

# “营改增”留抵税额财税处理思考

李 旻

(常州日报社 江苏常州 213003)

**【摘要】**目前多数“营改增”试点企业在申报前无法获知本期实际可抵扣的“营改增”前留抵税额的确切金额,造成当期增值税以及相关的城建税和教育费附加的账面计提数与实际缴纳数之间存在差异,须在以后期间进行调整处理。对此本文提出了两种账务处理方法,并分析比较其利弊,最后提出“营改增”留抵税额财税处理注意事项。

**【关键词】**营改增 应税服务业 留抵税额 案例 纳税申报

## 一、“营改增”留抵税额的产生

根据《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号)的规定:自2013年8月1日起,在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业的“营改增”试点。对于试点范围的兼营货物销售(或应税劳务)和应税服务(试点的交通运输业和部分现代服务业)的原增值税一般纳税人来说,“营改增”试点之前货物和劳务的挂账留抵进项税额(简称营改增前留抵税额)如何在试点之后抵扣和核算,是个较为复杂的问题。

《财政部 中国人民银行 国家税务总局关于营业税改征增值税试点有关预算管理问题的通知》(财预[2012]367号)第五条规定:“纳税人兼有适用一般计税方法计税的应税服务和销售货物或者应税劳务的,按照销项税额的比例划分应纳税额,分别作为改征增值税和现行增值税收入入库。”上述规定表明:营改增前留抵税额在“营改增”以后,通常无法一次性全额抵扣,而应按照一定比例逐步抵扣。

例1:某企业(兼有货物销售和“营改增”服务销售)营改增前留抵税额为10万元,“营改增”后的当月货物销售额(不含税)100万元,货物销项税额17万元;应税服务销售额(不含税)50万元,服务销项税额3万元。当月进项税额为12万元。则不考虑留抵税额的增值税应纳税额=货物销项17+服务销项3-进项税额12=8(万元);可抵扣限额=8×货物销项的比例85%=6.8(万元);而上期留抵税额=10万元;因此营改增前留抵税额的本期抵扣数为6.8万元(可抵扣限额和上期营改增前留抵税额两者取小值),剩下的3.2万元留抵税额待以后期间按上述方法继续抵扣。

## 二、实务工作中留抵税额的财税处理方法

然而在实际工作中,大多数企业本期可抵扣的留抵

税额的计算比例1要复杂,以至于在下月中旬税务申报之前企业通常无法知道本期可以抵扣的留抵税额的确切金额,必须要等到税务申报之后才可以确定,而此时上月账往往已经结账,造成当期增值税以及相关的城建税和教育费附加的账面计提数与实际缴纳数之间存在差异,须在以后期间进行调整处理。实务中,我们通常可采用以下两种账务处理方法。

例2:某企业自2013年8月1日实施营业税改征增值税:7月末留抵税额(即营改增前留抵税额)为85 000元,8月份实现服务收入80万元(不含税,税率6%),服务销项税额4.8万元;货物销售20万元(不含税,税率17%),货物销项税额3.4万元。当期可抵扣进项税额为4.8万元。

(1)根据《财政部关于印发营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定的通知》(财会字[2012]13号)的规定:原增值税一般纳税人兼有应税服务改征期初有进项留抵税款,应在“应交税费”科目下增设“增值税留抵税额”明细科目;且应在营业税改征增值税开始试点的当月初将不得从应税服务的销项税额中抵扣的上期留抵税额,转入“增值税留抵税额”明细科目。借:应交税费——增值税留抵税额85 000;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)85 000。

8月份确认销项税额82 000元(其中服务销项48 000元,货物销项34 000元),进项税额48 000元,在下月中旬税务申报之前,我们对8月份实际可以抵扣的营改增前留抵税额的具体金额尚无法确认;然而8月末按权责发生制原则,应结转本期应纳增值税并相应计提城建税和教育费附加。根据是否考虑营改增前留抵税额,有两种账务处理方法。

方法一:不考虑营改增前留抵税额,即月末假设留抵税额均不得抵扣。在这种方法下,结转8月份应纳增值税

(不考虑营改增前留抵税额)34 000元,并以此为基础计提城建税和教育费附加:借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)34 000;贷:应交税费——未交增值税34 000。借:营业税金及附加4 080(34 000×12%);贷:应交税费——应交城建税2 380(34 000×7%)、——应交教育费附加1 700(34 000×5%)。

等到下月中旬纳税申报后,获知当期允许抵扣的营改增前留抵税额为14 097.56元(如下表所示),当月实际应纳税额为19 902.44元(34 000-14 097.56)。

“营改增”前留抵税额抵扣情况表(2013年7~10月)

| 月份 | 当月销项税额合计 | 其中:货物销项税额 | 当月进项税额合计 | 营改增后留抵税额 | 当月应纳税额(不考虑营改增前留抵税额) | 上期留抵税额(营改增前) | 本期实际可抵扣的营改增前留抵税额 | 当月实际应纳税额(扣除营改增前留抵税额后) | 期末留抵税额(营改增前) |
|----|----------|-----------|----------|----------|---------------------|--------------|------------------|-----------------------|--------------|
| 7  | 170 000  | 170 000   | 65 000   | -        | 105 000             | 190 000.00   | 105 000.00       | -                     | 85 000.00    |
| 8  | 82 000   | 34 000    | 48 000   | -        | 34 000              | 85 000.00    | 14 097.56*       | 19 902.44*            | 70 902.44*   |
| 9  | 71 000   | 17 000    | 82 000   | 0        | -11 000             | 70 902.44    | 0*               | 0*                    | 70 902.44*   |
| 10 | 81 000   | 51 000    | 59 000   | 11 000   | 11 000              | 70 902.44    | 6 925.92*        | 4 074.08*             | 63 976.52*   |

注:标注\*的项目金额在当月结账时还无法确认,需要在下月申报后才得到确切金额。

一方面:按照实际申报数缴纳增值税,并将当期可抵扣的留抵税额从“应交税费——增值税留抵税额”科目转出。借:应交税费——未交增值税34 000;贷:应交税费——增值税留抵税额14 097.56,银行存款19 902.44。另一方面:按照允许留抵的增值税金额14 097.56元,冲销上期未多计提的城建税和教育费附加。借:营业税金及附加-1 691.71(-14 097.56×12%);贷:应交税费——应交城建税-986.83(-14 097.56×7%)、——应交教育费附加-704.88(-14 097.56×5%)。实际缴纳城建税和教育费附加时,按照调整冲销多计税费后的金额2 388.29元(4 080-1 691.71)缴纳,该金额与按照8月份实际应纳增值税为基数计算的结果2 388.29元(19 902.44×12%)是一致的。借:应交税费——应交城建税1 393.17、——应交教育费附加995.12;贷:银行存款2 388.29。

方法二:考虑营改增前留抵税额,即月末假设留抵税额可全额抵扣(但不得超过当期应纳税额)。因为8月份应纳增值税(不考虑留抵税额)为34 000元,期末假设前期的留抵税额本期可以用于抵扣,由此可抵扣34 000元(与留抵税额85 000元取小者),应将原先已转出至“应交税费——增值税留抵税额”科目的85 000元中转入34 000元。借:应交税费——增值税留抵税额-34 000;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)-34 000。

因此本期账面增值税应纳税额(34 000元-假设本期可以抵扣的营改增前留抵税额34 000元)为0,不需要计提城建税和教育费附加。

(2)下月申报结束后,获知8月份可抵扣的留抵税额

(“营改增”前)仅为14 097.56元(如上表所示)而非34 000元,即上月假定可抵扣数多抵扣了19 902.44元,应从“应交税费——增值税留抵税额”科目转出至“应交税费——未交增值税”科目。编制调整分录为:借:应交税费——增值税留抵税额19 902.44;贷:应交税费——未交增值税19 902.44。并且要补提城建税和教育费附加:借:营业税金及附加2 388.29(19 902.44×12%);贷:应交税费——应交城建税1 393.17(19 902.44×7%)、——应交教育费附加995.12(19 902.44×5%)。

实际缴纳增值税、城建税以及教育费附加时:借:应交税费——未交增值税19 902.44;贷:银行存款19 902.44。借:应交税费——应交城建税1 393.17、——应交教育费附加995.12;贷:银行存款2 388.29。

上述两种方法的计算结果是一致的。尽管方法一便

于理解且操作简单,然而从税务角度考虑,在留抵税额当期可抵扣金额较大的情况下,存在一定的税务风险;而方法二尽管操作和理解上稍显复杂,但相对比较稳健。

### 三、注意事项

1. 区分营改增后留抵税额和营改增前留抵税额。本期应纳增值税额=本期销项税额-本期进项税额-营改增后留抵税额-本期允许抵扣的营改增前留抵税额。如上表所示:如上述营改增企业在9月份,新产生留抵税额11 000元,为营改增后留抵税额,该金额可以自下月起可直接一次性抵扣;而营改增前留抵税额,当月结存数为70 902.44元,自下月起仍要按比例划分从而逐步抵扣。营改增后留抵税额的期初和期末数分别在增值税纳税申报表(一般纳税人适用)的本期数第13行和第20行列示;而营改增前留抵税额期初和期末数分别在增值税纳税申报表(一般纳税人适用)本年累计数的第13行和第20行列示;本期实际抵扣的营改增前留抵税额是在本年累计的第18行列示。

2. 申报城建税和教育费附加时,应按照当期增值税的申报数为基础计算并申报缴纳。以8月份为例,应以增值税的申报数,即扣除了当期可抵扣的留抵税额后的实际应纳税额19 902.44元为基础,计算并申报城建税和教育费附加;而不能以未扣除留抵税额的账面结转数34 000元为基础申报。

### 主要参考文献

李晓波.“营改增”挂账留抵税额的处理.中国税务报,2013-03-13