

生产企业销售奖励方式的纳税筹划

王艳红

(中国财政经济出版社, 北京 100142)

【摘要】销售奖励更多见于生产企业中,但是由于销售奖励金额占比不大,很多企业都忽略了相关的税收因素对销售激励政策的影响。实际上,销售奖励采用不同的处理方式,计税基础会有所不同,导致企业上缴的增值税和企业所得税会有所不同。因此,合法、合规、合理地设计销售激励政策的涉税影响,能进一步优化企业的税收负担,实现企业价值的最大化。

【关键词】销售奖励; 生产企业; 增值税; 所得税

一、销售奖励概述

销售奖励作为一种商业行为,是指厂家或供货商为了促进公司业务发展,提高经销商(或代理商)的销售积极性,实现自身销售目标而采取的一种商业操作模式。一般表现形式为经销商或代理商在一定市场、一定时间范围内在达到指定销售额的基础上再给予多少百分点的奖励,所以称为销售奖励。

销售奖励条件一般包括销售额(或销售额增长率)和结账周期。在销售方面,生产企业要求销售额(或销售额增长率)达到一定金额(或者一定比例)。一般与大客户(一般不会超过10家)签订销售额的合同;与一般客户签订销售增长率的合同。对于参与奖励的经销商,生产企业对结账周期有限制,超过周期,则不参与销售奖励。此外,生产企业为了鼓励经销商尽早结账,通常会提出现金折扣的优惠,同时对于结账周期短的经销商在奖励金额上会有优惠,但是优惠比例不大,在此不做讨论。

生产企业的产品一般分为畅销产品、常规产品和新产品三种,畅销产品的奖励比例最低,常规产品的奖励比例其次;新产品的奖励比例最高。

销售奖励的支付方式包括自考、经销商开具发票返现和赠送企业产品等。常用的支付方式是自考和经销商开具发票返现两种。

二、不同销售奖励方式的税负

1. 销售奖励采用自考方式的税负。销售奖励采用自考方式是指经销商在年底结账时按照扣除双方核定的销售奖励金额结账。现举例如下:

例1:甲企业是一家生产健身器材的企业,跑步机是其畅销产品,单价为4.5万元,单位成本为2.7万元;动感单车为其常规产品,单价为2.8万元,单位成本为1.8万元,甲企业最近新推出划船器,单价为1.6万元,单位成本

为1.2万元。

2012年底甲企业与经销商签订购销合同中约定:2013年销售额在200万~300万元,则按销售金额的6%给予奖励;2013年销售额在300万~500万元,则按销售金额的8%给予奖励;2013年销售额超过500万元,则按销售金额的10%给予奖励;此外,如果划船器的销售额超过80万元,则按划船器销售金额的5%给予单独奖励;经销商的结账周期不超过4个月。甲企业开具增值税专用发票。A公司为甲企业的经销商,其2013年销售甲企业跑步机40台,动感单车40台,划船器80台,A公司的结账周期为4个月,本年已结账280.8万元(含增值税40.8万元)。

A公司销售甲企业产品的销售额=4.5×40+2.8×40+1.6×80=420(万元),其中,划船器的销售额=1.6×80=128(万元),则A公司符合甲企业销售奖励的条件,可参与销售总额8%的奖励和划船器收入5%的额外奖励,这样A公司的销售奖励总金额:420×8%+128×5%=40(万元)。

此方式下,A公司需要给甲企业结账:(420-240-40)×1.17=163.8(万元)。

甲企业确认的收入:420-240-40=140(万元)。

甲企业缴纳的增值税:140×0.17=23.8(万元)。

甲企业全年确认的成本:2.7×40+1.8×40+1.2×80=276(万元)。

假设不考虑其他因素,甲企业本年相关计算如下:

甲企业应缴纳企业所得税:(240+140-276)×0.25=26(万元)。

甲企业本年缴纳的增值税:40.8+23.8=64.6(万元)。

甲企业总税负:26+64.6=90.6(万元)。

此方式下,生产企业确认的销售收入是扣除奖励后的金额,由于奖励金额不计入收入,所以奖励金额也不用缴纳增值税。

2. 销售奖励采用经销商开具发票返现方式的税负。销售奖励采用经销商开具发票返现方式是指经销商正常结账,按照双方核定的销售奖励金额给生产企业开具发票,生产企业按照发票金额将奖励金额付给经销商。现举例如下:

例2:续例1,在双方确认奖励金额为40万元后,A公司给甲企业开具40万元的增值税专用发票。

此方式下,A公司需要给甲企业结账: $(420-240) \times 1.17=210.6$ (万元)。

甲企业确认的收入: $420-240=180$ (万元)。

甲企业的增值税销项税额: $180 \times 0.17=30.6$ (万元)。

由于收到A公司的增值税专用发票,其增值税进项税额: $40/1.17 \times 0.17=5.81$ (万元)。

甲企业应缴纳的增值税: $30.6-5.81=24.79$ (万元)。

甲企业全年确认的成本: $2.7 \times 40 + 1.8 \times 40 + 1.2 \times 80 = 276$ (万元)。

甲企业由于收到A公司的销售奖励发票,其确认的费用: $40/1.17=34.19$ (万元)。

假设不考虑其他因素,甲企业本年应缴纳的企业所得税: $(240+180-276-34.19) \times 0.25=27.45$ (万元)。

甲企业本年缴纳的增值税: $40.8+24.79=65.59$ (万元)。

甲企业总税负: $27.45+65.59=93.04$ (万元)。

3. 销售奖励采用其他方式的税负。其他方式的销售奖励包括赠送生产企业的产品和给予经销商旅游奖励,由于现在生产企业很少采用,在此简要论述。

(1)赠送生产企业的产品,根据《增值税暂行条例实施细则》第四条第八款的规定,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”属于视同销售行为。这样,生产企业相当于以平均价格销售商品,没有资金入账,但要计收入、缴纳增值税和所得税,生产企业虽然减少了产品库存,但是需要自己垫付资金缴纳税款,税负较重,生产企业很少采用此方法。现举例如下。

例3:续例1,在双方确认奖励金额为40万元后,A公司给甲企业结清货款,甲企业给A公司市价40万元的商品,甲企业成本率为65%。

此方式下,A公司需要给甲企业结账: $(420-240) \times 1.17=210.6$ (万元)。

甲企业确认的收入: $420-240+40=220$ (万元)。

甲企业的增值税销项税额: $220 \times 0.17=37.4$ (万元)。

甲企业全年应缴纳的增值税: $240 \times 0.17 + 37.4 = 78.2$ (万元)。

甲企业全年确认的成本: $2.7 \times 40 + 1.8 \times 40 + 1.2 \times 80 + 40 \times 0.65 = 302$ (万元)。

假设不考虑其他因素,甲企业本年应缴纳的企业所

得税: $(240+220-302) \times 0.25=39.5$ (万元)。

甲企业总税负: $78.2+39.5=117.7$ (万元)。

(2)旅游奖励一般是生产企业以召开会议的形式,组织经销商旅游。旅游奖励一般都是附加奖励,很少列入合同,同时也具有不确定性。在账务处理上,计入成本或者费用抵扣,不直接涉及税负问题,故在此不做陈述。

三、销售奖励方式的纳税筹划

从例1和例2中可知,采用自扣方式,企业缴纳的增值税、企业所得税等总税负都少于采用经销商开具发票返现方式下的税负。从纳税筹划角度考虑,生产企业销售奖励应采取自扣方式,而且规模越大、奖励越多的经销商的节税效果更明显。

但是应注意的是,自扣方式的销售奖励实质上是销售折扣。《国家税务总局关于折扣额抵减增值税应税销售额问题通知》(国税函[2010]56号)规定:“纳税人采用折扣方式销售货物,销售额和折扣额在同一张发票上分别注明是指销售额和折扣额在同一张发票上的‘金额’栏分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税。未在同一张发票‘金额’栏注明折扣额,而仅在发票的‘备注’栏注明折扣额的,折扣额不得从销售额中减除。”《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)规定:“如果将折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。”因此,销售奖励采取自扣方式,在结账时应将自扣金额与正常销售金额开在一张增值税发票上,并在“金额”栏注明,不能在“备注”栏注明,折扣的增值税才可以抵扣。

采用自扣方式虽然税负较轻,但是在成本不变的情况下,降低了产品的销售单价、销售额和产品利润率,减少了企业实际的费用,不利于投资者对企业做出客观评价;采用销售奖励方式税负相对较重,但是产品的收入、成本和费用都是完全客观、真实的反映,有利于管理者对企业做出正确决策。生产企业在具体选择销售奖励方法时,不仅要考虑纳税筹划,还要兼顾经销商的利益,对于一些规模较小的经销商可以采用更灵活的销售奖励办法。

企业销售奖励方式纳税筹划的设计基础是企业生产经营的良性循环,其目标实现也基于企业预期经济利益的实现,它可以在一定程度上减轻企业的税收负担,提高企业的经营业绩,但它只是企业实现经济增长的其中一个环节,对提升企业盈利空间的作用受企业规模、效率等因素的影响。

主要参考文献

中国注册会计师协会.2014年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计[M].北京:中国财政经济出版社,2014.

中国注册会计师协会.2014年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法[M].北京:经济科学出版社,2014.