



以案说理：解析消费税的税收筹划

——消费税计税依据的税收筹划

财务第一教室e讲堂

讲师：李老師

Tel:400-600-2148

Web : www.cfoclass.com

目 录

1

前言



2

纳税人的税收筹划

3

计税依据的税收筹划

4

税率的税收筹划



一、前言

要搞好税务筹划，实现税后收益最大化，在实践中需注意以下几个问题：

首先，筹划时应把握好“度”。

其次，必须在规定的期限及地点纳税

第三、必须认真填写和保管好有关发票、凭证。

第四、必须基于成本-效益原则

本课程将从纳税人、计税依据、税率三个方面讲解消费税税收筹划方法。

目 录

1

前言

2

纳税人的税收筹划



3

计税依据的税收筹划

4

税率的税收筹划

二、税收人的税收筹划

（一）合并筹划

通过吸收合并的方式，使原来企业间的购销环节转变为企业内部的原材料转让环节，从而递延部分消费税税率。

【案例1】

某地区有AB两家大型酒厂，都是独立核算的法人企业。A酒厂主要经营粮食类白酒，以当地生产地和玉米为原料进行酿造，适用税率为20%加0.5元/500克。B酒厂以A酒厂生产的粮食为原料，生产系列药酒，适用10%的税率。

A酒厂每年都要向酒厂提供2500吨，不含增值税的单价为20元/斤，总价值1亿元的粮食白酒，经营过程中，B酒厂由于缺少资金和人才，无法经营下去，此时B酒厂共欠A酒厂5000万元货款，经评估，B酒厂的资金恰好也为5000万元。



二、税收人的税收筹划

(一) 合并筹划

甲酒厂领导班子经过研究，决定对B酒厂实行收购，其决策的主要依据如下：

1、这次收购支出费用不大，由于合并前，B酒厂的资产和负债均为5000万元，净资产为零。因此，按照现行税法规定，该并购行为属于已承担被兼并企业全部债务方式实现吸收合并，不视为被兼并企业按公允价值转让，处置全部资产，不计算资产转让所得，不用缴纳所得税，此外，两家企业之间的行为属于产权交易行为，按照税法规定，不用交纳增值税和营业税，其他各项开支有比较小，因此A酒厂的支出不会太大。

2、并购可以递延部分税款。合并前，A酒厂向B酒厂提供的粮食酒，每年应该缴纳税款为：

应交消费税 = $10000 \times 20\% + 2500 \times 2000 \times 0.5 \div 10000 = 2250$ 万元

应交增值税 = $10000 \times 17\% = 1700$ 万元



二、税收人的税收筹划

(一) 合并筹划

B酒厂生产的药酒市场前景很好，也符合百姓注重健康的主流。A酒厂合并B酒厂后，可以将经营的主要方向转向药酒生产，而且经过转向后，企业应交的消费税将减少。由于粮食的消费税率为20%加0.5元/500克，而药酒的消费税率为10%。如果企业转为药酒生产企业，则税率将会大大降低，从量计征的白酒消费税则免于缴纳。

在假定每年的药酒销售额为1亿元，则合并后酒厂应缴纳的消费税是： $10000 \times 10\% = 1000$ 万元。而合并前，A酒厂同样数量的销售额应该交纳消费税为2250万元，两者相差1250万元，而这1250万元就是节省的消费税税费（详见图1：企业合并消费税筹划过程图）。



二、税收人的税收筹划

(一) 合并筹划

图1 企业合并消费税筹划过程图



二、税收人的税收筹划

(二) 分立筹划

通过企业的分立，利用独立核算的销售子公司，以降低消费税税基，如果以较低但不违反公平交易的销售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，从而减少应纳消费税税额。

【案例2】例如：D酒厂主要生产粮食白酒，产品销售全国各地。该酒厂在当地设立一个独立核算的经销部，该酒厂按照销售给其他批发商的产品价格每箱80元与经销部结算，共计100箱，2000斤。该酒场市场售价为每箱100元，以上均为不含增值税价格，粮食白酒使用消费税税率20%。

该酒厂直接对外销售时应纳消费税税额为：

$$100 \times 100 \times 20\% + 2000 \times 0.5 = 3000 \text{元}$$

该酒厂通过独立核算经销部销售商，应纳消费税税额为：

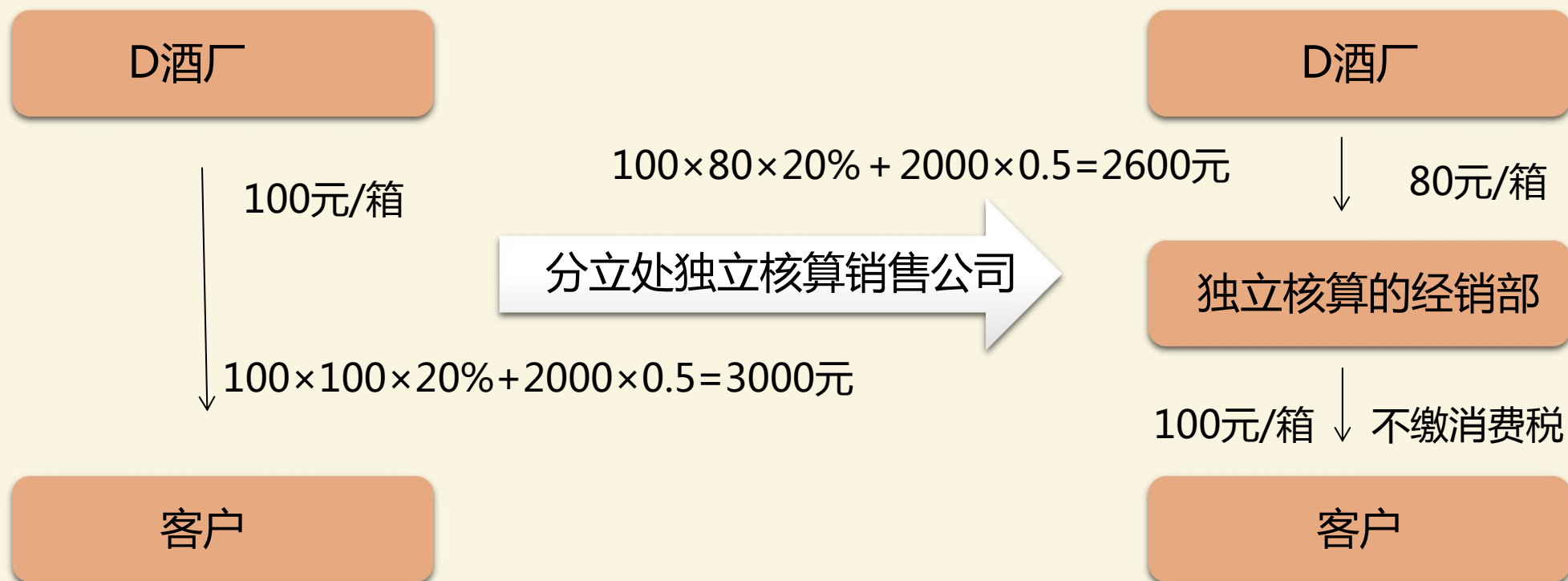
$$100 \times 80 \times 20\% + 2000 \times 0.5 = 2600 \text{元}$$

这样，通过独立核算经销部销售可节省消费税400元。



二、税收人的税收筹划

(二) 分立筹划



二、税收人的税收筹划

（二）分立筹划

分析：

①设立的销售公司比促使独立核算的。

②白酒生产企业销售给销售单位的价格不能过低。

接上例，如果D酒厂将市价为每箱100元的酒以50元销售给其独立核算的经销部，根据国税函[2009]380号文件规定，由于生产企业应征消费税价格低于对外销售价格的70%，主管税务机关要在50%~70%之间核定消费税计税价格；其中生产规模较大，利润水平较高的企业生产的需要核定消费税最低计税价格的白酒，税务机关核价幅度原则上应选择在销售单位对外销售价格60%~70%范围内。

这时，企业就要拿出证据（主要是企业的生产规模、白酒品牌、利润水平），已得到主管税务机关的认可。

目 录

1 前言

2 纳税人的税收筹划

3 计税依据的税收筹划



4 税率的税收筹划

三、计税依据的税收筹划

我国现行的消费计税办法分为从价计征，从量计征和复合计征三种类型，不同的计税办法有不同的计税依据。进行消费税筹划时，在计税依据方面大有文章可做。

（二）包装物押金的筹划

对实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品，如果包装物连同产品销售，无论包装是否单独计价，也不论会计上如何处理，包装物均应并入销售额中计征消费税。可采用出借包装物的方式，一方面有助于减少计税依据，降低税收负担，另一方面在归还押金之前，企业可以占有这部分押金的利息。



三、计税依据的税收筹划

（一）包装押金的筹划

【案例3】

某企业销售商品（非从政的酒类产品）100件，每件不含增值税售价00元。其中含木质包装箱价款10元，如果连同包装物一并销售，销售额为10000元，若消费税税率为10%，应纳消费税额为 $10000 \times 10\% = 1000$ 元。

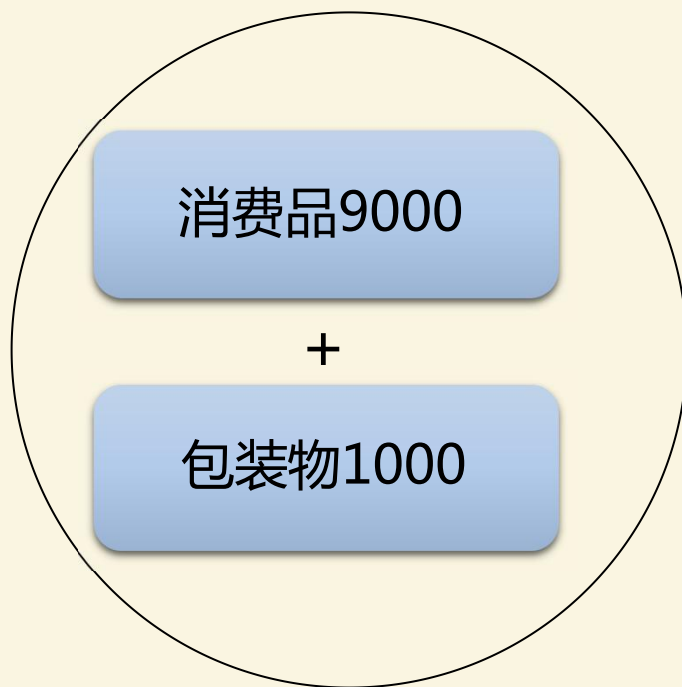
如果企业不将包装物随同消费品出售，而采用收取包装物押金的方法，规定要求购货方在6个月内退还，就可以节税 $10 \times 100 \times 10\% = 100$ 元，实际纳税 $90 \times 100 \times 10\% = 900$ 元，此外企业还可以从银行获得这1000元押金所产生的利息。



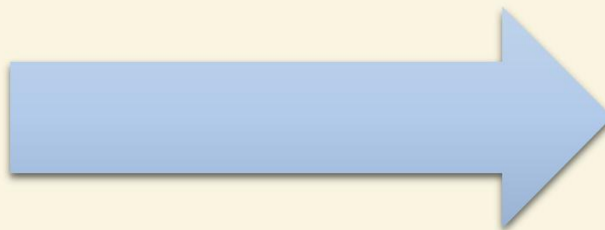
三、计税依据的税收筹划

(一) 包装押金的筹划

图3 包装物押金的筹划过程图



消费税 $1000 \times 10\% = 1000$ 元



消费税 $9000 \times 10\% = 900$ 元

三、计税依据的税收筹划

（二）加工方式的筹划

选择税负最轻的加工方式，减轻消费税，获得最大的利益。

【案例4】



方案一：半委托加工（委托加工的消费品收回后，继续加工成另一种应税消费品）

A卷烟厂委托B厂将一批价值100万元的烟叶加工成烟丝，协议规定加工费75万元；加工的烟丝运回A厂后继续加工成甲类卷烟，加工成本、分摊费用共计95万元，该批卷烟售出价格（不含税）900万元，出售数量为0.4万箱。烟丝消费税税率为30%，卷烟的消费税税率为56%，每标准箱（50000支）150元（增值税忽略不计）。

①A厂支付加工费同时，向委托方支付其代收代缴消费税、城建费及教育费附加：

$$(100 + 75) / (1 - 30\%) \times 30\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 82.5 \text{ 万元}$$

②A厂销售卷烟后，应缴纳消费税、城建税及教育费附加： $(900 \times 56\% + 0.4 \times 150 - 75) \times (1 + 7\% + 3\%) = 489 + 48.9 = 537.9 \text{ 万元}$

$$\text{A厂税前利润} : (900 - 100 - 75 - 95 - 825 - 537.9) \times (1 - 25\%) = 7.2 \text{ 万元}$$

三、计税依据的税收筹划

（二）加工方式的筹划

方案二：自行加工

如果生产者购入原料后，自行加工成应税消费品对外销售，契税夫如何呢？仍以上例，A厂自行加工的费用为170万元，售价为900万元，

应缴纳消费税： $900 \times 56\% + 150 \times 0.4 = 564$ 万元

城建税及教育费附加： $564 \times (7\% + 3\%) = 56.4$ 万元

税后利润： $(900 - 100 - 170 - 564 - 56.4) \times (1 - 25\%) = 7.2$ 万元

方案三：完全委托加工（委托加工的消费品收回后不再继续加工，而是直接对外销售）

如上例，A厂委托B厂将烟叶加工成甲类卷烟，烟叶成本不变，支付加工费为170万元；A厂收回后直接对外销售，售价仍为900万元。



三、计税依据的税收筹划

(二) 加工方式的筹划

A厂支付受托方代收代扣消费税、城建税及教育费附加= $[(100+170+0.4\times 150)/(1-56\%)\times 56\%+0.4\times 150]\times (1+7\%+3\%)=480+48=528$ 万元

A厂销售时不再缴纳消费税，故其税后利润为：
 $(900-100-170-480-48)\times (1-25\%)=76.5$ 万元

从这个案例可以看出，在各有关生产要素相同的条件下，方案一（半委托加工）和方案二（自行加工方式）的税后利润较小，税负也最重；方案三（完全的委托加工方式）的利润较大，税负也最低，在相同的纳税环境中，我们应该选择方案三，以求税负最低，利润最大



三、计税依据的税收筹划

（三）非货币性交易的筹划

税法规定，纳税人自产的应税消费品用于换取生产资料 and 消费资料、投资入股或抵偿债务等方面，应当按照纳税人同类应税消费品的最高销售价作为计税依据。而在业务实践中，当纳税人用应税消费品换取货物或者投资入股时，一般是按照双方的协议价或评估价确定的，而协议往往是市场的平均价。如果按照同类应税消费品的最高销售价作为计税依据，显然会加重纳税人的负担。可见，如果采取先销售后入股（换货、抵债）的方式会达到减轻税负的目的。

【案例5】

某摩托车生产企业，当月对外销售同型号的摩托车时共有三种价格，以4000元的单价销售50辆，以4500元的单价销售10辆，以4800元的单价销售5辆。当月以20辆同型号的摩托车与甲企业换取原材料。双方按当月的加权平均销售价格确定摩托车的价格。此型号摩托车消费税10%。



三、计税依据的税收筹划

（三）非货币性交易的筹划

应纳消费税为： $4800 \times 20 \times 10\% = 9600$ 元

如果按照当月的加权平均单价先售后购买原材料，则应纳消费税为：

$(4000 \times 50 + 4500 \times 10 + 4800 \times 5) / (50 + 10 + 5) \times 20 \times 10\% = 8276.92$ 元

节税额为： $9600 - 8276.92 = 1323.08$ 元

（四）自产自用的筹划

《中华人民共和国消费税暂行条例》第七条规定：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；没有同类消费品的销售价格的，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：组成计税价格 = (成本 + 利润) ÷ (1 - 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：组成计税价格 = (成本 + 利润 + 自用数量 × 定额税率) ÷ (1 - 比例税率)。从组成计税价格公式看，在利润率和税率一定的情况下降低成本可节约消费税。

三、计税依据的税收筹划

（四）自产自用的筹划

【案例6】

某企业按统一的材料、费用分配标准计算自制自用产成品成本为150000元，假设利润率为10%，消费税率25%，其组成计税价格和应纳消费税计算如下：

组成计税价格 = $(150000 + 150000 \times 10\%) \div (1 - 25\%) = 220000$ 元

应纳消费税 = $220000 \times 25\% = 55000$ 元

假设企业采取措施降低自制自用产品的成本，将其成本降低为130000元，其组成计税价格和应纳消费税计算如下：

组成计税价格 = $(130000 + 130000 \times 10\%) \div (1 - 25\%) = 190666.67$ 元

应纳消费税 = $190666.67 \times 25\% = 47666.67$ 元

企业降低自制自用产品成本后，少拿消费税额为： $55000 - 47666.67 = 7333.33$ 元



三、计税依据的税收筹划

（五）用于其他方面的筹划

税法规定，纳税人自产自用的应税消费品，出用于连续生产应税消费品外，用于其他方面的，于移送使用时纳税。其他方面只用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务以及用于馈赠、集资、赞助、广告、职工福利、奖励等方面。在税法上，用于这些方面应作为视同销售处理，缴纳消费税。

在计算消费税时，计税销售依次有3种选择：

- 1、按纳税人当月生产的同类消费品的销售价格；
- 2、当月同类消费品的销售价格的加权平均或上月或最近月份的销售价格；
- 3、组成计税价格 = (成本 + 利润) ÷ (1 - 消费税税率)。



三、计税依据的税收筹划

（五）用于其他方面的筹划

【例】A企业只生产一种摩托车，某月将资产摩托车100辆赠送给摩托车拉力赛赛手使用。属于上述“馈赠”行为。应纳消费税。

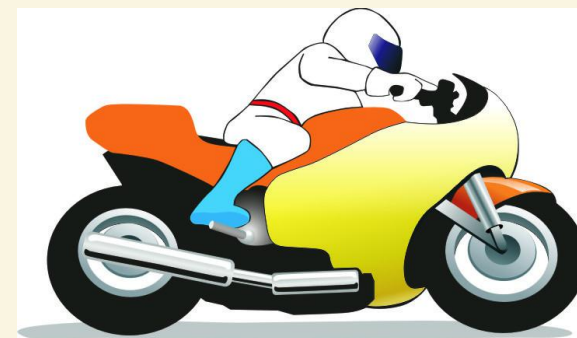
假设A当月的摩托车的销售价格为5000元/辆。则计税销售额

$$A1 = 5000 \times 100 = 500000 \text{元}$$

假设A当月按5000元/辆销售400辆，按5500元/辆销售400辆。则计税消费额 $A2 = (400 \times 5000 + 400 \times 5500) \times 100 = 525000 \text{元}$

假设A生产摩托车的成本为4500/辆。成本利润率为6%，消费税税率为10%，则计税销售额 $A3 = 4500 \times (1 + 6\%) \div (1 - 10\%) \times 100 = 530000 \text{元}$

从以上计算结果看出： $A3 > A2 > A1$ 。由此表明只有在第种情况下企业的消费税才交的最少。这就要求企业建立健全会计核算制度，应有清晰明了的价目表，会计记录清楚，以避免会计记录混乱而增加额外的税收负担。



三、计税依据的税收筹划

(六) 外汇结算的筹划

根据《消费税暂行条例》第五条的规定，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应当折合人民币计算。

根据《消费税暂行条例实施细则》第二十一条的规定，纳税人销售的应税消费品，以人民币以外的货币结算销售额的，其销售额的人民币折合率可以选择销售额发生当天或者当月1日的人民币汇率中间价。

纳税人应在事先确定采用何种折合率，确定后一年内不得变更。

从纳税筹划的角度来，人民币折合率即可以采用销售额发生当天的国家汇牌价，也可以用当月出的外汇牌价。

一般来说，外汇市场波动越大，通过选择折合率进行纳税筹划的必要性越大，越以较低的人民币汇率计算应纳税额，越有利于纳税筹划。

三、计税依据的税收筹划

(六) 外汇结算的筹划

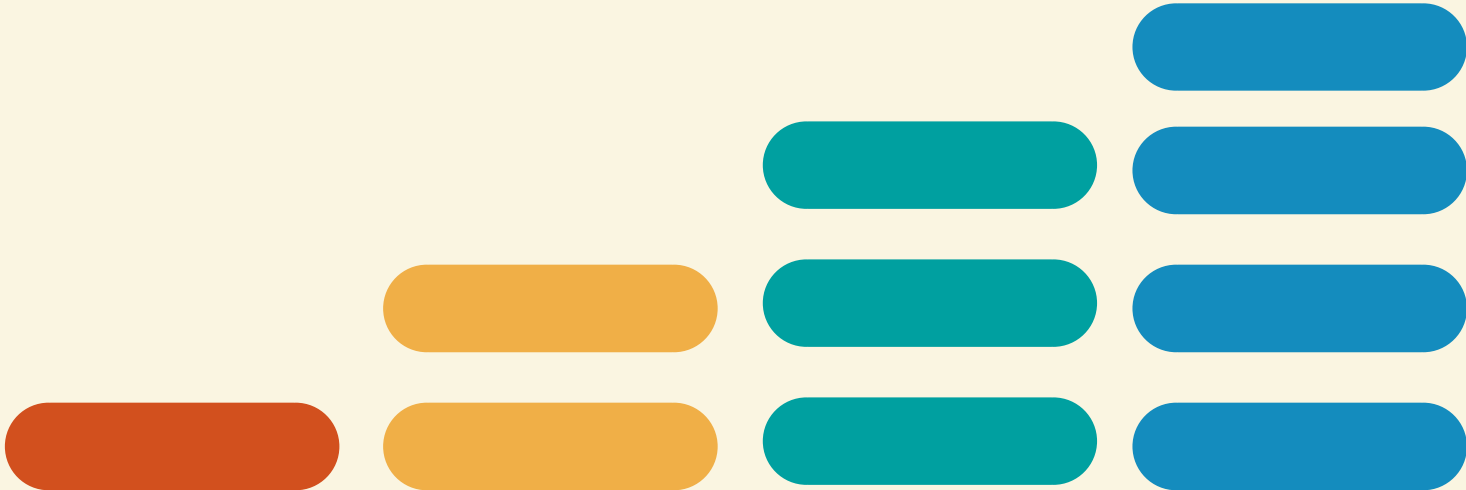
【案例7】某企业某年4月15日取得100万美元销售额，4月1日的国家外汇牌价为1美元：7.3元人民币，4月15日的外汇牌价为1美元：7.1元人民币。预计未来较长一段时间，美元将持续贬值。

企业有两种方案可供选择：

方案一：按照每月第一日的外汇牌价来计算销售额。

方案二：按照结算当日的外汇牌价来计算销售额。

从节税的角度出发，该企业应当选择那套方案？



三、计税依据的税收筹划

（六）外汇结算的筹划

分析：方案一、该企业的纳税情况如下：

- ①美元销售额=100万元
- ②玩会牌价=1：7.3
- ③人民币销售额=100×7.3=730万元

方案二、该企业的纳税情况如下：

- ①美元销售额=100万元
 - ②外汇牌价=1:7.1
 - ③人民币销售额=100×7.710万元
- 方案二较方案一少销售额=730-710=20万元

因此，该企业应当选择方案二，方案二由于充分利用了汇率变动的趋势以及税法允许的换算方法从而达到了借谁的效果。



目 录

1 前言

2 纳税人的税收筹划

3 计税依据的税收筹划

4 税率的税收筹划



四、税率的税收筹划

根据消费税的税率多档次的特点，根据税法的基本原则，正确进行必要的合并核算和分开核算，以求达到节税目的。当企业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。对不同等级的应税消费品根据税率临界点进行定价避免因税率跳档而得不偿失。

（一）兼营不同税率应税消费品的筹划

消费品所适用的税率是固定的，只有在出现兼营不同税率应税消费品对情况下，纳税人才可以选择合适的销售方式和核算方式，达到适用较低消费品税率的目的，从而降低税负。



四、税率的税收筹划

（一）兼营不同税率应税消费品的筹划

【案例7】某公司即生产白酒、又生产经营药酒，两种产品的消费税税率分别为20%加0.5/500克（或者500毫升）、10%。2009年度，粮食白酒的销售额为200万元，销售量为5万千克，药酒销售额为300万元，销售量为4万千克，但该公司没有分别核算。2010年度，该公司的生产经营状况与2009年度基本相同，现在有两种方案可供选择：

方案一，统一核算粮食白酒和药酒的销售额；

方案二，分别核算粮食白酒和药酒的销售额。

从节税角度出发，应当选择那套方案？

分析：方案一，企业生产经营适用两种税率的应税消费品应当分别核算，未分别核算的适用较高税率。在该方案下，该公司的纳税情况如下：

①酒类应纳消费税=（200+300）×（5+4）×=109万元

②酒类应纳陈红建水和教育费附加=109×（7%+3%）=10.9万元

③合计应纳税额=109+10.9=119.万元



四、税率的税收筹划

（一）兼营不同税率应税消费品的筹划

方案二，企业生产经营适用两种税率的应税消费品应当分别核算，分别核算后可以适用各自的税率。
在该方案下，该公司的纳税情况如下：

- ①粮食白酒应纳消费税=200×20%+5×2×0.5=45万元
- ②粮食白酒应纳城建税和教育费附加=45×（7%+3%）=4.5万元
- ③药酒应纳该消费税=300×10%=30万元
- ④药酒应纳城建税和教育费附加=30×（7%+3%）=3万元
- ⑤合计应纳税额=45+4.5+30+3=82.5万元
- ⑥比方案一节税额=119.9-82.5=37.4万元

因此，该公司应当选择方案二，方案二由于充分利用了分别核算可以适用不同税率的政策从而达到了节税的效果。

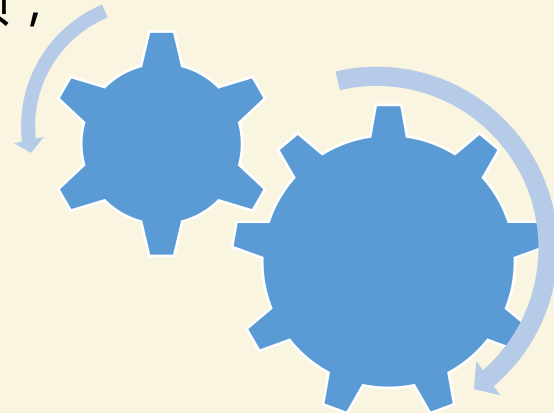


四、税率的税收筹划

（二）成套消费品的筹划

慎用消费品“成套”销售。如果未达成促销效果，采用成套销售方式的，可以将税率相同或相近的消费品组成成套销售。也可改变做法，将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，账务上分别核算销售收入即可。

注意：若上述产品采取“先销售后包装”方式，在账务上未分别核算其销售额，则税务部门仍然按照最高税率对所有产品征收消费税。



四、税率的税收筹划

（二）成套消费品的筹划

【案例8】某日用化妆品厂，将生产的化妆品、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30元；化妆工具及小工艺品36元、塑料包装盒5元、化妆品消费税税率为30%。上述价格不含税，按照习惯做法新产品包装后在销售给商家。

问：该厂家应如何计算缴纳消费税？有没有降低消费税的做法？

该厂应纳消费税： $(30+10+30+36+5) \times 30\% = 33.3$ 元

筹划建议：将上述产品现分别销售给商家，再由商家包装后对外销售，可实现节税目的。

筹划后应纳消费税为： $(30+10+30) \times 30\% = 21$ 元

每套化妆品节税额为： $33.3 - 21 = 12.3$ 元



四、税率的税收筹划

（三）临界点价格的筹划

对于根据售价实行差别税率的应税消费品，纳税人要实现利润最大化，就必须充分考虑消费税的因素。如我国消费税政策规定，生产销售卷烟消费税为定额税率和比例税率，规定税率为每标准箱150元，比例税率未调拨价格70元以上56%，70元以下的36%。这两种卷烟的税率差别很大，适用何种税率取决于卷烟分类，同时类别的划分又是依据卷烟的价格，它们的分界点变成了税率变化的临界点，存在很大的筹划空间。

【案例9】某卷烟厂生产卷烟，每条调拨价格是75元，当月销售2000条。这批卷烟的生产成本是25元/条，当月分摊在这批卷烟上的期间费用是5000元。（假设城建税税率为7%）
问：该烟厂针对消费税有没有筹划的空间？



四、税率的税收筹划

（三）临界点价格的筹划 不筹划：

应纳消费税 = $2000 \times 200 \div 50000 \times 150 + 75 \times 2000 \times 56\% = 85200$ 元

应纳城建税及教育费附加 = $85200 \times (7\% + 3\%) = 8520$ 元

销售利润 = $75 \times 2000 - 25 \times 2000 - 85200 - 5000 - 8520 = 1280$ 元

筹划：将调拨价格降为68元；

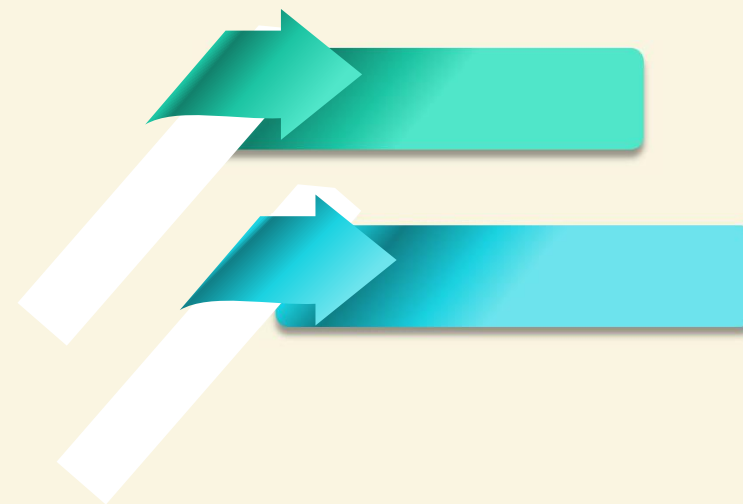
应纳消费税 = $2000 \times 200 \div 50000 \times 150 + 68 \times 2000 \times 36\% = 50160$ 元

应纳城建税及教育费附加 = $50160 \times (7\% + 3\%) = 6016$ 元

销售利润 = $68 \times 2000 - 25 \times 2000 - 50160 - 5000 - 6016 = 25724$ 元

可见，降低售价后，销售收入减少14000元，但是销售利润反而增加了23844元，这因为挑拨价降低而使消费税降低。

当然，企业生产的是高档卷烟时，如果其调拨价远高于70元/条，则这种情况下，企业没有必要为减轻税负而降价为70元/条，那将得不偿失。



四、税率的税收筹划

（三）临界点价格的筹划

那么，企业的元价格在什么幅度内可以降低售价，增加净收益，在什么幅度内不可以采取降低价格的销售方式呢？

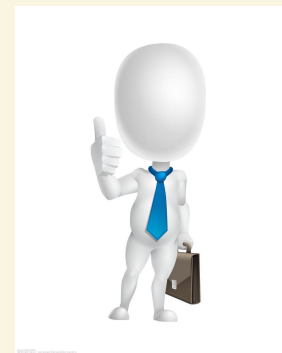
社调拨价为X（70元以上）时不可采取降低价格的方式（这意味在X的价格下销售收入扣除税收负担及其他费用后净收益大于价格低于70元时的净收益）。

因为价格是70元时适用税率为56%，假设价格是69.5元为低于70元的比较价格，再假设企业每条卷烟的从量税及分摊的其他按费用为C，则有：

$$X - X \times 56\% - X \times 56\% \times (7\% + 3\%) - C > 69.5 - 69.5 \times 36\% - 69.5 \times 36\% \times (7\% + 3\%) - C$$

解得 $X > 109.32$ 元。

由上可知，当卷烟的调拨价格在70-109.31元之间时，企业可将售价将至70元以下，消费税将大大降低，净利润会增加；当调拨价大于109.32元时，降价的方式会得不偿失。



财税e讲堂

提升财务人职业价值

感谢聆听

微信搜索“财务第一教室”

关注我们，提升你的价值

新浪：@财务第一教室

Tel：400-600-2148



务第一教室