’2009 问题解答之九

（080～086）

080. 本公司2008年年初“应付职工薪酬”科目余额为120万元，2008年年底“应付职工薪酬”科目余额为20万元。对公司当年从“应付职工薪酬”科目中支付的属于以前年度计提但尚未发放的工资薪金，企业所得税应当如何处理（假设2008年度发放的工资薪金均合理）？

答：根据《财政部 国家税务总局关于调整企业所得税工资支出税前扣除政策的通知》（财税［2006］126号）的规定：“企业实际发放的工资额在扣除限额以内的部分，允许在企业所得税税前据实扣除；超过扣除限额的部分，不得扣除。”也就是说，工资薪金的税前扣除必须符合两个要件：一是企业必须实际发放；二是必须在规定的计税工资的标准以内。所以，以前年度计提但未实际发放的工资薪金，不论当期实际发放的工资薪金是否超过计税工资标准，在计算企业所得税时，对并未实际发放的部分，是不允许税前扣除的，因为在计提的当期已经计入损益，所以在当期应作调增应纳税所得额处理。而现行《企业所得税法实施条例》第三十四条规定：“企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。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，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。”《国家税务总局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：“《实施条例》第三十四条所称的‘合理的工资薪金’，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定的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金。”所以，对贵公司以前年度计提但并未予以税前扣除的工资薪金部分，在2008年度及以后实际发放时，作为发放当期允许税前扣除的工资薪金。又因为在实际发放的当期并未计入当期损益，所以在进行企业所得税年度纳税申报时，应当作调减应纳税所得额处理，即应调减应纳税所得额100万元（120-20）。（纪宏奎）

081. 只要是高新技术企业就能享受研发费用的税收优惠吗？享受研发费用加计扣除税收优惠的必须是高新技术企业吗？

答：《企业所得税法实施条例》第九十五条规定：《企业所得税法》第三十条第（一）项所称研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的50%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销。《企业所得税法实施条例》并没有对哪些行业的企业可以享受研发费用加计扣除税收优惠进行限定，下位法也没有被授权进行限定。但是《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）〉的通知》（国税发［2008］116号）却对享受该优惠的企业研究开发活动所属的行业、领域范围进行了限定。按照该文件第四条的规定：企业从事《国家重点支持的高新技术领域》和国家发展改革委员会等部门公布的《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南（2007年度）》规定项目的研究开发活动，其在一个纳税年度中实际发生的下列费用支出，允许在计算应纳税所得额时按照规定实行加计扣除。请注意，该规定不是限定企业本身属于什么行业、什么领域或者是否为高新技术企业，而是要求企业的研究开发活动属于上述两个目录所对应的高新技术领域。（纪宏奎）

082. 本公司为创业投资企业。对公司采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的，在股权持有满2年的当年抵扣应纳税所得额，应抵扣的投资额经过5年抵扣后仍未抵扣完的，是否可以继续抵扣？

答：根据《企业所得税法》及其实施条例的规定：企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过5年；所称亏损，是指企业依照《企业所得税法》及其实施条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。《企业所得税法实施条例》第九十七条规定：对创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的，可以按照其投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额。由此可见，投资额的抵扣应当包括在“各项扣除”之列。在创业投资企业应纳税所得额的抵扣时限上，《企业所得税法实施条例》规定：当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。而对在以后年度的多长时间内抵扣完并未加以限定，所以，对创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的，可以按照其投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额，直至抵扣完为止。（纪宏奎）

083. 我公司于2009年一季度取得技术转让所得130万元。根据《企业所得税法》的规定：一个纳税年度内，居民企业技术转让所得不超过500万元的部分，免征企业所得税；超过500万元的部分，减半征收企业所得税。我公司企业所得税预缴选择的是按实际利润额预缴的方法。我公司在预缴一季度企业所得税时，是否可以按扣除技术转让所得后的余额预缴企业所得税？

答：《企业所得税法实施条例》第一百二十八条规定：企业分月或者分季预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度的实际利润额预缴；按照月度或者季度的实际利润额预缴有困难的，可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或者季度

平均额预缴,或者按照经税务机关认可的其他方法预缴。这里的实际利润额是指，按会计准则核算的利润总额减除以前年度待弥补亏损以及不征税收入、免税收入后的余额。另外,如果纳税人采取按照月度或者季度的实际利润额预缴企业所得税,还可以减去减免所得税额。而减免所得税额是指,当期实际享受税额式减免的减免所得税额。

因为技术转让所得既不属于不征税收入，也不属于免税收入,同时也不属于减免所得税额项目,所以,对采取按照月度或者季度的实际利润额预缴企业所得税的纳税人，在平时的企业所得税预缴时,应当包括技术转让所得,依法预缴企业所得税,待企业所得税年度纳税申报时,再依法减除技术转让所得。(纪宏奎)

084. 对于房地产开发企业在收取房款的同时收取的物业维修基金(收款人为房地产开发企业),能否在计征营业税时将收取的该基金先行扣除?比如,在售房时,收取房款60万元,同时按照2%的比例收取1.2万元的物业维修基金,共计61.2万元,共出具两张房地产开发企业的发票,或在同一张发票上注明房款60万元、物业维修基金1.2万元。在计算营业税时,是否允许以60万元作为应税收入?允许提取的物业维修基金是否还是按2%的比例计算?

答:《国家税务总局关于住房专项维修基金征免营业税问题的通知》(国税发[2004]69号)规定:住房专项维修基金是属全体业主共同所有的一项代管基金，专项用于物业保修期满后物业共用部位、共用设施设备的维修和更新、改造。鉴于住房专项维修基金资金所有权的特殊性，对房地产主管部门或其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住房专项维修基金,不计征营业税。

《住宅专项维修资金管理办法》第七条规定:商品住宅的业主、非住宅的业主按照所拥有物业的建筑面积交存住宅专项维修资金，每平方米建筑面积交存首期住宅专项维修资金的数额为当地住宅建筑安装工程每平方米造价的5%至8%。需要说明的是，交存住宅专项维修资金的基数是建筑安装工程造价,而不是售价。公共维修基金的收取可能还涉及企业所得税的处理。国家税务总局出台的《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第五条规定:开发产品销售收入的范围为销售开发产品过程中取得的全部价款，包括现金、现金等价物及其他经济利益。企业代有关部门、单位和企业收取的各种基金、费用和附加等,凡纳入开发产品价内或由企业开具发票的,应按规定全部确认为销售收入;未纳入开发产品价内并由企业之外的其他收取部门、单位开具发票的,可作为代收代缴款项进行管理。第十六条规定:企业将已计入销售收入的共用部位、共用设施设备维修基金按规定移交给有关部门、单位的,应于移交时扣除。由此可知,在计算营业税时，房地产开发企业收取的公共维修基金直接作为不征收营业税的代收项目,直接从计税营业额中扣除。在计算企业所得税时,如果已经收取的物业维修基金纳入开票金额,则必须在移交时另行扣除。(纪宏奎)

085. 2008年3月份,某市A公司以房地产作价投资方式进行实物投资,该房地产购买时价格为100万元,双方确认的公允价值为300万元。在以房地产作价投资的计税价格应当如何确定问题上,A公司认为,以房地产作价投资,虽然在会计上应当按公允价值确认收益，但在企业所得税计税收入的确认上,可以按购买时的价格确认应税收入。理由是,根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)的规定:“企业将资产移送他人的下列情形,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入:(一)用于市场推广或销售;(二)用于交际应酬;(三)用于职工奖励或福利;(四)用于股息分配;(五)用于对外捐赠;(六)其他改变资产所有权属的用途。企业发生上述情形时,属于企业自制的资产,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入;属于外购的资产,可按购入时的价格确定销售收入。”

答:首先,根据《企业所得税法》及其实施条例的规定:企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额;所称企业以非货币形式取得的收入,应当按照公允价值确定收入额;所称公允价值,是指按照市场价格确定的价值。从法律优位原则角度来说,国税函[2008]828号文件的法律级次远远低于《企业所得税法》及其实施条例。

其次,国税函[2008]828号文件并不包含以房地产进行投资的情形。《企业所得税法实施条例》第二十五条规定:企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。从该段话分析:货物应当是“视同销售货物”、财产应当是“视同转让财产”、劳务应当是“视同提供劳务”。以房地产作价投资应当属于“其他改变资产所有权属的用途”的情形,但文件中规定的是“视同销售”的情况,与“视同转让财产”并非同一概念。根据《企业所得税法实施条例》第十四条的规定,视同销售收入应当是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入;而根据《企业所得税法实施条例》第十六条的规定，视同转让财产收入应当是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。对企业以财产进行投资,应“视同转让财产”,遵循《企业所得税法》中“视同转让财产收入”价值确认的一般规定,即以公允价值作为企业所得税的应税收入,依法计算缴纳企业所得税。(纪宏奎)

086. 我公司自建房屋作经营用，借款费用资本化部分是否也要计入房地产计税基础?

答:按照《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税[2008]152号)的规定,房屋原价应根据国家有关会计制度的规定进行核算。对纳税人未按国家有关会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。而按照现行会计制度的规定,符合资本化条件的借款利息应该按照规定计入资产的价值。因此,资本化利息支出也要按规定计入房产原值缴纳房产税。(李伟毅)