

“营改增”后销售业务中运费的涉税分析

陆兴凤

【摘要】企业生产经营过程中销售和购买业务都涉及运输问题,对纳税人而言,运费处理不当会导致潜在涉税风险。销售业务中合作方纳税人身份、运输的特点、企业竞争地位、运输方式、结算方式等都会影响运费的涉税筹划,通过举例对此进行分析,可为企业规避税务风险提供参考。

【关键词】营改增;销售业务;运输方式;运费

【中图分类号】F234 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2017)22-0072-4

增值税相关规定将运费作为可抵扣特殊项目,可见运费在企业营运成本中占比较大,具有一定重要性。企业采购与销售都离不开运输,运费的分析与核算对企业的影响是持久而深入的。在目前交通运输业“营改增”背景下,企业涉及运费的会计处理及抵扣都有较大变化,对运费的涉税分析刻不容缓。本文中的运输是指交通运输业的货物运输服务及混业销售中的运输服务,重点从销售方的角度来探讨销售业务中的运费如何影响企业纳税。

“营改增”后交通运输服务一般纳税人税率为11%,小规模纳税人税率为3%。运输服务中运输工具、人、燃料缺一不可。只提供车是有形动产租赁,税率为17%。只提供人和车不提供燃料的情况很少见,其本质应该是劳务服务与燃料商品的交换业务,但仍有一些企业将其视同运输业务进行处理,存在较大的税务风险。对于与运费相关的混业销售业务,根据《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)的规定,纳税人提供不同增值税税率的商品或劳务或应税服务的,应分别核算,未分别核算的从高适用税率。

一、“营改增”后运费对企业的影响

1. 影响企业税负。“营改增”后,涉及运输的小规模纳税人税负减轻较明显,但由于不能开具增值税专用发票或代开的增值税专用发票抵扣率较低,

可能会导致客源流失,使企业面临新的经营风险。一般纳税人以运费总额乘以税率11%作为增值税进项税额,虽然抵扣率提高了,但是运输的货物成本必然提高了,而运输过程中很少能有可抵扣的增值税专用发票,导致部分企业无法适应这种变化,税负不降反增。

2. 影响企业对内投资。运输必然涉及运输工具,但绝大多数企业在经营初期已完成了基本固定资产的购置,所以新购固定资产的可抵扣增值税作用不大。一些企业为了享受这一税收优惠政策,不顾市场需求盲目购进运输工具,导致企业面临较大的经营风险,甚至存在不少企业利用政策漏洞进行抵扣的现象。

3. 影响企业的损益和报表项目。“营改增”后运输货物成本上升,导致接受运输服务的企业的存货项目或固定资产项目金额增加,从而影响企业的生产成本、销售成本和折旧,对企业的资产负债表与利润表相关项目也会产生影响,进而影响企业应交所得税。

4. 影响财务人员业务知识。“营改增”后,运费的核算及涉税处理面临着新的挑战,与营业税相比,增值税的申报、缴纳、抵扣等操作要复杂得多,增值税的涉税处理更是“牵一发而动全身”。因此,迫切需提高财务人员的业务水平,使其适应“营改增”政策的变化,以免给企业带来会计核算与纳税申报方

【基金项目】无锡商业职业技术学院“营改增全面推行后对企业财务的影响研究”(项目编号:SYKJ16B20)

面的风险。

二、销售业务中运费的涉税影响

1. 合作方纳税人身份。一般纳税人和小规模纳税人由于计税方法不尽相同,导致纳税人的税收负担及给合作企业所带来的税负影响也是不同的。因此,在纳税筹划时要充分考虑合作方纳税人身份,不同身份的纳税人抵税的要求是不一样的。若提供运输服务的企业是一般纳税人,不管对方是何身份,在获得增值税专用发票的情况下,价格相同时税负都是一样的。若提供运输服务的企业是小规模纳税人,可能会被要求给予相应比例的价格折扣,以弥补对方抵扣不足所带来的不利影响。

2. 运输的特点。运输最主要的特点是人力成本较集中,运输成本中有三分之一是过路过桥费、车辆保险费等不可以抵扣进项税额的费用。运输途中在小型加油站加油或修理也无法获得增值税专用发票。企业出于对成本控制的考虑,许多运营车辆是挂靠关系,从业人员素质相对较低,不能很好地进行集中管理,票据收集困难,特别是增值税专用发票。运输行业由于长期处于不规范的市场状态,运行惯性一时难以改变,导致企业在“营改增”后的短期内面临新的经营风险。

3. 企业竞争地位。企业竞争地位在涉税筹划中很少被提到,但事实上这是最重要的因素之一。在激烈的市场竞争下,企业为了扩大销售,会主动要求送货上门,含运费的销售价格就显得尤为重要,企业竞争地位直接决定着双方的谈判价格。

假设接受运输服务的企业处于价格谈判强势地位,“营改增”前含运费的销售价格为100元,其中7元为增值额,93元是运费成本。“营改增”后该企业仍要求价格为100元,则其中9.9元($100 \div 1.11 \times 11\%$)为增值额,90.09元为运费成本。显然这对于处于强势地位的接受运输服务的企业是非常有利的,其运输成本减少,可抵扣进项税额增加。

假设提供运输服务的企业处于价格谈判强势地位,“营改增”前含运费的销售价格为100元,其中7元为增值额,93元是运费成本。“营改增”后,运费的价税合计是111元[$100 \times (1+11\%)$],增值额为11元,100元为运费成本,接受运输服务的企业的运输成本增加。

以上两种情况是较极端的,在实务中双方可根据运费成本的承受能力进行合理的谈判。

4. 运输方式。销售方承运分为两种情况:一是,企业有运输工具,在销售货物的同时提供货物的运

输服务,未能分开核算的,按增值税相关规定,该运费属于价内费用,由销售方开具统一专用发票给购货方,按17%的税率计算缴纳增值税,然后运输费用作为销售费用,相关进项税是可以抵扣。一些具有一定专业性的运输,必须要用自己培训过的业务员对用户进行指导,即使外包税负低也无法实现外包运输。二是,运费与销售价款分开核算,按11%的税率开具运输业专用发票,此为混业经营,相关进项税额也可以抵扣。如货物销售收入90元与运费收入10元分开开具增值税专用发票。

可见分开核算对企业更有利,但如果企业处于竞争弱势地位,常会被要求开具混业经营的增值税专用发票,以便于购买方的增值税抵扣。

物流公司运输分为三种情况:一是代垫运费,发票开给购货方,费用由销售方代垫,最终由购货方承担,若符合代垫运费的两个基本条件,则销售方对此部分运费没有纳税义务。这是目前较常见的方式,但存在一定的税务风险。二是发票开给销售方,费用由销售方承担,即服务外包,假设有增值税专用发票抵扣,这与混业经营未分开核算的情形相似。三是由购货方直接与物流公司对接,发票开给购货方,整个运输环节与销售方无关,销售方也不需进行纳税处理。此外,销售方成立单独物流公司负责承运业务,其本质与销售公司自己承运分开核算运费是一样的。

5. 结算方式。“营改增”后,销售方对货物价款与运费实行统一结算时,可以考虑尽量使结算金额适用11%的增值税税率。如结算价100万元,货物售价(税率17%)可定低一点(尽量控制在合理范围之内,否则税务风险较高),运费收入(税率11%)稍定高一点。但这种方式明显是不利于采购方增值税抵扣的,若采购方是小规模纳税人可采用此方式,若采购方是一般纳税人则不可行。

6. 税务风险。“营改增”为改征增值税的企业带来了开票、报税、认证及税款缴纳等一系列环节的新问题,处理上稍有不慎就会引发税务风险。企业必须重视运费各个环节可能产生的涉税风险,一是要对照税收政策,详细分析运费抵扣税额波动范围是否合理;二是认真分析运输合同、销售合同、发票、出入库单据,剔除无关联的运费进项税额抵扣情况;三是尽量降低目前尚不能抵扣增值税的装卸费用;四是考虑到“物流与票据流”一致性,以便于后期返查,详细完整地填写运输发票项目。总之,对于涉税风险监控尽量强化早期处理,合理安排。

7. 货币时间价值。合理把握取得和开具增值税

专用发票的时间,特别是处于业务链下游的企业,要充分了解上游企业的开票规律,从而合理控制销项税额与进项税额的差额。特别是对于月末业务,尽可能与客户及时协商沟通,及时取得可抵扣专用发票,尽可能将销售发票的开具时间推迟到下个月,从而减少当月销项税额,充分利用货币时间价值因素,实现延期纳税。对于长期合作的下游客户也可给予月末相对优惠的折扣价格,以实现双赢。

8. 定价体系。“营改增”后可以充分发挥定价体系的调整作用,将增值税的税负进一步转嫁给下游企业。若下游企业是一般纳税人,则其在进行进项税额抵扣的同时,实际成本也会有所减少,真正实现上下游企业的互利,发挥“营改增”政策结构性减税的优势。

9. 经营模式。交通运输业“营改增”后,不同的业务或服务征税更加规范、更加细化,这也意味着若未能较好地适应“营改增”政策,企业面临的税务风险将更多,此时运输服务外包可能更加有利于企业规避税务风险。这也是引导企业,避免“大而全”“小而全”的经营模式,力争做到“小而精”“大而专”,把一些非拳头业务或产品及时剥离出去,从而走上专业化发展道路。

三、不同运输方式涉税实例分析

由上述分析可知,不同运输方式对运费的涉税筹划影响较大,情况较为复杂,下文通过实例进行探讨与分析。

例:天达煤炭公司向马山钢材厂销售煤炭。煤炭运输成本相对较高,运费约占煤炭销售价格的一半。2016年预计全年采购与销售煤炭100万吨,假设煤炭的进价为350元/吨,煤炭运费为400元/吨。

若由销售方天达煤炭公司承担运费,则销售价格为800元/吨。此时自有运输工具需外购燃料,耗用的燃料费进项税额约为3000万元。

若由购买方马山钢材厂承担运费,则煤炭的销售价格为400元/吨。

“营改增”后,公司经营煤炭销售同时又兼营运输业务,属增值税混业经营。若运输收入单独核算,按11%的税率计算增值税。若运输收入与煤炭收入未分开核算,则从高适用17%的增值税税率。

1. 公司自备运输工具自己承运。有如下两种方案:

第一种方案:混业经营分开核算,购买方承担运费,销售方单独开具运输增值税专用发票给购买方。

煤炭销项税额=400×100×17%=6800(万元)

煤炭进项税额=350×100×17%=5950(万元)

运输销项税额=400×100×11%=4400(万元)

自有运输工具运输燃料的进项税额=3000(万元)

应纳增值税额=(6800-5950)+(4400-3000)=2250(万元)

税负率=2250/(800×100)×100%=2.8125%

结算款都是由销售方收取,还可以结合结算方式进行合理筹划,这是较理想状态。也就是说,销售方只要对所售货物与运费分开进行核算,就可以起到节税效果。

第二种方案:混业经营不分开核算,销售方运费与货物一起开具税率为17%的增值税专用发票给购买方。这种情况相当于销售方承担运费,运费通过提高煤炭的销售价格收回。

煤炭销项税额=800×100×17%=13600(万元)

煤炭进项税额=5950+3000=8950(万元)

应纳增值税额=13600-8950=4650(万元)

税负率=4650/(800×100)×100%=5.8125%

第二种方案比第一种核算更加简便,但税负明显偏高,当企业在谈判中处于劣势时第二种方案可能会被采用,购买方需要高一点的抵扣率,不同意分开开票,从而有利于购买方的抵扣。

2. 公司外购物流公司运输服务。有如下三种方案:

第一种方案:运费由销售方代垫给物流公司,后期购买方返还给销售方,发票开给购货方。由于满足了代垫运费的两个基本条件(运输方开具运费发票给购货方且销售方将发票转交给购货方),所以销售方收取的代垫运费不需做增值税处理,购货方可以计算可抵扣进项税额。与销售方自己承运相比,这种方案处理简单,对购销双方都比较有利。

煤炭销项税额=100×400×17%=6800(万元)

煤炭进项税额=350×100×17%=5950(万元)

应纳增值税额=6800-5950=850(万元)

税负率=850/(400×100)×100%=2.125%

可见,销售方只要把收取的运费改为代垫运费,就可以明显降低税负,但销售方在代垫运输资金上造假的空间较大,因此对销售方而言,代垫运费存在较大的税务风险。根据《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》(国税发[1995]192号)规定,正常购进货物的支付货款单位与开具发票单位一致,也就是要做到“业务流、资金流、票据流”一致,否则不得抵扣进项税额。即使目前这一规定在运费上还没有完全实施,但随着大数据的产生,这应

该是大势所趋。

此方案下,马山钢材厂将运费付给天达煤炭公司,但发票却是物流公司开给马山钢材厂的,资金流向与发票流不一致,所以运费的相关进项税额应该是不可以抵扣的。但目前垫付运费行为在日常业务中很常见,且增值税相关政策也界定了代垫运费的情形,实际上也是认可了这种常规业务。本例中只要天达煤炭公司对此业务提供相关合同及付款凭证,准确说明垫付全过程,马山钢材厂的货运增值税专用发票还是可以抵扣进项税额的。

第二种方案:物流公司结算运费,发票开给销售方,运费由销售方承担,运费和商品销售价款一并向购买方收回。销售方向物流公司外购运输劳务,物流公司开具运输发票给销售方,销售方即使是在销售商品价格之外收取运费,该运费也只能算作价外收入,要与所售商品一并计算缴纳增值税,这与混业经营未分开核算情形类似,税负率为5.8125%。

第三种方案:是由购货方直接与物流公司对接,发票开给购货方,销售方对这部分运费不需进行纳税处理。此种情形下销售方的税负同代垫运费情形。由销售方对运输价格进行统一谈判存在价格优势,所以这种方式在实务中很少用到。

综上所述,“营改增”后一般货物增值税税率17%与运输服务增值税税率11%之间相差6个百分点,哪一方承担了运费,相应的税负转嫁压力就更大,税负就更重。但是运费由哪一方来承担是由企业所处的市场竞争状态决定的。不管运输方式如何,大多数情况下运费是由销售方承担,所以混业经营的会计核算与纳税处理是最常见的,但这并不是最优方案。销售方代垫运费和购货方直接与物流公司对接对销售方而言税负最轻,而代垫运费极有可能随着税务进一步规范而被取替。

3. 公司单独成立物流公司。煤炭公司与物流公司是关联方,销售时天达煤炭公司与马山钢材厂签订煤炭销售合同,马山钢材厂与物流公司签订运输合同。这时运费的资金流向与发票流向一致。表面上看这种情况下不需要采用代垫运费方式,规避了税务风险。但要注意的是,为了避免不必要的麻烦,单独成立的物流公司运费应该由物流公司自己与客户结算运费款项,而不能由天达煤炭公司代为结算。这种方式与混业经营分开核算情形下的增值税税负率是一样的,都是2.8125%。

对于企业运费的纳税筹划,不少人认同以运费

中可抵扣增值税的物耗比作为临界点,即当物耗比小于临界值时,单独成立运输公司。也就是说,当运输业务量大、收入足够抵成本费用时,最好单独成立一家物流公司。

纳税筹划是一项非常复杂的工作,对企业影响面较广,在为企业带来收益的同时,必然会产生一定的成本费用。因此,进行纳税筹划时必须综合考虑各方面的影响因素,服务于企业未来利润的增长,而不能立足于眼前利益,更不能依赖某个指标或因素。成立运输子公司必然会带来一系列的经营管理成本以及其他税种的涉税影响,因此单独成立物流公司方案应该综合考虑成本与收益。

增值税最主要的特点是可转嫁性,伴随着金税三期系统的升级所带来的大数据的影响,对于中小企业,特别是处于竞争弱势地位的下游企业来说,税务筹划是个沉重的话题,他们的税负很难转嫁,即使没有利润,生存困难,转嫁不出去的税还得交。所以,绝大多数中小企业考虑更多的是在可以选择的情况下,如何选择风险相对较低且切实可行的税务处理方案。

综上所述,本文通过对运费涉税影响因素的详细分析,希望能够帮助企业认清自身的定位及实际情况,做好适合本企业的运费涉税筹划,而不能盲目选择所谓的最优方案,从而形成本企业合理的税务处理规律,进而有效地规避税务风险,减轻企业税负,提高企业核心竞争力。

主要参考文献:

中国注册会计师协会. 2016年度注册会计师全国统一考试辅导教材:会计[M]. 北京:中国财政经济出版社,2016.

王章渊,张钰茜.“代垫运费”增值税会计处理解析[J]. 财会月刊,2014(7).

全国注册税务师执业资格考试教材编写组. 税务代理实务[M]. 北京:中国税务出版社,2014.

刘蓉. 公司战略管理与税收策略研究[M]. 北京:中国经济出版社,2005.

侯尚法. 运费涉税会计分析及纳税筹划[J]. 财会月刊,2014(5).

李勇.“营改增”后运费的会计核算及应注意的问题[J]. 财会月刊,2016(25).

作者单位:无锡商业职业技术学院会计金融学院,江苏无锡214153