

消费税与增值税合并计征的原则与方法

李瑞祯

(广东技术师范学院天河学院 广州 510540)

【摘要】 本文首先提出了消费税与增值税的合并计征必须满足公平原则、效率原则、财政原则和法治原则等四大税收原则,然后提出两税合并计征的具体方法和进一步研究的基本思路,为两税早日合并计征与平稳税改做出了尝试。但本文还存在着局限性:没有解决现行增值税中一般纳税人与小规模纳税人交易时重复计税的问题。

【关键词】 增值税 消费税 合并计征

目前来看,我国流转税的改革方向是以增值税代替营业税,但通过分析可知,消费税与增值税在基本内容上存在着共性,具有合并计征的基础和先决条件。当然,促成消费税与增值税合并计征的根基在于,这是满足社会的客观需要、从效率的角度出发所做出的最为经济的选择。

一、两税合并计征的基本原则

两税合并计征不仅要求合并方法科学合理,更要在税制设计上符合税收原则。

税收原则中的公平原则一经提出,就一直被众多著名的经济学家所推崇。公平分为横向公平和纵向公平。所谓横向公平,是指凡有相同的纳税能力的人缴纳相同的税收;纵向公平,则是指纳税能力不相同的人应缴纳数量不同的税收。

传统增值税中的公平税负与公平原则的含义是有差别的,它是指同样的商品有相同的税负。但由于增值税具有可转嫁性,最终落在纳税人身上的税负就不一定符合公平原则:如一件商品在穷人的手中税负是可观的,而同样的商品在富人的手中税负是可忽略不计的,这就是为什么很多学者在设计税制时提倡以所得税——直接税为主体的原因。但由于各流转税在税制中占有非常重要的地位,甚至充当着财政收入的主力军,我们并不能废弃流转税。要克服流转税的转嫁性在目前看来是异常困难的,而利用流转税的转嫁性实现公平原则却是有可能的。我国的营业税在制定税率时就通过行业间的差别税率达到公平税负、调节产业结构等目的,而我国的增值税则秉承着非以纠正所得和财富的不公平分配为设计目的的中性特质。美国税务专家艾伦·A·泰特在他所编的《增值税:管理与政策问题》中实行17%的基本税率,只有在极少数情况下采用13%的低税率,在出口时才有可能采用零税率。

现实生活中,实行17%税率的货物中包括奢侈品、生活必需品、过度消费会危害社会和人体健康的消费品、高能耗消费品等,如果我们对奢侈品实行较高的税率,而适度降低生活必需品的税率,进而缩小贫富差距,那么就可以较为符合公平原则的要求。如果我们对过度消费会危害社会和人体健康的消费品、高能耗消费品等货物也实行较高的税率,那么增值税就

不仅可以实现普遍征收,还具有保护环境、社会和人体健康,优化资源配置,调节产业结构等消费税的作用。如果将消费税与增值税合并计征,就将更为符合公平原则的要求。与此同时,两税合并计征还可以简化征纳税的程序,进而满足现代西方税收原则中的效率原则。

效率原则要求税制的设计要讲求效率,即必须在税务行政、资源利用、经济运转三方面尽可能提高效率。具体要达到两个方面的要求:一是要尽量减轻纳税人的超额负担;二是要尽量降低征收费用。而两税合并计征的原动力就是,要借助增值税成熟而先进的征收管理实现对消费税的计征,进而降低征收费用,减少偷、漏税行为,规避征税风险,增加财政收入,这恰恰达到了效率原则中要尽量降低征收费用的要求。两税合并计征将原来的两次纳税申报简化为一次,节省了纳税人的时间和精力,减轻了纳税人的超额负担,这也满足了效率原则中的另一个要求。

以上两个原则不仅是现代西方税收原则,同时也是我国市场经济条件下的税收原则。同时,我国市场经济条件下的税收原则还包括财政原则和法治原则两项。顾名思义,财政原则是指设计税制要保证财政收入,法治原则是指要依法治税。通过两税合并计征试图增加财政收入,减缓通货膨胀,这是目前我国经济稳定和可持续发展的客观需要,制定新的税法则是两税合并计征得以实现的有力保证。

二、两税合并计征的征税范围与计征管理

通过两税的比较分析可知,我国增值税是根据年应税销售额和会计核算水平将纳税人分为增值税一般纳税和小规模纳税人进行征税管理,而消费税纳税人按纳税环节划分更便于征税管理。差异产生的原因是课征制的不同。

消费税与增值税合并计征是建立在更为严谨的增值税征税管理基础上的,鉴于增值税的征税范围基本包含消费税的征税范围,只要将饮食业、商业、娱乐业举办的啤酒屋(啤酒坊)利用啤酒生产设备生产的啤酒纳入两税合并计征时的征税范围即可。但由于现行的消费税并没有将高档家具、高档住房和夜总会、酒吧、网吧等高档消费场所等纳入征税范围,存

在着征税范围的“缺位”情况,那么,在两税合并计征时可适当扩大原有的征税范围。

销售货物,提供加工、修理修配劳务和进口货物的单位和个人,为两税合并计征后的纳税义务人。特别地,委托加工应税消费品时,需要规定受托方是两税合并计征后的纳税义务人。这也解决了两税在计征管理上不一致的问题。

同时,现行消费税开征的目的主要是抑制不当的消费和调节产业结构,所以两税合并计征后,可增加对生产和加工应税消费品的单位必须符合一般纳税人的认定条件、否则不予生产经营的规定。这样就能规范产业和市场发展,严把应税消费品的质量关。

三、两税合并计征的税率与应纳税额计算

消费税与增值税合并计征采用增值税所适用的比例税率可减少两税合并计征后计算应纳税额和进行征管的麻烦。两税合并计征后在非应税消费品的税率和应纳税额计算方法上没有什么大的改变,只是需要调整税率的适用范围,如对于馒头等关乎民生的日常消耗品,17%的比例税率确实较高,建议将此类货物划分到13%低税率的适用范围中。鉴于两税合并计征可能使财政收入短时期减少,在税改的前三年可以延续原基本税率17%、低税率13%和出口零税率的税率结构。在世界经济全面复苏之后,建议将基本税率和低税率适当调低,以减少通货膨胀给民众带来的不幸福感。

两税合并计征后应税消费品的部分不论在税率还是在应纳税额的计算方法上都向现行增值税靠拢。首先就要将原来的消费税由价内税变更为价外税,若在原有税率不变的基础上进行计算,那么税改将使得消费税税负略微加重,是否要调节税负主要由市场经济的发展需要和国家政策所决定。目前看来,是以抑制不当的消费和调节产业结构为主,所以在新税率的制定上暂不考虑消费税由价内税变更为价外税增加实际税负的因素。其次就是将原消费税税率的三种形式统一为比例税率,并与增值税的税率合并,做适当调节即可。最后将从价定率法和复合计征法统一为按从价定率法计算应纳税额,但注意要对一般纳税人采用税款抵扣制。

对于原适用比例税率的应税消费品,可以通过简单的税率叠加的方式初步制定新的税率,然后再根据实际情况进行微调即可。如一般纳税人生产的一次性筷子原增值税税率17%,消费税税率5%,两税合并计征后的新税率为22%(17%+5%),如果此时国家希望减少一次性筷子的需求量,就可以上调其税率,具体调整的方向和幅度都与实际需要挂钩。

对于原适用定额税率的应税消费品,则可以通过原增值税和消费税的单位税负与单价的比值初步制定新的税率,然后再根据实际情况进行微调。如一般纳税人生产的甲类啤酒,若每吨出厂价为5000元(不含增值税,下同),那么一吨甲类啤酒原增值税税负为850元(5000×17%),原消费税税负为250元(甲类啤酒适用250元/吨的消费税税率),两税合计为1100元,这样两税合并计征后的新税率则为22%(1100/5000×100%),此时国家也可调节税率,具体调整的方向和幅度与实际需要挂钩。

对于原适用比例税率与定额税率的应税消费品,也可以通过原增值税和消费税的单位税负与单价的比值初步制定新的税率,然后再根据实际情况进行微调。如一般纳税人生产的白酒,若每斤单价为100元,其原增值税税负为17元(100×17%),原消费税税负为20.5元(100×20%+0.5),两税合计为37.5元,那么两税合并计征后的新税率为37.5%(37.5/100×100%)。税率调节方法同上。

那么,当一般纳税人生产的是应税消费品时,在计算应纳税额时就统一适用如下基本公式:应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。那么之前“对于外购或委托加工收回的已税应税消费品(范围仅限11个方面)连续生产应税消费品准予按当期生产领用数量计算扣除已纳税额”的规定就可以取消,只要是从一般纳税人处购买的应税消费品,按增值税专用发票上载明的税额即可抵扣,对于委托加工和进口应税消费品同样适用,只是进口应税消费品提供的是海关专用缴款书。

在现行税制下,消费税并没有给小规模纳税人特别的照顾。那么在制定新的征收率时,我们可直接将据原增值税的征收率计算的增值税税负与据原消费税适用税率计算的消费税税负合计,除以应税消费品的价格,即可得出新的征收率。如小规模纳税人销售白酒,若每斤单价为100元,其原增值税税负为3元(100×3%),原消费税税负为20.5元(100×20%+0.5),两税合计为23.5元,则两税合并计征后的新征收率为23.5%(23.5/100×100%)。那么,小规模纳税人应纳税额的计算方法也是从价定率法,基本公式为:应纳税额=当期应税销售额×征收率。

四、两税合并计征的出口退(免)税政策

当我们以增值税为基础确定了纳税义务、计征管理、适用税率和应纳税额计算方法之后,对于出口退(免)税的政策势必也要向增值税的政策靠拢。换言之,无论何种纳税人,在出口货物时均适用零税率。而生产企业自营或委托外贸企业代理出口自产货物采用免抵退税政策,外贸企业收购货物出口采用先征后退政策。

现行税制中,消费税的退税率与征税率是相同的,而增值税退税率与征税率不一定相同。如果要保留此差异,对于出口应税消费品的退税率需要重新计算,基本思路是用增值税的退税率加上消费税的征税率来确定。

【注】本文系广东技术师范学院天河学院院级课题的阶段性成果。

主要参考文献

1. 周承娟. 消费税存在的问题及完善措施. 经济问题, 2006;10
2. 孔晓莉. 完善我国流转税制的几点思考. 成都行政学院学报, 2007;3
3. 张文宗. 关于深化税制改革的思考. 税务与经济, 2001;2
4. 曾纯. 对新一轮税制改革的若干思考. 湖南税务高等专科学校学报, 2004;17
5. 曹功. 论我国商品税与关税的协调改革. 企业经济, 2008;4