

第三章 涉税专业服务程序与方法

【知识点 4】增值税一般纳税人应纳税额的审核

四、加计抵减的审核

- (一) 加计抵减 10% (5%)
- (二) 加计抵减 15% (10%)

(一) 加计抵减 10%

1. 自 2019 年 4 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日, 允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10%, 抵减应纳税额 (以下称“加计抵减政策”)。

其中, 生产、生活性服务业纳税人, 是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务 (以下称“四项服务”) 取得的销售额占全部销售额的比重超过 50% 的纳税人。

记忆口诀: 现代生活有电信

2. 2019 年 3 月 31 日前设立的纳税人, 自 2018 年 4 月至 2019 年 3 月期间的销售额 (经营期不满 12 个月的, 按照实际经营期的销售额) 符合上述规定条件的, 自 2019 年 4 月 1 日起适用加计抵减政策。

2019 年 4 月 1 日后设立的纳税人, 自设立之日起 3 个月的销售额符合上述规定条件的, 自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减政策。

3. 适用加计抵减政策的生产、生活性服务业纳税人, 应在年度首次确认适用加计抵减政策时, 通过电子税务局 (或前往办税服务厅) 提交《适用加计抵减政策的声明》。

4. 纳税人确定适用加计抵减政策后, 当年内不再调整, 以后年度是否适用, 根据上年度销售额计算确定。

5. 纳税人可计提但未计提的加计抵减额, 可在确定适用加计抵减政策当期一并计提。

6. 加计抵减额的具体计算

- (1) 纳税人应按照当期可抵扣进项税额的 10% 计提当期加计抵减额。
- (2) 按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额, 不得计提加计抵减额;
- (3) 已计提加计抵减额的进项税额, 按规定作进项税额转出的, 应在进项税额转出当期, 相应调减加计抵减额。

计算公式如下:

当期计提加计抵减额=当期可抵扣进项税额×10%

当期可抵减加计抵减额=上期末加计抵减额余额+当期计提加计抵减额-当期调减加计抵减额

7. 纳税人应按照现行规定计算一般计税方法下的应纳税额 (以下称“抵减前的应纳税额”) 后, 区分以下情形加计抵减:

- (1) 抵减前的应纳税额=0, 当期可抵减加计抵减额全部结转下期抵减;
- (2) 抵减前的应纳税额>0, 且>当期可抵减加计抵减额的, 当期可抵减加计抵减额全额从抵减前的应纳税额中抵减;

(3) 抵减前的应纳税额>0, 且≤当期可抵减加计抵减额的, 以当期可抵减加计抵减额抵减应纳税额至 0。未抵减完的当期可抵减加计抵减额, 结转下期继续抵减。

8. 纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为不适用加计抵减政策, 其对应的进项税额不得计提加计抵减额。

9. 加计抵减政策执行到期后, 纳税人不再计提加计抵减额, 结余的加计抵减额停止抵减。

10. 自 2023 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日, 允许生产性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 5% 抵减应纳税额。

(二) 加计抵减 15% (10%)

1. 2019 年 10 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日, 允许生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 15%, 抵减应纳税额 (以下称加计抵减 15% 政策)。

【提示】生活性服务业纳税人, 是指提供生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50% 的纳税人。

2. 2019 年 9 月 30 日前设立的纳税人, 自 2018 年 10 月至 2019 年 9 月期间的销售额 (经营期不满 12 个月的, 按照实际经营期的销售额) 符合上述规定条件的, 自 2019 年 10 月 1 日起适用加计抵减 15% 政策。

2019 年 10 月 1 日后设立的纳税人, 自设立之日起 3 个月的销售额符合上述规定条件的, 自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减 15% 政策。

3. 适用加计抵减政策的生活性服务业纳税人, 应在年度首次确认适用加计抵减政策时, 通过电子税务局 (或前往办税服务厅) 提交《适用加计抵减政策的声明》。

4. 纳税人确定适用加计抵减 15% 政策后, 当年内不再调整, 以后年度是否适用, 根据上年度销售额计算确定。

5. 加计抵减额的具体计算

(1) 生活性服务业纳税人应按照当期可抵扣进项税额的 15% 计提当期加计抵减额。

(2) 按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额, 不得计提加计抵减额;

(3) 已按照 15% 计提加计抵减额的进项税额, 按规定作进项税额转出的, 应在进项税额转出当期, 相应调减加计抵减额。

计算公式如下:

当期计提加计抵减额=当期可抵扣进项税额×15%

当期可抵减加计抵减额=上期末加计抵减额余额+当期计提加计抵减额-当期调减加计抵减额

6. 自 2023 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日, 允许生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10% 抵减应纳税额。

【例题 1·多选题】(2020 年) 关于增值税加计抵减政策的说法, 正确的有 ()。

- A. 抵减前按一般计税方法计算的应纳税额等于零的, 当期可抵减加计抵减额全部结转下期抵减
- B. 抵减前按一般计税方法计算的应纳税额大于当期可抵减加计抵减额的, 当期可抵减加计抵减额全部抵减
- C. 抵减前按一般计税方法计算的应纳税额等于零的, 当期可抵减加计抵减额不得结转下期抵减
- D. 加计抵减政策执行到期后, 结余的加计抵减额可继续抵减至零为止
- E. 加计抵减政策执行到期后, 结余的加计抵减额停止抵减

【答案】ABE

【解析】①抵减前的应纳税额等于零的, 当期可抵减加计抵减额全部结转下期抵减;

②抵减前的应纳税额大于零, 且大于当期可抵减加计抵减额的, 当期可抵减加计抵减额全额从抵减前的应纳税额中抵减;

③抵减前的应纳税额大于零, 且小于或等于当期可抵减加计抵减额的, 以当期可抵减加计抵减额抵减应纳税额至零; 未抵减完的当期可抵减加计抵减额, 结转下期继续抵减; 加计抵减政策执行到期后, 纳税人不再计提加计抵减额, 结余的加计抵减额停止抵减。因此 CD 不对, ABE 符合规定。

【例题 2·综合题】(2020 年改) 甲公司 2019 年 6 月成立, 位于 A 市城区, 主营装饰服务和设计服务 (包括平面设计、广告设计和创意策划), 2019 年 7 月登记为增值税一般纳税人, 某税务师事务所为甲公司提供常年税务顾问服务。

2020 年 8 月, 甲公司财务人员就以下交易事项, 咨询有关税务处理问题。

请逐一回答下列问题, 需计算的, 保留小数点后两位, 金额单位为元。

资料一: 甲公司 2019 年度各月份装饰服务和设计服务销售额如下表所示 (金额单位为万元)

月份 (2019年)	6	7	8	9	10	11	12	合计
装饰服务	0	36	28	30	40	46	58	238
设计服务	0	35	30	35	41	55	62	258
合计	0	71	58	65	81	101	120	496

资料二：甲公司 2020 年 7 月份共发生两项装饰服务，实现销售额 400000 元（不含税）。

7 月份取得增值税专用发票注明增值税额合计 12860 元（均已在增值税发票综合服务平台完成用途确认），其中包括一张为本公司工人在 B 市施工期间住宿费的增值税专用发票注明金额 4000 元、增值税税额 120 元。另外 7 月份本公司员工往返 A、B 市的交通支出，共有 10 张火车票（均注明本公司员工身份信息），票面金额合计 1360 元。

（1）根据资料一，请问甲公司 2019 年度能否适用加计抵减 10% 的政策？判断的依据是什么？甲公司如果适用该政策，应向税务机关提供什么资料？最早可在何时提供该资料？

【答案 1】①甲公司 2019 年度符合加计抵减政策。

依据：自 2019 年 4 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，生产、生活性服务业纳税人适用加计抵减 10% 的政策。生产、生活性服务业纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50% 的纳税人。

2019 年 4 月 1 日后设立的纳税人，自设立之日起 3 个月的销售额符合上述规定条件的，自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减政策。

甲公司主营设计服务属于现代服务，6 月—8 月份的销售额占全部销售额的比重 = $(350000 + 300000) \div (710000 + 580000) \times 100\% = 50.39\%$ ，超过 50%。所以甲公司 2019 年度可以适用加计抵减 10% 的政策。

②适用加计抵减政策的生产、生活性服务业纳税人，应在年度首次确认适用加计抵减政策时，通过电子税务局（或前往办税服务厅）提交《适用加计抵减政策的声明》。

甲公司应向税务机关提供《适用加计抵减政策的声明》。

提供的时间：年度首次确认适用加计抵减政策时。

（2）根据资料二，请问本公司工人住宿费的进项税额是否可以抵扣？火车票的进项税额可以抵扣多少（请列式计算）？已知甲公司适用加计抵减政策，则甲公司 7 月份在 A 市实际应缴纳增值税额多少（请列式计算）？

【答案 2】

①甲公司工人住宿费的进项税额可以抵扣。

②火车票进项税额抵扣税额 = $1360 \div (1 + 9\%) \times 9\% = 112.29$ （元）

③可抵扣的进项税额 = $12860 + 112.29 = 12972.29$ （元）

当期计提加计抵减额 = $12972.29 \times 10\% = 1297.23$ （元）

抵减前应纳税额 = $400000 \times 9\% - 12972.29 = 23027.71$ （元）

抵减前的应纳税额大于零，且大于当期可抵减加计抵减额的，当期可抵减加计抵减额全额从抵减前的应纳税额中抵减。

甲公司 7 月份在 A 市实际应缴纳的增值税

= $23027.71 - 1297.23 = 21730.48$ （元）

（3）甲公司 2020 年 8 月向境外某公司支付一项设计服务费，合同约定含税价款折合人民币 50 万元，已知该境外公司在境内没有经营机构，甲公司应扣缴增值税多少（请列式计算）？该扣缴税额作为进项税额抵扣的凭证是什么？进项税额抵扣应留存什么资料？

【答案 3】

①甲公司应扣缴的增值税金额 $=500000 \div (1+6\%) \times 6\% = 28301.89$ (元)

②自境外单位或者个人购进劳务、服务、无形资产或者境内的不动产，从税务机关或者代扣代缴义务人取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税额，准予从销项税额中抵扣。

甲公司抵扣进项税额的凭证是从税务机关取得的代扣代缴税款的完税凭证。

③纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的，应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。

(4) 甲公司 2021 年度能否继续适用加计抵减政策的判断依据是什么？

【答案 4】计算 2020 年设计服务年销售额占全部销售额的比例是否超过 50%。超过 50%，2021 年则可以继续适用加计抵减政策。

【例题 3·综合题】位于市区的某餐饮企业 A 为增值税一般纳税人。2022 年 12 月经营业务如下：

当月申报抵扣的进项税额合计 40 万元，其中包含：由于仓库管理员失职丢失的一批食品，进项税额为 3 万元；外购用于企业周年庆典的装饰用品，进项税额为 4 万元；外购用于发放给优秀员工的手机，进项税额为 2 万元。已知该企业符合增值税加计抵减的条件（按 15%加计抵减），上期末加计抵减余额为 6 万元。

2023 年 1 月经营业务如下：

当月购进业务发生进项税额共计 180 万元，均取得合法的增值税专用发票及其他扣税凭证，按规定申报抵扣进项税额。当月因非正常损失进项税转出 2 万元。

要求：根据上述资料，计算：

(1) 若 2022 年 12 月抵减前应纳税额为 15 万元，计算当期可抵减加计抵减额。

(2) 若 2023 年 1 月抵减前应纳税额为 15 万元，计算当期可抵减加计抵减额。

【解析】

(1) 当期计提的加计抵减额 $= (40-3-2) \times 15\% = 5.25$ (万元)

当期可抵减加计抵减额 $= 6 + 5.25 = 11.25$ (万元)

(2) 当期计提的加计抵减额 $= (180-2) \times 10\% = 17.8$ (万元) $>$ 抵减前应纳税额 15 万元，当期可抵减加计抵减额 $= 15$ 万元，剩余 2.8 万元留到下期继续抵减。