

关于跨境服务收入增值税免税问题

基于全球供应链及公司整体经营战略的考虑，多数企业涉及大量的跨境交易。实际上大多数的交易会同时涉及服务业务。“营改增”后，曾经免税的业务模式需要重新界定。

2013 年 9 月 18 日，国家税务总局公布了 2013 年第 52 号公告（以下简称“52 号公告”），在全国范围内就跨境应税服务的免税管理办法作出了明确。继财政部、国家税务总局下发财税[2013]37 号文件（即《关于在全国开展交通运输业和现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》，随着营改增试点行业的扩大，该文件已被 2013 年 12 月 20 日下发的财税[2013]106 号文件，即《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》取代）采用对“出口服务”实行增值税零税率或免税政策之后，52 号公告的出台侧重于解决增值税免税政策在执行层面的问题。52 号公告自 2013 年 8 月 1 日起执行，但对于纳税人此前提出的符合条件的跨境应税劳务，纳税人也可根据 52 号公告的规定办理免税手续。

52 号公告在具体内容上明确了提供跨境服务可享受免税优惠待遇的具体标准和申请免税程序，但是落实到具体实践中，仍有一些问题需要进一步明确，因此各地陆续出台了一些法规进行明确：

- 2013 年 10 月 29 日，上海市国税局公布了上海市国家税务局公告[2013]3 号（以下简称“3 号公告”）《关于本市营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税备案及前期试点期间税款清算有关问题的通告》，对九项跨境服务类型免税备案所需提供的资料以及公告发布之前跨境服务税务处理清算的时间、条件、具体规定进行了明确，是目前各地出台具体实施办法中规定较为详细的文件。
- 2013 年 11 月 27 日，北京市国家税务局公布了北京市国家税务局公告 2013 年第 22 号公告（以下简称“22 号公告”）《关于营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理有关问题的公告》，简要的对个别类型跨境服务还需提供的资料及清算工作进行了规定。

总体来说，我们认为上述公告对于统一营改增试点以来各地税务机关对于此类服务的实践操作不相一致的情况有着积极广泛的意义。

52 号公告的主要内容

公告罗列了九项跨境服务免征增值税，在符合相应规定条件的情况下，纳税人可通过向税务局申请办理跨境服务免税备案手续后，在申报相应增值税时做免税处理；同时

也可以就文件公布之前、营改增试点之后已取得的跨境服务收入进行清算。此九项跨境服务类型包括：

- 1) 工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务
- 2) 会议展览地点在境外的会议展览服务
- 3) 存储地点在境外的仓储服务
- 4) 标的物在境外使用的有形动产租赁服务
- 5) 在境外提供的广播影视节目（作品）发行、播映服务
- 6) 未取得相关经营许可证的国际运输服务；
- 7) 未取得相关经营许可证的港、澳、台运输服务；
- 8) 适用简易计税方法的国际运输服务、港澳台运输服务及向境外单位提供的研发服务和设计服务；
- 9) 向境外提供的研发和技术服务（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）、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，以及广告投放地在境外的广告服务。

——一般要求

52 号公告对可享受增值税免税待遇的跨境应税服务新增了以下适用条件：

- 纳税人必须与服务接收方签订跨境服务书面合同
- 纳税人向境外单位有偿提供跨境服务的，该服务的全部收入应从境外取得
- 纳税人应到主管税务机关办理跨境服务收入免税备案手续

——特别要求

文件下发的过程中，各地税务局对于跨境服务免税的条件进行了更加细化的规定。以 3 号公告和 22 号公告为例，根据不同类型的服务，为了更明确的证明所提供属于免征增值税的跨境服务范围，还需提供以下资料：

- 接受方在境外的注册登记证明
- 证明服务地点在境外的情况下，需提供有关行政主管部门或公证机构、律师事务所等第三方出具的证明服务地点在境外的资料；
- 人员、设备的出入境记录，22 号公告中更加明确的规定了需要提供主要业务人员（1~3 人）出境提供服务期间的《出入境记录查询结果》；
- 国际运输业务或者港澳台运输业务的载货、载客提单或舱单；
- 经主管部门认定的技术出口合同登记证书、离岸服务外包的确认文件等；
- 不动产在境外的证明文件。

——实务操作

我们注意到，由于 52 号公告以及各地方发布的公告仍存在一些较为模糊的描述，因此各地的实务操作中也遇到了实际执行差异较大的问题，例如：

- 对于跨境服务增值税免税，公告内容中采取“备案申请”的方式。但是由于税收优惠的性质，税务局对于税收风险的控制，一种做法是完全由企业自我评估，税务局做形式审核，予以免税备案，另一种做法是前置的审批手续，对于服务

的实际发生、性质、收入等做实质审查，确认符合条件后再予以确认，是否能有一种方式能兼顾税收风险的把控和企业管理的高效呢？

- 由于公告中指出，“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，应向主管税务机关重新办理跨境服务免税备案手续”。因此实务操作中对于跨境服务免税备案制度是采取合同备案制还是收入备案制存在分歧，同一笔合同下的分期收入是否需要依次进行备案？纳税人同客户签订标准格式合同，是否每次都需要另行备案？

评论

对于 52 号公告和各地方执行公告，我们建议中国境内的纳税人，要密切留意以下的问题：

- 评估企业的服务是否属于根据公告规定免税的跨境劳务，对于备案制情况下，相应的税务风险由企业自行承担，税务机关保留定期或不定期的检查机制，如企业自身判定不当将会导致补缴税款或者滞纳金罚款的风险；
- 是否需要对现有的商业安排和合同服务条款做出改进调整，寻求可能的税负优化机会。例如实践中较多存在的关联方之间提供服务的情况，由于关联方之间还存在转移定价的情况，其服务的实质及形式也是税务部门重点关注的情形；
- 对于增值税免税的九种跨境服务类型中，与增值税零税率的服务类型有一定的重叠，两者的区别在于前者无需为应税服务缴纳销项税，但相应的进项税也不能抵扣，后者无需缴纳销项税的同时可获得进项税的抵扣。这样对于企业享有何种税收优惠需要进行判定。

另外，值得注意的是，根据各地的规定，公告发布之前的跨境应税服务项目的清算工作陆续已经开展，并且公告设定的清算期较短，对于较多企业，涉及的税收金额较大，企业应积极与主管税务机关就当地的执行事宜进行及时的沟通。

本文内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料做出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关资料或其它税务分析及意见，请联络：

叶江莲 合伙人

电话：+8610 6591 3000

电邮：Queenaya@cplchina.cn

关于中伯伦

CPL(“中伯伦”)系指中伯伦网络及/或中伯伦网络中的分支机构，包括中伯伦咨询有限公司和中伯伦税务师事务所，以及中伯伦北京、上海、武汉的服务机构。中伯伦致力于提供专业的意见、高品质的交付成果，以及指导我们日常决策的一套共同的核心价值。

作为一家领先的税务、财务和咨询服务事务所，中伯伦以其对全球性客户、中国多元化产业集团和拟上市公司的精致服务著称，并已在产业税负优化、公司财务治理和兼并收购咨询服务多个方面赢得广泛的客户声誉。