

# 从创新药免费试用不征增值税 看视同销售政策

赵国庆 冉 鹏

**摘要：**如何把握无偿赠送行为的增值税视同销售政策在税收征管实践中一直是一个有争议的问题。近期财政部和国家税务总局发文明确了药品生产企业创新药免费使用不视同销售，可以看作是对增值税视同销售政策在实践争议的一种回应。但是，随着我国服务业“营改增”的推进以及创新商业模式的不断发展，增值税视同销售政策在实践执行中的模糊地带亟待明确，以尽量保持税制中性，减少税收政策的不确定性对市场资源配置的扭曲。

**关键词：**增值税；无偿赠送；视同销售

近日，财政部和国家税务总局下发的《财政部 国家税务总局关于创新药后续免费使用有关增值税政策的通知》（财税[2015]4号）明确：药品生产企业销售自产创新药的销售额，为向购买方收取的全部价款和价外费用，其提供给患者后续免费使用的相同创新药，不属于增值税视同销售范围。什么是增值税视同销售的范围呢，《增值税暂行条例实施细则》规定，单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：将货物交付其他单位或者个人代销；销售代销货物；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；将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目；将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；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；将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；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。在以上八种增值税视同销售行为中，税务实践中最容易界定错误的就是第八种，即将自产、委托加

工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。根据《增值税暂行条例实施细则》的规定，只有无偿赠送才视同销售。但究竟什么是无偿赠送呢，没有任何文件给予明确的界定。笔者认为，可以借鉴《财政部 国家税务总局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）的划分方法，将企业“无偿赠送”行为分为两类：一类是企业向客户销售商品或提供服务同时的赠送行为；另一类企业向非直接购买其商品或服务的客户进行的赠送。

## 一、第一类无偿赠送行为的增值税视同销售政策辨析

目前，对于第一类“无偿赠送”行为，即企业在销售商品或提供服务的同时向客户的无偿赠送，税务实践中是否需要视同销售有不同意见：

第一种观点认为“买一赠一”增值税不需要视同销售：例如《四川省国家税务局关于买赠行为增值税处理问题的公告》（四川省国家税务局公告2011年第6号）明确：“买物赠物”方式，是指在销售货物的同时赠送同类或其他货物，并且在同一项销售货物行为中完

成，赠送货物的价格不高于销售货物收取的金额。对纳税人的该种销售行为，按其实际收到的货款申报缴纳增值税，但应按照《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）第三条的规定，在账务上将实际收到的销售金额，按销售货物和随同销售赠送货物的公允价值的比例来分摊确认其销售收入，同时应将销售货物和随同销售赠送的货物品名、数量以及按各项商品公允价值的比例分摊确认的价格和金额在同一张发票上注明。对随同销售赠送的货物品种较多，不能在同一张发票上列明赠送货物的品名、数量的，可统一开具“赠品一批”，同时需开具《随同销售赠送货物清单》，并作为记账的原始凭证。对使用《机动车销售统一发票》的纳税人，有随同销售机动车赠送货物的，可在《机动车销售统一发票》的“价税合计”栏大写金额后写明“（含赠品）”并开具《随同销售赠送货物明细清单》作为记账的原始凭证。《河北省国家税务局关于企业若干销售行为征收增值税问题的通知》（冀国税函[2009]247号）明确：企业在促销中，以“买一赠一”、购物返券、购物积分等方

式组合销售货物的,对于主货物和赠品(返券商品、积分商品,下同)不开发票的,就其实际收到的货款征收增值税。对于主货物与赠品开在同一张发票的,或者分别开具发票的,应按发票注明的合计金额征收增值税。纳税义务发生时间均为收到货款的当天。企业应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

第二种观点则认为“买一赠一”增值税需要视同销售:例如《内蒙古自治区国家税务局关于发布〈内蒙古自治区商业零售企业增值税管理办法(试行)〉的公告》(内蒙古国家税务局2010年第1号公告)明确:“买一赠一”、有奖销售和积分返礼等与直接销售货物相关的赠送行为,应该在实现商品兑换时按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十六条的规定确定其销售额。

第三种观点认为要看具体情况:例如《江西省国家税务局关于发布〈江西省百货零售企业增值税管理办法〉的公告》(江西省国家税务局公告2012年第7号)规定:以买一赠一、随货赠送、捆绑销售方式销售货物的,如购进货物与赠品属同一笔业务购入(以购货发票为准),以实际收取的价款确定销售额;如购进货物与赠品非同一笔业务购入的,以实际收取的价款确定货物的销售额,赠品按视同销售确定销售额。以购物返券、积分返礼方式销售货物的,以实际收取的价款确定销售额;对使用返券、积分兑换的货物(礼品),按视同销售确定销售额。

从各地的税务实践来看,对“买一赠一”行为(或购物返券)有不同的处理意见。实际上,在销售产品或提供服务的过程中直接向购买企业产品或服务的客户进行的赠送,只是变相促销的行为,从增值税整体价值链角度来看,这是一个折扣销售行为。笔者认为,无论购进货物与赠品属同一笔业务购入还

是非同一笔业务购入,赠送都不应该征收增值税。

## 二、第二类无偿赠送行为增值税视同销售的政策辨析

第二类情况就是企业向非直接购买其商品或服务的客户进行的赠送行为。这种类型的无偿赠送行为不仅在传统制造业领域存在,而且这种行为和现代企业的创新商业模式密切相关,这就使得政策的制定者必须站在产业整体价值链的角度去考虑第二类无偿赠送行为的增值税视同销售政策,以免不当的执行政策增加企业的税收成本,阻碍创新商业模式的发展。例如药品生产企业提供给患者免费试用的创新药,财税[2015]4号文明明确规定不属于增值税视同销售,不缴纳增值税。这种无偿赠送就属于本文划分的第二类情况。创新药是药品生产企业免费提供给医院代保管,最终通过医院免费提供给患者的。也就是说,这种赠送行为并非在向客户销售商品的同时发生的赠送。实际上,这类无偿赠送行为在制造业领域内也是广泛存在的。从增值税的原理上来看,增值税是通过销项税减去进项税从而在每个环节对企业生产行为创造的增值额征税。对于制药企业而言,其在药品直接生产环节发生的各项成本,取得的增值税进项税可以正常抵扣。而药品生产企业把创新药生产出来后,生产过程并没有结束。因为,创新药在生产出来后必须要经历四期的临床试用,前三期为新药上市前的临床试验,第四期为上市后的临床试验。在第四期上市后的临床试验是为了考察在广泛使用条件下药物的疗效和不良反应;评价在普通或者特殊人群中使用的利益与风险关系;改进给药剂量等。即创新药生产企业在创新药上市后将创新药免费提供给患者试用并不是一个无偿赠送行为,药品生产企业要通过这个过程

搜集在广泛使用下的各类数据,进一步改进产品。所以,这个过程仍然是企业生产环节中的一部分。因此,第二类赠送行为是企业整个生产环节必不可少的一部分,从整个产业价值链的角度来看,企业产品的最终售价中肯定是覆盖了这部分成本。因此,既然在这部分成本已经体现在最终的销售价格中缴纳了销项税,再将其单独拿出来视同销售实际是在重复征收增值税了。这种情况不仅在药品生产企业存在,在其他制造业领域也是客观存在的问题。这里的关键就在于把握第二类赠送是属于企业整个生产环节必不可少的一部分。

同时,第二类无偿赠送行为和现在的创新商业模式密切相关,特别是在现在的服务业领域,很多创新的商业模式都是通过免费提供商品或服务的形式获取客户,再通过其他的途径获取价值。比如360是通过免费提供杀毒软件服务获取客户,在获取客户流量后再通过销售游戏或其他模式盈利。站在整体产业链角度来看,第二类无偿赠送的免费行为已经成为这类创新商业模式中必要的生产环节。只有通过这种生产模式获取客户,才能为后期实现价值(从而缴纳增值税销项税)提供可能。既然是商业模式,企业后期获取的收入中肯定是覆盖了这部分无偿赠送的成本了。目前,我国正在服务业领域实施营业税改征增值税的改革。在营业税领域,对于单位和个人无偿提供营业税应税劳务,除另有规定外,是不属于营业税征税范围,不征收营业税的。但是,这部分劳务如果“营改增”后,无偿提供增值税应税劳务,是需要纳入增值税视同销售的范围的。因此,随着我国“营改增”改革在服务业领域的不断推进,正确界定增值税的视同销售行为将显得越来越重要。

(作者单位:国家税务总局税务干部学院 中国证监会北京监管局)

责任编辑 武献杰