



# 增值税出口退税的税务筹划

浙江宁波大红鹰学院 屈中标

## 一、国外料件加工复出口货物的税务筹划

1. 国外料件加工复出口业务的贸易方式。企业发生国外料件加工复出口业务,可采取以下三种贸易方式,出口退税分别按免、抵、退税办法和免税办法处理:一是自营进口。将国外料件正常报关进口,缴纳进口环节的增值税或消费税及关税,加工复出口后再申请退还增值税或消费税。二是进料加工。我国对进料加工实行退税而非免税政策,即进口原料、零部件时减征进口环节的增值税,在加工复出口时则享受退税待遇。出口企业开展进料加工业务,应先持主管部门的批件,送主管税务机关退税部门审核签章,主管税务机关必须登记并将复印件留存备查。海关凭盖有主管税务机关退税部门印章的外经贸主管部门的批件,方能办理进口料件登记手册;加工的货物出口后,可申请办理加工及生产环节已缴纳增值税的出口退税。三是来料加工。在来料加工方式下,来料进口及成品生产环节均予以免税,不实行退税。

### 2. 国外料件加工复出口货物的税务筹划。

(1)当企业出口货物的征税率与其退税率相等时,无论国外料件加工复出口货物耗用国产料件多少、利润率高,都应该选择进料加工方式。因为在进料加工方式下,货物出口后可以办理全部进项税额的出口退税;而在来料加工方式下,虽然免征增值税,但进项税额不予办理出口退税,从而增加了出口货物的销售成本。

(2)当企业出口货物的征税率大于其退税率时,可分为几种情况:当国外料件加工复出口货物耗用的国产料件较少、利润率较高时,应选择来料加工方式。在来料加工方式下,免征增值税,而在进料加工方式下,虽可办理增值税退税,但由于退税率可能低于征税率,其增值税差额要计入出口货物销售成本,这就使进料加工方式业务成本较大。当国外料件加工复出口货物耗用的国产料件较多、利润率较低时,应选择进料加工方式。进料加工方式下可办理出口退税,虽然因退税率低于征税率而增加了出口货物的成本,但与来料加工方式相比,随着耗用国产料件数量的增多,其成本会逐渐抵消,甚至小于后者的业务成本。若仅从此角度出发,出口企业应选择进料加工方式。但若从资金运作角度看,进料加工方式占用的资金多,来料加工方式占用的资金少或不占用资金(外商预付定金的情况下),而且在进料加工方式下办理退税时,因出口货物退税率低于征税率而产生的增值税差额计入出口货物销售成本,势必增大成本、减少利润,可少缴一部分企业所得税。

总之,不同贸易方式或者不同计退税方式对企业的成本

和收益以及现金流量的影响是不同的。出口企业是采用来料加工还是进料加工方式,要考虑不同的贸易方式下货物所有权和货物定价权问题。在来料加工方式下,料件和成品的所有权归外商所有,承接来料加工的企业只收取加工费,出口企业也没有成品的定价权;而在进料加工方式下,料件和加工成品的所有权及定价权都属于承接进料加工业务的出口企业,因此,也可以通过提高国外料件加工复出口货物的售价来增大出口盈利,从而最大限度地提高出口退税的数额。

## 二、货物出口方式选择的税务筹划

目前,我国企业出口商品主要有生产企业自营出口、委托代理出口和买断出口三种方式。自营出口由出口企业自己办理出口业务,出口商品定价和与出口业务有关的一切国内外费用以及佣金支出、索赔、理赔等均由出口企业决定和负担,出口企业直接办理退税,并享有出口退税收入;代理出口是指货物出口企业委托代理企业办理货物出口;买断出口是指生产企业把货物卖给出口企业,由出口企业办理货物出口和出口退税。

当前,外贸企业出口货物应退增值税采取先征后退方式,而生产企业自营(或委托)出口应退的增值税是执行免、抵、退税政策。自营(或委托)出口与通过外贸企业出口采取不同的退税方式,对企业的税负产生不同的影响。当征税率等于退税率时,自营(或委托)出口与通过关联外贸企业出口,企业的增值税税负相同。当征税率大于退税率时,自营(或委托)出口与通过关联外贸企业出口,企业的增值税税负存在差异。

首先,如果生产企业当期投入料件全部来自国内,当产品出口价格大于外贸企业的收购价格时,企业通过关联外贸企业出口产品有利于减轻增值税税负。并且,在产品出口价格确定的情况下,利用外贸出口可为生产企业进行税务筹划提供更广阔的空间,因为生产企业在将产品销售给关联外贸企业时,可以通过压低销售价格进行税务筹划,从而获得更多的利益。现举例说明。

例 1: 某中外合资企业 A 采购国内原材料生产工业品全部用于出口,3 月自营出口产品价款为 1 053 万元,本月可抵扣进项税额为 100 万元,增值税税率为 17%,产品出口退税率为 13%,无上期留抵税金。

若 A 企业采取自营出口方式,执行免、抵、退税政策,则 A 企业本月实际增值税税负为 -57.88 万元  $[1\ 053 \times (17\% - 13\%) - 100]$ ,即 A 企业实际可从税务部门得到税收补贴 57.88 万元。若 A 企业通过关联外贸企业 B 出口,A 企业把产品以

同样的价格(A企业开具的增值税专用发票注明价税合计1 053万元,不含税价为900万元)销售给B企业,B企业再以1 053万元的价格出口,则A、B两企业本月实际增值税税负为-64万元 $[900 \times (17\% - 13\%) - 100]$ ,即A、B两企业实际可从税务部门得到税收补贴64万元。若A企业将产品以更低价格819万元(此时不含税价为700万元)销售给B企业,B企业再以1 053万元的价格出口,则A、B两企业本月实际增值税税负为-72万元 $[700 \times (17\% - 13\%) - 100]$ ,即A、B两企业可从税务部门得到税收补贴72万元。

例2:平高公司本月出口商品销售额为8 000万元,产品成本为3 200万元,进项税额为544万元,假定不考虑工资费用和固定资产折旧费,增值税税率为17%,退税率为13%。平高公司可采取不同方式办理出口及退税:①所属的生产出口产品的工厂采取非独立核算方式,平高公司采取自营出口方式,出口退税执行免、抵、退税政策。②A公司是平高公司下属的独立核算的进出口公司,集团所有商品均委托A公司出口,平高公司出口退税执行免、抵、退税政策。③以8 000万元的价格将出口商品卖给A公司,由A公司报关出口并办理退税,A公司采取先征后退方式办理退税。分析平高公司采用哪种方式出口商品最有利。

采用第一种即自营出口方式,平高公司应纳增值税-224万元 $[8 000 \times (17\% - 13\%) - 3 200 \times 17\%]$ ,即应退税224万元。如果计算结果为正数,则为应纳税额。

采用第二种即委托出口方式,平高公司应纳增值税的计算结果与第一种方式相同。

采取第三种即买断方式,平高公司将出口商品卖给A公司,开具增值税专用发票并缴纳增值税,应纳增值税816万元 $(8 000 \times 17\% - 3 200 \times 17\%)$ ,A公司申请退税1 040万元 $(8 000 \times 13\%)$ 。平高公司实际可获得的退税额为A公司的退税额与集团已缴税额之差,即224万元 $(1 040 - 816)$ 。从计算结果来看,第三种方式的退税额与前两种方式的相同,但是在第三种方式下,平高公司在缴纳增值税的同时,还要按应纳增值税的7%和3%缴纳城建税和教育费附加,而这一部分并不退,实际增加了平高公司的税负。

采取第四种即买断方式,同时利用转让定价。平高公司应纳增值税476万元 $(6 000 \times 17\% - 3 200 \times 17\%)$ ,A公司申请退税1 040万元 $(8 000 \times 13\%)$ ,平高公司实际可获得的退税额为A公司的退税额与集团已缴税额之差,即564万元 $(1 040 - 476)$ 。

从以上计算结果可见,集团公司如果设有独立核算的进出口公司,则可以采用转让定价方式进行税务筹划,选择出口方式时可采用买断出口;如果不能利用转让定价,企业应改买断出口为委托出口,即生产企业生产的产品不再销售给进出口公司,而是委托进出口公司办理出口。这样,可以将出口货物所含的进项税额抵消内销货物的销项税额,减少整个集团公司实际缴纳的增值税,而不用等着国家的退税,从而可以减少企业资金占用,提高资金的使用效率。同时,由于对出口货物不征增值税,出口企业就不必负担随之而缴纳的城建税和

教育费附加,从而减轻了企业税负。

其次,在进料加工方式下,生产企业在选择出口方式时,必须权衡来自国外的进口料件价格、生产企业将产品出售给关联外贸企业的不含税价格、出口产品离岸价(折合为人民币)三者之间的关系,从而选择最有利的出口方式。同时,生产企业选择自营(或委托)出口方式时,可通过调整国内料件与进口料件投入比例进行税务筹划,从而获得更多的利益。

当国外进口材料价格与A企业把出口产品销售给关联外贸企业的不含税价格的合计数小于本期出口产品总售价时,A企业通过关联外贸企业B出口有利于减轻增值税税负,同时A企业可利用销售价格进行税务筹划,从而获取更多的利益。当国外进口材料价格与A企业把出口产品销售给关联外贸企业的不含税价格的合计数大于本期出口产品总售价时,A企业自营(或委托)出口有利于减轻增值税税负。进一步研究可发现,在当期投入料件价格为定量时,A企业可通过调整国内采购料件与国外进口料件的比例进行税务筹划,并且国外进口料件所占比例越大,A企业获得的利益就越多。现举例说明。

例3:某外资企业A本年度计划出口价值1 053万元的自产产品,产品无内销,当期投入国外进口料件的到岸价为600万元,国内采购料件不含税价为200万元,增值税税率为17%,产品出口退税率为13%,无上期留抵进项税额。

若A企业通过关联外贸企业B出口,假设A企业以1 000万元(不含税价)的价格将产品销售给B企业,B企业再以1 053万元的价格出口,则A、B两企业应纳增值税6万元 $[1 000 \times (17\% - 13\%) - 200 \times 17\%]$ 。若A企业自营(或委托)出口,则A企业应纳增值税-15.88万元 $[(1 053 - 600) \times (17\% - 13\%) - 200 \times 17\%]$ 。显然,A企业通过自营(或委托)出口能减轻增值税税负。

### 三、改变经营方式的税务筹划

例4:黄河公司为生产型中外合资企业,主要生产甲产品及经销乙产品,具有进出口经营权。该公司在国外有长期、稳定的客户,每月对乙产品的需求量是100万件。乙产品工艺比较简单,黄河公司未自行生产,而是从A工厂购进后销售给B外贸公司出口至国外客户(黄河公司认为办理出口手续很烦琐,故通过外贸公司出口)。

以一个月的销量100万件为单位,黄河公司业务有关情况为:①乙产品的制造成本为225万元,其中材料成本为200万元(不含税价,且能全部取得17%的增值税专用发票)。A工厂以250万元的不含税价将乙产品销售给黄河公司,其当月利润为25万元,进项税额为34万元 $(200 \times 17\%)$ ,销项税额为42.5万元 $(250 \times 17\%)$ ,应缴增值税8.5万元 $(42.5 - 34)$ 。②黄河公司以250万元的不含税价购进,以275万元的不含税价售出,其当月利润为25万元,进项税额为42.5万元 $(250 \times 17\%)$ ,销项税额为46.75万元 $(275 \times 17\%)$ ,应缴增值税4.25万元 $(46.75 - 42.5)$ 。③B外贸公司以275万元的不含税价(含税价321.75万元)购进,因黄河公司销售非自产货物无法开具税收缴款书,因此B外贸公司无法办理出口退税,购进

# 融资租入固定资产的所得税纳税调整

辽宁辽东学院 伊虹

《企业会计准则第21号——租赁》(CAS 21)规定:在租赁开始日,承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,其差额作为未确认融资费用。承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的,可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用,应当计入租入资产价值。《企业所得税法实施条例》规定,融资租入的固定资产,以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础,租赁合同未约定付款总额的,以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。

从以上规定可以看出,企业会计准则与税法在融资租入固定资产的初始计量规定上存在差异,造成融资租入固定资产初始确认时会计账面价值与计税基础不同,导致后续期在计算企业所得税时需要进行纳税调整。由于纳税调整的计算

比较复杂,笔者结合实例进行分析。

例:2007年12月1日,甲运输公司与乙租赁公司签订了一份融资租赁20辆货车的租赁合同。合同规定:租赁期开始日为2008年1月1日;租赁期为3年,每年年末支付租金240万元;租赁期满时,甲公司享有优惠购买该批货车的选择权,购买价为30万元,估计该日租赁资产的公允价值为100万元。该批货车于2007年12月31日运抵甲公司,当日投入运营;甲公司决定租赁期满时,购买该批货车;甲公司采用年限平均法计提固定资产折旧,于每年年末一次确认融资费用并计提折旧;租赁开始日该批货车的公允价值为600万元;租赁内含报酬率为10%。假设未发生可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用。

## 一、融资租入的固定资产初始计量存在可抵扣暂时性差异,但不需要进行纳税调整

### 1. 按照企业会计准则的规定,计算融资租入固定资产的

成本为321.75万元,出口售价为325万元,利润为3.25万元,不缴税,不退税。④乙产品的征收率和退税率均为17%。黄河公司可选择以下方案进行税务筹划:

方案1:改变黄河公司中间经销商的地位,变成黄河公司为B外贸公司向A工厂代购乙产品,而黄河公司为B外贸公司代购货物向其索取代理费。按该方案运作后由于A工厂属生产型企业,其销售给B外贸公司的自产货物可开具税收缴款书,B外贸公司凭该税收缴款书可办理出口退税。具体操作为:①A工厂以250万元(不含税价)开具增值税专用发票将乙产品销售给B外贸公司,同时向B外贸公司提供税收缴款书,A工厂进项税额为34万元,销项税额为42.5万元,应缴增值税8.5万元。②黄河公司向B外贸公司收取71.75万元代购货物的代理费,应缴营业税3.59万元(71.75×5%),利润为68.16万元。③B外贸公司以250万元(不含税价)购入乙产品,同时支付黄河公司71.75万元的代理费,乙产品出口售价325万元,利润3.25万元,同时购货时应支付42.7万元的进项税额,货物出口后能取得42.7万元的出口退税,因此增值税税负为0。

按此方案,A工厂和B外贸公司的利润及税负未变,而黄河公司利润增至68.16万元,少缴4.25万元的增值税。

方案2:变黄河公司为A工厂的供货商,由黄河公司购入生产乙产品的原材料加上自己应得的利润后将原材料销售给A工厂,再由A工厂生产出成品后销售给B外贸公司,同

时提供税收缴款书,由B外贸公司办理出口退税。具体操作为:①黄河公司以200万元的不含税价购入材料,取得增值税专用发票,以271.75万元(含税价317.95万元)销售给A工厂,其当月进项税额为34万元,销项税额为46.198万元,应缴增值税12.198万元,利润为71.75万元。②A工厂以271.75万元(含税价317.95万元)购进,以321.75万元(含税价376.45万元)的价格将乙产品销售给B外贸公司,其利润为25万元,进项税额为46.198万元,销项税额为54.698万元,应缴增值税8.50万元,增值税税负及利润额未改变。③B外贸公司以321.75万元(含税价376.45万元)购进,出口售价325万元,利润3.25万元未变,购货时支付的进项税额54.698万元在货物出口后可全额退税,因此,增值税税负为0,未发生变化。

按此方案,A工厂和B外贸公司的利润及税负未变,而黄河公司利润增至71.75万元,增值税税负增加7.948万元(12.198-4.25)。

方案3:黄河公司以A工厂应得利润25万元/月的额度整体租赁A工厂生产乙产品的设备(含人工费等),自购材料加工成成品后直接出口,使乙产品变成自产自销。在此种方式下,黄河公司出口应享受生产企业的免、抵、退税政策。由于购进200万元的材料负担34万元的进项税额,该产品以325万元报关出口后可退增值税34万元。因此增值税税负为0,成本为250万元(225+25),销售价格为325万元,利润为75万元。○