

税务纳税筹划解析及实例

讲师：子木老师

代销还是购销有讲究

代销货物是指受托方接受委托（ 按规定的条件 ）代委托方销售货物的行为。

购进销售货物指销售方先购进货物，然后再进行销售的行为。

两者最大的区别在于是否对货物具有所有权、以及与所有权相关的权利和风险是否发生转移。就代销来说，上述各项条件均未发生转移，受托方只收取一定的手续费。

代销还是购销有讲究

中华人民共和国增值税暂行条例实施细则

财政部 国家税务总局第50号令

第四条 单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

- （一）将货物交付其他单位或者个人代销；
- （二）销售代销货物；
- （三）设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；
- （四）将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目；
- （五）将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；
- （六）将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户；
- （七）将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；
- （八）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。

代销还是购销有讲究

中华人民共和国增值税暂行条例实施细则

财政部 国家税务总局第50号令

第十二条 条例第六条第一款所称价外费用，包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内：

（一）受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；

（二）同时符合以下条件的代垫运输费用：

1. 承运部门的运输费用发票开具给购买方的；
2. 纳税人将该项发票转交给购买方的。

受托方如果以委托方规定的价格对外销售并以该价款与委托方结算，另外收取一定的手续费，增值税由委托方缴纳，受托方不需缴纳增值税，只就其取得的手续费收入缴纳增值税。

财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知 财税〔2016〕36号

附件1.营业税改征增值税试点实施办法

附：销售服务、无形资产、不动产注释

8.商务辅助服务。

商务辅助服务，包括企业管理服务、经纪代理服务、人力资源服务、安全保护服务。

（2）经纪代理服务，是指各类经纪、中介、代理服务。包括金融代理、知识产权代理、货物运输代理、代理报关、法律代理、房地产中介、职业中介、婚姻中介、代理记账、拍卖等。

如果受托方在委托方规定价格的基础上加价出售，并将两者的差额作为代销手续费收入，或就加价部分另行收取手续费，受托方取得的手续费收入中的差价部分属于获得经纪代理服务收入，按现代服务业6%的税率计算缴纳增值税。

代销还是购销有讲究

例如：甲乙两公司都是增值税一般纳税人，甲公司请乙公司销售一批价款为10万元的货物（不含税价），甲公司本期的进项税额为1.02万元，若代销则支付乙公司手续费2万元；若购进销售，则以8万元（不含税）的价格向乙公司出售并以该价格开具增值税发票。双方缴纳的城建税、教育费附加均为7%和3%，单就流转税来说，有以下几种方案可供选择：

一、受托方以货物的价款与委托方结算，另收取手续费。

乙公司按甲公司的要求对外销售，取得销售收入11.7万元（含税）并以该价款与乙公司结算，另收取手续费2万元。则甲公司需纳增值税 $(11.7 \div 1.17) \times 17\% - 1.02 = 0.68$ 万元，城建税和教育费附加0.068万元，纳税总额0.748万元；乙公司只就其收取的2万元手续费缴纳增值税0.12万元，城建税和教育费附加0.014万元，纳税总额0.134万元。

二、受托方以8万元（不含税）的货物价款与委托方结算，10万元（不含税）对外销售，差价部分作为手续费。

甲公司以前以9.36万元（含税）的价款委托乙公司销售，乙公司以11.7万元（含税）的价格出售，差价部分作为乙公司的手续费收入。则甲公司需纳增值税 $(9.36 \div 1.17) \times 17\% - 1.02 = 0.34$ 万元，城建税和教育费附加0.034万元，税负总额0.374万元；

乙公司需纳增值税 $(11.7 \div 1.17) \times 17\% - (9.36 \div 1.17) \times 17\% = 0.34$ 万元，手续费 $2 \times 6\% = 0.12$ 万元，城建税和教育费附加0.046万元，税负总额0.506万元。

三、受托方部分加价，部分收取手续费。

甲公司允许乙公司以9万元（不含税）与之结算，另支付手续费1万元，乙公司以11.7万元（含税）的价格出售。

则甲公司需纳增值税 $9 \times 17\% - 1.02 = 0.51$ 万元，城建税和教育费附加0.051万元，总税负0.561万元。

乙公司需纳增值税0.17万元，增值税0.12万元，城建税和教育费附加0.027万元，总税负0.317万元。

四、乙公司购进销售。

乙公司以8万元（不含税）的价款购进，并取得甲公司开具的增值税专用发票，以11.7万元（含税）实现对外销售。

则甲公司的税负同代销方案二为0.374万元；乙公司需缴纳增值税 $(11.7 \div 1.17) \times 17\% - 8 \times 17\% = 0.34$ 万元，城建税和教育费附加0.034万元，总税负0.374万元。

合理移送货物推迟纳税时间

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十八条规定，增值税纳税义务按销售结算方式的不同，具体为：

（一）采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天；

（二）采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天；

（三）采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天；

合理移送货物推迟纳税时间

（四）采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天；

（五）委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天；

（六）销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天；

（七）纳税人发生本细则第四条第（三）项至第（八）项所列视同销售货物行为，为货物移送的当天。

财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知 财税〔2016〕36号 附件1.营业税改征增值税试点实施办法

第四十五条 增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为：

（一）纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

收讫销售款项，是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。

取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

合理移送货物推迟纳税时间

（二）纳税人提供**建筑服务**、租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

（三）纳税人从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天。

（四）纳税人发生本办法第十四条规定情形的，其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

（五）增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

第四十六条 增值税纳税地点为：

（一）固定业户应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经财政部和国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

（二）非固定业户应当向应税行为发生地主管税务机关申报纳税；未申报纳税的，由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

（三）其他个人提供建筑服务，销售或者租赁不动产，转让自然资源使用权，应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地主管税务机关申报纳税。

（四）扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报缴纳扣缴的税款。

合理移送货物推迟纳税时间

总、分支机构之间货物移送可选择的方法：

一：异地分支机构不向购货方开票，不向购货方收款。

分支机构只是履行内部往来的实物传送过程，由总机构统一向总机构所在地缴纳增值税，征税环节应该是总机构实现销售的环节。

纳税义务发生时间是总机构向购买方收讫销售款或取得收款凭据的当天。

实际工作中，总机构收款、开票的工作量很大。为了满足税务管理的要求，可以由总机构派员常驻分支机构承担收款、开票事务。跨省区使用空白发票，需要履行严格的报批手续。这是适用本方法的不便之处。

二：改变存货所有权及流转路径。

变“总机构向非独立核算的分支机构移送自有货品用于销售”为“独立核算”的分支机构购料委托加工、收回成品设仓自管或委托总机构有偿保管再行销售。

本法依据：分支机构在经营范围内可以自己的名义对外开展民事活动并独立核算，法律法规及总机构规章另有规定的除外。

操作要点是：

- (1) 在税务登记方面，分支机构变更核算方式为“独立核算”；
- (2) 分支机构以自己的名义购料寄存“总仓”或另仓储存；
- (3) 分支机构以自己的名义与加工方签订加工合同或双方以事实成立并履行加工合同；
- (4) 分支机构支付与加工有关的费用并索取发票入账；
- (5) 分支机构收回加工商品寄存总仓或另仓储存。

合理移送货物推迟纳税时间

本法特别适用于：不能取得增值税专用发票的材料采购和委托加工业务，实务中可以结合集团公司法律框架建设如区域子公司、分公司的布局进行统筹。

上述方法可以根据各分支机构的具体条件选用。

三：以资金结算网络方式收取货款。

借鉴财务管理中现金日常控制的集中银行法，为加强对企业集团分支机构资金的管理，提高资金运转效率，可以与企业集团总机构所在地金融机构签订协议建立资金结算网络，以总机构的名义在全国各地开立存款账户（开立的账户为分支机构所在地账号，只能存款、转账，不能取款），各地实现的销售，由总机构直接开具发票给购货方，货款由购货方直接存入总机构的网上银行存款账户。

合理移送货物推迟纳税时间

由于纳税人以总机构的名义在各地开立账户，通过资金结算网络在各地向购货方收取销货款，由总机构直接向购货方开具发票的行为，不具备《国家税务总局关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》规定的受货机构向购货方开具发票、向购货方收取货款两种情形之一，其取得的应税收入应当在总机构所在地缴纳增值税。

合理移送货物推迟纳税时间

此办法可以带来以下好处：

- （1）可以避免公司本部提前垫付税金，加速收款，获取资金时间价值；
- （2）有利于实现财务集中控制；
- （3）各地销售分公司增值税税金改为在公司本部缴纳；
- （4）有利于加强对分支机构资金的管理，提高资金运转效率。

直播休息中！

直播交流群：658802496

感谢观看

如有疑问请到会计学堂官网提问