

# 不同税种的视同销售与不得抵扣进项税额

陈 涛(博士)

(西南政法大学管理学院 重庆 401120)

**【摘要】** 所得税、增值税、消费税、营业税中皆有各自定义的视同销售事项,与视同销售相近的还有不得抵扣进项税额,因相关法规对这些事项的规定十分相似,极易使人混淆,因此如何在理论和实务中区分它们成为亟待解决的问题。本文对不同税种下的视同销售与不得抵扣进项税额进行了辨析,以供大家参考。

**【关键词】** 财经教学 视同销售 不得抵扣税额 涉税会计

## 一、企业所得税视同销售及其规范的实质

1. 所得税视同销售。《企业所得税法实施条例》规定,所得税视同销售是视同销售货物、提供劳务和转让财产三类情况的总称。对企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)对上述规定又作了进一步规定,企业将资产用于市场推广或销售,用于交际应酬,用于职工奖励或福利,用于股息分配,用于对外捐赠及其他改变资产所有权属的用途,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置,应按规定视同销售确定计税收入。

2. 所得税视同销售规范的实质。如上所述,我国所得税视同销售采用的是法律主体(法人)所得税的模式,其实质是以法律所有权属的转移为认定标准,所有权属发生转移就属于所得税视同销售;除将资产转移至境外以外(除特别说明,本文所指事项皆属资产在境内转移),总、分、支公司相互之间符合规定的提供劳务、转让财产皆是法律主体内部的转移,不视同销售。而从一个法律主体转移到另一个主体(例如,集资是投资公司向被投资公司转移资产,职工福利是企业向职工转移资产,利润分配是企业向股东转移资产),是向该法律主体以外转移资产、提供劳务,被认为是视同销售。简而言之,向法律主体之外转移资产是视同销售;而法律主体内部转移时该资产的所有权属没有变化,不是视同销售。

3. 对所得税视同销售的特别说明。一方面,上述条例确定了在这些特殊情况下,会计不确认收入而所得税法要确认收入;另一方面,就一般情况的销售而论,会计取得收入和所得税确认收入基本相同,但二者也并非一致。根据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)的规定,除《企业所得税法》及其实施条例另有

规定外,企业销售收入的确认,必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。企业销售商品同时满足下列条件的,应确认收入的实现:①商品销售合同已经签订,企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方;②企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。

而《企业会计准则第14号——收入》规定,销售商品收入同时满足下列条件的,才能予以确认:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;③收入的金额能够可靠计量;④相关经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠计量。

通过比较,所得税收入确认的4项条件与会计收入确认的5项条件中的4项重合,而“相关经济利益很可能流入企业”是会计判断收入确认的特有条件,也就是说,税法对收入的确认条件低于会计,它并不关注相关经济利益很可能流入企业,只要同时满足其他4项条件,就应当确认应税所得,从而也带来税法与会计的差异。因此,即使在一般销售中,也会出现会计没有确认销售实现而所得税认为视同销售发生的情况。

## 二、增值税视同销售及其与所得税视同销售的区别

《增值税暂行条例实施细则》规定,单位或个体经营者发生的下列行为为视同销售货物:①将货物交付其他单位或者个人代销;②销售代销货物;③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移至其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)除外;④将自产或委托加工的货物用于非增值税应税项目;⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;⑥将自产、委托加工或购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户;⑦将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者;⑧将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送其他单位或个人。

从以上表述中可以看出, 增值税的视同销售与企业所得税的视同销售并不相同, 它们在范围与内涵上都存在差异:

1. 对于所得税而言, 资产销售范围包括有形动产和无形资产、不动产销售; 增值税中的资产销售只包括有形动产销售, 并称有形动产销售为货物销售, 而无形资产、不动产销售是营业税所涉及的内容。

2. 所得税视同销售强调资产所有权属, 资产的所有权属发生改变属于视同销售, 所有权属未改变的内部处置资产不属于视同销售。也就是在不同的法律主体间转移资产为所得税视同销售; 在法律主体内部改变资产用途, 如将自产货物用于非增值税应税项目, 将资产在总分机构之间转移(两者皆是增值税视同销售)等皆不属于所得税视同销售。

3. 增值税的视同销售项目强调纳税抵扣链条的完整、税负平衡、配比原则和最终使用纳税, 不论是对内、对外, 有否取得现金流入, 只要是向外转移“上述①~③”或最终使用货物“上述④~⑧”, 就应承担税款。这种做法一方面为了防止通过这些行为逃避纳税, 造成税基侵蚀, 流失税款; 另一方面可避免税款抵扣链条的中断, 导致各环节税负的不均衡, 形成重复征税; 还便于对税款征收的管理。

4. 二者的差异还表现在增值税视同销售行为不仅强调货物的来源“自产、委托加工和外购”, 还要考虑货物的用途; 而所得税视同销售行为与货物来源无关, 只强调货物用途。

### 三、增值税进项税额转出、视同销售的区别

如上面“二、增值税视同销售及其与所得税视同销售的区别”的第(四)项所述, 增值税视同销售不仅强调货物的来源, 还考虑货物的用途; 因为货物来源不同, 相同用途的事项(如不分外购或自产、委托加工来源的上述“二”中所述的④~⑧业务)要被划分为极易混淆的两种行为: 增值税视同销售与增值税进项税额转出。

增值税进项税额转出也称不得抵扣进项税额, 是指企业购进的货物发生非正常损失(非经营性损失), 以及将购进货物改变用途(如用于非应税项目、集体福利或个人消费等), 其已抵扣的进项税额应通过贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目转入有关科目(如在建工程、研发支出、应付职工薪酬等), 不得用以抵扣销项税额。

《增值税暂行条例》规定, 下列业务的进项税额不得从销项税额中抵扣, 应该做进项税额转出处理: ①用于非应税项目的购进货物或者应税劳务; ②用于免税项目的购进货物或者应税劳务; ③用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务; ④非正常损失的购进货物; ⑤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。

由于增值税视同销售与增值税进项税额转出业务项目比较相似, 人们在遇到这两种业务时, 常常误判业务的类别。其实, 通过分析, 人们可较容易做出判断: 凡是自产、委托加工的货物无论是被企业内部使用(就是还在一个法律主体内, 如企业自用、总、分、支公司使用)还是流转到企业外(就是从一

法律主体转移到另一个主体, 如从企业转移到股东、从企业到职工)一律作为视同销售处理, 因为它们都没有直接的增值税进项税额, 故也不存在进项税额转出。外购的货物购入时支付了增值税进项税额, 在判断增值税进项税额转出时根据增值税的进项税额是否可用销项税额抵扣来分析, 凡是企业内部使用, 由于不能产生销项税额, 进项税额就无从抵扣, 所以必须通过进项税额转出处理, 这符合支付了了的增值税税额(进项税额)由最终消费者承担的原理; 流转到企业外部会产生销项税额, 其购入时支付的增值税进项税额可用以抵扣此时产生的销项税额, 本企业就增值额缴纳增值税, 这也符合增值税按增值额乘以税率缴纳税额的原理, 这种情况属于视同销售。

也就是说, 二者的区别要关注货物的来源和去向, 用下图说明如下:

增值税视同销售与进项税额转出判断

来源 \ 去向	内部使用	转移外部
	内部自产、委托加工	视同销售
从外购入	进项税额转出	视同销售

同时, 凡是进项税额转出, 由于与销售收入无关, 故在会计核算中不会涉及收入类账户, 相关货物的转移按成本转账。

### 四、消费税视同销售及其与增值税视同销售、进项税额转出区别

《消费税暂行条例实施细则》规定, 纳税人将自产应税消费品自用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面, 以及自用于换取生产资料、消费资料、投资入股、偿还债务等皆属于视同销售。

通过对消费税视同销售与增值税视同销售、进项税额转出相关规定的比较, 可以看出:

1. 消费税视同销售只涉及来源于自产货物。这是因为消费税是在生产(进口)、流通或消费的某一环节一次征收(卷烟除外), 故购入来源的应税消费品在购入时已经缴纳过一次性的消费税, 使用时就不用再次缴纳; 而自产货物已经被自己使用了, 不会再次进入常规消费税征收环节, 故在自用时就应缴纳, 以避免国家税款的流失。

而增值税是多环节逐次征收, 以生产目的的购入货物在购入时缴纳的税额用于抵扣销项税额, 并未实际缴纳; 而自产货物被自己使用了, 不会再次进入常规征收环节; 所以无论自产还是购入的这些货物如被最终使用, 应由最终使用人缴纳所有增值税税额, 故增值税视同销售与进项税额转出不仅涉及自产, 对购入的也要考虑。

2. 由于消费税视同销售只涉及来源于自产货物, 而增值税进项税额转出也只涉及购入的货物, 故对具体事项而言, 二者不存在交集。

3. 对于委托加工来源的应税消费品,如收回后直接用于销售,则委托加工的应税消费品在销售时不再交消费税;如作为继续生产应税消费品,计征消费税时可以扣除委托加工收回应税消费品的已纳消费税税款。但如委托加工来源的应税消费品用作继续生产应税消费品后又改变用途,又转为销售或自用,则应将改变用途部分所应承担的消费税从“应交税费——应交消费税”科目的借方转出,计入相关成本或费用,这与增值税进项税额转出的概念相似。

4. 货物用于非应税消费品、管理部门、非生产机构、提供劳务是消费税视同销售。但对增值税而言,需要区别对待:①《增值税暂行条例实施细则》所称非应税项目,属特指类别,只包括提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。该细则还进一步说明纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产,均属于不动产在建工程。以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施(附属设备和配套设施是指给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施),无论在会计处理上是否单独记账与核算,均应作为建筑物或者构筑物的组成部分。货物用于上述目的属于用于非应税项目,应作为增值税视同销售或进项税额转出。②货物用于管理部门、非生产机构、提供劳务的其他方面,如办公使用、研究、实验、自制机器设备的在建工程、提供修理修配劳务,并非上述特指的用于增值税非应税项目,不应作为增值税视同销售或进项税额转出。

5. 资产用于样品是消费税法规定的视同销售。但对增值税而言,需区别对待:①用于对外发放样品,与对外馈赠相似,应作为增值税视同销售。②用于内部使用,如陈列样品,与用于非生产机构相似,不属于用于上述特指的非应税项目,故不应作为增值税视同销售。

6. 消费税视同销售与增值税视同销售重复的是自产货物用于馈赠、赞助、集资、广告、职工福利、奖励等方面,以及用于换取生产资料、消费资料、投资入股、偿还债务、分配给股东或投资者等。如购入的货物用于上述目的,则只属于增值税项目。

### 五、其他税种视同销售

1. 其他税种视同销售较为简单。其中资源税视同销售主要是自产自用,并以自用数量为课税数量。

2. 对于土地增值税视同销售,主要是投资、联营、赠与、交换、抵债、土地使用者转让、抵押、置换土地等行为,税法具体规定如下:

(1)投资、联营。投资、联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件,将房地产转让到所投资、联营的企业中时,暂免征收土地增值税。但是对:①投资、联营企业将上述房地产再转让的;②以土地(房地产)作价入股进行投资或联营的,凡所投资、联营的企业从事房地产开发的;③房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的,应征收土

地增值税。

(2)赠与一般视同销售。但是对:①房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠与直系亲属或承担直接赡养义务人的行为;②房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业的行为,不征收土地增值税。

(3)交换。单位之间交换征收土地增值税,个人之间互换自用住房免征土地增值税。

(4)抵债。房地产抵押,抵押期不征;抵押期满,不能偿还债务,而以房地产抵债征收土地增值税。

(5)土地使用者转让、抵押、置换土地。只要接受转让、抵押、置换的土地使用者享有占有、使用、收益或处分的权利,且有合同等证明,则无论是否交付土地使用权属证明或是否办理土地使用权属变更登记手续均须缴纳土地增值税。

### 六、营业税视同应税行为及其与其他税种视同销售的区别

就财产而言,不外乎有形动产、无形资产、不动产。就财产的流转而言,计缴税款是增值税或营业税二选一的事(消费税只向征增值税中的一部分特殊货物征收),货物即有形动产流转征收增值税;无形资产、不动产征收营业税。《营业税暂行条例实施细则》规定,纳税人有下列情形之一的,视同发生应税行为:①单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人;②单位或者个人自己新建建筑物后销售,其所发生的自建行为;③财政部、国家税务总局规定的其他情形。对于无形资产无偿赠送而言,《营业税暂行条例实施细则》第1条所称提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产,是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为。因此对于无形资产无偿赠送就不属于《营业税暂行条例实施细则》规定的转让无形资产,也不属于营业税视同销售行为。

如上所述,营业税视同应税行为与其他税种视同销售的区别在于其涉及的行为与增值税、消费税的应税行为不存在交叉范围。营业税视同应税行为与所得税在不动产方面存在交叉,即视同销售发生时同时缴纳营业税和所得税,其区别是营业税没有无形资产无偿赠送视同销售,所得税没有自建行为的视同应税行为,因为自建行为本身没有所有权属的转移。

【注】本文由国家自然科学基金(项目批准号:51102200)、重庆市高等教育教学改革研究项目(项目批准号:113127)资助。

### 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2012
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2012
3. 杜淑娟,杨珮.视同销售的税法规定及其会计处理.会计之友,2011;7