

出口退税政策下生产企业与外资企业税负比较

徐田强

(健雄职业技术学院 江苏太仓 215411)

【摘要】 本文根据现行的出口退税政策,分析和比较了生产企业、外贸企业的增值税税负水平,并基于公平税负的原则,给出了我国增值税出口退税计算方法的改进建议。

【关键词】 出口退税 增值税 税负

我国在《出口货物退(免)税管理办法》中分别对增值税、消费税制定了退税政策。对于消费税,我国采取了免征和“先征后退”办法,并规定消费税退税率(或单位税额)与其征收率相同,因此消费税能够做到彻底退税,使企业的税负为零。但对于增值税,由于涉及因素较多、计算复杂,本文拟对此进行探讨。

一、生产企业出口退税的增值税税负

对于出口企业的增值税退税,我国制定了两种办法,即“免、抵、退”法和“先征后退”法,分别适用于自营或委托出口的生产企业及收购出口的外贸企业。对于生产企业,“免”是指货物出口销售环节免征增值税;“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”是指生产企业当月自产货物应抵顶的进项税额大于应纳税额时,对未抵顶完的税额予以退还。因此,这一办法的根本出发点,在于体现公平税负和“征多少,退多少”的零税率原则。

在“免、抵、退”原则下,我国制定的计算方法如下:当期免抵退税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物退税率-免抵退税抵减额(其中免抵退税抵减额是指国内购进免税原材料或来料加工免税进口料件与退税率乘积);当期销货应纳税额=当期销货进项税额-[当期销货进项税额-(当期免抵退税额+当期免抵退不得免征和抵扣税额)]。然后,根据当期免抵退税额同当期销货应纳税额的比较,来确定当期应退税额或应纳税额,以及下期留抵税额。由此可见,由于我国增值税的退税率和征收率的差异,以及免抵退税额的计税依据以离岸价格为基准,而非以所含原材料、零部件的进项税额为标准,这将会使得企业可能出现不完全退税,即存在出口货物增值税税负遗留问题。

例:某新建出口生产企业,产品全部外销,假设当期外购原材料、零部件价格为 a ,增值税征收率 x ;出口产品折合人民币的离岸价格为 b ,适用退税率为 y 。由于免税购进原材料,在出口退税计算中,对增值税产生的影响将予以剔除。因此,为简化计算,假设免税购进原材料、零部件等为零。根据出口退税计算公式,则当期销货应纳税额 $=0-(ax-bx)=(b-a)x$,当期免抵退税额 $=by$ 。

若 $b \geq a$,则当期销货应纳税额 ≥ 0 。如果 $by > (b-a)x$,调整不等式即 $a/b > (x-y)/x$,当期可实现出口退税,即当出口产品非增值率大于征退税率之差额与征收率的比值时,可获得出口退税,退税额 $=by-(b-a)x$,企业当期增值税税负 $=ax-[by-(b-a)x]=b(x-y)$;若 $a/b \leq (x-y)/x$,则企业不但不能获得退税,还将缴纳当期应纳税款,缴税额 $=(b-a)x-by$,企业当期税负 $=ax+(b-a)x-by=b(x-y)$ 。可见两种情况下,企业税负表达式是一样的。

若 $b < a$,则当期销货应纳税额 < 0 ,当期应退税额=当期免、抵、退税额 $=by$,留待下期抵扣税额 $=(b-a)x$,企业当期税负 $=ax-by$,若不考虑跨期对税负返还影响,根据采购与销售配比关系,则实际税负 $=ax+(b-a)x-by=b(x-y)$,同上述分析一致。

那么企业存在内销的情况下,结果又将如何呢?结合上例,假设企业内销产品价格为 c ,增值税征收率同原材料一致为 x ,则当期应纳税额 $=cx-(ax-bx)=(c+b-a)x$,免、抵、退税额 $=by$ 。

当 $c+b-a \geq 0$ 时,当期销货应纳税额 ≥ 0 。如果 $by > (c+b-a)x$,即 $(a-c)/b > (x-y)/x$ 时,退税额 $=by-(c+b-a)x$,企业当期税负 $=ax-cx-[by-(c+b-a)x]=b(x-y)$;若 $by < (c+b-a)x$ 时,仿上例可计算出企业税负 $=b(x-y)$ 。

当 $c+b-a < 0$ 时,当期销货应纳税额 < 0 ,当期应退税额=当期免、抵、退税额 $=by$,留待下期抵扣税额 $=(c+b-a)x$,企业当期税负 $=ax-cx-by$;将跨期待抵扣税额影响剔除,则实际税负 $=ax+(c+b-a)x-cx-by=b(x-y)$ 。

综上所述可见:当征退税率一致时,企业税负为零,企业可获得出口货物完全退税;而当两者不一致时,企业出口货物将不能获得增值税完全退税。由于我国目前对出口货物增值税退税率规定了17%、13%、11%、8%、5%五个档次的退税率,所以当企业征退税率不一致时,将承担额外税负,且征退税率差额越大,相应承担的税负也越重。另外,我国将出口货物离岸价作为购进价进行增值税抵顶,使得产品价格中的 $(V+M)$ 部分,即除原材料、零部件之外的增值价值计入退税基数,名义上使得退税数额变大,但从企业综合税负来看,无疑加重了

企业的税收负担,有违公平税负原则。

二、外贸企业出口退税的增值税税负

对于外贸企业,我国的《出口货物退(免)税管理办法》做出如下规定:外贸企业在出口销售环节免征增值税;对其收购货物的成本部分,由于其在收购时支付了应纳的增值税税款,因此在货物出口后按照收购成本与退税率计算退税,退还给外贸企业,即通常所说的“先征后退”。由于我国目前只对部分产品实行征退税率一致,所以当征退税率不一致时,所产生的征退税之差将计入外贸企业的生产成本,从而产生外贸企业的增值税税负问题。

接上例,假设某外贸企业收购该出口加工企业产品进行外贸出口,收购价格为 d ,增值税税率为 x ,当期出口产品价格与生产企业出口价格相同为 b ,增值税退税率 y 。显然在“先征后退”的退税政策下,该外贸企业可获得的退税款 $=dy$,收购环节已缴纳税款 $=dx$,所以,该外贸企业货物出口增值税税负 $=d(x-y)$ 。由此不难看出,当出口产品征退税率不一致时,外贸企业将产生增值税税负,并且征退税率差越大,税负负担将越重。显然,这点和生产型出口企业是类似的。

三、生产企业与外贸企业的增值税税负比较

通过上述分析可见,在我国当前的货物出口增值税退税政策下,由于生产企业和外贸企业采用的退税计算方式不同,使得即使在相同条件下,两者所负担的税负也可能不同。

例:某出口生产企业当期采购原材料、零部件价格100万元,加工成产品后以离岸价150万全部外销,并假设某外贸企业从国内采购同样批次产品,采购价格为120万元,外销价格与生产企业一致,假定增值税税率17%,出口退税率13%。根据公式不难计算出,生产企业的增值税税负 $=150 \times (17\% - 13\%) = 6$ (万元);外贸企业的增值税税负 $=120 \times (17\% - 13\%) = 4.8$ (万元)。显然,生产型出口企业税负的绝对值要比外贸企业重。

造成两者税负不同的原因,主要在于出口企业的免、抵、退税额计算以离岸价为依据,并视同购进价;而外贸企业则直接以收购成本为依据,计算退税。显然,在出口离岸价格大于外贸企业收购价格的情况下,两者的税负差异不可避免。同时,为了能够更客观地来衡量两类企业的税负差异、消除绝对数额影响,本文采用了相对指标,即离岸价格税负率这一指标,将企业增值税税负绝对数同产品离岸价格的比值,作为判断标准,以此来比较企业的税负水平,具体见下表:

企业类型	税负绝对值	税负率指标	税负率水平比较	
			$x=y$	$x \neq y$
生产企业	$b(x-y)$	$x-y$	0	大
外贸企业	$d(x-y)$	$d(x-y)/b$	0	小

从上表可见,当征退税率一致时,生产企业和外贸企业都将获得完全退税,在此情况下两者税负率相同。但当征退税率不一致时两者的税负水平不同,由于外贸企业收购产品出口的盈利性需求,必然使得离岸价格 b 高于收购价格 d ,即生产企业税负的绝对值要大于外贸企业,税负偏重。但如果从税负率指标来看,由于 $d/b < 1$, $d(x-y)/b < x-y$,即在相同的条件下,生产企业的增值税税负水平将大于外贸企业。

从表象来看,作为我国生产企业免抵退税额计算依据的离岸价格,大于外贸企业的收购价格,在相同的出口产品的价格下,生产企业的“免抵退”税额大于外贸企业应退税额,似乎是外贸企业税负偏重。但由于生产企业实际应退税额,要通过当期内销货物应纳税额和免抵退税额的比较来确定,所以从税负率指标来看,生产企业的税负要大于外贸企业。

四、对增值税出口退税计算方法的改进

思路一:根据我国实际情况和“征多少、退多少”的零税率原则,保持外贸企业的退税方法不变,将生产企业当期免抵退税额的计算依据由产品外销价格改为其所含原材料、零部件等非增值部分价格,即扣除外销价格中所含人工费用、间接费用、必要利润等增值部分。计算公式为:当期免抵退税额=出口货物非增值额(人民币) \times 退税率=出口货物离岸价(人民币) \times 非增值率 \times 退税率,如果出口产品包含免税购进原辅材料,则应将免税的原辅材料价格从全部原材料、零部件价格中剔除。按此思路,生产企业的税负绝对额将变为 $a(x-y)$,税负比率为 $a(x-y)/b$ 。同先前税负率相比,企业税负水平降低,从而有利于生产企业产品出口,增强产品的国际竞争力。但随之而来的问题是,外贸企业的计算方法不变,其税负率仍为 $d(x-y)/b$,由于增值率的存在,使得 $a < d$,从而 $a(x-y)/b < d(x-y)/b$ 。因此,虽然此思路的计算方法简单,但会造成外贸企业税负偏高,产生新的税负不公平问题。

思路二:根据公平税负原则,以及“出口免税,并退回上一环节增值税”的国际惯例,保持外贸企业退税方法不变,并根据外贸企业的税负率水平,来确定生产企业的税负率,保持二者一致。具体做法为:计算外贸企业出口产品的进销价格比,即 d/b ;调整生产企业免抵退税额计算公式,即当期免抵退税额=出口离岸价格(人民币) $\times d/b \times$ 退税率,其他计算步骤不变。可见在此情况下,出口企业的税负绝对额=出口离岸价格(人民币) $\times d/b \times (x-y)$,税负率 $= d(x-y)/b$,和外贸企业税负率一致。因此,这种方法很好地贯彻了公平税负原则,但缺点是计算复杂,如果找不到可比的外贸公司,将无法进行生产企业出口退税的计算。

思路三:结合上述两种思路,对生产企业按照原材料、零部件等非增值额,计算免抵退税额。根据思路一的分析,生产企业的税负率为 $a(x-y)/b$ 。外贸企业的退税依然实行“先征后退”,征税环节计算办法不变,以保持税款抵扣的连续性。但在退税时,使实际退税额=收购成本 $\times [(a/d) \times y + (1-a/d) \times x]$,其中 a/d 为产品非增值额同购销售价格之比值, y 为退税率, x 为征收率。假设收购成本为 d ,可计算出外贸企业税负绝对额为 $a(x-y)$,税负率为 $a(x-y)/b$,同生产企业税负率一致。

因此,思路三既体现了“出口免征,并退回上一环节增值税”的国际惯例,又避免了思路二在找不到可比外贸企业时无法对生产企业进行出口退税计算的情况,同时也兼顾了两类企业之间的税负公平。其缺点是在办理退税时,需获得出口产品的非增值额数据,因而同思路二相比,略显复杂。

主要参考文献

王碧秀.税务会计(第二版).北京:清华大学出版社,2008