

消费税纳税筹划管见

王晓秋

(四川师范大学文理学院 成都 610110)

纳税筹划是指纳税人为达到减轻税负和实现税收零风险的目的,在税法所允许的范围内对企业的经营、投资、理财、交易等各项活动进行事先安排的过程。

在现有的消费税纳税筹划实务中,很多理论和实务工作者比较关注消费税生产环节、包装物、连续生产等方面的筹划。但事实上,消费税中部分税目由于同时采用比例税率和定额税率的不同税率形式,在产品定价不同的情况下,缴纳的税款实际形成的全额累进的效果,将对企业的税负产生不同的影响,因此应充分利用不同定价下产生的全额累进税率进行合理的纳税筹划。

全额累进税率是以课税对象的全部数额为基础计征税款的累进税率,在课税对象数额提高一个级距时,对课税对象全额都按提高一级的税率征税。按照现行消费税法的基本规定,消费税采用比例税率和定额税率两种形式,应纳税额的计算分为从价定率、从量定额、从价定率和从量定额混合计算三类计算方法。经过分析,在消费税的税目中有两个特殊的项目实际上执行的是全额累进税率,一是啤酒,二是卷烟。如何通过有效的纳税筹划方法规避全额累进带来的负面作用是一个值得关注的问题。

例1:某啤酒厂2008年生产销售某品牌啤酒,每吨生产成本为1600元、出厂价为2980元。同年该厂对该品牌啤酒生产工艺进行了改进,使该啤酒的质量得到了较大提高,并打算将售价提高到3000元/吨。适用所得税税率为25%,城建税和教育费附加忽略不计。

分析:调价前售价是2980元/吨,则消费税税额为220元/吨,每吨税前收益=2980-1600-220=1160(元),每吨税后收益=1160×(1-25%)=870(元)。

调价后售价是3000元/吨,则消费税全额递增到250元/吨,每吨税前收益=3000-1600-250=1150(元),每吨税后收益=1150×(1-25%)=862.5(元)。

经分析,该厂的此次调价反而使得每吨啤酒的税后收益降低了7.5元(870-862.5)。其原因是价格的提高使税额全额累进到高一档次,即从原来的220元/吨上升到250元/吨。税款每吨提高了30元,而每吨的售价仅仅提高了20元。因此该厂应该在定价策略上规避全额累进所带来的负面影响。

筹划思路:①企业可以考虑使售价提高幅度大于税款增加的幅度,即每吨售价高于3010元,这样企业收益水平才会提高。但这样做要考虑价格的提高是否会影响产品的销路。

②继续维持原价,不仅可以比提价到3000元增加7.5元的收益,而且由于质量提高,价格不变,产生价格优势,可以增强企业的市场竞争力。

例2:某卷烟厂2008年4月拟销售10标准箱卷烟,打算将每标准箱卷烟的售价从12000元提高到14700元,假设每标准箱卷烟的成本为5000元。适用所得税税率为25%,城建税和教育费附加忽略不计。

分析:调价前应交消费税=10×(150+12000×30%)=37500(元),税后收益=10×(12000-5000-3750)×(1-25%)=24375(元)。

调价后应交消费税=10×(150+14700×45%)=67650(元),税后收益=10×(14700-5000-6765)×(1-25%)=22012.5(元)。

可见,每标准箱卷烟的价格虽提高了2700元,但企业的税后收益总额却下降了2362.5元(24375-22012.5)。其原因同样是价格的提高并未高出消费税税款增加的部分。

那针对卷烟全额累进税率的情况,企业应该如何制定价格策略呢?现对提价与企业税后收益之间存在的关系进行简单推导。

假设某企业生产卷烟,每标准箱生产成本为C,所得税税率为25%。每标准箱卷烟的售价是 $S_1 < 12500$ 元,因此销售适用消费税税率是30%,本期销售X标准箱。

应交消费税=150X+XS₁×30%, 税后收益=[XS₁-XC-(150X+XS₁×30%)]×(1-25%)。

若提价到 $S_2 \geq 12500$ 元,适用税率是45%, 应交消费税=150X+XS₂×45%, 税后收益=[XS₂-XC-(150X+XS₂×45%)]×(1-25%)。

若两者收益水平刚好相同,则:

$[XS_1 - XC - (150X + XS_1 \times 30\%)] \times (1 - 25\%) = [XS_2 - XC - (150X + XS_2 \times 45\%)] \times (1 - 25\%)$

$S_2 = 1.273S_1$

这说明:当 $S_2 > 1.273S_1$ 时,提价会提高企业的税后收益,提价有利;当 $S_2 = 1.273S_1$ 时,提价前后企业的税后收益一样;当 $S_2 < 1.273S_1$ 时,提价会降低企业的税后收益,加大企业的税负。

但需要说明的是,如果价格变动后应税消费品所适用的税率没有发生累进变化,那么上面所推导的公式就无运用的意义了。○