

一般纳税人同一业务不同计税方法财税处理辨析

——以转让分期抵扣进项税额不动产为例

朱红英(副教授), 骆剑华(副教授)

【摘要】全面“营改增”后,增值税一般纳税人部分业务涉及可选一般计税法或简易计税法计税,应根据纳税人增值税整体税负孰低原则,对该类业务计税方法进行选择。在会计核算上,由于两类计税方法存在本质差异,为保持增值税税务与会计处理上的一致和协调,在对该类增值税业务进行会计处理时,应根据不同计税方法适用各自的会计核算办法。

【关键词】一般计税; 简易计税; 不动产; 分期抵扣; 财税处理

【中图分类号】DF432

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2017)31-0047-4

财政部、国家税务总局《关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会[2016]22号)对纳税人一般计税和简易计税方法下的会计科目及专栏设置、账务处理等方面做出了明确规定,体现了增值税计税与其会计处理的协调一致性。本文拟以一般纳税人转让分期抵扣不动产业务(待抵扣进项税额抵扣前)为例,分析该转让业务在一般计税法和简易计税法下增值税计税及其会计核算的差异,结合案例探讨纳税人对该类业务在计税方法上的决策问题。

一、“营改增”后不动产增值税业务的税务处理规定

1. 不动产增值税进项税额分期抵扣政策。根据《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》(国家税务总局公告2016年第15号)规定,增值税一般纳税人2016年5月1日后取得,并根据会计制度按固定资产核算的不动产,以及在2016年5月1日后发生的不动产在建工程,其进项税额应分2年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。其中,这里的取得不动产是指以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种方式所取得的不动产;发生的不动产在建工程是指纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰的不动产,并且其规定该类在建工程所支付进项税额,采取分期抵扣方式须满足

以下两类条件之一:一是属于纳税人在2016年5月1日后购进货物、设计服务、建筑服务等用于新建不动产;二是用于改建、扩建、修缮、装饰不动产所发生支出额与该不动产原值比例超过50%,即增值率大于50%。此外,对上述不动产相关业务进项税额分期抵扣的抵扣凭证、抵扣时间,该文件也作出相关规定,其中,抵扣凭证要求应是纳税人取得的2016年5月1日后开具的增值税专用发票等合法有效扣税凭证;对进项税额分次抵扣规定为,60%的部分在取得扣税凭证当期从销项税额中予以抵扣,剩余40%部分为待抵扣进项税额,在取得扣税凭证当月起第13个月纳税所属期从销项税额中抵扣。

2. 不动产用途改变的增值税进项税额处理相关政策。对于不动产由进项税额可(分期)抵扣用途转变为不能抵扣进项税额用途的增值税处理业务,财政部、国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)、国家税务总局公告2016年第15号等文件分别进行了相应规定,其中,财税[2016]36号文件为纲领性政策,根据该文件规定,已经抵扣进项税额的固定资产、不动产等,发生属于该文件所规定进项税额不得从销项税额中抵扣情形时,不得抵扣进项税额=固定资产、不动产等净值×适用税率。上述公式中的固定资产、不

【基金项目】2015年度重庆市高等教育教学改革研究项目“高职SPOC课程开发与教学实践”(项目编号:153251)

动产等净值,该文件规定应指纳税人根据财务会计制度扣除已计提折旧(计提摊销)后的账面净值。对于原属增值税不得抵扣进项税额的不动产等,其用途发生财税[2016]36号等文件规定的改变时进项税额的处理,上述文件也给出了具体的说明。其中,对按规定属于不得抵扣进项税额的不动产,在其发生用途改变,用于允许抵扣进项税额的项目时,在改变用途的次月,应按公式,可抵扣进项税额=增值税凭票抵扣或计算抵扣进项税额×不动产净值率,进行计算。对按上述办法所确定的可抵扣进项税额,(纳税人)分两次抵扣的规定为:60%的部分在其改变用途次月从销项税额中予以抵扣,40%的部分为待抵扣进项税额,从其改变用途次月起算,于第13个月从当期销项税额中予以抵扣。

3. 一般纳税人转让不动产业务增值税税务处理规定。根据《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》(国家税务总局公告2016年第14号)规定,一般纳税人转让属财税[2016]36号文件规定所取得的不动产,其增值税计税需区分两大类业务类型,即转让自建和非自建方式取得不动产,在此基础上,根据不动产取得时间进一步细分情况讨论。

对一般纳税人转让非自建方式取得不动产,其增值税计税规定为:①转让不动产系2016年4月30日前所取得的,如果选择简易计税方法,则应以其取得全部价款和价外费用扣除不动产购置原价(或取得不动产时的作价)后的余额作为销售额,按照5%征收率计算应交增值税;②转让不动产系2016年4月30日前取得的,如果选择一般计税方法,则应以其取得的全部价款和价外费用为销售额计算销项税额;③转让不动产属2016年5月1日后取得的,须采取一般计税方法,以其取得的全部价款和价外费用为销售额计算销项税额。

对一般纳税人转让其自建方式取得的不动产,如果转让不动产属2016年4月30日前自建的,且选择简易计税方法计税,则以其取得的全部价款和价外费用为销售额,按照5%征收率计算应交增值税。转让不动产属2016年4月30日前自建的,如果选择适用一般计税方法计税,或者,转让不动产属2016年5月1日后自建的,纳税人必须采取一般计税方法,则计税方法与以上非自建方式别无二致。

二、一般纳税人转让分期抵扣进项税额不动产业务增值税及其会计处理

一般纳税人取得不动产,如符合财税[2016]36号文件规定的进项税额分期抵扣政策,在后续期间

(待抵扣进项税额抵扣前)纳税人将该不动产转让,如果该转让业务属于本文上述“既可选择一般计税方法,也可适用简易计税方法”的情况,对两种计税方法该如何选择上及如何进行增值税会计处理,现有相关财税文件并无明确规定。

对于增值税一般纳税人取得不动产分期抵扣进项税额业务,于财会[2016]22号文件规定:第一,该类不动产在会计上需按固定资产进行核算;第二,对分两次抵扣的进项税额分别设置两个科目,其中,当期可抵扣进项税额(60%的部分)通过“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目核算,对于待抵扣进项税额(40%的部分),则在第13个月通过“应交税费——待抵扣进项税额”科目核算。对于一般纳税人转让不动产业务,如果采取一般计税方法,该类销售业务的增值税销项税额通过“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——待转销项税额”科目核算,但是如果采取简易计税方法,则需设置“应交税费——简易计税”科目,该科目用于核算一般纳税人采用简易计税方法,其增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

纳税人不动产转让如果采用一般计税方法,与该转让不动产业务相关的销项税额不仅可以抵扣其提前至当期抵扣的40%待抵扣进项税额,还可以与企业其他一般计税项目的进项税额进行抵扣。对于一般纳税人转让上述不动产业务的增值税会计处理,财税[2016]22号文件规定,其销项税额应通过“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目核算,40%待抵扣进项税额提前至转让当期予以抵扣,编制会计分录“借:应交税费——应交增值税(进项税额);贷:应交税费——待抵扣进项税额”;再将该业务“应交税费——应交增值税”明细科目余额进行结转,转入“应交税费——未交增值税”科目,该科目余额即为纳税人采取一般计税方法计算转让该不动产业务的应交增值税额。

一般纳税人转让不动产业务,如果采取简易计税方法,在增值税计税方面,根据财税[2016]36号文件规定,此时,应该转出其之前已抵扣的进项税额,同时,对待抵扣进项税额在转让当期确认不予抵扣。会计处理上,在对已经抵扣60%进项税额转出处理时,对该笔需转出进项税额业务的会计核算,是与纳税人其他一般计税项目合并进行会计处理[即记入“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”],还是直接并入纳税人该转让不动产简易计税项目进行会计处理(即记入“应交税费——简易计税”),财

会[2016]22号文件对此并未给予明确规定。下面笔者尝试对上述会计处理问题的进行分析,然后提出相关核算方法建议。

三、对于一般纳税人转让分期抵扣进项税额不动产业务会计处理的建议

根据财税[2016]36号文件规定,一般纳税人应分别核算其一般计税方法项目与简易计税项目所涉及购进业务,不能将简易计税方法计税项目的购进业务纳入增值税抵扣范围。一般纳税人,兼营简易计税方法项目而无法划分不得抵扣进项税额时,应按简易计税方法项目的销售额占全部销售额的比例,乘以无法划分的全部进项税额,确定其不得抵扣的进项税额。可见,增值税税制要求一般纳税人对其一般计税项目与简易计税项目应分别计税,与简易计税项目相关的进项税额不得用于抵扣一般计税项目销项税额。相应地,为保持增值税财税处理上的协调性,对一般纳税人涉及两类计税方法项目时,在增值税会计核算上应该采取区别、并行的核算原则。因此,笔者认为,一般纳税人转让不动产业务,在其增值税会计处理上,应按一般计税方法与简易计税方法两套体系分别进行核算,不能相互转换或混合核算,这样不仅符合增值税财税文件的相关计税规定,也能够实现同一增值税业务会计处理与税务处理的一致与协调。

一般纳税人销售分期抵扣进项税额不动产业务(40%待抵扣进项税额抵扣前),采取简易计税方法计算增值税时,根据财会[2016]22号文件规定,应通过“应交税费——简易计税”科目进行核算,即用“应交税费——简易计税”核算转让分期抵扣进项税额不动产已抵扣进项税额(60%部分)及待抵扣进项税额(40%部分)的转出,对于该科目余额(借方或贷方),不能按照一般计税项目核算办法将其结转记入“应交税费——未交增值税”科目。这种情形下,对该转让不动产在取得环节已经抵扣进项税额进行转出时,应将该笔转出已抵扣的进项税额,先通过“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”作转出处理,这样处理是因为纳税人在取得不动产时按一般计税方法核算该笔可抵扣进项税额,已通过“应交税费——应交增值税(进项税额)”核算;然后将该转出进项税额转入简易计税方法核算体系中“应交税费——简易计税”会计科目,其会计分录为:借:应交税费——应交增值税(进项税额转出);贷:应交税费——简易计税。对于40%待抵扣进项税额,由于其之前并未抵扣,在转出处理当期,不影响简易计税应交

增值税额,因此,最后只需进行反向结转即可,不需通过“应交税费——简易计税”科目。

四、案例解析

某增值税一般纳税人企业,其经营范围既有增值税应税项目,也涉及增值税免税项目。2016年6月至2017年10月,该企业相关不动产发生如下业务。

该企业老厂区自建旧厂房甲,原专用于增值税免税产品生产,2016年6月,因该厂房设施落后、线路老化,决定对其进行改造、装修,当年9月竣工交付使用。该改造工程支出超过其原值50%,取得建筑施工增值税专用发票,票面注明销售额500万元、税额55万元,根据规定,该笔进项税额未予抵扣。因业务发展,2016年12月,企业将改造后厂房甲改用于增值税应税项目。当月底,该不动产账面原值800万元,当月计提折旧后净值为650万元。2017年10月,因市场环境巨变,该企业决定将旧厂房甲转让给A公司,销售总额为1000万元。假设该企业2017年7月当期,其他采用一般计税方法的业务产生增值税销项税额85.17万元,可抵扣进项税额为90万元。

解析:(1)2016年6月,专门用于免税项目的甲厂房改扩建业务属于不动产改扩建业务,虽改建工程超过原值的50%,但根据财税[2016]36号文件规定,该改扩建工程进项税额不得抵扣。

(2)2016年12月,甲厂房由专用于免税项目改用于增值税应税项目,根据国家税务总局公告2016年第15号规定,企业的甲厂房改为用于可抵扣增值税项目时,首先,按公式确定其可抵扣进项税额,即可抵扣进项税额=增值税扣税凭证注明或计算的进项税额×不动产净值率=55×(650÷800)=44.6875(万元)。

不动产由进项税额不得抵扣用途转为可抵扣用途时,应在改变用途的次月按计算公式确定可抵扣进项税额,即按可抵扣进项税额的60%在2017年1月申报抵扣,金额为26.8125万元(44.6875×60%),通过“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目进行核算。对40%部分,即17.875万元(44.6875×40%)则记入“应交税费——待抵扣进项税额”科目,在第一次进项税额抵扣期起算至第13个月申报期予以抵扣。

(3)2017年10月,企业将甲厂房转让给A公司,以下区分两种计税方法分析其增值税业务的财税处理。

第一种:选择一般计税方法计税。2016年12月该厂房已经由免税项目转为应税项目而产生满足分期抵扣条件的进项税额,根据规定,企业转让甲厂房

时,应将该笔分期抵扣进项税总额中的待抵扣进项税额17.875万元,提前在转让当期予以抵扣,其会计分录为:借:应交税费——应交增值税(进项税额)17.875;贷:应交税费——待抵扣进项税额17.875。转让甲厂房增值税销项税额99.0991万元($1000 \div 1.11 \times 11\%$),记入“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。再将“应交税费——应交增值税”科目余额,通过“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”结转记入“应交税费——未交增值税”科目。经过上述会计处理后,企业转让甲厂房增值税业务,反映在“应交税费——未交增值税”科目贷方余额81.2241万元,与其一般计税方法应交增值税额[销项税额-可抵扣进项税额= $99.0991 - 17.875 = 81.2241$ (万元)]相符。

除转让甲厂房一般计税项目外,该企业其他一般计税项目销项税额、进项税额相抵后的差额为-4.83万元($85.17 - 90$),会计核算上反映为“应交税费——未交增值税”科目借方金额4.83万元。根据财税[2016]36号文件规定,纳税人一般计税项目应合并计算应交增值税,因此,本类情形下,该企业当月应交增值额76.3941万元($81.2241 - 4.83$),经过会计处理最终反映为“应交税费——未交增值税”贷方余额76.3941万元($81.2241 - 4.83$)。

第二种:选择简易计税方法计税。根据规定,企业转让甲厂房当期,不动产由免税项目转用于应税项目时,其原符合分期抵扣条件的进项税额不得抵扣,无论其之前是否已经抵扣过进项税额。对该增值税业务,在会计处理上,对已经抵扣的60%进项税额26.8125万元,作进项税额转出,其会计分录为:借:固定资产清理26.8125;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)26.8125。根据本文前述,对该简易计税业务,需通过“应交税费——简易计税”科目进行核算,因此,还需将上述转出进项税额结转记入“应交税费——简易计税”科目,其分录为:借:应交税费——应交增值税(进项税额转出)26.8125;贷:应交税费——简易计税26.8125。对待抵扣40%进项税额17.875万元,因其尚未抵扣,采取简易计税方法,该待抵扣进项税额作转出处理时,只需反向结转即可,其会计分录为:借:固定资产清理17.875;贷:应交税费——待抵扣进项税额17.875。

此外,企业转让甲厂房业务简易计税方法下应交增值额为47.62万元($1000 \div 1.05 \times 5\%$),应通过“应交税费——简易计税”科目核算,其会计分录为:

借:固定资产清理47.62;贷:应交税费——简易计税47.62万元。根据财税[2016]36号文件规定,纳税人简易计税项目应合并计税,因此,企业该转让不动产业务简易计税法下应交增值税总额为74.4325万元($26.8125 + 47.62$),与“应交税费——简易计税”科目当期余额一致。根据财税[2016]36号文件规定,一般纳税人应将其一般计税方法项目与简易计税项目分别核算,因此,在转让该不动产当期,企业一般计税项目不缴纳增值税,4.83万元进销项差额作为留抵税额,在后续期间抵扣一般计税项目销项税额。综上,本类情形下,企业当期只涉及简易计税项目应交增值税,金额为74.4325万元。

(4)企业转让甲厂房业务两种计税方法的分析比较与决策。本案例中,转让分期抵扣进项税额的甲厂房,就该单笔业务而言,一般计税法下应交增值税额为81.2241万元,简易计税法下应交增值额为74.4325万元。考虑当期按计税方法合并计税因素后,对转让甲厂房业务选择计税方法不同,企业当期应交增值额也不相同。其中,一般计税法下,当期应交增值额为76.3941万元;简易计税法下,当期应交增值额为74.4325万元。可见,当该企业其他一般计税项目存在较大金额的可抵扣进项税额时,上述两种计税方法下,企业当期应交增值额差异将会缩小;反之,差异会增大。

由此,笔者认为,如果企业当期其他一般计税项目进销项税差额或期初留抵税额,大于分期抵扣不动产转让业务中一般计税法与简易计税法下应交增值税差额时,对该转让不动产项目采取一般计税方法,企业当期应交增值额将小于不动产转让采取简易计税法对当期应交增值额,即企业当期增值税整体税负较低。结合本例来说,如果该企业当期其他一般计税项目进销项税差额或期初留抵进项税额大于6.7916万元($81.2241 - 74.4325$),对于转让A厂房业务,企业采取一般计税方法能使其当期整体增值税税负更低;反之,则应采取简易计税方法。

主要参考文献:

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

财政部. 增值税会计处理规定. 财会[2016]22号,2016-12-03.

作者单位:重庆电子工程职业学院财经学院,重庆401331