

复合计税办法下应税消费品组成计税价格公式探讨

云南大学旅游文化学院 王 勇 云南省科技情报研究院 李瑞光

(一)

2008年,在国际金融动荡、全球经济增长减速的背景下,为了应对国内外复杂的社会经济形势,我国将财税政策由“稳健”调整为“积极”,其中税收政策的调整释放出“拉内需、保增长”的信号。2008年12月召开的中央经济工作会议决定,在2009年,政府将“较大幅度增加公共支出,保障重点领域和重点建设支出,支持地震灾区灾后恢复重建,实行结构性减税,优化财政支出结构”。笔者认为,目前财税政策的主旋律已转为结构性减税,并贯穿2009年。

(二)

2009年开始实施的《消费税暂行条例》第七条规定:纳税人自产自用的应税消费品,按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。

实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

组成计税价格=(成本+利润)÷(1-比例税率)

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

组成计税价格=(成本+利润+自产自用数量×定额税率)÷(1-比例税率)

《消费税暂行条例》第八条规定:委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。

实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

组成计税价格=(材料成本+加工费+委托加工数量×定额税率)÷(1-比例税率)

《消费税暂行条例》第九条规定:进口的应税消费品,按照组成计税价格计算纳税。

实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

组成计税价格=(关税完税价格+关税)÷(1-消费税比例税率)

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

组成计税价格=(关税完税价格+关税+进口数量×消费税定额税率)÷(1-消费税比例税率)

通过对以上规定的对比分析可以发现,在这三条规定当中,实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式都是2009年开始实施的《消费税暂行条例》新增加的内容,在此之前,三者的组成计税价格计算公式都与单纯实行从价定率

办法计算纳税的组成计税价格计算公式一样,分子中都无“数量×消费税定额税率”,也就是说现在的税负要比以前的重。另外,笔者对组成计税价格的计算方法的合理性也提出了疑问。我们知道,组成计税价格是在无同类消费品销售价格作为参考时才采用的用来计算大致等同于销售价格的一种计算方法,消费税为价内税,也就是说销售价格中要含有消费税,因此,组成计税价格当中也应该包括消费税。笔者以委托加工应税消费品的组成计税价格计算公式为例来做分析。

委托加工应税消费品,实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

组成计税价格=(材料成本+加工费+委托加工数量×定额税率)÷(1-比例税率)

此公式可以等量变形为:

组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)+(委托加工数量×定额税率)÷(1-比例税率) 公式①

组成计税价格中应该包括消费税,即包括从价计算出的税额和从量计算出的税额。笔者认为,组成计税价格写成下式更为合理:

组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)+委托加工数量×定额税率 公式②

组成计税价格中包括的从量计算出的税额应该是“委托加工数量×定额税率”,而公式①中“委托加工数量×定额税率”再除以“1-比例税率”,这在税额数量上是无依据的增加,也就是说公式①比公式②的税负要重。价内税只需要把税额加入到组成计税价格之中即可,从量计算出的税额可以直接加入到组成计税价格中,而不应该如同从价计税的价格一样要用不含税的价格除以本身的比例来倒算。这种计算方法导致的税负的增加从数学的计算角度来说是没有道理的,而且从2009年国际国内的经济形势及国家的宏观政策面来看也不甚合理。因此笔者认为,此公式在2009年变更不合时宜,为时过早,而且就算是调整,调整的合理性也不够,税负变重就因为除以一个百分数,但这点从消费税属价内税来说也不合理。其他两种情况,即自产自用应税消费品与进口应税消费品的组成计税价格计算公式中的不合理性同此。

(三)

下面笔者通过实例计算来对以上组成计税价格计算公式存在的问题进行税额上的实证分析。

例:甲企业委托乙企业加工粮食白酒一批。甲企业为乙企业提供原材料等实际成本为60000元,支付乙企业加工费

复杂控股关系下合并财务报表的编制

浙江工商大学财务与会计学院 吴 晖

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定,纳入合并财务报表合并范围的企业不仅包括母公司直接拥有被投资企业半数以上表决权资本的企业,还包括母公司间接拥有被投资企业半数以上表决权资本的企业,以及母公司以直接或间接方式合计拥有、控制被投资企业半数以上表决权资本的企业。这样就产生了复杂控股的情况。复杂控股分为两种结构形式:“母、子、孙”结构和关联附属结构。在“母、子、孙”结构下,母公司控股了子公司,而子公司又控股了其子公司(母公司的孙公司)。在关联附属结构下,一家公司直接持有另一家公司的股份虽未达到半数以上,但通过其子公司持有后者的股份,累计已经达到半数以上股份,从而能够控制后者的经营和财务政策。

一、“母、子、孙”结构下合并财务报表的编制

“母、子、孙”结构下合并财务报表的编制方法有顺序法和同步法两种。

(一)顺序法下合并财务报表的编制

例 1:2008 年 1 月 1 日,W 集团下属三个一级全资子公司 A、B、C 与集团外的其他投资人共同投资设立子公司 D,D 公司注册资本 1 000 万元,其中 A 公司占 60%,B 公司占 20%,C 公司占 10%,集团外的其他股东占 10%。假定 D 公司无资本公积,其可辨认净资产的账面价值等于公允价值。2008 年,D 公司实现净利润 100 万元,按净利润的 10%提取法定盈余公积,除此之外无其他利润分配。假定 2008 年 1 月 1 日 A

公司实收资本 10 000 万元、资本公积 1 000 万元、盈余公积 500 万元、未分配利润 500 万元,其可辨认净资产的账面价值等于公允价值。2008 年,A 公司实现净利润 1 000 万元,按净利润的 10%提取法定盈余公积,并分配现金股利 800 万元,除此之外无其他利润分配。

分析:W 集团对 A 公司的投资和 A 公司对 D 公司的投资都超过了 50%,按照企业会计准则的规定,日常采用成本法核算,年末编制合并财务报表时要按照权益法的要求对成本法核算的会计资料在合并财务报表的工作底稿中进行调整。在顺序法下,A 公司作为 D 公司的控股公司,应先将 D 公司纳入 A 公司合并财务报表的合并范围。W 集团再根据 A 公司的合并财务报表,编制 W 集团的合并财务报表。从 W 集团层面看,W 集团通过 A、B、C 公司间接拥有 D 公司 90%的表决权资本,应按 90%的比率进行合并抵销,而 A 公司对 D 公司合并财务报表时是按 60%的比率合并抵销的,因此,少抵销的 30%在 W 集团编制合并财务报表时应进行调整抵销。另外,C 公司对 D 公司的投资只占 10%,日常采用成本法核算,年末编制合并财务报表时要按照权益法的要求,对成本法核算的会计资料在合并财务报表的工作底稿中进行调整。

本例不考虑 W 集团对 B、C 公司的抵销处理。

第一步:A 公司对 D 公司合并财务报表。

(1)调整分录:在合并工作底稿中,将 A 公司对 D 公司的投资从成本法调整为权益法。借:长期股权投资 60 万元;贷:

20 000 元,加工完毕后收回白酒 3 000 斤。已知适用的消费税税率为 20%,单位税额为 0.5 元/斤(或毫升)。同时,对于该应税消费品,受托方无同类消费品销售价格。试计算乙企业代扣代缴应税消费品的消费税。

按照公式①计算如下:

组成计税价格=(材料成本+加工费+委托加工数量×定额税率)÷(1-比例税率)=(60 000+20 000+3 000×0.5)÷(1-20%)=101 875(元)

乙企业代扣代缴消费税=101 875×20%+3 000×0.5=21 875(元)

按照公式②计算如下:

组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)+委托加工数量×定额税率=(60 000+20 000)÷(1-20%)+3 000×0.5=101 500(元)

乙企业代扣代缴消费税=101 500×20%+3 000×0.5=21 800

(元)

按公式②计算出的结果比按公式①计算出的结果少了 75 元,金额虽不大,但是公式①比公式②的结果多出的金额无理由,从税收依据的合理性方面来看是站不住脚的,因此,笔者认为应该以公式②作为组成计税价格的计算公式。

(四)

笔者对于现行《消费税暂行条例》规定的复合计税办法下应税消费品的组成计税价格的调整总体来说是赞同的,只是在具体的公式计算上有一点建议。公式中的从量计税部分计入组成计税价格的方式不太合理,而应该依据消费税是价内税这一原则将从量计税部分直接列入原先组成计税价格基础,这样更为合理。

这样修改无论从数学计算的合理性角度还是从 2009 年我国税收政策调整的宏观角度都是有一定可行性的,笔者只是提出这方面的一个建议,望有关学者给予批评指正。○