

中國稅務熱訊點評

資誠聯合會計師事務所的兩岸商務與稅務服務團隊，係由同時擔任 PwC 台灣與 PwC 中國大陸的合夥會計師群所領導，大部分經、協理均具有中國大陸當地實務經驗，除同時具備中國大陸商務及稅務法規專業外，也瞭解台商實際需求；針對台商在中國大陸遭遇的問題不是只單從稅務法規出發，還會一併考量外匯管理、工商登記、海關關務以及大陸金融實務操作等各層面提供一站式疑難雜症解決方案。

中國大陸《增值稅法（草案）》重大變化和影響解析

背景

增值稅制度自 1994 年正式確立，2012 年以來經歷了營改增等一系列重大改革後，財政部、國家稅務總局在 2019 年 11 月 27 日向社會公佈了《中華人民共和國增值稅法（徵求意見稿）》（以下簡稱“徵求意見稿”），司法部等相關部委隨後形成了《中華人民共和國增值稅法（草案）》（以下簡稱“草案”），2022 年 12 月 27 日至 12 月 30 日，在北京舉行的十三屆全國人大常委會第三十八次會議上，全國人大常委會對增值稅法《草案》進行了第一次審議並予以公佈。根據稅收立法的相關經驗，預計增值稅法《草案》在向社會徵詢意見並經人大進一步審議後，如進展順利，很有可能於 2024 年通過，並且以法的形式頒佈全國。

主要內容

以下我們就現行增值稅政策（以下簡稱“現行政策”），《徵求意見稿》，以及《草案》進行了對比，主要從納稅人及應稅交易範圍，進項抵扣，以及徵收管理規定等三大層面歸納整理了建議企業關注的重要內容：

一、納稅人及應稅交易範圍：

- 對於增值稅納稅人的定義，《草案》修掉了《徵求意見稿》中達到增值稅起征點為納稅人的規定，與現行政策維持一致；
- 針對稅目分類，《草案》分為銷售貨物、服務、無形資產、不動產，與《徵求意見稿》一致，將現行政策中的“加工、修理修配勞務”歸入服務的分類，但是去掉了《徵求意見稿》中將金融商品單獨分類的變動，《草案》將金融商品歸入服務或者無形資產中；
- 對於“境內發生應稅交易”的表述，現行政策中“購買方在境內”的表述被刪掉，轉而被《徵求意見稿》與《草案》提出的“在境內消費”取代。雖然現行政策的規定符合國際增值稅的消費地原則，但《草案》的相關表述更符合國際實踐並且側重於原則性的規定；
- 在視同銷售方面，《草案》與《徵求意見稿》的規定縮小了現行政策中視同銷售的範圍，值得注意的是，《草案》在《徵求意見稿》的基礎上刪除了“用於公益事業的除外”的表達，這一刪除未必代表對於公益事業的無償贈送需要交增值稅，有可能會在未來的《增值稅法實施條例》或者其他優惠政策中有所體現。另外，《草案》與《徵求意見稿》一致，仍未提及無償提供服務；
- 針對不徵稅項目，《草案》與《徵求意見稿》基本一致，整合了現行政策中不徵增值稅的範圍。需特別留意的是，根據現行政策，整體資產轉讓屬於增值稅下的“不徵稅項目”，但目前《草案》中未明確規定整體資產轉讓不徵收增值稅，也無兜底條款對現有各項規範性文件保留持續有效的空間，後續執行層面的政策口徑需持續關注；
- 關於進口貨物組成計稅價格，《草案》中進口貨物組成計稅價格刪除《徵求意見稿》中“關稅計稅價格不包括服務貿易相關的對價”的表述，未來有可能在《增值稅法實施條例》中有所明確；
- 關於納稅人放棄免稅、增值稅優惠的相關規定，相較現行政策與《徵求意見稿》中規定納稅人選擇適用簡易計稅方法以及選擇放棄增值稅優惠項目36個月不得變更，《草案》採用了“在規定期限內不得變更”的表述，具體期限可能在《增值稅法實施條例》中明確；

- 針對混合銷售，現行政策規定的情況比較單一，《徵求意見稿》擴大了混合銷售的範圍，提出了“從主”適用的概念，《草案》則是“按照應稅交易的主要業務適用稅率、徵收率”，即從交易層面來分析“主要業務”，而不是按照企業的主業進行劃分。

二、進項抵扣：

- 關於進項稅額的規定，《草案》保留《徵求意見稿》引入的進項稅額“與應稅交易相關”的表述，同時，《草案》刪除《徵求意見稿》中購進金融商品支付或負擔的增值稅額之表述；
- 在留抵退稅制度層面，在現行政策的基礎上，《徵求意見稿》和《草案》均規定，當期進項稅額大於當期銷項稅額的部分，可以結轉下期繼續抵扣或者予以退還。若在立法階段能夠將留抵退稅的原則予以明確，必然會有助於逐步推進留抵退稅制度的落實，從而改善企業現金流，有效節約企業資金成本；
- 關於不得進項抵扣的內容，主要的差異匯總如下：
 - 相較現行政策與《徵求意見稿》，《草案》中刪除了“其中涉及的固定資產、無形資產和不動產，僅指專用於上述項目的固定資產、無形資產和不動產”的表述，現改為“對應的”進項稅額，具體影響需要留待實施條例和配套文件出台後的進一步分析；
 - 依據現行法規規定，餐飲服務、居民日常服務和娛樂服務對應的進項稅額不得抵扣，而在《草案》與《徵求意見稿》中增加了“購進並直接用於消費”的表述。因此，企業購買餐飲服務、居民日常服務和娛樂服務若用於應稅目的或轉售，應可抵扣進項，未來對於餐飲平台、旅遊業、會展業可能形成重大利好；
 - 對比現行法規與《徵求意見稿》中規定的不可抵扣購進貸款服務對應的進項稅額，《草案》的規定則不包括購進貸款服務這一項，具體何時實施以及如何實施有待實施條例及配套文件的明確。

三、徵收管理規定：

- 針對扣繳義務人，《草案》與《徵求意見稿》均明確境外單位和個人在境內發生應稅交易的，以購買方為扣繳義務人，相較現行政策，購買方不需要再判斷境外單位和個人在境內是否有經營機構或代理人，有利於扣繳義務的明確及落實；
- 對於發票管理，《草案》強調“電子發票與紙質發票具有同等法律效力”以及“國家積極推廣使用電子發票”，在以數治稅的大背景下，《草案》明確了中國大陸積極推廣使用電子發票的態度；
- 在建立涉稅資訊共用層面，相比《徵求意見稿》，《草案》將涉及的 4 個主體增加到 6 個主體（分別為：工業和信息化、公安、海關、市場監管、人民銀行、金融監督管理），強化跨部門的資訊共用和工作配合機制。

資誠觀察

整體而言，《草案》總體上對《徵求意見稿》的相關政策進行了微幅修改，保持現行稅制框架和稅負水準基本不變，儘管《草案》本身有部分內容尚待進一步的調整與完善，也尚未形成正式的法律規定，但《草案》的審議與公佈是中國大陸增值稅立法進程中的重大里程碑，未來《增值稅法》的出台將是中國大陸稅收法治進步並接軌國際的重要體現。

《草案》雖對政策進行了明確，但在實務執行層面仍有需進一步明確的地方。舉例而言，針對服務、無形資產在“境內/境外消費”的標準判定、混合銷售與兼營在實務層面的具體區分、不得抵扣進項稅規定中“直接用於消費”的界定，企業對於前述列舉議題在執行層面的政策口徑，以及對於自身的業務影響應持續關注。

隨著金稅工程四期建設已於 2021 年正式啟動實施，標誌著中國大陸從“以票控稅”向“以數治稅”邁進，稅務管理工作將進入一個全新的時代。我們建議企業應密切關注增值稅相關政策的進展與更新，並且及早梳理自身的業務邏輯和交易流程，進而評估政策適用的可能性與影響。企業在考量增值稅法與現行政策的差異以及後續對企業現有稅務處理和稅務系統的影響時，可尋求專家團隊協助企業執行進一步的分析及研究。

如有任何兩岸商務與稅務相關問題，請與我們聯繫：

兩岸商務與稅務服務



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



徐丞毅 執業會計師
+886 2 27295968
cy.hsu@pwc.com

陳惠鈴 副總經理
+886 2 27296666 ext.23820
carol.chen@pwc.com

張書璋 協理
+886 2 27296666 ext.22863
aries.chang@pwc.com

許智淵 經理
+886 2 27296666 ext.21992
chih-yuan.sheu@pwc.com

田懿禎 經理
+886 2 27296666 ext. 23546
elaine.y.tien@pwc.com

- 段會計師目前同時擔任台灣資誠聯合會計師事務所與大陸普華永道諮詢顧問有限公司合夥人，亦受邀擔任財團法人海峽交流基金會台商財經法律顧問及中華民國工商協進會大陸經貿研究委員會委員。
- 段會計師專精於兩岸三地跨境交易模式規畫及投資架構重組設計、租稅優惠申請、兩岸上市前稅務諮詢與輔導、協助企業與兩岸稅務機關進行租稅議題探討及爭端協談、協助台商退場如減資、清算及處分大陸土地廠房相關資產並確保交易安全等談判工作。
- 徐會計師目前同時擔任台灣資誠聯合會計師事務所與大陸普華永道諮詢顧問有限公司合夥人，負責兩岸台商跨境商務與稅務諮詢規劃服務。
- 徐會計師專精於在陸、港、台上市之台外資企業的上市前稅務諮詢與調整、員工股權激勵、對岸合資併購、新加坡稅務規劃以及台商接班傳承。此外，在協助企業與兩岸三地稅務機關爭端協談方面，徐會計師亦有豐富的談判經驗。

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

劉文程 協理
+886 2 27296666 ext.23883
ethan.e.liu@pwc.com

吳孟霖 經理
+886 2 27296666 ext.22146
catherine.m.wu@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。

© 2023 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.