

# 对代销方式下纳税筹划的思考

高允斌

代销是企业的一种营销方式,在这种方式下,产品或商品的物权仍归委托方所有,受托方在约定的时间内未销售出的货物可选择退还,因此不承担市场经营风险。会计制度中规定了两种代销形式:收取手续费方式和视同买断方式。在收取手续费方式下,受托方按委托方指定的价格代理销售商品,按代销商品的数量或金额的一定标准另行收取手续费;在视同买断方式下,受托方按约定的价格买断代销价后,可随行就市掌握代销环节的销售价格,受托方将最终销售价与买断代销价之间的差额作为销售报酬。这两种代销方式的选择是纳税筹划中讨论得较多的话题,然而笔者认为,目前在相关筹划点的捕捉上尚未切中问题所在,筹划分析的结论也值得商榷。

**例:**甲公司和乙公司签订一项代销协议,由乙公司代销甲公司的产品,甲、乙双方均为增值税一般纳税人。现可采用两种方案。

**方案1:**收取手续费方式。乙公司以1 000元/件的价格(不含税)对外销售甲公司的产品,根据代销数量和不含税代销收入,向甲公司收取20%的代销手续费,即乙公司每代销一件甲公司的产品,收取200元的手续费。甲公司按乙公司提供的代销清单及结算的价款向乙公司开具增值税专用发票,每件价税合计1 170元。

**方案2:**视同买断方式。乙公司按800元的协议买断代销价格,此后,假定乙公司在市场上仍以1 000元的价格销售甲公司的产品,销售价与协议买断价之间的差额即200元/件归乙公司所有。

假设当期乙公司共销售出该产品1万件。下面我们分别分析两种方案下双方的收入和应缴税金(不考虑城建税、企业所得税等)情况。

**方案1:**甲公司收入实际增加800万元(1 000-200),增值税销项税额为170万元(1 000 × 17%),不考虑本环节的

进项税额抵扣,下同。

乙公司收入增加200万元,属于营业税税目中的“服务业”,应缴营业税10万元(200 × 5%)。

甲、乙两公司合计,收入增加了1 000万元,应交税金增加180万元(170+10)。

**方案2:**甲公司收入增加800万元,增值税销项税额为136万元(800 × 17%)。

乙公司收入增加200万元,应交增值税额=销项税额-进项税款=170-136=34(万元)。

甲公司与乙公司合计,收入增加了1 000万元,应交税金增加170万元(136+34)。

根据以上分析,将第二种代销方式与第一种代销方式相比:甲公司收入不变,应缴税金减少34万元(170-136);乙公司收入不变,应交税金增加24万元(34-10);甲、乙公司合计,收入不变,应缴税金减少10万元(180-170)。

针对本例中的计算结果,不少人士都提出了这样的筹划意见:从双方共同利益出发,应选择第二种代销方式,即买断代销方式。并且还提出,方案2中甲公司节约的税额在双方之间如何分配可能会影响到该种方式的选择,因为从上面的分析可以看出,在方案2中,甲公司少交税34万元,乙公司则多交税24万元,所以甲公司如何处理“节约”的34万元,可能会影响乙公司选择这种方式的积极性,剩余的10万元也要让利给乙公司一部分,这样可以鼓励受托方选择适合双方的销售方式。

对于这样的筹划意见,笔者不能苟同,理由如下。

1、纳税筹划是企业理财活动的一个分支,而企业的理财活动必须服从于企业整体的经营管理目标。如果委托方是某一产品的供应商,它需要保持产品在市场上的统一定价,保持供应商对产品定价的控制权,方案1的结果与此相符,而方案2中,代销方的随行就市则有违委托方的意愿。如果供

应商认为方案1的税负可通过价格向前进行转嫁,则仍会选择方案1。

2、在对代销业务进行税收筹划时,我们既要比较税收成本和税后利润的高低,也要注意纳税义务的发生时间问题。我国的增值税暂行条例实施细则中规定,企业委托他人代销商品时,纳税义务发生时间为“收到代销单位销售的代销清单的当天”;在《财政部、国家税务总局关于增值税若干政策的通知》(财税[2005]165号)中,为了防止企业通过委托代销的形式无限期推迟纳税义务发生时间,又进一步规定:对于发出代销商品超过180天仍未收到代销清单及货款的,应在180天期满当天视同销售实现,一律征收增值税。根据上述规定,对于委托代销方即甲公司,无需在发货当天确认应税销售额和销项税额,对其适当推迟纳税义务发生时间是有利的。

回过头来看方案2,在此方案下委托方能达到推迟纳税义务产生的目的吗?我国增值税条例及其实施细则中未对代销行为作出严格定义,也未具体规定代销行为成立的条件。在《营业税税目注释(试行稿)》(国税发[1993]149号)中规定,代购代销的手续费收入应缴纳营业税,同时规定:“代购代销货物,是指受托购买货物或销售货物,按实购或实销额进行结算并收取手续费的业务。”据此,在税收征管实务中,税务机关在认定代销行为时一般要求符合以下三个条件:代销的货物,其所有权归委托方;受托方按委托方规定的条件(如价格)出售,货物的销售收入归委托方所有;受托方只收取手续费。在这三个条件中,第二个条件较为关键,如果受托人将代销商品自由加价出售,与委托方按买断价结算而不是按“实销额”结算,则税务机关常常将其视为经销行为和经销商品,不作为代销业务处理相关涉税事宜。既然如此,委托方的主管税务机关就不会认同其取得受托方代销清单时才确认应税销售额。由于双方在法律形式上仍为代销,委托方无法事先再通过赊销合同或分期收款销售合同等形式来确定收款日和收款进度、金额,以推迟纳税义务,这样税务机关很可能将之定性为直接收款销售方式,要求委托方在发出商品的当天产生纳税义务,这显然对委托方是不利的。而方案1符合税务机关所要求的代销条件,委托方利用该种销售方式可适当推迟纳税义务产生时间。

在纳税筹划中,人们经常会利用税法中的某些“模糊地带”作为筹划空间。这里应注意的是,税法分为“立法”和“执法”两个层面,我们不但要关注税收法律、行政法规,而且要关注部门规章及规范性文件,还要及时掌握主管税务机关对各种纳税事项具体处理上的要求和规定。按照《全国税务机关公文处理实施办法》(国税发[2004]132号)的规定,税务机关的公文,是税务机关在税务管理过程中形成的具有

法定效力和规范体式的公务文书。这些公文可以是对税收政策和征管办法的调整与补充,以及执行中的重要问题或一般性问题的明确和解释;向下级机关部署全局性的税收工作,制订工作制度,提出指导性意见等。类似于代销问题,虽然会计制度中规定了两种代销方式,但在税收上对其形式要件完全可能有不同的具体规定,这是不可忽视、也是不可混淆的。

3、对代销行为的筹划不应只是拘于税收这一个方面。例中,乙公司每月代销部分商品后,就必须按销售额计算销项税额,而因为进项税额要等到向甲公司提供代销清单、结算价款时方可取得,故乙公司就必须垫付一笔增值税款。单从税收这一点看,对乙公司似乎是不利的,但是,与此同时乙公司占用了甲公司的、远高于税额的资金。相反,甲公司在未收到代销清单之前无需计算销项税额,但如果受托方乙公司日后已将其委托的商品实现了对外销售,则甲公司的资金便为他人无偿占用。所以在代销活动中,作为委托方宁可尽早纳税,也要约定和约束受托方定期、及时地提交代销清单并开票结算,及时回笼资金。

4、上例中,虽然甲、乙双方缴纳的增值税总额没有变化,不含税的收入总额也没有变化,但不同方案下却将在此公司缴纳的增值税转移到了彼公司缴纳,当甲、乙公司注册于不同地点时,会影响其所在地主管税务机关的征税指标,在目前各地税务机关纷纷对纳税人进行纳税评估及存在地方税收利益的情况下,企业将一种销售方式改变为另一税销售方式引起的税负率变化以及主管税务机关的相应反应,是企业应注意的另一问题。■

(作者单位:江苏国瑞兴光税务师事务所)

责任编辑 崔洁

## ●短讯

2007年1月31日,“智管‘高级商务’轮邀您共享财富之旅”Premier高级商务软件发布会在北京举行。该软件包括了账务、出纳、采购、销售、库存、计时收费、客户关系管理等功能。拥有超过200份的实时账簿及管理报表,从基本的财务报表,到企业销售、采购、库存、项目、客户管理等各个经营细节的分析报表,并可生成图示,可帮助管理者多层多维查询,透视企业经营细节。该软件界面明快简洁,操作灵活,适用于不同行业的实际应用。■

(本刊通讯员)