非正常损失情况下固定资产进项税额转出的三个问题

方飞虎(教授)
(浙江经贸职业技术学院财务会计系 杭州 310018)

【摘要】对于非正常损失情况下固定资产所涉及的相关进项税额转出,本文认为:非正常损失的在产品、产成品所耗用的固定资产价值包含的已抵扣进项税额不必考虑转出;在计算固定资产非正常损失进项税额转出时应该剔除变价收入;处置非正常损失的固定资产取得的变价收入是按照适用税率征收还是按简易办法依4%征收率减半征收,应区别不同情况对待。

【关键词】固定资产 非正常损失 进项税额 转出

《增值税暂行条例》(简称《条例》)对一些项目的进项税额不得从销项税额中抵扣有明确的规定,而增值税转型后,《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)、《关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税[2009]9号)、《关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(财税[2009]113号)等文件相继出台。笔者结合实例,针对非正常损失情况下固定资产进项税额如何转出这一问题作一剖析。

一、如何理解财税[2008]170号文件第五条规定的内涵

《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:(一)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;(二)非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;(三)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;(四)国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品;(五)本条第(一)项至第(四)项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。"

财税[2008]170号第五条规定:"纳税人已抵扣进项税额的固定资产发生条例第十条(一)至(三)项所列情形的,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。所称固定资产净值,是指纳税人按照财务会计制度计提折旧后计算的固定资产净值。"

按财税[2008]170号文件第五条的规定,我们是否可以将《条例》第十条"购进货物或者应税劳务"替换为"购进固定资产"而得出相应的以下三项规定呢?"(一)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固定资产;(二)非正常损失的购进固定资产;(三)非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进固定资产[注:与固定资产非正常损失相关的主要是第(二)和(三)项内容]。"

目前,绝大多数纳税人都是这样理解的,并且从财税[2008]170号文件的行文时间关联来看,这样理解似乎也没有什么错。但笔者认为,这样理解存在以下问题:

《条例》第十条"购进货物或者应税劳务"中的"货物"本身包含"固定资产",并没有把固定资产排除在货物之外。《条例实施细则》第二条规定:"条例第一条所称货物,是指有形动产,包括电力、热力、气体在内。"很显然,固定资产是属于"有形动产"的。《条例实施细则》第二十一条规定:"条例第十条第(一)项所称购进货物,不包括既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)也用于非增值税应税项目、免征增值税(简称"免税")项目、集体福利或者个人消费的固定资产。前款所称固定资产,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。"

也就是说,根据《条例》第十条的规定,购进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不得抵扣。但由于固定资产可能既用于应税项目,又用于非增值税应税项目或者免税项目、集体福利和个人消费,具体操作上难以划分可抵扣与不可抵扣部分,因此《条例实施细则》明确既用于增值税应税项目也用于非增值税应税项目、免税项目、集体福利或者个人消费的固定资产不属于不得抵扣的范畴,即进项税额可以从销项税额中抵扣。《条例实施细则》第二十一条的表述更加清晰地表明了"购进货物"的"货物"本身是包含"固定资产"的,是"货物"的应有之义。货物与存货的内涵不同,固定资产虽不属于存货,但也是货物。因此,将"购进货物或者应税劳务"替换为"购进固定资产"没有必要,也不符合逻辑内涵。

另外,(一)和(二)项这样理解还不至于产生错误,但根据机械套用替换后的第(三)项规定来结合公式计算不得抵扣的固定资产进项税额就有点南辕北辙了。

例1:某公司为一般纳税人,2012年3月购入机器设备一台,其不含税价是375万元,取得了增值税专用发票,标明的

增值税额为63.75万元，且认证通过后已作为进项税额抵扣。该设备预计可使用年限为10 年，净残值率为4%，采用直线法计提折旧，其月折旧额为3 万元。4月初该设备即投入了生产运行，4 月末财产清查时得知，由于管理不善导致了由该设备生产的产成品因霉烂变质而全部报废。该产成品的制造成本为25万元，其中生产领用的外购原材料成本为10万元。

有人认为，根据财税[2008]170 号文件的规定计算：不得抵扣的材料进项税额=10×17%=1.7(万元)，不得抵扣的固定资产进项税额=(375-3)×17%=63.24(万元)，所以，非正常损失部分进项税额转出=1.7+63.24=64.94(万元)。笔者认为，这样来理解和计算显然是一种误解。产成品霉烂变质且全部报废损失也只有25万元，而摊得的进项税转出额竟高达64.94万元，这有悖于《条例》和财税[2008]170号文件的精神。企业只需把非正常损失的产品所耗用的原材料在购进时已经抵扣进项税额予以转出即可。

也有人认为，财税[2008]170号文件中规定的对存货所耗用的不得抵扣的固定资产进项税额的计算公式存在不妥之处，并指出进项税额转出数应该是非正常损失的产成品成本中包含的已经抵扣进项税额的固定资产的折旧，而不是固定资产净值，建议把计算公式调整为：不得抵扣的固定资产进项税额=非正常损失存货分摊的已抵扣进项税额的固定资产折旧×适用税率。

则例1中，不得抵扣的固定资产进项税额=3×17%=0.51(万元)，非正常损失部分进项税额转出=1.7+0.51=2.21(万元)，较之前计算的进项税转出额少了62.73 万元。笔者认为，这个观点与做法虽然合理，符合配比原则，但在税管实践中是不可取的。操作中要分别出来哪些固定资产抵扣、哪些没有抵扣，再把产品非正常损失所涉及的固定资产及其所摊销到的折旧逐项核算清楚，工作量大且无比繁琐，不是件容易的事情，从成本、时间、精力上来看是不经济的，不具有可操作性。

笔者认为，上述观点与做法放大了财税[2008]170号文件第五条规定的内涵。事实上，《条例》第十条规定所强调的不得从销项税额中抵扣的均为相关不得抵扣项目的“购进货物或者应税劳务”，即最初计入进项税额抵扣的部分(亦即料工费三部分中属于“料”所对应的进项税额部分)，至于后来生产经营中耗用的固定资产折旧所匹配的进项税额并没有涉及。因此，非正常损失的在产品、产成品所耗用的固定资产价值包含的已抵扣进项税额不必考虑转出。

二、计算固定资产非正常损失进项税额转出时是否考虑剔除变价收入

一项资产发生损失，存在有变现价值和无变现价值两种情况。如有变价收入，根据财税[2008]170号文件和财税[2009]9号文件的规定，需要按适用税率或简易办法征收增值税。问题是，在有部分转让价值即取得变价收入的情况下，该不该认定为全额损失呢?《条例》及其细则并没有明确，这就需要相关人员在正确领会增值税立法意图的前提下进行职业判断。

例2：某公司为一般纳税人，2011 年6月购入原材料一批，其不含税价是100 万元，取得了增值税专用发票，标明的增值税额为17万元，认证通过后已作为进项税额抵扣。2011 年9月发现该批原材料由于管理不善导致霉烂变质，经过盘点清理后取得不含税变价收入20 万元。

方法一：如果该公司按照100 万元作为非正常损失，则进项税额转出=100×17%=17(万元)；原材料变价收入还应缴纳增值税，其销项税额=20×17%=3.4(万元)。该事项公司负担增值税=17+3.4=20.4(万元)。

方法二：如果该公司按照80 万元(100-20)作为非正常损失，则进项税额转出=80×17%=13.6(万元)；原材料变价收入的销项税额=20×17%=3.4(万元)。该事项公司负担增值税=13.6+3.4=17(万元)。

对于存货非正常损失有变价收入情况下进项税转出额的认定，目前实务中普遍采用方法二，笔者也认同这一做法。

我们知道，增值税有两个显著的特点：一个是中性，另一个是连续性。增值税的中性突出表现为不重复征税，即只对货物或劳务销售额中没有征过税的那部分增值额征税。如果取得的变价收入照章征收增值税，而计算进项税额转出时则不剔除其变价收入，就使得同一纳税对象在购进时与处置时都征了增值税，这样势必造成部分价值重复征税。增值税的连续性是指随流转环节征税和扣税，销售方的销项税额同时也是购货方的进项税额，一环扣一环，宛如一个环环相扣的“链条”。《条例》中对进项税额转出作出规定是针对那些因退出增值税流通领域而导致增值税“链条”中断的情形。而取得变价收入，说明存货并没有完全损毁，它仍然是以实物形态正常地进入到了下一个流转环节，这无疑是符合增值税连续性的特点的。因此，存货非正常损失在作进项税额转出时应剔除变价收入，即以存货成本扣除不含税的变价收入后的余额再乘以适用税率来计算进项税额转出数。

那么，固定资产非正常损失进项税额转出时是否也应该剔除变价收入呢?笔者认为应该与存货一视同仁。因为存货与固定资产同属于资产，而且处置非正常损失的固定资产取得变价收入时同样要照章征收增值税，因此，固定资产发生非正常损失，其性质是和存货发生非正常损失应该是一致的。所以，固定资产发生非正常损失而计算进项税额转出时也应该剔除变价收入。

例3：某公司为一般纳税人，2009年9月1日购进一台生产设备，其不含税价是200万元，取得了增值税专用发票，标明的增值税额为34万元，且认证通过后已作为进项税额抵扣。该设备预计可使用年限为10 年，净残值为零。2012年9月财产盘点时发现该设备因管理不善而毁损，造成报废。截至2012年9月累计已计提折旧60万元、减值准备10万元，另外在清理过程中，支付清理费用3万元，取得变价收入23.4万元(含税)。

则：不得抵扣的进项税额=[200-60-23.4/(1+17%)]×17%=20.4(万元)。

商业企业不同促销方案的税务筹划收益比较

孙作林

(无锡商业职业技术学院会计金融学院 江苏无锡 214153)

【摘要】本文以税后利润作为分析依据,从税务筹划的角度分别分析打折销售与赠送礼品、返还现金、返还现金券这三种促销方式税后利润的差异。

【关键词】商品流通企业 促销 利益 比较

一、打折销售方案与赠送礼品方案税务筹划收益比较

假设打折销售方案的预计销售额为 S_1(含税,下同),赠送礼品方案的预计销售额为 S_2,对于理性人来说,在打折销售情况下愿意购买更多的商品,即 $S_1 \geqslant S_2$。

1. 商场赠送礼品。

(1)打折销售方案:

应纳增值税额=$(S_1-nS_1/0.85)\times(0.17/1.17)=0.145S_1(1-n/0.85)$

应纳城市维护建设税和教育费附加=$0.145S_1(1-n/0.85)\times12\%=0.017S_1(1-n/0.85)$

会计利润=$(S_1-nS_1/0.85)\times(1/1.17)-0.017S_1(1-n/0.85)-C=0.838S_1(1-n/0.85)-C$

该方案下不存在纳税调整,会计利润=应纳税所得额。

净利润=$[0.838S_1(1-n/0.85)-C]\times0.75=0.629S_1(1-n/0.85)-0.75C$

(2)赠送礼品方案:

应纳增值税额=$(S_2-nS_2)\times(0.17/1.17)+0.15S_2\times(0.17/1.17)\times(1-m)=0.145S_2\times(1.15-n-0.15m)$

应纳城市维护建设税和教育费附加=$0.017S_2\times(1.15-n-0.15m)$

代扣代缴个人所得税=$0.15S_2/(1-20\%)\times20\%=0.037\ 5S_2$

会计利润=$(S_2-nS_2)\times(1/1.17)-0.15S_2\times(m/1.17)-0.037\ 5S_2-0.017S_2\times(1.15-n-0.15m)-C$

该方案下存在纳税调整,故应纳税所得=会计利润+$0.037\ 5S_2+0.15S_2\times(m/1.17)$。

净利润=$(S_2-nS_2)\times(1/1.17)-0.15S_2\times(m/1.17)-0.037\ 5S_2-$

三、处置非正常损失的固定资产取得的变价收入,是按照适用税率征收增值税,还是按简易办法依4%征收率减半征收增值税

按照财税[2008]170号文件和财税[2009]9号文件的相关规定,增值税一般纳税人分两种情况:如果一般纳税人销售自己使用过的固定资产属于《条例》第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产或者是销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按简易办法依4%征收率减半征收增值税;如果一般纳税人销售自己使用过的2009年1月1日以后购进(已按规定抵扣进项税额)或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。如果是小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,则减按2%征收率征收增值税。笔者认为,处置非正常损失的固定资产取得的变价收入应分别情况参照此规定计算增值税。

仍以例3资料为例,变价收入如何交纳增值税,分为两种情况:

情况一:如果在计算不得抵扣的固定资产进项税额时,固定资产净值中剔除了变价收入,则变价收入应按适用税率征收增值税。取得变价收入应交纳的增值税=23.4/(1+17%)×17%=3.4(万元)。由于计算不得抵扣的固定资产进项税额时剔除了变价收入,减少了进项税额的转出额,取得变价收入时再依率征税,体现增值税的特点,符合配比原则,而且总体上一出一进,没有增加税负。

情况二:如果在计算不得抵扣的固定资产进项税额时,固定资产净值中未剔除变价收入,则变价收入应按简易办法依4%征收率减半征收增值税。取得变价收入应交纳的增值税=23.4/(1+4%)×4%/2=0.45(万元)。由于计算不得抵扣的固定资产进项税额时没有扣除变价收入,使得残料价值部分的进项税额也都一起转出了,此时再按简易办法依4%征收率减半征收增值税,看似优惠照顾,实际上增加了纳税人的税负,因为它没有了抵扣,对变价收入征收额即为税负的增加额。

主要参考文献

1. 李波.产品非正常损失后相关固定资产进项税额转出如何确定.财会月刊,2010;7

2. 李波,石青青.存货非正常损失进项税额转出的税务认定分歧.财会月刊,2011;4