

税务评论

中国税务

作者：

上海

高立群 合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

陈辰 助理经理

电话：+86 21 2312 7421

电子邮件：michaechen@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税服务

全国主管合伙人

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

华西区

重庆

汤卫东 合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

跨境应税行为增值税免税管理 新规颁布

2016 年 5 月 11 日，国家税务总局公布了 2016 年第 29 号公告（以下简称 29 号公告），就营业税改征增值税全面推开后的跨境应税行为免税管理办法作出了明确。

从 5 月 1 日起，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业纳入营改增试点范围，实现了增值税的全行业覆盖。作为本轮营改增的方案性文件，财税[2016]36 号文（以下简称 36 号文）已对营改增后的跨境应税行为增值税免税政策进行了原则性的规定¹。在此基础上，29 号公告进一步细化了免税政策的执行口径，并对跨境应税行为的免税备案流程加以规范，使税企的责任义务更为明晰。与 36 号文一致，29 号公告自 2016 年 5 月 1 日起施行，原免税管理办法（即国家税务总局公告 2014 年第 49 号）于同时废止。

公告要点

免税适用条件

境内的单位和个人（即纳税人）发生跨境应税行为适用免征增值税的，一般应同时满足以下条件：

- 该行为属于 29 号公告列举的 20 项适用免征增值税政策的跨境应税行为（详见附件）；
- 纳税人必须签订跨境销售服务或无形资产书面合同（第 9、20 项行为除外）；
- 纳税人向境外单位销售服务或无形资产的，该项销售服务或无形资产的全部收入应从境外取得（含视同从境外取得）。

在 36 号文的基础上，29 号公告将适用免征增值税政策的跨境应税行为细分为 20 个项目，这些项目大致可分为六个类别：

- A. 相关行为在境外发生的跨境应税行为
- B. 为出口货物提供的服务
- C. 向境外单位销售的完全在境外消费的服务或无形资产
- D. 特定金融服务
- E. 特定国际运输服务
- F. 符合零税率政策但适用简易计税方法或声明放弃适用零税率选择免税的跨境应税行为

上述各项目的明细内容请参见附件。

¹ 参见财税[2016]36 号文件附件 4

免税备案手续

总体而言，29号公告延续了此前的规定，即纳税人在自行申报免税前，应办理跨境应税行为免税备案手续；原合同发生变更，或者有关情况发生变化，但变化后仍属于免税范围的，应重新办理免税备案手续。

备案材料及其保管

办理免税备案手续时，纳税人应提交的备案材料一般主要包括：

- 跨境应税行为免税备案表
- 跨境销售服务或无形资产的合同
- 服务地点在境外的证明材料（如适用）
- 购买机构所在地在境外的证明材料（如适用）
- 放弃适用增值税零税率声明（如适用）

相关合同原件为外文的，纳税人应提供中文翻译件并由法定代表人（负责人）签字或者单位盖章。

值得注意的是，29号公告明确上述备案材料在备案手续完成后仍需完整保存，若纳税人在税务机关后续管理中不能提供上述材料的，将不得享受免税政策，并补缴已享受的减免税款。但公告并未明确有关材料的保管期限。

补办备案手续

29号公告同样延续了原管理办法中有利于纳税人的补办备案手续规定，即纳税人发生符合规定的免税跨境应税行为，未办理免税备案手续但已进行免税申报的，可以补办备案手续；未进行免税申报的，可以在补办备案手续后，申请退还已缴税款或者抵减以后的应纳税额；但已开具增值税专用发票的，应将全部联次追回后方可补办备案手续。

税务机关权责

根据《税收减免管理办法》（国家税务总局公告2015年第43号发布），29号公告对税务机关在免税备案手续及相关征管中的权利与责任进行了细化：

依照税收征管法有关规定，就下列情形予以处理：

- 1) 纳税人发生实际经营情况不符合规定免税条件；
- 2) 纳税人采用欺骗手段获取免税；
- 3) 纳税人享受减免税条件发生变化未及时向税务机关报告；
- 4) 纳税人未按照规定履行相关程序自行减免税。

根据纳税人免税备案申请材料的情况，分别做出处理：

- 1) 若备案材料存在错误的，应当告知并允许纳税人更正。
- 2) 若备案材料不齐全或者不符合规定形式的，应当场一次性告知纳税人补正。
- 3) 备案材料齐全、符合规定形式的，或者纳税人按照税务机关的要求提交全部补正备案材料的，应当受理纳税人的备案，并将有关资料原件退还纳税人。
- 4) 若补正后的备案材料仍不符合相关规定，应当对纳税人的本次跨境应税行为免税备案不予受理，将所有报送材料退还纳税人。

其中，受理或不予受理备案的，都应出具加盖本机关专用印章和注明日期的书面凭证。

德勤评论

在36号文的基础上，29号公告对跨境应税行为增值税免税政策的征管事项进行了明确，尤其是针对一些具体服务项目的免税范围认定口径做出了细化的规定，有助于提高政策适用的确定性。

然而，就一些在跨境应税行为增值税免税政策中所涉及的概念及其在实践中引发的争议，29号公告并未作出澄清。例如，为了防止实质意义上的国内交易从形式上被人为安排成跨境交易以享受免税待遇，36号文首次引入了“完全在境外消费”的概念，并将其定义为以下三种情形：

- 服务的实际接受方在境外，且与境内的货物和不动产无关。
- 无形资产完全在境外使用，且与境内的货物和不动产无关。
- 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

实践中，对于涉及若干家关联方的咨询服务，其服务成果（如咨询报告等）可能会被同时提交给境内外的关联企业，其中向境内企业提交成果的行为是否会导致该境内企业被认定为实际接受方，进而使整项交易丧失免税资格？这一问题仍有待明确。

与之类似，在判断一项跨境服务交易是否符合免税资格时，如何认定该服务与境内货物或不动产的“相关性”同样存在争议。以境内企业向境外企业提供的国内市场营销咨询服务为例，有些企业认为该项服务可能并不与境内货物有关，但税务机关可能认为，此类服务以引进或促进某类货物的境内销售为最终目的，所以和境内货物仍具有相关性，故无法满足免税条件。我们预期，此类对法规理解的差异将给企业实际适用免税待遇的成功率带来不确定性，即使企业成功办理了免税备案手续，未来面对税务稽查时仍可能存在被税务机关质疑的潜在风险。

与此同时，对于实践中诸多企业关心的一些日常申报问题（例如一旦企业放弃零税率（退）免税，是否意味着其无需在出口退税系统中进行申报等），29号公告并未提及，纳税人仍有必要继续关注各地实践中的征管动态。

建议

我们建议相关企业应当采取以下措施识别并评估 29 号公告带来的影响：

- 复核现有及潜在的跨境服务交易，以评估新规对目前已申请并适用及未来将要申请的免税待遇带来的潜在影响；
- 若评估后认为企业可以享受免税政策，应准备备案材料并尽早办理增值税免税备案手续；
- 积极与主管税务机关就部分法规的解读、当地的实践操作进行沟通；
- 寻求可能的税负优化计划（比如适当的业务重组等）；
- 如在执行过程中有任何问题，应及时咨询税务专家。

我们预期各地可能即将就免税备案的更多操作细节发文进行具体说明。根据我们的实际操作经验，在实践中相关企业可能仍需要结合每个案例的实际情况特点进行提前准备，以确保能够享受到相关税收优惠政策。如有问题，请随时与我们联系。

附件：跨境应税行为免征增值税项目

* 为本轮营改增后新增的免税项目

类别	编号	跨境应税行为	已明确的执行口径
A - 相关行为在境外发生的跨境应税行为	1	工程项目在境外的建筑服务*	包括工程总承包方和工程分包方为施工地点在境外的工程项目提供的建筑服务
	2	工程项目在境外的工程监理服务*	
	3	工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务	
	4	会议展览地点在境外的会议展览服务	包括为客户参加在境外举办的会议、展览而提供的组织安排服务
	5	存储地点在境外的仓储服务	
	6	标的物在境外使用的有形动产租赁服务	
	7	在境外提供的广播影视节目（作品）的播映服务	包括在境外的影院、剧院、录像厅及其他场所播映广播影视节目（作品）； 不包括通过境内的电台、电视台、卫星通信、互联网、有线电视等无线或者有线装置向境外播映广播影视节目（作品）
	8	在境外提供的文化体育服务、教育医疗服务、旅游服务*	包括纳税人在境外现场提供的文化体育服务和教育医疗服务，为参加在境外举办的科技活动、文化活动、文化演出、文化比赛、体育比赛、体育表演、体育活动而提供的组织安排服务； 不包括通过境内的电台、电视台、卫星通信、互联网、有线电视等媒体向境外单位或个人提供的文化体育服务或教育医疗服务
B - 为出口货物提供的服务	9-1	为出口货物提供的邮政服务	包括寄递函件、包裹等邮件出境，向境外发行邮票，出口邮册等邮品
	9-2	为出口货物提供的收派服务	包括为出境的函件、包裹提供的收件、分拣、派送服务

附件：跨境应税行为免征增值税项目（续）

* 为本轮营改增后新增的免税项目

类别	编号	跨境应税行为	已明确的执行口径
B - 为出口货物提供的服务(续)	9-3	为出口货物提供的保险服务*	包括出口货物保险和出口信用保险
C - 向境外单位销售的完全在境外消费的服务或无形资产	10	向境外单位销售的完全在境外消费的电信服务	包括向境外单位或个人提供的，通过境外电信单位结算费用的电信服务
	11	向境外单位销售的完全在境外消费的知识产权服务	不包括服务实际接受方为境内单位或者个人的情形
	12	向境外单位销售的完全在境外消费的物流辅助服务（仓储服务、收派服务除外）	包括境外单位从事国际运输和港澳台运输业务经停国内机场、码头、车站、领空、内河、海域时，纳税人向其提供的航空地面服务、港口码头服务、货运客运站场服务、打捞救助服务、装卸搬运服务
	13	向境外单位销售的完全在境外消费的鉴证咨询服务	不包括下列情形： <ul style="list-style-type: none"> 服务的实际接受方为境内单位或者个人 对境内的货物或不动产进行的认证服务、鉴证服务和咨询服务
	14	向境外单位销售的完全在境外消费的专业技术服务*	不包括下列情形： <ul style="list-style-type: none"> 服务的实际接受方为境内单位或者个人 对境内的天气情况、地震情况、海洋情况、环境和生态情况进行的气象服务、地震服务、海洋服务、环境和生态监测服务 为境内的地形地貌、地质构造、水文、矿藏等进行的测绘服务 为境内的城、乡、镇提供的城市规划服务
	15	向境外单位销售的完全在境外消费的商务辅助服务*	包括下列情形： <ul style="list-style-type: none"> 向境外单位提供的代理报关服务和货物运输代理服务 向境外单位提供的外派海员服务 以对外劳务合作方式，向境外单位提供的完全在境外发生的人力资源服务 不包括下列情形： <ul style="list-style-type: none"> 服务的实际接受方为境内单位或者个人 对境内不动产的投资与资产管理服务、物业管理服务、房地产中介服务 拍卖境内货物或不动产过程中提供的经纪代理服务 为境内货物或不动产的物权纠纷提供的法律代理服务 为境内货物或不动产提供的安全保护服务
	16	向境外单位销售的广告投放地在境外的广告服务	广告投放地在境外的广告服务，是指为在境外发布的广告提供的广告服务
17	向境外单位销售的完全在境外消费的无形资产（技术除外）*	不包括下列情形： <ul style="list-style-type: none"> 无形资产未完全在境外使用 所转让的自然资源使用权与境内自然资源相关 所转让的基础设施资产经营权、公共事业特许权与境内货物或不动产相关 向境外单位转让在境内销售货物、应税劳务、服务、无形资产或不动产的配额、经营权、经销权、分销权、代理权 	

附件：跨境应税行为免征增值税项目（续）

* 为本轮营改增后新增的免税项目

类别	编号	跨境应税行为	已明确的执行口径
D - 特定金融服务	18	为境外单位之间的货币资金金融通及其他金融业务提供的直接收费金融服务，且该服务与境内的货物、无形资产和不动产无关*	为境外单位之间的货币资金金融通及其金融业务提供的直接收费金融服务，包括为境外单位之间、境外单位和个人之间的外币、人民币资金往来提供的资金清算、资金结算、金融支付、账户管理服务
E - 特定国际运输服务	19	特定国际运输服务	包括以下情形： <ul style="list-style-type: none"> • 以无运输工具承运方式提供的国际运输服务* • 提供国际运输服务但未取得有关经营许可证或经营范围不包括有关项目的
F - 符合零税率政策但适用简易计税方法或声明放弃适用零税率选择免税的跨境应税行为	20	符合零税率政策但适用简易计税方法，或声明放弃适用零税率待遇选择免税的应税行为	包括符合零税率待遇但适用简易计税方法或声明放弃适用零税率待遇选择免税的下列应税行为： <ul style="list-style-type: none"> • 国际运输服务 • 航天运输服务 • 向境外单位提供的完全在境外消费的下列服务 <ul style="list-style-type: none"> ○ 研发服务 ○ 合同能源管理服务 ○ 设计服务 ○ 广播影视节目（作品）的制作和发行服务 ○ 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 ○ 离岸服务外包业务 • 向境外单位转让完全在境外消费的技术

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

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@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

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@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

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@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

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@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

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@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 (香港)

殷国璋

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

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

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

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和它们的关联机构。德勤有限公司与每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险管理、税务及相关服务。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，为客户提供深入见解以应对最为复杂的业务挑战。德勤拥有超过 225,000 名专业人士，致力成就不凡。每 5 家财富全球 500 强企业，就有 4 家是德勤客户。

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 23 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、合肥、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。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构 (统称为“德勤网络”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。