

# 不动产进项税额分期抵扣的纳税申报剖析

潘 勇<sup>1</sup>, 郑爱华<sup>2</sup>(教授), 韩 峰<sup>3</sup>

**【摘要】**全面“营改增”后,不动产首次被纳入增值税抵扣范围,国家税务总局发布《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》,对不动产进项税额分期抵扣的政策做出了进一步的明确和细化。全面“营改增”后,增值税纳税申报表及其附列资料的具体内容也相应进行了调整。本文结合案例对实务中不动产进项税额分期抵扣的纳税申报方法进行了分析,以供实务界参考。

**【关键词】**不动产; 进项税额; 分期抵扣; 纳税申报

**【中图分类号】** F234

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)31-0108-3

## 一、不动产分期抵扣办法内容

国家税务总局发布《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》(以下简称《办法》),对不动产进项税额分期抵扣的政策做出了进一步的明确和细化,主要内容归纳如表1所示。

**表1 不动产进项税额分期抵扣办法适用范围**

适用进项税额分期抵扣 <sup>①</sup>	不适用进项税额分期抵扣
2016年5月1日后取得 <sup>②</sup> 并在会计制度上按固定资产核算的不动产	房地产开发企业自行开发的房地产项目
2016年5月1日后取得的不动产在建工程 <sup>③</sup>	融资租入的不动产
2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务,用于新建不动产	在施工现场修建的临时建筑物、构筑物
2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务,用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过50%的	2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务,用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值不超过50%的

注:①取得合法扣税凭证的当月起抵扣60%,自当月起第13个月抵扣40%;②包括直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得方式;③指纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产。

## 二、不动产分期抵扣的纳税申报

“营改增”后,不动产进项税额分期抵扣的纳税申报,除其他报表正常情形申报外,主要涉及三张特殊申报表的填写,即《增值税纳税申报表附列资料(一般纳税人适用)(二)》(本期抵扣的进项税额)(以下简称“附列资料(二)”)、《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)附列资料(五)》(不动产分期抵扣计算表)(以下简称“附列资料(五)”)和《本期抵扣进

项税额结构明细表》。

### (一)一般事项

#### 1. 取得不动产或不动产在建工程。

例1:富康科技股份有限公司(非房地产开发企业)为增值税一般纳税人,于2016年6月10日购进一幢办公大楼用于办公经营,7月15日取得增值税专用发票并通过认证,专用发票上注明增值税税额200万元,8月15日完成产权交割手续,会计上作为固定资产核算。根据《办法》规定,该公司进项税额200万元中的60%应于取得增值税扣税凭证的当期从销项税额中抵扣,即在申报2016年7月增值税时进行抵扣,剩余40%的部分为待抵扣进项税额,于当期起第13个月(2017年7月)进行抵扣。

(1)公司在2016年8月申报期申报7月属期增值税时,填写纳税申报表的处理如下:

购买办公楼取得的增值税专用发票中载明的增值税200万元,填入附列资料(二)第1栏“认证相符的增值税专用发票”、第2栏“其中:本期认证相符且本期申报抵扣”和第9栏“本期用于购建不动产的扣税凭证”;此外,200万元还需填入附列资料(五)第2栏“本期不动产进项税额增加额”,并作为增加项计入第6栏“期末待抵扣不动产进项税额”。

本期应抵扣的不动产进项税额=200×60%=120(万元),填入附列资料(二)第10栏“本期不动产允许抵扣进项税额”,作为增加项计入第12栏“当期申报抵扣进项税额合计”,并计入主表第12栏“进项税额——本月数”;填入附列资料(五)第3栏“本期可抵扣不动产进项税额”,作为减少项计入第6栏“期末待抵扣不动产进项税额”。

此外,公司应将增值税专用发票计入《不动产和不动产在建工程抵扣台账》,记录初次抵扣时间和进项税额抵扣情

况,留存备查。具体的数据结果如表2和表3所示。

**表2 增值税纳税申报表(一般纳税人适用)附列资料(二)**  
金额单位:元

一、申报抵扣的进项税额				
项 目	栏次	份数	金额	税额
(一)认证相符的增值税专用发票	1=2+3			2000000
其中:本期认证相符且本期申报抵扣	2			2000000
前期认证相符且本期申报抵扣	3			
(二)其他扣税凭证	4=5+6+7+8			
其中:海关进口增值税专用缴款书	5			
农产品收购发票或者销售发票	6			
代扣代缴税收缴款凭证	7			
其他	8			
(三)本期用于购建不动产的扣税凭证	9			2000000
(四)本期不动产允许抵扣进项税额	10			1200000
(五)外贸企业进项税额抵扣证明	11			
当期申报抵扣进项税额合计	12=1+4-9+10+11			1200000

**表3 增值税纳税申报表(一般纳税人适用)附列资料(五)**  
金额单位:元

期初待抵扣不动产进项税额	本期不动产进项税额增加额	本期可抵扣不动产进项税额	本期转入的待抵扣不动产进项税额	本期转出的待抵扣不动产进项税额	期末待抵扣不动产进项税额
1	2	3≤1+2+4	4	5≤1+4	6=1+2-3+4-5
0	2000000	1200000	0	0	800000

(2)待抵扣进项税额到期处理。2017年7月,待抵扣的80万元进项税额到期。公司在2017年8月申报期申报7月属期增值税时,将待抵扣的80万元进项税额填入附列资料(二)第10栏“本期不动产允许抵扣进项税额”,作为增加项计入第12栏“当期申报抵扣进项税额合计”,并计入主表第12栏“进项税额——本月数”;此外,还需填入附列资料(五)第3栏“本期可抵扣不动产进项税额”,并作为减少项计入第6栏“期末待抵扣不动产进项税额”。

#### 2. 购进货物用于自建不动产。

例2:承接例1资料,为改善公司员工的工作环境,富康科技股份有限公司于8月1日开始修缮原有的厂房,安装供暖系统和中央空调,工程9月10日完成,厂房屋原值50万元,为修缮厂房购进的材料及设备价值30万元,其中计入厂房价值的设备27万元,增值税专用发票上注明税额4.59万元,不计入厂房价值的材料3万元,增值税专用发票上注明税额5100元,增值税专用发票于9月5日取得并通过认证。根据《办法》规定,计入厂房价值的设备27万元超过了厂房屋原值50万元的50%,因此其进项税额适用于分期抵扣办法,60%的部分在

当期从销项税额中抵扣,即在申报2016年9月增值税时进行抵扣,剩余40%的部分为待抵扣进项税额,于当期起第13个月(2017年9月)进行抵扣。具体的处理方法参考例1。不计入厂房价值所用材料的进项税额5100元可在当期从销项税额中一次性抵扣。公司在2016年8月申报期申报7月属期增值税时,将5100元填入《本期抵扣进项税额结构明细表》第29栏“用于购建不动产并一次性抵扣的进项”,并计入主表第12栏“进项税额——本月数”,如表4所示。

**表4 本期抵扣进项税额结构明细表** 金额单位:元

二、按抵扣项目归集的进项				
项 目	栏次	份数	金额	税额
用于购建不动产并一次性抵扣的进项	29			5100
通行费的进项	30			

#### (二)特殊事项

1. 已全额抵扣进项税额的货物转用于不动产在建工程。《办法》第五条规定,购进时已全额抵扣进项税额的货物和服务,转用于不动产在建工程的,其已抵扣进项税额的40%部分,应于转用的当期从进项税额中扣减,计入待抵扣进项税额,并于转用的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

例3:富康科技股份有限公司于2016年7月1日购入一批材料,取得增值税专用发票并认证相符,进项税额10万元,已于申报7月增值税时全额抵扣,未确定具体用途。9月10日,该批材料用于新建员工办公楼的在建工程。根据《办法》第五条,已抵扣进项税额10万元的40%即4万元应该在转用的当期(9月)从进项税额中转出,记入“应交税费——待抵扣进项税额”科目,并于转用当期的第13个月(2017年9月)转入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目核算,进行抵扣。

应转出的进项税额4万元,在2016年10月申报期申报9月属期增值税时填入附列资料(二)第23栏“其他应作进项税额转出的情形”,如表5所示。2017年9月,待抵扣的进项税额4万元到期时,具体的申报方法参考例1的“(2)待抵扣进项税额到期处理”。

2. 销售不动产时进项税额尚未抵扣完毕。《办法》第六条规定,纳税人销售其取得的不动产或者不动产在建工程时,尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额,允许于销售的当期从销项税额中抵扣。

例4:承接例1资料,2016年9月2日,富康科技股份有限公司将2016年6月10日购进的办公大楼转卖给新腾实业有限公司。由于进项税额200万元的60%即120万元已经在8月申报期申报7月属期增值税时进行了抵扣,尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额80万元在销售的当期(9月)从“应交税费——待抵扣进项税额”科目转入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目核算,并在纳税申报9月属期增值税时进行抵扣,具体的申报方法参考例1。

**表 5 增值税纳税申报表(一般纳税人适用)附列资料(二)**  
金额单位:元

二、进项税额转出额		
项 目	栏次	税额
本期进项税额转出额	13=14至23之和	
其中:免税项目用	14	
集体福利、个人消费	15	
非正常损失	16	
简易计税方法征税项目用	17	
免抵退税办法不得抵扣的进项税额	18	
纳税检查调减进项税额	19	
红字专用发票信息表注明的进项税额	20	
上期留抵税额抵减欠税	21	
上期留抵税额退税	22	
其他应作进项税额转出的情形	23	40000

3. 已抵扣进项税额的不动产发生非正常损失或者改变用途。根据《办法》第七条的规定,已抵扣进项税额的不动产发生非正常损失,或者改变用途需要作进项税额转出时,应根据不动产净值率计算不得抵扣的进项税额,并比较不得抵扣的进项税额与已抵扣进项税额的大小,分情况进行处理。

例5:富康科技股份有限公司在2016年6月5日购入一座新楼用于办公,6月15日取得增值税专用发票并通过认证,价款500万,增值税税额55万元,按10年计提折旧,无残值。

情况一:2017年5月,办公楼被改造成员工食堂,用于集体福利。正常情况下,2016年6月抵扣进项税额33万元(55×60%),2017年5月还余抵扣22万元(55×40%)未抵扣。

不动产净值率=(不动产净值÷不动产原值)×100%=[500-500÷(12×10)×11]÷500×100%=90.83%,不得抵扣的进项税额=(已抵扣进项税额+待抵扣进项税额)×不动产净值率=(330000+220000)×90.83%=499565(元),大于已抵扣进项税额33万元。已抵扣的进项税额33万元应该在2017年5月作进项税额转出处理,并在6月申报期内申报5月增值税时填入附列资料(二)第23栏“其他应作进项税额转出的情形”;差额=499565-330000=169565(元),填入附列资料(五)第5栏“本期转出的待抵扣不动产进项税额”,作为减少项填入第6栏“期末待抵扣不动产进项税额”;剩余待抵扣的进项税额=220000-169565=50435(元),在2017年6月到期时可以抵扣,具体的申报抵扣方法参考例1。

情况二:2017年11月,办公楼被改造成员工食堂,用于集体福利。2017年6月,待抵扣的22万元已抵扣完毕。不动产净值率=[500-500÷(12×10)×17]÷500×100%=85.83%,不得抵扣的进项税额=550000×85.83%=472065(元),小于已经抵扣的进项税额55万元,因此在2017年12月申报期内申报11月属期增值税时,472065元作为进项税额转出,填入附列资料(二)第23栏“其他应作进项税额转出的情形”。

4. 不动产在建工程发生非正常损失。根据《办法》第八条的规定,不动产在建工程发生非正常损失的,其所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务已抵扣的进项税额应于当期全部转出,待抵扣的进项税额不得抵扣,也应于当期转出。具体的处理方法可参考例5。

5. 原来不允许抵扣的不动产转用于允许抵扣项目。原来不得抵扣进项税额的不动产转用于允许抵扣项目,《办法》第九条对如何计算可抵扣进项税额的方法进行了规定。

例6:富康科技股份有限公司在2016年7月7日购入一座新楼专门用于技术研发,取得的收入为免税收入,该新楼按10年计提折旧,无残值。7月15日取得增值税专用发票并通过认证,价款500万,增值税税额55万元。2017年7月,公司将该大楼改变用途,作为办公楼使用。

根据《办法》规定,该大楼的进项税额不得抵扣。不动产净值率=(不动产净值÷不动产原值)×100%=(555-555÷10)÷555×100%=90%,可抵扣的进项税额=55×90%=49.5万元,其中29.7万元(49.5×60%)在改变用途的次月(8月)进行抵扣,余下的19.8万元(49.5×40%)在改变用途次月的第13个月(2018年8月)进行抵扣。公司在9月的申报处理如下:

不动产进项税额49.5万元填入附列资料(二)第8栏“其中:其他”、第9栏“本期用于购建不动产的扣税凭证”,并作为增加项计入第4栏“其他扣税凭证”;此外,还需填入附列资料(五)第2栏“本期不动产进项税额增加额”,并作为增加项计入第6栏“期末待抵扣不动产进项税额”。本期实际可抵扣的进项税额29.7万元,填入附列资料(二)第10栏“本期不动产允许抵扣进项税额”、作为增加项填入第12栏“当期申报抵扣进项税额合计”,并填入主表第12栏“进项税额——本月数”;此外,还需填入附列资料(五)第3栏“本期可抵扣不动产进项税额”,并作为减少项计入第6栏“期末待抵扣不动产进项税额”。剩余待抵扣的进项税额19.8万元在2017年8月到期时可以抵扣,具体的申报抵扣方法参考例1。

### (三)分项目建立不动产和不动产在建工程台账

纳税人应建立不动产和不动产在建工程台账,分别记录并归集不动产和不动产在建工程的成本、费用、扣税凭证及进项税额抵扣情况,留存备查。用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的不动产和不动产在建工程,也应在台账中记录,方便后期纳税申报。

### 主要参考文献:

国家税务总局.关于发布《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》的公告.国家税务总局公告2016年第15号,2016-03-31.

作者单位:1.中国矿业大学财务资产部,江苏徐州221116;2.中国矿业大学管理学院,江苏徐州221116;3.中国人民银行徐州市中心支行,江苏徐州221000