

节税视角下化妆品的加工方式选择

马秀丽

(广东轻工职业技术学院 广州 510300)

【摘要】企业产品的加工方式通常有自行加工和委托加工两种,加工方式选择会在很大程度上决定着企业税负及现金净流入的大小。企业所属增值税纳税人身份(增值税一般纳税人或小规模纳税人)、产品类型(是否应税消费品)及潜在受托方所属增值税纳税人身份等均为影响加工方式选择的重要因素,企业应结合具体情况选择更为有利的加工方式。

【关键词】加工方式选择 全程委托加工 阶段委托加工 自行加工 纳税筹划

企业产品的加工方式通常有自行加工和委托加工两种。加工方式选择在很大程度上决定着企业税负及现金净流入大小。同时,企业所属纳税人身份、所加工的产品是否属于应税消费品、潜在的受托方属于何种增值税纳税人身份,都会成为选择加工方式的重要影响因素。

企业可通过合理选择加工方式以达到节约税费流出、增加现金净流入的目的。为更清楚地说明问题,现分别假设企业所属不同增值税纳税人身份,加工不同的产品类型(应税消费品或非应税消费品),再结合潜在受托方所属增值税纳税人身份,列举阶段委托加工(即委托加工产品收回后,委托方继续加工成另外一种产品)、全程委托加工(即委托加工产品收回后,不再继续加工,而是直接对外出售)、自行加工三种方式下的案例进行相关指标计算及对比。

一、一般纳税人加工应税消费品方式选择

根据《消费税暂行条例》的规定,委托加工的应税消费品和自行加工的应税消费品的计税依据不同。委托加工时,受托方(个体工商户除外)代收代缴税款,计税依据是受托方同类产品销售价格或组成计税价格;自行加工时,计税依据为产品的销售价格。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。

方式一:阶段委托加工

例1:秀和化妆品公司(增值税一般纳税人)委托至尚化妆品公司(增值税一般纳税人)将一批价值100万元的原料加工成液态口红半成品(假设至尚化妆品公司无同类产品对外销售),协议加工费为50万元(不含税);秀和化妆品公司将液态口红半成品收回后拉伸凝固成型,加工成成品口红,加工成本以及分摊费用共计30万元,该批口红的出售价格(不含税)为600万元,化妆品的消费税税率为30%,增值税税率为17%。秀和公司在此项业务中涉及的各项指标计算如下:

1. 秀和化妆品公司支付加工费时,向受托方至尚化妆品公司支付由其代收代缴的消费税 $= (100+50) \div (1-30\%) \times 30\% = 64.29$ (万元)。

2. 秀和化妆品公司销售口红后,应交消费税 $= 600 \times 30\% -$

$64.29 = 115.71$ (万元)。

3. 应交增值税 $= 600 \times 17\% - (100 \times 17\% + 50 \times 17\%) = 76.5$ (万元)。

4. 应交城市维护建设税和教育费附加(此处假设城市维护建设税税率为7%,下同) $= (64.29 + 115.71 + 76.5) \times (7\% + 3\%) = 25.65$ (万元)。

5. 应交所得税(因不影响比较结果,此处不考虑期间费用等项目,下同) $= (600 - 100 - 50 - 30 - 64.29 - 115.71 - 25.65) \times 25\% = 53.59$ (万元)。

6. 应交税费合计 $= 64.29 + 115.71 + 76.5 + 25.65 + 53.59 = 335.74$ (万元)。

7. 税负率(税负率 $=$ 应交税费合计 \div 销售收入 $\times 100\%$,其含义为每取得一百元的销售收入,企业需要负担的税费金额,下同) $= 335.74 \div 600 \times 100\% = 55.96\%$ 。

8. 该业务的现金净流入 $= (600 + 600 \times 17\%) - (100 + 100 \times 17\% + 50 + 50 \times 17\% + 30 + 335.74) = 160.76$ (万元)。

9. 现金净流入收入比(现金净流入收入比 $=$ 现金净流入 \div 销售收入 $\times 100\%$,其含义为每取得一百元销售收入能给企业带来的净现金流入金额) $= 160.76 \div 600 \times 100\% = 26.79\%$ 。

例2:若秀和化妆品公司委托佳美化妆品公司(增值税小规模纳税人,且该公司也无同类产品对外销售)加工该批液态口红半成品,协议加工费为51.5万元(含增值税,若还原成税前,与委托至尚化妆品公司加工费相同,此说明以下各例均相同),其他条件同例1。所涉及的各项指标计算如下:

1. 秀和化妆品公司支付加工费时,向受托方佳美化妆品公司支付由其代收代缴的消费税 $= (100+50) \div (1-30\%) \times 30\% = 64.29$ (万元)。

2. 秀和化妆品公司销售口红后,应交消费税 $= 600 \times 30\% - 64.29 = 115.71$ (万元)。

3. 应交增值税 $= 600 \times 17\% - 100 \times 17\% = 85$ (万元)。

4. 应交城市维护建设税和教育费附加 $= (64.29 + 115.71 + 85) \times (7\% + 3\%) = 26.5$ (万元)。

5. 应交所得税 $= (600 - 100 - 51.5 - 30 - 64.29 - 115.71 - 26.5)$

×25%=53(万元)。

6. 应交税费合计=64.29+115.71+85+26.5+53=344.5(万元)。

7. 税负率=344.5÷600×100%=57.42%。

8. 该业务的现金净流入=(600+600×17%)-(100+100×17%+51.5+30+344.5)=159(万元)。

9. 现金净流入收入比=159÷600×100%=26.5%。

方式二:全程委托加工

例 3: 若秀和化妆品公司委托至尚化妆品公司直接将该批原料加工成成品口红,原料成本不变,支付加工费为 80 万元(50+30);秀和公司收回后直接对外销售,不含税售价仍为 600 万元。所涉及的各项指标计算如下:

1. 支付由受托方代收代缴消费税=(100+80)÷(1-30%)×30%=77.14(万元)。

2. 应交增值税=600×17%-(100×17%+80×17%)=71.4(万元)。

3. 应交城市维护建设税和教育费附加=(77.14+71.4)×(7%+3%)=14.85(万元)。

4. 应交所得税=(600-100-80-77.14-14.85)×25%=82(万元)。

5. 应交税费合计=77.14+71.4+14.85+82=245.39(万元)。

6. 税负率=245.39÷600×100%=40.90%。

7. 该业务的现金净流入=(600+600×17%)-(100+100×17%+80+80×17%+245.39)=246.01(万元)。

8. 现金净流入收入比=246.01÷600×100%=41.00%。

例 4: 若秀和化妆品公司委托佳美化妆品公司将该批原料加工成成品口红,协议加工费为 82.4 万元(含税),收回后不含税售价仍为 600 万元。所涉及的各项指标计算如下:

1. 支付由受托方代收代缴消费税=(100+80)÷(1-30%)×30%=77.14(万元)。

2. 应交增值税=600×17%-100×17%=85(万元)。

3. 应交城市维护建设税和教育费附加=(77.14+85)×(7%+3%)=16.21(万元)。

4. 应交所得税=(600-100-82.4-77.14-16.21)×25%=81.06(万元)。

5. 应交税费合计=77.14+85+16.21+81.06=259.41(万元)。

6. 税负率=259.41÷600×100%=43.24%。

7. 该业务的现金净流入=(600+600×17%)-(100+100×17%+82.4+259.41)=243.19(万元)。

8. 现金净流入收入比=243.19÷600×100%=40.53%。

方式三:自行加工

例 5: 若秀和化妆品公司将该批原材料自行加工成成品口红,加工费用为 80 万元,不含税售价仍为 600 万元。涉及的各项指标计算如下:

1. 应交消费税=600×30%=180(万元)。

2. 应交增值税=600×17%-100×17%=85(万元)。

3. 应交城市维护建设税及教育费附加=(180+85)×(7%+3%)=26.5(万元)。

4. 应交所得税=(600-100-80-180-26.5)×25%=53.375(万元)。

5. 应交税费合计=180+85+26.5+53.375=344.875(万元)。

6. 税负率=344.875÷600×100%=57.48%。

7. 该业务的现金净流入=(600+600×17%)-(100+100×17%+80+344.875)=160.125(万元)。

8. 现金净流入收入比=160.125÷600×100%=26.69%。

将各种加工方式下的“税负率”和“现金净流入收入比”指标列表(见表 1)进行数据对比可得出结论:一般纳税人企业加工应税消费品应选择委托一般纳税人企业采取全程加工方式,可最大限度地减少税负,增加现金净流入。

表 1 一般纳税人应税消费品加工方式比较

阶段委托加工		全程委托加工				自行加工			
受托方为一般纳税人		受托方为小规模纳税人		受托方为一般纳税人		受托方为小规模纳税人			
税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比		
55.96%	26.79%	57.42%	26.50%	40.90%	41%	43.24%	40.53%	57.48%	26.69%

结论剖析: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售出,不论委托加工费大于或小于自行加工成本,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。对于委托方来说,其产品对外销售价格高于收回委托加工应税消费品的计税价格部分实际上并未纳税;对于一般纳税人企业而言,选择一般纳税人企业作为受托方,随同加工费支付的增值税能够取得增值税专用发票,可作为进项税额抵扣,从而减少税负及增加现金流入。

二、一般纳税人加工非应税消费品方式选择

沿用上述秀和化妆品厂的案例,若该厂加工的产品为中档护肤品,为方便比较,假设原材料成本、加工费与不含税售价等均与各种加工方式下口红产品相同。同样对三种加工方式下的各项指标进行计算对比。

方式一:阶段委托加工

例 6:秀和化妆品公司委托至尚化妆品公司将一批价值 100 万元的原料加工成中档护肤品半成品,协议加工费为 50 万元(不含税),秀和化妆品公司将护肤品半成品收回后继续精加工成成品护肤品,加工成本以及分摊费用共计 30 万元,该批护肤品的出售价格为 600 万元(不含税),所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交增值税=600×17%-(100×17%+50×17%)=76.5(万元)。

2. 应交城市维护建设税和教育费附加=76.5×(7%+3%)=7.65(万元)。

3. 应交所得税=(600-100-50-30-7.65)×25%=103.087 5(万元)。

4. 应交税费合计=76.5+7.65+103.087 5=187.237 5(万元)。

5. 税负率=187.2375÷600×100%=31.21%。

6. 该业务的现金净流入=(600+600×17%)-(100+100×17%+50+50×17%+30+187.2375)=309.2625(万元)。

7. 现金净流入收入比=309.2625÷600×100%=51.54%。

例7:若秀和化妆品公司委托佳美化妆品公司加工该批护肤品,协议加工费为51.5万元(含税),其他条件同例6。所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交增值税=600×17%-100×17%=85(万元)。

2. 应交城市维护建设税和教育费附加=85×(7%+3%)=8.5(万元)。

3. 应交所得税=(600-100-51.5-30-8.5)×25%=102.5(万元)。

4. 应交税费合计=85+8.5+102.5=196(万元)。

5. 税负率=196÷600×100%=32.67%。

6. 该业务的现金净流入=(600+600×17%)-(100+100×17%+51.5+30+196)=307.5(万元)。

7. 现金净流入收入比=307.5÷600×100%=51.25%。

方式二:全程委托加工

例8:秀和公司委托至尚公司直接将原料加工成成品中档护肤品,原料成本同例6,支付加工费为80万元(50+30),秀和公司收回后直接对外销售,不含税售价为600万元。所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交增值税=600×17%-(100×17%+80×17%)=71.4(万元)。

2. 应交城市维护建设税和教育费附加=71.4×(7%+3%)=7.14(万元)。

3. 应交所得税=(600-100-80-7.14)×25%=103.215(万元)。

4. 应交税费合计=71.4+7.14+103.215=181.755(万元)。

5. 税负率=181.755÷600×100%=30.29%。

6. 该业务的现金净流入=(600+600×17%)-(100+100×17%+80+80×17%+181.755)=309.645(万元)。

7. 现金净流入收入比=309.645÷600×100%=51.61%。

例9:若秀和化妆品公司委托佳美化妆品公司全程加工该批护肤品,协议加工费为82.4万元(含税),其他条件不变。所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交增值税=600×17%-100×17%=85(万元)。

2. 应交城市维护建设税和教育费附加=85×(7%+3%)=8.5(万元)。

3. 应交所得税=(600-100-82.4-8.5)×25%=102.275(万元)。

4. 应交税费合计=85+8.5+102.275=195.775(万元)。

5. 税负率=195.775÷600×100%=32.63%。

6. 该业务的现金净流入=(600+600×17%)-(100+100×17%+82.4+195.775)=306.825(万元)。

7. 现金净流入收入比=306.825÷600×100%=51.14%。

方式三:自行加工

例10:若秀和化妆品公司将该批原材料自行加工成成品

护肤品,加工费用为80万元,不含税售价为600万元。所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交增值税=600×17%-100×17%=85(万元)。

2. 应交城市维护建设税及教育费附加=85×(7%+3%)=8.5(万元)。

3. 应交所得税=(600-100-80-8.5)×25%=102.875(万元)。

4. 应交税费合计=85+8.5+102.875=196.375(万元)。

5. 税负率=196.375÷600×100%=32.73%。

6. 该业务的现金净流入=(600+600×17%)-(100+100×17%+80+196.375)=308.625(万元)。

7. 现金净流入收入比=308.625÷600×100%=51.44%。

将各种加工方式下的“税负率”和“现金净流入收入比”指标列表(见表2)进行数据对比可得出结论:一般纳税人企业加工非应税消费品应选择一般纳税人企业采取全程委托加工方式,可最大限度地减少税负,增加现金净流入。

表2 一般纳税人非应税消费品加工方式比较

		阶段委托加工		全程委托加工				自行加工	
		受托方为一般纳税人		受托方为小规模纳税人		受托方为一般纳税人		受托方为小规模纳税人	
税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比
31.21%	51.54%	32.67%	51.25%	30.29%	51.61%	32.63%	51.14%	32.73%	51.44%

结论剖析:一般纳税人企业可选择一般纳税人企业作为受托方,随同加工费支付的增值税能够取得增值税专用发票,可作为进项税额抵扣,从而减少税负及增加现金流入。

三、小规模纳税人加工应税消费品方式选择

若假设同一城市的另一家化妆品公司澜芬公司未申请办理一般纳税人认定手续,即为小规模纳税人,其潜在的受托方至尚化妆品公司及佳美化妆品公司也为小规模纳税人,其余情况与澜芬公司完全相同。

方式一:阶段委托加工

例11:澜芬化妆品公司委托至尚化妆品公司将一批价值100万元的原料加工成液态口红半成品,协议加工费为50万元(不含税);澜芬化妆品公司将液态口红半成品收回后拉伸凝固成型,加工成成品口红,加工成本以及分摊费用共计30万元,该批口红的出售价格为600万元(不含税)。所涉及的各项指标计算如下:

1. 澜芬化妆品公司支付加工费时,向受托方至尚化妆品公司支付其代收代缴的消费税=(100+50)÷(1-30%)×30%=64.29(万元)。

2. 澜芬化妆品公司销售口红后,应交消费税=600×30%-64.29=115.71(万元)。

3. 应交增值税=600×3%=18(万元)。

4. 应交城市维护建设税和教育费附加=(64.29+115.71+18)×(7%+3%)=19.8(万元)。

5. 应交所得税=(600-100-50-50×17%-30-64.29-

115.71-19.8)×25%=52.925(万元)。

6. 应交税费合计=64.29+115.71+18+19.8+52.925=270.725(万元)。

7. 税负率=270.725÷600×100%=45.12%。

8. 该业务的现金净流入=(600+600×3%)-(100+50+50×17%+30+270.725)=158.775(万元)。

9. 现金净流入收入比=158.775÷600×100%=26.46%。

例 12:若澜芬化妆品公司委托佳美化妆品公司加工该批液态口红半成品,协议加工费为 51.5 万元(含税),其他条件同例 11。所涉及的各项指标计算如下:

1. 澜芬化妆品公司支付加工费时,向受托方尚化妆品公司支付其代收代缴的消费税=(100+50)÷(1-30%)×30%=64.29(万元)。

2. 澜芬化妆品公司销售口红后,应交消费税=600×30%-64.29=115.71(万元)。

3. 应交增值税=600×3%=18(万元)。

4. 应交城市维护建设税和教育费附加=(64.29+115.71+18)×(7%+3%)=19.8(万元)。

5. 应交所得税=(600-100-51.5-30-64.29-115.71-19.8)×25%=54.675(万元)。

6. 应交税费合计=64.29+115.71+18+19.8+54.675=272.475(万元)。

7. 税负率=272.475÷600×100%=45.41%。

8. 该业务的现金净流入=(600+600×3%)-(100+51.5+30+272.475)=164.025(万元)。

9. 现金净流入收入比=164.025÷600×100%=27.34%。

方式二:全程委托加工

例 13:若澜芬化妆品公司委托至尚化妆品公司直接将该批原料加工成成品口红,原料成本不变,支付加工费为 80 万元(50+30);澜芬化妆品公司收回后直接对外销售,不含税售价为 600 万元。所涉及的各项指标计算如下:

1. 支付由受托方代收代缴消费税=(100+80)÷(1-30%)×30%=77.14(万元)。

2. 应交增值税=600×3%=18(万元)。

3. 应交城市维护建设税和教育费附加=(77.14+18)×(7%+3%)=9.514(万元)。

4. 应交所得税=(600-100-80-80×17%-77.14-9.514)×25%=79.936 5(万元)。

5. 应交税费合计=77.14+18+9.514+79.936 5=184.590 5(万元)。

6. 税负率=184.590 5÷600×100%=30.77%。

7. 该业务的现金净流入=(600+600×3%)-(100+80+80×17%+184.5905)=239.809 5(万元)。

8. 现金净流入收入比=239.809 5÷600×100%=39.97%。

例 14:若澜芬化妆品公司委托佳美化妆品公司直接将该批原料加工成成品口红,协议加工费为 82.4 万元(含税),收回后不含税售价为 600 万元。所涉及的各项指标计算如下:

1. 支付由受托方代收代缴消费税=(100+80)÷(1-

30%)×30%=77.14(万元)。

2. 应交增值税=600×3%=18(万元)。

3. 应交城市维护建设税和教育费附加=(77.14+18)×(7%+3%)=9.51(万元)。

4. 应交所得税=(600-100-82.4-77.14-9.51)×25%=82.74(万元)。

5. 应交税费合计=77.14+18+9.51+82.74=187.39(万元)。

6. 税负率=187.39÷600×100%=31.23%。

7. 该业务的现金净流入=(600+600×3%)-(100+82.4+187.39)=248.21(万元)。

8. 现金净流入收入比=248.21÷600×100%=41.37%。

方式三:自行加工

例 15:若澜芬化妆品公司将该批原材料自行加工成成品口红,加工费用为 80 万元,不含税售价为 600 万元,所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交消费税=600×30%=180(万元)。

2. 应交增值税=600×3%=18(万元)。

3. 应交城市维护建设税及教育费附加=(180+18)×(7%+3%)=19.8(万元)。

4. 应交所得税=(600-100-80-180-19.8)×25%=55.05(万元)。

5. 应交税费合计=180+18+19.8+55.05=272.85(万元)。

6. 税负率=272.85÷600×100%=45.48%。

7. 该业务的现金净流入=(600+600×3%)-(100+80+272.85)=165.15(万元)。

8. 现金净流入收入比=165.15÷600×100%=27.53%。

将各种加工方式下的“税负率”和“现金净流入收入比”指标列表(见表 3)进行数据对比可得出结论:小规模纳税人企业加工应税消费品应选择委托小规模纳税人企业采取全程加工方式,可最大限度地增加现金净流入。

表 3 小规模纳税人应税消费品加工方式比较

	阶段委托加工		全程委托加工				自行加工	
	受托方为一般纳税人	受托方为小规模纳税人	受托方为一般纳税人	受托方为小规模纳税人	受托方为一般纳税人	受托方为小规模纳税人		
税负率	45.12%	45.41%	30.77%	39.97%	31.23%	41.37%	45.48%	27.53%
现金净流入收入比	26.46%	27.34%	39.97%	39.97%	31.23%	41.37%	45.48%	27.53%

结论剖析: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售出。委托方之所以这样做,是因为不论委托加工费大于或小于自行加工成本,只要收回的应税消费品的计税价格低于收回后的直接出售价格,委托加工应税消费品的税负就会低于自行加工的税负。对于委托方来说,其产品对外销售价格高于收回委托加工应税消费品的计税价格部分实际上并未纳税;对于小规模纳税人企业而言,随同加工费支付的增值税不能抵扣,且选择小规模纳税人企业作为受托方与选择一般纳税人企业相比,支付的增值税通常较低,从而增加现金净流入。

四、小规模纳税人加工非应税消费品方式选择

方式一：阶段委托加工

例 16: 澜芬化妆品公司委托至尚化妆品公司将一批价值 100 万元的原料加工成中档护肤品半成品, 协议加工费为 50 万元(不含增值税), 澜芬化妆品公司将护肤品半成品收回后继续精加工成成品护肤品, 加工成本以及分摊费用共计 30 万元, 该批护肤品的出售价格为 600 万元(不含税), 所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交增值税=600×3%=18(万元)。
2. 应交城市维护建设税和教育费附加=18×(7%+3%)=1.8 万元。
3. 应交所得税=(600-100-50-50×17%-30-1.8)×25%=102.425(万元)。
4. 应交税费合计=18+1.8+102.425=122.225(万元)。
5. 税负率=122.225÷600×100%=20.37%。
6. 该业务的现金净流入=(600+600×3%)-(100+50+50×17%+30+122.225)=307.275(万元)。
7. 现金净流入收入比=307.275÷600×100%=51.21%。

例 17: 澜芬化妆品公司委托佳美化妆品公司加工该批护肤品, 协议加工费为 51.5 万元(含税), 其他条件同例 16。所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交增值税=600×3%=18(万元)。
2. 应交城市维护建设税和教育费附加=18×(7%+3%)=1.8(万元)。
3. 应交所得税=(600-100-51.5-30-1.8)×25%=104.175(万元)。
4. 应交税费合计=18+1.8+104.175=123.975(万元)。
5. 税负率=123.975÷600×100%=20.66%。
6. 该业务的现金净流入=(600+600×3%)-(100+51.5+30+123.975)=312.525(万元)。
7. 现金净流入收入比=312.525÷600×100%=52.09%。

方式二：全程委托加工

例 18: 澜芬公司委托至尚公司直接将该批原料加工成成品中档护肤品, 原料成本同例 16, 支付加工费为 80(50+30)万元, 澜芬公司收回后直接对外销售, 不含税售价仍为 600 万元。所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交增值税=600×3%=18(万元)。
2. 应交城市维护建设税和教育费附加=18×(7%+3%)=1.8(万元)。
3. 应交所得税=(600-100-80-80×17%-1.8)×25%=101.15(万元)。
4. 应交税费合计=18+1.8+101.15=120.95(万元)。
5. 税负率=120.95÷600×100%=20.16%。
6. 该业务的现金净流入=(600+600×3%)-(100+80+80×17%+120.95)=303.45(万元)。
7. 现金净流入收入比=303.45÷600×100%=50.58%。

例 19: 若澜芬化妆品公司委托佳美化妆品公司全程加工该批护肤品, 协议加工费为 82.4 万元, 其他条件不变。所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交增值税=600×3%=18(万元)。
2. 应交城市维护建设税和教育费附加=18×(7%+3%)=1.8(万元)。
3. 应交所得税=(600-100-82.4-1.8)×25%=103.95(万元)。
4. 应交税费合计=18+1.8+103.95=123.75(万元)。
5. 税负率=123.75÷600×100%=20.63%。
6. 该业务的现金净流入=(600+600×3%)-(100+82.4+123.75)=311.85(万元)。
7. 现金净流入收入比=311.85÷600×100%=51.98%。

方式三：自行加工

例 20: 若澜芬化妆品公司将该批原材料自行加工为成品护肤品, 加工费用为 80 万元, 不含税售价仍为 600 万元。所涉及的各项指标计算如下:

1. 应交增值税=600×3%=18(万元)。
2. 应交城市维护建设税及教育费附加=18×(7%+3%)=1.8(万元)。
3. 应交所得税=(600-100-80-1.8)×25%=104.55(万元)。
4. 应交税费合计=18+1.8+104.55=124.35(万元)。
5. 税负率=124.35÷600×100%=20.73%。
6. 该业务的现金净流入=(600+600×3%)-(100+80+124.35)=313.65(万元)。
7. 现金净流入收入比=313.65÷600×100%=52.28%。

将各种加工方式下的“税负率”和“现金净流入收入比”指标列表(见表 4)进行数据对比可得出结论: 小规模纳税人企业加工非应税消费品, 应选择自行加工方式, 可最大限度地增加现金净流入。

表 4 小规模纳税人非应税消费品加工方式比较

		阶段委托加工		全程委托加工				自行加工	
		受托方为一般纳税人		受托方为小规模纳税人		受托方为一般纳税人		受托方为小规模纳税人	
税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比	税负率	现金净流入收入比
20.37%	51.21%	20.66%	52.09%	20.16%	50.58%	20.63%	51.98%	20.73%	52.28%

结论剖析: 对于小规模纳税人企业而言, 若采取委托加工方式, 在向受托方支付加工费的同时需支付增值税, 且该增值税不能抵扣。与之相比, 自行加工则无需支付此税, 从而可最大限度地增加现金净流入。

主要参考文献

1. 计金标. 税收筹划概论. 北京: 清华大学出版社, 2004
2. 翟继光. 中小企业税收政策与税收筹划. 北京: 中国经济出版社, 2006
3. 孙志亮, 杨焕玲. 应税消费品委托加工的方式选择. 税收征收, 2008; 1