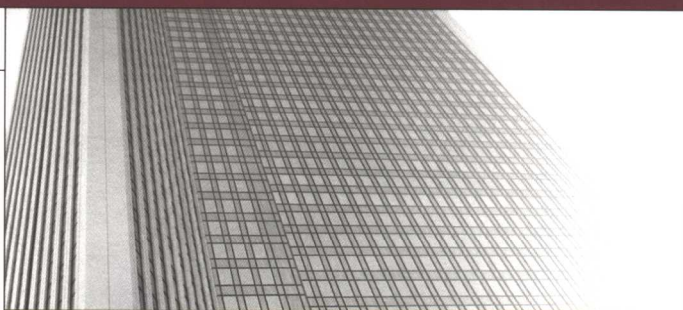


税法研究文库 总主编 刘剑文

出口退税制度研究



刘剑文 ⊙ 主编

2



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

90108719

总主编 刘剑文

出口退税制度研究



- 主 编 刘剑文
- 副主编 魏建国
- 撰稿人 (按撰写章节先后为序)

刘剑文 魏建国 汤洁茵 熊晓青
翟继光 孙健波 王佳明 蔡巧萍



90108719



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

出口退税制度研究/刘剑文主编. —北京:北京大学出版社,2004.10
(税法学研究文库)

ISBN 7-301-08017-4

I. 出… II. 刘… III. 出口税-税收减免-税收制度-中国
IV. F752.53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 098464 号

书 名: 出口退税制度研究

著作责任者: 刘剑文 主编

责任编辑: 王 晶

标准书号: ISBN 7-301-08017-4/D·0986

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区中关村 北京大学校内 100871

网 址: <http://cbs.pku.edu.cn> 电子信箱: pl@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027

排 版 者: 北京高新特打字服务社 51736661

印 刷 者: 三河新世纪印刷厂

经 销 者: 新华书店

650 毫米×980 毫米 16 开本 19.5 印张 330 千字

2004 年 10 月第 1 版 2004 年 10 月第 1 次印刷

定 价: 31.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,翻版必究

总 序

《税法学研究文库》是继《财税法系列教材》、《财税法论丛》和《当代中国依法治税丛书》之后由我主持推出的另一个大型税法研究项目。该项目的目的不仅在于展示当代中国税法学研究的最新成果,更在于激励具有创新精神的年轻学者脱颖而出,在传播、推广税法知识的同时,加快税法研究职业团队的建设和形成。

税法学是一门年轻、开放、尚处于成长期的新学科。谓其年轻,是因为它不像民法学和刑法学一样拥有悠久的历史渊源;谓其开放,是因为它与经济学、管理学以及其他法学学科等存在多方面的交叉与融合;谓其成长,是因为它的应用和发展空间无限广阔。在我国加入世界贸易组织之后,随着民主宪政、税收法治等先进理念的普及和深入,纳税人的权利意识越发强烈,其对税收的课征比任何时期都更为敏感和关心。税法学的存在价值,正在于科学地发现和把握征纳双方的利益平衡,在公平、正义理念的指导下,实现国家税收秩序的稳定与和谐。

长期以来,我一直致力于税法学的教学和研究,发表和出版了一系列论文和专著,主持了多项国家级科研课题,对中国税法学的发展以及税收法制建设作了一些力所能及的工作。然而,不容否认,中国税法学的研究力量仍然十分薄弱,有分量的研究成果也不多见,税法和税法学的应有地位与现实形成强烈的反差。我深深地感到,要想改变这种状态,绝非某个人或单位力所能及。当务之急,必须聚集和整合全国范围内的研究资源,挖掘和培养一批敢创新、有积累的年轻税法学者,在建设相对稳定的职业研究团体的同时,形成结构合理的学术梯队,通过集体的力量组织专题攻关。惟其如此,中国税法学也才有可能展开平等的国际对话,而税法学研究的薪火也才能代代相传,生生不息。

近年来,我先后主编《财税法系列教材》、《财税法论丛》、《当代中国依法治税丛书》,这三项计划的开展,不仅使税法学研究的问题、方法和进程逐渐为法学界所熟悉和认同,同时也推动了税法学界的交流与合作。在此过程中,我既看到了新一代税法学者的耕耘和梦想,更感受到了他们在研究途中跋涉的艰辛。这群年轻的学者大多已取得博士学位,或已取得副教授职称,

且至少熟练掌握一门外语。最为重要的是,他们对专业充满热忱,愿意为中国税法学贡献毕生精力。正是在他们的期待和鼓励下,为了展示中国税法学的成长和进步,激励更多的优秀人才加入研究队伍,我与北京大学出版社积极接触、多次磋商,终于在2002年达成了本文库的出版协议。

衷心感谢北京大学出版社对中国税法学的积极扶持。如果没有对学术事业的关心和远见,他们不会愿意承担该文库出版的全部市场风险,更不会按正常标准支付稿费。此举的意义,远远溢出了是一种商业架构,事实上为中国年轻的税法学提供了一个新的发展机遇。正是他们的支持,才使得主编可以严格按照学术标准组织稿件,也使得作者可以心无旁骛,潜心研究和创作。若干年之后,当人们梳理中国税法学进步的脉络时,除了列举税法学人的成果和贡献,也应该为所有提供过支持的出版机构写上重重的一笔。我还要代表全体作者特别感谢北京大学出版社副总编杨立范先生,他的智慧和筹划,是本文库得以与读者见面不可或缺的重要因素。

本文库计划每年出版3—5本,内容涉及税法哲学、税法史学、税法制度学;税收体制法、税收实体法、税收程序法;税收收入法、税收支出法;国内税法、外国税法、国际税法、比较税法等多重角度和层面。只要观点鲜明,体系严密,资料翔实,论证有力,不管何种风格的税法专著都可成为文库的收录对象。我们希望,本文库能够成为展示税法理论成果的窗口,成为促进税法学术交流的平台。如果能够由此发现和锻炼更多的税法学人,推动税法理论与实践的沟通和互动,我们编辑文库的目的就已经实现。

刘剑文

2003年元旦于北京大学财经法研究中心

中国财税法网(www.cftl.cn)

中国税法网(www.cntl.cn)

General Preface

Works of Research on Taxation Law Theories is another large research project on taxation law study presided by me after the publications of Text-books Series of Fiscal Law & Taxation Law, Fiscal Law & Taxation Law Review and Rule Taxation by Law in Modern China. Rather than demonstrating the latest achievements on the theoretical study of taxation law, this project focuses more on inspiring the scholars with innovative spirit showing themselves. While promulgating the knowledge of taxation laws, a group of professionals studying on taxation law theories is forming and developing.

Taxation law is a rising, open and growing subject. It is rising because it has not so long a history as civil law or criminal law. It is open because it intersects with economics, management and other law subjects. It is growing because it has promising future for its application and development. The taxpayers will be greatly awakened to their rights on the course of tax levying with China's entering into WTO and the popularization of the ideas of democracy and rule the tax by laws. The value of theoretical study on taxation law exists in scientifically finding a balance spot between the taxpayers and levier, which would help to realize a stable and harmonious taxation system among the whole country with the direction of equity and justice ideas.

For a long period of time, I had been dedicated to the teaching and studying of the taxation law. Many theses and monographs had been published and many national research projects presided by me, which were all what I could do to the development and construction of the theoretical study on taxation law of China in my own power. However, we should not neglect that neither researching ability nor influential achievements have been satisfactory. They could not match up the corresponding positions of taxation law and the theoretical study on it. I came to realize that any individual or organization would never be able to better the situations. At present, the most urgent thing is to congregate all the researching resources around the country in conformity and

cultivate a group of young but erudite scholars on taxation law. Thus, a relatively stable group of professionals would be organized to form the academic ladders with reasonable structure. We could depend on the collective powers to study on some specified topics respectively. I think it is the only way to equalize the domestic study on taxation law with international study. Also by this way, the study on taxation law would continue generation by generation and never cease.

Recent years, I have successively presided three projects including editing Textbooks Series of Fiscal Law & Taxation Law, Fiscal Law & Taxation Law Review and Rule Taxation by Law in Modern China. During the process, the topics, methodologies and procedures of the theoretical study on taxation law had been gradually acquainted and accepted by the academic circles and the exchange and cooperation among them had also been greatly promoted. During the course, I not only observed that the new generation of scholars on taxation law study worked hard and cherish beautiful dream to the future, but also their hardships in research. Most of the young scholars have acquired Ph. D. degrees or become the associate professor, and at least fluently master a foreign language. Their zealously shall be more important, and they are willing to devote their whole life to the career. It is under their expectation and encouragement that more and more excellent talents participate in the career. After my positive communications and constant consultations with Peking University Press, a publication agreement has finally come to for this Works in 2002.

I sincerely express my gratitude to Peking University Press here for their support to the theoretical study on taxation law in China. They would neither take risks to publish all the works nor pay the authors' remunerations according to market standard if they were shortsighted to the academic project, which are far from a business activity and provide a good opportunity for the young scholars of taxation law study. It is their support that the editor in chief could select the works strictly according to the academic standard and the authors could dedicate to their research and composition. I believe that many years later while reviewing the developing history of the theoretical study on taxation law in China, they will not only remember the scholars and their achievements, but also remember the contributions from Peking University

Press. Here, on behalf of all the authors, I shall thank Mr. Yang Lifan, Vice Editor in Chief of Peking University Press, for his wisdom to and design for the Works, or they would never been published.

Annually, 3 to 5 books will be published to affiliate the Works. The contents of these books mainly concerns about philosophy of taxation law, history of taxation law, study on taxation law system, taxation law system, taxation law, taxation procedure law, taxation income law, taxation expenditure law, domestic taxation law, foreign taxation law, international taxation law and comparative taxation law. All the monographs with various styles could become members of this Works if they are of clear point of view, rigorous logic, accurate documents and strong reasoning. We hope that the Works could become a window to demonstrate the theoretical achievements of taxation law study and a platform for academic exchanges. If more scholars on taxation law study could be discovered and the practice and theories of taxation law could be exchanged and co-developed simultaneously with the publication of the Works, our targets to edit the Works are fundamentally achieved.

Liu Jianwen

On New Years' Day of 2003

In Research Center of Fiscal Law and Taxation Law Peking University

WWW.CFTL.Cn

WWW.CNTL.Cn

CONTENTS 目 录

| | |
|---------------|---|
| 第一章 出口退税的一般问题 | 1 |
| 第一节 出口退税的经济分析 | 1 |
| 第二节 出口退税的法律解析 | 8 |

| | |
|-------------------|----|
| 第二章 中国出口退税制度述评 | 19 |
| 第一节 中国出口退税制度的历史发展 | 19 |
| 第二节 中国现行出口退税制度概述 | 25 |
| 第三节 中国出口退税制度存在的问题 | 48 |

| | |
|-----------------------|----|
| 第三章 出口退税制度的国际比较与借鉴 | 68 |
| 第一节 世界主要国家(地区)的出口退税制度 | 68 |
| 第二节 国际出口退税制度对我国的启示 | 84 |

| | |
|--------------------|-----|
| 第四章 中国出口退税制度的完善(上) | 89 |
| 第一节 出口退税的范围设计 | 89 |
| 第二节 出口退税率的选择 | 96 |
| 第三节 出口退税的方式选择 | 100 |
| 第四节 出口退税的资金来源 | 107 |
| 第五节 出口退税账户托管贷款 | 112 |

| | |
|--------------------|-----|
| 第五章 中国出口退税制度的完善(中) | 119 |
| 第一节 出口退税的体制设计 | 119 |
| 第二节 出口退税的程序设计 | 133 |

CONTENTS 目 录

| | |
|---------------------|-----|
| 第六章 中国出口退税制度的完善(下) | 146 |
| 第一节 出口退税犯罪的法律解析 | 146 |
| 第二节 对骗取出口退税款犯罪的综合治理 | 158 |
| <hr/> | |
| 第七章 中国出口退税制度的立法选择 | 170 |
| 第一节 出口退税制度的立法现状 | 170 |
| 第二节 出口退税的立法选择 | 179 |
| <hr/> | |
| 附录 出口退税相关法规 | 191 |
| 后记 | 297 |

Catalogue

| | | |
|------------|--|---|
| Chapter I | General Problems on the Tax Refund Policy for Export | 1 |
| Section I | Economic Analysis on the Tax Refund Policy for Export | 1 |
| Section II | Legal Analysis on the Tax Refund Policy for Export | 8 |

| | | |
|-------------|--|----|
| Chapter II | Review on the Tax Refund Policy for Export of China | 19 |
| Section I | History on the Development of the Tax Refund Policy for Export of China | 19 |
| Section II | Introduction on the Existing Tax Refund Policy for Export of China | 25 |
| Section III | Problems of the Existing Tax Refund Policy for Export of China | 48 |

| | | |
|-------------|--|----|
| Chapter III | International Compariason of the Tax Refund Policy for Export for Reference | 68 |
| Section I | Introduction on the Tax Refund Policy for Export of Major Countries and Areas | 68 |
| Section II | China's Reference to the Tax Refund Policies for Export of other Countries and Areas | 84 |

Catalogue

| | | |
|-------------|---|-----|
| <hr/> | | |
| Chapter IV | China's Promotion of the Tax Refund Policy for Export (1) | 89 |
| Section I | Design on the Scope of Tax Refund | 89 |
| Section II | Design on the Tax Refund Rate | 96 |
| Section III | Design on the Methods for the Tax Refund | 100 |
| Section IV | Source of the Refund Money | 107 |
| Section V | Account Custody Loan for the Tax Refund | 112 |
| <hr/> | | |
| Chapter V | China's Promotion of the Tax Refund Policy for Export (2) | 119 |
| Section I | System Design on the Tax Refund Policy for Export | 119 |
| Section II | Procedure Design on the Tax Refund Policy for Export | 133 |
| <hr/> | | |
| Chapter VI | China's Promotion of the Tax Refund Policy for Export (3) | 146 |
| Section I | Legal Analysis on the Crimes in Relation to Tax Refund for Export | 146 |
| Section II | Comprehensive Governing on the Crime of Defrauding the Tax Refund | 158 |

Catalogue

| | | |
|-------------|---|-----|
| Chapter VII | Legislative Choice of the Tax Refund Policy for Export of China | 170 |
| Section I | Status Quo of China's Legislation on the Tax Refund | 170 |
| Section II | Legislative Choice of the Tax Refund Policy for Export | 179 |

| | | |
|------------|--|-----|
| Appendix | | 191 |
| Postscript | | 297 |

第一章 出口退税的一般问题

第一节 出口退税的经济分析

出口退税,是指当商品出口时,将该商品在国内负担的间接税予以退还的制度。现代各国普遍征收增值税,因此各国实行出口退税的税种主要是增值税。^① 本节将对出口退税的经济思想溯源、出口退税的依据、出口退税在宏观经济中的意义等问题予以分析。

一、出口退税的经济思想溯源

出口退税的经济思想颇为久远。重农学派的先驱布阿吉尔贝尔最早提出了进口商品征税出口商品免税的思想。他在《法国的辩护书》中指出:“我们从王国的关税、出口税和渡河税开始整顿;把王国内部征收的这些税全部取消,这对于国王及其人民乃是一笔巨大财富,因为既然各个大公们设立这些税收的理由已不存在,那么这些税收便也应停止,因为这些税收带来了可怕的后果。关于法国的进口税,税额应保持现状,但应消除手续上的麻烦,因为这对国王丝毫无益,却会使外国人望而却步。至于出口税,则丝毫不应轻饶,而应全部取消,因为这是国王和王国前所未有的最大的敌人。”^② 威廉·配第进一步发挥,他认为出口商品不应该课征消费税,因为它们不是以实物形式在本国消费。不过,如果出口商品未课征消费税,用其交换得来的将要在本国被消费的进口货物就一定要课征消费税。由此看来,配第已经意识到重复征税和流转税由消费者负担的问题。^③

^① 传统的间接税主要是营业税。营业税是对商品从生产到销售各个环节累积征收的一种间接税,存在重复征税、税上加税的问题,从而不能准确的计算出口退税的具体数额。自从法国首次开征增值税以来,增值税在全球开始普及。增值税由于其特有的“抵扣法”,仅以商品各环节的增值额为计税依据,从而消除了重复征税,这样就能够准确地计算出出口退税的具体额度,为出口退税制度的顺利推行提供了条件。

^② [法]布阿吉尔贝尔:《布阿吉尔贝尔选集》,伍纯武、梁守锵译,商务印书馆1984年版,第363页。

^③ 参见刘军、张志忠:《出口退税政策效应分析》,载《北京工商大学学报》(社会科学版)2002年第1期。

古典政治经济学的集大成者亚当·斯密在其名著《国民财富的性质和原因的研究》中专章论述了退税问题。他认为,商人和制造业者,不以独占国内市场为满足,却为他们的货物谋求最广大的国外销售市场。但由于他们的国家在外国没有管辖权,他们要独占外国的市场,简直是不可能的。所以,一般地说,他们只好请求奖励输出。在各种奖励中,所谓退税,似乎是最合理的了。在商人输出时,退还本国产业上的国产税或国内税的全部或一部分,并不会使货物的输出量大于无税时货物的输出量。这种奖励,不会驱使大部分的资本,违反自然趋势,转向某一特定用途,但却会使课税不至于驱使这部分资本中的任何部分转到其他用途去。这种奖励,不会破坏社会上各种用途间的自然平衡,但却会使课税不产生破坏这种自然平衡的作用。斯密认为,输入的外国货物,在再输出时,亦可退税。在英国,所退的税,大都等于输入税的最大部分。规定今日所谓旧补助税的那个议会法令的附则的第2项规定,每个商人,不论国籍,都可于输出时,收回这种旧补助税的一半。但英国商人,应于12个月内输出,而外国商人应于9个月内输出。这个议会法令所规定的税,在当时是惟一的外国商品输入税。后来,把这种及其他各种退税的请求期限延长到3年。旧补助税实施以后所课的各种税,有大部分,是在输出时全部退还的。但此通则有许多例外,所以,退税的原则,便不像最初制定时那么单纯了。有些外国商品,输入量会大大超过国内消费的必要量是早已预料到了的,所以,在其输出时全部课税都退还,甚至旧补助税也不保留半数。斯密在对英国相关的退税法律作了分析后,总结道,退税制度的设立,也许原来就是为了要奖励运送贸易。运送贸易,虽不应受特殊的奖励,而设立退税制度的动机,虽然非常可笑,但此种制度本身,却似乎合理。这样的退税,绝不会使流入运送贸易的资本大于在没有输入税时自会流入这种贸易的资本,只不过使输入税不至于完全排斥此种贸易。关税的收入,不但不会因此种退税而受损,而且将因此种退税而得利,因为在退税时,得保留一部分关税。如果全部关税都被保留,那么纳税的外国商品,由于缺少市场不能输出,因而亦不能输入。这样,本可以保留一部分关税,便无从收到了。这些理由似乎足以证明,课在本国产物或外国产物上的关税,即使在输出时全部退回,退税亦是合理的。诚然,在这场合,国产税的收入,稍受损失,而关税的收入则受大得多的损失;但多少要受这种课税的扰乱的产业的自然均衡,即劳动的自然分工和分配,却将因这种规定而更趋于均衡。斯密最后指出,只在输出品真正输到外国去,而不再秘密输入出口国的时候,退税制度才会带来益处。有些退税,尤其是烟草的退税,就往往

被人滥用,并产生了许多既有害于收入而同样有害于公正商人的欺诈行为。^①

亚当·斯密主要是从自由贸易和有利于商品出口的角度论述出口退税问题的。他认为出口退税不会扰乱资本的自然均衡。斯密认为出口退税是奖励出口的最好手段,国家可以根据贸易情况退部分或全部的税款。斯密也注意到了出口退税领域的欺诈问题。大卫·李嘉图开始从税收来源和税负转嫁的角度思考出口退税问题。他认为,某个国家如果对其享有特殊便利的生产条件的效率高于别国的某些输出品课税,这种税会完全落在外国消费者身上,该国政府支出的一部分就将由外国的土地和劳动所有者负担。但是,如果一个国家闭关自守,不与邻国通商,就不能把赋税的任何部分转嫁出去。^②因此,从税收方面来看,对出口产品征税是进口国消费者负担的,既不公平又不合理。从而引申出的必然结论是,出口退税是必要的。

上述经济学家的有关出口退税的思想为我们理解现实中的出口退税制度提供了许多启示。这些古典学者从总体上是肯定出口退税制度的,并从整个国家经济体系的角度认识出口退税问题。

二、出口退税的依据

上述有关出口退税的经济思想中已经蕴涵了出口退税经济必要性的论述。这里结合学界的已有研究成果,对出口退税的依据予以分析。关于出口退税的依据,可以从以下几个方面予以说明:

(一) 间接税的转嫁性要求出口退税

依据税负能否转嫁,通常把税收分为直接税和间接税。间接税的税负是转嫁的,通常是对生产和销售等环节的纳税人征收,但实际上由最终消费者负担。根据间接税的征收原则,各国消费者只应负担本国的纳税义务。在存在商品出口的情况下,如果对该商品在出口国征收的间接税不实行退税,那么,由于间接税的转嫁机制,该笔税款将由外国的消费者承担,这有违间接税的征收原则,也不符合税收公平原则。为了解决这一问题,就有必要对间接税实行出口退税制度。当商品出口时,在出口国征收的间接税予以

^① 参见〔英〕亚当·斯密:《国民财富的性质和原因的研究》(下),郭大力、王亚南译,商务印书馆1974年版,第70—75页。

^② 〔英〕大卫·李嘉图:《政治经济学及赋税原理》,郭大力、王亚南译,商务印书馆1962年版,第142页。

退还;而当该商品进口到一国时,该国可依据其税法征收相应的间接税。这样,该商品由国外的消费者消费,相应地,相关税款也由国外的消费者缴纳。

(二) 增加国际贸易中的竞争力需要出口退税

税收对国际贸易具有一定的扭曲作用。在一国对间接税不实行退税的情况下,商品出口时负担了一定的间接税款,使得商品的价格提高,商品在国际市场上的竞争力就会受到影响。为了增强本国出口商品的竞争力,减轻税收对国际贸易的扭曲作用,各国通常都对间接税实行出口退税制度。亚当·斯密就是从支持国际自由贸易的角度论述退税问题的。对间接税在税收体系中占比例较大的国家,实行出口退税显得更有意义。^① 值得注意的是,对于出口退税原则上应实行征多少、退多少,而不能实行少征多退,在后一种情况下,出口退税便演变为出口补贴,将对国际贸易造成新的扭曲。

(三) 出口退税是间接税国际协调的重要方式

和所得税等直接税一样,间接税在国家间也存在重复征税的问题。出口国对出口商品不实行退税,而进口国对进口商品征收间接税的情况下,就存在间接税的重复征税问题。因此,为了消除重复征税,对间接税也有进行国际协调的必要。各国对间接税的管辖权主要有两种。一种是生产地原则,即只要商品在本国生产,无论在何处消费,本国都对其课征间接税。一种是目的地原则(亦称之为消费地原则),即只要商品在本国消费,不管在何处生产,本国都对其课征间接税。避免间接税双重征税的方法是各国实行同一种税收管辖权。那么是生产地原则,还是目的地原则,更有利于国内间接税的国际协调呢?

经济学的研究表明,如果各国国内商品税法实行单一税率,而且汇率可以随意调整,那么无论统一实行哪种税收管辖权原则,都不会影响按照各国的比较优势确定的国际分工;如果各国国内间接税法采用多种税率,并且对同一种商品各国规定的税率差异很大,那么统一实行目的地原则,则比较有利,可以使各国的比较优势得以充分发挥。^② 值得注意的是,前已述及,从国家间公平的角度看,根据国际上公认的国家间税收公平原则,一国只应对本国的消费者征税,而不应对外国消费者征税,即不应该把税收负担转嫁给外国消费者,实行税收输出政策。按照这一要求,如按照生产地原则征税,就

^① 一些传统上以直接税为主的国家,也在论证可实行便利退税的增值的开征问题。参见〔美〕哈维·S. 罗森:《财政学》,平新乔等译,中国人民大学出版社2000年版,第434—436页。

^② 参见王传纶主编:《国际税收》,中国人民大学出版社1992年版,第252页。