



按照企业经营规模大小和会计核算健全与否等标准，增值税纳税人可分为一般纳税人和小规模纳税人。通常，纳税人一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。为完善增值税制度，进一步支持中小微企业发展，2018年5月1日起增值税小规模纳税人标准统一为年应征增值税销售额500万元及以下。2018至2020年连续三年出台政策，允许符合条件的一般纳税人，在规定期限内选择转登记为小规模纳税人。本文举例说明纳税人在一般纳税人期间尚未抵扣的进项税额，需转入待抵扣进项税额，并区分不同情形处理。

一、“待抵扣进项税额”核算内容

“待抵扣进项税额”是应交税费的二级科目，根据《[增值税会计处理规定](#)》（财会〔2016〕22号印发），该科目用于核算一般纳税人已取得增值税扣税凭证并经税务机关认

证，按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额

中抵扣的进项税额。从其定义上不难看出，该科目是一个过渡科目，待符合增值税政策规定准予抵扣时，转入“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。即尚未抵扣的进项税额待以后期间允许抵扣时，按允许抵扣的金额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”，贷记“应交税费——待抵扣进项税额”。

根据《
国家税务总局关
于统一小规模纳税人标准等若干
增值税问题的公告

》（国家税务总局公告2018年第18号，以下简称“18号公告”）规定，转登记纳税人尚未申报抵扣的进项税额以及转登记日当期的期末留抵税额，计入“应交税费——待抵扣进项税额”核算。改变了此前要求转登记纳税人对其未抵扣进项税额作进项税额转出的处理方式。

二、“待抵扣进项税额”长期挂账的处理

自2022年4月1日起施行的《
国家税务总局关
于小规模纳税人免征增值税等征
收管理事项的公告

》（国家税务总局公告2022年第6号），明确了“应交税费——待抵扣进项税额”科目余额的处理方法。增值税一般纳税人按政策规定转登记为小规模纳税人，根据18号公告相关规定计入“应交税费——待抵扣进项税额”科目核算，截至2022年3月31日的余额，分两种情形处理，一是能准确划分待抵扣进项税额形成原因的，在2022年度可分别计入固定资产、无形资产、投资资产、存货等相关科目，按规定在企业所得税或个人所得税税前扣除，对此前已税前扣除的折旧、摊销不再调整；二是对无法划分的部分，在2022年度可一次性在企业所得税或个人所得税税前扣除。

例1：某小型商贸公司

2018年6月按规定由一般纳税人转登记为小规模纳税人，转登记时尚未申报抵扣的进项税额80万元，计入“应交税费——待抵扣进项税额”科目，该笔税额一直挂账，未发生调整业务。目前，该公司仍为小规模纳税人，已无法区分构成原因。

按照6号公告规定，该小型商贸公司截至2022年3月31日的余额80万元，因无法区

分构成原因，可在2022年度一次性在企业所得税税前扣除。

例2：

某家电经销企业2020年按照相关规定，由一般纳税人转登记为小规模纳税人，转登记当期因购入商铺产生的78万元进项税额尚未抵扣，计入“应交税费——待抵扣进项税额”科目核算，该笔税额一直挂账，未发生调整业务。目前，该公司仍为小规模纳税人。

按照6号公告规定，鉴于该企业在转登记时，其“待抵扣进项税额”科目余额78万元能够准确区分，全部属于购置商铺所形成的进项税额。在2022年度将“待抵扣进

折旧年限

内按规定在企业所得税前折旧扣除。注意这里是在“剩余折旧年限内”处理，6号公告明确规定对此前已税前扣除的折旧部分不再调整。

三、转登记前业务调整“待抵扣进项税额”

“应交税费——待抵扣进项税额”科目余额，可能随着转登记纳税人对转登记前一般纳税人期间发生的业务进行调整，未抵扣进项税额将是一个动态变化的数据。

转登记前调整业务主要有两种情形：一是转登记纳税人在一般纳税人期间销售或者购进的货物、劳务、服务、无形资产、不动产，转登记后发生销售折让、中止或者退回的；二是因税务稽查

、纳税评估、补充申报等涉及一般纳税人期间涉税数据调整的。发生上述情形，应调整转登记日当期的销项税额、进项税额和应纳税额，通过“应交税费——待抵扣进项税额”科目进行调整。

需要注意的是，这里的调整，并非是重新核算纳税人转登记前最后一期的涉税数据并调整其最后一期增值税一般纳税人申报表，而是根据发生的销售折让等业务，对一般纳税人最后一期的销项税额、进项税额和应纳税额进行调整后，与原申报结果相比较，产生的多缴或少缴税款，并入销售折让、中止或退回当期的应纳税额中处理，并在当期小规模纳税人申报表中填列。根据“调整后的应纳税额”和“转登记日当期申报的应纳税额”两者的大小，具体处理区分两种情形：若前者小于后者，形成的多缴税款从发生销售折让、中止或者退回当期的应纳税额中抵减；若不足抵减的，则结转下期继续抵减。若前者大于后者，形成的少缴税款从“应交税费——待抵扣进项税额”中抵减；抵减后仍有余额的，计入发生销售折让、中止或者退回当期的应纳税额一并申报缴纳。转登记纳税人应准确核算“应交税费——待抵扣进项税

额”的变动情况，关注并防范相关涉税风险。

四、“待抵扣进项税额”能否申请留抵退税

首先明确一点，申请留抵退税的纳税人必须是增值税一般纳税人。当纳税人转小后，因经营规模变化或会计核算情况变化，再次登记为一般纳税人后，“待抵扣进项税额”科目核算的余额是否可以转回“进项税额”，能否按规定申请留抵退税呢？

转登记纳税人再次登记为一般纳税人后，“应交税费—待抵扣进项税额”科目余额是
否可
以转回“
应交税费——应
交增值税（进项税额）”科目，18
号公告等现行增值税政策文件并未对此做出明确。

部分省份12366纳税服务平台有相关问题解答，但口径不一。

如北京、河南等地税务12366的回复为：转登记纳税人尚未申报抵扣的进项税额以及转登记日当期的期末留抵税额，计入“应交税费——待抵扣进项税额”核算，再次转
为一般纳
税人时，经过准确
核算后的“应交税费—待抵扣进项税额”中的留抵税额可以继续抵扣。

而浙江财税12366服务中心对重新登记为一般纳税人后“应交税费—待抵扣进项税额”是否可以继续抵扣的回复是：暂时只能放待抵扣，主要原因是存在该留抵税额对应的货物或服务已在小规模期间按简易计税方法征税，而用于简易计税方法的进项税额是不允许抵扣的。

笔者倾向于允许“应交税费—待抵扣进项税额”在转登记纳税人再次登记为一般纳税人时继续抵扣。主要出于以下考虑：

一是“待抵扣进项税额”是一个过渡科目，待符合增值税政策规定准予抵扣时，转入“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。

二是转登记日当期形成的待抵扣进项税额，只能用作转登记纳税人在一般纳税人期间，由于销售折让、中止、退回以及因税务稽查、纳税评估等产生的税款调整，而不能抵减转登记纳税人在小规模纳税人期间形成的应纳税额。

三是未抵扣进项税额是企业的权益，将转登记纳税人尚未申报抵扣的进项税额以及转登记日当期的期末留抵税额，计入“待抵扣进项税额”核算是对纳税人此项权益的维护。

转登记纳税人如能按照18号公告和《
国家税务
总局关于统一小规
模纳税人标准有关出口退（免）税问
题的公告

》（国家税务总局公告2018年第20号）规定，准确核算“待抵扣进项税额”科目的余额，而这部分进项税额并不参与转登记纳税人在小规模纳税人期间简易计税应纳税额的计算，为了更大程度地维护纳税人权益，在其再次转为一般纳税人时，应准予继续抵扣。

综合上述分析，转登记纳税人再次转为一般纳税人时，经过准确核算后的“应交税费—待抵扣进项税额”中的余额可以作为进项税额继续抵扣。如纳税人符合现行增值税留抵退税政策规定，该部分进项税额可以按规定申请留抵退税。

来源：国家税

务总局泗洪县税务局，作者

：秦燕。本文内容仅供一般参考用，均不视为正式的审计

、会计、税务或其他建议，我们不能保证这些资料在日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载内容行事。本号所转载的文章，仅供学术交流之用。文章或资料的原文版权归原作者或版权人所有，我们尊重版权保护。如有问题请联系我们，谢谢！