

## '2016 问题解答之二

王建安(副教授) 蔡雪晴(副教授)

1. 我公司(一般纳税人)正常销售产品,但因市场价格波动造成产品售价低于成本,需要做进项税额转出处理吗?

答:《增值税暂行条例》第十条规定:下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:(1)购进固定资产;(2)用于非应税项目的购进货物或者应税劳务;(3)用于免税项目的购进货物或者应税劳务;(4)用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;(5)非正常损失的购进货物;(6)非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。《增值税暂行条例实施细则》第二十四条规定:条例第十条第(二)项所称非正常损失,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。

《关于企业改制中资产评估减值发生的流动资产损失进项税额抵扣问题的批复》(国税函[2002]1103号)规定:《增值税暂行条例实施细则》第二十一条规定:“非正常损失是指生产、经营过程中正常损耗外的损失”。对于企业由于资产评估减值而发生流动资产损失,如果流动资产未丢失或损坏,只是由于市场发生变化,价格降低,价值量减少,则不属于《增值税暂行条例实施细则》中规定的非正常损失,不作进项税额转出处理。

根据上述文件规定,企业正常销售产品因市场价格波动造成售价低于成本不属于“非正常损失”的情况,不属于《增值税暂行条例》第十条规定的不能抵扣进项税情况,即使会产生进项税额留抵,也不需要作进项税额转出。

2. 我公司有两张银行承兑汇票在银行做质押,每张汇票面额100万元,银行质押给我公司98万元,另外2万元留做抵押。对此,我公司的账务处理为:借:银行存款98;贷:短期借款98。质押到期后偿还借款98万元给银行,做反方向分录冲回借款。银行扣除利息后将汇票退还,对这部分差额利息应该怎么处理?

答:《企业会计准则第17号——借款费用》第二条规定:借款费用,是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。该准则第四条规定:企业发生的借款费用,可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化,计入相关资产成本;其他借款费用,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当

期损益。

按照上述准则的规定,题中所述的利息差额属于其他借款费用,应当计入当期损益,即“财务费用”。具体的账务处理如下:①以银行承兑汇票作质押时,可以不做处理。②取得贷款时,借:银行存款196;贷:短期借款196。③到期还贷并收回抵押的银行承兑汇票时,借:短期借款196,财务费用——利息支出4(银行扣除的利息费);贷:银行存款200(196万+银行扣除的利息费)。

3. 公司(属于现代服务业)向境外企业支付设计费共计3850欧元,兑换为人民币23000元,代扣代缴非居民企业的企业所得税2300元后,相关的增值税应如何缴纳?

答:财政部、国家税务总局发布的《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)第十条规定:在境内提供应税服务接受方在境内,是指应税服务提供方或者接受方在境内。同时,该文件的第六条规定:中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税服务,在境内未设有经营机构的,以其代理人为增值税扣缴义务人;在境内没有代理人的,以接受方为增值税扣缴义务人。所以该公司应履行代扣代缴义务。该文件的第十七条规定:境外单位或者个人在境内提供应税服务,在境内未设有经营机构的,扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额:应扣缴税额=接受方支付的价款÷(1+税率)×税率。

可见,上述应扣缴税额的计算公式中使用的是“税率”,而非“征收率”,所以该公司在计算代扣代缴增值税金额时,应以现代服务业所适用的6%的税率计算。该公司应代扣代缴增值税=23000÷(1+6%)×6%=1301.87(元)。

4. 我公司购入一毛坯房,现尚未装修故未使用。是否应该等到装修完成达到可使用状态时才能将该房屋从“在建工程”转入“固定资产”?每月支付的按揭利息应如何处理?

答:根据会计准则的相关规定,购入的固定资产达到预定可使用状态时就可以转入固定资产。

根据《企业会计准则第17号——借款费用》第十三条中关于资产达到预定可使用状态的规定可知,具体可从以下几个方面判定固定资产已经达到预定可使用状态:①固定资产的实体建造(包括安装)工作已经全部完成或者实质上已经完成;②所购建的固定资产与设计要求或合同要求相符或基本相符,即使有极个别与设计或合同要求不相符的地方,也不影响其正常使用;③继续发生在所购建固定资产上的支出金额很少或几乎不再发生。

由此可以看出,贵公司所购买的毛坯房在交房后就已经达到了预定可使用状态,与是否装修没有关系。所以应该在交房时确认“固定资产”,而非装修完成后。交房后每月支付的按揭利息计入当期费用。

## □ 疑难解答

5. 我公司自营建造商场,商场已经竣工可以投入使用,现在想把这一在建工程转入固定资产处理,请问土地使用权是否也应该一并转入成本?如果土地使用权转入无形资产,那么我公司将商场用作对外投资时,是否也应同时将土地使用权一并作为对外投资处理呢?

答:根据《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》的规定,企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产,但改变土地使用权用途,用于赚取租金或资本增值的,应当将其转为投资性房地产。自行开发建造厂房等建筑物,其相关的土地使用权与建筑物应当分别进行处理。外购土地及建筑物支付的价款应当在建筑物与土地使用权之间进行分配;难以合理分配的,应当全部作为固定资产。企业(房地产开发)取得土地用于建造对外出售的房屋建筑物,相关的土地使用权账面价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。

因此,贵公司自建的商场以及与之相关的土地使用权应分别记入“固定资产”和“无形资产”进行核算。如果将商场对外投资,与之相关的土地使用权应与自建的商场一并作为投资成本处理。

6. 我公司是建筑公司,现承包了一项工程,工期为10个月,总承包收入8000万元,其中装修工程2000万元分包给A公司承建。我公司完成工程累计发生合同成本5500万元,该工程项目在当年12月份如期完工。请问我公司应如何进行账务处理?

答:根据《营业税暂行条例》第五条第三款的规定,纳税人将建筑工程分包给其他单位的,以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位分包款后的余额为营业额。因此,总承包人以6000万元作为其营业额,不需对分包人的营业额2000万元代扣代缴营业税。

贵公司的账务处理如下(单位:万元):

①已完成项目发生的成本费用,借:工程施工——合同成本5500;贷:原材料等5500。

②收到甲方一次性结算的总承包款时,借:银行存款8000;贷:工程结算6000,应付账款——A公司2000。

③计提营业税金时,应交营业税金=(8000-2000)×3%=180(万元)。借:营业税金及附加180;贷:应交税费——应交营业税金180。

④缴纳营业税金时,借:应交税费——应交营业税金180;贷:银行存款180。

⑤支付给A公司装修工程款时,借:应付账款——A公司2000;贷:银行存款2000。

⑥确认该项目收入与费用时,借:主营业务成本5500,工程施工——合同毛利500;贷:主营业务收入6000。

⑦工程结算与工程施工对冲平时,借:工程结算6000;贷:工程施工——合同成本5500、——合同毛利500。

7. 增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备,如果取得的是普通发票可以抵扣进项税额吗?另外,若非初次购买,其购买税控系统所取得的增值税进项税额(普通发票或增值税专用发票)可以在增值税应纳税额中抵扣吗?

答:根据财政部、国家税务总局于2012年发布的《关于增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税税额有关政策的通知》(财税[2012]15号)的规定,增值税纳税人在2011年12月1日以后(含2011年12月1日)初次购买增值税税控系统专用设备(包括分开票机)支付的费用,可凭购买增值税税控系统专用设备取得的增值税专用发票,在增值税应纳税额中全额抵减(抵减额为价税合计额),不足抵减的可结转下期继续抵减。增值税一般纳税人非初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用,由其自行承担,不得在增值税应纳税额中抵减。

由此可知,若初次购买税控系统取得的是普通发票,是不能用于抵扣的。若非初次购买税控系统,所支付的费用中包含的增值税也不能抵扣。

8. 我公司给员工发放工资,但是由于某些原因,没有代扣代缴个人所得税,请问发放的这部分工资费用能否在企业所得税前扣除?另外,我公司为一些高管承担的个人所得税计入管理费,这部分费用能在企业所得税税前扣除吗?

答:(1)《关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)规定:《企业所得税法实施条例》第三十四条所称的“合理工资薪金”,是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金。税务机关在对工资薪金进行合理性确认时,可按以下原则掌握:(一)企业制订了较为规范的员工工资薪金制度;(二)企业所制订的工资薪金制度符合行业及地区水平;(三)企业在一定时期所发放的工资薪金是相对固定的,工资薪金的调整是有序进行的;(四)企业对实际发放的工资薪金,已依法履行了代扣代缴个人所得税义务;(五)有关工资薪金的安排,不以减少或逃避税款为目的。

由此可见,判定为“合理工资薪金”支出的必要条件之一为已经代扣代缴了个人所得税,如果没有代扣代缴个人所得税,就不能证明其工资薪金支出的属性,也就不能作为所得税税前扣除的费用。因此,贵公司未代扣代缴个人所得税的工资薪金不能在企业所得税税前扣除。

(2)《国家税务总局关于雇主为雇员承担全年一次性奖金部分税款有关个人所得税计算方法问题的公告》(国家税务总局公告2011年第28号)第四条规定:雇主为雇员负担的个人所得税款,应属于个人工资薪金的一部分。凡单独作为企业管理费列支的,在计算企业所得税时不得税前扣除。

所以,本题中所述的公司高管个人所得税款虽计入管理费,仍不能在企业所得税税前扣除。