

例解纳税人销售自己使用过的固定资产的财税处理

中汇会计师事务所有限公司 郭文令 章建良

实例一:某企业为扩大增值税抵扣范围试点外的增值税一般纳税人,由于深受经济危机的影响而处于半停产状态。企业通过高层会议,决定缩小生产规模,2009年3月10日拟将闲置堆放在生产车间的一批已使用过的机器设备以4 000 000元的价格出售。该批固定资产购入含税价格为5 265 000元,已计提折旧500 000元。销售自己使用过的固定资产涉及的增值税在增值税转型前后会有怎样的变化呢?

1. 该事项如果发生在增值税转型之前,机器设备属于企业固定资产目录所列货物,已被列入固定资产管理并已使用过,销售价格不超过其原值可享受免征增值税76 923元 $[4 000 000 \div (1+4\%) \times 4\% \div 2]$ 的优惠。

账务处理如下:①出售的机器设备转入清理,借:固定资产清理 4 765 000,累计折旧 500 000;贷:固定资产 5 265 000。②收到出售设备价款,并结转固定资产清理,借:银行存款 4 000 000,营业外支出 765 000;贷:固定资产清理 4 765 000。

根据《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)第一条规定:一般纳税人销售自己使用过的固定资产,凡根据《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)等的规定,适用按简易办法依4%征收率减半征收增值税政策的,应开具增值税普通发票,不得开具增值税专用发票。

因此,该事项纳税人应开具增值税普通发票给购买人,不得开具增值税专用发票。

2. 该事项如果发生在增值税转型之后,无论销售价格是否超过其原值均不能享受免征增值税的优惠,但会因购入时点的不同而纳税方式不同:

假设该固定资产的购进时间在2009年1月1日前,按照财税[2008]170号文件第四条规定,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,销售自己使用过的固定资产按照4%征收率减半征收增值税。应交增值税为76 923元 $[4 000 000 \div (1+4\%) \times 4\% \div 2]$ 。可见,虽然销售价格不超过其原值,但不能享受免征增值税的优惠。

账务处理如下:①出售的设备转入清理,借:固定资产清理 4 765 000,累计折旧 500 000;贷:固定资产 5 265 000。②收到出售设备价款,借:银行存款 4 000 000;贷:固定资产清理 4 000 000。③按照4%征收率减半征收增值税,借:固定资产清理 76 923;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)

76 923。

财税[2009]9号文件第二条规定:按简易办法征收增值税的优惠政策继续执行,但不得抵扣进项税额,因此,销售自己使用过的固定资产按照4%征收率减半征收的增值税应在清理成本中。结转固定资产清理,借:营业外支出 841 923;贷:固定资产清理 841 923。

该事项纳税人也应开具增值税普通发票给购买人,不得开具增值税专用发票,理由同上。

3. 该固定资产购进时间在2009年1月1日以后,按照财税[2008]170号文件第四条的规定计算缴纳增值税,要是属于销售自己使用过的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。要是企业也按4 000 000元出售(含税价格),虽然销售价格不超过其原值,同样不能享受免征增值税的优惠,必须按照适用税率征收增值税581 197元 $[4 000 000 \div (1+17\%) \times 17\%]$ 。

企业购进的机器设备5 265 000元为含税销售价格,换算成不含税销售价格为4 500 000元 $[5 265 000 \div (1+17\%)]$,乘以适用税率17%可得出其抵扣的进项税额765 000元,因此,该批固定资产的原入账价值为4 500 000元,相应累计折旧减少为427 350元 $[500 000 \div (1+17\%)]$ 。

账务处理如下:出售的设备转入清理,借:固定资产清理 4 072 650,累计折旧 427 350;贷:固定资产 4 500 000。

收到出售设备价款,借:银行存款 4 000 000;贷:固定资产清理 4 000 000。

按照适用税率17%征收增值税,并收到对方的增值税税款,借:银行存款 581 197;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)581 197。

财税[2008]170号文件第四条规定: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。因此,纳税人销售自己使用过的固定资产,视为销售“存货”,销项税额可以抵扣,销项税额不应成为清理固定资产的成本。结转固定资产清理,借:营业外支出 72 650;贷:固定资产清理 72 650。

根据国税函[2009]90号文件第四条规定:一般纳税人销售货物适用财税[2009]9号文件第二条第(三)项、第(四)项和第三条规定的,可自行开具增值税专用发票,因此,该纳税人可以向购买方开具增值税专用发票。

实例二:假设实例一中的其他条件不变,但该纳税人为小规模纳税人,其销售自己使用过的固定资产该如何计算应交

上市公司股票增值权相关问题探微

浙江宁波大红鹰学院 罗美娟

股票增值权是上市公司对管理层实施激励的重要做法,在我国大型国有控股境外上市公司中普遍采用。股票增值权计划对公司财务绩效的提升、治理机制的改善具有一定的积极作用。本文拟就股票增值权的特点、税务及会计处理等问题做一详细阐述。

根据《财政部 国家税务总局关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知》(财税[2009]5号)的规定,股票增值权是指上市公司授予公司员工在未来一定时期和约定条件下,获得规定数量的股票价格上升所带来的收益的权利。被授权人在约定条件下行权,上市公司按照行权日与授权日二级市场股票差价乘以授权股票数量,发放给被授权人现金。

一、股票增值权的特点

我国上市公司在股权激励方案中普遍采用的是股票期权与限制性股票计划,相比较这两种方案,股票增值权具有以下特点:

1. 股票增值权的优点。

(1)无须证监会审批。股票增值权的授予不会产生股权稀释作用,也不会影响公司的股东权益结构,因此无需证监会的审批。但为了加强股票增值权的税收监管,财税[2009]5号文件规定,实施股票增值权计划的境内上市公司,应在向中国证监会报备的同时,将企业股票增值权计划、限制性股票计划或实施方案等有关资料报送主管税务机关备案。另外,在做好个人所得税扣缴工作的同时,向主管税务机关报送其员工行权等涉税信息。

(2)操作简单。目前我国股票增值权的持有人在行权时,

增值税呢?

如果发生在增值税转型前,其账务处理和一般纳税人一样。如果发生在增值税转型后,按照财税[2009]9号文件的规定: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。小规模纳税人按简易办法征收,规定的法定征收率为3%,而财税[2009]9号文件规定减按2%征收,享受了征收率减免的优惠。根据国税函[2009]90号文件规定的计算公式,应交增值税77670元 $[4\ 000\ 000 \div (1+3\%) \times 2\%]$ 。

账务处理如下:出售的设备转入清理,借:固定资产清理 4 765 000,累计折旧 500 000;贷:固定资产 5 265 000。

收到出售设备价款,并结转固定资产清理,借:银行存款

由授予股票增值权的上市公司直接对股票升值收益支付现金,无需给予股票,因此可避免股票来源如何解决的问题。

(3)激励对象承担风险小。股票增值权赋予激励对象一种获取未来的风险收益的权利,授予时激励对象无须支付现金。当股票的市场价格高于激励对象的行权价格时,激励对象便可以现金的方式获得由其公司支付的差额收益,而且只有在收到公司兑现股票增值权的现金价值时,激励对象才须计算缴纳个人所得税,而股票期权的所得利益在股票尚未出售之前即需计算缴纳个人所得税。

2. 股票增值权的缺点。

(1)激励的效果相对较差。股票增值权是一种虚拟股权激励工具,激励标的物仅仅是二级市场股价和激励对象行权价格之间的差价收益,激励对象并未拥有这些股票的所有权,同时也不拥有表决权、配股权、分红权。这样激励对象对企业的归属感会大大降低,从而影响激励效果。因此也有一些上市公司在执行股票增值权激励方案的同时,给予激励对象一定比例的分红权,适当弥补股票增值权的不足。

(2)对激励对象的长期约束性偏弱。由于我国资本市场的弱式有效性,股价与公司业绩关联度不大,以股价的上升来决定激励对象的股票升值收益,可能无法真正做到“奖励公正”,起不到股权激励应有的长期激励作用,相反,还可能引致公司高管层与庄家合谋操纵公司股价,以获取更高的差价收益等问题。

(3)激励对象的收益不确定。当行权日股票价格高于授予日股票价格时,激励对象才能获得收益。当行权日股票价格低于授予日股票价格时,激励对象不能获得收益。

4 000 000;贷:固定资产清理 4 000 000。

减按2%征收率征收增值税,借:固定资产清理 77 670;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)77 670。

财税[2009]9号文件的第二条规定:按简易办法征收增值税的优惠政策继续执行,但不得抵扣进项税额,因此,征收的增值税应在清理成本中。结转固定资产清理,借:营业外支出 842 700;贷:固定资产清理 842 700。

小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,应开具增值税普通发票,不得由税务机关代开增值税专用发票。

以上案例介绍了有关纳税人销售自己使用过的固定资产征收增值税问题在增值税转型前后的变化情况,希望对读者有所帮助。○