

增值税出口退税新政策实务问题探析

施维欢

(浙江省税务干部学校, 浙江 湖州 313000)

摘要:近几年来,新冠肺炎疫情对经济的冲击使企业举步维艰,国家为了帮助扶持企业,出台了不少“减税降费”的优惠政策。为解决企业在享受优惠政策过程中遇到的各种难题,本文以增值税出口退税为例,对后疫情时代税务部门应该如何做好“减税降费”的优惠和出口退免税的衔接工作进行研究,提出退税过程中疑难问题的具体解决方案,以期为企业会计人员提供参考,真正给企业带来实惠,促进我国经济的高效快速增长。

关键词:“减税降费”;出口退税;增量留抵退税;加计抵减;即征即退

中图分类号:F812.42

文献标识码:A

文章编号:1004-7344(2023)03-0139-03

0 引言

“减税降费”优惠政策是优化营商环境的税务实践。相比其他税种,增值税占比最大,占全部税收收入的40%。增值税优惠政策是“减税降费”的重头戏。出口退税政策的调整对出口企业带来了一定的影响,税务机关如何让这些政策红利落地,有效支持出口企业的发展,是当前面临的一个新课题^[1]。

1 既有国内增值税即征即退又享受出口免抵退

有的出口生产企业在享受出口免抵退税政策的同时,又享受国内资源综合利用等增值税即征即退优惠,该如何做好这两项退税优惠的申报协调,财税(2012)39号文件给出了指导^[2]:出口企业有增值税免抵退又有即征即退和先征后退的,计算退税时,出口免抵退税的计算不包括即征即退、先征后退项目。出口企业应按照增值税免抵退税政策核算免抵退项目金额,按照增值税即征即退、先征后退政策核算即征即退、先征后退项目金额。

例如,某增值税一般纳税人公司是一个生产页岩油的企业,其原材料是外购的煤炭开采过程中伴生的舍弃物油母页岩,2021年8月生产页岩油共40t,出口20t总价款8万元(FOB折算价),国内销售20t总价款7万元(不含税),公司8月份因购入油母页岩等原料共计增值税进项税额1.5万元,包括内销的即征即退进项税额0.75万元。本月无其他经营业务,月初无增值税留抵税额,设页岩油出口退税率为9%。

按财税(2015)78号文件,以油母页岩占95%原料比重所生产的页岩油产品增值税即征即退比率为70%。则按财税(2012)39号文企业本月申请即征即退税款=(7×13%-0.75)×70%=0.112(万元)。

出口项目免抵退税计算如下。

(1)由于内销业务全部享受即征即退,无其他内销业务,本月内销货物的销项税额=0元,本月可参与出口项目免抵退税的进项=1.5-0.75(即征即退)=0.75万元,本月应纳税额=0-[0.75-8×(13%-9%)]-0=-0.43(万元)。

(2)免抵退税额(外销应退的税额)=8×9%=0.72(万元)。

(3)因为0.43<0.72,所以当期应退税额=0.43万元,当期免抵税额=免抵退税额-本月应退税额=0.72-0.43=0.29(万元)。

2 增量留抵退税和出口货物的退税

从早期的集成电路企业采购设备和客机研发生产项目的留抵退税,到2019年的深化增值税改革,国家出台的增值税期末留抵退税政策越来越多,适用面也越来越广。2019年39号文规定一般纳税人满足“五个条件”即可享受增量期末留抵退税和新冠疫情严重时出台的疫情防控重点保障物资生产企业新增加的期末留抵税额退税政策,更是将增量留抵退税政策推向高潮^[3]。

为了促进先进制造业能高质量高效率地发展,财政部税务总局公告2021年第15号进一步放宽了先进制造业纳税人的期末留抵退税政策^[4]。从出口退税业务角度来讲,适用期末留抵退税的外贸企业出口业务所承担的进项均不得用于留抵退税^[5]。假设外贸企业的内销业务的期末留抵税额满足退税的条件,就能够让内销业务按税收政策规定申请办理留抵退税。所以外贸企业出口退税和期末留抵退税就是“桥归桥,路归路”式的界限分明,不带来任何实务问题^[6]。但生产型企业的出口货物实行“免抵退”,由于内外销产品的进项税额都可申报抵扣,摆在税务机关的退税部门和征税部门面

前的现实问题是“留抵退税和出口货物退税,谁先退?”

国家税务总局公告 2019 年第 20 号规定,增值稅的纳税人在同一个申报期申报免抵退税的同时又申请办理留抵退税,或者在纳税人申请留抵退税的时候又有未经过税务机关核准的免抵退应退税额的,应该就经税务机关核准的免抵退应退税额,按最近申报期的《增值稅纳税申报表》期末留抵稅额一栏的数额,扣减经税务机关核准的免抵退应退税额后的余额,用以确定允许退还的增量留抵稅额^①。在纳税人进行納稅申报和免抵退稅申报之后,核准该纳税人免抵退应退税额之前,税务机关核准其前期留抵退稅的,以最近申报期的《增值稅纳税申报表》期末留抵稅额一栏的数额,扣

减经税务机关核准的留抵退稅额后的余额,用以计算当期免抵退稅应退稅和免抵稅的金额。

笔者认为,生产出口的企业申报的免抵退稅和申请的留抵退稅是同一个所属期的,应该首先申请免抵退稅。假设先申请留抵退稅,之后出口免抵退稅再进行申报的,那么企业应当结合稅收管理部门确定的以前各期留抵退稅和最新一期纳税人增值稅纳税申报表所列示的期末留抵稅额来综合考虑免抵退稅情况。

在实际中,出口退稅部门需要灵活把握增值稅申报表中“期末留抵稅额”这个计算依据。不同情形的出口退稅应分别处理,如表 1 所示。

表 1 不同情形出口退稅处理

情形	出口免抵退程序	期末留抵退稅
①申报期内同时在进行免抵退稅申报又进行留抵退稅申报的;②纳税人在尚有没有经过退稅部门核实确定的免抵退稅额的情况下进行留抵退稅申请的,在退稅部门按政策核定应退还出口企业的稅额后,确定允许退还的留抵稅额	已经核准,已经填报	直接以最近一期期末留抵计算留抵退稅
	已经核准,未填报	以最近一期期末留抵扣除出口应退稅额计算留抵退稅
企业的出口免抵退稅应退稅额被税务机关核准之前,已经明确了其前期允许退还的留抵退稅	已经核准,已经填报	直接按照最近一期期末留抵稅额来核算当期免抵退稅应退稅额及免抵稅额
	已经核准,未填报	以退稅部门最近一期期末核定认可的留抵退稅数额抵减留抵稅额得出的余额,作为当期免抵稅额和应退稅额的计算依据

3 生产生活性服务业优惠对退稅的影响

为减轻生产、生活性服务业稅收负担,2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日,作为生产、生活性服务业增值稅纳税人,可以按照当期可抵扣的进項稅额再加计 10%来抵减企业的应纳税额。2019 年 10 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日,作为生活性服务业增值稅纳税人,可以按照当期可抵扣的进項稅额再加计 15%来抵减企业的应纳税额。对于服务类企业提供零稅率服务或兼营产品生产出口的,笔者认为其业务所对应的进項稅额会影响加计抵减,增值稅的申报表中“期末留抵稅额”是出口免抵退稅的计算依据,如果当期出现期末留抵,则当期的可享受的进項稅额加计抵减只能结转到下一期享受,所以并不影响退稅额和免抵稅额的确定^②。

对于前者,按照以下公式计算:不得计提加计抵减额的进項稅额=当期无法划分的全部进項稅额×当期出口货物劳务和发生跨境应稅行为的銷售额÷当期全部銷售额。

例如,某增值稅一般纳税人技术设计公司向境外公司提供的完全在境外使用的某技术设计项目取得的收入折算成人民币为 1400 万元,国内设计项目收入不含增值稅 200 万元。当月购进设计材料取得增值稅专用发票,其中用于境外设计项目的不含稅购进价 100 万元,稅款 13 万元;用于国内设计项目的材料不含稅购进价 200 万元,稅款 26 万元。另统一购进设计办公

用品一批,取得增值稅专用发票不含稅购进价 160 万元,稅款 20.8 万元,同时用于境内外设计项目。

则当期免抵退稅额为 84 万元(1400×6%)。

不得加计抵减的进項稅额=20.8×1400÷(1400+200)=18.2 万元。

本月可加计抵减进項=(26+20.8-18.2)×10%=2.86 万元。

本月由于应纳税额小于 0,实际享受增值稅进項稅额加计抵减 0。

当期期末留抵稅额为 47.8 万元(200×6%-59.8)。

因为当期免抵退稅额 84 万元>当期期末留抵稅额 47.8 万元,所以当月的应退稅额为 47.8 万元,免抵稅额 36.2 万元。

颇有争议的是,由于生产企业出口货物征退稅率差异导致的不予抵退稅额进項稅额转出时出现要不要调减进項稅额加计抵减额的问题笔者倾向于考虑到由于出口货物的进項稅额没有参与加计抵减稅额的计算,因此不必要调减进項稅额的加计抵减额,但为了便于纳税人填报,需要对增值稅申报表明细表进行修订^③。

4 一般纳税人转回小规模纳税人退稅的衔接

国家税务总局公告 2020 年第 9 号规定,在 2020 年 12 月 31 日前,符合转登记日前连续 12 个月或者连续 4 个季度累计銷售额不超过 500 万元标准的一般纳税人,可以选择转登记为小规模纳税人^④。这个政策是

2020年底到期的,到目前为止,税务总局还没有明确是否将此政策延期,但笔者认为本着优化税收营商环境,税务机关应尊重纳税人在年度营业额达不到一般纳税人标准时,选择一般纳税人和小规模纳税人的权力^[1]。随着纳税人呼声的高涨,政策延期将可期。那么一般纳税人转回小规模纳税人,出口退税又该如何衔接?

享受此“减税降费”政策优惠的出口企业按国家税务总局公告2018年第20号办理^[2],企业办理结清出口退(免)税款和出口退(免)税备案变更是关注要点,对于跨越转登记申报期的出口业务,如何做好衔接就变得很重要了。国家税务总局规定,一般纳税人转登记为小规模纳税人的,其在一般纳税人期间出口适用增值税退(免)税政策的货物劳务、发生适用增值税零税率跨境应税行为继续按照现行规定申报和办理出口退(免)税相关事项。原实行免抵退税办法的转登记纳税人在一般纳税人期间出口货物劳务、服务,尚未申报抵扣的进项税额以及转登记日当期的期末留抵税额,计入“应交税费——待抵扣进项税额”科目,并参与到免抵退税额的计算。原先实行免退税办法的转登记纳税人在一般纳税人期间出口货物劳务、服务,尚未申报免退税的进项税额可继续申报免退税^[3]。

例如,某生产企业M公司,有出口经营权,是年应税销售额没用达到500万元的一般纳税人,决定从2022年6月起转为小规模纳税人,5月21日向税务机关提交了《一般纳税人转为小规模纳税人登记表》及相关的申请资料,并于当日办结。截至2022年5月底,M公司有未申报抵扣的进项税额1.7万元,同时5月增值税申报表期末留底税额5万元,会计处理时,均计入了“应交税费-待认证进项税额”,2022年6月有一笔于2022年5月出口的货物收齐单证信息,FOB折算成人民币是40万元,该货物征税率为13%,退税率为9%。

该出口货物不能抵扣或退税的金额=40×(13%-9%)=1.6万元。

免抵退税额40×9%=3.6万元小于“应交税费——待抵扣进项税额”余额6.7-1.6=5.1万元,应退3.6万元。

如果出口额为100万元,则出口货物不予抵扣或退税额=100×(13%-9%)=4万元,免抵退税额100×9%=9万元大于“应交税费——待抵扣进项税额”余额6.7-4=2.7万元,应退2.7万元。

如出口额为100万元,退税率为3%,则出口货物不予抵扣或退税额=100×(13%-3%)=10万元大于“应交税费——待抵扣进项税额”余额,应该要补缴增值税10-6.7=3.3万元。

5 结语

税务部门指导企业解决疑难问题,灵活运用出口退税政策调整产业结构、降低生产成本,为企业转型升级添动力。企业通过对出口退税政策的及时把握,积极跟随国家“减税降费”的指引,切实降低成本,减轻负担,积极创新,以确保企业持续健康发展。

参考文献

- [1] 王文清,叶剑华,聂志腾.“减税降费”背景下出口退税新政调整的影响与效应分析[J].财务与会计,2019(17):51-53.
- [2] 财政部国家税务总局.财政部国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知(财税〔2012〕39号)[A/OL].(2012-05-25)[2022-05-25].<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n360/c204640/content.html>.
- [3] 财政部税务总局海关总署.关于深化增值税改革有关政策的公告(财政部税务总局海关总署公告2019年第39号)[A/OL].(2019-03-20)[2020-03-23].<https://12366.chinatax.gov.cn/bzds/119/119-1-10.html>.
- [4] 财政部税务总局.财政部税务总局关于明确先进制造业增值税期末留抵退税政策的公告(财政部税务总局公告2021年第15号)[A/OL].(2021-04-23)[2022-04-23].<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5163917/content.html>.
- [5] 程辉.先进制造业增值税留抵退税政策再放宽[J].注册税务师,2020(1):34-36.
- [6] 廖永红.增值税期末新增留抵退税应注意的三个关键点[J].税收征收,2019(8):20-211.
- [7] 国家税务总局.国家税务总局关于办理增值税期末留抵税额退税有关事项的公告国家税务总局公告2019年第20号[A/OL].(2019-04-30)[2022-05-01].<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c4308939/content.html>.
- [8] 吴凡,王岩岩.中国外贸综合服务企业面临的出口退税风险及防范[J].对外经贸实务,2021(3):70-73.
- [9] 危梦思.生产型企业如何做好出口退税纳税筹划工作[J].投资与创业,2021,32(23):126-128.
- [10] 国家税务总局.关于明确二手车经销等若干增值税征管问题的公告(国家税务总局公告2020年第9号)[A/OL].(2020-04-23)[2022-04-23].<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810755/c5149072/content.html>.
- [11] 高允斌.增值税增量留抵税额退税业务解析[J].财务与会计,2019(11):37-39.
- [12] 国家税务总局.国家税务总局关于统一小规模纳税人标准有关出口退(免)税问题的公告(国家税务总局公告2018年第20号)[A/OL].(2018-04-22)[2022-05-01].<http://baike.baidu.com/view/21298689.html>.

作者简介:施维欢(1983—),女,汉族,浙江湖州人,硕士研究生,讲师,研究方向为会计税收。