

试议“营改增”后非货币性资产交换中的涉税问题

冷琳(副教授)

【摘要】我国“营改增”的影响涉及会计核算的很多方面,在处理实际经济业务时,既要依据会计准则,又要遵循商业惯例。基于此,对“营改增”后非货币性资产交换中的补价是否应考虑增值税因素、交换双方是否需要等值交换以及账面价值计量换入资产成本时为换出资产支付的相关税费是否应计入当期损益进行探讨,以期为相关实务工作者提供借鉴与参考。

【关键词】非货币性资产交换; 增值税; 交换价值; 当期损益

【中图分类号】F234 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2018)15-0098-3

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》^[1]看似简单,但在进行具体经济业务处理时,又有很多细节问题出现,尤其是在“营改增”后相关涉税问题更加复杂。结合具体案例,本文针对“营改增”后非货币性资产交换中的涉税难点问题阐述个人观点。

一、具有商业实质的非货币性资产交换补价中是否需要考虑增值税因素?交换双方是否一定需要等值的交换?

目前,全国注会教材对非货币性资产交换中可能涉及的补价界定模糊,没有明确规定它所包含的内容,仅通过例题可以看出编写者的观点是补价只包含交换双方非货币性资产公允价值的差额,不包括双方增值税的差额^[2]。对此,笔者认为在非货币性资产交换的补价中需要考虑增值税因素。因为“营改增”后增值税的应用范围更广,在非货币性资产交换中可能涉及的无形资产、投资性房地产、金融资产等原计征营业税的非货币性资产,都需要改征增值税,而且涉及的税率还存在差异。如果交换双方用来交换的非货币性资产适用不同税率,比如甲公司用公允价值为100万元的专利权、乙公司用公允价值为100万元的存货进行交换,由于专利权适用的增值税税率通常为6%,甚至可能会因为税收优惠政策而免税,而存货适用的增值税税率通常为17%。这样假定交换双方不存在关联方关系,都是以自身利益最

大化为出发点进行非货币性资产交换,必然需要考虑双方交换资产时11%的增值税税率差异,否则对换出资产增值税税率高的一方明显是不利的。而增值税税额的差额势必会计入交换双方的资产交换当期损益或需要调整换入资产的成本,导致会计信息失真。如前例中如果甲、乙公司交换时不考虑增值税因素,乙公司要承担11万元的增值税差额,做账时将其计入当期损益或者减少换入专利权的成本,显然这两种会计处理都不合理。

至于是否双方资产的交换价值一定要相等,笔者认为交换价值相等只是理论上的,实际谈判中,可能因为交换一方的谈判技巧更高明,或者一方更迫切想达成交换而做出让步,导致双方的交换价值不完全相等,至于让步金额的大小就取决于让步方愿意承受损失的底线,并且差额不会影响到交换双方换入资产的成本。下面通过例题进行说明:

例1:甲、乙公司经协商达成协议:甲公司以其生产的一批产品与乙公司持有的一项专利权进行资产置换。甲公司产品的成本为450万元,已提跌价准备6万元,公允价值(计税价格)为480万元,乙公司用于交换的专利权原价为600万元,已摊销120万元,公允价值(计税价格)为500万元,未计提减值准备。假定甲、乙公司均为增值税一般纳税人,双方不存在关联方关系,甲公司销售产品与乙公司转让专利权适用的增值税税率分别为17%和6%,双方的增

增值税进项税额按税法规定可以抵扣且已得到认证。乙公司换入产品后作为原材料使用。

如题所述,甲、乙公司分别以存货与无形资产进行交换,属于非货币性资产交换,由于双方不存在关联方关系,且是以不同类别的资产进行交换,具有商业实质,换出资产与换入资产的公允价值均能够可靠计量,换入资产成本适用公允价值计量。但甲公司换出的产品公允价值为480万元,适用增值税税率为17%,增值税销项税额为81.6万元;乙公司换出的专利权公允价值为500万元,适用增值税税率为6%,增值税销项税额为30万元。

(1)如果补价不考虑增值税因素,甲公司不仅要支付乙公司公允价值差额20万元,还需要将双方交换资产增值税税额的差额51.6万元(81.6-30)计入交换当期损失或冲减换入资产成本;而乙公司则会将这个差额计入交换当期收益或增加换入资产成本,这样双方交换当期的交换损益既包括换出资产公允价值与账面价值的差额,也包括换出、换入资产增值税税额的差额,对双方的当期经营成果都会产生较大影响,至于记入哪个损益类科目则视换出资产的类别决定,如本例中甲公司换出的是存货,增值税差额就记入“销售费用”科目;或者双方都调整换入资产的入账价值,但这违背了历史成本计量属性,影响会计信息的可靠性。由于双方不存在关联方关系,这种交换明显不利于甲公司,在实际生活中达成一致协议的可能性不大。

甲公司会计处理如下(将增值税差额计入当期损益):①借:无形资产——专利权5000000(4800000+200000),应交税费——应交增值税(进项税额)300000(5000000×6%),销售费用516000(4800000×17%-5000000×6%);贷:主营业务收入4800000,应交税费——应交增值税(销项税额)816000(4800000×17%),银行存款200000。②结转成本:借:主营业务成本4440000,存货跌价准备60000;贷:库存商品4500000。

乙公司会计处理如下:借:原材料4800000(5000000-200000),应交税费——应交增值税(进项税额)816000(4800000×17%),银行存款200000,累计摊销1200000;贷:无形资产——专利权6000000,应交税费——应交增值税(销项税额)300000(5000000×6%),资产处置损益716000[4800000×17%-5000000×6%+(5000000-4800000)]。

(2)如果考虑双方交换资产增值税税率的差异,

甲公司要支付乙公司公允价值差额20万元,但同时应收取交换资产增值税税额的差额51.6万元,两笔金额互相抵销后,甲公司应收取乙公司补价31.6万元(51.6-20)。这样甲、乙公司交换资产的价值就是完全相等的,对于不存在关联方关系的双方来说,协议比较容易达成。并且遵循了非货币性资产交换相关准则,仅需将换出资产的公允价值与账面价值的差额计入交换损益,并且不会对双方的经营成果产生额外影响或调整换入资产的入账价值。

甲公司会计处理如下:借:无形资产——专利权5000000(4800000+200000),应交税费——应交增值税(进项税额)300000(5000000×6%),银行存款316000(4800000×17%-5000000×6%-200000);贷:主营业务收入4800000,应交税费——应交增值税(销项税额)816000(4800000×17%)。结转销售成本分录同上文,此处不再赘述。

乙公司会计处理如下:借:原材料4800000(5000000-200000),应交税费——应交增值税(进项税额)816000(4800000×17%),累计摊销1200000;贷:无形资产——专利权6000000,应交税费——应交增值税(销项税额)300000(5000000×6%),资产处置损益200000(5000000-4800000),银行存款316000。

综上所述,本文认为考虑增值税因素更贴近实际的经济业务,不违背会计准则,也符合商业惯例,提供的会计信息更准确。因此,不具有关联方关系的交换双方在进行非货币性资产交换时,考虑的应是含增值税的交换价值,而不仅仅是公允价值。

例2:接例1,假定甲公司为解决库存产品积压问题,在交换中做出让步,只收取了乙公司21.6万元的补价。承前所述,如果甲、乙公司是等值交换,那么甲公司应收取乙公司补价金额为31.6万元。但因为甲公司为解决库存商品的积压问题,在交换过程中做出了让步,仅收取了21.6万元的补价。这种行为在实际生活中比较常见,只要让步是双方自愿达成的,就不违背交换的初衷。而让步的金额可计入交换双方的当期损益,具体计入的损益科目则由换出资产的类别决定。因为换出资产的增值税销项税额是固定的,是公司对国家的纳税义务,所以让步的10万元可以视为甲公司为销售产品所付出的代价,计入甲公司的销售费用,而对于乙公司而言,对方公司做出的10万元让步可以视为其非货币性资产交换过程中的利得,计入营业外收入。

甲公司会计处理如下:借:无形资产——专利权 5000000(4800000+200000),应交税费——应交增值税(进项税额)300000(5000000×6%),银行存款 216000(4800000×17% - 5000000×6% - 200000 - 100000),销售费用 100000;贷:主营业务收入 4800000,应交税费——应交增值税(销项税额)816000(4800000×17%)。结转销售成本分录同上文,此处不再赘述。

乙公司会计处理如下:借:原材料 4800000(5000000-200000),应交税费——应交增值税(进项税额)816000(4800000×17%),累计摊销 1200000;贷:无形资产——专利权 6000000,应交税费——应交增值税(销项税额)300000(5000000×6%),资产处置损益 200000(5000000 - 4800000),营业外收入 100000,银行存款 216000。

二、当非货币资产交换中换入资产成本以账面价值计量时,为换出资产支付的相关税费究竟应计入换入资产成本还是计入交换当期损益?

目前注会教材在阐述账面价值计量的相关知识时,例题中都假定交易不考虑相关税费,事实上税费在实际经济业务中是不可避免的,会计准则及应用指南对此也没有阐述。由于账面价值计量不确认交换损益,于是有的教材将为换出资产支付的相关税费计入了换入资产的成本。对此笔者认为不太妥当,具体原因有两个:一是这样处理不符合会计信息的谨慎性要求,会虚增换入资产的成本,导致资产价值的高估,原本发生的税费没有及时计入交换当期损益,从而高估利润;二是这样处理与其他涉及资产的会计准则有冲突,因为通常情况下取得资产时的成本仅包括与取得资产相关的税费,而为换出资产支付的相关税费与换出资产密切相关。所以无论是从遵循谨慎性要求还是从与其他具体会计准则衔接的角度,计量时为换出资产支付的相关税费应计入交换当期损益。

例3:A公司用一栋厂房换入B公司的一项专利权。厂房的账面原值为2000万元,已计提折旧400万元,已计提减值准备200万元。A公司另向B公司收取补价218万元。假定两公司资产交换不具有商业实质,A公司支付厂房的清理费用为30万元,A公司为增值税一般纳税人,换出资产增值税销项税额为238万元,换入资产增值税进项税额为220万元,换

入存货作为原材料核算。

因为交换不具有商业实质,所以A公司换入专利权的成本以换出厂房的账面价值计量。由于A公司是增值税一般纳税人,增值税可以抵扣,但其为换出厂房所支付的清理费用30万元属于为达成此项交换所付出的代价,即使账面价值计量中不确认换出资产的交换损益,但不确认交换损益的主要原因是因为不考虑换出资产公允价值与账面价值的差额,这并不影响A公司将换出厂房支付的清理费用计入当期损益,一是与无形资产准则中取得成本的确认与计量原则相一致,二是遵循谨慎性原则,不会虚增专利权成本,不会多计A公司的利润。至于具体记入的损益类科目,可以简化处理,直接记入“管理费用”,界定为企业经营活动费用;或是依据换出资产类别记入相关损益科目,如本例换出的是固定资产,可以直接记入“资产处置损益”。A公司换入资产成本计算过程为:A公司换入专利权成本=(2000-400-200)+238-220-218=1200(万元)。

A公司会计处理如下:借:固定资产清理 14000000,累计折旧 4000000,固定资产减值准备 2000000;贷:固定资产 20000000。借:无形资产——专利权 12000000,应交税费——应交增值税(进项税额)2200000,银行存款 1880000(2180000-300000),管理费用(资产处置损益)300000;贷:固定资产清理 14000000,应交税费——应交增值税(销项税额)2380000。

即使是具体会计准则,也只对相关经济业务做出了原则性规定,不可能面面俱到。尤其是在“营改增”后,涉及资产处置的业务更加复杂,在进行具体会计处理时,完全可以在准则范围内遵循商业惯例,灵活应对。

主要参考文献:

- [1] 财政部. 关于印发《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则的通知. 财会[2006]3号, 2006-02-15.
- [2] 中国注册会计师协会. 2017年度注册会计师全国统一考试辅导教材·会计[M]. 北京:中国财政经济出版社,2017:360~365.

作者单位:湖南财政经济学院会计学院,长沙 410205