增值税“免、抵、退”计算和会计处理的通俗解释

蒋季奎

（上海外国语大学国际金融贸易学院 上海 200083）

【摘要】出口产品增值税“免、抵、退”的计算和会计处理，对许多会计实务工作者来说是一个难题，很不容易理解。本文试图对出口产品增值税“免、抵、退”的计算和会计处理作出通俗的解释，以期对广大会计实务工作者有所帮助。

【关键词】出口产品 增值税 免抵退

出口产品增值税“免、抵、退”的计算和会计处理，虽然看似非常复杂，但它最根本的基础依然是增值税的基本概念、计算和会计处理。

一、增值税计算原理

增值税是国家对企业增加值征收的税。然而，增值税税负却没有落在企业本身。例如，某企业为增值税一般纳税人，适用税率17%。某月购入原材料10 000元，支付给原材料供应商1 700元进项税额，然后，将原材料10 000元加工成产品按20 000元销售给客户，收取3 400元销项税额。国家规定，该企业将收来的3 400元销项税额减去支付的1 700元进项税额即1 700元交纳给国家，这1700元相当于企业增加值10 000元（20 000-10 000）乘以税率17%得出的应纳税额。

由于直接计算企业增加值进行课税在监管上有难度，国家采取了上例所展示的迂回方法，即规定每个企业在购进商品和劳务时，支付进项税额；销售商品和提供劳务时，收取销项税额。每月，收来的销项税额减去支付的进项税额为当月企业应交的增值税。但这样一来，企业交的增值税实际也是客户买单。相应地，在会计处理上，企业支付进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，企业收取销项税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。企业缴纳当月增值税，则借记“应交税费——应交增值税（已交税金）”科目。还有一些增值税会计核算问题，一般财务会计教材都有叙述，本文不再赘述，仅就生产企业出口产品增值税“免、抵、退”的计算和会计处理展开讨论。

二、出口产品增值税“免、抵、退”计算的通俗解释

生产企业出口产品，不能收取销项税额，造成企业为生产这些出口产品购进原材料所支付的进项税额得不到抵扣，另外，国家也不能收取销项税额与进项税额之间的差额。因此，国家实行出口产品增值税“免、抵、退”的办法。对此我们可以这样认为：前者，由国家对企业进行弥补；而后者则由企业承担。这样就比较容易理解以下计算公式：

公式一：

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-免税购进原材料价格×出口货物退税率

这个公式可以理解为计算国家对企业生产这些出口产品所耗原材料上所支付的进项税额进行弥补的金额。如果企业没有免税（即免进项税额）购进原材料生产出口产品的情况，则：

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

其中，出口货物退税率低于17%。这是因为，免抵退税额应是企业所支付的进项税额，但公式中的计算基数却是计算销项税额的基数，因此，退税率必须低于17%。具体比率由国家根据企业的具体情况进行核定。

如果在企业生产的出口产品中，部分使用免税（即免进项税额）购进的原材料，则当然不应该退税，所以，后面有一个扣除项。按理，这个扣除项的计算基数应该是“用免税购进原材料生产的出口货物离岸价×外汇人民币牌价”，但这个基数很难取得，所以姑且用免税购进原材料价格来代替。

公式二：

免抵退税额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）-免抵退税额不得免征和抵扣税额抵减额

其中，免抵退税额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）

这个公式可以理解为计算国家要企业承担的出口产品销项税额与进项税额之间的差额。其中，征税率为17%。如果企业没有免税（即免进项税额）购进原材料生产出口产品的情况，则：

免抵退税额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）

而扣除的抵减额，是由于企业有免税（即免进项税额）购进原材料生产出口产品的情况。免税购进原材料生产出口产品的情况，是一个应该另外考虑的问题。设想一下，如果企业出口的产品都是用免税购进原材料生产的，那么国家对出口产品将实行免税而不退税的办法，因为企业没有付过进项税

额,何来退税?也就不实行免抵退税了,企业也就没有免抵退税额不得免征和抵扣税额了。所以,如果企业存在免税(即免进项税额)购进原材料生产出口产品的情况,免抵退税额不得免征和抵扣税额就应该有一个抵减额。按理,这个抵减额的计算基数也应该是“用免税购进原材料生产的出口货物离岸价×外汇人民币牌价”,但这个基数很难取得,因为产品产生可能是既使用免税购进原材料,又使用不免税购进原材料,所以姑且用免税购进原材料价格来代替。

至此,我们清楚了,国家要弥补企业的金额是怎么计算的,要企业承担的金额又是怎么计算的。接下来,是如何具体实施的问题了。

三、出口产品增值税“免、抵、退”会计处理的通俗解释

所谓“免、抵、退”,第一是“免”。笔者以为“免”的是出口产品销项税额,即不要企业自行承担销项税额在客户不买单的情况下,企业要贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,势必同时借记费用类科目,当然这样就无需免抵退了,但这将大大增加企业的纳税负担。所以,国家不采取这个办法。没有销项税额,就造成企业为生产这些出口产品购进原材料所支付的进项税额得不到抵扣,从而不能收回已支付的增值税额。另外,国家也不能收取销项税额与进项税额之间的差额。上文已经阐述了金额如何计算。具体实施,就是通过“抵”和“退”,以及从进项税额中转出免抵退税额不得免征和抵扣税额。

从进项税额中转出免抵退税额不得免征和抵扣税额,前文已经分析,免抵退税额不得免征和抵扣税额是国家要企业承担的出口产品销项税额与进项税额之间的差额,现在要求进项税额中转出这样一个金额,不容许抵扣,就使国家能够收到这一金额,并且由企业承担。因为企业购进存货支付的进项税额,如果不容许抵扣就只能计入存货成本,而随着存货的销售,其又转化为主营业务成本。为简便计算,企业在月底按前文公式计算出免抵退税额不得免征和抵扣税额,直接借记“主营业务成本”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

在企业既有内销产品又有出口产品的情况下,可以让企业为生产出口产品购进原材料所支付的进项税额也去抵顶内销产品的销项税额,反正企业为生产出口产品购进原材料所支付的进项税额已经记入了“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,只要不转出,就会自动抵顶内销产品的销项税额。内销产品的销项税额与进项税额之差,本来应全部缴纳给国家,现在再被与出口产品有关的进项税额抵顶,被抵顶掉的就不用缴纳了,等于国家对企业进行了弥补。但是这种“抵”的方法不一定成功,或者不一定当月就成功。而“免、抵、退”方法很讲究及时性,企业当月有出口的产品,企业为生产这些出口产品购进原材料所支付的进项税额当月就应予以弥补。因此,在“抵”不成功的情况下,就进行“退”,即国家对企业直接退款。

如何知晓“抵”成与否?按下列公式计算当期应纳税额就可以了。

公式三:

当期应纳税额=当期内销产品的销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税额不得免征和抵扣税额)-上期期末留抵税额

其中,上期期末留抵税额是上期末“应交税费——应交增值税”科目的借方余额,即到上期末为止已支付而未能抵顶销项税额(因为没有足够的销项税额)的进项税额。

公式三计算出的结果若为正数,则说明允许抵顶当期内销产品的销项税额的进项税额(其中包括了出口产品免抵退税额)小于当期内销产品的销项税额,出口产品免抵退税额已经成功“抵”顶了内销产品的销项税额,无需“退”。即免抵退税额=免抵税额。此时,企业应根据按公式一计算的免抵退税额借记“应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。

可能有人觉得这是多此一举,其实不然。因为与出口产品有关的进项税额,由于没有对应的销项税额供抵顶,本应转出,以上分录中贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目就起到将它转出的作用。因为设在“应交税费——应交增值税”贷方的这个栏目将它抵消了。但事实上国家又是通过允许它抵顶内销产品销项税额来达到出口退税的目的,所以要借记“应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)”科目。设在“应交税费——应交增值税”借方的这个栏目取代了已经被抵消了的出口产品的进项税额,成为内销产品销项税额的抵顶项。请注意,这笔会计分录是一种事后追认,反映当期已经实现的出口抵减内销产品应纳税额的金额。

公式三计算出的结果若为负数,说明允许抵顶当期内销产品的销项税额的进项税额(其中包括出口产品免抵退税额)大于当期内销产品的销项税额。

这种情况下,如果这个负数的绝对值大于或等于出口产品免抵退税额,则说明出口产品免抵退税额全部没有“抵”成,国家将把出口产品免抵退税额全部以现金形式退给企业。企业此时应按出口产品免抵退税额借记“其他应收款——应收出口退税款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。

如果这个负数的绝对值小于出口产品免抵退税额,则说明出口产品免抵退税额部分没有“抵”成,部分“抵”成。

“抵”成的金额为出口产品免抵退税额与这个负数的绝对值的差,企业应按这个金额,借记“应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。

没有“抵”成的金额为这个负数的绝对值,国家将全额退还给企业。企业应按这一金额借记“其他应收款——应收出口退税款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。

主要参考文献

中国注册会计师协会.2011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,2011