

“付现增值税”问题研究

——论出口“免、抵、退”增值税公式设计

唐登山 (武汉大学 经济与管理学院,湖北 武汉 430072)

易先桥 (湖北经济学院,湖北 武汉 430205)

摘要:我国实行的“免、抵、退”税计算公式与“免、抵、退”税的含义不符,并没有体现“征多少、退多少、未征不退、彻底退税”的原则。可能是我们没有找到一个关于出口“免、抵、退”增值税的核心概念。本文试图在此将“付现增值税”作为出口“免、抵、退”增值税的一个核心概念。该概念的提出,将会有利于出口“免、抵、退”增值税的征管,能够体现“征多少、退多少、未征不退、彻底退税”的原则。

关键词:付现增值税;免抵退

中图分类号:F810.424 文献标识码:A 文章编号:1672-626X(2007)01-0073-04

出口货物退(免)税是国际贸易中通常采用并为世界各国普遍接受、目的在于鼓励各国出口货物公平竞争的一种退还或免征间接税(目前我国主要包括增值税、消费税)的税收措施。由于这项制度比较公平合理,因此它已成为国际社会通行的惯例。我国根据本国的实际,采取出口退税与免税相结合的政策。除了部分货物不鼓励出口,因而采取“出口不免税也不退税”外,其余都享受出口退(免)税政策。

我国的出口退(免)增值税主要有两种办法:第一,针对生产企业的“免抵退”办法;第二,针对外(工)贸企业的“先征后退”办法。本文主要讨论针对生产企业“免抵退”办法的缺陷。本文认为,我国实行的“免、抵、退”税计算公式与“免、抵、退”税的含义不符,并没有体现“征多少、退多少、未征不退、彻底退税”的原则。可能是我们没有找到一个关于出口“免、抵、退”增值税的核心概念。本文试图在此将“付现增值税”作为出口“免、抵、退”增值税的一个核心概念。该概念的提出,将会有利于出口“免、抵、退”增值税的征管,能够体现“征多少、退多少、未征不退、彻底退税”的原则。

一、“免抵退”的实质

“免抵退”是三个“环节”。

1. “免”

“免”是指将出口看成是一个独立的环节,对出口环节不征收增值税。换言之,出口货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所包含的已经支付(付现)的进项税额被用于了“免税”项目。如果不是用于特殊情况的出口项目,按照正常的理解,该部分进项税额由于用于免税项目,是不得从当期销项税额中抵扣的,应做进项税额转出。

2. “抵”

“抵”是一个我们认为非常关键的环节,也是非常容易混淆的环节,它涉及到本文将论述的“付现增值税”概念问题。

“抵税”,按照《增值税暂行条例》规定,是指生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含应予以退还的进项税额,抵顶内销货物的应纳税额。

为什么要规定“抵”这个动作或环节呢?既然货物出口本身可以看成是“免税”项目,按照《增值税暂行条例》规定,“凡用于免税项目的购进货物或者

收稿日期:2006-11-28

作者简介:唐登山(1970-),男,湖北公安人,经济学博士,武汉大学经济与管理学院财政税务系讲师,主要从事财政学研究。

应税劳务,不得从销项税额中抵扣进项税额”。而生产性出口企业将外购货物混合使用,既用于出口项目,又用于内销货物。用于内销货物的进项税额,可以从销项税额中抵扣;而用于出口项目的,却不能从外销中收回,而在外购当期已经做进项处理了。也就是说,已经被“抵扣”。而货物出口本身是“免税”项目,按照一般情况是不能抵扣的。这个不能抵扣的部分如何处理?按照《增值税暂行条例》规定,“无法准确确定该项进项税额的,按当期实际成本计算应扣减的进项税额。”也就是说,用于免税项目的货物中所包含的已“付现”的增值税应该做“进项税额转出”,其负担应该由企业承担。

但考虑到鼓励出口的优惠政策,对用于“免税项目”的货物出口,不实行“进项税额转出”的政策,也就是不由企业承担,而是由政府或全体国民承担。这就是“抵”的实质。

3. “退”

按照现行的管理办法,“退税”是指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,对未抵顶完的部分予以退税。其实,按照规范的做法,无论企业是否有出口业务,只要出现企业的当期应纳税额是负数,都代表企业对税务机关的“债权”,都应该在当期获得退还,否则该负数顺延到下期再行抵扣会让企业损失一笔因税务机关占用企业资金所失去的“利息收入”。可是,我国在企业没有出口业务时,出现企业当期的应纳税额是负数时,是不予退税的。只有当企业有出口业务时,才予以考虑。如果排除这种做法,只要企业当期的应纳税额是负数都予以退税,那么我们的出口“免抵退”本文认为也许就不会出现如此烦琐的局面。

二、“免抵退”的关键——对“抵”的把握

通过上面的分析,“免抵退”的实质问题是对进项税额的处理。而进项税额实质上是企业已“付现”的增值税额。

1. 如果外购货物全部用于生产出口产品用途

如果外购货物(有付现的增值税)全部用于出口用途,只是表明企业的销项税额为零,应纳税额为负数。那么按照国际惯例,出口货物应该以不含税的面目出现在国际市场上,这时应该由政府退还给企业的税金即为应纳税额的相反数。如果外购货物全部用于出口用途,且外购时是属于免税购进(即不含付现的增值税),只是表明企业的销项税额

和进项税额都为零,应纳税额也为零,当然不存在退税问题。

2. 如果外购货物部分用于生产出口产品用途

(1)如果外购货物部分用于出口用途,我们从理论上假定可以区分哪些外购货物用于内销,哪些外购货物用于出口用途。令用于内销的外购货物已“付现”的增值税为 I_1 ,用于出口的外购货物已“付现”的增值税为 I_2 ,问题该如何解决? I_1 部分可以从内销货物的销项税额抵扣掉,这是毋庸置疑的。 I_2 部分到哪里去了呢?其实 I_2 部分在单独考虑时,由于出口时的销项税额为零,因此其应纳税额是负数,且绝对值上等于 I_2 , I_2 是企业对税务机关的“债权”,理应从税务机关处退还。如果 I_1 部分去抵扣外销货物的销项税额时,仍然有销项税额大于 I_1 的时候,我们可以用 I_2 接下来去抵扣,其差额即为当期税务机关应退还企业的资金数。而这与企业出口时的销售价格之间没有丝毫的关系。

(2)如果外购货物部分用于出口用途,我们假定不能区分哪些外购货物用于内销,哪些外购货物用于出口用途。问题该如何解决?上面的分析暗含着只要我们承认企业已“付现”的增值税,即使企业没有内销也没有出口的情况下,都代表着企业对税务机关的“债权”,都应该从税务机关获得退付。同样,这与企业出口时的销售价格之间没有丝毫的关系。

总之,“免抵退”的关键在于我们承认企业外购货物的进项税额是真实可靠的。因为《增值税暂行条例》规定,用于免税项目的外购货物中所包含的进项税额是不允许抵扣的。货物出口属于免税项目,按照这样推理也是不允许抵扣的,但考虑到鼓励出口的优惠政策应予以抵扣。所以,“免抵退”的关键在于“抵”。

三、如何核算 I_2 ——成本法

I_2 是用于出口的外购货物已“付现”的增值税,核算 I_2 具有以下意义:

1. 核算出口货物本身已“付现”了多少增值税,同时考核出口的绩效

I_2 的核算涉及到出口货物本身已“付现”了多少增值税,这样做到心中有数。因为货物是含增值税的,但究竟含了多少增值税?如果我们对出口货物究竟含了多少增值税不清楚,就会对企业与政府的权益关系不清楚,难免出现多退或少退的问题。 I_2 的

核算有利于考核出口的绩效,便于出口退税的统计研究。

2. 涉及到“出口不免税也不退税”货物的增值税问题

我国对部分限制或禁止出口的货物,如天然牛黄、麝香、白银等适用“出口不免税也不退税”的规定,但是这些货物在以前环节是“付现”了增值税。政策规定不予抵扣,怎么办?《增值税暂行条例》中有类似的做法,用“进项税额转出”的办法。这里的“进项税额转出”就是要核算并转出 I_2 。

3. 涉及到财政体制问题

根据现行财政体制关于增值税的规定,应纳税额应该在中央税收收入和地方税收收入之间进行分配。从理论上讲,已“付现”的 I_2 部分在外购地已经被当地的国家税务局征收了,在外购地已经进行了中央税收收入与地方税收收入的分配。现在政府要退还,理论上讲,应该由中央政府退 I_2 部分的 75%,外购地政府退 25%。而我国目前的做法在中央政府与地方政府就退还地点是不准确的,目前采用由出口地政府承担一部分是不科学的。

接下来的问题是如何核算 I_2 。

对于 I_2 的核算,问题应该是不大的。因为我们仅限于对一般纳税人“免抵退”,而一般纳税人的财务核算一般来说是健全的。我们可以采取税务稽查中的“逆查法”,即遵循从“表”—“账”—“证”的方法。所谓逆查法,是指税务机关对纳税人进行税务稽查时,逆着会计核算的程序检查会计资料,即先检查会计报表再检查会计账簿最后检查会计凭证的方法。采用逆查法检查纳税人的纳税资料,可以利用财务资料之间的勾稽关系,在较短的时间内发现问题。逆查法应侧重于对外购货物(涉及增值税进项税额)和成本类业务(涉及所得税)的“存在或发生”稽查。具体说明如下:

1. “表”

可以稽查出口当期“损益表”中的“产品销售成本”项目和销售(营业)成本明细表,稽查目标是防止“高估”出口货物的成本。

2. “账”

交叉稽核当期“产成品”账户的贷方发生额和“产品销售成本”账户的借方发生额,防止企业人为高估“产成品”成本。交叉稽核当期“产成品”账户的借方发生额和当期产品“生产成本”的贷方发生额,

防止企业人为高估产品生产成本。交叉稽核当期产品“生产成本”账户的借方发生额和当期“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”、“应付工资”、“应付福利费”、“累计折旧”等账户的贷方发生额,防止企业人为高估产品生产成本。特别要警惕涉及到增值税进项税额的“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”等账户有无高估的现象发生。

3. “证”

用上述相关账户与相关的商品出库、产成品的入库、材料等的收发环节的原始凭证进行交叉稽核,审查是否存在问题。

也就是说,运用逆查法从“表”到“账”到“证”的稽查路径,一直追查到原材料等外购物品的外购环节所“付现”的增值税,并将这些增值税在出口份额和非出口份额之间进行分配。

四、这种办法的优点

1. 正确的核算和稽查路径

“付现增值税”概念的提出,对于我们正确核算和稽查出口环节的货物已经“付现”的增值税的数量大小是至关重要的。没有这个概念,我们就会陷入繁琐的计算程序,以及发生一连串的问题。

2. 避免了公式计算的繁难之处,降低了征纳双方的成本

对于征税方来说,我们不需要考虑出口时的出口离岸价格以及外汇人民币牌价等不相干的因素,直接抵扣。只是在核算出口退税的绩效时,运用“倒算法”和“逆查法”进行核算和稽查。对于纳税方来说,只要外购是合法的,且没有发生《增值税暂行条例》第十条第(二)至(六)项所列情况(即用于非应税项目、用于免税项目用于集体福利或者个人消费、购进货物发生非正常损失、在产品或产成品发生非正常损失),都可以从销项税额中直接抵扣,而无需繁琐的计算和会计账务处理,从而大大节约征纳双方的成本,有利于整个社会新创价值的产生。

3. 解决退税的不彻底

目前的出口“免抵退”没有体现“征多少、退多少、未征不退、彻底退税”的原则。多征收的一块税额是“当期免抵退税不得免征和抵扣税额”,这可以从当期应纳税额的计算公式中看出:

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

把上面的公式稍微变形,可以得出结论:当期免抵退税不得免征和抵扣税额等于变形的销项税额,因此出口企业不但没有彻底退税,反而比内销企业还多征了相当于“当期免抵退税不得免征和抵扣税额”的税额。这对于出口企业是不公平的。最近国际上特别是美国和欧盟对中国出口产品设置障碍,我们应该理直气壮地说明,我们的制度安排对出口企业出口货物不但没有彻底退税,反而多征收了税。

注 释:

- ① 这里的免税项目是排除掉出口环节的免税项目,因为出口环节规定是免税的。这也从另外一个角度印证了目前的制度安排中已经有对进项税额如何进行正确核算的办法。

参考文献:

- [1] 中国注册会计师协会编. CPA2005 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法[M]. 北京:中国财政经济出版社,2005.

(责任编辑:刘同清)

A Research on the Cashed-VAT -on the “exemption, credit, refund”-VAT-formulae design

TANG Deng-shan¹, YI Xian-qiao²

(1.Department of Finance and Taxation, Economics and Management School, Wuhan University, Wuhan Hubei 430072,China;
2.Hubei University of Economics, Wuhan Hubei 430205, China)

Abstract: The “exemption, credit, refund”-VAT-formulae for exported goods adopted in our country are out of accord with the definition of the “exemption, credit, refund”-VAT, for the formulae don't embody the principle of “how much is levied, how much is refunded; non-levied, non-refunded; refund thoroughly”. One possible reason may be that we haven't found out the core concept on “exemption, credit, refund”-VAT. In this paper the authors have proposed a concept called the “cashed-VAT”, which may benefit the levy and regulation of “exemption, credit, refund”-VAT, and embody the above-mentioned principle.

Key words: the “cashed-VAT”; “exemption, credit, refund”-VAT