

对我国增值税转型政策的看法

昆明学院 张洪博斌(教授)

【摘要】《增值税暂行条例》允许纳税人将购进的固定资产进项税额从销项税额中全额抵扣,这大大减轻了纳税人的增值税负担。本文指出应完善固定资产抵扣政策,制定工程物资及在建工程的增值税处理办法,调整原“视同销售”和“不得抵扣”增值税政策,对提前处置的固定资产应对相应的进项税额作转出处理,以强化对固定资产的管理。

【关键词】 增值税 固定资产 抵扣

2009年1月1日起实施的《增值税暂行条例》(简称“新条例”)允许纳税人抵扣符合条件的购进固定资产进项税额,实现了增值税由生产型向消费型的转换。新条例鼓励企业进行技术升级和固定资产投资,将对社会资源的配置产生深远影响,为降低国际金融危机给我国带来的消极影响发挥了积极的作用。同时应该看到,在政策发生重大变化的情况下,新条例中直接涉及购进固定资产进项税额抵扣的相关条款并不多,本文拟探讨相关配套政策的建设思路。

一、关于工程物资及在建工程的增值税处理

在相关会计核算中,“工程物资”科目核算企业为在建工程准备的各种物资的成本,包括工程用材料、尚未安装的设备以及为生产准备的工器具等。而“在建工程”科目核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出。它们都与企业的固定资产购建直接相关,因此,它们同属于固定资产范畴。由于在生产型增值税政策下固定资产进项税额不得抵扣,出于对增值税制设计上的连续性、系统性和严密性方面的考虑,用于固定资产购建的工程物资和在建工程在生产型增值税制下必然被归类为增值税非应税项目,相应的进项税额不能抵扣。然而现在情况有了改变,从系统构建增值税制的角度出发,固定资产进项税额抵扣政策的变化必然要求与工程物资和在建工程相

关的进项税额抵扣政策也随之变化。

关的进项税额抵扣政策也随之变化。

并不是所有购入固定资产的进项税额都能从销项税额中抵扣。新条例排除了两类固定资产进项税额抵扣的可能性:其一是不动产;其二是国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品。因此,可按固定资产相关进项税额能否抵扣,将固定资产分为可抵扣固定资产和不可抵扣固定资产。由此,在与工程物资和在建工程相关的进项税额抵扣问题上,也就有了会计处理上的差异。如果两者指向的是不动产等不可抵扣固定资产,那么与之相关的进项税额也不能抵扣。

二、原“视同销售”和“不得抵扣”增值税政策应作调整

新条例中,固定资产进项税额抵扣政策的变化使部分工程物资和在建工程变成增值税应税项目,因此,原“视同销售”和“不得抵扣”增值税政策应作相应调整。

原“视同销售”和“不得抵扣”增值税政策是基于生产型增值税的特点而制定的。原条例是在我国基本建设投资过猛导致国民经济过热、通胀率居高不下的宏观经济背景下出台的。为了抑制过快的投资增速,也为了使税改之初国家财政收入得以保证,我国实行了生产型增值税制,规定固定资产进项税额不得抵扣。因此,与固定资产同为一体的工程物资和在建工程也就成为非应税项目。从完善增值税制的角度考虑,企业购

质。②捐赠收入。所得税法采用收付实现制确认捐赠收入,而会计准则对捐赠收入不作收入处理。

质。②捐赠收入。所得税法采用收付实现制确认捐赠收入,而会计准则对捐赠收入不作收入处理。

3. 不征税收入的差异。所得税法规定,收入总额中的下列收入为不征税收入:财政拨款,依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金,国务院规定的其他不征税收入。会计准则没有此说法。

两者的差异:以上收入即使在会计上已作收入处理,在计算应纳税所得额时也应从收入总额中减除。

主要参考文献

1. 蔡昌,张西克.新会计准则与涉税处理技巧.广州:广东经济出版社,2006

2. 梁星,吴丽梅,王如燕.企业所得税法与会计制度中收入和费用扣除的差异分析.税务研究,2006;1

入的材料及自产的产品如果用于固定资产建设,则相关的进项税额不能抵扣,这才能体现增值税制严密的逻辑关系。为了防范企业避税和便于税收征管,原条例甚至将自产货物用于在建工程或转为工程物资的部分作“视同销售”处理,这实际上加深了重复征税的程度,也与鼓励企业进行自主更新改造及技术升级的宏观管理思路相抵触。增值税转型政策的出台,也为原“视同销售”和“不得抵扣”增值税政策的调整打造了理论平台。

纳税人将购入材料用于可抵扣固定资产建设时,应允许其抵扣相关的进项税额。同时,对纳税人将自产货物用于可抵扣固定资产建设的,应取消其“视同销售”增值税政策。这样处理是有理论依据的。企业的固定资产是生产要素之一,固定资产的价值随产品销售的实现而以折旧的方式得到补偿,销售收入中包含了损耗的固定资产价值。同时,据以计算的增值税销项税额就应该可以抵扣购入固定资产及购入的用于相关在建工程的材料包含的增值税进项税额;自产货物用于可抵扣固定资产建设的,实际上是生产要素间的正常转化,最终仍将在销售收入中体现出来,形成相关的增值税销项税额,因此,不应将其“视同销售”。

调整原“视同销售”增值税政策有可能使企业借机进行避税操作,形成税收征管漏洞,因此需要强化税收稽查工作,提高税收征管水平。值得注意的是,如果企业将购入材料或自产货物用于不动产等不得抵扣固定资产建设的,应实施不得抵扣政策。

三、提前处置可抵扣固定资产的增值税处理

根据《关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》(财税[2002]29号)的规定,纳税人销售旧货(包括旧货经营单位销售旧货和纳税人销售自己使用过的应税固定资产),无论是增值税一般纳税人还是小规模纳税人,也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位,一律按4%的征收率减半征收增值税,不得抵扣进项税额。该政策是在生产型增值税制下制定的。增值税转型后,不宜继续依照该政策进行提前处置固定资产的增值税处理。

增值税制的设计有着严密的逻辑关系。从进项税额准予从销项税额中抵扣的成因来看,销项税额与进项税额呈现明显的对应关系。其中,销项税额是因,进项税额是果。之所以允许纳税人从销项税额中抵扣进项税额,是因为企业实现销售而收取了销项税额。这使得增值税在商品流转的各个环节中得以环环相扣,销项税额与进项税额的因果关系构成了增值税的扣税链条。如果已抵扣进项税额的购进货物改变了用途,使其销项税额最终不可能实现,那么,就应进行进项税额转出的处理。否则,就会形成增值税制逻辑上的缺陷,造成扣税链条的断裂。抵扣了进项税额的固定资产作为一个生产要素,其价值损耗和材料价值损耗一样将作为产品的成本费用,在实现的销售收入中得到补偿。依据销售收入计算收取的销项税额与购进的材料及固定资产抵扣的进项税额形成了完整的扣税链条。因此,当购进的材料改变用途时,税法对其作了不得

抵扣或“视同销售”的规定。那么,当购进的可抵扣进项税额的固定资产改变用途时,是否也应当作相应的处理呢?回答是肯定的。

固定资产的价值损耗是逐渐的、长期的,其损耗以折旧的形式从销售收入中得到补偿。如果固定资产在折旧年限内发生变卖、捐赠、投资、毁损、提前报废等情形,中途退出企业或改变用途,那么就应对其进行相应的处理。通过计提折旧计入成本费用的固定资产价值损耗部分对应的进项税额与收取的销项税额形成了逻辑上的对应关系,应将其从销项税额中抵扣。未计提折旧的部分即固定资产净额对应的进项税额应不得抵扣或“视同销售”处理。考虑到设备的无形损耗带来的价值折损,设备重置价值通常小于设备的净额,如果进行“视同销售”处理,会使增值税收入流失。同时,考虑到正确评估设备重置价值的难度较大,不宜对其进行“视同销售”处理。因此,应将固定资产抵扣政策与企业所得税法相衔接,制定相应的固定资产使用年限和折旧政策,以规范确定提前处置固定资产转出进项税额的比例和金额。

四、强化对固定资产的管理

此次增值税转型改革没有采用以往试点方案的“增量抵扣”的有限抵扣政策,而是采取了一次性抵扣的方式。固定资产价值较大,抵扣的进项税额将大幅减轻纳税人的纳税负担,但同时也可能使部分企业借机通过不实申报进行避税操作,使国家利益遭受重大损失。因此,应强化对固定资产的管理,堵塞税收征管漏洞。

首先,应及时对纳税人的固定资产状况进行调查。税务机关应对2009年1月1日前纳税人的固定资产状况进行全面了解,对原固定资产与新条例实施后新增固定资产进行准确区分,为新条例的顺利实施创造条件。新条例从发布到实施的时间较短,这对税务机关开展相关工作提出了挑战。但如果这项工作不到位,将会给税务机关日后的增值税征管带来困难,造成税收征管漏洞。

其次,应建立健全固定资产的申报登记制度,全面掌握纳税人固定资产的动态和现状。应督促纳税人加强固定资产、在建工程和工程物资的核算和管理,定期申报固定资产的动态、现状和抵扣情况,了解是否存在对不得抵扣固定资产进行了不当抵扣。对已抵扣进项税额的固定资产,应全面提供固定资产的购进时间、使用状况、按税法规定计提的折旧、固定资产净额、提前处置固定资产的方式及时间等信息。

最后,应不定期地进行相关固定资产税务稽查工作。应到企业实地了解固定资产的状态,盘点已抵扣固定资产,将其与纳税人的申报资料进行核对。检查是否存在纳税人假借购置固定资产的名义,将购买的商品用于发放集体福利等用途,检查提前处置或改变用途的固定资产申报时间及税务处理。对企业借机进行避税操作的,应查明原因并进行相应处罚。

主要参考文献

厉征.明年1月1日起增值税转型改革全面推开.中国税务报,2008-11-12