

□ 李健男 杨纯洁

## 对我国出口退税法律机制的反思及改革建议

我国从1983年开始对17种产品及其零件部件试行出口退税政策,1985年出口产品退税范围扩大到除原油、成品油和无税产品以外的所有产品,1986年又扩大了出口退税的深度,由过去只退最后一道环节的产品扩大为加退中间生产环节的产品,1988年又加退了一定比例的营业税。之后,财政部、国家税务总局根据国务院关于出口产品退税的行政性法规,到1994年4月18日国家税务总局发布《出口货物退(免)税管理办法》为止,已经形成了一整套出口退税法律机制。十几年来的实践一方面显示了我国现行出口退税制度在促进我国对外贸易发展中的重要作用,另一方面也暴露了其明显的弊端,已经不能适应新的财税体制和对外贸易进一步发展的需要。有鉴于此,本文试图从出口退税机制性质的基本界定入手,在通过对法国出口退税机制全面考察的基础上对我国现行的出口退税机制反思并提出改革建议。

### 一、出口退税性质的基本界定

出口退税是将出口货物在国内生产和流通过程中缴纳的间接税予以退还的一种促进贸易措施。《中华人民共和国对外贸易法》第34条明确提出,出口退税是我国一项主要的促进贸易措施。正确地把握出口退税机制的性质,必须走出以下两个认识上的误区。

1. 出口退税符合税收及对外贸易的基本规律和原则,不能视为可有可无、随意施舍的优惠政策。

首先,从税收的基本原理及税法的法理考察。间接税属于转嫁税,实际的税负承受者是消费者。根据间接税的属地主义原则,各国消费者只负担本国的纳税,没有义务承担其他国家的税收。出口货物并未在国内消费,因而理应将出口货物在国内生产流通环节所缴纳的间接税退还。同时,进口国往往会依照领域权原则对进口货物征收间接税,这样出口退税又是一种避免双重征税的有效措施。由此可见,出口退税是税收的基本规律和当代税收所应具有的原则和中性原则的具体体现。

其次,从国际贸易的基本原则考察。公平竞争是国际贸易的最基本的原则之一,而要保证不同国家的货物在国际市场上公平竞争,必然要求各国出口商品在税收负担上享有同等待遇。我们知道,由于各国税收制度的差异导致各国商品含税成本的差异,如果让这些含税成本差异悬殊的商品进入国际市场势必导致一种不公平竞争。而出口退税机制可以使各国出口货物均以不含税价格进入国际市场,从而达到公平竞争,促进国际贸易的目的。因此,出口退税也是国际贸易发展的必然要求。

2. 出口退税具有很高的透明度,不能视为可给可不给,给多给少可随意的出口补贴。

首先,从国内税收法制来考察。由于各国间接税的税负是确定的,出口退税具有高度的透明性和操作性,与随意性很大的出口补贴相比有着明显的优势。正因为出口退税既体现了税收和国际贸易的基本规律及原则,又在管理和操作上具有很高透明度,故成为世界各国普遍接受的实践,可以说当今世界上没有哪个国家或地区不实行出口货物退(免)税的。

其次,从国际法的角度来考察。《关税贸易总协定》(GATT)以及世界贸易组织(WTO)都认可出口退税作为一种促进贸易措施的合法性。GATT 附件九《注释和补充规定》中明确指出“免征某项出口产品的关税,免征相同产品供内销时必需缴纳的国内税,或退还与所缴数量相关的关税或国内税,不能视为一种补贴。”WTO《补贴与反补贴措施协议》附件一至三也明确规定出口退税不应视为出口补贴。附件二指出:“间接税减让表允许对出口产品生产投入消耗的前阶段累积间接税实行豁免、减免或延期。同样,退税表允许对生产消耗的进口物资征收的进口费给予减免或退税。”一句话,出口退税只要不超过国内已征或应征的增值税、消费税及关税等间接税,就不能视为出口补贴。

## 二、对法国出口退税机制的全面考察

自从法国 1954 年率先施行增值税以来,增值税的优越性在全球范围内得到了公认,并很快成为各国间接税中的一种最重要的税种。在出口退税机制方面各国已逐渐形成了适应增值税退税的出口货物零税率制度。所谓出口货物零税率是指增值税的一档特殊税率,其含义是指出口货物在任何环节都不要缴纳增值税,如果已缴纳的还可以扣除或退还,其目的是使出口货物以不含税的真实成本进入国际市场公平竞争。在出口货物零税率的运作机制上法国的作法具有典型意义,集中反映了当今世界各国在出口退税机制运作上的成功经验。其具体作法是根据不同类型的企业情况对出口货物分别采取全额免税购买和先后后抵再退两种办法。

1. 全额免税购买,指出口企业在购进货物时即予彻底免税,也就是不征税也不退税。它又有两种具体的作法:(1)年度免税额度审批方式。这种方式适用于出口实绩良好的企业。每年年初该类出口企业根据上一年度的出口实绩向所在地的税收征管机关书面申请本年度的出口免税额度指标,批准后出口企业就有了一个经税务机关验证盖章的免税购买证明及免税证明批准号码(该号码输入计算机管理),该企业在年度内以及批准额度范围内可以自主办理免税购进货物,不需逐笔到税务机关审批。出口企业与供货方发生购销关系时,只需出口企业向供货方提供一个有免税证明批准号码的购货函,供货方凭此函就可向出口企业供应免税货物,并相应开具零税率的增值税发票。同样供货方凭此可在当地税务机关办理免税。如果出口企业的出口额突破税务机关免税额度指标,对超过部分应及时逐笔办理免税申报或者申请追加免税额度。出口企业申请年度免税额度指标时,只需提交申请免税证明书和企业上年度的出口报表及出口报关单(复印件即可)。(2)逐笔审批免税额度方式,适用于新成立的企业或临时性出口的企业。该类企业根据已签订的出口合同逐笔向所在地税收征管机关申请出口免税额度指标,税收征收机关按照出口合同决定免税额度指标,审批后出口企业同样会得到经税务机关验证盖章的免税购买证明及免税证明批准号码,并可以在额度内免税购进该批出口货物。如果出口合同未能执行因而没有使用免税额度,或者需要用于另一个出口合同时,出口企业应及时向税务机关书面报告,并另行申请免税额度。对于过去没有出口实绩,同时税务机关对其信誉又缺乏足够了解的出口企业,税务机关可以要求信用好的第三者对该出口企业提供出口免税担保。

另外,关于全额免税购买办法还要说明一点:如果出口企业免税购进的货物出口转内销,则应由出口企业补交应纳税款。自出口企业免税购进货物后,一切税务方面的事项均与供方无关,一律由出口企业承担责任。

2. 先免后抵再退,即对出口货物免征最后一道环节的增值税,以前各环节应退的税款与内销货物应纳的税款进行抵扣,不足抵扣部分再结转下期继续抵扣或按期办理退库。该办法也有两种具体的作法:(1)普遍退税,又称共同税制度,企业以年或季为时间单位向所在地税收征管机关办理退税,适用于出口少而又不经常出口的企业。一年一退的企业,年终未抵扣完的进项税额必须超过1万郎;一季一退的企业,季度末抵扣完的进项税额必须超过5000法郎。(2)专门退税,指企业按月向所在地税收征管机关办理退税,适用于出口较多的企业。申报出口退税的企业应填写退税申请书,并提供增值税发票和出口报关单。

法国的税务机关为避免拖欠应退税企业税款,一般是先办退税,后检查。如果一经检查发现企业有偷税、骗税行为,加倍罚款,并追溯10年初彻底检查,情节严重的对有关责任人追究刑事责任。实际上,由于法国政府建立和健全了一套科学、严密、简便、稳定的出口货物零税率机制,并辅之以强大的法律威慑力量,所以一般企业都不愿意冒倾家荡产甚至牢狱之灾的危险。

### 三、对我国现行出口退税机制的反思

我国现行出口退税机制运作的特点可以归结为:(1)出口货物各环节应征税收,由各地税收征管机关向各应纳税环节的纳税人照章征收;(2)有出口经营权的企业出口和代理出口的货物,在货物报关出口并在财务上做销售后,凭有关凭证(根据《出口货物退(免)税管理办法》,有关凭证指购进出口货物的增值税专用发票或普通发票、出口货物销售明细帐、盖有海关验讫章的《出口货物报关单》及出口收汇单证)按月报送税务机关批准退还或免征增值税和消费税;(3)出口退税所需资金全部由中央财政支出,并由国家税务总局下达出口退税计划给各地退税机关执行。这种出口退税机制同法国出口货物零税率机制相比较在形式上似乎更严格、复杂,但是实质上却隐存着致命的缺陷,在实践中暴露出以下几个方面的弊端。

1. 现行的出口退税机制仍然是传统计划经济的产物,带着浓厚的“审批经济”、“指标经济”色彩,既不适应新的财税体制,也与我国外贸体制改革进程相脱节。具体表现在。其一,我国已从1994年开始实行分税制的财税管理体制,建立了以增值税为核心的流转税新体系,而我国现行的出口退税机制一直没有得到根本性的改革,仍然沿袭与老税制和传统计划经济相适应的管理方式,从而显得与新的财税体制有点格格不入;其二,1979年我国开始着手改革高度集权的外贸体制,下放对外贸易经营权,为适应建立社会主义市场经济体制的客观要求,近年来更是加强了外贸体制改革的力度,越来越多的市场主体开始拥有外贸经营的自主权。至1993年8月,全国已开放对外贸易的海、陆、空口岸超过170个,有外贸成交权的外贸企业4000多家,有外贸自营权的生产企业1600多家,已批准成立的13万家外商投资企业都享有外贸自营权,而带着浓厚“审批经济”色彩的现行出口退税机制却从退税这个角度维持着对外贸企业一种过度的都又是隐蔽的干预,与我国外贸体制改革的初衷显然是背道而驰的。

2. 征税退税严重脱节。上文考察的法国出口货物零税率机制的一个重要特征就是将出口货物零税率纳入本国增值税(或其他间接税)的常规管理之中,实现征税、免税、抵扣税、退税一体化,这样就从机制本身封住了漏洞。而我国现行出口退税办法自身最大的弊端正是出口退税脱离了增值税的常规管理,人为地造成了征退税环节的脱节,集中表现为纳税人和享受退税人

分离,纳税地与退税地分离,中央利益和地方利益分离,这样必然导致出口退税监督管理中的三个分离,即纳税监督与退税监督的分离,纳税地监督与退税地监督的分离,中央一级监督与地方监督的分离。这种机制本身的缺陷为骗取出口退税大开了绿灯。

3. 给不法分子骗取出口退税以可乘之机。我国现行出口退税机制中征税和退税分别由两套机构来运作,退税款全部由同中央财政负担,并且只需审核几张单证就可以从国库中提取巨额退税款。这样,巨大的利益驱动和有空可钻的出口退税机制客观上成为滋生出口骗税的温床。而法国实行的免税购买办法则无税可骗,采用免、抵、退办法需从国库中直接退款的金额则相当有限。

#### 四、对我国出口退税机制的改革建议

综上所述,现行出口退税机制已经失去了存在的合理性,改革已是势在必行。我们认为,实现我国出口退税机制的转轨变型应遵循以下原则和途径。

1. 在总的指导思想上一一定要结束“特色”情结,大胆地移植国际社会通行的被实践证明行之有效的出口货物零税率机制。法律的移植不应是个别法律条文的移植,而应该是一系列相关的规范组成的一套制度单元的移植。我国对出口货物零税率机制的移植同样应该是整个一套基本制度的移植,只有这样才不致于破坏出口货物零税机制的整体性、系统性和科学性。

2. 在具体实现机制转换模式上应该分两步走。按照国际社会普遍实践来建立我国出口货物零税率机制是一个复杂艰巨的工程,一步到位是不现实的,应该分步骤积极推进。第一步,设想按照公平、公开竞争的原则选定几百家大中型外贸企业实行收购货物代缴税,出口后再退税的办法,这种过渡形式的改革模式可实现一定程度的征退税结合,并能与推行出口代理机制有机地结合;第二步,在实现全国税务、海关等部门计算机联网进行交叉稽核的基础上,积极地实现我国出口退税机制的彻底变革,即以出口为主的流通企业出口货物实行免购买,以内销为主的生产企业出口货物实行免抵退,从而实现我国征退税的一体化。可以想见,出口货物零税率机制的确立必将为我国对外贸易的持续、快速、健康发展提供新的契机。

值得一提的是,我们主张全面移植法国的出口货物零税率机制作为我国出口退税机制改革的目标模式,是指在基本原则、基本制度方面移植,并不是全盘的照搬照抄。同其他任何法律制度的移植一样,出口退税机制的移植也有一个本土化的问题。我们要确立的是中国出口退税机制,在一些具体的环节、操作方法上当然要考虑中国外贸体制、税收征管等方面的实际情况,这是毫无疑问的。

#### 参考文献:

- ①汪尧田主编:《中国对外经济贸易实务百答》,中信出版社。
- ②余劲松主编:《国际经济法学》,高教出版社。