

进料加工、来料加工业务的 税务处理与纳税筹划

蔡思美

(山东枣庄市农业机械管理局 山东枣庄 277800)

【摘要】 进料加工和来料加工业务是两种常见的出口加工贸易形式,本文对生产企业进料加工和来料加工业务的税收政策和税务处理方法进行了比较分析,并简要介绍了进料加工和来料加工业务的纳税筹划方法。

【关键词】 进料加工 来料加工 纳税筹划

进料加工业务和来料加工业务是两种常见的出口加工贸易形式,两者在某些方面具有相似性,如都需要从国外进口料件、国家对这两种贸易形式都规定了某些优惠政策、最终产品一般都出口等,但两者也存在明显的区别,本文对此加以分析。

一、进料加工与来料加工业务税收政策的比较

来料加工是指进口料件由外方提供、国内企业不需要付汇进口,按照外方的要求进行加工或者装配,只收取加工费,制成品由外方负责销售的经营行为。进料加工是指进口料件由国内付汇进口,制成品由国内企业外销出口的经营行为。来料加工与进料加工都是两头在外的加工方式,两者在税收政策方面的区别为:国家对进料加工的进口料件实行保税政策(即暂不征进口环节增值税和关税),进料加工后的产品出口符合条件的可以退税,但与其他产品一起计算退税时要计算“免抵退税不得免征和抵扣税额”;来料加工进口料件不征进口环节增值税和关税,加工复出口的货物免税,但不退税,企业取得的加工费收入免征增值税,对生产出口货物耗用的国内采购材料应计算进项税额转出,其国内配套的原材料的已征税款也不予退税。

二、进料加工与来料加工业务的税务处理

1. 生产企业自营或委托外贸企业代理出口的自产货物,增值税一般实行免、抵、退税管理办法。免、抵、退税的原理是对企业出口的自产货物免征出口环节增值税(这样实际就只是对内销货物征税),同时还允许企业用包括出口货物耗用材料在内的全部购入材料对应的进项税额去抵顶内销货物的销项税额。如果二者之差大于零,企业应正常纳税;如果二者之差小于零,企业可以申报退税。但对进料加工业务,要额外计算“免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额”。计算步骤和公式如下:

免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=(免税购进原材料价格+海关实征税额)×(出口货物征税率-出口货物退税率)(因为企业进口料件时国家给予了减免税)

免抵退税不得免征和抵扣税额=当期出口货物离岸价

格×(出口货物征税率-出口货物退税率)-免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额(进行这一步处理的原因是货物的征税率往往要高于退税率,即国家并没有把企业交过的增值税全部退还给企业,差额部分只能由企业自己承担,从进项税额中转出,计入主营业务成本)

应纳增值税额=当期内销货物的销项税额-(当期全部进项税额-免抵退税不得免征和抵扣税额)-上期留抵税额

免抵退税额抵减额=(免税购进原材料价格+海关实征税额)×出口货物退税率

出口货物免抵退税额=当期出口货物离岸价格×出口货物退税率-免抵退税额抵减额(这一数字可以理解为企业将来可以从国家获得的最大退税额,即如果留抵税额大于出口货物免抵退税额,则国家按出口货物免抵退税额退税;如果留抵税额小于出口货物免抵退税额,则国家按留抵税额退税)

2. 来料加工与进料加工的区别。由于来料加工业务进口料件免征进口环节增值税和关税,加工复出口的货物也免税,根据配比原则,企业在计算应纳税额时要把加工复出口的货物耗用的外购材料负担的进项税额予以转出。计算步骤和公式如下:

来料加工复出口的货物耗用的国内购入材料负担的进项税额转出额=外购材料负担的全部进项税额×来料加工复出口货物销售额/(内销货物的销售额+包括来料加工复出口货物在内的全部出口货物的销售额)

免抵退税不得免征和抵扣税额=当期出口货物离岸价格×(出口货物征税率-出口货物退税率)

应纳增值税额=当期内销货物的销项税额-(当期全部进项税额-免抵退税不得免征和抵扣税额)-上期留抵税额

出口货物免抵退税额=当期出口货物离岸价格(不含来料加工复出口货物的销售额)×出口货物退税率

三、进料加工与来料加工业务的纳税筹划

1. 当企业出口货物的征税率与退税率相等时,无论来料加工复出口的货物耗用国产料件的多少、利润率的高低,都应该选择进料加工方式。因为进料加工方式符合条件的可以退

固定资产进项税额抵扣问题刍议

王莉霞 卜华

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】 固定资产进项税额抵扣范围的确定是实务中的一个难点。本文分析了增值税一般纳税人购进固定资产、自制固定资产和以其他方式取得固定资产的进项税额的账务处理,以使固定资产进项税额的抵扣范围更加明确。

【关键词】 固定资产 进项税额 购进货物

2008年国务院颁布了《增值税暂行条例》(以下简称《条例》),财政部、国家税务总局又发布了《增值税暂行条例实施细则》(以下简称《细则》)。然而,企业执行《条例》和《细则》相关规定一年多来,普遍反映固定资产进项税额抵扣范围不明确、实务中难以操作。为此,2009年财政部及国家税务总局下发了《关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(以下简称《通知》),进一步明确了固定资产进项税额的抵扣范围。本文通过对《条例》、《细则》和《通知》等相关政策的解读,对固定资产进项税额抵扣范围的确定作了阐述。

本文所称固定资产,是指使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。这与会计上的“固定资产”概念有所不同,在会计上属于固定资产的房屋、建筑物等不动产,不属于本文所称固定资产。

一、购进固定资产的进项税额处理

1. 用于增值税应税项目的购进固定资产的进项税额处理。《条例》第八条规定,纳税人购进货物或者接受应税劳务支

付或者负担的增值税进项税额,准予从销项税额中抵扣的有:从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额;从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额;购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算的进项税额。因此,购进用于增值税应税项目的固定资产,可以凭从销售方取得的增值税专用发票,或从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额,从销项税额中抵扣,并且相关的运输费用也可按规定计算抵扣进项税额。

付或者负担的增值税进项税额,准予从销项税额中抵扣的有:从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额;从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额;购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算的进项税额。因此,购进用于增值税应税项目的固定资产,可以凭从销售方取得的增值税专用发票,或从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额,从销项税额中抵扣,并且相关的运输费用也可按规定计算抵扣进项税额。

《条例》第九条规定:纳税人购进货物或者应税劳务,取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或国务院税务主管部门有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。因此,购进用于增值税应税项目的固定资产,若取得的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书以及运输费用结算单据不符合法律、行政法规或国务院税务主管部门的有关规定,则其进项税额不得从销项税额中抵扣。

税,而来料加工虽然免征进口料件的增值税,但出口不予退税,从而增加了企业的成本。

2. 当企业出口货物的征税率大于退税率时,应当再分为以下几种情况考虑:

(1)当出口货物耗用的国产料件较少、利润率较高时,应该选择来料加工方式。因为这种情况下选择进料加工虽然可以办理退税,但由于出口货物的征税率大于退税率,其差额部分要由企业自己承担,从而增加了企业成本。而选择来料加工方式,取得的加工费收入可以免税。

(2)当出口货物耗用的国产料件较多、利润率较低时,应选择进料加工方式,因为进料加工可以办理退税。虽然由于出口货物的征税率大于退税率而增加了企业成本,但随着耗用国产料件数量的增加,进料加工方式增加的成本会逐渐被抵消,甚至小于来料加工的成本。

(3)如果综合考虑加工业务实现的现金净流量,可以得到如下公式:

来料加工的现金净流量=加工费收入-耗用国内材料的

成本-耗用国内材料的进项税额转出

进料加工的现金净流量=销售收入-进口材料成本-耗用国内材料的成本-不得免征和抵扣税额+免抵退税额×(城市维护建设税税率+教育费附加征收率)

企业可以根据实际情况分别按上述公式计算两种情况下的现金净流量,从而做出正确的选择。

需要强调的是,本文主要从税务处理和纳税筹划的角度对进料加工和来料加工业务进行了对比分析,企业在进行实际操作时,还应综合考虑资金占用情况、出口货物的定价权、企业自身的生产技术能力、税务机关的具体政策等多方面因素,以做出正确决策。

主要参考文献

1. 马琳. 进料加工与来料加工的税负对比分析. 国际商务财会, 2009; 9
2. 徐黎. 增值税一般纳税人身份的选择与纳税成本. 财会月刊(综合), 2007; 5
3. 冷琳. 纳税筹划理论基础探微. 财会月刊(理论), 2007; 2