

使财富由农村流向城市的增值税制度

熊巍

(厦门大学 财政系, 福建 厦门 361005)

摘要: 我国的分税制改革将增值税确定为中央与地方共享税,但在留给地方财政的增值税总额的25%中,却存在着各地区增值税分享收入与该地区居民增值税负担的不一致。由于税负转嫁以及增值税制度缺陷等因素,农民作为消费者、投资者、生产商都需要负担部分增值税。通过数据分析,农民负担的增值税中有部分成为城市的财政收入,从而造成财富由农村向城市流动的集聚效应。因此建议改革现行的增值税征税制度与分享政策,以实现税收的公平与效率。

关键词: 增值税; 农民负担; 分享收入

中图分类号: F810.424 **文献标识码:** A **文章编号:** 1001-9952(2003)03-0023-07

1994年的分税制改革,将收入份额占国家税收收入40%左右的增值税列为中央和地方共享税,其中75%上划中央财政,25%留给地方财政。实践证明,这一制度既保证了中央和地方政府财政收入的稳定增长,又促进了资源的优化配置和产业结构的合理调整。但是,增值税分享制度却在客观上造成了对农村财政的损害,形成了财富由农村向城市转移的集聚效应,从而违背了税收的公平与效率原则。

一、农民负担的增值税

虽然我国现行的增值税制度除零售环节外均采用价外税规定,并主要使用专用发票,使增值税纳税人可以准确抵扣进项税额,但这并不能保证中间环节的纳税人完全不承担增值税。如果增值税的纳税人在被课征增值税后,不能以征税前的价格进行销售,那么该纳税人所缴纳的增值税就会有一部分由自己负担。在市场经济条件下,商品价格的确定主要受到供求弹性的影响,因此,增值税的税负是否可以转嫁及转嫁程度也受到商品供求弹性等因素的制约。一般情况下,增值税作为一种流转税,其税负会通过价格的变动部分转嫁给消费者,从而使生产商和消费者各负担一部分增值税。

我国农民一方面作为消费者需要负担部分增值税;另一方面,部分农民还需因为成为增值税应税商品的生产者而负担未转嫁出去的增值税;此外,由于我国现行增值税制度属生产型增值税,并规定对农产品免税,也使农民需要负担农业生产资料和投资于各个行业的固定资产的进项税额。

收稿日期:2002-11-05

基金项目:国家自然科学基金资助项目(70173010);教育部十五规划项目(01JB790040)中的一部分

作者简介:熊巍(1970—),女,江苏无锡人,厦门大学财政系讲师,在职博士生。

(一)农民作为消费者承担了部分增值税

农民作为消费者,承担了增值税的一部分,而且我们可以肯定,农民承担了其所消费商品已纳增值税的较大部分。这是因为农民消费的商品大多数是生活必需品,如一般食品、服装和低档的家用电器等。据统计,2000年农民用于食品和衣着的现金支出占生活消费现金支出的比例达到44%,这些生活必需品需求弹性较小,也较少受到近年来我国买方市场的影响,销售者很容易通过价格的提高将税收转嫁给农民,因而农民需要负担所购消费品中已纳增值税的较大部分。

(二)农民作为投资者负担了增值税的部分进项税额

增值税条例第十六条规定:农业生产者销售的自产农产品免征增值税。从表面上看,好像农民不需缴纳增值税就可以得到免税的好处,但实际上,由于增值税税法规定,用于免税项目的外购货物和应税劳务的进项税额不得抵扣,因此农民虽不需就其销售的农产品缴纳增值税,但也不允许抵扣投入生产的农用物资的进项税额。由于农民购买的投资品供应渠道有限,农民作为弱势群体,缺乏保护自己利益的能力,在商品交换的过程中,常常不得不承受来自其他地区、其他行业的损害,所购农用物资通常价格偏高,因而这一部分进项税额基本上包含了农用物资上一环节的全部销项税额。虽然农民也可以通过提高农产品的价格将增值税进项税额转嫁出去,但一方面部分农产品价格仍受到国家限制,因为农产品的价格上涨可能会造成以农产品为原料的工业品的价格相应提高,从而造成整个社会商品价格的轮番上涨,引发通货膨胀,同时农民因此承受的增值税进项税额也会相应提高,以致抵消了前面进项税额的转嫁;另一方面,近年来部分初加工农产品市场供大于求,价格持续下跌,农民根本无法通过抬高价格将其所负担的增值税转嫁出去。因此,虽然农业生产者被排除在增值税体系之外,但农民却要负担投入生产的农用物资的进项税额。

我国的增值税制度也对若干农业生产资料如饲料、农膜、种子、种苗、化肥、农药、农机等免征增值税^①,但由于上面所述因素,这些商品中所包含的增值税进项税额仍旧可以通过价格的提高转嫁至农业生产者。

(三)农民作为生产商也需负担部分增值税

农村乡镇企业的主体是农民,乡镇企业的负担也即是农民的负担。对于从事商品生产、流通和加工、修理修配行业的乡镇企业,他们是增值税的应税企业,应按照增值额缴纳增值税,其缴纳的增值税也可以通过商品销售价格的提高转嫁给消费者,但近几年农村乡镇企业大部分处于低谷,生产规模较小,成本居高不下,又受到国际经济危机和国内市场低迷的双重压力,流转税更是难以转嫁,因此可以说这些乡镇企业(主要是工业、商业企业)一方面负担了他们未转嫁出去的应纳增值税,另一方面还因我国增值税是生产型增值税,固定资产进项税额不能抵扣,需要负担所购固定资产的进项税额;对于从事建筑、运输邮电、饮食和其他服务的乡镇企业,因为他们被排除在增值税征税范围以外,对购入商品的增值税进项税额无法抵扣,从而承担了增值税的进项税额,即使这些乡镇企业可以通过提高价格的方法将增值税的进项税额转嫁出去,但由于地域因素,这些企业的消费者基本上都是农村居民,增值税的进项税额也是转嫁给了当地的农民。

二、增值税造成财富由农村向城市流动的集聚效应

从总体看,增值税的中央与地方分享政策使中央政府可获得75%的增值税收入^②,其余的25%归为地方政府,但在这25%中,却存在着某一地区的增值税收入是由另一地区的居民负担的不合理现象。增值税执行的是产地原则,这意味着在每一流转环节中,生产商按增值额在销售地纳税,但增值税税负的一部分却是由消费者负担,这样就造成了纳税人与负税人的不一致。如果说增值税只是中央税种,纳税人与负税人地域不同并不会有什么影响,因为收入全部归为中央财政,与地方政府无关。但是,由于增值税的中央与地方分享制度和返还制度,使纳税人所缴纳

的增值税税款成为当地财政收入的一部分,而这一部分的税款却可能是由其他地区的消费者(负税人)部分承担的。这就使得某一地区的部分公共产品供给需由其他地区的居民负担,不符合公共产品分摊原理。

这种情况下,如果各地区既有部分纳税人承担了其他地区公共产品的供给责任,又有其他地区的纳税人负担本地区的公共产品供应,而这两者又大致相等,则不会出现财富由一个地区向另一个地区集中的效应。但是,实际情况并不是这样。我国增值税实行的是部分增值税,即增值税的征收范围只包括工业、商业和加工、修理修配业,并由应纳税企业按本阶段增值额纳税。我国较大规模的工、商企业大多数集中在城市,农村中从事工业、商业和加工、修理修配业的主要是一些规模较小的乡镇企业,这些乡镇企业相对于城市的大部分企业,大多资金缺乏、技术落后,主要以劳动密集型产品为主,产品增加值较低,由这些有较少增加值的乡镇企业为主体缴纳的增值税自然很少,如2000年全国增值税税收收入为53468950万元,其中乡镇企业缴纳的增值税仅为5241664万元,还不到全国增值税的10%,因此农村地方政府得到的增值税分享额也就较小。而且,工商业越发达的城市,其缴纳的增值税就会越多,地方政府的分享收入也同比增加,于是从落后农村地区流入的财富数额也较其他地区多;与此相对应,工商业越落后的农村地区,地方政府分享的增值税数额越少,流出的财富也就越多。

三、增值税由农村向城市流动的简单测算

由于增值税转嫁受较多因素影响,很难确定其准确的转嫁率,但如前所述,增值税部分而且是较大部分由农民作为消费者、投资者和生产商负担,因此本文认为在农民负担的增值税范围中至少有50%的增值税转嫁给了农民(即转嫁率为50%)。因为转嫁率为50%时农民负担的增值税数额和财富由农村转移至城市的数额是增值税完全不转嫁与增值税完全转嫁时相应数据的算术平均值,所以我们首先测算增值税完全转嫁和完全不转嫁时农民负担的增值税数额和财富的转移额。

(一)增值税完全不转嫁时农民负担的增值税和财富由农村向城市的转移数额

当增值税完全不转嫁时,缴纳增值税的单位成为增值税的负税人,这时,农民负担的增值税仅为农村乡镇企业所缴纳的增值税。农民负担的增值税中25%作为农村地方财政收入,其余的75%上缴为国家财政收入。农村财富未流入城市。

表1 增值税完全不转嫁时农民负担的增值税

单位:亿元

年份	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	合计
农民负担的增值税	320.75	371.38	396.13	432.46	457.82	496.91	524.17	2999.62

注:①资料来源:《中国统计年鉴》1995—2001年;《中国税务年鉴》2000—2001年;《〈税制改革以来税收统计资料〉(1994—1998)》。

②由于缺乏1999年农村乡镇企业缴纳的增值税数额,以1998年和2000年乡镇企业缴纳的增值税数额占相应各年乡镇企业增加值的比重进行平均,乘以1999年乡镇企业增加值代替(下表相同)。

(二)增值税完全转嫁时农民负担的增值税和财富由农村向城市转移数额

在进行该项测算时,我们先假定:

1. 增值税完全转嫁,但并没有超额转嫁,即增值税的纳税单位可以向购货单位收取全部的销项税额,但其所承担的不能抵扣的固定资产进项税额不可随商品的销售而转嫁;
2. 在增值税可以完全转嫁的经济条件下,其他流转税也可完全转嫁,则应缴纳营业税的单位会通过价格的提高将其负担的购进货物中的增值税进项税额和本环节缴纳的营业税全部转嫁出去^③;
3. 农业生产者承担了农用生产资料在前一环节负担除固定资产以外的增值税进项税额。

在上述假定条件下,增值税的负担范围就是全社会的消费品(包括已实现销售的消费品和尚未销售的库存消费品)、固定资产和无法将增值税进项税额转嫁出去的农业投入。其中农民负担增值税的比重等于农民所购买的消费品、农村地区消费品库存数额、农村的固定资产投资额和农产品生产者购入的非固定资产性质的投入品占增值税负担范围总额的比例。

$$\text{则有:农民负担的增值税} = \frac{\text{增值税征收总额} \times \left(\frac{\text{农村地区消费品及库存的消费品数额} + \text{农民家庭经营} + \text{农村全部固定资产投资数额}}{\text{全部消费品及库存总额} + \text{农民家庭经营} + \text{全社会固定资产投资总额}} \right)}{\text{全部消费品及库存总额} + \text{农民家庭经营} + \text{全社会固定资产投资总额}}$$

$$\text{农村地方财政分享的增值税} = \text{农村乡镇企业上缴的增值税} \times 25\%$$

$$\text{农民负担的城市增值税收入额} = \text{农民负担的增值税} \times 25\% - \text{农村地方财政分享的增值税}$$

表2 增值税(流转税)完全转嫁时农民负担的增值税和城市增值税收入额 单位:亿元

1	年份	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	合计
2	农村地区消费品零售数额	2880.38	3614.29	4292.03	4742.6	5243.16	6242.4	6855.78	33870.64
3	农村地区消费品库存数额	1080.43	1175.35	1252.11	1310.75	681.59	727.74	716.62	6944.59
4	农民家庭经营费用现金支出	2804.47	3908.35	4529.14	4677.79	4444.69	4096.15	4396.16	28856.75
5	农村固定资产投资数额	3507.81	4375.55	5346.29	5746.8	5914.83	6122.72	6695.88	37709.88
6	农民负担增值税范围总额	10273.09	13073.54	15419.57	16477.94	16284.27	17189.01	18664.44	107381.86
7	全国消费品零售总额	13478.96	17100.47	20440.88	24188.99	25901.7	28308.96	31230.29	160650.25
8	全国消费品库存总额	5055.97	5560.97	5963.18	6685.29	3367.11	3300.27	3264.44	33197.23
9	农民家庭经营费用现金支出	2804.47	3908.35	4529.14	4677.79	4444.69	4096.15	4396.16	28856.75
10	全社会固定资产投资总额	16370.33	20019.26	22913.55	24941.11	28406.17	29854.71	32917.73	175422.86
11	增值税负担范围总额	37709.73	46589.05	53846.75	60493.18	62119.67	65560.09	71808.62	398127.09
12	农民负担增值税占比 6/11(%)	0.2724	0.2806	0.2864	0.2724	0.2621	0.2622	0.2599	
13	增值税征收数额	2212.62	2493.87	2670.64	3481.28	3869.36	4411.41	5346.9	24486.08
14	农民负担的增值税 12×13	602.77	699.81	764.77	948.28	1014.33	1156.61	1389.76	6576.34
15	农民缴纳的增值税	320.75	371.38	396.13	432.46	457.82	496.91	524.17	2999.62
16	农民负担的城市增值税收入(14-15)×25%	70.51	82.11	92.16	128.95	139.13	164.92	216.4	894.17

注:①资料来源:《中国统计年鉴》1995—2001年;《中国税务年鉴》2000—2001年;《〈税制改革以来税收统计资料〉(1994—1998)》。

②因固定资产投资额包含了建房(购房)内容,1994—2000年农村地区及全国消费品零售额均为扣除个人建房后的调整数,其中个人建房无全年投资额,以个人建房当年竣工数额代替;1994—1996年除进行上述调整外,因消费品零售额中包含居民购买住房,且考虑居民购房者基本上为城市居民,对全国消费品零售额的调整还扣减了各年的商品房销售额。

③全国消费品库存总额按全国扣除建房(住房)后的消费品零售额占消费品零售总额的比重进行调整。

④农村地区消费品库存数额按全国扣除建房(住房)后的消费品零售额占全国消费品零售额的比例计算而得。

由上表计算结果可知,在增值税(流转税)全部转嫁时,1994—2000年由农村转移至城市的财富达到894.17亿元,如果考虑超额返还的因素,还不止这些^④。

从上面增值税完全不转嫁和完全转嫁时农民负担增值税及财富由农村向城市的流动额的测算,我们可以得出增值税转嫁率为50%时的相应数据。

表 3 增值税转嫁率为 50% 时农民负担的增值税和城市增值税收入额

单位:亿元

年 份	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	合 计
农民负担的增值税	461.76	535.60	580.45	690.37	736.07	826.76	956.97	4787.98
农民负担的城市增值税收入额	35.25	41.05	46.08	64.48	69.56	82.46	108.2	447.09

因为在农民负担的增值税范围中至少有 50% 的增值税转嫁给了农民,从而 1994—2000 年由农村流向城市的财富数额(即农民负担的城市增值税收入额)应在 447.09 亿元到 894.17 亿元之间。

四、对策

我国增值税的这种财富由农村向城市流动的制度缺陷,已成为二元经济社会制度的一部分,对我国社会的稳定和经济的可持续发展有着极大的危害。首先,它违背了公平原则。地方政府的财政收入主要用于提供地方性公共产品,而地方性公共产品的成本应主要以税收的形式由本地区的居民进行分摊。我国增值税制度使某一地区的部分地方性公共产品成本由其他地区的居民负担,本身就不公平合理,而由收入较低的农民来负担经济发达的城市的公共产品成本,则更加不公平。如果再考虑增值税的返还制度,这种不公平性还要加剧。其次,它损害了效率原则。我国农民在工业化初期,就通过农业税及剪刀差等形式将大部分农业积累转为工业积累,为城市的工业化奠定了基础,在城市工业已初具规模,具备了自我积累、自我发展的能力后,理应由工业反哺农业,促进农业经济的快速发展,以保证整个国民经济的协调和稳定。但增值税的这一制度缺陷,却将农村地方利益转为城市利益,造成了农村地方财政财力匮乏,公共产品供给不足,使农业生产得不到应有的支持;同时农民也因此需要承担大量的税外收费,导致农民收入低下,进而又制约了国民经济的快速增长,例如我国近几年需求不足的一个主要原因就是农民购买力不足。因此,消除财富由农村流向城市的制度因素,改革现行的增值税征税制度与分享政策,实现税收的公平与效率具有必要性。

(一) 将农民纳入增值税征税范围

我国增值税制度将农民排除在增值税征收范围之外,并对部分农业生产资料长期免税,但农业生产者并未从中受益,反而因农民在商品生产交换中处于弱势地位而使农民需要承担农用物资的进项税额和免税生产资料转嫁来的上一阶段的增值税进项税额,这就加重了农民的税收负担,拉大了城乡之间的收入差距,影响了农业的可持续发展。因此,有必要重新考虑农民的增值税问题。

由于农民大都居住分散、文化层次较低、农产品交易难以详细核算,对农民征收规范的增值税是不可能的,大多数国家征收增值税时通常对农民实行免税或规定特殊办法使农民不负担增值税。各国增值税制度对农业的处理方法主要有四种^⑤:

1. 免税,但可按固定比例获得偿还。如法国、荷兰、比利时等国对农业免税,农民也因此没有进项税额的抵扣权,但农民在销售农产品时,购买者或政府会按农产品价格的一定百分比支付给农民税收补偿,抵消农民不能抵扣的进项税额。

2. 适用特别税率。德国、挪威、土耳其等国对农业企业规定较低的增值税税率,使农民按此税率计算销项税额并抵扣进项税额后基本不负担增值税。

3. 按比例税率纳税。如西班牙税法规定,从事农业、林业、畜牧业或渔业生产,获得蔬菜或动物产品的纳税人,需按比例税率纳税,而且不能抵扣增值税的进项税额,但有权按商品和劳务的价格收取一定的补偿金。

4. 给予一定的财政补贴。如丹麦税法规定牛奶厂将生产的产品销售给丹麦国内市场,用于

私人消费,国家财政部按销售数量给予一定数量的补贴。

我国农业尚属弱质产业,需要国家予以扶持,因此使农民不负担增值税是尤其必要的。对农民免税无法达到这一目的,就应借鉴国外增值税对农民的处理方法,将农民纳入增值税征税范围,同时考虑我国农民数量众多,文化程度低,纳税意识差的特点,选择一种简便的既方便农民又节约税务成本的处理方法,即对农民免税,并由国家按农产品销售金额的一定比例给予补偿。其中农产品销售金额可按农民承包土地的农产品常年产量和市场平均价格计算;补偿比例的测算应以增值税进项税额可以完全转嫁给农民进行计算,以体现国家扶持农业的政策意图。

(二)改革现行增值税的中央与地方分享制度

美国著名财政学家马斯格雷夫(Richard A. Musgrave)提出的分税原则认为:增值税属于对流动性生产要素课征的税收,根据公平与效率准则,应归属中央政府,大部分实行增值税的国家,如法国、英国、荷兰、匈牙利等都将增值税列为中央专享税^⑥。我国将增值税作为中央与地方共享税种,并以固定比例规定分成和超额返还,不仅造成农村财富向城市的流动,同样也因增值税纳税的不均衡(部分省份的增值税全部收入甚至还不及某一沿海发达城市的增值税收入)造成不发达地区财富向发达地区的流动,这必将削弱农村及落后地区的财力,使上述地区经济发展难上加难,不符合我国扶持农业和开发西部的发展战略,因此有必要改变现行的增值税中央和地方分享制度。

这一制度的改革可以采用两种方式:(1)将增值税归为中央专享税,从而集中中央财权,并通过中央的宏观调控,按照客观合理的转移支付方式,协调地区间的经济发展;(2)仍将增值税作为中央与地方共享税种,但对不同地区按照经济发展水平以客观的衡量标准规定不同的分享比例。

注释:

- ①财政部、国家税务总局:《关于对若干农业生产资料征免增值税问题的通知》,1998年5月13日 财税字[1998]78号。
- ②本文将增值税收入返还制度看作是中央政府给予地方政府的转移支付,因此暂不予考虑。参见杨斌:《减轻农民负担:费改税还是费税全免》,《涉外税负》2002年第2期。
- ③因为缴纳营业税的单位所销售的商品和提供的服务基本上局限于本地区,这些企业的固定资产进项税额是否可以转嫁出去对结果影响很小。
- ④国务院规定:1994年以后,中央财政对地方税收的返还额在1993年基数上逐年递增,递增率按本地区增值和消费税增长率的1:0.3系数确定,这样就使地方政府实际所获得的增值税收入份额远大于25%。
- ⑤参见陈志楣著:《税收制度国际比较研究》,第97-98页,经济科学出版社2000年版。
- ⑥参见上海财经大学公共政策研究中心著:《2001中国财政发展报告——转轨经济中的税收变革》,第586-589页,上海财经大学出版社2001年版。

参考文献:

- [1]汪孝德,尹音频,刘蓉. 中国税制模式设计、预测与运行研究[M]. 成都:西南财经大学出版社,2000.
- [2]上海财经大学公共政策研究中心. 2001中国财政发展报告——转轨经济中的税收变革[M]. 上海:上海财经大学出版社,2001.
- [3]陈志楣. 税收制度国际比较研究[M]. 北京:经济科学出版社,2000.
- [4]国家税务总局. 税制改革以来税收统计资料[M]. 北京:中国税务出版社,2000.
- [5]高如娟. 分税制中事权划分及相关问题[J]. 广西财政高等专科学校学报,2000,(4).
- [6]虞拱辰. 完善涉农增值税的几点思考[J]. 当代财经,1997,(5).

(下转第53页)

The Impact of the American Iron and Steel Cases on China and Its Legislation Enlightenment

SHEN Mu-zhu

(Institute of International Economic Law, Nanjing Institute of Economics, Nanjing, 210003, China)

Abstract: The safeguards which were considered far from us, before China entered the WTO, have attracted great interest as the United States started the Iron and Steel and Shaft Transmitter cases in succession. We have recognized through these two cases the importance and imperativeness of studying WTO Safeguards and Special Safeguards thoroughly, and actively responding and improving the domestic legislation on safeguards, as well as protecting enterprises and industries from hurt of imported goods. This paper probes into the impact of these two cases on and enlightenment from which to China's industrial products and the enforcement of safeguards, and puts forward some prime ideas for the improvement of China's safeguards legislation by analyzing the two cases with legal method.

Key words: iron and steel case; shaft transmitter case; the american 201 clause; safeguards; special safeguards mechanism; legislation improvement

(上接第 28 页)

Value-added Tax System of Attracting Money from Rural Areas to Urban Areas

XIONG Wei

(Department of Public Finance, Xiamen University, Xiamen, 361005, China)

Abstract: Reform of tax division system in China defines value-added tax as tax shared by both the central government of China and the local government, but among the 25% of the total tax, left to the local public finance, there exists some inconsistency between income shared by value-added tax in different areas and value-added taxes borne by the local people. Due to such factors as the transformation of tax burden and defects of value-added system, farmers have to bear some part of value-added tax as consumers, investors and manufacturers. It can be seen, however, part of the value-added tax borne by farmers turn into financial income of the urban areas, thus achieving the gathering effects of money flow from the rural areas to the urban areas. Therefore, the paper puts forward the proposal that the existing taxing system of value-added tax and sharing policy should be reformed so as to realize the fairness and effectiveness of tax.

Key words: value-added tax; burdens of farmers; shared income