

# 浅析增值税“免、抵、退”的计算依据

李克亮

(曲靖师范学院经济与管理学院, 云南曲靖 655011)

**【摘要】** 增值税“免、抵、退”的计算是税法的一个难点, 很多人不理解“免、抵、退”的计算依据为什么是FOB价而非当期出口产品耗用的外购原材料金额。本文从增值税的计税原理入手对此问题进行深入解析, 以促进广大实务工作者深入理解出口退税政策和掌握“免、抵、退”计算方法。

**【关键词】** 增值税; 免抵退; FOB; 出口退税

根据我国现行税法的规定, 出口生产企业具有一般纳税人资格的, 其出口的自产产品一般实行增值税“免、抵、退”管理办法。在不考虑当期免税购进原材料的情况下, 出口货物当期免抵退税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币折合汇率×出口货物退税率。很多人在学习“免、抵、退”税额的计算时都有一个很大的疑问, 即: 为什么退税计算基数是FOB(离岸价)而非当期出口产品耗用的外购原材料金额呢?

众所周知, 出口退税主要是通过退还出口货物的国内已纳税款来降低国内产品的税收负担, 使本国产品以不含税成本进入国际市场, 从而增强竞争能力。对于生产企业出口的自产货物, 出口前的已纳税款主要就是增值税进项税。计算这个企业到底已经交纳了多少进项税, 当然主要应该以“当期出口产品耗用的外购不含税原材料金额”为计算依据, 为什么要用FOB呢? FOB实际上是一种售价, 一般售价是用来计算销项税额的, 进价才是用来计算进项税额的。用售价计算出来的销项税额不是要上交的吗? 只有用进价计算的进项税额才应该是国家给的出口退税! 之所以有这样的疑问, 原因大致有三个:

## 一、没有全面理解“免、抵、退”的含义

国家为使本国产品以不含税成本进入国际市场, 对生产企业出口自产货物实行“免、抵、退”管理办法, 包含两个基本内容: ①把出口货物(劳务)在出口环节应交的增值税免掉; ②把出口货物(劳务)在国内已经交的增值税全部退(抵)掉。很多人在学习这部分内容的时候, 思考的重心都在“退”(“抵”实际上也是退的一种形式)上而忽略了“免”, 进而把“免、抵、退”等同于出口退税。

出口退税是国际贸易中通常采用并为世界各国普遍接受的、目的在于鼓励各国货物公平竞争的一种退还或免征间接税的税收措施。我国采取出口退税与免税相结合的方式, 具体有三种类型: 出口免税并退税, 出口免税

不退税, 出口不免税也不退税。出口货物只有在适用既免又退的税收政策时, 才会涉及如何计算退税的问题。

《出口货物退(免)税管理办法》对增值税的退税规定了两种计算办法, 即生产企业自营和委托出口自产货物的“免抵退”税法和外贸企业的“先征后退”法。从中可以看出, 出口退税是国家的一项税收政策, “免、抵、退”是出口货物退(免)税政策的一种计算方法而已, 两者不是一回事。如果只想着“退”, 那他就会只考虑企业已支付的进项税额而忽略企业出口销售应交而被“免”掉的销项税额。如果我们只考虑“退”, 那当然以企业出口产品的购进金额为计算基数, 这样得出的结果是比较准确的; 但如果把“免”和“退”结合起来, 只考虑购进金额肯定就不够了。用公式“当期免抵退税额=出口货物销售价格×出口货物退税率”计算出来的金额是由“免”、“抵”、“退”三者加在一起得出的。

下面笔者用一个例子来说明。

例1: 甲企业对内销和出口分开进行核算, 不存在期初留抵税额和免税购进原材料的情况。2014年7月出口销售100万元, 相应的购进金额为80万元; 内销60万元, 相应的购进金额为48万元。请分情况计算甲企业的免抵退税额。

1. 征、退税率均为17%。

首先以FOB计算当期免抵退税额=100×17%=17(万元)。然后来分析一下这17万元是如何由“免、抵、退”构成的:

免征的出口环节增值税=(100-80)×17%=3.4(万元)

抵顶的内销货物应纳增值税=(60-48)×17%=2.04(万元)

退还企业的增值税=60×17%-(80+48)×17%=-11.56(万元)

把上面三个金额的绝对值加起来: 3.4+2.04+11.56=

17,刚好是以FOB计算的免抵退税额。

2. 征税率为17%,退税率为13%。

以FOB计算当期免抵退税额=100×13%=13(万元)

免征的出口环节增值税=(100-80)×17%=3.4(万元)

抵顶的内销货物应纳增值税=(60-48)×17%=2.04(万元)

退还企业的增值税=60×17%-[ (80+48)×17%-4 ]=-7.56(万元)

把上面三个金额的绝对值加起来:3.4+2.04+7.56=13,刚好是以FOB计算的免抵退税额。在征退税率不一致的情况下,免抵退税额会比较小,小的部分刚好是“免、抵、退”不得免征和抵扣税额,如本例中为:100×(17%-13%)=4(万元)。

## 二、没有从根本上弄明白增值税的计税原理

按照增值税计税原理,一种商品从原材料生产到最终消费环节,其增值额为其最终售价,整个流转环节的增值税税负等于最终售价乘以增值税税率,最终环节企业交的增值税就刚好等于该产品在该环节应交的销项税,而销项税的计算基数就刚好是销售价格。出口货物由于最终消费环节在国外,所以其在我国市场最终的流转环节为出口环节,出口商品的FOB即为最终售价。出口货物整个流转环节所负担的增值税额为:当期出口货物离岸价×汇率×增值税适用税率。国家要给予的税收优惠就是要把出口货物整个流转环节所负担的增值税额都免掉。这样表述理解起来有困难,下面我们来看一个简单的例子。

例2:甲公司适用17%的增值税税率,当月只生产一个丙产品。当月为生产丙产品需购入的原材料金额为80元,支付进项税13.6元;丙产品的销售价格为100元,销项税为17元。那么甲公司当月应纳税额=17-13.6=3.4(元)。对于甲公司来说,其实际一共支付了17元增值税:以进项税的形式支付给原材料供应商13.6元;以应交税金的形式支付给税务局3.4元。为什么是3.4元呢?因为整个丙产品的增值税是17元,甲公司已经支付给供应商13.6元,供应商拿到甲公司支付的13.6元进项税后也会计算其当月应纳税额,然后上交给税务局,以此往前推,这13.6元进项税也会进入税务局。对于甲公司来说,它只要把本环节的增值20元对应的3.4元增值税上交给税务局就行了。当甲公司把丙产品以100元的价格卖给消费者后,税务局一共会收到17元的增值税,甲公司交出去的增值税刚好等于出售丙产品应交的销项税,即:100×17%=17(元)。当然,这17元是由最终购买产品的消费者所承担的。

在整个生产链条上,每个企业都有以下两个特点:  
①增值税对企业来说有一个代收代缴的过程,本环节从下个环节收来的销项税,一定要一分不差地交回给国家。交的时候兵分两路:向税务局交付本环节增值部分对应

的增值税;向上个环节支付截止到上环节所有增值部分对应的增值税。②本环节要靠向下个环节收取的增值税来弥补自己已经支付的增值税。

我们再来看出口的情形。其他条件不变,当甲公司的丙产品出口的时候,假设FOB为100元。根据上述增值税计税原理,100元售价的丙产品所有流转环节的增值税一共是17元。因为出口适用“免、抵、退”政策,国家要免征这17元的增值税。具体分三步来实现:首先在出口这个环节税率为零,是没有销项税的,甲公司就不用交出口环节增值20元对应的3.4元增值税,但出口免税也导致甲公司无法收到下个环节应支付给它的17元增值税,而甲公司已经向上个环节支付了13.6元增值税,这部分如果得不到弥补,甲公司的税负就太重了。对国家来说,对出口产品免税仅仅意味着少收了出口环节增值20元所对应的3.4元增值税,国内流转环节还有13.6元的增值税已经被收到了国库。如果想要国内产品以不含税的成本进入国际市场,就必须把这已经收的13.6元增值税也补偿给甲公司。如果甲公司既有外销又有内销,那么第二步就来了,那这13.6元就不用忙着退了,要先拿来抵顶甲公司内销部分应交的增值税,如果抵顶完了还有剩余再考虑第三步——退税。所以我们计算“免、抵、退”的基数就必然是出口货物的售价,而不是成本价。

## 三、不理解退税率比征税率低的真正原因

我国的征税率一般都比退税率高,原因是什么呢?各种错误的解释很多:有的说是因为企业有免税购进的原材料;有的说是因为企业购进的原材料没有按出口、内销分开核算;还有的说出口货物本来就不是真正的免税,征税率与退税率存在差额就是为了对出口商品征税。这些解释要么错误,要么有偏差,根源在于对于FOB的了解流于表面。实际上,一般情况下退税率比征税率低的真正原因是“免、抵、退”的计算依据是FOB。根据上文的阐述,“免、抵、退”的计算依据应该是FOB,除掉免的,剩下的就是“退(抵)”,而“退(抵)”税额应该是企业所支付的进项税额,进项税额对应的就应是购进金额了,但“免、抵、退”计算公式中的计算基数却是销项税额的基数,因此,退税率必须低于17%。如果等于17%,那就退多了,即所谓的“少征多退”。

如果用生产企业出口产品对应的购进金额作为计算退税的依据,当然更好,但为什么没有采用呢?原因有以下几个:

1. 增值税进项税造假的情况泛滥。社会上有众多的皮包公司对外低价兜售虚开的增值税专用发票或变造的海关进口增值税专用缴款书,很多企业在巨大经济利益的诱惑下铤而走险,接受虚假的增值税发票,加大进项税。还有的涉农企业虚假开出收购凭证,增加进项税。例如发生在2012年轰动一时的“闪电一号”骗取出口退税大

# 谈个体工商户个人所得税计税办法的变化

崔九九

(新乡学院商学院, 河南新乡 453003)

**【摘要】**国家税务总局重新发布的《个体工商户个人所得税计税办法》于2015年1月1日起正式施行,与旧的计税办法相比,其无论是在法律地位、体例结构、内容体系还是在具体规定上,都发生了较大变化。本文重点分析了新的计税办法增加的若干原则性规定、删除的若干细节性规定以及修改完善的若干操作性较强的具体规定。

**【关键词】**个体工商户; 个人所得税; 计税办法; 费用扣除

2014年12月27日,国家税务总局发布了《个体工商户个人所得税计税办法》(国家税务总局令第35号,以下简称“新办法”),并于2015年1月1日起正式施行,与此同时,《个体工商户个人所得税计税办法(试行)》(国税发[1997]43号,以下简称“旧办法”)被废止。新办法是对旧办法的全面修改和完善,也是个体工商户税收制度建设方面的一件大事,对于个体工商户个人所得税的征管将产生较大的影响。对比新旧两个办法,分析其中发生的变化,无论对于个体工商户缴纳个人所得税税款,还是对于税务机关的税收征管都将产生积极的促进作用。

## 一、新办法在法律地位、体例及内容的完整性方面发生了较大变化

旧办法是国家税务总局以规范性文件形式发布的,法律效力偏低。而新办法则以国家税务总局令的形式发布,属于税务部门规章,法律效力明显高于旧办法。

旧办法共计四十三条、4 265字。新办法也是四十三条,总计3 954字,比旧办法减少311字。旧办法只是将四十三条内容简单地进行了罗列,逻辑关系不是非常清晰。而新办法将四十三条内容进行了整合,归集为四章,分别是总则、计税基本规定、扣除项目及标准、附则,每章内容

案。2009年初~2012年5月,以刘某、黄某为首的骗税集团在香港、河南、安徽和深圳、惠州等地成立多家公司,伙同深圳市某物流公司,在没有真实货物交易的背景下,通过虚开增值税进项发票和虚假出口等方法,虚报出口数额24亿元,共骗取退税款3.35亿元。在这样的情况下,税务部门很难相信企业进项税额的真实性。

**2. 增值税进项税核实成本高。**国家要想准确地退税,就要弄清楚企业当期的出口货物到底对应了多少进项税,而这是非常复杂的。首先,企业进项税的来源是很多的,不仅购进原材料、燃料会产生进项税,购进生产设备、融资租赁、水电、运输、修理、审计等都会产生进项税。单就企业购进原材料来讲,也很难搞清楚有多少本月已经用了、有多少还没用,有多少是本月购进的、有多少是耗用以前购进的,有多少用到了出口货物上、有多少用到了内销货物上……如果企业在会计核算上有造假行为,就更难核实了。我国是出口导向型经济,自营出口的生产企业在10万家以上,如果海关对每家企业的每次出口都细细核实是不具有操作性的。

**3. 企业存在减免税和欠税的情况。**由于国家制定了增值税的税收优惠政策,很多出口商品在出口前的流转

环节享受了减免税优惠,比如符合条件的新型墙体材料可以减半缴纳增值税。已经享受过减免税的商品在出口后如果按照足额纳税的标准予以退还,就容易造成“少征多退”,国家财政就会透支。实际上,即便不存在减免税和欠税,企业的进项税也并非都符合退还条件。比如,有些购进项目没有取得合规的增值税专用发票;有些原材料用在了非增值税应税项目上;有些购进项目和企业的生产经营并没有关系等。

总而言之,相对于购进金额,FOB有突出的优点:FOB在国际贸易中有统一的标准,在世界范围内得到普遍应用,世界上绝大多数国家都采用FOB来计税,可比性强;对海关来说,FOB数据易于取得、方便核实,有利于防止作假、骗税。而且相对于CIF(成本、保险费加运费),FOB没有很多的代收代付费用,价格更实在。因此,国家采用了FOB作为增值税“免、抵、退”的计算依据。

## 主要参考文献

中国注册会计师协会. 2013年度注册会计师全国统一考试辅导教材:税法[M].北京:经济科学出版社,2013.

郭彪. 团伙成立近百家公司骗取出口退税数亿元[N].南方日报,2012-05-29.