

对消费税组成计税价格及出口退税计算的质疑

宁波大学职教学院 陈丽娟

一、对消费税组成计税价格的质疑

1. 现行法规的规定。《消费税暂行条例》规定,纳税人自产自用、委托加工应税消费品时,采用从价定率方式计算消费税的消费品,如果没有同类消费品的销售价格可以参照的,按照组成计税价格计算纳税。进口应税消费品的,也按照组成计税价格计算纳税:应纳消费税=组成计税价格×消费税税率。

财政部、国家税务总局发布的《关于调整酒类消费品消费税的通知》和《关于调整烟类产品消费税的通知》又规定,自2001年5月、6月起,分别对酒类、烟类产品采用从价定率与从量定额混合征收消费税的计税方法,因此纳税人自产自用、委托加工和进口卷烟、白酒时,应纳消费税=应税数量×定额税率+组成计税价格×比例税率。消费税的组成计税价格的计算公式具体如下:

(1)自产自用时:组成计税价格=(成本+利润)/(1-消费税税率)。

其中,成本是指应税消费品的产品成本;利润是指根据应税消费品的全国平均成本利润率计算的利润。应税消费品的全国平均成本利润率由国家税务总局确定。

(2)委托加工时:组成计税价格=(材料成本+加工费)/(1-消费税税率)。

其中,材料成本是指委托方提供的加工材料的成本;加工费是指受托方加工应税消费品向委托方收取的全部费用。

(3)进口时:组成计税价格=(关税完税价格+关税)/(1-消费税税率)。

其中,关税完税价格是指海关核定的关税计税价格;另外,财政部、国家税务总局2004年发布的《关于调整进口卷烟消费税税率的通知》又规定,进口卷烟的消费税的组成计税价格=(关税完税价格+关税+消费税定额税)/(1-消费税税率)。

2. 组成计税价格计算存在的问题。

(1)采用从价定率计算的应税消费品消费税组成计税价格存在的问题。《消费税暂行条例》规定,在没有同类消费品销售价格可以参照的情况下,采用组成计税价格计算应纳消费税额。既然是这样,组成计税价格就必须相当于同类产品的销售价格。一般来说,产品的销售价格是根据成本、利润、价内税金来确定的,那么组成计税价格也必须包括这三部分,即:组成计税价格=成本+利润+消费税税金。公式推导过程如下:组成计税价格=成本+利润+消费税税金,其中,消费税税金=组成计税价格×消费税税率。所以,组成计税价格=成

本+利润+组成计税价格×消费税税率,推导出:组成计税价格=(成本+利润)/(1-消费税税率)。可见,自产自用环节的消费税组成计税价格的计算公式是符合价格组成的原理的,但委托加工和进口环节的消费税组成计税价格的组成不合理。

根据以上论述可知,委托加工环节的消费品的组成计税价格=(材料成本+加工费)/(1-消费税税率)。其中,材料成本和加工费都属于生产成本,因此委托加工环节的消费税组成计税价格只包括成本和消费税税金,没有考虑利润。而同类产品的销售价格是根据成本、利润、价内税金来确定的,因此用这个公式计算的应纳消费税额比参照同类产品销售价格计算的应纳消费税额要少,比自产自用的同类产品的应纳消费税也要少,这无疑是不公平的。因此,委托加工环节的消费税组成计税价格的计算公式应该修正为:组成计税价格=(材料成本+加工费)×(1+成本利润率)/(1-消费税税率)。

下面分析进口环节的消费税组成计税价格。进口应税消费品的组成计税价格由关税完税价格、关税、消费税三部分构成,其中,关税完税价格和关税都属于购进货物的成本,因此其同样没有考虑利润。按照《消费税法》的立法精神,对进口商品征收消费税是为了平衡国内外商品的税负,在确定国内应税消费品的销售价格以及组成计税价格时,都考虑了利润。既然是这样,进口商品的组成计税价格也应该包括利润,否则,生产同样成本的消费品,国内生产的消费品所承担的消费税就大于进口商品所承担的消费税,这无疑也是不公平的。因此,进口环节的消费税组成计税价格的计算公式应该修正为:组成计税价格=(关税完税价格+关税)×(1+成本利润率)/(1-消费税税率)。

(2)采用从量定额与从价定率复合计税方式计算的应税消费品组成计税价格存在的问题。自2001年5月、6月起分别对白酒、卷烟采用从价定率与从量定额混合征收消费税的计税方法,因此,应纳消费税=应税数量×定额税率+组成计税价格×比例税率。对于应税数量的确定很简单,就是移送使用数量、委托加工收回的数量、进口数量。组成计税价格的公式分别如下:自产自用环节的消费税组成计税价格=(成本+利润)/(1-消费税税率);委托加工环节的消费税组成计税价格=(材料成本+加工费)/(1-消费税税率);进口环节的消费税组成计税价格=(关税完税价格+关税)/(1-消费税税率)。此外,进口卷烟的消费税组成计税价格=(关税完税价格+关税+消费税定额税)/(1-消费税税率)。

在不考虑利润的情况下,只有进口卷烟的消费税组成计

对特殊目的主体的思考

——基于ST道博的案例分析

湖北经济学院 胡莉铭

一、背景介绍

ST道博,即武汉道博股份有限公司,是1992年以定向募集方式设立的武汉市首批规范化股份制试点企业,1998年在上海证券交易所成功挂牌上市。2004年和2005年连续亏损,自2006年5月9日起公司股票被上海证券交易所实施退市风险警示(即被ST),ST道博的“保壳”运动就此展开。

2006年4月12日,*ST道博与第一大股东武汉新星汉宜化工有限公司(原“武汉洪山新星商贸有限公司”,下称“新星公司”)签署《资产置换协议》及相关协议,新星公司以其拥有的凤凰花园二、三期项目开发收益权(指纳入收益权范围的凤凰花园二、三期项目销售收入扣除相关税费后享有93%的收益)作价189 041 963.84元与*ST道博的部分资产和负债进行置换。置入的资产凤凰花园二、三期项目开发收益权的评估价值为20 404万元,作价18 904万元,两者相差1 500万元。*ST道博置出的资产为其持有的武汉贵子山庄商务发展有限公司、英华庄园农业科技发展有限公司、武汉春之声娱乐发展有限公司的股权,以及对上述公司及子公司武汉楚天舒文化发展有限公司、武汉贵子湖旅游开发有限公司的其他应收款。*ST道博置出的负债为应付赛尔网络有限公司、宜

昌东欣投资有限公司的欠款。

上述资产置换交割于2006年9月26日完成,该日资产的账面价值为183 771 978.34元,因此入账价值为183 771 978.34元。同时,新星公司在《资产置换协议》中作出了如下收益保证:截至2007年12月31日,*ST道博可以以现金方式收回置入资产对应的投资成本;截至2007年12月31日,置入资产将为*ST道博带来2 946万元的投资收益。

通过该次资产置换,第一大股东新星公司实际上向*ST道博赠予了4 446(2 946+1 500)万元的资产,从而使*ST道博在置入盈利能力较强的优质资产的同时,剥离了大量不良资产。2006年*ST道博从凤凰花园二、三期项目分得的净收益为2 887万元,并将其计入长期股权投资,当期*ST道博的经营利润为-1 735万元,净利润为725万元。可见,通过该次资产置换*ST道博扭亏为盈,并在连续亏损两年后成功摘星,以下统称为ST道博。

2007年度,ST道博与武汉藏龙房地产开发有限公司签署了关于成立凤凰花园二、三期项目销售部的协议,成立了独立运作、独立核算的销售部非法人实体,并在当年年报中披露“公司通过主导项目管理、销售管理、财务管理行使控制权,并

税价格计算方法是符合实际的。卷烟的消费税组成计税价格=关税完税价格+关税+消费税=关税完税价格+关税+从价定率税+从量定额税=关税完税价格+关税+组成计税价格×消费税税率+从量定额税=(关税完税价格+关税+从量定额税)/(1-消费税税率)。

但是在自产自用及委托加工环节,计算卷烟、白酒的消费税组成计税价格时,没有考虑消费税的定额税。从以上组成计税价格计算公式的推导过程可知,组成计税价格应该包括消费税税金,而卷烟、白酒这两种商品,无论是进口还是自产自用、委托加工,应交的消费税税金都是既有从价税又有从量税,既然如此,组成计税价格就应该既包括从价税,又包括定额税,这才是完整的消费税税金。

综上所述,卷烟、白酒的组成计税价格的计算公式应该修正如下:①自产自用环节:组成计税价格=(成本+利润+消费税定额税)/(1-消费税税率)。②委托加工环节:组成计税价格=[(材料成本+加工费)×(1+成本利润率)+消费税定额税]/(1-消费税税率)。③进口环节:组成计税价格=[(关税完税价格+关税)×(1+成本利润率)+消费税定额税]/(1-消费税税率)。

二、对消费税出口退税计算的质疑

1. 现行法规的规定。外贸企业从生产企业购进货物直接出口或受其他外贸企业委托代理出口应税消费品的应退消费税税款,分两种情况处理:①属于从价定率计征消费税的应税消费品适用的公式为:应退消费税=出口货物的工厂销售额×税率。②属于从量计征消费税的应税消费品适用的公式为:应退消费税=出口数量×单位税额。

2. 退税方法存在的问题。按照消费税的退税原理,出口后退的税款是出口前出口企业购进的货物价格中所含的消费税。应税消费品除了从价定率、从量定额两种计税方法外,卷烟、白酒适用的是复合计税方法。生产企业在销售卷烟、白酒给外贸企业时采用的是复合计税方法,包括定额税和从价税两部分。而消费税作为价内税,生产企业给外贸企业的销售价格也就包括了这两部分税款,也就是说外贸企业向生产企业购进商品时承担的也是这两部分税款。既然如此,出口退税就应该有第三种退税公式,即针对出口卷烟、白酒的退税计算公式:应退消费税=出口数量×单位税额+出口货物的工厂销售额×税率。○