

对组成计税价格的思考

广州 蔡宏标

按税法规定组成的专门作为计税依据的价格称为组成计税价格,税务机关在没有实际交易价格作为计税依据时,按照计税价格的组成因素计算出来,可近似替代平均售价或平均价格。组成计税价格按照税种的不同可分为增值税组成计税价格、消费税组成计税价格和营业税组成计税价格。组成计税价格按照使用的前提条件的不同可分为视同销售情况下(在消费税中指自产自用的)组成计税价格、委托加工情况下的组成计税价格和进口环节的组成计税价格。

一、税法对组成计税价格计算公式的规定

1. 新《增值税暂行条例实施细则》第十六条指出:纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售额者,按下列顺序确定销售额:①按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;②按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;③按组成计税价格确定。组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=成本×(1+成本利润率)(公式①)。属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税额。

公式①中的成本是指:销售自产货物的为实际生产成本,销售外购货物的为实际采购成本。公式①中的成本利润率由国家税务总局确定。

2. 新《增值税暂行条例》第十四条指出:纳税人进口货物,按照组成计税价格和本条例第二条规定的税率计算应纳税额。组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=关税完税

价格+关税+消费税(公式②)。

3. 新《消费税暂行条例》第七条指出: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为:组成计税价格=(成本+利润)÷(1-比例税率)(公式③)。实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格的计算公式为: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)(公式④)。

新《消费税暂行条例》第八条指出: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的计算公式为:组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)(公式⑤)。实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式为: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)(公式⑥)。

新《消费税暂行条例》第九条指出: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的计算公式为:组成计税价格=(关税完税价格+关税)÷(1-消费税比例税率)(公式⑦)。实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格的计算公式为: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

例3:新坐标公司与金湖公司签订协议,新坐标公司允许金湖公司经营其连锁店。协议约定,新坐标公司共向金湖公司收取特许权费60万元,其中:提供家具、柜台等收费20万元,这些家具、柜台成本为18万元;提供初始服务如选址、培训人员、融资、广告等收费30万元,共发生成本20万元(其中,14万元为员工薪酬,6万元为支付的广告费用);提供后续服务收费10万元,发生成本5万元(均为员工薪酬)。协议签订当日,金湖公司一次性付清所有款项。

分析:新坐标公司的企业所得税处理如下:①收到款项时,将收取的60万元特许权费确认为负债。②在交付家具、柜台时,确认其对应特许权费收入20万元并结转成本18万元。③提供初始服务时,确认对应特许权费收入30万元并结转成本20万元。④提供后续服务时,确认对应特许权费收入10万元并结转成本5万元。

8. 劳务费。长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费,

在相关劳务活动发生时确认收入。比如,某物业服务公司与某住宅小区物业产权人签订合同,为该住宅小区所有住户提供维修、清洁、绿化、保安及代收水电费等劳务,每月收取劳务费10万元。假定月末款项均已收到,不考虑其他因素,则该物业服务公司应将收取的劳务费直接确认为收入。

《财政部、国家税务总局关于电信企业有关企业所得税问题的通知》(财税[2004]215号)规定:电信企业在提供产品或服务时,收取的预收性质的价款(包括用户预存款、预收有价卡款和其他预收款)应按照权责发生制原则确认收入实现的时间,据以计算缴纳企业所得税。对以前年度已征收企业所得税的预收款不再按权责发生制原则确认为以后年度的应纳税收入。对到期失效的有价通信卡沉淀金额,应于到期日次月全部结转、确认收入,并计算缴纳企业所得税。笔者认为,该部分关于预收款的处理规定与企业所得税法以及875号国税函对提供劳务收入的确认要求是一致的。○

比例税率)(公式⑧)。

5. 新《营业税暂行条例实施细则》第二十条指出:纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者本细则第五条所列视同发生应税行为而无营业额的,按下列顺序确定其营业额:①按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定;②按其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定;③按下列公式核定:营业额=营业成本或者工程成本 $\times(1+\text{成本利润率})\div(1-\text{营业税税率})$ (公式⑨)。公式⑨中的成本利润率,由省、自治区、直辖市税务局确定。

二、组成计税价格计算公式使用的前提条件

由于企业对自产产品或应税劳务能够提供相关的成本数据资料,而消费税成本利润率由国家税务总局确定,应税成本利润率由各省、自治区、直辖市税务局在国家允许的范围内自行确定,因此从理论上讲,组成计税价格计算公式适用于任何情况下的增值税、消费税和营业税的计算。但实际上,组成计税价格的使用是有严格的限制条件的,即不存在纳税人和其他纳税人最近时期的平均销售价格。如果存在纳税人和其他纳税人最近时期的平均销售价格,是不允许使用组成计税价格的。

三、对组成计税价格的理解

从公式①~⑨来看,几种组成计税价格的表现形式虽各不相同,但其内涵基本相同,即组成计税价格与销售额在构成上类似。销售额是产品的成本与利润之和,组成计税价格为成本、利润与相关价内税金之和。消费税的计税方法有从量定额计税、从价定率计税和复合计税三种。对于不同的计税方法,在新增值税、消费税、营业税暂行条例及其实施细则出台前,组成计税价格的内涵并不是始终一致的,而新的组成计税价格的内涵是一致的。

(一)视同销售情况下的组成计税价格

1. 在从量定额计征消费税的情况下,新、旧流转税暂行条例及其实施细则计算增值税的组成计税价格包含从量定额计税部分的消费税,其内涵一致。

例 1:S 啤酒厂自产啤酒 10 吨,无偿提供给某啤酒节庆祝活动,已知每吨成本 1 000 元,无同类产品售价,成本利润率为 10%,税务机关核定的消费税单位税额为 220 元/吨。

应纳消费税=10 \times 220=2 200(元);应纳增值税=[10 \times 1 000 $\times(1+10\%)+2 200$] \times 17%=2 244(元)。

2. 在复合计税情况下,旧的组成计税价格不包含从量定额计税部分的消费税,新《消费税暂行条例》下的组成计税价格包含从量定额计税部分的消费税,两者内涵不一致。

例 2:S 酒厂以自产特制粮食白酒 1 000 斤用于国庆节日的庆祝活动,该白酒每斤成本 12 元,无同类产品售价,成本利润率为 10%。

新政策出台前的处理方式:应纳消费税=1 000 \times 0.5+12 \times 1 000 $\times(1+10\%)$ $\div(1-20\%)$ \times 20%=3 800(元);应纳增值税=12 \times 1 000 $\times(1+10\%)$ $\div(1-20\%)$ \times 17%=2 805(元)。

新政策下的处理方式:应纳消费税=1 000 \times 0.5+12 \times 1 000 $\times(1+10\%)$ $\div(1-20\%)$ \times 20%=3 800(元);应纳增值税=[12 \times

1 000 $\times(1+10\%)+1 000$ \times 0.5] $\div(1-20\%)$ \times 17%=2 911.25(元)。

(二)委托加工情况下的组成计税价格

例 3:甲企业购进粮食 100 吨,取得收购凭证一张,注明金额 1 000 万元。甲企业将粮食委托给乙企业加工白酒 10 吨,乙企业开具的增值税专用发票上注明加工费 100 万元,税金 17 万元。甲企业收回全部乙企业加工好的白酒。

新政策出台前的处理方式:乙企业应代扣代缴消费税=[1 000 $\times(1-13\%)+100$] $\div(1-20\%)$ \times 20%+10 \times 2 000 \times 0.5 \div 10 000=243.5(万元)。其组成计税价格不包含从量定额计税部分的消费税。

新政策下的处理方式:乙企业应代扣代缴消费税=[1 000 $\times(1-13\%)+100+10$ \times 2 000 \times 0.5 \div 10 000] $\div(1-20\%)$ \times 20%+10 \times 2 000 \times 0.5 \div 10 000=243.75(万元)。其组成计税价格包含从量定额计税部分的消费税。

(三)进口环节的组成计税价格

1. 在从量定额计征消费税的情况下,新、旧流转税暂行条例及其实施细则计算增值税的组成计税价格包含从量定额计税部分的消费税,其内涵一致。

例 4:S 企业进口无铅汽油 100 吨,每吨完税价格 3 000 元人民币,假定关税税率为 10%。

应纳关税=100 \times 3 000 \times 10%=30 000(元);应纳消费税=100 \times 1 388 \times 0.2=27 760(元);应纳增值税=(300 000+30 000+27 760) \times 17%=60 819.2(元)。

2. 在复合计税情况下,旧的组成计税价格有时包含从量定额计税部分的消费税,有时又不包含,存在自相矛盾之处。新《消费税暂行条例》下的组成计税价格包含从量定额计税部分的消费税。

新政策出台前的处理方式:①进口粮食白酒、薯类白酒时:组成计税价格=(关税完税价格+关税) $\div(1-\text{消费税税率})$ \times 消费税税率。组成计税价格中没有考虑从量定额计税部分的消费税,这与组成计税价格的内涵不一致。②进口卷烟时:组成计税价格=(关税完税价格+关税+从量消费税) $\div(1-30\%$ 或 $45\%)$ 。组成计税价格中考虑了从量定额计税部分的消费税,符合组成计税价格的内涵。

新政策下的处理方式:组成计税价格=(关税完税价格+关税+进口数量 \times 消费税定额税率) $\div(1-\text{消费税比例税率})$ 。组成计税价格包含从量定额计税部分的消费税。

四、结论

在新流转税暂行条例及其实施细则公布前,组成计税价格计算公式存在的主要问题是,在确定组成计税价格时,究竟应不应该考虑从量定额计征的消费税。在视同销售、复合计征消费税、委托加工和进口白酒等情况下,旧的组成计税价格不包含从量定额计征的消费税;但是在进口卷烟等情况下,旧的组成计税价格又将从量定额计征的消费税考虑在内,两者相互矛盾。

虽然从量定额计征消费税的税额与价格无关,但作为一种价内税,不管是从价定额计征还是从量定额计征部分的消费税,都应包含在组成计税价格中。○