

9. 大陸營業稅改徵增值稅 的內容與影響

(漢邦聯合會計師事務所史芳銘會計師)

大陸的增值稅就是台灣的增加型營業稅，大陸的營業稅就是台灣的非增加型營業稅，換言之，台灣的營業稅在大陸被拆成增值稅與營業稅兩個稅。這兩個稅最大的差異在於計稅方法不同，增值稅採取增值額計稅，進項稅額可以抵扣；營業稅採取總額計稅，進項稅額不能抵扣。

在目前增值稅與營業稅並行制度下，產生了諸多問題，例如：(1)增值稅課稅範圍過於狹窄，破壞了增值稅的抵扣鏈，影響了增值稅作用的發揮；(2)將大部分第三產業(交通運輸、建築、金融保險、郵電通信、租賃、批發零售、信息傳輸、技術服務等服務性產業)排除在增值稅的適用範圍之外，使得生產性服務業與製造業間存在嚴重的重複課稅問題，進而扭曲企業在商業競爭中的經營決策；(3)隨著多樣化經營和新的經濟型態不斷出現，兩稅之劃分標準面臨挑戰，衍生出稅收徵管的新難題。

基於上述原因，大陸「十二五規劃」將流轉稅制改革列為重要內容之一，2011年10月國務院常務會議正式通過財政部及國家稅務總局所提的《營業稅改徵增值稅試點方案》，從2012年1月1日起在上海市選擇交通運輸業及部分現代服務業先行試點實施。

大陸營業稅改徵增值稅的試點將分兩個階段進行，第一階段：先在上海市選擇交通運輸業、部分現代服務業等生產性服務業開展初步試點，再逐步推廣至其他行業；第二階段：條件成熟時，選擇部分行業在全國範圍內進行全行業

試點。試點結束，除少部分行業外，目前的營業稅項目將全部改徵增值稅，也就是說，未來的大陸增值稅，將會跟台灣的加值型營業稅極為相像。

一、營業稅改徵增值稅的試點地區及行業範圍

因營業稅改徵增值稅涉及面較廣，為保證改革順利實施，2012 年選擇上海市的交通運輸業及部分現代服務業先行試點。

1. 試點地區

上海市。適用稅種和納稅地點，以納稅人機構所在地作為基本判定標準，總機構及分支機構應分開適用。茲分以下幾種情況說明之：

(1) 總機構及分支機構全部在上海：適用增值稅和在上海納稅。

(2) 總機構在上海、分支機構在非上海：總機構適用增值稅和在上海納稅，分支機構適用營業稅和在非上海納稅。

(3) 總機構在非上海、分支機構在上海：總機構適用營業稅和在非上海納稅，分支機構適用增值稅和在上海納稅。

上述三種上海納稅人如有在非上海從事經營活動就地繳納的營業稅，允許其在計算增值稅時予以抵減。

(4) 沒有在上海設立分支機構的非上海納稅人在上海市從事經營活動，繼續按照現行營業稅有關規定申報繳納營業稅，不徵收增值稅。

(5) 境外的單位或個人在上海提供應稅服務，適用增值稅，並以接受方為增值稅扣繳義務人。

2. 試點行業範圍

(1) 交通運輸業，指使用運輸工具將貨物或者旅客送達目的地，使其空間位置得到轉移的業務活動。包括：陸路運輸服務、水路運輸服務、航空運輸服務、管道運輸服務。

(2) 部分現代服務業，指圍繞製造業、文化產業、現代物流產業等提供技術性、知識性服務的業務活動。包括： 研發和技術服務、 信息技術服務、 文化創意服務、 物流輔助服務、 有形動產租賃服務、 鑒證諮詢服務。

二、營業稅改徵增值稅的主要內容

1. 納稅人

上海市的單位和個人，以及向上海市的單位和個人提供應稅服務的境外單位和個人，提供上述試點行業範圍的應稅服務，應當繳納增值稅，不再繳納營業稅。上海市的單位和個人，是指機構所在地在上海市的單位和個體工商戶，以及居住地在上海市的其他個人。

2. 稅目及稅率

一般納稅人適用的增值稅率，在現行 17%標準稅率、13%低稅率和 0%優惠稅率基礎上，新增 11%和 6%兩檔低稅率：

(1)提供有形動產租賃服務，稅率為 17%；

(2)提供交通運輸業服務，稅率為 11%；

(3)提供研發和技術服務、信息技術服務、文化創意服務、物流輔助服務、鑒證諮詢服務，稅率為 6%；

(4)提供國際運輸服務、向境外單位提供研發服務和設計服務，稅率為 0%。

小規模納稅人適用的徵收率仍然維持 3%不變。

茲將營業稅改徵增值稅的稅目稅率變化列表比較如下：

一級稅目	二級稅目	營業稅		增值稅	
		稅目	稅率	稅目	稅率
交通運輸業	陸路運輸、水路運輸、航空運輸、管道運輸	交通運輸業	3%	交通運輸業	11%
研發和技術服務	技術轉讓	轉讓無形資產	5%	現代服務業	6%
	研發、技術諮詢、合同能源管理、工程勘察勘探	服務業	5%		
信息技術服務	軟件、電路設計及測試、信息系統、業務流程管理	服務業	5%	現代服務業	6%

文化創意 服務	商標著作權轉讓	轉讓無形 資產	5%	現代服務業	6%
	設計、知識產權、 廣告、會議展覽	服務業	5%		
物流輔助 服務	航空地勤、打撈救助、 裝卸搬運	交通運輸業	3%	現代服務業	6%
	港口碼頭、貨運客運場站 、貨物運輸代理、代理報 關、倉儲、裝卸搬運	服務業	5%		
有形動產 租賃服務	融資租賃	金融業	5%	現代服務業	17%
	營業租賃	服務業	5%		
鑒證諮詢 服務	認證、鑒證、諮詢	服務業	5%	現代服務業	6%

3. 計稅方式

(1) 一般納稅人，適用增值稅一般計稅方法， $\text{應納稅額} = \text{當期銷項稅額} - \text{當期進項稅額}$ ；當期銷項稅額小於當期進項稅額不足抵扣時，其不足部分可以結轉下期繼續抵扣。

銷項稅額，是指納稅人提供應稅服務按照銷售額和增值稅稅率計算的增值稅額， $\text{銷項稅額} = \text{銷售額} \times \text{稅率}$ 。

進項稅額，是指納稅人購進貨物或者接受加工修理修配勞務和應稅服務，支付或者負擔的增值稅稅額。可以從銷項稅額中抵扣的進項稅額包括：

從銷售方或者提供方取得的增值稅專用發票上註明的增值稅額。

從海關取得的海關進口增值稅專用繳款書上註明的增值稅額。

購進農產品，除取得增值稅專用發票或者海關進口增值稅專用繳款書外，按照農產品收購發票或者銷售發票上註明的農產品買價和 13% 的扣除率計算的進項稅額， $\text{進項稅額} = \text{買價} \times 13\%$ 。

接受交通運輸業服務，除取得增值稅專用發票外，按照運輸費用結算單

據上註明的運輸費用金額和 7%的扣除率計算的進項稅額，進項稅額=運輸費用金額×7%。

接受境外單位或個人提供的應稅服務，從稅務機關或境內代理人取得的解繳稅款的通用繳款書上註明的增值稅額。

(2)小規模納稅人，適用增值稅簡易計稅方法，按照銷售額和增值稅徵收率計算的增值稅額，不得抵扣進項稅額，應納稅額=銷售額×徵收率(3%)。銷售額不包括其應納稅額，採用銷售額和應納稅額合併定價的，銷售額=含稅銷售額÷(1+徵收率 3%)。

(3)境外單位或者個人在上海提供應稅服務，且未設有經營機構的，扣繳義務人按照下列公式計算應扣繳稅額：應扣繳稅額=接受方支付的價款÷(1+稅率)×稅率。

應稅服務年銷售額超過 500 萬元的納稅人為一般納稅人，未超過的為小規模納稅人。符合一般納稅人條件的納稅人應當向主管稅務機關申請一般納稅人資格認定。除另有規定外，一經認定為一般納稅人後，不得轉為小規模納稅人。非企業性單位、不經常提供應稅服務的企業和個體工商戶可選擇按照小規模納稅人納稅。

三、營業稅改徵增值稅對企業的影響與台商的因應

要理解營業稅改徵增值稅對企業的影響並不容易，茲舉三例說明如下：

1. 從事研發和技術服務的上海企業甲公司，為乙公司(無論註冊地，具一般納稅人資格)提供服務收取費用 100 萬元，過程中甲公司自其上游(供應商)取得進項稅額 3 萬元。在服務費用不變的情況下，改徵前後其稅負差異如下：

營業稅改徵增值稅	甲公司			乙公司可抵扣進項稅額	甲公司提供服務的整體稅負
	進項稅額	營業稅或增值稅銷項稅額	合計稅負		
改徵前	3	5(100×5%)	8	0	8
改徵後	3	5.66(註)	5.66	5.66	0
稅負差異	—	—	-2.34	-5.66	-8

註： $5.66 = 100 \div (1 + 6\%) \times 6\%$

2. 從事機器設備租賃服務的上海企業甲公司，為乙公司(無論註冊地，具一般納稅人資格)提供設備租賃收取費用 150 萬元，甲公司為提供設備租賃購入設備 100 萬元，取得進項稅額 17 萬元($100 \times 17\%$)。在租賃費用不變的情況下，改徵前後其稅負差異如下：

營業稅改徵增值稅	甲公司			乙公司可抵扣進項稅額	甲公司提供服務的整體稅負
	進項稅額	營業稅或增值稅銷項稅額	合計稅負		
改徵前	17	2.5($50 \times 5\%$)(註 1)	19.5	0	19.5
改徵後	17	21.79(註 2)	21.79	21.79	0
稅負差異	—	—	+2.29	-21.79	-19.5

註 1： $2.5 = (150 - 100) \times 5\%$ ； 註 2： $21.79 = 150 \div (1 + 17\%) \times 17\%$

3. 從事陸路運輸服務的上海企業甲公司，為乙公司(無論註冊地，具一般納稅人資格)提供運輸服務收取費用 150 萬元，甲公司為提供運輸服務購入車輛、油資、修理修配費用等 70 萬元，取得進項稅額 11.9 萬元($70 \times 17\%$)。在運輸服務費用不變的情況下，改徵前後其稅負差異如下：

營業稅改徵增值稅	甲公司			乙公司可抵扣進項稅額	甲公司提供服務的整體稅負
	進項稅額	營業稅或增值稅銷項稅額	合計稅負		
改徵前	11.9	4.5($150 \times 3\%$)	16.4	10.5($150 \times 7\%$)	5.9
改徵後	11.9	14.86(註)	14.86	14.86	0
稅負差異	—	—	-1.54	-4.36	-5.9

註： $14.86 = 150 \div (1 + 11\%) \times 11\%$

上述三例中，上海企業甲公司所提供的服務在改徵增值稅後，除機器設備租賃服務稅負增加外，自身的稅負大多降低了，更重要的是，整體產業鏈的稅負降低了，受影響的不僅僅是甲公司，乙公司也受影響了，而且影響更大。這

種稅負的降低並不是因為稅率降低所致，純粹是過去整體產業鏈中有部分的產值課徵營業稅，在營業稅額不能抵扣(或不能完整抵扣)情況下造成重複課稅的結果。

上海市營業稅改徵增值稅從 2012 年 1 月 1 日開始施行，公司註冊登記於上海市的台商企業如果年增值稅應稅服務銷售額達到人民幣 500 萬元，應按照規定申請一般納稅人的資格認定。如果應當申請辦理一般納稅人資格認定而未申請辦理者，則企業的服務收入需全額按照適用稅率徵稅，且不得抵扣進項稅額，也不得使用增值稅專用發票。如果年增值稅應稅服務銷售額未達到人民幣 500 萬元，則應按照小規模納稅人的計稅方式申報繳納增值稅。因此，建議上海市的台商企業應對自身的服務內容進行細緻的審核以合理確定年應稅服務銷售額是否達到一般納稅人標準。

此外，提供高科技或現代服務業之兩岸台商企業為獲得稅制改革之效益，可參考以下方式進行稅務規劃：

1. 未在上海設立經營機構，但在上海提供應稅服務業務較多的台商企業，應當考慮在上海設立經營機構。如此，上海機構提供的應稅服務業務就能適用增值稅，客戶取得我們開立的增值稅專用發票就能予以抵扣，我們取得別人開立的增值稅專用發票也能予以抵扣，長期而言將增加企業的整體競爭力。

2. 在上海及非上海分別設立總分支機構的台商企業，可考慮盡量將應稅服務業務安排由上海機構來執行及提供，例如從事設備租賃服務的台商企業，應盡量由上海分公司來承接業務，如此，整體交易稅負將會降低。

3. 在台灣及海外為上海企業提供應稅服務業務的境外納稅人，例如提供研究發展、技術轉讓、技術諮詢、管理諮詢、檢測檢驗認證、商標專利授權等服務，過去應由上海企業代扣 5%營業稅，2012 年改徵增值稅後，稅率提高為 5.66%(1÷1.06×6%)，稅負似乎增加了，但由於上海企業代扣的 5.66%增值稅是可以抵扣的，理論上稅額應改為外加。換言之，2012 年以後向上海企業提供應稅服務業務的境外企業應從新報價，並考慮稅制改革的影響。

4. 台灣航空公司及海運公司從事海峽兩岸空中直航業務及海上直航業務在上海取得的運輸收入，過去適用營業稅時，根據『海峽兩岸空運補充協議』

第七條互免稅費的規定，享受免稅優惠，2012年改徵增值稅後仍可繼續享受免稅。

四、結 論

大陸營業稅改徵增值稅的稅制改革，是繼 2009 年全面實施增值稅由生產型轉為消費型之後，大陸貨物和勞務稅收制度的又一次重大改革，也是一項重要的結構性減稅措施。改革對優化稅制結構和減輕稅收負擔具有重大意義，其影響是正面的，是利遠大於弊，是大陸稅法進步的象徵，是大陸進行經濟轉型促進產業升級的重要舉措，所以特別列為「十二五規劃」的主要財稅改革項目之一。目前雖然僅在上海市且僅有少數的行業範圍適用，影響層面較小，但一般估計 2015 年以前會在大陸全面實施，其最終的影響也將會是全面性的。

上海市的台商企業以及與上海市企業有應稅服務業務往來的非上海台商企業、台灣企業及海外企業是第一波受影響的，其他地區的台商企業也要密切關注營業稅改徵增值稅試點地區的擴大及試點行業範圍的擴大，總有一天您也將可能受到影響，而這種影響將是難得的甜蜜影響。