

# 直播电商商家涉税服务指引

广东省注册税务师协会

二〇二四年十二月十三日

## 前 言

近几年互联网经济不断发展，网络直播成了时下最“火”的新兴业态，传统电商与网络直播的融合，催生了直播电商这种新型商业模式。

本指引从直播电商商家的角度，对直播电商商业模式、经营特点、收入及成本费用构成等进行介绍与涉税分析，仅供税务师事务所及相关从业人员在执业时参考。本指引未尽事宜，按照税收法律、法规及相关规定执行，今后国家和省市有新规定的按新规定执行。

## 目录

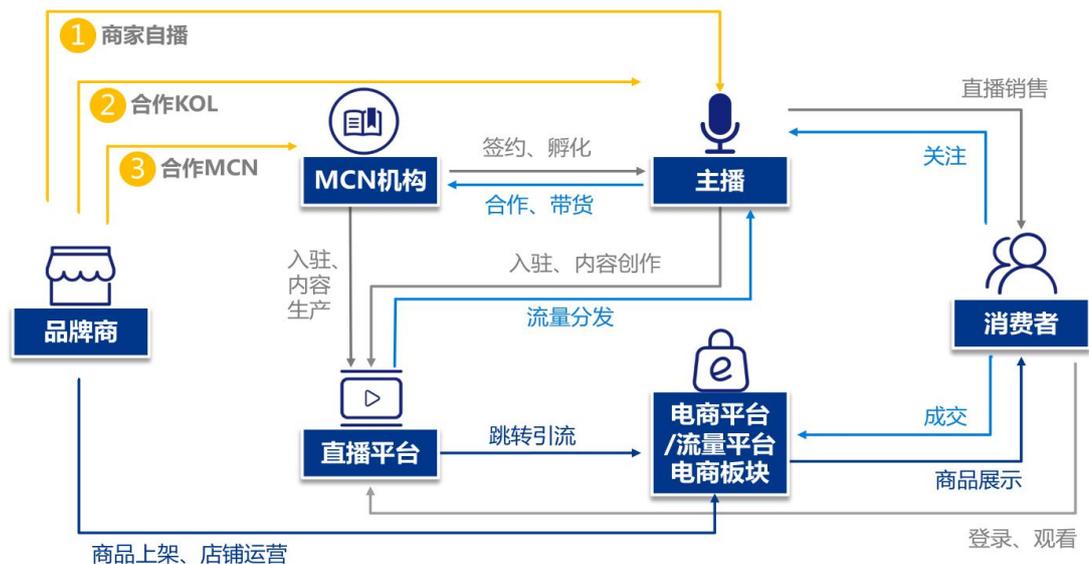
一、 直接电商简要概述 .....	5
(一) 直播电商业务模式简介 .....	5
(二) 传统电商与直播电商的差别对比 .....	6
(三) 直播电商商家经营特点简介 .....	7
1. 收入高波动性 .....	7
2. 高退货率 .....	7
3. 高营销费用 .....	7
二、 业务实施 .....	8
(一) 项目前期准备 .....	8
1. 准备资料清单 .....	8
2. 实施方案准备 .....	10
(二) 项目实施 .....	10
1. 商家收入构成及涉税分析 .....	10
2. 商家成本费用构成及涉税分析 .....	15
3. 商家常见的促销活动涉税分析 .....	20
三、 业务成果 .....	27
(一) 工作底稿 .....	27
(二) 工作报告 .....	27

1.	我们完成的现场咨询工作 .....	29
2.	现场讨论问题的解答情况 .....	29
3.	最新政策和税务动态的提醒 .....	29
4.	查阅凭证发现的问题 .....	30
5.	前期报告提出问题的改进情况 .....	30
6.	企业最新重大变化的关注 .....	30
四、	服务案例 .....	31
一、	我们完成的现场咨询工作 .....	32
二、	现场讨论问题的解答情况 .....	32
三、	调阅凭证注意到的问题分析 .....	42

## 一、 直接电商简要概述

### (一) 直播电商业务模式简介

直播电商，是依托网络直播技术手段，以电商变现为目的的新型电商形态，其中，直播为工具，电商是基础。



图片来源：亿邦动力

**品牌商**：即商家，是商品/服务的销售方

**MCN机构**：主播的经纪公司，如谦寻、网红猫、东方甄选、交个朋友等

**直播平台**：主播的作业平台，如淘宝直播、抖音和快手等

**电商平台**：商品的销售平台，如淘宝、京东、拼多多，抖音商城、唯品会等

**网红主播**：商品营销/促销/推广人员，如李佳琪、罗永浩，董宇辉等

## (二) 传统电商与直播电商的差别对比

传统电商	指标对比	直播电商
主要依靠图文展现商品信息，是直播电商的基础	定义	以直播为形式达成营销目的电商模式，是“直播+电商”相互融合的产物
人找货，用户自行搜索所需商品	具体形式	货找人，主播讲商品呈现给消费者，并实时答疑
价格相对稳定，优惠力度普遍低于直播电商	商品价格	价格低于传统电商，用户可在直播间获取大额优惠券、参与秒杀活动等
弱	互动性	强，主播实时互动
有购物需求	用户特性	有购物、社交、娱乐需求
选购时间较长(数小时甚至数天)	决策周期	消费者决策时间大大缩短(在直播的时间内，数分钟至数小时)
较低(0.37%)	转化率	较高(大于5%，头部主播的转化率甚至可以达到6%-18%)
销售额分成、广告资源位售卖淘宝、京东、拼多多	平台盈利方式	销售额分成、打赏分成、广告资源位售卖
淘宝、京东、拼多多	典型平台	淘宝、快手、抖音等

### （三）直播电商商家经营特点简介

#### 1. 收入高波动性

直播带货的方式可分为商家店播（自播）带货和达人直播带货。商家店播，即商家自行开通直播号，让员工下场直播或委托直播机构代运营直播；达人直播带货，是商家与达人合作，商家的商品上架达人的直播间销售。

商家店播带货，销售额通常较为平稳。达人直播带货，特别是顶流的达人（网红）合作，因顶流达人有巨量粉丝和巨量流量支持，故单场直播销售量非常巨大的，销售额常常达百万级、千万级，故商家销售收入的分布呈高波动性。

#### 2. 高退货率

直播电商商家往往面临高退货率问题。直播销售下，价格优惠大，加上主播训练有素，懂营销技巧，消费者做出购买决策的时间短，容易冲动消费。但电商有七天无理由退货制度，这一定程度上保护了这部分消费者，直播电商退货率一般 30%-60% 之间。

高退货率可能导致库存积压，也提高了丢失、货损概率。

#### 3. 高营销费用

无论是商家自播带货，还是达人直播带货，商家都会产生较高额的营销费，区别在于商家自播营销费用产生于广告流量投放，达人直

播的营销费用产生于高额的佣金分成。商家自播投流通常占销售额20%-40%，达人播带货佣金与网红段位和商品类别相关，分成佣金在10%-60%不等。

对于达人直播的高额营销费用还一部来源于达人收取的坑位费，坑位费与网红段位相关，几万到几十万不等。

## 二、 业务实施

### (一) 项目前期准备

#### 1. 准备资料清单

通过准备以下资料清单（包括但不限于），对商家基本情况、内控制度、业务流程、重大合同、各种税费及计算、缴纳情况等进行全面的了解。发送的资料清单，要求委托人提供包括但不限于以下内容：

类别	内容
内控管理	财务管理制度
	会计核算制度
	费用报销制度
	资金管理制度
	采购管理制度
	销售管理制度
	其他重大或特殊事项管理制度

财税资料	财务报表
	审计报告
	序时账
	会计凭证
	所得税申报表
	流转税申报表
	长期股权投资台账
	存货盘点表
	往来款账龄分析表
	固定资产清单
	供应商清单
合同资料	采购合同
	达人合作协议
	借贷合同
	推广合同
	场地租赁合同
	广告合同
	关联交易合同
其他	营业执照
	出资协议
	公司章程
	其他重要文件

## 2. 实施方案准备

围绕企业制度、管理架构和经营模式，以涉税经济事项为线索，围绕增值税、企业所得税、个人所得税等企业涉及的税种，通过座谈等方式了解企业基本情况，结合已识别和评估的风险明确工作内容、工作时间、沟通机制、工作方式和人员安排等，制定和细化工作实施方案。

### (二) 项目实施

#### 1. 商家收入构成及涉税分析

对于商家而言，它们的收入主要来源有以下几种：

##### 1) 销售收入

在电商平台的卖家分为二类，商贸型商家和服务型商家。商贸型商家的主要收入来源于销售商品收入；服务型商家的主要收入来源于销售服务收入。

该收入涉及的税收与传统电商并无差别，本指引不展开说明。需要注意的是，销售产品或服务收入增值税与企业所得税收入金额，应当是终端的销售价格，而不是扣除平台手续费、达人佣金等费用后的金额。

##### 2) 推广服务收入

推广服务收入，主要是商家参与电商平台的营销活动，从电商平

台取得的收入，比如平台新人礼金券，618 活动补贴券，支付工具推广补贴（如抖音月付/抖音支付），平台活动现金奖励等。

商家取得电商平台的推广服务收费，应按“现代服务业-其他服务”，适用 6%（小规模 1%或 3%）征收增值税，并给电商平台开具增值税发票。

**举例：**抖音商城销售的某品牌抽纸，商家售价为 9.9 元，消费者用抖音平台的新人礼金券抵减 9.8 元，用抖音月付抵减 0.09 元，实际只需要支付 0.01 元。假设商家为一般纳税人。



#### a) 收入涉税处理：

商家该笔销售的会计分录为：

借：其他货币资金-抖音平台	9.9
贷：主营业务收入-商品销售	0.0089
其他业务收入-抖音平台	9.3302
应交增值税-销项税-商品销售	0.0011
-推广服务	0.5598

计算过程：

主营业务收入=0.01/1.13=0.0089

其他业务收入=9.89/1.06=9.3302

销项税=0.01/1.13x13%+9.89/1.06x6%=0.5609

**开具发票：**消费者需要发票，商家给消费者开具税率为 13%，价税合计 0.01 元的商品销售增值税普通发票；商家需要给抖音平台开具税率为 6%，价税合计为 9.89 元的推广服务增值税专用发票；

### 3) 打赏收入

在直播情景下，粉丝可以给主播进行打赏。抖音和快手直播电商都设有送礼物打赏功能，粉丝可以给自己喜欢的主播进行打赏。淘宝直播目前还没有直播打赏功能。

直播打赏的流程：粉丝用人民币充值，转换成平台的虚拟货币，如抖音 1 元兑换 10 抖币，快手 1 元兑换 10 快币。当粉丝需要打赏时用到时，用虚拟货币转换成礼品送给主播。

打赏兑现：主播收到礼品后，可转换成现金，此时直播平台通常分成 40%左右，剩余的 60%给到主播。

在商家店播情况下，主播可能是商家的员工，也可能是代运营的主播，但由于绑定的直播号是商家的，最终打赏收入会打到商家账户，故打赏收入也构成直播电商企业收入的一部分。

#### (1) 增值税

关于打赏收入是否征收增值税，一种观点认为，打赏是一种赠与行为，不属于增值税应税项目，不应征收增值税；另一种观点认为，直播带货模式下，粉丝打赏通常与主播对粉丝提问回答满意度相关，具有服务特征，应视为服务报酬予以征税。**建议与当地主管税务机关沟通确认是否征税。**

## （2） 企业所得税

对于打赏收入，在企业所得税的处理上没有争议，不论是赠与行为，还是服务报酬，均属于应税收入。

## （3） 个人所得税

本指引下的打赏收入，是指直播电商商家收到打赏收入，粉丝的打赏是属于商家的收入，并不直接给到个人，故不涉及个人所得税问题。如果商家收到打赏后给主播分成或绩效，主播属于员工的应属于职工薪酬所得，主播是外部个人则应属于劳务报酬所得。

## （4） 刷单实务处理

无论是传统电商，还是直播电商，刷单都是客观存在的。由于刷单并没有产生真实的货物销售，不产生纳税义务。在实务中，商家若能提供相关的证据，能证明是销售收入是刷单产生的，则可以从销售收入中扣除刷单收入，无需纳税申报。

参考案例：湛税二稽罚〔2022〕6号

违法事实：经检查，你公司2020年10月至2021年12月期间在天猫电商平台取得的销售收入合计28,210,062.60元，扣除刷单金额20,128,110.80元，实际收入8,081,951.80元（其中2020年10月至12月在天猫取得的收入10,494,200.00元，扣除刷单金额8,433,897.50元，实际收入2,060,302.50元；2021年1月至12月在天猫取得的收入17,715,862.60元，扣除刷单金额11,694,213.30元，实际收入6,021,649.30元）。你公司取得的上述收入

8,081,951.80 元未开具发票、也未在账簿上记载，造成了少申报销售收入、少缴应纳税款。

参考河北税务局的执法口径：《关于开展互联网涉税风险专项核查工作的通知》

各县(市)区国家税务局：

根据《河北省国家税务局征管和科技发展处关于加强风险防控互联网涉税数据应用的通知》（冀国税征科便函(201810 号)要求，市局决定开展互联网涉税风险应对工作并下发“石家庄市 2018 年专项风险任务-互联网涉税风险专项 01 批”评估任务，现将本次任务具体情况和应对工作要求通知如下：

.....

(三)如纳税人主张电商平台销售数据存在“刷单”的销售数据，应要求纳税人提供相应的证据，证据包括但不限于：“刷单”资金流转的证据、生成物流信息的证据(寄空邮件或直接购买物流数据)，并说明“刷单”成本、购买流数据的成本；

(四)对于不能提供相应的“刷单”证据，对于实际的电商平台销售数据与增值税纳税申报的差额。应严格要求纳税人补税并加收滞纳金。对于未按纳税义务发生时间申报纳税，推迟纳税的，应依法加收滞纳金。

由此可见,对于刷单收入,如果纳税人能提供充足的证据能证明刷单收入的真实性,税局是可以允许从销售收入中扣除的,从而不必产生额外的税务成本。

## 2. 商家成本费用构成及涉税分析

商家的商品采购成本、制造成本、办公费用、人工费用等与传统企业并无差别，本指引不展开陈述，本节仅就与直播电商密切相关的费用进行涉税分析。

### 1) 与电商平台相关费用及涉税分析

本节所讲的电商平台包括电商交易平台（商城），以及与其共生的直播平台 and 流量平台等增值服务平台。

#### （1）技术服务费

主要是电商平台为商家提供电子商务交易系统而收取费用，一般按比例收取或固定年费形式收取。比如对于服饰类商家，抖音按销售额的 5%收取，天猫除按销售额的 5%收取外，还按年收取 3 万服务费。商家支付技术服务费，应向平台申请开具“现代服务业——信息技术服务/信息系统增值服务”的增值税发票。

#### （2）店铺装修费

电商平台会提供免费的店铺模板给商家使用，但如果要进行个性模块搭建或设计，则需要向电商平台购买。以抖音商城为例，商家购买一个“首屏弹窗”模块，需要支付 20 元/月的店铺装修费。商家支付店铺装修费，应向平台申请开具“现代服务业——文化创意服务/设计服务”的增值税发票。

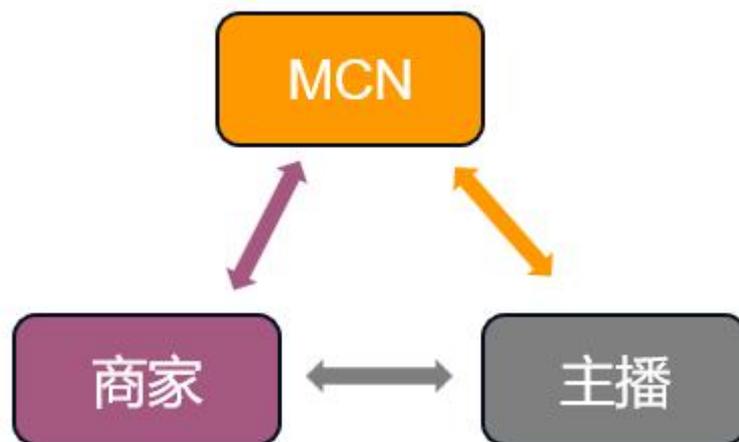
#### （3）广告费

广告费是商家主要的营销支出。商家为了提高商品曝光度，会选

择投放广告，广告的方式有竞价排名、付费搜索、付费流量等。如淘宝/天猫的直通车、钻展、品销宝等，抖音商城的巨量千川、抖+都属于广告投放。商家支付广告费，应向平台申请开具“现代服务业——文化创意服务/广告服务”的增值税发票。

## 2) 与 MCN 机构相关费用及涉税分析

MCN 英文全称 Multi-Channel Network，翻译过来是有能力和资源帮助内容生产者的公司机构。MCN 机构可以看作是主播的经纪公司，主要是负责网红、达人、主播的孵化培养和商业运营。



- **主播和品牌商:** 主播和品牌商通过或跳过 MCN 中介直接合作，帮助品牌商打造声量和销量。
- **MCN 机构和品牌商:** 孵化主播，帮助品牌商出营销方案并选择合适的主播矩阵，帮助品牌商做营销活动。

- **MCN机构和主播:**主播与MCN机构合作,为了让后者帮助做流量运营和持续输出内容;MCN机构签约主播主要为了获取后者的流量变现能力。

对于直播电商,商家与MCN机构相关的成本主要为:带货佣金、坑位费。

### (1) 带货佣金分成

商家与MCN机构通常采用佣金分成的收费方式,分成比例20%-40%等。MCN取得直播带货佣金属于什么样的业务性质,目前尚有分歧。

一种观点认为,直播带货既对商品或服务进行宣传,又使用了一定的媒介和形式,符合互联网广告的构成要件,应当认定为互联网广告。MCN机构应按照“现代服务业——文化创意服务/广告服务”征收增值税,商家取得广告服务支出发票。MCN机构还应按取得的带货佣金收入缴纳3%文化事业建设费。

另一种观点认为,直播带货类似于超市卖场,主要是靠主播的现场互动来带动销售,属于人际传播,不属于广告,MCN机构应按照“现代服务业——其他现代服务/促销费用”征收增值税,商家取得促销服务支出发票。支持该观点的另一个依据是,2020年7月6日,人力资源社会保障部、市场监管总局、国家统计局发布了互联网营销师新职业信息,其中,在“互联网营销师”职业下增设“直播销售员”工种,直播销售员设五个等级:五级/初级工、四级/中级工、

三级/高级工、二级/技师、一级/高级技师。国家对于直播人员的定义就是直播销售员，销售员卖货是其履行本职工作，跟传统商超大卖场现场促销员类似。

佣金分成是否作为广告费用，建议与当地主管税务机关沟通确认。

## **(2) 坑位费**

所谓坑位费，顾名思义就是占坑需要付的钱。在电商直播中，可以理解成发布费，也就是商家需要给带货主播坑位费，主播才会给商品上架，在直播间介绍你的商品。坑位费的多少，通常跟主播的段位相关，几万到十几万不等。

MCN 机构与商家的分成有两种方式，一是按固定比例分成，二是保底费用+比例分成。一般来讲，除非是品牌知名度非常高的商品，MCN 才会有可能选择第一种方式，大多数情况 MCN 与商家都会选择第二种方合作，以保证收益。

若把坑位费收入作为带货佣金的保底收入，则其收入性质与佣金分成收入是一样的，税务处理亦同带货佣金分成。

## **(3) 关于直播带货佣金分成是否受 5%限额扣除问题**

根据《关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》（财税[2009]29 号）第一条第二款规定，除保险业外的其他企业，发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，不超过其与具有合法经营资格中介服务机构或个人（不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等）所签

订服务协议或合同确认的收入金额的 5%，超过部分，不得扣除。

本指引认为，是否受 5%扣除限制，关键点在于 MCN 机构是否属于中介机构服务，建议与当地主管税务机关沟通确认。

### 3) 与网红主播相关费用及涉税分析

直播电商中，主播并不天然依赖 MCN 机构，主播可以直接与商家合作或入职商家，成为商家员工。

#### (1) 主播为商家员工

主播为商家的员工时，主播从商家获取的收入，包括基本工资，提成，奖金等，都产生于雇佣关系，故主播取得的收入，应按“工资薪金所得”，适用 3%-45%税率，计征个税，但商家需要履行代扣代缴义务。

级数	全年应纳税所得额	税率（%）	速算扣除数（元）
1	不超过 36000 元的	3	0
2	超过 36000 元至 144000 元的部分	10	2520
3	超过 144000 元至 300000 元的部分	20	16920
4	超过 300000 元至 420000 元的部分	25	31920
5	超过 420000 元至 660000 元的部分	30	52920
6	超过 660000 元至 960000 元的部分	35	85920
7	超过 960000 元的部分	45	181920

#### (2) 主播为商家合作签约主播

##### a) 主播为个人时

当主播以个人名义与商家合作时，取得商家支付佣金分成属于劳务报酬所得。商家向主播个人支付劳务报酬须履行代扣代缴个人所得税义务，并索取发票作为企业所得税税前扣除依据。

在实务中，商家履行代扣代缴个人所得税义务有难度。一是直播取得的佣金分成是由直播电商平台根据商家设定的佣金比例直接从货款中划到直播个人账户，钱划走了，再代扣代缴就很难了，除非把划走的佣金当税后收入，商家自己额外垫付税金；二是商家没有办法取得直播人员的个人身份信息，无法进行纳税资料填写申报。

在实务中，商家能从直播个人获取发票的比例很低，通常不到10%，主要原因是主播接受不了开票带来的高税负。此时，商家则面临佣金分成不能税前扣除的情况，建议商家准备详细的资料与当地主管税务机关沟通能否以发票以外其他凭证作为税前扣除依据。

## b) 主播为非个人时：

主播为非个人时，是指主播注册了商事主体，如有限公司、个人独资企业或个体户工商户等，以商事主体的名义跟商家合作。此种情形下，主播通常能给商家开具佣金发票，商家凭发票进行税前扣除，也不涉及代扣代缴个税问题。

## 2. 商家常见的促销活动涉税分析

### 1) 打折

#### (1) 增值税

根据税发[1993]154号规定，纳税人采取



折扣方式销售货物，如果销售额和折扣额在同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。

根据国税函[2010]56号规定，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。

在直播电商销售零售模式下，消费者基本不需要开发票，国税发[1993]154号、国税函[2010]56号，仅对需要开票的折扣作出规定，并没有说明不开票是否能作折扣处理。建议商家要做好打折促销的相关资料以销售清单归集，并与当地主管税务机关沟通确认。

## （2） 个人所得税

根据《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）第一条规定，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，不征收个人所得税。

## （3） 企业所得税

根据《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）第二条第五点规定，企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣，商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

## 2) 买赠/满额赠

### (1) 增值税

买赠、满额赠并不属于，《增值税暂行条例实施细则》第四条无偿赠送他人，故无需视同销售处理。在增值税实务处理中通常按销售折扣处理。

### (2) 个人所得税

根据《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）第一条规定，企业在向个人销售商品（产品）和提供服务的同时给予赠品，不征收个人所得税。

### (3) 企业所得税

根据《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。

## 3) 店铺优惠券

店铺优惠券，是指商家自己发放的优惠券，一般只能在自家店铺使用。优惠券其实本质就是变相的打折促销，增值税、企业所得税和个人所得税的税务处



理同打折促销。

#### 4) 平台优惠券

平台优惠券，是指电商平台为提升 GMV 给而消费者发放的优惠券，如没有门槛的立减券，满减券。平台优惠券可以在平台内任意店铺使用。平台优惠券是电商平台的促销活动，商家配合平台搞活动，消费者使用平台优惠后，商家再跟平台核销收款。税务处理见商家推广服务收入一节及举例。



#### 5) 抽奖赠礼

在直播过程中，为了拉人气商家往往搞一些抽奖活动，中奖观众的会获得商家的无偿赠送的礼品。

##### (1) 增值税

增值税需要作视同销售处理。根据《增值税暂行条例实施细则》第四条规定，单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人，视同销



**售货物。**第十六条视同销售货物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)

属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应加计消费税额。

《增值税若干具体问题的规定》（国税发[1993]154号），纳税人因销售价格明显偏低或无销售价格等原因，按法规需组成计税价格确定销售额的，其组价公式中的成本利润率为10%。

## **(2) 企业所得税**

企业所得税需要作视同销售处理。根据国税函[2008]828号规定，企业将资产用于市场推广或对外捐赠，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。国家税务总局公告2016年第80号，企业移送资产所得，应按该资产的公允价值确定销售收入。

## **(3) 个人所得税**

个人所得税应按偶然所得代扣代缴。根据《关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告》（财政部税务总局公告2019年第74号）规定，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（包括网络红包，下同，按照“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税，但企业赠送的具有价格折扣或折让性质的消费券、代金券、抵用券、优惠券等礼品除外。

## 6) 好评返现

好评返现是商家销售商品后，鼓励消费者对其产品作出好评，并给予一定的金额的现金返还。对于好评返现，商家如何做税务处理，争议颇多。

### (1) 增值税

围绕返现是否能冲减收入，有两种观点：

#### ✓ 返现不能冲减增值税收入

好评返现冲减收入，就是作折扣处理，要作折扣处理，就要符合折扣开票的形式要求，即销售额和折扣额在同一张发票金额栏上分别注明。很显然，实际中基本是不开票的，即使开票也很难符合折扣的发票开具规定，故不能冲减收入。

#### ✓ 返现可以冲减增值税收入

根据《国家税务总局关于纳税人折扣折让行为开具红字增值税专用发票问题的通知》规定，纳税人销售货物并向购买方开具增值税专用发票后，由于购货方在一定时期内累计购买货物达到一定数量，或者由于市场价格下降等原因，销货方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为，销货方可按现行《增值税专用发票使用规定》的有关规定开具红字增值税专用发票。认为返现是给予的价格补偿，参照以上规定，“好评返现”可以作为销售折让开具红字发票冲减销售收入。不开票的，也不改变业务的实质，也应冲减收入。

商家应作何种方式处理，建议当地主管税务机关沟通确认。



## (2) 企业所得税

同增值税一样，企业所得税的处理有两种观点：

### ✓ 不冲减收入，返现当市场费用处理

当市场费用处理，面临税前扣除问题。一种观点认为好评返现不属于增值税应税行为，税前扣除不需要发票；另一种观点认为好评返现属于应税行为，税前扣除需要发票。但根据《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）第九条规定，对从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。好评返现金额通常是 3 元，5 元，10 元小于增值税起征点的，属于零星支。但商家通过掌握不了个人的身份证信息，不完作符合此条规定。

### ✓ 按折扣处理，冲减收入

根据国税函[2008]875 号规定，企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

商家应作何种方式处理，建议当地主管税务机关沟通确认。

## (3) 个人所得税的处理

同增值税及企业所得税一样，个人所得税的处理有两种观点：

### ✓ 视同折扣，不征个人所得税

根据财税[2011]50号规定，企业在销售商品(产品)和提供服务过程中，通过价格折扣、折让方式各个人赠送礼品，不征收个人所得税。

✓ 视同赠送现金，按偶然所得，征收个人所得税

根据《关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 74 号）规定，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（礼品包括赠送现金、消费券、物品、服务、网络红包等），按照“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税。

商家应作何种方式处理，建议当地主管税务机关沟通确认。

### 三、 业务成果

#### （一） 工作底稿

业务成果底稿包含行业与企业调查表，会议讨论纪要，凭证抽查复印件件，各税种纳税自查情况调查表等，分别按不同风险事项分类列示、汇总。

#### （二） 工作报告

### XXX 公司税咨询报告

尊敬的客户：

本公司（以下简称“我们”）接受托，担任贵公司常年税务顾问，根据本服务年度合同约定，我们定期（每年4次）为贵公司提供现场咨询服务。提供真实、合法、完整的资料及相关信息是贵公司的责任，我们责任是在查阅贵公司所提供的原始资料及相关信息基础上，以截止至本报告提交日仍然有效的税收法律、法规、规范性征管文件为依据出具本报告，但我们对这些资料及信息的准确性和完整性不承担任何核实责任。

我们提醒贵公司应考虑以下事项：根据本报告所实施相关税务处理，应考虑税务政策变化的风险，同时文件应用价值受企业管理环境、管理水平、操作人员素质以及贵公司提供资料范围等主客观因素的影响，具有一定的不确定性。

需特别指出的是，我们不对以下事项承担任何责任：任何由于税务机关稽查所发现的情况及对未在本报告中被披露的情形而评定的税务责任和处以的罚款。

本报告以特定的事实和情况为基础，仅供贵公司内部使用，可能不适用于贵公司之外的其它第三方。我们在准备本报告时仅从与贵公司相关问题的角度出发，并未计划或考虑将本报告提供给任何第三方使用。如贵公司将此报告提供给任何第三方使用，我们将不会对任何第三方承担由此而引起的因违约或其它侵权行为而造成的任何损失、损害或费用的义务或责任。

## 1. 我们完成的现场咨询工作

20xx 年 xx 月 xx 日，我们派出专业咨询顾问 xxx、xxx、xxx 为贵公司提供现场咨询服务，我们实施的主要服务程序如下：

- 抽查了贵公司 xxx 年会计凭证、纳税申报表、财务报表；
- 解答贵公司财务人员日常财税疑难问题；

就实施上述程序发现的财税问题，与贵公司财务人员讨论并提供操作建议。

现将我们在实施以上程序以后注意到的主要问题进行归纳、总结，并提供建议，供贵公司参考。

## 2. 现场讨论问题的解答情况

我们现场就 xxx、xxx 等问题进行了讨论，现将主要问题总结如下：

- 1) 关于 xxx 的问题
- 2) 关 xxx 的问题

## 3. 最新政策和税务动态的提醒

- 1) 最新政策
- 2) 最新动态

#### 4. 查阅凭证发现的问题

我们抽查了贵公司 2016 年 7 月至 10 月的会计凭证，现将发现的问题总结归纳如下：

#### 5. 前期报告提出问题的改进情况

本次上门复核上期报告提出问题，未见同类问题出现，改善情况良好

#### 6. 企业最新重大变化的关注

贵公司未反馈重大事项。

以上是我们本次服务的总结，上述分析意见供贵公司参考。贵公司对上述问题如有任何疑问，请及时与我们联系，对我们的服务有任何建议或者质量投诉，请及时联系我公司的客服部门。

联系电话：020-\*\*\*\*

广州\*\*税务师事务所有限公司

## 四、 服务案例

### XXX 公司税务咨询报告

**尊敬的客户：**

本公司（以下简称“我们”）接受委托，担任贵公司常年税务顾问，根据本服务年度合同约定，我们定期为贵公司提供现场税务咨询服务。提供真实、合法、完整的资料及相关信息是贵公司的责任。我们责任是在查阅贵公司所提供的原始资料及相关信息基础上，以截止至本报告提交日仍然有效的税收法律、法规、规范性征管文件为依据出具本报告，但我们对这些资料及信息的准确性和完整性不承担任何核实责任。

我们提醒贵公司应考虑以下事项：根据本报告所实施相关税务处理，应考虑税务政策变化的风险，同时文件应用价值受企业管理环境、管理水平、操作人员素质以及贵公司提供资料范围等主客观因素的影响，具有一定的不确定性。

需特别指出的是，我们不对以下事项承担任何责任：任何由于税务机关稽查所发现的情况及对未在报告中被披露的情形而评定的税务责任和处以的罚款。

本报告以特定的事实和情况为基础，仅供贵公司内部使用，可能不适用于贵公司之外的其它第三方。我们在准备本报告时仅从与贵公司相关问题的角度出发，并未计划或考虑将本报告提供给任何第三方

使用。如贵公司将此报告提供给任何第三方使用，我们将不会对任何第三方承担由此而引起的因违约或其它侵权行为而造成的任何损失、损害或费用的义务或责任。

### （一） 我们完成的现场咨询工作

2023年10月23日-24日，我们派出专业咨询顾问\*\*\*和\*\*\*贵公司提供现场税务咨询服务，我们实施的主要服务程序如下：

- 解答贵公司财务人员讨论日常财税疑难问题；
- 查阅贵公司2022年6月-2023年9月的会计报表、纳税申报表，并抽查部分凭证；
- 就实施上述程序发现的财税问题，与贵公司财务人员讨论并提供操作建议；

现将我们在实施以上程序以后注意到的主要问题进行归纳、总结，并提供建议，供贵公司参考。

### （二） 现场讨论问题的解答情况

我们现场就利润分红、高新企业、收入确认等问题进行讨论，现

将主要内容总结如下：

### （一）关于各公司给 DL 网络科技分红问题

各公司给 DL 网络科技（母公司）分红需要注意什么问题？1 年内能多次分红吗？

**我们建议：**

根据公司法[第三十四条](#)及[第六十六条](#)的相关规定，各公司分红时，应当注意以下问题：

1. 公司分红前，应当用税后利润弥补以前年度亏损，弥补亏损后有余额方可分配。如公司的年初未分配利润是-100 万，今年净利润为 180 万，则弥补亏损后剩余 80 万才能进行分配；如果今年净利润只有 50 万，弥补以前年度亏损后，还是亏损 50 万，则不能进行利润分配。
2. 公司分配当年税后利润时，应当提取 10%的法定公积金。接上述例子，弥补亏损后剩余 80 万，并不能全部用来分配，应当提取 10%的法定公积金，即 8 万，剩余的 72 万，如果股东们决定不提取任意公积金的话，就可以进行分配了。

当然，如果公司的法定公积金累计额为公司注册资本的百分之五十以上的，可以不再提取。

3. 按实缴出资比例分红，但全体股东约定不按照出资比例分红的除外。除 YXX 国际不是 DL 网络科技 100%控制，可以约定不按出资比例分红外，其他公司利润需要全额分配至 DL 网络科技。
4. 公司法并没有限制 1 年分红次数，只有可分配税后利润，经股东

会决定可以多次分红。

截止 2023 年 9 月财务数据，DL 网络科技控股的子公司，YXX 国际和 DLML 实业尚处于亏损状态，不具分红的条件，其他几家公司如有可分配利润，可以进行分配。

## (二) 关于发票点数扣除问题

YXX 国际往来款有部分是因为发票点问题扣下的应付未付款，如合同约定应付供应商 113 万，需开 13%专用发票，但供应商只开 113 万税率为 1%的专用发票，YXX 国际扣下 12%点数差额，预计供应商不会补开发票，YXX 国际不须要支付该款项，则如何处理？

如此类似的，还有应付诊所的佣金，约定诊所应开 6%专票，结果只开发 1%专票，YXX 国际扣下 5%点数差额。

**我们建议：**

1. 对于采购存货而形成的税点差额，分两种情况分别在当期（2023 年）进行账务调整：

1) 2023 年形成的税点差额，

a) 存货尚未销售，直接冲减采购成本

借：库存商品（红字）                      贷：应付账款（红字）

b) 存货全部销售且已经结转成本，直接冲减成本

借：主营业务成本（红字）                      贷：应付账款（红字）

c) 存货部分销售且已经结转成本，应在未销售存货和已经销

售存货分摊冲减

借：库存商品（红字） 主营业务成本（红字） 贷：  
应付账款（红字）

## 2) 以前年度形成的税点差额

a) 存货尚未销售，直接冲减采购成本

借：库存商品（红字） 贷：应付账款（红字）

b) 存货全部销售且已经结转成本，通过以前年度损失调整

借：以前年度损益调整（红字） 贷：应付账款（红字）  
字）

c) 存货部分销售且已经结转成本，应在未销售存货和已经销售存货分摊调整

借：库存商品（红字） 以前年度损益调整（红字） 贷：  
应付账款（红字）

## 2. 对于支付佣金而形成的税点差额，分两种情况分别在当期（2023年）进行账务调整：

1) 2023年形成的税点差额，直接冲减销售费

借：销售费用 贷：应付账款（红字）

2) 以前年度形成的税点差额，通过以前年度损益科目调整

借：以前年度损益调整（红字） 贷：应付账款（红字）  
字）

对于以前年度形成的税点差额（包括采购与佣金），可能会导致所得税上的调整补税，处理起来比较复杂，如果金额不是特别大，当期调整时可直接确认为营业外收入。会计分录如下：

贷：营业外收入    贷：应付账款（红字）

对于以后将要发生的业务，应从应未款中直接扣除税点，按扣除税点后的金额开具发票和付款。

### （三）关于 KSY 供应链公司车辆出租问题

KSY 供应链公司购买了一辆豪车，然后出租给关联企业 DLML 实业，用于日常客户的招待接送，应该如何开票及做账？

#### 我们建议：

1. 根据财税[2016]36号、财政部税务总局海关总署公告2019年第39号规定，出租汽车属于现代服务业中经营租赁行为，开票类目为“现代服务业\*租赁服务\*有形动产经营租赁服务\*汽车租赁”，一般纳税人适用税率为13%。账务处理如下：

借：应收账款/银行存款

贷：其他业务收入

    应交税费-应交增值税-销项税额

2. 汽车出租价格建议参考各大租车平台，如神话租车、一嗨租车和悟空租车等，按月出租的平均价格制定。

3. 根据财税[2018]54号、财政部税务总局公告2021年第6号规

定,企业在 2018 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具,单位价值不超过 500 万元的,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧。上述所讲的设备、器具,是指除房屋、建筑物以外的固定资产。故 KSY 供应链公司购买的豪车没有超过 500 万,可以一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除。(注意,该政策依据财政部 税务总局公告 2023 年第 37 号,已延长至 2023 年 12 月 31 日)

#### (四) 关于 FSYM 收入确认问题

FSYM 会员一次充值 2 万元,并多送 10 次眼部护理,怎么做账确认收入?

##### 我们建议:

收到的会员充值应作为公司的预收账款,待会员实际来做眼部护理时,按次为进度确认收入。如充值 2 万元,市场价一次为 400 元,则可以做 50 次眼部护理,加上送的 10 次,即总共可以做 60 次。假设充值当月,会员做了 3 次,则账务处理如下:

1. 收到会员充值 2 万

借: 银行存款 2 万                      贷: 预收账款 2 万

2. 本月做了 3 次眼部护理

借: 预收账款                      1000 【 $20000 \times 3 / (50 + 10)$ 】

贷: 主营业业务收入              943.40 【 $1000 / 1.06$ 】

应交税费-应交增值税-销项税 56.60【1000/1.06x6%】

### (五) 电商刷单收收入问题

DLML 实业在淘宝上开店,刷单了 100 多万的销售额,已经进行了纳税申报,刷单资金是老板个人垫付的,如何处理?

#### 我们建议:

刷单并没有产生真实的货物销售,不产生纳税义务。在实务中,商家若能提供相关的证据,能证明是销售收入是刷单产生的,则可以从销售收入中扣除刷单收入,无需纳税申报。

#### 参考案例: 湛税二稽罚〔2022〕6号

违法事实: 经检查,你公司 2020 年 10 月至 2021 年 12 月期间在天猫电商平台取得的销售收入合计 28,210,062.60 元,扣除刷单金额 20,128,110.80 元,实际收入 8,081,951.80 元(其中 2020 年 10 月至 12 月在天猫取得的收入 10,494,200.00 元,扣除刷单金额 8,433,897.50 元,实际收入 2,060,302.50 元; 2021 年 1 月至 12 月在天猫取得的收入 17,715,862.60 元,扣除刷单金额 11,694,213.30 元,实际收入 6,021,649.30 元)。你公司取得的上述收入 8,081,951.80 元未开具发票、也未在账簿上记载,造成了少申报销售收入、少缴应纳税款。

参考河北税务局的执法口径:《关于开展互联网涉税风险专项核

查工作的通知》

各县(市)区国家税务局:

根据《河北省国家税务局征管和科技发展处关于加强风险防控互联网涉税数据应用的通知》(冀国税征科便函(201810号)要求,市局决定开展互联网涉税风险应对工作并下发“石家庄市 2018 年专项风险任务-互联网涉税风险专项 01 批”评估任务,现将本次任务具体情况和应对工作要求通知如下:

.....

《三)如纳税人主张电商平台销售数据存在“刷单”的销售数据,应要求纳税人提供相应的证据,证据包括但不限于;“刷单”资金流转的证据、生成物流信息的证据(寄空邮件或直接购买物流数据》,并说明“刷单”成本、购买流数据的成本;

(四)对于不能提供相应的“刷单”证据,对于实际的电商平台销售数据与增值税纳税申报的差额。应严格要求纳税人补税并加收滞纳金。对于未按纳税义务发生时间申报纳税,推迟纳税的,应依法加收滞纳金。

由此可见,对于刷单收入,如果纳税人能提供充足的证据能证明刷单收入的真实性,税局是可以允许从销售收入中扣除的,从而不必产生额外的税务成本。

因此,纳税人应该加强会计核算的水平,注意刷单资料的收集和

保存。对于刷单的账务处理，举例及参与如下：

1. 公司运营人员张三借支资金 10 万，支付给刷单机构人员

借：其他应收款——张三      10 万

贷：银行存款                      10 万

张三借支应说明借支款用途，完善签字审核单据，保存银行付款单据

（如果一般是个人收款，如果是刷单人是企业，也可公户打款）

2. 张三把 10 万打到刷单机构人员账户

不需要在账务上体现，但应保存双方的沟通记录、打款记录，如有签订合同的，务必保存。

3. 刷单机构完成刷单，刷单费用 4 万（刷单服务、买物流数据等），无发票；电商收取平台技术服务费 5%，即 0.5 万，有发票。刷单的资金 5.5 万提现到公户。

借：销售费用——市场费用      40,000

    ——技术服务费      4716.92

应交税费——应交增值税——进项税 283.02

银行存款                      55,000

贷：其他应收款——张三              100,000

应做了刷单订单的归集，要与数据一一对应上，张三的借支款核

销，也应有相关的审核单据。

对于之前产生的刷单收入，可以下一期纳税申报时冲减当期收入。老板个人垫付的刷单资金，以报销的形式，从公司账户上支付给老板即可。账务处理参与上述。

## (六) 关于委托其他机构研发费用问题

ML 网络科技计划申请高新技术企业，委托国内外部机构研发的费用，是否能可归集到高新技术企业的研发费用总额里？

**我们建议：**

根据《高新技术企业认定管理工作指引》([国科发火〔2016〕195号](#))规定，委托外部研究开发费用的实际发生额应按照独立交易原则确定，按照**实际发生额的 80%**计入委托方研发费用总额。委托外部研究开发费用是指企业委托境内外其他机构或个人进行研究开发活动所发生的费用（研究开发活动成果为委托方企业拥有，且与该企业的主要经营业务紧密相关）。

根据《关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》([国家税务总局公告 2015 年第 97 号](#))规定，企业委托外部机构或个人开展研发活动发生的费用，可按规定税前扣除；加计扣除时**按照研发活动发生费用的 80%**作为加计扣除基数。委托个人研发的，应凭个人出具的发票等合法有效凭证在税前加计扣除。

故不论是高新技术企业研发费用总额，还是研发费用加计扣除，

企业发生的委托国内其他机构发的研发费用均按 80%计入各自的统计口径中，即高新技术企业的委外研发费用，按 80%计入到研发费用总额；研发费用加计扣除时的委外研发费用按 80%作为加计扣除基数。

### (三) 调阅凭证发现的问题分析

我们抽查了贵公司部分会计凭证，提醒注意以下问题：

#### (一) 关于增值税进项转出问题

DLML 实业，2023 年 6 月 29 日，记 0050 号凭证，员工福利专 (02387268)，借记“管理费用\_福利费”，借记“应交税费\_应交增值税\_进项税额”，贷记“库存现金”，凭证后附件：发票类目为粽子的税率为 13%专用发票。

#### 我们建议：

用于职工福利取得的增值税进项税，不能进行抵扣，应作进项税额转出，记入管理费用。

根据[《增值税暂行条例》第十条](#)规定，用于集体福利取得的进项税额不得从销项税额中抵扣。贵公司端午节购买的粽子作为节日礼品发放给员工，属于福利性质，故取得进项税额不能从销项税额抵扣，应作进项转出。

#### (二) 关于购进国内旅客运输服务进项税额抵扣计算错误问题

DLML 实业，2023 年 7 月 31 日，记 0048 号凭证，摘要“机票 4

张,金额 5710”, 借记“销售费用\_差旅费”, 借记“应交税费\_应交增值税\_进项税额”, 贷记“库存现金”, 凭证后附件: 4 张航空运输电子客票行程单。

**我们建议:**

根据《关于深化增值税改革有关政策的公告》([财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号](#)) 第六条规定, 纳税人取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的, 为按照下列公式计算进项税额:

$$\text{航空旅客运输进项税额} = (\text{票价} + \text{燃油附加费}) \div (1 + 9\%) \times 9\%$$

贵公司在计算进项税额时, 把航空运输电子客票行程单的民航发展基金也包含进计算基数里面了, 导致多抵扣进项税额。

凭证号	电子客票行程单	票价	民航发展基金	燃油附加费	合计	ML 实业	应计进项	多计
7 月-记 0048 号	昆明-大连	1590	50	60	1700	140.37	136.24	4.13
	深圳-大连	1800	50	60	1910	157.71	153.58	4.13
	大连-南	1000	50	30	1080			

	京					89.17	85.05	4.13
	芜湖-大连	940	50	30	1020	84.22	80.09	4.13
合计		5330	200	180	5710	471.47	454.95	16.51

DLML 实业，类似情况，还有 2023 年 6 月记 0040 号、记 0041 号凭证，8 月的记 0056 号凭证以及其他公司存在相同情况的，请自查改正。

以上是我们本次服务的总结，上述分析意见供贵公司参考。贵公司对上述问题如有任何疑问，请及时与我们联系，对我们的服务有任何建议或者质量投诉，请及时联系我公司的客服部门。

联系电话：020-\*\*\*\*

广州\*\*税务师事务所有限公司