

澳大利亚商品与劳务税简介 及与我国增值税比较

池雪 江春霞

(长安大学经济与管理学院 西安 710064)

【摘要】 本文对澳大利亚的商品与服务税(GST)做了简单的介绍,并探讨澳大利亚的 GST 与中国的增值税在纳税人的认定上的异同及澳大利亚在商品与服务税规定的特殊组织 GST group 对中国的借鉴和 GST branch 与中国的总分机构缴纳增值税的有关规定的异同。

【关键词】 GST 增值税 商品与服务税组 商品与服务税分支机构

我国增值税是以商品含应税劳务在流通过程中产生的增值额作为计税依据而征收的流转税,也是一种价外税。2009年1月1日之前,我国采用的是生产型增值税,之后转型为消费型增值税。澳大利亚与我国有着相似性质的税为商品与服务税(GST),GST是澳大利亚在2000年税制改革中新出台的一个税种,其计税依据是货物或劳务实现的销售收入。

本文主要通过简单介绍澳大利亚 GST 的特色征纳方式,并将之与我国增值税进行比较,以为我国改进和完善增值税的征纳工作提供借鉴。

例越高,高管薪酬越低,但未通过置信度检验。由于金融业上市公司的资产负债率与非金融业公司的资产负债率之间存在极大差异,所以并未发现金融业上市公司的负债起到治理作用。两职合一的总经理薪酬较低,但并不是常态。总经理的任期越长,薪酬越高,但未通过置信度检验。

回归结果显示:企业规模是影响金融业企业高管薪酬的重要因素。为了验证其影响力,本文将回归模型除企业规模以外的解释变量删除后重新进行回归,发现企业规模解释了企业高管薪酬的40%。这说明企业规模是决定金融业企业高管薪酬的重要因素,这与我国现实情况是吻合的。我国金融业企业大多采用存款数量作为职工业绩考核的重要指标,以致银行规模越大,总经理获得的薪酬就越高。而业绩水平并未成为决定总经理薪酬的重要因素,假设2得到了验证,说明银行薪酬契约的考核方式主要以企业规模为标准。

五、结论

本文对相关控制变量进行替换,如采用前五位、前十位股东持股比例赫芬达尔指数衡量股权分散程度,采用主营业务收入自然对数衡量企业规模,实证结果与上面结论保持一致,回归数据显示金融业企业高管薪酬与企业业绩之间不相关,这说明目前金融业企业薪酬契约的有效性不够明显,尚未制定出具有很强的激励功能的薪酬制度。目前,企业规模是决定金融行业高管薪酬的主要因素,可以解释高管薪酬的40%,可

一、澳大利亚商品与服务税简介

商品与服务税是澳大利亚适用范围比较广泛的一个税种,从2001年7月1日开始征收,对商品和应税劳务征收10%的税额,由澳大利亚税务局管理。

1. 企业的注册登记。凡是年销售额达到75000美元(非营利组织销售额达到150000美元)的企业以及从事提供的士旅行(承载旅客或者出售豪华轿车车票)的必须到税务机关进行登记,从而获得澳大利亚的企业编号(ABN),这也是企业的注册登记号。对于年销售额没有达到75000美元要求的企

见传统考核机制在金融业企业里使用得较普遍。

金融业企业应该提高高管薪酬与企业业绩之间的关联度,从传统的规模考核向业绩考核模式转换。目前一些商业银行由单一存款考核转向模拟利润考核,探索出了一条金融业上市公司薪酬激励模式的新路子,值得借鉴。

金融业企业高管薪酬与高管任职时间没有关系,这实际上从侧面反映出目前金融业上市公司的薪酬考核是以企业规模为主,企业只要有规模,高管即使任期短收入也会很高;而企业规模不大,高管任期再长也难以提升薪酬。应纠正这种偏向,并提高董事会的独立性,提高薪酬契约的有效性。

主要参考文献

1. Jensen M C, Murphy K J.. Performance Pay and Top Management Incentives. Journal of Political Economy, 1990;98
2. 杜胜利, 翟艳玲. 总经理年度报酬决定因素的实证分析——以我国上市公司为例. 管理世界, 2005;8
3. 方军雄. 我国上市公司高管的薪酬存在粘性吗?. 经济研究, 2009;3
4. 李维安, 张国萍. 经理层治理评价指数与相关绩效的实证研究——基于中国上市公司治理评价的研究. 经济研究, 2005;11
5. 吕长江, 赵宇恒. 国有企业管理者激励效应研究——基于管理者权力的解释. 管理世界, 2008;11

业可以选择注册登记也可以不选择注册登记。但是,如果要注册登记,必须保持12个月。如果注册登记的企业年销售额达不到75 000美元,可以选择取消注册登记,也可以继续保持注册登记状态。没有注册登记的企业,必须每月监测一次,看是否达到了GST的销售起点,如果达到了GST销售起点,企业必须在21天之内注册登记。

2. GST的计算。对于注册登记的企业,他们销售的货物或者提供劳务的价格包括应该缴纳的GST,在向税务部门缴纳GST时可以抵扣购入过程中已经支付的进项税额。应缴纳的GST=收入×10%-进项支付的GST。

对于没有注册登记的企业,在销售货物时价款不应该包含GST,但对在采购货物时支付的不计入商品成本的费用应该包括GST,它在所得税申报表中作为一个抵减项目,抵减应该缴纳的所得税额。

3. GST的会计核算。澳大利亚GST的会计核算比较简便,主要分为两类核算,即以现金为基础的会计核算和以非现金为基础的会计核算。

(1)以现金为基础的会计核算。企业销售应税商品时支付GST的纳税期间与企业收到购买方支付的GST期间是相同的。企业购买商品时,如果在当期已经支付货款并获得发票,那么企业在当期就可以抵扣全部进项GST;如果在当期只是支付了部分货款取得部分发票,那么企业在当期也就只能抵扣部分进项GST。

(2)以非现金为基础的会计核算。企业销售商品时应将开出销售发票的期间与企业收到部分款项的期间两者较早的期间作为应纳GST期间。企业购买商品时可以抵扣进项GST的期间以销售方开发票期间与企业支付部分货款期间两者中较早的一个期间为准。

4. GST的报告和缴纳期间。澳大利亚企业向税务部门缴纳GST的期间可以选择一个月、一个季度或者一个年度交纳一次,但要发表GST缴纳声明(activity statement),并遵守对不同销售额的有关规定。

(1)企业每年GST应税销售额达到200 000 000美元以上的,必须每月报告并缴纳GST。

(2)企业GST的销售额少于200 000 000美元的,不用每个月缴纳一次,可以选择每个季度缴纳一次。缴纳GST的报告分三种情况:①选择电子支付的可以一个季度报告一次;②每个季度报告缴纳GST的,在年报中要披露GST更多的信息;③每季度缴纳GST的,只在年度申报表中报告。

(3)没有达到注册登记条件(销售额低于75 000美元)却已注册登记的,可以选择每年报告并缴纳一次。

二、中澳两国关于纳税人的认定分类比较

澳大利亚对纳税人的认定与我国一样分为两类:一类是在税务部门注册登记的纳税人,另一类是没有在税务部门注册登记的纳税人。根据澳大利亚商品与服务税的规定,要求注册登记的纳税人必须具备企业注册登记的条件:①当前这个月以及在这之前的11个月销售额为75 000美元(非营利组织销售额为150 000美元);②当月的销售以及在未来的11

个月预计的销售额可能达到75 000美元(非营利组织销售额达到150 000美元)。如果企业满足了上述两个中的任何一个条件,那么企业就应该到税务机关进行注册登记。

通过对两个国家纳税人认定的条件对比可以发现,我国对纳税人的分类认定依据更加严谨,其中对一般纳税人的认定条件(以开业满一年的企业为例):工业企业应税销售额为50万元以上,商业企业为80万元以上。否则,一般不允许认定为一般纳税人(不过,商业企业以外的、会计核算很健全的企业可以申请认定为一般纳税人)。对于低于应税销售额的小规模纳税人不允许认定为一般纳税人,也不允许进行增值税的进项税抵扣。而在澳大利亚,销售额没有达到75 000美元的企业如果愿意注册登记,也可以选择注册登记,只是有个期限要求,必须至少满12个月。

从公平的角度来说,各类企业应该以同样的标准来要求,即使国家有两种标准,那么选择何种标准来进行本企业的增值税核算应该由企业自己来选择。澳大利亚的做法表现出相对公平性,在选择注册登记规定上,达到与未达到销售额要求的企业均可以向税务机关注册,而一旦低于纳税额起点的企业还可以选择取消登记注册。而在中国销售额未达到规定的一般不允许认定为一般纳税人,同时规定一旦认定为一般纳税人,不得再转为小规模纳税人。

两国纳税人认定产生差异的主要原因是:两个国家的会计制度或者说税务制度的完善性还存在一定的差异。我国将纳税人认定为小规模纳税人与一般纳税人的原因是:在实际经济活动中我国增值税纳税人众多,会计核算水平不同,大量的小企业和个体经营者还不具备发票抵扣税款的条件;同时我国并没有独立的税务会计制度,企业的税务与会计紧密相连,而会计制度还不很完善,税务部门对于不同条件企业的税务监督还存在着很大的困难,因此为了简化增值税计算、征收和征管工作,就按照会计核算的水平将纳税人分为两类。

三、澳大利亚税法特色:商品与服务税组(GST group)、商品与服务税分支机构(GST branch)

澳大利亚为了加强对GST的征管工作,允许企业成立GST group或者GST branch,这是澳大利亚商品与服务税的相关规定中比较特殊的形式。

1. 澳大利亚特殊的商品与服务税组(GST group)。GST group是两个或者两个以上的企业在满足特定的条件(包括企业的市场地位、产品的特质、经营模式等)下组成的。凡是缴纳GST的单独个体,可以在GST group中推选出一个代表来管理整个组内的GST事项,这个代表企业是该组成员中可以完成GST所有事项的企业,必须对整个组的GST负债(欠缴税款)负责,即代表企业对组员应该交给税务部门的GST负责,如果GST group的一个成员进口了应税商品,在采购的时候已经支付了GST,那么在付款时这个成员就有责任要支付含税的价款,否则这个代表企业就有责任为这个成员的进口商品支付GST。在两种情况下,代表企业都有权利因这个进口贸易索取进项增值税的发票。

澳大利亚GST group对每个成员的要求:①必须注册登

记;②每个成员都有相同的纳税期间;③成员有相同的会计核算基础(现金或者非现金);④成员没有加入其他的 GST group;⑤成员没有加入因 GST 而成立的分支机构;⑥对于特殊形式的企业成员要满足特殊的要求和规定。

成立 GST group 的好处比较明显:成员之间的交易不需要缴纳 GST,也不需要索取进项 GST 的票据;成员不用承担缴纳增值税的义务,组内的交易不需要税务发票,企业的管理费用和现金流的成本会降低;在 GST group 组织下,只需要代表企业站在所有组员利益的立场来完成增值税缴纳声明,这个声明中不用列出组员内部间的交易,从而减少了企业在纳税申报时的手续,方便了税务机关的管理。

2. GST group 与中国增值税纳税比较。我国增值税法没有关于相关企业成立增值税统一纳税小组的规定。鉴于澳大利亚的 GST 是因为注册登记的企业可以进行进项商品与服务税的抵扣,与中国的一般纳税人的纳税规定一样,那么在中国可不可以也成立增值税组呢?现在来假设 A、B、C 是三个独立的一般纳税人,A 将原材料以 10 000 元卖给 B,应向税务部门缴纳增值税 1 700 元;B 将之加工成半成品,以 20 000 元的价格卖给 C,应向税务部门缴纳 1 700 元($20\,000 \times 17\% - 1\,700$)的增值税;C 将之加工成产成品,以 30 000 元的价格卖给消费者,应该缴纳 1 700 元($30\,000 \times 17\% - 20\,000 \times 17\%$)的增值税。在这个过程中税务部门应该收取 5 100 元的增值税,也就是最后的 C 向消费者销售货物时的销项增值额。A、B、C 三个公司均要向税务部门缴纳增值税,而如果将 A、B、C 作为一个小组,小组成员内部的交易不进行核算,最后向税务机关缴纳增值税的环节就只是 C 与消费者之间的交易。从原理上讲,中国完全可以将澳大利亚的 GST group 的运作模式应用在增值税的缴纳上,这既可减少企业纳税的管理费用,又可简化税务部门的征税工作。

有人设想在中国对于纵向一体化发展比较好的大企业可以实行增值税组的纳税方式。不过笔者认为,这类企业推行增值税组的纳税方式看似容易但实际上却不宜实行。所谓的纵向一体化是指企业从原材料供应、材料的加工到最后的销售环节等均是在一个集团的控制之下,由各个分公司或者子公司或者控股公司完成。如果集团总公司负责向税务部门缴纳所有成员公司的增值税,那么就相当于税务部门将一部分权力下放到集团公司,由集团总公司来监督和管理各成员公司的纳税情况,这对于税务部门来说的确减轻了很多征税工作量,但是集团公司总部监督的工作量却增加了,难度也加大了。因为集团总公司中所有成员的利益与整个集团的利益相关,让集团公司替国家来监督自己,明显存在很多的漏洞,因此增值税组的纳税方式不宜实行。

对于企业之间的关系仅仅是交易而保持着的长期合作关系,不存在共同控制或者联营合作关系,可以成立增值税组。因为既然是各自独立的,那么它们之间既存在着利益的博弈,也存在着利益的多赢。在分清组内成员的增值税纳税义务时,各个成员之间为了维护自己的利益而博弈;在减少纳税管理费用以及现金的管理成本上,选择减少纳税环节是他们的

多赢选择。因此可以借鉴澳大利亚对成立 GST group 的五条要求,来规范中国企业的增值税组。

3. 商品与服务税分支机构(GST branch)。GST branches 是指企业为它的分支机构独立地进行注册登记 GST,以适应企业的管理以及会计编报规定等。当一个企业主体因为 GST 的目的注册登记了一个分支机构,那么这个主体就叫做总公司,而 GST 分支机构应该对总公司的 GST 负责。

分支机构与总公司之间应该缴纳 GST,分支机构与分支机构之间也应该缴纳 GST,不过,其进项税额可以抵扣。一般来说,一个企业主体能够让它的分支机构注册一个 GST 编号,需要满足以下条件:①分支机构是一个独立的法人组织,有自主经营权;②分支机构有独立的会计系统(独立的会计系统是指分支机构可以生产或者能够生产不需要依靠总公司的账务或者其他分支机构的账务,不是总公司另外一个简单的成本中心);③企业通过或拟通过分支机构继续经营;④企业主体不是 GST group 的成员。满足上述条件的分支机构一旦进行登记注册,便可获得一个特别的 GST branch number,税务部门也会向总公司通知它的分支机构的注册号码。

4. GST branch 与中国的总、分支机构的相关规定比较。中国增值税法关于总、分支机构的一般纳税人认定的规定:①一般纳税人总、分支机构不在同一个市、县的,应分别向所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续;②总、分支机构在同一市、县,其分支机构非独立核算且不具备法人资格的,不得认定为一般纳税人,如分支机构独立核算且具备法人资格的,可申请认定为一般纳税人;③企业的总、分支机构(不在同一市、县)实行的是统一核算,如果总公司是一般纳税人,即使分支机构没有达到一般纳税人的要求,也可以申请认定为一般纳税人(需提供总公司的相关证明);④总公司不是增值税纳税人,其分支机构从事增值税应税业务符合一般纳税人条件的,可以申请认定为一般纳税人。

中国在总、分支机构认定一般纳税人的规定上与澳大利亚的 GST branch 的规定比较类似,但是还有不同之处。首先,就申请认定的主体来看,澳大利亚是总公司(parent entity)为它的分支机构向税务部门申请注册登记,而在中国则是分支机构向相关的部门申请认定为一般纳税人。其次,从独立的会计系统(核算)来看,澳大利亚分支机构必须有独立的会计系统,而中国由上述第②条规定可以看出即使是统一核算的分支机构也可以申请为一般纳税人。相比较而言,中国的总、分支机构的一般纳税人认定条件的规定比较全面,给了分支机构相对较大的自主权,分支机构可以根据与总公司的关系,自己判断是否可以申请为一般纳税人。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2010
2. 国务院.中华人民共和国增值税暂行条例.国务院令 538 号,2008-11-10
3. 财政部,国家税务总局.中华人民共和国增值税暂行条例实施细则.财政部、国家税务总局第 50 号令,2008-12-15