

“营改增”后一般纳税人兼营应税服务的会计核算

蔡旺清

(贺州学院经济与管理学院 广西贺州 542899)

【摘要】“营改增”后一般纳税人兼营应税服务的,试点前挂账留抵税额在试点后如何进行抵扣和核算,是个较为复杂的问题,很多财会人员对此感到茫然不知所措。本文依据相关财税法规,通过案例对“营改增”后挂账留抵税额的会计核算进行了探讨,以期为理论研究和实务操作提供一定的参考价值。

【关键词】营改增 一般纳税人 应税服务 挂账留抵税额 会计核算

自2013年8月1日起,我国交通运输业和部分现代服务业纳入“营改增”试点。这对于原增值税一般纳税人来说,若在“营改增”后还兼营应税服务,那么试点前货物和劳务的增值税挂账留抵税额在试点后如何进行抵扣和核算,是一个令实务工作者较难把握的问题。

一、政策规定

《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)附件2规定:原增值税一般纳税人兼有应税服务的,截至本地区试点实施之日前的增值税期末留抵税额,不得从应税服务的销项税额中抵扣。

二、政策解读

上述规定虽只有简短的一句话,但其蕴涵却颇为深刻,主要包含以下几层意思:

1. 前提条件:原增值税一般纳税人处于试点地区,在试点实施之日尚存前期未抵扣完的增值税留抵税额。同时,该纳税人还兼营应税服务,应税服务在试点前交营业税,而试点后改交增值税。

2. 处理办法:前期未抵扣完的增值税留抵税额,其不得从试点之日起的货物、劳务以及应税服务的销项税额总额中直接抵扣,而只能由试点之日起的货物和劳务的销项税额来承担,即“旧账旧人买”。其处理办法见表1。

3. 制定原因:原增值税一般纳税人兼有应税服务的,如果把试点之日前的增值税留抵税额放在试点之日后直接抵扣,就会出现抵扣口径不一致的问题。因为增值税留抵税额在试点之日前是由货物和劳务产生的,根据配比原则,在试点之日后其抵扣也同样只应由货物和劳务来承担。即试点之日后一般纳税人兼营应税服务所产生的增值税销项税额,不应分担前期未抵扣完的增值税留抵

表1 “营改增”后一般纳税人增值税留抵税额处理办法表

业务	“营改增”前后 纳税对比		处理办法	实质
	前	后		
销售货物	增值税	增值税	根据收入与费用相配比的原则,试点之日前未抵扣完的增值税留抵税额只能由试点之日后的货物和劳务的销项税额承担。	这是通常所说的“挂账留抵税额”,属于特殊时期的一种特殊业务,当其被全部消化完毕后,就不再存在此类抵扣问题。
提供劳务(加工、修理修配)	增值税	增值税		
兼营应税服务	营业税	增值税		

税额,即“旧账新人不用买”。

(4) 制定好处:增加地方财政收入,防止“中央财政”过大,“地方财政”过小,以调动地方政府参与税改的积极性,同时,也便于税收的征缴。

三、案例分析

1. 案例情况:华联实业股份有限公司(以下简称“华联公司”)是一家专门从事汽车零、配件生产和销售的企业,系增值税一般纳税人。因市场竞争日趋激烈,该公司管理层决定于2013年8月1日起开始设立技术服务中心,兼营提供技术咨询服务,以扩大收入来源渠道。该技术服务中心2013年8月份发生的主要业务如下:

8月8日,销售汽车配件一批,售价1 000万元,增值税销项税额170万元;取得技术服务费收入848万元,其中销售额800万元,增值税销项税额48万元(税率6%)。上述款项均已收到并存入银行。

8月16日,购进A材料一批,增值税专用发票上注明的材料价款为600万元,增值税进项税额为102万元,款项已通过银行转账支付。

8月25日,修缮公司总部办公楼,领用B材料一批,成本50万元,购进该材料时已抵扣进项税额8.50万元。

假定2013年7月31日,华联公司属于“货物和劳务”的增值税留抵税额有120万元。

2. 案例分析:若该例没有假定条件,则其账务处理比较简单,但增加了约束条件后,则加大了其处理难度。

(1)2013年8月1日,120万元增值税留抵税额处理。根据财政部财会[2012]13号文件的规定:试点地区兼有应税服务的原增值税一般纳税人,截至开始试点当月月初的增值税留抵税额不得从应税服务的销项税额中直接抵扣,应在“应交税费”科目下增设“增值税留抵税额”明细科目。其会计处理(单位:万元,下同)为:借:应交税费——增值税留抵税额120;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)120。

(2)2013年8月8日,销售设备和提供技术咨询服务收入,会计处理为:借:银行存款2018;贷:主营业务收入1000,其他业务收入800,应交税费——应交增值税(销项税额)(170+48)218。

(3)2013年8月16日,购进A材料会计处理为:借:原材料——A材料600,应交税费——应交增值税(进项税额)102;贷:银行存款702。

(4)2013年8月25日,修缮公司总部办公楼领用B材料的会计处理为:借:在建工程58.50;贷:原材料——B材料50,应交税费——应交增值税(进项税额转出)8.50。

(5)2013年8月31日,计算并结转期初挂账留抵税额本期抵减数。根据《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[2013]275号)的规定,纳税人兼有适用一般计税方法计税的销售货物、提供劳务和应税服务的,按照销项税额的比例计算应纳税额。具体计算步骤如下:

第一步:计算本月增值税进项税额实际抵扣额,具体计算过程见表2。

项 目	金 额
一、销项税额①	170+48=218
二、应抵扣税额②	
上期留抵税额(本月数)③	0
进项税额④	102
进项税额转出⑤	8.50
应抵扣税额合计②=③+④-⑤	93.50
三、实际抵扣税额(本月数)⑥(②与①比较)	因本期应抵扣税额93.50万元小于销项税额218万元,所以本期增值税进项税额实际抵扣额为93.50万元。

第二步:计算本期货物和劳务的销项税额占本期总销项税额的比例。货物和劳务的销项税额占总销项税额的比例=170÷218×100%=77.98%。

第三步:根据货物和劳务销项税额占总销项税额的比例,计算未抵减挂账留抵税额时货物、劳务的应纳税额。同时,取较小值确定期初挂账留抵税额本期抵减数,即实际抵扣税额(本年累计),计算过程见表3。

表3 2013年8月份华联公司期初挂账留抵税款本期抵减数计算表 单位:万元

项 目	金 额
一、上期留抵税额(本年累计)⑦	120
二、货物和劳务应纳税额(未抵减挂账留抵税额时)销项税额①	218
实际抵扣税额(本月数)⑥	93.50
尚可抵扣税额⑧=①-⑥	124.50
货物和劳务的销项税额比例⑨	77.98%
应纳税额⑩=⑧×⑨	97.09
三、期初挂账留抵税额本期抵减数=实际抵扣税额(本年累计)(⑦与⑩比较,取较小值)	97.09

根据财会[2012]13号文件规定,对于期初挂账未抵减增值税留抵税额,当以后期间允许抵扣时,按允许抵扣的金额借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目;贷记“应交税费——增值税留抵税额”科目。借:应交税费——应交增值税(进项税额)97.09;贷:应交税费——增值税留抵税额97.09。

(6)2013年8月31日,计算并转出未交增值税。本期全部应纳税额=销项税额-实际抵扣税额(本月数)-实际抵扣税额(本年累计)=218-93.50-97.09=27.41(万元)。会计处理为:借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)27.41;贷:应交税费——应交增值税27.41。

主要参考文献

1. 全国注册税务师执业资格考试教材编写组.税法.北京:中国税务出版社,2013.
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2008
4. 时超萍,龙海燕.有关“营改增”一般纳税人挂账留抵税额会计处理的探讨.注册税务师,2013;12
5. 李旸.“营改增”留抵税额财税处理思考.财会月刊,2014;1
6. 崔孟祺,薛东成.“营改增”挂账留抵税额的会计和税务处理.财务与会计,2014;3
7. 李好峰.“营改增”企业留抵税额的税务处理.中国税务报,2013-07-08