

税务评论

中国税务

作者：

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

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

国家税务总局发布增值税零税率 应税服务退（免）税管理办法

国家税务总局于 2013 年 8 月 28 日公布了第 47 号公告，就增值税零税率应税服务的退（免）税管理事宜在全国范围内进行了明确。47 号公告自 2013 年 8 月 1 日起施行，并同时取代了在原营改增试点安排下所适用的增值税零税率应税服务免抵退税管理办法（即 13 号公告）。

根据 13 号公告的规定，以下服务可适用增值税零税率：

- 国际运输服务（含跨境或在境外载运乘客或货物）¹
- 向境外单位提供的研发服务
- 向境外单位提供的设计服务（不包括对境内不动产提供的设计服务）

13 号公告对增值税零税率应税服务适用“免抵退税”办法的具体计算过程做出了解释，并明确了零税率应税服务提供者在申请办理退（免）税前的税务机关资格认定要求。

和增值税免税相比，增值税零税率可提供更为优惠的退税待遇。这是由于在零税率的情况下，不仅销项税额为零，相应的进项税额也可以完全退还，因此企业并不负担增值税成本。而在免税处理下，销项税额虽然同样为零，但相应的进项税额不能抵扣或退还，从而将构成企业的一项成本。

47 号公告要点

47 号公告基本延续了 13 号公告的各项主要规定，同时在以下方面进行了政策调整或明确：

- 采用程租、期租和湿租²方式租赁交通工具从事国际运输和港澳台运输服务的，出租方不适用增值税零税率，由承租方申请适用增值税零税率。
- 外贸企业兼营零税率应税服务的适用增值税“免退税”办法。一般认为，“免退税”办法无需像“免抵退税”办法那样另行计算相应的进项税金对境内交易应纳增值税额的抵减额，因此在退税计算上更为简便。
- 明确零税率应税服务增值税退（免）税的计税依据。具体而言，实行“免抵退税”办法的计税依据，为提供零税率应税服务取得的全部价款；实行“免退税”办法的计税依据，为增值税专用发票上注明的从境内购进应税服务的金额或解缴税款的税收缴款凭证上注明的从境外购进的应税服务金额。

¹ 根据财税[2012]86 号文件，往返港澳台或在港澳台提供的交通运输服务也可适用零税率待遇。

² 湿租业务，是指将配备有操作人员的交通工具承租给他人使用一定期限，承租期内听候承租方调遣，按一定标准向承租方收取租赁费，发生的固定费用均由承租方负担的业务。

- 实行“免抵退税”办法的零税率应税服务提供者（即非外贸企业），如同时有货物出口及对外加工修理修配劳务（以下统称“出口货物劳务”）的，由于同样适用“免抵退税”办法，因此可结合现行出口货物免抵退税计算公式一并作退税计算。但税务机关在审批时，应按照出口货物劳务、零税率应税服务免抵退税额比例划分出口货物劳务、零税率应税服务的退税额和免抵税额。
- 删除了对新适用零税率应税服务企业的 6 个月审核期的有关规定。
- 允许零税率应税服务提供者放弃适用零税率，选择适用免税或按规定缴纳增值税。自相关备案手续完成的次月 1 日起 36 个月内，备案人不得申报增值税退（免）税。

评论

虽然增值税零税率的概念已为人知晓，但 47 号公告是营改增推向全国范围后出台的首个有关零税率管理的具体操作指引。相对于 13 号公告而言，47 号公告对原有政策进行了一些积极有益的调整。例如，47 号公告明确了外贸企业向海外提供零税率应税服务的，可以适用增值税“免退税”办法，同时公布了具体的计算方法，供企业参照实施。

上述政策调整与近期发布的财税[2013]37 号文件（以下简称“37 号文”）保持了一致，对外贸企业出口货物和对外提供零税率应税服务适用相同的增值税退税管理办法。在此之前，外贸企业提供零税率应税服务，只能适用“免抵退税”办法，而出口货物则适用“免退税”办法。在实务操作中，企业一般不能同时采用两种办法进行退税管理。为此外贸企业通常必须先将货物出口的退税管理变更为“免抵退税”办法，才能就对外提供的零税率应税服务申办退税，从而增加了外贸企业的合规成本。

47 号公告允许纳税人放弃适用零税率，选择适用免税或按规定缴纳增值税的办法将赋予纳税人更多的灵活性。这项政策将有利于进项税额较少的企业，选择适用免税待遇可以帮助企业减少因适用零税率而产生的合规成本。

对于新适用零税率应税服务的企业，审核期的取消将是一则利好。在原先的规定下，处于审核期的纳税人虽按月申请退税，但只能在审核期过后才能收到退税款。审核期取消后，纳税人可以按期退税，有利于改善企业的现金流状况。

尽管 47 号公告作出了一些积极的澄清，但仍有部分问题有待解决。比如，在现行的法规文件中（主要是 37 号文），符合条件的研发服务认定范围比较宽泛，47 号公告没有就这一点作出进一步的解释。在实践操作中，我们看到针对某一项具体服务（如临床试验），其所属服务类型的性质认定很可能存在不同的观点，从而将造成不同的税务处理（如归属于研发服务可适用增值税零税率，而归属于其他技术服务则适用增值税免税处理）。

分支机构如何申请适用零税率是另一个实践操作中的问题。根据 13 号公告，商务部门签发的《技术出口合同登记证书》是申请适用零税率必需的文件之一。尽管没有明确的法规规定，但在实践中，商务部门通常只向法人单位签发该证书，而不会向分支机构签发；这将导致分支机构无法申请适用零税率。47 号公告并未对此问题给出指引。

建议

对于向境外客户提供符合零税率要求的服务而尚未享受零税率政策的企业，我们建议采取以下行动：

- 复核向境外提供服务的性质以评估相关服务是否能够适用增值税零税率处理。虽然某些情形仍具有不确定性，但如果企业能够提出合理的主张，应尽力争取。
- 建立适当的内部控制程序以确保增值税零税率申报所要求提供的信息得到记录。
- 收集必要的信息以办理增值税零税率相关申报。
- 考虑合适的商业模式调整方案，例如将零税率服务与其他业务分拆等。

德勤间接税服务团队会继续密切关注增值税零税率应税服务的相关政策动向，并乐意向企业提供相关的咨询服务，以及协助企业和税务机关沟通。如您有任何问题，请随时与我们联系。

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

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。