# 我国出口退税计算方法存在的问题及建议

南开大学商学院　黄殿英

对于出口货物,国际通行的做法是免出口环节增值税,并退回上一环节已交增值税、消费税,我国也遵循这一国际惯例。我国现行增值税法中规定的“免、抵、退”出口退税计算方法虽然体现了简化征收、提高行政效能的思想,但是存在着生产企业出口表面多计退税、实际少计退税的问题,导致该“免”的未免,该“退”的未退,造成出口生产企业的税负高于外贸企业。所以,必须设计新的出口退税计算方法。

**一、“免抵退税额”计算方法存在的问题**

《出口货物退(免)税管理办法(试行)》(简称《退免税办法》)规定:“免”是指对生产企业出口的自产货物,免征本环节的增值税。“抵”是指生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件等所含应予退还的进项税额抵顶内销货物的应纳税额。“退” 是指对未抵顶完的部分予以退还。该规定意在贯彻“未征不退”的原则。然而,实际上“免抵退税额”的计算设计有违这一原则。

在“免、抵、退”出口退税计算方法下,免抵退税额=出口货物离岸价(人民币)×出口货物退税率-免抵退税额的抵减额。如果假设生产企业没有免税原材料,则该公式可简化为:免抵退税额=出口货物离岸价(人民币)×出口货物退税率。

《退免税办法》规定:如果,当期免抵退税额<当期期末留抵税额,则,当期应退税额=当期免抵退税额。如果,当期免抵退税额≥当期期末留抵税额,则,当期应退税额=当期期末留抵税额。由此可知,“免抵退税额”就是生产企业退税的最高限额。生产企业生产的产品在生产过程中必然发生增值,依照我国现行增值税法,产品中的人工费、折旧费、毛利和部分间接费用都会使企业产生增值税应纳税额。按照“免、抵、退”出口退税计算方法,该应纳税额在出口环节是免税的。既然增值部分未交过增值税, 所以免抵退税额不能以出口货物离岸价为计税依据,否则就退了未交过的税。以下用例子予以说明。

例:生产企业 A 公司没有内销业务,没有本期期初留抵税额,没有免税购进的原材料和零部件等。A 公司生产出口产品适用的增值税税率为 17%, 当期出口产品的离岸价折合人民币 100 万元,该批产品耗用的原材料、辅助材料、零部件占该批产品离岸价的 55%,即 55 万元,耗用的原材料、辅助材料、零部件适用的增值税税率为 17%,所以与出口产品相配比的进项税额为 9.35 万元(55×17%)。当期购进的原材料、辅助材料、零部件的进项税额恰好是 9.35 万元。外贸公司 B 当期以相同的离岸价格出口与生产企业 A 公司相同数量的相同产品, 外贸公司 B 该批产品的不含税购入价格为 85 万元,相应的进项税额为 14.45 万元(85×17%)。

如果该产品适用的出口退税率为 17%,则生产企业 A 公司的最大退税额为 17 万元(100×17%),这显然授予贸易争端国以出口补贴的口实。外贸公司 B 的退税额为 14.45 万元(85×17%)。如果该产品适用的出口退税率为 13%,则生产企业 A 公司的最大退税额为 13 万元 (100×13%)。外贸公司 B 的退税额为 11.05 万元(85×13%)。

显然,在 17%和 13%两档退税率下,A 公司出口产品的最大退税额不仅大于外贸公司 B 的实际退税额,还大于 A 公司生产该批产品实际耗用原材料、辅助材料、零部件的进项税额。这说明“免、抵、退”出口退税计算方法中“免抵退税额”的计算违背了“未征不退”的原则,多计算了生产企业的退税。这种表面上多计退税的做法使我们在与其他国家进行贸易谈判时处于被动地位。因为从“免抵退税额”的计算方法上看我国在进行出口补贴,这恰恰是授人以柄。

**二、现行出口退税计算方法下生产企业与外贸公司实际退税的比较**

《退免税办法》规定:外贸企业的出口退税采用“先征后退”的办法。外贸企业要想获得利润,其离岸价格必须高于不含增值税的购进价格。由于我国仅仅对部分商品全额退税,对于多数不全额退税的商品,即便贸易公司不考虑费用,要保本销售,离岸价也要高于不含增值税的购进价格,因为不退的增值税进项税额由外贸公司负担(所以上例中外贸公司 B 出口产品的离岸价格合理高于其购进价格)。在“先征后退”方法下,外贸公司以购进货物的价格为依据计算退税,生产企业以离岸价为依据计算退税。相同价格出口同样的产品,生产企业的“免抵退税额”大于外贸公司的“应退税额”,税法似乎偏向了生产企业。

但是,依照《退免税办法》的规定,生产企业的退税额并不是由“免抵退税额”决定,而是由“当期期末留抵税额”决定。如果生产企业的当期应纳税额为负数, 则当期期末留抵税额就是当期应纳税额的相反数。《退免税办法》 规定: 当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税额不得免征和抵扣税额)-上期留抵税额;当期免抵退税额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)-免抵退税额不得免征和抵扣税额的抵减额。这一计算公式也存在问题。为了便于分析,笔者沿用上例数据,并假设退税率为 13%。

生产企业 A 公司当期免抵退税额不得免征和抵扣税额=

100×(17%-13%)=4(万元);当期应纳税额=-(9.35-4)=-5.35(万元);当期期末留抵税额5.35<当期免抵退税额13,所以,应退税额为5.35万元。

外贸公司B获得的出口退税为:应退税额=85×13%=11.05(万元)。

经过以上分析计算可以得出结论:表面上看是税法偏向了生产企业,但实际上税法更有利于外贸公司,因为外贸公司的退税多。但是,外贸公司出口货物的已交增值税多(85×17%=14.45),生产企业出口产品的已交增值税少(55×17%=9.35),这又似乎说明两种出口退税计算方法具有合理性。但实事并非如此,"免、抵、退"和"先征后退"两种出口退税计算办法并不符合"交多退多,交少退少"原则。如果把出口退税率降为5%,这一问题会充分显现。

我们沿用上例数据,生产企业A公司免抵退税额=100×5%=5(万元);当期免抵退税额不得免征和抵扣税额=100×(17%-5%)=12(万元);当期应纳税额=-(9.35-12)=2.65(万元)。

尽管免抵退税额为5万元,但生产企业在没有内销的情况下,不仅不会退税,还产生了2.65万元的增值税负担。这严重违背了出口环节免税并退回上一环节已交增值税的原则。然而在生产企业有内销业务的情况下,因为内销业务会产生应交增值税,因此这一问题得以掩盖。产生这一问题的根源在于"当期免抵退税额不得免征和抵扣税额"以离岸价为基础计算,使得本环节免征税的部分也负担了以"出口货物征税率"与"出口货物退税率"差额为税率的税负。

尽管生产企业"免、抵、退"出口退税计算方法有这样的缺点,但是尚不能彻底否定这种方法,因为税法更为根本的原则是公平税负。如果"免、抵、退"和"先征后退"两种计算方法有可能使生产企业与外贸公司的税负趋于一致,则其仍有可取之处。

**三、现行出口退税计算方法下生产企业与外贸公司的税负比较**

所谓现行出口退税计算方法下生产企业与外贸公司的税负,就是在退税率小于征税率时,国家不予退回,生产企业与外贸公司不能抵消内销增值税,必须转作自身销售成本的那部分增值税。由于离岸价是外贸公司和生产企业的可比收入,所以笔者以离岸价的税负率作为衡量税负轻重的指标。在此将出口货物的税负率定义为出口货物的税负与出口货物离岸价的比率。首先分析"免、抵、退"出口退税计算方法下生产企业的税负。继续沿用上例数据,假设退税率为13%。

生产企业A公司的税负为:当期免抵退税额不得免征和抵扣税额=100×(17%-13%)=4(万元)。A公司出口产品的税负率为4%。

外贸公司B的税负为:进项税额-应退税额=85×17%-85×13%=3.4(万元)。外贸公司B出口产品的税负率为3.4%。

所以,在当前税法下,生产企业的实际税负大于相应的外贸公司。"免、抵、退"出口退税计算方法更为严重的错误在于,当出口退税率较低时,它有可能使出口货物的生产企业在出口环节不仅得不到退税,而且产生新的纳税义务。

我们沿用上例将出口退税率假定为5%。

生产企业A公司的税负为:当期免抵退税额不得免征和抵扣税额=100×(17%-5%)=12(万元);当期应纳税额=-(9.35-12)=2.65(万元)。由于与该批出口商品相配比的增值税进项税额只有9.35万元,"免、抵、退"出口退税计算方法通过强制新增2.65万元应交税金的办法使该批商品的税负达到12万元。

外贸公司B的税负为:进项税额-应退税额=85×17%-85×5%=10.2(万元)。外贸公司B出口产品的税负率为10.2%。

由此可见,无论退税率的高低,两种计算方法都会使生产企业的税负高于外贸公司的税负。产生这种错误的原因在于,前者以离岸价为基础确定出口商品的税负,而不论在上一环节是否交过增值税,然后再利用企业的全部进项税额倒推退税额。而后者以外贸公司购进的不含税价为基础计算退税。结果自然造成两类公司税负不公平,使上一环节已交增值税少的生产企业反而税负重。

**四、生产企业实际退税额达到"免抵退税额"的分析**

沿用上例数据,依然假定生产企业没有内销。首先放宽当期进项税额与出口产品耗用的原材料、辅助材料和零部件等的进项税额相等的假设,退税率为13%。如果当期购进原材料、辅助材料及零部件的不含税价为200万元,则当期进项税额为34万元(200×17%)。

生产企业A公司该业务的出口退税计算如下:当期免抵退税额不得免征和抵扣税额=100×(17%-13%)=4(万元);当期应纳税额=-(34-4)=-30(万元);当期期末留抵税额30>免抵退税额13,所以,应退税额为13万元,17万元未退的部分结转下期。

可以看出,虽然表面上实际退税额达到免抵退税额(13万元),该批出口商品的实际税负(4万元)大于相应的外贸公司(3.4万元)。这13万元的退税又如何解释?实际上,与该批商品相配比的进项税额只有9.35万元,高于9.35万元的20.65万元进项税额相对应的原材料及零部件要生产更多的出口商品,可以在相应的商品出口时退回应退的部分。所以,退税中高于5.35万元(9.35-4)的部分不过是以后要出口商品的出口退税提前退给企业而已。

如果生产企业有内销,为满足某一年度内销生产而大量购进原材料,导致内销的进项税额比销项税额大,也会造成生产企业的实际退税额增加。沿用上例数据,假定生产企业A公司内销产品与外销产品可以分开核算,依然假设A公司外销产品购进的原材料、辅助材料和零部件等的进项税额正好与其出口产品耗用原材料、辅助材料和零部件等的进项税额相等,假设内销销项税额为20万元、进项税额10万元。

生产企业A公司的出口退税计算如下:当期免抵退税额不得免征和抵扣税额=100×(17%-13%)=4(万元);当期应纳税额=10-[(20+9.35)-4]=-15.35(万元);当期期末留抵税额15.35>免抵退税额13,所以,应退税额为13万元,未退的部分(2.35万元)结转下期。

显然，13 万元的出口退税中，7.65 万元（13-5.35）退税来源于该企业内销产品的进项税额。从总体上看，生产企业内销的长期总销项税额必然大于其长期总进项税额。内销的进项税额在某段短时间内可能会大于不得免征和抵扣税额，如果此时不退税，该差额可以在以后期间继续抵减内销销项税额。可见，在此种情况下，实际退税额大，只不过是国家将将来部分可以抵消内销销项税额的进项税额提前支付而已，并未实际给企业多退税。

**五、生产企业出口退税计算方法的重新设计**

第一种计算方法，按照国际惯例，结合我国实际，对生产企业计算退税的方法确立“本环节免征，上一环节已征得的税款按比例退回”的原则。外贸公司出口退税的计算方法不变。生产企业的出口退税计算方法为，应退税额=离岸价（人民币）×非增值率×退税率。其中，非增值率是指生产企业的出口产品在生产过程中耗用的原材料、辅助材料、零部件、包装物等的不含税总价占离岸价的比例。如果生产企业有免税购进原材料、零部件等，在计算非增值率时必须将其从耗用的原材料、辅助材料、零部件、包装物等的不含税总价中扣除。

按照这一计算方法，假定退税率为 13%，则上例中的生产企业 A 公司的应退税额为 7.15 万元（100×55%×13%）。这种计算方法的优点是简便易行，符合国际惯例，并且有利于生产企业的直接出口。这种计算方法的问题是，会导致生产企业与外贸公司的税负不公平，生产企业的增值税负担率低于外贸公司。本例中生产企业 A 公司的离岸价负担率为 2.2%[（9.35-7.15）÷100×100%]，而相应的外贸公司 B 的增值税负担率为 3.4%。

第二种计算方法，既尊重“出口环节免税，退回上一环节增值税”的国际惯例，又贯彻公平税负的原则，以离岸价为基础使出口同种产品的生产企业与外贸公司的税负基本一致。具体做法为，外贸公司的出口退税计算方法不变，海关根据出口同种产品的外贸公司的出口商品税负率确定出口同种产品的生产企业的税负率，根据税负率和生产企业上一环节负担的增值税，确定生产企业的退税和不得抵扣的进项税额。计算公式为：外贸公司出口某商品的增值税负担率=（出口商品的征税率-出口商品的退税率）×外贸公司购买该出口商品不含税价之和÷外贸公司出口商品离岸价之和。

生产企业出口商品的不得免征和抵扣税额为：

调整前不得免征和抵扣税额=外贸公司出口某商品的增值税负担率×该出口商品的离岸价

如果，离岸价（人民币）×非增值率×征税率>调整前不得免征和抵扣税额，则生产企业出口商品的应退税额为：调整后的不得免征和抵扣税额=调整前不得免征和抵扣税额；应退税额=离岸价（人民币）×非增值率×征税率-调整后不得免征和抵扣税额。

如果，离岸价（人民币）×非增值率×征税率≤调整前不得免征和抵扣税额，则，应退税额=0。且，调整后的不得免征和抵扣税额=离岸价（人民币）×非增值率×征税率。

如果生产企业有内销业务，则：

当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-（当期进项税额-当期调整后不得免征和抵扣税额）-上期留抵税额

如果，当期应纳税额≥0，说明出口退税已经全部抵消内销产生的应纳税额。

如果，当期应纳税额<0，且，期末留抵税额<应退税额，则，抵后退税额= 期末留抵税额。

如果，当期应纳税额<0，且，期末留抵税额≥应退税额，则，抵后退税额=应退税额。

如果，当期应纳税额<0，说明出口退税未完全抵消内销产生的应纳税额，企业将期末留抵税额与生产企业出口商品的应退税额的差额结转至下一年。

如果生产企业还有免税购进原材料，计算方法可以作进一步调整。

沿用上例数据，假设退税率为 13%，外贸公司 B 的增值税负担率就是若干出口该商品的外贸公司的加权平均负担率，生产企业 A 公司的出口退税计算如下：

外贸公司 B 出口该商品的增值税负担率为 3.4%。

调整前不得免征和抵扣税额=3.4%×100=3.4（万元）

离岸价（人民币）×非增值率×征税率=100×55%×17%=9.35>3.4

所以，调整后不得免征和抵扣税额=调整前不得免征和抵扣税额=3.4（万元）。

应退税额=100×55%×17%-3.4=5.95（万元）

当期应纳税额=0-（9.35-3.4）-0=-5.95（万元）

期末留抵税额=应退税额

所以，抵后退税额=5.95（万元）。

沿用上例数据，假设退税率为 5%，外贸公司 B 的增值税负担率就是若干出口该商品的外贸公司的加权平均负担率，生产企业 A 公司的出口退税计算如下：

外贸公司 B 出口该商品的增值税负担率=（17%-5%）×85÷100=10.2%

调整前不得免征和抵扣税额=10.2%×100=10.2（万元）

离岸价（人民币）×非增值率×征税率=9.35<调整前不得免征和抵扣税额 10.2

所以，生产企业 A 公司出口商品的应退税额=0。

调整后的不得免征和抵扣税额=9.35（万元）

通过以上计算可以看出，该计算方法既兼顾了生产企业与外贸公司之间的税负公平，又遵循了“出口环节免税，退回上一环节增值税”的国际惯例。其缺点是计算复杂，在没有可比的外贸公司时，不得不采用第一种计算方法。○