

## 第七节 一般计税方法应纳税额计算

### 5. 存量留抵税额，区分以下情形确定：

(1) 纳税人获得一次性存量留抵退税前：

存量留抵税额=当期期末留抵税额与 2019 年 3 月 31 日期末留抵税额中的较小者。

(2) 纳税人获得一次性存量留抵退税后：

存量留抵税额=0。

**【提示 1】** 存量留抵税额：是指纳税人获得一次性存量留抵退税前，当期期末留抵税额大于或等于 2019 年 3 月 31 日期末留抵税额的部分。如果当期期末留抵税额大于 2019 年 3 月 31 日的期末留抵税额，那么存量留抵税额就是 2019 年 3 月 31 日的期末留抵税额；如果当期期末留抵税额小于 2019 年 3 月 31 日的期末留抵税额，那么存量留抵税额就是当期期末留抵税额。在纳税人获得一次性存量留抵退税后，存量留抵税额就变为零。

**【提示 2】** 增量留抵税额：是指与 2019 年 3 月底相比新增加的期末留抵税额。具体来说，如果纳税人当期的期末留抵税额大于 2019 年 3 月底的期末留抵税额，则增加部分即为增量留抵税额。

**【举例】** 某小型企业 2019 年 3 月 31 的期末留抵税额为 100 万元，2022 年 4 月申请一次性存量留抵退税时，如果当期期末留抵税额为 120 万元，该纳税人的存量留抵税额为 100 万元；如果当期期末留抵税额为 80 万元，其存量留抵税额为 80 万元。该纳税人在 4 月申报期获得存量留抵退税后，将再无存量留抵税额。

### 6. 增量留抵税额，区分以下情形确定：

(1) 纳税人获得一次性存量留抵退税前，增量留抵税额为当期期末留抵税额与 2019 年 3 月 31 日相比**新增加的留抵税额**。

(2) 纳税人获得一次性存量留抵退税后，**增量留抵税额为当期期末留抵税额**。

**【举例】** 某纳税人 2019 年 3 月 31 的期末留抵税额为 200 万元，2022 年 6 月 30 的期末留抵税额为 240 万元，在 7 月纳税申报期申请增量留抵退税时，如果此前未获得一次性存量留抵退税，该纳税人的增量留抵税额为 40（240-200）万元；如果此前已获得一次性存量留抵退税，该纳税人的增量留抵税额为 240 万元。

### 7. 允许退还的留抵税额计算：

允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额×进项构成比例×100%

允许退还的存量留抵税额=存量留抵税额×进项构成比例×100%

**【提示 1】** 进项构成比例，为 2019 年 4 月至申请退税前一税款所属期已抵扣的增值税专用发票（含带有“增值税专用发票”字样全面数字化的电子发票、税控机动车销售统一发票）、收费公路通行费增值税电子普通发票、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重（同非指定的一般纳税人）。

**【提示 2】** 在计算进项构成比例时，纳税人在上述计算期间内发生的进项税额转出部分无须扣减。

**【举例】** 某制造业纳税人 2019 年 4 月至 2022 年 3 月取得的进项税额中，增值税专用发票 1000 万元，道路通行费电子普通发票 200 万元，海关进口增值税专用缴款书 400 万元，农产品收购发票抵扣进项税额 400 万元。2022 年 12 月该纳税人因发生非正常损失，此前已抵扣的增值税专用发票中，有 50 万元进项税额按规定作进项税转出。该纳税人 2022 年 4 月按照规定申请留抵退税时：

进项构成比例=（1000+200+400）/（1000+200+400+400）×100%=80%

**【提示】** 为减轻纳税人退税核算负担，在计算进项构成比例时，纳税人在上述计算期间内发生的进项税额转出部分无需扣减。

## 8. 出口退税与留抵退税

### 纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为：

- (1) 适用免抵退税办法的，应先办理免抵退税，之后仍符合规定条件的，可以申请退还留抵税额；
- (2) 适用免退税办法的，相关进项税额不得用于退还留抵税额。

## 9. 增值税即征即退、先征后返（退）与留抵退税的衔接

2019年4月1日起已取得留抵退税款的：

- (1) 不得再申请享受增值税即征即退、先征后返（退）。
- (2) 纳税人可以在2022年10月31日前一次性将已取得的留抵退税款全部缴回后，按规定申请享受增值税即征即退、先征后返（退）。

## 10. 其他注意事项：

- (1) 纳税人可以选择向主管税务机关申请留抵退税，也可以选择结转下期继续抵扣。
- (2) 纳税人可以在规定期限内同时申请增量留抵退税和存量留抵退税。
- (3) 同时符合小微企业、制造业等行业、批发零售等行业相关留抵退税政策的纳税人，**可任意选择申请适用其中一项留抵退税政策。**
- (4) 纳税信用评价适用增值税一般计税方法的个体工商户，可选择沿用原纳税信用级别，符合条件的可申请办理留抵退税。

**【案例1】**A企业2019年3月（税款所属期）期末留抵税额为10万元，2022年3月（税款所属期）期末留抵税额为100万元，符合14号公告第三条规定的留抵退税4个条件，进项构成比例为100%。A企业可以在2022年4月同时申请退还增量留抵税额和存量留抵税额。

可退增量留抵税额为 $(100-10) \times 100\% \times 100\% = 90$ 万元，

存量留抵税额为 $10 \times 100\% \times 100\% = 10$ 万元，合计退还留抵税额100万元。

**【案例2】**B企业2019年3月（税款所属期）期末留抵税额为100万元，2022年3月（税款所属期）期末留抵税额为300万元，符合14号公告第三条规定的留抵退税4个条件，进项构成比例为100%。B企业可在2022年4月申报后申请增量留抵退税为 $(300-100) \times 100\% \times 100\% = 200$ 万元，并自2022年5月纳税申报期起申请一次性退还存量留抵税额。

接上例，B企业2022年4月（税款所属期）期末留抵税额为150万元，进项构成比例为100%，可在2022年5月同时申请退还增量留抵税额和存量留抵税额。可退增量留抵税额为 $(150-100) \times 100\% \times 100\% = 50$ 万元，存量留抵税额为 $100 \times 100\% \times 100\% = 100$ 万元，合计退还留抵税额150万元。

**【案例3】**C个体工商户2022年1月登记增值税一般纳税人，2019年3月期末留抵税额为0，因此存量留抵税额为0，C个体工商户可以在2022年4月申请退还2022年3月所属期的增量留抵税额 $(5-0) \times 100\% \times 100\% = 5$ 万元。C个体工商户一旦参照企业参评后，就不能退出纳税信用评价，在以后的存续期内适用国家税务总局纳税信用管理相关规定。

**【案例4】**E企业是制造业增值税一般纳税人，留抵退税划型为微型企业，2019年3月（税款所属期）期末留抵税额为100万元，2022年3月（税款所属期）期末留抵税额为80万元，2019年4月至2022年3月取得的进项税额中，增值税专用发票500万元，道路通行费电子普通发票100万元，海关进口增值税专用缴款书200万元，农产品收购发票抵扣进项税额200万元。2021年12月，该纳税人因发生非正常损失，此前已抵扣的增值税专用发票中，有50万元进项税额按规定作进项税转出。

E企业在2022年4月申请留抵退税时：

进项构成比例=  $(500+100+200) \div (500+100+200+200) \times 100\% = 80\%$ 。

进项构成比例计算公式的分子分母均不需扣减2021年进项转出的50万元。

假设E企业符合留抵退税4个条件，当期期末留抵税额80万元小于2019年3月31日期末留抵税额100万元的，增量留抵税额为0，存量留抵税额为当期期末留抵税额，可退还的存量留抵税额为 $80 \times 80\% \times 100\% = 64$ 万元。

【例题·单选题】(2022年)关于增值税留抵退税有关政策,下列说法正确的是( )。

- A. 纳税人出口货物适用免抵退税办法的,应先申请退还留抵退税额
- B. 纳税人自2019年4月1日起,已取得留抵退税额的,可以再申请增值税即征即退
- C. 纳税人已享受增值税即征即退政策的,可以在2022年10月31日以前一次性将已退还的即征即退税款全部缴回后,按规定申请退还留抵税额
- D. 纳税人出口货物适用免退税办法的,相关进项税额可以用于退还留抵税额

答案: C

解析: 选项A, 纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为, 适用免抵退税办法的, 应先办理免抵退税。免抵退税办理完毕后, 仍符合规定条件的, 可以申请退还留抵税额; 选项D, 适用免退税办法的, 相关进项税额不得用于退还留抵税额。选项B, 纳税人按照规定取得增值税留抵退税款的, 不得再申请享受增值税即征即退、先征后返(退)政策。

【例题·多选题】(例题)制造业一般纳税人申请退还增量留抵税额的条件有( )。

- A. 自2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返(退)政策
- B. 增量留抵税额大于零
- C. 申请退税前36个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上
- D. 纳税信用等级为A级或者B级
- E. 申请退税前48个月未发生虚开增值税专用发票情形

答案: ABCD

解析: 选项E, 应该为申请退税前36个月未发生虚开增值税专用发票情形。

### (三) 纳税人资产重组增值税留抵税额处理

增值税一般纳税人(即原纳税人)在资产重组过程中, 将全部资产、负债和劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人(即新纳税人), 并按程序办理注销税务登记的, 其在办理注销登记前尚未抵扣的进项税额可结转至新纳税人处继续抵扣。

#### 知识点6: 研发机构采购国产设备增值税退税规定

##### (一) 政策内容

1. 条件: 研发机构采购国产设备
2. 退税要求: 应退税额, 为增值税专用发票上注明的税额。已用于进项税额抵扣的, 不得申报退税; 已用于退税的, 不得用于进项税额抵扣。
3. 监管要求:

已办理增值税退税的国产设备, 自增值税专用发票开具之日起3年内, 设备所有权转移或移作他用的, 研发机构须按照下列计算公式, 向主管税务机关补缴已退税款。

应补缴税款=增值税专用发票上注明的税额×(设备折余价值÷设备原值)

设备折余价值=增值税专用发票上注明的金额-累计已提折旧

##### (二) 退税管理

研发机构享受采购国产设备退税政策, 应于首次申报退税时, 持以下资料向主管税务机关办理退税备案手续:

- (1) 符合现行规定的研发机构资质证明资料。
- (2) 内容填写真实、完整的《出口退(免)税备案表》。

#### 知识点7: 增值税汇总缴纳

适用范围: 航空运输、邮政业、铁路运输

##### 1. 总体要求:

总分机构应当汇总计算总机构及其分支机构发生《应税服务范围注释》所列业务的应交增值税, 抵减分支机构发生《应税服务范围注释》所列业务已缴纳的增值税税款(包括预缴和补缴的增值税税款)后, 在总机构所在地解缴入库。

## 2. 分支机构（按月）：

按应征增值税销售额和预征率计算预缴增值税，按月向所在地主管税务机关申报纳税，不得抵扣进项税额。

【注释】分支机构预征率由财政部和国家税务总局规定，并适时予以调整。

(1) 邮政企业应预缴税额 = (销售额 + 预订款) × 预征率

(2) 航空企业应预缴税额 = 销售额 × 预征率 (1%)

(3) 铁路企业应预缴税额 = (销售额 - 铁路建设基金) × 预征率 (1%、3%)

## 3. 总机构汇总（季度）：

汇总总机构及其分支机构发生的应征增值税销售额，按照增值税适用税率计算。

总机构当期汇总应纳税额 = 当期汇总销项税额 - 当期汇总的准予抵扣的进项税额

总机构当期应补（退）税额 = 总机构当期汇总应纳税额 - 分支机构当期已缴纳税额

4. 分支机构预缴的增值税，在总机构当期增值税应纳税额中抵减不完的，可以结转下期继续抵减。

【例题·单选题】下列关于增值税汇总纳税的说法，正确的是（ ）。

- A. 分支机构发生当期已预缴税款，在总机构当期应纳税额抵减不完的，可以结转下期继续抵扣
- B. 总机构汇总的销售额，不包括总机构本身的销售额
- C. 总机构汇总的进项税额，为各分支机构发生的进项税额
- D. 分支机构预缴税款的预征率由国务院确定，不得调整

答案：A

解析：选项 B，总机构汇总的销售额，为总机构及其分支机构按照增值税现行规定核算汇总的销售额，包括总机构本身的销售额。选项 C，总机构汇总的进项税额，是指总机构及其分支机构因发生《应税服务范围注释》所列业务而购进货物或者接受加工修理修配劳务和应税服务，支付或者负担的增值税税额。选项 D，分支机构预征率由财政部和国家税务总局规定，并适时予以调整。