

购销业务中运输劳务的增值税会计处理

胡成玉

(湖南信息科学职业学院 长沙 410151)

【摘要】 由于我国当前增值税法对于一般纳税人采用的计税方法是税款抵扣法,但在货物购进或销售业务中,运输劳务涉及增值税的进项税额和销项税额在会计处理上存在较大的差别。本文对一般纳税人在货物购进或销售业务中运输劳务涉及增值税的会计处理进行了探讨。

【关键词】 购进或销售 运输劳务 增值税

一、一般纳税人增值税会计核算的基本要求

我国现行增值税法将增值税纳税义务人按会计核算水平和经营规模大小划分为一般纳税人和小规模纳税人两类,分别采用不同的增值税计税方法。由于小规模纳税人采用简易征税办法,而且对于购进或销售业务中运输劳务涉及增值税的会计处理与其他项目并无显著性差异,故本文不予讨论。

对于一般纳税人而言,我国当前采用的计税方法是税款抵扣法。即:一方面,一般纳税人在销售货物或提供增值税应税劳务时,除了要向购货方或接受劳务方收取销货款外,还要向购货方或接受劳务方收取按当期销售额和适用税率计算出的增值税销项税额(属于代收款项)。另一方面,一般纳税人在购进货物或接受增值税应税劳务时,除了要向销货方或提供应税劳务方支付购货款外,还要向销货方或提供应税劳务方支付按当期购进额和适用税率计算出的增值税进项税额(属于代垫款项);通过一般纳税人当期代收的销项税额抵扣当期代垫的进项税额后的余额间接地计算出当期的应纳税额。其实质是针对流通环节中货物和增值税应税劳务的增值额予以征税。

因此,对于一般纳税人而言,无论是销售货物收取的增值税款,还是购进货物支付的增值税款均需要在会计处理上予以单独核算。本文拟对一般纳税人在货物购进或销售业务中运输劳务涉及增值税的会计处理进行探讨。

二、购进或销售业务中支付运输费用增值税进项税额的会计处理

我国当前增值税进项税额的抵扣方式大致可分为以下两种:一是凭票抵扣,即购货方取得法定扣税凭证,且符合税法规定可以抵扣的进项税额,主要包括从销货方取得的增值税专用发票上注明的增值税额和从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额;二是计算抵扣,即没有取得法定扣税凭证,但符合税法抵扣规定的进项税额,主要包括外购或销售货物支付的运输费用,按准予作为抵扣凭证的运费结

算单据(普通发票)上注明的运输费用金额和7%的扣除率所计算的进项税额,以及外购免税农产品按照农产品收购发票上注明的农产品买价和13%的扣除率所计算的进项税额。这里准予计算进项税额抵扣的货物运输费用金额仅指运费结算单据上注明的运输费用(含铁路临管线及铁路专用运输费用)和建设基金两项,不包括装卸费、保险费等其他杂费。

值得注意的有两点:一是除了购进免税农产品所支付的运输费外,其他购进或销售免税货物所发生的运输费一律不得计算进项税额抵扣;二是运输费计算进项税额抵扣并非只是发生在购货方,也有可能发生在销货方,关键要看运输费发生是在销售环节还是在购进环节。若提供运输劳务的第三方将运输发票开具给购货方(购进环节),运输费用由购货方支付并承担,则由购货方计算运输费用的进项税额抵扣;反之,若提供运输劳务的第三方将运输发票开具给销货方(销售环节),运输费用由销售方支付并承担,则由销货方计算运输费用的进项税额抵扣。

(一)购进环节支付运输费增值税进项税额的会计处理

在购进环节中,无论是购进应税货物时支付的运输费用,还是购进免税农产品时支付的运输费用或者是委托加工业务中支付的运输费用,其增值税进项税额的计算方法都是直接按运输单位开具的运输发票上注明的运输费(含建设基金)乘以7%的扣除率计算(即含税价×扣除率)。若购货方所支付的运输费为同时购进应税货物和免税货物(不含免税农产品)共同负担的,则应按合理的方法计算分配由应税货物负担的那部分运费,再乘以7%扣除率计算进项税额抵扣,免税货物负担的运费应全部计入采购成本,不得计算进项税额抵扣。

其会计处理是:按运费计算的进项税额与购进货物支付的进项税额合并,借记“应缴税费——应交增值税(进项税额)”账户,按全部运费金额扣除依运费计算的进项税额的差额与货物买价及其他相关费用的合计金额,借记“材料采购”、“在途物资”、“原材料”等账户,按支付的全部款项,贷记“应付

账款”、“银行存款”等账户。

例 1:A 公司为增值税一般纳税人。2012 年 11 月 5 日,A 公司从 B 公司购进一批原材料,取得防伪增值税专用发票上注明的价款 500 万元,增值税额 85 万元,货物已验收入库。收到运输单位开具的运费发票上注明的运输费 19 万元,建设基金 1 万元,装卸费 2 万元,保险费 3 万元,上述款项均已通过银行支付。

则 A 公司 2012 年 11 月 5 日的会计处理为:

借:原材料 5 236 000 元 [5 000 000+(190 000+10 000)×(10 000-7%)+20 000+30 000],应交税费——应交增值税(进项税额)864 000 元(850 000+200 000×7%);贷:银行存款 6 100 000 元。

(二)销售环节支付运输费增值税进项税额的会计处理

销售环节中由销货方支付并承担应税货物的运输费用,也可以计算进项税额抵扣。其会计处理是:按收到运输单位开具的运输发票上注明的运输费(含建设基金)与 7%的扣除率计算的进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户;按全部运费金额扣除依运费计算可抵扣的进项税额后的差额,借记“销售费用”账户;按支付的全部运费,贷记“库存现金”、“银行存款”等账户。值得注意的是,若为销售免税货物支付的运输费用就不得计算进项税额抵扣。

例 2:A 公司为增值税一般纳税人,既生产销售增值税应税甲产品,又生产销售增值税免税乙产品。2012 年 12 月 5 日,A 公司向 B 公司(一般纳税人)销售应税甲产品 200 万元,甲产品成本为 150 万元,开具增值税专用发票;同日向 B 公司销售免税乙产品 100 万元,乙产品成本为 80 万元,开具普通发票,上述款项均已收存银行。同时 A 公司开出转账支票支付承运单位运输费用 10 万元,收到承运单位开具的运输发票,假定应税产品负担 60%运费。A、B 两公司适用增值税率均为 17%。

则 A 公司 2012 年 12 月 5 日的会计处理为:

(1)销售货物时:借:银行存款 3 340 000 元;贷:主营业务收入 3 000 000 元(2 000 000+1 000 000),应交税费——应交增值税(销项税额)340 000 元(2 000 000×17%)。

同时:借:主营业务成本 2 300 000 元(800 000+1 500 000);贷:库存商品 2 300 000 元。

(2)支付运费时:借:销售费用 95 800 元(100 000-100 000×60%×7%),应交税费——应交增值税(进项税额)4 200 元(100 000×60%×7%);贷:银行存款 100 000 元。

三、销售业务中收取运输劳务收入增值税销项税额的会计处理

取得运输劳务收入通常属于营业税的征税范围,一般应当征收营业税。但是,在货物的销售业务中由销货方向购货方额外收取的运输收入,应作为销货方收取的价外费用并入销售额一并计征增值税。这里由销货方收取的作为价外费用的

运输收入,不包括同时符合以下两个条件的由销货方先垫付后收取的代垫运费:一是承运单位的运输发票开具给购货方;二是销货方将该发票转交给购货方。因为此种情形下,销货方仅仅是为购货方代办运输业务,并未从中收取费用。

当然,销售业务中同时向购货方额外收取运输劳务收入的行为,其实质是一种增值税的混合销售行为,应视为销售货物一并征收增值税。因为该行为完全符合混合销售行为的三个基本条件:①货款和运输费均由同一方(销货方)收取;②货款和运输费均由同一方(购货方)支付;③货物的销售与运输劳务的提供同时发生。

对于混合销售行为,我国税法规定一般只征收一个税种(销售自产货物并同时提供建筑劳务的行为除外),即从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为,视为销售货物一并征收增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非增值税应税劳务一并征收营业税。

值得注意的是,由于运输收入只能开具普通发票,故为含税收入,因此,应将其换算成不含税收入后再并入货物的销售额计税。其会计处理是:按销售货物和提供运输劳务向购买方收取的全部款项合计金额,借记“应收账款”、“银行存款”等账户;按货物的销售价款,贷记“主营业务收入”账户;按不含税的运输劳务营业额,贷记“其他业务收入”账户;按两项不含税的销售收入合计乘以适用的税率所计算的增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户。

例 3:生产电冰箱的 A 公司为增值税一般纳税人。2012 年 12 月 20 日,A 公司向外地 B 商城批发电冰箱 50 台,为保证及时供货,经协商 A 公司动用自己公司的卡车向 B 商城运送这 50 台电冰箱,已开具增值税专用发票,注明的价款为 15 万元,增值税款为 2.55 万元。另外规定额外收取运输费 1.755 万元,开具普通发票。上述款项均已收存银行。

则 A 公司 2012 年 12 月 20 日的会计处理为:

借:银行存款 193 050 元;贷:主营业务收入 150 000 元,其他业务收入 15 000 元[17 550÷(1+17%)],应交税费——应交增值税(销项税额)28 050 元(25 500+15 000×17%)。

可见,一般纳税人运输劳务增值税的进项税额和销项税额在会计处理上存在两方面的差别:一是计税的力度不同,运输劳务进项税额的计算始终以 7%的扣除率计算,而销项税额的计算要视所销售货物适用的税率而定,即根据所销售的货物不同,分别选用不同的税率(或征收率)计算;二是计税依据不同,进项税额直接按运输发票上注明的运输费用(含税价)作为计税依据,而销项税额则应按不含税的运输收入作为计税依据。

主要参考文献

中国注册会计师协会.税法.北京:中国财政经济出版社,2012