

增值税一般纳税人 差额计税类型及核算

叶全华

摘要：差额计税是针对营改增过渡时期的政策安排。本文梳理了一般纳税人差额计税和一般纳税人预缴中差额计税的类型，并提出一般纳税人差额计税的核算方法。

关键词：增值税；一般纳税人；差额计税

一、一般纳税人差额计税类型

(一) 一般计税方法和简易计税方法都可以按差额计税

1. 有选择性。下列项目无论采用哪种计税方法，一般纳税人都可以自行选择是否采用差额计税方法。在实务中，纳税人应该注意掌握开具发票的区别，作为选择计税方法的依据。

(1) 试点纳税人提供旅游服务，可以选择以取得的全部价款和价外费用，扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。因此，试点增值税一般纳税人提供旅游服务不管采用哪种计税方法，都可以选择差额计税。是否选择差额计税，在开具增值税专用发票上有区别。

(2) 纳税人转让2016年4月30日前取得的土地使用权，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用减去取得该土地使用权的原价后的余额为销售额，按照5%的征收率计算缴纳增值税。

2. 没有选择性。下列项目无论采用哪种计税方法，一般纳税人都应按差额计税，不存在选择余地。在实务中，纳税人应注意不同计税方法下差额部分开具增值税专用发票的规定，以避免税收风险。

(1) 金融商品转让，按照卖出价扣除买入价的余额为销售额。

(2) 经纪代理服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性

收费后的余额为销售额。

(3) 融资租赁和融资性售后回租业务。

①经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人，提供融资租赁服务，以收取的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息（含外汇借款利息）、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额。未经批准的试点纳税人不可以差额计税。

②经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人，提供融资性售后回租服务，以取得的全部价款和价外费用（不含本金），扣除对外支付的借款利息（含外汇借款利息）、发行债券利息后的余额作为销售额。需注意：未经批准的试点纳税人不可以差额计税。

③试点纳税人根据2016年4月30日前签订的有形动产融资性售后回租合同，在合同到期前提供的有形动产融资性售后回租服务，可继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税。对于继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税的试点纳税人，经批准从事融资租赁业务的，根据2016年4月30日前签订的有形动产融资性售后回租合同，在合同到期前提供的有形动产融资性售后回租服务，可以选择以下两方法之一计算销售额：第一种方法，以向承租方收取的全部价款和价外费用，扣除向承租方收取的价款本金，以及对外支付的借款利息（含外汇借款利息）、发行债券利息后的余额为销售额。向承租方收取的有形动产价款本金，不得开具增值税专用发票。第二种方法，以向承租方收取的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息（含外汇借款利息）、发行债券利息后的余额为销售额。

④经商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准的从事融资租赁业务的试点纳税人,2016年5月1日后实收资本达到1.7亿元的,从达到标准的当月起按照上述第①、②、③点规定执行;2016年5月1日后实收资本未达到1.7亿元但注册资本达到1.7亿元的,在2016年7月31日前仍可按照上述第①、②、③点规定执行,2016年8月1日后开展的融资租赁业务和融资性售后回租业务不得按照差额执行。

(4)航空运输企业的销售额,不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。

(5)中国移动通信集团公司、中国联合网络通信集团有限公司、中国电信集团公司及其成员单位(列明)通过手机短信公益特服号为公益性机构接受捐款,以其取得的全部价款和价外费用,扣除支付给公益性机构捐款后的余额为销售额。注意:其接受的捐款,不得开具增值税专用发票。

(6)中国证券登记结算公司的销售额,不包括以下资金项目:按规定提取的证券结算风险基金;代收代付的证券公司资金交收违约垫付资金利息;结算过程中代收代付的资金交收违约罚息。

(7)纳税人提供人力资源外包服务,按照经纪代理服务缴纳增值税,其销售额不包括受客户单位委托代为向客户单位员工发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金。

(8)提供物业管理服务的纳税人,向服务接受方收取的自来水水费,以扣除其对外支付的自来水水费后的余额为销售额,按照简易计税办法依3%的征收率计算缴纳增值税。

(9)境外单位通过教育部考试中心及其直属单位在境内开展考试,教育部考试中心及其直属单位应以取得的考试费收入扣除支付给境外单位考试费后的余额为销售额,按提供“教育辅助服务”缴纳增值税;依据代为收取并支付给境外单位的考试费统一扣缴增值税。

(10)纳税人提供签证代理服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除向服务接受方收取并代为支付给外交部和外国驻华使(领)馆的签证费、认证费后的余额为销售额。

(二)只有简易计税方法才可以差额计税

下列项目一般纳税人只有选择了简易计税方法才可以按差额计税。一般计税方法下,不可以按差额计税,只能以全部价款和价外费用为销售额,按照规定计算缴纳增值税。

1.试点纳税人提供建筑服务适用简易计税方法的,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额。可以选择适用简易计税方法的建筑服务有:清包工、甲供工程、建筑工程老项目。

2.一般纳税人提供劳务派遣服务,可以以取得的全部

价款和价外费用为销售额,按照一般计税方法计算缴纳增值税;也可以选择差额纳税,以取得的全部价款和价外费用,扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额,按照简易计税方法依5%的征收率计算缴纳增值税。

3.纳税人提供安全保护服务,比照劳务派遣服务政策执行。安全保护服务,是指提供保护人身安全和财产安全,维护社会治安等的业务活动。包括场所住宅保安、特种保安、安全系统监控以及其他安保服务。

(三)只有一般计税方法才可以差额计税

下列项目一般纳税人只有在一般计税方法下才可以按差额计税。在简易计税方法下不可以按差额计税,只能以全部价款和价外费用为销售额,按照规定计算缴纳增值税。

1.房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发的房地产项目,适用一般计税方法的,按照取得的全部价款和价外费用,扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额为销售额。因此,一般纳税人销售自行开发的房地产老项目如果选择了简易计税方法(注意:选择后36个月内不得变更)的,则不得扣除对应的土地价款。

2.一般纳税人提供客运场站服务,以其取得的全部价款和价外费用,扣除支付给承运方运费后的余额为销售额。

二、一般纳税人预缴中差额计税类型

按现行增值税政策,对转让取得的不动产和提供建筑服务中的部分情形实行预缴增值税政策。

(一)差额预缴,全额申报

下列项目在预缴时按照差额计税,但在机构所在地正式纳税申报时,以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照规定计算缴纳增值税。

1.一般纳税人转让取得的不动产(不含自建),适用一般计税方法计税的(2016年4月30日前取得的可以选择),以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。在不动产所在地预缴增值税时,应以取得的全部价款和价外费用减去该项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。预缴后需向机构所在地的主管国税机关进行纳税申报。

2.一般纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,无论适用一般计税方法还是选择适用简易计税方法计税,在建筑服务发生地,应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额,按照规定预征率预缴税款。纳税人应按照工程项目分别计算预缴税款,分别预缴,不得相互抵缴。预缴税款时,需填报《增值税预缴税款表》,并出示如下资料:

与发包方签订的建筑合同复印件(加盖纳税人公章);与分包方签订的分包合同复印件(加盖纳税人公章);从分包方取得的发票复印件(加盖纳税人公章)。

(二) 差额预缴,差额申报

下列项目在预缴和在机关所在地纳税申报时,均按照差额计税方法计算缴纳增值税。

一般纳税人转让其2016年4月30日前取得(不含自建)的不动产,可以选择适应简易计税方法,以全部收入减去该项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%的预征率向不动产所在地的主管税务机关预缴税款,向机构所在地的主管国税机关进行纳税申报。



图 / 杨曼

三、一般纳税人差额计税核算方法

2016年12月3日,财政部发布了《关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会[2016]22号),明确了增值税差额征税的账务处理。同时要求2016年5月1日至本规定施行之间发生的交易由于本规定而影响资产、负债等金额的,应按本规定调整。

(一) 企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理

1. 一般计税方法下差额计税的核算。

(1) 按现行增值税制度规定企业发生相关成本费用允许扣减销售额的,发生成本费用时,按应付或实际支付的金额,做如下处理:

借:主营业务成本、存货、工程施工等

贷:应付账款、应付票据、银行存款等

(2) 待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时,按照允许抵扣的税额,做如下处理:

借:应交税费——应交增值税(销项税额抵减)

贷:主营业务成本、存货、工程施工等

在差额计税核算中需要把握两个时间点:一是发生成本费用时全额计入成本费用科目;二是纳税义务发生时方可进行差额计税申报,如房地产开发企业销售自行开发的房地产项目中,预售期间按规定实行预缴,待到正式销售、纳税义务发生时方可按照规定计算当期允许扣除的土地价款的销项税额抵减额。

2. 简易方法下差额计税的核算。按照规定企业发生允

许扣减销售额的成本费用时,与一般计税方法一样,全额计入成本费用科目。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时,按照允许抵扣的税额,作如下处理:

借:应交税费——简易计税

贷:主营业务成本、存货、工程施工等

(二) 金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额的账务处理

金融商品转让因其存在特殊性,对其进行了专门的规定,不区分计税方法。

1. 金融商品实际转让月末,按照不同的情形进行分别处理:

(1) 对于当期产生转让收益的,则按应纳税额借记“投资收益”等科目,贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目。

(2) 对于当期产生转让损失的,则按可结转下月抵扣税额,借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目,贷记“投资收益”等科目。

2. 交纳增值税时,应借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。

3. 年末,本科目如有借方余额,则借记“投资收益”等科目,贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目。

(作者单位:浙江省嘉善县国家税务局)

责任编辑 达青