



# 华文财税之家财税周刊

刊号：15-090

## 刊首语

邯郸市华文税务师事务所是我市唯一的 A 级税务师事务所，具有专业的注税、注会团队，为您量身定做财税顾问、税务审计、风险内控服务，为客户建立系统的税务风险防范体系。我们倾力打造的“华文财税顾问”品牌服务产品，赢得了广大客户的充分认可。2015 年我们将继续秉承“诚信服务，开拓创新”的服务理念，为更好地服务客户而继续努力。

为方便广大财务人员及时掌握最新的财税政策信息，我们将最新的政策法规及有关解读、财税文章、精品问答等进行整理筛选，专门推出了电子刊物“华文财税周刊”，同时，应广大房地产企业财务人员的要求，在周刊中还特设有“房地产财税专栏”，本周刊将定期以电子邮件的方式发送给大家，欢迎共同学习、交流！

### 重要政策速递

## 国家税务总局 关于成品油消费税纳税申报有关问题的公告

### 国家税务总局公告 2015 年第 3 号

现将成品油消费税纳税申报有关事项公告如下：

一、纳税人办理税款所属期 2015 年 1 月及以后的成品油消费税纳税申报，使用调整后的《成品油消费税纳税申报表》（附件 1）。

调整内容主要根据《财政部 国家税务总局关于继续提高成品油消费税的通知》（财税〔2015〕11 号）的规定，相应增加《成品油消费税纳税申报表》主表和附 3《代收代缴税款报告表》中成品油消费税适用税率栏次。

二、纳税人应依据《抵扣税款台账（从量定额征收应税消费品）》数据和库存变动情况，填写纸质《成品油库存报告表（所属期 2014 年 12 月 13 日至 2015 年 1 月 12 日）》（附件 2），作为税款所属期 2015 年 1 月成品油消费税纳税申报表附列资料一并报送主管税务机关。

本公告自发布之日起施行。

特此公告。

附件：1. 成品油消费税纳税申报表

2. 成品油库存报告表（所属期 2014 年 12 月 13 日至 2015 年 1 月 12 日）

## 房地产财税专栏

### 房地产企业九种售楼部模式的各个阶段账务处理和税务处理

在对售楼处账务处理问题上，参考了大量网友的意见，不乏有可圈可点的表述。然而，很多网友在账务处理上依然犯了常识性错误，用税法的相关规定来处理账务。

比如说【2009】31号文，将营销设施建造费归入了开发间接费用里做为企业所得税的扣除项目；而我们在进行账务处理时需要依据的却是会计准则和相关的会计制度，依据会计处理上的要求，假造售楼处要做为自建固定资产来进行账务处理。

如果仍有网友纠结于2009年31号文的条款，请思考一下土地增值税关于售楼处的相关扣除规定或者直接看一下土地增值税关于开发间接费用的定义，不难发现这里边是不包含营销设施建造费的。因此，在土地增值税的法规体系下，把售楼处作为开发间接费用处理是错误的。

例如：

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》（财法字【1995】第006号）第九条开发间接费用，是指直接组织、管理开发项目发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。

企业所得税不同，国税发【2009】31号文件规定，开发间接费指企业为直接组织和管理工作开发项目所发生的，且不能将其归属于特定成本对象的成本费用性支出。主要包括管理人员工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、工程管理费、周转房摊销以及项目营销设施建造费等。

企业所得税中小区主体之内的售楼部应计入开发间接费，土地增值税开发间接费并没有包括项目营销设施建造费，也不能按土地增值税的相关规定做1+2项目中进行扣除，只能作为期间费用扣除。

如果要用税法来处理账务，遵从税法做账务处理，我们就无所适从。

本文就是在依据会计相关规定的原则下，对九种售楼处建造使用模型进行分阶段的账务处理，以及涉及到的相关税种的处理。请各位网友批评指正。

九种售楼处分类

- (1) 项目小区内，单独修建售楼处，待销售完成，拆除；
- (2) 项目小区内，单独修建售楼处，待销售完成后转自用或出租；

- (3) 项目小区内，单独修建售楼处，待销售完成后，转让销售；
- (4) 项目小区外，单独修建售楼处，待销售完成后，拆除；
- (5) 项目小区外，单独修建售楼处，待销售完成后，无偿捐献政府；
- (6) 利用企业自有商品房作销售处，待销售完成后，转让销售；
- (7) 利用企业自有商品房作销售处，待销售完成后，转作自用或出租；
- (8) 利用外单位房屋作销售处，待销售完成或房屋到期后，归还房屋；
- (9) 项目小区内，单独修建售楼处，待销售完成后，转物业用房或公共配套用房，会所。

### 一、账务处理

先明确一下会计准则关于固定资产和销售费用的定义

固定资产是指为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的（持有目的）使用寿命超过一个会计年度的有形资产。售楼部一般使用会超过一个会计年度,在售楼部完成使命之前属于固定资产。在售楼部完成使命之后，原售楼部变成了持有以备出售的存货。再看销售费用，销售费用是企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用，包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等以及为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。

因此售楼部完成使命之前一般情况下作为固定资产所提折旧计入销售费用不能计入开发成本或开发间接费用。但是，根据以上九种不同模式又做不同处理。

#### 1. 相关账务处理分五个阶段

A 建造时

B 硬装修时

C 软装修时

D 建成使用

E 处理时

#### 2. 账务处理分析

A 建造时：

- (1) 按企业自建固定资产处理，入在建工程；
- (2) 按企业建造开发产品，需要单独设置开发成本明细；
- (3) 按建造开发产品处理，需要单独设置开发成本明细；

- (4) 按企业自建固定资产处理，入在建工程；
- (5) 按企业自建固定资产处理，入在建工程；
- (6) (7) 无建造成本，原有商品房成本已在开发产品科目不做账务处理；
- (8) 无建造成本，租赁费用做销售费用处理；
- (9) 按单独建造开发产品归集成本，在配套设施建造费里边归结。

#### B 硬装修：

- (1) 装修费跟随房屋，记入在建工程；
- (2) 装修费跟随房屋，记入建造开发产品；
- (3) 装修费跟随房屋，记入建造开发产品；
- (4) 装修费跟随房屋，记入在建工程；
- (5) 装修费跟随房屋，记入在建工程；
- (6) (7) 根据载体房屋后续处置情况，计入房屋成本或开发间接费用；
- (8) 在待摊费用中归结，按租赁期摊入销售费用；
- (9) 装修费跟随房屋，在配套设施建造费里边归结。

#### C. 软装修：

- (1) 购置、使用按固定资产单独入账处理，摊销计入销售费用；
- (2) 可计入开发产品的成本，自用或出租是转做固定资产
- (3) 可计入开发产品的成本，做为单独的开发产品核算；
- (4) 购置使用按固定资产单独入账，拆除时做固定资产清理；
- (5) 不用一起移交的购置时按固定资产处理；
- (6) (7) 购置、使用按固定资产单独处理，摊销计入销售费用；
- (8) 按购置、使用固定资产单独处理，摊销计入销售费用；
- (9) 不用一起移交的按自建固定资产处理，摊销计入销售费用；

### 3、土地增值税相关处理规定

A、作为公共配套设施处理售楼部，可以依据《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）第四条第三款：“a.建成后产权属于全体业主所有的，其成本、费用可以扣除；b.建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的，其成本、费用可以扣除”；

但需要注意，售楼部完成使命之前作为固定资产所提折旧计入销售费用不能计入开发成本，不能作为土地增值税的开发成本扣除，原售楼部变成了公共配套设施，再作为公共配套

设施费扣除。

B、参考国家税务总局纳税服务司 2010 年 08 月 23 日的关于《房地产企业单独修建的售楼部、样板房等营销设施费，在土地增值税清算中如何扣除》问题的解答

“房地产企业单独修建的售楼部、样板房等营销设施费，应分不同情况处理：

一、房地产企业在开发小区内、主体外修建临时性建筑物作为售楼部、样板房的，其发生的设计、建造、装修等费用，应计入房地产销售费用扣除。售楼部、样板房内的资产，如空调、电视机等资产性购置支出不得在销售费用中列支。

二、房地产企业在主体内修建临时售楼部、样板房的，其发生的设计、建造、装修等费用，建成后有偿转让的，应计算收入并准予扣除。

三、房地产企业利用规划配套设施（如：会所、物业管理用房），发生的售楼部、样板房的设计、建造、装修等费用，按以下原则处理：1.建成后产权属于全体业主所有的，其成本、费用可以扣除。2.建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的，其成本、费用可以扣除。3.建成后有偿转让的，应计算收入，并准予扣除成本、费用。”

#### 4、关于软装修资产相关处理规定

对涉及的空调、电视机等资产性购置支出，如果企业持续自用，计提的折旧计入营业费用或销售费用处理；如果随同房屋一同出售，可以计入开发成本核算；如果单独计价销售，则计入营业外收入并根据《财政部国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税[2008]170 号）规定的销售自己使用过的固定资产，按照小规模纳税人标准（实际中房地产企业少有一般纳税人），减按 2%征收率征收增值税。

#### 5、还需要注意的关于装修的涉税处理

房地产开发企业的售楼部与开发的商品房一起建设时，其售楼部的建设（含装修费）均发包给施工单位完成，支付售楼部工程款时，取得施工单位的建筑业发票即可，不涉及税金处理；如果售楼部的装修由房地产开发企业自行完成（自购装饰材料、自请工人施工），计入开发成本，则这部分价值，应该补缴建筑业营业税金及附加。

依据《营业税暂行条例实施》第五条、第二十五条规定，单位或者个人自己新建（以下简称自建）建筑物后销售，其所发生的自建行为应视同发生应税行为，其纳税义务发生时间为销售自建建筑物的纳税义务发生时间。但建筑业营业税的计税依据不是房屋销售收入，而是按组成计税价格计算。应纳建筑业营业税及附加=（材料成本+工资等费用）×（1+建筑环节成本利润率）/（1-3.3%）×3.3% 成本利润率由各省级地税局确定。

#### 6、出租和自用还需要注意涉及以下税种

自用，相应要征收房产税和土地使用税。

出租使用的话，则要征收营业税、城建税、教育费附加、企业所得税、房产税、土地使用税、印花税等

## 精品财税文章

### 营改增下混合销售、兼营行为和混业经营的涉税处理

#### 一、混合销售行为的涉税处理分析

混合销售行为，是指现实生活中有些销售行为同时涉及货物和非加工和修理劳务（指属于非营业税改征增值税范围的劳务活动）。混合销售的特点是：销售货物与提供非应税劳务是由同一纳税人实现，价款是同时从一个购买方取得的。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部国家税务总局令第50号）第五条规定：“一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务，为混合销售行为。除本细则第六条的规定外（本细则第六条的规定内容如下：纳税人的下列混合销售行为，应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额，并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税，非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税；未分别核算的，由主管税务机关核定其货物的销售额：（一）销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为；（二）财政部、国家税务总局规定的其他情形。），从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，应当缴纳增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非增值税应税劳务，不缴纳增值税。

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定，混合销售行为属于应当征收增值税的，其销售额应是货物销售额与非营改增应税劳务提供额的的合计，该提供非营改增应税劳务的销售额应视同含税销售额处理，且该混合销售行为涉及的劳务所用购进货物的进项税额，凡符合规定的，在计算该混合销售行为增值税时，准予从销项税额中抵扣。

#### 二、兼营行为的涉税处理分析

兼营行为是指纳税人既经营货物销售，又提供非营改增应税服务范围的应税劳务，但是销售货物或应税劳务不同时发生在同一购买者身上，且从事的劳务与某一项销售货物或加工修理修配劳务并无直接的联系和从属关系。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部国家税务总局令第50号）第七条规定：“纳税人兼营非增值税应税项目的，应分别核算货物或者应税劳务的销售额和非增值税应税项目的营业额；未分别核算的，由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。”基于此规定，对于纳税人的兼营行为，应分别核算非营改增试点行业应税劳务的营业额和应纳增值税的销售额，即应当将不同税种范围的经营项目分别核算、分别申报纳税。

#### 三、混业经营的涉税处理分析

“混业经营”是营改增试点办法中首次引入的概念，仅适用于试点纳税人。根据《财政部、国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税税收政策的通知》（财税[2013]37号）附件2：《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点

有关事项的规定》第一条第（一）项的规定，混业经营是指试点纳税人“兼有”不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的行为。从上述概念可以看出，“混业经营”仅适用增值税征税范围内的应税事项的“兼有”。基于财税[2013]37号附件2：《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第（一）项的规定，“混业经营”的税务处理如下：试点纳税人兼有不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额，未分别核算销售额的，按照以下方法适用税率或征收率：

（一）兼有不同税率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。

（二）兼有不同征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用征收率。

（三）兼有不同税率和征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。

#### 四、混合销售、兼营行为、混业经营的异同点

混合销售、兼营行为、混业经营有相同的方面，又有明显的区别。相同点是：三种行为的经营范围都有销售货物和提供劳务这两类经营项目。区别有三：一是混合销售强调的是在同一销售行为中存在两类经营项目的混合，销售货款及劳务价款是同时从一个购买方取得的；二是兼营行为强调的是在同一纳税人的经营活动中存在着两类经营项目，但是这两类经营项目不是在同一销售行为中发生，即销售货物和应税劳务不是同时发生在同一购买者身上；三是混业经营兼有销售货物和营改增范围应税劳务的行为，不过混业经营中的销售货物和营改增范围的应税劳务适用不同的增值税税率。四是兼营行为中的应税劳务是非营改增范围的应税劳务。

#### 五、混合销售、兼营行为、混业经营的税务处理技巧及其例解

##### （一）税务处理技巧

从税务处理上来说，混合销售的纳税原则是按“经营主业”划分（经营主业的认定为年营业额或货物销售额超过50%），只征收一种税，经营主业如纳增值税则混合销售则纳增值税，经营主业如纳营业税则混合销售则纳营业税。而兼营的纳税原则为：分别核算、分别征税，即对销售货物或应税劳务的销售额，征收增值税；对提供非增值税的服务业务征收营业税。混业经营中的销售货物和应税劳务的税务处理技巧分两种情况：一是在合同中分别写明销售货物和应税劳务的金额，并在财务上分别核算，则按照各自适应的增值税税率分别计算增值税；二是在合同中未分别写明销售货物和应税劳务的金额，并在财务上未分别核算，则从高适用税率。

##### （二）混合销售、兼营行为、混业经营的的税务处理例解

**[例题分析 1]** 上海某塑钢门窗销售商店甲为一般纳税人，2013年11月，甲销售产品给乙的同时又为客户提供安装服务，收取价款为20000元，另外又收取2340元的安装费。

塑钢门销售商店经营主业是销售货物，提供安装服务与塑钢门窗有密切联系，销售和安装的费用都是向同一的购买者乙收取的，而且安装劳务是非营改增的应税范围。因此，这是属于混合销售行为，销售和安装收入一并纳增值税。甲企业的会计处理为：

借：银行存款 25740  
贷：主营业务收入 20000  
其他业务收入 2000  
应交税费——应交增值税 3740

如果安装业务耗用的购进商品或加工修理修配劳务带进的进项税额，符合规定条件的可以在销项税额中抵扣。

[例题分析 2]北京市好来客餐饮有限公司公司 2013 年 10 月餐饮收入为 500 万元，其中包括销售自制的啤酒所取得的收入 180 万。

由于餐饮公司的餐饮主业是营业税劳务，销售啤酒的收入不到总收入的 50%以上，销售啤酒和提供餐饮的收款都是向同一的就餐旅客收取的，因此这是属于混合销售行为，此混合销售行为应纳营业税。其会计处理为：

借：库存现金 5000000  
贷：主营业务收入 5000000  
计提营业税时：  
借：营业税金及附加 250000  
贷：应交税费——应交营业税 250000

[例题分析 3] 南昌市某百货商场为增值税一般纳税人，2013 年 5 月发生如下的业务：销售商品取得零售收入 585 万元，分别核算的饮食服务部取得营业收入 200 万元。

由于销售商品和饮食服务部提供服务取得收入是百货商场的两类业务，即销售业务和应税劳务，分别向不同的购买者收取的钱，并且饮食劳务是非营改增范围的应税劳务，是属于兼营行为。对于销售业务其会计处理为：

借：库存现金 5850000  
贷：主营业务收入 5000000  
应交税费——应交增值税 850000

对于饮食服务部收入，其会计处理为：

借：库存现金 2000000  
贷：其他业务收入 2000000

计提营业税为：

借：其他业务成本 100000  
贷：应交税费——应交营业税 100000

[例题分析 4] 某生产企业销售设备同时提供运输服务，设备不含税价为 1000 万，运费为 117 万，销售设备和提供运输劳务的增值税税率分别为 17%、11%，则该生产企业应如何进行税务处理？

营改增后企业销售设备的行为和提供运输服务的行为都属于增值税的应税行为。设备销售适用 17%的增值税税率，交通运输服务适用 11%的增值税税率。如该企业属于试点纳税人且能单独核算设备销售额和运输服务的营业额，则应纳的增值税为  $1000 \times 17\% + 117 \div (1+11\%) \times 11\% \approx 181.6$ （万元）；如未分别核算设备销售额和运输服务销售额，则统一按 17% 的税率征收增值税，应纳增值税为： $1000 \times 17\% + 117 \div (1+17\%) \times 17\% = 187$ （万元）。其会计处理如下：

一种情况：单独核算设备销售额和运输服务的营业额的会计处理（单位：万元）。

借：银行存款/库存现金 1287

贷：主营业务收入 1000

其他业务收入 105.4

应交税费——应交增值税 181.6

另一种情况：未分别核算设备销售额和运输服务销售额，则统一按 17%的税率征收增值税的会计处理（单位：万元）。

借：银行存款/库存现金 1287

贷：主营业务收入 1100

应交税费——应交增值税 187

# Education



主办单位:

邯郸市华文税务师事务所

财税之家专线:

3212366

财税之家邮箱:

[hdcs868@163.com](mailto:hdcs868@163.com)

财税之家地址: 邯郸市人民路 312 号

新时代商务大厦 25 层

# 『态度』

决定一切  
……

