

关于营业税若干问题的思考



河北农业大学 赵丽君 华北电力大学 杨方文

我国经济体制改革的不断深入和市场经济的快速发展以及WTO的加入,对我国税收无论在理论还是在实务方面都产生了极大的影响,营业税的征收与管理也必将面临许多新的问题,营业税改革势在必行。

正是在这一形势下,财政部和国家税务总局于2003年1月15日联合下发了《关于营业税若干政策问题的通知》(简称《通知》),对营业税若干政策问题进行了明确和调整,共涉及6大类39个业务问题,是1994年税制改革以来单项文件中调整范围最大的一次。这次营业税政策调整对我国营业税的征收和管理产生了广泛而深刻的影响。

一、关于对燃气初装费的征税问题

对燃气初装费的征税问题,国家税务总局国税函[2002]105号文件曾明确规定,应按“建筑业”税目征收营业税。但是《通知》规定,燃气公司和生产、销售货物或提供增值税应税劳务的单位,在销售货物或提供增值税应税劳务时,代有关部门向购买方收取的集资费(包括管道煤气集资款即燃气初装费)、手续费、代收款等,属于增值税价外收费,应征收增值税,不征收营业税。那么,对燃气初装费到底是征收营业税还是征收增值税呢?按照什么税目征税更加合理呢?这里涉及

会,由其负责保证会计信息质量,促进股权契约的帕累托改进,从源头上避免隧道行为的发生。这样,企业的剩余控制权和剩余索取权通过对股权会计剩余控制权和剩余索取权的重新配置而达到对称性分配,公司治理也会获得相应的效率。

2.吸引机构战略投资者,并让其参与到股权契约中来。在竞争性行业中,政府应着眼于宏观经济的全局。在单个企业里,应增强国有股的流动性,根据宏观调控的需要做到能进能退,增加相机抉择治理机制对公司治理的作用。如果国有股占绝对控股地位而其他投资者的联合还不足以与之抗衡,或者由于该行业具有重要地位而国有股不可能退出,则可以将一部分国有股转为优先股。这样,既保证国家的利益不受损失,国有资产不会流失(因为优先股股东的清偿顺序在普通股股东之前),也可以增加其他股东在董事会中的投票权。机构投资者、中小股东(或其代理人)和控股股东组成一个共担风险、共享盈利、互相合作又互相制衡的利益共同体。在这种情况下,他们共同分享会计剩余控制权和剩余索取权,中小股东也不再是弱势参与者。这样,隧道行为将能得到有效遏制,公司治理的效率也会因此而得到提高。

3.政府应建立信用报告制度,使声誉资本在信用经济中发挥其应有的作用。声誉资本具有产权特征,它能和私人契约惩

两个税收概念,即混合销售行为和兼营非应税劳务。

所谓混合销售行为,是指在现实经济生活中有些销售行为为同时涉及增值税应税货物和非应税劳务(指属于营业税征税范围的劳务活动),即在同一项销售行为中既包括销售货物又包括提供非应税劳务;而兼营非应税劳务则是指增值税纳税人的经营范围既包括销售应税货物或提供应税劳务又包括提供非应税劳务。

混合销售行为的税务处理原则是按“经营主业”划分,只征一种税,即或征增值税或征营业税;而兼营非应税劳务的税务处理原则是“分别核算、分别征税”,即对货物和应税劳务的销售额征收增值税,对提供非应税劳务获取的收入额征收营业税。对兼营行为不分别核算或者不能准确分别核算的,其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

单纯从这两个不同税收概念的税务处理原则来看,燃气公司收取的燃气初装费具备混合销售行为的某些特征,按照“经营主业”划分原则,应当征收增值税。但是,从燃气公司这一特业企业以及燃气初装费的业务性质来看,燃气初装费业务则有其自身的特点:

1.燃气初装费是燃气公司向燃气用户一次性收取的价款,

罚机制结合起来。在重复博弈中,声誉资本的信号传递功能将能促使契约参与者自觉履行其签订的契约。因为违约将会使其他参与者终止交易行为而给违约者带来损失,尤其是当契约中包含有专用性投资时。或者,直接声誉效应将会导致违约者未来交易成本的增加。可见,当声誉资本的产权得到很好的确认时,将能促使契约的自我履行,公司治理环境的某些外部性问题也将能够通过股权契约的优化而内部化,交易成本自然就会降低。此时,控股股东的合作收益将会远远高于其采取隧道行为而获得的私人契约收益。

总之,企业是在利益相关者之间利益冲突的动态调整中运行的,会计作为计量和监督的工具在企业运行中扮演着重要角色。从契约理论来看,会计契约是企业契约的重要组成部分,但许多企业利益相关者并没有意识到这一点,忽视了对会计契约的重新审视和完善。例如,在隧道行为中控股股东的违法操作之所以能够屡屡得手,正是由于其利用了股权契约的不完全性来操纵会计剩余控制权,从而为其获取私人契约收益大开绿灯。因此,我们希望通过重新进行股权契约安排、对称性配置会计剩余控股权和剩余索取权达到控股股东与中小股东之间剩余控制权与剩余索取权的纳什均衡,为进一步完善公司治理结构找到相应的措施。□

并不是在每次向燃气用户收取燃气用气费用的同时都收取燃气初装费。这一点与混合销售行为的特点有所区别。

2.燃气初装费从其业务性质来看属于“建筑业”业务,但从燃气公司转业角度来看,这一业务不宜由其他建筑安装企业来承担,并且随着我国燃气的迅速普及,这一业务最终必然成为燃气公司的主要业务之一,并由混合销售行为发展为兼营非应税劳务。

基于以上理由,笔者认为《通知》对燃气初装费征税问题的规定和解释是比较模糊的。文件只从方便税收征管角度出发,却忽略了该项业务的建筑业性质、燃气公司转业特点以及该项业务未来的发展趋势,其示范作用给现实税收征管带来的难以界定的影响是不可低估的。因此,笔者认为应当促使和帮助燃气公司逐步规范对燃气初装费的管理和财务核算,而不是简单地将其归入增值税进行征管。

二、关于对土地整理储备供应中心的征税问题

随着我国对国有土地征用、转让、交易、使用的日益规范化,国有土地的征用、转让、交易、使用也由行政管理转为市场化运作。各省、市、县土地整理储备供应中心(包括土地交易中心)应运而生,由此而衍生出的土地交易过程中的营业税征管成为税务部门比较难以合理把握的问题。而《通知》的规定则比较笼统,它规定土地整理储备供应中心转让土地使用权取得的收入按“转让无形资产”税目中的“转让土地使用权”项目征收营业税。对此,笔者有一些自己的看法:

1.无论以何种形式对土地进行征用、转让、交易和使用,其业务属于“转让无形资产”性质是不能改变的,都应纳入“转让土地使用权”税目征收营业税。

2.此项业务基本上涉及三方——土地出让方、土地整理储备供应中心和土地受让方,产生两项基本收入:其一是土地出让方转让收入,其二是土地整理储备供应中心收费收入。这两项收入都属于营业税的征管范围。从保证税收足额上缴和税源控制角度出发,笔者认为应当由土地整理储备供应中心代收代缴土地出让方应当缴纳的全部营业税,其自身的收费收入应当单独核算并按服务业中的“介绍服务”税目缴税。

三、关于其他建筑安装工程计税营业额中设备价值扣除问题

关于其他建筑安装工程计税营业额中设备价值扣除问题,笔者认为应当从以下原则来考虑:

1.建筑安装企业从建设单位收取的工程价款中是否包括安装设备的价值。如果建筑安装企业从建设单位收取的工程价款中包括安装设备的价值,即其所安装设备的价值已作为安装工程产值,那么这部分设备的价值不得从计税营业额中扣除。反之,如果建筑安装企业从建设单位收取的工程价款中不包括安装设备的价值,即其所安装设备的价值没有作为安装工程产值,那么这部分设备的价值可以从计税营业额中扣除。

2.建筑安装企业从事建筑安装作业工程时,无论与对方如何结算,其营业额中均应当包括工程所用原材料及其他物资和动力的价款,即不因结算方式的改变而减少建筑安装工程的计税营业额。

3.为了堵塞漏洞,减少国家税款的流失,无论是包工包料工程还是包工不包料工程,一律按包工包料工程以料工费全额征收营业税。

本着以上原则,笔者认为如果从减轻企业税负、促进企业发展的目的出发,可以就设备价值的计税予以适当照顾,但是比例不宜过大,且必须以目录的形式明文规定所涉及设备的名单。至于工程所涉及的原材料等则没有必要再行抵扣,以免动摇营业税的税基和使实际税收征管工作人为复杂化。

四、关于合法有效凭证的确定问题

《通知》规定,营业额减除项目支付款项发生在境内的,该减除项目支付款项凭证必须是发票或其他合法有效凭证;支付给境外的,该减除项目支付款项凭证必须是外汇付汇凭证、外方公司的签收单据或出具的公证证明。笔者认为《通知》关于合法有效凭证确定问题的规定是清楚的。为了使这一规定切实落到实处,笔者有如下建议:

1.加强发票管理知识的普及与宣传,从源头上控制不合法、非有效凭证的流通。

2.按照现行税法规定,凡应征收营业税的各项收费均应纳入税务管理,办理税务登记,使用税务发票。切实杜绝少数单位从部门利益出发将税务发票与各种收据混开的现象。

3.加大凭证稽查的处罚力度。税务部门应结合日常征管工作,把发票等凭证的日常检查列入重要工作日程,强化凭证的日常检查,做到经常化、多样化。注重将日常检查和专项稽查相结合,做到严查、重罚。对查实的凭证违法违规行,该补税的补税,该罚款的罚款,触犯法律的要追究刑事责任。做到铁面无私,绝不手软,重拳打击,使凭证管理的各环节工作走上良性循环的轨道。

五、关于机构所在地的内涵问题

《通知》将一些应税劳务的纳税地点规定为纳税人机构所在地,但是对机构所在地的涵义并没有做出明确的规定。笔者认为,关于机构所在地的涵义问题应当明确以下两点:

1.凡纳税人已办理税务登记的,其机构所在地应当为税务登记证所载明的地点。

2.凡纳税人未办理税务登记的,其机构所在地应当这样确定:属于单位的为其驻地,属于个人的为其居住地。

六、总结

综上所述,笔者有以下两点体会:

1.经济的发展和业务不断复杂与特殊化,给税收征管工作提出了许多新的课题,需要广大税务人员不断学习,探索新的税收征管方式、方法和途径。

2.国民待遇原则是WTO规则的基石。加入WTO后,落实税收国民待遇,不失时机地提高营业税等税种的法律规范层次,进一步完善营业税制度,创造公平的营业税政策环境,是我们长期而艰巨的任务。□

