

# 农产品加工企业增值税的纳税筹划

田淑华 伊虹

(辽东学院会计学院 辽宁丹东 118000)

**【摘要】**国家在税收政策上对农产品加工给予了增值税的税收优惠政策和特殊规定,本文结合这些优惠政策和特殊规定,从农产品采购渠道和利用合并、分立方面提出农产品加工企业增值税的纳税筹划思路。

**【关键词】**农产品 增值税 纳税筹划

## 一、农产品加工企业增值税优惠政策

1. 农产品加工企业购进农产品的增值税抵扣政策。农产品加工企业在购进农业生产者销售的自产农产品时,可以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。而农产品加工企业在购进一般纳税人销售的非自产农产品时,可将取得的增值税专用发票上列示的税额作为进项税额进行抵扣。

另外,为了调整和完善农产品增值税抵扣机制,自2012年7月1日起,国家在部分行业开展增值税进项税额核定扣除试点。以购进农产品为原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的增值税一般纳税人,其农产品增值税进项税额按照投入产出法、成本法和参照法进行核定抵扣。

2. 农产品加工企业销售农产品的增值税优惠政策。①农业生产者销售的自产农产品免征增值税,这类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税法注释所列的自产初级农业产品。②从事农业生产的单位和个人自产自销的初级农业产品免征增值税。免税的农业产品必须是初级农业产品,即只是通过简单的晒干、腌制、切片等粗略的方式制成的农业产品。

## 二、农产品采购渠道的纳税筹划

农产品加工企业由于采购渠道不同,导致在支付相同购货款的情况下,对应的进项税额和采购成本均不同,这为纳税筹划提供了条件。

**例1:**某蔬菜加工企业,主要业务是将收购的蔬菜经过分类、清洗、切割等工序加工成净菜后,销售给各大超市。由于与超市签订了长期供货合同,全年蔬菜购进的业务量很大。假设该企业现在需要购进一批蔬菜,有两个方案可供选择。方案一:从当地农业生产者手中购进其自产农产品,购进价格为80 000元。方案二:从蔬菜批发商手中购进同样数量和质量的蔬菜,需要支付价款共计79 100元,取得的增值税专用发票上列示的价款为70 000元,税额为9 100元。

该蔬菜企业以此为原材料加工的净菜全部销售给各大超

市,取得销售收入90 000元,增值税销项税额11 700元,加工净菜的费用主要是人工费,对增值税应纳税额不产生影响,在进行纳税筹划时不予考虑。假设城市维护建设税税率为7%,教育费附加率为3%。

要求:为该企业选择最优的购进方案。

解析:从支付价款金额比较,显然从蔬菜批发商手中购进蔬菜要少支付价款900元(80 000-79 100),但是,上述分析既未考虑对增值税应纳税额的影响,也未考虑对利润的影响。由于增值税是价外税,因此应该比较方案的现金流量。

1. 比较两个方案的现金净流量。

方案一:现金流入量=90 000+11 700=101 700(元)

现金流出量:支付的购货价款=80 000;应纳增值税=11 700-80 000×13%=1 300(元);应纳城市维护建设税与教育费附加=1 300×(7%+3%)=130(元)

现金流出量合计=80 000+1 300+130=81 430(元)

现金净流量=101 700-81 430=20 270(元)

方案二:现金流入量=90 000+11 700=101 700(元)

现金流出量:支付的购货价款=79 100;应纳增值税=11 700-9 100=2 600(元);应纳城市维护建设税与教育费附加=2 600×(7%+3%)=260(元)

现金流出量合计=79 100+2 600+260=81 960(元)

现金净流量=101 700-81 960=19 740(元)

通过上述计算结果可以看出,方案一优于方案二。

2. 比较两个方案的税前利润额。

由于税前利润高的方案其净利润也高,所以为了突出重点,不考虑企业所得税的影响,只比较税前利润即可。

方案一:销售收入=90 000(元)

成本税费:成本=80 000-80 000×13%=69 600(元);应纳城市维护建设税与教育费附加=1 300×(7%+3%)=130(元)

税前利润=90 000-69 600-130=20 270(元)

方案二:销售收入=90 000(元)

成本税费:成本=70 000(元);应纳城市维护建设税与教

育费附加=2 600×(7%+3%)=260(元)

税前利润=90 000-70 000-260=19 740(元)

通过上述计算结果可以看出,方案一优于方案二。

通过以上分析,可以看出两种分析方法的计算结果是相同的。在纳税筹划中,虽然可以分别计算各购货对象对应的税前利润,但是工作量较大。我们可以寻求一种比率,以使问题简单化。利用购货对象利润无差别点的含税购进金额比率的具体分析如下:

税前利润=不含税销售额-购货成本-城市维护建设税与教育费附加

从农业生产者手中购进其自产农产品时,税前利润=不含税销售额-购进价格×(1-13%)-(不含税销售额×13%-购进价格×13%)×(7%+3%)。从非农业生产者处购进农产品时,税前利润=不含税销售额-购货价款÷(1+13%)-[不含税销售额×13%-购进价款÷(1+13%)×13%]×(7%+3%)。两种购货方式税前利润相等的点,称为购货对象利润无差别点。经过计算,此时从农业生产者手中与从非农业生产者手中购进商品的含税购进金额比率=1.019 2。

上例中,从农业生产者手中购进和从蔬菜批发商手中购进商品的含税购进金额比率=80 000÷79 100=1.011 3<1.019 2,说明从农业生产者手中购进商品利润更高,应选择方案一。

应该说明的是,以购进农产品为原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的增值税一般纳税人,其农产品增值税进项税额按照规定的特殊方法进行核定抵扣。这三个农产品加工行业购进农产品的纳税筹划就不适用购货对象利润无差别点的含税购进金额比率法。

### 三、利用合并、分立等企业组织形式变更进行的纳税筹划

1. 利用企业组织形式的合并。农产品加工企业设立农产品生产部门时,应与原企业初加工部门合并为一个纳税单位。由于农产品的价格受市场影响较大,经常发生波动,一些农产品加工企业为了稳定原材料价格和提高自己的市场竞争力,在企业发展到一定规模时会设立农产品生产企业,为企业提供原材料。

例 3:某肉食加工企业,从事肉制品加工销售业务,下设生猪屠宰车间和火腿肠等熟制品加工车间。企业将收购的生猪屠宰后,加工成火腿肠等熟制品销售,生猪屠宰成本和火腿肠等熟制品加工成本的比例为 1:2。产品在当地占有较大的市场份额,为了企业的长远发展,也为了降低原材料成本,实现原材料自给,企业决定投资设立一生猪饲养基地,有以下两个设立方案可供选择:

方案一:新设独立核算的生猪饲养基地,原企业组织结构不变。新设生猪饲养基地每年为肉食加工厂提供生猪价值 5 000 万元,肉食加工厂全年实现销售 9 000 万元(不含税价)。

方案二:调整组织结构,新设立的生猪饲养基地与生猪的屠宰车间合并为一个纳税单位,而将加工火腿肠等熟制品的车间独立为一个纳税单位。合并企业每年提供鲜肉价值 6 000

万元,肉食加工厂全年实现销售 9 000 万元(不含税价)。

解析:方案一:应纳增值税税额=9 000×17%-5 000×13%=880(万元),税负率=880÷9 000×100%=9.78%。

方案二:合并后的单位为农业生产者,销售的鲜肉为免税农产品,可以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。应纳增值税税额=9 000×17%-6 000×13%=750(万元),税负率=750÷9 000×100%=8.33%。

因此,应采取方案二。通过调整组织结构,将生猪饲养基地与生猪的屠宰车间合并为一个纳税单位,合并后的单位为农业生产者,销售的鲜肉为免税农产品,经过初加工后的猪肉制品仍然属于税法注释所列的免税农产品,将生猪屠宰加工成本计入鲜肉成本,可抵扣的进项税额增大,降低了增值税税负。

2. 利用企业组织形式的分立。利用自产农产品进行深加工的企业,由于生产农产品的环节进项税额较少,导致这种类型的企业税负较高,这时应该将自产业务分离出来。

例 4:某蓝莓公司为增值税一般纳税人,主要经营蓝莓的生产、加工和销售,下设蓝莓种植基地、蓝莓加工车间和产品销售部。基地生产的蓝莓一部分直接出售,另一部分移送到加工车间,由加工车间生产出蓝莓饮料、蓝莓果酱等蓝莓制品,然后由销售部进行产品销售。公司实行统一核算,经过深加工的蓝莓制品不属于税法注释所列的农业产品,适用 17%的增值税税率。

由于该企业种植加工一条龙,主要生产环节几乎没有对外协作,因此可以抵扣的进项税额非常少,全年销售蓝莓制品取得收入 3 000 万元(不含税价),进项税额只有 90 万元,该企业全年应纳增值税 420 万元(3 000×17%-90),税负率=420÷3 000×100%=14%,增值税税负较高,该企业应如何进行纳税筹划。

由于农业生产者销售自产农产品免征增值税,一般纳税人购进农产品,可以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。因此,该公司应将蓝莓种植基地设立为独立核算的法人单位,这样就变成种植公司和蓝莓制品加工销售公司(简称“蓝莓制品公司”)两个法人单位。种植公司销售给蓝莓制品公司的蓝莓为免税农产品,增值税税负为零。而蓝莓制品公司从种植公司购进的免税农产品可以按照买价和 13%的扣除率计算进项税额。假设种植公司全年销售给蓝莓制品公司的蓝莓为 2 000 万元。

全年应纳增值税=3 000×17%-2 000×13%-90=160(万元)  
税负率=160÷3 000×100%=5.33%

需要注意的是,种植公司向蓝莓制品公司销售蓝莓的行为,属于关联方交易,应注意税法对关联方交易价格的规定,应采用市场价格进行交易,避免产生纳税风险。

### 要参考文献

王永.农产品加工企业增值税留抵税问题研究.财会月刊,2011;10