



“免、抵、退”税额计算存在的问题及对策

西南交通大学经济管理学院 卢沁瑶

【摘要】我国出口货物实行全额退税和部分退税。在此种情况下,生产企业出口退税采用“免、抵、退”税核算方法较为复杂,特别是一个“不得免征和抵扣税额”和两个“抵减额”的规定,使得计算公式中存在很多与“免、抵、退”税原理不符之处。本文对此问题进行了分析,并提出了解决对策。

【关键词】出口退税 “免、抵、退”税 对策

《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)规定:自2002年1月1日起,生产企业自营或委托外贸企业代理出口自产货物,除另有规定外,增值税一律实行“免、抵、退”税管理办法。“免、抵、退”税是我国出口货物在适用既免税又退税政策时计算出口退税的一种方法。

“免”税是指生产企业出口的自产货物,免征本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、动力等所含应予以退还的进项税额,部分或全部地抵顶内销货物的应纳增值税额;“退”税是指生产企业出口自产货物在当月内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。

“免”、“抵”、“退”税虽然有着不同的含义,但从实质上看,“免、抵”税也是“退”税的一部分。我国现阶段并没有实行出口完全退税政策,出口退税率为17%、13%、11%、8%、6%和5%六档。当出口货物的退税率小于法定征税率时,出口货物只免了一部分税,而没有免税的那部分即为出口货物的销项税额,要进行征税。现行“免、抵、退”税额计算中考虑到了这些问题,从而采用一个“不得免征和抵扣税额”和两个“抵减额”进行修正。正是这样的修正让人费解,而且与前述“免、抵、退”税的本质不符。笔者拟对此作如下探讨。

一、“免、抵、退”税额计算公式存在的问题

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”税额不得免征和抵扣税额)-上期留抵税额。(式①)

当期进项税额包括了内销货物耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含的进项税额,同时还包括了出口货物耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含的进项税额。用出口货物包含的进项税额去抵减内销货物的应纳增值税额,体现了“抵”税政策,这也是退税的一种方式。

式①中的当期“免、抵、退”税额不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价×人民币外汇牌价×(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。(式②)

式②中的“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)。(式③)

首先,根据我国既免税又退税的政策,出口销售环节是免征增值税的,既然是免征又何来“免、抵、退”税不得免征税额?我国出口货物实行部分或完全退税政策,而征税率与退税率的差额税率是指出口销售环节的销项税额差额还是指出口货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含进项税额差额呢?按照规定,出口环节免税;退税是指对出口货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含进项税额进行部分或完全退税,而在此采用出口货物离岸价乘以征退税率差,实则是对出口货物征收销项税额(若征税率=退税率,则为0;若征税率>退税率,则大于或等于0),这显然不符合既免税又退税政策的本质。根据增值税计税原理,增值税是对产品增值部分征税。若P为产品价格,C为产品耗用的外购成本,增值额为 ΔV ,那么:

$$\text{增值税 } T = (P - C) \times \text{征税率} = \Delta V \times \text{征税率}。(\text{式④})$$

当期“免、抵、退”税额不得免征和抵扣税额= $P \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率})$ (暂不考虑免税购进原材料的情况)= $C \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率}) + \Delta V \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率})$ 。(式⑤)

根据退税原理,不能退税的部分应该是“ $C \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率})$ ”,而不应该包括增值额与征退税率差的乘积,因为它是对出口货物征收的销项税额。如果出口产品是高技术含量产品,增值额比例非常大,出口环节再征收销项税额无疑会增加出口货物的成本,价格也随之上升,从而影响其在国际市场的竞争力。

其次,将当期“免、抵、退”税不得免征和抵扣税额作为进项税额的抵减项也是不合理的。进项税额是相对于外购成本而言的,而式②体现的是对出口货物征收的不得退税部分的销项税额。

再次,考虑免税购进原材料。式②变型为:当期“免、抵、退”税额不得免征和抵扣税额=(出口货物离岸价×人民币外汇牌价-“免、抵、退”税不得免征和抵扣税额抵减额)×(出口货物征税率-出口货物退税率)。这样就从出口货物离岸价

中扣除了免税原材料成本。

当期“免、抵、退”税额不得免征和抵扣税额 $= (P - C_{\text{免税}}) \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率}) = C_{\text{不免税}} \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率}) + \Delta V \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率})$ 。(式⑥)

如果 $C_{\text{不免税}}$ 的进项税额的适用税率是13%，出口货物征税率为17%，而退税率为13%，那么这部分进项税额就应该全退。但根据式⑥计算，进项税额的30.77% $[(17\% - 13\%) \div 13\%]$ 没有退。再考虑若有向农业生产者购进的免税农产品，这部分免税购进的原材料可以按13%抵扣进项税额，根据式①、式②和式③的计算，免税购进农产品可抵扣的进项税额 $= \text{免税农产品收购价格} \times 13\% + \text{免税农产品收购价格} \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率})$ 。而这部分实际应退的税额应该为根据收购价格与不高于退税率的适用税率计算的进项税额。

另外，式⑥中， ΔV 与免税和非免税购进原材料无直接关系，用这部分税额去抵减进项税额实属不妥。

2. “免、抵、退”税额和“免、抵”税额的计算。

“免、抵、退”税额 $= \text{出口货物离岸价} \times \text{人民币外汇牌价} \times \text{出口货物退税率} - \text{“免、抵、退”税抵减额}$ 。(式⑦)

式⑦中的“免、抵、退”税抵减额 $= \text{免税购进原材料价格} \times \text{出口货物退税率}$ 。(式⑧)

“免、抵、退”税额是计算“免、抵”税额的依据。根据式④的原理，式⑦可为：

“免、抵、退”税额 $= (C_{\text{不免税}} + \Delta V) \times \text{出口货物退税率}$ 。(式⑨)

“免、抵”税额 $= (C_{\text{不免税}} + \Delta V) \times \text{出口货物退税率} - \text{应退税额}$ 。(式⑩)

式⑨中没有反映免税购进农产品、免税购进废旧物资应退的进项税额，将此与包含了免税购进农产品和废旧物资的当期应纳税额进行比较，其口径不一致。式⑨和式⑩中所含的“ $\Delta V \times \text{出口货物退税率}$ ”是出口环节的免税额，既然没有征收入库，就不应该用内销货物应纳税额抵减。而且根据“免、抵、退”税政策的本质，免税应该是指出口货物在出口环节免征的销项税额，既然是免征的税额就不应该再作为税收收入核算。

二、解决“免、抵、退”税额计算问题的对策

1. 解决出口退税计算问题的对策。通过以上分析，按照现有“免、抵、退”税额方法核算出口退税，导致出口环节非免税和抵扣进项税额不正确的原因在于：以产品出口离岸价和出口货物征收率为基础计算不予退税额。根据“免、抵、退”税原理，出口货物退税是退出口货物消耗的原材料、零部件、燃料和动力等的进项税额，所退税额的多少取决于产品承担的进项税额和出口退税率。进项税额取决于产品耗用原材料价格和进项税额适用税率，与出口产品价格及征税率无关。设出口产品所含的进项税额为A，则：

不予退税额 $= A \div \text{适用税率} \times (\text{适用税率} - \text{退税率})$ 。(式⑪)

出口退税 $= A \div \text{适用税率} \times \text{退税率}$ 。(式⑫)

以上两式中采用“ $A \div \text{适用税率}$ ”的实质是将进项税额还

原成原材料、零部件、燃料和动力等的购进价格，以此价格为基础核算应退税额，符合抵税原理——退税实质是退进项税额中允许退还的部分，而不是退对出口货物征收的销项税额部分。

同样，免税购进农产品、免税废旧物资的进项税额退税也适用式⑪和式⑫。如果进项税额包括了免税农产品（抵扣率为13%）、免税废旧物资（抵扣率为10%）可抵扣进项税额，当退税率大于13%或者大于10%时，进项税额可全退；如果退税率小于13%或者小于10%，则只能部分退税。

进项税额A为出口货物所含的进项税额，可用以下公式核算： $A = \text{当期进项税额} \times \text{当期出口货物收入} \div \text{当期全部收入}$ 。(式⑬)

从理论上讲，以出口货物收入比例来核算出口货物所含的进项税额并不完全合理，但要出口货物耗用的原材料、零部件等所含的进项税额与内销货物的进项税额完全区分很难，所以采用式⑬计算相对准确。

根据退税原理，先将可退进项税额抵减内销货物应纳税额，未抵减完的再行退税。

当期应纳税额 $= \text{当期销项税额} - (\text{当期进项税额} - \text{不予退税额}) - \text{留抵税额}$ 。(式⑭)

若当期应纳税额大于或等于0，说明当期可抵减的进项税额已抵减完，实质已经退税；若当期应纳税额小于0，说明当期可抵减的进项税额未抵减完，存在退税问题。但不能就当期应纳税额进行退税，因为其包括了内销货物未抵减完的进项税额，所以要进行比较。若当期应纳税额大于出口退税额，则应退税额等于出口退税额；若当期应纳税额小于出口退税额，则应退税额等于当期应纳税额。

2. 解决“免、抵”税额计算问题的对策。出口销售环节既然免税，那么免税额就不应该再计入税收收入计划中。根据“抵”税理论和增值税计税原理，“抵”税额为：

抵税额 $= \text{当期进项税额} \times (\text{当期出口货物收入} \div \text{当期全部收入}) - \text{不予退税额} - \text{当期退税额}$ 。(式⑮)

如果当期应退税额为出口退税额，则抵税额为0，说明不存在留抵税额。

三、结论

“免、抵、退”税计算若不正确，必然会影响生产企业出口退税和免、抵税额的计算结果。出口退税额直接影响着国库收入，抵税额影响着中央与地方财政利益。特别是如果抵税额核算不正确又用其来调整增值税收入，必然会影响增值税税收计划，甚至可能增加国库的收入返还规模。因此，应该在现有“免、抵、退”税计算方法的基础上，用出口货物进项税额和适用税率代替出口产品价格与征税率来表达计算公式，完善生产企业出口退税。另外，产品出口环节免税则不存在销项税额，所以在增值税退税中不应该包括免税额的核算，应该准确计算抵税额。

主要参考文献

- ① 中国注册会计师协会编. 2006年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法. 北京: 经济科学出版社, 2006
- ② 解宏. 出口征税及现行免抵税额计算中存在的问题. 税务研究, 2006; 6