

免税农产品内销与出口的增值税税负差异

文小才

(财政部财政科学研究所 北京 100036)

【摘要】从现行的增值税政策来看,农产品出口和内销的税负不同,获利程度也不一样。这是我国现行税收制度中的不足,需要采取一定的措施予以改进。

【关键词】农产品 增值税 出口 抵扣

我国是一个农业大国,农业不仅为工业提供原料,而且依靠低廉的劳动力成本对外大量出口。但由于我国农业的社会化程度较低,以农户生产为主要模式,农产品收购企业在农产品的出口和内销中就扮演了重要角色。从现行的增值税政策来看,免税农产品出口和内销的税收负担不同,获利程度也不一样,具体分析如下。

一、案例介绍

案例 1:甲企业为增值税一般纳税人,从事农产品的收购和销售。假设本月收购免税农产品 10 000 元,以内销的不含税价格出口和内销。

1. 不含税销售价格为 8 700 元。

(1)内销。税法规定:内销时可根据购进免税农产品的全部金额和 13%的抵扣率计算进项税额予以抵扣,下同。

购进免税农产品允许抵扣的进项税额为 $10\,000 \times 13\% = 1\,300$ 元,购进免税农产品的成本为 $10\,000 - 1\,300 = 8\,700$ 元,不含税的销售收入为 8 700 元,销售农产品的销项税额为 $8\,700 \times 13\% = 1\,131$ 元。应纳增值税税额为 $1\,131 - 1\,300 = -169$ 元,销售利润为 $8\,700 - 8\,700 = 0$ 元。

(2)出口。税法规定:免税农产品出口时,免税且不予退税,且不得计算抵扣进项税额,下同。

出口农产品成本为 10 000 元,出口销售收入为 8 700 元,利润为 $8\,700 - 10\,000 = -1\,300$ 元。

2. 不含税销售价格为 8 849.56 元。

(1)内销。购进免税农产品允许抵扣的进项税额为 $10\,000 \times 13\% = 1\,300$ 元,购进免税农产品的成本为 $10\,000 - 1\,300 = 8\,700$ 元,不含税的销售收入为 8 849.56 元,销售农产品的销项税额为 $8\,849.56 \times 13\% = 1\,150.44$ 元。应纳增值税税额为 $1\,150.44 - 1\,300 = -149.56$ 元,销售利润为 $8\,849.56 - 8\,700 = 149.56$ 元。

(2)出口。出口免税且不予退税,不得计算抵扣进项税额。出口农产品成本为 10 000 元,出口销售收入为 8 849.56 元,利润为 $8\,849.56 - 10\,000 = -1\,150.44$ 元。

3. 不含税销售价格为 10 000 元。

(1)内销。购进免税农产品允许抵扣的进项税额为 $10\,000 \times 13\% = 1\,300$ 元,购进免税农产品的成本为 $10\,000 - 1\,300 = 8\,700$

元,不含税的销售收入为 10 000 元,销售农产品的销项税额为 $10\,000 \times 13\% = 1\,300$ 元。应纳增值税税额为 $1\,300 - 1\,300 = 0$ 元,销售利润为 $10\,000 - 8\,700 = 1\,300$ 元。

(2)出口。出口免税且不予退税,不得计算抵扣进项税额。出口免税农产品成本为 10 000 元,出口销售收入为 10 000 元,利润为 $10\,000 - 10\,000 = 0$ 元。

案例 2:甲企业为增值税一般纳税人,从事农产品的收购。假设本月收购免税农产品 10 000 元,以内销的含税价格出口和内销。

1. 含税价格为 9 831 元。

(1)内销。购进免税农产品允许抵扣的进项税额为 $10\,000 \times 13\% = 1\,300$ 元,购进免税农产品的成本为 $10\,000 - 1\,300 = 8\,700$ 元,不含税的销售收入为 8 700 元,销售农产品的销项税额为 $8\,700 \times 13\% = 1\,131$ 元。应纳增值税税额为 $1\,131 - 1\,300 = -169$ 元,销售利润为 $8\,700 - 8\,700 = 0$ 元。

(2)出口。出口免税且不予退税,不得计算抵扣进项税额。出口免税农产品成本为 10 000 元,出口销售收入为 9 831 元,利润为 $9\,831 - 10\,000 = -169$ 元。

2. 含税价格为 10 000 元。

(1)内销。购进免税农产品允许抵扣的进项税额为 $10\,000 \times 13\% = 1\,300$ 元,购进免税农产品的成本为 $10\,000 - 1\,300 = 8\,700$ 元,销售农产品的销项税额为 $10\,000 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 1\,150.44$ 元,不含税的销售收入为 $10\,000 \div (1 + 13\%) = 8\,849.56$ 元。应纳增值税税额为 $1\,150.44 - 1\,300 = -149.56$ 元,销售利润为 $8\,849.56 - 8\,700 = 149.56$ 元。

(2)出口。出口免税且不予退税,不得计算抵扣进项税额。出口免税农产品成本为 10 000 元,出口销售收入为 10 000 元,利润计算为 $10\,000 - 10\,000 = 0$ 元。

3. 含税价格 11 300 元。

(1)内销。购进免税农产品允许抵扣的进项税额为 $10\,000 \times 13\% = 1\,300$ 元,购进免税农产品的成本为 $10\,000 - 1\,300 = 8\,700$ 元,销售农产品的销项税额为 $11\,300 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 1\,300$ 元,不含税的销售收入为 $11\,300 \div (1 + 13\%) = 10\,000$ 元。应纳增值税税额为 $1\,300 - 1\,300 = 0$ 元,销售利润为 $11\,300 - 10\,000 =$

1 300 元。

(2)出口。出口免税且不予退税,不得计算抵扣进项税额。出口免税农产品成本为 10 000 元,出口销售收入为 11 300 元,利润计算为 $11\ 300-10\ 000=1\ 300$ 元。

4. 含税价格为 11 400 元。

(1)内销。购进免税农产品允许抵扣的进项税额为 $10\ 000\times 13\%=1\ 300$ 元,购进免税农产品的成本为 $10\ 000-1\ 300=8\ 700$ 元,销售农产品的销项税额为 $11\ 400\div(1+13\%)\times 13\%=1\ 311.50$ 元,不含税的销售收入为 $11\ 400\div(1+13\%)=10\ 088.50$ 元。应纳增值税税额为 $1\ 311.50-1\ 300=11.50$ 元,销售利润为 $10\ 088.50-8\ 700=1\ 388.50$ 元。

(2)出口。出口免税且不予退税,不得计算抵扣进项税额。出口免税农产品成本为 10 000 元,出口销售收入为 11 400 元,利润计算为 $11\ 400-10\ 000=1\ 400$ 元。

二、原因分析

第一,在假设总能以内销的不含税价格出口时,出口的利润总是比内销的利润少 1 300 元,如案例 1 中的 $-1\ 300-0=-1\ 300$; $-1\ 150.44-149.56=-1\ 300$; $0-1\ 300=-1\ 300$ 。原因在于此时双方销售收入相同,而成本总是不同:内销的成本为 8 700 元,出口的成本为 10 000 元,正好相差 1 300 元。所以无论以何种价格水平出口,出口利润总是低于内销。至于成本间差异的原因,很明显是由于能否计算抵扣进项税额造成的——出口农产品不予退税,不得抵扣进项税额。

第二,当假设总能以内销的含税价格出口时,可以看到:在含税价格等于 9 831 元时,内销利润为零;在含税价格大于 9 831 元低于 10 000 元时,内销利润为正数,而出口则亏损;在含税价格大于 10 000 元且小于 11 300 元时,双方利润都为正数,但内销利润高于出口利润;无论是否高于 10 000 元,在含税价格低于 11 300 元时,出口利润总是低于内销利润,而且越是接近 11 300 元,双方的利润差距就越小;在含税价格等于 11 300 元时,双方利润相同;在含税价格大于 11 300 元时,出口的利润总是高于内销利润,而且随着价格的上升,双方的利润差距越来越大。

笔者还观察到,在两种假设下都会出现内销的应纳税额为负数,内销的利润为正数的情形,而此时出口的利润往往为负数。此外,在含税价格低于 10 000 元时,如果不以会计上的销售收入和销售成本来衡量盈亏,而是以收入和付出的资金总数来衡量,则可以发现:购进农产品时支付人民币 10 000

元,销售时收回人民币(包括税款在内)不足 10 000 元,明显亏损。据此可判断,此时的内销盈利是不实的。以含税价格等于 10 000 元的情形予以说明:进项税额为 1 300 元,成本为 8 700 元,销项税额为 1 150.44 元,销售收入为 8 849.56 元。应纳增值税税额为 -149.56 元,利润为 149.56 元。此时的资金收付完全相等,应该利润为 0,应纳税额为 0,说明少计了增值税的应纳税额而多计算了利润,两者金额相等。少计算的增值税税额源于多计算抵扣了进项税额而少计算了成本,因此利润增加而应纳税额减少。政策原因在于购进时的收购价格 10 000 元其实也是含税价格(含进项税),却没有换算,直接乘以 13%计算进项税额;销售时的含税价格 10 000 元,却要换算后再乘以 13%计算销项税额,同为 10 000 元的含税价格何以计算的方式不同呢?这可以解释为什么在出口亏损时内销却是盈利的情况。

至于随着含税价格的提高,出口利润与内销利润差距越来越小,终于在价格等于 11 300 元时,把双方利润拉平,价格超过 11 300 元后,出口利润大于内销利润并且差额越来越大。笔者认为,原因在于新增的价格部分对于出口来讲就是新增利润,而对于内销来讲,其中的一部分还要转化为销项税额并最终形成应纳税额上缴国库,已经不再为企业所有。

三、意见与建议

综上所述,农产品收购后出口和内销的盈利差异在税收政策方面主要源于农产品的进项税计算扣除和出口农产品不予退税,至于涉及企业所得税、城市维护建设税、教育费附加,以及出口和内销管制的严格程度不同等方面的差异,限于篇幅,不再赘述。笔者针对主要原因,提出如下政策建议:

1. 收购农产品的进项税计算扣除方式应予改变或调低扣除率。改变现行以买价直接乘以扣除率的做法,买价换算为不含税价格以后再乘以扣除率,或者按照农产品扣除率=农产品税率 $\div(1+$ 农产品税率)的公式计算调整扣除率。

2. 对收购后出口的农产品予以退税。对收购后出口的农产品予以退税,退税额等于内销时可以计算抵扣的进项税税额。或者规定收购的农产品如果内销,则不允许计算抵扣进项税额。总而言之,平等对待。

主要参考文献

1. 李卫华.浅议增值税农产品扣除率的设置.河南财政税务高等专科学校学报,2004;3
2. 赵文.国家税收.北京:中国财政经济出版社,1996