



## 2011 Vol. 22

### 專論/專家投稿

## 論析中國流轉稅制改革上海試點方案之影響

如有任何中國稅務相關問題，請與我們聯繫：

### 資誠聯合會計師事務所 兩岸稅務組

廖烈龍 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

段士良 副總經理  
+886 2 27296666 ext.23780  
patrick.tuan@tw.pwc.com

林玉清 協理  
+886 2 27296666 ext.23755  
yu-ching.b.lin@tw.pwc.com

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

中國大陸年初發布的「十二五綱要計畫」，將流轉稅制改革列為重點改革目標，並於2011年10月26日國務院常務會議正式通過流轉稅制度改革「試點方案」（以下簡稱為「試點方案」），確定了試點地區特定服務業「增值稅」適用之基礎及方向，然適用範圍及試點產業與非試點產業間之配套措施等細節則尚未於試點方案中具體規範。

在試點方案之基礎上，財政部與國家稅務總局於2011年11月16日發布《營業稅改征增值稅試點方案》的通知（財稅[2011]110號；簡稱「110號通知」）及《關於在上海市開展交通運輸業和部分現代服務業營業稅改征增值稅試點的通知》（財稅[2011]111號；簡稱「111號通知」），其中111號通知內含三個附件明確規範試點辦法之範圍及詳細規範，自2012年1月1日起開始推行；以下簡述110號通知及111號通知規範之特殊情形及相關影響：

### 試點產業範圍之確定

為使試點行業總體稅負不增加，改革試點選擇了11%和6%兩檔低稅率，分別適用於交通運輸業和部分現代服務業。依據111號通知之附件1<sup>1</sup>，將試點產業範圍及適用稅率彙總如下：

---

<sup>1</sup> 附件1：《交通運輸業和部分現代服務業營業稅改征增值稅試點實施辦法》，主要明確了對交通運輸業和部分現代服務業徵收增值稅的基本規定，包括納稅人（“試點企業”）、扣繳義務人、應稅服務（“試點服務”）的具體範圍、稅率、應納稅額、納稅時間和地點、減免稅、稅務徵管等各項稅制要素；



試點產業	適用之增值稅率	現行之營業稅率
<b>交通運輸業</b>	11%	3%
1. 陸路運輸服務		
2. 水路運輸服務		
3. 航空運輸服務		
4. 管道運輸服務		
<b>部分現代服務業</b>	6%	5%
1. 研發和技術服務		
2. 資訊技術服務		
3. 文化創意服務		
4. 物流輔助服務		
5. 鑒證諮詢服務		
6. 有形動產租賃服務	17%	

110號通知為增值稅改革建立基本架構與方向；111號通知則提供細部的指引與實施細則。應注意雖然110號通知意圖將所有營業稅行業納入改革架構，但111號通知及其附件中並未提及建築業、金融包險業、郵政通訊業、娛樂業與鐵路運輸業等流轉稅改革之處理。後續是否有相關配套函令仍需進一步觀察。

從稅種調整的角度分析，因服務買受方可抵扣進項稅額，其將會吸引試點服務的提供者在上海建立業務(公司)以便享受上海市流轉稅改革帶來的好處。而從宏觀的角度分析，上海市政府將可獲得更多改徵增值稅的稅收，其將會吸引並加速其他地區政府考慮採用營業稅改徵增值稅之轉型方案。

## 不同稅制於試點前後之銜接

由於增值稅和營業稅的制度差異，加之本次改革試點僅在個別地區的部分行業實施，必然帶來試點地區與非試點地區、試點行業與非試點行業、試點納稅人與非試點納稅人之間的稅制銜接問題。為妥善處理好這些問題，110號通知及111號通知之附件<sup>2</sup>主要從下列三個方面作出了安排：

<sup>2</sup> 附件 2:《交通運輸業和部分現代服務業營業稅改征增值稅試點有關事項的規定》，主要明確了各種實際執行因素，如試點納稅人（即增值稅一般納稅人）混業經營、確認應納稅銷售額、確認銷項稅額和進項稅額、增值稅一般納稅人認定、與境外服務提供方的扣繳義務人有關的規定，以及原增值稅一般納稅人的有關規定。



## 資誠

一、**不同地區之間的稅制銜接**。納稅地點和適用稅種，以納稅人機構所在地作為基本判定標準。試點納稅人在非試點地區從事經營活動就地繳納營業稅的，允許其在計算增值稅時予以抵減。

二、**不同納稅人之間的稅制銜接**。對試點納稅人與非試點納稅人從事同類經營活動，在分別適用增值稅和營業稅的同時，就運輸費用抵扣、差額徵稅等事項，分不同情形作出了規定。

舉例而言，試點企業原提供營業稅應稅服務可按差額徵稅者，試點後可以取得全部價款與價外費用扣除支付予上海或其他地區的非試點企業價款之餘額為銷售額，並以該銷售額作為增值稅銷項稅額的計算基礎。

三、**不同業務之間的稅制銜接**。對納稅人從事混合或兼營營業稅與增值稅之經營模式，分別在適用稅種、適用稅率、起征點標準、計稅方法、進項稅額抵扣等方面，作出了細化處理規定。

舉例而言，兼營試點與非試點服務應分別核算增值稅應稅服務的銷售額與營業稅應稅項目的銷售額，未分別核算者，由主管稅務機關核定增值稅應稅服務的銷售額；若涉及跨境服務，服務接受方是試點企業，扣繳的增值稅可作為其進項稅額抵扣。若境外服務提供方在中國境內沒有代理人，則以服務接收方為扣繳義務人。

### 試點方案的影響

因為從試點企業購買服務的企業可以將他們的進項稅額從銷項稅額中抵扣，『試點方案』將很有可能降低他們的流轉稅稅負。以下彙總試點企業不同類別的客戶（服務購買方）在購買試點服務後產生的流轉稅影響。

服務購買方	稅務影響	商業影響
境內增值稅納稅人	■ 這類服務購買方將從『試點方案』的實施中獲益，因為他們為購買試點服務而繳納的增值稅作為進項稅額將可按規定抵扣銷項稅額。	■ 如果試點企業在由營業稅（不可抵扣）改征增值稅（可抵扣）減輕流轉稅負後，因此適當降低服務價格的話，這類服務購買方可能取得進一步獲益。

服務購買方	稅務影響	商業影響
境內營業稅納稅人	<ul style="list-style-type: none"> <li>這類服務購買方將不得不承受由試點企業收取的增值稅負（因為通常情況下增值稅率高會高於營業稅率），並將其作為購買成本來處理。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>這類服務購買方應考慮和試點企業重新進行商談服務價格。</li> </ul>
境外服務購買方	<ul style="list-style-type: none"> <li>這點有關於中國的服務出口。兩份檔均沒有對此給出明確的規定。有可能某些行業的試點服務出口將可以享受零稅率（有增值稅退稅），而某些則僅僅是免征增值稅（無增值稅退稅）。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>如果試點服務出口只是適用免徵增值稅處理的話，相應的它的進項稅額也就不能退稅。這一處理將極有可能降低中國試點企業在國際市場上的競爭力。</li> </ul>

## 資誠觀察

110號及111號通知的發布不但為實施流轉稅改革的『試點方案』建立了改革原則、長遠規劃和基本框架，也為『試點方案』提供了具體的指引和實施細則。鑒於『試點方案』將在明年1月1日開始適用，在上海市有營運的台商企業可從下列面向考量其影響：

### ■ 試點地區與非試點地區交易之影響

在進行試點地區與非試點地區交易之影響還須考量企業成為試點企業後供應商與客戶損益及現金流量的影響，進而考量是否需要重新調整與非試點地區的定價策略。

以台商企業常見的跨境支付台灣總公司權利金交易為例，若台灣總部提供試點地區稅改後的增值稅應稅服務，上海試點子公司應承擔的稅額由原來的 5%提高為 6%，但其扣繳之增值稅可作進項稅額抵扣，因此總稅負成本將因而減少，但相關現金流量及定價上是否需要調整，則需進一步估算。

### ■ 不同產業間交易之影響

目前試點產業並未囊括全部的營業稅應稅產業，在整個交易環節中，若其中一個環節的產業適用『試點方案』，則對於企業的現金流與損益將造成重大影響，企業如何依據各自於產業鏈中扮演的角色進行損益結構分析進而決定價格的調整成為整體商業競爭的首要課題。

至於各企業是否實際修改買賣雙方合約，或是重新議定款項收付條款，建議企業進行相關評估時，仍應多方參考所在地實務及稅務專家意見。

■ 企業內部功能拆分之影響

由於試點的現代服務產業包含研發和技術服務業，台商企業可考量獨立在上海成立研發中心的稅負影響。企業內部職能獨立成立公司，對於集團轉讓定價、業務管理、資金控管都將有極大的影響，因此企業可分析其內部價值鏈，評估服務供應部門的移轉可行性及其對於稅務、業務與財務的影響。

流轉稅制的改革並非一蹴可幾，中國大陸 2011 年度從頒布「十二五綱要計畫」到發布試點方案再到 110 號及 111 號通知的出台，正是有計畫的將此改革逐步推行到全國的過程，未來稅務機關是否針對上述未明確的議題發布更多法規及通知值得產業進一步觀察。此外建議台商應重新審視自身產業結構，評估服務供應功能的可移轉性，並與稅務專業人士事先共同討論規劃以免造成稅務管理失靈之結果。