

增值税“视同销售”与“不得抵扣”的业务核算

吴敏

(四川财经职业学院会计系 成都 610101)

【摘要】 企业将货物改变原有用途用于对外投资、对外分配、对外无偿捐赠以及用于非应税项目、集体福利和个人消费等,有的作为“视同销售”处理,有的作为“不得抵扣”处理。本文从两者的内涵、范围、本质及会计处理等方面进行剖析,重点分析其业务实质。

【关键词】 增值税 视同销售 不得抵扣

一、增值税“视同销售”与“不得抵扣”的内涵与范围

“视同销售”是税法上认定的一种特殊的销售方式,这种销售一般不会给企业带来直接的经济利益,不满足会计上销售收入的确认条件,但按照税法的规定要作为销售处理,计算增值税销项税额。《增值税暂行条例实施细则》详细规定了单位或者个体工商户的视同销售行为。

“不得抵扣”是指购进货物或应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。《增值税暂行条例》第十条规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:一是用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;二是非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;三是非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务;四是国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费

品;五是本条第一项至第四项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。

组织,不能盈利就无法存在了。所以,企业的发展战略中首要的是企业能长期、稳定地为投资者带来收益,而不是仅仅能够少缴纳税款。

三、纳税筹划仅仅是为了避税吗?

在现实的经济生活中,人们往往把“纳税筹划”等同于“避税”。其实,这两个词的经济内涵和字面含义都是不一样的。“纳税筹划”包括“避税”,但比“避税”的范围更宽些。避税只是在违法的情况下尽量少缴纳税款。而纳税筹划包括两个方面的内容:一方面是在违法的前提下尽量少缴纳税款;另一方面是确保企业遵守国家法律,按时按量地缴纳税款,不拖延税款,不偷税漏税,做遵纪守法的企业法人。因此,笔者认为,我们应该严格区分二者的界限,不能把二者混为一谈。只有这样才能真正搞好纳税筹划工作,使纳税筹划做到合法、有利、有节。

品;五是本条第一项至第四项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。

但是,现在很大一部分的纳税筹划论文和书籍都是把纳税筹划等同于避税。所有的纳税筹划文章中,都是教给人们如何少缴纳税款。很少的纳税筹划文章谈到合法纳税的问题。而在现实经济生活中,不仅存在由于人们缺乏税务知识多缴纳税款的问题,更大量存在着不能按照税法要求按时、足额缴纳税款的问题。这其中大部分不是故意违反法律,而是没有纳税筹划意识,所以,关于纳税筹划的宣传也好,理论文章也好,都应该大力推广纳税筹划中的合法缴纳税款内涵,使人们真正了解纳税筹划的重要意义。

二、增值税“视同销售”与“不得抵扣”的辨析

企业货物按其来源可以分为外购、自产和委托加工三类。外购货物在企业内没有进一步加工,不产生价值增值;而自产和委托加工货物在企业内经过进一步加工,产生了价值增值。企业的货物按其改变用途后的去向可以分为用于企业内部和用于企业外部两大类,其中:对外投资、对外分配和对外无偿捐赠是用于企业外部的货物,能够产生流转额;用于非应税项目、集体福利和个人消费是用于企业内部的货物,不产生流

由以上分析可见,纳税筹划不仅仅是为了避税,更是为了合法纳税。企业和个人要全面提高全民的纳税意识,首先是提高企业高级管理层的纳税意识,在制定企业的长远发展规划的时候,不要漏了纳税筹划问题的考虑。其次是全体财务管理人员,更应该把纳税筹划问题重视起来。企业在聘用财会人员的时候,最重要的是要保证财会人员能够促使企业按时、足额地缴纳税款,其次才是避税问题。

主要参考文献

朱仁贵等.现行政策下个人所得税筹划思路.财务与会计(理财版),2007;9

转额。

根据税法的相关规定，在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当缴纳增值税，其征税对象主要是企业商品生产、销售、加工、修理与修配等过程中的价值增值部分，增值税以“增值额×税率”来进行计算。因此，只要是自产和委托加工货物，其在企业内是产生了价值增值的，不管用于何种用途，都应当缴纳增值税；只要是用于企业外部的货物是存在物流流转的，能够产生流转额，不管来源如何都应当缴纳增值税。即，将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目及集体福利或者个人消费，将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户，将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者，将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人都应当视同销售，计算销项税额。而外购的货物用于企业内部，既没有内部价值增值也没有物流流转，不能计算销项税额，其进项税额便不允许抵扣。

三、增值税“视同销售”与“不得抵扣”的会计处理

(一)视同销售的会计处理

1. 对于符合收入确认条件的视同销售的会计处理。当视同销售行为能够增加企业资产或者减少企业债务时，符合收入确认条件，应该按其公允价值确认收入，同时结转成本。

①企业将外购、自产和委托加工的货物用于对外投资，是一种非货币性自产交换行为，以货物换取权益，能增加企业的权益资产，应当确认收入并结转成本。按其公允价值及销项税额，借记“长期股权投资”等科目，按其公允价值，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”科目，按公允价值及相关税率计算出的销项税额，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。同时按其成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“库存商品”、“原材料”等科目。

②企业将外购、自产和委托加工的货物用于对外分配或者将自产、委托加工的货物用于个人消费，是一种债务重组行为，以货物抵偿债务，能减少企业债务，应当确认收入并结转成本。按其公允价值及销项税额，借记“应付股利”、“应付职工薪酬”等科目，按公允价值，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”科目，按公允价值及相关税率计算出的销项税额，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。同时按其成本，

借记“主营业务成本”科目，贷记“库存商品”、“原材料”等科目。

2. 对于不符合收入确认条件的视同销售的会计处理。

①企业将外购、自产和委托加工的货物用于对外无偿捐赠，不能带来经济利益(不能增加企业资产或者减少企业负债)，不满足收入确认条件，不确认收入，只将其成本结转，并计算销项税额。按其成本及销项税额，借记“营业外支出”科目，按其成本结转，贷记“库存商品”、“原材料”等科目，按其计算出的销项税额，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

②企业将自产、委托加工的货物用于非应税项目或者集体福利，因为是在企业内部消化，所有权没有发生转移，不满足收入确认条件，不确认收入，只将其成本结转，并计算销项税额。按其成本及销项税额，借记“在建工程”等科目，按其成本结转，贷记“库存商品”、“原材料”等科目，按其计算出的销项税额，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

(二)不得抵扣的会计处理

如在购买时即已确定用于企业内部则不记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，直接计入采购成本。如在购买时不能确定用于企业内部则将进项税额记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”用于抵扣，而后用于企业内部时，将原已抵扣的进项税额转出，记入“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。企业将外购的货物用于非应税项目、集体福利和个人消费，其原已抵扣的进项税额应当转出，按其成本与应转出的进项税额，借记“在建工程”、“应付职工薪酬”等科目，按其成本，贷记“库存商品”、“原材料”等科目，按其应转出的进项税额，贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

具体如下图所示：

