

CHUKOU
TUIMIAN SHUI
SHOUCE

刘心一 刘翠微 编著

出口退(免)税手册

【第二版】

2nd Edition



经济管理出版社

ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

出口退（免）税手册

（第二版）

刘心一 刘翠微 编著

经济管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

出口退 (免) 税手册/刘心一, 刘翠微编著. —2版. —北京: 经济管理出版社, 2005

ISBN 7-80207-258-1

I. 出… II. ①刘…②刘… III. 出口税—税收减免—中国—手册 IV. F752.5-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 020966 号

出版发行: 经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 北京晨旭印刷厂

经销: 新华书店

责任编辑: 贾晓建

技术编辑: 蒋 方

责任校对: 全志云

787mm×960mm/16

30 印张 550 千字

2005 年 5 月第 2 版

2005 年 5 月第 2 次印刷

印数: 6001—12000 册

定价: 68.00 元

书号: ISBN 7-80207-258-1/F·247

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部
负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974 邮编: 100836

前 言

中国新一轮税制改革已经启动，其标志是从2004年1月1日开始实施的出口退（免）税机制的改革。他立意之新，影响之大，实为世人所瞩目！

对出口货物实行退（免）税，是在国际贸易中为世界各国所普遍接受的一种国际惯例，其功能是避免重复课税、促进公平竞争和有利于进出口贸易。

中国的出口退（免）税，是指在国际贸易中，对在中国报关出口的货物，退还或者免征其在中国境内各生产和流通环节缴纳的增值税和消费税。

随着经济全球化的推进，国际贸易活动日益频繁，商品和劳务的进出口活动已是每一个企业不可或缺的业务，特别是其中的出口货物业务。一个企业如想扩大出口，降低货物的出口价格，就能增强其在国际市场上的竞争力。而降低出口货物的价格的方法虽然很多，但符合国际惯例的却只有出口退（免）税。因此，出口退（免）税的政策、法规和方法就成了出口企业的必修之课。

同时，随着市场经济的发展，作为现代理财手段之一的节税规划，在我国一些企业中已经开始运用，并取得了很好的成效。和其他经济活动一样，出口企业的出口退（免）税业务亦应进行节税规划，以达成有效节税之目标，而熟悉税法则是进行节税规划的必要步骤。

由于社会的进步和经济的发展，以及出口退（免）税机制的改革，现行税收政策发生了较大变化。为了满足广大读者对现行有效政策的需要，我们对出口退（免）税法规进行了全面梳理，将过时的去除，将有效的系统化，并在此基础上编著了《出口退（免）税手册》一书，以供大家查找和运用。书的内容主要包括三部分：出口退（免）税的现行有效法规、会计处理方法和海关现行有效的进出口法规等。因此，本书极具实用性。

本书的第一章第二节、第三节 第五章、第七章第二节至十二节和附录，由财政部财政科学研究所刘翠微硕士编写；其余由国家税务总局刘心一研究员编写。

这本书的读者应当是非常广泛的。我们希望这本书能成为您的不离手的现代理财工具！

在过去的一段时间里，国家加大了宏观调控力度，颁布了新的《中华人民共和国对外贸易法》，出台了《行政许可法》等许多法规，因之，出口退（免）税政策也做了一些相应的调整。为使广大读者能及时掌握这些变化，更好地从事实际工作，我们编写了《出口退（免）税手册》（第二版），以继续为大家服务。

作 者

2005年5月13日于北京

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 认识出口退(免)税	1
第二节 出口退(免)税的效应	3
第三节 中国出口退(免)税制度的演进	7
第四节 出口退(免)税的要素	25
第五节 出口货物退(免)税管理办法	26
第二章 出口退(免)税的范围	32
第一节 出口退(免)税的出口商范围	32
第二节 出口退(免)税的货物范围	35
第三节 出口货物的免税范围	47
第三章 出口退(免)税的程序	48
第一节 出口退(免)税的基本程序	48
第二节 出口企业的办税程序	50
第三节 出口退(免)税认定	53
第四章 出口货物退(免)税办法	63
第一节 出口货物退(免)税办法概要	63
第二节 出口货物的先征后退办法	64
第三节 外贸企业出口退(免)税的申请及税款退付	67
第四节 出口货物的“免、抵、退”办法	79
第五节 代理出口货物的退(免)税	98
第五章 出口货物的增值税退税率	102
第一节 增值税出口退税率的基本规定	102
第二节 退税率文库	108
第三节 增值税出口退税率的其他规定	109
第六章 出口退(免)税的专项规定	116
第一节 老外商投资企业出口货物的税收政策	116

第二节	中标机电产品的退(免)税规定	118
第三节	援外出口货物的退(免)税规定	121
第四节	境外带料加工装配业务出口退(免)税的规定	123
第五节	对出境口岸免税店经销国产品的退税规定	124
第六节	加工贸易出口货物的退(免)税	127
第七节	出口卷烟的免税办法	137
第八节	外商投资企业采购国产设备退税管理办法	140
第九节	软件出口的退(免)税政策	148
第十节	出口加工区税收管理办法	151
第十一节	保税物流园区(中心)的退税规定	155
第十二节	国产钢材“以产顶进”办法	158
第十三节	特准出口货物的退(免)税办法	165
第十四节	外国驻华使(领)馆及其外交代表(领事官员)购买 中国产物品的退税办法	171
第十五节	出口货物消费税的退(免)税	177
第十六节	以人民币结算的边境小额贸易出口货物退(免)税 政策	180
第七章	出口货物的退(免)税管理	183
第一节	出口货物增值税税收专用缴款书管理办法	183
第二节	出口退税单证的补办	191
第三节	纳税信用等级评定管理试行办法	197
第四节	出口退税电子化管理办法	203
第五节	“口岸电子执法系统”出口退税子系统	208
第六节	使用增值税专用发票电子信息审核出口退税	212
第七节	出口货物退(免)税清算管理办法	216
第八节	出口退税稽核工作规则	231
第九节	办理出口退税账户托管贷款业务的规定	233
第十节	进出口经营资格标准和核准程序	234
第十一节	出口退(免)税行政处罚的规定	237
第十二节	审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的 解释	240
第八章	出口退税的会计处理	242
第一节	增值税的核算的特点	242
第二节	外贸企业出口退税的会计处理	247

第三节	生产企业免、抵、退增值税的会计处理·····	250
第四节	进料加工复出口退(免)税的会计处理·····	263
第五节	其他类型出口货物应退增值税的会计处理·····	271
第六节	出口货物应退消费税的会计处理·····	271
附录一	中华人民共和国对外贸易法·····	276
附录二	中华人民共和国进出口关税条例·····	286
附录三	中华人民共和国海关审定进出口货物完税价格办法·····	297
附录四	中华人民共和国海关进出口货物报关单填制规范·····	307
附录五	海关进出口货物申报管理规定·····	328
附录六	中华人民共和国海关进出口货物征税管理办法·····	335
附录七	中华人民共和国海关对出口加工区监管的暂行办法·····	351
附录八	中华人民共和国海关关于加工贸易保税货物跨关区深加工结转 的管理办法·····	357
附录九	中华人民共和国海关对保税仓库及所存货物的管理规定·····	363
附录十	出口收汇核销管理办法实施细则·····	369
附录十一	科学技术部、外经贸部、财政部、国家税务总局、海关总署 关于发布 2003 版《中国高新技术产品出口目录》的通知 ·····	378
附录十二	跟单信用证统一惯例(500 号) ·····	449

第一章 绪 论

商品的国际交换是对外贸易的重要内容，特别是其中的出口货物业务。扩大出口，既是发展对外贸易的一个关键环节，也是国家经济增长的一个重要因素。而出口退（免）税，则是扩大出口，避免重复课税和税负不平，增强本国商品的国际竞争力的一个国际制度。有知斯有财！因此，在经济全球化的现在，每个企业都必须拥有这方面的知识。

第一节 认识出口退（免）税

何谓出口退税？从狭义上说，就是将出口货物在国内生产和流通过程中已经缴纳的间接税予以退还（Taxrefund）的政府行为；从广义上说，出口退税还包括通过免税或抵税等诸多形式使出口货物所含间接税趋于零（Zerorate）的政府行为。中国现行的增值税和消费税均为间接税。

从历史上看，出口退税是国际贸易发展到一定阶段的必然产物，是多边贸易体制下为避免双重征税而形成的一项重要国际惯例，是经济全球化趋势下国际税收协调的核心成果。

从理论上讲，在当今的世界上，出口退税之所以能作为一种国际通行的做法而被国际社会广泛认同和普遍采用，主要是由以下几个因素决定的。

一、间接税的消费地原则

间接税的征收原则有两个：生产地原则和消费地原则。

1. 生产地原则，又称之为来源地原则，是指商品在哪里生产，就在哪里征收间接税（消费税），而不问其消费地在何处。在这种原则下，间接税税款最终归生产国所有。在商品出口时，生产环节所征收的间接税不退给出口商。由于其他国家在进口商品时，可能在进口环节再次征收间接税，从而发生重复课税问题。这就增加了出口商品的成本，提高了出口商品的价格，降低了商品的竞争力，阻碍了商品的出口，不利于国际贸易的正常开展。

2. 消费地原则, 又称之为目的地原则, 是指商品在哪里消费, 就在哪里征收间接税(消费税), 而不问其生产地在何处。消费地原则是现代商品课税的主要原则, 其主要理论依据是间接税应由最终消费者负担。出口货物的最终消费地在进口国, 所以出口国不应对其行使征税权, 即使征了也必须退还, 而这批商品的间接税应由进口国征收。在这种原则下, 间接税税款最终归商品消费国所有。在商品出口时, 生产环节所征收的间接税全部退给出口商。其他国家在进口商品时, 在进口环节征收间接税, 从而避免了重复课税问题。这有利于国际贸易的正常开展。中国按照国际惯例, 实行消费地原则。

二、公平竞争原则

因为税收是商品的必要成本, 所以税负高低是影响商品竞争力的重要因素。在现今世界上, 各个国家的税收制度都不尽相同, 其产品所含的间接税也就有所不同, 因而在同一国际市场上彼此就无法进行公平竞争。只有在出口国退还这批商品的间接税, 然后再由进口国征收间接税时, 才实现了税收公平, 从而为商品的公平竞争创造了条件。

三、中性原则

中性原则, 又称之为效率原则, 是指税收课征不会改变私人部门中的商品、劳务或投入要素的相对价格。在国际税收中, 严格意义上的“中性”是指一国国民的国外所得由所在地政府课征税收, 母国政府不课征任何税收。在出口贸易上, 如果一国的财税政策运用不当, 将会扭曲市场的资源配置功能, 并引起国际贸易争端。因此, 税收中性便成为多边贸易体制下国际税收协调的内在要求。出口退税可以实现税收中性, 故成为国际惯例。

四、符合国际组织的规定

出口退税不是出口补贴, 国际组织有明确规定。

1. 关贸总协定(GATT)附件九《注释和补充规定》中规定: “免征某项出口产品的关税, 免征相同产品供内销时必须缴纳的国内税, 或退还与所缴数量相当的关税或国内税, 不能视为一种补贴。”

2. GATT东京回合拟订的《补贴反补贴守则》中的“出口补贴示例清单”详细列举了出口补贴的12种形式, 其中规定: “对出口产品生产和销售的间接税的免除和退还超过对用于国内消费的同类产品的生产和销售所征收的间接税”才能视为出口补贴。

3. 世界贸易组织(WTO)在其制定的《补贴与反补贴措施协定》附件二中明确: “间接税减让表允许对出口产品生产投入消耗的前阶段累积间接税实行豁免、减免或延期。”由此可见, 出口退税与出口补贴有着本质的区别。但当出口退税的金额超过该产品实际所含间接税金额, 即出现“超额退税”时,

出口退税中的“超额”部分成为出口补贴。

上述出口退（免）税的原则，也同时说明了一个国家为什么要实行出口退（免）税政策的道理。

世界各国对出口退税制度的政策上，一般所采用的做法是“征多少税就退多少税，不征税则不退税”的原则。在中国，由于增值税和消费税是一种在流转过程中课征的间接税，虽然是对生产企业进行征收，但最终还是转嫁给消费者负担（税收归宿）。它是对消费行为的征税。就出口货物而言，由于它是在境外销售的，所以出口货物中所含的间接税最终将由境外的消费者承担。因此，若不把间接税予以退还，则会产生本国政府向境外消费者课税的不公平现象，于是就产生了出口退税机制，并形成了一种通行的国际惯例。

由此可见，出口退（免）税不是税收优惠或税收鼓励。最典型的“出口退税”政策，是征多少，退多少，出口货物增值税为“零税率”。

第二节 出口退（免）税的效应

人们之所以那么关心出口退（免）税，来源于它所具有的效应。所谓出口退（免）税的效应，是指由出口退（免）税所引起的反应和效果。这种效应有政治层面的，也有经济层面的，这里主要介绍经济层面的。

一、直接税与间接税

依据税收的性质，可以是直接税或间接税，它们往往决定着税负转嫁的能力。直接税与间接税之间的区别，主要是以税收负担为标准来划分的。

（一）直接税

凡纳税人在表面上已尽了纳税义务，在实际上也是负担税收的人，即纳税人与负税人为同一人，那么，这种税收就称之为直接税。一般而言，因直接税无法导致税负转嫁所必需的市场交易，所以，越是直接的税种就越是难以转嫁，如个人所得税。遗产税与赠予税等都是直接税。

（二）间接税

凡纳税人在表面上虽然尽了纳税义务，但事实上已将付出的税款加在价格之上，或者，用其他方法转嫁给他人负担，即纳税人与负税人不是同一个人，那么，这种税收就称之为间接税。间接税常与更多的市场交易有密切的关系，则将税收负担冲击点转移至另一个归宿点的可能性就越大。如增值税、消费税、营业税和关税等都是间接税。

二、国内间接税与出口

各国基于主权均拥有其固有的课税权，并普遍地行使之。近年来，由于资本、技术和人力的国际交流的快速发展，在国家之间的经济交往中，各国均行使其税收管辖权。正如本章第一节所表述的那样，这种税收管辖权原则，有来源地（产地）原则和目的地（消费地）原则两种。这两个原则不仅对商品劳务税适用，而且对国际贸易即进出口商品或劳务也是适用的。

和世界上的许多国家一样。中国现在所采行的也是目的地原则，即对进口货物征收增值税和消费税，对出口货物实行出口退（免）增值税和消费税。

出口退、免增值税和消费税的一般效应可用图 1-1 来表示。

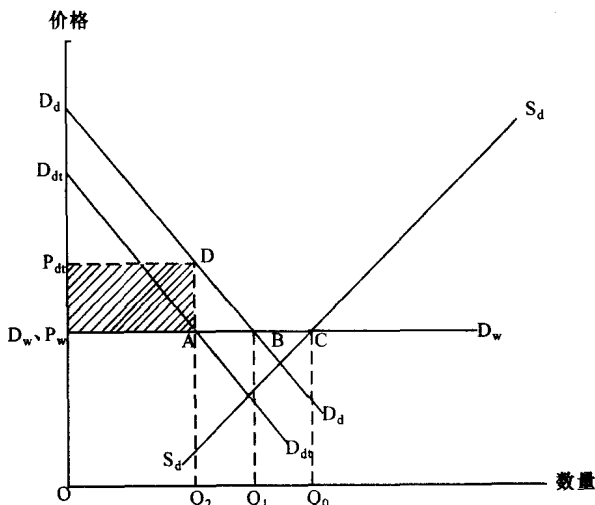


图 1-1 出口退（免）税时国内增值税和消费税的效果

在图 1-1 中，国内需求以 $D_d D_d$ 来表示，国内供给以 $S_d S_d$ 来表示，世界需求假定按公定汇率换算的现行价格 OP_w 来表示，并且完全具有弹性。在没有课征国内增值税和消费税的情况下，商品的需求曲线交叉于 C，国内价格为 OP_w ，国内产出为 OQ_0 ，出口为 $Q_1 Q_0$ ，国内需求为 OQ_1 。

如果该商品的国内消费，每一单位课征 $P_{dt} P_w$ 的增值税，则课税后的国内需求曲线下移至 $D_{dt} D_{dt}$ 。这是，此商品的新需求曲线则变为 $D_{dt} A D_w$ ，仍与供给曲线交叉于 C。这是因为，生产者的国内销售在完全竞争与世界价格趋于一致，所以，国内消费者付出的国内含税价格上升为 OP_{dt} ，即 $OP_w \div P_{dt} P_w$ ，并因需求相对减少，而使国内销售量减至 OQ_2 。于是在产出水平为一定，即仍

为 OQ_0 的情况下, 出口增加到 Q_2Q_0 。国内的增值税为 P_wADP_{dt} 。

通过上述分析, 在商品出口价格固定的条件下, 由于对商品的国内消费课税, 而使国内价格同额上升, 全部税负落在了国内消费者的身上, 并在这种变动中, 商品销售从国内转移至出口, 表现为课征增值税会增加课税商品的出口。基于这一原理, 许多国家实行了出口商品的间接税税率为零的政策, 即出口退(免)税政策, 以鼓励商品出口。

目前, 世界上的所有实行增值税制度的国家, 都将出口商品的税率规定为零税率, 因此, 商品从来源国出口是不征收增值税的, 或者说, 出口商品的出口价格是不含增值税的, 而目的国则按适用于相似国内商品的增值税税率对进口商品征税, 从而使进口商品与国内商品的税收负担或税收待遇一致, 从而实现了公平税负。不过, 对出口商品的增值税(或消费税)实行零税率的真实含义只是, 在商品出口之后将出口商品所实际缴纳的增值税全部退掉, 而不是理论上所指的那个数额, 即按出口商品的销售价格乘以征税税率所计算出来的数额。

在实际工作中, 往往会出现这样的情况: ①如果出口商品的投入物中有些是免缴或者减征增值税的, 从收多少退多少的零税率的意义上看, 已经免税或者减税的数额就不能再用来计算退税款了。否则, 就会成为一种“财政补贴”。或者说, 由于为了增值税的统一而较少档次的税率, 对改革前某些极个别的商品给予了减税免税等形式的财政补贴, 但在出口退税时也就不能按理论增值税税额全额退税, 否则就是名副其实的财政补贴了。②由于国家宏观调控的需要, 如保有稀缺资源, 减少环境污染, 以及财政承受能力等其他原因, 对某些出口商品, 实行出口退税率低于征税率的非零税率制度, 即征税多而退税少, 让出口商品以含部分增值税的价格出口; 有的甚至是出口不退税, 让出口商品以含全部增值税的价格出口, 这不但违反国际惯例, 当前还达到了出口国家的目的。

实现出口商品的零税率并不是那么容易的一件事。第一, 碰到的是增值税的差别税率问题, 高税率的出口商品, 其投入物所适用的税率不一定是高税率的, 如果按出口商品所适用的高税率退(免)税, 则必将多退, 从而造成(负税负); 第二, 是增值税的减免问题, 这在上面已经讲到了; 第三, 计算增值税时依法允许的一些特殊扣除, 如对不在增值税课税范围之内的一些投入物似允许的一些特殊扣除, 也会使出口商品的实含税负比理论税负要少; 第四, 增值税法规定的征收率问题, 增值税的征收率只是一个平均数, 不可能与适用纳税人的实际情况相一致, 税负可能有高有低; 另外, 在许多情况下, 适用征收率的纳税人所缴纳之增值税, 对增值税的一般纳税人而言, 这种投入物所含

的增值税是不能作为进项税额扣除的,如果出口商品按理论税额退(免)税,也会因征收率这个平均数而有所不实。当然,还有一些其他因素,在此就不一一赘述了。

以上分析是设定生产者有能力以一个固定价格将商品销售到国外为前提的,所以国内消费的商品的增值税(或消费税),全由国内的消费者负担。但在世界需求小于完全弹性的情况下,商品的销售从国内转向国外,只会使出口价格下降一些幅度,增值税(或消费税)将不会全部转嫁给国内消费者,税负的一部分会由生产者以降低出口价格的形式而自行消化吸收,也就是说,以比不含增值税(或消费税)的价格为低的价格作为出口价格。这种市场状况显然对生产者不利。

诚然,出口商品的价格是决定商品是否出口的最主要因素。在比较成本原则下,对于某种商品而言,当出口国的含税价格低于进口国时,进出口贸易就不会停止。在实行出口商品退还部分增值税的政策条件下,只要出口换汇成本不低于甚至等于汇率,由于可增加外汇收入,出口仍应进行。由此看来,出口退(免)税是部分退税还是全部退税,不是影响出口的惟一因素。而最重要的则是世界的总供给与总需求,由此决定的出口价格,以及进口国的供需状况和价格水平。

有人指出,即使出口退税率比征收率降低,即使出口换汇成本高于汇率,出口也未必大幅度下降。出口企业的亏损可能主要是管理问题,并不代表国家总出口的亏损。其实,出口退税率的降低和出口企业的管理问题,属于经济结构的问题,而不是经济总量问题,当然也就不能使用货币、汇率等调节手段来解决。在出口退税率降低的既定政策下,要取得可观的出口效益,其途径应该是:改变出口结构;改变出口方向;降低生产成本;提高出口企业管理水平,降低出口成本;以及加速退税,减少资金成本等。

即使是这样,也不能由此来削弱出口退(免)税的固有效应或作用。在国家财力允许,税法完善,征管改善的条件下,对出口商品实行真正的、而不是虚假的零税率,仍然不失为国际上通用的、有效的调控手段。由于出口商品免征国内的间接税,故生产者必须将销售由国内市场转移至出口市场,出口数量亦会相应增加,直至生产者在国内市场的边际收益等于出口价格为止。这样做的结果,不但可以增加外汇收入,还能带动经济增长。

至于对有些出口商品不予出口退税,或者不完全出口退税,其效应在以下两方面:一是限制某些商品的出口,以满足国的各种需求;二是鼓励某些商品以含税价格出口,在满足国际需求的情况下,增加国家财政收入和企业利润。

第三节 中国出口退（免）税制度的演进

出口退（免）税制度，是中国商品税制度的一个重要组成部分。作为一个专项制度，它有一个形成和发展过程。

一、建国初期的进出口税收制度

在新中国建立初期，中央人民政府政务院于1950年1月30日公布的《货物税暂行条例》第八条中就规定：“由国外输入（规定的货物）者，除缴纳关税外，并应按照海关估价，由海关代征货物税”。同年十二月修正的《货物税暂行条例》第十条规定：“已税货物输出国外，经公告准许退税者，得由出口商向税务机关申请退还货物税税款。”退税的范围根据政务院财经委员会批示由财政部与外贸部会商后作出决定。税务总局于1950年7月15日发出《关于执行货物出口退税品目及退税手续的规定》，自同年7月1日起执行。出口退税品目共有14项，其中，退还全部原纳税款的出口品目有水泥、平板玻璃等7项；退还原纳税款一半的有酒、迷信品中的锡箔等6项；退还应税货物所用原料税款的有出口纸花1项。这是新中国第一个关于进出口产品征、退税的规定。1951年3月和9月，财政部、税务总局根据发展变化了的情况和进出口贸易政策的需要，相继对出口退税品目、退税标准和方法，又作了增减调整和补充规定。

1953年实行商品流通税后，对进口应税商品仍由海关代征；对一部分出口应税商品退还全部已纳税款（如火柴、平板玻璃）或退还一半已纳税款（如仿洋酒、白酒、啤酒、黄酒、改制酒、果木酒、漏水酒、药酒）。执行出口退税的规定后，在配合对外贸易政策，鼓励出口，为国家争取外汇资金方面起到了积极作用。

二、1957年起废止出口退税制度

基于情况的不断发展变化，从1956年对资本主义工商业社会主义改造基本完成以后，公私合营、地方国营企业经营出口的产品，改由国营外贸企业统一核算盈亏。把出口退税看成国家税收与国营企业上缴利润在国家预算上的调整问题，当时认为，用退税办法奖励出口的积极意义已不存在。至于照顾国营企业某些出口亏损问题，可以从调整企业上缴利润中解决，无须再继续实行出口退税办法。为此，财政部特报请国务院批准，于1957年2月21日发出《关于废止出口退税规定的通知》，从1957年起废止货物税暂行条例第十条中关于出口退税的规定，并适当调整外贸部门的上缴利润指标和财政部门的税收

指标。

1966年,国务院为了扭转对外贸易部的经营亏损,根据全国物价委员会的建议,决定自同年1月1日起对外贸系统进出口商品一律免征工商统一税。鉴于出口商品免税手续复杂,不便管理,经财政部、外贸部共同研究,采取由税务总局集中退税的办法。从1966年到1972年,7年共退税款65.9亿元。

1973年10月23日,对外贸易部、财政部联合向国务院提出《关于停止对外贸易部出口商品实行退税的请示》说:“几年来对外贸易不断扩大,经营管理不断改善,从1967年起转亏为盈,利润逐年增加。……在这种情况下,继续实行退税的办法,一方面财政上向外贸退税,一方面外贸又向财政上缴利润,已无实际意义。”经国务院同意,从1973年起停止执行外贸部出口商品实行退税办法。因此,在1973年全国试行工商税后,对进出口商品的征免税规定又改为:对非外贸系统进口商品和外贸系统企业代理进口的商品按规定征收工商税;对出口商品照章征收工业环节的工商税,出口后也不退税。

总之,在改革开放前实行的计划经济体制下,进出口产品的征免退税,尚未形成比较完整系统的专项制度,而且由当时国家对外经济政策和外贸管理体制、财政体制所决定,变动较为频繁,因而税收对进出口贸易发挥调节的功能受到限制。

三、改革开放后进出口税收制度的形成和发展

中国实行改革开放以后,对外经济政策和外贸体制,发生了根本性的变化。由封闭式的计划经济向积极开拓国际市场、对外贸易多元化、发展外向型经济的方向转化。从1997年起,财政部、税务总局在国务院的领导和支持下,会同有关部门对进出口商品的征税、退(免)税进行积极的探索和改革,以求建立一套比较完整系统的进出口税收制度。

(一) 出口高亏产品试行统一减免税

1979年初,上海、北京、天津等地出现手表、电风扇、照相机、化妆品、铝质拉链等产品产大于销的情况。而国际市场对这些商品却需求量较大,但由于国内价格高,出口亏损过大,外贸企业难以承受,影响出口。为支持出口,财政部于1979年8月7日、12月10日,先后发出通知,对出口的手表税率由40%减为20%,电风扇税率由25%减为5%,拉链税率由15%减为5%,化妆品税率由40%减为10%,照相机税率由25%减为5%;1980年2月9日又决定把出口化妆品减按5%税率征收工商税。在工业环节减税后,相应调低了这些产品的出厂价格,外贸企业出口亏损明显减少。

(二) 试行进口征税、出口减免税

1980年以后外贸经营权进一步下放,中央和地方经营进出口贸易的企业

增多,进出口贸易额增加。但由于仍实行进口基本不征税,出口不退税的政策,致使某些商品(如电视机、电子计算机等)进口失控,国内生产受到冲击;某些出口商品亏损严重。为了有利于保护国内生产和发展出口贸易,有利于引进外资和先进技术、设备,有利于保证国家财政收入,加强税收管理,财政部根据新的情况拟订了《关于进出口商品征免工商税收的规定》。国务院于1980年12月30日批转了这个规定。其主要内容是:

1. 出口商品免征工商税。出口应税产品原则上应当征税,但对国家准予出口的商品,如果按照扣除税金计算,换汇成本高于当年贸易外汇内部结算价格的,免征工商税;低于当年贸易外汇内部结算价格的,可以酌情减征工商税。减免税均依照税收管理体制的规定,报经财政部或省、自治区、直辖市人民政府批准。经批准给予减免税的出口商品,供货单位在销售给出口部门时,应按照扣除减免税金后的价格进行结算(供货单位由于生产出口商品亏损较大而申请的减免税不包括在内),已经缴纳工商税的商品转给出口部门外销时,不论出口亏损有多大,都不再退还已缴纳的工商税,已经减免工商税的出口商品转为内销时,税率在20%以上的,应照章补税;税率在19%以下的,除另有规定者外,不再补税。

这个《规定》是根据财政实行“分灶吃饭”,外贸体制要下放和贯彻“奖出限入”原则制定的。《规定》下达后的1981年,外贸体制暂缓下放,外贸部所属企业经营进出口商品的盈亏,仍集中由外贸部统一核算,对其经营的出口商品如依照《规定》给予减免工商税,将会影响地方财政收入,需要调整各地区和外贸的预算收入指标,给工作带来很多困难。鉴于这种情况财政部经与外贸部商妥,并报经国务院领导同意,于1981年5月3日发出《关于对外贸部所属企业进出口商品暂缓减免工商税问题的通知》,在1981年和1982年期间,外贸部所属企业经营的出口商品,暂不执行《规定》中对出口商品减免工商税的办法。财政部于1981年5月30日发出《关于对外贸部门以外的企业经营出口商品免征工商税问题的通知》,确定对外贸部门以外的企业原则上仍按《规定》执行。

2. 进口商品免征工商税。各类企业和单位进口的应税商品都应当照章征收工商税,但对下列进口商品免征工商税:经国家批准引进的先进技术和样机;中外合资经营企业中外合营者按照合同规定,作为资本投资进口的机器设备、零部件和原材料;国家批准的建设经济特区所进口的设备、器材、运输装卸工具以及经济特区的企业为生产出口商品而进口的机器设备、零部件和原材料;外商、侨商和港澳工商业者来料加工、来件装配和中小型补偿贸易,根据合同规定,生产上所需进口的原材料、零部件和设备;直接用于科学研究实