

企业出口简易征税货物 如何缴纳增值税

■ 周朝勇

一、出口货物适用增值税政策分析

《国家税务总局关于出口货物退(免)税若干问题的通知》(国税发[2003]139号)第十条规定:“生产企业出口实行简易办法征税的货物,免征增值税,出口的其他货物实行免、抵、退税办法。”该规定自2003年1月1日起执行。但是,《国家税务总局关于发布〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第24号)废止了《国家税务总局关于出口货物退(免)税若干问题的通知》(国税发[2003]139号),自2012年7月1日起执行,因而也就相应废止了国税发[2003]139号文件第十条的规定。《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税[2012]39号)第二条第一款规定:“生产企业出口自产货物和视同自产货物及对外提供加工修理修配劳务,以及列名生产企业出口非自产货物,免征增值税,相应的进项税额抵减应纳增值税额(不包括适用增值税即征即退、先征后退政策的应纳增值税额),未抵减完的部分予以退还”。该规定自2012年7月1日起执行。

因此,2012年6月30日以前,生产企业出口简易征税办法的货物,适用免征增值税政策。但是,自2012年7月1日起,生产企业出口简易征税办法的货

物,不得再适用免征增值税政策,而应当适用免抵退增值税的政策。

二、出口简易征税办法货物的税收筹划举例

某矿业有限公司主要生产销售建筑装饰用的大理石砖,用于建筑物外墙装饰(墙砖)和建筑物内部装饰(地砖)。该公司从自有矿山开采石料(荒料)后,采用切割等工艺将石料切割成材,加工成各种规格型号的墙砖、地砖。公司于2006年10月1日被认定为增值税一般纳税人,按照财税字[1994]004号文和财税[2009]9号文第二条的规定,公司生产的大理石砖,可以按简易办法依照6%征收率计算缴纳增值税。按照国税发[2003]139号文第十条的规定,公司出口实行简易办法征税的货物免征增值税。据此,公司内销大理石砖依照6%的征收率计算缴纳增值税,出口大理石砖适用免征增值税政策。这样增值税政策一直延续到2012年11月,当月公司内销大理石砖销售收入为1 582 493.25元,以一般贸易方式出口大理石砖销售收入2 624 687.14元。该大理石砖的征税率为17%,出口退税率为9%,当月依照规定取得进项税额为154 302.33元。但未认证抵扣。某国税局出口退税管理部门2012年12月在审核公司11月出口货物免征增值税申报资料时指出,该公司出口货物不适用免征增值税政策。该公司申报纳税可有以下三种选择。

(一) 办理免抵退税单证信息齐全申报

2012年11月内销货物应纳增值税
 $=1\,582\,493.25 \times 6\% = 94\,949.60$ (元)

2012年11月进项税额按规定认证后出口货物应分摊部分
 $=154\,302.33 \times 2\,624\,687.14 \div (2\,624\,687.14 + 1\,582\,493.25) = 96\,262.89$ (元)

2012年11月出口货物不得免征和抵扣税额
 $=2\,624\,687.14 \times (17\% - 9\%) = 209\,974.97$ (元)

2012年11月出口货物当月应纳增值税额
 $=209\,974.97 - 96\,262.89 = 113\,712.08$ (元)

如果当月单证信息齐全则免抵退税额
 $=2\,624\,687.14 \times 9\% = 236\,221.84$ (元)

出口货物当月免抵税额
 $=236\,221.84$ (元)

出口货物当月应退税额
 $=0$ (元)

(二) 办理免抵退税单证不齐申报后适用免征增值税政策

《国家税务总局关于发布〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第24号)第四条第一款规定:“企业当月出口的货物须在次月的增值税纳税申报期内,向主管税务机关办理增值税纳税申报、免抵退税相关申报及消费税免税申报。”也就是说,生产企业出口货物适用免抵退税办法,应当按照规定办理单证不齐的免抵退税申报。同时,《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税

和消费税政策的通知》(财税[2012]39号)第六条第一款规定:“出口企业或其他单位未按规定申报或未补齐增值税退(免)税凭证的出口货物劳务。具体是指:①未在国家税务总局规定的期限内申报增值税退(免)税的出口货物劳务。②未在规定期限内申报开具《代理出口货物证明》的出口货物劳务。③已申报增值税退(免)税,却未在国家税务总局规定的期限内向税务机关补齐增值税退(免)税凭证的出口货物劳务。”也就是说,生产企业出口货物办理单证不齐的免抵退税申报后,在规定的期限内不办理免抵退税单证齐全申报的,可以依照规定适用免征增值税政策。

2012年11月内销货物应纳增值税=1 582 493.25×6%=94 949.60(元)

2012年11月进项税额按规定认证后出口货物应分摊部分=154 302.33×2 624 687.14÷(2 624 687.14+1 582 493.25)=96 262.89(元)

出口货物不得免征和抵扣税额=2 624 687.14×(17%-9%)=209 974.97(元)

出口货物2012年11月应纳增值税额=209 974.97-96 262.89=113 712.08(元)

由于单证信息不齐出口货物免抵退税额=0×9%=0(元)

出口货物免抵退税额=0(元)

出口货物应退税额=0(元)

与企业办理单证信息齐全的免抵退税申报不同,企业出口简易征税办法货物适用免征增值税政策,其免抵退税额为零,因而没有免抵税额相应的附加税费。需要指出的是,生产企业未按规定期限申报办理单证信息齐全的免抵退税而依照规定适用免征增值税政策的,其已计算作进项税额转出的免抵退税不得免征和抵扣税额不得从成本中转回。

(三)办理免抵退税单证不齐申报后适用征收增值税政策

《财政部 国家税务总局关于出口

货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税[2012]39号)第九条第二款规定:“出口企业或其他单位出口货物劳务适用免税政策的,除特殊区域内企业出口的特殊区域内货物、出口企业或其他单位视同出口的免征增值税的货物劳务外,如果未按规定申报免税,应视同内销货物和加工修理修配劳务征收增值税、消费税。”因此,生产企业出口简易征税办法货物未依照规定申报办理单证信息齐全的免抵退税,又未依照规定办理免征增值税申报的,就应当适用征收增值税政策。生产企业出口简易征税办法货物适用征收增值税政策的,可以选择按适用税率计算缴纳增值税,也可以选择按简易征税办法计算缴纳增值税。

1. 按简易办法计算缴纳增值税

2012年11月内销货物应纳增值税=1 582 493.25×6%=94 949.60(元)

2012年11月进项税额按规定认证后出口货物应分摊部分=154 302.33×2 624 687.14÷(2 624 687.14+1 582 493.25)=96 262.89(元)

出口货物不得免征和抵扣税额=2 624 687.14×(17%-9%)=209 974.97(元)

出口货物2012年11月应纳增值税额=209 974.97-96 262.89=113 712.08(元)

出口货物免抵退税额=0(元)

出口货物免抵税额=0(元)

出口货物应退税额=0(元)

视同内销应纳增值税额=2 624 687.14÷(1+6%)×6%=148 567.20(元)

需要指出的是,生产企业未按规定期限申报办理单证信息齐全的免抵退税而依照规定适用简易办法征收增值税的,其已计算作进项税额转出的免抵退税不得免征和抵扣税额不得从成本中转回。

2. 按适用税率计算缴纳增值税

2012年11月内销货物应纳增值税=1 582 493.25×6%=94 949.60(元)

2012年11月进项税额按规定认证后出口货物应分摊部分=154 302.33×2 624 687.14÷(2 624 687.14+1 582 493.25)=96 262.89(元)

出口货物不得免征和抵扣税额=2 624 687.14×(17%-9%)=209 974.97(元)

出口货物2012年11月应纳增值税额=209 974.97-96 262.89=113 712.08(元)

出口货物免抵退税额=0(元)

出口货物免抵税额=0(元)

出口货物应退税额=0(元)

视同内销应计提销项税额=2 624 687.14÷(1+17%)×17%=381 364.80(元)

出口货物进项税额=2 624 687.14×(17%-9%)=209 974.97(元)

视同内销征税应纳税额=381 364.80-209 974.97=171 389.83(元)

需要指出的是,生产企业未按规定期限申报办理单证信息齐全的免抵退税而依照规定适用税率征收增值税的,其已计算作进项税额转出的免抵退税不得免征和抵扣税额应当从成本中转回。经测算:①当出口货物征税率为17%时,如果退税率为8.13%,那么出口货物按简易征税办法和按适用税率计算缴纳增值税是基本相同的。如果退税率高于8.13%,那么按简易征税办法计算缴纳增值税就比按适用税率计算缴纳增值税要少些。如果出口退税率低于是8.13%,那么按适用税率计算缴纳增值税就比按简易征税办法计算缴纳增值税要少些。②当出口货物征税率为13%时,如果退税率为7.16%,那么出口货物按简易征税办法和按适用税率计算缴纳增值税是基本相同的。如果退税率高于7.16%,那么按简易征税办法计算缴纳增值税就比按适用税率计算缴纳增值税要少些。如果退税率低于是7.16%,那么按适用税率计算缴纳增值税就比按简易征税办法计算缴纳增值税要少些。

当心处理固定资产损失的涉税风险

■ 彭保红

在企业生产经营过程中,通常都存在在到期报废的固定资产,或由于设备更新换代而闲置的固定资产,或由于改变生产产品的种类而不再使用的固定资产。对于这些固定资产,首先应当根据《企业所得税法实施条例》第五十九条的规定,在停止使用的次月起停止计算折旧,更重要的是要准确掌握好列支这些资产损失的时间点,否则就可能给企业带来涉税风险。

近日,一税务机关对某机械制造有限公司进行检查,发现该公司在2011年列支固定资产损失3 406 290.59元,项目内容为机器设备损失。会计分录为:借记累计折旧1 446 801.74元,借记固定资产清理3 406 290.59元,贷记固定资产4 853 092.33元;借记营业外支出3 406 290.59元,贷记固定资产清理3 406 290.59元。从凭证上的会计分录看,并没有体现处置这些机器设备的收入,税务人员又查找“固定资产清理”账簿和“营业外收入”账簿,均未发现处置这些机器设备的收入。

企业财务人员解释说,这是因为该

公司在2011年由于调整产品生产品种,淘汰了部分生产线,一些今后不需要的机器设备被拆卸下来,目前仍被存放在仓库之中,至今还没有变卖处理。考虑到这些机器设备已经不能为企业再创造价值,财务人员就将这些固定资产的原值减去计提折旧之后的余额列作资产损失,并打算在将来变卖这些机器设备之后,再将处置收入记入“营业外收入”。财务人员认为:这些机器设备还没有变卖处理,可以将固定资产净值列支为损失,等将来实际变卖这些资产之后仍然会将处置收入记入“营业外收入”,从长远来看并没有少列收入、多列支出,最终不会造成少缴纳企业所得税,只是存在一个时间差而已。

税务人员认为,这些机器设备虽然已经被拆卸下来,但没有变卖处理,相关的处置收入并没有实现,因此这些资产的实际损失情况无法真实、准确地确认,在没有变卖这些资产之前,这些损失并没有实际发生。因此,税务人员根据有关税法的规定,认定该公司多列支出,属于偷税行为,要求该公司补缴企

业所得税税款851 572.65元,并对所偷税款给予425 786.32元的罚款。

企业在处置固定资产损失的时候,一定要掌握好报损的时间点,否则就可能给企业带来涉税风险。根据《中华人民共和国企业所得税法》第八条的规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。在企业没有销售这些固定资产之前,企业只是存在发生损失的可能性,这种潜在的损失并没有实际发生,因此在销售这些资产之前是不应当列支损失的。根据《国家税务总局关于印发〈企业资产损失税前扣除管理办法〉的通知》(国税发[2009]88号)第二十四条的规定:“固定资产报废、毁损损失,其账面净值扣除残值、保险赔偿和责任人赔偿后的余额部分,依据下列相关证据认定损失:(一)企业内部有关部门出具的鉴定证明;(二)单项或批量金额较小的固定资产报废、毁损,可由企业逐项作出说明,并出具内部有关技术部门的技术鉴定证明;单项或批量金额较大的固

三、结论

由上述三种不同办法计算的结果可以看出,生产企业出口简易征税办法货物,可以选择第二种办法,即办理免抵退税单证不齐申报后适用免征增值税政策,对企业最有利。

需要指出的是,案例中公司出口货物不得直接选择免征增值税政策,因为该企业不是增值税小规模纳税人,公司出口

的货物不属于直接免征增值税的出口货物范围,出口贸易方式不属于免征增值税范围,因而货物出口后应当适用免抵退增值税政策,应当依照规定办理单证不齐的免抵退税申报,而不能直接适用免征增值税政策。而只有未按规定申报或未补齐增值税退(免)税凭证的出口货物劳务,才可以依照规定适用免征增值税政策。

同样的,案例中公司出口货物也不得直接适用征收增值税政策。因为该企

业出口货物不属于《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税[2012]39号)第七条第一款规定的七种直接适用征收增值税政策的出口货物劳务的范围,而只有未依照规定申报免税的出口货物,才能依照规定适用征收增值税政策。因此,公司不得直接适用征收增值税政策。■

(作者单位:四川省绵阳市国税局)

责任编辑 达青