

企业战略发展税收筹划不可或缺
筹划找准切入点实际操作是关键

消费税纳税 筹划实战与 经典案例解读

XIAOFEISHUINASHUICHOUHUASHIZHAN
YUJINGDIANANLIJIEDU

索晓辉 ⊙ 编著

- 经典案例分析给您机会实际演练
- 消费税税收筹划案例详细分析解读

· 013050300

F812.424
89

张健 (TD) 日译聚分计图

著录规则案典益已贴实似察研制费部

2.105 译出市国中 京北一

消费税纳税筹划实战 与经典案例解读

索晓辉 编著



北航

C1657227



中国市场出版社
China Market Press

图书在版编目 (CIP) 数据

消费税纳税筹划实战与经典案例解读/ 索晓辉编著.

—北京: 中国市场出版社, 2013. 5

ISBN 978-7-5092-1043-7

I. ①消… II. ①索… III. ①消费税-税收筹划-中国

IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 061515 号

书 名: 消费税纳税筹划实战与经典案例解读

编 著: 索晓辉

出版发行: 中国市场出版社

地 址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼(100837)

电 话: 编辑部(010)68034190 读者服务部(010)68022950

发行部(010)68021338 68020340 68053489

68024335 68033577 68033539

经 销: 新华书店

印 刷: 北京彩虹伟业印刷有限公司

规 格: 710×1000 毫米 1/16 10.25 印张 148 千字

版 本: 2013 年 6 月第 1 版

印 次: 2013 年 6 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5092-1043-7

定 价: 25.00 元

前 言

税收知识是财务人员必须的知识储备，因为税收不仅仅涉及税款缴纳、会计核算，而且关乎企业的经营绩效和企业战略的发展方向。只有对税法有充分的理解，才能谈得上税收筹划，从而使企业在合理合法的前提下减轻纳税负担，降低经营成本，最大限度增加效益。

税收筹划是一种融战略规划、经营模式、商务结构及管理方式为一体的，旨在降低税务成本与纳税风险的智慧型行为。在西方，税收筹划有“皇冠上的明珠”之美誉，蕴藏着一种大智慧。

如果您是刚走上财务岗位，对税务还不甚了解的新员工，

如果您想夯实自己的税务知识，梳理知识脉络，

如果您对自己的职业生涯有所规划，而税务知识又是你规划中不可少的储备，

如果您面对税务工作觉得底气不足，还需充电……

那么，请拿起这本书，本书是纳税筹划实战与经典案例解读系列之消费税篇，聚焦企业消费税，从基础知识着手，结合最新的税收法律法规，穿插实践中的小例子，将消费税方面的知识一一为您讲解。希望本书中的税务管理、筹划理念能够对企业日常的经营管理有所帮助，使得企业在消费税纳税方面更加规范，同时尽量降低企业的税收负担，节约企业的纳税成本。

本书本着紧密结合实战的原则，用凝练的语言，配以清晰明了的框架图，避免了只引入相关税法条文的枯燥和乏味。本书在内容上循序渐进，条理清楚，前后内容逻辑性强、相互照应，知识脉络清晰。通过本书的学

习，相信您在消费税方面的理解和认识会有很大程度的提高。

对于本书的编写尽管我们非常努力，但由于水平有限，时间紧迫，不周之处在所难免，希望大家谅解。我的邮箱是 suoxh@126.com，欢迎大家联系，我们一定竭诚为您解答。

最后，对一贯支持我们的广大读者朋友和对本书的出版作出努力的朋友一并表示感谢。

作 者

目 录

第一章 消费税的基本规定	1
--------------------	---

消费税是以特定消费品为征税对象所征收的一种税,属于流转税的范畴。目前,世界上有 100 多个国家开征了这一税种或类似税种。

第一节 2009 年消费税修订的主要变化	1
----------------------------	---

一、《消费税暂行条例》修订的主要背景	1
--------------------------	---

二、《消费税暂行条例》修订的主要变化	2
--------------------------	---

第二节 消费税的征税范围	10
--------------------	----

一、生产应税消费品	10
-----------------	----

二、委托加工应税消费品	11
-------------------	----

三、进口应税消费品	11
-----------------	----

四、零售应税消费品	11
-----------------	----

第三节 消费税的纳税义务人	12
---------------------	----

第二章 消费税应纳税额的计算	13
----------------------	----

学习税法知识,了解应纳税额的计算是关键。只有对应纳税额的计算了如指掌,才能在实务中运用自如,也才能在此基础上谈纳税筹划的问题。

第一节 税目与税率	13
-----------------	----

一、税目	13
------------	----

二、税率	20
第二节 计税依据	23
一、从价计征	23
二、从量计征	24
三、从价从量复合计征	25
四、计税依据的特殊规定	25
第三节 应纳税额的计算	26
一、生产销售环节应纳消费税的计算	26
二、委托加工环节应纳消费税的计算	29
三、进口环节应纳消费税的计算	31
四、已纳消费税扣除的计算	31
第四节 出口应税消费品退（免）税政策	33
一、出口退税率的规定	33
二、出口应税消费品退（免）税政策	33
三、出口应税消费品退税额的计算	34
四、出口应税消费品办理退（免）税后的管理	35
第三章 消费税的申报与缴纳	37
依照税法的规定进行纳税申报并适时适地缴纳消费税是纳税人履行纳税义务的必然要求，后者是履行纳税义务的基本方式，而前者是实施后者的必要环节。	
第一节 消费税申报与缴纳的基本要求	37
一、纳税义务发生时间	37
二、纳税期限	38
三、纳税地点	39
第二节 如何填报消费税纳税申报表	39
第四章 消费税的税收优惠	43

企业纳税遵循的一个原则是：在满足税法规定的前提下，尽可能

少地纳税,从而提高企业的运行效率。

一、消费税征税环节的税收优惠	43
二、税款抵扣优惠	44

第五章 消费税疑难问题解答 47

在实际的工作中,对于消费税的处理您是否存在这样那样的疑难问题?您是否难以找到适用的法律条款?

第一节 特殊经营行为的疑难问题的处理	47
第二节 税款计算中疑难问题的处理	53
第三节 税收管理中疑难问题的处理	54
第四节 其他疑难问题的处理	56

第六章 消费税的税收筹划 59

税收筹划也称税务筹划、纳税筹划,是指企业(自然人、法人)依据所涉及的现行税法(不限一国一地),在遵守税法、尊重税法的前提下,运用企业的权利,根据税法中的“允许”和“不允许”、“应该”与“不应该”以及“非不允许”与“非不应该”的项目、内容,对经营、投资、筹资等活动进行旨在减轻税负的谋划和对策。

第一节 委托加工与自行加工筹划法	60
一、委托加工方式的税负	60
二、自行加工方式的税负	61
三、委托加工与自行加工的税负分析	62
第二节 成套销售筹划法	63
第三节 连续生产筹划法	64
第四节 纳税期限筹划法	65
第五节 计税依据筹划法	66
第六节 纳税环节筹划法	66
第七节 核算方式筹划法	67

第八节 包装物筹划法	68
第七章 消费税的检查方法	71
纳税检查是正确纳税的保障，是税收管理的重要环节，也是贯彻国家税收政策法规、严肃税收纪律、加强纳税监督、堵塞税收漏洞、纠正错漏、保证国家财政收入的一项必要措施。	
第一节 生产销售环节应纳消费税的检查	71
一、征税范围的检查	72
二、一般情况下计税依据的检查	76
三、连同包装物销售计税依据的检查	77
四、自产自用应税消费品计税依据的检查	80
五、生产领用外购已税消费品抵扣消费税额检查	81
第二节 委托加工环节应纳消费税的检查	82
一、检查的内容及规定	82
二、检查方法	86
第三节 进口环节应纳消费税的检查	88
一、检查的内容及规定	88
二、检查方法	89
第四节 零售环节应纳消费税的检查	90
一、检查的内容及规定	90
二、检查方法	91
附录1 中华人民共和国消费税暂行条例	95
附录2 中华人民共和国消费税暂行条例实施细则	101
附录3 关于消费税有关政策问题的公告	107

附录4	关于《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》 有关条款解释的通知	109
附录5	出口货物劳务增值税和消费税管理办法	111
附录6	关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知	131
附录7	卷烟消费税计税价格信息采集和核定管理办法	147

第一章 消费税的基本规定

阅读提示：

消费税是以特定消费品为征税对象所征收的一种税，属于流转税的范畴。目前，世界上有 100 多个国家开征了这一税种或类似税种。我国现行消费税是 1994 年税制改革中新设置的税种，它由原产品税脱胎出来，在对货物普遍征收增值税的基础上，选择少数消费品再征收一道消费税。消费税是与实行普遍调节的增值税相配套，体现国家对某些消费品进行特殊调节而设立的税种。

我国的消费税包括国内消费税和海关代征的进口环节消费税，收入属于中央政府。1994 年，消费税收入为 516 亿元，至 2005 年增长到 1634 亿元，增长了二倍多。但其占全国税收收入的比重，则从 1994 年的 10.2% 下降到 2005 年的 5.3%。消费税对税收的贡献率逐年下降。

第一节 2009 年消费税修订的主要变化

一、《消费税暂行条例》修订的主要背景

消费税暂行条例自 1994 年实施以来，我国的经济社会已经发生了深刻的变化，税收管理水平也有了显著的提高，原条例在许多方面已不适应经

济发展的要求和税收管理的需要。因此，为适应经济社会发展的需要，必须进一步完善税制，加快条例的修订步伐。

自2009年1月1日起，国务院在全国推开增值税转型改革。由于消费税是在增值税的基础上开征的税种，为配合增值税转型的需要，因此，国家在对增值税修订的同时，随即开展了对消费税进行配套修订。

二、《消费税暂行条例》修订的主要变化

2008年11月5日，国务院第34次常务会议修订通过《中华人民共和国消费税暂行条例》（简称《消费税暂行条例》），并于2009年1月1日起施行。修订后的《消费税暂行条例》主要是将1994年以来出台的消费税政策调整内容更新到新修订的《消费税暂行条例》中，即上升了法律层级。另外，为了与增值税的变化保持一致，在消费税征管方面也进行了调整，主要体现在以下5个方面的修订：

（一）修订纳税主体

1. 纳税义务人。

新旧条例有关纳税义务人的定义对比：新条例在原有“在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口本条例规定的消费品的单位和个人”的基础上，增加了“国务院确定的销售本条例规定的消费品的其他单位和个人”。另外，取消了原条例对外商投资企业和外国企业征收消费税，按照全国人民代表大会常务委员会的有关决定执行的规定。

与此相关的纳税人应关注国务院及财税主管部门的有关规定，确定自身是否是消费税应税纳税人，及时申报纳税，以避免不必要的涉税风险。

2. 税款代收代缴范围。

对于委托加工的应税消费品，原条例规定由受托方在向委托方交货时代收代缴税款，受托方无论是单位还是个人，都应当代收代缴消费税税款；新条例则明确规定，委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款，即受托方如果是个人，则不用代扣代缴税款。

对于经常发生应税消费品委托加工的纳税人应当关注此项规定，新条

例实施后，在与受托方结算货款时，如果受托方是个人，则不能再由其代收代缴税款，以避免税款的流失和重复纳税义务。

（二）增加复合计税法

原条例没有从价定率和从量定额复合计税的规定，新条例增加了此项规定。其实，复合计税在《财政部、国家税务总局关于调整酒类产品消费税政策的通知》（财税〔2001〕84号）和《财政部、国家税务总局关于调整烟类产品消费税政策的通知》（财税〔2001〕91号）等文件出台后就已经执行，目前主要适用于卷烟、白酒两种产品，新条例提升了复合计税规定的法律层级。

新条例明确了实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式。

$$\begin{aligned} \text{实行复合计税办法} \\ \text{计算的应纳税额} &= \text{销售额} \times \text{比例税率} + \text{销售数量} \times \text{定额税率} \end{aligned}$$

其中：

纳税人自产自用的应税消费品组成计税价格 = (成本 + 利润 + 自产自用数量 × 定额税率) ÷ (1 - 比例税率)

委托加工的应税消费品组成计税价格 = (材料成本 + 加工费 + 委托加工数量 × 定额税率) ÷ (1 - 比例税率)

进口的应税消费品组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税 + 进口数量 × 定额税率) ÷ (1 - 比例税率)

（三）调整税目税率

对比新旧条例税目税率表，税目由11项调整为14项，细目增多，范围更广，在单纯的定额、定率计算的基础上增加了复合计税。这些变化，纳税人都需要引起关注，把自身生产或销售的产品与应税消费品税目税率表逐一对照，确认适用范围，保证依法纳税，避开不必要的涉税风险。

1. 对烟类中的甲类卷烟和乙类卷烟增加从量计征0.003元/支的规定，而且乙类卷烟税率从30%调整至36%。

2. 不再区分粮食白酒与薯类白酒，粮食白酒、薯类白酒的比例税率统一为20%，定额税率为1元/千克或0.5元/500毫升。从量定额税的计量单位按实际销售商品重量确定，如果实际销售商品是按体积标注计

量单位的，应按 500 毫升为 0.5 千克换算，不得按酒度折算。这不仅解决了征管中对酒的分类处理，便于征收，也堵塞了企业利用类别差异进行避税的漏洞。同时，新条例对啤酒分类简单化处理，具体甲、乙类需重新确定。

3. 新增、调整和取消税目条例化。

(1) 新增高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板税目；取消汽油、柴油税目，增列成品油税目。汽油、柴油改为成品油税目下的子目（税率不变）。另外，新增石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油五个子目；取消护肤护发品税目，将原属于护肤护发品征税范围的高档护肤类化妆品列入化妆品税目。

(2) 调整小汽车税目税率，取消小汽车税目下的小轿车、越野车、小客车子目，在小汽车税目下分设乘用车、中轻型商用客车子目；调整摩托车税率，将摩托车税率改为按排量分档设置；调整汽车轮胎税率，将汽车轮胎 10% 的税率下调到 3%。

（四）增加纳税期限和调整申报期

原条例规定消费税的纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日或者 1 个月，新条例则在此基础上增加了 1 个季度的纳税期限，具体适用对象由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定。

为了和增值税申报期限改变相适应，新条例将原条例规定的 10 日申报期调整为 15 日。新条例规定，纳税人以 1 个月或者 1 个季度为 1 个纳税期的，自期满之日起 15 日内申报纳税；以 1 日、3 日、5 日、10 日或者 15 日为 1 个纳税期的，自期满之日起 5 日内预缴税款，于次月 1 日起 15 日内申报纳税并结清上月应纳税款。

新条例规定，进口应税消费品应当自海关填发海关进口消费税专用缴款书之日起 15 日内缴纳税款，比原条例规定的 7 日延长了 8 天。

（五）明确纳税申报地点

(1) 原条例规定，纳税人销售的应税消费品，以及自产自用的应税消费品，除国家另有规定外，应当向纳税人核算地主管税务机关申报纳税。

新条例将“国家另有规定”调整为“除国务院财政、税务主管部门另有规定外”，明确有特殊情况规定权的部门为国务院财政、税务主管部门。

(2) 关于申报纳税地点，原条例明确是“核算地”，但对于如何才算“核算地”，征纳双方把握起来都有一定的难度，在实际执行中也存在争议。新条例则把申报纳税地点具体化，指出是纳税人机构所在地或者居住地，便于征纳双方执行。

(六) 新旧《消费税暂行条例》条文比较

新旧《消费税暂行条例》条文比较见表 1-1。

表 1-1 新旧《消费税暂行条例》条文比较

新条例	原条例	有无变化
第一条：在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口本条例规定的消费品的单位和个人，以及国务院确定的销售本条例规定的消费品的其他单位和个人，为消费税的纳税人，应当依照本条例缴纳消费税	第一条：在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口本条例规定的消费品的单位和个人，为消费税的纳税义务人，应当依照本条例缴纳消费税	新条例在消费税纳税人规定上增加了“以及国务院确定的销售本条例规定的消费品的其他单位和个人”
第二条：消费税的税目、税率，依照本条例所附的《消费税税目税率表》执行。消费税税目、税率的调整，由国务院决定	第二条：消费税的税目、税率（税额），依照本条例所附的《消费税税目税率（税额）表》执行。消费税税目、税率（税额）的调整，由国务院决定	新条例删除了原条例中的“税额”二字
第三条：纳税人兼营不同税率的应当缴纳消费税的消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率	第三条：纳税人兼营不同税率的应税消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率	新条例增加了对“应税消费品”解释性的阐述

续表

新条例	原条例	有无变化
第四条：纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。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。进口的应税消费品，于报关进口时纳税。	第四条：纳税人生产的应税消费品，于销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。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。进口的应税消费品，于报关进口时纳税。	新条例增加了限定条件，即“除受托方为个人外”
第五条：消费税实行从价定率、从量定额，或者从价定率和从量定额复合计价的办法计算应纳税额。应纳税额计算公式： 实行从价定率办法计算的应纳税额 = 销售额 × 比例税率 实行从量定额办法计算的应纳税额 = 销售数量 × 定额税率 实行复合计税办法计算的应纳税额 = 销售额 × 比例税率 + 销售数量 × 定额税率 纳税人销售的应税消费品，以人民币计算销售额。纳税人以人民币以外的货币结算销售额的，应当折合成人民币计算。	第五条：消费税实行从价定率或者从量定额的办法计算应纳税额。应纳税额计算公式： 实行从价定率办法计算的应纳税额 = 销售额 × 税率 实行从量定额办法计算的应纳税额 = 销售数量 × 单位税额 纳税人销售的应税消费品，以外汇计算销售额的，应当按外汇市场价格折合成人民币计算应纳税额。	(1) 新条例增加了复合计价的办法； (2) 新条例增加了复合计价的公式； (3) 新条例删除了“市场价格”
第六条：销售额为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。	第六条：本条例第五条规定的销售额，为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。	新条例删除了“本条例第五条规定的”的解释。

续表

新条例	原条例	有无变化
第七条：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： $\text{组成计税价格} = (\text{成本} + \text{利润}) \div (1 - \text{比例税率})$ 实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式： $\text{组成计税价格} = (\text{成本} + \text{利润} + \text{自产自用数量} \times \text{定额税率}) \div (1 - \text{比例税率})$	第七条：纳税人自产自用的应税消费品，依照本条例第四条第一款规定应当纳税的，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。组成计税价格计算公式： $\text{组成计税价格} = (\text{成本} + \text{利润}) \div (1 - \text{消费税税率})$	新条例增加了自产自用的复合计税的组成计税价格计算公式
第八条：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： $\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{比例税率})$ 实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式： $\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费} + \text{委托加工数量} \times \text{定额税率}) \div (1 - \text{比例税率})$	第八条：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。组成计税价格计算公式： $\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税税率})$	新条例增加了委托加工业务中，代收代缴消费税的复合计税的组成计税价格计算公式