



若干会计、税务处理 问题答疑

栏目主持 李卓 本期特约解答 王文清

1. 我单位是一家化学物料生产公司, 2019年3月从叉车厂购进一台叉车设备, 使用2个月后发现质量出现问题, 经与叉车厂协商提出退回设备并得到对方的同意。因我公司在2019年4月1日前购进, 按照增值税税率16%取得的增值税专用发票, 但自4月1日后增值税税率调整为13%。请问: 我公司退回发票时, 叉车厂开具的红字发票应当选择适用13%还是16%的税率?

答: 根据《国家税务总局关于深化增值税改革有关事项的公告》(国家税务总局公告2019年第14号)第一条规定, 2019年4月1日起, 增值税一般纳税人应在增值税税率调整前已按原16%、10%适用税率开具的增值税发票, 发生销售折让、中止或者退回等情形需要开具红字发票的, 按照原适用税率开具红字发票; 开票有误需要重新开具的, 先按照原适用税率开具红字发票后, 再重新开具正确的蓝字发票。因此, 你公司将叉车设备退还给叉车厂, 叉车厂需开具税率为16%的红字发票用于冲减销售额。另外, 需要注意的是, 如果纳税人在2018年5月1日前已按原17%、11%适用税率开具了增值税发票, 发生销售折让、中止或者退回等情形需要开具红字发票的, 应按照《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准等若干增值税问题的公告》(国家税务总局公告2018年第18号)第九条规定, 一般纳税人在增值税税率调整前已按原适用税率开具的增值税发票, 发生销售折让、中止或者退回等情形需要开具红字发票的, 按照原适用税率开具红字发票; 开票有误需要重新开具的, 先按照原适用税率开具红字发票后, 再重新开具正确的蓝字发票。如果属于一般纳税人转为小规模纳税人的, 应当按照18号公告第五条规定, 转登记纳税人在一般纳税人期间销售或者购进的货物、劳务、服务、无形资产、不动产, 自

转登记日的下期起发生销售折让、中止或者退回的, 调整转登记日当期的销项税额、进项税额和应纳税额。一是调整后的应纳税额小于转登记日当期申报的应纳税额形成的多缴税款, 从发生销售折让、中止或者退回当期的应纳税额中抵减; 不足抵减的, 结转下期继续抵减。二是调整后的应纳税额大于转登记日当期申报的应纳税额形成的少缴税款, 从“应交税费——待抵扣进项税额”中抵减; 抵减后仍有余额的, 计入发生销售折让、中止或者退回当期的应纳税额一并申报缴纳。

2. 我公司在2019年3月10日发生国内销售行为, 但按照购销合同规定, 先不付款, 待购货方在产品试用2个月后再付款开具发票。在此期间, 我国增值税税率调整, 明确增值税一般纳税人(以下称纳税人)发生增值税应税销售行为或者进口货物, 原适用16%税率的, 税率调整为13%; 原适用10%税率的, 税率调整为9%。请问: 我公司在收到货款后, 应当按新税率还是原税率开具增值税专用发票?

答: 根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十八条规定, “收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天, 按销售结算方式的不同, 具体为: (一) 采取直接收款方式销售货物, 不论货物是否发出, 均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天; (二) 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; (三) 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, 无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的, 为货物发出的当天; (四) 采取预收货款方式销售货物, 为货物发出的当天, 但生产销售生产



图 / 褚文胜

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；(五)委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天；(六)销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天；(七)纳税人发生本细则第四条第(三)项至第(八)项所列视同销售货物行为，为货物移送的当天。可见，纳税人发生增值税应税销售行为，纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天。销售方纳税义务发生时间在4月1日前的，即按照16%税率开票交税，若纳税义务发生时间在4月1日以后，即按照13%税率开票交税。你公司是采取赊销的交易方式，适用第三款的规定，即纳税义务的发生为书面合同约定的收款日期的当天。但考虑到增值税税率调整前“未开票收入”的特殊情形，根据《国家税务总局关于深化增值税改革有关事项的公告》(国家税务总局公告2019年第14号，下称14号公告)第二条规定，纳税人在增值税税率调整前未开具增值税发票的增值税应税销售行为，需要补开增值税发票的，应当按照原适用税率补开。应当讲，税法的基本原则是以增值税专用发票开具日期来确定适用税率及计算销项税额的，但如果在

税率调整前，纳税人已申报“未开发票收入”，还未开具发票，则在税率调整前在开具发票时，对已申报无票收入部分对应的销售行为仍按原适用税率开具发票及计算销项税额；如果是在税率调整之前、销售业务已发生但并未对“未开发票收入”进行纳税申报，仍按原税率开具发票的，属于延期缴纳税款，应在原税率开具发票后，补缴相应的滞纳金。另外，根据14号公告第三、四条规定，增值税发票税控开票软件税率栏次默认显示调整后税率，纳税人发生本公告第一条、第二条所列情形的，可以手工选择原适用税率开具增值税发票；税务总局在增值税发票税控开票软件中更新了《商品和服务税收分类编码表》，纳税人应当按照更新后的《商品和服务税收分类编码表》开具增值税发票。

3. 我公司是一家小规模纳税人，按季申报增值税，2019年第2季度发生国内应税销售额20万元，转让一处旧房(不动产)发生应税销售额31万元，合计发生销售额52万元。请问：该销售额适用于免税还是征税政策？

答：根据《国家税务总局关于小规模纳税人免征增值税政策有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2019年第4号)规定，小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额超过10万元(以1个季度为1个纳税期的，季度销售额未超过30万元，下同)，但扣除本期发生的销售不动产的销售额后未超过10万元的，其销售货物、劳务、服务、无形资产取得的销售额免征增值税。适用增值税差额征税政策的小规模纳税人，以差额后的销售额确定是否可以享受本公告规定的免征增值税政策。销售不动产中现行有效的减征等税收优惠政策仍可以单独享受，单独计税时不再受判断标准限制，即使低于月销售额10万元，也需全额照章纳税。你公司销售不动产后导致当期应税销售额略超免征标准，需要分别处理，销售产品的20万元未超过季度30万元免征标准，可以免征增值税；销售不动产的31万元则需要按照规定纳税。

4. 小规模纳税人销售不动产按月预收客户的购房款累计全额未超过10万元的，是否需要缴纳增值税？如果是预缴税款，是否应当向所在地税务机关缴纳？

答：根据《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第18号)规定，采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。其中，一般纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期向主管税务机关预缴税款；小规模纳

税人应在取得预收款的次月纳税申报期或主管税务机关核定的纳税期限向主管国税机关预缴税款。同时,根据《国家税务总局关于发布〈纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第14号)规定,小规模纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期或主管税务机关核定的纳税期限向主管国税机关预缴税款。除其他个人之外的小规模纳税人,应按照本条规定的计税方法向不动产所在地主管地税机关预缴税款,向机构所在地主管国税机关申报纳税;其他个人按照本条规定的计税方法向不动产所在地主管地税机关申报纳税。另外,根据《国家税务总局关于小规模纳税人免征增值税政策有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2019年第4号)第七条规定,“小规模纳税人中的单位和个人个体工商户销售不动产,应按其纳税期、本公告第六条以及其他现行政策规定确定是否预缴增值税;其他个人销售不动产,继续按照现行规定征免增值税。”其中第六条规定,“按照现行规定应当预缴增值税税款的小规模纳税人,凡在预缴地实现的月销售额未超过10万元的,当期无需预缴税款。本公告下发前已预缴税款的,可以向预缴地主管税务机关申请退还。”例如,某个体户按季申报增值税,2019年5~7月发生销售不动产,分别为8万元、9万元和12万元,共计29万元全部能享受免税,当期无需预缴税款。如果该个体户按月申报增值税,则5月的8万元和6月的9万元的预缴税款享受免税,但7月发生的12万元销售额超过按月10万元免税标准,应在不动产所在地税务机关预缴税款。

5. 我公司主要从事境内外咨询服务,属增值税一般纳税人,适用出口跨境应税服务免税政策。2019年4月,发生境内咨询服务收入200万元,境外咨询服务免税收入300万元(完全在境外消费),并按规定办理了“跨境应税行为免税备案”,当期勾选进项税10万元并进行了抵扣,但进项税额在内外销之间无法划分,应税服务征收率为6%,在2018年4月至2019年3月的四项服务销售额比重超过50%,符合2019年适用“加计抵减”政策。请问:“加计抵减”税款及应纳税额如何计算?

答:根据《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号)规定,自2019年4月1日至2021年12月31日,允许生产、生活服务业一般纳税人按照当期可抵扣的进项税额加计10%,用于抵减应纳税额。其计算公式为当期计提加计抵减额=当期可抵扣进项税额×10%。如果纳税人发生不得抵扣进项税额的项目,不得计提“加计抵减额”,

需要在其予以抵扣的进项税额中剔除。对于有外销免税业务的纳税人,由于出口免税业务对应的进项税额应做转出,不参与当期应纳税额的计算。因此,对于出口免税对应的进项税额都不得计提加计抵减额,需要准确核算“不得计提加计抵减额的进项税额”,从“当期可抵扣进项税额”中剔除,以确保当期计提加计抵减额基数的准确性。如果外销和内销的进项税额能准确划分核算的,则出口直接对应的进项税额不得计提加计抵减额;如果外销和内销的进项税额无法划分,应按以下公式划分,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。你公司的条件符合“加计抵减”政策,由于有出口免税业务,因此应当按以下步骤计算:

第一步:确认“当期可抵扣进项税额”。按照《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)规定,需计算“免税项目不得抵扣的进项税额”,在计算应纳税额时作进项税转出。当期免税项目不得抵扣的进项税额=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=10×300÷(300+200)=6(万元)。该6万元需从进项税额中转出,故当期可抵扣进项税额=当期进项税额(勾选确认)-当期免税项目不得抵扣的进项税额=10-6=4(万元)。

第二步:计提“当期加计抵减额”。当期可抵扣进项税额为4万元(已剔除外销免税业务分摊的进项税额),故计提当期加计抵减额=当期可抵扣进项税额×10%=4×10%=0.4(万元)。

第三步:核算实际应纳税额。抵减前当期应纳税额=销项税额-当期可抵扣进项税额=200×6%-4=8(万元)。当期实际缴纳增值税额=抵减前当期应纳税额-当期可抵减加计抵减额=8-0.4=7.6(万元)。

第四步:根据《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会[2016]22号)的相关规定,该业务会计处理为(单位:万元):

当期免税项目不得抵扣的进项税额转出时,

借:主营业务成本 6

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 6

实际缴纳增值税时,

借:应交税费——未交增值税 8

贷:其他收益 0.4

银行存款 7.6

主持人信箱:cj-0723@163.com