

随主货物销售的赠品促销财税处理

张 星

(山西大学商务学院 太原 030031)

【摘要】 随主货物销售赠送赠品、代金券、积分等促销方式是商家常用的营销策略。本文通过阐述增值税、企业所得税的税收政策,分析各营销模式下不同的财税处理方法并对比分析,以期为实务工作者提供参考。

【关键词】 赠品 促销 财税处理

目前,随主货物销售赠送赠品或者赠送代金券、积分等促销方式较为普遍。该类业务是否视同销售缴纳增值税和企业所得税呢?

一、随主货物销售送赠品促销的财税处理

对于随主货物销售赠送赠品促销,目前实务中主要有以下三种财税处理方法:

第一种方法是赠品不开具发票,只是依据含赠品的主货物销售价格开具发票,赠品不单独确认收入。增值税税法中并没有明确随主货物销售赠送的赠品是否属于视同销售的无偿赠送行为。企业所得税税法规定,赠品按照公允价值比例要求单独核算后不视同销售。因此,主管税务机关可以将赠品视同销售要求企业缴纳增值税和企业所得税。该种财税处理方法下企业税负较重。

第二种方法是对赠品销售收入按照公允价值比例的要求进行单独核算,但赠品不开具发票。此种情况下,在企业所得税税法中赠品不视同销售,而在增值税税法中由于各地的税收政策和执法环境存在差异,在部分地区不视同销售,而在部分地区视同销售。

例如,内蒙古国家税务局 2010 年第 1 号公告中规定,“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《增值税暂行条例实施细则》第十六条的规定确定其视同销售货物行为销售额;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)规定,企业在促销中,以“买一赠一”方式组合销售货物的,对于主货物和赠品不开发票的,就其实际收到的货款征收增值税。有一些地方,企业如果将赠品的价格在销售合同(或者协议、客户订单)中注明,并单独核算,主管税务机关不会要求企业对赠品视同销售缴纳增值税。具体的做法是,企业在销售合同中注明销售主货物的合同包含价(含赠品的销售价)和赠品价格等。依据销售合同上赠品的价格和扣除赠品价格的主货物售价分别核算其收入和成本。该种财税处理方法下企业所得税税负下降,而增值税税负由

于受到当地税收政策和征管的影响,地区间增值税税负有所不同。

第三种方法是主货物和赠品在发票上分别列示并单独核算。各地对赠品发票开具的规定有所不同。

例如,四川省国家税务局公告 2011 年第 6 号、第 7 号中规定,“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。

大部分超市的做法是,开具发票时按照赠品的售价确定商业折扣。具体做法是将赠品价格随同主货物销售价格一同开具发票,再根据赠品的价格确定商业折扣,将折扣额与销售额开具在同一张发票中。根据商业折扣与销售额在同一张发票上注明按照折扣后的金额计算增值税和企业所得税的税法规定,应当按扣除商业折扣后的金额计算缴纳增值税和企业所得税。

在一些特殊的发票中,由于受发票格式的限制无法将赠品或者商业折扣与销售额在同一张发票上注明,则企业可以按照当地主管税务机关的要求开具发票。例如,四川省国家税务局公告 2011 年第 6 号、第 7 号中规定对使用《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》“车辆类型”栏的车辆类型后写明“(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。没有随机动车销售赠品开具发票规定的其他地区的企业,可以将扣除赠品价格的整车销售价格(在机动车销售统一发票上注明,而随车捆绑销售的装潢等物品的价格在其他发票(如增值税卷筒发票或者增值税普通发票)上开具,然后依据发票上注明的金额,分别核算整车和赠品的销售收入及成本。

第三种方法下,在企业所得税和增值税的核算中,赠品都不会视同销售,故税负较低。

总之,从以上三种方法可以看出,企业对赠品收入进行单独核算或者单独开具发票,可以减轻企业税负,降低纳税风险。

二、随主货物销售赠送代金券的财税处理

代金券在本质上属于一种销售折扣。这种销售折扣有一定的特殊性,其折扣与普通的商业折扣不同:普通的商业折扣是在客户消费时直接给予价格减让;代金券是依据客户当前的消费金额给予其预期消费的商业折扣权利。

国税函[2008]875号文件规定:“企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣,商品销售涉及商业折扣的,应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额”。《国家税务总局关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》(国税发[1993]154号)第二条第(二)项规定:“纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税”。

例如,四川省国家税务局公告2011年第6号、第7号中规定,纳税人采取“赠送购物返券”方式销售货物,所返购物券在购买商品时应在发票上注明商品名称、数量及金额,并标注“返券购买”,对价格超过购物券金额的部分,应计入销售收入申报缴纳增值税。销货方开具发票(含增值税专用发票、增值税普通发票、通用机打普通发票和通用手工版普通发票)时,对在同一张发票上注明“返券购买”的商品金额,应作为折扣额在总销售额中扣减。因此,增值税和企业所得税税法中都将代金券视同商业折扣,按照扣除商业折扣后的金额确认应税收入。

赠送代金券的账务处理在企业会计准则和会计制度中没有专门的规定。实务中,企业在赠送代金券时,根据实际收到的价款开具发票和确认相应的销售收入,客户用代金券进行再次购买时,根据货物售价减去代金券后实际收到的价款确认销售收入(即代金券金额等于商业折扣额)。如果当地税收政策要求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销售收入,则企业还需对各项销售收入进行相应的调整。

三、客户消费时赠送积分的财税处理

企业的奖励积分,是指企业根据客户的消费额度授予客户一定数量的积分,客户在满足一定条件后可以将其兑换成企业提供的免费或者折扣后的商品和服务。奖励积分实质上是企业的一种促销方式。在企业所得税上仍可以按照国税函[2008]875号文件的规定,积分赠送的商品按照公允价值的

比例分摊确认各项收入。此业务在各地的增值税税收政策有所不同,有的地区积分兑换的商品需缴纳增值税,有的地区则无需缴纳,大多数地区没有相关的规定。

例如,四川省国家税务局公告2011年第6号规定,纳税人采取“积分送礼”方式赠送货物,应按无偿赠送的相关规定计算并申报缴纳增值税。河北省国家税务局发布的冀国税函[2009]247号文件中规定:“企业在促销中,以“购物积分”方式组合销售货物的,对于主货物和积分商品不开发票的,就其实际收到的货款征收增值税。对于主货物与积分商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。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”。

《企业会计准则讲解》中规范了积分赠送的会计处理方法。企业在销售产品时,应当对销售取得的或者应收的货款,在本次商品销售收入与奖励积分收入的公允价值之间进行分配,将货款扣除奖励积分的公允价值部分确认为收入,奖励积分的公允价值部分确认为递延收益,待客户使用积分时再结转至营业收入。企业在促销活动停止或者积分过期时,应将原先确认的递延收益结转至营业外收入。

例如,客户消费1000元,获得公允价值为100元的积分,借:库存现金1000;贷:主营业务收入777(1000/1.17×1000/1100),递延收益77.70(1000/1.17×100/1100),应交税费——应交增值税(销项税额)145.30(1000/1.17×17%)。客户使用积分时:借:递延收益77.70;贷:主营业务收入77.70。积分赠送商品时,按照四川省的规定,应当按照其公允价值计提销项税额:借:主营业务成本14.53;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)14.53。同时,结转积分赠送商品的成本。此项业务如果按照河北省的规定,则不需要按照其公允价值计提销项税额。

笔者认为,如果积分的金额较小或者金额较大但其获取和使用在同一个会计年度内,其单独核算与否都不会影响会计信息使用者的决策,则根据重要性原则,可以不单独确认积分收入。

值得注意的是,本业务的个税政策与随机向本单位以外的个人赠送礼品的个税政策有很大的区别。《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)规定,企业在业务宣传、广告、年会、座谈会、庆典以及其他活动等活动中,随机向本单位以外的个人赠送礼品时,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。企业对累积消费达到一定额度的顾客,给予额外抽奖机会,个人的获奖所得,按照“偶然所得”项目,全额适用20%的税率缴纳个人所得税。而随主货物销售而赠送的赠品、积分、代金券等不需要缴纳个人所得税。

【注】本文受山西大学商学院科研项目“企业所得税税前扣除研究”(项目编号:2012003)资助。