

# 现代煤矿企业

## 内部控制规章制度、税收优惠政策 与纳税筹划及成功案例借鉴实用手册

主 编：杨铁锋

中国科技文化出版社

F407.21  
Y-777

4

# 现代煤矿企业内部会计控制规章制度、税收优惠政策与纳税筹划及成功案例借鉴实用手册

---

杨铁锋 主编

---

第四册

中国科技文化出版社

## 第十一章 消费税纳税筹划

### 第一节 计税依据与税率

#### 一、计税依据

消费税的计税依据分为从价计征与从量计征两种。

##### (一)从价定率计征消费税的计税依据

实行从价定率征税的应税消费品,其计税依据的确定可分为按应税消费品的实际销售额和核定计税价格两种。

##### 1. 按应税消费品的实际销售额确定计税依据

所谓销售额,是指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,不包括向购货方收取的增值税税款。其计算公式为:

销售额 = 销售数量 × 单位销售价格

价外费用是指价外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约金(延期付款利息)和手续费、包装费、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形式的价外收费。

其他价外费用,无论是否属于纳税人的收入,均应并入销售额计算征税。

如果纳税人应税消费品的销售额,未扣除增值税税款或因不得开具增值税专用发票而发生价款和增值税税款合并收取的,在确定消费税的计税依据时,应当将其换算为

不含增值税的销售额。换算公式为:

纳税人为增值税一般纳税人:

$$\text{销售额} = \frac{\text{含增值税销售额}}{1 + \text{增值税税率}}$$

纳税人为增值税小规模纳税人的:

$$\text{销售额} = \frac{\text{含增值税销售额}}{1 + \text{征收率}}$$

销售额确定的有关规定如下:

(1) 纳税人通过自设的非独立核算门市部销售的自产应税消费品, 销售额为门市部实际对外的销售额;

(2) 纳税人用于换取生产资料和消费资料, 投资人股和抵偿债务等方面的应税消费品, 应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据;

(3) 纳税人销售的应税消费品, 以外汇结算销售额的, 其销售额的人民币折合率可以选择结算的当天或者当月 1 日的国家外汇牌价(原则上为中间价)。纳税人应在事先确定采取何种折合率, 确定后 1 年内不得变更;

(4) 纳税人连同包装物一同销售的应税消费品无论包装物是否单独计价, 也无论会计上如何核算, 均应并入应税消费品的销售额, 计征消费税;

(5) 对于包装物不作价随同产品销售, 而是收取押金, 此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的和已收取 1 年以上的押金, 应并入应税消费品的销售额计征消费税;

(6) 对既作价随同应税消费品销售, 又另外收取押金的包装物押金, 凡纳税人在规定期限内不予退还的, 应并入应税消费品的销售额。

#### 2. 按核定计税价格确定计税依据

##### (1) 自产自用应税消费品计税依据的确定

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, 不再征税; 而用于其他方面的, 于移送使用时纳税。纳税人自产自用但不是用于连续生产的应税消费品, 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。

同类消费品的销售价格, 是指纳税人或代收代缴义务人当月销售的同类消费品的销售价格, 如果当月同类消费品各期销售价格高低不同, 应按销售数量加权平均计算。但销售的应税消费品销售价格明显偏低又无正当理由的或者无销售价格的不得列入加权平均计算。

如果当月无销售或者当月未完结,应按照同类消费品上月或最近月份的销售价格确定计税依据。

在没有同类消费品销售价格时,应按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{成本} + \text{利润}}{1 - \text{消费税税率}}$$

$$\text{利润} = \text{成本} \times \text{全国平均成本利润率}$$

成本是指应税消费品的产品生产成本。

应税消费品全国平均成本利润率由国家税务总局确定。国家税务总局确定的应税消费品全国平均成本利润率见第二章第二节成本利润表(表 3-11-1)。

生产、批发、零售单位用于馈赠、集资、赞助、广告、样品、职工福利、奖励等方面的金银首饰,应按纳税人销售同类金银首饰的销售价格确定计税依据征收消费税;没有同类金银首饰销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式为:

如果纳税人为工业企业的:

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{成本} + \text{利润}}{1 - \text{消费税税率}}$$

$$\text{利润} = \text{成本} \times \text{全国平均成本利润率}$$

如果纳税人为商业企业的:

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{购进原价} \times (1 + \text{利润率})}{1 - \text{金银首饰消费税税率}}$$

## (2) 委托加工应税消费品计税依据的确定

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。

受托方同类应税消费品销售价格的确定方法与自产自用应税消费品完全相同。

在受托方没有同类应税消费品销售价格时,按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{材料成本} + \text{加工费}}{1 - \text{消费税税率}}$$

“材料成本”,是指委托方所提供加工材料的实际成本。委托加工应税消费品的纳税人,必须在委托加工合同上如实注明(或以其他方式提供)材料成本,凡未提供材料成本的,受托方所在地主管税务机关有权核定其材料成本。

“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(包括代垫辅助材料的实际成本)。

### (3)进口应税消费品计税依据的确定

进口的应税消费品实行从价定率办法计算应纳税额的,按照组成计税价格计算纳税。

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{关税完税价格} + \text{关税}}{1 - \text{消费税税率}}$$

关税完税价格是指海关核定的关税计税价格。

### (二)从量定额计征消费税的计税依据

1. 实行从量定额征税的应税消费品,其计税依据为应税消费品的销售数量。按照应税消费品的应税行为具体划分为:

- (1)销售应税消费品的,为应税消费品的销售数量;
- (2)自产自用应税消费品的,为应税消费品的移送使用数量;
- (3)委托加工应税消费品的,为纳税人收回的应税消费品数量;
- (4)进口的应税消费品,为海关核定的应税消费品进口征税数量。

2. 根据《细则》规定,实行从量定额办法计算应纳税额的应税消费品,计量单位的换算标准如下:

- (1)黄酒 1 吨:962 升
- (2)啤酒 1 吨:988 升
- (3)汽油 1 吨:1388 升
- (4)柴油 1 吨:1176 升

## 二、税率

我国现行的消费税税率选择了固定税率和比例税率两种,区别不同应税消费品,实行多档次差别税率。对一些供需平衡、市场价格差异不大、计量单位比较规范的应税消费品,实行固定税率征收;对一些供求矛盾突出、同一产品之间价格差异较大、计量单位不规范的应税消费品,则采取按比例税率征收。

《消费税税目税率(税额)表》(表 3-11-1)如下:

表 3-11-1 消费税税目税率(税额)表

| 税 目     | 征 收 范 围  | 计税单位 | 税率(税额) |
|---------|----------|------|--------|
| 一、烟     |          |      |        |
| 1. 甲类卷烟 | 包括各种进口卷烟 |      | 45%    |
| 2. 乙类卷烟 |          |      | 30%    |
| 3. 雪茄烟  |          |      | 25%    |

| 税 目                                 | 征 收 范 围           | 计税单位 | 税率(税额) |
|-------------------------------------|-------------------|------|--------|
| 4. 烟丝                               |                   |      | 30%    |
| 二、酒与酒精                              |                   |      |        |
| 1. 粮食白酒                             |                   |      | 25%    |
| 2. 薯类白酒                             |                   |      | 15%    |
| 3. 黄酒                               |                   | 吨    | 240 元  |
| 4. 啤酒                               |                   | 吨    | 220 元  |
| 5. 其他酒                              |                   |      | 10%    |
| 6. 酒精                               |                   |      | 5%     |
| 三、化妆品                               | 包括成套化妆品           |      | 30%    |
| 四、护肤护发品                             |                   |      | 17%    |
| 五、贵重首饰及珠宝玉石                         | 包括各种金、银、珠宝首饰及珠宝玉石 |      | 10%    |
| 六、鞭炮、焰火                             |                   |      | 15%    |
| 七、汽油                                |                   | 升    | 0.20 元 |
| 八、柴油                                |                   | 升    | 0.1 元  |
| 九、汽车轮胎                              |                   |      |        |
| 十、摩托车                               |                   |      |        |
| 十一、小汽车                              |                   |      |        |
| 1. 小轿车                              |                   |      |        |
| 气缸容量(排气量,下同)在 2200 毫升以上的(含 2200 毫升) |                   |      | 8%     |
| 气缸容量在 1000 ~ 2200 毫升的(含 1000 毫升)    |                   |      | 5%     |
| 气缸容量在 1 咖毫升以下的                      |                   |      | 3%     |
| 2. 越野车(四轮驱动)                        |                   |      |        |
| 气缸容量在 2400 毫升以上的(含 2400 毫升)         |                   |      | 5%     |
| 气缸容量在 2400 毫升以下的                    |                   |      | 3%     |
| 3. 小客车(面包车)                         |                   |      |        |
| 气缸容量在 2000 毫升以上的(含 2000 毫升)         |                   |      | 5%     |
| 气缸容量在 2000 毫升以下的                    |                   |      | 3%     |

#### (一) 应税消费品的税率调整规定

1. 2001年6月4日,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),对卷烟的消费税税率作了如下调整:

卷烟消费税税率由消费税暂行条例规定的比例税率调整为定额税率和比例税率。

定额税率为:每标准箱(50000支,下同)150元。

比例税率为:每标准条(200支,下同)调拨价格在50元(不含增值税,下同)以上的卷烟税率为45%;每标准条调拨价格在不足50元的卷烟税率为30%。

对下列卷烟一律适用45%的比例税率:进口卷烟,白色卷烟,手工卷烟,自产自用没有同牌号、规格调拨价格的卷烟,委托加工没有同牌号、规格调拨价格的卷烟,未经国务院批准纳入计划的企业和个人生产的卷烟。

2. 根据财政部、国家税务总局文件((94)财税字第091号)《关于金银首饰消费税减按5%征收的通知》规定,对金、银和金基、银基、合金首饰,以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰,自1994年1月1日起,减按5%的税率征收消费税。

3. 根据《国家税务总局关于消费税若干征税问题的通知》规定,自该通知文到之日起,对企业以白酒和酒精为酒基,加入果汁、香料、色素、药材、补品、糖、调料等配制或泡制的酒,一律按酒基所用原料确定白酒的税率。凡酒基所用原料无法确定的,一律按粮食白酒的税率征收消费税。

4. 根据《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》规定,对酒类产品税率作了如下调整:

将粮食白酒、薯类白酒消费税税率由消费税暂行条例规定的比例税率调整为定额税率和比例税率。具体为:

定额税率:粮食白酒、薯类白酒每500克0.5元。

比例税率:

(1)粮食白酒(含果木或谷物为原料的蒸馏酒,下同)25%。

下列酒类产品比照粮食白酒适用之5%比例税率:粮食和薯类、糠麸等多种原料混合生产的白酒,以粮食白酒为酒基的配制酒、泡制酒,以白酒或酒精为酒基,凡酒精所用原料无法确定的配制酒、泡制酒。

(2)薯类白酒15%。

5. 自2001年5月1日起,国家税务总局对啤酒消费税单位税额进行了调整:

(1)每吨啤酒出厂价格(含包装物及包装物押金)在3000元(含3000元,不含增值税)以上的,单位税额250元/吨;

(2) 每吨啤酒出厂价格在 3000 元(不含 3000 元,不含增值税)以下的,单位税额 220 元/吨;

(3) 娱乐业、饮食业自制啤酒,单位税额 250 元/吨;

(4) 每吨啤酒出厂价格以 2000 年全年销售的每一牌号、规格啤酒产品平均出厂价格确定之后即作为确定各牌号、规格啤酒 2001 年适用单位税额的依据,无论 2001 年啤酒的出厂价格是否变动,当年适用单位税额原则上不再进行调整。

6. 根据《财政部、国家税务总局关于调整含铅汽油消费税率的通知》,从 1999 年 1 月 1 日起,对含铅汽油按照每升 0.28 元的税额标准征收消费税。

7. 根据《财政部、国家税务总局关于调整护肤护发品消费税率的通知》,从 1999 年 1 月 1 日起,护肤护发品的消费税率统一减为 8%。

### (二) 特殊情况下使用税率的规定

1. 纳税人兼营不同税率的应税消费品,即生产销售两种税率以上的应税消费品,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,或者将不同税率应税消费品组成成套消费品销售的,从高适用税率。

2. 外购两种以上酒精生产的白酒,一律从高确定税率征税。

## 第二节 税金计算

### 一、消费税税金计算公式

消费税实行从价定率和从量定额的办法计算应纳税额,具体分为以下几种情况。

#### (一) 实行从价定率征收消费税的计算方法

应纳税额的计算公式如下:

应纳税额 = 应税消费品销售额 × 适用税率

#### (二) 实行从量定额征收消费税的计算方法

应纳税额的计算公式如下:

应纳税额 = 应税消费品销售数量 × 适用税额标准

#### (三) 实行复合计税的计算方法

应纳税额的计算公式如下:

应纳税额 = 应税消费品销售额 × 适用税率 + 应税消费品销售数量 × 适用税额标准

## 二、当期税额扣除规定

### (一)用外购已税消费品为原料连续生产的应税消费品已纳税款的扣除

对用外购已缴税的应税消费品连续生产出来的应税消费品计算征税时,按当期生产领用数量计算准予扣除外购的应税消费品已纳的消费税税款。这类消费品为:

- (1)外购已税烟丝生产的卷烟;
- (2)外购已税化妆品生产的化妆品;
- (3)外购已税护肤护发品生产的护肤护发品;
- (4)外购已税珠宝玉石生产的贵重;首饰及珠宝玉石;
- (5)外购已税鞭炮、焰火生产的鞭炮、焰火;
- (6)外购已税汽车轮胎(内胎和外胎)生产的汽车轮胎;
- (7)外购已税摩托车生产的摩托车(如用外购两轮摩托车改装三轮摩托车)。

其应纳税额的计算公式如下:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{税率} - \frac{\text{当期准予扣除的外购应税消费品的已纳消费税税额}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品已纳税额}}$$

$$\text{当期准予扣除的外购应税消费品已纳税额} = \frac{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价} \times \text{外购应税消费品适用税率}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价}}$$

$$\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价} = \frac{\text{期初库存的外购应税消费品买价} + \text{当期购进的外购应税消费品买价} - \text{期末库存的外购应税消费品买价}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价}}$$

外购已税消费品的买价是指购货发票上注明的销售额(不包括增值税税款)。

纳税人用外购的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰(镶嵌首饰),在计税时一律不得扣除外购珠宝玉石的已纳税款。

允许扣除已纳税款的应税消费品只限于从工业企业购进的应税消费品,对从商业企业购进应税消费品的已纳税款一律不得扣除。

### (二)用委托加工收回的应税消费品为原料连续生产的应税消费品已纳税款的扣除

委托加工的应税消费品因为已由受托方代收代缴消费税,因此,委托方收回货物后用于连续生产应税消费品的,其已纳税款准予按照规定从连续生产的应税消费品应纳税额中扣除。下列连续生产的应税消费品准予从应纳税额中按当期生产领用数量计算扣除委托加工收回的应税消费品已纳消费税税款:

- (1)以委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟;
- (2)以委托加工收回的已税化妆品为原料生产的化妆品;
- (3)以委托加工收回的已税护肤护发品为原料生产的护肤护发品;

- (4)以委托加工收回的已税珠宝玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石;
- (5)以委托加工收回的已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火;
- (6)以委托加工收回的已税汽车轮胎生产的汽车轮胎;
- (7)以委托加工收回的已税摩托车生产的摩托车。

其应纳税额的计算公式如下:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{当期准予扣除的} & \text{期初库存的委} & \text{当期收回的委} & \text{期末库存的委} \\ \text{委托加工应税} & \text{托加工应税消} & \text{托加工应税消} & \text{托加工应税消} \\ \text{消费品已纳税款} & = & \text{费品已纳税款} & + & \text{费品已纳税款} & - & \text{费品已纳税款} \end{array}$$

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{税率} - \frac{\text{当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款}}{\text{工应税消费品已纳税款}}$$

纳税人用委托加工收回的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰,在计税时一律不得扣除委托加工收回的珠宝玉石已纳的消费税税款。

### 三、例题讲解

由于消费税计税依据有不同规定,因此,应纳税额的计算方法也有区别。下面将结合一些实例说明消费税应纳税额的具体计算方法。

**【例 1】** 某日化厂销售化妆品一批,价款 182000 元,随同化妆品出售的包装物单独作价,共计 18000 元(以上价款均不含增值税)。计算该厂应纳消费税(化妆品适用税率 30%)。

根据规定,随同产品出售的包装物无论是否单独作价,均应并入销售额征税。

该厂应纳消费税:

$$(182000 + 18000) \times 30\% = 60000(\text{元})$$

**【例 2】** 同上例,若包装物不随同产品销售,而是收取押金 17550 元,后来因对方逾期未退回包装物,因而将押金没收。对于押金收入计征消费税。

根据规定,对于因逾期未退回包装物而没收的押金,应并入销售额中计征消费税、增值税,但需先将该押金换算为不含税价,再并入销售额中征税。

$$\text{该押金收入应纳消费税为: } 17550 \div (1 + 17\%) \times 30\% = 4500(\text{元})$$

**【例 3】** 某酒厂销售葡萄酒 10 箱,每箱 500 元,同时收取包装物押金 590 元(以上价款均不含增值税)。计算该厂本月消费税税额。

根据规定,对酒类产品生产企业销售酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还,会计上如何核算,均需并入酒类产品销售额中,依酒类产品的适用税率征收消费税。该厂生产的葡萄酒属于其他酒类,适用税率为 10%。

该酒厂应纳消费税为:

$$(500 \times 10 + 590) \times 10\% = 559(\text{元})$$

**【例 4】** 某企业收回委托加工的烟丝一批,应缴纳的消费税 42 万元已由受托方扣缴。该企业将收回的烟丝生产了 4000 标准箱卷烟销售,按照其对外调拨价格共取得销售额 4000 万元。已知该企业期初库存的委托加工烟丝价值 670 万元,期末库存的委托加工烟丝价值 420 万元,减少部分被该企业用于生产卷烟。计算该企业应纳消费税税额。

根据规定,卷烟定额税率为每标准箱 150 元,比例税率为每标准条(200 支)对外调拨价格在 50 元以下的税率为 30%,烟丝税率为 30%。另外还规定,委托加工的应税消费品已由受托方代收代缴消费税的,委托方收回货物后用于连续生产应税消费品的,其已纳税款准予按照规定从连续生产的应税消费品应纳消费税税额中抵扣。

复合计税的应纳税额为:

$$150 \times 4000 + 40000000 \times 30\% = 1260(\text{万元})$$

当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款为:

$$670 \times 30\% + 42 - 420 \times 30\% = 117(\text{万元})$$

应纳税额为:

$$1260 - 117 = 1143(\text{万元})$$

**【例 5】** 某化妆品厂既生产化妆品,又生产护肤护发用品,并且出售化妆品和护肤品组成的成套化妆品。该企业没有分别核算不同税率产品的销售额,2002 年 6 月共取得销售收入 300000 元(不含增值税)。计算该厂消费税税额。

根据规定,纳税人兼营不同税率的应税消费品,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。化妆品的适用税率为 30%,护肤护发用品的适用税率为 17%,该月应纳消费税为:

$$300000 \times 30\% = 90000(\text{元})$$

**【例 6】** 某首饰厂 2002 年 2 月销售给某商场珍珠项链 500 条,计 30000 元;纯金戒指 5000 只,计 650000 元;18K 金项链 200 条,计 48000 元;白金钻戒 100 只,计 180000 元;镶嵌宝石的包金耳环 50 对,计 4000 元;珊瑚、象牙吉祥物 80 块,计 3200 元。受某工厂委托翻新改制 20K 金项链 80 条作为职工奖励,收取加工费 4800 元。赞助某展销会纯金手链 585 克,出厂价 130 元/克(用于生产白金钻戒的宝石月初存货 52000 元,当期购进 24000 元,月末结存 37000 元;用于生产包金耳环的宝石月初库存 32000 元,本期无购进,月末库存 30400 元)。该厂门市部当月售出珍珠项链 40 条,计 3200 元;纯金戒指 374.4

克,140元/克,计52416元;纯金手链70.2克,140元/克,计9828元;18K金项链20条,计7020元;珊瑚、象牙吉祥物20块,计1000元。以上价款,均包含增值税。计算该厂当月应纳消费税税额。

根据规定,金银首饰的消费税由生产销售环节改在零售环节征收,并将税率调整为5%。计税时,要把金银首饰和其他贵重首饰及珠宝玉石分开核算。首饰厂销售其他贵重首饰和珠宝玉石缴纳消费税;销售金银首饰不纳消费税;翻新改制金银首饰及将金银首饰用于馈赠都应视同零售缴纳消费税。门市部销售其他贵重首饰和珠宝玉石不纳消费税;销售金银首饰缴纳消费税。翻新改制金银首饰应按其实际收取的不含增值税的全部价款征收消费税,在本题中为加工费4800元,赞助用首饰按销售的同类金银首饰的零售价格确定计税依据征收消费税;因此,赞助的手链应以140元/克而不是130元/克确定其计税依据。用外购或委托加工收回的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银镶嵌首饰,在计税时一律不得扣除外购或委托加工收回的珠宝玉石的已纳消费税税款。因此,生产白金钻戒的外购宝石已纳的消费税税款,在计税时不得从应纳税额中扣除,而生产包金耳环的外购宝石已纳的消费税税款仍可按规定扣除。

贵重首饰及珠宝玉石应纳消费税税额:

$$(30000 + 4000 + 3200) \times 10\% = 3720(\text{元})$$

金银首饰应纳消费税税额:

$$\left( 4800 + \frac{585 \times 140 + 52416 + 9828 + 7020}{1 + 17\%} \right) \times 5\% = 6703(\text{元})$$

当期准予扣除的购进珠宝玉石已纳税款如下:

$$(32000 - 30400) \times 10\% = 160(\text{元})$$

该厂当月应纳消费税税额如下:

$$3720 + 6700 - 160 = 10260(\text{元})$$

**【例7】**某炼抽厂售出无铅汽油10万吨,柴油7万吨,转给厂车队汽油2万升,以上价款,均不含增值税。计算该厂应纳消费税税额。

根据规定,自用消费品视同销售,于移送时发生纳税义务。计量单位的换算标准为:汽油1吨=1388升,柴油1吨=1176升。

销售汽油应纳消费税税额:

$$(10 \times 1388) \times 0.2 = 2776(\text{万元})$$

销售柴油应纳消费税税额:

$$(7 \times 1176) \times 0.1 = 823.2(\text{万元})$$

自用汽油应纳消费税税额:

$$2 \times 0.2 = 0.4 (\text{万元})$$

该厂当月应纳消费税税额:

$$2776 + 823.2 + 0.4 = 3599.6 (\text{万元})$$

【例 8】某汽车厂销售小客车(排气量 2000 毫升)40 辆,销售额为 5 820 000 元,销售小轿车(排气量 3000 毫升)25 辆,销售额为 800 000 美元,当日外汇市场美元兑人民币比价为 1:8.33(该厂以当日外汇牌价为折合率);为另一家汽车厂加工一批汽车轮胎,合同注明原料价值 79 000 元,加工费 10 000 元。以上价款,均不含增值税。为奖励先进而进口摩托车 10 辆,每辆进价 7 800 元,运费 300 元,保险费按进货价加运费的 3‰ 确定,关税 7 800 元。计算该厂当月应纳消费税税额。

根据规定,纳税人销售的应税消费品如果以外汇结算销售额,应当按外汇市场价格折合成人民币计算应纳税额。受托加工应税消费品应按组成计税价格计算为委托方代扣代缴的消费税。进口应税消费品按照组成计税价格计算纳税。

销售小客车应纳消费税税额:

$$5820000 \times 5\% = 291\,000 (\text{元})$$

销售小轿车应纳消费税税额:

$$(800000 \times 8.33) \times 8\% = 533120 (\text{元})$$

受托加工汽车轮胎代扣代缴消费税税额:

$$\frac{79000 + 10000}{1 - 10\%} \times 10\% \approx 9888.9 (\text{元})$$

该厂当月应纳消费税税额:

$$291000 + 533120 + 9888.9 = 834009 (\text{元})$$

进口摩托车应纳消费税税额:

$$\frac{[(7800 + 300) \times (1 + 3\text{‰}) + 7800] \times 10}{1 - 10\%} \times 10\% = 17693.67 (\text{元})$$

## 第三节 消费税的税收筹划

### 一、利用转让定价进行税收筹划

转让定价又称转移价格,是企业进行纳税筹划的基本方法之一,广泛地被各企业运

用于各税种的纳税筹划中,并不仅限于消费税方面。转让定价是指在经济活动中,有经济联系的企业各方为均摊利润或转移利润而在产品交换或买卖过程中,不依照市场买卖规则和市场价格进行交易,而是根据它们之间的共同利益或为了最大限度地维护它们之间的收入而进行的产品或非产品转让。在这种转让中,产品的转让价格根据双方的意愿,可高于或低于市场上由供求关系决定的价格,以达到少纳税甚至不纳税的目的。这也就是说,在经济生活中,凡发生业务关系、财务关系或行政关系的纳税个人和企业,为了躲避市场价格交易所承担的税收负担,实行某种类似经济组织内部核算的价格方式转让相互间的产品,以达到转让利润,减少纳税的目的。比如,在生产企业和商业企业承担的纳税负担不一致的情况下,若商业企业适用的税率高于生产企业或反过来生产企业所适用的税率高于商业企业。那么,有联系的商业企业和生产企业就可以通过某种契约的形式,增加低税率一方的利润,使两者共同承担的税负最小化。

从法律方面讲,企业之间转让定价或转让利润是合法的,根本无懈可击。因为在社会主义市场经济模式下,任何一个商品生产者和经营者及买卖双方都有权利根据自己的需要确定所生产和经营产品的价格标准。对这种有悖于市场价格的买卖行为,任何人也无权干涉。因为法律上对生产经营者产品定价权的保护及市场供求关系变化对产品价格的影响决定了商品生产者可以利用它们手中受法律保护的权利,对产品价格和自身利润水平以及关联企业之间平均利润水平进行调整。众所周知,商品价格上的任何增减变化都会带来明显的税收后果。对一个生产经营企业来说,产品价格的变动与经济利益有着十分密切的关系,基于价格变动对生产企业的影响,纳税法人和个人往往不遗余力地对价格制度和转让定价进行分析研究,寻找最佳的纳税筹划方法。

消费税的纳税行为发生在生产领域而非流通领域或终极的消费环节,因而,关联企业中生产(委托加工、进口)应税消费品的企业,如果以较低的价格将应税消费品销售给其独立核算的销售部门,则可以降低销售额,从而减少应纳税销售额。而独立核算的销售部门,由于处在销售环节上,只缴纳增值税,不缴纳消费税,因而,这样做可以使集团的整体消费税负下降,但增值税税负不变。

## 二、包装物的税收筹划

企业销售带包装的产品,除税法规定的各种酒、各种酸以及烧碱、焦油、漂白粉等产品可以按扣除包装的销售收入征税外,其余产品都应按带包装销售收入征税。在实际生产经营过程中,有些产品的包装物需要收回,以便周转使用。因此在销售产品时,有两种做法:一种是包装物不作价随同产品销售,只收取押金;另一种则是包装物作价随

同产品销售,而另外收取押金。对此,原税法规定,第一种情况即包装物不作价随同产品销售,而是收取押金,此项押金不并入产品销售收入中征税。但纳税人应按规定的期限,对包装物的押金及时进行清理,将不予退还的押金转做产品销售收入额,按销售产品的适用税率纳税。对第二种情况收取的押金,逾期未退还部分,则不再征税,一些企业为了逃避纳税义务,将第一种情况收取的押金,说成是第二种情况收取的押金。特别是价格改革以后,很多产品的价格已不再由国家控制了,而由企业按市场供求自行定价。因此,税务部门很难确定企业产品销售过程,包装物是否已作价随同产品销售。加上包装物押金的清理期限一般为1年,对包装物的检查核实有一定的难度。一些企业利用这一规定,把收取的未作价随同产品销售的包装物押金,以包装物随同产品销售,另外收押金的名义入往来账,待清理逾期未退还的包装物押金时,便堂而皇之地逃避了包装物押金应纳的消费税、增值税。

对此,国家税务总局以颁布新的税收行政法规的形式,堵住了这一漏洞,具体规定为:对企业生产销售带包装物产品收取的包装物押金,无论包装物是否已随同产品销售,也不论这部分押金在财务上如何处理,凡是在规定的期限内不予退还的,均并入产品销售收入中按产品所适用的税率征收消费税、增值税。因此,企业如果想在包装物上节省消费税,关键是包装物不能作价随同产品销售,而应采取收取包装物押金的方式实现,因为此项押金收入按照规定不并入销售额计算消费税。

**【例9】**某企业销售1000个汽车轮胎,每个价值2000元,其另有包装物价值200元,如采取随同包装物一并销售,销售额为 $2200\text{元} \times 1000 = 2200000\text{元}$ ,消费税率率为10%,因此应纳汽车轮胎消费税为 $220\text{万元} \times 10\% = 22\text{万元}$ 。如果企业采用收取包装物押金的形式进行销售,将1000个汽车轮胎的包装物单独收取押金,则可暂时少纳2万元税款。

税法规定,对因逾期未收回包装物不再退还的押金,应按所包装货物适用的税率计算缴纳消费税、增值税。这其中的“逾期”是以1年为限。对收取的押金超过1年以上的,无论是否退还都应并入销售额计税。虽然暂时少纳的税款最终是要缴纳的,但由于其缴纳时限延缓了1年,相当于免费使用银行资金,增加了企业的营运资金,获取了资金的时间价值,为企业的生产经营提供了便利。

### 三、兼营销售分别计算的税收筹划

兼营销售是指纳税人销售应税消费时,不是单一经营某一税率的产品,而是经营多种不同税率的产品。根据《中华人民共和国消费税暂行条例》(以下简称《消费税暂行条

例》)中的税目税率表,我国税法确定的应税消费品所适用的税率高低不同。因此,为了加强征收管理,避免出现因核算不同而出现税款流失的现象,在纳税人兼营不同应税消费品时,税法针对不同的核算方式规定了不同的税务处理方式。我国税法规定,纳税人兼营多种不同税率的应税消费品时,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,或者将不同税率应税消费品组成成套消费品出售的,应当从高适用税率。这无疑会增加企业的负担。企业在进行纳税筹划时,应充分考虑这方面的因素,尽量将不同税率产品分别核算。

例如,某烟厂既生产税率为 50% 的甲类卷烟,又同时生产税率为 25% 的丙类卷烟,还同时生产上述两类烟的套装礼品烟。该厂应分别核算不同税率两种烟的销售额,如果该烟厂没有分别核算,而是将两类烟及其套装礼品合在一块儿计算纳税,则混在一起的销售额应按 50% 的高税率计算缴纳消费税,而不能以 25% 的税率计税。

#### 四、连续生产应税消费品的税收筹划

税法规定,纳税人连续生产自产自用的应税消费品的,不用缴纳消费税。

【例 10】卷烟厂生产烟丝(烟丝是应税消费品),再用生产的烟丝生产卷烟,这样,用于连续生产卷烟的烟丝就不用缴纳消费税,而只就其最终产品——卷烟缴纳消费税。

用外购的已纳消费税的产品连续生产应税消费品时,可以扣除外购的应税消费品已纳的消费税税款。

【例 11】某卷烟厂 10 月份购进烟丝 100 箱;每箱 200 元。当月生产甲类卷烟 200 箱,消耗 50 箱外购烟丝。甲类卷烟的市场售价为每箱 500 元,则 10 月份甲类卷烟应纳消费税税额为(以上售价均为不含增值税价,甲类卷烟消费税税率暂按 50% 计算,烟丝消费税税率为 30%):

$$\text{应纳税额} = 500 \times 200 \times 50\% - 50 \times 200 \times 30\% = 47000(\text{元})$$

因此,纳税人在计算应纳税额时,可以扣除外购的应税消费品已纳的税款,以减轻自己的税负。在实际经济生活中,纳税人连续生产应税消费品时,应注意以下几点:

(1)用外购的已纳消费税的产品连续生产应税消费品时,可以扣除外购应税消费品已纳的消费税税款,在计税时按当期生产领用数量,计算准予扣除数额;

(2)下列消费品,如外购已税烟丝生产的卷烟,外购已税酒和酒精生产的酒,外购已税化妆品生产的化妆品,外购已税护肤护发品生产的护肤护发品,外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石;外购已税鞭炮、焰火生产的鞭炮、焰火;外购已税汽车轮胎(内胎和外胎)生产的汽车轮胎,外购已税摩托车生产的摩托车(如外购两轮摩托车改装三轮