

# 选择加工贸易进料与来料 “税”主沉浮

■ 王文清 高峻

在对外贸易中,进料和来料是加工贸易的两种主要经营方式,出口货物分别享受退(免)税与免税政策,两者“谁”更让出口企业心动,哪些因素影响出口企业的选择呢?

## 一、征、退税率之差的大小

按照税法规定,出口货物FOB价换算为人民币的外销收入乘以征、退税率之差的积要计入主营业务成本。因此,在外销收入一定的前提下,征、退税率之差越大,出口企业所要承担的成本税负就越高。例如,某生产型出口企业A为国外客商B加工一批货物,换算为人民币的进口料件组成计税价格为2000万元,加工后复出口的货物换算为人民币的总价格为3500万元(单证收齐)。假设货物全部出口无内销发生,其加工所耗用国内购进的料件及其它费用的进项税额为70万元人民币,增值税适用税率为17%,出口退税率为13%,出口企业应选择进料还是来料加工方式?

1. 采用来料加工方式。根据来料加工免税政策,3500万元的出口货物按免税处理,70万元进项税额不予抵扣须转入主营业务成本由企业自行负担,故其应纳税额为70万元人民币。

2. 采用进料加工方式。3500万元的

出口货物执行“免、抵、退”税政策,进口料件2000万元所计算的免税税额不予办理退税,应在计算的“免、抵、退”税额中抵减,则当期免抵退税不予免征和抵扣税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物征退税率差-免税购进原材料价格×出口货物征退税率差=(3500-2000)×(17%-13%)=60(万元);当期应纳税额=销项税额-(进项税额-当期免抵退税不予免征和抵扣税额)=0-(70-60)=-10(万元);当期免抵退税额=出口货物离岸价(单证收齐)×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=(3500-2000)×13%=195(万元);由于留抵税额10万元小于“免、抵、退”税195万元,则退税等于10万元,免抵税额为185(195-10)万元。如果考虑免抵税额参与城市维护建设税和教育费附加(简称税费)计算,那么,其税费额为18.5[185×(7%+3%)]万元。

从以上假设条件看,出口企业采用进料加工方式能得到10万元的增值税退税,应纳税额为零,就算要缴纳18.5万元的税费,税负也小于采用来料加工方式需缴纳的70万元税款。

再假设出口退税率由13%下调为

5%。若采用进料加工方式,则当期免抵退税不予免征和抵扣税额=(3500-2000)×(17%-5%)=180(万元);当期应纳税额=0-(70-180)=110(万元);当期免抵退税额=(3500-2000)×5%=75(万元);由于当期应纳税额大于零,则免抵退税额=免抵税额=75(万元),其缴纳税费为7.5[75×(7%+3%)]万元。故采用来料加工方式在税负上要少于进料加工47.5(110+7.5-70)万元。

## 二、进口料件占比的多少

出口货物所耗用的进口料件与国内耗料之比与加工贸易方式的选择密切相关,且国内耗料增值税进项税额的大小直接影响税额的计算。

沿用上例,假设A企业加工出口的货物国内耗料占比较大,国外进料只占一小部分,如将国内耗料等费用的进项税额由70万元调增为90万元,进口料件组成计税价格由2000万元调减为1500万元。采用进料加工方式,则当期免抵退税不予免征和抵扣税额=(3500-1500)×(17%-13%)=80(万元);当期应纳税额=0-(90-80)=-10(万元);当期免抵退税额=(3500-1500)×13%=260(万元);由于留抵税额10万元小于“免、抵、退”税260万

模式,都需要切实解决农村财会人员素质偏低的问题。为此就需要按照财政部门的规定,对农村财会人员每年至少培训1次,培训时间不短于3天。在具体形式上,应

由县级财政机关集中组织培训,以避免分散培训带来的弊端。另外,要改革完善农村财会人员的聘任和上岗制度,按照公开、公平、公正的原则择优选用财会人员,

持证上岗,严把用人关和业务考核关。

(作者单位:苏州大学应用技术学院财会系)

责任编辑 陈利花

元,则退税等于10万元,免抵税额为250(260-10)万元,其缴纳税费为25[250×(7%+3%)]万元。而在来料加工方式下,则应纳税额为90万元,税负大于进料加工方式需缴纳的25万元税费。

相反,如果A企业加工出口的货物国内耗料占比较小,其国内耗料等费用的进项税额由70万元调减为10万元,进口料件组成计税价格由2000万元调增为3000万元。采用进料加工方式,则当期免抵退税不予免征和抵扣税额=(3500-3000)×(17%-13%)=20(万元);当期应纳税额=0-(10-20)=10(万元);当期免抵退税额=(3500-3000)×13%=65(万元);由于当期应纳税额大于零,则免抵退税额=免抵税额=65(万元),其缴纳税费为6.5[65×(7%+3%)]万元。而在来料加工方式下,应纳税额为10万元,税负小于进料加工6.5(16.5-10)万元。

### 三、出口货物价格的高低

出口货物价格的高低也是影响税负大

小的因素之一。沿用第一个案例,在进料加工方式下,如果出口价格由3500万元上调为5000万元,则当期免抵退税不予免征和抵扣税额=(5000-2000)×(17%-13%)=120(万元);当期应纳税额=0-(70-120)=50(万元);当期免抵退税额=(5000-2000)×13%=390(万元);由于当期应纳税额大于零,则免抵退税额=免抵税额=390(万元),其缴纳税费为39[390×(7%+3%)]万元。而在来料加工方式下,则应纳税额为70万元,税负小于进料加工19(89-70)万元。相反,如果出口价格由3500万元下调为2500万元,则当期免抵退税不予免征和抵扣税额=(2500-2000)×(17%-13%)=20(万元);当期应纳税额=0-(70-20)=-50(万元);当期免抵退税额=(2500-2000)×13%=65(万元);由于留抵税额50万元小于“免、抵、退”税65万元,则退税等于50万元,免抵税额为15(65-50)万元,其税费为1.5[15×(7%+3%)]

万元。而在来料加工方式下,则应纳税额为70万元,税负大于进料加工68.5(70-1.5)万元。

综上所述,出口企业应根据实际业务的需要,综合考虑上述三种条件,找出最佳的经营方式,使税负最低,利润收益最佳。另外,出口企业无论是采用来料加工还是进料加工方式,还应考虑出口货物的所有权问题。在来料加工方式下,进口料件和出口货物的所有权都归外商所有,承接方只收取加工费(工缴费)而没有定价权。但在进料加工方式下,进口料件及加工后成品的所有权及定价权都归承接方,如果出口货物国内市场有需求,承接方可以在海关补缴关税和增值税的前提下,转而将出口货物在国内销售,因此可以平衡部分国外市场的销售风险,增加企业的利润总额。

(作者单位:德州市国家税务局

潍坊市国家税务局)

责任编辑 陈利花

## ● 词条

### 特别提款权

特别提款权(Special Drawing Right,SDR),又称“纸黄金”。是国际货币基金组织于1969年创设的一种储备资产和记账单位,目的在于增加国际储备手段,以调节国际收支逆差。它最初是为了支持布雷顿森林体系而创设的,设立时每特别提款权单位被定义为0.888671克纯金的价格,也就是当时1美元的价值。随着布雷顿森林体系的瓦解,黄金非货币化以后,特别提款权于1974年改为16种货币定值,1980年改为5种货币定值,经过多年调整,目前成为一个以美元、欧元、日元和英镑4种货币综合而成的“一篮子”计价单位。虽然特别提款权已经和黄金不再有任何联系,但“纸黄金”的名称却沿用了下来。

特别提款权不同于普通提款权,它是基金组织创设的账面资产,没有发行基金,但按基金份额进行分配,分配后不必偿还。特别提款权仅用于政府间的结算,支付国际收支逆差,而不能用于贸易或非贸易支付。当一国发生国际收支逆差时,可以用分配到的特别提款权向基金组织指定的顺差国换回所需要的货币,待国际收支好转后,须将超过一定比例的部分予以复原。特别提款权还可以直接用于偿付国际货币基金组织的贷款和利息费用;参加国之间只要双方同意,也可直接使用特别提款权提供和偿还贷款、进行赠予、用于远期交易和借款担保等各项金融业务。同时,特别提款权还可与黄金、自由兑换货币一样充作国际储备。此外,用特别提款权作为统一的计价单位时,国际货币基金组织的各成员国货币和特别提款权之间的折算比例,也就体现了各成员国货币的汇率情况。