

出口货物增值税免抵退税计算公式解析

广东技术师范学院天河学院 李瑞祯

【摘要】 本文通过对现行出口货物增值税免抵退税的计算公式进行分析,提出了新的简便计算方法,并通过举例对其具体应用进行了论证,以期为相关实务工作者提供借鉴。

【关键词】 增值税 出口货物 免抵退税 计算公式

一、出口货物增值税免抵退税的计算公式

按照《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)的规定,在我国凡独立核算,经主管国税机关认定为增值税一般纳税人,并且具有实际生产能力的企业和企业集团自营或委托外贸企业代理出口(简称“生产企业出口”)自产货物,除另有规定外,增值税一律实行“免、抵、退”税管理办法。

免抵退税的具体计算方法如下:

1. 当期应纳税额的计算。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)。

2. 免抵退税额的计算。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-免抵退税抵减额。

其中:免抵退税抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率。

3. 当期应退税额和免抵税额的计算。

(1)如当期期末留抵税额≤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=0

当期期末留抵税额根据当期增值税纳税申报表中的“期末留抵税额”项目金额确定。

4. 免抵退税不得免征和抵扣税额的计算。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。

其中: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)。

二、出口货物增值税免抵退税计算公式解析

1. 出口货物增值税免抵退税计算公式相关项目的含义。为了便于找出各个公式之间的内在联系,笔者现对一些常识性计算项目进行概括与解释。

一是“出口货物离岸价×外汇人民币牌价”可理解为“出

口货物销售价格”。

二是“出口货物销售价格-免税购进原材料价格”可理解为“出口货物实际计税价格”。

需注意的是:若存在免税购进原材料的情况,即该原材料在购进时便退出征税环节,其进项税额为零,也就不存在出口环节计征增值税的问题,计税时要将免税购进原材料价格从出口货物销售价格中扣除。无论内销还是外销,出口货物实际计税价格都不包含免税购进原材料价格。

三是(出口货物销售价格-免税购进原材料价格)×出口货物征税率=出口货物实际计税价格×出口货物征税率=当期外销货物的销项税额。该公式实质上是计算不享受出口退税政策的出口货物的销项税额,在这里笔者将其简称为“当期外销货物的销项税额”。

四是“当期期末留抵税额”就是当期进项税额大于当期销项税额的那部分金额。那么,在财税[2002]7号文件第三条“当期应退税额和免抵税额的计算”中出现的“当期期末留抵税额”很显然就是当期应纳税额小于零时的绝对值。

2. 出口货物增值税免抵退税计算公式的变换与解析。

(1)将免抵退税抵减额的计算公式代入免抵退税额的计算公式,合并同类项得:

免抵退税额=出口货物实际计税价格×出口货物退税率

通过公式可以看出,免抵退税额实际上就是实行出口退税政策后对出口货物按优惠税率计算的不用征收的销项税额。

(2)将免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额的计算公式代入免抵退税不得免征和抵扣税额的计算公式,合并同类项后得到:

免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物实际计税价格×(出口货物征税率-出口货物退税率)=当期外销货物的销项税额-免抵退税额

该公式表明:免抵退税不得免征和抵扣税额是实行出口退税政策前对出口货物所征收的销项税额与实行出口退税政策后出口货物按优惠税率计算的不用征收的销项税额的差额。

当出口货物退税率=出口货物征税率时,免征销项税额与应征销项税额的差额为零,即全额免征,实现了货物出口环

节免征增值税,此时的税收优惠最多;当出口货物退税率<出口货物征税率时,免征销项税额<应征销项税额,即需要在出口环节按两者的差额进行征税,此时的税收优惠是随着退税率的降低和差额的增大而不断减少的,即不是全额免征货物出口环节的增值税。

综上所述,我们可以得出公式中“免抵退税不得免征和抵扣税额”的实质是“退税后仍负担的,但不用上缴、只需抵减当期进项税额的出口货物无优惠部分的销项税额”,并在此基础上对当期应纳税额计算公式中的“当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额”的计算过程也有了深刻的理解。

(3)将免抵退税不得免征和抵扣税额的计算公式代入当期应纳税额的计算公式,调整后得到:

当期应纳税额=当期内销货物的销项税额+(出口货物销售价格-免税购进原材料价格)×出口货物征税率-当期进项税额-(出口货物销售价格-免税购进原材料价格)×出口货物退税率=当期内销货物的销项税额+当期外销货物的销项税额-当期内销及库存货物等准予扣减销项税额的进项税额-当期外销货物进项税额-免抵退税额

从整理后的公式可以看出,当期应纳税额是已经实施出口退税政策后所计征的当期应纳税额,在贯彻执行免税政策的基础上,我们需要明确的是当期进项税额包括当期内销货物与外销货物两大部分的进项税额,实际上就是出口货物的当期进项税额可以抵扣内销货物的销项税额。如果该出口货物的退税率小于征税率,还要将不能免除税负的部分作为出口货物当期进项税额的抵减额,减少可用于抵扣内销货物销项税额的出口货物进项税额。

(4)该计算公式中当期应退税额和免抵税额的计算是理解的难点。实际上该计算过程就是要将免抵退税额分解成退税额和免抵税额。

退税额即当期应退税额,那么免抵税额就是税务机关按相关税收政策算得的税收优惠中实际没有退返给纳税人而是转抵内销货物销项税额的部分,即“当期免抵税额”。

显然,“当期应退税额”必定小于或等于“当期免抵退税额”,其金额的确定还要依赖“当期应纳税额”与“当期免抵退税额”的比较。这是因为“当期应纳税额”是已经扣减免抵退税额后的金额,也就是说免抵退税额得先抵顶当期应纳税额,如果当期应纳税额为正数,就表明免抵退税额不足以抵顶当期应纳税额,那就不存在退税的情况,此时的应退税额就为零;相反,如果当期应纳税额为负数,就表明免抵退税额仅用部分金额抵顶就可以使需缴纳的税款减少至零或未抵顶的应纳税额本身就是因进项税额大于销项税额而产生的,那么税务机关就要按免抵退税额抵顶后的余额或免抵退税额的全额退还纳税人,此时的应退税额不为零。

如果仔细分析便可发现,在该办法中计算当期应退税额与当期免抵税额时并不是用当期应纳税额与当期免抵退税额进行比较,而是用当期期末留抵税额与当期免抵退税额进行比较,即当期应纳税额为负,也只有在此情况下才需要计算应退税额。那么,应退税额是多少呢?当期期末留抵税额大于当

期免抵退税额,表明未进行免抵的情况就是多缴进项税额的情况,如果进行免抵,那么多缴的进项税额会更多,此时免抵税额就应该全额退还,也就不存在免抵税额,显然此时的应退税额就是免抵退税额;反之,则应退税额与当期期末留抵税额相等,即此时的留抵税额全部是由免抵退税引起的,税务机关要将免抵退税额抵顶后的余额退还纳税人,那么当期免抵税额即是免抵退税额与应退税额的差额。

那么前面论述的当期应纳税额为正数时就不存在当期期末留抵税额,免抵税额就是免抵退税额,应退税额为零。

由此我们可以看出,财税[2002]7号文件对免抵退税额与应退税额进行的规范首先是建立在存在当期期末留抵税额的基础上的,而对当期期末留抵税额不存在的情况并没有进行规范。

3. 出口货物增值税免抵退税计算步骤调整。出口货物增值税免抵退税计算公式的计算目标是确定免抵税额与应退税额,而两者的确定依赖于当期期末留抵税额与当期免抵退税额的比较,且当期期末留抵税额是当期应纳税额为负数时的绝对值,那么就应该以计算当期应纳税额与当期免抵退税额为突破口,整个计算过程应该调整为:

(1)免抵退税额的计算。先计算免抵退税额抵减额,然后求出免抵退税额。

(2)当期应纳税额的计算。先计算免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额,然后求出免抵退税不得免征和抵扣税额,最后将计算出的当期免抵退税不得免征和抵扣税额的计算公式代入当期应纳税额的计算公式便可得到结果。

(3)当期应退税额和免抵税额的计算。将免抵退税额的计算结果与当期应纳税额的计算结果按照财税[2002]7号文件的程序进行转化与比较,便可计算出当期应退税额和免抵税额。

三、出口货物增值税免抵退税的简便计算方法

(一)简便计算方法的推导

通过上面的分析可知,导致我们对公式理解困难的主要原因就是对公式中出现的概念不理解,尤其是“当期应纳税额”、“免抵税额”和“应退税额”这三个概念,而对当期应纳税额计算公式中的“当期免抵退税不得免征和抵扣税额”和“免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额”的理解是关键。为便于理解,不妨再次把公式进行简单变换,将其还原成最初的形式,这样通过原理来记忆就远比死记硬背的效果要好得多。

整理后的简便计算公式如下:

实行出口退税政策前的应纳税额=当期销项税额-(当期进项税额+上期期末留抵税额)。

免抵退税额=出口货物实际计税价格×出口货物退税率

实行出口退税政策后的应纳税额=实行出口退税政策前的应纳税额-免抵退税额。

1. 如果实行出口退税政策前的应纳税额 ≤ 0 ,则:

当期应退税额=当期免抵退税额

当期免抵税额=0

2. 如果 $0 \leq$ 实行出口退税政策前的应纳税额 \leq 当期免抵

退税额,则:

当期应退税额=实行出口退税政策后的应纳税额

当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额

3. 如果实行出口退税政策前的应纳税额>当期免抵退税额,则:

当期应退税额=0

当期免抵税额=当期免抵退税额

(二)两种方法的实例验证与比较

例: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%,退税率为13%。20×7年8月有关经营业务为:当月进料加工免税进口料件的组成计税价格为100万元,上期期末留抵税款6万元,本月内销货物不含税销售额为100万元;购进原材料一批,取得的增值税专用发票上注明的价款为200万元,已验收入库。

要求:①若外购货物准予抵扣的进项税额为34万元,试计算该企业当期的免抵退税额;②若外购货物准予抵扣的进项税额为20万元,试计算该企业当期的免抵退税额;③若外购货物准予抵扣的进项税额为10万元,试计算该企业当期的免抵退税额。

1. 计算方法一:按财税[2002]7号文件规定的方法计算。

(1)若外购货物准予抵扣的进项税额为34万元,则:

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)=100×(17%-13%)=4(万元)

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=200×(17%-13%)-4=4(万元)

当期应纳税额=当期销货的销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)-上期期末留抵税额=100×17%-(34-4)-6=-19(万元)

免抵退税抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率=100×13%=13(万元)

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-免抵退税抵减额=200×13%-13=13(万元)

当期末留抵税额>当期免抵退税额时,当期应退税额=当期免抵退税额,即:

该企业当期应退税额=13(万元)

当期免抵税额=13-13=0(万元)

因此,8月末留抵结转下期继续抵扣税额为6万元(19-13)。

(2)若外购货物准予抵扣的进项税额为20万元,则:当期应纳税额=100×17%-(20-4)-6=-5(万元)。

当期末留抵税额5万元<当期免抵退税额13万元,则:当期应退税额=当期末留抵税额;当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额。即:

该企业当期应退税额=5(万元)

当期免抵税额=13-5=8(万元)

因此,8月末留抵结转下期继续抵扣税额为0万元(5-

5)。

(3)若外购货物准予抵扣的进项税额为10万元,则:当期应纳税额=100×17%-(10-4)-6=5(万元)。

由于财税[2002]7号文件中没有相关规定,故无从下手。

2. 计算方法二:按增值税简便计算方法计算。

(1)若外购货物准予抵扣的进项税额为34万元,则:

当期销项税额=当期销货的销项税额+当期出口货物的销项税额=100×17%+200×17%=51(万元)

当期进项税额=当期应税项目的进项税额+当期出口货物的进项税额+上期期末留抵税额=34+100×17%+6=57(万元)

实行出口退税政策前的应纳税额=51-57=-6(万元)

免抵退税额=出口货物实际计税价格×出口货物退税率=(200-100)×13%=13(万元)

实行出口退税政策前的应纳税额=-6万元≤0,则:

当期应退税额=当期免抵退税额=13(万元)

当期免抵税额=0

当期应退税额为13万元,留抵结转下期继续抵扣税额为6万元。

(2)若外购货物准予抵扣的进项税额为20万元,则:

当期销项税额=51(万元)(结果不变)

当期进项税额=当期应税项目的进项税额+当期出口货物的进项税额+上期期末留抵税额=20+100×17%+6=43(万元)

实行出口退税政策前的应纳税额=51-43=8(万元)

免抵退税额=13(万元)(结果不变)

实行出口退税政策前的应纳税额8万元≤当期免抵退税额13万元

当期应退税额=实行出口退税政策后的应纳税额的绝对值=|-(8-13)|=5(万元)

当期免抵税额=13-5=8(万元)

当期应退税额5万元,无留抵结转下期继续抵扣税额。

(3)若外购货物准予抵扣的进项税额为10万元,则:

当期销项税额=51(万元)(结果不变)

当期进项税额=当期应税项目的进项税额+当期出口货物的进项税额+上期期末留抵税额=10+100×17%+6=33(万元)

实行出口退税政策前的应纳税额=51-33=18(万元)

免抵退税额=13(万元)(结果不变)

实行出口退税政策前的应纳税额18万元>当期免抵退税额13万元

当期应退税额=0(万元)

当期免抵税额=当期免抵退税额=13(万元)

实行出口退税政策后的应纳税额=实行出口退税政策前的应纳税额-免抵退税额=18-13=5(万元)

当期尚需纳税5万元,无留抵结转下期继续抵扣税额。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006