转让无形资产所有权应纳营业税计税依据改进

贺州学院人文与管理系　包秀娟　王　荣

一、转让无形资产所有权与销售不动产应纳营业税计算

1. *转让无形资产所有权应纳营业税计算分析*。根据《营业税暂行条例》的规定,纳税人转让无形资产所有权以向购买方收取的全部价款及价外费用为计税营业额。应纳营业税=转让无形资产计税营业额×5%。

2. *销售不动产应纳营业税计算分析*。《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)规定,从2003年1月1日起,单位和个人销售或转让其购置的不动产,以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。销售不动产计税营业额的确定分两种情况:①销售自建不动产,由于建成时没有交过转让不动产的营业税,因此转让时应以销售不动产从购买方收取的全部价款和价外费用为计税营业额。②销售外购不动产,由于外购不动产的价款中已经含有转让环节的营业税,为了避免重复征税,纳税人转让外购不动产时,以取得的全部收入减去该不动产的购置或抵债原价后的余额为计税营业额。应纳营业税=转让不动产计税营业额×5%。

二、应纳营业税计税依据的差异分析

通过分析发现,转让无形资产所有权和销售不动产的营业税计税依据的相同之处在于:转让自行开发的无形资产和自建的不动产,都是以从购买方收取的全部价款和价外费用为计税营业额。二者的不同之处在于:转让外购无形资产所有权是按照转让收入全额征税,而转让外购不动产是按照全部收入减去该不动产的购置原价后的余额征税。

三、转让外购无形资产所有权现行计税规定的弊端

1. *现行规定不符合税收经济效率原则*。税收经济效率是从资源配置和经济运行角度对税收制度的考察,税收除了使纳税人的收入减少外,还会导致纳税人在资源配置中的选择,歪曲消费者对消费品和生产者对生产要素的选择,这被称为超税负担。税收经济效率分析的目的在于最大限度地减少税收对市场机制的人为干扰,使市场对资源的配置发挥基础性调节作用,而在此基础上,把握好税收额外负担的量与度,有效发挥税收对经济的调节作用,最大限度地增加额外收益,促进经济效率的提高。

一方面营业税是价内税,对无形资产所有权转让征收营业税,会改变无形资产的相对价格,影响经济主体的购买行为和销售行为;另一方面,转让外购无形资产所有权按收入全额征税,显然,存在着重复征税。由于上述原因,对纳税人转让外购无形资产所有权按收入全额征税,就会产生经济运行方面的超税负担,不符合税收经济效率的原则。

2. *现行规定不利于高新技术企业的发展*。转让无形资产所有权按收入全额缴纳营业税,从客观上限制了企业加大技术引进、技术开发方面的资金投入,也限制了高新技术企业的发展。

四、转让无形资产所有权应纳营业税的计税依据改进思路

按照转让外购不动产的思路,转让外购无形资产的计税依据也应改为"以取得的全部收入减去购置原价后的余额为营业额"较为合理。○

目统一调整为"存货成本差异"科目,用来核算各种企业存货成本差异,主要包括原材料、包装物、低值易耗品、委托代销商品、库存商品等的差异,在"存货成本差异"科目下设置"材料差异"、"商品差异"、"进销差价"等明细科目。

1. *科目设置*。

(1)"存货成本差异——材料差异"科目反映企业已经入库各种材料的实际成本与计划成本的差异,其核算内容和方法与"材料成本差异"科目相同。

(2)"存货成本差异——商品差异"科目反映企业已经入库商品的实际成本与计划成本的差异,其核算内容和方法与"产品成本差异"科目相同。

(3)"存货成本差异——进销差价"科目反映企业已经入库商品的进价与售价的差异,其核算内容和方法与"商品进销差价"科目相同。

2. *账务处理*。

例1:C企业购入材料一批,专用发票上记载的货款为300 000元,增值税税额为51 000元,发票账单已收到,计划成本为320 000元。材料已验收入库,全部款项以银行存款支付。

C企业应编制如下会计分录:借:材料采购300 000,应交税费——应交增值税(进项税额)51 000;贷:银行存款351 000。借:原材料320 000;贷:材料采购320 000。借:材料采购20 000;贷:存货成本差异——材料差异20 000。

例2:C企业月初库存材料的计划成本为100 000元,成本差异为超支3 074元。本月入库材料的计划成本为320 000元,成本差异为节约20 000元。本月发出材料的计划成本为50 000元,其中基本生产车间领用40 000元,企业行政管理部门领用10 000元。

材料成本差异率=(3 074−20 000)÷(100 000+320 000)×100%=−4.03%

结转发出材料的成本差异,会计分录为:借:存货成本差异——材料差异2 015;贷:生产成本——基本生产成本1 612,管理费用403。

主要参考文献

1. 财政部会计资格评价中心.初级会计实务.北京:中国财政经济出版社,2011

2. 吴丽新.新编成本会计.大连:大连理工大学出版社,2004