

企业存货非正常损失的增值税纳税筹划

吴向阳

(山东经贸职业学院 山东潍坊 261011)

存货非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失,不包括自然灾害损失和其他非正常损失。存货非正常损失涉及进项税额转出处理问题,因此有必要进行纳税筹划。

一、区分存货正常损失和存货非正常损失

存货损失是否可以作进项税额转出处理,在实际操作中关键是要把握对存货非正常损失的界定。由于税务部门对存货非正常损失进项税额转出的管理非常严格,常常不分存货正常损失还是存货非正常损失,只要发生存货报损,如果企业不主动作进项税额转出,被检查出后要给予企业一定的税务罚款。主要考虑存货非正常损失与纳税人生产经营没有直接关系,因而税法规定,存货非正常损失不得抵扣,对存货正常损失,《国家税务总局关于企业改制中资产评估减值发生的流动资产损失进项税额抵扣问题的批复》(国税函[2002]103号)明确规定:对于企业由于资产评估减值而发生的流动资产损失,如果流动资产未丢失或损坏,只是由于市场发生变化,价格降低,价值量减少,则不属于实施细则中规定的非正常损失,不作进项税额转出处理。因此,对于存货正常损失,无论报废还是贱卖,其损失均不作进项税额转出处理。

二、筹划方案选择

方案一:损失的存货报废

例:甲工业企业年初购进一批价值100万元(不含税)的原材料,进项税额17万元。由于管理不善变质,产生毁损。根据《增值税暂行条例》第十条规定:非正常损失的购进货物的进项税额不得从销项税额中抵扣。相应地,原先已作进项税额抵扣的17万元要作进项税额转出处理。同时根据《财产损失税前扣除办法》的规定,可予抵扣企业所得税的金额 $= (100+17) \times 25\% = 29.25$ (万元)。因此,企业的损失 $= 100+17-29.25 = 87.75$ (万元)。

方案二:损失的存货贱卖

由于贱卖产生了增值税的纳税义务,确认了销项税额。购进货物的增值税专用发票的链条没有中断,故无需作进项税额转出处理,但应确认贱卖收入产生的销项税额。假设贱卖取得收入10万元,其应确认的销项税额 $= 10 \times 17\% = 1.7$ (万元)。另外,可予抵扣企业所得税的金额 $= (100-10) \times 25\% = 24.75$ (万元)。因此,企业的损失 $= 100-10-24.75+1.7 = 66.95$ (万元)。

分析:相比之下,方案二虽然只取得了10万元,损失却减少了20.8万元(87.75-66.95)。因此,对实际上已经发生非正常损失的存货,只要还可以对外廉价变卖,企业就对外廉价变

卖,并按照正常销售业务确认销售收入和结转销售成本,以此来掩盖已经发生的非正常损失,从而不将其中的进项税额转出。造成此情形的主要原因是错误理解或故意歪曲了税法的规定,不是纳税筹划,实际上是一种偷税行为。

纳税筹划方案如下:

第一种处理方法:全部计入损失。

甲企业在进行账务处理时将该批原材料全部转入清理,与该批原材料有关的进项税额也应全部转出,不得抵扣。同时企业在将原材料清理出售时取得的变价收入还应按17%的税率计算应缴纳的增值税。

(1)转入清理时,借:待处理财产损益——待处理流动资产损益1170000;贷:原材料1000000,应交税费——应交增值税(进项税额转出)170000。

(2)取得变价收入时,借:银行存款100000;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益85470,应交税费——应交增值税(销项税额)14530。

(3)结转清理损益,借:营业外支出1084530;贷:待处理财产损益——待处理流动资产损益1084530。

第二种处理方法:扣除变价收入计入损失。

企业取得变价收入10万元,因而不是全额发生损失,不得抵扣的进项税额应该是发生非正常损失部分的进项税额,应该将这部分对应的进项税额转出,而对于取得的变价收入部分则可以认为未发生损失,不作进项税额转出处理。

(1)转入清理时,企业实际发生的存货非正常损失金额 $= (1000000-100000)/(1+17\%) = 914530$ (元),存货非正常损失应转出的进项税额 $= 914530 \times 17\% = 155470$ (元),企业实际发生损失时,按扣除取得的变价收入后的金额转入待处理财产损益。借:待处理财产损益——待处理流动资产损益1070000;贷:原材料914530,应交税费——应交增值税(进项税额转出)155470。

(2)取得变价收入时,将取得的变价收入确认为其他业务收入,同时结转该部分原材料的成本。借:银行存款100000;贷:其他业务收入85470,应交税费——应交增值税(销项税额)14530。借:其他业务成本85470;贷:原材料85470。

第二种处理方法相比第一种处理方法,少缴增值税14530元(170000-155470)。因此,对非正常损失存货进行账务处理,关键是正确计算其涉及的不得从销项税额中抵扣的进项税额。○