

一般纳税人不动产分期抵扣 增值税的实务处理

叶全华 刘川明

摘要：按营改增政策规定，不动产及在建工程依法取得的进项税额纳入增值税抵扣范围。本文对增值税一般纳税人取得不动产或发生不动产在建工程依法取得的进项税额分2年进行抵扣（以下简称不动产分期抵扣）的政策进行梳理，并通过案例作应用分析。

关键词：一般纳税人；不动产；分期抵扣；增值税

一、政策适用的界定

（一）时间分界点

1. 政策实施之日的分界。2016年5月1日前已经依法登记为增值税一般纳税人，在2016年5月1日之前取得不动产或者发生不动产在建工程，其取得的进项税额均不可抵扣。只有依法取得之后开具的增值税扣税凭证才可以按规定进行抵扣。

2. 依法登记之日的分界。2016年5月1日之后依法登记一般纳税人资格的纳税人，登记并确认资格之前取得的增值税扣税凭证不得抵扣其进项税额。但下列特殊情形除外：纳税人自办理税务登记至登记为一般纳税人期间，未取得生产经营收入，未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的，其在此期间取得的增值税扣税凭证，可以在登记为一般纳税人后抵扣进项税额。

3. 改变用途之月的分界。纳税人按照规定不得抵扣进项税额的不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额的，在改变用途的次月计算分期抵扣进项税额。已抵扣进项税额的不动产发生改变用途等规定的不得抵扣情形的，应于当期按照不动产净值率计算进项税额扣除额，并按照先扣减已经抵扣税额后扣减待抵扣税额的程序进行扣减。不动产发生对外出售或者注销税务登记的，尚未抵扣完的待抵扣进项税额可以在当期抵扣。

（二）分期抵扣适用范围的界定

确定不动产分期抵扣适用范围采用正列举方式：列入范围的，应当按照分期抵扣办法执行；未列入范围、并符合抵扣条件的，应该按照现行规定一次性抵扣。主要由三个部分组成：以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得的不动产；新建不动产；发生改建、扩建、修缮、装饰并增加原值超过50%的不动产。包括设计服务、建筑服务、建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。但不包括在施工现场修建的临时建筑物、构筑物以及房地产开发企业自行开发的房地产项目和融资租入的不动产（即依法取得的用于这些项目的相应进项税额可以一次性抵扣）。

不动产及在建工程发生非正常损失和专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的购进不动产，其进项税额不得抵扣。在实务中需要注意，因违法造成不动产被依法没收、销毁、拆除的，是由纳税人自身原因造成导致不动产的灭失，属于非正常损失范围。

（三）分期抵扣期限的界定

按规定，不动产分期抵扣的期限是2年：第一年抵扣比例为60%，于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣；第二年抵扣比例为40%，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。纳税人进行分期抵扣申

报时,应据实填报增值税纳税申报表附列资料,主要包括附列资料(二)和(五)。对于待抵扣进项税额按规定实际可以抵扣时,转入当期进项税额自行据实申报抵扣,无需办理其它手续。下列情形分别按规定处理:

1. 发生改变用途、可以抵扣的不动产,经计算允许抵扣的进项税额中,60%部分在改变用途的次月抵扣,40%部分在改变用途的次月起第13个月抵扣,而不是以改变用途的当月起算。但对外出售的,则经计算允许抵扣的进项税额可以在当期一次性抵扣。

2. 购进时已全额抵扣的货物和服务,转用于不动产在建工程的,应于转用当月将40%部分进行转出,计入待抵扣进项税额,并于转用的当月起第13个月抵扣。

二、会计核算

纳税人对取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产和发生的不动产在建工程,应分别核算其待抵扣进项税额,并应建立不动产和不动产在建工程台账,留存备查。同时,在“应交税金”科目下设立“待抵扣进项税额”明细科目,对不动产分期抵扣的40%部分进行专门核算。

纳税人取得增值税抵扣凭证并认证通过或者勾选确认后,符合不动产分期抵扣情形的,按规定时间将40%的进项税额转入“应交税金——待抵扣进项税额”:借记“应交税金——待抵扣进项税额”科目,贷记“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”。当月起第13个月可抵扣时,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税金——待抵扣进项税额”科目。

三、案例分析

某公司属增值税一般纳税人,从事生产经营,既有征收增值税项目,又有免征增值税项目,就公司发生的如下业务分别进行会计和增值税处理。

1. 2016年5月,因业务发展需要,购入新厂房A用于征收增值税项目。购置总价1 050万元,取得增值税专用发票(注明销售额1 000万元,税额50万元)。该业务会计和增值税处理如下(单位:万元,下同):

(1) 2016年5月,购入新厂房A时

借:固定资产——厂房A 1 000
 应交税金——应交增值税(进项税额) 50
 贷:银行存款 1 050

同时,40%进项税额部分转待抵扣进项税额

借:应交税金——待抵扣进项税额 20
 贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出) 20

(2) 2017年6月,40%待抵扣进项税额进行抵扣时

借:应交税金——应交增值税(进项税额) 20
 贷:应交税金——待抵扣进项税额 20

2. 该公司在老厂区有自建的旧厂房B,专门用于免征增值税项目。2016年6月份,因设施陈旧、线路老化,对其进行改建。9月份竣工并交付使用。改建工程超过原值50%,取得建筑工程增值税专用发票(注明销售额500万元,税额55万元)。根据规定,未抵扣进项税额。2016年12月,由于业务需要,改为用于征收增值税项目。月底,该不动产账面原值800万元,当月计提折旧后净值650万元。则2017年1月,对旧厂房B改变用途的增值税处理如下:

(1) 可抵扣进项税额的计算

可抵扣进项税额=增值税扣税凭证注明或计算的进项税额×不动产净值率=55×(650÷800)×100%=44.6875(万元)

(2) 对可抵扣进项税额的60%部分计26.8125万元,转入“应交税金——应交增值税(进项税额)”进行抵扣;对40%部分计17.875万元,转入“应交税金——待抵扣进项税额”。

3. 2017年6月,该公司决定将旧厂房B转让给C公司,销售总价为1 000万元。根据《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),该销售行为可以选择适用简易计税方法计税,也可以选择一般计税方法计税。

(1) 选择适用简易计税方法计税,则已经抵扣的进项税额和待抵扣进项税额不得抵扣,销售旧厂房B应缴增值税如下:

应缴增值税=1 000÷1.05×5%=47.62(万元)

(2) 选择适用一般计税方法计税,则取得的计算的进项税额均可以抵扣,销售旧厂房B应缴增值税如下:

应缴增值税=1 000÷1.11×11%-44.6875=54.41(万元)

从上述对比分析可以看出,销售旧厂房B选择适用简易计税方法计税要优于选择适用一般计税方法计税。

另外,假设旧厂房B一直用于征收增值税项目,则销售旧厂房B应缴增值税=1 000÷1.11×11%-55=44.10(万元)。如此情况下,则选择适用一般计税方法计税要优于选择适用简易计税方法计税。因此,纳税人在选择计税方法时要考虑综合因素。

最后,该公司在C公司的要求下,选择了适用一般计税方法计税,开具了11%税率的增值税专用发票,并在当月将其待抵扣进项税额转入“应交税金——应交增值税(进项税额)”进行抵扣。

(作者单位:浙江省嘉善县国家税务局)

中国建设银行四川省分行)

责任编辑 达青