

# 消费税组成计税价格应包括从量税税额

西南财经大学 严红梅 马妮妮

**【摘要】**在消费税应纳税额的计算中,由于存在没有销售额的情况,故组成计税价格就成为计算应纳税额的基础。然而,在消费税从量定额和从价定率相结合的复合计税中,对于从量税税额是否应该包含在组成计税价格之中,现行规定存在不协调之处。笔者认为,消费税复合计税中的组成计税价格应包括从量计征的消费税税额。

**【关键词】**消费税 组成计税价格 从量税税额

## 一、消费税组成计税价格不考虑从量税税额

根据2001年《财政部、国家税务总局关于调整酒类产品消费税政策的通知》和《财政部、国家税务总局关于调整烟类产品消费税政策的通知》,自2001年5月1日和2001年6月1日起,分别对粮食白酒、薯类白酒和卷烟实行从量定额和从价定率相结合的复合计税办法。

按照这一规定,在有销售额的情况下,应纳消费税税额=应税销售数量×定额税率+应税销售额×比例税率。但是,在自产自用且无同类应税消费品销售价格的情况下,由于没有应税销售额,故只能利用组成计税价格进行计算。根据2006年注册会计师考试税法教材(以下简称“税法教材”)的解释,从量计征以应税消费品的数量为计税依据,与应税消费品的价格没有关系,因此在计算应税消费品的组成计税价格时,暂不考虑从量计征的消费税税额。也就是说,消费税复合计税中的组成计税价格不考虑从量税的税收金额,即:组成计税价格=(成本+利润)÷(1-消费税税率)。下面举例说明。

**例1:**某白酒生产企业将自产粮食白酒1000斤用于职工福利,其成本为10000元,该粮食白酒无同类产品市场价格,国家税务总局确定的粮食白酒平均成本利润率为10%,消费税定额税率为0.5元/斤,比例税率为20%。由于没有同类产品销售价格,只能根据组成计税价格来计算应纳消费税税额。

根据税法教材:

组成计税价格=(成本+利润)÷(1-消费税税率)=(10000+10000×10%)÷(1-20%)=13750(元);

应纳消费税税额=应税销售数量×定额税率+组成计税价格×比例税率=1000×0.5+13750×20%=3250(元)。

## 二、消费税组成计税价格考虑从量税税额

随着改革开放的深入和我国加入WTO,我国进出口贸易金额和数量呈逐年递增趋势。为了有效处理进口卷烟的税收问题,财政部和国家税务总局下发了《关于调整进口卷烟消费税税率的通知》(以下简称《进口通知》)。《进口通知》对进口卷烟组成计税价格的规定为:进口卷烟消费税组成计税价格=(关税完税价格+关税+消费税定额税)÷(1-进口卷烟消费税适用比例税率)。其中:消费税定额税=海关核定

的进口卷烟数量×消费税定额税率。

也就是说,进口卷烟消费税复合计税中的组成计税价格考虑从量税税额。下面举例说明。

**例2:**如果某外贸公司从国外进口100标准箱卷烟,每标准箱250条即50000支,关税完税价格为100元/条,关税税率为25%,消费税折算税率为30%。

根据《进口通知》的规定:

确定消费税适用比例税率的价格=(关税完税价格+关税+消费税定额税)÷(1-消费税折算税率)=(100+100×25%+0.6)÷(1-30%)=179.43(元)(消费税适用比例为45%);

组成计税价格=(关税完税价格+关税+消费税定额税)÷(1-进口卷烟消费税适用比例税率)=[(100+100×25%+0.6)÷(1-45%)]×100×250=5709090.91(元);

应纳消费税税额=组成计税价格×进口卷烟消费税适用比例税率+消费税定额税=5709090.91×45%+100×150=2584090.91(元)。

同理,若按照这一规定,在组成计税价格中计入定额税,则例1中白酒企业的消费税计算就发生了变化:

组成计税价格=(成本+利润+消费税定额税)÷(1-消费税税率)=(10000+10000×10%+0.5×1000)÷(1-20%)=14375(元);

应纳消费税税额=应税销售数量×定额税率+组成计税价格×比例税率=1000×0.5+14375×20%=3375(元)。

## 三、差异分析

通过上面的分析可以看出,自产自用应税消费品的组成计税价格不考虑从量税税额,而进口卷烟的组成计税价格考虑从量税税额。显然,考虑从量税税额计算出的应纳税额大于不考虑从量税税额计算出的应纳税额。对于这种差异,笔者有以下看法:

税法教材中指出,由于从量计征消费税税额与价格无关,因此组成计税价格暂不考虑从量计征消费税税额。笔者对此有不同看法。虽然从量计征消费税税额的计算基础与价格无关,但是从量计征消费税税额的计算结果却是消费税的组成部分,而消费税又是价内税,从而不能说组成计税价格与从量计征的消费税税额无关。鉴于此,笔者认为既然消费税是

# 改革现行财税制度 加大财政支农投入

中共中央党校经济学教研部 于永臻(博士)

【摘要】近年来,我国财政支农投入不断下降,“三农”资金投入严重不足,新农村建设的推进受到了极大的阻碍。本文分析了其主要原因,认为解决此问题的关键在于加快财税体制改革,树立公共财政理念,加大财政支农投入。

【关键词】财政支农投入 体制性梗阻 财税体制改革

建设社会主义新农村,县一级是关键,而要保证新农村建设的顺利实施,必须加大财政资金的投入。但近年来我国财政支农投入不断下降,“三农”资金投入严重不足,新农村建设的推进受到了极大的阻碍。造成这种状况的原因很多,其中最重要的原因是分税制改革以来,财税体制没有理顺,财政资金投入新农村建设的渠道存在体制性梗阻。

## 一、财政支农投入存在体制性梗阻

1. 财权和事权不匹配。民间有这样的顺口溜:“中央财政浩浩荡荡,省级财政稳稳当当,市级财政勉强勉强,县级财政摇摇荡荡,乡级财政哭爹喊娘。”县乡基层政府财权与事权不对称,导致了县乡基层财政处于弱势地位。首先,在目前的财政体制下,县乡基层财政收入主要是依靠一些小额、零星的税种组成。取消农业税,受影响最大的当然是县乡基层财政。其次,中央共享收入在全部税收中的比重过高,如所得税共享比重为60%左右,县乡基层财政的共享比例极低,与彻底的分税制相比存在很大的差距。因此,取消农业税、改征共享比例过大的工商税必然使得县乡基层财政的一部分财权上移。

价内税,那么不论是从价计征的消费税还是从量计征的消费税均属于消费税的范畴,因此,不仅从价计征的消费税税额应该包含在组成计税价格中,而且从量计征的消费税税额也应该包含在组成计税价格中。也就是说,在有销售额的情况下,销售额(计税价格)=成本+利润+消费税税额=成本+利润+从价计征消费税税额+从量计征消费税税额。由此推出,在没有销售额的情况下,组成计税价格=(成本+利润+从量计征消费税税额)÷(1-消费税税率)。

根据税法教材、《进口通知》等规定,进口卷烟消费税组成计税价格考虑从量税税额,国内自产自用应税消费品组成计税价格不考虑从量税税额。这就出现同等条件下的进口产品消费税税额高于国内产品消费税税额,这是有悖于WTO国民待遇原则的,不利于我国在国际上的经济交往。在当前的国内、国际环境下,对其进行协调是必要的。笔者认为,消费税复合计税中的组成计税价格应该考虑从量计征的消费税税额。也就是说,进口产品的组成计税价格计算公式不变,自产自用应税消费品的组成计税价格计算公式变为:组成计税价格=(成本+利润+从量计征消费税税额)÷(1-消费税

再次,目前这种财权向上集中的趋势被盲目推广和延伸,省市级财政也在税收返还时进行资金的二次集中,这样最后留给县乡基层财政的已是杯水车薪。

在财权向上集中的同时,事权却有所下移,财权与事权失衡,县乡财政自主权弱化。在现行财政体制下,县乡基层政府承担了许多应该由上级政府承担的职责。例如,农村义务教育、计划生育、优抚保障、民兵训练等都是社会共同需要的公共品,并不专属于某地方,并不是某部分居民的利益和事业,但目前这些事权主要由县乡基层政府承担。据国务院发展研究中心的调查,目前对全国农村义务教育的投入,乡镇财政负担约78%,县级财政负担约9%,省级财政负担约11%,而中央财政只负担约2%。

2. 转移支付的成本很高,资金分配不公平,多头分散管理,使用效率低。在资金上下转移的过程中“跑、冒、滴、漏”现象严重,体制性消耗太大。这个过程不仅造成资金分配不公平,而且极易导致滋生腐败。

当前,分配和管理支农资金的组织机构存在部门过多、层

通过这样的改变至少能够起到以下三个方面的积极作用:①增加税收收入。由于考虑从量税税额的组成计税价格大于不考虑从量税税额的组成计税价格,这就使得从价计征的消费税应纳税额较改变前有所增加,国家在增加税收收入的同时也增加了相关行业的负担,对该行业起到一定的抑制作用。②符合数学逻辑,方便理解。从量计征的消费税是消费税的一部分,消费税又是价格的一部分,因此客观地讲,从量计征的消费税税额应该包括在组成计税价格之中。③实现内外统一。WTO原则要求我们对外实行国民待遇原则,改变后的组成计税价格均将从量税税额纳入组成计税价格中,能真正实现税法上的平等。

因此,笔者认为无论是在制度层面还是在操作层面,都应该将从量计征消费税税额纳入消费税的组成计税价格之中,这样才符合税制改革的客观需要和数学推理的逻辑要求。

## 主要参考文献

中国注册会计师协会.2006年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法.北京:经济科学出版社,2006