



## 税务快讯

### 税务总局明确七项增值税事宜

2018年7月25日，国家税务总局发布2018年第42号公告（简称“42号公告”），对教育服务、航空运输代理、安装服务、转让限售股等增值税事项进行了明确。42号公告自发布之日起施行。

#### 中外合作办学的学历教育服务

根据财税[2016]36号（简称“36号文”），从事学历教育的学校提供的教育服务免征增值税。但36号文未明确境外教育机构与境内学校开展中外合作办学过程中，境外教育机构自境内学校取得的收入，是否可享受增值税免税政策。

42号公告明确，境外教育机构取得的上述收入，符合36号文的学历教育免税条件的，也可享受增值税免税政策。

#### 航空运输销售代理企业的境内机票代理服务

42号公告明确，航空运输销售代理企业提供境内机票代理服务，可以适用差额计税政策，即以取得的全部价款和价外费用，扣除向客户收取并支付给航空运输企业或其他航空运输销售代理企业的境内机票净结算款和相关费用后的余额为销售额；公告同时对合法有效的扣除凭证进行了规定。

根据公告，航空运输销售代理企业就取得的全部价款和价外费用，向购买方开具行程单，或开具增值税普通发票。

#### 销售机器设备同时提供安装服务

42 号公告分“自产”和“外购”两类情形对一般纳税人销售机器设备同时提供安装服务的增值税处理进行了规定：

### 自产机器设备

### 外购机器设备

- | 自产机器设备  | 外购机器设备  |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• 应分别核算机器设备和安装服务的销售额，即各自适用 16% 和 10% 的增值税税率；</li><li>• 安装服务可以选择适用简易计税方法，即适用 3% 征收率但不得抵扣进项税。</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>• 未分别核算机器设备和安装服务的销售额的，应按混合销售确定其适用税目和税率，即单一适用 16% 或 10% 增值税税率；</li><li>• 若已按照兼营的规定分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以选择适用简易计税方法，即适用 3% 征收率但不得抵扣进项税。</li></ul> |

公告同时规定，纳税人对安装运行后的机器设备提供的维护保养服务，按照“其他现代服务”缴纳增值税。

包含多种应税行为成分的交易安排应视为一项增值税应税交易而适用单一税率，还是应视为兼营多项应税交易而分别适用不同的税率，是增值税实践中的难点。42 号公告的规定似乎倾向于在某些情形下通过对纳税人是否就不同应税行为的销售额进行分别核算来作出判断。但纳税人分别核算销售额的合理性（即应如何将交易总价款在不同应税行为销售额之间进行合理分摊）仍可能成为征纳双方的争议点。

### 重大资产重组形成的限售股的买入价

根据之前的规定，在计算转让限售股的增值税应税销售额时，对于因重大资产重组形成的限售股，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。

然而，实践中某些上市公司在重大资产重组前已处于非正常上市状态，从而不存在因重大资产重组而实施停牌的情况，故难以适用上述规定。为此，42 号公告进一步明确，在重大资产重组前已经暂停上市的，上市公司完成资产重组后股票恢复上市首日的开盘价为买入价。

### 拍卖行适用的增值税政策

42 号公告规定，拍卖行受托拍卖取得的手续费或佣金收入，按照“经纪代理服务”缴纳增值税；在一般计税方法下税率为 6%。

42 号公告同时规定，停止执行国税发[1999]40 号文件的有关规定；该规定要求拍卖行向买方收取的全部价款和价外费用按照 4%（2014 年 7 月 1 日后调整为 3%）的征收率征收增值税。但 42 号公告并未提及上述规定停止执行后，拍品卖方的增值税应如何处理，亦未提及拍卖行在卖方增值税的征管中是否负有扣缴或其他协助义务。

### 转让补充耕地指标

42 号公告明确，纳税人通过省级土地行政主管部门设立的交易平台转让补充耕地指标，按照销售无形资产缴纳增值税，税率为 6%。

## 试点前营业税业务补开增值税发票

对于纳税人在营改增全面实施之前（即 2016 年 5 月 1 日之前）发生的营业税涉税业务需要补开发票的，税务总局曾经下文明确，此类纳税人可于 2017 年 12 月 31 日前就上述业务开具增值税普通发票。

42 号公告废除了上述关于补开发票的截止日期限制，对纳税人 2016 年 5 月 1 日前发生的营业税涉税业务，包括已经申报缴纳营业税或补缴营业税的业务，需要补开发票的，均可开具增值税普通发票，同时规定纳税人应完整保留相关资料备查。

### 德勤评论

总体而言，42 号公告对于部分行业典型业务的增值税处理予以了明确，将有助于统一执行口径，减少税企争议的发生。尤其在明确计税依据，扩大免税和简易计税范围等方面，对于减轻纳税人税负、便利基层税务机关实际操作有积极意义。但另一方面，相关企业仍应关注 42 号公告有关规定将对实践中的合规义务履行可能带来的影响，例如销售自产机器设备同时提供安装服务的企业应考虑如何对机器设备和安装服务的销售额进行适当的分别核算，以及应如何界定“机器设备”等，并积极跟进了解相关的政策和实践动态。

作者：

#### 上海

高立群

合伙人

+86 21 6141 1053

[ligao@deloitte.com.cn](mailto:ligao@deloitte.com.cn)

周金晶

经理

+86 21 2316 6229

[janejzhou@deloitte.com.cn](mailto:janejzhou@deloitte.com.cn)

如您有任何问题，请联系德勤团队：

#### 亚太区间接税服务领导人

#### 香港

展佩佩

合伙人

+852 2852 6440

[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

---

#### 华北区

#### 北京

周翊

合伙人

+86 10 8520 7512

[jchow@deloitte.com.cn](mailto:jchow@deloitte.com.cn)

#### 华东区

#### 上海

高立群

合伙人

+86 21 6141 1053

[ligao@deloitte.com.cn](mailto:ligao@deloitte.com.cn)

---

#### 华南区

#### 广州

张少玲

合伙人

+86 20 2831 1212

[jazhang@deloitte.com.cn](mailto:jazhang@deloitte.com.cn)

---

#### 华西区

#### 重庆

汤卫东

合伙人

+86 23 8823 1208

[ftang@deloitte.com.cn](mailto:ftang@deloitte.com.cn)



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, 以下称“德勤有限公司”), 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[关于德勤](#)中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

#### 隐私

感谢您对德勤中国服务的关注。德勤中国希望可以继续使用您的个人资料 (特别是姓名及联系信息), 以向您发送市场和政策最新动态, 以及由德勤中国举办、赞助或宣传之研讨会及其他活动的邀请函。如您日后不希望收到由德勤中国发出的信息, 请回复电邮并在邮件主题栏中填上“Unsubscribe”。

如欲更新您的个人资料, 请[点击](#)此处。

德勤中国泛指德勤·关黄陈方会计师行 (香港)、德勤·关黄陈方会计师行 (澳门)、德勤华永会计师事务所 (特殊普通合伙) (中国大陆) 以及其于香港、澳门及中国大陆从事业务之关联机构。

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。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前, 您应咨询合资格的专业顾问。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。

© 2018 德勤·关黄陈方会计师行 (香港)、德勤·关黄陈方会计师行 (澳门)、德勤华永会计师事务所 (特殊普通合伙) (中国大陆) 版权所有 保留一切权利。

如您日后不希望收到关于该话题的信息, 请回复电邮并在邮件主题栏中填上“取消订阅”。