

# 生产企业进料加工免抵退税的计算与申报

张亚楠

根据《财政部 国家税务总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《通知》)和《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》(国家税务总局公告2012年第24号,以下简称《公告》)规定,生产企业进料加工复出口货物增值税实行免抵退税办法,其出口的应税消费品免征消费税,如果属于国内购进出口的货物,退还上一环节已征的消费税。上述文件对生产企业进料加工复出口货物免抵退税的适用范围、申报管理等内容都做了调整,其中申报管理有三个环节不容忽视。

## 一、生产企业进料加工免抵退税计税依据

根据《通知》规定,生产企业进料加工复出口货物增值税退(免)税的计税依据,按出口货物的离岸价(FOB)扣除出口货物所含的海关保税进口料件的金额后确定。同时,新政策对原来散见于各文件中的条款进行了梳理,并重申了三个问题:一是海关保税进口料件的金额不能作为生产企业退(免)税的计税依据,应当在出口货物离岸价(FOB)中扣除。二是在海关监管下的以进料加工贸易方式,从境外和特殊区域进口的料件属于进料加工业务。三是在海关监管下的以进料加工贸易方式,从境外单位或个人购买并从海关保税仓库提取的保税进料和从保税区内企业购进的保税进料属于进料加工业务。

## 二、生产企业进料加工免抵退税的计算

生产企业进料加工免抵退税计算与一般贸易有着本质的区别,主要涉及到进料加工保税进口料件的组成计税价格不得参与免抵退税计算,并通过两项指标进行调整,一是当期不得免征和抵扣税额抵减额;二是当期免抵退税额抵减额。根据《公告》规定,核算上述两个抵减额的方法有两种,即购进法和实耗法。以实耗法为例,如A生产企业在2012年9月进口一批料件的组成计税价格为1040万元人民币,当月复出口货物的销售额FOB价为1700万元人民币,其中1300万元复出口货物收齐单证并且信息齐全,400万元复出口货物未收齐单证。该企业当月从国内购入乙材料的进项税额为68万元,已取得增值税专用发票并作了认证;内销收入的销项税额为51万元,本月无上期留抵税额。

已知复出口货物征税率为17%,退税率为13%,进口料件登记手册的计划进口总值为910万元,计划出口总值为1300万元。那么计算当期免抵退税额的步骤为:

(一) 确定计划分配率和进料加工保税进口料件的组成计税价格

$$\text{计划分配率} = \text{计划进口总值} \div \text{计划出口总值} \times 100\% = 910 \div 1300 \times 100\% = 70\%$$

当期进料加工保税进口料件的组成计税价格 = 当期进料加工出口货物离岸价(单证收齐且信息齐全) × 外汇人民币折合率 × 计划分配率 = 1300 × 70% = 910(万元)

应当注意,根据《公告》规定,计划分配率的确认主要分为两种情况。一是实行纸质手册和电子化手册的生产企业,应根据海关签发的加工贸易手册或加工贸易电子化纸质单证所列的计划进出口总值计算计划分配率,上述例题就属于此种情况。二是实行电子账册的生产企业,计划分配率按前一期已核销的实际分配率确定;新启用电子账册的,计划分配率按前一期已核销的纸质手册或电子化手册的实际分配率确定。

(二) 计算当期应纳税额

$$\begin{aligned} \text{当期不得免征和抵扣税额抵减额} &= \text{当期进料加工保税进口} \\ &\text{料件的组成计税价格} \times (\text{出口货物适用税率} - \text{出口货物退税率}) \\ &= 910 \times (17\% - 13\%) = 36.4(\text{万元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{当期不得免征和抵扣税额} &= \text{当期出口货物离岸价}(\text{当期全部} \\ &\text{出口额}) \times \text{外汇人民币折合率} \times (\text{出口货物适用税率} - \text{出口货物} \\ &\text{退税率}) - \text{当期不得免征和抵扣税额抵减额} = 1700 \times (17\% - \\ &13\%) - 36.4 = 31.6(\text{万元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{当期应纳税额} &= \text{当期销项税额} - (\text{当期进项税额} - \text{当期不得} \\ &\text{免征和抵扣税额}) = 51 - (68 - 31.6) = 14.6(\text{万元}) \end{aligned}$$

(三) 计算当期免抵退税额

$$\begin{aligned} \text{当期免抵退税额抵减额} &= \text{当期进料加工保税进口料件的组} \\ &\text{成计税价格} \times \text{出口货物退税率} = 910 \times 13\% = 118.3(\text{万元}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{当期免抵退税额} &= \text{当期出口货物离岸价}(\text{单证收齐且信息齐} \\ &\text{全}) \times \text{外汇人民币折合率} \times \text{出口货物退税率} - \text{当期免抵退税额抵} \\ &\text{减额} = 1300 \times 13\% - 118.3 = 50.7(\text{万元}) \end{aligned}$$

由于当期应纳税额大于零,因此,当期免抵税额=当期免抵退税额=50.7万元,当期应退税额为0。

在实际进料加工复出口货物免抵退税操作中,还应考虑两个方面的问题。一是手册核销的处理。承接上例,如该手册的料件在10月份全部使用完毕,海关已给A企业出具了《加工贸易结案通知书》核销结案,并于本月收齐了上月复出口货物400万元的单证。A企业根据海关出具的结案证明向税务机关申报了核销手续,经计算,实际分配率=全部进口料件组成计税价格÷免抵退税货物出口销售额×100%=1 040÷1 700×100%≈61.18%,与计划分配率70%存在差异。对此,应将实际进口料件的总额与每期计算进口料件组成计税价格的累加之和进行比较,以它们之间组成计税价格存在的差额为依据,计算补开不得免征和抵扣税额抵减额和免抵退税额抵减额,并参与当期的免抵退税的计算。那么依本例,实际进料加工保税进口料件的组成计税价格总额=1 700×61.18%≈1 040(万元),每期计算进口料件组成计税价格的总和=910+400×70%=1 190(万元),它们之间的差=1 040-1 190=-150(万元),说明每期以计划分配率计算出的进口料件组成计税价格总和比实际进口料件的总额要多,应在当期进行调减并参与当期免抵退税的计算。当期不得免征和抵扣税额抵减额=(400×70%-150)×(17%-13%)=5.2(万元),当期免抵退税额抵减额=(400×70%-150)×13%=16.9(万元)。二是采用购进法的计算。购进法是指从事进料加工的生产企业在进口料件报关进口入库后,将进口报关单进口额折合计算出进料加工保税进口料件的组成计税价格,乘以复出口货物的征、退税率之差,在计算当期应纳税额时,从出口货物离岸价乘以复出口货物的征、退税率之差中扣减。在计算当期免抵退税额时,用进料加工保税进口料件的组成计税价格乘以复出口货物退税率,在出口货物离岸价乘以复出口货物退税率之积中扣减。根据《通知》规定,当期进料加工保税进口料件的组成计税价格为当期实际购进的进料加工进口料件的组成计税价格。若当期实际不得免征和抵扣税额抵减额大于当期出口货物离岸价×外汇人民币折合率×(出口货物适用税率-出口货物退税率)的,则当期不得免征和抵扣税额抵减额=当期出口货物离岸价×外汇人民币折合率×(出口货物适用税率-出口货物退税率)。

### 三、生产企业进料加工免抵退税申报需注意三个环节

生产企业进料加工与一般贸易免抵退税申报的步骤大致相同,但还应注意以下三个环节:

#### (一) 进料加工手册登记

根据《公告》规定,生产企业在办理进料加工贸易手(账)册后,应于料件实际进口之日起至次月(采用实耗法扣除的,在料

件实际耗用之日起至次月)的增值税纳税申报期内,填报《生产企业进料加工登记申报表》,提供正式申报的电子数据及资料,向主管税务机关申请办理进料加工登记手续。而原相关政策规定是在取得海关核发的《进料加工登记手册》后的下一个增值税纳税申报期内。同时,《公告》还新增加了进料加工变更登记的管理,明确手(账)册如发生加工单位、登记进口料件总额等项目变更的,企业应在变更事项发生之日起至次月的增值税纳税申报期内申报手(账)册变更手续。

#### (二) 进口料件申报及抵扣证明的出具

根据《公告》规定,从事进料加工业务的企业应于料件实际进口之日起至次月(采用实耗法计算的,在料件实际耗用之日起至次月)的增值税纳税申报期内,持进口货物报关单、代理进口货物证明及代理进口协议等资料向主管税务机关申报《生产企业进料加工进口料件申报明细表》、《生产企业进料加工出口货物扣除保税进口料件申请表》。与原相关政策相比主要有以下变化:一是将进口料件申报的期限由原来发生进口料件的当月调整为料件实际进口之日起至次月(采用实耗法计算的,在料件实际耗用之日起至次月)的增值税纳税申报期内;二是《生产企业进料加工贸易免税证明》改为《生产企业进料加工出口货物扣除保税进口料件申请表》;三是将进料加工登记的时间、进料申报时间、扣除保税进料申请时间合并为一步申报,采用购进法的为实际进口之日起至次月增值税纳税申报期内,采用实耗法的为料件实际耗用之日起至次月的增值税纳税申报期内。

#### (三) 手册核销的处理

根据《公告》规定,采用纸质手册或电子化手册的企业,应在海关签发核销结案通知书之日起至次月的增值税纳税申报期内填报《生产企业进料加工手册登记核销申请表》,提供正式申报电子数据及纸质手册或电子化手册,向主管税务机关申请办理进料加工的核销手续;采用电子账册的企业,应在海关办结一个周期核销手续后,在海关签发核销结案通知书之日起至次月的增值税纳税申报期内填报《生产企业进料加工手册登记核销申请表》,提供正式申报电子数据,向主管税务机关申请办理进料加工的核销手续。新旧政策相比主要变化为,一是分别纸质手册、电子化手册和电子账册企业调整进料加工核销申报的期限;二是将原来的《生产企业进料加工海关登记手册核销申请表》调整为《生产企业进料加工手册登记核销申请表》。

此外,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保税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;从事进料加工业务的生产企业,未按规定期限办理进料加工登记、申报、核销手续的,主管税务机关在按照税收征收管理法有关规定进行处理后再办理相关手续。■

(作者单位:云南大学)

责任编辑 李卓