



Hong Kong Institute of
Certified Public Accountants
香港會計師公會

深圳市國家稅務局與香港會計師公會 稅務交流會議摘記

2016

前言

香港會計師公會（“公會”）非常榮幸能與深圳市國家稅務局（“深國稅”）於 2016 年 12 月 9 日在深圳舉行交流會議，並就不同稅務議題誠摯討論和交流。

以下是由公會撰寫的會議摘記。請注意：此摘記謹代表深國稅與會人員的個人意見及只可視作一般參考文件，並不會對任何與會人士構成約束力。在使用會議摘記內容到你的特定情況前，務請尋求專業意見。

公會亦特別感謝安永派出代表負責記錄會議的內容。

會議摘記

討論事項

A. 企業所得稅

1. 國家稅務總局 [2015] 7 號公告
 - a. 合理商業目的
 - b. 轉讓價格計稅基礎
 - c. 7 號公告利息和滯納金問題
 - d. 穿透
 - e. VIE 架構
2. 企業重組
 - a. 跨境重組的非居民企業所得稅問題
 - i. 59 號文跨境重組特殊性稅務處理問題
 - ii. 企業合併涉及跨境重組適用特殊性稅務處理的問題
 - iii. 非居民企業註銷涉及跨境重組問題
 - iv. 境外母公司企業性質變更的跨境重組問題
 - b. 關於財稅 [2014] 109 號文和國家稅務總局 [2015] 40 號公告的執行和理解

B. 稅收協定優惠與境外稅收抵免問題

1. 居民身份證明書及居民身份認定
 - a. 中港稅收協定的優惠

- b. 常設機構
- 2. 企業稅收抵免問題
 - a. 合夥企業／稅收透明實體如何適用間接抵免？
 - b. 計算企業境外所得稅收抵免時合夥企業對直接抵免和間接抵免影響問題
 - c. 合夥人的適用抵免
 - d. 境外間接抵免
 - e. 合併申報
- 3. 中國居民企業和外國受控企業
- 4. 向境外支付代墊費用問題

C. 增值稅

- 1. 外國企業常駐代表機構繳納增值稅問題
- 2. 營改增跨境行為徵稅問題
 - a. 36 號文
 - b. 53 號第一條
- 3. 進口增值稅的抵扣問題
- 4. 轉讓在新三板掛牌交易的股份是否繳納增值稅
- 5. 集中採購的增值稅問題
- 6. 納稅主體（非居民企業構成常設機構境外所得增值稅問題）
- 7. 基金或理財產品的分紅（非固定收益），是否不屬於增值稅應稅範圍？

D. 有關金融業稅務問題

- 1. 收購不良貸款／不良資產稅務問題
 - a. 有關增值稅問題
 - b. 有關企業所得稅問題
- 2. 金融商品轉讓

3. 非金融企業應收未收利息增值稅問題
4. 資金無息往來視同銷售及銀行理財產品的增值稅問題

E. 綜合題

1. 合規指引
2. 合夥企業稅務處理的法規

出席人員包括：

深國稅

何進	總經濟師
羅幗秀	國際稅務管理處處長
劉佳	國際稅務管理處副處長
吳曉丹	人事處副處長
馮治國	企業所得稅處副處長
何榮枝	註冊稅務管理中心
陳銀燕	國際稅務管理處
盧爾濱	國際稅務管理處
周炎元	國際稅務管理處
方勇灝	國際稅務管理處
歐陽遠怡	貨物與勞務稅處

公會

譚振雄	稅務師會執行委員會主席及內地稅務委員會召集人
蘇國基	稅務師會執行委員會副主席及內地稅務委員會會員
陳錦榮	稅務師會執行委員會及內地稅務委員會會員
張藹頌	內地稅務委員會會員
許昭淳	內地稅務委員會會員
利文歡	內地稅務委員會會員
蕭詠恩	內地稅務委員會會員
王舜宜	內地稅務委員會會員
湯婷	安永會計師事務所中國稅務與商務諮詢經理
蔣偉光	倡導及專業發展副總監
方玉影	倡導及專業發展助理行政主任

討論事項

A. 企業所得稅

1. 國家稅務總局（“國稅總局”）[2015] 7 號公告

a. 合理商業目的

在實際操作中，對於“合理商業目的”的判斷標準還是相對不夠明確。具體包括：

- 第三條第一項的“境外企業股權主要價值是否直接或間接來自於中國應稅財產”的判斷標準是什麼？如是否需要納稅人提供相關機構出具的股權評估報告來判斷股權的價值構成？有無其他的判斷標準？
- 第三條第一項的“境外企業資產是否主要由直接或間接在中國境內的投資構成，或其取得的收入是否主要直接或間接來源於中國境內”的具體判斷標準是什麼？

稅務機關是否能夠對於近年的案例進行一定的梳理，進一步明確關於 7 號公告中“合理商業目的”的判斷標準。

另外，對於 7 號公告，很多香港中間控股公司的商業實質包括控股和融資等，在判斷間接轉讓中國公司股權的時候，如果不適用集團內部重組的安全港規則的情況下，如果不直接適用黑名單，而需要進一步判斷商業實質的情況下，如果交易有合理商業實質，那麼稅務機關是否還會傾向估算出中國公司的價值，進而要求就這部分中國公司的價值在中國繳稅。

深國稅：

- 一般而言境外企業股權的“主要價值”即為大於 50% 的價值。7 號公告第 10 條規定企業需提交“用以確定境外股權轉讓價款的資產評估報告及其他作價依據”。因此，稅務機關會參考企業提交的評估報告等資料評定境外企業股權的價值。
- “主要來源”的判斷即為 50% 以上的收入來源於中國境內。所謂的收入也包括投資收益、股息紅利等。稅務機關對此未規定具體的判斷標準，實際操作中國需綜合考慮相關因素後進行判斷。

- 深國稅確實處理過較多同類案例，但處於保護納稅人資訊的角度不便進一步披露。對於“合理商業目的”目前無統一標準，無相對規範的定義。一般而言，稅務機關主要考察以下方面：
1、該交易是否是人為策劃安排的，且通過策劃獲取了相應的稅收利益。
2、主觀動機如何，是否以獲取稅收利益為唯一目的。
3、除了考慮中國境內的稅務處理，稅務機關會從全球範圍考察相關所得如若作為不徵稅收入是否具有合理性。
- 在實際操作中，判定“商業實質”時，不能僅考慮企業的控股和融資功能，仍然需要綜合考察企業的實質決策是由誰決定，董事會薪酬是誰承擔等因素。稅務機關認為很多中間層公司確實具有控股和融資職能，但這也恰好證明此類公司的“導管”性質。

b. 轉讓價格計稅基礎

按照 7 號公告計算間接轉讓被轉讓企業增值額時，納稅人應使用交易日被轉讓企業價值作為計算基礎，還是其它基礎來計算增值額？

如果間接股權轉讓的轉讓方按 7 號公告申報而且交了稅，以後直接股權轉讓時，被轉讓中國公司的計稅基礎可以按上次 7 號公告交稅時申報的轉讓價嗎？（這裡涉及到不同層級作為投資主體的問題）

- 例一

有關交易在第一次的間接轉讓中並沒有按照 7 號公告繳納所得稅（其中原因可能是第一次的間接交易於 2008 年前發生；也可能是由於當時交易雙方並沒有就有關交易進行申報），日後原買家把手上間接買回來的境外公司股權出售時，在轉讓交易中如何計算這交易賣家的增值額從而計算所得稅，原間接收購的成本可否視為可抵扣的股權轉讓成本？（例如，有相關支付文件和股權協議證明）

- 例二

在第一次的間接交易中，海外公司通過收購一家離岸公司的股份而持有中國企業的股份，該離岸公司已被穿透而且該間接轉讓已納稅。海外公司其後直接轉讓中國企業股份。由於海外公司實際付出的成本是之前收購離岸公司的層級，而且收購時該離岸公司已被穿透，此次直接轉讓計算中國公司的股權轉讓成本時，可否

考慮其收購離岸公司的成本，而不是中國企業的出資額？

深國稅：

- 稅務機關在判定股權轉讓“增值額”一般會參照國稅函 [2009] 698 號文對股權轉讓所得的規定，即一般以轉讓價格作為收入，以實際出資額作為投資成本。對於交易日被轉讓企業價值的看法，目前稅務機關確實尚未進一步考慮交易日被轉讓企業的價值，在實際操作中稅務機關目前仍然從收入層面入手，必要時進行相關稅務調整。
- 稅務機關會考慮以前一次交稅申報的轉讓價作為後續轉讓的計稅基礎，以避免雙重徵稅。對於不同層級投資主體的問題，尚需進一步探討。
- 就例一而言，稅務機關會考慮以前一次交稅申報的轉讓價作為計稅基礎，以避免雙重徵稅。但仍需具體案例具體分析。對於例二，稅務機關認為需要具體分析有關的案例。

c. 7 號公告利息和滯納金問題

7 號公告第十三條規定股權轉讓方未按期或未足額申報繳納間接轉讓中國應稅財產所得應納稅款，應當按照稅款所屬納稅年度中國人民銀行公佈的與補稅期間同期的人民幣貸款基準利率對股權轉讓方按日加收利息；未按規定提供資料或申報繳納稅款的，按基準利率加 5 個百分點計算利息。在實際操作中，我們遇到過稅局按照稅款徵收滯納金的情況，請問 貴局現在一般是如何處理同類型個案？

深國稅：稅務機關認為首先需要明確的是滯納金主要屬於稅收征管法和一般反避稅相關規定的管轄範圍，利息則屬於特別納稅調整辦法的管轄範圍。在實際操作中，其他省市可能會徵收利息和滯納金。目前深國稅認為是否徵收利息和滯納金仍然要區分不同的調整範圍分別適用。例如 7 號公告規定的間接股權轉讓中需要備案的情形，如若企業自行申報後，仍有未按期或足額申報的情況，則適用滯納金。如若屬於特別調整情形，則一般適用利息。綜合而言，需要具體情況具體分析。

d. 穿透

目前有很多在境外上市的企業申請退市並準備回歸 A 股市場。一般來

說其重組的過程涉及私有化（大股東向小股東收購股權），或者境外的控股公司會有合併的安排。這種情況下，由於原來的集團控股公司是上市的主體，可否理解為上市公司一般負有一定的功能和風險（例如投融資方面），就算出現股權轉讓，也可以理解為有合理商業目的的公司而不因為 698 號文或 7 號公告而被看穿？

深國稅：目前稅法文件對於安全港的規定只適用於股息，7 號公告也未明確提及穿透原則。因此仍然需要綜合考慮後進行判斷。

e. VIE 架構

如果含有 VIE 架構的集團出現間接轉讓而需要徵稅的問題，該集團即持有法律上有股權關係的外商獨資企業（WFOE），也通過 VIE 協議對由境內自然人持股的境內企業。在這情況下，那一個企業才是徵稅主體？即是，是否僅有 WFOE，而非 VIE，視為被間接轉讓的公司嗎？因為 VIE 在法律上仍然是個人持有，與境外公司沒有股權關係。（這問題涉及如何、需否在 WFOE 和 VIE 之間分配間接轉讓的所得和稅源問題）。

深國稅：他們暫無處理同類案件。目前的看法是應尊重法律架構，即一般只針對 WFOE 確定轉讓所得。但是考慮到 VIE 架構背後較多為個人進行控制，追溯到個人將按 20% 繳納個人所得稅，因此稅務機關也會審查 VIE 架構後的實際控制人。對於是否需要及如何分配 WFOE 和 VIE 內資企業之間的價值，由於尚無案例，需結合案件具體分析。

2. 企業重組

a. 跨境重組的非居民企業所得稅問題

目前 59 號文涉及跨境重組的特殊性稅務處理範圍，僅限於第七條所列舉的三種情況：

- (一) 非居民企業向其 100% 直接控股的另一非居民企業轉讓其擁有的居民企業股權，沒有因此造成以後該項股權轉讓所得預提稅負擔變化，且轉讓方非居民企業向主管稅務機關書面承諾在 3 年（含 3 年）內不轉讓其擁有受讓方非居民企業的股權；

- (二) 非居民企業向與其具有100%直接控股關係的居民企業轉讓其擁有的另一居民企業股權；
- (三) 居民企業以其擁有的資產或股權向其100%直接控股的非居民企業進行投資；

但企業重組過程中，有很多的其他交易類型也具有相同的性質，但無法享受特殊性稅務處理，讓企業無法理解。是否可以參考第七條第（四）項：財政部、國稅總局核准的其他情形，通過深圳稅務機關上報稅務總局個案批復的方式，適用特殊性稅務處理。有沒有深圳相關案例供參考？

具體包括：

i. 59號文跨境重組特殊性稅務處理問題

59 號文中第七條有關跨境重組規定的第（二）款中，非居民企業向與其具有 100%直接控股關係的居民企業轉讓其擁有的另一居民企業股權，貴局解讀為何種 100%直接控股關係才可選擇適用特殊性稅務處理規定，即 1) 非居民企業向其 100%直接控股的中國居民企業或／及 2) 中國居民企業向其 100%直接控股的非居民企業？

深國稅：對此各個地方的稅務機關看法不一致。有的稅務機關認為母子關係和子母關係均屬於直接控股關係。此外，部分稅務機關認為股權收購和資產收購需要適用上述 3 種情形，其他形式的重組交易並不受上述 3 種情形的限制。

對於除 59 號文列舉的 3 種情形外，有無其他可適用特殊重組的情形（例如本文列舉的幾種情形），各地稅務機關也曾紛紛向國稅總局反應，但未有明確指引。稅務機關將會進行下一步的研究，日益完善稅法規定以方便納稅人。

ii. 企業合併涉及跨境重組適用特殊性稅務處理的問題

如果兩個由境外非居民企業控股的中國居民企業發生合併，是否會被視為跨境重組，從而需要滿足上述條件才能適用特殊性稅務處理？如果是的話，由於被合併方的股權變化不屬於上述任何一種重組，似乎不能夠享受特殊性稅務處理。但實質上，在合併過程中，不會有任何的非股權支付，特別是對於同一非居民企業股東控制下的居民企業合併，沒有任何其他經濟利益的流入，如果

按照一般性稅務處理確認所得並繳納企業所得稅，不是很合理。

深國稅：目前國稅總局否定了兩個由境外非居民企業控股的中國居民企業發生合併被視為跨境重組的看法。實際操作中各地稅局機關的口徑不一致。深國稅認為需要結合案件具體分析。

iii. 非居民企業註銷涉及跨境重組問題

如果一個居民企業的境外母公司發生註銷，會造成該居民企業的股權發生變動。雖然 59 號文關於跨境重組的條款也沒有具體列舉這類交易涉及的股權收購可以享受遞延稅款的特殊性稅務處理。但在實操上稅款的遞延稅款的特殊性稅務處理是否適用？

深國稅：目前尚未有確切判斷。初步看法是上述情形會作為股權轉讓處理。

iv. 境外母公司企業性質變更的跨境重組問題

如果一個居民企業的境外母公司發生企業性質變更（例如從法人企業變為合夥企業），是否會被視為發生了該居民企業的股權轉讓？

深國稅：目前尚未有確切判斷。初步看法是上述情形會作為股權轉讓處理

b. 關於財稅 [2014] 109 號文和國家稅務總局 [2015] 40 號公告的執行和理解

貴局是否已經有企業適用了 109 號文以劃轉股權的方式取得了特殊性稅務處理？跨國公司（而非國有企業）在操作中能否適用 109 號文（假設跨國公司在境內的居民企業之間的劃轉）？需要參考 59 號文等關於特殊性稅務處理的法規進行備案嗎？（實際操作中需否備案似乎不清晰）

假設一個劃轉案例：母公司 A（居民企業）將子公司 B（居民企業）的股權劃給了 A 的 100%全資子公司 C（居民企業），那麼劃轉以後，C 是否一定在 12 個月內不可再轉讓 B 的股權呢？（看文似乎沒有這個

要求)

另外，A 是否一定在 12 個月內也不可再轉讓 C 的股權呢？

同樣上面這個案例，如果被劃轉的標的 B 是非居民企業，可以適用 109 號文麼？

深國稅：109 號文出台的背景確實是為解決國有企業改制。從文件角度而言未排除非國有企業適用此規定。因此，稅務機關認為非國有企業發生相關性情，可按照 109 號文和 40 號公告規定的程序執行，在企業當年的匯算清繳前報告即可。

對於 C 是否一定在 12 個月內也不可再轉讓 B 的股權，109 號文實際是參照 59 號文大原則，並對 59 號文的相關規定做出補充。因此，參照 59 號文對鎖定期的規定，109 號文下 C 對被劃轉企業 B 的股權在 12 個月內不得轉讓。

對於 A 是否一定在 12 個月內也不可再轉讓 C 的股權，在實際操作中該問題的處理確實有爭議。對於重組資產本身是否有鎖定期規定，是否可以發生轉讓確實無明確規定。現行法規只規定了劃轉雙方的鎖定期。稅務機關將後續尚研究。考慮到該問題屬於政策的空白點，建議企業從風險控制的角度，儘量在 12 個月內避免發生轉讓行為。

如果有關的劃轉是非居民企業（即上述的 B），深國稅表示目前未有明確規定有關的情況是否適用 109 號文。如果有企業發生類似情況，可以向深國局反應以便逐級上報給國稅總局請示。

B. 稅收協定優惠與境外稅收抵免問題

1. 居民身份證明書及居民身份認定

a. 中港稅收協定的優惠

目前香港公司申請中港稅收協定的優惠（例如股息預提稅的優惠稅率），香港公司需要向中國國內稅務局提交香港稅務局出具的居民身份證明書。根據國稅總局 [2016] 35 號，香港稅務局出具的身份證明書可用作證明該香港居民在該公曆年度及其後連續兩個公曆年度的香港居民身份，除非如有關香港居民的情況發生變化，不再符合享受《安排》待遇條件，則原適用於該歷年的居民身分證明書不能用作證明其

在情況發生變化後的香港居民身分。

然而我們遇到有一些情況，比如香港公司在 2015 年到國內某稅務局 A 申請了稅收協定的優惠，並提交了 2015 年度的香港居民身份證明書，到 2016 年該香港公司到另外一個國內稅務局 B 申請同樣的稅收協定優惠，又再被要求提交 2016 年的香港居民身份證明書（原因包括稅務局 B 沒有收到 2015 年已提交給稅務局 A 的證明書，以及稅務局 B 表示如果沒有 2016 年的身份證明書，他們不能夠證明該香港公司的情況沒有發生變化 - 想請問稅務局是否有一些指引可以簡化在這方面的審批，例如要求香港公司填寫聲明該公司的情況（這三年內）沒有發生變化，取代重新申請身份證明書，解決納稅人在操作上的困難。

另外，在香港公司作為控股公司或者上市公司的情況下（即沒有其他業務開展），投資是否可以作為經營的實質性業務，或者上市公司的身份，中國稅務機關是否可以以此作為認定香港稅務居民身份的基礎？

深國稅：一方面香港稅務局基於國稅總局的要求，對出具香港稅收居民的審查口徑日益嚴格。從香港稅務局的實際處理而言，在資料齊全的情況下一般 21 個工作日內可以開具稅收居民身份證明。同時，除了上文列示的情況，在實際操作中納稅人還面臨只有一份原件，其他均為複印件，如何與稅務機關溝通的問題。深國稅會將此現象向上反映，爭取與各地稅務機關協調，實現信息共享，解決納稅人的困難。

對於香港公司作為控股公司或者上市公司的情況，需要綜合國稅函 [2009] 601 號文，國稅總局公告 2011 年第 24 公告等相關文件進行綜合判斷。

b. 常設機構

非居民企業在國內進行經營活動，貴局實際操作上怎樣判斷該活動是否構成常設機構？一些非居民企業（如香港），按照當地稅法原則，離岸收入是不徵稅的；貴局會否就居民身份、常設機構或轉讓定價等角度，特別關注這類非居民企業？

深國稅：需要結合國內法、稅收協定等綜合判斷。

2. 企業稅收抵免問題

- a. 合夥企業／稅收透明實體如何適用間接抵免？
- b. 計算企業境外所得稅收抵免時合夥企業對直接抵免和間接抵免影響問題

《企業境外所得稅收抵免操作指南》提供了直接抵免（來源於境外的營業利潤所得在境外所繳納的企業所得稅，以及就來源於或發生於境外的股息、紅利等權益性投資所得、利息、租金、特許權使用費、財產轉讓等所得在境外被源泉扣繳的預提所得稅）和間接抵免（境外企業就分配股息前的利潤繳納的外國所得稅額中由我國居民企業就該項分得的股息性質的所得間接負擔的部分）的計算方法和示例，但較難理解以及套用示例進行計算，貴局能否就提供股息回派示例（適用直接抵免或／及間接抵免），例如：中國 - 開曼／英屬維爾京群島（合夥企業）- 美國（有限公司）（假設企業所得稅稅率為 35%／股息預提所得稅稅率為 30%）- 美國（合夥企業）；此外，實際操作中，納稅人主管稅局可能只允許部分境外稅收抵免，例如直接繳納的境外預提所得稅部分，請問 貴局對此觀點及意見？

- c. 合夥人的適用抵免

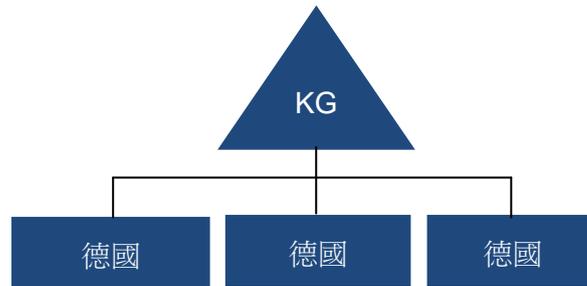
如果是中國合夥企業進行海外投資，由合夥企業直接計算境外稅收抵免還是由背後的合夥人適用抵免？（我們理解，由於合夥企業不是所得稅納稅主體，理論上應該由各合夥人計算其境外所得的應納稅額，以及外稅抵免額）

- d. 境外間接抵免

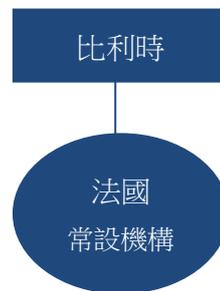
如果是境外合夥企業／稅收透明實體，在計算“三層”境外間接抵免時，這種企業是否會視為單獨一層？

而已合夥企業或者合併稅務集團／稅務主體或者常設機構會被視為同“一層”還是“多層”呢？這問題在現有法規並沒有清楚說明。據知，新 FTC 法規將要馬上出台，“三層”間接抵免限制會在新法規中放寬嗎？

案例 1：德國集團使用 KG 架構作為合併稅務申報基礎



案例 2：比利時公司在法國有一常設機構。在這情況下，法國常設機構會被認定為“一層”嗎？值得注意的是常設機構並非獨立法人，而這常設機構也不可能向其母公司派發股息。



e. 合併申報

國外的稅法允許集團公司合併申報。例如：中國 - 香港 1 - 香港 2 - 美國 C-corp - 美國 LLC。由於美國 LLC 在美國透明實體，其所有的收入和費用會合併入美國 C-corp 自身的業務收入計算繳納企業所得稅，取得一份繳稅憑證。這種情形下，美國 LLC 是否會被視為第 4 層？還是可以與 C-corp 合併視為第 3 層？

深國稅：

對於問題 a，經與各地稅務機關的初步探討，稅務機關普遍認為對於合夥企業／稅收透明體一般不可以適用穿透規則。即居民企業-合夥企業-居民企業的控股模式下，不可以穿透合夥企業從而適用居民企業間股息免稅的規定。普遍認可的理由是合夥企業並不是企業所得稅法管轄的範圍，在目前中國的稅制下，合夥企業不是企業，是作為個體工商戶處理，按“先分後稅”的原則徵收繳納個人所得稅的。此外，在考慮間接抵免時，從保護中國稅收利益的角度，稅務機關認為一般的處理原則是截止到合夥企業層面，不繼續穿透。

對於問題 e，此情形不適用間接抵免，屬於直接抵免。常設機構不是

獨立的法人實體，其稅務處理方式應參照總分支機構。

3. 中國居民企業和外國受控企業

對於常見的中國“走出去”企業在香港設立控股架構平台的情況，根據中國稅法，該香港公司被認定中國居民企業或和外國受控企業的風險如何？根據了解，目前稅局認定／批准中國居民企業（尤其是納稅人主動申請中國居民企業）以及外國受控企業相關稅案較少見，請問 貴局在這方面實際執行情況以及對納稅如稅務風險管控／稅收籌畫方面有何意見和建議（特別是中國企業在香港設立公司的情況）？

目前在受控外國企業方面，貴局關注的重點是什麼？

深國稅：深圳暫無實際案例，全國類似案例也不多。認定為中國居民企業的情形多為企業主動申請，為享受居民企業間股息分配免稅優惠。關於第二部份的問題，稅務機關主要考察納稅人是否遵守中國稅法規定，是否履行了披露義務，是否設立在低稅率地區，利潤是否合理分配回境內。稅務機關也會關注納稅人在全球範圍內的納稅情況，加大征管力度。

4. 向境外支付代墊費用問題

根據 匯發 [2013] 30 號中《服務貿易外匯管理指引實施細則》第六條的相關規定，境內機構可以辦理“具有關聯關係的境內外機構代墊或分攤的服務貿易費用”；《國稅總局 國家外匯管理局關於服務貿易等項目對外支付稅務備案有關問題的公告》（國稅總局 國家外匯管理局公告 2013 年第 40 號）第三條規定境內機構和個人對外支付下列外匯資金，無需辦理和提交《備案表》，包括（一）境內機構在境外發生的差旅、會議、商品展銷等各項費用；（二）境內機構在境外代表機構的辦公經費，以及境內機構在境外承包工程的工程款等。但是目前實際操作中可能存在一定困難，請問 貴局對於境內企業申請向境外支付代墊費用的一般規程是什麼？允許的代墊費用類別有哪些明確規定（如代墊工資、差旅等）？稅局內部對此是否有統一處理口徑以及納稅人需要遞交的資料有哪些？

如果企業能夠提供為代墊費用提供第三方單據並證明從中國企業所收取的費用完全只是收回成本，稅局是否同意收款方應該是免徵如何所得稅呢？

深國稅：稅務機關將核心考察費用的真實性，實際處理中暫無統一口徑。導致該現狀的原因主要是銀行與稅務機關的處理不同，程式和法律尚未完全銜接。

C. 增值稅

1. 外國企業常駐代表機構繳納增值稅問題

對於按照經費換算方式核定應納稅所得額的外國企業常駐代表機構，應如何繳納增值稅？目前部分省市的主管稅務機關明確要按照換算出的收入，計算繳納增值稅。但事實上納稅人並未提供 36 號文中的應稅服務，應如何確定增值稅納稅義務（應稅服務類別、稅率、抵扣問題、一般或者小規模納稅人）？操作中有些代表處以小規模納稅人 3%報稅，有些按一般納稅人 6%但沒有取得抵扣。貴局會否出台指引？

深國稅：2016 年 5 月稅務機關曾出台指引，要求外國企業常駐代表處及時辦理稅務登記、核定稅種並按稅法規定申報納稅。目前深圳市的做法是按經費換算收入的常駐代表機構應先按相關規定換算收入。若收入達到一般納稅人認定標準，則理應按一般納稅人徵稅。否則按小規模納稅人徵稅。

2. 營改增跨境行為徵稅問題

a. 36 號文

36號文規定，應稅服務的銷售方或者購買方在境內，即在中國有納稅義務，這是一個典型的屬人原則管轄權規定。同時，涉及跨境行為有兩類特殊規定，也存在一些不明確的問題，具體是：

- 附件一裡規定，境外單位或者個人向境內單位或者個人銷售完全在境外發生的服務，不屬於增值稅徵稅範圍。但是，應如何理解“完全在境外發生”？原來106號文的表述是“完全在境外消費”。那麼新規定中的“發生”，與106號文裡的“消費”有什麼區別嗎？實踐中是怎麼把握的？

b. 53 號第一條

國稅總局公告 [2016年] 第53號第一條規定，境外單位或者個人發生的下列行為不屬於在境內銷售服務或者無形資產：

- 為出境的函件、包裹在境外提供的郵政服務、收派服務；
- 向境內單位或者個人提供的工程施工地點在境外的建築服務、工程監理服務；
- 向境內單位或者個人提供的工程、礦產資源在境外的工程勘察勘探服務；
- 向境內單位或者個人提供的會議展覽地點在境外的會議展覽服務。

根據上述規定，是否意味著除了上述所列舉的四類情況，其他情況下境外單位或者個人向境內單位或個人銷售的服務都屬於增值稅應稅服務，需要繳納增值稅？

另外，附件四裡規定，境內單位向境外單位提供的部分完全在境外消費的服務，可以適用跨境免稅。完全在境外消費，指實際接受方在境外，且與境內的貨物和不動產無關。那麼應如何理解“與境內的貨物和不動產無關”？

深國稅：對於問題 a，稅務機關的初步看法是從“消費”變更為“發生”，主要出於稅務機關能更清晰準確地判斷納稅行為的發生地點。未結合原 106 號文的表述而有進一步的理解。對於問題 b，他們需根據有關案例分析。

3. 進口增值稅的抵扣問題

最近不少企業反映其進口增值稅的抵扣被其他公司搶申請了，主要是系統裡抵扣只認代碼，不認公司的名字，代碼被不法份子倒賣了。作為發生真正進項稅支出的納稅人不能抵扣是不合理的。不知道在這種情況下，納稅人是否需要向主管稅務機關提出申請，由主管稅局與做出了抵扣企業當地的主管稅局來查核，然後做出調整進行稅抵扣方的處理？此等案例最近越來越多，值得稅務機關重視和幫助納稅人。

深國稅：目前在實際操作中該問題確實比較突出，主要發生在外貿行業。發生此現象主要是由於稅務機關與海關資訊對接不及時不準確。目前稅務機關也在努力協調，同時也建議企業在取得相關抵扣憑證後儘快申請抵扣，保護稅務資訊。如果實際出現了不能抵扣現象應及時向稅務機關反應。

4. 轉讓在新三板掛牌交易的股份是否繳納增值稅

8 月底發佈的 53 號公告，明確轉讓公開流通的股票（含解禁後的限售股）

屬於增值稅徵稅範圍，並對於三種限售股的“買入價”進行了規定。但是對於轉讓在新三板掛牌交易的股份是否徵收增值稅、如何徵收增值稅並沒有明確規定。對此問題目前有兩種態度，認為應徵收的，理由是新三板雖然與主機板有區別，但也具有公開流通性質，所交易股份就有金融商品屬性；認為不應徵收的，理由是按照證監會《全國中小企業股份轉讓系統有限責任公司管理暫行辦法》規定，“股票在全國股份轉讓系統掛牌的公司為非上市公眾公司”，所以應與公開流通的股票區別對待。在實踐中看到，基層稅務機關對此問題往往不給出正面回答。請問 貴局有何見解？

深國稅：國稅總局對此未有明確規定，考慮到營改增政策較新，金融業業務處理較為複雜，暫無明確答覆。一般原則是若證券化則需繳納增值稅，否則暫不繳納。

5. 集中採購的增值稅問題

集中採購通常是同一企業集團採購集中化管理，即通過對同一類材料、資產或服務進行集中化採購降低採購成本或其他特定的交易安排。該採購模式下，集團內某一企業與供應商簽訂採購協定，採購的材料、資產或服務通常是集團內所有企業共同／分配使用，如銀行購入拆借平台會員資格、證券公司統一支付經紀交易經手費等。又譬如集團統一購買軟體使用權，或者其他第三方服務。

深國稅：從徵管層面，稅務機關一般從開具增值稅發票方的角度規定對外開具發票應遵守“三流合一”原則。即“貨物、勞務及應稅服務流”、“資金流”、“發票流”必須都是同一受票方。在營改增的大環境下，上述提及的問題確實日益突出。目前稅務機關在實際操作中，“三流合一”的原則仍然只針對賣方，對買方未規定必須保證“三流合一”才能進行抵扣。

6. 納稅主體（非居民企業構成常設機構境外所得增值稅問題）

對於派遣人員到中國境內為其境外關聯／非關聯委託方提供服務而構成常設機構的非居民企業，該非居民企業是否需就其境內提供服務所取得的境外所得繳納增值稅（即非居民企業被視為境內服務提供方）？

深國稅：36 號文未區分居民企業和非居民企業，稅務機關初步認為上述案例需要繳納增值稅。

7. 基金或理財產品的分紅（非固定收益），是否不屬於增值稅應稅範圍？

深國稅：該問題的處理尚不明確。國稅總局僅對保本類的理財產品規定需要按“貸款服務”繳納增值稅的，非保本類的處理方式爭議較大，尚不明確。

D. 有關金融業稅務問題

1. 收購不良貸款／不良資產稅務問題

a. 有關增值稅問題

- i. 根據最新的營改增試點實施辦法，納稅人從事金融商品轉讓需繳納增值稅。我們理解金融商品是指轉讓外匯、有價證券、非貨物期貨和其他金融商品所有權的業務活動。其他金融商品轉讓包括基金、信託、理財產品等各類資產管理產品和各種金融衍生品的轉讓。前述的定義並未包括不良貸款／不良資產，這是否代表轉讓不良貸款／不良資產的差額並不需要繳納增值稅？
- ii. 納稅人收購不良貸款／不良資產之後並進行處置，如果在完成處置有關不良貸款／不良資產後所收回的資金比原收購的投資成本高但並未高於該筆貸款的原貸款額貸款／面值，這部分的利潤會否被界定為貸款利息並需要繳納增值稅？
- iii. 企業通過《全國中小企業股份轉讓系統》（一般稱為“新三板”）轉讓企業的股份，會否被界定為轉讓金融商品需要繳納增值稅？

b. 有關企業所得稅問題

企業一次性收購不良貸款／不良資產的資產包，當中包括一定數量的不良貸款，從企業所得稅的角度，企業是否需要分攤投資成本到每一筆不良貸款並按處置每一筆不良貸款的利潤納入當年的應納稅所得額？或是可以按處置同一資產包內的不良貸款並在累計所收回的資金比原收購的總投資成本高的那一年才併入當年的應納稅所得額？

深國稅：

- 對於問題 a(i)，目前不良貸款／不良資產轉讓在 36 號文中無對應項目，且經與其他地方稅務機關的溝通，初步認為暫時不屬於增值稅的應稅項目。

- 對於問題 a(ii)，需進一步探討。
- 對於問題 a(iii)，通過新三板轉讓企業股權是否需要繳納增值稅目前尚不明確。
- 對於問題 b，從法理角度而言考慮到收購資產包後一般需要拆分資產，按不同資產的相應成本入帳。因此在處置時也需要拆包資產，按不同資產相應結轉成本，達到收入和成本的匹配。如果在實際操作中確實無法拆分，稅務機關在尚無明確指引的情況下，一般會尊重企業的會計拆分方法從而確認稅務的應納稅所得額。

2. 金融商品轉讓

根據財稅（2016）36 號，關於金融商品轉讓增值稅規定如下：

- 金融商品轉讓，是指轉讓外匯、有價證券、非貨物期貨和其他金融商品所有權的業務活動。
- 其他金融商品轉讓包括基金、信託、理財產品等各類資產管理產品和各種金融衍生品的轉讓。
- 金融商品轉讓，按照賣出價扣除買入價後的餘額為銷售額。
- 轉讓金融商品出現的正負差，按盈虧相抵後的餘額為銷售額。若相抵後出現負差，可結轉下一納稅期與下期轉讓金融商品銷售額相抵，但年末時仍出現負差的，不得轉入下一個會計年度。
- 金融商品的買入價，可以選擇按照加權平均法或者移動加權平均法進行核算，選擇後 36 個月內不得變更。

對於境外企業和境內企業簽訂合同，財稅（2016）36 號文有關規定是否適用？也是根據同一申報期內盈虧互抵後，由境內企業代扣代繳？如果虧損也可以結轉下一申報期？具體操作在實操中實現很困難，是否能給予境外企業和境內企業同等待遇？

深國稅：36 號文未區分境內境外企業，境內境外企業的處理方式理應一致。至於實際操作中如何盈虧互抵確有困難，稅務機關將會進一步研究。

3. 非金融企業應收未收利息增值稅問題

對於不屬於財稅 [2016] 36 號文規定的金融企業（例如，保險公司），如果也發生應收未收利息，合同期內要繳稅，還是實際收到利息時才繳？

我們理解合同有效期內按照合同約定確認的利息收入都應繳納增值稅。即如果會計上計提了收入，即使已經逾期 90 天以上，也需要繳納增值稅。

我們也了解目前存在財稅 [2003] 16 號，規定“保險企業已徵收過營業稅的應收未收保費，凡在財務會計制度規定的核算期限內未收回的，允許從營業額中減除”

深國稅：考慮到 36 號文所指的金融企業不包括保險公司，上述規定暫不適用於保險公司。

4. 資金無息往來視同銷售及銀行理財產品的增值稅問題

增值稅下具有視同銷售的概念，如集團現金池的資金往來進行無息拆借，是否需按視同銷售計算並繳納增值稅？如需要，目前政策或操作指引如何對利息收入進行核定（包括計息頻率、期限、利率等）？此外，對於保底／固定收益類型的銀行理財產品，如何區分其實質系屬於存款或貸款，目前稅收政策按何種判定標準進行增值稅處理。

深國稅：稅務機關認為資金無息往來需要視同銷售。關於利息收入的核定，考慮到該安排屬於企業的自主行為，稅務機關一般會基於企業的商業安排進行核定。當然從風險控制的角度，依據同期同類銀行利息較為合理。

E. 綜合題

1. 合規指引

深圳市是否會出台國際稅務合規遵守的指引給納稅人具體參考（類似江蘇和浙江）？

深國稅：稅務機關已經在做相關安排，但不一定會有明確指引。無論以何種形式都會告知納稅人相關的處理方式。

2. 合夥企業稅務處理的法規

財政部、國稅總局關於合夥企業稅務處理的法規可以頒佈？目前對於香港企業或者個人按照合夥企業投資深圳市的稅務處理是如何操作？

深國稅：目前無明文法規規定合夥企業的稅務處理。對於香港企業／個人在境內投資合夥企業，目前稅務機關有傾向認為該合夥企業是香港企業／個人在國內的代理性常設機構，按 25%繳納企業所得稅。但該觀點只是初步探討。