

## 固定资产的相关税务

### ~ 企业所得税法规定的固定资产折旧与旧资产出售相关的增值税 ~

中国的「企业所得税法(2008年1月1日起实施)」中规定了固定资产的定义、取得价格的计算方法、折旧方法、预计使用年限、最短使用年限等问题，并将固定资产定义为『企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过12个月的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等非货币性资产』。

另外，旧法(外商投资企业所得税法(2007年12月31日废止))中对属于『生产-经营主要设备的物品、单价在2000元以下或使用年限不超过2年』的可以按小额固定资产一次性作费用处理，而现行法规中对该价格基准并未作设定，在现行法规中对于符合规定中定义的小额资产也就可以按固定资产记账，并要求按照税法上规定的使用年限和折旧方法计算折旧费。

而2014年10月发布的新通知中规定，可以将一定的固定资产追溯到今年的1月1日，进行全额税前扣除或通过加速折旧增加税前扣除的金额。

#### 1. 固定资产的折旧

##### (1) 本法规定的折旧方法·预计残存金额·最短使用年限

① **折旧方法**：原则上采用平均年限法(定额法)(由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产可以采用双倍余额递减法或年数总和法等加快折旧方法计入费用税前扣除)

② **预计残存价值**：根据固定资产的性质与使用状况合理确定(旧法规定残存价格一律为10%)

③ **折旧年限**：不低于以下的法定最低年限并从「开始使用的次月」开始计算折旧

- 房屋、建筑物：20年
- 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备：10年
- 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等：5年
- 飞机、火车、轮船以外的运输工具：4年
- 电子设备：3年

##### (2) 《关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税「2014」75号)

根据财政部国家税务总局2014年10月发布的《关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税「2014」75号)的规定，2014年1月1日以后购入的下列固定资产可以一次性计入费用税前扣除。

###### ① 一次性税前扣除

- 单价在5000元以下的固定资产
- 用于研发的单位价值低于100万的固定资产

会计上在取得年度一次性按折旧费用处理的在计算应纳税所得额时也可以在同年度一次性计入费用税前扣除

###### ② 加速折旧

- 用于研发的单位价值超过100万的固定资产
- 属于特定行业的企业取得的价值超过100万的固定资产

可以在不低于本法规定的最低折旧年限60%的范围内缩短折旧年限，也可采用双倍余额递减法或年数总和法等加快折旧的方法进行折旧，并在计算应纳税所得额时在会计上作费用处理的年度全额税前扣除。

固定资产折旧费用的税前扣除规定

	企业所得税实施条例	财税(2014)75号
①所有企业购入的低于5000元的固定资产	按规定的折旧年限, 原则采用平均年限法摊销计入各期费用	可一次性计入费用税前扣除
②所有企业购入的专门用于研发的固定资产	按规定的折旧年限, 原则采用平均年限法摊销计入各期费用	单位价值不超过100万元的器具·设备等固定资产, 允许一次性计入当期成本费用在税前扣除。单位价值超过100万元的, 可按「企业所得税法」上规定的60%比例缩短折旧年限, 也可采用双倍余额递减法或年数总和法等方法加速折旧
③生物药品制造业, 专用设备制造业, 铁路, 船舶, 航空航天和其他运输设备制造业, 计算机, 通信和其他电子设备制造业, 仪器仪表制造业, 信息传输, 软件和信息技术服务等6行业的企业购入的固定资产	按规定的折旧年限, 原则采用平均年限法摊销计入各期费用	可以缩短折旧期限, 允许在不低于折旧年限60%的范围内缩短折旧年限, 或采取双倍余额递减法或年数总和法等方法加速折旧

由于上述①的单价在 5000 元以下的固定资产采用的一次性税前扣除适用于任何行业的企业, 因此可以减少一些低值固定资产在会计上计入固定资产折旧时的麻烦。

上述②③在具体适用条件上还存在不确定因素, 是否属于所有企业都能适用的政策还不明确。另外, 作为盈利企业因为牵连到能早期回收设备投资的问题, 所以应该积极活用, 而对于刚成立的企业还没有充足的利润或过去持续亏损, 税务上有高额结转亏损的企业, 一次性计入费用会加大企业当期的费用水平, 因此, 需要论证包括在 5 年的亏损弥补期限内能否充分活用等税务上的优缺点之后再作判断。

## 2. 出售旧资产相关的增值税

中国在「中华人民共和国增值税暂行条例(2009年1月1日实施)」实施前, 固定资产购入相关的增值税不作为进项税税前扣除的对象, 而是计入固定资产的购入价格进行折旧计入费用(税前扣除)。

该条例实施后, 增值税一般纳税人购入固定资产相关的增值税也可以抵扣进项税。因此, 在出售本公司自用的固定资产时, 根据购入时是否抵扣进项税, 其出售时销项税的计算方法也会有所不同。

财政部国家税务总局 2014 年 6 月公布的“财税(2014)57号”中又一次重申了, 纳税人在 2014 年 7 月 1 日以后出售其在购入时未抵扣进项税的资产时按简易办法「依 4%征收率减半征收」的调整调整为「调整为依照 3%征收率的按 2%征收增值税」。根据此通知, 如下表所述

在出售未抵扣进项税的资产时增值税的税额负担会有所增加。小规模纳税人还是按照原有的 2009 年 2 月公布的国税函(2009)90 号的规定计算应纳税额(增值税应纳税额=销售额/(1+3%)×2%)

### 已使用旧固定资产出售时增值税税额的计算

增值税纳税地位	进项税处理	旧政策( ~2014 年 6 月 30 日 )	新政策( 2014 年 7 月 1 日开始 )
一般纳税人	进项税未抵扣	出售金额÷(1+4%)×2%	出售金额÷(1+3%)×2%
	进项税已抵扣	出售金额÷(1+17%)×17%	出售金额÷(1+17%)×17%
小规模纳税人	-	出售金额÷(1+3%)×2%	出售金额÷(1+3%)×2%

## 3. 总结

一定的低值固定资产允许一次性做费用处理和一定的固定资产允许加速折旧, 与过去相比这是企业所得税法上的一个有利改变, 而出售旧固定资产时相关的增值税处理有可能增加增值税的负担, 因此在购入时和出售时应留意这方面在税务上的处理。