

2010年大陸增值稅重大變化 及申報風險

2009年大陸增值稅暫行條例作出了允許抵扣固定資產(不動產除外)進項稅額及降低小規模納稅人的徵收率至3%的規定，2010年亦有不少變化，值得台商留意。

2010年3月20日後，如何辦理增值稅一般納稅人資格認定？

大陸國稅總局頒佈《增值稅一般納稅人資格認定管理辦法》（國家稅務總局令2010年第22號）及《關於明確《增值稅一般納稅人資格認定管理辦法》若干條款處理意見的通知》國稅函〔2010〕139號，並於2010年3月20日起施行。

一、不辦理一般納稅人資格認定的增值稅納稅人

- （一）個體工商戶以外的其他個人(指自然人)；
- （二）選擇按照小規模納稅人納稅的非企業性單位(指行政單位、事業單位、軍事單位、社會團體和其他單位)；
- （三）選擇按照小規模納稅人納稅的不經常發生應稅行為的企業(不經常發生應稅行為的企業，是指非增值稅納稅人；不經常發生應稅行為是指其偶然發生增值稅應稅行為)。

二、強制性認定為一般納稅人資格的增值稅納稅人

除不辦理一般納稅人資格認定的企業外，納稅人在連續不超過12個月的經營期(指在納稅人存續期內的連續經營期間，含未取得銷售收入的月份)內累計應徵增值稅銷售額（包括免稅銷售額）超過上述小規模納稅人標準時，皆應當在申報期(指納稅人年應稅銷售額超過小規模納稅人標準的月份（或季度）的所屬申報期)結束後40日內向機構所在地主管稅務機關申請一般納稅人資格認定。若納稅人未在規定期限內申請一般納稅人資格認定，主管稅務機關會在規定期限結束後20日內告知納稅人應辦理一般納稅人資格認定。

三、自行選擇性認定為一般納稅人資格的增值稅納稅人

納稅人在連續不超過12個月的經營期內累計應徵增值稅銷售額（包括免稅銷售額）未超過上述小規模納稅人標準(製造50萬/貿易80萬)及新開業的納稅人，若同時符合下列條件的納稅人可以向主管稅務機關申請一般納稅人資格認定：

- （一）有固定的生產經營場所；
- （二）能夠按照國家統一的會計制度規定設置帳簿，根據合法、有效憑證核算，能夠提供準確稅務資料。

曾有不少台商詢問，近兩年來大陸各地開放個體工商戶(簡稱個體戶)給台灣個人申請，且聽說個體戶只要按核定營業額繳3%增值稅及個人所得稅就好了，免去很多稅務煩惱。現在看來並非如此，大陸國家稅務總局現在希望更多納稅人納入增值稅一般納稅人來管理，只要達到認定標準的個體工商戶，仍須強制性在期限內向稅局申請一般納稅人資格認定，而成為按17%或13%來計算銷項稅額的增值稅一般納稅人。對於較少進項稅額的納稅人而言，無疑會減少收入，增加成本。

新設貿易公司 仍可提前申請一般納稅人資格

新辦貿易公司，若為小型商貿批發企業(暨台商之盤商)，是指註冊資金在人民幣80萬元(含80萬元)以下、職工人數在10人(含10人)以下的批發企業。只從事出口貿易，不需要使用增值稅專用發票的企業除外。依據大陸國家稅務總局令2010年第22號仍可申請一般納稅人資格，惟稅務機關仍會採取納稅輔導期管理！

依據《關於印發增值稅一般納稅人納稅輔導期管理辦法的通知》國稅發〔2010〕40號規定，納稅輔導期管理期限如下：

小型商貿批發企業	3個月
1. 增值稅偷稅數額占應納稅額的10%以上並且偷稅數額在10萬元以上的；	6個月
2. 騙取出口退稅的；	
3. 虛開增值稅扣稅憑證的；	
4. 國家稅務總局規定的其他情形。	

輔導期納稅人取得的增值稅專用發票抵扣聯、海關進口增值稅專用繳款書以及運輸費用結算單據應當在交叉稽核比對無誤後，方可抵扣進項稅額。

納稅輔導期 重新買發票要暫繳稅款

依據國稅發〔2010〕40號規定，主管稅務機關對輔導期納稅人實行限量限額發售專用發票：

- (一) 實行納稅輔導期管理的小型商貿批發企業，領購專用發票的最高開票限額不得超過十萬元；其他一般納稅人專用發票最高開票限額應根據企業實際經營情況重新核定。
- (二) 輔導期納稅人專用發票的領購實行按次限量控制，主管稅務機關可根據納稅人的經營情況核定每次專用發票的供應數量，但每次發售專用發票數量不得超過25份。

輔導期納稅人領購的專用發票未使用完而再次領購的，主管稅務機關發售專用發票的份數不得超過核定的每次領購專用發票份數與未使用完的專用發票份數的差額。

依據國稅發〔2010〕40號規定，輔導期納稅人一個月內多次領購專用發票的，應從當月第二次領購專用發票起，按照上一次已領購並開具的專用發票銷售額的3%預繳增值稅，未預繳增值稅的，主管稅務機關不得向其發售專用發票。

預繳增值稅時，納稅人應提供已領購並開具的專用發票記賬聯，主管稅務機關根據其提供的專用發票記賬聯計算應預繳的增值稅。

稅法對小規模納稅人的認定標準未變

大陸針對貨物製造與買賣課徵增值稅(類似台灣的加值型營業稅)，並按一般納稅人身分與小規模納稅人身分管理，其中一般納稅人在國內銷售時，增值稅稅率為17%或13%，進項稅額可以抵扣；小規模納稅人自2009年1月1日依《增值稅暫行條例》規定，其增值稅徵收率為3%，進項稅額不可以抵扣。

根據2009年1月1日開始實施的新《增值稅暫行條例實施細則》規定，小規模納稅人的標準為：

- (一) 從事貨物生產或者提供應稅勞務的納稅人，以及以從事貨物生產或者提供應稅勞務為主，並兼營貨物批發或者零售的納稅人，年應徵增值稅銷售額（以下簡稱應稅銷售額）在50萬元以下（含本數，下同）的；
- (二) 除本條第一款第（一）項規定以外的納稅人，年應稅銷售額在80萬元以下的。上稱以從事貨物生產或者提供應稅勞務為主，是指納稅人的年貨物生產或者提供應稅勞務的銷售額占年應稅銷售額的比重在50%以上。

另依據國家稅務總局令2010年第22號規定，年應稅銷售額，包括納稅申報銷售額、稽查查補銷售額、納稅評估調整銷售額、稅務機關代開發票銷售額和免稅銷售額。稽查查補銷售額和納稅評估調整銷售額計入查補稅款申報當月的銷售額，不計入稅款所屬期銷售額。葛

賴著當小規模納稅人行不通

根據《增值稅暫行條例實施細則》及國稅函〔2008〕1079號的規定，2010年1月底前應對2009年應稅銷售額超過標準的小規模納稅人進行增值稅一般納稅人資格認定。未申請辦理一般納稅人認定手續的，應按銷售額依照增值稅稅率計算應納稅額，不得抵扣進項稅額，也不得使用增值稅專用發票。

依據《國家稅務總局關於辦理2009年銷售額超過標準的小規模納稅人申請增值稅一般納稅人認定問題的通知》（國稅函〔2010〕35號）亦明確規定，2010年6月底前將對2009年應稅銷售額超過標準的小規模納稅人進行增值稅一般納稅人資格認定。

台商應特別留意，以免進項稅額不能抵不說，銷項稅還要按17%繳納。

增值稅專用發票認證期限有變化

大陸的增值稅一般是按月申報的。依據國稅發〔2003〕17號規定，增值稅一般納稅人申請抵扣的防偽稅控系統開具的增值稅專用發票（包含稅務機關代開增值稅專用發票和2008年12月31日前開具的廢舊物資專用發票），必須自該專用發票開具之日起90天內到稅務機關認證，否則不予抵扣進項稅額。增值稅一般納稅人認證通過的防偽稅控系統開具的增值稅專用發票，應在認證通過的當月按照增值稅有關規定核算當期進項稅額並申報抵扣，否則不予抵扣進項稅額。

依據2009年11月9日大陸國家稅務總局《關於調整增值稅扣稅憑證抵扣期限有關問題的通知》國稅函〔2009〕617號規定，增值稅一般納稅人取得2010年1月1日以後開具的增值稅專用發票、公路內河貨物運輸業統一發票和機動車銷售統一發票，應在開具之日起180日內到稅務機關辦理認證，未在規定期限內到稅務機關辦理認證、申報抵扣或者申請稽核比對的，不得作為合法的增值稅扣稅憑證，不計算進項稅額抵扣；在認證通過的次月申報期內，向主管稅務機關申報抵扣進項稅額。

進口增值稅須先比對後抵扣

有關海關進口增值稅是否須「先比對後抵扣」？依據國稅函〔2009〕83號規定，自2009年4月1日起，試點地區（河北省、河南省、廣東省和深圳市）的增值稅一般納稅人進口貨物取得屬於增值稅扣稅範圍的海關繳款書，應當在開具之日起90天內向主管稅務機關報送「海關完稅憑證抵扣清單」（包括紙質資料和電子資料）申請稽核比對，逾期未申請的不予抵扣進項稅額。

依據國稅函〔2009〕617號規定，對於取得2010年1月1日以後開具的海關進口增值稅專用繳款書的增值稅一般納稅人企業應區分是否實行「先比對後抵扣」管理辦法，分別在開具之日起180日內向主管稅務機關報送《海關完稅憑證抵扣清單》（包括紙質資料和電子資料）申請稽核比對或在開具之日起180日後的第一個納稅申報期結束以前，向主管稅務機關申報抵扣進項稅額。

當月開出發票可以作廢

依據大陸《國家稅務總局關於修訂〈增值稅專用發票使用規定〉的通知》國稅發〔2006〕156號、國稅發〔2007〕18號和國稅函〔2006〕1279號規定，一般納稅人在開具專用發票當月，發生銷貨退回、開票有誤等情形，收到退回的發票聯、抵扣聯符合作廢條件的，按作廢處理；開具時發現有誤的，可即時作廢。

值得注意的是，目前增值稅的抵扣方法，不論購買方對專用發票在會計上如何處理，只有銷貨方報稅、購買方在規定的時間內到主管稅務機關認證、比對成功後才能徹底抵扣，因而決定了專用發票作廢條件的複雜性，手續也相對煩瑣。

180天認證期限內 及時辦理銷售退回及折讓

根據國稅發〔2006〕156號和國稅發〔2007〕18號檔的規定，超過認證期限未認證的增值稅專用發票無法由稅局取得「開具紅字增值稅專用發票通知單」，也就無法開具紅字增值稅專用發票。

依據2009年11月9日國稅函〔2009〕617號規定，增值稅一般納稅人取得2010年1月1日以後開具的增值稅專用發票，應在開具之日起180日內到稅務機關辦理認證，未在規定期限內到稅務機關辦理認證、申報抵扣或者申請稽核比對的，不得作為合法的增值稅扣稅憑證，不得計算進項稅額抵扣；在認證通過的次月申報期內，向主管稅務機關申報抵扣進項稅額。

換言之，納稅人取得的增值稅專用發票必須在開票之日起180天內進行認證，逾期未辦理認證手續，一律不得作為進項稅額抵扣，也不得再向稅局申請「開具紅字增值稅專用發票通知單」；同時，只有取得符合條件的「開具紅字增值稅專用發票通知單」，才可以開具紅字專用發票。

拓展內銷市場 跨區經營時稅法規定

隨著內銷市場的崛起，台商在逐陸中原之際，很容易有到外縣（市）銷售貨物或者應稅勞務，如參加可直接銷售的外地展覽等，回設籍地繳增值稅還是在銷售地繳增值稅？

依據《增值稅暫行條例》第22規定「（二）固定業戶到外縣（市）銷售貨物或者應稅勞務，應當向其機構所在地的主管稅務機關申請開具外出經營活動稅收管理證明，並向其機構所在地的主管稅務機關申報納稅；未開具證明的，應當向銷售地或者勞務發生地的主管稅務機關申報納稅；未向銷售地或者勞務發生地的主管稅務機關申報納稅的，由其機構所在地的主管稅務機關補徵稅款。」

又依據中國大陸《稅收徵收管理法》第47條及《稅收徵收管理法實施細則》第21條、第34條、第57條和第63條規定，「從事生產、經營的納稅人到外縣（市）臨時從事生產、經營活動的，應當持稅務登記證副本和所在地稅務機關填開的外出經營活動稅收管理證明，向營業地稅務機關報驗登記，接受稅務管理。從事生產、經營活動的納稅人外出經營的，在一地累計超過180天的，應當在營業地辦理稅務登記手續。」

外出經營未經登記 稅局得逕行核定

《稅收徵管法》第37條的規定，對未按照規定辦理稅務登記的從事生產、經營的納稅人以及臨時從事經營的納稅人，由稅務機關核定其應納稅額，責令繳納；不繳納的，稅務機關可以扣押其價值相當於應納稅款的商品、貨物。扣押後繳納應納稅款的，稅務機關必須立即解除扣押，並歸還所扣押的商品、貨物；扣押後仍不繳納應納稅款的，經縣以上稅務局（分局）局長批准，依法拍賣或者變賣所扣押的商品、貨物，以拍賣或者變賣所得抵繳稅款。

可以想見，跨縣（市）臨時從事生產、經營活動的台商，取得外出經營活動稅收管理證明，甚為重要。不然，外出之貨物被扣或拍賣，都是可能發生的。

兩高產品 出口退稅將繼續下調

大陸財政部、國家稅務總局宣佈自2010年7月15日起，取消部分高耗能、高污染行業如鋼材、有色金屬加工材、玉米澱粉、醫藥及化工等共406個稅號的退稅率。此舉在於控制「兩高」產品出口，確保大陸能於2010年底前，實現「十一五」期間GDP能耗降低20%的節能減排指標。目前，大陸商務部政策研究人士亦公開表示，下半年到明年，將取消更多資源性產品的出口退稅優惠。

此為繼2009年全球金融風暴後大陸連續7次上調出口退稅率，首次反向調整出口退稅政策，多被解讀為大陸外貿政策轉向。值得相關產業的台商密切注意對成本的影響，避免出口得愈多，虧得愈多的狀況產生。

小結

大陸稅法與台灣差異很大，加上近年來變化較大，台商需時時更新資訊，降低稅務申報風險，以利於在大陸平平安安經營，快快樂樂賺錢！

（本文作者為海基會台商財經法律顧問、海峽兩岸企管顧問股份有限公司首席顧問師）