

出口货物劳务视同内销 征税范围的划分与计算

罗佳坤

根据《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,以下简称《通知》)和《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》(国家税务总局公告2012年第24号,以下简称《公告》)规定,出口货物或视同出口的货物适用于增值税和消费税征税范围的,应当按视同内销货物进行税款缴纳。与原相关政策相比,上述两个文件对出口企业视同内销的货物,在征税范围及计算方式等方面做了较大调整。

一、出口货物劳务的征税范围

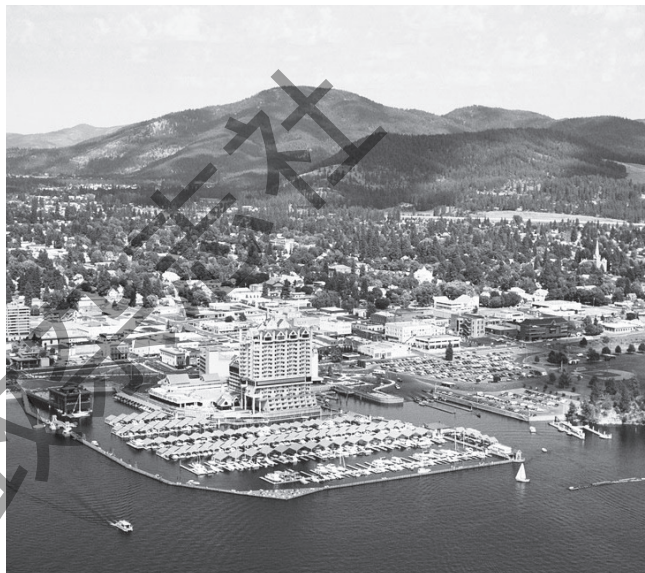
一是出口退税率为零的货物。根据《通知》规定,国务院明确取消出口退税率的货物(即退税率为零),应当比照内销货物征税,但不包括来料加工复出口货物、中标机电产品、列名原材料、输入特殊区域的水电气、海洋工程结构物。上述五种情况如果有属于出口零税率的货物,不在出口货物视同内销征税的范围,仍按相关政策规定办理出口退(免)税或免税。例如,某出口企业向苏州保税物流园区(属于海关特殊监管区域)内A生产企业出口了一批用于生产的其他光导纤维用涂料(属于按适用税率办理退税的列名原材料,详见《通知》附件6),该产品在出口退税文库中的退税率为零,适用增值税税率为17%。按照《通知》规定,该产品虽然出口退税率为零,但也不应按视同内销进行征税,而应执行特殊退税率按征税率办理出口退(免)税。应当注意的是,此种情况必须是出口销售至七类海关特殊监管区域内的货物,包括出口加工区、保税物流园区、保税港区、综合保税区、珠澳跨境工业区(珠海园区)、中哈霍尔果斯国际边境合作中心(中方配套区域)、保税物流中心(B型),否则对出口零退税率的货物应当视同内销征税。

二是出口企业或其他单位因骗取出口退税被税务机关停止办理出口退(免)税期间出口的货物,按视同内销进行征税。

三是出口企业或其他单位提供虚假备案单证的出口货物,按视同内销进行征税,

四是出口企业或其他单位销售给特殊区域内的生活消费用品和交通运输工具,按视同内销进行征税。

五是出口退(免)税凭证属于伪造或内容不实的货物,按视



同内销进行征税。

六是出口企业或其他单位未在国家税务总局规定期限内申报免税核销以及经主管税务机关审核不予免税核销的出口卷烟,按视同内销进行征税。

七是出口企业或其他单位存在六种情形之一的出口货物劳务(详见《通知》第七条第(一)项第七款内容),按视同内销进行征税。

八是未按规定申报免税的出口货物劳务。对适用免税政策的出口货物劳务,出口企业或其他单位如果未在规定的纳税申报期内按规定申报免税的,应视同内销货物和加工修理修配劳务征免增值税、消费税,但不包括七类海关特殊区域内企业出口特殊区域内的货物和出口企业或其他单位视同出口的货物劳务,而主要是国家批准设立的免税店销售的免税货物(包括进口免税货物和已实现退(免)税的货物),特殊区域内的企业为境外的单位或个人提供加工修理修配劳务,同一特殊区域、不同特殊区域内的企业之间销售特殊区域内的货物三种情况。同时,在视同内销征税时,应区别以下两点:第一,征税只针对出口货物在国内销售时属于应税产品的,按视同内销进行征税。第二,如果出口货物在国内销售时属于免税产品的,应当补办免税手续

并依据《中华人民共和国税收征收管理法》做出相应的处罚。例如，A生产企业出口国外一笔可以办理退(免)税的货物，由于没有在《公告》规定的增值税纳税申报期内收齐所有单证进行出口退(免)税申报，则可以在次年5月份的增值税纳税申报期内进行免税申报，但该企业不了解新政策规定，没有进行免税申报。因此，在次年6月份的增值税纳税申报期内应当视同内销进行征税，如果还未在规定期限内进行纳税的，则根据《中华人民共和国税收征收管理法》规定，对未按期限申报纳税的做出处罚之后再补缴税款。

二、出口货物劳务征收增值税和消费税的计算方式

(一) 出口货物劳务征收增值税的方式

出口货物劳务征收增值税的计算主要分为对一般纳税人出口的货物和对小规模纳税人出口的货物两种情况。

1. 一般纳税人出口货物

销项税额=(出口货物离岸价-出口货物耗用的进料加工保税进口料件金额)÷(1+适用税率)×适用税率。其中，出口货物耗用的进料加工保税进口料件金额=主营业务成本×(投入的保税进口料件金额÷生产成本)。在上述公式中，主营业务成本、生产成本均为不予退(免)税的进料加工出口货物的主营业务成本、生产成本。如果耗用的保税进口料件金额大于不予退(免)税的进料加工出口货物金额时，耗用的保税进口料件金额为不予退(免)税的进料加工出口货物金额。同时，出口货物若已按征退税率之差计算不得免征和抵扣税额并已经转入成本的，相应的税额应转回进项税额。

可以看到，该公式将一般贸易与进料加工视同内销征税的出口货物并为一体进行计算，与原政策中一般纳税人进料加工复出口视同内销征税的计算相比，把按征收率计算应纳税额的方式改为了按出口销售额扣除出口货物耗用进口料件金额后的余额乘以适用税率计算销项税额。例如，C生产企业以进料加工复出口方式进口一笔保税料件，购进料件外币价格折算人民币为1311万元，该企业采用购进法进行核算，其进口料件在当月一次性耗用完毕并将生产的货物全部报关出口，出口离岸价换算人民币为1545万元。假设C生产企业已按政策规定将进料加工手册及进料情况向当地税务机关做了备案申报，并在规定的时限内进行了增值税纳税申报及免税退税相关申报(单证不齐申报)，但该企业会计人员粗心大意未将本已收齐单证的货物，在出口报关之日起次年4月30日之前的增值税纳税申报期内，收齐单证进行出口退(免)税申报，错过了退税申报期，同时也未按规定在退(免)税期满次年5月份的增值税纳税申报期内申报免税，被税务机关发现并通知在6月份的增值税纳税申报期内按视同内销申报纳税。如果按现行规定计算，其征税率为17%，

销项税额=(1545-1311)÷1.17×0.17=34(万元)。而如果按原政策计算，则应纳税额=(出口货物离岸价格×外汇人民币牌价)÷(1+征收率)×征收率=1545÷1.03×0.03=45(万元)。

2. 小规模纳税人出口货物

应纳税额=出口货物离岸价÷(1+征收率)×征收率，与一般纳税人出口货物视同内销计算的方式不同。前者是计算销项税额，后者是应纳税额，且计算的税率也不同。

(二) 出口货物劳务征收消费税的方式

根据《通知》规定，出口企业出口或视同出口适用增值税征税政策范围的货物，同样适用于消费税应税的出口货物，不予退还其以前环节已征收的消费税，且不允许在内销应税消费品应纳消费税款中抵扣。此环节在核算上与国内销售应税消费品可以抵扣的消费税政策有所不同。

三、出口货物劳务视同内销征税其他问题的处理

(一) 进料加工复出口货物视同内销征税的清算

一是如果出口企业有进料加工复出口货物视同内销征税时，应分别核算内销货物和增值税征税的出口货物的生产成本、主营业务成本，并依照一般纳税人出口货物征税公式的有关要求，准确核算生产成本和主营业务成本，对未分别核算的，其相应的生产成本、主营业务成本由主管税务机关核定。

二是进料加工手册经海关核销后，由出口企业对出口货物耗用的保税进口料件金额是否精确进行清算。公式为：清算耗用的保税进口料件总额=实际保税进口料件总额-退(免)税出口货物耗用的保税进口料件总额-进料加工副产品耗用的保税进口料件总额。如果耗用的保税进口料件总额与各纳税期扣减的保税进口料件金额之和存在差额时，应在清算的当期相应调整销项税额。但当耗用的保税进口料件总额大于出口货物离岸金额时，其差额部分不得扣减其他出口货物金额。

(二) 外贸企业视同内销税款可以抵扣进项

如果外贸企业发生出口转内销或视同内销计提销项税额的货物，应当在发生内销或视同内销货物的当月向主管税务机关申请开具《出口货物转内销证明》，并在取得《出口货物转内销证明》的下一个增值税纳税申报期内申报纳税时，以此作为进项税额的抵扣凭证，申报填写增值税纳税申报表并与销项税额进行抵扣，原政策要求外贸企业开具《外贸企业出口视同内销征税货物进项税额抵扣证明》作为进项税额的抵扣凭证不再使用。

(三) 放弃出口货物劳务免税按征税申报的规定

出口企业或其他单位如果放弃免税实行按内销货物征税的，应向主管税务机关提出书面报告，一旦放弃免税，36个月内不得更改。■

(作者单位：江苏师范大学经济学院)

责任编辑 李卓