



《不动产进项税额 分期抵扣暂行办法》

2016年4月





一、背景和目的

本次全面推开营改增，基本内容是实现“双扩”

扩大试点范围

实现货物和服务行业的全覆盖

将不动产纳入抵扣范围

全面实现向消费型增值税转型

继上一轮增值税转型改革将企业购进机器设备所含增值税纳入抵扣范围，无论是制造业、商业等原增值税纳税人，还是营改增试点纳税人，都允许将新增不动产所含增值税纳入抵扣，比较完整的实现了规范的消费型增值税。

36号文附件2规定



适用一般计税方法的试点纳税人，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2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%。



二、适用范围

第二条、第三条

（一）应分期抵扣的不动产范围

本办法只适用于增值税一般纳税人，以下简称纳税人。

◆ 范围1、纳税人在试点实施后取得的不动产

（1）在会计制度上按固定资产核算的不动产。

（2）这里的取得，包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得不动产。



（一）应分期抵扣的不动产范围



◆范围2、纳税人在试点实施后，发生的不动产在建工程，包括新建工程（从无到有），以及增加不动产原值超过50%的改建、扩建、修缮、装饰工程（较大规模的改、扩、修、装）。

◆范围3、按照目前规定，不得抵扣进项税额的不动产，而后发生用途改变，重新用于允许抵扣进项税额项目的不动产。

（二）需分期抵扣的不动产在建工程项目范围



◆本着有利于纳税人核算方便的原则，《办法》对分期抵扣的不动产在建工程项目范围，主要限定在了构成不动产实体的购进货物、以及与不动产联系直接的设计服务、建筑服务。

上述分2年从销项税额中抵扣的购进货物，是指构成不动产实体的材料和设备，包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

（三）不需进行分期抵扣的不动产

下列项目可一次性全额抵扣：

- ◆ 1、房地产企业销售自行开发的房地产项目
- ◆ 2、融资租入的不动产
- ◆ 3、施工现场修建的临时建筑物、构筑物

No.

03



三、分期抵扣的处理方式

第四条、第五条、第九条

（一）第四条描述的第一种情况

2016年5月1日以后取得不动产，2016年5月1日以后发生的用于不动产在建工程的购进项目（货物、设计服务、建筑服务），按照如下方法处理：

- 1、进项税额60%的部分于取得扣税凭证的当期，记入“应交税金—应交增值税（进项税额）”科目，当期从销项税额中抵扣。
- 2、40%的部分为待抵扣进项税额，于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

（二）第五条描述的第二种情况

2016年5月1日以后的购进项目，当期没有直接用于在建工程（例如计入原材料、工程物资等科目），在此之后又用于不动产在建工程，按照如下方法处理：

- 1、购进时允许全额抵扣；
- 2、转用于允许抵扣的不动产在建工程时，其已抵扣进项税额的40%部分，应于转用的当期从进项税额中扣减，计入“待抵扣进项税额”科目，并于转用的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

（三）第九条描述的第三种情况

按照规定不得抵扣进项税额的不动产，2016年5月1日后发生用途改变，重新用于允许抵扣进项税额项目的，按照如下方法在改变用途的次月处理：

（注意：这种情况的处理方式，与36号文附件2的相关规定不同，大家要特别注意。）

可抵扣进项税额 = 增值税扣税凭证注明或计算的进项税额 × 不动产净值率

不动产净值率 = (不动产净值 ÷ 不动产原值) × 100%

36号文：固定资产、无形资产、不动产净值 / (1 + 适用税率) × 适用税率

（这样操作能够保证不属于抵扣范围，或不符合抵扣凭证规定的税额不进入抵扣链条）

（三）第九条描述的第三种情况

按照本条规定计算的可抵扣进项税额，60%的部分于改变用途的次月从销项税额中抵扣，40%的部分为待抵扣进项税额，于改变用途的次月起第13个月从销项税额中抵扣。



需要特别注意

上述三种分期抵扣处理情况，均要求纳税人凭2016年5月1日后取得的合法有效的增值税扣税凭证，也就是说，允许抵扣的前提是合法有效的抵扣凭证，作为抵扣进项税额的依据。

No.

04

>

四、特殊情况下对“待抵扣进项税额”的处理

第六条、第七条、第八条、第十条：挂账40%的处理

（一）第六条 销售时未抵扣完毕的情况

纳税人销售其取得的不动产或者不动产在建工程时，尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额，允许于销售的当期从销项税额中抵扣。

（二）第七条 不动产已抵扣进项税额的转出

1、计算公式

已抵扣进项税额的不动产，发生非正常损失，或者改变用途，专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

$$\text{不得抵扣的进项税额} = (\text{已抵扣进项税额} + \text{待抵扣进项税额}) \times \text{不动产净值率}$$

$$\text{不动产净值率} = (\text{不动产净值} \div \text{不动产原值}) \times 100\%$$

（二）第七条 不动产已抵扣进项税额的转出

2、两种处理

（1）不得抵扣的进项税额小于或等于该不动产已抵扣进项税额的，应于该不动产改变用途的当期，将不得抵扣的进项税额从进项税额中扣减。

（2）不得抵扣的进项税额大于该不动产已抵扣进项税额的，应于该不动产改变用途的当期，将已抵扣进项税额从进项税额中扣减，并从该不动产待抵扣进项税额中扣减不得抵扣进项税额与已抵扣进项税额的差额。

（二）第七条 不动产已抵扣进项税额的转出

◆ 3、案例1:

- ◆ 2016年5月1日，纳税人买了一座楼办公用，1000万元，进项税额110万，正常是5月当月抵扣66万元，2017年5月（第13个月）再抵扣剩余的44万元。可是2017年4月，纳税人将办公楼改造成员工食堂了。

（二）第七条 不动产已抵扣进项税额的转出

- ◆ 如果这时该不动产的净值为800万元（八成新），不动产净值率就是80%，不得抵扣的进项税额为88万元，大于已抵扣的66万元，按照政策规定，这时应将已抵扣的66万元进项税额转出，并在待抵扣进项税额中扣减不得抵扣进项税额与已抵扣进项税额的差额： $44 - (88 - 66) = 22$ 万元。

（二）第七条 不动产已抵扣进项税额的转出

- ◆ 如果这时该不动产的净值为500万元（五成新），不动产净值率就是50%，不得抵扣的进项税额为55万元，小于已抵扣的66万元，按照政策规定，这时应将已抵扣的66万元进项税额转出55万元即可。

（二）第七条 不动产已抵扣进项税额的转出

◆ 4、案例2:

- ◆ 2016年3月1日，一般纳税人建造厂房，5月1日起，构成不动产实体（厂房）的购进货物以及与厂房联系直接的设计服务、建筑服务，可以抵扣，且需要分期抵扣，如果厂房建成后，于2017年3月出售了，此时可以选择简易计税方法。如果选择简易计税方法需要将已抵扣的转出，未抵扣的不得抵扣。

---案例需进一步确认。

（三）第八条 不动产在建工程已抵扣进项的转出

- ◆ 不动产在建工程发生非正常损失的，其所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务已抵扣的进项税额应于当期全部转出；其待抵扣进项税额不得抵扣。

（四）第十条 注销时的处理

- ◆ 纳税人注销税务登记时，其尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额于注销清算的当期从销项税额中抵扣。

No.

05

>

五、分期抵扣的管理要求

第十一条、第十三条

（一）第十一条 科目核算

- ◆ 待抵扣进项税额记入“应交税金—待抵扣进项税额”科目核算，并于可抵扣当期转入“应交税金—应交增值税（进项税额）”科目。
- ◆ 对不同的不动产和不动产在建工程，纳税人应分别核算其待抵扣进项税额。

（二）第十三条 台账要求

- ◆ 纳税人应建立不动产和不动产在建工程台账，分别记录并归集不动产和不动产在建工程的成本、费用、扣税凭证及进项税额抵扣情况，留存备查。
- ◆ 用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的不动产和不动产在建工程，也应在纳税人建立的台账中记录。



THANKS