

视同销售与不得抵扣进项税额行为的对比分析*

刘洋

(西昌学院 计财处,四川 西昌 615013)

【摘要】增值税中的视同销售与不得抵扣进项税额一直以来是增值税法学习中的难点,在实际应用过程中也比较容易混淆,准确判断一项经济业务是属于视同销售还是不得抵扣的进项税额在增值税法的理论学习及实际操作中都显得极为重要。本文在剖析增值税原理的基础上,通过对增值税法中规定的八项视同销售行为及五项不得抵扣进项税额行为的分析,总结出二者判断的具体原则和标准。

【关键词】增值税;视同销售;不得抵扣;进项税额

【中图分类号】F275 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1673-1891(2014)03-0083-03

要准确判断一个经济业务是属于视同销售还是不得抵扣的进项税,首先必须要深入理解增值税的原理,以其原理为依据,从本质上对经济业务进行分析。

1 增值税的原理剖析

1.1 增值税的征税对象是法定增值额,采用间接方法进行计算

增值税是对商品或劳务在流通过程当中所产生的增值额所征收的一种流转税,它的征税对象是增值额,也就是在生产经营过程中所新创造的价值,通常称为理论增值额。而在实际操作过程中,要直接准确地确定商品或劳务在各个流转环节中所产生的理论增值额比较困难,各个国家在计算增值税时都以法定增值额为依据,采用间接计算方法——购进扣税法进行计算缴纳增值税。即:从事货物销售以及提供应税劳务的纳税人,要根据货物或应税劳务的销售额和适用税率计算税款,然后从中扣除上一环节已纳增值税款,其余额为纳税人本环节应纳增值税款。

1.2 增值税的计算过程是一个抵扣链条,在商品或劳务的流转过程中层层抵扣,链条不间断

采用间接方法计算增值税时,商品或劳务的销售方计算增值税销项税额,商品或劳务的购进方计算增值税的进项税额,并可以从当期销项税额中进行抵扣。从商品或劳务的整个流转过程来看,上一家企业的销项税额就是下一家企业抵扣的进项税额,因此增值税的整个计算过程是一个抵扣链条,进行层层抵扣,在商品或劳务的整个流转过程中这个抵扣链条不能间断,从而体现对其增值额进行征税。

1.3 增值税是间接税,其负税人是最终消费者,在流

转最终环节不计算销项税额

增值税是间接税,纳税人可以通过提高商品销售价格的方式将税负转嫁给购买者。增值税的销项税额实际上是纳税人在销售商品时向购买方收回的增值税,进项税额是纳税人购买商品时向销售方支付的增值税,进项税额才是纳税人实际负担的增值税。因此税负是随着商品的流转而不断转嫁的,增值税税负的最终承担者是流转到最后环节的消费者。当商品被最终消费时,它的流转过程就结束了,计算增值税的链条也在此结束。

2 视同销售行为分析

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,主要有八种视同销售行为。视同销售行为是税法中的一个概念而非会计销售,它是指企业并没有有偿转让货物的所有权,但在税法中需要作销售处理计算缴纳增值税的行为。

2.1 将货物交付给他人代销和销售代销货物

这两种行为都属于视同销售行为,实际上涉及的都是代销业务,前者是代销业务的委托方,后者是代销业务的受托方。代销业务的基本过程是委托方将商品发给受托方,受托方收到商品后将商品销售给商品买方,受托方向买方收取商品价款及其增值税并开具增值税专用发票;代销商品卖出后,受托方把收到的货款连同增值税以及代销清单交给委托方,委托方向受托方开具增值税专用发票并支付手续费。

从整个代销业务来看,委托方将自己的商品通过受托方卖给了商品买方,实现了商品销售过程,商品在这个流通过程中产生了增值额,就应该征收增值税。受托方并没有代销商品的所有权,对其销售代销商品的行为,在会计上并不作销售处理。但

收稿日期:2014-05-11

*基金项目:教育厅科研计划项目“凉山民族地区农业补贴政策效果评价”(项目编号:14SB0133)。

作者简介:刘洋(1989-),女,四川内江人,硕士,研究方向:企业会计与财务管理。

如果受托方不视同销售计算销项税额,代销商品的买方也就没有进项税额可以抵扣,因此受托方要向买方开具增值税专用发票,买方取得增值税专用发票后便可抵扣进项。受托方将代销清单及货款、增值税款交给委托方后,委托方也会向受托方开具增值税专用发票,因此在这个业务中,受托方既有增值税的销项税额,也有进项税额。如果受托方在代销时没有加价,也就意味着商品在委托方移送到受托方的环节没有增值额,不用缴纳增值税,这时受托方的销项税额等于进项税额,应纳增值税额为零;如果受托方在委托方的销售价格基础上加价,商品在委托方移送到受托方的环节产生了增值额,应该缴纳增值税,这时受托方的销项税额大于进项税额,应纳增值税额为销项税额与进项税额的差额。

2.2 位于不同县(市)的机构间移送货物用于销售

将货物从一个机构移送于位于不同县(市)的另一机构并用于销售,这只是一个移送行为,两个机构是实行统一核算的,货物的所有权没有发生变化,在会计上不作销售处理,但在税法中要视同销售算销项税额。这主要是因为增值税是属地管理,由于两个机构位于不同县(市),分别在各自的县(市)进行注册登记缴纳增值税,归属于各自所在地的税务机关管理。为了防止纳税人利用移送方式偷逃税款,方便税务机关的征收管理,对位于不同县(市)的机构间移送货物用于销售的行为也要视同销售缴纳增值税。

2.3 将自产、委托加工的货物用于非增值税应税项目、集体福利或个人消费

这一类行为只是将货物在企业内部移送,货物的所有权并没有发生变化,不属于货物所有权的有偿转让,但在税法中要视同销售缴纳增值税。其原因主要在于以下两个方面:其一,货物在自产和委托加工环节产生了增值额,由于增值税是对增值额征税,无论是在何种形式下,只要产生了增值额就应该对该环节的增值额征税。其二,为了平衡货物的税收负担。如果企业用于非增值税应税项目、集体福利或个人消费的货物不是自产和委托加工的,而是购进的货物,企业作为货物的最终消费者,应该负担该货物的增值税,因此为了平衡税负,自产和委托加工的货物用于这些方面也应该缴纳增值税。

2.4 将自产、委托加工和购进的货物作为投资,分配和无偿赠送

根据货物的来源可以将以上视同销售行为分

为两类:一类是将来源于企业内部的货物用于投资、分配和无偿赠送;另一类是将来源于企业外部的货物用于投资、分配和无偿赠送。来源于企业内部的货物是通过自产和委托加工形成的,在此过程中产生了增值额,故应当缴纳增值税;来源于企业外部的货物即外购的货物,虽然在流转过程中没有产生增值额,但实质上仍然体现了增值,原因在于纳税人将货物用于投资、分配和无偿赠送虽然没有取得具体的现金流入,根据经济人假设及自利原则,纳税人实质上会从这些行为中直接或间接地获得更大的利益。

3 不得抵扣进项税额行为分析

根据《增值税暂行条例》第十条规定不得抵扣的进项税额行为主要有五种。纳税人在购进货物时将增值税款连同货物价款支付给销货方,在取得增值税专用发票后可以从当期销项税额中进行抵扣,从而形成增值税的抵扣链条,在整个流转环节连续不间断抵扣,直到货物进入最终流转环节,不再计算销项税额,如果不产生销项税额,进项税额也无从抵扣。事实上,不得抵扣进项税额的行为可以分为以下两类:

3.1 将购进的货物用于非应税项目、免税项目、集体福利或者个人消费、非正常损失以及非正常损失的在产品、产成品耗用

用于以上项目的购进货物不得抵扣进项的原因主要从两方面进行考虑:其一,用于这些项目的货物没有产生增值额,原因在于该货物既没有经过加工也没有因为对外提供而直接或间接获得经济利益,在实现增值额之前就已经被消耗或损失掉;其二,该货物已经进入最终流转环节,不会再产生销项税额,增值税抵扣链条从此中断。

3.2 国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品

在2009年1月1日以后,我国的增值税由生产型转向消费型,这也就意味着外购固定资产支付的进项税额可以抵扣。为了堵塞因增值税转型可能带来的一些税收漏洞,修订后的《增值税暂行条例》规定了与技术更新无关且容易混为个人消费的自用消费品,如纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

4 结论

从以上分析不难看出,增值税视同销售和不得抵扣进项税额在判断时主要有以下四个原则:

4.1 该行为中的货物在流转过程中是否产生了增值额

在企业众多的经济业务中,要判断其是否需要视同销售缴纳增值税首先应该判断该商品或劳务在流转过程中是否产生了增值额。若产生了增值额则应视同销售缴纳增值税,反之则不缴纳增值税。在运用此标准进项判断时,还应注意遵循实质重于形式原则,有些行为虽然没产生确切的增值额,但该行为会使纳税人直接或间接地获得利益,也应视同销售。

4.2 货物的来源和去向

外购的货物只有在实现对外流转时,才确认为视同销售,自产或委托加工的货物无论是内部流转还是对外流转,都应视同销售缴纳增值税。

4.3 该货物是否继续向下一个环节流转,抵扣链条

是否中断

视同销售中的货物是以增值税的原理为依据,由于货物还要继续往下一个环节流转,为了保证抵扣链条的完整不间断,视同销售算销项税额,进项税额才可以抵扣。如果该货物已进入最终流转环节,抵扣链条已经中断,则为不得抵扣进项税额。

4.4 方便税务机关的征收管理,防止税款流失

视同销售行为中位于不同县(市)的机构间移送货物用于销售行为,以及不得抵扣进项税额中税务主管部门规定的纳税人自用消费品都是从这一原则出发进行考虑的。

判断视同销售和不得抵扣进项税额时,只要理解增值税的原理、从以上四个方面来进行分析,区分起来就比较容易,在实际操作中也不容易出错。

注释及参考文献:

- [1] 辛爱云. 增值税进项税额转出与视同销售行为的界定与核算[J]. 商业会计, 2010(8): 22-25.
- [2] 陆雪晴. 视同销售与进项税不准抵扣会计核算对比[J]. 财会通讯, 2009(9): 17-19.
- [3] 盖地. 税务会计研究[M]. 北京: 中国金融出版社, 2006: 146-179.
- [4] 李晓红. 税法[M]. 北京: 清华大学出版社, 2013: 39-51.
- [5] 中国注册会计师协会. 税法[M]. 北京: 经济科学出版社, 2013: 35-8.

Comparison of Deemed Sales of VAT and Not Deductible Input VAT

LIU Yang

(Xichang College, Xichang, Sichuan 615013)

Abstract: Deemed sales of VAT and not deductible input VAT are very difficult in the study of value-added tax, which are also confuse in the process of practical application, judging an economic business belongs to deemed sales of VAT or not deductible input VAT in the law theoretical study and practical operation of value-added tax is extremely important. In this article, it comes to the conclusion that the specific principles and standards of judgment through analyzing of eight rules of deemed sales of VAT and five rules of not deductible input VAT in value-added tax based on the principle of value added tax.

Key words: value-added tax; deemed sales; not deductible; input vat