

利用单证收齐时限合理调节 “免、抵、退”税

■ 王文清 谭秉建

企业“免、抵、退”税是否具有税收筹划空间,许多人都进行了不同层面的尝试。在实际的业务操作中,我们不难发现在“免、抵、退”税规定的申报期内,通过调整出口退(免)税单证的收齐时限,完全可以影响和控制当期应纳税额、应退税额以及“免、抵”税额的大小,进而决定当期应缴城市维护建设税和教育费附加(以下简称税费)的增减变化。《财政部、国家税务总局关于生产企业出口货物实行“免、抵、退”税办法后有关城市维护建设税教育费附加政策的通知》(财税[2005]25号)规定,自2005年1月1日起,经国家税务局正式审核批准的当期免抵的增值税额应纳入城市维护建设税和教育费附加的计征范围,分别按规定的税(费)率征收城市维护建设税和教育费附加。可见,生产企业经国税机关审批的《生产企业出口货物免抵退税申报汇总表》中的当期“免、抵”税额越多,其应缴纳的税费也就越多。那么,如何筹划才能使企业占用资金以最小的付出赢得最大的利好呢?

例如,某内资生产企业2009年4月份的国内销售收入为500万元,自营出口销售收入为1000万元(离岸价格),当期取得进项税额为300万元,并收齐2009年2月1~18日报关出口货物单证400万元。假设该企业3月份的留抵进项税额为50万元,在当月收齐2009年1月1~16日和1月17~31日出口货物单证400万元和600万元。该出口货物征税税率为17%,退税率为13%。按税法规定,对经国税机关正式审批批准的当期“免、抵”税额要按7%和3%分别计征城市维护建设税和教育费附加。

一、无税收筹划核算时

(一) 3月份免抵退税及税费缴纳

3月份收齐的退税单证1000万元在当月全部进行了“免、抵、退”税申报,则:当月免抵退税额=(400+600)

$\times 13\% = 130$ (万元);因当月有期末留抵税额50万元,小于当月免抵退税额130万元,所以当月应退税额=50(万元);当月免抵税额=当月免抵退税额-当月应退税额=130-50=80(万元)。以上当月“免、抵、退”税额已通过国税机关审批并办理了退、调库。对此,根据财税[2005]25号文应计征城市维护建设税和教育费附加,当月应缴城建税=80 \times 7%=5.6(万元),当月应缴教育费附加=80 \times 3%=2.4(万元)。

(二) 4月份免抵退税及税费缴纳

4月份收齐的退税单证400万元在当月全部进行了“免、抵、退”税申报,则:当月内销货物的销项税额=500 \times 17%=85(万元);当月免抵退税不得免征和抵扣税额=当月出口货物人民币离岸价 \times (出口货物征税税率-出口货物退税率)=1000 \times (17%-13%)=40(万元);当月应纳税增值税=当月内销货物的销项税额-[当月进项税额-当月免抵退税不得免征和抵扣税额+(上月期末留抵税额-上月免抵退已退税额)]=85-[300-40+(50-50)]=-175(万元);当月免抵退税额=当月出口货物的人民币离岸价格(单证收齐部分) \times 出口货物退税率=400 \times 13%=52(万元);因当月有期末留抵税额175万元,大于当月免抵退税额52万元,所以当月应退税额=当月免抵退税额=52(万元);当月免抵税额=0。由于该企业在4月份应纳税增值税额与免抵税额均为0,当月应缴税费为0。

二、有税收筹划核算时

根据《国家税务总局关于出口货物退(免)税管理有关问题的补充通知》(国税发[2004]113号)规定,生产企业出口货物未按国税发[2004]64号文件第三条规定在报关出口90日内申报办理退(免)税手续的,如果其到期之日超过了当月的“免、抵、退”税申报期(每月1~15日),税

务机关可暂不按国税发[2004]64号文件第七条规定视同内销货物予以征税。但生产企业应当在次月“免、抵、退”税申报期内申报“免、抵、退”税。因此,如果利用所规定的单证收齐时限来前后调整退税申报,税收筹划的效果是十分明显的。

(一) 3月份免抵退税及税费缴纳

可以将3月份收齐的1月17~31日出口退税单证600万元,推迟至4月份再进行“免、抵、退”税申报。因为,1月17~31日之间出口的货物满90天最早之日为4月16日,所以,该企业在3月份收齐1月17~31日之间出口的单证,在5月15日前的任何申报期内做退税申报均不算超期。当月免抵退税额 $=400 \times 13\% = 52$ (万元);当月有期末留抵税额50万元,小于当月免抵退税额52万元,则当月应退税额 $=50$ (万元),当月免抵税额 $=52 - 50 = 2$ (万元)。以上当月“免、抵、退”税额已通过国税机关审批并办理了退、调库。对此,根据财税[2005]25号文应计征城市维护建设税和教育费附加,当月应缴城建税 $=2 \times 7\% = 0.14$ (万元);当月应缴教育费附加 $=2 \times 3\% = 0.06$ (万元)。

(二) 4月份免抵退税及税费缴纳

当月内销货物的销项税额 $=500 \times 17\% = 85$ (万元);当月免抵退税不得免征和抵扣税额 $=1\ 000 \times (17\% - 13\%) = 40$ (万元);当月应纳增值税 $=85 - [300 - 40 + (50 - 50)] = -175$ (万元);当月免抵退税额 $=(600 + 400) \times 13\% = 130$ (万元);因当月期末留抵税额为175万元大于当月免抵退税额130万元,所以当月应退税额 $=130$ (万元),当月免抵税额 $=0$ 。当月应纳增值税与免抵税额均为0,因此当期应缴税费为0。

由此可见,税收筹划前3月和4月的应退税额分别为50万元和52万元,应缴税费两者合计分别为8万元(5.6+2.4)和0;在税收筹划后,3月和4月的应退税额则分别为50万元和130万元,应缴税费两者合计分别为0.2万元(0.14+0.06)和0。也就是说,在3月份税收筹划前、后的应退税额都为50万元,但应缴纳的税费却差额较大,筹划前要比筹划后多缴纳税费7.8万元(8 - 0.2)。另外,从4月份的情况来看,筹划后要比筹划前多实现应退税额78万元(130 - 52)。

可见,合理的税收筹划完全可以使生产企业实现当月应退税额最大化,“免、抵”税额最小化,减少因缴纳税费而产生的资金占用,从而最大限度地利用占用资金量的时间差来降低生产企业成本费用的多余开支。不过,在筹划当中企业还应注意以下几点:一是不要超过出口退(免)税的申报时限。否则,不但得不到应退(免)税款,反而还会被税务机关视同内销处理。二是在可能的情况下,筹划时最好根据当月产生的应退税额适当考虑下月可能产生的应纳税额。这是因为当月产生的应退税额要在下月增值税申报表第15栏填入,相当于增加了企业下月的销项税额。如企业下月进项税额较少,可能会产生较多应纳税额。在退税部门退税款到账不及时的情况下,未必划算。三是“免、抵、退”税筹划“空间”最适合于既有外销又有内销的生产企业,这样可以通过单证收齐进行内、外销统筹调控,选择最佳的申报时机,以达到税收筹划的目的。■

(作者单位:山东省德州市国家税务局限
海阳市郭城镇财政经管站)

责任编辑 刘莹

致歉声明

本人在《财务与会计》理财版2009年第7期刊发的《增值税筹划常见的两个问题分析》一文中,所引用的案例均出自张春喜(河南四方会计师事务所)、方增威(安阳华润燃气有限公司)、张清芳(安阳公共交通总公司)于2008年12月22日在《中国税务报》第六版上发表的《资产业务分拆 鱼与熊掌兼得》一文,因未注明案例出处,侵犯了张春喜等作者的著作权。在引用中本人也未全面理解原作者筹划方案的特定背景和税收筹划须量身订做的一般原则,为此,本人向张春喜先生等作者一并表示公开道歉,并以此为戒。

龚厚平

2009.11.20