

销售使用过的物品、旧货、再生资源的税务处理

张延辉

随着增值税转型,国家陆续出台了《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)、《财政部 国家税务总局关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知》(财税[2008]156号)、《财政部 国家税务总局关于再生资源增值税政策的通知》(财税[2008]157号)、《国家税务总局关于废旧物资发票抵扣增值税有关事项的公告》(2008年第1号公告)、《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)、《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)等相关配套政策,在这些政策中出现了“销售自己使用过的物品”、“销售自己使用过的固定资产”、“销售自己使用过的其他物品”、“销售旧货”、“销售再生资源”等经济事项,并进行了纳税规范。由于对上述经济事项的税收规范是逐步的、零散的,加上这些经济业务“形神兼似”,不免让人有雾里看花的感觉。那么,企业在经营过程中涉及上述经济业务时应当注意些什么?又该怎样进行税务处理呢?

一、销售自己使用过的物品

(一) 已使用过的固定资产

对于纳税人销售自己使用过的固定资产,在增值税政策转型后,取消了原来符合“属于企业固定资产目录、企

业按固定资产管理并确已使用过、销售价格不超过其原值”三个条件即免征增值税的规定,要求按不同情况分别计征增值税。

1. 什么是已使用过的固定资产?

财税[2008]170号文规定:“已使用过的固定资产,是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。”可见,“对固定资产按财务会计制度计提折旧与否”是判断是否属于已使用过的固定资产的唯一条件。例如,甲企业在2008年2月购置一台机器设备,因技术原因未投入使用,即未作为固定资产管理,未根据财务会计制度计提折旧,在2009年6月对外出售。该机器设备就不能按“已使用固定资产”进行增值税税务处理。

2. 如何确定税率或征收率?

财税[2008]170号文第四条对于自2009年1月1日起纳税人销售自己使用过的固定资产分三种情况进行了规范:①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;②2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税;③2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税;销售

自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。

根据上述政策可以看出,纳税人销售自己使用过的固定资产采用何种方式计征增值税,主要是根据增值税的设计原理进行规范的,即增值税的课税对象是货物和应税劳务在生产、流通过程中的增值额,应纳增值税=增值额×适用税率,在实务操作中是通过销项税减进项税实现的。如果已使用固定资产在购入时按规定没有抵扣进项税,而在销售时又按适用税率计征了销项税,无法通过进、销项税相抵实现税款征收,就既违背了增值税法理,同时又不合理地增加了企业的税收负担。为解决这一矛盾,税收政策规定对该类固定资产采取按征收率4%减半方式征收增值税。鉴于以上分析,销售已使用过的固定资产计征增值税分两种情况:①纳税人销售的已使用过的固定资产在采购时按规定抵扣进项税的,按当初抵扣时的适用税率计算增值税;②纳税人销售的已使用过的固定资产在采购时按规定未抵扣进项税的,按照4%征收率减半征收增值税。但目前存在的争议是,如果企业销售按规定应抵未抵进项税的固定资产,是否也按4%征收率减半征收增值税?

例如,甲企业2009年3月购入某固定资产,按规定应抵扣进项税,但因取得增值税专用发票超过90天未认证抵扣,计提折旧4个月后出售,这能否

按4%减半计征增值税?从增值税法理上来讲,因甲企业购入固定资产没有抵扣进项税,故在销售时可以按4%减半计征增值税。但财税[2008]170号文规定:“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”;财税[2009]9号文又进一步规定:“一般纳税人销售自己使用过的属于条例第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,按简易办法依4%征收率减半征收增值税。一般纳税人销售自己使用过的其他固定资产,按照《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)第四条的规定执行。”上述政策只是明确了已使用过的固定资产采购时税法规定不允许抵扣的,销售时可以按4%减半征收增值税,对于税法规定允许抵扣而因企业原因没有抵扣的情况则没有明确。因此,在新政策出台前,不排除税务机关在实际执行过程中对上述情况要求按适用税率征收增值税的可能。

3. 如何计算税额?

纳税人销售已使用过的固定资产,分以下情况计算增值税税额:①按适用税率(17%或13%)征收增值税的,销售额=含税销售额/(1+适用税率),应纳税额=销售额×适用税率;②按简易办法依4%征收率减半征收增值税的,销售额=含税销售额/(1+4%),应纳税额=销售额×4%/2。但如果发生固定资产视同销售行为,对已使用过的固定资产无法确定销售额的,应以固定资产净值为销售额。应当注意的是,该销售额为不含税销售额,即直接以固定资产净值乘以适用税率或征收率(4%减半)计算税款。

4. 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产如何计税?

小规模纳税人(除其他个人外,下同)销售自己使用过的固定资产,减按2%征收率征收增值税。需要注意的是,

在将销售额换算为不含税销售额时,应按小规模纳税人的法定征收率3%进行换算,即销售额=含税销售额/(1+3%),应纳税额=销售额×2%。

5. 如何开具发票?

根据国税函[2009]90号文的规定:“一般纳税人销售自己使用过的固定资产,适用按简易办法依4%征收率减半征收增值税政策的,应开具普通发票,不得开具增值税专用发票;小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,应开具普通发票,不得由税务机关代开增值税专用发票。”因此,对购买方而言,不能取得增值税专用发票,就不能抵扣相应的进项税。

(二) 销售自己使用过的其他物品

根据财税[2009]9号文的规定,可以将“已使用过的物品”定义为“自己使用过的除固定资产以外的物品”。一般是指企业自己使用过的低值易耗品。一般纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的其他物品,应当按照适用税率征收增值税,应纳税额=不含税销售额×适用税率;小规模纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的其他物品,应按3%的征收率征收增值税,应纳税额=不含税销售额×3%。

二、销售旧货

财税[2009]9号文规定:“所称旧货,是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(含旧汽车、旧摩托车和旧游艇),但不包括自己使用过的物品。”根据上述规定,销售旧货的纳税人是指专门从事旧固定资产买卖的单位,即旧货经营单位。

对旧货经营单位的税款征收分两种情况:①旧货经营单位是一般纳税人的,销售旧货时,不管其在取得旧货时是否取得增值税专用发票,都按照简易办法依照4%的征收率减半征收增值税。即销售额=含税销售额/(1+4%),应纳税额=销售额×4%/2;②旧货

经营单位是小规模纳税人的,销售旧货时,减按2%征收率征收增值税。需要注意的是,销售额换算为不含税销售额时是按小规模纳税人的法定征收率3%换算,即销售额=含税销售额/(1+3%),应纳税额=销售额×2%。

在发票开具方面,根据国税函[2009]90号文的规定:“应开具普通发票,不得自行开具或者由税务机关代开增值税专用发票。”对购买方而言,因为不能取得增值税专用发票,同样不能抵扣相应的进项税。

三、销售再生资源

1. 什么是再生资源?

财税[2008]157号文规定:“再生资源,是指《再生资源回收管理办法》(商务部令2007年第8号)第二条所称的再生资源,即在社会生产和生活消费过程中产生的,已经失去原有全部或部分使用价值,经过回收、加工处理,能够使其重新获得使用价值的各种废弃物。上述加工处理,仅指清洗、挑选、整理等简单加工。”也就是说,增值税上所界定的再生资源,实际上就是我们通常所说的废旧物资,包括废旧金属、报废电子产品、报废机电设备及其零部件、废造纸原料(如废纸、废棉等)、废轻化工原料(如橡胶、塑料、农药包装物、动物杂骨、毛发等)、废玻璃等。根据上述规定,销售再生资源是指《再生资源回收管理办法》中规定的专门从事再生资源回收经营活动的企业和个体工商户(即再生资源回收经营者)的销售行为。

2. 增值税税收政策

2009年1月1日起,国家税务总局通过财税[2008]157号文等相关政策对再生资源回收与利用的增值税政策进行了调整,主要是为了堵塞利用废旧物资专用发票偷逃税款的漏洞,调整内容分为两部分:①针对再生资源回收经营者,取消“废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资免征增值税”

新税法下上市公司定向增发的所得税处理探讨

■ 章建良

定向增发,也叫非公开发行,它具有定向发行和增发两层涵义,《上市公司证券发行管理办法》第三十六条将其定义为上市公司采用非公开方式向特定对象发行股票的行为。定向增发作为一种新型的融资方式,越来越广泛地被上市公司认可和采用。但由于上市公司定向增发存在不同的目的,产生了不同的增发模式,操作手法越来越复杂,所得税处理也就存在特殊性。笔者试图通过案例解析来探讨上市公司和增发对象的所得税处理。定向增发的前期往往涉及一系列的企业重组行为,涉税事项复杂多变,涉及的税种也很多。由于篇幅限制,笔者讨论的范围仅限于增发对象出资认购上市公司增发股份以及上市公司支付对价(股份)环节,涉及的主体包括定向增发主体(上市公司)和增发对象。

一、以单项资产认购

单项资产即货币资金或非货币性

资金。增发对象以货币资金认购,其实就是股东以货币增资;对上市公司来说,就是接受投资者的投资,增加股本。因此,除为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金的相关税前扣除问题之外,对双方来说均不涉及所得税事项。增发对象以单项非货币性资产认购,一般不发生法律结构或经济结构的重大改变,不适用企业重组业务企业所得税处理,而是适用一般的企业所得税处理和个人所得税处理。

增发对象如果是企业,按照《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)的规定:“因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确定收入”,应在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项业务进行所得税处理,并按规定计算资产转让所得或损失;增发对象如果是自然人个人,《关于资产评估增值计征个人所得税问题

的通知》(国税发[2008]115号)规定:“个人以评估增值的非货币性资产对外投资取得股权的,对个人取得相应股权价值高于该资产原值的部分,属于个人所得税,按照‘财产转让所得’项目计征个人所得税。税款由被投资企业在个人取得股权时代扣代缴。”上述规定是对《关于非货币性资产评估增值暂不征收个人所得税的批复》(国税函[2005]319号)中明确的“个人投资者以非货币性资产对外投资在取得股权时暂不征收个人所得税,而在投资收回、转让或清算股权时按规定征收”的一次彻底修改,值得纳税人特别注意。

例1:2008年5月16日,河南(漯河)银鸽实业投资股份有限公司发布定向增发公告,募集9亿多元资金进军高档文化纸行业。该公告称,这次非公开发行股票6200万股至10830万股,发行底价为9.21元/股,全部采取向特定对象非公开发行的方式。发行对象全部以现金认购。由于增发对象以现金单

的税收优惠;单位和个人销售再生资源,应当依照规定缴纳增值税;但对符合条件的增值税一般纳税人销售再生资源缴纳的增值税在2010年年底以前实行先征后退政策,即在2009年按实现增值税的70%退回给纳税人,在2010年按实现增值税的50%退回给纳税人。因该政策只针对特殊行业的特定企业,对适用退税政策纳税人的条件、退税程序在此不再赘述。②针对一般企业(指其他增值税一般纳税人

企业,下同),取消了“生产企业增值税一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的废旧物资,可按废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票上注明的金额,按10%计算抵扣进项税额”的政策,要求凭取得法定扣税凭证抵扣进项税额,原印有“废旧物资”字样的专用发票停止使用,纳税人取得的2009年1月1日以后开具的废旧物资专用发票,不再作为增值税扣税凭证。也就是说,从2009年1月1日

起,再生资源的销售和一般商品的销售在发票管理方面已趋同,原先印有“废旧物资”字样的废旧物资专用发票已成废票。作为一般企业,在采购再生资源时,只要正确判断取得的发票是否合格就可以了。总体来讲,该政策的调整对具备增值税一般纳税人资格的一般企业是个利好。■

(作者单位:山东百丞税务咨询有限公司)

责任编辑 刘莹