

我国增值税出口退税制度的缺陷与矫正

张波(博士)

(西南政法大学 重庆 401120)

【摘要】 出口退税在增加出口、增加国民收入等方面均具有巨大的积极影响和难以替代的作用。本文对我国增值税出口退税制度存在的问题进行了分析,提出了完善出口退税政策的措施。

【关键词】 增值税 出口退税 法律制度

目前我国出口退税政策在实践中存在小规模纳税人的退税、地方财政的出口退税负担过重等问题,而在理论界存在着出口退税政策是应该保留还是取消、是实行出口退税零税率还是实行差别退税率等争议。鉴于理论上的争议和实践中的困惑,使得研究关于应该如何认识出口退税中存在的问题、如何评价出口退税政策的效应以及如何优化出口退税政策等问题,不但具有理论意义,而且具有实际意义。

一、出口退税政策的积极效应

1. 增加出口产品的国际竞争力。出口退税的目的是使出口商品以不含税价格进入国际市场,以避免对跨国流动商品重复征税,从而促进出口国和地区的对外出口贸易。据测算,出口退税率每减少一个百分点,出口企业的成本也就相应增

加一个百分点,就会影响到三个百分点的外贸出口,反之亦然。企业产品的竞争,更多的表现在产品价格的竞争上,如果一个企业的产品价格下降了,该企业产品的竞争力也就增强了,在国际市场上也就更有销路。

2. 减少企业资金的占用。出口退税能够有效地减少出口企业的资金占用,这一点是毋庸置疑的。一个企业资金的多少、资金周转速度的快慢,对它维持正常的营运是非常重要的。出口企业的产品不仅比内销产品更具价格优势,而且对企业资金的回流也会有较大的促进作用。

3. 促进内需,增加就业。一个国家和地区的总需求由消费、投资和出口三大部分构成,出口退税政策的实施,促进了该国家和地区的对外出口贸易,出口的增多必然会拉动需求

口方式)的比例为 X ,一般进出口方式当期实际承担税收=来料加工方式当期实际承担税收。即外销收入 \times (征税率-退税率)=国内采购辅料成本 $\times 17\%$;即外销收入 \times (征税率-退税率)= X 外销收入 $\times 17\%$;即(征税率-退税率)= $X \times 17\%$;即 $X = (\text{征税率} - \text{退税率}) \div 17\%$;即当 $X > (\text{征税率} - \text{退税率}) \div 17\%$ 时,采用一般进出口方式所承担的税收小;而当 $X < (\text{征税率} - \text{退税率}) \div 17\%$ 时,采用来料加工方式所承担的税收小。

因此当征税率为 17% 、退税率为 13% 时,即当 $X > 0.2353$ 时,采用一般进出口方式所承担的税收小,而当 $X < 0.2353$ 时,采用来料加工方式所承担的税收小。

第二,一般进出口方式下,当期实际承担税收=外销收入 \times (征税率-退税率)进料加工方式,当期实际承担税收=(外销收入-免税进口物料成本) \times (征税率-退税率)。

由于进料加工方式承担的税收小于一般进出口方式承担的税收,因此需继续比较进料加工方式承担的税收与来料加工方式承担的税收。假设企业国内采购辅料成本占外销收入(进料加工方式)的比例为 X ,进口物料的成本占外销收入(进料加工方式)的比例为 Y ,进料加工方式当期实际承担税收=来料加工方式当期实际承担税收(外销收入-免税进口物料成本) \times (征税率-退税率)=国内采购辅料成本 $\times 17\%$,即(外销收入- Y 外销收入) \times (征税率-退税率)= X 外销收入 $\times 17\%$ 。即

$(1-Y) \times (\text{征税率} - \text{退税率}) = 17\%X$ 。即 $X \div (1-Y) = (\text{征税率} - \text{退税率}) \div 17\%$ 。而当 $X \div (1-Y) > (\text{征税率} - \text{退税率}) \div 17\%$ 时,采用进料加工方式所承担的税收小;而当 $X \div (1-Y) < (\text{征税率} - \text{退税率}) \div 17\%$ 时,采用来料加工方式所承担的税收小。

因此当征税率为 17% 、退税率为 13% 时,即当 $X \div (1-Y) > 0.2353$ 时,采用进料加工方式所承担的税收小;而当 $X \div (1-Y) < 0.2353$ 时,采用来料加工方式所承担的税收小。

第三,需要注意的是:① $(1-Y)$ 并不一定等于国内所有成本 \div 外销收入,只有当外销收入与进口、国内所有成本相等时, $(1-Y)$ 等于国内所有成本 \div 外销收入;②以上的优劣比较,前提是基于三种方式下的外销收入相等。

第四,以下的优劣比较,前提是基于三种方式下的合同外销收入相等,假设企业国内采购辅料成本占合同外销收入的比例为 X ,进口物料的成本占合同外销收入的比例为 Y ,则:①一般进出口方式承担的增值税税负较大;②当 $X \div (1-Y) > 0.2353$ 时,采用进料加工方式所承担的增值税税负较小,则进料加工方式优;③当 $X \div (1-Y) < 0.2353$ 时,采用来料加工方式所承担的增值税税负较小,则来料加工方式优。

主要参考文献

中国注册会计师协会编.税法.北京:经济科学出版社,2008

的增长,会为更多的人提供就业机会。特别是我国的出口产品多为附加值低、劳动密集型产品,出口的增长需要出口贸易企业或出口加工企业投入更多的人力、物力,需要的劳动力会更多,从而可促进更多的人就业。

4. 支持出口创汇,保证国际收支平衡。出口退税政策为促进国家外贸出口的增长起到了极为重要的作用,外贸出口的增长使货物贸易顺差增加,能够使经常项目保持平衡或顺差,从而有利于保持国际收支平衡,增加外汇储备。

二、我国增值税出口退税法律制度存在的问题

1. 立法层次低,制度的权威性不高。在出口退税方面,我国目前适用的《出口退(免)税管理办法》、《出口货物退(免)税清算管理办法》等指导出口退(免)税日常管理的几个文件,只是部门制定的规章;出口退税政策也多由财政部和国家税务总局以“通知”的形式下达,从而影响了税收法规的权威性。我国出口退税制度立法层次低,使得对制度的调整只需国家税务总局在部门内进行,虽然由此保持了出口退税作为财政政策的灵活性和适应性,但由此将出口退税制度或政策的制定权力集中在几个主管部门,使得所制定的文件的法律效力难以得到保障,政策透明度和可预测性差,以致给出口企业增加了不可预测的经营风险和法律风险。

2. 退税资金难以保障。从理论上说,出口退税是退还出口货物在境内流转环节所缴纳的增值税和消费税,因此,出口货物已缴纳的增值税和消费税的税款应作为出口退税的资金来源,国家不需要为出口退税另外安排资金。但实际上,我国现行的退税额度是根据当年的财政状况通过预算进行安排的,退多退少由国家当年的财力决定,并通过计划额度形式下达,而不是根据出口的实际需要即征即退,从而使得当年的应退税款与实际退税款之间存在较大的差距,以致形成大量的拖欠退税款、财政积累的风险加大。

3. 政府间相互博弈,矛盾冲突加剧。我国目前实行的共同负担政策基本上是“一刀切”,没有充分考虑不同地区的实际负担能力,以致各地方政府采取或明或暗的手段对抗中央的出口退税政策。如:河北省有的市县对企业申报应由本级财政负担的出口退税部分,以财政借款的方式先由企业交付后才能办理退税;青海省人民政府规定,对出口超基数中外贸企业组织省外产品出口的部分,本省财政不予退税。各省根据实际情况自行确定退税政策,虽然体现了政策的灵活性,但由于缺乏必要的规范和执行程序,导致分担方式和比例确定五花八门。目前,绝大多数省份依据“谁出口、谁退税”的原则,参照财政部核定基数的办法,把中央核定的出口退税基数全部分配给市、县、乡,而基层政府多为“吃饭财政”,它们为了维护地方财政的既得利益,尽可能地拖延退税,以致出现新的欠税问题,致使出口退税政策效果大打折扣。

4. 退税方式繁杂,标准难统一。目前,我国对不同行业甚至同一行业不同类型的企业实行不同的退税方式,对不同的企业采取不同的退税办法,在政策运用和退税结果上有所不同,导致退税收益有很大的差异。从征税方面来看,产生征税差异是由计税价格的不同造成的,即自营出口的计税价格是

按离岸价全部收入来计算的;而产品销售外贸出口的计税价格则是按含税的收入来计算的。从退税方面来看,产生退税差异是由退税的计算依据不同造成的,实行“免、抵、退”政策的出口货物是按货物出口的离岸价格计算出口退税的,而实行“先征后退”方式则是按销售给外贸的价格计算出口退税的。征税率与退税率的不一,造成出口企业实际所得退税出现差异。这显然有悖于市场经济的公平竞争原则。

5. 各部门缺乏沟通协作,骗取退税现象严重。由于出口货物经过多道加工环节,增值税的链条一旦被人为切断,客观上造成征税与退税的分离。例如,某产品在A地生产,由A地负责征税,但在B地出口,按照“谁出口、谁退税”的原则,则由B地税务机关负责退税,显然征税与退税机关的不一致,加大了B地的财政负担,违背了税收公平原则。我国目前还没有建立征、退、免紧密衔接的退税方式,征、退税分管,退税机关无权过问征税机关的事情;征税机关也不会越权去过问退税机关的事情;加之我国税务管理技术落后,计算机全国联网还没有实现,使得征税机关和退税机关之间以及退税机关和管理出口的海关等部门之间信息交换不对称,缺乏联系和协作,极易给骗税的不法分子提供可乘之机。

三、完善我国增值税出口退税法律制度的措施

1. 提高出口退税制度的法制化程度。我国在实行出口退税之初,即力图将其纳入法律制度的轨道中来,先后颁布了一系列的通知和规定,对制度不断进行修订、补充和调整,形成了以行政规章为主的出口退税法律体系,但是尚缺乏一部全国性的出口退税管理法规。因此,我们应制定一部明确出口退税原则、主体、期限等规定的规范性文件,并在条件成熟时使之上升具有高度权威性的国家法律。在该法律中,应对各个出口退税相关部门的职责范围、权力、义务和责任做出规范,避免在实际执法中对同一违法行为处罚不一和重复调查现象,从而提高执法的权威性,提高打击骗税的实际效果。通过税法确立企业的出口退税权,保障纳税人的实际利益和预期可得利益,使其预期的税收结果与实际的税收效果相一致,从而更好地运用税法进行宏观调控,维护税法的严肃性和权威性,充分发挥税法配置资源和保障分配公平的职能作用。

2. 调整增值税收入分配比例,增强地方财政负担出口退税能力。按照现行分税制财政政策的规定,地方财政分享25%的增值税收入,加上超收部分30%的增值税收入和中央财政的转移支付收入,实际上只有40%左右的增值税收入能够成为地方可支配的财力,可见地方政府的财政支付能力总体上还比较弱。因此应调整增值税收入分配次序,将现行的“先分成、后退税”办法改为“先退税、后分成”办法,将增值税收入先全部交入中央金库,扣除出口退税后再在中央和地方之间进行分配。或者,调整增值税收入及其超收部分的分享比例,适当调高地方的分享比例,从而调动地方组织税收收入的积极性,增加地方出口退税资金的支付能力。

3. 建立科学的出口退税资金保障机制。

(1)改革出口退税分担办法。实行新的出口退税机制后,中央财政负担基数内出口退税以及超基数部分92.5%的出口

退税,只暂时缓解了矛盾,而并没有彻底改变中央财政在出口退税上的“大锅饭”性质。为适应新的机制,应改中央承担基数内出口退税为地方承担基数内出口退税,改超基数部分分别负担为中央全额承担;对外贸企业收购外省(市)货物出口而发生的出口退税,在外贸体制改革未完全到位前暂由中央先行垫付,年终按照中央、采购地和出口地共同负担原则结算。同时依据各地的财力情况,对原来的出口退税基数重新进行核定,保证出口退税基数与各级财政的财力相适应。

(2)建立出口退税财政专项准备金。出口退税是国家财政的一笔较大的支出,没有硬性的预算安排和稳定的资金保障是难以施行的。为了落实各级地方财政全额及时退付出口退税款,有必要建立出口退税财政专项准备金,其额度应该不低于全年出口退税基数,中央承担的超基数部分由中央财政及时调剂。为了避免出口退税资金被挤占而容易形成新的欠退税问题,应该将出口退税财政专项准备金的实际支配权划归负责出口退税审批的税务机关,使出口退税的受理、审核、审批、退库流程有效衔接和顺畅运转,保证出口退税一经审批同意后就能全额及时地退付给出口企业。还可考虑建立出口退税资金预算制度,明确规定在每年的财政预算中增加出口退税资金,依法保障出口退税的资金来源。

(3)实施进口环节全面征税。进口环节的足额征税可大幅提高财政收入,能为出口退税款的及时支付提供财力保障,实现进出口自行解决财力平衡的良性循环。当前应对加工贸易中进口环节的减免税政策进行适当调整,凡加工贸易必须纳入保税区或出口加工区实行保税监管,凡不能进入规定区域的进口原材料必须缴纳进口环节流转税,在产品出口时予以退税,以防止不法分子利用加工贸易免税政策搞假加工贸易,逃避国家税收。另外,对外商投资企业进口设备的税收优惠政策应当适当收缩,凡是国家政策规定的技改项目、投资项目可免征关税,但不应当同时免征进口环节增值税。

4. 加强出口退税管理机制建设。

(1)优化出口退税办法。综观世界各国的税收政策,“免、抵、退”办法是退税方式中最常见、运用最广的政策。所以,我国出口退税机制改革的目标之一就是要统一出口退税的管理办法,由现行的两种办法并存逐步向“免、抵、退”一体化办法过渡。具体可采取以下两条措施:

第一,对外贸出口企业实行“进出结合,以抵代退”的办法,即将外贸企业出口商品的进项税额从该企业的进口环节税收中予以抵扣,由海关将关税和代征的进口税总额先记入总账,待企业申报出口退税时再从中抵扣,企业不足抵扣部分向退税机关申请退税,反之则向海关补缴税金。第二,对具有实力、信誉好的大型外贸企业,尝试采取“免税收购”的办法,外贸企业从生产企业购进用于出口货物时向生产企业索取税率为零的增值税专用发票,并只向生产企业支付货物的进价金额,而生产企业也只收取货款,不收取税金,待货物出口后,将报关单的退税专用联、核销单的退税专用联交予生产企业,生产企业连同已开具的增值税专用发票一起作为抵扣其销售应缴增值税的凭证,而外贸企业将货物报关出口后,再到所在

地退税机关办理该笔无税出口货物的核销。对于新成立的外贸企业或小型企业也可参照外国如意大利的一些做法,实行征退一体化基础上的“先征后退”管理办法。

(2)实行征退一体化。目前,我国的出口退税机构是按照“征归征、退归退、征退不见面”的传统做法设置的。而国外增值税实施规范的国家,都是把出口退税工作纳入增值税的常规管理。我们可以参考国外的做法,合并出口企业增值税纳税系统和出口退税系统,使负责税收征管的机构既“管征”又“管退”,改变退税机关与征税机关的分离状态,实行征税与退税职能一体化。这样可将分处两个不同地区、由两个不同税务机关主管的税收管理工作,集中于一个地区、纳入一个税务机关进行管辖,从而解决征税与退税分离的矛盾,可以有效地堵塞退税管理中的漏洞,这对防止出口骗税案件的发生具有重要的意义。同时,建立增值税收入为中央和地方共享的约束机制,使中央和地方之间形成利益共同体,从而有利于提高税务部门的责任感和地方政府加强管理的积极性。

5. 综合治理出口骗税。从目前查处的骗税案件来看,发生出口骗税并不是某一种退税管理办法本身所造成的结果,根本原因在于一些地方和部门不依法办事、不严格执行国家税收政策和管理办法。另外,我国一些公民法治观念淡薄也是一个重要原因。因此要加强对公民的教育,通过提高公民素质,使之自觉遵纪守法。同时要建立相应的责任制度,完善执法体系,贯彻依法治税思想,加强出口退税执法监督;建立执法过错追究制度,增强防范和打击骗税的意识,加强对执法人员的教育,通过提高执法人员的素质,秉公执法;并对在执行中涉嫌骗税的企业和责任人员给予严厉的处罚,将策划、参与骗税的不法分子绳之以法,从而有效遏制骗税犯罪活动。

我国还可以效仿国外的一些成功做法,加大打击偷、骗、抗税犯罪活动的力度。比如,在出口退税检查方面,可以采取一些灵活的做法,在一定程度上让税务检查部门也参与到海关对进出口货物监管现场的监督、检查之中,以加强税务机关对出口骗税行为的事前防范工作。此外,还应加强与骗税案件多发的外商购货地如香港、澳门两地海关的合作,互通货物入境的有关信息,严防出口骗税案件的发生。

主要参考文献

1. 李丹.论出口导向型的出口退税政策改革.经济与管理,1999;9
2. 汤贡亮,李成威.出口退税政策的经济效应.税务研究,2002;12
3. 刘普照.我国贸易战略选择.税务研究,2002;12
4. 李淑清,龙成凤.从中外对比看我国的出口退税制度.税务研究,2006;9
5. 陈冀.调整出口退税政策影响何在.中国信息报,2007-07-16
6. 易凯.对出口退税机制存在的问题剖析及建议.税务研究,2006;3
7. 冯丹丹.完善我国出口退税机制.合作经济与科技,2007;4