

# 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：我们是定率征收企业所得税的工程安装企业，建设方(甲方)提供了部分设备和材料，那么甲方提供设备是否作为营业税计税营业额及所得税应税收入？

答：建筑安装工程按合同约定分两种情况：(1)建设单位自行采购机器设备，安装企业只负责安装，并取得安装费收入；(2)安装企业与建设单位签订的承包合同价款总额中包含了机器设备及设施的价值。第一种情况争议较少。而按1993年发布的《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》精神，第二种情况属于混合销售行为，即一项销售行为既涉及应税劳务又涉及货物。按规定从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为，视为销售货物，不征收营业税；其他单位和个人的混合销售行为，视为提供应税劳务，应当征收营业税。条例实施细则第18条更进一步明确规定：纳税人从事安装工程作业，凡所安装的设备的价款作为安装工程产值的，其营业额应包括设备的价款在内。但《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)对此重新做出规定：“建筑安装工程的计税营业额也不应包括设备价值，具体设备名单可由省级地方税务机关根据各自实际情况列举。”按此精神，无论施工企业与建设单位的施工合同如何签订，凡符合规定的设备价值均不包括在施工单位营业额内，但所使用的属于省级地方税务机关列举的设备目录以外的设备、设施、材料等，其价值应该包括在施工单位的营业额内。同时，不包括在计征营业税的营业额内的设备价值仅限于施工单位采购设备的发票价款，施工单位加价部分应该归入营业额计征营业税。

同样，施工企业在计算所得税的应税收入时，应采用与上述营业额一致的口径。

2. 问：我公司总承包了一项建设工程后，将部分工程分包给其他有资质的单位，分包单位通过税务机关给总包开具了分包部分的建安发票，那么我们缴纳营业税时可否扣除该部分？

答：《中华人民共和国营业税暂行条例》规定，建筑业的总承包人将工程分包或者转包给他人的，以工程的全部承包额减去付给分包人或者转包人的价款后的余额为营业额。但未见对具体操作方式做出规定。《财政部、国家税务总局关于建筑业营业税若干政策问题的通知》(财税[2006]177号)明确：(1)建筑业工程实行总承包、分包方式的，以总承包人为扣缴义务人。(2)纳税人提供建筑业应税劳务，符合以下情形之一的，无论工程是否实行分包，税务机关可以建设单位或个人作为营业税的扣缴义务人：①纳税人从事跨地区(包括省、市、县，下同)工程提供建筑业应税劳务的；②纳税人在劳务发生地没有办理税务登记或临时税务登记的。

对于开票问题，各地根据相关税法及税务总局文件精神，从有利于征管和监控的角度出发，采用的操作办法大体如下：总包人应该向分包人开具代扣代收税款凭证，分包人据此自行开具建筑业发票或持此凭证到其主管税务机关申请代开发票，总包人以分包人开具的发票作为计算自身营业额时扣减分包金额的依据。以建设单位或个人为扣缴义务人的，其原理与以总包人为扣缴义务人相同，只不过总包人不再履行扣缴义务。当然，开具和申请开具代扣代收税款凭证和发票时需要提

供相应的资质证书、合同、代扣代收税款凭证等证明材料。

总包人取得了分包人开具或代开的发票,再辅以其他相关资料,就可以按减去支付给分包人或者转包人的价款后的余额为营业额。

3.问:某公司在经营数年后股东决议终止经营,经过清算,除原5名自然人股东首次出资500万元、屡次以盈余公积和未分配利润转增资本300万元外,其他所有者权益项目余额200万元,清偿应该偿还的债务及清算费用后的剩余资产及货币资金价值合计约1300万元。请问可能涉及哪些税金?

答:首先涉及清算所得的企业所得税。按照《中华人民共和国企业所得税法》规定,企业在年度中间终止经营活动的,应当自实际经营终止之日起六十日内,向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。企业应当在办理注销登记前,就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。企业所得税法实施条例明确清算所得,是指企业的全部资产可变现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用以及相关税费等后的余额。按此规定,我们假定剩余资产及货币资金的账面净值合计应为1000万元,那么按规定计算的清算所得为300万元(1300-1000)。按照企业所得税法规定,企业清算时,应当以清算期间作为一个纳税年度。因此应该计缴企业所得税75万元(300×25%)。

其次涉及个人所得税。按照企业所得税法实施条例规定,投资方企业从被清算企业分得的剩余资产,其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分,应当确认为股息所得;剩余资产减除上述股息所得后的余额,超过或者低于投资成本的部分,应当确认为投资资产转让所得或者损失。按此规定,(1)原首次出资500万元(按企业所得税法及其实施条例的口径,准确地说是剩余资产中相当于该部分的价值,下同)属于投资成本,不需要缴纳个人所得税;(2)以盈余公积和未分配利润转增资本的300万元,如果转增当时已经按规定计算缴纳了个人所得税,相当于以税后股息转增实收资本,那么这部分就同样可以全额视为投资成本,不需再缴纳个人所得税(如果转增资本时未计缴个人所得税,那么应该以减除20%的个人所得税额后的余额240万元作为投资成本,或者不视为投资成本而直接将其所对应的价值归入转让资产所得);(3)其他所有者权益项目200万元是被清算企业以往已经缴纳过企业所得税的,所以当投资者是企业时,这部分属于应予免征企业所得税的情况,而投资人是自然人的,这部分应该计缴个人所得税;(4)清算所得部分,按前面的假定数据,缴纳企业所得税后的清算净收益225万元分配给股东时,应该缴纳个人所得税。

4.问:我单位目前处于停产状态(不生产只售积压库存),固定资产无偿提供给关联方生产使用。我单位不对设备计提折旧(每年折旧大约870万元)。但去年纳税评估时国税专管员提出,供关联方使用的设备要视同租赁计算收入,按照年折旧额的110%除以(1-营业税率),得出租赁收入作为其他业务收入,折旧额0按其他业务支出计算。即 $870 \times 1.1 \div (1-5\%) = 1007$ (万元),作为纳税调整增加额。请问这样做合理吗?

答:这里面涉及几个问题。第一是关联企业交易问题。按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施细则规定,企业与其关联方之间的业务往来,不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时,应当就其与关联方之间的业务往来,附送年度关联业务往来报告表。税务机关在进行关联业务调查时,企业及其关联方,以及与关联业务调查有关的其他企业,应当按照规定提供相关资料。企业不提供与其关联方之间业务往来资料,或者提供虚假、不完整资料,未能真实反映其关联业务往来情况的,税务机关有权依法核定其应纳税所得额。税务机关依照规定核定企业的应纳税所得额时,可以采用下列方法:(1)参照同类或者类似企业的利润率水平核定;(2)按照企业成本加合理费用和利润的方法核定;(3)按照关联企业集团整体利润的合理比例核定;(4)按照其他合理方法核定。《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2号)对此类问题进一步作出了详细规定。

第二是核定数额的依据,按我们理解,所述“ $870 \times 1.1 \div (1-5\%) = 1007$ (万元)”中各项指标的含义分别是:870万元属于无偿使用财产的应计成本(仅考虑了合理的折旧费),1.1即(1+10%),10%为核定的成本利润率,(1-5%)中的5%是租赁业务营业税率,符合营业税应税项目组成计税价格的计算规定,也与所得税法及其实施条例的规定原则无悖。

第三是准予扣除的费用即折旧额按0计。如果企业是在年度末所得税汇算清缴期间自行申报纳税时,在申报表按870万元列示相关折旧费用,应该准予税前扣除,但因为企业未自行申报,且已超过申报期限,按照《财政部、国家税务总局关于企业所得税几个具体问题的通知》(财税字[1996]79号)以及《国家税务总局关于企业所得税若干业务问题的通知》(国税发[1997]191号)的规定,年度终了,纳税人在规定的申报期申报后,发现的年度内应计未计、应提未提的税前扣除项目,包括各类应计未计费用、应提未提折旧等,不得移转以后年度补扣。按此规定,税务机关的处理是合理的。但在企业所得税法颁布以后,前述规定所涉及问题尚未见明确规定,也尚未见到废止或取代该文件的规定,所以地方税务机关的处理办法不能说

没有依据。

5. 问：我公司与某代理商合作，共同设置了一个客户服务中心，该代理商以一间自有产权商用房作为办公场所，双方共担装修费10万元，我公司承担6万元。我公司根据双方代理合作协议，分3年摊销装修费。但有人提出在没有租赁合同的情况下，应该一次性计入经营费用。请问：按照新会计准则应该如何处理？税务方面如何处理？

答：企业自建客服中心（售后服务网点）所发生的建设费用通常主要包括三部分：房租，装修及设备设施等，人员培训及工资报酬等，按规定这些费用（包括折旧摊销费用）一般列入销售费用（售后服务）。企业与代理商合作共建客服中心的，企业按协议应分担的费用本质上也是这三部分的综合（当然，实践中可能不限于此三部分），应作为长期待摊费用核算，按受益期进行摊销。如果企业除了明确要负担一部分费用外，还要无偿投入设备、提供人员培训等，也应将设备价值和费用支出与所负担的费用一并核算，通过摊销计入销售费用。但如果无协议或者受益期不明确的，应该一次性计入销售费用。

税务方面，如果明确或认定为房屋租金的部分，按《国家税务总局关于企业所得税若干业务问题的通知》（国税发[1997]191号）的规定，纳税人超过一年以上租赁期，一次收取的租赁费，出租方应按合同约定的租赁期分期计算收入，承租方应相应分期摊销租赁费。《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例颁布以后尚未见对此问题作出新的规定，前述规定应可参照。如果所发生支出不认定为单纯的租金，而是认为属于销售费用性质，按所得税法及其实施条例精神，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。但应注意，企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出，收益性支出在发生当期直接扣除，资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。据此，所发生的费用应考虑其收益期限来确定是计入当期销售费用还是分期摊销。

6. 问：我公司与某房地产开发公司初步达成联合建房意向，由我公司出钱，房地产公司出地（一块已支付了土地出让金待开发的土地），房屋建成后，该房地产公司分得上面的住宅部分用于出售，我公司分得底下的商铺和地下车库自用。请问，我在分得房屋后办理产权时是否可以免征土地增值税？以后如果我公司想转让所分得的房屋，是否可以享受国家关于二手房交易时征收定额土地增值税的优惠政策？

答：按照《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]048号）的规定：“对于一

方出地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。”所以在分得房屋环节，你单位可以享受暂免征收土地增值税。

问题所说未来转让是否享受定额征收的优惠，应该是指转让二手房可享受的土地增值税方面的优惠情况。按《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则规定，“个人因工作调动或改善居住条件而转让原自用住房，经向税务机关申报核准，凡居住满五年或五年以上的，免于征收土地增值税；居住满三年未满五年的，减半征收土地增值税。居住未满三年的，按规定计征土地增值税。”但该优惠政策仅限于个人所有住房，企业经营用房不能享受。但按照“财税字[1995]048号”文规定，“转让旧房的，应按房屋及建筑物的评估价格，取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用以及在转让环节缴纳的税金作为扣除项目金额计征土地增值税。对取得土地使用权时未支付地价款或不能提供已支付的地价款凭据的，不允许扣除取得土地使用权所支付的金额。”除此之外，未见到全国有效的法规、文件中有定额征收土地增值税的规定。

7. 问：内地某企业与一港企共同投资在北京成立了合作企业A公司，A公司用地为租用当地集体土地，并在此土地上以自有资金新建了厂房等，请问A公司是否需要缴纳土地使用税和房产税？

答：按照《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》规定，在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税（以下简称土地使用税）的纳税人，应当依照条例的规定缴纳土地使用税。《财政部、国家税务总局关于集体土地城镇土地使用税有关政策的通知》（财税[2006]56号）进一步规定，在城镇土地使用税征税范围内实际使用应税集体建设用地、但未办理土地使用权流转手续的，由实际使用土地的单位和个人缴纳城镇土地使用税。按照相关税法精神，所谓实际使用土地的单位和个人应该包括以无偿使用、有偿使用等方式占用集体土地并在土地上进行生产经营的单位和个人。所以，A公司所租赁集体土地如果符合上述规定，就应该按税法规定缴纳土地使用税，如果不符合就不需要缴纳（但前提要符合国家其他相关法律法规的规定）。

按照《中华人民共和国房产税暂行条例》规定，房产税在城市、县城、建制镇和工矿区征收。房产税由产权所有人缴纳。按此精神分析，如果A公司的情况按规定要缴纳城镇土地使用税，则相应要对房产缴纳房产税。如果相反，就同样不需要缴纳房产税。■

主持人信箱：cj-0723@163.com