如何进行?涉及的增值税、资源税如何缴纳?

答:问题叙述略显笼统,但就所述基本情况看,A公司是对矿山独立承包经营的,因此虽然名义上存在三方关系,实质上主要是两次购销关系,即除了贵公司与A公司之间的承包和发包关系外,主要是A公司销售矿石给贵公司和贵公司销售矿石给B公司的购销关系。A公司销售给B公司的少量矿石,无论是在税务上还是在会计上,视为A公司销售给贵公司,贵公司再转售给B公司都更为合宜。为了便于实践运作且降低风险,建议贵公司除与A公司签订矿石开采协议外,还应与A、B公司共同签订三方购销协议。当然,实践中也有将销售给B公司的部分视为贵公司代销或者代购的,但这会产生不同的法律关系,也有不同的会计税务处理,同时是否可行还要看三方主体资格等情况。

在会计核算方面,A公司应就全部矿石销售给贵公司的业务开具发票,贵公司据以做材料采购处理,贵公司转售给B公司的部分,实践中可以直接由A公司运货到B公司,但会计核算应该按照贵公司转售给B公司处理,贵公司应该再开票给B公司,贵公司所收取的4元差价可理解为贵公司的毛利润(含税)。

增值税方面,因为A公司独立经营,所以其要缴纳矿石开采并销售到贵公司这一环节的增值税,贵公司缴纳自身加工矿石后销售产成品环节以及转售矿石环节的增值税。资源税按规定是在开采环节缴纳,但由于贵单位的特殊情况,应该在矿石开采协议中约定由谁来缴纳;如果没有约定,则要看税务机关的认定了,如果A公司承包矿山被认定为独立矿山的,则A公司为资源税纳税义务人,如果被认定为联合矿山的,即矿山属于贵公司的下属二级核算单位,则贵公司属于纳税义务人。具体还请咨询主管税务机关。