

生产企业自营出口与转嫁出口模式之选择

山东潍坊市国家税务局 王 键 山东德州市国家税务局 王文清

【摘要】我国现行税收政策下,相同条件的生产型集团公司内独立核算的各成员企业,通过转嫁出口模式所实现的退税,可能要比生产企业自营出口实惠一些。本文通过对生产型集团公司下属成员企业出口货物退(免)税的比较,均衡分析生产企业对获利最大出口模式的选择,认为企业所获利润并不完全取决于出口模式。

【关键词】出口退税 自营出口 收购出口 转嫁货物

出口货物退(免)税是世界各国在国际贸易业务往来中,对报关出口的货物退还其国内生产与销售环节缴纳的增值税和消费税或免征应纳税额,以不含税价进入国际市场,参与公平竞争、平等交易,而采取的一项国际通行的税收措施。我国出口货物的税收政策也是如此。根据出口货物增值税零税率原则,所含增值税额应全部退还给出口企业。但就我国国情而言,它是不完整的出口退(免)税政策,因为征、退税率有差额,退税率可能低于或等于名义税率,其征、退税之间产生的差额计入企业的产品成本;不同类型企业也实行不同方式的退(免)税,如生产企业实行“免、抵、退”税,外贸企业实行“免、退”税;除此之外,还有代理及特殊企业退(免)税等。这样一来,出口退(免)税政策的复杂性和不一致性,为企业选择出口

货物退(免)方式提供了纳税筹划的空间。

一、不同出口模式下生产型集团公司成员企业退(免)税的比较

经营出口货物的生产型集团公司通常包括收购出口的外贸企业与自营出口的生产企业等,但企业性质的不同决定了退(免)税政策的各异。根据我国税法规定,外贸企业实行的是“免、退”税,收购出口货物本环节的增值部分免税,出口后根据增值税专用发票上注明的收购价格(不含税)与退税率之积产生的金额,作为申报退税的依据,其计算的征、退税率差额计入产品成本。而生产企业实行“免、抵、退”税(包括视同自产及国家列明生产企业收购出口)。出口货物在生产销售环节实行免税,其进项税额先抵扣内销货物的销项税额,不足抵扣部

(5)调整2009年B公司实现净利润。2009年B公司按固定资产和无形资产的公允价值计算的净利润=520-(300-200)÷10-(100-50)÷5=500(万元)。借:长期股权投资——B公司(损益调整)63万元(500×30%-87);贷:投资收益63万元。

2. 完全权益法。

(1)2007年1月1日投资时:借:长期股权投资——B公司(投资成本)1035万元;贷:银行存款1035万元。长期股权投资的初始投资成本为1035万元,大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额900万元(3000×30%),不调整长期股权投资的初始投资成本。

(2)调整2007年B公司实现净利润。2007年B公司按固定资产和无形资产的公允价值计算的净利润=200-(300-200)÷10-(100-50)÷5=80(万元)。A公司应确认的投资收益=80×30%=24(万元)。借:长期股权投资——B公司(损益调整)24万元;贷:投资收益24万元。

(3)B公司增加资本公积100万元。借:长期股权投资——B公司(其他权益变动)30万元;贷:资本公积——其他资本公积30万元。

(4)调整2008年B公司亏损。2008年B公司按固定资产和无形资产的公允价值计算的净亏损=4000+(300-200)÷

10+(100-50)÷5-100=3920(万元)。

在调整亏损前,A公司对B公司长期股权投资的账面余额=1035+24+30=1089(万元)。当被投资单位发生亏损时,投资企业应以长期股权投资账面价值减记至零为限,因此应调整“损益调整”的数额为1089万元,而不是1176万元(3920×30%)。借:投资收益1089万元;贷:长期股权投资——B公司(损益调整)1089万元。

备查登记簿中应记录未减记的长期股权投资87万元(1176-1089),即长期股权投资账面价值减记至零。

(5)调整2009年B公司实现净利润。2009年B公司按固定资产和无形资产的公允价值计算的净利润=520-(300-200)÷10-(100-50)÷5=500(万元)。借:长期股权投资——B公司(损益调整)63万元(500×30%-87);贷:投资收益63万元。

可见,采用完全权益法避免了利润虚增的现象,更加真实地反映了会计实质,从而使报表使用者能更真实地了解公司的经营现状,给使用者提供真实可靠的会计和投资信息。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007

分给予退税。征、退税率之差与出口离岸价(FOB 价格)之积计入产品成本。由此看出,我国出口货物的税收政策是不完整的出口退(免)税政策,因为征、退税率之差,使得退税率可能低于或等于名义税率,与出口货物增值税零税率原则相悖。

例:假设生产企业甲,其产品全部用于出口,在某月该企业国内可抵扣的进项税额为 1 200 元人民币,征税率为 17%,退税率为 11%。

如果企业甲是自营出口,离岸价格为 10 000 元人民币,按照出口货物“免、抵、退”税政策,其退税额应为:当期应纳税额 $=0-1\ 200+10\ 000\times(17\%-11\%)=-600$ (元);当期期末留抵税额为 600 元;当期期末留抵税额 $<$ 当期免抵退税额,即 $600<10\ 000\times 11\%$ 。则:当期应退税额 $=$ 当期期末留抵税额 $=600$ 元,当期免抵税额 $=$ 当期免抵退税额 $-$ 当期应退税额 $=10\ 000\times 11\%-600=500$ (元)。

如果企业甲没有将此批货物直接出口,而是以 8 000 元的价格卖给同一集团内独立核算的外贸企业乙,企业乙再以同样的离岸价格 10 000 元出口到境外,企业甲为企业乙开具增值税专用发票价税合计 9 360 元 $(8\ 000+8\ 000\times 17\%)$,则企业甲应缴纳的增值税 $=8\ 000\times 17\%-1\ 200=160$ (元)。企业乙可获得的退税 $=8\ 000\times 11\%=880$ (元),等同于整个集团公司实际获得出口退税 $=880-160=720$ (元)。两种出口模式相比,转嫁货物出口可多获得出口退税 120 元 $(720-600)$ 。

上述差距的产生主要基于以下几个原因:

1. 征、退税计税依据带来的差异。从征税方面讲,自营出口的计税价格为 FOB 价格,而卖给外贸企业乙的计税价格是不含税的净价,按照上面的例子,前者的计税价格是 10 000 元,后者的计税价格是 8 000 元,由此产生 340 元 $[(10\ 000-8\ 000)\times 17\%]$ 的征税差额,这里不考虑生产企业甲免抵的部分;从退税方面讲,前者退税依据是 10 000 元,后者的退税依据是 8 000 元,理论上应产生 220 元 $[(10\ 000-8\ 000)\times 11\%]$ 的退税差额。

2. 征、退税率之间存在的差异。由于我国执行不彻底的退(免)税政策,出口货物产生征、退税的差额也是必然。事实上,如果征、退税率一致,上述退税差异将不复存在。如:上例退税率也提高至 17%,根据“免、抵、退”税计算,生产企业甲通过自营出口可获得退税 1 200 元;而通过收购出口模式,生产企业甲先要交纳 160 元 $(8\ 000\times 17\%-1\ 200)$ 的增值税,外贸企业乙获得 1 360 元 $(8\ 000\times 17\%)$ 的出口退税,两者相减,实际获得退税款也为 1 200 元。由于征、退税率之间的差异,可以看到,在自营出口模式下,征、退税率之差额导致企业成本的增加,从原材料购进至生产及出口的每个环节都显而易见;相反,在收购出口模式下,这种差额成本对企业负担的增加只截止到外贸企业购入,出口环节的增值部分执行的是免税政策,不存在承担这部分征、退税之差额转入成本的问题。

3. 出口退(免)税政策上的差异。从两类企业的出口模式来看,收购相比自营出口企业要少承担外贸流通过程中增值部分的征、退税差额,由此产生企业获利与退税的不同。从上例中,不难得出这样的结论,两类企业退税的差额其实就是外

贸企业乙购入出口货物增值部分的征、退税差额。即: $(10\ 000-8\ 000)\times(17\%-11\%)=120$ (元)。同时,这种经营模式还反映出,外贸收购出口向代理出口制政策转型受到了抑制。

综上所述,生产企业甲与外贸企业乙的结盟获取了更多的退税。但是,这并不代表独立核算的生产企业甲同样也能取得更高的经营利润。事实上,出口货物经营模式的选择对生产企业利润的影响至关重要,如:国内购进原材料占出口产品的比重、进料加工的料件占出口产品的比重以及关税等诸多因素,都能引起企业经营方式与利润增减的线性波动。

二、出口模式与生产企业经营利润的均衡分析

(一)简化条件下均衡点的变动

假设生产企业甲的产品全部用于出口,原材料在国内采购,2006 年年初没有留抵税额结转,年底也没有留抵税额。该企业 2006 年共实现出口 FOB 价 W 元人民币,采购原材料 P_2 元人民币(不含税价格,下同),增值税税率为 17%,退税率为 11%,城市维护建设税和教育费附加为 10%。生产企业甲的产品可以自营出口,也可以 P_1 元人民币的价格卖给外贸企业乙,再以 W 元人民币的价格出口。

1. 转嫁出口模式的利润分析。我们假设外贸企业乙的预期利润为 FOB 价格的 2%,生产企业甲卖给外贸企业乙的价格为 P_1 元人民币,则:外贸企业乙的利润 $=W-P_1-(17\%-11\%)\times P_1=W-1.06P_1$ 。在满足外贸企业乙目标利润的前提下, $W-1.06P_1=2\%W$, $P_1=0.92W$ 。

对于转嫁货物的企业甲,如果不考虑劳动力成本、管理费用等不可抵扣的因素,只考虑原材料购进因素,假设此时的利润为 R_1 元人民币,则对此而言, $R_1=P_1-P_2-17\%\times(P_1-P_2)\times 10\%=0.983\times(P_1-P_2)$ 。将 $P_1=0.92W$ 代入得: $R_1=0.983\times(0.92W-P_2)=W\times(0.90-0.983P_2/W)$ 。

可以看出,当出口价格 W 既定时,生产企业甲的利润 R_1 和 P_2/W 呈反方向变化。当 P_2/W 的比重越大时 R_1 就越小,反之则越大。 P_2/W 实际上是原材料占整个出口产值的比重,也就是能抵扣的成本占整个出口产值的比重,这一参数能够间接反映同时期可抵扣的进项税额的规模。

2. 自营出口模式的利润分析。生产企业甲采用自营模式出口,实行“免、抵、退”税政策,征、退税差额计入产品成本。假设此时的利润为 R_2 元人民币,则: $R_2=W-P_2-W\times(17\%-11\%)=W-0.06W-P_2=W\times(0.94-P_2/W)$ 。

3. 自营与转嫁出口模式的利润比较及均衡分析。我们以 P_2/W 为横轴,利润 R 为纵轴建立坐标图(图 1)。

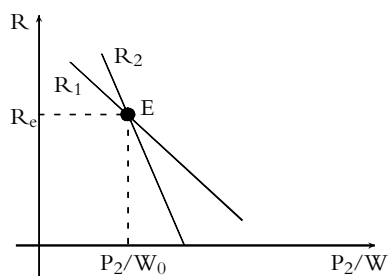


图1

图中,企业甲采用出售货物给外贸企业乙的出口方式所实现的利润为 R_1 元人民币,采用自营出口方式实现的利润为 R_2 元人民币, R_1 和 R_2 均与 P_2/W 呈反方向变化。当 R_1 与 R_2 在 E 点($R_e, P_2/W_0$)达到均衡时, $R_1=R_2$,两种经营模式的利润达到一致。在横轴这一点,我们用 P_2/W_0 来表示,纵轴用 R_e 表示。则: $W \times (0.90 - 0.983P_2/W) = W \times (0.94 - P_2/W)$ 。得: $P_2/W = 2.35 = P_2/W_0$ 。

当 $P_2/W = P_2/W_0 = 2.35$ 时,生产企业采用任何一种出口模式所实现的利润完全一致。

(1)当 $P_2/W < P_2/W_0 = 2.35$ 时,在此区域内生产企业甲采取自营出口模式盈利的 R_2 要高于转嫁出口模式的 R_1 ,自营模式出口获利较好。

(2)当 $P_2/W > P_2/W_0 = 2.35$ 时,在此区域内生产企业甲通过转嫁出口模式可获利润 R_1 超过了自营出口模式的 R_2 ,转嫁模式出口获利较好。

从以上的简单模型分析中可以看出,武断地评价两种出口模式的优劣是不恰当的。生产企业甲在选择出口模式时,应计算本企业的 P_2/W 值,并与 P_2/W_0 相比较,以确定最佳的出口模式。

(二)多因素条件下均衡点的变动规律

以上分析是对生产企业甲在简单条件下选择自营与转嫁出口模式的均衡比较,通过推演 P_2/W_0 值对利润的影响,以此来确定最大获利的出口模式。那么,我们再假设多因素条件,观察各参数变量对平衡点 P_2/W_0 引起的变动,以选择合适的出口经营模式。例如:生产企业甲有一般贸易与进料加工贸易业务发生,进口料件占总料件的比重为 C ,总料件为 P_2 元人民币(包含国内及免税进口的料件),出口退税率为 H ,外贸企业乙的预期利润率为 A ,进口关税税率为 T 。在此条件下,我们来分析平衡点 P_2/W_0 的变动规律。

1. 转嫁出口模式的利润分析。外贸企业乙利润= $W - P_1 - (17\% - H) \times P_1 = W - (1.17 - H) \times P_1$,在满足外贸企业乙目标利润的前提下, $W - (1.17 - H) \times P_1 = A \times W$,此时, $P_1 = (1 - A) \times W \div (1.17 - H)$ 。

对于转嫁货物的企业甲,如果不考虑劳动力成本、管理费用等不可抵扣的因素,只考虑原材料购进因素,假设生产企业甲实现利润为 R_3 元人民币,则: $R_3 = P_1 - P_2 - CP_2T - 17\% \times (P_1 - P_2) \times 10\% - [P_1 \times 17\% - (1 - C) \times P_2 \times 17\% - CP_2 \times (1 + T) \times 17\%] \times 10\% = 0.966P_1 - 0.966P_2 - 0.983CP_2T$ 。式中: CP_2T 为进口料件关税;“(1-C)×P₂×17%”为国内原材料的进项税额;“CP₂×(1+T)×17%”为海关代征进口料件增值税。

2. 自营出口模式的利润分析。在自营出口模式下,进料加工的进口料件实行免征政策,出口 FOB 价 W 元人民币与进口料件 CP_2 元人民币之差乘以退税率实行“免、抵、退”税,同时这部分的征、退税差额计入企业的生产成本。假设此时企业甲的利润为 R_4 元人民币,则: $R_4 = W - P_2 - (W - CP_2) \times (17\% - H) - CP_2T = (0.83 + H) \times W - P_2 \times (1 - 0.17C + CH + CT)$ 。式中: $(W - CP_2) \times (17\% - H)$ 为计入企业的生产成本。

3. 自营与转嫁出口模式的均衡分析。假设利润相同时,

则 $R_3 = R_4$,将 $P_1 = (1 - A) \times W \div (1.17 - H)$ 代入并整理得:

$$R_3 = 0.966P_1 - 0.966P_2 - 0.983CP_2T = 0.966 \times (1 - A) \times W \div (1.17 - H) - P_2 \times (0.966 + 0.983CT); 0.966P_1 - 0.966P_2 - 0.983CP_2T = (0.83 + H) \times W - P_2 \times (1 - 0.17C + CH + CT)。得: P_2/W = (H^2 - 0.34H - 0.966A - 0.00051) \div [(1.17 - H) \times (0.17C - CH - 0.017CT - 0.034)]。$$

将 P_2/W 分别对 H 、 A 、 C 和 T 求导,可以看出均衡点 P_2/W_0 的变动与关税、外贸企业的预期利润、进口料件比重以及出口退税率的关系,具体如下:

(1) P_2/W_0 同出口退税率 H 呈单调减双曲线关系, P_2/W_0 随着 H 的增加而减少(图 2);

(2) P_2/W_0 同外贸企业的预期利润 A 呈单调增直线函数关系, P_2/W_0 随着外贸企业预期利润的增加而增加(图 3);

(3) P_2/W_0 与进口关税税率 T 呈单调增双曲线关系, P_2/W_0 随着进口关税率的上升而增加(图 4);

(4) P_2/W_0 与进口料件比重 C 也呈单调增双曲线关系, P_2/W_0 随进口料件比重的增加而增加(图 5)。

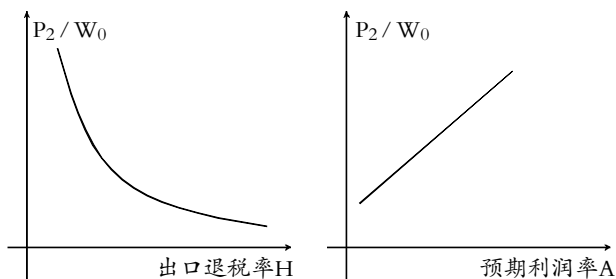


图2

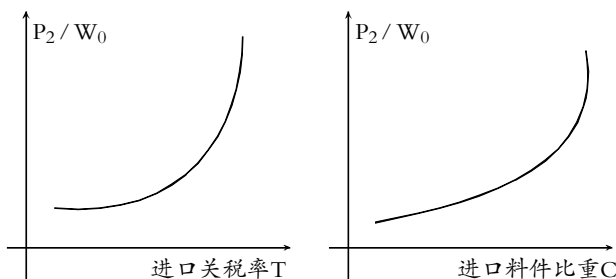


图3

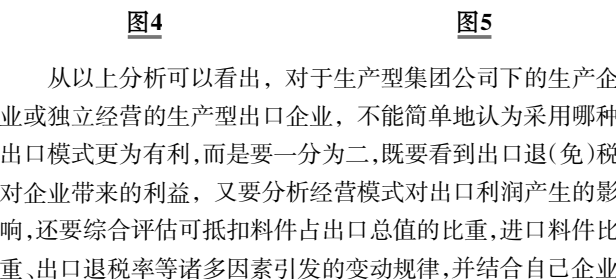


图4

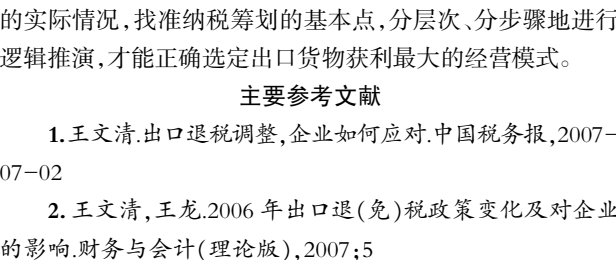


图5

从以上分析可以看出,对于生产型集团公司下的生产企业或独立经营的生产型出口企业,不能简单地认为采用哪种出口模式更为有利,而是要一分为二,既要看到出口退(免)税对企业带来的利益,又要分析经营模式对出口利润产生的影响,还要综合评估可抵扣料件占出口总值的比重,进口料件比重、出口退税率等诸多因素引发的变动规律,并结合自己企业的实际情况,找准纳税筹划的基本点,分层次、分步骤地进行逻辑推演,才能正确选定出口货物获利最大的经营模式。

主要参考文献

1. 王文清. 出口退税调整,企业如何应对. 中国税务报, 2007-07-02
2. 王文清, 王龙. 2006年出口退(免)税政策变化及对企业的影 响. 财务与会计(理论版), 2007, 5