

进料加工与来料加工的纳税筹划

吴玉琦

(江苏无锡市锡山区国家税务局 江苏无锡 214000)

【摘要】 进料加工、来料加工是现阶段我国出口企业通常采取的两种对外贸易方式。近年来,在国家逐步调低出口退税率、企业生产成本不断上涨的形势下,选择这两种贸易方式除了考虑便捷、有效等因素外,还应考虑不同贸易方式下企业所承担的不同税负,本文将对两种方式下企业承担的税负的差异进行分析。

【关键词】 对外贸易 进料加工 来料加工 纳税筹划

自我国加入 WTO 后,企业对外贸易方式呈多样化发展,进料加工与来料加工两种贸易方式也越来越多地被具有进出口经营权的企业所采用。与此同时,加工贸易已经成为我国利用外资的一个重要渠道,对经济发展有着其他贸易方式不可替代的作用。

而在目前国内原材料不断涨价、欧美市场需求锐减、退税率不断降低的背景下,一些“敏锐”的进出口企业已根据不同贸易方式所产生的不同税负,适当调整了加工方式。鉴于此,笔者对两种加工贸易方式所产生的增值税、印花税及企业所得税等不同税负影响进行对比分析,以供对外贸易企业通过税负对比,在选择何种加工方式时作参考。

一、进料加工与来料加工的概念区别

1. 业务性质不同。进料加工是指企业用自身的外汇进口国外原材料,经生产加工成品后返销出口的经营行为,这种方式下,企业自负盈亏,与进口对象和出口对象无直接关系。来料加工是指企业接受国外客户提供的原材料,在国内加工成品后出口的经营行为,这种方式下,出口企业只向外商收取加工费,进口对象与出口对象是同一方,盈亏均属于外商。

2. 适用税收政策不同。进料加工,海关对进口料件实行保税(即进口环节暂不征增值税、关税),货物出口按“免、抵、退”计算退税。来料加工,海关对进口料件亦实行保税,而企业的加工费收入部分实行免税,耗用国内辅料支付的进项税金不得抵扣,应计入成本。

二、进料加工、来料加工的增值税税负对比

无论企业采取哪种加工方式,当期应纳增值税均用以下公式计算:

当期应纳税额=当期内销货物的销项税-(当期进项税额-当期不予抵扣或退税的税额)-上期留抵进项税额

为了便于理解,我们假设企业当期没有内销货物,也没有上期留抵税额,那么上述公式就变为:

当期应纳税额=当期不予抵扣或退税的税额-当期进项税额

例:某企业是具有进出口经营权的生产企业,该企业生产

的产品采用进口原材料和国内辅料生产而成,其中进口原材料成本为 X 元,国内辅料成本为 Y 元,加工费收入(即加工成本+利润)为 Z 元,产品和材料增值税征收率为 A%(通常都为 17%),产品出口退税率为 B%(这里假设进口原材料全部生产该产品且全部出口)。有关资料详见表 1,则:

表 1

	当期不予抵扣或退税的税额	当期进项税额	当期应纳税额
进料加工	出口货物离岸价 (FOB)×外汇人民币牌价×(征税率-退税率)-免税购进原材料价格×(征税率-退税率)=(X+Y+Z)×(A%-B%)-X×(A%-B%)	国内辅料价格×征税率=Y×A%	=(X+Y+Z)×(A%-B%)-X×(A%-B%)-Y×A%=Z×(A%-B%)-Y×B%
来料加工	国内辅料价格×征税率=Y×A%	0	=Y×A%

当征退税率一致时,即 A%=B%,进料加工应纳税额=0-Y×B%,则企业税负为零;来料加工应纳税额=Y×A%>0。由此,我们可以得出结论:征退税率一致时,来料加工税负大于进料加工税负。

当征退税率不一致时,即 A%>B%,我们若要两种加工方式税负相等,则需要 Z×(A%-B%)-Y×B%=Y×A%。由此,我们可以推断出:两者的税负与加工费收入、退税率、辅料成本均有联系。当退税率、辅料成本固定时,倘若加工费收入越高,进料加工税负就会越高,等到超过一个临界点后,进料加工税负就会大于来料加工税负;当加工费收入、辅料成本固定时,出口产品的退税率越低,进料加工税负就越高,来料加工税负不变;当加工费收入、退税率固定时,国内采购辅料价格越低,进料加工税负就越高,来料加工税负越低。

三、进料加工、来料加工的其他税负比较

企业在选择不同贸易方式时,除了要考虑增值税因素,还要考虑印花税、城市建设维护税及教育费附加和企业所得税等因素,只有综合税负达到最低,对企业才最有利。在此我们作一简要分析,详见表 2。

企业无论采用何种加工贸易方式,都是为了达到一定的

刍论完善我国非居民企业税收管理

梁译丹

(中南财经政法大学财政税务学院 武汉 430200)

【摘要】“非居民企业”概念的引入符合企业与主权国家实际联系的经济现实,更有效地维护了国家税收利益,但其税源的零散性也增加了征管难度。本文首先介绍了非居民企业税收管理的内容,阐述了我国非居民税收管理在税源监控、信息获取与共享、电子商务冲击、法规漏洞等方面存在的问题,然后介绍了国外先进非居民企业税收管理经验,最后提出提高纳税主体纳税遵从度、严控税源、实现信息共享和注重人才培养的一些建议。

【关键词】非居民企业 税收管辖权 税收征管

由于非居民企业的临时性、流动性和隐蔽性等特征,使得其成为国际上税收征管难度较大的零散税源,其管理的成功与否不仅体现我国的税收管理水平,而且直接影响国家的税收利益。如何以新税法实施为契机,加强其税收征管,提升管理水平,成为目前国际税收管理的一项重要研究课题。

一、我国非居民企业税收管理的内容

1. 经营所得的管理。经营所得主要包括构成常设机构的外国企业以及在我国设立的外国企业常驻代表机构从事建筑、安装、装配、修理、咨询、设计、文体演出等劳务取得、劳务所得和销售货物所得等。非居民企业设立机构场所取得的经营利润与居民企业的征税原则上基本一致,其应纳税所得额的计算方法和居民企业的规定也相同,并统一适用25%的企业所得税税率。

2. 投资所得的管理。投资所得包括权益性投资所得和债权性投资所得,前者主要为股息、红利所得,后者主要为利息、租金、特许权使用费所得等。该项所得以收入全额为应纳税所得额,适用10%的企业所得税税率,以支付所得税单位为扣缴义务人,从每次支付的款项中代扣代缴应纳税额。

利润目标。而城市建设维护税及教育费附加的税负又与增值税税负成正比,故我们可以推断出:印花税的增加将会提高企业的其他税负,从而可能在一定程度上抵销增值税的“减负”,因此当企业选择采用进料加工这一贸易方式时,要注意衡量印花税的增加给企业带来的负面影响。

表 2

	印花税	城市建设维护税及教育费附加	企业所得税	左边三列合计
进料加工	进料加工产品购买金额+出口外销金额×0.03%	应纳增值税×8% (假定)	(目标利润-印花税-城市建设维护税及教育费附加)×25%	=目标利润×25%+印花税×75%+城市建设维护税及教育费附加×25%
来料加工	加工费收入×0.05%			

3. 财产所得的管理。财产所得主要包括有形资产转让收益如建筑物、机器设备、车船等,无形资产转让收益如股权、有价证券土地使用权等。财产所得应纳企业所得税额以收入全额减除财产净值后的余额计算,其适用税率与扣缴方法与投资所得相同。

4. 经济活动涉及的其他税种的管理。除企业所得税外,非居民企业在中国境内取得的生产、经营所得需要按规定缴纳增值税或者营业税,投资所得、财产所得大多应缴纳营业税,若同时订立的合同协议还应当缴纳印花税;而来华施工人员还应当缴纳个人所得税。

二、我国非居民企业税收管理存在的问题

1. 税源监控存在盲区。①非居民企业避、逃税现象突出,税收流失严重。中国境内的非居民企业在现实经济活动中避、逃税手段多样,主要有三种:其一,通过跨国关联企业转移定价和不合理分摊成本费用;其二,通过滥用中国和其他国家签订的税收协定实现课税主体变相转移;其三,利用国际税收屏蔽。②所得税扣缴难以全部到位。在大部分情况下,我国居民企业对非居民企业税收政策不甚了解,对非居民企业对华提

四、小结

综上所述,出口企业在选择不同加工贸易方式时,除考虑不同方式的便捷、有效因素外,不同贸易方式下也将会承担不同的税负水平。当征退税率一致,国内原辅材料采购价格升高时,采用进料加工方式往往承担的税负更低;而当国家调低出口退税率,企业想追求高额加工利润时,选择来料加工往往会更加“合算”。因此,我国进出口企业应根据自身实际情况,选择最适合自己的贸易方式,将出口成本降到最低,使自己在激烈的国际竞争环境中立足并发展壮大。

主要参考文献

- 王文清.最新出口货物退(免)税政策解析与操作实务大全.北京:中信出版社,2009
- 纪洪天.外贸会计基本教程.上海:立信会计出版社,2009