

中国税务快讯

第三期 二零一三年二月

总分机构汇总缴纳增值税框架性文件公布

本期快讯讨论的文件

- 总分机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法（财税[2012]84号）

财政部和国家税务总局于2012年12月31日联合发布了财税[2012]84号文（“84号文”），明确了总分机构汇总缴纳增值税的实质性框架政策。对下设众多跨省市分支机构的企业，以及希望更有效控制分支机构间接税合规行为的跨国企业和其它大型企业而言，84号文的出台将使其获益。此外，该文件也将使分支机构有期末留抵税额的企业从中获益。

一般而言，法人实体的总机构与分支机构需要分别申报缴纳增值税。这意味着同一法人实业可能同时在不同省市负有增值税纳税义务。由于实践中不同省市的税务机关可能采取不同的管理措施，并对增值税相关规定作出不同的解释，可能导致企业不得不承担很多额外的合规成本。

84号文的出台明确了总分机构汇总缴纳增值税的基本框架。除了财税[2013]9号文对航空企业作出单独规定之外，目前尚未公布84号文执行层面的具体实施细则。然而，随着84号文的发布，增值税改革的试点企业可以开始考虑自己是否需要汇总缴纳增值税，以及汇总缴纳增值税可能带来的影响。

背景

财税[2011]111号文（“111号文”）确定实施增值税改革试点方案，目前适用于下列地区（“试点地区”）的运输业和现代服务业（“试点行业”）：

- 上海；
- 北京；
- 江苏和安徽；
- 福建（包括厦门）和广东（包括深圳）；
- 天津、浙江（包括宁波）和湖北。

预计增值税改革试点方案将于2013年被推扩至中国其他行业及地区。

111号文规定，两个或者两个以上的纳税人，经财政部和国家税务总局批准可以视为一个纳税人合并纳税，具体办法由财政部和国家税务总局另行制定。84号文进一步明确了具体的相关规定。

适用范围

84号文仅适用于增值税改革试点行业的纳税人，即目前适用于总机构位于试点地区并从事交通运输业与现代服务业的企业。因此，相关汇总纳税方法适用于所有分支机构，即包括在试点地区内缴纳增值税和在非试点地区缴纳营业税的分支机构。

特别需要注意的是，84号文并不适用于销售或进口货物、提供加工、修理修配劳务的增值税纳税人。

总机构申报缴纳增值税的义务

84号文规定，由总机构汇总计算总机构及其分支机构应缴纳的增值税额，并由总机构向其所在地（省、市）主管税务机关缴纳。这意味着总机构承担起汇总申报并缴纳增值税的义务。

总机构应纳增值税额的计算方法

111号文规定，增值税一般纳税人采用以下公式计算其某一期间的增值税应纳税额：

$$\text{增值税应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

其中：

$$\text{销项税额} = \text{当期销售额} \times \text{适用增值税税率}$$

广义而言，此方法同样适用于总机构汇总计算增值税应纳税额。但是，在汇总计算销项税额时，应当扣除已由试点地区分支机构根据“预征率”（请参见下文）所缴纳的增值税，以及非试点地区分支机构所缴纳的营业税，以确保有效避免双重征税。

具体来看，84号文规定总机构的汇总应征增值税销售额由以下两部分组成：

- 总机构及其试点地区分支机构提供增值税改革试点方案所列应税服务的应征增值税销售额，即汇总纳税涵盖了所有试点地区的总机构及其分支机构从事交通运输业与现代服务业的应纳增值税额。
- 非试点地区分支机构提供增值税改革试点方案所列应税服务的销售额，即汇总纳税涵盖了所有非试点地区分支机构从事交通运输业与现代服务业的应纳营业税额。非试点地区分支机构销售额的计算方法有稍许变化，应当根据以下公式进行计算：

$$\text{销售额} = \text{应税服务的营业额} \div (1 + \text{增值税适用税率})$$

从本质上讲,此计算方法将总机构应征增值税销售额以及分支机构应征增值税销售额和应征营业税销售额中符合规定的部分进行简单加总。

汇总增值税进项税额的计算更为简单。汇总增值税进项税额仅仅是增值税改革试点地区的总机构及其分支机构因发生增值税改革试点方案应税服务所支付或者负担的增值税进项税额之和。任何非试点地区分支机构的增值税进项税额都不能被考虑在内,这是由于在分支机构层面这些进项税额亦不可抵扣。

计算增值税进项税额的复杂性出现在以下情况:一个企业不仅提供增值税改革试点方案应税服务,也同时销售或进口货物,或者提供加工、修理修配劳务。在这种情况下,企业需要将增值税进项税额在不同业务之间进行分配,只有提供增值税改革试点方案应税服务所产生的增值税进项税额可以进行汇总计算。

分支机构按预征率计算应纳增值税额

尽管增值税汇总纳税意味着总机构承担起对其分支机构的增值税申报缴纳义务,但84号文并没有完全免除分支机构的纳税义务。84号文规定分支机构仍然要按照一个相对简单的计算方法缴纳增值税,计算公式如下:

$$\text{应缴纳的增值税} = \text{应征增值税销售额} \times \text{预征率}$$

预征率由财政部和国家税务总局规定,并适时予以调整。

显然,此方法使分支机构可以向其所在的省、市缴纳一定金额的增值税。但是,84号文并未说明在采用预征率方法下,分支机构是否仍然需要承担准备增值税纳税申报表的义务。

目前84号文尚未明确财政部和国家税务总局确定各分支机构预征率的方法。在企业所得税方面,国家税务总局2012年第57号公告对分支机构间分摊预缴企业所得税税款的方法进行了规定,即以单家分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额分别占全部分支机构营业收入、职工薪酬和资产总额之和的比例为基础进行分摊。实践证明,此方法相对复杂。希望财政部和国家税务总局参考企业所得税汇总纳税的相关经验,采用更为简单的方法来确定“预征率”。

分支机构应纳营业税额的计算方法

非试点地区的分支机构仍然需要按照营业税的相关规定继续向其地税务局申报并缴纳营业税。实际上,这意味着非试点地区的分支机构不能直接从增值税汇总纳税中获得任何实质性利益。然而,由于交通运输业和现代服务业的增值税试点改革方案很可能在2013年扩展至全国范围,相应地,此规定可能仅在相对有限的时间内存在影响。

毕马威观点

在其他许多适用增值税(或称货物与劳务税)的国家,增值税汇总纳税仅是对单一经济实体应纳增值税额的简单加总、申报及缴纳。在中国,情形通常会变得更为复杂,原因是增值税的申报及缴纳是由省级

税务机关管理，而增值税收入的财政分成比例则为中央75%，地方25%。唯一的例外是增值税改革试点企业上缴的增值税将100%计入地方财政收入。由于增值税试点改革并未扩展至全国，在那些仍然适用营业税的省市，由于营业税收入100%计入地方财政，因此企业需有效确保履行纳税义务。对于财政收入分成方法的了解便于更好解读84号文的复杂性。

尽管84号文具有一定的复杂性，但未明确在中国拥有跨省市分支机构的企业是否需要申请方能进行汇总纳税的问题。一般而言，答案是肯定的，原因如下：

1. 84号文似乎允许企业以一家分支机构进项留抵税额抵减其他分支机构的应纳增值税额。
2. 84号文未明确规定分支机构需要准备增值税纳税申报表。尽管分支机构仍需继续缴纳增值税，但其计算方法已大大简化。
3. 84号文解决了由于不同地区税务官员对税法持有不同理解而造成的诸多问题。相反，公司需要在总机构所在地主管税务机关解决其遇到的全部法规理解方面的问题。
4. 那些希望更深入地监管分支机构增值税合规性的企业可能希望通过汇总纳税来达到更透明更有效的税务管理。

更重要的是，84号文仍有许多局限性，包括以下几点：

- 84号文背景下的汇总纳税只适用于单一法人实体的总机构和分支机构。独立的法人实体，包括全资子公司，不允许与母公司汇总缴纳增值税。
- 84号文目前仅针对增值税改革试点方案所列应税服务。由于现有的不同的中央和地方财政收入分成方法，销售或进口货物，加工、修理修配劳务不能从中获益。希望一旦增值税改革试点方案扩展到国内所有行业及所有地区，汇总纳税办法可以相应得到更广泛的适用。
- 84号文仅定位于“暂行办法”。它之所以定位于“暂行办法”，可能由于增值税改革试点改革尚未覆盖全国范围。一旦增值税改革在全国实施，我们预计84号文也可能随之修改。

待解决事项

84号文仍然留有一些尚待解决的事项，包括以下几点：

- 如果总公司的销项税额、进项税额与其分支机构加总在一起，是否还有必要分别计算总分支机构之间以及分支机构之间交易的销项税额和进项税额？一些其他国家的增值税法规通过合并条款允许忽略此类交易。84号文没有明确地解决这一问题。也就是说，从增值税的角度来看，这种情况仍然必须分别考虑。
- 可以推断在汇总纳税时，一个分支机构的增值税进项留抵税额可

以递减其他分支机构的应纳增值税额。如此理解是因为84号文的计算方法要求分别加总增值税销项税额和进项税额，这两个数额只能在合并时被相互抵消。如果该推断正确，84号文很可能为解决业绩欠佳的分支机构浪费增值税进项留抵税额的问题提供了有效的方法。

- 每个分支机构仍要被核定一个“预征率”。84号文没有对“预征率”如何确定提供相关指导。如果一个分支机构历史上应交增值税额为零或负值，则理论上其预征率应该为零。阐明预征率的计算方法可以帮助企业确定是否应该申请汇总纳税。此外，当新分支机构建立或旧分支机构停止运营的时候，应考虑重新设定预征率。
- 财税[2011]131号文包含了一系列的出口服务适用增值税零税率和免税的相关政策，其中国家税务总局公告2012年第13号进一步规定了申请增值税零税率的具体执行程序。目前尚不清楚汇总纳税时，是否应由总机构履行上述程序，还是仍由分支机构履行上述程序。
- 中国的增值税管理系统实行以票控税。例如只有取得增值税专用发票时，增值税进项税额才能被抵扣。增值税专用发票必须由纳税人以其购置的专用设备进行增值税专用发票抵扣联扫描，或由当地税务机关审核，才能认证抵扣。84号文没有明确规定分支机构取得的增值税专用发票应由分支机构认证，还是由分支机构交由总机构认证。84号文似乎倾向于后者，因其规定总机构抵扣分支机构的增值税进项税额。尽管如此，由于增值税专用发票显示的是分支机构而不是总机构的具体识别信息，因此在实际操作中可能会出现一些认证问题。实施细则需要涵盖并谨慎处理上述问题，因为增值税专用发票的管理对于任何企业而言均是关键风险问题。

如果阁下在增值税改革中需要协助，欢迎联系毕马威流转税卓越中心或您熟悉的毕马威相关税务专家，我们将给予热忱协助。

何坤明
税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

沈瑛华
税务高级经理
华北区
电话: +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

李雁
税务合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

王嘉 (Lachlan Wolfers)
流转税卓越中心合伙人
中国
电话: +86 (21) 2212 3515
lachlan.wolfers@kpmg.com

王军
税务合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

杨嘉燕
税务合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

何坤明

税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京/沈阳

凌先肇

税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

青岛

彭晓峰

电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海/南京

卢奕

税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

杭州

吴智广

电话: +86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

成都

周咏雄

电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@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

税务服务主管合伙人
华南区
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
华北区
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

邱占广

电话: +86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

古军华

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

贾肖肖

电话: +86 (10) 8508 7517
jonathan.jia@kpmg.com

李京谟

电话: +86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

马源

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

彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@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

张宇

电话: +86 (10) 8508 7511
leonard.zhang@kpmg.com

张豪

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

赵希尧

电话: +86 (10) 8508 7096
abe.zhao@kpmg.com

赵彤

电话: +86 (10) 8508 7515
catherine.zhao@kpmg.com

周重山

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

陈达伟 (David Chamberlain)

电话: +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

冯炜

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

张天胜

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

华中区

卢奕

税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

池澄

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

何超良

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

江莉莉

电话: +86 (21) 2212 3359
lily.kang@kpmg.com

梁新彦

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

麦玮峰

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

吴智广

电话: +86 (21) 2212 2881
+86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

王军

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

翁晔

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

王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +86 (21) 2212 3515
lachlan.wolfers@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

许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

张日文

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

周波

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

董诚

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

黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

郑達隆

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

梁浩然

电话: +86 (21) 2212 3358
hoyin.leung@kpmg.com

倪偉東

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

饶戈军

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

华南区

孙桂华

税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

范家珩

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

何晓宜

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

李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128
+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

李雁

电话: +86 (755) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸

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

梅雅宁

电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@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

香港

刘麦嘉轩

税务服务主管合伙人
香港特别行政区
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

霍宁恩 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

许昭洋

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

甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔達信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

梁愛麗

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

伍耀辉

电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@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

王尹巧仪

电话: +852 2978 8288
jennifer.wong@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

陈心康

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

赖绮琪

电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

劉志恆

电话: +852 2143 8597
alex.lau@kpmg.com

龐建邦

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