

# 由两个案例看视同销售的税法漏洞

赵学梅 王 量

(东北大学秦皇岛分校 河北秦皇岛 066004)

**【摘要】** 本文通过对两个案例所采用的避税策略的分析,指出税收制度在“视同销售”相关处理上的不完善,并根据企业为避税所钻的制度漏洞,提出对视同销售业务的增值税和所得税处理进行完善的具体措施,从而减少企业潜在的违法风险和经营成本,降低税务部门的执法成本,使征纳双方达到双赢的效果。

**【关键词】** 视同销售 避税 完善 税务处理

## 一、引言

一个完善的制度能潜意识地对人起到循循善诱的作用,一个不完善的制度也往往能让人产生不应有的遐想,反而起到误导作用,税收制度更是如此。一个完善的税收制度不但能有效地维护好税收秩序,防止税款流失,还能更有效地提高纳税人对税法的遵从度,但如果税制本身规定得模糊或者不完善,会给企业有机可趁,诱导企业进行非法避税行为。

视同销售行为是指在会计上不作为销售核算,而在税收上作为销售,确认收入、计缴税金的商品或劳务的转移行为,该行为虽然在税法有详细的规定,但由于该行为本身的复杂性,使税法在该方面的具体规定并不十分严密,存在着一些漏洞,也使企业频繁地利用该行为进行避税,从而给税企双方都带来一定的风险。在税收实务中,存在着这样两个典型的利用视同销售行为进行避税的案例,本文将对其进行具体的分析。

## 二、具体案例介绍

### 案例一

某大型水泥厂,年销售逾8亿元,税务检查人员在对其2009年到2012年的执法情况进行检查时,发现其在每年的第一季度内都有大量的水泥产品被在建工程项目集中领用。检查人员进一步了解情况,厂财务人员介绍是因为水泥厂一般都依山而建,因为生产水泥的原材料荒山的价格不断攀升,企业为节省成本也尽可能地多收储荒山,以降低水泥产品成本。为方便就地取材,对新买的荒山要进行前期的开山修路和场地的平整工作,这些都要领用水泥。通常在销售淡季,水泥主要被集中移库到相关工地以供使用。

乍一听道理再自然不过了,但检查人通过对相关年度的账目检查时发现:企业账面记载的直接收取现金的水泥产品销售很少,而仅有的账记现金销售又基本上都是要开发票的,不开票的部分极少。这与检查人员了解到的实际情况严重不符:该厂在账面记载的销售水泥产品存在大量直接收

取现金且不需要开发票的情况。这些销售对象主要针对的是个人和一些村、镇的经销点。

检查人员在进一步检查水泥产品的产量和产品出入库数量时均没有发现重大问题。接着,检查人员对其在建工程进行了实地考察,并请教相关技术部门对这些工程耗用的水泥进行了分析测定。

最后,该厂财务人员不得不承认:针对存在大量的不要发票并直接收取现金的销售对象时,企业为逃税想不记收入,但如果这样的话,账面库存产量将无法“消肿”,税务检查时只要一点就会暴露。企业就想到通过视同销售来解决这个问题,即在每年的销售淡季将上述销售的水泥产品的数据以在建工程(修路、平整工地)的名义进行冒领,并以淡季为由采用较低的销售价格来计提销项税。

根据上述情况,检查人员要求该企业如实提供相关销售资料,并据此共调增了增值税计税依据800多万元,对冒领计入已完工程中的水泥产品金额予以剔除,同时调减了税前列支的折旧400多万元,共检查调增增值税130多万元,所得税300多万元。

### 案例二

某商贸企业,2012年销售额逾亿元,是皖南地区20多个县市的多个商品的总代理,南孚电池是其总代理商品之一。该商贸企业总机构在皖南某市,其他各县市都设有办事机构,负责其代理商品的营销。

税务机关在对其2012年度的执法情况进行检查时发现,其总机构的库存商品明细账记载的南孚电池结存数量与仓库实存数量严重不符,账面库存有30多万只,实际盘点库存仅5万只不到,经询问财务人员,财务人员称其他约25万只仅在备查账簿中有记载,系库存在代理区域内的各办事机构的仓库内,各办事机构只负责当地的促销活动,既不收取销货款也不开具收款凭证。

针对企业的介绍,检查人员有选择地对某个较大城市的

办事机构进行了突击检查,提取了有关其在当地银行的存折和收款收据存根等证据,证明了该办事机构在当地的实际操作与同税务检查人员的介绍严重不符。在证据面前,企业不得不承认在实际经营中,相关程序性资料如合同等虽然都是总机构与该分支机构所在地有关的经销商直接办理,但总机构不可能事事包办,在零星而又具体的事务上总机构一般不会过问,而办事处虽然能处理日常的业务,但终因规模太小,各办事处基本上只有2至3人,无法按照税法对一个实体经济提出的要求去运作、办理。办事处能做到的只是在开具收款收据后,再将收到的款项转交到总机构,以满足总机构加速货款回笼的需要。

在对库存商品数量进一步的核对中还发现,各分支机构的账面南孚电池库存数量大于各地实存数量和各分支机构发往当地各大商场的数量之和,共计有6万余支。企业财务人员承认这实际上是各分支机构处消费者上门用现金直接购买且不需要开票的销售数量。

税务人员全面核对所有下属办事处的各种商品后,发现均不同程度地存在上述情况,最后仅此一项就检查调增增值税、企业所得税合计90余万元。

### 三、案例中发现问题

#### 案例一

从该案例中,可以看出该水泥厂之所以可以进行非法避税,主要是我国税法在对视同销售规定方面存在着不严谨。根据《增值税暂行条例实施细则》第四条规定,单位或者个体工商户将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目视同销售。所以该水泥厂将自产水泥用于在建工程是应该视同销售,应该计缴增值税的。但是既然该水泥厂为了避税,为什么要把零售的水泥成本记入在建工程呢?主要原因是以下两个诱因:

1. 企业对无需开发票的销售改成在建工程,可以不缴纳企业所得税。在视同销售方面的规定,企业所得税法和增值税法规定是不完全相同的。根据《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)的规定,企业改变资产用途,由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变,可作为内部处置资产,不视同销售确认收入。也就是说,该水泥厂将本来对外销售的水泥,由于对方不是增值税一般纳税人,不需要增值税专用发票,所以企业就将该部分已销产品做假账,做成用于在建工程,虽然仍然需要缴纳增值税,但是却可以不缴纳企业所得税。

2. 企业伪造增加淡季销售数额,可以降低增值税税负。根据《增值税暂行条例实施细则》第十六条规定,对视同销售的增值税计税金额税法有明确的规定:①按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定;②按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;③按组成计税价格确定,组成计税价格=成本×(1+成本利润率)。

该水泥厂对销售给个人和一些村、镇的经销点的不需要

开发票的销售伪造成是淡季用于在建工程,淡季该企业的水泥销售价格较低;而按照税法规定,用于在建工程的增值税计税依据是按照纳税人当月同类货物的平均销售价格确定,这样企业又可以减少增值税的计税依据,进而可以少缴纳增值税。

#### 案例二

关于案例二,主要是企业利用货物从总机构移到分支机构的相关规定进行非法避税的案例。我国税法对货物移至异地另一机构用于销售在《增值税暂行条例实施细则》第四条第(三)条中有明确的规定:单位或者个体工商户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送其他机构用于销售视同销售,但相关机构设在同一县(市)的除外。

具体说来,货物在同一企业内部异地不同机构之间转移,其税务处理有以下几种类型:①如果在外地设立的销售公司属于子公司,总公司与子公司之间属于正常销售行为,而非视同销售,二者要单独结算价款,子公司对外销售时,再按正常销售处理。②如果在外地设立的销售公司属于分公司性质,而且分公司实行独立核算,则此种情况也应比照上述情况处理。③如果在外地设立的分公司不实行独立核算,而是与总公司统一核算,应区别情况处理。如果分公司具备了《国家税务总局关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》(国税发[1998]137号)明确规定的两个条件(一是向购货方开具发票,二是向购货方收取货款)之一的,则应当就地纳税。否则,应由总公司统一纳税。分公司应该在当地缴纳增值税,总公司向分公司移送产品时,应视同销售;反之,总公司不视同销售,应在产品实际对外销售时,由总公司确认收入,并计算缴纳增值税。

可以看出,我国税法对货物移至异地另一机构用于销售有比较详细的规定,但是依然存在着避税的可能性。因为当货物由总公司移至分公司时,只要分公司符合非独立核算这个条件,分公司在对外进行销售货物时,只要没有向购货方开具发票,或者没有向购货方收取货款,就应该统一到总公司进行增值税的缴纳。这样,就为企业集团进行避税提供了可能性:分公司对于对外一些零星销售,如果并不需要开增值税专用发票,为了避税就不做销售处理,只是开具收款收据,将收到的款项转交到总公司,总公司并没有就分公司销售的这部分货款进行纳税申报。

而税务机关如果通过对各个分公司的货物的实地盘查来确认货物是否销售,难度将非常大,因为分公司分布比较广,可以说是天南地北,税务稽查部门税务管理人员进行实地盘存货物只能通过抽查,所以极有可能的是,税务机关人员到哪个分公司盘查,总机构就把另外分支机构的货物调拨到该地区,使该分公司的实物还是保持原来的移送数量,造成没有对外销售的假象,使税务管理部门根本无法发现核査分公司实际对外销售的数量。

#### 四、视同销售税法规定的完善建议

##### (一)对产品用于在建工程的视同销售规定的完善

针对案例一所出现的利用将已销产品伪造成用于在建工程进行避税的手段,笔者认为应对税法做如下几个方面完善:

1. 对《增值税暂行条例实施细则》第十六条增加一款:“税务机关对上述价格的确定在年末应当根据年度内相关数据再重新进行汇算。”也就是说,企业在业务发生时按照以下方法确定视同销售计税依据:①按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定;②按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;③按组成计税价格确定,组成计税价格=成本×(1+成本利润率)。年底的时候还要再按照全年货物的平均销售价格,重新调整视同销售的计税依据,多退少补,这样就可以预防全年销售存在价格差的企业,将无需开发票的销售集中计入价格低的季节销售,从而进行避税。

2. 对《企业所得税暂行条例实施细则》第二十条视同销售货物的规定中增加“在建工程”这一用途,也就是说,在视同销售方面,统一增值税和所得税的规定,这样就可以防止企业利用“物权没有转移的情况下,可以不计算缴纳企业所得税”这一规定,缩小违法操作的可能获利空间。

3. 对于企业确实需要领用自产产品用于在建工程的,要求纳税人应于正式开工前将有关在建工程项目报告及在建工程中计划领用自产产品的数量、时间和在建工程的施工单位等情况报税务管理部门备案。在实际领用时,要求纳税人对领用的自产产品在财务上要单独设立明细科目进行核算,按月向税务管理部门报送实际领用自产产品的数量报表,并对计划领用自产产品的数量所形成的差异进行说明,以期通过对领用的自产产品进行逐月的动态跟踪管理,减少税务管理上的盲点。这样就使自产产品用于在建工程在总体上能够在相对透明的情况下进行,同时也最大限度地减少了有意非法避税的纳税人的可乘之机。

##### (二)对于货物异地移送视同销售规定的完善

1. 删除《增值税暂行条例实施细则》第四条第(三)项中的“用于销售”的规定。即单位或者个体工商户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送其他机构就视同销售。

经过上述完善后,看似增加了企业的经营成本,但从更高层次上来讲,是打消了企业非法操作的念头,避免了违法操作后给征纳双方都带来不愿看到的后果,从而也给税务部门减少了管理成本和稽查成本。

在税务稽查实践中,特别是对于相当部分在外地实行基地生产零配件的工业企业,由于时空的关系,现行税法规定基本上不具有可操作性。如:对可以单独销售的易损零配件,在出现直接收取现金销售且可以不开具发票的情况下,总、分支机构所在的税务机关都很难直接掌握企业的产品进入入库真实情况,产生很大的征管漏洞。经过上述完善后,总分支机构的税务机关则可以化解因时空关系带来的不便,及时

有效地核实企业的经营活动情况,方便税务部门的管理。

2. 设置一个合理移送基数,减少征纳双方矛盾。考虑到纳税人在实际经营活动中,每个企业都应有一个相对固定的商品(原材料)库存量,在取消上述“用于销售”的规定后,税务机关也应最大限度地考虑企业的利益,减少双方矛盾,征纳双方于每年年初应合理确定每个分支机构从总部移入的相对固定的商品(原材料)库存量,对这一固定的商品(原材料)库存量不视同销售,以此库存量为基数,超过此基数的数量全部视同销售,依照税法照章纳税。

为避免纳税人利用上述不视同销售的基数向税务机关多报分支机构,以便多报不视同销售的基数,一律规定各新设的分支机构当年不认定不视同销售的基数,当年移入分支机构的库存量一律视同销售,于次年初根据上一年的销售实绩情况再确定不视同销售的基数。

对各分支机构的关、停、并、转情况应要求总机构事前向总机构所在地税务机关报告,以便加强关于不视同销售的基数的方面的税务管理。

3. 完善分支机构缴纳增值税的方式,避免改革增加其负担。笔者认为,为了减少征纳双方的矛盾,应尽量以减少分支机构的额外负担为前提,采用以下方式进行增值税的缴纳:①分支机构被所在地税务机关认定为增值税一般纳税人,很显然无论企业经营处在什么状态依照现行税法照章纳税都不会因上述删除“用于销售”的规定而额外增加税收负担。②分支机构不被所在地税务机关认定为增值税一般纳税人的,可参照现行电力和烟草行业的总分支机构的纳税方式,即其取得的进项税抵扣联和进项税额以及销售额和销项税额可由总机构统一计算,汇总纳税。分支机构在所在地税务机关按小规模纳税人缴纳的增值税税款可在总机构纳税申报时从总机构应纳税款中予以扣减,这样也就避免了总、分支机构因上述删除“用于销售”的规定而可能额外的增加税收负担。

以上完善措施提出的出发点虽然是以提高税务部门管理效率为前提的,实际实施后可能会提高企业的经营成本,但是从宏观角度来说因为对所有企业的标准都相同,企业之间是税负是相同的,不影响企业间的公平竞争。同时由于对视同销售规定的完善,减少了企业对税法理解的随意性,降低了企业的违法风险,也潜在地降低了企业的经营成本。

##### 主要参考文献

1. 王素荣. 税务会计与税收筹划. 北京: 机械工业出版社, 2011
2. 中国注册会计师协会. 2013年注册会计师考试教材——税法. 北京: 经济科学出版社, 2013
3. 江希和. 视同销售业务有关税务会计处理的探讨. 财会月刊, 2005; 11
4. 张振华. 视同销售业务会计与税务处理剖析. 财会月刊, 2009; 22