

业务招待费涉税风险及管理策略

肖太寿

(财政部财政科学研究所 北京 100142)

【摘要】 本文主要依据现有税法规定,详细分析了业务招待费用的四种涉税风险,在此基础上提出了六种涉税风险管理策略。

【关键词】 业务招待费用 涉税风险 对策

一、业务招待费用的涉税风险

1. 企业每年度的业务招待费用超过税法规定的税前扣除标准而在年度汇算清缴时被纳税调增的风险。《企业所得税法实施条例》第四十三条规定:“企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。”基于此规定,很多企业的业务招待费用都会超过税法的扣除标准,平常也没有对业务招待费用进行税收管理,只好在年底进行纳税调增。

2. 企业用外购商品或自己生产的产品送人时,没有按照视同销售来申报缴纳增值税、企业所得税和代扣代缴个人所得税而被处于漏税的风险。《增值税暂行条例实施细则》第四条第(八)项规定:“单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人的视同销售货物。”如果企业购买的礼品金额较大,且无偿赠送给他人,则存在可能被认定为视同销售,缴纳增值税的风险。

企业向客户、员工发放了礼品,特别是一些金额较大的礼品,要记得代扣代缴个人所得税,否则将被处以百分之五十以上、三倍以下的罚款。因为,按照《国家税务总局关于个人所得税有关问题的批复》(国税函[2000]57号)的规定:单位和部门在年终总结、各种庆典、业务往来及其它活动中,为其它单位和部门的有关人员发放现金、实物或有价证券。对个人取得该项所得,应按照个人所得税法中“其他所得”项目计算缴纳个人所得税,税率为20%,税款由支付所得的单位代扣代缴。《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)第一条第二款规定:“企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品,对个人取得的礼品所得,按照“其他所得”项目,全额适用20%的税率缴纳个人所得税。”

根据《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、转让财产和提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。同时,《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

二条第(二)项规定,企业将资产用于交际应酬,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确定收入。所以,企业用外购商品或自己生产的产品送人时,要视同销售缴纳企业所得税。

3. 企业将购进的商品作为礼品送人时,没有进行进项税额转出处理,面临税务稽查的风险。根据《增值税暂行条例》第十条的规定,企业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购进货物或者应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。《增值税暂行条例实施细则》第二十二条规定:“个人消费包括纳税人的交际应酬消费。”基于此税法规定,企业将购进的货物作为礼品送人属于《增值税暂行条例》中规定的用于个人消费,所以其购进货物的进项税额不得从销项税额中抵扣。如果购进时已经抵扣,则在礼品送人时将已抵扣的进项税额转出。

4. 公司在开办(筹建)期间发生的业务招待费用进行税前扣除。根据《企业所得税法实施条例》第四十三条规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。第四十四条规定,企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入15%的部分,准予扣除。超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。因此,企业在筹建期未取得收入的,所发生的广告和业务宣传费应归集,待企业生产经营后,按规定扣除。业务招待费则不能在企业所得税税前扣除。

二、业务招待费用的税务管理策略

1. 应明确业务招待费用的具体范围。在税务执法实践中,业务招待费具体范围如下:①因生产经营需要而宴请的开支;②因企业生产经营需要赠送纪念品的开支;③因企业生产经营需要而发生的景点参观费及其他费用的开支;④因企业生产经营需要而发生的业务关系人员的差旅费开支。

一般来讲,外购礼品用于赠送的,应作为业务招待费,但如果礼品是纳税人自行生产或经过委托加工,对企业的形象、产品有标记及宣传作用的,也可作为业务宣传费。同时要严格区分给客户的回扣、贿赂等非法支出,对此不能作为业务招待

费而应直接作纳税调整。业务招待费仅限于与企业生产经营活动有关的招待支出,与企业生产经营活动无关的职工福利、职工奖励、为企业销售产品而产生的佣金以及支付给个人的劳务支出都不得作为业务招待费列支。

2. 应把年交际应酬支出控制在企业年收入的 0.83%以内。根据税法规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的 60%扣除,但是最高不得超过当年销售(营业)收入的 0.5%。假设 Y 代表实际的交际应酬费, X 代表企业的当年营业收入, T 代表允许税前扣除的交际应酬费, 则 $T=60\%Y, Y \leq 0.5\%X$ 。

由于这些公司的实际交际应酬费往往都超过营业收入的 0.5%这个最高限制,要有效控制这比支出,其最好支出额也只能达到 $0.5\%X$ 。根据上述公式,得出下面的公式: $T=60\%Y, Y=0.5\%X$,整理公式得出: $Y=0.83\%X$ 。

从上述公式我们可以看出,当把年交际应酬支出控制在企业年收入的 0.83%以内时,企业可以不必每年进行交际应酬费的大幅度纳税调增。因此,企业可以在年初制定一个计划,并在每月结束时,对当月以及以前月度的交际应酬费与营业收入作对比,如果其比例超过 0.83%,就要及时做出调整了。

3. 注意业务招待费用税前扣除的计算基数一般是年度的主营业务收入、其他业务收入和视同销售收入三部分。在纳税申报时,对于业务招待费的扣除,首先需要确定扣除的基数。《国家税务总局关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》(国税函[2009]202号)第一条规定:“企业在计算业务招待费、广告费和业务宣传费等费用扣除限额时,其销售(营业)收入额应包括《企业所得税法实施条例》第二十五条规定的视同销售(营业)收入额。”因此,企业计算年度可在企业所得税前扣除的业务招待费,应以上述规定的销售(营业)收入即主营业务收入、其他业务收入和视同销售收入之和为基数计算确定。对经税务机关查增的收入,根据规定,销售(营业)收入是纳税人的申报数,而不是税务机关检查后的确定数,税务机关查增的收入应在纳税调整增加额中填列,不能作为计算业务招待费的基数。

4. 从事股权投资业务的企业(包括集团公司总部、创业投资企业等)业务招待费税务处理的扣除基数包括投资收益。《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)第八条规定:“对从事股权投资业务的企业(包括集团公司总部、创业投资企业等),其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入,可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。”基于该规定,我们可以从以下几个方面来理解:第一,对于从事股权投资业务的企业,其被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入应视为其主营业务收入,可以作为业务招待费的扣除基数。第二,计算基数仅包括从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入三项收入,不包括权益法核算的账面投资收益,以及按公允价值计量金融资产的公允价值变动。第三,股息、红利以及股权转让收入既然视为其主营业务收入,同样可以作为广告宣传费的扣除基数。

5. 企业用外购商品或自己生产的产品送人时的增值税要分自产货物和外购货物分别进行处理。

(1)如果赠送的是自产货物,根据《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: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。因此,该公司将自产的货物作为礼品赠人时应该视同销售缴纳增值税,为生产自产货物所发生的购进货物的进项税额也可以抵扣。

(2)如果赠送的是外购货物,根据《增值税暂行条例》第十条规定,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购进货物或者应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。《增值税暂行条例实施细则》第二十二条规定,个人消费包括纳税人的交际应酬消费。因此,该公司将购进的货物作为礼品赠人属于《增值税暂行条例》中规定的用于个人消费,所以其购进货物的进项税额不得从销项税额中抵扣。如果购进时已经抵扣,则在礼品赠人时将已抵扣的进项税额进行转出。

6. 企业用外购商品或自己生产的产品送人时,要依法扣缴个人所得税和按照视同销售进行企业所得税的年度纳税申报。对于视同销售,会计人员在进行账务处理时,往往有两种方法:一种是会计上不按视同销售处理,将发生的支出直接列入相关的成本费用。例如,企业将外购商品用于市场推广,直接计入销售(营业)费用,不通过“主营业务收入”科目核算。另一种是会计上按视同销售处理。当业务发生时,计入主营业务收入,同时结转库存商品成本,计入主营业务成本。对于第一种账务处理,会计与税法上会产生差异。按照《企业所得税年度纳税申报表》的规定,在填列企业所得税纳税申报表时,要进行应纳税所得额调整。第二种账务处理不需要进行调整。

企业将礼品用于业务招待费在企业所得税纳税申报时的具体做法是:第一,视同销售行为中视同销售收入应在年度申报表附表三第二行作纳税调增,同时视同销售成本在第 21 行作纳税调减。第二,按照业务招待费支出发生额的 60%和销售收入 0.5%的部分按照孰低原则确定准予税前扣除的业务招待费支出,填入附表三第 26 行第二列。第三,将企业实际发生的业务招待费数额大于准予税前扣除的业务招待费支出的数额填入附表三第 26 行第三列。

应注意的是,企业已经将外购或自制的礼品支出计入了管理费用(业务招待费),可以在企业所得税前扣除,在填表时,作视同销售处理。那么,根据税法配比原则的要求,对应的视同销售成本必须填写扣除。而管理费用——业务招待费的扣除是企业费用支出,与视同销售成本扣除是两种不同的扣除,不能理解为存在重复扣除问题。

主要参考文献

1. 国家税务总局. 关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知. 国税函[2010]79号, 2010-02-22
2. 国家税务总局. 关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知. 国税函[2009]202号, 2009-04-21