

事业单位以固定资产对外投资的税费处理

王树玲, 王鹏程

(山东科技大学(泰安校区)经济管理系, 山东泰安 271021)

【摘要】 鉴于现行有关制度规定不甚明确, 本文分析了事业单位以固定资产进行对外投资所涉及税费的种类, 并针对事业单位以房屋及构筑物等不动产对外投资和以机器设备对外投资两种不同情况, 对其会计处理进行了探讨。

【关键词】 事业单位; 固定资产; 对外投资; 税费

2012年12月19日, 财政部颁布了《事业单位会计制度》(简称《制度》), 并决定于2013年1月1日起在全国范围内施行。关于事业单位以固定资产对外投资, 《制度》做了如下规定: 事业单位以固定资产进行对外投资, 应当按照固定资产的评估价值加上相关税费作为投资成本, 借记“长期投资”科目, 贷记“非流动资产基金——长期投资”科目, 按照投资时所发生的相关税费, 借记“其他支出”科目, 贷记“银行存款”或者“应缴税费”等科目; 同时按照用于对外投资的固定资产所对应的非流动资产基金, 借记“非流动资产基金——固定资产”科目, 按照用于对外投资的固定资产已计提的折旧, 借记“累计折旧”科目, 按照所投出固定资产的账面余额, 贷记“固定资产”科目。

那么, 事业单位以固定资产进行对外投资到底需要缴纳哪些税费呢?

2006年7月1日开始施行的《事业单位国有资产管理暂行办法》(国务院令第36号)第三十八条明确规定, “事业单位以非货币性资产对外投资, 应当对相关资产进行评估”。既然评估, 不可避免地就要产生评估费用。除此之外, 按照《制度》的规定, 事业单位的固定资产一般可分为以下六类: 一是房屋及构筑物; 二是专用设备; 三是通用设备; 四是文物和陈列品; 五是图书、档案; 六是家具、用具、装具及动植物。鉴于后三类固定资产一般不会用于对外投资, 所以事业单位可能用来对外投资的固定资产主要是指前三类, 简而言之, 就是房屋及构筑物等不动产或者是机器设备。根据事业单位投出的固定资产种类, 还有可能产生应缴营业税或增值税的情况。

一、以房屋及构筑物等不动产对外投资

根据《营业税暂行条例》的规定, 销售不动产应按照5%的税率缴纳营业税。那么, 事业单位以房屋等不动产对外投资入股, 是否应视同销售不动产而缴纳营业税呢? 对此, 财政部和国家税务总局曾在2002年专门下发了《关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号),

明确规定, 自2003年1月1日起, “以不动产投资入股, 与接受投资方利润分配, 共同承担投资风险的行为, 不征收营业税”。也就是说, 如果事业单位以房屋等不动产投资入股, 与接受投资方共同承担风险, 并根据所投资单位或项目的实际盈利情况取得投资收益的行为, 不征收营业税; 反之, 如果事业单位不是与接受投资方共同承担风险, 而是根据投资入股的份额收取固定收益, 那么就需按照5%的税率计算缴纳营业税。

至于计税依据, 则应比照《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)的规定: 如若用于对外投资的房屋等不动产为之前所购置, 以评估价减去不动产购置原价后的余额为营业额; 如若用于对外投资的房屋等不动产为之前抵债所得, 以评估价减去抵债时该项不动产作价后的余额为营业额; 若非以上两种情况, 则以该项用于对外投资不动产的评估价作为营业额。

例1: 甲事业单位与乙企业签订一项投资协议, 以一幢空置的楼房向乙企业进行长期股权投资。该楼房账面余额为4 689 000元, 评估价值为3 165 000元, 已计提折旧2 736 000元, 以银行存款向评估机构支付评估费21 000元。根据协议规定, 乙企业需根据实际经营业绩每年向甲事业单位分配利润。

由于甲事业单位以不动产投资入股后与乙企业共同承担风险, 参与乙企业的利润分配, 所以根据规定无需缴纳营业税。

甲事业单位在投出不动产时应编制如下会计分录: ①确认长期股权投资, 借: 长期投资——长期股权投资 3 186 000(3 165 000+21 000); 贷: 非流动资产基金——长期投资 3 186 000。②确认评估费, 借: 其他支出——税费支出 21 000; 贷: 银行存款 21 000。③转销固定资产, 借: 非流动资产基金——固定资产 1 953 000, 累计折旧 2 736 000; 贷: 固定资产 4 689 000。

例2:甲事业单位与乙企业签订一项投资协议,以两幢建筑物向乙企业进行长期股权投资。其中,一幢建筑物为自建,账面余额为3 327 000元,评估价值为2 680 000元,已计提折旧1 235 000元;另一幢建筑物为一年前抵债所得,抵债时作价2 360 000元(账面余额),现评估价值为2 560 000元,已计提折旧118 000元。另外,通过银行向评估机构支付两幢建筑物的评估费共计28 000元。根据协议规定,乙企业需每年向甲事业单位支付投资报酬350 000元。

由于甲事业单位虽然参与投资,但并不承担投资风险,无论各年度乙企业经营状况如何,甲事业单位都能得到固定的投资收益350 000元,所以应当按照5%的税率计算缴纳营业税,应缴营业税额=2 680 000×5%+(2 560 000-2 360 000)×5%=144 000(元)。

甲事业单位在投出两项不动产时应编制如下会计分录:①确认长期股权投资,借:长期投资——长期股权投资5 412 000(2 680 000+2 560 000+144 000+28 000);贷:非流动资产基金——长期投资5 412 000。②确认评估费及营业税,借:其他支出——税费支出172 000;贷:应缴税费——应缴营业税144 000,银行存款28 000。③转销固定资产,借:非流动资产基金——固定资产4 334 000(5 687 000-1 353 000),累计折旧1 353 000(1 235 000+118 000);贷:固定资产5 687 000(3 327 000+2 360 000)。

二、以机器设备对外投资

现行《增值税暂行条例实施细则》第四条明确规定,“单位或个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户的行为,视同销售货物”。同时在第二条规定,“条例所称货物,是指有形动产”。据此,事业单位以机器设备进行对外投资,应视同销售货物,按照“销售自己使用过的固定资产”计算缴纳增值税,并进行相应的账务处理。

根据《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)的规定,一般纳税人销售自己使用过的固定资产,若所销售的固定资产在取得时抵扣过进项税额,应依照适用税率征收增值税,若所销售的固定资产在取得时没有抵扣过进项税额,则应依照4%征收率减半征收增值税。

2014年6月13日,与此相关的新规定再次出台,根据《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)的要求,自2014年7月1日起,之前有关增值税转型改革通知中“依照4%征收率减半征收增值税”一律调整为“依照3%征收率减按2%征收增值税”。至于小规模纳税人,在《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税[2009]9号)中明确规定,小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,减按2%征收率征收增值税。

概括而言,就是针对事业单位销售自己使用过的固定资产(包括视同销售的以机器设备等固定资产对外投资)缴纳增值税可分为两种情况:一种是被认定为增值税一般纳税人事业单位销售自己使用过的取得时抵扣过进项税额的固定资产,按照17%的税率计算征收增值税,其计算销售额和应纳税额的公式为:销售额=含税销售额/(1+17%),应纳税额=销售额×17%。另一种是除第一种之外的其他情况,包括被认定为一般纳税人的事业单位销售自己使用过的取得时没有抵扣过进项税额的固定资产,以及被认定为小规模纳税人的事业单位销售自己使用过的固定资产,均应依照3%征收率减按2%征收增值税,其计算公式为:销售额=含税销售额/(1+3%),应纳税额=销售额×2%。

下面区分一般纳税人事业单位以抵扣过进项税额的机器设备对外投资、一般纳税人事业单位以未抵扣过进项税额的机器设备对外投资和小规模纳税人事业单位以机器设备对外投资三种情况,举例加以说明。

1. 一般纳税人事业单位以抵扣过进项税额的机器设备对外投资。

例3:甲事业单位为增值税一般纳税人,经批准以1台科研设备向某技术研发公司进行投资。该科研设备账面余额为720 000元,已计提折旧216 000元,评估价为580 000元(包含增值税),通过银行向评估机构支付评估费5 000元。设备为3年前购入,购入时已抵扣进项税额。

由于甲事业单位是增值税一般纳税人,并且用于对外投资的固定资产在取得时抵扣过进项税额,所以应该依照17%的税率计算缴纳增值税。应缴增值税额=[580 000/(1+17%)]×17%=84 273.50(元)。因此,甲事业单位在投出科研设备时应编制如下会计分录:①确认长期股权投资,借:长期投资——长期股权投资585 000(580 000+5 000);贷:非流动资产基金——长期投资585 000。②确认评估费及增值税,借:其他支出——税费支出89 273.50;贷:应缴税费——应缴增值税(销项税额)84 273.50,银行存款5 000。③转销固定资产,借:非流动资产基金——固定资产504 000(720 000-216 000),累计折旧216 000;贷:固定资产720 000。

若评估价580 000元中不包含增值税,那么应缴增值税额=580 000×17%=98 600(元)。则前两笔会计分录改为:①确认长期股权投资,借:长期投资——长期股权投资683 600(580 000+98 600+5 000);贷:非流动资产基金——长期投资683 600。②确认评估费及增值税,借:其他支出——税费支出103 600;贷:应缴税费——应缴增值税(销项税额)98 600,银行存款5 000。第三笔会计分录不变。

2. 一般纳税人事业单位以未抵扣过进项税额的机器设备对外投资。

例4:承例3,假设该科研设备为甲事业单位在增值税

资产评估中经济性贬值测算方法的完善

彭赤兵(副教授)

(九江学院会计学院, 江西九江 332005)

【摘要】 资产经济性贬值有两种形式,分别是资产利用率下降和资产收益额减少。资产利用率下降造成的经济性贬值的测算方法存在缺陷,本文在对测算方法的缺陷进行分析的基础上,提出了新的解决思路。

【关键词】 资产; 经济性贬值; 公式; 利用率

在资产评估中,成本法是三大基本评估方法之一,广泛运用于机器设备等资产的评估。在运用成本法时,重置成本、实体性贬值、功能性贬值和经济性贬值等四个参数的确定至关重要,一旦估算不合理就会造成资产的评估值偏高或偏低,影响评估结果的合理性。当前普遍认可的对于经济性贬值测算的方法还存在一定的不足,笔者在此提出一些看法以供探讨。

一、经济性贬值测算方法介绍

所谓经济性贬值是指由于资产外部客观条件的变化使资产在实际利用中经济效益下降,从而导致的资产贬值。在现实生活中,造成资产出现经济性贬值的原因有很多,比如市场供需情况发生变化或者是宏观经济衰退,导致产品需求减少,供应相对过剩,这种供大于求造成生产

能力闲置;国内国际市场竞争加剧,需求结构变化,技术或产品成分等硬性条件落伍,跟不上要求而被迫减产淘汰;原材料方面供应条件发生变化,原材料和燃料等供应困难,价格上涨,企业不能满负荷生产;物价上涨导致原材料、燃料、动力、劳动力等生产要素费用上涨,而产品本身价格未相应提高,导致企业入不敷出,被迫停产;资金条件或金融政策变化造成企业融资困难,无法维持生产。

经济性贬值主要表现为资产利用率下降和资产年收益额减少,由此,其测算也存在两种方法:

1. 因资产利用率下降导致经济性贬值的测算。先计算经济性贬值率,然后据此计算经济性贬值。计算公式如下:

$$\text{经济性贬值率} = [1 - (\text{资产预计可被利用生产能力} / \text{资产原设计生产能力})^x] \times 100\% \quad (1)$$

转型之前购入,购入时未抵扣该设备的进项税额,其他条件不变。

则甲事业单位应依照3%的征收率减按2%计算缴纳增值税。应缴增值税额 $= [580\,000 / (1 + 3\%)] \times 2\% = 11\,262.14$ (元)。在此情况下,甲事业单位在投出科研设备时应编制如下会计分录:①确认长期股权投资,借:长期投资——长期股权投资 585 000(580 000+5 000);贷:非流动资产基金——长期投资 585 000。②确认评估费及增值税,借:其他支出——税费支出 16 262.14;贷:应交税费——应缴增值税(销项税额) 11 262.14,银行存款 5 000。③转销固定资产,借:非流动资产基金——固定资产 504 000(720 000-216 000),累计折旧 216 000;贷:固定资产 720 000。

同样,若评估价 580 000 元当中不包含增值税,那么应缴增值税额 $= 580\,000 \times 2\% = 11\,600$ (元)。则前两笔会计分录改为:①确认长期股权投资,借:长期投资——长期股权投资 596 600(580 000+11 600+5 000);贷:非流动资产基金——长期投资 596 600。②确认评估费及增值税,

借:其他支出——税费支出 16 600;贷:应缴税费——应缴增值税(销项税额) 11 600,银行存款 5 000。第三笔会计分录不变。

3. 小规模纳税人事业单位以机器设备对外投资。在事业单位为增值税小规模纳税人的情况下,由于小规模纳税人无论增值税转型改革之前还是之后都不抵扣进项税额,所以其以机器设备进行对外投资的账务处理同一般纳税人事业单位以未抵扣进项税额的固定资产进行对外投资的账务处理几近相同,唯一的区别是第二笔确认应缴税费的会计分录中“应缴税费——应缴增值税(销项税额)”变为“应缴税费——应缴增值税”。

主要参考文献

财政部. 事业单位会计制度. 财会[2012]22号, 2012-12-19.

王国生. 事业单位会计实务[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2013.

王留根. 事业单位固定资产核算之改进[J]. 财会月刊, 2013(7).