农企增值税“剪刀差”的形成及消除

柳东梅(副教授)

(郑州大学西亚斯国际学院　郑州　451150)

【摘要】消除农企增值税“剪刀差”对促进农企发展,促进我国农业产业化意义重大。本文认为,增值税抵扣链条的断裂和再接的不合理是农企增值税“剪刀差”形成的浅层次原因,而涉农增值税优惠政策不彻底是其形成的深层次原因,财税[2012]38号文件对消除“剪刀差”虽然有一定意义,但只有实行涉农增值税制度的全面改革,才能从根本上解决农企增值税“剪刀差”问题。

【关键词】农企　增值税　剪刀差

我国现行税法规定,农业生产者销售的自产农产品免征增值税,但农产品在流通环节通常需按13%的低税率征收增值税。作为一般纳税人的农产品深加工企业(以下简称“农企”)从包括农民专业合作社在内的农业生产者或商业小规模纳税人处购进农产品作为原材料,允许按照买价和13%的扣除率计算抵扣进项税额,而农企的最终产品通常应按17%的普通税率征收增值税。这种存在于农企的不合理的增值税“高征低抵”现象,称为农企增值税“剪刀差”。我国目前有国家级农业产业化重点龙头企业1 291家,这些企业基本都以农产品深加工为主业,对促进我国农业产业化做出了巨大贡献,但这些企业都不同程度地被增值税“剪刀差”所困扰。河南省农业产业化重点龙头企业郑州三全食品股份公司董事长陈泽民从2007年到2013年共向全国人民代表大会提交议案5次,呼吁完善农企增值税政策,消除“剪刀差”,降低农企税负,促进农企的发展和农民工就业。

一、农企增值税“剪刀差”的成因

增值税采用税款抵扣制,其优点是不重复征税,尽量保持了税收的中性,客观上起到了鼓励社会专业化分工,促进生产力发展的作用。农企增值税“剪刀差”的存在则有悖于增值税的设计原则,是现行涉农增值税政策缺陷造成的。

(一)增值税抵扣链条断裂和再接的不合理

增值税实行多环节课征,正常情况下,在商品或劳务生产、批发、零售的每一个纳税环节上,销售方的销项税额都和购买方的进项税额相等,形成完整的抵扣链条。然而对于农业企业而言,因增值税制度设计缺陷,会发生增值税抵扣链条断裂,产生税负不公。

1. 免税引起的抵扣链条断裂。假设农业生产者销售自产农产品与农企销售的农业深加工产品实行相同的增值税税率T,农产品的含税售价是C,农企的农产品采购量是Q_0,深加工产品的含税售价是C + V + M(C是农产品含税买价,V是人工成本,M是毛利润,不考虑外购工业原料、机械设备和运费等其他成本,下同),则农业生产者的销项税额为C·T/(1+T),与农企的进项税额相等,后者的销项税额为(C+V+M)·T/(1+T),应纳税额为(V+M)·T/(1+T)。可见,在抵扣链条完整的情况下,农企的应纳税额等于不含税增值额与税率的乘积,与增值税按增值额征税的设计理念完全一致。

我国现行税法对农业生产者销售自产农产品免征增值税,这样,农企在外购农产品原材料时就不再支付可以抵扣的进项税额,导致了增值税抵扣链条的断裂。假设此时农企外购与上述总买价相同的农产品,成本为C,考虑到免税导致的价格下降因素,农产品采购量变为Q_1(Q_1>Q_0),假设人工成本和毛利润维持不变,深加工产品卖价仍为C + V + M,则农企应纳税额为(C+V+M)·T/(1+T),属于全额征税,完全违背了增值税的设计初衷。

为了消除抵扣链条断裂对农企税负的不良影响,立法部门的做法是制定新法接起抵扣链条。《增值税暂行条例》第八条规定,作为一般纳税人的农企,向农业生产者购进免税农产品,可以按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算抵扣进项税额。即农企在上述抵扣链条断裂情况发生时,可以按农产品买价C直接乘以13%计算抵扣进项税额。此时,农企的应纳税额=(C+V+M)·T/(1+T)−C·扣除率=C·[T/(1+T)−扣除率]+(V+M)·T/(1+T)=C·[T/(1+T)−13%]+(V+M)·T/(1+T)。由该公式推知:只有当按农产品买价计算的扣除率和T/(1+T)相等时,农企的应纳税额才等

于(V+M)·T/(1+T),真正实现增值额征税。而我国目前的农业深加工产品除食用植物油实行13%的低税率外,其余都实行17%的普通税率,按17%计算的T/(1+T)约等于14.53%,是再接抵扣链条时可以设置的最合理的扣除率。按现行13%的扣除率计算,则会产生1.53%(14.53%-13%)的增值税"剪刀差"率,"剪刀差"总额为1.53%C,也是农企承担的不合理的税负总额。

2. *小规模纳税人的存在引起的抵扣链条断裂*。除了从包括农民专业合作社在内的农业生产者处购买农产品原材料外,农企也可能选择商业小规模纳税人作为供货渠道,尤其是中小型农企。小规模纳税人不实行税款抵扣制,按不含税销售额乘以征收率的简易办法计算增值税应纳税额。农企从小规模纳税人处购买农产品,自然也不能抵扣进项税额,由此发生了抵扣链条断裂的情况。为了消除抵扣链条断裂给农企带来的税收损失,税法允许农企凭小规模纳税人自行开具或委托税务机关代开的普通发票,按买价和13%的扣除率计算抵扣进项税额。按上述相同的方法可推知,该种抵扣链条断裂再接后,仍会产生1.53%的增值税"剪刀差"率,"剪刀差"总额仍为1.53%倍的农业产品买价(推导过程不再赘述)。

(二)涉农增值税优惠政策不彻底

由于农业在国民经济中兼具弱质性和重要性的特点,所以对涉农税收给予不同程度的优惠是世界各国通行的做法,我国也不例外。增值税抵扣链条断裂和再接的不合理只是农企增值税"剪刀差"形成的表面原因,而现行涉农增值税优惠政策不彻底才是农企增值税"剪刀差"形成的深层次原因。

1. *西方发达国家涉农商品税制度的启示*。商品税是相对于所得税而言的,以商品或劳务的流转额为课税对象。西方发达国家对国内商品和劳务通常只设置一种商品税,在美国称为销售税,在加拿大称为商品和劳务税,在欧盟成员国则称为增值税。宽广统一的税基是作为商品税的增值税抵扣链条完整的保证,而我国对商品和劳务分设增值税和营业税两种商品税,两税衔接中产生了增值税抵扣链条的断裂。

(1)对农业生产资料实行较为彻底的免税或退税。在西方发达国家的商品税制中,农业生产者为生产而购入的农机、农膜、化肥、种子、饲料等农业生产资料通常实行较为彻底的免税或退税。美国大多数州都对各种农业生产资料实行销售税免税政策,只有少数州对农机销售实行低税率。美国的农产品销售税是在零售环节缴纳的,最终消费者是纳税人,而农业生产者一般不直接将农产品销售给最终消费者,因此他们向农企或其他企业销售的农产品价格中不含销售税,这样可以保证农业生产资料和农产品的比价关系不受干扰,降低农企和农业生产者的成本。在法国,农业生产者可以选择按增值税办法纳税,也可以选择不缴纳增值税。选择按增值税办法纳税的农业生产者可以将购买农业生产资料所负担的增值税作为进项税额抵扣;选择不缴纳增值税的农业生产者虽然不能抵扣外购农业生产资料的税款,但可以按一定比例向政府申请退还部分税款。这些政策的实施,保证不因征税而干扰农产品的正常价格,影响农业生产者的净收益。

(2)享受优惠税率的涉农商品范围广泛。在西欧国家,享受增值税税收优惠的涉农商品很多:法国的货物和服务标准税率是其净价的19.6%,但对农产品和食品只征收5.5%的增值税。这里的农产品和食品远远超出了农业直接出产的初级产品范围,不仅包括以农业初级产品为原料深加工而成的工业产品,也包括餐馆提供的食品。在英国,购买大部分食品都不需要缴纳增值税,只有块状巧克力、碳酸饮料、外卖食品例外。德国也对包括农林产品及饮料、食品在内的货物实施比普通税率低得多的减轻增值税税率。

此外,美国的许多州、市也对部分食品、药物等特定商品免税或征收较低的销售税。享受税收优惠的涉农商品范围的向下延伸,惠及整个农业产业链,对促进农业的长远发展和国民经济各部门的协调发展意义深远。

2. *我国涉农增值税政策存在的问题*。

(1)农业生产资料税负转嫁,抑制农业生产者的生产积极性。我国目前没有实行全部农业生产资料生产、流通所有环节的增值税免税优惠,对于种苗、农药、农机等重要生产资料,只免征流通环节增值税,生产环节仍需征收13%的增值税。农业生产资料增值税通过税负转嫁将增加农产品生产成本,又因农产品价格弹性小和我国工农业产品"剪刀差"的长期存在,很难向下一个环节转嫁,从而损害了农业生产者的利益,抑制了其生产积极性。

(2)享受优惠税率的涉农商品范围狭窄,不利于农业产业链的延伸。我国在生产环节免税,流通环节按13%征税的农产品范围通常仅限于财税字[1995]52号文件规定的"种植业、养殖业、林业、牧业、水产业生产的各种植物、动物的初级产品",而农企的最终产品因为超出了农业初级产品范围,通常都需按17%的普通税率征税。

我国农业产业化水平低,农企迫切需要税收扶持,以延长农业产业链;从产业性质来看,农企又多为劳动密集型企业,资本有机构成较低,因而产品增值率较高,税负相对较重。基于这两点,应对农企最终产品实施比现行17%的普通税率更为优惠的税率。

二、财税[2012]38号文试图消除农企增值税"剪刀差",但效果欠佳

农企增值税"剪刀差"问题已经引起有关部门的关注,为"调整和完善农产品增值税抵扣机制"而出台的财

税[2012]38号文规定:①自2012年7月1日起,在以外购农产品为原料深加工生产液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的一般纳税人中,进行农产品增值税进项税额核定扣除试点;②试点纳税人不再凭自制或外来的农产品外购原始凭证抵扣进项税额,而应由其按照当期销售深加工产品数量或成本自行核算出所耗用的农产品原材料成本,即买价,并作为抵扣依据;③扣除率不再规定为13%,而是与试点纳税人最终产品适用税率一致;④计算抵扣金额时不再用买价直接乘以扣除率,而是先将买价按扣除率换算成不含税买价,再乘以扣除率,具体为:

当期允许抵扣农产品增值税进项税额=纳税人按规定办法核算的农产品买价×扣除率/(1+扣除率)

假设试点农企按规定办法核算的农产品买价为C,其最终产品的含税售价为C+V+M,税率为T,则农企的应纳税额=(C+V+M)·T/(1+T)-C·T/(1+T)=(V+M)·T/(1+T)。从公式本身来看,增值税"剪刀差"已被消除。

财税[2012]38号文试图消除目前增值税抵扣链条再接的不合理因素,对解决农企增值税"剪刀差"问题有一定的进步意义,但该文件规定也存在诸多不合理之处,具体表现为:①按农企最终产品销售额核算外购农产品买价的方法,在市场不景气带来产品积压时,会给农企带来增值税"剪刀差"之外新的税收负担。②按规定办法核算的买价与按外购农产品原始凭证确定的买价相比,并不能更好地解决抵扣链条断裂带来的监督失效和税款流失。③买价核算方法复杂,与增值税先进的"抵扣制"设计理念相违背,不但是设计理念上的倒退,而且客观上成为试点后全面推广的障碍。

三、应当实行涉农增值税制度的全面改革

财税[2012]38号文只关注了农企增值税"剪刀差"形成的浅层次原因,而忽视了其形成的深层次原因。事实上,只有从税收对农业发展和国民经济协调发展的调节作用出发,立足于我国涉农增值税政策现状,借鉴西方发达国家的先进经验,系统性地改革我国涉农增值税制度,才能从根本上解决农企增值税"剪刀差"问题。

(一)对农业生产资料实行彻底免税

目前,我国农业生产资料增值税优惠不彻底,农业生产资料增值税对农产品价格的影响与现存工农业产品"剪刀差"相互作用,不但抑制了农业生产者的积极性,而且不同程度地提高了农企的采购成本。对农企而言,因农业生产资料增值税优惠不彻底,形成了其增值税"剪刀差"之外的隐形税负。

鉴于此,建议制定农业生产资料目录,扩大现有享受增值税优惠政策的农业生产资料范围,统一农业生产资料增值税优惠政策,对目录内生产资料实行生产、流通所有环节免税。

(二)扩大享受优惠税率的涉农商品范围

我国现行涉农增值税优惠主要集中在农业生产环节,在农产品流通环节优惠较少,在农产品深加工环节则基本没有优惠。农业产业化水平低已经成为抑制我国农业发展的瓶颈,因此迫切需要建立起激励农产品从初加工向深加工发展的税收激励机制,促进农企做大、做强。

1. 修订未加工和初级加工农产品目录,将新目录内货物免税政策扩大到流通环节。目前,享受生产环节免税,流通环节13%低税率的农产品范围由财税字[1995]52号文件的《农产品征税范围注释》(以下简称《注释》)规定。建议在《注释》目录现有未加工和初级加工农产品的基础上,修改初级加工农产品范围:一方面,对一些应纳入而没有纳入农产品初级加工范围的项目或不合理的项目重新界定;另一方面,制定技术含量标准,并据以界定农产品初级加工范围,将各类技术含量较低的农产品加工项目尽量纳入目录范围内。

财税[2011]137号文和财税[2012]75号文已将《注释》目录范围内的蔬菜和部分鲜活肉、蛋产品免税政策扩大到流通领域,建议比照这两个文件的规定,对上述新目录范围所有货物实行流通环节增值税免税政策。

2. 制定农业深加工产品目录,对目录内货物实行免税或低税率优惠。以农产品为主要原料深加工的工业产品多数为食品,也包括药品、烟酒等其他产品,以农产品为辅助材料,深加工的工业产品范围更广。

建议根据深加工产品对农产品的耗用率制定农业深加工产品目录。对目录内货物,根据其对农业发展和民生的贡献水平分成两类:贡献水平高的,如食品、药品等,实行免税;贡献水平次之的,则实行13%的低税率。对于生产13%低税率农业深加工产品的农企,建议比照财税[2012]38号文的做法,合理地再接抵扣链条,将农企外购农产品原材料的买价按扣除率换算成不含税买价后,乘以扣除率进行抵扣,同时为了消除增值税"剪刀差",将扣除率也确定为13%;而对于生产食品、药品等目录内免税农业深加工产品的农企,从农产品原材料到制成品全免税,彻底消除其增值税负担,"剪刀差"自然不复存在。

通过上述涉农增值税制度的改革,从税制设计上让利于农企和农业生产者,不但解决了增值税"剪刀差"问题,更有利于加速我国农业产业化和现代化的进程。

【注】本文系2012年度河南省科技发展计划软科学项目(项目编号:122400420065)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 王朝才,傅志华,王继洲.农业税制国际经验比较及我国未来改革思路研究.经济研究参考,2004;41

2. 刘方,王楠.增值税"剪刀差",农企喊痛.大河报,2013-03-21