# 论出口退税制度的法理基础

来源：网络 作者：落花人独立 更新时间：2024-06-08

*论出口退税制度的法理基础 论出口退税制度的法理基础 论出口退税制度的法理基础 内容摘要：中性税收，作为针对税收超额负担提出的一项原则，在实践中指导着税制的设计。出口退税是一项国际上通行的税收规则，它既要符合税收中性的要求，又要实现税收的调...*

论出口退税制度的法理基础 论出口退税制度的法理基础 论出口退税制度的法理基础

内容摘要：中性税收，作为针对税收超额负担提出的一项原则，在实践中指导着税制的设计。出口退税是一项国际上通行的税收规则，它既要符合税收中性的要求，又要实现税收的调控职能。我国于2024 年1月正式实施的新的出口退税制度既完善了总体税制又体现了国家的产业政策，力图实现税收中性与税收调控的有机结合。

关 键 词：出口退税，税收中性，税收调控

一、对税收中性的理解

中性税收作为一种理论是在近代西方产生形成的，其思想源流最早体现在亚当??斯密的赋税理论之中。在19 世纪末由新古典学派的英国剑桥大学教授马歇尔在其所著的《经济学原理》中第一次对作为中性税收理论基础的税收超额负担问题进行了研究。随着社会的发展，税收中性原则经历了被肯定——否定——肯定—的发展历程，其内涵也在演变之中，即从早期的绝对税收中性到凯恩斯主义的非中性再到相对中性理论。

税收是一种分配方式，也是一种资源配置。国家征税是将社会经济资源从纳税人转向政府部门，因此，税收不仅会给纳税人造成税款负担，还可能给纳税人或社会带来超额负担：一方面，税收在减少纳税人支出的同时增加政府部门支出，若因征税而导致纳税人的经济利益损失大于因征税而增加的社会经济效益，则发生在资源配置方面的超额负担；另一方面，由于征税改变了商品的相对价格，如果对纳税人的消费和生产行为产生不良影响，则会发生经济运行方面的超额负担。税收中性就是针对税收的超额负担提出的，其含义有二：一是国家征税应使社会所付出的代价以税款为限，尽可能不给纳税人或社会带来其他的额外损失或负担；二是国家征税应避免对市场经济正常运行的干扰，特别是不能使税收超越市场机制而成为资源配置的决定因素。①

税收中性的实现方式是沿着这样两条思路展开的：一是对效率原则的强调，即征税有可能带来效率损失，由此而要求政府征税应尽量减少对经济个体行为的不正常干扰，一个理想的税收制度应是超额负担最小的制度；二是对普遍原则的强调，即“对价值增值普遍征税，也就是对所有经济活动按统一税率普遍征税。”②

事实上，税收中性原则的内容从来都是相对的，绝对税收中性只是一种理论的抽象。在现实经济生活中，只要国家征税就必然会产生税收收入效应或替代效应，因此实现绝对的税收中性是不可能的。提倡税收中性的实践意义在于，尽可能减少税收对市场经济正常运行的干扰，在市场机制发挥配置资源的基础性作用的前提下，有效运用税收调控，从而使税收的经济效率最大化。 在现行诸税种中，人们普遍认为增值税是最中性的税种。该税系由销售税衍变而来，是以商品生产流通和劳务服务各个环节中的增值额为征税对象而征收的一种流转税。③ 由于只对增值而不是对全部收入征税，增值税避免了许多形式的销售税所具有的多阶段重复征税的特点。一方面，增值税不仅使企业在税负方面更为平等，可以促进企业提高效率。另一方面，增值税也能促进经济的增长和保持国际收支的稳定。显然，增值税以其自身的内在优势，与中性税收的要求完全契合，而被各国普遍采用。

二、出口退税——税收中性与税收调控的结合

出口退税是指国家为增强出口商品的竞争能力，将出口货物在国内生产和流通过程中所缴纳的间接税予以免征或退还，从而使商品以不含税价格进入国际市场的一种税收制度。它是各国为鼓励本国对外贸易发展所采取的普遍措施和制度。

（一）出口退税的理论依据

1、国际惯例。《关税与贸易总协定》GATT， 以及世界贸易组织都认可出口退税为一种促进贸易的合法措施。GATT 附件9“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必需缴纳的国内税或退还与所缴纳数量相同的关税或国内税，不能视为一种补贴，即出口货物退税，如在国内已征或应征的增值税、消费税以及关税等间接税的范围之内，是合法的，不可视为补贴。《关税与贸易总协定》第6条第 4款规定：“在任何缔约方领土的产品进口至任何其他缔约方领土时，不得由于此类产品被免除在原产国或出口国供消费的同类产品所负担的税费或由于退还此类税费而征收反倾销或反补贴税”④。

2、 国民待遇（避免双重征税）。根据国民待遇原则，一国国内税 （间接税， 制要求进口商品与国内商品的税负相同，进口国往往会依照消费地原则对进口商品征收间接税。在这种情况下，实行出口退税是一种避免重复征税的有效措施。事实上，对出口货物免征或退还已缴纳的税额，同时，对进口货物征收与国内货物同等税率的增值税和消费税等，既可以避免两国对同一货物的双重征税，又可使进口产品承担同国内产品同等的税负，使国内产品与进口产品公平竞争。

3、属地税收管辖权。根据间接税的属地原则，各国的消费者只负担本国的纳税，没有义务承担别国税收，而对货物出口征税就等于一国政府向他国消费者征税。从理论上讲，税收负担和摊派费用只能由本国居民负担，而不能转嫁给国外消费者，因此，那些出口商品的国家将已征税的部分退还给出口商品的所有者，进口商品再按国内同类商品征收相同的税收是完全合理的。 一个主权国家，在税收上享有完全的自主权，包括课税权和减免税权。对出口的货物，在不损害别国利益的前提下，一国有权决定对该项目出口货物退还或免征在国内缴纳的税款。这是国家主权的具体体现，国际社会对此必须尊重。世界各国的流转税均是按属地管理的原则来制定各项规定的。我国增值税和消费税条例中所作的征免税规定只适用于中国境内，而不适用于境外。因此，相应的出口退税也当然适用属地管理原则。

4、宏观调控。国家在制定出口货物退税政策时，既要符合出口货物退税的国际惯例，又必须体现国家的经济政策。国家一定时期的产业政策会影响出口退税政策的制定，国家对某些出口产品的鼓励或限制在政策制定时都会有所体现。大部分国家都是通过出口退税，以实现其税收杠杆的作用的。

（二）关于出口退税模式的分析

符合税收绝对中性要求的出口退税模式是政府对所有纳税人出口的任何物品全部退还国内已征间接税，其内容包括效率性和普遍性两方面的要求。效率性原则要求退税管理的科学化和退税申报手续简便易行；普遍性原则要求退税对象普遍、退税范围普遍、退税方法一致与退税率设计上的零税率。但理想税制和现实税制通常有差异，绝对中性的出口退税模式是建立在国际市场完全竞争的假设前提下的，它只是一种理想状态。在现实中，中性原则运用于一国出口退税制度设计时往往要受到以下因素的影响和制约：

1、出口货物垄断势力的存在。国际贸易的基本理论是各国依据自己的比较优势参与国际分工，进行国际贸易。当一国出口货物在国际市场上占据相当份额并足以影响甚至控制市场价格后，这种货物就拥有了垄断势力。出口国对该种货物征收出口税，调节垄断利润反而可增加本国福利。如目前我国纺织、家电等行业在国际市场上具有明显的成本优势，他们在国际上的竞争对手大部分都是国内的同行们，对这些出口商品适当征税，使其边际成本上升，不会影响到出口，反而会增加国家的财政收入，通过市场的方法培育他们的竞争力。因而，对此类货物就没有必要实行完全的零税率。

2、出口商品存在负外部性。它是指出口商品的私人边际成本低于其真实社会成本时所导致的社会福利净损失。如我国的资源性产品其私人边际成本往往低于社会边际成本，生态环境恶化都应记入资源性产品出口的社会边际成本。此时，若出口产品纯粹以私人边际成本为标准，便会造成私人边际成本低于社会边际成本，此时应通过征收出口税，使私人边际成本上升，方可消除由负外部性所造成的社会福利损失。因而，对此类货物出口没有必要实行零税率，甚至根本不予退税和免税。

3、出口税与国内税之间存在替代效应。税收收入主要包括国内税收入与出口税收入两部分，因此在税收收入总需求一定的情况下，出口税与国内税之间会产生替代效应。如果对出口货物免征税，则由此产生的财政缺口势必需要通过增加国内税来填补，这样会增加国内税的效率损失。因此在决定是否开征出口税及确定出口税规模时，既要衡量国内税与出口税的替代效应，又要全面考虑本国的经济政策和财政收入目标等多方面的现实需要。

4、征管缺陷。政府凭借征税权纠正市场失灵，但由于政府官员的素质问题和信息不完全、不对称等因素将导致政府干预失灵，从而在征税领域产生征管缺陷。我们同样可以理解纳税人和税务官员总是在征税与偷税、骗税与反骗税领域不断进行博弈的情形。我国目前少征多退和出口骗税严重的情况表明，在出口退税领域所进行的博弈过程中政府所处的劣势，这种情况迫使政府不得不改革出口退税制度。

综上分析可知，现实中的出口退税制度可以而且也应当是相对中性的。一方面，税收中性原则严格落实到出口退税政策上，应体现为对出口产品所含的国内流转税进行彻底退税，退税率与征税率完全一致，这应是出口退税机制的理想目标。另一方面，税收调控原则在出口退税政策方面，则表现为对征税率与退税率之间存在差异的运用，从而有助于国家特定政策目标的实现，这是各国实行出口退税制度的普遍现实性。换言之，税收中性和税收调控是出口退税税收政策制定的两极，税收中性是其上限（即最高按征税率确定退税率，否则就有补贴之嫌），税收调控是下限。好的税收政策，既不能高于税收中性的上限（即税收的调控超过市场自身调节），造成过多的额外负担，也不能低于税收调控的下限，否则，无法实现税收在弥补市场失灵方面的积极作用，应寻找二者之间的最佳结合点。

三、我国出口退税法律制度改革的必由之路——税收中性与税收调控的有机结合

我国出口退税改革一直是大家关注的焦点，从2024年 1月1日起开始施行的新一轮出口退税制度改革，是我国应对目前不断发展变化的国内外经济形势，推动经济增长的一个新的尝试。

（一）我国出口退税的沿革与现状

目前，我国虽可称为外贸大国，但还称不上是外贸强国。由于我国出口产品结构相对单一、高附加值产品比重较低，出口市场存在危机，企业盲目扩大出口、恶性竞争、低价竞销，也给了国外的贸易保护主义以口实。因此，进一步优化贸易结构，提高出口竞争力，在技术和质量上逐步向世界一流水平看齐，为世界市场提供高技术含量的商品和服务已变得刻不容缓。

（二）出口退税制度改革的内容

1、 本着“适度、稳妥、可行”的原则，对出口退税率进行了结构性调整，适当降低了出口退税率（平均水平降低 3 个百分点）。⑥

2、加大中央财政对出口退税的支持力度。从 2024年起，中央进口环节增值税和消费税收入的增量首先用于出口退税。

3、 建立中央和地方财政共同负担出口退税的新机制。从 2024起，以 2024 年出口退税实退指标为基数，对超基数部分的应退税额，由中央与地方按照 75：25“的比例分别负担。

4、 结合出口退税机制改革推进外贸体制改革。主要是通过完善法律保障机制等，加快推进生产企业自营出口和外贸出口代理制，降低出口成本，进一步提升我国商品的国际竞争力。同时，结合出口退税率的调整，进一步优化出口产品结构，提高出口整体效益。

5、 累计欠退税由中央财政负担。

（三）出口退税制度改革的特点

4、从提高效率角度，体现税收中性原则。出口欠退税与出口骗税问题是我国出口退税面临的突出问题。中央与地方在出口退税上的收支责任不对称，对发达地区的隐性转移支付，造成地方政府在“增收”与“退税”上的激励不对称，再加上实践中的征管缺陷，导致应征未足额征收与出口骗税并存，相应欠退税现象也就日益严重。出口欠退税与出口骗税会导致效率的损失，不符合出口退税中性的要求。这次改革针对这些现状，建立了中央与地方共同负担的新机制，引入地方政府退税方面的责任，同时加大中央财政对出口退税的支持力度，累进欠退税由中央负担，目的就是要解决出口欠退税与出口骗税问题，尽量减少效率的损失，实现即征即退。

注释：

① 陈共主编：《财政学》，中国人民大学出版社2024年第2版，第177页。“

② 刘溶沧、马王君：《税收中性：一个理论经济学的分析》，载《涉外税务》1999年第1期。

③ 刘剑文主编：《财政税收法》，法律出版社2024，年第3版，第212页。

④ 石广生主编：《中国加入世界贸易组织知识读本》（二），人民出版社2024年第1版，第507—508页。

⑥具体内容详见2024年10月13日财政部、国家税务总务总局发布的《关于调整出口货物退税率的通知》

本文档由站牛网zhann.net收集整理，更多优质范文文档请移步zhann.net站内查找