

对视同销售收入征收企业所得税的质疑

中税税务代理有限公司 聂家凤

视同销售是指纳税人在非销售条件下转移其货物、财产、劳务所有权或将其自用于非生产性范围时,按照会计制度规定不作销售处理,而税法上按应税销售处理的行为。

根据税法规定,企业所得税中视同销售类型可归纳如下:

第一,自产产品、劳务视同销售。主要包括以下情形:自产自用;对外捐赠;对外投资;用于分配;用于偿债;用于置换;用于整体转让;用于企业合并;用于企业分立。

第二,外购货物、劳务视同销售。主要包括以下情形:自己使用;对外捐赠;对外投资;用于利润分配;用于偿债;用于资产置换;用于整体转让;用于企业合并;用于企业分立。

笔者认为,视同销售征收企业所得税的理论依据不足,现分析如下:

一、一般情形下的视同销售不应征收企业所得税

1. 从事实上判断,不符合所得税基本理论,不应征收企业所得税。企业将自产或外购货物自用或用于捐赠等属于内部结转行为,不属于销售行为,不符合销售收入确认的条件。企业不会由于将自己生产的产品用于在建工程等而增加现金流量,也不会增加营业利润。企业所得税的征收对象是应税所得,而确定应税所得的基本原则是真实性原则或实际发生原则。在视同销售业务中,企业并未获得实际收入,不应征收企业所得税。

2. 从会计理论上与税收法理上判断,既不合事理又不合法理,没有必要规定征收企业所得税。根据《财政部关于自产自用的产品视同销售如何进行会计处理的复函》的规定,企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面,是一种内部结转关系,会计上不作销售处理,而按成本转账。税法规定企业自产自用的产品视同销售应参照同期同类产品的市场销售价格确认收入,没有参照价格的,应按成本加合理利润的方法计算组成计税价格并确认收入。上述自产自用的产品的成本和按规定价格确认的收入之间必然有一个差额,这个差额不是实际发生的,而是虚拟的。然而按税法上权利与义务对等的原则和会计上收入与支出配比的原则,其实虚拟的应税所得不应该产生。这是因为:如果税法不规定企业自产自用产品视同销售应征收所得税,企业可以按成本转账,确定相关支出。但如果要按规定的市场价格确认视同销售收入,那么企业也有权按市场购买价格确定与之相对应的支出,而该支出不是自产自用的成本,而是视同销售收入的同等金额。外购货物自用,则更不符合会计理论与税法原则。外购货物视同销售的

收入与自用支出本是相等的,不会产生应税所得,将其纳入所得税征收范围不具有任何意义。

3. 从纳税申报要求来看,不符合税法规定,难以征收企业所得税。这是因为:在填列企业所得税纳税申报表时,企业按自用货物、财产、劳务的成本计提的费用,应按纳税申报要求填列在附表二的“期间费用”栏中,然后在附表二“视同销售成本”栏中按要求填列与之相对应的成本。这实际上是同一笔经济支出业务,重复列入成本、费用违反了税法中“纳税人实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出,不得重复扣除”的原则。从纳税申报责任来看,企业重复填列成本、费用,属于编制虚假计税依据的行为,而纳税人却并非故意而为之,只是按填报要求填列。

4. 从视同销售类型角度来看,企业自产自用产品或外购资产,并不实际产生应税所得,因此不应产生应纳税额。企业对外捐赠的本质是无偿让渡其资产的所有权或使用权或收益权,无论其捐赠协议价格是否高于捐赠资产账面净值,企业都不会产生现金流入或经济利益流入。因此,任何捐赠都不会在视同销售中产生应税所得。

二、特殊情形下的视同销售可以征收企业所得税

1. 用于福利的自产产品。由于企业将自产产品用于集体福利时,产品成本只是计入了应付福利费,并没有影响损益,因此视同销售收入与自产产品成本之间若有差额(按组成计税价格计算时),该差额扣除销售税金及附加后,应当计入应税所得,征收企业所得税。

2. 产生损益的对外投资差额。企业用非货币性资产对外投资时,该非货币性资产公允价值和账面净值之间的差额将会影响企业损益,因此该差额扣除销售税金及附加后,应当计入应税所得。

3. 产生损益的债务重组。企业用非货币性资产抵偿债务时,抵债资产的公允价值和账面净值之间的差额将会影响企业损益,因此该差额扣除销售税金及附加后,应当计入应税所得。

4. 产生损益的企业重组。企业进行资产置换、整体资产转让、合并、分立时,如果用于重组的资产中包括企业的货物、财产和劳务,则该货物、财产和劳务的公允价值和账面净值之间的差额将会影响企业损益,因此该差额扣除销售税金及附加后,应当计入应税所得。

5. 企业将货物、财产和劳务分配给股东。其用于分配的资产的公允价值和账面净值之间的差额将会影响企业损益,因此该差额扣除销售税金及附加后,应当计入应税所得。

所得税费用核算研究

湖北职业技术学院 徐汉峰(教授)

《企业所得税法实施条例》(简称《2007 税法条例》),自 2008 年 1 月 1 日起执行,同时废止 1991 年 6 月 30 日国务院发布的《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》和 1994 年 2 月 4 日财政部发布的《企业所得税暂行条例实施细则》。本文根据《2007 税法条例》对所得税费用的确认与计量进行了探讨,以期促进财务会计工作者正确把握现行国家税收政策,深入贯彻落实科学发展观,着力构建和谐社

一、调整增加应纳税所得额

纳税调整增加额主要包括税法规定不允许扣除项目的金额及企业已计入当期费用但超过税法规定扣除标准的金额。

1. 工资薪金项目。《2007 税法条例》第三十四条规定,企业发生的合理的工资薪金支出,准予扣除。工资薪金是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资,以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。其中,有两点需要注意:一是《2007 税法条例》实施之前内资企业对工资薪金的扣除实行的是计税工资制度,而外资企业实行据实扣除制度,造成内、外资企业税负不均。《2007 税法条例》统一了企业工资薪金支出税前扣除政策,规

定企业发生的合理的工资薪金支出,准予扣除,将原来的“计税工资总额”修改为“工资薪金总额”,其原因是“计税工资已经放开”。二是《2007 税法条例》使用了“合理的”一词,但未解释何谓“合理的”。笔者认为,“合理的”工资薪金支出的前提是企业在发放工资薪金前一定要有同级或上级财政、税务等部门的监管,否则,就可能出现滥发或私分现象,从而导致企业逃税或避税。所以,不合理的工资薪金支出应调整增加应纳税所得额。

2. 商业保险费项目。《2007 税法条例》第三十六条规定,除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外,企业为投资者或者职工支付的其他商业保险费,不得扣除。所以,企业为投资者或者职工支付的其他商业保险费应该调整增加应纳税所得额。

3. 业务招待费项目。《2007 税法条例》第四十三条规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的 60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的 5%。也就是说,按照《2007 税法条例》的规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出超出发生额的 60%,以及超

需要说明的是,企业用非货币性资产交换另一项资产属于对外投资、资产置换、整体资产转让、合并、分立情形时,用于交换的资产账面净值与协议规定的价格之间的差额扣除上述视同销售所得后的余额不是视同销售所得,而是资产交换差额,在投资中是投资差额,按税法规定应将其计入企业当期损益,差额较大的应分期摊销。

三、企业所得税法不能照搬流转税法中视同销售的规定

1. 流转税法中有关视同销售的规定有较充足的理论基础和历史渊源。例如,增值税法中有关视同销售的规定主要是基于增值税链条的完整性。增值税的税负承担者是消费者,除非税法另有规定,任何消费者购买增值税应税货物和劳务必须负担相应的增值税。具有货物和劳务的提供者和消费者双重身份的纳税人,其消费、使用自产或外购货物、劳务中所含增值税进项税额已经抵扣;如果其消费、使用自产或外购货物、劳务不视同销售,那么就使得增值税法的立法意图无法实现,同时也造成增值税只有进项税额,没有销项税额,出现增值税链条中断。我国对于扩大增值税抵扣范围的东北地区和中部地区企业的固定资产视同销售的规定,充分体现了视同销售政策的严谨性。

2. 企业所得税法中有关视同销售的规定值得商榷。对应税所得征税是企业所得税区别于其他税种的主要特征,依税法规定计算的应税所得应是实际取得的所得,没有所得不征税。对不产生所得的经济行为强行征税,则会动摇企业所得税法的基石。

另外,对产生所得的视同销售也没有必要单独规定征收企业所得税。这是因为,产生所得的非货币性资产交换,其交换所得包含了视同销售所得,而交换所得已经在会计上体现为利润,因而也就计入了应税所得。在对视同销售所得征税的条件下,在计算非货币性资产交换所得时,还必须扣除视同销售所得,增加了不必要的计算环节和税收成本。例如:某企业与另一企业签订债务重组协议,用非货币性资产抵偿债务,该资产账面净值为 800 万元,公允价值为 1 000 万元,协议确定抵偿债务 1 200 万元。按现行税法规定,纳税人应分别确定资产转让所得 200 万元,债务重组所得 200 万元(为简化计算未考虑相应税费),并在企业所得税纳税申报表中分别填列有关项目。但笔者认为这里可以简化会计处理,直接确定债务重组所得为 400 万元,并且可以考虑将非货币性资产交换过程中的视同销售所得直接并入非货币性资产交换所得中。○