

出口退税的纳税筹划

长沙 贺飞跃

出口退税计算是纳税计算的一个难点,现行出口退税计算方法过于复杂和繁琐,可以简化。来料加工与进料加工的出口退税政策不同,可通过纳税筹划选择合适的加工方式。生产企业按出口价格计算不得退税额,而关联外贸公司按购进价格计算退税额,由于退税率往往低于征税率,生产企业直接出口不如设立关联外贸公司间接出口有利。从出口退税的纳税筹划可发现出口退税的计算存在问题,应修改来料加工和外贸企业出口退免税的计算方法。

一、出口退税计算方法的简化

1. 外贸企业“免退”增值税的计算方法。应退增值税=出口货物的不含增值税购进价格×退税率。

2. 生产企业“免抵退”增值税计算方法的简化。现行“免抵退”计算方法,须计算“免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额”、“免抵退税额抵减额”、“当期免抵税额”等项目,步骤繁琐、计算复杂。笔者认为,计算方法可简化为:①将“免税购进原材料价格”直接从“出口货物离岸价”中扣减,无须计算“免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额”、“免抵退税额抵减额”等项目。②无须计算“当期免抵税额”,直接计算“期末留抵税额”。③公式中的价格(包括出口货物离岸价、进口货物到岸价)如为外汇应换算为人民币。

生产企业“免抵退”增值税计算方法简化如下:

(1)当期应纳增值税=当期不得退税额+当期内销货物的销项税额-当期进项税额-上期留抵税额;当期不得退税额=(出口货物离岸价-免税购进原材料价格)×(出口货物征税率-出口货物退税率)。

(2)当期免抵退税额=(出口货物离岸价-免税购进原材料价格)×出口货物退税率。免税购进原材料包括国内购进免税原材料和进料加工免税进口料件,其中进料加工免税进口料件的价格为组成计税价格。进料加工免税进口料件的组成计税价格=货物到岸价格+海关实征关税+海关实征消费税。

(3)①如当期应纳增值税>0,应缴纳增值税。②如当期应纳增值税=0,不缴纳增值税,也不退税。③如当期应纳增值税<0,应退税。当期应退增值税= $\min(|\text{当期应纳增值税}|, \text{当期免抵退税额})$;期末留抵税额= $|\text{当期应纳增值税}| - \text{当期应退增值税}$ 。

当期应纳增值税为负有两种情形:一是由内销引起的,二是由出口引起的。税法规定,对于第一种情形,当期进项税额大于销项税额的,其留抵税额结转下期抵扣;对于第二种情形,可以当期退税。

因此,当期应纳增值税为负时,应设置限制条件,不一定全额退税。如全部为出口引起的,则全额退税;如全部为内销引起的,则全部结转下期抵扣;如为出口和内销共同引起的,则一部分当期退税,另一部分结转下期抵扣。

二、来料加工与进料加工的纳税筹划

来料加工是指由国外厂商提供一定的原材料、辅助材料、零部件、元器件、包装材料(简称“料件”),以及必要的机器设备和生产技术,委托我方企业按国外厂商的要求进行加工、装配,成品由国外厂商负责销售的一种贸易方式。进料加工是指我国有关经营单位进口部分或全部原材料、元器件、零部件、配套件和包装物料(简称“进口料件”),由国内生产者加工为成品或半成品后再销往国外市场的一种贸易方式。进料加工和来料加工合称为加工贸易。两者的不同点主要有:

(1)来料加工不动用外汇;进料加工则是我方经营单位动用外汇购买进口料件。

(2)来料加工进口料件及加工的成品,所有权属于外商;进料加工进口料件,所有权属于我方经营单位。

(3)来料加工的进口与出口有密切的内在联系,外商往往是料件的供应人又是成品的接受人,是连在一起的一笔交易,其合同不是以货物所有权转移为内容的买卖合同;进料加工则由我方经营单位以买主身份与外商签订合同,又以卖主身份签订出口合同,为两笔交易,且都是以货物所有权转移为特征。

从纳税角度看,来料加工复出口的货物,原材料进口免税,加工自制的货物出口不退税,用于免税项目的购进货物或者应税劳务,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

因此,来料加工适用“出口免税不退税”政策,但不能抵扣进项税额;进料加工适用“出口免税并退税”政策,可以抵扣进项税额,但退税率往往低于征税率。纳税筹划要选择恰当的加工方式。

案例1:某企业采用进料加工方式为国外某公司加工产品一批,免税进口料件价格为1500万元,加工完成后返销给该公司售价为2700万元,为加工该批产品所耗用的辅助材料、低值易耗品、燃料及动力的进项税额为20万元。该批产品的增值税征税率为17%,退税率为13%。当期不得退税额=(2700-1500)×(17%-13%)=48(万元);当期应纳增值税=48-20=28(万元)。因此,采用进料加工方式应纳增值税28万元。

筹划方法:如采用来料加工方式,收取加工费1200万

元(2 700-1 500),则来料进口时免税,加工后出口不退税,进项税额不得抵扣。采用来料加工方式应纳增值税为零。通过纳税筹划,可节省增值税 28 万元。

推而广之:来料加工当期应纳增值税=0。进料加工当期应纳增值税=不得退税额-进项税额=(出口价格-免税购进价格)×(征税率-退税率)-进项税额

运用相机抉择模型,令来料加工与进料加工当期应纳增值税相等,则:0=(出口价格-免税购进价格)×(征税率-退税率)-进项税额。解得:进项税额=不得退税额;或:进项税额=(出口价格-免税购进价格)×(征税率-退税率);或:进项税额÷净出口额=(征税率-退税率)。即当进项税额与净出口额之比=征税率与退税率之差时,采用来料加工与进料加工方式税负无差别;当进项税额与净出口额之比<征税率与退税率之差时,采用来料加工方式更为有利;当进项税额与净出口额之比>征税率与退税率之差时,采用进料加工方式更为有利。若退税率与征税率相等,即征税率与退税率之差为 0 时,采用进料加工方式更为有利。

本案例中,进项税额与净出口额之比=20÷(2 700-1 500)=1.7%,征税率与退税率之差=17%-13%=4%。由于进项税额与净出口额之比小于征税率与退税率之差,因此采用来料加工方式更能节省增值税。

三、出口方式的纳税筹划

生产企业出口货物执行“免抵退”增值税计算方法,外贸企业出口货物执行“免退”增值税计算方法,退税的计算公式与计税依据不同,且退税率往往低于征税率。生产企业可直接出口或设立关联外贸公司间接出口,两种出口方式的税负往往不相等,应通过纳税筹划选择更为有利的出口方式。

案例 2:某生产企业 2006 年上半年购进货物 6 000 万元,可抵扣的进项税额为 1 020 万元,直接出口价为 10 000 万元(离岸价),无内销,该生产企业出口货物执行“免抵退”增值税政策,征税率为 17%,退税率为 13%。则 2006 年上半年:不得退税额=10 000×(17%-13%)=400(万元),应纳增值税=400-1 020=-620(万元),免抵退税额=10 000×13%=1 300(万元),应退增值税=620(万元)。

筹划方法:若该生产企业设立关联外贸公司,生产企业将产品以 8 000 万元(不含增值税)销售给关联外贸公司,关联外贸公司再以 10 000 万元出口。则:生产企业应纳增值税=8 000×17%-1 020=340(万元),关联外贸公司应退增值税=8 000×13%=1 040(万元),公司集团净退税=1 040-340=700(万元)。因此,通过关联外贸公司间接出口比生产企业直接出口净退税增加 80 万元(700-620)。

推而广之:生产企业直接出口应纳增值税=不得退税额-进项税额=出口价格×(征税率-退税率)-进项税额。通过关联外贸公司间接出口,公司集团应纳增值税=(关联外贸公司购进价格×征税率-进项税额)+关联外贸公司购进价格×退税率=关联外贸公司购进价格×(征税率-退税率)-进项税额。

根据固定抉择模型,将上述两式相减,可得出通过关联外贸公司间接出口比生产企业直接出口少纳税或多退税的公

式:[出口价格×(征税率-退税率)-进项税额]-[关联外贸公司购进价格×(征税率-退税率)-进项税额]=(出口价格-关联外贸公司购进价格)×(征税率-退税率)。

由于出口价格总是大于关联外贸公司购进价格,当退税率等于征税率时,(出口价格-关联外贸公司购进价格)×(征税率-退税率)=0。也就是说,当退税率与征税率一致时,生产企业直接出口与通过关联外贸公司间接出口的税负相等。

当退税率小于征税率时,(出口价格-关联外贸公司购进价格)×(征税率-退税率)>0。也就是说,当退税率低于征税率时,通过关联外贸公司间接出口比生产企业直接出口可少纳税或多退税。

本案例中,通过关联外贸公司间接出口比生产企业直接出口可少纳税或多退税=(出口价格-关联外贸公司购进价格)×(征税率-退税率)=(10 000-8 000)×(17%-13%)=80(万元)。

四、出口退税计算存在的问题与改进建议

1. 来料加工出口退免税计算方法的修改。由上述纳税筹划分析可知:来料加工与进料加工存在税负差异,原因在于进料加工货物的退税率往往低于征税率,有不得退税额,进项税额可以抵扣;而来料加工没有不得退税额,进项税额不得抵扣。如果要消除来料加工与进料加工的税负差异,可改变来料加工的出口退税政策,与进料加工相统一,即两者都实行出口免税并退税政策。建议将来料加工出口退税的计算步骤和公式修改如下:

(1)当期不得退税额=当期加工费×(出口货物征税率-出口货物退税率)。

(2)当期应纳增值税=当期不得退税额-当期进项税额。

(3)当期应纳增值税>0,应缴纳增值税;当期应纳增值税=0,不缴纳增值税,也不退税;当期应纳增值税<0,应退增值税。

2. 关联外贸公司出口退免税计算方法的修改。由上述纳税筹划分析可知:生产企业直接出口与通过关联外贸公司间接出口存在税负差异,由两个因素共同作用引起:一是征税率与退税率的差异;二是生产企业按出口价格计算不得退税额,而关联外贸公司按购进价格计算退税额。要消除生产企业直接出口与通过关联外贸公司间接出口的税负差异,只要消除上述两个因素中的任意一个即可。

由于退税率已成为我国出口政策的一个杠杆,通过提高或降低退税率来调整出口总量和出口结构。因此,退税率与征税率的差异不可能彻底消除,退税率往往低于征税率。那么,要消除生产企业直接出口与通过关联外贸公司间接出口的税负差异,只有将关联外贸公司与生产企业计算不得退税额和应退增值税的计税价格统一为出口价格。建议将关联外贸公司出口退税的计算步骤和公式修改如下:

(1)当期不得退税额=当期出口价格×(出口货物征税率-出口货物退税率)。

(2)当期应退增值税=当期出口货物的进项税额-当期不得退税额。○