

第二节 一般纳税人纳税审核与纳税申报代理

(六) 审核混合销售行为的销售额——分清混合销售 VS 兼营

【例题·简答题】企业销售高端设备，不含税价为 1000000，适用增值税税率为 13%，同时收取培训费 100000 元，企业会计处理如下：

借：银行存款 1230000
贷：主营业务收入 1000000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 130000
 其他业务收入 100000

企业的账务处理是否正确？应如何调账？

解析：调账分录

借：其他业务收入 11504.42
贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 11504.42

(七) 应税销售额扣除的审核——差额纳税

1. 金融商品转让

按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额；

(1) 买入价中**不包括**买入或销售过程中的税费；可选择加权平均法或移动加权平均法确定买入价，确定后**36个月**不得变动；

(2) 转让金融商品出现的正负差，按盈亏相抵后的余额为销售额。正负差**年内**可以相抵，**年末负差**，不得转入下一年度；

(3) 金融商品转让**不得开具专票**。

2. 经纪代理服务

(1) 经纪代理服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除向委托方收取并代为支付的**政府性基金或者行政事业性收费**后的余额为销售额；

(2) 扣除部分不得开专票——**差额开专票**。

3. 融资租赁企业

经中国人民银行、银保监会（金融监督管理总局）或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人	
融资性售后回租服务（金融服务）	两息：以收取的全部价款和价外费用（ 不含本金 ），扣除对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息后的余额为销售额。
其他融资租赁服务	两息一税：以收取的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息、发行债券利息、车辆购置税后的余额为销售额； 全额开专票
审核时注意有无把 经营性租赁与融资租赁相混淆而扣除利息支出	

4. 客运场站服务

一般纳税人提供的客运场站服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给承运方运费后的余额为销售额。

5. 旅游服务

纳税人提供旅游服务，**可以选择**以取得的全部价款和价外费用，扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额；（**差额开专票**）

6. 建筑服务——简易计税方法才能差额

纳税人提供建筑服务适用**简易计税**方法的，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额；（**全额开专票**）

7. 销售房地产项目——一般计税方法才能差额

房地产开发企业中的**一般纳税人**销售其开发的房地产项目采用**一般计税方法**的，以取得的全部价款和价外费用，扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额；（**全额开专票**）

8. 处置抵债不动产

2022年8月1日至2027年12月31日期间，**银行业金融机构、金融资产管理公司**中的增值税一般纳税人处

置抵债不动产，可选择以取得的全部价款和价外费用扣除取得该抵债不动产时的作价为销售额，适用9%税率计算缴纳增值税。

【注意】

- (1) **银行业金融机构**：在我国境内设立的商业银行、农村合作银行、农村信用社、村镇银行、农村资金互助社以及政策性银行；
- (2) 从全部价款和价外费用中扣除抵债不动产的作价，应当取得**人民法院、仲裁机构生效的法律文书**；
- (3) 按照9%的税率、而非5%的征收率计税；
- (4) **差额开专票**。

9. 劳务派遣

类别	计税方法	税率（征收率）	发票开具
一般纳税人	全额计税	6%	可以开专票
	差额计税：扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金	5%	差额开专票
小规模纳税人	全额计税	3%	可以开专票
	差额计税	5%	差额开专票

10. 自来水水费

提供**物业管理服务**的纳税人，向服务接受方收取的自来水水费，以扣除其**对外支付的自来水水费**后的余额为销售额按照简易计税方法依3%的征收率计算缴纳增值税；（**全额开专票**）

11. 航空运输销售代理企业提供境内、境外航段机票代理服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除向客户收取并支付给其他单位或个人的境外航段机票结算款和相关费用后的余额为销售额。

【总结】 差额纳税可以扣除项目、开发票情况总结

类别	可扣除项目	发票开具
金融商品转让	买入价	不得开专票
经纪代理服务	向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费	差额开专票
融资租赁服务	两息一税 ：借款利息、发行债券利息和车辆购置税	全额开专票
融资性售后回租服务	两息 ：借款利息、发行债券利息	无必要开专票，因下游不得抵扣进项税额
客运场站服务	支付给承运方运费	无不得开专票规定
旅游服务	向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用	差额开专票
建筑服务适用简易计税方法的	支付的分包款	全额开专票
房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目采用一般计税方法的	受让土地时向政府部门支付的土地价款	全额开专票
银行业金融机构、金融资产管理部门中的增值税一般纳税人处置抵债不动产	取得该抵债不动产时的作价；9%税率	差额开专票
劳务派遣	代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金	差额开专票
提供物业管理服务	对外支付的自来水水费	全额开专票

的纳税人,向服务接受方收取的自来水水费		
---------------------	--	--

【注意1】差额计税可扣除项目的合法有效凭证

情形	合法有效凭证
支付给境内单位或者个人的款项	发票; 无需增值税专用发票
支付给境外单位或者个人的款项	签收单据; 税务机关有疑议的, 可要求其提供境外公证机构的确认证明
缴纳的税款	完税凭证
扣除的政府性基金、行政事业性收费或者向政府支付的土地价款	省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据
国家税务总局规定的其他凭证	

【注意2】差额计税的账务处理

借: 财务费用/主营业务成本等

 应交税费——应交增值税(销项税额抵减)(一般计税方法)

 应交税费——简易计税(一般纳税人, 简易计税)

 应交税费——应交增值税(小规模纳税人)

贷: 银行存款/应付账款等

【注意3】差额计税申报表的填写

一般纳税人需要填写附列资料(三)《服务、不动产和无形资产扣除项目明细》

增值税及附加税费申报表附列资料(三)						
(服务、不动产和无形资产扣除项目明细)						
税款所属时间: 年 月 日至 年 月 日						
纳税人名称: (公章)					金额单位: 元(列至角分)	
项目及栏次		本期服务、不动产和无形资产价税合计额(免税销售额)	服务、不动产和无形资产扣除项目			
			期初余额	本期发生额	本期应扣除金额	本期实际扣除金额
		1	2	3	4=2+3	5(5≤1且5≤4)
13%税率的项目	1					
9%税率的项目	2					
6%税率的项目(不含金融商品转让)	3					
6%税率的金融商品转让项目	4					
5%征收率的项目	5					
3%征收率的项目	6					
免抵退税的项目	7					
免税的项目	8					

（八）外币折合人民币

纳税人以人民币以外的货币结算销售额的，应当折合成人民币计算。折合率可以选择销售额发生当天或当月1日的人民币汇率中间价。确定后1年内不得变更。

【考点2】进项税额的审核

关键：区分哪些进项税额允许抵扣，哪些进项税额不得抵扣，以及如何进行账务处理。

（一）准予抵扣的进项税额

类型	规定
以票抵税	1. 从销售方取得的专票上注明的增值税额；
	2. 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额；
	3. 从境外单位或个人购进劳务、服务、无形资产或不动产，自税务机关或扣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。
以票抵税+计算抵税+核定扣除	购进农产品

1. 准予抵扣进项税额的具体规定

（1）从销售方取得的专票上注明的增值税额。

接受投资转入的货物，接受捐赠转入的货物，接受应税劳务时，其扣税凭证符合规定的，允许抵扣进项税额。

- ①增值税专用发票包括增值税电子专用发票和带有“增值税专用发票”字样的全面数字化电子发票；
- ②纳税人取得增值税专用发票抵扣进项税额时需要按规定在增值税发票综合服务平台、全国电子发票服务平台进行用途确认；对已确认用途的增值税专用发票、全面数字化电子发票，改变用途时应向主管税务机关申请后按规定调整用途确认；
- ③全面数字化电子发票以纸质打印件作为抵扣凭证的，应同时保留电子原件；
- ④纳税人购进机动车取得的机动车销售统一发票也需要进行用途确认才能够抵扣进项税额。

【2022·单选题】纳税人已经申报抵扣的增值税发票，改用于出口退税或代办退税，下列说法符合规定的是（ ）。

- A. 应当向主管税务机关提出申请，由主管税务机关核实情况并调整用途
- B. 已经申报抵扣的增值税发票，不得更改用途
- C. 纳税人自行开具红字发票，冲减已抵扣的税款
- D. 应当向上级税务机关提出申请，由上级税务机关核实情况并调整用途

答案：A

解析：对已确认用途的增值税专用发票、全面数字化电子发票，改变用途时应向主管税务机关申请后按规定调整用途确认。

【例题·简答题】2024年3月，A企业接受B公司捐赠的一台设备，收到的增值税专用发票上注明设备价款300000元，配套模具价款4000元，增值税税额分别为39000元和520元。请问应如何进行账务处理？

答案：

借：固定资产 300000
 低值易耗品 4000
 应交税费——应交增值税（进项税额）39520
贷：营业外收入 343520

【例题·简答题】A企业2024年4月外购原材料一批，专票上注明的价款为6000元，增值税额为780元，另外销售方代垫含税运费218元（转来承运部门开具给A企业的专票一张）。A企业开出为期一个月的商业汇票一张，材料已验收入库。A企业如何进行会计处理？

解析：

借：原材料 6200
 应交税费——应交增值税（进项税额）798
贷：应付票据 6998

【例题·简答题】A企业2024年5月份外购游艇5艘，取得专票上注明价款500000元，增值税款65000元；专票注明运费2000元，增值税180元，款项已付。企业应如何进行会计处理？

解析：

借：固定资产 502000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 65180
 贷：银行存款 567180

(2) 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

取得海关增值税专用发票后

①尚未进行用途确认时

借：应交税费——待认证进项税额（辅导期纳税人通过“待抵扣进项税额”）
 贷：银行存款（应付账款等）

②用途确认（查询、认证）或核查后允许抵扣的：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）
 贷：应交税费——待认证进项税额（待抵扣进项税额）

(3) 从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产，自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

①境外单位或个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。购买方在扣缴增值税时，应按**税率、而非征收率**扣缴增值税；

②抵扣进项税额时，不仅需要取得代扣代缴税款的完税凭证，而且还要**具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或发票**；

③不管一般纳税人还是小规模纳税人，购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为：

A. 扣缴的增值税均通过“应交税费——**代扣代缴增值税**”科目核算；

B. 购买方是一般纳税人的，允许抵扣的进项税额通过“应交税费——应交增值税（进项税额）”核算。

【例题·简答题】2024年4月，某增值税一般纳税人从境外单位购入产品设计咨询服务，扣缴义务人取得解缴税款的完税凭证上注明价款金额50万，增值税额3万元。该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发票。资料不全的，其进项税额不得抵扣。符合上述规定的，账务处理为：

解析：

借：管理费用 53万
 贷：应付账款——设计咨询费 50万
 应交税费——代扣代缴增值税 3万

取得扣税凭证后：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）3万
 贷：管理费用 3万