

关于期末留抵税费是否应当转入未交增值税的几点思考

蔡金叶

(广东科技学院, 广东 东莞, 523083)

一、引言

本文主要针对一般纳税人的处理,通过案例和分录讲解,从简易计税法和一般计税法这两种方式入手,就期末留抵增值税能否转入未交增值税提出一些思考。

二、简易计税法

简易计税法通常是小规模纳税人发生应税行为采用的方法,它的计算公式为:应纳税额 = 含税销售额 ÷ (1 + 征收率) × 征收率。根据企业会计准则,一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税行为时,可以选择适用简易计税方法计税,但一经选择,36个月内不得变更。因此,一般纳税人也可能会涉及到简易计税法的使用。财会[2016]22号文规定,“简易计税”明细科目核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴和缴纳等业务。简易计税法相较于一般计税更加简单,下面通过案例一来解释简易计税法的核算。

案例一:

光明劳务派遣有限公司为增值税一般纳税人,主要业务范围是提供劳务派遣服务。该公司符合《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)要求,以取得的全部价款和价外费用为销售,按照一般计税方法计算缴纳增值税。同时,也可以选择差额纳税,即以取得的全部价款加价外费用,扣除代用人单位支付给劳务派遣员工的工资福利之后的余额为实际销售额,按照简易计税方法,依照5%的征收率进行增值税的计算缴纳。假设光明劳务派遣有限公司2020年向客户收取了210万,其中105万是社保等费用,按照简易计税5%征收率征收,光明公司2020年应当缴纳的增值税金额为 $(210-105)/1.05*0.05=5$ 万元。

光明公司账务处理如下:

借:银行存款 210

贷:主营业务收入 200

应交税费-简易计税 10万

借:主营业务成本 105万

贷:应付职工薪酬 105万

同时差额扣减分录:

借:应交税费-简易计税 5万

贷:主营业务成本 5万

最后缴纳:

借:应交税费-简易计税 5万

贷:银行存款 5万

简易计税下,计提10万元,扣减5万元,缴纳5万元。从上述案例可以知道,一般纳税人选用简易计税方法,计税项目不存在期末结转问题,申报缴纳当期应纳税额时,直接借记本明细科目即可。

三、一般计税法

财会[2016]22号文规定,对于增值税,一般纳税人采用一般计税法核算,涉及到“应交税费-应交增值税”下多个科目,包括“进项税额”“销项税额抵减”“已交税金”“转出未交增值税”“减免税款”“出口抵减内销产品应纳税额”“销项税额”“出口退税”“进项税额转出”“转出多交增值税”等专栏。这些明细科目用于记录一般计税法下增值税的计算过程。应交增值税科目仅仅用于计算增值税,企业实际缴纳的增值税并非在此科目下核算。一般纳税人实际缴纳的增值税应当在“应交税费-未交增值税”科目下核算。因此,应交增值税科目就会涉及到期末结转的问题,期末应当将应交增值税中未交的金额结转到未交增值税科目中进行缴纳。通常情况下,日常核算仅仅涉及应交增值税科目,到期末的时候可根据已经计算清楚的增值税金额结转到未交增值税进行申报缴纳处理。

对于一般纳税人来说,购买商品或者接受劳务所计算的增值税进项税额为企业先行垫付的税额。增值税作为一种流转税,等到产品或者劳务流转到下一个环节时,增值税可以作为抵扣或者留抵退税。从差额征税的意义上说,税务局真正征收的是销项税额抵掉进项税额的差额部分。就应交增值税科目而言,期末可能是余额在借方,也可能余额为零。下面通过案例二来进行解释。

案例二:

嘉盛公司2020年11月份销售实现销项税额100万,进项税额为80万,期末应当缴纳的增值税

金额为20万元。假设当月不用考虑其他税费,将应交未交的增值税20万元结转到未交增值税中,结转后应交增值税期末余额为零。

会计处理如下:

借: 应交税费—应交增值税(转出未交增值税)
20

贷: 应交税费—未交增值税 20

进行增值税纳税申报和缴纳时:

借: 应交税费—未交增值税 20

贷: 银行存款 20

假设嘉盛公司2020年11月份销售实现销项税额80万,进项税额100万,那么期末应当缴纳的增值税金额为0,尚未抵扣或者退税的留抵税额为20万元。需要注意的是,这里的尚未抵扣或者退税的留抵税额20万元并非嘉盛公司本月多交的税金,因此不需要通过转出多交增值税结转到未交增值税,不做结转,等到后期抵扣或者留抵退税即可。在当期的增值税纳税申报表中,20万元应当体现在期末留抵税额栏,而不是体现在期末多交增值税金额中。

综上所述,一般纳税人如果有期末留抵税额,期末留抵不需要结转到未交增值税科目中,若结转可能导致和真正的多交增值税税金混淆,同时也无法和增值税申报表的期末留抵税额、期末未交税额(多缴为负)互相匹配。

对于未交增值税科目来讲,什么时候才是真正体现了多交增值税呢?通常情况下,有以下两种业务会体现未交增值税有借方金额。

(一) 一般纳税人有预缴税额且应交增值税为留抵税额

一般纳税人有预缴税额,应交增值税为留抵税额。根据《增值税会计处理规定》(财会〔2016〕22号),增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置二级科目“预交增值税”。企业预缴增值税时,借记“应交税费—预交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。月末,企业应将“预交增值税”明细科目余额转入“未交增值税”明细科目,借记“应交税费—未交增值税”科目,贷记“应交税费—预交增值税”科目。但是对于房地产企业等相关行业,“预交税款”的期末余额在纳税义务发生之前不能结转入“未交增值税”,应直至纳税义务发生时方可从“应交税费—预交增值税”科目结转至“应交税费—未交增值税”科目。对于预缴税费的处理如下:

借: 应交税费—未交增值税

贷: 应交税费—预交增值税

因此,这种情况下,只要将企业的预缴增值税

直接转到未交增值税借方即可。当然,在一般纳税企业的纳税申报表中,也应当体现留抵税额和多交税额。

(二) 当期缴纳当期的增值税

通常情况下,已交税金专栏是用于核算一般纳税人当月已缴纳的应交增值税额。当月税款都在下月或下季度申报缴纳的一般纳税人,并不需要使用已交税金这个栏目。如果需要使用已交税金,同时又是税金留抵的情况,那么就是以多交税金结转的方式,把这部分结转到未交增值税去,转完后科目也能和申报表匹配上。一般纳税人留抵的增值税在应交增值税的借方,实际上就是企业垫支的尚未抵扣或者退税的部分税金。后期如果需要进行抵扣,可以合并后期的销项重新计算,如果留抵为退税,则直接通过进项税转出进行核算即可。

转出分录为:

借: 银行存款

贷: 应交税费—应交增值税(进项税额转出)

《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号)第三条的规定,“应交税费”科目下的“应交增值税”“未交增值税”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况,在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示;“应交税费—待转销项税额”等科目期末贷方余额应根据情况,在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示;“应交税费”科目下的“未交增值税”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”等科目期末贷方余额应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。如果尚未处理,那么此项待抵扣进项税额在期末资产负债表列示的时候就是企业的资产。

综上所述,对于增值税,一般纳税人在简易计税法下,计税项目不存在期末结转问题,申报缴纳当期应纳税额时,直接借记“应交税费—简易计税”科目即可;一般纳税人在一般计税法下,期末留抵不需要结转到未交增值税科目中,若结转可能导致和真正的多交增值税税金混淆,同时也无法和增值税申报表的期末留抵税额、期末未交税额(多缴为负)互相匹配。因此,不论是简易计税法还是一般计税法,期末留抵都不应当转入未交增值税进行处理。

【作者简介】蔡金叶(1989.11.18—),女,湖北宜昌人,硕士学历,研究方向为会计理论与实务。