

企业委托加工之纳税筹划

程岩

(西南交通大学希望学院 四川南充 637900)

【摘要】 本文从消费税角度,对企业自己组织生产和委托加工的税负进行比较,找出最佳决策方案,然后针对受托方的选择及是否应由受托方代扣代缴消费税进行分析,最后对组成计税价格进行筹划,以明确企业如何合理降低消费税税负,进而实现消费税税后利润最大化。

【关键词】 消费税 委托加工 受托方 组成计税价格

在企业日常经营活动中,当接到一笔应征消费税的产品订单时,到底是自己组织生产后直接销售,还是委托其他企业加工收回后直接销售更能促成企业成本最小化和利润最大化?下面笔者就此从税收角度展开探讨,目的是减轻纳税人的纳税负担,为企业决策提供决策建议。

一、委托加工还是自己生产?

《消费税暂行条例》第四条规定,纳税人生产的应税消费品,于纳税人销售时纳税。委托加工的应税消费品,除受托方为个人外,由受托方在向委托方交货时代扣代缴税款。

由于消费税是单环节课征制,只在生产、委托加工、进口、零售、批发环节征收,且只要一个环节征收了,其他环节不再征收(卷烟除外)。因此,纳税人在委托加工环节由受托方代扣代缴消费税,委托方收回后直接销售时就不用再缴纳消费税了。

如果是企业自己组织生产,消费税应纳税额计算公式为:

- ①实行从价定率办法计算的应纳税额=销售额×比例税率;
- ②实行复合计税办法计算的应纳税额=销售额×比例税率+销售数量×定额税率。

而委托其他企业生产,委托加工的应税消费品按照受托方同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。

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=(材料成本+加工费)÷(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=(材料成本+加工费+委托加工数量×定额税率)÷(1-比例税率)

笔者在此主要探讨当受托方没有同类消费品销售价格时,需要按照组成计税价格计算纳税的情况。

消费税是价内税,其直接作为商品价格的组成部分,因此消费税税额的高低直接影响到企业税后利润的多少。在订单商品销售额固定的情况下,纳税人缴纳的消费税越多,则其税

后利润越少。如果是企业自己组织生产,则其需要按照销售额来纳税;而如果委托其他企业生产,则只需要按组成计税价格进行纳税。众所周知,企业进行销售,一般情况都会获得一笔增值额,其订单销售价必定大于成本价,因此按销售额纳税必定比按组成计税价格纳税多。从消费税的角度分析,在订单价格固定、其他成本一致、条件相同的情况下,我们应该选择委托其他企业生产收回后直接销售,而非自己直接生产销售,以此实现少纳消费税的目的。

例:甲厂接受了一份价税合计42万元的特制木地板订单,其既可以自己组织生产然后按照价税合计42万元进行销售,也可以委托乙厂进行加工收回后销售。乙厂无同类售价。甲厂提供橡木,合同列明材料成本21万元,乙厂收取加工费(不含税)11万元。

分析:在自己组织生产销售的情况下,应纳消费税=420 000÷1.17×5%=17 948.72(元),税后利润=420 000÷1.17-17 948.72=341 025.64(元)。

委托乙厂进行加工收回后销售,则乙厂应代扣代缴消费税=(210 000+110 000)÷(1-5%)×5%=16 842.11(元),甲厂收回后直接销售就不用再缴纳消费税,其税后利润=420 000÷1.17-16 842.11=342 132.25(元)。

由此可见,委托加工收回后销售,其所缴纳的消费税比自己组织生产缴纳的消费税少,但税后利润则是前者大于后者,因此选择委托乙厂进行加工收回后销售会促成企业效益最大化。

二、受托方及纳税方式的选择

《消费税暂行条例》及其实施细则规定,委托加工的应税消费品,除受托方为个人外,由受托方在向委托方交货时代扣代缴税款。委托个人加工的应税消费品,由委托方收回后缴纳消费税。

如果企业选择委托个人或者个体户进行加工,其消费税需由委托方收回后按照销售额缴纳消费税,无法按照组成计

税价格纳税,也无法实现减少消费税的目的。此种情况下,委托加工和自己组织生产的效果一样。因此,委托方应该选择能代扣代缴消费税的企业,而非个人或者个体户。

在确定受托方之后,委托方还需注意,在收回委托加工的产品时,一定要由受托方代扣代缴消费税。因为《消费税暂行条例》及其实施细则规定,委托加工的应税消费品,受托方在向委托方交货时如果没有代扣代缴税款,则由委托方按照其销售额缴纳消费税。在这种情况下,将使得委托方达不到减少消费税的目的。

例:甲企业委托乙企业加工特制木地板一批,乙企业无同类售价。甲企业提供橡木,合同列明材料成本 21 万元。乙企业收取加工费(不含税)11 万元,本月完成生产,共交付甲企业 1 400 平方米橡木地板。甲企业收回后全部销售,取得价税合计 42 万元。

1. 乙企业是个人、个体户的情况或是除个人或个体户之外的其他企业。

(1)乙企业是个人或个体户,则应由甲企业收回后按照销售额缴纳消费税。应纳消费税=420 000÷1.17×5%=17 948.72(元),消费税税后利润=420 000÷1.17-17 948.72=341 025.64(元)。

(2)乙企业是除个人或个体户之外的其他企业,则应由乙企业代扣代缴消费税=(210 000+110 000)÷(1-5%)×5%=16 842.11(元)。甲企业收回后直接销售无需再缴纳消费税,其税后利润=420 000÷1.17-16 842.11=342 132.25(元)。

以上分析表明,前一方案缴纳的消费税要多于后一方案,税后利润要少于后者。

2. 乙企业是除个人或个体户之外的其他企业的情况下,分为由乙企业代扣代缴消费税和乙企业未代扣代缴消费税两种情况。

(1)乙企业代扣代缴消费税=(210 000+110 000)÷(1-5%)×5%=16 842.11(元),甲企业收回后直接销售,无需再缴纳消费税,其税后利润=420 000÷1.17-16 842.11=342 132.25(元)。

(2)乙企业未代扣代缴消费税,甲企业收回销售时缴纳的消費税=420 000÷1.17×5%=17 948.72(元),消费税税后利润=420 000÷1.17-17 948.72=341 025.64(元)。

以上分析表明,由乙企业代扣代缴消费税和乙企业未代扣代缴消费税两种情况相比,前者消费税税负轻于后者,税后利润多于后者。

三、减少组成计税价格的纳税筹划

众所周知,委托加工由受托方代扣代缴消费税时,其消费税是按组成计税价格计算的。组成计税价格的计算中,比例税率、定额税率、委托加工数量,我们无法调整。而加工费指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用(包括代垫辅助材料的实际成本),材料成本指委托方所提供加工材料的实

际成本。同时税法规定,委托加工应税消费品的纳税人,必须在委托加工合同上如实注明(或者以其他方式提供)材料成本,凡未提供材料成本的,受托方主管税务机关有权核定其材料成本。

由此,我们可以通过对材料成本及辅助材料成本进行筹划,从而降低组成计税价格,进而减少应纳税消费,实现消费税纳税筹划的目的。即,由委托方提供辅助材料和主要材料以实现由委托方自己核算材料成本,在向受托方提供材料时,将不必要的费用或者成本剔除,促成合同上的材料成本最低,从而实现纳税筹划的目的。

主要参考文献

1. 迈伦·斯科尔斯等.税收与企业战略筹划方法.北京:中国财政经济出版社,2004
2. 莎利·琼斯,谢丽·罗兹·盖特那奇.高级税收战略.北京:人民邮电出版社,2010
3. 庄粉荣.纳税筹划实战精选百例.北京:机械工业出版社,2012
4. 庄粉荣.纳税筹划大败局.北京:机械工业出版社,2010

法规制度

国家税务总局公告 2013 年第 11 号

企业政策性搬迁所得税 有关问题的公告

现就《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局2012年第40号公告)贯彻落实过程中有关问题,公告如下:

一、凡在国家税务总局2012年第40号公告生效前已经签订搬迁协议且尚未完成搬迁清算的企业政策性搬迁项目,企业在重建或恢复生产过程中购置的各类资产,可以作为搬迁支出,从搬迁收入中扣除。但购置的各类资产,应剔除该搬迁补偿收入后,作为该资产的计税基础,并按规定计算折旧或费用摊销。凡在国家税务总局2012年第40号公告生效后签订搬迁协议的政策性搬迁项目,应按国家税务总局2012年第40号公告有关规定执行。

二、企业政策性搬迁被征用的资产,采取资产置换的,其换入资产的计税成本按被征用资产的净值,加上换入资产所支付的税费(涉及补价,还应加上补价款)计算确定。

三、本公告自2012年10月1日起执行。国家税务总局2012年第40号公告第二十六条同时废止。

(2013年3月12日印发)