

享受双重税收优惠时 运费支付方式的纳税筹划

薛东成 张新 ■

一、案例的提出与分析

近日,某税务中介机构按照协议约定对南阳市某水泥有限公司2009年上半年纳税情况审查时发现,截至6月份,挂“其他应付款”账户的销售装卸运输费用累计达430万元。该企业是一家中外合资经营企业,经营范围为生产销售各种标号水泥。2006年5月被主管国税机关认定为增值税一般纳税人。企业与经销商签订的供货合同表明,水泥以合同价每吨284元的含增值税价格卖给经销商,其中包括装卸运输费用50元。根据上半年实际资料,结合下半年可能出现的变化因素,预计2009年度可抵扣的进项税额为860万元(不包括运输发票可抵扣的进项税额),2009年度可销售水泥40万吨(每吨生产成本140元)。由于没有自己的装卸运输队,所以该企业雇用外部运输公司负责装卸并送货上门,平均每吨装卸费20元、运输费用30元。企业对每吨货物本身价款234元开具销售发票,50元的装卸运输费另开收款收据,这部分装卸运输费用先由该企业在收取水泥款时一并收取并暂挂“其他应付款”账户,然后在货物运到后凭自己开具的收款收据与运输公司进行结算,运费收支通过“其他应付款”账户核算。当中介机构服务人员问道,挂账的这部分装卸运输费用为什么没有申报纳税时,企业会计

人员答复,他们是凭与这家装卸运输公司签订的合同在收取货款时一并收取装卸运输费的,纯粹是为了方便运输公司,以后还要转交运输公司,他们一分钱不留。既然不是公司的收入,所以当然不应该由他们申报纳税。中介机构服务人员指出,既然在与购货方签订的供货合同中,装卸运输费用含在产品销售价格中,那么在纳税时就应该按包括装卸运输费用在内的应税销售额计提销项税额,该企业对代收代付装卸运输费用的处理存在涉税风险。

中华人民共和国增值税暂行条例第六条规定,销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。根据增值税暂行条例实施细则第十二条的规定,条例第六条所称价外费用包括价外向购买方收取的运输装卸费,但同时符合以下条件的代垫运输费用不包括在内:1.承运部门的运输费用发票开具给购买方的;2.纳税人将该项发票转交给购买方的。该企业收取水泥装卸运输费未作价外费用申报增值税的税收风险主要体现在,对不同时符合两个条件的代垫运输费用,不仅需要补缴增值税、城建税金及附加,还要接受税收罚款及缴纳滞纳金。有没有既能消除税收风险,又不增加企业税收负担的解决办法呢?税务中介机构认为装卸运输

费用可以有不同的支付方式,但不同的装卸运输费用支付方式对企业负担的税款和实现的净利润的影响不同,存在纳税筹划的空间,可以从改变合同内容及支付运费方式的角度对运输业务进行筹划。

二、两个筹划方案的比较与选择

方案一:由运输公司给购货方开具运输发票,销售货物方作代垫装卸运输费处理。

从上述规定中可以得出结论,要想避免代垫运输费作为价外费用缴纳增值税,就要同时符合两个条件:1.承运部门的运输费用发票开具给购买方;2.纳税人将该项发票转交给购买方。即企业以正常的产品销售价格与购货方签订产品购销合同,并商定:运输公司的运输发票直接开给购货方,并由该企业将该发票转交给购货方,销售企业为购货方代垫运费。另一方面,企业与运输公司签订代办运输合同,企业在货物运达后向运输公司支付代垫运费,将代垫运费从销售价格中分离出来,水泥每吨价格从284元降为234元。这样处理后,因为同时符合两个条件,所以代垫的运输费用就不需要再缴纳增值税及城建税、教育费附加。

在方案一下,假定未发生其他业务,则按照预计销售量,该企业2009年度纳税情况计算如下:

不含税销售额 = $234 \div (1 + 17\%) \times 40 = 8000$ (万元)

增值税销项税额 = $8000 \times 17\% = 1360$ (万元)

增值税进项税额 = 860 (万元)

应纳增值税 = $1360 - 860 = 500$ (万元)

营业税金及附加 = $500 \times (7\% + 3\%) = 50$ (万元)

增值税税负率 = $500 \div 8000 \times 100\% = 6.25\%$

主营业务利润额 = $8000 - 140 \times 40 - 50 = 2350$ (万元)

应纳企业所得税 = $2350 \times 25\% = 587.5$ (万元)

净利润 = $2350 - 587.5 = 1762.5$ (万元)

方案二：由销售企业给购货方开具销售发票，运输企业给销售方开具运输发票。

如果产品销售合同中约定，销售价格包括运输装卸费，运输费用不再由购货方负担，而由销售方负担，那么一方面需要由销售企业给购货方开具销售发票，销售方的销售额中包括运输装卸费，也就是说将收取水泥装车费作为价外费用申报增值税；另一方面再由运输企业给销售方开具运输发票，则销售企业可凭运输发票金额按7%计算抵扣进项税额（注意装卸费不得抵扣进项税额），抵扣7%的税后余额作为销售费用处理。按照这种方案，该企业2009年度纳税情况计算如下：

不含税销售额 = $(234 + 50) \div (1 + 17\%) \times 40 = 9709.6$ (万元)

增值税销项税额 = $9709.6 \times 17\% = 1650.63$ (万元)

增值税进项税额 = $860 + 30 \times 40 \times 7\% = 944$ (万元)

应纳增值税 = $1650.63 - 944 = 706.63$ (万元)

营业税金及附加 = $706.63 \times (7\% + 3\%) = 70.66$ (万元)

增值税税负率 = $706.63 \div 9709.6 \times 100\% = 7.28\%$

主营业务利润额 = $9709.6 - 140 \times 40 - 70.66 - 30 \times 40 \times (1 - 7\%) - 20 \times 40 = 2122.94$ (万元)

应纳企业所得税 = $2122.94 \times 25\% = 530.74$ (万元)

净利润 = $2122.94 - 530.74 = 1592.2$ (万元)

综合考虑应交税费和净利润两个因素，方案一与方案二相比，不仅少缴税费170.53万元（ $1308.03 - 1137.5$ ），而且税后净利润增加170.30万元（ $1762.5 - 1592.2$ ），即方案一缴纳税费较少，税后净利润较多，所以对一般企业来说，方案一为最佳方案。

然而，在本案例中，该水泥生产企业从本企业实际出发，再三权衡后却最终选择了方案二。这又是为什么呢？原来，选择方案二缘于该企业目前可以享受双重税收优惠。

该公司特别重视资源综合利用和节能环保工作，于2008年底废弃立窑生产工艺，积极采用旋窑法工艺和先进技术，成功利用工业废弃物制成水泥，变废为宝，减少了环境污染。该公司生产的水泥产品已经省资源综合利用认定委员会审查认定为资源综合利用产品，并颁发有资源综合利用认定证书。根据《财政部 国家税务总局关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知》（财税[2008]156号）的规定，采用旋窑法工艺生产并且生产原料中掺兑废渣比例不低于30%的水泥实行增值税即征即退的政策。该公司资源综合利用产品——32.5级复合硅酸盐水泥和42.5级复合硅酸盐水泥全部符合增值税即征即退优惠政策，资源综合利用应退税额706.63万元。但《财政部 国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税[2008]151号）规定，企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。本条所称财政性资金，是指企业取

得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款。该公司实际收到退税款时，依据区国税局、区财政局盖章的中华人民共和国税收收入退还书和银行转账结算凭证，作借“银行存款”、贷“补贴收入”的会计处理。另外，该公司系2006年2月成立的生产型外商投资企业，享受“两免三减半”所得税优惠。依据《国务院关于实施企业所得税过渡优惠政策的通知》（国发[2007]39号）的规定，自2008年1月1日起，原享受企业所得税“两免三减半”、“五免五减半”等定期减免税优惠的企业，新税法施行后继续按原税收法律、行政法规及相关文件规定的优惠办法及年限享受至期满为止，但因未获利而尚未享受税收优惠的，其优惠期限从2008年度起计算。该企业2009年度开始进入减半征收的第二年份。如果方案二考虑即征即退增值税因素，则2009年度实际负担的增值税为零，相应增加企业所得税 = $706.63 \times 25\% \times 50\% = 88.33$ (万元)。此时，方案二实际负担的各种税费 = $70.66 + 530.74 + 88.33 = 689.73$ (万元)，税后净利润 = $1592.2 + (706.63 - 88.33) = 2210.5$ (万元)，从应交税费和净利润两个方面进行比较，对该企业而言，方案二明显优于方案一。从该案例可见，将收取水泥装卸运输费作为价外费用申报增值税不仅可享受增值税优惠政策增加企业收益，而且没有任何税收风险。对购货方来说，可以凭销售方提供的增值税专用发票抵扣17%的进项税额，更有利于购销双方的业务合作，所以对有类似情况的企业来说，方案二才是最佳方案。■

（作者单位：河南省南阳市国家税务局 河南省南阳宏图税务师事务所）

责任编辑 崔洁