

# 基于进项税额分配思路的“免抵退”新解法

李红艳(副教授)

**【摘要】**“免抵退”的理解和计算一直是税法教学中的难点。从进项税额分配的角度重新解读和诠释“免抵退”的计算过程,有助于深刻理解“免抵退”的含义并快速、有效地掌握其计算过程。

**【关键词】**免抵退; 进项税额分配; 出口货物; 剔税

**【中图分类号】** F812.42

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)31-0118-2

《税法》的出口退税章节中关于“免抵退”的理解和计算一直是教学中的难点,笔者根据自身的教学经验发现,如果将该知识点围绕进项税额的分配重新诠释,就能使教学效果得到极大改善。

## 一、“免抵退”的一般解读

出口退税是指对出口货物退还其在国内生产和流通环节实际缴纳的增值税、消费税。出口退税制度是一个国家税收制度的重要组成部分,它主要是通过退还出口货物的国内已纳税款来平衡国内产品的税收负担,使本国产品以不含税成本进入国际市场,与国外产品在同等条件下进行竞争,从而增强本国产品的竞争能力,扩大出口的创汇。“营改增”后,我国出口退税对象已从货物和劳务扩展至现代服务。

出口退税制度的具体执行办法有两种:“免抵退”和“免退税”。前者适用于生产企业,后者适用于外贸企业。出口退税制度是为了贯彻实现出口对象的零税率。“免”是指免征出口环节的销项税。“抵”是指出口货物(劳务、服务)对应的进项税额可抵扣内销的销项税额。“退”是指出口货物(劳务、服务)对应的进项税抵扣内销销项税之后的余额退税给企业。

对于“抵”的说明,内销货物(劳务、服务)对应的进项税额可以抵扣内销的销项税额,出口货物对应的进项税额也可以抵扣内销的销项税额,所以在抵扣环节,不需要将企业全部进项税在内销和出口业务之间进行匹配划分,抵税的实质就是计算内销应纳增值税的过程。并非企业所有的进项税额都可以抵扣,在进项税额不能抵扣的一般情形规定基础上(如非正常损失、用于集体福利等),出口对象征税率与退税率之差依出口对象离岸价格计算的进项税是不能抵扣和退

税的,称为不得免征和抵扣的税额,所以在抵税之前首先要把这部分进项税额剔除。从税收经济关系来看,抵税的本质是国家将这部分税收利益以隐性方式返还给企业。

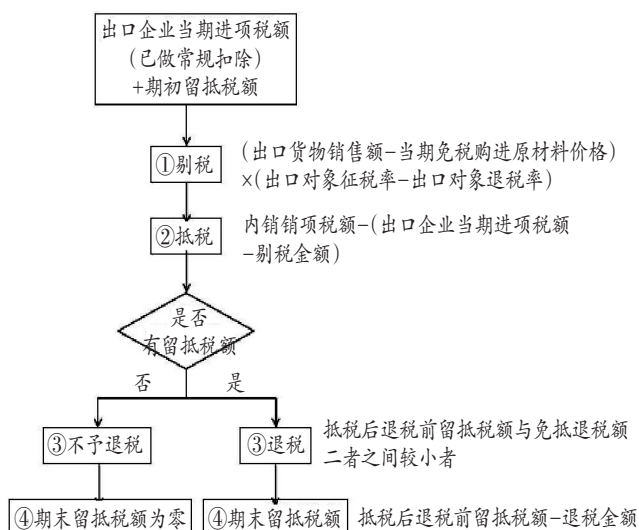
对于“退”的说明,退税的前提是进项税额抵扣内销销项税额之后有余额,即内销销项税额与进项税额之差为负数(应纳增值税额为负数)时有留抵税额。这里的“退”是指显性退税,即企业实际收到的出口退税款。由于出口退税是在留抵税额范围内实施的,应退税额受到留抵税额和理论退税额(免抵退)的限制,因此应退税额应取两者中的较小者。若理论退税额较小,则按理论退税额退税,免抵税额为零;若留抵税额较小,则按留抵税额退税,免抵税额为理论退税额与应退税额之差。

企业的增值税具有连续性,本期期末的留抵税额可以在下期继续抵扣,因此,本期期末留抵税额=退税之前的留抵税额-应退税额。在“抵”的环节,如果进项税额抵扣内销销项税额之后无余额,退税之前的留抵税额为零,则期末留抵税额也为零;如果进项税抵扣内销销项税之后有余额,则按上述公式计算即可。零税率与免税有相同之处,也有不同之处。相同之处在于销售环节均不缴增值税,但零税率征税对象所包含的进项税额可以抵扣或退税,而免税对象所包含的进项税额是不允许抵扣的。

## 二、基于进项税额分配思路的“免抵退”解读

“免抵退”的过程就是对当期进项税额与期初留抵税额之和进行分配的过程。首先汇总当期进项税额与期初留抵税额,作为进项税额分配的基数,然后按图中所示剔税、抵税、退税与期末留抵税额的顺序进行分配。只有经过上一步骤的

**【基金项目】** 河南省高等学校国际经济与贸易特色专业建设点项目; 河南省民办高等学校国际经济与贸易品牌专业建设点项目; 郑州大学西亚斯国际学院校级课研项目“‘营改增’对行业及链条企业的影响”(项目编号: 2015KYYB25)



基于进项税额分配思路的“免抵退”计算过程

分配后有余额时,进项税额才可以进行下一环节的分配,否则分配过程结束,其后各分配项目为零。

剔税就是计算出不得免征和抵扣的税额,并将其从进项税额分配基数中转出的分配环节,其计算公式为:不得免征和抵扣的税额=(出口对象销售额-免税购进原材料金额)×(出口对象征税率-出口对象退税率),其中,免税购进原材料既包括国内购进免税原材料,也包括进料加工免税进口料件,按照出口退税“征多少退多少,未征不退”的基本原则,免税购进原材料未负担进项税,因此其对应的购进金额不参与剔税,也不参与退税。

抵税就是对进项税额分配基数在剔税后的余额进行的二次分配,即用该余额抵扣内销的销项税额,如果抵扣之后还有余额,则可以进行后续的分配,该余额被称为“留抵税额”,为了与期末留抵税额相互区分,特别称之为“抵税后退税前的留抵税额”。

退税就是在“抵税后退税前的留抵税额”范围内进行进项税额的第三次分配,即计算实际应退税额的过程。应退税额不仅受留抵税额的限制,还受免抵退税额的制约,因此应退税额取两者中的较小者。如果留抵税额较小,则按留抵税额退税,退税后进项税额分配完毕,不再进行后续环节的分配;如果免抵退税额较小,则按照免抵退税额退税,退税后进项税额还有余额,可以进行后续分配。其中,免抵退税额的计算公式为:免抵退税额=(出口对象销售额-免税购进原材料金额)×出口对象退税率。经过退税之后剩余的进项税额就成了期末的留抵税额。

### 三、举例分析

例:甲企业(增值税一般纳税人)为自营出口的生产企业,其出口货物适用的增值税税率为17%、退税税率为13%。2015年5月甲企业有关经营活动如下:采购原材料一批,取得增值税专用发票一张,注明价款400万元,进项税额为68

万元,发票已通过认证。上月末留抵税额为12万元,本期内销货物取得不含税销售额200万元,本月出口货物的销售额按人民币计价400万元。

甲企业5月份“免抵退”税额的计算过程如下:

第一步,汇总当期进项税额和期初留抵税额,作为后续分配的基数。

进项税额=68+12=80(万元)

第二步,剔税,做进项税额第一次分配。

不得免征和抵扣的税额=400×(17%-13%)=16(万元)

剔税后进项税额的余额=80-16=64(万元)

第三步,抵税,做进项税额第二次分配。

内销销项税额=200×17%=34(万元)

抵税后进项税额余额=64-34=30(万元)

抵税以后进项税额还剩30万元,可以进行后续分配。

第四步,退税,做进项税额的第三次分配。

计算理论退税额,即免抵退税额=400×13%=52(万元),经过第二次分配后的留抵税额为30万元,因此该环节只能分配30万元,即应退税额为30万元,则免抵退税额=52-30=22(万元)。经过该次分配,进项税额已分配完毕,后面的分配结束,则期末留抵税额为0。

### 四、关于“免抵退”的进一步思考

若仅从进项税额角度做静态分析,无论抵税、退税还是期末留抵税额都不会减少企业的税收利益,而剔税则直接减少了企业的税收利益。剔税就是把不得免征和抵扣的税额从进项税额中转出计入出口货物成本的过程,从其计算公式可以看出,当期出口货物销售额剔除当期免税购进原材料价格之后的金额越高,则出口对象征税率与退税率之差越大,剔税对企业进项税额税收利益的负面影响就越大。

在企业当期进项税额一定、剔税环节的不得免征和抵扣的税额一定时,抵税、退税和期末留抵税额之间的分配会在时间价值上影响企业的税收利益,因为抵税和退税意味着可在当期收回预付税款债权,而期末留抵税额则反映了当期未收回的预付税款债权,该部分预付税款势必增加企业的资金占用,影响资金的流动性和收益率。

因此,企业在安排一定时期内的采购、生产、内销和出口计划时,需要把增值税相关因素作为一项参考依据,通盘考虑,以实现合理的税收利益。

### 主要参考文献:

中国注册会计师协会. 2015年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法[M]. 北京:经济科学出版社,2015.

邹德军. 现代服务业产品出口退税之亮线法[J]. 财会月刊,2015(12).

作者单位:郑州大学西亚斯国际学院商学院,河南新郑451100