

“营改增”后固定资产与无形资产的核算

张 星

(山西大学商务学院 太原 030031)

【摘要】在2013年下半年,财政部和国家税务总局相继联合发布了财税[2013]37号和财税[2013]106号文件,进一步完善了交通运输业及部分现代服务业的“营改增”政策。本文阐述了相关新政颁布后固定资产和无形资产的核算变化,并通过举例比较了各种情形下的会计核算。

【关键词】营改增 固定资产 无形资产 会计核算

《关于在全国开展交通运输企业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号,以下简称“37号文”)规定,除铁路运输以外的交通运输业和现代服务业由原先的缴纳营业税改为缴纳增值税,并对汽车、运杂费、无形资产的抵扣政策做了调整。2013年12月,《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号,以下简称“106号文”)的出台,使得铁路运输业和邮政业也纳入到“营改增”的征税范围。106号文还规定,37号文自2014年1月1日起废止,但原先的抵扣政策有大部分得以延续,局部也有所调整。

37号文和106号文的相机出台都影响到了企业对固定资产和无形资产的核算。本文通过阐述“营改增”后固定资产和无形资产的核算变化,分析各种情形下的会计核算并对比分析,试图给读者以启示。

一、“营改增”后固定资产的核算

1. 进项税额可以抵扣的设备类固定资产的范围有所扩大。37号文规定,增值税一般纳税人(含提供交通运输业和部分现代服务业服务的新增值税一般纳税人和按照《增值税暂行条例》缴纳增值税的原增值税一般纳税人,下同)自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇,其进项税额准予从销项税额中抵扣。因此自1993年增值税开始征收以来一直沿用的一般纳税人购入自用的应征消费税的汽车、摩托车、游艇的进项税额不能抵扣销项税额的政策在2013年8月1日终结。该规定在106号文中得以延续,而且自2014年1月1日起新增增值税一般纳税人涵盖了铁路运输业和邮政业。

例如,2013年8月山西某医药公司(系增值税一般纳税人)购入自用的奥迪一辆,含增值税价格为35.1万元,则其税控机动车销售统一发票上注明的增值额5.1万

元可以作为进项税额抵扣。

值得注意的是,纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇的进项税额抵扣后发生转让的,需要按照适用税率计算增值税;转让“营改增”前购入的,转让时按照4%的征收率减半缴纳增值税。

如上例中的医药公司在2013年12月将同年8月份购入的进项税额已经抵扣的奥迪汽车进行转让,得到转让价款23.4万元。转让时会计分录为:借:银行存款23.4万元;贷:固定资产清理20万元,应交税费——应交增值税(销项税额)3.4万元。

如该医药公司在2013年12月转让其于2012年1月购入的进项税额未抵扣的桑塔纳汽车,转让价款为10.4万元,则应交增值税为0.2万元 $[10.4/(1+4%)\times 2\%]$ 。转让时会计分录为:借:银行存款10.4万元;贷:固定资产清理10.2万元,应交税费——未交增值税0.2万元。

《增值税暂行条例》及其实施细则规定,“一般纳税人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。该购进货物,不包括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、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产。”

根据106号文的规定,新增增值税一般纳税人和原增值税一般纳税人用于适用简易计税方法计税项目、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、接受加工修理修配劳务或者应税服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。其中涉及的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁,仅指专用于上述项目的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁。因此,2014年1月1日起,一般纳税人同时用于增值税应税项目和其他项目的

设备类固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标权、著作权的进项税额可以抵扣。

37号文中规定,新、原增值税一般纳税人上述抵扣政策上有所不同。原一般纳税人同时用于应税项目和其他项目的设备类固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标权、著作权的进项税不可以抵扣(此条于2013年8月1日生效,于2014年1月1日废止)。在106号文中两类纳税人在前述的抵扣政策上是一致的。

例1:2014年1月山西某汽运公司(系提供交通运输业和现代服务业服务的增值税一般纳税人)购入同时用于提供运输服务(适用税率11%)和汽车租赁服务(按照简易计税方法计税)的汽车一台,支付含税价58.5万元,其增值税专用发票上注明的增值税税额8.5万元可以作为进项税额抵扣。

例2:2014年1月山西某医药公司(系销售货物的增值税一般纳税人)购入同时用于生产应税药品和免税药品的生产设备,并取得增值税专用发票,该生产设备的进项税额可以抵扣。

2. 固定资产取得成本中的运杂费进项税额扣除方式有所变化。“营改增”前,一般纳税人购入设备类固定资产的运费的进项税额是按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额(包括运费、建设基金,不包括装卸费、保险费等其他杂费)乘以7%的扣除率计算进项税额。即运费是计算抵扣,而装卸费等不得抵扣。

根据106号文的规定,一般纳税人购入设备类固定资产的运杂费(含装卸费)在从销售方或者提供方取得的增值税专用发票(含货物运输业增值税专用发票)后,可按照发票上注明的增值税额从销项税额中抵扣。即“营改增”后运杂费是凭增值税专用发票扣税。

可以看出运费的进项税额的扣除方式都发生了变化,由原先的按照扣除率计算抵扣转变为以增值税专用发票为凭据进行扣税。通过以下四个例子说明营改增后的政策变化(山西省于2013年8月1日起纳入“营改增”试点)。

例3:山西某医药公司(系增值税一般纳税人)于2013年1月1日购入用于增值税应税项目的设备类固定资产,其公路运费为10 000元,装卸费1 000元。该医药公司的进项税额为700元,即按照运费结算金额的7%计算抵扣,装卸费不得抵扣。

例4:如该医药公司在2014年1月购入同样的设备,接受一般纳税人提供的运输服务,支付运费10 000元,装卸费1 000元,分别取得货物运输业增值税专用发票和增值税专用发票,其进项税额=10 000/(1+11%)×11%+1 000/(1+6%)×6%=990.99+56.60=1 047.59(元)。

例5:如该医药公司在2014年1月购入同样的设备,接受照适用简易计税办法的纳税人提供的运输服务,支付运费10 000元,装卸费1 000元,取得对方主管税务机关代开具的货物运输业增值税专用发票,则该公司进项税额=(10 000+1 000)/(1+3%)×3%=291.26+29.13=320.39(元)。

例6:如该医药公司2014年1月购入同样的设备,接受运输服务,支付运费10 000元,装卸费1 000元,取得按照使用简易计税办法的纳税人开具的增值税普通发票的运费,则运费和装卸费不能抵扣。上述4种运输服务结算方式的进项税额的比较见表1。

表 1

运输服务 结算情形	发票开具类型	抵扣办法	支付 运费	支付 装卸费	运费的 进项税 额	装卸费 的进项 税额	进项税 额合计	运杂费 成本
营改增前 一般纳税人 支付运 杂费	服务提供方开 具公路、内河 运输业统一发 票(例3)	运费7%的扣 除率抵扣,装 卸费不得抵 扣	10 000	1 000	700	0	700	10 300
营改增后 一般纳税人 向一般 纳税人支 付运杂费	服务提供方开 具运输业增值 税专用发票和 增值税专用发票 (例4)	按照增值 税专用发票上 注明的税额 抵扣(运费税 率11%、装卸 费税率6%)	10 000	1 000	990.99	56.60	1 047.59	9 952.41
营改增后 一般纳税人 向适用 简易计 税办法 的纳税 人支付 运杂费	服务提供方主 管税务机关代 开运输业增值 税专用发票和 增值税专用发票 (例5)	按照增值 税专用发票上 注明的税额 抵扣(按3% 的征收率计 算增值税)	10 000	1 000	291.26	29.13	320.39	1 0679.61
	服务提供方开 具增值税普通 发票(例6)	普通发 票不 得抵 扣	10 000	1 000	0	0	0	11 000

注:购入存货发生的运杂费的抵扣与设备类固定资产运杂费的抵扣方法相同。

从上表可以看出,在运费价格相同情况下,一般纳税人接受开具增值税专用发票的一般纳税人提供的运输服务,进项税额较大,运杂费的成本最低。

二、营改增后无形资产的核算

37号文在《应税服务范围解释》中规定,现代服务业下文化创意服务税目包含商标和著作权的转让,研发和技术服务税目包含的研发服务(是指就新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究与试验开发的业务活动)和技术转让服务(是指转让专利或者非专利

技术的所有权或者使用权的业务活动)。106号文延续了该政策。

根据106号文的相关规定,一般纳税人在取得除土地之外的无形资产,如果取得服务提供方开具的增值税专用发票,可以按照增值税专用发票上注明的增值额抵扣销项税额。一般纳税人在转让除土地之外的无形资产时,需要按照6%的税率计算增值税销项税额。以下通过四个商标权转让的例子说明“营改增”后无形资产税收政策和会计核算的变化。

例7:山西某医药公司(系增值税一般纳税人)在2013年1月1日取得某类药品(非增值税免税药品)的商标权,支付127.2万元。该医药公司在2013年5月31日将该类药品的商标权转让,取得款项106万元,该商标权的摊销年限为10年,转让时累计摊销5.3万元(127.2/120×5)。该公司转让商标权应交营业税为5.3万元(106×5%),转让损失为21.2万元[106-(127.2-5.3)]。

例8:山西某医药公司(系增值税一般纳税人)在2013年8月1日取得某类药品(非增值税免税药品)的商标权,支付价款120万元,税款7.2万元。该公司取得商标权的会计分录为:借:无形资产120万元,应交税费——应交增值税(进项税额)7.2万元;贷:银行存款127.2万元。

该医药公司在2013年12月31日将该类药品的商标权转让,取得款项106万元,该商标权的摊销年限为10年,累计摊销5万元(120/120×5)。该公司转让商标权的损失为15万元[100-(120-5)],该公司转让时的会计分录为:借:银行存款106万元,累计摊销5万元,营业外支出15万元;贷:无形资产120万元,应交税费——应交增值税(销项税额)6万元。

例9:山西某医药公司(系增值税一般纳税人)在2013年4月1日取得某类药品的商标权支付127.2万元。该医药公司在2013年8月30日将该类药品的商标权转让,取得款项106万元,该商标权的摊销年限为10年,累计摊销5.3万元(127.2/120×5)。转让时,应交增值税6万元,转让损失为21.90万元(127.2-5.3-100)。

例10:某转让商标权的连锁酒店(系增值税小规模纳税人)于2013年12月31日将其一项商标权转让,取得含税收入106万元,商标权系2013年8月1日取得,原值为127.2万元,累计摊销为5.3万元。转让时应缴纳增值税为3.09万元(106/1.03×3%)。转让损失为18.99万元[(127.2-

5.3)-(106-3.09)],该企业转让时的会计分录为:借:银行存款106万元,累计摊销5.3万元,营业外收入——处置无形资产收益18.99万元;贷:无形资产127.2万元,应交税费——应交增值税3.09万元。

将上述四个例子列入表2进行对比,通过对比可以看到“营改增”后各种情况转让商标权的税负变化和转让收益或者损失的变化。

值得注意的是,“营改增”前,商标权、著作权的转让属于营业税的项目,一般纳税人转让该类资产时,需将其取得时耗用的外购货物或者加工修理修配劳务已抵扣的进项税额转出。而“营改增”后,一般纳税人转让商标权和著作权的转让属于增值税的应税项目,因此转让时不必将已抵扣的进项税额转出。

表2

商标权转让情况	计税办法	含税的转让收入	商标权转让缴纳增值税(或营业税)	不含税的转让收入	被转让资产净值	转让损失
营改增前转让商标权(例7)	按照5%税率计算营业税	106	5.3	100.7	121.90	21.20
一般纳税人转让营改增后取得的商标权(例8)	按照6%的税率计算增值税	106	-1.6 (6-7.2)	100	115	15
营改增后一般纳税人转让营改增前取得的商标权(例9)	按照6%的税率计算增值税	106	6 (6-0)	100	121.90	21.90
小规模纳税人转让商标权(例10)	按照3%的征收率计算增值税	106	3.08 (106/1.03)×0.03	102.92	121.90	18.98

同时,与固定资产抵扣政策相同的是,根据106号文的规定,原、新增值税一般纳税人同时用于应税项目和其他项目的专利技术、非专利技术、商标权、著作权、商誉的进项税额均可以抵扣。

总之,“营改增”后对固定资产和无形资产的核算有一定的影响,需要财会人员重视。

【注】本文由山西大学商务学院科研项目“企业所得税税前扣除研究”(项目编号:2012003)资助。

主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知.财税[2013]37号,2013-05-28
2. 财政部,国家税务总局.关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知.财税[2013]106号,2013-12-12
3. 国务院.中华人民共和国增值税暂行条例.国务院令538号,2008-11-10
4. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006