

“营改增”试点的免抵退增值税核算

彭新媛 梁文涛

(山东经贸职业学院会计学院 山东潍坊 261011)

【摘要】 本文结合具体实例,从专营零税率应税服务纳税人和兼营货物出口的零税率应税服务纳税人两个方面,就“营改增”试点免抵退增值税的会计核算进行分析。

【关键词】 营改增 免抵退增值税 计算

一、专营零税率应税服务纳税人免抵退增值税会计核算

1. 计算程序和方法。

(1)当期应纳税额的计算。当期应纳税额=当期销项税额-当期进项税额-上期留抵进项税额。

(2)当期免抵退税额的计算。当期零税率应税服务免抵退税额=当期零税率应税服务免抵退税计税价格×外汇人民币牌价×零税率应税服务退税率。零税率应税服务免抵退税计税价格为提供零税率应税服务取得的全部价款,扣除支付给非试点纳税人价款后的余额。

(3)当期应退税额和免抵税额的计算。①当期期末留抵税额≤当期免抵退税额时,当期应退税额=当期期末留抵税额,当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额。②当期期末留抵税额>当期免抵退税额时,当期应退税额=当期免抵退税额,当期免抵税额=0。“当期期末留抵税额”为当期增值税申报表中的“期末留抵税额”。

2. 会计核算案例分析。

例1:上海汉嘉设计股份有限公司系“营改增”试点一般纳税人,办理了出口退(免)税认定手续,设计服务的征退税率为6%,期初无留抵税额。2013年6月发生如下业务:①2013年6月10日,为武汉一家大型化工企业提供设计服务,开具增值税专用发票,发票注明金额180万元,税额10.8万元,款未收。②2013年6月15日,为位于德国慕尼黑的一家企业提供设计服务,技术出口合同登记证上注明成交价格10.95万欧元,6月1日的人民币对欧元的汇率中间价为8.0;6月18日,收到德国客户支付的全部设计费,当日就该设计服务支付青岛机械设计公司(非试点纳税人)设计费24万元人民币,未取得设计费的服务业发票。③2013年6月20日,购进一台专用测试设备,取得增值税专用发票,发票注明金额72万元,税额12.24万元,设备款转账付讫。④2013年6月28日,支付上海市大华会计师事务所(试点一般纳税人)审计费及咨询费,取得的增值税专用发票上注明的金额48万元,税额2.88万元,咨询费转账付讫12万元。

该公司免抵退增值税的计算如下:

当期应纳税额=10.8-(12.24+2.88)=-4.32(万元),当期期末留抵税额=4.32(万元),当期免抵退税额=[(10.95×8-24)÷(1+6%)]×6%=3.6(万元)。由于当期期末留抵税额(4.32万元)>当期免抵退税额(3.6万元),因此,当期应退税额=3.6(万元),当期免抵税额为零。

根据上述业务编制会计分录如下:

(1)内销业务。借:应收账款190.8;贷:主营业务收入——内销收入180,应交税费——应交增值税(销项税额)10.8。

(2)在确认外销收入时,应全额确认收入(不考虑收到发票时抵减销项税额业务处理)。借:银行存款87.6(10.95×8);贷:主营业务收入——外销收入87.6。

(3)设备购进业务。借:固定资产72,应交税费——应交增值税(进项税额)12.24;贷:银行存款84.24。

(4)结算审计费及咨询费业务。借:管理费用48,应交税费——应交增值税(进项税额)2.88;贷:银行存款12,应付账款38.88。

(5)2013年7月6日,该公司向主管税务机关办理了免抵退税申报,7月25日收到税务机关审批的汇总表。借:其他应收款——应收出口退税款3.6;贷:应交税费——应交增值税(出口退税)3.6。

(6)7月28日,收到退税款。借:银行存款3.6;贷:其他应收款——应收出口退税款3.6。

例2:接例1,假设2013年6月份的进项税额为11.04万元,其他资料不变。

则该公司免抵退增值税的计算如下:当期应纳税额=10.8-11.04=-0.24(万元),当期期末留抵税额=0.24(万元),当期免抵退税额=[(10.95×8-24)÷(1+6%)]×6%=3.6(万元)。由于当期期末留抵税额(0.24万元)<当期免抵退税额(3.6万元),因此,当期应退税额=0.24(万元),当期免抵税额=3.6-0.24=3.36(万元)。

2013年7月6日,该公司向主管税务机关办理了免抵退

税申报,7月25日收到税务机关审批的汇总表。借:其他应收款——应收出口退税款0.24,应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)3.36;贷:应交税费——应交增值税(出口退税)3.6。

其他各项业务的会计处理同例1,从略。

例3:接例1,假设2013年6月份的进项税额为9.6万元,其他资料不变。

则该公司免抵退增值税的计算如下:当期应纳税额=10.8-9.6=1.2(万元),当期期末留抵税额=0,当期免抵退税额=[(10.95×8-24)÷(1+6%)×6%]=3.6(万元)。由于当期期末留抵税额(0)<当期免抵退税额(3.6万元),因此,当期应退税额=0,当期免抵税额=3.6-0=3.6(万元)。

2013年7月6日,该公司向主管税务机关办理了免抵退税申报,7月25日收到税务机关审批的汇总表。借:应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)3.6;贷:应交税费——应交增值税(出口退税)3.6。

二、兼营货物出口的零税率应税服务纳税人免抵退增值税之会计核算

1. 计算程序和方法。

(1)当期应纳税额的计算。当期应纳税额=当期内销货物劳务的销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)-上期留抵进项税额,当期免抵退税不得免征和抵扣税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币牌价×(出口货物征税率-出口货物退税率)-免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额,当期不得免征和抵扣税额抵减额=当期免税购进原材料价格×(出口货物征税率-出口货物退税率)。

(2)当期免抵退税额的计算。当期免抵退税额=当期零税率应税服务免抵退税额+当期出口货物免抵退税额=当期零税率应税服务免抵退税计税价格×外汇人民币牌价×零税率应税服务退税率+当期出口货物离岸价格×外汇人民币牌价×出口货物退税率-当期免抵退税额抵减额,当期免抵退税额抵减额=当期免税购进原材料价格×出口货物退税率。

(3)当期应退税额和免抵税额的计算。计算方法同专营零税率应税服务纳税人,在此不一一赘述。

2. 会计核算案例分析。

例4:上海华远物流股份有限公司为“营改增”试点一般纳税人,主要从事仓储、运输以及货物销售等业务,办理了出口退(免)税认定手续。2013年7月发生如下业务:①2013年7月2日,接受美国一家国际货物运输代理公司的委托,从河北承运一批重型设备到纽约,承运合同的运费金额为120万美元,运输费用已全部收讫。②2013年7月5~10日,先后报关出口一批外协生产的纺织品120万美元。③2013年7月15日,支付联运方运输费用24万美元,银行转账付讫,未收到发票。④2013年7月28日,结算国内运输收入240万元,销项税额26.4万元,结算当月的油料费,取得增值税专用发票注明的金额564.705 882万元,税额96万元。⑤2013年7月30日,当月

出口单证全部收齐并且信息齐全的只有72万美元,48万美元的出口到8月份方能收到出口报关单。

假设当月1日人民币对美元汇率中间价为6.35,纺织品的征税率为17%,退税率为16%,运输服务征退税率为11%,无上期留抵税额。该公司免抵退增值税的计算如下:

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=120×6.35×(17%-16%)=7.62(万元),当期应纳税额=26.4-(96-7.62)-0=-61.98(万元),当期期末留抵税额=61.98(万元),当期免抵退税额=(120-48)×6.35×16%+(120-24)×6.35×11%=140.208(万元)。由于当期期末留抵税额(61.98万元)<当期免抵退税额(140.208万元),因此,当期应退税额=61.98(万元),当期免抵税额=140.208-61.98=78.228(万元)。

根据上述业务编制会计分录如下:

(1)国际运输业务。借:银行存款762;贷:主营业务收入——运输收入(外运收入)762(120×6.35)。

(2)出口纺织品业务。借:银行存款762;贷:主营业务收入——纺织品(外销收入)762(120×6.35)。

(3)支付联运方运费业务的处理。借:其他应收款——联运运费152.4;贷:银行存款152.4(24×6.35)。

(4)结算国内运输收入业务。借:应收账款266.4;贷:主营业务收入——运输收入(内运收入)240,应交税费——应交增值税(销项税额)26.4。

(5)结算油料费业务。借:主营业务成本564.705 882,应交税费——应交增值税(进项税额)96;贷:银行存款660.705 882。

(6)2013年8月6日,该公司向主管税务机关办理了免抵退税申报,8月26日收到主管税务机关审批的汇总表。借:其他应收款——应收出口退税款61.98,应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)78.228;贷:应交税费——应交增值税(出口退税)140.208。

(7)9月10日,收到退税款,根据进账单,编制会计分录如下:借:银行存款61.98;贷:其他应收款——应收出口退税61.98。

【注】本文系2012年山东省软科学研究计划资助项目“小微企业税收政策应用研究”(项目编号:2012RKA07040)和2013年山东省软科学研究计划资助项目“营业税改征增值税后的相关企业税收政策应用研究”(项目编号:2013RKA07010)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 国家税务总局.营业税改征增值税试点地区适用增值税零税率应税服务免抵退税管理办法(暂行).国家税务总局公告2012年第13号,2012-04-05
2. 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,2012-05-20
3. 艾华,王震.营业税改征增值税试点政策与实务处理.北京:中国税务出版社,2012