生产型企业集团出口退税的纳税筹划

周 云 肖树强

(天津钢铁集团有限公司 天津 300301)

【摘要】由于工业模式和外贸模式出口退(免)税政策上存在差异,选择何种出口货物退(免)模式成为困扰企业的一大问题。本文通过企业真实出口业务数据的计算发现,在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,通过集团内部贸易公司采用外贸模式出口所实现的退税,要比生产企业自营出口所获退税更多。通过对生产型集团公司下属成员企业出口货物退(免)税模式的比较,分析生产企业对获利最大出口模式的选择,认为从自营出口改为外贸模式出口,并合理降低内部结算价,将使企业集团获得更多收益。

【关键词】出口退税 自营出口 外贸出口 纳税筹划

一、引言

出口货物退(免)税是指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"先征后退"税。除此之外,还有代理及特殊企业退(免)税等。这样一来,选择何种出口货物退(免)模式成为困扰企业的一大问题。

在实际工作中,由于很多企业不理解出口退税的原理,误以为出口退税是企业的收益,因此盲目追求退税,采用外贸模式出口时将内部结算价定得较高,以期获取更多的退税,但这样做对企业是否真正有利呢?内部结算价究竟是越高越好还是越低越好?本文将就这些问题进行探讨。

二、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)税政策的差异。根据我国税法规定,外贸企业实行的是"先征后退"办法,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、退税差额计入产品成本。

而生产企业(包括视同自产及国家列明收购出口的生产企业)实行"免、抵、退"税政策。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。实际上,出口退税是由于出口时免征销项税额,进项税额无法抵扣,国家退还其采购时垫支的税款,因此并不影响损益。由此看出,影响损益的部分是征、退税的差额,而非出口退税款是不完整的税收政策。但我国出口货物的出口退(免)税政策,因为征、退税率存在差异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:某钢铁企业集团的 SS400-B 钢板(厚度<20mm)出口 FOB 售价 518.79 美元/吨,折合人民币 3 543.33 元/吨,生产成本 3 197.44 元/吨,退税率 13%。

1. 生产企业自营出口。

表 1 采用工业模式自营出口 金额单位:元

	销售金额		生产成本			毛利
	FOB(美元)	售价	单位成本	4%	小计	
生产企业	518.79	3 543.33	3 197.44	141.73	3 339.17	204.16

如表 1 所示,征、退税之差进成本的部分为 141.73 元/吨[3 543.33×(17%-13%)=141.73],成本合计 3 339.17 元/吨,企业集团可获毛利 204.16 元/吨。

2. 生产企业将产品销售给集团下属的贸易公司,由贸易公司采用外贸模式出口。

表 2 采用外贸模式转嫁出口 金额单位:元

	销售金额		生产成本			毛利	退税
	FOB(美元)	售价	单位成本	4%	小计		
外贸公司	518.79	3 543.33	3 028.49	121.14	3 149.63	393.70	393.70
生产企业		3 028.49	3 197.44		3 197.44	-168.95	
集团合计						224.75	393.70

如表 2 所示,若生产企业将产品以出口价(视同含税)销售给集团下属贸易公司,则内部结算价为 3 028.49 元/吨(3 543.33÷1.17=3 028.49),外贸企业采购成本为 3 028.49 元/

吨，征、退税之差进成本的部分为121.14元/吨［3 028.49×(17%−13%)=121.14］，成本合计为3 149.63元/吨，外贸公司可获毛利393.70元/吨，退税额为393.70元/吨；生产企业售价3 028.49元/吨，成本为3 197.44元/吨，毛利为−168.95元/吨，集团可获毛利224.75元/吨。比工业模式出口每吨多获利20元。

3. 内部结算价在出口价（视同含税）的基础上再降10%，生产企业将产品销售给集团下属外贸公司出口。

表3　降低内部结算价、采用外贸模式转嫁出口　金额单位：元

	销售金额		生产成本			毛利	退税
	FOB(美元)	售价	单位成本	4%	小计		
外贸公司	518.79	3 543.33	2 725.64	109.03	2 834.66	708.67	354.33
生产企业		2 725.64	3 197.44		3 197.44	−471.80	
集团合计						236.86	354.33

如表3所示，若内部结算价在出口价（视同含税）的基础上再降10%，则内部结算价为2 725.64元/吨［3 028.49×(1−10%)］，贸易公司采购成本为2 725.64元/吨，征、退税之差进成本的部分为109.03元/吨［2 725.64×(17%−13%)］，成本合计2 834.66元/吨，外贸公司可获毛利708.67元/吨，退税额为354.33元/吨；生产企业销售收入2 725.64元/吨，成本3 197.44元/吨，毛利为−471.8元/吨，集团可获毛利236.86元/吨，比以出口价（视同含税）销售给集团下属贸易公司出口每吨多获利约12元。

4. 内部结算价在出口价（视同含税）的基础上再涨10%，生产企业销售给集团下属外贸公司出口。

表4　提高内部结算价、采用外贸模式转嫁出口　金额单位：元

	销售金额		生产成本			毛利	退税
	FOB(美元)	售价	单位成本	4%	小计		
外贸公司	518.79	3 543.33	3 331.34	133.25	3 464.59	78.74	433.07
生产企业		3 331.34	3 197.44		3 197.44	133.90	
集团合计						212.64	433.07

如表4所示，若内部结算价在出口价（视同含税）的基础上再涨10%，则内部结算价为3 331.34元/吨［3 028.49×(1+10%)］，贸易公司采购成本为3 464.59元/吨，征、退税之差进成本的部分为133.25元/吨［3 331.34×(17%−13%)］，成本合计3 464.59元/吨，贸易公司可获毛利78.74元/吨，退税额为433.07元/吨；生产企业销售收入3 331.34元/吨，成本3 197.44元/吨，毛利为133.9元/吨，集团可获毛利212.64元/吨，比以出口价（视同含税）销售给集团下属贸易公司出口每吨少获利12元。

三、不同出口模式的税负差异分析

上述差异的产生主要基于以下几个方面的原因：

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，而卖给外贸企业的计税价格是不含税的净价。按照上述例题，前者的计税价格是3 543.33元/吨，后者的计税价格是3 028.49元/吨，由此产生87.52元/吨［(3 543.33−3 028.49)×17%］的征税差额，这里不考虑生产企业免抵的部分。从退税方面讲，前者退税依据是3 543.33元/吨，后者的退税依据是3 028.49元/吨，理论上应产生66.93元/吨［(3 543.33−3 028.49)×13%］的退税差额。征、退税差额20.59元/吨即为企业实际纳税差额。

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%，不考虑生产企业进项税额的抵扣，根据“免、抵、退”税计算，生产企业通过自营出口可获得退税0元；而通过外贸模式出口，生产企业先要交纳514.84元(3 028.49×17%)的增值税，外贸企业获得514.84元(3 028.49×17%)的出口退税，两者相减，实际获得退税款也为0元。

由于征、退税率之间存在差异，可以看到，在自营出口模式下，征、退税之差额141.73元［3 543.33×(17%−13%)］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，在外贸出口模式下，这种差额成本对企业负担的增加只截止到外贸企业购入，即121.14元/吨［3 028.49×(17%−13%)］，出口环节的增值部分514.84元/吨(3 543.33−3 028.49)执行的是免税政策，不存在将这部分征、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，通过外贸模式转嫁出口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，由此导致企业获利与退税的不同。

从上例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购入出口货物增值部分的征、退税差额，即：514.84×(17%−13%)=20.59（元/吨）。因此，若能进一步增加外贸企业出口的增值额，如表3所示，增值额增加302.85元/吨(3 028.49−2 725.64)，此时集团利润将比生产企业以出口价（视同含税）销售给集团下属贸易公司增加12.11元/吨［302.85×(17%−13%)］。但若错误地抬高内部结算价，会减少外贸企业的增值额，如表4所示，增值额减少302.85元/吨(3 028.49−3 331.34)，此时集团利润将比生产企业以出口价（视同含税）销售给集团下属贸易公司减少12.11元/吨［−302.85×(17%−13%)］。

四、结论

综上所述，生产企业与外贸企业的结盟能使集团获取更多的退税。但是，这并不代表独立核算的生产企业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。在我国现行税收政策下，包含外贸企业与自营出口生产企业的生产型集团公司，采用外贸模式转嫁出口比生产企业自营出口所获退税更多，利润更大；若能合理降低内部结算价，将使企业获得更多的收益。

主要参考文献

1. 王键，王文清.生产企业自营出口与转嫁出口模式之选择.财会月刊(会计)，2007；12

2. 吴向阳.关于出口退税的纳税筹划.财会月刊，2011；10