

税务评论

营改增动态 – 税务总局明确部分增值税争议事项处理

2016 年 8 月 18 日，国家税务总局发布《关于营改增试点若干征管问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 53 号）（简称“53 号公告”），针对此前税务总局层面一直未曾明确的预付卡销售、限售股转让和部分非境内服务认定等增值税政策作出规定。该文件的发布将有助于解决此前实践中围绕上述有关事项所引发的税收争议。

作者：

北京

宫滨

合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

段从军

高级经理

电话：+86 10 8512 4011

电子邮件：alduan@deloitte.com.cn

预付卡销售

预付卡持卡人通常具有按预付价值获得一定货物或服务的权利。除实体卡（包括磁条卡、芯片卡等）以外，预付卡也可以密码、串码、图形、生物特征信息等为载体的虚拟卡形式存在。在商业实践中，一般可分为单用途商业预付卡（简称“单用途卡”）和支付机构预付卡（简称“多用途卡”）：

- 单用途卡 – 单用途卡的发行由商务部门进行备案管理。根据《单用途商业预付卡管理办法（试行）》（中华人民共和国商务部令 2012 年第 9 号）规定，单用途卡是指发卡企业按照国家有关规定发行的，仅限于在本企业、本企业所属集团或者同一品牌特许经营体系内兑付货物或者服务的预付凭证。单用途卡的发行和使用在零售业、住宿和餐饮业、居民服务业中十分常见，其使用范围不得超出本集团或同一品牌特许经营体系之外，因此单用途卡的发行和使用通常以提升消费者对特定品牌的忠诚度为商业目的。
- 多用途卡 – 多用途卡又称支付机构预付卡，其发行由人民银行管理。根据《支付机构预付卡业务管理办法》（中国人民银行公告[2012]第 12 号）规定，多用途卡是指发卡机构以特定载体和形式发行的，可在发卡机构之外购买货物或服务的预付价值。因此，多用途卡没有单用途卡那样的使用限制，可以在发行方之外的不同品牌经营体系内使用，其使用范围更为多元化。多用途卡的发行和使用通常以提供支付便利为商业目的。与之相应，多用途卡的发卡机构需取得人民银行发放的《支付业务许可证》，该机构一般也被称为支付机构。

在以往的实践中，流转税应在预付卡的售卡环节还是在兑付环节进行征收，以及如何征收等一直具有争议。53 号公告对相关政策进行了明确，主要内容概括如下：

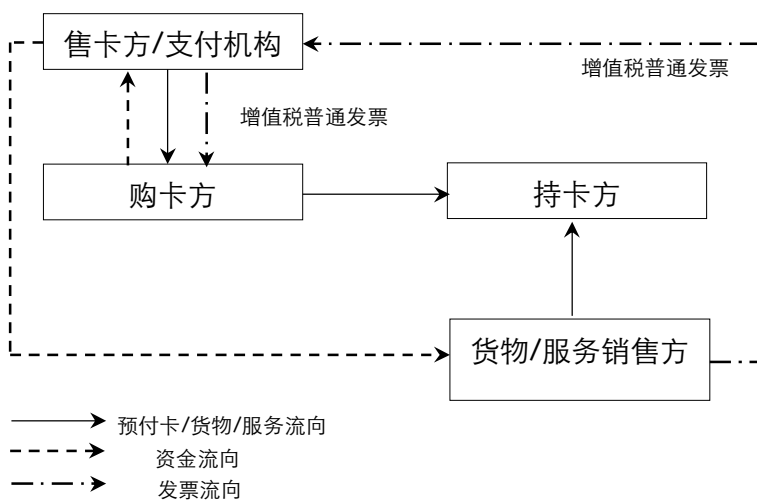
1) **售卡（充值）环节**：售卡方或支付机构销售预付卡或取得充值资金时，不缴纳增值税；售卡方或支付机构可以开具增值税普通发票，但不得开具增值税专用发票。

售卡方或支付机构因售卡而取得的各项手续费、结算费、服务费和管理费等，应按规定缴纳增值税。

2) **兑付环节**：持卡人使用预付卡购买货物或服务时，货物或服务的销售方应按规定缴纳增值税，但不得向持卡人开具增值税发票。

3) **结算环节（若适用）**：货物或服务的销售方收到售卡方或支付机构结算的销售款时，销售方应向售卡方或支付机构开具增值税普通发票，不得开具增值税专用发票。

上述预付卡及货物或服务、资金、发票的流向简图如下：



备注：购卡方（含充值方）与持卡方可为同一人；售卡方也可与货物或服务销售方为同一人，此时无结算需求。

在 53 号公告发布之前，北京、浙江、四川、河北、福建、大连等地对预付卡的增值税处理制定了地方性的规定，而税务总局层面一直未出台相关文件对此予以正式规范。53 号公告的发布是税务总局首次在全国范围内对预付卡的增值税政策作出统一明确，有望解决长期困扰预付卡发行企业的一系列流转税问题（例如流转税缴纳时点以及开具发票等），这对诸多相关企业，尤其是多用途卡发卡企业来说将会是重要利好。但是，由于在预付卡的售卡和兑付环节均不得开具增值税专用发票，这意味着预付卡购买企业将丧失与之相关的增值税进项税额抵扣，这可能会对通过水卡、电卡、煤气卡和商场购物卡等（尤其是单用途预付卡）购买货物或服务的企业产生较大影响。

需要注意的是，加油卡可能适用例外性的规定。《成品油零售加油站增值税征收管理办法》（国家税务总局令第 2 号，简称“2 号令”）规定，成品油预售单位在发售加油卡或加油凭证时可开具普通发票，如购油单位需要增值税专用发票，则用户凭卡或加油凭证加油后，根据加油卡或加油凭证回笼纪录，成品油销售单位可为购油单位开具增值税专用发票。因此，作为预付卡的加油卡，其发票开具等税务处理可能并不适用 53 号公告的相关规定，而仍适用 2 号令中的特殊处理。此外，如果企业未取得人民银行核发的《支付业务许可证》，擅自发行多用途预付卡的，其合规性堪疑，亦不属于 53 号公告的适用范围。

如欲垂询更多信息，请联系：

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

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

相关企业需同时注意 53 号公告有关预付卡的增值税发票开具规范。根据《中华人民共和国发票管理办法》的规定，取得发票时，不得要求变更品名和金额。这意味着在预付卡相关的发票开具过程中，开票方也应按发票管理要求填开相应的品名，否则发票的开票方和受票方可能被认定为违规开具和接受发票；受票方还可能因取得发票与实际消费不一致，面临相关支出不得在企业所得税税前扣除的风险。53 号公告在开具发票所使用的《商品和服务税收分类与编码（试行）》中增加“未发生销售行为的不征税项目”，并下设 601“预付卡销售和充值”，从而解决了售卡和充值环节开具普通发票时相关品名的确定问题。然而，53 号公告并没有提及售卡方或支付机构向货物或服务销售方结算销售款项时，相关的发票开具是否可在品名确定等方面适用简化的规定。考虑到与上述销售款项相对应的货物或服务品名可能十分繁杂而多样化，若据此在发票上进行明细列示则可能会给开票方带来一定的操作难度。

非境内销售服务

53 号公告规定，境外单位或者个人发生的下列行为，不属于在境内销售服务，因此无需在中国缴纳增值税：

- 为出境的函件、包裹在境外提供的邮政服务和收派服务；
- 向境内单位或者个人提供的工程施工地点在境外的建筑服务、工程监理服务；
- 向境内单位或者个人提供的工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务；
- 向境内单位或者个人提供的会议展览地点在境外的会议展览服务。

一项应税服务是否“在境内销售”是判定该项服务是否应在中国缴纳增值税的重要标准。《营业税改征增值税试点实施办法》（简称“《办法》”）第十二条规定，服务（租赁不动产除外）的销售方或者购买方在境内，则该项服务属于“在境内销售”。换言之，只要应税服务的销售方或购买方中的任意一方位于境内，该服务收入就需要在中国缴纳增值税。若仅按该条规则的字面含义判断，则可能导致大量境外发生的服务行为（如境内个人在境外住宿）需要在中国境内缴纳增值税，进而产生间接税的国际重复征税问题。为此，《办法》第十三条进一步明确，境外单位或者个人向境内单位或者个人销售的“完全在境外发生”的服务项目不属于“在境内销售”的服务，即无需缴纳中国增值税。而随着电子商务等数字经济形态的兴起，很多传统服务已经无需实地执行，这将对“完全在境外发生”等概念的理解提出一定的挑战，实务执行中的争议概率亦将随之上升。预期未来税务部门会发布更多针对具体服务项目的类似指引，以充实、完善“在境内销售”的判断规则。

限售股转让

限售股即在一定期限内被限制转让的公司股份。一般而言，对于企业投资者，国内证券市场上的限售股来源包括：

- 1) **股改限售股**：在股权分置改革过程中，由原非流通股转变而来且附带限售期的流通股，市场俗称为“大小非”；
- 2) **首次公开发行限售股**：包括新股限售股和机构配售限售股，即对首次公开发行股份（IPO）并上市的公司，于公开发行前股东所持股份或机构投资者通过网下申购获得的股份都有一定的限售期要求；
- 3) **定向增发限售股**：向特定投资者非公开发行，一定期限内不得转让的股份；
- 4) **重大资产重组限售股**：上市公司在重大资产重组过程中，通过发行股份形成的限售股；
- 5) **送股及转股限售股**：上述限售股所孳生的送、转股形成的限售股。

限售股转让（即关于限售股在出售限制解除后的转让行为，下同）的流转税问题争议由来已久。2009 年实施的修订后的《营业税暂行条例》及实施细则将非金融企业的金融商品转让也纳入了征税范围，并规定金融商品的转让以卖出价减去买入价作为营业额计算缴纳营业税。然而，对限售股转让（尤其是首次公开发行前股东所持股份的转让）是否应该征收营业税及如何征收营业税，在实务中存在诸多争议。有观点认为应税的“金融商品转让”主要针对二级市场发生的股票交易；对于股改限售股、首次公开发行限售股等，其股份在取得时尚不符合“金融商品”的定义，亦无“买入价”一说，据此这部分限售股的转让应无需缴纳营业税。实务执行中相关的税务处理也较多样化，如浙江、广西、海南、江苏、北京、天津等地均在一定程度上明确对限售股转让征收营业税，而部分省份则未对此作出统一规范。随着营改增扩围至金融业领域，这一争议在营改增后仍有持续。

此次 53 号公告的发布，意味着税务总局首次在全国层面明确对限售股转让征收流转税。考虑到限售股来源的多样性，53 号公告对下列类型限售股的“买入价”如何确定进行了规范：

- **股改限售股**：上市公司实施股权分置改革时，在股票复牌之前形成的原非流通股股份，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以完成股权分置改革后股票复牌首日的开盘价为买入价。
- **首次公开发行限售股**：公司首次公开发行股票并上市形成的限售股，以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以公司股票首次公开发行的发行价为买入价。
- **重大资产重组限售股**：因上市公司实施重大资产重组形成的限售股，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司因重大资产重组股票停牌前一交易日的收盘价为买入价。

虽然 53 号公告没有对定向增发限售股买入价做出特别规定，但我们理解这并不意味着对该类限售股的转让不征收增值税，这应是出于定向增发限售股的买入价比较容易确定，相对争议较少的考虑。然而，对于定向增发时因送股和转股形成的限售股，53 号公告并没有明确其买入价的确定规则，不排除在实务中参照其他类型限售股执行的可能。

需要注意的是，53 号公告虽然是营改增后有关增值税征收管理的文件，但是对营改增前限售股转让的营业税处理有追溯效力，即对 2016 年 5 月 1 日之前转让的限售股，税务机关应有权根据该文件追征未缴纳的营业税。

虽然营改增的试点改革已于 2016 年 5 月 1 日推开至全行业范围，但目前仍有诸多政策问题有待明确。德勤间接税服务团队会继续跟进营改增的有关进展，给您提供及时的更新并分享我们的洞察。

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

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

tonzhang@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：billbai@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

杭州

卢强 / 何飞

合伙人 / 总监

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

hfe@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

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

华南区(香港)

殷国煒

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@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

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@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

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

roshu@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

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

苏州

梁晴 / 管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1328 / 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

kguan@deloitte.com.cn

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

武汉

祝维纯 / 钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

gzhong@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文 / 吴焕琛

合伙人 / 总监

电话：+86 592 2107 298 / 055

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

chwu@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

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

华西区

张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：tonzhang@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 (wanyluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

Deloitte.

德勤

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”)泛指一家或多家德勤有限公司(即根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下简称“德勤有限公司”),以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家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更为详细的描述。

德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高品质的专业服务,协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 225,000 名德勤专业人员如何致力成就不凡,欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

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 24 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、长沙、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

德勤于 1917 年在上海设立办事处,德勤品牌由此进入中国。如今,德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下,为中国本地和在华的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。德勤在中国市场拥有丰富经验,同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师方面的发展做出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media, 通过德勤中国的社交媒体平台,了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

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。