

第十九期 二零一一年六月



企业须就其向个人客户赠送某些礼品扣缴个人所得税

本期快讯讨论的法规：

- 财政部、国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知，财税[2011]50号（以下简称“50号通知”），2011年6月9日发布

背景

财政部和国家税务总局于2011年6月9日联合发布50号通知对企业以促销展业为目的向个人客户赠送礼品情况下代扣代缴个人所得税的问题进行了明确。50号通知自发布之日起执行。

50号通知的主要内容以及我们对此所作的讨论如下：

1. 50号通知适用于何种类型的企业？

50号通知适用于以折扣折让、赠品、抽奖等方式向个人赠送现金、消费券、物品、服务等礼品的企业和单位。企业和单位包括企业、事业单位、社会团体、个人独资企业、合伙企业和个体工商户等。

2. 在何种情形下赠送礼品不征收个人所得税？

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：

- 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；
- 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；

iii. 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。

3. 在何种情形下个人应缴纳个人所得税并由赠送礼品的企业代扣代缴?

企业向个人赠送礼品，属于下列情形之一的，取得该项所得的个人应依法缴纳个人所得税，税款由赠送礼品的企业代扣代缴：

- i. 企业在业务宣传、广告等活动中，随机向本单位以外的个人赠送礼品，对个人取得的礼品所得，按照“其他所得”项目，全额适用 20% 的税率缴纳个人所得税；
- ii. 企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品，对个人取得的礼品所得，按照“其他所得”项目，全额适用 20% 的税率缴纳个人所得税；
- iii. 企业对累积消费达到一定额度的顾客，给予额外抽奖机会，个人的获奖所得，按照“偶然所得”项目，全额适用 20% 的税率缴纳个人所得税。

4. 应税的礼品的价值如何确定？

企业赠送的礼品是自产产品（服务）的，按该产品（服务）的市场销售价格确定个人的应税所得；是外购商品（服务）的，按该商品（服务）的实际购置价格确定个人的应税所得。

毕马威观察

由于企业通过向客户赠送礼品的方式进行促销的行为涉及大量有关纳税合规、反洗钱、外汇管制和消费者保护等方面的问题，包括税务机关在内的中国政府机关最近一段时间以来对此类活动颇为关注。就税务方面而言，50号通知的出台为相关的个人所得税问题提供了明晰的指引。看起来50号通知贯穿着这样一个基本原则，即：如果所赠送的礼品被认为是与目前或过去的某一项具体交易相关，则不征收个人所得税（例如：通过折扣或折让的方式销售商品和提供劳务，在销售商品和提供劳务的同时给予赠品以及按照积分反馈的礼品）；否则就需要缴纳个人所得税（例如：企业在业务宣传活动中和座谈会上赠送的礼品）。有意思的是，50号通知规定个人需要就其通过抽奖获得的礼品缴纳个人所得税，但实际上这些礼品的获得是由于累积消费达到了一定额度，应该是和过去的交易活动相关的。之所以针对抽奖的情形有例外的规定，可能是因为这种操作方式不够透明。值得注意的是，虽然个人所得税是个人的纳税义务，但相关的税收成本其实最终是由企业来承担的。

其实，个人所得税只是企业以向客户赠送礼品的方式开展促销活动时需要考虑的众多税务问题之一。首先，根据增值税相关的规定，企业向客户赠送礼品会被认定为视同销售的行为。根据《增值税暂行条例实施细则》第四条第八款的规定，企业将自产或者购进的货物无偿赠送给其他单位或者个人，将被视同销售货物。在这种情况下，赠送礼品的一方需就其视同销售行为按照法定的税率缴纳增值税。从另外一个角度看，若不做视同销售处理，根据《增值税暂行条例》第十条第一款规定，用于非增值税应税项目购进货物的进项税额不能从销项税额中抵扣。无论是哪一种方式，企业都需要承担额外的增值税成本。另一方面，国税函[2010]56号文件重申了先前颁布的国税发[1993]154号文件中的规定，即：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。这样一来，如果经营上允许且具有经济实质，企业可以对交易活动的架构进行整合以减少视同销售带来的影响。

就企业所得税而言，根据《企业所得税法实施条例》（以下简称“实施条例”）第二十五条的规定，企业将货物、财产、劳务用于捐赠、赞助、广告、样品等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。换一个角度说，如果不做视同销售处理，相关礼品的成本在企业所得税前不得扣除，因为这些成本不属于实施条例第二十七条中所说的“与取得收入直接相关的支出”。无论是哪一种方式，企业最终均需承担与礼品相关的税收成本。但是，根据国税函[2008]875号文件的规定，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。这一规定为减少企业所得税视同销售的影响提供了一定的筹划空间。

但是，如果我们将个人所得税、增值税和企业所得税上有关视同取得收入（所得）的规定结合起来考虑，税务的影响将更为复杂。之所以会使问题复杂化是因为在企业的实际经营活动中，促销的方式多种多样（包括积分系统、预付卡礼券等），很多交易活动可能涉及境内不同地区甚至会出现跨境交易活动。商业活动在这一方面的发展速度比税务法规的发展速度快得多。因此，不同地区对促销活动的个人所得税、企业所得税和增值税问题采用不同处理方式的现象时有发生。与此相关的地方性文件如内蒙古自治区国家税务局公告2010年第1号、冀国税函[2009]247号、川国税函[2008]155号和穗国税发[2003]287号文件等，分别对当地有关交易的税务处理进行了明确。企业的促销活动将越来越多地进入税务稽查部门的视线。

如果企业不能对赠送礼品这种促销方式进行适当的税收筹划，其中一种最为严重的情况下企业将可能承担与礼品相关的主要税收成本。假设企业赠送价值人民币100元的礼品，相关的税收成本总计约为人民币53元（即：占到礼品价值的53%），如下表所示：

| | 人民币 | 人民币 |
|----------------------------------|-----|-----------|
| 视同销售应纳企业所得税 $100 \times 25\%$ | 25 | |
| 视同销售应纳增值税 $100 \times 17\%$ | 17 | |
| 视同所得应纳个人所得税 $100 \times 20\%$ | 20 | |
| 增值税和个人所得税之和 | 37 | |
| 企业所得税税前扣除 $37 \times 25\%$ (注释一) | (9) | 28 |
| 净税收成本总额 | | 53 |

注释一：假设增值税和个人所得税在计算企业所得税时可以扣除。

综上所述，对企业而言，认真研究其促销模式并采取相关措施减少潜在风险，显得愈加重要。毕马威中国近期将在全国不同城市举办一系列的研讨会就此问题展开探讨。关于活动的具体安排，我们将及时通知我们的客户。如果您需要就此问题或毕马威的相关活动安排了解更多的信息，敬请与当地毕马威办公室相关人士联系。

联系我们

何坤明

税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京/沈阳

凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

青岛

彭晓峰
电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海/南京

卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

杭州

吴智广
电话: +86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

成都

周咏雄
电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

广州

李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州/厦门

李瑾
电话: +86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

深圳

孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港

杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区

凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

邸占广

电话: +86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

古军华

电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

贾肖肖

电话: +86 (10) 8508 7517
jonathan.jia@kpmg.com

彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

黄伟光

电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

延峰

电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张豪

电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵希尧

电话: +86 (10) 8508 7096
abe.zhao@kpmg.com

赵彤

电话: +86 (10) 8508 7515
catherine.zhao@kpmg.com

高桥宏幸

电话: +86 (10) 8508 7078
hiroyuki.takahashi@kpmg.com

华中区

卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

池澄

电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

张少云

电话: +86 (21) 2212 3268
bolivia.cheung@kpmg.com

符碧琴

电话: +86 (21) 2212 3412
dawn.foo@kpmg.com

何超良

电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

梁新彦

电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

吴智广

电话: +86 (21) 2212 2881
+86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

谢忆璐

电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

翁晔

电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

张曰文

电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

张宇

电话: +86 (21) 2212 3350
leonard.zhang@kpmg.com

华南区

孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128
+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

李雁

电话: +86 (21) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸

电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

何晓宜

电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

香港

刘麦嘉轩
税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7165
ayesha.lau@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)

电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

甘毅信 (Alex Capri)

电话: +852 2826 7223
alex.capri@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

白士平 (Ken Harvey)

电话: +852 2685 7806
ken.harvey@kpmg.com

何博礼 (Nigel Hobler)

电话: +852 2143 8784
nigel.hobler@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔達信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

伍耀辉

电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

譚培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

王尹巧仪

电话: +852 2978 8288
jennifer.wong@kpmg.com

邢果欣

电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com