

销售返利与销售折让法律适用的分析

——某汽车制造有限责任公司税收筹划案例

刘蓉 罗延平

一、案例背景

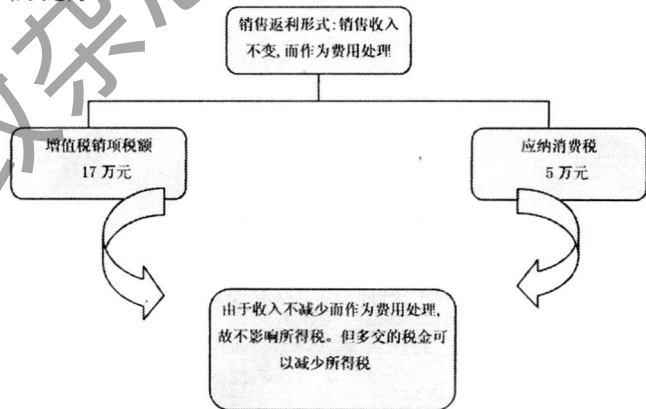
某汽车制造有限责任公司是江南一家汽车生产企业,主要生产气缸容量在1.5升~2.0升(含2.0升)的小轿车,该企业适用的所得税税率为33%,消费税税率为5%。为了扩大市场占有率,该企业运用了一系列促销手段,例如支付商家与商品销售量、销售额挂钩的信息费、评级奖励费、折扣销售、各种销售返利等,取得了显著成效。2005年,该企业发生的对商家的返利支出为20万元,以销售折让进行处理。但在2006年的税务审计中,税务机关认为把这些费用当作销售折让处理不符合税法规定,应视为返利,在账务处理上,不应冲减销售收入而应计入费用,而经销商应以所购货物的增值税税率计算冲抵进项税额。应冲减的进项税金计算公式如下:当期应冲减进项税金=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。政策依据是国税发[2004]136号文件,该文规定:商业企业向供货方收取的部分收入,按照以下原则征收增值税或营业税: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。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。很明显,税务机关的认定对该企业的税收有较大影响。因此,企业管理层决定研究销售折扣与销售折让问题,希望找到合理合法的方案来减轻税负。

二、案例解析

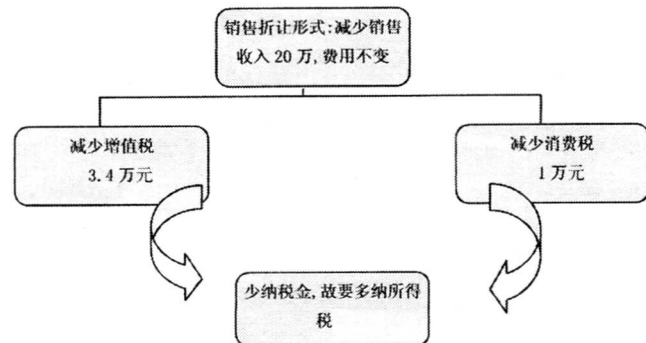
(一) 筹划思路与方法

假设这项业务的正常收入为100万元(不含增值税),正常

费用为30万元。如果将支付给商家的信息费、奖励费、降价折扣等费用20万元按销售返利方式处理,则该企业的税负如下:应纳增值税=100×17%=17(万元),应纳消费税=100×5%=5(万元),应纳城市维护建设税和教育费附加=(17+5)×10%=2.2(万元),应纳所得税=[100-(30+20)-5-2.2]×33%=14.124(万元),则总税负为17+5+2.2+14.124=38.324(万元)。



如果将支付给商家的情报费、奖励费、降价折扣等费用20万元按销售折让方式处理,则该企业的税负如下:应纳增值税=(100-20)×17%=13.6(万元),应纳消费税=(100-20)×5%=4(万元),应纳城市维护建设税和教育费附加=(13.6+4)×10%=1.76(万元),应纳所得税=[100-20-30-4-1.76]×33%=14.5992(万元),则总税负为13.6+4+1.76+14.5992=33.9592(万元)。



根据上述比较,企业若以销售折让方式取代销售返利方式,并被税务机关认可,则整体税负可以下降 $38.324-33.9592=4.3648$ 万元。该公司的做法是否不属于“销售折让”,在税法上并不明确;另一方面税法对于“返利”的规定也仅针对购买方,并没有规定销货方对经销商的返利不能抵减销售收入。

因此,企业的筹划思路应在操作层面上把返利变成折扣销售或销售折让,具体方案有以下三个:

方案一:对商家的各种支付及返利以预估折扣的形式于销售时直接反映在同一张发票上,作为折扣销售抵减销售收入,年末根据商家销售情况再作调整。其政策依据是:国税发[1993]154号《国家税务总局关于增值税若干具体问题的规定》要求: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;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。国税函[1997]472号《国家税务总局关于企业销售折扣在计征所得税时如何处理问题的批复》:纳税人销售货物给购货方的销售折扣,如果销售额和折扣额在同一张销售发票上注明的,可按折扣后的销售额计算征收所得税;如果将折扣额另开发票,则不得从销售额中减除折扣额。若担心商家违约,可责成其预交押金。

方案二:在不能取得当地税务局折让证明单的情况下,采取在下次购货时以红蓝同票的形式给予价格折扣,即对商家的上期返利体现在下期折扣中,并把销售额和折扣额在同一张发票上分别注明,满足按折扣后的销售额征收增值税的条件。

方案三:与经销商订立合同时添加相关条款,使其符合销售折让的规定。比如,厂家降价商家有权退货,则该企业可以通过降价来达到对商家返利的目的,同时又达到了销售折让的条件。

(二)筹划难点

方案一:此方案是根据以往期间的销售情况和折扣情况平均计算后确定一个适当的折扣率来预估,对业务不稳定、销售波动比较大的客户的折扣情况难以把握。

方案二:税务机关可能根据配比原则认为折扣销售的折扣额应与销售收入相配比,即允许抵减销售收入的折扣额应该是针对当期销售的商品,而不是前期销售的商品。

方案三:如果该企业坚持认为各种返利或价格折让属于销售折让的范畴,则税务机关可能据此推断销售不成立,销售收入不能确认,因为与商品有关的“主要风险”并未转移。所以难点有两个,一是要取得税务机关的认可,认为此种合

同条款符合收入确认的条件;二是此条款符合销售折让的条件。

(三)案例点评

不同的让利、奖励方式有不同的税收待遇,纳税人应根据经营特点合理选择。在进行该案例的税收筹划时,企业只能从操作层面上让销售折扣和销售折让相互转化,例如税法对于折扣销售并没有“配比”原则的要求,只是要求销售额和折扣额在同一张发票上体现,而这个条件该公司是满足的;同时,该公司还要以实际业务操作需要出发,取得税务机关的理解,并认定该企业主观上没有偷税的意图。

三、案例延伸思考

在实践中,对于折扣销售、销售折扣、销售折让等经营手段,人们比较容易混淆,从而导致操作错误。根据相关财务制度规定,折扣销售是指销货方在销售货物或应税劳务时,因购货方购买数量较大或购买行为频繁等原因,而给购货方价格方面的优惠,如果销售额与折扣额在同一张发票上分别注明,可按折扣后的余额作为增值税计税金额;销售折扣也叫现金折扣,是指销货方在销售货物或应税劳务后,为了鼓励购货方及早偿还货款而协议许诺给予购货方的一种折扣优待,是一种融资性质的理财活动,其折扣额不得从销售收入中扣除;销售折让是指在货物售出后,由于其品种、质量、性能等方面的原因,购货方虽未退货但销货方需要给予购货方的一种价格折让。它实质上是原销售额的减少,因此可以按折让后的货款计征增值税。税法对不同涉税处理做了明确规定,因此企业在销售环节进行税收筹划时要考虑到法律的可操作性,要有税收风险控制观念。

另外,上期折扣额下跨,在下期通过“红蓝同票”处理,如果上期应享受的折扣额大于下期开票数额,则可分几次在票面上予以体现。这种以递延方式反映价格折扣的方法在现今的经济活动中是很常见的,因为厂家与经销商之间的购销活动具有连续性,厂家往往只能通过上期折扣下期兑现的方式对经销商进行约束和激励。更重要的是,这种折扣在经济实质上是对销售价格的一种扣除,与税法对折扣销售的规范意图是一致的。但缺点是如果各期间销量和折扣标准差异较大,则不能较为真实地反映当期实际的经营成果,而且12月份和年终折扣在进行所得税汇算清缴时可能会遇到一些障碍。所以,它可能适用于市场占有率比较稳定、各期间销量和折扣标准变化不大的企业。■

(作者单位:西南财经大学财税学院)

责任编辑 刘莹