



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

# 廣東省國家稅務局與香港會計師公會 稅務交流會議摘記

2013

## 前言

香港會計師公會非常榮幸能與廣東省國家稅務局（“省國稅”）於 2013 年 11 月 11 日在廣州舉行交流會議，並就不同稅務範疇的議題進行了誠摯的討論和交流。

以下是由我會準備的會議摘記。請注意該摘記謹代表省國稅參與人員的意見及只可視作一般性的參考文件，並不會對任何與會人員構成約束力。在應用會議摘記內容到你的特定情況前，請尋求專業意見。

## 會議摘記

### 討論事項

#### A. 有關營業稅改征增值稅的實務問題

- A1 旅遊行業增值稅實施的問題
  - (a) 具體法規和實施細則的出台時間
  - (b) 準備期間
  - (c) 是否會向有關團體徵詢意見
  - (d) 申報問題
  - (e) 稅率問題
  - (f) 進項稅額抵扣項目的問題
- A2 針對財稅 [2013] 37 號文件的問題
  - I. 對國際貨運代理業的稅負影響
    - (a) 代收海運費的增值稅應如何處理？
      - (i) 貨運代理沒有任何進項稅可以抵扣？
      - (ii) 是否會出台特殊的稅收政策以減輕貨運代理業的壓力？
    - (b) 國際運輸代理收入是否可以免徵增值稅？
  - II. 營業稅改征增值稅 — 影響申請享受出口服務免稅的可能
- A3 增值稅匯總申報
  - (a) 總分支機構是否可以申請匯總繳納？
  - (b) 稅務局協調的問題
- A4 關於整體轉讓適用條件的問題
- A5 免稅項目的進項稅額轉出涉及的企業獨立核算問題
- A6 營業稅改征增值稅 — 免稅優惠
- A7 百貨業的增值稅問題
- A8 增值稅零稅率應稅服務退（免）稅管理辦法（2013 年 47 號公告）
  - (a) 針對零稅率出口服務的問題
  - (b) 豁免登記證或容許先退稅後補回登記證的問題

## B. 非居民稅務和轉讓定價

- B1 商業企業向境外總公司支付商標使用費、諮詢服務費的轉讓定價問題
- B2 同一納稅人跨地區受益所有人稅收處理
- B3 有關企業重組的稅務及轉讓定價實務問題
  - (a) 廣東省稅務局有否接受以上的跨境特殊重組備案？
  - (b) 可否分享相關經驗（如非居民的轉讓方和受讓方的成立地、轉讓原因等）？
- B4 國家稅務總局、國家外匯管理局公告 2013 年第 40 號 / 匯發 [2013] 30 號
  - (a) 股權轉讓所得是否屬於服務貿易等的經常項目？
  - (b) 境外機構代墊工資是否屬於 40 號公告範圍？
  - (c) 40 號公告實施細則或操作指引
- B5 稅總函 [2013] 165 號
  - (a) 廣東省及省內稅務局在執行稅收協定或安排類似條款時是否會參考 165 號文中的有關指引？
  - (b) 廣東省稅務局會否把 165 號文的意見應用到中國與其他國家的稅收協定？
- B6 重新核定境外公司股權轉讓價格的問題
- B7 國家稅務總局公告 2013 年第 19 號

## 出席人員

### 省國稅

孫劍琴	所得稅管理處處長
曾昭孔	國際稅務管理處處長
譚為勇	進出口稅收管理處副處長
黃煒鋒	貨物和勞務稅收管理處主任科員
莊勃	國際稅務管理處主任科員
林敏	國際稅務管理處主任科員

### 香港會計師公會

譚振雄	稅務專項學會執行委員會副主席及內地稅務小組委員會召集人
陳錦榮	稅務專項學會執行委員會及內地稅務小組委員會會員
官穎兒	內地稅務小組委員會會員
麥浩聲	內地稅務小組委員會會員
蕭詠恩	內地稅務小組委員會會員
杜達宏	內地稅務小組委員會會員
黃偉華	稅務專項學會執行委員會及內地稅務小組委員會會員
邢果欣	內地稅務小組委員會會員
葉淑芬	畢馬威企業諮詢（中國）有限公司稅務經理
林淑文	專項發展副總監
黃偉倫	專項發展經理

## 討論事項

### A. 有關營業稅改征增值稅的實務問題

#### A1. 旅遊行業增值稅實施的問題

(a) 具體法規和實施細則的出台時間

什麼時候會出台旅遊行業增值稅的具體法規和實施細則，以及明確的增值稅稅率？

(b) 準備期間

根據目前增值稅試點的經驗，在宣佈實施和具體開始實施之間的準備期間有多長？

(c) 是否會向有關團體徵詢意見

具體實施前，是否會向旅遊行業、協會、機構就實施問題提出詢問並徵求意見？

(d) 申報問題

企業的分支機構需要申報增值稅嗎？還是通過總公司一併申報？

(e) 稅率問題

如果營改增之後的增值稅稅率大於現行的營業稅稅率，納稅企業可能沒有足夠的進項稅進行抵扣。爲了在低利潤率的旅遊業中保持競爭力，企業很可能需要承擔增加的稅負。在這種情況下，增值稅的稅率是否會有所優惠？

(f) 進項稅額抵扣項目的問題

機票代理機構的客運機票成本是否會被視爲增值稅進項稅額的抵扣項目？

本會就以上問題與省國稅會面時作出了討論，省國稅也根據當時的稅收政策作了回應。最近，由於國家稅收政策有所調整，請參考省國稅提供的更新回應。

省國稅的更新回應：按照國家“十二五”規劃綱要，現行所有營業稅行業將在“十二五”期間內納入改征增值稅的範圍。截止目前，交通運輸業和部分現代服務業、郵政業已經納入營改增，按照國家的統一部署，其他行業，如電信業也可能在2014年進行營改增試點。

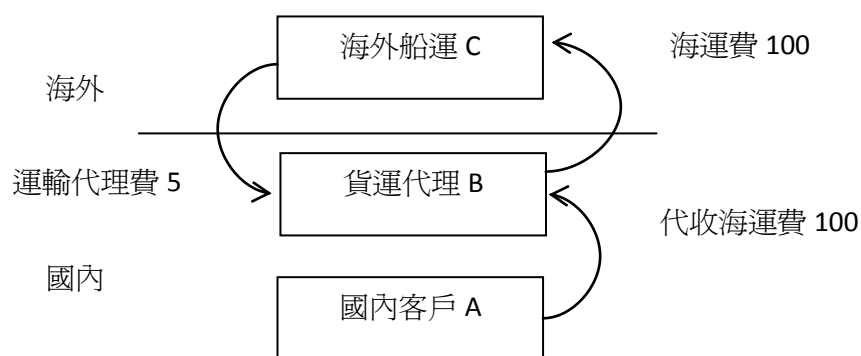
省級以下國稅部門在貫徹國家營改增試點政策過程中，將提前做好行業調查研究、如期將相關行業納入試點、及時開展培訓、解答試點納稅人的有關問題，並向上級提出政策和工作建議，供決策參考。

營業稅改征增值稅是一項結構性減稅，根據目前的實施效果來看，97.44%的試點納稅人稅負有不同程度的減輕，只有極少部分納稅人稅負出現上升，對於稅負上升的納稅人，省國稅認為，一方面應相應調整經營模式以適應稅制變化的要求，另一方面，隨著營改增試點行業範圍的擴大，增值稅鏈條進一步完善，納稅人的稅負也將會逐步下降，稅負增加的情況將會得到進一步緩解。

## A2. 針對財稅 [2013] 37 號文件的問題

### I. 對國際貨運代理業的稅負影響

財政部和國家稅務總局於 2013 年 5 月 24 日下發財稅 [2013] 37 號文件，規定自 2013 年 8 月 1 日起在全國範圍內開展交通運輸業和部分現代服務業營改增試點，同時廢止之前所有與營改增相關的文件。



上圖為國際海運業務比較常見的業務模式。國內客戶 A 通過貨運代理 B 委托海外船運公司 C 提供國際運輸服務。A 把海運費 100 支付給 B，B 再把代收的海運費 100 支付給 C。由於 B 為 C 提供攬貨、簽發提單、代收運費等服務，B 從 C 取得國際貨物運輸代理收入 5。

#### (a) 代收海運費的增值稅應如何處理？

貨運代理 B 從國內客戶 A 收取的代收海運費 100 的增值稅應如何處理？在財稅 [2013] 37 號文件公佈前，根據財稅 [2011] 111 號文，“試點納稅人中的一般納稅人提供國際貨物運輸代理服務，按照國家有關營業稅政策規定差額徵收營業稅的，其支付給試點納稅人的價款，允許從其取得的全部價款和價外費用中扣除”。因此，貨運代理 B 從國內客戶 A 收取的代收海運費 100 扣除支付給海外船運 C 的海運費 100，銷售額為 0，無需繳納增值稅。

在財稅 [2013] 37 號文件公佈後，以上差額徵稅的規定取消。

根據廣東省以及廣州市的稅務實踐，貨運代理 B 從國內客戶 A 收取的代收海運費 100 是作為代收代付款不需要繳納增值稅，還是需按 6% 繳稅？

(i) 貨運代理沒有任何進項稅可以抵扣？

該代收海運費 100 如需要徵稅，則 B 沒有任何進項稅可以抵扣？（基於假設 C 所在地區與中國簽訂雙邊運輸協定，其取得的海運費 100 可以免征增值稅。）

(ii) 是否會出台特殊的稅收政策以減輕貨運代理業的壓力？

如果需要全額繳稅，由於 C 是海外船運公司，它們不可能開具國內的發票給 B 作為進項稅抵扣。即使 C 是國內註冊的運輸公司，由於它們享受免抵退政策，它們只能開具增值稅普通發票，這種發票的受票方（即 B）是不能抵扣進項稅的。作為貨運代理行業，收取全程運費開出發票就必須按發票上運費金額交 6% 的銷項稅額，但既不能差額徵稅，又沒有進項稅額抵扣。這對貨運代理行業是一個沉重的打擊，嚴重影響貨運代理行業的利潤。鑒於目前的情況，稅務局是否會出台特殊的稅收政策作為過渡性政策以減輕貨運代理業的壓力？

(b) 國際運輸代理收入是否可以免征增值稅？

根據財稅 [2013] 37 號文件，向境外單位提供的物流輔助服務可以享受增值稅免稅。請問貨運代理 B 從海外船運 C 取得的國際運輸代理收入是否可以免征增值稅？

實踐中，有什麼可以借鑒的經營方式以減輕貨運代理業的壓力？

## II. 營業稅改征增值稅 — 影響申請享受出口服務免稅的可能

一項出口服務是與境外公司簽約，發票開給境外公司，款項由境外公司支付，例如境內公司向境外公司提供資訊科技服務，境外公司取得成果後用於其他境內公司。如果該服務最終受益方為境內公司，請問是否會影響申請享受出口服務免稅？

本會就以上問題與省國稅會面時作出了討論，省國稅也根據當時的稅收政策作了回應。最近，由於國家稅收政策有所調整，請參考省國稅提供的更新回應。

省國稅的更新回應：《財政部 國家稅務總局關於在全國開展交通運輸業和部分現代服務業營業稅改征增值稅試點稅收政策的通知》（財稅[2013]37 號）取消差額徵稅後，針對國際貨運代理業的特殊情況，國家稅務總局和省國稅局組織了多次專項調研，並在《財政部 國家稅務總局關於將鐵路運輸和郵政業納

入營業稅改征增值稅試點的通知》(財稅〔2013〕106號)中進行了修改：

按照《財政部 國家稅務總局關於將鐵路運輸和郵政業納入營業稅改征增值稅試點的通知》(財稅〔2013〕106號)附件 2 第一條第(十四)款的要求，試點納稅人提供的國際貨物運輸代理服務免徵增值稅，並應符合以下條件：1. 試點納稅人提供國際貨物運輸代理服務，向委托方收取的全部國際貨物運輸代理服務收入，以及向國際運輸承運人支付的國際運輸費用，必須通過金融機構進行結算。2. 試點納稅人為大陸與香港、澳門、台灣地區之間的貨物運輸提供的貨物運輸代理服務參照國際貨物運輸代理服務有關規定執行。3. 委托方索取發票的，試點納稅人應當就國際貨物運輸代理服務收入向委托方全額開具增值稅普通發票。4. 本規定自 2013 年 8 月 1 日起執行。2013 年 8 月 1 日至本規定發佈之日前，已開具增值稅專用發票的，應將專用發票追回後方可適用本規定。

同時，按照財稅〔2013〕106 號附件 2《營業稅改征增值稅試點有關事項的規定》第一條第(四)款第 6 點的規定，試點納稅人中的一般納稅人提供國際貨物運輸代理服務，以其取得的全部價款和價外費用，扣除支付給國際運輸企業的國際運輸費用後的餘額為銷售額。

國際貨物運輸代理服務，是指接受貨物收貨人或其代理人、發貨人或其代理人、運輸工具所有人、運輸工具承租人或運輸工具經營人的委托，以委托人的名義或者以自己的名義，在不直接提供貨物運輸服務的情況下，直接為委托人辦理貨物的國際運輸、從事國際運輸的運輸工具進出港口、聯繫安排引航、靠泊、裝卸等貨物和船舶代理相關業務手續的業務活動。

### A3. 增值稅匯總申報

財稅〔2009〕31 號文規定，固定業戶的總分支機構不在同一縣(市)，但在同一省(區、市)範圍內的，經省(區、市)財政廳(局)、國家稅務局審批同意，可以由總機構匯總向總機構所在地的主管稅務機關申報繳納增值稅。

(a) 總分支機構是否可以申請匯總繳納？

請問廣東省內總分支機構是否可以申請匯總繳納增值稅以及具體申請條件？

(b) 稅務局協調的問題

縱有法規明確表示同一省份的增值稅匯總申報是可行的，但實際操作上存在重重困難。稅務局在往後是否可進行協調？



本會就以上問題與省國稅會面時作出了討論，省國稅也根據當時的稅收政策作了回應。最近，由於國家稅收政策有所調整，請參考省國稅提供的更新回應。

省國稅的更新回應：增值稅納稅人方面，按照增值稅暫行條例及其實施細則，以及《財政部 國家稅務總局關於固定業戶總分支機構增值稅匯總納稅有關政策的通知》（財稅〔2012〕9 號）的規定，固定業戶的總分支機構不在同一縣（市），但在同一省（區、市）範圍內的，經省（區、市）財政廳（局）、國家稅務局審批同意，可以由總機構匯總向總機構所在地的主管稅務機關申報繳納增值稅。

營改增試點納稅人方面，按照《財政部 國家稅務總局關於將鐵路運輸和郵政業納入營業稅改征增值稅試點的通知》（財稅〔2013〕106 號）附件 2 第一條第（十）款的規定，自 2014 年 1 月 1 日起，屬於固定業戶的試點納稅人，總分支機構不在同一縣（市），但在同一省（自治區、直轄市、計畫單列市）範圍內的，經省（自治區、直轄市、計畫單列市）財政廳（局）和國家稅務局批准，可以由總機構匯總向總機構所在地的主管稅務機關申報繳納增值稅。

#### A4. 關於整體轉讓適用條件的問題

根據國家稅務總局公告 2011 年第 13 號《國家稅務總局關於納稅人資產重組有關增值稅問題的公告》規定：“納稅人在資產重組過程中，通過合併、分立、出售、置換等方式，將全部或部分實物資產以及與其相關聯的債權、負債和勞動力一併轉讓給其他單位和個人，不屬於增值稅的徵稅範圍，其中涉及的貨物轉讓，不徵收增值稅。”

如果轉讓的實物資產包括所有的存貨和設備等，僅僅不包括房屋和土地的產權，同時其他的關聯的債權，負債和勞動力一併轉讓，是否屬於該文規定的免征增值稅的情況？

省國稅回應：國家稅務總局公告 2011 年第 13 號《國家稅務總局關於納稅人資產重組有關增值稅問題的公告》並不是一項免征增值稅的優惠政策，而是明確，將全部或部分實物資產以及與其相關聯的債權、負債和勞動力一併轉讓給其他單位和個人，不屬於增值稅的徵稅範圍。同時，轉讓的債權、負債和勞動力必須要和轉讓的實物資產相關聯才能適用 13 號公告。

#### A5. 免稅項目的進項稅額轉出涉及的企業獨立核算問題

根據現行《增值稅暫行條例實施細則》第 26 條和 27 條的規定，進項稅額的轉出有兩種方式：

- 不能準確劃分用於應稅或免稅項目的進項稅額按免稅項目的銷售額所占比例進行轉出處理（“按比例轉出”）

- 獨立核算應稅項目和免稅項目相關的進項稅，按實際稅額進行轉出處理（“按實際轉出”），獨立核算需向主管稅局申請。

但現行國家層面的增值稅法規中沒有具體文件規定“準確劃分用於應稅或免稅項目”或“獨立核算應稅項目和免稅項目相關的進項稅”需要滿足的標準。

如果企業希望申請獨立核算應稅項目和免稅項目相關的進項稅，企業需要滿足什麼標準才能向主管稅局申請“獨立核算進項稅額”？例如，納稅人是否應從獨立核算項目的外購入庫、生產領用、成本結轉到銷售等各環節的相關帳戶設置明細帳？廣東省稅務局會否考慮制定相關的文件從而在省級層面予以實務操作上的指引？

省國稅回應：在增值稅中沒有向主管稅務局申請獨立核算進項稅額的說法。關於如何準確劃分用於應稅或免稅項目的進項稅額的問題，因為很多企業在購進原材料時，在會計核算上並未按實際發生數計算材料當月的實際耗用量，而是採用產品銷售額倒算的方式去估算，因此無法準確核算免稅產品和應稅產品所耗用的進項稅額，由此稅法也規定了按銷售額比例作進項稅額轉出的計算方法。只要納稅人無法劃分不得抵扣的進項稅額的，都可以按增值稅法規定的公式計算不得抵扣的進項稅額。

#### A6. 營業稅改征增值稅 — 免稅優惠

財稅 [2012] 86 號文規定，2013 年 12 月 31 日之前，廣播電影電視行政主管部門（包括中央、省、地市及縣級）按照各自職能權限批准從事電影製片、發行、放映的電影集團公司（含成員企業）、電影製片廠及其他電影企業，屬於試點納稅人的，對其轉讓電影版權免徵增值稅。

請問 86 號文規定的享受免稅優惠的企業應符合什麼條件？

本會就以上問題與省國稅會面時作出了討論，省國稅也根據當時的稅收政策作了回應。最近，由於國家稅收政策有所調整，請參考省國稅提供的更新回應。

省國稅的更新回應：根據《財政部 國家稅務總局關於交通運輸業和部分現代服務業營業稅改征增值稅試點應稅服務範圍等若干稅收政策的補充通知》（財稅〔2012〕86 號）的規定，2013 年 12 月 31 日之前，廣播電影電視行政主管部門（包括中央、省、地市及縣級）按照各自職能權限批准從事電影製片、發行、放映的電影集團公司（含成員企業）、電影製片廠及其他電影企業，屬於試點納稅人的，對其轉讓電影版權免徵增值稅。

隨著營改增試點工作的推進，上述文件已被《財政部 國家稅務總局關於在全國開展交通運輸業和部分現代服務業營業稅改征增值稅試點稅收政策的通知》（財稅〔2013〕37 號）替代，並將相關內容全文引入 37 號文件。該項優惠政策執行期限為 2013 年 12 月 31 日，目前已不再執行。

按照原政策享受該項優惠的，需提供的資料（或應符合的條件）包括：減免稅申請審批表、廣播電影電視行政主管部門批准從事電影製片、發行、放映的證明，經主管稅務機關備案後，從備案之日起享受相關優惠。

## A7. 百貨業的增值稅問題

現在不少連鎖百貨公司都會推出現金購物卡，客戶買現金購物卡的時候，往往要求百貨公司開具發票。但這些現金卡可能最後會在其他城市消費（比如客戶在廣州購買現金卡，但是在上海消費並領取貨物）。那麼應該在哪個城市（廣州或上海）繳納增值稅？根據新的增值稅條例規定，一旦開具發票，則需要繳納增值稅，那是否意味著應該在廣州？如果是，上海作為真實貨物交易地，會否有意見？匯總申報或許可以解決這個問題，目前廣東省匯總申報增值稅在審批上是否將有所鬆動？

本會就以上問題與省國稅會面時作出了討論，省國稅也根據當時的稅收政策作了回應。最近，由於國家稅收政策有所調整，請參考省國稅提供的更新回應。

省國稅的更新回應：按照增值稅暫行條例及其實施細則的規定，增值稅納稅人應在其機構所在地納稅，納稅人購買購物卡開具發票的，按相關規定應在開票時在機構所在地繳納增值稅。據了解，目前還沒有跨省使用購物卡的案例，對於廣東省內的增值稅納稅人，按照《財政部 國家稅務總局關於固定業戶總分支機構增值稅匯總納稅有關政策的通知》（財稅〔2012〕9號）的規定，固定業戶的總分支機構不在同一縣（市），但在同一省（區、市）範圍內的，經省（區、市）財政廳（局）、國家稅務局審批同意，可以由總機構匯總向總機構所在地的主管稅務機關申報繳納增值稅。

## A8. 增值稅零稅率應稅服務退（免）稅管理辦法（2013年47號公告）

### (a) 針對零稅率出口服務的問題

根據新發佈的增值稅零稅率應稅服務退（免）稅管理辦法（“管理辦法”）<sup>1</sup>，針對外貿企業兼營的零稅率應稅服務免退稅計稅依據為其購進出口零稅率應稅“服務”的有關金額。有關“服務”是否必須與零稅率出口服務的性質完全相同（如出口設計服務的購進服務必須同樣為設計服務）？免退稅計稅依據能否考慮涵蓋所有在提供零稅率出口服務購進的服務？

<sup>1</sup> 国家税务总局公告 2013 年第 47 号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（节录）：

第五条 零税率应税服务增值税退（免）税的计税依据

(二) 外贸企业兼营的零税率应税服务免退税计税依据：

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。

第七条 零税率应税服务提供者在申报办理零税率应税服务退（免）税前，应提供以下资料，向主管税务机关办理出口退

(免) 税资格认定：

(五) 从事对外提供研发、设计服务的应提供《技术出口合同登记证》的原件和复印件。

另外，有鑒於提供零稅率服務的企業可能需要購進機器設備等固定資產而產生進項稅，可否考慮將有關採購金額列入退稅依據，即不僅局限於購進“服務”？

(b) 豁免登記證或容許先退稅後補回登記證的問題

管理辦法要求從事對外提供研發、設計服務的企業提供《技術出口合同登記證》（“登記證”）。是否所有申請零稅率待遇的服務都需要此登記證？在實際操作中部分服務如要取得登記證涉及向其它有關政府部門進行申請及長時間溝通，可能會延誤退稅時間。稅務局是否可考慮在個別情況豁免登記證或容許先退稅後補回登記證？

省國稅的綜合回應：在現行的營改增政策下，適用增值稅零稅率的服務，一是國際運輸服務、港澳台運輸服務，二是向境外單位提供的研發服務和設計服務。在《適用增值稅零稅率應稅服務退（免）稅管理辦法（暫行）》（國家稅務總局公告 2013 年第 47 號）中明確，外貿企業兼營的零稅率應稅服務，免徵增值稅，其對應的外購應稅服務的進項稅額予以退還。無論從政策還是從辦理退免稅的程式來看，零稅率應稅服務所對應的外購應稅服務性質是必須一致的，相應的，零稅率服務的企業所購進的機器設備等固定資產所產生的進項稅是不允許作為零稅率應稅服務免退稅計稅的依據。

根據 47 號公告的規定，從事對外提供研發、設計服務的企業應提供登記證。只有在辦理了登記證後，企業才能申請享受零稅率。目前稅務局沒有考慮，法規也不允許豁免登記證或容許先退稅後補回登記證。

## B. 非居民稅務和轉讓定價

### B1. 商業企業向境外總公司支付商標使用費、諮詢服務費的轉讓定價問題

我們從新聞報導中了解到廣州一家零售商業企業因向境外總公司支付商標特許權使用費和諮詢服務費而被反避稅調查並納稅調整的案例（請見附件）。從該案例已披露的情況中，我們了解到該企業是因其銷售收入逐年增長但經營利潤一直徘徊在較低水準而引起稅務機關警覺，並最終進行反避稅立案調查。

從商業運營角度來看，零售商業企業的經營狀況較普通的單一功能生產企業更易受到國內經濟狀況、市場競爭等因素的影響，因此零售商業企業在國內的經營是需要承擔其相應的經營風險。同時，零售商業企業的經營也需要依賴境外總公司在經營管理上的支援，比如提供商標使用權，提供集團共用服務（如財務、人事、資訊科技等諮詢服務），這其實是正常的商業行為。但零售企業因經濟大環境的影響而發生經營利潤水平低或虧損時，是否意味著向境外總公司支付的商標使用費、諮詢服務費會不被允許為稅前列支？稅務局會以什麼標準來判定向境外關聯公司支付的費用是否合理？

省國稅回應：稅務局在判斷是否進行轉讓定價立案調查的時候，收入和利潤是關鍵的考慮因素，但並不是唯一的考慮因素，稅務局會綜合考慮企業的整體經營狀況，並參考在同等或相似的經濟條件下，可比企業的經營情況來確定。根據國稅函 [2007] 236 號文，按照轉讓定價的國際通行原則，只承擔單一生產功能的企業通常應保持一定的利潤率水平，原則上不應該出現虧損。當然，稅局、中介機構、納稅人可能對該文件有不同的理解，稅務局也樂於與各方進行溝通，聽取各方的意見，不斷完善規範政策和具體的執行措施。但在新的文件還未出台之前，稅務局仍然會繼續參照國稅函 [2007] 236 號文執行。

## B2. 同一納稅人跨地區受益所有人稅收處理

相對國家稅務總局公告 [2012] 第 30 號<sup>2</sup>、稅總函 [2013] 165 號<sup>3</sup>，國家稅務總局公告 2011 年第 24 號<sup>4</sup>對於跨地區的稅收處理似乎更便利（僅需向一級稅務機關申請），在實際操作中，對於受益所有人的申請可否按股權轉讓的精神處理？

省國稅回應：對於受益所有人的申請，省國稅認為可以參照股權轉讓的精神，選擇向其中一個中國居民企業所在地主管稅務機關提出申請。

## B3. 有關企業重組的稅務及轉讓定價實務問題

根據財稅 [2009] 59 號文第五條規定，企業重組同時符合下列條件的，適用特殊性稅務處理規定：

- （一）具有合理的商業目的，且不以減少、免除、或者推遲繳納稅款為主要目的。
- （二）被收購、合併或分立部分的資產或股權比例符合本通知規定的比例。
- （三）企業重組後的連續 12 個月內不改變重組資產原來的實質性經營活動。
- （四）重組交易對價中涉及股權支付金額符合本通知規定比例。
- （五）企業重組中取得股權支付的原主要股東，在重組後連續 12 個月內，不得轉讓所取得的股權。

<sup>2</sup> 《國家稅務總局關於認定稅收協定中“受益所有人”的公告》節錄：八、同一納稅人就類似情形需要向不同稅務機關申請認定受益所有人身份並享受稅收協定待遇的，可向相關稅務機關說明情況，相關稅務機關應在相互協商一致後做出處理決定；相關稅務機關不能協調一致的，應層報其共同的上級稅務機關處理，並說明協商情況

<sup>3</sup> 《關於湖北等省市國家稅務局執行內地與香港稅收安排股息條款涉及受益所有人案例的處理意見》節錄：七、案件中涉及同一納稅人的同類投資活動所得由不同地方稅務機關處理的，各稅務機關的處理結果應當一致

<sup>4</sup> 《關於非居民企業所得稅管理若干問題的公告》節錄：（五）境外投資方間時間接轉讓兩個及兩個以上且不在同一省（市）中國居民企業股權的，可以選擇向其中一個中國居民企業所在地主管稅務機關按照《通知》第五條規定提供資料，由該主管稅務機關所在省（市）稅務機關與其他省（市）稅務機關協商確定是否徵稅，並向國家稅務總局報告；如果確定徵稅的，應分別到各中國居民企業所在地主管稅務機關繳納稅款

同時根據財稅 [2009] 59 號文第七條規定，企業發生涉及中國境內與境外之間（包括港澳台地區）的股權和資產收購交易，除應符合上述第五條規定的條件外，還應同時符合下列條件，才可選擇適用特殊性稅務處理規定：

- (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。

(a) 廣東省稅務局有否接受以上的跨境特殊重組備案？

(b) 可否分享相關經驗（如非居民的轉讓方和受讓方的成立地、轉讓原因等）？

本會就以上問題與省國稅會面時作出了討論，省國稅也根據當時的稅收政策作了回應。最近，由於國家稅收政策有所調整，請參考省國稅提供的更新回應。

省國稅的更新回應：目前，對於特殊性稅務處理的申請，只要符合條件，主管稅務機關便按照規定進行備案。省國稅認為納稅人不應過於關注特殊性稅務處理，因為特殊性稅務處理僅僅延遲了納稅義務時間，並不是免除納稅義務，對於企業重組是否符合特殊性稅務處理的問題，應具體問題具體分析，按照財稅〔2009〕59 號文、國家稅務總局 2010 年 4 號和國家稅務總局 2013 年第 72 號公告的原則去把握處理。

#### B4. 國家稅務總局、國家外匯管理局公告 2013 年第 40 號 / 匯發 [2013] 30 號

國家稅務總局、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（國家稅務總局、國家外匯管理局公告 [2013] 40 號）將對外付匯的完稅憑證要求改為備案要求。40 號公告於 9 月 1 日生效。

(a) 股權轉讓所得是否屬於服務貿易等的經常項目？

根據 40 號公告，需要進行稅務備案的對外支付種類中包含了股權轉讓所得。但匯發 [2013] 30 號文件中並未明確股權轉讓所得是否屬於服務貿易等的經常項目。請問稅務機關會否與外管局互相協調？

(b) 境外機構代墊工資是否屬於 40 號公告範圍？

(c) 40 號公告實施細則或操作指引

廣東省稅務局會否就 40 號公告公佈實施細則或操作指引？預計什麼時候出台？否則納稅人或扣繳義務人在辦理備案業務時會碰到實際的操作困難。

省國稅的綜合回應：40 號公告將對外付匯的完稅憑證要求改為備案制，據目前的了解，稅務機關與外管局在 40 號公告的執行問題上，溝通協調還是不錯的，目前為止還未出現外管局不認可稅務局出具的備案表的情況。

境外機構代墊工資是否屬於 40 號公告的範圍要根據 40 號公告去判定，比如 40 號公告規定，境內機構在境外發生的差旅、會議、商品展銷等各項費用是不需辦理備案的。

國家稅務總局和外匯管理局對 40 號公告非常重視，由審批制改為備案制是一個重大的改革。但由於 40 號公告剛剛出台，在實際執行過程中可能存在一些問題，比如在 2013 年 9 月 1 日以前已出具稅務證明的在 9 月 1 日以後是否仍有效的過渡期問題，這些問題還需稅務局、外管局、企業和銀行各方進行溝通解決，國家稅務總局也在研究完善管理辦法。

## B5. 稅總函 [2013] 165 號

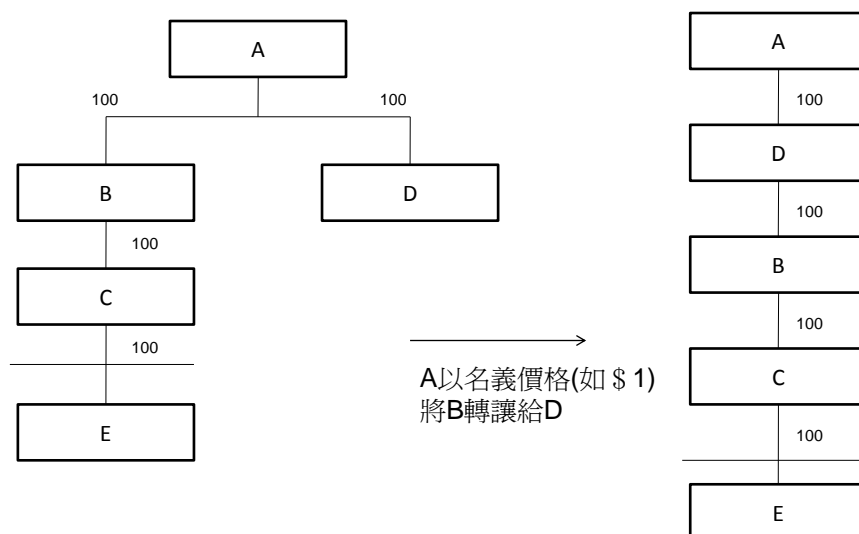
國家稅務總局於 2013 年 4 月 12 日向遼寧、山東、河南、江蘇、湖北、海南省國家稅務局以及廈門市國家稅務局發佈了《國家稅務總局關於湖北等省市國家稅務局執行內地與香港稅收安排股息條款涉及收益所有人案例的處理意見》（稅總函[2013] 165 號，以下簡稱“165 號文”），就一些省市國家稅務局上報的關於執行《內地和香港特別行政區關於對所得稅避免雙重徵稅和防止偷漏稅的安排》中股息條款下部分香港公司是否具備受益所有人身份並准予享受《安排》待遇問題給出指導意見。

- (a) 廣東省及省內稅務局在執行稅收協定或安排類似條款時是否會參考 165 號文中的有關指引？
- (b) 廣東省稅務局會否把 165 號文的意見應用到中國與其他國家的稅收協定？

省國稅的綜合回應：165 號文是對個案的批復，且僅向遼寧等部分省市發文，國家稅務總局也未明確其他省市可以比照執行。如廣東的企業有這種情況，可以向省國稅提出，省國稅再向總局反映請示。

## B6. 重新核定境外公司股權轉讓價格的問題

基於集團重組的需要，一境外控股公司以“名義價格”向其同一集團下的另一境外關聯方控股公司轉讓其下屬的境外中間控股公司（並同時間接轉讓了其下屬的中國子公司）。在這境外集團重組的情況下，廣東省稅務機關會否重新核定境外公司股權轉讓價格以計算有關境外轉讓所得，並要求境外控股公司繳納中國企業所得稅？



省國稅回應要考慮下列因素:

- 如何理解轉讓價格的合理性？

轉讓價格的合理性應參照被轉讓企業的每股淨資產以及轉讓方所占的股權比例來確定，如涉及知識產權、土地使用權等，還需考慮其增值。另外，還需提供相應的評估報告。

- 如何理解公允價格？

如果轉讓雙方不是關聯方，一般來講，合同所定的轉讓價格應該是參照市場價格而定，相對比較公允。如果轉讓雙方具有關聯關係，一般而言，應按照下列順序確認其公允價值：

- 定價是否符合政府的定價原則
- 有沒有政府指定範圍內的指導價
- 市場公允價值
- 帳面淨資產份額

- 如何理解商業目的？判斷重組是否具有合理商業目的應考慮以下幾方面：

- 重組是否合理
- 重組前後的稅負變化
- 境內關聯企業在重組過程中的關聯交易是否達到了反避稅的要求



## B7. 國家稅務總局公告 2013 年第 19 號

國家稅務總局於 2013 年 4 月 19 日出具關於非居民企業派遣人員在中國境內提供勞務徵收企業所得稅有關問題的公告，就非居民企業派遣人員在中國境內提供勞務會否構成常設機構並徵收企業所得稅問題提出意見。19 號文自 2013 年 6 月 1 日施行。

假設某非居民企業就其派遣人員在中國境內提供的勞務，在中國構成常設機構。在計算繳納企業所得稅時，如派遣人員同時為非居民企業在境內提供應稅勞務和行使股東權益活動（提供對境內企業投資的建議、代表派遣企業參加董事會議等，即不構成常設機構的活動，簡稱“非應稅勞務”），可否分攤其應稅勞務和非應稅勞務計算應納稅所得額？

省國稅的綜合回應：派遣人員同時為非居民企業在境內提供應稅勞務和行使股東權益活動（簡稱“非應稅勞務”），如無法分攤這兩項活動所對應的收入，應合併交納企業所得稅。如可以分攤，則需向稅務局證明其分攤的合理性。

另外，是否在中國構成常設機構通常要從整個項目，整個合同去考慮。

香港會計師公會  
2013 年 11 月



首页 信息公开 办税服务 公众参与 税收宣传

搜索 高级搜索

当前位置: 首页 > 税收宣传 > 以案说法

打印 收藏本页 字体: 大 中 小 | 保护视力色:

## 广东查处全国首例滥用商誉避税案件

日期: 2013年01月04日 来源: 广东省国家税务局 作者: 刘丽、李穗红

经过两年多的调查,广东省国税局完成了对广州某大型零售商业企业的反避税调整,调增应纳税所得额1.98亿元,补缴企业所得税6000多万元,并使未来5个年度直接增加入库税款超过3000万元。这是全国首例对滥用商誉和关联商标、劳务交易综合避税行为进行查处的案件。

### 企业计提大额关联费用引警觉

2009年,广州市国税局发现广州A公司经营规模不断扩大,销售收入逐年增加,但利润却没有相应增长,利润率一直徘徊在较低的水平。该公司2004年—2008年期间,向境外公司计提的特许权使用费和咨询服务费合计达2亿多元。

经分析,该公司的毛利率一直维持在较为平稳的水平然而管理费用却出现了大幅增长。2003年以前,管理费用占销售收入的比重不到1%,之后大幅增长到5%以上,主要原因就是从2004年度起,该公司分别按照销售收入净额的1%向境外关联公司计提特许权使用费和咨询服务费,以及每年在管理费用中列支商誉2000多万元。初步确认广州A公司存在明显的避税嫌疑后,经税务总局批复同意,广东省国税局对广州A公司进行反避税立案调查。

### 费用计提“低比例”隐藏大玄机

以往调整的大多是生产销售企业,其特许权使用费、技术服务费等计提比例一般比较高,而广州A公司属于零售企业,以营业额为计提基数。尽管这个计提比例貌似不高,但是由于计费基数巨大,增加1%的计提金额都会导致管理费用的计提金额增加2000万元。

反避税人员针对1%的商标特许权使用费和咨询服务费的计提比例,以及企业对外支付这项费用随意性较大等问题提出了质疑。

对此,企业财务人员辩称计提比例是根据境外总公司拥有丰富的品牌维护、推广经验以及便于集团管理等原因而设定的,符合企业实际情况。

反避税人员从外部数据入手,查证同行业特许权使用费的计提情况。结果显示,广州地区同行业企业计提特许权使用费的仅为少数,且计提的费率较低,一般在0.5%以下。且广州A公司在经营活动中在一定程度上对商标的维护也做出了贡献。因此广州A公司按照年净销售额的1%向境外公司支付特许权使用费是不合理的。

大量调查显示,企业通过加大计提比例和采用对自己有利的计提方法,将应在境内体现的利润转移到境外,避税的目的昭然若揭。

### 亏损企业商誉价值2亿元?

此外,反避税人员对企业2003年受让的一笔整体资产转让事项产生了怀疑。深圳B公司是广州A公司的关联企业,具有与广州A公司类似的经营范围和职能,截至2003年底,深圳B公司累计亏损超过3亿元。2003年12月31日,广州A公司与深圳B公司签订了整体资产转让合同,参照第三方出具的评估报告结果,深圳B公司的商誉作价2亿元连同其他资产整体转让给广州A公司,广州A公司在会计账上从2004年度起分10年进行摊销,截至2008年度已摊销金额为1亿元。同时该商誉收益在2003年度作为深圳B公司的营业外收入,全部用于弥补以前年度亏损。

通过调查分析,反避税人员发现了一个重要疑点:深圳B公司2003年12月31日转让整体资产,且委托广州A公司经营。接着,仅仅过了不到两个月,广州A公司与深圳B公司又签订合并合同。这种短期内发生的重大交易事项并不符合正常的商业行为。相比较而言,合并只是两家公司资产负债、所有者权益的简单相加,理论上不会影响两家公司股东的既得利益。而整体资产转让价格的确定,对两家公司的股东利益影响更大,卖高了会导致买方利益的减少,卖低了则会导致卖方利益的减少。

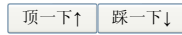
反避税人员经过缜密的分析,发现了其中的秘密:从提出合并申请,到经国家商务部批准需要一段比较长的时间。根据税法规定,年度应税所得可以弥补5年以内的亏损。换句话说,企业在2003年12月31日所作的整体资产转让,就是为了虚增深圳B公司当年度的营业外收入,用以弥补其以前年度的亏损,使即将超过5年期限的亏损在2003年得以弥补,达到避税的目的。同时也虚增了广州A公司的成本,减少了广州A公司的利润。2亿元的商誉,就是用于弥补亏损和抵消利润的重要内容。

### 艰苦谈判攻克层层难关

经过大量的调查、分析,案件进入了最为核心、也是最为艰难的谈判阶段。企业对该案件非常重视,专门派出境外母公司的税务经理全程跟进,并分别向四大会计师事务所进行咨询,最终确定由某会计师事务所代理该案件。税务人员始终保持顽强的意志,据理力争、以理服人。

在大量的证据面前,企业避税的思路及方式清晰地呈现出来,企业的心理防线一步步被突破。经过数十轮艰苦的谈判,企业最终认同了税务机关提出的方案,根据企业功能风险与利润相匹配的转让定价原则,该企业向避税港关联方已支付的1亿元商誉全部不予税前列支。反避税人员还根据有关规定,将企业巧立费用名目向关联公司转移利润的行为采用交易净利润法进行了统一调整。该案最终调增应纳税所得额近2亿元,补征税款6000多万元,且杜绝了企业原计划在未来5年继续摊销列支余下的1亿元商誉的避税行为。经对广州A公司转让定价调整后的数据进行还原测算,本次调整共调减广州A公司关联交易额近60%,调整后企业利润水平较调整前大幅提高。目前税款已全部入库。

责任编辑：阿美



---

[关于我们](#) | [网站声明](#) | [使用帮助](#) | [网站留言](#) | [联系我们](#) | [网站管理](#) | [网站地图](#)

版权所有：广东省国家税务局 地址：广州市天河区花城大道19号 邮编：510623 主办单位：广东省国家税务局办公室 技术支持：广东省国家税务局信息中心

网管电话：020-38358440 传真：020-38358440 网站管理员邮箱：[gdgswwzr1@126.com](mailto:gdgswwzr1@126.com)

欢迎您，您是本站第 **70942453** 位贵宾！ ICP备案序号：粤ICP备05011336号

为达到最好的视觉效果 本网站建议使用IE浏览器