

增值税增量留抵退税

中国的增值税如日本的消费税那样，销售时伴随货款从购买方收回的增值税销项税，扣除购货时支付给销售方或者海关的增值税进项税后的差额，为向国税申报缴纳的税金。日本的消费税是以年度划分纳税期间进项申报的，在因大量采购、设备投资等业务发生而支付了大额购入消费税的业务年度，相应年度发生的购入消费税不能完全被销售消费税抵扣的部分可以申请退税。之前，中国的增值税处理没有类似的机制，能够申请增值税退税的基本上为出口产品涉及的增值税退税，而对于增值税期末留抵税额只能由销售产品产生的增值税销项税进行抵扣，而不能申请退还。

2019年4月起，对于符合一定条件的纳税人根据相关政策规定可以申请「增值税增量留抵退税」。增值税增量留抵退税政策，是税收优惠的一项重要措施，对于长期存在留抵税额的企业来说，该政策的实施对于企业资金流改善是大为有利的。

本文主要介绍此优惠政策的内容及实务操作情况。

【政策内容】

2019年财政部和税务总局先后出台了两个文件《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）、《关于明确部分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 2019 年第 84 号），这两个文件对申请增值税留抵税额退税的条件、退税额计算以及申请手续等进行了详细规定。

适用所有一般纳税人的 39 号公告规定了 6 个月周期的限制以及 50 万元增量金额的限制条件，而对于适用部分先进制造企业的 84 号公告取消前述方面的限制，并且将增量退税额的计算比例由 60%提高到了 100%。

对于适用 84 号公告规定的部分先进制造企业，只要最近申报的增值税期末留抵税额大于 2019 年 3 月末时点的增值税期末留抵税额，即可提出增量留抵税额退还申请。而对于适用 39 规定的其他纳税企业，需要满足提出申请前的最近连续六个月（按季纳税的，连续两个季度）增量留抵税额均大于零，且最近期末时点的增值税期末留抵税额较 2019 年 3 月末时点的留抵税额增加额不低于 50 万元。

序号	项目	财政部 税务总局公告2019年第84号	财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号
1	生效时间	2019年6月1日	2019年4月1日
2	适用主体	部分先进制造业纳税人	其他纳税人
3	提交申请时间	2019年7月及以后纳税申报期	2019年10月及以后纳税申报期
4	身份界定	部分先进制造业纳税人，是指按照《国民经济行业分类》，生产并销售非金属矿物制品、通用设备、专用设备、计算机、通信和其他电子设备销售额占全部销售额的比重超过50%的纳税人。	除部分先进制造业纳税人外的其他纳税人
5	退税条件（全部满足）	1. 自2019年6月税款所属期起，增量留抵税额大于零；	1. 自2019年4月税款所属期起，最近的连续六个月（按季纳税的，连续两个季度）增量留抵税额均大于零，且第六个月增量留抵税额不低于50万元；
		2. 纳税信用等级为A级或者B级；	
		3. 申请退税前36个月未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形；	
		4. 申请退税前36个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上；	
		5. 自2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返（退）政策。	
6	退税额计算	增量留抵税额×进项构成比例	增量留抵税额×进项构成比例×60%
7	确定增量留抵	与2019年3月底相比新增加的期末留抵税额为增量留抵税额	
8	进项构成比例	2019年4月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。	
9	申报途径	完成当期增值税纳税申报后，通过电子税务局或办税服务厅提交《退（抵）税申请表》	
10	退税流程	窗口受理、内部流转、限时办结、窗口出件	
11	办理时限	自受理留抵退税申请之日或免抵退税应退税额核准之日起10个工作日内完成审核，并向纳税人出具准予留抵退税或不予留抵退税的《税务事项通知书》。	
12	暂停办理情形（存在任意一种）	1. 存在增值税涉税风险疑点的；	
		2. 被税务稽查立案且未结案的；	
		3. 增值税申报比对异常未处理的；	
		4. 取得增值税异常扣税凭证未处理的；	
		5. 国家税务总局规定的其他情形。	
13	暂办事项办理时限	增值税涉税风险疑点等情形处理完毕之日起5个工作日内完成审核，向纳税人出具准予/不予/终止办理留抵退税的《税务事项通知书》	
14	免抵退税处理	纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为，适用免抵退税办法的，可以在同一申报期内，既申报免抵退税又申请办理留抵退税。	
		税务机关应先办理免抵退税。办理免抵退税后，纳税人仍符合留抵退税条件的，再办理留抵退税。	
15	欠税处理	既有增值税欠税，又有期末留抵税额的，按最近一期《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》期末留抵税额，抵减增值税欠税后的余额确定允许退还的增量留抵税额。	

【举例】

1、先进制造业企业（财政部 税务总局公告第 84 号适用者）

先进制造业 A 企业，符合增值税增量留抵退税要求的条件。2019 年 3 月底留抵税额 10 万元，4 月、5 月、6 月末的增值税期末留抵税额分别为 20 万、35 万、70 万，2019 年 4 月-6 月已抵扣的增值税进项税为 150 万元（增值税专用发票 100 万元、海关进口增值税专用缴款书 35 万元，农产品收购发票对应进项税额为 15 万元）。

该企业根据下列计算方式 7 月纳税申报期内可以向主管税务机关申请退还增值税增量留抵税额 54 万元。

- ① 增值税增量留抵税额 = $70-10 = 60$ 万元
- ② 进项税构成比例 = $135/150 \times 100\% = 90\%$
- ③ 允许退还的增量留抵税额 = ① × ② = 54 万元

2、非先进制造业（财政部 税务总局、海关总署公告 2019 年第 39 号适用者）

非先进制造业 B 企业，符合增值税增量留抵退税要求的条件。2019 年 3 月底留抵税额 10 万元，4 月、5 月、6 月、7 月、8 月、9 月末的增值税期末留抵税额分别为 20 万、35 万、15 万、30 万、45 万元、70 万元，同时 2019 年 4 月-9 月已抵扣进项税金为 150 万元（增值税专用发票 100 万元、海关进口增值税专用缴款书 35 万元，农产品收购发票对应进项税额为 15 万元）。

该企业根据下列计算方式 10 月纳税申报期内可以向主管税务机关申请退还增值税增量留抵税额 32.4 万元。

- ① 增值税增量留抵税额 = $70-10 = 60$ 万元
- ② 进项税构成比例 = $135/150 \times 100\% = 90\%$
- ③ 允许退还的增量留抵税额 = ① × ② × 60% = 32.4 万元

【实务操作情况】

- 1、提交留抵退税申请一定要在申报期内完成。
- 2、取得退还的留抵税额后，需要调减当期留抵税额，并在申报表和会计核算中予以反映。
- 3、退税后税务与会计处理

税务上在办理增值税留抵退税后，纳税人应以税务机关核准的允许退还的增量留抵税额冲减期末留抵税额，并在下个月办理增值税纳税申报时，填写在《增值税纳税申报表附列资料（二）（本期进项税额明细）》第 22 栏“上期留抵税额退税”。

增值税留抵退税业务会计处理尚无明确规定，但为了使增值税期末留抵税额的退还状况得到合理反映，在会计上应设立“应交税费-应交增值税（留抵退税）”子科目进行处理。

以上