

与农产品有关的增值税纳税筹划

梁文涛

(山东经贸职业学院 山东潍坊 261011)

一、变“收购非初级农产品”为“收购初级农产品”的纳税筹划

相关依据:初级农产品是指直接从事植物的种植、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人销售的自产而且免征增值稅的农业产品。购进初级农产品,除取得增值稅专用发票或者海关进口增值稅专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算进项稅额。进项稅额的计算公式为:进项稅额=买价×扣除率。

筹划思路:初级农产品就是没有经过任何加工的农业产品,初级农产品一旦经过加工,哪怕是最简单的加工,也就失去了稅法规定的初级农产品的特点,就不能按照13%提取进项稅额。因此企业应该收购没有经过加工的农业产品,来充分享受优惠政策,从而减轻稅负。

例1:甲公司为一家家具生产企业,每年从农民手中收购

板材1200万元,假设农民加工这些板材耗用树木的成本为800万元。甲公司每年销售家具,取得不含稅销售收入3600万元,其他可抵扣进项稅额为100万元。请进行納稅筹划。

方案一:企业收购经过加工的板材。

应納增值稅=3600×17%-100=512(万元)

方案二:企业直接收购树木,然后雇佣农民加工成板材。

应納增值稅=3600×17%-800×13%-100=408(万元)

由此可见,方案二比方案一少繳增值稅104万元(512-408)。因此,应当选择方案二。

二、从小规模納稅人处购买初级农产品的納稅筹划

相关依据:增值稅一般納稅人向小规模納稅人购买初级农产品,若取得普通发票,可依13%的抵扣率抵扣进项稅额;若取得小规模納稅人由稅务机关代开的增值稅专用发票,则只能抵扣3%的进项稅额。

据,但它可为以后年度里编制分录做一种准备。

(2)2009年甲公司扭亏为盈,A公司依据准则第十条编制如下会计分录:

首先将收益分享额弥补未确认的亏损分担额,即编制分录③,只要将记录在备查簿上的分录③抄过来即可;然后编制确认收益分享额的分录,即:

A公司应享有甲公司实现的净利润=400×30%=120(万元)。借:长期应收款——甲公司120;贷:投资收益120(分录④)。

若将2009年“弥补未确认的亏损分担额”业务与“确认收益分享额”业务合并在一起编制分录,即对上述分录③与分录④进行复合,则:借:长期应收款——甲公司30;贷:投资收益30(分录⑤)。

(3)若将例题中“2009年甲公司的净利润”改为200万元,又该怎样进行会计处理呢?

其实做法与前面一样。A公司首先将收益分享额弥补未确认的亏损分担额,即编制分录③;然后编制确认收益分享额的分录,即:

应享有甲公司实现的净利润=200×30%=60(万元)。借:长期应收款——甲公司60;贷:投资收益60(分录⑥)。

对分录③与分录⑥进行复合,即:借:投资收益30;贷:长期应收款——甲公司30(分录⑦)。

分析分录⑦可知,编制该分录后,导致“长期应收款——

甲公司”账面价值为负数,故A公司2009年不编制分录,只需将分录⑦记录在备查簿上。

(4)若设定例题2009年甲公司又发生亏损50万元。又该怎样进行会计处理呢?2009年不编制分录,只是将预先确认投资损失15万元(50×30%)相应的分录记录在备查簿上,即:借:投资收益15;贷:长期应收款——甲公司15(分录⑧)。

而备查簿上原有分录③的记录,因此将分录③与分录⑧合并,则备查簿上最后反映的分录为:借:投资收益105;贷:长期应收款——甲公司105(分录⑨)。

三、结论

在权益法下,投资企业在持有长期股权投资期间,通过建立备查簿对投资损益确认进行辅助核算。其基本思路是:被投资单位发生亏损的年度,投资企业分担的投资损失超过其“长期股权投资”账面价值与其他长期权益金额的合计数时,投资企业以“长期股权投资”的账面价值及其他长期权益减记至零为限,确认相应的投资损失并正式编制分录,尚未确认的投资损失以预先确认分录的形式记录在备查簿上。被投资单位扭亏为盈的年度,将收益分享额确认的分录与记录在备查簿上的分录进行复合,若复合后的分录导致“长期股权投资”的账面价值与其他长期权益金额两者中有一项大于零,则正式编制该分录;若复合后的分录导致“长期股权投资”的账面价值与其他长期权益金额两者中有一项小于零,则将该分录以预先确认的形式记录在备查簿上。○

筹划思路:一般纳税人向小规模纳税人购买初级农产品时,应当索取普通发票,以获取最大的进项税抵扣额。

例 2:甲公司为一家食用油生产企业,向当地一家小规模纳税人收购花生,总价款为 309 万元(价税合计)。当年销售食用油,取得不含税销售额 720 万元。请进行纳税筹划。

方案一:取得增值税专用发票,即由税务部门代开增值税专用发票。

应纳增值税=720×17%-309÷(1+3%)×3%=113.4(万元)

方案二:取得普通发票。

应纳增值税=720×17%-309×13%=82.23(万元)

由此可见,方案二比方案一少缴增值税 31.17 万元(113.4-82.23)。因此,应当选择方案二。

三、乳制品生产企业分设牧场的纳税筹划

相关依据:购进初级农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和 13%的扣除率计算进项税额。农业生产者销售自产的初级农产品免征增值税。

筹划思路:企业自产初级农产品,并进一步加工成另一种产品的,此初级农产品属于自产自用,就不能抵扣增值税进项税。因此此类企业应当将初级农产品的生产环节分离出来,单独成立一家初级农产品的生产企业。原企业再从该分离出的企业购买初级农产品,则可以抵扣 13%的增值税进项税额。

例 3:甲企业为一家乳制品生产企业,设有非独立核算的牧场,2010 年 1 月份,自产价值 100 万元的鲜牛奶。然后,由此乳制品厂将鲜奶进一步加工成乳制品,对外销售价格为 200 万元(不含税),可抵扣进项税额 5 万元(其中牧场分摊的进项税额为 2 万元)。请进行纳税筹划。

方案一:牧场非独立核算。

甲乳制品厂应纳增值税=200×17%-5=29(万元)

方案二:将牧场从原甲乳制品厂分离出来,成立单独核算的乙公司,由甲乳制品厂向乙公司购买鲜奶。

乙公司由于生产初级农产品,所以免征增值税,其分摊的 2 万元进项税额相应地不能抵扣。

甲乳制品厂应纳增值税=200×17%-100×13%-3=18(万元)

由此可见,方案二比方案一少缴增值税 11 万元(29-18)。因此,应当选择方案二。

四、利用农业生产者免征增值税及企业所得税税收优惠政策的纳税筹划

相关依据:根据《增值税暂行条例》的规定,对农业生产者销售的自产农业产品免征增值税。工业企业一般纳税人销售一般货物税率为 17%,销售粮食、食用油、自来水等适用 13%的低税率。企业从事下列项目的所得,免征企业所得税:蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植;农作物新品种的选育;中药材的种植;林木的培育和种植;牲畜、家禽的饲养;林产品的采集;灌溉、农产品初加工、兽医、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目;远洋捕捞。企业从事下列项目的所得,减半征收企业所得税:花卉、茶以及其

他饮料作物和香料作物的种植;海水养殖、内陆养殖。工业企业一般纳税人取得的应税所得按 25%的税率缴纳企业所得税。

筹划思路:企业在成立之前选择经营行业时,考虑在工业与农业之间进行选择。若预计收入与应税所得基本一致,可考虑选择从事农业行业。

例 4:甲公司在成立之前选择经营行业时,考虑在工业与农业之间选择。预计全年的销售收入为 300 万元,进项税额为 10 万元,应税所得为 50 万元。请进行纳税筹划。

方案一:公司设立为工业企业。

应纳增值税=300×17%-10=41(万元)

企业所得税=50×25%=12.5(万元)

合计纳税额=41+12.5=53.5(万元)

方案二,公司设立为农业企业,免征增值税及企业所得税。

可见,方案二比方案一少缴增值税及企业所得税 53.5 万元。因此,应当选择方案二。

五、购入初级农产品先抵扣后转出的纳税筹划

相关依据:一般纳税人购进货物专门用于非增值税应税项目、免税项目、集体福利、个人消费的(以下简称“非增值税应税项目等”),其增值税进项税额不得抵扣,而是直接计入工程的成本或其他科目;一般纳税人购进货物用于生产或销售的,其增值税进项税额可以抵扣,以后一旦改变用途,则作进项税额转出处理。

筹划思路:对于企业来说,往往会遇到如下情况:购进货物用于非增值税应税项目等的,到了最后货物并未用完,但进项税额已经过了 180 天的认证期,导致无法予以抵扣。因此对于准备用于非增值税应税项目等的,可先抵扣后转出进项税额,即购入时先认证通过后予以抵扣,以后将其用于非增值税应税项目等时,再予以进项税额转出,以避免因货物未使用完而超过了进项税额抵扣期限给企业带来的损失。

例 5:甲粮食加工生产企业于 2010 年 1 月购进一批玉米,价值 500 万元,准备用于发放职工福利。2010 年 8 月,该批玉米仍有原价 100 万元的玉米未发放职工福利,此时原价 117 万元(含税)的玉米的市场价格上升为 150 万元,因此企业决定用该批玉米生产玉米面,不再用于发放职工福利。请进行纳税筹划。

方案一:甲企业将购入的玉米进项税额直接转入职工福利。由于从 1 月到 8 月,过了 180 天的认证抵扣期,因此不能抵扣进项税额。甲企业可抵扣的进项税额=0(万元)。

方案二:先抵扣后转出进项税额。即将玉米在当初购进时抵扣进项税额,在改变用途时转出。

甲企业购进玉米时抵扣的进项税额=500×13%=65(万元);从 2010 年 1 月至 2010 年 8 月,累计转出的进项税额=(500-100)×13%=65(万元);则相当于实际抵扣进项税额=65-65=0(万元)。

由此可见,方案二要比方案一多抵扣增值税进项税额 13 万元(13-0),从而少缴增值税 13 万元。因此,应当选择方案二。○