

消费税的纳税筹划

徐泓 唐雷 赵宇斌

消费税是对我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，就其销售额或销售数量，在特定环节征收的税种因其征税对象是税法列举的特定消费品的销售行，征收的刚性比较强，可进行纳税筹划的空间有限，但还是有纳税筹划的可能。

一、委托加工应税消费品的纳税筹划

应税消费品可以委托加工，也可以自行加工。委托加工的应税消费品应由受托方代收代缴消费税；自行加工应税消费品由生产企业按照销售收入和规定的税率计算缴纳消费税。委托加工的应税消费品收回后，可以在本企业继续加工成应税产成品，也可以直接对外销售。继续加工再对外销售的，原支付给受托方的消费税可以抵扣；直接对外销售的，不再缴纳消费税。因此，对加工应税消费品进行纳税筹划，就是要选择应税消费品的加工方式，以实现企业的经营利润最大化。

1、纳税筹划方案设计

加工应税消费品的纳税筹划方案有：委托其他企业加工应税半成品收回后，再生产为产成品对外销售；委托其他企业加工产成品收回后直接对外销售；自行生产应税消费品对外销售。各方案的有关资料如表1。

2、方案分析

从表1可以看出，加工方式不同，经营利润也会不同。在销售收入一定的情况下，方案二实现的经营利润最大。因为在各种因素相同的情况下，委托加工的应税消费品收回后直接销售，不再计算缴纳消费税、城建税及附加，且委托加工应税产成品按照组成计税价格计税，其税基低于应税消费品的销售价格，即使加工费较高，也可获得较高的经营利润。因此，企业

在选择应税消费品加工方式时，宜采用委托加工产成品的方式。当然，在选择加工方式时，需综合考虑企业的生产能力、产品质量等多种因素，不能单纯从税款缴纳的角度进行决策。

二、关联企业转移定价的消费税纳税筹划

企业自行生产、委托加工而进口的应税消费品可以直接对外销售，并按照销售价格计算缴纳消费税，也可以在不违反公平交易原则的前提下，按低于直接对外销售的价格销售给其独立核算的销售部门，并按照此价格计算缴纳消费税，而处在销售环节的独立核算销售部门，不须再缴纳消费税。因此关联企业可考虑是否成立独立核算的销售部门来进行纳税筹划。

1、纳税筹划方案设计

关联企业转移定价的纳税筹划方案主要有：设置独立核算的销售部门和不设置独立核算的销售部门。各方案的有关资料如表2。

2、方案分析

从表2可以看出，方案一所交纳的消费税明显低于方案二。因为企业设置独立核算的销售公司后，产品从生产企业向销售公司转移的销售价格低于直接对外销售的价格，从而计算消费税的税基较低，交纳的消费税也较少。同时，销售公司属于流通领域，不需要交纳消费税。但设置独立核算的销售部门后，可能会增加一些费用，企业应权衡节约的税款和增加的费用，以决定是否设置独立核算的销售部门。

另外，《税收征管法》规定：企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务

表1 加工应税消费品纳税筹划表 金额单位：元

项目	方案一 委托加工半成品	方案二 委托加工产成品	方案三 自行生产产成品
投入材料	1 000	1 000	1 000
加工费	470	1 090	
生产费用	400		900
代扣代缴税率	30%	45%	
代扣代缴 消费税	$630=(1\ 000+470)\div(1-30\%)\times 30\%$	$1\ 710=(1\ 000+1\ 090)\div(1-45\%)\times 45\%$	
代扣代缴 城建税等	$63=630\times 10\%$	$171=1\ 710\times 10\%$	
售价	6 000	6 000	6 000
产成品税率	45%		45%
应纳消费税	$2\ 070=6\ 000\times 45\%-630$		$2\ 700=6\ 000\times 45\%$
应纳城建税及 附加	$207=2\ 070\times 10\%$		$270=2\ 700\times 10\%$
经营利润	1 160	2 029	1 130

注：假设应税半成品的税率为30%，应税产成品的税率为45%；假设按照组成计税价格计算应代扣代缴的消费税；委托加工产成品受托方还应根据代扣代缴的消费税计算应纳城建税及附加，假设城建税及附加的税率为应纳流转税的10%，下同。

表2 关联企业转移定价纳税筹划表 金额单位：元

项目	方案一 设置独立核算的销售部门	方案二 不设置独立核算的销售部门
销售数量	1 000标准箱	1 000标准箱
单位售价	25 000元/箱	30 000元/箱
从量定额	$150\ 000=1\ 000\times 150$	$150\ 000=1\ 000\times 150$
从价定率	$11\ 250\ 000=25\ 000\times 1\ 000\times 45\%$	$13\ 500\ 000=30\ 000\times 1\ 000\times 45\%$
应纳消费税	$11\ 400\ 000=150\ 000+11\ 250\ 000$	$13\ 650\ 000=150\ 000+13\ 500\ 000$
应纳城建税 及附加	$1\ 140\ 000=11\ 400\ 000\times 10\%$	$1\ 365\ 000=13\ 650\ 000\times 10\%$
税费合计	$12\ 540\ 000=11\ 400\ 000+1\ 140\ 000$	$15\ 015\ 000=13\ 650\ 000+1\ 365\ 000$

注：设每箱的定额税率为150元，定率税率为45%。

表3 结算方式纳税筹划表 金额单位：元

项目	方案一 分期收款	方案二 其他结算方式
应税消费品成本	40	40
售价 (不含增值税)	100	100
第1年	50	100
第3年	50	
消费税税率	20%	20%
应纳消费税	20	20
应纳消费税的现值	17.51(按10%的折现率折现)	20
经营利润	40	40
经营利润的现值	30.05(按10%的折现率折现) _注	40
资产报酬率	10%	10%
经营利润再循环收益	0	12

注：第1年收回的50元弥补成本和当年缴纳的消费税后，经营利润为0；第3年收回的50元抵减消费税后，经营利润为40元，故按40元折现。

往来收取或者支付价款、费用，不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用。而减少其应纳税的收入或所得额的，税务机关有权进行合理调整。因此，企业在进行纳税筹划时，应注意独立销售部门的费用和销售价格的确定。

三、应税消费品销售结算方式的纳税筹划

《消费税暂行条例实施细则》规定，纳税人销售的应税消费品，其纳税义务发生时间为：采取赊销和分期收款结算方式的，纳税义务发生时间为销售合同规定的收款日期的当天；采取预收账款结算方式的，纳税义务发生时间为发出应税消费品的当天；采取托收承付和委托银行收款方式销售的，纳税义务发生时间为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。由此可以看出结算方式不同，纳税义务的发生时间也不同。虽然对于整个结算期间来说，所缴纳的税款是相同的，但由于缴纳税款的时间不同，货币的时间价值不同，企业所获得的经济利益也不同。企业可选择结算方式来进行纳税筹划。

1、纳税筹划方案设计

应税消费品销售结算方式的纳税筹划方案有：采用分期收款结算方式销售应税消费品，采用其他结算方式销售应税消费品。为简化计算，不考虑其他相关税费的影响。各方案有关资料如表3。

2、方案分析

从表3可以看出，从缴纳消费税的角度分析，采用分期收款结算方式应纳消费税的现值较低，但从经营利润的现值分析，分期收款结算方式的经营利润现值也较低，其原因是第3年收取50元的折现值较低。如果从机会成本的角度分析，第3年收取的50元款项在三年期间会牺牲一些机会和权利，如上表中经营利润的再循环收益。因此，企业选择结算方式时，应综合考虑税款、经营利润现值、再循环收益等多种因素。■

(作者单位：中国人民大学商学院)

责任编辑 陈利花