

# 代销货物行为的涉税分析

尹梦霞

(西昌学院 经济与管理学院, 四川 西昌 615013)

**【摘要】**由于法律没有明确界定代销合同的性质,导致在现行税收征管制度的安排下,出现对代销货物行为的同一流转额既征增值税又征营业税的不符合税收法理的情况。本文在对代销货物行为法律性质辨析和税收分析的基础上,建议在《营业税税目注释》中明确规定应纳营业税的代销货物行为不包括视同买断方式的代销,以解决代销货物行为的重复征税问题。

**【关键词】**代销货物行为;增值税;营业税;税收法理

**【中图分类号】**D912.2 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1673-1891(2012)02-0085-03

代销货物在商品贸易中被广泛运用,但是由于代销合同属于《合同法》中的无名合同,法律没有明确界定代销合同的性质,实践中争议颇多,导致在现行税收征管制度的安排下,出现对代销货物行为的同一流转额既征增值税又征营业税的不符合税收法理的情况。本文将对此问题进行探讨,并找出相应的对策。

## 1 代销货物行为涉税规定存在重复征税问题

代销货物是指受托方按委托方的要求销售委托方的货物的经营活动。代销合同的主要内容是供货方(主要是生产企业)将货物交给代销方(主要是商业企业)销售,先不收取货款,待代销方以代销方的名义将货物售出后再按双方事先约定的价格付款给供货方,代销方按约定收取代销报酬,未售出的货物则退给供方。包括视同买断方式的代销和收取手续费方式的代销两种。视同买断方式代销中,委托方按与受托方的协议结算价收取委托代销货物的货款,实际售价由代销方自定,协议结算价与实际售价之间的差额归属于代销方,受托方并不向委托方另行收取手续费。收取手续费方式代销中,代销方按与委托方的协议结算价销售货物,根据实际销售数量向委托方收取手续费。

我国的流转税制度设计中遵循营业税和增值税不重复征税的原则,即同一流转额只能选择征收增值税或营业税,不能既征收增值税又征收营业税。然而我国目前税法的相关规定却导致对代销货物行为的同一流转额既征收增值税又征收营业税的重复征税问题。这一结论的分析:根据《营业税税目注释》(以下简称《注释》)和《营业税暂行条例》的相关规定,应纳营业税的服务业包括了作为代理业的代销货物行为。应特别指出的是,根据《注释》的规定,作为代理业的代销货物行为是指受托销售货物,按实销额进行结算并收取手续费的业

务。可见,我国税法规定的应纳营业税的代销货物行为具有如下重要特征:一是受托方必须按实际销售价格而非与委托方的协议结算价格与委托方结算;二是要向委托方另行收取手续费;三是该代销货物行为的营业税的计税依据应是代销方向委托方所收取的手续费。在视同买断方式的代销中,由于法律对视同买断方式的代销行为的法律性质没有明确规定,在税收征管实践中,大多认为代销方的价差收入是委托方给予代销方的手续费,从而该手续费应纳营业税,同时我国目前的增值税征管制度的安排导致该价差收入同时还要缴纳增值税(分析见本文收取手续费方式代销的涉税分析),造成重复征税的不符合我国流转税制度设计原则的情况。

## 2 代销合同的法律性质辨析

代销合同属于《合同法》上的无名合同,法律没有明确界定代销合同的性质,实践中争议颇多,有的认为它是委托代理合同,有的认为是附条件的买卖合同,有的认为是行纪合同。而不同性质的合同,其税务处理是不一样的。也就是说,明确代销合同的法律性质是正确进行税务处理的前提。因此,笔者对代销合同的法律性质辨析如下:

### 2.1 收取手续费方式的代销合同是行纪合同

根据我国合同法的规定,行纪合同是行纪人(受托人)以自己的名义为委托人从事贸易活动,委托人向行纪人支付报酬的合同。以自己名义为他人从事贸易活动的一方为行纪人,委托行纪人为自己从事贸易活动并支付报酬的一方为委托人。收取手续费方式的代销中,代销人是按委托人指定的价格对外销售,并按该销售价格与委托人结算,即销货的收入归属于委托人,同时,代销人会另外向委托人开具普通发票收取代销手续费,可见,收取手续费方式的代销合同符合行纪合同的法律特征,

收稿日期:2012-03-17

作者简介:尹梦霞(1970-),女,四川冕宁人,副教授,主要从事税法等课程的教学和经济管理、民族经济研究。

是行纪合同,且这类代销合同因为具有按实销额进行结算并收取手续费的特点而符合《注释》中所规定的应纳营业税的代销货物行为的特点,因此,笔者认为这里的“收取手续费方式的代销”即是《注释》中应纳营业税的代销货物行为。

## 2.2 视同买断方式的代销合同是附条件的买卖合同

在视同买断方式的代销中,代销人并不向委托方收取报酬,而是靠从销售差价中获利,代销人有权自己决定销售价格,无须经委托方同意,这明显区别于行纪合同,但它的这一特点及代销人以自己的名义销售货物和销售合同责任直接由代销人承担的法律特征却是买卖合同所具备的与买卖合同不同之处在于代销合同是售后付款和未售出的货物可以退货。因此,我们可以将视同买断方式的代销合同理解为以代销人售出代销货物为生效条件的买卖合同。即,委托方与代销方签订的一个附生效条件的买卖合同,如果代销人将货物售出,则委托方和代销方之间的买卖合同生效,否则,不生效,由代销方将货物退还给委托方。因此,笔者认为,视同买断方式的代销合同属于附生效条件的买卖合同。由于它具有“不按实销额进行结算”的特点从而不符合《注释》中所规定的应纳营业税的代销货物行为的特点。因此,笔者认为《注释》中应纳营业税的代销货物行为并不是指这里的“视同买断方式的代销”。事实上,将视同买断方式的代销合同看成是附生效条件的买卖合同从而只纳增值税不纳营业税,也可以避免长期以来实践中存在的对价差部分既征收增值税又征收营业税的不符合税收理论的重复征税问题。

## 2.3 代销合同不是委托代理合同

根据我国《合同法》的规定,我国的代理制度包括直接代理和间接代理。直接代理中,代理人以被代理人的名义从事民事法律行为,间接代理以被代理人的名义从事民事法律行为,但是无论是直接代理还是间接代理,代理行为的法律后果都由被代理人承担。而代销人在销售代销货物时,尽管直接以自己的名义进行,但所产生的法律后果却由代销人自己承担,并不直接对委托人产生法律效力。这一特征使其与委托代理相区别。因此,代销合同不是委托代理合同。也正因如此,笔者认为《注释》将代销货物行为归属于代理业而纳营业税有所不妥。根据《注释》对应纳营业税的服务业范围的规定,笔者认为应纳营业税的代销合同不应属于代理业,而应该属于《注释》中的“其他服务业”,应按照其他服务业纳营业税。

## 3 代销货物行为的涉税分析

### 3.1 收取手续费方式代销的涉税分析

如上分析,收取手续费方式的代销合同是行纪合同,符合《注释》中关于应纳营业税的代销货物行为的特点。这类代销合同的涉税分析如下:

3.1.1 收取手续费方式代销中受托人应纳增值税额一般为零。根据《增值税暂行条例实施细则》第4条的规定,在代销行为中,委托方的委托代销行为和受托方的代销行为均应“视同销售”征收增值税。同时,根据该实施细则第38条第5项的规定,当代销人以自己的名义开具发票(普通发票或增值税专用发票)给购货方时,产生代销人的销项税,当委托方收到代销方的代销清单而开具销货发票(双方为一般纳税人的开具增值税专用发票,委托方或代销方为小规模纳税人的开具普通发票)给代销方时,产生委托方的销项税,同时增值税专用发票上注明的增值税额作为代销方的进项税额。由于收取手续费的代销中,受托方的实际销售价格等于委托方与受托方的结算价格,在委托方能向受托方开具增值税专用发票的情况下,受托方的销项税额等于进项税额,其应纳增值税为零。

应该指出的是,在收取手续费的代销方式下,对同一代销行为同时征收增值税和营业税,通常情况下,受托人应纳增值税为零,但是,由于代销人必须是一般纳税人且取得增值税专用发票时才能抵扣当期销项税额,所以发生下列任何一种情况,受托人应纳的增值税都会大于零,从而会导致重复征税并加重代销主体税收负担:(1)委托方是小规模纳税人;(2)受托方是小规模纳税人;(3)委、受双方都是小规模纳税人。在这些情况下,甚至可能出现代销方手续费收入少于税支的情况。例如:某商场专柜承包商系小规模纳税人。在自营的同时,接受作为增值税一般纳税人某厂家的委托,按厂家指定价格代销某商品。双方约定按不含税售价与委托方结算,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: $[10400/(1+4\%) \times 4\% + 10400 \times 3\% \times 5\%] \times (1 + 7\% + 3\%) = 457.16$ (元)。税费支出高出手续费收入145.16元( $457.16 - 10400 \times 3\%$ )。究其原因,是代销方是小规模纳税人,委托方不能向其开具增值税专用发票,从而不能抵扣销项税。

3.1.2 根据《中华人民共和国营业税暂行条例》的规定,服务业的营业税税率为5%,所以收取手续费方式代销中代销方的“代销手续费”收入应缴纳5%的

营业税,其纳税义务发生时间为代销方向委托方开具收取代销手续费的普通发票时。

### 3.2 视同买断方式代销的涉税分析

如上分析,视同买断方式的代销合同本质上属于附生效条件的买卖合同,并不是应纳营业税的代销行为,所以整个行为只涉及到增值税的缴纳。即当代销人以自己的名义开具增值税专用发票给购货方时,产生代销方的销项税,当委托方收到代销方的代销清单而开具销货发票(双方为一般纳税人的开具增值税专用发票,委托方或代销方为小规模纳税人的开具普通发票)给代销方时,产生委托方的销项税,同时增值税专用发票上注明的增值额可以作为代销方的进项税额。例如:甲和乙均为一般纳税人。甲委托乙销售某种货物200件,代销合同约定的乙与甲结算的价格为每件80元(不含增值税)。甲收到乙开来的代销清单时向乙开具的增值税专用发票上注明:售价16000元,增值额2720元( $80 \times 200 \times 17\%$ )。乙的实际零售价格为每件120元。则,乙应缴纳的税收只涉及到增值税和由此发生的城市维护建设税和教育费附加,并不涉及到营业税。乙应纳增值税= $120 \times 200 / (1+17\%) \times 17\% - 2720 \approx 767$ (元)。

### 3.3 收取手续费方式代销与平销返利销售方式的区别

平销返利销售方式销售货物的特点是:生产企业销售货物给商业企业,商业企业以进价或低于进价进行销售,商业企业的进销差价损失由生产企业以返还利润等方式进行弥补。“平销”是指商业企业的售价等于或低于进价;“返利”是指生产企业根据商业企业销售货物的数量支付给商业企业的用于

补偿进销差价损失的经济利益。而收取手续费的代销中,一方面,受托人(往往是商业企业)的销货价格等于受托人与委托人约定的结算价格,具有“平销”的特点;另一方面,受托方要按照销量向委托方收取一定的经济利益(即手续费),具有“返利”的特点。可见,收取手续费方式的代销与“平销返利”销售方式极其相似。可是两者却有本质的区别:(1)涉税不同。根据国税发[2004]136号的规定,“平销返利”中,商业企业对返利部分并不纳营业税,而是做进项税额转出处理。而收取手续费方式的代销中,作为代销方的商业企业对类似于返利的手续费收入却纳营业税,并不作进项税额转出处理。(2)行为性质不同。平销返利中,委托方与商业企业之间是买卖关系,签订的是买卖合同;而收取手续费方式的代销,委托方与作为代销方的商业企业之间是代销关系,而非买卖关系。

## 4 建议

综上所述,代销合同属于《合同法》上的无名合同,法律没有明确界定代销合同的性质,实践中争议颇多,导致在现行税收征管制度的安排下,出现对代销货物行为的同一流转额既征增值税又征营业税的不符合税收法理的情况。为了解决此问题,笔者认为,税收法规应明确规定:(1)《营业税税目注释》中的代销行为不包括视同买断方式的代销,只是指收取手续费方式的代销。(2)视同买断方式的代销货物合同应属于附生效条件的买卖合同,从而只纳增值税,不纳营业税。(3)收取手续费方式的代销货物行为不应按代理业而应按其他服务业纳营业税。

### 注释及参考文献:

[1]中国注册会计师协会.税法[M].北京:经济科学出版社,2010.

[2]王晓敏.委托代销商品的纳税筹划[J].财会月刊,2011(1):25-26.

## An Analysis on the Taxation of Commissioned Sales

YIN Meng-xia

(School of Economics and Management, Xichang College, Xichang, Sichuan 615013)

**Abstract:** Because no law clearly defines the nature of commissioned sales contract, there arise situations not conforming to taxation principles under the current design of tax collection and administration system, where both value-added tax and business tax are levied on the same turnover of commissioned sales. Based on the analyses of the legal nature and the taxation of commissioned sales, this paper proposes that provisions in Annotation on Business Tax Category explicitly stipulates that commissioned sales paying business taxes do not cover those treated as buyout commissioned sales, in order to solve the problem of repeated taxation of commissioned sales.

**Key words:** Commissioned sales; Value-added tax; Business tax; Taxation principles