

# 增值税制度设计

## 及运行中若干重大问题的研究

□ 厦门大学财金系教授 杨 斌

本文对我国增值税进项税额抵扣制度、增值税类型的选择、农民的增值税处理方针等增值税制度设计及运行中关键问题作进一步研究,试图为建立符合中国国情的增值税制度及运行机制提出对策思路。

### 一、建立发票法和帐簿法相结合的进项税额抵扣制度

对纳税人购进的投入品已纳增值税准予抵扣(本文以下称进项税额抵扣)是增值税的最基本特征,也是增值税克服传统全值型流转税各种弊病的基本前提。进项税额抵扣制度运行状况如何是决定增值税改革成败的关键因素。在拙著《比较税收制度》一书中,将增值税进项税额抵扣制度分为两大类型即发票法和帐簿法。发票法是欧洲经济共同体及其他国家采用的进项税额抵扣制度,包括两个要素:一是建立适合于增值税的统一发票制度,所谓统一发票制度指的是由法律统一规定发票的内容、联次、使用办法等,而不是统一印制、统一纸型、统一格式;二是抵扣额计算和抵扣按发票上注明的已纳增值税,所谓帐簿法是我国1994年税制改革以前所使用的进项税额抵扣制度,它是根据法定的可扣除项目有关帐户记录,汇集计算扣除项目金额并乘以增值税税率(或法定扣除率)算出可抵扣的进项税额。在我国实践中,根据扣除项目金额是按当期购进数计算还是按照当期耗用数计算,帐簿法又可分为购进扣税法 and 耗扣税法。帐簿法和发票法各有利弊。<sup>①</sup>

在1994年税改中,我国完全摒弃了帐簿法而全面引进西方国家的发票法,并且在发票管理上规定了比西方国家更为严格的办法,实行全国范围内统一印制、统一纸型、统一格式。把增值税专用发票摆在增值税的计算和管理的决定性位置。发票法的采用确实解决了改革前增值税计算复杂问题,但专用发票使用中出现了假票套用、真票假用、大头小尾、骗取进项税额抵扣和出口退税情况,而且带有普遍性,难以加以全面有效地控制,造成税款大量流失,从而也导致严重的不公平。税法规定与实际执行相去甚远,假票问题较易解决,可增加发票的防伪标志,而真票假用,解决起来就不那么容易。以往的想法是通过建立电子计算机网络实行交叉审计,现在看来这一想法过于理想化了。建立电子计算机网络要极大地增加税收成本,降低征收效率。关键在于将数不胜数的专用发票都输入电脑很难实现。对故意不输入电脑的发票无法进行交叉审计,因此,对专用发票使用中存在的问题进行纠正控制的前景是不乐观的。不少地区实行了定率定额抵扣法,也就是按销项税额的一定百分比予以抵扣进项税额,而不顾专用发票上的实际税额。如抵扣率为70%,那么就变成按纳税人销售收入的5.1%(30%×17%)征税,实际上增值税就变成工商税或工商统一税。

在西方国家实行得相当成功的发票法在我国却很难成功。其



根本原因在于中西方治税和纳税的环境是很不相同的。西方国家总体上是法制社会,法律是规范人与人之间关系的最基本原则,治税和纳税都注重法律的规定,而不是“人情关系”,讲求法律面前人人平等,税法的执行和税务违法的处罚是严格的,一般不受人情关系所左右,他们并无在法律问题上讲情拉关系的习惯。在这种情况下,对违法处罚的预期成本是很高的,存在普遍的拒抵心理,一旦偷逃税被发现可能被判倾家荡产并无人情可讲,还会成为舆论界的众矢之的。税务人员在处理税务案件时也是十分细心尽责的,征纳双方的纠纷不通过协商或“疏导”干预求得解决,而是诉诸独立的复议人和法院审判了结,征纳双方在法律面前是平等的,权力义务十分明确且得到保障。虽然偷逃税也是屡禁不止,但由于税收执法严格,对偷逃税处罚严厉,以及舆论监督的作用,纳税人纳税义务意识、普遍守法观念和偷逃税耻恶观念树立起来了,在西方国家中,尽管也有利用发票进行各种违法活动,<sup>②</sup>但就大多数纳税人而言还是严格遵守税法而使用增值税发票的。利用发票进行偷逃税仅限于极少数不法商人,这没有成为普遍性和偷逃税中最严重的事件,发票法的运行是可控制的,运行也相当简化明确,增值税成为一种在税务审计控制下的自核自报制度。

在我国“德主刑辅”的德治与“为政在人”的人治几千年来一直是社会治理的基本方法,法制观念历来十分淡薄,法处于社会管理手段的辅助地位。当然也有法律,但法律不是解决人与人之间争端的正常方法。法律可以向人们提供行为的准则,或者对违反社会利益的行为的人构成威胁,从而起有益的作用,但在我国并不存在必须按照字面规定严格遵守法律的传统。我国法律字面上的规定与实际执行有很大的差距,人民没有存在严格系统的法律约束底下生活的习惯,处理与别人的关系以是否合乎人情为最高准则。在税法的执行中也是如此。税法的执行通常为人情关系所左右,明智的纳税人往往要在营业活动开始时就密切与税务执法人员和其他有关政府官员的关系,建立利益共同体并设法逐步强化范围,一旦遇到违法事实被揭露,就可动用人情关系网,大事化小,小事化了。

因此,人们对违反税法遭处罚的预期成本是很低的。在这种环境之下,一旦有易于做手脚取得利益的办法推行,许多纳税人就有动机试图利用之达到少缴税款、轻易地取得利益的目的,从而置税法规定于不顾。当这种状况达到一定范围和规模时,特别是蔓延开来时,就会出现法不责众,难以有效控制的局面。

实践证明,在进项税额抵扣制度上完全照搬西方的做法虽然理想,却难以行得通。适应中国国情的进项税额抵扣制度只能从发票法和帐簿法结合点上去寻找一种次优的方法。笔者认为这一方法有如下几个基本要点:

1、保留增值税专用发票,但不作为抵扣的唯一凭证和根据,而是作为使用帐簿法计算可抵扣进项税额的原始凭证。之所以要将专用发票作为原始凭证,主要因为专用发票比普通发票有一个优点,即专用发票上记载有购销双方的基本信息,便于税务机关进行交叉审计,特别是针对数量大的进项税额进行的审计。将税务审计的重点放在帐票是否相符上,对数额大的发票,实行交叉审计。防止通过搞双套帐骗取抵扣和偷逃税。由于专用发票不再作为抵扣的唯一凭证,也就淡化了其在增值税制度运行中的作用。在不存在获得专用发票即可获得进项税额抵扣的情况下,也就有可能杜绝假发票的产生,降低乱开增值税专用发票的经济利益上的刺激性。

2、可抵扣的进项税额按照实耗扣税法进行计算。实耗扣税法是在我国增值税试点过程中由我们自己发明创造的进项税额抵扣计算方法。就是按扣除项目当期耗用数计算扣除税额。按照增值税的原理,对纳税人销售收入中所包含的非增值税项目已纳增值税予以抵扣,而非增值税项目是纳税人成本的重要组成部分,成本费用中除了人工费用和福利费以外基本上均可归入非增值税项目。1994年税制改革以前实行的实耗法主要缺点是计算极其复杂。其主要原因不在于方法本身,而在于增值税制度本身。当时的增值税是一种部分制造业增值税,征税范围仅限于某些工业产品,整个流转税以增值税、产品税、营业税三税并存互不交叉为特点,并且增值税实行多档税率。这样一来,并不是所有的非增值税项目已纳税额均可抵扣,国家只好规定了准予抵扣的法定抵扣项目。要将属于法定抵扣项目的金额从各个非增值税项目的会计核算科目中归集计算,这一过程是相当复杂且不很确定。其次,要将非增值税项目特别是通用的原材料、燃料、动力等在应纳增值税产品和非增值税产品之间进行分配,划分出扣除项目金额和非扣除项目金额,这一划分过程也是很复杂的。再次,非增值税项目已纳增值税的适用税率很不相同,要分别按各自税率计算抵扣额,后来实行综合的“扣税率”,又造成征扣不一致。

上述弊端可通过全面推行增值税并且实行单一税率而得到根本克服。假定增值税征税范围从目前的工业和商品流通扩大到劳务、餐饮、娱乐、交通运输、邮电通讯、金融保险、租赁、经济权益转让等几乎所有生产经营领域;实行单一税率;除了出口以外均无减税免税和零税率。那么,纳税人进项税额可按下列公式计算:

当期进项税额=当期产品销售成本和费用中的非增值项目金额×增值税税率。

非增值项目金额可以《制造费用明细表》、《产品销售费用明细表》、《管理费用明细表》、《财务费用明细表》中汇集计算,从中剔除工资、福利费用并根据税法作适当调整即可算出非增值项目金额,不必涉及过多的帐户。由于增值税普遍推行,纳税人支付各项费用相当于购入与当期产品销售收入有关的商品及劳务,不必进行过多的划分与认定,更不必在增值税产品与非增值税产品之间进行分配。例如,在娱乐业、饮食业等不征增值税而征营业税情况下,业务招待费是不能作为可抵扣项目的。但在餐饮业、娱乐业也

一样缴纳增值税的情况下,纳税人付出业务招待费相当于购入餐饮业和娱乐业等的劳务,其已纳增值税应该得到抵扣。计算过程是不复杂的,而且也比较确定。

推行新的实耗扣税法与增值税的全面推行相结合,增值税制度运行中的不少难题均可迎刃而解。例如改革前库存所含已纳增值税抵扣挂帐问题就不复存在。不必区分一般纳税人和小规模纳税人,小规模纳税人不会因为无权使用专用发票而影响其与一般纳税人之间的交易。对帐户不健全的小规模纳税人可实行定额率征税,简化征收手续,提高征收效率。在发票法下,金融业、保险业等难以实行增值税的问题<sup>⑥</sup>也得到解决。运输费用、购进废旧物资难以获得进项税额抵扣等问题更不复存在。实行实耗扣税法,就可采用收入型增值税,更充分地发挥增值税的中性功能。

## 二、实行收入型增值税

在增值税三种类型即生产型、收入型、消费型中,消费型为多数国家采用。大多数国家之所以采用消费型增值税,是因为它有三个方面的显著特点。其一,消费型增值税将购入的固定资产已纳增值税作为进项税额予以抵扣,彻底消除重复征税因素,从而完全克服传统全值流转税重复征税弊端,圆满地实现增值税的中性目标。其二,消费型增值税,从社会整体来看,使增值税的征税基础限于消费资料,可以起到抑制消费、增加储蓄、鼓励投资,促进固定资产更新改造、技术进步和经济增长的作用。其三,在消费型增值税并实行发票法进项税额抵扣制度及普遍型增值税情况下,几乎所有的非增值项目,无论是固定资产还是流动资产均可凭购货发票上注明的已纳增值税获得进项税额抵扣,不必区分固定资产和非固定资产,也不必将购入的流动资产及劳务在产成品和自制固定资产之间进行划分,增值税的计算征收大大简便。但也有三个方面的因素阻碍了这一类型的增值税在我国的应用。其一,财政因素,若用消费型增值税代替目前实行的生产型增值税,抵扣额增大,税基相应大幅度缩小,如果税率不变,则财政收入会大幅度下降,而目前财政状况不佳,难以承受此等程度的收入下降。若税率提高且幅度还要比较大,会引起反感,以及税负在不同行业及企业之间的重新分配,这种重新分配的合理性很难界定。实行消费型增值税,对固定资产存量部分的已纳税收如何处置也将成为一个大难题,可能比1994年税制改革中初期存货问题更难办,因为若不予抵扣,新旧企业难以公平竞争;若予抵扣,财政无力承受。其二,投资刺激因素。我国当前投资上存在着局部(主要是加工工业)投资膨胀与局部(主要是能源、交通、原材料、农业)投资严重不足并存的现象;存在着基建战线过长、投资需求过旺与相当多的企业特别是国营大中型企业设备老化、技术落后、发展后劲不足相并存的问题。增值税从生产型变为消费型,会产生总量上的投资激励因素,对解决投资中的问题特别是结构优化问题并无补益效应。其三,税收收入不均衡因素。在消费型增值税下,固定资产购进或完工交付使用当年,应抵扣的进项税额大量增加,可能会出现负增值税,而在其他年份应交增值税相对数量要大,产生企业不同时期的损益不均衡和国家税收收入的不平衡。会出现经济增长越快,新增固定资产越多,税收收入越要下降的局面。

因此在我国现行经济环境下,以消费型增值税为改革目标是不实际的。然而,生产型增值税的弊端日益暴露,未能达到增值税的改革目的。之所以要用增值税代替传统全值流转税,主要原因在于增值税的中性特点即通过克服重复征税问题,使市场经济主体

在生产组织形式及行为选择上完全按市场竞争法则办事。但现行生产型增值税由于购进固定资产已纳税款不能得到抵扣，固定资产这一部分仍然存在重复征税问题，传统全值型流转税的弊端一定程度上仍然存在；缺乏激励投资的机制，不利于加速设备更新，推进技术进步；造成有利于资本有机构成低、劳动密集型的行业和企业，而不利于资本有机构成高、资本和技术密集型的行业和企业这样一种非中性影响。

生产型增值税不适应社会主义市场经济发展总趋势，需要进行模式替换。较为理想的消费型增值税实行条件不具备。增值税类型的选择也只能走次优选择之路。也就是选择收入型作为今后增值税进一步改革的目标模式。收入型增值税主要特征是购进固定资产所含已纳增值税实行分期抵扣，也就是以当期计提折旧额中所含增值税作为进项税额予以抵扣。其结果增值税税基不含折旧，为工资、利息、利润等增加值之和。因此，这一类型的增值税最接近理论意义上的增值税。但这一类型增值税在发票法下难以行之成效。主要因为折旧所含税款无法凭发票抵扣，会使发票链条中断。收入型增值税在帐算法下就可实行。首先要按帐计算当期固定资产折旧额，根据税法作适当调整，作为计算折旧中所含进项税额的依据。其次，与其他项目进项税额一并从销项税额中抵扣。购进固定资产的增值税发票要长期保存，作为记帐计税原始凭证。实行收入型增值税的一个难点是如何对自制固定资产进行税务处理。办法有两条：一是对自制固定资产免税，用于自制固定资产的原料、材料、燃料、动力等进项税额准予在购进环节抵扣。自制固定资产折旧不作为抵扣进项税额的项目，因为自制固定资产投入营运计提折旧时，再计算抵扣“进项税额”会造成重复抵扣。购进的固定资产折旧和自制固定资产折旧要在折旧帐户中分别核算。第二种办法是对自制固定资产视同外购征税，然后予以抵扣。就是按照现行会计制度的规定，购进的原材料、燃料、动力等用于自制固定资产时，作为销售收入，其已纳增值税可在自制固定资产投入营运缴纳增值税时予以抵扣。这样自制固定资产和外购固定资产均含有增值税，依折旧分期抵扣，固定资产不论是购进的还是自制的，其折旧可统一在一个帐户核算。在难点得以解决的情况下收入型增值税会产生如下几个方面的次优效应：

首先，收入型增值税能达到比较彻底地消除重复征税弊端的目的，实现中性化的增值税改革目标。虽然从一个会计时期，从一个企业角度看，在实行收入型增值税情况下，购进的固定资产已纳增值税未能完全抵扣，而要在固定资产使用期内分期抵扣。但从比较长期（如整个固定资产使用期限），从社会整体上看，折旧总额与固定资产价值是相等的，折旧中所含税款予以抵扣也就等于固定资产价值中所含税款予以抵扣。这就克服了生产型增值税下产生的对资本密集企业的歧视性效应，以及因固定资产已纳增值税未予抵扣而产生的税上征税的问题。只不过在收入型增值税下，纳税人要负担延迟抵扣这部分税款的利息。对固定资产价值占全部企业资产价值比重大的资产密集型企业而言仍有一定不良影响。正因为如此，本文称收入型增值税为次优选择。

其次，收入型增值税的投资效应适合于我国现阶段的投资格局。收入型增值税下，固定资产折旧所含税收作进项税额抵扣处理，一定程度上会促进企业特别是大中型国营企业的设备更新和技术改造。而对新建企业而言，购进的固定资产所含增值税，不能在购入时一次性得到抵扣，要在整个折旧期逐年逐期抵扣，对比消费型增值税，对新增投资、上项目刺激效应不大，不致于对经济的发展造成冲击。

再次，收入型增值税的财政收入效应也得于可控制范围之内。

收入型增值税的财政收入效应表现为两个方面：一方面由于折旧中所含税款予以当作进项税额抵扣，增值税税基中少了折旧这一块，在税率和其他税收政策不变的情况下，增值税收入会减少；另一方面，如果坚持总体税负不变原则来改革增值税，以收入型代替生产型，资本有机构成高的行业和企业生产的产品税负要减轻，相应地劳动密集型行业和企业生产的产品或提供的劳务的税负会提高，也就是说财政收入在来源上会发生一定程度的转移。对于前一种的财政收入效应，有两种办法加以消除，其一，是适当提高增值税税率，经过宣传说明，提高税率并没有增加税负，是对折旧作为可抵扣进项税额项目的一种补偿，纳税人还是可以接受的。其二，不提高增值税税率，通过开设新税种或提高其他税种税率，甚至采取压缩预算开支的办法加以解决。据笔者估计，按目前5.5%折旧率计算，企业计税的折旧额只相当于当年新增固定资产价值的一半。也就是说，如果采取提高增值税税率办法弥补因扩大抵扣范围造成的财政收入缺口，税率提高的幅度，收入型增值税不到消费型增值税的一半。比较容易得到社会认可。对于后一种财政收入效应，从经济发展的总体趋势看是合理的，况且在收入型增值税下，增加的可抵扣的进项税额只是折旧内所含的税收，其财政收入转移效应要大大地低于实行消费型增值税模式下的情况。

总之，在实耗扣税法的配合下，我国可试点推广收入型增值税，更好地发挥增值税的良性作用。

### 三、建立农产品生产者统一比率加价补偿制度

农民是农产品的生产者，是物品生产交易过程中的经济主体。从理论上讲，农民应与其他行业的经济主体一样负有增值税的纳税义务。但农民人数众多，知识程度高低不一，按规定使用发票及依据有关帐簿记录申报纳税颇有困难。在我国这样一个农业大国，农民大多数是文盲、半文盲，生产还停留在家庭经营阶段，接受增值税制度更为困难。最简便的办法是对农民免征增值税，即将其排除在增值税体系之外。但是，在增值税体系下，简单地免税可能不仅不会给当事人带来好处，反而会增加其税收负担。在增值税体系下，免税对中间生产经营阶段没有什么意义，只有对最终进入消费的零售阶段免税才有意义。因为中间生产经营阶段的纳税人都只是充当代收代付税款的角色，对其免税，其进项税额将得不到抵扣。

表一

税率 10%

生产型阶段	投入品外购价		产品销售价		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
①农业投入品销售	50	55	100	110	10	5	5
②农产品生产销售	100	110	140	154	14	10	4
③采购批发阶段	140	154	250	275	25	14	11
④零售阶段	250	275	350	385	35	25	10

从表一中可以看出，最终由消费者负担的35个货币单位的增值税，恰好等于各个阶段应付的增值税。农民出售价值140个货币单位的农产品，按10%增值税税率计算，其销项税额为14个货币单位，其进项税额为10个货币单位，因此应付税额为4个货币单位，但这4个货币单位的税款同以前阶段已纳的10个货币单位，都作为价格附加由下阶段（即农产品采购批发阶段）的经营者支付，最终转给消费者负担。可见，农民与其他阶段的生产经营者一样，只是替国家代收代付税款。

以下考察一下把农民排除在增值税体系之外的情形。如果规定农产品价格不因税制改革而波动,也就是假定农产品价格不变,另外假定税率为10%;为了保持增值税抵扣的链条不中断,假定为农产品收购批发阶段允许有一个按购进价10%计算的抵扣额。那么,对农民实行免税,反而会增加农民的税收负担,表示如下:

表二 税率10%

生产经营阶段	投入品外购价		产品销售价		增 值 税		
	不 含 税	含 税	不 含 税	含 税	销项 税额	进项税额	
						其中 可抵扣	本阶段 应缴金
①农业投入品销售	50	55	100	110	10	5	5
②农产品生产销售	100	110	140		0	10	0
③采购批发阶段	140		250	275	25	14	
④零售阶段	250	275	350	385	35	25	10

从表二中看出,在对农民免税的情况下,消费者最终负担的税收是35个货币单位,与对农民不免税情况下相同。但国家实际上只征得31个货币单位的税款。得到国家减税4个货币单位利益的不是农民。从农产品生产销售阶段看,农民购入投入品时付出的是100个货币单位的价款,另加10个货币单位的税收,但由于对农民免税,这10个货币单位的税收不能得到抵扣。出售的农村产品价格不变,意味着这10个货币单位的进项税额无法通过加价转移给采购批发商。农民实际上不仅得不到免税减税的好处,反而要负担本来不应负担的10个货币单位的税款。从农产品批发采购阶段看,由于上一阶段免税,只要付出140个货币单位的价款就能购得农民生产的农产品而不必另付税款,本阶段的购进投入品已付税款抵扣照样进行,向国家上交的税款与不对农民免税时一样,从而他们得到这一笔不必另外支付的14个货币单位的好处。这个数额恰好等于农民多负担的10个货币单位税款和国家减少的4个货币单位税款的合计数。

从我现实来看,1994年税制改革前,国家对农业投入品实行免税政策,农民不必负担农业投入品生产销售阶段的流转税。1994年税改后,增值税政策上采用对农民免税,对农产品采购批发阶段准予抵扣购进价10%的税款的办法。其效应与上述描述相同。一方面使农民作为最终消费者的主要部分负担了增值税的大部分;另一方面作为生产经营者又要承受进项税额,造成双重负担。以1992年数字为例,我国农村牧副渔传统农业总产值为9084.71亿元,物质消耗即农业投入品价值5796.36亿元,农业投入品价值占农业总产值的比率为64%。同时农副产品收购总额4412亿元,约占农业总产值的48.5%,由于农副产品收购总额统计数中不包括农副产品生产者之间的商品交换,因此可以估算副产品的商品率为50%,以50%保守数字计算,农业投入品价值5796.36亿元中有50%可以归属于农副产品销售部分,另外50%最属于农民自产自用部分(按增值税一般原理,此部分农副产品为最终进入消费的产品,其进项税额自然不予抵扣)。将农业投入品现行较低税率13%换算成价内税率约为10%,依此可以推算出,应当予以抵扣的农业投入品所含税收达290亿元。这是现行增值税体系增加的农民税收负担。显然这是不利于解决农民负担过重问题,不利于工农商业的均衡发展。从而最终不利于社会稳定和建立社会主义市场经济体制。这是一个比较隐蔽的,但很有必要认真研究解决的问题。

在不具备条件将农民全部纳入增值税征收范围的情况下,解决问题的思路有二条,首先是对农民投入品实行零税率,使农民购

进的农业投入品不含增值税。但这一方法有难以克服的缺点。农业投入品实行零税率,又会造成划分农业投入品和非农业投入品的范围相当广泛而用途多样,例如拖拉机可用于农业也可用于建筑业等其他行业。全面实行零税率,显然受益的不止是农民,解决了农业投入品增值税问题的同时,会产生其他行业之间的税负不公平。如果仅对农业用途的投入品实行零税率,又会造成划分农业投入品和非农业投入品的困难,还会留下以假乱真、冒充伪报进行偷漏税的隐患。此外,由于目前农业投入品经营环节多,此种办法并不能使农民直接感受到国家的政策用意。

其次是实行统一比率加价补偿制度。也就是在对农民免税,并且农村产品价格不因实行增值税而提高的情况下,将农民购进投入品已付增值税以一定形式加以补偿。补偿的金额等于农民农产品销售额的一定百分比。全国平均的补偿率可按农业投入品增值税税额除以农业产值计算,或者按农业投入品增值税归属到农产品销售额的部分除以农副产品收购总额计算。这个百分比按1992年数字计算约为6%。在确定具体行业补偿率时,可参考投入品价值占产值的比例,这一比例高的行业,补偿率可略高一点,否则相反。建立补偿制度的关键问题还有由谁来支付补偿金。补偿金可由政府以退税形式支付,也可由农产品采购批发商支付。笔者认为采用后者更好一些。因为退税涉及凭据问题,凭据容易做伪、虚填,极易出现骗取退税现象。采取加价补偿,补偿金由农产品收购批发商支付可避免此类问题。也就是农民在购买农业投入品时所支付的增值税税款通过在销售农产品时,向农产品收购批发商收取一个按统一补偿率计算的加价额加以补偿。收购批发商支付的这一笔补偿金可作进项税额从其销项税额中抵扣。续表二例子,假定统一补偿率为农产品销售额的7.2%,则有表三所示的情况:

表三 税率10%

生产经营阶段	投入品外购价		产品销售价		增 值 税		
	不 含 税	含 税	不 含 税	含 税	销项 税额	进项税额	
						其中 可抵扣	本阶段 应缴金
①农业投入品销售	50	55	100	110	10	5	5
②农产品生产销售	100	110	140+10		0	10	0
③采购批发阶段	140+10		250	275	25	10	
④零售阶段	250	275	350	385	35	25	10

从表三中可看出,实行加价补偿措施后,农民向采购批发商出售140个货币单位的农产品还要加收按7.2%计算的10个货币单位的加价补偿金。对采购批发商而言,所支付的10个货币单位的补偿金可作进项税额予以抵扣。其结果使国家从各个阶段收取的增值税额与消费者最终支付的增值税税额相等,均为35个货币单位。这就解决了农民因免税而造成的税收负担加重问题。在不考虑税负转嫁因素的情况下,使农民作为生产经营者大体上同其他中间环节的生产经营者一样,不负担增值税,作为消费者则与其他行业和消费者一样负担增值税。在增值税领域,实现了公平税负的要求。

①参阅杨斌:《比较税收制度》,福建人民出版社1993年版,第212—216页。

②参阅爱伦·A·泰特《增值税国际实际和问题》,中国财政经济出版社1991年版第331—332页

③参阅杨斌《比较税收制度》,福建人民出版社,1993年版第169页。

责任编辑:张如力