

# 不同折旧年限下固定资产折旧的税前扣除

黄丽萍 方飞虎(教授)

(浙江经贸职业技术学院财务会计系 杭州 310018)

**【摘要】**企业的会计折旧年限与税法折旧年限往往不一致。在会计折旧年限短于税法最低折旧年限的情况下,企业需要纳税调整,前期调增,后期调减;但在会计折旧年限长于税法最低折旧年限的情况下,企业不需要纳税调整;而在会计折旧年限长于享受税法缩短折旧年限优惠政策的情况下,企业需要纳税调整,前期调减,后期调增。

**【关键词】**税前扣除 固定资产 折旧年限 纳税调整

固定资产折旧是指固定资产在使用过程中,逐渐磨损而消失的那部分价值。固定资产损耗的这部分价值,应当在固定资产的有效使用年限内进行系统分摊,形成折旧费用,计入各期成本。但会计制度未具体规定使用年限,即折旧年限。

《企业会计准则第4号——固定资产》规定:“企业在确定固定资产的使用寿命和预计净残值时,应当根据固定资产的性质和使用情况合理确定”。也就是说,固定资产的会计折旧年限需要企业在实践中根据固定资产的性质和使用情况进行职业判断。税法则规定了固定资产的最低折旧年限。《企业所得税法实施条例》第六十条规定:“除国务院财政、税务主管部门另有规定外,固定资产计算折旧的最低年限如下:房屋、建筑物,为20年;飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备,为10年;与生产经营活动有关的器具、工具、家具等,为5年;飞机、火车、轮船以外的运输工具,为4年;电子设备,为3年”。

因此在实践中,企业的会计折旧年限与税法折旧年限可能不一致,从而导致折旧额在会计利润与税前扣除计量上的差异,这是企业纳税人必须厘清的问题,否则就会造成纳税申报上的错误。

## 一、会计折旧年限短于税法最低折旧年限下折旧的税前扣除——需要纳税调整,先调增后调减

**例1:**某企业2×13年12月购买一台机械设备,固定资产入账价值100万元(不考虑其他的税费),会计上企业从2×14年1月开始按照折旧年限8年、残值率5%、直线法计提折旧。根据《企业所得税法实施条例》的规定,机械设备最低折旧年限为10年。那么,在会计折旧年限短于税法最低折旧年限的情况下,其税前扣除的折旧额如何计量呢?

在实际工作中,许多纳税企业的财务人员片面地认为低于税法规定最低折旧年限计提的折旧不得在税前扣

除。即例1中,会计每年折旧11.875万元( $100 \times 95\% \div 8$ ),而税法每年折旧9.5万( $100 \times 95\% \div 10$ ),因此,在会计折旧年限8年内每年进行纳税调增2.375万元,而8年累计调增的19万元在第9年、第10年因为会计上已经没有计提折旧,所以纳税上也不能调减。这显然是曲解了税法的相关规定。

2014年国家税务总局发布的《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》第五条“固定资产折旧的企业所得税处理”第(一)款明确规定:“企业固定资产会计折旧年限如果短于税法规定的最低折旧年限,其按会计折旧年限计提的折旧高于按税法规定的最低折旧年限计提的折旧部分,应调增当期应纳税所得额;企业固定资产会计折旧年限已期满且会计折旧已提足,但税法规定的最低折旧年限尚未到期且税收折旧尚未足额扣除,其未足额扣除的部分准予在剩余的税收折旧年限继续按规定扣除”。

因此,前8年纳税调增的19万元可以在会计折旧年限已期满而最低折旧年限尚未到期之间(第9~10年)进行相应的纳税调减处理(详见下表,单位:万元)。

调整事项	2×14~2×21年	2×22年	2×23年	合计
会计折旧额(1~8年)	11.875	0	0	95
税法折旧额(1~10年)	9.5	9.5	9.5	95
纳税调增(1~8年)	2.375			19
纳税调减(9~10年)		9.5	9.5	19

这样处理完全符合企业所得税税前扣除的基本原则。《企业所得税法》第八条规定:“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除”。企业会计折旧提足后,在剩余的税收折旧年限已没有会计折旧,

但由于前期已提折旧按税法规定进行了纳税调增,也就是说,税法与会计之间差异部分已实际进行了会计处理,并且这不属于永久性差异而是暂时性差异,因此,应当准予将前期纳税调增的部分,在后期按税法规定进行纳税调减。

## 二、会计折旧年限长于税法最低折旧年限下折旧的税前扣除——不需纳税调整,不调增不调减

**例2:**某企业2×13年12月竣工交付使用厂房一幢,入账价值500万元(不考虑其他的税费),会计上从2×14年1月起按照使用年限50年、残值率5%、直线法计提折旧。而根据税法规定,房屋、建筑物,最低折旧年限为20年。那么,在会计折旧年限长于税法最低折旧年限的情况下,其税前扣除的折旧额又如何计量呢?

关于这一问题,纳税人与税务机关曾经争议很大,争议的焦点源于对《关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(国家税务总局公告2012年第15号)第八条规定的不同理解。

该公告第八条规定:“对企业依据财务会计制度规定,并实际在财务会计处理上已确认的支出,凡没有超过《企业所得税法》和有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的,可按企业实际会计处理确认的支出,在企业所得税税前扣除,计算其应纳税所得额。”规定中这个“可”字,是“可以”的意思,还是“必须”的意思?从文义上理解,“可”字不同于“应”字,从法律上看,“可”字应当理解为“可以”的意思,其属于授权性规范,也就意味着企业具有选择权,即在会计折旧年限长于税法最低折旧年限时,企业既可以选择按照会计折旧年限计算扣除折旧费,也可以选择按税法最低折旧年限计算扣除折旧费,而选择后者可以先期多扣除折旧费,获得时间价值利益。税务机关则认为,税法规定的“最低折旧年限”虽然是强制性条款,但它是个下限,税法并没有限制企业可以长于这个最低年限。既然企业会计上采用了超过税法最低折旧年限来计提折旧,并没有违反税法最低折旧年限的强制性规定,在税收处理上当然也没有理由不认可这种做法,因此,税务机关不允许企业进行纳税调减。

围绕该争论,直至国家税务总局《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号)第五条“固定资产折旧的企业所得税处理”第(二)款作出了“企业固定资产会计折旧年限如果长于税法规定的最低折旧年限,其折旧应按会计折旧年限计算扣除,税法另有规定除外”的明确规定,一个“可”字改为“应”字,争议才就此化解。也就是说,除税法另有规定外,企业会计核算上固定资产计算折旧的年限不低于税法规定的最低折旧年限,企业所得税年度纳税申报时,应按企业会计核算上实际确认的折旧额在企业所得税前计算扣

除,不做纳税调减处理。

据此,例2中的厂房不允许按税法20年最低年限每年计提的23.75万元( $500 \times 95\% \div 20$ )折旧额在税前扣除,而应该按会计50年折旧年限计算的折旧额在税前扣除,即每年可以税前扣除的折旧额为9.5万元( $500 \times 95\% \div 50$ ),不需要也不允许在年度汇算清缴时进行纳税调减。

## 三、享受税法缩短折旧年限优惠政策条件下折旧的税前扣除——需要纳税调整,先调减后调增

**例3:**某企业2×14年12月新购进专门用于研发的仪器、设备一台,固定资产入账价值240万元(不考虑其他的税费),企业于2×15年1月会计上按照折旧年限10年、残值率5%、直线法计提折旧。根据规定,该专用设备可以采取缩短折旧年限的方法,最低折旧年限不得低于《企业所得税法实施条例》第六十条规定(机械设备最低折旧年限为10年)折旧年限的60%,即税收上按6年计提折旧。那么,在会计折旧年限长于享受税法缩短折旧年限优惠政策情况下,其税前扣除的折旧额如何计量呢?

《企业所得税法实施条例》第九十八条规定,由于技术进步、产品更新换代较快的固定资产,以及常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产,可以加速折旧,其中采取缩短折旧年限方法的,最低折旧年限不得低于本条例第六十条规定折旧年限的60%。采取加速折旧方法的,可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

财政部、国家税务总局《关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号)规定,对生物药品制造业,专用设备制造业,铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业,计算机、通信和其他电子设备制造业,仪器仪表制造业,信息传输、软件和信息技术服务业等6个行业的企业2014年1月1日后新购进的固定资产,可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。对上述6个行业的小型微利企业2014年1月1日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备,单位价值超过100万元的,可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法;对所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备,单位价值超过100万元的,可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。其中采取缩短折旧年限的,最低折旧年限不得低于《企业所得税法实施条例》第六十条规定折旧年限的60%;采取加速折旧方法的,可采取双倍余额递减法或者年数总和法。

企业的固定资产符合上述税法加速折旧规定条件的,通常情况下,会计处理如果也采用了加速折旧方法的,毫无疑问税收上是可以按加速折旧方法下的折旧额进行税前扣除的。但是,如果企业在会计上并没有实行加速折旧方式,仍然采取直线法等非加速折旧方法,那么税收上可以按加速折旧计提的折旧额在税前扣除吗?对此,

# 对网络稿酬个人所得税的看法

庞羽玲

(浙江工商大学财务与会计学院 杭州 310018)

**【摘要】**21世纪,网络技术的快速发展使得中国互联网成为全球第一大网,网民数量急速飙升。互联网的出现创造出一个有别于现实世界的虚拟空间,所有东西在网络世界被重新定义,网络文学也在这个背景下应运而生。由于网络文学是当今文学一脉的新分支,在税法中还未明确它的定义,网络稿酬始终被归为劳动报酬一类。但从网络文学的实质来看,发表网络文学所取得的收入应归入稿酬项目更合理。

**【关键词】**个人所得税 网络文学 稿酬

## 一、引言

稿酬之说,由来已久。自古便有“以财乞文,俗谓润笔”的讲法。近代,由严复倡议、沈家本起草的《大清著作条例》的颁布,更意味着稿酬、版税制度的基本确立。虽说后来经历文革,版税制度即被废除,但到了1990年9月7日,争论十年之久的《中华人民共和国著作权法》终于通过,稿酬制度还是被保留了下来。从这一百年的稿酬制度的变迁中可以发现,稿酬制度变化频繁,不仅与现实经济

息息相关,更与意识形态密不可分。

到了21世纪,网络技术的快速发开展开了一个大数据时代。到目前为止,中国互联网是全球的第一大网,网民数量最多,联网区域最广,百度、腾讯等中文网络影响全球。截至2013年12月,我国网民规模达6.18亿,全年共计新增网民5358万人,互联网普及率为45.8%,较2012年底提升3.7个百分点;手机网民规模达5亿,较2012年底增加8009万人,网民中使用手机上网的人群占比由2012

也曾经有过很长时间的争议。实务中为减少会计与税法的差异、便于后续管理,税收上往往不允许按加速折旧扣除。

不允许按加速折旧税前扣除的做法是不正确的。因为加速折旧主要是作为税收优惠政策减少税收利润,即应纳税所得额,在会计利润的核算上,企业可以继续按照预计的固定资产使用年限,采用直线法或其他折旧方法计提折旧,可以与税收折旧政策不一致(当然也可以选择与税法一致,这需要基于会计人员的职业判断)。

针对这一问题,国家税务总局公告2014年第29号首次进行了明确规定,即“企业按税法规定实行加速折旧的,其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除”,也就是说,不必看其会计上是否已按加速折旧进行处理。不过该公告只提到实行加速折旧的税前扣除,那么会计上没有采取缩短折旧年限的处理,税收上是否可以按缩短折旧年限政策计提的折旧额全额在税前扣除呢?笔者认为,应该参照执行。因为允许符合条件的固定资产缩短折旧年限,和采取双倍余额递减法或者年数总和法的加速折旧方法一样,都是作为一种税收优惠政策赋予企业的,与前述第二种情况所述会计折旧年限长于税法

最低折旧年限的情况不同。另外,笔者认为缩短折旧年限,实际上也是一种特殊的加速折旧方法,理应同等对待,即不必受会计上是否已采用缩短折旧年限处理的限制。

据此,例3中该企业会计10中每年计提折旧22.8万元( $240 \times 95\% \div 10$ ),而税法6年中每年计提折旧38万( $240 \times 95\% \div 6$ ),前6年每年纳税调减15.2万元,后4年每年进行相应的纳税调减22.8万元(详见下表,单位:万元)。

调整事项	2×15~2×20年	2×21~2×24年	合计
会计折旧额(1~10年)	22.8	22.8	228
税法折旧额(1~6年)	38	0	228
纳税调减(1~6年)	15.2		91.2
纳税调增(7~10年)		22.8	91.2

## 主要参考文献

1. 田俊,杜静,农夫.固定资产折旧费扣除不再“扯皮”.海峡财经报,2014-6-18
2. 姬蔚云,孔兵,许海波.固定资产计提折旧的会计与税务处理.海峡财经导报,2014-6-18