

我国留抵退税政策浅析

苏昊然¹, 吕思明², 万 勇²

¹青岛17中学, 山东 青岛

²青岛大学商学院会计学系, 山东 青岛

收稿日期: 2022年7月27日; 录用日期: 2022年8月15日; 发布日期: 2022年9月2日

摘 要

留抵退税是我国在疫情防控期间大力推行的国策。本文从留抵退税的含义出发, 分析了我国留抵退税的成因、优势和意义, 在此基础上分析了我国不同留抵退税阶段的特点, 以及留抵退税的执行中应注意的一些问题。

关键词

留抵, 退税, 增值税, 留抵退税

Analysis of the Tax Rebate Policy in China

Haoran Su¹, Siming Lyu², Yong Wan²

¹Qingdao No.17 High School, Qingdao Shandong

²Department of Accounting, Business School, Qingdao University, Qingdao Shandong

Received: Jul. 27th, 2022; accepted: Aug. 15th, 2022; published: Sep. 2nd, 2022

Abstract

Tax rebate is a national policy vigorously implemented by China during the epidemic prevention and control period. Starting from the meaning of tax rebates, this paper analyzes the causes, advantages and significance of tax rebates, analyzes the characteristics of different stages in China, and some problems that should be paid attention to in the implementation of tax rebates.

Keywords

Rebate, Tax Refund, Added-Value Tax, Tax Rebate



1. 引言

最近“留抵退税”一词在电视和网络上出现很多，2022年国家决定在更多行业实施存量和增量全额留抵退税，增加退税1400多亿元，使得全年退税规模扩大到1.64万亿(<http://www.chinatax.gov.cn/>)。目前这一政策的进程超过2/3，制造业，电力、热力、燃气及水生产和供应业，交通运输、仓储和邮政业，软件、信息技术服务业，生态保护和环境治理等很多符合条件的企业，都因此获益，企业经营状况获得较大改善。

相比之下，我国的留抵退税研究文章相对较少，主要集中在我国留抵税额的现状及成因、留抵税额的实务处理等表象问题[1][2][3][4]。存在缺少与留抵退税历史、相关的理论分析，对留抵税额影响企业路径的研究也不够彻底，对我国留抵税额的现状的认识基于较早的数据，国际比较所对比的国家数量较少等问题。更有甚者，有的研究内容中把“留抵退税”和“留底退税”混为一谈[5]。

2. 留抵退税的含义

留抵退税可以分为“留抵”和“退税”两部分理解。在某个增值税纳税期间，若某企业在该期间的进项税额大于销项税额，则进项税额大于销项税额的差额，一般称之为“超额进项税额”。对于超额进项税额，目前世界各国有两种主要的通行做法：一种做法是将超额进项税额结转以后的纳税期间，用于抵减以后纳税期间所产生的销项税额，这就是超额进项税额留抵，简称“留抵”，因实行这种制度而留存于企业的超额进项税额，称之为“留抵税额”；另一方面，税务机关将超额进项税额退还给纳税人，称之为“超额进项税额退税”，简称“退税”，因实行这种制度而退还给纳税人的超额进项税额，就称之为“留抵退税”。

3. 留抵退税的成因

从本质上说，增值税是一种旨在对家庭的最终消费广泛课征的税种。从这一逻辑出发，增值税的负担不应落在企业身上，因为企业不能进行最终消费或家庭消费。而增值税核心设计的特点是其分阶段的征收，通过分阶段征税的方式，保障国家的税收收入，并降低因产品生产时间过长或产业链崩溃等原因导致国家不能及时征收税款的风险。现实中，影响企业产品数量、产品价格及产品税率的因素是导致超额进项税额的直接原因。

我国留抵税额形成的原因，主要可以概括为政策性因素和非政策性因素两大类：1) 政策性因素：包括国家为调控市场、稳定物价等原因而实行价格管制所导致的价格倒挂，常见于资源、能源行业；我国增值税的多档税率结构导致的进项税额大于销项税额，常见于低税率行业；其他特殊政策造成的留抵税额，如农产品加工行业本身毛利率水平较低，且政策规定购进作为原料的免税农产品，按照农产品收购发票或销售发票上注明的买价(不含税价格)计算可抵扣的进项税额，而销项税额一般也会因此产生留抵税额。2) 非政策性因素：包括季节性采购导致有些企业在某段时期的进项税额超过销项税额，常见于商业企业和农产品制造加工业；企业生产经营周期过长，导致企业在投入生产经营后的短期内未能产生足够的销项税额。

上述成因也可以分为经常性因素和偶然性因素：1) 经常性因素包括多档税率等增值税政策、生产经

营周期长、生产经营具有季节性以及企业生命周期等。经常性因素导致企业长期存在超额进项税额，这种形式的超额进项税额很难从根本上消除，其中由经常性政策因素造成的超额进项税额，可通过对政策进行调整而减少；2) 偶然性因素具体包括市场供需关系变化导致产品需求减少或价格下降，企业因自身经营管理不善导致产品销路不畅，政府通过价格管制和行政手段等方式干预市场等等。偶然性因素导致的超额进项税额则会随偶然性因素的消失而消失，也具有相当大的不确定性。

显然，不论如何分类，两种因素都是相互影响，相互制约的。特别是新冠疫情下，可以认为是非政策性因素影响了政策性因素的改变，也可以认为是由于偶然性因素变化带来的严峻性，引起了经常性因素的改变，这也是国家实行全面留抵退税的原因。

4. 留抵退税的优势和意义

增值税减税改革是改革开放的产物，为了振兴经济，我国在增值税深化改革方面，做了多项改革。

图 1 是我国增值税减税改革的五种基本方法。

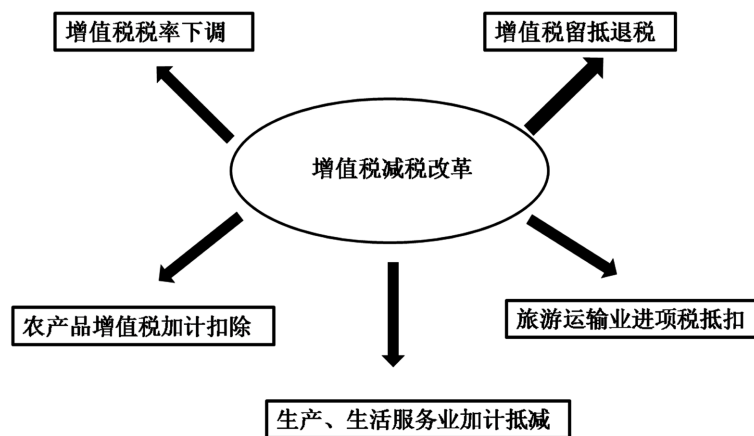


Figure 1. Five basic methods of added-value tax reduction reform in China

图 1. 我国增值税减税改革的五种基本方法

图 1 中，增值税税率下调是好理解的，主要是将一般纳税人发生增值税应税销售行为或者进口货物下调，税率下调时，改革带来的减税效应会由商品各流通环节的企业和个人共享。这种税率下调在宏观上反而会导致税收总收入的增长。原因是，增值税作为商品价格的一部分，税率下降使商品价格下降，最终促进消费和就业，拉动经济增长，从而带动税收总收入增加。另外三项，农产品增值税加计扣除、生产、生活服务业加计抵减、旅游运输业进项税抵扣是针对三个特殊方面税收减税改革，这些行业人力资本密集、受疫情影响大、油价等费用升高对其影响加大。数据表明，防控疫情期间，这三方面的税负在 2019~2022 年有很明显下降。

同时，从 2019 年后增值税留抵退税的力度增强。2022 年 3 月，财政部和税务总局联合发布《财政部 税务总局关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》，明确了小微企业和制造业等行业留抵退税政策。同时，税务总局相应配套制发了《国家税务总局关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度有关征管事项的公告》对相关征管问题进行明确。

5. 我国留抵退税的不同阶段

我国的留抵退税制度也是伴随着改革开放出现的。按照国家税务总局的发文可以看出 (<http://www.chinatax.gov.cn/>)，我国留抵退税制度改革过程可大致分为三个阶段，见图 2。

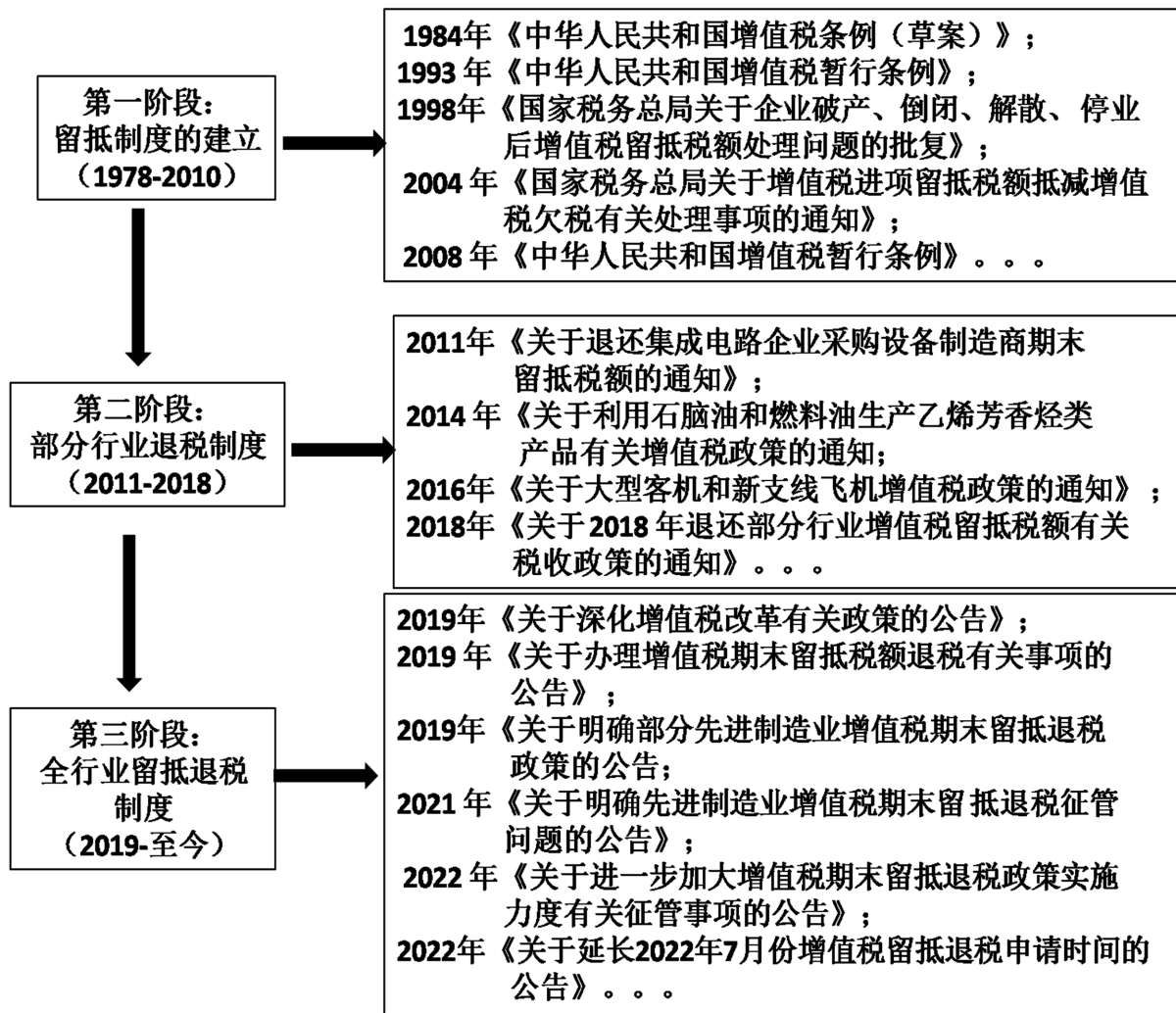


Figure 2. Three development stages of the retained tax rebate system in China

图 2. 我国留抵退税制度发展的三个阶段

1) 第一个阶段为 1978 年至 2010 年实行的留抵制度的建立：这一阶段是制度确立阶段，但整体的思路并不鼓励超额进项税额退税，因此这一阶段存在退税额门槛过高、退税期限过长和退税额度过低等问题。在 1994 年分税制改革时，有关专家就已经考虑到超额进项税额留抵与退税的选择问题，但由于当时的国家财政无法承担相应的支出，最终决定实施留抵制度。例如。2008 年《中华人民共和国增值税暂行条例》第四条就规定，“当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣”。这些法令的相关规定中不包含退税相关规定，意味着国家不允许留抵税额退税。

2) 第二阶段为 2011 年至 2018 年实行的部分行业退税制度：2010 年之后，我国开始在很小部分的范围内开始展开试点，允许退还特定企业、特定来源的留抵税额。2016 年以前，增值税留抵退税政策仅限于集成电路重大项目，大型客机、大型客机发动机研制项目等。

由于这阶段退税政策试点范围的局限性，其基本思想仍是超额进项税额留抵，第一阶段制度的特点仍然存在，一是退税规模小，以 2018 年为例，2018 年的退税总额为 1148.5 亿元，相较于全国上万亿的留抵税额存量，这个数字还是很小的。另外，不符合受益原则和公平原则，由于退税款由中央和企业所在地的地方政府共同分担，而地方分担部分往往全部由企业所在地负担，而分享了增值税收入的消费所

在地的地方政府却不用分担相应的退税款支出，造成了企业所在地地方政府与消费所在地地方政府间的不公平，因此政策的作用也是有限的。

3) 第三阶段为 2019 年后到现在的全行业留抵退税制度：2019 年，我国处理增值税超额进项税额思路发生转变，并密集出台多项相关政策，从以留抵为主转向审慎的全行业退税政策，并尝试在部分先进制造业行业中放宽退税的条件。2019 年扩大了对民航领域留抵退税的范围，包括大型民用客机发动机、中大功率民用涡轴涡桨发动机研制项目，生产销售新支线飞机，从事大型客机研制项目等。从试点行业来看，这些行业是国家重点鼓励发展的行业，体现了我国合理产业保护目的。随后，这一政策又拓展到医药制造业、非金属矿物制品业、通用设备制造业、专用设备制造业、汽车和火车等运输设备制造业、电气机械和器材制造业等十几个行业。

2019 年 9 月 26 号的《关于印发实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革》、2019 年 12 月 4 号的《关于调整完善增值税留抵退税地方分担机制及预算管理有关事项》等政策的相继出台，明确了我国对退税额的政府间分担机制做出了调整。2019 年 11 月 27 日发布的《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》中，对超额进项税额的处理方式做出了重大修订，将退税与留抵并列，退税制度实施真正得到了法律保障。2022 年以来，中央部署实施了大规模增值税留抵退税政策。在继续推出 1 万亿大规模减税降费的同时，还对所有符合条件的小微企业，以及“制造业”、“科学研究和技术服务业”、“电力、热力、燃气及水生产和供应业”、“软件和信息技术服务业”、“生态保护和环境治理业”和“交通运输、仓储和邮政业”六大行业的存量与增量留抵税额，新增退税约 1.5 万亿。此举规模空前，成为 2022 年稳定宏观经济大盘的关键举措之一。

6. 全面留抵退税的优势和应注意的问题

相对于我国增值税减税改革的其他方法，全面留抵退税的优势[6] [7]主要表现在以下几个方面：

1) 影响面广：留抵退税覆盖范围从符合增量留抵条件、部分行业企业扩大为小微企业全行业、大中型企业特定行业。特别是受疫情影响较重行业的中小微企业，经营情况得到改善，随着政策的不断发力，有望从根本上帮助企业脱困，并走向正常发展的快车道。

2) 效率高：明确规定了一个较短的退税期限，政策规定符合条件的纳税人可在次月的纳税申报期提出申请且税务机关应在 10 个工作日内完成审核，这有助于降低超额进项税额对企业资金的占用时间，减少企业的效率损失。

3) 与第二阶段的退税制度相比，本阶段退税制度更加公平。因为全行业退税政策做到各种企业之间的规则公平。

4) 政策还对骗税风险做出了较多的防范措施，最大限度地降低征管效率的损失，如判定纳税人是否符合条件时，对纳税人的纳税信用等级、骗税行为、偷税行为及是否享受出口退税等其他优惠政策方面都做出了严格的规定，政策中还有许多关于退税事前审查的规定以及骗税处罚的规定。

正是留抵退税具有以上优势，使留抵退税不仅能提高社会的经济效益和效率，也很大程度上满足了税收的公平原则和法治原则，让税收可以很好的发挥社会经济的调节作用和广泛的社会效益。当然，留抵退税的执行中应注意的一些问题[8]：

1) 增值税留抵退税执行对企业的有关财务工作人员要求较高。这次留抵退税涉及面广，一些小微企业为节约经济成本，未进行专业的专职会计人员聘用，导致企业财务管理业务素质表现存在较大的差异，导致在进行较为复杂的政策业务学习中连续性表现不佳，不能对企业享受税收优惠政策全面把握。

2) 增值税留抵退税政策执行，还存在着有关涉税风险的防范不够明确等问题。当前我国留抵退税政策的减税降费力度很大，在实现企业纳税人的资金周转压力缓解方面，具有很好的作用和效果。但它与

出口退税政策的执行一样,存在一定的骗税风险,对税务改革推进及增值税留抵退税政策执行具有较为突出的危害影响,需要加快进行涉税风险应对策略研究,促进留抵退税后续管理与操作管理方法健全和完善,提高对留抵退税政策执行的涉税风险控制能力。

3) 从长远来看,我国应借鉴国内外经验,根据我国实际,致力于建立一个高效、公平、法治的全行业退税制度。可以在现有全行业增量留抵税额退税政策的基础上,进行退税条件、退税审查、退税时间、退税法治化和退税款负担机制几个方面的完善。最终完成政策由过渡政策到完善的配套政策的转换。

7. 结束语

目前,我国实行的留抵退税政策有很多特点,主要表现在以下三方面:首先,政策力度大。能全面解决制造业、科研和技术服务、生态环保、电力燃气、交通运输等行业留抵退税问题,深入解决存量留抵,对于缓解企业资金压力、帮助企业渡过难关,盘活企业资金、激发企业活力,进一步提升中国制造业竞争力,都具有十分重要的意义。其次,政策针对性强。优先安排小微企业,重点支持制造业,全面解决制造业、科研和技术服务、生态环保、电力燃气、交通运输等行业留抵退税问题,有利于小微企业持续稳定经营,有助于重点领域企业扩大投资、改进工艺、升级技术装备,推进制造业高质量发展,并通过加快制造业发展提升产业链供应链现代化水平,增强产业链供应链稳定性和竞争力。另外,资金保障有力,退税资金全部直达企业,并要求地方政府及有关部门建立健全工作机制,加强资金调度,确保退税减税这项关键性举措落实到位。这是企业真正享受政策红利的有力保障。

当然,留抵退税政策是一项系统工程,要注意纳税人申请留抵退税、核准留抵退税、开具税收收入退还和税款退库等环节,还要减少骗税风险和征管效率上的损失,从而最大发挥政策优势,激发整个国民经济市场的活力。

参考文献

- [1] 戴来贵. 质疑一般纳税人注销时存货及留抵税额的税务处理[J]. 国际税收, 2006(11): 77-78.
- [2] 邓栖元, 何杨, 朱云轩. 增值税留抵退税政策对企业价值的影响研究——基于我国上市公司的实证分析[J]. 财政研究, 2019(5): 104-117.
- [3] 丁东生, 许建国. 增值税留抵退税的国际借鉴[J]. 国际税收, 2019(8): 71-74.
- [4] 樊勇, 韩文杰. 1979年以来的中国增值税[J]. 财经智库, 2018(6): 64-78.
- [5] 薛芬. 增值税留抵退税政策执行中的问题和建议[J]. 中国集体经济, 2021(10): 102-103.
- [6] 王雪琦, 许善达: 把留抵税款改为退税, 有利于供给侧改革[J]. 中国企业家, 2018(24): 63.
- [7] 薛志国. 增值税留抵税额全额退税理论依据及现实意义探究[J]. 当代经济, 2019(6): 142-146.
- [8] 李霄羽. 增值税留抵退税应注意的税收问题和会计处理[J]. 中国注册会计师, 2019(8): 120-122.