

解读“销售已使用过固定资产”的发票管理制度

安徽财经大学 张子余

2008年11月5日,国务院第34次常务会议决定,自2009年1月1日起在全国范围内实施增值税转型改革。增值税转型改革方案的主要内容是:自2009年1月1日起,在维持现行增值税税率不变的前提下,允许全国范围内(不分地区和行业)的所有增值税一般纳税人抵扣其新购进设备所含的进项税额,未抵扣完的进项税额结转下期继续抵扣。

但“销售已使用过固定资产”与“抵扣其新购进设备所含的进项税额”的发票管理制度是不同的,深刻理解其中差异对企业依法进行纳税筹划活动尤为重要。

一、如何理解“销售已使用过固定资产”的发票管理制度

《增值税暂行条例》和《增值税暂行条例实施细则》与《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》出台以后,明确给出“销售使用过物品”的发票管理的成文规定。

笔者在实践中了解到某增值税纳税筹划设计方案,因为它有助于理解“销售使用过物品”发票管理制度的后续变化,

成本均低于按原实际利率10%计算的各期摊余成本,而按新的实际利率11%计算的各期期末的投资收益均高于按原实际利率10%计算的各期期末的投资收益。部分学者认为采用原实际利率的方法会高估资产、低估收益。笔者认为这样的理解是不符实际的。

观察未来现金流量改变当年年初的摊余成本及投资收益发现,在采用原实际利率10%的情况下,企业在2002年年初分别调增摊余成本和投资收益53万元,高出按新的实际利率11%计算的摊余成本和投资收益20万元(1139-1119)。笔者认为多调增的摊余成本是应当予以确认的,因为提前收回本金时该项投资的公允价值必然会增加,企业应该按原实际利率如实确认应调增的摊余成本,所以不存在高估资产之嫌。观察表3中各期投资收益的数据,对比后会进一步发现,在采用原实际利率10%的情况下,企业早在20×2年期初就多确认了20万元的投资收益,而在采用新的实际利率11%的情况下企业后三年才逐年补回。按新的实际利率计算实际上滞后了企业各期投资收益的确认。因此,采用原实际利率也没有低估收益。只有采用原实际利率才能真正反映一项投资的当前价值,进而确认正确的摊余成本和投资收益金额,从而保证会计信息的真实性。

2. 未能体现实际利率法下摊余成本的实质。所谓实际利率,是指将金融资产或金融负债在预期存续期间或适用的更

于是现在把该方案提出来,方案如下:

一般纳税人A公司将2007年购入的价值5亿元的固定资产在2009年1月1日以后销售给一般纳税人B公司,当时A公司、B公司是同一人实际控制。方案的设想是:A公司在销售已使用固定资产时已享受减税政策——“2008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”;同时,在收到A公司开具的增值税专用发票的情况下,B公司按照当时的税法规定能全额抵扣购买固定资产进项税额。这样一来,A公司销项税额小,B公司进项税额大,总共在一起能实现少缴纳增值税数千万元。

当然这个筹划方案是否能够实现,关键在于A公司是否可以开具增值税专用发票。如果A公司在2009年1月1日以后销售已使用过固定资产时能开具增值税专用发票给B公司,这时B公司的进项税额就可以抵扣,这时这个纳税筹

短期间内的未来现金流量,折现为该金融资产或金融负债当前价值所使用的利率。摊余成本事实上代表了一项投资的当前价值,该价值会随着投资方投资收益的增加而增加,同时会随应收利息的现金流入而减少,其实质是面向未来现金流量的现值。对于一项投资而言,在持有期间有且仅有一个期望报酬率(即实际利率),在持有一段时间后尽管预知未来的现金流量会发生改变,企业也应按原实际利率计算确认当前投资的公允价值。

实际利率是投资者在购入资产的时点对未来收益效果的预期,因此中途不能因现金流量的变化而随意变更投资者对该项投资的期望报酬率。这正是《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定预计未来现金流量现值应当按照该金融资产的原实际利率折现确定的原因所在。不容否认,中途提前收回部分本金无疑是对投资方十分有利的,企业应如实反映提前收回本金带来的收益。在方法二下,该项投资在持有期间前后出现了两个实际利率,这是不符实际的,只有方法一的计算才能真正反映投资方在持有期间的真实报酬率和各期投资收益,体现实际利率法的实质。

综上所述,持有至到期投资未来现金流量发生改变时,重新测算实际利率的方法极有可能歪曲企业资产的账面价值及各期投资收益。会计人员应加深对实际利率法的理解,以正确运用实际利率法,真实反映会计信息。○

划方案就能实现。

然而在2009年2月25日,国家税务总局出台了《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》,从发票管理制度上专门规范上述行为:“一般纳税人销售自己使用过的固定资产,凡根据财税[2008]170号和财税[2009]9号文件等规定,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。”本通知自2009年1月1日起执行。注意这个文件中的两个时间,2009年2月25日出台,2009年1月1日起执行。可以看出它出台的原因是在2009年1月发现了新旧制度转轨执行中的问题。

到2009年2月,国家税务总局通过发票管理成文规定,已经彻底杜绝了上面的增值税纳税筹划行为,这类筹划方案在该发票管理制度下已经行不通了。如果A公司销售已使用过固定资产时擅自开具增值税专用发票,就变成了恶意偷税漏税违法行为。

二、销售使用过物品的发票管理制度内在有所不同

销售使用过物品的发票管理制度内容很细,包括销售已使用过的“固定资产”、“已使用过的除固定资产以外的物品”和“旧货”,它们都是已使用过的,容易引起混淆,但它们在发票管理制度上内容变化较大,为帮助理解其中差别和规律编制了如下表格:

销售自己使用过固定资产的税务处理			
一般纳税人	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;销售额=含税销售额/(1+4%);应纳税额=销售额×4%/2	应开具普通发票,不得开具增值税专用发票
	销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的不得抵扣进项税额的固定资产		
	销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的可以抵扣进项税额的固定资产	按照适用税率征收增值税	可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	减按2%征收率征收增值税;销售额=含税销售额/(1+3%);应纳税额=销售额×2%	应开具普通发票,不得由税务机关代开增值税专用发票
其他自然人销售自己使用过的物品(包括固定资产)免征增值税			

以前购入不得抵扣的固定资产,如果现在企业销售该固定资产,应开具普通发票,不得开具增值税专用发票。

注意“销售自己使用过的除固定资产以外的物品”与“销售旧货”的发票管理制度是不同的。销售自己使用过的除固定资产以外的物品,可开具增值税专用发票或者可由税务机关代开增值税专用发票。而销售旧货,应开具普通发票,不得由税务机关代开增值税专用发票。

总结:①企业销售已使用过的“以前购入时不得抵扣的固定资产”和“旧货”时,应开具普通发票,不得由税务机关代开增值税专用发票;②而“销售已使用过的除固定资产以外的物品”时,可开具增值税专用发票或者可由税务机关代开增值税

销售自己使用过的除固定资产以外的物品的税务处理

一般纳税人	销售自己使用过的除固定资产以外的物品(不包括摩托车、汽车、游艇)	按照适用税率征收增值税	可开具增值税专用发票
小规模纳税人	销售自己使用过的除固定资产以外的物品	按3%的征收率征收增值税	可由税务机关代开增值税专用发票

销售旧货的税务处理

一般纳税人和小规模纳税人	旧货,是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(包含汽车、摩托车、游艇),但不包括自己使用过的物品	按照简易办法依照4%征收率减半征收增值税;销售额=含税销售额/(1+4%);应纳税额=销售额×4%/2	应开具普通发票,不得由税务机关代开增值税专用发票
--------------	---	---	--------------------------

专用发票。

三、“销售已使用过固定资产”税收管理制度的政策意图

如何理解“销售已使用过固定资产”税收管理制度的政策意图,需要思考增值税转型改革的背景。

2008年以来,我国经济发展遭遇了许多不利因素,雪灾、特大地震、次贷危机等都对我国实体经济带来了不小冲击。在这样的背景下,为应对不利冲击,增值税转型改革向前迈出了重要一大步。“企业外购新固定资产的进项税额能够抵扣”虽然减少国家的财政收入,但有利于鼓励企业投资新设备。

那么,如何理解“销售已使用过固定资产”税收管理制度的政策意图呢?我们首先比较一下新旧《增值税暂行条例》其中变化。旧《增值税暂行条例》规定,单位和个体经营者销售自己使用过的固定资产,可以暂免征收增值税,但是该固定资产必须同时符合三个条件:属于企业固定资产目录所列的货物;企业按固定资产管理,并确认为已使用过的货物;销售价格不超过其原值的货物。如不同时具备上述条件的使用过的其他属于固定资产的货物,无论会计制度规定如何核算,均按4%征收率减半征收增值税。新《增值税暂行条例》规定,纳税人销售自己使用过(已经计提折旧)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;销售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。

因此,如果企业在2008年12月31日以前销售2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,免税;但如果企业在2009年1月1日以后销售2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,却需要按照4%征收率减半征收增值税。可以看出,有关部门并不希望企业在2009年1月1日以后销售“2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产”,而希望企业增加新投资。

结合上面的增值税转型改革的背景,可以明显看出税收管理制度的政策意图:2009年1月1日以后鼓励企业投资,购买新设备;2009年1月1日以后,并不鼓励企业销售2008年12月31日以前购入的已使用过固定资产,因为这对企业投资新设备有抑制作用。深刻理解其中政策意图不仅对于企业依法进行纳税筹划活动尤为重要,而且有利于理解国家利用税控杠杆实现调节经济的目标。○