

# 不同性质运输费用之增值税处理

陈 澄

(广西生态工程职业技术学院 广西柳州 545003)

**【摘要】** 运输费用作为企业日常购货与销货业务中一项不可忽略的内容,涉及的主要税种为增值税。不同类别的运费有不同的税务处理方式,本文结合案例针对不同情况对运输费用的增值税涉税处理进行分析。

**【关键词】** 运输费用 增值税 处理

运输费用(以下简称“运费”)同企业日常购货与销售活动息息相关,但是我国税法并没有针对运费涉税处理单独出台相关的法律法规。现实生活中运费及其分类方法具有多样性,由于不同类别的运费有不同的税务处理方式,本文针对不同情况对运费的涉税处理进行介绍。

## 一、混合销售行为中运费的涉税处理

混合销售行为的特点在于提供该应税劳务是为了直接销售这批货物。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发生混合销售行为,视为销售货物,应当征收增值税。因此,这种情况下收取的运费应该计征增值税,并且有关运输车船所耗费的油料、配件以及正常的修理支出等项目可按取得的增值税专用发票上的税额予以抵扣。

例 1:S 洗衣机生产企业向外地甲商场批发销售洗衣机一批,双方都为增值税一般纳税人,双方协议由 S 企业负责运输,该企业收取价款 300 000 元(不含税),此外还收取运费 2 340 元,已存入银行。运输途中车辆出现故障,发生修理支出,取得的增值税专用发票注明修理费 200 元。

解析:可判断 S 企业该项行为属于增值税混合销售行为,发生的货物价款销项税额为 51 000 元( $300\,000 \times 17\%$ );运费销项税额为 340 元( $2\,340 \div (1+17\%) \times 17\%$ );修理支出进项税额为 34 元( $200 \times 17\%$ )。

## 二、作为价外费用的运费的涉税处理

价外费用一般由纳税人在销售货物时在价格之外向购买方收取。为防止企业以各种名目的收费减少销售额逃避纳税,

## 3. 工资薪金所得和劳务报酬所得的合并。

案例 4:刘某为甲建筑施工企业雇佣的长期员工,每月从单位取得工资收入 1 000 元,由于单位工资太低,刘某在乙公司找了一份兼职工作,每月收入 3 000 元。

如果刘某与乙公司没有签订劳动合同,则与乙公司不存在固定的雇佣关系,则兼职收入应按劳务报酬所得项目纳税;而从甲企业取得的收入,应按工资薪金所得项目纳税。两项收入应分别计算缴纳个人所得税,刘某缴纳的个人所得税分别为:工资、薪金所得没有超过基本扣除限额 2 000 元不用纳税;劳务报酬所得应纳税额= $(3\,000-800) \times 20\%=440$ (元)。

筹划方案:如果刘某与乙公司签订了劳动合同,建立起稳定的雇佣关系,则刘某应该就从两家企业取得的收入合并按“工资薪金所得”项目缴纳个人所得税,刘某缴纳的个人所得税= $(1\,000+3\,000-2\,000) \times 10\%-25=175$ (元)。

可见,如果刘某与乙公司签订劳动合同,建立稳定的雇佣关系,应将从甲企业和乙公司取得的收入合并纳税,每月可实现节税 265 元( $440-175$ )。

实际上,在本案例中,刘某从乙公司取得的收入就是将劳务报酬所得转化为工资薪金所得,从而实现节税的目的。

## 4. 工资薪金所得和劳务报酬所得的分解。

案例 5:叶某为 A 建筑施工企业的高级工程师,每月从 A

企业获得工资薪金收入 4 000 元,另外,每月还从 B 公司获得收入 10 000 元。

如果叶某与 B 公司存在稳定的雇佣关系,叶某应该就从两家企业取得的收入合并按工资薪金所得项目纳税,叶某应缴纳个人所得税= $(4\,000+10\,000-2\,000) \times 20\%-375=2\,025$ (元)。

筹划方案:如果叶某与 B 公司不存在稳定的雇佣关系,则两项收入应按不同类别的所得分别计算个人所得税。

从 A 企业取得的工资、薪金所得:应纳税额= $(4\,000-2\,000) \times 10\%-25=175$ (元)。

从 B 公司取得的劳务报酬所得:应纳税额= $10\,000 \times (1-20\%) \times 20\%=1\,600$ (元),共应缴纳个人所得税额= $175+1\,600=1\,775$ (元)。

可见,叶某将从 A 企业和 B 公司取得的收入,分解为两个不同的应税项目,分别按照工资薪金所得和劳务报酬所得项目纳税,每月可以节税 250 元( $2\,025-1\,775$ )。

## 主要参考文献

1. 全国注册税务师执业资格考试教材编写组.税法 II.北京:中国税务出版社,2010

2. 黄凤羽.税收筹划策略、方法与案例.大连:东北财经大学出版社,2006

《增值税暂行条例》规定,各种价外收费都要并入销售额计算征税。因此,对纳税人销售货物并负责运输所收取的运费收入(符合条件的代垫运费除外),应作为混合销售行为,在换算为不含税销售额后并入货物的销售额计算销项税额。

若销售方企业委托其他运输单位承运货物,该运输单位将运费发票开具给销售方,销售方支付运费后,再向购货方开具普通发票收取运费,则收取的运费作为价外费用计算增值税销项税,并且可依税法规定,根据从其他运输单位取得的合法运输发票,按照运费金额(为运输发票上运费和建设基金的金额之和)的7%计算可以抵扣的进项税额,其余部分销售方作为营业费用处理。

例2:S生产企业向外地甲商场批发销售货物一批(适用税率为17%),双方都为增值税一般纳税人,S企业委托运输单位运输,运输发票开给S企业,S企业向运输单位支付2340元的运费。S企业销售时除了开具增值税专用发票收取货物价款300000元(不含税),还开具2340元的普通发票给甲商场,以上款项均通过银行转账结算。

解析:S企业(销售方)向运输单位支付运费时,根据运费发票,可抵扣运费的进项税额为163.8元( $2340 \times 7\%$ );其余2176.2元( $2340 - 2340 \times 7\%$ )作为销售费用处理。

S企业(销售方)向甲商场销售时,货物价款销项税为51000元( $300000 \times 17\%$ );收取的运费发生销项税额340元 $[2340 \div (1+17\%) \times 17\%]$ 。

### 三、代垫运费的涉税处理

代垫运费必须同时符合以下条件:承运者将运输发票开给购货方;销售方将运费发票转给了购货方。由于销货方只是代垫运费,无论所销售货物适用税率为多少,都不必征收增值税。对于购货方而言,由于取得了合法的运输发票,可以按照票面金额的7%作为进项税额,其余金额工业企业作为采购物资的成本,商业企业作为销售费用。

例3:S生产企业向外地甲企业(工业企业)批发销售货物一批(适用税率为17%),双方都为增值税一般纳税人。S企业委托运输单位运输,运输发票开具给购货方,S企业在向运输单位代垫运输费用后,向甲企业收取货物款项时,除了收取货物价款300000元(不含税),还向购货方收取运费2340元(运费发票也已转给甲企业),以上款项已存入银行。

解析:对于S企业来说,以上业务中的运费符合代垫运费的条件,所以收到的该笔运费收入2340元不必征收增值税;S企业应纳的销项税是货物价款销项税51000元( $300000 \times 17\%$ )。对于购买方甲企业来说,收到运输发票并支付运费,发生增值税进项税额163.8元( $2340 \times 7\%$ ),其余的2176.2元( $2340 - 163.8$ )作为货物的采购成本。

### 四、涉及免税项目运费的涉税处理

若纳税人销售或进口免税项目,由于货物本身税率为零,所以就算同时收取运费,发生的作为价外费用的运费也不用缴纳增值税,即运费的销项税额为零。若纳税人作为购货方,购买了免税项目,由于所购货物本身是免税的,所以购货所发生的运费即使取得了合法的运输发票,也不能按照7%抵扣进

项税。

例4:S生产企业进行资产整合,销售了一批已使用过的固定资产。固定资产原值200000元,已提折旧145000元,售价为50000元,并与购买方协商,由S企业负责运输,另收取运费2000元。

解析:S企业销售已使用过的固定资产,由于售价未超过固定资产账面净值,所以免征增值税,由此收取的固定资产运费也不用缴纳增值税。

### 五、不单独计价运费的涉税处理

销货方负担运费,但通过提高所售商品的价格来回收,而不单独收取运费,则所负担的运费通过提价已经并入销售额中,不必单独处理。如果是销售方委托运输公司运输并取得运输发票,支付运费后但不单独向购货方收取,而是通过提价,则取得运输发票后按照运输发票中运费和建设基金之和的7%计算进项税额,其余作为营业费用。

例5:S生产企业向甲商场销售货物,双方都为增值税一般纳税人,货物原价300000元(不含税)。原定由甲商场自行负责运输,但由于情况变化,后改为由S企业负责运输。经过双方协商,货物价格提高为302000元。S企业实际委托一运输单位运输,支付运费1800元并取得运费发票。

解析:由于S企业销售货物时,收取的运费不单独计价,所以运费不用单独处理,销售货物发生增值税销项税51340元( $302000 \times 17\%$ );此外,S企业根据取得的运费发票发生增值税进项税126元( $1800 \times 7\%$ )。

### 六、发生非正常损失货物所含运费的涉税处理

如企业为增值税一般纳税人,根据《增值税暂行条例》的规定,非正常损失的购进货物及相关的应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣,非正常损失购进货物的运费所计算的进项税额,也不得从销项税额中抵扣。若已抵扣进项税额的购进货物或者应税劳务以及由此已生产完工的产成品、在成品发生非正常损失的,应当将该项购进货物或者应税劳务的进项税额从当前的进项税额中扣减转出;无法确定该项进项税额的,按当期实际成本计算应扣减转出的进项税额。

例6:S企业月末盘存发现上月购进的原材料由于管理不善腐烂变质,损失材料的金额50000元(其中含分摊的运费4650元)。材料的适用税率为17%。

解析:材料因管理不善腐烂变质属于非正常损失,由于该批材料之前已抵扣了进项税,所以应做进项税额转出处理。在计算进项税转出时材料的购买价格和分摊到采购成本中的运费应分段计算,并且分摊的运费4650还应还原成原始运费再计算进项税转出额。

材料购买价格的进项税转出额为7709.5元 $[(50000 - 4650) \times 17\%]$ ;分摊运费的进项税转出额为350元 $[4650 \div (1 - 7\%) \times 7\%]$ ;该批非正常损失原材料的进项税转出额为8059.5元( $7709.5 + 350$ )。

### 主要参考文献

刘世慧,赵华.几种运费的税务处理方式.中国乡镇企业会计,2008;6