

# 企业集团内部处置固定资产的纳税筹划

华忠

(浙江工商职业技术学院 宁波 315000)

**【摘要】**集团公司固定资产的内部转移是实现集团内部资产合理配置,实现集团利益最大化的有效手段。但不同的固定资产转移方式所涉及的税收有很大的不一致。本文通过案例分析的形式,详细阐述了不同的转移方式对集团税收的影响。

**【关键词】**集团 固定资产 纳税 筹划

资产重组是企业财务活动的重要组成部分。企业通过资产重组,可以实现资产的最优配置,发挥资产的最大功效,最终达到扩大生产规模、提高企业竞争力的目的。对于集团而言,纳税筹划并非资产重组的首要目的,但资产重组在纳税筹划方面的突出作用也不应被忽视。在企业集团实务操作过程中,一般采用无偿划拨、有偿转让、投资转让、租赁和出借等方式来处置固定资产。下面通过一个实例来说明不同的资产转让方式对集团税收的影响。

例:集团内甲公司计划于2011年1月向集团内乙公司转移某项机器设备,该设备2009年1月投入使用,原值1000万元(假设从当月开始计提折旧),预计使用期限10年,平均年限法计提折旧,不考虑残值和清理费用以及固定资产减值准备,转让时公允价值为700万元。如果该设备进行租赁,假设总租金也为700万元。甲、乙公司均为一般纳税人。为了简化核算,这里只考虑流转税和企业所得税等主要税种。

## 一、无偿划拨

1. 虽然是无偿划拨,但增值税法规定甲公司仍需按视同销售缴纳增值税:销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的其他固定资产,按照适用税率征收增值税。甲公司应纳增值税销项税额=700×17%=119(万元)。甲公司账务处理:①将固定资产价值转入固定资产清理:借:固定资产清理 800,累计折旧 200;贷:固定资产 1 000。②计提相关税金时:借:固定资产清理 119;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)119。③最后结转固定资产清理的余额:借:营业外支出 919;贷:固定资产清理 919。因为是非公益性捐赠,所以计入营业外支出的金额在汇算清缴时全部调整增加应纳税所得额。甲公司应纳企业所得税=919×25%=229.75(万元)。

2. 乙公司收到固定资产且取得增值税专用发票的情况下,进项税额119万元(700×17%)可以抵扣,否则不允许抵扣。乙公司账务处理:借:固定资产 700,应交税费——应交增值税(进项税额)119;贷:营业外收入 819。收到的固定资产作为捐赠收入应计算企业所得税,同时乙公司使用该设备八年共计700万元的固定资产折旧在计算企业所得税时也允许扣除。累计乙公司应纳企业所得税=(819-700)×25%=29.75

(万元)。

## 二、有偿转让

1. 同无偿划拨一样,有偿转让时甲公司按销售自己使用过的固定资产缴纳增值税销项税额=700×17%=119(万元)。甲公司账务处理:①将固定资产价值转入固定资产清理:借:固定资产清理 800,累计折旧 200;贷:固定资产 1 000。②计提相关税金时:借:固定资产清理 119;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)119。③收到钱时:借:银行存款 819;贷:固定资产清理 819。④最后结转固定资产清理的余额:借:营业外支出 100;贷:固定资产清理 100。计入营业外支出的金额在企业所得税汇算清缴时允许全部扣除。甲公司应纳企业所得税=-100×25%=-25万元。

2. 同无偿划拨一样,乙公司收到固定资产且取得增值税专用发票的情况下,进项税额119万元(700×17%)可以抵扣,否则不允许抵扣。收到的固定资产按照购买方式入账,不影响企业损益,故不影响企业所得税。但乙公司使用该设备八年,700万元固定资产折旧应计算企业所得税=-700×25%=-175(万元)。

## 三、投资转让

1. 甲公司将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给乙公司应按照视同销售货物,计算缴纳增值税销项税额=700×17%=119(万元)。以固定资产对外投资,视为一种非货币性资产交换,采用公允价值计价的情况下确认损益。企业应该将换出资产的公允价值与其账面价值的差额确认为交易损益(计入营业外收入或营业外支出)。甲公司账务处理:①将固定资产价值转入固定资产清理:借:固定资产清理 800,累计折旧 200;贷:固定资产 1 000。②计提相关税金时:借:固定资产清理 119;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)119。③结转长期投资时:借:长期股权投资 700,营业外支出 219;贷:固定资产清理 919。计算企业所得税时,计入营业外支出的金额219万元允许全额扣除。甲公司应纳企业所得税=-219×25%=-54.75(万元)。

2. 乙公司接受投资转入的固定资产且取得增值税专用发票的情况下,进项税额119万元(700×17%)可以抵扣,否则

# 议可供出售金融资产债务工具核算

冷琳 彭洋

(湖南财政经济学院 长沙 410205)

**【摘要】**可供出售金融资产债务工具的核算容易与持有至到期投资混淆,也比可供出售金融资产权益工具核算要复杂。本文就其核算中容易产生疑惑的内容通过实例进行分析,提出自己观点。

**【关键词】**可供出售金融资产 摊余成本 公允价值 账面价值

## 一、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时,其账面价值与公允价值的差额应如何确认?

按照现行会计准则的规定,当发生市场利率变化、流动性需要变化等企业不能控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事项时,债券的持有者应将原初始确认为持有至到期投资的金融资产重分类为可供出售金融资产。重分类当天如果债券公允价值大于账面价值,差额计入资本公积,如果债券公允价值小于账面价值,差额冲减资本公积,且在冲减时要以企业账面“资本公积”科目贷方余额为限,不够冲减时依次

冲减盈余公积和未分配利润。以后债券的公允价值上升时,应依次恢复原冲减的未分配利润、盈余公积,其余部分再计入资本公积。但当原已确认公允价值变动的可供出售金融资产发生减值或终止确认时,应将相应的计入资本公积的公允价值变动净额转出,计入当期损益。下面通过一个例题进行说明:

例1:某企业于2010年1月1日以1000万元的价格从活跃市场上购入某公司5年期、面值为1250万元、票面利率为4.72%的到期一次还本付息债券,债券实际利率为9.05%,企业购入该债券时有明确意图持有至到期日。2010年12月

不允许抵扣。收到的固定资产作为实收资本入账,不影响企业损益,故不影响企业所得税。乙公司使用该设备八年,700万元固定资产折旧应计算企业所得税= $-700 \times 25\% = -175$ (万元)。

## 四、经营租赁

1. 甲公司每年87.5万元( $700 \div 8$ )的租赁收入应纳营业税= $87.5 \times 5\% = 4.375$ (万元);还应按照租赁收入扣除设备每年100万元的折旧和缴纳的营业税款来计算企业所得税= $(87.5 - 100 - 4.375) \times 25\% = -4.21875$ (万元)。

2. 乙公司每年支付的租金87.5万元允许在计算企业所得税时全额扣除。乙公司应纳企业所得税= $-87.5 \times 25\% = -21.875$ (万元)。

3. 八年时间甲公司共交纳营业税35万元( $4.375 \times 8$ ),企业所得税= $-4.21875 \times 8 = -33.75$ (万元);乙公司共交纳企业所得税= $-21.875 \times 8 = -175$ (万元)。

## 五、融资租赁

在融资租赁税务处理方面,《国家税务总局关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》(国税函[2000]第514号)规定,对经中国人民银行批准经营融资租赁业务的单位所从事的融资租赁业务,无论租赁的货物的所有权是否转让给承租方,均按《营业税暂行条例》的有关规定征收营业税,不征收增值税。其他单位从事的融资租赁业务,租赁的货物的所有权转让给承租方,征收增值税,不征收营业税;租赁的货物的所有权未转让给承租方,征收营业税,不征收增值税。

如果甲公司是经批准经营融资租赁业务的企业,则按照

金融业缴纳5%的营业税。由于这种专门的融资租赁公司在实务中并不多,故本文不考虑该类企业。

一般的企业从事融资租赁业务,租赁的货物的所有权转让给承租方,征收增值税,不征收营业税,参照本文方法二“有偿转让”执行;租赁的货物的所有权未转让给承租方,征收营业税,不征收增值税,参照本文方法四“经营租赁”执行。

## 六、无偿出借

甲公司将设备无偿出借给乙公司使用,甲公司账上按照自有资产照提折旧,乙公司账上不做任何处理。但这种方法在税收检查、审计时有可能被查出账实不符,有一定的风险,故不建议采用。

综上所述,采用投资转让的方式来转移固定资产,集团整体税负最少,其次为有偿转让和经营租赁,我们在实务工作中常用的无偿划拨的方式其实纳税最多。

但上述比较基于以下几个前提条件:①没有考虑资金时间价值,原因在于从集团整体来看,并没有现金流入与现金流出;②考虑成员企业现金短缺导致交易无法实现的情况;③按照常规,机器设备类资产一般贬值的情况加以考虑;④如果采用前三种方式转让,甲公司均能开具增值税专用发票。

## 主要参考文献

1. 杜永奎. 企业集团纳税筹划问题研究. 经济研究导刊, 2010;9

2. 盖地. 企业税务筹划理论与实务. 大连:东北财经大学出版社, 2008