

# '2008 问题解答之十一

(090 ~ 094)

**090.** 会计师事务所等中介机构提取的职业风险基金能否在税前扣除?

**答:**《财政部关于印发〈会计师事务所、资产评估机构、税务师事务所会计核算办法〉的通知》(财会[2001]61号)规定,中介机构按照规定提取的职业风险基金,在进行企业所得税纳税申报时不允许在税前扣除。具体原因如下:

1. 虽然根据财会[2001]61号文件的规定,中介机构应增设“职业风险基金”科目,以核算按规定提取的用于职业风险赔偿的准备金。中介机构提取职业风险基金时,借记“管理费用——职业风险基金”科目,贷记“职业风险基金”科目;中介机构依法赔偿时,借记“职业风险基金”科目,贷记“银行存款”科目。如果所提取的职业风险基金不足以赔偿时,其差额直接计入当期损益。但是财会[2001]61号文件是一个会计制度,不是关于企业所得税的法律、法规。因此,中介机构按照财会[2001]61号文件和其他会计制度的规定,可以提取职业风险基金,但不能依据财会[2001]61号文件的规定,将提取的职业风险基金在税前扣除。

2. 企业在计算企业所得税税额时,有关费用是否能在税前扣除,要严格遵循有关税收法律法规的规定。根据《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》(国税发[2000]84号)的规定,纳税人申报的扣除要真实、合法。真实是指能提供证明有关支出确属已经实际发生的适当凭据;合法是指符合国家税收规定,其他法规规定与税收法规规定不一致的,以税法规定为准。

中介机构提取的职业风险基金是一种风险准备金,并没有实际发生,因此不符合真实性的要求。并且,对于中介机构提取的职业风险基金,目前税收法律、法规还没有明文规定允许税前扣除,因此也不符合合法性的要求。

3. 根据《税收征收管理法》第二十条的规定,纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的,依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税款、代扣代缴和代收代缴税款。

另外,虽然中介机构提取的职业风险基金不能作为费用在税前进行扣除,但是仍然可以有如下补救措施:一是可以在企业实际赔偿时,按赔偿金额据实扣除。二是在实行风险责任保险的情况下,按照税法的有关规定,在商业保险机构投保的职业风险保险支出,可以在税前据实扣除,并且由保险公司代

为承担理赔的责任。从某种意义上讲,会计师事务所已经享有了职业风险基金据实扣除的权利。(李明泰)

**091.** 我公司为房地产开发公司,所开发的房地产项目现已符合土地增值税清算的条件。当地税务机关在计算该项目的土地增值税时,对公司地下车库发生的开发成本费用不允许扣除。其理由是:公司将地下车库出租并取得租金收入,因此地下车库并不属于非营利性的公共设施。请问:地下车库的相应成本费用是否应当在计算土地增值税时扣除?

**答:**对地下车库发生的成本费用的扣除应当区分两种不同情况处理:

一是如果在报建当初已明确车库用途,规划局已批准车库产权归房地产开发公司所有并且房地产开发公司出租车库的,根据《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)的规定,房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时,如果产权未发生转移,不征收土地增值税,在税款清算时不列入收入,不扣除相应的成本费用。也就是说,只有在转让车库时,才发生土地增值税纳税义务,在以后转让时可以扣除相应的成本费用。

二是如果车库属全体业主所有,对该车库应分摊的成本费用应当允许扣除。《物权法》规定:“建筑区划内,规划用于停放汽车的车位、车库应当首先满足业主的需要。建筑区划内,规划用于停放汽车的车位、车库的归属,由当事人通过出售、附赠或者出租等方式约定。占用业主共有的道路或者其他场地用于停放汽车的车位,属于业主共有。”既然车库属于全体业主的公用或共用设施,其所有人应当是全体业主。车位只能由业主委员会确认其使用方式,房地产开发公司是无权销售或者出租的,即使房地产开发公司将车库出租,其出租所得也应当移交业主委员会,由业主委员会管理使用。

也就是说,从法律角度而言,车库的出租收益并不归房地产开发公司所有。该车库应是由房地产开发公司无偿提供给全体业主使用,相对房地产开发公司而言,车库为非营利性的公共设施。根据国税发[2006]187号文件的规定,房地产开发企业开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场(库)、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通讯等公共设施,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。所以,对属于全体业主共有的车库,所发生的成本费用应当予以扣除。(王家斌 纪宏奎)

**092.** 本企业因政府整体规划需要搬迁,取得的政府搬迁补贴应记入什么科目呢?发生的各项搬迁费用是否能计入当期损益?取得的搬迁设备的运费发票能否认证抵扣?公司重新购买土地的支出能否用于核销专项应付款?

答:企业因政府整体规划搬迁的处理一般适用财政部下发的《关于企业收到政府拨给的搬迁补偿款有关财务处理问题的通知》(财企[2005]123号)。但并不是所有的企业搬迁都可以适用,只有同时满足以下两个条件的企业,才可以将收到的补偿款作专项应付款处理:企业在因城镇规划、库区建设等公共利益需要而搬迁时取得的符合文件规定的搬迁补偿款;企业因搬迁所收到的补偿款的支付方是政府机关。

财企[2005]123号文件对于企业搬迁时的账务处理具体规定如下:

1. 企业收到政府拨给的搬迁补偿款,作为专项应付款核算。搬迁补偿款存款利息,一并转增专项应付款。

2. 企业在搬迁和重建过程中发生的损失或费用,区分以下情况处理:

(1)因搬迁出售、报废或毁损的固定资产,作为固定资产清理业务核算,其净损失核销专项应付款。

(2)机器设备因拆卸、运输、重新安装、调试等原因发生的费用,直接核销专项应付款。

(3)企业因搬迁而灭失的、原已作为资产单独入账的土地使用权,直接核销专项应付款。

(4)用于安置职工的费用支出,直接核销专项应付款。

3. 企业搬迁结束后,专项应付款如有余额,作调增资本公积金处理,由此增加的资本公积金由全体股东共享;专项应付款如有不足,应计入当期损益。

企业收到的政府拨给的搬迁补偿款的总额及搬迁结束后计入资本公积金或当期损益的金额应当单独披露。

那么就你公司搬迁的情况,可参照以上规定执行。(王建安)

**093.** 某市新华物资贸易有限公司是由个人合伙成立的公司,公司注册资金为500万元。2007年,公司因资金周转困难,决定由各股东每人出资100万元,公司共筹集资金400万元。公司按年利率10%支付利息。对公司支付给个人的利息,公司财务人员凭相关原始单据到税务机关申请代开了正式发票。在2008年度税务机关检查时,稽查人员对公司支付给股东的利息支出却只允许按注册资金的50%和银行同期同类贷款的基准利率计算的利息部分在税前扣除。请问是否可以这样处理?

答:按照《企业所得税法》的规定,纳税人在生产经营活动中,向非金融机构借款的利息支出,按照不高于金融机构同期同类贷款利率计算的数额以内的部分,准予在计算应交企业所得税时从应纳税所得额中扣除。但对纳税人从关联方借款而支付的利息,国家税务总局印发的《企业所得税税前扣除办法》第三十六条规定:“纳税人从关联方取得的借款金额超过其注册资本50%的,超过部分的利息支出,不得在税前扣除。”而由于是对2007年度的企业所得税汇算,2007年以前企业所得税仍适用原有政策,而在2007年以前,企业所得税政策中并没有对“关联方”进行界定。可以参照《企业会计准则第36号——关联方披露》的规定,下列各方构成企业的关联方:①该企业的母公司。②该企业的子公司。③与该企业受同

一母公司控制的其他企业。④对该企业实施共同控制的投资方。⑤对该企业施加重大影响的投资方。⑥该企业的合营企业。⑦该企业的联营企业。⑧该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。主要投资者个人,是指能够控制、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的个人投资者。⑨该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。关键管理人员,是指有权力并负责计划、指挥和控制企业活动的人员。与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员,是指在处理与企业的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员。⑩该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。由此可见,该公司的股东个人与公司之间属于“关联方”关系。对公司向关联方即股东筹集的全部资金的利息支出超过其注册资金50%的金融机构同期同类贷款利率计算的利息部分不允许税前扣除。之所以要对关联方之间的借款利息支出扣除加以限制,是为了防止企业利用“资本弱化”方式进行避税。(叶卉)

**094.** 我公司将闲散资金用于投资股票,根据现行《企业所得税法》的规定,我公司取得的股票投资收益是否应当缴纳企业所得税?

答:《企业所得税法》第六条规定:股息、红利等权益性投资收益应当组成企业所得税收入总额;第二十六条规定:对符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益以及在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入。

《企业所得税法实施条例》第八十三条规定:符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益;股息、红利等权益性投资收益不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。而所谓居民企业,是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业,包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织;非居民企业,是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业和其他取得收入的组织。

由此可见,对企业所得税纳税人投资股票取得的投资收益应区别不同情况处理:一是居民企业或非居民企业连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票超过12个月取得的投资收益免征企业所得税;二是居民企业或非居民企业连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不超过12个月取得的投资收益,应并入企业所得税应税收入,即应当依法征收企业所得税;三是居民企业或非居民企业持有非居民企业公开发行并上市流通的股票取得的投资收益,一律并入企业所得税应税收入计算缴纳企业所得税。(吴春华)