

'2015 问题解答之七

郭黎(副教授) 熊媛 喻辉 穆云犀

1. 根据《关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号)规定,对所有行业企业持有的单位价值不超过5 000元的固定资产,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧。那么,企业购进的少于5 000元的固定资产是否不需要记入“固定资产”科目?

答:企业应按照《企业会计准则第4号——固定资产》的规定确认、计量所持有的固定资产。

企业根据财税[2014]75号文件规定,对持有的单位价值不超过5 000元的固定资产一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,并不再分年度计算折旧,仅适用于企业税务处理。企业根据财税[2014]75号规定进行税务处理之后,会计准则与税务规定形成的差异作为暂时性差异处理。

2. 用户于自有营业厅购买一台iphone5并签订“预存话费送手机”合约,约定用户在网24个月,选择286套餐,预存总计5 899元,其中话费4 000元分月返还,购机款1 899元,即以优惠价格1 899元购得原价为5 288元的iphone5一部,该手机成本为4 960元,假设用户协议期内无溢出通话部分,每月另外收取电信营业款119.33元。请问“营改增”后,营业厅应如何进行会计处理?

答:根据《财政部、国家税务总局关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2014]43号)、《国家税务总局关于发布〈电信企业增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2014年第26号)的要求,纳税人提供电信业服务时,附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信业服务的,应将其取得的全部价款和价外费用进行分别核算,按各自适用的税率计算缴纳增值税。电信企业提供电信业服务附赠电信终端,取得的全部价款和价外费用中,暂按不低于电信终端的成本价作为货物价格,剩余部分按照公允价值拆分为基础电信价格和增值电信价格,按各自适用的税率计算缴纳增值税。如果购买方为需要开具增值税专用发票的增值税一般纳税人,暂在入网当期就电信终端价格开具增值税专用发票,剩余电信服务预收部分款项开具收据,实际业务发生时开具增值税专用发票。如果购买方为除上述纳税人以外的企业或者个人,暂在入网当期按照电信终端及电信

服务的各自增值税应税销售额开具普通发票,实际按期分摊时分摊部分不再开具发票。

本例中假设该套餐每月话费使用时,基础电信服务占30%,增值电信服务占70%。“营改增”后,营业厅的会计处理为:

(1)购入手机当期:借:库存材料 4 239.32(4 960÷1.17),应交税费——应交增值税(进项税额) 720.68(4 960÷1.17×0.17);贷:银行存款 4 960。

(2)入网当期:借:银行存款 5 899;贷:预收账款 939(5 899-4 960),其他业务收入 4 239.32(4 960÷1.17),应交税费——应交增值税(销项税额) 720.68(4 960÷1.17×0.17)。借:其他业务成本 4 239.32(4 960÷1.17);贷:库存材料 4 239.32(4 960÷1.17)。

(3)合约期内每期:借:预收账款 39.13(939÷24),银行存款 119.33;贷:主营业务收入 147.47[(39.13+119.33)×30%÷1.11+(39.13+119.33)×70%÷1.06],应交税费——应交增值税(销项税额) 10.99[(39.13+119.33)×30%÷1.11+0.11+(39.13+119.33)×70%÷1.06×0.06]。

3. 企业在厂区内安装路灯,自己采购路灯钢杆、灯罩、灯泡及其他配件,并取得增值税专用发票,委托另一家企业安装并支付安装费,那么因安装路灯而采购的钢杆、灯罩、灯泡及其他配件是否可以进项税抵扣?

答:根据《中华人民共和国增值税暂行条例》(中华人民共和国国务院令 第538号)第十条第(一)项规定:用于非增值税应税项目的购进货物或者应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(财政部国家税务总局第50号令)第二十三条规定:条例第十条第(一)项和本细则所称非增值税应税项目,是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。前款所称不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产,包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产,均属于不动产在建工程。

因道路属于构筑物,而路灯是以道路为载体的配套设施,属于不动产的范畴。因此企业因安装路灯而采购的钢杆、灯罩、灯泡及其他配件,虽取得了增值税专用发票,但因用于不动产在建工程而不能抵扣进项税额。

4. 我公司将自有房屋作为职工宿舍无偿提供给职工居住,那么这部分房产是否需要缴纳房产税?根据财税[2000]125号规定,对按政府规定价格出租的公有住房和廉租住房,包括企业和自收自支事业单位向职工出租的单位自有住房,暂免征收房产税。可是税务局说我公司是无偿提供,不属于租赁,且未与职工签订租赁合同,需缴纳房产税。请问这种说法合理吗?

答:根据《关于企业和自收自支事业单位向职工出租的单位自有住房房产税和营业税政策的通知》(财税[2013]94号)和《财政部、国家税务总局关于调整住房租赁市场税收政策的通知》(财税[2000]125号)的相关规定,对按政府规定价格出租的公有住房和廉租住房,包括企业和自收自支事业单位向职工出租的单位自有住房暂免征收房产税、营业税。暂免征收房产税、营业税的企业和自收自支事业单位向职工出租的单位自有住房,是指按照公有住房管理或纳入县级以上政府廉租住房管理的单位自有住房。

本案例中,企业将自有住房无偿提供给职工居住,凡纳入县级以上政府廉租住房统一管理的,也适用财税[2000]125号文件规定,免征房产税。对于其他情形,应按规定征收房产税。

5.赵先生是一家机械制造企业的技术干部,去年7月初被派往德国协助客户安装和使用本企业销售的机械设备。在德国工作了6个月,期间,国内公司每月给他发放10 000元人民币的工资(已扣除个人缴纳的社保费和公积金),德国客户方面每月则支付赵先生技术指导费用及生活补贴约合人民币8 000元。德国公司每月8 000元费用先转到中国公司,再由中国公司发放给赵先生,同时德国公司每月该笔费用向德国税务机关申报缴纳个人所得税,约合人民币1 500元。今年1月份,赵先生回到了国内,针对在德国的6个月国内、国外两处发放的所得应如何缴纳个人所得税?

答:按照赵先生的情况,他的收入虽然分别由境内外单位支付,但根据《境外所得个人所得税征收管理暂行办法》(国税发[1998]126号)第四条的规定,因任职、受雇、履约等而在中国境外提供劳务取得的所得,不论支付地点是否在中国境外,均为来源于中国境外的所得。赵先生在德国工作期间取得的工资、技术指导费和生活补贴属于来源于境外的工资薪金所得,应合并计缴个人所得税。

依据《中华人民共和国个人所得税法》第七条规定,纳税义务人从中国境外取得的所得,可以在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。可扣除的境外缴纳个人所得税税额是指个人来源于中国境外的所得依照该所得来源国家或地区的法律应当缴纳并实际已缴纳,且能提供境外税务机关填发的完税凭证或其他完税证明材料原件的个人所得税款。需要注意的是,可扣除的限额不得超过该纳税义务人该国(或地区)境外所得依照《中华人民共和国个人所得税法》计算的应纳税额,超过部分虽然不得在本年度应纳税额中扣除,但可以在以后五个纳税年度内,从该国(或地区)扣除限额的余额中补扣。

赵先生虽从国内、国外两处都取得了收入,但按规定均属于来源于境外的所得,应将两处所得合并计缴个人

所得税。

每月应纳税个人所得额=(10 000+8 000)-3 500(法定减除费用)-1 300(附加减除费用)=13 200(元)

应纳税额=13 200×25%(税率)-1 005(速算扣除数)=2 295(元)

因赵先生能提供在境外已缴纳的个人所得税的完税凭证原件,按规定准予从应纳税额中抵扣,即赵先生来源于国外的所得实际应纳税额为795元(2 295-1 500),所以抵扣后赵先生6个月实际上需缴纳个人所得税额为4 770元(795×6)。

6.某房地产开发企业甲公司与其他单位乙公司联合开发房地产项目,甲公司出土地,乙公司出资金,开发产品三七分成。项目建成后,甲公司在土地增值税清算问题上存在疑惑,在合作建房方式下,是仅对甲公司分得的产品销售收入以及土地成本单独进行清算,还是与联合开发方乙公司合并清算?即计算整个项目的收入与全部开发成本进行土地增值税清算,确定应纳税金,然后在税金总额内由甲公司与联合开发方的乙公司进行分摊?

答:第一种情况,联合开发双方分得房屋自用,根据《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]48号)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。若开发双方取得的房屋自用,暂免征收土地增值税。若对外销售,就要按规定计算缴纳土地增值税。

第二种情况,甲公司以土地使用权作价对乙公司进行投资或联营,以乙公司名义主体进行开发,则甲公司应按照“转让土地使用权”进行土地增值税清算。

第三种情况,甲公司出土地,建成后按比例分享三成开发产品,以甲公司为主体并且建成后进行销售处理,在纳税处理上就应当以甲公司为主体,按整个项目为单位进行土地增值税预征和清算。对联合开发方乙公司来说相当于用资金换取甲公司建好的房产,甲公司相当于提前收取了联合开发方乙公司的预售款。甲公司分配给联合开发方乙公司的开发产品应按照公允价值计算缴纳土地增值税,公允价值可按《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)第三条第(一)款的要求确认,即:房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等,发生所有权转移时应视同销售房地产,其收入按下列方法和顺序确认:①按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定;②由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。