

# 试析免抵退税的会计处理

西南大学经济管理学院 李峦松

## 一、免抵退税政策的实质

1. 出口退税的一般原理。实施出口退税政策的目的在于使出口商品以不含税的价格进入国际市场,即对出口商品实行零税率。免抵退税是出口退税的一种方式。按照增值税的原理,实行零税率有三种方法:一是对生产出口商品企业的外购原材料免税,出口销售也免税;二是对出口销售免税,退还出口商品外购原材料的进项税额;三是出口销售不免税,全额退还出口销售的销项税额。我国增值税实行的是凭发票抵扣制度,出口退税遵循“征多少退多少,不征不退”的基本原则,加之有关出口的政策性因素,退税率与征税率有时不完全一致。

应当指出的是,出口退税政策中的“抵”与“退”对企业而言只是结算方式不同,经济利益上没有差别。如果将企业应纳的增值税视为企业欠国家的债务,将国家应当退还给企业的增值税视为国家欠企业的债务,无论是企业先全额缴税再由国家予以全额退税,还是先相互抵消再向对方支付或收取差额,最终结果都是一样的。

2. 免抵退税政策的相关规定及其存在的矛盾。按照我国税收法规对免抵退税政策的解释,“免”税是指对生产企业出口自产货物,免征企业生产销售环节增值税;“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、动力等所含应退还的进项税额,抵减内销货物的应纳税额;“退”税,是指生产企业出口自产货物在当月内应退还的进项税额大于内销货物的应纳税额时,对未抵减完的进项税额部分予以退税。

关于上述免抵退税含义通常的理解是:根据增值税的原理,进项税额是某生产销售环节前面所有环节已纳增值税的总和。既然免征了出口销售环节的增值税,如果将出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含进项税额退还给企业,出口货物就不含税了。按“征多少退多少,不征不退”的原则,这里的退税是按照退税率来计算的,而不是按照外购货物的征税率来计算的。

因此,企业不得抵扣的税额=出口货物耗用的外购原材料等的金额×(出口货物征税率-出口货物退税率),而企业应当得到的退税总额=出口货物耗用的外购原材料等的金额×出口货物退税率。但是,在免抵退税的计算方法中,“免抵退税不得免征和抵扣税额”与“免抵退税额”都是以出口货物的售价(离岸价)为基础来计算的,而没有以出口货物耗用的外购原材料等的金额为基础来计算。显然,这里对免抵退税含义的解释与免抵退税计算方法中的规定相矛盾。

## 3. 免抵退税政策实质的分析。免抵退税的计算方法如下:

### (1) 当期应纳税额的计算。

当期应纳税额(或期末留抵税额)=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的税额) (公式①)

其中:当期免抵退税不得免征和抵扣的税额=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 (公式②)

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) (公式③)

### (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-免抵退税额抵减额 (公式④)

其中:免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率

为简化分析,假设企业没有免税购进原材料的情况,即“免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额”与“免抵退税额抵减额”均为0。

将公式②代入公式①,得到:

当期应纳税额(或期末留抵税额)=当期内销货物的销项税额-[当期进项税额-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)]=当期内销货物的销项税额+出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物征税率-当期进项税额-出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物退税率

这里“出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物征税率”就是企业出口销售的销项税额,因此,公式①可简化为:

当期应纳税额(或期末留抵税额)=(当期内销和外销货物的销项税额-当期进项税额)-免抵退税额 (公式⑤)

从公式⑤我们可以看到,在免抵退税的计算中并非把出口销售环节作为一个免税环节,而是视为应税环节,同时计算了内销和外销货物的销项税额。与“先征后退”办法相比较,公式⑤中“(当期内销和外销货物的销项税额-当期进项税额)”实际上就是“先征后退”办法中的应征税额,而“免抵退税额”就是“先征后退”办法中的应收出口退税总额。所不同的是,“先征后退”办法有一个税款先全额征收入库的过程,而“免抵退”办法则是用企业应收出口退税总额先抵扣应征税额,如有余额才缴税或退税。因此,同一个出口企业无论是采用“免抵退”办法还是采用“先征后退”办法,其得到的退税总额都是相

同的。

为与政策中的相关名词相区别,下文用“当期应征税额”来表示“当期内销和外销货物的销项税额-当期进项税额”,用“应退税总额”来表示企业因享受出口退税政策而应得到的经济利益总和,等同于“免抵退税额”。

从以上分析可以看出,公式①中的“当期应纳税额(或期末留抵税额)”不是一般增值税计算中的应纳税额,而是“当期应退税总额”抵减“应征税额”之后的余额。

在有免税购进原材料时,与上述简化情况相比,在内销和外销销售额中应扣除相当于免税购进原材料价值的金额,而在“免抵退税额”计算时也应扣除这一金额,完全消除了免税购进原材料对出口退税计算的影响。因此,存在免税购进原材料并不会改变免抵退税政策的实质。

综上所述,“免抵退”办法实际上并没有“免”这个环节,同样把出口销售环节作为应税环节;“抵”是指“当期应退税总额”抵减“当期应征税额”,并非抵减内销货物的应纳税额;“退”则是指“当期应退税总额”抵减“当期应征税额”后,对未抵减完的或无法抵减的(当应征税额为负数时,即当“企业不欠国家”时)部分或全部予以退税。实际上,“免抵退”办法实际上是前述第三种实行零税率的方法,在结算上采用了先抵后退。

## 二、免抵退税会计处理的改进

根据上述对免抵退税政策实质的分析,目前免抵退税会计处理,如“出口抵减内销产品应纳税额”、“出口退税”等明细科目的核算都确实存在名不符实的问题,其会计处理没有反映免抵退税事项的经济实质。

笔者认为,为准确反映免抵退税事项的经济实质,应当对其会计处理作如下改进。

1. 取消“出口退税”明细科目。计算出口产品销项税额时,作以下会计分录:借:其他应收款;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)。

在这里,该分录表明了免抵退税政策实际是上文指出的第三种退税方式,即将出口视为应税环节,然后全额退还出口销售的销项税额。

2. 取消“出口抵减内销产品应纳税额”明细科目,设置“应交税费——应交增值税(出口抵减应纳税额)”科目,核算企业可在当期应征税额中抵减的应收出口退税额。企业当期出口销售的销项税额与应退税总额的差额记入“主营业务成本”科目。

值得说明的是,之所以将当期出口销售的销项税额与应退税总额的差额记入“主营业务成本”科目是由于:从增值税的原理来看,销项税额是向购货方收取的,如果不存在不能抵扣的进项税额并全额收取了销项税额,则企业的增值税税负为零,税负由购货方承担,这里销项税额由企业通过政府退税取得,但企业取得的出口退税是按退税率计算的,如果退税率与征收率有差异,这个费用则只能由企业承担。

计算应退税额时作以下会计分录:借:主营业务成本,应

交税费——应交增值税(出口抵减应纳税额);贷:其他应收款。

以上会计分录中“应交税费——应交增值税(出口抵减应纳税额)”科目与“其他应收款”科目的对应关系,充分表明了“抵”是政府与企业的一种结算方式。

以下举例说明免抵退税的简化计算及其会计处理:

例:有进出口经营权的某生产企业兼营内销和出口货物,20×8年9月,内销货物销售额为1 000万元,出口货物销售额(离岸价)为260万美元(外汇人民币牌价7.2),购进所需原材料等货物的进项税额为320万元。

已知:该企业销售货物适用的增值税税率为17%,退税率为13%,并且有上期未抵扣完的进项税额28万元(仅核算免抵退事项,其他事项略)。

(1)现行计算方法和会计处理如下:

当期免抵退税不得免征和抵扣的税额=260×7.2×(17%-13%)=74.88(万元)。

当期应纳税额=1 000×17%-(320-74.88)-28=-103.12(万元)。

当期末留抵税额=103.12(万元)。

免抵退税额=260×7.2×13%=243.36(万元)。

当期末留抵税额≤当期免抵退税额,则当期应退税额=当期末留抵税额=103.12(万元),当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额=243.36-103.12=140.24(万元)。

会计处理为:

借:主营业务成本 74.88 万元;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)74.88 万元。

借:其他应收款 103.12 万元,应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)140.24 万元;贷:应交税费——应交增值税(出口退税)243.36 万元。

(2)简化计算方法和改进后的会计处理如下:

当期应征税额=(1 000+260×7.2)×17%-320-28=140.24(万元),其中:当期出口销售的销项税额=318.24(万元)。

当期应退税总额=260×7.2×13%=243.36(万元)。

当期应征税额<当期应退税总额,企业应当缴纳的税额为140.24万元可全额抵减应退税总额,于是有:当期可抵税额(当期免抵税额)=当期应征税额=140.24(万元)。剩余未抵扣完的部分直接退税,于是有:当期应退税额=当期应退税总额-当期应征税额=243.36-140.24=103.12(万元)。

会计处理为:

借:其他应收款 318.24 万元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)318.24 万元。

借:主营业务成本 74.88 万元,应交税费——应交增值税(出口抵减应纳税额)140.24 万元;贷:其他应收款 215.12 万元。

这里“其他应收款”科目的借方余额103.12万元,即为当期实际应收的出口退税款。○