

解读《适用增值税零税率应税服务退(免)税管理办法(暂行)》

肖河背 刘厚兵

按照国务院进一步扩大交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的要求,《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号)对适用增值税零税率应税服务的政策进行了调整和补充。针对调整和补充的内容,国家税务总局对《国家税务总局关于下发〈营业税改征增值税试点地区适用增值税零税率应税服务免抵退税管理办法(暂行)〉的公告》(国家税务总局公告2012年第13号)进行了修改和补充,发布了《国家税务总局关于发布〈适用增值税零税率应税服务退(免)税管理办法(暂行)〉的公告》(国家税务总局公告2013年第47号,以下简称《办法》)。现将《办法》对国家税务总局公告2012年第13号文件修改、补充的主要内容解读如下:

一、扩大了适用增值税零税率应税服务的范围

《办法》将港澳台运输服务和承租方采用期租、程租和湿租方式租赁交通工具,从事的国际运输服务和港澳台运输服务增加到适用增值税零税率的应税服务范围。即从2013年8月1日起,零税率应税服务的范围包括国际运输服务、港澳台运输服务和向境外单位提供研发服务、设计服务四类服务。国际运

输服务包括:(1)在境内载运旅客或货物出境;(2)在境外载运旅客或货物入境;(3)在境外载运旅客或货物。港澳台运输服务包括:(1)提供的往返内地与香港、澳门、台湾的交通运输服务;(2)在香港、澳门、台湾提供的交通运输服务。研发服务是指就新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究与试验开发的业务活动。设计服务是指把计划、规划、设想通过视觉、文字等形式传递出来的业务活动,包括工业设计、造型设计、服装设计、环境设计、平面设计、包装设计、动漫设计、展示设计、网站建设、机械设计、工程设计、广告设计、创意策划、文印晒图等。

值得注意的是,《办法》明确,从境内载运旅客或货物至国内海关特殊监管区域及场所、从国内海关特殊监管区域及场所载运旅客或货物至国内其他地区或者国内海关特殊监管区域及场所,不属于国际运输服务;采用期租、程租和湿租方式租赁交通工具从事国际运输服务和港澳台运输服务的,出租方不适用增值税零税率,由承租方申请适用增值税零税率。同时,向境外单位提供的设计服务,不包括对境内不动产提供的设计服务;向国内海关特殊监管区域及场所内单位提供研发服务、设计服务不实行增值税退(免)税办法,应按规定征收增值税。

二、修补了零税率应税服务退(免)税计税依据

现行税法对出口货物劳务的增值税退(免)税的计税依据,按出口货物劳务的出口发票(外销发票)、其他普通发票或购进出口货物劳务的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书确定。(1)生产企业出口货物劳务(进料加工复出口货物除外)增值税退(免)税的计税依据,为出口货物劳务的实际离岸价(FOB)。实际离岸价应以出口发票上的离岸价为准,但如果出口发票不能反映实际离岸价,主管税务机关有权予以核定。(2)生产企业进料加工复出口货物增值税退(免)税的计税依据,按出口货物的离岸价(FOB)扣除出口货物所含的海关保税进口料件的金额后确定(所称海关保税进口料件,是指海关以进料加工贸易方式监管的出口企业从境外和特殊区域等进口的料件。包括出口企业从境外单位或个人购买并从海关保税仓库提取且办理海关进料加工手续的料件,以及保税区外的出口企业从保税区内企业购进并办理海关进料加工手续的进口料件)。(3)生产企业国内购进无进项税额且不计提进项税额的免税原材料加工后出口的货物的计税依据,按出口货物的离岸价(FOB)扣除出口货物所含的国内购进免税原材料的金额后确

定。(4) 外贸企业出口货物(委托加工修理修配货物除外) 增值税退(免) 税的计税依据, 为购进出口货物的增值税专用发票注明的金额或海关进口增值税专用缴款书注明的完税价格。(5) 外贸企业出口委托加工修理修配货物增值税退(免) 税的计税依据, 为加工修理修配费用增值税专用发票注明的金额。外贸企业应将加工修理修配使用的原材料(进料加工海关保税进口料件除外) 作价销售给受托加工修理修配的生产企业, 受托加工修理修配的生产企业应将原材料成本并入加工修理修配费用开具发票。(6) 出口进项税额未计算抵扣的已使用过的设备增值税退(免) 税的计税依据, 按下列公式确定: 退(免) 税计税依据=增值税专用发票上的金额或海关进口增值税专用缴款书注明的完税价格 \times 已使用过的设备固定资产净值 \div 已使用过的设备原值; 已使用过的设备固定资产净值=已使用过的设备原值-已使用过的设备已提累计折旧(所称已使用过的设备, 是指出口企业根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产)。(7) 免税品经营企业销售的货物增值税退(免) 税的计税依据, 为购进货物的增值税专用发票注明的金额或海关进口增值税专用缴款书注明的完税价格。(8) 中标机电产品增值税退(免) 税的计税依据, 生产企业为销售机电产品的普通发票注明的金额, 外贸企业为购进货物的增值税专用发票注明的金额或海关进口增值税专用缴款书注明的完税价格。(9) 生产企业向海上石油天然气开采企业销售的自产的海洋工程结构物增值税退(免) 税的计税依据, 为销售海洋工程结构物的普通发票注明的金额。(10) 输入特殊区域的水电气增值税退(免) 税的计税依据, 为作为购买方的特殊区域内生产企业购进水(包括蒸汽)、电力、燃气的增值税专用发票注明的金额。

《办法》规定, 实行免抵退税办法的零税率应税服务免抵退税计税依据,

为提供零税率应税服务取得的全部价款。而外贸企业兼营的零税率应税服务免退税计税依据分两种情形:(1) 从境内单位或者个人购进出口零税率应税服务的, 为取得提供方开具的增值税专用发票上注明的金额。(2) 从境外单位或者个人购进出口零税率应税服务的, 为取得的解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证上注明的金额。

《办法》所称增值税退(免) 税办法包括:(1) 免抵退税办法。零税率应税服务提供者提供零税率应税服务, 如果属于适用增值税一般计税方法的, 免征增值税, 相应的进项税额抵减应纳增值税额(不包括适用增值税即征即退、先征后退政策的应纳增值税额), 未抵减完的部分予以退还。(2) 免退税办法。外贸企业兼营的零税率应税服务, 免征增值税, 其对应的外购应税服务的进项税额予以退还。应注意的是,《办法》明确, 零税率应税服务的增值税退税率为其在境内提供对应服务适用的增值税税率。

三、规范了外贸企业兼营零税率应税服务管理

一是补充规定了外贸企业兼营零税率应税服务免退税办法的概念: 外贸企业兼营的零税率应税服务, 免征增值税, 其对应的外购应税服务的进项税额予以退还。二是补充规定了外贸企业兼营零税率应税服务免退税的计算公式: 外贸企业兼营的零税率应税服务免退税计税依据 \times 零税率应税服务增值税退税率。三是补充了兼营适用零税率应税服务的外贸企业办理出口退(免) 税资格认定及变更的有关规定。零税率应税服务提供者兼营出口货物劳务, 未办理过出口退(免) 税资格认定的, 除提供《办法》第七条第(一)项、第(二)项、第(三)项、第(四)项、第(五)项资料外, 还应提供以下资料:(1) 加盖备案登记专用章的《对外贸易经营者备案登记表》。

(2) 中华人民共和国海关进出口货物收发货人报关注册登记证书原件及复印件。

值得注意的是,《办法》强调, 已办理过出口退(免) 税资格认定的出口企业, 兼营零税率应税服务的, 应填报《出口退(免) 税资格认定变更申请表》及电子数据, 提供符合第七条第(二)项、第(三)项、第(四)项、第(五)项要求的资料, 向主管税务机关申请办理出口退(免) 税资格认定变更。零税率应税服务提供者在营业税改征增值税后提供的零税率应税服务, 如发生在办理出口退(免) 税资格认定前, 在办理出口退(免) 税资格认定后, 可按规定申报退(免) 税。主管税务机关在办理零税率应税服务出口退(免) 税资格认定时, 对零税率应税服务提供者原增值税退(免) 税办法需进行变更的出口企业, 按照《国家税务总局关于发布〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第12号)的规定, 先进行退(免) 税清算, 在结清税款后方可办理变更。

此外,《办法》补充了外贸企业兼营适用零税率应税服务免退税申报时需提供的单证。即应提供下列凭证和资料:(1)《外贸企业出口退税汇总申报表》。(2)《外贸企业兼营零税率应税服务明细申报表》(《办法》附件4)。(3) 填列外购对应的应税服务取得增值税专用发票情况的《外贸企业出口退税进销明细申报表》。(4) 以下原始凭证: ①从境内单位或者个人购进应税服务出口的, 提供应税服务提供方开具的增值税专用发票; ②从境外单位或者个人购进应税服务出口的, 提供取得的解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证; ③提供研发、设计服务的, 提供第十条第(二)项第5目所列原始凭证: a. 与零税率应税服务收入相对应的《技术出口合同登记证》复印件; b. 与境外单位签订的研发、设计合同; c. 提供零税率应税服务的发票;

保险及期货保障基金 新税收优惠政策解析

■ 刘厚兵 刘锡光

近期,财政部、国家税务总局下发《关于期货投资者保障基金有关税收政策继续执行的通知》(财税[2013]80号,以下简称80号文)和《关于保险保障基金有关税收政策继续执行的通知》(财税[2013]81号,以下简称81号文)明确,对期货投资者保障基金(以下简称期货保障基金)和保险保障基金继续予以税收优惠政策。本文针对主要涉及税种优惠政策进行归纳分析。

一、企业所得税

d.《向境外单位提供研发服务/设计服务收入营业税明细清单》(《办法》附件3); e. 从与签订研发、设计合同的境外单位取得收入的收款凭证; f. 主管税务机关要求提供的其他凭证。

四、补充了放弃或选择免税需书面声明等规定

一是补充了税务机关对采用期租、程租和湿租方式租赁交通运输工具,开展国际运输、港澳台运输服务的,应审核期租、程租和湿租的合同或协议,并审核申报退税的企业是否为承租方。二是补充了零税率应税服务提供者如果放弃适用零税率应税服务退(免)税,选择免税或按规定缴纳增值税的,应向主管税务机关报送《放弃适用增值税零税率应税服务退(免)税声明表》,办理备案

期货保障基金有两项优惠:一是5类收入不计入其应征企业所得税收入。80号文明确,对中国期货保证金监控中心有限责任公司(以下简称期货保障基金公司)根据《期货投资者保障基金管理暂行办法》(证监会令第38号,以下简称《暂行办法》)取得的下列收入,不计入其应征企业所得税收入:(1)期货交易所按风险准备金账户总额的15%和交易手续费的3%上缴的期货保障基金收入;(2)期货公司按代理交易额的千分之五至十上缴的期货保障基金收入;

手续。自备案次月1日起36个月内,该企业提供的零税率应税服务,不得申报增值税退(免)税。

提醒注意的是,《办法》取消了国家税务总局2012年第13号公告中对新适用零税率应税服务提供者,在退税审核期6个月内分别计算免抵税额和应退税额,应退税额于第7个月起办理退税的规定。《办法》强调,零税率应税服务提供者骗取国家出口退税款的,税务机关按《国家税务总局关于停止为骗取出口退税企业办理出口退税有关问题的通知》(国税发[2008]32号)规定停止其出口退税权。零税率应税服务提供者在税务机关停止为其办理出口退税期间发生零税率应税服务,不得申报退(免)税,应按规征收增值税。

《办法》自2013年8月1日起执行,

(3)依法向有关责任方追偿所得;(4)期货公司破产清算所得;(5)捐赠所得。二是4类收入暂免征收企业所得税。80号文规定,对期货保障基金公司取得的银行存款利息收入、购买国债、中央银行和中央级金融机构发行债券的利息收入,以及证监会和财政部批准的其他资金运用取得的收入,暂免征收企业所得税。

保险保障基金有一方面优惠,即对6类收入免征企业所得税。81号文明确,对中国保险保障基金有限责任公司(以

以零税率应税服务提供者提供零税率应税服务,并在财务作销售收入的日期为准。而且要注意,《办法》强调,零税率应税服务提供者在提供零税率应税服务,并在财务作销售收入次月(按季度进行增值税纳税申报的为次季度,下同)的增值税纳税申报期内,向主管税务机关办理增值税纳税和退(免)税相关申报。零税率应税服务提供者应于收入次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内收齐有关凭证,向主管税务机关如实申报退(免)税。逾期未收齐有关凭证申报退(免)税的,主管税务机关不再受理退(免)税申报,零税率应税服务提供者应缴纳增值税。■

(作者单位:江西省赣县地方税务局)

责任编辑 达青