

中國稅務熱訊點評



資誠聯合會計師事務所與中華產業國際租稅學會致力兩岸稅務交流不遺餘力。2015 年 11 月 12 日，由中華產業國際租稅學會吳德豐理事長(資誠聯合會計師事務所副所長暨策略長，圖右十)率團一行 28 人，於出席在上海召開的第三屆海峽兩岸國際稅收交流研討會。會後，13、14 兩日，並拜會浙江省國際稅收研究會及浙江省國家稅務局。(圖右一)為資誠稅務法律服務段士良會計師。

中國稅務熱訊點評:營改增擴圍實施辦法出臺，增值稅鏈條全行業打通

2016 年 3 月 5 日國務院總理李克強在《政府工作報告》中明確，建築業、房地產業、金融業和生活服務業(以下簡稱為“四大行業”)納入營業稅改徵增值稅(以下簡稱為“營改增”)範圍，並於 5 月 1 日起全面實施，後續 3 月 18 日國務院常務會正式通過營改增方案，3 月 24 日財政部、國家稅務總局發佈《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》(財稅[2016]36 號)(以下簡稱為《通知》)，四大行業納入營改增的實施辦法正式出臺。此次改革後，營改增徵稅範圍為“在境內銷售服務、無形資產或不動產”，原徵收營業稅的行業將全部改為課徵增值稅，新增試點納稅人、原試點納稅人、非試點納稅人皆需注意稅制調整所帶來的影響。茲介紹《通知》主要內容，並分享我們的觀察。

整體情況

《通知》的內容涵蓋全部營改增業務，原來以《財政部、國家稅務總局關於將鐵路運輸和郵政業納入營業稅改徵增值稅試點的通知》(財稅[2013]106 號)(以下簡稱為《106 號文》)為代表的部份營改增文件，將於 2016 年 5 月 1 日起停止適用。

《通知》的內容除了延續過去營改增試點的規定外，納入四大行業並細化調整相關內容，茲說明如下：

■ 徵稅範圍調整

《通知》在將建築服務、金融服務、生活服務、銷售土地使用權、銷售及租賃不動產納入營

改增的同時，對於原來已納入營改增的行業注釋範圍進行調整。例如：將“技術轉讓、技術諮詢”從“研發和技術服務”分別歸入“銷售無形資產”、“鑒證諮詢服務”，將“融資性售後回租”從“有形資產租賃”歸入“金融服務”等。由於涉及稅目注釋的改變，因此即使企業經濟業務不變的情形下，也可能產生稅目及相應適用稅率的變化，企業應重新檢視經營業務的應稅服務類別和適用稅率。

■ 兼營與混合銷售

本次《通知》取消 106 號文中“混業經營”的概念。對納稅人做出兼營和混合銷售之規定。納稅人兼營不同稅率或徵收率項目，應當分別核算銷售額，未分別核算的，從高適用稅率。一項銷售行為涉及服務和貨物為混合銷售，從事貨物的生產、商貿納稅人按照銷售貨物繳稅，其他納稅人按照銷售服務繳稅。

■ 差額徵稅

考量部分特定行業在營改增過程，無法取得抵扣憑證導致無法準確計算增值額，《通知》引入差額徵稅政策，融資租賃、航空運輸、經紀代理、旅遊服務等業務收取的價款扣除特定支出後，以餘額計算增值額，而其所扣除的特定支出，應取得合法有效的憑證。此外，《通知》明訂即使納稅人取得的差額扣除憑證同時也屬於增值稅抵扣憑證，納稅人也無權選擇採用進項稅額抵扣，只能採用差項徵稅方式進行扣除。

■ 不得抵扣項目

《通知》針對了四大行業的特定項目納入不得抵扣的範圍。其中，貸款支出或其他貸款服務之相關費用(如利息支出、投融資顧問費、手續費、諮詢費等)，進項稅額不得抵扣。此外，《通知》也規定旅客運輸服務、餐飲服務、居民日常服務和娛樂服務不得抵扣，然而，鑒於同樣易混為自用的小汽車、遊艇卻已在 2013 年被納入抵扣範圍，我們將關注政策的後續變化。

■ 按淨值計算抵扣

本次《通知》對於因用於簡易計稅、免稅、集體福利或者個人消費而未抵扣的固定資產、無形資產、不動產，如發生用途改變而用於允許抵扣項目，可以在次月依據合法有效憑證按照淨值計算抵扣；另一方面，納稅人因改變用途而不得抵扣時，需依據一定方法轉出進項稅額。

《通知》的規定使得抵扣規則更加務實合理，納稅人應同時注意具體抵扣方法，特別是當抵扣憑證已過認證期限後的解決途徑。

■ 購入不動產取得合法有效憑證可以抵扣進項稅額

《通知》規定納稅人購入不動產取得合法有效憑證，可以抵扣所含的進項稅額。除了融資租入的不動產以及在施工現場修建的臨時建築物外，納稅人購入不動產的進項稅額自取得之日起分 2 個年度抵扣，第一年抵扣 60%，第二年抵扣 40%。納稅人應該注意具體抵扣方式及管理要求，及時取得相關增值稅專用發票，並在 180 天內掃描認證或在系統中勾選，以確保足額抵扣進項稅額。

■ 特定跨境服務適用出口零稅率或免稅政策

《通知》將四大行業的部分跨境應稅行為納入零稅率或免稅管理，如：提供工程項目在境外的建築服務，提供特定跨境金融服務，提供境外文化體育服務、教育醫療服務、旅遊服務適用出口免稅政策。納稅人應掌握相關管理規定，確保充分享受政策。

新增四大行業營改增綜覽

■ 建築業、房地產業

- 建築業、房地產業適用 11% 稅率

《通知》規定，建築業、房地產業(不動產租賃，銷售不動產及土地使用權)適用一般計稅方式，稅率 11%。建築業與房地產業作為同一產業鏈條的直接上下游環節，相同稅率有助於實現兩行業納稅人的稅負均衡。兩個行業的稅率均相較於原來營業稅稅率上升，納稅人需合理選擇過渡政策、適用差額徵稅政策並及時取得進項稅額。

- 符合條件的建築工程及房地產老項目可選擇簡易計稅方法計稅

對於房地產業、建築業納稅人來說，5 月 1 日起首先一般會面臨過渡期的政策適用問題。為了順利完成營改增過渡，《通知》給予過渡政策，原則是試點納稅人對老項目可以選擇按照簡易計稅方式納稅，而不必馬上改為一般計稅方式繳納增值稅。

《通知》將《建築工程施工許可證》作為劃分新老項目的標準。建築老項目，是指《建築工程施工許可證》註明的合同開工日在 2016 年 4 月 30 日前的建築工程項目；未取得《建築工程施工許可證》的，建築工程承包合同註明開工日期在 2016 年 4 月 30 日前的建築工程項目。房地產老項目，是指《建築工程施工許可證》註明的合同開工日在 2016 年 4 月 30 日前的項目。簡易計稅方式內容如下，納稅人應考量主要物資採購情況，評估不同處理的稅負影響，選擇適用的政策。

業務種類	納稅人	可選擇簡易計稅的經營內容	銷售額	徵收率
建築業	一般納稅人	為建築工程老項目提供的建築服務	全部價款及價外費用扣除分包款	3%
銷售不動產	房地產企業	銷售自行開發的房地產老項目	全部價款及價外費用	5%
	一般納稅人	銷售 2016 年 4 月 30 日前取得的非自建不動產	全部價款及價外費用扣除購置原價	5%
		銷售 2016 年 4 月 30 日前取得的自建不動產	全部價款及價外費用	5%
出租不動產	一般納稅人	出租 2016 年 4 月 30 日前取得的不動產	全部價款及價外費用	5%

- 符合條件的土地價款可以自銷售額中扣除

《通知》規定，房地產開發企業中的一般納稅人銷售其開發的房地產項目(選擇簡易計稅方法的老項目除外)，以取得的全部價款和價外費用，扣除受讓土地時向政府部門支付的土地價款後的餘額為銷售額。《通知》將土地價款納入差額徵稅範圍內，使得土地價款雖不參與進項稅額計算，但可以直接從銷售中減除，實質上達到了參與增值稅計算的效果。納稅人在進行差額扣除時，需取得合法有效的扣除憑證並合規申報。

■ 金融業

- 金融業適用一般計稅方式稅率 6%

《通知》規定，金融服務，包括貸款服務、直接收費金融服務、保險服務和金融商品轉讓。金融業適用一般計稅方式繳納增值稅，稅率 6%。金融業 6%的稅率與原營業稅政策下的 5%稅率相比上升不大，但若企業不能取得進項稅項，仍存在自身稅負上升的風險。

- 貸款服務接受方不得抵扣進項稅額

貸款是金融業納稅人的主要經濟業務。《通知》規定，金融業者提供貸款服務取得的全部利息及利息性質的收入為銷售額。貸款服務(利息支出)的接受方不得抵扣進項稅額。

- 融資性售後回租歸回金融服務

融資性售後回租過去歸類於“有形動產租賃”以 17%稅率繳納增值稅，本次《通知》依融資性質重新定性納入金融服務按照 6%稅率繳納增值稅，使得售後回租的經濟實質與稅目更加匹配。

- 金融商品轉讓按賣出價扣除買入價之餘額為應稅銷售額

金融商品轉讓，包括轉讓外匯、有價證券、非貨物期貨和其他金融商品所有權。《通知》延續了營業稅政策的規定，金融商品轉讓按照賣出價扣除買入價後的餘額為銷售額，出現正負數差額，按照盈虧互抵後的餘額為銷售額。盈虧互抵後餘額為負的，可結轉下期繼續抵減。但年末時仍出現負數差額時，不得轉入下一個會計年度。

- 原營業稅的優惠政策基本上予以保留

《通知》完整保留了營業稅中金融業的優惠政策，主要優惠有：人民銀行對金融機構的貸款免稅；統借統還業務中，企業集團或核心企業或財務公司符合一定條件向集團內企業收取的利息免稅；以合格境外機構投資者(QFII)委託境內公司在我國從事證券買賣業務為代表的部分金融商品轉讓收入免稅；一年期以上人身保險產品取得的保費收入免稅。

■ 生活服務業

- 生活服務業適用一般計稅方式增值稅 6%

生活服務業為本次新設行業類別，涵蓋了原徵收營業稅時散落於“文化體育業、娛樂業、服務業”等稅目，屬於非生產流通環節、個人消費屬性之應稅服務綜合而成。《通知》規定，生活服務是指為滿足城鄉居民日常生活需求提供的各類服務活動。包括文化體育服務、教育醫療服務、旅遊娛樂服務、餐飲住宿服務和居民日常服務。

生活服務業適用一般計稅方式繳納增值稅，稅率為 6%。如同金融業，生活服務業 6% 的稅率與原營業稅政策下的 5% 稅率相比上升不大，但企業若不能取得進項稅額，仍存在自身稅負上升的風險。

- 旅遊服務適用差額徵稅

《通知》規定，納稅人提供旅遊服務，可以選擇以取得的全部價款和價外費用，扣除住宿費、餐飲費、交通費、簽證費、門票費和支付給其他接團旅遊企業旅遊費用後的餘額為銷售額。納稅人在進行差額扣除時，需取得合法有效的扣除憑證並合規申報，取得的扣除憑證為抵扣憑證的，不得抵扣進項稅額。

- 接受餐飲服務、居民日常服務和娛樂服務不得抵扣進項稅額

《通知》規定，生活服務業中的餐飲服務、居民日常服務和娛樂服務不納入抵扣範圍。購買文化體育服務、教育醫療服務、旅遊服務、住宿服務允許抵扣進項稅額。

- 保留原營業稅中生活服務業的優惠政策

《通知》較完整保留了原營業稅中生活服務業的優惠政策，包括：醫療機構提供的醫療服務，從事學歷教育的學校提供教育服務，列舉的文化單位在自己的場所提供文化服務的第一道門票收入，托兒所、幼稚園提供的托育和教育服務，養老機構提供的養老服務等。

資誠觀點

營改增的政策目標是降低重複課稅的產生，普遍降低行業稅負，統整中國流轉稅系統。增值稅的課稅範圍和計稅方式隨著營改增的試點進程逐漸細緻完備，此次改革涵蓋範圍極大，細化了計稅規則，準確判斷經營業務的應稅服務類別、計稅方式及完成企業內部價稅分離系統將是台商工作要點。鑒於增值稅與營業稅在稅制原理、抵扣鏈條、發票管理上的諸多差異，四大行業的納入，將把增值稅的徵稅方式和管理制度都更加複雜化，台商需掌握申報表格、發票管理、自身與交易方的納稅方式等要求，降低自身風險，確保增值稅合規遵從。

此外，為因應業務行業特性順利營改增過渡推展，《通知》提供了許多的計稅彈性、優惠及過渡期方案，納稅人應審慎評估營改增過程對企業影響以及時因應。若有任何相關疑問，歡迎與我們進行諮詢。

如有任何中國稅務相關問題，請與我們聯繫：

兩岸稅務諮詢與管理服務

段士良 執業會計師
+886 2 27295995
patrick.tuan@tw.pwc.com

廖烈龍 執業會計師
+886 2 27296217
elliott.liao@tw.pwc.com

陳惠鈴 副總經理
+886 2 27296704 ext.23820
carol.chen@tw.pwc.com

鮑敦川 協理
+886 2 27296666 ext.23928
tim.pao@tw.pwc.com

徐丞毅 協理
+886 2 27296666 ext.23656
cy.hsu@tw.pwc.com

林瑩甄 經理
+886 2 27296666 ext. 23769
jillian.lin@tw.pwc.com

陳美儒 經理
+886 2 27296666 ext.23050
helen.c.chen@tw.pwc.com

版權聲明：本中國熱訊點評僅提供參考使用，非屬本事務所對相關特定議題表示的意見，閱讀者不得據以作為任何決策之依據，亦不得援引作為任何權利或利益之主張。其內容未經資誠聯合會計師事務所同意不得任意轉載或作其他目的之使用。若有任何事實、法令或政策之變更，資誠聯合會計師事務所保留修正本中國熱訊點評內容之權利。

© 2016 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. PwC refers to the Taiwan member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.tw for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.