

小规模纳税人

出口货物免税管理办法解读及新规操作

■ 王文清 丁宗盛

《增值税小规模纳税人出口货物免税管理办法（暂行）》（国税发[2007]123号，以下简称新《办法》），已于2008年1月1日起执行。新《办法》在以往若干政策规定的基础上，从小规模纳税人出口免税资格认定、免税申报、免税核销、视同内销及补税处理五方面进行了规范，为税收管理人员加强征管、指导小规模纳税人业务操作提供了可靠的政策依据。

一、政策出台的意义

近年来，随着我国对外贸易的不断发展，小规模纳税人越来越多地参与到进出口贸易当中，且逐年递增的趋势十分明显。为了满足我国对外贸易多元化、多渠道、多口径方式发展的需求，规范小规模纳税人出口货物的税收管理也愈发显得重要。

新《办法》的出台解决了多年来小规模纳税人出口免税难以管理、申报免税与核销征免税不衔接的问题。其意义在于：一是将以往的零、散政策条文归并统一，并加以补充和完善，使其更加具有合理性与合法性。二是完善小规模纳税人出口货物的征、免税衔接，达到信息征退双方共享。三是针对小规模纳税人进货渠道复杂，销售环节不便利的特点，将其纳入出口退（免）税电子化管理范畴，运用各类电子数据（如出口报关单数据）进行比对审核，便于监控管理。

二、小规模纳税人出口免税新规操作

新《办法》规定，“对增值税小规模纳税人出口货物免征增值税、消费税，其进项税额不予抵扣或退

税。”也就是说，小规模纳税人无论是何类型企业、采用何种贸易形式，出口货物均按免税办理。如小规模纳税人是代理出口的，其委托代理出口的货物，也享受免征增值税、消费税政策，其进项税额不予抵扣或退税。具体的免税申报与核销操作如下：

（一）免税资格认定

新《办法》将小规模纳税人免税资格认定分为两种情况：

一是具有进出口经营权的小规模纳税人。应按照《国家税务总局关于贯彻〈中华人民共和国对外贸易法〉、调整出口退（免）税办法的通知》（国税函[2004]955号）的相关规定，在外经贸部门办理备案登记后的30日内，持已办理备案登记并加盖备案登记专用章的《对外贸易经营者备案登记表》、工商营业执照、税务登记证、银行基本账户号码和海关进出口企业代码等资料，填写《出口货物退（免）税认定表》，到所在地主管出口退税的税务机关办理出口货物免税认定手续。

二是不具有进出口经营权的小规模纳税人。应在发生首份代理出口协议签定之日起30日内，填写《出口货物退（免）税认定表》，并持工商营业执照（副本及复印件）、税务登记证（副本及复印件）、银行基本账户号码（复印件）、代理出口协议及主管退税机关要求提供的其他资料，向主管退税机关申请办理出口免税认定。

上述两种情况的小规模纳税人在办理出口货物免税认定手续后，其出口的货物方可按新《办法》规定程序申报免税等事项。此外，新《办法》对小规模纳税人发生变更或注销的情况也进行了明确。如认定内容发生变化的，须自有关管理机构批准变更之日起30日内，持相关证件向税务机关申请办理出口货物免税认定变更手续。如发生解散、破产、撤销等依法应当办理注销税务

登记的,应首先注销其出口货物免税认定,再办理注销税务登记;小规模纳税人发生其他依法应终止出口货物免税认定的事项但不需要注销税务登记的,应在有关机关批准或宣告终止之日起15日内向税务机关申请注销出口免税认定。另外,小规模纳税人还需向有关部门提交电子申报数据。这是小规模纳税人完税申报及核销的基础环节,也是实现免税申报及核销的前提条件。

(二) 增值税免税申报

小规模纳税人在货物出口的次月纳税征期内,应向主管税务机关(纳税申报受理部门)办理增值税纳税申报,同时提供《小规模纳税人出口货物免税申报表》及电子申报数据。而《小规模纳税人出口货物免税申报表》的审批按新《办法》第五条规定“主管税务机关的纳税申报受理部门应在当月15日前,将签章的《免税申报表》(第二联)及电子数据转交同级的负责出口退税业务部门或岗位。”即先由税务机关的纳税申报受理部门进行审批,然后将审批后的相关表格转交出口退税部门。此条新规改变了过去由退税部门审批后再凭此表在当期的征期内到征收部门申报免税的做法。

(三) 出口货物免税核销

小规模纳税人须按月将收齐有关出口凭证的出口货物,填写免税核销表格,于货物报关出口之日次月起4个月内的各申报期内(申报期为每月1~15日),持相关资料到主管出口退税业务的部门按月办理出口货物免税核销申报。这一规定将小规模纳税人出口免税与一般纳税人出口退税的收齐单证时限进行了区分,由原来比照一般纳税人3个月收齐单证的期限,放宽到了4个月。需要注意的是,免税货物的核销申报与审批都是由退税部门来负责的,与上述免税申报的审批税务机关是有区别的。另外,还要注意出口收汇核销单(出口退税专用)的处理。申报时出口货物尚未收汇的,可在货物报关出口之日起180日内提供出口收汇核销单;在试行申报出口货物退(免)税免予提供纸质出口收汇核销单的地区,对实行“出口收汇核销网上申报系统”的小规模纳税人,可以比照相关规定执行,申报出口货物免税时免于提供纸质出口收汇核销单,税务机关以出口收汇核销单电子数据审核出口货物免税;属于远期收汇的,应按照现行出口退税规定提供远期结汇证明。

三、小规模纳税人出口货物不予免税规定

新《办法》规定“小规模纳税人出口下列货物,除另有规定者外,应征收增值税。下列货物为应税消费品的,

若小规模纳税人为生产企业,还应征收消费税:①国家规定不予退(免)增值税的货物;②未进行免税申报的货物;③未在规定期限内办理免税核销申报的货物;④虽已办理免税核销申报,但未按规定向税务机关提供有关凭证的货物;⑤经主管税务机关审核不批准免税核销的出口货物;⑥未在规定期限内申报开具《代理出口货物证明》的货物。上述小规模纳税人出口货物应征税额的确定方法,新《办法》第七条作了详细的规定,在此不再赘述。

四、生产企业与外贸企业申报免税的区别

新《办法》中,虽然没有明确划分小规模纳税人的企业类型,但在业务的处理中应当加以区别。

(一) 小规模纳税人生产型企业

小规模纳税人在申报免税时的报关单收齐方式及时间与一般纳税人不同,在财务核算方面也与一般纳税人不同,其出口货物免税申报的程序是先进行免税,而后在规定的4个月期限内收齐单证办理核销。如果是采用加工贸易复出口方式的,无论是进料加工还是来料加工的出口货物,除国家规定不予退(免)增值税的货物均按免税执行。如果是代理出口业务,小规模纳税人生产型企业只能做为委托方,委托外贸型企业(受托方)出口,而不能受理代理业务经营出口,这也是与外贸型企业的不同之处。

(二) 小规模纳税人外贸型企业

小规模纳税人外贸型企业虽不使用增值税专用发票申报免税,也不存在进项税额抵扣的情况,但由于无生产能力,在采用加工贸易方式时,均要通过国内的生产企业进行加工收回后再出口,而国内的加工企业要享受加工费的免税优惠。所以,对此情况要申报出具用于国内加工企业申报进料或来料的免税证明,这一点与小规模生产企业自营出口申报免税不同。但小规模纳税人外贸型企业用于免税出口货物所购进国内耗件的辅料也要转入主营业务成本,这与小规模纳税人生产型企业相同。

五、免税申报及核销应注意的问题

一是“出口货物免税销售额(人民币)”合计数应与同期《增值税纳税申报表》(适用于小规模纳税人)中“出口货物免税销售额”相符。但在执行过程中发现,出口退税软件出具的免税税额是按照出口收入(按含税价)扣除含税价后乘以征税率计算的,而在征期申报免税的征管软件是按照出口收入(按不含税价)直接乘

与企业所得税 优惠政策过渡有关的几个问题

■ 王冬生 赵志莹

税收优惠几乎是每个税种必不可少的内容。在所有的税收优惠中，影响最广、力度最大的应是企业所得税的优惠。新企业所得税法（以下简称新税法）及实施条例，国务院、财政部和国家税务总局先后下发的一系列文件，对企业所得税优惠政策过渡的基本原则、政策范围、企业范围、具体方法等作了相对明确的规定。

一、税法对所得税优惠过渡的原则规定

新税法对新法公布前的优惠政策过渡作了原则性的规定。新税法第57条将优惠政策分为三类：一是对企业的优惠；二是对特定地区的优惠；三是其他优惠。

针对第一类优惠，新税法规定，此前已经批准设立的企业，依照当时的税收法律、行政法规规定，享受低

税率优惠的，按照国务院规定，可在本法施行后五年内，逐步过渡到本法规定的税率；享受定期减免税优惠的，按照国务院规定，可在本法施行后继续享受到期满为止，但因未获利而尚未享受优惠的，优惠期限自本法实行年度起计算。上述规定明确了低税率和定期减免税的过渡问题。

针对第二类优惠，新税法规定，法律设置的发展对外经济合作和技术交流的特定地区内，以及国务院已规定执行上述特殊政策的地区内新设立的国家需要重点扶持的高新技术企业，可以享受过渡性税收优惠，具体办法由国务院规定。上述规定明确了特定区域的过渡问题。

针对第三类优惠，新税法赋予国务院决定如何处理的权利，即国家已确定的其他鼓励类企业，可按照国务院规定享受减免税优惠。

以征税率计算的。由于以上两种软件在计算免税的设计上口径不一，最终使免税税额存有差额，因此，具体操作还应根据当地税务机关的相关要求进行处理与调整。

二是根据《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[2006]102号）第八条规定“出口企业在办理认定手续前已出口的货物，凡在出口退税申报期限内申报退税的，可按规定批准退税；凡超过出口退税申报期限的，税务机关须视同内销予以征税。”

三是小规模纳税人无法在规定期限办理免税核销申报手续的，可在申报期限内向主管税务机关（出口退税

部门）提出书面合理理由申请免税核销延期申请，经核准后，可延期3个月办理免税核销申报手续。

四是生产企业自产产品或外贸企业委托小规模纳税人代理出口的货物，应由小规模纳税人外贸型企业（受托企业）在规定的申报时限内为委托方开具《代理出口货物证明》；如果小规模纳税人从事加工贸易的，可按照现行有关规定向主管税务机关申请开具相关免税证明。■

（作者单位：山东省德州市国家税务局
山东省德州市陵县国家税务局）

责任编辑 林燕