

生产企业出口货物 增值税“免抵退”计算过程解析

李 慧

(河南大学财务与成本研究中心, 河南开封 475004)

【摘要】我国对国家鼓励出口的生产企业出口产品实行“免抵退”的计算方法。在多年的税法教学中,增值税“免抵退”的计算是税法这门课的一个难点。本文结合“免抵退”的相关规定,对“免抵退”计算过程中可能会令人产生迷惑的几个方面进行了分析,并对计算过程进行了详细的解析。

【关键词】生产企业; 增值税; 免抵退

为了更好地使我国出口的产品与国外企业的产品进行竞争,我国对企业出口国家鼓励出口的产品,采取免税并退税的方法。针对不同类型的企业出口国家鼓励出口的产品,分别采用“免抵退”和“免退”税的计算方法。笔者根据多年的税法教学经验,探讨对“免抵退”税计算公式的理解。

一、增值税“免抵退”税的含义

为简化税收的征收管理,避免既有出口又有内销业务的生产企业一方面内销部分向国家纳税,另一方面出口部分国家又对其在生产环节已经负担的进项税进行退还,对出口享受免税并退税的生产企业采用了“免抵退”的办法。其中,“免税”是指免征本企业出口销售环节的增值税,即出口销售环节销项税额为零;“抵税”是指生产企业出口的自产货物所耗用的各种材料应予退还的进项税额先不退,而是用这部分应退的进项税额来抵顶内销货物的应纳税额;“退税”是指生产企业出口的自产货物在当期内应抵顶的进项税额(即出口应退还的进项税额)大于内销货物的应纳税额时,对没有抵完的部分予以退税,如果出口应退还的进项税额抵顶内销货物的应纳税额抵完了,就不退了。

二、增值税“免抵退”税计算的理解难点

在增值税“免抵退”税的计算过程中,一般认为对“免抵退”税的计算过程比较难理解。如果不能真正理解公式的含义,在计算时只能是硬套公式,由于不理解,过一段时间再用该公式时就忘了。

笔者对增值税“免抵退”税计算的理解难点做了以下总结:

1. “免抵退”税计算时用出口价减去免税购进材料价而不是出口产品耗用材料的采购价作为计税依据。“免抵退”税计算时用出口货物的出口价而不是采购价作为计

税依据,是因为在企业实际生产过程中,我们无法准确知道有多少购进的材料用于生产外销的货物。而出口货物的出口价减去免税购进材料价后的余额是与外销产品所耗用购进非免税料的价格最为接近的,所以企业出口货物“免抵退”税的计算公式中就用外销货物的出口价减去免税料后的余额来代替为外销产品所耗用购进非免税料的价格。

2. 退税率不等于征税时适用的税率。在增值税“免抵退”税的计算过程中,可能会令人产生迷惑的另一个问题就是既然国家对鼓励出口的这些货物免税并退税,为什么会出现征税时候适用的税率和退税的退税率不一定相同的问题呢?也就是出口货物应退还的进项税额和实际为出口该批货物所耗用各种料等的进项税额并不一定相等。

这是因为:一方面,在增值税征收的整个链条中,有些情况下企业在出口之前的环节负担的进项税额与国家在整个链条中实际收到的增值税额不完全一致,在国家退税基本原则未征不退的前提下,有一部分企业在出口之前的环节负担的进项税额是不能退的;另一方面,我们计算退税的计税依据为货物的出口离岸价,而不是出口这批货物所耗用材料的进价,一般情况货物的出口离岸价会比其所耗用材料的进价要高。

由于上述两个原因,就出现了对货物征税时适用的税率和实际退税时退税率不一样的情况,而且一般退税率会低于征税率。

3. 出口货物应退的税额等于先抵顶内销货物的应纳税额的进项税额。因为“免抵退”的计算方法的基本原理就是为生产外销货物所耗用材料应予退还的进项税额先不退,而是用这部分先抵顶内销货物的应纳税额,所以抵顶内销货物应纳税额的进项税额应该和如果不抵应予退还的进项税额是相等的。

三、增值税“免抵退”税的计算过程

如果理解了增值税“免抵退”税的含义及上述三个增值税“免抵退”税计算的理解难点,增值税“免抵退”税的计算步骤就好理解了。为进行增值税“免抵退”税的理解说明,笔者作如下假定:为生产内销货物而耗用的所有料的进项税额简称为“为了内销的进项税额”;为生产外销货物而购进的所有料的进项税额简称为“为了外销的进项税额”;“为了外销的进项税额”减去免抵退税不予抵扣的税额为外销允许抵扣的进项税额,即“免抵退”税额。增值税“免抵退”税计算的几个步骤如下:

第一步:由于对货物征税时适用的税率和退税率不同,导致有一部分在出口之前环节已经负担的进项税额不能退还,所以先抵的时候有一部分也不能抵,即先计算免抵退税不予抵的税额 $=$ (出口价折合成人民币 $-$ 免税购进材料的成本) \times (征税适用税率 $-$ 退税率)。

第二步:计算当期应纳税额A,即外销货物应退税额(为外销购进所有料的进项税允许抵扣的部分)抵顶内销货物应纳税额后的余额。在进项税额抵内销货物的销项税额时,先抵的是为了内销的进项税额,为了内销的进项税额抵完后才抵外销允许抵扣的进项税额(为外销的进项税额 $-$ 免抵退税不予抵的税额),所以如果第二步的结果小于零,未抵扣完的进项税额可能是既有为内销的进项税额,又有外销允许抵扣的进项税额;也可能全部为外销允许抵扣的进项税额。计算公式推导如下:

当期应纳税额A=内销的应纳税额 $-$ 外销允许抵扣的进项税额 $-$ 上期期末留抵税额

$=$ (内销的销项税额 $-$ 为内销的进项税额) $-$ 外销允许抵扣的进项税额 $-$ 上期期末留抵税额

$=$ (内销的销项税额 $-$ 为内销的进项税额) $-$ (为外销的进项税额 $-$ 免抵退税不予抵的税额) $-$ 上期期末留抵税额

$=$ 内销的销项税额 $-$ (为内销的进项税额 $+$ 为外销的进项税额) $-$ 免抵退税不予免抵的税额 $-$ 上期末留抵税额

上面公式中为内销的进项税额和为外销的进项税额分别为多少实际并不知道,而两者的和就是当期购进材料的进项税额,所以上述公式和教材中公式[当期应纳税额A=内销的销项税额 $-$ (进项税额 $-$ 免抵退税不得免抵税额) $-$ 上期末留抵税额]等价。

如果第二步计算的结果当期应纳税额大于零,说明内销的进项税额和外销允许抵扣的进项税额全部抵扣完,不存在退税问题,正常纳税。如果第二步计算结果当期应纳税额小于零,说明有进项税额没有抵完,因为抵的时候先抵为了内销的进项税额及上期留抵的进项税额,为了内销的进项税额抵完后才抵外销的允许抵扣的进项税额,所以未抵扣完的进项税可能是既有为了内销的进项税额,又有外销允许抵扣的进项税额,也可能全部为外

销允许抵扣的进项税额。既然外销的允许抵扣的进项税没有抵完,则要退税,退多少税,通过和第三步的计算结果比较来判断。

第三步:计算免税出口这批货物应退还的进项税额,如果一点儿都没抵内销货物的应纳税额,最多退税额。此值相当于第二步中的外销允许抵扣的进项税额。即免抵退税额B=(出口价折合成人民币 $-$ 免税购进材料的成本) \times 退税率。

第四步:根据第二步计算结果和第三步计算结果的比较,计算当期外销免抵退税额中抵内销应纳税额和实际退税额分别为多少,为了内销的进项税额如果未抵扣完,留待下期抵扣的有多少。具体分为以下三种情况:①如果第二步中未抵完的进项税额|A|大于第三步中的免抵退税额B,说明未抵完的进项税额中,为了内销的进项税额还没抵完,外销允许抵扣的进项税额一点都没抵,即当期外销应退的税额抵扣部分为0,所以外销允许抵扣的进项税额应全退,所以当期实际退税额为B,为了内销的进项没抵完的部分|A| $-$ B为留待下期抵扣的税额。②如果第二步中未抵完的进项税额|A|小于第三步中的免抵退税额B,说明为了内销的进项税额已经全部抵完,所以留待下期抵扣的进项税额为0,外销的允许抵扣的进项税额抵内销货物应纳税额抵了一部分,把剩下没抵的那一部分应该退税,即当期实际退税额为|A|,外销允许抵扣的进项税额已经抵了内销货物应纳税额为B $-$ |A|。③如果第二步中未抵完的进项税额|A|刚好等于第三步中的免抵退税额,说明为了内销的进项税额刚好抵完,留待下期抵扣的为0,外销允许抵扣的进项税额一点都没抵,应全退,即当期实际退税额为免抵退税额B,当期抵的为0,具体见下表:

增值税“免抵退”税关系表

未抵完的 进项税 A 与免 抵退税额 B的关系	未抵完的进项 税额的构成	为内销的 进项税额		为外销的允许抵扣的 进项税额(外销应 予退还的进项税)	
		抵内 销销项	留待 下期抵	抵内销 应纳税额	实际 退税
A >B	内销、外销	一部分	A $-$ B	0	全部B
A <B	外销的一部分	全部	0	B $-$ A	A
A =B	外销的全部	全部	0	0	全部B

通过对“免抵退”计算公式的推导和分析,出口退税实行“免抵退”办法计算的来龙去脉就清楚了,对增值税“免抵退”的计算过程就比较好理解,应用起来也就比较轻松了。

主要参考文献

金慧娟.增值税“免抵退”计算和会计处理的通俗解释[J].财会月刊,2011(10).

彭新媛,梁文涛.“营改增”试点的免抵退增值税核算[J].会计之友,2013(9).