税务会计



类目：经济管理类
书名：税务会计
主编：林晓红 谷 峰 肖美玲
出版社：电子科大出版社
开本：大 16 开
书号：978-7-5770-0704-5
使用层次：通用
出版时间：2023 年 12 月
定价：48.00 元
印刷方式：双色
是否有资源：是

经济管理类创新融合教材
“互联网+”教育改革新理念教材

税务会计

主编◎林晓红　谷　峰　肖美玲

策划编辑：万晓桐
责任编辑：万晓桐
封面设计：旗语书装

扫描二维码
关注更多教材信息

ISBN 978-7-5770-0704-5
9 787577 007045 >
定价：48.00元

经济管理类创新融合教材
“互联网+”教育改革新理念教材
税务会计
主编◎林晓红　谷　峰　肖美玲

电子科技大学出版社
University of Electronic Science and Technology of China Press

经济管理类创新融合教材
“互联网+”教育改革新理念教材

税务会计

主　编◎林晓红　谷　峰　肖美玲
副主编◎郭瑞敏　许亚竹　魏　涛
李　婕　刘玲君　黄雪辉
杨　会　刘　淳　张　燕
冯　阳

电子科技大学出版社
University of Electronic Science and Technology of China Press
·成都·

图书在版编目(CIP)数据

税务会计 / 林晓红，谷峰，肖美玲主编. —成都：电子科技大学出版社，2023.12

ISBN 978-7-5770-0704-5

Ⅰ. ①税… Ⅱ. ①林… ②谷… ③肖… Ⅲ. ①税务会计 Ⅳ. F810.42

中国国家版本馆 CIP 数据核字(2023)第 223902 号

税务会计

SHUIWU KUAIJI

林晓红　谷　峰　肖美玲　主编

策划编辑　万晓桐

责任编辑　杨雅薇

出版发行　电子科技大学出版社

成都市一环路东一段 159 号电子信息产业大厦九楼　邮编 610051

主　　页　www.uestcp.com.cn

服务电话　028-83203399

邮购电话　028-83201495

印　　刷　涿州汇美亿浓印刷有限公司

成品尺寸　210mm×285mm

印　　张　14.5

字　　数　407 千字

版　　次　2023 年 12 月第 1 版

印　　次　2023 年 12 月第 1 次印刷

书　　号　ISBN 978-7-5770-0704-5

定　　价　48.00 元

版权所有，侵权必究

前　言

税务会计是近代新兴的交叉学科，融税收学和会计学为一体，是运用会计学的基本理论和方法，连续、系统、全面地对纳税人依据税收法律法规确认、计量和缴纳的税款进行核算、监督、报告的一门专业会计学科。

税务会计是伴随税收与财务会计的发展而产生、发展和完善的。越来越多的人认为，现代企业会计是以财务会计为核心，以税务会计和管理会计为两翼的企业会计体系，税务会计与财务会计、管理会计构成会计学科的三大分支。其中，税务会计的意义在于运用专门的理论与方法，协调税收法律法规与企业会计准则中的差异与冲突，从而使企业无须在财务会计的凭证、账簿、报表之外，再设一套除纳税申报表之外的会计账表。随着经济社会的发展，税收征管改革的不断深入，我国税收的理论体系和制度体系日趋完善，纳税人迫切需要通过税务会计全面、准确地进行纳税计量、记录和报告，税务机关也需要通过税务会计了解纳税人的税法遵从情况。

本书以截至 2022 年 12 月 31 日的税收政策和企业会计准则为依据，全面详细地介绍各税种的会计确认、计量和报告方法。全书有以下三个显著特点。

一是税种全面。全书涵盖了增值税、消费税、企业所得税等现行税种的税法基本规定、应纳税额的计算、会计核算和纳税申报等相关知识，同时对税收优惠、捐赠、出口货物免抵退税、政府补助和政策性搬迁等特殊业务的处理单独进行了详细讲解，内容全面、重点突出。

二是业务专精。本书融会了作者近三十年的税务、会计实操经验，将最新税收法律、法规、规范性文件与企业会计准则充分融合，并将经典实务案例贯穿全书。书中既有税收政策解读，也有会计处理实务，实用性强。

三是内容实用。本书适用广，语言通俗且专业精准，着眼会计且关注税法，注重基础且拓展重点。

编　者

2023 年 6 月

目录

第一章 税务会计概述 1

第一节 税务会计的概念 …… 2
第二节 税务会计的前提和原则 …… 5
第三节 税务会计的科目与凭证 …… 8
思考题 …… 11

第二章 增值税会计处理 13

第一节 增值税概述 …… 14
第二节 增值税的计量与申报 …… 23
第三节 增值税会计科目设置 …… 30
第四节 一般计税方法下的会计处理 …… 32
第五节 简易计税方法下的会计处理 …… 57
第六节 一般纳税人特定业务的会计处理 …… 59
第七节 增值税可抵扣进项税额“加计抵减”的会计处理 …… 63
第八节 小规模纳税人增值税的会计处理 …… 66
第九节 增值税期末结转与报表列示 …… 71
思考题 …… 75

第三章 消费税会计处理 77
第一节 消费税概述 …… 78
第二节 消费税的计量与申报 …… 83
第三节 应纳税额计算的特殊规定 …… 86
第四节 消费税的会计处理 …… 92
思考题 …… 100

第四章 关税会计处理 101
第一节 关税概述 …… 102
第二节 关税的税制要素 …… 102
第三节 关税的计量与申报 …… 106
第四节 关税的会计处理 …… 110
思考题 …… 112

第五章 企业所得税会计处理 113
第一节 企业所得税概述 …… 114
第二节 企业所得税的税制要素 …… 114
第三节 应纳税所得额的计算 …… 116
第四节 企业所得税会计基本方法 …… 123
第五节 递延所得税负债与递延所得税资产 …… 133
第六节 所得税费用的确认与计量 …… 141
第七节 企业所得税的列报 …… 144
思考题 …… 145

第六章 个人所得税会计处理 147
第一节 个人所得税概述 …… 148
第二节 个人所得税的税制要素 …… 149
第三节 个人所得税的计量与申报 …… 155
第四节 薪酬支付与个人所得税的会计处理 …… 163
思考题 …… 172

第七章 土地增值税会计处理 173
第一节 土地增值税概述 …… 174
第二节 土地增值税的税制要素 …… 175
第三节 土地增值税的计量与申报 …… 176
第四节 土地增值税的会计处理 …… 180
思考题 …… 182

第八章 资源税会计处理 183
第一节 资源税概述 …… 184
第二节 资源税的税制要素 …… 185
第三节 资源税的计量与申报 …… 190
第四节 资源税的会计处理 …… 191
思考题 …… 193
第九章 其他税种会计处理 195
第一节 城市维护建设税会计处理 …… 196
第二节 房产税会计处理 …… 199
第三节 城镇土地使用税会计处理 …… 203
第四节 车船税会计处理 …… 206
第五节 印花税会计处理 …… 210
第六节 契税会计处理 …… 214
第七节 车辆购置税会计处理 …… 217
第八节 耕地占用税会计处理 …… 219
思考题 …… 222
参考文献 223

第一章

税务会计概述



- 第一节　税务会计的概念
- 第二节　税务会计的前提和原则
- 第三节　税务会计的科目与凭证

能力目标

1.能识记税务会计的含义。
2.能明确税务会计与财务会计的联系与区别、税务会计的职能、税务会计的基本前提。
3.会对税务会计科目进行设置。

第一节 税务会计的概念

一、税务会计的概念

税务会计是社会经济发展到一定阶段的产物，是关于税收及其会计处理的方法体系。税务会计是适应纳税人经营管理的需要，从财务会计、管理会计中分离出来，并将会计的基本理论、基本方法与纳税活动相结合而形成的一门边缘学科，是融税收法令和会计核算为一体的专业会计。

税务会计的概念有狭义和广义之分。

从狭义角度来看，税务会计是指根据国家税收法律制度，以企业的会计资料为基础，核算、处理企业涉税事项的一种专业会计。

美国著名税务会计专家吉特曼认为，税务会计主要是处理某项目何时被确认为收入或费用的账务问题的一种专业会计。

日本著名税务会计专家武田昌辅认为，税务会计是为计算法人税法中的课税所得而设立的会计，它不是制度会计，是以企业会计为依据，按税法的要求对既定的盈利进行加工、修正的会计。

中国台湾辅仁大学会计系主任吴习认为，税务会计是一种融会计处理及税务法令为一体的专门技术，借以引导纳税人更合理且公平地缴纳其应负的租税。

中国大陆著名学者盖地认为，税务会计是以国家现行税收法令为准绳，运用会计学的理论和方法，连续、系统、全面地对税款的形成、计算和缴纳，即对税务活动引起的资金运动进行核算和监督的一种专业会计。

在税务会计产生之初，税务会计的功能比较单一。随着税务会计制度体系的不断发展和完善，税务会计承担的功能越来越复杂，除了早期单一的核算功能外，它还承担着企业税收筹划及纳税风险控制等多种功能，在此过程中，税务会计的内涵得到了拓展和延伸。因此，从广义角度来看，税务会计是以税收法律法规为依据，以货币为主要计量单位，运用会计学的理论及其专门方法，核算和监督纳税人的纳税事务，参与纳税人的预测、决策，控制纳税风险，达到既依法纳税，又合理减轻税负的一个会计学分支。因此，它既包括纳税人的会计核算，又包括在会计核算的基础上进行合理的税收筹划和纳税风险控制。

由于篇幅所限，本书基于狭义的税务会计概念，对企业所涉及的各个税种的计算、纳税调整及纳税申报表的填制等涉税事项的会计核算进行全面、详细和系统的阐述。



税务会计与财务会计的联系及区别

二、税务会计与财务会计的联系及区别

税务会计与财务会计不但在会计主体、计量尺度等方面相同，而且税务会计的计税依据也是财务会计所提供的资料。也就是说，税务会计作为一项实质性工作并不是独立存在的，而是企业会计的一个特殊领域，是以财务会计为基础的。税务会计的资料大多来源于财务会计，它对财务会计处理中与现行税法不相符的会计事项，或出于税收筹划目的需要调整的事项，按税务会计的方法进行计算、调整，并做调整分录，再融于财务会计账簿或财务会计报告之中。

税务会计与财务会计的区别有以下四点。

（一）会计目标不同

在市场经济条件下，财务会计的会计目标主要是提供会计信息，反映受托责任。具体来说，是向管理者（政府有关综合部门）、投资者和债权人提供有关企业财务状况、经营成果及现金流动状况等方面的信息，以供其衡量、预测、评价企业的偿债能力、运营能力和获利能力，并制定相应的政策，作出投资和信贷决策。

税务会计主要是向税务部门及企业决策者提供有关企业应纳税款等税务方面的信息，既可供税务部门审核、检查企业的计税情况，也可供企业决策者掌握企业的税负情况。同时，税务会计还肩负着评估纳税风险、设计纳税方案、处理涉税纠纷的责任。

（二）核算依据不同

财务会计的核算依据是各种会计法规制度，包括会计法、企业会计准则、企业会计制度等。税务会计的核算依据除了各种会计法规制度外，更重要的是税收法律法规。当会计法规制度与税收法律法规不一致时，税务会计应以税收法律法规为依据调整财务会计的核算结果。

（三）提供的信息不同

财务会计通过记录经济业务，编制资产负债表、利润表和现金流量表，反映企业的财务状况、经营成果和现金流量情况，为会计信息使用者提供决策信息。

税务会计通过计量、计算、检查等专门方法，保证纳税人按税法的规定纳税，使纳税人既不违反税法规定，又使其税负最低。税务会计主要编制纳税申报表及应交税款明细表，列明应交税款、未交税款、减免税款和应退税款等内容，提供有关纳税的资料。

（四）运用的会计原则不同

财务会计一般采用权责发生制处理会计事项，而税务会计由于其会计目标的制约，必须采用联合制处理会计事项。联合制是指同时运用权责发生制和收付实现制进行会计处理。此外，税务会计在进行纳税业务核算时，较少运用稳健原则，而财务会计在其整个核算过程中都要贯彻稳健原则。

税务会计与财务会计提供的是关于纳税人不同方面的信息，为使信息更为明确和实用，将税务会计从财务会计中分离出来，使其自成学科体系。

三、税务会计的特点

税务会计具有法定性、专业性、融合性和两重性的特点。

（一）法定性

法定性是税务会计区别于其他专业会计的主要标志。纳税主体不论采用何种记账基础进行核算，都必须遵守税收的法律法规。《中华人民共和国宪法》（简称《宪法》）规定：依法纳税是每个公民的义务。因此，遵守税收法律法规，依法、及时、足额纳税，保证国家的财政收入，是税务会计的一个目标。税法同其他法律一样，具有严肃性，如果纳税人不遵守税法，就会受到处罚，情节严重者将承担刑事责任。

（二）专业性

税务会计运用会计的专门方法仅对与纳税有关的经济业务进行核算和监督，计算税款、填制纳税申报表、办理纳税手续、记录税款缴纳及退补税款情况、编制纳税报表等都需要有会计专业知识和税收专业知识，因此它是专业性很强的会计学科。

（三）融合性

税务会计是融税收法律法规和会计法规制度于一体的特种专业会计，税务会计在依税法核算的同时，必须结合各专业会计的特点进行会计核算。税务会计研究的对象是税务管理活动中的会计问题，同时又是会计核算中的税务活动问题。从这个意义上讲，税务会计是研究税务与会计交叉问题的一门边缘性应用经济学科。

（四）两重性

税务会计的两重性是指其会计目标的两重性。第一，税务会计最重要的目标是保证国家及时、足额地取得税收收入。离开了这一特定目标，税务会计便失去了存在的意义。税务会计报送的纳税申报表与税收缴款书等会计资料，旨在接受税务机关的监督与审核，完成其纳税义务。第二，税务会计的另一个重要目标是维护纳税人的合法权益。税务机关要依法征税，纳税人要依法纳税。纳税人要充分行使其权利，以维护其权益。

四、税务会计的目标

税务会计的目标是向税务会计信息使用者提供关于纳税人税款形成、计算、申报、缴纳等税务活动方面的会计信息，以利于信息使用者进行决策。税务会计信息使用者主要有各级税务机关和企业的利益相关者。各级税务机关可以凭借税务会计的信息，进行税款征收、检查和监督。企业的利益相关者（包括经营者、投资人、债权人等）可凭借税务会计的信息，了解纳税人纳税义务的履行情况和税收负担，并为其进行税收筹划、经营决策和投资决策提供依据。具体来说，税务会计的目标包括以下几个方面。

（一）依法履行纳税义务，保证国家财政收入

税务会计要以国家的现行税收法律法规为依据，在财务会计有关资料的基础上，正确进行与税款形成、计算、申报、缴纳有关的会计处理和调整计算，正确、及时地填报有关纳税报表，及时、足额地缴纳各种税款，保证国家财政收入。

（二）正确进行税务处理，维护纳税人的合法权益

税务会计要求纳税人依法按时进行纳税申报和缴纳税款，如遇特殊情况，不能按时申报或不能按时缴纳税款，纳税人有权申请延期申报或申请延期缴纳税款。纳税人对税务机关作出的具体行政处理

行为不服的，有权申请复议或向法院起诉。纳税人在处理各种税务问题时，要充分行使自己的权利，以维护自身的合法权益。

（三）合理选择纳税方案，科学进行税收筹划

税务会计涉及与纳税人纳税有关的特定领域。在这个领域，要服务于纳税人经营管理的总目标，即合法地减轻纳税人税负、提高企业经济效益。因此，进行税收筹划，选择税负较轻的方案，也是税务会计的目标之一，这是纳税人享受权利的具体体现。

（四）遵循法律规定，严格控制纳税风险

税务会计要求纳税人在生产经营活动中遵循相关的税收法律法规进行税款的计算、申报和缴纳，将纳税风险严格控制在最小范围内，避免企业由于适用法律规定错误而导致的因未纳或少纳所面临的补税、罚款、滞纳金、刑罚以及声誉损害等情况的发生。

第二节　税务会计的前提和原则



税务会计的基本前提

一、税务会计的基本前提

税务会计的目标是向税务信息使用者提供有关纳税人税务活动的信息，以利于他们的管理或决策。而纳税人错综复杂的税务业务，使会计实务存在种种不确定因素，要进行正确的判断和估计，必须明确税务会计的基本前提。由于税务会计是以财务会计为基础的，因此财务会计中的基本前提有些也适用于税务会计，如会计分期、货币计量等，但因税务会计的法定性等特点，税务会计的基本前提也有其特殊性。

（一）纳税主体

纳税主体就是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。正确界定纳税主体，就是要求每个纳税主体都应与其他纳税主体分开，保持单独的会计记录并报告其经营状况。国家规定各税种的不同纳税人，有利于体现税收政策中合理负担和区别对待的原则，协调国民经济各部门、各地区、各层次的关系。

纳税主体与财务会计中的“会计主体”有一些区别。会计主体是财务会计为之服务的特定单位或组织，会计处理的数据和提供的财务信息被严格限制在一个特定的、独立的或相对独立的经营单位之内，典型的会计主体是企业。纳税主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。在一般情况下，会计主体应是纳税主体，但在特殊或特定情况下，会计主体不一定就是纳税主体，纳税主体也不一定就是会计主体。例如，企业内部的车间可以作为会计主体但不是纳税主体，自然人可以成为增值税、消费税、个人所得税等税种的纳税主体，但是不一定是会计主体。

（二）持续经营

持续经营意味着该企业将继续存在足够长的时间以实现其现在的承诺。预期所得税在将来被继续课征是所得税款递延及暂时性差异能够存在，并且进行所得税跨期摊配的理由所在。

(三)货币的时间价值

货币(资金)在其运行过程中具有增值能力。随着时间的推移,投入周转使用的资金价值将会发生增值,这种增值的能力或数额就是货币的时间价值。这一基本前提已成为税收立法、税收征管的基点,因此各个税种都会明确规定纳税义务发生时间的确认原则、纳税期限、缴库期限等。正因为如此,递延确认收入或加速确认费用可以产生巨大的资金优势。在税收筹划实践中,人们逐步认识到最少纳税和最迟纳税的重要性。与此同时,政府及财税部门也深刻认识到货币的时间价值的重要性,开始注重这些问题。

(四)纳税年度

纳税年度是指纳税人按照税法规定应向国家缴纳各种税款的起止时间。我国税法规定,应纳税年度自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。但是,如果纳税人在一个纳税年度的中间开业,或者由于改组、合并、破产、关闭等原因,使该纳税年度的实际经营期不足 12 个月的,应当以其实际经营期为一个纳税年度。纳税人清算时,应当以清算期间作为一个纳税年度。纳税年度不等同于纳税期限,如增值税、消费税的纳税期限一般是 1 个月,而所得税强调的是年度应税收益,实行的是按月或按季预缴,年度汇算清缴。

二、税务会计的原则

由于税务会计与财务会计密切相关,因此《企业会计准则》中规定的会计信息质量特征原则及会计要素的确认与计量原则,基本上也适用于税务会计。但是,因为税务会计与税法的特定联系,税法中的实际支付能力原则、公平税负原则、程序优先于实体原则等会非常明显地影响税务会计。结合财务会计原则与税收原则和税务会计本身的特点,税务会计有以下几项原则。

(一)权责发生制与收付实现制相结合的原则

权责发生制又称“应计制”,是指在确定某一会计期间的收入或费用时,以权利和义务发生为标准,即只要权利已经发生,不论款项是否已收到,都确认为当期收入;只要义务已经发生,不论款项是否已付出,都确认为当期费用。收付实现制与权责发生制刚好相反,收付实现制在确定某一会计期间的收入和费用时,以款项实际收到和付出为标准,即只要款项在当期收到,无论是不是当期实现的收入,都确认为当期收入;只要款项在当期支付,无论是不是当期应该承担的费用,都确认为当期费用。

权责发生制以权利和义务的发生来确定收入和费用的实际归属,能够合理、有效地确定不同会计期间的收益和企业的经营成果,具有公允性和合理性。因此,企业会计核算坚持以权责发生制为原则。相比之下,按收付实现制来确定收入和费用的实际归属,则欠公允、合理。因此,收付实现制只适用于政府和事业单位等非营利组织的会计核算。

由于收付实现制具有运用简单、易于审核、使收入与费用的实现具有确定性、在纳税人最有支付能力时上缴税款、税收征管操作性强等特点,因此在税收历史上,最初采用的是收付实现制。但后来,由于财务会计广泛采用权责发生制,加之账簿记录转换得不方便,税务会计也采用了权责发生制。但是,税务会计的权责发生制与财务会计的权责发生制是有区别的。税务会计的权责发生制具有以下特点:第一,必须考虑支付能力原则,使得纳税人在最有能力支付时支付税款;第二,确定性的需要,使得收入和费用的实际实现具有确定性;第三,保护政府财政税收收入。在收入的确认上,由于权责发生制的税务会计在一定程度上被支付能力原则覆盖,因而包含一定的收付实现制的方法。如在流转税法规中,都将“取得索取销售款凭据的当天”作为纳税义务发生时间,但在确定提供租赁服务的增值税纳税义务发生时间时,规定纳税人提供租赁服务采用预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

纳税人收取的预收款在会计上要记为“预收账款”和“递延收益”。税务会计采用收付实现制时，确定计税收入或计税成本的并不一定是现金形式，只要能以现金计价即可。比如纳税人在以物易物进行非货币性交易时，收到对方一项实物资产，便应按该实物资产的公允价值来确认和计量换出资产所实现的收入。另外，财务会计采用稳健原则列入的某些估计、预计费用，在税务会计中是不被接受的，这是因为税务会计强调“该经济行为已经发生”的限制条件。

综上所述，税务会计在以权责发生制为基础的同时，适度引用收付实现制，可以达到确保国家财政收入的目的。

（二）配比原则

配比原则是指企业在进行会计核算时，某特定时期的收入应当与取得该收入相关的成本、费用配比。会计核算中的配比原则是以权责发生制为基础的，如果说权责发生制主要是一个确认原则，那么配比原则主要是一个计量和计算原则。在运用权责发生制原则对收入、成本和费用等会计要素进行会计确认后，再进一步运用配比原则将一定时期、特定产品或项目、特定部门的收入与其相关的成本和费用进行比较，以揭示相应的经营成果。

税务会计在总体上遵循纳税人取得的收入与其相关的成本、费用和损失配比的原则。特别是所得税会计，在确定企业所得税税前扣除项目和金额时，应遵循配比原则，即纳税人发生的费用应当在其应配比的当期申报扣除，纳税人某一纳税年度应申报的可扣除费用不得提前或滞后申报扣除。税务会计与财务会计运用配比原则在内涵和实际运用结果方面有较大差别，主要体现为以下四点。

第一，会计核算坚持稳健原则和不完全的历史成本原则，因而将提取的诸如坏账准备、存货跌价准备等计入管理费用，进行期间配比。而税务会计坚持应纳税所得额是纳税人的应税收入与这些收入所实际发生的成本、费用相抵减后的结果，恪守历史成本原则，因而上述会计期间的配比需要做纳税调整。

第二，会计利润是在权责发生制基础上配比计算的结果，而税务会计由于适度地采用了收付实现制，不完全以会计学意义上的收入与成本、费用进行比较计算，因而应纳税所得额往往不等于会计利润。

第三，在会计核算中，为了分别核算不同产品或项目、不同业务分部、不同地区的经营成果，需要将直接费用、间接费用、期间费用在不同产品或项目、不同业务分部、不同地区间进行合理分类、分配和归集。税务会计中的配比原则不仅表现在这些方面，它还要遵循“纳税人可扣除的费用从性质和根源上必须与取得的应税收入相关”这一原则，即首先区别不同项目的税收待遇，进行分项或分类配比，随后将赞助支出、担保支出等视为与应税收入不相关，因而规定不得在税前扣除。

第四，会计准则规定，在变更会计政策时，如果累积影响数能够合理确定，应采用追溯调整法进行处理，并根据会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益，会计报表中其他相关项目的期初数也应一并调整。而在纳税处理上，纳税人不得因会计政策变更而调整以前年度的应纳税所得额和应纳税额，也不得因此调整以前年度尚未弥补的亏损。

（三）划分营业收益和资本收益原则

营业收益和资本收益具有不同的来源，并担负着不同的纳税责任，在税务会计中应严格划分。营业收益是指企业通过经常性的主要经营活动获得的收入，通常表现为现金的流入或其他资产的增加或负债的减少，主要包括主营业务收入和其他业务收入两个部分，其税额的课征标准一般按正常税率计征。

资本收益是指在出售税法规定的资本资产时所得的收益，如投资收益、出售或交换有价证券的收益等。资本收益的课税标准具有许多不同于营业收益的特殊规定。因此，为了正确计算所得税，就应该划分两种收益的原则和具体的划分标准。

（四）统一性和确定性原则

税务会计以税法为主要依据，而我国税法的指导思想是“统一税法，公平税负，简化税制，合理分权”。其中，合理分权是指在主要的税收立法权集中到中央的前提下，依法赋予地方政府适当的税收立法权，它绝非指纳税人可拥有自由取舍和裁量税法规定、自主确定计税规则和方法的权利。从这个意义上说，税法在其有效范围内具有高度集中、高度统一的特征。

为了体现和保持税法的统一性及确定性特征，税务会计必须遵循统一性和确定性原则。一方面，我国税收程序法中明确规定了纳税人的权利与义务，税收实体法中对各税法构成要素进行了统一规定，严格要求纳税人依法进行纳税申报和缴纳税款；另一方面，对税额计算中需要即时作出判断和结论的交易及事项（如财产损失金额及其处理等），税法或是要求纳税人必须报经税务机关备案，或是规定税务机关有权核定征收，或是规定税务机关有权依法确定计税依据，这样就最大限度地控制了纳税人对应纳税额、纳税时间的自由调整权。税务会计在进行税务处理时要严格遵守税法，因此具有统一性和确定性成为税务会计必须遵循的一项原则。

（五）税款支付能力原则

税款支付能力与纳税能力有所不同。纳税能力是指纳税人应以合理的标准确定计税基数，有同等计税基数的纳税人应负担同一税种的同等税款。因此，纳税能力体现的是合理负税原则。税款支付能力与企业的其他费用支出有所不同。税款支付全部是现金流出，因此在考虑纳税能力的同时，更应考虑税款的支付能力。税务会计在确认、计量、记录其收入、收益、成本、费用时，应选择保证支付能力的会计方法。

（六）税收筹划原则

税务会计在进行税收实务处理时，要时刻注重税收筹划。税收筹划又称“纳税筹划”，它是纳税人在其进行经营决策、筹资决策和投资决策的过程中，在税法允许的范围内，以降低税负为目标，运用现代管理理论与方法，对纳税活动进行方案的规划、预测、比较、决策等一系列管理活动的总称。税收筹划是社会主义市场经济条件下经营行为自主化、利益格局独立化的必然产物。

（七）控制纳税风险的原则

企业的纳税风险是指企业的涉税行为未能正确有效地遵守税法规定而导致企业未来利益的可能损失。税务会计在进行涉税会计处理时，应严格遵循税法规定，建立相应的税收风险管理机制，避免纳税风险的产生。

第三节 税务会计的科目与凭证



税务会计的科目设置

一、税务会计的科目设置

目前，税务会计尚未建立完整、独立的会计核算制度，其会计核算方面的有关规定分散在各种具体的税收法规之中，如增值税会计核算在增值税法规中有详细规定，所得税会计核算在所得税法规中有

详细规定。从税法角度分析，建立相对独立的税务会计制度是必要的，也是可行的。在税务会计制度出台之前，根据《企业会计准则》，涉及税务资金运动的科目主要有应交税费、递延所得税资产、递延所得税负债、税金及附加和所得税费用。

(1)应交税费。应交税费属于负债类会计科目。除印花税、耕地占用税等不需预提的税种外，纳税人应交给税务机关的各种税金均在本科目中核算，包括企业代扣代缴的个人所得税。在核算税金时，由于税种较多，所以应交税费应按税种设置二级科目应交增值税、应交消费税等，进行分税种的明细核算。有时，根据税收管理上的需要，还应设置三级明细科目进行明细核算，如在二级科目应交增值税下设进项税额、已交税金、减免税款、转出未交增值税、销项税额、出口退税、进项税额转出、转出多交增值税等三级科目。

应交税费的一般核算程序：期末，纳税人在计算应缴纳的税金时，借记税金及附加等有关科目，贷记应交税费及有关明细科目；当纳税人实际缴纳各种税金时，借记应交税费及有关明细科目，贷记银行存款。有关各税种应交税费的具体核算办法详见以后各章。

(2)递延所得税资产。递延所得税资产是资产类科目。该科目产生于可抵扣暂时性差异，反映的是由账面价值与计税基础的差异所引起的企业本期的纳税义务。

(3)递延所得税负债。递延所得税负债是负债类科目。该科目产生于应纳税暂时性差异，反映的是由账面价值与计税基础的差异所引起的企业未来期间的纳税义务。

(4)税金及附加。税金及附加是损益类科目，在期末需要结转到本年利润中，结转后本科目无余额。企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费，以及房产税、城镇土地使用税、车船税和印花税，均通过该科目核算。

(5)所得税费用。所得税费用是损益类科目，在利润表中单独列示。该科目核算企业应负担的所得税，由当期应交税额和递延所得税两部分内容构成。

二、税务会计凭证

税务会计凭证是记载纳税人有关税务活动，具有法律效力并据以登记账簿的书面文件。税务会计凭证的种类繁多，是一种具有法律效力的特殊凭证，这是税务会计凭证区别于其他专业会计凭证的又一个显著特点。税务会计凭证大致可分为以下几大类。

(一)应征凭证

应征凭证是指税务机关用以确定纳税人、扣缴义务人及代征代售单位(人)应交税金发生情况的证明，也是核算应征税金的原始凭证。应征凭证主要有以下几种：

(1)纳税申报表(当纳税申报表中有减免税款时，该纳税申报表同时也是一种减免凭证)；

(2)代扣代缴、代收代缴税款报告表；

(3)预交税款申报表；

(4)企业纳税定额申请核定表或应纳税款核定书；

(5)年(季度)纳税营业额申报核定表或定税清册；

(6)调整定额税款通知书；

(7)申报(缴款)错误更正通知书；

(8)税务处理决定书；

(9)税务行政处罚决定书；

(10)税务行政复议决定书;

(11)审计决定书;

(12)财政监督检查处理(处罚)决定书;

(13)法院判决书;

(14)海关(代征税款)专用缴款书;

(15)各种临时征收凭证(是指税务机关在纳税人发生纳税义务的当时,就当即确定其应纳税额,并当即予以征收而填开的各种税收票证,包括临时征收的税收缴款书、税收完税证和印花税票销售结报单等)。

(二)减免凭证

减免凭证是指按税法规定享受减税、免税的纳税人,在减税、免税期间发生纳税义务后,按税务机关确定的纳税申报期限向税务机关填报的,用以确定其实际享受的减征、免征税额的一种凭证。它是记录减免税金实际发生情况的证明,也是减免税金核算的依据。减免凭证的具体种类如下。

(1)征前减免的,其减免凭证就是纳税申报表。凡是某个税种全部免征的纳税人,都应按期单独填报纳税申报表。同一税种部分项目免征应纳税款的,可以分别单独填报纳税申报表,也可以合填一份纳税申报表;全额申报应纳税款,应当减免的税款填列在纳税申报表的有关专栏中,作为应纳税款的抵减数。属于减征税款的纳税人,必须全额填报纳税申报表,减征税款部分填列在有关专栏中,作为应纳税款的抵减数。所有减免税款都必须在纳税申报表中注明减免性质。

(2)退库减免的,其减免凭证为办理退库的收入退还书。签发收入退还书时,必须在收入退还书的备注栏注明减免性质。

(三)征缴凭证

征缴凭证是纳税人、扣缴义务人和代征代售单位(人)缴纳税款或办理税款结报及上解时使用的一种凭证,也是核算上解税金、在途税金和待解税金的依据。征缴凭证的种类如下:

(1)各种税收缴款书报查联及汇总专用缴款书收据联;

(2)各种税收完税证存根联;

(3)税收转账专用完税证存根联或汇总划解税款清单;

(4)罚款收据存根联;

(5)代扣代收税款凭证报查联;

(6)票款结报单;

(7)印花税票销售结报单;

(8)邮寄汇款收款凭证。

在上述八种征缴凭证中,票款结报单、印花税票销售结报单和用于征收临时税款的各种税收缴款书、税收完税证还是核算应征税金的原始凭证。

(四)入库凭证

入库凭证是证明税款已缴入国库的一种凭证,也是核算入库税金的原始凭证。入库凭证具体有三种:

(1)各种税收缴款书回执联;

(2)预算收入日报表;

(3)更正通知书;

(五)提退凭证

提退凭证是税务机关从已征收或已入库的税款中,办理退税和提成或证明退税和提成时使用的一种凭证。它是记录提退税金发生情况的证明,也是核算提退税金的原始凭证。提退凭证具体有以下三种。

(1)收入退还书报查联和付账通知联。

(2)小额税款退税凭证存根联。

(3)提退清单。入库单位办理退库后,应及时向上级单位和混合业务单位填发“提退清单”,通知提退情况。

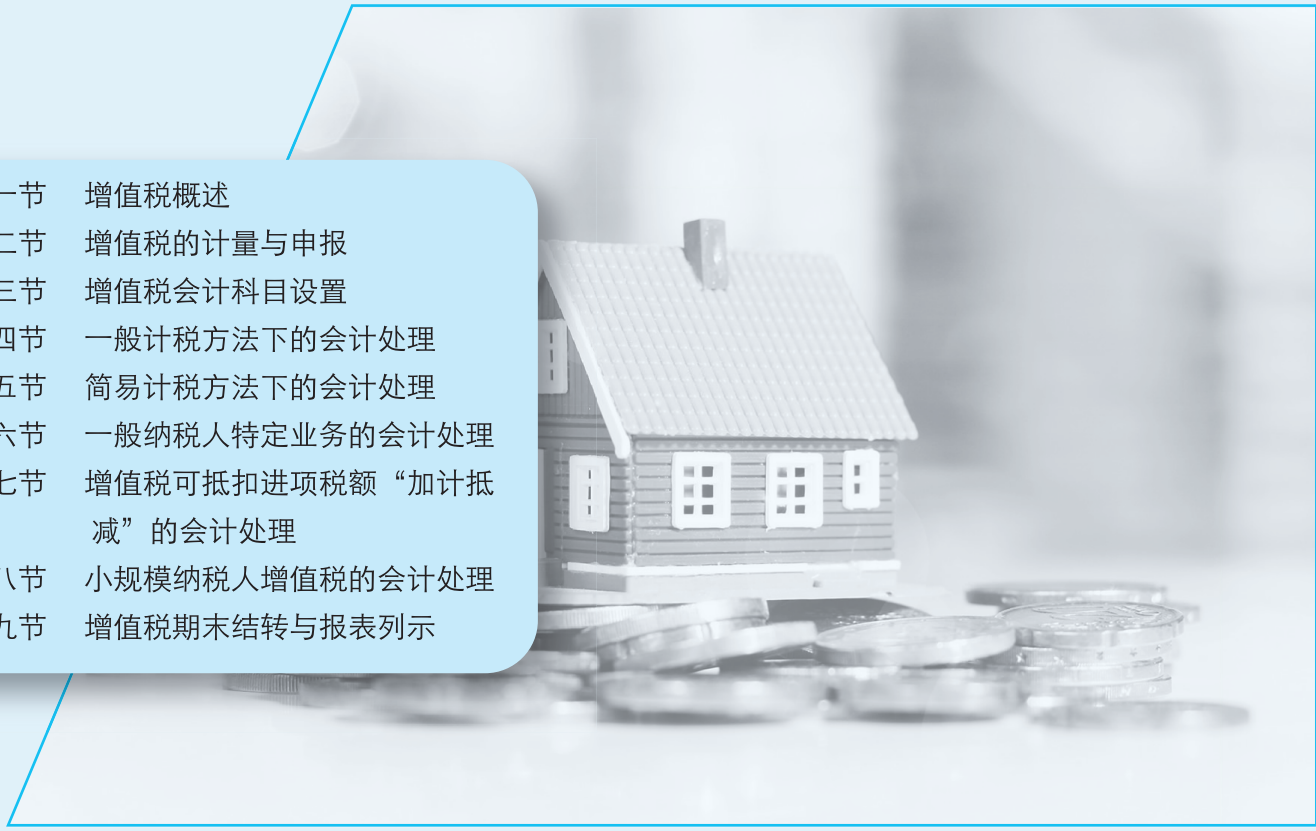
在上述提退凭证中,如果所退税款属于减免退税,则该凭证还是减免税金核算的原始凭证。

思考题

1.什么是税务会计?税务会计有哪些特点?

2.税务会计与财务会计有哪些区别和联系?

第二章
增值税会计处理



- 第一节　增值税概述
- 第二节　增值税的计量与申报
- 第三节　增值税会计科目设置
- 第四节　一般计税方法下的会计处理
- 第五节　简易计税方法下的会计处理
- 第六节　一般纳税人特定业务的会计处理
- 第七节　增值税可抵扣进项税额“加计抵减”的会计处理
- 第八节　小规模纳税人增值税的会计处理
- 第九节　增值税期末结转与报表列示

能力目标

1.能根据相关业务资料计算增值税。
2.能设置增值税会计科目，能根据相关业务资料对增值税进行会计核算。
3.能根据相关业务资料填写增值税纳税申报表。

第一节 增值税概述

我国自1979年引进增值税以来，经历了2009年增值税改革和2016年全面营业税改征增值税（简称“营改增”）改革，从2016年5月1日起，我国增值税实现货物、劳务和服务行业全覆盖，逐步形成了比较完整、规范的消费型增值税制度。

目前，在中国境内销售货物或者加工、修理修配劳务，销售服务、无形资产、不动产及进口货物的单位和个人，均应当依法缴纳增值税。

一、增值税的计税原理

增值税是将商品生产和流通、提供劳务和服务中各环节的新增价值和附加值（即增值额作为计税依据征收的一种流转税，属于间接税的范畴。实务中，由于增值额难以准确计算，征纳双方都不易操作，因此，世界各国一般采用税额抵扣的办法征收，即根据货物、劳务和服务的销售额，按照规定的税率计算出销项税额，然后再从中扣除上一环节已纳增值税款，其余额即为纳税人应缴纳的增值税额。这种计税方法体现了按增值因素计税的原理，只是各国及各国不同时期税法规定的扣除项目和税率有所不同。我国增值税计税，同样采取税款抵扣制。

二、增值税的税制要素

扫一扫
纳税人

（一）纳税人

在中华人民共和国境内（简称“境内”）销售货物或者提供加工、修理修配劳务，进口货物以及销售服务、无形资产或者不动产的单位或个人，为增值税纳税人。

1.境内与境外

（1）这里所说的“境内”是指：

①销售货物的起运地或者所在地在境内；

②提供的应税劳务、服务发生在境内；

③服务（租赁不动产除外）或者无形资产（自然资源使用权除外）的销售方或者购买方在境内；

④所销售或者租赁的不动产在境内；

⑤所销售自然资源使用权的自然资源在境内；

⑥财政部和国家税务总局规定的其他情形。

(2)下列情形不属于在境内销售服务或者无形资产：

①境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务；

②境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外使用的无形资产；

③境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产；

④财政部和国家税务总局规定的其他情形。

2.纳税人分类

为便于增值税的征收管理和简便计税，我国将增值税的纳税人划分为小规模纳税人和一般纳税人。

(1)小规模纳税人。

小规模纳税人是指年应税销售额在500万元以下，不能按规定报送有关纳税资料的增值税纳税人。

年应税销售额是纳税人在连续不超过12个月或4个季度的经营期内累计应征增值税销售额，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。

(2)一般纳税人。

除年应税销售额适合规定标准的其他个人和按照政策规定选择按照小规模纳税人纳税的，年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模的税人标准，应向主管税务机关办理一般纳税人登记。纳税人应根据《增值税一般纳税人登记管理办法》(国家税务总局令第43号)填报增值税一般纳税人登记表。

小规模纳税人会计核算健全(按照国家统一会计制度规定设置账簿，根据合法、有效的会计凭证进行会计核算)，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关申请办理一般纳税人资格登记。

年应税销售额未超过规定标准以及新开业的纳税人，若符合规定条件(有固定经营场所，能够准确提供税务核算资料)，也可以向主管税务机关申请办理一般纳税人资格登记。

(3)一般纳税人转登记。

已登记为增值税一般纳税人的单位和个人，可转登记为小规模纳税人，其未抵扣的进项税额作转出处理。

3.单位和个人

单位是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

个人是指个体工商户和其他个人(指自然人，下同)。

4.承包人和发包人

单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人(统称为承包人)；以发包人、出租人、被挂靠人(统称为发包人)名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的，以该发包人为纳税人。否则，以承包人为纳税人。

5.扣缴义务人

境外单位或个人在境内销售货物或提供应税劳务，在境内未设有经营机构的，其应纳税款以代理人为扣缴义务人；没有代理人的，以购买者为扣缴义务人。

(二)征税范围

1.一般规定

在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务,进口货物以及销售服务、无形资产和不动产,均属增值税的征税范围。“货物”是指有形动产,包括电力、热力、气体;销售货物指有偿转让货物的所有权。“有偿”是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。

以下六项不属于增值税的征税范围。

(1)行政单位收取的同时满足以下条件的政府性基金或行政事业性收费:

①由国务院或财政部批准设立的政府性基金,由国务院或省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费;

②收取时开具省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据;

③所收款项全额上缴财政。

(2)非保本投资收益。

如果合同中没有明确承诺到期本金可全部收回,则这种金融商品(理财产品、股票、基金等)持有期间取得的收益属于非保本收益,不属于利息或利息性质的收入。纳税人购入非保本型基金、信托、理财产品等各类资产管理产品,持有至到期,不属于金融商品转让,不缴纳增值税。如果购入的是保本型的资产管理产品,其兑付收益按贷款服务缴纳增值税。

(3)单位和个体工商户为聘用的员工提供服务。

(4)聘用的员工为本单位或雇主提供取得工资的服务。

(5)不动产租赁合同中双方约定的免租期,不视同销售缴纳增值税。

(6)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

2.特别规定

(1)视同销售。

视同销售行为是指在财务会计中一般不确认销售收入,但按税法规定属于应税行为,应确认收入并计算缴纳税款的销售行为。站在税制设计和税收征管的角度,将无偿赠送和有偿销售货物、无偿和有偿提供服务、无偿和有偿转让无形资产和不动产同等对待,均纳入征税范围,既体现税收的公平原则,又可堵塞漏洞,防止纳税人逃避缴纳税款。同时,又将以公益活动为目的或以社会公众为对象的无偿赠送货物、无偿提供服务排除在视同销售之外,有利于促进社会公益事业的发展。

纳税人发生的下列行为,视同销售货物、服务、无形资产或不动产:

①将货物交付其他单位或者个人代销;

②销售代销货物;

③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;

④将自产、委托加工的货物用于非增值税项目、集体福利或个人消费;

⑤将自产、委托加工或购进的货物作为投资提供给其他单位或个体工商户、分配给股东或投资者、无偿赠送给其他单位或者个人;

⑥单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外;

⑦单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产,但用于公益事业或者以社会

公众为对象的除外；

⑧财政部和国家税务总局规定的其他情形。

(2)兼营。

一般纳税人兼营销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产、不动产适用不同税率或者征收率的，应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额，未分别核算销售额的，从高适用税率、征收率。

一般纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算的不得免税、减税。

一般纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务，应分别核算机器设备和安装服务销售额；一般纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务，如果已按兼营的有关规定，分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可按甲供工程选择适用简易计税方法计税。

(3)混合销售。

一项销售行为，如果既涉及货物又涉及劳务、服务，为混合销售。从事货物生产、批发或零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。

(4)不征收增值税项目。

下列项目不属于增值税的征收范围：

①根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务；

②存款利息；

③被保险人获得的保险赔付；

④房地产主管部门或其指定机构、公积金管理中心、开发企业及物业管理单位代收的住宅专项维修资金；

⑤在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或部分实物资产及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为。

(三)税率和征收率

1.税率

税率是应纳税额占征税对象的比例。我国现行增值税税率主要有13%、9%、6%和零税率。

(1)13%。

一般纳税人销售货物、进口货物及提供应税劳务、有形动产租赁服务，适用税率13%。

(2)9%。

一般纳税人销售、进口农产品(含粮食)、食用植物油、食用盐、自来水、石油液化气、天然气、煤气、农机、化肥农药、饲料、书报杂志、音像制品、电子出版物等，提供交通运输服务、邮政服务、基础电信服务和建筑服务，转让土地使用权，销售不动产和不动产租赁服务。购进农产品，税率为9%。

(3)6%。

一般纳税人销售(转让)土地使用权之外的其他无形资产，提供增值电信服务、金融服务、生活服务以及除租赁服务之外的各项现代服务，适用税率6%。

(4)零税率。

出口货物税率为零(国务院另有规定的除外)。出口货物零税率不等于出口货物免税。出口货物免税仅指在出口环节不征收增值税，而零税率是指对出口货物除了在出口环节免征增值税外，还要对

产品在出口前已经缴纳的增值税退税或抵扣，以使出口产品在出口时完全不含增值税税款，从而以无税产品进入国际市场。

跨境应税行为税率为零。境内单位和个人提供的国际运输、航天运输、向境外单位提供的研发服务和设计服务，境内单位和个人提供的往返香港地区、澳门地区、台湾地区的交通运输服务，以及在香港地区、澳门地区、台湾地区提供的交通运输服务，适用增值税零税率；国际服务外包，实行增值税零税率或免税。境内单位和个人提供期租、程租和湿租服务，如果租赁的交通运输工具用于国际运输服务和港澳台运输服务，不适用增值税零税率，由承租方按规定申请适用零税率。

境内单位和个人提供适用零税率的应税服务，如果属于适用增值税一般计税方法的，实行免抵退税办法，退税率为其按照规定适用的增值税税率；如果属于适用简易计税方法的，实行免征增值税办法。外贸企业兼营适用零税率应税服务的，统一实行免退税办法。

纳税人提供应税服务同时适用免税和零税率规定的，可选择适用零税率或免税。

2.征收率和预征率

征收率一般是指增值税纳税人按规定采用简易计税方法适用的增值税征收比率。我国现行的增值税征收率主要有3%和5%。预征率是指按规定预征增值税时采用的预缴比例。目前主要针对建筑行业和不动产，主要有2%、3%和5%的档次。

(1)3%的征收率。

小规模纳税人及选择简易计税方法的一般纳税人销售货物、无形资产，提供劳务、服务、建筑服务、公共交通运输服务、有形动产租赁，取得资管产品运营收益等，征收率为3%。

(2)5%的征收率。

小规模纳税人及选择简易计税方法的一般纳税人销售不动产(不含自建)、提供不动产租赁、转让土地使用权、提供劳务派遣服务等，征收率为5%。

(3)2%、3%、5%的预征率。

纳税人提供建筑服务取得预收款，适用一般计税方法计税的项目预征率为2%，适用简易计税方法计税的项目预征率为3%。

房地产开发企业中的一般纳税人销售老项目，适用一般计税方法的，以取得的全部价款和价外费用，在不动产所在地，按3%的预征率计算并预缴税款。

房地产开发企业采取预收款方式销售所开发的房地产项目，收到预收款时按3%的预征率预缴增值税。

一般纳税人销售不动产，选择一般计税方法计税的，预征率为5%。《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复业增值税政策的公告》(财政部 税务总局公告2020年第13号)规定，为支持广大个体工商户在做好新冠肺炎疫情防控同时加快复工复业，自2020年3月1日至5月31日，对湖北省增值税小规模纳税人，适用3%征收率的应税销售收入，免征增值税；适用3%预征率的预缴增值税项目，暂停预缴增值税。除湖北省外，其他省、自治区、直辖市的增值税小规模纳税人，适用3%征收率的应税销售收入，减按1%征收率征收增值税；适用3%预征率的预缴增值税项目，减按1%预征率预缴增值税。《财政部 税务总局关于延长小规模纳税人减免增值税执行期限的公告》(财政部 税务总局公告2020年第24号)规定，将支持个体工商户和小微企业复工复产增值税优惠政策实施期限延长至2020年12月31日。《财政部 税务总局关于延续实施应对疫情部分税费优惠政策的公告》(财政部 税务总局公告2021年第7号)规定，《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复业增值税政策的公告》(财政部 税

务总局公告 2020 年第 13 号）规定的税收优惠政策，执行期限延长至 2021 年 12 月 31 日。其中，自 2021 年4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，湖北省增值税小规模纳税人适用 3%征收率的应税销售收入，减按 1%征收率征收增值税；适用 3%预征率的预缴增值税项目，减按 1%预征率预缴增值税。

（四）增值税纳税义务的确认

增值税纳税义务一般遵循“发票开具时间”“实际收款时间”“合同约定收款时间”三个时间先发生者确认原则，实务中应税行为、收款方式、发票开具不同，纳税义务时间确定也各不相同。

（1）直接收款。

直接收款方式销售商品，一般采用“提货制”或“送货制”，即已将货物移送对方，货款结算大多采用现金或支票结算方式，不论货物是否发出，纳税义务发生时间均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

（2）托收承付和委托银行收款。

销售方根据合同发货或提供服务后，委托银行向异地付款单位收取价款，付款单位根据合同核对单证后，向银行承认付款，或收款人委托银行向异地付款人收取款项。其纳税义务发生时间为发出货物或提供服务并办理托收手续的当天。

（3）分期收款。

分期收款方式销售商品，纳税义务发生时间为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同或者书面合同未约定收款日期的，为货物发出的当天。

（4）预收账款。

预收账款何时确认收入主要看应税行为是否发生，一旦应税行为发生就要确认收入。具体分为：

①采取预收货款方式销售货物，纳税义务发生时间为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天；

②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；

③纳税人预收账款开具发票的，纳税义务发生时间为开具发票的当天。

（5）销售预付卡。

售卡企业销售预付卡时，应向购卡人、充值人开具增值税普通发票，但不在此时确认增值税收入，而是在实际发出商品、提供服务时，确认增值税应税收入。

（6）委托其他纳税人代销货物。

委托其他纳税人代销货物，纳税义务发生时间为收到代销单位的代销清单或者收到全部（或部分）货款的当天；未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满 180 日的当天。

（7）金融商品转让。

纳税人从事金融商品转让的，纳税义务发生时间为金融商品所有权转移的当天。

（8）视同销售。

纳税人发生税法规定的视同销售货物行为（不包括委托和受托代销行为）的，纳税义务发生时间为货物移送的当天；其他视同销售行为，其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或不动产权属变更当天。

（9）进口货物。

进口货物纳税义务发生时间为报关进口当天。

(五)增值税其他税收管理重点

1.纳税期限

增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定。以1个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社,以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。扣缴义务人解缴税款的期限比照执行。

纳税人进口货物,应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。2019年1月1日起,按固定期限纳税的小规模纳税人可以选择以1个月或1个季度为纳税期限,一经选择,一个会计年度内不得变更。

2.纳税地点

(1)登记纳税人。

经登记(多证合一或临时税务登记)的纳税人应向其机构所在地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的,应当分别向各自所在地主管税务机关申报纳税;经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准,可以由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关申报纳税。纳税人以总机构的名义在各地开立账户,通过资金结算网络在各地向购货方收取销货款,由总机构直接向购货方开具发票、货款直接存入总机构的网上银行存款账户的,在总机构所在地申报纳税。

(2)临时外出经营。

企业临时外出经营时,需要进行跨区域涉税事项报告,接受经营地税收管理并依法预缴税款,并向机构所在地办理纳税申报。

(3)零散纳税人。

非固定业户(没有固定生产经营场所的业户)销售货物或者应税劳务、服务,应当向应税行为发生地主管税务机关申报纳税;未向应税行为发生地的主管税务机关申报纳税的,可向其机构所在地或居住地的主管税务机关补缴税款。

其他个人提供建筑服务、销售或租赁不动产、转让自然资源使用权的,应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地主管税务机关申报纳税。

(4)进口商品纳税人。

进口货物,纳税人应当向报关地海关申报纳税。

3.增值税发票管理

单位、个人在购销商品、提供或者接受服务、从事其他经营活动时,应当按照规定开具、使用、取得发票。

增值税发票有增值税专用发票、增值税普通发票、增值税电子普通发票、增值税电子专用发票和机动车销售统一发票等。其中,增值税专用发票是兼具销货方纳税义务和购货方进项税额抵扣权利的证明。

增值税一般纳税人可以使用同一套增值税防伪税控系统开具增值税专用发票、增值税普通发票

等。特殊情况下，由付款方向收款方开具发票。

自 2020 年 2 月 1 日起，增值税小规模纳税人（其他个人除外）发生增值税应税行为，需要开具增值税专用发票的，可以自愿使用增值税发票管理系统自行开具。选择自行开具增值税专用发票的小规模纳税人，税务机关不再为其代开增值税专用发票。

一般纳税人取得增值税发票（包括增值税专用发票、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，下同）后，如需用于申报抵扣增值税进项税额或申请出口退税、办理退税，应当登录“增值税发票综合服务平台”确认发票用途。

增值税小规模纳税人没有进项抵扣的问题，不需要取得增值税专用发票和进行发票认证。红字增值税专用发票不需要认证。纳税人初次购买增值税税控设备，按规定可以全额抵减应纳税额，不需要进行认证。

2020 年 12 月 20 日，国家税务总局发布《国家税务总局关于在新办纳税人中实行增值税专用发票电子化有关事项的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 22 号），决定在前期试点的基础上，在全国新设立登记的纳税人中实行增值税专用发票电子化。该公告规定，自 2020 年 12 月 21 日起，在天津、河北、江苏、浙江、安徽、广东、上海、四川、重庆、宁波和深圳的新办纳税人中实行专票电子化，受票方范围为全国。其中，宁波、石家庄和杭州已试点纳税人开具增值税电子专用发票的受票方范围扩至全国。自 2021 年 1 月 21 日起，在北京、山西、内蒙古、辽宁、吉林、黑龙江、福建、江西、山东、河南、湖北、湖南、广西、海南、贵州、云南、西藏、陕西、甘肃、青海、宁夏、新疆、大连、厦门和青岛的新办纳税人中实行增值税专用发票电子化，受票方范围为全国。

三、增值税减免

（一）增值税的免税

增值税的免税意味着相应的进项税额不得抵扣，增值税具体免税项目如下。

（1）纳税人采取转包、出租、互换、转让、入股等方式，将承包地流转给农业生产者用于农业生产。

（2）从事农业（种植业、养殖业、林业、牧业、水产业）生产的单位和个人销售的自产初级农产品。

（3）批发、零售环节销售蔬菜（包括经过挑选、清洗、切分、晾晒、包装、脱水、冷藏、冷冻等工序加工的蔬菜，但不包括各种蔬菜类罐头），批发、零售环节销售部分鲜活肉蛋。

（4）直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备。

（5）外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备。

（6）由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品。

（7）自 2018 年 9 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，金融机构向符合条件的小微企业和个体工商户贷款（单户授信额度上限 1000 万元）取得的利息收入免征增值税。金融机构可在以下两种方式中选择享受免税，一经选定，在一个会计年度内不得变更。

一是利率水平不高于人民银行同期货款基准利率（自 2019 年 8 月 20 日起修改为“中国人民银行授权全国银行间同业拆借中心公布的贷款市场报价利率”，下同）150%（含）的单笔小额贷款，取得的利息收入免征增值税；高于同期贷款基准利率 150%的单笔小额贷款，取得的利息收入，按现行规定缴纳增值税。

二是对单笔小额贷款取得的利息收入，不高于该笔贷款按照人民银行同期货款基准利率 150%（含）计算的利息收入部分，免征增值税；超过部分按现行规定缴纳增值税。

(8)金融机构同业往来利息收入。同业往来利息收入包括金融机构与央行所发生的资金往来业务、银行联行往来业务、金融机构之间的资金往来业务和金融机构之间开展的转贴现业务、同业存款、同业借款、同业代付、买断式买入返售金融商品、持有金融债券、同业存单等。

(9)保险公司开办一年期以上人身保险产品取得的保费收入。

(10)跨境应税行为,包括国际运输、港澳台运输、出口服务或无形资产,境内保险公司向境外保险公司提供的完全在境外消费的再保险服务,财政部和国家税务总局规定的其他服务。境内单位和个人销售适用增值税零税率的服务或无形资产的,可以放弃适用增值税零税率,选择免税或按规定缴纳增值税;适用简易计税方法的,实行免征增值税。

(11)自 2018 年 11 月 7 日起至 2021 年 11 月 6 日止,对境外机构投资境内债券市场取得的债券利息收入,暂免征收企业所得税和增值税。

(二)增值税的即征即退、先征后退

即征即退是指对按税法规定缴纳的税款,由税务机关在征税时部分或全部退还纳税人的一种税收优惠。

先征后退是指对按税法规定缴纳的税款,由税务机关征收入库后,再由税务机关或财政部门按规定的程序给予部分或全部退税或返还已纳税款的一种税收优惠。

(1)销售软件产品。增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品,或将进口软件产品进行本地化改造(重新设计、改进、转换等,不含单纯进行汉字化处理)后对外销售,按 13%的税率缴纳增值税后,对其增值税实际税负超过 3%的部分,实行增值税即征即退,公式如下:

即征即退税额=当期软件产品增值税应纳税额-当期软件产品销售额×3%

(2)一般纳税人提供管道运输服务,对其增值税实际税负超过 3%的部分,实行增值税即征即退。

(3)经人民银行、银保监会或商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人,提供有形动产融资租赁服务和有形动产融资性售后回租服务,对其增值税实际税负超过 3%的部分,实行增值税即征即退。

(4)属于增值税一般纳税人的动漫企业,销售其自主开发生产的动漫软件,对其增值税实际税负超过 3%的部分,实行增值税即征即退。

(5)资源综合利用产品和劳务。增值税一般纳税人销售自产的资源综合利用产品和提供资源综合利用劳务,符合相关规定时,可享受增值税即征即退政策。

(6)安置残疾人的单位和个体工商户。由税务机关按纳税人安置残疾人人数,实行限额即征即退增值税办法。每位残疾人每月可退还增值税的具体限额,由县级以上税务机关根据纳税人所在区县适用的经省级政府批准的月最低工资标准的 4 倍确定。

纳税人本期已缴增值税额小于本期应退税额不足退还的,可在本年度内以前纳税期已缴增值税额扣除已退增值税额的余额中退还,仍不足退还的,可结转本年度内以后纳税期退还。年度已缴增值税额小于或等于年度应退税额的,退税额为年度已缴增值税额;年度已缴增值税额大于年度应退税额的,退税额为年度应退税额。年度已缴增值税额不足退还的,不得结转以后年度退还。

(7)符合相关法规规定的特定图书、报纸或期刊,增值税先征后退 50%或 100%。

(三)增值税的减征

减征是按照税收法律、法规减除纳税义务人一部分应纳税款。

(1)纳税人(一般指旧货经营单位)销售旧货,依 3%的征收率减按 2%征收增值税,且只能开具增值

税普通发票，不得自行或由税务机关代开增值税专用发票。“旧货”是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物（含旧汽车、旧摩托车和旧游艇），但不包括自己使用过的物品。

（2）一般纳税人销售自己使用过的如下特定固定资产（在财务会计中已经计提折旧），按简易计税方法依3%的征收率减按2%缴纳增值税：

①购进或自制固定资产时为小规模纳税人，被认定为一般纳税人后，销售该固定资产；

②适用一般计税方法的增值税一般纳税人，销售其按规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产；

③一般纳税人发生按简易方法计缴增值税应税行为，销售其按规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产；

④销售营改增之前购进或自制的、自己使用过的固定资产。

（四）减免增值税的放弃

纳税人销售货物、提供应税劳务、服务，适用免税、减税规定的，可以放弃免税、减税，按规定缴纳增值税。放弃免税、减税后，36个月内不得再申请免税、减税。要求放弃减免税权应当以书面形式提交放弃减免税权声明，报主管税务机关备案。一经放弃减免税权，其生产销售的全部增值税应税货物、劳务、服务均应按照适用税率缴税，不得选择某一减免税项目放弃减免税权，也不得根据不同的销售对象选择部分货物、劳务、服务放弃减免税权。

第二节　增值税的计量与申报

一、增值税销项税额的计算

销项税额是指纳税人发生应税行为按照销售额和增值税税率计算并收取的增值税额。

（一）销售额的确认和计量

销售额是纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用。价外费用是指销售方向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项和其他各种性质的价外收费。

企业为销售货物和出租、出借包装物所收取的押金，单独计价核算的，一般不并入销售额计税。对收取一年以上的押金，满一年时，无论是否退还，均并入销售额按所包装货物的适用税率计算销项税额。对销售除啤酒、黄酒以外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还以及财务会计如何处理，均应并入当期销售额计税。对增值税一般纳税人向购买方收取的价外费用和应计税的包装物押金，应视为含税收入，在计税时换算成不含税收入，并入销售额计缴增值税。

企业收取的包装物租金，则应作为销售额的组成部分一并计税。

纳税人采取折扣方式销售货物，如果销售额和折扣额是在同一张发票的“金额”栏分别注明的，可按折扣后的销售额计缴增值税；如果仅在发票的备注栏注明折扣额，或者将折扣额另开发票，不论其在

财务会计上如何处理，均不得从销售额中减去折扣额。

销售额以人民币计算。纳税人按照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的当天或者当月1日的人民币汇率中间价。纳税人应当在事先确定采用何种折合率，确定后12个月内不得变更。

(二)含税销售额的换算

增值税是以不含增值税税款的销售额作为计税依据的，即实行价外计税。企业销售货物、应税劳务、服务一般采用销售额和应纳税额合并定价的方法，需要在计算增值税时将含税销售额换算为不含税销售额，再计算增值税额。换算公式如下：

销售额＝含税销售额÷(1＋增值税税率或征收率)

房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发的房地产项目，适用一般计税方法计税，其不含税销售额的计算公式如下：

销售额＝(全部价款和价外费用－当期允许扣除的土地价款)÷(1＋9%)

当期允许扣除的土地价款＝(当期销售房地产项目建筑面积÷房地产项目可供销售建筑面积)×支付的土地价款

当期销售房地产项目建筑面积，是当期进行纳税申报销售额对应的建筑面积；房地产项目可供销售建筑面积，是房地产项目可出售的总建筑面积，不包括销售房地产项目时未单独作价结算的配套公共设施的建筑面积；支付的土地价款，是向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款。

(三)销项税额计算

销项税额是指纳税人发生应税行为后，按照销售额和增值税税率计算并收取的增值税额。销项税额的计算公式如下：

销项税额＝销售额×税率

【案例2-1】

ABC房地产开发公司对一新开工项目按一般纳税人计税方法计算增值税，以其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。公司当期销售价款为25 000万元，支付的土地出让金为7 560万元。

【解析】 增值税销项税额计算如下：

应税销售额＝(25 000－7 560)÷(1＋9%)＝16 000(万元)；

增值税销项税额＝16 000×9%＝1 440(万元)。

【案例2-2】

ABC运输公司是一家一般纳税人企业，主营运输服务，同时提供装卸搬运服务。其中，装卸搬运服务按规定可以选择简易计税办法依3%的征收率计算缴纳增值税。该公司当月与客户签订运输合同，取得运输费和装卸搬运费合计21 800元。

【解析】 增值税销项税额计算如下：

不含税销售额＝21 800÷(1＋9%)＝20 000(元)；

销项税额＝20 000×9%＝1 800(元)。

本例中，如果 ABC 运输公司与客户签订的运输合同中，对运输费和装卸搬运费分别计价、分别开票、分别核算，则可分别计算增值税。假定合同总金额不变，其中运输费 17 440 元、装卸搬运费 4 360 元，则增值税计算如下：

运输费销项税额＝17 440÷(1＋9%)×9%＝1 440（元）；

装卸搬运费应交增值税＝4360÷(1＋3%)×3%≈127（元）。

假定没有进项税额抵扣的情况下，ABC 运输公司当月应交增值税合计为 1567 元(1440＋127)，比合并计税少交增值税 233 元，并相应减少应交城市维护建设税和教育费附加等。

二、增值税进项税额的计算

进项税额是指增值税一般纳税人购进货物和固定资产，接受应税劳务、服务所支付或者所负担的增值税税额。进项税额实际上是购货方支付给销货方的税额，对于购货方来说是进项税额，而对于销货方来说，这是在价外收取的增值税销项税额。

(一)准予抵扣的进项税额的确认

1.一般进项税额确认

一般纳税人在取得增值税扣税凭证，通过认证后，向主管税务机关申报抵扣进项税额。增值税扣税凭证，是指增值税专用发票、机动车销售统一发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购(或销售)发票和完税凭证。从境外单位或个人购进服务、无形资产、不动产，自税务机关或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，准予从销项税额中抵扣。

购进农产品进项税额扣除有“凭票扣除”和“核定扣除”两种方式。“凭票扣除”是纳税人凭增值税扣税凭证计算抵扣进项税额；“核定扣除”是特定行业纳税人购进农产品时，根据主管税务机关核定的当期农产品单耗数量或农产品耗用率，根据实际销售的产成品，倒推计算可抵扣进项税额。

纳税人支付的道路通行费，按照收费公路通行费增值税电子普通发票上注明的增值税额抵扣进项税额；纳税人支付的桥、闸通行费，暂凭取得的通行费发票上注明的收费金额，按下列公式计算可抵扣进项税额：

桥、闸通行费可抵扣进项税额＝通行费发票上注明的金额÷(1＋5%)×5%

自 2019 年 4 月 1 日起，纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣，计算方法如下。

(1)取得增值税电子普通发票的，为发票上注明的税额。

(2)取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的，按照下列公式计算进项税额：

航空旅客运输进项税额＝(票价＋燃油附加费)÷(1＋9%)×9%

(3)取得注明旅客身份信息的铁路车票的，按照下列公式计算进项税额：

铁路旅客运输进项税额＝票面金额÷(1＋9%)×9%

(4)取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的，按照下列公式计算进项税额：

公路、水路等其他旅客运输进项税额＝票面金额÷(1＋3%)×3%

2.加计扣除进项税额确认

自2019年4月1日至2021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抵减应纳税额。生产性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计10%；生活性服务业纳税人自2019年4月1日至2019年9月30日，按照当期可抵扣进项税额加计10%，自2019年10月1日至2021年12月31日，可加计15%。适用“加计抵减”政策的纳税人，同时兼营邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务的，应按四项服务中收入占比最高的业务，在《适用加计抵减政策的声明》中勾选确定所属行业。

自2019年10月1日至2021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。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。

具体按以下规则计算确认。

(1)纳税人应按当期可抵扣进项税额的10%(或15%)计提当期加计抵减额，按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。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%(或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

(2)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。纳税人兼营出口货物劳务、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，按下列公式计算：

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纳税人应单独核算加计抵减额的计提、抵减、调减、结余等变动情况。



不得抵扣的进项税额

(二)不得抵扣的进项税额

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。纳税人取得的增值税扣税凭证不符合有关规定或资料不全的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

以下项目不得从销项税额中抵扣进项税额。

(1)用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利、个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产(不包括其他权益性无形资产)、不动产。交际应酬消费也是一种个人消费(业务招待中消费的各类礼品)，属于生活性消费活动，不是生产经营中的投入或支出。

(2)非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

(3)非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不含固定资产)、加工修理修配劳务和交通运输服务。

(4)非正常损失的不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

(5)非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。纳税人新建、改建、

扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

(6)购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

(7)已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产，发生前述不得扣除进项税额情形的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额，并从当期进项税额中扣减：

不得抵扣的进项税额＝固定资产、无形资产或者不动产净值×适用税率

固定资产、无形资产或者不动产净值，是指纳税人根据财务会计制度计提折旧或摊销后的余额。

(8)一般纳税人销售自行开发的房地产项目，兼有一般计税方法计税、简易计税方法计税、免征增值税的房地产项目，而无法划分不得抵扣的进项税额的，应以《建筑工程施工许可证》注明的“建筑规模”为依据进行划分，公式如下：

不得抵扣的进项税额＝当期无法划分的全部进项税额×(简易计税、免税房地产项目建设规模÷房地产项目总建设规模)

(9)适用一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免税项目而无法划分进项税额的，不得抵扣进项税额按以下方法计算：

不得抵扣的进项税额＝当期无法划分的全部进项税额×(当期简易计税方法计税项目销售额＋免税项目销售额)÷当期总销售额

【案例 2-3】

ABC 建筑公司当月有 A、B、C 三个施工项目。其中 A 项目采用简易计税方法，B、C 项目采用一般计税方法。当月购进原材料 1000 万元(不含税)，其中 B 项目专用 300 万元，A、C 项目原材料无法准确划分。当月 A 项目收入 309 万元、B 项目收入 436 万元、C 项目收入 545 万元(均含税)。计算当月不得抵扣进项税额。

【解析】　不含税收入的计算：

A 项目不含税收入＝309÷(1＋3%)＝300(万元)；

B 项目不含税收入＝436÷(1＋9%)＝400(万元)；

C 项目不含税收入＝545÷(1＋9%)＝500(万元)。

A 项目不得抵扣进项税额＝(1 000－300)×13%×(300＋0)÷(300＋500)＝34.125 (万元)

三、增值税应纳税额的计算

增值税应纳税额的计税方法，有一般计税方法和简易计税方法两种基本方法。小规模纳税人只能采取简易计税方法，一般纳税人计税项目选择简易计税方法的，选择后 36 个月内不得变更。

(一)一般计税方法应纳税额的计算

在一般计税方法下，当期销项税额减去同期准予抵扣进项税额后的余额，即为应纳税额。其计算公式为

应纳税额＝当期销项税额－同期准予抵扣的进项税额

若当期销项税额小于同期准予抵扣的进项税额而不足抵扣时，不足部分结转下期继续抵扣。

【案例 2-4】

ABC 广告公司为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 6%，当月签订一笔价税合计 106 万元的广告业务合同，并向客户开具了增值税专用发票。当月支付给 A 公司广告发布费 21.2 万元，支付给 B 公司广告发布费 10.3 万元。A 公司是一般纳税人，适用 6%的增值税税率，收取发布费后开具给 ABC 广告公司增值税专用发票价税合计 21.2 万元；B 公司属小规模纳税人，按 3%缴纳增值税，收取发布费后申请税务机关代开增值税专用发票价税合计 10.3 万元。计算 ABC 广告公司应纳增值税。

【解析】增值税销项税额＝106÷(1＋6%)×6%＝6（万元）；

准予抵扣的 A 公司进项税额＝21.2÷(1＋6%)×6%＝1.2（万元）；

准予抵扣的 B 公司进项税额＝10.3÷(1＋3%)×3%＝0.3（万元）；

当期准予抵扣的进项税额合计＝1.2＋0.3＝1.5（万元）；

当期应纳增值税税额＝6－1.5＝4.5（万元）。

(二)简易计税方法应纳税额的计算

小规模纳税人采用简易计税方法。

建筑工程总承包单位为房屋建筑的地基与基础、主体结构提供工程服务，建设单位自行采购全部和部分钢材、混凝土、砌体材料、预制构件的，适用简易计税方法计税。

资管产品管理人在运营资管产品过程中发生的增值税应税行为（简称“称资管产品运营业务”），暂适用简易计税方法。管理人应分别核算资管产品运营业务和其他业务的销售额和增值税应纳税额；未分别核算的，资管产品运营业务不得适用简易计税方法。

符合条件的一般纳税人也可选择适用简易计税方法，如公共交通运输服务、销售或出租不动产等。简易计税方法的应纳税额是按销售额和征收率计算的增值税额，不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式如下：

应纳税额＝销售额×征收率

【案例 2-5】

ABC 矿山开采有限责任公司是一家小规模纳税人企业，当年承包某铁矿的矿石开采项目，合同约定每吨矿石开采费用 0.6 元，当年第一季度共开采矿石 20 万吨。计算该公司第一季度应纳增值税额。

【解析】应纳增值税＝200 000×0.6÷(1＋3%)×3%≈3 495.15(元)。

(三)预缴增值税的计算

预缴增值税是指企业在没有到缴纳增值税的时候，提前交了部分增值税。

(1)房地产开发企业采用预收款方式销售其自行开发的房地产项目时，对预收款应预缴增值税，计算方法如下：

预缴税额(一般计税)＝预收款÷(1＋9%)×3%

预缴税额(简易计税)＝预收款÷(1＋5%)×3%

(2)提供建筑服务。根据建筑施工合同约定在开工前收到发包方预先支付的工程款(预付备料款)即预收款后,虽未发生纳税义务(未开具发票),但有预缴税款义务。纳税人应以取得的预收款扣除支付的分包款后的余额,按预征率计算预缴增值税。在按合同约定的预收款抵扣工程进度款(建筑项目结算)时,确认预收款纳税义务的发生,按项目全额开具发票,计算方法如下:

预缴税额(一般计税)＝(预收款－支付的分包款)÷(1＋9%)×2%

预缴税额(简易计税)＝(预收款－支付的分包款)÷(1＋5%)×3%

(3)异地转让不动产,应在异地预缴增值税,预缴增值税的时点为纳税义务发生后,计算方法如下:

预缴税额＝全部价款和价外费用÷(1＋5%)×5%

(4)异地提供不动产租赁服务,应在异地预缴增值税,预缴增值税的时点为纳税义务发生后,计算方法如下:

预缴税额(一般计税)＝含税销售额÷(1＋9%)×3%

预缴税额(简易计税)＝含税销售额÷(1＋5%)×5%(除个人出租住房外)

为了加强对异地预缴税款的管理,企业应按服务发生地和项目逐笔登记与预缴税款有关的内容,留存备查。在纳税申报时,填报“增值税预缴税款表”,提供发包方与总包方合同复印件(加盖公章)等资料。

企业预缴的增值税可从本期应纳税额中抵减,本期抵减不完的,可结转下期继续抵减,直至抵减完。抵减时不需要区分计税方法,可以直接抵减应纳税额,计算方法如下:

本期应补(退)税额＝应纳税额合计－预缴税额－出口开具增值税专用缴款预缴税额

【案例 2-6】

ABC 房地产开发公司 2019 年 9 月简易计税项目预收房款 3 150 万元,一般计税项目收取预收款 7630 万元,当月有留抵税款 20 万元。

【解析】ABC 房地产开发公司增值税计算如下。

(1)2019 年 9 月预缴增值税如下:

①简易计税项目预缴税额＝3 150÷(1＋5%)×3%＝90(万元);

②一般计税项目预缴税款＝7 630÷(1＋9%)×3%＝210(万元);

③当月应预缴增值税合计＝90＋210＝300 (万元)。

(2)一年后,简易计税的房地产项目交付业主;两年后,一般计税的房地产项目交付业主。交付当月,公司可抵扣进项税额(含留抵税额)合计为 120 万。简易计税项目和一般计税项目合计缴纳土地价款 6 000 万元,合计可售建筑面积 1.5 万平方米,其中简易计税项目可售建筑面积 5 000 平方米,一般计税项目可售建筑面积 1 万平方米。

①简易计税项目交房后应纳增值税如下:

简易计税项目预缴税额＝3 150÷(1＋5%)×5%＝150 (万元)。

由于 ABC 公司前期已预缴税款 300 万元,因此当月无须缴纳增值税,可抵减的预缴增值税还有 150 万元(300 万元－150 万元)。

②一般计税项目交房后应纳增值税计算如下：

a.当期销售房地产项目对应的土地价款＝合计缴纳的土地价款×（当期销售房地产项目建筑面积÷房地产项目可供销售建筑面积）6 000×（1÷1.5）＝4 000（万元）；

b.销售额＝（7 630－4 000）÷（1＋9%）≈3 330.28（万元）；

c.销项税额＝3 330.28×9%≈299.73（万元）；

d.应纳税额＝299.73－120＝179.73（万元）；

e.应补缴增值税＝应纳税额－可抵减预缴增值税＝179.73－150＝29.73（万元）

第三节 增值税会计科目设置

增值税一般纳税人和小规模纳税人在进行增值税会计核算时，二者的会计科目设置有所不同。

一、一般纳税人会计科目设置及主要用途

（一）总账科目设置

增值税一般纳税人设置“应交税费”总账科目进行增值税核算。

（二）明细科目设置

增值税一般纳税人在“应交税费”科目下设置10个明细科目，分别是：

（1）应交增值税；

（2）未交增值税；

（3）预交增值税；

（4）待抵扣进项税额；

（5）待认证进项税额；

（6）增值税留抵税额；

（7）待转销项税额；

（8）转让金融商品应交增值税；

（9）简易计税；

（10）代扣代交增值税。

其中：（1）至（8）项明细科目，核算纳税人采用一般计税方法下增值税应纳税额的形成及缴纳情况；第（9）项明细科目—简易计税，核算纳税人采用简易计税方法下增值税应纳税额的形成及缴纳情况；第（10）项明细科目—代扣代交增值税，核算纳税人增值税扣缴义务的形成和履行情况。



小贴士

《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号)与《财政部办公厅关于征求〈关于增值税会计处理的规定(征求意见稿)〉意见的函》(财办会〔2016〕27号)相比,主要变化是将“预缴增值税”改为“预交增值税”,“简易计税”科目由原来的三级明细科目提升为二级明细科目,新增“转让金融商品应交增值税”“代扣代交增值税”两个二级科目。

(三)明细科目用途



明细科目用途

10个明细科目具体用途如下。

(1)应交增值税明细科目,是一般纳税人采用一般计税方法项目(除金融商品转让外)应纳增值税额的计算账户,下设9个专栏:

① 进项税额专栏,记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的增值税额;

② 销项税额抵减专栏,记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额;

③ 已交税金专栏,记录一般纳税人当月已交纳的应交增值税额;

④ 转出未交增值税和转出多交增值税专栏,分别记录一般纳税人月度终了转出当月应交未交或多交的增值税额;

⑤ 减免税款专栏,记录一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税额;

⑥ 出口抵减内销产品应纳税额专栏,记录实行免、抵、退办法的一般纳税人按规定计算的出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额;

⑦ 销项税额专栏,记录一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额;

⑧ 出口退税专栏,记录一般纳税人出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税额;

⑨ 进项税额转出专栏,记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣、按规定转出的进项税额。

(2)未交增值税明细科目,核算一般纳税人月度终了从应交增值税或预交增值税明细科目转入当月应交未交、多交或预交的增值税额,以及当月交纳以前期间未交的增值税额。

(3)预交增值税明细科目,核算一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等,以及其他按现行增值税制度规定应预缴的增值税额。

(4)待抵扣进项税额明细科目,核算一般纳税人已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证,按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额。包括一般纳税人自2016年5月1日后取得并按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程,按增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额;实行纳税辅导期管理的一般纳税人取得的尚未交叉稽核比对的增值税扣税凭证上注明或计算的进项税额。

(5)待认证进项税额明细科目,核算一般纳税人由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。包括:一般纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣,但尚未经税务机关认证的进项税额;一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。

(6)增值税留抵税额明细科目,核算兼有销售服务、无形资产或者不动产的原增值税一般纳税人,截止到纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额按照现行增值税制度规定不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额。

(7)待转销项税额明细科目,核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,已确认相关收入(或利得)但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额。

(8)转让金融商品应交增值税明细科目,核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税额。

(9)简易计税明细科目,核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

(10)代扣代缴增值税明细科目,核算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代扣代缴的增值税。

二、小规模纳税人科目设置

小规模纳税人只需在应交税费科目下设置应交增值税明细科目,不需要设置上述专栏及除转让金融商品应交增值税、代扣代交增值税外的明细科目。

第四节 一般计税方法下的会计处理

一、购进业务的会计处理

(一)购进货物

在增值税一般计税方法下,购进货物按照货物与发票到达企业的先后顺序分为三种情况:单货同到、货到单未到、单到货未到。此外,购进货物的处理还包括辅导期管理的一般纳税人购进货物、购进货物运输途中发生损失、境外购进货物等情况。

1.单货同到

一般纳税人购进存货时,如果发票与货物同时到达购买方,首先,应判断是否取得可以抵扣进项税额的扣税凭证。如果取得了扣税凭证,应按不含税价作为成本记入存货类账户的借方,增值税额作为当期或以后期间抵扣的进项税额;如果没有取得合法合规的扣税凭证,应将含税合计数记入存货类账户的借方。

其次,应判断取得的扣税凭证是否在当期认证或申请稽核比对,如果不准备在当期认证或申请稽核比