

中国税务快讯

第二十四期 二零一三年九月

跨境应税服务增值税免税管理办法出台

2013年9月13日，国家税务总局发布了国家税务总局公告2013年第52号（“52号公告”），对出口应税服务增值税免税的管理办法进行了规定。中国的增值税免税政策体现了全球多个国家适用的“供应地原则”，即对出口服务实行零税率的优惠政策。这一优惠政策广泛适用于多种出口服务，包括关联企业间的服务。

52号公告为纳税人期盼已久。自从增值税试点改革于2012年1月1日最先于上海实施，到2013年8月1日在全国范围推开，交通运输业和现代服务业中从事出口服务的企业一直在期待该管理办法的出台，以便能够适用这一税收优惠政策。在原营业税体制下，仅有极少数关于跨境服务的免税规定，所以对于绝大多数向中国境外的第三方或关联企业提供服务的企业来说，这些免税政策将带来显著的节税效果。

简而言之，管理办法明确了多项程序性和管理方面的要求，使得纳税人可以真正适用最初由财税[2011]131号文规定（而后由财税[2013]37号再次重申（“37号文”））的出口服务免税政策。该管理办法澄清了以下问题：纳税人是否可就免税资格进行自行评估，还是需要进行备案；如果需要备案，那么需要提供哪些文件或凭证以证明其符合免税条件。在管理办法出台前，曾有一些省市的税务机关不允许纳税人就跨境服务适用增值税免税政策。

背景

为了进一步介绍52号公告，我们先简要介绍37号文中关于适用增值税免税政策的服务种类及免税条件：

行业 (37号文)	增值税免税
有形动产租赁服务	<ul style="list-style-type: none"> 租赁标的物在中国境外使用的有形动产租赁服务
运输服务	<ul style="list-style-type: none"> 无许可证的国际运输服务
研发和技术服务	<ul style="list-style-type: none"> 工程、矿产资源在中国境外的工程勘查勘探服务 向境外单位提供的技术转让、技术咨询、合同能源管理服务（合同标的物在境内的合同能源管理服务除外）
信息技术服务	<ul style="list-style-type: none"> 向境外单位提供的软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务
文化创意服务	<ul style="list-style-type: none"> 会议展览地点在境外的会议展览服务 向境外单位提供的商标著作权转让服务、知识产权服务 广告投放地在境外的广告服务
物流辅助服务	<ul style="list-style-type: none"> 存储地点在境外的仓储服务 向境外单位提供的物流辅助服务（仓储服务除外）
鉴证咨询服务	<ul style="list-style-type: none"> 向境外单位提供的认证、鉴证和咨询服务（对境内货物或不动产的鉴证咨询服务除外）
广播影视服务	<ul style="list-style-type: none"> 在境外提供的广播影视节目（作品）的发行、播映服务 向境外单位提供的广播影视节目（作品）的制作服务

出于完整性考虑，应注意37号文还规定了向境外单位提供的研发服务和设计服务以及有许可证的境内单位和个人提供的国际运输服务适用零税率的优惠政策。国家税务总局公告2012年第13号对零税率应税服务的管理办法进行了规定。这一管理办法随着国家税务总局公告2013年第47号的发布有所更新，但主要规定与之前基本类似。

一般要求

52号公告对适用增值税免税政策的所有跨境服务的程序和管理进行了如下规定：

- 纳税人提供跨境服务必须与服务接受方签订跨境服务书面合同。否则，不予免征增值税。
- 纳税人向境外单位有偿提供跨境服务，该服务的全部收入应从境外取得。否则，不予免征增值税。对于集团公司间的服务安排，在中国的一个常见模式是外国总部向其位于中国的区域总部支付款项，

然后再由其中中国区域总部向实际提供服务的中国分支机构支付款项。这种安排将无法适用增值税免税政策。因此，有类似情况的企业可能需要修改其付款安排。

- 纳税人提供跨境服务免征增值税的，应单独核算跨境服务的销售额，准确计算并“转出”不得抵扣的进项税额。值得注意的是，中国增值税法规包含一项特殊的税收优惠，即允许纳税人全额抵扣购进固定资产及知识产权产生的进项税额，即使这些资产可能既用于提供增值税免税服务也用于提供增值税应税服务。除此以外的其他进项税额，如无法判断是直接用于增值税免税项目还是应税项目的，则需要通过计算进行划分。根据财税(2013)37号文，企业应按照当期简易计税方法计税项目销售额、非增值税应税劳务营业额、免征增值税项目销售额占当期全部销售额和营业额的比例计算不得抵扣的进项税额。
- 当增值税免税条件满足时，服务提供方不得对免税服务开具增值税专用发票。这是为了防止服务接受方就购进的免税服务抵扣进项税额。
- 纳税人申请增值税免税的，应当在向税务机关办理备案手续时，提交以下资料：
 - 52号公告中规定的《跨境应税服务免税备案表》；
 - 跨境服务合同原件及复印件。合同为外文的，应提供中文翻译并由法定代表人签字或者单位盖章。
 - 提供服务时，服务接受方机构所在地在境外的证明材料原件及复印件。有趣的是，52号公告并没有明确规定证明材料的具体内容。我们推测，证明材料可能是指，接受服务公司的营业执照及类似证明，或接受服务个人的护照。境外资料无法提供原件时，复印件必须注明“复印件与原件一致”字样，并由法定代表人签字或者单位盖章。同样，资料原件为外文的，还应提供中文翻译并由法定代表人签字或者单位盖章。

设置这些条件是为了确保只有当现金流、服务流以及合同条款三者一致时，才可适用增值税免税。

第52号公告还指出，向国内海关特殊监管区域内的纳税人提供的服务，如自由贸易区和保税物流园区，不适用增值税免税。注册在海关特殊监管区域内的纳税人的采购成本可能会增加，因为这些纳税人销售货物的收入不交增值税，因此也不得抵扣进项税额。海关特殊监管区域只赋予货物特殊的海关及增值税待遇，而不适用于服务，52号公告的规定与这一原则是一致的。

特定服务适用特殊条件

除了上述的一般条件外，当就一些特定服务申请增值税免税时，还需满足如下特殊条件：

- 对于某些种类的服务，增值税免税只有当服务地点在境外时才能适用。在这样的情况下，应当提供服务地点在境外的证明材料。这适用于工程勘察勘探服务、会议展览服务、仓储服务、有形动产租赁服务、广播影视节目（作品）发行及播映服务、广告服务。
- 提供国际运输服务或往返港澳台的交通运输服务，但未取得适用增值税零税率应取得的相关许可证的，或者提供相应服务的提供方为小规模纳税人的，适用增值税免税。纳税人应当就其服务提交证明实际发生国际运输业务或者往返港澳台的交通运输业务的原始凭证及复印件。

自我评估或前置备案手续

52号公告较为笼统地要求纳税人申请出口服务免征增值税必须办理跨境服务免税备案手续。为此，作为备案程序的一部分，纳税人需要按规定向税务机关提交材料。若纳税人提交的材料存在瑕疵或不完整，则税务机关将向纳税人退回材料并要求其重新提交。另外，原签订的跨境服务合同发生变更或者跨境服务的有关情况发生变化，变化后仍属于免税跨境服务范围的，纳税人应向主管税务机关重新办理跨境服务免税备案手续。

值得注意的是，由于增值税免税的税收优惠的性质，税务机关将对纳税人是否符合增值税免税条件进行定期审查。

退税

如前所述，由于缺少实施细则，在中国某些省市，许多符合要求的纳税人并未享受跨境应税服务增值税免税优惠。对此，52号公告规定了，纳税人提供符合规定的跨境服务，但未进行免税申报的，按照规定办理跨境服务备案手续后，可以就以前已缴的增值税申请退税或者抵减以后的应纳税额。

这种情况下，纳税人将不仅需要准备所需材料，也需要考虑以下额外步骤：

- 将免税的相关增值税进项税额进行转出；
- 由于申请增值税免税将会影响收入和成本，有可能要修改以前年度企业所得税纳税申报表；
- 除了申请增值税退税，还应向地方税务局申请城市维护建设税和教育费附加、地方教育费附加等附加税费的退税；
- 追回已开具给服务接收方的和申请免税的销售额相关的增值税专用发票；以及

- 考虑根据合同约定，增值税“退税额”是否需要退给服务接收方

52号公告并没有明确对已缴增值税申请退税的期限，但建议有关纳税人尽快进行申请。

毕马威建议

52号公告的发布将受到纳税人的欢迎。因为该公告明确了纳税人就跨境应税服务享受增值税免税所必须履行的手续。该公告对于促进各地税务机关在处理纳税人就跨境应税服务的免税申请时保持一致方面前进了一大步。

一般来说，真正向境外提供应税服务的纳税人已经具备了按照规定办理备案手续的条件。因为，备案所要求提供的文件一般是纳税人在正常的经营活动中已经取得的文件。

在实践中，毕马威发现很多跨国公司关联企业之间的服务安排可能满足申请跨境应税服务增值税免税的条件。例如一个外国公司在中国设立的全资子公司向母公司提供后勤支持服务，内部管理服务，知识产权许可，以及其他涉及总公司或地区公司的转让定价安排。这些相关跨进服务可能满足增值税减免条件，但是同样的，这些业务也是税务机关检查的重点。

第52号公告明确了跨境服务申请增值税免税的程序要求，但是一些实践中遇到的问题仍然存在，例如：

- 对于出口咨询服务（包括很多跨国公司内部的关联企业之间的服务），提供的服务和在中国境内的商品或不动产之间需要有多大程度的关联，该服务就不再满足增值税免税条件？
- 当单个合同约定提供数项服务，其中一些服务满足增值税免税规定，而另一些服务不满足规定，纳税人是否能够就该合同中的部分跨境服务申请增值税免税？
- 若纳税人在52号公告发布前提供了跨境应税服务并且根据“含税价”向客户收取了增值税，纳税人是否需要向客户退还税款？
- 若纳税人与海外客户签订标准格式合同，纳税人是否需要在每次申请增值税免税时提交标准格式合同复印件，或是会有简化流程？

根据税务机关要求，之前已经按照自我评估方法进行了免税申报的纳税人，需要按照规定补办备案手续。毕马威可以协助纳税人评估某项业务是否可以享受增值税免税的税收优惠，并根据纳税人的实际情况提供有针对性的建议。我们还可以协助纳税人办理增值税免税备案手续，和协助申请增值税、城建税和教育费等附加税费的退税。

联系我们

何坤明

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

王磊 (Lachlan Wolfers)

毕马威中国间接税
卓越中心主管合伙人
电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

华北区

沈瑛华

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

华中区

王军

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

华南区

李雁

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

香港

杨嘉燕
税务合伙人
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
华东区
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

冯柏文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

郎占广

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

古军华

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

李京谋

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

周重生

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

翁畔

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

张曰文

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

郑逢隆

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

饶戈軍

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
ayesha.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

霍宁思 (Barbara Forrest)

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

許昭淳

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

伍耀輝

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

陳伟德 (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

楊嘉燕

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