

视同销售:观察不同税种协调性的一个视角

广东海洋大学经济管理学院 朝黎明

【摘要】在增值税法和所得税法中,只将货物用于捐赠、职工福利及分配利润三项行为列为两者共同的视同销售行为,既需要缴纳增值税又需要缴纳所得税。但在实务中,被同时认定为增值税视同销售行为和所得税视同销售行为的情况却远超过上述三项行为。本文分析了增值税和所得税关于视同销售行为的规定存在不协调的问题,并提出了两种税法相互协调的对策。

【关键词】 增值税 所得税 视同销售行为

一、问题的提出

在1994年开始实施的《增值税暂行条例实施细则》中,共列举了8种增值税视同销售行为,即:货物交付他人代销;销售代销货物;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,但相关机构设在同一县(市)的除外;将自产或委托加工的货物用于非应税项目;将自产、委托加工或购买的货物作为投资提供给其他单位或个体经营者;将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者;将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。2008年开始实施的《企业所得税法实施条例》规定: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。

在增值税和所得税视同销售行为的法律条目中,既有相同的内容,也有不同的条款。下面从行为载体、行为认定方面比较增值税和所得税视同销售行为。

1. 行为载体方面,所得税视同销售行为比增值税视同销售行为的载体范围更加广泛。增值税视同销售行为中的行为载体仅指货物,不包括货物以外的其他财产以及劳务。所得税视同销售行为中的行为载体是财产和劳务。财产不仅包括货物,还包括固定资产和无形资产等其他资产。财产和劳务的销售、转让收入一般都会增加所得税的计税基础,要缴纳所得税。

2. 作为行为载体的货物在来源与用途方面的规定存在差异。一方面,所得税视同销售行为的货物来源比增值税视同销售行为的货物来源更加广泛。增值税视同销售行为把货物分为自制(包括委托加工)和外购两大类。将自制的货物用于对外投资、分配给股东、对外捐赠、非应税项目和职工福利,均要视同销售。而外购的货物只有用于对外投资、分配给股东、对外捐赠时才视同销售,用于非应税项目和职工福利时,则不视同销售。与增值税视同销售行为不同的是,在所得税视同销

售行为中,并没有区分财产和劳务的来源,即不论是自制的还是外购的,只要用于非货币性资产交换、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,一律视同销售。

增值税法所列的视同销售行为与所得税法所列的视同销售行为在货物用途方面,只列有3个共同的项目。现行企业所得税法,将货物用于非货币性资产交换、捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等9项用途时要视同销售。增值税与所得税视同销售行为的规定中有3项完全相同的用途,即将货物用于捐赠、利润分配以及职工福利。一个显著的不同点是,将货物用于在建工程等非应税项目,所得税法不再视同销售,但增值税法要视同销售。

增值税法和所得税法在上述3项用途之外,并没有其他直观的共同项目。税法的上述内容表明,将货物用于捐赠、职工福利以及利润分配等三项行为,既需要缴纳增值税又需要缴纳所得税。那么,增值税视同销售行为中其他5项行为引起的计税收入是否需要缴纳所得税?所得税视同销售行为中其他6项行为引起的计税收入是否需要缴纳增值税?只有解决以上问题,才能够更加清晰地展现增值税和所得税视同销售行为的相互关系。

二、对视同销售行为的梳理

1. 增值税法视同销售且所得税法也视同销售的行为。单位或个体经营者将货物交付他人代销以及销售代销货物,代销方式有两种,一是收取手续费方式,二是买断方式。在买断方式下,货物相当于经过了两次出售,第一次是委托方卖给受托方,第二次是受托方再卖给第三方。对于委托方和受托方来讲,都属于实现对外销售。对外销售货物的收入既要缴纳增值税又要缴纳所得税。在收取手续费方式下,委托方的情况与买断方式下没有任何区别。但是,受托方的情况略有不同。在收取手续费方式下,受托方销售代销货物时,因为购入价格与销售价格相等,增值税销项税额与进项税额也相等,其应交增值税为零。在此环节,将受托方的行为也视同销售征收增值税完全是为了保持增值税抵扣链条的连贯性。购入价格与销售价

格相等,也说明受托方的货物销售利润为零,其应纳税所得税额为零。但是,受托方收取的手续费是要交所得税的。

将自产、委托加工和购买的货物用于对外投资属于非货币性资产交换行为。现行企业所得税法将货物、财产、劳务用于非货币性资产交换视同销售。这说明,该行为不仅属于增值税法中的视同销售行为,也属于所得税法中的视同销售行为。

2. 增值税法视同销售而所得税法不视同销售的情况。对于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,但相关机构设在同一县(市)的除外,增值税法视同销售而所得税法不视同销售。现行企业所得税法建立了法人所得税制,对于货物在同一法人实体内部的转移,如用于在建工程、管理部门、分公司等不再作为视同销售行为,不需要计算缴纳企业所得税。但是,笔者认为,在统一核算的法人内部机构之间的货物转移,即使按照增值税法的规定确认收入,在所得税汇算清缴时,一方的收入与另一方的成本相互抵消,最终结果与不交所得税是一致的。

将自产、委托加工的货物用于非应税项目,增值税法视同销售而所得税法不视同销售。

小结:增值税视同销售行为中除将自产、委托加工的货物用于非应税项目以及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之外,其他6项增值税视同销售行为同时也是所得税的视同销售行为。但是,所得税法只将财产或劳务用于捐赠、职工福利、分配利润以及非货币性资产交换(包括将货物用于对外投资)等4项列为所得税视同销售行为,而没有将委托代销和受托代销货物情形列入所得税视同销售行为。

3. 所得税法视同销售,增值税法也视同销售的情况。根据会计准则的规定,企业将自产的货物用于在建工程、捐赠、广告、样品、赞助、管理部门等,并不反映收入,而是直接将货物的成本计入相应的资产和费用类科目中。而企业将自产货物用于抵债、投资、非货币性资产交换、集体福利和个人消费的,会计准则规定,除合并构成的投资外,应当反映收入。

小结:除了增值税与所得税共同的视同销售行为,其他所得税视同销售行为,即将货物用于样品、广告、赞助、偿债、集资、非货币性资产交换等用途的行为,同时也是增值税视同销售行为。

三、结论与建议

增值税与所得税视同销售行为在行为载体方面存在较大差异。增值税视同销售行为载体仅指货物,而所得税视同销售行为载体包括财产和劳务。当行为载体为货物时,增值税与所得税视同销售行为存在很多共同项。如:8项增值税视同销售行为中,除了将货物用于非应税项目和内部机构,其他6项均要缴纳所得税,即该6项既是增值税视同销售行为又是所得税视同销售行为;将货物用于所得税视同销售的9项行为,同

样既要缴纳增值税又要缴纳所得税。但是,增值税法和所得税法条款中,完全一致的只有3项行为。税法规定与实务出现了一定的差异,进而导致不同税种间缺乏协调性。

1. 协调不同税种间的相同行为。一般视同销售征收增值税的货物,其计税收入同时也要缴纳所得税。同样,计征所得税的货物收入也往往要计征增值税。但是,在单个税法条款中,难以直观清晰地看到这种关系,不同税法在相关问题上的协调性存在一定的缺陷。

为了在税法中清晰表现不同税种视同销售行为的相互关系,对当前的视同销售行为规定应作些修改。所得税视同销售行为,应按行为载体分别规定。如将货物用于捐赠、职工福利、分配利润、偿债、集资、广告、样品、赞助以及非货币性资产交换的行为视同销售征收所得税。同样,将财产和劳务用于捐赠、职工福利、分配利润、偿债、集资、广告、样品、赞助以及非货币性资产交换的行为视同销售征收所得税。如此一来,可以非常清楚地看到增值税与所得税视同销售行为之间的关系,两种法律不会存在界限模糊的情况。

2. 协调税法与其他法规之间的相同行为。在实务中应视同销售征收增值税的行为在税法中却没有明确规定。如:将货物用于广告、样品、集资等的行为在实务中是要缴纳增值税的,但是增值税视同销售行为中却遗漏了该内容。又如:《企业会计准则第12号——债务重组》应用指南明确规定,债务人以非现金资产存货抵偿债务的,应当作为销售处理,按照《企业会计准则第14号——收入》以其公允价值确认收入,同时结转相应成本。该规定说明,企业将货物用于偿债应视同销售征收增值税。但是,此项视同销售行为的规定不在增值税法中,而在会计准则里。会计准则与税法是企业会计核算时必须遵循的两大制度体系,两者相互渗透、相互影响并互为补充。但是,在涉税核算时,会计准则必须遵循税法,不能有悖于税法。也就是说,在涉税业务的核算上,税法的地位比会计准则要高。

在税法中制定应税事项的处理规定更能体现税法在涉税业务中的地位。因此,增值税视同销售行为应增加一些内容。如:将自产、委托加工或购买的货物用于广告;将自产、委托加工或购买的货物用于样品;将自产、委托加工或购买的货物用于偿债;将自产、委托加工或购买的货物用于赞助;将自产、委托加工或购买的货物用于集资,这样可以把全部增值税视同销售行为纳入税法的规范中。

主要参考文献

1. 刘志耕,王新宇.所得税视同销售相关问题的处理.中国税务报,2008-04-14
2. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2008
3. 史玉光.例说新税法与新会计准则的差异.北京:电子工业出版社,2008