

复合计税法下消费税组成计税价格计算浅探

重庆 赵娜 魏彦博

根据 2001 年财政部和国家税务总局颁布的《关于调整酒类消费品消费税政策的通知》和《关于调整烟类产品消费税政策的通知》的规定,自 2001 年 5 月 1 日和 2001 年 6 月 1 日起,分别对粮食白酒、薯类白酒及卷烟的消费税实行从量定额和从价定率相结合的复合计税办法。

2006 年 3 月,财政部、国家税务总局联合下发通知,将粮食白酒和薯类白酒适用的消费税比例税率统一为 20%。本文通过分析税法规定的组成计税价格的计算公式,指出了其中不合理的地方,并通过修改公式,使组成计税价格的计算更加科学合理。

一、税法对消费税组成计税价格的规定

1. 自产自用白酒及卷烟的组成计税价格。按照《消费税暂行条例》的规定,纳税人自产自用应税消费品,应按照纳税人生产的同类消费品的销售价格纳税;若无同类消费品的销售价格,则使用组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式如下:

组成计税价格=(成本+利润)/(1-消费税税率)

2. 委托加工白酒及卷烟的组成计税价格。按照《消费税暂行条例》的规定,纳税人委托加工的应税消费品收回时,应按照受托方同类应税消费品的销售价格计算纳税,没有同类应税消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式如下:

组成计税价格=(材料成本+加工费)/(1-消费税税率)

3. 进口白酒的组成计税价格。按照《消费税暂行条例》的规定,纳税人进口应税消费品,应按照组成计税价格和规定的税率计算应纳税额。组成计税价格的计算公式如下:

组成计税价格=(关税完税价格+关税)/(1-消费税税率)

4. 进口卷烟的组成计税价格。按照 2004 年 1 月 29 日财政部、国家税务总局发布的《关于调整进口卷烟消费税税率的通知》(财税[2004]22 号文件)的规定,进口卷烟消费税的组成计税价格为:

组成计税价格=(关税完税价格+关税+消费税定额税率)/(1-进口卷烟消费税适用比例税率)

消费税定额税率为每标准箱(50 000 支)150 元。自 2004 年 3 月 1 日起,进口卷烟适用的消费税比例税率按照以下办法确定:①每标准条进口卷烟(200 支)确定消费税适用比例税率的价格 $P=(\text{关税完税价格}+\text{关税}+0.6)/(1-30\%)$ 。②若 $P \geq 50$ 元人民币,适用的比例税率为 45%;若 $P < 50$ 元人民币,适用的比例税率为 30%。

二、税法规定的组成计税价格计算存在的问题

1. 增值税法与消费税法对卷烟和白酒的组成计税价格的规定不一致。《增值税暂行条例》规定:当无销售额时,按照当月同类货物平均销售价格、最近时期同类货物的平均销售价格、组成计税价格的顺序,计算确定销售额。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)

属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税税额。公式为:

组成计税价格=成本×(1+成本利润率)+消费税税额

卷烟和白酒的组成计税价格的计算公式可以由此公式变形得到:

组成计税价格=成本×(1+成本利润率)+消费税税额=成本×(1+成本利润率)+组成计税价格×消费税税率+销售数量×定额税率

通过移项合并后,可以得到如下公式:

组成计税价格=(成本+利润)/(1-消费税税率)+销售数量×定额税率/(1-消费税税率)

《增值税暂行条例》和《增值税暂行条例实施细则》规定,作为征收增值税依据的销售额,为纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。价外费用,是指除价款以外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金(延期付款利息)、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项以及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内:①向购买方收取的销项税额;②受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税;③同时符合以下条件的代垫运费:承运部门的运费发票开具给购货方的,纳税人将该项发票转交给购货方的。同时,《消费税暂行条例》及《消费税暂行条例实施细则》规定,从价定率计算方法下,应缴纳的消费税=应税消费品的销售额×适用税率。

由此可见,增值税与消费税的计税依据即销售额应该是一致的。但是,目前在计算消费税的组成计税价格时,一般不考虑从量计征的消费税,结果导致增值税与消费税的计税依据不同,造成税法规定中存在矛盾。

2. 国内生产、销售卷烟的组成计税价格计算存在争议。《消费税暂行条例》规定,卷烟从价定率部分适用两档税率,每标准条(200 支)对外调拨价格在 50 元以上的(含 50 元,不含增值税),适用 45%的比例税率;每标准条(200 支)对外调拨

分期收款销售业务的相关会计处理

江苏徐州 李寒俏 范孝周

2006年2月15日财政部颁布了新的企业会计准则,其中,《企业会计准则第14号——收入》及《企业会计准则第18号——所得税》对分期收款销售业务的收入确认及其所得税会计处理做出了新规定,本文拟对此进行探讨。

一、分期收款销售业务应收销货款入账价值的确定

我国《企业会计准则第14号——收入》及其应用指南规定:企业销售商品满足收入确认条件时,应当按照已收或应收合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。分期收款销售商品,实质上具有融资性质的,应当按照应收的合同或协议价款的现值确定其公允价值。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额,应当在合同期或协议期内,按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的摊销金额,冲减财务费用。

根据企业会计准则及其应用指南的规定,采用分期收款方式销售商品或提供劳务的企业,应设置“长期应收款”科目

价格在50元以下的,适用30%的比例税率。

该条例同时也规定,纳税人自产自用应税消费品,按照纳税人生产的同类消费品的销售价格纳税,若无同类消费品的销售价格则使用组成计税价格计算纳税。纳税人委托加工的应税消费品收回时,按照受托方同类应税消费品的销售价格计算纳税,没有同类应税消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。

在根据前文所述的公式计算卷烟的组成计税价格时,成本、成本利润率都比较容易确定,一般不会产生争议。但是,消费税税率有45%和30%两档,在税率选择上容易产生争议。在有调拨价格时,可以根据调拨价格与50元的关系来确定。但是,既然需要采用组成计税价格,那么意味着没有调拨价格,消费税税率便无法确定。

3. 国内生产、销售卷烟和进口卷烟采用组成计税价格确定应纳税额时,税负不平等。比较自产自用卷烟的组成计税价格计算公式和进口卷烟的组成计税价格计算公式可以发现,依据后者计算所得的税额将会明显高于依据前者计算所得的税额。这种结果有违WTO国民待遇原则。

三、组成计税价格计算公式的修改建议

1. 增值税与消费税的组成计税价格应保持一致。从上面的分析可以看出,导致增值税与消费税组成计税价格不一致的原因是:《消费税暂行条例》中规定的组成计税价格没有考虑定量税额,而《增值税暂行条例》中规定的组成计税价格中

进行核算,销售商品满足收入确认条件的,按应收合同或协议价款“名义金额”,借记“长期应收款”科目,按应收合同或协议价款的公允价值(折现值),贷记“主营业务收入”科目,按其差额,贷记“未实现融资收益”科目。涉及增值税的,要考虑增值税的确认时间,下面举例说明。

例:C公司2008年1月1日采用分期收款方式销售产品一批,协议约定从销售当年起分4年收款,每年年末收款24万元,销售收入共计96万元(不含增值税),该产品成本为64万元。若销售当日付款,需支付79.5万元(不含增值税),增值税每年按协议约定的方式计算缴纳,销售当日满足会计准则规定的收入确认条件。

协议价款的公允价值为79.5万元,设实际利率为 r ,则:

$$24 \times (1+r)^{-1} + 24 \times (1+r)^{-2} + 24 \times (1+r)^{-3} + 24 \times (1+r)^{-4} = 79.5$$

计算得到: $r \approx 8\%$ 。

C公司的会计处理如下:

含有定量税额。所以,修改组成计税价格计算公式的关键在于是否应该考虑定量税额。

消费税作为价内税,其税款是作为征税对象的商品或者劳务的价格的有机组成部分,组成计税价格是消费税计税价格的一种特殊形式,理应包含征收的全部消费税税额,而不应仅包括从价定率征收的部分。

所以,笔者建议将自产自用白酒、卷烟的组成计税价格的计算公式统一为:组成计税价格=[成本 \times (1+成本利润率)+销售数量 \times 定额税率]/(1-消费税税率)。

另外,将委托加工收回白酒、卷烟的组成计税价格的计算公式统一为:组成计税价格=(材料成本+加工费+销售数量 \times 定额税率)/(1-消费税税率)。

2. 国内生产、销售卷烟的组成计税价格计算公式的修改。经过上述修改,国产卷烟的组成计税价格中已经包含定量消费税税额,但由于卷烟从价定率部分适用两档税率,即便知道组成计税价格的基本公式,在实务中具体适用的比例税率还是不易确定。

目前,我国进口卷烟的组成计税价格已经包含了定量税额,在实务中较少出现纠纷。笔者认为,国产卷烟适用的消费税比例税率的确定,可以参考进口卷烟组成计税价格的计算方法:首先,计算确定消费税适用比例税率的价格 P ;其次,根据 P 与50元的关系,确定适用的比例税率;最后,确定卷烟的组成计税价格。○