

# 跨境应税服务增值税 免税范围及申报事项

李茜 钱核新

不久前,国家税务总局出台《关于发布〈营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告2013年第52号,以下简称52号公告),对《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)中的附件4《应税服务适用增值税零税率和免税政策的规定》(以下简称附件4)以及《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)文件中,零税率应税服务以及向境外或在境外提供应税服务(统称为跨境应税服务)适用增值税免税政策进行了细化,明确纳税人申请跨境服务免税采用备案制度,并规定自2013年8月1日起执行。

## 一、跨境应税服务增值税免税的范围

跨境应税服务增值税适用于免税的范围,主要分为在境外从事应税服务、向境外提供应税服务和零税率应税服务三个方面。

1. 23号公告只适用于购买股权后目标企业的股东全部为个人投资者的情形。

2. 23号公告未限制转让目标企业的股东必须是自然人股东,即无论转让方为自然人股东还是法人股东均适用本公告。

3. 23号公告只适用于股权收购后取得了100%股权的情形。如果购买方已经持有目标企业一定比例的股权,收购后将盈余积累转增资本是否享受免税政策,在实践中可能会存在一定争议。

4. 如果新股东购买目标企业股权后,将盈余积累分红而不是转增资本,虽然同样存在盈余积累已经在转让股权时纳税的问题,但23号公告未将此种行为纳入免税范围,基于税收法定主义的原则,此种行为仍需缴纳个人所得税。

### (二) 23号公告带来的三个计算后果

1. 资本溢价部分,如果先转增资本再转让,根据目前税法

### (一) 在境外从事应税服务适用免税的范围

纳税人在境外从事以下五类应税服务的,适用免税政策。一是工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务;二是地点在境外的会议展览服务;三是存储地点在境外的仓储服务;四是标的物在境外使用的有形动产租赁服务;五是在境外提供的广播影视节目(作品)发行、播映服务,并且在境外播映或者报道的,但不含通过境内的电台、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)。

### (二) 向境外提供应税服务适用免税的范围

纳税人向境外单位提供以下几类应税服务,属于免税的范围。包括研发和技术服务(研发服务和工程勘察勘探服务除外)、信息技术服务、文化创意服务(设计服务、广告服务和会议展览服务除外)、物流辅助服务(仓储服务除外,但境外单位从事国际运输和港澳台运输业务经停我国机场、码头、车站、领空、内河、海域时,纳税人向境外单位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,属于物

需要缴纳个人所得税,同时增加其计税基础;而先转让再转增资本,则交易双方都无需缴纳个人所得税。即利用23号公告的规定,先转让再转股,资本溢价部分无需缴纳个人所得税。

2. 对于盈余积累的其他部分(除资本溢价),根据23号公告规定,无论转让股权前转增资本还是转让后转增资本,税负相同,平衡了税负。

3. 对于所有者权益与转让股权价格差额部分的盈余积累,23号公告实行之前,转让股权后转增资本,可以增加计税基础,而23号公告实施后,不再允许增加计税基础,因此纳税人可能先转增资本再转让股权,或者直接分红,然后再增资。■

(本文系2012年度河北省社会科学基金项目〈项目批准号:HB12GL019〉的阶段性成果)

(作者单位:河北经贸大学 河北省国税局)

责任编辑 张璐怡

流辅助服务)、鉴证咨询服务、广播影视节目(作品)的制作服务、远洋运输期租服务、远洋运输程租服务、航空运输湿租服务、广告投放地在境外的广告服务(在境外发布的广告所提供的广告服务)。需注意,合同标的物在境内的合同能源管理服务、对境内不动产提供的鉴证咨询服务以及提供服务时货物实体在境内的鉴证咨询服务,不属于向境外单位提供的应税服务。

### (三) 零税率应税服务适用免税的范围

零税率应税服务适用免税的范围,主要是指不满足零税率许可条件和按简易计税方法的,按免税政策办理。一是未取得《国际船舶运输经营许可证》的水路国际运输服务;未取得《道路运输经营许可证》并且不包括“国际运输”或者《国际汽车运输许可证》的陆路国际运输服务;未取得《公共航空运输企业经营许可证》或者其经营范围未包括“国际航空客货邮运输业务”的航空国际运输服务。二是未取得《道路运输经营许可证》或者未具有持《道路运输证》的陆路至香港、澳门的交通运输服务;未取得《台湾海峡两岸间水路运输许可证》或未具有持《台湾海峡两岸间船舶营运证》船舶的水路至台湾的交通运输服务;未具有获得港澳线路运营许可的船舶水路至香港、澳门的交通运输服务;未取得《公共航空运输企业经营许可证》或者其经营范围未包括“国际、国内(含港澳)航空客货邮运输业务”的航空往返香港、澳门、台湾的交通运输服务。三是适用简易计税方法的国际运输服务;往返香港、澳门、台湾的交通运输服务以及在香港、澳门、台湾提供的交通运输服务;向境外单位提供的研发服务和设计服务,但对境内不动产提供的设计服务除外。

## 二、跨境应税服务增值税免税申报

根据财税[2013]37号附件4第六条规定,境内的单位和个人提供适用零税率的应税服务,应按月向主管退税的税务机关申报办理增值税免税手续。同时,52号公告规定纳税人申请跨境服务免税采取备案制,办理时应提交必要的证明材料,包括《跨境应税服务免税备案表》;跨境服务合同原件及复印件;属于在境外服务的应提交服务地点的证明材料原件及复印件;属于零税率应税服务的提交实际发生国际运输业务或者港澳台运输业务的证明材料;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;税务机关要求的其他资料。

需注意,跨境服务合同原件为外文的,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,如提供复印件应注明“复印件与原件一致”字样,并由法定代表人(负责人)签字或者单位盖章。

## 三、跨境应税服务增值税不予免税的规定

适用跨境服务增值税免税的纳税人,如果发生以下情况,不予享受免税政策。



一是纳税人未按规定办理跨境服务免税备案手续的不得免征增值税。二是纳税人向国内海关特殊监管区域内的单位或者个人提供的应税服务,不属于跨境服务应照章征收增值税。三是纳税人必须与服务接受方签订跨境服务书面合同,否则不予免征增值税。四是纳税人向境外单位有偿提供跨境服务,该服务的全部收入应从境外取得,否则不予免征增值税。五是纳税人向税务机关报送的材料不符合规定的,其免税备案不予受理。

## 四、跨境应税服务免税相关事项处理

一是纳税人提供跨境服务免征增值税的,应单独核算跨境服务的销售额,准确计算不得抵扣的进项税额,其免税收入不得开具增值税专用发票。例如,某国际航运公司为增值税一般纳税人,主要从事国内至境外的海上运输业务,但计税方式按简易计税(税率3%),其国际运输收入实行免征增值税办法。2013年10月,该企业向境外运输货物,取得海上运输收入合人民币900 000元,取得国内运输收入150 000元,销项税额16 500元,并在当月计入国内与国际运输收入。当月购进修理运输轮船零部件,取得进项税额90 000元。根据52号公告规定,在当期对取得的国际运输收入900 000元按备案制向税务机关进行了免税申报,将不得抵扣的进项税额90 000元做了进项税额转出,并且对国内运输收入150 000元按3%的税率进行计算,当期应纳税额 $=150\,000 \div (1+3\%) \times 3\% = 4\,368.93$ (元)。

二是原签订的跨境服务合同发生变更或者跨境服务的有关情况发生变化,变化后仍属于免税跨境服务范围的,纳税人应向主管税务机关重新办理跨境服务免税备案手续。

三是按52号公告规定,在8月1日前已进行免税申报的,应补办备案手续;未进行免税申报已征税的,按规定办理跨境服务备案手续后,可以申请退税或者抵减以后的应纳税额;已开具增值税专用发票的,应将全部联次追回后方可办理跨境服务免税备案手续。如果纳税人提供的跨境服务不在免税范围内的,应照章征收增值税。■

(作者单位:贵州财经大学MBA中心)

责任编辑 李卓