

第 3 章

消费税的税收筹划

3.1 消费税计税依据的税收筹划

3.1.1 消费税计税依据的法律规定

我国现行的消费税计税办法分为从价计征、从量计征和复合计征三种类型,不同的计征方法,其计税依据的计算不同。

1. 从价计征的应税消费品的计税依据

在正常销售情况下,实行从价计征的应税消费品以销售额为计税依据。即:

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品的销售额} \times \text{消费税税率}$$

销售额为纳税人销售应税消费品向购买者收取的全部价款和价外费用。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性质的价外收费。

应税消费品的销售额,不包括应向购货方收取的增值税税款。如果纳税人应税消费品的销售额中含有增值税税款,在计算消费税时,应当换算成不含增值税的销售额。其计算公式为:

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

根据我国的《消费税暂行条例实施细则》,符合下列条件的代垫运输费用不包括在应税销售额中:

- (1) 承运部门的运费发票开具给购货方的。
- (2) 纳税人将该项发票转交给购货方的(必须同时具备两个条件)。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。

2. 从量计征的消费品计税依据的确定

实行从量定额计征的,其计税依据是应税消费品的实际销售数量。即:

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

式中销售数量的具体规定如下:

- (1) 纳税人销售应税消费品的,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。

3. 复合计征的应税消费品计税依据的确定

实行复合计征办法的应税消费品主要包括粮食白酒、薯类白酒和卷烟。

(1) 酒类产品计税依据的确定

粮食白酒、薯类白酒实行从量定额和从价定率相结合计算应纳税额的复合计税办法。粮食白酒、薯类白酒消费税税率相应调整为定额税率和比例税率。粮食白酒、薯类白酒的定额税率为每斤 0.5 元,比例税率为 20%。

复合计征消费税额的计算公式为:

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

(2) 烟类产品消费税计税依据的确定

卷烟消费税计税办法实行从量定额和从价定率相结合计算应纳税额的复合计税办法(本办法仅限于各类卷烟,雪茄烟、烟丝的消费税税率和计税方法仍按《消费税暂行条例》的有关规定执行)。定额税率规定为每标准箱(50 000 支)150 元。比例税率分为两档:每标准条(200 支)调拨价在 50 元以上的卷烟税率为 45%;调拨价在 50 元以下的卷烟税率为 30%。

复合计征消费税额的计算公式为:

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

3.1.2 消费税计税依据的税收筹划

1. 关联企业转让定价税收筹划

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,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,而是根据他们之间的共同利益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。

消费税的纳税行为发生在生产领域(包括生产、委托加工和进口),而非流通领域或终极的消费环节。这就是说,消费税的纳税义务人是在中国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人。因而,关联企业中生产(委托加工、进口)应税消费品的企业,如果以较低的销售价格将应税消费品销售给其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,可使集团的整体消费税税收负担下降,但增值税税收负担不变。

【例 3-1】 某烟草集团的卷烟厂生产甲类卷烟,该厂以每条 80 元(不含增值税)的调拨价,销售给独立核算的销售部门 100 大箱,每大箱内装 250 条卷烟,该烟的市场销售价为每条 100 元(不含增值税),试分析卷烟厂转让定价前后消费税税收负担的大小。

【解析】

根据现行税法规定,卷烟按从量定额与从价定率相结合的复合计税方法征税,即对卷烟先征收一道从量定额税,单位税额为每大箱(5万支)150元,然后,按照调拨价再从价征税:每条(200支)调拨价格在50元以下的卷烟(不含50元;不含增值税),税率为30%;50元以上的卷烟(含50元,不含增值税)和进口卷烟,税率为45%。

按此规定,该卷烟厂转让定价前,应纳消费税税额:

$$100 \times 150 + 100 \times 250 \times 100 \times 45\% = 114 \text{ (万元)}$$

卷烟厂转让定价后,应纳消费税税额:

$$100 \times 150 + 80 \times 250 \times 100 \times 45\% = 91.5 \text{ (万元)}$$

转让定价前后应纳消费税税额之差为:

$$114 - 91.5 = 22.5 \text{ (万元)}$$

【筹划结论】

由此可见,通过转让定价,可使卷烟厂减少22.5万元的税收成本。

2. 以外汇结算的应税消费品的税收筹划

纳税人以外汇结算应税消费品的销售额时,应按外汇市场牌价折合成人民币销售额后,再按公式计算应纳税额。从企业的避税角度看,人民币折合率既可以采用结算当天国家外汇牌价,也可采用当月初国家外汇牌价,因此,就有比较选择的可能,如果选择以较低的人民币汇率为计算应纳税额的依据,则有利于企业减轻税负。

一般来说,外汇市场波动愈大,比较选择进行税收筹划的必要性也愈强。

【例 3-2】 某纳税人2月5日取得100 000美元销售额。如果当天汇率为1:7.7,2月1日汇率为1:7.5。假设该产品税率为30%,该纳税人应如何进行税收筹划。

【解析】

如果采用当天汇率,1美元=7.7元人民币,则销售额折合为人民币为770 000元;如果采用2月1日汇率,1美元=7.5元人民币,则折合成人民币为750 000元。当税率为30%时,后者比前者节税6 000元(20 000×30%)。

【筹划结论】

采用两种不同的汇率税额相差6 000元。企业应从减轻税负的角度考虑,根据外汇市场的变动趋势,选择有利于企业的汇率。不过,这里需要注意,税法中规定,汇率的折算方法一经确定,一年内不得随意变动。因此,在选择汇率折算方法时需要纳税人对未来的经济形势及汇率走势作出恰当的判断。

3. 兼营业务的税收筹划

消费税的兼营行为包括兼营不同税率的应税消费品和兼营非应税消费品两种情况。纳税人兼营不同税率的应税消费品,是指纳税人生产销售两种税率以上的应税消费品。税法对企业兼营不同税率应税消费品的税务处理作了明确的规定: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,按不同税率分别

征税。未分别核算销售额、销售数量的,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、销售数量时,就以应税消费品适用的最高税率与混合在一起的销售额或销售数量相乘,得出应纳消费税额。对此,纳税人采取分开核算的办法,可避免在消费税兼营行为中承担不必要的税收负担。

【例 3-3】 蓝星酒厂以生产果酒而见长,本月生产并销售粮食白酒 100 吨,实现销售收入 45 万元,同时销售果酒 150 吨,实现销售收入 80 万元。

【解析】

按照规定,粮食白酒应在缴纳 20% 从价税的基础上再缴纳每千克 1 元的从量税,果酒则按照销售价格的 10% 缴纳消费税。

如果该企业没有将两种产品分别核算,那么其应从高适用税率,即将全部产品按照粮食白酒纳税,该月应缴纳消费税:

$$(450\,000 + 800\,000) \times 20\% + (150 + 100) \times 1\,000 \times 1 = 50 (\text{万元})$$

如果该企业将所销售的白酒和果酒的销售数量和销售额分别核算,则应缴纳消费税:

$$450\,000 \times 20\% + 100 \times 1\,000 \times 1 + 800\,000 \times 10\% = 27 (\text{万元})$$

【筹划结论】

分别核算比原来减少了 23 万元的税收负担。

3.2 包装物的税收筹划

3.2.1 包装物押金的税收筹划

1. 包装物及其押金的种类

在一般产品销售活动中,包装物随产品销量是很普遍的。从其形式看,产品销售活动中的包装物可以分成如下四种类型。

- (1) 用于包装产品作为消费品组成部分的包装物;
- (2) 随同产品出售不单独计价的包装物;
- (3) 随同产品出售单独计价的包装物;
- (4) 出租或出借给购买产品的单位使用包装物。

出租出售包装物包括三种情况:一是包装物不作价随同产品出售,只是单纯收取押金,以便收回周转使用;二是既作随同产品出售,同时又另外收取押金;三是不作价随同产品出售,在收取租金的基础上,又收取包装物押金。

如某啤酒厂,在销售啤酒的过程中,对周转箱不作价销售,只是收取押金,这属于第一种情况;如果啤酒厂以较低的价格对周转箱作价,计入销售额之中,另外又规定归还包装物的时间,并收取了押金,这属于第二种情况;如果周装箱未作价销售,而是借给购货方使用,该啤酒厂对周转箱按实际使用期限收取租金,此外,为了保证包装物完好,又另外收取部分押金,就属于第三种情况。

2. 包装物押金的税收筹划

根据《消费税暂行条例实施细则》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的,要区分不同情况计算应纳税额。

(1) 包装物随同应税消费品作价出售,无论包装物是否单独计价,也不论在会计上如何核算,均应并入应税消费品的销售额中按其所包装消费品的适用税率缴纳消费税。

(2) 包装物不作价销售而是收取押金,此项押金则不并入应税消费品的消费额计缴消费税。

(3) 包装物作价销售又收取押金,此项押金暂不并入销售额征税,只对作价销售的包装物缴纳消费税。

(4) 对因逾期未收回包装物而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计缴消费税;对包装物既作价随同应税消费品销售,又另外收取押金并在规定的期限内未予退还的押金,应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适应税率缴纳消费税。

包装物的租金应视为价外费用。对增值税一般纳税人向购买方收取的价外费用的逾期未归还包装物的押金,应视为含税收入,在计缴消费税时应首先换算成不含税收入,再并入销售额计税。

另外,根据财政部、国家税务总局《关于酒类产品包装物押金征税问题的通知》规定,从1995年6月1日起,对酒类生产企业销售酒类产品而收取包装物押金,无论押金是否返还及会计上如何核算,均需并入酒类产品销售额中缴纳消费税。

【例 3-4】 某汽车轮胎厂,属增值税一般纳税人,某月销售汽车轮胎 500 个,每个轮胎售价为 5 000 元(不含增值税),这批轮胎耗用包装盒 500 只,每只包装盒售价 20 元(不含增值税),轮胎的消费税税率为 3%。那么,该汽车轮胎厂对包装盒如何处理,才能最大限度地节税?

【解析】

如果企业将包装盒作价连同轮胎一同销售,包装盒应并入轮胎售价中一并缴纳消费税。应纳消费税税额为:

$$(5\,000 \times 500 + 20 \times 500) \times 3\% = 75\,300(\text{元})$$

如果企业将包装盒不作价销售而是收取押金,每只包装盒收取 20 元的押金,则此项押金不应并入应税消费品的销售额计缴消费税。该企业应纳消费税为:

$$5\,000 \times 500 \times 3\% = 75\,000(\text{元})$$

如果包装盒在规定期限内(一般为一年)未收回,应将此项押金作为销售额纳税。由于收取的押金作为价外费用,应属含税的款项,应将押金换算为不含税收入计缴税款。该企业应纳消费税为:

$$5\,000 \times 500 \times 3\% + 20 \times 500 / (1 + 17\%) \times 3\% = 75\,256.41(\text{元})$$

【筹划结论】

由此可见,该轮胎厂只有将包装盒收取押金,且在规定的期限内将包装盒收回时,才可以达到最大限度的节税。

【例 3-5】 某企业销售轮胎 500 个,单价为 2 000 元,其中包含包装物价值 200 元,该月销售额为 $2\,000 \times 500 = 100$ (万元),假设该汽车轮胎的消费税税率为 10%,因此该月应纳消费税额为 $100 \times 10\% = 10$ (万元)。该企业领导认为税收成本过高,因此要求财务人员采取措施,减少企业的应纳税额。

【解析】

根据该企业的情况,财务人员可以在包装物上寻求节税的途径。例如,可以采取收取包装物押金的方式降低轮胎售价,每个售价 1 800 元,此时该企业应纳消费税为:

$$500 \times 1\,800 \times 10\% = 9 \text{ (万元)}$$

【筹划结论】

可以节约税收成本 1 万元($10 - 9$)。

综合考虑,采取收取包装物押金可以给企业带来三方面的好处:一是可以促使购货方及早退回包装物以便周转使用,从而在一定程度上节约了生产包装物的人力、物力,降低了产品成本;二是在产品的售价中可以扣除原来包装物的价值,从而降低了产品的售价,有利于增强产品的竞争力;三是可以节约税收成本。

【例 3-6】 某酒厂 5 月销售酒精 450 吨,使用包装桶 1 350 个,酒精的销售价格为每千克 5 元。其中有 450 个包装桶随同 150 吨酒精作价出售,包装桶不收取押金,每个包装桶销售价格 50 元;另外 450 个包装桶随同 150 吨酒精作价销售,同时每个包装桶另外收 10 元押金。酒精消费税税率为 5%。确定该厂当月销售酒精的应纳消费税额。

【解析】

(1) 将 450 个包装桶随同 150 吨酒精作价销售,则应纳消费税额为:

$$(150 \times 1\,000 \times 5 + 450 \times 50) \times 5\% = 38\,625 \text{ (元)}$$

(2) 将 450 个包装桶随 150 吨酒精销售,只收取押金时,应纳消费税额为:

$$150 \times 1\,000 \times 5 \times 5\% = 37\,500 \text{ (元)}$$

(3) 将 450 个包装桶既作价随同酒精销售,同时又收取押金时,应纳消费税额为:

$$(150 \times 1\,000 \times 5 + 450 \times 50) \times 5\% = 38\,625 \text{ (元)}$$

则该厂当月应纳消费税总额为:

$$38\,625 + 37\,500 + 38\,625 = 114\,750 \text{ (元)}$$

假如 1 年后有 150 个不随同酒精作价销售只收取押金的包装桶未收回,根据现行规定,如果包装物不作价随同产品销售,而且收取押金,此项押金则不应并入应税消费品销售额中征税。但对逾期未收回的包装物不再退还还可以收取一年以上的押金,应并入应税消费品的销售额中,按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。同时根据有关规定,逾期未退回包装物的押金应换算为不含增值税的收入后,并入销售额中计缴消费税,其计税依据为:

$$150 \times \frac{50}{1 + 17\%} = 6\,410.26 \text{ (元)}$$

应纳消费税额为:

$$6\,410.26 \times 5\% = 320.51 \text{ (元)}$$

【筹划结论】

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

收取押金的形式,而此项押金必须在规定的时间内收回,则可以并不并入销售额计算缴纳消费税。

【例 3-7】 雅丽日化公司属增值税一般纳税人,本月销售化妆品一批,开具增值税专用发票上注明价款 120 000 元。随同化妆品出售包装物一批,单独作价,开具普通发票一张注明金额为 10 000 元,款项均已收,产品已发出,则如何确定该公司此笔业务的计税依据?

【解析】

根据现行规定,应税消费品连同包装销售的,无论包装物是否单独计价,也不论在财务上如何核算,均应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。因此,该公司消费税计依据为:

$$120\,000 + \frac{10\,000}{1+17\%} = 128\,547(\text{元})$$

若包装物不随同化妆品销售,而且收取押金 10 000 元,后因对方逾期未返回包装物而不再退还押金,则对于这笔押金收入如何处理?

【筹划结论】

对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,应并入应税销售品的销售额中,按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。同时根据有关规定,逾期未退回包装物的押金应换算为不含增值税的收入后,并入销售额中计缴消费税,其计税依据为:

$$\frac{10\,000}{1+17\%} = 8\,547(\text{元})$$

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”是以一年为限。对收取的押金超过一年以上的,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一年,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。

3.2.2 对包装成套销售应税消费品的税收筹划

(1) 兼营非应征消费税货物,应当分别核算不同货物的销售额或销售数量。

随着人们生活和消费水平的提高,“成套”消费品的市场需求日益扩大。销售成套消费品,不仅可以扩大生产企业产品的市场需求,而且能增强企业在市场中的竞争优势。但按规定,纳税人兼营非应征消费税货物,应当分别核算不同货物的销售额或销售数量,未分别核算的,非应征消费税货物一并计缴消费税。而习惯上,工业企业销售产品,都采取“先包装后销售”的方式进行,如果改成“先销售后包装”方式,就可以大大降低消费税税负。

【例 3-8】 某日用化妆品厂,将生产的化妆品、护肤护发品、小工艺品等组成成套消费品销售。每套消费品由下列产品组成:化妆品包括一瓶香水 30 元、一瓶指甲油 10 元、

一支口红 15 元;护肤护发品包括两瓶浴液 25 元、一瓶摩丝 8 元;化妆工具及小工艺品 10 元、塑料包装盒 5 元。化妆品的消费税税率为 30%,上述价格均不含税。

【解析】

按照习惯做法,将产品包装后再销售给商家。应纳消费税为:

$$(30+10+15+25+8+10+5) \times 30\% = 30.9(\text{元})$$

若改变做法,将上述产品先分别销售给商家,再由商家包装后对外销售(实际操作中,只是换了个包装地点,并将产品分别开具发票,财务上分别核算销售收入即可),应纳消费税为:

$$(30+10+15) \times 30\% = 16.5(\text{元})$$

【筹划结论】

每套化妆品节税额为: $30.9 - 16.5 = 14.4(\text{元})$ 。需要注意的是,如果上述产品采取“先销售后包装”方式,但在账务上未分别核算其销售额,则税务部门仍按照 30% 的最高税率对所有产品征收消费税。因此,企业从事消费税的兼营业务时,能单独核算,最好单独核算,没有必要成套销售的,最好单独销售,尽量降低企业的税收负担。

(2) 纳税人将适用税率不同的应税消费品组成成套消费品销售的,应采取“包装后移”的方式进行税收筹划。

【例 3-9】 某酒业有限公司生产各类品种的酒,以适应不同消费者的需求。春节临近,大部分消费者都以酒作为馈赠亲友的礼品,针对这种市场情况,公司于 2 月初推出了“组合装礼品酒”的促销活动,将粮食白酒、薯类白酒和果木酒各 1 瓶组成价值 50 元的成套礼品酒进行销售,这三种酒的出厂价分别为: 20 元/瓶、16 元/瓶和 14 元/瓶,假设三种酒每瓶均为 1 斤装,该月共销售 1 万套礼品酒。

【解析】

在此例中,该公司可以在销售柜台设置礼品盒,将消费者购买的不同种类的酒临时组合成礼品酒,公司依照分别核算不同种类酒的销售额和销售数量,这样,既销售了“组合装礼品酒”,又达到了节税的目的。

【筹划结论】

企业在扩大销量追求销售额的同时,还应注意选择恰当的包装方式,这样,才可以使税收成本降低,从而获得更大的收益。

3.3 委托加工应税消费品的税收筹划

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。对于由受委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,然后再接受加工的应税消费品,以及由受托方以委托方的名义购进原材料生产的应税消费品,不论企业在财务上是否作销售处理,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。

3.3.1 委托加工方式的税收负担

根据《消费税暂行条例》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。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。”《消费税暂行条例实施细则》规定:“委托加工的应税消费品收回后直接出售的,不再征收消费税。”

(1) 委托他方加工的应税消费品收回后,在本企业继续加工成另一种应税消费品销售。

【例 3-10】 A 轮胎厂委托 B 厂将一批价值 100 万元的橡胶加工成汽车内胎,协议规定加工费 71 万元;加工的内胎运回 A 厂后,A 厂继续加工成汽车轮胎,加工成本、分摊费用共计 95 万元,该批汽车轮胎售出价格 400 万元。汽车轮胎的消费税税率为 10%。

【解析】

① A 厂向 B 厂支付加工费的同时,向受托方支付其代收代缴的消费税:

$$\text{消费税组成计税价格} = \frac{100 + 71}{1 - 10\%} = 190(\text{万元})$$

$$\text{应缴消费税} = 190 \times 10\% = 19(\text{万元})$$

② A 厂销售汽车轮胎后,应缴消费税为:

$$400 \times 10\% - 19 = 21(\text{万元})$$

③ A 厂的税后利润(所得税税率 25%)为:

$$(400 - 100 - 71 - 19 - 95 - 21) \times (1 - 25\%) = 70.5(\text{万元})$$

(2) 委托加工的消费品收回后,直接对外销售。

如果委托加工收回的应税消费品运回后,委托方不再继续加工,而是直接对外销售。仍以上题为例,如果 A 厂委托 B 厂将橡胶加工成汽车轮胎,橡胶成本不变,加工费用为 150 万元;加工完毕,运回 A 厂后,A 厂对外售价仍为 400 万元。

① A 厂向 B 厂支付加工费的同时,向其支付代收代缴的消费税:

$$\frac{100 + 150}{1 - 10\%} \times 10\% = 27.78(\text{万元})$$

② 由于委托加工应税消费品直接对外销售,A 厂在销售时,不必再缴消费税,其税后利润计算如下:

$$(400 - 100 - 150 - 27.78) \times (1 - 25\%) = 91.665(\text{万元})$$

【筹划结论】

两种情况比较,在被加工材料成本相同、最终售价相同的情况下,后者显然比前者对企业有利得多,税后利润多 21.165 万元。即使后种情况 A 厂向 B 厂支付的加工费等于前者之和 166 万元(71+95),后者税后的利润也高于前者,即:

$$\frac{100 + 166}{1 - 10\%} \times 10\% = 29.56(\text{万元})$$

$$(400 - 100 - 166 - 29.56) \times (1 - 25\%) = 78.33(\text{万元})$$

3.3.2 自行加工方式的税收负担

如果生产者购入原料后,自行加工成应税消费品对外销售,其税收负担与委托加工方式孰轻孰重呢?仍以上题为例,A厂将购入的价值100万元的橡胶自行加工成汽车轮胎,加工成本、分摊费用共计170万元,售价400万元。有关计算如下:

$$\text{应缴消费税} = 400 \times 10\% = 40 (\text{万元})$$

$$\text{税后利润} = (400 - 100 - 170 - 40) \times (1 - 25\%) = 90 \times 75\% = 67.5 (\text{万元})$$

从中可以看出,在各相关因素相同的情况下,自行加工方式的税后利润最少,其税收负担最重。而彻底的委托加工方式(收回后不再加工就直接销售)又比委托加工再自行加工后销售,其税收负担要低。

3.3.3 委托加工与自行加工的税收负担分析

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(个体工商户除外)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。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以求赢利。不论委托加工费大于还是小于自行加工成本,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的价格,委托加工应税消费品的税收负担就会低于自行加工的税收负担。对委托方来说,其产品对外售价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。

作为价内税的消费税,企业在计算应税所得时,消费税可以作为扣除项目;因此,消费税的多少,会进一步影响所得税,进而影响企业的税后利润和所有者权益。而作为价外税的增值税,则不会因增值税税收负担差异而造成企业税后利润差异。由于应税消费品加工方式不同而使纳税人税收负担不同,因此,纳税人可以进行税收筹划。尤其是利用关联方关系,压低委托加工成本,达到节税目的。即使不是关联方关系,纳税人也可以在估算委托加工成本上、下限的基础上,事先测算企业税收负担,确定委托加工费的上限,以求使税收负担最低、利润最多。

3.4 利用纳税义务发生时间进行税收筹划

税法规定,消费税的纳税义务发生时间,根据应税行为性质和结算方式分别按下列方式确定:

- (1) 销售应税消费品,以赊销和分期收款结算方式销售的,为销售合同规定的收款日期的当天。
- (2) 以预收货款结算方式销售的,为应税消费品发出当天。
- (3) 以托收承付和委托银行收款方式销售的,为收讫销售款或者取得索取销售款的