庖丁解牛:一条卷烟的间接税税负及结构分析

李 丹

（北京服装学院商学院，北京 100029）

【摘要】本文详细分析计算了一条卷烟的间接税税负,包括烟叶税、委托加工环节卷烟间接税、生产环节卷烟间接税、进口环节卷烟间接税、批发环节卷烟间接税、零售环节卷烟间接税和高档酒店卷烟纳税情况,并分析了各种间接税税种结构比例。

【关键词】卷烟；间接税；税负；结构分析

一、什么是间接税

我国现行《税法》有两个主体税:流转税和所得税。流转税又称商品和劳务税,它是间接税,所得税是直接税。间接税和直接税主要区别是纳税人和负税人是否一致。例如“工资、薪金”个人所得税是从个人取得工资里直接扣除的,纳税人和负税人一致,是直接税。对于个人所得税税务局会每年给个人邮寄完税单,缴纳税款很清楚。间接税纳税人和负税人不一致,纳税人交的税是由负税人实际负担的,纳税人通过将税款转嫁给负税人来得到补偿。间接税是个人消费时缴纳的,商家转嫁给消费者的税款没有直接标明,消费者对间接税的消费信息是模糊的,本文以一条卷烟为例,明确计算卷烟中含的间接税。

间接税包括增值税、消费税、营业税、关税、资源税、烟叶税、城市维护建设税、印花税等。间接税中的增值税是比例税率,比例税率是不管税基多少,都适用同一比例税率,收入多就多交税,收入少就少交税。但是当这些税负转嫁到最终消费者,就不是比例税率了。同富人相比,穷人把收入中的更大部分用于消费,低收入家庭承担的消费支出税额除以较低的收入,这个比例穷人要高于富人。低收入家庭比高收入家庭承受更大的负担,所以增值

股权投资”与“可供出售金融资产”两项资产间的转换。

(1)转为“无重大影响”且公允价值能够可靠计量的。应在转换日,以当日剩余长期股权投资公允价值作为可供出售金融资产初始入账成本,以当日长期股权投资公允价值与账面价值的差额记投资收益。

借:可供出售金融资产——成本(公允价值)

贷:长期股权投资——成本

投资收益(借或贷)

(2)转为“无重大影响”且公允价值不能可靠计量的。应在转换日,以当日剩余长期股权投资账面价值作为可供出售金融资产初始入账成本。

借:可供出售金融资产——成本

贷:长期股权投资——成本

四、结论

通过以上对修订前后投资企业对被投资企业各种影响程度间转换的对比,能够看出,各影响程度间转换时会计处理的变化主要是由于修订后准则中对长期股权投资定义更为准确,将原“不具有共同控制和重大影响且在活跃市场中没有报价,公允价值不能可靠计量”的长期股权投资改为按照金融资产中的可供出售金融资产核算,更接近其经济实质。从难易程度上来看,若只看成本法与权益法间的相互转换,则修订后更为简单;若着眼于各种影响程度的转换以及长期股权投资与可供出售金融资产间的转换,则修订后更为全面、复杂和深入,核算过程需要考虑的问题较多。

主要参考文献

财政部.关于印发《企业会计准则第2号——长期股权投资》的通知.财会[2014]14号,2014-03-13.

李立成,陈秋英.长期股权投资权益法改进思考[J].财会月刊,2012(2).

孙占辉.长期股权投资准则修订后的条款变动[J].财会月刊,2014(8).

周慧玲,赵富明.长期股权投资成本法与权益法会计处理探析[J].财会通讯,2014(5).

胡建忠.长期股权投资准则修订内容探讨[J].会计之友,2014(11).

【基金项目】汉中市科技局2013年软科学项目(编号:2013hzzx－13);汉中市科技局2014年校地、校企合作专项软科学项目(编号:2014ZKC47-13);陕西理工学院科研基金项目(编号:slgky13-16)

税具有“累退性”的特征。而间接税中的消费税是针对对人体有危害(如烟、酒)、高能耗、高污染(如汽油、柴油)、奢侈品(如高档手表、游艇)征税,消费税对富人征税,具有“累进性”特征。本文以一条卷烟纳税为例,分析增值税、消费税等间接税的税负及其结构。

二、卷烟的间接税

北京市某卷烟厂系增值税一般纳税人,2014年8月收购烟叶50公斤生产卷烟,烟叶收购价格20元/公斤,收购凭证上注明价款为1 000元,货款已全部支付。委托外单位加工成烟丝,本企业继续生产成烟卷。委托某县城的卷烟厂将收购价1000元的烟叶加工成烟丝,协议规定50公斤烟叶加工成烟丝加工费680元;加工的烟丝运回北京市某烟卷厂后,烟卷厂继续加工成甲类卷烟,加工成本分摊费用共计1 200元,该批卷烟调拨给北京市某烟草公司,调拨价234元/条。北京市某烟草公司批发给海淀区某烟草销售公司,批发价为360元/条,零售价为500元/条。高档酒店该种卷烟售价为1 000元/条。该情况下一条卷烟各环节负担的间接税计算如下。

(一)烟叶税和烟厂购烟叶的进项税

烟叶税是以纳税人收购烟叶的收购金额为计税依据征收的一种税。烟叶收购金额包括纳税人支付给烟叶销售者的烟叶收购价款和价外补贴,价外补贴统一暂按烟叶收购金额的10%计算。烟叶收购金额计算公式如下:

烟叶收购金额=烟叶收购价款×(1+10%)=1 000×(1+10%)=1 100(元)。

烟叶税实行比例税率,税率为20%。烟叶税计算公式如下:烟叶税应纳税额=烟叶收购金额×20%=1 100×20%=220(元)。

对纳税人按照规定缴纳的烟叶税,准予并入烟叶产品的买价计算增值税的进项税,并在计算缴纳增值税时予以抵扣。其计算抵扣进项税额的收购金额中包括价外补贴、烟叶税。

准予抵扣的进项税额=(烟叶收购金额+烟叶税应纳税额)×13%=1 000×(1+10%)×(1+20%)×13%=171.6(元);烟叶原材料成本=1 000×(1+10%)×(1+20%)×87%=1 148.4(元)

50公斤烟叶成本1 148.4元。一斤烟叶成本11.48元(1 148.4÷100)。一支卷烟含烟量约3克,一条卷烟200支,含烟量约600克,即1.2斤。一条卷烟烟叶成本13.78元(11.48×1.2),一条卷烟烟叶进项税约2.06元(171.6÷100×1.2)。

该环节中一条卷烟的烟叶税2.64元(220÷100×1.2),增值税进项税2.06元。

(二)委托加工环节消费税和增值税

1. 受托方代收代缴的消费税、城建税和教育费附加。①烟丝消费税税率为30%。②计算消费税的组成计税价格:(1148.4+680)÷(1-30%)=2612(元)。③受托加工的企业应代收代应缴消费税:2 612×30%=783.6(元);50公斤烟丝消费税783.6元,一条卷烟中烟丝消费税约9.4元(783.6÷100×1.2)。④城建税和教育费附加。城市城建税税率为7%,县城城建税税率为5%。受托方代扣代缴“三税”的纳税人,按受托方所在地适用税率计算代扣代缴的城建税。所以城建税按5%税率缴纳。一条卷烟应纳城建税等=9.4×(5%+3%+2%)=0.94(元)。

2. 卷烟厂收回卷烟,支付加工费增值税进项税:680×17%=115.6(元)。50公斤烟丝进项税115.6元,一条卷烟烟丝进项税1.39元(115.6÷100×1.2)。

该环节一条卷烟中烟丝消费税约9.4元,城建税等0.94元,烟丝增值税进项税1.39元。

(三)调拨(出厂)环节一条卷烟应缴纳消费税、增值税、城建税和教育费附加

卷烟厂的卷烟调拨给北京市某烟草公司,调拨价234元/条。

1. 一条卷烟应纳消费税。①卷烟每标准条价格=234÷(1+17%)=200(元)。②甲类卷烟从价税消费税税率56%,从量税一箱150元。一箱卷烟有250条,一条卷烟从量税为0.6元。应纳消费税=200×56%+0.6=112.6(元)。卷烟含着烟丝成本,烟丝委托加工环节已纳税,允许抵扣。本环节实纳消费税=112.6-9.4=103.2(元)

2. 一条卷烟应纳增值税。200×17%-1.39(委托加工进项税)-2.06(收购烟叶进项税)=30.55(元)。假设固定资产购进进项税均已在前期抵扣。

3. 一条卷烟应纳城建税和教育费附加、地方教育费附加。(103.2+30.55)×(7%+3%+2%)=16.05(元)。

卷烟出厂环节缴纳增值税30.55元,消费税103.22元,城建税等16.05元。该环节间接税合计占销售额比重为74.91%,其中增值税比重15.28%,消费税比重51.61%。

(四)进口环节关税、消费税和增值税

进口甲类卷烟纳税情况计算如下:

1. 关税。进口卷烟计征关税时,以关税完税价格(即到岸价格)为计税依据,适用优惠关税税率为25%,应纳税额计算如下:应纳税额=完税价格×适用关税税率。

2. 进口卷烟消费税组成计税价格=(关税完税价格+关税+消费税定额税)÷(1-进口卷烟消费税适用比例税率)。卷烟消费税适用复合税率,其中比例税率一条70元以上适用56%税率,一条70元以下适用36%税率。计算出进口卷烟消费税组成计税价格要和70元比较,选择适用的税率。另外,计算卷烟消费税组成计税价格分子上包括缴纳消费税定额税税额。

3. 应纳消费税税额=进口卷烟消费税组成计税价格×进口卷烟消费税适用比例税率+消费税定额税。其中,消费税定额税=海关核定的进口卷烟数量×消费税定额税

率,消费税定额税率每标准箱(50 000支)为150元。

例:有进出口经营权的某外贸公司,2014年3月从国外进口卷烟32箱(每箱250条,每条200支),支付买价400 000元,支付到达我国海关前的运输费用12 000元,保险费用8 000元。

已知进口卷烟的优惠关税税率为25%。根据上述资料,该公司应进行如下纳税处理:

(1)每条进口卷烟消费税适用比例税率的价格=[(400 000+12 000+8 000)×(1+25%)÷(32×250)+0.6]÷(1-36%)=103.48(元),单条卷烟价格大于70元,适用消费税比例税率为56%。

(2)进口卷烟应缴纳的消费税=[(400 000+12 000+8 000)×(1+25%)÷(32×250)+0.6]÷(1-56%)×(32×250)×56%+(32×250)×0.6=679 090.91(元),或者=[(400 000+12 000+8 000)×(1+25%)+32×150]÷(1-56%)×56%+32×150=679 090.91(元)。

(3)每条进口卷烟应缴纳的消费税=679 090÷32÷250=84.89(元),进口消费税占销售额的56.40%(84.89÷150.51)。

(4)每条进口卷烟应缴纳的增值税。进口卷烟计征增值税时,以组成计税价格为依据,适用17%的税率。

每条卷烟应纳增值税额=[(400 000+12 000+8 000)×(1+25%)÷(32×250)+0.6]÷(1-56%)×17%=25.59(元)。

上述一条卷烟关税(13.13元)、消费税(84.89元)、增值税(25.59元)三种间接税合计为123.61元,相当于一条卷烟进口价格的82.13%。按照税法规定,对于进口货物征收增值税、消费税时不征收城建税。

(五)批发环节一条卷烟应缴纳间接税

1. 消费税。自2009年5月1日起,卷烟在批发环节加征一道从价消费税。应纳消费税=销售额(不含增值税)×5%=360×5%=18(元)。

2. 增值税。应纳税额=当期销项税额-当期进项税额=360×17%-200×17%=27.2(元)。

3. 城市维护建设税、教育费附加。批发商缴纳城市维护建设税时,以其缴纳的上述增值税、消费税额为计税依据,适用税率为7%,应纳城建税、教育费附加=(18+27.2)×(7%+3%+2%)=5.42(元)。

上述间接税合计50.62元(18+27.2+5.42)。

(六)零售环节一条卷烟应缴纳间接税

1. 海淀区某烟草销售公司零售。①增值税:应纳税额=500×17%-360×17%=23.8(元);②城市维护建设税等:应纳税额=23.80×(7%+3%+2%)=2.86(元)。

上述间接税合计为26.66元。

2. 高档酒店消费。营业税:高档酒店缴纳营业税时,以营业额为计税依据,适用税率为5%。应纳税额计算如下:应纳税额=1 000×5%=50(元)。城市维护建设税等:高档酒店缴纳城市维护建设税时,以其缴纳的上述营业税税额为计税依据,适用税率为7%,应纳税额计算如下:应纳税额=50×(7%+3%+2%)=6(元)。上述间接税合计为56元。

三、一条卷烟间接税总体负担

(一)零售店购买者间接税负担

123.61(进口环节)+50.62(批发环节)+26.66(零售环节)=200.89(元)。上述三个环节的间接税合计占上述一条卷烟的零售价的比重为40.18%(200.89÷500)。分征税环节看,进口、批发和零售环节的税额分别为123.61元、50.62元和26.66元,占间接税总额的比重分别为61.53%、25.20%和13.27%。分税种看,烟叶税、关税、进口和批发消费税、自产和批发消费税、增值税和自产城市维护建设税等分别为2.64元、13.13元、102.89元(84.89+18)、130.6元(112.6+18)、85元、25.27元(0.94+16.05+5.42+2.86),占零售销售额的比重分别为0.53%、2.63%、20.58%、26.12%、17%和5.05%。

(二)在高档酒店消费者间接税负担

123.61(进口环节)+52.62(批发环节)+56(消费环节)=232.23(元)。上述三个环节的间接税合计占上述卷烟的高档酒店售价的比重为23.22%。分征税环节看,进口、批发和消费环节的税额分别为123.61元、52.62元和56元,占间接税总额的比重分别为53.23%、22.66%和24.11%。分税种看,烟叶税、关税、进口和批发消费税、自产和批发消费税、增值税、营业税和城市维护建设税分别为2.64元、13.13元、102.89元(84.89+18)、130.6元(112.6+18)、85元、50元、31.27元(0.94+16.05+5.42+2.86+6),占酒店一条卷烟销售额的比重分别为0.26%、1.31%、10.29%、13.06%、8.5%、5%和3.13%。

通过上述计算和分析,可以清楚地看到:如果从酒店消费看,一条卷烟中消费价格中23.22%为税金,酒店卷烟零售价过高的主要原因并不是征收的间接税过重,更不是进口环节征收的间接税过重,而是品牌战略、租金等其他多种原因造成的。如果从零售店看,一条卷烟零售价格中40.18%为税金,这一比重较高,主要原因是消费税比重高,占间接税61.53%,卷烟对消费者的身体有害,消费税比重高起到限制消费的作用,符合政策导向。

主要参考文献

刘佐."解剖麻雀"看税负——一瓶进口葡萄酒的间接税负担[J].涉外税务,2012(1).

中国注册会计师协会.税法2014[M].北京:经济科学出版社,2014.

【基金项目】北京服装学院教育教学改革一般项目"《税法》课程间接税改革实践教学案例设计"(编号:JG-1410);创新团队项目"基于管理会计视角的纺织服装企业职位资本研究"(编号:2014T-02)