

消费税的纳税筹划研究

长沙民政职业技术学院 银样军

消费税是我国三大流转税(增值税、消费税、营业税)之一,是以特定消费品为课税对象所征收的一种税。我国消费税开征于1994年,当时主要是对烟、酒及酒精、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮与焰火、汽车轮胎、小汽车、摩托车、汽油、柴油、护肤护发品、化妆品等11类应税消费品征收。2006年我国对消费税进行了部分调整,新增了高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板项目;取消了汽油、柴油税目,增列了成品油税目;取消了护肤护发品税目,将原属于护肤护发品征税范围的高档护肤类化妆品列入化妆品税目。消费税开征的目的是调整产品结构,引导消费方向,增加财政收入。消费税的征收环节主要是生产销售环节、进口环节和委托加工环节,只有金银首饰在零售环节征收。消费税征收环节具有单一性,即在流通环节只征收一次,不重复征税。

对于企业来说,要对消费税进行纳税筹划,必须注意筹划环节问题,具体来说,企业可以从以下几个方面进行消费税纳税筹划:

一、利用临界点进行纳税筹划

《消费税暂行条例》规定:对于应税消费品中的卷烟每标准条对外调拨价在50元(含50元,不含增值税)以上的,消费税税率为45%;每标准条对外调拨价在50元以下的,消费税税率为30%。啤酒每吨出厂价在3000元(含3000元,不含增值税)以上的,单位税额为250元/吨;每吨出厂价在3000元以下的,单位税额为220元/吨。这里实行的是全额累进税率制。其特点是在临界点附近,纳税负担变化比较大,会出现纳税负担的增加大于计税依据增加的情况。在这种情况下,企业可以巧妙地运用临界点适当降低产品价格,从而增加税后利润。

例1:甲卷烟厂生产A卷烟,原来每标准条生产成本为25元,调拨价定为每标准条48元。2008年由于原材料价格上涨导致生产成本上升,经测算,每标准条生产成本上升3元。该厂销售部门提议将调拨价调为每标准条60元,而财务部门提议将调拨价调为每标准条49元。城市维护建设税税率为7%,教育费附加率为3%,地方教育费附加率为1.5%。请问哪个方案更好(不考虑卷烟定额税)?

(1)按销售部门提议调价:每标准条卷烟应纳消费税=60×45%=27(元);应纳城市维护建设税和教育费附加=27×(7%+3%+1.5%)=3.1(元);合计应纳税额=27+3.1=30.1(元);税后利润=60-28-30.1=1.9(元)。

(2)按财务部门提议调价:每标准条卷烟应纳消费税=49×

30%=14.7(元);应纳城市维护建设税和教育费附加=14.7×(7%+3%+1.5%)=1.69(元);合计应纳税额=14.7+1.69=16.39(元);税后利润=49-28-16.39=4.61(元)。

经比较可知,财务部门的提议更好,可节税13.71元(30.1-16.39),税后利润更多。由此可见,价格提高在临界点内既可增加企业利润,又能增强产品在价格上的竞争力。

二、采取先销售后包装方式进行纳税筹划

《消费税暂行条例》规定:纳税人兼营不同税率的应税消费品,应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量;未分别核算销售额、销售数量,或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的,从高适用税率。这为消费税纳税人提供了一个纳税筹划空间。以下通过一个案例来介绍具体的操作方法。

例2:长江公司为了进一步扩大销售,采取多样化生产策略,将其生产的粮食白酒与葡萄酒组成礼品套装进行销售。2008年6月份,该厂对外销售1000套套装酒,单价200元/套,其中粮食白瓶、葡萄酒各1瓶,均为1斤装(若单独销售,粮食白酒100元/瓶,葡萄酒100元/瓶)。假设此包装属于简易包装,包装费可忽略不计,则该企业对此销售行为应当如何进行纳税筹划?根据现行税法的规定:粮食白酒的比例税率为20%,定额税率为0.5元/斤;葡萄酒的比例税率为10%,无定额税率。

对于长江公司来说,存在两种经营方式,与此相对应,也存在两种方案进行核算。

方案一:采取先包装后销售的方式。根据“将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的应按最高税率征税”的规定,在这种情况下,葡萄酒不仅要按20%的高税率从价计税,而且要按0.5元/斤的定额税率从量计税。这样,长江公司应纳消费税=200×1000×20%+1000×1×2×0.5=41000(元)。

方案二:采取先销售后包装的方式。即先将上述粮食白酒和葡萄酒分品种销售给零售商,在此销售环节粮食白酒和葡萄酒分别开具发票,在账务处理环节对不同的产品分别核算销售收入,然后由零售商包装成成套消费品后对外销售。在这种情况下,葡萄酒只需要按10%的比例税率从价计税,不必按0.5元/斤的定额税率从量计税。这样,长江公司应纳消费税=100×1000×20%+100×1000×10%+1000×1×0.5=30500(元)。

通过比较可以看出,方案二比方案一节税10500元,因此,企业兼营不同税率应税消费品时,在单独核算的基础上,没有必要组成成套消费品销售的,最好单独销售,以尽量降低

企业的纳税负担。对于有必要组成成套消费品的,可以采用变通的方式,即先销售后包装,来降低应税消费品的总体税负。

三、采取收取包装物押金方式进行纳税筹划

《消费税暂行条例实施细则》规定:应税消费品连同包装物销售的,无论包装物是否单独计价以及在会计上如何核算,均应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。如果包装物不作价随同产品销售,而是收取押金(收取酒类产品的包装物押金除外),且单独核算又未过期的,此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的或者已收取的时间超过1年的押金,应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。对既作价随同应税消费品销售,又另外收取押金的包装物押金,凡纳税人在规定的期限内没有退还的,均应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。对酒类产品生产企业销售酒类产品(黄酒、啤酒除外)而收取押金的包装物押金,无论押金是否返还以及在会计上如何核算,均需并入酒类产品销售中,依酒类产品的适用税率缴纳消费税。

因此,企业要在包装物上节税,除了酒类产品(黄酒、啤酒除外),企业应该将包装物与产品分开核算,而且包装物不能作价随同产品销售,而应采取收取押金的方式,这样“押金”就不并入销售额计算消费税了。即使在经过1年后需要将押金并入应税消费品的销售额征税,也使企业获得了该笔消费金额1年的资金免费使用权。以下通过案例介绍具体的操作方法。

例3:某企业2008年7月销售化妆品2500套,每套价值200元,其中含包装物价值20元。则该企业2008年7月销售额=2500×200=500000(元)。化妆品的消费税税率为30%,则其应纳消费税=500000×30%=150000(元)。

上例中如果该企业在销售化妆品时不将包装物作价计入销售额中,而是采取收取20元押金的方式,则此押金就不需要计入应税消费品销售额中征税。所以在2008年7月其应纳消费税=2500×(200-20)×30%=135000(元)。1年以后,如果包装物押金未退回,则2009年7月应补缴消费税=2500×20×30%=15000(元)。对于企业来说,相当于获得了15000元的1年无息贷款。如果每个月都能这样做,其1年的无息贷款数额是相当大的,其中获得的利益也就不言而喻了。

四、改变加工方式进行纳税筹划

委托加工应税消费品与自行加工应税消费品的计税依据不同。委托加工时,由受托方代收代缴消费税(个体工商户除外),计税依据为同类产品销售价格或组成计税价格;自行加工时,计税依据为产品对外销售价格。同时,对于委托加工的应税消费品,委托方用于连续生产应税消费品的,所纳税款准予按规定抵扣。在通常情况下,委托方收回委托加工的应税消费品后,要以高于成本的价格出售。不论委托加工费是大于还是小于自行加工成本,只要收回的应税消费品的计税价格低于

收回后的直接销售价格,委托加工应税消费品的税负就会低于自行加工的税负。对委托方来说,其产品对外销售价格高于委托加工应税消费品的计税价格部分,实际上并没有纳税。因此,纳税人可以通过改变加工方式来进行纳税筹划。举例如下:

例4:甲卷烟厂计划生产一批卷烟,烟叶成本为300万元,加工成卷烟后的销售量为10000箱,销售单价为25000元/箱,烟丝消费税税率为30%,加工后的卷烟消费税税率为45%,城市维护建设税税率为7%,教育费附加率为3%,地方教育费附加率为1.5%。现有两种方案组织生产(不考虑增值税):方案一:自行生产,预计将发生生产加工成本费用420万元。方案二:委托乙工厂加工烟丝,预计将支付加工费用120万元,收回烟丝后继续加工成卷烟,预计还将发生成本费用300万元。

现从纳税筹划角度来评价两个方案的优劣:

方案一:甲卷烟厂自行加工成卷烟销售:

应纳消费税=1×25000×45%+1×150=11400(万元)

应纳城市维护建设税和教育费附加=11400×(7%+3%+1.5%)=1311(万元)

合计应纳税额=11400+1311=12711(万元)

方案二:委托加工环节甲卷烟厂应支付烟丝消费税=(300+120)÷(1-30%)×30%=180(万元)。

收回烟丝后继续加工成卷烟,卷烟销售后应纳消费税=1×25000×45%+1×150-180=11220(万元)。

应纳城市维护建设税和教育费附加=11220×(7%+3%+1.5%)=1290.3(万元)

合计应纳税额=180+11220+1290.3=12690.3(万元)

方案二与方案一相比节税20.7万元。

所以,尽管将烟叶加工成卷烟,在加工过程中自行加工与委托加工的成本都是420万元,但自行加工与委托加工相比,对委托方来说,后者纳税更少。企业在进行加工时,只要改变加工方式就可以达到节税的目的。

五、利用消费税税收优惠条款进行纳税筹划

目前,我国消费税的税收优惠条款比较少,主要有:①对《消费税暂行条例》所规定的出口应税消费品给予相应的免税、退税。因此,对生产企业来说应尽量生产《消费税暂行条例》所规定的出口产品,这样就可以享受消费税退税待遇。但生产企业应尽量采用自行出口或委托外贸企业出口方式,不能委托商贸企业出口,因为按照规定,委托商贸企业出口的产品其消费税不得退还。②对发动机汽缸总工作容量不超过50ml的三轮摩托车不征收消费税;对子午线轮胎免征消费税、翻新轮胎停止征收消费税等。生产企业可以利用上述税收优惠条款进行纳税筹划。

总之,企业在进行纳税筹划时,应结合当前国家的税收政策和自身的具体情况进行综合考虑,注意不要违反法律法规,这样才能达到纳税筹划的最终目的。○