

农业产业发展基金所得税税收优惠法制研究

尤广平

常州大学史良法学院, 江苏 常州

收稿日期: 2023年11月20日; 录用日期: 2023年11月29日; 发布日期: 2024年2月23日

摘要

近年来, 农业产业发展基金逐步在我国一些地区发展起来, 为当地脱贫攻坚和乡村振兴工作发挥了重要作用。尽管如此, 农业产业发展基金现阶段仍存在重大问题, 一方面国家财政资金对农业产业基金投入规模有限, 另一方面农业产业本身收益较低, 使得社会投资者并不偏好农业类型的投资基金, 因而我国农业产业发展基金总量较低, 不足以支撑国家对农业产业大力发展的要求。鉴于此, 为其提供一定的税收优惠制度激励, 有望激发投资者的逐利性, 引导社会资本向农业产业领域投资, 具有法律上的正当性。具体而言, 以税收法定主义为依托, 在《企业所得税法》和《个人所得税法》的框架下, 由国务院制定符合比例原则的税收优惠法律规范, 以税收激励的方法扩大农业产业基金的规模和数量, 引导社会资金投入。

关键词

农业产业发展基金, 所得税, 税收优惠

Research on the Legal System of Income Tax Incentives for Agricultural Industry Development Fund

Guangping You

Shiliang School of Law, Changzhou University, Changzhou Jiangsu

Received: Nov. 20th, 2023; accepted: Nov. 29th, 2023; published: Feb. 23rd, 2024

Abstract

In recent years, the Agricultural Industry Development Fund has gradually developed in some areas, playing an important role in local poverty alleviation and rural revitalization. However, there are still major problems with the Agricultural Industry Development Fund at this stage. On the one hand, the scale of state financial investment in the agricultural industry fund is limited,

and on the other hand, the income of the agricultural industry is low, so that investors do not prefer the agricultural type of investment fund. Therefore, the total amount of China's agricultural industry development fund is low, which is not enough to support the state's requirements for the vigorous development of the agricultural industry. In view of this, it is expected that providing certain incentives for them with preferential tax systems is expected to stimulate investors' profit-seeking and guide social capital to invest in agricultural industry development funds, which is legally justified. Specifically, relying on the tax legalism and under the framework of the Enterprise Income Tax Law and the Individual Income Tax Law, the State Council shall formulate preferential tax laws and regulations in line with the principle of proportionality, expand the scale and quantity of agricultural industry funds by means of tax incentives, and guide social capital investment.

Keywords

Agricultural Industry Development Fund, Enterprise Income Tax, Individual Income Tax, Tax Incentives

Copyright © 2024 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

党的二十大报告指出全面推进乡村振兴,实现农业现代化,一方面要发展设施农业和乡村特色产业,拓宽农民增收致富渠道。另一方面要坚持农业农村优先发展,坚持城乡融合发展,畅通城乡要素流动。由此农业产业发展基金应运而生,其符合城乡融合发展,促进共同富裕的时代要求,然而仅通过财政拨款和金融政策的支持,农业产业仍缺乏活力。据此,本文旨在加强相关税收支持力度,引导社会资本投入。

2. 农业产业发展基金项目介绍

农业产业发展基金是我国产业投资基金的一种类型,根据《政府出资产业投资基金管理暂行办法》(以下简称《投资基金暂行办法》)规定,产业投资基金是由政府牵头,并通过综合运用参股基金、联合投资、融资担保、政府出资适当让利等多种方式的基金,其充分发挥基金在贯彻产业政策、引导民间投资、稳定经济增长等方面的作用。将此种形式运用到农业领域,有利于充分发挥财政、金融对农业产业的支持,加之本文研究的税收激励,将形成推动农业产业基金发展的三驾马车。

2.1. 我国农业产业发展基金起源

2008年,党的十七届三中全会明确提出,要创新农村金融体制,拓宽融资渠道,引导更多信贷和社会基金投向农村。2010年中央1号文件提出,要提高农村金融服务质量和水平,建立农业产业发展基金。为贯彻落实2010年中央1号文件的要求,财政部于2011年5月向国务院上报了《财政部关于设立中国农业产业发展基金的请示》。2012年12月,国务院批复,同意财政部联合中国农业发展银行、中国信达资产管理股份有限公司、中国中信集团有限公司三家金融机构发起设立中国农业产业发展基金。2012年12月18日,基金正式成立。

2016年,中央企业农业产业发展投资基金根据《中共中央国务院关于打赢脱贫攻坚战的决定》中“引

导中央企业、民营企业分别设立贫困地区产业投资基金”的要求，按照相关分工方案，由国资委牵头、财政部参与，中央企业出资设立的，经过三期募资及转增资本，规模达到 337.43 亿元，股东 110 家，涉及 92 家中央企业，是中央企业覆盖面最广的国家级基金，成为中央企业服务国家民生战略和履行社会责任的重要平台。

2021 年农业农村部和国家乡村振兴局印发的《社会资本投资农业农村指引(2021 年)》提出要探索设立乡村振兴投资基金。并要求各地区结合当地发展实际，推动设立政府资金引导、金融机构大力支持、社会资本广泛参与、市场化运作的乡村振兴基金。并鼓励有实力的社会资本结合地方农业产业发展和投资情况规范有序设立产业投资基金。充分发挥农业农村部门的行业优势，积极稳妥推进基金项目储备、项目推介等工作，鼓励相关基金通过直接股权投资和设立子基金等方式，充分发挥在乡村振兴产业发展、基础设施建设等方面的引导和资金撬动作用。

2.2. 我国产业投资基金的组织模式与征税概况

目前我国农业产业投资基金暂无完善的规章制度予以规制，但是农业产业发展基金属于产业投资基金的一种。根据《投资基金暂行办法》可知，政府出资产业投资基金，是指由政府出资，主要投资于非公开交易企业股权的股权投资基金和创业投资基金，即以私募基金的形式进行非公开发行。同时《投资基金暂行办法》还规定了产业投资基金的组织形式为公司制、合伙制和契约制，实践中以公司制和合伙制较为常见也是本文分析的主要内容。

2.2.1. 公司型基金

合伙型基金主要包括股份有限公司和有限责任公司两种形式，此类公司型基金的管理模式，与普通公司类似，普通公司将公司管理权限和任务交由专业的管理人员进行，公司型基金作为财团法人则将公司财产交由专业的证券从业人员进行投资^[1]。根据《企业所得税法》第 26 条第 3 款，如果公司型基金直接投资于居民企业，取得符合规定的股息、红利等权益性投资收益，属于免税收入。法人股东从公司型基金分得的红利，也可按照免税收入进行处理。由此仅需投资者为取得的收益缴纳所得税，税负较轻。

2.2.2. 合伙型基金

合伙型基金一般分为普通合伙、有限合伙和特殊普通合伙三种形式。投资基金主要为有限合伙的形式，由普通合伙人和有限合伙人构成合伙企业的合伙人。由于合伙企业基金属于非法人组织，其形式较为多样，主要可以分为个人合伙人基金和法人合伙人基金。在个人合伙人基金组织中，个人投资者按照《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《个人所得税法》)计算生产经营所得缴纳个人所得税，适用 5%~35% 的超额累进税率；其投资所得的股息、红利等权益性投资收益，根据《财政部国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》(以下简称《合伙企业合伙人通知》)适用“先分后税”的原则缴纳个人所得税，以 20% 的税率缴纳税款。在法人合伙人基金组织投资居民企业种，法人合伙人作为居民企业通过基金公司间接投资，不符合《企业所得税法实施条例》第 83 条的规定，不属于免税收入。这就不免造成了“重复征税”现象，“一重”是被投资公司向合伙型基金进行利润分配时产生的所得，法人合伙人需要缴纳企业所得税；“另一重”为基金公司向投资者进行利润分配时，投资者需要缴纳第二重所得税。双重所得实际上基于同一性质的收入，根据实质课税主义原则，应当将合伙型基金作为税收透明体，将农业产业发展基金从农业企业处取得的用于分配给投资者的收益部分产生的税收，性质不变的转移给投资者，以避免重复征税。由此可知，以合伙型基金组织来看，所得税的征纳税负较重，对社会资本投资于农业产业造成了一定的阻碍。

从以上两种形式的基金公司税收缴纳情况分析来看，合伙型基金中的法人合伙人基金组织存在重复

征税现象，造成了税收不公平的现象。此外，税务机关也仍要对投资者进行所得税的征收，目前暂无相关税收优惠政策，投资者面对收益稳定、效益良好的基金，农业产业基金具有天然的弱势，难以吸引投资者投资。据此，本文建议为投资于农业产业发展基金的投资者提供一定的税收优惠。

3. 农业产业发展基金实施税收优惠的正当性与比例原则之检视

税收优惠即管制诱导性规范，其将税收作为“经济诱因”，旨在以减轻税负的形式引导市场主体为或不为特定行为，以达至经济、社会政策目标。由此观之，税收优惠天然存在背离竞争中性的风险，但其不必然正当或不正当，而要透过比例原则作具体检视[2]。比例原则派生出三个子原则或衡量标准：一是适当性原则，要求手段与目的之间具有相关性，所采取的手段必须有助于目的的达成。二是必要性原则，其要求在同等有效的达成目的的手段中，使用对公民利益损害最小的方式来实现国家所追求的目标。三是均衡性原则，该原则是比例原则的精髓，要求在符合宪法的前提下，先考察手段的有效性，再选择对公民利益最温和的手段来实现同样可以达到的目标。最后还必须进行利益上的总体斟酌，考察此手段实现的目标价值是否过分高于因实现此目标所使用的手段对公民的人身、财产等基本权利的损害[3]。

3.1. 农业产业发展基金具有目的正当性

税收优惠分为照顾性税收优惠和政策性税收优惠两种，照顾性税收优惠主要是对生活中的弱势群体和市场中的弱势企业进行帮扶，此种优惠的正当性来源于宪法中规定的基本权利和税法的量能课税原则。政策性税收优惠通常作为政府调控市场的手段和工具而存在，通过对市场主体实行税收优惠上的诱导，从而达到政府特定的政策目标，其实行税收优惠的正当性来源于政策目标的正当性。2022年4月，农业农村部印发《社会资本投资农业农村指引(2022年)》，推动设立政府资金引导、金融机构大力支持、社会资本广泛参与、市场化运作的乡村振兴基金，鼓励社会资本投资现代种养业、乡村新兴服务业、农业科技等13个重点产业和领域，满足乡村振兴多样化投融资需求[4]。由此观之，农业产业发展基金设立的目标是促进农业产业发展，助力实现乡村振兴。在此基础上为投资于农业产业基金的企业投资者和个人投资者提供政策性税收优惠同样具有正当性。

3.2. 税收优惠的设立需符合适当性、必要性与均衡性原则

适当性原则强调手段与目的之间的相关性。“多予、少取、放活”是政府在促进农民增收方面一直坚持的方针，税收优惠可以减轻新型农业经营主体的税收负担，鼓励发展农业适度规模经营，推进现代农业经营体系建设[5]。给予农业产业发展基金税收优惠政策，其直接目的在于推动乡村振兴工作，促进农业企业发展，积极稳妥地促进社会资本投入农业产业发展基金，并进一步投资于乡村、农业领域。更深层次的目的则在于解决三农问题，降低城乡差距，促进共同富裕，实现中华民族的伟大复兴。因此，农业产业发展基金的税收优惠政策能否经得起适当性审查，需考量其是否有助于立法目的的实现，否则就属于手段的不适当。就税收优惠而言，从适当性考察，一个重要的衡量指标在于国家实施的税收优惠制度是否能够促使社会资本投入农业产业基金从而促进乡村地区及农业产业经济的发展，缩小城乡差距，解决三农问题。

必要性原则要求税收优惠措施满足最小损害原则，将对量能课税或税收公平的影响缩小到最低限度。就资本要素而言，无论是财政投入视角下国家“三农”投入力度与发展需求之间缺口较大的现象，还是金融支持视角下农村融资难、融资贵等问题仍一直未得到有效缓解[6]。亦或是社会资本参与视角下土地制度制约弱化了社会资本投资意愿以及资本的逐利特性阻碍了社会资本流入乡村等状况，都能明显看到农村地区的资本较为匮乏，生产效率的提高受到制约。据此，实施对社会资本有力的税收优惠政策，符合其逐利性的特质，有望将社会资本引入农业农村。但税收优惠的设立仍要满足最小损害原则，使其对

税收公平的影响降到最低限度。基于此, 农业产业发展基金设立税收优惠时对优惠对象、优惠条件及优惠期限等要素的界定要严格审慎。其中优惠对象应限于《社会资本投资农业农村指引(2022年)》规定的13个重点产业和领域的投资者。为改善投资不均衡状况, 促进农业企业全面发展还应限制农业产业发展基金的税收优惠条件。目前, 无论是政府产业投资基金还是社会资本, 都偏好投资龙头企业或前景好的企业, 而对于规模相对较小或处在成长初期的农业企业, 则关注较少。任由这种偏好发展将会出现“强者愈强, 弱者愈弱”的局面, 按照“木桶原理”, 会损害农业企业的整体成长, 降低农业产业化程度, 也与农业产业投资基金的政策性宗旨相悖[7]。据此, 应将优惠条件鉴定为非龙头农业企业, 并限定符合优惠条件的农企企业的规模和产值。除此之外, 税收优惠的期限也应受到严格的限制, 如设定“三免三减半”的税收优惠期限或者五年免税期。

均衡性原则要求对税收优惠的目的与手段进行衡量, 税收优惠措施应当与欲达成的经济社会目的间具有相当性。具体来说, 包括所适用的税收优惠政策对人民利益的损害如何, 取得的收益如何? 收益与损害之间的关系如何? 产生的社会效果和经济效果是否在较大程度上大于产生的损失? 据此而言, 农业产业发展基金实施税收优惠政策可能会减少国家财政税收, 从而损害纳税人利益, 同时对农业产业发展基金实施税收优惠可能会影响投资者偏好, 减少对其他产业或者类型基金的投资, 从而在一定程度上违反税收中性, 扰乱市场竞争。然而这是基于基金规模、收益、类型等特质具有相当性的基础而言的。如前文所述, 促进农业发展的基金, 具有天然的弱势, 存在融资难、收益低等现象, 致使财政资金大量投入。对农业产业发展基金实施税收优惠政策, 一方面可以加大社会资本的投入, 另一方面也可以降低财政资金的投入, 大大弥补了税收优惠所带来的财政收入损失。同时, 将投资收益良好的农业龙头企业排除在税收优惠范围之外, 仅仅对融资难、收益低的弱势农业企业提供照顾性税收优惠政策, 促进各行业百花齐放、均衡发展。

比例原则三个子原则的适用可以循环往返进行, 三者相辅相成。在制定农业产业发展基金税收优惠政策时既要注重手段与目的之间的相关性, 又要采取对社会利益、经济利益的损害最小的手段, 还要兼顾整体利益与个体利益、行业与行业之间的利益均衡。

4. 农业产业发展基金所得税税收优惠建议

为农业产业发展基金制定税收优惠政策首先要注意遵守税收法定原则, 在《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》以及《个人所得税法》的法律框架范围内制定具体的税收优惠适用条件, 并以比例原则为指导, 着重手段与目的之间的相当性, 采用对社会公共利益最小损害的方法, 来维持整体利益与个体利益的均衡性。

4.1. 避免对法人合伙人基金重复征税

如上文所述, 法人合伙人基金形式在农业产业发展基金的运行过程中往往面临着重复征税的困境, 其虽作为居民企业, 但通过基金公司投资于农业企业, 不符合《企业所得税法实施条例》规定的“直接投资于居民企业”的条件, 实践中将会造成税务机关对法人合伙人征企业所得税并对企业投资者或个人投资者征收企业所得税以及个人所得税的双重征税情况, 而公司型基金和个人合伙人基金形式则无需面临此种境况, 合伙型基金由投资者缴纳所得税即可; 个人合伙人也仅需对自己获得的投资性收益缴纳个人所得税, 而无需对分配给投资者的部分纳税。据此, 建议在《企业所得税法实施条例》中特殊说明, 法人合伙人建立基金公司, 投资于农业产业取得的投资收益, 免征企业所得税。

4.2. 制定农业产业发展基金所得税税收优惠法规

对于投资者投资农业产业发展基金产生的税收, 给予一定的税收优惠政策, 有利于影响投资者决策,

激励投资者将更多的社会资本投资于农业产业。同时也要符合比例原则，避免打破税收公平。具体而言，可以在《企业所得税法实施条例》第 87 条下加入“企业投资者投资于农业产业基金获得的投资收益在五年内免征企业所得税。”并按照《个人所得税法》第 4 条第 10 款的规定，由国务院规定“投资者投资于农业产业发展基金获得的利息、股息、红利所得，五年内予以免税。农业产业投资基金还应该积极实现与非农业龙头企业的产融结合，将税收优惠对象设定为非龙头农业企业，激发弱势农业企业活力，让更多优秀的具有发展潜力的农业企业能够借助产业投资基金迅速发展起来，全面推进各类农业企业的均衡发展，构建多层次的产业化格局，推进农业产业转型升级，为乡村振兴提供坚实的产业基础[8]。

基金项目

江苏省研究生科研创新计划项目“乡村振兴背景下农业产业发展基金税收优惠政策研究”(KYCX23_3016)。

参考文献

- [1] 赵伟. 产业投资基金涉税问题分析[J]. 国际税收, 2020(9): 71-75.
- [2] 唐祥来, 康锋莉. 税收政策促进农业农村领域 PPP 模式发展研究[J]. 税务研究, 2020(11): 114-118.
- [3] 侯卓. 税收优惠政策的竞争中性审视——针对 1744 份税收优惠规范性文件的实证考察[J]. 河北学刊, 2023, 43(6): 194-201.
- [4] 朱珠. 浅谈乡村振兴基金运行的经济效应及政策建议[J]. 中国农业会计, 2022(7): 93-94.
- [5] 叶金育, 顾德瑞. 税收优惠的规范审查与实施评估——以比例原则为分析工具[J]. 现代法学, 2013, 35(6): 171-183.
- [6] 惠彦超. 共同富裕视角下促进乡村振兴的税收政策[J]. 财政监督, 2022(22): 82-88.
- [7] 岳喜优. 构建现代乡村产业体系的财税政策探讨[J]. 学术交流, 2023(6): 134-145.
- [8] 倪冰莉. 乡村振兴进程中产业投资基金运行的经济效应及政策建议——以河南为案例分析[J]. 河南社会科学, 2019, 27(10): 57-63.