

谈商场买赠销售中赠品的视同销售问题

深圳惠民城电器有限公司 徐彬

一、问题提出

市场经济环境下,企业面临激烈的市场竞争,促销活动及手段越来越多,其中买赠销售是目前采用较多的促销手段之一。对于买赠销售中的赠品是否应作为视同销售货物计缴增值税的问题,在实际工作中存在较大争议。

企业(纳税人)认为,所赠商品的价值已经包含在所售主商品的价格中,并依据主商品价格计缴了增值税,对于赠品不能再作为视同销售货物计缴增值税。税务机关则认为,买赠活动中的赠品应视同销售货物计缴增值税。所以,对于买赠活动中的赠品是否应作为视同销售货物计缴增值税的问题有必要分析清楚,否则企业可能存在涉税风险和损失。

二、现有规定

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送其他单位或个人视同销售货物行为,须按纳税人当月同类货物或最近时期同类货物的平均销售价格确定视同销售货物的销售额缴纳增值税。

这种规定的目的有两个:一是保证增值税税款抵扣制度的实施,不致因无偿赠送行为而造成税款抵扣环节的中断;二是避免因无偿赠送行为而造成货物销售税负不平衡的矛盾,防止以无偿赠送行为逃避纳税。

此外还有关于折扣销售的规定:折扣销售是指销货方在销售货物或提供应税劳务时,因购货方购货数量较大等原因而给予购货方的价格优惠。折扣销售仅限于货物价格的折扣,如果销货方将自产、委托加工或购买的货物用于实物折扣的,则该实物价款不能从货物销售额中减除,而应视同销售货物计缴增值税。

三、具体分析

1. 买赠销售特点。

(1)从市场法律关系上看,买赠销售中存在两重法律关系,即商品销售关系及赠与关系,其中消费者购买商品为主关系,商场基于消费者购买商品而给予赠品是从关系。

(2)从商场对赠品承担的法律责任上看,如果消费者购买主商品而获赠的商品出现质量问题,根据相关法律法规,消费者可要求商场承担修理、更换、退货、减少价款等责任。而对于民事赠与行为,依据《合同法》的规定,赠与的财产有瑕疵的,赠与人不承担责任。可见,买赠与单方面的赠与是存在显著区别的。

(3)从赠送时间上看,有即买即赠,如购买电磁炉送炒锅、购买洗衣机送洗衣机罩,还有延期赠送,如消费达到一定金额

或积分之后的赠送或抽奖赠送。

(4)从赠送物品的来源上看,有商场外购赠品,还有厂家提供赠品而由商场经办赠送。

(5)从赠送物品的形式上看,有货物赠送,也有非货物赠送(如赠送保险、旅游、延长保修期等)。

2. 分析。

(1)对于商场因消费者购买商品而赠送的保险、旅游、延长保修期等,因为不属于商场自产、委托加工或购买的货物,所以无须视同销售而计缴增值税。

(2)对于厂家提供赠品而由商场经办赠送的,因为不属于商场自产、委托加工或购买的货物,所以无须视同销售而计缴增值税。

(3)从上述买赠销售中的法律关系及商场对赠品承担的法律责任可以看出,买赠销售中的赠与行为并非无偿赠送,赠与行为是以买卖行为为前提条件的。就商场而言,是为卖而赠,销售主商品是目的,赠与商品是实现主商品销售的手段;就消费者而言,是因买而获赠。买赠销售中的赠送行为并非《增值税暂行条例实施细则》中的无偿赠送,而是附有条件和义务的有偿赠送,类似于捆绑或降价销售,只不过没有将主商品与赠品在出厂时包装在一起,而是分开包装。

(4)从增值税税款抵扣链条来看,商场外购的商品抵扣了增值税进项税额,但作为买赠销售中的赠品如果不视同销售,则没有销项税额,从表面上看,这种有进项税额而无销项税额属于不合理现象,实际上赠品的销项税额已经含在主商品的销项税额中,只是没有单列为赠品的销项税额。

通过以上分析,可以得出基本结论:买赠销售中的赠品不应作为视同销售货物计缴增值税。

四、解决对策

商品的赠送包括基于销售行为的买赠、不基于销售行为的赠送(如商场开展“来就送”活动,向消费者赠送毛巾)、捐赠、职工福利等,在没有新的法规条文对商品赠送行为加以具体解释、区别、界定的情况下,税务机关有权依据《增值税暂行条例实施细则》的规定,对买赠销售中的赠送行为视同销售货物行为而计缴增值税,为此可以采用以下解决对策:

1. 基本思路。将主商品及赠品都开具在销售发票上,这也符合税务机关目前采用的“以票控税”方式的要求,因为税务机关从征管成本、效率、手段等角度无法对企业的赠送业务加以逐一调查、分析、认定。

2. 具体做法。

刍议个体工商户生产经营所得的纳税筹划

江苏苏州市职业大学 程 斌

根据《民法通则》的规定,公民在法律允许的范围内,依法经核准登记,从事工商业经营的,为个体工商户。个体工商户有个人经营、家庭经营与个人合伙经营三种组织形式。由于个体工商户对债务负有无限责任,所以个体工商户不具备法人资格。个体工商户的生产经营所得是指通过工商业的生产经营活动取得的收益所得。税收对个体工商户来说,是现金的净流出,具有强制性、无偿性和固定性的特点。

美国的 W.B·梅格斯博士在《会计学》中指出:人们合理而又合法地安排自己的经营活动,使其缴纳尽可能少的税金,他们使用的方法可称之为纳税筹划。少缴税和延迟缴税是纳税筹划的目标所在。王素荣在《税务会计与税收筹划》中提到:纳税筹划是指纳税人在不违反税法及其他相关法律、法规的前提下,对企业经营活动、投资活动、筹资活动及兼并、重组等事项做出筹划和安排,以实现最低税负或延迟纳税的一系列策略和行为。中西方学者所提出的纳税筹划概念都包含了以下三个特征:第一,合法性,表示纳税筹划是在法律许可范围内进行的,如违反法律规定,逃避纳税,属于偷逃税。第二,预期性,表示纳税筹划是事先规划、设计、安排的。第三,目的性,表示纳税人希望通过纳税筹划实现节税的目的。

一、个体工商户生产经营所得的纳税筹划的基本思路

核定征收与查账征收作为个体工商户应纳税额计算的两种方法,究竟哪种更好呢?对于这个问题我们必须根据不同个体工商户的利润情况而定。如果个体工商户每年的利润较高而稳定,采用核定征收方式比较好;若利润不稳定,则采用查

账征收方式比较好。另外,纳税人实行核定征收方式的,不得享受企业所得税的各项税收优惠,同时投资者个人也无法享受个人所得税的优惠政策。所以,个体工商户在考虑享受某项企业所得税的优惠政策时,便不宜采取核定征收方式。

绝大多数个体工商户采用查账征收方式,因此个体工商户的纳税筹划主要在收入、成本费用、税率这三个环节,即在保证纳税筹划行为合法的前提下,如何使应税收入最小化,如何使与取得收入有关的成本费用最大化,如何使自己的应纳税所得额适用低档次的税率。

二、个体工商户生产经营所得的纳税筹划的基本方法

个体工商户的经营者是生产经营的实体,其纳税与企业的生产经营活动密不可分。因此,个体工商户生产经营所得不同于工资薪金、劳务报酬、稿酬等其他所得,其纳税筹划方法与企业所得税的纳税筹划方法类似,但也有自己的特点。笔者拟就个体工商户的收入、成本费用、筹资三个环节介绍其纳税筹划方法。

1. 收入环节。

(1)递延收入实现的时间。个体工商户缴纳个人所得税,采取的是每月预缴、年终汇算清缴的管理模式。如果个体工商户某一纳税年度的应纳税所得额过高,就要按较高的税率纳税,此时,个体工商户可以通过采取递延收入的方式来起到延期纳税的作用或使纳税人当期适用较低的税率的作用。一般递延收入的方式有:一是让客户暂缓支付货款和劳务费用;二是改一次性收款销售为分期收款销售。

后的销售额征收增值税;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。

4. 慎用或不用的方式。有些企业将买赠销售中的赠品信息写在发票备注栏中,这种方式虽然能够说明买赠销售事实的存在,但是仍然可能被税务机关依据《增值税暂行条例实施细则》的规定认定为视同销售货物行为而计缴增值税。

五、建议

1. 根据上述理论分析,买赠销售中的赠品不应作为视同销售货物计缴增值税,但在实务中,在目前法律环境下,商场可以采用上述解决对策来处理,规避涉税风险和损失。

2. 对于延期赠送行为(如消费达到一定金额或积分之后的赠送或抽奖赠送),无法采用上述两种做法,此时发生的赠送行为需要视同销售货物行为而计缴增值税,所以企业从增值税筹划的角度,可以适度减少延期赠送行为。○

(1)做法一:根据赠品开发票金额,降低主商品开发票金额,使发票总金额等于实际成交额。但是这种方式可能引起消费者的不悦。此外降低主商品的开发票金额还可能破坏该商品在某一市场区域内统一定价的政策。

(2)做法二:主商品开发票金额等于实际成交额,对赠品以日常销售价格开发票上单列,同时在这张发票上开具一笔销售折扣,其金额等于赠品开发票金额,这样发票总金额仍然等于实际成交额。

(3)注意事项:在做法一及做法二中,对于赠品都需要在发票上开具金额,这个金额应采用日常销售价格,而不能明显偏低。

3. 做法二所依据的政策。《增值税若干具体问题的规定》(国税发[1993]154号)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