

增值税运费抵扣教学难点探讨

浙江商业职业技术学院 陈海红

【摘要】 增值税法中有关运费抵扣和运费作为价外费用的规定一直是教学中的难点和重点,本文根据实际业务的具体类型,对增值税运费抵扣额的计算问题进行了分析。

【关键词】 价外费用 增值税 运费 抵扣

《增值税暂行条例实施细则》规定,增值税销售额中的价外费用(实属价外收入)包括价外向购买方收取的运输装卸费及其他各种性质的价外收费。但不包括同时符合以下条件的代垫运费:①承运部门的运费发票开具给购买方的;②纳税人将该发票转交给购买方的。凡价外费用,无论会计制度如何规定,均应并入销售额计算应纳税额。

在教学过程中,学生往往很难理解上述有关运费抵扣的规定,具体运用时容易混淆概念,并且很难正确核算兼营和混合销售业务中的运费。

一、增值税销售额中运费抵扣问题的教学难点

笔者在教学过程中结合实务中的运费处理方法,通过模拟实际业务的操作步骤解决了这一教学难点。假设企业自身

限不得少于10年。”但根据会计准则的规定,无形资产的使用寿命为有限的,应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量;无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的,应当视为使用寿命不确定的无形资产。使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销,使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

在无形资产的摊销方法方面,税法对按照直线法计算的无形资产摊销费用准予扣除。其价值应在整个使用期(即受益期)内逐渐摊销。但会计准则规定,企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销。无形资产的摊销金额一般应计入当期损益,其他会计准则另有规定的除外。企业至少应当于每年年度终了,对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核,无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的,应当改变摊销期限和摊销方法。企业应当在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核,如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的,应当估计其使用寿命,确定其价值的摊销方法。二者之间的差异主要表现在:会计准则规定的摊销方法一般为直线法,而对特殊无形资产也可以采用不同的摊销方法,但自行开发的无形资产只能用直线法进行摊销。

在无形资产残值的确定方面,会计准则规定,无形资产的

没有运输车队和运输子公司,所有的运费都是支付给外面的运输公司。

在会计实务中判断运费是否可以抵扣的主要依据是:企业是否能开具以本企业作为发票抬头运费的发票。只要取得发票抬头是本企业的运费发票,本企业就可以根据发票所列运费和建设基金之和乘以7%所得的金额确认可抵扣的运费。

假设甲为销售方,乙为购买方,丙为运输公司。实际业务的具体类型和会计处理如下:

情况一:甲方向乙方销售货物,由甲方委托丙方进行运输,约定运费100元由乙方承担,甲方先垫付运费。

具体操作步骤为:①甲方(销货方)联系承运方并垫付运费给丙方(承运方);②丙方(承运方)开具抬头是乙方的运费

应摊销金额为其成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产,还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。使用寿命有限的无形资产,其残值应当视为零,但下列情况除外:①有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产。②可以根据活跃市场得到预计残值信息,并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。现行税法规定,纳税人无形资产的应摊销金额为其计税成本。若该无形资产是纳税人外购的,则计税成本为买价加上购买过程中支付的相关税费,但不包括超过正常信用条件延期支付购买无形资产的价款的情况;若该无形资产是纳税人自行开发并依法取得的,按照开发并取得过程中的实际支出计价。二者之间的差异主要表现在:会计准则规定无形资产的应摊销金额为其成本扣除预计残值和已计提的无形资产减值准备。而加计扣除的研发费用中包含的已计提的减值准备不允许扣除。同时,由于二者在无形资产原值的确认上也有不一致的地方,故二者计算出的摊销额也有所不同。对自行开发的无形资产进行后续计量,不论在年限上还是在摊销方法上,会计准则与税法的规定都存在一定的差异,并且在计算加计扣除金额时,应首先对计入无形资产中的研发费用中不属于加计扣除的费用进行相应调整,然后依法分摊计算加计扣除金额。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

发票交给甲方(销货方);③甲方(销货方)将发票转交给乙方(购货方);④乙方(购货方)支付运费给甲方(销货方)。

这种情况在现实中非常普遍,因为甲方是销售方,货物就会由甲方负责运输,一般是由甲方出面联系运输单位,并先垫付运费。

该业务中的运费符合《增值税暂行条例实施细则》规定的代垫运费确认的两个条件:①运费发票抬头为乙方;②甲方把发票转交给了乙方。那么,甲方代垫的运费就不属于价外费用,而属于代垫运费。

甲方支付运费时:借:其他应收款——乙 100 元;贷:银行存款 100 元。

乙方收到运费发票并向甲方支付运费时:借:原材料 85.47 元,应交税费——应交增值税(进项税额)14.53 元;贷:银行存款 100 元。

甲方收到乙方支付的运费:借:银行存款 100 元;贷:其他应收款——乙 100 元。

丙方开具运费发票时:借:银行存款 100 元;贷:主营业务收入 100 元。

丙方需缴纳营业税,会计分录为:借:营业税金及附加 3 元(100×3%);贷:应交税费——应交营业税 3 元。

情况二:甲方向乙方销售货物,由甲方委托丙方进行运输,售价包括 100 元运费。

具体操作步骤为:①甲方(销货方)联系承运方并支付运费给丙方(承运方);②丙方(承运方)开具发票抬头是甲方的运费发票给甲方(销货方);③甲方在原销售价格外另开具 100 元销售发票给乙方,收取 100 元运费;④乙方收到甲方的销售发票时支付 100 元运费给甲方。

在这种情况下甲方向乙方收取的运费就属于价外费用,应缴纳增值税。

这种情况与情况一最大的区别是,运费发票抬头是销货方,购货方是根据销货方的销售发票来支付 100 元运费的。

甲方支付运费时:借:销售费用 93 元,应交税费——应交增值税(进项税额)7 元;贷:银行存款 100 元。

甲方开具销售发票收取乙公司运费时:借:银行存款 100 元;贷:主营业务收入 85.47 元,应交税费——应交增值税(销项税额)14.53 元。

丙方开具运费发票时:借:银行存款 100 元;贷:主营业务收入 100 元。

丙方需缴纳营业税,会计分录为:借:营业税金及附加 3 元;贷:应交税费——应交营业税 3 元。

情况三:甲方向乙方销售货物,并由甲方委托丙方进行运输,甲方支付丙方 100 元运费,运费发票抬头为甲方。

具体操作步骤为:①甲方(销货方)联系承运方并支付运费给丙方(承运方);②丙方(承运方)开具发票抬头是甲方的运费发票给甲方(销货方)。

这种情况在日益激烈的市场竞争条件下非常普遍,甲方

为了促销,会提供很好的服务,包括免费送货,一般是由甲方联系运输单位,并先支付运费。此种情况下的运费既不属于代垫运费,也不属于增值税销售额中的价外费用,运费只是销货方的销售费用的一部分,因为运费发票抬头是甲方,甲方还可以抵扣运费的 7%。

甲方支付运费时:借:销售费用 93 元,应交税费——应交增值税(进项税额)7 元;贷:银行存款 100 元。

丙方开具运费发票时:借:银行存款 100 元;贷:主营业务收入 100 元。

丙方需缴纳营业税,会计分录为:借:营业税金及附加 3 元;贷:应交税费——应交营业税 3 元。

情况四:甲方向乙方销售货物,由于价格低廉,双方协议由乙方自行运输。乙方委托丙方进行运输,乙方支付丙方 100 元的运费,运费发票抬头是乙方。

具体操作步骤为:①乙方(购货方)联系承运方并支付运费给丙方(承运方);②丙方(承运方)开具发票抬头是乙方的运费发票给乙方(购货方)。

如果货物实际销售价格低于市价或者货物为紧俏产品,则销售方就不会负责货物的运输。此种情况下的运费既不属于代垫运费,也不属于增值税销售额的价外费用,运费只是乙方购买货物成本的一部分,因为运费发票抬头是乙方,乙方可以抵扣运费的 7%。

乙方支付运费时:借:材料采购 93 元,应交税费——应交增值税(进项税额)7 元;贷:银行存款 100 元。

丙方开具运费发票时:借:银行存款 100 元;贷:主营业务收入 100 元。

丙方需缴纳营业税,会计分录为:借:营业税金及附加 3 元;贷:应交税费——应交营业税 3 元。

二、结论

增值税法规定各种性质的价外费用都要并入销售额计算缴纳增值税,目的是防止纳税人发生逃税行为。

1. 运费是运输公司应向购货方收取的费用,如果运输公司可以直接开发票给购货方,销货方只是代垫运费,且代垫运费随货款一并收回,那么销货方在销售发票上注明的金额不包含运费。如果运输公司不是将运费发票开给购货方,而是开给销货方,那么销货方应将运费计入产品销售额,运费的 7% 可以抵扣。这种情况下的运费不是代垫运费,而是销货方的运输成本。

2. 增值税法之所以作出运费可以抵扣的特殊规定,是因为运费在企业的营业成本中占较大份额,如果支付的运费都不能计算进项税额予以抵扣,将加重企业的纳税负担。但是如果不按税务机关的要求使用、保管运费发票,就不得计算抵扣进项税额。

主要参考文献

梁文涛. 购货企业支付运费的纳税筹划. 财会月刊(综合), 2008;5