

# 电商平台优惠补贴财税问题探讨

谢丽丽

**摘要：**电商平台不定期举办购物节，以现金红包、满减折扣等优惠方式吸引买家，买家享受到的优惠由平台以补贴形式支付给入驻商家。因该项业务的独特性，相关会计处理、发票开具与税收征管在实际业务中面临困惑。本文建议对商家取得平台优惠补贴的收入进行分解确认，计入主营业务收入，同时向买家开具销售发票，向平台开具服务发票；平台对于发放的优惠补贴计入销售费用。最后提出完善税收政策，明确税收品目归属等政策建议。

**关键词：**电商优惠补贴；会计处理；发票开具；税收征管

**中图分类号：**F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)16-0045-03

经过数年发展，我国电商交易规模迅速增长，电商平台（以下简称平台）推出的各种优惠方案层出不穷，如发放积分抵现金、现金红包、满减优惠券、秒杀特价等，其中平台向买家发放补贴已成为电商交易中的常见优惠方案。但目前《增值税法》《发票管理办法》《增值税发票开具指南》等相关规定都缺少针对平台优惠补贴的明确条款，使平台与商家在发票处理、税款缴纳与会计核算时无所适从。2019年1月1日实施的《电子商务法》也仅明确了电商经营者的纳税义务，并未对相关征管做出具体规定。为此，本文拟对平台优惠补贴相关方财税处理进行分析，提出相应建议供参考。

## 一、电商平台优惠补贴业务财税困境

传统商品交易中，通常由销售商品方收款并开具发票，由接收商品方付款并收取发票；但在平台优惠补贴模式下，买家提交的订单中往往包含买家实际支付的金额和平台发放的优惠补贴两部分。以当前电商交易中常见的“满300减30”优惠为例，订单金额300元=买家实际支付金额270元+平台优惠补贴金额30元。即商品市价300元，买家实际支付价款270元并收到商家开具的发票270元，优惠补贴对应价款30元由平台向商家支付，并要求商家向平台开具发票。

该项交易中，商家并未向平台销售商品，却收取了平台支付的补贴价款，而且平台要向商家索取对价发票。对此，商家是否应向平台开具发票、应开具什么内容的发票、又该如何进行会计

处理？同时，平台向买家发放优惠券，再将优惠券的相应对价支付给商家，是否应向商家索取发票，发票应该开具什么内容，核算中计入哪个会计科目？

## 二、现有财税处理观点及分析

目前各地税务咨询平台就平台支付给商家的补贴该如何开票纳税的回复并不统一，业内人士也有不同看法，具体来说，主要有以下几种观点：

观点1：优惠补贴属于价外费用，但因为商家并未向平台销售商品，因此不存在纳税义务，不应也不准开具发票给平台。

湖北税务12366纳税服务中心做出的书面回复认为：优惠补贴属于《增值税暂行条例实施细则》中列举的价外费用。虽然补贴属于增值税列举的价外费

用,但缴纳增值税的前提必须是纳税人发生了销售货物或者提供应税劳务的行为,对没有发生销售货物或者提供应税劳务的行为,就不存在纳税义务,所收取的补贴不需要缴纳增值税;反之,则需要按照规定缴纳增值税。纳税人应在发生增值税纳税义务时开具发票,未发生经营业务一律不准开具发票。

上述回复模棱两可,既说没有发生应税行为不存在纳税义务不应也不准开具发票,又说发生应税行为则需开具发票按规定缴纳增值税。但并未就平台向商家支付补贴是否属于应税行为、属于何种应税行为、到底能不能开具发票做出清晰明确的回复。

按《增值税暂行条例》及其实施细则,价外费用由销售方向购买方收取;而电商交易中的补贴则由平台向商家支付,平台并非商品的购买方,将优惠补贴定义为价外费用显然不妥。如果该项优惠补贴被认定为不存在纳税义务不应也不准开票,一方面会增加平台的税负,另一方面也会使商家陷入会计核算的困境。对平台而言,首要问题是平台向商家发放却实质支付给商家的补贴,按照《企业所得税税前扣除凭证管理办法》(国家税务总局公告2018年第28号)相关规定,该项支出可以在企业所得税税前扣除。但作为一般纳税人的平台会因不能取得增值税专用发票,而无法进行进项抵扣,从而加重增值税税负。对商家而言,收取的补贴并不属于增值税法中的不征税与免税范围,如果不需承担增值税缴纳义务且不准开具发票,则这笔明显与日常经营活动密切相关的收入应计入主营业务收入、营业外收入,还是其他收益?是否与会计准则相违背?

观点2:商家给平台开具内容为某货物补足款的销售发票。

从税务角度来看,销售货物的是商家,收到货物的是买家,商家与平台之间不存在货物交易,却开具商品销售发

票。按照《发票管理办法》及其实施细则,以及《增值税发票开具指南》,该行为属于虚开发票中列举的“为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票”,平台与商家都将面临被处罚甚至追究刑事责任的税务风险。

从企业会计准则来看,商家开具销售发票给平台,但平台并未取得货物的控制权,即不能主导该商品的使用,也不能获得与商品有关的经济利益。这种做法明显违背了收入确认的会计准则规定。

观点3:直接开销售发票给平台,并在发票上注明折扣,再由平台开具销售发票给买家。

该笔交易的实质是由商家直接向买家发货,并不存在销售给平台、平台再销售给买家的过程,仍有上述“开具与实际经营业务情况不符的发票”之嫌。而且商家入驻平台时往往会与平台签订协议,约定由平台向商家提供服务并收取费用,商家就售出商品向买家开具销售发票。因此这种思路并不具备参考价值。

观点4:商家按广告服务开具发票给平台,在缴纳6%增值税的同时按3%缴纳文化事业建设费。

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)中注释,“广告服务,是指利用图书、报纸、杂志、广播、电视、电影、幻灯、路牌、招贴、橱窗、霓虹灯、灯箱、互联网等各种形式为客户的商品、经营服务项目、文体节目或者通告、声明等委托事项进行宣传 and 提供相关服务的业务活动。包括广告代理和广告的公告、播映、宣传、展示等。”平台与商家联合在互联网上开展的促销活动似乎与此条目最贴近,但在促销活动中,策划方与主办方皆是平台,促销的是商家的商品,宣传的是平台的知名度,商家并未接受平台有关宣传及相关服务的委

托,而仅仅只是对促销活动的参与及配合。若将这种参与及配合划分为“商家利用互联网为平台的商品进行宣传和提供相关服务”,明显过于牵强。

另根据《财政部 国家税务总局关于营业税改征增值税试点有关文化事业建设费政策及征收管理问题的通知》(财税[2016]25号)规定:在中华人民共和国境内提供广告服务的广告媒介单位和户外广告经营单位,应按照通知规定缴纳文化事业建设费(税率为3%)。商家并不属于广告媒介单位和户外广告经营单位,自然不需缴纳文化事业建设费。实际业务中,除以广告业或服务业为主的企业外,一般商贸企业在设立时并不会增加广告服务或者其他相关服务的经营范围,也不会核定6%的增值税税种。

### 三、财税处理思考

(一)按《企业会计准则第14号——收入》“五步法”解析商家收入确认

1.识别与客户订立的合同。上述交易可以视为三个合同:一是平台与买家的优惠合同(平台向商家发放30元优惠券),二是商家与买家的商品交易合同(商品标价300元,买家实际支付270元),三是平台与商家的补贴结算合同(优惠券30元由平台向商家支付)。

2.识别合同中的单项履约义务。(1)平台与买家的优惠合同:平台的义务是发放优惠,并保障买家在交易中可以使用该项优惠;买家的义务是按优惠后的价格支付订单价款。(2)商家与买家的合同:商家的履约义务是在买家付款后按约定发出商品,并按买家实际支付的金额270元开具对应发票;买家的履约义务是支付优惠后的金额270元并按约定查收商品。(3)平台与商家的补贴结算合同:商家的义务是配合参与平台的促销活动,认可平台发放的优惠有效;平台的义务是将买家交易订单中享用的优惠30元支付给商家。

3. 确定交易价格。平台与买家的合同中, 买家不需要支付对价, 即可得到30元优惠; 商家与买家的合同中, 买家实际支付的对价为270元, 商家实际收到并开具发票的金额也是270元; 平台与商家的补贴结算合同中, 平台支付的优惠30元为该项促销活动的成本, 商家配合参与平台促销活动而获取的服务收入为30元。

4. 将交易价格分摊至各单项履约义务。(1) 平台与买家的合同中, 买家不需支付对价, 也并无绝对的履约义务(买家有权选择使用优惠也有权选择不使用优惠), 且该优惠只在买家使用并完成订单时生效。因此, 在买家使用优惠前, 平台、商家、买家都不存在履约义务, 不需分摊交易价格。(2) 买家使用优惠后, 商家与买家产生270元商品交易的履约义务, 可分摊的交易价格为270元。(3) 买家使用优惠后, 商家与平台产生30元提供服务的履约义务, 可分摊的交易价格为30元。

5. 履行各单项履约义务时确认收入。(1) 买家领取平台优惠未使用时, 平台不需确认费用。(2) 买家使用优惠与商家完成交易, 商家应确认销售商品收入270元。(3) 买家使用优惠与商家完成交易, 商家应确认配合平台促销的服务收入30元。

通过“五步法”可以明确: 商家收取的300元对价中包含销售商品收入270元与提供服务收入30元, 应开具对应的商品销售发票给买家, 也应开具对应的提供服务发票给平台, 这两部分收入都是商家的日常经常活动, 应计入主营业务收入。

(二) 平台收到商家发票的会计处理

平台联合商家不定期开展推广活动并发放优惠券, 目的在于打响平台知名度, 吸引买家在平台交易并形成消费习惯, 以抢占市场份额。平台开展推广活动所发生的支出, 皆应计入销售费用。

(三) 商家发票开具与税款缴纳分析  
商家配合平台进行促销提供的是哪一种服务、适用于哪个品目? 根据财税[2016]36号文附件1《营业税改征增值税试点实施办法》中销售服务的定义, 商家提供的无疑为现代服务, 适用税率6%。按照《销售服务、无形资产、不动产注释》现代服务目录中列示的除广告服务外, 比较贴近的还有以下两类:

1. 信息技术服务。指利用通信网络等技术对信息进行收集、处理、检索和利用, 并提供信息服务的业务活动。其中第五项信息系统增值服务是指利用信息系统资源为用户附加提供的信息技术服务, 包括数据处理、分析和整合、数据库管理、数据备份、数据存储、容灾服务、电子商务平台等。这一条款中虽然包括电子商务平台, 但是指平台为商家提供并向商家收取的服务费。比如天猫或京东向商家收取的服务费, 应按“信息技术服务——信息系统增值服务”开发票给商家。而商家在促销活动中并未向平台提供此类服务, 按该税目开具发票明显不妥。

2. 其他现代服务。指除研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务和商务辅助服务以外的现代服务。这是法规中常见的兜底条款, 也是商家没有选择之下的无奈之选。但这种操作主观性太强, 有些税务局会默许这种做法, 有些税务局则可能会以“扩大发票使用范围”为由对商家进行处罚。

#### 四、对规范电商优惠补贴税收征管的建议

(一) 完善税收政策, 明确税收品目归属

建议财税部门尽快补充修订相关税收条款, 将电商交易优惠补贴明确定义为是商家向平台提供的服务, 应由商家向平台开具服务费发票。同时将该项

服务明确归入现代服务中的某一具体类别, 或在某一具体类别中增加相关文字描述, 以确定开票内容, 彻底解决商家后顾之忧。

(二) 提高专业水平, 增强税收监督管理

建议税务机关运用大数据调查统计电商成交额中的优惠补贴支付数据, 以测算税源额度; 将电商成交流水记录纳入收入确认的备查资料范畴, 将企业在第三方支付平台开立的资金账户纳入银行账户管理范围, 加强监管以避免税源流失。同时还需不断提高税务人员的电商专业知识和税收政策理解水平, 增强与纳税人的沟通能力及相关问题处理能力。

(三) 加大宣传力度, 引导企业准确核算

建议税务机关联手工商部门举办专场政策宣讲, 引导电商企业增加相关服务的经营范围及税种核定, 明确区分销售商品收入与提供服务收入, 分别按销售商品与提供服务开具对应发票并按不同税率缴纳增值税, 准确进行会计核算。

责任编辑 陈利花

#### 主要参考文献

- [1] 彭耀祖. 电子商务税收征管问题探究[J]. 财务审计, 2020, (17).
- [2] 中国注册会计师协会. 会计[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2020.
- [3] 全国注册税务师执业资格考试教材编写组. 税法(I) [M]. 北京: 中国税务出版社, 2020.
- [4] 全国注册税务师执业资格考试教材编写组. 税法(II) [M]. 北京: 中国税务出版社, 2020.
- [5] <https://12366.chinatax.gov.cn/nszx/onlinemessage/detail?id=492700ffc8f7446089738521d1adb605>.