

# 谈“营改增”后的代销手续费涉税处理

张 铮(副教授)

**【摘要】**针对代销手续费与平销返利两者的模糊性,研究“营改增”后的代销手续费涉税处理,运用案例分析法、比较研究法,分析了代销与平销的区别,阐明代销手续费具有经纪代理服务属性,应按现代服务业缴纳增值税,并就相关业务实践,对征纳双方提出意见与建议。

**【关键词】**营改增; 代销手续费; 平销返利; 增值税

**【中图分类号】**F234 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2017)25-0072-2

在收取手续费方式的代销商品业务中,受托方在销售代销货物后向委托方按销售额的一定比例收取代销手续费,“营改增”前代销手续费缴纳营业税。全面推开“营改增”试点后,代销手续费理论上应当缴纳增值税,但具体应当如何进行涉税处理,则存在一定的分歧。

## 一、两种观点

例:某洗衣机厂商委托某家电卖场代销某品牌洗衣机500台,每台洗衣机生产成本800元。代销协议规定售价1050元(不含税),双方按不含税售价的3%结算代销手续费。

1. 第一种观点认为,收取代销手续费类似于获得平销返利,应按取得的返还收入计算冲减增值税进项税额,且不得开具增值税专用发票。根据《国家税务总局关于平销行为征收增值税问题的通知》(国税发[1997]167号)、《国家税务总局关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税的通知》(国税发[2004]136号)规定,平销返利即生产企业以商业企业经销价或高于商业企业经销价的价格将货物销售给商业企业,商业企业再以进货成本或低于进货成本的价格进行销售,生产企业则以返还利润等方式弥补商业企业的进销差价损失;对于商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额,商业企业向供货方收取的各种收入,一律不得开具增值税专用发票。

由此认为,在收取手续费方式的代销模式下,受

托方按委托方规定的价格出售商品相当于受托方按进价成本经销商品,且受托方收取的代销手续费也是按销售额的一定比例计算的,这些情形显然符合平销返利的基本特征。

受托方(某家电卖场)的会计处理:

收到受托代销商品时,借:受托代销商品 525000;贷:受托代销商品款 525000。

销售受托代销商品时,借:银行存款 614250;贷:应付账款 525000,应交税费——应交增值税(销项税额)89250。借:受托代销商品款 525000;贷:受托代销商品 525000。

收到委托方开具的增值税专用发票时,借:应交税费——应交增值税(进项税额)89250;贷:应付账款 89250。

结算代销手续费、支付代销货款时,借:应付账款 614250,应交税费——应交增值税(进项税额)2288.46;贷:其他业务收入 13461.54,银行存款 598500。

委托方(某洗衣机厂商)的会计处理:

发出委托代销商品时,借:委托代销商品 400000;贷:库存商品 400000。

收到代销清单时,借:应收账款 614250;贷:主营业务收入 525000,应交税费——应交增值税(销项税额)89250。借:主营业务成本 400000;贷:委托代销商品 400000。

结算代销手续费、收到代销货款时,借:销售费用 15750,银行存款 598500;贷:应收账款 614250。

2. 第二种观点认为,收取代销手续费属于获得

经纪代理服务收入,应按6%的税率计算缴纳增值税,并可向对方开具增值税专用发票。在“营改增”前,代购代销货物属于营业税服务业税目中的代理业;“营改增”并不会改变代购代销货物属于服务业的业务属性,根据《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)规定,现代服务中的商务辅助服务包括经纪代理服务,经纪代理服务是指各类经纪、中介、代理服务。由此认为,收取代销手续费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,且应向对方开具增值税专用发票。

受托方(某家电卖场)的会计处理:

受托方收到及销售受托代销商品、收到委托方开具的增值税专用发票时的会计处理与第一种无异。

在结算代销手续费、支付代销货款时,借:应付账款 614250;贷:其他业务收入 14858.49,应交税费——应交增值税(销项税额) 891.51,银行存款 598500。

委托方(某洗衣机厂商)的会计处理:

委托方发出代销商品、收到代销清单时的会计处理与第一种观点下的无差异。

在结算代销手续费、收到代销货款时,借:销售费用 14858.49,应交税费——应交增值税(进项税额) 891.51,银行存款 598500;贷:应收账款 614250。

## 二、相关分析

1. 平销与代销在理论上是可以区分的。代销涉及的是委托代理关系,与代销商品所有权相联系的主要风险和报酬仍归属于委托方,而平销涉及的是一种特殊的购销关系,其特殊性表现在平销的目的是为了逃避纳税,但平销业务受托方与委托方仍属于购销关系,与销售商品所有权相联系的主要风险和报酬已经由厂商转移给经销商,平销返利是厂商为弥补经销商毛利损失所作出的补偿,某种意义上可以理解为“销售折让”。因此,对经销商而言,获得的平销返利其涉税处理需冲减本期的增值税进项税额。税务机关对平销行为征收增值税问题所作出的规定,是为了堵塞“业务创新”所带来的税收漏洞。

2. 从涉税风险上看,第一种处理方法较第二种处理方法的涉税风险小。当一项业务可能涉及两种不同的税务处理方法时,征纳双方的利益博弈是必然存在的,但企业若试图获得税务机关的认可并考虑较小的涉税风险,就会选择第一种处理方法。

3. 在能准确界定并严格区分代销与平销行为

的情况下,代销手续费涉税处理应当按照第二种观点进行。如果在形式与实质上可以确认一项业务属于收取手续费方式的代销,那么其代销手续费必定是代理服务收入,应当按照6%的税率计算缴纳增值税,且应向对方开具增值税专用发票。如果仅从降低涉税风险角度考虑,将代销手续费按照类似平销返利进行税务处理,必然会加重纳税人的负担。

## 三、意见与建议

1. 税务机关要对代销与平销业务作出厘定。笔者以为,代销应同时符合以下特征:①双方签订了代销协议;②明确代销商品的所有权及全部货款归属于委托方;③受托方按委托方规定的价格出售商品;④受托方只收取协议约定的代销手续费。凡不符合以上特征的其他以进货成本价或低于进货成本价进行销售的行为,都应归属于平销。科学准确地界定代销与平销,可以为代销手续费收入的涉税处理奠定理论基础。

2. 企业应加强对代销业务的管理。作为当事企业,为防范涉税风险,应重视对代销业务的管理,准确把握代销业务的几个基本特征,加强对包括协议管理、销售管理及结算管理等在内的全过程管理,严格按照会计准则规范会计核算,完善备查账簿记录,并获得税务机关的认可与支持,最大限度地区分代销手续费与平销返利。

3. 征纳双方要加强信息沟通以维护双方合法权益。税务机关要防止简单地将凡“与商品销售量、销售额挂钩”计算的各种收入均认定为平销返利,并要求冲减当期增值税进项税额;企业也应树立诚信纳税意识,相关人员要加强业务学习,杜绝有意或无意地将实为平销返利的收入作为代销手续费按6%计算缴纳增值税的错误做法。因此,征纳双方有必要加强信息沟通和业务理解,以实现维护双方合法权益的共同目标。

### 主要参考文献:

中国注册会计师协会. 会计[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2016.

靳万一. 代销手续费与平销返利的纳税区别[N]. 中国税务报, 2014-09-05(7).

王国林. 营改增后平销返利能否按经纪服务纳税[N]. 中国税务报, 2017-02-17(6).

作者单位: 无锡商业职业技术学院继续教育学院, 江苏无锡 214153