

“营改增”对建筑业企业税负及盈利水平的影响

——以沪深两市上市公司为例

刘爱明(副教授), 俞秀英

(中南大学商学院, 长沙 410083)

【摘要】 本文以沪深两市建筑业企业在2011~2013年披露的年报数据为测算依据,假设国内已经全面实行“营改增”,对所选取的企业“营改增”以后的流转税和应纳税所得额的增减情况进行分析,得出“营改增”以后建筑业企业的税负降低的结论。

【关键词】 营改增; 建筑业; 税负; 盈利水平

2011年,财政部和国家税务总局联合印发了《营业税改征增值税试点方案》(财税[2011]110号)。2012年1月1日在上海开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税(以下简称“营改增”)试点。2014年1月1日这一改革试点在全国范围内推广。在方案中明确规定建筑业将适用11%的税率。作为建筑业结构性减税的重大举措,建筑业“营改增”给该行业企业带来的税负增减变化,关系到此次改革的顺利进行和建筑企业的健康持续发展,对其上下游企业也将产生深刻的影响。

一、文献回顾

杨抚生、邹昱(2011)采用CGE模型对改革的难点进行分析,分析得出11%的增值税税率并不会增加企业税负的结论。王金霞、彭泽(2014)通过研究建筑业“营改增”前后的实际税负和最终税负,得出建筑业“营改增”后的增值税税率11%可以降低企业的税负,未来则应过渡到17%的税率。王杰、饶海琴(2013)通过测算投入产出表也得出了11%的增值税税率可以降低建筑企业税负的结论。张泽华(2013)通过对行业数据的测算,得出“营改增”对建筑行业有明显的减税效应。李贵芬、王珏(2013)等认为原来征收营业税的建筑业企业在实行消费型增值税后,企业税负会在很大程度上减轻。

但是,有些学者得出了和上述学者相反的结论。戴国华(2012)利用《中国上市公司业绩评价报告2011》中的数据得出“营改增”之后企业应缴增值税比改革前应缴营业税略高的结论。2012年住建部委托中国建设会计学会实地调研建筑施工企业后形成的调研结果——《建筑业“营改增”调研测算情况汇报》里显示“营改增”后建筑企业的税负将明显增加。

在讨论“营改增”对建筑企业税负增减这一问题上很多学者并没有得出明确的结论,其结果受到多方面的影

响,如纳税人的类型、增值税税率的高低、可抵扣项目的规模及增值税发票的取得。刘永丽(2013)认为“营改增”对建筑企业的影响体现着会计核算、税负变化和纳税时间变化三方面。陆淑娟(2014)认为建筑企业在“营改增”期初税负会增加并且上下游链条中的产业反应也会对企业“营改增”后的税负产生影响。

从研究结果来看,上述研究多为规范研究,即使涉及实证研究成果,也都是以统计报告里的数据为基础进行测算。本文选取行业内一批具有代表性的企业,从税务和会计的双重角度对建筑业企业营业税改征增值税税负变化进行实证分析。

二、样本的选择

本文以在沪深两市公开上市的建筑业企业为研究对象,数据来源于所选取的建筑业企业公开披露的2011年、2012年及2013年的年报。剔除已经停牌的、主要向国际市场提供建筑施工服务、营业收入的主要部分并非来自于建筑业以及数据残缺和数据异常的建筑业企业。最后选取了27家上市公司,共80个样本。本文所使用的数据均来自于上海证券交易所和深圳证券交易所官方网站。

表1 样本公司

公司代码	公司名称	公司代码	公司名称	公司代码	公司名称
sh600502	安徽水利	sh600039	四川路桥	sh600853	龙建股份
sz002628	成都路桥	sh600820	隧道股份	sz000961	中南建设
sz002307	北新路桥	sh600512	腾达建设	sh600491	龙元建设
sh601390	中国中铁	sh600846	同济科技	sh601789	宁波建工
sz002310	东方园林	sz002586	围海股份	sz000498	山东路桥
sz002062	宏润建设	sh600545	新疆城建	sh600170	上海建工
sh600528	中铁二局	sh600248	延长化建	sz000931	中关村
sh600463	空港股份	sz002060	粤水电	sh601668	中国建筑
sz002431	棕榈园林	sh601186	中国铁建	sh601800	中国交建

三、研究假设

1. 本文选取样本公司在2011、2012和2013年三个年报中披露的工程建设类的收入和成本进行分析。考虑到部分样本企业可能既提供境内建筑施工业务又提供境外建筑施工业务,为了方便分析,本文假设样本企业的建筑施工劳务收入均来自于国内,其建筑施工的成本也都发生在国内,因而不涉及增值税出口免抵退的问题。

2. 假设所选取的样本企业可抵扣的项目为材料费、机械使用费和外包成本。建筑施工过程中发生的营业成本主要是人工费、材料费、机械使用费以及部分公司将工程外包所产生的外包成本。根据增值税征收原理,在营业收入一定的情况下,可抵扣的增值税进项税额成了增值税税负的决定性因素。在这里假设样本公司年报中列示的机械使用费都是经营租赁产生的租赁费,属于可以抵扣部分。因为假设的机械都属于经营租赁资产,所以样本公司即使当年有固定资产更新业务,其产生的可以抵扣的增值税进项税额也不能用来抵扣建筑施工业务的增值税销项税额。考虑到所选取的样本公司中某些建筑公司将建筑施工业务外包,外包成本占营业成本比重最高的达到59.86%,这部分公司所产生的高额的外包成本如果不能抵扣,将严重影响测算结果的准确性。所以假设在年报中明确列示了外包成本的样本公司,其建筑施工业务中发生的外包成本是可以抵扣的。假设所发生的材料费均是外购的。

3. 假设样本企业在“营改增”后均为一般纳税人,可抵扣的项目均取得增值税专用发票。外购材料适用的增值税税率是17%;经营租赁资产产生的租赁费适用的增值税税率为17%。承接外包业务的公司因为也属于建筑业企业,因而外包业务的增值税税率为11%。由于城市维护建设税、教育费附加和地方教育费附加是以增值税、营业税和消费税为税基的,因而在比较“营改增”前后流转税负高低的时候应该将这三种税费考虑在内。在这里假设这三种税费的征收率合计为当年应纳营业税或增值税的12%。为了方便表述,本文将营业税、增值税、城建税、教育费附加和地方教育费附加统称为流转税。根据营业税征收管理政策,“营改增”前企业的营业税=营业收入×3%。根据增值税征收管理政策,增值税一般纳税人应纳增值税=增值税销项税额-增值税进项税额。则:

“营改增”后企业应纳流转税额=[营业收入/(1+11%)×11%-可抵扣增值税进项税额]×(1+12%)=(营业收入×9.91%-可抵扣增值税进项税额)×1.12

“营改增”后企业流转税升降额=(营业收入×9.91%-可抵扣增值税进项税额)×1.12-营业收入×3%×1.12=(6.91%×营业收入-可抵扣增值税进项税额)×1.12

“营改增”后企业流转税升降率=“营改增”后企业流转税升降额/“营改增”前流转税额=[(6.91%×营业收入-

可抵扣增值税进项税额)×1.12]/[(营业收入×3%)×1.12]=(6.91%×营业收入-可抵扣增值税进项税额)/(3%×营业收入)

假设“营改增”后企业的流转税额不变,则“营改增”后企业流转税升降额为零,即:

(6.91%×营业收入-可抵扣增值税进项税额)×1.12=0
解得:可抵扣增值税进项税额=6.91%×营业收入。

以上计算结果表明,“营改增”后,可抵扣的增值税进项税额=6.91%×营业收入时,“营改增”前后的流转税额相等;当可抵扣项目的增值税进项税额>6.91%×营业收入时,“营改增”后流转税额会下降;当抵扣项目增值税进项税额<6.91%×营业收入时,“营改增”后流转税额会上升。

4. 假设所选取的样本企业应纳税所得额=营业收入-营业成本-营业税金及附加,不考虑样本企业的期间费用,样本企业所得税税率统一为25%。

(1)计算“营改增”后企业应纳所得税升降额。

“营改增”前的企业所得税=(营业收入-营业成本-营业收入×3%×1.12)×25%

“营改增”后的企业所得税=[营业收入/1.11-(营业成本-可抵扣增值税进项税额)-应纳增值税×0.12]×25%=96.64%×营业收入-营业成本

营改增后企业应纳所得税升降额=“营改增”后的企业所得税-“营改增”前的企业所得税=(营业收入-营业成本-营业收入×3%×1.12)×25%-[营业收入/1.11-(营业成本-可抵扣增值税进项税额)-应纳增值税×0.12]×25%=(88.91%×营业收入-营业成本+1.12×可抵扣增值税进项税额)-(96.64%×营业收入-营业成本)=(1.12×可抵扣增值税进项税额-7.74%×营业收入)×25%

假设“营改增”后企业的所得税额不变,则“营改增”后企业所得税升降额为零,即:

(1.12×可抵扣增值税进项税额-7.74%×营业收入)×25%=0

解得:

可抵扣增值税进项税额=6.91%×营业收入

以上计算结果表明,“营改增”后,可抵扣的增值税进项税额=6.91%×营业收入时,“营改增”前后的流转税额相等;当可抵扣项目的增值税进项税额>6.91%×营业收入时,“营改增”后流转税额会上升;当可抵扣项目增值税进项税额<6.91%×营业收入时,“营改增”后流转税额会下降。这一计算结果也表明,“营改增”后企业应纳税额与“营改增”后企业流转税升降额呈反向关系。流转税上升时,企业的应纳所得税下降。

(2)计算“营改增”后企业应纳所得税升降率。

“营改增”后企业应纳所得税升降率=“营改增”后企业应纳所得税升降额/“营改增”前企业应纳所得税额=[(1.12×可抵扣增值税进项税额-7.74%×营业收入)×

25%]/[(96.64%×营业收入-营业成本)×25%]=(1.12×可抵扣进项税额-7.74%×营业收入)/(96.64%×营业收入-营业成本)

(3)“营改增”后企业流转税税额升降值和营改增后企业所得税额升降值的比较。

“营改增”后企业流转税升降额=(6.91%×营业收入-可抵扣增值税进项税额)×1.12

“营改增”后企业应纳税所得额升降额=(1.12×可抵扣增值税进项税额-7.74%×营业收入)×25%=(可抵扣增值税进项税额-6.91%×营业收入)×1.12×25%

“营改增”后企业流转税升降额/“营改增”后企业所得税升降额=-4

此计算结果表明,“营改增”后企业应纳流转税的升降方向与“营改增”后企业应纳所得税的升降方向是相反的并且两者是负四倍的关系。也即若企业“营改增”后流转税下降100元,“营改增”后企业的所得税会上升25元。“营改增”对企业流转税的影响远大于对企业应纳所得税的影响。

5. 假设企业只缴纳流转税和企业所得税两种税。

“营改增”后的税收总和变化率=“营改增”后的税收总和变化额/“营改增”前的税收总和

企业的总体税收额下降,企业的税后净利润将增加并且企业的现金流出量将减少,因而“营改增”前后企业税收总和的变化额和变化率可以表示“营改增”对企业盈利水平的直接影响。

6. 假设没有详细的成本分析表的样本公司,其成本中可以抵扣的部分只有材料费和机械使用费。考虑到在数据收集过程中并不是所有的建筑业企业的年报中都有详细的成本分析表。在数据收集过程中对于没有详细的成本分析表的公司的处理方式,是假设其成本中可以抵扣的项目只有材料费和机械使用费。材料费和机械使用费占营业成本的比例选取具有一定代表性的行业平均值作为测算依据,分别为55.34%和9.54%。

四、描述性统计分析

本文选取了样本公司2011年、2012年及2013年的年报数据进行分析,分别计算了“营改增”以后可以抵扣的增值税进项税额占营业收入的比重、“营改增”前后的流转税的变化率、“营改增”前后所得税的变化率及“营改增”前后所有税收的变化率(假设企业只缴纳流转税和企业所得税)。在分析“营改增”后可抵扣增值税进项税额占营业收入的比重这一指标时,分别分析了建筑企业适用11%的增值税税率和13%增值税税率两种情况。

1. 可抵扣的增值税进项税额占营业收入比重的统计与分析。在假设四中计算得出“营改增”后建筑企业的增值税税率是11%时,只有当可抵扣增值税进项税额占营业收入的比重大于6.91%时,“营改增”后的流转税额才会

小于“营改增”前的流转税额。从表2可以看出,采用11%的增值税税率时,“营改增”后企业可抵扣的增值税税额占营业收入的比重小于6.91%的,在2011年和2012年都只有2个样本,2013年则有3个,共7个样本数,占样本总数的7.5%。该比例表明,只有8.75%的样本企业在“营改增”以后流转税额上升,大部分样本企业在“营改增”之后流转税额出现了下降的趋势。建筑企业在“营改增”后采用11%的增值税税率可以使得大部分企业流转税税额下降,达到结构性减税的目的。

表2 可抵扣进项税额占营业收入比重分年分段统计表

	<6.91%	6.91%~7.91%	7.91%~8.91%	8.91%~9.91%	>9.91%
2011年	2	7	10	6	1
2012年	2	6	13	5	1
2013年	2	5	12	6	1

当假设“营改增”后建筑企业适用13%的增值税税率时,可以计算得出只有当可抵扣的增值税进项税额占营业收入的比重大于8.5%时,“营改增”后的流转税额会小于“营改增”前的流转税额。从表3可以看出,可抵扣的增值税进项税额占营业收入的比重大于8.5%的企业2011年10个、2012年13个、2013年12个,所占比重均小于50%,其中2011年所占比重只有38.46%。

表3 可抵扣增值税进项税额占营业收入比重分年分段统计表

	5%~6.5%	6.5%~7.5%	7.5%~8.5%	8.5%~9.5%	>9.5%
2011年	2	2	12	8	2
2012年	2	4	8	11	2
2013年	2	3	10	10	2

2. 流转税额升降率的统计分析。流转税额的升降率=“营改增”后流转税的变化额/“营改增”前的流转额。从表4可以很直观地看出2011年、2012年和2013年这三年里“营改增”后流转税税负率上升的都只有2个样本,三年共6个样本,占样本总数的比重为7.5%。流转税额升降率分布最密集的两个区间为-80%~-60%和-60%~-40%。在这两个区间的样本数合计占样本总数的55%,而“营改增”以后最大的降幅超过了100%。

表4 企业所得税升降率分年分段统计表

流转税	<-100%	-100%~-80%	-80%~-60%	-60%~-40%	-40%~-20%	-20%~0	>0
2011年	1	1	8	7	5	2	2
2012年	1	3	7	7	3	4	2
2013年	1	2	7	8	3	4	2

3. 所得税额升降率。所得税额升降率=“营改增”后所得税的变化额/“营改增”的所得税。“营改增”后所得税额升降率这个指标的正负方向不仅受“营改增”后所得税变

化额正负方向的影响,还受到“营改增”前的所得税额的正负方向的影响。这里要分析的是“营改增”后所得税的相对变化率并且根据《企业所得税法》的规定,当企业的税后利润为负时是不需要缴纳企业所得税的。因而要剔除“营改增”前企业所得税为负的样本。

在假设4中计算得出“营改增”对流转税额变动方向的影响和“营改增”对所得税额变动方向的影响是相反的。从表5可以看出,在2011年、2012年和2013年里每年都有2个样本的所得税升降率小于0,共6个样本。企业所得税升降率最大的区间在20%~30%。企业所得税上升幅度最大达到了103.6%。但在假设4中计算得出,流转税升降额和企业所得税升降额两者之间是-4倍的关系。所以,即使企业所得税升降率达到了103.6%,但企业的总体税额还是下降的。

表5 所得税额升降率分年分段统计表

所得税	<0	0~10%	10%~20%	20%~30%	30%~50%	50%~70%	70%~100%	103.6%
2011年	2	6	1	8	3	3	3	0
2012年	2	4	3	8	6	1	3	0
2013年	2	4	3	8	4	1	3	1

4. 税收总和升降率统计与分析。根据《企业所得税法》的规定,亏损的企业是不需要缴纳企业所得税的,因而在计算税收总和时需要剔除“营改增”前亏损的企业。

在表6中,企业的税收总和的变化率大于零的在2011年、2012年和2013年这三年里分别有2个,共6个。其余样本的税收总和均小于零。这说明“营改增”使得大部分样本企业的总体税负下降了,也即企业的净利润上升,现金流出量减少,整体的盈利水平上升。税收总和下降的区间主要集中在-30%到-20%之间。

表6 税收总和升降率分年分段统计表

税收总和变化率	-100%~-70%	-70%~-60%	-60%~-50%	-50%~-40%	-40%~-30%	-30%~-20%	-20%~-10%	-10%~0	>0
2011年	0	1	0	4	4	8	3	4	2
2012年	1	0	1	3	3	10	2	5	2
2013年	0	1	1	3	3	9	3	4	2

五、结论与建议

本文选取具有代表性的建筑业企业,以样本“营改增”前在境内的提供建筑施工劳务所取得的收入和成本为数据依据,通过计算“营改增”后可抵扣增值税进项税额占营业收入的比重来比较样本建筑业企业在“营改增”以后,作为一般纳税人所缴纳的流转税额的升降变化情况,通过直接计算“营改增”前后的流转税变化率、建筑业企业所得税额变化率和总体税收变化率来分析“营改增”对企业的流转税、企业所得税和总体税收的变化幅度的影

响。

研究结果发现:①建筑业企业总体的税负下降,对建筑企业的财务绩效而言,建筑业企业整体的净利润是上升的。同时整体税负的下降减低了企业现金的流出量,盈利水平上升。②在“营改增”后建筑业企业的流转税税额下降,但其所得税税额上升,两者呈反向变化关系。③建筑业企业适用11%的增值税税率可以使大部分建筑业企业流转税额下降,而如果建筑企业适用13%的增值税税率,则达不到这种效果。

本文的数据测算是在理想状态下进行的。实际中,建筑业企业在施工过程中所使用的外购材料并不一定都能取得增值税专用发票,外包业务也可能因为是承包给一些“营改增”之后属于小规模纳税人的建筑施工单位而无法取得增值税专用发票。此外,很多建筑业企业都是使用自有机械进行建筑施工的,并不像上文假设的样本企业那样,在成本分析表中所列示的机械费都是由于经营租赁固定资产产生并且可以取得增值税专用发票。建筑业企业用于建筑施工的机械使用时间很长,比如挖掘机械的折旧年限一般是十年到十四年,因而建筑业企业不太可能在近期大规模更新固定资产。再加上在建筑业“营改增”前取得固定资产不属于可抵扣项目,这些都会减少机械使用费产生的可抵扣进项税额,从而使得“营改增”以后应缴纳的流转税额上升,甚至超过“营改增”前的流转税额。

要解决上述问题,企业可以从内外两方面进行考虑:对内,企业要转变观念,树立一般纳税人意识,同时提高财务人员的能力以积极应对此次“营改增”。最重要的是,企业要调整成本结构,降低人工费用在生产成本中的比重,增加机械的投入和使用也即提高成本结构中可抵扣的部分。增强自身的竞争能力,改变企业低水平、低附加值、低收入的局面。对外,企业要加强与供应商和分包商的管理,并进行合理选择,尽可能取得增值税专用发票。

主要参考文献

杨抚生,邹昱.对建筑业改征增值税的思考[J].税务研究,2011(10).
王金霞,彭泽.建筑业改征增值税的税率选择[J].税务研究,2014(1).

王杰,饶海琴.“营改增”中增值税的合理税率分析——以建筑业为例[J].中国集体经济,2013(18).

张泽华.“营改增”对建筑业的影响[J].财会月刊,2013(11).

李贵芬,王珏,王雪丽.试析营业税改征增值税对建筑业的影响[J].财会月刊,2012(8).

【基金项目】湖南省软科学课题《基于“四化两型”建设的湖南税收法治环境研究》(编号:2012ZK3099)