

细解流转税和所得税法中的“视同销售”条款

何清

(重庆师范大学经济与管理学院 重庆 400047)

“视同销售”源于国家征税部门为了防止纳税主体采取特殊行为隐瞒销售,以达到避税目的,而对于某些可能在一般人意识中不属于销售的行为,也认定是销售行为,并缴纳相应的税金。在实际操作中,“视同销售”的概念在我国的税法中有四个税种涉及,每个税种对“视同销售”的规定都有所差别,如果不认真细读法律条款,往往出现漏缴和多交税款情况。漏缴要负担法律责任,而多交叉让企业的税负增加。这些后果都促使我们的财务人员应对其有更深刻的认识。本文希望能通过几个案例让实际工作者更深刻理解有关“视同销售”的法规条款。

案例 1:2009 年底某汽车修理厂与某品牌 4S 店签订协议,协议约定:对于在该 4S 店购买的汽车,签约修理单位为该

汽车修理厂,该汽车修理厂则无偿赠送一年的修理服务。2010 年,该汽车修理厂总共有 410 万元的修理收入,其中 360 万元来自非签约客户,另外 50 万元来自签约客户。修理修配属于增值税的应税范围,于是该汽车修理厂财务人员将 50 万元作为视同销售中的无偿赠送来理解,以 410 万元计算缴纳了增值税。

对于该案例的理解,应认真参考《增值税暂行条例实施细则》,其中第四条规定,单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:①将货物交付其他单位或者个人代销;②销售代销货物;③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;④将自产或者委托加工的货物用于非增值税应

进行初始确认,两者的差额作为首日利得计入当期损益。

在对 Aura 公司的评估过程中,由于评估师对于认股权证评估模型中使用的其中一个参数 Stock Price(当前股票价值)是基于 Equity Value(股权价值)与当前股数计算得出的,而 Equity Value 是通过一系列估值方法计算得出的,与国际会计准则规定的可观察市场似乎有一定差异。

假设 1:如果估值的来源符合可观察市场的定义。该认股权证应该以评估价值入账,同时评估价值与支付对价之间的差额计入当期损益。于收购日,认股权证和长期股权投资的会计分录为:借:交易性金融资产 90;贷:银行存款 75,投资收益 15。

假设 2:如果估值的来源不符合可观察市场的定义,则该认股权证与所支付对价之间的差异,不应在收购日计入损益,而应以一种适当的摊销方式在以后各期计入损益,以反映市场参与者在对该金融工具进行定价时能考虑各种因素(包括时间因素)的变化。于收购日会计分录为:借:交易性金融资产 75(90-15);贷:银行存款 75。

于期末,根据年末评估的公允价值确认该认股权证的公允价值变动损益。对于未确认首日利得,考虑按等待期进行直线分摊。

从谨慎性的角度考虑,第一种假设下所确认的投资收益应该与前述长期股权投资余额进行冲销。理由是,在同一笔交易下,股权投资出现的溢价很可能是考虑了附加的认股权证的收益因素,因此应该将该认股权证收益与投资溢价对冲。在

此考虑下,第一种假设的会计处理变更如下:借:交易性金融资产 90;贷:银行存款 75,长期股权投资 15。

从管理层意图看,经修改后的第一种假设的会计处理较第二种假设的会计处理更为合理,故于收购日,公司采用第一种假设的会计处理。

于期末按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定,对于取得的新股预约权,根据年末评估得出的公允价值确认公允价值变动损益。

(3)国光公司授予个人行权的认股权证的会计处理。根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》的规定,企业授予职工期权、认股权证等衍生工具或其他权益工具,对职工进行激励或补偿,以换取职工提供的服务,实质上属于职工薪酬的组成部分,应按照在授予日的公允价值,在约定的服务期内进行摊销,确认为职工薪酬相关成本费用。

根据授予协议,没有规定授予个人的新股预约权需在约定的相关服务期限内为公司提供服务才能行使该新股预约权,只要该股权已在交易所登记并获得批复,即可在批准日起的 3 年内行权。

因此,在授予日,根据该新股预约权的公允价值,确认为职工薪酬相关成本费用,会计分录为:借:管理费用——职工薪酬 4.38;贷:交易性金融资产 4.38。

主要参考文献

李筱强.权证(Warrants)会计处理的国际准则及其借鉴.证券市场导报,2005;10

税项目;⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费;⑥将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户;⑦将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;⑧将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。在增值税的“视同销售”相关规定中,只说明货物无偿赠送需要视同销售,而提供加工、修理修配劳务不属于规定中的范围,所以不需要将增值税应税劳务视同销售处理。

案例 2:2010 年底某酒店结算当年收入,当年酒店营业收入共 520 万元,其中包括酒店聘请客人消费了 40 万元。该酒店财务人员在缴纳当期税金时将聘请客人消费 40 万元视为“视同销售”收入,将 520 万元全额计入营业税的计税依据。

营业税相关法规中并没有严格提出“视同销售”的条文,只是在《营业税暂行条例实施细则》第五条规定,纳税人有下列情形之一的,视同发生应税行为:①单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人;②单位或者个人自己新建(以下简称“自建”)建筑物后销售,其所发生的自建行为;③财政部、国家税务总局规定的其他情形。在该条文中可以看出,在现行的营业税的规定中对要求按“视同销售”处理的应税范围只是营业税的转让不动产或土地使用权,并未对营业税的七种应税劳务要求“视同销售”处理。那对于酒店属于营业税的应税劳务,法规无强制规定,可以不用对无偿赠送的营业收入缴纳营业税。以此类推的营业税的类似业务很多,比如物业管理公司对新小区无偿赠送一年的物业管理服务,这一年的物管收入属于营业税的征税范围,但是营业税对无偿赠送业务并无“视同销售”的条文规定,同样财务人员也不需要多交相关税金。

案例 3:2008 年某企业购买土地自行修建一栋厂房,使用 2 年后,公司因业务转型,将该厂房转让给另一家公司。财务人员在转让时是否需要缴纳转让房产和建筑业的两道营业税?

这个案例仍需要对营业税视同应税行为条款进行认真阅读,《营业税暂行条例实施细则》第五条第二款明确规定“单位或个人自己新建建筑物后销售,其所发生的自建行为”需要视同发生应税行为来处理。在案例 3 中,企业厂房已经使用,在转让中就不需要对自建行为补缴建筑业的营业税了。在认真阅读该条文后,企业也可以对自建不动产转让行为进行纳税筹划,先将自建不动产简易装修使用一段时间再进行转让可以降低企业营业税税负。

以上案例说明,对于某个税种“视同销售”条款,需要认真阅读理解。而不同税种对“视同销售”的规定也不同,有些行为同时涉及几种税金的缴纳,如增值税和消费税可能同时缴纳,增值税和所得税可能同时缴纳,营业税和所得税也可能同时缴纳。这时候就需要特别注意不同税种对“视同销售”的不同规定了。

案例 4:某水泥厂 2010 年生产了售价为 900 万元的水泥,其中 800 万元的水泥对外销售,另 100 万元的水泥用于厂

房建设。该企业会计将 900 万元的水泥销售收入计算缴纳了增值税和所得税。该处理是否合理?

这个案例涉及对增值税和所得税相关条文的理解。《增值税暂行条例实施细则》中明确规定“将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目”应视同销售缴纳增值税。而是否需要交纳所得税需要研读企业所得税相关规定。《企业所得税法实施条例》第二十五条规定,对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。

除此之外,国家税务总局《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828 号)从企业处置资产的角度,对相关视同销售业务的主体范围和业务范围作了进一步规定。国税函[2008]828 号文件明确规定,以下情况除将资产转移至境外以外,由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变,可作为内部处置资产,不视同销售确认收入,相关资产的计税基础延续计算:①将资产用于生产、制造、加工另一产品;②改变资产形状、结构或性能;③改变资产用途(如将自建商品房转为经营);④将资产在总机构及其分支机构之间转移;⑤上述两种或两种以上情形的混合;⑥其他不改变资产所有权属的用途。而企业将资产移送他人的下列情形,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确定收入。①用于市场推广或销售;②用于交际应酬;③用于职工奖励或福利;④用于股息分配;⑤用于对外捐赠;⑥其他改变资产所有权属的用途。这些规定的核心是强调所得税的缴纳应以资产的所有权发生转移为原则,如果只是属于纳税主体内部转移,不应缴纳所得税。所以该案例需缴纳增值税而不需缴纳所得税。

类似的情况还有不在同一县市内的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,需缴纳增值税而不需缴纳所得税。在实际操作中,特别需要注意新企业所得税法强调的纳税主体是有法人资格的实体,总分机构或者分支机构内部的资产转移都不需要缴纳企业所得税。

消费税类似于增值税,同所得税对于“视同销售”的规定也有所不同。《消费税暂行条例实施细则》规定,纳税人自产自用的应税消费品,用于连续生产应税消费品的,不纳税;用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面,于移送使用时纳税。如在国税函[2008]828 号文件中,作为内部处置资产,不用作为企业所得税的视同销售,而有可能需要交纳消费税。

营业税与企业所得税关于“视同销售”规定的不同,我们也可以从上面的案例 2 看出,虽然酒店不就聘请客人消费的 40 万元缴纳营业税,但是已经符合了《企业所得税法实施条例》第二十五条规定中将劳务用于视同销售的规定,应缴纳企业所得税。○