

# 存货非正常损失税法认定的局限性分析

李波 夏晶

(中南财经政法大学财政税务学院 武汉 430074)

**【摘要】**我国现行税法对存货非正常损失作了一些规定,但是其中某些方面的操作性不是很强。本文对《增值税暂行条例实施细则》第二十四条进行了分析,以说明相关规定的局限性所在,并提出了相应的对策与建议。

**【关键词】**非正常损失 管理不善 霉烂变质

## 一、问题的提出

企业出现存货损失在实务中十分常见,损失产生后,如何正确进行税务处理?有的企业出现存货损失后,该转出的进项税额没有转出,被税务机关检查出来后,不仅补交税款,还被定性为偷逃税并被罚款。事实上,相当一部分纳税人并非主观故意偷逃税款,出现此类情况的一个重要原因是我国现行税法中关于非正常损失的相关规定存在一定的局限性。

关于非正常损失,我国现行税法作了如下规定:

《增值税暂行条例》(简称《条例》)第十条提到了非正常损失,其规定是:下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:……(二)非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;(三)非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务……对非正常损失作出界定的是《增值税暂行条例实施细则》(简称《细则》)的第二十四条:条例第十条第(二)项所称非正常损失,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。除此之外,国家税务总局在《关于企业改制中资产评估减值发生的流动资产损失进项税额抵扣问题的批复》(国税函[2002]1103号)(简称《批复》)中指出:“非正常损失是指生产、经营过程中正常损耗之外的损失,对于企业由于资产评估减值而发生的流动资产损失,如果流动资产未丢失或损坏,只是由于市场发生变化,价格降低,价值量减少,则不属于增值税暂行条例实施细则中规定非正常损失,不作进项税额转出处理。”

## 二、问题的分析

尽管《细则》和《批复》对非正常损失的内涵作出了解释,但是没有对正常损失与非正常损失的具体划分标准和界限作出明确的定性描述。事实上,《细则》中关于非正常损失的相关规定可操作性就不是很强。这是造成纳税人不能正确认定存货非正常损失的一个重要原因。

我们回到《细则》第二十四条:“非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失”,应该说这句话是认定非正常损失的关键。理解这句话可以分为两个层次:①造成非正常损失的原因;②非正常损失的结果或表现形式。

我们先分析非正常损失的原因,综合现行税法规定,存货发生损失的原因可以归纳为三个方面:①自然灾害,如洪水、

地震、泥石流等;②市场行情变化,如前段时间国内奶粉企业面临的情况;③管理不善。从《细则》的规定可以看出,非正常损失的原因只有一个,即“管理不善”,而自然灾害和行情变化造成的损失都不能算作非正常损失。笔者认为,把“管理不善”作为认定非正常损失的唯一原因并不完全合理,原因如下:第一,“管理不善”这个提法过于笼统和抽象,什么叫“管理不善”?第二,管理的“善”与“不善”在很大程度上取决于企业愿意为管理所付出的代价。换句话说,只要企业能够在管理上花足够的钱,“管理不善”的情形就几乎不会发生,但几乎没有企业愿意这样做,因为这与企业的经营目标——利润最大化有冲突。第三,在现实中,判断企业管理是“善”还是“不善”的标准通常是结果导向原则,即“管理不善”结论的得出往往是以造成不良结果为依据的。通俗地讲,只要没有出事,再无效的管理也不会被认定为“管理不善”,相反只要出了事,再有效的管理也会被认定为“管理不善”。这样一来,在认定非正常损失时出现了从结果到结果这样违反逻辑的循环推理,即“造成了损失——管理不善——非正常损失”。

正因为“管理不善”在现实中难以界定,于是在实务中经常这样对非正常损失进行认定:只要不是自然灾害和行情变化造成的损失就是非正常损失。这样的认定会造成两种情况:①将不属于非正常损失的损失认定为非正常损失,如工业企业部分液体货物和易碎物品的自然损耗,受气候影响的某些货物的季节性损耗;②将本属于非正常损失的损失认定为正常损失,如自然灾害发生或市场行情发生变化,本可以采取避免或减少损失但没有采取相应措施造成的损失。很显然,这两种情况造成的非正常损失都与真正的非正常损失有区别。

接下来我们再分析非正常损失的结果或表现形式。《细则》中规定非正常损失的结果或表现形式是被盗、丢失、霉烂变质。仔细斟酌,被盗、丢失以及霉烂变质这三种结果实际上也是有区别的。被盗、丢失的情况出现后,存货发生的变化是数量上的减少,其变化过程是从有到无,因而无法形成新的产品而取得相应的销售额及销项税额。而霉烂变质则不同,存货发生霉烂变质后,存货只是在质量上发生了变化,其数量并未

# 增值税改革对融资租赁业的影响

徐峰林

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

**【摘要】**《增值税暂行条例》规定,企业新购入固定资产所含的增值税允许抵扣。但企业以融资租赁方式取得的固定资产并未纳入增值税抵扣范围。本文主要分析讨论增值税改革对融资租赁业的影响与冲击,并据此提出融资租赁企业现阶段的应对措施与今后的税制改革方向。

**【关键词】** 增值税改革 融资租赁 融资性售后回租

融资租赁是指实质上转移了与资产所有权相关的全部风险和报酬的租赁。具体是指,出租人根据承租人对租赁物件的特定要求和对供货人的选择,出资向供货人购买租赁物件,并租给承租人使用,承租人则分期向出租人支付租金,在租赁期内租赁物件的所有权归出租人所有,承租人拥有租赁物件的使用权。租期届满,承租人有权选择留购或续租。由于在办理融资时对企业资信和担保的要求不高,所以非常适合中小企业融资。

## 一、增值税改革对融资租赁业的影响

根据《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)的规定,从2009年1月1日起,增值税一般纳税人购进固定资产发生的进项税额,可根据《增值税暂行条例》和有关规定,凭增值税专用发票、

发生变化(或只发生少量变化),其变化过程并不是从有到无,而是质量上的从好到坏。存货发生霉烂变质后,只是丧失了其预期的使用价值,即不能按照取得该存货时的预期形成新的产品。但是很多存货的用途是多样的,只要其能发挥别的用途,就不能将其和被盗、丢失等同起来。事实上,存货霉烂变质后作其他用途这样的例子在现实中不胜枚举。霉烂变质的存货虽然没有形成预期的新产品,但是其并没有退出生产流通领域,其价值通过一定的方式转移到其他产品上,其增值税链条并没有中断。所以,将霉烂变质的存货认定为非正常损失并将其对应的进项税额转出并不完全合理。

## 三、对策与建议

笔者认为,在实务中认定非正常损失除了以《细则》、《批复》等税收法规为依据外,还应把握以下几点:①主观性与客观性原则。与非正常损失相对的是正常损失,通常情况下,正常损失是由客观原因造成的。而非正常损失是违背正常的工作、生产、经营所发生的损失,它往往是由主观因素造成的,如存货在购进、存储、领用、销售过程中的因非常事故、责任事故造成的损失。②坚持一致性原则。这里所说的一致性是指与存货损失的会计处理保持一致。存货发生损失后,在没有查明原

海关进口增值税专用缴款书和运输费用结算单据从销项税额中抵扣。改革的实质是由生产型增值税向消费型增值税转变。但由于新税制并未将融资租赁行为纳入增值税抵扣范围,这就使得融资租赁企业从供货商处购买固定资产取得的增值税专用发票无法抵扣,向承租人开具的租金发票承租人也无法抵扣,从而出现以下两种结果:

1. 17%的增值税成本由承租人承担。根据国家税务总局发布的《关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》(国税函[2000]514号)的规定,经中国人民银行批准的经营融资租赁业务的企业开展的融资租赁业务,按照融资租赁征收营业税;其他单位从事的融资租赁业务,租赁的货物的所有权转让给承租方,征收增值税,不征收营业税;租赁的货物的所有权未转让给承租方,征收营业税,不征收增值税。增值税改革前,

因之前先记入“待处理财产损溢”科目,在查明原因后再分别记入“管理费用”、“其他应收款”、“营业外支出”等科目。一般而言,记入“管理费用”的都是正常损失,而记入“其他应收款”和“营业外支出”的往往都是非正常损失。这里,自然灾害造成的损失是个例外,《细则》中非正常损失的原因不包括自然灾害,但是自然灾害造成的损失在会计处理上通常记入“营业外支出”。③坚持全面性原则。一项损失中可能既有正常损失也有非正常损失,例如废品损失,在规定的产品合格率以内的损失界定为正常损失,在规定的合格率以外的部分造成的损失则为非正常损失。

从长远看,对《细则》第二十四条关于非正常损失的相关规定进行完善也是很有必要的。一方面,对“管理不善”作出立法解释,使课税要素明确,从立法技术角度保证财政分配关系的明确性;另一方面,将“霉烂变质”补充为“霉烂变质且无使用价值和转让价值”,这样可以减少不必要的争执,将税收经济成本和社会总经济成本降到最低。

## 主要参考文献

戴海平,张志军.另一个角度解读税法.北京:中国财政经济出版社,2006