

# 浅析税制改革对流通一般 纳税人企业资金占用的影响

宋德利 乔玉双

税制改革以来,一些流通一般纳税人企业认为,税制改革增加了企业资金占用(有的借此对税改异议)。笔者不同意这种看法。下面试就税制改革对流通一般纳税人企业资金占用产生怎样的影响作些分析。

按照新税制规定,一般纳税人企业增值税的价税分离,不是在原来商品价格之外乘以适用税率的价税分离,而是将包含在原来商品价格之中的价内税从价格中分离出来的一种价税分离。如果其他因素不变,价税分离后的库存商品资金和待抵扣进项税额资金,与税改前的库存商品资金在总额上是一致的。但由于受增值税计缴办法的变化,待抵扣进项税——这一税改前的库存商品资金其中额,还是会随着企业销售情况的变化而对资金占用产生影响的。那么这种影响会是怎样的呢?请看下例:

如:某一般纳税人企业 1996 年 1 月末库存商品进价额为 2 200 万元,待扣进项税额为 440 万元,两项合计为 2 640 万元;2 月末库存商品进价额为 2 000 万元,待扣进项税额为 340 万元,两项合计为 2 340 万元;3 月末库存商品进价额为 1 800 万元,待扣进项税额为 252 万元,两项合计为 2 052 万元。

列表分析如下:

(万元)

项目 月份	税改后库存商品 价税合计	待扣税金占库 存进价额比例	按可比口径计算 税改前库存进价额
1 月	2 200+440=2 640	$\frac{440}{2200} \times 100\% = 20\%$	2 200+2 200×17%=2 574
2 月	2 000+340=2 340	$\frac{340}{2000} \times 100\% = 17\%$	2 000+2000×17%=2 340
3 月	1 800+252=2 052	$\frac{252}{1800} \times 100\% = 14\%$	1 800+1 800×17%=2 106

从上述对税改前后的分析可以看出:

1. 当月末待扣进项税额占月末库存商品进价额的比例大于 17% 时,对企业资金占用产生增加影响。即本例 1 月末价税合计按可比口径,比税改前资金占用增加 66 万元(2 640 万元-2 574 万元)。

2. 当月末待扣进项税额占月末库存商品进价额的比例等于 17% 时,对企业资金占用没有影响。即本例 2 月末价税合计按可比口径,与税改前资金占用持平(2 340 万元-2 340 万元)。

3. 当月末待扣进项税额占月末库存商品进价额的比例小于 17% 时,对企业资金占用产生减少影响。即本例 3 月末价税合计按可比口径,比税改前资金占用减少 54 万元(2 052 万元-2 106 万元)。

按照《中华人民共和国增值税暂行条例》规定,“因当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣”,一般纳税人企业终将待抵扣进项税额抵扣至零。那么在什么情况下可抵扣至零?抵扣至零后,企业资金占用与税改前相比又是怎样的影响呢?

又如:某一般纳税人零售商场,年初库存进价 1 500 万元,不含税售价 1 890 万元,进销差价 390 万元,待抵扣进项税额余额 255 万元;当年共进货(均从一般纳税人企业进货)3 300 万元,进项税 561 万元,商品平均加价率 26%,进销差价额 858 万元,加价后不含税商品售价额 4 158 万元;实现不含税商品销售额 4 800 万元、销售毛利额 990 万元[4 800 万元(销售额)×20.63%(综合毛利率)]、销项税 816 万元;年末售价库存额 1 248 万元、进销差价 258 万元。

从本例可以看出:

1. 当企业的累计销项税额等于或大于累计进项税额时,企业的进项税额可抵扣至零(即 816 万元(销项税)-816 万元(进项税))。

2. 当企业的进项税额抵扣至零时,与税改前相比,影响企业资金占用减少期末库存进价额的比例。也就是本例比税改前库存商品进价额减少占用 168.3 万元[期末进价库存(1 248 万元-258 万元)×17%(进项税率)]。

综上所述,税制改革对流通一般纳税人企业的资金占用,虽然在特殊情况下也产生一定的增加影响(仅指当月末待扣进项税额占月末库存商品进价额的比例大于 17% 时),但更主要的是产生了减少影响。从总体上说也是如此。从上例产生减少影响最大值看,是期末库存商品进价额的 17%(由于运输费用方面的税金因素影响较小,本文未予考虑)。

(作者单位:黑龙江省富锦市供销社)

责任编辑 王教育