

# 外商投资企业再投资退税额计算中存在的问题

长沙 吴金光(博士)

我国《外商投资企业和外国企业所得税法》第十条规定,外商投资企业的外国投资者将从企业取得的利润直接再投资于该企业,增加注册资本,或者作为资本投资开办其他外商投资企业,经营期不少于五年的,经投资者申请,税务机关批准,退还其再投资部分已缴纳所得税税款的40%。《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》(以下简称《实施细则》)第八十二条进一步规定了再投资退税额的计算方法,退税额的计算公式为: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。

这两项条款明确规定了再投资退税的基本含义及具体计算方法,表明再投资退税是退还外国投资者再投资额中已缴纳企业所得税税款的40%,通过将税后的投资额还原成税前利润来计算已实际缴纳的所得税。条文的规定是详尽的,在实际操作中也不会产生太大的歧义,但笔者的问题是,通过这种方法计算出来的退税额与再投资额中所包含的已纳税额是一致的吗?为了便于分析,现举例加以说明。

例:某生产型外商投资企业的经营期限为15年,中方与外方的投资比例为6:4,所得税税率为30%(免征地方企业所得税),企业正享受减半优惠政策。2000年实现会计利润405万元,由于当年发生的业务招待费超过了标准以及税收滞纳金等项目的存在,应调增应纳税所得额11.5万元。2001年1月,外方决定将分得的税后利润的80%用于追加本企业的注册资本。

对于该再投资行为,外方应获得的退税额按照《实施细则》第八十二条的规定计算如下:①2000年应纳税所得额=405+11.5=416.5(万元);②2000年应纳企业所得税=416.5×30%×50%=62.48(万元);③2000年外方应分得的利润=(405-62.48)×40%=137.01(万元);④外方将分得的利润用于追加该企业的注册资本,应退税额=137.01×80%×(30%×50%)÷(1-30%×50%)×40%=7.74(万元)。

上面的计算方法与税法规定完全一致。笔者认为,这种计算方法在企业税前利润与应纳税所得额不一致的情况下并不能真正体现再投资额所承担的税款。为了说明这一点,我们换一种思路来分析,从逻辑上看,外方分得利润所承担的所得税实际上就是该企业纳税收入总额的40%(因为中方与外方的分成比例为6:4),考虑到外方只将其中的80%用于追加企业的注册资本,所以追加企业注册资本所承担的税额应该等于总应纳税所得额乘以分成比例再乘以投资比例,将其结果乘以退税率便可以得到应退税额,即:应退税额=62.48×40%×80%

×40%=8.00(万元)。

在两种不同方法下计算出的结果相差0.26万元,从上面的计算过程来看似乎都没有逻辑错误,但为什么会存在差异呢?为了更清晰地反映产生差异的原因,下面进一步作一般化的分析。

假设外商独资企业(也就是不考虑中方与外方按比例分配的问题,这一假设对我们的分析没有任何影响)税收调整前的会计利润为P,应纳税所得调整额为A,企业适用的企业所得税税率为t(不考虑地方所得税税率及税收优惠),假定该企业将本年全部利润的x%用于再投资。

(1)依据税法规定的计算方法,该企业可获得的再投资退税额的计算过程如下:

$$\text{企业应纳税所得额: } I = P + A;$$

$$\text{企业应纳税所得额: } T = I \times t = (P + A) \times t;$$

$$\text{企业税后利润: } ATP = P - T = P - (P + A) \times t = (1 - t) \times P - A \times t;$$

$$\text{再投资部分应退税额: } T_1 = \{ [(1 - t) \times P - A \times t] \times x\% \times t \div (1 - t) \} \times 40\% \quad \textcircled{1}$$

(2)依据第二种计算思路,该企业再投资额实际负担的所得税额以及应获得的再投资退税额的计算过程如下:

$$\text{企业应纳税所得额: } T = I \times t = (P + A) \times t;$$

$$\text{再投资部分所负担的税额: } T' = T \times x\% = (P + A) \times t \times x\%;$$

$$\text{再投资部分应退税额: } T_2 = (P + A) \times t \times x\% \times 40\% \quad \textcircled{2}$$

用①式减去②式可得:

$$T_1 - T_2 = \{ [(1 - t) \times P - A \times t] \times x\% \times t \div (1 - t) \} \times 40\% - (P + A) \times t \times x\% \times 40\% = [-A \div (1 - t)] \times t \times x\% \times 40\% \quad \textcircled{3}$$

将本文前面的数据代入③式中进行验证可以发现其计算结果与例题相吻合:

$$T_1 - T_2 = [-11.5 \div (1 - 15\%)] \times 15\% \times 40\% \times 80\% \times 40\% = -0.26 \text{ (万元)}$$

上面推导的过程与③式不仅反映了在两种不同计算方法下差异额的大小,而且反映了差异产生的原因。在税率和分配比例一定的情况下,如果应纳税所得调整额(A)越大,差异就越大;差异的产生也就是由于应纳税所得调整额(A)的存在所引起的,其影响主要有如下三种:

1.如果A=0,则③式等于0,即当会计利润与应纳税所得额一致时, $T_1 = T_2$ ,按税法规定计算出来的再投资退税额等于按再投资额实际负担的所得税计算出来的退税额。

2.如果A>0,则③式小于0,即当存在应调增应纳税所得额时, $T_1 < T_2$ ,按税法规定计算出来的再投资退税额小于按再投资额实际负担的所得税计算出来的退税额,从而存在退税

# 研 发 支 出 会 计 处 理 创 新

浙江师范大学工商管理学院 程慧如

随着知识经济时代的到来,企业的研究开发支出日益成为一项经常性的支出,而且数额越来越大。然而,如何对这项支出进行会计处理,各国会计界尚没有统一的认识。综观各国的会计处理方法可以看出,不同的会计处理方法实际上可归纳为两种,即:全部费用化和部分费用化(即有条件资本化),然而两者各有不足之处。

全部费用化会计处理方法的不足表现在:第一,不符合收入和费用的配比原则。研究开发支出在研究开发期间往往金额较大,若一概列为费用处理,直接计入当期损益,则研究开发期间的利润就相对较低。而在开发成功后产生经济效益的期间,与收益相配比的费用却为零,有违收入与费用的配比原则。第二,不符合划分收益性支出和资本性支出的原则。全部费用化会计处理方法无视无形资产的价值,而开发项目成功,将使企业在以后年度直接受益。在这种情况下,开发支出理应于资本性支出,若将其计入当期损益,则有违划分收益性支出和资本性支出的原则。第三,影响了利润的真实性和可比性。当期费用易受研究开发支出的影响而大起大落,使利润的真实性和可比性大打折扣。第四,未能体现重要性原则。随着企业(特别是高科技产业)的发展,企业的研究开发支出金额也将越来越大,企业的信息使用者必将关注企业的科研活动,而现行的会计处理方法未能体现其重要性。第五,影响国家税源。全部费用化会计处理方法会助长企业削减研究与开发支出的短期行为,并将最终影响到国家的税源。第六,不利于反映无形资产价值。若开发成功形成无形资产,则不能真实反映该项无形资产的价值。如果仅以开发成功年度的研究开发支出计入无形资产,则其无形资产的价值既不真实也不全面。第七,不利于考核无形资产研究开发的投资效益。由于研究开发支出的记录显示出的极大随意性,将使项目在研究开发成功时无从查考其投资总额,在将来考核无形资产研究开发的投资效益时便失去了一个可靠的分析指标。

部分费用化会计处理方法的不足表现在:第一,资产确认标准带有较强的主观性,从而给公司操纵利润提供了机会。第二,因为研究开发往往会跨年度,如本年度研究开发尚未完工,将其发生的支出列入当期费用,而当下年度继续研究开发取得成功时,将该年度发生的支出计入资产,这两者的会计处理存在明显的不一致,不符合一贯性原则,从而影响了当期支出的纵向可比性。第三,若开发成功形成无形资产,如果仅以开发成功年度的研究开发支出计入资产,则其无形资产的价值既不真实也不全面。因为这要求对以前年度发生的研究开发支出进行重新计算,并将已费用化的支出对以前年度利润和利润分配的影响进行调整,会给会计核算带来麻烦。若不予以资本化,则研究开发的成果就不能在资产负债表上得到真实的反映,作为报表使用者,就很难从会计报表中了解该企业拥有的高新技术的含金量,也无法了解企业在研究开发方面是否投入和投入了多少。第四,未能体现重要性原则,不便于考核无形资产研究开发的投资效益。

基于上述分析,笔者提出结合全部费用化和部分费用化的会计处理方法,取其优点,具体设想如下:

再投资部分应退税额  $T_2 = (P+A) \times t \times x\% \times 40\%$ 。

其中:(P+A) $\times$ t 代表外商投资企业当年实际缴纳的所得税总额;x%代表税后总利润中用于再投资的比例;40%代表退税率。

因此,再投资退税额的计算公式可以表示为:再投资退税额=实际缴纳的所得税总额 $\times$ (再投资额 $\div$ 税后利润总额) $\times$ 退税率。

为了运用上面的基本公式来计算再投资退税额,从征管需要的角度出发,外国投资者在申请再投资退税时,税务机关应要求其提供该税后利润所属年度的损益表以及分配协议、方案等相关资料,以便准确确定其实际缴纳的所得税总额以及税后利润总额等相关数据。实际上,本文讨论的问题不仅仅发生于计算再投资退税额中,类似的情形在其他计算中同样存在,如计算内资企业分回投资利润的税收抵免等,所有这些问题我们都可以采用本文所提出的方法予以解决。□

不彻底现象。

3.如果  $A < 0$ ,则③式大于0,即当存在应调减应纳税所得额时, $T_1 > T_2$ ,按税法规定计算出来的再投资退税额大于按再投资额实际负担的所得税计算出来的退税额,从而存在超额退税现象。

笔者认为, $T_2$ 的结果是从税负的角度来反映再投资额所实际负担的税额,更具有合理性,而要使税法规定的计算方法与其一致,必须具备的基本前提就是会计利润与应纳税所得额一致。但众所周知,由于税法规定与会计制度存在差异,因此会计利润与应纳税所得额相一致的情况并不多见,相反,不一致的情形却是经常出现的。当不一致的情形发生时( $A \neq 0$ ),退税不实现象的发生就难以避免。

因此,为了达到将再投资额所负担的税额全部退还的目的,我们可以放弃现行税法中所规定的计算方法,而采用上文中的②式作为计算再投资部分应退税额的基本公式,即: