

深化增值税改革纳税申报常见问题解答 ——转登记篇

一、政策背景

为简化和优化税制，进一步支持小微企业发展，财政部、国家税务总局从高统一小规模纳税人年销售额标准，并先后发布《财政部、国家税务总局关于统一增值税小规模纳税人标准的通知》（财税〔2018〕33号）、《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18号）。根据上述文件精神，符合条件的一般纳税人可自2018年5月1日起至2018年12月31日期间办理转登记为小规模纳税人。

二、申报常见问题解答

问题1：转登记的小规模纳税人有效期如何计算？

答：（1）按月申报的一般纳税人，符合转登记条件，转登记后按季纳税的，转登记的当月仍按照一般纳税人的有关规定纳税申报，次月改为简易计税，按季缴纳。如：转登记日为2018年7月10日，所属期2018年7月仍按照一般纳税人的有关规定进行申报，从2018年8月改为简易计税，按季缴纳，2018年8月-9月实现的税款，在2018年10月申报期申报缴纳。

（2）按季申报的一般纳税人，符合转登记条件，转登记后继续按季纳税的，转登记的当季仍按照一般纳税人的规

定纳税申报，从下一季度起改为简易计税。如，转登记日为 2018 年 7 月 10 日，转登记的当季（所属期 2018 年 7 月-9 月）仍应按照一般纳税人的有关规定进行申报；从转登记的下一季度（所属期 2018 年 10 月-12 月）起按简易计税方法进行申报。

（3）按月申报的一般纳税人，符合转登记条件，转登记后继续按月纳税的，则转登记的当月仍按一般纳税人的有关规定纳税申报，从次月开始改为简易计税。

（4）按季申报的一般纳税人，符合转登记条件，转登记后改为按月申报的，转登记的当季仍按照一般纳税人的规定纳税申报，从下一季度的首月改为按月简易计税。此种情况基本不会出现。

问题 2：一般纳税人转登记为小规模纳税人，转登记当期申报后，仍有期末留底税额，应该如何处理？

答：转登记纳税人尚未申报抵扣的进项税额以及转登记当期的期末留底税额，计入“应交税费—待抵扣进项税额”核算。转登记纳税人应准确核算“应交税费—待抵扣进项税额”的变动情况。

【例 1】甲公司是按月申报一般纳税人，符合转登记条件，2018 年 5 月办理登记小规模纳税人，2018 年 6 月开始生效。所属期 2018 年 5 月销项税额为 1 万元，取得进项税额为 2 万元，产生期末留底税额 1 万元。

会计账务处理如下：

销项税额：

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 1 万元

取得进项税额：

借：应交税费——应交增值税（进项税额） 2 万元

尚未抵扣的进项税额：

借：应交税费——待抵扣进项税额 1 万元

贷：应交税费——应交增值税（进项税额） 1 万元

问题 3：转登记纳税人在一般纳税人期间销售或购进的货物、劳务、服务、无形资产、不动产，自转登记的下期起发生销售折让、中止或者退回的，应如何申报？

答：纳税人转登记后，已经成为小规模纳税人，需要按照小规模纳税人的相关规定进行简易计税，但在一般纳税人期间的业务发生销售折让、中止或者退回的，需要按照一般计税方法，自行计算调整转登记日当期一般纳税人的销项税额、进项税额和应纳税额。**但需要强调的是，这并不要求纳税人更正申报转登记日当期的一般纳税人申报表。**纳税人根据业务的实际情况，对转登记日当期的销项税额、进项税额和应纳税额进行调整后，和原来的申报结果相比，可能产生多缴税款或少缴税款，均不需要重新填报一般纳税人申报表，具体处理方法如下：

（1）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、中止或者退回的当期小规模纳税人申报表的应纳税额中抵减；不足抵减的，结

转下期继续抵减。具体抵减金额以正数的形式填入《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表的第 21 行“本期预缴税额”栏次。

（2）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、中止或者退回的当期小规模纳税人申报表的应纳税额一并申报缴纳。具体补缴金额以负数的形式填入《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表的第 21 行“本期预缴税额”栏次。

【例 2】甲公司是按月申报一般纳税人，符合转登记条件，2018 年 5 月办理转登记小规模纳税人，2018 年 6 月开始生效。所属期 2018 年 5 月销项税额为 4 万元，取得进项税额为 2 万元，应纳税额 2 万元。所属期 2018 年 6 月发生销售 50 万元，其中开具增值税专用发票 5 份，金额 30 万元，税额 0.9 万元；开具增值税普通发票 3 份，金额 20 万元，税额 0.6 万元。

（1）假设甲公司 6 月发生一笔原一般纳税人期间销售的退货，相应减少销项税额 1 万元，这时应对 2018 年 5 月的销项税额、进项税额和应纳税额进行调整。

【调整过程】

项目	转登记日当期		
	调整前	调整金额	调整后
销项税额	4	-1	3
进项税额	2	0	2
应纳税额	2	-1	1

对比调整前后应纳税额，产生多缴应纳税额 1 万元，则甲公司可在所属期 2018 年 6 月的小规模纳税人申报表中进

行抵减，以正数的形式填入《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表的第 21 行“本期预缴税额”栏次中。

【计算过程】

所属期 2018 年 6 月应纳税额 = (30+20) × 3% = 1.5 万元。

调整后多缴应纳税额 1 万元小于本期应纳税额 1.5 万元，可全额在本期抵减。

所属期 2018 年 6 月应补（退）税额 = 1.5 - 1 = 0.5 万元。

【表式填写】

《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表填写方式如下：（单位：元）

	项 目	栏次	本期数	
			货物及劳务	服务、不动产和无形资产
一、计税依据	（一）应征增值税不含税销售额（3%征收率）	1	500000	
	税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额	2	300000	
	税控器具开具的普通发票不含税销售额	3	200000	
	（二）应征增值税不含税销售额（5%征收率）	4	—	
	税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额	5	—	
	税控器具开具的普通发票不含税销售额	6	—	
	（三）销售使用过的固定资产不含税销售额	7(7≥8)		—
	其中：税控器具开具的普通发票不含税销售额	8		—
	（四）免税销售额	9=10+11+12		
	其中：小微企业免税销售额	10		
	未达起征点销售额	11		

	其他免税销售额	12		
	(五) 出口免税销售额	13(13≥14)		
	其中：税控器具开具的普通发票 销售额	14		
二、 税款 计算	本期应纳税额	15	15000	
	本期应纳税额减征额	16		
	本期免税额	17		
	其中：小微企业免税额	18		
	未达起征点免税额	19		
	应纳税额合计	20=15-16	15000	
	本期预缴税额	21	10000	
	本期应补（退）税额	22=20-21	5000	

(2) 假设甲公司 6 月发生一笔原一般纳税人期间购进的原材料的退货，相应进项税额转出 1 万元，这时仍对 2018 年 5 月的销项税额、进项税额和应纳税额进行调整。调整计算过程如下：

项目	转登记日当期		
	调整前	调整金额	调整后
销项税额	4	0	4
进项税额	2	-1	1
应纳税额	2	1	3

对比调整前后应纳税额，产生少缴应纳税额 1 万元，因为甲公司“应交税费-待抵扣进项税额”为 0，所以其应直接在所属期 2018 年 6 月的小规模纳税人申报表中进行补缴税款。需补缴的税款 1 万元以负数的形式填入《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表的“本期预缴税额”栏次。

【计算过程】

所属期 2018 年 6 月应纳税额 = (30+20) × 3% = 1.5 万元。

所属期 2018 年 6 月应补（退）税额 = 1.5 + 1 = 2.5 万元。

【表式填写】

《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表填写方式如下：（单位：元）

	项 目	栏次	本期数	
			货物及劳 务	服务、不动 产和无形资 产
一、 计税依据	(一) 应征增值税不含税 销售额 (3%征收率)	1	500000	
	税务机关代开的增值税 专用发票不含税销售 额	2	300000	
	税控器具开具的普通 发票 不含税销售额	3	200000	
	(二) 应征增值税不含税 销售额 (5%征收率)	4	---	
	税务机关代开的增值税 专用发票不含税销售额	5	---	
	税控器具开具的普通发票 不含税销售额	6	---	
	(三) 销售使用过的固定资产 不含税销售额	7(7≥8)		---
	其中: 税控器具开具的普通发票 不含税销售额	8		---
	(四) 免税销售额	9=10+11+12		
	其中: 小微企业免税销售额	10		
	未达起征点销售额	11		
	其他免税销售额	12		
	(五) 出口免税销售额	13(13≥14)		
	其中: 税控器具开具的普通发票 销售额	14		
二、 税款计算	本期应纳税额	15	15000	
	本期应纳税额减征额	16		
	本期免税额	17		
	其中: 小微企业免税额	18		
	未达起征点免税额	19		
	应纳税额合计	20=15-16	15000	
	本期预缴税额	21	-10000	
	本期应补(退)税额	22=20-21	25000	

【例 3】乙公司是按月申报一般纳税人，符合转登记条件，2018 年 5 月办理转登记小规模纳税人，2018 年 6 月开

始生效。所属期 2018 年 5 月销项税额为 4 万元，取得进项税额为 6 万元，应纳税额 0 万元，期末留底税额 2 万元，并计入“应交税费—待抵扣进项税额”。所属期 2018 年 6 月发生销售 50 万元，其中开具增值税专用发票 5 份，金额 30 万元，税额 0.9 万元；开具增值税普通发票 3 份，金额 20 万元，税额 0.6 万元。

(1) 假设乙公司 6 月发生一笔原一般纳税人期间销售的退货，相应减少销项税额 1 万元，这时应对 2018 年 5 月的销项税额、进项税额和应纳税额进行调整。调整计算过程如下：

项目	转登记日当期		
	调整前	调整金额	调整后
销项税额	4	-1	3
进项税额	6	0	6
应纳税额	0	0	0
期末留底税额	2	1	3

调整后期末留底税额为 3 万元，则企业应调整会计科目“应交税费—待抵扣进项税额”，调增 1 万元，调整后的“应交税费—待抵扣进项税额”为 3 万元，不需在所属期 2018 年 6 月的小规模纳税人申报表中调整。

(2) 假设乙公司 6 月发生一笔原一般纳税人期间购进的原材料的退货，相应进项税额转出 3 万元，这时仍对 2018 年 5 月的销项税额、进项税额和应纳税额进行调整。调整计算过程如下：

项目	转登记日当期		
	调整前	调整金额	调整后
销项税额	4	0	4
进项税额	6	-3	3
应纳税额	0	1	1

期末留底税额	2	2	0
--------	---	---	---

进项税额转出 3 万元后，调整后期末留底税额为 0，则应从会计科目“应交税费—待抵扣进项税额”中抵减 2 万元，同时产生少缴应纳税额 1 万元，则乙公司应在所属期 2018 年 6 月的小规模纳税人申报表中进行补缴税款，并以负数的形式填入《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表的第 21 行“本期预缴税额”栏次。

【计算过程】

所属期 2018 年 6 月应纳税额 = (30+20) × 3% = 1.5 万元。

所属期 2018 年 6 月应补（退）税额 = 1.5 + 1 = 2.5 万元。

【表式填写】

《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表填写方式如下：（单位：元）

	项 目	栏次	本期数	
			货物及劳务	服务、不动产和无形资产
一、 计税依据	（一）应征增值税不含税 销售额（3%征收率）	1	500000	
	税务机关代开的增值税 专用发票不含税销售 额	2	300000	
	税控器具开具的普通 发票 不含税销售额	3	200000	
	（二）应征增值税不含税 销售额（5%征收率）	4	—	
	税务机关代开的增值税 专用发票不含税销售额	5	—	
	税控器具开具的普通发票 不含税销售额	6	—	
	（三）销售使用过的固定资产 不含税销售额	7(7≥8)		—

	其中：税控器具开具的普通发票不含税销售额	8		---
	(四) 免税销售额	9=10+11+12		
	其中：小微企业免税销售额	10		
	未达起征点销售额	11		
	其他免税销售额	12		
	(五) 出口免税销售额	13(13≥14)		
	其中：税控器具开具的普通发票销售额	14		
二、 税款 计算	本期应纳税额	15	15000	
	本期应纳税额减征额	16		
	本期免税额	17		
	其中：小微企业免税额	18		
	未达起征点免税额	19		
	应纳税额合计	20=15-16	15000	
	本期预缴税额	21	-10000	
	本期应补(退)税额	22=20-21	25000	

问题 4：转登记纳税人因税务稽查、补充申报等原因，需要对一般纳税人期间的销项税额、进项税额和应纳税额进行调整的，应如何调整和申报？

答：转登记纳税人因税务稽查、补充申报等原因，需要对一般纳税人期间的销项税额、进项税额和应纳税额进行调整的，参照问题 3 中的调整计算方法和申报方法。

问题 5：转登记纳税人在一般纳税人期间按原适用税率开具增值税发票，因开票有误需要重新开具的，应如何处理和申报？

答：转登记纳税人在一般纳税人期间按原适用税率开具增值税发票，因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。红字发票和蓝字发票金额正负冲抵，无须在当期小规模纳税人申报表

体现。

问题 6：转登记纳税人在一般纳税人期间的业务，自转登记的下期起发生销售折让、中止或者退回的，按规定进行调整，调整后产生多缴或少缴应纳税额的，在发生销售折让、中止或者退回的当期小规模申报表中申报处理，是否会影响小规模申报表的申报比对？

答：转登记纳税人在一般纳税人期间销售或购进的货物、劳务、服务、无形资产、不动产，自转登记的下期起发生销售折让、中止或者退回的，按规定进行调整转登记日当期的销项税额、进项税额和应纳税额，调整后产生多缴或少缴应纳税额的，应填入增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）主表的第 21 行“本期预缴税额”栏次进行纳税申报。根据新的申报比对规则，小规模纳税人设置“预缴税额比对”，如果申报比对不符，系统启动异常核查流程，且税控器具不能解锁时，纳税人须携带销售清单、收款清单、对应的记账凭证等资料到主管税务机关办理比对异常处理。

问题 7：转登记纳税人按征收率自行开具增值税专用发票的，应如何填报申报表？

答：按照规定，转登记纳税人在转登记日前已做增值税专用发票票种核定的，转登记后可以自行开具增值税专用发票。但转登记纳税人销售其取得的不动产，需要开具增值税专用发票的，应当按照有关规定向税务机关申请代开。

转登记纳税人按征收率自行开具增值税专用发票后，按简易计税方式填报小规模纳税人申报表。

【例 4】甲公司是按月申报一般纳税人，符合转登记条件，2018 年 6 月办理转登记小规模纳税人，2018 年 7 月开始生效。2018 年第三季度销售货物取得收入 20 万元，其中自行开具增值税专用发票 10 万元，开具增值税普通发票 10 万元，以上收入均为不含税收入。

【数据计算】

应纳税额=不含税销售收入×征收率=20×3%=0.6 万元

【填写说明】

自行开具增值税专用发票 10 万元填入《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表第 2 行“本期数（货物及劳务）”栏次，开具增值税普通发票 10 万元填入《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表第 3 行“本期数（货物及劳务）”栏次，2018 年第三季度销售货物取得收入 20 万元填入《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表第 1 行“本期数（货物及劳务）”栏次。

【表样填写】

《增值税纳税申报表》（小规模纳税人适用）主表填写如下：

一、计税依据	项 目	栏次	本期数	
			货物及劳务	服务、不动产和无形资产
	(一) 应征增值税不含税销售额(3%征收率)	1	200000	
	税务机关代开的增值税	2	100000	

	专用发票不含税销售额			
	税控器具开具的普通 发票 不含税销售额	3	100000	
	(二) 应征增值税不含税 销售额 (5%征收率)	4	---	
	税务机关代开的增值税 专用发票不含税销售额	5	---	
	税控器具开具的普通发票 不含税销售额	6	---	
	(三) 销售使用过的固定资产 不含税销售额	7(7≥8)		---
	其中: 税控器具开具的普通发票 不含税销售额	8		---
	(四) 免税销售额	9=10+11+12		
	其中: 小微企业免税销售额	10		
	未达起征点销售额	11		
	其他免税销售额	12		
	(五) 出口免税销售额	13(13≥14)		
	其中: 税控器具开具的普通发票 销售额	14		
二、 税款 计算	本期应纳税额	15	6000	
	本期应纳税额减征额	16		
	本期免税额	17		
	其中: 小微企业免税额	18		
	未达起征点免税额	19		
	应纳税额合计	20=15-16	6000	
	本期预缴税额	21	0	
	本期应补(退)税额	22=20-21	6000	