

'2014 问题解答之十一

(091 ~ 097)

091. A 和 B 属于同一控制下的关联方。A 持有 C20% 股份, B 持有 D100% 股份。出于商业角度考虑, 集团希望重组架构, 令 A 持有 D 全部股份, 而 B 持有 C20% 的股份。假设 100%D 的股份与 20%C 的股份价值相当, 在相互收购(或称为置换)过程中无现金交易。

请问: 以上股权置换怎样做税务处理比较合理, 比如是否适用特殊性税务处理? 是否要实际缴税?

答: (1) 根据《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)文件规定, 股权收购, 收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的 75%, 且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%, 可以选择按以下规定处理(特殊性税务处理): 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、被收购企业的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。

重组交易各方对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的, 其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失, 并调整相应资产的计税基础。

因此本例中 A 收购 D 全部股份符合采取特殊性税务处理的条件, 企业如选择此种税务处理方法可暂不确认有关资产的转让所得或损失, 即暂时无需缴税。

(2) 本例中 B 购买 C20% 股权的交易如果获得控制权, 根据财税[2009]59号文件规定属于股权收购行为但不属于特殊性税务处理适用范围, 应按以下规定处理: ①被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。②收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。③被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。即 A 应确认股权转让所得或损失。

如 B 购买 C20% 股权的交易未获得控制权, 则根据《企业所得税法》及其实施条例的规定, 应作为股权转让所得或损失处理。即 A 应确认股权转让所得或损失。

092. 某房地产企业 2012 年 11 月 20 日获得企业核名, 2013 年 1 月 15 日取得正式营业执照, 2013 年 5 月 20 日取得开发项目立项文件, 2013 年 8 月 10 日进行项目开工基础施工, 2014 年 9 月 10 日收到第一笔收入。问该开发企业的筹建期为什么时间段?

答: 现行的税法中, 未对筹建期进行精准的界定。《国家税务总局关于企业所得税若干业务问题的通知》(国税发[1997]191号)中规定: 对新办企业、单位开业之日的执行口径统一为纳税人从生产经营之日起开始计算。《国家税务总局关于新办企业所得税优惠执行口径的批复》(国税函[2003]1239号)中规定, 对新办企业、单位开业之日的执行口径统一为纳税人取得营业执照上标明的设立日期。

根据上述两个规定, 我们可以做这样的理解: 筹建期是指从企业被批准筹建之日起至开业之日, 即企业取得营业执照上标明的设立日期止。本例中该企业的筹建期可认定为 2012 年 11 月 20 日至 2013 年 1 月 15 日。

093. 我公司业务是在网上经营电子书, 行业特点是需要中间人提供一些服务, 从而提高电子书的点击量及销量, 现在我公司给中间人结账是每月一结账, 对方开具信息服务费专票, 而电信或者移动公司给我公司结算是 4 月一结账。中间人的服务费用较高, 现在不知道这个应该计入哪个成本科目, 怎么核算才比较合情合理。另外, 应怎样确认收入和进行纳税申报呢?

答: (1) 从会计处理来看。对于收入应该按当月在电信或者移动的收入来确认, 做应收账款处理, 其实质是电信或者移动占用了你公司的资金, 你公司当月提供了产品, 但结算现金需要有四个月的收款期。所以, 应该在收入发生的当月按合理的方法比如电信或移动结算的合同规定的计量方法进行预估。应该适用会计准则关于收入确认的原则: 劳务已提供, 成本已确定, 收款有合理保证。

同时, 中间人的当月费用应该可以计入主营业务成本中, 该项服务费用属于变动成本的一部分。

(2) 从税务处理角度来看。第一, 增值税按税法规定按是否开具发票来分。你公司未开具发票和收到货款, 在会计确认收入的当月不用缴纳增值税。如果当月开具发票当天就发生了纳税义务, 你公司的此项业务在税法上应该适合委托其他纳税人代销货物, 为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的, 为发出代销货物满 180 天的当天。第二, 企业所得税与增值税是有差异的, 应该与会计处理一致, 要按实质重于形式原则进行处理。就是说企业所得税的收入与会计收入一致, 与增值税有差异。从收入来看, 电

子书的风险和报酬在当月已经转移,不能等到四个月后才确认。第三,以上增值税与企业所得税的差异,需要与税务专管员确认如何填制增值税纳税申报表,以及与企业会计报表和企业所得税申报表的差异,会产生纳税的评估异常。

094. 我单位是非营利性组织,现在购买了银行的理财产品,预计短期内就赎回,取得的收益需不需要缴纳营业税和企业所得税,依据是什么?

答:根据《营业税暂行条例》及其实施细则的规定,在我国境内提供应税劳务的单位和个人为营业税的纳税人。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。外汇、有价证券、期货等金融商品买卖业务,以卖出价减去买入价后的余额为营业额。

《财政部、国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》(财税[2009]111号)规定,对个人(包括个体工商户及其他个人,下同)从事外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品买卖业务取得的收入暂免征收营业税。因此,上述非金融机构通过银行购买理财产品,属于金融商品买卖中的其他金融商品买卖,除了个人取得的收入暂免征收营业税,单位取得的收入应按照上述规定差额征收营业税。买卖金融商品的营业税税率为5%。

根据《企业所得税法》第一条规定:在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人;同时第六条规定收入总额中包括利息收入和其他收入。因此,该单位取得的理财产品收益应并入当年收入总额,同其他收入一并缴纳企业所得税。

095. A公司收到德国投资来的一批设备,当时因为有优惠政策免交关税和增值税,此批设备现在还在海关监管期内。现在A公司要销售该批设备,据了解可按监管期剩余时间的比例补缴关税和增值税。如果销售的话,是否开具普通发票并按4%的税率减半征收?

答:《国家税务总局关于进口免税设备解除海关监管补缴进口环节增值税抵扣问题的批复》(国税函[2009]158号)规定:根据海关进口货物减免税管理规定,进口减免税货物,应当由海关在一定年限内进行监管,提前解除监管的,应向主管海关申请办理补缴税款。为保证税负公平,对于纳税人在2008年12月31日前免税进口的自用设备,由于提前解除海关监管,从海关取得2009年1月1日后开具的海关进口增值税专用缴款书,其所注明的增值税额准予从销项税额中抵扣。纳税人销售上述货物,应当按照增值税适用税率计算缴纳增值税。

根据上述规定,提前解除监管的,应向主管海关申请办理补缴税款。纳税人销售上述提前解除监管的设备,不适用开具普通发票并按4%的税率减半征收增值税的规定,应当按照正常的适用税率计算缴纳增值税。

096. 我单位是劳务派遣的用工单位,以前都是按劳务派遣公司开来的发票金额(含劳务派遣工资、社会保险费以及劳务派遣管理费)直接进费用科目,比如发票总金额是100万元,其中工资60万元、社会保险费30万元、管理费10万元,直接记入“制造费用——劳务派遣”科目。最近学习《企业会计准则第9号——职工薪酬(2014)》时发现,其中的“职工”包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

请问:我公司以前关于这部分劳务派遣的会计处理是否正确?

答:新修订的《企业会计准则第9号——职工薪酬》第三条规定:未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员,也属于职工的范畴,包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

因此,劳务派遣员工的薪酬应按照职工薪酬进行会计处理,贵单位将支付给劳务派遣公司的款项直接计入当期的成本费用相当于将职工薪酬计入了当期的成本费用,因此是正确的。

097. 公司与员工签订《私车公用协议》,注明车辆免租金,除汽油费按1800元/月凭票报销外,其他停车费、路桥费等费用全部凭票实报实销。

请问:注明免租金是否可以?汽油费按1800元/月凭票报销,这样的话员工需要缴纳个人所得税吗?

答:(1)注明免租金是可以的。

(2)根据《国家税务总局关于个人因公务用车制度改革取得补贴收入征收个人所得税问题的通知》(国税函[2006]245号)规定,因公务用车制度改革而以现金、报销等形式向职工个人支付的收入,均应视为个人取得公务用车补贴收入,扣除一定标准的公务费用后,按照“工资、薪金”所得项目计征个人所得税。按月发放的,并入当月“工资、薪金”所得计征个人所得税;不按月发放的,分解到所属月份并与该月份“工资、薪金”所得合并后计征个人所得税。

公务费用的扣除标准,由省级地方税务局根据纳税人公务交通、通讯费的实际发生情况调查测算,报经省级人民政府批准后确定,并报国家税务总局备案。

(武汉软件工程职业学院 郭黎 熊媛 喻辉 武汉市汉阳区地方税务局 穆云犀)