多管齐下破解增值税出口“免抵退”教学难点

彭海艳（副教授），李佳坤

【摘要】虽然生产企业出口增值税“免抵退”公式设计较为科学，但概念繁琐，计算公式复杂，理解存在一定的难度。如果照本宣科，学生必然难以理解。若结合清晰的图表、精简的公式以及典型的案例开展教学，则能够帮助学生理解“免抵退”的原理及计算过程，使抽象的理论变得通俗易懂，进而提高难点的教学效果。

【关键词】增值税出口退税；免抵退；图表法；公式推导法；案例法

【中图分类号】F812.42　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)24-0121-3

出口货物退税政策是国际贸易中通常采用并为世界各国普遍接受的，目的在于鼓励出口货物公平竞争。其中，生产企业出口增值税“免抵退”税收政策是《税法》等相关课程教学中的难点之一。一方面，教材对“免抵退”税收政策的原理没有进行深入阐释，其涉及的概念较繁琐。另一方面，虽然“免抵退”公式设计较为科学，但计算过程复杂。如果照本宣科，学生必然难以理解。笔者在授课中多措并举，通过图表法、公式推导法和案例法开展教学，取得了较好的教学效果。

一、“清晰图表”下增值税出口“免抵退”原理阐释

我国现行税法规定，生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物，除另有规定外，增值税一律实行“免抵退”税收管理办法。

“免”税，是指对生产企业出口的自产货物，免征出口环节的增值税；“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、动力等所含应予以退还的进项税额，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所含的进项税额大于当期内销的应纳税额时，对未抵顶完的部分予以退税。

如图1所示，在“免抵退”税收政策下一般会出现以下三种结果：

情况1为内销的应纳税额大于外销的进项税额，即外销的进项税额全部抵顶完了，因而不需要考虑退税。

情况2为内销的应纳税额大于零，但小于外销的进项税额，因而外销的进项税额只能抵减一部分，将未抵减完的部分退税。

情况3为内销的应纳税额小于零，因而不能抵减外销的进项税额，需要将之全部退税（图1中虚线位置等于外销的进项税额，假设外销的进项税额都是应予退还的）。

简而言之，生产企业出口退税是先考虑用抵的办法享受出口退税的实惠，从而简化税收征管过程。

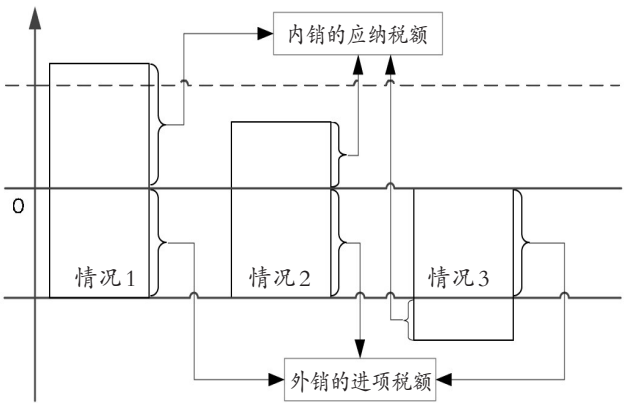

图1 “免抵退”税收政策基本原理

接下来的一个问题是，以上情况2和情况3中应退税额为多少呢？事实上，我们并不知道外销的进项税额大小，从而无法计算出结果。

还有一个问题是：外销的进项税额都能抵退吗？在现实中，国家需要通过不同的退税率以体现对不同产品的鼓励政策，因而可能会出现征退税率不一致的情况。

如何解决以上两个问题呢？根据“征多少、退多少、未征不退和彻底退税”的基本原则，以及在国家具体退税政策的指导下，可以将“免抵退税额”作为“应退税额”的最大限额。因为“免抵退税额”是可以计算出来的，这是国家对纳税人税

【基金项目】2014年上海市教委科研创新项目（项目编号：B1-22-7600-14-012）；2015年校级科研项目（项目编号：A0-21-0271-15-003）

收利益的最大让渡。

同时，如果存在征退税率的差异，则需要在进项税额中将“不得免征和抵扣税额”剔除，即做进项税额的转出处理。此外，如果存在购进的免税原材料，则需要对进项税额转出进行修正，形成“不得免征和抵扣税额抵减额”。具体见图2：

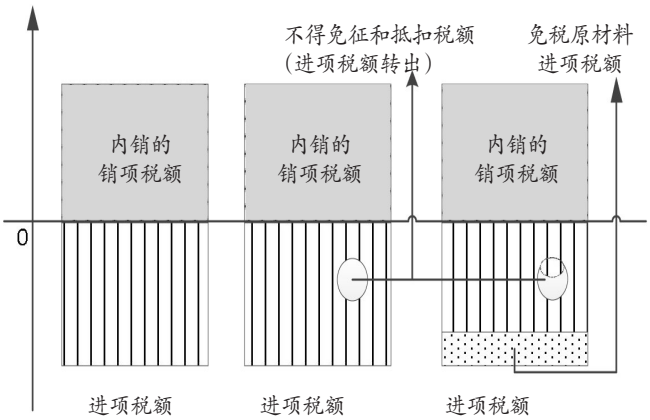

图 2 不同情况下应纳税额计算的比较

如图2所示，在情况2和情况3中，需要在进项税额中将“不得免征和抵扣税额”剔除，做进项税额转出处理。在情况3中，需要将免税原材料的进项税额转出。

实务中，只需要将应纳税额（A）和免抵退税额（C）进行比较，从而决定应退税额的大小。当A>0时，应退税额为0；当A<0且|A|<C时，应退税额为|A|；当A<0且|A|>C时，应退税额为C。同时，我们还可以推导出免抵税额和留抵税额的大小，以体现各变量间的倒挤关系，具体见表1：

表 1 生产企业出口增值税“免抵退”计算及倒挤关系

应纳税额A	免抵退税额C	应退税额	免抵税额	留抵税额
A>0	C	0	C	0
A<0且|A|<C	C	|A|	C−|A|	0
A<0且|A|>C	C	C	0	|A|−C

二、“精简公式”下增值税出口“免抵退”计算方法

简而言之，生产企业增值税出口“免抵退”基本原理为：外销的销项税额为零，用外销的进项税额抵减内销的应纳税额，抵不完的则退税。

而在具体的操作过程中，由于分解不出外销的进项税额，因而以“免抵退税额”作为“应退税额”的最大限额，将应纳税额与最大限额进行比较来决定应退税额的大小。应纳税额可以表示为：

应纳税额=内销的销项税额−内销的进项税额+外销的销项税额−外销的进项税额=内销的应纳税额−外销的进项税额=内销的销项税额−进项税额

接下来，结合免抵退税额的大小，并按表1规律进行判断，同时要考虑上期的留抵税额。由于“免抵退”公式较多，计算过程复杂，遂对诸多公式进行简化推导，最终主要存在以下三种情况：

第一种情况，征税率等于退税率时“免抵退”的计算。此时，实现出口退税真正的“零税率”，应纳税额与免抵退税额分别为：

应纳税额A=内销的销项税额−进项税额−上期留抵税款

免抵退税额C=外销额×退税率（即征税率）

第二种情况，征税率大于退税率时“免抵退”的计算。由于存在征、退税率之差造成的“不能免征和抵扣税额”，需要在进项税额中将它剔除，其等于外销额乘以征、退税率之差。此外，免抵退税额按退税率计算。此时，出口退税并没有执行真正的“零税率”政策。应纳税额和免抵退税额变为：

应纳税额A=内销的销项税额−[进项税额−外销额×（征税率−退税率）]−上期留抵税款

免抵退税额C=外销额×退税率

第三种情况，征税率大于退税率且存在购进免税原材料时“免抵退”计算。同样，由于存在征退税率之差，因而也要做进项税额转出的剔税处理。但当存在购进免税原材料时：一方面，意味着不需要对购进免税原材料做进项税额转出，即形成“不得免征和抵扣税额抵减额”。另一方面，免税原材料也不存在退税问题。此时，应纳税额和免抵退税额的计算公式变为：

应纳税额A=内销的销项税额−[进项税额−（外销额−免税原材料金额）×（征税率−退税率）]−上期留抵税款

免抵退税额C=（外销额−免税原材料金额）×退税率

结合表1和以上简化公式，可以很清晰地看到，当A<0且|A|>C时，应退税额大于可抵退的外销进项税额，因为“免抵退税额”一定大于“抵退税额”，这是否意味着国家对纳税人多退了税呢？

其实不然，下期留抵税额减少了同等的数额。所以，从长期来看，对国家来说并不意味着多退了税，国家利益并没有受损。不过，当存在征、退税率之差时，以外销额作为进项税额转出计算的基数，这无疑多转出了部分进项税额，即对生产企业多征了税。

三、“典型案例”下增值税出口“免抵退”具体应用

为了更好地理解生产企业出口增值税“免抵退”税收政策，以及运用表1中推导出的“免抵退”规律和简化的计算公式，现通过具体实例加以说明。

某自营出口生产企业是增值税一般纳税人，出口货物的征税率为17%。2014年8月有关经营业务如下：购进原材料准予抵扣进项税额40万元通过认证，上期末留抵税额3万元。本月内销货物不含税销售额100万元，收款117万元存入银行。本月出口货物销售额折合人民币200万元。试计算以下三种情况下企业当期的“免抵退”税额：①退税率等于征税

率；②退税率为13%；③退税率为13%，且当月购进免税原材料金额为100万元。这意味着同等情况下，外购货物准予抵扣进项税额由40万元变为23万元。

为了简化处理，免去计算过程，将其结果展示在表2中。该案例属于表1中的第二种情况，此时A<0且|A|<C。

如表2所示，三种类型中，免抵税额和留抵税额都是相同的，差别在于应退税额。

表 2　　A<0且|A|<C的情况下计算结果比较分析

类　型	内销的销项税额	进项税额	不得免征和抵扣税额	上期留抵税款	应纳税额A	免抵退税额C	免抵税额	应退税额	留抵税额
征税率=退税率=17%	17	40	0	3	−26	34	8	26	0
征税率≠退税率=13%	17	40	8	3	−18	26	8	18	0
征税率≠退税率=13%，免税原材料100万元	17	23	4	3	−5	13	8	5	0

表 3　　A<0且|A|>C的情况下计算结果比较分析

类　型	内销的销项税额	进项税额	不得免征和抵扣税额	上期留抵税款	应纳税额A	免抵退税额C	免抵税额	应退税额	留抵税额
征税率=退税率=17%	0	40	0	3	−43	34	0	34	9
征税率≠退税率=13%	0	40	8	3	−35	26	0	26	9
征税率≠退税率=13%，免税原材料100万元	0	23	4	3	−22	13	0	13	9

第一种类型中，出口退税真正实现了零税率，免抵退税34万元由8万元免抵税额和26万元应退税额构成。

而第二种类型由于征退税率之差造成不得免征和抵扣税额8万元，应退税额只有18万元。

第三种类型由于征退税率之差和购进免税原材料导致其应退税额只有5万元。不过，这两种类型享受国家的税收优惠政策程度实际是一样的，因为第三种类型中购进免税原材料享受了13万免税额。

可以清楚地看到，免税（出口销售免税和购进免税原材料）、抵税和退税只是纳税人享受国家税收优惠政策的三种不同路径和方式，不能仅从应退税额的大小去判断纳税人从政府手中获取的优惠，造成纳税人享受国家税收优惠政策差异的原因只在于征退税率之差，这导致第二种和第三种方式没有实现真正的“零税率”。

此外，为了掌握表1中第三种情况，即A<0且|A|>C时，应退税额以及各变量的变化，本文再适当变换一下背景资料：假设本月内销货物销售额为0，其他条件不变，同理计算出各变量结果。

如表3所示，由于内销的销项税额为0，不能通过抵的方法得到出口退税的实惠，即免抵税额为0。应纳税额的绝对值大于免抵退税额也说明了这一点，因而应退税额为免抵退税额，而留抵税额在三种类型中都相同，为9万元。

四、结论

增值税出口退税是国际普遍通行的方法，生产企业既有对国内销售的征税又有对出口销售的退税，因此可用外销的进项税额抵减内销的应纳税额，从而简化税收征管过程。但是我们并不能清楚地知道外销进项税额的大小，因此现实中无法操作。不过，“免抵退税额”是确定的，它是国家给予纳税人税收利益的最大让渡，可以作为“应退税额”的最大限额。该理论虽然也存在瑕疵，如可能造成生产企业多征税的情况出现，但毕竟使出口退税具有可操作性，从长期来看，也不会造成国家利益的损失。

总体而言，虽然生产企业出口增值税“免抵退”公式设计较为科学，但概念繁琐，计算公式复杂，理解存在一定难度。本文结合一目了然的图表、简化的公式推导以及典型的案例开展教学，使抽象的理论知识变得通俗易懂，极大地优化了课堂教学效果。

主要参考文献：

中国注册会计师协会编. 税法[M]. 北京：经济科学出版社，2015.

李春明. 多法并举　提高难点教学的效果——生产企业出口自产货物增值税退税教法探讨[J]. 河南工业大学学报（社会科学版），2011(3).

姚露. 生产企业“免、抵、退”税计算原理的教学解析[J]. 当代经济，2013(6).

张海英. 生产企业出口免抵退税教学探讨[J]. 财会月刊，2015(12).

魏世和. 生产企业出口退税教学探析[J]. 重庆工贸职业技术学院学报，2012 (3).

袁葵芳. 增值税出口退税免抵退计算方法解析[J]. 财会通讯（综合），2014 (13).

作者单位：上海立信会计金融学院，上海201209