**企业提问：**

为了扩大我公司产品的在市场中的占有率，我公司销售部提出买一赠一的销售模式。比如说客户购买我公司的产品达到一定标准，我公司就会赠送小礼品。那么在这种销售模式下，我公司会涉及什么税收问题？

**立华税师所回答：**

我们分析一项交易行为，首先要分析其经济实质，然后结合税法规定去判断适用什么税收政策。对于商家常推出的“买一赠一”促销行为，其经济实质是： “买一赠一”是商家的促销行为，是以购买商品为前提的赠送，是有条件的赠送，其实质是销售折扣的一种形式。确定了经济实质，我们再来分析适用哪些税收政策。

**一、企业所得税（国税函[2008]875）**

企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。（ 国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知（国税函[2008]875号 ）

**二、个人所得税（财税[2011]50号）**

企业在销售商品（产品）和提供服务过程中向个人赠送礼品，属于下列情形之一的，不征收个人所得税：

1.企业通过价格折扣、折让方式向个人销售商品（产品）和提供服务；

2.企业在向个人销售商品（产品）和提供服务的同时给予赠品，如通信企业对个人购买手机赠话费、入网费，或者购话费赠手机等；

3.企业对累积消费达到一定额度的个人按消费积分反馈礼品

**三、增值税**

1、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（《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)）

2、纳税人采取折扣方式销售货物，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。（国税函[2010]56号）

注：关于增值税的处理目前有争议，有争议的原因是国家税务总局对买一赠一行为的增值税处理并未出台文件作出明确规定，而在增值税条例及实施细则中对无偿赠送行为视同销售有明确规定，这样基层税务机关在执法时就得依靠个人对“买一赠一”行为的理解来判断具体适用哪个政策。有的税务机关认为国税函【2008】875号仅仅适用所得税的征收处理，不适用增值税，买一赠一应按增值税条例及细则按视同销售处理。

按照视同销售处理的税务机关征税依据：《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条：“单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：……（八）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”。第十六条：“纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售额者，按下列顺序确定销售额：

（一）按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；

（二）按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；

（三）按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为： 组成计税价格=成本×（1+成本利润率）”。

我们认为，关于“买一赠一”的增值税处理办法，国家层面虽然没有出台政策文件，但从经营行为本身实质来分析并不属于增值税细则中说的无偿赠送，不适用增值税细则规定来处理，并且有的省的国税局已经出台了文件，做出了具体规定，比如：

四川省国家税务局关于买赠行为增值税处理问题的公告（四川省国家税务局公告2011年第6号）

“买物赠物”方式，是指在销售货物的同时赠送同类或其他货物，并且在同一项销售货物行为中完成，赠送货物的价格不高于销售货物收取的金额。对纳税人的该种销售行为，按其实际收到的货款申报缴纳增值税，但应按照《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第三条的规定，在账务上将实际收到的销售金额，按销售货物和随同销售赠送货物的公允价值的比例来分摊确认其销售收入，同时应将销售货物和随同销售赠送的货物品名、数量以及按各项商品公允价值的比例分摊确认的价格和金额在同一张发票上注明。

江西省国家税务局关于修改《江西省百货零售企业增值税管理办法》的公告（江西省国家税务局公告2013年第12号）

以买一送一、随货赠送、捆绑销售等方式销售货物，如将销售货物和赠送货物的各自原价和折扣额在同一张销售发票上注明的，按实际收取的价款确认销售额。销售货物与赠送货物适用增值税税率不同的，应分别以各自原价扣除折扣额后的余额按适用税率计算缴纳增值税。未按上述规定在同一张销售发票上注明的，销售货物按其实际收取的价款确认销售额，随同销售赠送的货物按视同销售确定销售额。

但是，内蒙古自治区国家税务局2010年出台公告明确“买一赠一”行为中的赠送按视同销售处理（内蒙古自治区国家税务局关于发布《内蒙古自治区商业零售企业增值税管理办法（试行）》的公告（内蒙古自治区国家税务局公告2010年第1号）

第八条 商业零售企业特殊销售形式按下列规定确定销售额：(六）买一赠一、有奖销售和积分返礼等与直接销售货物相关的赠送行为，应该在实现商品兑换时按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十六条的规定确定其销售额（视同销售）。

内蒙古自治区国税局没有具体说明是按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十六条的“价格明显偏低无正当理由”还是“无偿赠送没有销售额”为理由来视同销售的，如果按无偿赠送看待，那么按照企业所得税第九条和第十条的规定非公益性捐赠支出是不允许税前扣除的，这和国税函[2008]875对“买一赠一”所得税规定是相违背的，所以，只能是按“价格明显偏低无正当理由”来核定销售额。分析到此，所得税的处理已经明确了，都按照国税函[2008]875号文件的规定处理，

从四川省和江西省国税局的文件内容看，对“买一赠一”行为是按照销售折扣的业务来处理的，发票如何开具对销售额的确定起着关键作用，但内蒙古自治区国税局是把赠品按照视同销售处理的，从已经出台文件的省市区的规定来看，确实存在争议，我个人比较认同按照销售折扣的业务来处理“买一赠一”行为，因为这样处理更符合经济业务实质。那么纳税人在实务中对 “买一赠一”行为究竟应该怎样做税务处理呢？企业所得税的处理因为税务总局有明确文件国税函[2008]875号文，这个没有争议可以直接按文件要求处理，增值税的处理已经出台文件的按照文件要求处理，没有出台文件的省、自治区和直辖市的纳税人，笔者建议要与当地税务机关沟通协商，不能自行处理，避免带来税务风险。

**“买一赠一”税务处理分析结论：**

**一、增值税**

（一）销售方按其实际收取的价款确认销售额，随同销售赠送的货物不视同销售。在账务上将实际收到的销售金额，按销售货物和随同销售赠送货物的公允价值的比例来分摊确认其销售收入，同时应将销售货物和随同销售赠送的货物品名、数量以及按各项商品公允价值的比例分摊确认的价格和金额在同一张发票上注明。（符合发票填写要求的情况下适用）

（二）销售方销售货物按其实际收取的价款确认销售额，随同销售赠送的货物按视同销售确定销售额，两项相加之和是应确认的销售额。（不符合发票填写要求的情况下适用）

（三）销售方销售货物和随同销售赠送的货物都按视同销售确定销售额。（销售货物的价格明显偏低又无正当理由的情况下适用）

**二、企业所得税**

销售方应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

**三、个人所得税**

对购买方不征收个人所得税，销售方不需要代扣代缴个人所得税。

**四、城建税、教育费附加和地方教育费附加**

城建税以实际缴纳的增值税为基础按照7%缴纳，教育费附加以实际缴纳的增值税为基础按照3%缴纳，地方教育费附加以实际缴纳的增值税为基础按照2%缴纳。

**五、账务处理**

例如：贵公司进行“买一赠一”活动，买10斤麻仔糖赠一个赠品。该活动共销售麻仔糖10000斤，不含税销售单价10元，生产成本为每斤6元；送出赠品1000个，每个不含税价2元，购进成本为1元（不含税）。购买者多为个人，分别开具了普通销售发票，并将赠品同时开在一张发票上。销售价款合计92800元，其中货款80000元，销项税额12800元。

该活动属于异类捆绑销售，赠品在会计上应做销售费用处理。但税法上区别对待：若赠品跟商品开在同一张发票上，则视同折扣处理；没有开在同一张发票上，赠品要视同销售处理。

1、贵公司会计应根据开具的普通发票记账联、银行付款凭单、销售凭单等原始凭证，在记账凭证上做会计分录：

借：银行存款/现金 92800

 贷：主营业务收入 80000【(10-2)\*10000】

 应交税费-应交增值税-销售税额 12800【80000\*16%】

2、根据麻仔糖的出库单，在记账凭证上做会计分录：

借：主营业务成本 60000

 贷：库存商品-麻仔糖 60000【6\*10000】

3、根据赠品的出库单，在记账凭证上做会计分录：

（1）若赠品跟商品开在同一张发票上，则视同折扣处理

借：销售费用-促销费 1000

 贷：库存商品-赠品 10000【1\*1000】

 （2）若赠品跟商品未开在同一张发票上，赠品要视同销售处理

借：主营业务成本 1000

 贷：库存商品-赠品 10000【1\*1000】

**总结：**

需要注意的是：“买一赠一”的赠品是建立在有偿的基础上的，不属于视同销售，本质上属于折扣。但若是不直接销售商品而带有一定促销和增进联系之功利目的，赠品就要按照视同销售处理。