

自用消费品课税实践研究

杨雪松

昆明中天诚会计师事务所有限公司

摘要：自用消费品值得是不是为了营业目的，而是为了股东、员工或者是客户的个人需要购入货物或者劳务。在《增值税暂行条例》第一次修订的时候规定了自用消费品不得抵扣进项税。并且在第二次修订时，取消了自用消费品的用语。虽然取消了自用消费品的用语，但是其课税问题仍然值得进行重视。厘清不得抵扣条款和视同销售条款适用的情形，避免重复课税。梳理自用消费品课税的立法沿革，阐明对自用消费品课税的正确做法。以实物薪酬、桶装水、员工宿舍和零售为例，如何适用不得抵扣条款和视同销售条款来处理职工薪酬。希望可以加深对自用消费品课税的认识。

关键词：不得抵扣；视同销售；进项税转出；重复课税；职工薪酬

【DOI】10.12252/j.issn.2096-627X.2022.06.099

引言

实务中，常有税务机关重复使用不得抵扣条款和视同销售条款，一方面要求不得抵扣自用消费品的进项税，另一方面又要求将自用消费品视同销售缴纳增值税，造成重复课税，激化了税企矛盾。

纳税人购进烟酒糖茶，取得普通发票，用于集体福利或个人消费，根据《增值税暂行条例》第十条的规定“下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：（一）用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的”，本就无法抵扣进项税额，但是否还要做视同销售呢？

一、法条竞合

现行税法既规定有不得抵扣条款，抵扣了要做进项税转出；又规定有视同销售条款，发生相应情形，要拟制为销售处理。不得抵扣和视同销售的法律效果相当，构成法条竞合，极易有重复适用的疑虑，造成重复课税的烦恼^[1]。

所谓法条竞合，是指一个纳税行为同时触犯数个具体纳税条款，为避免一事不二罚，只能按其中一个法条课税。

其实，不得抵扣和视同销售根据其原因行为的不同，规范的对象也不一样，不存在重合或交叉关系，在立法技术上，本不构成法条竞合。

不得抵扣适用于自始不得抵扣的情形，比如：外购货物或劳务用于非增值税应税项目、免税项目、简易征收项目、集体福利和个人消费。基于以上原因购入货物或劳务，自始不得抵扣进项税额，如果抵扣了，要转出进项税。

视同销售适用于自始可以抵扣的情形，比如：异地调拨、代购代销、投资、分配剩余财产、以物抵债和无偿赠送等。基于以上原因购入货物或劳务，自始可以抵扣进项税额，只是为了保证抵扣链条通畅，做视同销售处理而已。

为避免重复课税，鉴于纳税人取得开具普票的货物或劳务（比如烟酒糖茶），由于不能抵扣进项税，事实上已经缴纳了增值税，不必再做视同销售。但纳税人为了确保抵扣链条通畅，让后手有进项税可供抵扣，其出于自愿，做视同销售，也非法律所不许。

集体福利和个人消费的共同点，是它们都属于自用消费品。而自用消费品是不得抵扣与视同销售着重规范的对象。

二、自用消费品

外购货物或劳务用于股东、集体福利和个人消费，不得抵扣进项税，如果抵扣了，要转出进项税额，原因就是自用消费品^[2]。国务院在2008年11月5日对《增值税暂行条例》第一次修订时，曾规定有自用消费品不得抵扣进项税额，但在2017年11月9日第二次修订时，又予以废除。《增值税暂行条例》在第一次修订时规定自用消费品不得抵扣进项税，隐含有因摩托车、汽车、游艇是为消费目的购进，故不得抵扣。但摩托车、汽车、游艇事实上也有可能全部或部分用于营业目的，一概将之视为自用，并不妥当。所以第二次修订时，取消了自用消费品的用语，并在《营业税改征增值税试点有关事项的规定》中明确摩托车、汽车、游艇的进项税额准予从销项税额中抵扣。

与自用消费品相似的是混用资产。在《营业税改征增值税试点实施办法》中明确，专用于简易计税方法、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产不得抵扣进项税。从反面解释可以得出，既用于应税目的，又用于非应税目的的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产以及存货可以抵扣进项税额。可见，混用和自用都涉及是自用消费品，现行税法未对自用消费品加以规范，实在是解释的必要。

三、自用消费品的税务处理

所谓自用消费品，是指不是为了营业目的，而是为

了股东、员工或客户的个人需求购入货物或劳务。增值税是消费税，只要是为消费者目的购进货物或劳务，就应课以增值税，以保证纳税人与消费者都被公平课税。将自用消费品拟制为销售，并非最佳路径。其实如果诉诸增值税是消费税的品格，不用基于拟制，就可直接把自用消费品规定为增值税的税收客体。纳税人购进自用消费品，鉴于纳税人无法将进项税转嫁给股东、员工或客户，虽然股东、员工或客户才是最终的消费者，但只能由名义消费者——纳税人承担其消费行为消费税。这就是基于消费税的本旨，不得抵扣自用消费品，抵扣了要做进项税转出的道理。

纳税人购货时，尚未决定是否用于自用的，可先行抵扣进项税，待用于自用后，再转出进项税^[3-4]。鉴于购进时，纳税人主观上没有自用的意思，若嗣后税务机关稽查时，认定资产或劳务用于自用，要求纳税人转出进项税，课以行为罚即以足够，因缺乏主观故意，课以漏税罚就逾越了合理的分寸。

四、职工薪酬

纳税人购进货物或劳务用于股东或客户，不难认定^[5]。但是否用于员工，就涉及单位是拟制的法人，任何行为均需由员工代理。纳税人购进货物，要区分那些是用于营业目的，那些是用于集体福利，绝非易事^[6-7]。比如，实务中常有税务机关将纳税人购进桶装水论为集体福利，不得抵扣桶装水的进项税。

用于员工的货物或劳务究竟能不能抵扣进项税？要视该货物或劳务首先是满足员工的个人需求还是单位的营业利益。如果以满足员工的个人需求为优先考虑，应转出进项税。如果购进货物首先满足的是单位的营业利益，员工仅是接受了单位的反射利益，不应课税。其次，还要看该货物或劳务是不是单位生产经营所必备的条件。如果是，不应课税，反之，则应转出进项税。同时，该问题对劳动法以及增值税法和所得税法均有意义。

五、职工薪酬实例

1. 实物薪酬

用现金发放职工薪酬，不作为销售看待；如果发放实物，可以视为纳税人将实物销售给员工，然后再用销售价款支付职工薪酬，以销售论处。

雇主对员工的非金钱给付，如果是劳动关系的对待给付，构成工资的一部分，应纳入增值税的课税范围，转出进项税；如果论为无偿给付，不构成工资，但属于福利，是雇主自用消费品，也应纳入增值税的课税范围，转出进项税。

2. 桶装水

纳税人购进桶装水，供员工所用。看似是集体福利，但设想一下，如果单位不提供饮用水，是否会有员工愿意接受雇佣？类似的，纳税人建造厕所，也是供员工所用，建造厕所附带的进项税能否抵扣呢？可见，纳

税人提供饮用水和厕所，是生产经营必备的条件，员工仅是受有反射利益而已。难道员工需要携带马桶上班吗？这个问题还会表现在纳税人自建房屋或租赁房屋供员工住宿，雇主无偿提供茶水间的茶叶和咖啡以及小零食等情形。

3. 员工宿舍

工作中，常有雇主提供房屋供员工住宿。单位在办公区域内自建房屋或在办公区域附近租赁房屋，原因是如果单位不解决员工住宿问题，就难以吸引员工入职，最终的受益人是单位，员工仅有反射利益。比如：纳税人因工程施工、勘探矿产的需要，在工地搭建临时房屋或在工地附近租赁房屋，供施工人员住宿和办公使用，该房屋的租金和水电费属于营业所需，其进项税额依法应准予抵扣销项税额。如果单位在城市中心办公，员工可自行解决住宿问题，纳税人本无必要租赁房屋供员工住宿所用，与房屋租赁有关的租金和水电费等所附带的进项税额，不得抵扣销项税额。

4. 零食

至于，雇主无偿提供茶水间的茶叶和咖啡以及零食，鉴于各国文化的不同，理解不一。在西方，喝下午茶是司空见惯的职场现象；但在东方国家可能就不属于生产经营必备的条件，由此产生的进项税额不得抵扣销项税。

六、无偿赠送货物

无偿赠送，本属赘语，赠送即附带有无偿之意。税法所称赠送，包括：赠与合同、无偿劳务和使用借贷三大类。赠与合同指的是财产的无偿赠与，无偿劳务指的是无偿提供委托服务或其他劳务，使用借贷主要指的是资金和财产的无偿使用。

《增值税暂行条例实施细则》第四条第八款规定“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”以及《营业税改征增值税试点实施办法》第十四条规定“向其他单位或者个人无偿提供服务或转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外”均应作视同销售。但是如果在进货时，并未抵扣进项税额，纳税人已经负担了增值税，基于增值税属于消费税的精神，为避免重复课征，不再视同销售。

上述视同销售的理由，是基于公平课税原则，营业用货物的进项税额已被抵扣，并未负担税负，如果无偿赠送他人，应该与在市场上受领同等给付的最终消费者一样，负担相同税负。

1. 公益性捐赠

若是对不特定关系人的赠与，比如向灾区捐赠物资，属于公益性捐赠，满足条件的可以在企业所得税前扣除，增值税法要求做视同销售，值得检讨。财政部和国家税务总局在《营业税改征增值税试点实施办法》第

十四条第二款中明确规定“用于公益事业或者以社会公众为对象的无偿转让无形资产或者不动产”不必视同销售缴纳增值税。按照举重以明轻的法理，既然价值较高的无形资产和不动产用于公益性捐赠都不必视同销售，价值较低的存货和固定资产用于公益性捐赠自然也不必视同销售，缴纳增值税了。

2. 试用品

若是对不特定对象—社会公众无偿提供劳务，比如互联网企业提供的基础服务—浏览新闻，使用搜索引擎等—均为免费，根据《营业税改征增值税试点实施办法》第十四条的规定，无偿提供服务用于公益事业或者以社会公众的，不做视同销售处理。同理，若是向潜在消费者派发试用品或消费券，性质上是广告支出，并非赠与合同，也不应放入视同销售的课税范围。

3. 赠品

实务中，常有税务机关将赠品理解为《增值税暂行条例实施细则》第四条第八款规定的无偿赠送，进而要求纳税人视同销售缴纳增值税。虽然赠品中带有“赠”的字样，但其性质并非赠与法律关系，而是纳税人基于营业目的所作的营销支出。因其不是消费行为，无须课税。同理，《营业税改征增值税试点实施办法》第十四条之所以把对社会公众为对象无偿提供服务、无形资产或不动产排除在视同销售之外，比如：互联网企业提供的基本服务均为免费，目的是吸引消费者消费收费服务（即羊毛出在猪身上），目的也是因为向社会公众为对象无偿提供服务，本质上不是赠与，而是营销。

既然赠品是营销支出，用于营业目的，其进项税自然可以抵扣，捆绑销售时也可免开发票。若是给予客户不单独计价的赠品，虽具无偿的外观，但实属有偿的销售联立，主物既然已经缴税，作为从物的赠品就不应单独课税。《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函[2008]875号）第三条规定“企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠”，以及《关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50号）“企业在向个人销售商品（产品）和提供服务的同时给予赠品，不征收个人所得税”也是基于同样的道理。

4. 礼品

若是对特定关系人的无偿给予，比如参加庆典收到的礼品，性质上属于赠与合同。受赠人受有捐赠所得，应该缴纳个人所得税（《关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50号））。同时，捐赠人是名义消费者，购进的礼品不得抵扣进项税。

5. 无偿使用资金或资产

无偿使用资金或资产，性质上属于使用借贷（出借人将某物借给借用人无偿使用，借用人负有按照约定的期限返还该物品的义务），比如无偿借用厂房，无偿提

供资金等，应拟制为销售劳务，按照市场上租金或利息的水准，课缴增值税。

无偿赠送与前述自用消费品的区别在于，自用消费品是为股东、员工或客户的个人需求购入。而赠送是无偿给付，如果不是用于公益目的或社会公众，为保障课税公平，需要拟制为销售，课缴增值税。

七、无偿提供服务

《营业税改征增值税试点实施办法》第十四条规定“向其他单位或者个人无偿提供服务”需要缴纳增值税，对实务冲击最大的莫过于资金无偿使用。鉴于存款利息免征增值税，打破了增值税“道道道道扣”的原则，为了使资金使用者负担增值税，不准向下游转嫁，于是《营业税改征增值税试点实施办法》第二十七条禁止贷款服务抵扣进项税。但导致的后果是：资金拆出方要视同销售，资金拆入方又不得抵扣，形成重复课税。

支持对无偿提供服务课税的正当理由，是大多数无偿提供服务属不真正无偿给付，看似无偿，实则有偿，只不过有偿体现在他处。但立法者为了降低税务机关的证明责任，才一刀切地做出法律推定，将无偿给付视同销售处理。但该法律推定应该允许纳税人用反证推翻。

八、结语

总之，在实务之中，对于自用消费品，一方面要求不得抵扣自用消费品的进项税，在另一方面又要求要将自用消费品视作销售缴纳增值税。这就导致了重复课税，容易激化税企矛盾。针对这种情况，上文就对自用消费品课税进行了详细的探讨。

参考文献

- [1] [美]V·图若尼（IMF）.《税法的起草与设计》（第一、二卷）[M]. 国家税务总局政策法规司译[M]. 北京：中国税务出版社，2004.
- [2] [美]维克多·瑟仁伊.《比较税法》[M]. 丁一译. 北京：北京大学出版社，2006.
- [3] [日]金子宏.《日本税法》[M]. 战宪斌，郑林根译. 北京：法律出版社，2004.
- [4] [日]北野弘久.《日本税法原论》[M]. 第五版. 郭美松，陈刚译. 北京：中国检察出版社，2008.
- [5] 陈清秀.《税法各论》[M]. 北京：法律出版社，2016.
- [6] 黄茂荣.《税法总论（全三卷）》[M]. 第二版. 台湾：台湾植根法学丛书编辑室，2005.
- [7] 黄茂荣.《法学方法与现代税法》[M]. 北京：北京大学出版社，2011.

作者简介：杨雪松（1977—），男，汉族，云南曲靖人，本科学历，注册会计师、英国特许公认会计师（ACCA）税务师、律师，研究方向为税务和财务管理，职务：现任昆明中天诚会计师事务所有限公司主任会计师。