小微企业免征增值税、营业税政策及其操作

王亚影

（北京城市学院公共管理学部　北京　100083）

【摘要】从2013年8月1日起，对小微企业中月销售额不超过2万元的增值税小规模纳税人和营业税纳税人，暂免征收增值税和营业税，这将为我国超过600万户小微企业带来实惠。本文从相关税收政策出发，提出小微企业在会计核算、纳税申报等方面的要求与方法，以供参考。

【关键词】小微企业　增值税　营业税

我国小微企业数量众多，绝大多数为民营企业，对推动经济发展、促进市场繁荣、扩大就业发挥着重要作用。为支持小微企业发展，国务院决定，按照公平税负原则，从2013年8月1日起，对小微企业中月销售额不超过2万元的增值税小规模纳税人和营业税纳税人，暂免征收增值税和营业税。笔者结合《财政部　国家税务总局关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税的通知》（财税[2013]52号）和《国家税务总局关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第49号），旨在全面、完整、细致地解读该项针对小微企业的税收优惠政策，并提出自己的几点看法。

一、享受暂免征收增值税和营业税优惠的小微企业类型

有如下几类纳税人可暂免征收增值税和营业税：①按月申报的增值税小规模纳税人中的企业或非企业性单位，从事销售货物、提供加工修理修配劳务、应税服务月销售额不超过2万元（含2万元，下同）的；②按季申报的增值税小规模纳税人中的企业或非企业性单位，从事销售货物、提供加工修理修配劳务、应税服务季度销售额不超过6万元（含6万元，下同）的。

二、暂免征收增值税和营业税销售额的确定

1. 符合条件的小微企业增值税销售额是指不含税销售额（含免税项目销售额）包括自开票销售额、代开票销售额。具体分为：①按月申报的增值税小规模纳税人中的企业或非企业性单位，其1个月中取得的销售货物、提供加工修理修配劳务、应税服务销售额合计不超过2万元；②按季申报的增值税小规模纳税人中的企业或非企业性单位，其1个季度中取得的销售货物、提供加工修理修配劳务、应税服务销售额合计不超过6万元。

2. 符合条件的小微企业既涉及增值税又涉及营业税的销售额。增值税小规模纳税人中的企业或非企业性单位，兼营营业税应税项目的，应当分别核算增值税应税项目的销售额和营业税应税项目的营业额，月销售额不超过2万元（按季纳税6万元）的暂免征收增值税，月营业额不超过2万元（按季纳税6万元）的，暂免征收营业税。若未能分别核算增值税应税项目的销售额和营业税应税项目的营业额，不得享受免征增值税政策。

三、符合条件的小微企业增值税减免和增值税起征点减免政策比较

符合条件的小微企业增值税减免和增值税起征点减免政策有三方面的不同：

1. 适用范围不同。小微企业增值税减免适用范围为增值税小规模纳税人中的企业和非企业性单位。增值税起征点减免适用范围为增值税小规模纳税人中的个体工商户和其他个人。

2. 减免界限不同。小微企业增值税月销售额≤20 000元，免税；月销售额>20 000元，全额征税。增值税起征点减免：月销售额<20 000元，免税；月销售额≥20 000元，全额征税。

3. 代开专用发票规定不同。小微企业可按现行规定申请代开增值税专用发票，同时缴纳增值税税款，代开增值税专用发票当月增值税销售额未超过2万元的，当期因代开增值税专用发票已经缴纳的税款，在发票全部联次追回后，可以向主管税务机关申请退还。未达增值税起征点的个人、个体工商户不得申请代开增值税专用发票。

四、享受暂免征收增值税和营业税的小微企业账务处理

1. 暂免征收的增值税需要进行会计处理，而暂免征收的营业税不需要进行会计处理。

2. 对于暂免征收的增值税的账务处理有如下两种方法：

(1)计入主营业务收入。具体理由:暂免的增值税不属于政府补助范围。根据《企业会计准则应用指南》的规定:“除税收返还外,税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式。由于这类税收优惠并未直接向企业无偿提供资产,不作为本准则规范的政府补助。”因此上述暂免征收的增值税,不适用政府补助的会计核算,不计入营业外收入。暂免的增值税是日常活动中产生的,应计入主营业务收入。

发生业务时账务处理为:借:银行存款;贷:主营业务收入,应交税费——应交增值税。

月底不含税销售额不超过2万元,暂免增值税,将确认的增值税转入主营业务收入:借:应交税费——应交增值税;贷:主营业务收入。

(2)计入营业外收入。具体理由:暂免征收的增值税属于政府给予的补助的一种,应计入营业外收入。并且这种核算方法也有文件支持,根据财政部《关于小微企业免征增值税和营业税的会计处理规定》(财会[2013]24号),小微企业在取得销售收入时,应当按照税法的规定计算应交增值税,并确认为应交税费,在达到规定的免征增值税条件时,将有关应交增值税转入当期营业外收入。小微企业对财会[2013]24号文件施行前免征增值税和营业税的会计处理,不进行追溯调整。

发生业务时账务处理为:借:银行存款;贷:主营业务收入,应交税费——应交增值税。

月底不含税销售额不超过2万元,不缴纳增值税,将确认的增值税转入营业外收入:借:应交税费——应交增值税;贷:营业外收入。

(3)对以上两种会计处理方法的评价。由于上述两种处理方式都是将暂免的增值税计入了当期损益,对收入总额没有产生任何影响,企业所得税正常处理,两种方法都是可以的。

五、纳税申报

情况1:某一按月申报的小规模纳税人,2014年从事销售货物、提供加工修理修配劳务、应税服务业务,5月份销售货物取得收入0.8万元(不含税收入,下同),取得加工修理修配收入0.6万元,取得应税服务收入0.6万元。问增值税如何处理?

解析:按月申报增值税时,当月销售额=0.8+0.6+0.6=2(万元),属于暂免征收范围。

2万元填入纳税申报表第1栏“应征增值税不含税销售额”栏,申报表第10栏“本期应纳税额”栏填600元,予以免征的600元填入申报表第11栏“本期应纳税额减征额”栏,第12栏“应纳税额合计”栏为0。

情况2:某小规模纳税人按月申报,2014年5月取得应税服务收入2万元,其中:0.9万元向税务机关申请代开增值税专用发票(已预缴增值税额270元),1.1万元自行开具增值税普通发票。问增值税如何处理?

解析:当期实现销售额2万元,属于暂免征收范围。

如果纳税人向受票人追回0.9万元的税务机关代开专用发票全部联次,可按2万元申请免征增值税,退还已缴纳的270元税款,或将其转作多缴税款以冲抵以后的应缴税款。

如果纳税人不能收回0.9万元的税务机关代开专用发票全部联次时,申请代开专用发票的0.9万元不予免征增值税,应按1.1万元申请免征增值税。纳税申报时,2万元填入申报表第1栏“应征增值税不含税销售额”栏,第2栏“税务机关代开增值税专用发票销售额”填0.9万元,第10栏“本期应纳税额”栏填600元,予以免征的330元[(2万元-0.9万元)×3%]填入申报表第11栏“本期应纳税额减征额”栏,第12栏“应纳税额合计”栏为270元(代开专用发票缴纳的税额)。

情况3:某小规模纳税人按月申报,2014年5月取得2.5万元销售额,其中:1.5万元为增值税免税项目(销售免税饲料产品),1万元为应税货物销售额。问增值税如何处理?

解析:由于5月份取得的销售额2.5万元大于2万元,不能享受免征增值税政策,而其中1.5万元为免征增值税项目的销售额,应按1万元计算申报增值税。

情况4:某一按季申报的小规模纳税人兼营营业税应税劳务,2014年3月份销售货物取得收入2.7万元(不含税收入,下同),取得营业税劳务收入1万元;4月份取得销售货物收入1.2万元,取得营业税劳务收入2万元;5月份取得销售货物收入1.1万元,取得营业税劳务收入1万元。问增值税如何处理?

解析:按季申报增值税时,当季增值税销售额=2.7+1.2+1.1=5(万元),由于小于6万元,属于暂免征收增值税范围。

5万元填入纳税申报表第1栏“应征增值税不含税销售额”栏,申报表第10栏“本期应纳税额”栏填1 500元,予以免征的1 500元填入纳税申报表第11栏“本期应纳税额减征额”栏,第12栏“应纳税额合计”栏为0。

【注】本文系北京市财政专项基金(项目编号:PXM2012014202000196)、北京城市学院经济管理类专业群综合改革的成果。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

2. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2014

3. 李宝珍,裴淑红,付倩.中级财务会计.北京:中国市场出版社,2013