

# 销货企业收取运费的纳税筹划

山东经贸职业学院 梁文涛

随着市场经济的发展,运输费用在企业收支中的比重越来越大,与此同时,运费的收支又与企业纳税有密切的联系。本文拟从销货企业的角度对其收取的运费进行纳税筹划,旨在降低税收成本,获得最大的经济效益。

## 一、销货企业收取运输费用的几种方式及其比较

一般纳税人作为销货企业,在用自备车队进行运输时,运输工具耗用可抵扣物耗有汽油、维修费以及其他费用等,如果索取了专用发票则可以抵扣17%的增值税。下面有五种方案:

方案一:用自备车队进行运输。运费应纳税额=运费金额 $\times$ 17%-可抵扣物耗金额 $\times$ 17%。

方案二:将自备车队分立出来成立独立核算的运输公司,自己的运输公司将运输发票直接开给购货方。运费应纳税额=运费金额 $\times$ 3%。

方案三:将自备车队分立出来成立独立核算的运输公司,自己的运输公司将运输发票直接开给销货方,再由销货方统一开具专用发票给购货方。运费应纳税额=自己的运输公司应纳税额+销货方应纳税额=运费金额 $\times$ 3%+运费金额 $\times$ 17%-运费金额 $\times$ 7%=运费金额 $\times$ 13%。

方案四:由其他运输公司进行运输,其他运输公司将运输发票直接开给购货方。对于运费,不纳税。

方案五:由其他运输公司进行运输,其他运输公司将运输发票直接开给销货方,再由销货方统一开具专用发票给购货方。运费应纳税额=运费金额 $\times$ 17%-运费金额 $\times$ 7%=运费金额 $\times$ 10%。

下面我们对这五种方式进行比较。显然,在运费相同的情况下,方案四要好于方案二(节税额=运费金额 $\times$ 3%),方案五要好于方案三(节税额=运费金额 $\times$ 3%),即由其他运输公司进行运输要好于由自己的运输公司进行运输。但往往由其他运输公司进行运输的费用要高于由自己的运输公司进行运输的费用,且高出的部分一般大于运费金额的3%。所以,我们在能够自己运输的情况下,一般不考虑由其他运输公司进行运输。这样,我们在方案一、方案二、方案三中进行比较选择。

方案一:运费应纳税额=运费金额 $\times$ 17%-可抵扣物耗金额 $\times$ 17%=(运费金额-可抵扣物耗金额) $\div$ 运费金额 $\times$ 运费金额 $\times$ 17%=增值率 $\times$ 运费金额 $\times$ 17%。

方案二:运费应纳税额=运费金额 $\times$ 3%。

方案三:应纳税额=运费金额 $\times$ 3%+运费金额 $\times$ 17%-运费金额 $\times$ 7%=运费金额 $\times$ 13%。

1. 计算方案一与方案二的纳税均衡点。令:增值率 $\times$ 运费

金额 $\times$ 17%=运费金额 $\times$ 3%,则增值率纳税均衡点=17.65%。

由此可见,当增值率=17.65%时,方案一与方案二税负相同;当增值率 $>$ 17.65%时,方案一税负大于方案二,应选择方案二;当增值率 $<$ 17.65%时,方案一税负小于方案二,应选择方案一。

2. 计算方案一与方案三的纳税均衡点。令:增值率 $\times$ 运费金额 $\times$ 17%=运费金额 $\times$ 13%,则增值率纳税均衡点=76.47%。

由此可见,当增值率=76.47%时,方案一与方案三税负相同;当增值率 $>$ 76.47%时,方案一税负大于方案三,应选择方案三;当增值率 $<$ 76.47%时,方案一税负小于方案三,应选择方案一。

3. 计算方案二与方案三的纳税均衡点。由于运费金额 $\times$ 3% $<$ 运费金额 $\times$ 13%,所以不存在纳税均衡点。

很明显,若购货方对增值税专用发票没有要求,方案二优于方案三;若购货方需要增值税专用发票(购货方可抵扣增值税额=运费金额 $\times$ 17%),则应当选择方案三。

## 二、举例分析

例:A企业销售给B企业的产品不含税价格为1 000 000元,价外运费为100 000元,其中因加工产品购进原材料可抵扣的进项税额为100 000元,运费中可抵扣物耗金额的进项税额为8 000元。现有三种方案可供采购部门选择:一是采用自备车队运输;二是将自备车队分立出来成立独立核算的运输公司,自己的运输公司将运输发票直接开给购货方;三是将自备车队分立出来成立独立核算的运输公司,自己的运输公司将运输发票直接开给销货方,再由销货方统一开具专用发票给购货方。要求:请针对运输费用进行纳税筹划,即选择哪一种运输方式能最大程度节税?

1. 计算增值率。经计算,增值率= $[100\ 000\div(1+17\%)\times 17\%-8\ 000]\div[100\ 000\div(1+17\%)\times 17\%]=44.94\%$ 。

由于44.94% $>$ 17.65%,所以方案一税负大于方案二,若在方案一与方案二之间进行选择的话,应选择方案二。

由于44.94% $<$ 76.47%,所以方案一税负小于方案三,若在方案一与方案三之间进行选择的话,应选择方案一。

2. 计算应纳税额。

方案一:增值税销项税额=1 000 000 $\times$ 17%+100 000 $\div(1+17\%)\times 17\%=184\ 529.91$ (元),增值税进项税额=100 000+8 000=108 000(元),应纳增值税税额=184 529.91-108 000=76 529.91(元)。

方案二:增值税销项税额=1 000 000 $\times$ 17%=170 000(元),

# 增值税纳税筹划之我见

湖南岳阳 徐四星

增值税是以法定增值额为征税对象征收的一种税。我国增值税开征只有十几年时间,增值税实践尚在不断探索和完善的进程中,对纳税人来说存在较大的纳税筹划空间。笔者期望通过探讨增值税纳税筹划促进该税种的不断完善。

## 一、混合销售行为

混合销售行为是指同一项销售行为中既包括货物销售又包括非增值税应税劳务(一般是指营业税应税劳务)。对于混合销售行为,从理论上分析,显然应当分别征收增值税和营业税,但是税法考虑征纳简便和成本效益等原则,对其只征收一种税。对于混合销售行为,《增值税暂行条例实施细则》中明确规定,对于从事货物生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为,均视为销售货物,征收增值税;对于其他单位和个人的混合销售行为,均视为销售非应税劳务,不征收增值税。并进一步解释:以上所说的“从事货物生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者”包括以从事货物生产、批发或零售为主,并兼营非应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者,具体是指,在纳税人的年货物销售额与非增值税应税劳务营业额合计数中,年货物销售额所占比重超过50%。对此,笔者认为在兼营货物销售与非增值税应税劳务的情况下,纳税人可以进行纳税筹划,下面试举一简单例子加以分析。

例1:某涂料销售公司本年销售涂料销售额为5 001 000元,提供非增值税应税劳务营业额为4 999 000元,发生一项混合销售行为200 000元,试确定该公司混合销售行为应缴纳增值税还是营业税(假定增值税税率为17%、营业税税率为

增值税进项税额=100 000(元),应纳增值税税额=170 000-100 000=70 000(元),应纳营业税税额=100 000×3%=3 000(元),总税额=70 000+3 000=73 000(元)。实际流转税税负比方案一运输降低了3 529.91元(76 529.91-73 000)。

方案三:增值税销项税额=1 000 000×17%+100 000÷(1+17%)×17%=184 529.91(元),增值税进项税额=100 000+100 000×7%=107 000(元);应纳增值税税额=184 529.91-107 000=77 529.91(元);应纳营业税税额=100 000×3%=3 000(元);总税负=77 529.91+3 000=80 529.91(元)。实际流转税税负比方案一增加了4 000元(80 529.91-76 529.91)。

由此可见,方案二最优,方案一次之,方案三最差。

但是,购销行为须考虑双方各自的利益,购货方B企业能否接受A企业的方案二,通过比较可以看出:在方案一下,

5%,忽略其他税)。

分析:依据税法规定,由于该企业年货物销售额占合计数的比重=5 001 000÷(5 001 000+4 999 000)×100%=50.01%,超过50%,所以其混合销售行为应该缴纳增值税,应纳增值税金额=200 000×17%=34 000(元)。

如果将上例中的金额做出调整:“本年销售涂料销售额为5 001 000元,提供非增值税应税劳务营业额为5 001 100元”,则年货物销售额占合计数的比重=5 001 000÷(5 001 000+5 001 100)×100%=49.99%,不到50%,所以其混合销售行为应该缴纳营业税,应纳营业税金额=200 000×5%=10 000(元)。

从以上分析可以看出,年货物销售额占合计数的比重在临界点50%附近时,销售额稍微增加或减少一点就会使纳税人税收负担有较大的跳跃(如本例中税收负担差别为混合销售额的12%),因此此时纳税人就可以进行纳税筹划。具体做法是,一般而言,企业应该偏向调整其经营行为,使其本年非增值税应税劳务营业额尽可能大于或者等于50%(虽然《增值税暂行条例实施细则》中没有提到货物销售额与非增值税应税劳务营业额所占比重等于50%的情况,我们将其理解为“其他情况”,所以当两者等于50%时应缴纳营业税)。笔者认为可供选择的办法主要有:将本年的部分货物销售行为调整到明年或者将明年的非增值税应税劳务营业额调整到本年,在50%的临界点附近纳税人甚至可以选择放弃部分导致比重提高的货物销售额。

例1中,如果将本年货物销售额调整2 000元以上(含2 000元)至下一年度,或者将下一年度的非增值税应税劳务

B企业从A企业购货时的进项税额是184 529.91元;在方案二下,B企业的进项税额分为购货进项税额170 000元和支付运费计提的进项税额7 000元,比方案一少抵扣了7 529.91元。所以,若购货方对增值税专用发票没有要求,则应当选择方案二;若购货方需要增值税专用发票,则应当选择方案一。

## 三、需要注意的问题

销货企业对其收取的运费进行纳税筹划的目的是减轻企业的纳税负担,最大程度地提高经济效益。纳税筹划作为一项经济活动,在为企业带来收益的同时,也必然会耗费一定的成本,比如将自备车队分立出来设立独立核算的运输公司时所发生的开办费、管理费支出等。因此,在进行运费的纳税筹划时,我们需要事前进行必要的估算和相应的成本收益分析,以获取整体节税效益。○