

# 企业自产产品转作自用固定资产的财税处理

田淑华(教授)

**【摘要】** 企业将自产产品转作固定资产自用,在会计处理上类似于企业自制固定资产,按照生产成本入账即可,但是这种情况下的税务处理较复杂,税法对此没有明确的规定。本文以企业自产产品转作自用固定资产的财税处理问题为研究对象,具体分析自产产品转作自用固定资产的初始环节及后续环节的财税处理。

**【关键词】** 自产产品; 固定资产; 转作自用; 财税处理

**【中图分类号】** F275

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)13-0041-2

在实际工作中,有的企业将自己生产的产品转作固定资产自用,如机床生产企业将自己生产的机床转作生产用固定资产。这种情况下企业的会计处理比较简单,一般按照库存商品的实际成本进行结转即可,相当于企业自制固定资产。但是关于该类业务的税务处理争议较大,主要集中在:是否应该视同销售,并计算增值税的销项税额;如果不视同销售,生产产品所产生的进项税额是否需要转出。如果是自产的应税消费品转作固定资产除增值税的涉税问题,还会涉及是否应该缴纳消费税的问题,如汽车制造企业将自产的应交消费税的小汽车转作本企业的固定资产。本文对自产产品转作自用固定资产的财税处理进行具体分析,以期对实际工作有所帮助。

## 一、自产产品转作自用固定资产时的财税处理

**1. 自产产品转作自用不动产类固定资产时的财税处理。** 自产产品转作自用不动产类固定资产是指将自产的产品用于与不动产相关的项目,如电梯生产厂家将自己生产的电梯安装于本企业的厂房、建筑物中。首先,转作自用不动产类固定资产要视同销售,确认增值税销项税额。根据《增值税暂行条例》的规定,企业将自产、委托加工收回的货物用于非应税项目要视同销售缴纳增值税。所谓增值税非应税项目是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。企业将自产的产品转作不动产视同销售计算销项税额的计税依据是同类产品的销售价格、其他纳税人同类产品的销售价格或组成计税价格。然后,确定转作自用不动产类固定资产的计税基础。自产产品转作自用不动产类固定资产相当于企业自建固定资产,其计税基础为竣工结算前发生的支出。对于企业确定的增值税销项税额是否应该计入固定资产的成本税法没有明确规定。笔者认为,销项税额应该计入转作自用的固定资产成本中,在以后的固定资产使用环节

通过折旧的形式体现。最后,转作固定资产的自产产品如果是应税消费品,还应该于移送使用时缴纳消费税。

**例1:**某地板生产企业为装修设立在市中心的销售部,领用了本企业生产的实木地板100平方米。该企业同期该款式实木地板的平均售价为300元/平方米,单位生产成本为200元/平方米,消费税税率5%。企业应做以下财税处理:

增值税销项税额=300×100×17%=5100(元)

消费税=300×100×5%=1500(元)

借:在建工程	26600
贷:库存商品	20000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5100
——应交消费税	1500

**2. 自产产品转作自用动产类固定资产时的财税处理。** 如果企业将自产的产品转作动产类固定资产,在转移环节不需要缴纳增值税,在以后的使用、报废及出售环节缴纳增值税,如汽车制造企业将自产的汽车转作固定资产自用,在移送使用环节不需要确认增值税的销项税额。如果企业自产的产品是应税消费品,将自产的应税消费品转作自用动产类固定资产虽然不需要缴纳增值税,但是需要缴纳消费税。按照《消费税暂行条例》的规定,企业生产的应税消费品,除用于连续生产应税消费品外,用于其他方面的都需要缴纳消费税。在这一点上消费税与增值税是不相同的。因为消费税实行单一环节征税,是对生产的应税消费品征税,只要不是用于连续生产应税消费品都应该缴纳消费税。

**例2:**某汽车厂为增值税一般纳税人,主要生产小汽车。2013年1月除正常销售外,该厂将5辆新研制的小汽车移送其运输队作固定资产自用。小汽车生产成本7万元/辆,成本利润率8%,消费税税率9%,车辆购置税税率10%。企业应做以下财税处理:

## □ 工作研究

转作自用固定资产的小汽车不需要缴纳增值税,但需要缴纳消费税。由于是新研制的小汽车,没有同类汽车的市场价格,因此消费税的计税依据为组成计税价格。小汽车转作自用,还应该缴纳车辆购置税,由于该种情况为自产自用,不能取得车辆的购置价格,车辆购置税的计税依据应为国家税务总局核定的最低计税价格。经审核,国家税务总局对该小汽车同类型车辆核定的最低计税价格为8万元。

消费税=7×(1+8%)÷(1-9%)×5×9%=3.74(万元)

车辆购置税=8×5×10%=4(万元)

小汽车的单台计税基础=(5×7+4)÷5=7.8(万元)

企业在固定资产增加时要确定其计税基础,在年末进行企业所得税汇算清缴时,按照税法计提的折旧可以在税前扣除。

会计处理为:

借:固定资产	39
贷:库存商品	35
银行存款	4
借:营业税金及附加	3.74
贷:应交税费——应交消费税	3.74

### 二、自产产品转作自用动产类固定资产后续环节的财税处理

企业自产产品转作自用动产类固定资产不需要确认增值税销项税额,那么进项税额是否需要转出呢?进项税额是否需要转出要根据转作自用动产类固定资产的后续使用情况确定。

1. 第一种情况:转作自用的动产类固定资产的使用寿命未满而提前报废。实际工作中,有的企业设备没有达到税法规定的使用年限而提前报废,且报废的设备也没有出售价值,这种情况按照税法的规定要作进项税额转出处理。转作自用的固定资产同购进和自制的固定资产相同,如果未达到使用寿命而提前报废,应将进项税额转出。另外,在该种情况下,转作自用固定资产发生的损失可以在企业所得税税前扣除。如果要在企业所得税税前扣除这部分损失,按规定要专项申报。根据国家税务总局下发的《关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2011年第25号)规定,企业在进行企业所得税年度汇算清缴申报时,可将资产损失申报材料 and 纳税资料作为企业所得税年度纳税申报表的附件一并向税务机关报送。未办理申报或不符合条件的资产损失不得税前扣除。

例3:接例2,2015年1月,运输队使用的1辆小汽车发生事故严重毁损,提前报废。2015年7月,企业将1辆转作自用的小汽车出售,售价为5万元。2015年1月,自用的车辆发生毁损、报废时的财税处理如下:

自用的车辆发生毁损时要按照固定资产的净值进行进项税额转出。税法规定运输工具的最低折旧年限为4年,2015

年1月,该小汽车发生毁损时的净值=(7.8-7.8÷4×2)=3.9(万元)。则转出的进项税额=3.9×17%=0.66(万元)。

2015年年末进行企业所得税年度汇算清缴申报时,应携带相关资料,填写《企业资产损失所得税税前扣除专项申报表》,到主管税务机关办理资产损失专项申报。假设不考虑保险因素,申报的车辆损失=7.8-3.9+0.66=4.56(万元)。

会计处理为:

借:固定资产清理	4.56
累计折旧	3.9
贷:固定资产	7.8
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	0.66
借:营业外支出	4.56
贷:固定资产清理	4.56

2. 第二种情况:转作自用的动产类固定资产的使用寿命未满而提前出售。企业转作自用的动产类固定资产由于不再使用等原因,使用寿命未结束而提前出售的,出售使用过的固定资产要确认增值税销项税额。这种情况下的增值税应正常计税,不能采用简易计算办法,适用税率17%。正常计税的原因是,生产固定资产时的进项税额已经抵扣,转作固定资产自用时也未视同销售计税,因此该固定资产使用寿命未满而提前出售应该正常计税。

例4:接例2,2015年3月,因业务缩减,企业将2辆转作自用的小汽车出售,每辆1万元。这种情况下增值税正常计税,适用税率17%。

应确认的增值税销项税额=2/(1+17%)×17%=0.29(万元)

会计处理同例3。

3. 第三种情况:正常使用至固定资产的使用寿命结束。企业对自用固定资产在使用期间计提折旧,折旧计入制造费用中,构成了企业产品售价的组成部分,即通过折旧的形式体现了增值税的销项税额。

### 主要参考文献:

财政部,国家税务总局.关于简并增值税征收率政策的通知.财税[2014]57号,2014-06-13.

国家税务总局.关于发布《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》的公告.国家税务总局公告2011年第25号,2011-03-31.

王家斌.开发产品“转固”不视同销售[J].税收征纳,2009(3).

武晓华.房地产开发公司所开发商品房转作固定资产的税务处理[J].财会月刊,2009(16).

侯宝珍.固定资产出售涉税会计处理[J].决策与信息,2010(9).

作者单位:辽东学院商学院,辽宁丹东118000