

增值税留抵退税政策分析及建议

陈孙策

山东外贸职业学院泰安教学部, 山东 泰安

收稿日期: 2022年12月28日; 录用日期: 2023年3月1日; 发布日期: 2023年3月8日

摘要

2022年3月, 我国财政部与税务总局联合发布了加大增值税留抵退税政策实施力度的公告, 为本年度的大规模增值税留抵退税拉开了序幕。本文在总结增值税留抵税额的形成原因与政策沿革的基础上, 通过分析留抵退税政策的理论逻辑与实施的效应, 提出了相关的完善建议。

关键词

增值税, 留抵退税, 留抵税额

The Policy Analysis and Suggestion of VAT Credit Refund

Sunce Chen

Tai'an Campus, Shandong Foreign Trade Vocational College, Tai'an Shandong

Received: Dec. 28th, 2022; accepted: Mar. 1st, 2023; published: Mar. 8th, 2023

Abstract

In March 2022, the Ministry of Finance and the State Administration of Taxation jointly issued an announcement on strengthening the implementation of VAT rebate policy, which kicked off the large-scale VAT rebate policy this year. On the basis of summarizing the formation reasons and policy evolution of VAT tax credit, this paper analyzes the theoretical logic and implementation effect of VAT tax credit policy, and puts forward relevant suggestions to improve it.

Keywords

Value-Added Tax, VAT Credit Refund, Measure of VAT Credit



1. 引言

为应对复杂的国内外形势，以及包括新冠疫情在内的多方面因素对宏观经济的影响，我国实施了大规模增值税留抵退税政策，此举不仅取得了为企业纾困解难的效果，更助力了我国经济回稳向上。本文对增值税留抵税额的产生原因与政策沿革、制定留抵退税政策的理论逻辑、政策实施的效应以及如何进一步完善相关政策进行分析与探讨，以期有益于决策。

2. 增值税留抵税额及政策沿革

2.1. 留抵税额产生之因

从增值税的原理来看，在一般情况下，一般纳税人的应纳税额计算公式为：应纳税额 = 当期(销项税额—进项税额)，但是当出现进项税额大于销项税额的情况时，该公式会计算出负数，也就意味着出现了无法抵扣的税额，即留抵税额。究其形成的原因，大致可以分为制度性原因与经营性原因。

2.1.1. 制度性原因

1) 多档税率导致的留抵税额

我国增值税设有多档税率，分别为 13%、9%、6%。当纳税人在购进适用于 13% 基本税率的货物时，提供的是适用于低税率的服务或货物，且该项服务或货物增值有限的前提下，则易出现销项税额小于进项税额的情况。在我国电信服务业和餐饮业出现较多此类情况。

2) 价格管制导致的留抵税额

某些产品销售价格低于购进价格，且其在销售与购进阶段均适用于同一税率，直接导致了销项税额低于进项税额，从而产生了留抵税额。这种情况多见于国家进行价格管制的资源，如天然气，这一类特定资源虽然进口价格十分昂贵，但出于管控或维护社会稳定的目的，国家对其实行价格管控，由此产生了大量的留抵税额。

3) 国家储备导致的留抵税额

国家出于战略安全的考虑，会对粮食、钢铁、燃料等资源进行储备。国家储备具有长期性特点，因其极少进行销售，所以几乎不产生销项税额，进项税额无从抵用，从而出现了大量的留抵税额。

2.1.2. 经营性原因

1) 企业生命周期导致的留抵税额

企业在初创期与衰退期易导致大量的留抵税额。初创期的企业，往往会购置大量固定资产，目前我国增值税规定，固定资产在购入时可进行一次性抵扣，而初创期的企业往往销售额较少，销项税额难以与进项税额匹配，故而产生大量的留抵税额，此外衰退期的企业也会因为销售减少或产品价格下跌导致留抵税额的产生。

2) 行业特殊性导致的留抵税额

不同行业的运行机制具有特殊性，这种特殊性使得行业内的企业产生了大量留抵税额。如房地产企业，其具有项目周期较长、前期资金投入大、分批次结算的特点，也使得该行业内的企业产生了大量的留抵税额^[1]。此外，以收购农副产品为生产原料的企业，会在收购季大批量采购原材料时产生大量的进项税额，一时之间难以完全抵用，从而产生大量留抵税额。

3) 市场变化导致的留抵税额

市场的激烈竞争,会对企业生产的产品带来直接影响,一旦产品销路不畅、价格下跌,就会导致价格倒挂,进而产生留抵税额。

2.2. 留抵退税政策发展沿革

增值税留抵税额的处理方式一般分为结转下期继续抵扣或退税。我国增值税留抵退税制度经历过以下三个发展阶段。

2.2.1. 特定行业试行阶段

我国自 1979 年开始试行增值税,对于增值税留抵税额一直采用结转下期继续抵扣的方式。在 2011 年 11 月我国开始试点留抵退税并发布相关政策文件(财税[2011] 107 号),其目的主要在于帮扶集成电路重大项目企业,文件公布了符合其退税政策的 29 家企业,并规定企业可将 2009 年以来的购进设备留抵税额,进项一次性退还。该文件表明,政策制定者开始着力解决进项税额给企业造成的资金占用问题。在随后的数年间,财政部和国家税务总局又陆续出台了多项具有针对性的留抵退税的政策,例如:2014 年 2 月,针对外购“两油(石脑油、燃料油)”为原材料的企业而推出的相关增值税退税政策(财税[2014] 17 号) [2];包括上述文件在内的一系列政策文件,为我国后续增值税留抵退税的常态化、制度化做出了有益的探索。

2.2.2. 多行业扩大试行阶段

在经历了 2011 年至 2018 年的小范围特定行业试行阶段,2019 年我国继续发布相关政策(联合公告[2019] 39 号),公告中表示,“自 2019 年 4 月 1 日起,试行增值税期末留抵税额退税制度”,该公告中对申请退税的纳税人,在增量留抵税额、纳税信用等方面作出了限制,并规定允许退还的增量留抵税额为按进项构成比例的 60%进项退还[3],但此公告仍为全行业纳税人享受增值税留抵税额退税政策拉开了序幕。在扩大试行的同时,多项针对特殊行业、特定事项加大留抵退税力度的政策也相继颁布,例如:为解决制造业期末留抵税额问题出台的后续文件(财政部 税务总局公告 2019 年第 84 号、2021 年第 15 号),通过税收手段助力调控。

2.2.3. 大规模退税阶段

2022 年 3 月 21 日,我国推出进一步加大增值税留抵退税实施力度的文件(财政部 税务总局公告 2022 年第 14 号),随后的几个月相继出台文件推动落实(财政部税务总局公告 2022 年第 17 号、第 19 号、第 21 号),这些政策聚焦于加大小微企业、制造业为代表的多个行业的增值税期末留抵退税政策力度,截至 2022 年 11 月 10 日,增值税留抵退税合计已达 23,097 亿元,大规模的退税充分发挥了政策惠企利民效能,起到了助力工业经济平稳运行,促进新动能加快发展的作用。

3. 增值税留抵退税政策理论逻辑分析

凡是政策的制定都是基于一定的逻辑,增值税留抵退税政策也概莫能外,我国现行的增值税留抵退税政策扭转了过去结转抵扣的方式。为何要将结转抵扣转型为退税的方式?分析其中的逻辑关系,有助于加深对增值税政策的认识,更好地指导后续工作。

3.1. 消费型增值税所决定

根据税基和固定资产购进时进项税额扣除规定的不同,增值税可以分为生产型、收入型和消费型三种类型[4]。

我国自从 2009 年起逐步向消费型增值税转型, 消费型增值税针对最终的消费品征税, 而非在产品或投入的原材料。留抵税额产生的直接原因是企业生产经营过程中销项税额不足抵减进项税额而产生的缺口, 其对应的是因外购固定资产或原材料, 从而已在上一环节上缴入库的税额, 这一部分税额不及时退还给企业, 则意味着国家仍然对投入物或在产品征收了增值税, 不符合消费型增值税的本质要求。

3.2. 维护增值税中性原则

税收中性指的是国家在征税时, 应尽量避免税收对正常经济秩序的干扰, 不能影响市场作为资源配置的决定性因素。税收中性原则也被世界各国普遍接受, 并体现在税制设计中。增值税制度设计之初, 是通过流转的方式, 使得税负层层转移, 并最终由消费者承担, 不沉淀于企业层面, 避免了对经济的直接影响, 从而保持税收中性原则。然而在实践过程中, 产生留抵税额的现象较为普遍, 且我国较长时间内实行增值税留抵税额结转下期抵扣的规定, 使得留抵税额滞留于企业层面, 企业资金事实上被国家层面无偿占用, 造成了现金流的减少, 有违增值税中性原则[5]。

3.3. 体现国际惯例要求

增值税这一税种在世界上多数国家得到应用与发展, 虽然国际上各国对增值税留抵税额的处理方式并不完全一致, 但对现有情况来看, 大多数实行增值税制度的 G20 成员国与 OECD (经济合作与发展组织) 国家, 都选择退税作为处理留抵税额的主要方式之一, 且针对退税设置的限制较少, 能做到应退进退[6]。

探究增值税留抵退税政策的理论逻辑, 可以看出我国加大相关政策的实施力度, 不仅仅是出于助推企业纾困解难的目的, 更是为了完善增值税相关制度, 使其具有稳定性和长期性, 是一项重要的举措。

4. 增值税留抵退税政策效应分析

增值税是我国第一大税种, 征收范围涵盖全行业, 约占全国税收总额的 40%。它也是中央与地方共享税, 实施大规模留抵退税, 对企业、经济、税收和财政都会带来影响, 具有多重效应。

4.1. 对企业的效应分析

增值税留抵退税政策给企业带来了双面效应。一方面, 大规模的留抵退税, 确实给企业带来了现金流, 缓解了经营压力, 给市场提振了信心。尤其在我国民营企业融资困难的环境下, 增值税留抵退税政策为他们带来了真金白银。根据 2022 年大规模留抵退税的落实情况来看, 已获得退税的纳税人中, 小微企业占比 94.9%, 共计退税 7039 亿元, 占比 49.4%; 中型企业占比 4.4%, 共计退税 3412 亿元, 占比 23.9% [7]。从行业看, 享受存量和增量全额留抵退税的制造业等六个行业受益明显, 纳税人获得退税 7736 亿元, 户均退税 115.2 万元。

另一方面, 增值税留抵退税政策并不会实质性的降低企业增值税负担水平。原因在于, 企业获取留抵退税税额之后, 用于可抵扣的税额即减少, 未来应纳增值税将等额增加。因此它实质上是一种为企业纾困解难, 缓解资金占用的方式。

4.2. 对经济的效应分析

作为我国财政政策的重要组成部分, 增值税留抵退税政策也是调节经济的重要工具, 它对经济运行可以产生什么样的效果? 可以从以下几个方面分析。

从着力点看, 增值税留抵退税政策聚焦于小微企业、制造业为首的多个行业, 对 2019 年 3 月以前的存量留抵与之后产生的增量留抵, 一概全额退还。且纾困资金直接到达企业端, 有力的助力了微观经济体的平稳运行。从作用对象的行为看, 企业对于退税资金, 主要应用于生产、研发、采购、支付工资等

生产经营方面，符合了政策预期和指向。从政策替代效应来看，财政资金具有公共性和非营利性，企业资金具有生产性和营利性，增值税留抵退税政策将财政资金转化为企业资金，使得资金适用效果可能达到更好的效果。综合看，增值税留抵退税政策对经济的效应是较为积极有益的。

4.3. 对税收的效应分析

增值税留抵退税政策对税收产生了多方面的效应，可以从税收收入与税收管理两个方面来进行分析。在税收收入方面，短期来看大规模的留抵退税，势必带来了当期增值税收入的减少，当期增速也会有所下滑；从中长期看，企业能够结转至后期抵扣的进项税额也相应减少了，会使得应纳税额有所增加，后期增速会有所增长。

增值税留抵退税政策也会对税收管理产生一定影响。近年来，我国增值税制度日趋完善，管理水平也有所提高，但是仍然存在虚开发票与骗取退税的事件。截至 2022 年 6 月 9 日，全国已公开曝光 314 起留抵骗税案件[8]。在目前发票虚开与隐瞒收入的现象十分严峻的情况下，留抵骗税的情况仍然不容小觑，也给税收管理带来了新的挑战。

4.4. 对财政的效应分析

我国财政收入绝大多数来源于税收，增值税留抵退税政策直接影响到税收收入，其影响也直接反映在财政收入。增值税由中央与地方共享，留抵退税政策的实施对中央与地方财政都影响明显。经过几年疫情，现阶段地方各级财力较为紧张，留抵退税政策使得地方各级财政紧张情况有所加剧。为此，中央财政除了按既定的比例承担其退税资金，还另拨付 1.2 万亿元用于支持增值税留抵退税政策落地。此举在退税初期有效减轻地方财政压力，特别是经济欠发达地区退税资金压力，保障了留抵退税政策顺利实施。但若长此以往，中央财政也将难以承受，有违中央与地方增值税收入的分配格局，有恐加大运行风险。

5. 完善增值税留抵退税政策的建议

2022 年度已有超 2 万亿元的税额退还给企业，本年度的增值税留抵退税也即将宣告收尾，考虑到增值税制度的建设方向，未来能够享受到增值税留抵退税的行业将越来越多，若将留抵退税作为一项长效机制来建设，则还需要进一步完善。

5.1. 赋予企业自主选择权

某些企业基于退税成本、风险收益、与政府签订过财政协议等目的，可能会倾向于不退税，对于这一部分企业应尊重其选择，既不一刀切的要求其申领退税，也不能置之不理，应将自主选择权赋予企业，尊重其选择[9]。

5.2. 考虑简并增值税税率档次

从根源上减少留抵税额的产生，有助于解决留抵退税带来的一系列问题。我国增值税制度历经多番改革，多档税率并存的局面并没有改变，不可避免地出现“低征高扣”的情况。从制度根源上解决这问题，简并增值税税率成为了关键举措之一。在考虑国家财政承受能力的基础上，可考虑将减少税率档次，把三档并为两档；逐步下调税率，使得税率之间的差距减小[10]。

5.3. 强化防范留抵退税骗税

在制定增值税留抵退税相关制度时，应针对留抵退税的骗税特点，重点从严防范，可利用信息资源优势，借助金税四期建设，在有限审核时间内，全面提升留抵监管质效。增强留抵退税事前预判准

确性。提升纳税信用等级评定时效性，统一行业认定口径，提升系统指标判定精准度；充实事中监管大数据[11]。如增加主要涉税人员变更时间限制，法定代表人、财务负责人变更情况等，加强部门间数据集成，形成全方位立体化企业样貌，为留抵退税审核提供最大限度便利；丰富事后监管措施。对退还留抵退税后存在风险提醒、变更法人、跨区迁移、注销登记的纳税人要重点关注，加强有效监控，防范和减少涉税风险。

5.4. 建立健全垫付与返还制度

留抵退税作为一项常态化的制度安排是大势所趋，退税资金与合理的退税负担机制是保证这项政策能够顺利延续下去的关键[12]。

目前，企业获得的增值税留抵退税，是由中央库和省级及以下财政库按比例分担的，分担比例为50%:50%，中央财政通过转移支付的方式来缓解省级以下财政在退税中遇到的资金困难。在本轮大规模留抵退税结束后，日后的留抵退税将常态化，省级以下财政在面对退税资金困难时，可通过提高中央与省级库来进行缓解，利用中央与省级库对市级、县级财政应负担的资金进项垫付[13]。

在此基础上，探索建立县级财政增值税增量税额返还制度。企业在办理完增值税留抵退税后，以后期间缴纳的增值税额会有所增加，按照增值税收入分享比例，县级财政收入也会有所增加，加之中央与省级库先前垫付导致的县级财政少负担的一部分，县级财政获得的增值税收入将非常可观，通过建立返还制度，国库部门可在后续从县级财政中将先前垫付资金，按比例向中央与省级库扣还，直至垫付资金全部退还。

参考文献

- [1] 李华, 张彩虹, 路洁. 增值税留抵退税政策运行调研分析及推进建议[J]. 税收经济研究, 2022(1): 19-27.
- [2] 靳铭. 大规模增值税留抵退税会计处理探究[J]. 会计师, 2022(5): 87-88.
- [3] 肖娜. 我国增值税留抵退税政策、问题和长效机制建设研究[J]. 中国总会计师, 2022(9): 47-49.
- [4] 朱江涛. 增值税留抵退税政策探析与建议[J]. 税务研究, 2022(8): 114-120.
- [5] 危素玉. 增值税留抵退税政策及长效机制建设[J]. 地方财政研究, 2021(1): 60-66.
- [6] 赵哲, 顾燊. 我国增值税留抵退税政策的发展与借鉴[J]. 金融会计, 2022(7): 47-54.
- [7] 贺颖. 从结存利润上缴和留抵退税看 2022 年积极财政政策[J]. 财经智库, 2022(4): 59-88+146-147.
- [8] 郭瑞轩. 落实留抵退税政策 助力稳住经济大盘[N]. 中国税务报, 2022-06-13(001).
- [9] 谭伟, 姜青青. 完善增值税留抵退税新政的五项建议[J]. 地方财政研究, 2022(8): 35-40.
- [10] 王建平. 改进我国增值税留抵退税额处理方式的思路[J]. 税务研究, 2021(8): 35-41.
- [11] 杜鹏. 完善增值税留抵退税制度——以重庆市綦江区为例[J]. 湖南税务高等专科学校学报, 2021(3): 66-70.
- [12] 陈益刊. 万亿级增值税留抵退税收尾下一步怎么走[J]. 中国中小企业, 2022(8): 15-18.
- [13] 陈逸如. 关于进一步优化增值税留抵退税制度的思考[J]. 市场周刊, 2022(16): 106-109.