

从公司综合税负认识误区谈税法知识整合问题

叶金育

(江西财经职业学院 江西九江 332000)

【摘要】 税法的计算、税负考量研究和实践中存在诸多误区,本文通过对几种误区的分析来说明各税负之间并不孤立运行,一种税的税负往往取决于另一种税的税负结果,各税法之间有着千丝万缕的联系。正因为如此,税负的操作不应只考虑单一税种、单一税法,而应进行税法整合,充分考虑到各税法之间的相互融通和配合。

【关键词】 税负误区 税法知识整合 税收累计负担

税法对公司课税的标的是公司行为,或者公司行为的经济效果。依据中国税法,公司可能涉及的税种包括印花税、增值税、消费税、营业税、关税、房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、契税、资源税、车辆购置税、车船税、城市维护建设税、教育费附加及企业所得税法等税种。

税收实践中,对于税收负担,我们通常习惯于从单一的税种、单一的税率来进行判断:税率高,税负就重;税率低,税负就轻。比如,一个是从事销售货物的公司(增值税一般税率17%),另一个是从事交通运输业的公司(营业税一般税率3%),在同等条件下,人们会认为前者的税负较后者重。事实果真如此吗?

其实,衡量公司税负的轻重,不能只看税率的大小,更要看到税收的累积负担。因为现实中,对一个公司业务的征税,往往是多环节征收,而不是单一税种和单一税率的简单运作。

税收实践中,一种公司业务课征一种税是常见的税法意识误区;另外一个误区是,一项公司业务课征多个税种,但税负为各种税的简单相加。在具体应纳税额的计算中,应纳税所得额的确定也容易陷入认识误区。

一、“一种行为只涉及一个税种”的认识误区——税法的孤立运行

在讲授和研究税法的过程中,教学和研究倾向于单个税法的孤立讲解和研究。不太注重各税法之间的联系,使学生和读者想当然的将不同的税法孤立起来,片面的理解真实的税法运行。典型的例子是,在学习增值税时只知道增值税,到了企业所得税法的学习时,增值税和营业税等的学习便忘记了。根本不会意识到增值税、营业税、消费税等还和企业所得税有关。

本人在2008年上半年的税法授课中,曾经做过一个教学实验。在不同的税法授课班级中,专门用同一个案例进行教学(案例的形式有所变化,但实质近乎一致)。在营业税法的授课中跟学生讲这个案例时,学生基本上能够判定出来,该公司应该征收营业税;讲到城市维护建设税和教育费附加时,学生能准确地识别出来,该公司应该课征城市维护建设税与教育费

附加;在印花税法的授课中,绝大部分学生知道该公司应该缴纳印花税;最后,在企业所得税法的讲解中,学生也能识别出该公司应该课征企业所得税。

在期末考试复习时,我以此案例为题,令人意想不到的是学生对此案例的分析,根本无法统一意见。有的说只征收营业税,有的说既征营业税又征城市维护建设税与教育费附加,有的说只征企业所得税,有的说只征印花税,竟然没有一个学生能准确地说出该案例涉及的所有税种。我授课的对象为财经院校的财会类专业学生,是属于税法意识较高的人群。但就是这类人群,对税法的理解也显狭隘,更何况社会中的普通公众。

二、“应纳税额确定时将税率简单相加”的认识误区

在税法的教学和研究中,还有一个学生经常产生的误区。在教学中真正让学生明白总的应纳税额如何计算,并不容易。学生已经习惯对公司行为和业务在单一税法下进行计算,形成了“应纳税额=应纳税所得额×税率”思维。学生认为真正决定公司税负的是不同税种之间的税率,把公司涉及税种的不同税率简单相加,便可以看出公司真正的税负。

下表是一个学生针对公司应予承担的税负而专门制作的公司税负表,通过该表该学生进而得出中国公司税负过重,逃税、避税实属无奈之举。这种税务处理方法,时常发生在学生的作业和税法学习者的记录中。

公司税负计算表

	企业应纳税所得	增值税	消费税	城建税、教育费附加	企业所得税	个人所得税等	应纳税总额
化妆品公司	100	17%	30%	10%	25%	……	82
烟草公司	100	17%	56%或36%	10%	25%	……	108或88

针对上述“公司税负表”,值得肯定的是,公司业务之税负评价不再局限于单一税法之内,而考虑到了税法之间的联系,意识到了税法整合。但问题显然不如表中显示的那般简单,化妆品公司的税负确实高达82%,烟草公司的税负确实高达108%或88%吗?若真如此的话,公司的生产、销售、管理等费用

从何而来,公司员工工资从何而来?纳税人创立公司为何?难道只是为纳税吗?这显然与追求利润最大化的公司理念相违背。问题皆出自应纳税额的计算口径,这是公司涉税的另一误区。关于应纳税额的计算口径,如下问题值得注意(以化妆品公司为例):

1. 城市维护建设税与教育费附加的计算口径。在进行应纳税额的计算时,我们习惯了“应纳税额=应纳税所得额×税率”的税法思维。为此,在城市维护建设税与教育费附加的应纳税额计算时,习惯于运用上述公式:城市维护建设税与教育费附加应纳税额=应纳税所得额×税率,即城市维护建设税与教育费附加应纳税额=100×(7%+3%)=10(元)。然而,城市维护建设税与教育费附加的计税依据,不为公司之应纳税所得额,应以应纳增值税、消费税和营业税额为计税依据。正确的城市维护建设税与教育费附加之和=(17+30)×(7%+3%)=4.7(元)。

2. 企业所得税的计算口径。表中,应纳企业所得税的计税依据直接为应税所得。而根据企业所得税法及其实施细则之相关规定,企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加应从企业所得税之应纳税所得额中扣除。只有扣除了可以扣除的税金后,应纳税所得税才可以充当应纳税额的计税依据。因此,企业所得税之应纳税所得额=100-30-4.7=65.3(元)。相应的企业所得税之应纳税额=65.3×25%=16.325(元)。

3. 增值税的计算口径。在增值税的计算过程中,习惯将增值税的应纳税额等同于增值税的销项税额。依据增值税法的相关规定,在增值税中“应纳税额=销项税额-进项税额”。从公式便可看出,增值税的应纳税额确定,不只取决于销项税额,还与进项税额相关。上述公司的税负表,并没有考虑到增值税的进项税问题。将上述三个税种的计算口径纠正后,公司的税负可以降低不少。

三、误区背后的税法知识整合问题

案例:某运输公司2010年3月份取得国内货运收入250 000元,装卸搬运收入35 200元,当月还承揽了一项国际运输业务,全程收费38 000元,其中境外运输业务转给境外一运输单位,并支付境外承运单位运费20 000元。运输公司从事运输业务损耗的成本费用为88 000元。该公司真实的税负如何?公司总的应纳税额如何确定?

税负分析:该运输公司需缴纳的税种有营业税、城市维护建设税、教育费附加、印花税及企业所得税。应纳税额具体计算如下:

(1)营业税。营业额=250 000+35 200+(38 000-20 000)=303 200(元);应纳税额=303 200×3%=9 096(元)。

(2)城市维护建设税与教育费附加。纳税人实际缴纳的营业税额=9 096(元);应纳税额=9 096×(7%+3%)=909.6(元)。

(3)印花税。运输费金额=250 000+35 200+(38 000-20 000)=303 200(元);应纳税额=303 200×0.5‰=151.6(元)。

(4)企业所得税。应纳税所得额=(250 000+35 200+38 000-20 000-88 000)-(9 096+909.6)=205 194.4(元);应纳税额=205 194.4×25%=51 298.6(元)。

(5)运输公司总的应纳税额=9 096+909.6+151.6+51 298.6=61 455.8(元)。

运输公司税负运行如下表所示,显然不只是单一税法的孤立运行和税率的简单相加。

单位:元

	营业税	城建税、教育费附加	印花税	企业所得税	应纳税总额
运输公司	9 096	909.6	151.6	51 298.6	61 455.8

依照营业税法、城市维护建设税法与教育费附加税法、印花税法和企业所得税法之相关规定,该运输公司从事运输行为应同时缴纳营业税、城市维护建设税与教育费附加、印花税法和企业所得税。并不像习惯上认为的只缴纳营业税、城市维护建设税与教育费附加、印花税法和企业所得税中的一部分,其必须通盘考虑到整个税法在公司中的运行。在应纳税额的计算口径上,应运用税法的知识整合理念,充分考虑到各税法之间的相互融通和配合。

具体到此案例中,城市维护建设税与教育费附加之应纳税额,依赖于公司实际缴纳的营业税额。企业所得税之应纳税额,依赖于公司实际缴纳的营业税额和城市维护建设税额与教育费附加额。

四、结语

公司涉税理论和实践存在着诸多误区,学习和研究者习惯将税法孤立起来思考,直接将公司税负与税种的税率简单相加画上等号。然而在税收立法和税收实践中,税法的运行并不孤立,而是浑然一体。比如,城市维护建设税与教育费附加的应纳税额,依赖于公司实际缴纳的增值税额、消费税额和营业税额。企业所得税的应纳税额,依赖于公司实际缴纳的营业税额、城市维护建设税额与教育费附加额等应纳税额。正因如此,税负的操作不应只考虑单一税种、单一税法,而应进行各税法整合,充分考虑到各税法之间的相互融通和配合。

主要参考文献

1. 朱力·汤普森·克莱恩著,姜智芹译.跨越边界——知识与学科与学科互涉.南京:南京大学出版社,2005
2. 陈少英.公司涉税法论.北京:北京大学出版社,2005
3. 杨小强,叶金育.合同的税法考量.济南:山东人民出版社,2007
4. 杨小强.中国税法:原理、实务与整体化.济南:山东人民出版社,2008
5. 钱林晓.具有交叉学科意义的教育经济学方法论研究.北京:光明日报出版社,2009
6. 叶金育.税法与私法的解构与整合——征纳关系的视角.甘肃理论学刊,2008