

谈固定资产清理损失所得税前扣除问题

江西赣州中昊会计师事务所有限公司 熊荣泰 赣州供电公司 郑亚琼

笔者在工作中接触到一个固定资产清理损失能否在所得税前扣除的案例。依据《企业所得税暂行条例实施细则》(以下简称《细则》)、《财产损失所得税前扣除管理办法》等相关规定,作一些粗浅的分析。

案例:A公司是一家成立于1958年的国有企业,2001年2月改制为内部职工投资的有限责任公司,改制时企业名称变更为A公司。2005年2月A公司的内部职工股东全部退出,变更为由一家投资公司投资的独资企业。

A公司有一栋始建于1961年的建筑物,1972年进行了全面翻新和扩建,1985年前企业的固定资产折旧方法是按照上级主管部门的要求,采用综合折旧率(5%)计提折旧。1985年后按照上级主管部门的考核经济指标(定额折旧额)计提折旧。因此,该建筑物1985年以后就未计提折旧。截止到2001年2月该建筑物的账面原值为180万元,净值为60万元。企业改制时,A公司按照评估重置价值340万元、成新率23%、评估值80万元记录该建筑物的固定资产原值、累计折旧和固定资产净值。2006年5月该建筑物因电线老化引发火灾,被全部烧毁,A公司支付清理费用2 000元(清理采用承包方式,被烧毁资产的残值归清理单位所有)。消防部门出具了受灾证明。A公司在申报固定资产清理损失所得税前扣除时,被告知:按权责发生制原则,该建筑物早已提足折旧,资产净值应为0,因此建筑物的清理损失不能在所得税前扣除。企业对此表示不理解。

分析如下:

1.《企业所得税税前扣除办法》(以下简称《办法》)第四条规定:“除税收法规另有规定者外,税前扣除的确认一般应遵循以下原则:(一)权责发生制原则:即纳税人应在费用发生时而不是实际支付时确认扣除。(二)配比原则:即纳税人发生的费用应在费用应配比或应分配的当期申报扣除。(三)合理性原则:即纳税人可扣除费用的计算和分配方法应符合一般的经营常规和会计惯例。”该建筑物的年折旧率为5%,按权责发生制原则,应在1992年以前提足折旧。但是,《细则》第三十一条规定:“已提足折旧继续使用的固定资产不得提取折旧。”“固定资产在计算折旧前应当估计残值,从固定资产原价中减除,残值比例在原价的5%以内,由企业自行确定。”因此建筑物在烧毁时,按照权责发生制原则尚有固定资产原值的5%的残值损失。

2.《企业会计准则第4号——固定资产》规定,企业应当定期对固定资产的使用寿命进行复核,如果固定资产使用寿命的预期数与原先的估计数有重大差异,则应当调整固定资

产折旧年限。该建筑物的使用寿命预期数与原先的估计数存在明显的差异。企业于1985年以后,即现行企业所得税法颁布、施行之前就未计提折旧,是否就意味着企业在调整固定资产折旧年限时是按建筑物的最高使用年限(国有土地使用权——工业用地的法定最高使用年限为50年,即建筑物的最高使用年限可确定为50年)调整的呢?

《办法》第二十五条规定,房屋、建筑物计提折旧的最低年限为20年。第二十六条规定,缩短折旧年限或采取加速折旧方法的,由纳税人提出申请,经当地主管税务机关审核后,逐级报国家税务总局批准。

《细则》和《办法》只规定了固定资产计提折旧的最低年限和规定了“缩短折旧年限和采取加速折旧方法的”需申报审批,并未规定固定资产计提折旧的最高年限和延长折旧年限需要申报审批。因此,A公司在调整固定资产折旧年限时,可根据固定资产的实际情况在20~50年之间做出估计。但是A公司对折旧年限一直未做出估计。

《细则》第五十六条规定,纳税人不得漏记或重复计算任何影响应纳税所得额的项目。A公司不计提固定资产折旧,显然是漏记了影响应纳税所得额的项目。《细则》第四十七条规定,纳税人不能提供完整、准确的收入、成本费用凭证,不能正确计算应纳税所得额,税务机关有权核定其应纳税所得额。因此,税务机关有权核定A公司建筑物的折旧年限为最低年限20年。

3. 2001年企业由国有企业改制为内部职工投资的A公司。即原企业的国有股权全部转让给A公司,A公司应按原国有企业改制时评估确认后的价值入账,即按照评估重置价值340万元、评估值80万元记录建筑物的固定资产原值和固定资产净值。而2005年内部职工股东全部退出,变更为由一家投资公司投资的独资企业,仅为股东变更,不涉及资产价值的变更。A公司的该建筑物按照权责发生制原则和配比原则,从2001年2月~2006年5月应计提折旧 $=340 \times (1-5\%) \times 5\% \times 63 \div 12 = 84.79$ (万元)。由于该建筑物的净值为80万元,按照《细则》第三十一条“固定资产在计算折旧前应当估计残值”和“已提足折旧继续使用的固定资产不得提取折旧”的规定,A公司的该建筑物在计提63万元 $(80 - 340 \times 5\%)$ 折旧以后,就不得再计提折旧了。因此,按照权责发生制原则和配比原则,A公司的该建筑物在2006年5月被烧毁时还有残值17万元 $(340 \times 5\%)$ 及清理费用2 000元,可被认定为不可抗力原因造成的损失。该损失可在所得税前扣除。○