

Copyright Reserved

中國稅務及投資顧問有限公司
China Tax & Investment Consultants Ltd

来料加工与独资企业 第二部分

陈国基 Alfred K K Chan
2008年7月31日

1

Copyright Reserved

增值税一般规定

- 一般纳税人与小规模纳税人
- 发票管理
- 计算应纳税额

中國稅務及投資顧問有限公司
China Tax & Investment Consultants Ltd

2

Copyright Reserved

纳税人地位

- 小规模纳税人
 - 从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人，年销售额100万以下。
 - 从事货物批发或者零售的纳税人，年销售额180万以下。
- 一般纳税人
 - 要认定资格及取得增值税税务登记。

中國稅務及投資顧問有限公司
China Tax & Investment Consultants Ltd

3

Copyright Reserved

发票

	一般纳税人	小规模纳税人
增值税专用发票	自行开立	須至国税局 开立
普通发票	自行开立	自行开立

中國稅務及投資顧問有限公司
China Tax & Investment Consultants Ltd

4

Copyright Reserved

计算应纳税额

计算方法	应纳税额
简易	销售额X征收率 《进项不得抵扣》
一般	销项税额-进项税额 《购货发票认证后抵扣》
一般	销售额X标准税率 《进项不得抵扣》

中國稅務及投資顧問有限公司
China Tax & Investment Consultants Ltd

5

Copyright Reserved

如何确定货物“销项税额”？

- 销项税额 Output VAT = 销售额x税率
- 销售额 = 会计帐目销售额 + 视为销售金额 + 价外费用 - 免征增值税项目金额
- 问题：何谓价外费用？

中國稅務及投資顧問有限公司
China Tax & Investment Consultants Ltd

6

何谓价外费用？

- 价外费用：手续费、补贴、违约金、包装费、包装物租金、运输装卸费、安装费、利息等

7

如何确定货物销售额？

确定货物销售额为何发生：

- 价格明显低而无正常理由
- 视为销售的行为

8

如何确定货物销售额？

按下列顺序：

1. 当月同类货物的平均销售价
2. 最近时期同类货物的平均销售价
3. 按组成计税价格

组成计税价格

= 成本 x (1 + 成本利润率)

9

		17%
当月销售额	200	34
当月购货/进口额	100	17
	100	17

(1) 内购内销应纳税额

= 当期销项税额 - 当期进项税额

= output VAT - input VAT = 34 - 17

(2) 进口内销进项税额 input VAT

(关税完税价格 + 关税 + 消费税) x 17%

10

讨论问题

- 我们独资公司只从事进料加工业务，全进全出，完全没有内销，是否要交增值税？

参考《增值税暂行条例》及其《实施细则》的有关规定

11

增值税应纳税额

进项可以抵扣	进项不可以抵扣
Output VAT - input VAT 销项税额-进项税额 = 2m x 17% - 1.5m x 17% = 340,000 - 255,000 = 85,000	Output VAT - 0 销项税额 = 2m x 17% = 340,000

注：最大的增值税纳税义务可以是：340,000 + 85,000 = 425,000.

12

开具普通发票的情况(一)

- 在零售环节向消费者销售货物
- 提供劳务(指非应税劳务)
- 销售免税货物
- 小规模纳税人销售货物或者提供劳务
- 销售特定商品(自用轿车)

参考: 增值税暂行条例第21条

13

ChinaTax&InvestmentConsultants Ltd.

开具普通发票的情况(二)

- 如果一般纳税人采用销售额和销项税额合并定价, 按下列方式计算销售额
- 销售额 = 含税销售额 / (1 + 税率)
- 100 = 100 / (1+17%)
= 85.47
- VAT = 100 - 85.47 = 14.53, or
(= 85.47 * 17% = 14.53)

14

ChinaTax&InvestmentConsultants Ltd.

大陆的发票有什么功能?

- 销售确认
- 会计记帐凭证
- 计税依据
- 商业收据

请参考《补充资料》

15

ChinaTax&InvestmentConsultants Ltd.

机动车 一 发票 No 0647341

开票日期: 2002年12月31日

纳税人名称	制晶有限公司	身份证号码/组织机构代码	70...
车辆类型	旅行车	厂牌型号	别克581965106134
合格证号	0235006	进口证明书号	
发动机号	2009203222017	车架号码/车辆识别代码	LS4D0815512
量	壹	单价	278000
外名称		合同单号	
费用合计金额	(大写) 陆万柒千捌佰元正 小写 67800.00		
销售单位名称	江苏天磊汽车服务有限公司	地址	南京江宁区江山路186号05-06
纳税人识别号	32000271400994	开户银行	建行城东支行
电话	5406852	邮编	055727300676
备注	一车一票, 12月		
开票人	周	收款人	周

320002 714090984 发票专用章

16

ChinaTax&InvestmentConsultants Ltd.

00023140 上海增值税专用发票 No 00014409

开票日期: 2002年12月31日

纳税人名称	制晶有限公司	纳税人识别号	320134724593550
地址、电话	南京浦口高新技术开发区纬二西路 025-811	开户行及账号	建行高新支行 0252110
货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量
	400	只	396000
	400	只	122400
单价	0.538462	金额	213230.77
税率	17%	税额	36249.23
合计		金额	249480.00
税额		税额	41937.85
价税合计(大写)	贰拾玖万零肆百玖拾柒元捌角伍分		
价税合计(小写)	290480.00		
名称	制晶有限公司	纳税人识别号	310225607
地址、电话	浦东金桥工业区 488号 58123279	开户行及账号	中行上海市南汇支行 044696-082
开票人	周	收款人	周

310225607382201 发票专用章

17

ChinaTax&InvestmentConsultants Ltd.

增值税税目税率

税率	类别	货物及应税劳务费范围
13%	货物	1. 粮食、食用植物油
		2. 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品
		3. 图画、报纸、杂志
		4. 饲料、化肥、农药、农机、农膜

18

ChinaTax&InvestmentConsultants Ltd.

增值税税目税率

税率	类别	货物及应税劳务范围
13%	货物	5. 国务院规定的其他货物。

19

增值税税目税率

税率	类别	货物及应税劳务范围
17%	货物	除上述列举以外的其他货物
	应税劳务	加工、修理修配劳务
0%	货物	出口货物，国务院另有规定除外

20

增值税税率

- 经营加工或生产业务的小规模纳税人 **6%**
- 经营商业贸易的小规模纳税人 **4%**
- 提供运输服务（征税率与抵扣率不同） **3%（抵扣7%）**

21

免税及零税率

- 免税 tax-exempt ■ 纳税人需负担进项税
- 零税 subject to zero-rated tax ■ 纳税人无须负担进项税（退税率 = 17%）

22

免税及零税率比较

- 相同点：无须交税
- 不同点：免税交易双方可以在境内，也可以一方在境内而另一方在境外；零税率交易只发生在出口业务环节，交易双方一方在境内而另一方在境外

23

出口退税

1. 出口退税计算方法
2. 出口退税调整影响与分析
3. 出口退税法定条件
4. 出口退税税率

24

退税政策概述

25

现时实施的各种出口退税方式（一）

1. 商业企业（Trading Company）出口商品。（先征后退）
2. 出口企业是小规模纳税人（免税）
3. 一般纳税人出口取消退税的商品（视同内销）
4. 生产型的出口企业（免、抵、退）

26

现时实施的各种出口退税方式（二）

5. 应该按“免、抵、退”方式纳税的出口企业，在货物离境后的90天内没有申请出口退税，或者尽管在90天内已经申请退税，但是不能提供有关的文件。导致全部出口货物被视为内销货物。（视同内销）
6. 出口商不获得退税因为它采购的货物获得豁免增值税。这适用以下两种情况：（1）加工贸易企业以保税方式直接进口料件，或者以间接进口方式从另一加工贸易企业购买商品作深加工用途，而该商品之前也是以保税方式进口；（2）该出口企业在国内市场采购的料件本身属于免税商品或货物。（不征不退）

27

对适用“免抵退”方法的生产型的出口企业，国家调整出口退税政策可以有三种影响：(I) 出口要交增值税；(II) 进项税额获得部分退税；(III) 进项税额获得全额退税。

1. 当出口企业销售降低退税的商品，出口企业可以退税或者需要补税，主要看“不予免征与抵扣税额”金额的大小。(i) 出口企业需要补税如果“不予免征与抵扣税额”金额大于进项税额。(ii) 出口企业可以获得退税如果“不予免征与抵扣税额”金额少于进项税额。
2. 当出口企业出口商品的退税率为17%（等于法定税率），“不予免征与抵扣税额”金额等于“零”，纳税人可以获得全额退税。该纳税人享受零税率。

28

以下假设出口商品的销售额为150（不考虑汇率），国内原材料采购金额为70（没有进口采购）。如果退税率从17%降低到11%和5%，计算该出口企业的纳税或退税金额（不考虑是否有出口关税）。

第一步：先计算“免低退不得免征与抵扣税额”

$$= (\text{出口销售额} - \text{保税进口料件金额}) \times (17\% - \text{退税率})$$

第二步：计算“应退税额”

$$\text{应退税额} = \text{内销VAT} - (\text{进项VAT} - \text{免低退不得免征与抵扣税额})$$

29

适用“免抵退”方法的生产型的出口企业

	情景I (5%) (不得免征与抵扣税额 > 进项VAT)	情景II (11%) (进项VAT > 不得免征与抵扣税额)	情景III (17%) (不得免征与抵扣税额 = 0)
免低退不得免征与抵扣税额 = (出口销售额 - 保税进口料件金额) × (17% - 退税率)	$(150 - 0) \times (17\% - 5\%) = 150 \times 12\% = 18$	$(150 - 0) \times (17\% - 11\%) = 150 \times 6\% = 9$	$(150 - 0) \times (17\% - 17\%) = 150 \times 0\% = 0$
应退税额 = 内销VAT - (进项VAT - 免低退不得免征与抵扣税额)	$0 - (70 \times 17\% - 18) = -11.9 + 18 = 6.1$	$0 - (70 \times 17\% - 9) = -11.9 + 9 = -2.9$ (借方)	$0 - (70 \times 17\% - 0) = -11.9$ (借方)
VAT 退税或负债?	VAT 额外负债	部分退税	全额退税 / 零税率
最高退税金额 = (出口销售额 - 保税进口料件金额) × 退税率	不适用因为出口商要交税	$(150 - 0) \times 11\% = 16.5$; 少于最高退税金额，可以退税 2.9	$(150 - 0) \times 17\% = 25.5$; 可以退税 11.9
最终VAT税负	$11.9 + 6.1 = 18$	$11.9 - 2.9 = 9$	$11.9 - 11.9 = 0$

30

■ 税法规定，“免低退不得免征与抵扣税额”需要由进项税额转入生产成本。

■ 如果退税率降到11%，退税金额只得2.9元（情景II），如果退税率进一步降到5%，该出口企业不但不能获得退税，而且还要补交税款6.1元（情景I）

假设以上生产型的出口企业将贸易方式从一般贸易改为进料加工，即采用进口保税料件（不采用国产料件），其它数据不变，出口企业的纳税或退税金额如下：

生产型的出口企业将贸易方式从一般贸易改为进料加工

	情景I (5%) (不得免征与抵扣税额 > 进项VAT)	情景II (11%) (进项 VAT > 不得免征与抵扣税额)	情景III (17%) (不得免征与抵扣税额 = 0)
不得免征与抵扣税额 = (出口销售额 - 保税进口料件金额) × (17% - 退税率)	$(150 - 70) \times (17\% - 5\%) = 80 \times 12\% = 9.6$	$(150 - 70) \times (17\% - 11\%) = 80 \times 6\% = 4.8$	$(150 - 70) \times (17\% - 17\%) = 80 \times 0\% = 0$
应退税额 = 内销 VAT - (进项VAT - 不得免征与抵扣税额)	$0 - (0 \times 17\% - 9.6) = 9.6$	$0 - (0 \times 17\% - 4.8) = 4.8$	$0 - (0 \times 17\% - 0) = 0$
VAT 退税或负债?	VAT 负债	VAT 负债	全额退税 / 零税率
最高退税金额 = (出口销售额 - 保税进口料件金额) × 退税率	不适用因为出口商要交税	$(150 - 70) \times 11\% = 8.8$ 不适用因为出口商要交税	$(150 - 70) \times 17\% = 13.6$ 不适用因为出口商之前没有交税
最终VAT税负	9.6	4.8	0

一般贸易与进料加工的税务负担比较

	情景I (5%) (不得免征与抵扣税额 > 进项VAT)	情景II (11%) (进项 VAT > 不得免征与抵扣税额)	情景III (17%) (不得免征与抵扣税额 = 0)
一般贸易 VAT 税负	18	9	0
进料加工 VAT 税负	9.6	4.8	0

总结与分析

1. 未计算进口关税，用进口料件代替国产料件，以加工贸易方式从事出口的税务负担比一般贸易要轻。
2. 加工贸易的进口料件和制成品都以美元报价，汇率风险比一般贸易低。一般贸易原料在国内采购，以人民币报价，出口以美元报价，存在汇率风险。
3. 加工贸易的特点是两头在外，原料免税进口，成品出口免税。
4. 加工贸易又可以分为进料加工和来料加工两种，前者适用“免、抵、退”方式纳税，后者适用“不征不退”政策。
5. 从增值税角度上考虑，来料加工的税务负担最轻，进料加工较重，而一般贸易最重。

出口退税

应符合的基本条件

出口退税(增值稅)

符合下列条件，出口商可以申请全部或部份退还在国内采购出口货物而支付的增值稅及消費稅：

1. 该货物属于增值稅或消費稅条理的征稅商品范围
2. 该货物的有关交易在财务上須作为销售货物除了（提单）

37

出口退稅

3. 除付运到出口加工区之外，有关货物必须离开中国国境
4. 完成出口收汇核销程序

38

出口退稅：稅率

- 给予出口退稅商品稅率：17%，13%，11%，8%，5%（“免、抵、退”，或者“先征后退”）
- 不予或取消退稅（視同內銷）
- 免稅

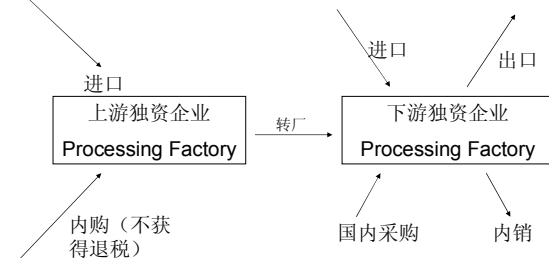
39

参阅补充资料

- 生产出口企业办理出口退稅需提供资料
- 如何办理出口收汇核销业务

40

间接出口退稅問題



41

Export Collection & Verification

出口收汇与核销

Foreign exchange compliance

42

Full convertibility (完全兌換) vs free convertibility (自由兌換)

China's WTO commitments:

1. No full conversion (非自由兌換) of forex transactions under the capital account (資本帳)
2. Full conversion (完全兌換) for forex transactions under the current account (經常帳)

43

Trade items (1)

The mechanism of forex control on the export and import of tangible goods:

Legal rules: Import payment verification rules (進口付匯核銷); export collection verification rules (出口收匯核銷管理辦法)

Objective:

Verifying export collection and import payments to ensure that (i) transactions are genuine, and (ii) no unlawful diversion of forex away from the PRC

44

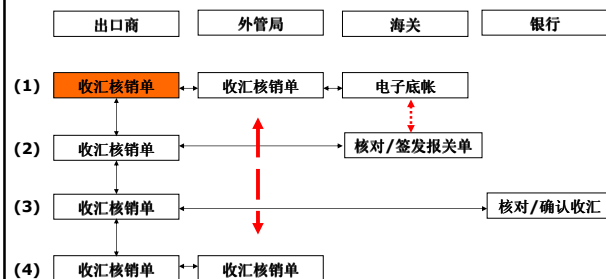
Trade items (2)

出口收匯核銷制度如何運作:

- (1) 申請領取“出口收匯核銷單” verification notes export collection
- (2) 事前備案
- (3) 跨部門監管
- (4) 事後核銷 (收匯後30天)

45

出口收匯核銷流程



46

Trade items (3)

1. “出口收匯核銷單”是申請退稅必備文件之一。
2. 不核銷可被罰款 RMB 50,000 to RMB 300,000
3. 銷售確認時間點滯後與會計準則不同。

出口收匯/進口付匯同樣實施于:

- (1) 進料加工
- (2) 進口付匯

不適用於: FTZs (保稅區) and EPZs (出口加工區)

47

第二部部分完畢

alfred@china-tax.net

Tel : 2374-0067

www.china-tax.net

48