

# 巧用临界点进行消费税纳税筹划

邢俊霞

(宿迁学院经济贸易系 江苏宿迁 223800)

**【摘要】** 巧妙运用卷烟、啤酒、小汽车、摩托车的临界点进行消费税纳税筹划,将涉税事项控制在临界点以下,能够使企业减轻纳税负担,增加税后利润。

**【关键词】** 临界点 消费税 纳税筹划

我国的税收法律中,许多税收处理差异是以数量标准为依据的,由此形成了许多由量变到质变的纳税额边界,即纳税临界点。所谓纳税临界点,就是税法中规定的一些标准,当达到或超过这一标准时,就应该依法纳税或按更高的税率纳税,从而使纳税人的税负大幅度上升;如果低于这一标准,则不纳税或按更低的税率纳税。临界点上下两端往往呈现出非常大的纳税差异(包括税率差异、税基差异以及纳税处理办法差异等)。在纳税实务中,如果能够巧妙运用这些临界点进行纳税筹划,有意识地将涉税事项控制在临界点以上或以下,往往能够收到很好地降低企业纳税负担的效果。

由于纳税筹划平台利用的是临界点“量”变引起“质”变的突破,如果企业实际情况距离临界点太远,那么要突破它,就得有足够的“量变”,必将使企业损耗较大的成本,所以本文下面的分析都假定企业实际情况处于临界点附近,进行临界点筹划不需要付出较大的成本。

## 一、卷烟的临界点筹划方法

2009年,财政部、国家税务总局对烟产品消费税政策作出重大调整:从2009年5月1日起,甲类香烟的消费税从价税率由原来的45%调整至56%,乙类香烟由30%调整至36%,雪茄烟由25%调整至36%。甲乙类香烟划分标准也进行了调整,原来50元的分界线上浮至70元,即每标准条(200支)调拨价格在70元(不含增值税)以上(含70元)的卷烟为甲类卷烟,低于此价格的为乙类卷烟。而且卷烟批发环节加征一道从价税,税率为5%。

也就是说,卷烟调拨价格70元为临界点,在临界点附近,企业收入增加的金额将小于税收增加的金额,得不偿失,是企业提价的不可行区域或纳税禁区。当售价处于纳税禁区之内时,应采取降价措施,使售价摆脱纳税禁区,实现经济利益最大化。当售价处于纳税禁区之外时,售价越高,获得利益越大。

下面测算卷烟的无差异价格临界点(即每标准条调拨价格高于70元时的税后利润与每标准条调拨价格等于69.99元时的税后利润相等时的价格)。

根据税法规定,设无差异价格临界点的价格为X,增值税税率为17%、城建税税率为7%时,可得:

$$X - \text{成本} - X \times 56\% - \text{从量税} - [X \times 56\% + \text{从量税} + (X \times 17\% - \text{进项税额})] \times (7\% + 3\%) = 69.99 - \text{成本} - 69.99 \times 36\% - \text{从量税} - [69.99 \times 36\% + \text{从量税} + (69.99 \times 17\% - \text{进项税额})] \times (7\% + 3\%)$$

解得:  $X = 111.95$ (元)

因此,当卷烟调拨价格在70~111.95元时,企业将销售价格降低至70元以下,消费税税率降低带给企业的利润增加将会弥补价格降低造成的损失。同理,当城建税税率为5%、1%时,可计算出临界点价格分别为109.61元和107.75元。

卷烟厂每标准条卷烟调拨价格提价的不可行区域,如下表所示:

序号	城建税税率	教育费附加征收率	提价不可行区域
1	7%	3%	70~111.95元
2	5%	3%	70~109.61元
3	1%	3%	70~107.75元

例:某卷烟厂为增值税一般纳税人,2011年6月销售卷烟4000标准条,每条调拨价格为75元(不含增值税),该烟厂位于市区,当月应纳消费税及附加= $(4000/250 \times 150 + 75 \times 4000 \times 56\%) \times (1 + 7\% + 3\%) = 187440$ (元)。

如果考虑调拨价格和税率的临界点,把调拨价格降为68元,假设不考虑增值税,则当月应纳消费税及附加= $(4000/250 \times 150 + 68 \times 4000 \times 36\%) \times (1 + 7\% + 3\%) = 110352$ (元)。

经过纳税筹划后:

企业收入减少额= $(75 - 68) \times 4000 = 28000$ (元),消费税及附加减少额= $187440 - 110352 = 77088$ (元),税后利润增加额= $77088 - 28000 = 49088$ (元)。事实证明降价对企业是有利的。

当然,如果企业生产的是高档卷烟,其价格远远高于临界点70元的价格,则为降低税负而调低价格到70元以下,结果往往得不偿失。比如企业生产卷烟的价格为150元/条,采取降低价格减轻税负的方式就不够妥当。

## 二、啤酒及白酒的临界点筹划方法

1. 啤酒临界点纳税筹划。现行啤酒消费税税率:每吨啤酒出厂价格(含包装物及包装物押金,不含增值税)≥3000元,250元/吨;每吨啤酒出厂价格(含包装物及包装物押金,不含

增值税) $<3\ 000$ 元,220元/吨;娱乐业、餐饮业自制啤酒,250元/吨。同时相关税法也规定:对销售除啤酒、黄酒所收取的包装物押金,按一般押金的规定处理,即销售啤酒、黄酒所收取的包装物押金,若单独核算,将不影响企业的增值税税负。但由于包装物押金要计入啤酒的出厂价格,有可能影响啤酒计征消费税的税率。所以啤酒厂家在定价时不要忽视包装物押金。

这样就相当于对啤酒实行全额累进税率,出厂价3000元附近,啤酒厂纳税负担变化较大,会出现纳税负担的增加大于计税依据增加的不合理情况,所以在定价时要慎重。

下面测算啤酒的无差异价格临界点(即每吨价格高于3000元时的税后利润与每吨价格等于2999.99元时的税后利润相等时的价格)。设临界点的价格为X(由于其高于3000元,故适用250元的税率),销售数量为Y,即:

$$\text{应纳消费税}=250\times Y$$

$$\text{应纳增值税}=\text{XY}\times 17\%-\text{进项税额}$$

$$\text{应纳城建税及教育费附加}=[250\times Y+(\text{X}\times 17\%-\text{进项税额})]\times (7\%+3\%)$$

$$\text{应纳所得税}=\{\text{XY}-\text{成本}-250\times Y-[250\times Y+(\text{X}\times 17\%-\text{进项税额})]\times (7\%+3\%)\}\times \text{所得税税率}$$

$$\text{税后利润}=\{\text{XY}-\text{成本}-250\times Y-[250\times Y+(\text{X}\times 17\%-\text{进项税额})]\times (7\%+3\%)\}\times (1-\text{所得税税率})\text{①式}$$

每吨价格等于2999.99元时税后利润为:

$$\{2\ 999.99\times Y-\text{成本}-220\times Y-[220\times Y+(2\ 999.99\times Y\times 17\%-\text{进项税额})]\times (7\%+3\%)\}\times (1-\text{所得税税率})\text{②式}$$

令①式与②式相等,则有:

$$\text{X}=2\ 999.99+27.47=3\ 027.46(\text{元})$$

即:当销售价格为3027.46元时,两者的税后利润相同。

当销售价格大于3027.46元时,纳税人才能获得节税利益。

当销售价格超过3000元但小于3027.46元时,纳税人取得的税后利润反而低于每吨价格为2999.99元时的税后利润,为提价的不可行区间。

例:某啤酒厂销售甲型啤酒40吨给某商场,开具增值税专用发票注明价款116000元,收取包装物押金5000元;销售乙型啤酒20吨给某饭店,开具普通发票取得收入64000元,收取包装物押金3000元。分析如下:

甲型啤酒的出厂单价 $=(116\ 000+5\ 000/1.17)/40=3\ 006.84$ (元),出厂价大于临界点,所以应适用250元/吨的税率。

乙型啤酒的出厂单价 $=(64\ 000+3\ 000)/1.17/20=2\ 863.25$ (元),出厂价小于临界点,所以应适用220元/吨的税率。

该啤酒厂应纳消费税 $=40\times 250+20\times 220=14\ 400$ (元)

该啤酒厂应纳的消费税可以这样筹划:由于甲型啤酒的出厂价在提价不可行区间内,所以应将甲型啤酒的出厂单价降低一些,使其适用低税率。更为明智的做法是把收取的单独核算的包装物押金降低一些,这样对企业的利润没有丝毫影响,却能够达到少交消费税的目的。

设销售甲型啤酒收取押金X元, $(116\ 000+X/1.17)/40<3\ 000$ ,得 $X<4\ 680$ 。

如果将收取的押金降为4680元以下,甲型啤酒就适用

220元/吨的低税率,则应纳消费税 $=40\times 220+20\times 220=11\ 000$ (元),这样一来就节税3400元(14400-11000)。

2. 白酒临界点纳税筹划。由于消费税征税环节的单一性,白酒生产企业大都设立独立核算的销售公司,生产企业把白酒低价销售给销售公司,从而达到少交消费税的目的。但是2009年8月1日开始实施的《白酒消费税最低计税价格核定管理办法(试行)》规定:白酒生产企业销售给销售单位的白酒,生产企业销售价格不宜低于销售单位对外销售价格(不含增值税)的70%。否则,税务机关应核定消费税最低计税价格。已核定最低计税价格的白酒,生产企业实际销售价格高于消费税最低计税价格的,按实际销售价格申报纳税;实际销售价格低于消费税最低计税价格的,按最低计税价格申报纳税。

在市场经济条件下,企业产品的价格弹性空间往往较大,所以在国家已经对利用关联企业转让定价避税进行了严格限制的前提下,白酒生产企业只能在弹性空间内利用价格差异来进行纳税筹划,在定价前和销售公司进行协调,使出厂价比销售公司对外销售价格的70%略高一些。

### 三、小汽车、摩托车的临界点筹划方法

卷烟、啤酒、白酒都可以通过控制销售价格来进行临界点消费税纳税筹划,从而使企业达到少交消费税的目的,但这种方法并不适用于小汽车和摩托车。根据小汽车、摩托车消费税率的规定,生产厂家需要采用改进产品设计的方法来进行临界点纳税筹划。

小汽车税目中的乘用车的消费税率如下表所示:

序号	气缸容量	税率
1	气缸容量 $\leq 1.0$ 升	1%
2	气缸容量在1.0升以上至1.5升(含1.5升)	3%
3	气缸容量在1.5升以上至2.0升(含2.0升)	5%
4	气缸容量在2.0升以上至2.5升(含2.5升)	9%
5	气缸容量在2.5升以上至3.0升(含3.0升)	12%
6	气缸容量在3.0升以上至4.0升(含4.0升)	25%
7	气缸容量在4.0升以上的	40%

摩托车消费税率为:气缸容量(排气量,下同)在250毫升(含250毫升)以下的,税率为3%;气缸容量在250毫升以上的,税率为10%。

对于汽车、摩托车生产厂家来说,应加大技术研发力度,将本企业的应税小汽车或摩托车的气缸容量降低到临界点以下,多生产小排量、节能降耗的产品,从而适用较低的消费税率,降低产品价格,扩大销量,最终提高企业利润。

由于消费税率高,税负弹性大,消费税的纳税筹划需求急迫,应用较广。巧妙利用临界点进行消费税纳税筹划,容易得到税务机关的认可,纳税筹划风险较小,能够使企业达到事半功倍的效果。

### 主要参考文献

1. 银祥军. 消费税的纳税筹划研究. 财会月刊, 2009; 7
2. 王丽花. 论纳税临界点在消费税纳税筹划中的应用. 太原大学学报, 2009; 6