# 生产企业出口货物“免、抵、退”税问题研究

步 瑞

（广东白云学院财经学院 广州 510450）

【摘要】我国对生产企业出口货物增值税实行“免、抵、退”税方法，其计算方法与会计处理一直存在着争议。本文对“免、抵、退”税方法的原理、运用及存在的问题进行研究，用图示的方法比较形象地剖析其应用，并提出解决问题的思路。

【关键词】生产企业 出口退税 免、抵、退 抵减额

我国的“免、抵、退”税计算方法包括基本计算公式5个，判断应退或免、抵计算公式2个，还有免、抵、退不得免征和抵扣税额的计算。其计算过程繁杂、计算公式中的概念模糊且相互交织、计算公式中很多专业术语与税法中的概念不符，这是困扰正确理解“免、抵、退”税含义并较难计算的原因所在。

## 一、“免、抵、退”税相关术语释义

**1.** 免抵退税额，是理论上允许退付给出口企业最高的进项税额的总额度，但不一定等于企业实际可以退税的数额。因此，“免抵退税额”只是计算纳税人出口货物可免抵退的“参考数”，其实质是规定的出口退税的最高限额。为什么要规定退税的最高限额呢？当企业一次性购料而分次领用时，会有部分材料负担的进项税额形成库存，此进项税额不属于退税的范围，此时就必须确定一个理论退税额的尺度，用此尺度与“当期的应纳税额”相比，才能确定出“应退税额”。

免抵退税额=出口货物离岸价格×外汇汇率×退税率 公式①

该计算公式存在的问题是：

（1）“免抵退税额”这一术语表述不准确。“免抵退”税中的“免”是在出口销售环节免征增值税，其后是“抵”、“退”税额的计算，因此建议把“免抵退税额”改为“抵退税额”更为合适。

（2）此计算公式有悖出口货物免抵退税政策的宗旨。我国出口货物免抵退税政策在计算“当期免抵退税不得免征和抵扣税额”和“当期免抵退税额”时，以出口货物的购买价格为依据计算得到，因出口货物的离岸价格通常高于其购买价格，使用离岸价格会使“当期免抵退税额”大于货物在出口之前已缴纳的进项税额，导致多退税，对国家造成损失。用出口货物离岸价格计算“当期免抵退税不得免征和抵扣税额”，又会使出口企业多抵减进项税额，造成少退税，对出口企业造成损失。在“免、抵、退”税很多计算公式中都存在这样的问题。

**2.** “当期免抵退税不得免征和抵扣税额”是“退税率”小于“征税率”时形成的不能抵扣也不能退付的进项税额，这部分将结转到产品的销售成本去，要将其剔除掉。在不考虑免税原材料时：

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价格×外汇汇率×（征税率−退税率） 公式②

**3.** 两个抵减额。

（1）免抵退税抵减额，出口货物所耗用进口的原材料、零部件、燃料、动力等是免税购进的，没有支付进项税额，要剔除不该享受抵扣的免税原材料。计算退税时要区分免税与非免税的原材料。

免抵退税额=公式①−免抵退税额抵减额 公式③

免抵退税抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率 公式④

（2）不得免征和抵扣税额抵减额，是对计算出的当期免抵退税不得免征和抵扣税额的一次再抵减。

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=公式②−免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额 公式⑤

免抵退税不得免征和抵扣税额的抵减额=免税购进原材料价格×（出口货物征税率−退税率） 公式⑥

存在的问题：在公式③与公式⑤中，“减数”是以免税购进原材料的价格计算的，而“被减数”却以出口货物离岸价格计算的，显然存在前后计算口径不一致的问题。

**4.** 当期期末留抵税额，是指本期内销货物的销项税额小于进项税额的余额，不足抵扣的部分，留待以后可以继续抵扣的税额。当期期末留抵税额若大于当期免抵退税额，则意味着已税原材料形成库存或生产的产品没有

全部销售出去，此原材料负担的进项税额就要留抵转入下期。

**5.** “免抵退税额”与“免抵税额”一字之差但含义不同。“免抵退税额”是出口货物“退税的最高限额”，而“免抵税额”是指出口货物的进项税额从内销纳税额中收回的那部分，是通过“抵”的方式退给企业，因此“免抵税额”改为“抵税额”更为合适。

**二、“免、抵、退”税当期应纳税额公式的实质**

当期应纳税额=当期销项税额-当期进项税额=(当期内销货物的销项税额-当期内销货物的进项税额)-(当期外销货物的销项税额(0)-当期外销货物的进项税额)

如征税率与退税率不相等时，外销货物进项税额中有一部分不能退税，公式变为：

当期应纳税额=(当期内销货物的销项税额-当期内销货物的进项税额)-(当期外销货物的进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣的税额)

前括号的含义是生产企业向税务机关缴纳的内销货物的增值税；后括号的含义是出口货物应退的税额，是税务机关应该退库的。这样一缴一退的过程，体现了“抵”的实质。

**三、“免、抵、退”税原理的图示解析**

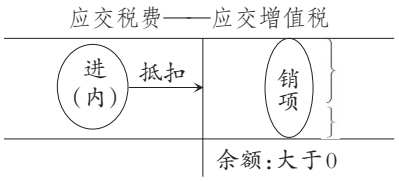
税法与纳税实务对“免、抵、退”税的计算方法不同，本文用图示先对税法规定进行解析，再对纳税实务进行解析。

销售货物包括两种情况：一种是内销，一种是外销。内销的销项税额图示中用“销项”表示，外销的销项税额为“0”，图示中略。国内购进原材料负担的进项税额分为：①内销产品负担的进项税额，图示中用“进(内)”表示。②外销产品负担的进项税额，图示中用“进(外)”表示。

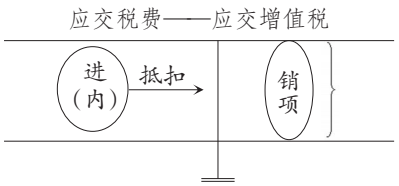
**(一)税法“免、抵、退”原理的图示解析**

**1.** 企业只有内销没有外销时，包括三种情况：

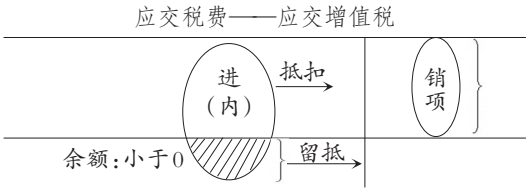
(1)内销的销项税额＞内销的进项税额，说明期末要上缴增值税。




(2)内销的销项税额=内销的进项税额，说明期末不需要上缴增值税。

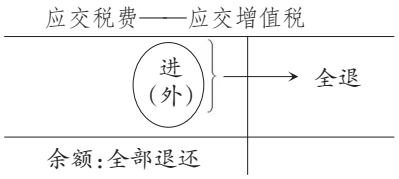



(3)内销的销项税额＜内销的进项税额，说明本期进项税额没有抵扣完，留待下期继续抵扣。

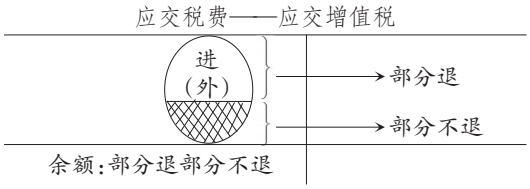



**2.** 企业只有外销没有内销时，包括两种情况：

(1)外销的销项税额=0，征税率=退税率，外销货物耗用原材料的进项税额全退。

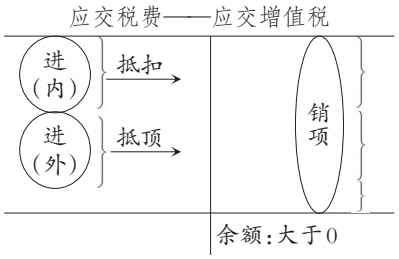



(2)外销的销项税额=0，征税率＞退税率，外销货物耗用原材料的进项税额只能部分退回，部分不能退。

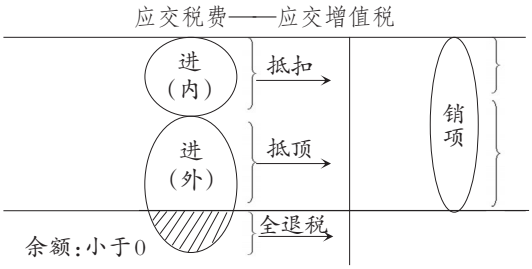



**3.** 企业既有内销又有外销，并且征税率=退税率，包括三种情况：

(1)内销的销项税额>内销的进项税额+外销的进项税额，说明内销大于外销，没有退税额，当期要上缴增值税。

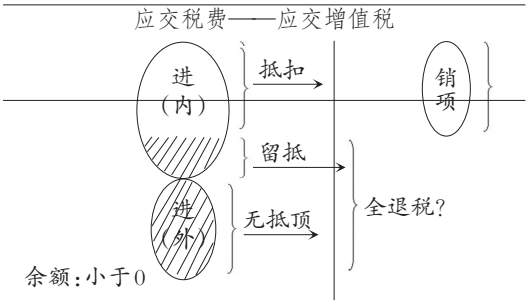



(2)内销的销项税额<内销的进项税额+外销的进项税额，外销的进项税额抵顶剩余的是退税额，当期没有上缴的增值税。



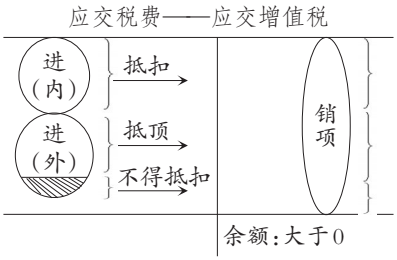

(3)内销的销项税额<内销的进项税额，说明外销大

于内销，内销的进项税额没抵扣完的是留抵数额，外销的进项税额不需要抵顶，当期没有上缴的增值税。

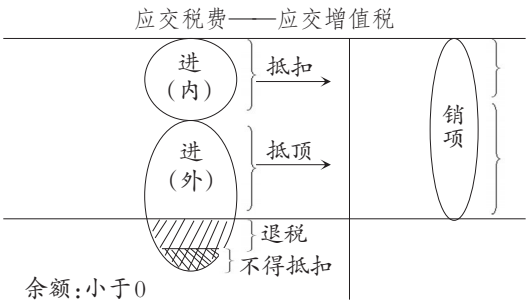



**4.** 企业既有内销又有外销，并且征税率>退税率，包括三种情况：

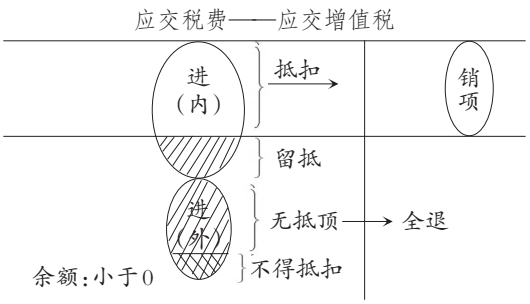
（1）内销的销项税额>内销的进项税额+外销的进项税额，说明内销大于外销，没有退税额，当期要上缴增值税。




（2）内销的销项税额<内销的进项税额+外销的进项税额，外销的进项税额抵顶剩余的部分是退税额、部分是不得抵扣的税额，当期没有上缴的增值税。



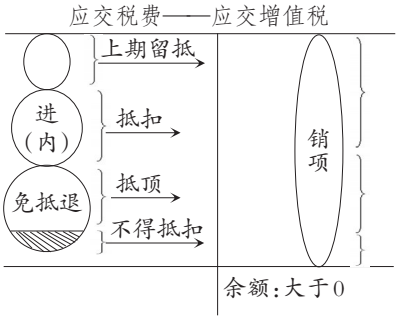

（3）内销的销项税额<内销的进项税额，没抵扣完的进项税额是留抵数额，外销的进项税额不需要抵顶，说明外销大于内销，当期没有上缴的增值税。



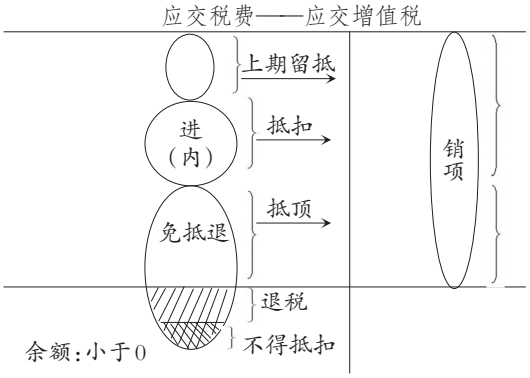

**（二）纳税实务中“免、抵、退”原理的图示解析**

税法中规定予以抵顶、退税的税额是对原材料中负担的进项税额，但实务中抵顶、退税的税额是通过离岸价格估算的，当期免抵退额图示中用“免抵退”表示，并把上期留抵的数额考虑在内，征税率≥退税率，图示是综合反映的，包括三种情况：

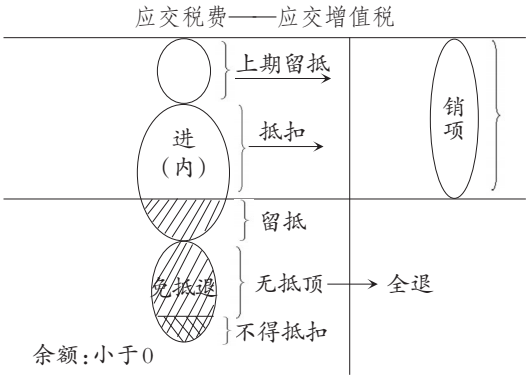
**1.** 内销的销项税额>上期留抵进项税额+内销的进项税额+免抵退税额，说明内销大于外销，没有退税额，当期要上缴增值税。




**2.** 内销的销项税额<上期留抵的进项税额+内销的进项税额+免抵退税额，说明外销大于内销，抵顶剩余部分中一部分是退税额、一部分是不得抵扣的税额，当期没有上缴的增值税。




**3.** 内销的销项税额<上期留抵进项税额+内销的进项税额，内销的进项税额没抵扣完的是留抵税额，免抵退税额不需抵顶，其中无抵顶的部分是全部退还，其余部分是不得抵扣的税额，当期没有上缴的增值税。



## 四、“免、抵、退”税法规定与纳税实务操作的矛盾及解决方法

例：某生产企业是增值税一般纳税人，出口货物征税率为17%，退税率为13%。2013年10月国内购进原材料200万元，进项税额为34万元，已通过认证。该材料的耗用情况为：企业内销货物耗用原材料40%，出口货物耗用原材料60%。该企业生产的产品当月全部销售，本月内销货物不含税100万元，出口货物折合人民币200万元，假定上月没有留抵税款。

### （一）“免、抵、退”税法理论的解释

| 项　目 | 税法中“免抵退”税计算的结果 | 备　注 |
|---|---|---|
| 出口货物对应的销项税额 | 200×0%=0（万元） | “免”税34万元 |
| 出口货物耗用原材料的进项税额 | 200×60%×17%=20.4（万元） | |
| 出口货物抵顶的进项税额 | 200×60%×13%=15.6（万元） | 允许“抵顶”的部分 |
| 内销货物对应的销项税额 | 100×17%=17（万元） | |
| 内销货物耗用原材料的进项税额 | 200×40%×17%=13.6（万元） | |
| 内销货物应纳的增值税额 | 17−13.6=3.4（万元） | “抵”税3.4万元 |
| 未抵顶的税额 | 15.6−3.4=12.2（万元） | “退”税12.2万元 |
| 当期不得免征和抵扣税额 | 20.4−15.6=4.8（万元） | |

### （二）纳税实务中“免、抵、退”税计算的结果

| 项　目 | 纳税实务中“免抵退”税计算的结果 | 备　注 |
|---|---|---|
| 出口货物对应的销项税额 | 200×0%=0（万元） | “免”税34万元 |
| 当期免抵退税不得免征和抵扣税额 | 200×（17%−13%）=8（万元） | |
| 当期应纳税额 | 17−（34−8）−0=−9（万元） | ＜0，不纳税 |
| 免抵退税额 | 200×13%=26（万元） | |
| 当期应退税额 | 9万元＜26万元，应退税9万元 | “退”税9万元 |
| 当期免抵税额 | 26−9=17（万元） | “抵”税17万元 |

两种方法的计算结果不同，是由于税法理论的规定与纳税实务本身存在差异，税法理论规定出口退税是退的原材料的进项税额，而纳税实务中出口退税是按离岸价格计算的。

### （三）理想条件下“免、抵、退”税额的计算及改进

**1.** 生产企业对原材料可划分用于内销和外销货物所耗用的原材料，并能准确计算内销和外销货物各自应负担的进项税额。

**2.** 退税率等于征税率，生产企业可以很准确地计算“免、抵、退”税额。接上例，无免税购进原材料，原材料均是当期购进且取得扣税凭证，则生产企业外销货物免税额=200×17%=34（万元），出口退税=200×60%×17%=20.4（万元），内销业务应缴增值税额=100×17%−80×17%=3.4（万元），即可抵的税额，因此最终可退的税额=20.4−3.4=17（万元）。

**3.** 如果当期原材料没有耗用完，转到下期继续生产，可以将原材料的进项税额按照内销和外销货物数量的比例进行分配，分为本期与库存两种情况来分配原材料的进项税额。

接上例，生产企业当期购进的原材料200万元共可生产产品100 000件，本期外销产品60 000件，收入200万元，原材料价值=200×60 000/100 000=120（万元），耗用原材料负担的进项税额=34×60 000/100 000=20.4（万元），内销产品20 000件，收入100万元，原材料价值=200×20 000/100 000=40（万元），耗用原材料负担的进项税额=34×20 000/100 000=6.8（万元）。

则：生产企业出口退税=120×17%=20.4（万元），内销业务应缴增值税额=100×17%−40×17%=10.2（万元），即可抵的税额，而可退的税额=20.4−10.2=10.2（万元）。因此，库存产品20 000件，耗用原材料的进项税额=34−20.4−6.8=6.8（万元）。

**4.** 如果上期原材料没有耗用完，转到本期继续使用，可与本期购进的原材料一起，按照期初结存、内销和外销、库存产品数量的比例分配原材料的进项税额。

接上例，生产企业期初库存原材料40万元，进项税额是6.8万元，可生产产品20 000件。当期同样国内购进原材料200万元，进项税额34万元，共可生产产品100 000件，因此原材料可生产产品=100 000+20 000=120 000（件）。本期外销产品60 000件，耗用原材料负担的进项税额=（34+6.8）×60 000/120 000=20.4（万元），内销产品数量为20 000件，收入100万元，耗用原材料负担的税额=（34+6.8）×20 000/120 000=6.8（万元）。

则：生产企业出口退税为20.4万元，内销业务应缴增值税额=100×17%−6.8=10.2（万元），即可抵的税额，最终可退的税额=20.4−10.2=10.2（万元）。库存产品40 000件，耗用原材料的进项税额=34+6.8−20.4−6.8=13.6（万元）。

### （三）现实条件下“免、抵、退”税额的计算

在企业实务中，当期的原材料很难准确区分是生产内销货物耗用的还是外销货物耗用的，并且购进同一批次原材料的增值税专用发票是同一张发票，在申报出口退税时很难申报，因此采用国家纳税实务中的“免、抵、退”方法来计算。

## 五、“免、抵、退”税方法改进思考

### (一)“免、抵、退”税计算方法存在的问题

**1.** 计算公式多、计算过程复杂且较为抽象,不好理解,在计算“应退税额”、“免抵税额”时逻辑混乱,实务操作时也较难。例如有免税购进的原材料时,如果库存管理不当无法分清哪些是免税购进哪些是纳税购进时,则工作量会很大。

**2.** “免、抵、退”税方法意在贯彻“未征不退”的原则,然而“免抵退税额”计算的设计有违此原则。退税是对原材料进项税额的退税,而计算公式用离岸价格来估算退税,在生产产品过程中发生增值,此增值部分未交过增值税,出口退税时退了未交的税,会导致多退税。

**3.** 对出口货物没有真正实现“零税率”。前面的论述已明确只有在征税率等于退税率的前提下,才能真正实现零税率。征税率与退税率不等时,两者之间的差额要转到产品的成本中,这违背了出口退税的原则。因此,我国的出口货物并没有真正实现“零”税率,而只是一种“超低”的税率。

### (二)“免、抵、退”税计算方法的改进建议

**1.** 改革思路:以购进原材料为基础,预计生产产品的数量,用内销、外销和库存产品数量的比例分配耗用原材料的价格,对应分配原材料的进项税额,然后分别核算内销应纳税额和出口应退税额,将内销和外销分开计算后再比较确定抵扣的数额与可退的数额。

**2.** 计算步骤:

第一步:计算出口环节免税额。

免税额=离岸价格×外汇汇率×征税率

第二步:计算内销、外销和库存产品耗用原材料的价格,进而计算其对应产品负担的进项税额。

内销产品耗用原材料的价格=(本期期初库存原材料购进价格+本期购进原材料价格)×内销产品数量/全部产品的数量

内销产品负担的进项税额=内销产品耗用原材料的价格×增值税税率

外销产品耗用原材料的价格=(本期期初库存原材料购进价格+本期购进原材料价格)×外销产品数量/全部产品的数量

外销产品负担的进项税额=外销产品耗用原材料的价格×增值税税率

库存产品耗用原材料的价格=(本期期初库存原材料购进价格+本期购进原材料价格)×库存产品数量/全部产品的数量

库存产品负担的进项税额=库存产品耗用原材料的价格×增值税税率

第三步:计算“当期免抵退税不得免征和抵扣税额”和“当期免抵退税额”。

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=外销产品耗用原材料的价格×(出口货物征税率-退税率)-免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额

免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=外销产品耗用原材料的价格×(出口货物征税率-退税率)

第四步:计算当期内销货物的应纳税额。

当期内销货物的应纳税额=内销货物的销项税额-内销货物的进项税额

第五步:计算当期出口货物的可抵税额。

可抵税额=外销货物负担的进项税额×(退税率/征税率)或:=外销货物耗用原材料的价格×退税率

“实际抵顶税额”分以下三种情形,可利用前面的图示加以说明:①当内销货物应纳税额大于零,可抵税额小于内销货物应纳税额时,实际“抵”顶税额=可抵税额。②当内销货物应纳税额大于零,可抵税额大于内销货物应纳税额时,实际“抵”顶税额=内销货物应纳税额。③当内销货物应纳税额小于零时,实际“抵”顶税额=0。

第六步:计算应退税额。

(1)当内销货物应纳税额大于零,可抵税额小于内销货物应纳税额时,实际“抵”顶税额=可抵税额,且无退税额。

(2)当内销货物应纳税额大于零,可抵税额大于内销货物应纳税额时,实际“抵”顶税额=内销货物应纳税额,退税额=可抵税额-内销货物应纳税额。

(3)当内销货物应纳税额小于零时,实际“抵”顶税额=0,退税额=可抵税额,留抵税额=内销货物的进项税额-内销货物的销项税额。

## 六、总结

从以上分析可知,只有当生产企业出口货物适用的退税率为17%时,才能实现真正意义上的免税,退税率小于征税率时,出口货物所耗用原材料等的进项税额必然存在一个差额不能抵掉或退掉。因此,生产企业要做好出口退税的筹划工作,筹划好内销和外销商品的比例。在实际工作中,生产企业为了准确预测内销和外销产品的数量,要对原材料管理到位,做到“分批分用”、“专料专用”,再利用笔者提出的公式计算“免、抵、退”税就会比较简便。

### 主要参考文献

**1.** 杨秀玉.出口退税增值税的会计核算及计算分析.财税金融,2009

**2.** 林晓丽.出口货物免抵退税的计算及实务处理.国际商务财会,2010;10

**3.** 邵丽丽.论出口退税会计分录的科目设置.经济研究导刊,2010;5