

第四节 应交税费

二、应交增值税

【例 3-30】承【例 3-24】，2017年6月份，甲公司发生的视同销售交易或事项如下：

① 10日，以公司生产的产品对外捐赠，该批产品的实际成本为200 000元，售价为250 000元，开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为42 500元。

借：营业外支出 242 500
贷：库存商品 200 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 42 500

公司以自产产品对外捐赠应交的增值税销项税额 = 250 000 × 17% = 42 500（元）

② 25日，甲公司以一批原材料对外进行长期股权投资。该批原材料实际成本为600 000元，双方协商不含税价值为750 000元，开具的增值税专用发票上注明的增值税税额为127 500元。

借：长期股权投资 877 500
贷：其他业务收入 750 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 127 500

同时，

借：其他业务成本 600 000
贷：原材料 600 000

公司对外投资原材料应交的增值税销项税额 = 750 000 × 17% = 127 500（元）

4. 交纳增值税

企业交纳当月应交的增值税，借记“应交税费——应交增值税（已交税金）”科目，贷记“银行存款”科目；企业交纳以前期间未交的增值税，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

【例 3-31】承【例 3-24】至【例 3-30】，2017年6月份，甲公司当月发生增值税销项税额合计为261 800元，增值税进项税额转出合计为39 100元，增值税进项税额合计为278 950元。甲公司当月应交增值税计算结果如下：

当月应交增值税 = 261 800 + 39 100 - 278 950 = 21 950（元）

6月30日，假设甲公司以银行存款交纳当月增值税税款10 000元，甲公司编制如下会计分录：

借：应交税费——应交增值税（已交税金） 10 000
贷：银行存款 10 000

5. 月末转出多交增值税和未交增值税

月度终了，企业应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。

对于当月应交未交的增值税，借记“应交税费——应交增值税（转出未交增值税）”科目，贷记“应交税费——未交增值税”科目；

对于当月多交的增值税，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“应交税费——应交增值税（转出多交增值税）”科目。

【例 3-32】承【例 3-31】，2017年6月30日，甲公司将尚未交纳的其余增值税税款11 950元进行转账。甲公司编制如下会计分录：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税） 11 950
贷：应交税费——未交增值税 11 950

【例 3-32】承【例 3-31】，2017年6月30日，甲公司将尚未交纳的其余增值税税款11 950元进行转账。甲公司编制如下会计分录：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税） 11 950
贷：应交税费——未交增值税 11 950

7月份，甲公司交纳6月份未交增值税11 950元时，编制如下会计分录：

借：应交税费——未交增值税 11 950
贷：银行存款 11 950

需要说明的是，企业购入材料、商品等不能取得增值税专用发票的，发生的增值税应计入材料采购成本，借记“材料采购”、“在途物资”、“原材料”、“库存商品”等科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）小规模纳税人的账务处理

小规模纳税人核算增值税采用简化的方法，即购进货物、应税劳务或应税行为，取得增值税专用发票上注明的增值税，一律不予抵扣，直接计入相关成本费用或资产。

小规模纳税人销售货物、应税劳务或应税行为时，按照不含税的销售额和规定的增值税征收率计算应交纳的增值税（即应纳税额），但不得开具增值税专用发票。

一般来说,小规模纳税人采用销售额和应纳税额合并定价的方法并向客户结算款项,销售货物、应税劳务或应税行为后,应进行价税分离,确定不含税的销售额。

不含税的销售额计算公式:

不含税销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 征收率)

应纳税额 = 不含税销售额 × 征收率

小规模纳税人进行账务处理时,只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目,该明细科目不再设置增值税专栏。

“应交税费——应交增值税”科目贷方登记应缴纳的增值税,借方登记已缴纳的增值税;期末贷方余额,反映小规模纳税人尚未缴纳的增值税,期末借方余额,反映小规模纳税人多缴纳的增值税。

小规模纳税人购进货物、服务、无形资产或不动产,按照应付或实际支付的全部款项(包括支付的增值税额),借记“材料采购”、“在途物资”、“原材料”、“库存商品”等科目,贷记“应付账款”、“应付票据”“银行存款”等科目;

销售货物、服务、无形资产或不动产,应按全部价款(包括应交的增值税额),借记“银行存款”等科目,按不含税的销售额,贷记“主营业务收入”等科目,按应交增值税额,贷记“应交税费——应交增值税”科目。

【例 3-33】某企业为增值税小规模纳税人,适用增值税征收率为 3%,原材料按实际成本核算。该企业发生经济交易如下:购入原材料一批,取得增值税普通发票上注明的价款为 30 000 元,增值税税额为 5 100 元,款项以银行存款支付,材料已验收入库。销售产品一批,开具的普通发票上注明的货款(含税)为 51 500 元,款项已存入银行。用银行存款交纳增值税 1 500 元。该企业应编制如下会计分录:

(1) 购入原材料:

借: 原材料 35 100
贷: 银行存款 35 100

(2) 销售产品:

借: 银行存款 51 500
贷: 主营业务收入 50 000
 应交税费——应交增值税 1 500
不含税销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 征收率) = 51 500 ÷ (1 + 3%) = 50 000 (元)
应纳增值税 = 不含税销售额 × 征收率 = 50 000 × 3% = 1 500 (元)

(3) 交纳增值税:

借: 应交税费——应交增值税 1 500
贷: 银行存款 1 500

(四) 差额征税的账务处理

根据财政部和国家税务总局营改增试点政策的规定,对于企业发生的某些业务(金融商品转让、经纪代理服务、融资租赁和融资性售后回租业务、一般纳税人提供客运场站服务、试点纳税人提供旅游服务、选择简易计税方法提供建筑服务等)无法通过抵扣机制避免重复征税的,应采用差额征税方式计算交纳增值税。

1. 企业按规定相关成本费用允许扣减销售额的账务处理

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,借记“主营业务成本”、“工程施工”等科目,贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目。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,借记“应交税费——应交增值税(销项税额抵减)”或“应交税费——简易计税”科目(小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目),贷记“主营业务成本”、“工程施工”等科目。

【例 3-34】某旅行社为增值税一般纳税人,应交增值税采用差额征税方式核算。2017 年 7 月份,该旅行社为乙公司提供职工境内旅游服务,向乙公司收取含税价款 318 000 元,其中增值税 18 000 元,全部款项已收妥入账。旅行社以银行存款支付其他接团旅游企业的旅游费用和其他单位相关费用共计 254 400 元,其中,因允许扣减销售额而减少的销项税额 14 400 元。该旅行社应编制如下会计分录:

(1) 支付住宿费等旅游费用:

借: 主营业务成本 254 400
贷: 银行存款 254 400

(2) 根据增值税扣税凭证抵减销项税额,并调整成本:

借: 应交税费——应交增值税(销项税额抵减) 14 400
贷: 主营业务成本 14 400

上述分录(1)、(2)可合并编制如下会计分录:

借: 主营业务成本 240 000
 应交税费——应交增值税(销项税额抵减) 14 400
贷: 银行存款 254 400

(3) 确认旅游服务收入:

借: 银行存款 318 000
贷: 主营业务收入 300 000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 18 000

2. 企业转让金融商品按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额

按现行增值税制度规定，企业实际转让金融商品，月末，如产生转让收益，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；

如产生转让损失，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。

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。

年末，“应交税费——转让金融商品应交增值税”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。

（五）增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的账务处理

按现行增值税制度规定，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。

增值税税控系统专用设备，包括增值税防伪税控系统设备（如金税卡、IC卡、读卡器或金税盘和报税盘）、货物运输业增值税专用发票税控系统设备（如税控盘和报税盘）、机动车销售统一发票税控系统和公路、内河货物运输业发票税控系统的设备（如税控盘和传输盘）。

企业初次购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。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。

企业发生增值税税控系统专用设备技术维护费，应按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。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。

【例 3-35】某公司为增值税一般纳税人，初次购买数台增值税税控系统专用设备作为固定资产核算，取得增值税专用发票上注明的价款为 38 000 元，增值税税额为 6 460 元，价款和税款以银行存款支付。

该公司应编制如下会计分录

（1）取得设备，支付价款和税款时：

借：固定资产	44 460
贷：银行存款	44 460

（2）按规定抵减增值税应纳税额时：

借：应交税费——应交增值税（减免税款）	44 460
贷：管理费用	44 460

小微企业在取得销售收入时，应当按照现行增值税制度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。