

对《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》的解读与建议

荣树新(副教授)

【摘要】 本文从会计核算角度出发,以实例形式解读了《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》。增值税一般纳税人不管是取得不动产固定资产还是新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产形成固定资产,均应尽可能取得合法有效的增值税抵扣凭证,并建立不动产固定资产和不动产在建工程备查账。

【关键词】 不动产; 固定资产; 不动产在建工程; 增值税进项税额; 分期抵扣

【中图分类号】 F234

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)19-0080-3

经国务院批准,自2016年5月1日起,增值税一般纳税人取得的不动产和不动产在建工程,其进项税额分2年从销项税额中抵扣。为便于征纳双方执行,国家税务总局出台了《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),对不动产和不动产在建工程的进项税额分期抵扣问题进行了明确。本文试图从会计核算角度对该办法进行解读,并对企业执行该办法提出建议。

一、会计解读

(一)一般情况的会计处理

1. 直接取得不动产作为固定资产。不动产进项税额的分期抵扣要满足四个条件:一是纳税主体必须是增值税一般纳税人;二是在时间上必须是2016年5月1日后取得(接受投资、受赠、购买、非货币交换等形式取得);三是在会计上按固定资产核算;四是必须取得合法有效的增值税抵扣凭证。分期抵扣方法是指第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。

会计处理如下:直接取得不动产固定资产时,按不动产成本借记“固定资产”科目,按进项税额60%部分借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按进项税额40%部分借记“应交税费——待抵扣进项税额(某固定资产)”科目,贷记“银行存款”、“营业外收入”、“实收资本”等科目。取得不动产固定资产后的第13个月转出待抵扣进项税额时,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——待抵扣进项税额(某固定资产)”科目。涉及待抵扣进项税额的业务,还应登记“待抵扣进项税额”备查账。

例1:甲公司于2016年5月13日购入某楼宇作为办公楼,取得增值税专用发票,标明买价5000万元、增值税550万元,款项以银行存款支付。

有关会计处理如下(金额单位均为万元,下同):①2016年5月13日取得楼宇,借:固定资产5000,应交税费——应交增值税(进项税额)330(550×60%)、——待抵扣进项税额(办公楼)220(550×40%);贷:银行存款5550。②2017年5月转出待抵扣进项税额,借:应交税费——应交增值税(进项税额)220;贷:应交税费——待抵扣进项税额(办公楼)220。同时,登记“待抵扣进项税额”备查账。

2. 新建不动产作为固定资产。新建不动产的进项税额分期抵扣的条件与“直接取得不动产作为固定资产”类似。不同之处是新建不动产时间长、发生费用的业务多且不集中,因而发生业务时要逐笔编制分录并在一年后逐笔转出待抵扣进项税额。

例2:乙公司于2016年5月10日自建铸造车间,支付设计费取得增值税专用发票,发票标明设计费10万元、增值税0.6万元;2016年9月10日购买建材消防器材、照明器材、通风器材、通讯器材等直接交工程使用,取得增值税专用发票,发票标明买价200万元、增值税34万元;2016年11月30日支付建造费取得增值税专用发票,发票标明建造费150万元、增值税16.5万元。款项均以银行存款支付。

乙公司有关会计处理如下:①2016年5月10日支付设计费,借:在建工程——铸造车间建造工程10,应交税费——应交增值税(进项税额)0.36、——待抵扣进项税额(铸造车间建造工程)0.24;贷:银行存款10.6。②2016年9月10日购买建材等,借:在建工程——铸造车间建造工程200,应交税费——应交增值税(进项税额)20.4、——待抵扣进项税额(铸造车间建造工程)13.6;贷:银行存款234。该笔业务是假设购买的材料直接交付使用,并且全部使用完毕没有退料。如果有些材料未用完,工程结束或阶段性结束时应退货或入库,则应及

时冲减有关业务。③2016年11月30日支付建造费,借:在建工程——铸造车间建造工程150,应交税费——应交增值税(进项税额)9.9,——待抵扣进项税额(铸造车间建造工程)6.6;贷:银行存款166.5。④2017年5月转出待抵扣进项税额,借:应交税费——应交增值税(进项税额)0.24;贷:应交税费——待抵扣进项税额(铸造车间建造工程)0.24。⑤2017年9月转出待抵扣进项税额,借:应交税费——应交增值税(进项税额)13.6;贷:应交税费——待抵扣进项税额(铸造车间建造工程)13.6。⑥2017年11月转出待抵扣进项税额,借:应交税费——应交增值税(进项税额)6.6;贷:应交税费——待抵扣进项税额(铸造车间建造工程)6.6。

3. 改建、扩建、修缮、装饰不动产。改建、扩建、修缮、装饰不动产进项税额分期抵扣满足上述条件外,还必须满足固定资产确认条件和价值量上的要求,即改建、扩建、修缮、装饰不动产的费用超过不动产原值的50%。

例3:乙公司办公楼原值600万元,已提折旧350万元。2016年5月对其进行大规模的改造装修,符合固定资产确认条件。假设发生如例2的经济业务(办公楼的装修费用总计360万元)。

有关会计处理如下:①固定资产转为在建工程,借:在建工程250万,累计折旧350;贷:固定资产600。②办公楼的原值600万元,装修费用显然超过原值的50%,因此发生装修费用的账务处理与例2一致(明细科目略有不同),此处不再赘述。

笔者认为,企业应先根据合同、预算等预计这类在建工程的费用,预计将超过不动产原值50%的,在发生费用时应按本例的方法处理。如果最终在建工程费用未超过不动产原值的50%,则对过去的有关业务予以冲回。

值得注意的是,《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》规定,房地产开发企业自行开发的房地产项目,融资租入的不动产,以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物,其进项税额不适用分2年抵扣的规定。

(二)特殊情况的会计处理

1. 已抵扣进项税额转为待抵扣进项税额的情形。购进时已全额抵扣进项税额的服务和货物,转用于不动产在建工程的,已抵扣进项税额的40%部分,应于转用当期从进项税额中扣除,计入待抵扣进项税额,并于转用当月起第13个月从销项税额中抵扣。

例4:丙公司2016年6月20日购进原材料用于生产应税产品,进价200万元、进项税额34万元。①购入时,借:原材料200,应交税费——应交增值税(进项税额)34;贷:银行存款234。②2017年2月,上述原材料全部用于不动产在建工程,借:应交税费——待抵扣进项税额(某工程)13.6(34×40%);贷:应交税费——应交增值税(进项税额)13.6。③2018年2月末编制相反的分录,恢复抵扣,借:应交税费——应交增值税

(进项税额)13.6;贷:应交税费——待抵扣进项税额(某工程)13.6。

2. 一次性转出待抵扣进项税额的情形。

(1)出售不动产固定资产和不动产在建工程。一般纳税人销售其“营改增”全面实施后取得的不动产固定资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。转出待抵扣进项税额之前出售的不动产,出售当月可提前转出待抵扣进项税额,也可以不提前而在正常月份转出待抵扣进项税额。依例1,假设甲公司2017年3月出售该办公楼,3月份编制出售分录的同时还可提前编制转出待抵扣进项税额的分录,也可在5月份编制转出待抵扣进项税额的分录。

(2)注销税务登记。纳税人注销税务登记时,其尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额于注销清算当期从销项税额中抵扣。假设甲公司2017年3月注销税务登记,则应提前到3月份编制转出待抵扣进项税额的分录。

3. 已抵扣进项税额转为不得抵扣进项税额的情形。

(1)已抵扣进项税额的不动产固定资产改用于不得抵扣进项税额项目。已抵扣进项税额的不动产改变用途,专用于不得抵扣进项税额项目,或者发生非正常损失的,应按进项税额总额(已抵扣和待抵扣进项税额之和)与不动产固定资产原值的比例关系,计算不得抵扣的进项税额,并予以转出。简化的方法如下:

第一步,转出待抵扣进项税额。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(某固定资产)。

第二步,确定进项税额总额。

第三步,计算进项税额分配率。进项税额分配率=进项税额总额÷不动产固定资产原值×100%,或者进项税额分配率=进项税额总额÷(已提折旧额+不动产固定资产净值)×100%。

第四步,计算不得抵扣的进项税额。不得抵扣的进项税额=不动产固定资产净值×进项税额分配率。

例5:2018年5月,丙公司将2017年8月购入的一栋办公楼转用作职工宿舍。该办公楼原值455万元,已提折旧12万元,已抵扣进项税额30万元,待抵扣进项税额20万元。有关计算和会计处理如下:①转出待抵扣进项税额,借:应交税费——应交增值税(进项税额)20;贷:应交税费——待抵扣进项税额(办公楼)20。②确定进项税额总额,进项税额总额=30+20=50(万元)。③计算进项税额分配率,进项税额分配率=进项税额总额÷(已提折旧额+不动产固定资产净值)=50÷455×100%≈11%。④计算不得抵扣的进项税额,不得抵扣的进项税额=不动产固定资产净值×进项税额分配率=(455-12)×11%=48.73(万元)。借:固定资产48.73;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)48.73。

(2)不动产在建工程发生非正常损失。《营业税改征增值

□ 说法读规

税试点实施办法》第二十八条规定：“非正常损失，是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。”不动产在建工程发生非正常损失的，与其相关的进项税额（包括已抵扣的进项税额和待抵扣的进项税额）不得抵扣。

例6：假设丁公司违建的生产车间被依法拆除（不考虑残值），建造该车间外购货物、服务的已抵扣进项税额为34.2万元，待抵扣进项税额为22.8万元。会计处理如下：借：营业外支出57；贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）34.2、——待抵扣进项税额22.8。建造车间的成本转营业外支出的分录从略。

4. 不得抵扣进项税额转为可抵扣进项税额的情形。“营改增”全面实施后，如果一般纳税人不得抵扣进项税额的不动产固定资产，改变用途后用于允许抵扣进项税额项目的，应在改变用途的次月恢复其进项税额的抵扣。同样可抵扣进项税额也按进项税额总额与不动产固定资产原值的比例关系确定。另外，原增值税抵扣凭证应是“营改增”全面实施后开具的合法有效的抵扣凭证。可抵扣进项税额部分按有关规定分2年抵扣。

例7：2016年6月18日，丁公司购入一栋住宅楼用作职工住宿，取得增值税专用发票，发票标明买价1000万元、增值税110万元，款项以银行存款支付，借：固定资产1110；贷：银行存款1110。2019年6月公司决定将该职工宿舍用作装配车间，此时已累计计提折旧72万元，不动产净值1038万元。可抵扣进项税额=增值税扣税凭证注明的进项税额（或计算的进项税额）×不动产净值率=110×（1038÷1110）=102.86（万元）。2019年7月，借：应交税费——应交增值税（进项税额）61.72（102.86×60%）、——待抵扣进项税额（装配车间）41.14（102.86×40%）；贷：固定资产102.86。2020年7月转出待抵扣进项税额，借：应交税费——应交增值税（进项税额）41.14；贷：应交税费——待抵扣进项税额（装配车间）41.14。

二、对企业的建议

1. 尽可能取得不动产固定资产和不动产在建工程相关的增值税抵扣凭证。对于不动产固定资产或不动产在建工程用于增值税应税项目的企业，应尽可能取得合法有效的增值税抵扣凭证。不动产固定资产和不动产在建工程用于免征增值税项目、集体福利或者个人消费、简易计税方法计税项目时，应尽可能取得增值税抵扣凭证，因为未来可能存在可抵扣进项税额的机会。如例7所示，如果丁公司事先没有取得增值税抵扣发票，则不得抵扣的进项税额不能转为可抵扣进项税额，就会给企业带来损失。

2. 建立健全不动产固定资产和不动产在建工程备查账。不动产固定资产和不动产在建工程不论是用于增值税应税项目，还是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，都应建立并登记不动产备查账（台账），便于正确核算增值税。尤其是出现不能抵扣进项税额转为可抵扣进项税额时，可据此正确计算可抵扣进项税额。

3. 不动产固定资产和不动产在建工程备查账登记方法。不动产在建工程建设，从准备阶段开始至完工验收后一年内，企业每月月末均应查看备查账，检查当月是否有到期的待抵扣进项税额。如有，则应及时将待抵扣进项税额转入进项税额，以便及时抵扣进项税额。直接取得的不动产固定资产，应于取得扣税凭证的当月起第13个月转出待抵扣进项税额。备查账应按不动产固定资产名称或不动产工程项目名称设置“横线登记式”结构，具体结构和栏目如下表所示。

具体登记方法：根据支付外购服务、货物的记账凭证逐笔登记：记账凭证年月日，凭证字号，摘要，抵扣凭证名称和号码，进项税额的应抵扣额、已抵扣额和待抵扣额以及可抵扣时间。根据待抵扣进项税额转出的记账凭证，在同一行内登记记账凭证年月日、凭证字号，同时打“√”，表示该笔进项税额分期抵扣完毕。依例2的业务分录①、分录②、分录③、分录④，登记不动产在建工程明细账，如下表所示：

不动产在建工程明细账

金额单位：万元

年月日	凭证字号	摘要	抵扣凭证	应抵扣增值税总额	已抵扣额 (60%)	待抵扣情况(40%)				√
						金额	可抵扣时间	×年×月×日	凭证字号	
2016.5.10	①	支付设计费	(略)	0.6	0.36	0.24	2017.5	2017.5.31	④	√
2016.9.10	②	购货物	(略)	34	20.4	13.6	2017.9			
2016.11.30	③	支付建造费	(略)	16.5	9.9	6.6	2017.11			

主要参考文献：

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，2016-03-23.

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.

张星. 不动产交易服务改征增值税的思考与建议[J]. 财

会月刊，2015(2).

纪宏奎，赵辉. 固定资产进项税抵扣需注意九项规定[J]. 注册税务师，2016(3).

董春辉. 企业固定资产进项税额抵扣应注意的问题[J]. 财会月刊，2010(31).

作者单位：湖南工程职业技术学院管理工程系，长沙410151