

# 增值税免抵退税的教学实践探讨

赵蓉

(广州城市职业学院 广州 510405)

**【摘要】** 增值税免抵退税是税法教学中的重点与难点。本文采用案例与图形相结合的方法来讲授该内容,将其中的逻辑关系梳理清楚,这样更直观、形象、容易理解。

**【关键词】** 增值税 免抵退税 内销销项税额 外销销项税额

在增值税的出口退税中,适用自营或委托外贸企业代理出口的生产企业的免抵退税是整个税法教学中的重点与难点。笔者通过案例与图形的共同演绎,将其中的逻辑关系梳理清楚,使学生能比较准确地计算出相关的税额。

## 一、免抵退税的计税原理

根据增值税的计税原理,内销企业(本文中企业均指一般纳税人)当期应纳税额的计算公式为:应纳税额=当期销项税额-当期进项税额(包括上期留抵税额)。可用图1表述。而在既有内销业务又有外销业务的生产企业中,上面的公式可变为:应纳税额=(外销销项税额+内销销项税额)-(外销进项税额+内销进项税额)。如图2所示。

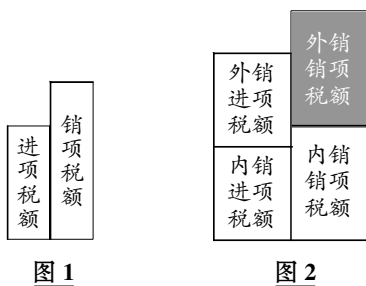


图1

图2

1. 免。“免”指免征出口环节的增值税,即免征外销销项税额,为图2中的灰色部分。则应纳税额的计算公式变换为:应纳税额=内销销项税额-(外销进项税额+内销进项税额)。

2. 抵。为简化核算,税法规定,拿外销进项税额和内销进项税额之和(即全部进项税额)与内销销项税额去抵,通过“抵”的方式退税。实际上,我国出口退税货物虽然原则上免税,但相当一部分货物并未实行彻底退(免)税,所以还要对全部进项税额进行修正,从其中剔除不能免征和抵扣的部分后,才能将修正后的全部进项税额与内销销项税额相抵。如图3、图4所示,黑色部分表示免抵退税不能免征和抵扣的税额。

3. 退。生产企业的内销销项税额与当月修正后的全部进项税额相抵后,没有抵完的进项税额才予以退税,如图3所示。图4所示的情况,则不必退税。

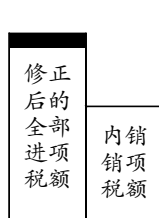


图3

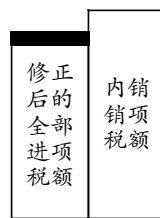


图4

在课堂教学中,不必用大段的文字说明,仅将4个图形(不同的方块最好用不同颜色标明)以动画的形式依次显现,再配以公式的变化,就已非常清晰了。

## 二、免抵退税的计算推导

根据以上原理可知,免抵退税的计算实际可分为剔、抵、退三个步骤,以下将结合实例与图形的变化讲解说明。

例1:某自营出口生产企业为一般纳税人,出口货物的征税税率为17%,退税税率为13%,2007年10月有关经营业务如下:①外购原材料一批,取得的增值税专用发票上注明的价款为300万元,增值税款51万元,专用发票已经主管税务机关认证;免税购进原材料100万元用于生产。②内销货物不含税销售额200万元,已取得银行承兑汇票。③本月出口货物的销售额折合人民币300万元。已知9月末留抵税额10万元。计算该企业10月份的免抵退税额。

根据已知条件,将涉及的税金与销售额分别用图5、图6表示。

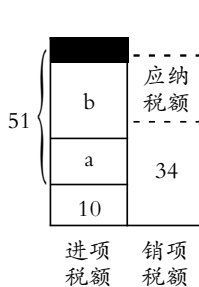


图5

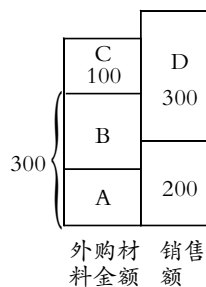


图6

为了更好地理解下面公式的推导,将外购应税原材料价款300万元分为A(内销生产所耗用的当期外购应税原材料金额)、B(外销生产所耗用的当期外购应税原材料金额)两部分,如图6所示,相对应的进项税额分为内销进项税额(a)、外销进项税额(b+x),如图5所示。x指免抵退税不得免征和抵扣的税额,即图中黑色部分。免税购进原材料包括从国内购进免税原材料和进料加工免税原材料。

### 1. 剔。

(1)“剔”指从全部进项税额中剔除不得免征和抵扣的税额,其实质是出口产品应纳的部分增值税。这部分税额应该等于外销生产所耗用的当期外购应税原材料金额(图6中的B)×(征税税率-退税税率),但因B难以核算,所以税法规定以出口货物的售价(图6中的D)来代替,显然,这是个近似数。又由案例可知,当出口生产企业出现免税购进原材料生产出口货物的情况时,不考虑增值因素,出口货物的价值(D)=免税购进原材料金额(C)+外销生产所耗用的当期外购应税原材料金额(B),如图6所示。可推导出:

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=(出口货物售价-免税购进原材料价格)×(征税税率-退税税率)。

(2)在例1中,免抵退税不得免征和抵扣税额=(300-100)×(17%-13%)=8(万元)。

### 2. 抵。

(1)“抵”指以修正后的全部进项税额与内销销项税额相抵。公式为:

当期应纳税额=当期内销销项税额-(当期全部进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)-上期留抵税额

如果当期应纳税额≥0,说明当期内销大于外销,不涉及退税问题;如果当期应纳税额<0,则进入下一步骤,对比大小并计算实际应退税额。在此,当期应纳税额实为判断是否退税的一个指标。

### (2)案例应用。

当期应纳税额=200×17%-(51-8)-10=-19(万元),为图5中的虚线框部分。

### 3. 退。

(1)只有当期应纳税额<0时,才考虑退税。

首先,计算免抵退税额。当期免抵退税额=外销生产所耗用的应税购进原材料金额×退税税率=(出口货物售价-免税购进原材料价格)×退税额。

此处的处理原理与第一步同。

其次,确定应退税额与退税额之外的免抵税额。要注意区分免抵退税额与免抵税额,免抵退税额是当期出口货物退税的最高限额(图5中的b),免抵税额指免抵退税额中通过与内销销项税额相抵而退给企业的那部分(图7中的2)。

当期应退税额=MIN{|当期应纳税额|,免抵退税额|

|当期应纳税额|≤当期免抵退税额,如图7所示。当期应退税额=|当期应纳税额|。当期免抵税额=当期免抵退税额(b)-当期应退税额。当期留抵税额=0。此种情况说明,当期出口大于内销,当期免抵退税额分别通过“抵”和“退”两种形式

退给了企业(b=1+2)。

|当期应纳税额|>当期免抵退税额,如图8所示。当期应退税额=当期免抵退税额。当期免抵税额=0。留抵税额=|当期应纳税额|-当期应退税额。此种情况说明,当期应纳税额为负是因内销的进项税额太大与出口两方面原因而造成的,所以应退税额只能按免抵退税的最高限额来确定,内销进项税额形成的留抵税额待下期抵扣。

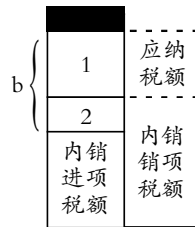


图7

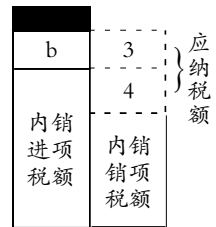


图8

(2)案例应用。①当期免抵退税总额=(300-100)×13%=26(万元)。②当期应退税额=MIN{|当期应纳税额|,免抵退税额|}=MIN{|-19|,26}=19(万元)。

当期免抵税额=当期免抵退税总额-当期应退税额=26-19=7(万元)。当期留抵税额=0。此案例属图7所示的情况,19万元与7万元分别为图示中的1与2。

### 三、其他案例

为了更好地理解免抵退税,将其涉及的几种不同情况举例如下:

例2:其他已知条件与例1同,仅将第三个条件改为:本月出口货物的销售额折合人民币150万元。计算该企业10月份的免抵退税额。

1. 剔。当期免抵退税不得免征和抵扣税额=(150-100)×(17%-13%)=2(万元)。

2. 抵。当期应纳税额=200×17%-(51-2)-10=-25(万元)。当期应纳税额<0,需要退税。

3. 退。当期免抵退税额=(150-100)×13%=6.5(万元)。当期应退税额=MIN{|当期应纳税额|,免抵退税额|}=MIN{|-25|,6.5}=6.5(万元)。当期免抵税额=0。当期留抵税额=25-6.5=18.5(万元)。本案例属图8所示的情况,6.5万元与18.5万元分别为图示中的3与4。

例3:其他已知条件与例1同,仅将第二个条件改为:内销货物不含税销售额400万元,已取得银行承兑汇票。计算该企业10月份的免抵退税额。

1. 剔。当期免抵退税不得免征和抵扣税额=(300-100)×(17%-13%)=8(万元)。

2. 抵。当期应纳税额=400×17%-(51-8)-10=15(万元)。当期应纳税额>0,无需退税,当期应缴增值税15万元。本案例属于图4所示的情况。

### 主要参考文献

1. 谭文培,肖俊斌.税法实务.北京:科学出版社,2005
2. 陈东可.新出口退税机制下“免、抵、退”税政策解读与财务分析.涉外税务,2004;1