

'2015 问题解答之五

郭黎(副教授) 熊媛 喻辉 穆云犀

1. 销售方向购买方收取的延期付款罚息是否应当缴纳增值税?销售方出具什么发票给购买方?发票上应开具什么项目?

答:假定销售方的销售行为属于增值税应税范围,则应将收到的延期付款罚息作为价外费用处理。根据《增值税暂行条例》第六条:销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。《增值税暂行条例实施细则》第十二条进一步明确:条例第六条所称价外费用,是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金(延期付款利息)、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。因此,销售方向购买方收取的延期付款罚息应作为销售额的组成部分,按规定计算缴纳增值税。销售方可以就延期付款罚息向购买方开具发票,购买方为一般纳税人的还可以开具增值税专用发票,发票上项目可开具“延期付款利息”。

如销售方的销售行为属于营业税征税范围,也应将收到的延期付款罚息作为价外费用处理。根据《营业税暂行条例》第五条:纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用,同时根据《营业税暂行条例实施细则》第五条:价外费用,包括收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、滞纳金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、罚息及其他各种性质的价外收费。相关处理方式与上文相似。

2. 餐饮企业炸完食品后以较低价格处理废油,本年此部分售卖金额达到一般纳税人标准。请问:废油以多少税率交增值税?可以按旧货享受优惠税率吗?如果不可以,购进成品油的进项税额可以进行抵扣吗?

答:《财政部、国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税[2009]9号)规定,纳税人销售旧货,按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税。所称旧货,是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(含旧汽车、旧摩托车和旧游艇),但不包括自己使用过的物品。餐饮企业炸完食品的废油不属于旧货范畴,不能按旧货享受优惠税率。

《营业税暂行条例实施细则》第八条规定: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。

实务中,餐饮企业存在兼营行为且能够分别核算的,销售废弃食用油应缴纳增值税。如果该企业已被认定为一般纳税人,那么销售自己已使用过的废油适用17%增值税税率,其购进成品油取得合法扣税凭证并且不是用于不得抵扣进项税额范围的部分,其进项税额可以抵扣;餐饮企业一般纳税人存在兼营行为且无法划分不得抵扣的进项税额的,按《增值税暂行条例实施细则》第二十六条的公式计算不得抵扣的进项税额。如果餐饮企业的增值税应税销售额超过小规模纳税人标准但未申请办理一般纳税人认定手续的,应将销售额乘以增值税税率17%计算应纳税额,并不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票。

3. 我工程部把部分工程分包给一个班组,金额大概1200万元,其已经提供1100万元建安劳务发票,剩下的发票用我们代发他们的民工工资表来抵行吗?这样处理有没有涉税风险?

答:在建筑业的分包业务中,能否以建筑行业人员工资表抵建安劳务发票,存在以下几种情况:

(1)如果建筑行业人员与分包公司签订了劳动合同而非劳务分包合同,并在当地人事局备案,且分包公司给职工缴纳了社保等,则可以直接以工资表来抵建安劳务发票。

(2)如果不具备上述条件,但发包公司与一家具有相应资质的劳务公司(即分包公司)签订了劳务分包协议,这时,需要劳务分包人提供发票。根据《营业税暂行条例》第五条第(三)款的规定: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。实务中,建筑劳务总承包方凭分包合同和收到的建筑业专用发票差额申报建筑业营业税。这种情况下,若以工人的工资表来抵建安劳务发票,存在涉税风险。

另外,《企业所得税法实施条例》第三十四条规定:工资薪金,是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬;而是否签订劳动合同是证明雇佣或任职的主要依据,没有签订劳动合同的工资、薪金支出不允许企业所得税税前扣除。因此,总承包方为分包方代付的工资也可能由于不能满足“在本企业任职或者受雇”的条件而不能在企业所得税税前扣除。

4. 我公司是房产所有者,现将建造的房屋出租给我公司投资(我公司为最大股东)的一家公司,收取租金。像这种情况,我公司是要交纳5%的营业税、12%的房产税,以及相关的印花税及附加税吗?房产税是否计入附加税计算总额?对方是销售公司,属于一般纳税人,我公司所开的发票可以用于抵扣进项税额吗?

答:(1)根据《营业税暂行条例》以及《营业税税目注释(试行稿)》的规定,贵公司收取不动产租金,属于营业税下服务业税目中租赁业的范畴,应按5%的税率缴纳营业税。根据《城市维护建设税暂行条例》和《征收教育费附加的暂行规定》,城市维护建设税和教育费附加,以纳税人实际缴纳的消费税、增值税、营业税税额为计税依据,分别与消费税、增值税、营业税同时缴纳。因此,贵公司还需要在缴纳营业税的同时缴纳相关的附加税费。

根据《房产税暂行条例》的规定:房产出租的,以房产租金收入为房产税的计税依据;依照房产租金收入计算缴纳的,税率为12%。所以,贵公司需缴纳12%的房产税。

根据《印花暂行条例》第一条和第二条的规定:在中华人民共和国境内书立、领受本条例所列举凭证的单位和个人,都是印花税的纳税义务人,应当按照本条例规定缴纳印花税。应纳税凭证包含购销、加工承揽、建设工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证。贵公司在签订财产租赁合同时需依据印花税率表按财产租赁合同租赁金额的千分之一贴花,税额不足1元的,按1元贴花。

(2)房产税不应作为附加税计税依据。根据相关税法的规定,附加税以纳税人实缴的增值税、消费税和营业税为计税基础。

(3)目前,不动产租赁业务暂未纳入“营改增”范围,不能开具增值税专用发票,实务中一般只能开具房屋租赁发票,因此不可以将其用于抵扣进项税额。

5. 关于跨年度提供的服务费用的分摊及税务处理。某公司支付了一笔服务费用,服务期间从2014年11月1日到次年10月31日,价税合计共250 000元,其中税款14 150.94元,公司2014年已将服务费全部计入成本费用,发票已经在2014年度认证并支付了税金。2015年年初发现差错,要进行调整。请问应该怎么调整?

答:依据案例,可以得知该公司为增值税一般纳税人,接受了属于增值税征税范围的一项应税服务,支付了一笔服务费,取得了增值税专用发票,在2014年度通过了认证并抵扣了进项税额,且将发生的服务费在2014年度全部计入了当期成本费用。2015年初发现该差错,应按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定予以更正。

账务调整如下:

借:长期待摊费用——技术服务费(或信息技术服务费)235 849.06;贷:以前年度损益调整235 849.06。

2014年应摊销的两个服务月服务费金额为:235 849.06÷12×2=39 308.18(元)。借:以前年度损益调整39 308.18;贷:长期待摊费用——技术服务费(或信息技术服务费)39 308.18。

假定更正差错的处理发生在企业所得税汇算清缴之前,应调整应交企业所得税额=(235 849.06-39 308.18)×25%=49 135.22(元)。借:以前年度损益调整49 135.22;贷:应交税费——应交企业所得税49 135.22。

调整留存收益如下(假定盈余公积提取比例为10%):借:以前年度损益调整147 405.66;贷:利润分配——未分配利润147 405.66。借:利润分配——未分配利润14 740.57;贷:盈余公积14 740.57。

如该差错更正属于资产负债表日后事项,还应该调整报告年度财务报表相关项目的数字;如不属于资产负债表日后事项,则应调整发现差错当年财务报表的期初数和上年数。

6. 我公司某股东想将其私人小轿车转让给公司,做固定资产入账,这样做的好处是,公司可以计提折旧,汽车费用可以在税前列支。请问:股东和公司会涉及哪些税费,记账凭证后面附什么样的原始凭证税务机关才会认可?

答:股东将私人小轿车转让给公司的行为属于自然人转让已经使用过的资产。根据《增值税暂行条例》第十五条和《增值税暂行条例实施细则》第三十五条的规定:其他个人销售的自己使用过的物品,免征增值税。

同时,根据《个人所得税法实施条例》第八条第九款的规定,“财产转让所得,是指个人转让有价证券、股权、建筑物、土地使用权、机器设备、车船以及其他财产取得的所得”,股东转让私人小轿车的所得属于财产转让所得项目,应该缴纳个人所得税。财产转让所得个人所得税按次征收,税率是20%,其应纳税所得额根据《个人所得税法》第6条第五款规定“财产转让所得,以转让财产的收入额减除财产原值和合理费用后的余额,为应纳税所得额”来计算,因此,股东转让私人轿车的所得应缴纳的个人所得税=(转让收入-取得小轿车所支付的金额-转让过程中所支付的相关合理费用)×20%。依据《个人所得税法实施条例》第十九条的规定,《个人所得税法》第六条第一款第五项所说的财产原值,对于机器设备、车船来说,为其购进价格、运输费、安装费以及其他有关费用。因此,股东在申报个人所得税时必须提供购车发票等有关合法有效凭证。

实务中,企业一般将车辆过户发票作为资产入账的原始凭证。