

漫谈等比例减资与不公允减资中的税务问题

对于企业减资中的股东的税务处理问题，一直是大家热议的焦点。其中涉及到等比例减资、不等比例减资的股东税务处理问题。同时，近年来税务机关对于所谓不公允减资的税务问题也开始逐步关注，但对于如何认识不公允减资以及如何处理不公允减资中的税务问题，我认为目前在实务界还没有一个共识。

所以，我们这篇文章就根据我国的现行减资税收规定，结合美国税法中对于减资税务处理的做法来谈谈减资中的税务问题。

一、企业减资中的所得性质界定问题

其实，中国的企业所得税制度和美国的企业所得税制度基本也是类似的，都是所谓的古典所得税制度，即存在经济性重复征税问题，即所得在公司层面要缴纳企业所得税，然后在个人股东层面的股息还要缴纳个人所得税。但是，对于企业股东取得的股息给予免税，这个在中、美的做法也是类似的。基于背后的原因，美国税法也说了，我们的所得税制度中的经济性重复征税，只是对所得的“双重征税”（double taxation），在正常情况下，不能出现对所得的三重（triple）甚至多重（multiple）征税（taxation），这样税负就太高了。所以，美国税法和我们一样，都给予了符合条件的企业股东从被投资企业取得的股息所得免税待遇。只不过这个所谓的“符合条件”在中、美各自的所得税制度背景下各有差异，但基本意图大家应该还是一致的。

正如美国税法教材中所强调的，我们一般对于企业的分配行为需要区分三种性质，即企业向股东的分配究竟属于下面那种情况：

1. 股利分配（Dividend）
2. 减资分配（Redemption）
3. 清算分配（Liquidation）

因为，这三种分配的税务处理是不一样的，如果分配中属于股利的部分，是涉及到要征收所得税的。而分配中属于资本收回的部分（recovery of capital）并不涉税，而分配中超过资本收回的部分则属于资本利得收益，需要缴纳资本利得税。

当然，我们可以看到，我国的税法在这一点上的处理上和美国的观点也是基本一致的，在企业所得税上：

减资分配行为：

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）

五、投资企业撤回或减少投资的税务处理

投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

关于中汇



中汇税务师事务所是中国规模最大的税务专业服务机构之一，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAAA 资质，2010-2017 年度连续八年名列本土品牌税务师事务所收入排名第一。总部设在北京，在上海、深圳、杭州、天津、成都、宁波、南京、太原、西宁、济南、乌鲁木齐、福州、武汉、南昌、长沙、郑州、重庆、厦门、海口等 20 个省和直辖市设有子公司，是一家全国性的税务专业服务机构，拥有专业人员 1700 多名，其中注册税务师 600 余名。

专业服务

中汇凭籍领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

清算分配行为：

《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）

被清算企业的股东分得的剩余资产的金额，其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分，应确认为股息所得；剩余资产减除股息所得后的余额，超过或低于股东投资成本的部分，应确认为股东的投资转让所得或损失。

也就是说，对于被投资企业减资、清算分配行为，我们对于企业股东，和美国税法一样，是要区分股息所得、投资成本的收回和转让收益这三个部分分别处理的。其中，属于股息所得的部分，可以免征企业所得税。

但是，对于被投资企业减资、清算，涉及个人股东如何进行税务处理在中国税法下并无明确的规定。鉴于我国个人所得税中，股息所得和股权转让所得的个人所得税税率都是20%，加之目前我国对于财产转让所得只能按单笔计算，盈亏不能在不同笔的财产转让所得中互抵。因此，目前在税收征管实践中，我们对于被投资企业减资、清算分配中，对于自然人股东就基本没有严格按照企业股东一样去处理，而是直接按照减资、清算分配环节，自然人股东取得的收入减去其对应的投资成本，全部确认为财产转让所得，按照20%缴纳个人所得税。这样，就可以实现转让亏损和股息所得可以互抵，从而避免多缴纳个人所得税。这种征管实践安排，在中国目前个人所得税制度体系下算是一个合理的安排。但是，正如刘昆部长在《健全现代预算制度》中提到的，未来我们综合所得的征收范围要进一步扩围，股息所得未来有可能纳入综合所得的征收范围。这样，中国个人所得税制度就越来越像美国一样了，即股息所得属于一般所得，适用比较高的个人所得税税率。但是财产转让所得就属于资本利得，适用的税率比较低。如果这样改革了，那我们后期个人所得税制度安排中，对于减资、清算分配行为，在个人所得税中就必须严格区分股息所得和财产转让所得（损失），因为综合所得和资本利得税率不同，不能互抵，这个是未来我国综合所得制度扩围后需要考虑的问题了。当然，美国现行制度中的很多做法我们后期个人所得税制度改革可以借鉴。

二、等比例减资中的税务争议问题

其实，很多税务问题的答案首先要符合直觉和经济利益诉求。比如，我们假设A1、A2、A3三个股东投资设立一个A公司，比例分别是60%、20%和20%。对于等比例减资而言，就是在减资前后，A1、A2、A3这三个股东对于A公司的持股比例没有发生任何变化。所以，从经济利益和直觉的角度来看，这三个股东对于减资从公司拿走的钱，究竟属于股息、还是属于资本的收回，其实从经济利益角度来看影响也不大。

不过，从税收角度来看，美国税法认为，毕竟股息所得属于一般性所得，为了避免延迟股息所得的确认，甚至对于个人股东而言，出现将股息所得转换给资本利得的风险，那对于等比例减资行为而言，美国税法是优先认定为股息分配行为，只有将全部的股息分配完了，后面才认定是资本的收回。

而减资在中国税法规定中，根据国家税务总局2011年34号公告规定，我们对于企业股东是要区分股息所得、资本的收回和股权转让所得（损失）的。这就是中国税务报上的一篇文章《境外关联方减资情形不同则税务处理大不相同》中的第一个案例：

C房地产公司（非上市公司）成立于2009年，注册资本（实收资本）5000万元，由境外非居民企业A公司出资1250万元直接持有25%的股权，A公司境内关联方B公司出资3750万元持有75%股权。2019年12月，C公司全体股东决定同比例减资，注册资本变更为1000万元。C公司2019年末资产负债表留存收益800万元，股东出资和减资均采用货币方式，不曾以未分配利润和盈余公积转增过资本。

税务机关认为，这个属于等比例减资，既然纳税人就是减少的注册资本，没有减少盈余公积、未分配利润，那这次减资就完全属于资本的收回，不存在股息分配，不涉及企业所得税。

我个人也是认同这种观点的。虽然总局2011年34号公告有规定，但是我们也不必过于死磕这个规定，同样也无需照搬美国做法，因为美国做法有他特殊的制度背景。

鉴于我国目前的股息分配必须是基于你有累计可分配税后利润（而美国即使累计可分配税后利润为负数，只要当年税后利润分配为正数也可以认定为股息），且我国实行的是注册资本公示制度。所以，我们在等比例减资环节，根据企业的会计和工商的处理，如果企业会计和工商上都是仅减少注册资本的，按照34号公告去按比例确认股息所得，剩余作为资本收回，这会导致税收上的可供分配利润和会计不一致，税收上的投资成本和会计、工商也不一致。也就是我们硬按34号公告的比例去拆，就要建立详细的台账去核算税务、会计和工商的差异，这种征管成本是很高的。因此，对于等比例减资而言，由于不存在利益输送问题，可能存在一点股息递延的筹划安排，但是，从

税收征管成本，结合中国会计、商事制度背景来看，等比例减资的税务处理遵从企业会计、工商做法去处理，即企业会计减少了未分配利润、实收资本就按他会计减少的部分确认股息和资本的收回，如果只是减少实收资本，就全部作为资本的收回，这种做法更加的便捷，征管成本也更低，且也无严重的避税问题。

三、不等比例减资与公允减资的税务问题

正如中国税务报这篇《境外关联方减资情形不同则税务处理大不相同》写的，对于不等比例减资才是需要重点关注的问题，而只有不等比例减资，减资前后股东的持股比例发生了变化，存在利益转移问题，这里才涉及所谓的公允减资和不公允减资的问题。但是，如何认识不公允减资，实务中我们应该这样去看。

首先还是从基本的直觉和经济利益角度去看。我们举一个例子：

我们假设 A1、A2、A3 三个股东投资设立一个 A 公司，比例分别是 60%、20%和 20%。假设 A 公司的公允价值是 1000 万。

现在我们假设 A 公司定向减资实现 A3 的退出，那退出后，A 公司的股权比例就是 A1 占 75%，A2 占 25%。

那这种不等比例减资行为，我们如何看待属于公允还是不公允呢？我们应该这样来看，假设 A 公司对 A3 定向减资支付的价款分别是如下三种情况：

1. 200 万
2. 400 万
3. 100 万

此时，我们来看一下减资前后，A1 和 A2 持有 A 公司股权对应的实际价值的变化：

A3 减资 取得金额	减资前		减资后	
	A1	A2	A1	A2
	60%	20%	75%	25%
200	600	200	600	200
400	600	200	450	150
100	600	200	675	225

基于这种理想状态下的情况模式，我们就可以看出公允减资和不公允减资的区别了。在理想状况下，A 公司公允价值是 1000 万，A3 占 20%，全部减资将其退出就应该从 A 公司拿走 200 万。但是，如果他拿走的不是 200 万，比如是 400 万或者 100 万，这都属于不公允减资的情况，那怎么看公允减资的税务后果，就是看减资前后存续股东在不等比例减资前后的权益变化。

我们看到，如果是不等比例公允减资，在减资前后，现存股东的权益是没有任何变化的。但是，如果存在不公允减资，A3 拿走多了（400 万），则现存股东减资后的权益就少了。而 A3 拿走少了（100 万），则现存股东减资后的权益就变多了。

因此，对于不公允减资的税务处理，分析框架如下：

1. 看清楚不公允减资的利益输送方向（不能仅看现象，简单认为不公允减资是股权转让行为）
2. 分析利益输送的原因（可能是工资所得、可能是其他类型所得）
3. 根据具体的原因界定所得的性质并据以征税

当然，这是一个理想化的分析思路，在税收征管实践中，应该遵从企业股东的合理决策，不能机械的去看待，毕竟不等比例减资是某个股东的单项退出，不能完全按公允价值来前后看。比如，虽然减资前 A 公司公允价值是 1000 万，但其中 400 万的公允价值属于限售股当下还没有实际变现，但 A3 现在退出是要拿真金白银走的，实际不可能按现在这个限售股价值给 A3 钱，再加之 A3 现在退出也不承担未来企业经营风险了。因此，在不等比例减资中，A3 退出在符合独立交易原则下拿到的钱不一定就等于 200 万，这个属于各个股东之间公平协商的结果。

所以，在税务执法过程中，我们应该要保持一个合理的容忍度。不能简单的变成，减资前一定要企业出具一份评估报告，然后按照减资后某个股东拿走的钱，机械地按我们上面的算法来看减资前后现存股东权益价值的变化，并据此要求股东交税。应该按照风险管理和反避税的思路，对于其中存在明显利益输送的问题开展税务调查。否则，税务过于提前的介入到企业股权转让、增资、减资行为的公允价值判断中，简单地一切以提供评估报告来衡量企业股权转让、增资、减资行为的公允性，会严重干扰企业的正常交易行为。毕竟对于企业的公允价值，不是二手房，根本无法通过评估报告就能看出公允价值的。企业是承担各种风险的市场运行主体，他的价值本身就是无法合理评估的。而通过市场不同主体对企业股权进行不断交易形成的价格才是对企业股权公允价值的最佳体现，这也是资本市场发挥企业价值发现功能的重要体现。

作者：中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

浅析加大支持科技创新税前扣除力度新政

9月22日，财政部、税务总局、科技部联合下发了《财政部 税务总局 科技部关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告》（财政部 税务总局 科技部公告2022年第28号）（以下简称28号公告）。政策一经发布，受到了广泛热议。在28号公告发布以来，有不少读者就公告中的内容与笔者多次探讨。笔者在交流的过程中对于读者提出的疑问进行了反复思考，认为这样一个看似简单的公告，其实可深挖性很强，尤其是公告中的第二条规定在提高加计扣除比例的同时，四季度研发费用可以由企业选择对自己最有利的方式进行加计，这样一条创新性的规定，在赋予纳税人更多的选择权，并给予纳税人一定的税收筹划空间的同时，也进一步深化了“放管服”的税收监管方式，为推动企业发展提供了政策方面的便捷。

接下来笔者逐条分析一下28号公告：

第一条，高新技术企业在2022年10月1日至2022年12月31日期间新购置的设备、器具，允许当年一次性全额在计算应纳税所得额时扣除，并允许在税前实行100%加计扣除。

凡在2022年第四季度内具有高新技术企业资格的企业，均可适用该项政策。企业选择适用该项政策当年不足扣除的，可结转至以后年度按现行有关规定执行。

上述所称设备、器具是指除房屋、建筑物以外的固定资产；所称高新技术企业的条件和管理办法按照《科技部 财政部 国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火〔2016〕32号）执行。

企业享受该项政策的税收征管事项按现行征管规定执行。

28号公告在明确适用企业、适用范围和适用期间的同时，对于享受政策的一些征管事项要求按现行征管规定执行，重点关注以下几点：

第一，新购置指的是什么？

首先，对于“新”而言，这个新并不是说购买的设备、器具必须是全新的，也可以是使用过的设备、器具，这一点在国家税务总局公告2018年第46号也已明确，以货币形式购进的固定资产包括企业购进的使用过的固定资产。在2022年四季度购置。

其次，对于“购置”而言，需要依据设备、器具的购进时点确定其是否属于可享受优惠政策的范围。国家税务总局公告2018年第46号明确，以货币形式购进的固定资产，以发票开具时间确认购进时点，但考虑到分期付款可能会分批开具发票，赊销方式会在销售方取得货款后才开具发票的特殊情况，国家税务总局公告2018年第46号对这两种情况进行了例外规定，以固定资产到货时间确认购进时点。对于自行建造的固定资产，以竣工结算时间确认购进时点。

第二，政策享受的时候是否有要求？

纳税人可根据自身生产经营需要自愿选择是否享受税前一次性扣除和加计扣除优惠。需要说明的是，企业未选择享受的，以后年度不得再享受。此项规定是针对单个固定资产而言的，假如企业2022年第四季度购买了A、B两套设备，其中A设备选择了税前一次性扣除和按100%加计扣除政策，B设备选择实行正常折旧，那么，B设备在税收上只能正常折旧，其折旧部分不能享受加计扣除优惠。

其次，需要注意的是享受一次性扣除政策是享受加计扣除政策的前提。对购置的设备分年计提折旧，未选择一次性扣除政策，也就无法享受加计扣除政策。

第三，这项政策是否会带来税会差异？

不会带来税会差异，28号公告第一条有别于以往的固定资产一次性税前扣除政策。28号公告规定是在正常的固定资产原值的基础上，额外享受了一次性100%加计扣除的部分，不存在税会差异，在后期不需再转回调整增加纳税。原有一次性税前扣除政策是允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，只是提前享受了税前扣除，但在后期经营期间仍旧需要转回调整增加计税，即前期少交，后期多交，只是延迟了纳税时间，整体上并未减少需要缴纳的税金。

第四，享受税前扣除是否要在购置的次月才能享受？

不是，国家税务总局公告2018年第46号明确固定资产在投入使用月份的次月所属年度一次性税前扣除。但28号公告则注明允许当年一次性全额在计算应纳税所得额时扣除，并允许在税前实行100%加计扣除。因此，2022年12月购置的设备、仪器如果符合条件的话是可以在2022年汇算清缴时享受该政策红利，无需等到2023年汇算清缴时再享受。

第五，企业亏损的情况下如何享受政策优惠？

选择税前一次性扣除和加计扣除优惠，税前扣除不完的部分将自动增加企业亏损，在以后年度结转弥补。作为高新技术企业，2022年度汇算清缴未扣除完而形成的亏损，符合条件的可在以后10个纳税年度结转弥补。

第六，是否有用途限制？

28号公告所明确的设备、器具一次性扣除并加计扣除政策，是独立于研发费用加计扣除的政策，并不要求企业购置的设备、器具必须用于研发。

第七，是否有金额限制？

28号公告无前期的500万元类似金额限制，未对适用税前一次性扣除和加计扣除优惠政策的设备、器具的单位价值进行限制。

第八，在何时申报享受？

企业所得税季度预缴或者年度汇算清缴时，企业在2022年第四季度预缴申报时未享受税前一次性扣除和加计扣除优惠，还可以在年度汇算清缴时申请享受该政策。

第九，是否需要向税务机关申请？

纳税人享受研发费用加计扣除政策均采取“真实发生、自行判断、申报享受、相关资料留存备查”的方式。企业应当根据实际情况以及现行政策规定自行判断是否符合优惠事项规定的条件，符合条件的可以自行计算并填报企业所得税纳税申报表直接享受税收优惠，同时归集和留存相关资料备查，无需向税务机关申请。

接下来我们继续学习分析28号公告第二条，“现行适用研发费用税前加计扣除比例75%的企业，在2022年10月1日至2022年12月31日期间，税前加计扣除比例提高至100%。企业在2022年度企业所得税汇算清缴计算享受研发费用加计扣除优惠时，四季度研发费用可由企业自行选择按实际发生数计算，或者按全年实际发生的研发费用乘以2022年10月1日后的经营月份数占其2022年度实际经营月份数的比例计算。”

在这一条规定中，我们需要关注的问题是如何界定实际发生数？

实际发生数，对于这几个字的理解，众说纷纭。主要有以下两种观点，第一种观点认为，实际发生数指的是第四季度实际入账的研发费用，只要在10月1日到12月31日期间计入研发支出科目且符合加计扣除标准的费用；第二种观点认为，实际发生数指的是虽然10月1日到12月31日期间计入研发支出科目且符合加计扣除标准的费用但是属于这一期间内的研发费用。

针对以上这两种观点，笔者更倾向于第二种观点。因为研发费加计扣除政策是企业所得税的一项优惠政策，即使如何变化，依然要遵循企业所得税的原则——权责发生制。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条明确规定，企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。那么，实际发生数不能武断的理解为第四季度的账面金额，而应根据实际情况分析判断是否属于第四季度的费用。下面笔者结合研发费用的具体范围就如何确定实际发生数让读者加深理解：

1. 人员人工费用

首先，应关注的是 10 月 1 日之后列支的费用中是否存在前三季度的工资社保公积金等，如果存在的话，应按照 75%的比例加计扣除；不能作为第四季度实际发生数按照 100%的比例加计扣除。其次，如果四季度列支有 2022 年年年终奖，应按照对应的研发项目本年实际研发期间进行分摊，属于四季度的部分要按照 100%的比例加计扣除，不属于的部分按照 75%的比例加计扣除。最后，对于第四季度列支的当季度人工费用则可以按照 100%的比例加计扣除。

2. 直接投入费用

(1) 研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用

首先，消耗的材料应关注出库单的日期或者实际领用日期，以此为准判断所属期间；其次，燃料和动力费用也应以实际消耗的日期为准进行判断。

(2) 试制产品的检验费

试制产品检验的目的是为了检验阶段性研发成果，测试其可靠性和可行性，注重的是测试的结果。因此检验费应关注该项费用试验完成的时间或者结果公布的时间。

3. 通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费

仪器、设备的租赁费应按照实际研发期间区分第四季度和其他季度，准确核算各自期间的金额并按照各自适用的比例加计扣除。

4. 用于研发活动的仪器、设备的折旧费以及无形资产摊销

折旧摊销费应按照实际研发期间区分第四季度和其他季度，准确核算各自期间的金额并按照各自适用的比例加计扣除。

5. 新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费

此类费用笔者认为应结合研发项目的内容进行判断，不能简单依照入账时间判断。比如进行临床和现场的试验是为了验证阶段性研究成果是否达到预定目标，根据研发内容的不同关注点在过程或者结果。所以应依照实际研发内容结合试验的发生时间或成果验证时间进行判断。

6. 其他费用

其他费用主要包括技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费等费用，我们仍应把握权责发生制的原则，关注费用的发生时间，以此为标准判断所属期间，并以此确定加计扣除比例。

7. 委托研发费用

有些读者可能存在疑问，委外费是否能按照第四季度与委外时间的占比进行分摊？

首先，站在委托方的角度理解一下委外费用，委托方委托受托方进行研发活动，其目的是为了获取的委托研发的成果，至于研发的过程如何不是委托方关注的重点。但是不能笼统的将委外费用作为一个时点性费用，一次性计入验收成果当期加计扣除。而是应依据双方签订的委托研发合同，如果双方在合同中明确按照研发进度结算的话，那么委托方应按照研发进度确认相关费用。如果双方在合同中没有明确或者注明成果验收合格后方付款等不按照进度结算的，应在成果验收完成时确认相关费用。

其次，我们也可以站在受托方的角度参考如何确认委外费用。从企业会计准则的角度考虑，依据《企业会计准则第 14 号——收入》第十一条，满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务；否则，属于在某一时点履行履约义务：（一）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。（二）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（三）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。受托方应根据合同等其他相关信息判断确认收入的时点，委托方可以借鉴受托方确认收入的方法判断委外费用的性质。此外，从企业所得税确认收入的规定这一角度考虑，受托方可以依据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函[2008]875 号）的收入确认原则确认收入，委托方依然可以参照受托方确认收入的方法确认自己的费用。但是需要注意的一点是，当合同约定不明确或者实际履行方式与合同约定有偏差的时候，依照实际履约方式判定。实际履行的方式虽然与合同约定不一致，但是也是双方意思表示一致的体现，也是对合同的一种补充和修改。

综上所述，企业应根据实际情况结合相关材料综合判断费用的所属期间和相应的加计扣除比例。当然我们依然需要严格按照财税[2015]119号第一条第二项的规定，委外费用中有涉及不适用税前加计扣除的部分不能够享受加计扣除。

在研发费用加计扣除税收优惠事项中除了准确归集各项费用外，还有一项重要的工作是填列辅助明细账和填写申报表。28号公告发布以后，很多读者非常关心的一件事情是辅助明细账和申报表会不会发生大的变化。笔者认为如果只是在2022年4季度将加计扣除比例提高到100%，2023年将加计扣除比例恢复到75%的话，税务机关有可能对辅助明细账和申报表做简化处理，只增加部分栏次要求纳税人分别填写适用75%和100%的加计金额，并且修改表内及表间逻辑关系。这样做的目的不仅仅是减轻纳税人的办税负担，更是无形中要求纳税人必须准确归集研发费用、准确填列辅助明细账。虽然在国家税务总局公告2019年第41号中明确企业申报享受研发费用加计扣除政策时，不再填报《研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表》和报送《“研发支出”辅助账汇总表》。《“研发支出”辅助账汇总表》由企业留存备查。而且我们在填列研发项目设置辅助账时，也可以自主选择使用国家税务总局公告2015年97号公告发布的研发支出辅助账样式，或者国家税务总局公告2021年第28号研发支出辅助账样式，及参照上述样式自行设计研发支出辅助账样式。但是无论使用什么样式，作为纳税人都必须准确归集、规范填列相应表格，有效规避税务风险。

当然，笔者将与读者一起持续关注税务部门对于28号公告之后出台的一系列政策和申报的新政。希望此文能够对读者起到帮助，如有不同观点，欢迎交流探讨！

作者：中汇山西税务师事务所经理 周文皓

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

房地产企业预售阶段所实际发生的佣金费用能否在企业所得税预计利润中扣除的法理浅析

根据财政部对修订后的《企业会计准则第14号——收入》（以下简称“新收入准则”）的通知要求，非上市公司将在2021年1月1日起全面实施新收入准则。对于房地产企业来说，实施新收入准则会带来更多的税会争议问题，这其中就包括预售阶段所发生的销售佣金的涉税处理问题。

在会计处理上，销售佣金因新收入准则的执行发生了影响较大但很明确的变化，更能匹配销售收入与销售佣金的关联关系，在一定程度上会改善预售年度的相关财务数据。在新收入准则执行之前，房地产企业在预售阶段所支付给中介机构的售楼佣金在发生时做为销售费用直接计入当期损益。但是新收入准则执行后，根据“合同成本”的确认规定，如果一项成本与一份当前或者预期取得合同直接相关的，需要确认合同取得成本。对于房地产企业所发生的销售佣金而言，是不发生销售订单就不会产生的增量成本，而且销售佣金预期是能够在销售房屋的收入中得到补偿和收回的，所以在发生时确认为合同取得成本，等到收入结转时再相应地结转到当期损益中。

在涉税处理上，则产生一些不同的声音。一种观点认为因会计核算方式的调整，预售阶段所实际发生的销售佣金不再属于期间费用了，因而不能再在计算预计利润时扣除，而需要等到企业结转会计收入时再相应扣除。另一种观点则认为，因会计核算方式的调整，预售阶段所实际发生的销售佣金不再做为期间费用核算了，但不能改变其收益性支付的性质，在所得税处理上仍应在发生当期扣除。两种观点相较，前一种观点会直接导致房地产企业相较于准则调整前在预售阶段的企业所得税税收负担增加，后一种观点则有不少财税人员担心在未来带来不必要财税风险。

本文作者希望通过会计准则调整的逻辑和税法处理的逻辑两个角度来分析房地产企业预售阶段的佣金能否在预计利润中扣除的问题，并供各位阅读受众参考。

一、新收入准则中对销售佣金处理方式调整的内在逻辑

按照新收入准则中对于合同成本的设定逻辑，一般情况下，从商品价值的构建逻辑上看，如果一项成本费用在商品满足预期可销售状态前构成其价值增加环节的必要性支出，那么在成本费用的转移环节就需要计入合同成本中，最后再伴随商品的控制权转移结转到营业成本中。

而佣金比较特殊，它与商品价值的构建活动不同，是新收入准则考虑到销售佣金的发生与企业取得的收入直接密切相关，属于取得某项销售订单所必需发生的增量成本（不产生订单就不会发生销售佣金支出），而该部分成本费用又直接由这部分销售订单所带来的收入进行补偿。所以为了保证这些收入与发生的佣金费用能够进行匹配，在

此前提下，准则要求企业对发生的佣金费用与对应的销售收进行同步确认，即在发生时先归集计入合同取得成本中，等到相应的收入结转时再确认至当期损益中，以更合理地反映当期的会计利润。

我们认为，佣金费用计入合同取得成本的会计逻辑仅仅是出于销售订单所带来的收入与订单所产生的增量费用之间的匹配性问题的考量而作出的确认时间调整，是考量会计利润的严谨性。它与商品本身价值构建所发生的资本化过程和资产确认没有关系，在会计上因佣金费用所确认的合同取得成本也不构成存货（含开发产品）的组成部分，在会计上它也还是一种收益性支出，只不过是会因为与销售收入的匹配原因而调整了其确认时间。

二、房地产企业所得税对销售佣金税前扣除的处理逻辑

1. 房地产行业的运营特点与税制设计

我国的企业所得税法在收入和成本费用的确认上以权责发生制原则为基础，但是考虑到房地产行业与其他行业在经营特点上存在显著的差异，房地产行业生产运营最大的特点是跨周期性和商品房预售制度的存在。基于这个行业特点，为了控制涉税的征管风险和平衡地方财政收入，房地产行业的企业所得税在税制设计上就有所区分，主要政策文件是国税发【2009】31号文（以下简称“31号文”）。31号文在税制结构上设计了完工前的预售收入在事实上已确认为收入，只是因相关成本无法确认而先按照预计毛利率的方式来计算出预计利润并征收企业所得税，待项目完工后结算实际利润与预计利润之间的差异补正企业所得税的征税模式。

因为税法在确认收入的时点方面与会计存在明显差异，导致税会差异的出现，所以费用的配比自然也会遵循着配比性处理相关问题。基于这个关键基础，总局在预计利润的计算规则上一方面允许预售收入作为业务招待费、广宣费以及佣金的限额计算依据，另一方面也允许房地产企业预售环节预缴的城建税、附加税和土地增值税在结转税金及附加之前就提前在税前列支扣除。这背后的税法内在逻辑正是基于收入的实现与实际所发生的成本费用的匹配原则。我们认为佣金也属于同一情况，理应认可其税会差异的合法、合理存在。

2. 关于税法资本化定义与佣金费用会计处理的本质差异

根据企业所得税法实施条例第二十八条的规定，企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。我们认为佣金费用不是为形成资产而发生的支出，不属于资本性支出的范畴，它是与当期的销售订单直接挂钩的，应属于收益性支出，理应可以在发生当期税前扣除。

正如前面所言，佣金费用在新收入准则下也并不是真正意义上的资产和成本，本质是类似于过渡性质的递延科目，在确认收入之前根据其流动性在年末报表中也是分类到其他流动资产或者其他非流动资产里去，在确认收入后一次性转销到当期损益里。

3. 税法规则的确立和调整遵从于经济业务的发展

我们知道，税法各项规则的拟制是基于各类经济业务的实质和发展形态。从这个角度而言，对于佣金费用，其在当前的经济环境里并没有改变之前的业务形态，仅仅是因为会计核算为了适应某种情景的需要作了调整，税法便可以随意调整扣除的原则和逻辑，那显然也是需要慎重考量的。如我们所知，前两年不少的非上市房企未执行新收入准则，如果坚持不让按合同成本核算的销售佣金不得在当期扣除，便会造成同一经济业务因会计处理不同而享受不同税收政策的结果，从而造成税收的不公平。

税法和会计本身就是两个不同的体系，两者要实现和服务的目的也存在很大的差异。会计规则的拟定不需要去遵从税法的内在逻辑，同样税法规则的拟定也有其独立性和特殊的考量，所以实务中才会出现各式各样的税会差异，我们理应尊重这种差异的存在，所以我们应该更多地从业务和税法本身的内在逻辑去思考其税收处理方式，而不是一味地捆绑在会计的确认与调整之上。

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所合伙人 傅吉俊/经理 郑会广/经理 王殿会

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

中汇（宁波）税务师事务所团委参加宁波市“党的二十大精神青年学习交流”

为深入学习贯彻党的二十大精神，扎实推进“税收现代化服务中国式现代化”大讨论活动，12月2日下午，中汇（宁波）税务师事务所团委青年小组、奉化区税务局青年小组、杭州湾新区税务局青年小组、慈溪市税务局青年小组、余姚市税务局青年小组和宁海县税务局青年小组联合开展“党的二十大精神青年学习交流”活动。



六个青年小组在线上齐聚一堂、云端联学党的二十大精神，以“税收现代化服务中国式现代化”为主题，分别选派青年干部围绕六方面问题，立足各自岗位实际轮流开展线上交流分享，共同探讨推进宁波市税务局税收现代化的思路、方法和举措。

会上，宁波市注册税务师行业团工委委员、中汇（宁波）税务师事务所谢盛指出，税收在国家治理中起到基础性、支柱性、保障性作用，税务师行业是联系税务部门和纳税人缴费人之间的桥梁和纽带。面对新征程新任务，要以党的二十大精神为指引，坚持以纳税人缴费人的需求为导向，配合税务部门持续营造良好的税收营商环境和纳税服务环境，在服务税收现代化、进而服务中国式现代化的进程中充分发挥税务师行业涉税专业服务主力军作用。





中汇（宁波）税务师事务所谢盛

本次活动邀请了宁波市税务局党建工作处三级调研员、宁波市注册税务师行业党委副书记王立武全程参与大讨论，并点评各位青年发言。他指出，本次联合大讨论活动准备充分、主题突出、问题聚焦、思考深入、形式新颖，大家在思想的碰撞中实现了学学相长，在学思践悟中强化了责任担当。他希望，各团组织要把学习贯彻落实党的二十大精神，作为当前和今后一段时期的首要政治任务，创新载体系统学、结合实际用心悟、知行合一善谋划、注重提炼宣传好，引导广大税务青年干部忠臣核心、拥戴核心、维护核心，主动应变、应变、求变，胸怀“国之大者”，以党的二十大精神为指引，埋头苦干、砥砺奋进，在奋力推进税收现代化服务中国式现代化的新征程上唱响青春之歌。



宁波市税务局党建工作处三级调研员、宁波市注册税务师行业党委副书记王立武

北京·上海·杭州·南京·成都·宁波·太原·深圳·天津·西宁·
武汉·福州·济南·乌鲁木齐·长沙·南昌·郑州·重庆·厦门·海口
更多联系方式 · <http://www.zhcta.cn/>

