

新形势下增值税减免税会计处理分析

李桃

乐山城电电力设计有限公司泸州分公司

摘要：减免税是增值税税收优惠的范畴，当前我国税制改革不断推进，减税降费的力度不断加大，减免税类型不断增加，使得企业会计处理难度系数有所增加。企业如何做好新形势下增值税减免税会计处理工作，值得深入分析探讨。本文基于不同纳税人资格及不同减免税情形，具体对增值税减免税的会计处理方式方法，进行分析，以供参考。

关键词：增值税；减免税；会计处理；方式方法

【DOI】10.12252/j.issn.2096-6288.2023.02.238

现阶段我国增值税减免税类型多样，既有免税，也有减税；既有针对全部纳税人的直接减免，也有针对小规模纳税人的免税；还有在防控期间出台的针对小规模纳税人减税政策。由于减免税类型较多，使得会计处理也有所不同。因此，企业会计人员有必要加强新形势下增值税减免税政策的研究，从而保证会计处理的合理性、科学性。

一、增值税减免税的内涵

增值税减免税是一种对收入和税款进行减免的税，其中，对收入减免，即对纳税人的销售收入，在符合条件下可减免税增值税；对税款减免，即直接对纳税人的应纳增值税税款进行减免。目前增值税减免税的形式主要分为税基式减免、税率式减免和税额式减免这三种。

二、增值税减免税的会计处理原理

在会计实务中，具体采用“价税分离”法和“价税合计”法这两种方法进行增值税减免税的会计处理。

（一）“价税分离”法

“价税分离”法具体指的是从销售价中单独分离出各种税费金额，从实质上明确商品本身的价格，以及对应的税收金额，以便计算企业销售收入中的应纳税款金额，并解决纳税重复计算的问题。针对增值税减免收入的价税分离算法，分为以下两种情形：

（1）当销售减免税项目发生纳税义务时，在会计处理过程中，借记处理为：银行存款（应收账款），贷记处理为：主营业务收入等科目。

（2）当增值税可直接减免时，会计处理过程中借记为：应交税费-应交增值税，贷记为：补贴收入。

依据财会字[1995]6号文规定（已废止），纳税人

在提供销售减免税行为时，在开具增值税普通发票时，发票金额应是含税销售额。这样一来，下游企业所取得的销项税额对应的无法抵扣的税款便可不用缴纳。

（二）“价税合计”法

价税合计就是金额+税额，卖方收款时将商品价款和增值税一起收取，即将销售货物收入与增值税相加，因为在货物销售产生的收入并不包括增值税，需要在收入确认时按照税法规定确定增值税。

纳税人在提供销售减免税行为时，计量基础为含税金额，会计处理为借记：银行存款（应收账款），贷记：主营业务收入。政策依据为：如在国家税务总局颁发的《关于国有粮食购销企业开具粮食销售发票有关问题的通知》（国税明电[1999]100号）中指出，国有粮食购销企业在开具增值税专用发票时，应比照应税货物开具增值税专用发票，记账处理的销售额应当是价税合计数。

在会计实务中，核算处理是采用“价税分离”法还是“价税合计法”，需要结合增值税相关政策的实质分情况选择。现行的增值税减免税政策多样，主要可分为这三类：一是能事先确定能减免增值税收入的；二是直接对增值税税款减免的；三是无法实现确定增值税收入是否能减免的，只有在结算当期才能够确定。

三、项目免税的会计处理

项目免税，即在纳税人提供特定的应税项目服务时，能够减免增值税。这一免税政策并不区分纳税人资格，只要符合增值税减免的条件，便可减免增值。比如，在现行的增值税优惠政策中，就有明确的规定纳税人在提供境外工程建筑服务时，可减免增值税；纳税人

自产自销农产品也可减免增值税等。

在财政部印发的《关于增值税会计处理规定的通知》（财会[2016]22号）（下文中简称22号文）中，关于项目免税的会计处理的规定，会计人员应将减免的增值税借记为：应交税费-应交增值税（减免税款），贷记为：损益类相关科目。这样处理的思路是对减免税款进行单独核算处理，并确认损益。但是，在实务中，这样的处理方式具有一定的不足，举例说明如下：

例1：某建筑企业为一般纳税人，其承建的A项目为境外项目，在2021年12月收取了业主的工程款1090万元。

依据22号文的规定，该建筑企业在对收取的1090万元免税销售额进行会计处理时，采用了“价税分离法”，即计算销项税额为 $1090 \div 1.09 \times 9\% = 90$ 万元，并将销项税额作为免税额计入“减免税款”中，同时确认当期损益。在具体处理中，借记为：银行存款（1090万元），贷记为：合同结算-价款结算（1000万元）

，应交税费-应交增值税（90万元）；借记为：应交税费-应交增值税（减免税款90万元），贷记为：其他收益等（90万元）。

实际上项目免税，免掉了销售收入中的计提销项税额，但要求纳税人在开具增值税发票时，要在发票上现实增值税税额，而在纳税申报时，不需要单独体现销项税额。秉持着财会处理一致性的原则，企业在对项目免税的会计处理过程中，不需要单独体现出免税税额，同时在收入确认时应按照“价税合计”法进行处理。如此一来，例1中的会计处理应当为：借记为银行存款（1090万元），贷记为合同结算-价款结算（1090万元）。

概括来说，对于项目免税，应当针对收取的全部价款进行会计处理，在实务中，借记处理的会计科目包括“银行存款”、“应收账款”、“合同资产”等，贷记处理的会计科目有“主营业务收入”、“合同结算”等，且无需单独体现免税额。

四、小微企业免征增值税的会计处理

当小规模纳税人有应税行为时，若其月度销售额不超过10万元，或者季度销售额不超过30万元，便可享受小微企业免征增值税这一优惠政策。这一优惠政策对象

仅针对小规模纳税人，免税条件为销售额未达到起征点。由于小微企业的月度或季度销售额是否超过10万元或30万元在期间无法判断，只有在纳税申报时才能判定是否符合增值税减免税的条件，这属于事先无法确定对增值税收入能否享受增值税减免税优惠，应采用“价税分离”法进行会计处理。因此，根据22号文的规定，小微企业在取得销售收入时，需按照税法规定缴纳增值税，若达到了免征增值税的条件，需要应交增值税计入至当期损益中。但是，对于应计入当期损益表的哪一个会计科目中，22号文中并没有做出明确的指示。对此，笔者认为企业可采取“价税分离”法处理，先从销售收入中分离出免征的增值税，若符合增值税免征条件，对增值税税额进行单独确认并计入当期损益中；若未达到增值税减免的条件，应当将增值税税额计入至销售收入中，且不需要单独确认增值税额。举例说明如下：

例2：某商贸企业为小规模纳税人，按季度纳税，其2021年第三季度销售取得收入为30.3万元，征收率为1%。结合22号文规定得知，纳税人取得的销售收入，会计处理方法应采取“价税分离”法，不含税收入为 $30.3 \div 1.01 = 30$ 万元，税额为0.3万元。借记为：银行存款（30.3万元），贷记为：主营业务收入（30万元），应交税费-应交增值税（0.3万元）。该企业在纳税申报时，认定为符合增值税免征的条件，对于税额的会计处理，转记为主营业务收入，借记为：应交税费-应交增值税（0.3万元），贷记为：主营业务收入（0.3万元）。

五、特定期限或特定项目的会计处理

考虑增值税减免税的清晰多种多样，使得会计处理方式也相对复杂，在实际处理过程中，通常会涉及以下三种特殊情形的会计处理：

（一）特定期限的减免税

特定期限的增值税减免税情形，最为典型的是针对防控期间出台的降低小规模纳税人征收率的政策，主要包括财政部、税务总局出台的《关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（财税[2020]13号）和《关于支持个体工商户复工复产等税收征收管理事项的公告》（国税[2020]5号），减免内容为：对四川省内增值税征收率为3%的小规模纳税人，在2020年3月1日至

12月31日的期间产生应税销售收入，可享受免征增值税的优惠政策；而四川省外的其他省市的小规模纳税人，可减按1%的税率缴纳增值税。

从实质上看，针对防控期间的四川省小规模纳税人免税情形属于项目免税，因此在会计处理时，可同上述项目免税内容进行。针对除四川省外的小规模纳税人减税的情形，在会计处理时可参照上述项目免税内容进行。而针对四川省外小规模纳税人减税的情形，应结合国税[2020]5号文规定进行会计处理，在计算应纳税税额时，应纳税额=销售额÷(1+1%)×1%。

(二) 特定项目的减免税

目前针对特定项目减征增值税的主要有这两种情形：一是纳税人销售自己使用的固定资产时，在满足减免条件下，可从原本3%的征收率减按2%缴纳增值税；二是纳税人初次购买税控系统专用设备产生的费用，以及技术维护产生的费用，可全额抵扣增值税应纳税额。

针对第一种情形，在会计处理过程中，应将减征的1%税额计入至“资产处置损益”、“营业外收入”、“营业外支出”等会计科目中。举例说明如下：

例3：某企业为一般纳税人，在2021年10月销售1台使用过的设备所取得的价款为15.3万元，该设备购入价格为25万元，在资产处置环节，已计提折旧10万元，按照税法规定，设备购入时不可抵扣进项税额。在具体的会计处理过程中，借记为：固定资产清理（15万），累计折旧（10万），贷记为：固定资产（25万）；借记为：银行存款（15.3万），贷记为：固定资产清理（0.3万），应交税费-简易计税（0.3万）；借记为：资产处置损益（4.9万），应交税费-简易计税（0.1万），贷记为：固定资产清理（5万）。

针对第二种情形，在具体的会计处理中，可采用“价税分离”法视情况进行处理。如果是抵扣一般纳税人一般计税项目的应纳税额，在会计处理过程中，借记：应交税费-应交增值税（抵减税款），贷记：其他收益等科目；如果是抵扣一般纳税人简易计税项目的应纳税额，在会计处理过程中，应借记：应交税费-简易计税科目，贷记：其他收益等科目；如果是用以抵减小规模纳税人的应纳税额，在会计处理时应借记：应交税

费-应交增值税科目，贷记：其他收益等科目。

(三) 招用退役士兵或重点群体的减免税

在现有的增值税政策中也有明确规定，若企业招用了退役士兵或是重点群体，可在三年内按照一定额度抵减增值税。这属于直接对增值税税额进行减免，在会计处理过程中应采用“价税分离”法进行会计核算。其中，对于扣减的增值税，需要注意区分纳税人资格和不同的给水方法。举例说明如下：

例3：某企业为一般纳税人，在2021年6月销售货物取得收入350万元（含税价），当月购进货物等200万元，取得增值税专用发票已认证，注明税金是28万元。当月新招用退役军人10人，经税务机关依法确认定额扣减增值税8万元。在会计核算时，做如下处理：

当企业实质发生销售货物应税义务时，借记为：银行存款（350万元），贷记为：主营业务收入（280万元），应交税费-应交增值税（销项税额70万元）。

当购进货物可抵扣进项税金时，借记：应交税费-应交增值税（进项税额28万元），贷记：银行存款（28万元）。

当安置退役士兵就业可享受减免增值税优惠时，借记：应交税费-应交增值税（8万元），贷记：营业外收入-补贴收入（8万元）。

企业在月底结算时，借记：应交税费-应交增值税（20万元），贷记：应交税费-未交增值税（20万元）。

企业在月初纳税申报时，借记为：应交税费-未交增值税（20万元），贷记为：银行存款（20万元）。

参考文献

- [1]包关云,包卓群.对增值税减免会计处理的思考[J].财务与会计,2021(14):60-62+66.
- [2]陈爱华.增值税减免退的会计处理建议[J].财务与会计,2020(18):58-62.
- [3]熊继艳.新增增值税会计处理浅析[J].中国乡镇企业会计,2019(07):41-42.
- [4]杨美莲.增值税减免的会计处理实务分析[J].湖南税务高等专科学校学报,2018,31(03):67-70+80.