



若干会计、税务处理 问题答疑

栏目主持 陈利花 本期特约解答 王文清

1. 我公司是主要经营虫草出口业务的外贸企业。2020年11月,因出口日本的一批虫草被客户检验为次品,对方提出要退换产品。后经我公司核实无误,决定对原次品虫草从日本收回并重新发货。但在次品退回报关进口时,海关要求以无代价抵偿货物方式进口,并提供主管税务机关出具的《出口货物退运已补税(未退税)证明》,方能办理相关进、出口报关手续。我公司初次发生此类事情,也未向税务机关申报过出口退税。请问:什么是无代价抵偿货物?如何办理《出口货物退运已补税(未退税)证明》以及提供什么资料?

答:你好,根据你公司提供的情况,应当是因出口货物质量问题需要退运,并以符合质量要求的同等数量货物替换出口至日本的业务。按照《中华人民共和国海关进出口货物征税管理办法》(海关总署令第124号)第二十七条规定,你公司可以在办理原出口虫草退运手续后,以无代价抵偿货物方式将替代货物报关出口到日本,在该出口方式下,不征收出口关税。

首先,要先了解什么是无代价抵偿货物?在国际贸易中,许多进出口企业由于货物质量的原因均会发生退换货的情况,我国海关为此专门设置了相关的监管方式“无代价抵偿货物”,其适用代码为“3100”。它是指企业的进出口货物在海关放行后,因残损、短少、品质不良或者规格不符等各类原因,由进出口货物的发货人、承运人或者保险公司免费补偿或者更换的与原货物相同或者与合同规定相符的货物。无代价抵偿货物主要分为两类情形:一类是进口无代价抵偿货物,即从国外进口的货物因质量等问题退回后,再重新更换进口的货物;另一类是出口无代价抵偿货物,即出口至国外的货物因质量等问题被退回后,再重新

更换出口的货物。你公司此情况应当属于出口无代价抵偿货物。根据《中华人民共和国海关进出口货物征税管理办法》第二十七条规定,进口无代价抵偿货物,不征收进口关税和进口环节海关代征税;出口无代价抵偿货物,不征收出口关税。但在此基础上,还需注意与无代价抵偿货物相关的另一个问题,即与无代价抵偿货物相关的原进出口货物退运出、进境,监管方式为“其他”(代码9900)。也就是讲:对于原进口货物因质量等问题从国内被退回时,出口所用的监管方式代码;对于原出口货物因质量等问题从国外被退回时,进口所用的监管方式代码。它们与无代价抵偿货物两类情形的监管方式代码正好相对应。

其次,由于你公司未办理过原次品虫草的出口退税,只须向主管税务机关申报《出口货物退运已补税(未退税)证明》交由报关进口原次品的海关,其被更换的原出口次品虫草退运进境时不征收进口关税和进口环节海关代征税。

再次,由于你公司发生的该笔业务是出口无代价抵偿货物,因此,要清楚出口无代价抵偿货物如何进行申报,以及提供哪些资料。根据《中华人民共和国海关进出口货物征税管理办法》第二十八条规定,纳税义务人应当在原进出口合同规定的索赔期内且不超过原货物进出口之日起3年,向海关申报办理无代价抵偿货物的进出口手续。对此,你公司要注意该笔产品必须属于3年内未逾期的业务,才可以按出口无代价抵偿货物办理。同时,应准备以下资料:原出口货物报关单;原出口货物退运进境的进口报关单(报关单的备注栏应备注原出口货物报关单号,因原出口货物短少而出口无代价抵偿货物不需要提交);原出口货物税款缴款书或者《征免税证明》;买卖双方签订的索赔协议;海关认为需要时,还应当提交具有资质的商品检验机构出

具的原出口货物残损、短少、品质不良或者规格不符的检验证明书或者其他有关证明文件等。在以上资料中，你公司不需提供原出口货物税款缴款书，只需要提供其他有关资料向原报关出口海关办理出口无代价抵偿货物有关手续即可，当然，如果海关需要提交具有资质的商品检验机构出具的原出口虫草品质问题的检验证明书或者其他有关证明文件，你单位也应当及时提供。

最后，你公司要知道《出口货物退运已补税（未退税）证明》如何出具，提供哪些资料，会计如何处理。根据《国家税务总局关于发布〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2012年第24号）第十条第三项规定：出口货物发生退运的，出口企业应先向主管税务机关申请开具《出口货物退运已补税（未退税）证明》，并携其到海关申请办理原出口货物的退运进口手续。申请开具《出口货物退运已补税（未退税）证明》时应填报《退运已补税（未退税）证明申请表》，提供正式申报电子数据及下列资料：出口货物报关单（或电子信息）；出口发票（外贸企业不需提供）；税收通用缴款书原件及复印件（退运发生时未申报退税的、以及生产企业本年度发生退运的，不需提供）；主管税务机关要求报送的其他资料。如果你公司是委托出口的虫草，则根据《国家税务总局关于〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第12号）第四条规定：“委托出口货物发生退运的，应由委托方向主管税务机关申请开具《出口货物退运已补税（未退税）证明》转交受托方，受托方凭该证明向主管税务机关申请开具《出口货物退运已补税（未退税）证明》。”其会计处理应冲减主营业务收入、主营业务成本，更正《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》主表及附表，调减主表第8栏“免税销售额”及“其中：免税货物销售额”。具体分录如下：

冲减退运收入时：

借：应收外汇账款（红字）

贷：主营业务收入——出口收入（红字）

冲减业务成本时：

借：主营业务成本（红字）

贷：库存商品（红字）

2. 我公司是一家利用可再生资源的生产销售企业。当地政府为了鼓励企业扩大再生产，出台了一系列财政奖励补贴措施，对年度销售额突破18亿元的企业，每年给予一次性财政补贴300万元。我公司在2020年年初收到2019年政府给予鼓励的300万元中央财政补贴款，请问：此款项

是否需要缴纳增值税？另外，2021年年初我公司又收到当地政府发放的受疫情影响财政补贴300万元，请问：这属于与销售行为直接挂钩还是间接挂钩的财政补贴收入，是否需要缴纳增值税？

答：你公司应当根据政策的执行时间从两个方面来判断是否缴纳增值税。根据《国家税务总局关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2019年第45号）第七条规定，自2020年1月1日起，纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，应按规定计算缴纳增值税。纳税人取得的其他情形的财政补贴收入，不属于增值税应税收入，不征收增值税。本公告实施前，纳税人取得的中央财政补贴继续按照《国家税务总局关于中央财政补贴增值税有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第3号）执行，即纳税人取得的中央财政补贴，不属于增值税应税收入，不征收增值税。因此，从你公司在2020年年初取得2019年300万元财政补贴来看，时间虽然发生在2020年年初，但补贴款对应的是2019年的业务，应继续按照国家税务总局2013年第3号的规定执行，无需缴纳增值税。

对你公司2021年年初取得政府发放的300万元要划分清楚是属于与销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩，还是属于其他情形（间接挂钩）的性质，以此来判定是否需要缴纳增值税。很明显，你公司因受到疫情影响收到的政府发放的财政补贴，实质上是政府为弥补你公司因疫情造成的困难和损失而给予的补贴，该补贴不影响你公司向客户提供商品的价格和数量，不属于增值税应税收入，不征收增值税。

对于如何理解和划分与销售行为直接挂钩还是间接挂钩的财政补贴收入，是否缴纳增值税的问题，需把握两点：一是取得的财政补贴跟你公司的经济业务不相关的，不征收增值税。如2020年1月1日后，政府发放给某企业为弥补运营成本的财政补贴，且不影响该企业出售货物的价格和数量的，不属于国家税务总局公告2019年第45号第七条规定的补贴，无需缴纳增值税。又如2020年1月1日后，供暖公司取得政府给予的财政补贴收入，与其向居民个人取得的采暖费收入直接挂钩，则属于第七条规定的补贴，需要缴纳增值税。因此，任何不构成增值税销售额对价的财政补贴收入，即便是根据收入或者数量为依据计算的，也不应计算缴纳增值税，即与收入、数量挂钩给予的政府补贴，只要不与对价有关，则属于间接挂钩，无需缴纳增值税。二是与销售行为发生的间接挂钩情形的补贴，不征收增值税。



图 / 孙卫清

如发给企业职工的稳岗补贴,其性质与人有关,与销售和收入及产品无关,因此不属于增值税应税行为,不需要缴纳增值税。另外,企业从政府取得的经济资源,如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关,且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分,适用《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则,否则不属于收入范围之内,按照《企业会计准则第16号——政府补助》有关规定予以核算。

另外,你公司还应注意与企业所得税相关的问题:(1) 财政补贴收入不征收增值税的,其对应是否缴纳所得税,应当根据《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号,以下简称财税[2011]70号文件)规定,企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金,只要满足以下三个条件,可以作为不征税收入在计算应纳税所得额时从收入总额中减除:一是企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件;二是财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求;三是企业对该资金以及该资金发生的支出单独进行核算。(2) 取得财政补贴为不征税收入时,其对应发生的成本费用应当根据财税[2011]70号文件规定,不征税收入用于支出所形成的费用,不得在计算应纳税所得额时扣除;用于支出所形成的资产,其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

3. 甲市某综合保税区内一家电子配件公司B公司,以进料加工方式于2020年4月28日进口一批料件,折合人民币为460万元。原打算将加工、生产的500万元集成电路板出口至境外,但受疫情影响订单取消,后于2020年5月27

日将该批货物售往国内丙市C公司。该批产品所用保税料件进口关税为5%,成品关税为10%,假设海关总署公布的2020年5月27日最新缓税利息率为0.40%。请问:在缴纳关税时,按照扩大内销选择性征收关税政策,该企业选择哪种缴税方式更有利于节税?

答:根据《财政部 海关总署 国家税务总局关于扩大内销选择性征收关税政策试点的公告》(财政部公告2020年第20号),内销选择性征收关税是指对海关特殊监管区域内企业生产、加工并经“二线”内销的货物,根据企业申请,按其对应进口料件或按实际报验状态征收关税,进口环节增值税、消费税照章征收。但企业选择按进口料件征收关税时,应一并补征关税税款缓税利息。

1. 选择按对应进口料件的关税征收方式。如果企业将境外保税“一线”进口的料件经生产、加工的成品货物销往境内区外(即“二线”内销)的,按照“一线”进境时,其对应进口料件的关税完税价格和税率征收关税,对进口环节增值税和消费税按成品征收,同时补征关税税款缓税利息(应征缓税利息=应征税额×计息期限×缓税利息率÷360)。但应当注意,根据《海关总署关于暂免征收加工贸易货物内销缓税利息的公告》(海关总署公告2020年第55号)规定,自2020年4月15日至2020年12月31日(以企业内销申报时间为准),对企业内销加工贸易货物的,暂免征收内销缓税利息。针对以上政策,B公司应纳关税=460×5%=23(万元),企业选择按进口料件征收关税时,应一并补征关税税款缓税利息。但B公司内销货物是在2020年5月27日,根据规定,暂免征收内销缓税利息,即暂时不缴的应征缓税利息=应征税额×计息期限×缓税利息率÷360=460000×30×0.40%÷360=1533.33(元)。

2. 选择按实际报验状态成品的关税征收方式。如果企业将境外保税“一线”进口的料件经生产、加工的成品货物销往境内区外(即“二线”内销)的,按照制成品关税完税价格和税率征收关税以及进口环节增值税和消费税,但不需要缴纳关税税款缓税利息。针对以上政策,B公司应纳关税=成品完税价格×成品关税税率=500×10%=50(万元),不需要补缴关税税款缓税利息。

因此,B公司选择第一种方式按对应进口料件较为节税且更加合理,可以少缴关税和关税税款缓税利息,降低实际税负。但同时,也要注意暂免征收内销缓税利息优惠政策的时限和计息期限。如无后续政策补充跟进,应考虑计息期限、缓税利息率和应征税额的大小,来规划和计算总体税负,并以此再确定最佳的税收优惠方案。□

主持人信箱:cj-0723@163.com

经济法在企业财务管理中的应用

——评《经济法(第八版)》

随着我国改革开放进程的逐步加快以及市场经济体制的建立,经济立法可以为我国市场经济发展保驾护航,同时随着经济发展环境的复杂变化也给我国经济法提出了新的课题。为加快经济立法研究,中国人民大学出版社依教育部有关规定,编制了适合中国学子用以阅读学习的经济法教材辅导用书。由赵威编著、中国人民大学出版社出版的《经济法(第八版)》一书,从经济法基础知识着手,梳理经济结构,结合我国经济法律法规、最高人民法院司法解释及国际经济法律研究最新发展方向修订而成。该书以我国经济法律发展和经济法方向经济管理类人才培养教育为导向,完善经济法教材结构,其内容充实、案例完善,为经济法在企业财务管理中的实务运用提供了内容更为丰富、更易于学习理解的教学教材。

《经济法(第八版)》全书共分为十八章。第一章主要阐述了经济法的相关概念及法律责任;第二章至第十八章主要阐述包括企业法、公司法、破产法、合同法、证券法、保险法、信托法、金融法、知识产权法、产品质量法、消费者权益保护法、竞争法、税法与价格法、环境法与自然资源法、诉讼法与仲裁法等多部法律,具体阐述了相关法律的概念、法律内容、相关法律行为以及法律关系的产生、变更、消灭。

企业财务管理是指在一定的企业整体目标下,企业依其自身发展策略,通过企业内部决策制定发展计划,将企业内部资本整合优化的过程。随着近年来社会经济的发展,中国大部分

高校开始重视财务管理类人才的培养,但由于我国相关研究起步晚、发展慢,中国的经济管理发展与西方存在实质性的差距,尚处于“理论搬运”的发展状态,其搬运理论与中国的基本国情存在明显差异。因此,《经济法(第八版)》一书的修订弥补了我国企业财务管理领域的法律空缺,并为经济法在企业

财务管理中的应用指明了方向。

首先,经济法在企业财务整合改制方面具有积极的推动作用。任何企业在财务管理方面的改制都并非一蹴而就,也非盲目而为,在其改制过程中或多或少都会存在诸多问题。而作为经济领域之中的圭臬,经济法可以依其法律法规、法律原则对企业改制之中所存在的股权机构及股东利益调整、资本融通以及利润分配、法人治理结构关系等管理关系平衡等诸多问题进行调整、保障、监管。经济法的运用使得现代企业改制得以顺利进行,企业获得更长足的发展,进而维持社会主义市场经济平稳运行。

其次,经济法可以为企业财务资产保驾护航。知识产权作为一种无形资产,因而保护企业知识产权愈加受到人们的重视,企业知识产权保护意识蔚然成风。企业要在竞争中生存,企业商标、企业核心技术、企业专利等都需要受到保护,而针对这一现状,我国先后出台《商标法》《中华人民共和国专利法》《反不正当竞争法》等多部法律,为各项知识产权资产提供了有力保障。

再次,经济法可在电子商务企业财务管理中发挥导向作用。随着互联网技术日新月异,电子商务呈现前所未有的发展态势。作为商业经济发展的新领域,电子商务财务管理尚不太规范,电子交易双方的责任义务并非十分明确,严重制约了电子商务的发展潜力。因此需要在经济法的指导下搭建法律平台、构建法律框架、建立纠纷解决机制、明确交易双方权利与义务、明确相关法律责任,运用经济法来规范保护交易双方,可以保护电子商务高效运行。

《经济法(第八版)》一书是在改革开放不断推进,社会经济快速发展的大背景而编撰。在编写修订之初,作者立足我国的基本国情,并且结合国内外经济法的发展理论、调整关系、立法技巧等方面,由简入繁地阐述了经济法的基本理论和基本知识,极大地弥补了我国经济法在企业财务管理领域的运用空缺。该书在突出经济法实用性和可操作性的基础上为经济法在企业财务管理的运用提供具有可行性的蓝本,《经济法(第八版)》一书的修订既是对企业财务管理健康运作的坚实保障,也对推动企业健康发展、促进我国经济法发展具有重要意义。

(王政 郑州大学商学院)

