

生产企业出口免抵退税教学探讨

张海英(副教授)

(华北水利水电大学管理与经济学院, 郑州 450046)

【摘要】 学生在学习生产企业免抵退税办法时普遍感到难以理解, 本文结合现行政策和教学心得, 通过案例分析的形式对该问题做出阐述, 并结合退税公式提出其中过度退税和不退反征等值得思考的问题。

【关键词】 出口退税; 教学探讨; 过度退税; 不退反征

一、生产型出口企业增值税退税现行计算办法简述

出口货物退免税包括退税和免征, 是国际贸易中普遍采用的鼓励出口手段, 目的在于降低本国商品的成本, 提高其国际上的竞争力。出口货物退免税的目标是零税率, 即遵循征多少退多少, 未征不退和彻底退税的原则。

在该原则指导下, 财政部、国家税务总局《关于进一步推进出口货物实行免抵退税办法的通知》(财税[2002]7号)规定: 生产企业自营或委托外贸企业代理出口(以下简称“生产企业出口”)自产货物, 除另行规定外, 增值税一律实行免、抵、退税管理办法: ①“免”是指生产企业出口自产货物免征生产销售环节的增值税。②“抵”是指以本企业本期出口产品应退税额抵顶内销产品应纳税额。③“退”是指按照上述过程确定的实际应退税额符合一定标准时, 即生产企业出口的自产货物在当月内应抵顶的进项税额大于应纳税额时, 对未抵顶完成的部分予以退税。具体计算公式为:

当期应纳税额=当期销项税额- [当期进项税额- 当期出口货物离岸价×外汇人民币折合率×(出口货物适用税率- 出口货物退税率)- 当期不得免征和抵扣税额递减额]- 上期留抵税额

当期不得免征和抵扣税额递减额=当期免税购进原材料价格×(出口货物适用税率- 出口货物退税率)

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

由于上述公式比较抽象, 学生难以理解, 在讲述的过程中需要由浅入深, 从不同的角度去讲解。

二、生产型出口企业增值税退税现行计算办法解析

为表述简便, 将生产型出口企业增值税退税面临的主要因素用字母表示:

某货物征税率为 $R_{征}$, 退税率为 $R_{退}$, 当期购进并取得进项税的原材料及劳务价格总和为 $P_{进}$, $P_{进}$ 中用于内销的购进材料及劳务价格设为 $P_{内}$, 用于外销的购进材料

及劳务价格设为 $P_{外}$, 当期免税购进原材料价格为 $P_{免}$, 当期内销货物总额为 $S_{内}$, 当期出口货物离岸价总额(换算为人民币)为 $S_{外}$, 上期期末留抵税为 $T_{留}$, 当期应纳税额为 $T_{纳}$, 免抵退税限额为 $T_{免抵退}$ 。那么可以将上述公式改写为:

$$T_{纳}=S_{内} \times R_{征}- [P_{进} \times R_{征}- S_{外} \times (R_{征}- R_{退})]- P_{免} \times (R_{征}- R_{退})- T_{留}$$

$$T_{免抵退}=S_{外} \times R_{退}- P_{免} \times R_{退}$$

上述公式如何得到的, 我们进一步推导:

1. 为了便于理解, 由简入深, 先做几个假定, 然后再逐步放松假定。假定: ①企业只有外销, 没有内销, $S_{内}=0$; ②没有免税购进原材料, $P_{免}=0$; ③本期的购进全部用于本期的销售; ④上期末留抵税额为零, $T_{留}=0$ 。

由于生产企业实行免抵退政策, 出口环节免税, 即出口环节增值部分免缴税。在没有内销的情况下, 企业就没有销项税, 并且原已承担的税负可以获得退回。因此, 此时企业只有应退税额。理论上, 企业获得的应退税额就是货物已负担的税负。

那么货物的税负和进项税额是不是同等概念? 我们从国家政策入手来分析, 由于国家税收优惠政策原因, 一些货物在形成的基础环节和前期环节, 有可能不负担或少负担税款, 例如:

A企业为生产黄豆的农业生产企业, 自产农产品免缴增值税, 本期销售自产产品100万元给B企业, B企业购买大豆加工植物油, 根据购买免税农产品可以抵扣13%的税收政策, 花费100万元购买的材料, 计入成本为87万元, 进项税为13万元。B企业购进原材料全部用于生产销售植物油, 增值税销售发票上注明销售额150万元, 销项税额为 $150 \times 13\% = 19.5$ (万元)。B企业的购货方C企业深度加工后出口。C企业取得的增值税专用发票上显示的进项税额是19.5万元, 但该货物各个环节真正缴入国库的税款是: $19.5 - 13 = 6.5$ (万元)。

由此可知,对于以前环节有税收优惠的货物,其实际税负要低于增值税专用发票所列示的进项税额。如果按照进项税额进行退税,则会造成退税过度,所以,不能按发票上所列示的进项税额退还,应退税额应该是该批货物所真正负担的税负。

为了实现退还真正的税负,我们将该批货物购进材料或劳务价格等乘以与征税率相比较低的税率,即退税率,通过权衡适当的退税率来实现退税额等于产品税负。进项税额中征税率与退税率之间的部分不予退还,计入产品成本,用公式表示为:应退税额=进项税额-不予退还的部分=进项税额-该批货物购进材料或劳务价格等×(R_征-R_退)。

另外,由此看出,退税金额与购进材料以及劳务的价格有关,但是,海关在征税管理时无法获得出口货物所对应的购进材料或货物价格,因此,无法以此为依据退税。而海关能获得出口货物离岸价,但是该离岸价要高于进料及劳务价格,如果以此为基础乘以征退税率差额得出不予退还的部分,该部分就会过高,从而会降低退税额度。因此,要再次适当测算调整退税率,使得当期不得免征和抵扣税额(离岸价乘以R_征与R_退之差)与进项税额中需剔除的部分相当,使得退税额度基本等于出口货物所负担的税负。因此,公式就变为:

应退税额=进项税额-出口货物离岸价×外汇人民币折合率×(征税率-退税率)=P_外×R_征-S_外×(R_征-R_退)

2. 放松第一个假定,即企业既有出口,也有内销。同时,购进原材料既用于内销产品也用于外销产品,即P_进=P_内+P_外。对于内销的货物,应缴增值税=S_内×R_征-P_内×R_征,前已述及,出口货物的应退税额=P_外×R_征-S_外×(R_征-R_退),此时企业有征有退。我们将出口货物应退的税额从内销应纳的税额中抵减,则企业本期应交增值税T_纳=(S_内×R_征-P_内×R_征)-[P_外×R_征-S_外×(R_征-R_退)],将内外销进项税额合并,得到T_纳=S_内×R_征-[P_进×R_征-S_外×(R_征-R_退)]。

3. 再放松第二个假定,本期有免税购进原材料。免税购进原材料本身就没有负担增值税,所以与免抵退没有关系,因此,货物金额中剔除免税购进原材料其剩余部分才对免抵退产生影响,即T_纳=S_内×R_征-[P_进×R_征-(S_外-P_免)×(R_征-R_退)]。

将此公式展开即得出政策规定中的公式:T_纳=S_内×R_征-[P_进×R_征-S_外×(R_征-R_退)]-P_免×(R_征-R_退)。P_免×(R_征-R_退)则为当期不得免征和抵扣税额抵减额。

4. 放松第三个假定,即本期的购进不一定全部用于本期的销售产品。此时,如果T_纳<0,则需分析是由什么原因引起的。根据公式T_纳=(S_内×R_征-P_内×R_征)-[P_外×R_征-S_外×(R_征-R_退)]可知,这里可能有两个因素导致T_纳<0:

第一,P_内×R_征足够大,即本期用于内销购进的原材料及劳务所形成的进项税额足够大,导致T_纳<0。根据相关政策,本期进项税额足够大,从销项中未抵扣完,应留到下期抵扣。这和出口没有关系,该部分不涉及退税。

第二,P_外×R_征-S_外×(R_征-R_退)的数额足够大,即应退税额足够大,除了抵减内销应纳税之外还有剩余,导致T_纳<0,这时需将此余额退还企业,即“免抵退”中的退税环节。如何确定到底是什么原因导致T_纳<0,需要与政策给予企业的免抵退税额进行比较。这就得出了免抵退公式:

$$T_{免抵退}=S_{外} \times R_{退} - P_{免} \times R_{退}$$

当|T_纳|<T_{免抵退},则说明此时T_纳<0是由于出口货物所负担的进项引起的,应该将此税额退还企业,此时,T_退=|T_纳|;当|T_纳|>T_{免抵退},一部分原因是用于内销的进项税额较多,此时,不能将其全部退还企业,以T_{免抵退}为限。这时|T_纳|-T_{免抵退}的部分就需留在下期抵扣,对下期来说就是上期期末留抵税,即T_留。当存在上期留抵税额,公式就扩展为:T_纳=S_内×R_征-[P_进×R_征-S_外×(R_征-R_退)]-P_免×(R_征-R_退)-T_留。即政策规定中的综合公式。

三、分析免抵退税几种极端的情况

上述公式逻辑清晰易操作,是否完全合理,本文将探讨几种极端情况加以验证。

1. 当征税率和退税率差别足够大时,会出现什么情况?

假定企业S_内=0,P_免=0,T_留=0,当期的进项税额由当期外销货物所需购进原材料产生。由于应退税额=P_进×R_征-S_外×(R_征-R_退),当出口货物离岸价足够高时,即S_外>P_进×R_征/(R_征-R_退)时,则应退税额小于0,会导致企业出口不但得不到退税,还需缴税。一般基础产业很难出现这种情况,而高科技高附加值行业很容易出现类似情况。这种情况一般出现在产品畅销的高科技高利润企业或是“营改增”中新转型的劳务企业,其购进原材料及劳务成本低,进项税额低,外消价格高,附加值高。

通过上述分析发现,在现行免抵退的计算办法下,生产型出口企业针对出口高附加值的产品存在不退反征的可能,不利于高附加值产品出口,并且和我国鼓励高科技产品出口的政策相违背。因此,针对这种情况,国家政策可以适当调高退税率来抵消高附加值所面临的损失。

2. 当R_征=R_退时,且前期存在税收优惠时,会出现什么情况?

为突出R_征=R_退时所出现的情况,我们对企业其他因素进行控制,假定企业S_内=0,P_免=0,T_留=0。这样的假定只是为了阐述和理解的方便,不影响结论。当R_征=R_退时,根据T_纳=P_进×R_征-S_外×(R_征-R_退),得出T_纳=P_进×R_征。

考证导向与兴趣导向 分层并行的 ACCA 教学新模式

刘彩兰

(广东财经大学华商学院会计学院, 广州 511300)

【摘要】为顺应实务发展需求,越来越多高校将具有较高认可度的 ACCA 资格教育与高等教育相结合,但是,目前的 ACCA 教学模式中存在教与学不匹配的问题。通过深究其中缘由,提出考证导向与兴趣导向分层并行的教学新模式,并探讨其具体实施方案,以促使 ACCA 教学过程中教与学的协调,进而提高整体教学质量,推进 ACCA 教学的发展。

【关键词】ACCA; 教学模式; 不匹配; 分层教学; 实施方案

ACCA 课程旨在培养学生掌握核心的财会专业知识以及战略财务管理技能。拥有 ACCA 资格或能力的人才在实务工作中也确实展现了其较大的优势。为了适应现代商务发展的需要,越来越多的高校开办 ACCA 教学,或形成一个独立的专业,或以培训班的方式开课,充分展现了高等教育趋向于国际化,也愈发注重综合型和应用型人才培养的良好态势。但是,ACCA 教学还未形成一套成熟的模式。大部分高校仍然处在 ACCA 办学的摸索阶段,

尤其近几年,某些独立院校也开始将 ACCA 引入了教学体系。不同体制的办学主体,不同水平的生源条件,加之学生不同的求学意向,将会产生对 ACCA 教学模式的独特需求。

一、目前 ACCA 教学存在的问题及原因分析

(一) ACCA 教学存在的问题

尽管某些重点院校有着多年的办学经验,各高校也纷纷展示自己 ACCA 开办过程中取得的显著成绩,然而

根据上述第二部分分析,当货物以前环节的原料中有减免税时,企业的进项税额,并不是该产品真正的税负,实际的税负要小于该金额。如果按进项税额退税,实际退税额会超过该货物负担的增值税额,导致过度退税,则形成变相的出口补贴。因此,国家可以据此进行隐形的价格补贴,以鼓励出口。

3. 当 $R_{征}=R_{退}$ 时, $T_{免抵退}$ 会是什么情况?

假定 $P_{免}=0, T_{留}=0, T_{免抵退}=S_{外} \times R_{退}$, 当 $R_{征}=R_{退}$ 时, $T_{免抵退}=S_{外} \times R_{征}$, 考察此情况下企业所获得的税收优惠。例如 A 企业, $R_{征}=R_{退}=17%$, 内外销商品同价, 单价 1 万元, 每件原材料为 6 千元, 内销 120 件, 外销各 100 件。本期 $S_{内}=120$ 万元, $P_{进}=250$ 万元, $S_{外}=100$ 万元。则 $T_{纳}=S_{内} \times R_{征} - [P_{进} \times R_{征} - S_{外} \times (R_{征} - R_{退})] = 120 \times 17\% - [250 \times 17\% - 100 \times (17\% - 17\%)] = -22.1$ (万元), 免抵退限额 $T_{免抵退}=100 \times 17\% = 17$ (万元), $|T_{纳}| = 22.1$ (万元), $T_{免抵退} < |T_{纳}|$, 本期 $T_{退}=T_{免抵退}=17$ 万元。

本期企业所获得退税优惠包括三个部分, 一是免税金额为 $(1 - 0.6) \times 100 \times 17\% = 6.8$ (万元); 二是抵税金额为 $(1 - 0.6) \times 120 \times 17\% = 8.16$ (万元); 三是退税金额为 $T_{退}=17$ (万元)。企业共获得税收优惠为 $6.8 + 8.16 + 17 = 31.96$ (万

元)。该优惠金额明显高于货物内销所应承担的税额。由此看, 当 $T_{纳} < 0$, 且 $|T_{纳}| > T_{免抵退}$ 时, 企业获得的退税额为 $T_{免抵退}$, 再加上免和抵环节, 免抵退总额明显要高于企业实际负担的税额, 会造成过度退税。

总的来说, 生产企业免抵退税办法设计综合性强、逻辑性强, 在向学生讲述的时候应该层层分解, 层层递进。另外, 生产企业免抵退税办法的公式有不尽合理之处, 在极端的情况下, 会造成过度退税, 不利于高附加值产品的出口。

主要参考文献

财政部, 国家税务总局. 关于进一步推进出口货物实行免抵退税办法的通知. 财税[2002]7号, 2002-01-23.

李瑞祯. 出口货物增值税免抵退税计算公式解析[J]. 财会月刊, 2009(16).

王君, 王国林. 免抵退税存在的问题及改进方法[J]. 税收征收, 2010(6).

中国注册会计师协会. 税法[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2012.

【基金项目】河南省科技厅软科学项目“‘营改增’对河南省相关行业影响及对策”(项目编号: 7501-75108)