

固定资产改变用途后的税务处理及其改进

陈 娇

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】 本文主要分析了企业固定资产改变用途后的税务处理,并针对现行计算不得抵扣增值税进项税额方法规定存在的不足提出了改进建议。

【关键词】 固定资产 出租 增值税 营业税

企业的固定资产如果改变了用途则需要注意其可能产生的纳税风险,即是否需要原先抵扣的进项税额进行进项税额的转出处理。而鉴于原税法规定的方法与实务的相背离,本文提出了改进建议,即在计算不得抵扣进项税额时加上租赁期与使用期之比这一时间项目。具体分析如下:

一、固定资产改变用途后的税务处理

增值税一般纳税人 A 企业 2009 年 8 月购进一台生产、经营用的固定设备(可使用年限为 10 年),原价 1 200 000 元,缴纳增值税 204 000 元。假设 A 企业固定资产相关业务存在以下三种情况(为简便计算,假设 A 企业采用直线法计提折

旧,且该设备没有发生减值):

情况 1: 该设备一直用于生产、经营至 2011 年 2 月底。2011 年 3 月初 A 企业便将该设备出租给 B 企业使用,预期出租 3 年,月租金为 50 000 元。

情况 2: 鉴于 A 企业现实的生产情况暂时还用不到该机器设备,为了使该机器设备不至于闲置浪费, A 企业便将该设备出租给 B 企业使用,预期出租 3 年,月租金为 50 000 元。

情况 3: A 企业在生产、经营使用该固定资产之余,同时还将其租给 C 企业使用,月租金为 10 000 元。

以上三种情况的会计实务中会出现这样的问题: 该固定

2. 合并现金流量表中的经营活动产生的现金净流量修改如下:

经营活动产生的现金流量净额	
其中:被合并方在购并前实现的现金净流入	

3. 将合并资产负债表的净资产格式修改为:

实收资本(或股本)	
资本公积	
减:库存股	
盈余公积	
未分配利润	
归属于母公司所有者权益	
被购并方期初的净资产	
少数股东权益	
所有者权益合计	
负债和所有者权益总计	

4. 在合并财务报表过程中,有关合并抵销分录的修改内容如下:

(1)关于资产负债表项目的合并抵销。期末的合并抵销分录保持不变,而期初合并抵销分录调整如下:借:实收资本(或股本),资本公积,盈余公积,未分配利润等被购并方净资产;贷:被购并方期初的净资产。

(2)关于利润及利润分配表项目的合并抵销。在合并当年,其抵销分录修改为:借:投资收益(按合并日持股比例及购并后实现的净利润计算),少数股东损益(按合并日持股比例及购并后实现的净利润计算),被购并方在购并前实现的净利润,年初未分配利润;贷:提取盈余公积,提取任意盈余公积,应付普通股股利,转作股本的普通股股利,未分配利润。

而合并比较期的抵销分录只需要在上述分录中减去投资收益和少数股东损益这两个合并抵销项目即可。

需要注意的是,由于购并各方以前所执行的会计制度、会计政策可能不同,在合并时还需要首先统一被合并方的会计制度和会计政策。同时,由于合并可能发生在非同一控制下不同会计主体之间,合并时的计价基础常常会因此发生改变,由此被合并方会计报表中资产与负债发生的增减值,如果可以对这些增减值进行追溯计量的话,还需要基于持续经营下的公允价值计量原则,向前追溯调整相应的报表项目。

笔者认为,由财政部出台的上市公司反向收购会计处理的补充规定,就没有再继续执行的必要了。因为该补充规定着重解决的问题是收购后会计信息的可比性,但该补充规定不仅在实务操作上比较复杂,而且在其合并的财务报表中,股本总数与实际发行在外的股东持股数往往不一致,让投资者及报表使用者难以理解。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

资产改变用途后其增值税进项税额是否仍可以抵扣?假设不能抵扣需做进项税额转出处理,其进项税额转出数应如何计算?租赁期满,如果企业继续将其作为生产、经营用固定资产,其进项税额是否仍可以抵扣?

分析:根据《增值税暂行条例》第十条第(一)项和《增值税暂行条例实施细则》第二十三条的规定,用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣,但既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)也用于非增值税应税项目、免征增值税(简称“免税”)项目、集体福利或者个人消费的固定资产除外。上述固定资产,是指使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。

财政部、国家税务总局颁发的《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)第五条规定:纳税人已抵扣进项税额的固定资产发生条例第十条(一)至(三)项所列情形的,应在当月按下列公式计算不得抵扣的进项税额:

不得抵扣的进项税额=固定资产净值×适用税率

固定资产净值,是指纳税人按照财务会计制度计提折旧后计算的固定资产净值。

情况3与情况1、情况2的不同点在于:情况1是自用→出租→自用;情况2是出租→自用;情况3则是自用的同时出租。那么,从上述规定可以看出:情况1、情况2中A企业将生产、经营用的固定资产出租,属于《增值税暂行条例》第十条第(一)项规定的情形,那么在出租的同时,A企业需将该固定资产的进项税额做转出处理;情况3中的固定资产则属于《增值税暂行条例》第十条第(一)项规定的例外情形,那么,A企业该固定资产的增值税进项税额是可以抵扣的,并不需要进行进项税额的转出处理。

情况1的会计处理:

2009年8月,A企业应及时进行增值税发票的认证,并在规定的期限内进行进项税额的抵扣。借:固定资产1 200 000,应交税费——应交增值税(进项税额)204 000;贷:银行存款1 404 000。

2009年9月~2011年2月,A企业应每月按规定计提折旧。借:制造费用10 000;贷:累计折旧10 000。

2011年3月,A企业应进行固定资产进项税额的转出处理。该固定资产截至2011年2月底共计计提折旧160 000元,固定资产净值为1 040 000元。不得抵扣的进项税额=1 040 000×17%=176 800(元)。借:其他业务成本176 800;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)176 800。借:银行存款50 000;贷:其他业务收入50 000。借:营业税金及附加2 500;贷:应交税费——应交营业税2 500。借:应交税费——应交营业税2 500;贷:银行存款2 500。因为该固定资产的出租属于经营性租赁,所以在出租期间A企业应按照规定每月继续计提折旧并缴纳相关的营业税。

2013年3月初A企业将该固定资产收回时,因在2011年3月时已经进行了增值税进项税额的转出处理,而实务中

增值税的纳税申报表原则上并不支持进项税额转出再转回,所以,A企业并不需要对此再进行特殊处理。

情况2的会计处理:

情况2与情况1会计处理的不同点仅在于增值税进项税额的转出数,具体为:不得抵扣的进项税额=204 000(元)。借:其他业务成本204 000;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)204 000。

情况3的会计处理:

情况3与情况1会计处理的不同点在于不需要进行增值税进项税额的转出处理。

二、固定资产改变用途后税务处理的改进建议

情况1、情况2中企业的固定资产改变用途后,其需要进行增值税的进项税额转出处理,并填制增值税的纳税申报表。而实务中增值税纳税申报表原则上并不支持进项税额的转出再转回,那么,企业以后在出租收回该固定资产并自用,该固定资产便再不能进行进项税额的抵扣。例如情况2中,该固定资产出租时的进项税额转出数为204 000元,3年后收回自用,该固定资产的进项税额转出却不能再转回,那么,相当于企业因为短期的出租,该固定资产的增值税进项税额全部都没有得到抵扣。而企业购买该固定资产是为了自用而不是为了短期的出租,若按原规定的方法计算该固定资产的进项税额转出数,则与国家实施固定资产进项税额可抵扣以使企业减负的目的相背离,无形中增加了企业税负。

另外,如情况1、情况2所计算的不得抵扣进项税额,前者为176 800元,后者为204 000元,两者之间是有差额的,而此业务的本质却是一样的,都是出租3年、其余年限自用,唯一的不同点只是出租时点的不同,但是增值税进项税额的转出数却不一样,这便是原规定计算进项税额不得抵扣方法的第二个不足之处。

基于税法中固定资产一般都是按照直线法计提折旧,笔者建议在计算不得抵扣进项税额时加上租赁期与使用寿命之比,即:

不得抵扣进项税额=租赁期/固定资产使用寿命×增值税进项税额

那么情况1、情况2中,A企业不得抵扣进项税额=3/10×204 000=61 200(元)。借:其他业务成本61 200;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)61 200。

笔者认为,这样更贴合于实务,也不会因为固定资产改变用途而无形中增加企业的纳税负担。

随着交通运输业及部分现代服务业的营业税改征增值税的试点,相关企业的固定资产改变用途后便不会产生相应的纳税风险,因为企业在出租固定资产时缴纳的是增值税而不是营业税,那么该固定资产的进项税额也是可以抵扣的,不用做进项税额转出处理。根据《营业税改征增值税试点方案》中租赁有形动产等适用17%税率的税制安排,情况1、情况2中该自用固定资产出租时涉及税费的会计处理为:借:其他业务成本8 500(50 000×17%);贷:应交税费——应交增值税(销项税额)8 500。○