

全面营改增下购买不动产 进项税额问题解析

王利娜 张伟

允许不动产一次性抵扣进项税额，属于规范的消费型增值税；如果按照购进不动产的折旧额抵扣进项税额，则属于收入型增值税。从税制的统一性来看，不动产应当与有形动产抵扣政策保持一致，即在购进时实行一次性抵扣，但由于不动产金额较大，一次性抵扣的减税效应过大，会对财政收入造成较大压力。在全面营改增政策制定过程中，有一种观点认为购进不动产应该以20年为期进行抵扣，此举虽能有效缓解财政压力，但在较大程度上稀释了营改增的减税效应。最终出台的营改增相关政策规定，允许纳税人购进不动产分两年抵扣，这也体现出国务院全面减税、利用税收调控手段提振经济的决心。

一、取得的不动产分两年抵扣进项税额

《营业税改征增值税试点有关事项的规定》规定，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或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程，其进项税额应自取得之日起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%。此处分两年抵扣不是分24个月抵扣进项税额，而是在取得不动产专用发票的当月与第十三个月，分两次抵扣进

项税额。不动产抵扣进项税按照两年抵扣，在会计处理与纳税申报上均有一些特殊规定，现举例说明。

案例1：购进不动产分两年抵扣
2016年8月M公司向A公司购买写字楼，取得增值税专用发票上注明销售额为1000万元，税额为50万元。

税务分析：M公司应当在购进当月抵扣进项税额的60%，购进的第13个月抵扣进项税额的40%。

(一) M公司购进当月的会计处理
(单位：万元，下同)

借：固定资产——办公楼 1000
 应交税费——应交增值税
 (进项税额) 30
 应交税费——待抵扣进项税额 20

贷：银行存款 1050

(二) M公司2016年9月纳税申报

1.《增值税纳税申报表附列资料(五)》。第二列“本期不动产进项税额增加额”栏次，填报全部进项税额50万元；第三列“本期可抵扣不动产进项税额”栏次，填报当期抵扣的进项税额30万元；第六列“期末待抵扣不动产进项税额”栏次，填报待抵扣进项税额20万元。

2.《增值税纳税申报表附列资料(二)》。第二行“本期认证相符且本期申报抵扣”栏次，包括购进不动产的全

部增值税专用发票份数、金额、税额；第九行“本期用于构建不动产的扣税凭证”栏次，填报进项税额50万元；

第十行“本期不动产允许抵扣进项税额”栏次，填报当期允许抵扣的进项税额30万元。

纳税申报的基本逻辑为，先将全部包括不动产进项税额的进项税发票在第二行填报，然后在第九行将全部不动产进项税额减去，最后在第十行再将本期允许抵扣的不动产进项税额加进去。此举是为了保证包括不动产进项发票在内的所有专用发票均在第二行纳入认证比对。

3.《增值税纳税申报表》。主表第十二行“进项税额”栏次，填报进项税额30万元，纳入当期抵扣。

纳税申报逻辑为，《增值税纳税申报表附列资料(五)》为《增值税纳税申报表附列资料(二)》提供数据来源，《增值税纳税申报表附列资料(二)》为《增值税纳税申报表》主表提供数据来源。

(三) 2017年8月的会计处理

2017年9月是取得不动产进项发票的第13个月，应当将挂账的20万元待抵扣进项税额转入。

借：应交税费——应交增值税

(进项税额) 20

贷：应交税费——待抵扣进项税额

20

(四) 2017年9月纳税申报

1.《增值税纳税申报表附列资料(五)》。第三列“本期可抵扣不动产进项税额”栏次,填报转入的进项税额20万元;第六列“期末待抵扣不动产进项税额”栏次,减去转入的20万元进项税额后,余额为0。

2.《增值税纳税申报表附列资料(二)》。第十行“本期不动产允许抵扣进项税额”栏次,填报当期允许抵扣的进项税额20万元。

3.《增值税纳税申报表》主表第十二行“进项税额”栏次,填报进项税额20万元,纳入当期抵扣。

至此,全部不动产进项税额50万元均纳入抵扣,与营改增前相比,成本减少了50万元,利润增加50万元。

二、六种情况分期抵扣,四种情况一次性抵扣

纳税人取得不动产的进项税额并非在所有情况下均需要分两年抵扣。按照纳税人取得不动产的方式划分,在六种情况下需要分期抵扣,四种情况下可一次性抵扣。

(一) 分期抵扣的六种情形

根据税法规定,纳税人通过直接购买、接受捐赠、接受投资、抵债、自建、改建、扩建、修缮、装饰增加不动产原值超过50%(以下简称改扩建)取得,并且在会计制度上作为固定资产管理的不动产,需要分两年抵扣。实际上这六种取得方式可进一步划分为外部取得和自建、改扩建的不动产两类。外部取得的不动产,应当对取得不动产的全部进项税额分期抵扣;自建、改扩建的不动产,只需要对建设过程中购买的设计服务、建筑服务、建筑材料支付的进项税额分期抵扣。

案例2: 外部取得不动产

M公司2016年6月以直接购买方式从A公司购买写字楼,支付价款1 050

表1 M公司购进不动产进项税额抵扣明细表 单位:万元

序号	取得方式	第一次抵扣进项		第二次抵扣进项		合计 抵扣进项
		进项税所属期	进项税额	进项税所属期	进项税额	
1	直接购买	2016年6月	30	2017年6月	20	50
2	接受捐赠	2016年7月	30	2017年7月	20	50
3	接受投资	2016年8月	30	2017年8月	20	50
4	抵债	2016年9月	30	2017年9月	20	50
合计			120		80	200

表2 M公司自建、改扩建不动产进项税额抵扣明细表 单位:万元

序号	购进项目	第一次抵扣进项		第二次抵扣进项		合计 抵扣进项
		进项税所属期	进项税额	进项税所属期	进项税额	
1	设计服务	2016年6月	3.6	2017年6月	2.4	6
2	建筑材料	2016年7月	102	2017年7月	68	170
3	建筑服务	2016年8月	66	2017年8月	44	110
4	装修	2016年6月	59.6	2017年6月	26.4	66
合计			175.2		116.8	352

万元(价税合计),取得的增值税专用发票上注明的增值税为50万元;2016年7月,B公司将一栋商铺捐赠给M公司,B公司视同销售缴纳了增值税,该商铺作价1 050万元(价税合计),M公司取得的增值税专用发票上注明的增值税为50万元;2016年8月,C公司将一栋楼作价1 050万元(价税合计)投资到M公司,C公司就该项投资行为缴纳了增值税,M公司取得的增值税专用发票上注明的增值税为50万元;2016年9月,D公司将一栋商铺作价1 050万元(价税合计),抵顶欠M公司的货款,M公司取得的增值税专用发票上注明的增值税额为50万元。

按照税法规定,M公司取得上述四项不动产,均要按照两年抵扣进项税额。具体抵扣明细如表1所示。

案例3: 自建不动产抵扣进项税额

2016年6月,M公司开工建设厂房,当月支付设计费106万元,取得的增值税专用发票上注明的增值税额为6万元;7月份支付建筑材料款1 170万元,取得的增值税专用发票上注明的增值税额为170万元;8月份支付工程款1 110万元,取得的增值税专用发票上

注明的增值税额为110万元。

2016年6月,M公司对办公楼进行了装修,该办公楼账面原值为1 000万元,装修共花费666万元,取得的建筑服务增值税专用发票上注明的增值税额为66万元。

按照税法规定,自建或改扩建不动产时,只需要对购进的设计服务、建筑服务、建筑材料进项税分期抵扣。具体抵扣明细如表2所示。

(二) 一次性抵扣的四种情形

企业通过以下四种方式取得的不动产,允许一次性抵扣增值税进项税额:投资性房地产、房地产开发企业的开发产品、融资租入的不动产、施工现场的临时建筑。

税法规定,在会计制度上按照固定资产管理的不动产的进项税额需要分两年抵扣,房地产开发企业的开发产品以及投资性房地产,由于在会计制度上不按照固定资产管理,允许一次性抵扣进项税额。政策之所以这样规定,是基于房地产开发企业的开发产品主要以销售为主,属于企业的库存商品,其进项税需要同销项税进行配比;而投资性房地产主要以出租为主,按照平均

租期15年还本计算,企业的留抵税额需要15年才能完全抵扣,允许一次性抵扣并不会对财政收入产生影响。融资租入的不动产,虽然在会计制度上按照固定资产管理,但由于租金是分期支付的,进项税额本就是随着租金的支付分期抵扣的,因此不需要再分两年抵扣;施工现场的临时建筑,由于在较短时间内就会拆除,分期抵扣的意义并不大,因此可一次性次抵扣。

三、不动产进项税的后续处理

税法规定,专门用于简易计税、免税项目、集体福利、个人消费的不动产不允许抵扣进项税额。这就意味着混用的不动产进项税额允许抵扣。由于不动产使用年限较长,用途可能多次发生改变,因此存在进项税额的转出与转入问题。

案例4:不动产进项税抵扣

M公司既生产应税产品也生产免税产品。2016年6月M公司购进厂房用于生产应税产品,取得增值税专用发票上注明的销售额1000万元,增值税110万元,该厂房折旧年限为20年。半年后,M公司将该厂房用途改为专门生产免税产品;2016年7月,M公司购进办公楼,取得的增值税专用发票上注明的销售额1000万元,增值税110万元。

(一) 税务处理

1.2016年6月,M公司购进厂房用于生产应税产品,允许抵扣增值税进项税额110万元,其中66万元当月抵扣,44万元在第13个月抵扣。

2.半年后,M公司将厂房用于专门生产免税产品,应当按照固定资产净值转出进项税额。固定资产折旧=(1000÷20)×0.5=25(万元);固定资产净值=1000-25=975(万元);固定资产净值率=975÷1000=97.5%;应转出进项税=110×97.5%=107.25(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),M公司应将66万元已抵扣进项税额全部转出、41.25万元从待抵扣进项税额中转出,剩余的2.75万元待抵扣进项税额可于第13个月转入进项税额。即当不动产用途改变时,应先转出已抵扣的进项税,再转出待抵扣的进项税。

3.M公司购进办公楼,既管理应税项目也管理免税项目,属于混用的固定资产,允许全额抵扣增值税进项税额110万元,其中66万元当月抵扣,44万元在第13个月抵扣。

(二) 会计处理

1.2016年6月,购进厂房:

借:固定资产——厂房 1000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 66
 应交税费——待抵扣进项税额 44

贷:银行存款 1110

2.半年后厂房专门生产免税产品:

借:固定资产——厂房 107.25
 贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 66
 应交税费——待抵扣进项税额 41.25

2017年6月,将剩余的2.75万元待抵扣进项税额转入进项税:

借:应交税费——应交增值税(进项税额) 2.75
 贷:应交税费——待抵扣进项税额 2.75

3.购进办公楼:

借:固定资产——办公楼 1000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 66
 应交税费——待抵扣进项税额 44
 贷:银行存款 1110

(三) 进项税额转出的纳税申报

1.《增值税纳税申报表附列资料

(五)》。第五列“本期转出的待抵扣不动产进项税额”栏次,填报转出的待抵扣进项税额41.25万元;第六列“期末待抵扣不动产进项税额”栏次,减去转出的41.25万元进项税额后,余额为2.75万元。

2.《增值税纳税申报表附列资料(二)》。第14行“本期进项税额转出—其中:免税项目用”填报转出的进项税额66万元。

案例5:接上例,M公司厂房使用了3年后,免税产品停产,该厂房改为用于生产应税产品,此时固定资产的净值为80%。

(一) 税务处理

本轮营改增引入了一个有趣的税收政策,即允许不动产用途改变时,按照固定资产净值重新转入进项税额。

M公司应当将固定资产净值部分对应的进项税额转入。

应转入进项税=已抵扣进项税×固定资产净值率=110×80%=88(万元);

当月抵扣部分=应转入进项税×60%=88×60%=52.8(万元);

第13个月抵扣部分=应转入进项税×40%=88×40%=35.2(万元)。

(二) 会计处理

借:应交税费——应交增值税(进项税额) 52.8
 应交税费——待抵扣进项税额 35.2
 贷:固定资产——厂房 88

(三) 纳税申报

由于转入进项税额当期没有再取得增值税专用发票,因此应在《增值税纳税申报表附列资料(二)》第八行“其他扣税凭证—其他”填报。其他申报事宜同首次取得不动产进项税额相同。

(作者单位:河北经贸大学
河北省国税局稽查局)

责任编辑 张璐怡