

利用固定资产折旧 进行纳税筹划的误区指正

夏仕平

(湖北第二师范学院 武汉 430079)

【摘要】 本文以现行有关法律和法规为基础,从法律的层面对纳税筹划的各种误区进行了逐一分析,以期为纳税人和学习者提供参考。

【关键词】 固定资产折旧 选择 筹划 误区

固定资产折旧是固定资产在使用过程中因逐渐损耗而转移到产品成本中的那部分价值,而提取折旧是补偿固定资产价值的基本途径,折旧作为企业的一项经营费用或管理费用,其大小直接影响到企业的当期损益,进而影响到企业的当期应纳税所得额。因而在纳税筹划的研究中,关于利用固定资产折旧进行纳税筹划的案例屡见不鲜,归纳起来,其思路和方法包括三个方面:①折旧方法的选择;②折旧年限的选择;③预计残值的确定。许多分析在理论上应该说无懈可击。但是在具体运用时,如果不考虑会计制度和税收制度的约束,就会走入误区,目前的研究存在四大误区。

误区一:折旧年限可以自由选择

从理论上讲,折旧年限取决于固定资产的使用年限。由于使用年限本身就是一个预计的经验值,使得折旧年限的选择具有一定的弹性,这为纳税筹划提供了可能性。“从折旧年限的选择上看,对一般性企业,即处于正常生产经营期但未享受税收优惠待遇的企业来说,缩短固定资产折旧年限,可以使企业后期成本费用前移,前期利润后移,从而获取延期纳税的好处。如果是新办企业,特别是创办初期就享有减免税收优惠待遇,则企业可延长折旧年限,将计提的折旧递延到减免税期满后计入成本,从而达到节税的目的。”这一观点在折旧年限筹划方面具有代表性,尽管其给出了筹划成功的前提,即缩短折旧年限有两个重要前提,一是企业处于正常的生产经营期,二是未享受任何税收优惠,这二者必须同时具备,但是忽略了三个基本事实:一是企业现在没有享受税收优惠,并不意味着以后不能享受税收优惠。二是由于国家产业政策和税收政策导向的调整,企业不可能长期享受税收优惠。也就是说,企业不享受税收优惠是一个动态,折旧年限一经确定后基本上是一个常态。三是折旧年限并不是可以任意选定的。关于折旧年限问题,有关税收法规做出了明确的规定。

《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:①房屋、建筑物,为20年;②飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备,为10年;③与生产经营活动有关的器具、

工具、家具等,为5年;④飞机、火车、轮船以外的运输工具,为4年;⑤电子设备,为3年。《企业所得税法实施条例》第六十一条规定,从事开采石油、天然气等矿产资源的企业,在开始商业性生产前发生的费用和有关固定资产的折耗、折旧方法,由国务院财政、税务主管部门另行规定。

《企业所得税法实施条例》第六十四条规定,生产性生物资产计算折旧的最低年限如下:①林木类生产性生物资产,为10年;②畜类生产性生物资产,为3年。当企业确定的折旧年限不符合上述规定时,企业应当进行纳税调整。因此,企业在利用固定资产折旧年限进行纳税筹划时,可选择的范围是有限的,并不能自由选择。

误区二:折旧方法可以自由选择

会计准则赋予企业固定资产折旧方法和折旧年限的选择权,企业可以根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择确定固定资产折旧方法,可选用的折旧方法包括年限平均法(直线法)、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等,因此“在适用比例税率的情况下,采用加速折旧对企业更为有利。因为加速折旧法可使固定资产成本在使用期限内加速得到补偿,企业前期利润少,纳税少;后期利润多,纳税多,从而达到获利于税收屏障的效果。当然对于计提完折旧的固定资产,如果企业需要,还可以适当延长其使用年限,只不过不能再计提折旧了。”这种观点在有关固定资产纳税筹划的教材和文献中具有代表性,但这种观点只有在符合条件的情况下才适用。因为会计准则、税收法规赋予企业对固定资产折旧方法的选择权是有条件的。

《企业会计准则》第十七条规定,“固定资产的折旧方法一经确定,不得随意变更。”第十九条规定,“与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的,应当改变固定资产折旧方法。”可见折旧方法一般情况下均不变更,只在确有必要时,才进行调整。

《企业所得税法实施条例》第五十九条:固定资产按照直线法计算的折旧,准予扣除。也就是说,在涉及企业所得税计缴时,除税法另有规定外,在税前扣除时只能是企业按照直线

法提取的折旧,按照其他方法计提的折旧,应该根据直线法重新调整后,才准予扣除。这是一般性要求,而对于采用加速折旧方法,税收法律和法规也做了相应要求。

《企业所得税法》第三十二条和《企业所得税法实施条例》第九十八条规定:对由于技术进步,产品更新换代较快的固定资产和常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。采取缩短折旧年限方法的,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,可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

《关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发[2009]81号)第一条进一步明确:根据《企业所得税法》第三十二条及《企业所得税法实施条例》第九十八条的相关规定,企业拥有并用于生产经营的主要或关键的固定资产,由于以下原因确需加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法:①由于技术进步,产品更新换代较快的;②常年处于强震动、高腐蚀状态的。只有符合以上两项条件之一的固定资产才可以采用缩短折旧年限或者加速折旧的方法,否则不允许采用缩短折旧年限或者加速折旧的方法。具体分为以下两种情况分别处理:其一,企业过去没有使用过与该项固定资产功能相同或类似的固定资产,但有充分的证据证明该固定资产的预计使用年限短于《企业所得税法实施条例》规定的计算折旧最低年限的,企业可根据该固定资产的预计使用年限和本通知的规定,对该固定资产采取缩短折旧年限或者加速折旧的方法。其二,企业在原有的固定资产未达到《企业所得税法实施条例》规定的最低折旧年限前,使用功能相同或类似的新固定资产替代旧固定资产的,企业可根据旧固定资产的实际使用年限和本通知的规定,对新固定资产采取缩短折旧年限或者加速折旧的方法。企业采取缩短折旧年限方法的,对其购置的新固定资产,最低折旧年限不得低于《企业所得税法实施条例》第六十条规定的折旧年限的60%;若为购置已使用过的固定资产,其最低折旧年限不得低于《企业所得税法实施条例》规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的60%。最低折旧年限一经确定,一般不得变更。企业拥有并使用符合可采用缩短折旧年限或者加速折旧办法条件的固定资产如果采取了加速折旧方法的,则可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定,一般不得变更。

因此,加速折旧方法的选用是有严格规定的,即便是可以选用加速折旧方法,以下两种情况下也须慎重抉择:一是税收减免期,因为我国企业所得税目前实行的是比例税率,若企业处于税收减免期间,加速折旧对企业所得税的影响是负面的,从长期来看,不仅不能少缴税,反而会多缴税。二是亏损弥补。由于税法对补亏期限作了严格限定,企业必须根据自身的具体情况,对以后年度的获利水平作出合理估计,使同样的生产经营利润获得更大的实际收益。特别对一些风险大、收益率高且不稳定的科技企业更要合理规划,避免加速折旧给企业带来不利影响。尤其值得注意的是,无论采取何种折旧方法,都必须获得税务部门的认可。

误区三:预计净残值可以任意确定

由于不同折旧方法下,预计净残值是影响每期折旧额的因素之一,它也间接影响着当期应纳税所得额,因为《企业所得税法实施条例》第五十九条第三款规定:“企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定,不得变更。”税法对固定资产的残值率没有硬性规定,企业有了固定资产残值率的确定权,固定资产残值率甚至可以为零。似乎固定资产的预计净残值在规避税收方面有了更大的利用空间。但是不能忽视上述规定强调一个合理性,这就要求企业根据自身生产经营情况及固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的残值率。也就是说,企业确定预计净残值并不是随意和毫无根据的,而是必须考虑固定资产的自身特性和企业使用固定资产的实际情况,如果企业并非根据固定资产的性质和使用情况,而是出于某种少缴税等非合理商业目的确定预计净残值的,将被税务机关进行调整,并承担相应的法律责任。需要注意的是“预计净残值一经确定,不得变更”这一规定主要是为了防止企业通过改变固定资产的净残值,在年度之间随意调节利润,以规避税收。另外,各地税务机关对固定资产残值率也有相应的管理规定。由此可见,固定资产残值率的确定,也不是随意的,其纳税筹划空间很小。

误区四:折旧政策的利用服务于节税目标

一般来说,企业开展纳税筹划主要有三个目标:一是减轻税收负担,二是降低涉税风险,三是实现财务目标。而我们现在看到的很多研究或论述,往往谈的是第一个目标,即就税收论税收,利用折旧进行纳税筹划也是如此。然而纳税筹划终究是一种财务活动,它必须服务于财务目标,不能超越财务活动总的原则和目标,虽然它与其他财务行为有着很大的不同,但是它的结果是寓于财务活动成果之中的,而不能简单地进行独立评价。折旧政策的选用应同时考虑:①对企业筹资的影响。因为折旧费用随着货款的收回沉淀在企业,成为企业更新固定资产的重要来源。所以折旧政策的选择应根据未来期间的资金需求和将要面临的筹资环境而定。②对企业投资的影响。影响固定资产投资决策的一个重要因素就是可利用的资金规模,由于折旧政策影响着企业内部筹资金量,因此它也就间接地影响着企业的投资活动。③对利润分配的影响。折旧政策的选择直接决定进入产品和劳务成本中的折旧成本的多少。在其他因素不变的情况下,不同的折旧政策会使企业同一期间的可分配利润金额有所不同,从而影响企业利润分配。从整体上讲,折旧政策的选择应既不使企业市价降低,同时也应尽可能地满足企业特定时期的理财需要。

【注】本文系湖北省教育厅人文社会科学研究项目(项目编号:2010d110)的阶段性研究成果之一。

主要参考文献

1. 陈祥升. 固定资产折旧税收筹划的考虑因素及误区. 中国总会计师, 2008; 8
2. 宋霞. 利用会计核算方法进行税收筹划的误区. 财会月刊, 2004; 12