# 对当前企业返利纳税筹划主流策略的异议

黄怀书

（江西财经职业学院财税金融系　江西九江　332000）

【摘要】当前很多企业采用了返利的促销形式，但其中的纳税筹划问题却未能引起人们的充分重视。本文以最新税收法规为依据，对企业返利的纳税筹划策略进行了归纳和比较，并提出企业返利纳税筹划的最佳选择。

【关键词】返利　纳税筹划　策略　反思

返利是现在很多生产企业采取的促销方式，是企业销售政策中不可或缺的内容。商业经销中返利种类繁多，有投资返利、销售返利、实物返利、销货返利、费用返利、服务返利等多种形式，有的与销售收入相关，也有的与销售收入无关。返利形式隐蔽，是税务机关最感兴趣的方面，也是企业核算容易出问题的领域。有关企业返利促销的纳税筹划，很多书籍和杂志侧重于从支付形式上进行筹划。笔者试图在已有研究的基础上结合管理学相关知识，对企业返利促销中的纳税筹划问题进行归纳补缺，不当之处敬请斧正。

## 一、有关企业返利的税法规定

对于返利行为，《国家税务总局关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》（国税发[2004]136号）明确规定，对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额无必然联系，且商业企业向供货方提供一定劳务的收入，例如进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等，不属于平销返利，不冲减当期增值税进项税金，应按营业税的适用税目税率征收营业税；对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩（如以一定比例、金额、数量计算）的各种返还收入，均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税金，不征收营业税。应冲减进项税金的计算公式为：当期应冲减进项税金=当期取得的返还资金÷（1+所购货物适用增值税税率）×所购货物适用增值税税率。其他增值税一般纳税人向供货方收取的各种收入的纳税处理，比照本通知的规定执行。

## 二、搞好代理记账的合理化建议

**1.** 加强财政等部门的监管。对代理记账会计，财政部门应该加强管理，对每个小企业代理记账的会计，都要实际备案制，即小企业聘请某机构某个会计代理记账前应将该机构该会计相关资料送财政部门备案，财政部门有责任对代理会计进行检查监管，对其是否具有会计从业资格证、有无违规违法行为、是否按时参加了会计后续教育等情况进行检查，并定期检查各代理会计的工作情况，进行考核，予以公示。

**2.** 代理记账会计实行财政委派制。由财政部门按照小企业日常业务量的大小，或者资产（销售收入）的一定比例提取一定的管理费用，再由财政部门向社会招聘委派会计，会计同时向财政部门和小企业负责，由财政部门对会计工作予以监督与考核。

**3.** 提高小企业负责人与代理记账会计的素质。素质的高低直接决定着会计行为的规范，直接决定着会计资料的真实与完整，所以必须强化业务学习，提高小企业负责人对会计的认识与理解程度，同时，提高代理记账会计的业务能力。

**4.** 进一步明确小企业负责人与代理记账会计的责任。许多小企业负责人一方面对代理记账会计的会计行为横加干涉，另一方面一旦出了问题又以不懂会计、不是他自己做账等为由推卸责任，所以，为了提高代理记账的质量，保证小企业会计资料的真实与完整性，应加大宣传，让小企业负责人知道，小企业负责人是本企业会计资料的真实与完整性的第一责任人。同时，要强化代理记账会计的法律责任，明确代理记账会计是企业会计资料真实与完整性的直接责任人。

**5.** 建立健全内部控制。内部控制是指一个企业的各级管理层，为了保护其经济资源的安全、完整，确保经济与会计信息的正确可靠，利用企业内部分工而产生的相互制约、相互联系的关系，形成一系列具有控制职能的方法、程序和措施。建立健全内部控制有利于加强小企业管理，防范代理记账舞弊，增强代理记账会计处理的准确性；有利于小企业负责人放心大胆地让代理记账会计自主工作，而将更多精力用于管理，进而提高小企业的经济效益。

### 主要参考文献

**1.** 黄毓玲.关于小企业代理记账问题思考.商业经济，2010；23

**2.** 祁琼，王琳.小企业代理记账的改革与完善.才智，2012；12

为规范企业返利过程中的发票开具，国税发[2004]136号文件规定“商业企业向供货方收取的各种收入，一律不得开具增值税专用发票。”《国家税务总局关于纳税人折扣折让行为开具红字增值税专用发票问题的通知》（国税函[2006]1279号）规定，“纳税人销售货物并向购买方开具增值税专用发票后，由于购货方在一定时期内累计购买货物达到一定数量，或者由于市场价格下降等原因，销货方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为，销货方可按现行《增值税专用发票使用规定》的有关规定开具红字增值税专用发票。”

**二、不同返利形式的优劣分析**

从支付形式上看，返利可分为现金返利和实物返利。对于现金返利，按照税法规定，应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税金，计算公式为：当期应冲减进项税金=当期取得的返还资金÷（1+所购货物适用增值税税率）×所购货物适用增值税税率。对于实物返利，若能获得增值税专用发票，则可获得进项抵扣。所以，很多书籍和杂志最后下结论说，能获得专用发票的实物返利比现金返利好。对此，笔者有不同意见。现以一个典型案例进行说明。

A超市是一般纳税人，5月份以进价销售B企业提供的商品1 000件，每件售价100元，合计100 000元。该批商品本月全部售出。销售部门拟定了三个方案。方案一：A超市全部销售完商品后，B企业按每销售10件商品返利1件同类商品，并开具增值税专用发票。方案二：A超市销售B企业商品，收取的是10 000元固定服务收入，该服务收入与销售B企业商品数量或金额无必然联系。方案三：A超市全部销售完商品后，B企业按每销售10件商品返利现金10 000元。该超市应选择哪种方式较为有利呢？

按照税法规定，方案一下A超市获得返利应作冲减进项处理，同时获得的实物作购进货物处理，进项可抵扣。税务后果为：应纳增值税=0，应纳所得税=10 000÷（1+17%）×25%=2 136.75（元），合计纳税2 136.75元。

方案二下A超市获得返利应纳营业税，税务后果为：应纳营业税=10 000×5%=500（元），应纳城建税和教育费附加=500×（7%+3%）=5（元），应纳所得税=（10 000−500−5）×25%=2373.75（元），合计纳税2 878.75元。

方案三下A超市获得返利应作冲减进项处理，税务后果为：应纳增值税=10 000÷（1+17%）×17%=1 453（元），应纳城建税和教育费附加=1 453×（7%+3%）=145.3（元），应纳所得税=[10 000÷（1+17%）−145.3]×25%=2 100.43（元），合计纳税3 698.73元。

故结论是方案一最佳，方案二次之，方案三最差。

这是笔者在很多书籍和杂志上看到的标准答案。看似无误，笔者不以为然。姑且不论其以纳税额的多寡作为筹划方案优劣判断的唯一标准值得争议，笔者认为方案一的分析忽略了A超市收到同类商品后最终还是要售出变现，在售出同类商品时还是要缴纳增值税，税务后果为：应纳增值税=10 000÷（1+17%）×17%=1 453（元），应纳城建税和教育费附加=1 453×（7%+3%）=145.3（元），应纳所得税=[10 000÷（1+17%）−145.3]×25%=2 100.43（元），合计纳税3 698.73元，该方案下纳税额和方案三实际上是一样的。若考虑到方案一A超市还要付出额外的交易成本（对于A超市交易成本较小，对于其他类企业如工业企业而言，交易成本不能忽略），方案一实际上不如方案三。如果不是以纳税额为标准而是以利润为标准的话，显然方案一和方案三的利润是一样的，同样可以得出上述结论。

上述案例中方案一A 超市收到的是同类商品。对于A超市而言，无法自用只能变现，将增加交易成本并带来现金流出，不如收现金更为便捷。那么。若A超市收到的不是商品而是原材料等中间投入品（如收到可以自用的包装材料、办公用品等）呢？此时，因为这些中间投入品无须变现，故不会带来销项税额的增加，而进项税额又可抵扣，税务后果为：应纳增值税=0，应交所得税=8 547×25%=2 136.75（元），合计纳税2 136.75元。这种方案从税务效果上看为最佳方案，但考虑到A超市对这些中间投入品的需求量不大，且此种方案对于供货方将会带来一定的难度，因此其适用范围有限。

**三、企业返利纳税筹划的最佳选择**

由国税发[2004]136号文件及国税函[2006]1279号文件规定，我们可以得知，供应商支付的销售返利可以由供应商开具红字增值税专用发票；A超市收取的返利不能由A超市开具增值税专用发票，其目的是说明销售返利属于平价返销或者价格让利行为；实务操作上应该是A超市配合供货商去开具《红字通知单》，再由供货商开具红字增值税专用发票给A超市，供货商做冲减收入和销项税额，A超市做冲减成本和进项税额转出，这样就不存在任何税务风险了。

国税函[2006]1279号文件精神是在增值税抵扣链条中不能少缴纳增值税，这个增值税必须缴纳，只是转移到哪一个税务局缴纳的问题。这样必定有一方欢喜一方忧，因为增值税的转移也意味总所得税也一起随着转移了。为降低涉税风险和纳税成本，企业可设法进行返利的转化。这里比较典型的方案是设法将当期返利转化为下期折扣，如A超市3月每件产品可获得返利10元，则可在4月份转化为每件10元的折扣，直接在售价里加以体现（显性折扣）；或者供货商在4月供货时可采用不同的包装如精包装或加量不加价的方式体现3月份应支付给A超市的10元折扣（隐形折扣）。但这种方法也存在当期返利较大无法转化为折扣等困难。笔者认为最佳的方式是将返利转化为折扣，其次是使返利与销售额或销售量无关，避免缴纳增值税，最后是收取现金或实物返利。

**主要参考文献**

迈伦·斯科尔斯等著，张雁翎译.税收与企业战略.北京：中国财政经济出版社，2003