

## '2015 问题解答之四

王建安(副教授) 蔡雪晴(副教授)

1. 目前有很多超市发行购物卡,在出售购物卡时即开具发票。由于超市里有13%税率的货物和17%税率的货物,在该情况下,因不知道消费者持卡实际消费的货物是什么,开具的发票有可能是17%的税率,也有可能是13%的税率。这样就可能出现两种情况:情况一,所购货物适用税率高于票面税率,按理应补征增值税,如何处理呢?情况二,所购货物适用税率低于票面税率,这个增值税退吗?怎么处理呢?

答:纳税人以销售商业预付卡方式销售货物或提供服务的行为属于《增值税暂行条例实施细则》第三十八条第(一)项规定的直接收款方式销售货物。无论货物是否发出,纳税义务均应在收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天,按17%增值税税率计算销项税额,商业预付卡在纳税人消费购买商品的,可对卡消费部分按17%增值税税率冲减销项税额,同时对其实际所售商品按其增值税适用税率计算销项税额。

目前不少税务机关按这种方式征收。如浙江省国家税务局《关于纳税人销售购物卡(券)行为征收增值税问题的通知》(浙国税函[2009]75号)规定:一般纳税人销售购物卡(券)应在纳税义务发生时按17%增值税税率计算销项税额,购物卡(券)在本单位消费购买商品的,可对卡消费部分按17%增值税税率冲减销项税额,同时对其实际所售商品按其增值税适用税率计算销项税额;小规模纳税人销售购物卡(券)应在纳税义务发生时直接按其适用的征收率征收增值税,购物卡(券)在本单位消费购买商品的,不再征收增值税。四川省国家税务局《关于单用途商业预付卡有关增值税问题的公告》(四川省国家税务局公告2011年第5号)规定:纳税人发行单用途预付卡,售卡收款时即开具发票的,开具发票时,按17%的税率计提销项税额,销售货物既有适用17%税率的,也有13%税率的,月末按规定确认当期主营业务收入后,将适用13%税率的部分多计提的销项税额用红字冲减,相应调整对应科目。

2. 原来我公司按收付实现制确认银行定期存款利息收入,2014年按会计准则要求改按权责发生制确认,2014年收到的2012~2013年利息应确认为“以前年度损益调整”7700万元,2014年利润总额20亿元包含按权责发生制确认的应收未收利息6600万元。请问我公司2014年是

按20.77亿元(20+0.77)缴纳企业所得税,还是按20.11亿元(20+0.77-0.66)缴纳企业所得税,具体依据是什么?

答:据《企业所得税法》第五条、第六条及其实施条例第十八条的规定,银行存款利息属于企业所得税法规定的收入总额的组成部分,根据《国家税务总局关于企业所得税核定征收若干问题的通知》(国税函[2009]377号)的规定,银行存款利息应计入应税收入额,按照规定的应税所得率计算缴纳企业所得税。

企业应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则,属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,均不作为当期的收入和费用。

因此,根据以上规定,所得税按照权责发生制原则计算,本年度所得税按照本年数据计算缴纳,以前年度没有缴纳所得税的利息收入补交所得税。贵公司2014年应按20.77亿元缴纳企业所得税。

3. 公司为客户提供工程施工服务,按照建造合同准则确认收入与成本,截至期末工程施工——合同成本为5万元,按照工程量清单与客户进行结算,截至期末累计结算金额为2万元,客户实际支付3万元给我公司。请问报表中应如何列示存货和预收账款?

答:建造合同尚未完工前,企业一方面通过“工程施工”科目反映累计实际发生的合同成本和按进度确认的合同毛利,另一方面通过“工程结算”科目反映企业按照建造合同约定向客户办理结算的累计金额。

在编制资产负债表时:①如果“工程施工”科目借方余额大于“工程结算”科目贷方余额,则企业应该用“工程施工”科目余额减去“工程结算”科目余额的差额反映施工企业建造合同已完工部分但尚未办理结算的价款总额。这里可视为边建造或边生产边销售,其差额在资产负债表“存货”项目反映,此时还要考虑合同的预计损失(存货跌价准备)。②如果“工程施工”科目借方余额小于“工程结算”科目贷方余额,则企业应该用“工程结算”科目余额减“工程施工”科目余额后的差额反映施工企业建造合同未完工部分但已办理了结算的价款总额。其差额在资产负债表“预收款项”项目反映,相当于客户在企业还未发生建造或生产活动前,按照建造合同约定事先预付了款项。对于企业来说,这就是一笔预收款项。企业“工程施工——合同成本”科目为借方余额5万元,“工程结算”科目为贷方余额2万元,“工程施工——合同成本”与“工程结算”两个账户的余额,即:5-2=3(万元),因此,资产负债表“存货”项目金额为3万元。

4. 母公司A为非投资性主体,其全资子公司B为投资性主体,现B公司作为一般合伙人(GP)投资于有限合伙

(基金C),同时通过募集社会资金作为该有限合伙(基金C)的有限合伙人(LP)。一般的理解为:首先,在该有限合伙(基金C)层面,GP和LP的出资均为所有者权益。其次,在投资性主体B层面,可以不用合并有限合伙(基金C),而是作为金融资产核算其出资部分即可。现在的问题为,在母公司非投资性主体A层面,是否需要合并整个有限合伙(基金C),即基金C的LP出资部分要作为少数股东权益纳入A的合并范围吗?还是把LP出资作为表外部分而仅合并GP出资部分?依据是什么?

答:如果B公司作为GP仅持有很小的基金份额,则一般认为B公司并不能控制该基金,相应地该基金也就不纳入A公司的合并报表范围。如果B公司持有基金份额较大,承担可变回报的量级和可变动性均较高的,一般认为可以纳入A公司的合并报表范围。此时在合并报表层面,根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》(2014年修订)第二十条的规定,LP的权益份额应列报为负债。

5. 认定为一般纳税人前购进的生产设备,能否在认定后补开增值税发票认证抵扣?

答:根据《增值税暂行条例》的规定:“纳税人购进货物或者应税劳务,取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。”同时根据《国家税务总局关于增值税一般纳税人认定有关问题的通知》(国税函[2008]1079号)的规定:“2009年应税销售额超过新标准的小规模纳税人,应当按照《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则的有关规定向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。未申请办理一般纳税人认定手续的,应按销售额依照增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票。”

根据上述规定,贵公司在小规模纳税人处购入的生产设备不能抵扣增值税进项税额。补开认定为一般纳税人前购进的生产设备增值税专用发票,属于未按照法规规定取得发票,对取得不符合法规规定的增值税专用发票即使认证通过,也不得抵扣进项税额。

6. 我公司向银行贷款,银行要求贷款担保,我公司找到一家公司担保,担保公司提出要从贷款金额中转借给担保公司部分款项,贷款利息按用款比例分摊。由于银行的利息单在我公司,我公司只能给担保公司出具贷款利息分割单。请问我公司出具的分割单,担保公司是否可以作为合法有效的原始凭证记账,所得税前能否扣除?

答:根据你所述,担保公司提出要从贷款金额中转借部分款项,实质上属于贵公司从银行贷款之后,再将款项借贷给担保公司。根据《营业税税目注释》的规定,贷款属于“金融保险业”税目的征收范围,而贷款是指将资金贷

与他人使用的行为。因此,不论金融机构还是其他单位,只要是发生将资金贷与他人使用的行为,均视为发生贷款行为,按“金融保险业”税目征收营业税。同时根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的规定,“非金融企业向非金融企业借款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。”

因此,在取得担保公司支付的借款利息后按“金融保险业”税目缴纳营业税,贵公司可到税务机关申请代开发票。而担保公司取得贵公司在税务机关申请代开的发票,作为合法有效的原始凭证入账,企业所得税前扣除金额不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额。

7. 银行因业务开展而赠送给客户的礼品是否应交增值税?

答:根据《营业税暂行条例实施细则》的规定:“纳税人兼营应税行为和货物或者非应税劳务的,应当分别核算应税行为的营业额和货物或者非应税劳务的销售额,其应税行为营业额缴纳营业税,货物或者非应税劳务销售额不缴纳营业税;未分别核算的,由主管税务机关核定其应税行为营业额。”同时根据《增值税暂行条例实施细则》的规定:“单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:……(八)将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。”根据上述规定,银行如果存在有销售货物、提供加工和修理、修配应征增值税劳务的,根据《增值税暂行条例》的规定:“在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税人,应当依照本条例缴纳增值税。”

因此,银行因开展业务而赠送给客户的礼品,属于视同销售货物,按规定应缴增值税。

8. 假设公司将一批成本10万元、市场价12万元的产品用于市场推广。请问如何进行所得税处理?

答:根据《企业所得税法实施条例》的规定:“企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”

贵公司将产品用于市场推广属于视同销售货物的行为,应该按照市场价计算应税收入,同时该批产品的成本可以计入应税成本,在计算缴纳企业所得税时扣除。

9. 提供代理记账服务是缴纳营业税还是缴纳增值税?

答:根据《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点应税服务范围等若干税收政策的补充通知》(财税[2012]86号)的规定,代理记账服务按照“咨询服务”征收增值税。