

# 固定资产交换涉税核算例解

潘自强

(九江学院 江西九江 332005)

**【摘要】** 本文以一般纳税人固定资产交换为例,对其中涉及的增值税、营业税会计处理作一些分析与探讨,以为实务工作者提供参考。

**【关键词】** 一般纳税人 非货币性资产交换 增值税 营业税

## 一、应税增值的固定资产交换

应税增值的固定资产项目间的交换,首先要区分交换固定资产的取得时间按不同税率计算增值税额。其次,要区分交换的固定资产的公允价值能否可靠计量及交换是否具有商业实质,进而判断采用公允价值模式计量或以换出资产账面价值计量换入资产的入账价值。

### (一)交换的固定资产的公允价值能可靠计量

1. 双方交换的固定资产是 2009 年 1 月 1 日后取得的。

例 1:A 公司以 2009 年 2 月 5 日购入的一台机器换取 B 公司 2009 年 1 月 18 日取得的一台设备,A 公司机器的账面价值为 19 万元(原值 20 万元,累计折旧 1 万元),公允价值为 15.21 万元(含增值税),B 公司设备的账面价值为 14 万元(原值 16 万元,累计折旧 2 万元),公允价值为 17.55 万元(含增值税),A 公司支付了 2.34 万元现金,双方开具了增值税专用发票,不考虑其他税费。由于双方交换的固定资产是 2009 年

1 月 1 日后取得的,其取得时进项税额已经抵扣,因此发生非货币性资产交换时,应视同销售按 17%的税率核算销项税额,允许抵扣与对交换取得的固定资产相对应的增值税额。A 公司的增值税额=15.21÷(1+17%)×17%=2.21(万元),B 公司的增值税额=17.55÷(1+17%)×17%=2.55(万元)。

(1)在公允价值能可靠计量且该交换具有商业实质条件下,非货币性资产交换按公允价值模式计量。A 公司换入资产的入账价值=15.21+2.34-2.55=15(万元),B 公司换入资产的入账价值=17.55-2.34-2.21=13(万元)。

A 公司会计分录如下:借:固定资产清理 190 000,累计折旧 10 000;贷:固定资产——机器 200 000。借:固定资产——设备 150 000,应交税费——应交增值税(进项税额)25 500,营业外支出——处置非流动资产损失 60 000;贷:固定资产清理 190 000,应交税费——应交增值税(销项税额)22 100,银行存款 23 400。

假设 3:整个授权日至行权日期间无股利发放。

则理论上物力资本与人力资本处于同等地位,应按同等标准分享企业剩余。

情况一:行权日股票市价  $B_1 >$  行权价格 B,人力资本行权;物力资本收益=  $\Delta(B_1 - A) + \Delta(B - A)'$ ,人力资本收益=  $\Delta(B_1 - B)$ ,其中物力资本侵占了人力资本应得收益  $\Delta(B - A)'$ ,物力资本收益 > 人力资本收益。

情况二:行权日股票市价  $B_2 =$  行权价格 B,人力资本行权与否对人力资本损益无差异;物力资本收益=  $\Delta(B_2 - A) + \Delta(B - A)'$ ,人力资本收益=0,其中物力资本侵占了人力资本应得收益  $\Delta(B - A)'$ ,物力资本收益 > 人力资本收益。

情况三:行权日股票市价  $B_3 <$  行权价格 B,但行权日股票市价  $B_3 >$  授权日股票市价 A,人力资本放弃行权;物力资本收益=  $\Delta(B_3 - A) + \Delta(B_3 - A)'$ ,人力资本收益=0,其中物力资本侵占了人力资本应得收益  $\Delta(B_3 - A)'$ ,物力资本收益 > 人力资本收益。

情况四:行权日股票市价  $B_4 <$  行权价格 B,但行权日股票市价  $B_4 =$  授权日股票市价 A,人力资本放弃行权;物力资本收

益=0,人力资本收益=0,物力资本收益=人力资本收益。

情况五:行权日股票市价  $B_5 <$  授权日股票市价 A,人力资本放弃行权;物力资本损失=  $\Delta(A - B_5) + \Delta(A - B_5)'$ ,人力资本收益=0,其中物力资本承担了人力资本应承担损失  $\Delta(A - B_5)'$ ,物力资本损失 > 人力资本损失。

因此,只有在情况四中,物力资本和人力资本期权损益相同,但均一无所获,而在其他情况下,物力资本侵占了人力资本应得收益,或者是承担了人力资本应承担亏损,物力资本和人力资本利益不一致,不但可能损害人力资本利益,也有可能损害物力资本利益。基于股票期权是一种残缺的资本和权利,股票期权的剩余分配也是一种残缺的“利润分配”。

### 主要参考文献

1. 西奥多·W·舒尔茨著,吴珠华等译.论人力资本投资.北京:北京经济学院出版社,1990
2. 美国财务会计准则委员会著,王世定,李海军主译.美国财务会计准则.北京:经济科学出版社,2002
3. 罕尼·梵·格鲁宁著,北京国家会计学院译.国际财务报告准则:实用指南.北京:中国财政经济出版社,2006

B公司会计分录如下:借:固定资产清理 140 000,累计折旧 20 000;贷:固定资产——设备 160 000。借:固定资产——机器 130 000,应交税费——应交增值税(进项税额)22 100,银行存款 23 400;贷:固定资产清理 140 000,应交税费——应交增值税(销项税额)25 500,营业外收入——处置非流动资产利得 10 000。

(2)在公允价值能可靠计量但该交换不具有商业实质条件下,换入资产按换出资产账面价值计量。A公司换入资产的人账价值=19+2.34+2.21-2.55=21(万元),B公司换入资产的人账价值=14-2.34+2.55-2.21=12(万元)。

A公司会计分录如下:借:固定资产清理 190 000,累计折旧 10 000;贷:固定资产——机器 200 000。借:固定资产——设备 210 000,应交税费——应交增值税(进项税额)25 500;贷:固定资产清理 190 000,应交税费——应交增值税(销项税额)22 100,银行存款 23 400。

B公司会计分录如下:借:固定资产清理 140 000,累计折旧 20 000;贷:固定资产——设备 160 000。借:固定资产——机器 120 000,应交税费——应交增值税(进项税额)22 100,银行存款 23 400;贷:固定资产清理 140 000,应交税费——应交增值税(销项税额)25 500。

2. 双方交换的固定资产是 2008 年 12 月 31 日前取得的。

例 2:A 公司以 2008 年 12 月 5 日购入的一台机器换取 B 公司 2008 年 1 月 18 日取得的一台设备,A 公司机器的账面价值为 19 万元(原值 20 万元,累计折旧 1 万元),公允价值为 15.21 万元(含增值税),B 公司设备的账面价值为 14 万元(原值 16 万元,累计折旧 2 万元),公允价值为 17.55 万元(含增值税),A 公司支付了 2.34 万元现金,不考虑其他税费。由于双方交换的固定资产是 2008 年 12 月 31 日前取得的,其取得时进项税额不能抵扣,因此发生非货币性资产交换时,应视同销售按 4%的税率减半核算销项税额。但此时换出方开具的是增值税普通发票,因此换入方不能抵扣进项税额。A 公司的增值税额=15.21÷(1+4%)×2%=0.292 5(万元),B 公司的增值税额=17.55÷(1+4%)×2%=0.337 5(万元)。

(1)在公允价值能可靠计量且该交换具有商业实质条件下,非货币性资产交换按公允价值模式计量。A 公司换入资产的人账价值=15.21+2.34=17.55(万元),B 公司换入资产的人账价值=17.55-2.34=15.21(万元)。

A 公司会计分录如下:借:固定资产清理 190 000,累计折旧 10 000;贷:固定资产——机器 200 000。借:固定资产——设备 175 500,营业外支出——处置非流动资产损失 40 825;贷:固定资产清理 190 000,应交税费——应交增值税(销项税额)2 925,银行存款 23 400。

B 公司会计分录如下:借:固定资产清理 140 000,累计折旧 20 000;贷:固定资产——设备 160 000。借:固定资产——机器 152 100,银行存款 23 400;贷:固定资产清理 140 000,应交税费——应交增值税(销项税额)3 375,营业外收入——处置非流动资产利得 32 125。

(2)在公允价值能可靠计量但该交换不具有商业实质条

件下,换入资产按换出资产账面价值计量。A 公司换入资产的人账价值=19+2.34+0.292 5=21.632 5(万元),B 公司换入资产的人账价值=14-2.34+0.337 5=11.997 5(万元)。

A 公司会计分录如下:借:固定资产清理 190 000,累计折旧 10 000;贷:固定资产——机器 200 000。借:固定资产——设备 216 325;贷:固定资产清理 190 000,应交税费——应交增值税(销项税额)2 925,银行存款 23 400。

B 公司会计分录如下:借:固定资产清理 140 000,累计折旧 20 000;贷:固定资产——设备 160 000。借:固定资产——机器 119 975,银行存款 23 400;贷:固定资产清理 140 000,应交税费——应交增值税(销项税额)3 375。

3. 双方交换的固定资产一方是 2009 年 1 月 1 日后取得的,另一方是 2008 年 12 月 31 日前取得的。

例 3:A 公司以 2009 年 2 月 5 日购入的一台机器换取 B 公司 2008 年 1 月 18 日取得的一台设备,A 公司机器的账面价值为 19 万元(原值 20 万元,累计折旧 1 万元),公允价值为 15.21 万元(含增值税),B 公司设备的账面价值为 14 万元(原值 16 万元,累计折旧 2 万元),公允价值为 17.55 万元(含增值税),A 公司支付了 2.34 万元现金,不考虑其他税费。A 公司换出的固定资产是 2009 年 1 月 1 日后取得的,其取得时进项税额已经抵扣,因此发生非货币性资产交换时,应视同销售按 17%的税率核算销项税额。B 公司换出的固定资产是 2008 年 12 月 31 日前取得的,其取得时进项税额不能抵扣,因此发生非货币性资产交换时,应视同销售按 4%的税率减半核算销项税额。由于 B 公司开具的是增值税普通发票,因此 A 公司换入 B 公司的固定资产不能抵扣进项税额。A 公司的增值税额=15.21÷(1+17%)×17%=2.21(万元),B 公司的增值税额=17.55÷(1+4%)×2%=0.337 5(万元)。

(1)在公允价值能可靠计量且该交换具有商业实质条件下,非货币性资产交换按公允价值模式计量。A 公司换入资产的人账价值=15.21+2.34=17.55(万元),B 公司换入资产的人账价值=17.55-2.34-2.21=13(万元)。

A 公司会计分录如下:借:固定资产清理 190 000,累计折旧 10 000;贷:固定资产——机器 200 000。借:固定资产——设备 175 500,营业外支出——处置非流动资产损失 60 000;贷:固定资产清理 190 000,应交税费——应交增值税(销项税额)22 100,银行存款 23 400。

B 公司会计分录如下:借:固定资产清理 140 000,累计折旧 20 000;贷:固定资产——设备 160 000。借:固定资产——机器 130 000,应交税费——应交增值税(进项税额)22 100,银行存款 23 400;贷:固定资产清理 140 000,应交税费——应交增值税(销项税额)3 375,营业外收入——处置非流动资产利得 32 125。

(2)在公允价值能可靠计量但该交换不具有商业实质条件下,换入资产按换出资产账面价值计量。A 公司换入资产的人账价值=19+2.34+2.21=23.55(万元),B 公司换入资产的人账价值=14-2.34+0.3375-2.21=9.787 5(万元)。

A 公司会计分录如下:借:固定资产清理 190 000,累计折

旧 10 000; 贷: 固定资产——机器 200 000。借: 固定资产——设备 235 500; 贷: 固定资产清理 190 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)22 100, 银行存款 23 400。

B 公司会计分录如下: 借: 固定资产清理 140 000, 累计折旧 20 000; 贷: 固定资产——设备 160 000。借: 固定资产——机器 97 875, 应交税费——应交增值税(进项税额)22 100, 银行存款 23 400; 贷: 固定资产清理 140 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)3 375。

### (二) 交换的固定资产的公允价值不能可靠计量

当换入和换出资产的公允价值不能可靠计量时, 应当以换出资产的账面价值为基础确定换入资产成本, 并区分交换固定资产的取得时间, 分别按 17% 或 4% 的税率减半计算增值税, 以确定换入方能否抵扣进项税额。由于公允价值不能可靠计量, 计算增值税的基数不能合理确定, 因此, 笔者建议按符合税法要求的账面价值为依据来计算增值税额。

例 4: 2010 年 2 月 28 日, A 公司以 2009 年 2 月 5 日购入的一台机器换取 B 公司 2008 年 2 月 18 日取得的一台设备, A 公司机器原值为 21 万元, 折旧年限为 5 年, 不考虑净残值, 采用年数总和法计提折旧, B 公司设备原值为 24 万元, 折旧年限为 8 年, 不考虑净残值, 采用直线法计提折旧。税法规定 A 公司的机器和 B 公司的设备均采用直线法计提折旧, A 公司的机器和 B 公司的设备会计折旧年限、净残值的计算符合税法要求。假设 A 公司的机器和 B 公司的设备的公允价值均不能可靠计量。经协商, A 公司支付了 1.444 万元现金, 不考虑其他税费。A 公司按会计准则要求: 累计折旧 =  $21 \times 5 / 15 = 7$  (万元); 账面价值 =  $21 - 7 = 14$  (万元)。按税法要求: 累计折旧 =  $21 \times 1 / 5 = 4.2$  (万元); 增值税额 =  $(21 - 4.2) \times 17\% = 2.856$  (万元)。B 公司按会计准则核算的结果符合税法要求: 累计折旧 =  $24 \times 1 / 8 \times 2 = 6$  (万元); 账面价值 =  $24 - 6 = 18$  (万元); 增值税额 =  $18 \times 2\% = 0.36$  (万元)。A 公司换入资产的入账价值 =  $14 + 1.444 + 2.856 = 18.3$  (万元), B 公司换入资产的入账价值 =  $18 - 1.444 + 0.36 - 2.856 = 14.06$  (万元)。

A 公司会计分录如下: 借: 固定资产清理 140 000, 累计折旧 70 000; 贷: 固定资产——机器 210 000。借: 固定资产——设备 183 000; 贷: 固定资产清理 140 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)28 560, 银行存款 14 440。

B 公司会计分录如下: 借: 固定资产清理 180 000, 累计折旧 60 000; 贷: 固定资产——设备 240 000。借: 固定资产——机器 140 600, 应交税费——应交增值税(进项税额)28 560, 银行存款 14 400; 贷: 固定资产清理 180 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)3 600。

### 二、应纳营业税的固定资产交换

根据《营业税条例》的有关规定, 企业转让不动产(主要是指房屋建筑物), 应按 5% 的税率计算营业税。

例 5: 2010 年 1 月 31 日, A 公司以 2009 年 1 月 5 日投入使用的一座仓库换取 B 公司 2008 年 1 月 10 日投入使用的一幢办公楼, A 公司的仓库原值为 480 万元, 折旧年限为 20 年, 不考虑净残值; B 公司的办公楼原值为 600 万元, 折旧

年限为 20 年, 不考虑净残值, 双方均采用直线法计提折旧。假设 A 公司的仓库和 B 公司的办公楼的公允价值均能可靠计量且公允价值均为 460 万元(该交换具有商业实质), 因此非货币性资产交换按公允价值模式计量。双方应交的营业税 =  $460 \times 5\% = 23$  (万元); 换入资产的入账价值 =  $460 + 23 = 483$  (万元)。

A 公司会计分录如下: 借: 固定资产清理 4 560 000, 累计折旧 240 000; 贷: 固定资产——仓库 4 800 000。借: 固定资产——办公楼 4 830 000; 贷: 固定资产清理 4 560 000, 应交税费——应交营业税 230 000, 营业外收入——处置非流动资产利得 40 000。

B 公司会计分录如下: 借: 固定资产清理 5 400 000, 累计折旧 600 000; 贷: 固定资产——办公楼 6 000 000。借: 固定资产——仓库 4 830 000, 营业外支出——处置非流动资产损失 800 000; 贷: 固定资产清理 5 400 000, 应交税费——应交营业税 230 000。

### 三、应纳增值税和应纳营业税的固定资产交换

应纳增值税和应纳营业税的固定资产间的非货币性资产交换, 既要分清应纳增值税的固定资产的取得时间和税率, 又要分清交换资产时换入资产的计量模式。

例 6: 2010 年 1 月 31 日, A 公司以 2009 年 1 月 5 日投入使用的一座仓库换取 B 公司 2009 年 1 月 10 日投入使用的一台设备, A 公司仓库的原值 480 万元, 折旧年限为 20 年, 不考虑净残值; B 公司设备的原值 600 万元, 折旧年限为 10 年, 不考虑净残值, 双方均采用直线法计提折旧。假设 A 公司的仓库和 B 公司的设备的公允价值均能可靠计量, A 公司仓库的公允价值为 460 万元, B 公司设备的公允价值为 400 万元(不含增值税), 增值税 68 万元; A 公司支付了现金 8 万元。假设该交换具有商业实质。由于交换资产的公允价值能可靠计量且该交换具有商业实质, 因此非货币性资产交换按公允价值模式计量。

A 公司应交营业税 =  $460 \times 5\% = 23$  (万元); B 公司应交增值税 =  $400 \times 17\% = 68$  (万元); A 公司换入资产的入账价值 =  $460 + 8 + 23 - 68 = 423$  (万元); B 公司换入资产的入账价值 =  $400 - 8 + 68 = 460$  (万元)。

A 公司会计分录如下: 借: 固定资产清理 4 560 000, 累计折旧 240 000; 贷: 固定资产——仓库 4 800 000。借: 固定资产——机器 4 230 000, 应交税费——应交增值税(进项税额)680 000; 贷: 固定资产清理 4 560 000, 应交税费——应交营业税 230 000, 银行存款 80 000, 营业外收入——处置非流动资产利得 40 000。

B 公司会计分录如下: 借: 固定资产清理 5 400 000, 累计折旧 600 000; 贷: 固定资产——机器 6 000 000。借: 固定资产——仓库 4 600 000, 营业外支出——处置非流动资产损失 1 400 000, 银行存款 80 000; 贷: 固定资产清理 5 400 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)680 000。

### 主要参考文献

财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006