

代购代销行为涉税分析及税收筹划注册税务师考试 PDF转换
可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/533/2021_2022__E4_BB_A3_E8_B4_AD_E4_BB_A3_E9_c46_533281.htm

代购、代销行为是代理法律关系引入购销活动的产物。二者产生的商业基础有相通之处而税收待遇差别显著，具有税收筹划的可行性和必要性。

一、代购、代销行为的经营特征和法律特征 所谓代购货物是指受托方按照委托方的要求无偿或有偿从事商品的购买的经营性活动。所谓代销货物，是指委托方按委托方的要求，无偿或有偿从事委托方的货物销售的经营性活动。规范的代购、代销行为的共同特征是：1、二者均属商事委托代理行为，适用对委托代理关系的一般调整规范。2、代购、代销标的物所有权在购、销主体之间依法转移；代购、代销主体仅提供与标的物所有权转移有关的流转服务。3、代购、代销主体的服务报酬属于的当事人“意思自治”的范畴。

二、代购、代销行为涉税分析（一）税收法理 笔者认为：规范意义上的代购、代销行为的实质是代购、代销主体为购、销主体完成购销活动而提供相关的服务。服务所得属于《中华人民共和国营业税暂行条例》所称“应税劳务”所得，应按照“服务业代理服务”的税目、税率缴纳营业税。以税收法理论，代购、代销主体不构成增值税纳税义务人。因为《中华人民共和国增值税暂行条例》第一条明确规定：“在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工，修理劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税义务人”，并且根据《增值税暂行条例实施细则》第三条的解释，“条例”所称“销售货物”是指有偿转让货物的所有权。（二）代购、代销

行为的现实征管待遇。1、代购行为的征管待遇 代购行为的征管待遇与税收法理一致。依据现行流转税法，同时具备以下条件的代购货物行为，不论企业的财务与会计账务作何处理，均应按照“服务业代理服务”税目征收5%的营业税：

（1）受托方不垫付资金；（2）销货方将增值税专用发票开具给委托方，并由受托方将该发票转交给委托方；（3）受托方凭票据实与委托方结算货款（含税），并另外收取手续费。2、代销行为的征管待遇 代销行为的征管待遇与税收法理不符。一方面，依据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的规定，委托代销和受托代销行为均应“视同销售”征收增值税。另据《中华人民共和国营业税暂行条例》的规定，受托方“代销手续费”收入还应缴纳5%的营业税。由于存在对同一委托代销行为同时征收增值税和营业税的制度安排，则发生下列任何一种情况，都会导致重复征税并加重代销主体税收负担的问题：

（1）委托代销方系增值税小规模纳税人；（2）受托代销方系增值税小规模纳税人；（3）委、受双方均系小规模纳税人。在这种征管规则下，甚至可能出现代销主体“入不敷税”的窘境。例证如下：某商场某专柜承包商系办理“注册税务登记”手续的小规模纳税人。在自营货品之外，接受某厂家（增值税一般纳税人）委托，按厂家指定价格代销皮革制品。双方约定代销手续费按含税销售收入的3%由受托方“扣点”坐支，按月结算。假定本月含税销售收入为10400元，则代销方应纳增值税，营业税及附加合计457.16元： $[10400 / (1 + 4\%) \times 4\% + 10400 \times 3\% \times 5\%] \times (1 + 7\% + 3\%) = (400 + 15.6) \times 1.1 = 457.16$ （元）

税费支出高出手续费收入145.16元。上例当然是“弄巧”之例。事实

上，总是存在一个使代销主体“收、支”平衡的手续费比例。笔者称之为“内含保本手续费率”。仍举上例，设本月含税销售收入为A元，手续费占含税收入的比例为Q，城建税率7%，教育费附加征收率3%，则满足 $[A/(1+4\%) \times 4\% + A \times Q \times 5\%] \times (1+7\%+3\%) = A \times Q$ 的 $Q=4.49\%$ 即内含保本手续费率。假定：上例中，受托代销方为增值税一般纳税人而委托代销方为小规模纳税人且不能提供税务机关代开的4%或6%的增值税专用发票，则“内含保本手续费率”将高达16.91%或13.39%。

(1) $[A/(1+17\%) \times 17\% + A \times Q \times 5\%] \times (1+7\%+3\%) = A \times Q$ 推出： $Q=16.91\%$ （代销货物适用增值税率为17%时）

(2) $[A/(1+13\%) \times 13\% + A \times Q \times 5\%] \times (1+7\%+3\%) = A \times Q$ 推出： $Q=13.39\%$ （代销货物适用增值税率为13%时）

即使上例中，委托方能够申请税务机关代开6%或4%的增值税专用发票，受托方的保本手续费率仍将高达12.44%或9.39%。

(1) $[A/(1+17\%) \times 17\% - A/(1+4\%) \times 4\% + A \times Q \times 5\%] \times (1+7\%+3\%) = A \times Q$ 推出： $Q=12.44\%$ （委托方系商业小规模纳税人且代销货物适用增值税率为17%时）

(2) $[A/(1+17\%) \times 17\% - A/(1+6\%) \times 6\% + A \times Q \times 5\%] \times (1+7\%+3\%) = A \times Q$ 推出： $Q=9.39\%$ （委托方系工业小规模纳税人且代销货物适用增值税率为17%时）

注：代销货物适用13%增值税率时，“内含保本手续费率”的计算原理同上，此略。

(3) 代购、代销行为的流转税成本比较 综前所述，现行税制下，代购行为的流转税负不会高于代销行为。前者限于营业税及附加，数额占手续费收入金额的5.1%；后者发生增值税、营业税纳税义务的“竞合”，只要委托代销方和受托代销方中有一方不是增值

税一般纳税人，就产生重复征税的问题，导致综合流转税负居高不下。需要特别提出的是：尽管在代购、代销行为中，代理手续费的约定属于有关当事主体“意思自治”的范畴。当事人可以约定无偿、低价或高价代理，但是对于手续费收入明显偏低且无正当理由（不限关联企业）以及关联企业间作价不合理的情形，税务机关可以依法进行纳税调整。

三、代购、代销行为的税收筹划

（一）筹划思维 销货方（物权所有人或合法处分人）的委托代销与购货方（物权受让人）的委托代购是同一问题的不同视角、不同表述。二者经济活动基础一致，法律关系属性相同。在购、销、代理三方主体既定、购、销需求基本确定或可准确预计或安排的情况下，代购、代销商业模式可以“转换”；此外，代销方式也可以选择。

（二）基本方法 方法一：以“代购”商业模式取代“代销”模式，避免视同销售纳税义务的发生，并合理分流增值税应税收入。方法二：以“买断式”代销方式取代收取“手续费”的代销方式，避免营业税纳税义务的发生。

（三）操作要点

“方法一”操作要点：

- 1、确定（或设定）购、销、代理三方主体，掌握购、销双方的市场需求。
- 2、兼顾“税收成本最小化”原则和节税利益分配的平衡，达成“委托代购”协议。实务中也可“逆向”操作即先掌握委托代销方的销货需求和条件，后发现购货方的购货需求和条件，然后作成代购模式。
- 3、建立起“代购”法律关系后，按照税法规定的要求规范运作资金流、票据流、物流，充分满足适用营业税的条件（相关税务管理要求见前）。
- 4、如果代理方与销货方存在利益共享关系，还可进一步考虑收销售方的销售收入，适当转化为代理方的代理手续费收入。通过改变应税

收入的税种，进一步降低流转税。“方法二”操作要点：1、委托销售方与受托销售方依法签订“代销协议”，明确约定：委托方按协议价向受托方收取代销货物的价款，实际售价可由受托方自定，实际售价与协议售价之间的差额归受托方所有。2、避免发票违章。“买断式”代销方式下，受托代销方不但应按实际售价确认销售收入时以自己的名义向其销售对象开具发票，而且负有向委托方按协议价索取进货发票的义务；如果购货方从受托代销方取得委托代销方开具的发票，则构成从第三方取得发票。与此同时，委托方构成向第三方开具发票，代销方构成“应开具发票而未开具发票”的发票违章行为。（四）案例说明甲企（某成套电信设备制造商，一般纳税人）委托A省B市某机电设备经营部门（商业小规模纳税人）代销成套设备（类似区域代理）。B市电信局丙（营业税纳税人）欲购成套设备。乙获此信息，遂以甲代理人的身份与丙协商，双方就标的数量、品质、金额、付款时间、售后服务等事项达成合意。假定甲方设备售价117万元，销售成本75万元，乙方代销手续费为甲方设备不含税销售额的3%，不考虑其他涉税项目，则：甲方：应纳增值税=117/（1+17%）×17%=1.7（万元）应纳城建税及教育费附加=1.7（万元）（此项业务）应纳企业所得税=（117-17-75-3-1.7）×33%=6.669乙方：应纳增值税=117/（1+4%）×4%=4.5（万元）应纳营业税=3×5%=0.15（万元）应纳城建税及教育附加=0.465（万元）（此项业务）应纳企业所得税=（3-0.15-0.165）×33%=0.787（万元）丙方：未发生纳税义务。综上，流转过程中各方综合税收成本为31.271万元。（17+1.7+6.669）+（4.5+0.15+0.465+0.787）

=25.369 + 5.902 =31.271 (万元) 现在假定：电信局丙与经营部乙签订委托代购协议，以代购模式完成上述交易，电信局设备购买款一分为二，其中3万元以代购手续费的名义付给乙，余款114万通过乙方以货款名义支付给甲，各方凭票结算。其他条件不变，则：甲方：应纳增值税= $114/91 + 17%$)
 $\times 17%$ =16.564 (万元) 应纳城建税及教育费附加=1.656 (万元) 应纳企业所得税= $(114 - 16.564 - 75 - 1.656) \times 33%$
=6.857 (万元) 乙方：应纳营业税= $3 \times 5%$ =0.15 (万元) 应纳城建税及教育费附加=0.015 (万元) 应纳企业所得税= $(3 - 0.15 - 0.015) \times 33%$ =0.937 (万元) 丙方：未发生纳税义务。 综上，流通过程中的综合税收成本为26.179万元。 ($16.564 + 1.656 + 6.857$) + ($0.15 + 0.015 + 0.937$) =25.077 + 1.102=26.179 (万元) 可见，以“代购”模式取代“代销”模式可节税5.092万元。 现在，让我们进一步假定：甲、乙之间系利益共同体 (如乙系甲股权控制企业或管理控制企业)，则可通过提高乙方代购手续费的提取比例，适度削减甲方销售毛利，获取流转税节税收益。如关联乙企处在所得税低税率地区，则还可兼获所得税节税收益。 (五) 节税方法应用的限制与限定因素 “方法一” 限制因素：代购模式的节税意义必须为有关商事主体特别是购货主体所认同和接受，非合作不能共赢。 “方法二” 限定因素：1、“视同买断”方式的节税收益只有在双方都是增值税一般纳税人的前提下才能体现。 2、节税额如何在双方之间分配涉及分配方式和一致利益最大化等因素，操作过程相对复杂，其是在多级代理的情况下。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。 详细请访问 www.100test.com