

增值税留抵税额返还的财税处理

罗清鹏

【摘要】2018年6月27日,财政部、国家税务总局联合下发了《关于2018年退还部分行业增值税留抵税额有关税收政策的通知》,明确规定对于符合条件的行业可按规定退还增值税留抵税额。由于没有与之相关的配套文件出台,企业的财务人员对于收到的增值税留抵税额返还款如何进行会计处理与企业所得税处理存在一定的疑惑。对现存的几种财税处理观点进行深入分析后,建议将收到的增值税留抵税额返还款视同政府补助收入和进项税额转出两项业务来处理。

【关键词】 增值税留抵税额返还; 进项税额; 企业所得税; 会计处理; 政府补助

【中图分类号】 F275.2 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)05-0078-5

一、文件主要内容及背景介绍

2018年6月27日,为助力经济增长,支持“中国制造2025”相关行业的发展,财政部和国家税务总局联合下发了《关于2018年退还部分行业增值税留抵税额有关税收政策的通知》^[1](财税[2018]70号),要求对化学原料和化学制品制造业、医药制造业、化学纤维制造业及非金属矿物制品业等18个行业(具体参见财税[2018]70号文件附件《2018年退还增值税期末留抵税额行业目录》)中符合条件的企业,以截至2017年年底期末增值税留抵税额为限,退还其申请退税上期的期末增值税留抵税额。

上述政策的出台,对所涉及行业内的相关企业来说肯定是重大利好,然而收到的增值税留抵税额返还款如何进行会计及所得税处理,却让一些财务人员感到困惑,例如:企业收到的增值税留抵税额退还该如何进行账务处理,是收到退款时直接冲减“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”,还是作为政府补助收入处理;退还的增值税留抵税额返还款是否需要计缴企业所得税等。他们在向一些中介机构、当地的税务部门以及12366平台咨询时,得到的答复也不一致。财税[2018]70号文件规定的增值税留抵税额返还属于比较新的业务,目前尚没有出台进一步的文件明确该如何处理,因此,笔者认为有

必要就此问题进行探讨,以便为相关的财务人员在处理此项业务时提供一些参考。

二、问题的提出与分析

(一) 增值税留抵税额返还如何进行会计处理

目前对增值税留抵税额返还的会计处理至少有四种不同的观点:一是,将收到的增值税留抵税额返还直接借记“银行存款”,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”。二是,视同会计差错进行处理,即视同企业在以前年度缴纳增值税时多交了,税务局退还多交的增值税应作为会计差错处理。三是,参照增值税出口退税的会计核算进行处理,即企业在按标准计算出应退增值税留抵税额时,借记“应收补贴款——增值税留抵税额退还”,贷记“应交税费——应交增值税(增值税留抵税额退还)”,在企业收到返还款时,借记“银行存款”,贷记“应收补贴款——增值税留抵税额退还”。四是,将收到的增值税留抵税额返还作为政府补助收入处理,同时将与之对应的增值税留抵税额作为进项税额转出处理,即将其视为两项业务分别进行处理,收到返还款时借记“银行存款”,贷记“营业外收入——政府补助(增值税退还)”,对相同金额的增值税留抵税额借记“固定资产”(或制造费用、营业成本及管理费用等),贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”。下

面对以上四种观点逐一进行分析。

1. 第一种观点认为,将收到的增值税留抵税额返还直接借记“银行存款”,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”,这样处理比较简单,便于增值税申报表的填报。但是,是否能够直接这样进行进项税额转出处理?增值税进项税额转出是指企业购进的货物发生非正常损失(非经营性损失),以及将购进货物改变用途(如用于非应税项目、集体福利或个人消费等),其进项税额不予以抵扣而将其转入相关成本费用科目。从上述增值税进项税额转出的核算内容来看,增值税进项税额转出对应的科目应为成本费用类科目,即将不能抵扣的增值税进项税额按原口径计入相关资产的成本或费用等科目。可见,将“银行存款”科目作为增值税进项税额转出对应科目与增值税进项税额转出的实质并不相符,因此笔者认为这样处理并不恰当。

2. 第二种观点认为,应将增值税留抵税额退还作为会计差错进行处理。理由是财税[2018]70号文件的标题是“退还部分行业增值税留抵税额”,既然是“退还”,那就意味着以前年度增值税多征了,企业的账务处理也错了,故“退还”有“纠错”的性质,因此企业收到增值税留抵税额返还款应作为前期会计差错处理,即借记“银行存款”,贷记“以前年度损益调整”等科目。

但是,笔者认为这种观点的错误是显而易见的。关于前期会计差错的定义,《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第十一条指出:“前期差错,是指由于没有运用或错误运用下列两种信息,而对前期财务报表造成省略漏报或错报:①编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息;②前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实、舞弊产生的影响,以及存货、固定资产盘盈等。”根据该定义不难看出,前期差错是前期在编报财务报表时由于没有运用或错误地运用了在当时本可以获取的可靠信息而进行了错误的会计处理,也就是说,如果当时获得了可靠信息,就能做出正确的会计处理,很明显这是由前期处理时的疏漏或误解造成的。就本文增值税留抵税额退还业务而言,企业在前期做进项税额处理时,税务部门并未发文明确增值税留抵税额退还问题,即在当时看来,增值税留抵税额退还是一项未来才发生的事项,不属于当时可以获得的可靠信息,所以这两

个事项的本质不同,且没有必然的联系,自然也就不能因未来出现的一个新的事项而否定之前的会计处理,因此将其视为会计差错处理是对会计差错本质的误解。

3. 第三种观点认为,将增值税留抵税额退还参考增值税出口退税的相关业务进行会计处理,这种观点似乎有一定的道理,财税[2018]70号文件所规定的增值税留抵税额返还与增值税出口退税相比,虽然在税收的经济导向上存在不同,但其本质基本相同。实施增值税免抵退办法的出口企业,其出口退还的增值税就是出口企业国内购买材料等形成的增值税进项税额抵顶内销销项税额后的剩余部分,即可以理解为增值税留抵税额。可见,增值税出口退税与财税[2018]70号文件所规定的增值税留抵税额退还在本质上都是退还企业未抵扣完的增值税进项税额,既然如此,二者采用相同的会计处理方式似乎也合情合理。

参照增值税出口退税有关会计处理方法,企业对增值税留抵税额返还业务可做如下会计处理:计算确定可以退还的增值税留抵税额时,借记“应收补贴款——增值税留抵税额退还”,贷记“应交税费——应交增值税(增值税留抵税额退还)”,在企业收到退款时,借记“银行存款”,贷记“应收补贴款——增值税留抵税额退还”,同时借记“应交税费——应交增值税(增值税留抵税额退还)”,贷记“应交税费——应交税增值税(进行税额/进项税额转出)”,当然若计入进项税额转出,仍然存在着第一种观点所存在的问题,这里不再赘述;若直接冲减原进项税额科目,则在实务中可能存在增值税纳税申报表中填报显示异常的问题。

4. 第四种观点认为,应将该增值税留抵税额退还视为两项业务进行处理,即将按规定可以退还的增值税留抵税额作为正常的进项税额转出处理(因为增值税留抵税额存在退还,所以其不再允许抵扣了),同时将收到的税务部门的增值税留抵税额返还款作为政府补助收入进行处理。相对而言,笔者认为这种会计处理方式更为合理。

增值税留抵税额返还款是否可以作为政府补助收入进行处理,首先需要判断其是否满足政府补助收入确认的相关条件。《企业会计准则第16号——政府补助》^[2](2017)第二条规定:“本准则中的政府补助,是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。”第三条规定:“政府补助具有以下特征:

①来源于政府的经济资源,对于企业来源于其他方的补助,有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者,其他方只起到代收代付的作用的,该补助也属于来源于政府的经济资源;②无偿性,即企业取得来源于政府的经济资源,不需要向政府交付商品或服务等等对价。”企业收到的增值税留抵税额返还款毫无疑问是来自于政府部门的经济资源,至于其是否具有无偿性,却有不同观点。

有观点认为,增值税留抵税额返还实际上是指退还未抵扣完的增值税进项税额。增值税进项税额在账务处理时记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目借方,期末增值税留抵税额在财务报表中反映为“其他流动资产”项目,增值税留抵税额实质上也属于一项债权,即该项债权资产的债务人为税务部门。因为企业在支付给销售方货款时,同时也将对应的增值税进项税额支付给了销售方,并由销售方将其上交其所在地的税务机关(增值税属于流转税,无论商品如何流转,其最终的税负都为该商品的最终售价与增值税税率相乘的结果,因此企业支付给销售方的进项税额最终都将上交给税务部门),从这个角度来说,企业不过是将增值税留抵税额支付给了A地税务部门,而B地税务部门又将其退还给了企业。因此,企业从税务部门取得的增值税留抵税额返还款属于来源于政府部门的经济资源,但它不是无偿的,而只是收回了企业本已确认的一项债权资产,因此也就不存在将其确认为政府补助收入的问题了。

但是,笔者并不赞同上述观点。将增值税留抵税额视为一项债权可能本身并无多大问题,但是企业在财务报表上所反映的增值税留抵税额的现实价值(公允价值)真的就是其账面余额吗?对于一项普通债权,尚且需要考虑其减值因素,对于一项收回情况不确定的债权,其预计不能收回的部分的价值可能都已归零,因此我们需要考虑增值税留抵税额在未来抵扣的可能性。这里存在两种可能情况:一是企业增值税留抵税额在未来不能抵扣直到企业清算,二是企业增值税留抵税额在未来不确定的时间内可以进行抵扣。对于第一种情况,退还的增值税留抵税额无疑是由政府无偿提供的。对于第二种情况,由于存在资金时间价值及风险因素,增值税留抵税额的现实价值是低于其账面价值的,企业用一项不确定的债权换取一项与之金额相同的固定支付额,该不确定债权的公允价值与实际收到价款之间的差异属于

企业转让债权形成的利得,即政府无偿承担的部分。因此笔者认为,企业收到增值税留抵税额返还具有政府无偿提供的性质,满足政府补助收入的确认条件,应按照政府补助准则的规定进行处理,对应的增值税留抵税额,自然也要做增值税进项税额转出,相当于企业对已收到的增值税留抵税额退还部分,在开始实施财税[2018]70号文件时就不能再抵扣了,企业因此形成的相关损失由政府承担,税务部门将其以政府补助的形式支付给企业。

财税[2018]70号文件规定,以符合条件的企业截至2017年年底的增值税留抵数额为限予以退还。在2016年5月1日全面实施“营改增”后,截至2017年年底增值税留抵税额可能涉及的项目比较多,比如可能存在购买应税劳务形成的增值税留抵税额、购买材料形成的增值税留抵税额,以及购买机器设备、不动产或无形资产等形成的增值税留抵税额。在这种情况下又该如何做进项税额转出处理,是全部计入当期损益,还是部分转入资产价值部分计入当期损益,还是需要全部调整以前年度损益?笔者认为,如果涉及的增值税留抵税额金额较小,可以依据重要性原则直接计入当期损益;如果金额比较大,则建议根据增值税进项税额抵扣时所抵扣项目的不同分别记入相关资产的成本、“主营业务成本”及“管理费用”等科目。下面通过举例加以说明:

例:假设A公司为符合条件的增值税留抵税额可退还企业,2018年9月提出了增值税留抵税退还申请。A公司2018年8月30日账面增值税留抵税额余额为600万元,2017年12月31日账面增值税留抵税额余额为700万元,假定经计算增值税留抵税额退还比例为90%,则A公司增值税留抵税额退还限额为630万元(700×90%),A公司增值税留抵税额可退还600万元。经统计整理,600万元增值税留抵税额构成情况如表1所示。

表1 增值税留抵税额对应的抵扣项目 单位:万元

抵扣项目	2016年	2017年	2018年1~8月	合计
设备	35.15	117.63	113.69	266.47
原材料	49.68	50.04	36.18	135.90
日常维修等	65.17	82.33	50.13	197.63
合计	150	250	200	600

假设设备折旧年限为10年,净残值率为5%,则各年的折旧如表2所示。

折旧费及原材料分配结转情况如表3所示。

表2 设备折旧情况 单位:万元

项目	2016年	2017年	2018年1~8月	合计
设备原值	35.15	117.63	113.69	266.47
2016年折旧额	3.06			3.06
2017年折旧额	3.34	10.24		13.58
2018年折旧额	3.34	11.17	6.30	20.81
合计	9.74	21.41	6.30	37.45

表3 折旧费及原材料分配结转情况 单位:万元

项目	2016年	2017年	2018年1~8月	合计
折旧费(制造费用)	3.06	13.58	20.81	37.45
原材料	49.68	50.04	36.18	135.90
折旧费与原材料小计(①)	52.74	63.62	56.99	173.35
上年调整转入本年存货(②=上年⑥)	-	10.55	18.54	-
待分摊项目总额(③=①+②)	52.74	74.17	75.53	-
成本结转率(④)	80%	75%	93%	-
应调整主营业务成本金额(⑤=③×④)	42.19	55.63	70.24	168.06
应调整转入当年存货余额(⑥=③-⑤)	10.55	18.54	5.29	-

注:成本结转率=当期销售成本/(期初存货余额+本期增加存货发生额)。

假定不考虑其他因素,A公司的调账分录如下:

(1)进项税额转出的会计分录:

借:固定资产 266.47
 原材料 135.90
 以前年度损益调整(管理费用等) 197.63
 贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 600

(2)调整进项税转出对应科目结转的会计分录:

借:以前年度损益调整——主营业务成本(2016年) 42.19
 以前年度损益调整——主营业务成本(2017年) 55.63
 主营业务成本(2018年) 70.24
 贷:累计折旧 37.45
 原材料 130.61(135.90-5.29)

另外需要说明的是,将增值税进项税额转出中属于以前年度结转的折旧费及主营业务成本记入“以前年度损益调整”科目,仍然存在将其视同会计差错进行更正的成分。前文已阐述其不属于会计差错更

正的范围,当然也不属于会计政策变更,但从企业提供更加合理、可比的财务报表信息的角度来说,这样调整应该也是合理的。因此笔者认为,对由于存在增值税留抵税额返还导致的进项税额转出,如果涉及金额较小,可基于重要性原则简化处理,增值税进项税额转出全部计入收到增值税留抵税额退还当期的损益;如果金额较大,则建议按原抵扣增值税进项税额时的口径进行还原处理,相应地增加固定资产、存货等项目价值,同时进行补摊销或补结转主营业务成本等。

(二)增值税留抵税额返还是否需要缴纳企业所得税

对于增值税留抵税额返还是否需要缴纳企业所得税,人们有不同的看法。

认为不需要计缴企业所得税的,存在两种不同的观点:一是增值税进项税额属于企业的一项资产在财务报表中列示,也可以视为一项对税务部门的债权。收到税务部门增值税留抵税返还款实际上相当于收回了一项债权资产,因此不存在计算缴纳企业所得税的问题。二是参照增值税出口退税的企业所得税政策来处理,增值税出口退税会计处理中未将其计入政府补助收入,而且在企业所得税的处理上,其也属于不征税项目。《财政部 国家税务总局关于财政性资金行政事业性收费政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2008]151号)第一条第(一)款规定:“企业取得的各类财政性资金,除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外,均应计入企业当年收入总额。本条所称财政性资金,是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息,以及其他各类财政专项资金,包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收,但不包括企业按规定取得的出口退税款。”这一规定已明确出口退税不属于应计入收入总额的政府补助,而财税[2018]70号文件中退还的增值税留抵税额,与增值税出口退税无论在会计处理还是在退还资金的性质上都基本相同,因此可参照出口退税进行处理,视为不征收企业所得税的项目。

还有人认为增值税留抵税额返还需要计缴企业所得税,笔者也认同这种观点。理由是增值税留抵税额返还款属于政府补助收入,会计处理上应按照《企业会计准则第16号——政府补助》的有关规定进行处理。既然属于政府补助收入,判断其是否属于应税

收入还要参考企业所得税的有关规定。企业所得税相关法规对减免税范围有明确的规定,除法律法规的明确规定之外,任何组织和个人不能擅自扩大减免税的范围。企业所得税的优惠项目一般采用列举法,优惠政策有列举的项目可以享受所得税税收优惠,没有列举的不能享受所得税税收优惠。

具体而言,企业所得税的不征税收入包括:①财政拨款;②依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金;③国务院规定的其他不征税收入。企业所得税的免税收入包括:①国债利息收入;②符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益;③我国境内设立机构、场所的非居民企业从未上市的居民企业取得的与其机构、场所有实际联系的股息、红利等权益投资收益,以及在我国境内设立机构、场所的非居民企业从上市的居民企业取得的与其机构、场所有实际联系并超过12个月的流通股股票投资收益;④符合条件的非营利组织的收入。

根据上述企业所得税免税或不征税收入列举范围,可以判断增值税留抵税额返还款不属于免税收入范围,此时还需进一步判断其是否属于不征税收入中的财政性资金。对于企业从县级以上各级人民政府取得的财政性资金,凡同时符合以下条件的,可以作为不征税收入:①企业能够提供资金拨付文件,且文件中规定了该资金的专项用途;②财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求;③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。依据上述规定,显然增值税留抵税额返还款不符合不征税财政性资金的条件。而且[2008]151号文件已明确企业取得的各类财政性资金,除属于国家投资和资金使用后要归还本金的以外,均应计入企业当年收入总额,其中包括来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息,以及其他各类财政专项资金,包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收。

综上,笔者认为将收到的增值税留抵税额返还款计入收入总额缴纳企业所得税更为合理。

三、结语

根据财税[2018]70号文件中所提出的要求,对于符合条件的企业,需要在2018年9月30日前完成退还期末留抵税额工作,因此这个文件的执行期限较短,相关配套的财税处理规定可能也很难及时出台,这就需要企业的财税人员自行判断进行相关的处理。笔者建议将收到的增值税留抵税额返还款作为政府补助收入处理,将其对应的增值税留抵税额视为进项税额转出进行处理,同时将政府补助收入并入收入总额计缴企业所得税,当然进项税额转出计入成本费用的金额也可以税前扣除。这样处理的结果实际上并没有增加企业的税收负担,与企业将收到的返还款作为不征税收入处理产生的所得税结果差不多。如果企业将其视为不征税收入处理,则需要考虑其对应进项税额转出的成本费用将不允许税前扣除,这样同时调减收入和调增成本费用,也不会对企业所得税产生较大影响。但是如果企业存在研发费加计扣除项目,此部分成本费用亦不能作为计算加计扣除的基数,这样操作实际上间接增加了企业所得税税负。

因此,无论从会计处理的合理性角度,还是从税收规范性角度而言,笔者都建议将收到的增值税留抵税额返还款视同政府补助收入和进项税额转出两项业务来处理。不过相关财会人员最好应咨询当地税务部门的意见,不同地方的税务部门可能有不同的理解和要求,企业应尽量做到提前沟通,以降低可能的涉税风险。

主要参考文献:

[1] 财政部,国家税务总局. 关于2018年退还部分行业增值税留抵税额有关税收政策的通知. 财税[2018]70号,2018-08-27.

[2] 财政部. 关于印发修订《企业会计准则16号——政府补助》的通知. 财会[2017]15号,2017-05-10.

作者单位:江苏苏税迅通会计师事务所有限公司,南京210028