

# 出口退税的纳税筹划

梁文涛

(山东经贸职业学院 山东潍坊 261011)

**【摘要】**我国为鼓励出口,制定了许多税收优惠政策,出口退税政策便是其一。本文通过三个案例来探讨增值税出口退税的纳税筹划,帮助企业合理合法地利用出口退税政策来获取最大的节税收益。

**【关键词】**增值税 出口退税 纳税筹划

## 一、出口方式选择的纳税筹划

税法依据:

1. 自2002年1月1日起,生产企业自营或委托外贸企业代理出口自产货物,除另有规定外,增值税一律实行免、抵、退税管理办法。

(1)当期应纳税额的计算:

当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-(当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)-上期留抵税额

其中:当期免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×(出口货物征税率-出口货物退税率)-免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额,免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=免税购进原材料价格×(出口货物征税率-出口货物退税率)。

(2)免抵退税额的计算:

免抵退税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物退税率-免抵退税额抵减额

其中:免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率。

(3)当期应退税额和免抵税额的计算:①如当期期末留抵税额≤当期免抵退税额,则:当期应退税额=当期期末留抵税额,当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额。②如当期期末留抵税额>当期免抵退税额,则:当期应退税额=当期免抵退税额,当期免抵税额=0。

2. 外贸企业在货物出口后按收购成本与退税税率计算退税额退还给外贸企业,征、退税额之差计入企业成本。

3. 经国家税务局正式审核批准的当期免抵的增值税税额应纳入城市维护建设税和教育费附加的计征范围,分别按规定的税(费)率征收城市维护建设税和教育费附加。

筹划思路:生产企业出口货物执行“免抵退”税政策,外贸企业出口货物执行“先征后退”政策。生产企业可以改变出口方式,变自营出口为先销售货物给关联外贸公司,后由外贸公司出口,很有可能获取多退税的节税效益。

例1:某内资生产企业甲,2011年购进原材料8000万元,可抵扣的进项税额为1360万元,其他成本5000万元,经深

加工后,以18000万元的离岸价格直接出口货物。该公司出口货物执行“免抵退”税政策,征税率为17%,退税率为13%,城市维护建设税为7%,教育费附加为3%,上期留抵税额为0。

方案一:该生产企业直接出口货物。

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=18000×(17%-13%)=720(万元)

当期应纳增值税=0-(1360-720)-0=-640(万元)

出口货物免抵退税额=18000×13%=2340(万元)

当期应退增值税=min(|当期应纳增值税|,免抵退税额)=min(|-640|,2340)=640(万元)

免抵税额=2340-640=1700(万元)

应纳城建税及教育费附加=1700×(7%+3%)=170(万元)

生产企业利润=出口货物离岸价-购进原材料价格-其他成本-当期免抵退税不得免征和抵扣税额(即进项税额转出额,需计入成本)-应纳城建税及教育费附加(计入营业税金及附加)=18000-8000-5000-720-170=4110(万元)

方案二:若内资生产企业设立关联外贸公司,生产企业先将货物以15000万元(不含增值税)销售给关联外贸公司,外贸公司再以18000万元出口,此外贸公司出口退税率为13%。

该生产企业应纳增值税=15000×17%-1360=1190(万元)

该生产企业应纳城建税及教育费附加=1190×(7%+3%)=119(万元)

生产企业利润=出口货物离岸价-购进原材料价格-其他成本-应纳城建税及教育费附加(计入营业税金及附加)=15000-8000-5000-119=1881(万元)

外贸公司应退增值税=15000×13%=1950(万元)

外贸公司进项税额转出额(需计入成本)=15000×(17%-13%)=600(万元)

外贸公司利润=出口货物离岸价-从生产企业购进货物价格-进项税额转出额=18000-15000-600=2400(万元)

集团公司利润合计额=1881+2400=4281(万元)

可见,方案二比方案一多退税1310万元(1950-640),多交增值税1190万元,实际多退税120万元(1310-1190),多获取利润171万元(4281-4110)。因此,应当选择方案二。

## 二、生产企业降低出口价格销售给关联方的纳税筹划

税法依据:①生产企业免抵退税计算方法同上。②对外资企业 2010 年 12 月 1 日(含)之后发生纳税义务的增值税、消费税、营业税(以下简称“三税”)征收城市维护建设税和教育费附加;对外资企业 2010 年 12 月 1 日之前发生纳税义务的“三税”,不征收城市维护建设税和教育费附加。

筹划思路:生产企业出口货物执行“免抵退”税政策,不得免征和抵扣税额的计算依据是出口离岸价格,在退税率低于征税率的情况下,若出口给关联方公司,可以合理降低出口价格,这样可多退增值税。

例 2:A 国母公司在我国设立子公司,该子公司属于生产企业,为一般纳税人。2011 年该子公司国内购进原材料价格为 4 000 万元,可抵扣的进项税额为 680 万元,其他成本 3 000 万元,经深加工后,以 10 000 万元的离岸价格销售给 A 国母公司。该子公司出口货物执行“免抵退”税政策,征税率为 17%,退税率为 13%,城市维护建设税为 7%,教育费附加为 3%,上期留抵税额为 0。

方案一:该子公司以 10 000 万元直接出口货物。

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=10 000×(17%-13%)=400(万元)

当期应纳增值税=0-(680-400)-0=-280(万元)

出口货物免抵退税额=10 000×13%=1 300(万元)

当期应退增值税=min(|当期应纳增值税|,免抵退税额)=min(|-280|,1 300)=280(万元)

免抵税额=1 300-280=1 020(万元)

应纳城建税及教育费附加=1 020×(7%+3%)=102(万元)

方案二:若该子公司将出口价格降为 8 000 万元。

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=8 000×(17%-13%)=320(万元)

当期应纳增值税=0-(680-320)-0=-360(万元)

出口货物免抵退税额=8 000×13%=1 040(万元)

当期应退增值税=min(|当期应纳增值税|,免抵退税额)=min(|-360|,1 040)=360(万元)

免抵税额=1 040-360=680(万元)

应纳城建税及教育费附加=680×(7%+3%)=68(万元)

可见,方案二比方案一多退税 80 万元(360-280),少纳城建税及教育费附加 34 万元(102-68)。因此,应当选择方案二。

## 三、进料加工与来料加工选择的纳税筹划

税法依据:来料加工是指由外商提供一定的原材料、辅助材料、零部件、包装物料等料件,委托国内企业进行加工、装配,成品由国外厂商负责销售,国内企业按照合同收取加工费的一种出口贸易方式,它实质上属于受托加工,其税务上应作如下处理:进口的原材料、零部件、设备,海关免征进口环节的增值税。出口企业来料加工、来件装配复出口货物免征增值税;加工企业取得的加工费收入免征增值税;出口免税货物所耗用的国内货物所支付的进项税额不得抵扣,也不予退税,计入生产成本。进料加工是指有出口经营权的企业,为了加工出口货物而用外汇从国外进口原料、材料、辅料、零部件和包装

材料,经加工生产成货物后复出口的一种出口贸易方式,它实质上属于自营生产,其税务上应作如下处理:除对签有进口料件和出口成品对口合同的进料加工业务外,一般进料加工复出口业务其进口料件根据规定按 85%、95%的比例免征关税、增值税等,加工出口后按“免、抵、退”税的规定办理(免)退税。

筹划思路:企业可以比较来料加工与进料加工的利润大小,来选择利润大的加工方式。

例 3:某企业拥有进出口经营权,现为国外某企业加工一批货物,为加工产品所耗用的国内原材料成本为 500 万元,相关进项税额为 85 万元,同时其他成本为 800 万元。现有两种加工方式可供选择:一是采取进料加工方式,加工后出口价格为 3 000 万元,免税进口料件价格 1 000 万元;二是采取来料加工方式,可收取加工费收入 2 000 万元。增值税税率为 17%,退税率为 13%,城市维护建设税为 7%,教育费附加为 3%,上期留抵税额为 0。

方案一:采用进料加工方式。

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×(出口货物征税率-出口货物退税率)-免税购进原材料价格×(出口货物征税率-出口货物退税率)=3 000×(17%-13%)-1 000×(17%-13%)=80(万元)

当期应纳税额=0-(85-80)=-5(万元)

出口货物免抵退税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物退税率-免税购进原材料价格×出口货物退税率=3 000×13%-1 000×13%=260(万元)

当期应退增值税=min(|当期应纳增值税|,免抵退税额)=min(|-5|,260)=5(万元)

免抵税额=260-5=255(万元)

应纳城建税及教育费附加=255×(7%+3%)=25.5(万元)

进料加工利润=销售收入(出口价格)-销售成本=销售收入(出口价格)-(进口材料成本+国内原材料成本+国内其他成本+城建税及教育费附加+当期免抵退税不得免征和抵扣税额)=3 000-(1 000+500+800+25.5+80)=594.5(万元)

方案二:采用来料加工方式。

企业进口和出口货物都是免增值税的。企业取得的加工费收入免征增值税,出口货物耗用国内材料进项税额不得抵扣,也不退税,需转出计入成本。

来料加工利润=来料加工费收入-(国内原材料成本+国内其他成本+耗用国内材料进项税额)=2 000-(500+800+85)=615(万元)

可见,方案二比方案一多获取利润 20.5 万元(615-594.5)。因此,应当选择方案二。

【注】本文系山东省二〇一一年科学技术发展计划(软科学部分)项目“基于构建和谐税收征纳关系的企业税收政策应用研究”(项目编号:2011RKGA5044)的阶段性研究成果。

### 主要参考文献

1. 庄粉荣. 纳税筹划实战精选百例. 北京:机械工业出版社, 2010
2. 李淑娟. 税收筹划. 北京:清华大学出版社, 2009