

• 认识税收筹划

知识目标

- 了解税收筹划的基本知识；
- 熟悉税收筹划的基本原理和技术；
- 理解税收筹划风险的规避方法。

技能目标

- 能够理解税收筹划的主要技术，并能将其运用到具体税种的筹划上。

学习任务

- 任务一 税收筹划的含义、特点和原则
- 任务二 税收筹划的基本原理和主要技术
- 任务三 税收筹划风险的概念、分类及防范

工作过程

熟悉税收
筹划基本
原则



理解税收
筹划原理



熟悉税收
筹划技术



规避税收
筹划风险

案例导入

上海泰和公司是一家生产速食食品的公司，是小规模纳税人。该公司为少交税，在销售商品时开具自制收据，并从仓库直接发货，不走“营业收入”账户，使其2016—2018年共隐瞒收入500万元，少交增值税15万元。

思考：以上行为属于税收筹划吗？

任务一 税收筹划的含义、特点和原则

美国政治家本杰明·富兰克林说过，“人的一生，只有死亡和纳税是避免不了的”。而交税就意味着纳税人的现金流出，所以如何少交税、晚交税就是纳税人的一种必然的理财冲动。那么，少交税、晚交税是否合法？其具备哪些特点？要遵守的原则有哪些？

一、税收筹划的含义

（一）基本概念

税收筹划也称为纳税筹划、税务筹划等，本书统一称为税收筹划。关于税收筹划的概念，各国学者和实务界有不同的认识。例如，荷兰国际财政文献局在《国际税收词汇》中是这样描述的：税收筹划是指纳税人通过经营活动或个人事务活动的安排，实现缴纳最低的税收。美国W. B. 梅格思博士在与人合著的《会计学》一书中指出：税收筹划是纳税人通过税务活动的安排，以充分利用税收法规所提供的包括减免税在内的一切优惠，从而获得最大的税收收益。我国学者对税收筹划的含义认识也不尽相同。例如，唐腾翔认为，税收筹划是在法律规定许可的范围内，通过经营、投资、理财活动的事先筹划和安排，尽可能取得节税的税收利益；而张中秀认为，税收筹划不仅包括节税筹划，还包括避税筹划、税负转嫁筹划、涉税零风险筹划等。

综合各家之言，本书认为税收筹划是指纳税人在不违反法律、法规的前提下，通过对经营、投资、理财等涉税事项做出事先的谋划与安排，以实现企业价值最大化或股东权益最大化的一种行为。税收筹划实质上是纳税人的一项财务管理内容，也是纳税人的一种财务管理活动。由此概念可知，税收筹划包含以下几层含义。

（1）税收筹划的主体是纳税人。纳税人是指税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人，是纳税主体，既包括自然人，也包括法人。利用税法的制度安排，合理合法地减轻税负，以达到节税目的，是每个纳税人的合法权利。当然，纳税人可以自行筹划，也可以委托专门的机构代为筹划。

（2）税收筹划的前提是不能违反税法。税收筹划是在税法允许的范围内实施的。市场经济是法治经济，随着我国市场经济的不断发展与完善，纳税人的利益更多地依赖税法的保护。纳税人的税收筹划应该以“保障国家税收收入、保护纳税人合法权益”为标准，在税法允许的范围内合理筹划税收，否则就有可能演变成偷税、逃税等违法行为，就会受到相应的法律处罚。

(3) 税收筹划是经济业务发生前进行的专业谋划。税收筹划是对未来应税行为的一种事先安排，而不是在经济业务发生后为了少纳税而采取的不当行为。

(4) 税收筹划的终极目标是实现企业价值最大化。税收筹划无论是节税筹划，还是推迟纳税时间的筹划，或者是降低涉税风险的筹划，其实都是一种财务管理活动，其最终目标是实现企业价值最大化。

(二) 其他相关概念

要真正理解税收筹划的含义，就要分清偷税、漏税、骗税、抗税、欠税、避税等与之相关的概念。税收筹划是在合法前提下进行的以节税为目标的理财行为，而偷税、漏税、骗税、抗税、欠税等行为则是违法行为，避税是否合法则要视具体情况而定。

1. 偷税

偷税是指负有纳税义务和扣缴义务的人或企事业单位及其负有直接责任的主管人员和其他直接责任人员，故意违反国家税收法规，采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账簿上多列支出或不列、少列收入，或者进行虚伪的纳税申报的手段，不缴或者少缴应当缴纳的税款，并且达到法定偷税数额的行为。偷税是纳税人故意采取各种非法欺骗手段，达到不缴或少缴税款的目的的行为。显然，偷税具有非法性和欺骗性。对于偷税行为，轻则违法，重则犯罪。

2. 漏税

漏税是指纳税人并非故意未缴或者少缴税款的行为。其是由于不熟悉税法规定和财务制度，或者由于工作粗心大意等原因造成的。例如，错用税率，漏报应税项目，少计应税数量，错算销售金额和经营利润等。税法规定，对漏税者，税务机关应当令其限期照章补缴所漏税款；逾期未缴的，从漏税之日起，按日加收一定的滞纳金。

3. 骗税

骗税是指通过假报出口、虚报价格、伪造涂改报关单等手段骗取出口退税款的行为。税法规定，有骗取出口退税行为的，由税务机关追缴其骗取的退税款，并处骗取税款1倍以上5倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。显然，骗税同偷税一样，具有非法性和欺骗性。对于骗税行为，轻则违法，重则犯罪。

小贴士

对骗取出口退税罪的处罚有以下规定。

(1) 数额较大，构成犯罪的，处5年以下有期徒刑或者拘役，并处骗取税款1倍以上5倍以下罚金。

(2) 数额巨大或者有其他严重情节的，处5年以上10年以下有期徒刑，并处骗取税款1倍以上5倍以下罚金。

(3) 数额特别巨大或者有其他特别严重情节的，处10年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处骗取税款1倍以上5倍以下罚金或者没收财产。

4. 抗税

抗税是指纳税人、扣缴义务人以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的行为。对抗税行为，除由税务机关追缴其拒缴的税款、滞纳金外，还应依法追究其刑事责任。情节轻微、未构成犯罪的，由税务机关追缴其拒缴的税款、滞纳金，并处拒缴税款1倍以上5倍以下的罚款。

5. 欠税

欠税是指纳税人、扣缴义务人逾期未缴纳税款的行为。纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，妨碍税务机关追缴欠缴的税款的，由税务机关追缴欠缴税款、滞纳金，并处欠缴税款50%以上5倍以下的罚款。构成犯罪的，依法追究刑事责任。扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款50%以上3倍以下的罚款。

6. 避税

避税是指纳税人采用不违法的手段，利用税法中的漏洞和空白获取税收利益的行为。避税筹划既不违法也不合法，而是处于两者之间，是一种非违法的活动。例如，很多注册在英属维尔京群岛的公司，就是为了避免实际经营地的税收而成立的离岸公司。显然，避税违背了立法精神，但其获得成功的前提是纳税人对税收政策进行认真研究，并在法律条文形式上对法律予以认可，这与偷税、抗税等有着本质区别。对此，作为国家所能做的就是不断完善税收法律规范，填补空白，堵塞漏洞，即采取反避税措施加以控制。

二、税收筹划的特点

税收筹划的根本目的是减轻税负，以实现企业税后收益的最大化。与减轻税负的其他形式如逃税、欠税及避税比较，税收筹划具有以下特点。

1. 合法性

税法是处理征纳关系的共同准绳，作为纳税义务人的企业要依法缴税。税收筹划是在完全符合税法、不违反税法的前提下进行的，当纳税人进行经营或投资活动，在纳税义务没有确定、面临两个或两个以上的纳税方案时，纳税人可以为实现最小合理纳税而进行设计和筹划，选择低税负方案。这也正是税收政策引导经济、调节纳税人经营行为的重要作用之一。

2. 前瞻性

在税收活动中，经营行为的发生是企业纳税义务产生的前提，纳税义务通常具有滞后性。税收筹划不是在纳税义务发生之后想办法减轻税负，而是在应税行为发生之前通过纳税人充分了解现行税法知识和财务知识，结合企业全方位的经济活动进行有计划的规划、设计、安排来寻求未来税负相对最轻、经营效益相对最好的决策方案的行为，是一种合理合法的预先筹划，具有超前性特点。

3. 目的性

纳税人进行税收筹划，其目的在于减少纳税，谋求最大的税收利益。谋求税收利益有两层含义：一是选择低税负，低税负意味着低的税收成本，低的税收成本意味着高的资本

回收率；二是滞延纳税时间（非拖欠税款行为），纳税期的滞延，相当于企业在滞延期内得到一笔与滞延税款相等的政府无息贷款。另外，在通货膨胀环境中，纳税时间的推后还可以减少企业的实际纳税支出。

4. 综合性

综合性是指税收筹划应着眼于纳税人的资本总收益长期稳定的增长，而不是着眼于个别税种税负的高低或纳税人整体税负的轻重。这是因为，首先一种税少缴了，另一种税有可能要多缴，整体税负不一定减轻。其次，纳税支出最小化的方案不一定等于资本收益最大化方案。再次，从时间上看，税收筹划贯穿于生产经营活动的全过程，任何一个可能产生税金的环节，均应进行税收筹划。不但生产经营过程中规模的大小、会计方法的选择、购销活动的安排需要税收筹划，而且企业在设立之前、生产经营活动之前、新产品开发设计阶段都应进行税收筹划，选择具有节税效应的注册地点、组织类型和产品类型。最后，从空间上看，税收筹划活动不仅限于本企业，应同其他单位联合，共同寻求节税的途径。企业进行投资、经营决策时，除了考虑税收因素外，还必须考虑其他多种因素，综合决策，以达到总体收益最大化的目的。

5. 风险性

风险性是指税收筹划活动因各种原因失败而付出的代价。税收筹划过程中的操作风险是客观存在的。这主要包括日常的纳税核算从表面或局部的角度看是按税法规定操作的，但由于对有关税收政策的精神把握不准，造成事实上的偷税，由于未依法纳税而面临税务处罚的风险；对有关税收优惠政策的运用和执行不到位，面临税务处罚的风险；在系统性税收筹划过程中对税收政策的整体性把握不够形成的风险；对企业的情况没有进行全面比较和分析，导致筹划成本大于筹划成果，或者筹划方向与企业的总体目标不一致，表面上看有成果，而实际上企业并未从中得到实惠。

6. 专业性

税收筹划的专业性有两层含义：一是指企业的税收筹划需要由财务人员，尤其是精通税法的专业人员进行；二是现代社会随着经济日趋复杂，各国税制也渐趋复杂，仅靠纳税人自身进行税收筹划已显得力不从心，税务代理、咨询及筹划业务应运而生，税收筹划呈现出日益明显的专业化特点。

上述特点的存在，决定了税收筹划是一门综合性学科，涉及税收、财务、企业管理等多方面的知识，其专业性相当强，需要具备很强的专业技能的人员或机构来进行操作，以规避风险。

三、税收筹划的原则

税收筹划是对纳税人权利的保护，因为纳税人最大和最基本的权利是不需要缴纳比税法规定的更多税收。灵活进行税收筹划，可以使企业在不违法的情况下尽可能少交税或晚交税，所以税收筹划必须遵循一定原则，以免失败。税收筹划的原则主要有以下几个。

1. 不违法原则

税收筹划必须严格遵守国家的税收法律法规。税收法律法规是纳税人的税收行为准则，纳税人只有严格地按照税法规定履行纳税义务，才享有合法权利，其所设计的纳税方

案才能为税收管理部门认可，否则会受到相应的处罚。偷逃税收也可减轻纳税人负担，但显然是不合法的。

2. 事前筹划原则

由于征纳税款都是在经济行为之后发生的，所以企业可以在经济行为发生之前，按照税法的规定，对其经营状况和经济行为进行调整和安排，其目的就是满足税收优惠政策所规定的条件，尽可能地降低企业税负。由于纳税人的筹划行为是在具体的业务发生之前进行的，因而这些活动或行为就属于超前行为，是一种筹划行为。如果某项业务已经发生，相应的纳税结果也就产生了，税收筹划也即失去了作用。

3. 效益性原则

税收筹划属于企业财务管理的一项内容，所以要遵循成本效益原则。也就是说，纳税人的税收筹划完成并实施以后取得的相应效益，要大于为进行税收筹划所付出的成本，并且应尽量使筹划成本降低到最小程度，使筹划效益达到最大程度。

4. 稳健性原则

一般而言，节税的收益越大，风险也越大。节税收益与税制变化风险、市场风险、利率风险、债务风险、汇率风险、通货膨胀风险紧密相连。税收筹划要在节税收益和节税风险之间进行权衡，以保证能够真正取得财务利益。

任务小结

通过税收筹划与偷税、漏税、骗税、抗税、欠税、避税等涉税行为的比较，真正理解税收筹划的含义和特点，明白税收筹划应遵循的原则。

任务二 税收筹划的基本原理和主要技术

一、税收筹划的基本原理

税收筹划的基本原理是节税原理。节税原理又可细分为绝对节税原理、相对节税原理、风险节税原理三个主要部分。

1. 绝对节税原理

绝对节税是指直接使纳税绝对总额减少，即在多个可供选择的纳税方案中，选择缴纳税款额最少的方案。这种节税可以是直接减少纳税人的纳税总额，也可以是直接减少其在一定时期内的纳税总额。一般情况下，企业可采用减少税基、适用较低税率的方式来减少纳税总额。

2. 相对节税原理

相对节税是指一定时期内的纳税总额并没有减少，但由于考虑货币的时间价值因素，推迟税款的缴纳，实际上相当于获得了一笔无息贷款，从而使纳税总额相对减少，或者说是使应纳税款的价值减少。企业可以充分利用税收制度中规定的纳税期限，或者是采用加

速折旧的方式减少税款价值。例如，企业按国家规定给员工缴纳的年金，自2014年1月1日起实行EET模式（在补充养老保险业务购买阶段、资金运用阶段免税，在养老金领取阶段征税的一种企业年金税收模式），员工就可以享受该部分工资薪金收入的相对节税好处。

3. 风险节税原理

风险节税是指在一定条件下，把风险降低到最低水平从而获得的超过一般节税所减少的税额。其主要考虑了节税的风险价值，一般情况下，风险越大，风险价值越大。也就是说，企业在进行税收筹划时，既要考虑货币的时间价值，又要考虑风险因素，从而客观地选择税收成本最低的方案，达到少缴或不缴税款的目的。

二、税收筹划的主要技术

1. 免税技术

免税技术是指在法律允许的范围内，使纳税人成为免税人，或使纳税人从事免税活动，或使征税对象成为免税对象而免纳税收的技术。例如，农业生产者销售自产农业产品，免缴增值税。

2. 减税技术

减税技术是指在法律允许的范围内，使纳税人减少应纳税收而直接节税的技术。各国减税的目的主要有两个：一是出于照顾，如对于遭受风、火、水、雾等严重自然灾害的企业可以减轻或免征企业所得税1年，这是国家照顾性质的减税；二是出于鼓励，利用税收手段调控、引导经济的发展。

3. 税率差异技术

税率差异技术是指在法律允许的范围内，利用税率的差异而直接节减税收的技术。这里的税率差异包括税率的地区差异、国别差异、行业差异和企业类型差异等。例如，外商投资企业所得税，不同地区有不同的适用税率，企业在设立时就可以考虑税收因素选择低税率地区，从而减少税收支出。

4. 分割技术

分割技术是指在法律允许的范围内，使所得财产在两个或多个纳税人之间进行分割而直接节减税收的技术。这种技术对于适用超额累进税率的税种尤为重要，因为对于超额累进税率，税基越大，适用的税率层次就越高，税率就越大，其税收负担就越重。因此，适时进行对象分割，有利于减少绝对税款额。

5. 扣除技术

扣除技术是指在法律允许的范围内，使扣除额、免征额、冲抵额等尽量增加而直接节减税收，或调整各个计税期的扣除额而相对节税的技术。例如，纳税人可以增加费用扣除额以节减企业所得税。

6. 抵免技术

抵免技术是指在法律允许的范围内，使税收抵免额增加而绝对节税的技术。例如，境外所得已纳税款的抵免、研究开发费用等鼓励性抵免。

7. 延期纳税技术

延期纳税技术是指在法律允许的范围内，使纳税人延期缴纳税款而相对节税的技术。由于货币的时间价值，纳税人对因节税省下的资金进行投资，可产生更大的收益，对纳税人而言是相对节减税收。

8. 退税技术

退税技术是指在法律允许的范围内，使税务机关退还纳税人已纳税款而直接节税的技术。例如，在我国，出口商品可以申请退增值税、消费税。

任务小结

税收筹划的三种原理体现了税收筹划的原则。当然，企业在实际进行税收筹划时具体用到的方法和技术可以有很多种。

任务三 税收筹划风险的概念、分类及防范

一、税收筹划风险的概念及其分类

（一）税收筹划风险的概念

在经济学上，风险是指由不确定性所引起的，对未来结果赋予期望所带来的无法实现该结果的可能性。任何经济活动都存在风险，税收筹划也不例外。税收筹划风险就是指由于主客观方面的不确定因素的存在，导致税收筹划活动失败而付出的代价。其具体表现有筹划方案失败、筹划目标落空、逃税罪的认定，以及由此而发生的各种损失等。所以，在进行税收筹划时一定要充分考虑风险因素。

（二）税收筹划风险的分类

1. 政策风险

政策风险是指税收筹划者在利用国家政策进行税收筹划活动以减轻税负的过程中，由于政策选择或者政策变化导致的税收筹划失败的可能。具体来说，税收筹划政策风险分为政策选择风险和政策变化风险。

政策选择风险是指纳税人进行税收筹划时，因自己对税收政策的理解可能存在偏差，把握不准，由此造成筹划失败；政策变化风险是指由于一国经济发展状况的不断变化，导致其税收政策的不断调整，使纳税人产生筹划风险。

2. 经营风险

税收筹划方案主要建立在对企业未来经济活动的合理预期上，如果企业经营状况发生了改变，如企业的经营范围、经营地点、经营期限、注册性质等发生重大变化，那么建立其上的税收筹划势必受到重要影响，原来的筹划方案可能就不适用了。

3. 执法风险

税收筹划的前提是合法性，所以筹划方案应当符合立法者的意图，但这种合法性需要

得到税务执法部门的认可。在这一判定过程中，由于税务机关有一定的自由裁量权，可能会有执行偏差，由此可能会认定筹划方案在实务中行不通，甚至被视为偷税或者恶意避税而加以查处，从而造成筹划失败。

4. 成本效益风险

筹划成本包括实施筹划方案所放弃的相关利益和所支付的各种实际费用（包括设计费、咨询费，以及因实施筹划方案所发生的注册费、筹建费等），而筹划收益通常表现为同等条件下应纳税额的减少、管理水平的提高、企业信誉的提升等。很多方案往往只注意税负的减少，而忽略了为此而产生的成本，从而造成成本大于收益，筹划方案得不偿失。另外，纳税人的同一项经营行为可能涉及多种税种，这就要求在筹划时要通盘考虑整体税负的降低，不能只考虑一个税种。

二、税收筹划风险的防范

税收筹划除上述风险外，还有诸如市场风险、利率风险、通货膨胀风险等，所以作为纳税人，就应该控制风险，使设计的筹划方案合法、合理、可操作。具体应做到以下几点。

1. 提高税收筹划风险防范意识

企业要树立税收筹划的风险意识，立足于事先防范。在具体筹划过程中，要注意相关政策综合运用，从多方位、多视角对所筹划项目的合法性、合理性和企业的综合效益进行充分论证。

2. 及时地、系统地学习税收政策

税收政策作为国家宏观经济调控的手段，在保持基本稳定的前提下，一些细则会根据经济运行情况进行适度调整，如个人所得税中工资薪金税率的调整等。同时，税务管理细则量大、面广，这就大大增加了税收筹划的难度。税收筹划之所以有风险，与经济环境、国家政策及企业自身活动的不断变化有关。尤其是那些立足长期的税收筹划，更是蕴涵着较大的风险性。这些都要求税收筹划人员不仅要时刻关注税收政策的变化趋势，及时地、系统地学习税收法律法规和规章制度，掌握税法的细节变动，建立税务信息资料库，还要不断研究经济发展的特点，及时把握宏观经济动态，合理预期税收政策及其变动，科学准确地把握税法精神，确保税收筹划方案的合法性、合理性、预见性和准确性。

3. 加强与税务机关的联系

企业应加强与当地税务机关的联系，充分了解当地税收征管的特点和具体要求，进行税收筹划。由于许多税收活动是在法律的边界运作，税收筹划人员很难准确把握其确切的边界，如税收筹划与避税的区别等，况且各地具体的税收征管方式有所不同，税收执法部门拥有较大的自由裁量权。这就要求税收筹划者在正确理解财税政策的各项规定和指向性，正确应用财会知识的同时，随时关注当地税务机关税收征管的特点和具体方法。如果不能适应主管税务机关的管理特点，或者税收筹划方案不能得到当地主管税务机关的认可，就难以体现它应有的收益。

4. 加强对筹划收益与成本的权衡

税收筹划方案不仅要关注其最终的节税效果，还必须时刻关注风险变化情况并进行全

方位监控，时刻进行成本效益比较。如果税收筹划方案的风险成本、实施成本超出了收益，则应根据企业经济运行状况适时对其进行优化或放弃。同时，要从整体利益出发，对税收筹划方案进行全面综合评价，使企业价值长期可持续增长。

任务小结

税收筹划作为一种经济行为，必然面临多种风险，在实际筹划时要充分考虑各种风险，并做好防范。



项目小结

税收筹划是指纳税人在不违反法律、法规的前提下，遵循绝对节税、相对节税和风险节税等原理，运用各种技术方法，对经营、投资、理财等涉税事项做出事先谋划与安排，以实现企业价值最大化或股东权益最大化的一种行为。



能力训练

一、单项选择题

1. 税收筹划的主体是（ ）。

A. 纳税人	B. 征税对象
C. 计税依据	D. 税务机关
2. 税收筹划与逃税、抗税、骗税等行为的根本区别是具有（ ）。

A. 违法性	B. 可行性
C. 非违法性	D. 合法性
3. 避税最大的特点是它的（ ）。

A. 违法性	B. 可行性
C. 非违法性	D. 合法性
4. 按（ ）进行分类，税收筹划可以分为绝对节税、相对节税、风险节税。

A. 不同税种	B. 节税原理
C. 不同性质企业	D. 不同纳税主体
5. 相对节税主要考虑的是（ ）。

A. 费用绝对值	B. 利润总额
C. 货币时间价值	D. 税率
6. 税收筹划最重要的原则是（ ）。

A. 守法原则	B. 财务利益最大化原则
C. 时效性原则	D. 风险规避原则

二、多项选择题

1. 税收筹划的合法性是其与（ ）的根本区别。
A. 逃税
B. 欠税
C. 骗税
D. 避税
2. 税收筹划的特点有（ ）。
A. 合法性
B. 目的性
C. 综合性
D. 专业性
3. 企业可以采用（ ）的方式来减少纳税总额。
A. 减少税基
B. 适用较低税率
C. 推迟税款缴纳
D. 加速折旧
4. 税收筹划的主要技术有（ ）。
A. 免税技术
B. 减税技术
C. 分割技术
D. 退税技术
5. 税收筹划风险主要有（ ）。
A. 政策风险
B. 经营风险
C. 执法风险
D. 成本效益风险
6. 若企业的（ ）发生重大变化，原来的筹划分案可能就不适用了。
A. 经营范围
B. 经营地点
C. 经营期限
D. 注册性质

• 增值税税收筹划

知识目标

- 了解增值税税法要素的基本知识；
- 熟悉增值税税收筹划的基本思路；
- 掌握增值税税收筹划的主要手段和方式。

技能目标

- 能够灵活运用各种税收筹划技术筹划增值税，达到节税的目的。

学习任务

- 任务一 增值税税法要素知识回顾
- 任务二 增值税纳税人身份的筹划
- 任务三 增值税计税依据的筹划
- 任务四 增值税税率的筹划
- 任务五 增值税税收优惠的筹划
- 任务六 增值税纳税期限的筹划

工作过程

熟悉增值税
相关法律法规知识



提出税收
筹划方案



比较各税收
筹划方案



选择最佳
方案



资料

《中华人民共和国增值税暂行条例》



资料

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》



资料

增值税税收规章及规范性文件精华集粹

案例导入

某家电销售公司欲进行促销活动：购买价值为 5 000 元的电视机一台，就赠送一个热水壶。该公司会计 A 认为，在开具增值税专用发票时应记录收入 5 000 元，赠送的热水壶视同销售处理；该公司会计 B 认为，可以根据热水壶成本为 150 元的情况，将热水壶的价格定为 200 元，而把电视机的价格定为 4 800 元，并使电视机和热水壶的价格在开具的增值税专用发票中分别得到体现。

思考：前后两种操作方法记录的收入都是 5 000 元。如果你是公司财务经理，你会采用哪种方法？

任务一 增值税税法要素知识回顾

增值税是以商品和劳务在流转过程中产生的增值额作为征税对象而征收的一种流转税。增值税是指对在我国境内销售货物、提供加工修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的单位和个人，就其货物、劳务、服务、无形资产、不动产的增值额和进口货物金额为计税依据而课征的一种流转税。

增值税可以有效地防止商品在流转过程中的重复征税问题，具备保持税收中性、普遍征收、税收负担由最终消费者承担、实行税款抵扣制度、实行比例税率、实行价外税制度等特点。我国从 1979 年开始在部分城市试行生产型增值税。我国现行增值税的基本规范是 2008 年 11 月 10 日国务院令第 538 号公布的《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）；同时，根据财政部、国家税务总局公布的《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106 号）和财政部、国家税务总局令第 50 号公布的《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《增值税暂行条例实施细则》）进行调整。

2008 年，国务院决定全面实施增值税改革，即将生产型增值税转为消费型增值税。2011 年底，国家决定开展营业税改征增值税（以下简称“营改增”）的工作。2012 年 1 月 1 日起，上海市率先开展交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点。2013 年 8 月 1 日起，交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点在全国范围内开展。2014 年 1 月 1 日起，铁路运输和邮政服务业纳入“营改增”试点。2014 年 6 月 1 日起，电信业纳入“营改增”试点范围。2016 年 3 月 24 日，财政部、国家税务总局发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》财税〔2016〕36 号，经国务院批准，自 2016 年 5 月 1 日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税（即“营改增”）试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人，纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税。至此，我国增值税全面取代了营业税。

一、增值税的纳税人

（一）纳税义务人和扣缴义务人

根据《增值税暂行条例》和“营改增”的规定，凡在我国境内销售货物、提供加工修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的企业单位及个人，均为增值税的纳税人。其中，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和其他个人。

单位租赁或承包给其他单位或者个人经营的承租人或者承包人为纳税人。

“营改增”试点的单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人以发包人、出租人、被挂靠人名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的，以该发包人为纳税人；否则，以承包人为纳税人。

中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务和应税服务，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以购买方或接受方为扣缴义务人。

（二）一般纳税人和小规模纳税人

增值税实行凭增值税专用发票抵扣税款的制度，客观上要求纳税人具备健全的会计核算制度和能力。在实际经济生活中，我国增值税纳税人众多，会计核算水平差异较大，大量的小企业和个人还不具备用增值税发票抵扣税款的条件，为了既简化增值税的计算和征收，又有利于减少税收征管漏洞，将增值税纳税人按会计核算水平和经营规模分为一般纳税人和小规模纳税人两类纳税人，对其分别采取不同的增值税计税方法。

1. 一般纳税人

一般纳税人是指年应征增值税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的企业和企业性单位。

年应税销售额，是指纳税人在连续不超过12个月的经营期内累计应征增值税销售额，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额、税务机关代开发票销售额和免税销售额。其中，稽查查补销售额和纳税评估调整销售额计入查补税款申报当月的销售额，不计入税款所属期销售额。经营期，是指在纳税人存续期内的连续经营期间，含未取得销售收入的月份。

兼有销售货物、提供应税劳务及应税服务的纳税人，应税货物及劳务销售额与应税服务销售额分别计算，分别适用增值税一般纳税人资格认定标准。

2. 小规模纳税人

小规模纳税人是指年应征增值税销售额在规定标准以下，并且会计核算不健全，不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。会计核算不健全是指不能正确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额。

（1）小规模纳税人的认定。

① 增值税小规模纳税人的认定标准为年应征增值税销售额为500万元及以下。

② 小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关申请登记为一般纳税人，不再作为小规模纳税人。

③ 年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税；非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。

(2) 小规模纳税人的管理。对小规模纳税人实行简易征税办法，用不含税销售额乘以征收率即为应纳税额，不抵扣进项税额，一般也不使用增值税专用发票，但基于增值税征收管理中一般纳税人与小规模纳税人之间客观存在的经济往来的实情，小规模纳税人可以到税务机关代开增值税专用发票。小规模纳税人试点自行开具增值税专用发票的（销售其取得的不动产除外），税务机关不再为其代开。

小贴士

一般纳税人和小规模纳税人的区别主要体现在以下几点。

- (1) 税率（征收率）不一样，小规模纳税人是3%，一般纳税人通常是13%。
- (2) 一般纳税人的进项税是可以抵扣的，小规模纳税人的进项税是不能够抵扣的。
- (3) 一般纳税人可以开具增值税专用发票，小规模纳税人一般不能开具增值税专用发票。

二、增值税的征税范围

增值税纳税人应当依照《增值税暂行条例》和“营改增”的规定缴纳增值税。增值税的征税范围包括销售货物，提供加工、修理修配劳务及进口货物。2016年5月1日起，我国“营改增”工作全面展开，增值税全面取代了营业税。目前，我国增值税的征税范围进一步扩展如下：

（一）销售货物

销售货物是指在中华人民共和国境内（以下简称中国境内）有偿转让货物的所有权。中国境内是指所销售货物的起运地或所在地在中国境内。货物是指除土地、房屋和其他建筑物等不动产外的有形动产，包括电力、热力、气体在内。

（二）提供加工修理修配劳务

提供加工修理修配劳务是指在中国境内有偿提供加工、修理修配劳务。其中，加工是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方要求制造货物并收取加工费的业务；修理修配劳务是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。但是，单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务不包括在内。

（三）进口货物

凡进入我国关境的货物，在报关进口时除依法缴纳关税外，还必须向我国海关缴纳增值税。

（四）销售服务

销售服务是指提供交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。

1. 交通运输服务

交通运输服务，是指利用运输工具将货物或者旅客送达目的地，使其空间位置得到转移的业务活动。包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

2. 邮政服务

邮政服务是指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑、机要通信和邮政代理等邮政基本服务的业务活动。包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务（不包括邮政储蓄业务）。

3. 电信服务

电信服务是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源，提供语音通话服务，传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动，包括基础电信服务和增值电信服务。

4. 建筑服务

建筑服务，是指各类建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰，线路、管道、设备、设施等的安装以及其他工程作业的业务活动。包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

5. 金融服务

金融服务，是指经营金融保险的业务活动。包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。

6. 现代服务

现代服务，是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务、商务辅助服务和其他现代服务。

7. 生活服务

生活服务，是指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动。包括文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。

（五）销售无形资产

销售无形资产是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。无形资产，是指不具实物形态，但能带来经济利益的资产，包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。自然资源使用权，包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资源使用权。其他权益性无形资产，包括基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权（包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权）、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。

（六）销售不动产

销售不动产是指转让不动产所有权的业务活动。不动产，是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物等。建筑物，包括住宅、商业营业用

房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物。构筑物，包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。

转让建筑物有限产权或者永久使用权的，转让在建的建筑物或者构筑物所有权的，以及在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占土地的使用权的，按照销售不动产缴纳增值税。

（七）视同销售行为

视同销售行为，即没有直接发生销售，但也要按照正常销售行为征税。结合财税[2016] 36号及相关文件，视同销售行为总结为以下10种：

（1）将货物交付其他单位或者个人代销；

（2）销售代销货物；

（3）设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送至其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；

“用于销售”是指受货机构发生以下情形之一的经营行为：向购货方开具发票；向购货方收取货款。

受货机构的货物移送行为有上述情形之一的，应当向所在地税务机关缴纳增值税；未发生上述两种情形的，则应由总机构统一缴纳增值税。

如果受货机构只就部分货物向购买方开具发票或收取货款，则应当区别不同情况计算并分别向总机构所在地或分支机构所在地缴纳税款。

（4）将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；

集体福利是指企业内部设置的供职工使用的食堂、浴室、理发室、宿舍、幼儿园等福利设施及其设备、物品。

个人消费是指以福利、奖励、津贴等形式发给职工的个人物品，也包括纳税人的交际应酬消费。

（5）将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户；

（6）将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；

（7）将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人；

（8）单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外；

（9）单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外；

（10）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

（八）特殊经营行为和产品的税务处理

（1）纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产适用不同税率或者征收率的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额，未分别核算销售额的，按照以下方法适用税率或者征收率：

① 兼有不同税率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用税率。

② 兼有不同征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，

从高适用征收率。

③ 兼有不同税率和征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用税率。

(2) 一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。

(3) 纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算的，不得免税、减税。

三、增值税的税率和征收率

我国增值税采用比例税率形式。为了发挥增值税的中性作用，原则上增值税的税率应该对不同行业的不同企业实行单一税率。实践中，为照顾一些特殊行业或产品也增设了低税率档次，对出口产品实行零税率。为了适应增值税纳税人分成两类的情况，故对这两类不同的纳税人又采用了不同的税率和征收率。

(一) 增值税的税率

1. 基本税率

纳税人销售货物、劳务、有形动产租赁服务或者进口货物（进口抗癌药品除外），除低税率、出口货物和跨境销售服务、无形资产等另有规定外，税率为13%。

2. 低税率

(1) 纳税人销售交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，销售或者进口下列货物，税率为9%：

① 粮食等农产品、食用植物油、食用盐；

② 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品；

③ 图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物；

④ 饲料、化肥、农药、农机、农膜；

⑤ 国务院规定的其他货物。

(2) 纳税人销售服务（有形动产租赁服务、跨境销售服务除外）、无形资产（土地使用权、跨境销售无形资产除外），税率为6%。

(3) 自2018年5月1日起，对进口抗癌药品，减按3%征收进口环节增值税。

3. 增值税的零税率

(1) 纳税人出口货物，适用增值税零税率；

(2) 跨境销售部分服务、无形资产，适用增值税零税率。

① 国际运输服务。包括在境内载运旅客或者货物出境；在境外载运旅客或者货物入境；在境外载运旅客或者货物。

② 航天运输服务。

③ 向境外单位提供的完全在境外消费的下列服务：研发服务；合同能源管理服务；

设计服务；广播影视节目（作品）的制作和发行服务；软件服务；电路设计及测试服务；信息系统服务；业务流程管理服务；离岸服务外包业务；转让技术。

④ 财政部和国家税务总局规定的其他服务。

（二）增值税征收率

1. 征收率 3%

（1）小规模纳税人，适用 3% 的征收率。小规模纳税人，包括营改增小规模纳税人，如交通运输业、邮政业、建筑业、金融业、现代服务业、生活服务业小规模纳税人，均按 3% 征收率计征增值税。

（2）一般纳税人销售自产的下列货物，可按照简易计税办法依照 3% 征收率计税。

① 县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力。小型水力发电单位，是指各类投资主体建设的装机容量为 5 万千瓦以下（含 5 万千瓦）的小型水力发电单位。

② 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。

③ 以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰（不含黏土实心砖瓦）。

④ 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品。

⑤ 自来水。

⑥ 商品混凝土（仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土）。

（3）“营改增”试点一般纳税人下列应税行为，可按照简易计税方法依照 3% 征收率计税。

① 公共交通运输服务。公共交通运输服务包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客运、班车。班车，是指按固定路线、固定时间运营并在固定站点停靠的运送旅客的陆路运输服务。

② 经认定的动漫企业为开发动漫产品提供的动漫脚本编撰、形象设计、背景设计、动画设计、分镜、动画制作、摄制、描线、上色、画面合成、配音、配乐、音效合成、剪辑、字幕制作、压缩转码（面向网络动漫、手机动漫格式适配）服务，以及在境内转让动漫版权（包括动漫品牌、形象或者内容的授权及再授权）。

③ 电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务、收派服务和文化体育服务。

④ 以纳入营改增试点之日前取得的有形动产为标的物提供的经营租赁服务。

⑤ 在纳入营改增试点之日前签订的尚未执行完毕的有形动产租赁合同。

⑥ 建筑服务。

a. 一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。以清包工方式提供建筑服务，是指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅助材料，并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务。

b. 一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。甲供工程是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程。

c. 一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。

⑦ 公路经营企业中的一般纳税人收取试点前开工的高速公路的车辆通行费，可以选择适用简易计税方法，减按 3% 的征收率计算应纳税额。

试点前开工的高速公路是指相关施工许可证明上注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的高速公路。

2. 征收率 5%

“营改增”纳税人（包括一般纳税人和小规模纳税人）销售动产以及不动产经营租赁部分业务依照 5% 的征收率计征增值税。

(1) 销售不动产。

① 一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前取得（不含自建）的不动产，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

② 一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

③ 小规模纳税人销售其取得（不含自建）的不动产（不含个体工商户销售购买的住房和其他个人销售不动产），应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

④ 小规模纳税人销售其自建的不动产，应以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

⑤ 房地产开发企业中的一般纳税人，销售自行开发的房地产老项目，可以选择适用简易计税方法按照 5% 的征收率计税。房地产老项目，是指《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的房地产项目。

⑥ 房地产开发企业中的小规模纳税人，销售自行开发的房地产项目，按照 5% 的征收率计税。

⑦ 其他个人销售其取得（不含自建）的不动产（不含其购买的住房），应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

⑧ 个人将购买不足 2 年的住房对外销售的，按照 5% 的征收率全额缴纳增值税；个人将购买 2 年以上含 2 年的非普通住房对外销售的，以销售收入减去购买住房价款后的差额按照 5% 的征收率缴纳增值税；个人将购买 2 年以上含 2 年的普通住房对外销售的，免征增值税。上述政策仅适用于北京市、上海市、广州市和深圳市。

(2) 不动产经营租赁服务。

① 一般纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产，可以选择适用简易计税方法，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

② 小规模纳税人出租其取得的不动产（不含个人出租住房），应按照 5% 的征收率计算应纳税额。

③ 其他个人出租其取得的不动产（不含住房），应按照 5% 的征收率计算应纳税额。

④ 个人出租住房，应按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳税额。

(3) 中外合作开采的原油、天然气。中外合作油（气）田开采的原油、天然气按实物征收增值税，征收率为 5%。在计征增值税时，不抵扣进项税额。原油、天然气出口时，不予退税。

四、增值税的计税方法

增值税的计税方法包括一般计税方法、简易计税方法和扣缴计税方法。

1. 一般纳税人适用的计税方法

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务适用一般计税方法计税。一般计税方法的计算公式为

$$\text{当期应纳税增值额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

但是，一般纳税人销售或提供财政部和国家税务总局规定的特定的货物、应税劳务、应税服务，可以选择适用简易计税方法计税，一经选择，36个月内不得变更。

2. 小规模纳税人适用的计税方法

小规模纳税人销售货物、提供应税劳务和应税服务适用简易计税方法计税。简易计税方法的计算公式为

$$\text{当期应纳税增值额} = \text{当期销售额（不含增值税）} \times \text{征收率}$$

3. 扣缴义务人适用的计税方法

境外单位或者个人在境内提供应税服务，在境内未设有经营机构的，扣缴义务人应按照下列公式计算应扣缴增值额。

$$\text{应扣缴增值额} = \text{接受方支付的价款} \div (1 + \text{税率}) \times \text{税率}$$

五、增值税一般计税方法应纳税额的计算

我国目前对一般纳税人采用的一般计税方法是国际上通行的购进扣税法，即先按当期销售额和适用税率计算出销项税额（这是对销售全额的征税），然后对当期购进项目向对方支付的税款进行抵扣，从而间接计算出对当期增值额部分的应纳税额。

增值税一般纳税人当期应纳税额的多少，取决于当期销项税额和当期进项税额两个因素。而当期销项税额的确定关键在于确定当期销售额。对当期进项税额的确定在税法中也作了一些具体的规定。纳税人在分别确定了销项税额和进项税额的情况下，就不难计算出应纳税额。

（一）销项税额的计算

销项税额是指纳税人销售货物或提供应税劳务和应税服务时，按照销售额或提供应税劳务和应税服务收入与规定的税率计算并向购买方收取的增值税税额。

销项税额的计算公式为

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{适用税率}$$

对于属于一般纳税人的销售方来说，在没有抵扣其进项税额前，销售方收取的销项税额还不是其应纳增值额。销项税额的计算取决于销售额和适用税率两个因素。在适用税率既定的前提下，销项税额的多少主要取决于销售额的多少。增值税适用税率的选择是比较简单的，因而销项税额计算的关键就是如何准确确定作为增值税计税依据的销售额。

销售额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务向购买方收取的全部价款和价外费用。特别需要强调的是，尽管销项税额也是销售方向购买方收取的，但是由于增值税采用价外计税方式，用不含税价作为计税依据，因而销售额中不包括向购买方收取的销

项税额。

价外费用包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费，以及其他各种性质的价外收费。

在销售活动中，为了达到促销的目的，会有多种销售方式。在不同销售方式下，销售者取得的销售额会有所不同。对不同销售方式如何确定其计征增值税的销售额，既是纳税人关心的问题，也是税法必须分别予以明确规定的事情。

1. 折扣方式销售

为了达到促销目的，企业常常会采取折扣方式销售。折扣方式销售又包括商业折扣、现金折扣和销售折让三种。

(1) 商业折扣是指销货方在销售货物或提供应税劳务时，因购货方购货数量较大等而给予购货方的价格优惠。例如，购买 5 件货物，销售价格折扣为 10%；购买 10 件货物，销售价格折扣为 20% 等。其特点是折扣是在销售实现时同时发生的。销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，对于商业折扣，可按折扣后的余额计算销项税额。

(2) 现金折扣是指债权人为了鼓励债务人在规定的付款期内付款，而向债务人提供的债务扣除。例如，10 天内付款，折扣为 2%；20 天内付款，折扣为 1%；30 天内全价付款。对于现金折扣，折扣额不得从销售额中减除。

(3) 销售折让是指企业因售出商品的质量不合格等在售价上给予的减让。销售折让虽然也是在货物销售之后发生的，但其实质却是原销售额的减少。纳税人向购买方开具专用发票后，由于累计购买到一定量或市场价格下降等原因，销货方给予购货方的价格优惠或补偿等折扣、折让行为可按规定开具红字增值税专用发票。

2. 以旧换新销售

以旧换新是指纳税人在销售自己的货物时，有偿收回旧货物的行为。根据税法规定，采取以旧换新方式销售货物的，应按新货物的同期销售价格确定销售额，不得扣减旧货物的收购价格。之所以这样规定，既是因为销售货物与收购货物是两个不同的业务活动，销售额与收购额不能相互抵减，又是为了严格增值税的计算征收，防止出现销售额不实、减少纳税的现象。考虑到金银首饰以旧换新业务的特殊情况，对金银首饰以旧换新业务，可按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。

3. 还本销售

还本销售是指纳税人在销售货物后，到一定期限由销售方一次或分次退还给购货方全部或部分价款。这种方式实际上是一种筹资行为，是以货物换取资金的使用价值，到期还本不付息的方法。税法规定，采取还本销售方式销售货物，其销售额就是货物的销售价格，不得从销售额中减除还本支出。

4. 以物易物方式销售

以物易物是一种较为特殊的购销活动，是指购销双方不是以货币结算，而是以同等价款的货物相互结算，实现货物购销的一种方式。在实务中，有的纳税人以为以物易物不是购销行为，销货方收到购货方抵顶货款的货物，认为自己不是购货；购货方发出抵顶货款的货物，认为自己不是销货。这两种认识都是错误的。正确的处理方法应当是，以物易物

双方都应作购销处理，以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额，以各自收到的货物核算购货额并计算进项税额。需要注意的是，在以物易物活动中，应分别开具合法的票据，如收到的货物不能取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的，不能抵扣进项税额。

5. 收取包装物押金

包装物是指纳税人包装本单位货物的各种物品。纳税人销售货物时另收取包装物押金，目的是促使购货方及早退回包装物以便周转使用。根据税法规定，纳税人为销售货物而出租、出借包装物收取的押金，单独记账核算的，时间在1年以内，又未过期的，不并入销售额征税，但对因逾期未收回包装物不再退还的押金，应按所包装货物的适用税率计算销项税额。

在上述规定中，“逾期”是指按合同约定实际逾期或以1年为期限，对收取1年以上的押金，无论是否退还均并入销售额征税。当然，在将包装物押金并入销售额征税时，需要先将该押金换算为不含税价，再并入销售额征税。纳税人为销售货物出租、出借包装物而收取的押金，无论包装物周转使用期限长短，超过1年（含1年）以上仍不退还的均并入销售额征税。

对销售除啤酒、黄酒以外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还，以及会计上如何核算，均应并入当期销售额征税。对销售啤酒、黄酒所收取的押金，按上述一般押金的规定处理。另外，包装物押金不应混同于包装物租金，包装物租金在销货时作为价外费用并入销售额计算销项税额。

6. 销售已使用过的固定资产

自2009年1月1日起，增值税一般纳税人销售自己使用过的固定资产，应区分不同情形征收增值税。“已使用过的固定资产”是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

(1) 销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。

(2) 2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产，按照4%的征收率减半征收增值税；2014年7月1日以后按照3%的征收率减按2%征收增值税。

(3) 2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的在本地区增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产，按照4%的征收率减半征收增值税；2014年7月1日以后按照3%的征收率减按2%征收增值税。销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。

(4) 对于纳税人发生《增值税暂行条例实施细则》第四条规定固定资产视同销售行为，对已使用过的固定资产无法确定销售额的，以固定资产净值为销售额。

(5) 按照“营改增”规定认定的一般纳税人，销售自己使用过的本地区试点实施之日（含）以后购进或自制的固定资产，按照适用税率征收增值税；销售自己使用过的本地区试点实施之日以前购进或者自制的固定资产，按照4%的征收率减半征收增值税。2014年7月1日以后按照3%的征收率减按2%征收增值税。

为了符合增值税作为价外税的要求，纳税人在填写进销货及纳税凭证、进行账务处理时，应分项记录不含税销售额、销项税额和进项税额，以正确计算应纳增值税额。一般纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务取得的含税销售额在计算销项税额时，必须将其换算为不含税的销售额。

（二）进项税额的计算

纳税人购进货物或者接受应税劳务和应税服务支付或者负担的增值税额为进项税额。

进项税额是与销项税额相对应的一个概念。在开具增值税专用发票的情况下，它们之间的对应关系是：销售方收取的销项税额就是购买方支付的进项税额。对于任何一个一般纳税人而言，由于其在经营活动中既会发生销售货物或提供应税劳务和应税服务，又会发生购进货物或接受应税劳务和应税服务，因此，每个一般纳税人都会有收取的销项税额和支付的进项税额。增值税的核心就是用纳税人收取的销项税额抵扣其支付的进项税额，其余额为纳税人实际应缴纳的增值税额。这样，进项税额作为可抵扣的部分，对于纳税人实际纳税多少就产生了举足轻重的作用。

1. 准予从销项税额中抵扣的进项税额

根据《增值税暂行条例》和“营改增”的规定，准予从销项税额中抵扣的进项税额，限于下列增值税扣税凭证上注明的增值税税额和按规定的扣除率计算的进项税额。

（1）从销售方或者提供方取得的增值税专用发票（含货物运输业增值税专用发票、税控机动车销售统一发票，下同）上注明的增值税税额。

（2）从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额。

（3）购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和11%的扣除率计算的进项税额。其计算公式为

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times \text{扣除率}$$

式中，买价是指纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按照规定缴纳的烟叶税。

（4）接受境外单位或者个人提供的应税服务，从税务机关或者境内代理人取得的解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证（以下简称税收缴款凭证）上注明的增值税额。

2. 不得从销项税额中抵扣的进项税额

纳税人购进货物或者接受应税劳务和应税服务，取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。所称购进货物，不包括既用于增值税应税项目（不含免征增值税项目）也用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产。其中，固定资产是指使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具，以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。个人消费包括纳税人的交际应酬消费。所称增值税扣税凭证，是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票和农产品销售发票，以及从税务机关或者境内代理人取得的解缴税款的税收缴款凭证。

按照《增值税暂行条例》和“营改增”的规定，下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣。

(1) 用于简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务。所称非增值税应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。所称不动产，是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

(2) 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务。所称非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失，以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物。

(3) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。

(4) 纳税人从海关取得的进口增值税专用发票上注明的增值税额准予从销项税额中抵扣。因此，纳税人进口货物取得的海关进口增值税专用发票，是计算增值税进项税额的唯一依据，其进口货物向境外实际支付的货款低于进口报关价格的差额部分及从境外供应商取得的退还或返还的资金，不做进项税额转出处理。

3. 进项税额转出的规定

(1) 纳税人购进货物或接受应税劳务已经抵扣进项税额，但由于事后改变用途或者由于在产品、产成品等发生非正常损失等，出现不得抵扣进项税额的情形时，应做进项税额转出处理。

(2) 无法准确确定该项进项税额的，按当期该货物或应税劳务的实际成本计算应扣减的进项税额。

(3) 一般纳税人兼营免税项目或非应税劳务而无法划分不得抵扣的进项税额的，按下列公式计算不得抵扣的进项税额。

不得抵扣的进项税额 = 当月无法准确划分的全部进项税额 × 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计 / 当月全部销售额、营业额合计 + 当月可准确划分用于免税项目和非应税项目的进项税额

4. 进项税额申报抵扣时间

(1) 增值税一般纳税人申请抵扣的防伪税控系统开具的增值税专用发票，必须自该专用发票开具之日起 180 日内到税务机关认证，否则不予抵扣进项税额。

(2) 进口货物取得的海关完税凭证，应当在开具之日起 180 日后的第一个纳税申报期结束以前向主管税务机关申报抵扣，逾期不得抵扣进项税额。

小贴士

增值税应纳税额的计算方法可分为直接计算法和间接计算法两种。直接计算法是指首先计算出应税货物或劳务的增值额，然后用增值额乘以适用税率求出应纳税额。间接计算法是指不直接根据增值额计算增值税，而是首先计算出应税货物的整体税负，然后从整体税负中扣除法定的外购项目已纳税款。由于这种方法是以外购项目的实际已纳税额为依据，所以又叫购进扣税法或发票扣税法。这种方法简便易行，计算准确，既适用于单一税率，又适用于多档税率，因此是实行增值税的国家广泛采用的计税方法。

六、增值税的征收管理

（一）增值税的纳税义务发生时间

1. 基本规定

（1）销售货物或者应税劳务，为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

（2）进口货物，为报关进口的当天。

2. 具体规定

（1）采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或取得索取销售款凭据的当天。纳税人在生产经营活动中采取直接收款方式销售货物，已将货物移送对方并暂估销售收入入账，但既未取得销售款或取得索取销售款凭据也未开具销售发票的，其增值税纳税义务发生时间为取得销售款或取得索取销售款凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

（2）采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥委托收手续的当天。

（3）采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天。无书面合同或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天。

（4）采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天。但生产销售生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。

（5）委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天；未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满 180 日的当天。

（6）销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额的凭据的当天。

（7）纳税人发生视同销售货物行为，为货物移送的当天。

（二）增值税的纳税期限

增值税的纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日、1 个月或者 1 个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；以 1 个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社，以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以 1 个月或者 1 个季度为纳税期的，自期满之日起 15 日内申报纳税；以 1 日、3 日、5 日、10 日或者 15 日为一期纳税的，自期满之日起 5 日内预缴税款，于次月 1 日起 15 日内申报纳税并结清上月应纳税款。

纳税人进口货物，应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起 15 日内缴纳税款。

（三）增值税的纳税地点

1. 固定业户的纳税地点

（1）固定业户应当向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

(2) 固定业户到外县(市)销售货物或者提供应税劳务的,应当向其机构所在地的主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明,并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。未开具证明的,应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税;未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

2. 非固定业户的纳税地点

非固定业户销售货物或者应税劳务,应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税;未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

3. 进口货物的纳税地点

进口货物,应当由进口人或其代理人向报关地海关申报纳税。

扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

七、增值税的税收优惠

为了实现不同的政策目标,我国在增值税领域规定了较多的免税项目,主要涉及扶持农业发展、促进资源综合利用、鼓励产业发展、照顾社会公益事业、促进社会福利事业发展等目标。

(一)《中华人民共和国增值税暂行条例》规定的7项免征增值税项目

根据《增值税暂行条例》的规定,下列项目免征增值税。

(1) 农业生产者销售的自产农产品。销售外购农产品以及外购农产品生产、加工后销售的仍属于规定范围的农业产品,不属于免税范围,正常征税。

(2) 避孕药品和用具。

(3) 古旧图书(向社会收购的古书和旧书)。

(4) 直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备。

(5) 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备。

(6) 由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品。

(7) 销售的自己使用过的物品(其他个人自己使用过的物品)。

除上述规定外,增值税的免税、减税项目由国务院规定,任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。

(二)营改增规定的税收优惠政策(部分)

国务院财政、税务主管部门还颁布了一系列有关增值税的免税项目的规范性文件,主要内容如下:

(1) 托儿所、幼儿园提供的保育和教育服务。

(2) 养老机构提供的养老服务。

(3) 残疾人福利机构提供的育养服务。

(4) 婚姻介绍服务。

(5) 殡葬服务。

(6) 残疾人员本人向社会提供的服务。

(7) 医疗机构提供的医疗服务。

- (8) 从事学历教育的学校提供的教育服务。
- (9) 学生勤工俭学提供的服务。
- (10) 农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治。
- (11) 纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览馆、书画院、图书馆在自己的场所提供文化体育服务取得的第一道门票收入。
- (12) 寺院、宫观、清真寺和教堂举办文化、宗教活动的门票收入。
- (13) 行政单位之外的其他单位收取的符合规定条件的政府性基金和行政事业性收费。
- (14) 个人转让著作权。
- (15) 个人销售自建自用住房。
- (16) 台湾航运公司、航空公司从事海峡两岸海上直航、空中直航业务在大陆取得的运输收入。
- (17) 纳税人提供的直接或者间接国际货物运输代理服务。
- (18) 以下利息收入：
 - ① 国家助学贷款。
 - ② 金融同业往来利息收入。
 - ③ 国债、地方政府债。
 - ④ 人民银行对金融机构的贷款。
 - ⑤ 住房公积金管理中心用住房公积金在指定的委托银行发放的个人住房贷款。
 - ⑥ 外汇管理部门在从事国家外汇储备经营过程中，委托金融机构发放的外汇贷款。
 - ⑦ 在统借统还业务中，企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司按不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息。
- (19) 被撤销金融机构以货物、不动产、无形资产、有价证券、票据等财产清偿债务。
- (20) 保险业务：
 - ① 保险公司开办的 1 年期以上人身保险产品取得的保费收入。
 - ② 境内保险公司向境外保险公司提供的完全在境外消费的再保险服务。
- (21) 符合规定条件的金融商品转让收入：
 - ① 合格境外投资者（QFII）委托境内公司在我国从事证券买卖业务。
 - ② 中国香港市场投资者（包括单位和个人）通过沪港通买卖上海证券交易所上市 A 股、通过基金互认买卖内地基金份额。
 - ③ 证券投资基金（封闭式证券投资基金、开放式证券投资基金）管理人运用基金买卖股票、债券。
 - ④ 个人从事金融商品转让业务。
- (22) 纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务。
- (23) 政府举办的从事学历教育的高等、中等和初等学校（不含下属单位），举办进修班、培训班取得的全部归该学校所有的收入。

(24) 政府举办的职业学校设立的主要为在校学生提供实习场所，并由学校出资自办，由学校负责经营管理、经营收入归学校所有的企业，从事《销售服务、无形资产或者不动产注释》中“现代服务”（不含融资租赁服务、广告服务和其他现代服务）、“生活服务”（不含文化体育服务、其他生活服务和桑拿、氧吧）业务活动取得的收入。

(25) 家政服务企业由员工制家政服务员提供家政服务取得的收入。

(26) 福利彩票、体育彩票的发行收入。

(27) 军队空余房产租赁收入。

(28) 为了配合国家住房制度改革，企业、行政事业单位按房改成本价、标准价出售住房取得的收入。

(29) 将土地使用权转让给农业生产者用于农业生产。

(30) 涉及家庭财产分割的个人无偿转让不动产、土地使用权。

(31) 土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者。

(32) 县级以上地方人民政府或自然资源行政主管部门出让、转让或收回自然资源使用权（不含土地使用权）。

(33) 随军家属就业。

(34) 军队转业干部就业。

(35) 青藏铁路公司提供的铁路运输服务。

(36) 中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供的邮政普遍服务和邮政特殊服务、金融机构代办金融保险业务取得的代理收入。

（二）纳税人的放弃免税权

纳税人销售货物或应税劳务适用免税规定的，可以放弃免税，依照《增值税暂行条例》的规定缴纳增值税。放弃免税后，36个月内不得再申请免税。

（三）增值税的即征即退或先征后返

增值税的即征即退，是指先按规定缴纳增值税，再由财政部门委托税务部门审批后办理退税手续；增值税的先征后返（退），是指先按规定缴纳增值税，再由财政部门或税务部门审批，按照纳税人实际缴纳的税额全部或部分返还或退还已纳税款。

任务小结

全面认识和掌握增值税税法要素，如纳税人、征税对象、计税依据、税目、税率等，为后续进行增值税税收筹划储备必要知识。

任务二 增值税纳税人身份的筹划

税收法律法规依据

我国增值税纳税义务人分为一般纳税人和小规模纳税人，两者在税款征收方式上有所不同，在身份认定上也有一定的选择空间，这为企业利用增值税纳税人身份进行税收筹划

提供了必要性和一定范围内的可行性。

增值税一般纳税人实行税款抵扣制度，可以从销项税额中抵扣进项税额。增值税一般纳税人销售或者进口货物，提供加工、修理修配劳务，适用13%的基本税率；部分货物适用9%的低税率。增值税小规模纳税人实行简易征收，不允许抵扣进项税额，以销售额乘以征收率（3%）来计算应纳税额。

增值税一般纳税人的优势在于：增值税一般纳税人可以抵扣增值税进项税额，而增值税小规模纳税人不能抵扣增值税进项税额；增值税一般纳税人销售货物时可以向对方开具增值税专用发票，增值税小规模纳税人一般不能开具增值税专用发票。增值税小规模纳税人的优势在于：增值税小规模纳税人不能抵扣的增值税进项税额将直接计入产品成本，最终可以起到抵减企业所得税的作用；增值税小规模纳税人销售货物不开具增值税专用发票时，因不必由对方负担销售价格的13%或9%的增值税销项税额，故销售价格相对较低。

典型案例

【案例 2.1】

云海饲料销售企业现为增值税小规模纳税人，年应税销售额为200万元（不含增值税），会计核算制度比较健全，符合转化为增值税一般纳税人的条件，适用9%的增值税税率。已知该企业从生产饲料的增值税一般纳税人处购入饲料170万元（不含增值税），那么该企业应如何进行增值税纳税人身份的筹划？

筹划分析如下：

方案一：仍作为增值税小规模纳税人。

应纳增值税=200×3%=6（万元）

应纳城建税及教育费附加=6×（7%+3%）=0.6（万元）

方案二：申请成为增值税一般纳税人。

应纳增值税=200×9%-170×9%=2.7（万元）

应纳城建税及教育费附加=2.7×（7%+3%）=0.27（万元）

可见，云海饲料销售企业改变纳税人身份后应纳增值税和城建税及教育费附加减少。因此，该企业应转化为增值税一般纳税人。

【案例 2.2】

墨龙食品零售企业年零售销售额为150万元（不含增值税），会计核算制度比较健全，符合转化为增值税一般纳税人条件，适用13%的增值税税率。该企业年购货金额为130万元（不含增值税），可取得增值税专用发票。该企业应如何进行增值税纳税人身份的筹划？

筹划分析如下：

方案一：仍作为增值税小规模纳税人。

应纳增值税=150×3%=4.5（万元）

应纳城建税及教育费附加=4.5×（7%+3%）=0.45（万元）

方案二：申请成为增值税一般纳税人。

应纳增值税=150×13%-130×13%=2.6（万元）

应纳城建税及教育费附加=2.6×(7%+3%)=0.26(万元)

可见,墨龙食品零售企业改变纳税人身份后应纳增值税和城建税及教育费附加均减少,因此,该企业应选择改变纳税人身份,成为增值税一般纳税人。

任务小结

企业产品的性质及客户的要求决定着企业进行纳税人筹划空间的大小。如果企业的产品销售对象多为一般纳税人,决定着企业受到开具增值税专用发票的制约,必须选择做一般纳税人,才有利于产品的销售。如果企业生产、经营的产品为固定资产或客户多为小规模纳税人,不受发票类型的限制,则筹划空间较大。

任务三 增值税计税依据的筹划

情境 1 销项税额的筹划

税收法律法规依据

一般计税方法的销售额不包括销项税额,纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的,按照下列公式计算销售额:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{税率})$$

由此可以看出,增值税一般纳税人销项税额的多少,取决于销售额和税率这两个因素。在税率既定的情况下,当期销项税额筹划的关键在于确定当期销售额。对销售额的筹划应从价外费用、销售方式等方面进行考虑。

典型案例

【案例 2.3】

青龙公司是增值税一般纳税人,其所销售的甲商品的进价为销价的70%。另外,该公司每销售原价1000元商品,便发生可以在企业所得税前扣除的工资和其他费用60元。该公司2019年5月拟对甲商品进行促销,有以下三种方案可供选择。

方案一:8折销售。

方案二:按原价销售,但购物满800元,当日赠送价值200元的商品(购进价格为140元,均为含税价,下同)。

方案三:采取捆绑销售,即“加量不加价”方式,将200元的商品与800元的商品捆绑起来进行销售。

对顾客和企业来说,同样是800元人民币与原价1000元的商品之间的交换,但对青龙公司来说选择哪种方式最有利呢?(不考虑城建税及教育费附加)

筹划分析如下:

方案一:8折销售。

增值税销项税额=1 000×80%÷(1+13%)×13%=92.04(元)

增值税进项税额=1 000×70%÷(1+13%)×13%=80.53(元)

应纳增值税额=增值税销项税额-增值税进项税额=92.04-80.53=11.51(元)

应纳税所得额=[1 000×80%÷(1+13%) - 1 000×70%÷(1+13%) - 60] ×25%=7.12(元)

方案二：按原价销售，但购物满800元，当日赠送价值200元的商品（购进价格为140元，均为含税价，下同）。

赠送200元的商品视同销售，消费者在购买商品时获得的额外商品属于偶然所得，需要缴纳个人所得税。赠送的商品成本和代缴的个人所得税不允许税前扣除。

增值税销项税额=800÷(1+13%)×13%+200÷(1+13%)×13%=115.04(元)

增值税进项税额=800×70%÷(1+13%)×13%+200×70%÷(1+13%)×13%=80.53(元)

应纳增值税额=增值税销项税额-增值税进项税额=115.04-80.53=34.51(元)

应代扣代缴个人所得税额=200÷(1-20%)×20%=50(元)

应纳税所得额=[(800-800×70%)÷(1+13%) - 60] ×25%=38.10(元)

方案三：采取捆绑销售，即“加量不加价”方式，将200元的商品与800元的商品捆绑起来进行销售。

增值税销项税额=800÷(1+13%)×13%=92.04(元)

增值税进项税额=1 000×70%÷(1+13%)×13%=80.53(元)

应纳增值税额=增值税销项税额-增值税进项税额=92.04-80.53=11.51(元)

应纳税所得额=[800÷(1+13%) - 1 000×70%÷(1+13%) - 60] ×25%=7.12(元)

方案一实质上属于折扣销售方式，即直接下调销售价格，这既未违反税法，又扩大了销售额，收到了双重效果。方案二实质上属于实物折扣销售方式，是在发生销售额的基础上进一步赠送商品，税法上属于视同销售行为，不仅增加了增值税税收负担，还应对个人的偶然所得代扣代缴个人所得税，从而进一步增加了税收负担。方案三实质上属于折扣销售方式，与方案二相比，因不涉及赠送，既可以避免视同销售征税，又避免了代扣代缴个人所得税；与方案一相比，其结果与方案一相同，但此方案由于采取捆绑销售，被捆绑的商品不一定是顾客所需要的，所以促销效果会受到一定影响。综上所述，假设购货方一般会按企业要求及时付款，着重考虑企业税后净利润，同时兼顾考虑各项税负及其他因素，则方案一最优，其次为方案三、方案二。

情境 2 进项税额的筹划

► 税收法律法规依据

从增值税纳税人的性质进行划分，企业供应商分为增值税一般纳税人和增值税小规模纳税人。对于一般纳税人购货方，选择一般纳税人作为供给方，可以取得增值税专用发票

票，实现税额抵扣。如果选择小规模纳税人作为供给方，取得的是小规模纳税人出具的增值税普通发票，购货方不能实现税额抵扣。

一般纳税人在小规模纳税人处购进的货物，进项税抵扣有以下两种情况。

(1) 获得的是税务所代开的小规模纳税人专用发票，一般纳税人可按 3% 进行进项税抵扣；

(2) 获得的是小规模纳税人开具的普通发票，此时，不能抵扣进项税。增值税一般纳税人从小规模纳税人处采购的货物不能进行进项税抵扣，或只能抵扣 3%，为了弥补因不能取得增值税专用发票而产生的损失，必然要求小规模纳税人在价格上给予一定程度的优惠。

典型案例

【案例 2.4】

新大公司（增值税一般纳税人）拟外购一批原材料，若从甲企业（一般纳税人，增值税税率为 13%）处购入，则价格为 50 000 元（含税）；若从乙企业（小规模纳税人）处购买，则可取得由税务所代开的征收率为 3% 的专用发票，含税价格为 44 000 元。请问新大公司应从何处购买原材料？（已知城建税税率为 7%，教育费附加征收率为 3%）

筹划分析如下：

若从甲企业购买，则在所得税税前扣除的成本为

$$50\,000 - 50\,000 \div (1 + 13\%) \times 13\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 43\,672.57 \text{ (元)}$$

若从乙企业购买，则在所得税税前扣除的成本为

$$44\,000 - 44\,000 \div (1 + 3\%) \times 3\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 42\,590.30 \text{ (元)}$$

可见，当城建税税率为 7%，教育费附加征收率为 3% 时，为使扣除流转税后在所得税税前扣除成本最低，新大公司应选择从乙企业（小规模纳税人）处购入原材料。

任务小结

对于一般纳税人而言，当期应纳增值税额 = 销项税额 - 进项税额，因而增值税税收筹划的重点在于对销项税额和进项税额的筹划。销项税额筹划的关键在于销售额的确定，尤其是在几种特殊销售方式下销售额的确定。进项税额筹划的关键在于能否进行进项税额处理。

任务四 增值税税率的筹划

税收法律法规依据

税法规定，纳税人兼有不同税率或者征收率的销售货物、提供加工及修理修配劳务或者应税服务的，应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额。如果纳税人的混业经营行为未按规定分别核算销售额的，主管税务机关将按照以下方法确定适用的税率或征收率。

(1) 兼有不同税率的销售货物、提供加工及修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。

(2) 兼有不同征收率的销售货物、提供加工及修理修配劳务或者应税服务的，从高适用征收率。

(3) 兼有不同税率和征收率的销售货物、提供加工及修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。

也就是说，对于混业经营行为，纳税人如果不分别核算，则一律从高计税。

典型案例

【案例 2.5】

吉化公司属于一般纳税人，生产和销售药品行业电子专用机器设备，同时还负责已售产品的装卸搬运和安装调试，以及为客户提供培训和技术咨询服务。

吉化公司在进行销售时，有以下两种方案可供选择。

方案一：在与客户签订合同时，将机器设备的价格、装卸搬运价格、陆路运输价格、咨询服务价格合并计算。

方案二：在与客户签订合同时，清楚地约定机器设备的价格、装卸搬运价格、陆路运输价格及咨询服务价格。

从减轻税负的角度出发，该公司应选择哪种方案？

筹划分析如下：

吉化公司的这种行为属于增值税的混业经营，销售设备属于销售货物，适用 13% 的税率；装卸搬运属于物流辅助服务，适用 6% 的税率；设备陆路运输属于交通运输服务，适用 9% 的税率；提供咨询服务属于咨询鉴证服务，适用 6% 的税率。

根据税法规定，混业经营如果分开核算，则可以分别核算增值税，而不必全额按照 13% 的税率缴纳增值税。因此，方案二比方案一更优。

任务小结

随着“营改增”的全面推行，增值税税率变为 13%、9%、6% 三档，会有越来越多的企业涉及增值税混业经营的问题。若纳税人的经营行为涉及该税种下不同的税率或征收率，那么纳税人应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额，以达到减轻税负的目的。

任务五 增值税税收优惠的筹划

税收法律法规依据

根据《国家税务总局关于小规模纳税人免征增值税政策有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 4 号）规定：小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销

销售额未超过 10 万元（以 1 个季度为 1 个纳税期的，季度销售额未超过 30 万元，下同）的，免征增值税。小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额超过 10 万元，但扣除本期发生的销售不动产的销售额后未超过 10 万元的，其销售货物、劳务、服务、无形资产取得的销售额免征增值税。

典型案例

【案例 2.6】

个体工商户李某为小规模纳税人，2020 年 10 月取得咨询服务收入 103 001.03 元（含税），请对其进行税收筹划。（假设不考虑附加税）

策划分析如下：

方案一：将月含税销售收入额仍保持为 103 001.03 元水平。不含税销售收入 = $103\ 001.03 \div (1+3\%) = 100\ 001$ （元），超过了可以免税的月销售额 10 万元。此时，李某获得的税后收入为 100 001 元。

方案二：将月含税销售收入额降至 102 998.97 元水平。不含税销售收入 = $102\ 998.97 \div (1+3\%) = 99\ 999$ （元），未超过可以免税的月销售额 10 万元。此时，李某获得的税后收入为 102 998.97 元。

可见，方案二的税后收入 102 998.97 元大于方案一的税后收入 100 001 元。因此，李某应选择方案二。

任务小结

小微企业是经济发展的生力军、就业的主渠道、创新的重要源泉，在促进创业创新、稳定经济增长、稳定和扩大就业等方面起着至关重要的作用。当前，国内外经济环境仍十分复杂，为保持经济平稳较快发展，需要充分发挥小微企业的积极作用。近年来，我国高度关注小微企业发展，出台了一系列扶持小微企业发展的税收优惠政策。

任务六 增值税纳税期限的筹划

税收法律法规依据

增值税的纳税期限最长只有 1 个月，并且必须在次月 15 日内缴清税款。因此，在纳税期限上进行税收筹划余地很小。只有在推迟纳税义务发生时间上进行筹划，才能达到延期纳税的目的。根据增值税纳税义务发生时间和进项税额申报抵扣时间的相关规定，实现纳税期限后移的方式有以下几种。

1. 推迟销项税额发生时间的方式

- (1) 避免采用托收承付和委托收款等方式销售货物。
- (2) 以实际收到的支付额开具增值税专用发票。
- (3) 若预期不能及时收到货款，合同应采取赊销和分期付款结算方式。

2. 提前进项税额抵扣时间的方式

(1) 购买方应选择可以尽早取得发票的交易方式和结算方式，并按税法规定时间限制认证抵扣。

(2) 对所有购进应税商品或劳务的进项税额先行认证抵扣，必要时再做进项税额转出处理。

(3) 接受投资、捐赠或分配的货物，可以通过协商方式，提前拿到发票和证明材料。

典型案例

【案例 2.7】

赛象公司为增值税一般纳税人，2019年6月发生销售业务5笔，应收货款共计1800万元（含税价）。其中，3笔共计1000万元，货款两清；一笔300万元，两年后一次付清；另一笔一年后付250万元，一年半后付150万元，余款100万元两年后结清。请对其进行税收筹划。

筹划分析如下：

方案一：全部采取直接收款方式。

赛象公司若全部采取直接收款方式，则应在当月全部计算销售。

本月增值税销项税额 = $1800 \div (1+13\%) \times 13\% = 207.08$ （万元）

方案二：对未收到的300万元和500万元应收账款分别在货款结算中采用赊销和分期收款结算方式。

赛象公司若采用赊销和分期收款结算方式就可以延缓纳税。

本月增值税销项税额 = $1000 \div (1+13\%) \times 13\% = 115.04$ （万元）

一年后支付的增值税销项税额 = $250 \div (1+13\%) \times 13\% = 28.76$ （万元）

一年半后支付的增值税销项税额 = $150 \div (1+13\%) \times 13\% = 17.26$ （万元）

两年后支付的增值税销项税额 = $(300+100) \div (1+13\%) \times 13\% = 46.02$ （万元）

可见，方案二比方案一的当期增值税销项税额少。虽然这些销项税额在以后期间需要清缴，但采用赊销和分期收款方式，可以延缓纳税时间，为企业节约大量的流动资金，充分利用了资金的时间价值。

任务小结

根据增值税纳税义务发生时间和进项税额申报抵扣时间的相关规定，赊销和分期收款结算方式都是以合同约定的日期为纳税义务的发生时间，这样可以实现纳税期限后移。企业在产品销售过程中，在应收货款一时无法收回或部分无法收回的情况下，可选择赊销或分期收款结算方式。

项目小结

增值税是以商品（含应税劳务和应税服务）在流转过程中产生的增值额为计税依据而征收的一种流转税。随着“营改增”的逐步进行，增值税征税范围进一步扩大。增值税作

为第一大税种对于企业的税收筹划具有重要意义。企业采购、经营、销售的各个环节都涉及增值税的税收筹划，因而需要对其进行合理的筹划，以达到节税的目的。



能力训练

一、单项选择题

- 生产下列货物应按 9% 征收增值税的有 ()。
 - 农机
 - 汽车
 - 家用电器
 - 办公用品
- 某服装厂 (一般纳税人) 2019 年 6 月购进一批原料, 取得的增值税专用发票上注明销售额为 80 000 元, 后将其委托给另一服装厂加工成棉服, 取得对方开具的增值税专用发票上注明增值税额为 3 300 元, 当月收回该批棉服并全部售给一家小规模商业批发企业, 开具的普通发票上注明销售额为 146 900 元, 其应纳增值税额为 () 元。
 - 3 200
 - 1 600
 - 680
 - 4 600
- 小规模纳税人的增值税征收率为 ()。
 - 6%
 - 4%
 - 3%
 - 17%
- 以下关于增值税一般纳税人和小规模纳税人划分的规定, 表述正确的是 ()。
 - 小规模纳税人与一般纳税人身份可以相互转换
 - 年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税
 - 旅店业和饮食业纳税人销售非现场消费的食品可以选择按小规模纳税人缴纳增值税
 - 年应税销售额未超过小规模纳税人标准的企业也可能被认定为一般纳税人
- 增值税一般纳税人销售下列货物, 按低税率 9% 计征增值税的是 ()。
 - 橄榄油
 - 肉桂油
 - 淀粉
 - 麦芽
- 以下物品中, 属于免征增值税的有 ()。
 - 报纸
 - 轿车
 - 避孕药品
 - 高尔夫球具
- 增值税纳税人的销售额中的价外费用不包括 ()。
 - 包装物租金
 - 手续费
 - 违约金
 - 销项税额
- 采用折扣销售方式销售货物的, 其应纳税销售额为 ()。
 - 如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明, 可按折扣后的余额作为销售额计算增值税
 - 按销售折扣的余额作为销售额计算增值税
 - 如果销售额和折扣额未在同一张发票上分别注明, 可按折扣后的余额作为销售额

D. 纳税人发生视同销售货物行为的，为货物移送的当天

7. 下列属于增值税免税项目的有（ ）。

- A. 农业生产者销售的自产农产品
- B. 古旧图书，是指向社会收购的古书和旧书
- C. 直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备
- D. 由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品

8. 下列有关增值税减免税的规定中，说法正确的有（ ）。

- A. 纳税人兼营减税、免税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额
- B. 未分别核算销售额的，不得免税、减税
- C. 纳税人销售货物或者应税劳务、应税服务适用免税规定的，可以放弃免税，依照规定缴纳增值税
- D. 纳税人放弃免税权后，36个月内不得再申请免税

三、判断题

1. 年应税销售额是指纳税人在连续不超过12个月的经营期内累计应征增值税销售额，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额、税务机关代开发票销售额和免税销售额。（ ）

2. 增值税一般纳税人销售或者进口货物、提供应税劳务和应税服务，适用税率一律为13%。（ ）

3. 现金折扣是指债权人为鼓励债务人在规定的付款期内付款，而向债务人提供的债务扣除。对于现金折扣，可按折扣后的余额计算销项税额。（ ）

4. 符合条件的小规模纳税人可以认定为一般纳税人。一般纳税人也可转为小规模纳税人。（ ）

5. 在增值税销项税额的计算公式“销项税额=销售额×适用税率”中，销售额不包括向购买方收取的销项税额。（ ）

6. 一般纳税人购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和9%的扣除率计算进项税额。（ ）

7. 增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。（ ）

8. 酒类产品收取的包装物押金，无论是否返还，以及会计上如何核算，均应并入当期销售额征税。（ ）

9. 企业采用还本销售方式销售货物时，以其销售额作为增值税计税销售额，还本支出不允许扣除。（ ）

10. 纳税人销售额未达到国务院财政、税务主管部门规定的增值税起征点的，免征增值税；达到起征点的，依照《增值税暂行条例》的规定超过部分计算缴纳增值税。（ ）

四、案例分析题

1. 恒星公司为增值税一般纳税人，欲采购一批商品，若从一般纳税人处采购，则不

含增值税价格为 4 000 元；若从小规模纳税人处采购，采购价为 3 600 元。

要求：若商品的销售价格为 4 400 元，请对上述采购行为进行税收筹划。

2. 凌云电器商行为增值税一般纳税人，“十一”国庆节期间欲举行促销活动，现有以下两种方案可供选择。

方案一：销售一台空调，赠送一台电饭煲。空调成本为 2 100 元，售价为 3 000 元；电饭煲成本为 210 元，售价为 300 元。

方案二：购买一台空调和一台电饭煲，给予 300 元的价格折扣，并将价格折扣开在同一张发票的金额栏中。

要求：若凌云电器商行的销售利润率为 30%，则凌云电器商行应该采用哪种方案进行促销？

3. 德豪公司为增值税一般纳税人，该企业主要生产机电设备，2019 年销售机电设备共取得不含税收入 1 000 万元。其中，农机销售额为 600 万元，其他机电设备的销售额为 400 万元，当月可抵扣的增值税进项税额为 100 万元。

要求：请你根据“增值税纳税人在兼营不同税率的货物或者应税劳务时，应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额”这一规定，对德豪公司进行税收筹划。

• 消费税税收筹划

知识目标

- 了解消费税税法要素的基本知识；
- 熟悉消费税税收筹划的基本思路；
- 掌握消费税税收筹划的主要手段和方式。

技能目标

- 能够灵活运用各种税收筹划技术筹划消费税，达到节税的目的。

学习任务

- 任务一 消费税税法要素知识回顾
- 任务二 消费税纳税人身份的筹划
- 任务三 消费税计税依据的筹划
- 任务四 消费税税率的筹划

工作过程

熟悉消费税
相关法律法
规知识



提出税收
筹划方案



比较各税收
筹划方案



选择最佳
方案



资料

《中华人民共
和国消费税暂
行条例》



资料

《中华人民共
和国消费税
暂行条例实
施细则》



资料

消费税税收
规章及规范
性文件精华
集粹

案例导入

上海家化是一家生产护肤护发品的公司，同时还开发生产中高端化妆品。2019年，该公司推出了一款礼品套装，套装内包括一般的护肤品，也包括高端彩妆化妆品。其中，一般护肤品价值50元，高端化妆品价值450元。该营销活动总共发售1万套。后来，有税务专家给该公司建议，应该分别销售普通护肤品和高端化妆品，再由各地专柜组装为套装出售给消费者。

思考：如果你是公司财务经理，你会采纳专家的建议吗？

任务一 消费税税法要素知识回顾

消费税是指对特定的消费品和消费行为按消费流转额征收的一种商品税。具体来说，消费税是指对在我国境内从事生产、委托加工及进口应税消费品的单位和个人，就其应税消费品的销售额或销售量或者销售额与销售数量相结合征收的一种流转税。现行消费税税法的基本规范，是2008年11月5日经国务院第34次常务会议修订通过并颁布、自2009年1月1日起实施的《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》），以及2008年12月15日财政部、国家税务总局令第51号颁布的《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（以下简称《消费税暂行条例实施细则》），同时根据2014年11月25日财政部、国家税务总局公布的《关于调整消费税政策的通知》（财税〔2014〕93号）进行调整。

一、消费税的纳税人

消费税的纳税人，是指在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口《消费税暂行条例》规定的消费品的单位和个人。所称单位是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位；所称个人是指个体工商户及其他个人。

小贴士

“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我国境内。

二、消费税的税目及税率

按照《消费税暂行条例》的规定，目前我国对15类特定消费品征收消费税。消费税实行单一环节征税，一般在应税消费品的生产、委托加工和进口环节缴纳，在以后的批发、零售环节不再缴纳。

（一）烟

烟，即以烟叶为原料加工生产的特殊消费品。卷烟是指将各种烟叶切成烟丝并按照一定的配方辅之以糖、酒、香料加工而成的产品。

烟类具体包括三类子税目，具体税率（税额）如表 3-1 所示。

表 3-1 烟类消费品消费税税率表

税 目	税 率	征收环节
1. 卷烟		
工业		
(1) 甲类卷烟	56%加 0.003 元/支	生产环节
(2) 乙类卷烟	36%加 0.003 元/支	生产环节
商业批发	11%加 0.005 元/支	批发环节
2. 雪茄烟	36%	生产环节
3. 烟丝	30%	生产环节

小贴士

(1) 2015 年 5 月 10 日起，卷烟批发环节从价税税率由 5% 提高至 11%，并按 0.005 元/支加征从量税。具体文件见《关于调整卷烟消费税的通知》(财税〔2015〕60 号)。

(2) 纳税人兼营卷烟批发和零售业务的，应当分别核算批发和零售环节的销售额、销售数量。未分别核算批发和零售环节销售额、销售数量的，按照全部销售额、销售数量计征批发环节消费税。

（二）酒

酒是酒精度在 1 度以上的各种酒类饮料，包括粮食白酒、薯类白酒、黄酒、啤酒、果啤和其他酒。

酒类具体包括四类子税目，具体税率（税额）如表 3-2 所示。

表 3-2 酒类消费品消费税税率表

税 目	税 率
1. 白酒	20%加 0.5 元/500 克 (或 500 毫升)
2. 黄酒	240 元/吨
3. 啤酒	
(1) 甲类啤酒 (出厂价 3 000 元/吨 (含) 以上的)	250 元/吨
(2) 乙类啤酒 (出厂价 3 000 元/吨以下的)	220 元/吨
4. 其他酒	10%

小贴士

(1) 白酒实行从价定率和从量定额复合计税，其中从量定额税率为每 500 克或每 500 毫升 0.5 元。

(2) 对饮食业、商业、娱乐业举办的啤酒屋（啤酒坊）利用啤酒生产设备生产的啤酒，应当征收消费税。

（三）高档化妆品

本税目征收范围包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。

高档美容、修饰类化妆品和高档护肤类化妆品是指生产（进口）环节销售（完税）价格（不含增值税）在 10 元/毫升（克）或 15 元/片（张）及以上的美容、修饰类化妆品和护肤类化妆品。

本类消费品实行从价定率，税率为 15%。

小贴士

自 2016 年 10 月 1 日起，取消对普通美容、修饰类化妆品征收消费税。

（四）贵重首饰及珠宝玉石

本税目征收范围包括凡以金、银、白金、宝石、珍珠、钻石、翡翠、玛瑙等高贵稀有物质和其他金属、人造宝石等制作的各种纯金银首饰及镶嵌首饰，以及经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石。对出国人员免税商店销售的金银首饰征收消费税。该类消费品实行从价定率。其中，金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品，税率为 5%；其他贵重首饰和珠宝玉石，税率为 10%。

小贴士

自 1995 年 1 月 1 日起，金银首饰消费税由生产销售环节征收改为零售环节征收。该类金银首饰仅限于金基、银基合金首饰，以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰。

（五）鞭炮、焰火

本税目征收范围包括各种鞭炮、焰火。体育上的发令纸、鞭炮药引线，不按本税目征收。

该类消费品实行从价定率，税率为 15%。

（六）成品油

本税目包括汽油、柴油、航空煤油、石脑油、溶剂油、润滑油及燃料油七个子税目。具体税率如表 3-3 所示。

表 3-3 成品油消费品消费税税率表

税 目	税 率
1. 汽油	1.52 元/升
2. 柴油	1.2 元/升
3. 航空煤油	1.2 元/升
4. 石脑油	1.52 元/升
5. 溶剂油	1.52 元/升
6. 润滑油	1.52 元/升
7. 燃料油	1.2 元/升

小贴士

航空煤油消费税继续暂缓征收。

(七) 小汽车

汽车是指由动力驱动，具有四个或四个以上车轮的非轨道承载的车辆。

本税目征收范围包括含驾驶员座位在内的座位数最多不超过 9 座（含）的，在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类乘用车和含驾驶员座位在内的座位数在 10~23 座（含）的在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类中轻型商用客车。

用排气量小于 1.5 升（含）的乘用车底盘（车架）改装、改制的车辆属于乘用车征收范围。用排气量大于 1.5 升的乘用车底盘（车架）或用中轻型商用客车底盘（车架）改装、改制的车辆属于中轻型商用客车征收范围。

含驾驶员人数（额定载客）为区间值的（如 8~10 人、17~26 人）小汽车，按其区间值下限人数确定征收范围。

电动汽车、沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车不属于本税目征收范围，不征收消费税。小汽车消费品消费税税率如表 3-4 所示。

表 3-4 小汽车消费品消费税税率表

税 目	税 率
1. 乘用车	
(1) 气缸容量（排气量，下同）在 1.0 升（含）以下的	1%
(2) 气缸容量在 1.0 升以上至 1.5 升（含）以下的	3%
(3) 气缸容量在 1.5 升以上至 2.0 升（含）的	5%
(4) 气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升（含）的	9%
(5) 气缸容量在 2.5 升以上至 3.0 升（含）的	12%
(6) 气缸容量在 3.0 升以上至 4.0 升（含）的	25%
(7) 气缸容量在 4.0 升以上的	40%
2. 中轻型商用客车	5%
3. 超豪华小汽车（零售环节）	10%

（八）摩托车

摩托车包括轻便摩托车和摩托车两种。对最大设计车速不超过 50 千米/小时，发动机气缸总工作量不超过 50 毫升的三轮摩托车不征收消费税。

该类消费品实行从价定率，对于气缸容量为 250 毫升的摩托车，税率为 3%；气缸容量大于 250 毫升的摩托车，税率为 10%；气缸容量小于 250 毫升的小排量摩托车不再征收消费税。

（九）高尔夫球及球具

高尔夫球及球具是指从事高尔夫运动所需的各种专用装备，包括高尔夫球、高尔夫球杆及高尔夫球包（袋）等。

该类消费品实行从价定率，税率为 10%。

（十）高档手表

高档手表是指销售价格（不含增值税）每只在 10 000 元（含）以上的各类手表。

该类消费品实行从价定率，税率为 20%。

（十一）游艇

游艇是指长度大于 8 米小于 90 米，船体由玻璃钢、钢、铝合金、塑料等多种材料制作，可以在水上移动的水上浮载体。按照动力划分，游艇分为无动力艇、帆艇和机动艇。

本税目征收范围包括艇身长度大于 8 米（含）小于 90 米（含），内置发动机，可以在水上移动，一般为私人或团体购置，主要用于水上运动和休闲娱乐等非牟利活动的各类机动艇。

该类消费品实行从价定率，税率为 10%。

（十二）木制一次性筷子

木制一次性筷子又称卫生筷子，是指以木材为原料经过锯段、浸泡、旋切、刨切、烘干、筛选、打磨、倒角、包装等环节加工而成的各类一次性使用的筷子。

本税目征收范围包括各种规格的木制一次性筷子。未经打磨、倒角的木制一次性筷子也属于本税目征税范围。

该类消费品实行从价定率，税率为 5%。

（十三）实木地板

实木地板是指以木材为原料，经锯割、干燥、刨光、截断、开榫、涂漆等工序加工而成的块状或条状的地面装饰材料。实木地板按生产工艺不同，可分为独板（块）实木地板、实木指接地板、实木复合地板三类；按表面处理状态不同，可分为未涂饰地板（白坯板、素板）和漆饰地板两类。

本税目征收范围包括各类规格的实木地板、实木指接地板、实木复合地板及用于装饰墙壁、天棚的侧端面为榫、槽的实木装饰板。未经涂饰的素板也属于本税目征收范围。

该类消费品实行从价定率，税率为 5%。

（十四）电池

电池是一种将化学能、光能等直接转换为电能的装置。

本税目征收范围包括原电池、蓄电池、燃料电池、太阳能电池和其他电池。对无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池（又称氢镍蓄电池或镍氢蓄电池）、锂原电池、锂离子蓄电池、

太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池免征消费税。2015年12月31日前对铅蓄电池缓征消费税；自2016年1月1日起，对铅蓄电池按4%的税率征收消费税。

该类消费品实行从价定率，税率为4%。

（十五）涂料

涂料是指涂于物体表面能形成具有保护、装饰或特殊性能的固态涂膜的一类液体或固体材料的总称。涂料由主要成膜物质、次要成膜物质等构成。按主要成膜物质，涂料可分为油脂类、天然树脂类、酚醛树脂类、沥青类、醇酸树脂类、氨基树脂类、硝基类、过滤乙烯树脂类、烯类树脂类、丙烯酸酯类树脂类、聚酯树脂类、环氧树脂类、聚氨酯树脂类、元素有机类、橡胶类、纤维素类及其他成膜物类等。对施工状态下挥发性有机物含量低于420克/升（含）的涂料免征消费税。

该类消费品实行从价定率，税率为4%。

三、消费税的计税依据

我国消费税实行从价定率、从量定额、从价和从量复合计征三种征收方式，其计税依据为销售价格和销售数量。实行从价定率办法征税的应税消费品，计税依据为应税消费品的销售额，即纳税人销售应税消费品向购买方收取的不含增值税的价款和价外费用。实行从量定额办法计税时，通常以每单位应税消费品的重量、容积或数量为计税依据。目前，我国只对卷烟和白酒实行从价和从量复合计征消费税。其中，卷烟的计税依据是销售金额和标准箱，白酒的计税依据是销售金额和容积。

四、消费税的计税方法

1. 从价计税

从价计税方法下，消费税应纳税额的计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品销售额} \times \text{适用税率}$$

2. 从量计税

从量计税方法下，消费税应纳税额的计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品销售数量} \times \text{适用税额标准}$$

3. 自产自用应税消费品

自产自用应税消费品用于连续生产应税消费品的，不纳消费税；用于其他方面的，有同类消费品销售价格的，按照纳税人生产的同类消费品销售价格计算纳税，没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。相关计算公式为

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

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{适用税率}$$

4. 委托加工应税消费品

委托加工应税消费品的，由受托方交货时代扣代缴消费税，按照受托方的同类消费品销售价格计算纳税。没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。相关计算公式为

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

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{适用税率}$$

5. 进口应税消费品

进口应税消费品的应按照组成计税价格计算纳税。相关计算公式为

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

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{消费税税率}$$

6. 零售金银首饰

零售金银首饰的纳税人在计税时，应将含增值税的销售额换算为不含增值税的销售额。相关计算公式为

$$\text{金银首饰的应税销售额} = \text{含增值税的销售额} \div (1 + \text{增值税税率或征收率})$$

对于生产、批发、零售单位用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面或未分别核算销售的按照组成计税价格计算纳税。相关计算公式为

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

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{金银首饰消费税税率}$$

五、消费税的纳税环节

(一) 生产环节

生产环节纳税可以分为以下三个方面。

(1) 纳税人生产的应税消费品，对外销售的，在销售时纳税。

(2) 纳税人自产自用的应税消费品，不用于连续生产应税消费品而用于其他方面的，在移送使用时纳税。

(3) 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（受托方为个人、个体的除外）。委托加工的应税消费品直接出售的，不再征收消费税。

(二) 进口环节

进口应税消费品的，在报关进口时纳税，由海关代征进口消费税。

(三) 零售环节

在零售环节征收金银首饰、钻石饰品消费税的情况有以下几种。

(1) 纳税人从事金银首饰、钻石饰品（含以旧换新）零售业务的，在零售时纳税。

(2) 纳税人将金银首饰用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的，在移送时纳税。

(3) 带料加工、翻新改制金银首饰的，在受托方交货时纳税。

不属于上述范围的应征消费税的金银首饰，仍在生产环节征收消费税。

在零售环节征收消费税的金银首饰的范围不包括镀金（银）、包金（银）首饰，以及镀金（银）、包金（银）的镶嵌首饰。凡采用镀金、包金工艺以外的其他工艺制成的含金、银首饰及镶嵌首饰，如锻压金、铸金、复合金首饰等，都应在零售环节征收消费税。

(四) 批发环节

自2009年5月1日起，在卷烟批发环节加征一道从价计征的消费税。纳税人销售给纳税人以外的单位和个人的卷烟于销售时纳税。

六、消费税的征收管理

（一）消费税的纳税义务发生时间

（1）纳税人销售应税消费品的，按不同的销售结算方式分为以下几种情况。

① 采取赊销和分期收款结算方式的，为书面合同约定的收款日期的当天；书面合同没有约定收款日期或者无书面合同的，为发出应税消费品的当天。

② 采取预收货款结算方式的，为发出应税消费品的当天。

③ 采取托收承付和委托银行收款方式的，为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。

④ 采取其他结算方式的，为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

（2）纳税人自产自用的应税消费品的，为移送使用的当天。

（3）纳税人委托加工应税消费品的，为纳税人提货的当天。

（4）纳税人进口应税消费品的，为报关进口的当天。

（二）消费税的纳税期限

消费税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

纳税人进口应税消费品，应当自海关填发海关进口消费税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

（三）消费税的纳税地点

（1）纳税人销售的应税消费品，以及自产自用的应税消费品，除国务院另有规定外，应当向纳税人机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。

（2）委托加工的应税消费品，除委托个人加工外，由受托方向所在地主管税务机关代收代缴消费税税款。委托个人加工的应税消费品，由委托方向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。

（3）进口的应税消费品，由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税。

（4）纳税人到外县（市）销售或者委托外县（市）代销自产应税消费品的，于应税消费品销售后，向机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。

（5）纳税人的总机构与分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自机构所在地的主管税务机关申报纳税；经财政部、国家税务总局或者其授权的财政、税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

任务小结

全面认识和掌握消费税税法要素，如纳税人、征税对象、计税依据、税目、税率等，为后续进行消费税税收筹划储备必要知识。

任务二 消费税纳税人身份的筹划

情境 1 设立企业独立核算营销机构的筹划

税收法律法规依据

消费税的征收环节具有单一性，即它只是在应税消费品生产、流通或消费的某一环节征税，并不是多环节多次征收。从消费品的生产流通体制来看，国内生产的应税消费品一般要经过生产、批发、零售三个环节，进口的消费品要经过进口、批发、零售三个环节。为实行有效的源泉控制和保障税收征管效率，将消费税的征收环节确定在消费品生产流通的源头，即产制环节最为适宜。

由于消费税的课征只选择单一环节，而消费品的流通还存在着批发、零售等若干流转环节，这在客观上为企业选择一定的方式节税提供了可能。企业可以采用分设独立核算的经销部、销售公司的办法，降低生产环节的销售价格向它们供货，经销部、销售公司再以正常价格对外销售。由于消费税主要在产制环节征收，企业的税收负担会因此减轻许多。

典型案例

【案例 3.1】

上海家化有限公司产销某款高档化妆品，正常的出厂价为 3 000 元/套，适用税率为 15%。若该公司分设独立核算的经销部，向经销部供货时价格定为 2 200 元/套，再由此经销部对外供货时价格定为 3 000 元/套。当月出厂该款高档化妆品 2 000 套时，试分析两种销售方式的税负。

筹划分析如下：

筹划前厂家直接销售应纳消费税 = $3\,000 \times 2\,000 \times 15\% = 900\,000$ （元）

筹划后由经销部销售应纳消费税 = $2\,200 \times 2\,000 \times 15\% = 660\,000$ （元）

筹划后企业仅消费税一项即可节税 = $900\,000 - 660\,000 = 240\,000$ （元）

可节约城建税及教育费附加 = $240\,000 \times (7\% + 3\%) = 24\,000$ （元）

小贴士

设立企业独立核算营销机构的做法在生产烟、酒、高档化妆品、摩托车、小汽车的行业里得到较为普遍的应用。这里需要企业注意的是：生产厂家向经销部出售应税消费品时，只能适度压低价格；如果压低幅度过大（低于市场正常价格的 70%），就属于税法所称“价格明显偏低”，此时，税务机关就可以行使对价格的调整权。

情境 2 白酒生产企业购并原料酒供应方的筹划

► 税收法律法规依据

由于消费税的课征只选择单一环节，工业企业销售自产应税消费品时，需要缴纳消费税，如果用于连续生产应税消费品的则在领用其原料应税消费品时不征税。而购买方如果自工业企业买入应税消费品或者收回委托加工的应税消费品连续生产应税消费品的，如购买已税高档化妆品为原料生产的高档化妆品，在购买原料高档化妆品时，其购买价格已含消费税，若继续加工生产应税高档化妆品，销售时仍然要交消费税。为避免重复征税，现行消费税税法规定了外购或委托加工应税消费品用于连续生产应税消费品允许其已纳税款可以扣除的优惠政策。

按照国家税务总局的有关规定，目前下列连续生产的应税消费品准予从应纳消费税额中按当期生产领用数量计算扣除外购或委托加工收回的应税消费品已纳消费税税款。

- (1) 以外购或委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟。
- (2) 以外购或进口已税葡萄酒连续生产应税葡萄酒的。
- (3) 以外购或委托加工收回的已税高档化妆品为原料生产的高档化妆品。
- (4) 以外购或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) 以外购或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摩托车连续生产的摩托车。
- (7) 以外购或委托加工收回的已税汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油用于连续生产应税成品油。
- (8) 以外购或委托加工收回的已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆。
- (9) 以外购或委托加工收回的已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子。
- (10) 以外购或委托加工收回的已税实木地板为原料生产的实木地板。

需要注意的是，已改在零售环节征收消费税的金银首饰、钻石及钻石饰品，在计税时一律不得扣除委托加工时已纳的消费税税款。同时，税法规定，从2001年5月1日起，对外购或委托加工已税酒和酒精生产的酒，不允许抵扣已纳税款。按照上述规定，白酒生产企业如果能够将其供应原料白酒的生产企业购并，变为一家企业，使原来企业间的购销行为变为企业内部的原材料领取行为，这一环节就可以免税；同时，可以享受递延纳税的好处，尤其是最终酒类税率如果低于原料酒类税率，还可以直接降低企业的税收负担。

典型案例

【案例 3.2】

杜康酒业购买当地一家白酒生产厂家的高度粮食白酒，经勾兑包装为低度酒后销售。每月购买高度粮食白酒10吨，每吨价格为60 000元，经勾兑后全部销售12吨，每吨价格为100 000元。已知白酒的从价税率为20%，从量税率为0.5元/500克。如果杜康酒业收购该白酒厂，试分析收购前后消费税缴纳情况的变化。

筹划分析如下：

筹划前，购买该白酒厂高度粮食白酒为原料生产低度白酒。

高度酒厂家应纳消费税=60 000×10×20%+10×2 000×0.5=130 000 (元)

高度酒厂家应纳城建税及教育费附加=130 000×(7%+3%)=13 000 (元)

杜康酒业应纳消费税=100 000×12×20%+12×2 000×0.5=252 000 (元)

杜康酒业应纳城建税及教育费附加=252 000×(7%+3%)=25 200 (元)

双方合计应纳消费税及其附加税费=143 000+277 200=420 200 (元)

筹划后,杜康酒业收购该白酒厂,使之成为它的一个生产车间,则领用其生产的高度白酒就属于自产自用继续加工为应税消费品,所以领用高度白酒时不用缴纳消费税,只在最终销售低度白酒时纳税。

杜康酒业应纳消费税=100 000×12×20%+12×2 000×0.5=252 000 (元)

杜康酒业应纳城建税及教育费附加=252 000×(7%+3%)=25 200 (元)

杜康酒业合计纳税=252 000+25 200=277 200 (元)

由此可知,筹划后可以节税=130 000+13 000=143 000 (元)。

【案例 3.3】

劲酒酒业是生产药酒的企业,其所用原料白酒购买自白云白酒厂。每月购买白酒 8 吨,每吨价格为 100 000 元,全部用于生产加工药酒;药酒每月销售 10 吨,每吨价格为 150 000 元。已知白酒的从价税率为 20%,从量税率为 0.5 元/500 克,药酒税率为 10%。如果劲酒酒业收购白云白酒厂,试分析收购前后消费税缴纳情况的变化。

筹划分析如下:

筹划前,购买白云白酒厂生产的白酒为原料生产药酒。

白云白酒厂应纳消费税=100 000×8×20%+8×2 000×0.5=168 000 (元)

白云白酒厂应纳城建税及教育费附加=168 000×(7%+3%)=16 800 (元)

劲酒酒业应纳消费税=150 000×10×10%=150 000 (元)

劲酒酒业应纳城建税及教育费附加=150 000×(7%+3%)=15 000 (元)

双方合计纳税=184 800+165 000=349 800 (元)

筹划后,劲酒酒业收购白云白酒厂,使之成为它的一个生产车间,则领用其生产的白酒就属于自产自用继续加工为应税消费品,所以领用白酒时不用缴纳消费税,只在最终销售药酒时纳税。

劲酒酒业应纳消费税=150 000×10×10%=150 000 (元)

劲酒酒业应纳城建税及教育费附加=150 000×(7%+3%)=15 000 (元)

劲酒酒业合计纳税=150 000+15 000=165 000 (元)

由此可知,筹划后可以节税=168 000+16 800=184 800 (元)。

任务小结

(1) 利用企业合并或者分立进行税收筹划,一定要注意企业组织形式的变化关系及其成本效益要求。

(2) 企业并购原料供应方的筹划主要适用于酒类企业。

任务三 消费税计税依据的筹划

情境 1 降低销售价格的筹划

▶ 税收法律法规依据

自 2009 年 5 月 1 日起, 经国务院批准, 调整烟类产品消费税政策如下: 甲类卷烟, 即每标准条 (200 支) 调拨价 ≥ 70 元, 适用税率为 56%; 乙类卷烟, 即每标准条 (200 支) 调拨价 < 70 元, 适用税率为 36%; 从量定额税率都是每标准条 0.6 元。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》(财税〔2001〕84 号) 规定, 啤酒按出厂价 (含包装物及包装物押金, 不含增值税价) ≥ 3000 元/吨的为甲类啤酒, 单位税额为 250 元/吨; 出厂价 < 3000 元/吨的为乙类啤酒, 单位税额为 220 元/吨。由此规定可知道, 卷烟和啤酒是根据价格实行全额累进税率的。全额累进税率的特点就是在税率分界点税收负担变化大, 甚至会出现增加的收入小于增加的消费税额的情况, 从而出现“税收陷阱”。在这种情况下, 巧妙运用临界点的规定适当降低产品价格反而能够增加企业税后利润, 以避免落入“税收陷阱”。

典型案例

【案例 3.4】

红沙集团拟对开发生产的一种新款卷烟调整调拨价, 该款卷烟原来每标准条调拨价为 60 元, 现有三个调价方案: 方案一是每标准条提价 10%, 方案二是每标准条提价 30%, 方案三是每标准条提价 60%。假定价格提升不影响销量。以提高企业利润为标准, 请你判断该集团应该采取哪个方案。

筹划分析如下:

方案一: 每标准条卷烟调价前为 60 元, 调价后为 66 元, 都属于乙类卷烟, 所以使用从价税率为 36%、从量定额税率为 0.6 元。

调价增加收入 = $66 - 60 = 6$ (元/条)

增加消费税 = $(66 \times 36\% + 0.6) - (60 \times 36\% + 0.6) = 2.16$ (元/条)

增加城建税及教育费附加 = $2.16 \times (7\% + 3\%) = 0.216$ (元/条)

增加利润 = $6 - 2.16 - 0.216 = 3.624$ (元/条)

方案二: 每标准条卷烟调价前为 60 元, 属于乙类卷烟, 使用从价税率为 36%、从量定额税率为 0.6 元; 调价后为 78 元, 属于甲类卷烟, 使用从价税率为 56%、从量定额税率为 0.6 元。

调价增加收入 = $78 - 60 = 18$ (元/条)

增加消费税 = $(78 \times 56\% + 0.6) - (60 \times 36\% + 0.6) = 22.08$ (元/条)

增加城建税及教育费附加 = $22.08 \times (7\% + 3\%) = 2.208$ (元/条)

增加利润 = $18 - 22.08 - 2.208 = -6.288$ (元/条)

方案三：每标准条卷烟调价前为 60 元，属于乙类卷烟，使用从价税率为 36%、从量定额税率为 0.6 元；调价后为 96 元，属于甲类卷烟，使用从价税率为 56%、从量定额税率为 0.6 元。

调价增加收入 = $96 - 60 = 36$ (元/条)

增加消费税 = $(96 \times 56\% + 0.6) - (60 \times 36\% + 0.6) = 32.16$ (元/条)

增加城建税及教育费附加 = $32.16 \times (7\% + 3\%) = 3.216$ (元/条)

增加利润 = $36 - 32.16 - 3.216 = 0.624$ (元/条)

由以上分析可知，该款卷烟按方案一调价，对企业利润增加最有利。

卷烟企业制定调价策略时一定要考虑甲类卷烟和乙类卷烟消费税从价税率的影响。如果调价不改变卷烟类别，可以调价。如果调价改变卷烟类别，则要注意增加的收入一定要大于增加的消费税及其附加税费；反之，如果降价，则减少的收入一定要小于减少的消费税及其附加税费，否则得不偿失。

【案例 3.5】

青岛啤酒厂在啤酒节期间做促销活动，买十送一。促销期内，共销售啤酒 100 吨，赠送啤酒 10 吨。每吨啤酒不含增值税价为 3 100 元。那么，该企业如何筹划能够降低消费税负担？

筹划分析如下：

啤酒厂促销啤酒，不应采取实物折扣的方式。因为实物折扣部分视同销售，需按照移送数量计算纳税。如果改为价格折扣销售会对企业更有利。尤其要注意，若能够使啤酒出厂价在 3 000 元/吨以下，更可以享受低税额的优惠。

具体筹划方法是：在发票上按照折价后的金额体现销售额，即每吨价格 = $3\ 100 \div (1 + 10\%) = 2\ 818.18$ (元)。

筹划前按实物折扣销售应纳消费税 = $(100 + 10) \times 250 = 27\ 500$ (元)

筹划前应纳城建税及教育费附加 = $27\ 500 \times (7\% + 3\%) = 2\ 750$ (元)

筹划后按价格折扣销售应纳消费税 = $(100 + 10) \times 220 = 24\ 200$ (元)

筹划后应纳城建税及教育费附加 = $24\ 200 \times (7\% + 3\%) = 2\ 420$ (元)

筹划使企业节税 = $27\ 500 + 2\ 750 - 24\ 200 - 2\ 420 = 3\ 630$ (元)

情境 2 避免采用最高销售价格的筹划

► 税收法律法规依据

消费税法规定，纳税人自产的应税消费品用于换取生产资料、消费资料、投资入股和抵偿债务等方面，应当按照纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据。在实际业务中，企业如果将自产应税消费品用于上述几个方面，一般是按照双方协议价或者公允价确定交易价格的，而这个价格往往是市场平均价。如果按照同类应税消费品的最高价格计算消费税，显然会加重企业税收负担。所以，企业如果发生了这几类业务，其税收筹划思路是：先把“用于换取生产资料、消费资料和投资入股”这三类业务转化为销售，然后以销售款购买物资、投资或者抵债。通过这样的筹划，可以达到减税的目的。

典型案例

【案例 3.6】

亮美公司生产销售艳丽系列高档化妆品，2016年12月活肤晚霜销售价格有三种，分别是3 200元/瓶、3 500元/瓶、4 000元/瓶。当月以同款晚霜2 000瓶投资到某连锁美容机构，双方协议价为3 500元/瓶，共7 000 000元。化妆品消费税率为15%。试分析该企业如何筹划能够降低税收负担。

筹划分析如下：

若亮美公司直接以其自产应税消费品投资，则

应纳消费税=2 000×4 000×15%=1 200 000（元）

应纳城建税及教育费附加=1 200 000×（7%+3%）=120 000（元）

若亮美公司与被投资美容机构先签订销售协议，将销售价格定为3 500元/瓶，然后再将销售款投资到该美容机构，则

应纳消费税=2 000×3 500×15%=1 050 000（元）

应纳城建税及教育费附加=1 050 000×（7%+3%）=105 000（元）

筹划后与筹划前相比，可以节约消费税及其附加税费165 000元。

情境 3 改包装物销售或者收取租金为收取押金的筹划

► 税收法律法规依据

纳税人销售带包装物的应税消费品时，包装物可以随同产品一起销售，也可以采取出租或出借包装物的形式。如果包装物可以周转使用，销货方为了促使购货方将其尽早退回，通常需要向购货方收取一定金额的押金。税法对从价计征消费税的包装物征税有以下规定。

（1）应税消费品连同包装销售的，无论包装物是否单独计价，也不论在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中按所包装的消费品所适用的税率计算征收消费税。

（2）出租包装物收取的租金，属于价外收费，并入销售额中一并征收消费税。

（3）关于包装物押金的处理要区别以下几种情况。

① 非酒类应税消费品，其包装物收取的押金，不应征税；但对因逾期未收回的包装物不再退还的押金和已收取1年以上的押金，应按照应税消费品的适用税率征收消费税。

② 酒类应税消费品包装物押金收入的计税分为两类：一类是啤酒、黄酒包装物押金收入，无论是否逾期，均不计征消费税（因为啤酒、黄酒从量计征消费税）；另一类是其他酒类包装物押金收入，在收取当期应计征消费税。

显然，除酒类企业外，其他企业在包装物上的筹划思路是：在条件允许的情况下，改包装物销售或者收取租金为收取押金形式，且押金要在规定时间内（一般为1年）返还。这样既可以降低税收负担，又可以将押金作为企业的流动资金使用。另外，即使押金逾期要转为价外收费并交税，也可以享受递延纳税的好处。

典型案例

【案例 3.7】

广东省中山市某化妆品生产企业为增值税一般纳税人，2019 年度销售高档化妆品 20 万套，每套价值 5 000 元，另外包装物的价值为每套 50 元，以上均为不含税价格。由于包装物可以周转使用，所以对包装物的处理提出以下三个方案。

方案一：采取包装物作价出售的方式。

方案二：采取包装物收取租金的方式，每套租金 56.5 元。

方案三：采取包装物收取押金的方式，每套押金 50 元，抵押期为 1 年。

要求：试对以上三个方案分别进行纳税分析。

筹划分析如下：

方案一：采取包装物作价出售的方式。

应纳消费税 = $20 \times (5\,000 + 50) \times 15\% = 15\,150$ (万元)

应纳城建税及教育费附加 = $15\,150 \times (7\% + 3\%) = 1\,515$ (万元)

方案二：采取包装物收取租金的方式，每套租金 56.5 元。

收取租金应为价外收费，是含税收入，故应转换为不含税收入计算消费税。

租金不含税收入 = $56.5 \div (1 + 13\%) = 50$ (元/套)。

应纳消费税 = $20 \times (5\,000 + 50) \times 15\% = 15\,150$ (万元)

应纳城建税及教育费附加 = $15\,150 \times (7\% + 3\%) = 1\,515$ (万元)

方案三：采取包装物收取押金的方式，每套押金 50 元，抵押期为 1 年。

采取包装物押金的形式，押金将不会并入化妆品的销售额中征税。

应纳消费税 = $20 \times 5\,000 \times 15\% = 15\,000$ (万元)

应纳城建税及教育费附加 = $15\,000 \times (7\% + 3\%) = 1\,500$ (万元)

显然，方案一与方案二对该企业税金缴纳没有区别，而方案三与前两个方案相比，消费税及其附加税费节税 = $(15\,150 - 15\,000) + (1\,515 - 1\,500) = 165$ (万元)。

即使 1 年内包装物没有归还，逾期要补交消费税及其附加税费，由于将 165 万元消费税及其附加税费的纳税期限延缓了 1 年，这也充分利用了资金的时间价值，对企业也是非常可贵的。

情境 4 改自行加工为委托加工的筹划

► 税收法律法规依据

企业生产应税消费品，可以自行加工，也可以委托加工。其中，委托加工既可以部分委托加工，也可以完全委托加工。部分委托加工就是将原材料委托加工为应税消费品，将其收回后再继续加工成为最终应税消费品，如卷烟企业可以委托烟丝加工企业将烟叶加工成烟丝，将烟丝收回后继续加工成为卷烟。完全委托加工就是将委托加工的最终应税消费品收回后直接出售，如卷烟企业将烟叶委托加工为卷烟后直接出售。

根据《消费税暂行条例》的规定，纳税人自行加工的应税消费品，用于连续生产应税

消费品的，不纳税。比如，卷烟企业将烟叶加工成烟丝，并以其为原材料，继续加工生产出卷烟，则在领用烟丝时不缴纳消费税，只就生产销售的卷烟征收消费税。

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。企业或单位由于设备、技术、人力等方面的局限和对产品性能、质量等方面的特殊要求，常常自己不能生产，而委托其他单位代为加工应税消费品；然后，将加工好的应税消费品收回，继续加工成为最终应税消费品或者直接销售。按照规定，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（若受托方为个体工商户，则由委托方收回后自行缴纳消费税）。

自行加工生产的从价计征应税消费品的计税依据是销售价格；完全委托加工生产的应税消费品的税基为组成计税价格或同类产品销售价格，其往往要低于产品的销售价格，而低于的这一部分实际上未缴纳消费税。如果收回后继续加工为应税消费品，在销售最终应税消费品时缴纳消费税，但可以按照本期领用委托加工消费品数量抵扣已纳消费税。所以，通常情况下，企业会在自行加工和完全委托加工之间进行税收筹划。正是由于应税消费品加工方式不同，使纳税人税收负担不同，因此，纳税人在应税消费品的加工方式上的筹划思路是：利用关联企业关系，压低加工成本以降税；如果没有关联企业关系，可以事先估算企业税负，测算委托加工成本的上限，以使税负最低，利润最大。

典型案例

【案例 3.8】

红河卷烟厂生产并销售一款甲类卷烟。其在 2019 年年初购入一批价值为 150 万元的烟叶，要加工成为卷烟销售。现在有以下三种生产方案。

方案一：先由 A 车间自行加工成烟丝，加工费合计 120 万元；然后，再由 B 车间加工成甲类卷烟，加工费用合计 100 万元。该批卷烟最终实现销售额 1 000 万元，共 10 万标准条。

方案二：委托其他卷烟厂将烟叶加工成烟丝，协议规定加工费 120 万元，受托方无同类消费品。将收回的烟丝继续加工成甲类卷烟，加工成本费用共计 100 万元。该批卷烟最终实现销售额 1 000 万元，共 10 万标准条。

方案三：该卷烟厂直接委托其他卷烟厂将烟叶加工成甲类卷烟，加工费用为 220（120+100）万元，受托方无同类消费品。收回卷烟成品后直接对外销售，销售额为 1 000 万元，共 10 万标准条。

要求：分析该批卷烟在三种方案下负担的消费税，并确定该企业应采用哪种方案。

筹划分析如下：

方案一，即自行加工卷烟。在烟丝加工后被领用时不用缴纳消费税，只需要在卷烟销售后缴纳消费税。

$$\text{应纳消费税} = 1\,000 \times 56\% + 10 \times 0.6 = 566 \text{ (万元)}$$

方案二，即委托加工成烟丝，收回后继续加工为卷烟。在收回烟丝时，受托方要代收代缴消费税，同时在销售卷烟时还要缴纳消费税，但可以抵扣被代收代缴的消费税额。

因受托方无同类消费品，故要按烟丝组成计税价格代收代缴消费税。

受托方代扣代缴消费税 = $(150 + 120) \div (1 - 56\%) \times 56\% = 343.64$ (万元)

该厂销售卷烟后，应纳消费税 = $1\ 000 \times 56\% + 10 \times 6.6 - 343.64 = 282.36$ (万元)

合计应纳消费税 = $343.64 + 282.36 = 626$ (万元)

方案三，即该卷烟厂直接委托其他卷烟厂将烟丝加工成甲类卷烟，收回卷烟成品后直接对外销售，不必再缴纳消费税。

该卷烟厂支付受托方代扣代缴消费税 = $(150 + 220) \div (1 - 56\%) \times 56\% + 10 \times 0.6 = 476.91$ (万元)

从以上分析可以看出，在各相关因素相同的条件下，委托加工方式中完全委托加工方式的税负比自行加工方式和委托加工后再自行加工销售的税负要低。故该企业应选择方案三。

任务小结

纳税人对计税依据筹划的主要思路就是如何降低计税价格。对于从价计税的应税消费品，应尽量降低计税价格；对于从量计税的应税消费品，如果单位税额与价格有关联，也应尽量避免高单价导致的高税额。

任务四 消费税税率的筹划

消费税的税率有比例税率和定额税额两种形式。我国《消费税暂行条例》对不同的应税消费品规定了不同的税率，同一种消费品根据产品的性能、价格、原材料构成等的不同，又规定了高低不同的税率，这就使得纳税人可以根据消费品的具体情况进行税率方面的筹划，以降低税收负担。

情境 1 分别核算不同税率的应税消费品的筹划

税收法律法规依据

《消费税暂行条例》规定，对于纳税人兼营不同税率应税消费品的，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量，分别按各自的税率计算纳税；未分别核算销售额、销售数量的，从高适用税率。这一规定可以引导企业规范其会计核算。纳税人如果生产经营多种税率的消费品，应该在财务核算、存货管理和合同文本设计上，分别显示不同应税消费品的销售额、销售数量，以避免从高适用税率的惩罚性规定。

典型案例

【案例 3.9】

洋河酒厂既生产经营粮食白酒，也生产经营药酒。2018 年该公司生产销售粮食白酒 300 吨，收取价款 3 000 万元；销售药酒（酒精度为 30 度）400 吨，收取价款

6 400万元。如果该酒厂单独核算和合并核算两种酒类产品的销售，则分别缴纳消费税的情况如何？

筹划分析如下：

该酒厂粮食白酒适用的税率是20%加0.5元/500克，药酒适用税率为10%。如果分别核算两种酒类的销售，则其应分别使用不同税率计算纳税。

白酒应纳消费税=3 000×20%+300×0.2×0.5=630（万元）

药酒应纳消费税=6 400×10%=640（万元）

合计纳税=630+640=1 270（万元）

如果该酒厂未分别核算白酒和药酒的销售，则要合并从高适用税率纳税，即统一按白酒销售纳税。

应纳消费税=（3 000+6 400）×20%+（300+400）×0.2×0.5=1 950（万元）

由此可知，纳税人一定要分别核算不同税率的应税消费品，否则将会增加企业税负。

情境 2 改变成套消费品的包装地点、包装环节的筹划

► 税收法律法规依据

按照《消费税暂行条例》的规定，纳税人将应税消费品与非应税消费品，以及适用不同税率的应税消费品组成成套消费品销售时，应根据组合产品的销售金额按应税消费品中适用最高税率的消费品税率征税。显然，消费品成套销售比各种消费品单独销售要增加企业税负。因此，纳税人应在纳税环节慎重选择成套销售的方式，如果确实要成套销售，可以通过改变包装方式、包装环节、包装地点等筹划方法，寻求节税的途径。目前，成套消费品销售被广泛应用于酒类、高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、贵重手表等。由于消费税主要在生产、委托加工、进口等环节实行单环节征税，故企业可以将组成套装的不同的消费品分别核算、销售给批发商或零售商，再由批发商或零售商组成成套消费品销售，从而避免适用最高税率的规定。

典型案例

【案例 3.10】

九天酒业集团生产销售各类酒产品。2018年6月该集团推出一款酒套装，每套产品由一瓶白酒（单价为100元）、一瓶红酒（单价为80元）和一瓶药酒（单价为120元）构成，每瓶均为500克，当月共销售10 000套，取得不含税销售额300万元。白酒适用税率为20%加0.5元/500克，红酒、药酒均适用10%的税率。现有以下两个方案可供选择。

方案一：该集团将成套酒品礼盒直接销售给经销商，每套销售单价为300元。

方案二：该集团分别将组成套盒的白酒、红酒和药酒销售给经销商，在开具发票时分别注明各种酒的销售量和销售额，同时随同产品免费提供包装礼盒，由经销商自行组成成套礼盒销售。

试分析两个方案下该集团消费税的缴纳情况。

筹划分析如下：

该集团销售的三类酒都应缴纳消费税，但适用税率不一致。如果组成套装销售，则要适用最高税率计算纳税。故在方案一下该集团应纳消费税的相关计算如下。

成套酒品应纳消费税 = $(300 \times 20\% + 3 \times 0.5) \times 10\,000 = 615\,000$ (元)

在方案二下，可以区分不同税率的酒分别计算消费税，再由经销商在零售环节组成套装销售。故在方案二下该集团应纳消费税的相关计算如下。

销售白酒应纳消费税 = $(100 \times 20\% + 0.5) \times 10\,000 = 205\,000$ (元)

销售红酒应纳消费税 = $80 \times 10\% \times 10\,000 = 80\,000$ (元)

销售药酒应纳消费税 = $120 \times 10\% \times 10\,000 = 120\,000$ (元)

合计纳税 = $205\,000 + 80\,000 + 120\,000 = 405\,000$ (元)

方案二与方案一相比，节税 = $615\,000 - 405\,000 = 210\,000$ (元)。

任务小结

纳税人对适用不同税率的应税消费品，应该分别核算销售额和销售数量；同时，尽量不要将非应税消费品和不同税率的应税消费品在生产环节组套销售。



项目小结

消费税是对少数应税消费品征收的一种流转税，除卷烟外，采用单一环节征税。根据消费税的特点，其税收筹划主要通过改变生产经营方式，即采用企业间合并或者分立的形式，来减少纳税环节、降低计税依据、降低适用税率、递延纳税时间等，达到减轻税负、获取最大收益的目的。



能力训练

一、单项选择题

- 委托加工的应税消费品，其组成计税价格的计算公式为（ ）。
 - 组成计税价格 = $(\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税税率})$
 - 组成计税价格 = $(\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 + \text{消费税税率})$
 - 组成计税价格 = $(\text{材料成本} + \text{加工费}) \times \text{消费税税率}$
 - 组成计税价格 = $(\text{材料成本} - \text{加工费}) \times \text{消费税税率}$
- 企业将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，应（ ）。
 - 从高适用税率
 - 从低适用税率
 - 分别适用税率
 - 随意选择其中之一的税率
- 如果后一环节的消费税税率较前一环节的税率低，则通过企业合并进行消费税的

税收筹划，可以形成的节税收益是（ ）。

- A. 免税
B. 退税
C. 延期纳税
D. 减少纳税

4. 下列属于消费税“高档化妆品”税目征收范围的是（ ）。

- A. 演员用的油彩
B. 演员用的卸妆油
C. 高档口红
D. 洗发水

5. 按照现行消费税制度的规定，企业下列行为中不征收消费税的是（ ）。

- A. 用于赞助啤酒节的啤酒
B. 用于本企业招待所的卷烟
C. 委托加工收回后直接销售的白酒
D. 用于抵债的小汽车

6. 某酒厂下设一非独立核算的销售部，每年该酒厂向销售部移送白酒 50 000 千克，每 500 克不含税单价为 50 元，销售部对外销售白酒单价为 60 元。如果该酒厂分设一独立核算的销售部，则每年可以节约消费税（ ）。

- A. 25 万元
B. 20 万元
C. 23.4 万元
D. 28.4 万元

7. 应税消费品在委托加工和自行加工两种方式下，由于（ ）存在差异，且消费税是价内税，会进一步影响税后利润。

- A. 计税依据
B. 税率
C. 纳税人
D. 课税对象

8. 企业兼营不同税率的消费品时，如果能（ ），就可降低企业税负。

- A. 单个核算
B. 合并核算
C. 分别核算
D. 混合核算

9. 下列应征消费税的首饰中，在零售环节征收消费税的是（ ）。

- A. 包金首饰
B. 锻压金首饰
C. 镀金首饰
D. 镀金镶嵌首饰

二、多项选择题

1. 委托加工应税消费品必须具备的条件有（ ）。

- A. 委托方提供原料和主要材料
B. 受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料
C. 委托方只提供辅助材料
D. 受托方提供原料和主要材料

2. 生产不同消费税税率产品的企业进行税收筹划，应（ ）。

- A. 将不同消费税税率的产品分别核算
B. 将不同消费税税率的产品分别申报纳税
C. 将不同消费税税率的产品合在一起核算
D. 将不同消费税税率的产品合在一起申报纳税

3. 包装物的税收筹划方法有（ ）。

- A. 包装物不能作价随同产品一并销售
B. 采用收取包装物押金的方式
C. 押金应单独开具发票和记账
D. 包装物随同产品一并作价销售

四、案例分析题

1. 华晨汽车制造厂欠锦湖轮胎厂 150 万元。2019 年 5 月，双方商量以其生产的 20 辆小汽车抵债。该款小汽车抵债作价 7.5 万元（不含增值税），而同款汽车的市场价分别有 6.8 万元、7.5 万元、8 万元。该款小汽车的适用税率为 5%。

要求：分析华晨汽车制造厂应怎样筹划该抵债业务，才能减少消费税负担。

2. 大地实木地板制造有限公司是专门生产销售实木地板的企业，生产的实木地板以每平方米 200 元的价格销售给各地专卖店，专卖店对外零售价为 250~280 元。本地的许多家装公司直接来厂部购买的单价是 220~250 元。为满足当地消费者的需求，该公司研究决定，在当地成立一家该品牌的实木地板专卖门市部，由门市部专营销售。以上价格均假定不含增值税，实木地板的消费税率为 5%。

要求：通过计算，分析该门市部是否应独立核算，并说明理由。

3. 竹青白酒厂产销粮食白酒，2019 年购入一批价值为 200 万元的粮食，要将其加工成为白酒。现有以下两种生产方案。

方案一：自行加工成白酒，发生加工费及辅料成本共 100 万元。

方案二：委托其他酿酒厂加工成白酒并装瓶，收回后直接销售，支付加工费 100 万元。假定受托酿酒厂无同类消费品生产。

假定此批粮食可加工成白酒 1000 000 千克，每瓶装 500 克，全部销售的不含税收入为 1 000 万元。已知企业所得税税率为 25%，白酒税率为 20%加 0.5 元/500 克，城建税税率为 7%，教育费附加税率为 3%。

要求：分析比较两种加工方式下的消费税、城建税及教育费附加，以及税后利润，并据此做出选择。