

## 第四章

# 消费税纳税筹划

### 学习目标

了解消费税纳税的基本规定；

熟知消费税应纳税额的计算；

掌握企业转让定价、包装物、兼营销售及生产方式的消费税纳税筹划方法。

### 引 例

#### 消费税纳税筹划中的平衡点

企业纳税筹划中的平衡点是指在两种不同情况下企业税负、成本、税后利润或企业价值(应根据不同情况而定)相同的分界点。因为在分界点上下企业利益一般存在较大差别,所以寻找与计算平衡点成为税务筹划的重要方法之一。由于消费税税率差别大、跳跃性强,因此平衡点的计算比较多。本章将重点讲解企业经营方式选择中的消费税纳税筹划问题。

在外购未税与已税原材料、自行加工与委托加工以及消费品价格制定中的平衡点应分别如何计算?

消费税是指对特定消费品和特定消费行为按消费流转额征收的一种商品税。本章将重点介绍企业转让定价、兼营销售等不同生产方式的消费税纳税筹划方法,同时以专门章节对包装物的纳税筹划方法进行介绍。

## 第一节 消费税概述

### 一、消费税的纳税义务人

在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口《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》)规定的消费品的单位和个人,以及国务院确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《消费税暂行条例》缴纳消费税。

单位,是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

个人,是指个体工商户及其他个人。

在中华人民共和国境内,是指生产、委托加工和进口属于应当缴纳消费税的消费品的起运地或者所在地在境内。

### 二、消费税的税目与税率

按照《消费税暂行条例》规定,2014年12月调整后,确定征收消费税的只有烟、酒、化妆品等15个税目,有的税目还进一步划分若干子目。消费税属于价内税,一般在应税消费品的生产、委托加工和进口环节缴纳。从1995年1月1日起,金银首饰由生产销售环节征税改为零售环节征税;从2002年1月1日起,钻石及钻石饰品由生产、进口环节征税改为零售环节征税。

消费税采用比例税率和定额税率两种形式,以适应不同应税消费品的实际情况。

### 三、消费税应纳税额的计算

按照现行消费税法的基本规定,消费税应纳税额的计算分为从价定率、从量定额和复合计税三种计算方法。具体计算方法如下:

#### (一) 从价计征的计算方法

对实行从价计征计算方法计算的应税消费品,以其销售额为计税依据,按适用的比例税率计算应纳消费税税额。基本计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{比例税率}$$

式中,“销售额”是指纳税人有偿转让应税消费品所取得的全部收入,即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,全部价款中包含消费税税额,但不包括增值税税额。含增值税销售额的换算为:

$$\text{应税消费品的销售额} = \text{含增值税的销售额} \div (1 + \text{增值税税率或征收率})$$

价外费用指纳税人在价款之外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约金(延期付款

利息)、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,以及其他各种性质的价外收费。但下列款项不包括在内:

(1) 同时符合以下条件的代垫运输费用:

- ① 承运部门的运费发票开具给购货方的。
- ② 纳税人将该项发票交给购货方的。

(2) 同时符合以下条件的代为收取的政府性基金或者行政事业性收费:

① 由国务院或者财政部批准设立的政府性基金,由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费。

② 收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据。

③ 所收款项全部上缴财政。

除此之外的其他价外费用,无论是否属于纳税人的收入,均应并入销售额计算纳税。

**【例 4-1】** 某日化厂生产的化妆品对外零售价格为 234 元(含增值税),那么计征消费税的依据销售额经过换算为: $234 \div (1+17\%) = 200$ (元),则

应纳消费税税额 =  $200 \times 30\% = 60$ (元)

应纳增值税税额 =  $200 \times 17\% = 34$ (元)

## (二) 从量计征的计算方法

实行从量计征计算方法的应税消费品,以其销售数量为计税依据,按适用的单位税额计算应纳消费税税额。计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{销售数量} \times \text{单位税额}$$

式中,销售数量是指应纳税消费品的数量,由于纳税人的生产经营方式不同,其含义也有所不同,具体包括以下几点:

- (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的数量。
- (4) 进口应税消费品的,为海关核定的应税消费品的进口征税数量。

在实行从量定额计算方法的应税消费品中,黄酒和啤酒是以吨为计税单位,规定单位税额;成品油是以升为计税单位,规定单位税额。在实际生产经营过程中,纳税人所采用的计算单位可能会与规定的计税单位不一致,这需要在计算应纳税额时将其先换算成规定的计税单位。税法规定的换算标准如下:

啤酒 1 吨 = 988 升

黄酒 1 吨 = 962 升

汽油 1 吨 = 1 388 升

柴油 1 吨 = 1 176 升

石脑油 1 吨 = 1 385 升

溶剂油 1 吨 = 1 282 升

润滑油 1 吨 = 1 126 升

燃料油 1 吨 = 1 015 升

航空煤油 1 吨 = 1 246 升

### （三）从价从量复合计征的计算方法

现行消费税的征税范围中，只有卷烟、白酒采用复合计征方法。其基本计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{应税销售数量} \times \text{定额税率} + \text{应税销售额} \times \text{比例税率}$$

生产销售卷烟、白酒的从量计征计税依据为实际销售数量。进口、委托加工、自产自用卷烟、白酒的从量计征计税依据分别为海关核定的进口征税数量、委托方收回的数量和移送使用的数量。

### （四）计税依据的特殊规定

（1）纳税人通过自设非独立核算门市部销售的自产应税消费品，应当按照门市部对外销售额或者销售数量征收消费税。

（2）纳税人用于换取生产资料和消费资料，投资入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计算消费税。

（3）酒类关联企业间关联交易消费税问题的处理。白酒生产企业向商业销售单位收取的“品牌使用费”是随着应税白酒的销售而向购货方收取的，属于应税白酒销售价款的组成部分，因此，不论企业采取何种方式或以何种名义收取价款，均应并入白酒的销售额中缴纳消费税。

（4）兼营不同税率应税消费品的税务处理。纳税人生产销售应税消费品，如果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，这就是兼营行为。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。

## 第二节 转让定价的纳税筹划

转让定价是纳税筹划的基本方法之一，它是指在经济活动中，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的转让。在转让过程中，产品的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，以达到减少税收成本的目的。这也就是说，在经济活动中，凡发生业务关系、财务关系或行政关系的纳税人和企业，可以不按市场价格交易承担税收负担，而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，达到转让利润、减少税收成本的目的。

目前，利用转让定价的方法来使企业税收成本降低，运用得相当广泛，形式也多种多样。就消费税的转让定价而言，由于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,就可以降低销售额,从而减少应纳税消费额。而独立核算的销售部门,由于处在销售环节,只缴纳增值税,不缴纳消费税,因而,这样做可使集团的整体消费税负下降,而增值税税负不变。

### 第三节 包装物的纳税筹划

根据《消费税暂行条例实施细则》第十三条的规定,实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装物销售,无论包装物是否单独计价及在会计上如何核算,均应并入应税消费品的销售额中按其所包装应税消费品的适用税率征收消费税。如果包装物不作价随同产品销售,而是收取押金,此项押金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一年以上的押金,应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率征收消费税。对既作价随同应税消费品销售,又另外收取押金的包装物的押金,凡纳税人在规定的期限内不予退还的,均应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率征收消费税。

因此,企业如果想在包装物上节省消费税,筹划的关键是包装物不能作价随同产品出售,而应采取收取押金的形式,这样押金就不并入销售额计算消费税额。即使在经过一年以后,需要将押金并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率征收消费税,也使企业获得了该笔消费税一年的免费使用权,获得了资金的时间价值。

值得注意的是,根据财政部、国家税务总局《关于酒类包装物押金征税问题的通知》(1995年6月9日,财税〔1995〕53号)及《消费税问题解答》(1997年5月21日,国税函发〔1997〕306号)的规定,从1995年6月1日起,对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还及会计上如何核算,均应并入当期销售额征税(之所以将啤酒和黄酒除外,是因为对酒类包装物押金征税的规定只适用于实行从价定率的办法征收消费税的酒类,而啤酒和黄酒产品是实行从量定额办法征收消费税的,所以,无法适用这一规定)。这在一定程度上限制了经营酒类产品企业利用包装物进行纳税筹划的可能性。同时,财政部和国家税务总局的上述规定也从反面说明了企业若大量使用这种纳税筹划方法,将使企业节约大量税款,从而导致国家税款流失。

**【例 4-2】** 某汽车轮胎厂某月销售汽车轮胎 1 000 个,每个轮胎售价为 2 000 元(不含增值税),每个轮胎耗用一个包装物,每个包装物的价格为 60 元。轮胎的消费税税率为 3%。请问,应该如何进行该汽车轮胎厂的消费税纳税筹划?

计算分析如下:

若企业将包装物作价连同轮胎一起销售,包装物应并入轮胎售价一并征税,则

应纳消费税额 =  $[2\,000 + 60 \div (1 + 17\%)] \times 1\,000 \times 3\% = 61\,538.46$ (元)

若企业不将包装物并入轮胎售价中作价销售,而是采取收取押金的形式,每个包装物押金为 50 元,则包装物押金不并入轮胎销售额中征收消费税。此时,

企业应纳消费税税额 $=2\,000\times 1\,000\times 3\%=60\,000$ (元)

对于包装物的回收,考虑以下两种情况:

(1) 如果包装物在规定期限内(一般为一年)收回,企业退还押金,那么此项押金不必缴纳消费税,则

企业可节税 $=61\,538.46-60\,000=1\,538.46$ (元)

(2) 如果包装物在规定期限内(一般为一年)未能收回,企业无论是否退还押金,此项押金都要纳入销售额征税。

企业应就该押金补缴的消费税 $=60\div(1+17\%)\times 1\,000\times 3\%=1\,538.46$ (元)

但企业可以将该笔税款推迟一年缴纳,企业仍可以获得该笔补缴税款的时间价值。

## 第四节 兼营销售的纳税筹划

兼营销售是指纳税人销售应税消费品时,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《消费税暂行条例》第三条的规定,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。所谓从高适用税率,就是对兼营高低不同税率的应税消费品,当不能分别核算销售额、销售数量,或将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售时,就以应税消费品中适用的高税率与混合在一起的销售额、销售数量相乘,得出应纳消费税额。

税法的上述规定要求纳税人必须注意分别核算不同税率的应税消费品的生产情况,这一纳税筹划方法看似简单,但是如果纳税人不了解税法的这一规定而没有分别核算,在缴纳消费税的时候就会吃亏。因此,纳税人在销售消费品时,必须注意消费品的组合问题,没有必要成套销售的,就不宜采用这种销售方式。

纳税人在利用这种纳税筹划方法时需要注意以下问题:

(1) 企业兼营不同税率应税消费品或非应税消费品时,能单独核算的要尽量单独核算。

(2) 企业应尽量避免将不同税率或不同纳税义务的商品组成成套商品销售。

(3) 如果必须组成成套商品出售的,可以采用“先销售后包装”的方式来避免非税产品和低税率商品纳税或从高适用税率。

**【例 4-3】** 某酒厂生产粮食白酒与药酒,同时为拓展销路,该酒厂还将粮食白酒与药酒包装成精美礼盒出售(白酒、药酒各一瓶)。2015 年 4 月份,该酒厂的对外销售情况如表 4-1 所示。

表 4-1 该酒厂的对外销售情况

销售种类	销售数量/瓶	销售单价/元	适用税率
粮食白酒	15 000	40	20%
药酒	10 000	65	10%
礼盒	1 000	95	20%

请问,该酒厂应如何进行消费税纳税筹划?

计算分析如下:

若这三类酒未单独核算,则应纳税额的计算采用税率从高的原则,即

应纳消费税税额 =  $(40 \times 15\,000 + 65 \times 10\,000 + 95 \times 1\,000) \times 20\% = 269\,000$ (元)

若这三类酒单独核算,则应纳税额的计算分别采用各自税率,从价计征的消费税税额分别为:

粮食白酒应纳消费税税额 =  $40 \times 15\,000 \times 20\% = 120\,000$ (元)

药酒应纳消费税税额 =  $65 \times 10\,000 \times 10\% = 65\,000$ (元)

礼品套装酒应纳消费税税额 =  $95 \times 1\,000 \times 20\% = 19\,000$ (元)

合计应纳消费税税额 =  $120\,000 + 65\,000 + 19\,000 = 204\,000$ (元)

单独核算比未单独核算可节税 =  $269\,000 - 204\,000 = 65\,000$ (元)

**【例 4-4】** 某化妆品生产企业发现成套的化妆品销路更广,于是将生产的化妆品、护肤护发品、化妆工具等产品组成包装成套的化妆品套件进行销售。每套化妆品套件的产品组成及成本如下:

化妆品系列:香水一瓶(50 元)

指甲油一瓶(20 元)

口红一支(40 元)

护肤护发品系列:面霜一瓶(35 元)

洗发香波一瓶(20 元)

香皂一块(8 元)

化妆工具:唇刷及眼影刷各一支(共 35 元)

包装材料:纸盒、彩带(共 10 元)

化妆品适用的消费税税率为 30%,护肤护发品、化妆工具及包装材料不缴纳消费税。

请问,应该如何进行这一成套化妆品的纳税筹划?

计算分析如下:

如果该企业将产品包装成成套消费品销售给商店,根据从高适用税率原则,该企业每套化妆品套件应纳消费税税额为:

$(50 + 20 + 40 + 35 + 20 + 8 + 35 + 10) \times 30\% = 65.4$ (元)

如果该企业将上述产品先分别销售给商店,由商店包装成成套化妆品对外销售,那么该

企业销售的化妆品要缴纳消费税,而销售的护肤护发品、化妆工具及包装材料不用缴纳消费税。因此,该企业销售一套化妆品套件应纳消费税税额为: $(50+20+40)\times 30\%=33$ (元)。

每套化妆品套件可节税 $=65.4-33=32.4$ (元)

## 第五节 生产方式的纳税筹划

根据《消费税暂行条例》第四条的规定,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纳税,这一规定为纳税人在纳税环节进行纳税筹划提供了一定的空间。

根据《消费税暂行条例》第四条的规定,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。根据《消费税暂行条例实施细则》第七条的规定,委托加工的应税消费品,是指由委托方提供原料和主要材料,受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。对于由受托方提供原材料生产的应税消费品,或者受托方先将原材料卖给委托方,然后接受加工的应税消费品,以及由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品,不论在财务上是否做销售处理,都不得作为委托加工应税消费品,而应当按照销售自制应税消费品缴纳消费税。委托加工的应税消费品直接出售的,不再征收消费税。在其他条件相同的情况下,自行加工方式的税后利润最少,税负最重;而彻底的委托加工方式比委托加工后再自行加工后销售税负更低。其原因在于:委托加工的应税消费品与自行加工的应税消费品的税基不同,委托加工时,受托方代收代缴税款,税基为组成计税价格或同类产品销售价格;自行加工时,计税的税基为产品销售价格。

根据消费税法的规定,对于用外购的已税消费品连续生产应税消费品,在计征消费税时可以扣除外购已税消费品的买价。当纳税人决定外购应税消费品用于连续生产时,应选择生产厂家,而不是商家。所谓连续生产,是指应税消费品生产出来后直接转入下一生产环节,未经市场流通。因此,允许扣除已纳消费税的外购消费品仅限于直接从生产企业购进的,不包括从商品流通企业购进的应税消费品。

无论何种生产方式均要纳税,只是纳税环节稍有不同,通过构造不同的税基,从而使不同生产方式的应纳税额出现差异。企业必须根据具体情况采用最适合的生产方式,从而达到税基最小,缴纳税款最少,利润最大。

### 引例解析

#### 一、外购未税与已税原材料的平衡点分析

消费税制度规定,企业外购已税的原材料,其已纳税可以扣除(另有规定者除外),因此一些税务筹划的研究文献指出,企业外购已税的原材料比未税的原材料可能具有税收优势。



事实上,外购已税的原材料一定是已经经过一定的加工程序的,对于企业而言,同样用途的原材料,如果购入未税的,一般意味着没有经过深加工、需要企业购入后自己进一步加工的原材料。前者可以扣税,但一般价格高一些;后者不可扣税,价格会低一些,但需要自己再付出一定的加工费。对于企业而言,加工到相同程度的同类原材料,两种情况下的付出成本对比就构成“外购未税与已税”的平衡点,表述如下:

$$\text{外购未税原材料} + \text{加工费} = \text{外购已税原材料} \times (1 - \text{扣税率})$$

当等式右边的值低于左边时,外购已税的原材料为优;反之,外购已税的原材料为劣。

## 二、自行加工与委托加工的平衡点分析

委托加工可以分为加工成半成品和产成品,两者平衡点的计算是不同的。

### 1. 自行加工与委托加工半成品的平衡点分析

这里首先假定购入的是没有经过加工的、未税的原材料,购入后需要在自行加工与委托加工之间决策,而委托加工收回的半成品,其已纳税可以扣除。对于加工到相同程度的同类半成品而言,企业付出成本的对比可以构成一个平衡等式,表述如下:

$$\text{买入未税原材料} + \text{自行加工费} = \text{买入未税原材料} + \text{含税委托加工费} - \text{加工消费税}$$

消除等式两边相同项,得到:

$$\text{自行加工费} = \text{含税委托加工费} - \text{加工消费税}$$

### 2. 自行加工与委托加工产成品的平衡点分析

自行加工产成品对外销售,其计税依据是不含税售价;而委托加工产成品,收回后直接销售,由受托方代扣代缴,收回后不再纳税,其计税依据是组成计税价格。因此平衡点的计算很简单,可表述为:

$$\text{对外销售无税价格} = \text{组成计税价格}$$

若组成计税价格低于无税售价,则委托加工为优。

## 三、消费品价格制定中的平衡点分析

在消费税制度中,卷烟和啤酒的税率是根据对外售价全额累进的,因此在税率变化的临界点上,如何合理定价就十分重要。下面对啤酒的平衡点进行介绍。

根据消费税制度的规定,每吨啤酒出厂价在3 000元(不含3 000元,不含增值税)以下的,单位税额为220元/吨;啤酒无税价格在3 000元(含3 000元)以上的,单位税额为250元/吨。与卷烟类似,如果每吨价格只比3 000元高一点,加价可能也是不划算的,在征税临界点上也需计算利润平衡点的加价幅度。

设税率临界点每吨的售价为P,在其基础上提高金额为S,成本为C,企业所得税率为t。税后利润的平衡点为:

$$[P - C - 220 \times 1.1](1 - t) = [P + S - C - 250 \times 1.1](1 - t)$$

$$\text{解得: } S = 33(\text{元})$$

也就是说,将每吨啤酒的价格提高到3 033元以上才划算。

## 复习思考题

### 一、单项选择题

- 金银首饰、钻石及钻石饰品的消费税在( )征收。  
A. 批发环节      B. 零售环节      C. 委托加工环节      D. 生产环节
- 下列各项中符合消费税纳税义务发生时间规定的是( )。  
A. 进口的应税消费品为取得进口货物的当天  
B. 自产自用的应税消费品为移送使用的当天  
C. 委托加工的应税消费品为支付加工费的当天  
D. 采取预收货款结算方式的为收取货款的当天
- 适用消费税复合税率的税目有( )。  
A. 卷烟      B. 烟丝      C. 黄酒      D. 啤酒
- 适用消费税定额税率的税目有( )。  
A. 卷烟      B. 烟丝      C. 黄酒      D. 白酒
- 适用消费税比例税率的税目有( )。  
A. 卷烟      B. 烟丝      C. 黄酒      D. 白酒
- 下列不并入销售额征收消费税的是( )。  
A. 包装物销售      B. 包装物租金  
C. 包装物押金      D. 逾期未收回包装物押金

### 二、多项选择题

- 下列物品中属于消费税征收范围的有( )。  
A. 汽油和柴油      B. 烟酒      C. 小汽车      D. 鞭炮、焰火
- 适用消费税复合税率的税目有( )。  
A. 卷烟      B. 雪茄      C. 薯类白酒      D. 粮食白酒
- 适用消费税定额税率的税目有( )。  
A. 白酒      B. 黄酒      C. 啤酒      D. 汽油
- 消费税的税率分为( )。  
A. 比例税率      B. 定额税率      C. 复合税率      D. 累进税率

### 三、判断正错题

- 金银首饰的消费税在委托加工时收取。 ( )
- 委托加工应税消费品以委托人为消费税的纳税义务人。 ( )
- 我国现行消费税设置了 14 个税目。 ( )
- 自行加工消费品比委托加工消费品承担的消费税负小。 ( )
- 纳税人采取预收货款结算方式销售消费品的,其纳税义务发生时间为收取货款的当天。 ( )

6. 消费税采取“一目一率”的方法。 ( )
7. 消费税税率采取比例税率、定额税率和累进税率形式。 ( )
8. 用于投资的应税消费品应按照销售消费品计算缴纳消费税。 ( )
9. 包装物押金单独记账核算的不并入销售额计算缴纳消费税。 ( )

#### 四、简答题

1. 消费税的税目和税率分别有哪些？
2. 企业转让定价的消费税纳税筹划方法是什么？
3. 企业如何改变生产方式进行消费税纳税筹划？
4. 包装物的增值税纳税规定是什么？如何对包装物进行纳税筹划？
5. 企业经营多种不同税率的消费税应税产品时如何进行纳税筹划？