

企业参展纳税筹划之我见

赵军红

(上海第二工业大学国际交流学院 上海 201209)

一、企业参展的纳税筹划方法

企业参展涉及增值税、营业税、城市维护建设税、教育费附加、印花税、企业及个人所得税等多个税种,涉税事务主要渗透于展品赠送与折价销售、租赁或转租展位、洽谈及签订经济合同等参展运营工作中。

1. 展品赠送与折价销售的纳税筹划。参展企业常常采用赠送或折价销售展品的方式吸引观众、推广产品。税法规定:赠送或折价销售产品均应视同销售,依法征收增值税,并随之征收城市维护建设税与教育费附加;折价销售产品,其售价及折扣额开列于同一张发票上的,可以按照折扣后的价款,依法计征增值税;赠品还应按“偶然所得”由赠方代扣代缴受赠方的个人所得税。因此,展品赠送与折价销售的纳税筹划方法是:减少增值税的计税价款,减少个人所得税的缴纳。

例 1:某企业是增值税一般纳税人,为了拓展市场、推广新产品,准备在某展览会上采用赠送和折价销售展品的方法吸引观众。假设 A、B 产品不含税单价分别是 50 元、100 元,两产品的增值税进项税额均为零,适用增值税税率 17%。在不影响推广效果的前提下,企业有以下三个纳税方案可供选择:

方案一:赠送 A 产品;折价 30%销售 B 产品,发票未列明折扣金额。

(1)赠送 A 产品。应纳增值税: $50 \times 17\% = 8.5$ (元),并应代扣代缴个人所得税: $50 \times 20\% = 10$ (元)。

(2)折价 30%销售 B 产品。所开发票未列明折扣金额,依法应按全部价款计税,则应纳增值税: $100 \times 17\% = 17$ (元)。

方案二:赠送 A 产品;折价 30%销售 B 产品,售价及折扣额开列在同一张发票上。

(1)赠送 A 产品。应纳增值税: $50 \times 17\% = 8.5$ (元),并应代扣代缴个人所得税: $50 \times 20\% = 10$ (元)。

(2)折价 30%销售 B 产品。发票列明了折扣金额,依法应按折扣后的价款计税,则应纳增值税: $(100 - 30) \times 17\% = 11.9$ (元)。

方案三:采用捆绑式组合产品 A 与 B,再折价 50%销售, A、B 产品的价款及 50%的折扣额均开列在同一张发票上。

此方案下,不涉及赠品及由此产生的个人所得税的代扣代缴。企业把 A、B 产品的价款及 50%的折扣额开列在同一张发票上,依法应按两产品合计价款折扣后的金额计税,则应纳增值税: $[(100 + 50) - 150 \times 50\%] \times 17\% = 12.75$ (元)。

由于代扣代缴的个人所得税无法向受赠方收取,所以名

为代扣代缴,实际上由企业负担。因此,三个方案下的单位产品税负如下表所示:

单位:元				
税负方案	增值税	城市维护建设税及教育费附加	个人所得税	总税负
一	$8.5 + 17 = 25.5$	$25.5 \times (7\% + 3\%) = 2.55$	10	38.05
二	$8.5 + 11.9 = 20.4$	$20.4 \times (7\% + 3\%) = 2.04$	10	32.44
三	12.75	$12.75 \times (7\% + 3\%) = 1.28$	0	14.03

比较可见,方案三税负最低。同时,此方案合法合规,纳税风险趋于零。所以,企业应选择方案三。

上例提示我们,企业参展应尽可能减少赠品的发放。因为发放赠品存在以下弊端:第一,将直接加大企业的参展成本;第二,企业将承担增值税、城市维护建设税、教育费附加及个人所得税四项税费;第三,如果企业遗忘或故意逃避对赠品代扣代缴个人所得税的义务,可能承担该项税款 50%以上 3 倍以下罚款。

2. 租赁或转租展位的纳税筹划。企业租赁展位应及时签订合同并取得合法租赁费发票,以免无法按正常费用列支。如果企业所租展位太大,可采用转租方式避免损失。按税法规定,对此行为应依据实际收到的转租收入,按 5%的税率计征营业税,并随之征收城市维护建设税及教育费附加。企业不要忽视此项规定,以免造成不必要的经济损失。

3. 洽谈及签订经济合同的纳税筹划。企业参展将签订许多经济合同,如:展位租赁合同、展品运输合同、展台装饰合同、广告宣传合同、销售贸易合同等。税法规定:企业经济活动中订立各种经济合同的当事人均应依据书立合同的金额交纳印花税。企业参展涉及的经济合同种类繁多,金额较大,其应依据实际情况,合理筹划,以有效降低税负与纳税风险。

(1)尽可能与一家参展服务商签订相关服务合同,在合理合法的情况下,采用提高低税率合同金额、降低高税率合同金额的方法,减少应纳印花税额;或采用合法剔除某些可以不进入合同的费用金额、直接降低合同记载金额的方法,减少应纳印花税额。

例 2:某企业参加在上海举办的商品交易会,为了顺利参展,与租展公司、展位搭建公司、广告公司、货物运输公司分别签订以下合同:展位租赁合同 600 万元、建筑安装合同 200 万元、广告服务合同 100 万元、货物运输合同 100 万元。印花税

税率如下:租赁合同 1‰、建筑安装合同 0.3‰、广告合同 0.3‰、货物运输合同 0.5‰。则企业应缴印花税=600×1‰+200×0.3‰+100×0.3‰+100×0.5‰=0.74(万元)。

由于印花税是书立合同双方均需缴纳的税种,所以降低税负是双方共同的愿望。企业可委托组展公司为其提供全套服务,双方在合理合法范围内,协商减少租赁合同金额、增大建筑安装合同金额 200 万元,增大广告合同金额、减少货物运输合同金额 50 万元。则企业应缴印花税=400×1‰+400×0.3‰+150×0.3‰+50×0.5‰=0.59(万元)。这样做可直接节税 0.15 万元(0.74-0.59)。在此基础上,双方还可以协商将展位搭建中的部分装饰材料费、货物运输中的装卸费从合同金额中分别剔除 50 万元、20 万元,再降低税额 0.025 万元(50×0.3‰+20×0.5‰)。通过筹划,双方均将节约印花税支出 0.175 万元。如果合同的金额较大,用前述方法将为企业节约一笔不小的税款支出。

(2)保守预测交易金额。由于种种原因,企业参展中所签订的贸易合同与最终合同履行的结果会有较大出入。税法规定:无论合同是否兑现或是否按期兑现,均应依据合同所载金额计缴印花税,对已履行并贴花的合同,所载金额与合同履行后实际结算金额不一致的,只要双方未修改合同金额,一般不再办理完税手续。即纳税人多缴纳的印花税,税务机关一般不予退税或者抵用。

例 3:某企业参加广交会,与外商签订一份购销合同,合同记载金额 11 亿元。企业按税法规定计缴印花税=110 000×0.3‰=33(万元)。但是合同实际结算金额仅为 6 亿元,企业多缴的 15 万元印花税将难以退回。因此,企业参展切记不要好大喜功,双方当事人应充分考虑经济交往中可能出现的各种情况,确定较保守、合理的合同金额。对于所签合同金额难以确定的,应采取缓定交易金额的策略,到合同最终实现后,再依据实际结算情况,补贴印花。这样操作可以减轻企业资金压力,获得货币时间价值,降低税负。企业除采用前述方法外,还可以在合同中加注“如果一方有过错导致合同不能履行或不能完全履行,有过错方负责赔偿无过错方多缴的税款”的条款,转移潜在的纳税风险。

4. 展位布置、广告宣传、展品运输及展示的纳税筹划。展位布置、广告宣传、展品运输及展示所发生的费用属于企业的营销费用。营销费用是企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用,包括保险费、包装费、展览费、广告费、运输费、业务费、折旧费等经营费用。税法规定:营销费用除广告宣传费要按标准限额扣除外,其他项目均可以据实扣除。实际工作中,企业应认真研究各项费用的性质,合理划分两部分扣除项目,即:据实扣除部分应尽可能单列,以方便据实扣除;限额扣除部分,应尽可能用足、用好政策规定。

例 4:某公司 2009 年度销售收入为 3 000 万元,企业当年广告及业务宣传费账面列支金额为 600 万元。按税法规定,企业应按销售收入的 15%列支 450 万元的广告及业务宣传费,账面已超限额列支 150 万元,应调增应纳税所得额。后经调查发现,其中 120 万元为展览费、30 万元为展品运输费。因为企

业未按规定取得展览服务合同、邀请函等凭证,仅有一张摘要为“展览费”、金额为 150 万元的发票,会计便将这笔费用列支在业务宣传费中。如果企业不采取补救措施,将面临多交 37.5 万元(150×25%)所得税的风险。如果企业能主动联系办展单位,依法取得所需的合理、合法的证明材料,正确区分两项费用,单独列支展览费及展品运输费,这 150 万元费用就可以分别列支在展览费、运输费项目中,多交纳 37.5 万元所得税的纳税风险就可以避免。

5. 支付参展人员补助费的纳税筹划。参展人员包括两部分,即企业内部参展人员和临时雇用的参展人员。许多参展企业由于不了解税法,将参展人员补助费连同摊位费一并作为展览费用支出,未按规定代扣代缴个人所得税。此做法存在的风险较大,如果被税务机关查出,企业将面临按“工资、薪金所得”或“劳务所得”替个人补缴个人所得税并承担该项税款 50%以上 3 倍以下罚款的风险。

二、企业参展纳税筹划操作的原则与要点

由于企业参展运营周期一般为 1~3 个月,相关费用支出及合同签订较集中,因此,进行纳税筹划时应注意以下几个要点,以求取得最大的税收收益,降低税负与纳税风险。

1. 合法性原则。合法性是纳税筹划的首要原则,要求纳税筹划的方法、实施过程及筹划结果皆应合法。因为违背税收法律法规的纳税筹划不仅不会给企业带来税收收益,还会使企业遭受法律制裁,引发经济及名誉上的损失。因此,参展企业纳税筹划人员必须全面掌握参展所涉及的税收政策与法规,深入了解其时效性及相关优惠政策,在筹划中只有准确把握相关税收政策,才能取得较好的纳税筹划效果。

2. 成本效益原则。纳税筹划作为一种经济行为,在寻求利益增加的同时,必然会发生相应的成本及费用。纳税筹划应遵循成本效益原则,即当该纳税筹划方案的筹划收益大于筹划成本时,应当选择并实施此方案;反之,则应当放弃该方案,选择其他筹划方案。企业参展纳税筹划成本包括显性成本和隐性成本,显性成本是指为进行纳税筹划所花费的人力、物力和财力;隐性成本是指纳税筹划方案实施中所带来的经济纠纷赔偿、税务罚款等额外成本支出。例如,对信誉不好的展览服务企业,不签或少签展品运输、展台装饰等合同的装饰材料费及装卸费金额,虽然可以减少印花税款,但是可能带来经济纠纷与其他损失。一般而言,企业参展纳税筹划成本与企业参展规模大小及涉税事项的多少成正比。

3. 整体性原则。由于企业参展是企业整体经营活动的一部分,加之涉及增值税、营业税、印花税、所得税等多个税种的缴纳,因此在进行纳税筹划时,必须充分考虑主体税种的筹划对其他税种及企业整体税负的影响。例如:独立审视某一税种时筹划方案可能是最佳的,但是从企业整体税负角度来考虑,该方案却不一定可取。因为该税种税负的降低,可能会导致其他税种的税负提高,继而引起企业整体税负增加。因此,纳税筹划人员在选择纳税筹划方案时,应综合评估不同方案,选择整体税负较轻、能增加企业整体收益及推动企业可持续发展的纳税筹划方案。○