

国宝名药 福建三宝

片仔癀®



明代御方传颂百年济天下 今朝国药扬名四海泽苍生

中华老字号漳州片仔癀药业独家生产的传统名贵中成药片仔癀，选取麝香、牛黄、蛇胆、田七等药材，采用被列为国家级非物质文化遗产的绝密工艺制成，被誉为“肝胆用药第一品牌”片仔癀是国家一级中药保护品种，其独特的清热解毒、凉血化瘀、消肿止痛等功效，使这一具有数百年历史的传统名贵中成药更加熠熠生辉。



片仔癀官网二维码

漳州片仔癀药业股份有限公司 地址:中国福建省漳州市上街 网址:www.zpzph.com
电话:0596-2301158 2305453 传真:0596-2302993



片仔癀微信二维码



独立 客观 公正 优质 廉洁 高效



华兴会计师
HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第5期 | 总第256期



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙） 编
Fujian Huaxing CPAs (Special General Partnership)

福建省财政厅党组书记、厅长王永礼一行
来华兴所调研党建工作



福建省财政厅党组书记、厅长王永礼到华兴所
调研党建工作



福州市财政局党组书记、局长林中麟介绍指导
非公企业开展党建工作的经验



业务一部在福州市公交集团有限责任公司审计



审计师黄志宏与福州市公交集团有限责任公司
财务经理沟通审计事项



福建省注册会计师协会行业党委副书记、秘书
长林阳发传达财政部关于事务所党建工作的要求



华兴所党支部书记、首席合伙人林宝明汇报华
兴所党建工作开展情况



业务九部在福建创合电气股份有限公司审计



审计员罗应勇与福建创合电气股份有限公司高
管沟通审计工作



福建省市财政部门领导来华兴所调研党建工作



参加调研的主要领导合影留念



业务五部在深圳天骄科技有限公司审计



福建华兴资产评估房地产土地估价有限公司注
册资产评估师参加网络教育培训

HUA×ING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第05期（总第256期）

主 编：林宝明

副主编：刘延东 童益恭

蒋新红 郑丽惠

陈航晖 高 虹

编 委：（以姓氏笔画为序）

王永平 卢淑燕 许正瑞

刘久芳 刘见生 肖 军

张维永 陈碧芸 陈 蓁

林希敏 林桂富 林 辉

林 霞 郑永勤 郑 基

胡旭斌 徐锦腾 郭振宏

黄双兴 曹隆森 赖久立

谢达明

执行编辑：马醒钟 刘芷杉 曾廷希

主办单位：福建华兴会计师事务所

（特殊普通合伙）

地址：福州市湖东路152号

中山大厦B座6-9楼

邮编：350003

电话：0591-87809684

传真：0591-87840354

邮箱：postmaster@fjh×cpa.com

网址：www.fjh×cpa.com

编辑部邮箱：××@fjh×cpa.com

目 录

法规选载

关于简并增值税税率有关政策的通知

（财税〔2017〕37号） 03

关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加

计扣除比例的通知（财税〔2017〕34号） 04

关于印发《企业会计准则第42号——持有待售

的非流动资产、处置组和终止经营》的通知

（财会〔2017〕13号） 04

关于进一步明确营改增有关征管问题的公告

（国家税务总局公告2017年第11号） 07

会计

一般纳税人不动产分期抵扣增值税的实务处理 09

巧设会计科目，房企一般计税项目轻松应对 11

投资性房地产核算破解4道难题 13

差额征税账务处理有了新变化 15

政府补贴收入的税务会计处理 16

谈处置部分股权丧失控制权的会计处理 17

基于预计负债的预计费用会计处理研究 20

特殊性重组业务的财税处理案例探讨 22

税收

简易计税不能延迟缴纳 23

实例解析国家税务总局2017年第11号公告中

的六个重要问题 25

房产税遇上营改增，这些问题莫忽视	29
房企扣除土地价款计征增值税的税务管控	30
商品房预售：土地增值税计算有啥变化	33

审计

北京注册会计师协会专家委员会专家提示〔2017〕 第1号——2016年度财务报表审计对“营改增” 的特殊考虑	34
我国当前“小金库”的特点及审计方法	37

咨询信箱

因机器检修暂时停产，停产期间发生的固定 资产折旧可以税前扣除吗	40
------------------------------------	----

企业文化

福建省财政厅党组书记、厅长王永礼一行来 华兴所调研党建工作	40
----------------------------------	----

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙) 承办

审计 验资 资产评估 改制上市辅导
企业清算 会计顾问 可行性研究
信息咨询 专业培训 电算化服务
税务代理 工程造价咨询
工程预决算审计

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙)

首席合伙人：87842376
管理合伙人：87852434 87852548
87842343 87828053

87810721

首席助理：87827990

顾问室：87843101

办公室：87858259 87852574

人力资源部：87273791

财务部：87842390

IT部：87842345

信息咨询部：87809684

质控部：87828063

内控部：87271910

业务一部：87841405 87828491

业务二部：87827014 87851449

业务三部：87835444 87826433

业务四部：87844049 87826414

业务五部：87852549 87832105

业务六部：87852464 87843102

业务七部：87852564 87859124

业务八部：87853421 87278292

业务九部：87271910

业务十部：87113401 87115045

业务十一部：87834201 87837114

传真(7楼)：87859142

传真(8楼)：87840354

传真(9楼)：87842334

北京分所：010-68056242

010-68019914 (传真)

厦门分所：0592-2381108

0592-2381109 (传真)

泉州分所：0595-22211351

0595-22211360 (传真)

漳州分所：0596-2097561

0596-2096187 (传真)

龙岩分所：0597-2220420

0597-2204031 (传真)

莆田分所：0594-2687766

0594-2694788 (传真)

江西分所：0797-8234046

0797-8211670 (传真)

福建华兴资产评估房地产土地估价有限公司：87807195

福建华兴税务师事务所有限公司：87271910

关于简并增值税税率有关政策的通知

财税〔2017〕37号

自2017年7月1日起,简并增值税税率结构,取消13%的增值税税率。现将有关政策通知如下:

一、纳税人销售或者进口下列货物,税率为11%:

农产品(含粮食)、自来水、暖气、石油液化气、天然气、食用植物油、冷气、热水、煤气、居民用煤炭制品、食用盐、农机、饲料、农药、农膜、化肥、沼气、二甲醚、图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物。

上述货物的具体范围见本通知附件1。

二、纳税人购进农产品,按下列规定抵扣进项税额:

(一)除本条第(二)项规定外,纳税人购进农产品,取得一般纳税人开具的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书的,以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额为进项税额;从按照简易计税方法依照3%征收率计算缴纳增值税的小规模纳税人取得增值税专用发票的,以增值税专用发票上注明的金额和11%的扣除率计算进项税额;取得(开具)农产品销售发票或收购发票的,以农产品销售发票或收购发票上注明的农产品买价和11%的扣除率计算进项税额。

(二)营业税改征增值税试点期间,纳税人购进用于生产销售或委托受托加工17%税率货物的农产品维持原扣除力度不变。

(三)继续推进农产品增值税进项税额核定扣除试点,纳税人购进农产品进项税额已实行核定扣除的,仍按照《财政部 国家税务总局关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的通知》(财税〔2012〕38号)、《财政部 国家税务总局关于扩大农产品增值税进项税额核定扣除试点行业范围的通知》(财税〔2013〕57号)执行。其中,《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》(财税〔2012〕38号印发)第四条第(二)项规定的扣除率调整为11%;第(三)项规定的扣除率调整为按本条第(一)项、第(二)项规定执行。

(四)纳税人从批发、零售环节购进适用免征增值税政策的蔬菜、部分鲜活肉蛋而取得的普通发票,不

得作为计算抵扣进项税额的凭证。

(五)纳税人购进农产品既用于生产销售或委托受托加工17%税率货物又用于生产销售其他货物服务的,应当分别核算用于生产销售或委托受托加工17%税率货物和其他货物服务的农产品进项税额。未分别核算的,统一以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额为进项税额,或以农产品收购发票或销售发票上注明的农产品买价和11%的扣除率计算进项税额。

(六)《中华人民共和国增值税暂行条例》第八条第二款第(三)项和本通知所称销售发票,是指农业生产者销售自产农产品适用免征增值税政策而开具的普通发票。

三、本通知附件2所列货物的出口退税率调整为11%。出口货物适用的出口退税率,以出口货物报关单上注明的出口日期界定。

外贸企业2017年8月31日前出口本通知附件2所列货物,购进时已按13%税率征收增值税的,执行13%出口退税率;购进时已按11%税率征收增值税的,执行11%出口退税率。生产企业2017年8月31日前出口本通知附件2所列货物,执行13%出口退税率。出口货物的时间,按照出口货物报关单上注明的出口日期执行。

四、本通知自2017年7月1日起执行。此前有关规定与本通知规定的增值税税率、扣除率、相关货物具体范围不一致的,以本通知为准。《财政部 国家税务总局关于免征部分鲜活肉蛋产品流通环节增值税政策的通知》(财税〔2012〕75号)第三条同时废止。

五、各地要高度重视简并增值税税率工作,切实加强组织领导,周密安排,明确责任。做好实施前的各项准备以及实施过程中的监测分析、宣传解释等工作,确保简并增值税税率平稳、有序推进。遇到问题请及时向财政部和税务总局反映。

附件:1.适用11%增值税税率货物范围注释(略)

2.出口退税率调整产品清单(略)

财政部 税务总局
2017年4月28日

关于提高科技型中小企业研究开发费用 税前加计扣除比例的通知

财税〔2017〕34号

为进一步激励中小企业加大研发投入,支持科技创新,现就提高科技型中小企业研究开发费用(以下简称研发费用)税前加计扣除比例有关问题通知如下:

一、科技型中小企业开展研发活动中实际发生的研发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按规定据实扣除的基础上,在2017年1月1日至2019年12月31日期间,再按照实际发生额的75%在税前加计扣除;形成无形资产的,在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

二、科技型中小企业享受研发费用税前加计扣除

政策的其他政策口径按照《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税〔2015〕119号)规定执行。

三、科技型中小企业条件和管理办法由科技部、财政部和国家税务总局另行发布。科技、财政和税务部门应建立信息共享机制,及时共享科技型中小企业的相关信息,加强协调配合,保障优惠政策落实到位。

财政部 税务总局 科技部

2017年5月2日

关于印发《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》的通知

财会〔2017〕13号

为了适应社会主义市场经济发展需要,规范持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的会计处理,提高会计信息质量,根据《企业会计准则——基本准则》,我部制定了《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》,现予印发,在所有执行企业会计准则的企业范围内执行。我部此前发布的有关持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的会计处理规定与本准则不一致的,以本准则为准。

执行中有何问题,请及时反馈我部。

附件:《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》

财政部

2017年4月28日

企业会计准则第42号 ——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

第一章 总则

第一条 为了规范企业持有待售的非流动资产或处置组的分类、计量和列报,以及终止经营的列报,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。

第二条 本准则的分类和列报规定适用于所有非流动资产和处置组。

处置组,是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产,以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组所属的资产组

或资产组组合按照《企业会计准则第8号——资产减值》分摊了企业合并中取得的商誉的,该处置组应当包含分摊至处置组的商誉。

第三条 本准则的计量规定适用于所有非流动资产,但下列各项的计量适用其他相关会计准则:

(一)采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产,适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》;

(二)采用公允价值减去出售费用后的净额计量

的生物资产，适用《企业会计准则第 5 号——生物资产》；

（三）职工薪酬形成的资产，适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》；

（四）递延所得税资产，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》；

（五）由金融工具相关会计准则规范的金融资产，适用金融工具相关会计准则；

（六）由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利，适用保险合同相关会计准则。

处置组包含适用本准则计量规定的非流动资产的，本准则的计量规定适用于整个处置组。处置组中负债的计量适用相关会计准则。

第四条 终止经营，是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

（一）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；

（二）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；

（三）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

第二章 持有待售的非流动资产或处置组的分类

第五条 企业主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。

第六条 非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：

（一）根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；

（二）出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

确定的购买承诺，是指企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

第七条 企业专为转售而取得的非流动资产或处置

组，在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为 3 个月）内很可能满足持有待售类别的其他划分条件的，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。

第八条 因企业无法控制的下列原因之一，导致非关联方之间的交易未能在一年内完成，且有充分证据表明企业仍然承诺出售非流动资产或处置组的，企业应当继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别：

（一）买方或其他方意外设定导致出售延期的条件，企业针对这些条件已经及时采取行动，且预计能够自设定导致出售延期的条件起一年内顺利化解延期因素；

（二）因发生罕见情况，导致持有待售的非流动资产或处置组未能在一年内完成出售，企业在最初一年内已经针对这些新情况采取必要措施且重新满足了持有待售类别的划分条件。

第九条 持有待售的非流动资产或处置组不再满足持有待售类别划分条件的，企业不应当继续将其划分为持有待售类别。

部分资产或负债从持有待售的处置组中移除后，处置组中剩余资产或负债新组成的处置组仍然满足持有待售类别划分条件的，企业应当将新组成的处置组划分为持有待售类别，否则应当将满足持有待售类别划分条件的非流动资产单独划分为持有待售类别。

第十条 企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司控制权的，无论出售后企业是否保留部分权益性投资，应当在拟出售的对子公司投资满足持有待售类别划分条件时，在母公司个别财务报表中将子公司投资整体划分为持有待售类别，在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。

第十一条 企业不应当将拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

第三章 持有待售的非流动资产或处置组的计量

第十二条 企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，应当按照相关会计准则规定计量非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值。

第十三条 企业初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组时，其账面价值高

于公允价值减去出售费用后的净额的，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

第十四条 对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由非流动资产或处置组以公允价值减去出售费用后的净额作为初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

第十五条 企业在资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当首先按照相关会计准则规定计量处置组中不适用本准则计量规定的资产和负债的账面价值，然后按照本准则第十三条的规定进行会计处理。

第十六条 对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，应当先抵减处置组中商誉的账面价值，再根据处置组中适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。

第十七条 后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

第十八条 后续资产负债表日持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后适用本准则计量规定的非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。已抵减的商誉账面价值，以及适用本准则计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

第十九条 持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本准则计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值。

第二十条 持有待售的非流动资产或处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中负债的利息和其他费用应当继续予以确认。

第二十一条 非流动资产或处置组因不再满足持

有待售类别的划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：

（一）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额；

（二）可收回金额。

第二十二条 企业终止确认持有待售的非流动资产或处置组时，应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

第四章 列报

第二十三条 企业应当在资产负债表中区别于其他资产单独列示持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产，区别于其他负债单独列示持有待售的处置组中的负债。持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产与持有待售的处置组中的负债不应当相互抵销，应当分别作为流动资产和流动负债列示。

第二十四条 企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组，其减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报。终止经营的减值损失和转回金额等经营损益及处置损益应当作为终止经营损益列报。

第二十五条 企业应当在附注中披露下列信息：

（一）持有待售的非流动资产或处置组的出售费用和主要类别，以及每个类别的账面价值和公允价值；

（二）持有待售的非流动资产或处置组的出售原因、方式和时间安排；

（三）列报持有待售的非流动资产或处置组的分部；

（四）持有待售的非流动资产或持有待售的处置组中的资产确认的减值损失及其转回金额；

（五）与持有待售的非流动资产或处置组有关的其他综合收益累计金额；

（六）终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用（收益）和净利润；

（七）终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金额；

(八) 终止经营的处置损益总额、所得税费用(收益)和处置净损益;

(九) 终止经营的经营活动、投资活动和筹资活动现金流量净额;

(十) 归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益。非流动资产或处置组在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的,应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理,并按照本条(一)至(三)的规定进行披露。

企业专为转售而取得的持有待售的子公司,应当按照本条(二)至(五)和(十)的规定进行披露。

第二十六条 对于当期首次满足持有待售类别划分条件的非流动资产或处置组,不应当调整可比会计期间资产负债表。

第二十七条 对于当期列报的终止经营,企业应当在当期财务报表中,将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报,并按照本准则第二十五条(六)、(七)、(九)、(十)的规定披露可比会计期间的信息。

第二十八条 拟结束使用而非出售的处置组满足终止经营定义中有关组成部分的条件的,应当自停止使用日起作为终止经营列报。

第二十九条 企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司控制权,且该子公司符合终止经营定义的,应当在合并利润表中列报相关终止经营损益,并按照本准则第二十五条(六)至(十)的规定进行披露。

第三十条 企业应当在利润表中将终止经营处置损益的调整金额作为终止经营损益列报,并在附注中披

露调整的性质和金额。可能引起调整的情形包括:

(一) 最终确定处置条款,如与买方商定交易价格调整额和补偿金;

(二) 消除与处置相关的不确定因素,如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务;

(三) 履行与处置相关的职工薪酬支付义务。

第三十一条 非流动资产或处置组不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除的,企业应当在当期利润表中将非流动资产或处置组的账面价值调整金额作为持续经营损益列报。企业的子公司、共同经营、合营企业、联营企业以及部分对合营企业或联营企业的投资不再继续划分为持有待售类别或从持有待售的处置组中移除的,企业应当在当期财务报表中相应调整各个划分为持有待售类别后可比会计期间的比较数据。企业应当在附注中披露下列信息:

(一) 企业改变非流动资产或处置组出售计划的原因;

(二) 可比会计期间财务报表中受影响的项目名称和影响金额。

第三十二条 终止经营不再满足持有待售类别划分条件的,企业应当在当期财务报表中,将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的持续经营损益列报,并在附注中说明这一事实。

第五章 附则

第三十三条 本准则自2017年5月28日起施行。对于本准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营,应当采用未来适用法处理。

关于进一步明确营改增有关征管问题的公告

国家税务总局公告2017年第11号

为进一步明确营改增试点运行中反映的有关征管问题,现将有关事项公告如下:

一、纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务,不属于《营业税改征增值税试点实施办法》(财税〔2016〕36号文件印发)第四十条规定的混合销售,应分别核算货物和建筑

服务的销售额,分别适用不同的税率或者征收率。

二、建筑企业与发包方签订建筑合同后,以内部授权或者三方协议等方式,授权集团内其他纳税人(以下称“第三方”)为发包方提供建筑服务,并由第三方直接与发包方结算工程款的,由第三方缴纳增值税并向发包方开具增值税发票,与发包方签订建筑合同的建筑

企业不缴纳增值税。发包方可凭实际提供建筑服务的纳税人开具的增值税专用发票抵扣进项税额。

三、纳税人在同一地级行政区范围内跨县（市、区）提供建筑服务，不适用《纳税人跨县（市、区）提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》（国家税务总局公告2016年第17号印发）。

四、一般纳税人销售电梯的同时提供安装服务，其安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

纳税人对安装运行后的电梯提供的维护保养服务，按照“其他现代服务”缴纳增值税。

五、纳税人提供植物养护服务，按照“其他生活服务”缴纳增值税。

六、发卡机构、清算机构和收单机构提供银行卡跨机构资金清算服务，按照以下规定执行：

（一）发卡机构以其向收单机构收取的发卡行服务费为销售额，并按照此销售额向清算机构开具增值税发票。

（二）清算机构以其向发卡机构、收单机构收取的网络服务费为销售额，并按照发卡机构支付的网络服务费向发卡机构开具增值税发票，按照收单机构支付的网络服务费向收单机构开具增值税发票。

清算机构从发卡机构取得的增值税发票上记载的发卡行服务费，一并计入清算机构的销售额，并由清算机构按照此销售额向收单机构开具增值税发票。

（三）收单机构以其向商户收取的收单服务费为销售额，并按照此销售额向商户开具增值税发票。

七、纳税人2016年5月1日前发生的营业税涉税业务，需要补开发票的，可于2017年12月31日前开具增值税普通发票（税务总局另有规定的除外）。

八、实行实名办税的地区，已由税务机关现场采集法定代表人（业主、负责人）实名信息的纳税人，申请增值税专用发票最高开票限额不超过十万元的，主管国税机关应自受理申请之日起2个工作日内办结，有条件的主管国税机关即时办结。即时办结的，直接出具和送达《准予税务行政许可决定书》，不再出具《税务行政许

可受理通知书》。

九、自2017年6月1日起，将建筑业纳入增值税小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点范围。月销售额超过3万元（或季销售额超过9万元）的建筑业增值税小规模纳税人（以下称“自开发票试点纳税人”）提供建筑服务、销售货物或发生其他增值税应税行为，需要开具增值税专用发票的，通过增值税发票管理新系统自行开具。

自开发票试点纳税人销售其取得的不动产，需要开具增值税专用发票的，仍须向地税机关申请代开。

自开发票试点纳税人所开具的增值税专用发票应缴纳的税款，应在规定的纳税申报期内，向主管国税机关申报纳税。在填写增值税纳税申报表时，应将当期开具增值税专用发票的销售额，按照3%和5%的征收率，分别填写在《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）第2栏和第5栏“税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额”的“本期数”相应栏次中。

十、自2017年7月1日起，增值税一般纳税人取得的2017年7月1日及以后开具的增值税专用发票和机动车销售统一发票，应自开具之日起360日内认证或登录增值税发票选择确认平台进行确认，并在规定的纳税申报期内，向主管国税机关申报抵扣进项税额。

增值税一般纳税人取得的2017年7月1日及以后开具的海关进口增值税专用缴款书，应自开具之日起360日内向主管国税机关报送《海关完税凭证抵扣清单》，申请稽核比对。

纳税人取得的2017年6月30日前开具的增值税扣税凭证，仍按《国家税务总局关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》（国税函〔2009〕617号）执行。

除本公告第九条和第十条以外，其他条款自2017年5月1日起施行。此前已发生未处理的事项，按照本公告规定执行。

国家税务总局

2017年4月20日

一般纳税人不动产分期抵扣增值税的实务处理

叶全华 刘川明

一、政策适用的界定

(一) 时间分界点

1.政策实施之日的分界。2016年5月1日前已经依法登记为增值税一般纳税人,在2016年5月1日之前取得不动产或者发生不动产在建工程,其取得的进项税额均不可抵扣。只有依法取得之后开具的增值税扣税凭证才可以按规定进行抵扣。

2.依法登记之日的分界。2016年5月1日之后依法登记一般纳税人资格的纳税人,登记并确认资格之前取得的增值税扣税凭证不得抵扣其进项税额。但下列特殊情形除外:纳税人自办理税务登记至登记为一般纳税人期间,未取得生产经营收入,未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的,其在此期间取得的增值税扣税凭证,可以在登记为一般纳税人后抵扣进项税额。

3.改变用途之月的分界。纳税人按照规定不得抵扣进项税额的不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额的,在改变用途的次月计算分期抵扣进项税额。已抵扣进项税额的不动产发生改变用途等规定的不得抵扣情形的,应于当期按照不动产净值率计算进项税额扣除额,并按照先扣减已经抵扣税额后扣减待抵扣税额的程序进行扣减。不动产发生对外出售或者注销税务登记的,尚未抵扣完的待抵扣进项税额可以在当期抵扣。

(二) 分期抵扣适用范围的界定

确定不动产分期抵扣适用范围采用正列举方式:列入范围的,应当按照分期抵扣办法执行;未列入范围、并符合抵扣条件的,应该按照现行规定一次性抵扣。主要由三个部分组成:以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得的不动产;新建不动产;发生改建、扩建、修缮、装饰并增加原值超过50%的不动产。包括设计服务、建筑服务、建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消

防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。但不包括在施工现场修建的临时建筑物、构筑物以及房地产开发企业自行开发的房地产项目和融资租入的不动产(即依法取得的用于这些项目的相应进项税额可以一次性抵扣)。

不动产及在建工程发生非正常损失和专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进不动产,其进项税额不得抵扣。在实务中需要注意,因违法造成不动产被依法没收、销毁、拆除的,是由纳税人自身原因造成导致不动产的灭失,属于非正常损失范围。

(三) 分期抵扣期限的界定

按规定,不动产分期抵扣的期限是2年:第一年抵扣比例为60%,于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣;第二年抵扣比例为40%,为待抵扣进项税额,于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣。纳税人进行分期抵扣申报时,应据实填报增值税纳税申报表附列资料,主要包括附列资料(二)和(五)。对于待抵扣进项税额在按规定实际可以抵扣时,转入当期进项税额自行据实申报抵扣,无需办理其它手续。下列情形分别按规定处理:

1.发生改变用途、可以抵扣的不动产,经计算允许抵扣的进项税额中,60%部分在改变用途的次月抵扣,40%部分在改变用途的次月起第13个月抵扣,而不是以改变用途的当月起算。但对外出售的,则经计算允许抵扣的进项税额可以在当期一次性抵扣。

2.购进时已全额抵扣的货物和服务,转用于不动产在建工程的,应于转用当月将40%部分进行转出,计入待抵扣进项税额,并于转用的当月起第13个月抵扣。

二、会计核算

纳税人对取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产和发生的不动产在建工程,应分别核算其待抵扣进项税额,并应建立不动产和不动产在建工程台账,

留存备查。同时,在“应交税费”科目下设立“待抵扣进项税额”明细科目,对不动产分期抵扣的40%部分进行专门核算。

纳税人取得增值税抵扣凭证并认证通过或者勾选确认后,符合不动产分期抵扣情形的,按规定时间将40%的进项税额转入“应交税费——待抵扣进项税额”,借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”。当月起第13个月可抵扣时,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。

三、案例分析

某公司属增值税一般纳税人,从事生产经营,既有征收增值税项目,又有免征增值税项目,就公司发生的如下业务分别进行会计和增值税处理。

1.2016年5月,因业务发展需要,购入新厂房A用于征收增值税项目。购置总价1 050万元,取得增值税专用发票(注明销售额1 000万元,税额50万元)。该业务会计和增值税处理如下(单位:万元):

(1)2016年5月,购入新厂房A时

借:固定资产——厂房A 1 000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 50
 贷:银行存款 1 050

同时,40%进项税额部分转待抵扣进项税额

借:应交税费——待抵扣进项税额 20

 贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 20

(2)2017年5月,40%待抵扣进项税额进行抵扣时

借:应交税费——应交增值税(进项税额) 20

 贷:应交税费——待抵扣进项税额 20

2.该公司在老厂区有自建的旧厂房B,专门用于免征增值税项目。2016年6月份,因设施陈旧、线路老化,对其进行改建。9月份竣工并交付使用。改建工程超过原值50%,取得建筑工程增值税专用发票(注明销售额500万元,税额55万元)。根据规定,未抵扣进项税额。2016年12月,由于业务需要,改为用于征收增值税项

目。月底,该不动产账面原值800万元,当月计提折旧后净值650万元。则2017年1月,对旧厂房B改变用途的增值税处理如下:

(1)可抵扣进项税额的计算

可抵扣进项税额=增值税扣税凭证注明或计算的进项税额×不动产净值率=55×(650÷800)×100%=44.6875(万元)

(2)对可抵扣进项税额的60%部分计26.8125万元,转入应交税费——应交增值税(进项税额)进行抵扣;对40%部分计17.875万元,转入应交税费——待抵扣进项税额。

3.2017年6月,该公司决定将旧厂房B转让给C公司,销售总价为1 000万元。根据《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》(国家税务总局公告2016年第15号)规定,该销售行为可以选择适用简易计税方法计税,也可以选择一般计税方法计税。

(1)选择适用简易计税方法计税,则已经抵扣的进项税额和待抵扣进项税额不得抵扣,销售旧厂房B应缴增值税如下:

应缴增值税=1 000÷1.05×5%=47.62(万元)

(2)选择适用一般计税方法计税,则取得的计算的进项税额均可以抵扣,销售旧厂房B应缴增值税如下:

应缴增值税=1 000÷1.11×11%-44.6875=54.41(万元)

从上述对比分析可以看出,销售旧厂房B选择适用简易计税方法计税要优于选择适用一般计税方法计税。

另外,假设旧厂房B一直用于征收增值税项目,则销售旧厂房B应缴增值税=1 000÷1.11×11%-55=44.10(万元)。如此情况下,则选择适用一般计税方法计税要优于选择适用简易计税方法计税。因此,纳税人在选择计税方法时要考虑综合因素。

最后,该公司在C公司的要求下,选择了适用一般计税方法计税,开具了11%税率的增值税专用发票,并在当月将其待抵扣进项税额转入应交税金——应交增值税(进项税额)进行抵扣。

巧设会计科目 房企一般计税项目轻松应对

范增方

营改增后, 房地产企业一般纳税人开发的房地产老项目, 可以选择一般计税方法计税, 税率11%, 其纳税处理与一般纳税人开发的新项目没有本质区别。

一家房地产企业可能同时存在一般计税方法核算的项目和简易计税方法核算的老项目, 都需要预缴和申报税款。为了避免两种计税方式核算内容交叉重叠, 就需要单独明细核算适用一般计税项目的预缴税款、应缴税款、申报缴纳税款情况。在“应交税费——未交增值税”二级科目下, 增设“一般计税已预缴税款”、“一般计税应纳税款”、“一般计税实际申报缴纳税款”3个三级明细科目。

(1) “一般计税已预缴税款”明细科目, 反映房地产企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目, 按3%的征收率在项目所在地实际预缴的税款, 发生额和余额均在借方, 余额反映累计已经缴纳的预缴税款额。

(2) “一般计税应纳税款”明细科目, 反映房地产企业收到的达到纳税义务发生时间的售房款, 按11%的征收率计算的“销项税额”扣除“进项税额”、“减免税款”及“销项税额抵减”等之后, 由“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”科目转入的应纳税款额。发生额和余额均在贷方, 余额反映累计计算的应纳税款额。

(3) “一般计税实际申报缴纳税款”明细科目, 反映房地产企业的“一般计税应纳税款”, 抵减“一般计税已预缴税款”后, 实际向主管国税机关申报缴纳的税款额。发生额和余额均在借方, 余额反映一般计税方式下累计实际申报缴纳的税款额。

例: 乙房地产开发企业“营改增”后登记为一般纳税人, 对所开发的B项目选择了一般计税方法计税。

乙公司为开发B项目, 取得土地150 000平方米, 土地出让金财政收据金额30 000万元, B项目总可售面积

390 000平方米。

2016年8月, B项目尚未完工, 预售收入10 000万元, 对应的建筑面积10 000平方米。

2016年9月, 购进用于B项目的建材钢筋100万元, 进项税额17万元。该月期初没有进项税额留抵。

2016年10月, B项目通过竣工验收并报房地产管理部门备案。乙公司向业主交付房产, 并就8月预售的10 000万元房款开具了增值税发票。

1. 8月收到预售房款时, 会计处理如下(单位: 万元, 下同)

借: 银行存款	10 000
贷: 预收账款——预售房款	10 000

2. 9月的财税处理

(1) 8月收到的预售款, 在9月申报期之内, 按照3%的预征率, 计算出预缴税款270.27万元 $[10\ 000 \div (1+11\%) \times 3\%]$, 向项目所在地国税局预缴税款。

借: 应交税费——未交增值税(一般计税已预缴税款)	270.27
---------------------------	--------

贷: 银行存款	270.27
---------	--------

预缴税款表的填列。8月收到的预收款10 000万元, 无论是否开具发票, 应在9月填报《增值税预缴税款表》。《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第53号)第九项第(十一)项规定, “销售自行开发的房地产项目预收款”视为“未发生销售行为的不征税项目”, 即预售阶段收到的预售房款, 即使因按揭或享受政府补贴需要开具了发票, 也不再作为达到纳税义务发生时间节点。因此, 无需在8月或9月的《增值税纳税申报表》第1行“按适用税率计税销售额”栏中填报。

在9月《增值税预缴税款表》中第2行的第1列填写10 000, 第2列填写0, 第3列填写3%, 第4列填写270.27。

(2) 当月收到建材发票并验收入库

借: 原材料 100

应交税费——应缴增值税(进项税额) 17

贷: 银行存款 117

在《增值税纳税申报表附列资料(二)》第2栏“金额”栏填写100,“税额”栏填写17。

3. 10月的财税处理

(1) 发票开具。该月份已经完工交付,将8月预售的10 000万元房款给业主开具增值税发票,销售额9 009.01万元,销项税额990.99万元,应在本月确认销项税额。

借: 预收账款——预售房款 10 000

贷: 主营业务收入 9 009.01

应交税费——应缴增值税(销项税额) 990.99

(2) 土地价款的扣除。《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第18号)第四条规定,房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发的房地产项目,适用一般计税方法计税,按照取得的全部价款和价外费用,扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。销售额=(全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款)÷(1+11%)。

允许扣除的土地价款=30 000(总土地价款)×10 000(已售面积)÷390 000(总可售面积)=769.23(万元)。

土地价款所对应的税额=769.23÷(1+11%)×11%=76.23(万元)。

借: 应交税费——应缴增值税(销项税额抵减) 76.23

贷: 主营业务成本 76.23

说明: 这样处理是因为乙公司向业主开票时,已经按发票上全额开具的销售额和税额在账目中记载,如果不做该笔分录,直接按应税收入抵扣土地价款后的余额计税,将导致账、表应缴税款数据有差异,即实际按报表正确缴税后账面仍然有未缴税款余额。

(3) 预缴税款的抵减。国家税务总局公告2016年第18号第十四条明确,一般纳税人销售自行开发的房地

产项目适用一般计税方法计税的,以当期销售额和11%的适用税率计算当期应纳税额,抵减已预缴税款后,向主管国税机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

本月应纳税款=销项税额-进项税额-销项税额抵减=990.99-17-76.23=897.76(万元)。

借: 应交税费——应缴增值税(转出未交增值税)

897.76

贷: 应交税费——未交增值税(一般计税应纳税款) 897.76

(4) 申报缴纳税款的计算。在11月申报期内,按照《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)附件2 第一条第(十)项规定,向公司机构所在地国税局纳税申报。申报缴纳税款=一般计税应纳税款-一般计税预缴税款=897.76-270.27=627.49(万元)。

借: 应交税费——未缴增值税(一般计税申报交纳税款) 627.49

贷: 银行存款 627.49

(5) 纳税申报表的填列。《增值税纳税申报表》各附表填列后,《增值税纳税申报表》主表填列或生成,如附表一。

(6) 会计科目设置及发生额余额简表,见附表二。

经过以上财税处理,做到了一般计税项目的预缴税款、应缴税款、申报缴纳税款情况单独明细反映,便于税收征管。

附表一: 增值税纳税申报表(主表)

税款所属时间: 自2016年10月1日至2016年10月31日 (单位: 万元)

项 目		栏 次	一般项目 本月数
销售额	(一)按适用税率计税销售额	1	9 009.01
税款 计算	销项税额	11	914.76
	实际抵扣税额	18(如17<11,则为17,否则为11)	17.00
	应纳税额合计	24=19+21-23	897.76

税款 缴纳	本期已缴税额	27=28+29+30+31	270.27
	本期应补(退)税额	34=24-28-29	627.49

附表二：会计科目设置及发生额余额简表

(单位：万元)

科目编码	科目名称	发生额及余额
221	应交税费	
221009	未交增值税	0
22100901	一般计税已预缴税款	借方余额270.27

22100902	一般计税应纳税款	贷方余额897.76
22100903	一般计税申报税款	借方余额627.49
221014	应交增值税	0
22101401	进项税额	借方余额17
22101402	已交税金	
22101403	转出未缴增值税	借方余额897.76
22101404	销项税额抵减	借方余额76.23
22101405	减免税额	
22101408	销项税额	贷方余额990.99

投资性房地产核算破解4道难题

马秀卿

近几年，随着房地产市场热度不断攀升，企业早期持有的房地产价值已经大大增值。因此，一些企业目前存量房地产账面价值（成本历史）已经远远不能反应持有时的市场价值。

会计处理

一些企业按照《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定，将持有的符合下列范围的资产转入投资性房地产核算。（一）已出租的土地使用权。（二）持有并准备增值后转让的土地使用权。（三）已出租的建筑物。

《企业会计准则第3号——投资性房地产》应用指南规定，企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，也可采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。有确凿证据表明，投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：

1. 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。所在地，通常指投资性房地产所在的城市。对于大中型城市，应当为投资性房地产所在的城区。

2. 企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。同类或类似

的房地产，对建筑物而言，指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，指同一城区、同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

在会计核算上采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

增值税处理

当企业把取得的不动产转为投资性房地产后，增值税如何处理？如企业在2016年5月30日以后购入不动产用于出租，按照《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定，将其转入投资性房地产，取得的进项税额是一次性全额抵扣，还是分两年抵扣？

《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定，企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，但本准则第十条规定的除外。采用成本模式计量的建筑物的后续计量，适用《企业会计准则第4号——固定资产》。也就是说，如果企业购入房地产后用于出租或增值后出售，核算虽转入投资性房地产，但后续计量按成本模式仍适用《企业会计准则第4号——固定资产》的规定。

《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改

征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)规定,适用一般计税方法的试点纳税人,2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程,其进项税额应自取得之日起分2年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。取得的不动产,包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得不动产,不包括房地产开发企业自行开发的房地产项目。

根据上述规定,按成本计量的投资性房地产,属于在会计制度上按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程,进项税额应自取得之日起分2年从销项税额中抵扣。

那么,如果企业将持有房产转入,投资性房地产,后续计量按公允价值模式,是否取得的进项税额可以一次性全额抵扣,不必分两年呢?

对于这个问题,税法并无明确规定。参考《内蒙古自治区国家税务局全面推开营改增政策问题解答二(不动产部分)》第(十一)款规定,2016年5月1日后取得并在会计制度上不按“固定资产”核算(如投资性房地产)的不动产或者不动产在建工程,其进项税额可以一次性全额抵扣。

因此,当企业购入房地产后用于出租或增值后出售,核算上转入投资性房地产,按公允价值模式后续计量,不再对其计提折旧或摊销,在会计制度上已经不属于“固定资产”核算,因此不符合财税〔2016〕36号文件关于在会计制度上按固定资产核算的不动产或者在建工程的条件,取得的进项税额可以一次性抵扣。

企业所得税处理

企业把取得的不动产转为投资性房地产,企业所得税如何处理?

例如,某企业2016年将已出租房地产转入投资性房地产,并按公允价值模式进行后续计量。企业认为,出租房地产,有租金收入但会计上不再计提折旧,相互不匹配,账面出现较大赢利,而税法并未有相关规定,属于会计与税法的差异。在企业所得税汇算清缴时,应对没有计提折旧的投资性房地产,进行应纳税所得额调减。这种说法对吗?

《企业所得税法实施细则》第五十六条规定,企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长

期待摊费用、投资资产和存货等,以历史成本为计税基础。前款所称历史成本,指企业取得该项资产时实际发生的支出。

因此,税法上计提折旧的固定资产是以历史成本为计税基础,只有按历史成本计量的固定资产提折旧才可以税前扣除。

另外,部分地区税务部门按照以上原则,作了更加明确的规定。

例如,《宁波市地方税务局企业所得税热点政策问答(2014年第一期)》第48个问题是:房地产开发产品对外出租要按租金收入缴纳房产税,那么折旧是否可以计提?答:企业以公允模式计量的投资性房地产,按企业会计准则在会计处理中不计提折旧,未确认折旧年限,与《实施条例》规定的固定资产或无形资产的扣除条件不相符,因此不得计算折旧从税前扣除。

从以上规定看出,会计与税法规定是一致的。对于按历史成本计量的投资性房地产可以计提折旧,企业所得税前可以扣除;对于按公允价值计量的投资性房地产计提的折旧,企业所得税前不可以扣除。

房产税处理

企业将持有的房地产转入投资性房地产,并按公允价值核算,房产税是按历史成本为计税基础,还是按公允价值?

《房产税暂行条例》第三条规定,房产税依照房产原值一次减除10%~30%后的余值计算缴纳。具体减除幅度由省、自治区、直辖市人民政府规定。房产出租的,以房产租金收入为房产税的计税依据。按照房产税计税余值征税的称为从价计征;按照房产租金收入计征的,称为从租计征。

所谓房产的租金收入,指房屋产权所有人出租房产使用权所取得的报酬,包括货币收入、实物收入和其他收入。

对纳税人出租房屋的租金收入申报不实或申报数与同一地段同类房屋的租金收入相比明显不合理的,税务部门可以按照《税收征管法》的有关规定,采取科学合理的办法核定其应纳税款。

从以上规定不难看出,对于出租的房产,无论是在固定资产核算还是在投资性房地产核算,无论后续计量是采用历史成本模式还是公允价值模式,房产税的计税基础均是房产租金收入。

差额征税账务处理有了新变化

白铁林 陈景景 陈志坚

营改增差额征税是指营业税改征增值税应税服务的纳税人,按照相关规定,以取得的全部价款和价外费用扣除相关价款(支付给规定范围纳税人的规定项目价款)后的不含税余额为销售额的征税方法。

涉及主要核算会计科目

《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号)规定,营改增差额征税导致“少交增值税”的收益,不是增加收入类科目,而是冲减成本费用类科目,即贷方对应的科目为成本费用类科目,借方是对应的增值税核算会计科目。

1.“应交税费——销项税额抵减”专栏,记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额。本专栏仅核算一般纳税人的一般计税方式下可以差额征税项目,因扣减销售额而减少的销项税额。

需要注意,建筑企业跨区提供按照一般计税方法计税建筑服务,在建筑服务发生地国税机关预缴税款时,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额按照2%的预征率计算应预缴税款,这时“扣除支付的分包款”不属于营改增差额征税核算,预缴税款应全额在“应交税费——预交增值税”科目核算。

2.“应交税费——简易计税”明细科目,核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。本专栏仅核算一般纳税人的简易计税方法下可以差额征税项目,因扣减销售额而减少的销项税额。

3.“应交税费——转让金融商品应交增值税”明细科目,核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税额。本专栏仅核算纳税人(含一般纳税人和小规模纳税人)转让金融商品差额征税项目,因扣减销售额而减少的销项税额。

会计处理

1.企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理。发生成本费用时,按应付或实际支付的金额,借记“主营业务成本”“存货”“工程施工”等科目,贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时,按照允许抵扣的税额,借记“应交税费——应交增值税(销项税额抵减)”或“应交税费——简易计税”科目(小规模纳

税人应借记“应交税费——应交增值税”科目),贷记“主营业务成本”“存货”“工程施工”等科目。

例1:建筑业一般纳税人,2016年5月1日以后开工甲供材新项目,项目所在地与其机构所在地在同一县,选用简易计税方法并已备案。2017年2月16日,按增值税纳税义务发生时间规定,收到分包方开具增值税普通发票206万元(款项未支付),并在当月差额计税,会计处理如下:(单位:万元,下同)

借: 工程施工	206
贷: 应付账款	206
借: 应交税费——简易计税	
6 [206 ÷ (1+3%) × 3%]	
贷: 工程施工	6

例2:从事旅游服务的一般纳税人,2017年2月共取得旅游收入53万元,其中包含向其他单位支付的各种费用31.8万元(住宿费12.36万元、餐饮费5.15万元、交通费3.09万元、门票费11.2万元),不考虑其他情况。

会计分录如下:

借: 主营业务成本——住宿费	31.8
贷: 银行存款	31.8
借: 应交税费——应交增值税(销项税额抵减)	
1.8 [31.8 ÷ (1+6%) × 6%]	
贷: 主营业务成本——住宿费	1.8

试点纳税人提供旅游服务,可以选择以取得的全部价款和价外费用,扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。

2.金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额的账务处理。金融商品实际转让月末,如产生转让收益,则按应纳税额借记“投资收益”等科目,贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目;如产生转让损失,则按可结转下月抵扣税额,借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目,贷记“投资收益”等科目。缴纳增值税时,应借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。年末,本科目如有借方余额,则借记“投资收益”等科目,贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目。

政府补贴收入的税务会计处理

蓝 敏

问题来源：公司建设一不动产，建设合同及结算总额300万元，开发区管委会补贴300万元，这该如何处理？

实务中有一种最偷懒的处理，收到政府300万元，挂“专项应付”，支付时冲“专项应付”，这样就两清了，但问题是，资产也就在账外了。所以，这是错误的处理。

正确方法是：定性此事件中的不同业务，然后按不同业务各自规则进行处理。

此事包括：资产建设、获得补贴、所得税差异三件事，对这三件事，按各自的规则进行处理。

一、资产建设行为

按资产建设进行会计处理。最终的结果是计入固定资产，并计提折旧。

假定300万元不含可抵扣的增值税。

借：固定资产 300万元
贷：在建工程 300万元

二、获得补贴行为

政府补贴分为两大类，一是与资产相关，一是与收益相关，这个例子来看，是与资产有关的补贴，即补贴就是用于建设该固定资产。

所以，要在固定资产价值计入损益的时候确认为补贴收入，在此之前，应计入递延收益。

收到补贴时（确认应收的话，可以先挂往来）：

借：银行存款 300万
贷：递延收益 300万

固定资产投入使用后次月起，提折旧，此时按比例确认补贴收入。

假定7月投入使用，8月开始提折旧，每月1万元。

借：管理费用 1万
贷：累计折旧 1万

同时确认补贴收入：

借：递延收益 1万
贷：营业外收入 1万

三、所得税差异

此时，是否存在企业所得税的差异呢？差异如何呢？

企业所得税上，分为两种情况，一是此补贴收入不满足不征税收入条件，二是满足。

1、如果不满足不征税收入标准

税法规定，补贴收入应一次性全额确认，应该在收取补贴当年汇算中，按全部金额确认企业所得税收入。所以，存在税会差异。

假定截至当年12月，共提折旧5万元，确认5万元营业外收入，则还应调增确认企业所得税收入295万元。

纳税调增：295万元。

汇算申报表上，首先填写在表A105020第11行（与资产相关的政府补助），如果只有这一项调增，则：

合同金额	账载金额		税收金额		调整
	本年	累计	本年	累计	
300万	5万	5万	300万	300万	295万

这样，295万的调增金额，就最终出现在纳税调整表A1050000第3行调增金额上了。

要不要确认递延所得税资产？

如果预计未来有足够利润的话，可以确认递延所得税资产：

递延所得税资产=295万×25%≈74万

借：递延所得税资产 74万
贷：所得税费用 74万

注意，未来在该固定资产折旧期，以及清理时，将长期存在反向税会差异，要逐年进行纳税调减。

假如第二年汇算，这个表A105020第11行就要这样填了：

合同金额	账载金额		税收金额		调整
	本年	累计	本年	累计	
300万	12万	17万	0	300万	-12

于是，在调整表A1050000里就形成了调减12万。

如果第一年确认过递延所得税资产，并且只有此一笔递延所得税资产，则第二年调整递延所得税资产余额：

借：所得税费用 12万
贷：递延所得税资产 12万

2、如果满足不征税收入标准

此时，税会无差异。无需调整，也不填表。

本来写到这里就结束了，但有人问：像这种取得的政府补助收入，支付时取得了增值税专用发票，进项能不能抵扣？

由于不得抵扣进项的清单不包括政府补助这类因素，所以，分析进项抵扣时，不考虑补贴收入的问题。

谈处置部分股权丧失控制权的会计处理

韩冰

一、相关规定

2014 年财政部对《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS 2)和《企业会计准则第33号——合并财务报表》(CAS 33)进行了修订。CAS 2规定,母公司因处置部分权益性投资等原因导致持股比例下降,不能对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响的,在编制个别报表时,处置后的剩余股权应改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(CAS 22)进行会计处理;丧失控制权日的剩余股权公允价值与账面价值之间的差额计入处置当期投资收益。因处置投资等原因导致对被投资单位由能够实施控制转为具有重大影响或者与其他投资方实施共同控制的,应当改按权益法核算处置后的剩余股权,并按权益法进行追溯调整。

CAS 33规定,母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对子公司控制权的,在编制合并财务报表时,对于剩余股权,应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价和剩余股权公允价值之和,减去按原持股比例计算应享有原子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之后的金额,计入丧失控制权当期的投资收益,同时冲减商誉。与处置日之前持有的子公司股权投资相关的其他综合收益,应当在丧失控制权时转入当期损益,由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

二、相关概念

为了能更充分地理解上述规定,有必要先解释三个重要的概念。一是购买日子公司可辨认净资产的账面价值,是指子公司个别报表层面按历史成本基础计算确定的各项资产、负债的账面价值;二是购买日子公司可辨认净资产的公允价值,是指在购买日这一特定时点,采用适当的估值方法确定的被购买方各项可辨认

资产公允价值,既包括被购买方账面上已反映的资产、负债的公允价值,也包括被购买方原先未确认,但根据CAS 33规定应当予以单独识别和确认的被购买方无形资产、或有事项的公允价值;三是子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产,是指购买日以后,子公司的各项资产、负债在母公司合并报表层面体现的价值。也就是说,若合并时被合并方各项净资产的账面价值与公允价值不一致,子公司个别报表上的净损益是基于个别报表各项净资产的账面价值基础确定的,而在合并报表层面披露的净损益,是基于企业合并时被合并方各项净资产公允价值的基础计算的,两者可能不一致。

三、会计处理

将母公司处置部分股权丧失控制权的会计处理用公式表示如下:

合并报表确认的投资收益=(处置股权取得的对价+剩余股权公允价值)-原持股比例×原子公司自购买日开始持续计算的净资产-商誉+其他综合收益×原持股比例

= (处置股权取得的对价+剩余股权公允价值) - (处置股权比例+剩余股权比例)×原子公司自购买日开始持续计算的净资产-商誉+其他综合收益×原持股比例

= (处置股权取得的对价-处置股权比例×原子公司自购买日开始持续计算的净资产-处置股权对应的商誉)+(剩余股权的公允价值-剩余股权比例×原子公司自购买日开始持续计算的净资产-剩余股权对应的商誉)+(其他综合收益×原持股比例)

= [(处置股权取得的对价-处置股权比例×(原子公司购买日公允价值+持有期间净资产的变动额))-处置股权对应的商誉]+[剩余股权的公允价值-剩余股权比例×(原子公司购买日的公允价值+持有期间净资产

的变动额)-剩余股权对应的商誉]+(其他综合收益×原持股比例)

=〔处置股权取得的对价-(处置股权比例×原子公司购买日公允价值+处置股权对应的商誉)-处置股权比例×持有期间净资产的变动额〕+〔剩余股权的公允价值-(剩余股权比例×原子公司购买日的公允价值+剩余股权对应的商誉)-剩余股权比例×持有期间净资产的变动额〕+(其他综合收益×原持股比例)

= (处置股权取得的对价-处置股权合并成本-处置股权比例×持有期间净资产的变动额)+(剩余股权的公允价值-剩余股权合并成本-剩余股权比例×持有期间净资产的变动额)+(其他综合收益×原持股比例)

= (处置股权取得的对价-处置股权的账面价值-处置股权比例×持有期间净资产的变动额)①+〔剩余股权的公允价值-(剩余股权账面价值+剩余股权比例×持有期间净资产的变动额)〕②+(其他综合收益×原持股比例)③

将上述最后一个等式分三部分内容对其进行理解(案例部分的计算分析也主要围绕该等式展开):

第一部分即公式中①的部分。母公司处置部分股权,在编制个别报表时,应结转与所处置股权对应的长期股权投资的账面价值,处置所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额,确认为处置损益。母公司个别报表已确认处置损益(投资收益)=处置股权取得的对价-处置股权的账面价值。将其与公式中的①相比,差额部分是基于子公司购买日各项净资产公允价值基础计算的净资产的变动额按照处置部分持股比例计算的份额,该部分已于处置前期编制合并报表时计入以前期间合并报表的投资收益,因此需要在合并报表层面调整以前年度损益(留存收益)或其他综合收益。

第二部分即公式中②的部分。在母公司个别报表上,如果处置后的剩余股权能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制,则应改按权益法核算,母公司应当根据取得投资至处置投资期间被投资单位实现

净损益、其他综合收益或其他权益变动中应享有的份额,调整长期股权投资的账面价值,同时调整留存收益(以前期间)、投资收益(处置当期)、其他综合收益或资本公积。但在合并报表中,母公司应将剩余股权的账面价值进一步调整为其在丧失控制权日的公允价值,因此需将个别报表中“少计”的这一部分(公式中②的部分)确认为投资收益。如果处置后的剩余股权不能对被投资单位施加重大影响或实施共同控制,则应改按CAS 22有关规定进行会计核算,在合并报表中剩余股权按公允价值计量,公允价值与剩余股权之间的差额计入投资收益。该部分投资收益与②的部分之间的差额是重新计量时多确认的投资收益,母公司对于取得投资至处置投资之间被投资单位实现净损益、其他综合收益或其他权益变动应享有的份额,应在合并报表层面转回至以前年度损益、其他综合收益或资本公积。

第三部分即公式中③的部分。CAS 33中关于处置部分股权丧失控制权的处理,实质是视同母公司处置全部子公司后,再购入剩余股权。其他综合收益属于持有收益,处置长期股权投资后,相应的其他综合收益应一并结转。

四、案例分析

例:甲公司2×14年6月30日支付9 000万元,取得乙公司60%的股权(非同一控制合并)。当日乙公司可辨认净资产账面价值为9 500万元,公允价值为10 000万元。其中一幢办公楼账面价值为1 000万元,公允价值为1 500万元(该办公楼尚可使用5年,按年限平均法计提折旧,预计净残值为零),其余可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等。甲公司取得乙公司60%股权后,能够对乙公司实施控制。2×16年1月1日,甲公司处置所持乙公司2/3股权(占乙公司股份的40%),取得价款8 500万元,剩余20%的股权在处置日的公允价值为4 200万元。乙公司在2×14年7月1日至2×15年12月31日期间实现的净利润为600万元,未分配现金股利,因可供出售金融资产公允价值上升确认其他综合收益200万元。

1. 假设甲公司处置部分股权后丧失了对乙公司的

控制权,但能够对乙公司实施重大影响,根据CAS 2规定,剩余股权仍按长期股权投资核算,由成本法改为权益法,追溯调整。

(1) 个别报表。I. 确认处置损益。借: 银行存款 8 500; 贷: 长期股权投资 6 000 ($9\ 000 \times 2 \div 3$), 投资收益 2 500。II. 成本法改为权益法。借: 长期股权投资——成本 3 000 ($9\ 000 \times 1 \div 3$)、——损益调整 90 [$(600 - 500 \div 5 \times 1.5) \times 20\%$]、——其他权益变动 40 ($200 \times 20\%$); 贷: 长期股权投资 3 000, 盈余公积 9 ($90 \times 10\%$), 利润分配——未分配利润 81 ($90 \times 90\%$), 其他综合收益 40。

(2) 合并报表。根据上述公式计算合并报表层面因处置乙公司部分股权应确认的投资收益 = $(8\ 500 + 4\ 200) - [10\ 000 + 600 - (1\ 500 - 1\ 000) \div 5 \times 1.5 + 200] \times 60\% - (9\ 000 - 10\ 000 \times 60\%) + 200 \times 60\% = 3\ 430$ (万元)。I. 将剩余股权价值调整为公允价值(对应公式中②的部分)。借: 长期股权投资 1 070 ($4\ 200 - 3\ 130$); 贷: 投资收益 1 070。II. 甲公司处置乙公司 40% 股权时, 在个别报表中多确认的投资收益 260 万元 [$(600 - 500 \div 5 \times 1.5 + 200) \times 40\%$], 应调整为以前年度损益(留存收益)或其他综合收益(对应公式中①的部分)。借: 投资收益 260; 贷: 盈余公积 18, 未分配利润 162, 其他综合收益 80。III. 与处置日之前持有的乙公司股权投资相关的其他综合收益, 应当在丧失控制权时全部转为当期投资收益(对应公式中③的部分)。借: 其他综合收益 120 ($200 \times 60\%$); 贷: 投资收益 120。

经过调整后, 根据调整分录计算合并报表中确认的投资收益 = $2\ 500 + 1\ 070 - 260 + 120 = 3\ 430$ (万元), 与按上述公式计算的结果一致。

2. 假设甲公司处置部分股权后丧失了对乙公司的控制权, 且对乙公司无重大影响, 剩余股权确认为可供出售金融资产。

(1) 个别报表。确认处置损益分录同上, 投资收益 = $8\ 500 - 6\ 000 = 2\ 500$ (万元)。长期股权投资转为可供出售金融资产。借: 可供出售金融资产——成本 4 200; 贷: 长期股权投资 3 000, 投资收益 1 200。

(2) 合并报表。根据上述公式计算甲公司合并报表中因处置乙公司部分股权应确认的投资收益为 3 430 万元(计算方法同上)。I. 由于在个别报表层面已将剩余股权按公允价值计量, 因此不需调整剩余股权的公允价值, 但在个别报表中, 长期股权投资改为可供出售金融资产时确认的投资收益属于以前年度损益的部分, 需转出。甲公司处置乙公司 40% 股权时, 在个别报表中多确认的投资收益, 应调整为以前年度损益(留存收益)或其他综合收益。借: 投资收益 390 [$(600 - 500 \div 5 \times 1.5 + 200) \times 60\%$]; 贷: 盈余公积 27, 未分配利润 243, 其他综合收益 120。II. 与处置日之前持有乙公司股权投资相关的其他综合收益, 应当在丧失控制权时全部转为当期投资收益 120 万元 ($200 \times 60\%$), 分录同上。

经过上述调整后, 根据调整分录计算合并报表中确认的投资收益 = $2\ 500 + 1\ 200 - 390 + 120 = 3\ 430$ (万元), 与按上述公式计算的结果一致。

五、上述会计处理对企业的影响

根据CAS 33规定, 母公司因处置部分股权丧失控制权时, 合并报表中剩余股权投资的价值不是以个别报表中账面价值为基础反映, 而是以处置当日剩余股权的公允价值重新计量。这种处理存在以下问题: 第一, 在合并财务报表中, 剩余股权价值随着股权公允价值的变化而变化, 本例中, 剩余股权价值增加了 34.2% ($1\ 070 \div 3\ 130 \times 100\%$)。第二, 合并报表中确认的投资收益由两部分构成, 分别是处置损益和公允价值调整损益, 本例中两者的金额分别是 2 360 万元 ($2\ 500 - 260 + 120$) 和 1 070 万元, 分别占总收益的 68.8% 和 31.2%。公允价值调整损益属于未真正实现的损益, 只有当该股权于未来期间真正对外处置后才能给企业带来现金流, 由未实现损益转为真正实现的损益。可见, 在合并报表中, 确认大量的未实现损益, 将未来的收益(损失)提前在当期确认, 一方面不符合权责发生制的要求, 另一方面虚增(减)净资产, 虚减(增)市净率, 进而虚减(增)投资风险。

基于预计负债的预计费用会计处理研究

陈 亚

当会计准则中或有事项有关的义务满足一定的条件时,确认为预计负债,同时,借方确认为费用类账户。但是,确认为预计负债的其中一个条件为履行该义务导致经济利益流出企业的可能性大于50%且小于或等于95%,此时借方的费用直接予以确认,其发生的概率大于95%,从这点上看,借贷双方发生的概率不满足一致性原则。针对这个问题,本文引入一项新的或有事项,即或有费用,当该或有费用很可能发生时,确认为预计费用,使其和预计负债相对应,待该费用基本确定发生时再转入费用类账户,这样就很好地解决了借贷双方确认的一致性原则。费用有广义和狭义之分,广义的费用泛指企业各种日常活动发生的所有耗费,基于预计负债所涉及的业务性质,本文所采用的是广义的费用。

一、预计费用的确认和计量

(一) 预计费用的确认

或有事项,是指过去的交易或者事项形成的,其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的事项。或有事项形成的或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下,才转变为真正的资产,从而予以确认。与或有事项有关的义务满足特定条件时确认为负债,作为预计负债进行确认和计量。或有费用是伴随或有负债发生的,预计负债的确认是预计费用确认的前提条件,所以,预计费用确认的时点和确认的条件应当与预计负债的确认同步,本文认为或有费用满足以下条件时,可以作为预计费用进行确认:(1)该费用是企业承担的现时支出;(2)履行该项支出很可能导致经济利益流出企业;(3)该支出的金额能够可靠地计量。

(二) 预计费用的计量

预计费用的计量依据预计负债的计量,根据会计分录借贷相等的原则,预计费用的入账价值等于预计负债的入账价值,关于预计负债的计量此处不再赘述。也就是说,当或有负债满足特定的条件,记入预计负债的同时,借方先记入预计费用账户,贷方记入预计负债,这样双方都同时是或有事项,然后根据后续经济业务的发生与否进行相应的结转,该或有事项发生时,预计负债直接用银行存款支付,预计费用转入相应的费用类账户,该或有事项没有发生时,预计负债和预计费用进行反向冲销,即借记预计负债,贷记预计费用。

二、预计费用的会计处理

“预计费用”属于损益类会计科目。借方登记或有费用满足特定条件时确认的预计费用数额,该费用发生的可能性大于50%但小于或等于95%,贷方登记费用基本确定发生时转出的预计费用数额以及或有事项没有发生时冲销的金额,该费用发生的可能性大于95%。其处理分为两个步骤:第一步,当预计费用发生时,借预计费用,贷预计负债;第二步,根据随后经济业务的发生与否,当该预计费用基本确定发生时,由预计费用转入相应的费用类账户,借费用类科目,贷预计费用,预计负债实际支付时,也要进行结转,借预计负债,贷银行存款,如果没有发生,借预计负债,贷预计费用。涉及到的或有事项主要有两大类。第一类为一般或有事项,包括:①未决诉讼或未决仲裁;②债务担保;③产品质量保证;④亏损合同;⑤因固定资产弃置费用而产生的或有事项;⑥因辞退职工而产生的或有事项。第二类为债务重组或有事项。具体处理如下:

(一) 一般或有事项的会计处理

1. 或有事项初始确认业务处理

或有负债很有可能发生、或有费用很有可能发生时,所进行的会计处理如下:

借: 预计费用

贷: 预计负债

2. 或有事项日后发生与否业务处理

(1) 或有事项日后发生时

当该预计费用基本确定发生时,计入当期损益所进行的会计处理如下:

借: 管理费用

营业外支出

财务费用

(债务担保、因固定资产弃置费用而产生的或有事项)

销售费用(产品质量保证)

营业外支出(亏损合同)

管理费用(因辞退职工而产生的或有事项)

贷: 预计费用

预计负债实际支付时,所进行的会计处理如下:

借: 预计负债

贷: 银行存款

(2) 或有事项日后没有发生时的会计处理

借：预计负债

贷：预计费用

通过上述处理可以看到，涉及或有事项的经济业务发生，当或有负债和或有费用满足特定条件时，同时进行确认，此时借贷双方发生的概率都为很有可能，即发生的概率大于50%但小于或等于95%。借贷双方同时以或有事项进行确认，待日后该预计负债和预计费用实际发生时再进行各自的结转。由于预计费用是损益类账户，所以，这样处理后对企业当期的利润总额并没有影响，不会因为这样处理导致利润虚增或虚减，只是为了更加完整地反映或有事项，我们引入了预计费用。

3. 案例分析

2014年11月20日，甲公司获得乙银行2000万元的无担保、无抵押信用贷款，期限1年，年利率7.2%。在2015年11月20日贷款到期时，甲公司虽然具有还款能力，由于与乙银行存在其他经济纠纷，没有按期偿还该笔信用贷款。乙银行与甲公司协商未果，于2015年12月25日向法院提起诉讼。截至2015年12月31日，法院尚未审理乙银行提起的诉讼。

该案例中，在没有其他特殊情况下，甲公司很可能败诉。败诉后，甲公司在还本付息的基础上，还将支付罚息和诉讼等费用。预计甲公司需支付20万元至24万元之间的罚息和诉讼等费用，在此费用区间内每个金额的可能性都大致相同。甲公司应在2015年12月31日确认一项预计负债22万元，此时应和预计负债对应确认一项预计费用22万元，等到该预计费用确实发生时（假设是在2016年1月5日发生，其中诉讼费为3万元），再确认相应的费用。

账务处理如下：

2015年12月31日，会计分录如下：

借：预计费用	220 000
贷：预计负债	220 000

2016年1月5日，会计分录如下：

借：管理费用——诉讼费	30 000
营业外支出——罚息支出	190 000
贷：预计费用	220 000

通过上述处理后，可以看到在确认预计负债220 000元的同时，引入预计费用220 000元与之对应，能很好地体现借贷双方都是在很可能发生的概率下所进行的业务处理，符合一致性原则，等到预计费用220 000元实际发生时再记入相应的管理费用和营业外支出等费用类账户。

（二）债务重组或有事项的会计处理

涉及或有事项的债务重组指的是债务人以修改其

他债务条件进行债务重组，并且该条件是附有或有条件的，会计处理如下：

1. 债务重组日业务处理

或有负债很有可能发生，债务人确认预计负债，同时确认预计费用，所进行的会计处理如下：

借：应付账款

贷：应付账款——债务重组

营业外收入——债务重组利得

借：预计费用（债务重组产生的或有事项）

贷：预计负债（债务重组产生的或有事项）

债权人对该或有事项不予确认，会计处理如下：

借：应收账款——债务重组

营业外支出——债务重组损失

坏账准备

贷：应收账款

由此看出，该或有事项不影响债权人的营业外支出——债务重组损失和债务人的营业外收入——债务重组利得，即对债务重组损益没有影响。

2. 或有事项日后发生与否业务处理

债务人业务处理如下：

（1）或有应付金额在随后期间发生时

当该预计费用基本确定发生时，计入当期损益所进行的会计处理如下：

借：财务费用

贷：预计费用

预计负债实际支付时，所进行的会计处理如下：

借：预计负债

贷：银行存款

（2）或有应付金额在随后期间没有发生时的会计处

理

借：预计负债

贷：预计费用

同时，债务人正常的利息支出，借记财务费用，贷记银行存款，正常的利息支出和实际发生的或有利息支出两者共同构成财务费用。

债权人在该或有事项实际发生时直接予以确认，会计处理如下：

借：银行存款

贷：财务费用

由此可以看出，不管该或有事项发生与否，债权人冲销的财务费用和债务人确认的财务费用始终保持一致。

三、预计费用的列报

费用直接影响企业的利润，在不引入或有费用的情

况下,当预计负债发生即可确认费用类账户,直接减少当期利润。在引入或有费用的情况下,情况又会怎样呢?由于预计费用是损益类账户,可以直接减少当期利润,从这点上看,对企业利润总额并无影响,但是,预计费用的列报位置会影响营业利润,可以分两种情况进行分析:(1)当预计费用列示在营业外支出并列的位置时,会增加预计费用确认时的营业利润,该差额即为确认的预计费用的金额,当该预计费用转化为费用时,又会消除对营业利润的影响,(2)当预计费用列示在期间费用并列的位置时,会减少预计费用确认时的营业利润,该差额即为日后确认的营业外支出的金额,当该预计费用转化为费用时,又会消除对营业利润的影响。从以上分析可以看到,第二种情况相比原准则的处理,对营业利润的影响较小,并且,在没有营业外支出或者预计费用和营业外支出入账期间一致的情况下就无影响,所以,本文

认为预计费用在利润表中列示在期间费用并列的位置上比较合适。列报之后存在预计费用和营业外支出确认期间不一致的情况,对营业利润的影响可以在表外进行披露。

四、结语

当引入或有费用后,扩大了或有事项的范围,使或有事项包括或有资产、或有负债、或有费用。当业务发生的概率为很可能,即发生的可能性大于50%但小于或等于95%时,借方确认为预计费用,贷方确认为预计负债,满足了借贷双方确认概率的一致性,待日后发生的概率为基本确定,即发生的可能性大于95%时,预计费用再转化为费用类账户,预计负债以银行存款支付,该或有事项没有发生时,进行预计费用和预计负债的反向冲销,借记预计负债,贷记预计费用。

特殊性重组业务的财税处理案例探讨 文 宇

一、案例

四川成都A公司以定向增发100万股普通股(面值为1元,市价为6元)和现金400万元作为合并对价,从B公司取得其持有B公司100%的股权,B公司取得A公司60%的股权。对B公司长期股权投资的计税基础为500万元,B公司净资产账面价值、可辨认净资产公允价值分别为500万元、1000万元,当事各方采取特殊性税务处理。B公司将取得的A公司60%股权以600万元的价格转让给D公司,A公司将取得B公司100%股权以1000万元的价格转让给C公司。

假定企业适用税率均为25%,A、B公司未来期间能够产生足够的应纳税所得额,不考虑企业所得税以外的其他相关税费,B公司、A公司如何进行财税处理?

二、特殊重组税务分析

股权收购企业支付对价的形式,包括股权支付、非股权支付或两者的组合。不管是收购企业还是被收购企业,在进行税务处理时都会涉及企业所得税的问题。按照《企业所得税法》的规定,股权收购行为中收购方是股权投资行为,涉及长期股权投资资产计税基础的确定,被收购方是转让股权行为,涉及长期股权投资转让所得或损失。

财税〔2009〕59号规定,符合特殊重组条件的,可

以按以下规定处理:(1)被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定;(2)收购企业取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定;(3)收购企业、被收购企业原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

被收购股权计税基础的确定,应当在确认非股权支付部分股权转让所得的基础上,对原有计税基础进行相应调整。非股权支付对应的资产转让所得或损失=(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础)×(非股权支付金额÷被转让资产的公允价值)。

三、特殊重组财税处理

案例特殊重组业务当事各方为股权收购方A公司、被收购方B公司和转让方B公司(被收购方股东),其财税处理如下:

(一)B公司财税处理

在会计处理上,对于非同一控制下的控股合并,B公司应当作为处置长期股权投资,并相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值;出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额,确认为处置损益。

1. B公司转让股权财税处理(单位:万元,下同)

借：长期股权投资—A公司	600
银行存款	400
贷：长期股权投资—B公司	500
投资收益	500

按照税法规定，本次非股权支付对应的股权转让所得为200 $[(1\,000-500)\times 400\div 1000]$ （万元），B公司取得A公司股权的计税基础为300（500-400+200）万元。由于投资收益500万元中确认股权转让所得200万元，因此，B公司在计算应纳税所得额时，应在利润总额的基础上调减300（500-200）万元，同时确认与该项长期股权投资应纳税暂时性差异相关的递延所得税负债75（300 $\times$ 25%）万元。

借：所得税费用	75
贷：递延所得税负债	75

2. B公司转让A公司股权财税处理（单位：万元，下同）

借：银行存款	600
贷：长期股权投资—A公司	600

B公司转让A公司股权公允价值为600万元，账面价值为600万元，股权转让所得0。B公司在计算应纳税所得额时，应当在利润总额的基础上调增转回的应纳税暂时性差异300万元，缴纳所得税75万元。同时转回原已确认递延所得税负债。

借：所得税费用	75
贷：应缴税费—应缴企业所得税	75
借：递延所得税负债	75
贷：所得税费用	75

（二）A公司财税处理

在会计处理上，非同一控制下控股合并中，A公司应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产、发

生或承担的负债、发行权益性证券的公允价值以及为企业合并发生的各项直接相关费用之和。

1. A公司收购B公司股权财税处理（单位：万元）

借：长期股权投资——B公司	1 000
贷：股本——B公司	100
资本公积——股本溢价	500
银行存款	400

A公司收购B公司股权的计税基础为700（300+400）万元，应纳税暂时性差异为0。

2. A公司转让B公司股权财税处理

借：银行存款	1 000
贷：长期股权投资——B公司	1000

由于A公司转让B公司股权的公允价值为1 000万元，计税基础为700万元，股权转让所得300万元，应缴纳企业所得税75万元。

借：所得税费用	75
贷：应缴税费—应缴企业所得税	75

需要注意的是，按照税法规定，资本公积（股本溢价）500万元不需要缴纳企业所得税，如果此时不对应纳税所得额进行调减（最多调减300万元，剩余200万元以后递延调减），将来仍需要对应纳税所得额进行调减。

四、结语

对于企业重组所得税涉税处理中的特殊性税务处理，由于其暂时不需要缴纳企业所得税，导致企业财税处理产生差异，给企业带来了一定的涉税风险，因此，企业必须重视对特殊性税务处理股权转让计税基础的确认，避免因处理不当给企业带来的涉税风险。主管税务机关要加强对特殊性重组财税处理相关政策的研究，对企业实施跟踪管理，加强对纳税人的辅导，确保税款足额入库。

简易计税不能延迟缴纳

赵兴龙 朱孟超

天鸿房地产开发公司是增值税一般纳税人，开发的“天鸿家园”项目属于老项目，选择简易计税方法。2017年1月取得预售房款80万元（其中：业主李某预交款30万元、李某预交款30万元、王某预交款20万元）。2017年2月初取得王某购房尾款42万元，王某所购住房属于

单独建造商品房且已达交房条件，天鸿公司2月末向王某全额开具了发票并交付了房产。

2017年3月主管税务机关发现天鸿公司1月~2月如下几笔分录：（单位：万元，下同）

1.1月天鸿公司取得预售款

借：银行存款 80
 贷：预收账款——张某 30
 ——李某 30
 ——王某 20

2.申报期内预缴1月增值税

借：应交税费——简易计税
 2.29 $[80 \div (1+5\%) \times 3\%]$
 贷：银行存款 2.29

3.2月天鸿公司取得售房款

借：银行存款 42
 贷：预收账款——王某 42

4.天鸿公司将王某缴纳的房款62万元(20+42)结转收入,同时将该62万元部分已预缴及准备在次月申报期内预缴的增值税1.77万元 $[62 \div (1+5\%) \times 3\%]$ 结转。

借：预收账款——王某 62
 贷：主营业务收入 60.23
 应交税费——简易计税 1.77

同时对应结转了主营业务成本,应缴纳的地方税费会计处理略。

5.申报期内预缴2月增值税

借：应交税费——简易计税 1.2 $[42 \div (1+5\%) \times 3\%]$
 贷：银行存款 1.2

案例分析:

1.《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第18号)第八条规定,一般纳税人销售自行开发的房地产老项目,可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计税。第十条规定,一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目,应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。

天鸿公司1月预缴增值税2.29万元涉税处理没有问题。但是,2月仍然预缴增值税1.2万元是否正确?

依据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)附件1第四十五条规定,增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为:纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。收讫销售款项指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项

凭据的当天,指书面合同确定的付款日期,未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

因此,天鸿公司2月初实际收取售房尾款42万元,月末对其开具发票并交房,符合增值税纳税义务发生时间的规定,应将收取王某本月缴付的42万元和上月缴付的20万元购房款合并后按照5%计算缴纳增值税,而不是2月申报期内仍然按照3%预缴增值税。天鸿公司2月少缴税款,应补缴增值税: $62 \div (1+5\%) \times 5\% - 62 \div (1+5\%) \times 3\% = 1.18$ (万元)。

天鸿公司会计差错处理如下:

借：主营业务收入 1.18
 贷：应交税费——简易计税 1.18
 借：应交税费——简易计税 1.18
 贷：银行存款 1.18

3月下旬补缴的2月税款的同时缴纳的滞纳金,在“营业外支出”科目列支。

2.因房地产开发企业通常会跨区开发地产项目,所以经常存在项目所在地和机构所在地不一致的情况。假如上例天鸿家园项目位于A县,公司注册地在B县,依据财税〔2016〕36号文件附件2的规定,纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。另外,国家税务总局公告2016年第18号文件第十五条规定,一般纳税人销售自行开发的房地产项目适用简易计税方法计税的,以当期销售额和5%的征收率计算当期应纳税额,抵减已预缴税款后,向主管国税机关申报纳税。因此,天鸿公司1月应在A县预缴增值税2.29万元,2月收取王某交付的42万元房款后应先在A县预缴增值税: $42 \div (1+5\%) \times 3\% = 1.2$ (万元),然后再就收取王某的全部房款在B县主管税务机关按税法规定计算补缴增值税: $62 \div (1+5\%) \times 5\% - 62 \div (1+5\%) \times 3\% = 1.18$ (万元)。

因此,税务机关提醒纳税人,房地产开发企业可以选择简易计税,但不可自行延迟纳税,更不能少缴税款,相关涉税处理需要依照营改增相关文件规定谨慎“把脉”,全面理解正确执行,否则会带来很大的涉税风险。

实例解析国家税务总局2017年第11号公告中的 六个重要问题

刘海湘

“营改增”全面实施后,实践领域一直存在很多悬而未决的问题。2017年4月20日,国家税务总局发布2017年第11号公告《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》,对营改增中有争议的诸多问题做出了详细规定。现就学习过程中发现的需注意的几个问题与大家进行探讨和交流。

一、销售自产货物并提供建筑服务的建筑企业如何征收增值税问题

(一)具体规定:纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务,不属于《营业税改征增值税试点实施办法》(财税〔2016〕36号文件印发)第四十条规定的混合销售,应分别核算货物和建筑服务的销售额,分别适用不同的税率或者征收率。

(二)解析:本条款虽然没有深入对混合销售和兼营做界定,但是对纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务如何计税做出了明确规定。将“纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务”的行为定性为不属于36号文第40条的混合销售行为,也就是说,需要将销售和建筑安装服务收入分别核算,适用不同的税率和征收率缴税按照兼营行为进行税务处理。在适用过程中需注意以下事项:

1.本条款所指的应税行为仅指销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务的行为。

注意“自产”两个字。如果活动板房、机器设备、钢结构件等不是自产的,如何进行税务处理,并未做出明确规定。如果属于购进上述货物再销售并提供建筑安装服务的行为应该不在此范围之列。

2.应分别核算货物和建筑服务的销售额。

(1)注意“分别核算”这四个关键字。也就是说,纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务,只有在分开核算时,才能分别适用不同的税率或者征收率,否则需要从高适用税率或者征收率;

(2)注意“应分别核算货物和建筑服务的销售额,分别适用不同的税率或者征收率”的规定。

一是需要在同一合同中分别注明销售货物金额和销售建筑服务金额或者分别签订销售货物和销售建筑服务两份合同;在会计核算上应分别核算销售货物和销售服务的收入;在税务处理上,销售货物按照17%的税率计算销项税额,销售建筑服务按照11%的税率计算销项税额。

二是建议建筑企业可以与发包方分别签订货物销售合同和建筑服务销售两份合同。如果在同一合同中分别注明销售货物金额和销售建筑服务金额,建筑服务是否能按清包工合同选择适用简易计税还不明确,存在较大风险。如果分开签两份合同,建筑服务就是一项独立的业务,按清包工合同选择适用简易计税的争议较小(以清包工方式提供建筑服务,是指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅助材料,并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务)。则货物销售合同适用17%的增值税税率;销售建筑服务既可以按照11%的税率计算销项税额,也可以选择按照清包工合同适用简易计税方式,按3%的增值税征收率计征增值税。

(3)案例:某活动板房生产安装企业销售安装活动板房案例

甲公司是一家生产销售和安装活动板房的企业,甲公司当月销售情况如下:销售活动板房给乙公司,货物金额为100万元,安装金额为20万元,以上金额均不含增值税。当月进项税额5 000元(假设均为销售货物

的进项税额)。则不同的合同签订方式会出现不同的计税结果:

①甲公司与乙公司签订一份销售安装活动板房合同,货物金额为100万元,安装服务金额为20万元。在会计核算上分别核算了销售货物和安装服务收入。如果安装活动板房服务不能被认定为以清包工方式提供建筑服务,则分别适用不同的税率或者征收率:

应缴增值税=100×17%+20×11%-0.5=17+2.2-0.5=18.7万元;

②甲公司与乙公司签订了两份合同:一份是销售活动板房合同,金额为100万元;一份是安装活动板房合同,金额为20万元。在会计核算上分别核算了销售货物和安装服务收入。如果安装服务可以被认定为以清包工方式提供建筑服务,则可以选择简易计税方式按3%征收率计算增值税:

应缴增值税=100×17%+20×3%-0.5=17+0.6-0.5=17.1万元。

二、母公司中标子公司施工和总公司中标分公司施工的税务处理问题

(一)具体规定:建筑企业与发包方签订建筑合同后,以内部授权或者三方协议等方式,授权集团内其他纳税人(以下称“第三方”)为发包方提供建筑服务,并由第三方直接与发包方结算工程款的,由第三方缴纳增值税并向发包方开具增值税发票,与发包方签订建筑合同的建筑企业不缴纳增值税。发包方可凭实际提供建筑服务的纳税人开具的增值税专用发票抵扣进项税额。

(二)解析:本条款明确了建筑行业中存在的总公司中标分公司施工或母公司中标子公司施工的税务处理问题。在适用过程中需注意以下事项:

1.适用范围:适用于建筑企业与发包方签订建筑合同,集团内其他纳税人(以下称“第三方”)为发包方提供建筑服务,并由第三方直接与发包方结算工程款的情况。

2.适用方式:

(1)总、分公司与发包方或母、子公司(孙公司)与发包方签订三方协议。

(2)总公司与分公司或母公司与子公司(孙公司)签订授权协议。

(3)三方协议或授权协议需明确以下事项:

一是总公司授权分公司或者母公司授权子公司(孙公司)为发包方提供建筑服务。

二是分公司或子公司(孙公司)直接与发包方结算工程款。

三是分公司或子公司(孙公司)缴纳增值税并向发包方开具增值税发票。

符合以上条件,则与发包方签订建筑合同的总公司或母公司不缴纳增值税。发包方可凭实际提供建筑服务的分公司或子公司(孙公司)开具的增值税专用发票抵扣进项税额。

3.案例:某建设集团以集团公司名义中标后,内部授权第六分公司(独立核算单位)为发包方具体施工,并结算工程款开具发票,则第六分公司不再与建设集团签订内部总分包合同,也不再由第六分公司给集团公司开具发票,集团公司再给发包方开具发票,直接改为第六分公司直接给发包方开具发票,集团公司不再缴纳增值税。也就是说发包方合同流是与集团公司签订的,但取得的增值税专用发票是集团第六分公司的,可以抵扣进项税额。

三、同一地级行政区域内跨县(市、区)提供建筑服务的建筑企业预缴增值税问题

(一)具体规定:纳税人在同一地级行政区范围内跨县(市、区)提供建筑服务,不适用《纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》(国家税务总局公告2016年第17号印发)。

(二)解析:从2017年5月1日起,在同一地级行政区范围内跨县(市、区)提供建筑服务的纳税人,不需要再为外出经营许可证备案和注销事项往返折腾,也不需要再在项目所在地预缴税款,将可以直接在企业机构所在地完成开票申报。

案例:某建筑企业机构所在地为河北省石家庄市新华区,到石家庄市裕华区提供建筑服务。2017年5月1日前,需要按照2016年第17号公告的相关规定在裕华区工程所在地的国税局预缴增值税税款。2017年5月1

日后,不需要在裕华区工程所在地的国税局预缴增值税税款,直接回新华区企业机构所在地国税局依法申报缴纳增值税即可。

四、销售电梯的同时提供安装服务的一般纳税人如何计税问题

(一) 具体规定: 一般纳税人销售电梯的同时提供安装服务, 其安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

纳税人对安装运行后的电梯提供的维护保养服务, 按照“其他现代服务”缴纳增值税。

(二) 解析: 本条款规定了一般纳税人销售电梯的同时提供安装服务, 其安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。并对营改增后争议焦点的电梯维护保养服务如何缴纳增值税进行了明确。在适用过程中需注意以下事项:

1. 电梯销售企业。由于本条款没有明确电梯销售企业安装服务和销售电梯是否属于兼营, 也没有明确销售电梯同时提供的安装服务按照建筑服务计税。所以, 如果安装服务放弃选择简易计税方式, 那么安装服务是按照混合销售与销售电梯一并按照17%的税率征收增值税, 还是按11%的建筑服务税率交税存在争议。

2. 电梯生产制造企业。如果销售电梯同时提供安装服务的一般纳税人是电梯生产制造企业, 则根据11号公告第一条的规定, 其销售电梯同时提供安装服务的行为不属于混合销售行为, 属于兼营行为, 应分别核算货物和建筑安装服务的销售额, 分别适用不同的税率或者征收率。其电梯安装服务不能和销售电梯一并按照17%的税率征收增值税。可以选择一般计税方法计征增值税(即可以选择11%的税率计征增值税), 也可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计征增税(即可以选择3%的征收率计征增值税)。

3. 案例:

案例1: 电梯销售企业销售并安装电梯案例

某电梯销售企业销售电梯给房地产企业, 电梯销售款100万元, 安装款20万元, 以上金额均不含增值税。当月进项税额2万元(假设均为销售货物的进项税

额)。则可能有以下三种计税结果:

一是电梯销售按照销售17%的税率计税, 电梯安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法即按3%的增值税征收率计税, 则应缴增值税 $=100 \times 17\% + 20 \times 3\% - 2 = 15.6$ 万元。

二是如果安装服务放弃适用简易计税时不能按建筑服务交税, 则电梯销售和安装服务按照混合销售的规定按照主业税率交税, 即应缴增值税 $= (100 + 20) \times 17\% - 2 = 18.4$ 万元。

三是如果安装服务放弃适用简易计税时可以按建筑服务交税, 则电梯销售和安装服务按照各自适用税率, 即应缴增值税 $= 100 \times 17\% + 20 \times 11\% - 2 = 17.2$ 万元。

案例2: 电梯生产企业销售并安装电梯案例

某电梯生产制造企业销售电梯给房地产企业, 电梯销售款100万元, 安装款20万元, 以上金额均不含增值税。两项业务分别核算。当月进项税额2万元(假设均为销售货物的进项税额)。则可以有两种选择:

一是电梯生产企业的安装服务放弃适用简易计税方式, 则电梯销售按照17%的税率计税, 安装服务按照建筑安装服务11%的税率计税, 应缴增值税 $= 100 \times 17\% + 20 \times 11\% - 2 = 17.2$ 万元。

二是电梯生产企业的安装服务选择适用简易计税方式, 则安装服务可以按甲供材选择简易计税方式, 应缴增值税 $= 100 \times 17\% + 20 \times 3\% - 2 = 17 + 0.6 - 2 = 15.6$ 万元。

五、植物养护服务税务处理问题

(一) 具体规定: 纳税人提供植物养护服务, 按照“其他生活服务”缴纳增值税。

(二) 解析: 本条款规定“植物养护服务”按照“其他生活服务”缴纳增值税。明确了“植物养护服务”并非财税(2016)36号文附件3中免征增值税的“植物保护”项目, 不适用增值税免税的相关规定。在适用过程中需注意以下事项:

1. 绿化工程中的植物养护服务。有些企业在进行园林绿化工程中会承诺绿化后成活率, 并为此进行植物养护服务, 不单独收费; 此类工程中的植物保护服务属于绿化工程的组成部分, 不涉及其他生活服务。

2.绿化工程后的植物养护服务。有些企业在进行园林绿化工程后,可能还会进行后续养护并单独对养护服务收费,所收取的款项与绿化工程无关。则不再按建筑业适用税率计税,按照“其他生活服务”缴纳增值税。

3.单独的植物养护服务。绿化施工单位单独承接的植物养护业务,按照“其他生活服务”缴纳增值税。

4.案例:

案例1:某园林绿化公司与某房地产公司签订小区绿化合同,合同注明进行绿化施工服务并保证成活率,共收取工程款10万元。此笔款项按建筑服务11%的税率计算销项税额。

案例2:某园林绿化公司与某房地产公司签订小区绿化合同和后期小区植物养护服务,合同注明进行绿化施工服务费10万元,后期小区植物养护服务费2万元。则绿化施工服务费按建筑服务11%的税率计算销项税额,植物养护服务费按其他生活服务6%的税率计算销项税额。

案例3:某园林绿化公司与某房地产公司签订小区植物养护服务,合同注明小区植物养护服务费2万元。则植物养护服务费按其他生活服务6%的税率计算销项税额。

六、发卡机构、清算机构和收单机构提供银行卡跨机构资金清算服务税务处理问题

(一)具体规定:

发卡机构、清算机构和收单机构提供银行卡跨机构资金清算服务,按照以下规定执行:

(1)发卡机构以其向收单机构收取的发卡行服务费为销售额,并按照此销售额向清算机构开具增值税发票。

(2)清算机构以其向发卡机构、收单机构收取的网络服务费为销售额,并按照发卡机构支付的网络服务费向发卡机构开具增值税发票,按照收单机构支付的网络服务费向收单机构开具增值税发票。

清算机构从发卡机构取得的增值税发票上记载的发卡行服务费,一并计入清算机构的销售额,并由清算机构按照此销售额向收单机构开具增值税发票。

(3)收单机构以其向商户收取的收单服务费为销售额,并按照此销售额向商户开具增值税发票。

(二)解析:本条款是对金融等相关企业跨行清算中确认收入、开具发票及受票单位的明确。

案例1:银行卡资金清算服务

李先生在某商场买了一件10 000的商品,刷卡支付。收银员用A银行的POS机刷了李先生的卡,打出签单,然后拿着签单去向A银行清算。A银行根据与商场之间的合同付给商场9 800(假设服务费为2%)。那么2%即200元就是A银行收单服务费的销售, A银行按照此销售额向商场开具增值税发票。

案例2:提供银行卡跨机构资金清算服务

李先生在某商场买了一件10 000的商品,刷卡支付。收银员用A银行的POS机刷了李先生的卡,打出签单,然后拿着签单去向A银行清算。A银行收到签单以后,根据与商场之间的合同付给商场9 800(假设服务费为2%)后,发现李先生刷的不是A银行的卡而是B银行的卡,于是A银行把签单发给银联去清算,即产生银行卡跨机构资金清算服务(A银行为收单机构,B银行为发卡机构,银联为清算机构)。

(1)收单机构(A银行)以其向商场收取的收单服务费为销售额,并按照此销售额向商场开具增值税发票。即:A银行按200元给商场开具增值税发票。

(2)假定A银行与B银行签订协议,银行卡跨机构资金清算服务中,B银行收取收单服务费的80%作为发卡行服务费,即A银行向商场收取200元收单服务费,B银行向A银行收取其中的80%即160元作为发卡行服务费,则B银行的发卡服务费销售额为160元,B银行向银联开具160元的增值税发票。

(3)假设银联对A银行、B银行的网络服务费为收单服务费中的5%,即各收A银行和B银行10元网络服务费。这时银联应开具10元的增值税发票给B银行。同时,还应将从B银行取得的增值税发票上记载的发卡行服务费160元加上从A银行收取的网络服务费10元合计170元开增值税发票给A银行。银联的销售额为10+160+10=180元。

房产税遇上营改增，这些问题莫忽视

李欣

今年7月增值税“三报叠加”和房产税季报过后，笔者抽查了部分房产税季度申报情况，发现了不少的问题，出租房产的房产税计税依据错误的问题更是突出。房产税暂行条例规定：“房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。”营改增后，房产租金收入由原先征收营业税改征增值税，其计税方式也由原先的价内计税改变为价外计税，带来了从租计征房产税计税依据“房产租金收入”的混乱。因此，营改增后如何确定房产税计税依据，正确计算房产税，应厘清以下四个问题。

问题一：营改增后，从租计征的房产税计税依据是否含增值税？

《财政部、国家税务总局关于营改增后契税、房产税、土地增值税、个人所得税计税依据问题的通知》（财税〔2016〕43号）规定：“房产出租的，计征房产税的租金收入不含增值税。在计征房产税等税种时，税务机关核定的计税价格或收入不含增值税。”同时，对于享受减征、免征增值税优惠的纳税人，还专门规定“免征增值税的，确定计税依据时，成交价格、租金收入、转让房地产取得的收入不扣减增值税额。”因此，2016年5月1日后，纳税人从租计征房产税时，其计税依据不含增值税。

问题二：出租房产增值税计税方法如何确定？

营改增后确定从租计征房产税计税依据，必须先厘清增值税如何计算。当前，纳税人出租房产一般存在三种情形：一是单位和个体工商户出租2016年4月30日以前取得的房产，二是单位和个体工商户出租2016年5月1日以后取得的房产，三是其他个人出租房产（住房、其他房产）。增值税计税方法也存在两种方式：一般计税方法和简易计税方法。按照纳税人增值税纳税资格的登记种类的不同，其计税的方式和依据也各不相同。详见文尾表格。

提示：一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税行为，可以选择适用简易计税方法计税，

但一经选择，36个月内不得变更。同时，对于一般纳税人存在多套房产出租，可能存在不同房产适用不同增值税计税方法选择的情形，不仅需要向国税机关备案，也要向地税机关备案。

问题三：一般计税方法从租计征房产税计税依据如何确定？

出租房产实行（或选择）增值税一般计税方法的，其增值税应纳税额为“当期销项税额－当期进项税额”，当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。无论纳税人当期实际缴纳的增值税额多少，其从租计征的房产税计税依据“不含增值税”的租金收入，就是增值税发票中列明的“销售额”，即：取得的全部租金收入按照11%的增值税率折算后的金额。计算公式如下：

$$\text{从租计征房产税计税依据} = \text{全部租金收入} \div (1 + 11\%)$$

即使纳税人不动产所在地与机构所在地不在同一县（市、区），增值税按照3%的预征率向不动产所在地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税的，其从租计征房产税计税依据仍然是“不含增值税”的租金收入，在房产所在地地税机关申报缴纳。

问题四：简易计税方法从租计征房产税计税依据如何确定？

选择（或实行）简易计税方法的纳税人，由于国家对小微企业和个人（个体工商户和其他个人）出租住房的增值税优惠，其从租计征房产税的计税依据，不能简单地等同于按5%的征收率折算不含税租金收入，应区分不同的情况分别确定：

1. 一般纳税人选择简易计税方法的，从租计征房产税计税依据是“不含增值税”的租金收入，即以收到的全部租金收入，按照5%的征收率折算，计算公式如下：

$$\text{从租计征房产税计税依据} = \text{实际全部租金收入} \div$$

(1+5%)。

2.小规模纳税人实行简易计税方法的,因纳税人可能享受小微企业免征增值税优惠以及开具增值税发票种类的不同(增值税普通发票、增值税专用发票)而不同,其从租计征房产税计税依据不能简单地等同于“不含增值税”的租金收入,其“免征增值税的,确定计税依据时,不扣减增值税额”,即不扣除减免的增值税额,具体如下:

满足小微企业增值税优惠条件的纳税人,出租房产开具增值税普通发票免征增值税的,确定其从租计征房产税计税依据时,租金收入不扣减增值税额,即为实际收到的全部租金,无须折算“不含增值税”的租金收入。

满足小微企业增值税优惠条件的纳税人,出租房产开具增值税专用发票的(全部或部分),不享受免征优惠,应按规定征收(或预缴)增值税,其缴纳的增值税额应予以在租金收入中扣减。具体如下:

从租计征房产税计税依据=实际全部租金收入-

开具增值税专用发票缴纳的增值税额。

3.其他个人采取一次性收取租金或预收款形式出租不动产,取得(预收)的租金收入,可在对应的租赁期内平均分摊。分摊后的月租金收入不超过3万元的,可享受小微企业免征增值税优惠政策。其房产出租的房产税计税依据的计算按小规模纳税人的简易计税方法。

对于个体工商户和其他个人出租住房的,按照现行增值税新政,适用优惠政策减按1.5%征收的,其免征增值税的,确定计税依据时,房产税计税依据应为租金收入不扣减增值税额。

即:实行优惠税率的其他个人出租住房的租金房产税计税依据:全部租金收入-[全部租金收入÷(1+5%)×1.5%]=全部租金收入-实缴增值税额。

综上,实行简易方式计税的房产出租房产税计税依据,可以简单地记为:

实行简易方式计税的房产出租房产税计税=全部租金收入-实缴增值税额。

纳税人	增值税资格登记	房产取得时间	租金增资税计税方式
单位和个体工商户	一般纳税人	2016年4月30日前	选择简易计税方式
单位和个体工商户	一般纳税人	2016年4月30日前	选择一般计税方式
单位和个体工商户	一般纳税人	2016年5月1日后	一般计税方式
单位和个体工商户	小规模纳税人	不限	简易计税方式
其他个人	不得认定一般纳税人	不限	简易计税方式

房企扣除土地价款计征增值税的税务管控

肖太寿

全面营改增后,选择一般计税方法的开发项目,允许房地产企业扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额作为销售额计算增值税销项税额。那么,房地产企业在计征增值税时,允许其在计算销售额中扣除土地价款的范围包括哪些?应如何进行财税处理?房地产企业计征土地增值税和企业所得税时,要不要扣除在计算增值税销售额中已经扣除的土地价款?房地产企业必须对这些问题进行全面的管控。

法律依据

根据国家税务总局《关于房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》(国家税务总局公告2016年第18号,以下简称18号公告)第四条、第五条第四款和《营业税改征增值税试点有关事项的规定》(财税〔2016〕36号,以下简称财税〔2016〕36号)第一条第(三)项第10点的规定,一般纳税人的房地产开发企业销售自行开发的房地产项目,适用一般计税方法计税,按照取得的全部价款和价外费用,扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。销

销售额的计算公式如下: 销售额=(全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款) $\div$ (1+11%)。

其中, 支付的土地价款, 是指向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款。在计算销售额时, 从全部价款和价外费用中扣除土地价款, 应当取得省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据。

另外, 根据财政部、国家税务总局《关于明确金融房地产开发教育辅助服务等增值税政策的通知》(财税〔2016〕140号, 以下简称财税〔2016〕140号)第七条的规定, 财税〔2016〕36号第一条第(三)项第10点中“向政府部门支付的土地价款”, 包括土地受让人向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等。

房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外), 在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时, 应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

房企计算增值税销售额时允许扣除土地价款的范围

基于以上税收政策的规定, 房地产企业销售自行开发的房地产项目, 在计算增值税的销售额时, 从全部价款和价外费用中扣除土地价款的范围包括以下两项: 一是房地产企业向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益(也称为土地出让金); 二是向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用。

房企扣除土地价款计算增值税销售额时的税收风险

(一) 税收风险

根据财税〔2016〕140号第七条第二款和18号公告第五条第五款的规定, 房地产企业销售自行开发的房地产项目, 在计算增值税的销售额时, 从全部价款和价外费用中扣除土地价款的税收风险主要体现在以下两方面:

一方面是, 不能提供证明土地价款和拆迁补偿款真实性的材料, 导致房地产企业不能扣除拆迁补偿费

用, 从而多交增值税。

另一方面是, 在计算当期允许扣除的土地价款时, 将销售房地产项目时未单独作价结算的配套公共设施的建筑面积算进房地产项目可供销售建筑面积之内, 从而少扣除土地价款, 使房地产企业多交增值税。

房企扣除土地价款计算增值税销售额时的风险控制策略

(一) 收集拆迁补偿款、土地款真实性的法律证据

收集拆迁补偿款、土地款真实性的法律证据主要包括:

(1) 向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益, 必须取得省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据。

(2) 房地产开发企业(包括多个房地产开发企业组成的联合体)受让土地向政府部门支付土地价款后, 财政部门监制的财政票据开给房地产公司, 设立项目公司对该受让土地进行开发, 项目公司按规定扣除房地产开发企业向政府部门支付的土地价款, 必须同时符合下列条件: 一是房地产开发企业、项目公司、政府部门三方签订变更协议或补充合同, 将土地受让人变更为项目公司; 二是政府部门在出让土地的用途、规划等条件不变的情况下, 签署变更协议或补充合同时, 土地价款总额不变; 三是项目公司的全部股权由受让土地的房地产开发企业持有。

(3) 向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用, 必须提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。这些真实性材料具体而言如下: 一是将政府拆迁文件或公告、被拆迁人姓名、联系方式、身份证号码、被拆迁建筑所在路段及门牌号码、拆迁面积、补偿标准、补偿金额、被拆迁人签章等档案资料备置于本公司备查; 二是房地产企业与每一位被拆迁人签订的拆迁补偿协议, 收集每一位被拆迁人签字的身份证复印件, 由每一位被拆迁人签字并按有手印的拆迁补偿款清单; 三是被拆迁人签字的收款收据或有银行盖章的支付拆迁补偿款的支付凭证; 四是如果存在被拆迁人是承租人并获得拆迁补偿款, 则还需要提供出租人与承租人签订的租赁合同复印件。

(二) 税收风险控制策略二: 准确计算当期允许扣除的土地价款

房地产企业在计算销售额中允许扣除的土地价款(包括拆迁补偿费用、土地前期开发费用)按照以下方法计算;当房地产公司一般纳税人一次购地、分期开发的,可供销售建筑面积无法一次全部确定的,按以下顺序计算当期允许扣除分摊的土地价款:

首先,计算出已开发项目所对应的土地出让金。已开发项目所对应的土地出让金、土地前期开发费用和拆迁补偿费用=土地价款 $\times$ (已开发项目占地面积 $\div$ 开发用地总面积)。

其次,按照以下公式计算当期允许扣除的土地价款。当期允许扣除的土地价款=(当期销售房地产项目建筑面积 $\div$ 房地产项目可供销售建筑面积) $\times$ 已开发项目所对应的土地出让金、土地前期开发费用和拆迁补偿费用。

当期销售房地产项目建筑面积,是指当期进行纳税申报的增值税销售额对应的建筑面积。房地产项目可供销售建筑面积,是指房地产项目可以出售的总建筑面积,不包括销售房地产项目时未单独作价结算的配套公共设施的建筑面积。

最后,按上述公式计算出的允许扣除的土地价款要按项目进行清算,且其总额不得超过支付的土地出让金总额。

另外,从政府部门取得的土地出让金返还款,不从支付的土地价款中扣除。

房地产企业扣除土地价款差额计征增值税的账务处理

《增值税会计处理的规定》(财会〔2016〕22号)关于“企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理”规定如下:按现行增值税制度规定企业发生相关成本费用允许扣减销售额的,发生成本费用时,按应付或实际支付的金额,借记“主营业务成本”、“存货”、“工程施工”等科目,贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时,按照允许抵扣的税额,借记“应交税费——应交增值税销项税额抵减”或“应交税费——简易计税”科目(小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目),贷记“主营业务成本”、“存货”、“工程施工”等科目。基于以上规定,房地产企业扣除土地价款差额计征增值税的账务处理如下:

房地产企业支付土地出让金、征地和拆迁补偿费

用、土地前期开发费用时的账务处理是:借记“开发成本——土地成本(土地征用拆迁补偿费)”,贷记“银行存款”。

关于房地产企业交房结转收入扣除土地出让金、征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用、抵减销项税额、冲减“主营业务成本”的账务处理是:借记“应交税费——应交增值税(销项税额抵减)”,贷记“主营业务成本”。

房企扣除的土地价款的土地增值税和企业所得税处理

销售房产项目的“主营业务成本”不含土地出让价款所抵减的销项税额,即计算企业所得税时允许扣除的主营业务成本应以剔除土地出让价款所抵减的销项税额后的金额确认(会计核算中冲减“主营业务成本”并计入应纳税所得额);但在计算土地增值税时其开发成本发生额中的土地成本是其支付的全部价款,不扣减所抵减的销项税额。也就是说,房地产企业在计算土地增值税时,土地成本是招拍挂时房地产企业向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益以及向其他单位和个人支付的拆迁补偿费用的总和。在计算企业所得税时,土地价款(包括土地出让金、征地拆迁补偿费和土地前期开发费用)从销售额中所抵减的销项税额不可以在企业所得税前扣除。

房企差额计征土地增值税中扣除土地价款的发票开具

国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》规定:“按照现行政策规定适用差额征税办法缴纳增值税,且不得全额开具增值税发票的(财政部、国家税务总局另有规定的除外),纳税人自行开具或者税务机关代开增值税专用发票时,通过新系统中差额征税开票功能开具增值税发票。”可见,只有明确规定“适用差额征税办法缴纳增值税,且不得全额开具增值税发票的”,才需要通过新系统中的差额征税开票功能开具增值税发票。现行政策对于房地产开发企业销售额中扣除土地价款,未规定不得全额开具增值税发票。因此,适用一般计税方法的房地产企业开发的新老项目扣除土地款差额征税情况下适用一般计税方法的增值税一般纳税人,全额开具增值税专用发票。

商品房预售：土地增值税计算有啥变化

傅 斌

全面推开营改增，对于房地产企业带来的不仅是改为增值税后的进项税额、销项税额计算缴纳问题。由于增值税是价外税，也对其他税种的计算带来一定影响。为了规范营改增后其他各税的缴纳，财政部和国家税务总局联合下发了《关于营改增后契税、房产税、土地增值税、个人所得税计税依据问题的通知》（财税〔2016〕43号），将各税种的计税依据由原营业税环境下的含税价变为增值税环境下的不含税价。

土地增值税的计算由于涉及转让房地产取得的收入与扣除项目两方面，调整也较其他税种复杂。财税〔2016〕43号文件规定了总的原则，即土地增值税纳税人转让房地产取得的收入为不含增值税收入。土地增值税扣除项目涉及的增值税进项税额，允许在销项税额中计算抵扣的，不计入扣除项目；不允许在销项税额中计算抵扣的，可以计入扣除项目。也就是说，对于计算土地增值税时的收入一律为不含增值税收入。对于扣除项目，则以是否抵扣作为标准。

当前，房地产企业多采取商品房预售的模式，增值税的纳税义务发生时间与原营业税不同。原营业税环境下，营业税的纳税义务发生时间为收到预收款时。营改增后，增值税的缴纳分两个环节，预收房款时按3%预缴增值税，确认收入时计算销项税额。这些变化都对土地增值税的计算产生一定的影响。

营改增对土地增值税预缴的影响

根据《国家税务总局关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告》（国家税务总局公告2016年第70号）规定，房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目的，可按照以下方法计算土地增值税预征计征依据：土地增值税预征的计征依据=预收款-应预缴增值税税款。

例如，某房地产企业2016年7月销售A项目取得普通住宅预收款11 100万元，开工许可证在2016年5月1日后，适用增值税一般计税方法，该项目的土地增值税预征率为2%。

预缴增值税=11 100÷（1+11%）×3%=300（万元）

预缴土地增值税=（11 100-300）×2%=216（万元）

会计分录如下：（单位：万元，下同）

1.收到预收款时

借：银行存款	11 100
贷：预收账款	11 100

2.次月预缴增值税时

借：应交税费——预交增值税	300
贷：银行存款	300

3.预缴土地增值税时

借：应交税费——土地增值税	216
贷：银行存款	216

通过计算和会计处理可见，在收到预收款时，预缴增值税与预缴土地增值税的计税依据是不一致的。

营改增对土地增值税清算的影响

2017年2月，A项目完工交付业主，房地产企业将A项目的预收账款结转主营业务收入，计提销项税额。根据《国家税务总局关于〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第18号）规定，增值税的销售额=（全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款）÷（1+11%）。

房地产企业应作如下会计处理：

借：预收账款	11 100
贷：主营业务收入	10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 100

同时，根据《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》（财会〔2016〕22号）的规定，增值税一般纳税人“应交增值税”明细账内设置需设置“销项税额抵减”专栏来记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额。

因此，房地产企业在计提销项税额的同时，要将当期允许扣除的土地价款部分的税款做抵减处理。假设当期允许扣除的土地价款为2 220元，应扣减销项税额

$=2\,220 \div (1+11\%) \times 11\% = 220$ (万元), 并做以下分录:

借: 应交税费——应交增值税(销项税额抵减) 220

贷: 主营业务成本——土地 220

根据财税〔2016〕43号文件规定, 土地增值税清算时, 转让房地产的土地增值税应税收入应为不含税收入。但目前对于不含税收入如何计算存有争议。为此, 国家税务总局公告2016年第70号文件对此进行了规定, 适用增值税一般计税方法的纳税人, 其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税销项税额。对于本案例, 增值税销项税额=增值税的销售额 $\times 11\% = (11\,100 - 2\,220) \div (1+11\%) \times 11\% = 880$ (万元)。土地增值税清算时的应税收入为10 220万元(11 100-880)。也就是会计上确认的“主营业务收入”加上土地价款部分税款的“销项税额抵减”金额, 即10 220万元(10 000+220)。

那么, 如何确定土地增值税中的土地价款扣除金额? 财税〔2016〕43号文件规定, 土地增值税扣除项目涉及的增值税进项税额, 允许在销项税额中计算抵扣的, 不计入扣除项目, 不允许在销项税额中计算抵扣的, 可以计入扣除项目。因此, 本案例土地价款涉及的220万元, 虽然不是进项税额, 但在会计处理中也与进项税额相同, 作为销项税额的抵扣项目, 按照财税〔2016〕43号文件精神, 似乎不应计入土地增值税的扣除项目。并且从会计处理来看, 房地产企业的土地成本也因为增值税的抵减而作了相应的扣除, 也就是会计

上确认的土地成本为2 000万元。

但是, 根据国家税务总局公告2016年第70号文件规定, 在计算土地增值税清算的应税收入时已加入土地价款部分的销项税额抵减金额。因此, 在计算土地增值税中可扣除的土地价款时, 不应将销项税额抵减金额再作扣除。这也与《国家税务总局关于修订土地增值税纳税申报表的通知》(税总函〔2016〕309号)的填表说明中对于土地成本的扣除的表述一致, 对于“取得土地使用权所支付的金额”明确规定为“按纳税人为取得该房地产开发项目所需要的土地使用权而实际支付(补交)的土地出让金(地价款)及按国家统一规定交纳的有关费用的数额填写。”在本案例中, 土地增值税可以扣除的土地价款为2 220万元。

另外, 《财政部、国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》(财税〔2016〕140号)规定, 房地产企业增值税计算中可以抵减的“向政府部门支付的土地价款”, 包括土地受让人向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等。而对于其中的拆迁补偿费用则规定在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。也就是说, 对于一些旧城改造项目, 向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用, 也可以按规定作为房地产企业一般纳税人计算增值税销售额时作土地价款扣除。

北京注册会计师协会专家委员会专家提示〔2017〕第1号——2016年度财务报表审计对“营改增”的特殊考虑

2016年5月1日起, 全国范围内所有缴纳营业税的企业全面实施营业税改征增值税(以下称营改增)。自此, 营业税正式退出历史舞台, 增值税覆盖全国所有行业。本次营改增是1994年迄今影响最大的一次税制改革。由于增值税与营业税在税收原理、计量方法、纳税义务认定、会计核算等诸多方面存在较大差异, 因此, 税制转换会对2016年企业年度会计报表产生较大影响。

本提示仅供注册会计师在执业时参考, 不能替代

相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等, 注册会计师在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定, 不能直接照搬照抄。

针对税制转换对2016年度当期会计报表可能产生的影响, 北京注协税务咨询委员会建议注册会计师在审计时, 对如下六个风险点予以特殊考虑。

一、营改增前后跨期发票抵扣风险

(一) 营改增企业

对于本轮营改增纳税人而言,有可能存在两方面问题:

1.进项税额抵扣不合规。有的营改增企业于2016年4月30日前采购商品并投入使用,但要求销售方提供2016年5月1日后的增值税专用发票,并据此认证抵扣销项税额。

该行为应按照《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条第一款的规定,不得抵扣进项或将此进项予以转出。

2.增值税专用发票开具不合规。营改增企业于2016年4月30日前提供了服务,应缴纳营业税并开具营业税发票。为使购买方(原增值税企业)增加可抵扣的进项税额,营改增企业于2016年5月1日后才开具专用发票。

该行为属于未按发票管理办法开具发票,存在极大的税务行政处罚风险。

(二) 增值税企业

对于原增值税企业而言,与上述情形相对应,也存在两类问题:

1.企业纳税义务于4月30日前已经产生,为让对方在营改增后增加进项,故延至5月1日后才开具增值税专用发票。

该行为属于未按发票管理办法开具发票,存在极大的税收行政处罚风险。

2.已接受营改增企业于4月30日前提供的服务,为了增加进项,要求营改增企业延至5月1日后开具增值税专用发票,并据此抵扣。

该行为应根据《关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》第三点第七款规定,对于营改增企业在营改增前已产生了纳税义务的,应在地税机关申报缴纳营业税。如未开具发票,2016年5月1日以后需要补开发票的,可于2016年12月31日前开具增值税普通发票,而非增值税专用发票。所以,对于取得的专用发票,同样应在专用发票认证后作进项税额转出。

注册会计师在审计中,需对5月1日前后的交易事项实施截止测试。应结合相应采购合同以及入库验收单的审查,确定被审计单位5月1日之后认证的专用发票是否符合增值税管理规定;对被审计单位5月1日之前发生的购进业务,在5月1日之后取得增值税专用发票进行抵扣的,应按规定作进项税额转出处理。

二、取得不合规增值税发票的风险

国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》,对发票开具的某些细节进行了详细规定,纳税人应严格遵守。公告第四条第三款规定,纳税人取得建筑业的增值税发票,备注栏应注明建筑服务发生地县(市、区)名称及项目名称;第四款规定,纳税人取得不动产销售发票,“货物或应税劳务、服务名称”栏应填写不动产名称及房屋产权证书号码(无房屋产权证书的可不填写),“单位”栏填写面积单位,备注栏应注明不动产的详细地址。

对于纳税人以不符合要求的增值税专用发票进行抵扣的,税务机关在检查时会要求企业作进项税额转出并予以处罚。因此,注册会计师在2016年度财务报表审计中,应关注企业所取得发票的开具细节。如果发现存在上述问题,应提请被审计企业更换发票或进项税额转出,并在计算企业所得税时作相应纳税调整。

三、取得不合规营业税发票的风险

在税制转换期,基于方便纳税人的特殊考虑,对于原营业税发票的使用时效,国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》规定:“原营业税发票原则上使用至2016年6月30日,特殊情况经省国税局确定,可适当延长使用期限,最迟不超过2016年8月31日。”

基于上述规定,注册会计师在审计过程中应关注企业取得的营业税发票日期。如为不合规票据,则存在不得在企业所得税税前扣除的风险。注册会计师应及时提请企业更换发票,或在计算企业所得税时作相应调整。

四、增值税会计处理的变化及涉税风险

2016年12月3日,财政部出台《关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会(2016)22号)(以下称22

号文),对增值税会计处理进行了规定。

(一) 本轮营改增企业

营改增前,建筑、金融等行业普遍存在较大金额的“应交税费—应交营业税”的贷方余额(以下简称“营业税贷方余额”)。此部分贷方余额,一部分是应交未交营业税,另一部分是税法和会计核算差异形成的时间性差异。在22号文出台前,对于该部分贷方余额,企业的处理方式均不相同。有的企业挂账,有的企业将应交营业税调整为应交增值税,有的企业参照会计政策变更,对以前年度营业收入及工程施工与工程结算进行追溯调整。

注册会计师在实施2016年度财务报表审计时,对于营业税贷方余额应全面了解分析,根据是否形成了营业税纳税义务进行区分,并按照22号文的要求处理。

如果对2016年4月30日之前已产生营业税纳税义务的营业税贷方余额,属于应交未交营业税,应提请被审计单位及时补缴,在税制转换时无需进行账务调整。

对税法和会计核算差异形成的贷方余额,根据22号文规定,应按如下方式处理:企业营改增前已确认收入,但因未产生营业税纳税义务而未计提营业税的,在达到增值税纳税义务时点时,企业应在确认应交增值税销项税额的同时冲减当期收入;已经计提营业税且未缴纳的,在达到增值税纳税义务时点时,应借记“应交税费——应交营业税”、“应交税费——应交城市维护建设税”、“应交税费——应交教育费附加”等科目,贷记“主营业务收入”科目,并根据调整后的收入计算确定计入“应交税费——待转销项税额”科目的金额,同时冲减收入。

(二) 原增值税企业

22号文规定:自2016年5月1日开始,原增值税企业的“营业税金及附加”科目名称调整为“税金及附加”。该科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船税、印花税等相关税费;利润表中的“营业税金及附加”项目调整为“税金及附加”。

根据上述规定,企业应将5月1日至12月31日间发生的,原在“管理费用”科目中核算的房产税、土地使用

税、车船税、印花税调整至“税金及附加”科目核算。

五、纳税主体及计税方法的变化及涉税风险

2016年度出台了大量的营改增相关法规,建议对以下在纳税主体及计税方法方面发生的变化予以重点关注:

(一) 营改增后,根据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》附件一第十四条规定,企业间无偿资金借贷,需视同销售缴纳增值税。

(二) 2016年8月29号,国家税务总局《关于营改增试点若干征管问题的公告》第五条明确提出,企业转让限售股的所得,应缴纳增值税,并按限售股的不同形成原因分别计算其转让成本(买入价)。

(三) 2016年12月21日,国家税务总局《关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》第四点规定,资管产品运营过程中发生的增值税应税行为,以资管产品管理人为增值税纳税人。2017年1月6日发布《关于资管产品增值税政策有关问题的补充通知》规定,上述纳税主体的2017年7月1日(含)以后执行。

六、税制转换期的重复纳税风险

税制转换期间,下面一些特殊经济业务,容易被忽视而导致重复交税,注册会计师审计中应予以专注。

(一) 四类预收业务

营业税暂行条例规定下的转让土地使用权、销售不动产、提供建筑业劳务、提供租赁业劳务四类业务,无论会计上是否确认收入,只要在4月30日之前发生了预收款,则纳税义务即已发生,无论发票开具时间是否在5月1日后,均应缴纳营业税。如在4月30日之后开具增值税普通发票并确认会计收入,也不再重复缴纳增值税。

(二) 一次性预收业务

企业在年初一次性预收当年全年的租赁款,全额开具了营业税发票,按规定企业应一次性缴纳营业税。有的企业实际执行中按月确认会计收入并分月申报计算缴纳营业税,在营改增后则缴纳增值税。对此,注册会计师应提请企业按规定补缴营业税和相关的滞纳金,并申请退回已交增值税。

我国当前“小金库”的特点及审计方法

黄 芳 李 曼

表1：“小金库”内部分布统计表

单位	分布情况	个数占比	金额占比
党政机关	地市级以下	88%	76%
社会团体和公募基金会	省级及以下	84%	64%
国有控股企业	二级及以下企业	84%	83%
国有控股银行业	三、四级及以下分支机构	73%	77%
国有及国有控股保险业	三、四级及以下分支机构	88%	87%
国有及国有控股证券业	总部	29%	82%

表2：“小金库”资金来源统计表

“小金库”资金来源	党政机关事业	社会团体和公募基金会	国有控股企业
隐匿收入	54.72%	63.37%	51.30%
虚列支出	10.14%	17.40%	22.80%
其他	32.57%	19.30%	25.80%
合计	100%	100%	100%

表3：“小金库”存放形态统计表

存放形态	党政机关事业	社会团体和公募基金会	国有控股企业
现金银行存款	41%	38%	59%
账外固定资产	13%	34%	19%
账外投资及有价证券	27%	6%	4%
其它	19%	21%	17%
合计	100%	100%	100%

“小金库”是指违反法律法规及其他有关规定，应列入未列入符合规定的单位账簿的各项资金(含有价证券)及其形成的资产。“小金库”具有三大基本特征：一是资金来源是公用的，二是形成方式是隐秘的，三是支出使用是违法的，因而往往与贪污腐败相关。有人把“小金库”称之为一切腐败产生的根源，虽然有点言过其实，但是很多大案要案的发生都与“小金库”有关。故此，分析我国当前“小金库”的特点，并寻求适当的

审计思路和方法，在我国当前党风廉政建设形势下具有重大意义。

我国当前“小金库”的特点

(一)分布情况

从表1来看，除证券业外，从个数或金额占比来看，其他类型单位“小金库”均主要分布在基层或分支机构，可能是因为基层分支机构管理相对薄弱，且经费保障相对事权或业务竞争压力而言显得不足导致的。而在证券业，总部“小金库”个数仅占29%，但金额却占到了82%，主要因为分支机构收入几乎全部为通过信息系统直接收取的股票交易手续费，没有机会截留收入，而总部通过高待遇留住重要员工的压力很大。

(二)资金来源

从表2可以看出，无论党政机关事业单位、社团和公募基金会，还是国有控股企业，“小金库”主要来源于隐匿收入。需要指出的是，由于党政机关收入来源主要是财政资金，收支两条线后几乎所有收入缴入国库，加上严禁从事商业经营活动，故收入来源较为单一，除利用闲置资产出租出借外，其他主要通过虚列支出或乱收费乱罚款设立“小金库”。

(三)存放形态

从表3来看，无论党政机关事业单位、社团和公募基金会，还是国有控股企业，“小金库”的存放形态主要是现金和银行存款，其次是账外固定资产，其他方式的“小金库”(如存放在下属或关联单位)近年出现增长趋势。值得一提的是，社会团体账外现金存放比例高达14.5%，反映了其现金管理的混乱。

审计方法

(一)理论分析

由于“小金库”未列入符合规定的单位账簿,故总的来说审计的重点是对真实性和对完整性问题的审查。真实性的审查轨迹是从账到实,而完整性的审查轨迹则是从实到账,即从实际经济活动看账上是否有所反映。所以,审计人员在审计时一定要深入了解被审计单位的实际情况,才能有的放矢,挖出“小金库”。每个单位情况不同,“小金库”特点不同,其分布情况、资金来源、存放形态等存在较大差别,所以,不存在一套审计标准流程或程序,而是需依实际情况变化灵活运用各种审查方法。

1.从资金来源看,主要是收入不入账,当然还有虚列支出。“收入不入账”主要是对完整性问题的审查,应该从实到账,要先搞清楚被审计单位存在哪些收入,看账上是否有反映,具体可使用收入分析法、观察、询问、票据审核、内查(会议记录)外调等方法。而“虚列支出”属于真实性问题的审查,应审查记账凭证及后附的原始凭证,看支出是否真实合法,具体可使用费用分析法、审查大额支出等方法。

2.从存放形态看,由于最主要的存放形态是现金和银行存款,故突击盘点现金和清查银行账户显得尤为重要。此外,对账外固定资产可使用观察法,对存放在下属和关联单位的可使用外围调查法。

(二)具体审查方法

1.分析判断收入或支出的合理性。一是了解被审计单位,包括是否存在对外投资、房屋或其他资产处置出租等现象,分析判断应该存在哪几种收入,是否存在废品、废料、边角料变卖收入不入账问题;二是分析各月收入,看收入的总体合理性,并对收入变化异常的月份进行全面审查;三是分析各月各项支出,看支出的总体合理性,查找异常支出项目,检查这些支出的真实性。例如,采购原材料所发生的运输费用与原材料费用的结构百分比应在合理的范围内波动,所以,根据近年来运费占原材料的比例便可分析出采购运费的真假。

2.突击盘点法是检查“小金库”最基本的一种方

法。对那些“小金库”未设专人保管而由出纳兼管的单位,可突击盘点库存现金。

(1)盘点时间要有突击性。譬如,某审计人员2012年审计某单位时,打破现场审计时盘点现金的常规思路,选择在现场结束后又过了一周,突杀回马枪,到该单位突击盘点,取得了“小金库”的证据;再如,先通知被审计单位进行库存现金盘点,盘点无异常后告知其已结束审查,此时,被审计单位可能放松警惕,重新取回“小金库”账目,审计人员便可突击进行再盘查。

(2)盘点范围可以是被审计单位所有办公区的资料。如在2014年审查某单位时,审计人员未按常规做法让出纳打开保险柜,而是对其办公场所进行了清理,从而取得了手工记录资料等“小金库”线索。

(3)盘点结果。数额较大的盘盈和盘亏均可能表明存在“小金库”,原因是现金保管员不可能用个人的钱为单位垫付大额支出。对于保险柜中的存折、存单,只要不在账册反映,不论是个人户还是单位户,一般都是“小金库”。

3.账户核查法。因为“小金库”的钱是公款,一般少以现金存放,更多是以银行存款存放,所以从银行账户入手检查“小金库”是行之有效又普遍被采用的方法。在检查时重点把握以下方面:

(1)核查银行账户的个数。将被审计单位提供的银行开户情况自查表(必要时通过人民银行调出被审单位的所有开户银行清单)与银行对账单进行核对。若发现该单位在自查表之外还存在账户,则极可能是“小金库”。

(2)检查对账单余额和日记账余额是否一致,同时关注银行对账单上的每笔业务与日记账上是否一一对应,发现疑点应延伸调查至所属银行。注意银行对账单已收已付且收付金额相等,而单位未入账的情况,单位往往解释为个人借用单位账户或退回支票所致,但实际可能是账外收入的重大问题。

(3)银行存款账和现金账上余额一般不会出现“红

字”，如果出现“红字”，说明该单位入的钱少而出的钱多，除非账务处理错误，否则意味着存在“小金库”。

有些单位其法定账册的资金与“小金库”的资金分别由不同的人员保管，此时突击盘点出纳保管的资金或者核对银行账户都会失灵。

4.审阅核对法。(1)从账到实审阅会计凭证，追查大额支出。注意从奇异的数字、时间、地点、物品、票据、编号、联系单位、报账手续、开支规律等中发现问题。对于大额会议费开支，要追查会议内容、时间、地点及参会人数，以确定会议开支的真实性；对于大额维修费支出，应先检查维修明细表，再实地查看维修内容，若是税务局代开发票，则票上须有领款人签字。

(2)从实到账审阅原始资料，发现隐匿收入。注意审阅工作总结、会议记录及会计人员交接记录。工作总结一般能反映出一个单位在一定时期内的主要业务活动。审阅、分析被审计单位的“年度工作总结”，并关注其中有关的财务收支业务活动，再看账上有无记载，往往能取得意想不到的效果。

一个单位的重要决策或重大经济活动一般都伴随着相关会议和会议纪要，故调阅被审计单位重要活动的“会议记录”，往往能从中发现有用线索。此外，会计人员的交接记录也不应忽视，它能反映交接所涉全部账簿资料等真实情况，通过审阅历任会计的交接记录有时也能找到有用线索。

5.询问法。“小金库”一般难于直接从账簿中查出，需要在查账前对被审计单位进行有目的的调查了解，而调查的主要方法就是座谈。

从财会人员口中，可以了解到有什么业务(收入不入账)，机构及人员情况(虚列工资)，收支概况。最后还要了解被查单位有哪些关联单位，比如下属单位、关系密切的平行单位等，因为这些单位与该单位很可能以业务为名互转资金而形成“小金库”。

询问财会人员时应避免直来直去，譬如，不要直接问有无福利，而是间接地问“今年的福利比去年多

吧?”。尤其是在与小金库经管人谈话时，语气要平淡，要漫不经心，即便已经问出了有用的线索，也要不动声色，趁其毫无戒备时突然胸有成竹地发问：“账外资金还剩多少?”

6.观察法。首先注意观察被查单位内部及周边环境、工作人员言谈举止。其次，注意查看单位车辆数量、新旧程度、是否超标等。看车辆数量一方面是为了核对车辆账实是否一致，如账少而实多，说明很可能用“小金库”的钱购买车辆；另一方面是为了估算汽油费支出，防止其虚列汽油费形成“小金库”。看车辆新旧程度是为了审核汽车修理费用做准备，如果新车多而账内修理费用却很大，说明很可能虚列修理费形成“小金库”。最后观察被审单位有无“三产”、门面房、空余的经营场地等，防止其将“三产”收入、承包费收入及租赁收入等不入账形成“小金库”。

7.票据审核法。对于有收费职能的行政事业单位，审核收费票据是发现“小金库”的一种有效方法。首先，一定先要把票据管理部门填发的单位票据领购证上记录的票据领购、使用、缴销、结存情况搞清楚；然后，检查时，先计算出一定期间内收费单位领用票据的数量，再通过计算机排序计算或人工摸排统计已使用的票据，与账面收入相核对，若账面金额小于票据金额，说明收入未入账形成“小金库”。当然，如果用私购收据收费则该法失灵。所以一般情况下，私自购买和使用普通票据，很有可能就是用于设立“小金库”。

8.外围调查法。“小金库”存放形式出现了向下属或关联单位转移设置的方式，故可有重点地选择到被查单位的相关单位(被收费单位、下级单位、承租单位等)去调查核对。如：审计某单位时，对其下属单位延伸审计过程中，发现该单位用普通收据收取下属单位管理费和水电费，但该单位账上却没有发现此类收入，审计人员以此为突破口，发现该单位将收取下属单位的管理费和水电费不入账，私设“小金库”的事实。

因机器检修暂时停产，停产期间发生的固定资产折旧可以税前扣除吗

问：因机器检修暂时停产，停产期间发生的固定资产折旧可以税前扣除吗？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第63号）第十一条规定，在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。下列固定资产不得计算折旧扣除：

- （一）房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；
- （二）以经营租赁方式租入的固定资产；

- （三）以融资租赁方式租出的固定资产；
- （四）已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；
- （五）与经营活动无关的固定资产；
- （六）单独估价作为固定资产入账的土地；
- （七）其他不得计算折旧扣除的固定资产。

综上，企业暂时停产期间的机器设备不属于以上情况，按规定提取的固定资产折旧可在税前扣除。

福建省财政厅党组书记、厅长王永礼一行来华兴所调研党建工作

2017年5月16日下午，福建省财政厅党组书记、厅长王永礼到福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）调研党建工作，部分其他会计师事务所负责人参加调研。

华兴所党支部书记、首席合伙人林宝明汇报了事务所基本情况和党建工作情况。重点汇报六个方面：一、党组织机构及党员队伍情况；二、建立和打造学习型支部；三、开展“两学一做”学习教育，争做合格共产党员；四、推进非公企业实现党的组织和工作“双覆盖”，党组织隶属关系和党员组织关系“双理顺”，推进党建和业务两结合、两促进；五、把事务所业务骨干培养成党员、把党员培养成事务所业务骨干，在事务所决策和经营中发挥作用，确保党的方针政策在事务所得贯彻执行；六、存在问题及建议。

其他事务所负责人也对各自单位的党建工作进行简要汇报。省注册会计师协会秘书长林阳发传达财政部关于非公企业党建的相关文件精神。福州市财政局局长林中麟介绍在指导非公企业党建过程中的经验和体会。

王永礼厅长在认真听取全部汇报后，充分肯定了

福建华兴会计师事务所党建工作，并对事务所的党建工作提出四点要求：一、事务所要对“双覆盖”、“双理顺”两个目标认识到位，正确处理好经济效益、长远发展、社会责任的三者关系，确保党的方针政策贯彻执行，充分发挥事务所党组织在职工群众中的政治核心作用，在事务所发展中的政治引领作用。二、事务所要排查清楚党员数量，摸清家底，建立台账，增强党员归属感，充分发挥广大党员的先锋模范作用。三、事务所要落实党费缴纳和返还、团员关系归属等问题，行业党委予以协调；根据各所业务特点，行业党委加强分类指导，鼓励业务特长所开展专题宣讲，解决好事务所发展中遇到的问题。四、要把事务所党建纳入注册采集信息、年检、综合评价等方面，推动党建与业务工作相互融合、相互促进，用党建引领业务、用业务工作检验党建，有力保证和推进事务所的健康发展。

省财政厅办公室主任谢隆进、省财政厅直属机关委员会专职副书记王昕、省注册会计师协会秘书长林阳发、福州市财政局局长林中麟、省注册会计师协会监管部主任陈燕陪同调研。

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）党支部