

增值税留抵退税的权益、利弊分析及优化建议

张久慧¹ 王志平² 辛明远³

(1.国家税务总局税务干部学院大连校区,辽宁 116023;
2.国家税务总局辽宁税务局,沈阳 110000;3.吉林大学,长春 130012)

内容提要:20 世纪 80 年代初,我国借鉴发达国家做法,在部分城市、部分行业先行试点的基础上引进了增值税,并逐步构建和完善了现代增值税制度。今年 4 月,开始实施新的组合式税费支持政策,其中,增值税留抵退税政策进一步延展了抵扣链条,增强了增值税抵扣政策的完整性,实现了抵扣范围的全覆盖。本文回顾了我国增值税留抵退税制度改革实践,分析了当前留抵退税政策的权益、利弊,并针对当前存在的主要问题,提出了优化增值税留抵退税政策的若干建议。

关键词:增值税 留抵退税 税收权益

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)08-0029-06

留抵退税是我国增值税的一项重要制度安排。由于历史原因,我国从 1994 年增值税制度建立之初,对留抵税额采取的是结转抵扣的办法。近几年,国家抓住时机连续深化增值税改革,推进了“营改增”、税率“四变三”、税率下调等改革举措,不断在增值税制度完善上迈出实质性步伐。通过实施留抵退税,可以在很大程度上消除由于税率差带来的税额累积,缓解企业资金压力,使制度设计更加科学、完善、平衡,增值税中性特征更加突显。今年,在前期增量留抵退税制度的基础上,对存量留抵税额给予退税,从而为

最终建立完善的留抵退税制度奠定了基础,这也为进一步构建与经济高质量发展相适应的现代增值税制铺平了道路。实施大规模的增值税留抵退税,大幅消化存量留抵税额,改进增量留抵退税制度,是对此前增值税改革的进一步深化,符合现代增值税制度的要求。从制度本身看,我国增值税已经实现了征收行业和抵扣范围的全覆盖,但与理想的现代增值税制度相比还存在一定的差距,需要我们结合国情实际,分析增值税留抵退税政策的权益和利弊,挖掘存在的问题和不足,进一步优化改进。

[收稿日期]2022-05-06

[作者简介]张久慧,税费服务教研部教授,研究方向为税收征管和税务稽查;王志平,税收科学研究所,博士,研究方向为税收制度和税收管理;辛明远,研究方向为市场营销。

[基金项目]本文为国家税务总局税务干部学院大连校区 2022 年一般课题《浅析实施大规模增值税留抵退税与完善我国现代增值税制度》(编号:2022SYDLY01)的阶段研究成果。

一、我国增值税留抵退税制度改革实践

1994年以来,我国按照国际通行的做法建立了规范的增值税制度。在此基础上的历次增值税改革,为增值税抵扣链条的完整和留抵退税政策实施打下坚实的基础,成为推进实质性减税的重要举措。总体而言,实行增值税增量留抵退税制度,是对我国现代增值税制度的完善,能够减少企业的资金占用成本,增强可持续发展的能力。

(一)推进增值税转型改革

2004年7月1日起,我国开始实行增值税转型试点,并将其作为东北振兴和中部崛起的重要税收优惠政策加以运用。在此次转型改革之前,我国采取的是生产型增值税,纳税购进的资产均不能抵扣。2008年11月,国务院重新修订和颁布了《增值税暂行条例》,决定自2009年1月1日起开始在全国范围内实施增值税转型试点,对购进机器设备的进项税额可以实施全额抵扣。根据财政部、国家税务总局《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税〔2008〕170号)的规定,自2009年1月1日开始,增值税一般纳税人因购进生产型固定资产可以一次性抵扣,从此生产型增值税开始向消费型增值税转变。

目前,增值税作为我国在商品和服务领域唯一普遍征收的税种,不仅对筹集政府收入具有支撑作用,而且对人们的消费行为具有重要影响,科学发挥增值税中性、规范制度功能至关重要。虽然增值税在理论上只对企业增值额征税,具有税收调节中性,但是这种理论上的中性在税收实务中需要依托比较完善的抵扣制度才能实现,需要在制度层面形成一个完整的抵扣链条和留抵退税机制。

(二)营业税改征增值税改革

为适应财政承受能力和行业发展的需要,营业税改增值税改革采取了分步推进的办法。首先是部分地区、部分行业试点,然后是部分行业在全国范

围内试点,最后是全面推开营改增试点。

具体来说,营改增可以分为三个阶段:第一阶段,在部分地区、部分行业进行试点。自2012年1月1日起,在上海、北京等9个省市顺利实现交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税的税制转换。由于合理地设计了改革进程,分批分期、按部就班、有序推进试点,改革试点运行稳步推进,总体呈现的改革效果很好。第二阶段,选择部分行业在全国范围内进行试点。自2013年8月1日起,适当扩大部分现代服务业的范围,在全国推行交通运输业试点的基础上,将广播影视作品的制作、播映、发行等纳入试点。分别于自2014年1月1日起和2014年6月1日起,将铁路运输、邮政业和电信业纳入“营改增”试点范围,对基础电信服务和增值电信服务实行差异化税率,同时规定为境外单位提供电信业服务免征增值税。第三阶段,在全国范围内进一步深化和完善改革。自2016年5月1日开始,最终将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业全部纳入试点范围,至此,增值税的征收范围实现了对货物和服务的全覆盖,营业税正式退出历史舞台。在“十三五”开局之年全面完成了“营改增”试点,彻底解决了增值税征收范围不够宽泛的问题。

全面营改增既属于增值税的转型改革,又属于增值税的扩围改革,从此开启了现代增值税改革的新纪元。1994年建立增值税制时留下的“增值税和营业税并存”“生产型增值税”这两个尾巴,通过“营改增”已经全部割掉,困扰增值税内在功能作用发挥的阻碍基本消除。此次“试点方案”的推行,最主要的是将不动产也纳入抵扣范围,扩大了试点的行业范围,实现了增值税对货物和服务的全覆盖,所有外购项目都准予抵扣,意味与增值税相关的改革基本到位。全面“营改增”标志着我国的增值税制度真正与国际上通行的增值税制度相接轨,为构建规范化的增值税制奠定了基础。

(三)探索实施留抵退税制度

2018年,我国开始对电网企业、高新技术企业以及部分现代装备制造业允许退还上期的期末留抵税额。2019年,增值税留抵税额退税制度开始试行,符合条件企业可就增量留抵税额,按照进项税额构成比例的60%申请退税。之后,进一步放宽了对部分先进制造业退还期末留抵的条件,以进一步推进我国制造业的高质量发展。此外,还实施了加计抵减、允许纳税人取得不动产或者不动产在建工程的进项税额一次性抵扣、允许纳税人就购进国内旅客运输服务的进项税额从销项税额中抵扣等改革措施。

自2019年4月1日起,我国开始全面试行增值税期末留抵税额退税制度,要求申请退还留抵税额的纳税人在增量留抵税额、纳税信用等级等五个方面满足条件,同时按照增量留抵税额与进项构成比例乘积的60%来确定当期允许退还的增量留抵税额。2019年9月,《财政部 税务总局关于明确部分先进制造业增值税期末留抵退税政策的公告》放宽了部分先进制造业留抵退税条件,并加大其增量留抵税额退税力度。李克强总理在2022年《政府工作报告》中提出,实施新的组合式税费支持政策,大力改进增值税税制设计中类似于先缴后退的留抵退税制度,对留抵税额提前实行大规模退税。

二、增值税留抵退税的权益、利弊分析

(一)权益分析

20世纪上半叶,美国学者亚当斯和德国学者西蒙士先后提出了关于增值税的雏形设想和正式名称。直至1954年,法国最先开始实行增值税。增值税实施之初,就具备了较好的理论基础,不同于以往对全部营业额课税的征收方式,采取了抵扣征税方式,即对全部营业额课征销项税额,同时允许抵扣购进货物时产生的进项税额,这一征收方式不仅带来了税款征收的便利,同时防止多环节重复征

税。这充分彰显了增值税的税收中性原则,使得增值税在全世界范围内大受欢迎。据统计,现在全世界已有170多个国家实行增值税。我国是在20世纪80年代开始实行增值税,随着增值税改革试点的推进,已将销售货物、提供劳务和应税服务纳入增值税的征税范围。无论从税收收入的体量上看,还是从征收范围的覆盖面来看,增值税都是目前我国的第一大税种。

我国的增值税制度同样是进项税额抵扣销项税额的征收方式。对每个纳税主体而言,当销项税额大于进项税额时,产生的差额即为当期的应纳税额;当进项税额大于销项税额时,不仅不会产生当期应纳税额,还会产生留抵税额。造成进项税额大于销售税额的因素有很多,归结起来,不外乎以下三点:一是自然因素的影响;二是人为因素的影响;三是政策因素的影响。从自然因素的影响上看,一个企业在生产经营的过程中,由于产品受季节和天气影响的不同,可能会出现进项税额大于销项税额的情况,因不可抗力导致进项税额大于销项税额的情况,更是难以避免。从人为因素的影响上看,又要包含两个方面:一是企业顺应市场规则,从自身发展需要采取的经济行为必然会造成进项税额大于销项税额的情况,如一个企业从产生开始就出现先期投入较大但无相应产出的情况,这必然造成进项税额大于销项税额的情况。二是企业结合经营实际做出税收筹划和计划安排造成进项税额大于销项税额的情况,如有的企业通过延迟开票或付款等方式推迟纳税义务,待积累了充足的进项税额后再产生销项税额,使得进项税额大于销项税额,进而产生了留抵税额。从政策因素的影响来看,国家会陆续出台新的税收政策,伴随国家政策方针的改变,征收范围和优惠政策也会随之改变,这也会产生进项税额大于销项税额的情况。

对于留抵税额的处置,当今世界有两种处理方式:一种方式是实行留抵退税制度,即将留抵

税额返还给纳税人,使纳税人取得经济上的收益;另一种方式是结转下期抵扣销项税额制度。我国在此轮增值税改革试点之前,一直实行的结转下期抵扣销项税额制度,不实行留抵退税制度,甚至在纳税人注销环节,也不允许返回未抵扣完的进项税额。以上两种方式各有千秋,其实质是纳税人与税务机关的权益划分。税务机关是维护国家税收利益的受托主体,留抵税额到底应是国家税收权益的组成,还应是纳税人的权利范畴,是处理留抵税额的关键问题。

从留抵税额的属性上看,无论是采取了留抵退税制度,还是采取了结转抵扣制度,都是对税收利益的时间价值做出分配。从影响因素上看,如果留抵税额来自于自然因素和政策因素,采取留抵退税制度是无可挑剔的,从符合市场规则的人为因素影响上看,实行留抵退税制度也是具有较强合理性的;但如果从以节税避税角度出发的人为影响因素上看,采取结转抵扣的方式就具有较强的合理性,这也是将留抵税额当期退还纳税人还是下期结转的选择权留给税务机关的重要原因。基于以上考虑,对留抵税额无论采取何种处理方式,都有合理之处,政策的天平到底应倾向于税务机关一端,还是倾向于纳税人一端,不能简单的从税额的所有权和税收利益的时间价值做出抉择,还需要考虑经济社会发展实际,权衡不同处理方式的利弊情况进行选择。

(二)利弊分析

采取增值税留抵退税制度,利益颇多。首先,纳税人可以及时获得对留抵税额所得权的确认,维护纳税人权利主体地位。税收在国家治理中具有基础性、支柱性和保障性作用,这种基础性作用不仅体现在税收作为财政收入的重要组成部分,更体现在国家通过税收管理实现对纳税人的权利保护。确认了留抵退税制度,实际上就是确认了纳税人对留抵

税额的所有权,维护了纳税人的税收权益。其次,纳税人可以及时获得现金流入。毫无疑问,在市场环境下,现金流对企业影响很大,货币资金具有时间价值,企业及时获得现金支持本身就会获得货币的时间价值。这有利于企业维持正常的生产经营活动,抓住有利的商业机会,获取商业利润。再次,有利于增值税征管秩序的稳定。在进项税额大于销项税额的情况下,如果实行结转下期抵扣的制度,由于各种因素的影响,进项税额抵扣的进度难以预判,甚至到企业注销时,仍然可能存在不能抵扣的进项税额,这就使得增值税的抵扣链条上存在着大量无法抵扣的进项税额,甚至会形成永远无法抵扣的进项税额,造成重复征税,不利于保持增值税的税收中性。

当然,留抵退税也有一定负面影响。一方面,导致税收违法违规行为增多。根据留抵退税制度,只要纳税人产生了大于销项税额的进项税额,就有要求税务机关退税的权利。这使得很多纳税人铤而走险,通过虚假减少销项税额和增加进项税额两种方式产生留抵税额,进而申请返还。之前的结转抵扣,可能也会存在上述情况,但留抵退税毕竟产生的是“真金白银”,如果不采取及时到位的监管措施,可能会增加虚假抵扣、虚假退税现象,对国家税收利益产生较大影响。另一方面,加大财政收入压力。相比结转抵扣制度,留抵退税制度要求税收收入及时返还,造成了税收的减少。根据财政部公开的数据^①,2022年1-7月,全国一般公共预算收入124981亿元,按自然口径计算下降9.2%,扣除留抵退税因素后增长3.2%。可见,留抵退税政策的实施已经对税收收入产生了一定影响。

综合以上权益分析和利弊分析,当前推行大规模留抵退税制度利大于弊。首先,通过留抵税额的权益分析,可以得出以下结论:留抵退税制度和留抵税额结转制度只是税收利益的时间价值划分,从其影响因素上看都具有合理性,如果通过划分影响

^①数据来源:财政部微信视频号。

因素来区别选择两种制度,必然会增加税收的征纳成本,不符合税收比例原则。因此,对于两种制度的选择,应从利弊两个方面继续做出深层次分析,结合经济社会发展的实际做出抉择。过去几年,新冠疫情肆虐,无论从世界范围看,还是从国内环境看,经济平稳健康发展遭受影响较大,纳税人的生产和生活空间也受到较大干扰,在这个时候为纳税人提供财税政策支持是合理的,也是必要的,实行留抵退税制度为财政支持提供较好的机会,有利于发挥税收在国家治理中的作用。当然,在执行留抵退税制度时,还要充分重视其弊端的影响,尤其是在税务监管方面,针对虚假的进项税额和退税申请给予严厉打击,确保留抵退税政策顺利实施。

三、增值税留抵退税存在的主要问题

(一)增值税抵扣链条不完整

尽管我国增值税的抵扣制度不断完善,但仍存在未完全抵扣进项税额的情况。目前,部分支出类型的进项税额尚未纳入进项税额抵扣范围,如不允许银行贷款利息支出抵扣进项税额。有些支出类型的进项税额抵扣设置了一定限制,如业务招待费和交通运输费规定了进项税额的抵扣限制。此外,按简易办法征收增值税也会导致增值税抵扣链条断裂。这些都容易造成增值税抵扣链条的脱节,不利于保持增值税的税收中性。与增值税相关的进项税额不能完全抵扣,还会对经济产生扭曲效应,不利于企业的健康发展和经济的长期稳定。

(二)留抵退税资金不足

留抵退税政策的落实需要有足够的财力保障。1994年的增值税税制改革主要考虑的是当时的财政收入和税收形式,遗留了留抵退税问题。2019年,财政部、国家税务总局、人民银行联合发布了《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的通知》,明确自2019年9月1日起,增值税留抵退税地方分担的50%部分,15%由企业

所在地分担,35%由各地按增值税分享额占地方分享总额比重分担,该比重由财政部根据上年各地区实际分享增值税收入情况计算确定。这一分担比例使得地方财政的负担过重,将该退给企业的税款在规定时间内退到位存在一定困难。

(三)留抵退税门槛过高

纳税人的纳税信用等级为A级或B级是享受留抵退税限定条件之一,该项门槛的设置忽略了纳税信用等级为M的新设立企业。由于纳税信用等级的评定需要考察企业两年内税款缴纳情况,新设立企业就失去了享受留抵退税政策的资格。特别是科学研究和技术服务业、软件和信息技术服务业等创新型行业,对推动经济高质量发展具有重要作用,但这些行业的新设立企业因纳税信用等级不满足而无法享受留抵退税政策。

(四)打击骗税力度不够

在增值税征管实践中,退税往往被视为增值税的一个逃税途径,而且事实上也确实存在逃税、骗税现象,因此,大规模过快退税,难免会产生弊端。世界上采用增值税的国家对此处理的方式差异较大,既有允许退税的,也有不允许退税的。当前,随着国内外经济形势日益复杂严峻,为缓解企业生存与发展困难,我国及时推出增值税留抵退税政策,对原留抵进项增值税予以退还,确有必要。但应高度重视防范风险,使留抵退税政策顺利实施。

三、优化增值税留抵退税的政策建议

(一)加快推进立法工作

加快增值税立法工作,进一步规范增值税制度,确保留抵退税的合法性,准确、及时将留抵退税退到纳税人手中。目前颁布的有关增值税基本制度的行政法规,不符合税收法定原则,法律层面较低,缺乏权威性和规范性,不利于营造法治、高效、透明的营商环境。《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》中写入了增值税留抵退税相关制度,体现了深

化增值税改革的时代要求,有利于巩固现有的成果。在世界许多国家实行的增值税留抵退税制度,都是通过立法将增值税留抵退税以法律的形式规范,我们也应积极借鉴国际经验,在税制改革过程中逐步通过法律形式建设和完善增值税留抵退税制度。加快和推进增值税立法工作,将征税范围、税基、税率、减免税等税收要素以法律形式固定下来,维护税收法律权威性,特别是要尽快将增值税留抵退税制度纳入法律规定的范畴,完善增值税抵扣链条,确保重点行业企业所取得的进项税额能够实现完全抵扣。

(二)构建留抵退税长效机制

对于2022年实施的大规模留抵退税政策,中央提供充足的财力保障,确保退税及时、退付准确。下一步改革的方向是着力构建增值税留抵退税长效机制。第一,持续完善增值税留抵退税制度,逐步放宽留抵退税条件和范围,切实体现税收的公平性,减轻企业税负。第二,不断调整完善增值税留抵退税分担机制,结合财政收入形势确定退税规模,统筹考虑区域间由于经济发展差异所造成的财政收入差距,统筹考虑中央与地方财政的分配机制,建立健全增值税留抵退税长效机制。

(三)扩大留抵退税适用范围

完善纳税信用等级制度,调整限制条件,将纳税信用等级为M的纳税人纳入留抵退税政策的适用范围。纳税信用等级为M级的纳税人基本都是新设立的企业,新设立企业更需要增值税留抵退税的政策扶持,解决资金短缺问题,增强其市场信心及市场预期。当然,考虑到制造业企业在生产经营初期投资大,留抵退税可以有效减少对税款的挤占,增加企业资金的现金流入,有助于促进制造业的高质量发展。应先对制造业试行扩大留抵退税的适用范围,将纳税信用等级为M的纳税人纳入适用范围,然后再向其他行业逐步推广,与之前适用的制造业先行留抵退税政策保持一致。

(四)营造公平法治的税收环境

着力防范骗税风险,打击偷逃骗税企业。税务部门既要高效便捷为合法纳税人办理退税,也要严密精准防范骗取留抵退税的行为,确保退税资金精准送达符合条件的企业。建议依托税收大数据织密政策落实“防护网”,对留抵退税纳税人风险进行全景扫描,发现风险疑点迅速进行处置,做到留抵退税管理跟得上、风险防得住。同时,不断增强工作的协同性,严厉打击骗取留抵退税行为。税务部门要紧紧依靠地方党委政府,认真落实国家有关部门《关于做好常态化打击虚开骗税违法犯罪工作的指导意见》,坚持不懈把打击“假企业”“假出口”“假申报”工作引向深入。联合相关部门构建常态化打击虚开骗税工作机制,严厉打击暴力虚开、虚假抵扣、隐瞒收入等偷税骗税违法犯罪行为。针对今年更大规模、更大范围的留抵退税政策落实中可能出现的风险,持续加大税务稽查的打击力度,充分发挥常态化打击虚开骗税工作机制作用,形成工作合力,对骗取留抵退税违法犯罪典型案例及时曝光,有效震慑不法分子,维护税法权威。

参考文献:

- [1] 《税收学》编写组.税收学[M].北京:高等教育出版社 中国税务出版社,2021.
- [2] 刘佐.中国税制概览(2021年)[M].北京:经济科学出版社,2021.
- [3] 国家税务总局税收科学研究所.中国税收改革发展研究[M].北京:中国税务出版社,2018.
- [4] 周广仁.中国增值税改革发展四十年实践与思考[J].税务研究,2018(12):27-29.
- [5] 胡怡建.继续深化改革构建现代增值税制度体系[J].国际税收,2017(7):15-16.
- [6] 何辉,魏卓凡.基于减税视角的增值税制度优化探析[J].税务研究,2022(7).
- [7] 雷艳.实施大规模留抵退税政策 真金白银助企业纾困发展[J].中国财政,2022(4).
- [8] 庞凤喜,李旭红,崔惠玉,王怡璞,汤凤林,耿纯,王光俊.聚焦增值税留抵退税制度[J].财政监督,2020(2).

【责任编辑 王东伟】