

增值税改革对小规模纳税人影响刍议

林 斌 林继杰

(江西蓝天学院 南昌 330029 南昌ABB发电机有限公司 南昌 330096)

【摘要】 本文简单介绍了增值税改革的内容,分析了增值税改革前后对小规模纳税人的影响,并针对小规模纳税人的后续税收政策提出了相关建议,以期有关方面提供参考。

【关键词】 增值税改革 一般纳税人 小规模纳税人 增值税专用发票 征收率

增值税改革势在必行,而小规模纳税人的税负及征管问题显得十分突出。本文基于增值税改革,分析了增值税改革前后税收政策对小规模纳税人的影响,并针对小规模纳税人的后续税收政策提出了相关建议。

一、增值税改革内容简述

为了减轻企业负担、鼓励企业加快投资,2008年11月国务院公布了修订后的《增值税暂行条例》,自2009年1月1日起施行,其主要内容涉及增值税抵扣范围、优惠政策及征收率三个方面。具体包括:允许一般纳税人企业抵扣新购入设备所含的增值税,同时取消进口设备免征增值税和外商投资企业采购国产设备增值税退税政策;将小规模纳税人的增值税征收率统一调低至3%,工业和商业小规模纳税人销售额标准分别从100万元和180万元降为50万元和80万元;将矿产品增值税税率恢复到17%。

二、增值税改革前对小规模纳税人的影响

1. 税负不公平,税负重。改革前小规模纳税人的征收率:工业企业为6%,商业企业为4%。从表面上看,这比基本税率17%以及优惠税率13%要低得多,但是小规模纳税人的进项税额是不得抵扣的,且增值税是根据其销售额计算的,这与一般纳税人计算增值税的最大区别在于不是就增值额计征税收,按这一征收率征收,小规模纳税人的税负就远远重于一般纳税人。

因为一般纳税人可以进行税款抵扣,以销项税额扣除进项税额的余额作为应纳增值税额。在销项税额一定的情况下,进项税额越大,则纳税人可扣除的数额就越大,因此其应纳增值税额就减少。而一般纳税人适用的是17%的基本税率和13%的低税率,较之小规模纳税人的6%和4%的征收率都要高得多。同时,小规模纳税人根据其销售额计算应纳增值税额,这种计征方法下,无论小规模纳税人是否有增值,都要缴纳增值税。这也就是说,只要小规模纳税人有经营业务、有收入就要缴纳增值税。而一般纳税人是就其增值额缴纳税款,如果没有增值额,那么就可以不缴纳增值税。

2. 不能开专用发票导致竞争力下降。税法规定,小规模纳税人销售货物直接按销售额乘以征收率来计算应纳增值税

额,不得使用增值税专用发票;经营上必须开具增值税专用发票的,要向主管税务机关申请代开,而且只能按“征收率”填开,一般纳税人购进小规模纳税人的货物也只能按此抵扣。由于缺乏与一般纳税人进行交易起链条作用的增值税专用发票,一般纳税人会因得不到彻底的进项税额抵扣而不愿从小规模纳税人处购货,或者压低价格向小规模纳税人购货,从而使小规模纳税人处于市场竞争的不利地位,影响小规模纳税人的生产经营和公平竞争。

3. 简易征收方法构成了重复征税。由于对小规模纳税人采用简易征收方法,其进项税额不得抵扣,从而使得购进货物所支付的增值税不能抵扣。虽然4%或者6%的征收率转嫁了一部分税负,但小规模纳税人自己仍要承担一部分,构成重复征税。重复征税现象尤其在小规模纳税人向一般纳税人购进货物,而下一环节的购货方为一般纳税人的情况下最为严重。小规模纳税人在从一般纳税人处购进货物时未能抵扣17%的进项税额,在销货时为了弥补不能开具专用发票而不能抵扣或抵扣不足的税款损失,往往要降价销售从而提高竞争力,其中高出的税负则是由于小规模纳税人没有税款抵扣权而引起的重复征税部分。

三、增值税改革后对小规模纳税人的影响

1. 降低并统一征收率,减轻税负。增值税改革前,经国务院批准,从1998年起将小规模纳税人划分为工业和商业两类,征收率分别为6%和4%。考虑到现实经济活动中小规模纳税人混业经营十分普遍,实际征管中难以明确划分工业和商业小规模纳税人,因此在此次转型改革后,小规模纳税人征收率不再区分商业企业和工业企业,统一调整为3%,工业企业的征收率下降了50%,商业企业的征收率下降了25%。小规模纳税人征收率的大幅下调,将减轻中小企业的税收负担,为中小企业提供了一个更加有利的发展环境。

对小规模纳税人实行低税负,有利于提高纳税人的税法遵从度和防止执行税法的随意性。一方面,过高的税负会加大小规模纳税人偷逃税的程度;另一方面,过高的税负必将导致小规模纳税人的税基失真,动摇税法的严肃性从而给税务机关带来较大的执法风险。较轻的税负能够引导纳税人对税法

的遵从、防止税收流失,同时也有利于规范税收执法。

2. 降低销售额标准,使增值税抵扣机制有效运行。《增值税暂行条例》及其实施细则修订前,小规模纳税人户数占全部增值税一般纳税人户数的比例高达90%左右,这显然不合理。增值税改革后,现行工业和商业小规模纳税人销售额标准分别从100万元和180万元降为50万元和80万元。这意味着,一部分小规模纳税人将转变成一般纳税人,小规模纳税人户数占全部增值税一般纳税人户数的比例将降低,使得一部分企业进入增值税的抵扣机制行列,从而减轻税负。

3. 总体增加企业净利润。在企业所缴纳的税费中,城市维护建设税和教育费附加是以增值税、消费税、营业税的税额之和为计税(费)依据的。小规模纳税人应纳增值税额的计算采用的是销售额乘以征收率的简易方法,因此城市维护建设税和教育费附加的下降比例与增值税的下降比例相同,工业企业下降了50%,商业企业下降了25%,税费的减少使企业的净利润上升。假定增值税改革后其他因素不变,由于征收率的下降,企业营业收入有所增长,因此营业收入的增长会相应增加当期的营业利润,并最终增加企业当期的净利润。

增值税改革后,小规模纳税人的营业收入有所增长,城市维护建设税和教育费附加有所下降,因而企业的利润总额增加。虽然利润总额增长必然使企业交纳的企业所得税有一定的增加,但总体来说,由于利润总额增长了,增值税改革后会增加企业当期的净利润。

四、小规模纳税人后续税收政策的相关建议

我国新一轮税制改革提出了“简税制、宽税基、低税率、严征管”的十二字箴言。鉴于小规模纳税人在市场经济中对于安置就业等方面所起的重要作用,为促进其规范、健康地发展,本文结合我国现实情况对小规模纳税人后续税收政策提出如下建议:

1. 合理界定小规模纳税人的认定标准。2008年《增值税暂行条例实施细则》修订后,小规模纳税人的认定标准修改为工业企业年销售额50万元以下、商业企业年销售额80万元以下。这一标准是否合理仍然值得研究。

对于销售额的认定标准,既要整个税收体系考虑,使享受税收倾斜的小规模纳税人数量规模分布在合适的区间,又要考虑到有利于增值税抵扣机制的有效运行。

一般纳税人的“门槛”要降低,对于从事生产加工和经营生产资料的纳税人,由于其处于商品流转的中间环节,为保证增值税链条的完整性,可以将生产场所比较固定、产销环节便于控制、能按会计制度和税务机关要求准确核算销项税额和进项税额以及应纳税额的,都核定为增值税一般纳税人;适当降低小规模纳税人的比重,适当扩大一般纳税人的范围,减小

征管压力,当然也不能为了提高一般纳税人的比例而将不符合要求的小规模纳税人转为一般纳税人。

2. 继续研究增值税小规模纳税人的征收率。增值税转型后,一般纳税人又享受了一次固定资产进项税额抵扣的“优惠”政策。然而小规模纳税人按征收率征税,必须以放弃税款抵扣和开具增值税专用发票为前提,较轻的税负是对其的一种补偿,加之小规模纳税人的经济实力以及对市场的适应能力偏弱,在税收政策上应给予一定的倾斜。对于增值税改革后的3%的征收率,可以继续探讨和研究。

3. 有限度地放开小规模纳税人使用专用发票,加强其建账建制工作和对普通发票的管理。税法规定,由于小规模纳税人没有健全的会计核算制度,小规模纳税人销售货物直接按销售额乘以征收率来计算应纳增值税额,不得使用增值税专用发票,经营上必须开具增值税专用发票的,要向主管税务机关申请代开。专用发票对于企业经营尤其是销售至关重要,并且税务机关代开发票不能满足小规模纳税人对专用发票的实际需要。

因此,税务机关在代开专用发票时可以遵循“按征收率课税,依基本税率开票”的原则,这在很大程度上可以解决两类纳税人之间交易阻隔的问题。具体做法是:在为小规模纳税人代开发票时,当小规模纳税人作为交易的上手,销售货物或提供劳务的对象是一般纳税人时,对小规模纳税人按照征收率课税以后,按规定的计税销售额和税率代开发票给一般纳税人用于抵扣,这样可以减少小规模纳税人在这一环节的偷漏税问题,也不会加重一般纳税人的税收负担,从而有利于两类纳税人之间经济交易的正常进行。

同时,要加强小规模纳税人的建账建制工作和对普通发票的管理,凡纳税人进货,必须向销售方索取发票(普通发票),以弥补小规模纳税人现金交易、以货易货业务往来账目不全、不开发票、无证可查的漏洞,这样也可以从财务制度上规范这些企业的行为,使其尽可能地符合一般纳税人的核算要求,为其日后发展为一般纳税人打好基础。

主要参考文献

1. 陈振晖. 议增值税改革对小规模纳税人的影响. 中国乡镇企业会计, 2010; 1
2. 赵柳. 小规模纳税人增值税税制问题研究. 时代经贸(中旬刊), 2007; SC
3. 余辉. 增值税小规模纳税人问题思考. 经济师, 2005; 1
4. 荣霞. 增值税转型过程中对小规模纳税人的管理. 时代经贸(理论版), 2006; 1
5. 王建平. 应继续调整和降低增值税小规模纳税人的征收率. 税务研究, 2009; 8