

# Enterprise Income Tax Planning for the Land Contracting Business of Beidahuang Co. Ltd.

Xue Song, Yunzhen Ni, Shufeng Wang\*

School of Accounting, Heilongjiang Bayi Agricultural University, Daqing Heilongjiang  
Email: \*wsf630817@163.com

Received: Mar. 4<sup>th</sup>, 2019; accepted: Mar. 19<sup>th</sup>, 2019; published: Mar. 27<sup>th</sup>, 2019

---

## Abstract

In view of the fact that Beidahuang Agricultural Co., Ltd. is exempted from corporate income tax concessions for income from agriculture, forestry, animal husbandry and fishery, but is negligent in tax risk management, resulting in the objective reality of frequent tax penalties, the study revolves around the relevant provisions of the Corporate Income Tax Law and the National Tax Letter [2009] No. 779 policy. This paper analyzes the tax risks of the "double management system" operation and accounting activities of 16 large-scale state-owned farms under Beidahuang Co., Ltd., and proposes targeted taxation from the perspective of tax planning and suggestions for measures to fundamentally eliminate and resolve corporate income tax risks.

## Keywords

Beidahuang Co. Ltd., Land Contracting Business, Corporate Income Tax Planning

---

# 国有农场土地承包业务企业所得税筹划 ——基于北大荒集团数据

宋 雪, 倪云珍, 王树锋\*

黑龙江八一农垦大学会计学院, 黑龙江 大庆  
Email: \*wsf630817@163.com

收稿日期: 2019年3月4日; 录用日期: 2019年3月19日; 发布日期: 2019年3月27日

---

\*通讯作者。

## 摘要

针对国有农场因农林牧渔所得免征企业所得税优惠而疏于纳税风险管理导致频繁遭遇税务处罚的客观实际,围绕企业所得税法和国税函[2009] 779号政策相关规定,结合黑龙江省北大荒农业股份公司数据,剖析了国有农场采取“双重经营体制”下进行土地承包操作失误和会计核算缺乏谨慎性所产生的所得税风险隐患,并有针对性地提出了改革土地承包方式、规范会计核算等所得税筹划建议。

## 关键词

北大荒农业股份, 土地承包业务, 企业所得税筹划

Copyright © 2019 by authors and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 引言

国有农场是国家投资开发建设的农业生产经营企业,也是自主面向市场独立核算、自负盈亏并依法纳税的农业经济实体。它与地方农村最大的不同点,体现在农业土地国有化。依照税法规定,国有农场占用国家土地从事农业生产,不仅免征土地相关税收,还免征所收获农产品销售收入的增值税以及企业所得税。正因如此,农场及其财会人员才淡化纳税意识,在生产组织安排和收入核算中掉以轻心,忽略承包经营体制下农地发包经营与出租经营的性质差异造成的所得税影响,以致于在税务检查中屡次遭遇查补税款和行政处罚,由此意识到开展纳税筹划的必要性和紧迫性。

## 2. 北大荒农业股份公司基本情况

### 2.1. 公司概况

北大荒股份于2002年3月29日在上海证券交易所挂牌交易,股票代码为600598,注册资本177,768万元RMB,属于农林牧渔业。北大荒股份现有资产总额76.47亿元,拥有17家友谊、852、853、854、290、291、宝泉岭、七星、859、854、856、庆丰、青龙山、新华、勤得利、江滨、兴凯湖等16家农业分公司或上市农场和浩良河化肥分公司,还有“北大荒”冠名的鑫都房地产、路桥建筑工程、龙垦麦芽、鑫亚经贸流通、纸业、米业等7个子分公司以及7家参股公司。主要从事土地发包经营(水稻、玉米等粮食作物的生产和销售)、尿素等肥料生产销售、与种植业生产及农产品加工相关的技术、信息及服务体系等开发、咨询及运营,以及房地产开发等业务。其中,土地发包经营占全年营业总收入的95%左右。

### 2.2. 收入结构及利税状况

做未以农为主营业务的北大荒股份近,其土地承包是公司创立之初的唯一业务收入来源,16个大型现代化农场支撑其上市经营。随着公司发展,近些年来经营范围不断扩大,组织农产品专营、代收代储和发展农产品加工业以及从事部分矿产品开发销售,并且涉猎了房地产开发。经营规模扩张和范围扩大,带动了收入结构多元和收入水平大幅增长,其利税水平也随之发生了重大变化,如表1所示。

**Table 1.** Operating income structure and profit and tax status of Beidahuang (Unit: 10,000 yuan)**表 1.** 北大荒股份营业收入结构与利税状况(单位: 万元)

指标	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年
土地承包收入	228,673.12	246,180.57	247,270.7	250,190.21	256,207.86
农产品销售收入	118,705.94	52,792.74	16,487.1	6118.98	6624.54
工业品销售收入	53,792.86	123,228.96	37,192.58	21,590.36	3734.57
房地产销售收入	—	25,695.95	20,265.68	1423.75	3748.1
总利润	-50,630.28	73,533.76	35,905.57	71,420.92	76,264.29
企业所得税	572.64	1313.7	1068.4	62.75	14.4

表 1 看出, 土地承包业务是北大荒股份最重要也是最稳定的收入来源, 近五年始终占营业总收入 60% 左右, 并且近三年还产生小幅增长态势, 证明北大荒股份农业生产运营情况良好。而其他三项主营业务收入均持续下降。其收入结构变化和利税水平趋势如图 1 所示。

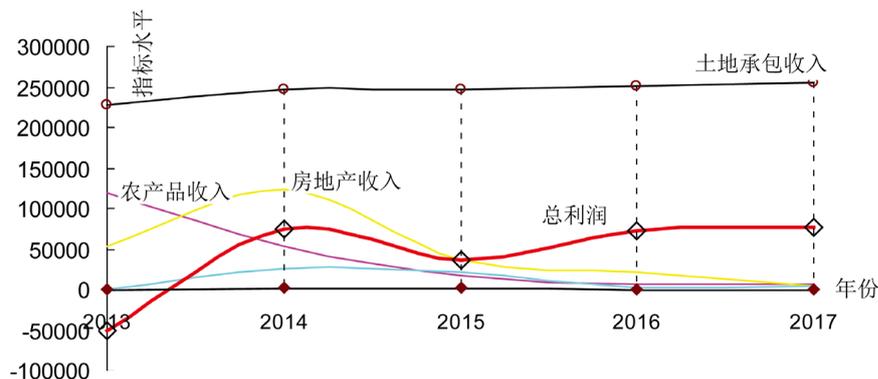
**Figure 1.** Operating income structure and profit and tax status of Beidahuang**图 1.** 北大荒农业股份公司收入结构与利税状况

图 1 显示, 北大荒股份 2014 年以后的农产品专营收入、工业品销售收入和房地产开发收入都大幅下降, 但总利润线却依然坚挺上扬, 这恰与始终平稳并略显上升的土地承包收入线变动趋势相关并相近。表明北大荒股份利润源主要是土地承包业务。北大荒股份农产品销售 2017 年较 2015 年有大幅下降, 主要是由于农业分公司农产品销售规模下降; 工业品销售收入 2017 年较 2015 年出现大幅下降, 主要是由于尿素产能持续严重过剩造成产销量分别同比跌落 4.58 万吨和 1.63 万吨所致; 房地产销售收入下降, 主因是在房价上涨的趋势内却“有价无市”, 刚性市场需求不足和建设户型结构欠当增量房销售疲软导致。其他三项主营业务收入的下降更加突出了土地承包收入的重要地位, 也是企业所得税锐减和总利润骤增的重要原因。

### 2.3. 土地承包费核算状况

北大荒股份收取土地承包费主要包括家庭农场土地承包费、公司外部单位和人员交纳土地承包费、农场职工子女承包费等三项; 家庭农场和外来种植户的土地承包费均采用先交费后种地方式收取。其中, 所调查的八五二农场分公司拥有八个管理区共 80 个生产工作站, 耕地面积 7.33 万 ha, 土地承包费占其总收入的 95% 以上。农场分公司会计对不同来源的土地承包费收入都实行分别核算。其中, 收取公司内部的家庭农场和联合家庭农场的土地承包费均归集到“主营业务收入——土地承包费”科目, 对外来户

承包经营收取的费用通过“其他业务收入——外包地租金”等科目进行处理；对农场按耕地面积上交管理费，会计通过“利润分配”科目进行核算。

### 3. 土地承包业务的企业所得税纳税风险要素

北大荒股份的农业生产实行农场分公司统一经营管理为主导、家庭农场承包经营为基础的统分结合的“双层经营体制”。双层经营体制具有两特点，其一为双层经济核算，双重利益主体。农场分公司及家庭农场均是独立核算、自负盈亏的经营主体；其二为双层管理、责任明确。家庭农场自行承担农业产前、产中、产后服务，农场分公司负责农业基本建设和农田水利等基础设施维护投入。该经营体制有力地促进了国有农场和北大荒股份各农场分公司的农业生产经营，但也存在掩埋一些纳税风险。

#### 3.1. 耕地对场内承包期过短

北大荒股份规定由下设独立法人制主体——农场分公司将其所辖区耕地发包并全程协助农场内部的非法人组织——家庭农场从事生产经营；农场分公司按劳动法规定为承包家庭的职工即家庭农场主缴纳基本养老、医疗、工伤、失业、生育等社保费和农业保险费。农场职工和农场要签订内部土地承包合同，职工要将家庭农场由农、林、牧、渔业取得的收入以土地承包费的名义上缴回农场。农场收取的土地承包费虽然按照现行政策属于“从事农、林、牧、渔业项目”的免税所得，但农场分公司对管辖的国有农地一直实行“一包一年，一年一包”办法，造成具有“农工”身份的场内职工达到法定退休年龄(男 60 岁，女 50 岁)，即取消其土地承包资格，改由职工家属和子女作为农业生产经营主体对农场分公司签订土地承包合同，导致农场分公司收取土地承包费无法适用财税[2009] 779 号政策规定的免税条件，从而给分公司收取农业收入埋下了企业所得税风险。

#### 3.2. 耕地对外承包定性错位

北大荒股份各农场公司都需依照国家规定预留部分待分配耕地和机动田，从承包价格获利角度考虑，这些农地多交给外部单位或人员耕种，包括北大荒股份和农垦总局直属农场在内的全垦区都称其为“外租地”，所收取的土地种植费用随之称为“地租”或“租金”。这样，既误导了会计核算的收入定性，也迫使税务检查人员为其定性为“租赁收入”而非属于农场直接从事农林牧渔业获取收入，不能依法或按政策规定享受免征所得税待遇。所以，此项来源收入一度被税务机关要求农场按企业所得税法规定核算补缴企业所得税，并成为目前黑龙江垦区所有农场纳税常态。事实上，北大荒股份和农垦总局的全部土地均系国有。就其耕地或农地而言，无论种植者是谁，都不能改变国有农业土地产权和特定用途，持有经营权的国有农场无权处置、转让和长期出租其产权。况且，外部农业生产经营主体并不能取代或改变国有农场及北大荒股份所属农场分公司的法人主体，农场对内承包是土地经营管理权利下放行为，对外承包是对外雇佣农业劳动力或非法人组织团体的行为，二者是相辅相成的共同在农场法人主体意志统筹之下的非法人生产经营主体从事农业生产活动并获取农业收益，内外承包人对农场履行的土地资源使用、维护职责和将之农业收入上交给法人主体的义务是平等的。由于缺乏这种深刻认识，误将外包地作为出租地，作为企业的资产或财产出租获取的租赁收入从无免税优惠规定，缴纳所得税在所难免。

#### 3.3. 会计核算差错

鉴于北大荒股份与所属农场是总分公司关系，集团依照耕地面积和单位定额向农场分公司收缴的“管理费”，农场分公司应作为“管理费用——上交上级公司管理费”核算。这样，在合并会计报表时上下相抵，不影响财务信息真实性。但很多农场都按照母子公司关系，农场分公司会计在上交时进入“利润分配——上交上级公司管理费”科目核算。结果，税务检查要求农场分公司认定补缴企业所得税，且与

集团核算科目不一致,影响了会计信息披露真实性。有的农场分公司对场外农户收取承包费收入,通过“其他业务收入——外包地租金收入”进行归集,违背了农业土地承包费属于农场主营业务收入特性,人为改变为“资产租赁”收入,却没有依规计提缴纳增值税及其附加,被税务检查处理。

## 4. 土地承包费收入企业所得税筹划方法

### 4.1. 科学制定场内承包期等政策

#### 4.1.1. 将农场职工子女列入公司职工

为了避免土地按年承包的短期行为造成的所得税纳税风险,农场分公司人力资源部门应将年满18岁且常年在农场务农的职工子女,确认为农场分公司就业的正式职工,并为这些“新农工”承包土地的农场职工的子女缴纳社会保险金,社保资金来源于新农工承包土地上交的土地承包费。这一措施也是为了保证维持农场的土地有充足的人员去耕种和管理,一些主动拒绝农场外企业的就业岗位诱惑而放弃走出农场去大城市发展的农场职工子女,农场主动确认正式职工身份且为其按期足额缴纳社保费,体现农场对农垦人的切身关爱,从而保证了农场分公司农业专门人才稳定和扎根一线的农业劳动熟练人员的生产生活积极性;同时,还可以规避农场分公司的所得税风险。当农场职工的子女成为新农工后,收取的这部分土地承包费将毫无疑问的属于免税收入,在期末这部分收入无需计入应纳税所得额,即使税务检查人员也会毫无争议地认同。

#### 4.1.2. 依法确立农垦土地承包经营期

依照农村土地承包法规定,种植业土地的承包期为30年,新明确规定“第二轮土地承包到期后再延长十年”。并且规定,农村土地承包是以家庭为集体单位承包,即所有家庭成员均应列入《承包权证》。对此,农场分公司应该不折不扣地执行。对农场分公司现存职工承包土地,不论其家属子女均应依法列入承包权证。这样,不论农场职工退休或离世,其家属、子女均有权继续从事所承包农场分公司土地的生产经营。也就是说,在所有权、承包权、经营权“三权分置”、经营权流转的法律环境下,除承包人弃耕(超过三年)或转包土地改变农业用途等特殊情况下,任何单位和个人都无权干预和剥夺承包期内家属子女的土地经营权和经营流转权。所以,北大荒集团和农垦总局应严令域内国有农场和农场分公司认真落实国家规定,全面废除现行土地分年签订承包和同的规定,坚决杜绝和严厉打击2018年春季垦区内一些地方政府因农垦体制改革而阻挠家庭农场耕种承包土地的违法行径。只有这样,农场分公司向列入承包权证内世代经营农场承包地的职工家属及子孙所收取的承包费收入,便永久避免了税务歧义和会计纷扰,企业所得税风险自然得到化解。

### 4.2. 外包地重新确权后转包经营

借助2017年发布的《中华人民共和国农村土地承包法修正案(草案)》和黑发[2017]26号文对巩固农垦国有土地使用权确权发证成果、妥善解决个别农场与地方土地权属争议问题以实现土地确权落界全覆盖的要求,农场可将全部外包土地合同收回或作废(经济合同都依法注明遇到国家政策变化时本合同自然终止)重新确权,但可不影响农场分公司与外部农业经营主体之间的商业关系,比如主动告知经营主体农地重新确权后仍由其承包经营。直接对外承包经营合同收回后统一作废,继而将原有外包经营的农场分公司预留耕地和机动土地全部对场内工作人员即有正式职工编制的管理人员签订“内部承包合同”,再以管理人员身份同场外经营者分别订立土地承包经营实体合同;每期实体经营者需将土地承包费用或“租金”转入相关管理人员名下的银行卡(由个人开设交由农场分公司财务部或字节结算中心存管使用),再将卡内承包费资金划入农场分公司专属账户内,完成承包费上缴;农场分公司财务部对相关管理人员出具承包费收据或发票,并据以开展收入核算。根据财税[2017]58号等文件规定,纳税人采取转包、出

租、互换、转让、入股等方式将承包地流转给农业生产者用于农业生产，免征增值税和个人所得税。这样，实施“土地转包”的管理人员不会产生任何税收负担，而农场分公司的所有土地均成为“内部职工承包”经营，所收取的农地收入又完全符合财税[2009] 779号政策规定，纳入农林牧渔所得，免征企业所得税。

### 4.3. 规范农场土地承包费会计核算

首先，要求农场分公司会计对所有来自土地经营的收入，不论任何承包形式和承包主体，都不能改变其农业生产收入特质，均必须严格遵守会计准则进行核算处理，严禁会计对同一性质的现金流入随意按照交款人户籍差异更改农业收入的确认。换言之，不论农场分公司取得农场职工、职工家属或子女、场外经营主体等任何一方交纳的费用，不管交款人以任何名义交款，均属于农场分公司从事农业生产获取的收入，收款时会计均应作：

借：库存现金或银行存款或应收家庭农场款。

贷：主营业务收入——土地发包收入。

这部分土地承包费是属于企业所得税法规定的免税收入，农场无需向税务当地税务机关办理申请审批手续，只要对所在地税务机关备案或自行备案，即可直接在期末计算应纳税所得额时扣除这部分所得，在填写《企业所得税年度纳税申报表》时，把主营业务收入的贷方余额填入“营业收入”一栏，并且把免税收入填入“免税、减计收入及加计扣除”一栏。各农业分公司发生的财产转让、租赁、资产处置等收益应单独归集和核算应纳增值税及企业所得税[1]；其种植业收入单独设账核算，相对应的农业生产成本、费用等支出，也务须单独进行会计核算。当然，也可以依照总局公告 2010 年第 19 号规定精神，对农场分公司取得的农地承包费收入和各类资产、股权、债权等相关财产收入、转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，均一次性计入确认收入的年度，期末一并计算缴纳企业所得税。也就是说，各种收入日常按收入总账账户类别和分明细进行核算，年末一并结转利润，并通过对免税的农业收入和支出等进行调整之后，确认应纳税所得额计算缴纳企业所得税。但如果税务机关认真执行有关免税项目须单独核算的相关规定，农场分公司可能会遭受“免税项目不得享受免税”的风险。

此外，北大荒股份公司应制定上下口径一致、操作模式相同的会计核算制度与会计基础规范，避免所属农场分公司财会各行其是，留下税收隐患；同时，农场要正确认识和处理上交总公司土地承包费是会计期间内的资金上划业务活动而非会计报表日即会计期末终了后的利润分配业务。因此，需通过“管理费用”科目进行核算，避免产生税务检查误解；最后，农场分公司还要加强农业收入和各种费用性支出的预算分配与控制，规划好农业收入免税收益应直接用于农业机械装备投资、农业站及其集体福利设施建造、农业基础设施和田间道路等农业基本建设支出，不得用于业务招待费、广告宣传费和各类捐赠支出，也不能用于职工个人福利、办公管理和社区建设维护等投资。否则，税务机关将调增应纳税所得额。所以，农场分公司须加强支出的预算管理，用预算手段合理谋划支出去向和角度，降低企业所得税纳税风险[2]。

## 5. 结论

研究表明，北大荒集团麾下各农场收入存在很大的企业所得税纳税筹划空间。其核心在于北大荒股份决策层应正确认识国家在农业农村法律政策层面，“农村非农场，但农场即农村”，一定要认真落实执行国家《农村土地承包法(修正草案)》有关规定，切忌将农场体制管理隔断于“农村”土地承包法之外。要深知现行的土地承包体制亟待依法改革调整，内外承包经营所交纳的费用需要统一名称为土地承包费，

农垦会计核算应统一收入口径并力求将农业收支单挑账套实行专人分账核算。这样，才能最大限度地保护北大荒股份各级法人的既得利益，维护农垦财会形象并逐步树立农垦会计权威，为公司和农垦留住更多农业专门技术和农业经济高级管理人才，促进农业快速、健康、持续地发展。

### 基金项目

大庆哲学社会科学规划重点研究项目《经济转型视角的大庆现代农业产业体系及发展评价研究》(DSGB2018047)。

### 参考文献

- [1] 韦小虹. 营改增后不动产转让的增值税征收管理[J]. 财会研究, 2017(7): 15-20.
- [2] 刘守丽. 利用预算管理进行企业所得税纳税筹划[J]. 财会学习, 2018(5): 115-116.

#### 知网检索的两种方式:

1. 打开知网页面 <http://kns.cnki.net/kns/brief/result.aspx?dbPrefix=WWJD>  
下拉列表框选择: [ISSN], 输入期刊 ISSN: 2169-2572, 即可查询
2. 打开知网首页 <http://cnki.net/>  
左侧“国际文献总库”进入, 输入文章标题, 即可查询

投稿请点击: <http://www.hanspub.org/Submission.aspx>  
期刊邮箱: [fia@hanspub.org](mailto:fia@hanspub.org)