

进料加工业务免抵退税 网上申报及纳税筹划

丁慧琼 高华

摘要：当前税法对进料加工业务“出口货物离岸价”数据确认具体申报所属期未作出明确规定，而不同所属期会直接影响当期免抵退税额的计算。本文对该业务免抵退税网上申报和账务处理的全过程及注意事项进行了梳理；通过纳税筹划解析“出口货物离岸价”所属期不同产生的不同当期免抵退税额和附加税额。

关键词：进料加工；免抵退税；网上申报；税务筹划

中图分类号：F234 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)19-0064-03

实务中有些财会人员对进料加工业务免抵退税的网上申报和对当期能退的出口额的操作不熟悉，从而导致当期出口退税额少，并需要缴纳以“当期免抵退税额”为依据而产生的附加税。本文拟结合进料加工业务实例，介绍生产企业进料加工业务的免抵退税网上申报及纳税筹划的全过程，以期对企业财务人员有所帮助。

一、进料加工业务免抵退税的网上申报

进料加工业务免抵退税的网上申报，包括核销的网上申报和免抵退税的网上申报。《国家税务总局关于出口退(免)税申报有关问题的公告》(国家税务总局2018年第16号)规定：出口企业应于每年4月20日前，对上年度海关已核销的进料加工手册(电子账册)，按实

际发生情况经确定后，将相关数据录入申报系统，向主管税务机关申请办理进料加工核销手续；未及时申报的，主管税务机关暂不办理该企业的出口退(免)税业务，在其申请核销后再办理。

假定WD企业为生产型一般纳税人，并具有进出口经营权，属于出口收汇非重点企业。2020年2月从国内购入100万元的乙材料，进项税额为13万元，已经入库。首次以进料加工贸易方式免税购入70万美元的进口料件甲。本月进口料件货物出口取得进料加工收入为FOB价85万美元，内销收入(不含税)为200万元，上期留抵税额22万元，其中本月进料加工收齐单证85万美元(有3份报关单合计40万美元)。企业出口货物征税率13%、退税率13%，记账汇率6.83。企业计划进口总值为120万美元，计划出口总值为160万美元。

(一) 进料加工核销的网上申报

通常企业进出口报关单结关后，财务部门才会从关务部门收到信息滞后的进出口报关单数据，如果在网上核销填写的申报数据不准确，则会因“进出口报关单统计不准确”“出口报关单与仓库发货量差异”“进口报关数量与仓库收料数量差异”等多种原因产生核销差异，同时进料加工手册核销计划分配率核定不准确，不能顺利核销，也会影响出口退税款数据的正确生成，给企业带来税款损失和涉税风险。因此，在进料加工业务核销中，需加强各部门的管理：如清关过程中无缝对接，入库后进口料件要企业质检部门检查质量，仓库负责检查数量，进料加工手册结存数量与海关保税数量及仓库结存数量要及时核对，关务部门应针对材料的实际损耗率及时向海关调整备案单耗，仓管对于

基金项目：浙江省高等教育“十三五”第二批教学改革研究项目“‘业财融合’下的高职会计专业教学改革研究”(jg20190974)；浙江省高等教育“十三五”第一批教学改革项目“高效课堂视角下的高职单片机课程混合式教学研究与实践”(jg20180554)

作者简介：丁慧琼，浙江长征职业技术学院副教授，浙江沃尔得商业经营发展有限公司财务总监；高华，浙江交通职业技术学院教授。

海关免税监管的材料要与内购的来料分开储存和统计,实物保存报废的原材料及成品、防止被海关认定为私自变卖而给予处罚。同时网上核销要准确及时实施以下步骤,防止差异过多无法追溯真正原因。

1.企业确认进出口信息,比对实际业务与反馈数据是否一致。WD企业申请核销前,应从主管税务机关获取海关联网监管加工贸易电子数据中的进料加工“电子账册(电子化手册)”以及进料加工业务的进口和出口货物报关单数据。企业将获取的反馈数据与进料加工手册(账册)实际发生的进口和出口情况核对后,填报《生产企业进料加工业务免抵退税核销表》,向主管税务机关申请核销。如果核对发现,实际业务与反馈数据不一致,企业还应填写《已核销手册(账册)进口/出口数据调整表》,连同电子数据和证明材料一并报送主管税务机关。

2.税务机关审核并反馈企业进料加工计划分配率,生成企业进料加工业务免抵退税核销表。企业报送的电子数据被读入出口退税审核系统后,将《生产企业进料加工业务免抵退税核销表》中的“已核销手册(账册)综合实际分配率”作为当年度的各本手册(账册)的计划分配率。需要注意的是,应区分不同情况确认进料加工分配率,如企业是首次发生进料加工业务,进料加工计划分配率备案就以手册(账册)的计划总值/计划出口总值 $\times 100\%$ 计算,如上例为 $(120 \div 160) \times 100\% = 75\%$;如企业不是首次发生进料加工业务,则应取上年度已发生进料加工业务实际分配率的平均值,比如WD公司在2019年12月份已经发生了4本进料加工手册,其中3本已经在税务局核销完毕,手册实际分配率分别为55%、60%、65%,那么2020年所有发生业务手册的计划分配率应为 $(55\% + 60\% + 65\%) \div 3 = 60\%$ 。

(二) 进料加工免抵退税网上申报

进料加工免抵退税网上申报是生产企业实现当期出口退税必不可少的环节,只有财务人员申报后并经税务局确认,才能收到退税通知书。下面以浙江省“互联网+便捷退税”平台为例,阐述进料加工免抵退税具体操作。

1.自动采集历史申报数据,并对报关单数据和留抵确认。如果首次操作免抵退税网上申报,首先应点击菜单目录项下“历史数据反馈申请”,将历史申报留抵数据(增值税)和累计出口数据同步到便捷退税系统中(比如在本例中留抵税额22万元,累计出口金额85万美元)。接下来也需要从海关电子口岸下载本企业的出口报关单数据,同步到便捷退税系统中,同时对出口报关单数据进行校验确认,从而提高退税申报的效率和准确性。

2.编制“免抵退税”的明细申报表。有历史数据和报关数据后,则点击“生产企业免抵退税申报”菜单项,首先确认申报的所属期(如202003),生成当期的申报表,然后进入免抵退税申报的主页面,点击“免抵退税申报明细表”,会出现“批量生成”“暂缓申报”等功能按钮。本例需要“批量生成”5份报关单数据(85万美元),则点击勾选的报关单并点击生成明细按钮,免抵退税的明细报表成功生成(主页面中报关单数据显示绿色的“√”)。若仅有3份报关单数据明细需要当期申报,另2份报关单数据需要暂缓申报,勾选该明细后,点击“暂缓申报按钮,将剩余的2张报关单暂缓到其他所属期申报(如202004),该操作作为下个月企业进行纳税筹划提供了可能。

3.填写与“免抵退税汇总表”相关的增值税纳税申报表。WD企业2020年2月出运货物,先编制“202003免抵退税的明细申报表”后,再填写“202003增值税申报表”。这里填写的申报期一定是出运的次月。手工录入的信息有

“免抵退出口销售额”“当期应退税额”等栏目,点击“保存”功能键保存数据,就生成了免抵退税202003所属期增值税申报表。

特别要注意的是:“互联网+便捷退税”申报系统中填报的增值税申报表,与每个月在电子税务局网站上填写的纳税申报表中的增值税申报表是有区别的。该系统里增值税申报表显示的只是与免抵退相关的部分数据(在本案例中填写85万美元),而填写在电子税务局平台的销售额是涵盖所有业务的销售额。同时必须要填写“免抵退税”增值税申报表,若不填写则无法进行汇总计算。该报表的内容为电子税务局纳税申报表的部分数据,与企业“互联网+便捷退税”增值税申报表中的数据不会互相影响,在申报过程中通常先完成电子税务局纳税申报表申报,再来进行“免抵退税”增值税申报表。

4.上传汇总数据进行全申报。在完成上述操作后,生成202003“免抵退税”的汇总表和附表,而后进入汇总申报表界面,点击“汇总数据”功能按钮汇总并保存数据。如果申报有需要报送到税务局的附件,则可通过相应模块提交PDF/WORD/EXCEL等格式的电子附件。正式申报后,企业可以在平台跟踪栏内查询申报结果,在平台的“受理环节”界面会显示税务局的审核进度。

二、进料加工业务账务处理及纳税筹划

企业在税务局“互联网+便捷退税”网络操作平台,完成进料加工免抵退税核销和网上免抵退税申报的同时,还要按“实耗法”计算免、抵、退税申报的账务处理,账务处理计算的金额与平台生成的数据要保持一致,最终由主管税务机关确认后,才能保证进料加工业务中免抵退税成功。需要明确的是,该业务产生退税的先决条件有二:一是当期期

未必须有留抵税额，二是要有当期免抵退税额。当期免抵退税额与当期留抵税额比较，选择其中较小的金额作为退税依据。

(一) 进料加工采取一般计税方法及账务处理

对企业进料加工出口货物中耗用保税进口料件时，在申报免抵退税时，当期退税申报单证齐全出口货物离岸价FOB扣除其耗用的保税进口料件的余额为计算免抵退税的基数。如果不耗用保税料件，“当期退税申报单证齐全出口货物离岸价FOB”为计算免抵退税的基数。结合WD企业案例的业务流程，其账务处理具体过程如下：

1. 出口收入（收入为850 000美元，记账汇率为6.83），并做账务处理（单位：元，下同）。

借：应收账款——韩国客户
(850 000×6.83) 5 805 500

贷：主营业务收入——出口销售
5 805 500

2. 计算本期内销贸易业务收入。

借：应收账款——**客户 2 260 000

贷：主营业务收入——内销收入
2 000 000

应交税费——应交增值税
(销项税额) 260 000

3. 计算国内采购用原材料。

借：原材料——乙材料 1 000 000

应交税费——应交增值税
(进项税额) 130 000

贷：应付账款 1 130 000

4. 计算国外进口采购材料。

借：原材料——甲材料 4 781 000

贷：应付账款——国外客户
4 781 000

5. 计算计划分配率。进料加工计划分配率=计划进口总值÷计划出口总值×100%=1 200 000÷1 600 000=75%。

6. 计算当期免税进口料件组成计税金额。出口货物耗用的保税进口料件金

额=当期退税申报单证齐全出口货物离岸价FOB×进料加工计划分配率=850 000×6.83×0.75=4 354 125(元)。

7. 计算当期进料加工出口货物不得免征和抵扣税额。自2020年3月20日起，根据《财政部 税务总局关于提高部分产品出口退税率的公告》(财政部 税务总局公告2020年第15号)的规定，所有出口产品不再有征退税率之差，即在出口货物以后没有征退税率之差，当期免抵退不得免征和抵扣税额只会为0。

8. 计算当期免抵退税额。进料加工出口货物免抵退税额=[当期退税申报单证齐全出口货物离岸价FOB-出口货物耗用的保税进口料件金额]×外汇人民币折合率×出口货物退税率=850 000×6.83-4 354 125)×13%=188 678.75(元)。

9. 计算当期应纳税额或当期期末留抵税额。当期应纳税额=当期内销货物销项税额-(当期进项税额+上期期末留抵税额-当期不得免征和抵扣税额)=260 000-(220 000+130 000-0)=-90 000(元)。

则当期期末留抵税额为90 000元。由于当期期末留抵税额90 000元<当期免抵退税额188 678.75元，故当期应退税额90 000=当期留抵税额90 000。

10. 确定当期免抵税额。当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额=188 678.75-90 000=98 678.75(元)。

借：其他应收款——出口退税
90 000

应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)

98 678.75

贷：应交税费——应交增值税

(出口退税) 188 678.75

11. 根据当期免抵税额作为基数计提附加税税金。按照政策规定，出口货物免抵税额(当期是98 678.75元)是计算当期城市建设维护税和教育费附加的

计税依据，它将直接产生三项税费扣减当期利润11 841.45元。

借：税金及附加 11 841.45

贷：应交税费——应交城市维护

建设税 6 907.51

应交税费——应交教育费附加

2 960.36

应交税费——应交地方教育费

附加 1 973.58

(二) 进料加工业务纳税筹划及账务处理

进料加工业务的纳税筹划首先要考虑业务量估计当期期末留抵税额，再来谋划“当期退税申报单证齐全出口货物离岸价FOB”的所属期和确认金额事项，最后达成预期目标即少交附加税，多收退税款。

方案一：采用一般的计税方法，企业根据当期(202003)5张报关单，在退税申报平台中直接录入5张报关单为退税申报单，“当期退税申报单证齐全出口货物离岸价FOB”录入金额共计850 000美元，当期免抵税额98 678.75元，由此产生附加税11 841.45元。

方案二：由于实际出口业务中涉及到多批次，所以在确认“当期退税申报单证齐全出口货物离岸价FOB”时，可以根据当期进项税的多少，来决定录入申报退税中报关单的数量和“当期退税申报单证齐全出口货物离岸价FOB”金额。本案例中，选择5张报关单中的其中3份，将出口金额400 000美元录入退税平台中“当期退税申报单证齐全出口货物离岸价FOB”项下，其余2张报关单在2020年4月~2021年4月期间选择任意一个月按需申报。这样一方面企业效益显著，企业的应缴税额由11 841.45元减少到0，并且当月收到退税款88 790元；另一方面由于产生结转下月的留抵税额1 210元和2份报关单，为以后月份申请更多的退税提供了机会。□

责任编辑 陈利花