

中国税务快讯

第二十五期 二零一四年九月

跨境应税服务增值税免税管理办法最新修订

本期快讯讨论的法规:

- 国家税务总局公告 2014 年第 49 号(49 号公告), 国家税务总局于 2014 年 8 月 27 日发布

2014 年 8 月 27 日, 国家税务总局发布了国家税务总局公告 2014 年第 49 号(“49 号公告”)。这一公告是对增值税试点改革中的跨境应税服务增值税免税政策的全面总结。49 号公告自 2014 年 10 月 1 日起施行, 并有可能追溯应用。

49 号公告将受到纳税人欢迎, 特别是在中国开展业务的跨国公司。因为该公告有助解决之前增值税免税申请的实操障碍, 而且为将来增值税试点范围扩大时的免税申请铺平了道路。

鉴于增值税应税范围和申请增值税免税流程在中国的不断发展, 本期快讯整理和更新了往期毕马威快讯关于这一主题的信息。

根据我们的经验, 目前最常见的增值税免税申请是关于关联方交易的, 主要涉及为转让定价而准备的合同。另外一些常见的增值税免税的例子包括向海外机构提供咨询服务(例如专业服务公司), 跨境信息技术服务, 以及为货物进出中国提供的交通物流服务。

尽管增值税免税申请的流程会比较耗时, 而且有时具有挑战性, 但相关的好处也是长远而显著的。这是因为许多增值税免税只适用于向境外机构提供服务, 而根据中国的增值税条例, 境外机构在一般情况下没有资格登记成为增值税纳税人, 因此无法进行增值税的进项税抵扣。

背景

截止 2014 年 9 月, 中国增值税的应税范围为:

- 销售或者进口货物;
- 提供加工、修理修配劳务;
- 现代服务业, 例如咨询服务, 物流辅助服务, 信息技术服务, 研发和技术服务, 文化创意服务和有形动产租赁服务;
- 交通运输业;
- 广播影视服务;
- 邮政和电信业服务。

在实际操作中，仍然适用于营业税的服务主要包括房地产和建筑业、生活服务业包括酒店和餐饮业、娱乐业、金融保险业，和一般的“其他服务业”。以上行业将在 2015 年逐步纳入增值税试点范围，从而实现政府提出的在 2015 年之前由增值税全面取代营业税的目标。

从 2012 年增值税试点改革开始，中国的出口部分服务可以享受增值税免税或者零税率的优惠。我们总结了增值税免税或零税率的差异：

类型	增值税销项税额	相关进项是否可以 进行增值税进项抵扣
零税率服务	无	可以抵扣
免税服务	无	不可抵扣

中国目前的增值税零税率应税服务相对有限——仅包括研发服务、设计服务以及由中国国内承运人提供的部分国际运输服务，而增值税免税服务的范围则更广泛。

一般而言，适用增值税免税的概念符合经济合作与发展组织在 2014 年 4 月 17 至 18 日发表的国际增值税/货物及服务税指引中所提及的流转税的目的地原则。在目的地原则下，增值税应在服务提供地征收，而不是在服务供应方所在地征收。

对于流转税税制而言，目前很多国家已经采取目的地原则，然而中国的情况则因为申请增值税免税不能自动执行而更加复杂。中国纳税人需向税务机关提供大量资料（当中大部份需要翻译成中文），包括详尽的工作底稿，以证明该纳税人确实提供有关服务。而且，各个省份申请增值税免税的过程不尽相同。此外，鉴于服务对象为外国企业，这些企业没有资格就增值税在中国进行税务登记，因此并不能进行进项税抵扣，免征税款通常会被视为向有关企业提供实质利益，而不仅仅是现金流上的好处。因此，税务机关会对增值税免税的备案申请严格把关。

增值税免税的种类

为方便起见，我们归纳了增值税免税的各种服务种类及免税条件：

服务类型	行业	免税条件
向境外机构提供的服务免税(类型一)	电信服务	<ul style="list-style-type: none"> 由中国机构向境外单位提供的电信服务（包括基础和增值服务）（例如，国际漫游）
	文化创意服务	<ul style="list-style-type: none"> 向境外单位提供的商标著作权转让服务、知识产权服务
	物流辅助服务	<ul style="list-style-type: none"> 向境外单位提供的物流辅助服务（仓储服务除外）
	广播影视服务	<ul style="list-style-type: none"> 向境外单位提供的广播影视节目（作品）的制作服务
	信息技术服务	<ul style="list-style-type: none"> 向境外单位提供的软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务
	研发和技术服务	<ul style="list-style-type: none"> 向境外单位提供的技术转让和技术咨询服务

服务类型	行业	免税条件
服务标的物在中国境外的免税（类型二）	邮政业服务	<ul style="list-style-type: none"> 为出口货物提供的邮政业服务和收派服务或完全在中国境外消费的邮政业服务和收派服务
	有形动产租赁服务	<ul style="list-style-type: none"> 租赁标的物在中国境外使用的有形动产租赁服务
	文化创意服务	<ul style="list-style-type: none"> 会议展览地点在境外的会议展览服务 广告投放地在境外的广告服务
	物流辅助服务	<ul style="list-style-type: none"> 存储地点在境外的仓储服务
	广播影视服务	<ul style="list-style-type: none"> 在境外提供的广播影视节目（作品）的发行、播映服务
	研发和技术服务	<ul style="list-style-type: none"> 工程、矿产资源在中国境外的工程勘查勘探服务
服务接受方在境外，而且和服务标的物与中国没有足够的联系（类型三）	鉴证咨询服务	<ul style="list-style-type: none"> 向境外单位提供的认证、鉴证和咨询服务（对境内货物或不动产的鉴证咨询服务除外）
	研发和技术服务	<ul style="list-style-type: none"> 向境外单位提供的合同能源管理服务（合同标的物在境内的合同能源管理服务除外）
其他（类型四）	运输服务	<ul style="list-style-type: none"> 无许可证的国际运输服务

就增值税免税申请而言，应当注意的是香港和澳门特别行政区被为“境外”，因为上述的特别行政区拥有自己的税收制度。

增值税免税申请的流程/文件要求

增值税免税申请的流程从向税务机关办理“备案手续”开始。为此，纳税人需要提交备案表和相关证明文件以申请增值税的免税。

纳税人需要准备以下材料办理备案手续。尽管不同省份的详细文档清单有所差异，以下文档清单包含了北京和上海当地公告中的关键资料：-

- 《跨境应税服务免税备案表》；
- 跨境服务合同原件及复印件；
- 跨境服务的主体在中国境外的证明文件（例如，类型二的服务）；
- 向境外单位提供跨境服务，应提交服务接受方机构所在地在境外的证明材料（例如境外接受方机构的注册证明）；
- 银行对账单或银行收据（以证明服务费用由境外收取）；
- 国际运输服务实际运营的证明；
- 税务机关要求的其他资料

上述资料原件为外文的，应提供中文翻译件并由法定代表人签字或者单位盖章。

免税备案表受理后，今后每个月的增值税申报表将包括增值税免税额和免税的相关增值税进项税额转出。

值得注意的是，免税备案表和文档受理后，并不排除税务机关在将来通过稽查或其他审阅程序停止免税优惠。

最新修订内容

49号公告包含了一些新的发展，其中许多修订都有利于纳税人，包括：

- 免税跨境服务类别扩大到增值税试点改革的出口服务范围。随着增值税试点行业推进，免税跨境服务的范围也相应扩大。
- 增值税免税将适用于与出口货物有关的邮政和收派服务，这是与出口货物有关的服务增值税免税的新进展。可以预料的是，其他与出口货物直接相关的服务在将来也可能享受增值税免税的优惠。
- 49号公告解决了一些以往不明确的实际障碍。对于从事研发技术服务、设计和国际运输服务的纳税人，如果同时具有增值税零税率和增值税免税的资格，49号公告允许纳税人在放弃零税率的前提下，申请增值税免税的优惠。
- 期租和湿租服务的增值税免税优惠从49号文中删除，因为根据财税106号文，期租和湿租服务已经适用增值税零税率。
- 在过去，申请增值税免税的主要问题是“服务流，发票流和现金流”一致性的严格要求。如果相关服务是由境外服务接受方之外的人士支付，则免税优惠无效。这项要求在49号公告中有稍许放松，如果向境外机构提供相关服务的费用可以通过国内资金结算中心或国内资金池支付，纳税人仍可以享受增值税免税优惠。在跨国公司广泛采用通过上述的资金结算中心进行支付的情况下，该公告的出台是一大进步。

如果纳税人符合相关要求和完成备案手续，49号公告有可能追溯适用于2014年10月1日之前的时期。因采用资金结算中心而在之前无法享受增值税免税优惠的纳税人可以考虑重新申请。

尽管有上述的有利发展，仍然存在一些挑战。根据我们的经验，申请增值税免税的主要问题包括：

- 为满足转移定价需求而签订的合同中，对提供服务的描述、交付的成果、或计算服务费用的方法并没有详尽的说明。
- 中国总部机构签订了合同，但是由分支机构提供服务、开具发票或收取费用（或反之亦然）。该问题出现的原因主要是因为许多国家的法律体系中，分支机构没有独立的纳税人地位，但是在中国的分支机构被视为独立的增值税纳税人。因此，纳税人需要对分支机构保持密切的关注。
- 当处理增值税免税申请时，一些税务机关官员认定的增值税免税范围非常狭窄，他们判定某项服务不在免税范围内，但矛盾的是，同样的服务却会被认为属于增值税应税的范围。预计在2015年增值税试点范围扩大至“其他服务业”时，这一问题应该能够得到改善。

申请增值税免税的建议步骤

根据毕马威为客户申请增值税免税的经验，我们相信下列为任何申请免征税项的过程中必须步骤

- **第1步-信息收集**- 税务机关在处理增值税免税的申请时一般会审查和服务提供、发票开具、以证明付款的银行票据和相关的合同。合同是最重要的文件，另外在许多情况下，纳税人需补充或修订合同的正式条款（特别是对关联方的安排），或进一步提供工作底稿，以确认提供服务的真实性。
- **第2步-评估申请**- 一般而言，税务机关会要求（或倾向于）纳税人提交简短的书面论据以解释为何增值税免税的申请符合要求。这通常为纳税人提供了向税务机关说明实际上如何履行合同的机会。
- **第3步-文档要求**- 纳税人通常需要翻译向税务机关提供的相关文件。一般来说，纳税人需和税务机关进行一次以上的会面，并有可能需要提交进一步的证据以满足税务官员提出的要求，或澄清申请中任何模糊不清的地方。
- **第4步-验证**- 当增值税免税备案被批准后，纳税人将需要在每次发票开具或按照已获批准的合同支付服务费的时候，记录增值税免税收入和相关进项税额转出。若原签订的跨境服务合同发生变更，纳税人应重新办理免税备案手续。重要的是，纳税人需要将免税的相关增值税进项税额进行转出，并应准备提供计算进项税额转出的方法。

何坤明

税务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

华北区**沈瑛华**

税务高级经理
电话: +86 (10) 8508 7586
yinghua.shen@kpmg.com

华南区**罗健莹**

税务总监
电话: +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

王磊 (Lachlan Wolfers)

毕马威中国间接税
卓越中心主管合伙人
电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

华中区**王军**

税务合伙人
电话: +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

香港**杨嘉燕**

税务合伙人
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

何坤明
税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoodming.ho@kpmg.com

北京/沈阳
凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

青岛
彭晓峰
电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海/南京
卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

成都
周咏雄
电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

杭州
王军
电话: +86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

广州
李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州/厦门
梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

深圳
孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
cileen.gh.sun@kpmg.com

香港
杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区
凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯栢文 (Vaughn Barber)
电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

古军华
电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

李京谟
电话: +86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

马源
电话: +86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

彭晓峰
电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

黄伟光
电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

谢忆佳
电话: +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

延峰
电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张豪
电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵希亮
电话: +86 (10) 8508 7096
abe.zhao@kpmg.com

周重山
电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

陈达伟 (David Chamberlain)
电话: +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

冯沛
电话: +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

黎鲤
电话: +86 (10) 8508 7537
li.li@kpmg.com

欧康立 (Alan O' Connor)
电话: +86 (10) 8508 7521
alan.oconnor@kpmg.com

谭礼耀
电话: +86 (10) 8508 7605
laiyiu.tam@kpmg.com

王安妮
电话: +86 (10) 8508 7518
anni.wang@kpmg.com

张晓
电话: +86 (10) 8508 7507
sheila.zhang@kpmg.com

张天胜
电话: +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

华中区
卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄
电话: +86 (21) 2212 3206
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

池澄
电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

何超良
电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

梁浩然
电话: +86 (21) 2212 3358
hoyin.leung@kpmg.com

梁新彦
电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

麦玮峰
电话: +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

倪伟东
电话: +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

牛悟得 (Brett Norwood)
电话: +86 (21) 2212 3505
brett.norwood@kpmg.com

大谷泰彦
电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

王军
电话: +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

翁晔
电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

谢忆璐
电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

徐曦
电话: +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

张日文
电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

周波
电话: +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

董诚
电话: +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

黄及时
电话: +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

郑达隆
电话: +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

饶戈军
电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

黄中颖
电话: +86 (21) 2212 3380
henry.wong@kpmg.com

华南区
孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
cileen.gh.sun@kpmg.com

陈蔚
电话: +86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

范家珩
电话: +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

何晓宜
电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

李瑾
电话: +86 (755) 2547 1128
+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸
电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

杨彬
电话: +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

陈用冬
电话: +86 (755) 2547 1072
penny.chen@kpmg.com

罗健莹
电话: +86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

孙昭
电话: +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

曾立新
电话: +86 (20) 3813 8812
lixin.zeng@kpmg.com

香港
刘麦嘉轩
税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7165
ayasha.lau@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)
电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)
电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)
电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

许昭淳
电话: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)
电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔达信 (John Kondos)
电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

梁爱丽
电话: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

伍耀辉
电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)
电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

谭培立 (John Timpany)
电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

陈伟德 (Wade Wagatsuma)
电话: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

王磊 (Lachlan Wolfers)
电话: +852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

邢果欣
电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com