消费税复合计税法组成计税价格计算存在重复征税吗

方飞虎

（浙江经贸职业技术学院财务会计系　杭州　310018）

【摘要】现行《消费税暂行条例》中，复合计税方式下计算消费税的组成计税价格包含了定额消费税，依此设计的复合计税法组成计税价格的计算公式更好地体现了消费税的特点和组成计税价格的实质，但也有部分学者提出了涉嫌重复征税的质疑。笔者对这些质疑者所持的观点和具体操作方法有不同意见，特提出来与同行研讨。

【关键词】消费税　复合计税法　组成计税价格　重复征税　质疑

一、问题的提出

消费税实行从价定率、从量定额，或者从价定率和从量定额复合计税（简称复合计税）的方法计算应纳税额。关于复合计税法下消费税组成计税价格的计算，经历了不含从量定额消费税的组成计税价格、部分包含从量定额消费税的组成计税价格（进口卷烟消费税组成计税价格计算）和目前已经实施的包含从量定额消费税的组成计税价格三个发展阶段。

按照现行《消费税暂行条例》，以自产自用应税消费品为例，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+自产自用数量×定额税率）/（1−比例税率），即：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）。

有学者提出质疑：在公式①中，由于从量税是除以一个小数之后才计入组成计税价格中的，它实际上被重复征税了！并据此提出建议，应将从量计征的消费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），并认为只有公式②才既符合组成计税价格的实质，又避免了重复计税的问题。

二、税务实践中的处理模式

1. 全额缴纳营业税。主要原因有以下几点：一是地方保护，由于建筑安装业营业税在工程所在地缴纳，按总合同额缴纳营业税被多数地方税务机关所采用。二是企业管理情况需要，多是中小型企业。由于内部管理不规范，企业不能正确核算进项税，企业只能选择税率相对较低的营业税。三是基于避税的税务处理。企业通常的做法是分别签订技术服务合同或者建筑合同，缴纳营业税。当然企业还另外签订一个货物买卖合同，只是对整个项目而言，货物的价值量降低。

2. 全额缴纳增值税。这种情况多发生于软件企业和营改增企业。软件企业通过认证为增值税一般纳税人，享受软件企业的税收优惠，对于营改增企业，由于技术服务行业的增值税税率为6%，企业一方面享受了低税率，另一方面又对设备采购的进项税进行抵扣，享受增值税的税收优惠。随着营改增的逐步推进，这种方式会得到越来越多的应用。

3. 分别缴纳营业税和增值税。主要针对生产大型标准设备的企业，因为其内部管理规范，技术服务的价值量有行业标准，基本可以确定，一般认证为一般纳税人，可以分别核算。

三、实际操作中应注意的问题

一是做好和税务部门的沟通工作。关键是分别和国税、地税部门沟通，避免由于国地税双方意见不一致造成企业纳税方面的麻烦。

二是根据企业本身管理情况，做好采购合同和工程合同的区分工作，在税务处理上会增加便利。企业会测算营业税增值税税负平衡点，即如果增值率是V，则17%/（1+17%）×V=3%，V=20.65%。如果增值率大于20.65%，则选择缴纳营业税，如果增值率低于20.65%，则选择缴纳增值税。基于这一点，在签订合同时可人为控制合同中货物和安装比例。

三是做好企业本身的相关认证工作。随着营改增试点范围不断扩大，国家对技术开发的支持力度也在加大，企业要根据自身发展的需要，做好增值税一般纳税人资格、技术企业的认定工作，以便享受相关税收优惠。

主要参考文献

1. 国家税务总局.关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务有关税收问题的公告.国家税务总局公告2011年第23号，2011−03−25

2. 财政部，国家税务总局.增值税暂行条例实施细则.财政部 国家税务总局令第50号，2008−12−18

3. 财政部，国家税务总局.营业税暂行条例实施细则.财政部 国家税务总局令第52号，2008−12−15

董志芸(2012)指出,公式②是符合数学逻辑和组成计税价格的实质的,两个公式的区别在于:公式①中要用“从量计征的消费税”除以“1-消费税税率”后并入从价税的税基再加上从量税才构成组成计税价格,而公式②从量计算出的税额是直接加入到组成计税价格中的,显然公式①比公式②的税负要重,存在着对从量税额重复计税的嫌疑,这与税法制定过程中一直强调的不重复计税原则完全不符。

并且该作者举了一个例子:某酒厂将自产的3 吨白酒作为福利发放给职工,没有同类白酒的市场销售价格,该批白酒的成本为10 万元。已知适用的消费税税率为20%,单位税额为0.5 元/斤。试计算该酒厂应纳消费税。

按照公式①计算如下:组成计税价格=(成本+利润+从量计征的消费税)/(1-消费税税率)=(成本+利润+自产自用数量×定额税率)/(1-消费税税率)=(10+10×10%+3×0.2×0.5)/(1-20%)=14.125(万元),应纳消费税=14.125×20%+3×0.2×0.5=3.125(万元)。

按照公式②计算如下:组成计税价格=(成本+利润)/(1-消费税税率)+从量计征的消费税=(成本+利润)/(1-消费税税率)+自产自用数量×定额税率=(10+10×10%)/(1-20%)+3×0.2×0.5=14.05(万元),应纳消费税=14.05×20%+3×0.2×0.5=3.11(万元)。

最后董志芸(2012)得出:按公式①计算出的结果比按公式②计算出的结果多了150 元(31 250-31 100),就属于重复计税这一结论。

二、对问题的分析

笔者认为,这一结论是不成立的,理由如下:

1. 公式②不符合数学逻辑。公式①按照“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”整理推导可得现行的复合计税法下组成计税价格的计算公式,即:组成计税价格=(成本+利润+从量计征的消费税)/(1-消费税税率),其推导过程是符合数学逻辑的,也是可验证的。

即:组成计税价格=成本+利润+消费税=10+10×10%+3.125=14.125(万元),与按“组成计税价格=(成本+利润+从量计征的消费税)/(1-消费税税率)”计算的结果一致。

但是,按照“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”的数学逻辑无论如何也推导不出公式②。而且公式②也是得不到验证,即:组成计税价格=成本+利润+消费税=10+10×10%+3.11=14.11(万元)≠14.05(万元),计算结果不一致,总不能把“组成计税价格=成本+利润+消费税”这个公式也推翻吧?

2. 公式②有违组成计税价格的实质。复合计税法下,调整前的组成计税价格中只包含了从价定率征收的消费税,这正是长期以来存在的不合理之处,为此才不断进行调整完善。虽然从量计征的定额消费税计算基础与价格无关,但消费税作为价内税,不论从价计征的消费税还是从量计征的消费税均应考虑在内。因此,在复合计税方式下,组成计税价格作为消费税计税价格的一种特殊价格形式,理应包含征收的全部消费税税额。即从量计征的定额消费税同样也应包含在组成计税价格这一特殊的价格形式之中的。

也就是说,在复合计税方式下以“组成计税价格”来从价计征的消费税必然要受从量计征的消费税的影响,换句话说,从价计征的消费税的组成计税价格本身是应该包含从量计征的消费税部分的。然而公式②表面上看似合理,好像组成计税价格也包含了从量计征的消费税,但它的问题所在恰恰是使得应该包含的从量计征的消费税游离在从价计征的消费税的组成计税价格之外。

3. 曲解了重复征税的涵义。税收原理告诉我们,所谓重复征税是指国家对同一征税对象征收多种税或多次征税。具体地说,是指同一征税主体或不同征税主体对同一纳税人或不同纳税人的同一征税对象或税源进行两次或两次以上的征税行为,一般情况下是两次重复征税,即双重征税。重复征税主要有以下几种情况:①对同一商品流转额课征多种税收;②一种税收在商品流转的各个环节上多次课征;③在工业生产中对原材料和中间产品、出厂成品分别征税;④对涉及各国税收管辖权的同一征税对象,两个国家都进行征税,即国际双重课税。我国建国初期的工商税制采取多种税、多次征的复税制,主要表现为按当时的税收制度,同一产品的流转额要缴纳货物税、工商税、印花税等,而且同一产品每进行一次销售,都要缴纳营业税和印花税。重复征税不能体现税收的合理负担原则,不利于经济发展。

而质疑组成计税价格计算公式存在重复征税问题的学者所指的重复征税恰是特指消费税税基中有被重复计算的部分,即公式①中,由于从量税是除以一个小数之后才计入组成计税价格中,因此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,纳税人多缴了“从量计征的消费税×[1/(1-消费税税率)-1]×消费税税率”的消费税。很显然,持这一观点的学者曲解了重复征税的涵义。退一步说,就算“从量税除以一个小数之后计入组成计税价格”不仅合理,但这也只是一个组成计税价格计算的方法问题,并不属于“重复征税”应有之义。倘若我们把从量计征的消费税计入作为从价计征的消费税的组成计税价格也称之为“重复征税”的话,那么我们对于把消费税税额计入作为消费税税基的销售价格(或组成计税价格),是否也要同样地质疑为重复征税呢?

主要参考文献

1. 董志芸.关于复合计税法下应税消费品组成计税价格计算公式的思考.商业会计,2012;2

2. 王勇,李瑞光.复合计税办法下应税消费品组成计税价格公式探讨.财会月刊,2010;10