

增值税、营业税、所得税 视同销售标准比较

万颀钧 邵重月

(山东外贸职业学院 青岛 266071 山东志同有限责任公司会计师事务所 青岛 266000)

【摘要】视同销售,纳税时按照税法的规定要视同正常销售一样计算纳税,因此视同销售属于税法范畴而非会计范畴。本文从一个视同销售纳税调整案例出发,辨析不同税种的视同销售确认标准,并指出会计制度与会计准则对视同销售的不同会计处理规定可能导致视同销售的不同所得税纳税调整结果。

【关键词】视同销售 增值税 营业税 所得税

一、某咖啡连锁企业视同销售纳税调整案例

某咖啡连锁企业执行《企业会计制度》,主要业务为自制咖啡等饮料销售,兼售外购食品点心。销售自制咖啡经主管税务机关核定为缴纳营业税,外购食品销售经主管税务机关核定为增值税小规模纳税人,即该企业同时为增值税与营业税纳税义务人。

2010 会计年度,该连锁企业自制饮料销售收入总额为 1800 余万元,外购食品销售收入总额为 500 余万元,经审核,除以下视同销售事项外,该企业全年应纳税所得额为 380 万元。视同销售事项为:自制饮料员工自饮成本金额 8 万元,若对外销售其售价为 48 万元;自制饮料列为样品成本金额 3 万元,若对外销售其售价为 13 万元;外购食品列为样品成本金额 17 万元,若对外销售其售价为 37.08 万元。该企业以上业务的相关会计处理如下:

1. 自制饮料员工自饮。借:管理费用——自制饮料员工自饮 80 000;贷:库存商品 80 000。

2. 将自制饮料与外购食品列为样品。借:经营费用——样品 200 000;库存商品 200 000。

以上将自产产品或外购商品用于员工福利以及作为销售推广的样品,属于税法上的视同销售应税行为,因此企业应当进行纳税调整,但是在年度税审工作中如何依据现行税法规定对以上业务进行纳税调整往往出现不同的看法,进而导致不同的纳税调整结果。

二、该纳税调整案例的纳税调整依据

1. 增值税对视同销售行为的纳税调整规定。《增值税暂行条例实施细则》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:一是将货物交付其他单位或者个人代销;二是销售代销货物;三是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;四是将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;五是自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费;六是将自产、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;七是将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;八是将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

2. 营业税对视同销售行为的纳税调整规定。《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:一是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;二是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;三是财政部、国家税务总局规定的其他情形。

3. 所得税对视同销售行为的纳税调整规定。《企业所得税法实施条例》第二十五条规定: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。

三、增值税、营业税、所得税视同销售确认标准及其纳税调整

1. 增值税视同销售确认标准及其纳税调整。该连锁店为增值税小规模纳税人,外购食品销售需要申报缴纳增值税。本纳税年度,外购食品列为样品成本金额 17 万元,列为样品的食品,其对外售价为 37.08 万元,该企业的会计处理是将购入食品的 17 万元成本列入经营费用——样品费,未按视同销售申报缴纳增值税销项税额。那么,上述将购入食品列为样品的行为是否属于增值税视同销售行为?

增值税的计税依据是生产和各流通环节的增值额,因此增值税对视同销售的认定,是依据相关业务是否具备理论上的增值性。从生产角度而言,凡自产产品理论上皆具备增值性;从流通角度而言,购入商品只有再转给企业以外的第三方才具备理论上的增值性。因此,增值税对视同销售的认定是,自产产品无论用于企业内部非应税项目或用于对外投资等都属于视同销售行为;外购商品用于内部非应税项目属于进项

税额不得抵扣行为,只有用于对外投资等才属于视同销售行为。《增值税暂行条例》中列举的八项增值税视同销售行为,实际上可归纳为以下两类:一是将货物用于在建工程、无形资产开发、集体福利、个人消费等内部非生产性用途,这时要考虑货物的来源,如果货物是外购的,为进项税额不得抵扣行为,须将进项税额转入非应税项目的成本或费用中;如果货物是自产或者委托加工收回的,由于自产或委托加工收回的货物经过加工过程已具备了增值的特性,因此属于增值税视同销售行为,须按加工后的售价确认销项税额。二是将货物用于投资、捐赠、利润分配,包括总公司将货物移送分公司销售等,则无论货物的来源如何,均为增值税视同销售行为,其原因是用于投资、捐赠、利润分配的外购货物,虽未经本企业生产加工,但货物离开了本企业,其价值应重新确认,因此需要按售价确认销项税额。

在本案例中,将购入的食品列为企业的样品,需要根据样品的用途来确定该行为是属于增值税视同销售行为还是进项税额不得抵扣行为。样品是指符合买卖交易中商品的交付标准、能够代表商品品质的少量实物。样品按用途可分为两类,即自用样品(对外展示模型和进行产品质量检测所需)和外发样品(免费发送给客户作为未来买卖中的商品的交付标准)两种。对于自用样品,由于没有改变货物权属,属于进项税额不得抵扣行为;如果是外发订样,则因为改变了货物权属,这时就属于增值税视同销售行为,应按售价计征销项税额。本案例中该连锁企业的样品是作为销售推广提供给客户的,因此在性质上属于改变所有权权属的外发样品,该行为属于增值税的视同销售行为,应该按售价计算增值税销项税额。该企业是增值税小规模纳税人,购进商品成本中已经包含增值税进项税额,按售价 37.08 万元以及 3% 的征税率计算,应纳销项税额为 1.08 万元,因此企业应申报缴纳增值税 1.08 万元,并调增“经营费用——样品费”1.08 万元。

2. 营业视同销售确认标准及其纳税调整。本案例中企业自产饮料销售属于营业税应税项目。该企业自产饮料提供给员工自饮列管理费用 8 万元,自产饮料作为样品列经营费用 3 万元,上述企业自产饮料若总售价是 61 万元(48+13),那么,该行为是否属于营业视同销售行为,企业是否要按售价计算缴纳视同销售的营业税呢?有观点认为,增值税、营业税同属对销售行为征税的流转税税种,咖啡店将自产饮料作为员工福利或用作外发样品,其性质和商业实质与增值税纳税义务人将自产产品作为员工福利或用作外发样品完全相同。从税收法规应具备的公平性、连贯性、完整性来看,营业视同销售的规定与增值税视同销售相关规定原则上是一致的,因此该咖啡连锁企业将自产饮料作为员工福利或样品,可以理解为符合现行《营业税暂行条例实施细则》第三条“财政部、国家税务总局规定的其他情形”,应该按售价计算缴纳营业税。

但事实上,如果根据《国家税务总局关于中国电信集团公司和中国电信股份有限公司所屬子公司业务销售附带赠送行为征收流转税问题的通知》(国税函[2007]414号)精神来推导,营业税的视同销售只包括《营业税暂行条例实施细则》列

举的转移不动产与土地使用权两种情况,至于与增值税中视同销售情形类似的其他营业税劳务或实物的转移,不认定为营业税视同销售行为。国税函[2007]414号文件是国家税务总局对电信业务销售附带赠送行为征收流转税问题的通知,其中规定:“中国电信子公司开展以业务销售附带赠送电信服务业务的过程中,其附带赠送的电信服务是无偿提供电信业劳务的行为,不属于营业税征收范围,不征收营业税。中国电信子公司开展的以业务销售附带赠送实物业务(包括赠送用户小灵通(手机)、电话机、SIM卡、网络终端或有价物品等实物),属于电信单位提供电信业劳务的同时赠送实物的行为,按照现行流转税政策规定,不征收增值税,其进项税额不得予以抵扣;其附带赠送实物的行为是电信单位无偿赠与他人实物的行为,不属于营业税征收范围,不征收营业税。”虽然以上法规是针对电信业务的,但根据其中的税法原理,我们可以推断营业税视同销售只包括《营业税暂行条例实施细则》列举的两种情况。

因此,本案例中将自产饮料作为职工福利或是用作企业样品,不属于营业税视同销售行为,不进行纳税调整。

3. 所得税视同销售确认标准及其纳税调整。所得税视同销售的确认标准与增值税视同销售相比,有两点区别:首先在视同销售的对象范围方面,无论是自制、委托加工产品还是外购商品,无论是提供产品还是提供劳务,都是所得税视同销售的对象范围;其次,现行企业所得税法关于视同销售的确认,采用的是法人所得税的模式,不具有法人资格的分公司相互之间符合规定的资产处置、劳务提供、财产转移不视同销售,而只有向法人实体以外的主体转移资产、提供劳务、转让财产才视同销售。因此,所得税视同销售的确认标准是:法人企业是否向法人实体以外的主体转移资产、提供劳务、转让财产。对于所得税视同销售售价的确定,有如下规定:属于企业自制的资产,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入;属于外购的资产,可按购入时的价格确定销售收入。

本案例中,企业将自产饮料作为职工福利,或是将自产饮料、外购食品用作对外销售推广的样品,一律属于《企业所得税法实施条例》第二十五条规定的视同销售货物、转让财产或者提供劳务的行为,因此该企业将自制饮料作为员工福利,将外购食品及自制饮料列为样品,一律属于所得税视同销售行为,对该企业的所得税额应进行所得税纳税调整,但对纳税调整的金额却出现两种不同的意见。

(1)自制饮料作为员工福利的纳税调整。意见一是,依据《企业所得税法实施条例》第二十五条的规定,对该企业将自产饮料作为员工福利提供给员工饮用的部分,应该按售价确认视同销售收入,因此,企业应该在企业所得税纳税申报表中列作视同销售收入的所得税纳税调增金额为 48 万元;在申报表中列作视同销售成本的纳税调减金额为 8 万元,这样,应纳税所得额应调增视同销售利润 40 万元。另外,员工福利存在税前列支标准,即工资总额的 14%,该企业员工工资总额为 250 万元,因此税前扣除限额为 35 万元(250×14%),而该企业包括 8 万元员工自饮本企业产品在内的员工福利总额为 21

万元,未超过税前扣除限额。因此,对该企业自制饮料作为员工福利的纳税调整,企业应纳税所得额调增金额为40万元。

意见二是,对视同销售产生的收入与成本之间的差额,即视同销售的利润部分,可以相应调增视同销售相对应的福利费用,即将视同销售中利润加成的部分并入福利费进行核算,其依据是现行会计准则。因为依据《企业会计准则第9号——应付职工薪酬》应用指南,不考虑流转税,该企业将自产饮料提供员工饮用的会计处理如下:①确认视同销售收入,借:应付职工薪酬——职工福利480000;贷:主营业务收入——视同销售收入480000。②结转视同销售成本,借:主营业务成本80000;贷:库存商品80000。③计提职工福利,借:管理费用——职工福利费480000;贷:应付职工薪酬——职工福利480000。

上述会计处理中,视同销售收入已经确认为会计收入入账,因此不需要在企业所得税纳税申报表中进行视同销售利润的计算调整,但此时职工福利费的考核基数是视同销售收入48万元,这样该企业的员工福利总额为61万元(21+8+48),扣除税前扣除限额35万元,企业的所得税纳税调增金额为26万元(61-35)。

(2)对外购食品及自制饮料列为样品的所得税纳税调整。同理,对外购食品及自制饮料列为样品的所得税纳税调整也存在两种意见。

意见一:依据《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)第三条的规定,该企业将外购食品列为样品,按外购价格确认视同销售收入与结转视同销售成本;将自产产品列为样品,需要按售价确认收入。因此,本案例中,企业在企业所得税纳税申报表中应调增视同销售收入30万元(17+13);在申报表附表中列作视同销售成本的纳税调减金额为20万元(17+3)。这样,总体调增视同销售利润10万元。此外,根据《企业所得税法实施条例》规定,企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出的税前扣除标准为不超过当年销售(营业)收入15%的部分。本案例中,该连锁企业年销售收入总额为2300万元,广告费和业务宣传费税前扣除标准是345万元(2300×15%)。企业包括20万元样品成本在内的广告宣传支出合计110万元,未超过扣除标准,因此,考虑视同销售利润与广告宣传费扣除标准的总体纳税调增金额为10万元。

意见二:比照对自制饮料作为员工福利的纳税调整意见二,将视同销售的利润部分相应调增广告宣传费等费用。由于企业的广告宣传费远未达到税前扣除标准,因此如此调整使得视同销售产生的税务影响为零,企业无须进行所得税纳税调整。

出现上述两种不同调整意见,并进而产生两种不同调整结果,究其原因,是会计制度与会计准则对某些视同销售业务的账务处理规定不同。

四、会计制度与会计准则对视同销售业务的会计处理差异比较

视同销售,作为业务本身不是销售,但纳税时按照税法的

规定要视同正常销售一样计算纳税,因此视同销售是税法范畴而不是会计范畴。《企业会计制度》没有要求对视同销售进行收入确认的账务处理。根据《企业会计制度》和《关于自产自用的产品视同销售如何进行会计处理的复函》(财会字[1997]26号)的规定,企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面,是一种内部结转关系,不存在销售行为,不符合销售成立的标志;企业不会由于将自己生产的产品用于在建工程等而增加现金流量,也不会增加企业的营业利润。因此,会计上不作销售处理,而按成本转账。

由于视同销售是税法范畴而非会计范畴,因此,在现行会计准则体系中,也不存在确认什么是视同销售收入的问题,只存在是否确认收入的问题。如果视同销售符合《企业会计准则第14号——收入》规定的收入确认的几个条件,则应进行收入确认。从收入确认的角度看,将自产、委托加工或购买的货物发放给职工、分配给股东或投资者,或是无偿提供给客户作为样品,以及将自产、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,这些行为都以发生外部交易为前提,最终企业都将商品所有权上的主要风险和报酬转移给了另一方,也没有再对商品实施控制,并能产生相应经济利益的流入,符合会计准则中收入的确认条件,需要按公允价值确认收入;而将自产、委托加工或购买的货物用于企业内部非应税项目,或无偿赠送给他人等,则不满足收入确认条件,在会计处理中不确认收入。

由于《企业会计制度》与现行会计准则体系对税法上的视同销售业务采取了不同的会计处理方式,这样就导致本案例中的情况。企业将自产产品发放给员工作为福利或免费提供给客户作为样品,按《企业会计制度》不进行收入确认,需进行视同销售利润的所得税纳税调整申报;而按会计准则则需进行收入确认,无须进行所得税视同销售利润的纳税调整申报,但福利费、收入总额、广告宣传费的税前扣除标准都发生了变化,从而出现两种不同的纳税调整结果。

按照税收公平原则,同一经济业务,无论以哪种会计政策作为依据,所确认的应纳税所得额应该一致。因此笔者认为,目前执行《企业会计制度》的企业,也可以按照会计准则的精神进行视同销售的纳税调整,即将视同销售产生的收入与成本之间的差额,即视同销售的利润部分,相应调增与视同销售相对应的福利费、广告宣传费等费用,从而在一定程度上减少视同销售的税务影响。

主要参考文献

1. 吴坚真.论视同销售对企业税务和利润的影响.广东技术学院学报(社会科学),2010;6
2. 靳利军.新法规体系下对视同销售事项的新认识.商业会计,2011;1
3. 凌辉贤.视同销售业务的增值税与所得税财税处理差异辨析.审计月刊,2010;2
4. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006