

旧设备出口税收政策及纳税筹划举例

程志国

(上海城建国际工程有限公司 上海 200002)

【摘要】 本文结合我国旧设备出口税收政策,通过举例对不同情况下的税务处理进行解读与优化,以便使企业在做出相关决策时能够更好地降低税务风险,并获得有效的收益。

【关键词】 旧设备出口 自用 外购 出口退税 免税 视同内销

在我国企业实施“走出去”战略的背景下,中国在境外的工程越来越多,而产业的转移也带动了很多中国机器新旧设备的出口。考虑到工程项目的成本,越来越多的企业选择把使用过的旧设备用在海外工程上。本文结合我国旧设备出口税收政策,对不同情况下的纳税实务进行解读与优化。

例 1:印度某工程需要大型的施工机械,于是向我国 A 公司购买了一套二手设备。该套设备于 2008 年购买,取得增值税专用发票金额为 3 000 万元,增值税为 510 万元,根据工作量法已计提折旧 1 800 万元。A 公司委托 B 公司对部件进行更换和维修,并收到增值税专用发票金额为 500 万元,增值税为 85 万元。不考虑其他因素,如果出口到印度,FOB 价格折合人民币为 2 500 万元,此设备是否享受出口退税?

国家税务总局 2008 年制定了《旧设备出口退(免)税暂行

办法》(国税发[2008]16 号)。该文件第六条规定,增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口自用旧设备后,应填写《出口旧设备退(免)税申报表》,并提供出口货物报关单(出口退税专用)或代理出口货物证明、购买设备的增值税专用发票和主管税务机关出具的《旧设备折旧情况确认表》及主管税务机关要求提供的其他资料等,向其主管税务机关申请退税。例 1 中的出口旧设备属于 A 公司的自用设备,可以申请出口退税,其应退税额计算公式如下:应退税额=增值税专用发票所列明的金额(不含税额)×设备折余价值/设备原值×适用退税率。其中:设备折余价值=设备原值-已提折旧。

上例对于将旧设备进行改造的进项税额是否可以退呢?这方面目前没有专门的政策,而实务中一般旧设备都需要改造后再出口,造成了改造费用的出口退税存在较大的争议:一

工程建设。

4. 总包方代替分包方扣缴营业税的税收风险管控。当总包方代替分包方扣缴营业税时,为了规避分包方的重复纳税风险,必须按照以下方法进行操作:总包方在施工所在地的地税局开建安发票,代替分包方扣缴营业税时,必须要求地税局开一个一式三联的“已扣缴税款证明单”,其中一联在地税局备查,另外的两联交给总承包方,总承包方把其中的一联给予分包方,分包方拿着这一联到施工所在地地税局开建安发票给总包方。由于地税局有一联留查,分包方在开发票给总包方时不需要缴纳营业税了。

主要参考文献

1. 财政部 国家税务总局.营业税暂行条例实施细则.财政部 国家税务总局第 52 号令,2008-12-15
2. 国务院.营业税暂行条例.国务院令 第 540 号,2008-11-10
3. 建筑法.主席令 第 46 号,2011-04-22
4. 国家税务总局.关于印发《营业税税目注释》(试行稿)的通知.国税发[1993]第 149 号,1993-02-03
5. 房屋建筑和市政基础设施工程施工分包管理办法.建设部第 124 号令,2004-02-03

如果建筑总分包之间没有同时具备以上六大条件,则总承包方将面临不能享受差额抵扣营业税的税收风险。

2. 总分包合同中必须明确载明以下事项:①总分包之间的违约责任,特别是总包违约,总包向分包支付违约金时,分包必须向总包开具建安发票。②总包向分包收取的配合费用,必须向分包方开具非建筑业的劳务发票。③如果总包统一采购建筑材料,分包从总包领用建筑材料的情况,不能把分包从总包领用的建筑材料写在分包合同中。

3. 总包对分包领用建筑材料的监督。为了防止分包方将从总包方领用的建筑材料用于销售变现现金,然后用变现的现金去购买劣质建筑材料而影响工程质量,总包必须对分包方从总包方领取的建筑材料进行定期的监督,派人到工地上及时监督分包方把从总包领取的建造材料及时、足量用于本

种观点认为此改造费用不能享受出口退税;另一种观点认为此改造费用从会计准则的角度来讲属于资本化支出,应计入固定资产成本。根据前一种观点,此例中设备的出口退税率为17%,可以根据上述公式计算出本例的应退税额 $=3\ 000 \times (3\ 000 + 510 - 1\ 800) / (3\ 000 + 510) \times 17\% = 248.46$ (万元)。该旧设备可实现的利润 $=2\ 500 - (3\ 000 + 510 - 1\ 800) - (500 + 85) + 248.46 = 453.46$ (万元)。若根据第二种观点,应退税额 $= (3\ 000 + 500) \times (3\ 000 + 510 - 1\ 800 + 500 + 85) / (3\ 000 + 510 + 500 + 85) \times 17\% = 333.46$ (万元),比第一种观点多退税85万元 $(333.46 - 248.46)$,恰好是委外加工的退税额。此观点的旧设备销售可实现的利润 $=2\ 500 - (3\ 000 + 510 - 1\ 800) - (500 + 85) + 333.46 = 538.46$ (万元)。不同的观点对同样的业务利润有较大的影响,具体如何操作,需同税务主管部门进行沟通。

例2:如果上述案例中A公司没有取得增值税专用发票,而是普通发票,A公司是否可以申请退税呢?增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口的自用旧设备,凡购进时未取得增值税专用发票但其他单证齐全的,实行出口环节免税不退税的办法。所以如果没有取得增值税发票,A公司可以申请出口环节免税,但不能申请退税,所以比取得增值税专用发票的成本要高出248.46万元,此旧设备销售可实现的利润 $=2\ 500 - (3\ 000 + 510 - 1\ 800) - (500 + 85) = 205$ (万元)。

例3:根据自2009年1月1日开始实施的《增值税暂行条例》,我国将生产型增值税转为消费型增值税,增值税一般纳税人可对取得的固定资产按规定抵扣增值税进项税额。上例中的设备如果是2009年购入,并且进项税额已经抵扣,那么A公司是否可以申请出口退税呢?

根据国税发[2008]16号文第九条的规定,如经主管税务机关核实,该设备所含增值税进项税额已计算抵扣,则不得办理退税。这里需要注意的一点是,此旧设备出口的退免税分类应归属于视同内销类而不是归属于出口免税类。出口免税和视同内销有较大的区别,出口免税是指商品出口免征出口环节增值税且进项税额不得抵扣,而视同内销需要计提销项税,对应的进项税额可以抵扣。本例视同内销的销项税额 $=$ 出口货物离岸价格 \times 外汇人民币牌价 $\div (1 + \text{法定增值税税率}) \times \text{法定增值税税率} = 2\ 500 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 363.25$ (万元),此旧设备销售可实现的利润 $=2\ 500 - 363.25 - (3\ 000 - 1\ 800) - 500 = 436.75$ (万元)。

例4:如果上例中的二手设备不是A公司自有,而是从外单位C公司(假定此设备在2009年之前)按账面净值1710万元采购,A公司是否可以申请退税呢?

根据《增值税暂行条例》第七条规定,增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口的外购旧设备,实行免税不退税的办法。所以此外购设备销售的利润 $=2\ 500 - (3\ 000 + 510 - 1\ 800) - (500 + 85) = 205$ (万元)。根据销售自己使用过的属于未抵扣进项税额的固定资产,按简易办法依照4%征收率减半征收增值税,所以C公司需缴纳增值税 $=1\ 710 \div (1 + 4\%) \times 2\% = 32.88$ (万元)。在不考虑委外加工可以退税的情况下,A公司比自用旧设备出口的利润减少 $=453.46 - 205 = 248.46$ (万元),即使不

能享受退税额所增加的成本,C公司同样会增加32.88万元的增值税,C公司的利润 $=1\ 710 - (3\ 000 + 510 - 1\ 800) - 32.88 = -32.88$ (万元)。如果由C公司直接出口到印度,A公司通过收取咨询、代理等管理费用450万元,这样C公司可以满足出口退税,C公司的利润 $=2\ 500 - (3\ 000 + 510 - 1\ 800) - (500 + 85) + 248.46 - 450 = 3.46$ (万元),C公司的利润提高了36.34万元。A公司提供咨询管理费用需要缴纳营业税 $450 \times 5\% = 22.5$ (万元)(不考虑附加税),这样A公司的利润 $=450 - 22.5 = 427.5$ (万元),比购买后出口利润增加了222.5万元。我们不难发现,对于同一笔业务,通过操作上的安排,在不违反国家相关政策的情况下,能够对企业的利润产生较大的影响。

例5:如果该二手设备从国外进口的CIF价为1500万元,改造后再出口,其他条件不变,企业如何操作最为有利?

方法一,直接将此设备进口后,委外加工后再进行出口。此方法很容易理解,不过旧设备进口需要缴纳10%的关税,然后缴纳增值税。进口涉及的关税为 $1\ 500 \times 10\% = 150$ (万元),增值税为 $(1\ 500 + 150) \times 17\% = 280.5$ (万元),综合税收成本为 $150 + 280.5 = 430.5$ (万元)。改造后出口时属于外购旧设备,出口时实行免税不退税政策,A公司的利润 $=2\ 500 - 1\ 500 - 500 - 85 - 430.5 = -15.5$ (万元)。由于进口缴纳较高的关税和增值税,造成此笔交易没有给公司带来利润,反而亏损。

方法二,通过委托保税区的修理公司进口,修理后出口到印度,这样不需要缴纳关税、增值税,而且对于修理的材料可以申请退税,然后同A公司在境外的投资公司做转口贸易。在不考虑所得税的情况下,A公司的利润 $=2\ 500 - 1\ 500 - 500 = 500$ (万元),比第一种方法的利润大幅提高。

交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点已经自2012年1月1日起在上海市施行,其中《财政部、国家税务总局关于应税服务适用增值税零税率和免税政策的通知》(财税[2011]131号)第四条规定,试点地区的单位和个人提供的标的物在境外使用的有形动产租赁服务免征增值税。如果A公司位于上海,从外单位C公司外购此设备,通过改造后不是销售而是租赁给印度某工程项目使用。这样A公司将此设备作为自有固定资产管理,其采购的二手设备和改造费用在取得增值税专用发票后都可以进行抵扣。而向印度提供的租赁服务可以免征增值税,这样会使整个税收成本降低很多。比如例5的方法一中,如果通过对方租赁而不是销售,A公司的利润 $=2\ 500 - 1\ 500 - 150 - 500 = 350$ (万元),比销售实现的费用高很多,而比方法二多承担关税150万元。

由于旧设备进出口需要考虑的因素较多,如使用过的二手设备的进口关税、增值税的规定、是否需要进行评估等,因此企业应全面掌握和充分理解相关的政策规定,这样才能更好地为企业降低税收风险并带来有效的收益。

主要参考文献

1. 国家税务总局.旧设备出口退税(免)税暂行办法.国税发[2008]16号,2008-01-23
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006