



Hong Kong Institute of
Certified Public Accountants
香港会计师公会

国家税务总局深圳市税务局 与香港会计师公会 税务交流会议摘记

2019

前言

香港会计师公会（“公会”）非常荣幸能与国家税务总局深圳市税务局（“深税局”）于2019年12月13日在深圳举行交流会议，并就不同税务议题诚挚讨论和交流。

以下是由公会撰写的会议摘记。请注意：此摘记谨代表深税局与会人员的个人意见及只可视为一般参考文件，并不会对任何与会人士构成约束力。在使用会议摘记内容到你的特定情况前，务请寻求专业意见。

公会亦特别感谢致同派出代表负责记录会议的内容。

会议摘记

讨论事项

A. 增值税

1. 境外使用商标
2. 新会计准则对增值税的影响
3. 商业保理公司增值税相关问题

B. 企业重组相关

1. 非居民企业间接转让股权中的分期付款
2. 减资是否可以适用特殊性税务重组
3. 企业分立
4. 有关国家税务总局公告[2015]7号的问题

C. 受益所有人的判定

1. 受益所有人身份判定的不利因素

D. 所得税

1. 一般个税问题

E. 其他

1. 增值税
2. 资产改制重组
3. 财税〔2019〕8号：创业投资企业个人合伙人所得税的税务处理

出席人员:

深税局

林伟明	副局长
林翰玮	货物与劳务税处副调研员
黄立雅	企业所得税处副处长
湛凤英	个人所得税处副调研员
李鸿炜	财产和行为税处副处长
姚宁	国际税收管理处处长
刘佳	国际税收管理处副处长

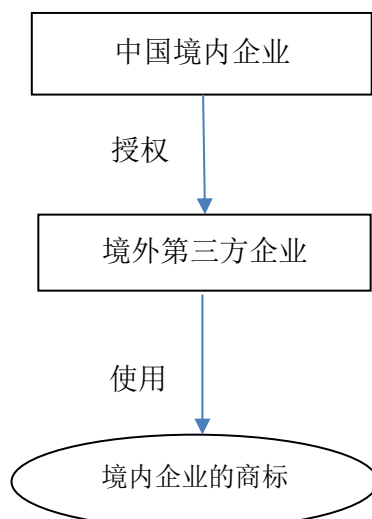
公会

陈锦荣	内地税务委员会召集人及税务师会执行委员会会员
苏国基	税务师会执行委员会主席及内地税务委员会会员
谭振雄	内地税务委员会会员
张蔼颂	内地税务委员会会员
林铭业	内地税务委员会会员及税务师会执行委员会会员
李文杲	内地税务委员会会员
利文欢	内地税务委员会会员
萧咏恩	内地税务委员会会员
林晓榆	普华永道中国税务与商务咨高级经理
化艳艳	致同会计师事务所(特殊普通合伙)深圳分所总监
蒋伟光	倡导及专业发展副总监
黄伟伦	倡导及专业发展助理总监

讨论事项

A. 增值税

1. 境外使用商标



中国境内企业授权境外第三方企业使用自己的商标。境外企业的产品上将会印有境内企业的商标，并在全球各地（包括在中国）发售。境外企业会向境内企业支付一笔按销售额计算的特许权使用费。

根据财税[2016]36号文附件4的规定，境内的单位向境外单位提供完全在境外消费的无形资产可以免征增值税，而「完全在境外消费」是指无形资产完全在境外使用，且与境内的货物和不动产无关。

我们理解由于这个无形资产的使用会与境内货物有关，因此可能不适用免征增值税。然而，若境外企业能划分出该产品在中国境内的销售额以及归属境内的特许权使用费（即企业能划分出两类型的商品，第一类的产品是完全出售与内地以外的地方，另一类的同一产品只出售到内地的顾客），那么与境外销售产品有关的特许权使用费是否能被视为「完全在境外消费的无形资产」而适用免征增值税？

深税局：根据无形资产的特性，我们理解商标是用于商品或服务上的标记，与商品或服务不能分离，并依附于商品或服务。如果提供的无形资产属于商标，那么其对应的同一产品应该适用同样的税收政策。如果产品不同，那么完全在境外消费，且与境内的货物和不动产无关所对应的无形资产，可以适用免税政策。

2. 新会计准则对增值税的影响

2017年7月5日，财政部修订发布了《企业会计准则第14号——收入》（以下简称“新收入准则”），新收入准则对于收入的确认原则做了重大修改，新增了合同负债和可变对价的概念。财政部要求境内外同时上市的企业2018年1月1日开始执行新收入准则，其他上市企业2020年1月1日开始执行。根据修改后的会计准则，企业需

要对预计未来将发生的商业折扣计提合同负债，但开具的增值税发票是以收入全额确认，因此会计确认的收入金额与增值税发票确认的收入金额将会产生税会差异。

举例说明，甲企业发生销售业务，出售售价为 100 元的商品给乙公司，甲公司预计本年销量较大，当未来销量达到某一程度时可能给予乙公司 5%折扣。上述业务属于商业折扣业务，在旧准则下一般先全额确认 100 元的收入，当实际发生折扣时冲回折让部分的收入。而根据新准则，甲公司应该根据其估计的折扣率，确认 95 元收入，将剩余 5 元确认为合同负债，但实际开票时，甲公司仍然按 100 元开具发票。

请问如果上述会计准则修改后，由于折扣的会计处理而引起的不同交易下会计销售额和开票的差异，是否会构成[2017]124号公告中申报比对异常？如果企业需要对每个交易的差异保留明细并向税局解释相关差异，这样大量工作会对企业造成负担，税局会否对这种性质差异采用相对宽松的处理？

深税局：增值税的收入确认原则和纳税义务发生时间一直较为明确。在无政策变化的情况下，纳税人缴纳增值税应该按照增值税的收入确认原则和纳税义务发生时间来确认。在新会计准则颁布后，我们注意到税会确实会存在一定的不同，但只要纳税人正常按增值税的相关规定缴税，并不会引起申报比对异常。我局也将进一步向总局反馈情况。

3. 商业保理公司增值税相关问题

根据财税[2016]36号文，金融商品转让，是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。

转让金融商品出现的正负差，按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一个会计年度。金融商品转让，不得开具增值税专用发票。

商业保理公司的业务模式主要为通过收购其客户的应收账款，并将其转售给第三方公司，相关商业安排如下图所示：



基于根据财税[2016]36号文以及上述商业安排，请问贵局以下两个问题：

a. 请问主要业务为买卖应收账款的公司，相关业务是否属于金融商品转让？

深税局：不属于。应收账款不属于金融商品。

- b. 请问在上述交易安排下，保理公司以 95 万元的价格卖出以 90 万元购入的应收账款，是否应当缴纳增值税？如是，请问应按照差额（5 万元）或是全额（95 万元）纳税？

深税局：保理公司应就其收到的利息性质的收入确认贷款利息收入。在此例中，保理公司应就其取得应收账款后获得的利息收入缴税。C 公司亦是如此。

B. 企业重组

1. 非居民企业间接转让股权中的分期付款

根据《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 37 号）第七条：非居民企业采取分期收款方式取得应源泉扣缴所得的同一项转让财产所得的，其分期收取的款项可先视为收回以前投资财产的成本，待成本全部收回后，再计算并扣缴应扣税款。在非居民企业间接转让股权的情况下，如果采取分期付款方式，是否也可按照上述 37 号文第七条来处理？

若成本全部收回的时间较长，能否先和税务机关确认转让所得的计算方式，为纳税人日后的税款申报和税务机关后续管理提供一定的确定性。

- 例如，非居民企业 A（卖方）和非居民企业 B（买方）在 2019 年 9 月 1 日签订股权转让协议，间接转让居民企业 C 的 100% 股权。在本次交易中，居民企业 C 的注册资本为 200 万元人民币，归属于居民企业 C 的对价为 500 万元人民币。按照合同约定，企业 B 将于 2019 年 9 月 1 日支付首期对价 150 万元，并在 2022 年 9 月 1 日（3 年后）支付尾款 350 万元。
- 若按 37 号文第七条，企业 A 在 2019 年 9 月 1 日仅收回 200 万元股权转让成本中的 150 万元，暂时不用计算和缴纳税款；在 2022 年 9 月 1 日收回转让成本中剩余的 50 万元，其余的 300 万元应作为股权转让收益计算税款。
- 实操中，企业 A 可否在 2019 年进行 7 号公告申报时，与税局机关就间接转让所得的计算方法达成一致，并取得书面确认？或者可否允许企业 A 在 2019 年先进行纳税申报，列明转让对价为 150 万元，成本为 150 万元，转让所得为零；2022 年申报时，列明对价为 350 万元，成本为 50 万元，转让所得为 300 万元，从而在申报系统中反映历史数据，便于税务机关的管理。

深税局：非居民企业直接或间接转让财产均适用于 37 号公告关于财产转让分期收款的规定，即分期收取的款项可先视为收回以前投资财产的成本，待成本全部收回后，再计算并扣缴应扣税款。在实际操作中，对于企业先期付款抵消成本的时候，如未产生应税所得，纳税人应进行零申报。

2. 减资是否可以适用特殊性税务重组

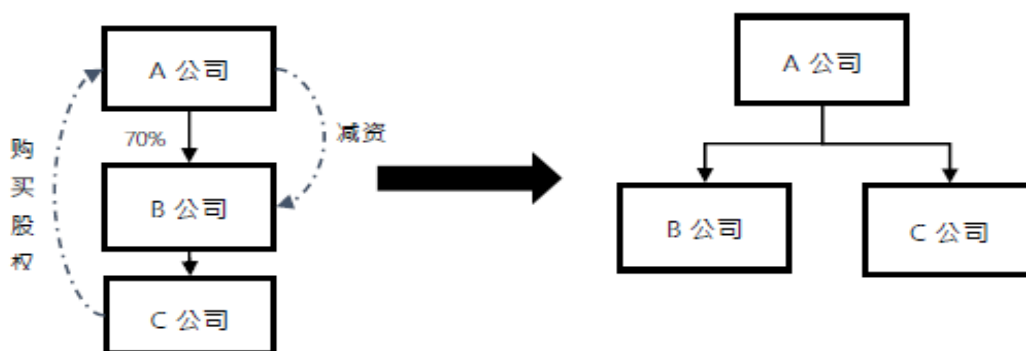
根据财税[2009]59 号，企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

- (一) 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
- (二) 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。
- (三) 企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

- (四) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。
 (五) 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

如下图所示，如果集团内 A 公司希望向 B 公司购买其持有的 C 公司股权，由于 A 公司无法向 B 公司支付自身的股权，因此为享受特殊性税务重组，A 公司选择以减少 B 公司投资的形式完成对价（相当于向 B 公司支付其持有的 B 公司股权以换取 C 公司的股权）。

由于 A 公司在收购前仅持有 B 公司 70% 部分，因此无法适用财税[2014]109 号文和国家税务总局公告[2015]40 号所规定的资产划转的情况。请问在上述情形下，A 公司是否有机会根据财税[2009]59 号享受特殊性税务重组？



深税局：根据财税 2009 年 59 号文的规定，股权收购要适用特殊性税务处理需满足“股权支付”比例的要求。该案例中，A 公司收购 C 公司的股权，虽然股权收购比例符合要求，但股权支付比例不符合规定，不能适用特殊性税务处理。

企业的“减资行为”根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）第五条的规定，投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

3. 企业分立

财税(2009)59 号

一般性税务处理：

四、（五）企业分立，当事各方应按下列规定处理：

1. 被分立企业对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失。
2. 分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。
3. 被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。
4. ...

特殊性税务处理：

六、（五）企业分立，……可以选择按以下规定处理：

4. 被分立企业的股东取得分立企业的股权（以下简称“新股”），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（以下简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：直接将“新股”的计税基础确定为零；或者以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

国家税务总局公告 2011 年第 34 号

五、投资企业撤回或减少投资的税务处理

投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

举例

C 公司分立前净资产如左下表所示，假设净资产公允价值与账面价值相同。

A 公司 2018 年从第三方购入 C 公司 80% 股权，支付对价 6,000 万元；B 个人持有 C 公司 20% 股权，于 C 公司设立投入 300 万元。

C公司	净资产金额	分立前		分立后		分立后		
实收资本	1500万	A公司 (中国大陆)	B个人 (中国大陆)	A公司 (中国大陆)	B个人 (中国大陆)	实收资本	C公司	C1公司
资本公积-其他资本公积	400万	80%	20%	80%	20%	资本公积	100万	3000万
盈余公积	100万	C公司 (中国大陆)		C公司 (中国大陆)		盈余公积	100万	0
未分配利润	4000万	C公司 (中国大陆)		C公司 (中国大陆)		未分配利润	1300万	0
净资产合计	6000万	C公司 (中国大陆)		C公司 (中国大陆)		净资产合计	2000万	4000万

注：C公司派生分立C1公司

- a. 在一般性税务处理情形下，A 公司及 B 个人应如何确定其在 C 公司股权的计税基础？

是否参考特殊税务处理，按被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例调减原持有的“旧股”的计税基础？即： $A=6000 \text{ 万} * (4000/6000) = 4000 \text{ 万}$ ； $B=300 \text{ 万} * (4000/6000) = 200 \text{ 万}$

（如以实收资本及股权比例处理：即： $A=1000 \text{ 万} * 80\% = 800 \text{ 万}$ ； $B=1000 \text{ 万} * 20\% = 200 \text{ 万}$ ）

深税局：一般性税务处理下，被分立企业分立出去的资产应按公允价值确认资产转让所得或损失，分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础，被分立企业股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。A 对 C 公司股权的计税基础为：原投资计税基础—收回投资=6000-6000*2/3=2000 万元。B 个人在分立出的 C1 公司所持股权原值为 200 万元。

- b. 在上述举例中，应如何分别确定 A 公司和 B 个人作为股东取得的对价（股东取得的对价=C1 公司的净资产）？

是否以股权比例处理？即：A=4000 万*80%=3200 万；B 4000 万*20%=800 万

深税局：被分立企业股东取得的对价为被分立企业的公允价值所对应得份额，即：A=4000 万*80%=3200 万；B 4000 万*20%=800 万。

- c. 视同被分立企业分配应如何理解？是否参考国家税务总局公告 2011 年第 34 号，股东取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得？若存在股权转让损失可在股东层面企业所得税前扣除？

深税局：被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理，是指减资分配，按照 34 号公告处理，其中相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，才确认为股息红利所得；其余部分确认为投资资产转让所得。在成本不能收回的情况下，不能收回部分可以按规定确认为投资损失。

若参考 34 号文：

- d. A 公司取得资产中投资收回的部分=4000 万（收回投资不征税），股息所得= $(4000-1300) * 80\% = 2160$ 万（居民企业分红免税），其余部分=3200 万-4000 万-2160 万=-2960 万，-2960 万可作为股权转让损失在 A 公司所得税前扣除？

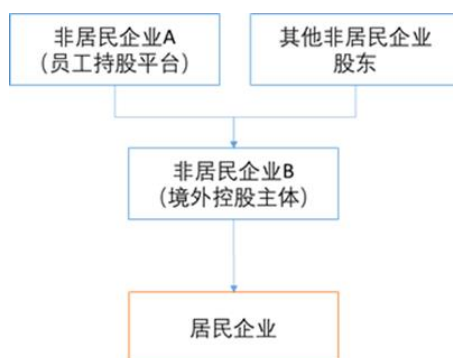
深税局：如按一般性税务处理，A 公司从减资分配中共收回资产 $4000 * 80\% = 3200$ 万元，该部分资产对应的投资成本为 $6000 万 * 2/3 = 4000$ 万元），投资成本不能收回部分 800 万元（ $4000 - 3200 = 800$ 万元）可以确认为投资损失。

- e. B 个人投资收回的部分=200 万，股息所得= $(4000-1300) * 20\% = 540$ 万（按 20% 缴纳个人所得税），其余部分=800 万-200 万-540 万=60 万（股权转让所得按 20% 缴纳个人所得税）？

深税局：《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）第五条是对投资企业撤回或减少投资的企业所得税相关问题予以明确，该公告不涉及个人所得税。

4. 有关国家税务总局公告[2015]7号的问题

间接转让交易中，非居民企业员工持股平台的中国企业所得税纳税义务



实操中，常见境外设立的员工持股平台。以上图为例：非居民企业 A 是员工持股平台，虽持有部分非居民企业 B 的股份，但并未实际出资，该部分股份为代持、用于企业员工股权激励，股权激励以向员工授予以非居民企业 B 的股票为标的的股票期权的方式发放。

原股东（包括非居民企业 A 和其他非居民企业股东）向第三方（非居民企业 C）出售非居民企业 B 的股权的间接股权转让交易中，非居民企业 A 并不会取得任何对价，同时将已发放的股票期权全部取消。对于原来被授予了股票期权的员工，可 1）比照其他非居民企业股东的交易对价取得现金补偿，或 2）取得新股东（即非居民企业 C）的等值股票期权。

对于非居民企业 A 的纳税义务，存在以下问题：

- a. 非居民企业 A 作为实质上的员工持股平台，在转让交易中并未取得任何实际收益，怎样判断其中国企业所得税纳税义务？
- b. 若非居民企业 A 需要根据 7 号公告考虑其中国企业所得税纳税义务，应当如何确定其股权转让收入？是其代员工收取的现金补偿金额、还是参照其他股东转让的价格确定？

深税局：非居民企业 A 通过转让中间控股层，间接转让境内居民企业的股权，如果按照 7 号公告规定应视为实际转让中国境内股权的，即使按照相关转让合同规定 A 公司没有取得所得，也应按照市场公允价值确认 A 公司转让的股权价值，计算股权转让所得，在中国境内缴纳非居民企业所得税。

C. 受益所有人的判定

1. 受益所有人身份判定的不利因素

根据“9 号公告”第二条，下列因素不利于对申请人“受益所有人”身份的判定：

- （一）申请人有义务在收到所得的 12 个月内将所得的 50%以上支付给第三国（地区）居民，“有义务”包括约定义务和虽未约定义务但已形成支付事实的情形。

我们了解一下，在实际操作中，上述判断股息再分配比例是否超过 50%的计算方法是采用权责发生制还是收付实现制？

举个例子：

境内 A 公司的股东为香港注册成立的 B 公司，B 公司的股东为美国的 C 公司，以上控股关系均为 100%。A 公司于 2019 年 2 月向香港 B 公司分配股息 50 万元，B 公司收到 A 公司股息后账上未分配利润余额为 250 万元（包括期初未分配利润 200 万及 2019 年 2 月取得 A 公司股息分配形成的新增未分配利润 50 万）。B 公司于 2019 年 3 月向美国 C 公司分配股息 40 万元。

在权责发生制下及收付实现制下计算的股息再分配比例不同，具体计算过程如下表，请问哪种计算方法更合理。

2019 年	公式	金额 (万)	备注
B 的期初未分配利润	a	200	该金额未含 12 个月内从 A 取得的股息收入
2019 年 2 月 A 向 B 分配股息	b	50	暂不考虑预提所得税
取得股息收入后 B 的未分配利润余额	c =a+b	250	假设股息收入全部形成新增未分配利润，暂不考虑其他影响
2019 年 3 月 B 向 C 分配股息	d	40	分配时点为收到 A 分配的股息的 12 个月内
权责发生制			
B 当期分配股息中归属于当期收到的股息	e =b/c*d	8	
12 个月内再分配比例	f=e/b	16%	f 小于 50%，未超门槛
收付实现制			
12 个月内再分配比例	g=d/b	80%	g 大于 50%，超过门槛

深税局：在“受益所有人”身份判定上，不利因素之一“申请人有义务在收到所得的 12 个月内将所得的 50%以上支付给第三国（地区）居民”中支付比例的计算以支付事实为主，以约定金额和实际支付金额占申请人收到所得的金额来计算比例。

D. 所得税

1. 一般个税问题

居民是否可以在汇算清缴选择重新适用或不适用全年奖，即奖金处理是否允许在年度汇算清缴，如合并综合所得或利用全年奖优惠进行调整？

深税局：按照《关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税〔2018〕164 号）第一条规定，居民个人取得全年一次性奖金，符合《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9 号）规定的，在 2021 年 12 月 31 日前，不并入当年综合所得，以全年一次性奖金收入除以 12 个月得到的数额，按照按月换算后的综合

所得税率表，确定适用税率和速算扣除数，单独计算纳税。计算公式为：应纳税额=全年一次性奖金收入×适用税率-速算扣除数。

纳税人若取得全年一次性奖金时是单独计算纳税的，年度汇算时也可选择并入综合所得计算纳税。但在预扣预缴时已并入综合所得的全年一次性奖金，办理年度汇算时无法重新选择单独计税。

E. 其他

1. 增值税

根据财税〔2016〕36号第一条第（三）项第10点，房地产开发企业销售房地产项目时（简易计税的老项目除外），以取得的全部价款和价外费用，扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。而财税〔2016〕140号第七条规定，其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。

由以上法规可见，货币补偿在增值税上抵减销售额不存在争议。但是，如果房地产开发企业向单位或个人支付的补偿是房屋实物形式（即实物补偿），是否也能在计算销售额时扣除？如可扣除，实物补偿的抵减金额应采用建造房屋的成本价还是房屋交付时的公允价值？

深税局：房屋补偿费用不得扣除。房地产开发公司将回迁房还给回迁户时，还需视同销售，价格为建筑成本加成10%。

2. 资产改制重组

根据财税〔2018〕57号文，企业在改制重组过程中涉及的单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。（非房地产企业）

根据财税字〔1995〕第48号，以房地产进行投资、联营的，投资、联营的一方以土地（房地产）作价入股进行投资或作为联营条件，将房地产转让到所投资、联营的企业中时，暂免征收土地增值税。为鼓励集团改制重组，持续优化市场环境，国务院在国发〔2014〕14号中也指出应完善土地增值税政策，扩大特殊性税务处理适用范围等。

在实际操作中，对于一般集团内的公司以不动产出资是否可以免征土地增值税，不同地方税局有不一样的理解。我们了解到有观点认为改制重组仅适用于国企。

但基于以上1995年的法规，20多年之前并未提到改制重组，近期国家更是进一步鼓励集团重组，持续优化市场大环境。因此，我们认为57号文中提到以不动产出资均暂不征收土地增值税的政策应当也适用一般集团内的重组，而不应局限于国企等行业。请确认我们的理解是否正确？

深税局：财税〔2018〕57号文不仅适用于国企。符合该文第四条规定情形的可适用。

3. 财税〔2019〕8号 创业投资企业个人合伙人所得税的税务处理

根据文件规定，单一投资基金发生的投资基金管理人的管理费和业绩报酬在内的其他支出，不可作为税前抵扣项从应纳税所得额中扣除。如此，这部分费用支出将作为各位合伙人的利润所得征收所得税，而同时基金管理人再取得管理费用/业绩报酬的时候也需要做为其所得计征所得税。如此，存在双重征收所得税的问题，是否有欠合理？

深税局：该文件的出台旨在进一步支持创业投资企业发展，允许符合条件的创投企业根据自身实际情况，选择按单一投资基金核算或者按年度所得整体核算。对于选择单一核算时扣除项目的问题，我们已向总局反映。如总局后续出台修改完善规定，我们将做好税收宣传和纳税服务工作。