

# 三种出口方式的退税计算及账务处理

张淑凤 沈晓玲

(北京广利核系统工程有限公司 北京 100084)

**【摘要】** 在不同出口方式下,我国现行出口退税政策存在一定差异。由此纳税人可以选择合适的出口方式,获得优惠的退税政策,从而降低自己的税负,节约经营成本。本文列示了三种出口方式退税的计算方法及账务处理,并对三种出口方式当期实际承担的增值税税负进行了比较分析。

**【关键词】** 出口退税 出口方式 退税计算 账务处理

## 一、一般出口业务出口退税的计算及账务处理

为鼓励外贸业务的发展,国家目前对外贸生产企业实行“免、抵、退”出口退税政策。免:免征出口销售环节的增值税。抵:出口货物所耗用的物料所含应予退还的进项税额抵顶内销货物的应纳税额。退:当月应抵顶的进项税额大于应纳税额时,对未抵顶完的部分予以退税。

出口退税计算方法分以下几步:

1. 计算当期应纳税额。当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)-上期留抵税额。其中:当期免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×(出口货物征税率-出口货物退税率)-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=免税购进原材料价格×(出口货物征税率-出口货物退税率)。

2. 分析。如果上述公式计算出的当期应纳税额>0,则不继续下面的计算,按照计算的应纳税额纳税。如果上述公式计算出的当期应纳税额<0,即有期末留抵税额,此时需要继续下面的计算。

3. 计算免抵退税额。免抵退税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物退税率-免抵退税额抵减额,免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率。

4. 判断。①如果当期期末留抵税额≤当期免抵退税额,则:当期应退税额=当期期末留抵税额;当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额。②如果当期期末留抵税额≥当期免抵退税额,则:当期应退税额=当期免抵退税额;当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额=0。

例 1:假设某企业无内销业务,本期出口销售 200 万元,征税率 17%,退税率 13%,国内采购物料 100 万元,进项税 17 万元。其账务处理如下:

(1)外购原材料时。借:原材料等科目 100,应交税金——应交增值税(进项税额)17;贷:银行存款等科目 117。

(2)产品外销时。借:银行存款等科目 200;贷:主营业务收入 200。

(3)计算当月出口货物不得免征和抵扣税额(即剔税)。当期免抵退税不得免征和抵扣税额=200×(17%-13%)=8(万元)。借:主营业务成本 8;贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出)8。

(4)计算应纳税额。当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)-上期留抵税额=0-(17-8)-0=-9(万元)。

(5)计算免抵退税额。免抵退税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物退税率-免抵退税额抵减额=200×13%=26(万元)。

(6)确定应退税额和免抵税额。期末留抵税额 9 万元<免抵退税额 26 万元,当期应退税额=期末留抵税额=9(万元),当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额=26-9=17(万元)。借:应收补贴款——出口退税(应退税额)9;贷:应交税金——应交增值税——出口退税(应退税额)9。借:应交税金——应交增值税——出口抵减内销应纳税额(免抵额)17;贷:应交税金——应交增值税——出口退税(免抵额)17。

(7)收到退税款。借:银行存款 9;贷:应收补贴款——出口退税 9。

(8)当期应交税金=8+9-17=0(万元),当期实际承担税收=17-9=8(万元),税负=8÷200=4%,即:当期实际承担税收=外销收入×(征税率-退税率)=8(万元)。

对于企业一般的出口业务来说,其承担的税负即为征税率与退税率之差。

## 二、来料加工出口方式出口退税的计算及账务处理

来料加工是由外商提供一定的原材料、元器件、零部件,由我方加工企业根据外商要求进行加工装配,成品交外商销售,由我方收取加工费的业务。对来料加工贸易,海关的政策是:①对进口材料全额免税,货物出口免征增值税、消费税,加工企业加工费免征增值税、消费税;②对出口货物耗用国内材料支付的进项税不得抵扣,应计入成本。因此,来料加工实行出口免税但不予退税的政策。

1. 收到来料时,不编制会计分录,只对“受托加工来料”

备查科目中对应的材料明细账进行数量登记。

2. 领取“来料”及其他材料用于制造加工产品时,对“来料”领取的处理同上,对领取其他材料时借记“生产成本”科目,贷记“原材料”等科目。

3. 产品完工时,借记“库存商品”科目,贷记“生产成本”等科目。

4. 出口销售收取加工费等,借记“应收账款”科目,贷记“主营业务收入”科目。结转销售成本时,借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”科目。

例 2:假设某企业无内销业务,来料加工进口物料 100 万元(免税进口),国内采购辅料成本 100 万元,进项税 17 万元,出口销售加工费 200 万元,征税率 17%,退税率 13%。加工费免征增值税、消费税,出口货物耗用国内材料支付进项税金不得抵扣,应计入成本,因此进项税 17 万元计入成本。

其会计分录:借:主营业务成本 17;贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出)17。

当期应交税金=17(万元),当期实际承担税收=国内采购辅料成本 $\times$ 17%=17(万元),税负=17 $\div$ 200=8.5%。

### 三、进料加工出口方式出口退税的计算及账务处理

进料加工是指有进出口经营权的企业,用外汇购买进口原材料、元器件、零部件和包装材料,经生产加工成成品或半成品返销出口的业务。对进料加工贸易,海关的政策是:①对进口材料按 85%或 95%的比例免税或全额免税;②货物出口按“免、抵、退”政策计算退(免)增值税。

例 3:假设某企业无内销业务,进料加工进口物料 100 万元(免税进口),国内采购辅料成本 100 万元,进项税 17 万元,出口销售收入 300 万元,征税率 17%,退税率 13%。

(1)国内采购原材料。借:原材料等科目 100,应交税金——应交增值税(进项税额)17;贷:银行存款等科目 117。

(2)免税进口物料。借:原材料 100;贷:银行存款 100。

(3)产品外销时。借:银行存款 300;贷:主营业务收入 300。

(4)计算当月出口货物不得免征和抵扣税额(即剔税)。免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=免税购进原材料价格 $\times$ (出口货物征税率-出口货物退税率)=100 $\times$ (17%-13%)=4(万元)。当期免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价 $\times$ 外汇人民币牌价 $\times$ (出口货物征税率-出口货物退税率)-免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=300 $\times$ (17%-13%)-4=8(万元)。其会计分录:借:主营业务成本 8;贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出)8。

(5)计算应纳税额。当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)-上期留抵税额=0-(17-8)-0=-9(万元)。

(6)计算免抵退税额。免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格 $\times$ 出口货物退税率=100 $\times$ 13%=13(万元)。免抵退税额=出口货物离岸价 $\times$ 外汇人民币牌价 $\times$ 出口货物退税率-免抵退税额抵减额=300 $\times$ 13%-13=26(万元)。

(7)确定应退税额和免抵税额。期末留抵税额 9 万元 $<$ 免抵退税额 26 万元,当期应退税额=期末留抵税额=9 万元,当

期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额=26-9=17(万元)。借:应收补贴款——出口退税(应退税额)9;贷:应交税金——应交增值税——出口退税(应退税额)9。借:应交税金——应交增值税——出口抵减内销应纳税额(免抵额)17;贷:应交税金——应交增值税——出口退税(免抵额)17。

(8)收到退税款。借:银行存款 9;贷:应收补贴款——出口退税 9。

当期应纳税额=8+9-17=0(万元),当期实际承担税收=17-9=8(万元),税负=8 $\div$ 300=2.67%,即当期实际承担税收=(外销收入-免税进口物料成本) $\times$ (征税率-退税率)=(300-100) $\times$ (17%-13%)=8(万元)。

### 四、三种出口方式的比较(基本条件相同,方式不同)

综上所述:企业一般进出口方式,当期实际承担税收(增值税)=外销收入 $\times$ (征税率-退税率);来料加工方式,当期实际承担税收(增值税)=国内采购辅料成本 $\times$ 17%;进料加工方式,当期实际承担税收(增值税)=(外销收入-免税进口物料成本) $\times$ (征税率-退税率)。

例 4(一般进出口方式):假设某企业本期无内销业务,国内采购辅料成本 100 万元,进项税 17 万元,国内劳务成本 200 万元,国外一般贸易进口物料 200 万元,进项税 34 万元,本期外销收入 500 万元,征税率 17%,退税率 13%。当期免抵退税不得免征和抵扣税额=500 $\times$ (17%-13%)=20(万元);当期应纳税额=0-(17+34-20)=-31(万元);免抵退税额=500 $\times$ 13%=65(万元);当期应退税额=31(万元);免抵额=65-31=34(万元);当期实际承担税收=17+34-31=20(万元),即当期实际承担税收=外销收入 $\times$ (征税率-退税率)=500 $\times$ 4%=20(万元);当期现金净流量=收入-成本=500+31(退税额)-100-17-200-200-34=-20(万元)。

例 5(来料加工方式):假设某企业本期无内销业务,国内采购辅料成本 100 万元,进项税 17 万元,国内劳务成本 200 万元,国外来料加工进口物料 200 万元,进项税 0 万元,本期外销收入 300 万元,征税率 17%,退税率 13%。当期实际承担税收=国内采购辅料成本 $\times$ 17%=17(万元);当期现金净流量=收入-成本=300-100-17-200=-17(万元)。

例 6(进料加工方式):假设某企业本期无内销业务,国内采购辅料成本 100 万元,进项税 17 万元,国内劳务成本 200 万元,国外进料加工进口物料 200 万元,进项税 0 万元,本期外销收入 500 万元,征税率 17%,退税率 13%。当期免抵退税不得免征和抵扣税额=500 $\times$ (17%-13%)-200 $\times$ (17%-13%)=12(万元);当期应纳税额=0-(17-12)=-5(万元);免抵退税额=500 $\times$ 13%-200 $\times$ 13%=39(万元);当期应退税额=5(万元);免抵额=39-5=34(万元);当期实际承担税收=17-5=12(万元),即当期实际承担税收=(外销收入-免税进口物料成本) $\times$ (征税率-退税率)=(500-200) $\times$ (17%-13%)=12(万元);当期现金净流量=收入-成本=500+5(退税额)-100-17-200-200=-12(万元)。

综合上述三种方式,可知:

第一,假设企业国内采购辅料成本占外销收入(一般进出

# 我国增值税出口退税制度的缺陷与矫正

张波(博士)

(西南政法大学 重庆 401120)

**【摘要】** 出口退税在增加出口、增加国民收入等方面均具有巨大的积极影响和难以替代的作用。本文对我国增值税出口退税制度存在的问题进行了分析,提出了完善出口退税政策的措施。

**【关键词】** 增值税 出口退税 法律制度

目前我国出口退税政策在实践中存在小规模纳税人的退税、地方财政的出口退税负担过重等问题,而在理论界存在着出口退税政策是应该保留还是取消、是实行出口退税零税率还是实行差别退税率等争议。鉴于理论上的争议和实践中的困惑,使得研究关于应该如何认识出口退税中存在的问题、如何评价出口退税政策的效应以及如何优化出口退税政策等问题,不但具有理论意义,而且具有实际意义。

## 一、出口退税政策的积极效应

1. 增加出口产品的国际竞争力。出口退税的目的是使出口商品以不含税价格进入国际市场,以避免对跨国流动商品重复征税,从而促进出口国和地区的对外出口贸易。据测算,出口退税率每减少一个百分点,出口企业的成本也就相应增

加一个百分点,就会影响到三个百分点的外贸出口,反之亦然。企业产品的竞争,更多的表现在产品价格的竞争上,如果一个企业的产品价格下降了,该企业产品的竞争力也就增强了,在国际市场上也就更有销路。

2. 减少企业资金的占用。出口退税能够有效地减少出口企业的资金占用,这一点是毋庸置疑的。一个企业资金的多少、资金周转速度的快慢,对它维持正常的营运是非常重要的。出口企业的产品不仅比内销产品更具价格优势,而且对企业资金的回流也会有较大的促进作用。

3. 促进内需,增加就业。一个国家和地区的总需求由消费、投资和出口三大部分构成,出口退税政策的实施,促进了该国家和地区的对外出口贸易,出口的增多必然会拉动需求

加一个百分点,就会影响到三个百分点的外贸出口,反之亦然。企业产品的竞争,更多的表现在产品价格的竞争上,如果一个企业的产品价格下降了,该企业产品的竞争力也就增强了,在国际市场上也就更有销路。

2. 减少企业资金的占用。出口退税能够有效地减少出口企业的资金占用,这一点是毋庸置疑的。一个企业资金的多少、资金周转速度的快慢,对它维持正常的营运是非常重要的。出口企业的产品不仅比内销产品更具价格优势,而且对企业资金的回流也会有较大的促进作用。

3. 促进内需,增加就业。一个国家和地区的总需求由消费、投资和出口三大部分构成,出口退税政策的实施,促进了该国家和地区的对外出口贸易,出口的增多必然会拉动需求

加一个百分点,就会影响到三个百分点的外贸出口,反之亦然。企业产品的竞争,更多的表现在产品价格的竞争上,如果一个企业的产品价格下降了,该企业产品的竞争力也就增强了,在国际市场上也就更有销路。

2. 减少企业资金的占用。出口退税能够有效地减少出口企业的资金占用,这一点是毋庸置疑的。一个企业资金的多少、资金周转速度的快慢,对它维持正常的营运是非常重要的。出口企业的产品不仅比内销产品更具价格优势,而且对企业资金的回流也会有较大的促进作用。

3. 促进内需,增加就业。一个国家和地区的总需求由消费、投资和出口三大部分构成,出口退税政策的实施,促进了该国家和地区的对外出口贸易,出口的增多必然会拉动需求

加一个百分点,就会影响到三个百分点的外贸出口,反之亦然。企业产品的竞争,更多的表现在产品价格的竞争上,如果一个企业的产品价格下降了,该企业产品的竞争力也就增强了,在国际市场上也就更有销路。

2. 减少企业资金的占用。出口退税能够有效地减少出口企业的资金占用,这一点是毋庸置疑的。一个企业资金的多少、资金周转速度的快慢,对它维持正常的营运是非常重要的。出口企业的产品不仅比内销产品更具价格优势,而且对企业资金的回流也会有较大的促进作用。

3. 促进内需,增加就业。一个国家和地区的总需求由消费、投资和出口三大部分构成,出口退税政策的实施,促进了该国家和地区的对外出口贸易,出口的增多必然会拉动需求

加一个百分点,就会影响到三个百分点的外贸出口,反之亦然。企业产品的竞争,更多的表现在产品价格的竞争上,如果一个企业的产品价格下降了,该企业产品的竞争力也就增强了,在国际市场上也就更有销路。

## 主要参考文献

中国注册会计师协会编.税法.北京:经济科学出版社,2008