

# 增值税“免抵退”税计算方法探讨

胡 芳

(江西经济管理干部学院会计系, 南昌 330088)

**【摘要】**企业出于技术、核算成本、出口返内销等因素考虑,没有分别核算生产内销货物和出口货物所耗用的外购料件成本;或者故意混淆内外销货物生产成本来骗取出口退税,造成“免抵退”税办法对出口企业多征税或少退税。本文在对“免抵退”税办法解析的基础上,分析多征税或少退税的情形,并提出筹划方案。

**【关键词】**“免抵退”; 增值税; 纳税筹划

2012年5月25日,财政部、国家税务总局联合发布《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税[2012]39号);同年6月14日,国家税务总局关于发布《〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉的公告》。新政对1985年以来制定的一系列关于出口货物劳务(包括视同出口货物)增值税和消费税政策进行了梳理归类,明确了政策适用和相关计算方法,简化了退税手续,进而方便了征纳双方系统、准确地了解和执行出口税收政策。根据前述文件的规定,生产企业出口货物劳务适用增值税“免抵退”税办法,外贸企业适用“免退”税办法。

## 一、“免抵退”税的理论解析

“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自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含的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月内应抵顶的进项税额大于应纳税额时,经过主管税务机关批准,对未抵顶完的税额予以退税。

假设出口企业既有内销业务,又有外销业务,内销货物应计算的销项税额为 $X$ ,企业购进料件已付的进项税额为 $Y$ ,其中为生产内销货物所耗用购进料件的已付进项税为 $Y_1$ ,外销货物相应的进项税为 $Y_2$ 。则 $X - Y_1$ 为企业内销业务的应纳税额, $Y_2$ 为应退还的出口货物进项税,“免抵退”税就是以“ $Y_2$ ”抵减“ $X - Y_1$ ”,对抵减后剩余的部分予以退税。根据出口企业实际经营情况的不同,执行中会有三种情形:

第一, $X - Y_1 > 0$ 且 $Y_2 > X - Y_1$ ,即抵税后有剩余。这种情形下,内销货物应纳税额大于零,以 $Y_2$ 抵顶 $X - Y_1$ 后还有剩余,对剩余的 $[Y_2 - (X - Y_1)]$ 部分进行退税,其中抵税额为 $X - Y_1$ ,如表1(1)。

第二, $X - Y_1 > 0$ 且 $Y_2 < X - Y_1$ ,即不足抵税。这种情形

下,内销货物应纳税额也大于零, $Y_2$ 不足以抵顶全部的 $X - Y_1$ ,未被抵顶的 $[(X - Y_1) - Y_2]$ 部分为应纳税额,其中抵税额为 $Y_2$ ,如表1(2)。

第三, $X - Y_1 \leq 0$ ,即不需抵税。这种情形下,内销货物应纳税额小于零,实际应纳税额为零,不足抵扣的内销货物进项税 $(|X - Y_1|)$ 留到以后期间继续抵扣,外销货物对应的进项税额 $Y_2$ 全部退税,其中抵税额为零,如表1(3)。

表1 “免抵退”税例解 单位:万元

序号	X	Y <sub>1</sub>	Y <sub>2</sub>	X - Y <sub>1</sub>	应纳税额	应退税额	免抵税额	留以后期间抵扣税额
(1)	100	80	40	20	—	20	20	—
(2)	100	40	40	60	20	—	40	—
(3)	100	120	40	-20	—	40	0	20

## 二、“免抵退”税计算公式解析

不考虑出口企业免税购进货物的情况下,“免抵退”税计算分五步。

第一步是剔税,公式为:

当期不得免征和抵扣的税额=出口货物离岸价×外汇人民币折合率×(出口货物征税率-出口货物退税率) (1)

这是因为我国未对所有出口货物实行全部退税,部分出口货物的已付进项税不能全部退还,该类货物适用的退税率低于征税率,公式以出口货物人民币销售额与征、退税率之差的乘积作为不予退还的出口货物已付进项税,在下一步计算中将其从前述 $Y_2$ 中剔除。

第二步是抵税,公式为:

当期应纳税额=当期销项税额-(当期进项税额-当期不得免征和抵扣税额) (2)

其中“当期销项税额”为前述 $X$ ，“当期进项税额”为 $Y_1 + Y_2$ ,该抵税公式可以分解为:

应纳税额= $X - Y_1 - (Y_2 - \text{不予退还的出口货物已付进项税})$  (2-1)

这就是在以出口货物应予退还的进项税额,抵顶内销货物的应纳税额。如果计算出的应纳税额大于零,则属于前述不足抵税的情形。如果应纳税额小于零,则需要确定应退税额。

第三步是算尺度,公式为:

$$\text{当期免抵退税额} = \text{当期出口货物离岸价} \times \text{外汇人民币折合率} \times \text{出口货物退税率} \quad (3)$$

企业出于技术、核算成本、出口返内销等因素的考虑,没有分别核算生产内销货物和出口货物所耗用的外购原材料、零部件、燃料、动力等,也就不能分别确定前述  $Y_1$  和  $Y_2$ ,或者考虑到有的企业会故意混淆内外销货物生产成本来骗取出口退税,政策文件规定以出口货物人民币销售额乘以退税率取代“ $Y_2$ -不予退还的出口货物已付进项税”,作为比较确定退税额的尺度。

第四步是比较确定应退税额,公式为:

$$\begin{aligned} & \text{当期期末留抵税额} \leq \text{当期免抵退税额, 则} \\ & \text{当期应退税额} = \text{当期期末留抵税额} \\ & \text{当期期末留抵税额} > \text{当期免抵退税额, 则} \\ & \text{当期应退税额} = \text{当期免抵退税额} \end{aligned} \quad (4)$$

在没有前期结转到本期继续抵扣的进项税额时,公式中的“当期期末留抵税额”为前述第二步计算的当期应纳税额的绝对值。公式实际就是以公式(2)计算结果的绝对值和公式(3)计算结果中较小的一个作为当期应退税额,即:

$$\text{当期应退税额} = \min(|\text{当期应纳税额}|, \text{当期免抵退税额}) \quad (4-1)$$

当前者小于后者时,则属前述“抵税以后有剩余”的情形;反之则属“不需抵税”的情形。

第五步是倒挤出免抵税额,公式为:

$$\text{当期免抵税额} = \text{当期免抵退税额} - \text{当期应退税额} \quad (5)$$

“抵税以后有剩余”和“不足抵税”情形下,免抵税额大于0,如表1(1)和(2),免抵税额为“不需抵税”的情形下,免抵税额为0,如表1(3)。

### 三、“免抵退”计算公式存在的问题及其影响

#### (一)“免抵退”计算公式存在的问题

1. 剔税公式和抵税公式虚增。假设出口货物的外购

料件成本为  $C$ ,增值额为  $\Delta V$ ,出口货物征税率为  $t_{征}$ ,出口货物退税率为  $t_{退}$ ,公式(1)可以推导为:

$$\text{当期不得免征和抵扣的税额} = (C + \Delta V) \times (t_{征} - t_{退}) \quad (1-1)$$

为分析的简便,假定出口货物及其所耗用的原材料、燃料、动力等适用的增值税税率均相同,则  $Y_2 = C \times t_{征}$ ,公式(2)可以推导为:

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= X - [Y_1 + Y_2 - (C + \Delta V) \times (t_{征} - t_{退})] = X - \\ & [Y_1 + C \times t_{征} - (C + \Delta V) \times (t_{征} - t_{退})] = X - Y_1 - C \times t_{退} + \Delta V \times \\ & (t_{征} - t_{退}) \end{aligned} \quad (2-2)$$

理论上准许用以抵顶内销货物应纳增值税的是  $C \times t_{退}$ ,需要剔除的不得免征和抵扣的税额应该是  $C \times (t_{征} - t_{退})$ ,公式(1-1)多出了  $\Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ ,使得公式(2-2)也多了一部分。

2. 尺度公式虚增。公式3可以推导为:

$$\text{当期免抵退税额} = (C + \Delta V) \times t_{退} \quad (3-1)$$

理论上,比较确定退税额是将出口货物准予退还的已付进项税(即  $C \times t_{退}$ )和以该进项税抵内销货物应纳增值税后的余额进行比较,公式(5)多出了“ $\Delta V \times$ 出口货物退税率”,使得比较的尺度增大。

#### (二)“免抵退”计算公式会引起退税额与理论不符

1. 出口货物征税率与退税率相等时,可能会出现多退税。

$t_{征} = t_{退}$ 时,公式2-2可以推导为:

$$\text{应纳税额} = X - Y_1 - C \times t_{退} \quad (2-3)$$

$X - Y_1 \geq C \times t_{退} > 0$ 时,应纳税额  $\geq 0$ ,公式(2-3)计算出的应纳税额与理论相符,不存在多征税的问题,如表2(1)。

$X - Y_1 \geq 0$ 且  $X - Y_1 < C \times t_{退}$ 时,应纳税额  $< 0$ ,有应退税额。此时,应退税额  $= \min(|X - Y_1 - C \times t_{退}|, (C + \Delta V) \times t_{退}) = \min(C \times t_{退} - (X - Y_1), (C \times t_{退} + \Delta V \times t_{退})) = C \times t_{退} - (X - Y_1) = |X - Y_1 - C \times t_{退}|$ ,与理论上的退税额相符,如表2(2)和(3)。

$X - Y_1 < 0$ ,理论上应退税为  $C \times t_{退}$ ,按公式(2-3)确定的应退税为  $|X - Y_1 - C \times t_{退}|$ 或者  $(C + \Delta V) \times t_{退}$ 。退税额为前者时,多退税额为  $|X - Y_1|$ ;退税额为后者时,多退税额为  $\Delta V \times t_{退}$ ,如表2(4)和(5)。

表2  $t_{征} = t_{退}$ 时“免抵退”税计算公式确定的应退税额与理论的差异例解 单位:万元

序号	(X - Y <sub>1</sub> ) ①	C ②	ΔV ③	应纳税额 ④ = ① - ② × t <sub>退</sub>	免抵退税额 ⑤ = (② + ③) × t <sub>退</sub>	应退税额 ⑥ = min( ④ , ⑤)	理论上应退税额 ⑦	差异 ⑧ = ⑥ - ⑦
(1)	20	100	20	3	20.4	应纳税3	应纳税3	0
(2)	10	100	20	-7	20.4	7	7	0
(3)	0	100	20	-17	20.4	17	17	0
(4)	-2	100	20	-19	20.4	19	17	多退税2
(5)	-4	100	20	-21	20.4	20.4	17	多退税3.4

注:假定  $t_{征} = t_{退} = 17\%$

2. 出口货物征税率大于退税率时,存在多征税或少退税的问题。 $t_{征} > t_{退}$ 时,应纳税额= $X - Y_1 - C \times t_{退} + \Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ ,理论上的退税额和按“免抵退”计算公式确定的退税额分别为如下几种情况:

$X - Y_1 > 0$ 时,理论上应纳或应退税额为 $|X - Y_1 - C \times t_{退}|$ 。 $X - Y_1 - C \times t_{退} \geq 0$ 时,应纳税额= $X - Y_1 - C \times t_{退} + \Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ ,比理论上多征税 $\Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ ,如表3(1)。 $X - Y_1 - C \times t_{退} < 0$ 时,应纳税额= $X - Y_1 - C \times t_{退} + \Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ ,应退税额= $\min(|X - Y_1 - C \times t_{退} + \Delta V \times (t_{征} - t_{退})|, (C + \Delta V) \times t_{退}) = \min(|X - Y_1 + \Delta V \times t_{征} - (C + \Delta V) \times t_{退}|, (C + \Delta V) \times t_{退}) = |X - Y_1 - C \times t_{退} + \Delta V \times (t_{征} - t_{退})|$ ,比理论上少退税 $\Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ ,如表3(2)。

$X - Y_1 = 0$ 时,理论上应退税额为 $C \times t_{退}$ 。应纳税额= $-C \times t_{退} + \Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ ,应退税额= $\min(|-C \times t_{退} + \Delta V \times (t_{征} - t_{退})|, (C + \Delta V) \times t_{退}) = \min(|-(C + \Delta V) \times t_{退} + \Delta V \times t_{征}|, (C + \Delta V) \times t_{退}) = |-C \times t_{退} + \Delta V \times (t_{征} - t_{退})| = C \times t_{退} - \Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ 比理论上少退税 $\Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ ,如表3(3)。

$X - Y_1 < 0$ 时,理论上应退税额为 $C \times t_{退}$ 。应纳税额= $X - Y_1 - C \times t_{退} + \Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ ,应退税额= $\min(|X - Y_1 - C \times t_{退} + \Delta V \times (t_{征} - t_{退})|, (C + \Delta V) \times t_{退}) = \min((C + \Delta V) \times t_{退} + |X - Y_1| - \Delta V \times t_{征}, (C + \Delta V) \times t_{退})$ 。当 $|X - Y_1| \geq \Delta V \times t_{征}$ 时,应退税额= $(C + \Delta V) \times t_{退}$ ,比理论上多退税 $\Delta V \times t_{退}$ ,如表3(4);反之,应退税额= $(C + \Delta V) \times t_{退} + |X - Y_1| - \Delta V \times t_{征}$ ,比理论上多退税 $|X - Y_1| - \Delta V \times (t_{征} - t_{退})$ ,如表3(5),若 $|X - Y_1| - \Delta V \times (t_{征} - t_{退}) < 0$ ,则为少退税,如表3(6)。

综上所述,当内销货物应纳增值税大于零且出口货物征税率大于退税率时,目前的免抵退办法会造成少退税或者多征税,当内销货物应纳增值税小于零时则会出现多退税的问题。

#### 四、纳税筹划

目前我国对生产企业出口货物执行“免抵退”税办法,对外贸企业执行“免退”税办法。“免退”税办法计算应退税额的公式为:

$$\text{应退税额} = \text{外贸收购不含增值税的购进金额} \times \text{退税率} \quad (6)$$

从公式6可知,“免退”税办法退税时不存在出口环节征税问题,外贸企业出口与生产企业自营出口相比,外贸企业能够拿到的退税额要多。因此,两种出口方式退税额的差可以作为企业纳税筹划的空间。生产企业可以选择设立关联外贸公司,并通过关联外贸企业间接出口货物,以达到多退税、降低税收成本的目的。

例:某生产企业在国内采购原材料生产工业品全部用于出口,6月出口产品价格总额1170万元,本月可抵扣的进项税额为119万元,增值税税率为17%,所出口产品适用的退税率为13%。

$$\text{当期应纳税额} = -[119 - 1170 \times (17\% - 13\%)] = -72.2 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期免抵退税额} = 1170 \times 13\% = 152.1 \text{ (万元)}$$

即企业能够拿到的出口退税额为72.2万元。

如果该生产企业通过关联外贸企业出口,生产企业以含税价格1170万元销售给外贸企业,并开出增值税专用发票,外贸企业再以1170万元的价格出口。此时:

$$\text{生产企业需缴纳增值税} = 1170 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 119 = 51 \text{ (万元)}$$

$$\text{关联外贸企业能够拿到的退税额} = 1170 \div (1 + 17\%) \times 13\% = 130 \text{ (万元)}$$

生产企业和关联外贸企业净得出口退税79万元,比生产企业自营出口拿到的退税额多6.8万元。因此, $C <$ 当出售给关联外贸公司的价格 $\leq C + \Delta V$ 时均有筹划收益,即(出口价格-出售给关联外贸公司的价格) $\times (t_{征} - t_{退})$ 。

#### 主要参考文献

李晓红,王珏,王瑞迎.生产企业一般贸易出口“免抵退”税例解[J].财会月刊,2013(7).

胡芳.“免抵退”税计算方法存在的问题及其修正[J].现代商贸工业,2007(9).

财政部,国家税务总局.关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知.财税[2012]39号,2012-05-25.

国家税务总局.关于发布《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》的公告.国家税务总局2012年第24号,2012-06-14.

表3  $t_{征} > t_{退}$ 时“免抵退”税计算公式确定的应退税额与理论的差异例解

单位:万元

序号	(X - Y <sub>1</sub> ) ①	C ②	ΔV ③	应纳税额④= ① - ②×t <sub>退</sub> +③×(t <sub>征</sub> -t <sub>退</sub> )	免抵退税额 ⑤=(②+③)×t <sub>退</sub>	应退税额 ⑥=min( ④ ,⑤)	理论上应退税额 ⑦	差异 ⑧=⑥-⑦
(1)	15	100	20	2.8	—	应纳税2.8	应纳税2	多征税0.8
(2)	10	100	20	-2.2	15.6	2.2	3	少退税0.8
(3)	0	100	20	-12.2	15.6	12.2	13	少退税0.8
(4)	-10	100	20	-22.2	15.6	15.6	13	多退税2.6
(5)	-2	100	20	-14.2	15.6	14.2	13	多退税1.2
(6)	-0.5	100	20	-12.7	15.6	12.7	13	少退税0.3