



出口货物劳务增值税、消费税退税政策发生调整

本期快讯讨论的法规：

财政部和国家税务局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知，财税[2012]39号（以下简称“39号文件”）

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（以下简称“24号公告”）

背景

财政部和国家税务总局于2012年5月25日联合发布财税[2012]39号（以下简称“39号文件”），国家税务总局于2012年6月14日发布国家税务总局2012年第24号公告（以下简称“24号公告”），对目前出口货物劳务增值税、消费税退（免）税政策进行调整。39号文件和24号公告出台以前，出口退税政策存在文件调整多、规定零散、管理不便等问题。39号文件和24号公告的出台对1994年以来出台的现行出口退（免）税政策进行了清理、规范和系统化，并调整和完善政策，从降低企业税负、简化申报程序、便于执行理解的角度出发为出口企业营造更为宽松的环境。

有关政策调整的主要内容以及我们对此所作的讨论如下：

1. 39号文件和24号公告与原出口退（免）税政策相比的主要区别是什么？
 - 对出口退（免）税的出口货物劳务范围进行补充和调整，如某些原适用出口征税的货物劳务改变为适用出口免税政策，并缩小了对出口货物按内销征税的范围。
 - 扩大生产企业外购货物享受出口退（免）税的范围，增加了视同自产货物包括与本企业自产货物具有相关性的货物。

- 出口退（免）税计税基础、退税率等涉及出口退（免）税计算方法的规定进行补充和调整
- 对出口退（免）税申报时限、申报资料等征管办法进行补充和调整

2. 39号文件的主要结构

39号文件依照以下的结构对出口退（免）税政策进行了归类梳理：

- 第一条至第五条：增值税出口退税政策
- 第六条：增值税出口免税政策
- 第七条：增值税出口征税政策
- 第八条：消费税出口退（免）税政策
- 第九条：增值税及消费税出口退（免）税的其他规定

3. 增值税出口退税政策较原规定有何主要变化？

增值税出口退税政策较原规定相比发生以下主要变化：

界定出口企业范围

39号文件对出口企业进行了界定。按照39号文件的规定，出口企业包括：

- 依法办理工商、税务及对外贸易经营者备案登记，自营或委托出口货物的单位或者个体工商户；及
- 依法办理工商、税务登记但未办理对外贸易经营者备案登记，委托出口货物的生产企业

上述对出口企业的界定明确将不具有进出口经营权委托出口货物的外贸企业或个人排除在外。

扩大视同自产货物范围

39号文件规定，视同自产的与本企业生产、经营活动相关的货物，可视同自产货物办理出口退（免）税，但适用此规定需要同时满足以下条件：

- (一) 持续经营以来从未发生骗取出口退税、虚开增值税专用发票或农产品收购发票、接受虚开增值税专用发票（善意取得虚开增值税专用发票除外）行为
- (二) 已取得增值税一般纳税人资格
- (三) 已持续经营2年及2年以上
- (四) 纳税信用等级A级
- (五) 上一年度销售额5亿元以上
- (六) 外购出口的货物与本企业自产货物同类型或具有相关性

新增海关专用缴款书作为出口退税凭证

39号文件和24号公告将海关进口增值税专用缴款书列入增值税出口退税凭证中。在原规定下，海关进口增值税专用缴款书不能作为凭证办理出口退税，因此外贸企业进口复出口的货物（非委托加工修理修配货物）无法办理增值税出口退税，39号文件解决了这一问题。

调整外贸企业出口委托加工修理修配货物出口退税方式

39号文件对外贸企业委托加工修理修配的出口退（免）税政策进行了调整。在原出口退（免）税规定下，外贸企业委托生产企业加工修理修配后报关出口的货物，对国内购进的原辅材料，按增值税专用发票上注明的进项金额，和原辅材料的退税税率计算原辅材料的应退税额；同时，支付的加工费的应退税额和原辅材料应退税额分别计算。

而按照39号文件的规定，外贸企业委托生产企业对货物进行加工修理修配，使用的原材料（进料加工海关保税进口料件除外）须作价销售给受托方，受托方须将原材料成本并入加工修理修配费用向委托方开具发票。发票上注明的金额为该货物报关出口后计算增值税退税的计税依据，退税率为该报关出口货物的出口退税率。

39号文件的规定统一将加工修理修配使用的原材料和加工费一并按出口货物退税率计算退税，是对出口退税计算方法的简化，对加工修理修配业务较多的外贸企业来说无疑减轻了工作量。同时，假如外贸企业加工修理修配中使用的原材料的退税率低于该货物的出口退税率，在新规定下出口应退税额会较原规定增加；若反之，则出口应退税额在新规定下会较原规定减少。

扩大航空食品增值税出口退税范围

原出口退（免）税规定下，仅国外航空公司国际航班的航空食品可适用增值税出口退税政策。39号文件将出口退税货物范围扩大到国内航空供应公司生产销售给国内航空公司国际航班的航空食品。值得注意的是，航空食品以外的货物，如燃油等并未在增值税出口退税范围内。

4. 增值税出口退税政策注意事项

39号文件第一条第二项规定出口企业经海关报关进入国家批准的海关特殊区域并销售给海关特殊区域内单位或境外单位、个人的货物，视同出口货物，适用出口退税政策。与原政策一致，39号文件所列海关特殊区域的范围并没有包含海关保税区，因此，出口企业将货物按上述方式销售给海关保税区内的单位或境外单位、个人的货物，为国内销售，仍不适用出口货物劳务退（免）税政策。

39号文件对增值税出口退税政策的规定存在以下不明确事项：

39号文件第四条第三项规定，生产企业国内购进无进项税额且不计提进项税额的免税原材料加工后出口的货物的计税依据，按出口货物的离岸价扣除出口货物所含的国内购进免税原材料的金额后确定。此条款存在以下不明确事项：

- 没有明确规定“免税原材料”的范围。
- 生产企业可能很难分别核算用于生产出口货物和用于生产国内销售货物的国内采购免税原材料的金额，而需要某种分摊的方法。39号文件及24号公告没有规定生产企业在申请出口退税时，税务机关通过哪些资料和方法确定生产企业申报扣除的国内购进免税原材料的金额的正确性。

因此，此款规定在实际操作中存在不确定性。国家税务总局可能在日后就此项规定出台更加明确的指引。

5. 增值税出口免税政策较原规定有何主要变化？

未按规定申报的或未补齐凭证的出口货物从征税调整为免税

39号文件规定对出口企业或其他单位未按规定申报或未补齐增值税退（免）税凭证的出口货物劳务，仍然视同出口货物劳务，实行出口免税政策。在此之前，上述出口货物劳务实行出口须视同内销，实行征税政策，计提销项税额或征收增值税。

出口企业或其他单位未按规定申报或未补齐增值税退（免）税凭证的出口货物劳务包括：

- 未在国家税务总局规定的限期内申报增值税退（免）税的出口货物劳务；
- 未在规定期限内申报开具《代理出口货物证明》的出口货物劳务；和
- 已申报增值税退（免）税，却未在国家税务总局规定的期限内向税务机关补齐增值税退（免）税凭证的出口货物劳务。

此项规定放宽了对未按规定申报和未按规定补齐单证的货物劳务实行的出口政策，是39号文件的一个重大突破。值得注意的是，此款规定从2011年1月1日开始执行，如税务机关已经按原出口退（免）税规定对上述出口货物计征增值税，企业可以申请对已征增值税进行退还。

新增非出口企业委托出口的规定

在前述讨论中我们提到39号文件将不具有对外贸易经营权的贸易企业排除在出口企业范围外。39号文件进一步规定，对非出口企业委托出口的货物实行出口免税政策，不得退还增值税。在原出口退（免）税政策中并未对这种情况作出明确规定。

调整非列名生产企业出口非视同自产货物的规定

非列名生产企业出口的自产和视同自产货物，按照一般出口退（免）税政策办理，而非列名生产企业收购并出口不符合视同自产条件的货物，在原出口退（免）税政策下，按照出口征税政策办理。39号文件对此进行调整，规定非列名生产企业出口的非视同自产货物按出口免税政策办理。

明确外贸企业取得特殊类型发票货物的出口退（免）税规定

39号文件明确规定外贸企业取得普通发票、废旧物资收购凭证、农产品收购发票、政府非税收入票据（如取得的政府拍卖货物）的货物，适用出口免税政策。

明确特殊区域销售的货物出口退（免）税规定

39号文件进一步明确同一特殊区域、不同特殊区域内的企业之间销售特殊区域内的货物，为视同出口货物劳务，适用出口免税政策。

新增出口企业可放弃出口免税的规定

39号文件增加了对免税出口货物，出口企业可以放弃免税、实行征税的规定。这在一定程度上给予出口企业自主选择权。由于货物劳务出口享受免税政策的，其进项税不得抵扣，需要转入成本。而当出口企业选择放弃免税、实行征税后，进项税便允许进行抵扣。因此，对部分出口企业而言，选择放弃出口免税可能会达到节省税负的效果。

同时，24号公告规定，企业一旦放弃免税，在36个月内不得变更。因此，企业在决定是否放弃免税、实行征税时，应做好税负和成本等因素的比较分析，慎重决定。

明确旅游购物贸易方式报关出口货物的出口退（免）税规定

鉴于目前在一些地区国外游客以旅游购物贸易方式报关出口的情况日渐普遍，39号文件明确了以旅游购物贸易方式报关出口的货物适用出口免税政策。值得注意的是，上述规定应适用于国外游客委托有对外贸易经营权的企业进行货物报关出口的情况。

明确免税店销售免税货物的出口退（免）税规定

39号文件重新明确国家批准设立的免税店销售的免税货物（包括进口免税货物和已实现退（免）税的货物），为视同出口货物劳务，适用出口免税政策。

6. 增值税出口征税政策较以往规定有何变化？

调整出口征税的进料加工复出口货物销项税额计算方法

原出口退（免）规定对出口征税的进料加工复出口货物销项税额计算方法发生过一次变化。财税[2004]116号文件曾规定一般纳税人出口进料加工复出口货物销项税额按增值税适用税率（17%或13%）计算，同时计税基础需要减除出口货物耗用的进料加工保税进口料件金额。国税发[2006]102号文件对上述计算方式进行调整，规定一般纳税人出口进料加工复出口货物，在出口征税的情形下，其销项税额按增值税征收率（2009年以前为6%，2009年以后为3%）计算，计税基础不得减除出口货物耗用的进料加工保税进口料件金额。

39号文件将一般纳税人出口征税的进料加工复出口货物销项税额计算方法调整为财税[2004]116号文件规定的计算方法。

明确外贸企业作价销售进口料件税收规定

39号文件明确规定开展进料加工业务的出口企业若发生未经海关批准将海关进口料件作价销售给其他企业加工的，应按规定征收增值税、消费税。然而，由于上述行为在海关操作上会要求出口企业补缴海关进口料件的进口环节关税和增值税，如出口企业被要求征收销售海关进口料件的增值税销项税，进口环节增值税是否能抵扣的问题并未明确规定。

新增加强防止出口骗税措施

针对以出口银触点开关、黄金耳机等骗税严重的情况，39号文件和24号公告明确规定，出口货物，如果材料成本80%以上为黄金、铂金、银、钻石、宝石、翡翠和珍珠等高价值原料的，执行原料的出口税收政策，即免税，或征税，或按低税率（5%）退税。

7. 39号文件和24号公告对出口退（免）税征管做出哪些调整？

调整出口企业申报出口退（免）税的期限

24号公告放宽企业申报出口退（免）税的期限，规定企业应在货物报关出口之日起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内向主管税务机关申请出口退（免）税，最长的申报期限可达470天（从出口之日起算）。此次放宽出口退（免）税的申报期限对企业而言无疑是利好消息，使出口企业有更多的时间准备申报需要的单证。

调整出口预退税的审批要求

39号文件调整现行凭出口合同和销售明细账提前申报退税的出口货物的范围和生产企业的条件（原文件索引：国税发[2004]79号）。

39号文件做了如下修改：

- 货物范围扩大为生产周期在1年以上的交通运输工具和机器设备
- 取消出口规模达到3000万美元以上的条件限制
- 将企业具有一定资产改为上年度净资产大于同期出口货物增值税、消费税退税额之和的3倍
- 将从未发生过出口骗税改为从未发生逃税、骗税、虚开发票和接受虚开发票行为

大型设备建造出口企业需要特别关注上述规定。

调整小型企业、新企业出口退（免）税审核期规定

原文件（财税[2002]7号）规定，对小型出口企业和新发生出口业务的企业发生的应退税额，退税审核期为12个月。对新发生出口业务的企业，12个月以后退税纳入正常分类管理。新发生出口业务的企业是指自发生首笔出口业务之日起未满12个月的企业。39号文件取消了上述小型企业、新发生出口业务的企业的审核期为12个月的规定。

增加出口货物免税申报管理要求

39号文件和24号公告规定，免税出口货物，除出口加工区等海关监管的特殊区域内的企业销售的货物外，其他出口货物，出口企业在免税业务发生的次月填报《免税出口货物劳务明细表》及正式申报电子数据，向主管税务机关办理免税申报手续；免税出口货物，未按规定申报免税的，要按内销规定征收增值税。

因此，如果出口企业未在规定期限内申报出口货物劳务增值税退税，也未在规定期限内申报出口货物劳务的增值税免税，就需要视同内销货物和加工修理修配劳务征收增值税和消费税。

8. 出口货物消费税退（免）政策较以往规定有何变化？

出口货物消费税退（免）政策基本与原规定一致，没有发生重大变化。

9. 39号文件执行时间

39号文件规定，对未在规定期限内申报或补齐单证的出口货物实行免税，对免税品经营企业销售给所属免税店的免税进口货物免征增值税，免税店零售的货物免征增值税，以及航空供应公司销售给国内航空公司国际航班的航空食品实行退税的规定，追溯到从2011年1月1日起执行；24号公告规定，申报退（免）税期限、免税的申报期限（单指未在规定期限内申报或补齐单证的出口货物）、申请开具代理证明期限的规定也相应追溯到从2011年1月1日开始执行。除此之外的其他规定，从2012年7月1日起执行。

毕马威观察

39号文件和24号公告是对出口货物劳务增值税退（免）税政策的一次重大革新。

首先，39号文件和24号公告首次对繁杂的出口货物劳务退（免）政策进行了归纳整理，不仅方便纳税人掌握相关政策，也方便主管税务机关进行监管。因此，对纳税人而言，全面正确掌握39号文件和24号公告的规定，具有必要性。

其次，39号文件和24号公告从纳税人的角度出发，从包括出口退（免）税货物条件、范围、申报时限、申报资料等多方面对出口货物劳务退（免）税政策进行放宽，为出口企业营造更为宽松的经营环境，并降低企业负担。此次39号文件及24号公告的发布也体现了国家进一步稳定和鼓励外贸出口的政策导向。对出口企业而言，如何应对最新的出

口退（免）税政策变化，尤其是如何有效合理利用39号文件和24号公告中的新规定，为企业带来实际效益，将是出口企业需要着重考虑的事项。

再次，39号文件和24号公告充分体现了税务机关对新的贸易形式和出口偷漏税方式的关注。具体表现在对旅游购物贸易这种新型贸易方式的出口免税政策的规定以及对出口货物中含有黄金、银、钻石等高价值原料的新型骗税方式的堵截规定。可以预见税务机关在日后将对其他新型贸易方式及出口骗税方式进行更多更深入的研究，并出台相关政策进行补充。

最后，我们注意到，此次39号文件和24号公告仍对一些出口退（免）税政策进行保留，如生产企业出口货物劳务采用“免、抵、退税”办法，而外贸企业采用“免、退税”办法。从国际惯例来看，这种针对不同类型企业实行的双轨退（免）税办法应合并成为一种方法，即生产企业和外贸企业出口货物劳务统一采用“免、抵、退税”方式。但是鉴于目前我国出口退（免）税的特殊情况，此次39号文件和24号公告的出台未对这一项基本规定进行调整。我们预计税务机关可能在日后出台对39号文件和24号公告的补充规定，使国内出口退（免）税政策进一步与国际接轨。

联系我们

何坤明

税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话：+86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京/沈阳

凌先肇

税务服务主管合伙人
华北区
电话：+86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

青岛

彭晓峰

电话：+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海/南京

卢奕

税务服务主管合伙人
华东区
电话：+86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

杭州

吴智广

电话：+86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

成都

周咏雄

电话：+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

广州

李一源

电话：+86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州/厦门

李瑾

电话：+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

深圳

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区
电话：+86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港

杨嘉燕

电话：+852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区

凌先肇

税务服务主管合伙人
华北区
电话：+86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯栢文 (Vaughn Barber)

电话：+86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

邱占广

电话：+86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

古军华

电话：+86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

贾肖肖

电话：+86 (10) 8508 7517
jonathan.jia@kpmg.com

马源

电话：+86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

彭晓峰

电话：+86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

黄伟光

电话：+86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

延峰

电话：+86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张宇

电话：+86 (10) 8508 7511
leonard.zhang@kpmg.com

张豪

电话：+86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵希尧

电话：+86 (10) 8508 7096
abe.zhao@kpmg.com

赵彤

电话：+86 (10) 8508 7515
catherine.zhao@kpmg.com

陈达伟 (David Chamberlain)

电话：+86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

李京漠

电话：+86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

周重生

电话：+86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

华中区

卢奕

税务服务主管合伙人
华中区

电话：+86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄

电话：+86 (21) 2212 3206
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

池澄

电话：+86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

何超良

电话：+86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

江莉莉

电话：+86 (21) 2212 3359
lily.kang@kpmg.com

梁新彦

电话：+86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

吴智广

电话：+86 (21) 2212 2881
+86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

大谷泰彦

电话：+86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

王军

电话：+86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

翁晔

电话：+86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

王磊 (Lachlan Wolfers)

电话：+86 (21) 2212 3515
lachlan.wolfers@kpmg.com

谢忆璐

电话：+86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

许子冲

电话：+86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

张曰文

电话：+86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

董诚

电话：+86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

黄及时

电话：+86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

郑逢隆

电话：+86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

饶戈军

电话：+86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

周波

电话：+86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

华南区

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区

电话：+86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

何晓宜

电话：+86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

李瑾

电话：+86 (755) 2547 1128
+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

李雁

电话：+86 (755) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

李一源

电话：+86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸

电话：+86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

杨彬

电话：+86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

香港

刘麦嘉轩

税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话：+852 2826 7165
ayesha.lau@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话：+852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)

电话：+852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

甘毅信 (Alex Capri)

电话：+852 2826 7223
alex.capri@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)

电话：+852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)

电话：+852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔達信 (John Kondos)

电话：+852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

梁爱麗

电话：+852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

伍耀辉

电话：+852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话：+852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

譚培立 (John Timpany)

电话：+852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

陈伟德 (Wade Wagatsuma)

电话：+852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com