“营改增”后“大众交通”税负降低了吗

陈艳艳（博士）

（华南农业大学经济管理学院 广州 510642）

【摘要】本文通过对上市公司“大众交通”在“营改增”前后的税收负担与净利润进行分析，以检验“营改增”的实施效果。本文发现，“大众交通”在“营改增”之后的净利润提高，但并非由于企业税负降低所导致，而是由于会计准则对于两种税收的确认原则不同而导致。因此，“营改增”之后的实际税负增加，现金流出增加。

【关键词】“营改增” 职工薪酬 进项税额抵扣

一、引言

为了进一步解决货物以及劳务纳税中重复征收税费的问题，完善我国的税收制度，支持现代服务业的发展，我国进行营业税改征增值税的重大税收改革（周艳，2012）。从2013年起，在全国范围内实现“营改增”。此次营业税改征增值税是一项重要的结构性减税措施，其核心思路是降低企业税收负担，促进第三产业尤其是现代服务业的发展（何佩娟，2012）。通过税率设计和优惠政策过渡等安排，改革试点行业总体税负不增加或略有下降。此次改革试点选择了11%和6%两档税率，分别适用于交通运输业和部分现代服务业。

“营改增”后，交通运输业的增值税税率为11%，远高于部分现代服务业的6%。根据中国物流与采购联合会在2011年3月对上海65家大型物流企业的调查显示，2008～2010年三年运输业务的营业税率为1.88%，而“营改增”后，企业的增值税负担率增加到4.2%，上升幅度为123%。调查结果表明，“营改增”反而增加交通运输业的实际税负。其中的原因是什么呢？本文尝试以上海上市公司“大众交通”作为案例，具体分析“营改增”前后的税收负担及对净利润的影响，从而为“营改增”的进一步推广提供政策建议。

二、营业税与增值税的介绍

营业税的征收方式相对简单，在营业税税率固定的情况下，企业的税收负担只是与其营业收入水平相关，不受成本费用的影响。根据国家税务总局的规定，交通运输行业包括陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输，其营业税率均为3%。应纳营业税额=营业额×营业税税率（曹小林，2012）。

增值税是以商品（或应税劳务）在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。我国增值税征收采用税款抵扣的办法，即根据商品或劳务的销售额，按规定的增值税率（此次规定交运企业增值税率为11%）计算出销项税额，然后扣除取得该商品或劳务时所支付的增值税款，即进项税额，其差额就是增值部分应交的增值税税额。应纳增值税额=增值税的销项税额−增值税的进项税额。

增值税与营业税的区别是，在计算增值税应纳税额时，不仅与纳税人的收入水平相关，且与纳税人成本中所含的可以抵扣的增值税相关。

三、“营改增”对上市公司“大众交通”的影响

大众交通（交通）股份有限公司是一家注册地为上海的道路运输业公司，上市代码为600611，证券简称为“大众交通”。公司下属主要产业包括交通服务业（汽车租赁）、交通运输业、旅游服务业、房地产业与金融股权融资。其中，交通运输业占营业收入的比例在60%～70%之间。本文重点分析“营改增”对“大众交通”交通运输业务的影响，其他经营业务不在分析范围之内。

本文分析的报表数据跨度是2010～2012年，其中2010年和2011年交通运输业征收营业税，2012年改征增值税。本文用三年数据分别计算税改前后“大众交通”交通运输业务的各项财务数据。

1. “营改增”之前的税收负担及对净利润的影响。在2010和2011年，公司的交通运输业缴纳营业税，表1（金额单位：元）中的分析与现实一致；而在2012年公司的该业务缴纳增值税，表1的分析是假设2012年继续缴纳营业税的情况。

表1 “大众交通”三年经营情况（缴纳营业税）

	2010年	2011年	2012年
交通运输业收入	1 687 905 732.68	1 666 381 054.22	1 771 207 601.99
交通运输业成本	1 213 939 856.70	1 283 380 515.11	1 420 379 848.70
营业税	50 637 171.98	49 991 431.63	53 136 228.06
城建税与教育费附加	5 063 717.20	4 999 143.16	5 313 622.81
营业利润	418 264 986.80	328 009 964.32	292 377 902.42
营业利润占收入比例	24.78%	19.68%	16.51%
净利润	313 698 740.10	246 007 473.24	219 283 426.82
净利润占收入比例	18.59%	14.76%	12.38%
税收负担	41 775 666.88	41 242 931.09	43 837 388.15
税收负担占收入比例	2.48%	2.48%	2.48%

表1中，交通运输收入和交通运输成本数据来自公司财务报表附注，营业税=交通运输收入×3%，城建税与教育费附加=营业税×(7%+3%)。营业利润=交通运输业收入-交通运输成本-营业税-城建税与教育费附加。

根据计算，“大众交通”在2010～2012年交通运输业的营业利润占收入的比例分别为24.78%、19.68%与16.51%，三年平均值为20.32%。净利润=营业利润×(1-25%)，三年中净利润占收入的比例分别为18.59%、14.76%与12.38%，平均值为15.24%。税收负担=(营业税+城建税与教育费附加)×(1-25%)，它们都可以在税前扣除。因此，在缴纳营业税的情况下，每年的税收负担是2.48%。

2. *“营改增”之后的税收负担及对净利润的影响*。在2010和2011年，公司的交通运输业缴纳营业税，表2(金额单位：元)的分析是假设这两年改为缴纳增值税的情况；而在2012年公司的该业务缴纳增值税，表2的分析与现实一致。

表2　“大众交通”三年经营情况(缴纳增值税)

	2010年	2011年	2012年
交通运输业收入	1 687 905 732.68	1 666 381 054.22	1 771 207 601.99
交通运输业成本	1 213 939 856.70	1 283 380 515.11	1 420 379 848.70
增值税——销项税额	185 669 630.59	183 301 915.96	194 832 836.22
增值税——进项税额	81 991 260.60	72 465 176.95	92 383 496.73
应纳增值税	103 678 369.99	110 836 739.01	102 449 339.49
城建税与教育费附加	10 367 837.00	11 083 673.90	10 244 933.95
营业利润	463 598 038.98	371 916 865.21	340 582 819.34
营业利润占收入的比例	27.47%	22.32%	19.23%
净利润	347 698 529.24	278 937 648.91	255 437 114.51
净利润占收入的比例	20.60%	16.74%	14.42%
税收负担	111 454 247.74	119 149 494.44	110 133 039.95
税收负担占收入的比例	6.60%	7.15%	6.22%

销项税额的计算比较简单，增值税的销项税额=交通运输收入×11%。下面详细解释进项税额的计算。

交通运输业的营业成本主要分为三大类：①外购的机械设备和燃料；②路桥费；③职工薪酬。第①类成本中含增值税，可进行抵扣。第②类和第③类成本中不含增值税，不可抵扣。2012年3月，中国物流与采购联合会发布的《调研报告》中指出，路桥费平均占运输成本的34%。因此，本文假设第②类成本路桥费占交通运输成本的比例为34%。对于第③类成本职工薪酬的估算，本文采用现金流量表中的“支付给职工及为职工支付的现金”代替职工薪酬，计算2010～2012年所有经营业务的职工薪酬占营业总成本的比例分别为19.52%、27.14%与27.74%，以此作为第③类成本职工薪酬占交通运输业成本的比例。

2010年和2011年，增值税的进项税额=交通运输成本×[1-34%-19.52%(27.14%)]/(1+17%)×17%；2012年，进项税额=交通运输成本×(1-34%-27.74%)×17%。由于公司在2010和2011年实际缴纳营业税，因此燃料等成本的增值税进项税额不可抵扣，计入运输成本中，所以计算时要先还原成不含税价格，再乘以增值税税率。应纳增值税=销项税额-进项税额，城建税与教育费附加=应纳增值税×(7%+3%)。营业利润=交通运输业收入-交通运输业成本-城建税与教育费附加，这是由于营业税计入营业税金及附加，影响营业利润；而增值税不计入利润表项目，不影响营业利润。

根据计算，2010～2012年交通运输业的营业利润占收入的比例分别为27.47%、22.32%与19.23%，三年平均值为23%。净利润=营业利润×(1-25%)，三年中净利润占收入的比例分别为20.60%、16.74%与14.42%，平均值为17.25%。税收负担=应纳增值税+城建税与教育费附加×(1-25%)，增值税不能在税前扣除，而城建税与教育费附加可以。三年的税收负担占收入的比例分别为6.60%、7.15%与6.22%，平均值为6.66%。

3. *“营改增”前后的对比*。通过表1与表2的对比可以发现，在缴纳营业税的情况下，营业利润比例的均值为20.32%，净利润比例的均值为15.24%；在缴纳增值税的情况下，营业利润比例的均值为23%，净利润比例的均值为17.25%。“营改增”之后，企业的利润率上升。但是，这并不是由于企业税负降低所导致，而是由于会计准则对于两种税收的确认原则不同。缴纳增值税不影响利润，而缴纳营业税影响利润，因此企业利润率的上升只是“表面现象”。

从实际税负(考虑流转税带来的城建税与教育费附加，以及所得税抵税影响)来看，缴纳营业税的税负比例是2.48%；而增值税的税负比例均值是6.66%，后者比前者增加168.55%。因此，在“营改增”之后，“大众交通”的实际税负增加，现金流出增加。

四、结论与建议

本文发现营业税改征增值税增加交通运输业的实际税负，主要原因有两个：一是交通运输业的人工成本相对较高，但其不可以作为进项税额抵扣。二是占运输成本三分之一的路桥费不含增值税，无法进行进项税额抵扣。根据现有的增值税法规，缴纳增值税的企业所收到的运输业发票可以按发票金额的6%计算抵扣进项税额。如果国家税务总局能够针对交通运输业的特殊情况，出台类似的规定，使得路桥费可以按照以一定比例计算抵扣进项税额，则能够降低交通运输增值税税负。

另外，本文选取的公司“大众交通”属于陆路运输业，不同运输行业的成本组成、成本是否可以进项税额抵扣会有较大差异。因此，本文的结论只适用于陆路运输业。

主要参考文献

1. 曹小林. 基于物流行业营业税改征增值税的利弊分析. 商业会计，2012；24

2. 何佩娟. 营业税改征增值税对试点物流行业的影响. 水运管理，2012；6

3. 周艳.“营改增”对物流企业的影响探微. 财会月刊，2012；10