固定资产增值税进项税额不得抵扣的情形

刘　敏(高级会计师)

(江苏省电力公司徐州市铜山供电公司　江苏徐州　221009)

【摘要】增值税一般纳税人购进或者自制固定资产发生的进项税额,可以按规定抵扣,但个别情形不得抵扣。一些单位因对增值税政策掌握不够准确,对于一些税法上明确规定不能抵扣的固定资产进项税额进行了抵扣,从而给企业带来了一定的税务风险。本文结合实例加以分析,以帮助企业正确理解税收法规,规避税务风险。

【关键词】固定资产进项税额　不得抵扣　非增值税应税项目

一、相关概念

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。

非增值税应税项目,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。这里的非增值税应税劳务,是指提供加工修理修配劳务、交通运输业、邮政业、电信业和部分现代服务业服务以外的劳务。

不动产,是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产,包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。

不动产在建工程,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《增值税暂行条例实施细则》第二十一条,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)也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。

概括起来,不得抵扣增值税进项税额的固定资产主要有:①用于非增值税应税项目;②用于免征增值税项目;③用于集体福利或者个人消费项目;④发生非正常损失的固定资产。

二、增值税一般纳税人不得抵扣进项税额的固定资产项目举例说明

1. *用于非增值税应税项目中的不动产在建工程*。依据《财政部、国家税务总局关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(财税[2009]113号),不动产主要包括建筑物、构筑物、其他土地附着物以及以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施。附属设备和配套设施是指:给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施。也就是说,以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施,无论在会计处理上是否单独记账与核算,均应作为建筑物或者构筑物的组成部分,其进项税额不得在销项税额中抵扣。

(1)不动产新建时发生的增值税进项税额。

例1:某公司新建一分厂,厂区绿化购入植被一批113 000元(价款100 000元、税款13 000元),树木50棵、共计11 300元(价款10 000元、税款1 300元),以上共计支付124 300元。

解析:该公司购入的花草树木,表面上看是购入的物品,应该可以抵扣增值税进项税额,但是我们应从花草树木的栽植方式上予以分析。若上述花草是栽在花盆里的,能够移动,其进项税额是可以抵扣的,然而,该批草皮和树木是种植在土地上的,实际上为其他土地附着物,隶属于不动产范畴,系用于非增值税应税项目,无论会计制度规定如何核算,符合"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"中列举的项目,因而其进项税额不得抵扣。

会计分录:草木种植完毕时,借:固定资产(或消耗性生物资产)124 300;贷:银行存款等124 300。

(2)不动产技术改造时发生的增值税进项税额。

例2:某公司办公大楼进行改造,新安装一部电梯,该电梯买价409 500元,其中:价款350 000元、税款59 500元。厂家免费提供安装,目前已投入使用。

解析:该部电梯虽然单独核算,但必须固定在楼房中方可使用,属于以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施。因此,该部电梯的增值税进项税额不能抵扣。

会计分录:借:固定资产409 500;贷:银行存款等409 500。

(3)不动产附属设备和配套设施日常维护时发生的增值税进项税额。

例3:某公司办公大楼卫生间更换2个洗手盆,花费

351元(价款300元、税款51元);管理人员办公室更换5个日光灯,花费70.20元(价款60元、税款10.20元);更换6部电话,花费561.60元(价款480元、税款81.60元)。以上物品合计款项为982.80元。

解析:会计人员一般认为,购入的上述物品为企业低值易耗品,属于成本性项目支出,产生的增值税进项税额理应抵扣。然而,依据财税[2009]113号文件:洗手盆属于卫生设施、日光灯属于照明设施、电话则属于通信设施的一部分。虽然该公司购入以上物品可以作为单价较低的低值易耗品核算,可直接进行一次性摊销计入生产成本,也可计入生产成本中管理用房屋日常维修费中,但上述物品均属于建筑物或者构筑物的组成部分,无论会计上如何核算,均不得抵扣增值税进项税额。

会计分录:购入时,借:低值易耗品982.80;贷:银行存款等982.80。领用时,借:生产成本——低值易耗品摊销982.80;贷:低值易耗品982.80。

2. 用于免征增值税项目。指企业购进或自制的固定资产用于免征增值税的项目。如化肥生产企业购入的化肥生产线的进项税额、供电企业购入的用于农村低压电网维护费项目的固定资产进项税额以及农机公司购入用于生产农膜的固定资产进项税额等税法上列举的其他购进用于免征增值税项目的固定资产进项税额,一律不得抵扣。

例4:某供电公司购入两台变压器,购买价为65 000元,其中:价款55 555.56元、税款9 444.44元,用于农村低压电网技改项目。

解析:因为该变压器是用于农村低压电网维护费项目,属于税法列举的免征增值税项目,因此,其进项税额不得抵扣。

会计分录:借:固定资产65 000;贷:银行存款等65 000。

3. 用于集体福利项目。指企业购进或自制的固定资产用于职工食堂、职工浴室、医务所、托儿所、疗养院、集体宿舍等集体福利部门以及其他职工福利项目。

例5:某公司购入一辆大客车,价值585 000元(其中含税款85 000元),用于接送职工上下班。

解析:该公司购入的客车如果用于生产经营活动,其购进时的增值税进项税额可以抵扣,但是由于其用于接送职工上下班,属于集体福利用途,因此不得抵扣进项税额。

会计分录:借:固定资产585 000;贷:银行存款等585 000。

4. 用于个人消费。指企业购进的电视机、电冰箱、洗衣机、开水炉、热水器等用于个人消费的福利用品或生活用品,不论用在何种场合,一律不得抵扣增值税进项税额。也就是说,上述物品无论是用在生产一线或抢修值班室还是职工食堂、托儿所或疗养院等集体福利部门,均不得抵扣其增值税进项税额。上述个人消费,包括纳税人的交际应酬消费,如礼品等。

5. 发生非正常损失的固定资产。指因管理不善造成固定资产被盗、丢失、霉烂变质所发生的损失,不含自然灾害导致的损失。

例6:某公司2010年12月购买一辆皮卡车,用于生产抢修,由于管理不善于2013年12月被盗。该车辆原价118 000元,已抵扣进项税额17 145.30元,已提折旧84 075元。

解析:一般企业在计算资产损失时往往会忽略已抵扣的增值税进项税额,但是按规定,一般纳税人将购进已抵扣固定资产用于非增值税应税项目、集体福利或个人消费的以及发生非正常损失的,应在当月计算不得抵扣的进项税额并及时进行进项税额转出处理。

依据《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)第五条,纳税人已抵扣进项税额的固定资产发生条例第十条所列情形的,应在当月按下列公式计算不得抵扣的进项税额:不得抵扣的进项税额=固定资产净值×适用税率。

《增值税暂行条例》第十条规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣: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;非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。

本例中车辆因管理不善被盗,属于非正常损失的固定资产,属于条例中第二种情形,因而应计算不得抵扣进项税额并进行进项税额转出处理。

皮卡车不得抵扣进项税额=(118 000-84 075)×17%=5 767.25(元)

会计分录:借:固定资产清理39 692.25,累计折旧84 075;贷:固定资产118 000,应交税费——应交增值税(进项税额转出)5 767.25。

另外,提醒一般纳税人注意,《增值税暂行条例实施细则》第二十五条规定,纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇,其进项税额不得从销项税额中抵扣。但是,财税[2013]37号文附件2《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》中明确,从2013年8月1日起,原增值税一般纳税人自用的应征消费税的摩托车、小汽车、游艇,其进项税额准予从销项税额中抵扣。

主要参考文献

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