



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

# 广东省国家税务局与香港会计师公会 税务交流会议摘记

2016

## 前言

香港会计师公会（“公会”）非常荣幸能与广东省国家税务局（“省国税”）于 2016 年 12 月 6 日在广州举行交流会议，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：此摘记谨代表省地税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。

公会亦特别感谢毕马威派出代表负责记录会议的内容。

## 会议摘记

### 讨论事项

#### **A. 企业所得税**

1. 国家税务总局 [2015] 7 号公告
  - a. 合理商业目的
  - b. 转让价格计税基础
  - c. 7 号公告利息和滞纳金问题
  - d. 穿透
  - e. VIE 架构
2. 企业重组
  - a. 跨境重组的非居民企业所得税问题
    - i. 59 号文跨境重组特殊性税务处理问题
    - ii. 企业合并涉及跨境重组适用特殊性税务处理的问题
    - iii. 非居民企业注销涉及跨境重组问题
    - iv. 境外母公司企业性质变更的跨境重组问题
  - b. 关于财税 [2014] 109 号文和国家税务总局 [2015] 40 号公告的执行和理解

#### **B. 税收协定优惠与境外税收抵免问题**

1. 居民身份证明书及居民身份认定
  - a. 中港税收协定的优惠

- b. 常设机构
- 2. 企业税收抵免问题
  - a. 合伙企业／税收透明实体如何适用间接抵免？
  - b. 计算企业境外所得税收抵免时合伙企业对直接抵免和间接抵免影响问题
  - c. 合伙人的适用抵免
  - d. 境外间接抵免
  - e. 合并申报
- 3. 中国居民企业和外国受控企业
- 4. 向境外支付代垫费用问题

## C. 增值税

- 1. 外国企业常驻代表机构缴纳增值税问题
- 2. 营改增跨境行为征税问题
  - a. 36号文
  - b. 53号第一条
- 3. 进口增值税的抵扣问题
- 4. 转让在新三板挂牌交易的股份是否缴纳增值税
- 5. 集中采购的增值税问题
- 6. 纳税主体（非居民企业构成常设机构境外所得增值税问题）
- 7. 基金或理财产品的分红（非固定收益），是否不属于增值税应税范围？

## D. 有关金融业税务问题

- 1. 收购不良贷款／不良资产税务问题
  - a. 有关增值税问题
  - b. 有关企业所得税问题
- 2. 金融商品转让

3. 非金融企业应收未收利息增值税问题

4. 资金无息往来视同销售及银行理财产品的增值税问题

## **E. 综合题**

1. 合规指引

出席人员包括：

## 省国税

刘丽	国际税务管理处副处长
陈辉	所得税管理处主任科员
庄勃	国际税务管理处主任科员
陈为迪	货物和劳务处副主任科员
陈烈鑫	国际税务管理副主任科员

## 公会

谭振雄	税务师会执行委员会主席及内地税务委员会召集人
苏国基	税务师会执行委员会副主席及内地税务委员会会员
陈嘉华	税务师会执行委员会及内地税务委员会会员
许昭淳	内地税务委员会会员
利文欢	内地税务委员会会员
麦浩声	内地税务委员会会员
王舜宜	内地税务委员会会员
卢焯中	毕马威会计师事务所中国税务经理
蒋伟光	倡导及专业发展副总监
方玉影	倡导及专业发展助理行政主任

## 讨论事项

### A. 企业所得税

#### 1. 国家税务总局（“国税总局”）[2015] 7 号公告

##### a. 合理商业目的

在实际操作中，对于“合理商业目的”的判断标准还是相对不够明确。具体包括：

- 第三条第一项的“境外企业股权主要价值是否直接或间接来自于中国应税财产”的判断标准是什么？如是否需要纳税人提供相关机构出具的股权评估报告来判断股权的价值构成？有无其他的判断标准？
- 第三条第一项的“境外企业资产是否主要由直接或间接在中国境内的投资构成，或其取得的收入是否主要直接或间接来源于中国境内”的具体判断标准是什么？

税务机关是否能够对于近年的案例进行一定的梳理，进一步明确关于 7 号公告中“合理商业目的”的判断标准。

另外，对于 7 号公告，很多香港中间控股公司的商业实质包括控股和融资等，在判断间接转让中国公司股权的时候，如果不适用集团内部重组的安全港规则的情况下，如果不直接适用黑名单，而需要进一步判断商业实质的情况下，如果交易有合理商业实质，那么税务机关是否还会倾向估算出中国公司的价值，进而要求就这部分中国公司的价值在中国缴税。

省国税：关于企业股权价值的估算，税务机关会综合考量各种因素，企业提供价值评估报告的，税务机关会作为重要参考依据，但一般不强制要求企业提供相关价值评估报告。

对“合理商业目的”的判断，需要结合企业的功能风险分析，价值链分析等来判定相关交易是否具有商业实质和合理商业目的，需要具体案例具体分析。

b. 转让价格计税基础

按照 7 号公告计算间接转让被转让企业增值额时，纳税人应使用交易日被转让企业价值作为计算基础，还是其它基础来计算增值额？

如果间接股权转让的转让方按 7 号公告申报而且交了税，以后直接股权转让时，被转让中国公司的计税基础可以按上次 7 号公告交税时申报的转让价吗？（这里涉及到不同层级作为投资主体的问题）

- 例一

有关交易在第一次的间接转让中并没有按照 7 号公告缴纳所得税（其中原因可能是第一次的间接交易于 2008 年前发生；也可能是由于当时交易双方并没有就有关交易进行申报），日后原买家把手上间接买回来的境外公司股权出售时，在转让交易中如何计算这交易卖家的增值额从而计算所得税，原间接收购的成本可否视为可抵扣的股权转让成本？（例如，有相关支付文件和股权协议证明）

- 例二

在第一次的间接交易中，海外公司通过收购一家离岸公司的股份而持有中国企业的股份，该离岸公司已被穿透而且该间接转让已纳税。海外公司其后直接转让中国企业股份。由于海外公司实际付出的成本是之前收购离岸公司的层级，而且收购时该离岸公司已被穿透，此次直接转让计算中国公司的股权转让成本时，可否考虑其收购离岸公司的成本，而不是中国企业的出资额？

省国税：对于非关联方之间的交易，税务机关原则上不对转让价格作出调整。在成本确认方面，一般以境内的实收资本即原始投入的资本作为计税的基础，如果有涉及境外控股公司留存的债权债务，可能会考虑作出调整。

对于列举的两个例子，就是上一次交易的购买成本有被调整或者主体有发生调整，他们会认可交易的实质，就是即使上一次也是间接转让，主体不一样，只要交税作了调整，他们也可以在税务上认可为下一次转让时取得的成本。一般需提交完税证明。

c. 7 号公告利息和滞纳金问题

7 号公告第十三条规定股权转让方未按期或未足额申报缴纳间接转让中国应税财产所得应纳税款，应当按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率对股权转让方按日加收利息；未按规定提供资料或申报缴纳税款的，按基准利率加 5 个百分点计算利息。在实际操作中，我们遇到过税局按照税款征收滞纳金的情况，请问 贵局现在一般是如何处理同类型个案？

省国税：对间接股权转让未按期申报税款的，按照 7 号公告加收利息。企业未按规定缴纳税款，经税务机关责令限期整改仍不整改，按照征管法规定加收滞纳金。

d. 穿透

目前有很多在境外上市的企业申请退市并准备回归 A 股市场。一般来说其重组的过程涉及私有化（大股东向小股东收购股权），或者境外的控股公司会有合并的安排。这种情况下，由于原来的集团控股公司是上市的主体，可否理解为上市公司一般负有一定的功能和风险（例如投融资方面），就算出现股权转让，也可以理解为有合理商业目的的公司而不因为 698 号文或 7 号公告而被看穿？

省国税：根据 7 号公告第五条，以上交易不能直接适用白名单，在实际处理中，会考虑上市公司承担的功能和风险。

e. VIE 架构

如果含有 VIE 架构的集团出现间接转让而需要征税的问题，该集团即持有法律上有股权关系的外商独资企业（WFOE），也通过 VIE 协议对由境内自然人持股的境内企业。在这情况下，那一个企业才是征税主体？即是，是否仅有 WFOE，而非 VIE，视为被间接转让的公司吗？因为 VIE 在法律上仍然是个人持有，与境外公司没有股权关系。（这问题涉及如何、需否在 WFOE 和 VIE 之间分配间接转让的所得和税源问题）。

省国税：需要具体案例具体分析。



## 2. 企业重组

### a. 跨境重组的非居民企业所得税问题

目前59号文涉及跨境重组的特殊性税务处理范围，仅限于第七条所列举的三种情况：

- (一) 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，没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化，且转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在3年（含3年）内不转让其拥有受让方非居民企业的股权；
- (二) 非居民企业向与其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权；
- (三) 居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股的非居民企业进行投资；

但企业重组过程中，有很多的其他交易类型也具有相同的性质，但无法享受特殊性税务处理，让企业无法理解。是否可以参考第七条第（四）项：财政部、国税总局核准的其他情形，通过广州税务机关上报税务总局个案批复的方式，适用特殊性税务处理。有没有广州相关案例供参考？

具体包括：

#### i. 59号文跨境重组特殊性税务处理问题

59号文中第七条有关跨境重组规定的第（二）款中，非居民企业向与其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权，贵局解读为何种100%直接控股关系才可选择适用特殊性税务处理规定，即1）非居民企业向其100%直接控股的中国居民企业或／及2）中国居民企业向其100%直接控股的非居民企业？

省国税：目前比较明确的是，只要作为100%直接控股的架构，母公司把子公司变成孙公司，或者反过来，即子公司将其持有的孙公司卖给母公司，也是适用。

#### ii. 企业合并涉及跨境重组适用特殊性税务处理的问题

如果两个由境外非居民企业控股的中国居民企业发生合并，是否会被视为跨境重组，从而需要满足上述条件才能适用特殊性税务

处理？如果是的话，由于被合并方的股权变化不属于上述任何一种重组，似乎不能够享受特殊性税务处理。但实质上，在合并过程中，不会有任何的非股权支付，特别是对于同一非居民企业股东控制下的居民企业合并，没有任何其他经济利益的流入，如果按照一般性税务处理确认所得并缴纳企业所得税，不是很合理。

省国税：两个居民企业的合并，涉及非居民企业股东的，如何适用特殊性税务处理，有待国税总局进一步明确。

### iii. 非居民企业注销涉及跨境重组问题

如果一个居民企业的境外母公司发生注销，会造成该居民企业的股权发生变动。虽然 59 号文关于跨境重组的条款也没有具体列举这类交易涉及的股权收购可以享受递延税款的特殊性税务处理。但在实操上税款的递延税款的特殊性税务处理是否适用？

省国税：不适用。

### iv. 境外母公司企业性质变更的跨境重组问题

如果一个居民企业的境外母公司发生企业性质变更（例如从法人企业变为合伙企业），是否会被视为发生了该居民企业的股权转让？

省国税：这种情况，目前没有明确的文件依据，待国税总局明确。

## b. 关于财税 [2014] 109 号文和国税总局 [2015] 40 号公告的执行和理解

贵局是否已经有企业适用了 109 号文以划转股权的方式取得了特殊性税务处理？跨国公司（而非国有企业）在操作中能否适用 109 号文（假设跨国公司在境内的居民企业之间的划转）？需要参考 59 号文等关于特殊性税务处理的法规进行备案吗？（实际操作中需否备案似乎不清晰）

假设一个划转案例：母公司 A（居民企业）将子公司 B（居民企业）的股权划给了 A 的 100% 全资子公司 C（居民企业），那么划转以后，C

是否一定在 12 个月内不可再转让 B 的股权呢？（看文似乎没有这个要求）

另外，A 是否一定在 12 个月内也不可再转让 C 的股权呢？

同样上面这个案例，如果被划转的标的 B 是非居民企业，可以适用 109 号文么？

省国税：根据财税〔2014〕109 号文第三条的规定，对 100%直接控制的居民企业之间，以及受同一相同多家居民企业 100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，符合有关规定条件的，可以选择按规定进行特殊性税务处理。外商投资企业如为居民企业，则适用 109 号文。

国税总局 40 号公告第五条规定，交易双方应在企业所得税年度汇算清缴时，分别向各自主管税务机关报送《居民企业资产（股权）划转特殊性税务处理申报表》（详见附件）和相关资料（一式两份）。

相关资料包括：

1. 股权或资产划转总体情况说明，包括基本情况、划转方案等，并详细说明划转的商业目的；
2. 交易双方或多方签订的股权或资产划转合同（协议），需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
3. 被划转股权或资产账面净值和计税基础说明；
4. 交易双方按账面净值划转股权或资产的说明（需附会计处理资料）；
5. 交易双方均未在会计上确认损益的说明（需附会计处理资料）；
6. 12 个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动的承诺书。

## B. 税收协定优惠与境外税收抵免问题

### 1. 居民身份证明书及居民身份认定

#### a. 中港税收协定的优惠

目前香港公司申请中港税收协定的优惠（例如股息预提税的优惠税率），香港公司需要向中国国内税务局提交香港税务局出具的居民身份

证明书。根据国税总局 [2016] 35 号，香港税务局出具的身份证明书可用作证明该香港居民在该公历年度及其后连续两个公历年度的香港居民身份，除非如有有关香港居民的情况发生变化，不再符合享受《安排》待遇条件，则原适用于该历年的居民身份证明书不能用作证明其在情况发生变化后的香港居民身份。

然而我们遇到有一些情况，比如香港公司在 2015 年到国内某税务局 A 申请了税收协定的优惠，并提交了 2015 年度的香港居民身份证明书，到 2016 年该香港公司到另外一个国内税务局 B 申请同样的税收协定优惠，又再被要求提交 2016 年的香港居民身份证明书（原因包括税务局 B 没有收到 2015 年已提交给税务局 A 的证明书，以及税务局 B 表示如果没有 2016 年的身份证明书，他们不能够证明该香港公司的情况没有发生变化 - 想请问税务局是否有一些指引可以简化在这方面的审批，例如要求香港公司填写声明该公司的情况（这三年内）没有发生变化，取代重新申请身份证明书，解决纳税人在操作上的困难。

另外，在香港公司作为控股公司或者上市公司的情况下（即没有其他业务开展），投资是否可以作为经营的实质性业务，或者上市公司的身份，中国税务机关是否可以以此作为认定香港税务居民身份的基础？

省国税：如果一个香港公司在 2015 年从香港税局开了一份香港税收居民身份证明书，根据国税总局 [2016] 35 号文，是可以作为其 2015、2016 和 2017 年的香港税收居民身份证明，免于向同一主管税务机关重复报送。

非居民纳税人、扣缴义务人可以以复印件向税务机关提供相关证明或资料，但是应当在复印件上标注原件存放处，加盖报告责任人印章或签章，并按税务机关要求报验原件。

对香港公司居民身份的认定，原则上根据香港税务局出具的税收居民证明为主要判断标准。

#### b. 常设机构

非居民企业在国内进行经营活动，贵局实际操作上怎样判断该活动是否构成常设机构？一些非居民企业（如香港），按照当地税法原则，离岸收入是不征税的；贵局会否就居民身份、常设机构或转让定价等角度，特别关注这类非居民企业？

省国税：对于双重不征税的个案，如所描述的非居民企业，税务局都会关注。征税与否会按经营活动有没有在中国构成常设机构来判断。如何征税则按国内税法的规定进行。

## 2. 企业税收抵免问题

- a. 合伙企业／税收透明实体如何适用间接抵免？
- b. 计算企业境外所得税收抵免时合伙企业对直接抵免和间接抵免影响问题

《企业境外所得税收抵免操作指南》提供了直接抵免（来源于境外的营业利润所得在境外所缴纳的企业所得税，以及就来源于或发生于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的预提所得税）和间接抵免（境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由我国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分）的计算方法和示例，但较难理解以及套用示例进行计算，贵局能否就提供股息回派示例（适用直接抵免或／及间接抵免），例如：中国 - 开曼／英属维尔京群岛（合伙企业） - 美国（有限公司）（假设企业所得税税率为 35%／股息预提所得税税率为 30%） - 美国（合伙企业）；此外，实际操作中，纳税人主管税局可能只允许部分境外税收抵免，例如直接缴纳的境外预提所得税部分，请问 贵局对此观点及意见？

- c. 合伙人的适用抵免

如果是中国合伙企业进行海外投资，由合伙企业直接计算境外税收抵免还是由背后的合伙人适用抵免？（我们理解，由于合伙企业不是所得税纳税主体，理论上应该由各合伙人计算其境外所得的应纳税额，以及外税抵免额）

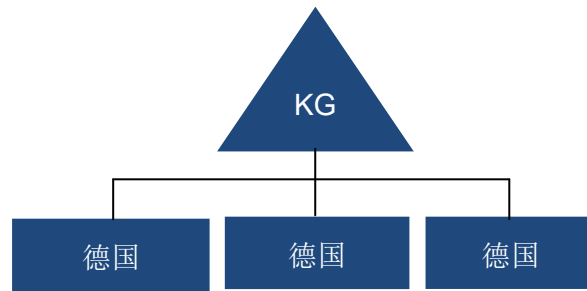
- d. 境外间接抵免

如果是境外合伙企业／税收透明实体，在计算“三层”境外间接抵免时，这种企业是否会视为单独一层？

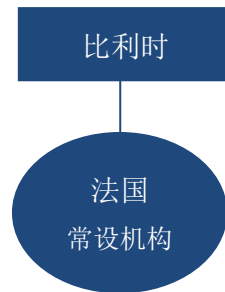
而已合伙企业或者合并税务集团／税务主体或者常设机构会被视为同“一层”还是“多层”呢？这问题在现有法规并没有清楚说明。据知，新 FTC 法规将要马上出台，“三层”间接抵免限制会在新法规中

放宽吗？

案例 1：德国集团使用 KG 架构作为合并税务申报基础



案例 2：比利时公司在法国有一常设机构。在这情况下，法国常设机构会被认定为“一层”吗？值得注意的是常设机构并非独立法人，而这常设机构也不可能向其母公司派发股息。



e. 合并申报

国外的税法允许集团公司合并申报。例如：中国 - 香港 1 - 香港 2 - 美国 C-corp - 美国 LLC。由于美国 LLC 在美国透明实体，其所有的收入和费用会合并入美国 C-corp 自身的业务收入计算缴纳企业所得税，取得一份缴税凭证。这种情形下，美国 LLC 是否会被视为第 4 层？还是可以与 C-corp 合并视为第 3 层？

省国税：对于上述的问题，需要进一步研究。

### 3. 中国居民企业和外国受控企业

对于常见的中国“走出去”企业在香港设立控股架构平台的情况，根据中国税法，该香港公司被认定中国居民企业或和外国受控企业的风险如何？根据了解，目前税局认定/批准中国居民企业（尤其是纳税人主动申请中国居民企业）以及外国受控企业相关税案较少见，请问 贵局在这方面实际执行情况以及对纳税如税务风险管控/税收筹划方面有何意见和建议（特别是中国企业在香港设立公司的情况）？

目前在受控外国企业方面，贵局关注的重点是什么？

省国税：税务机关会关注，但关注不代表会作税务处理。

#### 4. 向境外支付代垫费用问题

根据 汇发 [2013] 30 号中《服务贸易外汇管理指引实施细则》第六条的相关规定，境内机构可以办理“具有关联关系的境内外机构代垫或分摊的服务贸易费用”；《国家税务总局 国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》（国家税务总局 国家外汇管理局公告 2013 年第 40 号）第三条规定境内机构和个人对外支付下列外汇资金，无需办理和提交《备案表》，包括（一）境内机构在境外发生的差旅、会议、商品展销等各项费用；（二）境内机构在境外代表机构的办公经费，以及境内机构在境外承包工程的工程款等。但是目前实际操作中存在一定困难，请问 贵局对于境内企业申请向境外支付代垫费用的一般规程是什么？允许的代垫费用类别有哪些明确规定（如代垫工资、差旅等）？税局内部对此是否有统一处理口径以及纳税人需要递交的资料有哪些？

省国税：对外支付税务备案的相关要求，按照 40 号公告的要求执行。税务机关未对于向境外支付代垫费用审批付款申请设定额外标准。

如果企业能够提供为代垫费用提供第三方单据并证明从中国企业所收取的费用完全只是收回成本，税局是否同意收款方应该是免征如何所得税呢？

省国税：纳税人可以把有关实际情况和资料提供给税务局，税务局会按实际情况判定有关交易是否应免征中国税。

### C. 增值税

#### 1. 外国企业常驻代表机构缴纳增值税问题

对于按照经费换算方式核定应纳税所得额的外国企业常驻代表机构，应如何缴纳增值税？目前部分省市的主管税务机关明确要按照换算出的收入，计算缴纳增值税。但事实上纳税人并未提供 36 号文中的应税服务，应如何确定增值税纳税义务（应税服务类别、税率、抵扣问题、一般或者小规模纳税人）？操作中有些代表处以小规模纳税人 3%报税，有些按一般纳税人

6%但没有取得抵扣。贵局会否出台指引？

省国税：外国企业常驻代表机构是属于中国的纳税人。代表处是否要交增值税还是要看它的实际商业营运模式。如果代表处有增值税的应税行为的话，这代表处就要交增值税，但如代表处没有增值税应税行为的话，就不用交增值税。跟营业税不一样，不是要交企业所得税就要交增值税。暂时还没有就代表处的增值税问题发过如《外国企业常驻代表机构税收管理暂行办法》国税发 [2010] 18 号这样的税收文件。他们也咨询过总局，但还没有答复。所以如果他们像以前营业税一样按经费支出换算应纳税所得额再作增值税应税收入，就缺乏法律依据。

## 2. 营改增跨境行为征税问题

### a. 36 号文

36号文规定，应税服务的销售方或者购买方在境内，即在中国有纳税义务，这是一个典型的属人原则管辖权规定。同时，涉及跨境行为有两类特殊规定，也存在一些不明确的问题，具体是：

- 附件一里规定，境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务，不属于增值税征税范围。但是，应如何理解“完全在境外发生”？原来106号文的表述是“完全在境外消费”。那么新规定中的“发生”，与106号文里的“消费”有什么区别吗？实践中是怎么把握的？

### b. 53 号第一条

国家税务总局公告 [2016年] 第53号第一条规定，境外单位或者个人发生的下列行为不属于在境内销售服务或者无形资产：

- 为出境的函件、包裹在境外提供的邮政服务、收派服务；
- 向境内单位或者个人提供的工程施工地点在境外的建筑服务、工程监理服务；
- 向境内单位或者个人提供的工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务；
- 向境内单位或者个人提供的会议展览地点在境外的会议展览服务。

根据上述规定，是否意味着除了上述所列举的四类情况，其他情况下境外单位或者个人向境内单位或个人销售的服务都属于增值税应税服务，需要缴纳增值税？



另外，附件四里规定，境内单位向境外单位提供的部分完全在境外消费的服务，可以适用跨境免税。完全在境外消费，指实际接受方在境外，且与境内的货物和不动产无关。那么应如何理解“与境内的货物和不动产无关”？

省国税：对于问题 a，“发生”与“消费”应该没有什么区别。他们会考虑服务性质、以及是否在境内发生以及是否与境内资产无关等因素决定企业是否有增值税税负。

### 3. 进口增值税的抵扣问题

最近不少企业反映其进口增值税的抵扣被其他公司抢申请了，主要是系统里抵扣只认代码，不认公司的名字，代码被不法份子倒卖了。作为发生真正进项税支出的纳税人不能抵扣是不合理的。不知道在这种情况下，纳税人是否需要向主管税务机关提出申请，由主管税局与做出了抵扣企业当地的主管税局来查核，然后做出调整进行税抵扣方的处理？此等案例最近越来越多，值得税务机关重视和帮助纳税人。

省国税：他们在 2015 年已经注意到这个问题，并且最近这种个案也在增加，但是他们现在也没具体杜绝方案。如果进口增值税缴款书被盗用了，不能再重复抵扣。他们的暂时意见是纳税人要立即把个案向主管税务局报告。

### 4. 转让在新三板挂牌交易的股份是否缴纳增值税

8 月底发布的 53 号公告，明确转让公开流通的股票（含解禁后的限售股）属于增值税征税范围，并对于三种限售股的“买入价”进行了规定。但是对于转让在新三板挂牌交易的股份是否征收增值税、如何征收增值税并没有明确规定。对此问题目前有两种态度，认为应征收的，理由是新三板虽然与主板有区别，但也具有公开流通性质，所交易股份就有金融商品属性；认为不应征收的，理由是按照证监会《全国中小企业股份转让系统有限责任公司管理暂行办法》规定，“股票在全国股份转让系统挂牌的公司为非上市公众公司”，所以应与公开流通的股票区别对待。在实践中看到，基层税务机关对此问题往往不给出正面回答。请问 贵局有何见解？

省国税：税务机关对此问题暂时没有具体规定，根据规定对于在公开流通市场买卖股份应按差额征收增值税，他们认为新三板上交易的股份也属于在公开市场上买卖股份，所以应该征收增值税。对此，他们也希望总局可

以进一步明确。

## 5. 集中采购的增值税问题

集中采购通常是同一企业集团采购集中化管理，即通过对同一类材料、资产或服务进行集中化采购降低采购成本或其他特定的交易安排。该采购模式下，集团内某一企业与供货商签订采购协议，采购的材料、资产或服务通常是集团内所有企业共同/分配使用，如银行购入拆借平台会员资格、证券公司统一支付经纪交易经手费等。又譬如集团统一购买软件使用权，或者其他第三方服务。

省国税：他们认为即使是企业集团集中化采购，支付货款而开具的发票还是应该开具给相应的子公司或分公司，这样才可以进项均衡。

由于供货商处于市场强势地位，要求与集团内某一企业单独签订协议并开具发票，而外购资产/服务实际使用方为集团内各企业。在会计核算上，根据实际受益原则需将成本费用分摊至集团内各法人企业；而在税务处理上，负责采购的集团公司是否可以根据向各集团所分摊的费用开具增值税发票于其它集团公司？负责采购的集团公司会有被指控虚开增值税发票的风险吗？

省国税：增值税和其发票是属地管理的，所以我们不认为该行为是属于虚开增值税发票。

## 6. 纳税主体 (非居民企业构成常设机构境外所得增值税问题)

对于派遣人员到中国境内为其境外关联/非关联委托方提供服务而构成常设机构的非居民企业，该非居民企业是否需就其境内提供服务所取得的境外所得缴纳增值税（即非居民企业被视为境内服务提供方）？

省国税：在增值税中是没有常设机构的概念。对于相应的服务是否要缴纳增值税，主要还是看服务是发生在境内还是境外。如果境外的单位或个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税的扣缴义务人。

## 7. 基金或理财产品的分红（非固定收益），是否不属于增值税应税范围？

省国税：如果投资者收取的是固定收益，则视为借出贷款收取利息而缴纳增值税；但如果基金或理财产品的分红是非固定收益，则他们找不到相对应的税目征收增值税。

### D. 有关金融业税务问题

#### 1. 收购不良贷款／不良资产税务问题

##### a. 有关增值税问题

- i. 根据最新的营改增试点实施办法，纳税人从事金融商品转让需缴纳增值税。我们理解金融商品是指转让外汇、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。前述的定义并未包括不良贷款／不良资产，这是否代表转让不良贷款／不良资产的差额并不需要缴纳增值税？
- ii. 纳税人收购不良贷款／不良资产之后并进行处置，如果在完成处置有关不良贷款／不良资产后所收回的资金比原收购的投资成本高但并未高于该笔贷款的原贷款额贷款／面值，这部分的利润会否被界定为贷款利息并需要缴纳增值税？
- iii. 企业通过《全国中小企业股份转让系统》（一般称为“新三板”）转让企业的股份，会否被界定为转让金融商品需要缴纳增值税？

##### b. 有关企业所得税问题

企业一次性收购不良贷款／不良资产的资产包，当中包括一定数量的不良贷款，从企业所得税的角度，企业是否需要分摊投资成本到每一笔不良贷款并按处置每一笔不良贷款的利润纳入当年的应纳税所得额？或是可以按处置同一资产包内的不良贷款并在累计所收回的资金比原收购的总投资成本高的那一年才并入当年的应纳税所得额？

省国税：现行税法没有明确把不良资产作为一个资产类别来作出特别规定。

#### 2. 金融商品转让

根据财税（2016）36号，关于金融商品转让增值税规定如下：

- 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。
- 金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。
- 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。
- 金融商品的买入价，可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算，选择后 36 个月内不得变更。

对于境外企业和境内企业签订合同，财税（2016）36号文有关规定是否适用？也是根据同一申报期内盈亏互抵后，由境内企业代扣代缴？如果亏损也可以结转下一申报期？具体操作在实操中实现很困难，是否能给予境外企业和境内企业同等待遇？

省国税：不明白具体的操作困难，因为应由境内企业代扣代缴。

### 3. 非金融企业应收未收利息增值税问题

对于不属于财税 [2016] 36 号文规定的金融企业（例如，保险公司），如果也发生应收未收利息，合同期内要缴税，还是实际收到利息时才缴？

我们理解合同有效期内按照合同约定确认的利息收入都应缴纳增值税。即如果会计上计提了收入，即使已经逾期 90 天以上，也需要缴纳增值税。

我们也了解目前存在财税 [2003] 16 号，规定“保险企业已征收过营业税的应收未收保费，凡在财务会计制度规定的核算期限内未收回的，允许从营业额中减除。”

省国税：他们的理解和公会的理解是一致的，没有问题。

#### 4. 资金无息往来视同销售及银行理财产品的增值税问题

增值税下具有视同销售的概念，如集团现金池的资金往来进行无息拆借，是否需按视同销售计算并缴纳增值税？如需要，目前政策或操作指引如何对利息收入进行核定（包括计息频率、期限、利率等）？此外，对于保底／固定收益类型的银行理财产品，如何区分其实质系属于存款或贷款，目前税收政策按何种判定标准进行增值税处理。

省国税：这种情况是按贷款来进行增值税处理。

#### E. 综合题

##### 1. 合规指引

广东省是否会出台国际税务合规遵守的指引给纳税人具体参考（类似江苏和浙江）？

省国税：可能考虑以后会出台合规指引，可以安排在下一步的工作计划。但也应该往上提出这要求。现在的工作优先是落实 BEPS 计划。但其他省份出台的文件也是可以用来参考，地域差异不会太大。