

# 增值税减免退的会计处理建议

陈爱华

**摘要：**本文结合《增值税会计处理规定》《企业会计准则第16号——政府补助》及应用指南等的最新规定，在对具有代表性的重要财税政策进行分析的基础上，围绕2020年我国新冠肺炎疫情防控工作中的重要财税政策及近年来重大增值税改革政策，对增值税直接减免、加计抵减、增量留抵退税、即征即退、小规模纳税人免征增值税、税控设备等情形下的会计处理问题进行了系统全面的梳理，并结合案例进行了解析。

**关键词：**税收优惠；增值税减免退；会计处理

**中图分类号：**F812.42；F275.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)18-0058-05

2020年2月，为进一步做好新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控工作，支持相关企业发展，我国财政、税务等部门密切配合，围绕支持防护救治、支持物资供应、鼓励物资捐赠、支持复工复产四个方面，紧急出台一系列支持疫情防控税收优惠政策，具体财税政策主要包括《关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关税收政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第8号，以下简称财税[2020]8号公告）、《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠税收政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第9号，以下简称财税[2020]9号公告）、《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第10号）以及《国家税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告2020

年第4号），对增值税减免、企业所得税税前扣除、个人所得税免税等做出了明确规定。然而在实际操作中，由于大家对增值税减免退财税处理存在诸多理解上的偏差，尤其是对于增值税直接减免、增值税加计抵扣、增值税（增量）留抵退税、小规模纳税人符合标准免税、增值税即征即退、税控设备抵减增值税等情况难以严格区分，导致企业实际账务处理时随意性较大。

本文以《增值税会计处理规定》（财会[2016]22号）、《企业会计准则第16号——政府补助》和配套应用指南（2006年、2018年），以及相关财税政策为依据，对主要的增值税减免退模式下的会计处理提出合理化建议，并通过案例的形式予以说明，以期能够为财会实践提供参考。

## 一、增值税直接减免情形

增值税减免政策主要有两种常见类

型：（1）正常销售情形但给予增值税免税。例如，财税[2020]8号公告第三条和第五条明确：“对纳税人运输疫情防控重点保障物资取得的收入，免征增值税；对纳税人提供公共交通运输服务、生活服务，以及为居民提供必需生活物资快递收派服务取得的收入，免征增值税。”（2）视同销售情形但给予增值税免税。例如，财税[2020]9号公告第三条明确：“单位和个体工商户将自产、委托加工或购买的货物，通过公益性社会组织和县级以上人民政府及其部门等国家机关，或者直接向承担疫情防治任务的医院，无偿捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的，免征增值税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加。”这两种模式存在本质区别。笔者认为，在增值税直接减免税款情况的会计处理时，需要先厘清几个关键问题：

1. 增值税应税范围。《中华人民共和国增值税暂行条例》（2017年修订）第一

**作者简介：**陈爱华，厦门国家会计学院副教授，厦门国家会计学院财务会计和审计研究所所长。

条明确规定,“在中华人民共和国境内销售货物或者加工、修理修配劳务,销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税人,应当依照本条例缴纳增值税”。由此可见,2016年5月1日全面营改增之后增值税征税范围较之前更为广泛。同时,对于某些具体行为或者应税交易给予直接减免税属于税收优惠范畴。笔者认为,在会计核算中,如果本身不属于增值税应税范围则不涉及价税分离;如果属于应税范围则需要先做价税分离,再做减免税处理。此外,如果没有达到起征点,也不能算作应税交易。《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》第五条明确规定,“销售额未达到增值税起征点的单位和个人,不是本法规定的纳税人;销售额未达到增值税起征点的单位和个人,可以自愿选择依照本法规定缴纳增值税”。因此笔者认为,正常销售免税、视同销售免税(应征免征、进项税额转出)和非增值税应税交易,其会计处理存在本质差别,财税政策的变化也会对会计核算产生一定影响。

2. 视同销售的特殊规定。现行生效的财税政策中,在判断对外捐赠等无偿赠送行为是否视同销售时,需要区分货物和服务的差别:首先,针对货物而言,《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条第(八)款明确规定,“单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人,需要视同销售”。其次,针对服务而言,《营业税改征增值税试点实施办法》(财税[2016]36号)第十四条第(一)款明确规定,“单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务需要视同销售,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外”。由此可见,无偿给公益事业或者以社会公众为对象提供的服务,不需要视同销售,可以理解为不属于增值税应税范围,如某保险公司无偿给湖

北一线医护人员免费提供人身保险,但是无偿捐赠货物等目前并没有说不属于视同销售。需要特别说明的是,由于目前处在增值税立法的阶段,2019年年底,《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》第十一条规定,“下列情形视同应税交易,应当依照本法规定缴纳增值税:(二)单位和个体工商户无偿赠送货物,但用于公益事业的除外;(三)单位和个人无偿赠送无形资产、不动产或者金融商品,但用于公益事业的除外”。由此可见,公益事业相关的无偿赠送行为将来或许均属于非增值税应税交易。

3. 财会[2016]22号的会计处理要求。财会[2016]22号文明确规定,增值税一般纳税人应在“应交增值税”明细账内设置“减免税款”专栏,用以记录一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税额;小规模纳税人只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目,不需要设置上述专栏及除“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”外的明细科目。同时,针对减免增值税的账务处理而言,对于当期直接减免的增值税,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记损益类相关科目。需要补充说明的是,财会[2016]22号文并未明确损益科目名称,笔者分析这也许和增值税的形成过程有关,如增值税减免可能和商品服务相关,也可能和资产处置、金融商品转让等相关,因此需要结合减免税情况区分记入“营业收入”“资产处置损益”“投资收益”等科目,而非笼统记入“营业外收入”。同时需要注意的是,通过“减免税款”三级专栏处理减免税款可能导致增值税申报表与增值税会计核算存在差异,需要注意做好税会差异的衔接处理。

4. 直接减免税不属于政府补助范畴。《企业会计准则第16号——政府补助》应用指南(2018年)规定,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。政府补助主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息,以及无偿给予非货币性资产等。通常情况下,直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源,不适用政府补助准则。

需要说明的是,增值税出口退税不属于政府补助。根据税法规定,在对出口货物取得的收入免征增值税的同时,退付出口货物前道环节发生的进项税额,增值税出口退税实际上是政府退回企业事先垫付的进项税,不属于政府补助。

例1:武汉K公司为增值税一般纳税人,2020年2月将自产N95口罩直接捐赠给武汉某医院并取得合规的接收凭证,市场价值100万元(不含增值税),相关原料等购买成本价80万元(进项税额8万元已经抵扣)。按照财税[2020]9号公告的规定,免征增值税、城建税及两附加。

会计处理建议如下(单位:万元,下同):

(1) 增值税视同销售,按正常捐赠行为进行处理:

借:营业外支出	93
贷:库存商品	80
应交税费——应交增值税	
(销项税额)	13

(2) 8号公告给予免增值税13万元(100×13%),按照财会[2016]22号公告,计入当期损益科目,实质上使实际捐赠支出减少了13万元。

借:应交税费——应交增值税	
(减免税款)	13
贷:营业外支出	13

(3) 由于本行为免税,按照增值税暂行条例第十条的规定,进项税额不能抵扣,需要做转出处理,实际上增加了本次捐赠的成本。

借:营业外支出	8
---------	---

贷：应交税费——应交增值税

(进项税额转出) 8

整体看来，相当于进行如下会计处理(考虑抵销后)：

借：营业外支出 88

贷：存货 80

应交税费——应交增值税

(进项税额转出) 8

笔者认为，会计处理需要客观反映经济业务实质，虽然最终结果可能一样，但经济内涵千差万别。

例2：武汉K快递公司为增值税一般纳税人。2020年2月销售收入53万元(含税)，相关的成本费用等对应的进项税额为1万元(已经抵扣)。按照财税[2020]8号公告，为居民提供必需生活物资快递收派服务取得的收入，可以免增值税。

会计处理建议如下：

(1) 实际提供服务取得收入时：

借：银行存款 53

贷：营业收入 50

应交税费——应交增值税

(销项税额) 3

(2) 对于该项服务收入，免增值税处理时：

借：应交税费——应交增值税

(减免税款) 3

贷：营业收入 3

(3) 对于免税业务对应的进项税额转出，最终增加营业成本时：

借：营业成本 1

贷：应交税费——应交增值税

(进项税额转出) 1

整体来看，相当于进行了如下会计处理(将上述三个分录合并)：

借：银行存款等 53

贷：营业收入 53

实务中确实存在这种合并简化处理的方式。但销售环节免税是否意味着不体现销项税额和减免款也可行？笔者认为，免税和不征税存在本质区别，判断

一项交易是否属于增值税应税交易和判断是否作免税处理本质上为两个问题，分开处理能够更好地反映经济活动的实质。此外，财会[2016]22号文对增值税减免税款处理要求借记减免税款，计入当期损益，也有要求分阶段、分过程处理的意思。对于将当期销项和进项之间的差额做减免税处理，笔者持保留意见，原因在于本例所涉增值税为直接减免税，本质上免的是过程/行为对应的增值税。

## 二、增值税加计抵减情形

自2019年4月1日起，符合条件的企业实行进项税额加计抵减，主要政策包括：(1)《关于深化增值税改革有关政策的公告》(财税海关[2019]39号联合公告)第七条规定，自2019年4月1日至2021年12月31日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计10%，抵减应纳税额(以下称加计抵减政策)。(2)《关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》(财税[2019]87号)第一条规定，2019年10月1日至2021年12月31日，允许生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计15%，抵减应纳税额。这在实务中引发了关于增值税加计抵减会计处理的广泛讨论。

2019年4月，财政部会计司就财税海关[2019]39号联合公告的规定适用财会[2016]22号的有关问题做出明确解读：生产、生活性服务业纳税人取得资产或接受劳务时，应当按照《增值税会计处理规定》的相关规定对增值税相关业务进行会计处理；实际缴纳增值税时，按应纳税额借记“应交税费——未交增值税”等科目，按实际纳税金额贷记“银行存款”科目，按加计抵减的金额贷记“其他收益”科目。

例3：北京K生活服务业公司，系增值税一般纳税人，2020年2月营业收

入300万元(不含增值税)，发生相关成本费用80万元(其中含进项税额8万元)，假定该公司适用的增值税率为6%，且符合增值税加计抵减15%优惠政策的适用条件。

会计处理建议如下：

(1) 发生食材、租金等费用开支时：

借：营业成本 80

应交税费——应交增值税

(进项税额) 8

贷：银行存款 88

(2) 实际发生销售业务时：

借：银行存款 318

贷：营业收入 300

应交税费——应交增值税

(销项税额) 18

(3) 转出本月应交未交的增值税时：

借：应交税费——应交增值税

(转出未交增值税) 10

贷：应交税费——未交增值税

10

(4) 次月实际缴纳税并享受进项税额可以加计15%抵减政策时：

借：应交税费——未交增值税 10

贷：银行存款 8.8

其他收益 1.2

笔者认为，有以下几个问题需要重点关注：

一是时间节点问题。在增值税税款所属期的次月、实际申报缴纳增值税时再做处理，而非取得进项发票并认证时一并处理、或税款所属期末汇总处理，这表明不能参照增值税进项税额或差额征税的一般做法，冲减成本费用或资产账面价值。笔者认为，财税海关[2019]39号联合公告涉及的加计抵减政策本质是考虑到相关行业进项税额抵扣不足，而对期末进项税额总量加计抵减，而非与具体交易活动挂钩，因而不能随意抵扣成本费用或资产成本。对于文件规定在实际缴纳税款时再确认“其他收益”，笔者认为这是因为，能够享受增值

税进项税额加计政策的公司已经提前声明,在每个税款所属期内基本可以确定能否享受且金额也可以准确计量,无需等到税款申报期再处理,也无需再走审核或者审批程序,因此在企业转出未交增值税时即确认由于享受加计抵减政策获得的收益值得商榷,按照规定在实际缴纳税款时再确认损益,是一个更趋稳健的做法。

二是加计抵减的增值税进项税额,最终通过“其他收益”科目核算。但需要注意的是,它并不属于政府补助范畴,在政府补助应用指南(2018)明确规定,“直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源,不适用政府补助准则”。此外还需要注意,执行《小企业会计准则》的公司可能未设置“其他收益”科目。笔者认为,按照会计相关规定处理,可能出现企业增值税纳税申报表主表第19行“应纳税额”与企业会计核算中“应交税费——未交增值税”金额不一致的情况,差额即为实际加计抵减的进项税额。

三是税会差异客观存在的问题。财税海关[2019]39号联合公告第七条第(五)款规定:“纳税人应单独核算加计抵减额的计提、抵减、调减、结余等变动情况。”通过增值税申报表附表资料4的逻辑结构可以清晰体现出以上这一过程的明细做法。然而,会计口径中只在实际缴纳税款时进行处理,无疑不够完美。笔者认为若能在会计核算中通过设置“应交税费——加计抵减增值税”等类似科目,可以更好地体现加计抵减额的计提、抵减、调减、结余等变动情况,从账务处理中就能真正区分清楚增值税进项税额、销售税额、留抵税额以及加计抵减进项税额等,能够起到减少税会差异及协调工作的效果。

### 三、增值税留抵退税情形

我国增值税留抵退税政策目前已经

比较常见,例如,财税[2020]8号公告第二条规定,“疫情防控重点保障物资生产企业可以按月向主管税务机关申请全额退还增值税增量留抵税额。增量留抵税额,是指与2019年12月底相比新增加的期末留抵税额”。又如财税海关[2019]39号联合公告第八条规定试行增值税期末留抵税额退税制度,针对增量部分符合特定条件予以退税。然而对于增值税留抵退税问题,财会[2016]22号文并没有给出明确规定,已有的税收政策中,一般通过“应交税费——应交增值税(进项税转出)”处理,例如,《关于大型客机和支线飞机增值税政策的通知》(财税[2016]141号)第四条:“纳税人收到退税款项的当月,应将退税额从增值税进项税额中转出。未按规定转出的,按《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定承担相应法律责任”,类似的政策包括,《关于退还集成电路企业采购设备增值税期末留抵税额的通知》(财税[2011]107号)第三条等。在具体增值税申报表中,通过《增值税纳税申报表附表资料(二)》“上期留抵税额退税”,作为本期进项税额转出额的一部分。建议收到留抵退税款时的会计处理为:借记“银行存款”,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”。

笔者认为,增量留抵退税需要在纳税申报时履行相关程序,带有一定客观的不确定性,不能提前处理。企业会计处理时点与在享受税收优惠政策时采用审核制、备案制还是自行识别、留存备查等方式存在关联,如果税收优惠纳税申报并非仅为一个程序性的动作,同时还在客观上存在较大不确定性,则在税款申报后再确认相关损益更为稳妥。

### 四、增值税即征即退情形

常见的增值税即征即退适用于软件销售、有形动产融资租赁、资源利用等领域,有两种常见形式需要注意:(1)

增值税实际税负超过一定比例(如3%)即征即退。例如,财税[2016]36号附件资料《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》中“二、增值税即征即退”明确规定,“一般纳税人提供管道运输服务,对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。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中的一般纳税人,提供有形动产融资租赁服务和有形动产融资性售后回租服务,对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。增值税实际税负,是指纳税人当期提供应税服务实际缴纳的增值税额占纳税人当期提供应税服务取得的全部价款和价外费用的比例”。(2)增值税税负结果直接按一定比例即征即退。例如,《关于新型墙体材料增值税政策的通知》(财税[2015]74号)明确规定,“自2015年7月1日起,对纳税人销售自产的利用风力生产的电力产品,实行增值税即征即退50%的政策”。

此外需要明确的是,即征即退增值税属于税收优惠形式的政府补助范畴。政府补助应用指南(2018年)在界定“日常活动”的判断标准时明确规定:“该补助与日常销售等经营行为是否密切相关,例如,软件企业享受增值税即征即退的税收优惠,该税收优惠与企业销售商品的日常活动密切相关,则属于与日常活动相关的政府补助。”对于软件企业即征即退的案例非常具有代表意义。

笔者认为,从政府补助准则应用指南的处理思路来看,先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还的税款属于政府补助“税收返还”的范畴(包括征税和退税两个步骤,符合政府补助基本定义),由于其与整体税负结果挂钩,不做营业收入处理。与此同时,增值税一般和企业日常经营活动相关联,因此在会计处理时应当通过“其他收益”科目处理。笔者了解到,不少财务人员将此退

税计入到“营业外收入”科目,这种做法在新政府补助准则下有待商榷。

例4:北京K软件公司,系增值税一般纳税人,2020年2月,销售自产软件产品,销售额为113万元(含增值税),当月购进80万元材料(进项税额为8万元)。假定该企业符合即征即退政策条件,可退税2万元。

(1) 构建材料时:

借: 库存商品	80
应交税费——应交增值税	
(进项税额)	8
贷: 银行存款	88

(2) 销售自产软件产品时,确认销售收入并结转相关成本时:

借: 银行存款	113
贷: 营业收入	100
应交税费——应交增值税	
(销项税额)	13
借: 主营业务成本	80
贷: 库存商品	80

(3) 月末转出未交增值税时:

借: 应交税费——应交增值税	
(转出未交增值税)	5
贷: 应交税费——未交增值税	5

(4) 实际申报缴纳增值税时:

借: 应交税费——未交增值税	5
贷: 银行存款	3
其他收益	2

实务中有人认为可以在转出未交增值税时即确认即征即退增值税收益,即在税款所属期内,会计核算上可以确认一项退税权利,通过“其他应收款”等科目过渡,并确认“其他收益”,在实际税款申报期后取得时再将“其他应收款”科目冲销。笔者认为此观点存在一定合理性。实务中更为稳健的做法是在实际缴纳增值税时再反映该笔即征即退的收益,理由是自行理解即征即退政策要求时认为自身极可能能够享受该待遇,但税务机关未必认可,从而导致在税款所属期内确认的退税收益存在一定

的不确定性,因此在实际缴纳时反映更为稳妥。

## 五、小规模纳税人符合免征增值税情形

《关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》(财税[2019]13号)第一条明确,对月销售额10万元以下(含本数)的增值税小规模纳税人,免征增值税。具体到会计核算上,财会[2016]22号文“(十)关于小微企业免征增值税的会计处理规定”明确:“小微企业在取得销售收入时,应当按照税法的规定计算应交增值税,并确认为应交税费,在达到增值税制度规定的免征增值税条件时,将有关应交增值税转入当期损益。”此外,按照财会[2016]22号文规定,小规模纳税人只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目,不需要设置三级专栏,因为没有“应交税费——应交增值税(减免税款)”,直接简化处理即可。此外,将免征的增值税计入当期损益中具体哪个科目,需要结合增值税应税交易判断,可能是“营业收入”“资产处置损益”或“投资收益”等。

例5:北京K酒店系增值税小规模纳税人,按季度纳税。假定2020年1~3月,销售收入分别为9万元、8万元、9万元(均含增值税)。其中2月份实际发生各项成本费用2万元。

针对2月份的会计处理建议如下:

(1) 1月和2月实际取得酒店经营收入并结转相应成本费用时,按照财会[2016]22号文计提收入和增值税(由于此时无法预知3月销售收入,无法判断能否享受小微企业免税待遇,因此应全额计提增值税)。

借: 银行存款	8
贷: 营业税金	7.767
应交税费——应交增值税	
(销项税额)	0.233
借: 营业成本	2

贷: 银行存款 2

(2) 3月末酒店确定第一季度销售额未达到30万,可做增值税免税处理,按财会[2016]22号文要求计入当期损益,金额为第一季度计提的全部增值税0.757万元(26÷1.03×0.03):

借: 应交税费——应交增值税	
(减免税款)	0.757
贷: 营业收入	0.757

笔者认为,小规模纳税人在季度末(假定按季度纳税)已经知道达到免征标准而享受免税待遇,无须再反映税款负债,直接转入当期损益即可,无需等到税款申报时再确认。

## 六、税控设备等抵减增值税情形

财会[2016]22号“(九)增值税税控系统专用设备和技维护费用抵减增值税额的账务处理”明确规定:“按照现行增值税政策规定,企业初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的,按规定抵减的增值税应纳税额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目(小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目),贷记“管理费用”等科目”。

整体而言,关于增值税减免退的会计处理,笔者理解,需要至少注意两个关键事项:一是现行企业会计准则及相关配套规定不可能面面俱到,需要结合政策本身的详细规定和精神导向,明确清楚到底属于何种税收优惠及其经济实质,进而判断是否需要确认会计损益及计入具体哪个会计科目,以及确认时点为税款所属期或税款申报期等问题;二是随着我国改革的不断深入,我国财税政策也同时发生着持续动态的变化,因而,增值税减免退会计处理并非一成不变,需要动态审视会计处理方式的合理性。□

责任编辑 张璐怡