

文章编号: 1005-0523(2003)06-0085-03

# 经济发展与税制改革

## ——浅议新时期增值税改革

吴伟

(南昌水利水电高等专科学校 管理工程系, 江西 南昌 330029)

**摘要:** 增值税改革须先以合理划分纳税人, 重新修订两类纳税人的划分标准, 调整和完善纳税人结构为改革突破口、着力点, 扩大一般纳税人的规模, 保证增值税拥有必要规模的一般纳税主体, 这样才能确保增值税的抵扣链条广泛延伸、内在机制有效运行, 凸现增值税固有的功能, 进而最终实现向消费型增值税转变和与国际接轨。

**关键词:** 增值税; 纳税人结构; 一般纳税人的传导效应; 合理划分

中图分类号: F830

文献标识码: A

### 1 增值税制度的产生与发展

增值税制度 1954 年产生于法国, 随着其逐步发展和进一步完善及在全世界的推广, 先进的增值税, 对世界经济产生了重大影响。我国的增值税制度是伴随着我国经济体制改革的不断进行而确立与发展起来的。经过试点和广泛征求意见, 1984 年第二步利改税时正式建立增值税制度。此时的增值税还不是一种真正意义上的增值税, 只是有中国特色的‘表面化的增值税’, 因为其在平衡税负、促进公平竞争, 组织财政收入和宏观调控中还有许多缺陷与不足。1994 年新税制的颁布与实行而建立的新增值税基本上是按照国际惯例建立起来的规范化的增值税。遵循了普遍征收的原则、中性的原则、简化的原则, 并在全国范围推广。经过这些年的发展与检验, 增值税为国家经济的发展做出了重大的贡献, 但由于所实行的“生产型”增值税自身的缺陷与客观经济环境的变化, 尤其是加入 WTO 后, 我国的增值税要与国际惯例接轨, 使之逐步成为具有国际

先进水平的真正意义的增值税, 以使我国增值税制与 WTO 成员国税制协调一致, 故新时期增值税的改革势在必行。

### 2 增值税在发展中存在的主要问题

随着我国社会主义市场经济的深入发展及加入世贸组织, 国内外经济环境发生了巨大变化, 为国民经济发展服务的增值税表现出的一些不适应性及存在一些问题也实属情理之中, 这是发展中的正常现象与问题。主要有: 征税范围窄, 税率设计偏高; 一般纳税人与小规模纳税人划分依据不合理, 税款抵扣方面问题严重; 减税、免税等税收优惠政策太乱; 从小规模纳税人购进货物或劳务不能抵扣, 进口货物的税额不能抵扣, 规定不合理; 不完善的价外税很难推动增值税的规范化管理等等。尤其是一般纳税人与小规模纳税人划分依据不合理, 严重地制约着增值税的功能。所以我认为增值税改革须先以合理划分纳税人, 调整和完善纳税人结构为改革突破口、着力点, 进而最终实现和国际接轨, 实

收稿日期: 2003-04-08

作者简介: 吴伟(1966-), 男, 江西南昌人, 副教授。

行消费型增值税。

### 3 增值税纳税人结构、问题与思考

增值税是新型流转税的核心税种,1994年的新税制要求增值税按照经营规模大小和有无健全的会计核算制度这双重标准,把纳税人划分为一般纳税人和小规模纳税人,并对两类纳税人分别实行两种计税办法。而一般纳税人是此种税制结构的首选纳税主体,保证增值税一般纳税人必要的规模,足增值税制度内在制约机制有效运行和发挥作用的必要前提和根本基础。据当时的测算,一般纳税人占全部纳税人的比重约为20%,小规模纳税人约占80%。这是由于在我国经济生活中的企业众多,特别是存在大量的个体经营业主。一般纳税人虽只占20%,但是却掌握了80%的销售额,为了降低税收征管成本,选择了“抓大放小”,只对占20%比重的一般纳税人实行税款抵扣制度,而对占80%比重的小规模纳税人实行简易处理办法,直接对销售额按征收率征收增值税。然而,资料表明从1994年至今,在多年的运行过程中却出现这样一种现象,由于种种原因,如:纳税人划分标准不科学,标准线过高,使得绝大部分企业被划为小规模纳税人之列;纳税人划分标准不确定,屡屡推出调整的细则,或者直接出台政策调整划分标准,使得纳税人被迫改变身份;税务机关把取消一般纳税人资格当作对违规企业的惩罚措施来执行,又导致一部分违规企业由一般纳税人沦落为小规模纳税人等等。由此,增值税的一般纳税人数量逐年递减,占全部纳税人的比重逐年下降。一般纳税人比重日益下降以至到了不足100%的极小地步,同1994年改革后的20%相比,下降了50%,而小规模纳税人比重则由80%上升到90%以上,在数量上占有绝对比重。这些资料表明,增值税的内在制约机制赖以生存的主体在日益萎缩,内在制约机制在增值税纳税人中的覆盖率在不断下降。从实行增值税的其他国家和地区来看,增值税最主要的纳税主体是一般企业即一般纳税人,小企业即小规模纳税人作为一个特殊群体只占相对较小的比重。而我国目前出现的这种严重“主次倒置”的纳税人比例状况不能不说是一种畸形结构。一般纳税人比重锐减,必然波及两类纳税人销售额的相对比例变化,使一般纳税人所拥有的总销售额也大幅度减少,破坏增值税税基。

另一方面,从理论上讲,增值税具有中性税收

的内在机制,这种内在机制只能是通过一般纳税人做传导才能产生其“中性”效应,而不是依赖作为特殊部分的小规模纳税人来实现这种功能,因为只有一般纳税人是处于增值税的抵扣链条上,小规模纳税人由于实行简易征收办法被排除在抵扣链条之外。尽管对小规模纳税人实行简易征收办法是实行增值税的各个国家所通行的做法,但是在西方市场经济发达的国家,小规模经营企业所占比重较小。而我国小规模纳税人在数量上占压倒多数,如此众多的小规模企业必然会影响到增值税链条机制的有效管理,使得增值税抵扣链条发生严重断层,重复征税依然大量存在。如果说1994年税制改革时将一般纳税人设定为20%是符合我国的企业发展水平和税收征管水平状况的,那么现在一般纳税人的数量和比重减少了一半,只占全部纳税人的10%,恐怕决非当初设计增值税的期望结果。因为增值税的纳税人划分制度,应该能够促进小企业成长,从而不断扩充壮大一般纳税人队伍,将越来越多的市场经营主体置于增值税的抵扣链条上。而现实运行中,增值税的抵扣链条不但没有随着经济的发展而逐步延伸,相反是在逐步萎缩,这显然是不正常的,其结果必然是加剧增值税的功能失效。

再次,对小规模纳税人实行简易征收办法,原本是为了简化计征,降低征管成本,而实际上,由于对两类纳税人的管理实行“区别对待”,对小规模纳税人存在明显的税收歧视,进一步导致纳税人在市场交易过程中采取相应的博弈对策,人为扰乱了税收秩序。如小规模纳税人不仅自身不能享受税收抵扣,而且使交易对方也无法享受税款抵扣,因此妨碍了小规模企业正常交易的机会,不利于小企业的成长壮大。面对这种不利局面,小企业及个体经营者只好发挥其灵活多变的“优势”,弄虚作假以求生存和发展。这种扭曲的状况不仅增加了征管的难度,更为严重的是破坏了税收制度的严肃性。加之纳税人结构不合理,大面积存在的小规模纳税人进一步加剧了征收难度以及对税制的破坏性,直接损害了经济领域的正常秩序,加大税务部门的征管难度,税收成本大大上升。此外,一般纳税人从自身享受抵扣税款的利益出发,尽量避免与小规模纳税人进行经济交往,重新选择交易伙伴,进行策略调整。而这种调整并不是出于对市场因素和效率因素的考虑,而是对增值税制度所作的博弈对策,在一定程度上浪费社会资源,抵消资源配置的效率。

综上所述,由于增值税纳税主体的“非合理”结

构,造成重复征税大量存在,税收“中性”大打折扣,效应扭曲。直至出现一方面经济发展、GDP持续增长另一方面增值税占全国工商税收的比重不断下滑的严重后果。尤其是非公有制企业GDP上去了,增值税收入掉下来了这一奇特现象。故在增值税改革中,要尤其侧重纳税人结构的合理化,重新调整纳税人划分标准,扩大一般纳税人范围,提高一般纳税人占全部纳税人的比重,使纳税人结构呈正常分布状态,以保证增值税拥有必要规模的一般纳税主体,确保增值税的抵扣链条广泛延伸、内在机制有效运行,凸现增值税固有的功能。

#### 4 增值税改革的思路

1) 依行业性质合理划分纳税人,区别对待。对工业生产、商业批发以及为生产服务的企业应从严掌握,尽可能划为一般纳税人;对商业零售和为生活服务,可灵活掌握。小规模纳税人应局限在商品零售领域,小工厂和批发企业则应该尽量并入一般

纳税人范围,使其正规化。2) 降低销售额等数量标准,及改变以经营规模为单一标准,合理划分纳税人。这样随着小企业的不断迅速发展和增值税管理的完善,既有必要也有可能逐步扩大一般纳税人范围,扩充增值税内在机制赖以运行的传导主体。3) 改变以取消一般纳税人资格来处罚违规企业的做法。一般纳税人资格不是一种经济资源,不能用于经济处罚。对那些有违规行为的一般纳税人应当通过其他正常途径(如法律)严惩重罚,增大其违规成本。

总之,合理划分纳税人标准,完善纳税人结构仅仅是增值税改革的一个开端,要解决目前增值税存在的许多问题,实行彻底的与国际统一的先进的“消费型增值税”是我国税制发展的方向和必然趋势。

#### 参考文献:

- [1] 中国税务报,2003.
- [2] 税务研究,2002,7.

## Economic Development and Reform of Tax System

— a discussion of VAT reform in new era abstract

WU Wei

(Nanchang Water Resource College, Department of Management Nanchang 330029, China)

**Abstract:** VAT reform should base on classifying taxpayer rationally, re-editing standard of two kinds of taxpayers, adjusting and improving the structure of taxpayers. Enlarging the scale of general taxpayer, ensuring it has necessary scale taxpayer, thus ensure the chain of VAT could be widely extending and internal mechanism could be run effectively, implementing the function of taxpayer. And carry out the change of consumed VAT and meet to international custom.

**Key words:** VAT; structure of taxpayers; conduction effect of general taxpayer; classifying rationally