

视同销售行为的所得税处理

胡胜蓝 林梦秦

(湖南大学会计学院 长沙 410205)

【摘要】 现行企业所得税法在具体内容上做了较大的改动,本文对企业所得税法下视同销售行为的税务处理进行了详细分析。

【关键词】 视同销售 非货币性资产交换 公允价值

视同销售行为不同于一般销售,是一种特殊的销售行为。视同销售行为并没有给企业带来现金流入,但从税收的角度实现了“生产、交换、分配、消费”中一个环节的职能——分配职能,所以应视同一般销售计缴税金。

一、《企业所得税法实施条例》与国税发[2006]56号对视同销售行为的规定

1. 《企业所得税法实施条例》第二十五条对视同销售行为的规定如下: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。

2. 《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)及附件《企业所得税年度纳税申报表》填表说明则是这样规定的:

《企业所得税年度纳税申报表》附表一第13行“自产、委托

.....认为:对于纳税人的不申报行为,主管税务机关应当依据《税收征收管理法》第六十二条的规定进行处罚;而对于纳税人不申报并引发不缴纳或者少缴纳税款的行为,则应当根据第六十四条第二款的规定进行处罚。鉴于纳税人不缴纳或者少缴纳税款的行为皆因不申报所引起,因而应当将纳税人的不申报行为与不缴纳税款的行为合并处罚:由主管税务机关责令纳税人限期改正,并课处不缴或者少缴税款的百分之五十以上五倍以下的罚款。

我们不主张税务机关在税收征管中依据《司法解释》对纳税人进行行政处罚还有另一个很重要的理由,即依据《司法解释》进行行政处罚将产生一系列的问题:

第一,税务机关在税收征管中适用《司法解释》对纳税人实施处罚将使《税收征收管理法》第六十二条形同虚设。对于已经办理了税务登记手续而又不申报的纳税人,税务机关应当按照《税收征收管理法》第六十二条的规定进行处罚。由于有了《司法解释》,而且《司法解释》还规定,已经办理了税务登记的纳税人,如果不申报就是偷税,那么税务机关就必须按照《税收征收管理法》第六十三条的规定对纳税人实施处罚,否

加工产品视同销售的收入”应填报用于在建工程、管理部门、非生产机构、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面的材料和自产、委托加工产品的价值金额。第14行“处置非货币性资产视同销售的收入”则填报将非货币性资产用于投资、分配、捐赠、抵偿债务等方面按照税法应视同销售确认收入的金额。非货币性交易中支付补价的,按照会计准则应确认的收益,填报在本表第20行“非货币性资产交易收益”中。

二、对两法规定差异的理解

《企业所得税法实施条例》明确规定了两项视同销售行为:一是企业发生的非货币性资产交换;二是将货物、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。对非货币性资产交换视同销售,在《企业所得税法实施条例》中第一次做了明确规定。这一转变实际上是出于更好地做到税法与企业会计准则的协调。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》做了明确规定,所以从《企业所得

.....则就是不依法办事,将构成违法。很显然,有了这一《司法解释》之后,《税收征收管理法》第六十二条的规定也就是多余的了。

第二,税务机关在税收征管中适用《司法解释》对纳税人实施处罚将严重地扩大打击面。按照《司法解释》的规定,已经办理了税务登记的纳税人不申报就是偷税,那么纳税人就要受到税务机关的处罚,如果这种处罚有了两次,纳税人又实施了不申报行为,那么该纳税人不申报的行为就构成偷税犯罪。但是从税收征管的实践情况看,那些已经办理了税务登记手续的纳税人,在五年之内(《司法解释》中规定了五年的限制)由于种种原因不按照规定及时办理纳税申报手续并且不申报次数超过三次的纳税人大有人在,在面上不会低于25%。那么这25%的纳税人是不是都应当被视为偷税犯罪而要接受刑事处罚呢?因此,若按照《司法解释》执行,偷税犯罪的打击面将过大。

鉴于目前各地税务机关在税收征管中普遍存在依据《司法解释》对纳税人实施行政处罚的问题,建议国家税务总局对此加以规范。○

税年度纳税申报表附表一第14行“处置非货币性资产视同销售的收入”到《企业所得税法实施条例》的“非货币性资产交换”，税法与会计做到了形式上的统一。

《企业所得税法实施条例》中关于视同销售行为的第二项规定，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，都属于企业外部活动，从税法的角度来说作视同销售处理是合情合理的。

由《企业所得税法实施条例》第二十五条可知，视同销售可涵盖销售货物、转让财产和提供劳务三个方面，同时也取消了《企业所得税年度纳税申报表》附表一中的“材料和自产、委托加工产品”才视同销售这一规定，取而代之的是更为广义的“货物、财产、劳务”。这样的规定在所得税征缴过程中更具灵活性，从而能更好地减少企业的偷漏税行为。

《企业所得税年度纳税申报表》附表一第13行中出现“用于在建工程、管理部门、非生产机构”的内容，《企业所得税法实施条例》中无类似规定。将自产、委托加工的产品用于在建工程、管理部门和非生产机构在现行会计准则下并没有做主营(其他)业务收入的规定，且在《企业所得税年度纳税申报表》附表四中并没有将自产、委托加工的产品用于在建工程、管理部门和非生产机构应调增应纳税所得额的规定。因此《企业所得税法实施条例》承认了这一点，将自产、委托加工的产品用于在建工程等企业内部的活动从视同销售行为中除名。

《企业所得税法实施条例》与《企业所得税年度纳税申报表》附表一都未曾涉及将自产、委托加工的产品用于对外投资，原因在于现行会计准则规定对此应作收入处理。

三、视同销售行为的税务处理

1. 非货币性资产交换。根据《企业会计准则——基本准则》的规定，可将非货币性资产交换分为两类。一类是以公允价值计量，应当以换出资产的公允价值和应支付向量的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益，需同时满足条件：①该项交换具有商业实质。②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。另一类是以账面价值计量，即不满足上面所列两个条件之一的，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确认损益。

但正如上文提到的，税法在非货币性资产交换的处理上同会计既有相同点又有分歧，从而导致非货币性资产交换并非都是视同销售行为。具体表现如下：第一类在公允价值计量模式下，换出资产已按公允价值确认了损益，税法与会计处理是一致的，不需调整年度应纳税所得额，也即采用公允价值计量模式的非货币性资产交换不属于视同销售；第二类在账面价值计量模式下，税法上应按换出资产计税价值(此处的计税价值类似于公允价值)与换出资产的账面价值的差额确认损益(不考虑相关税费)，计入年度应纳税所得额，属于视同销售。举例对比如下：

例1：A公司以一批库存商品交换B公司的房产，库存商品的成本为80万元，已提减值准备10万元，公允价值为100万元，增值税税率为17%，消费税税率为10%。房产的原价为200万

元，已提折旧100万元，已提减值准备20万元，公允价值为110万元，营业税税率为5%。双方达成协议，由B公司支付补价10万元，双方均保持资产的原始使用状态。

该题是存货与固定资产的交换，由题意可知此项交换同时满足了具有商业实质与可按公允价值计量的两个要求，应当以换出资产的公允价值和应支付向量的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。A公司在会计上应确认的当期损益=100-(80-10)-100×10%=20(万元)，年末无需调增应纳税所得额；同理B公司在会计上应确认的当期损益=110-(200-100-20)-110×5%=24.5(万元)，年末也无需调增应纳税所得额。

例2：A公司的库存商品计税价值为100万元，B公司的房产计税价值为110万元，假定双方均无法获取公允价值，其余条件同例1。

由题意可知此项交换不满足其中的一项条件，即不能采用公允价值计量，所以应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确认损益。A公司在会计上应确认的当期损益为0，同理B公司在会计上应确认的当期损益为0。但此项交换满足视同销售的确认条件，应调整应纳税所得额。由于计税价值与例1的公允价值相等，所以A公司的调整数额为20万元，B公司的调整数额为24.5万元。另外，非货币性资产交换同时换入多项资产的，在确定各项换入资产的成本时，应当分情况对待，但在税务处理上与两项非货币性资产之间的交换是一致的，没有本质的区别。

2. 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。这一方面除在内容上有较大改动、对此类视同销售的定义难以鉴别之外，税务处理相对比较简单。按照《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)第二条第一项规定，企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券(商业企业包括外购商品)用于捐赠，应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。

例如，某企业将一批自产货物通过政府部门捐赠给贫困地区，该批货物账面成本80万元，同类市场价格100万元(不含税)。按确定企业所得税应税收入的规定，视同销售产品的销售价格应参照同期同类产品的市场销售价格确定，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。此处应按同类市场价格计算视同销售收入100万元，而不应按账面成本来算，当然应纳税所得额是按收入与成本的差额来调整的(不考虑相关税费)。

同时应该注意到，如果例题中企业不是将自产货物用于捐赠，而是将企业的财产如机器设备、房产等用于捐赠，应照样确认财产转让收入，调整应纳税所得额。另外，用于偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的应类似于捐赠处理。

主要参考文献

周拥明.谈视同销售业务的会计处理.四川会计,2007;10