



也谈外商投资企业再投资退税额计算

湖南邵阳 刘承智

《财会月刊》会计版 2005 年第 10 期刊登了吴金光同志的《外商投资企业再投资退税额计算中存在的问题》一文(以下简称《吴文》)。笔者经过研究后得出的结论与其颇有不同,现结合《吴文》谈谈笔者的看法,以供商榷。

一、《吴文》的观点

再投资退税是我国鼓励外商投资企业的外国投资者将从企业分得的利润再投资于我国境内企业的一项重要税收优惠政策。根据税法的规定,计算再投资退税额的公式是:再投资退税额=再投资额÷(1-原实际适用的企业所得税税率与地方所得税税率之和)×原实际适用的企业所得税税率×退税率。经过复杂的公式推导后,《吴文》认为:当应调增应纳税所得额时,按税法计算再投资退税额存在退税不彻底的问题;当应调减应纳税所得额时,按税法计算再投资退税额存在超额退税问题。

《吴文》最后的结论是,为将再投资额所负担的税额全部退还,可以放弃现行税法所规定的计算方法,而采用如下计算公式:再投资退税额=实际缴纳的企业所得税额×(再投资额÷税后利润总额)×退税率。

二、笔者的观点

由于税法规定的计算公式在形式上与《吴文》的计算公式存在较大差异,笔者对税法规定的计算公式的分子、分母同乘以应纳税所得额,整理后可得:再投资退税额=实际缴纳的企业所得税额×[再投资额÷(应纳税所得额-实际缴纳的所得税总额)]×退税率。上式从结构上看已经与《吴文》的计算公式大体一致,其中,实际缴纳的企业所得税额(不含地方所得税额)与退税率是确定的因素,可以不予考虑,于是争议的焦点集中到再投资率的计算上。税法的观点是:再投资率=再投资额÷(应纳税所得额-实际缴纳的所得税总额),而《吴文》的观点是:再投资率=再投资额÷税后利润总额。究竟哪一种观点更合理呢?

从统计学的角度来分析,《吴文》的观点更符合指标计算的原理。在统计指标中,再投资率属于典型的结构相对指标,即在总量分组的基础上,以总体总量作为比较标准,求出各组总量占总体总量的比重。比较税法和《吴文》的再投资率计算公式,后者显然更符合指标计算的要求,因为再投资额来源于企业税后的会计利润,根据外商投资企业会计制度,对外商投资者分配的利润只能是税后会计利润,因而计算出的再投资率只可能小于或等于 100%。而根据税法公式计算则有可能出现再投资率大于 100%的情况。

例:某外国投资者于 2005 年 5 月将 2004 年度的税后利

润全部再投资于所兴办的独资企业,该企业 2004 年实现会计利润 550 万元,应调减应纳税所得额 30 万元,企业所得税税率为 30%,地方所得税税率为 3%,再投资退税率为 100%。

再投资率计算如下:①应纳税所得额=550-30=520(万元);②实际缴纳的企业所得税额=520×30%=156(万元);③实际缴纳的地方所得税额=520×3%=15.6(万元);④实际缴纳的所得税总额=156+15.6=171.6(万元);⑤税后利润=550-171.6=378.4(万元);⑥按《吴文》公式计算的再投资率=378.4÷378.4×100%=100%;⑦按税法公式计算的再投资率=378.4÷(520-171.6)×100%=108.61%。

可见,按税法公式计算的再投资率不符合统计上的要求,甚至会出现超额退税的情况,超额退税额为 13.43 万元(156×108.61%-156)。这与再投资退税制度设计的初衷相悖。

那么这是不是所得税立法上的一个漏洞呢?笔者通过反复分析,认为税法的规定具有一定的合理性,《吴文》的观点值得商榷。从统计学与会计学的角度出发,再投资额显然来源于外商投资企业税后可供分配的会计利润,然而以计税的视角来看待再投资额,其来源渠道应该是税前的应纳税所得额。税法确认的收益和会计确认的收益客观上存在差异,再投资额显然是税法确认收益总量的一部分,而非会计收益。《吴文》计算公式中的税后利润实际上是税后的会计利润,而在税法的计算公式中直接使用会计利润显然是不恰当的。

国家税务总局《关于外国投资者再投资退还企业所得税有关问题的通知》(国税发[2002]90号文件)规定,外国投资者以源于外商投资企业一个年度的税后利润一次或多次直接再投资的,其计算退税的累计再投资额不得超过按下列公式计算的限额:再投资额限额=(该税后利润所属年度外商投资企业的应纳税所得额-该年度外商投资企业实际缴纳的企业所得税额)×该年度该外国投资者占外商投资企业的股权比例(或分配比例)。外国投资者以源于外商投资企业同一年度的全部税后利润再投资的,其再投资额低于上述限额的,按实际投资额计算退税;超过上述限额的,按限额计算退税,超过限额部分不得计算退税。可见,税法的规定已经充分考虑到会计确认收益和税法确认收益之间的差异,按照此规定计算的再投资率避免了大于 100%的不合理现象,同时也不会出现超额退税的情况。

综上所述,笔者认为《吴文》提出的计算公式虽然从统计学和会计学的角度看具有一定的合理性,但由于在计税公式中直接引入了会计利润的要素,不符合税收立法的刚性要求,有待商榷。○