现代服务业产品出口退税之亮线法

邹德军（教授）

（广东工贸职业技术学院工商管理系，广州 510510）

【摘要】当前现代服务业产品出口与货物贸易出口退税适用相同的法规体系。出口退税法规体系以外购历史成本作为计量出口退税支持的基础，以工业经济为背景，将出口企业内部生产加工成本和价值排除在出口退税基础之外。现代服务业产品出口应该采取亮线法来突破外购历史成本的局限，将出口退税支持计量基础扩大到现代服务业出口产品的价值。

【关键词】现代服务业；出口退税；亮线法

西方发达国家进入后工业化时代后，几乎都把现代服务业作为推进社会经济发展的重要领域，为现代服务业的发展提供了许多优惠政策，包括出口退税。2014年，我国成为全球最大的货物贸易国，而美国依然是最大的服务贸易国。发展现代服务业也必然是我国未来经济发展的方向。全球化的现代服务业作为产业链的高端环节，往往难以依靠市场自然发展壮大，需要国家提供全方位政策支持和引导。出口退税是国家支持现代服务业贸易发展的重要工具。

一、我国当前的现代服务业出口退税支持的计量基础是外购历史成本

按照我国现行税收法规，现代服务业出口退税的税种主要是增值税和消费税。根据《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税[2013]37号）等文件的要求，现代服务业（有形动产租赁服务除外）适用6%的税率。按照出口退税的相关规定，现代服务业企业在出口环节免征增值税，为出口而采购货物与服务时支付的进项税额可以抵扣内销货物的应纳税额，因出口原因导致应抵扣的进项税额大于应纳税额时，未抵扣完的部分予以退税。

相对于内销货物与服务而言，不论是抵扣内销货物的应纳税额还是最终的退税都可以视为出口企业因出口获得的税收支持。出口企业获得的税收支持实际上是企业为出口而外购劳务和实物所支付的进项税。可见，现有税收法规体系的出口退税实际上以已完成的外购货物与劳务的历史成本为基础（简称“外购历史成本基础”）来衡量出口退税支持。

此外，由于其他企业向出口企业出售劳务或实物的价款中含相关销项税，相当于出口企业先行支付这部分税款，而后通过抵扣内销货物应纳税额或者最终退税方式获得相关税收支持。出口企业不仅需要承担从先行支付税款的时点到最终获得税收支持时点的资金时间成本，还需要承担其中可能发生的无法抵扣或者退税的风险。

在现行出口退税相关法规体系下，出口退税支持实际上是退还已经征收的增值税、消费税等主要流转税，免征尚未征收的相关流转税。出口退税支持的基础是出口产品的外购成本中所包含的增值税进项税额等。而已经征收的增值税、消费税等流转税的计量依据是交易价格——已经征收的相关税款包含于出口产品在进入出口企业之前的相关材料等在出口企业和其他境内企业之间的交易价格之中。可见，我国现行出口退税支持的计量基础是出口企业采购出口产品的相关材料等的历史交易成本，即外购历史成本。

二、以外购历史成本为基础的出口退税支持的时代背景——工业经济

工业经济时代的主要产品是工业制成品，这使得工业经济时代下国际贸易具有如下重要特征：①出口产品主要是实物产品。绝大多数出口产品的表现形式是实物，服务在国际贸易中占的比例很低，居于从属地位。②出口实物产品具有流转税积累特性。实物产品能够很好地积累不同时间和空间上的人类劳动，这一特性使得实物产品具有不断积累加工链上各个厂商的成本和利润的性质。从出口退税支持的角度来看，需要经过许多厂商加工的实物产品在出口环节上也同样积累了各个制造和交易环节上的流转税。③在出口环节一次性实现产品价值。产品出口收款在出口销售环节一次性完成，并不涉及根据售后服务相关情况支付货款的交易惯例，这就意味产品的价值在出口环节一次性实现。

这些工业产品国际贸易特征对出口退税产生如下影

响:①从企业出口产品的角度来看,绝大多数工业制成品出口的成本发生在出口企业之前的其他厂商,出口企业在出口前的最后加工制造成本占出口产品总成本的比重比较低,那么企业出口产品的绝大部分流转税的计税基础是外购历史成本。②从税务机关来看,基于出口产品免税的原则,出口产品在出口企业内部的价值增值部分不征税,而对于已经完成征税的、进入出口企业之前的流转税则予以退回。可见,以外购历史成本为基础的出口退税已经完全体现了对出口产品不征收流转税的思想,符合货物出口的情况,能够较好地适应工业经济环境。

在工业经济背景下,企业出口产品的组成部分可以选择外购或者内部生产。企业出口产品组成部分的来源可以分为三种情况:①整个出口产品全部外购;②整个出口产品全部由企业内部组织生产;③出口产品的一部分外购,另一部分由内部组织生产。在现实中,单纯外贸企业属于第一种情况;初级原材料产品出口企业可能属于第二种情况;其他企业尤其是生产型企业出口产品多数属于第三种情况。

在第三种情况下,企业可以选择外购或者内部生产出口产品的组成部分。如前所述,退还已经征收的增值税、消费税等主要流转税的前提是出口产品中包含有外购的部分。仅就出口退税支持来看,企业出口产品采取外购方式能够获得更多的退税机会,但是企业出口产品是否选择外购,必须根据社会经济条件做出合理选择,而不能仅仅考虑出口退税支持。实际上,外购获得的退税并不一定优于企业内部生产获得的免税,至少在资金时间价值上出口产品外购所带来的退税支持时间长于内部生产环节的免征税款的时间。企业在具体出口业务产品的外购或者内部生产选择中并不会把外购作为优先决策选项。从以外购历史成本为基础的出口退税支持的思路来看,企业出口业务实际获得的出口退税支持计算公式如下:

企业实际获得的出口退税支持=出口业务外购成本×退税率

企业某项出口业务或者某出口企业受到出口退税支持程度的关键影响因素是出口产品内部成本与外购成本之间的关系以及退税率与征税率的关系,详见下表。

出口退税支持程度影响因素

项　目		外购成本/内部成本	
		高	低
退税率/征税率	高	优	中
	低	中	劣

退税率与征税率的关系由法规确定,而外购成本与内部成本的关系由产品成本积累性决定。工业制成品具有很好的成本积累性,其外购成本占总成本的比例很高。因此,以外购历史成本作为出口退税支持的计量基础的前提是工业经济。

三、现代服务业产品出口退税支持基础的合理选择

1. *以外购历史成本为基础的出口退税难以适用现代服务业产品的出口支持。*后工业经济时代的重要标志之一是现代服务业产品成为社会经济活动中十分重要的组成部分,在社会总体产品中占据较高的比例。现代服务业产品具有不同于实物产品的特性:①现代服务业产品是技术劳动过程。服务都是劳动过程,现代服务业产品往往是技术劳动过程。技术劳动过程不仅具有较高的产品价值,而且也需要企业向技术劳动提供者支付高额价格,从而为客户提供稳定的现代服务产品。②现代服务业产品物化程度不断提高。随着各项新技术,尤其是智能技术的发展,很多原本必须同步进行供应和需求的技术劳动过程可以物化为具体的生产生活设备产品,如影视服务、教育服务等。物化了的现代服务业产品,可以使产品的供给过程与需求满足过程分别在不同的时间和空间进行。③现代服务业产品在其生命周期陆续收款。不同于货物产品收款在出售的时间点上完成,现代服务业产品的收款覆盖整个服务期间。

现代服务业的特征使得出口企业相关产品外购成本占总成本的比例很低,而出口企业内部生产成本占总成本的比例很高。现代服务业产品价值在产品生命周期内逐渐实现,而不是类似工业产品在出口时一次性实现全部价值。因此,以外购历史成本为基础的出口退税支持难以很好地体现出口退税对现代服务业发展的支持。

2. *现代服务业产品的出口退税支持应着眼于国别竞争优势。*从现代服务业企业做大做强的角度来看,企业规模量级将对其国际市场竞争力形成重要影响。为落实和推动国家发展现代服务业方针政策,有必要审视出口退税支持政策是否有助于推动我国现代服务业企业规模量级发展,进而推动服务业产品出口,实现我国现代服务业全球发展。就全球现代服务业出口市场来看,我国现代服务业企业和产品还处于初步发展阶段,尤其是高端技术服务还未具备全球竞争的能力,因此现代服务业企业难以通过自身市场活动快速成长为具备全球竞争力的企业。现代服务业企业规模量级快速发展需要政府支持,特别是出口退税支持。

在现行出口退税法规体系下,我国出口退税支持实际上只是出口相对于内销而获得的国家税收优惠,并不是国家根据产品国际贸易比较公平竞争环境情况的视角来给予的经济支持。我国应该支持现代服务业出口获得与其他国家相比较的公平竞争条件,而不仅仅是出口方式与内销方式的比较竞争优势。

从一个国家来看,现代服务业要持续保持服务产品的全球技术价值竞争优势,该国就必须持续保持高技术劳动过程的全球竞争优势。要持续保持高技术劳动过程

的全球竞争优势，就必须拥有大量具有创新精神的高技术人才。对一个国家或地区来说，需要提供相对于其他国家或地区更良好的社会生活条件才能长期持有大量的高技术人才。出口退税支持可以改善现代服务业企业的经济状况，进而提高企业高技术人才的收入水平，使企业聚集大量并能长期持有的高技术人才，促进该国或地区形成现代服务业出口竞争优势。因此，现代服务业产品出口退税支持应考虑国别竞争因素，以支持我国现代服务业产品形成全球竞争力。

四、亮线法对现代服务业产品出口退税支持计量基础的完善

亮线法最初出现在美国司法案件审理过程中，是指采用明确的衡量标准及计量基础来尽可能减少执法人员自由裁量权。亮线法的特质恰好能够突破基于外购历史成本的出口退税支持的局限性，将出口退税支持计量基础扩大到任何范围，包含出口产品价值。

现代服务业产品出口退税支持不仅需考虑出口相对于内销的竞争优势，还需考虑出口退税支持的国别差异。出口退税支持直接着眼于高技术最终效果，相关资金归属于境内企业，能够形成比较好的税收支持效果。但基于外购历史成本基础的出口退税支持局限于出口产品的外购部分，而没有包括出口企业内部劳动。因此，现代服务业出口退税设计需要寻找以外购历史成本为基础的出口退税支持之外的其他方案，将现代服务业产品出口退税支持的基础从外购历史成本扩大到出口企业自身内部开展现代服务的高技术劳动成本。

现代服务业产品的外购历史成本、出口企业自身高技术劳动成本和出口企业利润构成了现代服务业产品的价值。如果从仅仅将出口退税支持当作是对出口产品成本弥补的角度来看，现代服务业出口退税基础应该只包含现代服务业产品的外购历史成本、出口企业自身高技术劳动成本两部分。但就国家鼓励现代服务业产品出口的角度来看，现代服务业出口退税支持的计量基础还应该包括出口企业的利润。因此，现代服务业出口退税支持的计量基础应该着眼于出口产品价值，而非仅仅局限于出口产品成本。由于现代服务业产品出口的价值是在其产品生命周期内逐步实现，现代服务业企业出口实际获得的出口退税支持也应该是在产品生命周期内逐步实现的。那么，现代服务业出口退税支持可以表示如下：

企业当期实际获得的现代服务业产品出口退税支持=已完成出口服务产品价值×退税率

在该表达式中，已完成出口服务产品价值是指已经完成收款、相关主要风险和报酬已经转移到境外的服务产品；退税率是企业实际获得出口退税支持与出口退税计量基础的比率；企业实际获得的出口退税支持应先抵扣企业当期应该缴纳的流转税，超过部分再予以退税。现代服务业产品出口已经实现价值作为企业实际出口退税计量基础的边界十分明确，而退税率由相关机构确定。

确定出口退税率需要考虑以下因素：

首先，需要考虑产业发展趋势的因素。如果属于需要鼓励发展的产业，则应该给予较高的出口退税率；属于需要抑制发展的产业，则应该给予较低的出口退税率。现代服务业属于需要鼓励发展的产业，应该给予较高的退税率。

其次，需要考虑高技术劳动者的因素。承载现代服务业产品价值的高技术劳动最终依附于高技术劳动者。如前所述，聚集并长期持有大量高技术劳动者是一国或地区形成现代服务业全球竞争优势的根源。从国际竞争的角度来看，出口退税支持主要是为高技术劳动者提供较好的工作生活条件，对于与高技术劳动者工作生活相关的流转税应予以退回。

再次，需要考虑其他国际要素市场价格的影响。除劳动力以外，其他国际要素市场也会对现代服务业产品出口竞争力形成重要影响，如物流、金融等要素的国际比较价格优势。由于鼓励现代服务业发展，出口退税应该考虑其他国际要素市场价格差异对本国现代服务业产品出口竞争力的不利影响，尽可能给予现代服务业产品出口退税支持，使国内生产要素价格与国际市场基本一致，以形成公平的市场竞争环境。

最后，现代服务业产品出口退税支持应控制在适当的范围内。从国内市场与国际市场均衡的关系来看，如果给予现代服务业产品出口退税支持力度太大，出口后再进口形成的价格低于国内产品的市场价格，那么消费者基于价格考虑可能对这部分出口产品需求更大。这种产品出口后再进口反过来影响国内市场的情况被称为出口回流。由此可见，现代服务业产品出口退税的上线是不能造成出口回流，其下线是能够给予现代服务业高技术人才聚集和长期停留的生活工作补贴。

在经济全球化的背景下，出口退税是国家支持现代服务业发展的重要手段。现有出口退税支持的计量基础是外购历史成本，将出口企业内部生产加工成本和价值排除在该计量基础之外。现代服务业出口产品在出口企业内部加工环节的成本和价值占总成本的比例很高，因此现代服务业出口退税支持需要突破外购历史成本计量基础。亮线法能够将出口退税支持计量基础扩大到现代服务业出口产品的价值。

主要参考文献

Y. S. Wahi. Transfer Pricing Law，Procedure and Documentation［M］. New Delhi：Snow White Publications Ltd，2013.

财政部，国家税务总局.关于在全国开展交通运输业部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知.财税［2013］37号，2013-05-24.