

中国税务快讯

第十三期 二零一三年六月

新法规出台——营改增将于 2013 年 8 月 1 日扩展至全国

背景

2013 年 5 月 24 日,财政部和国家税务总局联合发布财税[2013]37 号(37 号文),明确了自 2013 年 8 月 1 日起在全国范围内开展营改增试点的政策法规。

37 号文的出台意味着营改增试点第一阶段已进入高潮,即在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业营改增试点。该阶段试点完成后,其余尚未纳入试点范围的行业——邮政通信业、建筑和房地产业、金融服务和保险业、娱乐业以及其他行业也将陆续开始施行营改增试点。上述行业的营改增工作预计将在 2015 年前启动。

毕马威观察

37 号文整合了之前出台的营改增试点第一阶段的相关规定,同时对营改增试点的实施做出了一系列的修改。

37 号文将于 2013 年 8 月 1 日起施行,同时废止了下列文件:

- 财税[2011]111 号——为营改增试点第一阶段实施的主要文件
- 财税[2011]131 号——出口服务适用零税率和免税政策的规定
- 财税[2011]133 号——曾明确若干税收政策问题
- 财税[2012]53 号——明确并补充若干税收政策问题
- 财税[2012]71 号——将试点项目扩展至北京及其他省市
- 财税[2012]86 号——明确应税服务范围等若干税收政策问题
- 财税[2003]16 号文第三条第十六和第十八项——涉及营业税相关内容

37 号文中的绝大部分内容是整合了上述文件中的一些规定,并没有做出修改。因此,我们对这些规定的分析在此不再赘述,相关内容可见[中国快讯第四十期 \(2011 年 11 月\)](#)。

试点范围扩展至广播影视服务业

37号文中营改增试点第一阶段的应税服务范围绝大部分没有变化，新增的范围为自2013年8月1日起实施的广播影视服务，这一点于2013年4月10日国务院常务会议上就已明确。

37号文规定广播影视服务适用的增值税税率为6%。纳入营改增试点的服务包括广播影视节目（作品）的制作服务、发行服务和播映（含放映）服务。对广播影视节目（作品）的制作服务的具体定义非常广泛，涵盖了许多广播影视行业幕后的服务种类，包括采编、拍摄、录音、音视频文字图片素材制作、场景布置、后期的剪辑、翻译（编译）、字幕制作、片头、片尾、片花制作、特效制作、影片修复、编目等。同样，广播影视节目（作品）的发行服务包括以分账、买断、委托、代理等方式转让或交易播映权。广播影视节目（作品）的播映服务则包括通过各种方式，包括影院、剧院、电台、电视台、卫星通信、互联网以及其他无线或有线装置，播映广播影视节目的服务。37号文同时还规定，境内的单位和个人在境外提供的广播影视节目（作品）的发行、播映服务和向境外单位提供的广播影视节目（作品）制作服务，免征增值税。

37号文对纳税人有利的政策变化

37号文中给出了一些新的规定，对之前营改增文件做出了进一步明确，使纳税人能够从中受益，具体列示如下：

- 增值税一般纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额准予从销项税额中抵扣。此前，根据111号文，此类货物的进项税额是不允许抵扣的。尽管该项政策变化是有利于纳税人的，但是具体变化的原因从政策的角度较难理解。之前的政策可以说是保护政府收入、避免因纳税人购买车辆部分自用部分商用而产生纠纷和不确定性的手段，并通过完全不允许抵扣进项税来实现的。而现在政策的变化尽管对纳税人有益，但是为何会废除之前的规定，又将采取何种措施来避免该条款被滥用，尚且不得而知。另外一个不确定性是，该项规定是否意味着，无论实际用途如何都可以就该货物的进项税额进行全额抵扣（类似于固定资产），还是应该进行合理分摊（如果需要，如何分摊）。
- 经中国人民银行、商务部、银监会批准从事融资租赁业务的试点纳税人提供有形动产融资租赁服务（营改增试点开始实施之日后），在计算应缴增值税时，其应税销售额可以扣除特定的费用（由于属于非增值税应税项目，故无法进行进项税抵扣）。37号文中列示了可以抵扣的费用：贷款利息（包括人民币借款利息和外汇借款）、关税、进口环节消费税、安装费和保险费。这一政策，连同出租方增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退的政策，可能减轻增值税改革导致该行业纳税人税负增加的影响。
- 纳税人提供应税服务同时适用免税和零税率规定的，优先适用零税率。同样地，纳税人提供适用零税率或者免税的应税服务，可以放弃适用零税率或免税，选择免税（适用零税率的服务）或按规定缴纳增值税（适用零税率或免税的服务）。选择免税或按规定缴纳增值税后，3年之内不得改变。在实践中，一些纳税人认为适用零税率的审批程序过于繁琐，宁愿放弃可以抵扣的增值税进项税。因此，明确放弃适用零税率可选用免税对这些纳税人而言很有用。

- 外贸企业兼营适用零税率应税服务的，统一实行免退税办法，即与出口货物的政策一致，明确这一规定可以降低合规成本。

37 号文因试点地区扩展至全国而进行的相应修改

随着营改增试点第一阶段在全国范围内推广，因试点地区纳税人向非试点地区纳税人提供应税服务（反之亦然）而产生的一些纳税问题已经不复存在，因此之前相关的规定也已经不再需要。特别是，37 号文删除了可以从增值税销项税中扣除特定费用（差额征税方法）的过渡性规定，这些费用曾在计算营业税时可以扣除，但是由于服务提供方不在试点地区，或该费用仍适用营业税等原因，不能进行进项税抵扣。

营改增试点第一阶段在全国的推行为企业简化了在一些城市缴纳增值税，而在另一些城市缴纳营业税所产生的问题。然而，这仅仅是问题简化的第一阶段。一旦营改增项目全部完成，增值税在全行业及全国范围内完全取代营业税后，相关的复杂和不公平的问题将被彻底解决。

37 号文被删除的主要规定（具体原因不详）

废止有关营改增试点的文件并以 37 号文来替代所产生的影响，需要一定的时间才能全部显露出来。然而有一项规定，即“未与我国政府达成双边运输免税安排的国家和地区的单位或者个人，向境内单位或者个人提供的国际运输服务，试点期间扣缴义务人暂按 3% 的征收率代扣代缴增值税”，在没有明显政策变化的前提下从 37 号文中被删除。该规定原出自财税[2012] 53 号文，而 37 号文已将 53 号文废止。

53 号文的废止以及 37 号文中未给出与此相关的规定，意味着从 2013 年 8 月 1 日开始，运输方提供国际运输服务适用的增值税政策将分为以下三种情况：

- 若运输提供方在境内，根据 37 号文（此前为 131 号文），提供的国际运输服务通常适用零税率或者免税政策。
- 若运输提供方在境外，且所在国家与中国签订了双边运输协定的，根据双边协定排，提供的国际运输服务通常适用免税政策。
- 若运输提供方在境外，且所在国家与中国没有签订双边运输协定的，由扣缴义务人按 11% 的增值税税率代扣代缴增值税。

根据这一规定，所在国与中国无双边运输协定的运输提供方，与所在国与中国有双边协定的，及中国的运输提供方相比将会处于劣势。例如，一家丹麦航运公司提供的运输服务不需要缴纳增值税（鉴于两国签订了双边运输协议），而一家瑞士航运公司提供的运输服务则要缴纳在中国 11% 的增值税（由于两国没有双边运输协议）。

目前尚不清楚财政部和国家税务总局是否有意将上述情况的代扣代缴税率从 3% 改为 11%，希望这是一个疏忽，并在短期之内会被纠正。另外，37 号文删除的过渡性差额征税政策也对国际运输业产生了间接的不利影响。例如，对于船舶代理公司来说，使用差额征税法可以从其销项税中扣除支付给国际运输提供方的费用，即便这些费用并未缴纳增值税。这是由于服务提供方是中国企业，可以适用零税率或者免税政策，或者是由于存在双边运输协定。

随着差额征税方法被废除，船舶代理公司在计算增值税时将不能扣除支付给国际运输提供方的费用。相应的商业结果是当船舶代理公司向中国客户收取费用时，国际运输费需缴纳 6% 增值税。

事实上，国际运输费用的增值税优惠政策并未传递到供应链的下一环节。此问题有待进一步纠正，最好是通过确保国际运输费用不构成船舶代理公司增值税应税收入的一部分，从而确保增值税优惠政策的目标得以实现。

有待进一步明确的关键领域

37 号文的确部分明确了之前存在的不确定性，但它未能解决所有的不确定问题，特别是针对以下三个关键领域，政策有待进一步明确：

- 目前，由于出口服务的增值税免税事宜还没有出台相应的实施细则（不同于适用零税率的服务），导致全国没有统一的做法来规范出口服务免税的管理。由于某些省市的税务机关不愿意在没有全国性的实施细则的指导下为纳税人办理免税，于是就造成了纳税人合法向境外出口服务，却不能获得免税优惠。即使在有些省市，纳税人可以申请增值税免税，税务机关一般会让纳税人就其是否符合增值税免税条件进行自我评估，这就意味着纳税人将在被税务稽查时面临风险。全国性的实施细则的出台会令税务机关的工作有法可循，提高政策和行动的一致性，此外，也可以帮助纳税人了解申请免税所需的材料，并协助其完成以前期间的退税。鉴于营改增试点已开展近 18 个月（从上海开始计算），希望该问题将会在短期内得以解决。
- 目前，纳税人可以根据财税[2012]84 号文给出的政策，向财政部和国家税务总局申请总分机构汇总缴纳增值税。而根据财税[2013]9 号文，该法规目前只在航空企业中应用。随着营改增试点在 2013 年 8 月 1 日扩展至全国，许多企业在申请汇总缴纳增值税时可能遇到的一些障碍将不复存在。
- 营改增试点实施办法中对增值税应税服务给出了具体的定义。然而针对相同的事实和情况，不同的税务机关可能会给出不同的解释。一些税务机关采用较为狭义的观点，即增值税应税服务就是正列举的那些服务种类。而另一些税务机关则采取扩大化解释，从目的性的角度出发来判断一项服务是否为应税服务，例如基金或财富管理服务，专业培训活动以及销售代理服务。许多企业关心的一个主要问题是营改增试点何时能够覆盖所有剩余的仍缴纳营业税的企业。

更多信息

关于企业在营改增试点中的实施技巧，请参见[中国快讯第 16 期（2012 年 7 月）](#)

针对营改增试点，毕马威可以提供的服务和协助，请参见[增值税改革服务手册](#)。

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

李京漠

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
cc.zhou@kpmg.com

陈达伟 (David Chamberlain)

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

冯沛

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

郑建隆

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

王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@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

陳心康

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

賴綺琪

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