

# 中国税务快讯

第六期 二零一三年一月

## 明确直销企业确认增值税销售额的问题

### 本期快讯讨论的文件

- 国家税务总局发布 2013 年第 5 号公告，明确直销企业确认增值税销售额的问题

### 背景

2013 年 1 月 17 日，国家税务总局发布 2013 年第 5 号公告（“5 号公告”），明确直销企业采取直销方式销售货物确认增值税销售额的方法，解决了直销企业增值税申报缴纳时一直以来面临的不确定性问题。

通常而言，直销企业是通过招募销售代理或促销员推广、销售产品给消费者的组织机构，其销售活动通常在固定营业场所之外进行，比如通过一对一的展示讲解、展销会或其他个人联络的途径。

根据国务院 2005 年颁布的《直销管理条例》的规定，经国务院商务主管部门批准设立的直销企业，可以按照有关规定招募直销员，由直销员在固定营业场所之外直接向最终消费者推销产品。直销企业的常见经营模式主要有下列两种：

模式一：直销员向直销企业下订单按照批发价购买货物，再按照零售价向消费者销售货物。零售价通常等于或低于直销企业的产品指导价。批发价和零售价之间的差价实际就是直销员取得的报酬。

模式二：直销企业和直销员之间属于一种佣金代理关系。直销员按照直销企业的要求向消费者销售产品。直销企业按照零售价向直销员介绍的消费者销售货物，并另外向直销员支付代理佣金。

5 号文针对直销企业的两种主要经营模式下增值税销售额的确认方法，分别规定如下：

一、直销企业先将货物销售给直销员，直销员再将货物销售给消费者的，直销企业的销售额为其向直销员收取的全部价款和价外费用。直销员将货物销售给消费者时，应按照现行规定缴纳增值税。

二、直销企业通过直销员向消费者销售货物，直接向消费者收取货款，直销企业的销售额为其向消费者收取的全部价款和价外费用。

在 5 号公告出台前，一些直销企业曾就模式一下的增值税销售额确认方法与税务机关产生争议。这些争议主要源于双方对直销企业特殊经营模式的不同理解。

在模式一的情况下，一些税务机关认为批发价实际上是“折扣后的销售额”，如果直销企业未在同一张发票上分别注明销售额和“折扣额”（税务机关将零售价与批发价间的差额理解为“折扣额”），则不能按“折扣后的销售额”申报缴纳增值税。

一些直销企业则持不同观点，认为应以直销企业销售给直销员的批发价申报缴纳增值税，其相关依据如下：

- 直销企业与直销员间属于购销关系。直销员向直销企业购买货物时，货物的所有权即转移，直销企业无从干涉直销员对货物的处理：直销员可将货物继续销售，亦可将货物留作自用或弃置。对于直销企业而言，货物购买方实际为直销员而非消费者；
- 直销企业虽对货物有指导的零售价，但在实践操作中，直销员可能向消费者提供折扣，换言之，直销企业无法掌握或控制直销员的最终销售价格。
- 直销企业通常不会向直销员开具增值税发票，直销员（通常为个人）也不要求开具增值税发票。

5 号公告出台前，北京、广州、安徽等地曾先后发布地方性法规明确直销企业的税款征收问题，但这些法规侧重于讨论模式二下直销员劳务报酬的营业税相关问题，未能解答模式一下销售额确认问题。

5 号公告的出台明确了在模式一下直销企业增值税销售额的确认基础为批发价而非零售价，直销员亦应就货物销售缴纳增值税，同时规定在模式二下，直销企业增值税销售额的确认基础为零售价。

5 号公告于 2013 年 1 月 1 日起生效，但对于此前已发生但尚未处理的事项可按其规定执行。

### 毕马威的观察

5 号公告的出台解决了直销企业和直销员面临的重要税务问题的不确定性，受到业界的欢迎。

在 5 号公告给予直销企业确认增值税销售额的确定性的同时，我们建议直销企业的支持性文件也要符合相关业务模式的描述。实践操作中，交易模式的混淆通常是由直销企业与直销员之间没有清晰明确的书面合同，或者合同与发票内容不匹配，甚至没有合同发票等问题所导致。例如，我们注意到一些直销企业和直销员之间虽然采用买断产品的模式，但双方签订了促销合同，而不是购销合同。类似地，有些直销企业与直销员签订的合同中规定直销员可以无条件退回之前从直销企业购买的产品，使得合同的实质偏离了应有的法律形式，在这些情况下，也会出现“灰色地带”。因此，合同双方签订正式的书面合同，并依据合同开展业务是十分重要的。

尽管 5 号公告解决了两种不同经营模式下直销企业增值税销售额确认的方式，但仍然存在一些尚未明确的问题。

5 号公告没有明确直销员是否应当就其在模式二下收到的代理佣金缴纳营业税。鉴于代理服务目前普遍尚未被纳入增值税改革试点范围，直销员应当继续就其收到的佣金收入缴纳营业税。

目前，5 号公告仅指出直销员将货物销售给消费者时，应按照现行规定缴纳增值税。实际操作中，鉴于直销员等个体人员无固定营业场所，税务机关对其缴纳增值税的征收管理存在诸多困难。在这种情况下，直销企业是否有义务敦促直销员履行增值税申报缴纳义务？为了确保税源不会流失，在向直销员征收增值税时，税务机关可能需要直销企业的协助。

此外，5 号公告规定直销企业通过直销员向消费者销售货物，直接向消费者收取货款，直销企业的销售额为其向消费者收取的全部价款和价外费用。如果仅从字面理解“直接”，是否意味货款不应由直销员经手？如果直销员代表直销企业收取货款并及时或定期交付直销企业，是否符合上述“直接”向消费者收取货款的要求？由于 5 号公告未作进一步的明确，不同税务机关可能持有不同理解，对于一些分支机构遍布全国的直销企业，亦可能由于各地税务机关的不同要求，相同业务无法保持一致的税务处理，从而增加其合规成本。

我们期待税务机关可以进一步厘清未明确之处，并对税务机关和纳税人提供实际操作方面的指导。

如果阁下在增值税改革中需要协助，欢迎联系毕马威流转税卓越中心或您熟悉的毕马威相关税务专家，我们将给予热忱协助。

**何坤明**  
税务服务主管合伙人  
中国和香港特别行政区  
电话. +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

**沈瑛华**  
税务高级经理  
华北区  
电话. +86 (10) 8508 7586  
yinghua.shen@kpmg.com

**李扉**  
税务合伙人  
华南区  
电话. +86 (755) 2547 1198  
jean.li@kpmg.com

**王磊 Lachlan Wolfers**  
流转税卓越中心合伙人  
中国  
电话. +86 (21) 2212 3515  
lachlan.wolfers@kpmg.com

**王军**  
税务合伙人  
华中区  
电话. +86 (21) 2212 3438  
john.wang@kpmg.com

**杨嘉燕**  
税务合伙人  
香港特别行政区  
电话. +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

**何坤明**  
税务服务主管合伙人  
中国和香港特别行政区  
电话: +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

**北京/沈阳**  
**凌先肇**  
税务服务主管合伙人  
华北区  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

**青岛**  
**彭晓峰**  
电话: +86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

**上海/南京**  
**卢奕**  
税务服务主管合伙人  
华中区  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

**杭州**  
**吴智广**  
电话: +86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

**成都**  
**周咏雄**  
电话: +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

**广州**  
**李一源**  
电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

**福州/厦门**  
**梅雅宁**  
电话: +86 (592) 2150 807  
maria.mei@kpmg.com

**深圳**  
**孙桂华**  
税务服务主管合伙人  
华南区  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

**香港**  
**杨嘉燕**  
电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

**华北区**  
**凌先肇**  
税务服务主管合伙人  
华北区  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

**冯柏文 (Vaughn Barber)**  
电话: +86 (10) 8508 7071  
vaughn.barber@kpmg.com

**邵占广**  
电话: +86 (10) 8508 7512  
roger.di@kpmg.com

**古军华**  
电话: +86 (10) 8508 7095  
john.gu@kpmg.com

**李京谋**  
电话: +86 (10) 8508 7536  
kevin.lee@kpmg.com

**马源**  
电话: +86 (10) 8508 7076  
paul.ma@kpmg.com

**彭晓峰**  
电话: +86 (10) 8508 7516  
+86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

**黄伟光**  
电话: +86 (10) 8508 7085  
michael.wong@kpmg.com

**谢亿佳**  
电话: +86 (10) 8508 7540  
jessica.xie@kpmg.com

**延峰**  
电话: +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

**张宇**  
电话: +86 (10) 8508 7511  
leonard.zhang@kpmg.com

**张柔**  
电话: +86 (10) 8508 7509  
tracy.h.zhang@kpmg.com

**赵希尧**  
电话: +86 (10) 8508 7096  
abe.zhao@kpmg.com

**赵彤**  
电话: +86 (10) 8508 7515  
catherine.zhao@kpmg.com

**周重生**  
电话: +86 (10) 8508 7610  
cc.zhou@kpmg.com

**陈达伟 (David Chamberlain)**  
电话: +86 (10) 8508 7056  
david.chamberlain@kpmg.com

**冯炜**  
电话: +86 (10) 8508 7531  
tony.feng@kpmg.com

**张天胜**  
电话: +86 (10) 8508 7526  
tiansheng.zhang@kpmg.com

**华中区**  
**卢奕**  
税务服务主管合伙人  
华中区  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

**周咏雄**  
电话: +86 (21) 2212 3206  
+86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

**池澄**  
电话: +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

**何超良**  
电话: +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

**江莉莉**  
电话: +86 (21) 2212 3359  
lily.kang@kpmg.com

**梁新彦**  
电话: +86 (21) 2212 3488  
sunny.leung@kpmg.com

**麦玮峰**  
电话: +86 (21) 2212 3409  
christopher.mak@kpmg.com

**吴智广**  
电话: +86 (21) 2212 2881  
+86 (592) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

**大谷泰彦**  
电话: +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com

**王军**  
电话: +86 (21) 2212 3438  
john.wang@kpmg.com

**翁晔**  
电话: +86 (21) 2212 3431  
jennifer.weng@kpmg.com

**王磊 (Lachlan Wolfers)**  
电话: +86 (21) 2212 3515  
lachlan.wolfers@kpmg.com

**谢亿璐**  
电话: +86 (21) 2212 3422  
grace.xie@kpmg.com

**徐曦**  
电话: +86 (21) 2212 3396  
bruce.xu@kpmg.com

**许子冲**  
电话: +86 (21) 2212 3404  
zichong.xu@kpmg.com

**张曰文**  
电话: +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

**周波**  
电话: +86 (21) 2212 3458  
michelle.b.zhou@kpmg.com

**董诚**  
电话: +86 (21) 2212 3410  
cheng.dong@kpmg.com

**黄及时**  
电话: +86 (21) 2212 3605  
david.huang@kpmg.com

**郑達隆**  
电话: +86 (21) 2212 3080  
dylan.jeng@kpmg.com

**梁浩然**  
电话: +86 (21) 2212 3358  
hoiyan.leung@kpmg.com

**倪偉東**  
电话: +86 (21) 2212 3411  
henry.ngai@kpmg.com

**饶戈军**  
电话: +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com

**华南区**  
**孙桂华**  
税务服务主管合伙人  
华南区  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

**范家珩**  
电话: +86 (755) 2547 1071  
sam.kh.fan@kpmg.com

**何晚宜**  
电话: +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

**李瑾**  
电话: +86 (755) 2547 1128  
+86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

**李雁**  
电话: +86 (755) 2547 1198  
jean.li@kpmg.com

**李一源**  
电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

**廖雅芸**  
电话: +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com

**梅雅宁**  
电话: +86 (592) 2150 807  
maria.mei@kpmg.com

**孙昭**  
电话: +86 (20) 3813 8615  
michelle.sun@kpmg.com

**杨彬**  
电话: +86 (20) 3813 8605  
bin.yang@kpmg.com

**香港**  
**刘麦嘉轩**  
税务服务主管合伙人  
香港特别行政区  
电话: +852 2826 7165  
ayeshalau@kpmg.com

**艾柏熙 (Chris Abbiss)**  
电话: +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

**包迪云 (Darren Bowdern)**  
电话: +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

**霍宁思 (Barbara Forrest)**  
电话: +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

**許昭淳**  
电话: +852 2685 7815  
daniel.hui@kpmg.com

**甘兆年 (Charles Kinsley)**  
电话: +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

**孔達信 (John Kondos)**  
电话: +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com

**梁愛麗**  
电话: +852 2143 8711  
alice.leung@kpmg.com

**伍耀輝**  
电话: +852 2143 8709  
curtis.ng@kpmg.com

**潘嘉礼 (Kari Pahlman)**  
电话: +852 2143 8777  
kari.pahlman@kpmg.com

**譚培立 (John Timpany)**  
电话: +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com

**陈伟德 (Wade Wagatsuma)**  
电话: +852 2685 7806  
wade.wagatsuma@kpmg.com

**王尹巧仪**  
电话: +852 2978 8288  
jennifer.wong@kpmg.com

**邢果欣**  
电话: +852 2978 8965  
christopher.xing@kpmg.com

**杨嘉燕**  
电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

**陳心康**  
电话: +852 2978 8987  
rebecca.chin@kpmg.com

**賴綺琪**  
电话: +852 2978 8942  
kate.lai@kpmg.com

**劉志恆**  
电话: +852 2143 8597  
alex.lau@kpmg.com

**龐建邦**  
电话: +852 2143 8525  
benjamin.pong@kpmg.com