

固定资产涉税处理应关注的问题

马琳 ■

在日常会计处理中,企业财务人员往往比较关注收入、费用的涉税风险,对相关税收法规中关于固定资产的税务处理不甚了解。为此笔者结合目前的相关法规对固定资产的涉税处理进行分析和整理,供读者参考。

一、固定资产的增值税处理注意点

《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)和《财政部 国家税务总局关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(财税[2009]113号)对固定资产抵扣进项税的相关问题作了明确。在实际工作中,企业财务人员要重点关注以下四点:一是不动产配套设施的进项税同不动产一样也是不允许抵扣的。财税[2009]113号文规定,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,同时附属设备和配套设施产生的维护费进项税也不得抵扣。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。但是在实践中,有部分省税务机关规定,对于电线电缆,如果房屋建造的过程中就已经进行埋设,并已经计入房产原值的,购买电线电缆增值税发票上的进项税就可以进行抵扣,如果是在房屋建造好以后再进行埋设安装的,其进项税就可以抵扣。另外,一般纳税人企业在处置不动产及不动产中的附属设备和配套设施时,如果附属设备和配套设施与不动产一起转让时,由于附属设备和配套设施已经纳入不动产价值中,其进项税没有抵扣,企业要按照《中华人民共和国营业税暂行条例》第四条中纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产,按照营业额和规定的税率计算应纳税额规定缴纳营业税,而不应该再缴纳增值税。如果一般纳税人企业单独处置不动产中的设备和配套设施时,依据财税[2008]170号文相关规定,一般纳税人销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。二是根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第

十条的规定,对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不得抵扣进项税。但是《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十一条规定:条例第十条第(一)项所称购进货物,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(以下简称免税)项目、集体福利或者个人消费的固定资产,因此如果购入的固定资产既用于应税项目又用于免税项目,则进项税允许抵扣。例如某企业新近购进一台生产车间用锅炉。由于该厂生产车间用锅炉一直与职工食堂和职工生活区共用,对于购买的锅炉,凭从销售方取得的增值税专用发票,全额抵扣进项税额。三是固定资产因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质等非正常损失的,进项税不得从销项税中抵扣,应按下列公式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。但是因自然灾害发生固定资产损失的进项税额准予抵扣。对于已经抵扣进项税金的固定资产,如果纳税人将该项固定资产全部用于不能抵扣的范围,则应该全部转出进项税金。四是对于营业税纳税人销售不动产或受让的土地使用权,根据《中华人民共和国营业税暂行条例》相关规定,以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额缴纳营业税。营业税纳税人销售属于动产的固定资产,属于销售动产,应属于增值税的征税范围。根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十九条的规定,年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税;非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。营业税纳税人销售自己使用过的固定资产是不经常发生的应税行为,因此,对营业税纳税人销售旧固定资产,应按小规模纳税人进行管理,缴纳增值税。根据《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)和《国家税务总局关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》(国税函[2009]90号)规定,小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货,按下列公式确定销售额和应纳税额:销售额=含税销售额÷(1+3%);

应纳税额 = 销售额 × 2%。

二、固定资产的所得税处理注意点

固定资产对所得税的影响主要表现在折旧上,在实际工作中,有一些财务人员存在认识上的误区,主要表现在以下几个方面:一是把科技开发部门所用的研究办公建筑物计提的折旧同科研设备计提的折旧等同看待进行加计扣除,根据《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)〉的通知》(国税发[2008]第116号)第四条规定,企业固定资产折旧加计扣除仅限于专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费,不包括建筑物折旧费以及研发设施改建、装修和修理过程中发生的长期待摊费用。二是对于与职工生活福利有关的固定资产所计提的折旧,根据《企业所得税法》第十条规定,与取得收入无关的其他支出,不得扣除。因此,企业提取的与职工生活福利有关的固定资产折旧费用是不允许在税前扣除的。三是以前年度未计提折旧是否允许扣除问题,原企业所得税法规定是不允许扣除,新企业所得税法未规定。但是笔者倾向于后法未有规定的仍然适用前法规定的原则进行税务处理,即不能在企业所得税税前扣除。四是企业固定资产投入使用后,由于工程款项尚未结清未取得全额发票的,根据《企业会计准则》规定,按照暂估价格计提折旧,将来如果同暂估价格有出入的,不再进行追溯调整,而按照《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)相关规定,可暂按合同规定的金额计入固定资产计提折旧,待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。五是对于不征税收入和免税收入所形成的固定资产计提折旧问题,根据新的《企业所得税法实施条例》和《财政部 国家税务总局关于财政性资金 行政事业性收费 政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2008]151号)相关规定,企业的不征税收入用于支出所形成的资产,其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。国税函[2010]79号文第六条:关于免税收入所对应的费用扣除问题,根据《企业所得税法实施条例》第二十七条、第二十八条的规定,企业取得的各项免税收入所对应的各项成本费用,除另有规定者外,可以在计算企业应纳税所得额时扣除。因此免税收入所形成的资产所计提的折旧可以在计算应纳税所得额时扣除。另外企业财务人员还要特别关注搬迁补偿款形成固定资产折旧计提问题,《财政部 国家税务总局关于企业政策性搬迁收入有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2007]61号)和《国家税务总局关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》(国税函[2009]118号)规定,企业

从规划搬迁次年起的五年内,其取得的搬迁收入或处置收入暂不计入企业当年应纳税所得额,在五年期内完成搬迁的,企业搬迁或处置收入扣除固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额,计入企业应纳税所得额。搬迁企业利用政策性搬迁收入购置的固定资产可以按照现行税收政策规定计算折旧或摊销,并在企业所得税前扣除。因此搬迁补偿不征税收入所形成的固定资产计提的折旧或摊销可以在企业所得税前扣除,这也是不征税收入用于支出所形成的资产,其计算的折旧、摊销可以在计算应纳税所得额时扣除的特例。

关于固定资产报废损失所得税前扣除问题,《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》(财税[2009]57号)第七条及《国家税务总局关于印发〈企业资产损失税前扣除管理办法〉的通知》(国税发[2009]88号)第二十四条都明确规定,对企业盘亏的固定资产或存货,以该固定资产的账面净值或存货的成本减除责任人赔偿后的余额,作为固定资产或存货盘亏损失在计算应纳税所得额时扣除。财税[2009]57号文第十条强调企业因存货盘亏、毁损、报废、被盗等原因不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额,可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。在这里没有明确固定资产报废损失不得从增值税销项税中抵扣的进项税额是否可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除,笔者认为可以进行扣除。

三、自建房屋建筑物的营业税注意点

企业自行建造房屋建筑物包括自营建造和出包建造两种方式。单位自营建造不动产,是指具有建筑安装施工资质和能力的企业,由自己施工建设房产,并归本单位自行使用的行为。对自建行为,因系由公司内部员工提供应税劳务,不属于营业税暂行条例规定的提供应税劳务的行为,因而不按“建筑业”税目征收营业税。出包方式建造不动产是指企业通过招标方式将工程项目发包给建造承包商,由建造承包商组织工程项目的施工。在实际工作中,往往存在出包企业提供施工材料,施工企业仅提供应税建筑工程劳务。根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十六条规定,纳税人提供建筑业劳务(不含装饰劳务)的,其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内,但不包括建设方提供设备的价款。其中,出包企业提供的原材料应包括在营业税的计税范畴。另外,企业财务人员在工程结束后要对工程项目所耗的建筑材料计提增值税。■

(作者单位:江苏长青农化股份有限公司)

责任编辑 武献杰