

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：我公司是一家房地产开发公司，现将已开发竣工的商品房留下几套给公司自用，并决定转作固定资产。请问：为实现开发商品房的利润，自用的商品房是否可以按本公司对外销售的价格入账？税务方面有何规定？

答：会计方面：将开发产品转为自用的，不符合确认收入的条件，只能按账面成本结转固定资产，不确认收入。

税务方面：(1)《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税发[2006]31号)规定，开发企业将开发产品转作固定资产或用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为，应视同销售，于开发产品所有权或使用权转移，或于实际取得利益权利时确认收入(或利润)的实现。确认收入(或利润)的方法和顺序为：①按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定；②由主管税务机关参照当地同类开发产品的市场公允价值确定；③按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于15%，具体比例由主管税务机关确定。(2)《国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》(国税发[2003]89号)规定：①房地产开发企业建造的商品房在售出前不征收房产税；但对售出前房地产开发企业已使用或出租、出借的商品房应按规定征收房产税。②房地产开发企业自用、出租、出借本企业建造的商品房，自房屋使用或交付之次月起计征房产税和城镇土地使用税。(3)《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税发[2006]187号)规定，房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时，如果产权未发生转移，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，不扣除相应的成本和费用。

2、问：我单位属市级集体企业，收到房地产开发商转来

的拆迁补偿款，请问拆迁补偿款应当支出哪些项目？税务方面如何处理？

答：企业拆迁通常包括政策搬迁和商业性拆迁两种形式。

企业政策性搬迁收入，是指因当地政府城市规划、基础设施建设等原因，搬迁企业按规定标准从政府取得的搬迁补偿收入，以及搬迁企业通过市场(招标、拍卖、挂牌等形式)取得的土地转让收入。这种情况下被搬迁企业通常并非出于自愿，搬迁补偿款主要是补偿企业因搬迁而造成的损失以及重新购置机器设备、土地使用权、新建厂房等支出以及安置职工之用。

对于政策性搬迁，财务及会计方面，《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》(财企[2005]123号)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。企业收到的政府拨给的搬迁补偿款的总额及搬迁结束后计入资本公积金或当期损益的金额应当单独披露。

税务方面，《财政部、国家税务总局关于企业政策性搬迁收入有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2007]61号)规定：(1)对企业取得的政策性搬迁收入，应按以下方式进行企业所得税处理：①搬迁企业根据搬迁规则，用企业搬迁收入购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途的固定资产和土地

(以下简称重置固定资产), 以及进行技术改造或安置职工的, 准予搬迁企业的搬迁收入扣除重置固定资产、技术改造和安置职工费用, 其余额计入应纳税所得额。②企业因转换生产经营方向等原因, 没有用上述搬迁收入进行重置固定资产或技术改造, 而将搬迁收入用于购置其他固定资产或进行其他技术改造项目的, 可在企业政策性搬迁收入中将相关成本扣除, 其余额计入应纳税所得额。③搬迁企业没有重置固定资产、技术改造或购置其他固定资产的计划或立项报告, 应将搬迁收入加上各类折迁固定资产的变卖收入、减除各类折迁固定资产的折余价值和处置费用后的余额计入当年应纳税所得额, 计算缴纳企业所得税。④搬迁企业利用政策性搬迁收入购置的固定资产, 可以按照现行税收规定计算折旧或摊销, 并在企业所得税税前扣除。⑤搬迁企业从规划搬迁第二年起至五年内, 其取得的搬迁收入暂不计入当年应纳税所得额, 在五年期内完成搬迁的, 搬迁收入按上述规定扣除相关成本费用后, 其余额并入搬迁企业当年应纳税所得额, 缴纳企业所得税。(2)对于符合西部大开发、高新技术企业等企业所得税优惠政策的搬迁企业, 其取得的搬迁收入, 在审核企业享受税收优惠政策有关主营业务收入占总收入比例的条件时, 不计入企业的总收入。(3)本通知印发之前已做税务处理的, 不再调整; 尚未进行税务处理的, 按照本通知的规定执行。

如果是商业性拆迁, 即基于双方自愿的拆迁, 补偿款实质上是被拆迁企业处置固定资产及转让不动产等的收入, 按税法规定应该对转让收入计征营业税、土地增值税和企业所得税等。企业只能按清理固定资产、转让无形资产(土地使用权)等进行账务处理。所发生的损失在税务方面应该按照《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)的规定办理。

3、问：我单位原是生产经营机床附件的国有企业法人单位，由于经营亏损已停止生产经营。目前，上级单位决定利用原厂区占用土地建造职工住宅，形式为集资建房，最终要为职工办理产权证。请问在建房售房过程中我单位如何纳税？

答：按照目前政策，对企业集资建房有严格的限制性规定，即同时符合以下条件的困难企业可以通过职工集资方式建房：一是必须经市、县人民政府批准；二是必须符合城市的规划；三是企业必须拥有自己的土地，而且土地必须符合城市规划。对于采用职工集资等方式建房的，《关于制止违规集资合作建房的通知》(建住房[2006]196号)规定，符合规定条件，经市、县人民政府批准进行集资合作建房的企业和单位，要严格执行建设部、发展改革委、国土资源部、人民银行《关于印发〈经济适用住房管理办法〉的通知》(建住房[2004]77号)和其他有关集资合作建房的规定。集资合作建房必须符合土地利用总体规划和城市规划，列入当地本年度经济适用住房建设计

划和年度土地利用计划，其建设标准、优惠政策、供应对象的审核等要严格按照经济适用住房的有关规定执行。建成的住房不得在经审核的供应对象之外销售。对于符合房改政策规定的集资建房，除建筑施工企业应该缴纳营业税和企业所得税以外，建设单位不需要再缴纳其他税金。但对于以集资建房名义变相搞实物分配或商品房开发的，要对所涉及的土地使用权、房屋建筑物转让行为计征营业税、土地增值税等。

4、问：我公司有一笔出口业务，5月20日订立合同，约定总价款10 000美元，当日汇率7.68；5月28日收到预收款5 000美元，汇率7.65；6月1日商检合格后开具发票，汇率7.64；6月5日购货方见到商检合格证及发票后支付尾款5 000美元，6月10日收到尾款，汇率7.62。假设无其他费用，请问如何进行账务处理？

答：按问题内容推断，你单位应该是以人民币为记账本位币。按《企业会计制度》规定，企业发生外币业务时，应当将有关外币金额折合为记账本位币金额记账。除另有规定外，所有与外币业务有关的账户，应当采用业务发生时的汇率，也可以采用业务发生当期期初的汇率折合。按《企业会计准则第19号——外币折算》规定，外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

我们假定企业按业务发生时的即期汇率折算，各个时点所发生的业务应该做如下会计处理：①5月20日，不需要进行会计处理；②5月28日，收到预收款5 000美元，按汇率7.65折合人民币38 250元，借记“银行存款——美元 38 250”，贷记“预收账款——#公司(美元) 38 250”；③6月1日，开发票时按当日汇率折合人民币76 400元，借记“预收账款——#公司(美元) 76 400”，贷记“主营业务收入 76 400”；④6月10日收到尾款按当日的汇率折算人民币38 100元，但该项销售业务预收项目的余额为38 150元，差额部分为汇兑损益，记为财务费用，借“银行存款——美元 38 100”，“财务费用——汇兑差额 50”，贷“预收账款——#公司(美元) 38 150”。

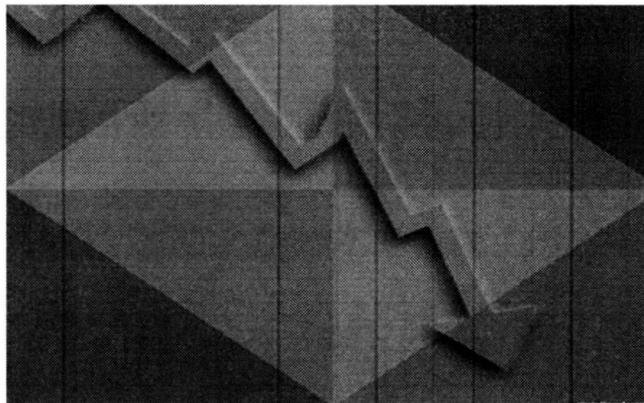
5、问：贵刊2005年第12期的问题解答栏目中提到“通讯费发票开具给个人的，能报销入账并税前扣除”；2006年第12期的问题解答提出“业务宣传中送给大客户特定人员的礼品，税务方面规定作为业务招待费……”请问这两者依据的具体文件是什么？

答：(1)关于第一个问题，因为当时的专题是“与企业经济行为有关的票据问题”，所以该问题的关键是强调“发票开具给个人”，且因为篇幅所限，解答没有说明理由。在税务方面也并没

有专门针对企业通讯费支出作出具体的规定,但按照《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则以及《企业所得税税前扣除办法》等法规文件的规定精神,企业发生的与生产经营有关的通讯费是准予在管理费用中列支的(新的《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例未见有实质性改变的规定)。近几年,随着通讯技术尤其是移动通讯技术的发展,加上通讯制度改革,公务通讯“个人化”事实上已经不可避免,所以,《国家税务总局关于个人所得税有关政策问题的通知》(国税发[1999]58号)规定,个人因通讯制度改革而取得的通讯补贴收入,扣除一定标准的公务费用后,按照“工资、薪金”所得项目计征个人所得税。按月发放的,并入当月“工资、薪金”所得计征个人所得税;不按月发放的,分解到所属月份并与该月份“工资、薪金”所得合并后计征个人所得税。该文件下发后,各地为执行方便都制定了具体的实施办法,大体分两种做法:一种是规定限额列支,比如某一层级人员每月可以给予若干金额的通讯费补贴,不需要提供通讯费发票;而另一类是限额报销,即在不超过规定的标准内凭通讯费发票报销。在第二种情况下,所能取得的通讯费发票只能是开具给个人的,解答内容也是基于此而言。

(2)关于赠送礼品的税务处理问题,原解答中所列文件如《国家税务总局关于中国移动通信集团公司有关所得税问题的通知》(国税函[2003]847号)就对“业务销售附带赠送的处理”一类问题明确如下:“中移动为留住老用户、发展新用户或鼓励入网和推广使用新业务,采用积分计划等各种营销方式,对具备一定消费条件的自有用户免费赠送一定的业务使用时长、流量或业务使用费额度,有价卡预存款和有价卡实物, SIM卡,手机或手机补贴,其他有价物品或等价物等支出,应作为商业折扣或成本费用允许在税前扣除。给予已有用户或使用者(包括个人消费者和单位法人)的,凡是作为商业折扣给予单位使用者的,应在账面上反映;给予法人单位的特定人员(如业务联系人、单位领导等),应作为企业业务招待费按规定标准扣除;为宣传推广目的随机给予不确定客户(包括实际用户和潜在用户)的,应作为业务宣传费按规定标准扣除。”此外,在税务实践中,将企业因宣传推广需要而发生的赠送业务区别情况对待:凡外购商品用于赠送的,通常作为招待费对待,按规定比例税前扣除;对于自产货物用于赠送的,按宣传费对待(我们认为此类问题既具有针对性,也具有普遍性,因而税务总局的规定也具有普遍的适用性)。

6、问:我公司是钢材热处理加工企业,别的公司把钢材运到我公司,我公司没有钢材的所有权,只是负责进行加工处理,仅收加工费。在核算成本时该如何设置科目? 我公司虽然没有钢材所有权,但是钢材从我公司进出,是否也要做材料账?



答:通常按照实际运作模式分两种核算方法。

(1)委托加工协议中只约定了提供的主材数量和应该交付的加工产品数量的,对所收到的材料只作备查登记,不核算其价值。你单位(加工企业)只核算发生的辅料价值和人工、制造费用等加工成本,借记“生产成本”,贷记相关科目。完工产品价值实际上也不包含主材价值,借记“产成品”或“受托加工产品”,贷记“生产成本”。交付加工产品时,也只确认应收的加工费,借记“银行存款”、“应收账款——加工费”等,贷记“主营业务收入——加工费收入”等。

(2)委托加工协议中不但约定了所提供材料的数量,还提供了材料价格以及加工产品的数量及价值,或者企业自身生产某产品并受托加工同一产品,那么加工企业就可以在收到材料时借记“受托加工材料”,贷记“应付账款——应付受托加工材料款”,在实际领用时借记“生产成本”,贷记“受托加工材料”,发生的其他辅料和人工成本等按自身生产的成本核算方式核算即可(核算为生产成本及制造费用)。单独接受委托加工产品的,按照《企业会计制度》规定,工业企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品,在制造和修理完成验收入库后,视同企业的产品,在库存商品科目核算;可以降价出售的不合格品,也在该科目核算,但应当与合格商品分开记账。自产并同时受托加工产品且无法实际分清的,可以统一视为自产产品,完工入库时,借记“产成品——#产品”或“库存商品——#产品”,贷记“生产成本”等。加工产品交付委托方时,要按销售处理,结转销售成本,并同时结转应付受托加工材料款、确认加工业务收入,借记“主营业务成本——受托加工业务成本”(该明细是为区别其他主营业务成本)、贷记“产成品——#产品”、“库存商品——#产品”等;借记“应付账款——应付受托加工材料款”、“银行存款”、“应收账款——应收加工费”等,贷记“主营业务收入——加工业务收入”、“应交税金——应交增值税(销项税额)”。

需要注意的是,在第二种情况下,企业要注意规范核算,最好能将受托加工部分和自产部分分别核算,以降低税务风险。

主持人信箱: cj-0723@163.com