

“营改增”后一般纳税人取得、转让 不动产的会计处理及纳税申报

王新玲

【摘要】 财政部、国家税务总局发布的财税[2016]36号文件规定,自2016年5月1日起,房地产业、建筑业、金融服务业、生活服务业被纳入“营改增”范围,不动产纳入增值税抵扣范围,形成了比较完整、规范的消费型增值税制度,从此之后营业税退出历史舞台。正因为如此,纳税人在“营改增”之后取得、转让不动产的纳税申报、计税方法、税费计算及具体的账务处理都将发生变化。

【关键词】 营改增; 不动产; 简易计税方法; 一般计税方法

【中图分类号】 F235

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)28-0055-3

2016年3月,财政部和国家税务总局联合发布了《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号),自2016年5月1日起,在全国范围内全面推开“营改增”试点,房地产业、建筑业、金融服务业、生活服务业等行业被纳入试点范围,并将不动产纳入抵扣范围。2009年增值税转型改革将企业购进机器设备纳入增值税抵扣范围,2013年8月1日“营改增”试点后,增值税一般纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇等的进项税额准予从销项税额中抵扣,全面“营改增”将不动产纳入抵扣范围,纳税人取得不动产的进项税额,只要取得规范的增值税专用发票就可进行抵扣。全面“营改增”后,营业税便退出了历史舞台,这是我国税制改革的重大成果。本文拟对一般纳税人全面“营改增”后取得、转让不动产的纳税申报、计税方法、税费计算及账务处理进行详细分析。

一、增值税一般纳税人取得不动产

(一) 纳税申报

不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产,包括建筑物、构筑物等。取得的不动产,包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得的不动产。

根据国家税务总局2016年3月31日发布的《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),增值税一般纳税人2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产,以及2016年5月1日后发生的不动产在建工程,其进行税额应分两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%。上述进项税额中,60%的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣,

40%的部分为待抵扣进项税额,于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣。待抵扣进项税额记入“应交税费——待抵扣进项税额”科目核算,并于可抵扣当期转入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目。

增值税扣税凭证必须是合法有效的凭证,在取得不动产时,纳税人取得的增值税专用发票和税收完税凭证可以作为合法有效的扣税凭证。收到的扣税凭证,应在开具之日起的180日内到税务机关办理认证,并在办理认证通过的次月申报期内(以1个月或者1个季度为纳税期限的,自期满之日起15日内申报纳税,遇最后一日为法定节假日的,顺延1日,1~15日内有连续3日以上法定节假日的,按节假日天数顺延),向主管税务机关申报抵扣进项税额;未在规定期限内到税务机关办理认证或者申报抵扣的,不得作为合法的增值税扣税凭证,不得进行进项税额抵扣。

自2016年3月1日起,对纳税信誉A级的一般纳税人取消增值税发票认证,纳税人使用增值税发票查询平台对进项税额发票抵扣进行勾选确认。勾选确认应自发票开具之日起180天内进行,未在规定期限内勾选确认的,不得作为有效的增值税扣税凭证,不得进行税额抵扣。勾选确认时限为当月申报期结束后第一日到次月申报截止前两日内。已勾选确认的增值税专用发票,要按照规定的时限申报抵扣,逾期的进项税额不予抵扣。这样可以简化办税流程,减轻纳税人办税负担。

一般纳税人分期抵扣不动产的进项税额,取得时按照抵扣凭证金额的60%据实填报《增值税纳税申报表附列资料(五)》第2列“本期可抵扣不动产进项税额”和《增值税纳税申报表附列资料(二)》第四栏“本期不动产允许抵扣进项税

□ 工作研究

额”,剩余的40%等到取得扣税凭证的当月起第13个月再予以抵扣。

(二) 会计处理

本文以直接购买取得不动产为例进行相关的会计处理分析。

例1:2016年7月1日,一般纳税人甲公司(该公司成立于2010年)为扩大经营规模,决定从某房地产公司购入一幢写字楼用于办公。双方签订买卖合同,合同不含税价20000万元,增值税税率为11%,当日收到了房地产公司开具的增值税专用发票,并支付了价税款。

假设不考虑交易过程中涉及的其他税费(账务处理中单位为万元,下同)。

2016年7月1日,固定资产登记入账。

借:固定资产——房屋建筑物	20000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1320
应交税费——待抵扣进项税额	
(新增不动产购进未满12个月的进项税额)	880
贷:银行存款	22200

2017年7月1日(第13个月),将40%的待抵扣进项税额转出。

借:应交税费——应交增值税(进项税额)	880
贷:应交税费——待抵扣进项税额	880

如果甲公司在2016年7月到主管税务机关进行了增值税专用发票认证,公司应在2016年8月1日至15日期间进行纳税申报。若甲公司纳税信用等级为A级,则可以直接使用增值税专用发票查询平台对进项税额发票抵扣进行勾选确认,无需进行认证。

纳税人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,或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过50%的,其进项税额的处理可以参考购买取得不动产的账务处理。

二、增值税一般纳税人转让其取得的不动产

纳税人转让其取得的不动产不包括房地产开发企业销售自行开发的不动产。纳税人销售、出租不动产,增值税税率为11%;纳税人销售其取得的不动产,征收率和预征率均为5%。根据国家税务总局发布的《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),现将一般纳税人转让不动产时缴纳增值税的方法及会计处理归纳如下:

一般情况下,一般纳税人适用一般计税方法计算增值税应纳税额,对于部分特定项目可以选择简易计税方法计算增值税,并且一般纳税人可就不同应税行为选择不同的计税方法,这就使得纳税人可能同时采用一般计税方法与简易计税方法,但纳税人就某一应税行为选择了某种计税方法后,一般36个月内不得变更。

(一) 纳税人适用简易计税方法

一般纳税人销售2016年4月30日前取得的不动产,可以选择适用简易计税方法计税,在使用简易计税方法时,需考虑不动产属于自建还是非自建:①对于转让非自建的不动产,纳税人以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额并据此预缴税款。②对于转让自建的不动产,纳税人以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额并据此预缴税款。

因简易计税方法按征收率计算增值税,且纳税人不能开具增值税专用发票,计算出的增值税不能进行进项税额抵减,所以不能通过“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目核算,而应通过“应交税费——未交增值税(简易计税)”科目核算。在《增值税纳税申报表附表(一)》中的第21、22列单独列报。

例2:甲公司为增值税一般纳税人,2016年6月30日转让其2013年12月购买的办公楼一幢,取得转让收入8000万元(含税,下同)。纳税人2013年购买时的价格为6000万元,购入时取得了合法有效的营业税发票《销售不动产统一发票》,该办公楼转让时已计提折旧750万元。假设甲公司对该业务选择简易计税方法计税。

对于非自建不动产转让,纳税人计算的应纳税款和预缴税款 $= (8000 - 6000) \div (1 + 5\%) \times 5\% = 95.24$ (万元)。

预缴税款时:

借:应交税费——应交增值税(预交增值税)	95.24
贷:银行存款	95.24

转让不动产时:

借:银行存款	8000
贷:固定资产清理	7904.76
应交税费——未交增值税(简易计税)	95.24
借:固定资产清理	5250
累计折旧	750
贷:固定资产——房屋建筑物	6000
借:固定资产清理	2654.76
贷:营业外收入	2654.76

例3:接例2,办公楼于2013年12月自建完工并投入使用,建造成本6000万元,其他条件相同。

对于自建不动产转让,纳税人以取得的全部价款和价外费用为销售额,纳税人计算的应纳税款和预缴税款 $= 8000 \div (1 + 5\%) \times 5\% = 380.95$ (万元)。账务处理同例2,只是应交税费的金额发生了变化。由例2和例3可以看出,一般纳税人选择适用简易计税方法时,应纳税额与预缴税额相同。

(二) 纳税人适用一般计税方法

一般纳税人销售2016年4月30日前取得的不动产,可以选择适用一般计税方法计税,一般纳税人转让其2016年5月

1 日后取得的不动产,适用一般计税方法。纳税人采用一般计税方法时,仍需考虑不动产属于自建还是非自建:①对于转让非自建的不动产,纳税人以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额,按照5%的预征率计算预缴税额。②对于转让自建的不动产,纳税人以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人以取得的全部价款和价外费用按照5%的预征率计算预缴税款。

一般纳税人应向不动产所在地主管税务机关预缴税款,月末向机构所在地主管税务机关申报纳税。如果自应当预缴之月起超过6个月没有预缴税款,由机构所在地主管税务机关按照《税收征收管理法》及相关规定进行处理。申报纳税时向不动产所在地主管税务机关预缴的税款,可以在当期增值税应纳税额中抵减,未抵减完的,结转下期继续抵减。纳税人以预缴税款抵减应纳税额,应以完税凭证作为合法有效的扣税凭证。

例4:接例2,如果甲公司对该业务选择一般计税方法计税,其他条件不变,相关处理如下:

对于非自建不动产转让,应以全部价款和价外费用为销售额,按照11%的税率计算应纳税额。纳税人计算的应纳税款=8000÷(1+11%)×11%=792.79(万元)。该不动产购买于2013年12月,不能取得合法有效的增值税扣税凭证作为房产税款的扣除依据,但纳税人可以扣除销售不动产所产生的咨询费的增值税进项税额。预缴税额=(8000-6000)÷(1+5%)×5%=95.24(万元)。

预缴税款时:

借:应交税费——应交增值税(预交增值税) 95.24
贷:银行存款 95.24

转让不动产时:

借:银行存款 8000
贷:固定资产清理 7207.21
 应交税费——应交增值税(销项税额) 792.79
借:固定资产清理 5250
 累计折旧 750
 贷:固定资产——房屋建筑物 6000
借:固定资产清理 1957.21
 贷:营业外收入 1957.21

例5:接例3,如果甲公司对该业务选择一般计税方法计税,其他条件不变,相关处理如下:

对于自建不动产转让,应以全部价款和价外费用为销售额,按照11%的税率计算应纳税额。纳税人计算的应纳税款=8000÷(1+11%)×11%=792.79(万元)。该不动产建成于2013

年12月,自建时未能取得合法有效增值税扣税凭证,或者已经取得的增值税扣税凭证按现行规定也不能抵扣不动产的税款,但纳税人可以扣除销售不动产所产生的咨询费等的增值税进项税额。预缴税额=8000÷(1+5%)×5%=380.95(万元)。账务处理同例4。

从例4、例5可以看出,一般纳税人选择适用一般计税方法计税时,转让自建与非自建不动产的预缴税款存在差异。

例6:甲公司为增值税一般纳税人,2018年6月30日转让其2016年12月购买的办公楼一幢,取得转让收入8000万元(含税,下同)。纳税人2016年购买时该办公楼的价格为6660万元,取得了增值税专用发票,注明税款为660万元。该纳税人2018年6月份的其他销项税额为420万元,进项税额为380万元,期初留抵税额为90万元,该办公楼转让时已计提折旧450万元。

一般纳税人转让其2016年5月1日之后取得的非自建不动产应在不动产所在地税务机关预缴税款63.81万元[(8000-6660)÷(1+5%)×5%]。

转让该不动产的应纳税款=8000÷(1+11%)×11%=792.79(万元)

甲公司2018年6月应纳税款=792.79(转让不动产)+420(其他业务销项税额)-380(进项税额)-90(留抵税额)=742.79(万元)

纳税人应在2018年7月申报期内,对转让不动产及其他业务共同申报纳税,应纳税额合计为742.79万元。纳税人可凭在不动产所在地主管税务机关预缴税款的完税凭证,抵减纳税人应纳税额63.81万元,纳税人仍需缴纳增值税678.98万元,在填写《增值税纳税申报表》时应分项目列示。账务处理同例4。

一般纳税人转让其2016年5月1日之后取得的自建不动产的税费计算可以参考例5。

主要参考文献:

中国注册会计师协会编. 2016年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计. 北京:中国财政经济出版社,2016.

国家税务总局. 关于发布《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》的公告. 国家税务总局公告2016年第14号,2016-03-31.

财政部. 企业会计准则. 北京:经济科学出版社,2014.

国家税务总局. 关于发布《不动产进行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:山西财贸职业技术学院财务管理系,太原030031