

“营改增”后企业运费的涉税风险处理

王化敏

(辽宁税务高等专科学校 大连 116023)

一、混业经营收取运费的涉税风险

兼有不同税率或征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额,未分别核算销售额的,从高适用税率或征收率。

例1:甲企业为增值税一般纳税人,从事酒业行业生产。2012年12月销售一批货物给乙企业,并送货上门,销售白酒1 000 000元(不含税,下同),销售高粱200 000元,自备汽车运输收取运费收入10 000元,汽车送货返回时又为乙企业运货取得运费收入5 000元。

甲企业的混业经营账务处理如下:借:银行存款1 412 650;贷:主营业务收入——白酒收入1 000 000,其他业务收入——高粱收入200 000、——运输收入15 000,应交税费——应交增值税(销项税额)197 650(1 000 000×17%+200 000×13%+15 000×11%)。

如果甲企业没有将混业经营分别核算,则要从高适用税率征收税款,高粱销售收入及运费收入就要多纳增值税。

二、特殊混合销售行为涉及运费的涉税风险

税法规定,纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为是特殊混合销售行为。此项销售行为既涉及货物销售,又涉及非增值税应税劳务。应当分别核算增值税的混业销售额和非增值税应税劳务的营业额,如果未分别核算的,由税务机关核定混业销售额,地税机关核定建筑业营业额。增值税混业销售额未分别核算的,从高适用税率。

例2:甲企业生产销售一批塑钢门窗给乙企业,并送货上门,同时负责安装工作。塑钢门窗的销售金额1 000 000元(不含税,下同),运费收入10 000元,安装费200 000元(含税)(假设不考虑城建税和教育费附加)。

甲企业账务处理为:借:银行存款1 381 100;贷:主营业务收入——塑钢门窗1 000 000,其他业务收入——汽车运输收入10 000、——安装塑钢门窗收入200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)171 100(1 000 000×17%+10 000×11%)。借:营业税金及附加10 000;贷:应交税费——应交营业税10 000。

如果甲企业的混业销售额没有分别核算,从而从高适用税率征收增值税,则甲企业的运费就要多纳增值税352.99元[10 000÷(1+17%)×17%-10 000×11%]。如果涉及欠税、偷逃

税等税收违法违规行为,还要缴纳滞纳金和罚款。

三、支付非试点纳税人运费的涉税风险

“营改增”试点纳税人提供应税服务,按照有关营业税政策规定差额征收营业税的,允许其以全部价款和价外费用,扣除其支付给非试点纳税人价款后的余额为计税销售额。应纳增值税额=计税销售额×应税服务适用的增值税税率或征收率;计税销售额=(取得的全部含税价款和价外费用-支付给其他单位或个人的含税价款)÷(1+对应应税服务适用的增值税税率或征收率)。

例3:甲运输企业2013年1月承接一项联运业务,给乙企业运输货物,全程运费收入33.3万元(含税,下同),支付给非试点丙企业联运合作方运费22.2万元,取得丙企业开具的普通运输发票一张,金额22.2万元。

甲企业账务处理为:借:银行存款33.3;贷:主营业务收入——运输收入30,应交税费——应交增值税(销项税额)3.3。借:主营业务成本20,应交税费——应交增值税(“营改增”抵减的销项税额)2.2;贷:银行存款22.2。

四、非正常损失中包含运费的涉税风险

非正常损失与纳税人的生产经营活动没有直接关系,这部分损失中的进项税额应由纳税人承担。当货物发生非正常损失时,必须将已计入该货物采购成本的运费(购进货物取得的运输业增值税专用发票注明的价格)和已计入进项税额的运费转出。

运费的进项税额转出=计入成本的运费×11%(7%)

如果是铁路运费,则将之前已计入该货物采购成本的运费(购进货物的铁路运输发票已按照7%计算进项税额后的余额)和已计入进项税额的运费转出。

运费的进项税额转出=计入成本的运费÷(1-7%)×7%

例4:甲企业上期购进原材料一批,适用增值税税率17%,价款110 000元(其中10 000元为购进时计入成本的运费,入账发票为货运业增值税专用发票)。本期因管理不善致使该货物全部霉烂变质,造成非正常损失。本期应转出的进项税额为18 100元(100 000×17%+10 000×11%)。

企业结转毁损材料的损失时:借:待处理财产损益128 100;贷:原材料110 000,应交税费——应交增值税(进项税额转出)18 100。○