

出口货物收汇适用退、免、征税的三类情形

王文清

为加强出口退(免)税管理,防范出口骗税行为的发生,不久前,国家税务总局发布《关于出口企业申报出口货物退(免)税提供收汇资料有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第30号,以下简称《公告》),明确自2013年8月1日起,出口企业申报退(免)税的货物,须在退(免)税申报期之内进行收汇,如不能收汇或未在规定期限内收汇的,除《公告》附件3中所列9种特殊情形外,其他适用增值税免税以及征税政策。至此,从2012年8月1日我国取消出口货物收汇核销单制度一年之后,外币收汇与出口退(免)税再次对口挂接。

一、退税申报收汇与非收汇企业的区分

《公告》规定,出口企业出口货物在退(免)税申报期之内应进行出口收汇(跨境贸易人民币结算的为收取人民币),并凭收汇凭证(非重点监管企业不用提供)办理出口退(免)税。但委托出

注的披露也做了特别规定。企业有义务对其不确定性的税务事项进行完全透明化披露。但是,企业的财务报表会被税务机关以及一般公众阅览,因此企业必须对准则的披露要求有充分了解,并按其要求进行信息披露,并合理评估披露所带来的相关后果。

三、所得税会计准则的发展趋势

在传统的会计环境中,谨慎而又经过最佳估计的计量足以支撑所得税或有事项的拨备处理。在以往会计准则下,只有当企业觉得税务机关很有可能对其进行税收检查和调整时,企业才会建立这样的拨备并进行信息披露,但美国FIN 48(现已融入ASC 740)以其在会计和披露方面的严格要求和对所得税会计内部控制的额外关注,完全颠覆了常规模式。ASC 740要求企业对各种税收利益取得的可能性进行估计,并在此基础上对不确定所得税负债进行计量和披露。笔者认为,这种做法在当前的商业经营环境下十分必要。以浪潮软件为例,如果浪潮乐金在通过转让定价进行税收筹划时,按照ASC 740的要求对不确定

口的企业以及出口企业视同出口以下货物不需要收汇,主要包括对外援助、对外承包、境外投资、免税品经营企业销售货物、中标机电产品、海洋工程结构物、国际运输工具上的货物、输入特殊区域的水电气、对外提供加工修理修配劳务以及易货贸易出口货物、委托出口货物等,不包括边境小额贸易和海关特殊监管区域的出口货物。

二、收汇过期适用退、免、征税的三类情形

《公告》规定,出口货物退(免)税申报期内,除9种特殊情形不能收汇或不能按期收汇的应视同收汇以外,其他适用增值税免税或征税政策。

(一) 9种不能收汇特殊情况可申报退(免)税

出口企业因以下9种原因造成出口货物不能收汇或不能按期收汇的,应提供相应的证明材料,报主管税务机关审批后可视同

性的税收负债在财务报表层面进行了会计处理和充分披露,浪潮软件就不会陷入由于浪潮乐金被税务机关实施特别纳税调整大额补税而导致的尴尬境地。因为在ASC 740下,实施税收筹划的公司必须对其当时通过筹划手段取得税收利益的可能性进行评估,并按评估的结果确认不确定性所得税负债。

笔者认为,ASC 740对于不确定所得税事项的会计处理方法会成为未来国际会计准则修改的方向。作为与国际会计准则实行等效的中国会计准则也要对这一趋势有所把握,因为针对不确定性税收负债的会计处理既涉及到对税收政策的准确把握,也涉及到对各种情况发生可能性的主观估计,是一项比较繁重的工作。此时企业可能需要在内部设立专门的税务部门或税务经理岗位来集中应对这些问题。简而言之,企业此时需要在内部建立与所得税相关的内部控制制度,根据资源和流程,对不确定性税收事项分析和记录工作所需投入的精力进行合理规划。■

(作者单位:国家税务总局税务干部学院)

责任编辑 武献杰

按期收汇(以下简称视同收汇),并办理退(免)税。9种原因分别为:因国外商品市场行情变动的;因出口商品质量原因的;因动物及鲜活产品变质、腐烂、非正常死亡或损耗的;因自然灾害、战争等不可抗力因素的;因进口商破产、关闭、解散的;因进口国货币汇率变动的;因溢短装的;因出口合同约定全部收汇最终日期在申报退(免)税截止期限以后的;其他原因。

(二) 9种不能收汇特殊情况之外适用免税政策

除上述出口企业9种特殊原因不能收汇或不能按期收汇之外,其他出口货物适用于免税政策。同时,对按出口合同约定时间为最终日期收汇时限的,如过期不能提供的也适用增值税免税政策。

(三) 提供收汇虚假依据适用征税政策

出口企业在申报退(免)税时,如果所附送“不能收汇的原因或证明材料为虚假的”和“收汇凭证是冒用的”应当视同内销征税,并按《税收征收管理法》规定进行处罚,属于偷骗税的,应由稽查部门查处。

三、出口收汇退税申报的不同处理方式

(一) 出口收汇退(免)税申报

在申报出口退(免)税时,《公告》将按期收汇与提供资料的企业分为重点监管和非重点监管两种类型。

1. 重点监管企业。发生以下11种情形的属于重点监管企业:

(1) 被外汇管理部门列为B、C类;(2) 被外汇管理部门列为重点监测;(3) 被人民银行列为跨境贸易人民币重点监管;(4) 被海关列为C、D类;(5) 被税务机关评定为D级纳税信用;(6) 因虚开和偷税(增值税)、骗取国家出口退税款等,被税务机关给予行政处罚;(7) 因违反进、出口管理,收、付汇管理等规定,被海关、外汇管理、人民银行、商务等部门给予行政处罚;(8) 不能收汇原因为虚假;(9) 收汇凭证是冒用;(10) 收汇率低于70%;(11) 申报退(免)税需要进一步核实真实性的。

对于重点监管企业,应按以下要求进行出口退(免)税申报:一是申报期内已收汇的,应填报《出口货物收汇申报表》,并提供银行结汇水单等凭证(含跨境贸易人民币结算的收款凭证);二是申报期内暂未收汇的,生产企业应按单证不齐处理标注“W”,当期不参与免抵退税计算,待收汇后填报《出口货物收汇申报表》参与免抵退税计算。同时,《公告》还明确了重点监管企业的执行期限,在上述11种情形中,第1-5项在主管税务机关通知之日起至情形存续期结束为止;第6-9项在主管税务机关通知之日起的24个月内;第10项自2014年5月1日起,年度收汇率低于70%的企业,当年5月至次年4月一年内;第11项在主管税务机关通知之日起至核查无误期间,按重点监管企业管理。如果出口企业并存上述若干情形的,执行期限的截止时间为情形中的最晚截止时间。例如,某税务机关在2014年5月份,对A生产企业上一年度收汇率测算的比例为64%,低于70%标准,同时,该企

业是外汇管理部门重点监测企业,监测期至2017年8月底结束。根据重点监管企业并存情形的要求,以最晚截止时间为准,自税务机关通知之日起至2017年8月底,该企业按重点监管企业方式申报退(免)税。

2. 非重点监管企业。上述11种情形之外的出口企业属于非重点监管企业,申报出口退(免)税时,在规定的申报期内已收汇的,可以不需要提供收汇凭证。

(二) 视同收汇退(免)税申报

对于9种特殊情形应视同收汇的出口货物,在退(免)税申报期内不能收汇或不能按期收汇的,如按会计制度规定须冲减出口销售收入的,在冲减销售收入后,应向主管税务机关报送《出口货物不能收汇申报表》以及原因证明材料,并根据不同的出口企业按以下操作:一是属于重点监管企业的,应在申报退(免)税时提供;二是属于非重点监管的,应在退(免)税申报期之内提供。同时,对属于出口企业应在出口合同约定的最终收汇日期收汇的,应在次月的增值税纳税申报期内,向主管税务机关提供收汇凭证。

四、出口货物过期未收汇适用免税的申报

除9种特殊情形过期收汇的出口货物以外,适用增值税免税政策,出口企业应在退(免)税申报期截止之日的次月或在确定免税的次月的增值税纳税申报期,按规定向主管税务机关申报免税,前期已申报退(免)税的,出口企业应用负数申报冲减原退(免)税申报数据,并按现行会计制度的有关规定进行相应调整,出口企业当期免抵退税额(外贸企业为退税额)不足冲减的,应补缴差额部分的税款。

五、未按期收汇带来的风险与注意事项

一是出口企业应注意按期收汇。如不在出口退(免)税申报期内收汇的,除9种特殊原因外退税改为免税,如果有虚假或冒充收汇的应视为征税。

二是退税改免税或征税的应冲减税款,否则,税务机关除按规定补缴已办理的免抵退税额,对出口货物增值税实行免税或征税外,还应按《税收征收管理法》做出处罚。

三是国外客户付汇异常暂办退(免)税。如果出口企业出口货物的收汇情况存在非进口商付汇等疑点的,对该笔收汇对应的出口货物暂不办理出口退(免)税;已办理退(免)税的,可按照所涉及的退税额对该企业其他已审核通过的等额的应退税款暂缓办理出口退(免)税,无其他应退税款或应退税款小于所涉及退税额的,可由出口企业提供差额部分的担保。待税务机关核实排除相应疑点后,方可办理退(免)税或解除担保。

(作者单位:贵州财经大学MBA中心)

责任编辑 李卓