

# 基于利润最大化目标的 代购方式选择及涉税风险防范

梁文涛

(山东经贸职业学院会计学院 山东潍坊 261011)

**【摘要】** 本文从利润最大化的角度针对四种不同情况代购行为的选择进行探讨,帮助企业选取最佳的代购方式。同时,本文又指出代购行为存在的涉税风险,并给出了防范措施。

**【关键词】** 利润最大化 代购 涉税风险

## 一、代购行为界定与分析

代购,是指受托方根据合同或协议,替委托方购买货物的行为。代购行为主要分为两种情况:一种是受托方向委托方收取手续费的方式,另一种是受托方按照正常的购销价格与供应商和委托方结算的方式。具体来说:

受托方向委托方收取手续费方式的代购行为,必须同时具备以下3个条件:第一,受托方(代理商)不能垫付任何资金;第二,销货方(供应商)将增值税发票开具给委托方,但受托方(代理商)需将该发票转交给委托方;第三,受托方(代理商)按代购货物时实际发生的销售额及增值税税额(即上述增值税发票上的价款及增值税税额合计额)与委托方结算货款,并另外收取手续费。在这种情况下,无论受托方如何进行账务处理,受托方收取的手续费作为一项代理收入均应按“服务业——代理业”缴纳营业税;委托方支付的手续费则作为一项期间费用可以从企业所得税税前列支,不得直接增加所购买的货物本身的成本。

受托方按照正常的购销价格与供应商和委托方结算方式的代购行为,其特点是不同时具备上述3个条件。一般来说,受托方替委托方购买货物,不论是其以什么价格购进的,都与委托方按合同或协议中约定的价格结算,这样在购销过程中实际上由受托方垫付资金。在这种情况下,购销差价实际上归受托方所有,按正常的购销业务计算缴纳增值税。即对受托方来说,其从供应商购买货物视同正常的购进业务,允许抵扣增值税进项税,从委托方收取代购款项视同正常的销售业务,需计算缴纳增值税销项税;而对委托方来说,其支付给受托方的代购款项视同正常的购进业务,允许抵扣增值税进项税。但上述允许抵扣增值税进项税的前提分别是:供应商开具给受托方增值税专用发票,并且受托方取得该发票;受托方开具给委托方增值税专用发票,并且委托方取得该发票。

## 二、代购方式选择的举例说明

**例 1:**蓝天公司、白云公司都为一般纳税人,适用增值税

税率为17%。蓝天公司委托白云公司为其代购一批货物,白云公司从某一般纳税人A公司购进货物的不含税价款为750元,A公司适用增值税税率为17%(下同)。现有两种代购方式可供选择:一是受托方向委托方收取手续费的方式,即白云公司按750元的价款(不含税)与蓝天公司结算,不垫付资金,白云公司收取手续费250元,A公司将增值税专用发票开具给蓝天公司,白云公司再将该发票转交给蓝天公司;二是受托方按照正常的购销价格与供应商和委托方结算的方式,即白云公司以750元的价款(不含税)与A公司结算,取得A公司开具给白云公司的增值税专用发票,然后白云公司再按1000元的价款(不含税)与蓝天公司结算,并开具给蓝天公司增值税专用发票,不再收取手续费。假设蓝天公司将此货物再直接对外销售,其销售货物不含税价款为1250元(下同)。城建税税率、教育费附加率和地方教育费附加率分别为7%、3%和2%(下同)。

方式一:采取收取手续费方式。白云公司营业税税负额=250×5%=12.5(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加额合计=12.5×(7%+3%+2%)=1.5(元),会计利润=250-12.5-1.5=236(元);蓝天公司增值税税负额=1250×17%-750×17%=85(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加额合计=85×(7%+3%+2%)=10.2(元),会计利润=1250-750-250-10.2=239.8(元)。

方式二:采取正常购销价格结算方式。白云公司增值税税负额=1000×17%-750×17%=42.5(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加额合计=42.5×(7%+3%+2%)=5.1(元),会计利润=1000-750-5.1=244.9(元);蓝天公司增值税税负额=1250×17%-1000×17%=42.5(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加额合计=42.5×(7%+3%+2%)=5.1(元),会计利润=1250-1000-5.1=244.9(元)。

可以看出,方式二与方式一相比,白云公司多获得会计利润8.9元(244.9-236),蓝天公司多获得会计利润5.1元

(244.9-239.8),蓝天公司、白云公司共多获得会计利润 14 元(8.9+5.1)。可以看出,采取收取手续费方式实际上多缴纳了一笔营业税和相应的城建税及附加共计 14 元(12.5+1.5),因此,本案例应采用受托方按照正常购销价格结算方式。

**例 2:**承例 1,假设蓝天公司为一般纳税人,适用增值税税率 17%;白云公司为小规模纳税人,且通过税务机关代开具给蓝天公司增值税专用发票(增值税税率为 3%),不再收取手续费。

方式一:采取收取手续费方式。同例 1。

方式二:采取正常购销价格结算方式。白云公司增值税税负额=1 000×3%=30(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加合计=30×(7%+3%+2%)=3.6(元),会计利润=1 000-750×(1+17%)-3.6=118.9(元);蓝天公司增值税税负额=1 250×17%-30=182.5(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加合计=182.5×(7%+3%+2%)=21.9(元),会计利润=1 250-1 000-21.9=228.1(元)。

可以看出,方式一与方式二相比,白云公司多获得会计利润 117.1 元(236-118.9),蓝天公司多获得会计利润 11.7 元(239.8-228.1)。因此,本案例应采用收取手续费方式。

**例 3:**蓝天公司、白云公司都为小规模纳税人。蓝天公司委托白云公司为其代购一批货物,白云公司从某一般纳税人 A 公司购进货物的不含税价款为 750 元。现有两种代购方式可供选择:一是受托方向委托方收取手续费的方式,即白云公司按 750 元的价款(不含税)与蓝天公司结算,不垫付资金,白云公司收取手续费 250 元,A 公司将增值税普通发票开具给蓝天公司,白云公司再将该发票转交给蓝天公司;二是受托方按照正常的购销价格与供应商和委托方结算的方式,即白云公司以 750 元的价款(不含税)与 A 公司结算,取得 A 公司开具给白云公司的增值税普通发票,然后白云公司再按 1 000 元的价款(不含税)与蓝天公司结算,并开具给蓝天公司增值税普通发票(增值税税率为 3%),不再收取手续费。

方式一:采取收取手续费方式。白云公司营业税税负额=250×5%=12.5(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加合计=12.5×(7%+3%+2%)=1.5(元),会计利润=250-12.5-1.5=236(元);蓝天公司增值税税负额=1 250×3%=37.5(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加合计=37.5×(7%+3%+2%)=4.5(元),会计利润=1 250-750×(1+17%)-250-4.5=118(元)。

方式二:采取正常购销价格结算方式。白云公司增值税税负额=1 000×3%=30(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加合计=30×(7%+3%+2%)=3.6(元),会计利润=1 000-750×(1+17%)-3.6=118.9(元);蓝天公司增值税税负额=1 250×3%=37.5(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加合计=37.5×(7%+3%+2%)=4.5(元),会计利润=1 250-1 000×(1+3%)-4.5=215.5(元)。

可以看出,方式一与方式二相比,白云公司多获得会计利

润 117.1 元(236-118.9),蓝天公司少获取会计利润 97.5 元(215.5-118),蓝天公司、白云公司整体多获得会计利润 19.6 元(117.1-97.5)。白云公司可以考虑首先要全额弥补蓝天公司 97.5 元的损失,剩余的 19.6 元也要让利给蓝天公司一部分,这样才可以促使蓝天公司接受收取手续费的方式。

**例 4:**承例 3,假设白云公司为一般纳税人,适用增值税税率 17%;蓝天公司为小规模纳税人。

方式一:采取收取手续费方式。同例 3。

方式二:采取正常购销价格结算方式。白云公司增值税税负额=1 000×17%-750×17%=42.5(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加合计=42.5×(7%+3%+2%)=5.1(元),会计利润=1 000-750-5.1=244.9(元);蓝天公司增值税税负额=1 250×3%=37.5(元),城建税、教育费附加和地方教育费附加合计=37.5×(7%+3%+2%)=4.5(元),会计利润=1 250-1 000×(1+17%)-4.5=75.5(元)。

可以看出,方式一与方式二相比,白云公司少获取会计利润 8.9 元(244.9-236),蓝天公司多获得会计利润 42.5 元(118-75.5),蓝天公司、白云公司整体多获得会计利润 33.6 元(42.5-8.9)。蓝天公司可以考虑首先要全额弥补白云公司 8.9 元的损失,剩余的 33.6 元也要让利给白云公司一部分,这样才可以促使白云公司接受收取手续费的方式。

### 三、代购行为的涉税风险及防范

**1.**“受托方向委托方收取手续费方式的代购行为”的涉税风险及防范。这种代购行为的涉税风险主要表现在受托方垫付资金。这种情况下,一旦销货方(供应商)把增值税发票开具给委托方,实际上,对于销货方来说,属于虚开发票,对于委托方来说,属于恶意取得虚开发票。这样将受到税务机关的处罚。因此,要防范这一涉税风险,关键在于受托方不能垫付任何资金。

**2.**“受托方按照正常的购销价格与供应商和委托方结算的代购行为”的涉税风险及防范。这种代购行为的涉税风险仍然表现在销货方(供应商)把增值税发票开具给委托方,同样造成了虚开发票及恶意取得虚开发票,将会受到税务机关的处罚。而要防范这一涉税风险,关键在于销货方(供应商)需先把发票开具给受托方,然后受托方再将发票开具给委托方。这实际上是两道销售环节,需分别开具发票。

**【注】**本文系 2012 年山东省软科学研究计划资助项目“小微企业税收政策应用研究”(项目编号:2012RKA07040)以及 2012 年山东省高校人文社会科学研究计划自筹经费项目“中小企业税收优惠政策应用研究”(项目编号:J12WF78)的阶段性研究成果。

#### 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2012
2. 蔡昌. 企业纳税筹划方案设计技巧. 北京: 中国经济出版社, 2008