

# 企业销售旧固定资产的纳税筹划

中国一航南京机电液压工程研究中心 侯刚

企业因生产经营的需要,经常会出售一些不适用或不需用的固定资产,以盘活资产,加速资金周转。企业有必要对销售旧固定资产业务进行纳税筹划,以降低企业的税负,提高企业的经济效益。

## 一、相关税收政策分析

1.《财政部、国家税务总局关于增值税、营业税若干政策规定的通知》(财税[1994]26号)规定:单位和个体经营者销售自己使用过的游艇、摩托车和应征消费税的汽车,无论销售者是否属于一般纳税人,一律按简易办法依照6%的征收率计算缴纳增值税,并且不得开具专用发票。销售自己使用过的其他属于货物的固定资产,暂免征收增值税。

2.《国家税务总局关于印发〈增值税问题解答(之一)〉的通知》(国税函发[1995]288号)规定:使用过的其他属于货物的固定资产应同时具备以下几个条件:①属于企业固定资产目录所列货物;②企业按固定资产管理,并确已使用过的货物;③销售价格不超过原值的货物。对不同同时具备以上条件的,无论会计制度规定如何核算,均应按6%的征收率征收增值税。

3.《国家税务总局关于调整部分按简易办法征收增值税的特定货物销售行为征收率的通知》(国税发[1998]12号)规定:对一些特定货物销售行为,无论其从事者是一般纳税人还是小规模纳税人,一律按简易办法依照《增值税暂行条例》第十三条规定计算应纳税额。根据国务院关于调整商业小规模纳税人征收率的决定,自1998年8月1日起,下列特定货物销售行为的征收率由6%调减为4%:①寄售商店代销寄售物品(包括居民个人寄售的物品在内);②典当业销售死当物品;③销售旧货(不再划分销售者是否为内贸部批准认定的旧货调剂试点单位);④经国务院或国务院授权机关批准的免税商店零售免税货物。这个文件的出台,降低了销售旧货这种特定

销售行为的征收率。

4.《财政部、国家税务总局关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》(财税[2002]29号)规定:纳税人销售旧货(包括旧货经营单位销售旧货和纳税人销售自己使用过的应税固定资产),无论是增值税一般纳税人或小规模纳税人,也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位,一律按4%的征收率减半征收增值税,不得抵扣进项税额。纳税人销售自己使用过的属于应征消费税的机动车、摩托车、游艇,售价超过原值的,按照4%的征收率减半征收增值税;售价未超过原值的,免征增值税。旧机动车经营单位销售旧机动车、摩托车、游艇,按照4%的征收率减半征收增值税。

在实际工作中,我们需要明确一些问题,即什么是废(旧)材料、废旧物资、旧固定资产和旧货。

《财政部、国家税务总局关于旧货经营增值税问题的通知》(财税[1998]6号)规定:旧货是指进入二次流通,具有部分使用价值的旧生产资料和旧生活资料。从定义可以看出,旧货是企业单位或个人出售给旧货经营单位,再由旧货经营单位进行销售的旧生产资料和旧生活资料,因此旧货是针对旧货经营单位来说的。

《财政部、国家税务总局关于废旧物资回收经营业务有关增值税政策的通知》(财税[2001]78号)规定:废旧物资是指在社会生产和消费过程中产生的各类废弃物品,包括经过挑选、整理等简单加工后的各类废弃物品。从定义可以看出,废旧物资是针对废旧物资回收经营单位来说的。相关的税收政策有:废旧物资回收经营单位销售废旧物资,免税;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,可按普通发票上注明金额的10%计算抵扣进项税额。

对于废(旧)材料和旧固定资产,目前税收文件中没有明

贷:递延收益。如果是补偿已发生成本费用的,则:借:银行存款;贷:营业外收入。在科研成本(或相关科目)下归集核算项目日常发生的成本费用。对发生的费用:借:主营业务成本——××项目;贷:相关科目。对购置的固定资产或其他资本化支出:借:主营业务成本——××项目(设备费);贷:主营业务成本——科研费购置固定资产。同时:借:固定资产;贷:银行存款等。

项目完工验收后(或按项目进度结转):借:营业外支出(未形成资产部分),库存商品等,主营业务成本——科研费购置固定资产;贷:主营业务成本——××项目。借:递延收益;

贷:营业外收入,银行存款(上交余款)。固定资产计提折旧时:借:管理费用等;贷:累计折旧。

另外,对科研拨款的管理,国家应制定一个统一的原则性管理办法,该管理办法不应与新会计准则相冲突,各类不同的科研拨款可依据统一的管理办法制定相应的具体管理办法。对科研拨款购置的固定资产,应统一规定由企业管理,除特别指定的设备规定不能由企业自行处置外,企业均有权自行处置。如确需调走,企业按正常固定资产处置进行会计处理即可,如企业已处置,则应按合同约定或经双方协商确认营业外支出。○

确的定义和区分标准,笔者认为有一个基本的判断原则,就是如果企业出售之前或者购进的时候作为材料使用、管理的,则在出售时作为销售废(旧)材料,开具增值税专用发票,适用17%的税率;如果作为固定资产管理的,在出售时(保持原实物形态)则适用上述四个文件,即财税[1994]26号、国税函发[1995]288号、国税发[1998]12号和财税[2002]29号文件;如果出售旧固定资产报废或毁损产生的残料,则应视同销售旧材料适用17%的税率。

经过上述分析,我们在实务中遇到销售废(旧)材料和旧固定资产的业务可以按以下步骤考虑:①区分是销售废(旧)材料还是销售旧固定资产,如果是废(旧)材料则适用17%的税率,如果是旧固定资产则适用上述四个文件;②区分旧固定资产是否为应税固定资产,如果是则适用财税[2002]29号文件的规定,如果不是则免税;③如果是销售游艇、摩托车和应征消费税的机动车,售价超过原值的,则按4%的征收率减半征收增值税,售价未超过原值的则免税。

## 二、纳税筹划

### 1. 将旧固定资产整体销售或分解销售的纳税筹划。

例1:2008年,甲公司对一批闲置的、已使用过的旧设备进行清理。该批旧设备原值为1200万元,已提折旧为800万元。甲公司该批设备整体出售或分解后出售可取得处置收入500万元,支付清理费用50万元。甲公司适用的企业所得税税率为25%,城市维护建设税及教育费附加税率合计为10%。甲公司处置这批固定资产有两个方案:①甲公司将这批固定资产分解出售;②甲公司将这批固定资产整体出售。

#### 纳税筹划分析:

方案1:如果甲公司将这批固定资产分解出售,根据财税[2002]29号文件的规定,甲公司的行为属于销售旧货,应按4%的征收率减半征收增值税,不得抵扣进项税额。此时,甲公司又有两种方法可供选择:①这批设备的清理费用50万元由甲公司自行支付,处置收入中含清理费用;②将这批设备的处置收入定为450万元,甲公司就50万元的清理费用与购买方另签协议,由购买方承担该笔费用。

(1)甲公司处置收入中包含清理费用。甲公司取得的含税收入为500万元,甲公司应纳增值税=500÷(1+4%)×4%×50%=9.62(万元),甲公司应纳城市维护建设税及教育费附加=9.62×10%=0.96(万元);甲公司此项交易取得的净收入=(500-9.62-0.96)-(1200-800)-50=39.42(万元);甲公司应纳企业所得税=39.42×25%=9.855(万元);缴纳各种税费总额=9.62+0.96+9.855=20.435(万元)。

(2)甲公司处置收入中不包含清理费用。甲公司取得的含税收入为450万元,甲公司应纳增值税=450÷(1+4%)×4%×50%=8.65(万元);甲公司应纳城市维护建设税及教育费附加=8.65×10%=0.87(万元);甲公司此项交易取得的净收入=(450-8.65-0.87)-(1200-800)=40.48(万元);甲公司应纳企业所得税=40.48×25%=10.12(万元);缴纳各种税费总额=8.65+0.87+10.12=19.64(万元)。

两者对比,第二种方法缴纳的税费总额较第一种方法要

少0.795万元,因此第二种方法更优。

方案2:甲公司销售这批固定资产属于“销售自己使用过的其他属于货物的固定资产”,且符合国税函发[1995]288号文件的规定的三个条件,根据财税[1994]26号文件的规定,暂免征收增值税。甲公司此项交易取得的净收入=500-(1200-800)-50=50(万元)。甲公司应纳企业所得税=50×25%=12.5(万元)。

与方案1中的第二种方法相比较,方案2可以少交纳税费7.14万元。因此,就此案例而言,甲公司将这批固定资产整体出售(即方案2)较分解出售(即方案1)更优。

2. 关于是否涨价销售旧固定资产的纳税筹划。此项纳税筹划涉及一个运用平衡点法来确定纳税筹划临界点的问题。我们可以通过计算销售使用过的旧固定资产免税与纳税平衡点的增值率来分析选择。假定使用过的固定资产原值为X,旧固定资产的处置收入为Y,增值率为R,使用过的旧固定资产处置收入高于固定资产原值时适用的增值税税率为T,那么增值率 $R=(Y-X)/X \times 100\%$ 。可通过建立以下等式确定两种方案的税后收入相等时的增值率: $Y-Y/(1+T) \times T \times 50\% = X$ ,解之得: $Y/X=(1+T)/(1+50\%T)=(2+2T)/(2+T)$ ,则 $R=(Y/X-1) \times 100\%=T/(2+T) \times 100\%$ 。

当适用的增值税税率T为4%时,那么增值率R则等于1.96%。如果旧固定资产的处置收入低于其原价的101.96%,原价出售可以降低税负;如果旧固定资产的处置收入高于其原价的101.96%,涨价出售可以增加税后收入。

3. 从外单位取得旧固定资产后,是直接出售还是使用后出售的纳税筹划。企业从其他单位取得旧固定资产,有可能不适用或不需用而将其出售,具体应采取何种方式出售,应视不同情况而定。

例2:A公司从B汽车制造厂收回充抵货款15万元的全新应征消费税的小汽车一辆。A公司拟以11.7万元对外销售,A公司适用的企业所得税税率为25%,城市维护建设税及教育费附加税率合计为10%。该公司有两个方案:①不列入固定资产核算,直接对外销售;②列入固定资产核算,使用后再对外销售。

方案1:A公司得到汽车后,没有将其列入“固定资产”账户核算,直接对外销售,应视为销售货物按17%的税率缴纳增值税。A公司应纳增值税=11.7÷(1+17%)×17%=1.7(万元),应纳城市维护建设税及教育费附加=1.7×10%=0.17(万元),A公司资产处置收入=11.7-1.7=10(万元),A公司应纳企业所得税=10×25%=2.5(万元),缴纳各类税金总额=1.7+0.17+2.5=4.37(万元)。

方案2:A公司得到汽车后,将其列入“固定资产”账户核算,并实际使用后再对外出售。由于A公司汽车售价未超过原值,根据财税[2002]29号文件的规定,免征增值税。A公司应交增值税为0,A公司资产处置收入为11.7万元,A公司应纳企业所得税=11.7×25%=2.93(万元)。

方案2比方案1少缴税金1.44万元,两者相比较,方案2更优。○