

# 固定资产进项税额抵扣问题探讨

北京培黎职业学院 陈静 安徽萧县地方税务局 闫淑兰

## 一、固定资产进项税额抵扣的相关规定

1. 抵扣资格。《增值税暂行条例》(简称《条例》)及其实施细则规定:自2009年1月1日起,增值税一般纳税人购进(包括捐赠、实物投资)或者自制(包括改扩建、安装)固定资产发生的进项税额,可根据有关规定从销项税额中抵扣。此规定表明,增值税转型改革针对的是增值税一般纳税人,只有具有增值税一般纳税人资格才有可能对固定资产进项税额进行抵扣。

2. 固定资产的范围。《条例》对固定资产的范围进行了限定,仅指使用期限超过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。同时规定,与企业技术更新无关,且容易混为个人消费的应征消费税的小汽车、摩托车和游艇不在可抵扣资产之列。

3. 抵扣条件。自2009年1月1日起,增值税一般纳税人购进(包括捐赠、实物投资)或者自制(包括改扩建、安装)固定资产发生的进项税额,可凭税务机关认证的单据从销项税额中抵扣。但发生下列情况除外:一是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;二是购进固定资产发生非正常损失。符合抵扣条件的固定资产在购进过程中发生的运输费用,可依据运输单据票面金额7%的比例从销项

税额中扣除。

4. 抵扣税率。增值税一般纳税人销售或者进口货物,符合《条例》第二条第(二)项规定的,税率为13%,其余税率为17%;增值税小规模纳税人征收率为3%。同时,《关于全国实施增值税改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)规定:2008年12月31日前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或自制的固定资产,按4%征收率减半征收增值税;2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点前购进或自制的固定资产,按4%征收率减半征收增值税,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点后购进或自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。也就是说,固定资产进项税额的抵扣税率视出售方购入固定资产的时间、增值税税率及当时增值税的处理情况而定。

5. 抵扣凭证及时限。增值税一般纳税人2009年1月1日及其以后取得固定资产,且取得增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和运输费用结算单据的,必须自该专用发票开具之日起90日内到税务机关认证,并于认证通过的当月按照增值税有关规定核算当月进项税额申报抵扣。

甲企业有员工12500人,工资薪金为每人每年6万元,工资总额为75000万元。全年估计实际使用职工福利费10600万元。2008年7月,人均工资为每月5000元。工资薪金的个人所得税税前扣除标准为2000元。该企业适用的企业所得税税率为25%。请对其进行纳税筹划。

方案一:甲企业通过公益性社会团体或者政府部门向灾区捐赠。扣除捐赠后的利润总额为0,企业捐赠的税前扣除限额为0。因此,企业向灾区捐赠现金1000万元全部都不能税前扣除。由于企业发生的职工福利费支出,不超过工资薪金总额14%的部分,准予税前扣除,因此,职工福利费的扣除限额为10500万元(75000×14%)。甲企业2008年发生的职工福利费100万元(10600-10500)超标准不能税前扣除,假设没有其他纳税调整事项,则甲企业应纳企业所得税275万元[(0+1000+100)×25%],每人应纳个人所得税325元[(5000-2000)×15%-125],应纳个人所得税总计406.25万元(0.0325×12500)。

方案二:变企业捐赠为员工捐赠,且仍通过公益性社会团体或者政府部门向灾区捐赠。企业把欲对灾区的捐赠先以奖

金的形式按人均800元发放给员工,然后员工以个人名义通过公益性社会团体或者政府部门捐赠给灾区。由于(5000-2000)×30%=900>800,因此,人均800元的捐赠可以在个人所得税税前全额扣除。故企业在先发放用于捐赠的奖金、个人再捐赠的情况下,每人应纳个人所得税325元{[(5000+800)-2000-800]×15%-125},应纳个人所得税总计406.25万元(0.0325×12500)。企业上述用于捐赠的奖金1000万元计入工资薪金总额后,准予税前扣除。同时,由于原来用于捐赠的奖金1000万元计入工资薪金总额后,职工福利费的扣除限额为(75000+1000)×14%=10640>10600,使得原来超额使用的职工福利费100万元可税前扣除,不必进行纳税调整。则甲企业应纳企业所得税为0。由此可见,变企业捐赠为员工捐赠后,甲企业应纳个人所得税总额不变,仍为406.25万元,但企业所得税却少缴了275万元。

应当注意的是,企业不应单纯地为了节税而减少捐赠。在捐赠与节税产生冲突时,企业应先满足救灾需求,多多捐赠。另外,企业对捐赠进行纳税筹划时,应事先得到税务机关的批准与认可,以降低纳税筹划风险,获得正当的节税效益。○

## 二、业务处理步骤及难点

企业新增固定资产时,一般要经过以下步骤判断固定资产进项税额能否抵扣及抵扣的比率:

1. 可抵扣固定资产的界定。处理固定资产相关业务时,首先要判断是否为《条例》规定的可抵扣固定资产。从定义看,《条例》所指固定资产比会计准则规定的范围要小,没有涵盖房屋、建筑物等不动产。这就要求我们要正确理解消费型增值税的涵义,准确界定可抵扣固定资产。

此外,《条例》还特别指出了三种不可抵扣的固定资产:应征消费税的小汽车、摩托车和游艇。目前,市场上汽车、摩托车、游艇种类繁多,如何判断其进项税额能否抵扣呢?根据《关于调整和完善消费税政策的通知》(财税[2006]33号)的精神,可以得出不能抵扣进项税额的固定资产范围:一是含驾驶员座位在内最多不超过9个座位(含9个),在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类乘用车;二是含驾驶员座位在内的座位数在10至23座(含23座),在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类中轻型商用客车;三是用排气量小于1.5升(含1.5升)的乘用车底盘(车架)改装、改制的车辆;四是用排气量大于1.5升的乘用车底盘(车架)或用中轻型商用客车底盘(车架)改装、改制的车辆;五是各类两轮、三轮摩托车;六是长度大于8米(含8米)小于90米(含90米),内置发动机,可以在水上移动,主要用于水上运动和休闲娱乐等非牟利活动的各类机动艇。

2. 抵扣条件的判定。对符合税法规定范畴的固定资产,还要进一步确认其产权及用途,这是判断进项税额能否抵扣的第二个步骤。

在企业的生产经营过程中,所需要的固定资产种类繁多。从其取得来源看,有从外部购入、自制、投资、捐赠、债务重组、非货币性资产交换、分配、融资租赁和经营租入等方式。取得方式不同,固定资产的产权关系也可能不同:通过前七种方式取得的固定资产,企业完全拥有该资产的所有权、处分权与收益权,属于企业自有固定资产;经营租入的固定资产,企业只有资产的短期使用权和保管权;融资租入的固定资产,由于承租人承担了与资产有关的一切风险与责任,因而在会计上视同自有资产。另外,企业只有将自有固定资产用于除非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费之外的应税项目,才可以进行进项税额抵扣。

在这个步骤中,难点是固定资产产权的核定。毫无疑问,通过外部购入、自制、非货币性资产交换、分配及接受投资、捐赠、债务重组方式取得的固定资产是企业自有资产,但是会计上“视同自有”的融资租入固定资产在税法上是不是等于“自有”资产呢,尤其是产权在租赁期间已经转移的固定资产?根据《关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》(国税函[2000]514号)的精神,笔者认为,融资租入的固定资产不能进行进项税额抵扣。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,无论租赁的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。由此可以看出,国家税务总局倾向于将融资租赁业务认定为非增值税应税劳务,相应地,承租人也无权享受进项税额抵扣政策。同时,租赁费是在大致相当于固定资产使用寿命的期限内分期支付的,不符合购入资产的会计确认要件。从另一个角度讲,如果允许该类资产进行进项税额抵扣,则既违反了权责发生制原则,也是对其他企业公平权利的漠视。

3. 抵扣税率的确定。抵扣税率的高低决定了可抵扣进项税额的多少,进而决定了企业应交增值税的多少。正常情况下,企业的抵扣税率应为17%或13%,如从增值税小规模纳税人处购进(取得了由税务机关代开的增值税专用发票),则抵扣税率为3%。但是由于目前我国正处于增值税转型改革初期,需要逐步消化改革前各地各行业增值税征收办法的差异,这加大了固定资产进项税额抵扣税率的确定难度。一般可从以下方面确定抵扣税率,具体见下表:

固定资产进项税额抵扣税率一览表

固定资产使用情况	转出方固定资产的购置时间	转出方纳税资格	固定资产进项税额抵扣税率
全新资产	—	一般纳税人	依据转出方的适用税率进行进项税额抵扣
		小规模纳税人	3%
已使用资产	2009年1月1日以后	一般纳税人	依据转出方的适用税率进行进项税额抵扣
		小规模纳税人	3%
	2008年12月31日之前	一般纳税人	转出方在转型试点前购置的,按4%征收率减半抵扣增值税;转出方在转型试点后购置的,依据转出方的适用税率进行进项税额抵扣
		非转型试点企业	按4%征收率减半抵扣增值税
	小规模纳税人	3%	

如果在购置固定资产的过程中发生了运输费用,则可依据合法的运输结算凭证,以运费金额的7%计算可抵扣进项税额。

4. 进项税额转出条件的判断。在某些情况下,已抵扣的固定资产进项税额需要做部分转出处理。何时需要转出呢?其条件的正确判断是非常重要的。当自制或外购的应税固定资产用于其他固定资产建设项目时,前项固定资产的进项税额是否可以抵扣?判断的关键是要确认建设项目的性质及其与前项固定资产之间的关系。如果建设项目属非增值税应税项目、免税项目、集体福利项目或个人消费项目,且前项固定资产与建设项目之间形成一个统一体,则其进项税额需要按规定比率转出;如果建设项目是应税固定资产,或是非应税固定资产,但与前项固定资产之间的关系是独立的,则前项固定资产的进项税额可以抵扣。○