



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

# 国家税务总局与香港会计师公会 税务交流会议摘记

2014

## 前言

香港会计师公会（“公会”）于 2014 年 7 月 25 日与国家税务总局（“国税总局”）在北京市海淀区羊坊店西路 5 号举行交流会议。国税总局的俞书春副司长及各有关处室领导欢迎公会代表。公会的陈锦荣会长对国税总局抽暇举行这次交流会表示感激，并相信是次会议能促进公会与国税总局相互交流的发展。

以下是由公会准备的会议摘记。该摘记谨为公会代表对国税总局在会议上回应各讨论事项的理解，并不代表国税总局正式的意见。故该摘记只可视为一般性的参考文件，而且不会对任何与会人员构成约束力。在应用会议摘记内容到你的特定情况前，请寻求专业意见。如英文译本的字义或词义与中文本有所出入，概以中文本为准。

公会亦特别感谢普华永道派出代表负责记录会议的内容。

## 会议摘记

### 讨论事项

#### A. 营业税改征增值税

- A1. 无形资产
- A2. 52 号公告
  - (a) 代收代支的增值税问题
  - (b) 计算不同服务在单个合同中的增值税
- A3. 43 号文
  - (a) 计算电信服务的增值税
  - (b) 是否需考虑电信服务所包含免费货品的市价
- A4. 跨境服务增值税免税
  - (a) 服务接收方和服务受益方不一致的问题
  - (b) 鉴证咨询服务的对象
  - (c) 如何定性“货物实体在境内”
  - (d) 鉴证咨询服务的定义
  - (e) 关联咨询管理服务的审核
  - (f) 跨境服务和外包服务免税
- A5. 化妆品试样视同销售
- A6. 国际货运代理增值税免税

## B. 企业所得税

- B1. 非居民转让内地企业股权
  - (a) 纳税问题
  - (b) 40 号公告
  - (c) 中港税收安排的免税待遇
- B2. 混合性投资业务的企业所得税问题
  - (a) 如何定性 41 号公告的五个条件
  - (b) 跨境投资
- B3. 股权激励机制的所得税问题
  - (a) 向境内上市公司支付股权费用的扣税问题
  - (b) 向境外上市公司支付股权费用的扣税问题
- B4. 企业为雇员承担的个人所得税扣除问题
- B5. 合伙企业的所得税处理
  - (a) 股息的免税政策
  - (b) 对境外企业法人合伙人的征税问题
- B6. 企业向非金融企业及个人借款所支付的利息
  - (a) 如何理解金融企业同期同类贷款利率
  - (b) 资本弱化
  - (c) 利息支出扣除的有效凭证

## C. 跨境税务

- C1. 企业兼并重组的税务处理
- C2. 受益所有人的判断
- C3. 房地产、土地使用权转让是否属于土地增值税及营业税征税范围
- C4. 国税函 [2009] 698 号文
  - (a) 补充规定
  - (b) 间接转让是否适用特殊税务处理

## D. 股票

- D1. QFII 及 RQFII
  - (a) 企业所得税的问题
  - (b) 税收协定
  - (c) 追溯原则

(d) 盈亏相抵的问题

D2. 沪港通

(a) 最新发展

(b) 征收内地企业所得税的问题

(c) 个人投资 A 股的税务处理

E. 税收协定

E1. 协定的生效日期

F. 个人所得税

F1. 个人所得税法规引入特殊性税务处理的政策

G. 其他

G1. 特许权使用费的税前扣除

G2. 有关税务文件的全国适用性问题

G3. 印花税问题

(a) 境外公司是否需要在中国缴纳印花税

(b) 境外公司如何申报缴纳印花税

## 出席人员

### 国税总局

俞书春	港澳台办公室副司长
梅 红	财产行为税司二处处长
王 睿	政策法规司备案审查处副调研员
张 颖	货物劳务税司增值税处主任科员
吴小强	所得税司企业所得税二处主任科员
张 瑾	港澳台办公室台港澳处主任科员
郑孝勇	港澳台办公室非居民处主任科员
刘晓萌	港澳台办公室协定处主任科员
曾文聪	港澳台办公室反避税处主任科员

### 公会

陈锦荣	会长
谭振雄	税务师会执行委员会副主席及内地税务委员会召集人
陈锦荣	税务师会执行委员会及内地税务委员会会员
官颖儿	内地税务委员会会员
麦浩声	内地税务委员会会员
萧咏恩	内地税务委员会会员
杜达宏	内地税务委员会会员
邢果欣	内地税务委员会会员
严 海	普华永道咨询(深圳)有限公司北京分公司税务经理
林淑文	会员服务总监
黄伟伦	倡导及专业发展经理

## 讨论事项

### A. 营业税改征增值税

#### A1. 无形资产

财税 [2002] 191 号文明确以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。

营改增之后，用无形资产入股（比如说：专有技术、知识产权等），增值税应怎样处理？国税总局会否发出明确的指引？

国税总局指出，目前是营改增的中间阶段，在营改增过程中，纳税人和税务机关对有关问题仍存在一些疑问。营改增之后，用无形资产入股的行为与其他的增值税应税项目并没有区别，按照增值税相关规定，是应该征收增值税。这与原来文件规定的不属于营业税征税范围的规定有所差别。

以前营业税很多免税政策，在营改增的过渡中都得以保留，继续免征增值税。但是对于征税范围的划分，营业税和增值税的规定不同，对以无形资产、不动产入股，在增值税上并没有做特殊规定。

#### A2. 52 号公告

国税总局 [2013] 52 号公告明确了跨境服务申请增值税免税的程序要求，但在实际操作中仍遇到一些问题，例如：

##### (a) 代收代支的增值税问题

纳税人向境外单位有偿提供跨境服务，该服务的全部收入应从境外取得才可免税。否则，不予免征增值税。对于集团公司间的服务安排，在中国的一个常见模式是外国总部向其位于中国的区域总部支付款项，然后再由其中国区域总部向实际提供服务的中国分支机构支付款项。国税总局可否酌情考虑豁免最终支付分支机构款项之增值税？因为分支机构实为提供跨境服务者，而中国的区域总部乃是「代收代支」单位。

国税总局指出，服务的提供不像货物的进出口是以实体形式存在，而是无形的，所以对于服务进出口的管理比货物要困难很多，税收征管上也有很大难度。因此，国税总局在征求了各方意见后，于去年下发了《管理办法》（52 号公告），目的是为了让纳税人更好的适用这些政策，让税务局去执行这些政策。52 号公告对跨境服务免税有一些管理上的要求，包括提供跨境合同，证明全部收入从境外取得。这些要求也是为了更好的判定服务是否属于跨境的服务。

对于没有直接从境外取得全部收入的跨境服务的情况，在 52 号公告的执行中，国税总局也注意到存在公会所提出的情况，即虽然服务的实质是跨境服务，但是收款安排上可能并非从境外取得等，从而导致不符合 52 号公告规定的条件。除此之外，也有其他的一些问题。目前国税总局正在搜集这些实际操作的问题，下一步可能会对 52 号公告某些管理上的要求做一些补充，这些情况将在 52 号公告进一步完善的时候进行统筹考虑。

(b) 计算不同服务在单个合同中的增值税

当单个合同约定提供数项服务，其中一些服务符合增值税免税规定，而另一些服务不符合规定，纳税人是否能够就该合同中的部分跨境服务申请增值税免税？

国税总局指出，这种情况下如果纳税人能做到单独核算，应该分别适用相关规定。在实际操作中，如果合同能明确服务的范围，免税项目能单独核算，纳税人并按要求向税务机关进行备案，提供相关的资料证明该服务是跨境服务，经税务机关审核后，可以就部分跨境服务享受免税待遇。

### A3. 43 号文

财税 [2014] 43 号文（43 号文）指出电子数据和信息的传输及应用服务应属于增值税应税服务，适用 6% 的增值税税率。这定义似乎包含提供数据化服务，例如提供音乐、视频下载或电子书，及在线游戏服务，甚至还有争议地包括云计算存储服务。因此，中国服务提供方提供的数据服务应适用增值税，例如提供音乐、视频下载或电子书，及在线游戏服务或云计算存储。但是，于实际操作中，外国服务供应方的增值税处理似乎仍不清晰。外国服务供应方是否也须征税？若是征税，是否由服务购买方代扣代缴？

国税总局指出，根据 43 号文，电信服务分为两类，基础电信服务和增值电信服务。问题中提及的提供音乐、视频下载或电子书等，目前不属于电信服务的范围，这类服务更像一种提供使用权的服务。国税总局欢迎就怎样定性这些服务作进一步讨论。

43 号文特别规定纳税人应分别核算提供电信服务和提供免费货物（如手机）或免费电信服务所产生的价款和价外费用，这一规定导致政策解读或有困难。举例说，用户签署电信服务合同承诺每月最低消费额，并免费获得手机一部，那么相应的问题是：

(a) 计算电信服务的增值税

电信服务的全部价款是否必须（按照市场公允价值）在不同的货物和服务之

间进行分配，并且根据不同部分的不同税率缴纳增值税；或者

- (b) 是否需考虑电信服务所包含免费货品的市价

除根据购买电信服务的价款缴纳增值税之外，是否还必须根据手机的市场公允价值视同销售缴纳增值税？

国税总局指出，43 号文明确规定，在提供电信服务同时也提供货物，应分别核算电信服务的销售额和货物的销售收入。具体的核算方法纳税人应根据实际情况自行核算，税务机关不会干预企业的会计核算，但税务机关有事后监管的权力，如果发现核算不合理，税务机关有权进行调整。

#### A4. 跨境服务增值税免税

根据国税总局公告 [2013] 106 号（106 号文）和 [2013] 52 号规定，境内的单位和个人提供指定类型的跨境应税服务，可享受增值税免税政策。然而，以下问题尚有待明确：

- (a) 服务接收方和服务受益方不一致的问题

如果服务接收方和服务受益方不一致，增值税免税是否适用？例如，跨国公司设立于中国境内的管理咨询公司受境外母公司委托，对其境内子公司或关联企业提供的管理、咨询服务。

- (b) 鉴证咨询服务的对象

如何判定鉴证咨询服务的对象是货物实体还是其他？例如，境内专业机构接受外国企业委托对其境内投资实体（工厂）进行审计，那麽，审计对象是工厂对应的不动产，还是指工厂有关的财务信息？

- (c) 如何定性“货物实体在境内”

如何定性“货物实体在境内”的鉴证咨询服务？例如，外国企业委托境内咨询公司对其境内销售的产品、货物进行市场调查、营销策划、广告咨询等是否构成“货物实体在境内”？不少地方税务机关认为凡是在中国市场销售或中国即将进口的产品、货物，相关的咨询鉴证服务均不能享受增值税免税政策。

- (d) 鉴证咨询服务的定义

如何定义“鉴证咨询服务”？企业集团内的共享服务中心提供的日常财务、税务、法律、信息技术、人力资源方面的咨询管理服务是否达到咨询服务标准？提供咨询服务的一方是否必须拥有相关的资格（专业咨询机构）？服务



成果是否必须以专业报告的方式提交？

国家税务总局指出，上述问题均涉及鉴证咨询服务，106号文附件四中明确规定，对境内的货物或者不动产提供的鉴证咨询服务，不能享受增值税免税待遇。鉴证咨询服务的定义在106号文的税目注释中也有界定。

(e) 关联咨询管理服务的审核

母子公司、关联企业之间涉及提供跨境的咨询管理服务是否会面临更加严格的审核？

国家税务总局指出，跨境咨询服务的税务管理不会因为关联企业的关系而更加严格，应税服务和免税服务的管理要求都是一致的，对涉税主体的形式和性质亦没有更加严格的要求。

(f) 跨境服务和外包服务免税

如何解决部分跨境服务免税和外包服务免税的交叉适用问题？例如，境内企业向境外企业提供信息技术支援服务？企业应当按照营改增享受免税，还是应当按照信息技术外包享受免税政策？

国家税务总局指出，若跨境服务免税和外包服务免税交叉适用的情况下，纳税人有权从优适用。

## A5. 化妆品试样视同销售

化妆品行业一般会无偿提供试样给经销商，该试样跟产品包装不同，容量不同，而且并不对外销售。一般而言，这种无偿提供试样在增值税被视同销售行为。请问该种视同销售行为应如何决定其计税销售额？是以正式产品的售价按容量比例核算试样的销售额，还是以成本加上利润率计算？因试样是供客户试用，目的是帮助客户了解产品而非用于销售，其价值与销售的商品应不同。因此，其应不属于“同类货物”。根据《增值税暂行条例实施细则》第十六条，是否可直接按组成计税价格确定视同销售额，而无需以正式产品价格按容量比例计算？

国家税务总局认为，无偿提供给顾客使用的化妆品试样，应视同销售行为处理。根据增值税暂行条例实施细则的规定，确定视同销售行为计税依据应遵循三个原则：一、纳税人最近时期同类货物的平均销售价格。小样化妆品虽然包装上与正装不同，但是增值税是对货物征收，虽然包装不同，但货物还是同一类的。二、其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格。三、组成计税价格。视同销售的销售额首先是由纳税人自己核定，在申报时，税务机关如果认为纳税人自行核定的价格偏高或者偏低，且在没有充分理据的情况下，税务机关有权重新核定相关产品

的价格。税务机关在重新核定价格时，也遵循上述相同的原则。但具体操作中，各地税务机关会按具体情况作出判定。

## A6. 国际货运代理增值税免税

财税 [2013] 106 号文（106 号文）重新引入对于国际货代企业的差额征税和增值税免税的过渡政策，但是文件要求必须是支付给国际运输企业的国际运输费用才允许扣减销售额，隐含着只有直接与国际运输企业（如航空公司与航运公司）进行交易的国际货代公司才可适用差额征税办法。因此，该项优惠仅仅适用税法意义上的“一代”企业，对于“二代”，“三代”等却造成额外负担。其一，由于“一代”享受免税不能开具增值税专用发票，后续货代不能做进项抵扣；其二，由于“二代”“三代”不直接向国际运输企业支付国际运输费用，而是向“一代”支付货运代理费用，所以不能享受差额征税政策；其三，由于“二代”“三代”不直接向国际承运人支付国际运输费用，所以不能享受增值税免税过渡政策。鉴于上述规定，“二代”“三代”不得不就收入全额征收增值税，而实质上归属与其的收入只有货运代理部分的收入，造成十分严重的双重征税。请问国税总局会否发出条文，减轻“二代”“三代”企业的税务负担？

国税总局已经发文（国税总局公告 [2014] 42 号（42 号文））解决了这一问题。根据 42 号文，间接代理人提供国际货物运输代理服务也可以享受免税待遇，从 2014 年 9 月 1 日起施行。

## B. 企业所得税

### B1. 非居民转让内地企业股权

根据国税发 [2009] 3 号文，在非居民企业转让中国公司股权至买方（假设买方为中国居民企业）的情况下，买方是扣缴义务人，如果买方和被转让公司不归属于同一个税局的，应优先向买方所属税局纳税。如没有在买方所属税局纳税，则买方所属税局需要向被转让公司所属税局发联络函，由被转让公司所属税局征税。涉及以下问题：

#### (a) 纳税问题

很多企业反映，如果不是在买方所属税局纳税，则买方所属的外管局不允许付出股权对价款。此外，在实际操作中，很多被转让公司的税局也认为税款不应该落入买方税局，经常会产生争议而拖延时间，从而影响付汇。国税总局是否考虑跟外管局在这方面进行协商达成一致？

国税总局并未注意到在实际操作中存在问题中所反映的情况，若确实存在上述问题，国税总局会跟外管局进行沟通。

(b) 40 号公告

国家税务总局公告 [2013] 40 号（40 号公告）原则上同意可以先行付汇，后续管理税务事项。但现在相当多的税局仍然要求企业需要先行缴税或预留税款在国内，才允许放行。国家税务总局是否考虑出文以规范？

国家税务总局指出，40 号公告的程序性规定已经非常清楚，在规定备案材料中也并未要求提供完税凭证，因此，要求企业先行缴税的做法是不符合该公告的规定。由于 40 号公告规定已经明确，国家税务总局认为再次发文也不合适。国家税务总局相信问题中所反映的情况可能只是个别案件，如果这一问题集中存在于某些地方，国家税务总局可以与地方税务机关进行沟通。

(c) 中港税收安排的免税待遇

香港企业若根据中港税收安排的财产收益条款申请享受免税待遇，该申请应向受让方税务机关提出，还是向被转让内地企业的主管税务机关提出？若同时涉及两个或以上内地受让方，是否可以仅向其中一地的税务机关提出申请？另外，申请协定免税优惠需要一定时间，若已提交了 124 号文的免税申请，还需要在 7 天内代扣代缴税款吗？

国家税务总局指出，根据国税发 [2009] 124 号文（124 号文）规定，税款按规定向哪个主管税务机关缴纳的，就向其申请协定待遇。如果涉及两个受让方，应按比例向各自税务机关申请协定待遇。在申请的时间上，国家税务总局建议要适当提前，即在达成转让意向，但其他相关手续尚未完成的，可以同时与税务机关沟通，并提交所需资料，同步进行办理。若未提前申请，税务机关会按照征管规定，7 天内要求代扣代缴税款。也就是说如果纳税人按照 124 号文的规定进行了申请，在税务机关未批准之前，扣缴义务人应按照相关规定，在 7 日内履行税款的扣缴义务。若经过判断，纳税人有资格享受协定待遇，税务机关会退还其已缴纳的税款。

## B2. 混合性投资业务的企业所得税问题

国家税务总局公告 [2013] 41 号（41 号公告）明确符合条件的混合性投资业务按债权投资业务进行企业所得税的处理。41 号公告设置了五个条件，在同时符合五个条件的情况下，混合性投资性业务需按债权处理。41 号公告本身和实际操作仍存在一定的不确定性，请问：

(a) 如何定性 41 号公告的五个条件

41 号公告提出的作为债权处理的五个条件，应该如何定性？如果其中一个条件不符合，是否应作为股息处理？实际操作中，如果投资者不想被认定为利息而刻意规避某一条件，比如说不明确投资期限，或者由投资者回购股权，

那么会如何对待？

国税总局认为，是债券性投资还是股权性投资要根据具体情况判定，仅未能符合债权性投资的其中一项条件，不足以影响对其性质的整体判定。债券性投资的定义还可以参见《企业所得税法实施条例》第 119 条的具体解释。

(b) 跨境投资

41 号公告是否适用于跨境投资的情况？如涉及协定待遇，应如何处理？

国税总局指出，公告规定的企业是指企业所得税法规定的企业，原则上适用跨境投资的情况。

如果涉及协定待遇，同样会根据 41 号公告界定非居民所得的性质，这一做法与协定中对利息的定义没有冲突。

### B3. 股权激励机制的所得税问题

国税总局公告 [2012] 年第 18 号（18 号公告）明确股权激励计划的企业所得税处理。18 号公告适用于在我国境内上市的居民企业为其职工建立的股权激励计划。我们希望国税总局进一步考虑和阐明下面的相关处理：

(a) 向境内上市公司支付股权费用的扣税问题

有关於境内上市公司对其所属境内集团子公司员工实行的股权激励计划，若向子公司收取相关费用，可否在符合一定条件的情况下，容许子公司根据 18 号公告作所得税的扣除？如可以的话，请问国税总局可以列出有关的条件吗？（注：在香港税法下，若上市公司向子公司收取相关费用，子公司在符合一定条件下（如母公司需为子公司的员工发行或在公开市场购入自身的股票，而向子公司收取的费用不能偏离市价）可作利得税扣除）；

国税总局指出，18 号公告中所指的股权是上市公司本公司的股票，激励的对象是本公司的员工。国税总局表示理解上市公司在境外而员工在境内子公司的情况，但问题中提到的由于不符合 18 号公告的条件，因此 18 号公告并不适用。

(b) 向境外上市公司支付股权费用的扣税问题

同样的，境外跨国公司对境内子公司员工实行的股权激励计划，若跨国公司向境内子公司收取相关费用，在符合一定条件的情况下（如在(a)部提及的条件），请问国税总局可否允许境内子公司作所得税扣除？

国税总局指出，基于上述理由，境外跨国公司就对中国子公司员工实行的股权激励计划而向境内子公司收取相关费用，也不适用 18 号公告。国税总局表示会进一步研究这些情况。

国税总局亦想知悉香港税务局现时对股权激励计划所产生的费用的处理方法，公会表示可以提供香港有关的税务规定及操作给国税总局参考。

#### B4. 企业为雇员承担的个人所得税扣除问题

企业为雇员承担的个人所得税，本质是员工的工资所得，应并入雇员个人工资所得扣缴个人所得税，而企业应可相应在企业所得税方面扣除。

但国税函 [2005] 715 号文第三条规定，企业所得税的纳税人、个人独资和合伙企业、个体工商户为个人支付的个人所得税款，不得在所得税前扣除。部分地方税务机关按这个条款，不允许企业扣除为雇员承担的个人所得税。请问究竟哪种是正确的企业所得税处理方法？我们同意有关的扣税原则，因为一直以来大部分企业和税务机关是按这原则操作。

国税总局指出，根据《个人所得税法》第八条的规定，取得所得的个人是纳税义务人，支付所得的单位是扣缴义务人。企业承担的个人所得税税款不得扣除，但企业承担的个人所得税在还原以后，是企业工资费用的一部分，可以作为工资税前扣除。例如企业支付工资 1000 元，扣缴个人所得税 200 元，员工实际获得工资 800 元。由于企业支付的 1000 元工资是其所负担的工资薪金，可以进行扣除，但是所实际负担的 200 元税款不能再次扣除，也就是说不能扣 1200 元。

#### B5. 合伙企业的所得税处理

针对合伙人为企业法人的合伙企业，其企业所得税政策是否会有新的政策予以明确？

##### (a) 股息的免税政策

境内企业法人合伙人通过合伙企业对外投资取得的股息，是否适用免税政策？（如与个人所得税处理的精神一致，我们认为应可免税）

##### (b) 对境外企业法人合伙人的征税问题

对于境外企业法人合伙人该如何征税，（如境外企业法人有限合伙人是否会在中国构成常设机构，适用税率等问题）国税总局是否会出文明确？

根据财税 [2008] 159 号文规定，合伙企业合伙人是法人和其他组织的，缴纳企业所得税，合伙人是自然人的，缴纳个人所得税。对合伙企业纳税的原则是先分后税。但具体征税办法目前国税总局尚在研究中。

## B6. 企业向非金融企业及个人借款所支付的利息

### (a) 如何理解金融企业同期同类贷款利率

根据企业所得税法，非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不应超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额部分。国税函 [2009] 777 号，企业向自然人借款的利息支出，在不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额部分准予扣除。然而，由于各金融企业的浮动利率不一致，在计算利息扣除时应如何掌握？

国税总局指出，按人民银行对利率市场化的要求，目前存款利率规定上限，贷款利率规定下限。国税总局公告 [2011] 34 号规定的同期同类贷款利率既可以是金融企业公布的同期同类平均利率，也可以是金融企业对同类企业提供的实际贷款利率，只要企业能提供相关证明，税务机关一般都可以接受。

### (b) 资本弱化

企业在境外关联公司担保下支付利息给境内银行，银行贷款被认定为关联贷款。关联债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的银行利息支出可以扣除吗？

国税总局认为，关联融资扣除应符合税法第 46 条和企业所得税法实施条例第 119 条的规定。

另外，根据企业所得税法，关联企业之间的借贷，在资本弱化情况下，除非能证明该贷款符合独立交易原则，多余利息不能在税前列支。但独立交易原则的利率可能高于金融企业同期同类贷款利率，在这情况下如何掌握？

企业所得税法的扣除原则是企业发生的与取得收入有关的合理费用可以税前扣除，企业从金融机构取得贷款所支付的利息，由于是非关联方的借贷，原则上可以视为符合条件的合理费用。关联企业之间的借贷，如果企业可以证明其贷款符合独立交易原则，则可以税前扣除。

### (c) 利息支出扣除的有效凭证

企业向非金融企业或个人借款发生的利息支出，是否需要地税局代开的发票

在税前扣除？对个人借款支付的利息支出，是否需要代扣代缴个人所得税的凭证作为企业所得税扣除的凭证？

国税总局指出，根据《发票管理办法》第 19 条规定，销售商品、提供服务以及从事其他经营活动的单位和个人，从经营业务交易收取款项，收款方应当向付款方开具发票；在特殊情况下，可由付款方向收款方开具发票。但问题所述情况不属于特殊情况。借出资金的金融企业应该按照发票管理办法的 15 条、16 条的规定领购、开具发票，借入资金的企业取得发票就可以作为企业所得税扣除凭证。向个人支付利息，个人在代开发票时，一般地税局都会同时扣缴个人所得税，无需支付方企业扣缴。

## C. 跨境税务

### C1. 企业兼并重组的税务处理

《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发 [2014] 14 号）要求：“完善企业所得税、土地增值税政策。落实增值税、营业税等政策。”请问目前政策的进展。特别是在企业所得税特殊性税务处理的政策方面，会有哪些突破？我们希望针对纯粹的集团内部重组，如果商业目的合理充分，可否考虑归入到特殊性税务处理的范围。

国税总局指出，国发 [2014] 14 号文件出台就是为了促进企业兼并重组，优化市场资源配置，这是受到国家鼓励的。目前国税总局正在研究财税 [2009] 59 号文和国税总局公告 2010 年第 4 号作进一步完善，由于这涉及到国税总局与财政部两个部门，时间表尚未确定。

### C2. 受益所有人的判断

国税总局公告 2012 年第 30 号（30 号公告）进一步明确了中国税收协定中“受益所有人”的认定标准，并引入了“上市公司安全港”的规则。

根据 30 号公告，在香港上市公司通过英属维尔京群岛公司间接控股中国公司的股权架构下，如果英属维尔京群岛公司能够取得香港居民身份证明，是否也能适用“上市公司安全港”的规则？在实际操作中，一些香港上市公司为它的英属维尔京群岛公司申请香港居民身份时，遇到了不少困难。对于这种情况，国税总局可以给与建议吗？

国税总局认为问题所述情况不适用“安全港”规则。安全港规则仅适用于上层公司都是同一地（例如香港公司）的情况。判定是可参考国税总局的 [2013] 165 号文，该文件虽然是针对一些省市个案的批复，但体现了国税总局判定这一问题的一些基本原则。

在具体申请中，应由该英属维尔京群岛公司根据其实际管理机构在香港而作为香港居民申请协定待遇，这与普通申请协定待遇的流程和要求是一致的。

国税总局了解到香港公司需要凭内地税务机关开具的转介函才能向香港税务局申请香港居民身份，这也是充分考虑了香港税务局的工作负担，经双方协商所制定的规则。问题中提及的香港公司通常在申请转介函时遇到困难，国税总局指出，只有香港公司向内地税务机关申请享受税收协定待遇后，内地税务机关才会考虑是否出具转介函。除此之外，如果内地税务机关已经能判定不能享受协定待遇，也可以不发出转介函。

(公会注：国税总局的 [2013] 165 号文亦提及申请人与最终上市公司之间存在的海外注册（如英属维尔京群岛）但已被认定为香港居民的公司，应不影响该上市公司享受安全港的规则。

另外，如果内地税务局认为纳税人不能享受税收协定的待遇而不发出转介函，那么纳税人根本没有机会申请有关的待遇。公会认为内地税务局应向纳税人发出转介函，让纳税人到香港税务局申请居民身份证明，以作日后申请税收协议的待遇。而纳税人是否可以享受有关待遇应该是另一个议题。)

### C3. 房地产、土地使用权转让是否属于土地增值税及营业税征税范围

对于企业分立涉及到的房地产、土地使用权转让是否属于土地增值税及营业税征税范围？是否会出台政策予以明确？

国税总局指出，根据国税总局公告 [2011] 51 号，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。

土地增值税条例对公司分立没有明确的规定。但国税总局倾向于征收土地增值税，原因如下：

- 在原公司将房屋土地过户到新分立出来的公司名下时，视同在不同法人之间的产权转让；
- 国有土地使用权的转让收入，除了包括转让土地房产的收入，还包括无形资产等其他经济收益；
- 根据公司法、企业法和财务要求，公司分立时需要进行财务评估，可能产生增值额。

基于上述三点，即所有权发生转移、实现收入（无形资产）并有增值额，因此有关的转让属于土地增值税的征税范围。由于有关的正式文件规定还未发布，目前国税总局也正在就该问题进行讨论。



#### C4. 国税函[2009]698 号文

##### (a) 补充规定

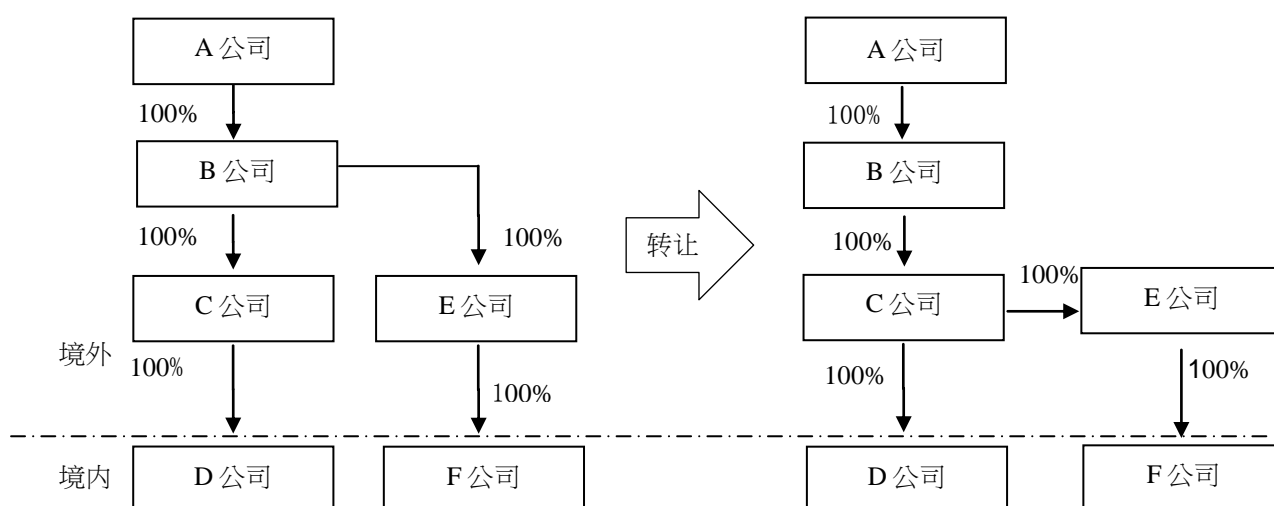
国税函 [2009] 698 号文的补充规定是否会最终出台？何时出台？企业境外内部重组如涉及间接转让居民企业股权行为是否适用特殊税务处理规定？

国家税务总局已经完成了对 698 号文补充规定的草拟，目前该补充文件正在国税总局内部征求相关司局意见。具体何时出台尚未确定，但国税总局计划争取 2014 年底前出台。

对于重组问题，国家税务总局公告 [2013] 72 号（72 号公告）对 59 号文第七条的程序性操作提出一些要求。根据 72 号公告第一条，境外的合并分立如果导致中国居民企业股权发生变化，是否能够适用特殊性税务处理，要看是否符合 59 号文相关规定。但在 698 号文补充规定中，国税总局也试图对集团内部的重组列出“安全港”规则。

##### (b) 间接转让是否适用特殊税务处理

如下图举例说明：B 公司将 E 公司的股权转让给 C 公司，涉及到间接转让中国居民企业 F 公司股权。E 公司为一个空壳企业，所以在该转让中，税务机关认为 B 公司转让的是 F 公司的股权。B 公司是否符合“非居民企业向其 100% 直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权”这一特殊税务处理条件，并作特殊税务处理？



国税总局表示，上述案例从目前规定看并不符合适用特殊性税务处理的条件。

## D. 股票

### D1. QFII 及 RQFII

#### (a) 企业所得税的问题

QFII 以及 RQFII 买卖 A 股及中国上市债券的资本利得是否需缴纳企业所得税？这是否取决于 QFII 以及 RQFII 不同的法律形式，如公司、信托或合伙企业？

国家税务总局指出，从原理上说，根据《企业所得税法实施条例》第七条第三项，按照被投资企业所在地作为所得来源地原则，买卖 A 股如果是来源于中国境内所得，应在中国缴纳企业所得税。但是考虑到 QFII 涉及的问题比较特殊，目前对是否征税尚没有明确规定，但也不能据此认为免税。相关政策正在制定过程中。

#### (b) 税收协定

如果 QFII 以及 RQFII 需要对买卖 A 股的资本利润缴纳企业所得税，请问可否适用其成立国/地区与中国的税收协定？

国家税务总局目前没有具体考虑 QFII 或 RQFII 的法律形式，如果 QFII 或 RQFII 可以取得所在地居民身份证明，就可以申请协定待遇。

#### (c) 追溯原则

如果 QFII 以及 RQFII 需要对买卖 A 股的资本利得缴纳所得税，是否会追溯至新税法生效的 2008 年，或是适用税收征管法不超过 5 年法定时效的一般原则？

国家税务总局指出，对于征税的追溯期应按《税收征收管理法》第 52 条执行。

#### (d) 盈亏相抵的问题

QFII 以及 RQFII 买卖 A 股是否可以盈亏相抵后确认应纳税所得？

国家税务总局指出，国家税务总局前段时间就 QFII 和 RQFII 与财政部和证监会共同召开几次协调会议，也了解业界目前最关心的是希望有税务处理上的确定性。国家税务总局和财政部也在前期做了一些调研，最后会采取何种方式，目前还未有定论。国家税务总局目前正在积极推动相关工作，希望能够尽快给业界一个明确的答复。

## D2. 沪港通

### (a) 最新发展

沪港通由中国证监会在 2014 年 4 月 10 日正式批复开展互联互通机制试点，沪港通正式启动需 6 个月准备时间。针对这一发展，在税收政策方面、征管制度和措施方面会有什么新的发展？是否可参照 QFII 以及 RQFII 的税收政策？

### (b) 征收内地企业所得税的问题

香港和其他境外机构投资者，通过沪股通转让 A 股取得的财产转让收益如何征收内地企业所得税？

### (c) 个人投资 A 股的税务处理

香港和其他境外个人投资者，通过沪股通转让 A 股取得的财产转让收益是否也可以享受财税字 [1998] 61 号文中内地投资者转让 A 股暂免征收内地个人所得税和财税 [2009] 111 号文中个人从事金融商品买卖业务暂免征收营业税的优惠待遇？获得的 A 股股息收入如何处理？由于以“香港中央结算有限公司”名称作为名义持有人持有境外投资者通过沪股通取得的证券，对股票红利发放的所得税是否参照国税函 [2009] 47 号文中对 QFII 的处理方法？

国税总局透露，关于沪港通相关问题，正在与证监会和财政部研究。沪港通下税务的管理相对比较复杂，因为香港结算有限公司作为名义持有人，登记结算也不区分个人或企业。目前国税总局与证监会已经做了初步的沟通，下一步会与财政部就这一问题再做沟通。国税总局也在考虑是否需与 QFII 等相关政策保持一致，因为这更能体现公平原则。沪港通的政策和管理程序需要通报国务院才能最终确定。

## E. 税收协定

### E1. 协议的生效日期

最近，中国、法国、德国、荷兰等国家分别更新了双边税收协定，还需经过相应的立法和外交程序，上述协定才能正式生效。因此，对于境内被投资方已经做出利润分配决定，尚未向境外投资实际发放的股息红利（假定该股息红利预计在双边税收协定生效后发放），应当适用新的税收协定还是现行税收协定的股息条款？

国税总局指出，根据《企业所得税法实施条例》，应按照作出利润分配决定的日期来确定收入的实现。因此，适用哪个协定，要看利润分配决定是何时作出，但对于虽已经作出利润分配决定、还未对外实际发放股息红利，仍是适用现行税收协定。此外，中国与荷兰的税收协定将于 2014 年 8 月 31 日生效，并于 2015 年 1 月 1 日执行。国税总局将在近期发布公告。

例如，新版中英税收协定已于 2013 年 12 月 13 日起生效。对于中国企业 2014 年以前产生并于 2014 年 1 月 1 日之后向英国投资方分配的利润，是否适用 5% 的协定税率？

国税总局指出，虽然新版中英税收协定在股息条款中用词有所变化，但是实际操作口径没有改变，仍是按照作出利润分配决定的时间确定取得收入时间。若利润分配决定是在新协定执行之后做出的，那么应适用新协定。

## F. 个人所得税

### F1. 个人所得税法规引入特殊性税务处理的政策

企业上市前通常需要重组股权架构，往往涉及原个人股东将境内股权注入待上市主体的交易。这个重组行为可能涉及财产转让引起的个人所得税纳税义务。目前在个人所得税法规中，没有类似财税 [2009] 59 号文中关于企业重组所得税特殊性处理的政策。我们理解国家同时鼓励国有和民营、私营企业做强做大，提升国际市场竞争力。个人所得税法规中缺乏重组业务的递延政策减低了私营企业的融资能力。请问是否可考虑在个人所得税法规中引入特殊性税务处理的政策？

国税总局表示在完善企业重组的相关政策时会对上述问题予以考虑，但目前不会考虑制定单独针对个人所得税的政策。

## G. 其他

### G1. 特许权使用费的税前扣除

按照有关税法规定，向境外企业支付的合理特许权使用费，已在中国境内履行相应的纳税义务的，允许支付企业在税前列支。对于按照合同约定应当支付而未实际支付的特许权使用费支出，会计上虽然作为费用处理，但未扣缴相应税款的，支付企业应当按照税法规进行纳税调增。然而，如果企业在以后年度实际支付并扣缴相关税款后，税务机关是否允许纳税人在税前扣除相关费用？如果允许扣除，应该追溯到合同约定支付特许权的年度，还是实际支付并扣缴税款的当年？

国税总局指出，按照国税总局公告 2012 年第 15 号第六条的规定，对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除。在执行中，应遵循权责发生制的原则，同时考虑征管法的要求，追补期限是 5 年。

## G2. 有关税务文件的全国适用性问题

假若国税总局就个别的税务政策只向某几个省份的税局发出补充通告，请问这些通告是否也适用于其他省份？实际操作上，我们亦会应用它们去处理一些税务上的难题。

国税总局指出，如果补充通告是国税总局对个别省份的批复，首先要看总局的解释和政策的性质，如果政策属于特殊政策，比如西部大开发政策，那么其他地区肯定不能适用。如果是普遍适用性的政策，国税总局虽仅对个别省市做了批复，在相同情况下，则可以适用。

## G3. 印花税问题

在中国境内书立、领受印花税暂行条例所列举凭证的单位和个人，都是印花税的纳税义务人。对于中国境内的企业与境外公司进行购销交易等所签订的合同：

- (a) 境外公司是否需要在中国缴纳印花税？
- (b) 境外公司如何申报缴纳印花税

由于境外公司在中国并无机构场所亦无税务登记，该如何申报缴纳印花税？

国税总局指出，1993 年召开的全国人大常委会第五次会议审议通过《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》（“《决定》”）。根据《决定》，外国企业是指在中国境内设立机构场所、从事生产经营和虽未设立机构场所，而有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织。国发 [1994] 10 号文也明确外国企业适用《印花税暂行条例》（《条例》），《条例》对纳税人有明确规定，在境内书立、领受《条例》列举的凭证的单位和个人都是印花税的纳税义务人。根据细则，单位和个人是指国内各类企业、机关团体，包括中外合资企业、合作企业、外资企业和外国企业。国内的外国企业是指在境内设立机构场所，从事生产经营的外国公司企业。在境内没有机构场所的外国企业，就不是印花税的纳税人，无需申报缴纳印花税。印花税法中所指的机构场所是指已办理工商登记的机构场所，而非所得税法规定的机构场所或双边税收协定规定的常设机构。