

第二节 一般纳税人纳税审核与纳税申报代理

(五) 进项税额的扣减——红字借记“进项税额”

1. 因进货退回或折让而收回的增值税额，应从发生进货退出或折让当期的进项税额中扣减。审核时，注意是否在取得红字专票的当期从进项税额中扣减。
2. 对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩的各种返还收入，应按平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额。

当期应冲减的进项税额=当期取得的返还资金÷(1+所购货物的适用税率)×所购货物的适用税率

【考点 4】加计抵减的审核

自 2023 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日，允许**先进制造业、集成电路、先进工业母机纳税人**按当期可抵扣进项税额加计一定比例，抵减应纳税额。

1. 加计抵减政策的适用范围及加计抵减比例

行业	具体要求	加计抵减比例
先进制造业	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	5%
集成电路	集成电路设计、生产、封测、装备、材料	15%
工业母机	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	15%

【注意 1】上述企业具体名单，由工业和信息化部会同财政、税务等部门确定；

【注意 2】先进工业母机产品范围：金属切削机床、铸造装备、锻压装备、焊接装备、热表处理装备、数控装置、滚动功能部件(丝杠/导轨)、电主轴、数控转台、位置反馈元件(光栅尺/编码器)、摆角头、动力刀架刀库、真空系统。

享受加计抵减的先进工业母机企业需要符合的条件：

- (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≥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**≥5%**；
- (3) 申请优惠政策的上一年度，生产销售规定的先进工业母机产品收入占企业销售(营业)收入总额的比例**≥60%**，且企业收入总额**≥3000 万元**。

【注意 3】对于**集成电路企业**，外购芯片对应的进项税额，不得加计抵减；

【注意 4】先进制造业、集成电路、先进工业母机企业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；

【注意 5】先进制造业、集成电路、先进工业母机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. 当期可抵减加计抵减额的计算

A. 纳税人应按照**当期可抵扣**进项税额的**5% (15%)**计提当期加计抵减额；

当期计提加计抵减额=当期**可抵扣**进项税额×5% (15%)；

B. 不得从销项税额中抵扣的进项税额，不得计提加计抵减额；

C. **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**；

D. 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**

【注意】**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。兼营出口货物劳务、发生跨境应税行为且无法划分不得计提加计抵减额的进项税额，按照以下公式计算：
不得计提加计抵减额的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×当期出口货物劳务和发生跨境应税行为的销售额÷当期全部销售额

3. 当期实际加计抵减额的确定

抵减前的应纳税额 VS 可抵减加计抵减额，**较小一方**。

4. 适用加计抵减政策后的应纳税额计算

不适用加计抵减政策	应纳税额=销项税额-进项税额
适用加计抵减政策	应纳税额=销项税额-进项税额- 当期实际加计抵减额

		余额	发生额	调减额	抵减额	实际抵减额	余额
		1	2	3	$4=1+2-3$	5	$6=4-5$
6	一般项目加计抵减额计算						
7	即征即退项目加计抵减额计算						
8	合计						

增值税及附加税费申报表主表

销项税额	11	
进项税额	12	
上期留抵税额	13	
进项税额转出	14	
应抵扣税额合计	$17=12+13-14-15+16$	
实际抵扣税额	18 (如 $17 < 11$, 则为 17, 否则为 11)	
应纳税额	$19=11-18$	
应纳税额合计	$24=19+21-23$	

答案:

(1) A 制造企业为增值税一般纳税人, 具备高新技术企业资格, 属于先进制造业企业, 符合加计抵减条件, 列入先进制造业企业清单后可以享受进项税额加计抵减政策。

(2) 当期可抵减加计抵减额 $= 0 + 4000000 \times 13\% \times 5\% - 50000 \times 13\% \times 5\% = 26000 - 325 = 25675$ (元)

加计抵减前的应纳税额 $= 3000 \times 13\% - (400 \times 13\% - 20 \times 13\%) = 340.6$ (万元)

当期可抵减加计抵减额 25675 元 $<$ 加计抵减前的应纳税额 340.6 万元, 因此按照 25675 元加计抵减。实际应纳税额 $= 3406000 - 25675 = 3380325$ (元)

(3) 月末:

借: 应交税费——应交增值税 (转出未交增值税) 3406000

贷: 应交税费——未交增值税 3406000

实际缴纳时:

借: 应交税费——未交增值税 3406000

贷: 银行存款 3380325

其他收益 25675

(4)

增值税及附加税费申报表附列资料 (四)							
(税额抵减情况表)							
一、税额抵减情况							
二、加计抵减情况							
序号	加计抵减项目	期初余额	本期发生额	本期调减额	本期可抵减额	本期实际抵减额	期末余额
		1	2	3	$4=1+2-3$	5	$6=4-5$
6	一般项目加计抵减额计算	0	26000	325	25675	25675	0
7	即征即退项目加计抵减额计算						
8	合计						

增值税及附加税费申报主表

销项税额	11	$3000000 \times 13\% = 3900000$
进项税额	12	$4000000 \times 13\% = 520000$
上期留抵税额	13	
进项税额转出	14	$200000 \times 13\% = 26000$
应抵扣税额合计	$17 = 12 + 13 - 14 - 15 + 16$	494000
实际抵扣税额	18 (如 $17 < 11$, 则为 17, 否则为 11)	494000
应纳税额	$19 = 11 - 18$	$3900000 - 494000 - 25675 = 3380325$
应纳税额合计	$24 = 19 + 21 - 23$	3380325

【考点 5】预缴税款的审核

(一) 需要预缴增值税的四种情形

提供建筑服务	跨地级市提供建筑服务或提供建筑服务收到预收款
不动产经营租赁	不动产所在地与机构所在地不在同一县(市、区)的, 向不动产所在地主管税务局预缴
销售不动产	纳税人转让其取得的不动产, 向不动产所在地主管税务机关预缴税款
房地产开发企业销售开发产品	收到预收款时

【2022·多选题】纳税人发生下列情形需要预缴增值税的有()。

- A. 知名品牌手机预售收到的款项
- B. A 市李某收到位于 B 市的三居室租金
- C. A 市施工单位在外省 B 市提供建筑服务收到工程进度款
- D. 施工单位提供建筑服务预收工程款
- E. 房地产开发商收到楼盘预售款

答案: CDE

解析: 选项 B, 自然人出租不动产, 预缴与申报合二为一。

(二) 《增值税预缴税款表》填写注意事项

1. 预缴增值税时填写;
2. “销售额”和“扣除金额”都按照含税金额填写。

(三) 预缴税款的账务处理

类型	账务处理
一般纳税人 一般计税方法	借: 应交税费——预交增值税 贷: 银行存款
一般纳税人 简易计税方法	借: 应交税费——简易计税 贷: 银行存款
小规模纳税人	借: 应交税费——应交增值税 贷: 银行存款

(四) 预缴税款的抵减

一般企业	月末将“预交增值税”明细科目余额转入“未交增值税”明细科目 借: 应交税费——未交增值税 贷: 应交税费——预交增值税
房地产开发企业	直至纳税义务发生时方可从“应交税费——预交增值税”科目结转至“应交税费——未交增值税”科目。
填表	附列资料(四) 税额抵减情况表

【考点 6】应纳税额的审核及申报表的填写

(一) 应纳税额的审核

1. 应纳税额的核算

月份终了，对于当月发生的应缴未缴增值税额	借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税） 贷：应交税费——未交增值税
对于当月多缴的增值税额	借：应交税费——未交增值税 贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）
因当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时	其不足抵扣部分可以结转下期继续抵扣。月末无需进行账务处理

2. 增值税税控系统专用设备和技術维护费用相关处理

(1) 企业初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用及每年缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减。

(2) 申报表填写：主表第 23 栏“应纳税额减征额”

(3) 账务处理

① 购入时

借：管理费用

贷：银行存款（应付账款）

② 按规定抵减的增值税应纳税额

借：应交税费——应交增值税（减免税款）（一般纳税人）

应交税费——应交增值税（小规模纳税人）

贷：管理费用

(二) 计算应纳税额时销项税额不足抵扣进项税额的处理

结转下期继续抵扣；

符合规定条件，可以办理增量留抵退税和存量留抵退税。

(三) 留抵退税

1. 享受留抵退税的条件

三类：一般企业、小微企业（含个体户）、制造业等行业企业（含个体户）

(1) 中型企业、小型企业和微型企业，按照《中小企业划型标准规定》（工信部联企业〔2011〕300 号）和《金融业企业划型标准规定》（银发〔2015〕309 号）中的营业收入指标、资产总额指标确定。

具体指标：

A. 资产总额指标按照纳税人上一会计年度年末值确定；

B. 营业收入指标按照纳税人上一会计年度增值税销售额确定；不满一个会计年度的，按照以下公式计算：

增值税销售额（年）=上一会计年度企业实际存续期间增值税销售额/企业实际存续月数×12

增值税销售额的范围：包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额。适用增值税差额征税政策的，以差额后的销售额确定。

c. 对于工信部联企业(2011)300 号和银发(2015)309 号文件所列行业以外的纳税人，以及工信部联企业(2011)300 号文件所列行业但未采用营业收入指标或资产总额指标划型确定的纳税人：

微型企业标准：增值税销售额（年）<100 万元；

小型企业标准：增值税销售额（年）<2000 万元；

中型企业标准：增值税销售额（年）<1 亿元。

(2) 制造业等行业按照《国民经济行业分类》确定，具体包括：

制造业；科学研究和技术服务业；电力、热力、燃气及水生产和供应业；软件和信息技术服务业；生态保护和环境治理业；交通运输、仓储和邮政业；批发和零售业；农、林、牧、渔业；住宿和餐饮业；居民服务、修理和其他服务业；教育；卫生和社会工作；文化、体育和娱乐业等。

特别注意，要求上述业务相应发生的增值税销售额占全部增值税销售额的比重>50%的纳税人。

(3) 享受留抵退税的条件——同时符合

一般企业	制造业等行业企业（含个体户）	小微企业（含个体户）
①自 2019 年 4 月税款所属期起，连续六个月（按季纳税的，连续两个季度）增量留抵税额均大于零，且第六个月增量留抵税额不低于 50		

万元;		
②纳税信用等级为 A 级或者 B 级;		
③申请退税前 36 个月未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开专票情形;		
④申请退税前 36 个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上的;		
⑤自 2019 年 4 月 1 日起未享受即征即退、先征后返(退)政策的。		