

第七节 一般计税方法应纳税额计算

知识点 3: 进项税抵扣的特殊规定

- (一) 农产品进项税额核定办法 (前面已讲)
- (二) 先进制造业企业、集成电路企业、工业母机企业加计抵减政策 (重新编写)

1. 先进制造业企业加计抵减政策

(1) 政策: 自 2023 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日, 允许先进制造业企业按照当期可抵扣进项税额加计 5% 抵减应纳税额。

(2) 条件: 先进制造业企业是指高新技术企业 (含所属的非法人分支机构) 中的制造业一般纳税人。先进制造业企业实行清单制, 具体名单由各省、自治区、直辖市、计划单列市工业和信息化部门会同同级科技、财政、税务部门确定。

【提示】先进制造业企业按照当期可抵扣进项税额的 5% 计提当期加计抵减额。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; 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。

(3) 计算:

- 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。

【举例 1】A 企业是先进制造业, 2024 年 1 月实现销项税额 88 万元, 进项税额 10 万元 (均符合加计抵减条件, 加计抵减比例为 5%)

解析:

第一步: 当月抵减之前应纳增值税 (正常算) = $88 - 10 = 78$ 万元

第二步: 当月可以加计抵减进项税额 = $10 \times 5\% = 0.5$ 万元

第三步: 比较

当月应纳税额 78 万元 > 当月加计抵减进项税额 0.5 万元, 可以在当期直接抵减

则当月应纳增值税额 = $78 - 0.5 = 77.5$ 万元

【举例 2】B 企业 2023 年 2 月份销项税额 165 万元, 进项税额 110 万元, 进项税额转出 66 万元 (对应的进项税前期已经加计抵减), 加计抵减期初余额 4.4 万元。

解析:

第一步: 正常算, 当月抵减前应纳增值税额 = $165 - (110 - 66) = 121$ 万元

第二步: 当期可抵减加计抵减额

【提示】当月可以加计抵减的进项税即包括当月进项税中可以加计抵减的, 也包括以前期间未抵减完的。由于该企业当月进项税转出了 66 万元, 所以当期可以抵减进项税

= $4.4 + (110 \times 5\% - 66 \times 5\%) = 6.6$ 万元

第三步: 比较

抵减前的应纳税额 121 万元 > 加计抵减额 6.6 万元

加计抵减以后的应纳税额 = $121 - 6.6 = 114.4$ 万元

【举例 3】C 企业 2023 年 3 月实现销项税额 115.5 万元, 进项税额 88 万元, 期初留抵税额 22 万元, 加计抵减期初余额 5.5 万元。

解析:

第一步, 当月抵减前应纳增值税额 = $115.5 - 88 - 22 = 5.5$ 万元

第二步, 当期可抵减加计抵减额 = $5.5 + 4.4 - 0 = 9.9$ 万元。

第三步, 比较

抵减前应纳税额 5.5 万元 < 加计抵减税额 9.9 万元

抵减以后的应纳税额=5.5-5.5=0

加计抵减额期末余额=9.9-5.5=4.4万元，结转下期抵减。

(4) 先进制造业企业出口货物劳务、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。**不得计提加计抵减额的进项税=当期无法划分的全部进项税×当期出口货物劳务和发生跨境应税行为销售额÷当月全部销售额**

(5) 先进制造业企业同时符合多项增值税加计抵减政策的，可以择优选择适用，但在同一期间不得叠加适用。

2. 集成电路企业加计抵减政策

(1) 政策：自2023年1月1日至2027年12月31日，允许集成电路设计、生产、封测、装备、材料企业（以下称集成电路企业），**按照当期可抵扣进项税额加计15%抵减应纳税额**。

(2) 计算同上

3. 工业母机企业加计抵减政策

(1) 自2023年1月1日至2027年12月31日，对生产销售先进工业母机主机、关键功能部件、数控系统（以下称先进工业母机产品）的增值税一般纳税人（以下称工业母机企业），**允许按当期可抵扣进项税额加计15%抵减企业应纳税额**。

(2) 满足条件：

① 申请优惠政策的上一年度，企业具有劳动合同关系或劳务派遣、聘用关系的先进工业母机产品研究开发人员月平均人数占企业月平均职工总数的比例不低于15%；

② 申请优惠政策的上一年度，研究开发费用总额占企业销售（营业）收入（主营业务收入与其他业务收入之和，下同）总额的比例不低于5%；

③ 申请优惠政策的上一年度，生产销售上述先进工业母机产品收入占企业销售（营业）收入总额的比例不低于60%，且企业收入总额不低于3000万元（含）。

(3) 计算同上

4. 关于上述三项加计抵减政策的其他规定

(1) 资产重组

① 注销——结余的加计抵减立即停止

② 合并

【举例】假设A企业属于三项加计抵减政策纳税人，被合并至企业B，企业A办理了注销手续，结余的加计抵减额不能结转至企业B继续抵减。

③ 分立

【举例】A重组后分立为企业A和企业B，也不能结转或部分结转至分立后新成立的企业B抵减。

(2) 企业享受多重税收优惠的处理

① 纳税人同时符合三项加计抵减政策的，可以择优选择适用，但在同一期间不得叠加适用。

② 适用三项加计抵减政策的企业同时还符合即征即退政策条件的，纳税人可以同时享受加计抵减政策和即征即退政策。

③ 符合现行留抵退税政策条件的纳税人，无论是否享受过加计抵减政策，均可申请办理留抵退税。

④ 先进制造业企业为农产品深加工企业的，可以同时享受先进制造业加计抵减政策和农产品加计抵扣政策。

【提示】农产品加计抵扣政策是指企业从事农产品深加工业务，购进用于生产或者委托加工13%税率货物的农产品，可加计一个百分点，按照10%扣除率计算抵扣进项税额，不属于加计抵减政策。

(三) 汇总纳税的总分支机构加计抵减政策

略

(四) 进货退回或折让的税务处理

一般纳税人因进货退回或折让而从销货方收回的增值税额，应从发生进货退回或折让当期的进项税额中扣减。

(五) 向供货方收取的返还收入的税务处理

商业企业向供货方收取的各种返还收入，一律不得开具增值税专用发票。

【例题·多选题】(2020年)根据增值税进项税额加计抵减政策规定,下列说法正确的有()。

- A. 当期转出的进项税额,应相应调减加计抵减额
- B. 加计抵减政策执行到期后,结余的加计抵减额可以继续抵减
- C. 不得从销项税额中抵扣的进项税额,不得计提加计抵减额
- D. 小规模纳税人适用增值税加计抵减政策
- E. 出口货物对应的进项税额可以计提加计抵减额

答案: AC

解析: 选项 B, 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; 选项 D, 小规模纳税人不适用增值税加计抵减政策; 选项 E, 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

知识点 4: 应纳税额计算

基本计算公式为:

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

(一) 一般计税方法下计算应纳税额的时间界定:

1. 销项税额时间界定: 即纳税义务发生时间(详细内容第十二节征收管理)——总的原则是: 不得滞后。

【提示】考试常用的纳税义务发生时间有:

- (1) 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物, 为发出货物并办妥托收手续的当天。
- (2) 采取赊销和分期收款方式销售货物, 为书面合同约定的收款日期的当天。无书面合同或合同没有约定收款日期, 为发出货物当天。
- (3) 采取预收货款方式销售一般货物, 为货物发出的当天。

【提示】纳税人提供租赁服务采取预收款方式的, 其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

(4) 委托其他纳税人代销货物, 为收到代销单位销售的代销清单或收到全部或部分货款的当天; 未收到代销清单及货款的, 其纳税义务发生时间为发出代销商品满 180 天的当天。

(5) 除将货物交付其他单位或者个人代销和销售代销货物以外的视同销售货物行为, 为货物移送的当天。

2. 进项税额抵扣时限(略)

(二) 扣税凭证(增值税专用发票或机动车销售统一发票)丢失后, 进项税额的抵扣的要求:

【提示】增值税专用发票基本联次为三联: 第一联为记账联, (销售方记账); 第二联为抵扣联(购买方扣税); 第三联为发票联(购买方记账)。

- 1. 同时丢失发票联和抵扣联: 可凭加盖销售方发票专用章的相应发票记账联复印件, 作为抵扣、退税或记账凭证。
- 2. 丢失抵扣联: 可凭相应发票的发票联复印件, 作为抵扣或退税凭证。
- 3. 丢失发票联: 可凭相应发票抵扣联复印件作为记账凭证。