

复合计税法下对消费税 组成计税价格公式的质疑

董志芸

(邢台学院会计学系 河北邢台 054001)

根据《消费税暂行条例》的规定,自产自用应税消费品、委托加工应税消费品和进口应税消费品,这三种应税消费品在没有同类产品销售价格时,按照组成计税价格计算纳税。虽然在2009年的修订中,将从量税计入了组成计税价格,很大程度上解除了消费税作为价内税而税基中又未包含从量税的矛盾,完善了组成计税价格的计算公式,但由于该价格确定的主观性,理论界对于公式的构成部分及每部分的位置等问题的争论一直没有停止,笔者亦有一些质疑。

质疑一:关于重复征税

重复征税有多种形式,此处特指消费税税基中有被重复计算的部分。消费税的税基是销售额,组成计税价格作为销售额的替代,其组成内容应该与销售额是一致的。销售价格通常包括“本利税”三部分,其中“本”是纳税人所要弥补的成本,“利”是纳税人要赚取的利润,“税”是国家对其商品征收的价内税。所以,复合计税法下组成计税价格公式为:组成计税价格=成本+利润+消费税=成本+利润+从价计征的消费税+从量计征的消费税=成本+利润+组成计税价格×消费税税率+从量计征的消费税,对上式进行整理可得:组成计税价格=(成本+利润+从量计征的消费税)÷(1-消费税税率)(公式①)

显然,以上推导过程是严格按照数学逻辑进行的。但问题是,在公式①中,由于从量税是除以一个小数之后才被计入组成计税价格中的,它实际上被重复征税了,重复的比例是 $[1/(1-消费税税率)-1]$,也就是说,纳税人多缴税为 $\{从量计征的消费税 \times [1/(1-消费税税率)-1] \times 消费税税率\}$ 。如果将从量税直接计入组成计税价格,即组成计税价格=(成本+利润)÷(1-消费税税率)+从量计征的消费税(公式②),则既符合组成计税价格的实质,又克服了重复计税的问题。

质疑二:关于税负公平

按照“本利税”的思路,委托加工应税消费品的组成计税价格公式也应包括三部分,其中“本”为材料成本及加工费,“利”为受托方要赚取的利润,“税”为国家对移送的委托加工产品所征收的价内税(只考虑消费税),所以,复合计税法下组成计税价格公式为:组成计税价格=(材料成本+加工费+利润+从量计征的消费税)÷(1-消费税税率)。但《消费税暂行条例》规定的公式为:组成计税价格=(材料成本+加工费+从量

计征的消费税)÷(1-消费税税率)。显然上述条例未将利润考虑在内,实际上只得到了“组成计税成本”,直接造成比市场价格计算的同类产品税基要窄,税负要轻。

根据规定,“委托加工的应税消费品,受托方在交货时已代收代缴消费税,委托方收回后直接销售的,不再征收消费税”,由于销售环节不再交税,委托方收回产品时支付的代扣代缴的消费税实际上就是该公司全额应缴的消费税,税基为不含利润的“组成计税成本”;自行加工时,税基为含利润的产品销售价格,只要完全采取委托加工方式,委托方对外售价高于收回价的部分就不用纳税,形成了自己生产不如委外加工的怪圈,严重挫伤了委托方企业进一步深加工、增加产品附加值的积极性,不利于专业化、社会化大生产的发展。

质疑三:关于应纳税额的计算

早在2001年国家税务总局规定对烟酒实行复合计税时,就由于未对组成计税价格的公式做出明确规定,引发了“从量税究竟该不该计入组成计税价格以及如何计入”的争论,给税收工作造成了不必要的麻烦。直到2009年修订时才在组成计税价格公式中为从量税正式“安家”,虽然位置可能不是很合适(见质疑一)。至于如何在复合计税法下用组成计税价格计算应纳税额,条例中仍没有明确规定,而实际工作中采用了两种不同的公式:①应纳税额=组成计税价格×比例税率+销售数量×定额税率;②应纳税额=组成计税价格×比例税率。

采用公式一的人认为,组成计税价格仅是销售额的替代,应纳税额的计算仍应严格按照复合计税的计算思路进行,即应纳税额=从价税+从量税;采用公式二的人认为,既然组成计税价格作为税基的一部分已经把从量税考虑在内了,就不需要再在应纳税额中加上从量税了,否则有重复纳税的嫌疑。

针对以上质疑,笔者建议首先应明确复合计税法下采用组成计税价格计算应纳税额的公式。其次,复合计税法下组成计税价格公式应为:①纳税人自产自用的应税消费品:组成计税价格=(成本+利润)÷(1-消费税税率)+自产自用数量×定额税率;②委托加工的应税消费品:组成计税价格=(材料成本+加工费+利润)÷(1-消费税税率)+委托加工数量×定额税率;③进口的应税消费品:组成计税价格=(关税完税价格+关税)÷(1-消费税比例税率)+进口数量×消费税定额税率。○