

# 通信企业“营改增”后固定资产的税务处理

蔡欢

(浙江电信财务共享服务中心 杭州 310006)

**【摘要】** 固定资产是通信企业资产的重要组成部分。2014年6月1日起,通信行业正式纳入“营改增”试点改革,通信企业应当充分合理抵扣固定资产的进项税,正确全面计征固定资产相关业务的销项税。本文通过对固定资产取得、报废、处置和调拨四大环节的税务处理进行分析,梳理出“营改增”后通信企业固定资产业务流程中的风险控制点,使企业能够更有效地应对“营改增”改革。

**【关键词】** 营改增 固定资产 通信企业 税务处理

增值税是以商品价值中的增值额作为课税依据所征收的一种税,2009年我国完成增值税转型,消费型增值税允许一次性抵扣固定资产所含的增值税进项税额。同时,增值税的特点决定了固定资产取得时进项税额的抵扣情况,直接关系到后续固定资产报废、处置和调拨时增值税的处理方式。

通信企业的固定资产通常占据企业总资产的50%以上,在取得环节如何充分有效抵扣进项税额,直接影响通信企业的投资成本;通信企业固定资产中的线路、通信设施等,包含许多废旧金属、废旧线缆、蓄电池等再生资源,在拆除出售后可以获得较高的处置收益,如何正确全面计征固定资产处置的销项税,直接影响通信企业的税收负担,同时使企业面临相应的税务风险。本文主要对通信企业成为一般纳税人后在固定资产取得、报废、处置和调拨四大环节进行税务处理分析,并提出相应的建议。

## 一、固定资产的取得

固定资产的取得方式主要有外购、自行建造(包括安装、改扩建)、投资者投入、非货币性交易等。根据规定,企业在取得固定资产时进项税额是否可抵扣取决于两大要素:一是是否属于可抵扣资产的范围;二是是否拿到增值税可抵扣凭证。只有同时满足上述两个条件,企业取得固定资产时才可以抵扣增值税进项税额。

“营改增”后,通信企业应遵循“应抵尽抵”的原则,明确本企业可抵扣的固定资产范围,并取得合理的增值税可抵扣凭证,以获取最大的增值税抵扣效益,有效降低企业的投资成本。

1. 明确可抵扣的固定资产范围。目前通信企业固定资产大致分为核心网及无线接入设备,互联网和业务平台,传输网设备、支撑网设备、动力空调设备、办公设备和

家具、物业及配套设施、运输设备和其他设备等,按照《增值税暂行条例实施细则》的规定,结合通信企业每类资产的属性特点,判断其是否可抵扣,具体如下表:

通信企业固定资产的可抵扣类型

是否可抵	实施细则规定	通信企业对应的固定资产
可抵扣进项税的固定资产	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	核心网及无线接入设备,互联网和业务平台,传输网设备、支撑网设备、动力空调设备(非房屋的配套设施)、物业及配套设施(非房屋的配套设施)、运输设备和其他设备
不可抵扣进项税的固定资产	用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费的固定资产,进项税额不得从销项税额中抵扣。	不动产及其配套设施、动力空调设备(用于房屋建筑物的配套设施)、物业及配套设施(用于房屋的配套设施)
政策不明确	目前,通信企业固定资产中的通信用铁塔、杆路等无线传输辅助设备是否可抵扣还未明确	

通信企业不可抵扣的固定资产主要是不动产及其配套设施。不动产指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产,包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。建筑物,是指供人们在其内生产、生活和其他活动的房屋或者场所;构筑物,是指人们不在其内生产、生活的人工建造物;其他土地附着物,是指矿产资源及土地上生长的植物。特别强调的是,以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施,无论在会计处理上是否单独记账与核算,均应作为建筑物或者构筑物的组成部分,其进项税额不得在销项税额中抵扣。附属设备和配套设施是指:给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施。因此,通信企业“营改增”后在工程建设时,对于不动产的中央空调、电

梯等设备要特别注意管理,以避免因进项税乱抵扣而造成的税务风险。

另外,铁塔、杆路等无线传输辅助设备目前不属于可以抵扣的固定资产,但是根据国标 GB/T14885-2010《国家固定资产分类代码》国家标准 2013 年第 1 号修改单公告中已将其归类为通信专用设备,通信企业应及时与国家税务局沟通,进一步明确其是否可抵扣。

2. 获取合理的可抵扣凭证。增值税实行“凭票抵扣”,目前扣税凭证有:增值税专用发票(含货物运输业增值税专用发票、税控机动车销售统一发票)、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票、铁路运输费用结算单据和税收通用缴款书。

通信企业以提供服务为主,其服务基于大规模资本投入所形成的有线传输、无线传输、移动通信和交换设备等固定资产,它们的特点决定了通信企业的固定资产大多是自行建造的,其资本性支出一般由设备材料和施工服务两部分组成。由于企业自身不生产设备材料,建设所需的设备材料往往从外部采购,这要求企业在采购环节应完善供应商的选择机制,尽可能选择一般纳税人类型的厂商,若是小规模纳税人企业,也应要求取得税务机关代开的增值税专用发票。另外,对建设过程中发生的各项服务,应准确梳理已纳入“营改增”范围的服务行业,如审计、设计、监理等均已纳入现代服务业的范畴,应获取相应的扣税凭证。

通信企业固定资产形成过程中的可抵扣支出类型

内容	“营改增”后对应的应税服务	可取得的抵扣凭证
设备、材料	销售货物,一般按 17% 抵扣	增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书
设备材料运输、仓储、装卸搬运等	交通运输业的运输服务,按 11% 抵扣;现代服务业中的物流辅助服务,按 6% 抵扣	增值税专用发票
软件开发、电路设计等	现代服务业中的信息技术服务,按 6% 抵扣	增值税专用发票
工程勘察费	现代服务业中的研发和技术服务,按 6% 抵扣	增值税专用发票
工程设计费	现代服务业中的文化创意服务,按 6% 抵扣	增值税专用发票
工程监理、评估、审计费等	现代服务业中的鉴证咨询服务,按 6% 抵扣	增值税专用发票

## 二、固定资产的报废

固定资产报废,是指由于长期使用造成的有形磨损,并达到规定使用年限,不能修复继续使用;或由于技术改进的无形磨损,必须以新的、更先进的固定资产替换等原因造成的对原有固定资产按照有关规定进行产权注销的行为。固定资产在报废时,是否需要进项税额转出取决于两大要素:一是是否属于非正常损失,二是取得是否抵扣

过进项税额。只有同时满足两个条件时,固定资产报废时需要转出相应的已抵扣进项税额。因此通信企业在对固定资产进行报废时,必须正确区分资产报废原因和判断是否已抵扣过进项税额。

1. 正确区分固定资产报废原因。《增值税暂行条例》明确规定,非正常损失的购进货物及相关的应税劳务,其进项税额不得从销项税额中抵扣。这里的非正常损失,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失,以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物。通信企业在实际的资产管理中,经常存在线缆、金属、蓄电池等可再生资源被盗的情况,对于这些因非正常损失造成的固定资产报废需要转出已抵扣的进项税额。根据规定,纳税人已抵扣进项税额的固定资产发生非正常损失时,应在当月按固定资产净值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,需要注意的是,若存在固定资产减值准备,减值金额不能扣除。其账务处理如下:

资产报废时:

借:固定资产清理

    累计折旧

    固定资产减值准备

贷:固定资产

    应交税费——应交增值税(进项税额转出)

结转报废损益:

借:营业外支出

    贷:固定资产清理

可见,进项税额的转出增加了企业的损失,这要求企业在报废时严格区分正常损耗和非正常损失,同时需要加强固定资产的安全管理,有效降低企业的损失。

2. 正确判断是否已抵扣进项税。非正常损失造成的固定资产报废需要转出进项税额,其前提是该固定资产已抵扣过进项税额。由于 2014 年 6 月 1 日前通信企业属于营业税纳税人,之前取得的固定资产均未抵扣过增值税,因此在发生非正常损失时无进项税额可转出;“营改增”后取得的固定资产,符合条件的可以抵扣增值税进项税额,若后期发生非正常损失时,需要按照固定资产净值和适用税率转出相应进项税额。

需要注意的是,由于通信企业的固定资产基本都是自行建造的,建造时可能涉及不同的进项税率,因此适用税率往往不是单一的,在进项税转出时,若无法准确区分固定资产是否抵扣过进项税额或者抵扣时的税率,应从高按 17% 税率计算进项税转出额来规避税务风险,从而间接增加了企业的损失,这对资产量巨大的通信企业来说,无疑提出了更严苛的日常资产管理要求,除了做好资产

的安全管理工作外,还必须做好每一项固定资产的进项税抵扣台账记录。

### 三、固定资产的出售

通信企业固定资产的出售主要是线路、通信设施、动力空调电源等资产因逾龄、报废和毁损等各种原因在拆除后将废旧金属、蓄电池等可再生资源出售变卖给废旧回收公司获得相应的处置收益,同时按规定缴纳增值税。固定资产取得时进项税额是否已抵扣,直接影响固定资产出售时增值税的计征税率和计税方法,具体规定如下:

固定资产出售时的销项税率

是否抵扣过进项税额	对应的固定资产	税务处理	计税公式
销售自己使用过且未抵扣过进项税的固定资产	“营改增”前取得的固定资产	按照简易办法计征增值税	增值税=售价/(1+4%)×4%/2 注意:2014年7月1日之后,
	“营改增”后取得不符合抵扣条件的固定资产		增值税=售价/(1+3%)×2%
销售自己使用过的且抵扣过进项税的固定资产	“营改增”后取得且符合抵扣条件的固定资产	按正常销售货物税率征收增值税	增值税=售价/(1+17%)×17%
若无法区分固定资产是否已抵扣过进项税		全部按正常销售货物税率从高征收增值税	增值税=售价/(1+17%)×17%

需要说明的是,根据财税[2014]57号文的规定,自2014年7月1日起,销售自己使用过且未抵扣过进项税的固定资产将“按照简易办法依照4%减半征收增值税”调整为“按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税”。固定资产出售的账务处理如下:

固定资产转入清理:

借:固定资产清理

    累计折旧

    固定资产减值准备

贷:固定资产

取得处置收入时,根据不同情况确定相应税率:

借:银行存款等

    贷:固定资产清理

        应交税费——应交增值税(销项税额)

结转出售损益:

借:固定资产清理

    贷:营业外收入

可见,取得固定资产时是否抵扣过进项税直接影响后续固定资产出售的销项税率,对于取得时未抵扣过的固定资产在出售时按照简易征收方法,这与按正常的销售货物相比,企业的税收负担减轻很多,因此日常资产管理中做好每一项固定资产的进项税抵扣台账记录、正确

划分固定资产所归属的时期,能为企业取得不可估量的效益。

### 四、固定资产的调拨

固定资产调拨是指通信企业为了达到集团内部资源最大利用,根据各地的资源实际使用情况,将某地闲置的固定资产调往另一地进行生产使用。

“营改增”后,通信企业采取按县预缴,分省汇总的方式进行汇总纳税,根据相关规定,同一汇总纳税主体的内部资产调拨,税务上和会计上均不视同销售;而非同一汇总纳税主体之间(主要是跨省)的固定资产调拨税务上视同销售缴纳增值税。资产调出方相当于是出售已使用的固定资产,应根据该固定资产的实际情况来确定相应的销项税率;资产调入方相当于取得固定资产,根据实际情况判断是否可抵扣进项税。调拨双方的不同政策选择,将影响集团的整体税负,具体分析如下表:

通信企业跨省资产调拨税负分析

资产归属	处理方式	固定资产调出方	固定资产调入方	集团整体税负
取得时未抵扣进项税的固定资产	简易征收	按简易办法计征增值税	无法抵扣进项税	按征收率计征销项税
	按正常税率	按资产公允价值的17%缴纳销项税,并开具专票	根据专用发票抵扣相应进项税额	零
取得时已抵扣进项税的固定资产	按正常税率	按资产公允价值的17%缴纳销项税,并开具专票	根据专用发票抵扣相应进项税额	零

可见,对取得时未抵扣进项税的固定资产进行跨省调拨时,若按简易办法计征增值税,虽然调出方缴纳的增值税低,但由于调入方无法取得相应的抵扣凭证,无法抵扣对应的进项税,集团整体需要承担税负;若调出方按照17%计征增值税,此时可以开具专用发票给调入方,调入方在取得固定资产时根据获得的专用发票抵扣进项税额,此时集团整体的税负为零。因此,企业在涉及跨省资产调拨的业务时,应建议按照正常销售货物的方式处理。

通过上述分析发现,不同类型、不同时期的固定资产在取得、报废、出售和调拨时,将形成不同的税务负担和税务风险,这要求通信企业“营改增”后必须对传统的物资、工程、资产等管理模式加以变更和完善。只有清楚梳理固定资产相关的税务处理过程,明确业务流程中存在的税务风险点,才能使企业更好地应对“营改增”改革,获取最大的税收效益,并有效规避税务风险。

#### 主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.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,2008-12-19

2. 财政部,国家税务总局.关于简并增值税征收率政策的通知.财税[2014]57号,2014-06-13