

完善现行消费税抵扣政策的几点建议

□ 李克桥 宋凤轩

目前,我国的消费税抵扣政策在一定程度上解决了消费税重复征收问题,但无论从抵扣范围、抵扣时间,还是抵扣办法等多方面还不尽如人意,需要予以改进。

一、现行消费税抵扣政策

消费税的抵扣政策是指对纳税人用外购的或委托加工收回的已税消费品继续生产另一种应税消费品,准许扣除所用已税消费品已纳的消费税税额。在抵扣范围、抵扣时间、抵扣办法上,现行消费税抵扣政策作了明确规定:

在抵扣范围上,第一,必须是购进或委托加工收回的税法规定的已税消费品生产规定的另一种应税消费品才可以抵扣已纳消费税,否则不准扣除。例如外购已税卷烟生产另一种卷烟,是不可以把外购已税卷烟的消费税扣除的。第二,外购或委托加工收回的已税珠宝玉石生产的金银首饰,不得扣除珠宝玉石已纳的消费税税额。因为金银首饰在零售环节征收

消费税,珠宝玉石在生产或进口、委托加工环节征收,从征税环节上不一致。第三,外购或委托加工收回的已税消费品用于直接销售的,由于不再征收消费税,所以也不准扣除已纳消费税。第四,从商业企业购进应税消费品连续生产应税消费品,符合抵扣条件的,准予扣除外购应税消费品已纳消费税税款。

在抵扣时限上,已税消费品的税额抵扣既不像增值税购进时只要认证通过就可将进项税额抵扣,也不是将已税消费品生产的另一消费品出售时才进行抵扣,而是在已税消费品生产领用的时候才准予抵扣相应的已纳消费税税额,这时,扣除的已税消费品对应的消费税实际上处于生产环节。

在抵扣办法上,既不是采用购进扣税法,也不是采用实耗扣税法,而是采用“领用扣税法”。即准予抵扣的消费税税额应按当期消费品生产领用数量计算,只有实际生产领用的数量才是计提准予抵扣的消费税税额的依据。

当期准予扣除外购的应税消费

品已纳消费税税款的计算公式为:

当期准予扣除的外购应税消费品的已纳税款 = 当期准予扣除的外购应税消费品的买价 × 外购应税消费品适用税率

其中:当期准予扣除的外购应税消费品的买价 = 期初库存的外购应税消费品的买价 + 当期外购应税消费品的买价 - 期末库存的外购应税消费品的买价

当期准予扣除委托加工收回的应税消费品已纳消费税税款的计算公式为:

当期准予扣除的委托加工收回的应税消费品已纳的税款 = 期初库存委托加工的应税消费品已纳税款 + 当期委托加工收回的应税消费品已纳税款 - 期末库存的委托加工的应税消费品已纳税款

二、现行消费税政策存在的不足

从上述政策上可以看出,无论从抵扣范围、抵扣时间,还是抵扣方法

上,消费税的抵扣政策远远没有增值税进项税额的抵扣方法成熟、正规。主要问题在于:

1. 抵扣范围不尽合理。出于限制粮食消耗,将酒及酒精的抵扣规定取消还可以理解,但有些扣除项目是属于正常的、合理的,则不应进行限制。比如购进已税轮胎生产应税汽车或摩托车,既然存在重复计税因素,就应该允许扣除轮胎已纳消费税。

2. 扣除时限不合理。根据税法规定,既然是在当期应税消费品生产领用时才扣除已税消费品的已纳税额,那么就应该是“随领随结”,就是说,如果企业存在分别按1、3、5、10、15日预缴消费税的情形,那么预缴期间的领用已税消费品对应的已纳消费税应该相应扣除。但现行办法是采用期末才能根据库存情况计算扣除的办法,意味着预交期内必须先按当期应税消费品全额计税,期末才能根据全月领用情况计算准予扣除的税额,其结果一是剥夺了纳税人及时抵扣税款的权利,二是有可能出现先征后退、多退少补的现象。

3. 扣除依据太复杂,需要建立台账制。从会计核算的角度看,该抵扣方法不像增值税一样,可以根据增值税专用发票注明的税额进行扣除。从上述计税公式中可以看出,现行消费税的抵扣方法既不是采用的购进扣税法,也不是实耗扣税法,是一种“领用扣税法”,本身与企业核算存在着严重的脱节,因为从企业生产工序上看,购进的材料不一定领用、领用的不一定完工、完工的不一定销售。该方法处于企业购产销的中间环节,从理论上讲,没有一种核算原则或计算方法可作为依据,它否定了一致性原则、配比性原则等基本会计和税务处理原则。

4. 某些抵扣条件不科学。现行

政策规定,从商业企业购进应税消费品连续生产应税消费品,符合抵扣条件的,准予扣除外购应税消费品已纳消费税款。这里的“符合抵扣条件”基本属于虚设,因为按照现行消费税法、法规规定,除了卷烟批发环节和金银首饰和钻石及其饰品零售环节缴纳消费税,一般应税消费品不在流通环节课征,而流通环节的销售额往往是在生产环节的基础上加价出售的,那么购进者不可能推出生产环节已纳多少消费税,想达到符合“上个环节征多少,本环节扣多少”的条件则无从谈起。

5. 扣除标准混乱。领用扣税法既不是购进扣税法也不是真正意义上的实耗扣税法,不符合会计上的配比性或一致行原则,给会计处理带来麻烦。如果想通过领用才准予扣除来限制非税行为的消耗,事实上也很难做到,因为这种扣除方法本身就存在重大问题。例如:某化妆品期初库存50万元,本期购进120万元,本期领用70万元,那么期末库存100万元,当期可以扣除项目金额为70万元,可扣除税额为21万元,然而,如果本期领用70万元中有30万元属于非正常毁损,按照税法理解,这部分毁损的原材料没能形成应税消费品,其对应的9万元已纳消费税是不能扣除的,只能扣除12万元,然而,由于准予扣除税额采用的是“倒挤成本法”,即本期准予扣除项目金额为 $50+120-100=70$ 万元,那么可扣除的税额仍然是21万元($70\times 30\%$)。

三、现行消费税抵扣方法的几点改进建议

一是实行以票抵税。既然消费税作为增值税的补充,二者购销环节基本是一致的,完全可以参照增值税扣

除办法抵扣消费税。虽然纳税人取得的增值税专用发票上面没有记载已纳消费税税额,但可以根据该发票记载的销售额为依据,按已税消费品适用税率计算出可抵扣的已纳消费税,不仅能够增强可抵扣消费税的真实性,也可以做到与增值税征管同步,还能做到消费税缴纳与抵扣同步。

二是采用真正意义上的“实耗扣税法”。按照配比原则,通过按销售收入的一定比例扣除,或应税消费品结转的主营业务成本的一定比例扣除。将上述“当期准予扣除的外购应税消费品的买价”的计算公式变更为:

当期准予扣除的外购应税消费品的买价=期初库存应税消费品对应的外购应税消费品的买价+当期生产领用的应税消费品的买价-期末库存应税消费品对应的外购应税消费品的买价

同时还应明确:当期生产领用的应税消费品的买价中属于非正常损失的部分,予以转出。

例如,假设某化妆品厂原材料、在产品 and 产成品期初均无库存,本期购进作为原材料的已税化妆品100万元,本期生产领用60万元,其他材料、人工等项成本合计20万元,生产成本共计80万元,则已税消费品占全部生产成本的75%($60/80$),如果生产化妆产品10万件,本期完工8万件,销售6万件,取得销售收入72万元,可结转主营业务成本48万元,那么本期应纳消费税为21.6万元($72\times 30\%$),对应可抵扣的消费税为10.8万元($48\times 75%\times 30\%$)。这样,纳税人无论计税还是核算,都变得大为简单便捷。

(作者单位:河北省保定职业技术学院 河北大学)

责任编辑 陈素娥