

燃油税改革相关问题探讨

方洁 何芳

(浙江万里学院 宁波 315100)

【摘要】 燃油税改革是我国税制改革的一个重要方面。本文在阐释燃油税的含义、开征意义和国外燃油税特点的基础上,提出了我国开征燃油税的原则和需要进一步明确的问题。

【关键词】 燃油税 消费税 征收原则

燃油税是国际通行的一种消费税。我国自1994年以来一直在酝酿开征燃油税。2008年12月18日,国务院印发《关于实施成品油价格和税费改革的通知》,决定从2009年1月1日起实施成品油税费改革,取消原在成品油价外征收的公路养路费、航道养护费、公路运输管理费、公路客货运附加费、水路运输管理费、水运客货运附加费等六项收费,逐步有序取消政府还贷二级公路收费,开征燃油税,这是我国税制改革的又一重要举措。下面就燃油税改革相关问题作一探讨。

一、燃油税的含义

燃油税是指对燃油消费征收的一种税,它并不是一种新

业所得税=5+5=10(万元)。

可见,方案二比方案一少交所得税2.5万元(12.5-10)。所以,本案例应采取分立的方案。

四、广告费、业务宣传费和业务招待费的纳税筹划

1. 相关规定。新税法统一规定内外资企业的广告费和业务宣传费支出不超过当年销售收入15%的部分可以据实扣除,超过比例的部分可结转到以后年度扣除。

企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费,按照发生额的60%扣除,且扣除总额全年最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。

2. 筹划思路。企业应将业务招待费的60%控制在当年销售(营业)收入的5%以内,以充分使用业务招待费的扣除限额,同时又可以减少纳税调整事项。这一般可以通过调低业务招待费的同时调高广告费和业务宣传费来筹划。

例4:甲企业预计2009年销售(营业)收入为12000万元,预计广告费为600万元、业务宣传费为400万元、业务招待费为200万元,其他可税前扣除的支出为8000万元。请对其进行纳税筹划。

方案一:维持原状。则:

广告费和业务宣传费支出的扣除限额=12000×15%=1800(万元),广告费和业务宣传费支出的实际发生额=600+400=1000(万元),可据实扣除。

业务招待费的扣除限额=12000×5%=60(万元)

税,而是把燃油附加费通过成品油消费税实现费改税。根据纳税人收入用途以及由此决定的其他方面特征的不同,燃油税的税源可分为两类:一是作为一般性收入,可统筹安排用于各项支出;二是作为专项收入,专款专用于公路的维修或建设支出。两者在以下方面存在差别:

1. 目的不同。前者的目的在于以燃油税的形式为政府取得收入,为政府提供实施调节的政策手段;后者的目的则在于以燃油税的名义为政府的公路维修或建设支出项目融资。

2. 制度设计不同。前者的制度设计仅在总体上贯彻“取之于民、用之于民”的理念,无须在纳税人和受益人之间实现

业务招待费60%的扣除额=200×60%=120(万元)

业务招待费发生额为200万元,需调增应纳税所得额为140万元(200-60)。

应交企业所得税=(12000-600-400-200+140-8000)×25%=735(万元)

净利润=12000-600-400-200-8000-735=2065(万元)

方案二:在不影响经营的前提下,调减业务招待费至100万元,同时调增广告费至700万元。

广告费和业务宣传费支出的扣除限额=12000×15%=1800(万元),广告费和业务宣传费支出的实际发生额=700+400=1100(万元),可据实扣除。

业务招待费的扣除限额=12000×5%=60(万元)

业务招待费60%的扣除额=100×60%=60(万元),需调增应纳税所得额为40万元(100-60)。

应交企业所得税=(12000-700-400-100+40-8000)×25%=710(万元)

净利润=12000-700-400-100-8000-710=2090(万元)

可见,方案二比方案一少交所得税25万元(735-710),多获净利润25万元(2090-2065),所以应采取方案二。

主要参考文献

1. 盖地等. 税务筹划. 北京: 首都经济贸易大学出版社, 2008
2. 财政部注册会计师考试委员会办公室. 税法. 北京: 中国财政经济出版社, 2006

具有直接对应关系的收支挂钩；后者的制度设计则要围绕公路的维修或建设贯彻“取之于路、用之于路”或“谁用路、谁掏钱”的理念，必须在纳税人和受益人之间实现具有直接对应关系的收支挂钩。

3. 对象不同。前者的对象是燃油或燃气的生产、销售或零售的数额或数量，故是名实相符的燃油税；后者的对象则是政府的公路维修或建设支出规模，故而名为燃油税，实为修路费或养路费。

从上述区别中可以看出，前者未作为一个单独设置的税种，而是作为一个税目和其他类似的税目组合在一起，融入由多个税目组成的消费税之中，具有燃油税的性质，但它并非我们一直热议并谋求开征的燃油税。而后者才是我们一直热议并谋求开征的燃油税。

二、开征燃油税的意义

1. 有利于提高公路运力，缓解公路拥堵压力。改革开放以来，我国的公路建设发展很快，据有关部门统计，我国的公路里程仅次于美国，列世界第二，而汽车保有量却少于美国、日本、德国等国家，车辆密度即每公里道路上的车辆数只是美国的三分之一、日本的五分之一、德国的六分之一、韩国的十二分之一。但由于收费站太多，高速路上的汽车很少，而非高速公路上却非常拥挤，特别是运输车辆由于收费项目多导致成本高不愿走高速公路，致使许多高速公路的利用率比较低。推行燃油税后，这些人造的“路障”将被拆除，高速公路的利用率会大大提高，高峰期的交通拥堵状况会大大缓解。从国外的经验来看，如果征收燃油税，还可以控制车辆的上路频率，从而可大大缓解交通的压力。

2. 有利于税费改革。此次燃油税开征只是一种税费的改革，其实质是对消费税税目的一次调整，是税收保证财政收入，引导消费方向，取之于民、用之于民的一种体现。此次改革调整税额形成的成品油消费税收入主要用于替代公路养路费、6项收费的支出，补助各地取消已审批的政府还贷二级公路收费，并对种粮农民、部分困难群体和公益性行业给予必要扶持。从这一点来看，此次税额调整虽然大幅度调高了征收额度，但从长远看是有利于消费者的，真正体现了税收在宏观调控经济方面的巨大作用。

3. 有利于节油降耗和环保。此次消费税成品油税额的调整有利于节能和环保。开征燃油税必然会刺激新技术与替代能源的研发与生产，鼓励人们选择经济节能的小车和公交车出行，从而促进节能型轿车的生产和销售。据统计，目前我国各类汽车平均百公里油耗比发达国家高20%以上，燃油税实行以后，省油节能将成为汽车市场的一大卖点，从而对减少空气污染、净化空气起到积极的作用。

三、国外燃油税的特点

燃油税在国外一般称为汽车燃油税、燃油消费税和汽油税等，尽管各国税目具体规定有所不同，但都是出于环境保护的目的，为减少汽车尾气排放，对汽油、柴油及相关燃料征税。各国燃油税主要有以下特点：

1. 征税对象。美国燃油税分为联邦税和州税，征税对象

是汽油、柴油、乙醇汽油、煤油、航空燃料、液化石油气、压缩天然气和其他燃料，主要还是对车用燃油征税；德国等欧洲国家为了控制汽油的价格及消耗而征收汽油税，对柴油则不征收相应的税，且汽车行驶在公路或高速公路上不再征收相应的公路使用费；日本在征收汽油税的同时还征收柴油税、地方道路税和天然气税等；澳大利亚联邦政府对原油生产者和燃油批发商征收消费税；新西兰则只对汽油、天然气和少量液化气征收燃油税，征收对象主要是车辆用油。

2. 税种设置。燃油税主要是以消费税和增值税为主的多个税种的组合，其他的税种所占的比例较低。美国有专门的燃油税——机动车燃油税，它是消费税的一种；欧洲国家的燃油税主要是消费税和增值税；日本的燃油税主要是汽油税（由挥发油税和地方道路税组成）和柴油交易税；韩国燃油税的主要税种是交通税和特别消费税，它也属于消费税；巴西的燃油课税实际上也是以增值税为主。

3. 征收方式。各国燃油税多采取从量定额征收方式，税费占燃油价格的比例较高。印度的汽油、柴油消费税实现了由从量从价组合征收向从量征收转变，其燃油税率设置的基本原则是汽油税率较高，柴油略低于汽油，而煤油、液化石油气则适用低税率。这样设置的依据是油品消费者的情况有所不同；汽油多是私人消费，基本上是道路使用；柴油多是产业部门使用，作为中间产品，不应设置较高税率；而生活用的煤油等产品则应实行低税率（甚至免税），以保障低收入群体的生活。从量征税在一定程度上不会导致在燃油销售价格提高的情况下相应地增加政府的收入，但会使得消费税的计算比较简单，因此大多数国家都实行从量征收。

4. 征税目的。①筹集道路建设资金。美国、日本对燃油的征税基本上都是专款专用；韩国的交通税也是用于保障道路建设的；印度和美国一样有相应的高速公路建设基金；而英国是个例外，其燃油税是一般财源，未指定其用途，因此征收燃油税为道路建设和维护筹集了大量的资金。②节能和环保。各国拥有的资源不同，自然在征收燃油税的目的上会有所区别。例如，比起许多燃料昂贵的欧盟成员国，燃料便宜的国家如美国和加拿大等国的燃油消费更多。在发展中国家也有同样的情况，如同处于拉丁美洲的墨西哥和委内瑞拉的燃料廉价，其比阿根廷、巴西的燃油消费要多得多。从短期来看，燃油税的需求弹性并不敏感，因为短期内消费者无法改变消费方式；但从长期来看，燃油税的需求弹性略大于1，消费者对燃油税比较敏感，能促使消费者选购节能的车辆，同时，也能促使汽车生产厂家革新技术，从而促使燃油消耗量减少。可见燃油税的实施确实产生了有利于环保的效果。

5. 征收税率。美国为鼓励、普及汽车消费，对汽油实行低税率，按30%的税率征税。英、日、德、法等国为鼓励消费者节约用油，刺激汽车生产商研制低油耗车型，对汽油实行较高的税率，其中英国的税率是73%，日本的税率是120%，德国的税率是260%，法国的税率更是达到了300%。

6. 税收分享。从目前各国实行燃油税的情况来看，大致有两种做法：①由中央和地方分别以交通运输税收的名义征

收燃油税,如日本运输领域征收燃油税分布在国家和地方政府两个级次中,国税层次设有石油消费税、机动车辆吨位税等;地方层次也征收类似的税,包括机动车辆税、汽车购置税、轻油缴付税等。美国的燃油税则是按联邦、州和地方政府三级分别征收。②单独由中央政府征收,保持税政的统一,如澳大利亚的燃油税主要是由联邦政府来收取的;新西兰也是这样,其地方道路建设资金的50%来自国家道路基金。

从各国燃油税政策实施的情况来看,还存在一些问题。首先,燃油税本身无法和“受益者付费”的原则相吻合;因为其无法让道路使用费与成本相匹配,燃油税未考虑道路使用的时间和空间,而实际上不同时间使用不同道路的成本是不一样的。有关高速公路成本分配的研究表明,大型车辆对路面的损害更大应多付费,而实际上常常是由小型车多付费来弥补大型车付费的不足。其次,燃油税无法解决城市的交通拥堵问题,还需要依靠地方政府采取其他措施。最后,燃油税虽然能有效促进外部成本内部化,但对于大多数与运输相关的外部性问题并不能达到这样的解决效果,例如,在减少车辆污染物排放方面,最常用的政策还是制定排放标准。

四、开征燃油税的原则和需要进一步明确的问题

1. 开征燃油税的原则。在我国目前的条件下,要想真正发挥燃油税对宏观经济的调控作用,笔者认为在燃油税的税目设置上应该注意以下几条原则:

(1)公平原则。明确规定课税对象,燃油税的课税对象是使用燃油的车辆,而对行政事业单位、社会团体的车辆不再实行优惠政策,照章依法纳税。同时,为了解决农用车、军用车及车辆以外燃油用户因开征燃油税而增加的负担问题,必须科学地设计燃油税的免征项目。

(2)环保原则。应将燃油税设置汽油、柴油、天然气三个税目,并相应制订差别税率,鼓励燃油用户使用清洁度高、污染程度低、储量丰富的天然气,引导人们消费低污染清洁汽油,以减少对环境的污染;对汽油则根据其清洁程度征收差别比例税率,基于还存在路桥收费行为、纳税人的承受能力以及支持汽车业发展等方面的考虑,目前我国燃油税的税率设置应当适当从低,以后可根据实施情况适时进行调整。

(3)控制原则。考虑到我国的实际情况,应该严格控制生产和销售两大环节,企业纳税申报要坚持原则,对销售的单位、销量、油品类型实施全国联网,真正从源头上控制税收流失,在加油站安装税控机,以加强控制。

(4)兼顾原则。燃油税的征收与税收分配应兼顾国家和地方政府的利益。应明确燃油税是共享税,将燃油税设为专项收入,根据收取的来源不同,将其中一部分作为公路建设基金,一部分作为机场、铁路、码头建设基金,一部分作为乡村道路建设基金,以整体的方式通过地方政府返还给纳税人,尽量避免免税、补贴等操作。

2. 需要进一步明确的问题。

(1)出台燃油税,必须取消公路客货运附加费与水运客货运附加费。公路客货运附加费与水运客货运附加费是附加收费,是各种收费(包括合理的和不合理的收费)的集合体,不能

和燃油税混淆。我国的公路尤其是高等级公路建设的资金,主要依靠政府的财政投入、银行贷款和社会集资投入,而且几乎全部的高速公路都进行了收费,体现出来的是纯粹的经营性特点,而非公共产品的性质。公路客货运附加费与水运客货运附加费本来就是特定历史阶段的产物,如果公路进行了收费,就不应该再征收公路客货运附加费。

公路客货运附加费作为公路建设基金,要按照《国务院关于加强预算外资金管理的决定》(国发[1996]29号)的规定,统一纳入财政预算管理,全额用于公路建设,并按照财政部《关于养路费及公路建设基金纳入财政预算管理的通知》(财工字[1996]300号)规定执行。应严禁征收单位坐收坐支,不准用公路客货运附加费修建楼堂馆所,不准用公路客货运附加费弥补征管单位经营亏损。各级交通主管部门要严格控制各项开支、精简人员、杜绝浪费、严禁挪用,确保公路建设资金的投入。但需注意的是,负责对公路客货运使用监管的是各级财政、交通主管部门,它们自身很难起到监督作用。

(2)开征燃油税,必须取消燃油消费税。我国税种的设计存在着重复征税的现象。比如,虽然我们还没有开征物业税,但我国开征的土地增值税,课税的依据是转让土地使用权、地上建筑物、附着物的增值额,也就是说,在征收该税时不仅要计算土地自然增值额,而且要计算土地使用者个人开发所得的利润。这种征税方式与国际上通行的对土地和房屋合并征税非常接近,只是我们所认为的土地价值是土地使用权的价值而不是土地所有权价值,即物业税与土地增值税本身有重叠部分。同时,我国现在开征的房产税不仅跟国际上通行的以价值征物业税的做法相同,而且连征收周期都与物业税的特征相吻合,这样开征物业税后就难免有重叠。同样的现象在燃油税中也存在,对于即将开征的燃油税,其中就带有燃油税部分特征的燃油消费税。根据2008年11月10日国务院发布的《消费税暂行条例》,在成品油消费税中含铅汽油征收消费税0.28元/升,无铅汽油征收消费税0.20元/升,柴油征收消费税0.10元/升,这样看起来不多,但累加起来一年也有2000多亿元。可见如果开征燃油税,就必须取消燃油消费税。

总之,在当前的国情背景下,综合考虑各方面的因素并权衡其间的利弊得失,在燃油税问题上可以选择一个既可实现预期目标,又可避开利益冲突和油价波动,并且成本最低、易于操作的一举多得之策,就是在清晰认识并科学界定两类不同实质内容的燃油税功能的基础上,实行规范养路费和调整消费税同时并举,具体措施如下:①通过将养路费等相关收费纳入法制框架,彻底铲除滋生各种非规范性行政收费行为的土壤,以求治理乱收费;②通过调整现行消费税的税目、税率或计税方式,提升汽油、柴油等成品油的税负水平,以求节约资源和减少对环境的污染。

主要参考文献

1. 财政部“税收制度国际比较”课题组.美国税制.北京:中国财政经济出版社,2000
2. 杨斌.燃油税改革新思路——汽车使用环节和保有环节税收分立.涉外税务,2003;3