

# 对生产企业自营出口退免 增值税额的解析

季翔

**摘要：**本文通过对江苏中淮纺织公司出口销售中期末留抵税额的实例分析，提出将销售中出口外销的部分视同内销按正常销售渠道分两个步骤进行计算的方法，并对出口销售中的免抵退税额抵减额进行分析。

**关键词：**出口退税；视同内销；留抵税额；应税项目

## 一、生产企业自营出口退免增值税的政策剖析

根据《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，对生产企业自营出口的自产货物免征销售环节增值税，生产企业自营出口的自产货物应予免征或退还的所耗用原材料、零部件等已纳税款抵顶内销货物的应纳税款，同时，生产企业自营出口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。其中：当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-(期初留抵税额+当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)。

1. 如果当期应纳税额 > 0，即“应交税费——应交增值税”的余额在贷方，表示期末无留抵税额，不存在向税务部门申请当期免抵退税额。

2. 如果当期应纳税额 < 0，即“应交税费——应交增值税”的余额在借方，表示期末的退税前留抵税额，应向税务部门申请退税，但退税的具体金额取决于期末的退税前留抵税额与当期(可理解为本月)按规定税率计算的免抵退税额的大小比较。如果前者小于或等于后者，则当期应申请退税额为期末的退税前留抵税额，其差额部分已经抵扣；如果前者大于后者，则当期应申请退税额为当期(可理解为本月)按规定退税率计算的免抵退税额。因为从国家税源的角度，不可能退还超出当期按规定退税率计算的税额，其差额部分留待以后分期抵扣，即当期应退税额=当期免抵退税额。

3. 如果当期应纳税额=0，表明既无退税，也无需交纳增

值税，当期应申请的退税金额正好已经全部抵扣。

## 二、案例分析

例：江苏中淮纺织公司是具有进出口经营权的一般纳税人生产企业，销售纺织类产品，出口产品实行“免、抵、退”政策，以人民币作为记账本位币，外币核算采用交易日即期汇率，增值税退税率13%。2015年一、二月份分别发生如下业务：

一月份：出口纺织类产品FOB价40万美元，汇率6.20，内销600万元；本月采购材料价格500万元，货已验收入库，并取得增值税专用发票；福利部门领用8万元自产产品用于发放职工(上年度期初“应交税费——应交增值税”无留抵税额)。

二月份：出口纺织类产品，FOB价35万美元，汇率6.22，内销480万元；本月采购材料价格600万元，货已验收入库，并取得增值税专用发票；企业在建工程建筑物领用18万元外购货物成本。本月出口退税凭证不全。

现逐月计算其应纳所得税额，并编制相关分录，计算过程如下：

### (一) 一月份

按常规方法计算：当期应纳税额： $(600+8) \times 17\% - [500 \times 17\% - 40 \times 6.20 \times (17\% - 13\%)] = 28.28$ 万元 > 0

当期免抵退税额 =  $40 \times 6.20 \times 13\% = 32.24$ 万元

当期应计入成本税额 =  $40 \times 6.20 \times (17\% - 13\%) = 9.92$ 万元

当期出口抵减内销产品应纳税额=当期免抵退税额=32.24万元

由于“应交税费——应交增值税”科目的余额在贷方，表明当期免抵退税额已经全部抵扣，因此本月应纳增值税不再退税也无留抵税额（福利部门领用8万元自产产品用于发放职工视同销售货物）。为更好理解内、销项过程中如何抵扣，我们可以将出口外销的部分视同内销或按正常情况下的应交税费分两个步骤进行计算处理：

1. 出口销售视同内销或正常情况下：

当期应纳税额=(600+8)×17%+40×6.20×17% - 500×17%=60.52(万元) > 0

2. 根据政策规定应享有的退税额：

当期免抵退税额=40×6.20×13%=32.24(万元)

两者合计，差额部分仍应交纳60.52 - 32.24=28.28(万元)。

从上述分解中可以清楚地看到，当期免抵退税额32.24万元已经全部抵扣于当期应纳税额中，因此不必向税务机关申请退税。

同时，针对常规计算方法中当期应纳税额的公式计算中扣减40×6.20×(17% - 13%)的部分，可以做如下理解：自营出口的自产货物免征销售环节增值税由于退税率的差异，是全额或部分征税，对于不予免征或退税部分仍应交纳增值税额，因此，可以将计算公式：当期应纳税额=(600+8)×17% - [500×17% - 40×6.20×(17% - 13%)] =28.28(万元)变为：(600+8)×17%+40×6.20×(17% - 13%) - 500×17%=28.28(万元)，其中40×6.20×(17% - 13%)是由于不能享受退税理应计入成本并予以交税的金额，虽然只对顺序作了简单调整，但使处理流程更明晰。

在编制会计分录时，首先考虑的是针对不能退税应纳入成本的部分，

借：主营业务成本——自营出口成本——纺织品  
99 200

贷：应交税费——应交增值税(进项税额转出) 99 200

然后针对当期免抵退税额=40×6.20×13%=32.24(万元)，

借：应交税费——应交增值税 322 400

贷：应交税费——应交增值税(出口退税) 322 400

最后针对本期应予以缴纳的增值税额，

借：应交税费——应交增值税(已交税金)

282 800

贷：银行存款 282 800

(二) 二月份

当期应纳税额：480×17% - [600×17% - 35×6.22×(17% - 13%) - 18×17%] = -8.632 < 0(退税前留抵税额，其中在建工程建筑物耗材属于增值税非应税项目，不可以抵扣，需要转出)

由于当期应纳税额 < 0，表明是应收款项，即应向税务机关申请退税。根据当期免抵退税额与期末留抵税额的比较：当期免抵退税额=35×6.22×13%=28.301(万元) > 8.632(万元)，应申请当期退税额：8.632万元；

当期应计入成本税额=35×6.22×(17% - 13%) =8.708(万元)

许多人对当期免抵退税额应该是35×6.22×13%=28.301(万元)，而最终应向税务机关申请退税8.632万元金额不能理解，质疑其差额部分19.669万元(28.301 - 8.632)的去向。我们仍可以进行两步骤的分解：

1. 出口销售视同内销或正常情况下：

当期应纳税额=480×17%+35×6.22×17%+18×17% - 600×17%=19.669(万元)

2. 根据政策规定应享有的退税额：

当期免抵退税额=35×6.22×13%=28.301(万元)

两者合计，差额部分为28.301 - 19.669=8.632(万元)。

从上述分解中可以清楚地看到当期如果不享受免抵退税额的规定，应向税务机关交纳19.669万元，而当期免抵退税额28.301万元全部抵扣后，该部分应纳税额已经不存在，并向税务机关申请退税差额部分8.632万元。分录如下：

首先，针对不能退税应纳入成本的部分，

借：主营业务成本——自营出口成本——纺织品  
87 080

贷：应交税费——应交增值税 87 080

然后，针对出口抵减内销的差额部分19.669万元，

借：应交税费——应交增值税 196 690

贷：应交税费——应交增值税(出口退税) 196 690

最后，针对本期应予以退税的增值税额，

借：其他应收款——应收出口退税 86 320

贷：应交税费——应交增值税 86 320

但由于本月出口退税资料不全，期末留抵税额8.632万元结转下期继续抵扣。因此，不存在出口抵减内销产品应纳税额及申请退税，会计分录如下：

借：主营业务成本——自营出口成本——纺织品

87 080

贷：应交税费——应交增值税 87 080

### 三、生产企业自营出口涉及免抵退税额抵减额的处理

免抵退税额抵减额是指出于生产加工的需要,生产企业从国内免税购进的原材料及从国外购进的进口加工料件,由于购进时分别按照一定的比例已经免征进项增值税,因此在申请退税时应予以扣除。

具体计算公式为:免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率;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);当期免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价×(出口货物征税率-出口货物退税率)-免抵退税不得免抵退税额抵减额=(出口货物离岸价-免税购进原材料价格)×(出口货物征税率-出口货物退税率)。

以例中1月份业务为例,假设中淮纺织公司一月份出口纺织类产品FOB价40万美元,汇率6.20,该公司采用交易日即期汇率核算,内销600万元;本月国内采购材料价格500万元,已取得增值税专用发票;另外,当期海关核准免税进口料件10万元人民币,货已验收入库,福利部门领用8万元自产产品用于发放职工;增值税退税率13%(上年度期初“应交税费——应交增值税”无留抵税额)。

免抵退税额抵减额=10×13%=1.3(万元);免抵退税不得免抵退税额抵减额=10×(17%-13%)=0.4(万元);

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=40×6.20×(17%-13%)-10×(17%-13%)=(40×6.20-10)×(17%-13%)=9.52(万元)(扣除10万元是由于在进口时已经核准免税进口料件,不能重复计算);则:当期应纳税额:(600+8)×17%+9.52-500×17%=27.88(万元)>0;当期免抵退税额=(40×6.20-10)×13%=30.94(万元);当期应计入成本税额=9.52(万元);当期出口抵减内销产品应纳税额=当期免抵退税额=30.94(万元)。

(作者单位:江苏财经职业技术学院会计学院)

责任编辑 达青

### 主要参考文献

- [1] 宋霞、周霞.从视同内销角度探析出口货物“免抵退税”简便核算方法[J].管理学家,2014,(7).
- [2] 官国财.生产性进出口企业实行“免、抵、退”税的会计处理[J].财会通讯,2007,(1).
- [3] 赵蓉.增值税免抵退税的教学实践探讨[J].财会月刊,2008,(8).

## 图片新闻

### 第六届“公共管理、公共财政与政府会计跨学科研究论坛”暨第八届“政府会计改革理论与实务研讨会”在南京召开



2017年5月13~14日,由中国会计学会政府及非营利组织会计专业委员会主办,南京审计大学会计学院承办的第六届“公共管理、公共财政与政府会计跨学科研究论坛”暨第八届“政府会计改革理论与实务研讨会”成功举办。来自政府部门、高校、企事业单位及《财务与会计》等媒体单位的代表近200人参加了本次会议。

开幕式上,财政部会计司巡视员应唯做了题为《加强政府会计研究和人才培养 助力政府会计准则制度建设与实施》的主旨演讲,对当前政府会计研究需要关注的重点难点问题解析,希望大家重点关注特殊政府资产会计核算、政府PPP会计、政府财务报告编制与合并、政府财务报告审计和公开、政府财务报告分析应用等问题,并对如何加强政府会计教育与人才培养提出了建议。随后,厦门大学副校长李建发等教授做了大会主题报告。下午的分论坛围绕“政府会计准则制度体系建设及其信息化”、“事业单位会计改革与非营利组织财务管理”、“PPP会计、地方债治理与政府会计人才培养”和“政府财务报告与政府审计”四个方面展开。本次研讨会是政府会计改革理论与实践结合、跨学科协同创新的会议,不仅展现了政府会计及相关领域的最新研究成果,也为年轻学者提供了展示创新思想的平台。

(本刊记者)

不仅展现了政府会计及相关领域的最新研究成果,也为年轻学者提供了展示创新思想的平台。