

“营改增”后几类特殊货物销售的税率适用问题

邱益林

(湖北财税职业学院财税系 武汉 430064)

【摘要】我国增值税政策近几年来经历了多次修订完善,2009年增值税全面转型、2012年年初启动“营改增”试点工作。本文围绕增值税转型和“营改增”试点带来的政策变化,讨论纳税人销售使用过的固定资产、物品和旧货时增值税的适用税率。

【关键词】 固定资产 旧货 物品 增值税税率

纳税人销售货物时,根据纳税人类型和货物类别,增值税一般纳税人适用17%的基本税率、13%低税率或零税率;小规模纳税人按照简易征收办法,不区分工业和商业,统一适用3%的征收率。在特定情形下,增值税一般纳税人按照简易征收办法适用6%或4%的征收率。一般情况下,增值税适用税率比较好确定。但一些客观原因造成纳税人对适用税率的理解存在偏差,在具体操作上容易出现税率适用不当的情况:一是我国各个地区和行业的增值税转型在时间上存在差异;二是我国增值税政策对纳税人销售自己使用过的货物进行了不同类型划分,分别适用不同的税率;三是“营改增”后纳税人身份由营业税纳税人变成增值税纳税人,对于销售使用过的货物存在前后衔接问题。

纳税人在确定适用税率时最易出错的三种情形分别是,纳税人销售自己使用过的固定资产、旧货和物品,这也是纳税人在一般销售情形之外的几类特殊销售行为。本文结合现行增值税政策,对这三种特殊销售行为如何确定适用税率进行探讨。

一、销售自己使用过的固定资产时适用的增值税税率

本文所指固定资产属于税法范畴,在增值税的货物范围之内。《增值税暂行条例实施细则》第二十一条第二款有专门规定:固定资产,是指使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。这个概念与会计上的定义一致,但范围较窄。

我国增值税转型工作是分地区逐步开展试点的,由于增值税转型在时间上有先后、在地区上有差异,以及“营改增”后纳税人身份会发生变化,相应地在税率适用上也存在差异。下面依照增值税纳税人类型进行分析。

(一)增值税一般纳税人适用的税率

增值税转型对纳税人的身份类型没有影响,而“营改增”后的增值税一般纳税人有两种情况:一是“营改增”前就是增值税一般纳税人;另一种则是因为政策改变由营业税纳税人转变为增值税一般纳税人。

1. 增值税一般纳税人。在增值税转型后销售自己使用过的固定资产。对于转型后增值税一般纳税人(以下简称“一般纳税人”)销售自己使用过的固定资产,财政部和国家税务总局在《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)中明确规定,一般纳税人销售的固定资产属于转型前购进的,按照适用税率征收增值税;一般纳税人销售的固定资产属于转型前购进的,按照4%征收率减半征收增值税。

这种划分以“转型”为界,具体而言,试点地区和试点行业以试点开始时间为转型时间,其他地区 and 行业以2009年1月1日为转型开始时间。适用税率则是该类固定资产的适用税率,具体视该类固定资产的类型而定,一般为17%,特殊类型的固定资产如农机则为13%。

需要注意的是,《关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税[2009]9号)规定,一般纳税人销售自己使用过的不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,按简易办法依4%征收率减半征收增值税。对于进项税额不得从销项税额中抵扣的项目,《增值税暂行条例》第十条进行了具体规定,包括用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务,以及国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品等。

例1:某市于2009年1月1日开始实行增值税转型,该市一大型商贸综合公司成立于2006年1月,为增值税一般纳税人。2012年12月处理一批固定资产,其中:客货两用车1台,于2008年6月购进,取得合法票据,处理取得收入3.12万元;大型运输汽车1辆,于2009年2月购进,取得增值税普通发票,处理取得收入7.02万元;小型运输汽车1辆,于2009年3月购进,取得增值税专用发票,处理取得收入3.51万元;小汽车1辆,于2010年购进,处理取得收入4.16万元。

分析:该商贸公司的转型时间是2009年1月1日,在此之前购进的客货两用车处理时按4%征收率减半征收增值税;转型后购进的大型运输汽车和小型运输汽车均按适用税率征收增值税。根据相关规定,大型运输汽车和小型运输汽车按基本税

率17%计算增值税。

处理客货两用车应缴纳的增值税=3.12÷(1+4%)×4%÷2=0.06(万元),2008年6月购进时属于转型前,不能抵扣进项税额。该计算公式的依据为《关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》(国税函[2009]90号)第四条第一款。

处理大型运输汽车应缴纳的增值税=7.02÷(1+17%)×17%=1.02(万元),该车辆购进时已进入转型期,可抵扣进项税额,由于只取得普通发票,因此不能抵扣。

处理小型运输汽车应缴纳的增值税=3.51÷(1+17%)×17%=0.51(万元),该车辆购进时已进入转型期,能根据增值税专用发票上注明的金额抵扣进项税额。

处理小汽车应缴纳的增值税=4.16÷(1+4%)×4%÷2=0.08(万元),小汽车属于不可抵扣进项税额的固定资产范围之列,不论其购进时间,一律按照4%减半征收增值税。

处理这批固定资产共应缴增值税=0.06+1.02+0.51+0.08=1.67(万元)

假如上例中的商贸公司从2012年1月1日由小规模纳税人转为一般纳税人。按照规定,纳税人购进或者自制固定资产时为小规模纳税人,认定为一般纳税人后销售该固定资产的,按简易办法依4%征收率减半征收增值税,则商贸公司12月处理的该批固定资产一律按照4%减半征收增值税,该批固定资产应缴的增值税=(3.12+7.02+3.51+4.16)÷(1+4%)×4%÷2=0.34(万元)。

2.“营改增”后由营业税纳税人转变为增值税一般纳税人税率适用。2012年1月1日至12月,上海市和北京等8省市相继实施“营改增”改革试点。这不仅影响到企业所纳税种的变化,还涉及纳税人身份的改变。

根据《关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的通知》(财税[2011]133号)第一条的规定,按照《关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税[2011]111号)认定的一般纳税人,销售自己使用过的2012年1月1日(含)以后购进或自制的固定资产,按照适用税率征收增值税;销售自己使用过的2011年12月31日(含)以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税。因为该文件是针对上海试点发布的,因此以2012年1月1日作为时间界限,北京8省市等其他试点地区从各自新旧税制转换之日起适用上述试点税收政策。

例2:武汉市A公司成立于2010年,是一家软件服务公司。因为“营改增”,于2013年1月1日由营业税纳税人变为增值税一般纳税人。2013年5月,因处理一台2011年购买的复印设备而取得收入3.12万元,处理一台2013年2月购进的电脑取得收入0.702万元。

分析:根据要求,湖北省应于2012年12月1日完成新旧税制转换,A公司自2012年12月1日适用相关试点税收政策。复印设备和电脑对A公司而言都是固定资产,但由于复印设备购进时A公司是营业税纳税人,电脑购进时A公司是增值税纳

税人,因纳税人身份的不同,其增值税处理方法完全不同。

处理复印设备应缴纳的增值税=3.12÷(1+4%)×4%÷2×10 000=600(元)

处理电脑应缴纳的增值税=0.702÷(1+17%)×17%×10 000=1 020(元)

结合例1和例2我们可以看到,二者的政策背景完全不同,但政策思路是一致的。即:对增值税一般纳税人销售使用过的固定资产,一方面以“转型”为分界线,“转型”前按照4%征收率减半征收增值税,“转型”后按照适用税率征收增值税。这里的“转型”一是指增值税由生产型转为消费型,二是指“营改增”带来的纳税人身份类型转变。另一方面以固定资产的用途和类型来分别适用政策,属于《增值税暂行条例》第十条规定的项目,统一按4%减半征收增值税。

(二)其他纳税人适用的税率

这里的增值税其他纳税人包括小规模纳税人和其他个人。其他个人不存在销售税法所称固定资产的情况,因此,下面只讨论小规模纳税人。财税[2009]9号文件规定,小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,减按2%征收率征收增值税。

例3:甲企业为小规模纳税人,2012年12月处理一台自用设备,取得收入3.09万元。

应缴纳的增值税=3.09÷(1+3%)×2%=0.06(万元)

分析:小规模纳税人不能抵扣进项税额,适用3%的征收率,取得的3.09万元为含税收入,用3%税率还原,按财税[2009]9号文件适用2%的税率。国税函[2009]90号文件第四条第二款对上述计算公式进行了明确。

二、销售自己使用过的物品和旧货时适用的增值税税率

除了固定资产,财税[2009]9号文件和国税函[2009]90号文件均对纳税人销售自己使用过的物品和旧货适用的增值税税率做出了规定。

1. 物品和旧货。物品,是相对于税法中的固定资产而言的。税法定义固定资产时强调了使用期限超过12个月,那些用于生产经营、使用期限不满12个月的生产设施、设备和劳动保护用品等,譬如会计上专门通过“低值易耗品”科目核算的存货类内容,根据财税[2009]9号文件和国税函[2009]90号文件的规定,即为物品。

关于旧货,财税[2009]9号文件专门进行了界定:旧货,是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(含旧汽车、旧摩托车和旧游艇),但不包括自己使用过的物品。这里将旧货和物品进行了界限划分,二者是独立的,并不彼此包含,但旧货和固定资产之间并不是独立或截然分开的,存在一定程度的重合。财税[2009]9号文件界定“旧货”时强调“进入二次流通”这个环节,如:甲企业将使用过的设备销售给专门收购旧设备的乙企业,乙企业购买设备的目的是再次出售,销售该设备对甲而言是销售使用过的固定资产,对乙而言便是销售旧货;如果乙企业购买设备也是为了使用,使用一段时间后再销售给丙企业,这时销售该设备对乙企业而言也是销售使用过

企业所得税汇算清缴“三大纪律八项注意”

王宝田(教授)

(辽宁税务高等专科学校教学一部 大连 116023)

【摘要】 本文基于税务稽查常见涉税问题,提出了企业所得税汇算清缴中必须遵循的法规和应该注意的事项,旨在警示企业有效防范、规避纳税申报税务风险。

【关键词】 企业所得税 汇算清缴 三大纪律 八项注意

一、企业所得税汇算清缴三大纪律

1. 符合条件的企业必须依法按月(季)预缴企业所得税。凡在纳税年度内从事生产、经营(包括试生产、试经营),或在纳税年度中间终止经营活动的企业,无论是否在减税、免税期间,也无论盈利或亏损,均应当按照企业所得税法及其实施条例的有关规定进行企业所得税按月(季)预缴,填制《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》或《企业所得税月(季)度和年度纳税申报表(B类)》,并在月(季)度终了后15日内完成企业所得税预缴纳税申报工作。实行核定定额征收企业所得税的企业,不进行年终汇算清缴。

的固定资产。因此,笔者认为,纳税人销售的使用过的资产是属于固定资产还是旧货,视这项资产购买方的购买目的而定。

2. 销售物品和旧货时适用的增值税税率。对于销售使用过的物品,财税[2009]9号文件规定,增值税一般纳税人应当按照适用税率征收增值税;小规模纳税人按3%征收率征收增值税。

对于销售旧货,值得注意的是,财税[2009]9号文件没有区分纳税人类型,统一规定按照简易办法依照4%征收率减半征收增值税。国税函[2009]90号文件规定了不同类型纳税人含税销售额的换算不同,一般纳税人应纳税额=含税销售额÷(1+4%)×4%÷2;小规模纳税人适用销售额=含税销售额÷(1+3%)×2%。

对于其他个人而言,只存在销售使用过的物品这一种情况。根据《增值税暂行条例》及其实施细则,其他个人销售自己使用过的物品免征增值税。

例4:2012年12月,增值税一般纳税人甲企业销售一辆已使用2年的小汽车给从事二手车经营的乙企业,取得收入3.12万元;同月,乙企业将该小汽车销售给丁先生,取得销售收入4.16万元。

分析:该汽车销售对甲企业而言是销售使用过的固定资产,该固定资产为不得抵扣进项税额的固定资产,因此按简易

2. 预缴税款的企业必须依法汇算清缴结清全年所得税款。企业应当自纳税年度终了之日起5个月(或实际经营终止之日起60日)内,依照税收法律、法规、规章及其他有关企业所得税的规定,自行计算本纳税年度应纳税所得额和应纳税所得税额,根据月(季)度预缴企业所得税的数额,确定该纳税年度应补或者应退税额,并填写《企业所得税年度纳税申报表》,向主管税务机关办理企业所得税年度纳税申报、提供税务机关要求提供的有关资料、结清全年企业所得税税款。

3. 企业所得税纳税申报时必须如实填写和报送有关资料。企业应当按照税法规定,如实准确填写和报送下列资料:

办法依4%减半征收增值税;对乙企业而言是销售旧货。

甲企业应缴纳的增值税=3.12÷(1+4%)×4%÷2×10 000=600(元)

乙企业如果是增值税一般纳税人,则应缴纳增值税=4.16÷(1+4%)×4%÷2×10 000=800(元)

乙企业如果是小规模纳税人,则应缴纳增值税=4.16÷(1+3%)×2%×10 000=807.77(元)

在增值税发票开具上,根据国税函[2009]90号文件和增值税发票管理的相关规定,不论是销售使用过的固定资产,还是销售使用过的物品或旧货,如果是按照适用税率征收增值税,则可以开具增值税专用发票;如果是适用征收率,应开具增值税普通发票,一律不得自行开具或者由税务机关代开增值税专用发票。

主要参考文献

1. 徐军亚. 增值税转型后销售使用过物品和旧货的增值稅处理. 营销学苑, 2010; 9
2. 王艺. 浅析企业销售自己使用过的固定资产的增值稅处理. 中国集体经济, 2012; 9
3. 财政部, 国家税务总局. 关于部分货物适用增值稅低稅率和简易办法征收增值稅政策的通知. 财税[2009]9号, 2009-01-19