

# 试析代销代购业务转换的纳税筹划临界点

薄异伟

(山东经贸职业学院 山东潍坊 261011)

**【摘要】** 本文针对代购与代销业务转换的纳税筹划临界点进行分析,然后结合案例介绍该纳税筹划临界点在实务中的运用。

**【关键词】** 代销 代购 纳税筹划 临界点

## 一、代销与代购业务的含义

根据《增值税暂行条例实施细则》第四条的规定,单位或者个体工商户将货物交付其他单位或者个人代销或销售代销货物,视同销售货物征收增值税。《关于增值税、营业税若干政策问题的通知》(财税字[1994]26号)规定:代购货物行为,凡同时具备以下条件的,不征收增值税;不同时具备以下条件的,无论会计制度规定如何核算,均征收增值税:①受托方不垫付资金;②销货方将发票开具给委托方,并由受托方将该项发票转交给委托方;③受托方按销售方实际收取的销售额和增值税额(如系代理进口货物则为海关代征的增值税额)与委托方结算货款,并另外收取手续费。

也就是说,一个企业的代购代销业务,如果同时符合上述三个条件,则该项业务按代理业务征收营业税,笔者将这种业务称为代购业务。反之,如果不符合或不同时符合上述三个条件,则该项业务征收增值税,笔者将这种业务称为代销业务。

## 二、代购与代销业务转换的纳税筹划临界点

为分析的方便,现假设如下:

甲公司是生产钢材的厂家,其产品的市场销售单价为 $p$ (含增值税),乙公司为一物流企业,与甲公司有着长期的业务往来关系,每年能为甲公司销售大量的产品,所以乙公司能以较为优惠的价格从甲公司拿到商品。现在有一个公司丙公司需要通过乙公司购买 $a$ 吨甲公司的钢材,关于进货方式有两个方案:方案1:甲公司通过乙公司代销,乙公司以 $p_1$ 的单价(含增值税)从甲公司进货,再以 $p_2$ 的单价(含增值税)转售给丙公司, $p_1 < p_2$ 。方案2:丙公司委托乙公司代购,由丙公司按 $p_3$ 的单价(含增值税)直接付款到甲公司购货,乙公司不垫款,甲公司开具的发票抬头为丙公司,乙公司从甲公司处收取的佣金(代购手续费)为 $c$ 。

对于甲公司,不论以市场单价 $p$ 直接出售商品给丙公司比采用方案1、方案2的销售方式是否更有利,甲公司都会为了巩固与乙公司的业务联系,放弃以市场单价 $p$ 直接出售商品给丙公司的方案,必采用方案1、方案2中的一个。

假定丙公司拿到商品的单价 $p_2$ 、 $p_3$ 均小于单价 $p$ ,亦即丙公司只能从方案1、方案2中选择一个。另外,对于方案1

和方案2的选择取决于乙公司,丙公司必听从乙公司。

不考虑甲公司、丙公司的纳税筹划问题,只考虑乙公司的纳税筹划问题。

乙公司在城市市区,城建税和教育费附加的征收比率分别为7%和3%。

乙公司进行纳税筹划方案决策时,以税前现金净流入的大小作为方案选择的依据,不考虑企业所得税的纳税筹划问题,也不考虑各方案的管理成本、运输成本等成本费用。

乙公司代购代销业务转换临界点的分析如下:

1. 据上述方案1求税前现金净流入。根据相关税法的规定,乙公司此项代购业务应缴纳增值税、城建税和教育费附加。

乙公司增值税进项税额= $a \times p_1 \div (1+17\%) \times 17\% = 0.1453a \times p_1$ , 增值税销项税额= $a \times p_2 \div (1+17\%) \times 17\% = 0.1453a \times p_2$ , 因此应缴纳的增值税= $0.1453a \times p_2 - 0.1453a \times p_1 = 0.1453a \times (p_2 - p_1)$ , 应缴纳的城建税和教育费附加= $0.1453a \times (p_2 - p_1) \times (7\% + 3\%) = 0.01453a \times (p_2 - p_1)$ 。

乙公司的税前现金净流入= $a \times p_2 - a \times p_1 - 0.1453a \times (p_2 - p_1) - 0.01453a \times (p_2 - p_1) = 0.84017a \times (p_2 - p_1)$ 。

2. 据上述方案2求税前现金净流入。根据相关税法的规定,乙公司此项代购业务应缴纳营业税、城建税和教育费附加,代理业的营业税税率为5%。

乙公司应纳营业税= $c \times 5\% = 0.05c$ , 应缴纳的城建税和教育费附加= $0.05c \times (7\% + 3\%) = 0.005c$ 。故乙公司的所得税前现金净流入= $c - 0.05c - 0.005c = 0.945c$ 。

3. 纳税筹划临界点及纳税筹划方案的选择。①对于乙公司,由于在纳税筹划临界点两个方案的税前现金净流入是相同的,可得: $0.84017a \times (p_2 - p_1) = 0.945c$ ,进而推导出: $(p_2 - p_1) / (c \div a) = 1.1248$ 。由于“ $p_2 - p_1$ ”即为乙公司代销时的销售和进货单价之差,“ $c \div a$ ”即为单位商品的代购手续费,所以可以得出如下结论:当乙公司代销时的销售和进货单价之差是单位商品的代购手续费的1.1248倍时,不论采用代销模式还是采用代购模式,其税前现金净流入是无差别的。②我们再假设方案1优于方案2,即方案1的税前现金净流入大于方案2的税前现金净流入,故据上文可得: $0.84017a \times (p_2 - p_1) > 0.945c$ ,

# 谈资产负债表日后调整事项的涉税处理

周丽君 徐 珊

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

**【摘要】**资产负债表日后调整事项若发生在所得税汇算清缴前,不仅可能涉及报告年度当期所得税的调整,还会因涉及资产、负债的调整而影响报告年度递延所得税的确认与转回。本文按《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》所定义的四种资产负债表日后调整事项,分别阐述四种情况下的涉税处理。

**【关键词】** 日后调整事项 递延所得税 涉税处理

发生资产负债表日后调整事项时,因涉及资产、负债及损益的调整,进而可能影响资产负债表日的利润总额,最终会涉及所得税的处理。

## 一、“日后”诉讼案件结案所致日后调整事项涉税处理

“日后”诉讼案件结案所致日后调整事项对于所得税的影响主要有两个:①“表日”企业未计提预计负债,“日后”判决赔偿。这种情况只涉及报告年度的当期所得税调整,应冲销上年末多计的所得税费用;对于递延所得税不影响,不作调整。②“表日”企业确认了预计负债,金额为 A,“日后”判决赔偿金额为 B。若 A 与 B 不等,则需调整报告年度的当期所得税和递延所得税;若 A 与 B 相等,则只需调整报告年度的递延所

得税。

例 1:甲公司 2008 年 9 月 6 日被乙企业起诉,要求赔偿 60 万元,当年末法院尚未判决,甲公司确认预计负债 40 万元,2009 年 3 月 20 日法院判决甲企业赔偿 50 万元。甲公司尚未完成 2008 年度所得税汇算清缴。甲公司适用的所得税税率为 25%,财务报告批准报出日为 2009 年 3 月 31 日。

甲公司的涉税处理分两步走:①调整报告年度的当期所得税。由于预计负债产生的损失在预计时不允许在税前抵扣,只在实际发生时才允许税前抵扣,因此本例中预计负债实际发生时应冲销报告年度多计的所得税。借:应交税费——应交所得税 12.5(50×25%);贷:以前年度损益调整 12.5。②转销

进而推导出: $(p_2-p_1)/(c+a)>1.1248$ 。同样的道理,我们可以得出如下结论:当乙公司代销时的销售和进货单价之差与单位商品的代购手续费相除的系数大于 1.1248 时,采用代销模式的税前现金净流入更多。③我们再假设方案 2 优于方案 1,即方案 1 的税前现金净流入小于方案 2 的税前现金净流入,故据上文可得: $0.84017a \times (p_2-p_1) < 0.945c$ ,进而推导出: $(p_2-p_1)/(c+a) < 1.1248$ 。同样的道理,我们可以得出如下结论:当乙公司代销时的销售和进货单价之差与单位商品的代购手续费相除的系数小于 1.1248 时,采用代购模式的税前现金净流入更多。

## 三、代购代销业务的纳税筹划案例分析

例:A、B、C 公司在城市市区,城建税和教育费附加的征收比率分别为 7%和 3%。A 公司是生产钢铁的厂家,其产品的市场销售单价为 3510 元(含增值税)。B 公司为一物流企业,与 A 公司有着长期的业务关系,每年能为 A 公司销售大量的产品,所以 B 公司能以较为优惠的价格从 A 公司拿到商品。

现在有一个公司 C 公司需要通过 B 公司购买 1000 吨 A 公司的钢材,关于进货方式有两个方案:方案 1:A 公司通过 B 公司代销,B 公司以 3276 元的单价(含增值税)从 A 公司进货,再以 3393 元的单价(含增值税)转售给 C 公司。方案 2:C 公司委托 B 公司代购,由 C 公司按 3381.3 元的单价(含

增值税)直接付款到 A 公司购货,B 公司不垫款,A 公司开具的发票抬头为 C 公司,B 公司从 A 公司处收取的佣金(代购手续费)为 90000 元。

其他条件同上文的假设。试运用上文提到的纳税筹划临界点来分析 B 公司应选择方案 1 还是方案 2。

案例分析:代销时的销售和进货单价之差÷单位商品的代购手续费=(3393-3276)÷(90000÷1000)=1.3,由于 1.3>1.1248,对于 B 公司来讲,应采用方案 1,即采用代销模式。

我们再来验证一下上面的分析是否正确。根据上文公式,方案 1 的税前现金净流入=0.84017×1000×(3393-3276)=98300(元),方案 2 的税前现金净流入=0.945×90000=85050(元),所以方案 1 更优,同上面的分析一致。

对于工商企业尤其是物流企业,代销或代购业务是经常发生的,企业一定要根据商品的进销差价及单位商品的代理费用等,利用纳税筹划临界点,科学地进行代销、代购业务的转换,以增加企业的利润和现金净流入,促进企业的持续发展。

**【注】** 本文得到山东省高等学校优秀青年教师国内访问学者项目经费资助。

## 主要参考文献

翟继光.企业纳税筹划优化设计方案.北京:电子工业出版社,2009