

我国农产品增值税统一比率 加价补偿制度构建

陈颂东

(河南财经政法大学, 郑州 450008)

内容提要: 农业增值税政策事关农民增值税负担的轻重和国家支持农业发展政策的落实。我国现行的对自销农产品的简单免税政策使农民购买农业投入品的进项税额得不到抵扣,无形之中加重了农民的增值税负担。为消除由此而给农民增加的税负,采用对农产品征收增值税、对农业全面免税和对农产品实行零税率的政策在我国相当长的时期内均不可行。为此,不妨借鉴欧盟农产品增值税制度的建设经验,对我国自销农产品的简单免税政策进行改造,建立基于农产品销售额的一定比率的加价补偿制度,使农民购买生产资料的进项税额和农产品购买者支付的加价补偿均变相地得以抵扣。

关键词: 农产品增值税 零税率 农产品免税待遇 农产品加价补偿制度

中图分类号: F812.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 1672-9544(2020)11-0055-05

根据增值税的计税原理,要保持增值税的中性税收性质,就必须把所有货物、服务统一纳入增值税的征税范围,建立各个生产经营环节之间的层层抵扣关系。但是,由于农业的特殊地位、农业生产方式的差异和税收征管水平的高低不同,各国在对农业是否征税、征税范围大小和征税方式选择等方面存在很大差异。从欧盟成员国农业增值税的实践来看,大多数国家采取的是对农产品免征增值税的政策,而对于由此造成的农业生产资料的进项税额不能抵扣给农民带来的增值税负担,欧盟的一些国家又采取了相应的补救措施,从而维持了免征增值税制度的平稳运行。我国对农民自产自销的农产品也是免税的,但对农用生产资料还要征税,这势必增

加了农民的增值税负担。因此,借鉴欧盟部分国家消除农民增值税负担的经验,建立公平的农民增值税负担分配机制势在必行。

一、我国农业增值税政策的选择

世界各国对农业的增值税政策有三种类型:一是把农业和制造业、服务业一并纳入增值税体系,二是基于农业重要性而对农业实行零税率,三是因农业小规模分散经营而不利征管,对农业免税^[1]。1994年我国全面实行增值税以来,对农业增值税采取的是简单免税政策。农业生产者销售的自产农产品免征增值税,饲料、化肥、农药、农机、农膜征收较低税率的增值税,用于免征增值税项目的进项税额

[收稿日期]2020-09-11

[作者简介]陈颂东,财政税务学院教授,经济学博士,研究方向为财税理论与政策。

[基金项目]本文为河南省哲学社会科学规划项目“促进城乡一体化的财税制度构建与财税机制研究”(项目编号:2018BJJ008)的阶段性研究成果。

不得抵扣,结果是农民购进生产资料支付的进项税额不能从销售的农产品中得以抵扣,农民的增值税负担由此产生。这就提出了一个问题,为了消除农产品免税给农民带来的税收负担,是否可以对农业开征增值税,或者实行零税率,或者全面免税?

(一)对农产品征收增值税

建国以后直至 2006 年,我国对工农产品分别征收城乡有别的工商税和农业税。由于城乡生产的分工,城市主要生产工业品,农村主要生产农产品。相应地,大量的工业品就由城市流向农村。由于流转税的可转嫁性,农业生产者除了上缴专门针对农业征收的农业税外,还要负担因消费城市生产的工业品而转嫁过来的流转税,农民的总体税收负担高于城市居民。城乡居民税收负担的差异不可避免地造成了城乡居民收入、消费等方面的差距,也不利于城乡基本公共服务均等化的实现。因此,2006 年,为适应城乡关系变化的需要,我国全面废除了农业税,农民的负担减轻了。然而,由于长期实行城乡有别的税收制度等二元分配制度,农民税负长期重于城市,我国农村的生产生活条件远远落后于城市。因而,废除农业税后,我国并未立即把增值税等流转税制延伸到农村,而是给予农民休养生息的机会。之后的实践证明,政府对农民免征增值税的决策是正确的,应予以坚持,绝不能因近年来城乡关系的稍微好转而改变。

我国人多地少的国情决定了我国农业的生产方式在相当长的时期内只能以小规模的家庭分散经营为主,家庭农场、农民合作社等大规模的生产组织形式在农业生产中并不会占主导地位。由于小规模家庭经营不便于税收的征收管理,因而我国在短期内不具备对农业开征增值税的条件^[2]。换句话说,寄希望于通过对农业征收增值税来消除由于农产品免税致使进项税额不能抵扣的设想是不现实的。相反,如果不顾客观条件,强行对农业开征增值税的话,也必然会增加小规模分散经营下增值税发票管理的难度,造成税收流失和税收行政效率的下降。

(二)对农产品实行零税率

对农产品实行零税率,意味着不仅农业生产者销售自产农产品不用缴纳增值税,而且政府还要退

还其在购买农用生产资料时已经负担的进项增值税。也就是农业生产者在农业生产经营过程中不再负担增值税,就如同一些国家实行的增值税彻底出口退税一样。英国、加拿大、墨西哥等国就对农业实行零税率的税收优惠政策。相比于我国,至少说是在目前,对农产品增值税实行零税率的税收政策是不现实的。

实际情况是,我国大量的分散经营的小规模农业生产者在购买农业生产资料时是不索取增值税发票的,相应地,税务部门也就无法根据增值税发票退还农民购买投入品时已经支付的增值税进项税额。即使是如家庭农场、农民合作社等少数大规模经营者具有较高的发票凭证管理能力和会计核算水平,税务部门可以据此退税,也必然会增加税收征管的成本。

在众多的农业生产资料中,农业机械的用途非常广泛。它既可用于农业生产,也可用于建筑施工。若对农产品实行零税率,必然需要核准农业机械的用途,以便决定是否退税。这不仅增加了税收征管的难度,还可能因农业机械使用者在农业机械用途上弄虚作假而造成税收流失^[3]。

我国农业生产资料的流转环节很多,在每一个流转环节,经营者都要提高销售价格。即使对农产品实行零税率,农民享受的税收优惠也会被层层提高的销售价格所抵消,致使增值税税收优惠政策大打折扣,农民并不能得到实实在在的实惠。相反,税务部门徒增税收征管费用,得不偿失。

(三)对农业全面免税

农业属于弱质产业,受市场风险和自然风险的双重挑战。农业也属于国民经济中的基础产业,农业稳则天下稳。鉴于此,世界各国无不对农业实行免税等优惠政策。免税有简单免税和全面免税之分。对农业的全面免税是指不仅对农产品销售免税,而且对农用生产资料销售也免税。我国现行的增值税政策是对农业简单免税,对生产者自销的农产品免税,对农业使用的生产资料还要征税,结果是农用生产资料的进项税额不能抵扣,农民负担了增值税进项税额,农民税收负担增加,增值税的抵扣链条也中断了,破坏了税收的中性原则。试想,如

果既对农产品免税,也对农用生产资料免税,现行部分免税政策下农民的增值税负担不就消除了吗?问题是若对农用生产资料免税,仍会遇到对农产品实行零税率时的农用生产资料用途核准的困难,因而对农产品和生产资料的全面免税也行不通。

二、农业增值税政策的税收分配效果

上文对农业增值税政策的理论分析表明,基于对支持农业生产的需要和我国家庭分散经营长期存在的考虑,无论是对农产品开征增值税,还是对农产品实行零税率,抑或是对农产品和农业投入品的全面免税,在我国一个相当长的时期内均不具备客观必要性和征管可能性。下文从农业增值税政策的税收分配效果角度,探讨不同农业增值税政策的

可行性。需要说明的是,为了计算的方便,假定:农业投入品的原始价值为零;产品流转过程分为农业投入品生产销售、农产品生产销售和农产品批发零售三个阶段;增值税税率为10%。

(一)对农产品征收增值税时的税收分配

把农产品纳入增值税体系,可保持增值税抵扣链条的完整,产品流转过程中各个阶段的增值税之和恰好等于最终消费者的税收负担30元,农民上缴的10元增值税和农用生产资料经营者、批发零售商各自上缴的10元增值税一道转嫁给了农产品的最终消费者。在增值税分配的整个过程中,农民和其他生产经营者一样,只是替政府代付代收了税款,而没有负担任何税款。(见表1)

表1 对农产品征收增值税时的税收分配

单位:元

产品的流转过程	外购价		销售价		增值税		
	不含税	含税	不含税	含税	销项税额	进项税额	应纳税额
投入品生产销售	0	0	100	110	10	0	10
农产品生产销售	100	110	200	220	20	10	10
农产品批发零售	200	220	300	330	30	20	10

(二)对农产品实行零税率时的税收分配

在对农产品实行零税率时,消费者接受的税负转嫁数额仍为30元,流转过程中各个阶段上缴的

税收总额也为30元。两者之所以相等,是以税务部门对农业生产者购进农业投入品而负担的进项税额予以退税的结果。(见表2)

表2 农产品增值税零税率时的税收分配

单位:元

产品的流转过程	外购价		销售价		增值税		
	不含税	含税	不含税	含税	销项税额	进项税额	应纳税额
投入品生产销售	0	0	100	110	10	0	10
农产品生产销售	100	110	200	200	0	10	-10
农产品批发零售	200	200	300	330	30	0	30

(三)对农业全面免税时的税收分配

在对农业投入品和农产品销售均免税的情况

下,消费者承担30元转嫁来的增值税,政府获得的增值税总额也为30元,二者恰好相等。(见表3)

表3 农业全面免税时的税收分配

单位:元

产品的流转过程	外购价		销售价		增值税		
	不含税	含税	不含税	含税	销项税额	进项税额	应纳税额
投入品生产销售	0	0	100	100	0	0	0
农产品生产销售	100	100	200	200	0	0	0
农产品批发零售	200	200	300	330	30	0	30

从对农产品征收增值税、实行零税率和农业全面免税政策的税收分配过程和结果中可以发现,在这三种农产品增值税政策下,消费者接受的税负转嫁额均等于生产经营阶段的应纳税额之和,也就是增值税税负实现了全部转嫁。然而,必须指出,增值税税负的全部转嫁是产品的销售价格高于购进价格为前提的。倘若产品销售价格低于购进价格,农业生产经营者就要负担增值税了,这与我国现行对农产品简单免税的政策下农民负担进项税额是一样的。还必须说明,以农产品、农业投入品销售价格的提高来转嫁税负的方式是以国家放任两种产品的价格上涨为条件的,也是以农产品、农业投入品的市场供给小于需求为假定的。实际上,在任何一个国家,农产品作为基础产品,政府均不会容忍其价格的过度上涨。相反,在农产品市场严重供过于求的时候,农产品销售价格还会低于成本价,税收转嫁根本无法实现。我国农村一度出现的土地“撂荒”现象就是农产品销售价格低于成本价格的一个例证。如果这时采用诸如对工商产品那样的留抵退政策的话,面对千家万户的分散农户,如何对他们退还购进农业生产资料时已经支付的进项增值税就成为一个很大的难题。

三、构建农产品简单免税下的统一比率补偿制度

(一)统一比率补偿制度的设计

既然对农业增值税的理论与实践的分析中,均得出上述三种农产品增值税政策在我国相当长的时期内行不通的结论,那么不妨借鉴欧盟部分成员国的做法,对我国现行的农产品简单免税政策进行改造,建立基于农产品销售额的一定比率加价补偿制度^[4]。允许农业生产者销售农产品时向购买者索取农产品销售额的一定比率的加价补偿收入,用于变相补偿农民购进生产资料的进项税额,农产品购买者也可把这一加价补偿收入作为进项税额予以抵扣。比如,比利时就由农产品或劳务购买者支付补偿金,木材的补偿金 2%,其他农产品 6%。至于加价补偿率的确定,可考虑全国统一的补偿率按农业投入品增值税归属到农产品销售额中的

部分除以农产品收购总额来推算。当某一行业的农业投入品价值占农产品价值的比例高于全部农业投入价值占全部农产品价值的比重时,补偿率可以适当高于全国平均水平,否则,则可低于全国平均水平^[5]。

不得抵扣的进项税额=

$$\frac{\text{农业投入品价值} \times \text{农产品投入产出直接消耗系数} \times \text{农产品商品化率}}{1 + \text{税率}} \times$$

税率

$$\text{全国统一的补偿率} = \frac{\text{不得抵扣的进项税额}}{\text{农产品收购总额}} \times 100\%$$

农民生产性支出=农民人均生产性支出×农村人口数量

其中:农业投入品价值以农民生产性支出(家庭经营费用支出、购置生产性固定资产支出)表示,农产品的投入产出直接消耗系数以《中国统计年鉴》提供的数据为依据,农产品商品化率是自产自销农产品的比例,农民自销农产品不得抵扣的进项税额就是农业投入品增值税归属到农产品销售额中的部分,农民自己消费的农产品所包含的投入品的进项税额属于增值税转嫁的税负^[6]。

(二)统一比率补偿制度的效果

为了检验统一比率加价补偿制度的效果,需要比较现行农产品简单免税政策下的税收分配与补偿制度下的税收分配,以探讨统一比率加价补偿制度是否可行。

1.现行农产品免征增值税政策下的税收分配

假定农民没有因销售自产农产品免税而以提高其销售价格的方式转嫁税负,也就是农民仍以 200 元的销售价出售农产品,并且允许农产品批发商以购进金额的 10%进行抵扣,则消费者负担的增值税转嫁额为 30 元,比政府税收多出 10 元。一是由于农民销售农产品免税,则其购进农用生产资料 10 元的进项税额只能由农民自己承担。相比于对农产品征收增值税,相应的农用生产资料进项税额可抵扣时,农民多负担了 10 元的税负。二是尽管农产品批发商没有支付 20 元的进项税额,但却允许其抵扣 20 元的进项税额,相当于农产品批发商少支付了 20 元的税款。两者合计,在农产品生产过程和批发零售过程中,政府少收取了 10 元的税款,因而

政府获得的税收 20 元比消费者最终承担的税负转嫁数额 30 元少了 10 元。(见表 4)

表 4 对农产品免征增值税时的税收分配

单位:元

产品的流转过程	外购价		销售价		销项税额	增值税		本流转过程应纳 增值税税额
	不含税	含税	不含税	含税		进项税额	其中:可抵扣	
投入品生产销售	0	0	100	110	10	0	0	10
农产品生产销售	100	110	200	200	0	10	0	0
农产品批发零售	200	200	300	330	30	20	20	10

2.农产品加价补偿制度下的税收分配

总额为 30 元,比简单免税政策下政府的税收多 10 元,政府收入增加了。

由表 5 可知,假定全国统一补偿率为农产品销售额的 5%,则在加价补偿制度下,政府获得的税收

表 5 对农产品加价补偿时的税收分配

单位:元

产品的流转过程	外购价		销售价		销项税额	增值税		本流转过程应纳 增值税税额
	不含税	含税	不含税	含税		进项税额	其中:可抵扣	
投入品生产销售	0	0	100	110	10	0	0	10
农产品生产销售	100	110	200+10		0	10	0	0
农产品批发零售	200+10		300	330	30	10	10	20

实行加价补偿制度后,假定农民不以提高农产品销售价格的方式转嫁税负,在农民仍以 200 元出售农产品的同时,又以 5%的比率从农产品批发零售商那里收取了 10 元的加价补偿,这就等于抵消了农民购买农业生产资料支付的 10 元的进项税额,解决了因农产品免税致使购进农用生产资料的进项税额不能抵扣而给农民带来的税负增加问题,使农民作为生产经营者如同其它中间环节的生产经营者一样,只是替政府代收代付了增值税,而自己并不负担任何增值税。不仅如此,农产品采购商支付的 10 元的加价补偿金还可变相作为进项税额从销项税额中抵扣,这又解决了现行农产品免税政策下增值税链条中断的问题,实现了增值税抵扣链条的完整。

实行加价补偿措施后,在投入品生产销售、农产品生产销售和农产品批发零售的全部过程中,政府累计获得了 30 元的增值税收入,与最终消费者负担的 30 元的增值税转嫁税负恰好相等。这符合增值税的计税原理,保持了增值税的中性。

通过对农产品增值税政策改造前后的比较可知,借鉴欧盟成员国农产品增值税制度的建设经验,对我国现行的农产品简单免税政策进行改造,采用对自销农产品统一比率加价补偿的办法,我国现行农产品免税政策的缺陷便可消除。

参考文献:

- [1] 陈龙福.农产品增值税政策改革问题研究[J].云南财贸学院学报(社会科学版),2006(3):54-56.
- [2] 藤昊,兰庆高.农产品增值税进项税额扣除新政效应分析[J].地方财政研究,2013(3):48.
- [3] 杨斌.增值税制度设计及运行中若干重大问题研究[J].扬州大学税务学院学报,1996(1):27-34.
- [4] 杨斌.西方模式增值税的不可行和中国式增值税的制度设计[J].管理世界,2001(3):110-120.
- [5] 龙新民.中国农村公共产品供给失衡研究[D].厦门大学,2007.
- [6] 胡文骏.逆向财政机制:城乡收入差距的重要诱因[J].山西财经大学学报,2018(3):1-10.

【责任编辑 张经纬】