

生产企业“免、抵、退”税计算方法改进

赵利清 王勇

(云南大学旅游文化学院 云南丽江 674100)

【摘要】 生产企业“免、抵、退”税的计算一直是税法理论学习与实务工作中的一个难点,目前多数文献上的相关计算方法不易理解,对初学者造成不小的学习障碍。本文按照税法规定,对“免、抵、退”税的定义进行分析,在原计算方法的基础上做出针对性的改进,以便财税人员更好地掌握生产企业“免、抵、退”税操作。

【关键词】 出口退税 免抵退 改进措施

一、增值税出口退税(“免、抵、退”税)制度

国家为鼓励出口,对符合条件的出口货物给予税收上的优惠,可享受出口退税政策。出口货物退(免)增值税是指货物报关出口销售后,对出口销售环节所应负担的增值税款予以免征并将其出口前在国内已承担的税款予以退还的一种制度。

税法规定:生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物适用“免、抵、退”税办法,有出口经营权的外贸企业收购后直接出口或委托其他外贸企业代理出口的货物采用“先征后退”办法。

“免、抵、退”税管理办法的“免”税,是指对生产企业出口的自产货物,免征本企业生产销售环节的增值税;“抵”税,是指生产企业出口的自产货物所耗用原材料、零部件、燃料、动力等应予退还的进项税额,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因应抵顶的进项税额大于应纳税额而未抵顶完的税额,经主管退税机关批准后,予以退税。

“免、抵、退”税办法,“免”的是出口部分的销项税,“抵”的是内销部分应纳税,“退”的是出口商品进项税未抵完的剩余。

二、“免、抵、退”税的一般计算方法

1. 不含进料加工业务的“免、抵、退”税计算步骤为四步。第一步,剔税:计算不得免征和抵扣税额。免抵退税不得免征和抵扣税额=人民币表示的离岸价×(增值税率-出口退税率)。第二步,抵税:计算当期应纳增值税额。当期应纳税额=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。第三步,算尺度:计算免抵退税额。免抵退税额=人民币表示的离岸价×出口货物退税率。第四步,比较确定应退税额。应退税额=上述当期应纳税额与免抵退税额中较小者;免抵税=免抵退税额-

应退税额。

2. 如果出口企业有进料加工业务,“免、抵、退”税计算步骤为六步。第一步,计算免抵退税不得免征和抵扣税额的抵减额。①=免税进口材料原价×(出口货物增值税率-出口退税率)。第二步,剔税:计算不得免征和抵扣税额。②=人民币表示的离岸价×(出口货物增值税率-出口退税率)-①。第三步,抵税:计算当期应纳增值税额。③=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。第四步,计算免抵退税额抵减额。④=免税进口材料原价×出口货物退税率。第五步,算尺度:计算免抵退税额。⑤=人民币表示的离岸价×出口货物退税率。第六步,比较确定应退税额,倒推确定免抵税额。应退税额=上述当期应纳税额与免抵退税额中较小者;免抵税=免抵退税额-应退税额。

三、“免、抵、退”税一般计算方法的弊端

1. 计算过程不够严谨。

例:某自营出口的生产企业为增值税一般纳税人,出口货物的征税率为17%,退税率为13%。2014年5月有关经营业务为:购原材料一批,取得的增值税专用发票注明价款1 000万元,外购货物准予抵扣的进项税额170万元通过认证。上期末留抵税款20万元。本月出口货物的销售额折合人民币500万元。要求:计算本月内销货物不含税销售额为1 200万元时该企业当期的“免、抵、退”税额。

计算过程:①当期免抵退税不得免征和抵扣税额=500×(17%-13%)=20(万元)。②当期应纳税额=1 200×17%-(170-20)-20=34(万元)。③出口货物“免、抵、退”税额=500×13%=65(万元)。④当期应纳税额≤当期免抵退税额,则:该企业当期应退税额=34(万元);当期免抵税额=65-34=31(万元)。

该结论明显错误。理由:当期应纳税额结果是34万

元,表示企业应该补交34万元税款,不存在退税的情况。原因是上述方法在当期应纳税额 <0 时才成立。

2. 不含进料加工情况的计算过程简单、难于理解。为什么当期应纳税款与免抵税款二者中较小者即为应退税款?为什么先计算应退税款,然后倒挤出免抵税款?

实务中“免、抵、退”税的顺序应该是“先免再抵后退”,而上述方法先计算应退税款,后倒推出免抵税额,未体现出抵顶有余后再予以退税的先后关系,对初学者来讲从逻辑上难以理解。

上述方法是直接将当期总的应纳税款与出口商品应该退还的进项税款进行比较,以总体与部分进行比较,难以说明其中的逻辑关系。如果将当期内销部分的应纳税款与外销部分的应退税款进行比较,应该更能直观地说明“免、抵、退”税的先后顺序。

3. 含进料加工业务的“六步”计算过程繁琐累赘,与上述“四步”计算过程容易混淆,难以掌握。

四、“免、抵、退”税计算方法的改进

1. 不含进料加工业务的“免、抵、退”税计算方法改进。如果可以根据实务中“免、抵、退”税的先后顺序改进计算过程,则更容易理解。试推导如下:

当期应纳增值税=当期销项税-当期进项税

企业当期应纳增值税可以分解为内销与外销两部分,即:

当期应纳增值税=内销部分应纳增值税+外销部分应纳增值税

因出口外销免征销项税,所以外销部分增值税应为负值,按照税法规定,“抵”税,是指生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等应予退还的进项税额,抵顶内销货物的应纳税额,所以外销部分可抵扣进项税即为免抵退税额。则有:

外销部分应纳增值税=0-外销可抵扣进项税=0-免抵退税额=-免抵退税额

即:当期应纳增值税=内销部分应纳增值税-免抵退税额(此式可体现“免、抵、退”税的本质,即出口商品进项税抵顶内销商品应纳税款)。

即:内销部分应纳增值税=当期应纳增值税+免抵退税额。

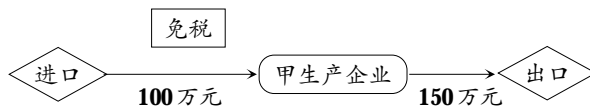
将该式引入原计算方法,则有:第一步,剔税:计算不得免征和抵扣税额。①免抵退税不得免征和抵扣税额=人民币表示的离岸价 \times (增值税率-出口退税率)。第二步,抵税:计算当期应纳增值税额。②当期应纳税额=内销的销项税额-(进项税额-免抵退税不得免抵税额)-上期末留抵税额。第三步,算尺度:计算免抵退税额(即外销应退税款)。③免抵退税额=人民币表示的离岸价 \times 出口货物退税率。第四步,计算内销部分应纳税款。④内销部分应纳增

值税=②+③=当期应纳增值税+免抵退税额。第五步,比较③式与④式,即比较当期外销部分应退税额与内销部分应纳税额,先看内销应纳税款,再看出口享受退税金额,确定免抵税款,最后计算应退税额。

前例中计算过程可改为:①当期免抵退税不得免征和抵扣税额=500 \times (17%-13%)=20(万元)。②当期应纳税额=1200 \times 17%-(170-20)-20=34(万元)。③出口货物“免、抵、退”税额=500 \times 13%=65(万元)。④内销部分应纳增值税=②+③=34+65=99(万元)。

则有:内销应纳税款99万元,出口应退税65万元,所以65万元全部用于抵顶内销应纳税款,应退税款=0,本期还应补交税款34万元。

2. 含进料加工业务的“免、抵、退”税计算方法改进。税法规定,如属于来料加工、进料加工贸易方式进口国外的原材料、零部件等在国内加工后复出口的对进口的料、件按规定给予免税或减税;企业购进免税货物出口的,免税但不予退税。举例如下图:



甲生产企业出口货物的150万元中包含100万元免税购进材料,所以在计算出口退税时应予扣减。因为免税进口材料原价不涉及免抵退税,也就无所谓“免抵退税中不得免抵部分”了。则原公式中①式代入②式,可合并为“剔税”,④式代入⑤式,可合并为计算“免、抵、退”税,则有:

第一步,剔税:计算不得免征和抵扣税额。①免抵退税不得免征和抵扣税额=(人民币表示的离岸价-免税进口材料原价) \times (增值税率-出口退税率)。第二步,抵税:计算当期应纳增值税额。②当期应纳税额=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。第三步,算尺度:计算免抵退税额(即外销应退税款)。③免抵退税额=(人民币表示的离岸价-免税进口材料原价) \times 出口货物退税率。第四步,计算内销部分应纳税款。④内销部分应纳增值税=②+③=当期应纳增值税+免抵退税额。第五步,比较③式与④式,即比较当期外销部分应退税额与内销部分应纳税额,先看内销应纳税款,再看出口享受退税金额,确定免抵税款,最后确定应退税及下期留抵税款。

主要参考文献

1. 李晓红,王珏,王瑞迎.生产企业一般贸易出口“免抵退”税新政例解.财会月刊,2013;7

2. 财政部,国家税务总局.关于进一步推进出口货物实行免抵退税办法的通知.财税[2002]7号,2002-01-23