销售旧设备涉税账务处理的方法选择

潘华林

（江苏连云港市连云区国库集中支付中心　江苏连云港　222042）

本文所指的销售旧设备，是指现行增值税税制中规定的，企业按简易办法征收增值税销售自己使用过的固定资产的情形。其账务处理主要界定在纳税人销售自己使用过的2008年12月31日之前购进或自制固定资产。

现行增值税税制规定：一般纳税人销售自己使用过的按规定不得抵扣进项税额且未抵扣进项税额的固定资产，按简易办法依4%征收率减半征收增值税；小规模纳税人销售自己使用过的固定资产，依3%的征收率减按2%征收增值税。销售时均开具普通发票，不得开具增值税专用发票。本文以一般纳税人销售旧设备的具体案例来介绍实务中两种不同的账务处理方法，并进行比较分析和选择。

一、案例

MN公司为增值税一般纳税人，2012年7月销售一台旧设备收取价款41.6万元存入银行。该设备系2006年6月购入，当时入账价值95万元，已提折旧57万元，账面余额38万元，未计提减值准备。假设除增值税外，不考虑其他税费。

实务中有两种账务处理方法：

第一种账务处理方法：①销售设备：借：固定资产清理380 000，累计折旧570 000；贷：固定资产950 000。②取得设备款：借：银行存款416 000；贷：固定资产清理408 000，应交税费——未交增值税8 000（416 000÷1.04×4%×50%）。③结转清理净损益：借：固定资产清理28 000；贷：营业外收入——非流动资产处置利得28 000。④上交增值税：借：应交税费——未交增值税8 000；贷：银行存款8 000。

第二种账务处理方法：①销售设备：借：固定资产清理380 000，累计折旧570 000；贷：固定资产950 000。②取得设备款：借：银行存款416 000；贷：固定资产清理400 000，应交税费——未交增值税16 000（416 000÷1.04×4%）。③结转清理净损益：借：固定资产清理20 000；贷：营业外收入——非流动资产处置利得20 000。④上交增值税：借：应交税费——未交增值税16 000；贷：银行存款8 000，营业外收入——增值税减免8 000。

有关增值税明细科目的说明：①“未交增值税”，核算一般纳税人月末转入的应交未交增值税和多交的增值税，一般纳税人按征收率计算的应纳税款也在本科目中反映。②“增值税减免”，由于我国《企业会计准则第16号——政府补助》对直接减征的税收优惠没有列入政府补助进行确认、计量，为了区别起见而设此明细科目。

二、对比分析以上两种处理方法

1. 对企业税前损益影响金额一致，均为28 000元，但所反映的会计信息不同。方法一对企业损益的影响金额笼统归类为处置固定资产净损益；方法二对企业损益的影响金额分为处置固定资产净损益和享受增值税减免政策获得的收益两种。相对而言，方法二提供的会计信息更加可靠、完整。

2. 从增值税纳税申报表（适用于一般纳税人）填制项目来看，方法一所提供的会计数据与申报表项目无法直接对应，方法二提供的会计数据能够与申报表项目直接对应。增值税纳税申报表填报说明中规定，申报表第21项“简易征收办法计算的应纳税额”栏数据，填写纳税人本期按简易办法计算并应缴纳的增值税额。为了避免产生操作失误，在增值税纳税申报表附表（一）第二项“简易征收办法征收增值税货物的销售额和应纳税额明细”中，专门给出按4%征收率征税的“销售额”和“应纳税额”栏，说明在计算应纳税额时不能先减按50%计算，对应在本案例中就是16 000元。纳税申报表第23项“应纳税额减征额”栏数据，填写纳税人本期按税法规定减征的增值税应纳税额，即案例中的8 000元。根据以上分析，方法二提供的会计数据与增值税纳税申报表的项目之间存在一一对应关系，更加科学、合理。

3. 按照企业所得税法的有关规定，直接减免的增值税应当属于应税收入，在企业所得税申报表中需要单独分类反映。基于这一点，方法二要比方法一更符合企业所得税法的要求。财政性资金是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款。企业取得的各类财政性资金必须符合两个条件，方可作为不征税收入：一是属于国家投资和资金使用后要求归还本金的；二是由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的。显然，按照简易办法征收增值税减征的50%属于直接减免的财政性资金，且不符合上述两个条件，应当作为应纳税收入。按照方法一的账务处理，无法显示直接减免的增值税数据，在填制企业所得税申报表时需要进行纳税调整。而方法二能够反映直接减免增值税的会计信息，不需要进行纳税调整。这里需要强调的是，在填列企业所得税申报表附表（一）时，应将直接减免的增值税记入“营业外收入”第26行中的“其他收入”栏，不能记入第24行的“政府补助收入”栏。○