

国家税务总局公告 2013 年第 47 号解读之三：零税率的放弃与选择

2013 年 8 月 7 日，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，根据《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）规定，国家税务总局制发了《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《47 号公告》）。《47 号公告》第十四条规定：“零税率应税服务提供者提供适用零税率的应税服务，如果**放弃适用零税率，选择免税或按规定缴纳增值税的**，应向主管税务机关报送《提供零税率应税服务放弃适用增值税零税率声明》（附件 5），办理备案手续。**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。**”为便于各相关企业准确把握该项政策，中翰国际深圳思迈特财税咨询顾问服务机构特对“零税率的放弃与选择”进行深入的分析、解读如下：

一、为什么要放弃适用零税率

服务贸易出口适用零税率的免（退）税办法有免抵退税、免退税两种，其核心内涵与货物劳务出口免（退）税办法如出一辙，都是通过退还零税率应税服务所耗用的进项税额，使其以不含税价进入国际市场参与竞争。而纳税人提供零税率应税服务一旦放弃适用零税率，则可选择适用免税或按规定缴纳增值税办法。为便于大家理解，我们将零税率应税服务适用不同计算办法的差异列示如下表：

零税率应税服务免（退）税与免税、征税的差异比较（假设不含内销收入）

项目 适用办法	销项税额	进项税额	应纳税额	免抵退税额	应退税额	免抵税额	期末留抵税额
免抵退税	零	允许抵扣，未抵减完的退还	销项-进项	计算	计算	计算	计算
免退税	不计算	全额退还	不计算	不计算	计算	不计算	不计算
免税	不计算	进项转出，影响当期损益	不计算	不计算	不计算	不计算	不计算
征税	计算销项	允许抵扣	销项-进项	不计算	不计算	不计算	计算

由上表可知，对于零税率应税服务的进项税额，在免抵退税办法下允许抵减应纳增值税额，

未抵减完的予以退还；在免退税办法下，相应的进项税额可以全额退还；在免税办法下，则须进项转出，记入“主营业务成本”等损益科目，直接影响当期损益；在征税办法下，可以按规定抵扣销项税额。对于零税率应税服务免抵税额的计算，则仅适用于免抵退税办法，而根据《财政部、国家税务总局关于生产企业出口货物实行免抵退税办法后有关城市维护建设税教育费附加政策的通知》（财税[2005]25号）规定，**经国家税务局正式审核批准的当期免抵的增值税税额应纳入城市维护建设税和教育费附加的计征范围，分别按规定的税（费）率征收城市维护建设税和教育费附加**。此外，在征税办法下，由于存在应纳增值税额，同样也存在城市维护建设税和教育费附加问题。正是由于上表所述差异的存在，导致同样的业务，在不同的计算办法下，可能其净利润或净现金流量并不相同，纳税人可根据自身实际情况选择最为有利的计算办法，这也是为什么财税[2013]37号文及《47号公告》规定，允许零税率应税服务提供者放弃适用零税率的原因所在。

二、如何放弃适用零税率

为进一步说明不同计算办法的差异，我们举例说明，假设某企业向某境外单位提供零税率应税服务，当月出口销售额 100 万元（人民币），销售成本 80 万元（人民币），应税服务适用税率 6%，适用城市维护建设税及教育费附加 12%，适用企业所得税税率 25%，无内销应税收入，假定期末留抵税额、当期应退税额无时间差，以下分别按免抵退税、免退税、免税、征税四种办法，每种办法分五种情形，即：应税服务进项税额为零（表中所列“情形五”）、应税服务进项税额大于零小于外销应税服务收入按适用税率计算销项税额（表中所列“情形三和四”）、应税服务进项税额等于外销应税服务收入按适用税率计算销项税额（表中所列“情形二”）、应税服务进项税额大于外销应税服务收入按适用税率计算销项税额（表中所列“情形一”）。具体如下：

（一）免抵退税办法下的计算

序号	项目	情形一	情形二	情形三	情形四	情形五	备注
A	出口销售收入	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	
B	出口销售成本	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	
C	销项税额	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
D	进项税额	10.00	6.00	5.00	2.00	0.00	
E	应纳增值税额	-10.00	-6.00	-5.00	-2.00	0.00	C-D
F	当期免抵退税额	6.00	6.00	6.00	6.00	6.00	A×6%

序号	项目	情形一	情形二	情形三	情形四	情形五	备注
G	当期应退税额	6.00	6.00	5.00	2.00	0.00	
H	当期免抵税额	0.00	0.00	1.00	4.00	6.00	F-G
I	期末留抵税额	4.00	0.00	0.00	0.00	0.00	G-E
J	城建及教育费附加	0.00	0.00	0.12	0.48	0.72	
K	应纳税所得额	20.00	20.00	19.88	19.52	19.28	A-B-J
L	应纳企业所得税	5.00	5.00	4.97	4.88	4.82	K×25%
M	净利润	15.00	15.00	14.91	14.64	14.46	K-L
N	净现金流量	15.00	15.00	14.91	14.64	14.46	A-B-D-E-J-L

(二) 免退税办法下的计算

序号	项目	情形一	情形二	情形三	情形四	情形五	备注
A	出口销售收入	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	
B	出口销售成本	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	
C	销项税额						
D	进项税额	10.00	6.00	5.00	2.00	0.00	
E	应纳增值税额						
F	当期免抵退税额						
G	当期应退税额	10.00	6.00	5.00	2.00	0.00	
H	当期免抵税额						
I	期末留抵税额						
J	城建及教育费附加						
K	应纳税所得额	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00	A-B
L	应纳企业所得税	5.00	5.00	5.00	5.00	5.00	K×25%
M	净利润	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	K-L
N	净现金流量	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	A-B-D+G-L

(三) 免税办法下的计算

序号	项目	情形一	情形二	情形三	情形四	情形五	备注
A	出口销售收入	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	
B	出口销售成本	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	
C	销项税额						
D	进项税额	10.00	6.00	5.00	2.00	0.00	
E	应纳增值税额						
F	当期免抵退税额						
G	当期应退税额						
H	当期免抵税额						
I	期末留抵税额						
J	城建及教育费附加						
K	应纳税所得额	10.00	14.00	15.00	18.00	20.00	A-B-D
L	应纳企业所得税	2.50	3.50	3.75	4.50	5.00	K×25%
M	净利润	7.50	10.50	11.25	13.50	15.00	K-L
N	净现金流量	7.50	10.50	11.25	13.50	15.00	A-B-D-L

(四) 征税办法下的计算

序号	项目	情形一	情形二	情形三	情形四	情形五	备注
A	出口销售收入	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	
B	出口销售成本	80.00	80.00	80.00	80.00	80.00	
C	销项税额	6.00	6.00	6.00	6.00	6.00	
D	进项税额	10.00	6.00	5.00	2.00	0.00	
E	应纳增值税额	-4.00	0.00	1.00	4.00	6.00	
F	当期免抵退税额						
G	当期应退税额						
H	当期免抵税额						
I	期末留抵税额	4.00					

序号	项目	情形一	情形二	情形三	情形四	情形五	备注
J	城建及教育费附加		0.00	0.12	0.48	0.72	$E \times 12\% (E > 0)$
K	应纳税所得额	20.00	20.00	19.88	19.52	19.28	A-B-J
L	应纳企业所得税	5.00	5.00	4.97	4.88	4.82	$K \times 25\%$
M	净利润	15.00	15.00	14.91	14.64	14.46	K-L
N	净现金流量	9.00	9.00	8.91	8.64	8.46	A-B-D-E-J-L

(五) 四种办法下的净利润与净现金流量比较

项目	情形一	情形二	情形三	情形四	情形五	备注
进项税额	10.00	6.00	5.00	2.00	0.00	
净利润（免抵退）	15.00	15.00	14.91	14.64	14.46	
净利润（免退税）	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	
净利润（免税）	7.50	10.50	11.25	13.50	15.00	
净利润（征税）	15.00	15.00	14.91	14.64	14.46	
净现金流量（免抵退税）	15.00	15.00	14.91	14.64	14.46	
净现金流量（免退税）	15.00	15.00	15.00	15.00	15.00	
净现金流量（免税）	7.50	10.50	11.25	13.50	15.00	
净现金流量（征税）	9.00	9.00	8.91	8.64	8.46	

由上述表格分析可知，在没有内销应税服务收入的情况下，当应税服务出口销售收入和出口销售成本不变时，由于采用不同的计算办法，会产生不同的净利润和净现金流量；同时，随着进项税额的变动，即使在同一种计算办法下，也会产生不同的净利润和净现金流量。我们可以简单归纳如下（以下讨论除非明示，不考虑内销收入）：

1、当进项税额等于零时，即零税率应税服务未取得任何进项税额，免税和免退税办法下的净利润及净现金流量最大。因为此时，不需要计算应纳税增值额和免抵税额，免税办法也没有进项税额可转出，也就不需要计算城市维护建设税和教育费附加；而在免抵退税办法下存在免抵税额（此时免抵税额最大），在征税办法下存在应纳税增值额（此时应纳税增值额最

大)，需要计算城市维护建设税和教育费附加。此时若放弃适用零税率，可选择适用免税政策。

2、当进项税额大于零小于按适用税率计算的销项税额时（假设），免退税办法下的净利润最大，其次是免抵退税和征税办法，再次是免税办法。因为此时，免退税办法既不存在应纳增值额，也不存在免抵税额，更不存在进项税额转出。而此时免抵退税办法下的免抵税额实际上就等于征税办法下的应纳增值额，因此二者的城市维护建设税和教育费附加相等，自然净利润亦相等，但征税办法下由于应纳税增值额（大于零）的存在导致净现金流量最小。免税办法下则需转出进项税额，对当期净利润减少的影响最大。此时无需放弃适用零税率，若可变更免（退）税适用办法，可选择变更为免退税。

3、当进项税额大于等于按适用税率计算的销项税额时（假设），免抵退税与免退税和征税办法下的净利润相等且最大，其次是免税。因为此时免抵退税办法下的免抵税额为零，征税办法下的应纳增值额也为零，而在免税办法下却需要进项税额转出减少当期净利润。

4、在征税模式下，由于需要计算增值税销项税额，通常其净现金流量在四种办法下是最小的，如免抵退与征税模式下，其差额正好等于出口销售收入乘以适用税率。

5、当外销应税服务进项税额足够大而内销进项税额严重不足时，若考虑资金的时间价值，也许征税政策是更好的选择。因为此时无需等待烦琐、复杂的出口退税程序；同时对于应税服务的境外购买单位而言，若考虑自身的商务安排，也许更愿意选择征税政策。

综上，由于一旦放弃适用零税率政策，36个月内提供零税率应税服务不得申报退（免）税，因此对于应税服务零税率政策的放弃并不是一个简单的问题，需要纳税人从长远的观点出发，综合考虑应税服务对应的进项税额的大小及其稳定性，以及内销与外销之间的协调性。此外，若纳税人应税服务的进项税额存在较大波动性，则可根据需要设立外贸企业，通过外贸企业适用免退税的办法，规避因进项税额波动导致的净利润和净现金流量损失。

联系我们

中国转让定价网 <http://www.cntransferpricing.com/>

深圳市思迈特企业管理咨询有限公司

中翰国际转让定价税务服务联盟

深圳君信税务师事务所有限公司

深圳德永/卫亚会计师事务所

谢维潮咨询总监

电话：0755-82810900

Email: xieweichao@cntransferpricing.com

王新咨询总监

电话：0755-82810831

Email: wangxin@cntransferpricing.com

何云华经理

电话：0755-82810831

Email: heyunhua@cntransferpricing.com

王理经理

电话：0755-82810831

Email: wangli@cntransferpricing.com

李敦峰经理

电话：0755-82810831

Email: lidunfeng@cntransferpricing.com

刘琴经理

电话：0755-82810831

Email: liuqin@cntransferpricing.com