

# '2011 问题解答之三

## (021 ~ 028)

**021.** 贸易型的出口企业从工厂采购商品,在收到增值税专用发票的当月对其进行了认证。但是这批采购的商品一直没有实现出口,因为出口的货物是需要报关单和增值税专用发票一一对应的,所以此张发票一直没有抵扣。现在的问题是,认证后的发票抵扣的时间是不是有期限?

**答:** 外贸企业为出口而采购货物的增值税专用发票是退税凭证,而非抵扣凭证,属于税法规定的不能抵扣的情况,在货物出口后申请退税时使用。如果无法出口要抵扣进项税额,应在认证通过的次月申报期内申报抵扣。(王洪芳)

**022.** A公司和B公司于2009年1月共投资500万元设立C公司。A公司权益性投资200万元,占40%的股份;B公司权益性投资300万元,占60%的股份。2009年1月,C公司以10%年利率从A公司借款500万元,以7%年利率从B公司借款600万元。A、B、C公司均为非金融企业,银行同期贷款利率为8%,三家公司借款活动符合独立交易原则,且C公司实际税负不高于其他两家公司。同时,C公司还分别向公司某股东及内部员工各借款50万元,其支付某股东的利息和内部员工的利息均按年利率12%计算。那么,C公司分别向A公司、B公司、某股东和内部员工借款产生的利息在企业所得税处理上有什么不同?

**答:1.** 向A公司、B公司借款产生利息的处理。由于A公司、B公司是C公司的关联企业。《财政部、国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》(财税[2009]121号)规定,“在计算应纳税所得额时,企业实际支付给关联方的利息支出,不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分,准予扣除,超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。企业实际支付给关联方的利息支出,除符合本通知第二条规定外,其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为:(一)金融企业,为5:1;(二)其他企业,为2:1。”

(1)C公司对A公司支付利息的税务处理。C公司实际支付给A公司的利息支出,不超过财税[2009]121号文件规定的债资比例和《企业所得税法》及其实施条例有关规定计算的部分,准予扣除,超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。C公司接受A公司的债权性投资和权益性投资分别为500万元和200万元,其比例为2.5:1,高于规定的2:1,并且其约定利率10%高于金融机构同期贷款利率8%,故付给A公

司借款利息不能全额税前扣除。其可税前扣除的借款额为400万元,利息额为32万元(400×8%)。2009年共支付A公司利息50万元(500×10%),可税前扣除32万元,其余18万元应在2009年作纳税调整,且在以后年度也不可扣除。

(2)C公司对B公司支付利息的税务处理。C公司接受B公司的债权性投资和权益性投资分别为600万元和300万元,其比例为2:1,符合规定比例,其约定年利率7%低于金融机构同期贷款利率,故向B公司支付的借款利息42万元(600×7%)可以全额在税前扣除。

**2.** 向股东或有关联的自然人借款利息的涉税处理。根据《国家税务总局关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知》(国税函[2009]777号)第一条规定,“企业向股东或其他与企业有关联关系的自然人借款的利息支出,应根据《企业所得税法》第四十六条及财税[2009]121号文件规定的条件,计算企业所得税扣除额”,即所支付利息在所得税前扣除的标准和条件与向关联企业借款一样。那么,C公司向内部股东或其他与企业有关联关系的自然人借款50万元支付的利息为6万元(50×12%),应扣除的所得额为4万元(50×8%),多支付的2万元利息应在2009年度作纳税调整,且在以后年度也不可扣除。

**3.** 向企业内部职工借款利息的涉税处理。根据《国家税务总局关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知》(国税函[2009]777号)第二条规定,“企业向除第一条规定以外的内部职工或其他人员借款的利息支出,其借款情况同时符合以下条件的,其利息支出在不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分,根据税法第八条和税法实施条例第二十七条规定,准予扣除。(一)企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的,并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为;(二)企业与个人之间签订了借款合同。”C公司向内部职工借款50万元支付利息6万元(50×12%),可扣除的所得额为4万元(50×8%),多支付的2万元利息应在2009年度作纳税调整,且在以后年度也不可扣除。(王建安)

**023.** 我公司为一家房地产企业。我公司建设的经济适用房专门用于安置其他地块上的拆迁户。我公司与拆迁户签订的购房合同单价为1800元/平方米(该定价为当地物价部门核定),因最近几年建筑成本上升,现我公司的建筑成本已达3000元/平方米。

对于成本价与购房合同价之间的差价1200元/平方米,拆迁户所在的原拆迁地块的用地单位将此部分差价补付给我公司,请问,收取的成本差价款是否要缴纳营业税?

**答:** 根据《营业税暂行条例》第五条的规定,“纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。”你公司作为房地产企业,销售房地产应以收取的价款和价外费用缴纳营业税。在建设经济适用房销售给拆迁户后应当按照实际收到的价款计算营业税。因此,收取的差价款应缴纳营业税。(王建安)

**024.** 公司年初通过“中国红十字会”向灾区捐赠了价值百万元的财物。但当时公司尚处于筹建期间,且目前刚进入生产经营阶段,因为生产周期较长,预计当年不会取得销售收入和利润。在这种情况下,这笔捐赠如何作账务处理?能否税前扣除?如果税前扣除,年报表利润不够税前扣除捐赠额,是否可以递延至下年度抵扣?

**答:**企业在筹建期间内发生的费用包括了人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产价值的借款费用等,即非资本化的支出作为筹建费用。该笔捐赠如果是发生在筹建期,属于非资本化的支出,应作为筹建费用。根据《企业会计准则》的规定,企业在筹建期间内发生的开办费计入管理费用,即借记“管理费用”科目,贷记“银行存款”等相关科目。如果是进入生产经营阶段发生的捐赠,不属于筹建期,应计入营业外支出,即借记“营业外支出”科目,贷记“银行存款”等相关科目。

《企业所得税法》第九条规定:“企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额 12% 以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。”《企业所得税法实施条例》第五十一条规定:“企业所得税法第九条所称公益性捐赠,是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。”该笔捐赠是否允许在所得税前扣除,要看是否符合相关法规的规定。中国红十字会属于公益性社会团体,捐赠灾区也应当属于公益事业捐赠,因此,该笔捐赠应当可以在所得税前扣除。

《企业所得税法实施条例》第五十三条规定:“企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额 12% 的部分,准予扣除。年度利润总额,是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。”由于公司当年无会计利润,因此允许抵扣的公益性捐赠额为零,无法抵扣的部分不得递延至以后年度抵扣。(王洪芳)

**025.** 我公司目前在做安防工程。我们做的每一个工程都有合同,付款大多是分期付款,由税务局代开发票,同时交纳营业税、城建税、教育费附加。有些工程在开工时会收到预付款,这时要开发票、交税;完工后或发票全部开完后,仍会有少量的成本支出。另外还有质保金,大多是一年或两年后支付。开发票与工程的进度并不一致,且同时又交了各种税。请问能否按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》采用完工百分比法确认收入?如果不能的话,开发票的金额能不能当做收入?那么成本又如何结转呢?

**答:**对于劳务收入的核算,如果劳务交易在一个会计期间内完成,一般情况下采用的是“完工合同法”,在劳务交易完成时确认收入和成本,因为这种情况下不会对当期损益造成影响。如果劳务交易涉及多个会计期间,为了使损益计算在各个会计期间更为准确,一般采用“完工百分比法”。你公司所做的安防工程属于建造合同的范畴,应按照完工百分比法确认收入和结转成本。(王建安)

**026.** 公司股东将持有的另一个公司的股份无偿转让到公司名下,会计怎么做账?涉不涉及所得税的缴纳?

**答:**由于在这里没有明确转让的另一公司股份的性质,因此在账务处理时应按照会计准则的规定予以分析。接受捐赠时,借记相关资产科目,贷记“营业外收入——捐赠利得”科目。

根据《企业所得税法》第六条的规定,接受捐赠收入应计入应纳税所得额。根据《企业所得税法实施条例》第二十一条的规定,“企业所得税法第六条第(八)项所称接受捐赠收入,是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。接受捐赠收入,按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。”(王建安)

**027.** 外方去年交货时已做到提前交付。因是大型成套设备,时隔一年多,设备才调试完接近验收,现在双方开始讨论奖励的支付问题。我方在会计上怎么处理这个奖励呢?我方是否需要为货物价值的增加而要补交关税、增值税等?或者能否按劳务奖励费用支付?哪一种解决方式我方支付的费用最少?同时由于付汇时需要外方的完税证明,那么对于此次奖励外方需要补哪些税呢?

**答:**在实务交易中,不管你公司向对方支付了什么费用,只要是与购买设备相关的费用都属于价外收费,都属于对方的收入,你公司应该按照支付的全部价款代扣预提所得税,补缴进口关税和增值税。(王建安)

**028.** 我公司出现一种情况就是新开的店面需要铺货,刚开始时进货量很大,比如进货一千万,就收到一千万的进项票,但是店面刚开始销售肯定没那么好,可能每个月只销售几十万,销项票也就开出去几十万,这样的话在 6 个月内进项票根本用不完,请问这种情况怎么办?

**答:**《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)规定了增值税扣税凭证认证、抵扣的期限:“增值税一般纳税人取得 2010 年 1 月 1 日以后开具的增值税专用发票、公路内河货物运输业统一发票和机动车销售统一发票,应在开具之日起 180 日内到税务机关办理认证,并在认证通过的次月申报期内,向主管税务机关申报抵扣进项税额。”即从发票开具日期起 180 日内要办理认证,并在认证通过的次月申报期内申报抵扣进项税额,超过规定期限的不得抵扣。上述规定是对发票办理认证和抵扣时限的要求,并未规定按要求抵扣的进项税额何时应抵扣完毕。贵公司由于新开张,当期购进的货物很多而销售不多,在计算应纳税额时会出现当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣的情况。根据《增值税暂行条例》第四条规定,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。因此只要按规定日期正常办理进项发票的认证和抵扣就可以了,没抵扣完的进项税额可以结转下期继续抵扣。(王洪芳)