

税务评论

中国税务

财政部与国税总局发布 新版营改增文件

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

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

周翔，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

继 2013 年 12 月 4 日国务院决定将铁路运输与邮政服务纳入营改增范围之后，财政部与国家税务总局（简称“国税总局”）于 12 月 13 日发布新版营改增文件（即财税[2013]106 号文件，简称“106 号文”）。除部分条款可追溯适用以外，106 号文将自 2014 年 1 月 1 日起执行。

值得注意的是，106 号文将取代之前营改增试点扩展至全国范围时财税机关发布的旧版营改增文件（即财税[2013]37 号文件，简称“37 号文”）¹。虽然 37 号文自 2014 年 1 月 1 日起废止，但其中的大部分条款内容仍将在 106 号文中得到延续，本期评论将重点讨论 106 号文对现有政策所作出的部分调整。

106 号文明确将铁路运输和邮政服务业纳入增值税应税范围，适用 11% 的税率；并且新增了适用 6% 税率的“收派服务”子税目。106 号文同时对现行的部分营改增政策进行了调整，这些调整预计将对融资租赁、国际货物运输代理等行业产生一定影响。

106 号文要点

融资租赁

符合条件的融资租赁企业²提供有形动产融资租赁服务，以收取的全部价款和价外费用，扣除部分项目后的余额作为销售额，用以计算增值税。如下表所示，106 号文对 37 号文规定的可扣除项目进行了部分调整，该调整追溯自 2013 年 8 月 1 日起执行：

可扣除项目		
106 号文 ³		37 号文
融资性售后回租业务⁴	其他融资租赁业务	
<ul style="list-style-type: none"> 向承租方收取的有形动产价款本金（以承租方开具发票为支持凭证） 对外支付借款利息（包括外汇借款和人民币借款） 发行债券利息 	<ul style="list-style-type: none"> 对外支付借款利息（包括外汇借款和人民币借款） 发行债券利息 保险费 安装费 车辆购置税 	<ul style="list-style-type: none"> 出租方承担的贷款利息（包括外汇借款和人民币借款） 关税 进口环节消费税 保险费 安装费

¹ 详情请参见 2013 年 6 月 3 日发表的德勤税务评论：

[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-China/Local%20Assets/Documents/Services/Tax/Tax_analysis_2013/cn\(zh-cn\)_tax_tap1832013Chi_030613_new.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-China/Local%20Assets/Documents/Services/Tax/Tax_analysis_2013/cn(zh-cn)_tax_tap1832013Chi_030613_new.pdf)

² “符合条件的融资租赁企业”包括经中国人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人，以及商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准的从事融资租赁业务，且注册资本达到 1.7 亿元的试点纳税人。

³ 对于商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准从事融资租赁业务的试点纳税人，2013 年 12 月 31 日前注册资本达到 1.7 亿元的，自 2013 年 8 月 1 日起执行 106 号文的扣除项目规定；否则从注册资本达到该标准的次月起执行。

⁴ 融资性售后回租，是指承租方以融资为目的，将资产出售给融资租赁企业后，又将该资产租回的业务活动。

106 号文规定，纳税人提供融资性售后回租服务，向承租方收取的有形动产价款本金，不得开具增值税专用发票，但可以开具普通发票。

符合条件的融资租赁一般纳税人仍可享受增值税实际税负超过 3% 部分即征即退政策，实际税负仍按实际纳税额占全部价款和价外费用的比例计算。但 106 号文对该项政策增加了执行至 2015 年 12 月 31 日的期限规定。

德勤观察

根据国税总局 2010 年第 13 号公告，在融资性售后回租业务中，承租方将资产出售给出租方的交易无需缴纳增值税，因此承租方不得向出租方开具增值税专用发票。与之相应，作为出租方的融资租赁企业需要就全部的租金价款（包含本金与利息部分）计缴 17% 的增值税，同时亦无法获得与租赁资产价款（即本金部分）对应的进项税抵扣。这一处理在融资租赁行业引起了极大争议。业内普遍认为，融资性售后回租业务在本质上仍属于融资安排，因此本金部分不应计入增值税税基，否则将导致融资租赁业增值税负的大幅增加。106 号文通过允许将本金部分从全部价款中扣除的方式对此争议进行了回应，这一政策调整将对融资租赁行业的发展起到积极的作用。

但同时值得注意的是，37 号文中的部分扣除项目（如关税、进口环节消费税）并未出现在 106 号文的扣除项目列举中。

另外，有关融资性售后回租业务中的发票开具事项仍有待相关操作指引予以明确。

国际货物运输代理

106 号文允许从事国际货物运输代理的一般纳税人，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给国际运输企业的国际运输费用后的余额为销售额，以计算销项税金。

106 号文同时允许提供国际货物运输代理服务的纳税人适用增值税免税待遇。适用免税待遇的纳税人，其向委托方收取的全部国际运输代理服务收入，以及向国际运输承运人支付的国际运输费用，必须通过金融机构进行结算；且委托方索取发票的，纳税人应就国际货物运输代理服务收入向委托方开具增值税普通发票。该项免税规定追溯自 2013 年 8 月 1 日起执行；若已开具增值税专用发票，应将专用发票追回后方可适用免税待遇。

德勤观察

国际运输服务通常适用零税率或增值税免税待遇。因此，从事国际货物运输代理业务的一般纳税人往往无法从其采购的国际运输服务中获得进项税抵扣，故其增值税负担在较大程度上会取决于销项税金的多少。2013 年 8 月 1 日之前，从事国际货物运输代理的纳税人通常可享受与 106 号文类似的待遇，即允许将对外支付的部分费用从价款中扣除以计算销项税；然而，这一待遇被 37 号文所取消，因此国际货物运输代理业的相关纳税人需就价款全额缴纳销项税，从而导致行业的增值税负大幅上升，并进而出现国际货物代理服务价格上涨，以向下游客户转嫁税负成本的现象。106 号文重新引入扣除运费的规定，将有望缓解或消除之前 37 号文对国际货物运输代理业产生的负面影响。

国际货物运输代理业的纳税人亦可考虑选择适用免税待遇。但需要注意的是，从事国际货物运输代理服务的跨国企业集团可能存在相当频繁的交互式的内部交易往来，因此这类企业可能会通过收付相抵的方式进行内部结算——这一处理是否符合免税规定中有关收付必须通过金融机构进行结算的条件，或许有待澄清。

邮政与快递服务

A. 邮政服务

作为新近纳入增值税应税范围的行业，邮政业适用 11% 的增值税率。106 号文将邮政业定义为中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供的邮政基本服务（如邮件递送、邮政汇兑等）。

B. 收派服务

106 号文在“部分现代服务业—物流辅助服务”税目下新增了“收派服务”子目，适用 6% 的增值税率。收派服务可进一步分解为以下三项服务：

- 收件服务，即从寄件人收取函件和包裹，并运送到服务提供方同城的集散中心；
- 分拣服务，即在集散中心对函件和包裹进行归类、分发；
- 派送服务，即服务提供方从集散中心将函件和包裹送达同城的收件人。

德勤观察

在营业税体系下，快递服务归属于邮政业，适用 3% 的营业税率。但由于实务中快递服务往往很难与其他如运输等类似服务加以区分，从而导致各地实践不一致的情形。例如在营改增后，某些快递企业仍然按照 3% 缴纳邮电通信业营业税，但也有部分快递企业按 11% 的税率缴纳交通运输业增值税，或按 6% 的税率缴纳物流辅助业增值税。

根据 106 号文对邮政业的定义，非中国邮政集团公司及其所属邮政企业所提供的快递服务明显不属于营改增后的邮政业税目；然而，这一类服务（尤其是异地之间的快递服务）是否可完全归属于此次新增设的收派服务似乎也值得商榷。对于异地之间的快递服务，亦有观点认为其应视为交通运输服务（适用 11% 增值税率）与收派服务（适用 6% 增值税率）的结合，这一认定将增加其税务处理的复杂程度。因此快递业的税目认定及相关操作仍有待明确。

离岸服务外包

根据 106 号文的规定，离岸服务外包业务的增值税免税待遇将自 2014 年 1 月 1 日起推广至全国范围，执行期限从 2013 年 12 月 31 日延长至 2018 年 12 月 31 日。106 号文同时对可享受免税待遇的离岸服务外包业务作了详细的清单列举，这将有助于解决实务中对于离岸服务外包业务范围的争议。

国际运输服务的程租、期租、湿租业务

境内单位或个人提供程租、期租或湿租服务，如果租赁的交通工具用于国际运输服务（含港澳台运输服务），且相关申请人具备一般纳税人身份和国际运输相关资质的，可获得零税率待遇。106 号文就上述安排下零税率待遇的适用主体（即申请人）进行了调整，该调整追溯自 2013 年 8 月 1 日起执行：

	106 号文 申请人	37 号文 申请人
程租	出租方	承租方
期租或湿租 - 承租方系统内单位或个人	承租方（若其利用该交通工具向其他单位或个人提供国际运输服务）	承租方
期租或湿租 - 承租方系统外单位或个人	出租方	承租方

其他

A. 新增应税项目

除了新增应税行业以外，106 号文同时就某些属于营改增应税范围的其他项目进行了明确。新增的主要应税项目如下表所示：

	税目（增值税率）	新增项目
交通运输业	陆路运输服务（11%）	铁路运输服务
	航空运输服务（11%）	航天运输服务（空间飞行器发射业务）
邮政业	邮政普遍服务（11%）	邮件寄递、邮票发行、报刊发行、邮政汇兑、邮品销售等
	邮政特殊服务（11%）	
	其他邮政服务（11%）	
部分现代服务业	研发和技术服务（6%）	技术咨询服务 - 技术测试、技术培训
	信息技术服务（6%）	业务流程管理服务 - 审计管理、税务管理、内部数据挖掘、内部数据管理、内部数据使用
	文化创意服务（6%）	设计服务 - 网游设计
	物流辅助服务（6%）	• 航空服务 - 航空培训 • 货运客运场站服务 - 货物打包整理、铁路相关服务项目等 • 收派服务
	鉴证咨询服务（6%）	咨询服务 - 翻译服务

B. 收入扣除项目

i. 支持凭证

鉴于 106 号文明确了部分行业的纳税人可从全部价款和价外费用中扣除部分明确列举的价款以计算增值税（如国际货物运输代理、客运场站服务），106 号文对可扣除价款的凭证要求作了如下主要规定：

- 支付给境内单位或个人的款项，以发票为合法有效凭证。
- 支付给境外单位或个人的款项，以该单位或个人的签收单据为合法有效凭证，税务机关对单据有疑义的，可以要求提供境外公证机构的确认证明。
- 支付的税款、政府性基金或行政事业性收费，以完税凭证、有关财政票据为合法有效凭证。

ii. 2013 年 8 月 1 日前可扣除项目的过渡性规定

对于在 2013 年 8 月 1 日前试点区域⁵纳税人按有关规定以扣除支付价款后的余额为销售额的，此前尚未抵减的部分，允许继续抵减销售额至 2014 年 6 月 30 日。上述尚未抵减的价款，仅限于凭 2013 年 8 月 1 日前开具的符合规定的凭证计算的部分。

C. 简易计税方法

对于一般纳税人，106 号文新增下列可由其选择适用简易计税方法的项目（即可选择按不含税销售额的 3% 直接计算应纳税增值额，不得扣除进项税额）：

- 电影放映服务
- 仓储服务
- 装卸搬运服务
- 收派服务
- 动漫企业提供的动漫制作及相关服务（如设计、配音、境内版权转让等），政策执行至 2017 年 12 月 31 日

D. 纳税申报

固定业户的纳税人，总分支机构不再同一县（市），但在同一省（自治区、直辖市、计划单列市）范围内的，经省（自治区、直辖市、计划单列市）财政厅（局）和国税总局批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

评论

作为新版的营改增文件，106 号文涵盖内容广泛，其重要性不言而喻。由于文件中的不少规定即将实施，有关企业应尽快采取下列行动：

- 复核企业生产经营与供应链现状，评估 106 号文件可能产生的影响，重点关注 106 号文对现有政策的调整部分；
- 了解 106 号文的新规定，积极申请有关的优惠待遇；
- 与税务机关就新规定中有待明确的内容进行沟通与确认；
- 关注后续的政策发展趋势，必要时咨询专家意见。

本期税务评论内容系有关于德勤间接税服务

⁵ 试点区域包括北京市、天津市、上海市、江苏省、浙江省、安徽省、福建省、湖北省、广东省。

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 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、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

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

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。