

# 增值税视同销售业务 与进项税额转出业务之核算

中南财经政法大学会计学院 杨婧涵

现行企业会计准则对增值税视同销售业务与进项税额转出业务的核算做出了具体详细的规定。然而,会计实务工作者对于这两类业务中是应确认“销项税额”还是计入“进项税额转出”,是确认“收入”还是按成本结转仍难以区分。本文拟结合税法的相关规定,并联系实际工作中的典型例子,对该问题进行简要的分析。

## 一、增值税的核算原理与视同销售业务及进项税额转出业务的本质

增值税是国家对企业在流通环节的价值增值征收的一种流转税,其征税对象主要是企业商品生产、销售、加工、修理与修配等过程中的价值增值部分。增值税本应以“增值额×税率”来进行计算。但会计上由于缺乏与“增值额”直接对应的会计科目,只能取得采购成本与销售收入的金额,因此往往采用“销售收入×税率-采购成本×税率”来进行间接计算。这种间接计算增值税的思想就导致了增值税销项税额与增值税进项

筹划。

方案一:丙企业不合并丁公司。则丙企业应纳增值税= $100 \div (1+4\%) \times 4\% = 3.846$ (万元);丁公司应纳营业税= $50 \times 5\% = 2.5$ (万元);丙企业与丁公司应纳税额合计= $3.846 + 2.5 = 6.346$ (万元)。

方案二:丙企业合并丁公司,从而使其销售行为转变为以“销售货物”为经营主业的“混合销售行为”。则合并后的集团公司应纳增值税= $(100+50) \div (1+4\%) \times 4\% = 5.769$ (万元)。可见,方案二比方案一少交税 0.577 万元 ( $6.346 - 5.769$ ),因此,应当采取合并的方式。

## 四、通过合并变“销售(购买)不动产”为“转让(购买)企业产权”

转让企业产权是整体转让企业资产、债务及劳动力的行为,其转让价格不仅仅是由资产价值决定的。所以,企业转让产权与企业销售不动产、销售货物及转让无形资产的行为完全不同,既不属于营业税征税范围,又不属于增值税征税范围。股权转让中涉及的以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配,共同承担风险的行为不征收营业税,在投资期内转让其股权的也不征收营业税。

筹划思路:企业合并可以改变企业的组织形式及内部股权关系,通过企业合并,可以减少关联企业或上下游企业间的流通环节,合理规避流转税,这是企业合并的优势所在。以股

税额的产生,而应缴纳的增值税税额则等于销项税额扣除进项税额后的余额。

按照增值税的会计核算原理,同一商品的增值税销项税额与进项税额应该是一一对应的。一般而言,如果商品的加工生产与销售环节未中断,则表明增值环节是完整的,该商品的销项税额扣除进项税额后的余额便是该商品应缴纳的增值税。

但如果该商品在生产加工与销售环节中出现中断,如商品出现毁损等,则商品无法出售,即增值环节中断,该商品的“销项税额”无法产生。此时,如不对“进项税额”进行转出处理,便会出现该商品的“进项税额”与其他商品的“销项税额”进行抵销的情况,导致企业的“销项税额”与“进项税额”的对应关系发生错位。为了避免此种情况的出现,现行企业会计准则规定了进项税额转出的处理规则。

此外,有时商品在未发生销售时,企业也可能因为其他原

权或者产权交易代替不动产交易,可以规避销售不动产环节的高额税负。

例 4:A 公司 20×7 年 12 月 31 日,资产总额 9 800 万元(其中不动产 8 000 万元),负债 10 000 万元,净资产-200 万元。A 公司股东决定清算并终止经营。B 公司为扩大规模,决定出资 10 000 万元购买 A 公司全部资产,A 公司将资产出售收入全部用于偿还债务和缴纳欠税,然后将 A 公司解散。A 公司在该交易中涉及销售不动产(即 B 公司购买不动产)共 8 000 万元。请进行纳税筹划。

方案一:A 公司采取销售不动产的方式。A 公司应纳营业税= $8\,000 \times 5\% = 400$ (万元);应纳城市维护建设税及教育费附加= $400 \times (7\% + 3\%) = 40$ (万元)。

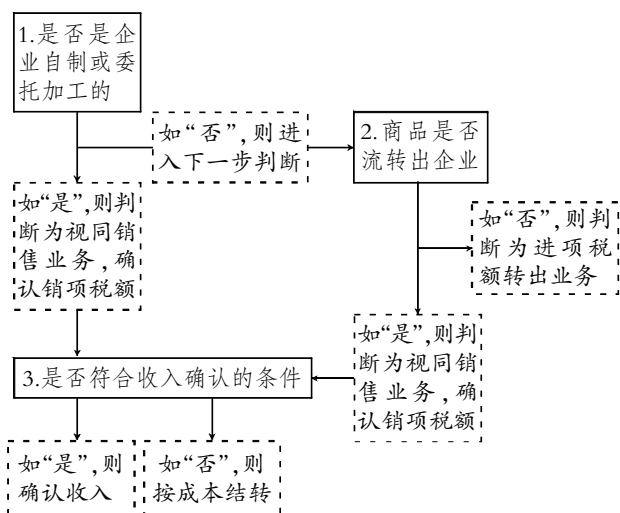
方案二:通过合并变“销售不动产”为“转让企业产权”。对于上述交易,如果 B 公司采用购买 A 公司企业产权的方式,则不必缴纳营业税和相应的城市维护建设税及教育费附加。可见,方案二比方案一少交营业税和相应的城市维护建设税及教育费附加 440 万元 ( $400 + 40$ ),因此,应当采取合并的方式。

总之,合并在企业纳税筹划中有着广泛的运用。但是需要注意的是,我们不能只考虑税负因素,还应对于诸如信用关系、货物质量、洽谈成本、售后服务等因素进行综合考虑,以做出正确的决策。○

因使商品发生了增值,如对外投资、对外捐赠等。在这种情况下,虽然企业未发生销售,但税法上仍需确认销项税额,以确保商品的价值增值部分足额缴纳税款。在这种情况下,增值税的视同销售业务就产生了。税法对视同销售业务的判断不是以会计上对收入的确认为前提,而是考虑是否实现增值。因此,现行企业会计准则中的收入确认与税法对视同销售业务的认定无直接联系。

## 二、视同销售业务与进项税额转出业务的核算程序与举例分析

视同销售业务与进项税额转出业务的区分与核算应首先明确三个是否:①商品是否是企业自制或委托加工的;②商品是否流转出企业;③商品流转是否符合收入确认的条件。三个是否的判断流程如下图所示:



视同销售业务、进项税额转出业务与收入确认的判断流程图

如上图所示,在判断视同销售业务与进项税额转出业务时,具体应按照以下程序进行:

1. 首先判断商品是否是企业自制或委托加工的。如果商品为企业自制或委托加工,则只要商品加工完工,税法将认定其已实现增值,需要确认销项税额,应按照视同销售业务进行处理。但会计上能否确认收入,还需判断该商品是否符合收入确认的条件。如视同销售业务符合以下条件,则一般认为符合收入确认标准,应确认收入:①商品所有权转出企业;②导致企业资产增加或负债减少。如果上述任一条件不满足,则视同销售业务不能确认收入,直接按成本结转。

例 1:A 企业将自制产品对外投资,该产品的成本为 80 万元,市场价格为 100 万元。

分析:由于 A 企业产品为自制,产品完工即已实现增值,因此,作为视同销售业务处理,且该商品流转出企业,并导致 A 企业产生一项新的资产——长期股权投资,所以应确认收入。会计分录如下:借:长期股权投资 117 万元;贷:主营业务收入 100 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)17 万元。同时结转成本,借:主营业务成本 80 万元;贷:库存商品 80 万元。

例 2:B 企业将自制产品用于本企业的在建工程,该产品的成本为 80 万元,市场价格为 100 万元。

分析:由于 B 企业产品为自制,产品完工即已实现增值,因此,作为视同销售业务处理。但该商品未流转出企业,所以不应确认收入,而应按成本结转,并按计税价格(市场价格)计算销项税额。会计分录如下:借:在建工程 97 万元;贷:库存商品 80 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)17 万元。

例 3:C 企业将自制产品对外捐赠,该产品的成本为 80 万元,市场价格为 100 万元。

分析:由于 C 企业产品为自制,产品完工即已实现增值,因此,作为视同销售业务处理。该商品流转出企业,但并未导致 C 企业增加资产或者减少负债,而是导致 C 企业经济利益的净流出,所以不应确认收入,而应按成本结转,并按计税价格(市场价格)计算销项税额。会计分录如下:借:营业外支出 97 万元;贷:库存商品 80 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)17 万元。

2. 如果商品并非自制或者委托加工,而是企业外购取得,还需分以下情况进一步判断。

(1) 如果外购商品流转出企业,则表明商品进入市场,商品的交易价格都应以市场价格为基础,其已实现增值,判为视同销售业务,并根据上述确认收入的标准进行判断。

例 4:D 企业将外购原材料对外捐赠,该原材料的取得成本为 80 万元,目前的市场价格为 100 万元。

分析:D 企业的该原材料虽为外购商品,但由于其对外捐赠已流转出企业,因此,应作为视同销售业务处理,确认销项税额。但由于该原材料的转出并未导致 D 企业增加资产或者减少负债,而是导致 D 企业经济利益的净流出,所以不应确认收入,而应按成本结转,并按计税价格(市场价格)计算销项税额。会计分录如下:借:营业外支出 97 万元;贷:原材料 80 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)17 万元。

例 5:E 企业将外购原材料对外投资,该原材料的取得成本为 80 万元,目前的市场价格为 100 万元。

分析:E 企业的原材料虽为外购商品,但由于其对外投资已流转出企业,因此,应作为视同销售业务处理,确认销项税额。此外,由于原材料的转出导致 E 企业增加一项资产——长期股权投资,所以应确认收入。会计分录如下:借:长期股权投资 117 万元;贷:其他业务收入 100 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)17 万元。同时结转成本,借:主营业务成本 80 万元;贷:库存商品 80 万元。

(2) 如果外购商品未流转出企业,则表明该商品的增值环节发生中断,无法产生销项税额,必须将进项税额转出。

例 6:F 企业将外购原材料用于本企业的在建工程,该原材料的取得成本为 80 万元,增值税专用发票上注明的进项税额为 13.6 万元,目前的市场价格为 100 万元。

分析:F 企业将原材料用于本企业的在建工程,表明该原材料增值环节中断,无法确认销项税额,应作为进项税额转出处理。会计分录如下:借:在建工程 93.6 万元;贷:原材料 80 万元,应交税费——应交增值税(进项税额转出)13.6 万元。○