

# 完善增值税留抵退税新政的 五项建议

谭伟<sup>1</sup> 姜青青<sup>2</sup>

(1.山东社会科学院,济南 250002;2.青岛农业大学海都学院,山东 265200)

**内容提要:**2022年,我国增值税留抵退税新政实施以来,对提振市场主体信心、激发市场主体活力,起到了较大促进作用。但仍存在一些问题,具体可以归纳为五个方面:其一,留抵退税依赖的纳税人信用评价体系存在瑕疵;其二,留抵退税新政自身存在政策“盲点”;其三,留抵退税新政与既有政策的关系有待理顺;其四,留抵退税新政的具体实施有待改进;其五,留抵退税新政的立法技术有待完善。对此本文提出了相应的政策建议:信用评价与风险防控双“兜底”,为留抵退税新政保驾护航;完善政策规定,将信用等级为M级的新办纳税人纳入留抵退税范围;改进制度设计,将增值税即征即退、先征后返(退)和留抵退税政策有效衔接起来;治理违规税收返还,制止地方间财力非正常转移;尊重纳税人留抵退税选择权,建设良好营商环境;提高立法针对性,简化留抵税额退税相关概念设置。

**关键词:**留抵退税 信用评价 即征即退 先征后返(退)

**中图分类号:**F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)08-0035-06

大规模增值税留抵退税政策(以下简称“留抵退税新政”)是党中央统筹国内国际两个大局,立足疫情下我国“六稳”“六保”所作出的重大战略决策。2022年3月21日,国务院常务会议明确提出,今年增值税留抵退税规模约1.5万亿元,其中,对所有行业的小微企业、按一般计税方式纳税的个体工商户退税近1万亿元。这既是一项纾困市场主体、稳定经济大盘的宏观调控措施,也是一项重大的增值税制度改革,对疫情下经济平

稳健康发展意义重大。然而,在政策实施成效逐渐显现的同时,我们也发现存在一些问题。现对此进行归纳分析并提出相应的对策建议,以期有益于决策参考。

## 一、留抵退税新政取得显著成效

2022年3月,为贯彻落实党中央精神,财政部、国家税务总局联合发布了《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》(财政部 税务

[收稿日期]2022-03-03

[作者简介]谭伟,经济学博士,研究方向为税收理论与政策实践;姜青青(通讯作者),会计系主任,研究方向为财务管理。

[基金项目]青岛市“双百调研工程”2022年度立项课题“青岛市用好活用增值税留抵退税政策、促进高质量发展四大建议”(课题编号2022-B-057)。

总局公告 2022 年第 14 号),对按照《中小企业划型标准规定》(工信部联企业[2011]300 号)和《金融业企业划型标准规定》(银发[2015]309 号)中的营业收入指标、资产总额指标确定的小微企业,以及从事《国民经济行业分类》中“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”业务相应发生的增值税销售额占全部增值税销售额的比重超过 50%的纳税人,实行增值税留抵税额退税新政,加大增值税退税力度,一次性全部退还其存量留抵税额,并将其增量留抵税额退还比例由 60%提高到 100%。

2022 年 4 月留抵退税新政实施后,从宏观层面看,当月全国财税系统就对符合条件的 145.2 万户纳税人实施了留抵退税 8015 亿元,是留抵退税老政策下 2022 年前三个月留抵退税总和 1233 亿元的 6.5 倍。同时,税务系统进一步提升工作效率,优化服务质量,确保留抵退税的“真金白银”以更大规模、更快速度直达企业,更好地助企纾困、稳住经济大盘。从微观层面看,国家税务总局开展的相关专项评估显示,98.05%的纳税人对落实税费支持政策工作表示满意,96.06%的纳税人认为办理相关业务便利度高,92.75%的纳税人认为享受政策获得感明显。例如,青岛塑之源包装科技有限公司受疫情影响产品销售停滞,面临资金回笼不畅、贷款到期归还等巨大资金压力,2022 年 5 月中旬,主管税务机关为其解决了两笔共计 50 万的留抵退税,助力企业渡过难关。

### 二、留抵退税新政面临的主要问题

(一) 留抵退税依赖的纳税人信用评价体系存在瑕疵

新政出台有一个前提假设,即本期退还给企业

的进项税额(可以理解为已经征收入库的增值税),随着今后各期销售额的实现,会再次征收入库。以货物而论,所谓留抵退税,在规范税制下,是对本环节实现销售之前所有环节的税款予以退还,退税后相当于国家从未征税,在进销价格不倒挂情形下,也即相当于本环节所有库存的购入货物均处于保税状态。然而,购入扣税法下,税务机关根本无法采取类似海关那种“一对一”式的严密保税监管措施,也就无法确保这部分退还企业的留抵退税能够再次征收入库,这其中蕴含征管风险。对此,《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》(财政部 税务总局公告 2022 年第 14 号)特别强调,适用本公告政策的纳税人,其纳税信用等级必须为 A 级或者 B 级,从而试图以纳税人信用评价体系来确保实施留抵退税的纳税人都是诚信纳税人,从而化解上述征管风险,为实施留抵退税政策“兜底”。

毋庸讳言,我们现行纳税人信用评价体系远未达到完善的程度。一个完善的纳税人信用评价体系有赖于征纳双方的努力。现实中一些纳税人税法遵从意识淡漠,不同程度存在虚增进项税额或者匿报销项税额等问题,而税务机关在人员素质、征管手段、征管环境等因素的制约下,不能全部发现并纠正这些问题,有可能使得这些纳税人信用等级被评为 A 级或者 B 级。实践中发现,一些信用等级为 A 级或 B 级的纳税人存在如下问题:一是虚增进项税额。如部分房地产开发企业以支付资金占用费、融资顾问费、利息咨询费等形式获得增值税专用发票,虚增进项税额予以抵扣。二是匿报销项税额。如部分商业企业存在销售不开票,也不申报未开票销售额的现象;再如,一些承担财政资金项目的地方国有平台公司,因为项目完工后政府未拨付工程款,所以就未按规定确认销售额。

从全国来看,不同地区纳税人税法遵从意识存在差异,税务机关征管能力等也存在差异,从而运用同一纳税人评价体系评出的纳税人信誉等级的可信度也不尽相同。实践证明,依靠现行纳税人信用评价体系,不足以为实施留抵退税政策“兜底”,即我们无法做到新政出台的前提假设与实际完全相符。

### (二)留抵退税新政自身存在政策“盲点”

当前形势下,迫切需要培育新生市场主体、增加社会投资以恢复经济活力,这是当前税收政策的应有导向。然而,现行留抵退税政策没有顾及这一点,从而导致“盲点”的存在。

众所周知,留抵税额是在增值税购入扣税法下,由于企业进项税额和销项税额在实现时间上不一致而造成的企业垫付国家税款。企业在创办初期,往往需要集中采购设备、原材料等生产资料,需要充足现金流做保障,而作为企业现金流主要来源的销售收入又很难及时跟上。所以,创办初期企业普遍存在投入大收入少,资金压力较大等生产经营特点,加之由此而伴生大量留抵税额,产生大额企业资金占用,这对于新办企业而言无异于雪上加霜。因此,新办企业是当前迫切需要留抵退税的主体之一。

然而,根据《国家税务总局关于纳税信用评价有关事项的公告》(国家税务总局公告 2018 年第 8 号),未发生失信行为的新设立企业适用 M 级纳税信用;《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》(财政部 税务总局公告 2022 年第 14 号)第三条则规定:“适用本公告政策的纳税人需同时符合以下条件:(一)纳税信用等级为 A 级或者 B 级……”据此,新办企业只能等到次年纳税信用评级为 A 级或 B 级,才有可能适用留抵退税政策,这就使得新办企业在最需要资金扶持的第一年创办期,无法取得增值税留抵退税,得不到政

府提供的现金流支持,这在一定程度上有悖于当前退税政策的应有导向。

(三)留抵退税新政与既有政策的关系有待理顺

即征即退、先征后返(退)和留抵退税不能叠加享受,抵消了国家产业政策效应。即征即退、先征后返(退)政策,实质上是国家为了鼓励资源综合利用以及集成电路等产业发展而出台的本环节免(减)税政策,体现了国家的产业政策。然而,《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》(财政部 税务总局公告 2022 年第 14 号)第十条规定,纳税人自 2019 年 4 月 1 日起已取得留抵退税款的,不得再申请享受增值税即征即退、先征后返(退)政策。纳税人可以在 2022 年 10 月 31 日前一次性将已取得的留抵退税款全部缴回后,按规定申请享受增值税即征即退、先征后返(退)政策。纳税人自 2019 年 4 月 1 日起已享受增值税即征即退、先征后返(退)政策的,可以在 2022 年 10 月 31 日前一次性将已退还的增值税即征即退、先征后返(退)税款全部缴回后,按规定申请退还留抵税额。

按照上述规定,增值税即征即退、先征后返(退)与留抵退税政策不得叠加享受,纳税人只能“二选一”,这就导致一些留抵税额较大的企业迫于资金压力,为取得留抵退税而放弃享受即征即退、先征后返(退)政策,从而造成留抵退税政策与国家产业政策二者之间政策效应相互抵消的后果。

### (四)留抵退税新政的具体实施有待改进

一般而言,实施增值税留抵退税会给纳税人提供现金流,有助于缓解纳税人资金压力,对此,税务机关积极主动提供服务也应该为纳税人所欢迎。但是对此也需要具体问题具体分析,好事要办好,同样不能“一刀切”。

实践中发现,不是所有符合条件的纳税人都有退税意愿,有些纳税人出于各种原因,可能不愿意享受留抵退税。主要有:一是纳税人期末留抵税额较小,或者可能会在近期消化期末留抵税额,其能够获得的留抵退税利益较小,不愿意为此而花费精力与成本,即使税务机关通过改进服务,已经大幅降低了相关成本。二是处于司法保全过程中的纳税人因为担心所退税款被债权人收入囊中,不愿意在现阶段享受留抵退税政策。三是有些纳税人认为,享受留抵退税政策会引发税务机关加强后续监管而导致处罚风险,因此不愿意享受留抵退税政策等。

既然留抵退税是依纳税人申请而为的行政行为,那么无论纳税人出于何种考虑而选择不享受留抵退税,均属于纳税人正当的权利,应当得到应有尊重。但是,部分地区片面追求提高纳税人申请比例,过度服务,不分情况反复动员纳税人申请享受留抵退税政策,从而给纳税人带来不必要的烦扰,有侵犯纳税人自由选择权之嫌,也不利于当地营商环境建设。

### (五)留抵退税新政的立法技术有待完善

《关于办理增值税期末留抵税额退税有关事项的公告》(国家税务总局公告2019年第20号)明文规定了“增量留抵税额”的概念,即“增量留抵税额,是指与2019年3月底相比新增加的期末留抵税额”,并允许符合条件的纳税人按规定退还增量留抵税额。2022年实施的留抵退税新政重新定义了存量和增量留抵税额的概念。留抵退税新政下,纳税人的存量和增量留抵税额,需要结合当期期末留抵税额、2019年3月底的留抵税额以及纳税人是否已经办理一次性存量留抵税额退税等因素综合判定,计算过程繁复,这对于财务管理基础较好的中大型企业而言尚可接受,但对于财务管理基础薄弱的小微企业而言,则存在理

解和执行上的困难。

执行中发现,有些小微企业本来可以同时申请退还存量和增量留抵税额,但因为政策文件对于存量与增量留抵税额的概念设置繁复,纳税人理解不到位,导致前期只申请了享受增量留抵税额退税,后期又要再申请存量留抵税额退税,从而加大了纳税遵从成本。同时,小微企业数量众多,也给基层税务机关在宣传辅导、工作布置和统计分析等方面带来较大工作压力,增加了税务机关征管成本。诚然,留抵退税新政下,考虑到财政承受能力、财政资金调度等问题,设置存量与增量留抵税额的概念并据此安排退税进度有其合理性,然而并非没有改进的空间。

## 三、完善留抵退税政策的建议

(一)信用评价与风险防控双“兜底”,为留抵退税新政保驾护航

现阶段我国征纳环境决定了单纯依靠现行纳税人信用评价体系,不足以为实施留抵退税政策“兜底”。下一步,应从改进纳税人信用评价体系和强化风险防控两个方面做好税务监管工作,通过实现信用评价与风险防控双“兜底”,为留抵退税新政保驾护航。

一方面,应改进现行信用评价体系。一是在纳税信用等级评定中增加留抵退税相关指标,细化扣分项目,对恶意造假骗取留抵退税的企业,可以直接将其纳税信用等级降为D级,促使纳税人守法经营,正确适用留抵退税政策。二是建立信用评价抽检复核制度,由国家税务总局定期组织对各省份信用评价为A级或者B级的纳税人进行抽检复核,对抽检复核合格率较低的,进行考核扣分处理,促使各级税务机关严格执法,准确执行留抵退税政策。

另一方面,应强化税收风险防控。一是积极构

建“事前预审、事中审核、事后抽检”的风险防控机制。从约谈提醒、审核校验到跟踪管理,将风险防控嵌入留抵退税业务全过程。二是借鉴海关保税监管手段,严把注销审核最后一道关口。完善留抵退税企业注销监管制度,严格留抵退税企业注销审核,对企业存续期内实现的税款与留抵退税进行对比分析,重点审核固定资产、存货等处置情况,做好回溯检查,防范税收流失,把好风险防控关口。

(二)完善政策规定,将信用等级为 M 级的新办纳税人纳入留抵退税范围

新办企业在开办初期,一般投入较大,收入较少,资金周转压力较大,特别是疫情下的今天,尤其需要政府给予政策方面的支持,以促进企业资金周转,减轻企业生产经营中的资金负担;但同时,新办企业也存在诸如财务管理基础薄弱、办税经验不足、理解政策不准确、容易“走逃”等税收风险。因此,完善政策规定,将信用等级为 M 级的新办纳税人纳入留抵退税范围,其门槛限定不能过高,过高则不能充分发挥税收政策对经济发展的促进作用,也不能过低,过低则不能充分防范税收风险、保障财政资金安全。

新办企业代表着经济发展的新生力量,对于扩大社会投资、解决就业等意义重大,理应成为税收政策扶持的重点对象。建议在加强风险防控的前提下,可以将部分初始投入较大、“走逃”风险较低的 M 级新办纳税人纳入留抵退税范围,比如,筹建期需要进行大量不动产或者设备投入的资金技术密集型先进制造业企业等,以最大限度发挥留抵退税政策对经济发展新生力量的扶持作用。

(三)改进制度设计,将增值税即征即退、先征后返(退)和留抵退税政策有效衔接起来

增值税即征即退、先征后返(退)政策与留抵退

税政策并不矛盾。前者实质上属于对国家鼓励产业采取的本环节免(减)税政策,后者则属于提供货币时间价值的税款征收措施。但是,2022 年留抵退税新政却要求纳税人必须在二者之间择一享受,这可能会导致国家鼓励产业所属的企业无法享受留抵退税政策,或者为了享受留抵退税政策而放弃享受国家给予的产业鼓励政策,从而对国家既定产业政策产生一定的冲击。究其原因,可能是出于操作层面的考虑,即由于即征即退、先征后返(退)的返(退)税金额计算有赖于留抵税额的存在,如果纳税人的留抵税额被退掉,那么就无法正确计算其应返(退)税额。

对此,建议通过完善制度设计,将增值税即征即退、先征后返(退)政策与留抵退税政策有机衔接起来,解决上述政策冲突问题。如可以规定(假设企业享受 100%即征即退):符合规定条件的企业可以先申请留抵退税,并在退税后视同未退税,据以计算增值税应纳税额,待后期形成应纳税额以后,将前期所有留抵退税征收入库;或者也可以这样规定:符合规定条件的企业可以先申请留抵退税,在以后期间按规定缴纳应纳税额,并在附加税费计税依据出现的当期,将剔除该计税依据后的应纳税额缴纳入库。这样就可以实现上述两个政策之间的有效衔接。

(四)尊重纳税人留抵退税选择权,不断优化营商环境

实施增值税留抵退税有助于缓解纳税人资金压力、增加社会投资、刺激经济发展,是一件利国利民的大好事。然而好事办好却是一件考验政府税收治理能力的重要标志。如前所述,纳税人基于是否留抵退税的成本比较、时机比较、风险收益比较,可能会选择不享受留抵退税政策。对此既不能一律规劝其享受政策,也不能放弃应尽的服务职责。

对于纳税人基于是否留抵退税的成本比较以及时机比较所做出的不享受政策的决定,属于符合市场规律的理性决策,政府部门应充分尊重。而对于担心税务机关后续监管措施的纳税人基于风险收益比较做出的不享受政策决策,则应该具体分析具体应对。对于本身没有税务问题,仅仅是担忧受到税务机关事后重点监管的纳税人,应做好政策宣传解释工作,打消纳税人不必要的顾虑,令其放心地享受政策;对于本身有税务问题,担心因为享受政策而招致税务机关重点监管甚至查处的纳税人,应同时做好政策宣传和风险应对工作,促使纳税人及时纠正税务问题,放下思想包袱,合理享受政策。

此外,建议完善留抵退税绩效考核指标,将考核重点放在税务机关和人员履职尽责方面,而不应单纯考核申请退税比例或者退税规模,防止基层税务机关为完成指标任务而搞“一刀切”,侵犯纳税人合法权益,损害营商环境。

(五)提高立法针对性,简化留抵税额退税相关概念设置

在立法程式上,《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》(财政部 税务总局公告 2022 年第 14 号)结合当期期末留抵税额、2019 年 3 月底的留抵税额以及纳税人是否已经办理一次性存量留抵税额退税等多项因素,重新定义了存量和增量留抵税额概念,其在概念设置逻辑体系方面是没有问题的,在照顾财政负担能力、掌控退税进度的初衷方面也是没有问题的。问题在于,应将享受政策主体的不同财务管理基础纳入政策设置变量,改进政策设置框架。

建议未来留抵税额新政扩围或者修订原有政策时,进一步提高立法针对性。对于财务管理基础较好的中大型企业,因其留抵退税额度较

大,对政府退税财力保障要求较高,可兼顾经济发展需求与政府财力保障能力,保留原有存量和增量留抵税额概念设置和相应的退税规划,积极稳妥为其办理留抵退税;对于财务管理基础薄弱的小微企业,因其留抵退税额度较小,对政府退税财力保障要求不高,可取消原有存量和增量留抵税额概念设置和相应的退税规划,不再区分存量和增量留抵税额,统一整合为按照增值税期末留抵税额退税,从而建立起简易高效的留抵退税制度,在方便纳税人办税、降低税法遵从成本的同时,减缓基层税务机关在宣传辅导、工作布置和统计分析等方面的工作压力,降低税务机关征管成本。

### 参考文献:

- [1] 吴伶俐,吕长江,倪晨凯. 增值税的税收中性、企业投资和企业价值——基于“留抵退税”改革的研究[J]. 管理世界,2021,37(8):180-194.
- [2] 刘金科,邓明欢,肖翊阳. 增值税留抵退税与企业投资——兼谈完善现代增值税制度[J]. 税务研究,2020,(9):111-118.
- [3] 何杨,邓栖元,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.
- [4] 国家税务总局办公厅. 三部门联合举行留抵退税新闻发布会 [EB/OL]. (2022-05-22)[2022-06-22]. <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c5175195/content.html>.
- [5] 国家税务总局办公厅. 关于《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》的解读 [EB/OL]. (2022-03-22)[2022-06-22]. <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c5173766/content.html>
- [6] 李媛. 青岛全面落实增值税留抵退税[N]. 大众日报,2022-06-12.
- [7] 国家税务总局办公厅. 税务总局举行“落实留抵退税政策 助力稳住经济大盘”专题新闻发布会[EB/OL]. (2022-06-10)[2022-06-22]. <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c5176002/content.html>.

【责任编辑 陆成林】