

避免「稅上加稅」的經營困境

# 中國大陸擴大營業稅改徵增值稅

中國大陸推動「營業稅改徵增值稅」政策，在2012年1月1日起，部分行業的「營業稅」改徵收「增值稅」，另外，納稅人在改革試點所繳納的「增值稅」，可按規定抵扣，以期解決貨物和勞務稅制重複課稅，實質降低營業人承擔的流轉稅，緩解「稅上加稅」的經營困境。

◎撰文／李仁祥（昆山漢邦管理顧問公司總經理） 圖片提供／達志影像

中國大陸目前的稅收體系中，「增值稅」和「營業稅」是主要的兩種流轉稅。凡是在貨物銷售或提供服務過程中要課徵的稅稱為「流轉稅」。若以台灣的稅種來比較，台灣的流轉稅主要是「營業稅」，但是，中國大陸的流轉稅區分為「增值稅」和「營業稅」兩種。中國現行流轉稅體系中，增值稅和營業稅並存的制度卻也導致了重複徵稅的嚴重問題。

## 推營改增稅 改善重複課稅

十多年來，隨著現代服務業的發展，重複徵稅問題日益凸顯，不利中國大陸發展服務業，因此，改革流轉稅重複課稅成為急需解決的問題。

為此，中國大陸國務院推出了營業稅改徵增值稅的方案，最終目的是要讓未來所有的行業、所有地區都課徵增值稅，同時達成兩稅合一的終極目標。

中國大陸的「營業稅改徵增值稅試點方案」試點進行階段，從2012年1月1日起，首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展開初步試點；自2012年8月1日起至年底，

逐步擴大至北京、天津、江蘇、浙江、安徽、福建、湖北、廣東和廈門、深圳等10個省市。

最後的試點階段於2013年繼續擴大試點地區，並選擇部分行業在全國試點，自試點結束，除



中國大陸「營業稅改徵增值稅」政策的試點地區，首先在上海市選擇交通運輸業試行。



## 「營改增」涉及的稅目及稅率

下列各種營業活動涉及的增值稅稅率，括號中列出的是改增之前原來適用的營業稅稅率，以方便讀者能比較營改增前後稅率的差異。

- 1.有形動產租賃服務，稅率為17%（5%）。
- 2.交通運輸業服務，稅率為11%（3%）。
- 3.研發和技術服務、資訊技術服務、文化創意服務、物流輔助服務、鑑證諮詢服務，稅率為6%（5%）。
- 4.國際運輸服務、向境外單位提供研發服務和設計服務（不包括對境內不動產提供的設計服務），稅率為0%。另外，未與中國大陸政府達成雙邊運輸免稅安排的業者，暫以3%的徵收率代扣代繳增值稅。
- 5.下列為應稅服務免徵增值稅：
  - (1) 工程、礦產資源在境外的工程勘察勘探服務。
  - (2) 會議展覽地點在境外的會議展覽服務。
  - (3) 存儲地點在境外的倉儲服務。
  - (4) 標的物在境外使用的有形動產租賃服務。
  - (5) 未取得《國際船舶運輸經營許可證》（水運）；《道路運輸經營許可證》和《國際汽車運輸行車許可證》（陸運），且《道路運輸經營許可證》的經營範圍未包括「國際運輸」；《公共航空運輸企業經營許



可證》（空運），且其經營範圍未包括「國際航空客貨郵運輸業務」的國際運輸服務。

(6) 向境外單位提供的下列應稅服務：技術轉讓服務、技術諮詢服務、合同能源管理服務、軟件服務、電路設計及測試服務、資訊系統服務、業務流程管理服務、商標著作權轉讓服務、知識產權服務、物流輔助服務（倉儲服務除外）、認證服務、鑑證服務、諮詢服務。但不包括：合約標的物在境內的合約能源管理服務，對境內貨物或不動產的認證服務、鑑證服務和諮詢服務；廣告投放地在境外的廣告服務；小規模納稅人適用的徵收率3%。

了少部分行業之外，目前的營業稅項目將全部改徵增值稅。

### 適用「營改增」的範圍

此次，擴大營業稅改徵增值稅的適用範圍與上海市試點期間的適用範圍一致：

**交通運輸業：**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。

**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、資訊技術服務、文化創意服務、物流

輔助服務、有形動產租賃服務、鑑證諮詢服務等。鑑證諮詢服務是指包括會計、稅務、資產評估、律師、工程造價等服務。

但要注意的並不是某一類型公司所有開立的發票，都由營業稅發票改成增值稅發票，例如某一租賃公司的租賃收入是開立增值稅發票，但其多餘辦公室出租仍須開立營業稅發票。

讀者應該先了解相關政策規定，才能真正理解營業稅改徵增值稅方案。

#### 規定1：

#### 境內營業活動徵稅的定義不同

中國大陸的增值稅與營業稅

都僅針對境內的營業活動進行徵稅，但兩種稅法對境內的定義完全不同。

增值稅徵稅範圍中對境內的定義是：貨物的起運地或所在地在中國大陸境內；而中國大陸營業稅徵稅範圍中對境內的定義，則是提供或接受勞務的單位或個人在中國大陸境內。

在營改增之前，只要提供或接受勞務的單位或個人，任何一方在中國大陸境內，都需要徵收營業稅；在營改增之後，只有在境內提供勞務的單位或個人需課徵增值稅，而無關乎提供或接受勞務的單位是否是中國大陸境

內的企業。

## 規定2：

### 免稅的待遇區分零稅率及免稅

如果法規上規定是零稅率，代表該納稅人收入額免徵增值稅，但與該收入相關的成本費用取得的進項稅額是允許抵扣的；如果規定是免稅，代表該納稅人收入額雖然免徵增值稅，但與該收入相關的成本費用取得的進項稅額也就不允許抵扣。

## 規定3：

### 境外納稅人身分決定代扣繳稅率

中國大陸的增值稅納稅人的身分，區分為一般納稅人與小規模納稅人，在營改增的試用辦法中，對於原課徵營業稅的納稅人，因為過去沒有增值稅的年應稅銷售額作為判定身分的依據，

所以改採應稅服務年銷售額500萬元的標準，即過去1年的服務收入在500萬元以上者，稅務機關可認定為增值稅一般納稅人，否則即為小規模納稅人。至於境外納稅義務人在無法獲知其年收入額之下，一般默認為小規模納稅人，境內扣繳義務人在支付服務款項時，應以3%之扣繳率代扣代繳。因此在營改增之前，境外機構取得中國大陸的服務性收入，需要負擔通常是5%的營業稅，在營改增之後，此收入有可能是免徵增值稅或者只要負擔3%的扣繳率，且此負擔的3%增值稅，又可作為扣繳義務人的進項稅額抵扣。

## 營改增試點地區判定標準

中國大陸的營改增試點地區

從上海逐漸擴大到今年底的10個地區，判定某一營業單位是否納入試點地區的原則，是以納稅人機構所在地作為判定標準，總機構及分支機構應分開適用。例如：總公司在試點地區、分公司在非試點地區：總公司適用營改增，分公司不適用營改增。

沒有在試點地區設立分公司的非試點地區納稅人，在試點地區從事經營活動，不適用營改增。此外，境外單位在試點地區提供應稅服務，適用增值稅，並以接受方為增值稅扣繳義務人。

## 營改增對企業成本的影響

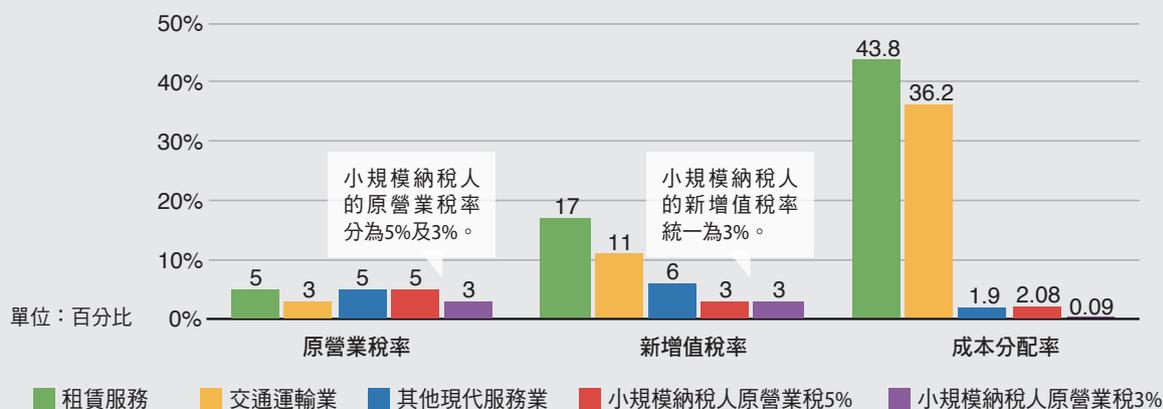
營改增大體上可以降低流轉稅重複課稅的問題，但因目前的試點方案尚未在全國範圍及全行業中實施，所以還不能全面消除重複課稅的問題，同時，因為實施前後不同行業適用的稅率不同，所以對於不同行業的稅務成本也有不同的影響。

營改增對企業稅負成本的影響，除了與適用營改增的行業稅率有關，也與該企業的成本結構有關。如右表計算不同的稅率對應不同的取得進項稅額之成本比率（可簡稱為成本分配率）的利益平衡點。例如某一公司雖然在營改增後的稅率提高了，但因取得相關成本、費用的進項稅額可以抵扣了，所以實際稅負成本可能反而下降，反之若取得進項稅



在營業稅改徵增值稅之後，租賃行業成本中占最多的是購入租賃設備，增值率的主要空間其實就是融資利率，所以租賃期限愈短者愈受益。

表：各行業的利益平衡點



註：表格公式為「 $S \times \text{原營業稅率} + D \times 0.17 = S / (1 + \text{新增值稅率}) \times \text{新增值稅率} - D \times 0.17$ 」S：原營業稅開票額 D：可抵扣成本，假設可抵扣成本率為0.17  
資料來源／李仁祥整理

額不夠，反而稅負加重了。

由上表的資料分析可得知：當企業營改增後，達到一般納稅人標準的情況下，不同行業對營改增的稅負利益與成本的敏感度有不同。

在租賃行業方面，因為營改增前營業稅稅率為5%，營改增之後為17%，計算得出的可抵扣增值稅的進項成本占銷售收入的平衡比例（此比例略似加工貿易的分配率，暫時稱為「成本分配率」）為43.8%，該比例為適用營改增的各行業中最高比例，當該比例低於43.8%，對租賃業的營改增較不利，反之則較有利。

從租賃行業的成本、費用結構分析，成本中占最多的是購入租賃設備，增值率的主要空間其實就是融資利率，租賃期限愈短

者愈受益。

在運輸行業方面：因為營改增前營業稅稅率為3%，營改增之後為11%，計算得出的平衡分配率為36.2%，從運輸行業的成本結構分析，因為過去運輸行業購置的運輸工具取得的增值稅均未能抵扣，所以，未來折舊成本無法取得增值稅，除非未來新購置的運輸工具才能降低稅負。此外，運輸行業主要成本的工資、過路費、罰款等均未能取得增值稅，所以運輸行業是相對較不利的。

其他現代服務業等因為營改增前營業稅稅率為5%，營改增之後為6%，計算得出的平衡分配率為1.9%，該比例相對是最低的，這些行業只要取得成本分配率超過1.9%，將有利於減輕上述企業的稅負。若企業營改增後仍適用

小規模納稅人階段，則原營改增前營業稅稅率為5%之行業，營改增之後為3%增值稅率，稅負可降低2.08%。若企業營改增後仍適用小規模納稅人階段，則原營改增前營業稅率為3%之行業，營改增之後為3%增值稅率，稅負不變。

從營改增的客戶端來看，只要客戶端沒有因供應端以實施營改增為理由調高價格，增值稅對一般納稅人的客戶端都一定是有利的，但收取小規模納稅人普通發票的客戶端就沒有影響。

中國大陸此次擴大營改增的試點地區，大都是台商投資較為密集地區，台商雖不一定是營改增涉及的服務行業，但至少是營改增發票的取得單位，也將間接受益，所以對此政策應有正確認識，並合法爭取自己的利益。■