

# 中国税务快讯

第九期 二零一六年三月



## 营改增新政—法规概述及对所有行业的影响

### 本期快讯讨论的法规：

- 财税【2016】36号文将房地产及建筑业、金融服务业、生活服务业纳入增值税体系，自2016年5月1日起生效

### 公告

2016年3月24日，财政部和国家税务总局联合发布了财税[2016]36号文，明确从2016年5月1日起，将房地产业和建筑业、金融服务业和生活服务业等行业纳入营改增体系，并明确了适用于上述三大行业的相关增值税税率和具体政策。

毕马威有幸自2008年起就一直参与有关部门的增值税改革的相关政策研讨。尽管增值税政策从公布到实施的时间间隔非常短暂，但鉴于我们丰富的国内国际经验，在政策出台前已预测了许多内容，因此也协助很多企业提前开展营改增准备工作。目前公布的政策中绝大部分的规定都与我们自2013年以来陆续发布的中国税务快讯中的预测一致。

本期毕马威中国税务快讯中，我们分析了营改增政策概述及对所有行业的影响。此外，为便于贵公司参考，我们还将同时发布三份专门针对三大板块的快讯，分析这些政策变化的重要影响。敬请注意，鉴于所有行业的企业都会购买、销售或是租赁房地产，并且所有企业也都会消费生活服务及金融服务，我们建议贵公司对三份快讯都给予关注。换言之，行业快讯不仅聚焦于这些特定行业的服务提供方，同时也聚焦于这些行业的服务接受方。

值得注意的是，这些快讯是我们在90多页的36号文发布后，在极短的时间内准备的，因此仅代表我们的初步想法。

### 背景

多年来，我国间接税制是双税种并行的税制，增值税普遍适用于货物相关行业，而营业税普遍适用于服务行业。由于营业税是对供应链中各环节重复征税的税制，通常被视为低效率的税收形式。因此，自2012年

起，我国政府便开始逐步实施由增值税全面代替营业税的税制改革。在营改增试点初期，适用于特定行业的营改增政策是逐省市推开的，而最近的几次扩围，则是在全国范围内按行业逐步推开的。

最后收官阶段的营改增则是采取“大爆炸”的方式，即从 2016 年 5 月 1 日起在全国范围内对剩余的所有行业全面实施营改增，其中三个重要板块是：

- 房地产及建筑业
- 金融服务业
- 生活服务业，包括酒店业、餐饮业、医疗、教育、文化娱乐服务等。

从政策角度来看，这些行业是增值税改革难度最大的行业；从经济角度而言，这些行业是对中国财政收入有着重要影响的行业。从政策角度来看，对这些行业适用增值税将会遇到重重挑战，因为：

- 在交易基础上可能很难衡量金融服务的增值，这也是为何大多数国家都对金融服务免征增值税的原因；
- 房地产交易收益可能产生于被动活动（即房产价值上升），也可能产生于主动地对房产进行改善，例如建筑和施工。房地产业也可能会影响很多的利益相关者，例如开发商、投资者、投机者和个人。并且，政府已经对房地产业征收了其他很多种税；
- 生活服务可能会是由于企业经营目的而采购，但也可能是出于个人消费目的，对二者的区分非常困难。在很多情况下，生活服务都是基于现金消费的服务，税务合规的比例可能不会太高。

增值税全面实施后，在全球采用增值税制（或类似税制）的 160 个国家中，中国将成为增值税税基最广的国家。以国际标准来看，我国增值税体制将会是独特的，体现在增值税将适用于几乎全部金融行业服务（包括利息收入）；同时，在房地产领域，增值税不仅适用于 B2B、B2C 交易模式，同时也将适用于 C2C 交易模式——这在其他国家是未曾尝试过的。因此，世界上其他政府很有可能跟随中国的脚步更新其增值税体制，特别是在中国能够真正成功地落实这些改革措施的情况下。

### 各行业的增值税税率

毕马威 2016 年 3 月 5 日的中国税务快讯中预测的增值税税率现已被 36 文的规定确认。各大行业的增值税税率以及和营业税税率的对比表如下：

行业	现有营业税税率	增值税税率
建筑业	3%	11%
房地产业	5%	11%
金融服务业	5%	6%
生活服务业（包括餐饮、酒店以及其他服务业）	一般为5%，但一些特定服务（包括娱乐业）适用3%-20%的税率	6%

鉴于增值税按照差额来计算（销项税减进项税），而营业税是基于销售额来计算（仅销项税），直接对比新旧税率是没有意义的。

第一部分 – 中国增值税体系的主要特点

我国目前的增值税体系创建于 1994 年。最初增值税仅适用于销售和进口货物，相应的税率是 17%。然而，自 2012 年起，增值税逐步向服务行业扩围，而 36 号文的发布将意味着增值税将适用于所有的货物和服务。

我国增值税体系存在其独到之处。相对于其他中国税问题来说，本快讯可能会有更多的跨国企业受众，因此，对比我国增值税体系和其他国家的增值税或货物劳务税体系显得尤为重要。以下的列表并不详尽，仅仅聚焦于我国增值税体系关键的特点：

登记	<ul style="list-style-type: none"><li>• 不仅法人实体可以登记为增值税纳税人，分支机构也可以登记为增值税纳税人。因此，一个企业可能在各地登记了多个增值税纳税人。分支机构之间的货物转移可能是应税的。对于存在多个分支机构的法人实体来说，很难获得增值税汇总纳税政策，而同一集团内部的关联企业则几乎不可能获得增值税汇总纳税政策。其中原因之一在于，汇总纳税会改变不同省市上缴和分得的税收收入。</li><li>• 外国企业一般不能登记为增值税纳税人，亦不能抵扣增值税进项税额。</li></ul>
减免	<ul style="list-style-type: none"><li>• 增值税进项留抵税额通常不会返还（除出口退税以外）。但是进项留抵税额可以一直结转（无时间限制）并抵扣销项税额。如果企业破产清算时，仍旧拥有留抵税额，这部分增值税进项也会随之损失。</li><li>• 通常不提供对坏账的减免。而且，与非正常损失相关的进项税也需要被转出。</li></ul>
发票	<ul style="list-style-type: none"><li>• 企业只能在政府授权的系统中开具增值税专用发票，也只能向税务当局购买发票。这就是人们所熟知的金税系统。金税系统与企业自身的 ERP 系统相分离，这使得税收稽查更加困难，同时使得间接税风险不易被发现。</li><li>• 只有经过税局认证的增值税专用发票，才可以进行增值税进项税的抵扣。电子发票应用不广泛。</li></ul>
税率	<ul style="list-style-type: none"><li>• 对于所有的货物和服务，增值税体系采用多档而非单一的增值税税率。通常使用的增值税税率分别为 3%、6%、11%、13%和 17%。</li></ul>

<p><b>跨境</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 出口货物适用增值税“零税率”政策。我国的零税率与国外并不相同。从中国出口的货物根据其类型（由该类货物的海关代码确定），将会适用 7 个不同的退税率，按比例进行已征缴的增值税的退还，从 0%（零退还）到 17%（完全退还）不等。</li> <li>• 服务的出口一般免征增值税，而非零税率（除了研发、设计、某些国际运输服务和离岸服务外包等特定服务）。免征增值税意味着相关的增值税进项税额的抵扣必须予以转出。而采购固定资产可以全额抵扣增值税进项税额，即使该固定资产既被用于提供应税项目，又被用于提供免税项目。</li> <li>• 进口服务适用代扣代缴增值税的政策，而非逆向征收政策。代扣代缴增值税意味着服务接受方必须从交易价格中扣缴增值税。类似于逆向征收，代扣代缴要求供应商应当在合同中加入增值税还原条款，以确保不必承担增值税，否则可能需要通过调整其会计记录将被扣缴的税额作为“坏账”予以核销。</li> </ul>
------------------	--

## 第二部分 – 营改增对各行业的税负影响

对于许多在中国从事经营活动的企业来说，非常关注新的增值税税率对其税负的影响是正是负。根据中国国际金融有限公司（中国首家合资投资银行）的报告，当所有行业完成营改增后，企业从增值税改革中得到的节税额预计将达到 9,000 亿人民币，约为国内生产总值的 0.4%。

虽然在目前宏观经济环境下，政府致力于减轻税负，但这并不意味着所有企业税负都将降低——最近财政部部长楼继伟在 2016 年 3 月 7 日的新闻发布会上也提到这点。在很多情况下，单个企业的税负是减轻还是增加，是受其自身增值税管理情况，以及其与客户、供应商的商业谈判能力的影响的。

此外，必须了解增值税的本质不是要对企业征税——更确切地说，虽然是通过企业收集税款，但却是对终端消费者征税。我国企业经常讨论的“税负影响”，对于国外增值税税制而言是个很陌生的概念，因为与增值税制的正常运作是不一致的。不过，考虑到以下因素，这种对税负影响的担忧有合理之处：

- 营业税制是对企业征税，因此，在转变为增值税时，众多企业和消费者需要调整心态并需要时间来适应新的税制；
- 实施营改增的时间非常紧迫，而企业可能无法就许多已经签订的合同转嫁增值税——这就是为什么对过渡性政策或过渡性措施的讨论十分重要；

- 我国增值税体系还不是个“纯粹”的增值税体系，并且确实存在由企业承担税负的先例。

我们在下表中总结了即将营改增的行业及板块的税负影响。敬请注意，这是基于毕马威对很多客户进行财务影响测算的结果和相关评估所作出的一般性或汇总性观察。此外，在许多情况下，预测的税负影响仅仅是基于“预期”而已，因为重要的政策还有待证实。具体情况必须具体分析，如上所述，在很多情况下，税负受到每个企业的自身增值税管理能力或其与客户、供应商的商业谈判能力的影响：

行业	子行业	预期的税负影响	影响税负的关键因素
房地产与建筑业	建筑业	短期内持平，在长期内根据商业模式的不同可能会持平也可能会增加	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 短期内过渡性政策可以缓解税负压力</li> <li>• 需尽可能获得可抵扣的建筑原材料进项税以抵消提高的销项税税率</li> <li>• 可抵扣的进项税金额的多少取决于原材料占成本的比例和能否获取增值税专用发票以及分包商是小规模纳税人的比例</li> </ul>
	装修服务	持平	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 可以适用现行营业税优惠政策并且适用 3% 的增值税简易征收率</li> </ul>
	住宅-开发商、房地产基金、投资者	短期内持平，在长期内根据商业模式的不同可能会持平也可能会增加	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 现有项目能够适用 5% 的增值税简易征收率，所以税负影响应该与目前营业税税制持平</li> <li>• 新项目适用 11% 的增值税税率可能导致税负增加，尽管购买土地使用权可以进项税抵扣将缓解这种影响。人工费和利润的构成相对较高的项目的税收负担将显著上升</li> </ul>

			<ul style="list-style-type: none"> <li>• 融资成本没有进项抵扣，将对税负产生影响</li> </ul>
	商业地产（如写字楼、工业用房、零售用房）-房地产开发商、基金、投资者	预期税负可能降低或持平	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 假如增值税可以依据销售或者租赁合同进行转嫁，并且购买者/租户可以进行进项税的抵扣</li> <li>• 假如增值税不能依据销售或者租赁合同进行转嫁，则需考虑采用税率为 5% 的简易征收办法</li> </ul>
	房地产相关服务提供者，如经纪公司、物业管理公司、建筑设计公司等	预期税负持平或可能略微降低	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 相对于房地产和建筑业适用 11% 的增值税税率，该类服务提供者将适用 6% 的增值税税率</li> <li>• 由于可以抵扣增值税进项税，税负可能略微下降</li> </ul>
金融服务及保险业	银行	预期税负持平或可能略微降低	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 虽然增值税销项税率比营业税税率上升了 1%，但考虑到可以抵扣进项税，税负可能会保持不变甚至略有下降，即使假设增值税并不会转嫁</li> <li>• 从合规性角度来看，同业拆借免税有助于预期税负的降低</li> </ul>
	融资租赁	可能会有所改变	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 目前融资部分适用 17% 的增值税税率（除售后回租业务的利息收入适用 6% 的增值税税率）。与其他融资形式相比，除非融资租赁与其他金融业均适用相同税率，否则融资租赁可能受到不利的影响。</li> </ul>



			<ul style="list-style-type: none"> <li>• 售后回租业务中，现有合同仍可采用“差额征收”方法</li> </ul>
	企业借款人	持平	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 借款人不可以对利息支出或贷款相关的费用抵扣进项税。此前预计这将会是暂时性政策，但最新文件并没有就此设定具体的时限。</li> </ul>
	资产管理者	税负可能下降	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 6%的增值税税率将代替 5%的营业税税率</li> <li>• 由于基金或信托公司接受这些服务时可以抵扣进项税，因此税负可能下降</li> </ul>
<b>生活服务业</b>	住宿服务（例如酒店）	税负保持不变或略微下降	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 对于主要为企业客户提供服务的酒店，如果客户可以抵扣进项税的话，则预期税负会降低</li> </ul>
	娱乐业	税负保持不变或可能下降	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 对于在营业税体系下适用 5%到 20%中高税率的服务来说，税负可能会降低</li> </ul>
	医疗行业	税负保持不变或略微上升（主要针对私人经营者）	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 之前医疗服务可免税的范围非常广泛，而新规定出台后，只有经核准的医疗机构可享受免税待遇，且不得高于免税限额。事实上，在该项规定下，原本享受营业税免税优惠的私立医院则很可能需要缴纳增值税。</li> </ul>

	教育	税负保持不变或可能有略微上升（主要针对私人经营者）	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 公立学校和教育服务通常情况下免征增值税，与现行的营业税免税政策相一致。</li> <li>• 与营业税免税政策一致，只有经核准后的服务提供方可享受免税待遇，且不得高于免税限额。</li> </ul>
--	----	---------------------------	--

### 第三部分 – 新规定下的关键问题

对于新纳入到“营改增”范围中的企业，通常可能认为只有必要探讨与该行业相关的增值税规定。其实，决定增值税税收结果的是所提供的服务的性质，而非服务提供方所从事的行业的属性。所以说，制造商可能会从事金融服务，而酒店可能会参与房地产交易买卖。同样地，当我们提及一家新纳入“营改增”范围的企业的时候，总会仅仅关注于该企业所处行业适用的增值税法规。但在实操中，许多于 1994 年已经实施的增值税条款依旧沿用至今。例如，确定销项税的纳税义务发生时点应参照这些普通条款，只有少部分特定情况下需要援引特殊条款。

有基于此，本期快讯的第三部分将列举许多新增值税纳税人所面临的关键技术问题，因为这些条例反映了增值税系统的内在特征而非之前营业税的内在特征。我们还同时推出了其他的税务快讯来分析各行业的特别增值税规定。

### 过渡政策

实施增值税的一大挑战是如何从一种税制（营业税）顺利过渡为另一种税制（增值税），同时还要应对税率的变化。除非引入某种形式的过渡政策，否则增值税改革将不可避免地对现有合同、项目以及其他正在进行的商业行为造成或有利或不利的影响。

举个例子来说，一份于 2014 年同商业租户签订的租赁合同并没有约定业主可以在租金之外另行收取增值税。在中国，普遍而言，是否可以另行收取增值税取决于合同的约定，换句话说，业主并没有权力因营改增而自行提高价格。在缺乏过渡政策的情况下，业主很有可能需要从收取的租金中拿出部分金额交纳 11% 的增值税，即使在最初确定房租价格时是基于业主只需要负担 5% 营业税的假设。商业租户可能表示他们只需支付其签订的租赁合同所约定的租金，但实际上，在未多支付租金的情况下，租户已经可以通过抵扣租金相应的 11% 的增值税进项税而从中获利（营改增之前并不能抵扣任何进项税）。简而言之，可能需要通过过渡政策避免因税制改革出现所谓的“赢家”和“输家”。



36 号文重点为房地产企业和建筑企业提供了过渡政策，我们准备了税务快讯专门分析这些行业适用的政策。但是，对于其他行业来说，例如金融服务业和生活服务业，并没有给予老合同任何过渡政策，即意味着自 2016 年 5 月 1 日起，开始适用 6% 的增值税税率。

### 优惠政策顺延

36 号文还规定营业税优惠政策将在增值税制下继续有效。也就是说，大多数的营业税优惠政策都会在增值税下顺延。但是，对于医疗行业免税政策发生了很大的改变。

关键的问题在于免税政策是自行延用，还是需要重新审批。若需要重新审批，是采用逐合同审批的机制，还是根据纳税人经营活动本质采用“一揽子”普惠式免税政策。预计新纳入增值税的行业将可以采用“一揽子”的方法来适用免税政策。这是个非常重要的问题，因为在增值税制下以合同为基础适用免税政策的遵从成本非常高。

### 对于其他行业的影响（已经纳入增值税体系的行业）

本次营改增焦点几乎全部集中于将要受到直接影响的行业纳税人，但实际上所有行业都会受到影响，因为所有行业在经营时都需要购买或使用房地产服务、金融服务、保险以及生活服务。

因此，这就意味着：

- 对于已经成为增值税一般纳税人企业来说，将可以就购买这些新纳入增值税范围的行业的服务抵扣进项税；同时
- 即将成为增值税一般纳税人的企业也将可以在购买商品和服务时抵扣进项税。

总的来说，绝大多数企业将会受益于营改增。这意味着，传统的制造业、批发业和零售业消费这些服务时可以获得更多的进项税。

### 增值税小规模纳税人和一般纳税人

之前，我们提到了小规模纳税人的税负影响，小规模纳税人的征收率为 3%。要了解其影响，就必须简明地描述其含义。

营改增后，应税服务年销售额超过 500 万元的企业应向主管税务机关申请办理增值税一般纳税人资格认定。销售额不能达到 500 万元标准的企业，如果其会计核算健全，并且能够提供准确税务资料的，可以向税务机关申请一般纳税人资格认定。

纳税人注册为“增值税一般纳税人”，意味着：

- 提供应税服务的增值税的税率是 6%、11%或 17%；
- 通常，取得增值税专用发票的企业可以对这部分费用抵扣进项税；
- 若服务接收方是增值税一般纳税人，企业需向其开具增值税专用发票。

相比之下，“小规模纳税人”是指应税服务年销售额低于 500 万元并且没有申请注册为一般纳税人的纳税人，有下列特点：

- 当期应纳增值税销项税额是销售额的 3%；
- 不能对发生的费用抵扣进项税；
- 不得开具或接受增值税专用发票。

## 跨境服务

我国当前的营业税制度对进出口服务都是征税的。在现行营业税体系下，无论是中国境内的服务提供方亦或是服务接受方都需要缴纳增值税。长期以来，由于营业税无法抵扣进项，服务提供商在服务出口这一问题上一一直处于劣势且低效的状态中。但是，营改增无疑扭转了这一局面，低效转而变得高效，使得我国企业在跨境应税服务中也保有国际竞争力。

## 出口服务

一般来说，出口的服务可以享受增值税免税，但部分出口服务可能是适用零税率（如研发和设计服务，某些国际运输服务和离岸外包服务等特定服务）。虽然经合组织发布的增值税/货物劳务税指南推荐的零税率政策更加有利，但我国出口服务仍主要适用增值税免税政策。

此外，正如我们在金融服务行业的中国税收快讯中所说，出口服务的种类并没有广泛地将金融服务出口（少数情况除外）也包含其中。这可能意味着这些服务将在短期内继续征税。为了确保金融企业可以保有国际竞争力，此现状需要改变。

由于新行业也纳入到增值税应税范围中，出口服务的范围主要在两个方面扩大。这两方面的变化体现在：

- 境外建筑服务和建筑工程施工监理服务可能将适用免税；
- 在境外提供文化服务、教育、医疗和旅游服务可能将免征增值税。

提供出口服务的一个特点是，它们通常是依据合同判断是否符合免税条件，并需要确切的资料，才能享受相关的税收优惠。

## 进口服务

如前所述，与其他国家不同的是，我国增值税体系并不允许外国企业登记为增值税纳税人（也不能抵扣进项税额）。相反，进口服务一般适用代扣代缴政策。代扣代缴义务人为外国企业在中国设立的经营机构，或

是服务接收方（当外国企业在中国境内没有代理人时）。进口服务适用的增值税税率是根据境外供应商提供的服务的性质而定，而不是由接收方的一般业务的性质决定。

代扣代缴增值税实际上是在代理人或接受方自己的增值税申报表中进行申报。代扣代缴增值税税额=国内购买者支付的价款÷（1+增值税税率）x 增值税税率。

在国际上，大多数国家对企业与企业间的进口服务通过逆向征收的方式征收增值税。虽然类似逆向征收，但我国增值税扣缴制度在两个关键方面有所不同：

- 增值税扣缴会影响价格，如果外国供应商不了解的话，那么他们将会收到比预期要少的付款。因此，外国供应商可能希望通过谈判达到由境内服务接收方承担被扣缴税款的目的以减轻税负；
- 从会计的角度来看，外国供应商经常会被要求在发票上列示增值税，即使他们没有支付相关税款，然后这部分未收到的增值税则需要被核销。这会导致会计和管理的复杂性。

即使代扣代缴增值税制度可能不是最优的，但重要的是它允许注册登记为一般纳税人的服务接受方申请抵扣进项税额。因此，对于企业与企业间的进口服务，增值税应该不再是成本。服务的接受方可以在没有增值税发票的情况下，申请抵扣进项税额。相反，只要其获得了税务机关开具的列明所支付的增值税税款的增值税缴款书，以及合同、付款凭证及从境外服务提供商处获取的商业发票，即可抵扣相应进项税额。

## 视同销售

企业转变为增值税纳税人首先要考虑“视同销售”的潜在影响。实际上，视同销售是指当免费或低于市场价格提供商品或劳务时，需要缴纳销项税（通常是基于商品或服务的销售价格）。在实践中，视同销售提高了税收遵从难度：

- 从会计和财务系统来看，没有价格或未收到对价，因此可能不会触发系统去确认交易相应的增值税；
- 营业税中并没有类似的“视同销售”规定，所以这是个值得需要考虑的合规性新问题。

另一个挑战是“视同销售”规定在我国具有非常广泛的影响。在新的行业过渡到增值税的背景下，视同销售是其商业模式的共同特征。例如，酒店业普遍采用营销奖励或福利来吸引和留住客户，比如忠诚奖励计划和“免费”福利，如网络、早餐、升级房间甚至免费住宿。征收的困难不仅是如何考虑增值税，而且关乎增值税的税额如何计算。例如酒店给客户免费升级房间，如果酒店房间过剩的话，那么此项业务可能并不形成企业的成本。或者，事实上，酒店可能是为了实现自己的商业目的而提供升级服务（如有此类售罄的房间）。问题是，是否要计算增值税，如果要计算，应该如何计算。由于法规中缺乏相应的指导，这些问题可

能需要一些时间来与税务机关逐个案例协商解决。

在房地产业也将出现同样的问题，即“免租期”是否作为视同销售，以及类似的“免费停车”。虽然理论风险是确实存在的，但对向第三方客户提供类似好处的行为征收增值税似乎不太符合经济原理。这是因为，这些好处实际上并不是“免费”，相反，商家会通过提高商品售价或服务收费而得到补偿。

例如，如果租客签约 1 年期的租赁合同得到 1 个月免租期，则实际上房东会通过提高剩下的 11 个月的租金而补偿这一个月租金的损失。那么要求对免租期和剩余的 11 个月租金同时征税，则会导致针对同一项收费的双重征税。因此，在政策论证层面，是否可以考虑废除针对与第三方客户之间的交易的“视同销售”规则。当然，尽管如此，这仍然是增值税体系的一部分，因此必须遵守。

## 混合销售和兼营

如前所述，目前增值税体系有多档增值税税率，其中最常见的是 6%，11%和 17%。使用多档增值税税率产生的一个问题是如何确定混合销售或兼营行为发生时适用的税率——也就是说，当同时提供货物和/或服务时可能适用不同的增值税税率，或者当提供的货物和/或服务存在主从部分时也可能适用不同的增值税税率。如何解决混合销售或兼营的问题一直是全球增值税/货物劳务税体系相当有争议的地方。从以下案例即可发现困难之处：

- 病人在看病时，是接受单一的医疗服务，还是在接受医疗服务过程中同时购买了货物（如药物）；
- 当航空公司在飞行过程中提供餐饮时，是简单地归属于提供国际运输服务，还是同时单独提供了餐饮服务。

中国现行的增值税法规在这方面有一定的指引。具体来说，当混合销售行为发生时，适用的增值税税率取决于纳税人的主营业务。然而，当兼营业务发生时，除非分别核算不同税率的销售额，否则将从高适用税率。这给予了分别核算兼营业务销售额的纳税人极大的税收优惠。

## 何时终止营业税以及何时开征增值税？

本次发布的实施细则并未明确规定何时终止营业税以及何时开征增值税。尽管该实施细则的生效日期是 2016 年 5 月 1 日，但问题是相关规定在实操中将会根据服务的提供时间确定，还是根据营业税或增值税的纳税义务发生时间确定。

鉴于之前的营改增实际操作经验，一般会采纳基于营业税或增值税的纳税义务发生时间来确定增值税规定的适用时间。这通常意味着，如果一项服务的提供时间是在 2016 年 5 月 1 日之前，而相应的收款或实际收

到款项的时间是在 2016 年 5 月 1 日之后，则该项服务应当适用增值税，而非营业税。这可能使企业在做商业安排时有更大的灵活性，但仍应当对延迟开发票和其他商业操纵持谨慎态度，特别是在已经签署的合同并且合同规定了收款权利的情况下。此外，征收营业税的税务人员与征收增值税的人员分属于地税和国税，不排除两个税务机关同时要求对一项交易既征收营业税又征收增值税的可能性。

## 差额征税办法仍未退出历史舞台

之前在营业税和增值税并行的税收体系下，在计算应纳增值税时，通常会出现供应商需要将某些特定费用（一般适用营业税）从总收入中扣除的情形。否则，这些供应商可能会需要支付高于其“增值额”的增值税。随着增值税全面取代营业税，预计此类“差额征税”方法将不再适用。然而，新的增值税规定仍然对特定情形保留了差额征税办法，例如旅游公司和其他类型的公司，否则他们将支付高于其“增值额”的增值税。在实践中，应用差额征税办法代表对于代理业而言，代替委托人收取的收入属于委托人，而非代理。

## 改变用途规定

世界上很多国家的增值税体系都有对“改变用途”的详细规定，以确保当购入重大资产时，资产在购买时点的用途并不一定能确保该资产在整个使用寿命期间均可以抵扣的进项税。

新的增值税政策也对“改变用途”有相关规定，即规定了可抵扣进项税将根据固定资产、无形资产以及不动产的用途改变而进行调整。新政策并未明确对相关资产进行用途追踪的时间限制，这可能暗示相关规定适用于资产的整个使用寿命期间。

## 申报期与截止日期

对于大部分增值税一般纳税人来说，默认的申报期为每月申报。也就是说，纳税人需要每月提交增值税纳税申报表，而截止日期一般为下个月的 15 号。但是，政府已宣布，新纳入增值税系统的纳税人的第一个增值税申报期限将延长到 2016 年 6 月 25 日 – 实际上，就是提供了 10 天的延期。

正如我们在金融服务行业的中国税务快讯中所提到的，新的增值税法规对银行、财务公司与信托公司（但值得注意的是不包含保险公司）给予了一定的优惠政策，即按季度进行增值税申报纳税。这使得这一类企业有额外的几个月来改造他们的系统以顺利完成增值税申报。



## 企业应为营改增做出哪些准备？

新规则从发布到实施只有 5-6 周的时间，企业无疑将面临巨大挑战。据预计，没有提前做筹划的企业将采取渐进的过程来实施营改增。优先事项管理将是一个主要的任务，而这些优先事项和他们的截止日期是：

### 外部利益相关者的管理

- 从即日起到 2016 年 5 月 1 日——当政策公布后，企业应分析政策对于所有业务增值税处理的影响，在 IT 系统或者手工流程中实现价税分离，准确地进行会计核算。敏感事项的影响，企业需要确定定价策略并进一步分析营改增对企业的财务影响；重新审阅已签订的合同，明确增值税是否转嫁；更新合同模板以降低增值税风险；将企业内部系统和金税系统实现对接，满足系统或人工开票的要求，并进行增值税一般纳税人登记并参加强制培训以购买税控设备；购买税控设备，申请增值税专用发票最高开票限额并确定领购发票的数量；获取客户的增值税一般纳税人登记信息（确保可以开具增值税专用发票），并将企业的增值税一般纳税人登记信息告知供应商。

### 内部系统和流程管理

- 从即日起到 2016 年 6 月 25 日——企业应建立并执行增值税发票管理及增值税风险管理的内部流程；对财务、运营、税务、法务和信息系统（至少这几个部门）的员工进行培训；制定增值税手册，记录已经实施的增值税处理方案及相关操作并做好实时更新的准备；通过系统实现申报或暂时通过手工方案进行纳税申报。

### 税务合规管理

- 2016 年 6 月 25 日——近期，政府宣布将营改增全面实施后的第一个纳税申报期从 6 月 15 日延长至 25 日。企业需在截止日期前申报缴纳增值税。

### 风险管理及变化应对

- 2016 年 6 月 25 日之后——对于很多税务机关工作人员来说，营改增的政策都是全新的，所以企业需要做好准备来应对一些“意想不到”的问题。预期政策会有多轮修订，企业需要确保增值税手册和流程已做出相应的更新；预期对出口服务申请增值税免税可能不会在 2016 年 6 月 25 日之前实行。



**何坤明**  
税务服务主管合伙人  
毕马威中国  
电话: +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

北京 / 沈阳  
**凌先肇**  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

天津  
**周重山**  
电话: +86 (10) 8508 7610  
ec.zhou@kpmg.com

青岛  
**彭晓峰**  
电话: +86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

上海 / 南京  
**卢奕**  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

成都  
**周咏雄**  
电话: +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

杭州  
**王军**  
电话: +86 (571) 2803 8088  
john.wang@kpmg.com

广州  
**李一源**  
电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

福州 / 厦门  
**梅雅宁**  
电话: +86 (592) 2150 807  
maria.mei@kpmg.com

深圳  
**孙桂华**  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港  
**杨嘉燕**  
电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

#### 华北区

**凌先肇**  
税务服务主管合伙人, 北方区  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

**冯栢文 (Vaughn Barber)**  
电话: +86 (10) 8508 7071  
vaughn.barber@kpmg.com

**陈明宇**  
电话: +86 (10) 8508 7025  
andy.m.chen@kpmg.com

**陈亚丽**  
电话: +86 (10) 8508 7571  
yali.chen@kpmg.com

**房锡伟**  
电话: +86 (532) 8907 1724  
milano.fang@kpmg.com

**冯炜**  
电话: +86 (10) 8508 7531  
tony.feng@kpmg.com

**古军华**  
电话: +86 (10) 8508 7095  
john.gu@kpmg.com

**韩滢**  
电话: +86 (10) 8508 7627  
h.han@kpmg.com

**平泽尚子**  
电话: +86 (10) 8508 7054  
naoko.hirasawa@kpmg.com

**蒋俊**  
电话: +86 (10) 8508 7511  
josephine.jiang@kpmg.com

**金賢中**  
电话: +86 (10) 8508 5000  
henry.kim@kpmg.com

**黎鲤**  
电话: +86 (10) 8508 7537  
li.li@kpmg.com

**李辉**  
电话: +86 (10) 8508 7638  
lisa.h.li@kpmg.com

**李鹏**  
电话: +86 (10) 8508 7574  
thomas.li@kpmg.com

**刘晓萌**  
电话: +86 (10) 8508 7565  
simon.liu@kpmg.com

**马源**  
电话: +86 (10) 8508 7076  
paul.ma@kpmg.com

**欧康立 (Alan O' Connor)**  
电话: +86 (10) 8508 7521  
alan.oconnor@kpmg.com

**彭晓峰**  
电话: +86 (10) 8508 7516  
+86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

**沈瑛华**  
电话: +86 (10) 8508 7586  
yinghua.shen@kpmg.com

**師迪特**  
电话: +86 (10) 8508 7090  
state.shi@kpmg.com

**譚礼耀**  
电话: +86 (10) 8508 7605  
laiyi.tam@kpmg.com

**黄伟光**  
电话: +86 (10) 8508 7085  
michael.wong@kpmg.com

**谢忆佳**  
电话: +86 (10) 8508 7540  
jessica.xie@kpmg.com

**延峰**  
电话: +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

**张进**  
电话: +86 (10) 8508 7625  
jessie.j.zhang@kpmg.com

**张晓**  
电话: +86 (10) 8508 7507  
sheila.zhang@kpmg.com

**张天胜**  
电话: +86 (10) 8508 7526  
tiansheng.zhang@kpmg.com

**张豪**  
电话: +86 (10) 8508 7509  
tracy.h.zhang@kpmg.com

**周重山**  
电话: +86 (10) 8508 7610  
ec.zhou@kpmg.com

华中区  
**卢奕**  
税务服务主管合伙人,  
华东及华西区  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

**周咏雄**  
电话: +86 (21) 2212 3206  
anthony.chau@kpmg.com

**池澄**  
电话: +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

**董诚**  
电话: +86 (21) 2212 3410  
cheng.dong@kpmg.com

**董弄**  
电话: +86 (21) 2212 3436  
marianne.dong@kpmg.com

**Alan Garcia**  
电话: +86 (21) 2212 3509  
alan.garcia@kpmg.com

**葛乾达**  
电话: +86 (21) 2212 3083  
chris.ge@kpmg.com

**何超良**  
电话: +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

**郑达隆**  
电话: +86 (21) 2212 3080  
dylan.jeng@kpmg.com

**蒋靖庭**  
电话: +86 (21) 2212 3527  
jason.jt.jiang@kpmg.com

**金焰**  
电话: +86 (21) 2212 3420  
flame.jin@kpmg.com

**梁新彦**  
电话: +86 (21) 2212 3488  
sunny.leung@kpmg.com

**李亿敏**  
电话: +86 (21) 2212 3463  
michael.y.li@kpmg.com

**麦玮峰**  
电话: +86 (21) 2212 3409  
christopher.mak@kpmg.com

**倪伟东**  
电话: +86 (21) 2212 3411  
henry.ngai@kpmg.com

**大谷泰彦**  
电话: +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com

**潘汝强**  
电话: +86 (21) 2212 3118  
ruqiang.pan@kpmg.com

**饶戈军**  
电话: +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com

**谭伟**  
电话: +86 (28) 8673 3915  
wayne.tan@kpmg.com

**陶蓉蓉**  
电话: +86 (21) 2212 3473  
rachel.tao@kpmg.com

**王臻怡**  
电话: +86 (21) 2212 3302  
janet.z.wang@kpmg.com

**王軍**  
电话: +86 (21) 2212 3438  
john.wang@kpmg.com

**王儼兒**  
电话: +86 (21) 2212 3250  
mimi.wang@kpmg.com

**翁晔**  
电话: +86 (21) 2212 3431  
jennifer.weng@kpmg.com

**黄中颢**  
电话: +86 (21) 2212 3380  
henry.wong@kpmg.com

**谢忆璐**  
电话: +86 (21) 2212 3422  
grace.xie@kpmg.com

**徐曦**  
电话: +86 (21) 2212 3396  
bruce.xu@kpmg.com

**徐洁**  
电话: +86 (21) 2212 3678  
jie.xu@kpmg.com

**徐猷昂**  
电话: +86 (21) 2212 3124  
robert.xu@kpmg.com

**张日文**  
电话: +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

**周新华**  
电话: +86 (21) 2212 3318  
hanson.zhou@kpmg.com

**周波**  
电话: +86 (21) 2212 3458  
michelle.b.zhou@kpmg.com

华南区  
**李一源**  
税务服务主管合伙人, 南中國  
电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

**陈用冬**  
电话: +1 (408) 367 6086  
penny.chen@kpmg.com

**陈蔚**  
电话: +86 (755) 2547 1198  
vivian.w.chen@kpmg.com

**范家珩**  
电话: +86 (755) 2547 1071  
sam.kh.fan@kpmg.com

**傅凝洲**  
电话: +86 (755) 2547 1138  
joe.fu@kpmg.com

**古伟华**  
电话: +86 (20) 3813 8620  
ricky.gu@kpmg.com

**何莹**  
电话: +86 (20) 3813 8623  
fiona.he@kpmg.com

**何晓宜**  
电话: +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

**黄毓**  
电话: +86 (20) 3813 8621  
ryan.huang@kpmg.com

**李晨**  
电话: +86 (20) 3813 8829  
cloris.li@kpmg.com

**李瑾**  
电话: +86 (755) 2547 1128  
jean.j.li@kpmg.com

**廖雅芸**  
电话: +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com

**罗健莹**  
电话: +86 (20) 3813 8609  
grace.luo@kpmg.com

**梅雅宁**  
电话: +86 (592) 2150 807  
maria.mei@kpmg.com

**孙桂华**  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

**孙昭**  
电话: +86 (20) 3813 8615  
michelle.sun@kpmg.com

**杨彬**  
电话: +86 (20) 3813 8605  
bin.yang@kpmg.com

**曾立新**  
电话: +86 (20) 3813 8812  
lixin.zeng@kpmg.com

香港  
**刘麦嘉轩**  
税务服务主管合伙人, 香港  
电话: +852 2826 7165  
ayasha.lau@kpmg.com

**艾柏熙 (Chris Abbiss)**  
电话: +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

**包迪云 (Darren Bowdern)**  
电话: +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

**陈宇婷**  
电话: +852 2847 5108  
yvette.chan@kpmg.com

**陈露**  
电话: +852 2143 8777  
lu.l.chen@kpmg.com

**陈心康**  
电话: +852 2978 8987  
rebecca.chin@kpmg.com

**冯伟祺 (Matthew Fenwick)**  
电话: +852 2143 8761  
matthew.fenwick@kpmg.com

**杨嘉燕**  
电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

**钟国华**  
电话: +852 2685 7559  
adam.zhong@kpmg.com

**霍宁思 (Barbara Forrest)**  
电话: +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

**冯洁莹**  
电话: +852 2143 8821  
sandy.fung@kpmg.com

**何家辉**  
电话: +852 2826 7296  
stanley.ho@kpmg.com

**许昭淳**  
电话: +852 2685 7815  
daniel.hui@kpmg.com

**甘兆年 (Charles Kinsley)**  
电话: +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

**孔达信 (John Kondos)**  
电话: +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com

**赖绮琪**  
电话: +852 2978 8942  
kate.lai@kpmg.com

**林燕珊**  
电话: +852 2685 7605  
jocelyn.lam@kpmg.com

**梁爱丽**  
电话: +852 2143 8711  
alice.leung@kpmg.com

**文炳涛**  
电话: +852 2978 8976  
steve.man@kpmg.com

**莫偉生 (Ivor Morris)**  
电话: +852 2847 5092  
ivor.morris@kpmg.com

**伍耀辉**  
电话: +852 2143 8709  
curtis.ng@kpmg.com

**庞建邦**  
电话: +852 2143 8525  
benjamin.pong@kpmg.com

**潘懋康 (Malcolm Prebble)**  
电话: +852 2684 7472  
malcolm.j.prebble@kpmg.com

**Nicholas Rykers**  
电话: +852 2143 8595  
nicholas.rykers@kpmg.com

**施礼信 (Murray Sarelus)**  
电话: +852 3927 5671  
murray.sarelus@kpmg.com

**蕭維強**  
电话: +852 2143 8785  
david.siew@kpmg.com

**譚培立 (John Timpany)**  
电话: +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com

**陈伟德 (Wade Wagatsuma)**  
电话: +852 2685 7806  
wade.wagatsuma@kpmg.com

**王嘉 (Lachlan Wolfers)**  
电话: +852 2685 7791  
lachlan.wolfers@kpmg.com

**邢果欣**  
电话: +852 2978 8965  
christopher.xing@kpmg.com

**杨嘉燕**  
电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

**钟国华**  
电话: +852 2685 7559  
adam.zhong@kpmg.com

[kpmg.com/cn](http://kpmg.com/cn)

所载资料仅供一般参考用, 并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料, 但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有任何考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

© 2016 毕马威会计师事务所—香港合伙制事务所, 是与瑞士实体—毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)相关联的独立成员所网络中的成员。© 2016 毕马威企业咨询(中国)有限公司—中国外商独资企业, 是与瑞士实体—毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有, 不得转载。毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的商标或注册商标。