“免抵退”办法

释疑和延伸分析

□ 唐爱军 蔡钊艳

实际工作中很多朋友感到增值税出口免退税的“免抵退”管理办法(以下简称“免抵退”)的原理和计算方法不易理解和掌握,遇到一些引申问题就更难解决。因此本文在对免抵退原理做简要分析的基础上,举例说明税务总局文件给出的免抵退各项税额确定的过程,并作一点延伸讨论。需要说明的是,现行免抵退管理办法执行的是《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,以下简称“7号文”),为了便于理解,本文引入了一些与7号文相比并不十分规范的概念,仅作讨论之用,无论是实践操作还是考试中,还是应该严格按照该文规定来操作和运用概念。

一、免抵退原理简析

“免”税是指对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、动力等所含应予退还的进项税额,抵顶内销货物的应纳税额;“退”税是指生产企业出口的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”办法的核心是以出口应免退税额抵顶内销产品应纳税额,抵顶的过程称为“免抵”,免抵的金额称为“免抵额”,以免抵的过程将内销应纳税和出口免退税两项业务联接起来,简化了征纳程序。其原理是,如果企业当期既有出口又有内销,则首先以出口应退税额抵顶内销货物应纳税额。但是抵顶过程可能存在三种情况:

1、不足抵顶,即内销货物应纳税额大于零且大于当期出口应退税额,因而在抵顶之后,还应该缴纳一定数额的增值税,期末无实际留抵税额。2、抵顶有余,即计算出的内销货物应纳税额大于等于零但小于当期出口应退税额,这样抵顶之后当期不需要再纳税,且还有未抵顶完的需要退还企业的应退税额。实际应退税额在金额上等于计算的企业当期应纳税额的绝对值,当期实际抵顶金额等于名义应退税额与实际应退税额之间的差额。这种情况下计算的当期应纳税额小于零,期末无实际留抵税额。3、不需抵顶,即当计算的内销货物应纳税额小于零时,实际上不需要抵顶,当期应退还全部出口应退税额。这种情况下计算的当期应纳税额小于零,期末实际留抵税额为正。

这里所说的“实际应退税额”是相对于7号文中的“当期免抵退税额”这个“理论应退税额”(或称“名义应退税额”)而言的;同样“当期期末留抵税额”也是一个名义留抵额,在数值上等于当期应纳税额小于零时的“当期应纳税额的绝对值”,而期末实际留抵额是要经过计算判断确定的。这样,通过引入7号文中不需要计算的“当期内销产品应纳税额”,可以更好地理解免抵退的原理。我们再把上述文字转化成公式,从而进一步理解7号文。

从原理可知:在数值上,当期内销产品应纳税额=当期内销货物销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣的税额-当期免抵退税额)-

上期留抵税额。请留意其与“当期应纳税额”的区别和联系:当期内销产品应纳税额=当期应纳税额+当期免抵退税额。实际上就是:当期应纳税额=当期内销产品应纳税额-当期免抵退税额。这个公式就是“免抵”过程的直观体现,即以出口应退税额抵顶内销货物应纳税额的过程。

按照上述分析可知,当期应退税额=当期免抵退税额-当期内销产品应纳税额-当期应纳税额,所以:1、“当期内销产品应纳税额”大于等于零但小于当期免抵退税额时,分析公式可知,期末留抵税额(当期应纳税额的绝对值) $\leq$ 当期免抵退税额,同时可知,当期应退税额=期末留抵税额,这在原理上属于“抵顶有余”的情况;2、“当期内销产品应纳税额”小于零时,分析公式可知,期末留抵税额 $>$ 当期免抵退税额,同时可知,当期应退税额=当期免抵退税额。内销产品应纳税额小于零在原理上属于“不需抵顶”。可见7号文比较“当期免抵退税额”与“当期期末留抵税额”的意义就是判断当期到底是抵顶有余还是不需抵顶,以确定当期的实际应退税额,并且直接给出了结论:“实际应退税额”是“当期免抵退税额”与“当期期末留抵税额”的较小者。

二、例析“免抵退”计算过程

分析7号文可知,比较完整的计算步骤和分析过程应该是:1、计算“免抵退税不得免征和抵扣的进项税额抵减额”;2、计算“免抵退税不得免征和抵扣的进项税额”;3、计算“当期免抵退税

额”;4、计算“当期应纳税额”;5、当应纳税额小于零时,比较“当期免抵退税额”与“当期期末留抵税额”,确定“当期应退税额”,计算当期免抵税额及期末实际留抵税额。以下举例分析。

【基本信息】某生产企业生产的产品既有出口又有内销,出口实行免抵退办法,产品销售适用17%的税率,出口退税率为13%,当期出口300万美元,汇率1:8.5,当期可抵扣的进项税为300万元,另外当期免税进口价值100万美元的料件(含关税等),用于生产出口产品。下面按三种情况分析。

第一种情况,当期应纳税额 >0 ,说明以当期出口应退进项税额抵顶内销业务应纳税额之后,还应交纳一定金额的增值税,即不足抵顶。

【例1】假设当期内销货物1500万元。

第一步:如果当期存在免税购进原材料或者进料加工免税进口料件,就要首先计算免抵退税不得免征和抵扣的进项税额抵减额,以便进一步计算免抵退税不得免征和抵扣的税额。不存在免税购进原材料或者进料加工免税进口料件的情况下,这一步可以跳过。

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 $\times$ (出口货物征税率-出口货物退税率)= $100 \times 8.5 \times (17\% - 13\%) = 34$ (万元);

第二步,计算免抵退税不得免征和抵扣的税额,目的是为了进一步计算当期准予免税和抵扣的进项税额,当然,这是为了进一步确定当期的应纳税额:

免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价 $\times$ 外汇人民币牌价 $\times$ (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= $300 \times 8.5 \times (17\% - 13\%) - 34 = 68$ (万元);

第三步,计算当期应纳税额,即以出口货物免退进项税额抵顶内销货物应纳税额:

当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)= $1500 \times 17\% - (300 - 68) = 23$ (万元);

第四步,计算当期免抵退税额:

当期免抵退税额=出口货物离岸价 $\times$ 外汇人民币牌价 $\times$ 出口货物退税率-免抵退税额抵减额=出口货物离岸价 $\times$ 外汇人民币牌价 $\times$ 出口货物退税率-免税购进原材料价格 $\times$ 出口货物退税率= $300 \times 8.5 \times 13\% - 100 \times 8.5 \times 13\% = 221$ (万元);

第五步,比较确定当期应纳、应退税额,免抵额,当期免抵退税不得免征和抵扣税额

例1情况下,当期不需退税,当期实际抵顶税额=当期免抵退税额=221万元;期末实际留抵额=0。

【还原分析】我们可以实际计算当期内销产品应纳税额,但这时需要先计算当期免抵退税额,将其与不予免税或抵扣的税额从进项税额中扣减出去,剩余的部分就是当期内销产品可以抵扣的进项税:当期内销产品应纳税额= $1500 \times 17\% - (300 - 221 - 68) = 244$ (万元),当期免抵退税额221万元,所以不足抵顶,而且当期还需缴纳税额= $244 - 221 = 23$ (万元)。

第二种情况:当期应纳税额 ≤ 0 ,且内销产品应纳税额大于零但小于当期免抵退税额时,则当期不需纳税且应予退税,即抵顶有余。

【例2】假设当期内销货物1000万元。

前述第一、二、四步骤不变,第三步为:当期应纳税额= $1000 \times 17\% - (300 - 68) = -62$ (万元);

第五步,比较“当期期末留抵税额”与“当期免抵退税额”,在本例中,当期期末留抵税额=-当期应纳税额=62万元 $<$ 当期免抵退税额=221万元;

所以,当期应退税额=当期期末留抵税额=-当期应纳税额=62万元;

当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额= $221 - 62 = 159$ (万元)。

期末实际留抵额= $62 - 62 = 0$

【还原分析】当期内销产品应纳税额= $1000 \times 17\% - (300 - 221 - 68) = 159$ (万元),但小于当期免抵退税额221万元,说明出口货物应退税额大于内销货

物应纳税额,即抵顶有余。这种情况下,当期进项税额已全部抵扣,期末无实际留抵额。

第三种情况:当期应纳税额 ≤ 0 ,且内销货物应纳税额 < 0 ,意味着应该全部退还出口应退税额。这时期末实际有留抵税额。

【例3】假定当期内销货物50万元。

前述第一、二、四步骤不变,第三步为:当期应纳税额= $50 \times 17\% - (300 - 68) = -223.5$ (万元);

第五步,在本例中,当期期末留抵税额即免抵退税额= 223.5 万元 $>$ 当期免抵退税额=221万元;

所以,当期应退税额=当期免抵退税额=221万元;

当期免抵税额=当期免抵退税额-实际退税额= $221 - 221 = 0$

当期留抵税额= $223.5 - 221 = 2.5$ (万元)。

【还原分析】这种情况下,当期应纳税额-223.5万元,且内销货物应纳税额= $50 \times 17\% - (300 - 221 - 68) = -2.5$ (万元),即内销部分不需纳税且有未抵扣完的进项税额2.5万元可留待以后期间抵扣,所以不需要以出口应退税额抵顶,即不需抵顶。这样,当期实际应退税额=当期免抵退税额-内销货物应纳税额=当期免抵退税额-0=当期免抵退税额。

三、免抵退税管理办法的延伸分析

当企业生产的产品享受出口免退增值税时,如果企业同时存在免税购进原材料或者免税进口料件加工复出口(简称免税购进材料),就会存在免税购进材料与国内(不享受免税)采购材料之间的对比,当国内采购价格与免税进口料件价格处于某一比率时,两者会达到损益的平衡点。我们这部分内容就是来分析这个平衡关系。我们的分析必须建立在一定的假设前提之下:假设在一个较长的时间段里,国内采购和免税进口除采购价格不同以外,企业的其他诸

多条件,包括材料采购和消耗数量均相同,且不考虑采购、运输费用的差异。通常与损益有关的几个主要因素有销售成本、利润总额、净利润等,但因为增值税价外税的特点,使得增值税出口退税本身并不直接影响这几个因素,而只有免抵退税不得免征和抵扣税额要计入当期销售成本,从而通过影响销售成本而影响其他几个因素。因此,利润总额、净利润的平衡点与销售成本的平衡点是一致的。以下以销售成本的平衡点为例进行分析:

1、基本前提:销售成本=材料采购数量×材料采购单价+其他成本费用+免抵退不得免征和抵扣税额

说明:在实践中免抵退不予抵扣和免征的税额是直接调增销售成本。

2、免抵退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)-免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额

所以,国内采购时销售成本=国内材料采购数量×国内材料采购单价+其他成本费用+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)

免税进口料件时销售成本=免税进口料件数量×免税进口料件单价+其他成本费用+免抵退不得免征和抵扣税额=免税进口料件数量×免税进口料件单价+其他成本费用+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)-免税进口料件数量×免税进口料件单价×(出口货物征税率-出口货物退税率)

3、令国内采购时销售成本=免税进口料件时销售成本

化简后有:国内采购数量×国内采购材料单价=免税进口料件数量×免税进口料件单价-免税进口料件数量×免税进口料件单价×(出口货物征税率-出口货物退税率)

因为:国内采购数量=免税进口料件数量

所以:国内采购材料单价=免税进口料件单价×(1-出口货物征税率+出口货物退税率)

4、结论:国内采购材料单价=免税进口料件单价×(1+出口货物退税率-出口货物征税率)时,企业的销售成本达到平衡点,国内采购单价低于此价时国内采购有利,高于此价时免税进口有利。

当然,除了对损益的直观影响外,增值税出口免退税本身作为一种具有补贴性质的优惠政策,包括因采购方式不同在内的诸多因素的变化而引起免退税情况的变化,也会在很多方面对企业产生深远影响。

(作者单位:陕西渭南兴和有限责任公司
任会计师事务所
山东鲁信投资控股有限公司)
责任编辑 崔洁

·建议·

对优化配置高中教育资源的几点建议

□ 陶明建 何平

近些年来,尽管各地政府对普通高中经费投入逐年加大,但一方面经费投入不足与普通高中发展对资金需求扩大的矛盾依然突出,另一方面普通高中又存在过度举债、资源配置不合理、盲目投资等现象。笔者在此提几点建议:

1、学校管理层要客观评价自身经济实力。学校不同于企业,不能以追求经济效益为目标大举负债,而且,学校的经济效益又受国家收费政策的制约,因此,确有必要举债时,应考虑负债的规模、结构,做到举债适度。对新增负债必须经政府批准;对已形成的负债,各学校要制定出还款计划;对违规的举债行为应及时予以纠正。2、把好项目审批关,有效控制基建规模。学校的发展规模要考虑生源的发展变化,不能只看到生源高峰就盲目上项目。学校建设项目审批小组应对每一项目进行事前论证:是否符合政府的规划;是否有可靠的资金来源;负债比率是否合理;建成后是否有良好的经济社会效益。3、加强对工程建设、设备购置的管理。对于工程建设项目,应按有关程序报批立项,并进行招投标,严格按中标标的施工,工程标的确需变更追加的,应经主管部门及相关机构审批,工程完工后,应及时办理竣工验收。工程决算应公开、透明,按规定操作,接受监督。对于设备购置、大宗物品的采购,凡列入政府采购的项目都必须实行集中采购。

(作者单位:江苏省如皋市财政局)
责任编辑 刘黎静

·简讯·

2006年度全国会计专业技术资格考试时间确定

2006年度全国会计专业技术资格考试定于5月20日~21日举行,继续使用2005年度全国会计专业技术资格考试大纲。全国会计考办有关负责人提示,参加会计专业技术中级资格考试的人员,在连续两个考试年度内,全部科目考试均合格者,可获得会计专业技术中级资格证书;参加会计专业技术初级资格考试的人员,必须在一个考试年度内通过全部科目的考试,方可获得会计专业技术初级资格证书。

(本刊记者)