

税务评论

作者：

中国税务

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

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

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

华北区领导人

北京

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华东区领导人

上海

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区领导人

广州

周翊

合伙人

电话：+86 20 2831 1228

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

财税部门发布营改增试点补充通知

财政部和国家税务总局于 2012 年 12 月 4 日联合发布了《关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点应税服务范围等若干税收政策的补充通知》（财税[2012]86 号，以下简称“86 号文”）。这是继今年 6 月发布的财税[2012]53 号文件（即《关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的补充通知》）后，国家财税部门于营改增试点工作将满一周年之际，再次出台的一则补充性规定。

86 号文的相关规定中，除针对福建平潭地区的过渡性税收政策自 2012 年 11 月 1 日起执行以外，其余政策自 2012 年 12 月 1 日起执行。

86 号文要点

86 号文明确了以下四个方面的问题：（1）部分特定服务是否属于试点应税服务范围的界定；（2）部分试点纳税人的税收过渡政策；（3）交通运输业的部分政策规定；（4）其他补充规定。

• 部分特定服务是否属于试点应税服务范围的界定

- 建筑图纸审核服务、环境评估服务、医疗事故鉴定服务，按照“鉴证服务”征收增值税；
- 代理记账服务按照“咨询服务”征收增值税，文印晒图服务按照“设计服务”征收增值税；
- 组织安排会议或展览的服务按照“会议展览服务”征收增值税；
- 港口设施经营人收取的港口设施保安费按照“港口码头服务”征收增值税；
- 网站对非自有的网络游戏提供的网络运营服务按照“信息系统服务”征收增值税；
- 出租车公司向出租车司机收取的管理费用，出租车属于出租车公司的，按照“陆路运输服务”征收增值税，出租车属于出租车司机的，不征收增值税。

• 部分试点纳税人实行税收过渡政策

- 对注册在天津市东疆保税港区内的试点纳税人提供的国内货物运输、仓储和装卸搬运服务，实行增值税即征即退政策。
- 自 2012 年 11 月 1 日起，对注册在福建平潭的试点纳税人从事离岸服务外包业务中提供的应税服务，免征增值税。
- 2013 年 12 月 31 日之前，广播电影电视行政主管部门批准从事电影制片、发行、放映的电影集团公司（含成员企业）、电影制片厂及其他电影企业，属于试点纳税人的，对其转让电影版权免征增值税。

• 交通运输业的部分政策规定

- 营改增试点地区的试点纳税人提供的往返台湾、香港、澳门的交通运输服务以及在台湾、香港、澳门提供的交通运输服务，适用增值税零税率。
- 长途客运、班车（指按固定路线、固定时间运营并在固定停靠站停靠的运送旅客的陆路运输服务）、地铁、城市轻轨服务属于营改增试点规定中提及的“公共交通运输服务”，即试点纳税人中的一般纳税人提供上述服务，可以选择按照简易计税¹方法计算缴纳增值税。

• 其他补充规定

- 财税[2012]53号文件曾将船舶代理服务归类于“港口码头服务”，86号文则将其调整为“货物运输代理服务”，明确国际船舶代理服务属于国际货物运输代理服务。
- 明确了试点过渡政策中提及的“增值税实际税负”是指，纳税人当期实际缴纳的增值税税额占纳税人当期提供应税服务取得的全部价款和价外费用的比例。

评论

• 应税服务范围的明确

如何正确理解试点服务范围是试点纳税人面临的一大难题。86号文对应税服务范围作了进一步的澄清，比如明确规定建筑图纸审核服务、环境评估服务、医疗事故鉴定服务和文印晒图服务均属于营改增试点范畴，而这些项目在以前的应税服务范围注释中还未被明确提及。86号文同时明确了代理记账服务应按照“咨询服务”征收增值税；此前由于该服务项目是否属于应税服务范围并不清晰，所以不同地区的税务机关可能会采取不同的税务处理方式（如同样的服务在上海征收营业税，在北京则征收增值税）。

尽管86号文对应税服务范围作了补充说明，但仍有许多其他服务的归属尚待明确。这些服务主要包括管理性公司提供的后台支持服务，以及采购服务、售后服务等等。在实务操作中，此类服务究竟会适用增值税还是营业税，往往会取决于对服务具体事实的解读与呈现。有关纳税人应对服务性质进行复核，从而判断目前的间接税处理是否恰当；同时应准备相应的文档以支持其判断依据，降低潜在的税务风险。

• 延续试点前营业税优惠的过渡政策

营改增试点方案的一大特色是延续了原有营业税的优惠政策，以实现平稳过渡。86号文规定，对注册在天津市东疆保税港区及福建平潭的试点纳税人提供的特定服务实行增值税优惠政策。其中，适用于天津市东疆保税港区试点纳税人的即征即退政策，与上海洋山保税港区的过渡政策保持了一致。

同时，86号文明确了2013年12月31日前，对转让电影版权收入免征增值税的规定。这一政策也是对原财税[2009]31号²电影版权转让收入免征营业税的优惠延续。

• 对交通运输业的规定

86号文对交通运输服务主要提出了以下两点说明：

1. 营改增试点地区的试点纳税人提供的往返台湾、香港、澳门的交通运输服务以及在台湾、香港、澳门提供的交通运输服务，适用增值税零税率。这意味着此类交通运输服务将作为国际运输服务进行税务处理。试点纳税人如要适用增值税零税率，应当取得相应的运输经营许可证件。然而，86号文及之前的文件从未提及在一项整体收入中应如何分配中国境内和境外运输服务的比例，以适用不同的增值税处理（欧盟增值税指令对跨境运输服务如何按国境划分及如何分别计征税款有明文规定）。在中国，纳税人通常需要自行划分其国际交通运输服务的比例，并辅以足够的资料进行证明。

¹ 在简易计税办法下，应纳税额直接根据销售额与增值税征收率（即3%）乘积计算，不得扣除进项税额。

² 财政部、海关总署、国家税务总局关于支持文化企业发展若干税收政策问题的通知（财税[2009]31号）

2. 86 号文确认了长途客运、班车（指按固定路线、固定时间运营并在固定停靠站停靠的运送旅客的陆路运输服务）、地铁、城市轻轨服务属于营改增试点规定中提及的“公共交通运输服务”，因此试点纳税人中的一般纳税人提供上述服务可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。在简易计税方法下，增值税应纳税额等于销售额与增值税征收率（3%）的乘积，且不得抵扣增值税进项税额。这一处理方式与原营业税制下的处理方法类似，即适用 3% 的营业税税率，亦不得抵扣增值税进项税额。

建议

随着营改增试点工作的深化，相关补充规定也在不断出台。因此，我们建议纳税人可以考虑采取以下行动：

- 复核所提供服务的性质，并根据营改增试点法规（包括各类补充规定）判断该服务的增值税或者营业税的影响；
- 在法规不甚清晰的情况下，建议企业准备详实的文档，对具体的商业安排进行说明，在合规的情况下，争取对企业有利且适当的增值税或营业税处理；
- 在可能的情况下，积极申请适用间接税的优惠政策，从而为企业带来即时的节税效应；
- 密切关注营改增试点相关法规的动向；如有必要，向专业机构进行咨询。

如需更多关于营改增试点的信息和建议，请联系德勤间接税服务组。

本文由德勤华永会计师事务所有限公司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

香港特别行政区

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

澳门特别行政区

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

华东区

许德仁

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

华南区

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。德勤逾 195,000 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有限公司，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，请咨询合资格的专业顾问。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。