

税务师《涉税服务实务》背诵知识点

1. 消费品的征税环节

| 消费品 | 征税环节 |
|-----------------------|----------------------------|
| (1) 金银首饰、铂金首饰、钻石及钻石饰品 | 零售环节纳，其他环节不纳 |
| (2) 卷烟 | 生产、委托加工、进口+批发 |
| (3) 超豪华小汽车 | 生产、委托加工、进口+零售（含进口自用加征 10%） |
| (4) 其他应税消费品 | 生产、委托加工、进口缴纳 |

2. 一般纳税人销售自己使用过的固定资产

| 分类 | 税务处理 |
|--------------------------|--|
| 销售使用过的、已抵扣进项税额的固定资产 | (1) 按适用税率征收增值税 $\text{销项税额} = \text{含税售价} / (1 + 13\% \text{ 或 } 9\%) \times 13\% \text{ 或 } 9\%$ (2) 可以开具专票 |
| 销售使用过的、不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产 | (1) 依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税 $\text{应纳税额} = \text{含税售价} / (1 + 3\%) \times 2\%$ (2) 只能开普票，不得专票 |
| | (1) 可以放弃减税 $\text{应纳税额} = \text{含税售价} / (1 + 3\%) \times 3\%$ (2) 可以开专票 |
| 销售旧货 | $\text{应纳税额} = \text{含税售价} / (1 + 3\%) \times 2\%$ 只能开普票，不能开专票 |

3. 不动产经营租赁服务的纳税申报和纳税审核

1. 纳税人提供道路通行服务不适用；
2. 针对经营租赁而言；
3. 不动产所在地与机构所在地不在同一县（市、区）的，才需要预缴；否则不需要预缴；
4. 其他个人出租不动产，向不动产所在地主管税务机关申报纳税，无需预缴。
5. 出租不动产的税务处理

| | 个人出租住房 | 可选简易 | 一般计税 |
|-------------------------------|--------------------------|------------|------------|
| 税率或征收率 | 减按 1.5% | 5% | 9% |
| 预缴 | 租金/1.05×1.5%（如为自然人，则是缴纳） | 租金/1.05×5% | 租金/1.09×3% |
| 预缴地点 | 不动产所在地 | | |
| 特别规定：个人（含个体户和自然人）出租住房，减按 1.5% | | | |

4. 购进农产品的进项税额

(1) 扣税凭证：增值税专用发票；海关进口增值税专用缴款书；农产品收购发票或者销售发票

(2) 2019. 4. 1 后增值税税率调整后农产品进项税额的抵扣

| 取得的扣税凭证 | 用途 | 可抵进项 |
|--------------------|------------------------|-------------------|
| 海关进口增值税专用缴款书、9%专票 | 生产或加工 13% 税率货物 | 扣税凭证上注明的增值税额 + 1% |
| | 用于生产或提供 9%、6% 等税率货物、服务 | 扣税凭证上注明的增值税额 |
| 农产品销售发票或收购发票、3% 专票 | 生产或加工 13% 税率货物 | 买价 × (9% + 1%) |
| | 用于生产或提供 9%、6% 等税率货物、服务 | 金额 × 9% |

(3) 农产品核定扣除办法进项税额抵扣

| 类型 | 当期允许抵扣农产品增值税进项税额 |
|-------|--|
| 投入产出法 | $\text{当期农产品耗用数量} \times \text{农产品平均购买单价} \times \text{扣除率} / (1 + \text{扣除率})$ 扣除率为销售货物的适用税率 $\text{当期农产品耗用数量} = \text{当期销售货物数量} (\text{不含采购除农产品以外的半成品生产的货物数量}) \times \text{农产品单耗数量}$ |
| 成本法 | $\text{当期主营业务成本} \times \text{农产品耗用率} \times \text{扣除率} / (1 + \text{扣除率})$ |
| 参照法 | 新办的试点纳税人或者试点纳税人新增产品的 |

5. 道路通行费进项税额的抵扣

| | |
|---------------|--------------------------------------|
| 财政票据、通行费不征税发票 | 不得抵扣进项税额 |
| 高速公路通行费 | 通行费电子发票（征税发票） 通行费发票上注明的增值税额 |
| 一级公路、二级公路 | 通行费电子发票（征税发票） 通行费发票上注明的增值税额 |
| 桥、闸通行费 | 通行费发票 通行费发票上注明的金额 ÷ (1 + 5%) × 5% |

6. 国内旅客运费可抵进项税额（2019. 4. 1 起）

| | |
|------------------------|--|
| 支付的国际运费 | 不得抵扣进项税额 |
| 取得增值税电子普通发票的 | 发票上注明的税额 |
| 取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单 | $(\text{票价} + \text{燃油附加费}) \div (1 + 9\%) \times 9\%$ |
| 取得注明旅客身份信息的铁路车票 | $\text{票面金额} \div (1 + 9\%) \times 9\%$ |
| 取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的 | $\text{票面金额} \div (1 + 3\%) \times 3\%$ |

7. 增值税加计抵减

(1) 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 10%，抵减应纳税额——四项服务：邮政、电信、生活服务、现代服务

【要求】四项服务销售额/全部销售额的比例>50%

(2) 自 2019 年 10 月 1 日起, 生活服务: 15%

【要求】生活服务销售额/全部销售额的比例>50%

当期计提加计抵减额=当期可抵扣进项税额×10% (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

8. 建筑服务纳税申报和纳税审核

(1) 一般纳税人可以选择简易计税的情形: 老项目、甲供、清包

(2) 收到预收款时的财税处理

①会计上、企业所得税上不确认收入;

②增值税纳税义务未发生, 但是需要预缴增值税——跨地级市: 服务发生地; 本地级市: 机构所在地;

(3) 工程完工, 预留一定比例质保金、保证金

①会计、企业所得税: 确认收入

②增值税

纳税人提供建筑服务, 被工程发包方从应支付的工程款中扣押的质押金、保证金, 未开具发票的, 以纳税人实际收到质押金、保证金的当天为纳税义务发生时间。

③账务处理

借: 应收账款

贷: 主营业务收入 (工程结算)

应交税费——待转销项税额 一般计税

一般纳税人一般计税方法收到质保金等:

借: 银行存款

贷: 应收账款

借: 应交税费——待转销项税额

贷: 应交税费——应交增值税 (销项税额)

④发票开具

a. 备注栏: 注明建筑服务发生地县 (市、区) 名称及项目名称;

b. 收到预收款, 开具“建筑服务预收款”发票。

9. 差额征税发票开具

| 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 | 扣除部分不得开专票 |
| 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 | 扣除部分不得开专票 |
| 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 |
| 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 |
| 提供物业管理服务的纳税人，向服务接受方收取的自来水水费 | 对外支付的自来水水费 | 全额开专票 |

10. 不动产进项税额的抵扣

2016. 5. 1~2019. 3. 31：分期抵扣进项税额；

2019. 4. 1 之后：一次性抵扣进项税额

注意事项：

(1) 自 2019 年 4 月起，企业可以将以前按规定尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额一次性进行账务处理：

借：应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：应交税费—待抵扣进项税额

(2) 可在 4 月份所属期转入，也可在以后月份所属期转入，但需要一次性全部转入；

(3) 2019 年 4 月 1 日以后一次性转入的待抵扣部分的不动产进项税额，可以按规定享受加计抵减和增量留抵退税。

全额抵扣 VS 按比例抵扣

| | 用于一般计税项目 | 专用于免、简、福、消 | 既用于一般，又用于免简福消 |
|---------------|----------|------------|---------------|
| 固定资产、无形资产、不动产 | √ | × | √ |
| 其他资产 | √ | × | 按比例 |

按比例计算不得抵扣的进项税额

| | |
|---------|--|
| 一般企业 | 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+免征增值税项目销售额)÷当期全部销售额 |
| 房地产开发企业 | 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) |

11. 租赁业务的财税处理

(1) 经营租赁

| 流转税 | 印花税 | 企业所得税 | 账务处理 |
|---------------------------------------|--------------|-----------------|--------|
| (1) 不动产经营租赁 9%；有形动产经营租赁 13%； | 财产租赁合同，税率 1% | 一次收取多年租金，分期确认收入 | 分期确认收入 |
| (2) 营改增之前的资产出租，可选简易计税：不动产 5%，有形动产 3%； | | | |
| (3) 收到预收款时纳税义务发生 | | | |

(2) 融资租赁

| 流转税 | 印花税 | 企业所得税；账务处理 |
|-----------------------------------|---------------|------------------|
| (1) 不动产融资租赁 9%；有形动产融资租赁 13%； | 借款合同，税率 0.05% | 由承租方计提折旧；不得扣除租赁费 |
| (2) 余额计税：可扣除 2 息 1 税； | | |
| (3) 有形动产融资租赁：符合条件，税负超过 3% 的部分即征即退 | | |
| (4) 收到预收款时纳税义务发生 | | |

(3) 融资性售后回租

| 情形 | 流转税 |
|--------|---|
| 承租方 | (1) 承租方出售资产行为，不征收增值税； |
| | (2) 承租方支付的租金，不得抵扣进项税额 |
| 融资租赁企业 | (1) 按贷款服务征收增值税，6%； |
| | (2) 余额计税：以取得的全部价款和价外费用（不含本金），扣除 2 息后的余额作为销售额； |
| | (3) 符合条件的有形动产融资性售后回租服务，实际税负超过 3% 即征即退 |

| 印花税 | 企业所得税 |
|---------------|----------------------------------|
| 借款合同，税率 0.05% | (1) 承租人出售资产的行为，不确认为销售收入 |
| | (2) 承租方计提折旧：仍按出售前原账面价值作为计税基础计提折旧 |
| | (3) 承租人支付的属于融资利息的部分，作为财务费用在税前扣除 |

12. 增量留抵退税

自 2019 年 4 月 1 日起，试行增值税期末留抵税额退税制度。对同时符合条件的纳税人，可以向主管税务机关申请退还增量留抵税额，纳税人取得退还的留抵税额后，应相应调减当期留抵税额。即，取得退还的留抵税额时，借记“银行存款”科目，贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

(1) 部分先进制造业纳税人：生产并销售非金属矿物制品、通用设备、专用设备及计算机、通信和其他

电子设备销售额占全部销售额的比重超过 50% 的纳税人；

(2) 一般企业

A. 享受增量留抵退税的条件——同时符合

| 一般企业（2019. 4. 1 起） | 部分先进制造业（2019. 6. 1 起） |
|---|-----------------------|
| 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； | ①增量留抵税额大于零； |
| 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、出口退税或虚开增值税专用发票情形； | |
| 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。 | |

B. 增量留抵税额的含义和可退税额计算

| | 一般企业（2019. 4. 1 起） | 部分先进制造业（2019. 6. 1 起） |
|-------------|---|-----------------------|
| 增量留抵税额 | 与 2019 年 3 月底相比新增加的期末留抵税额 | |
| 允许退还的增量留抵税额 | 增量留抵税额 × 进项构成比例 × 60% | 增量留抵税额 × 进项构成比例 |
| | 进项构成比例，为 2019 年 4 月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的专票（含税控机动车销售统一发票）、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。 | |

留抵退税的账务处理

取得退还的留抵税额时，借记“银行存款”科目，贷记“应交税费— 应交增值税（进项税额转出）”科目。

留抵退税对城建、教育费附加、地方教育附加计税（征）依据的影响

对实行增值税期末留抵退税的纳税人，允许其从城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加的计税（征）依据中扣除退还的增值税税额。

13. 委托加工应税消费品的财税处理

(1) 注意审查是否属于假委托加工

委托加工的应税消费品：由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。

(2) 如何纳税

| | 委托方 | 受托方 |
|-----|---|-----------------|
| 增值税 | 增值税的负税人 | 增值税的纳税人（提供加工劳务） |
| 消费税 | 消费税的纳税人 | 除个体经营者外，代收代缴消费税 |
| | 如果受托方是个体经营者，委托方须在收回加工应税消费品后向所在地主管税务机关缴纳消费税。 | |

如果受托方没有代收代缴消费税，委托方应补交税款，补税的计税依据为：

- (1) 已直接销售的：按销售额计税；
- (2) 未销售或不能直接销售的：按组价计税

(3) 计税依据

① 增值税——加工费用

② 消费税——四个字：顺序、组价

| 第一顺序 | 第二顺序 | |
|---------------|------|--|
| 受托方同类应税消费品的售价 | 从价定率 | $(\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$ |
| | 复合计税 | $(\text{材料成本} + \text{加工费} + \text{消费税定额税}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$ |

材料成本：不含增值税的材料成本；

加工费：包括代垫辅助材料的成本，但是不包括随加工费收取的增值税和代收代缴的消费税。

③ 城建税：受托方代收代缴消费税的，应该按照受托方所在地的城建税税率代收代缴城建税。

(4) 委托方将收回的应税消费品销售的税务处理

| 情形 | 税务处理 |
|---------------------------|-------------------------------|
| 以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售 | 不再缴纳消费税 |
| 委托方以高于受托方的计税价格出售的，不属于直接出售 | 按规定缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税 |

(5) 用外购或委托加工收回的已税消费品连续生产应税消费品的税务处理

允许按生产领用数量计算扣除外购或委托加工收回的已纳消费税。

① 酒（葡萄酒除外），小汽车，高档手表，游艇，电池，涂料不抵税；

② 消费税按生产领用数量抵扣 VS 增值税购进扣税法；

③ 同类消费品抵税；

④ 继续生产抵税：委托加工收回后非直接销售抵税。

14. 土地增值税预缴与清算

(1) 收到预售款时，预缴土地增值税

(2) 达到一定条件，进行清算（条件）

计算过程

(1) 确定应税收入：不含增值税收入

(2) 确定扣除项目金额——新 5 旧 3（注意营改增的影响）

(3) 计算增值额

(4) 计算增值率 = 增值额 / 扣除项目金额

(5) 按增值率确定税率与速算扣除系数，注意普通住宅税收优惠

(6) 应纳税额 = 增值额 × 税率 - 扣除项目金额 × 速算扣除系数

15. 企业为职工缴纳的保险费

| | |
|------|------------|
| 类型 | 企业所得税 |
| 基本保险 | 允许扣除 |
| 补充保险 | 限额扣除，分别 5% |
| 商业保险 | 区别对待 |

保险费（金）的个人所得税政策

| 类型 | 税务处理 | |
|-----------|------------|---------------|
| | 企业缴费 | 个人缴费 |
| 基本保险 | 免税收入 | 专项扣除 |
| 企业年金和职业年金 | 按规定缴费：免税收入 | 依法确定的其他扣除 |
| 商业健康保险 | —— | 限额扣除；2400 元/年 |
| 其他商业保险 | 征收个税 | |

16. 离职补偿的税务处理——个税、企业所得税**(1) 企业所得税：**

离职补偿税前可以扣除；但不作为计算职工福利费、工会经费、教育经费、补充保险税前扣除限额的基数。

(2) 个人所得税

| | |
|------------------------|----------------------------|
| 在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分 | 免征个人所得税 |
| 超过 3 倍数额的部分 | 不并入当年综合所得，单独适用综合所得税率表，计算纳税 |

17. 股权激励的税务处理

(1) 企业所得税：授权时，不允许扣除；实际行权时允许扣除——纳税调整。

(2) 股权激励的个人所得税：

上市公司的股权激励

股权激励收入在 2021.12.31 之前，不并入综合所得，全额单独适用综合所得税率表；之后另行确定。

不可公开交易的股票期权

取得时：不征税

行权时或行权前转让：不并入综合所得，全额单独适用综合所得税率表

持有期间获得的股息、红利：利息、股息、红利所得；注意减免税优惠

转让股票：财产转让所得；有免税优惠

18. 小型微利企业、小微企业税收优惠

| | |
|-------------|---|
| 1. 增值税 | 小规模纳税人；月度销售额不超过 10 万（季度 30 万） |
| 2. 企业所得税 | 无论一般纳税人还是小规模纳税人，只要符合 335 的条件，均可享受小型微利企业优惠 |
| 3. 6 税 2 费 | 只要是小规模纳税人，无论销售额是多少，均可享受减 50% 优惠 |
| 4. 2 费 1 基金 | 只要月度销售额不超过 10 万（季度 30 万），无论是一般纳税人、还是小规模纳税人均 |

| |
|---|
| 免 |
|---|

6 税 2 费的优惠：

由省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况，以及宏观调控需要确定，对增值税小规模纳税人可以在 50% 的税额幅度内减征资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税（不含证券交易印花税）、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加

19. 房地产行业的企业所得税

（一）预售阶段

1. 以不含增值税预售收入按预计毛利率计算的预计利润缴纳企业所得税，应纳税调增；
2. 按照预售收入缴纳的城建税、教育费附加、预缴的土地增值税在缴纳当年的企业所得税时允许在税前扣除，应纳税调减；
3. 预售收入作为计算广告费和业务宣传费、业务招待费的基数。

（二）将房屋交付业主

1. 在“预收账款”转入“主营业务收入”或“其他业务收入”时，与其相对应的已经缴纳过企业所得税的预计利润需要做纳税调减；
2. 相应的城建税、教育费附加、土地增值税需要做纳税调增；
3. 转入“主营业务收入”或“其他业务收入”的预售收入不再作为计算广告费和业务宣传费、业务招待费的基数。

（三）其他注意事项

1. 计入房地产开发成本的利息支出，仍旧在房地产开发成本中扣除；
2. 房地产开发企业逾期开发缴纳的土地闲置费在企业所得税前可以扣除；
3. 加息、罚息在企业所得税前允许扣除；
4. 房地产开发企业的预提费用，除另有规定外，不得扣除：
 - （1）出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的 10%；
 - （2）公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销，或依法必须配套建造的条件；
 - （3）应向政府上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。

20. 账务调整的基本方法

（1）红字冲销法

- ①先用红字冲销原错误的会计分录，再用蓝字重新编制正确的会计分录，重新登记账簿；
- ②适用于会计科目用错及会计科目正确但核算金额错误的情况；
- ③一般情况下，在及时发现错误，没有影响后续核算的情况下多使用红字冲销法。

（2）补充登记法

- ①通过编制转账分录，将调整金额直接入账，以更正错账；
- ②适用于漏计或错账所涉及的会计科目正确，但核算金额小于应计金额的情况。

(3) 综合账务调整法

①将红字冲销法与补充登记法综合运用的账务调整方法；

②一般适用于会计分录借贷方，有一方会计科目用错，而另一方会计科目没有错的情况。正确的一方不调整，错误的一方用错误科目转账调整，使用正确科目及时调整；

③主要用于所得税纳税审查后的账务调整，如果涉及会计所得，可以直接调整“本年利润”账户。

错账的调账方法

| | | | |
|------------|------------|-------------|-----------|
| (1) 当年错账 | 当月已经结账 | | 本年利润 |
| (2) 上年错账 | 影响上年税收 | 决算报表前 | 原科目——本年利润 |
| | | 决算报表编制后 | 以前年度损益调整 |
| | 影响本年税收 | 直接调整本年损益类科目 | |
| (3) 不能直接调整 | 第一步：计算分摊率 | | |
| | 第二步：计算分摊数额 | | |
| | 第三步：调账 | | |

