

增值税零税率免抵额附加税问题探讨

程龙

摘 要：本文针对增值税零税率下免抵额附加税的法律规定、征税范围概念进行分析，并从明确法规概念、统纳全行业区分企业类别、比例核算科学分摊三个方面提出免抵额征收附加税的建议，以期对增值税税制的完善提供思路。

关键词：增值税零税率；免抵额；附加税；政策完善

《财政部 国家税务总局关于进一步推进出口货物实行免抵退税办法的通知》(财税[2002]7号,以下简称7号文)规定,实行免、抵、退税办法的“免”税指对生产企业出口的自产货物,免征本企业生产销售环节增值税;“抵”税指生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含应予退还的进项税额,抵顶内销货物的应纳税额;“退”税指生产企业出口的自产货物在当月内应抵顶的进项税额大于应纳税额时,对未抵顶完的部分予以退税。《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,以下简称25号文)规定,(生产企业)经国家税务总局正式审核批准的当期免抵的增值税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。在“营改增”全面试点后,增值税零税率免抵额征收附加税是否合理?笔者认为为该规定存在诸多值得商榷之处。

一、问题分析

1. 法律规定瑕疵分析

根据《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》和《征收教育费附加的暂行规定》规定,城市维护建设税和教育费附加均以纳税人实际缴纳的增值税、营业税、消费税税额为计税依据,分别与增值税、营业税、消费税同时缴纳。两文均明确了城市维护建设税和教育费附加的计税依据为实际缴纳的流转税额,而增值税零税率下的免抵额按照25号文

的规定并非实际缴纳的流转税额,计税依据存在瑕疵。

2. 征税范围概念分析

25号文明确的附加税征收范围为生产企业,而关于生产企业概念和范围的规定较为模糊,在实际操作中,税务机关认定所有企业均为生产企业,均需按照25号文对其免抵额征收附加税。而在其他规定中,又提及了生产企业、外贸企业等概念,加之营改增全面推开试点后,25号文中的生产企业是否包括所有的企业?

根据7号文规定,生产企业自营或委托外贸企业代理出口自产货物,除另有规定外,增值税一律实行免、抵、退税管理办法。对生产企业出口非自产货物的管理办法另行规定。本通知所述生产企业指独立核算,经主管国税机关认定为增值税一般纳税人,并且具有实际生产能力的企业和企业集团。根据《出口货物退(免)税管理办法(试行)》(国税发[2005]51号)规定,出口商自营或委托出口的货物,可凭有关凭证报送所在地国家税务局批准退还或免征其增值税、消费税。本办法所述出口商包括对外贸易经营者、没有出口经营资格委托出口的生产企业、特定退(免)税的企业和人员。在以上两个规定中,均提到生产企业,且7号文首次对生产企业进行了定义,即需要具有实际生产能力。从实际操作来看,实际生产能力的确定也存在一定的模糊性。结合以上两个规定和《增值税暂行条例》,生产企业的实际生产能力应该是能够生产自产货物或出口非自产货物,按照《增值税暂行条例》规定,货物是指有形动产,包括电力、热力、气体在内。由此可见,生产企业应该是能够具有生产有形动

产的能力。而营改增全面推行之后,生产企业的概念是否能够涵盖所有企业?这一点仍值得商榷。

3. 差异化的免抵额

从实质上来说,对免抵额征收附加税一概而论违背了税收中性原则。内销业务和外销业务的增值税及适用政策应分属两条线,但出于资金结算和税收管理的简化要求,两者在资金结算中发生了交集,从而产生了抵顶的问题,才会有免抵额的附加税问题。免抵额的实际情况不同,单一地对企业征收附加税是不合理的,下面笔者以简化案例进行分类比较。

(1) 一般情况下的企业免抵额附加税计算

甲企业为交通运输企业(为简化案例,假定退税率与增值税适用税率一致,均为11%,下同),既有沿海运输业务(即内销业务),也有国际运输业务(即外销业务)。沿海运输业务某月销项税额110万元,进项税额50万元;国际运输业务收入1 000万元,对应取得的进项税额50万元。在目前政策规定下:甲企业的免抵退税限额为110万元($1\,000 \times 11\%$),沿海运输业务应缴纳增值税 $=110-50-50=10$ (万元),退税额为0,甲企业的免抵税额为110万元,该110万元需要缴纳附加税13.2万元。

通过案例可以看出:沿海运输业务实际应缴纳增值税 $=110-50=60$ (万元),附加税为12%(城市维护建设税7%、教育费附加3%,地方教育费附加2%),合计应缴纳税款67.2万元。国际运输业务免抵退税额为110万元,因仅取得50万元进项税额,实际应退税额为50万元。因此该企业应缴纳60万元增值税,并退税50万元,出于简化管理的要求,操作中仅缴纳10万元增值税,所以实际免抵税额应为抵顶的50万元,但抵顶的仅为增值税主税,附加税并没有抵顶,相应该部分需缴纳附加税,即7.2万元的附加税分做两部分缴纳(1.2万元随缴纳的10万元增值税缴纳,6万元为免抵的50万元部分的附加税)。可见目前实际操作中的免抵额110万元相比实际免抵额超出较多。

(2) 内销业务进项税额大于销项税额的企业免抵额附加税计算

承上例,甲企业进项税额变为120万元,其他情况不变,在当前政策规定下:甲企业的免抵退税额为110万元,沿海运输业务应缴纳增值税 $=110-120-50=-60$ (万元),退税额为60万元,甲企业的免抵税额为50万元,该50万元需要缴纳附加税6万元。

通过案例可以看出:沿海运输业务实际应缴纳增值税 $=110-120=-10$ (万元),国际运输业务免抵退税额为110万元,因仅取得50万元进项税额,应退税额为50万元。在该种情况下,实际上是将内销业务的留抵进项税额进行了退

税,而该部分(内销业务的10万元留抵进项税额)可能多缴纳下期的附加税。

若甲企业下月沿海运输业务销项税额110万元,进项税额100万元,那么该月沿海运输业务应缴纳增值税10万元,并缴纳相应附加税费。而上月沿海运输业务留抵的10万元如果不进行退税而严格区分内销业务和外销业务,那么该月甲企业不需缴纳10万元增值税及附加税。综合两个月份来看,甲企业实际上多缴纳了10万元增值税对应的附加税。

(3) 全部为外销业务的企业免抵额附加税计算

增值税零税率不仅是在销售环节免征税款,而且要退还以前环节已缴纳的税款。如果一个企业全部为外销业务,那么便不存在内销业务应缴纳的增值税款,按照零税率理论则不应再缴纳免抵额的附加税。

如甲企业为交通运输企业,全部业务均为国际运输业务。某月国际运输业务收入1 000万元,对应取得进项税额50万元。在当前政策规定下:甲企业的免抵退税额为110万元,可将以前环节已缴纳的进项税额申请退税,共计取得退税款50万元,免抵税额为60万元,该部分免抵额需缴纳7.2万元附加税款,而实际上甲企业无内销业务,并无抵顶项目,对其征收免抵额的附加税是不合理的。

免抵额征收附加税应以进项税额为最高限额。因为退税过程中只有所含进项税额才能抵顶内销业务的增值税部分,才需要补缴附加税费。

二、相关建议

一是明确法规涉及的具体概念。现有法规对于免抵额征收附加税的适用的范围及情况未有明确表述,在操作执行中按照全行业无差别征收,实际上加重了部分企业的税负。

二是统纳全行业区分企业类别。针对不同行业面临的不同形势和具体情况,免抵额征收附加税应区分具体企业类别进行规定,比如完全对外出口的外贸企业、完全对外提供服务的服务型企业因无内销或内贸业务,无需对免抵额征收附加税;对于既有内销业务又有外销业务的企业,则需区分内销业务和外销业务,确定实际免抵额,有针对性地对免抵额征收附加税。

三是比例核算、科学分摊。在既存在内销业务也存在外销业务的企业,可以参照比例核算区分的做法,如现行规定中对于增值税即征即退或者先征后退项目的进项税额无法划分的处理办法、不得抵扣增值税进项税额的计算划分办法等。

(作者单位:中远散货运输有限公司财金部)

责任编辑 达青