

税务评论

中国税务

国税总局出台营改增跨境应税服务 增值税免税管理办法

作者：

上海

高立群，合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

唐晔，高级经理

电话：+86 21 6141 1081

电子邮件：catang@deloitte.com.cn

陈佳华，经理

电话：+86 21 6141 1157

电子邮件：annichen@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税服务

全国领导人

香港

展佩佩，合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

华北区

北京

周翊，合伙人

电话：+86 10 8520 7512

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

华东区

上海

高立群，合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区

广州

张少玲，合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

2013 年 9 月 18 日，国家税务总局公布了 2013 年第 52 号公告，在全国范围内就营改增跨境应税服务的免税管理办法作出明确。继财政部、国家税务总局下发财税[2013]37 号文件（即《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》）之后，52 号公告的出台侧重于解决增值税免税政策在执行层面的问题。52 号公告自 2013 年 8 月 1 日起执行，但对于纳税人此前提提供的符合条件的跨境应税服务，纳税人仍可根据 52 号公告的规定办理免税手续。在增值税免税待遇下，纳税人可无需为跨境应税服务缴纳销项税，但相应的进项税也不能抵扣。尽管相比之下，增值税免税待遇的优惠力度不如零税率待遇（后者在无需缴纳销项税的同时可获得进项税的退还），但免税待遇通常仍被视为一项鼓励跨境服务业发展的举措。由于 52 号公告旨在明确增值税免税待遇的一系列实践操作事项，因此该公告的出台备受关注。

营改增试点自 2012 年 1 月 1 日起在上海开展以来，增值税免税具体管理办法一直处于缺失状态，因此许多提供跨境服务的纳税人在实践中并未能够根据财税[2011]131 号¹和财税[2013]37 号等文件的相关规定获得本应享有的增值税免税待遇。在实践中，由于缺乏可在全国范围内统一适用的规则，各地税务机关在具体操作上不尽相同。部分地区的税务机关在实务中基本不接受增值税免税申请，而要求提供跨境服务的纳税人继续缴税；在另外一些地区，主管税务机关则允许纳税人基于对自身业务的判断，自行适用增值税免税政策。只有少数城市（如深圳等）出台了相关的免税待遇管理规定，允许纳税人通过提交相关资料等正式程序享受增值税免税待遇。

作为全国性的指导文件，52 号公告有望统一各地在执行免税政策中的实践操作。然而，52 号公告并未涵盖所有实践问题，因此若干具体政策仍有待进一步明确。据我们了解，部分地区的税务机关已经表示他们仍在等待上级税务机关的进一步操作指引。因此，尽管 52 号公告的颁布具有积极的意义，但是否能够促使免税政策的有效落实仍有待考验。

52 号公告的追溯适用

追溯适用无疑是 52 号公告的最大亮点。尽管 52 号公告自 2013 年 8 月 1 日开始实施，但仍适用于之前提供的跨境应税服务。因此，如果纳税人在 2012 年 1 月 1 日至 2013 年 8 月 1 日期间发生符合条件的增值税应税服务并已缴纳了增值税销项税，那么可以根据 52 号公告的规定，申请相应的退税或抵减以后的应纳税额。纳税人已开具增值税专用发票的，应将全部联次追回后方可办理跨境服务免税备案手续。公告追溯适用的影响不可低估，因为该规定有望使纳税人获得大量的已缴增值税退还，但同时这项举措可能带来的商业影响亦需审慎考量（比如对方已用于抵扣进项税的增值税专用发票如何进行追回；获得退税后，是否需要，以及如何将服务接受者之前已负担的增值税款退还给对方等等）。此外，对于执行日期之前提供的跨境服务，有以下几点需要注意：

¹ 财税[2011]131 号文件就营改增试点中跨境应税服务适用免税待遇作出了原则性的规定，该文件已被财税[2013]37 号文件取代，但其中有关免税服务的规定仍被 37 号文沿用。

- 1) 如果纳税人已进行免税申报并享受免税待遇，且服务内容符合 52 号公告规定的免税服务范围，纳税人仍需按照 52 号公告规定补办备案手续。
- 2) 如果纳税人已经进行免税申报并享受免税待遇，但服务内容并不符合 52 号公告规定的免税服务范围，纳税人应补缴相应的应交税款。

对于之前已就免税服务缴纳增值税的纳税人，52 号公告的追溯适用将带来十分有利的影响。鉴于公告已经明确了免税备案的要求以及多缴税款的具体处理方式，这类纳税人应该积极采取行动申请退税。

虽然可能会比较少见，但鉴于 52 号公告对可享受免税待遇的跨境服务范围作出了一些更具体的规定，以及税务机关可据此重新判定跨境服务所适用的增值税处理，因此上述第 2) 种情况在实践中仍有可能出现。52 号公告并没有提到此时纳税人是否需要缴纳相应的滞纳金和罚款，以及如何处理因享受增值税免税而已经转出的进项税。

新增免税适用条件

52 号公告对可享受增值税免税待遇的跨境应税服务新增了以下适用条件：

- 纳税人必须与服务接受方签订跨境服务书面合同。
- 纳税人向境外单位有偿提供跨境服务的，该服务的全部收入应从境外取得。
- 纳税人应到主管税务机关办理跨境服务免税备案手续。

在许多情况下，提供 52 号公告所要求的文件并不困难。然而，对于一些特定行业或业务而言（如国际货运代理服务），出于管理成本的考虑，跨境服务的境内提供方与境外接受方可能并不会就每一笔订单签署独立的单项合同，而只签订一份框架性的总合同。在此情况下，纳税人是否可以仅就总合同进行备案，还是必须按订单逐笔备案？这一问题在法规层面目前尚无明确答案。

尽管 52 号公告备受期待，但在很多细节方面仍未达到许多纳税人以及地方税务机关的预期。不少实践问题还有待解决，例如在一些跨境服务案例中，服务接受方在境外，而实际的服务受益方仍在境内，此类服务是否可以被认定为符合条件的跨境服务并享受增值税免税待遇还不清晰。

免税跨境服务项目的进一步明确

52 号公告对部分免税跨境服务的项目范围作了进一步的明确（可适用增值税免税的跨境应税服务项目的完整清单参见文后附录）。

- 在境外提供的广播影视节目（作品）发行、播映服务
 - 在境外提供的播映服务，是指在境外的影院、剧院、录像厅及其他场所播映广播影视节目（作品）。
 - 在境外提供的发行服务，是同时满足两个条件的发行广播影视节目（作品）、转让体育赛事等文体活动的报道权或者播映权：1) 该广播影视节目（作品）、体育赛事等文体活动在境外播映或者报道；2) 发行接受方是境外单位或者个人。
 - 通过境内的电台、电视台、卫星通信、互联网、有线电视等无线或者有线装置向境外播映广播影视节目（作品），不属于在境外提供的广播影视节目（作品）播映服务。
- 向境外单位提供的物流辅助服务：境外单位从事国际运输（含港澳台运输业务）经停境内机场、码头、车站、领空、内河、海域时，境内纳税人向上述境外单位提供的以下服务可以适用增值税免税：
 - 航空地面服务
 - 港口码头服务
 - 货运客运站场服务
 - 打捞救助服务
 - 装卸搬运服务
- 向境外提供认证/鉴证或咨询服务：37 号文规定对境内货物的认证、鉴证和咨询服务不属于免税范围。52 号公告进一步明确了该条规则是指提供服务时货物实体在境内的情况。

建议

向境外提供增值税应税服务的企业纳税人应采取以下措施：

- 复核服务性质，明确该服务是否属于 52 号公告的适用范围，以确定其是否可以享受增值税免税待遇
- 如果可以享受免税，则应准备需要的文件，并着手办理增值税免税备案手续
- 复核之前的税务处理（如适用）及支持文件来判断是否应该退还或补缴增值税，是否需要办理相关的涉税手续
- 积极与主管税务机关就当地的执行事宜进行沟通
- 寻求可能的税负优化机会，比如适当的业务分离重组等
- 如在执行过程中有任何问题，应及时咨询外部的税务专家

德勤间接税团队将持续关注增值税免税服务税务处理事项的进展。我们竭诚为您提供相关的税务咨询服务，并协助您与主管税务机关进行沟通。如有任何问题，请随时与我们联系。

附录——可适用增值税免税的跨境应税服务

1. 工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务
2. 会议展览地点在境外的会议展览服务（含为该会议展览提供的组织安排服务）
3. 存储地点在境外的仓储服务
4. 标的物在境外使用的有形动产租赁服务
5. 在境外提供的广播影视节目（作品）发行、播映服务
6. 国际（含港澳台，下同）运输服务（未取得相关经营许可证的情形）
7. 适用简易计税办法的下列应税服务：
 - a. 国际运输服务
 - b. 向境外单位提供的研发和设计服务（不含对境内不动产提供的设计服务）
8. 向境外单位提供的下列应税服务：
 - a. 技术转让服务、技术咨询服务、合同能源管理服务（不含合同标的物在境内的情形）、软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务、商标著作权转让服务、知识产权服务、物流辅助服务（不含仓储服务）、鉴证咨询服务（不含对境内不动产提供的鉴证咨询服务，以及提供服务时货物实体在境内的鉴证咨询服务）、广播影视节目（作品）的制作服务、远洋运输期租/程租服务、航空运输湿租服务
 - b. 广告投放地在境外的广告服务

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：keving@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

龚兵

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：clgong@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华东区

叶永青

合伙人

电话：+86 21 6141 1261

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：bye@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区 (香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

在中国大陆、香港和澳门，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所 (特殊普通合伙)，以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

早在 1917 年，我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，我们为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。