

视同销售行为增值税纳税筹划风险及危害

王树锋(教授), 路博文

(黑龙江八一农垦大学会计学院, 黑龙江大庆 163319; 黑龙江八一农垦大学研究生院, 黑龙江大庆 163319)

【摘要】针对增值税法规定,资产自用产品应视同销售按照移送使用价格计税的特殊规定,结合企业社会责任和义务承担税负不合理性,采用调研法、对比法、判断分析法和逻辑推理法等,在阐述视同销售货物行为法律制度规定基础上,分析了近几年广泛流行于工业企业对自产自用和改变用途产品开展纳税筹划的新手段,并列举实例剖析了这些纳税筹划手段引发的纳税风险及其危害,旨在警示企业纳税会计树立科学的纳税筹划思想和恪守依法纳税的筹划原则,避免因侵害国家利益而给纳税人造成不应有的经济损失。

【关键词】视同销售; 增值税; 纳税筹划风险; 自产自用

依照增值税法规定,企业自产和委托加工应税产品自用和改变用途的,应视同销售货物计税。这是税收公平原则的体现。因为对于生产不具备企业自用和改变用途特征的企业来说,其必须将产品销售变现后,用货币资金购入需用商品或者对外支付使用。而在其产品销售环节就需要缴纳增值税。调查发现,很多企业都认为视同销售

司的部分来反映,这不符合实体理论的要求。笔者认为,应当将收购方少数股东权益中包含的商誉也纳入合并财务报表的范畴。

3. 改进商誉后续计量的方法。《企业会计准则第8号——资产减值》关于“商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试”的规定,有学者认为这种规定偏离了商誉的定义,完全忽略了知识经济下“人力资源”对商誉的主导力量,对协同效应的诠释不佳。同时,这一规定也使企业在进行商誉减值测试时带有较大的随意性。笔者以沪市A股全部上市公司为调查对象,查阅其2012年和2013年的年报发现:2012年存在外购商誉的公司有346家,其中对商誉计提减值准备的有28家,所占比重为8.09%,2013年存在外购商誉的公司为374家,其中对商誉计提减值准备的有40家,占比10.70%。从调查数据上来看计提商誉减值准备的公司比重较低,对于未计提商誉减值准备的公司我们无从确切得知其是否发生减值迹象,而计提商誉减值准备的公司大多数是对某一非同一控制下子公司商誉进行全额计提,从某种意义上来说商誉的减值测试没有被很好地执行,不能准确反映商誉的价值。更有甚者,在经营环境和财务状况等没有发生重大变化或减值迹象情况下,就对商誉计提了全部或部分减值,有“调节”经营业绩的嫌疑。日本对于商誉后

行为纳税负担难于接受,为此积极开展纳税筹划,甚至出现大量借纳税筹划之名行偷逃税之实的行径。适度的纳税筹划可以为企业带来一定的税收利益,但过度或错误的纳税筹划反将给企业带来风险隐患。

一、视同销售行为增值税纳税筹划的法律依据

1. 视同销售货物的范围。视同销售行为,是视同销售

续计量采用摊销法和减值法相结合的做法可以说是独具特色。

通过以上分析,笔者认为我国在商誉的后续计量上可以采用与其他无形资产相类似的“摊销+减值”的模式。具体来说:①准则可以根据行业特征规定不同行业商誉的摊销年限,这样既能消除企业对商誉摊销年限确认的难度,又能保证同行业的横向可比性。②基于成本效益原则的考虑,应当取消对商誉至少每年进行一次减值测试的规定,改为仅在发生重大减值迹象时进行减值测试,并在报表附注中对减值测试的过程予以详细披露。但是准则必须规范重大减值迹象的具体情况,如人力资源的大幅度调整,尤其是核心人才的流失;外部宏观环境出现对企业影响重大的因素;核心技术的老化等。③应当在商誉信息的监管方面加大力度,减少盈余管理的发生,尽快出台单独的商誉会计准则,使商誉的会计处理更加规范。

主要参考文献

杜兴强,杜颖洁,周泽将.商誉的内涵及其确认问题探讨[J].会计研究,2011(1).

冯卫东,郑海英.企业并购商誉计量与披露问题研究[J].财政研究,2013(8).

于越冬.人力资本与企业商誉的经济实质[J].会计研究,2000(2).

货物行为的简称。在现实生活中,企业将资产和委托加工货物销售,属于正常商业性用途,既能够为企业带来经济利益流入,又可实现纳税。所以,会计和税务处理趋于一致。除此而外,企业还经常发生资产和委托加工货物退出生产环节却不能直接产生现金等相关资产的外部流入,但很多货物移送行为却可以直接或间接地引起企业资产新增和债务减少。尽管会计上并不能完全符合收入确认条件,但只要出现对企业的经济利益流入,就应该贡献国家税收。为此,《增值税暂行条例实施细则》第四条规定了8种视同销售货物行为,分别是:①将货物交付他人代销;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,将其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将自产或委托加工的货物用于非应税项目;⑤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;⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者;⑦将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

上述八种视同销售行为,均具有实质性销售特征。据此,可划分两类:一是具有销售实质但未经货物生产方平台出售的行为,包括①、②、③项;二是不具有销售一般特征但具有销售实质的行为,包括④~⑧项等五项。第一类属于特定的货物销售形式,纳税人较容易理解,其中代销行为需重点掌握运用增值税法和《财政部、国家税务总局关于增值税若干政策的通知》(财税[2005]165号)规定的纳税义务发生时间(纳税人收到代销清单或此前已收到货款的当天;如发出代销商品超过180天仍未收到代销清单及货款的,为发出代销商品满180天的当天);跨行政辖区移送销售货物只需掌握按照属地管辖原则遵守移送地国税局要求就地缴纳增值税即可。

本文重点研究的是第二类。这5项特殊销售行为就是税务和会计界通常所说的货物“自产自用和改变用途”行为(以下简称“移送使用货物行为”)。结合增值税法及相关政策精神分析,移送使用货物行为范围包括企业以自产和委托加工应税产品对内用于在建工程、管理部门、非生产性机构及职工福利、个人消费或其他非货币性福利等,对外用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、投资和分配等。移送使用货物行为应视同销售行为,在货物实际移送环节确认纳税义务发生,依法计算应纳增值税。

2. 视同销售行为的计税依据。根据《增值税暂行条例实施细则》的相关规定,企业自产和委托加工产品对内或对外移送使用,应按照实际“移送使用价格”计算应纳增值税额。移送使用价格,是指企业同类货物的市场销售价格。如果企业发生移送使用的特殊销售货物行为而无同类产品销售价格时,其计税销售额应按如下顺序确定:首先,应以纳税人最近时期同类货物的平均销售价格作为

销售额;其次,如无同类货物平均销售价格,可按其他纳税人最近时期同类货物平均销售价格作为销售额;最后,若上述两条条件都不具备,可以使用“组成计税价格”。需说明两点:①“近期”是指距离货物移送时间最近的日期,而非以往较长的时期,比如上个月同期或某期;②“其他纳税人”应指同一税收行政管辖区域内的同类企业,而非跨市县的同类企业。

在实际征管过程中,税务机关对“移送使用价格”,需按照计税价格“就高不就低”的税收立法原则执行。亦即税务实际操作要区分具体情况确定:如果改造用途货物没有实际作价或有作价而未超过市场销售价格的,按货物的市场销售价格计税;如果实际作价高于货物的市场销售价格,则须按实际完成的较高价格计税。例如,纳税人自产产品对外投资、抵偿债务、分配给股东或者投资者等活动,经常出现“协议价格”高于市场销售价格的情况。这时,会计就需要采用双方协议价格计税。可见,移送使用价格是指货物应实现的销售价格或实际完成的最高价格。

二、视同销售行为增值税纳税筹划误区及风险

任何纳税筹划行为和方法,都必须符合纳税筹划的合法性和前瞻性两大基本特征。顾名思义,合法性即纳税人通过筹划确定的纳税行为必须同税收法律制度规定相一致,确保以依法履行纳税义务和取得税务机关认可为前提;前瞻性是指纳税人开展纳税筹划时间应该安排在纳税义务发生之前,客观讲应是在企业经营策划环节开始,即以纳税筹划理念进行企业经营管理活动的合理谋划,使之沿着有利于企业获取税收利益的方向运行。但在实际经济生活中,很多企业会计盲目听从他人指导或按照不具有纳税检查经验的研究资料指引开展“过头纳税筹划”,从而陷入偷逃税的误区,承担纳税风险。

(一)自产自用产品过度筹划的手段及风险

自产自用应税产品计税,是税收公平原则的具体体现。但对于纳税人单方来说,自产产品没有对外销售,只是成本价值的流出,没有包括税金在内的销售价值的货币流入,却要按照同类产品的市场销售价格计算纳税,显然会侵蚀企业资本,影响企业资本运营能力和质量。为此,企业纳税筹划至关重要。

1. 自产自用行为的增值税筹划风险。近年来,实务界对自产自用货物开展纳税筹划流行一种新手段,名曰“自用报损”。它是指纳税人为了减少或避免缴纳增值税而通过多报成品库存盘亏以抵消自产自用产品成本价值的方法。一般说来,企业库存盘点可能出现账实相符和账实不符等两种情况。账实不符包括库存盘亏和库存溢余。会计上应分别做“借:待处理财产损溢;贷:库存商品等”账务处理,待查明原因时,做“借:其他应收款、营业外支出;贷:待处理财产损溢”处理,通过个人责任追究或企业自行承担损失;如果是库存溢余,则直接收账做“借:库存商

品等;贷:营业外收入”处理。从管理角度讲,企业都期望每次盘点出现库存溢余,最担心库存盘亏的出现。但是,一些企业单纯从“节税”筹划指导思想出发,则是恰恰相反。需要说明,他们主张库存盘亏,绝非期望企业实际出现库存盘亏,而是一种巧立名目的虚假盘亏。也就是通过人为制造更多的盘亏,将实际库存货物“挤出”账外循环,作为对外馈赠、对内给职工分发福利、个人消费和交际应酬使用,旨在将应“视同销售”按照市场销售价格即公允价值计算缴纳的增值税销项税额,转变为按照“损失”产品消耗外购材料所含的增值税进项税额予以转出。这样一来,纳税人就可以节省销项税额与进项税额之间的差额,实现少纳增值税目的。显然,该方法建立在隐瞒自产自用行为基础上,试图用库存盘亏来偷梁换柱,这种纳税筹划,其风险欲盖弥彰。

例1:某公司会计按照总会计师指示,于2013年11月末组织库存盘点,以确保年终决算结果真实。11月13日,会计和各个保管员对成品库进行盘点,实际盘点结果如下:

公司库存盘点表

盘点地点:2号库 2013年11月13日 8:00~11:40 监点人:贾宝

序号	货品名称	规格	单位	账面数量	盘点数量	账实差	备注
1	全脂甜奶粉	400g×24袋	箱	780	759	-21	潮湿结块 504袋
2	大包淀粉	25kg	袋	187	187		
3	婴儿配方粉	400g×24袋	箱	550	550		
4	中老年配方粉	400g×24袋	箱	100	100		
5	豆奶粉	375g×24袋	箱	630	623.5	6.75	鼠咬破袋 162袋

根据盘点说明,短缺的全脂甜奶粉和豆奶粉,均系盘点日前保管员检查发现库房跑进老鼠咬噬坏了内包装袋,担心产品可能感染鼠疫而报请主管经理批准后直接废弃销毁,保管员已经填写销毁清单和成品出库单,但尚未转交会计部。因此,应调节相应账目数量,会计将其转入“营业外支出——鼠咬损失”账户,并同时将该批产品消耗的外购鲜奶、大豆、蔗糖、糊精和乳清粉及其运费包含的进项税额进行了转出处理。

从业务处理流程和方式上,都看不出任何问题。但这种盘亏“损失”过于怪异,比如仓库潮湿岂能仅“选择”全脂甜奶粉而不殃及其他。所以,此盘点表有隐瞒事实之嫌,相当于人为制造了税收风险,一经税务检查,就会真相大白,遭遇惩处在所难免。

2. “自用报损”的纳税筹划风险危害。从理论上说,纳税人发生自产自用货物行为是没有纳税筹划空间的。虽然纳税人为降低税负而绞尽脑汁地琢磨纳税筹划举措,但最终都难于取得税法支持和税务机关的认可。

前述案例中,当地国税局于12月份进驻企业检查增

值税,在审阅该业务凭证附件《库存盘点表》时,对所注的损失品种和数量规模产生了怀疑。税务干部认为,老鼠咬噬仓储货物通常都是盲目的,应该带有普遍破坏性,即使有单一选择性,也会在普遍尝试后选择某一种或几种“消费”,不可能大包粉和各种配方粉都不动而仅仅选择全脂甜奶粉和豆奶粉两样。于是,税务审计人员采取了核对法和调研法,经调阅保管台账和库存产品卡片,并向相关仓库保管人员询问及同个别车间工人“随意聊天”,获知该企业曾于国庆节之际给每人发放了6袋奶粉和两袋豆奶粉。税务人员核对了企业工资发放名册,共有84名员工。经过计算,职工发放全脂甜奶粉数应为504袋(84×6),折合为21箱,与企业申报核销“鼠咬”损失量不谋而合;但84名员工每人发2袋豆奶粉应该合计168袋,而“报损”数为162袋。经进一步询问相关人员,证实有总经理、分管销售和生两位副总等三人放弃领取,所以实际分发数量为162袋(81×2)。

至此,税务认定上述产品无一为鼠咬破袋损失,而是用于给职工搞“福利”。由于该公司将资产应税产品用于职工个人福利没有依照税法规定计税,而且是故意在账面上隐瞒分发给职工的经济事实,属于情节较为严重的偷税行为。对按产品市场销售价格计算出的销项税额同进项税额转出的差额部分,做出追缴税款、加收滞纳金并按所偷税额一倍处以罚款。

(二)改变货物用途筹划风险及危害

企业发生改变货物用途行为有多种情况,对于馈赠之类的货物往往不进行实际作价,或者对外交换、投资等虽进行了作价但实际作价没有超过企业同类产品市场销售价格,此时企业不会刻意进行纳税筹划。但当移送于分配、抵债等用途时,货物实际作价往往高于市场销售价格,纳税人面对过高的纳税压力,就会设法开展纳税筹划。科学的筹划应立足于财物价值最大化,积极参与经营策划,指导企业提质降耗合理定价、努力开发市场扩大销售、加快资金周转速度和增强资本运营能力,确保提升资金流动能力降低改变用途货物行为发生。决不能任由企业靠改变货物用途行为维持经济事项却盯紧节税目标开展过头的纳税筹划。

1. 滥用“销售结转法”进行增值税纳税筹划。销售结转法,是指在改变用途货物产生较高价格情形下,纳税人按照销售价格计税和结转改变用途货物成本,再将账面“销售价格”结转到专门用途中的方法。显然,该方法是发生实际作价显著高于正常销售价的改变货物用途行为时,企业完全利用会计操作实现节税的一种手段。其普遍实施步骤是,当货物实际作价明显高于市场销售价格时,会计先将产品按照公允价值(市场销售价格)确认收入,并据以核算应纳增值税销项税额,借记“应收账款”科目,贷记“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税(销项

税额)”科目;然后,将账面价格向真实用途方向结转,即以该笔“应收账款”结转账面反映货物改变用途方向的相关科目,例如同债权人账户的“应付账款”余额对冲等。从而,消除了实际作价与销售价格之差,减少了增值税。

例2:A市国税稽查局于2014年7月检查某钢铁公司上半年增值税业务,发现3月份销售现金流入量明显低于往月,遂重点检查当月销售业务。后发现一笔赊销给M县机械厂81.9万元的钢方坯业务,调阅记账凭证发现该业务并未附有发货票,而会计对销售收入和销项税额以及地方附加税费均进行了如下确认与核算:

(1)3月份发生赊销业务时,按提货单和M县机械厂经办人签字的“欠单”:

借:应收账款——M县机械厂	81.9
贷:主营业务收入	70[81.9/(1+17%)]
应交税费——应交增值税(销项税额)	11.9(70×17%)

(2)同日,提取了增值税的附加税费,按照计算表进行账务处理:

借:营业税金及附加	1.19
贷:应交税费——城建税	0.83(11.9×7%)
其他应交款——教育费附加	0.36(11.9×3%)

稽查员好奇地查阅往来账,发现该笔债权已于5月份一笔冲平。

(3)M县机械厂债权对冲公司欠甲煤矿原煤款,会计按甲矿的收据做出业务处理:

借:应付账款——甲矿场	81.9
贷:应收账款——M县机械厂	81.9

至此,稽查员心生疑窦:公司不可能故意虚列收入多缴税,但这种业务的确不正常。

2. 采用“销售结转法”进行纳税筹划的风险。

(1)事实真相调查。该业务处理手法比较刁钻,形式相当隐蔽。所以在税务检查中,起初检查人员并没有产生任何怀疑。相反,税务干部还觉得钢铁公司忠实履行纳税义务,在对甲矿场货款分文未取情况下能够认真依法计税,相当于代甲矿场垫付税金,实属难能可贵。

但随着检查逐步深入,税务人员产生了疑惑:在钢铁公司账户资金余额十分短缺时期,发生整笔交易全额欠款,商业关系非同寻常。于是查验了公司与甲矿场的往来,竟意外发现公司对甲矿场账户此前并没有应收账款余额结转。于是检查人员产生怀疑:钢铁公司钢坯销售市场虽然不畅,但对陌生客户——M县机械厂的第一笔交易就全额欠款,实属“奇异交易”。检查人员继续审阅,发现5月份一笔账冲销了该债权,摘要为“以M县机械厂欠钢坯款抵欠甲矿场铁矿石款”。经核对记账凭证,发现前述第(3)笔业务处理,原始凭证为钢铁公司会计和甲矿场出纳分别出具的两张“收据”,并无财务专用章。检查人员

怀疑是个人编造自制凭证,于是向会计质询。会计出具了钢铁公司、甲矿场和M县机械厂共同签署相互抵账的“三方协议”,主要标的是甲矿场同意钢铁公司用M县机械厂欠货款抵付欠其铁矿石款,但只有钢铁公司合同专用章,其余各方均为相关个人签名和指纹。检查人员无从验证指纹和签字,怀疑该合同有诈。于是检查组商议决定追加外调程序,以避免相互串通提供伪证。检查人员首先报请主管局批准,通过M县国税局协查获知,该机械厂四月份并无向A市钢铁公司采购材料半成品业务发生。至此,基本证实了检查人员的判断,会计也不得不说出了事实真相。

原来,该公司因为资金紧张,无力偿还所欠甲矿场三年多的铁矿石款117万元,而甲矿场催债急迫,不依不饶地整天在公司蹲守。无奈之下,公司经协商,对方同意接受公司以规格为150×150mm的Q235(普碳)钢方坯323.7154吨抵偿其陈欠债务。该批钢坯库存成本为60万元,正常市场销售价格为81.9万元。如果按照正常会计核算处理,钢铁公司将缴纳增值税17万元[117/(1+17%)×17%]、城市维护建设税和教育费附加合计1.7万元[17×(7%+3%)],当期应纳增值税及其附加共计18.7万元。为了减轻税负,纳税会计同公司聘请的税务顾问商议,设计借用销售结转抵债的计策,殊不知这是带有明显故意的偷税之举,纳税风险已深埋其中。

(2)以“销售结转法”进行纳税筹划的危害。检查人员看了纳税会计出示的打印文章,认为会计的确是轻信了网传的错误纳税筹划方法。但无法否认企业故意隐瞒货物移送使用价格的事实,尤其是会计人为地将货物改变用途、高价格假作成销售低价价格处理,其显著动机在于少计增值税。所以,完全符合“偷税”要件。为此,税务机关依法认定该钢铁工业公司偷增值税及其地方附加5.61万元(18.7-13.09),国税局做出追缴所偷增值税额5.1万元(17-11.9),加收97天的滞纳金并处罚款7.5735万元(5.1×50%+5.1×97×0.5‰),合计12.6735万元;同时,通报同级地税局执行相关处理。

需强调指出,钢铁公司对改变货物用途行为的增值税纳税筹划不当,不仅使公司遭受了巨大的经济损失,还隐藏着另一个税务检查不予关注的深层危害。那就是公司会计“应收账款”账面遗留的甲矿场虚假债权余额35.1万元(117-81.9),也就是实际117万元欠款已经用钢坯抵清但公司会计按销售价格81.9万元结转后出现的差额。这个差额表面看只是一个没有冲平的账目,但实际上却给企业和个人未来徇私舞弊挖好了“防空洞”,譬如会计贪污公款、企业行贿送礼等非法支出,均可通过冲销该账户余额达到隐瞒事实的目的。

主要参考文献

陈铿.视同销售业务财税处理剖析[J].财会月刊,2012(25).