

固定资产进项税额抵扣问题刍议

王莉霞 卜华

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】 固定资产进项税额抵扣范围的确定是实务中的一个难点。本文分析了增值税一般纳税人购进固定资产、自制固定资产和以其他方式取得固定资产的进项税额的账务处理,以使固定资产进项税额的抵扣范围更加明确。

【关键词】 固定资产 进项税额 购进货物

2008年国务院颁布了《增值税暂行条例》(以下简称《条例》),财政部、国家税务总局又发布了《增值税暂行条例实施细则》(以下简称《细则》)。然而,企业执行《条例》和《细则》相关规定一年多来,普遍反映固定资产进项税额抵扣范围不明确、实务中难以操作。为此,2009年财政部及国家税务总局下发了《关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(以下简称《通知》),进一步明确了固定资产进项税额的抵扣范围。本文通过对《条例》、《细则》和《通知》等相关政策的解读,对固定资产进项税额抵扣范围的确定作了阐述。

本文所称固定资产,是指使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。这与会计上的“固定资产”概念有所不同,在会计上属于固定资产的房屋、建筑物等不动产,不属于本文所称固定资产。

一、购进固定资产的进项税额处理

1. 用于增值税应税项目的购进固定资产的进项税额处理。《条例》第八条规定,纳税人购进货物或者接受应税劳务支

付或者负担的增值税进项税额,准予从销项税额中抵扣的有:从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额;从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额;购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算的进项税额。因此,购进用于增值税应税项目的固定资产,可以凭从销售方取得的增值税专用发票,或从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额,从销项税额中抵扣,并且相关的运输费用也可按规定计算抵扣进项税额。

付或者负担的增值税进项税额,准予从销项税额中抵扣的有:从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额;从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额;购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算的进项税额。因此,购进用于增值税应税项目的固定资产,可以凭从销售方取得的增值税专用发票,或从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额,从销项税额中抵扣,并且相关的运输费用也可按规定计算抵扣进项税额。

《条例》第九条规定:纳税人购进货物或者应税劳务,取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或国务院税务主管部门有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。因此,购进用于增值税应税项目的固定资产,若取得的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书以及运输费用结算单据不符合法律、行政法规或国务院税务主管部门的有关规定,则其进项税额不得从销项税额中抵扣。

税,而来料加工虽然免征进口料件的增值税,但出口不予退税,从而增加了企业的成本。

2. 当企业出口货物的征税率大于退税率时,应当再分为以下几种情况考虑:

(1)当出口货物耗用的国产料件较少、利润率较高时,应该选择来料加工方式。因为这种情况下选择进料加工虽然可以办理退税,但由于出口货物的征税率大于退税率,其差额部分要由企业自己承担,从而增加了企业成本。而选择来料加工方式,取得的加工费收入可以免税。

(2)当出口货物耗用的国产料件较多、利润率较低时,应选择进料加工方式,因为进料加工可以办理退税。虽然由于出口货物的征税率大于退税率而增加了企业成本,但随着耗用国产料件数量的增加,进料加工方式增加的成本会逐渐被抵消,甚至小于来料加工的成本。

(3)如果综合考虑加工业务实现的现金净流量,可以得到如下公式:

来料加工的现金净流量=加工费收入-耗用国内材料的

成本-耗用国内材料的进项税额转出

进料加工的现金净流量=销售收入-进口材料成本-耗用国内材料的成本-不得免征和抵扣税额+免抵退税额×(城市维护建设税税率+教育费附加征收率)

企业可以根据实际情况分别按上述公式计算两种情况下的现金净流量,从而做出正确的选择。

需要强调的是,本文主要从税务处理和纳税筹划的角度对进料加工和来料加工业务进行了对比分析,企业在进行实际操作时,还应综合考虑资金占用情况、出口货物的定价权、企业自身的生产技术能力、税务机关的具体政策等多方面因素,以做出正确决策。

主要参考文献

1. 马琳. 进料加工与来料加工的税负对比分析. 国际商务财会, 2009; 9
2. 徐黎. 增值税一般纳税人身份的选择与纳税成本. 财会月刊(综合), 2007; 5
3. 冷琳. 纳税筹划理论基础探微. 财会月刊(理论), 2007; 2

2. 用于其他项目的购进固定资产的进项税额处理。依据《条例》第十条第一款,用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务,其进项税额不得从销项税额中抵扣。笔者对此条款理解如下:

(1)“购进货物”概念。依据《细则》第二十一条的规定,此处所称购进货物,不包括既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目),又用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产。

经过分析,《细则》第二十一条所称购进货物,是指除固定资产外购入的其他货物,以及只用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)或只用于非增值税应税项目的固定资产。如购买卡车,用于增值税应税项目或非增值税应税项目,均是此处所称购进货物。

(2)“购进货物”的进项税额处理。在处理“购进货物”的进项税额时,按定义将其分为三类:除固定资产外的货物、只用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)的固定资产、只用于非增值税应税项目的固定资产,分别予以处理。

对除固定资产以外的货物,购入时用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的,其进项税额不得抵扣。

对购买时只用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)的固定资产,购入时进项税额可抵扣。购进货物以后转作非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费用途的,依据《细则》第二十七条的规定处理,即将该项购进货物的进项税额从当期进项税额中扣减。

对购买时只用于非增值税应税项目的固定资产,因为没有对应的销项税额,其进项税额不得抵扣。若以后转作其他用途,也无需特别处理。

(3)其他固定资产的进项税额处理。其他固定资产是指既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目),又用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产。

对既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目),又用于非增值税应税项目的固定资产,若无法划分可抵扣和不得抵扣的进项税额,其进项税额一律不得抵扣;若可以划分,则用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)的可抵扣进项税额,用于非增值税应税项目的不得抵扣进项税额。

对购买时用于免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产,其进项税额计入成本,不得从销项税额中抵扣。若以后转作其他用途,也无需特别处理。

除此之外,依据《条例》第十条第二、三、四、五款的规定,非正常损失的在产品或产成品所耗用的购进货物及相关应税劳务,以及国务院财政或税务主管部门规定的纳税人自用消费品及其运输费用,其进项税额不得抵扣。如运输途中损坏了设备,其相应部分的进项税额(包括相应部分运输费用的进项税额)不得从销项税额中扣除。《细则》第二十五条还特别指出,纳税人自用的应征消费税的摩托车、小汽车、游艇等消费品,购入时进项税额计入成本,不得从销项税额中抵扣。

二、自制固定资产的进项税额处理

自制固定资产包括改扩建、安装固定资产等。依据《细则》第二十三条的规定,纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产,均属于不动产在建工程。

依据《细则》第二十三条的规定:非增值税应税项目,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。所以,不动产在建工程属于非增值税应税项目,则用于新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产的原材料、设备等的进项税额不得从销项税额中抵扣。

至于安装设备之类的自制固定资产的进项税额处理,则要看安装后固定资产的用途,只有用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)的固定资产,在安装时耗用的原材料等的进项税额可抵扣,其他则计入固定资产成本。

三、以其他方式取得固定资产的进项税额处理

以其他方式取得的固定资产是指以购进、自制以外方式取得的固定资产,包括通过投资、捐赠、债务重组、非货币性资产交换、委托加工、融资租赁等方式取得的固定资产。

通过投资、捐赠、债务重组、非货币性资产交换、委托加工而获得的固定资产,用于增值税应税项目并且有增值税专用发票的,其进项税额可以抵扣;若用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费,即使有增值税专用发票,因为没有对应的销项税额,其进项税额也不可以抵扣。

通过融资租赁取得的固定资产,可以依据《关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》做进项税额处理。该文件规定:经批准经营融资租赁业务的单位所从事的融资租赁业务,无论租赁货物的所有权是否转让给承租方,均按有关规定征收营业税。其他单位从事的融资租赁业务,租赁货物的所有权转让给承租方,征收增值税,不征收营业税;租赁货物的所有权未转让给承租方,征收营业税,不征收增值税。由此可见,对融资租赁取得的固定资产,应分两种情况做进项税额处理:①从经批准经营融资租赁业务的单位通过融资租赁取得的固定资产,或从其他单位通过融资租赁取得的没有所有权的固定资产,不属于增值税的征收范围,不涉及进项税额处理;②从其他单位通过融资租赁取得的拥有所有权的固定资产,凭增值税专用发票抵扣进项税额。

主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知.财税[2008]170号,2008-12-19
2. 国务院.增值税暂行条例.国务院令第538号,2008-11-10
3. 财政部,国家税务总局.增值税暂行条例实施细则.国家税务总局令第50号,2008-12-18
4. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007
5. 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]514号,2000-07-07
6. 陈静,闫淑兰.固定资产进项税额抵扣问题探讨.财会月刊,2009;19