

有进出口经营权的生产企业的 增值税纳税筹划

李江萍

一、有进出口经营权的生产企业的贸易方式及增值税税收政策

进出口生产企业发生了国外料件加工复出口货物业务,可采取三种贸易方式:来料加工、进料加工和转厂加工。来料加工是指由外商提供原辅材料、元器件、零部件,由国内企业按照外商提出的规格质量和技术标准加工为成品或半成品,由外商自行在海外市场销售,并按双方议定的费用标准,向外商收取加工费(即工缴费)。进料加工是指有进出口经营权的企业自行用外汇购买进口原材料、零部件、元器件,根据国际市场的需求或自己的销售意图,加工或制造商品销往国外市场。转厂加工是指在加工贸易中将保税进口料件加工制造为半成品、成品后不直接出口,而是转给其他承接进口料件加工复出口的企业再加工装配。根据国家有关规定,从本质上,可以将其看成是进料加工的一种特殊贸易形式。由于进料加工与来料加工在原材料、零部件和产品的所有权,加工企业所处的地位,产品的销售方式和取得收益的性质等方面的区别,他们所适用的增值税税收政策和在加工环节所承担的税负也存在差异。

(一)进料加工税收政策

进料加工中,国家对进口料件实行保税政策(即暂不征进口环节增值税和关税),对加工增值及采用的国产料件实行出口退税或“免、抵、退”办法。但是,由于退税率低于征税率,其引起的增值税差额需要计入出口货物的成本,由加工企业来承担这部分税额,也就是“当期不予抵扣或退税的税额”,其计算公式为:

当期不予抵扣或退税的税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币牌价×(征税率-退税率)-当期海关核销免税进口料件组成计税价格×(征税率-退税率)

需要说明的是:当期海关核销进口料件组成计税价格=实际分配率×当期出口货物离岸价×外汇人民币牌价=(实际进口总值-剩余边角余料)/(直接出口总值+间接出口总值+剩余残次成品)×当期出口货物离岸价×外汇人民币牌价。

上式中的实际分配率是指进口总额占出口总额的比例,

用于计算外销货物耗用进口料件的组成计税价格。

(二)来料加工税收政策

来料加工中,国家对进口料件实行保税,加工增值(加工费收入)部分实行免税,采用的国产料件进项税金转入成本。即:海关对进口材料实行保税制度,对出口货物免征增值税,出口货物耗用国内材料所支付的进项税金不得抵扣,而应计入出口货物的成本。加工企业实际承担的增值税税负就是出口货物耗用国内材料所支付的进项税金;对于兼营内销和来料加工业务且来料加工业务不能单独设账核算的,则需将公司的全部进项税额按照一定比例转出,计入外销货物的成本,转出计入出口货物成本的进项税金即企业在加工环节所承担的增值税额。计算公式为:

企业承担的增值税额=企业发生的全部增值税进项税额×加工业务收入/公司总销售收入

可见,上述两种加工业务的增值税税收政策均是对进口料件实行保税,它们的差别主要体现在对出口货物耗用国内材料以及其他加工增值部分的增值税处理上。具体而言,采用进料加工,企业承担税负的多少,受到加工业务的进口总额(进口料件的组成计税价格)和出口总额(外销收入)的直接影响;在兼营外销与内销业务情况下,企业的总销售收入、耗用国内料件以及企业全部进项税额的影响是间接的或相对的。而在来料加工方式下,企业所承担的税负不仅受到企业全部进项税额和耗用国内料件的直接影响,在兼营内销和外销的情况下,同时还要考虑外销和内销的比例。实际操作中到底应采用何种贸易方式应根据公司外销收入占公司收入的比例及国内外采购比例来确定。虽然实际工作中企业经营的具体情况有差异,但选择一种有利的加工方式来进行纳税筹划还是有规律可循的。

二、有进出口经营权的生产企业的增值税纳税筹划——案例分析

案例一:企业只经营对外加工业务的情形

某企业从事对外加工业务,一年内加工贸易的进口料件金额为10 000万元人民币,保税金额共1 700万元人民币

(进口环节增值税率为17%),加工后产品出口金额为17 000万元人民币。加工过程中,没有采用国产料件,增值部分主要依靠先进的加工设备和人员劳动形成。生产的产品应缴纳的增值税税率为17%,适用“免、抵、退”出口退税政策,产品出口退税率为13%。公司没有任何其他国内采购和销售业务,生产过程中没有边角料等废料,生产出来的成品均为合格品。

在采用进料加工方式下,根据上述计算公式可以得出:

当期不予抵扣或退税的税额=17 000×(17%-13%)-10 000/17 000×17 000×(17%-13%)=280(万元)

即:该进料加工业务企业实际承担的增值税金额为280万元。

在来料加工方式下,国家对进口料件10 000万元人民币的保税金额同样为1 700万元人民币,加工增值的7 000(17 000-10 000)万元人民币部分,国家实行免税即免缴增值税。实现出口后,因没有交纳增值税,国家也不对企业实行出口退税。

可以看出:同样一个加工环节,但采用的加工贸易方式不同,将产生280万元人民币的差额。显然,在本例的业务,应该选择来料加工方式。

如果出口货物耗用了国内料件,我们来观察两种加工方式下企业所承担的税负。耗用国内料件(增值税率为17%)、相应的外销收入(进料加工方式)和加工费收入(来料加工方式)以及承担的税额如下表(金额单位:万元):

国内料件		进料加工方式		来料加工方式	
价格	增值税额	外销收入	承担的税额	加工费收入	承担的税额
0	0	17 000	280	7 000	0
1 000	170	18 000	320	8 000	170
2 000	340	19 000	360	9 000	340
3 000	510	20 000	400	10 000	510
4 000	680	21 000	440	11 000	680

可以得出这样的结论:开展国外料件加工复出口业务时,如果出口货物不耗用国产料件或耗用的国产料件少(国产化率较低),则应选择来料加工方式;反之,则应选择进料加工贸易方式。原因是:采用来料加工方式,免征加工费的增值税,虽然对其耗用的国产辅料也不办理出口退税,进项税金转入成本,但是由于耗用的国产料件少,所以所承担的税负并不高。而采用进料加工虽可办理增值税退税,因退税率低于征税率,其增值税差额要计入出口货物成本,相比之下,进料加工方式所承担的税负较高。但是,随着出口货物耗用国产料件的增加,在来料加工方式下,因其不能办理退税,大量的进项税额转入成本,出口货物成本随着国产料件的增

加而增大,企业承担的税负增加。此时,若采用进料加工,由于该贸易方式下可办理出口退税,虽然仍存在因退税率低于征税率而增加了出口货物成本,但与来料贸易方式相比,当耗用的国产料件数额增加(国产化率提高)到一定程度时,进料加工方式下企业承担的税负会等于甚至小于来料加工方式下企业所承担的税负。

案例二:企业兼营外销与内销业务的情形

某公司从事对外加工业务以及国内销售业务,对外加工出口A产品。加工A产品进口材料成本(海关核销免税组成计税价格)10 000万元,同时还需要耗用国内料件。进口环节增值税率为17%。适用“免、抵、退”出口退税政策,A产品征税率17%,出口退税率13%。本年公司总的销售收入51 000万元,所有业务的进项税额为2 040万元。生产过程中没有边角料等废料,生产出来的成品均为合格品。

在采用进料加工方式下,A产品当年出口销售收入17 000万元,则:当期不予抵扣或退税的税额=17 000×(17%-13%)-10 000/17 000×17 000×(17%-13%)=280万元。即:公司就该产品的加工业务所承担的增值税额为280万元。

在采用来料加工方式下,收取的加工费为7 000万元,则:公司就此业务承担的增值税额=7 000/51 000×2 040=280万元。

显然,在本例中,两种加工方式所承担的税负是相同的。那么,如果我们扩大或缩小外销的比例,即减少或增加公司的总销售收入(减少或增加公司的内销收入),结果将如何?

公司销售总收入	外销收入占总收入比例	进料加工方式		来料加工方式	
		外销收入	承担的税额	加工费收入	承担的税额
60 000	较低	17 000	280	7 000	238
57 000		17 000	280	7 000	250
54 000		17 000	280	7 000	264
51 000		17 000	280	7 000	280
48 000	较高	17 000	280	7 000	297
45 000		17 000	280	7 000	317
42 000		17 000	280	7 000	340

可以看到,在兼营外销与内销的情况下:第一,采用进料加工方式,企业在加工环节承担的增值税税额不受总销售收入的影响,只要进口总额(进口料件的组成计税价格)和外销收入不变,企业所承担的税额也保持不变。第二,随着外销收入占公司总收入比例的增加,采用来料加工方式企业所承担的增值税税额也相应增大。因此,在外销增值额相同的条件下,外销比例较低时,与进料加工方式相比,选择来料加工更有利;而在外销比例较高时则应选择进料加工方式。■

(作者单位:上海立信会计学院会计学系)

责任编辑 崔洁