

粮食类白酒企业的税收筹划

刘厚兵 李小青

根据《财政部、国家税务总局关于调整和完善消费税政策的通知》(财税[2006]33号)规定,自2006年4月1日起,对白酒行业进行消费税政策调整,取消粮食白酒和薯类白酒的差别税率,改为20%的统一税率,并保留每斤白酒0.5元的定额税率从量征收政策。随着国家白酒产业政策的变化和白酒消费税的调整,白酒行业市场竞争加剧,运作费用也不断增加,而且20%的税率也意味着白酒行业仍是一个高税负的行业,相应的税收筹划就显得尤为重要。我国税法对粮食类白酒有外购应税消费品连续生产时已购税款不得扣除、粮食类白酒广告费不得在税前扣除、成套产品从高税率计税等特殊规定,因此,企业可从以下四个角度出发进行纳税筹划。

需要大量外购原料酒时: 外购原料酒不如收购原料酒厂

《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)规定从2001年5月1日起,停止执行生产领用外购酒和酒精已纳消费税税款准予抵扣的政策。因此酒厂可由外购原料酒改为收购原料酒厂,收购后在原料酒厂内扩建生产成品线,从而避免缴纳两次消费税。

例如:甲粮食白酒厂外购乙酒厂粮食酒精原液100 000公斤、价值2 500 000元,经过相关工艺勾兑成成品酒200 000公斤(价值4 000 000元)销售。此时,甲粮食白酒厂缴纳的消费税为 $200\ 000 \times 2 \times 0.5 + 4\ 000\ 000 \times 20\% = 1\ 000\ 000$ 元;乙酒厂缴纳的消费税为 $100\ 000 \times 2 \times 0.5 + 2\ 500\ 000 \times 20\% = 600\ 000$ 元,两厂合计缴纳消费税1 600 000元。

但如果甲粮食白酒厂收购乙酒厂,在乙酒厂内扩建成品酒车间,生产此批产品酒时只需缴纳一道消费税,消费税应纳税额为 $200\ 000 \times 2 \times 0.5 + 4\ 000\ 000 \times 20\% = 1\ 000\ 000$ 元。由此可见,采用此方案节约消费税600 000元。

当然,收购酒厂需要大量资金。只有在粮食白酒厂年产

542 000(元);企业、个人所得税总体税负为:158.664 + 54.20=212.864(万元)。

2、每人每月增发工资20 000元,全年共计增发240 000元,余额460 000元作为利润分配。每人全年工资收入应缴个人所得税为: $(20\ 000 \times 20\% - 375) \times 12 = 43\ 500$ (元);每人红利所得应缴个人所得税: $460\ 000 \times 20\% = 92\ 000$ (元);4人应缴个人所得税合计 $(43\ 500 + 92\ 000) \times 4 = 542\ 000$ (元);企业、个人所得税总体税负为:158.664+54.20 = 212.864(万元)。

在第四种方式下,当每人每月增发工资在5 000至20 000元时,也就是在九级超额累进税率20%税率的上下限之间时,个人所得税税负最低。

(五)部分从税后利润支付,部分作为增发每月工资,部分作为发放全年一次性奖金

每人发放一次性奖金60 000元,每人每月增发工资20 000元,全年共计增发240 000元,余额400 000元作为利润分配。每人全年发放一次性奖金应缴个人所得税为 $60\ 000 \times 15\% - 125 = 8\ 875$ (元);每人全年工资收入应缴个人所得税为: $(20\ 000 \times 20\% - 375) \times 12 = 43\ 500$ (元);每人红利所得应缴个人所得税为: $400\ 000 \times 20\% = 80\ 000$ (元);4人应缴个人所得税合计 $(8\ 875 + 43\ 500 + 80\ 000) \times 4 = 529\ 500$ (元);企业、个人所得税总体税负为:158.664+52.95 = 211.614(万元)。

在第五种方式中,企业、个人所得税总体税负最低,也就是说,全年一次性奖金税率在小于但接近20%时,企业及股东须缴纳的税款最少。■

(作者单位:山东齐鲁税务师事务所)

责任编辑 刘莹

量很大,需要外购大量原料酒时,才可考虑采取收购原料酒厂的方式。

等额费用宣传效果同等时: 上媒体广告不如作业务宣传

《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)规定粮食类白酒广告费不得在税前扣除。纳税人申报扣除的广告费支出,必须符合下列条件:(1)广告是通过经工商部门批准的专门机构制作的;(2)已支付实际费用,并已取得相应发票;(3)通过一定的媒体传播。纳税人每一纳税年度发生的业务宣传费(包括未通过媒体的广告性支出),在不超过销售营业收入5%范围内,可据实扣除。依据上述政策,粮食类白酒企业可改变广告策略,采用不通过媒体的业务宣传模式,使上述支出变为可部分扣除或全部扣除。

例如:某粮食白酒厂预计年销售额至少10 000 000元,为了在某地区开辟新销售市场,在达到同样宣传效果和支出同额费用的情况下,该厂企划部提出两个宣传方案。方案一:通过当地电视台作广告,每天在黄金时间连续播放本酒厂广告两个月,需广告费支出210 000元。因粮食类白酒广告费不得税前扣除,企业需为此负担所得税 $210\ 000 \times 33\% = 69\ 300$ 元。方案二:由企业派出50名雇员,身穿印制本厂商标和厂名的服装,到需要宣传的地区各大酒店和商场等发放宣传材料,历时4个月。此方案服装制作费及印制材料费需支出50 000元,50名雇员每人每月支付工资800元,服装费、宣传材料费和工资总支出为210 000元($50\ 000 + 50 \times 800 \times 4$)。由于这种宣传不属于国税发[2000]84号文件规定的广告费支出,其费用可作为业务宣传费按规定税前扣除。该企业准予税前扣除的业务宣传费限额为 $10\ 000\ 000 \times 5\% = 50\ 000$ 元,则其实际支出的服装制作费及印制费50 000元可准予税前全额扣除。同时,50名雇员工资支出均在税前扣除的范围之内,允许在企业所得税税前据实扣除。因此,在同样的宣传效果下,虽然两种宣传方案都付现21 000元,但方案一需缴纳所得税,实际总支出为 $210\ 000 + 69\ 300 = 279\ 300$ 元,比方案二多支出69 300元。

成套盒装应税消费品时: 厂家厂内包装不如商家自行套装

酒厂推出套装酒可扩大销售、提高竞争力,但根据《消费税暂行条例》的规定,将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的,以应税消费品中适用的高税率与混合在一起的销售额、销售量为基础计算应纳税消费税。而税法又规定酒类产品的消费税只在生产、委托加工或进口环节征税,因此,

酒厂在产品出厂之后再将不同税率的产品组成盒装成套消费品,就不必再按照最高税率缴纳消费税。

酒厂可分别核算不同税率的各种酒类产品,再根据需向客户另外提供成套彩色包装盒,产品出厂后由商家在销售过程中自行包装;或者成立独立核算的销售公司,酒类产品出厂后由销售公司组装出售,这样就避免了成套不同税率消费品采用高税率计税的税收风险。

例如:现有A酒厂某月销售套装酒,其中粮食白酒150 000公斤(售价3 000 000元,消费税税率20%),药酒100 000公斤(售价1 000 000元,消费税税率10%)。方案一:厂家厂内包装,则应缴纳的消费税为 $(150\ 000 + 100\ 000) \times 2 \times 0.5 + (3\ 000\ 000 + 1\ 000\ 000) \times 20\% = 1\ 050\ 000$ 元。方案二:商家自行套装,则应缴纳的消费税为 $[150\ 000 \times 2 \times 0.5 + 3\ 000\ 000 \times 20\%](\text{粮食白酒}) + [100\ 000 \times 2 \times 0.5 + 1\ 000\ 000 \times 10\%](\text{药酒}) = 950\ 000$ 元。显然,方案二比方案一节省消费税100 000元($1\ 050\ 000 - 950\ 000$)。

债务人行将破产停业时: 拥有企业债权不如转为拥有股权

某复制酒生产企业A由于缺少资金和技术,目前已陷入半停产状态,其资产总额与其所欠当地B粮食白酒厂的货款均为8 000万元,但A企业有一套先进的复制酒生产设备。在此情况下,B粮食白酒厂财务顾问李某提出了下列运作方案:在A企业停产前,采取“债权转股权”的办法将其合并,则A企业成为B粮食白酒厂的非独立核算的全资分厂,双方原有的购销行为就转变为内部原材料和存货的调拨移送行为,这不仅有利于实现资源的优化配置,还可有效降低企业的税负。

因为,债权转股权行为属于产权交易范畴,按《国家税务总局关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》(国税发[2000]119号)规定,A企业的资产为8 000万元,负债也为8 000万元,其净资产为零,当合并企业以承担被兼并企业全部债务方式实现吸收合并时,不视为被兼并企业按公允价值转让、处置全部资产,不计算资产转让所得,不缴纳所得税。同时企业产权交易行为也不缴纳营业税和增值税。因此,两家企业的产权交易不会增加税收负担。另外,粮食白酒企业“债权转股权”的战略运作,使原来双方企业间的购销交易转化为企业内部的存货调拨移送行为,既减少了流通环节,降低了消费税与增值税税负,又可以避免应收账款成为坏账,造成损失。■

(作者单位:江西省赣县地方税务局)

责任编辑 刘莹