

出口退税筹划的价格临界点测算

徐田强

(健雄职业技术学院 江苏苏州 215411)

【摘要】按照现有增值税出口退税政策,产品价格变动会引起不同加工方式、出口方式下企业税负成本发生变动,并进而影响到出口产品收益。本文分析测算了在不同加工方式、出口方式和目标市场下实现收益平衡的价格临界点,并以此为基础,对增值税出口退税筹划的思路和方法进行了分析。

【关键词】增值税 出口退税 纳税筹划 价格临界点

对出口企业而言,产品价格是一个至关重要的税收变量。产品的价格变动,会导致企业税负成本、收益水平发生连锁变动,并最终使不同加工方式、出口方式下的产品收益产生差异,从而为纳税筹划提供了可能。

一、加工方式的价格临界点测算

1. 生产企业出口加工方式及退税规定。目前,我国生产企业出口加工主要有三种方式:一是来料加工,即外商负责提供产品生产所需的主要原辅材料和零配件,承接企业只收取加工费和代垫部分辅料,完工产品交由外商负责销售。在该方式下,加工企业没有产品定价能力,属于典型的受托加工业务。二是进料加工,指企业用外汇购买进口的原料、材料、辅料及零部件等,加工成品或半成品后再外销出口,在该方式下,企业可对产品进行议价和定价。三是普通加工,指企业按照正常贸易方式进口原辅料件,缴纳进口环节增值税及关税等,待产品出口后再按照出口企业免抵退税办法,办理增值税退税。同进料加工方式一样,该方式下出口企业具有产品完全定价权。

依据我国《出口货物退(免)税管理办法》及《财政部国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》等相关税收法规的规定,上述三种方式下出口产品的成本构成是不一样的。对于来料加工方式,我国实行“出口免税”管理办法,即料件进口及产品出口不征税、也不退税,但企业从国内采购的部分辅料所产生的进项税额计入成本费用,不予抵扣。而对于进料加工和普通加工,则需按照生产企业出口货物免抵退税办法,计算不得免征和抵扣税额(当征退税率不一致时),并计入产品成本。此外,由于进料加工进口环节免税,在计算免抵退不得免征和抵扣税额时,还应扣除免税原材料购进时产生的抵减额。

2. 不同加工方式的收益比较与价格临界点。假设某

出口企业进口一批料件成本为 c ,加工成本为 d ;国内采购代垫的辅料为 f ,适用增值税率为 x ;出口产品的征退税率分别为 y 和 z ,销售价格为 P ;来料加工方式下外商愿意支付的加工费为 D 。为简化讨论,不考虑销售过程发生的其他税金及费用支出;同时假定在不同加工方式下的生产条件和基础相同,即产品成本水平一致。则:

$$\text{来料加工产品收益} = D - d - f \times (1 + x) \quad (1)$$

$$\text{进料加工产品收益} = P - (c + d + f) - (P - c) \times (y - z) \quad (2)$$

注: $(c + d + f)$ 为出口产品制造成本;

$(P - c) \times (y - z)$ 为免抵退不得免征和抵扣税额,当征退税率不一致时,按税收法规规定,该值计入产品销售成本。

$$\text{普通加工产品收益} = P - (c + d + f) - P \times (y - z) \quad (3)$$

由上式可以看出,在征退税率一致时,进料加工与普通加工产品收益无差别;而在不一致时,由于免税原材料 c 的存在,使得 $(2) > (3)$,即进料加工方式下产品收益优于普通进口加工方式。同时不难看出,普通加工可视为当免税原材料为0时的一种特殊进料加工方式,且在大多情况下,进料加工方式收益要优于普通加工方式。

当来料加工方式下产品收益等于进料加工下产品收益时,即: $D - d - f \times (1 + x) = P - (c + d + f) - (P - c) \times (y - z)$ 时,求得 $P = (D - fx) / (1 - y + z) + c$ 。则该价格为来料加工与进料加工收益无差异临界价格。当产品外销价格大于 $(D - fx) / (1 - y + z) + c$ 时,出口企业进料加工收益大于来料加工收益,而当产品外销价格小于 $(D - fx) / (1 - y + z) + c$ 时,采用来料加工方式对出口企业将更为有利。

二、出口方式的价格临界点测算

当前,我国产品出口主要有两种方式:一种是具有进出口经营权的生产企业自营出口,或者委托外贸企业代理出口,该方式需按照生产企业“免抵退”办法进行增值

税出口退税申报;第二种是外贸企业收购货物后直接出口,退税额按照产品收购增值税发票注明的不含税价格与退税率进行计算,也即通常所说的“先征后退”。

在第一种方式下,当征退税率不一致时所产生的免抵退不得免征和抵扣税额应计入出口产品成本。续前例,该方式下出口产品收益等于销售价格减去产品成本,再减去免抵退不得免征和抵扣税额,即:免抵退出口方式下产品收益 $=P-(c+d+f)-(P-c)\times(y-z)$ 。

在第二种方式下,若生产企业将出口货物销售给具有完全控股权的某外贸公司,再由该公司进行退税申报,那么,先征后退出口方式下的产品收益 $=P-(c+d+f)-P_0\times(y-z)$ (P_0 为出口产品收购价格,采用国内正常市场售价)。

显然,对于出口企业而言,在完全控股某外贸公司情况下,通过降低收购价格 P_0 ,可提高出口产品收益,特别是当 $P_0=c+d+f$ 时,即以产品成本价转移出口货物时,可获得最大出口收益。考虑到我国税法对关联企业之间的产品转移定价有明确规定,因此,当不存在同类产品市场时,出口企业可通过降低内部交易价格,来降低增值税税负成本。反之,则应按照市场价格制定产品转移价格。

综上所述,当 $(P-c)\times(y-z)=P_0\times(y-z)$ 时,两种出口方式下产品收益相等,此时 $P=P_0+c$,该价格为产品收购价格一定时的出口产品临界价格。当 P 大于 P_0+c 时,免抵退出口方式收益将小于先征后退收益;当 P 小于 P_0+c 时,则刚好相反,采用免抵退方式出口将获得更大收益。

三、目标市场的价格临界点测算

出口企业在选择产品目标市场时,产品价格也是一个重要的考虑因素。从某种意义上讲,企业选择产品出口,既可以实现出口退税,获得税收补贴收益,同时也可以获得国外市场价格优势所带来的额外产品收益。但是,企业为产品出口也需承担一定的税负成本。以增值税出口退税为例,在征退税率不一致的情况下,产品出口不能获得完全退税,同时还需承担额外税负成本 $[(P-c)\times(y-z)]$;而在内销时,由于增值税属于价外税,不计入产品成本,因此不存在增值税税负负担问题。

因此,出口企业在面临内销或出口决策时,需要考虑由于额外税负成本存在,所产生的目标市场收益差异。假定内销市场价格为 P_1 (不含税),在不考虑其他销售税金及费用的情况下,显然当 $P-(P-c)\times(y-z)=P_1$ 时,国内销售与国外销售的产品收益相等,此时 $P=[P_1-c\times(y-z)]/(1-y+z)$ 。可见,当国外市场售价高于此临界价格时,选择国外市场出口有利;而当国外市场售价低于此价格时,则刚好相反。

四、纳税筹划举例

华新公司为国内一家出口加工企业,中新公司为其下属外贸子公司,具有出口经营权。2014年计划生产并销

售一批产品A,该批产品的国外售价为180万元,如转内销预计售价为160万元(不含税);已知A产品所需原材料国外采购价格为100万元,加工成本为30万元,另需国内采购辅料10万元;外商愿意支付的代理加工费为46万元;已知辅料与产品适用的增值税税率均为17%,A产品退税率为13%,不考虑其他销售税金及费用支出,试分析通过何种方式加工并出售该批产品对企业最为有利。

1. 价格临界点分析。对出口企业而言,选择如何出售该批产品最为有利,实质上也就是如何在目标市场、加工方式、出口方式上进行选择和配置,以获取最佳的产品收益。而选择配置的关键,是依据增值税出口退税相关法规规定,确定以上各个环节的价格临界点,并通过与已有数据对比,来选择能够实现经营收益最大的生产与销售方式。

依据前述分析,可以得到目标市场选择的价格临界点为: $P=[P_1-c\times(y-z)]/(1-y+z)$ 。代入数值计算得到 P 为162.5万元;加工方式的价格临界点 $P=(D-fx)/(1-y+z)+c$,代入数值计算得到 P 为146.1万元;出口方式的价格临界点 $P=P_0+c$,此处 P_0 采用国内市场销售价格,代入数值计算得到 P 为260万元。

2. 纳税筹划分析。依据上述价格临界点,企业可开展出口退税纳税筹划。首先,在目标市场选择上,由于当前出口销售价格(180万元)大于目标市场价格临界点162.5万元,因此选择产品出口外销比内销更为有利;从产品加工方式来看,由于出口销售价格大于加工方式价格临界点146.1万元,因此企业应选择进料加工方式,以提高产品销售收益;最后,在出口方式选择上,由于出口销售价格小于出口临界价格260万元,因此企业应采用直接出口方式,即按照“免抵退”办法进行出口退税申报。

综上所述,对华新公司而言,对企业最为有利的经营方式是产品出口、进料加工和免抵退直接出口,这样可获得最大化产品收益。

五、小结

在现有增值税出口退税法规下,价格临界点为出口企业决策目标市场、加工方式和出口方式提供了一种简化模型。企业可依据该模型公式,确立产品盈利定价区间,进而在产品出口报价时明确议价底线。当然,在实务工作中,由于产品销售还可能会涉及与增值税有关的销售税金(如城建税、教育费附加等),因此企业在定价决策时对这些相关因素也应予以必要考虑,通过对产品收益的综合测算来选择对自身最为有利的经营与销售方式。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2013
2. 徐田强.增值税出口退税纳税筹划研究.财会月刊,2013;9