



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

深圳市国家税务局与香港会计师公会 税务交流会议摘记

2017

前言

香港会计师公会（“公会”）非常荣幸能与深圳市国家税务局（“深国税”）于2017年12月5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：此摘记谨代表深国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. 企业所得税

1. 特殊性税务处理
2. 业务掉期交易外国企业所得
3. 股权激励
4. 企业所得税优惠事项备案
5. 企业重组:[2009]59号文
 - a. 特殊性税务重组
 - b. 集团架构重组
6. [2015]7号公告
 - a. 其他类似权益
 - b. 股权支付
 - c. 境外企业股权所得划分
 - i. 归属于中国应税财产所得计算方法
 - ii. 对价的确认
 - iii. 成本的确认
7. 中国子公司向境外发债公司支付利息
8. 境内居民企业股息免税处理
9. 企业所得税征管调整

B. 转让定价

1. 纳税人自行调整补税
2. 本地文档打分表
3. 价值链分析的要求

4. 受益性测试
5. 劳务费用加成率
6. 利润分割法的实际操作
7. 预约定价安排申请

C. 增值税

1. 境外金融机构是否适用金融同业往来利息收入免税
2. 商誉转让是否计征增值税
3. 支付给外国企业的利息收入和交割净额的增值税处理
4. 财税[2016]140号第七条
 - a. 拆迁补偿费用
 - b. 房地产开发企业开发受让土地
5. 限售股

D. 其他

1. 三免三减半
2. QFLP的税务处理
3. “千户集团税收风险分析”计划
 - a. 工作計劃和影響
 - b. 大企业税务服务

出席人员包括：

深国税

李显著	党组成员、总审计师
罗帼秀	国际税务管理处处长
冯治国	所得税处副处长
林翰祎	货物和劳务税处副处长
何乃平	大企业处副处长
刘 佳	国际税务管理处副处长
胡焰峰	国际税务管理处
陈银燕	国际税务管理处
刘 洋	国际税务管理处
周炎元	国际税务管理处

公会

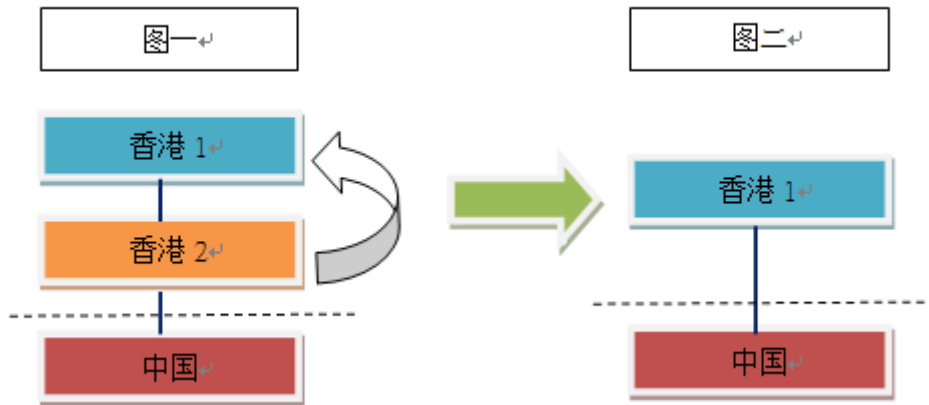
谭振雄	税务师会执行委员会主席及内地税务委员会会员
苏国基	税务师会执行委员会副主席及内地税务委员会会员
陈锦荣	税务师会执行委员会及内地税务委员会会员
利文欢	内地税务委员会会员
王舜宜	内地税务委员会会员
李筱筠	内地税务委员会监察委员
萧咏恩	内地税务委员会会员
梁斯爾	安永会计师事务所税务部合伙人
李文晁	毕马威会计师事务所中国税务总监
黄献平	普华永道咨询（深圳）有限公司经理
蒋伟光	倡导及专业发展副总监
黄诗颖	倡导及专业发展行政人员

讨论事项

A. 企业所得税

1. 特殊性税务处理

根据国家税务总局公告 2013 年第 72 号文第一条，“本公告所称股权转让是指非居民企业发生《通知》第七条第（一）、（二）项规定的情形；其中《通知》第七条第（一）项规定的情形包括因境外企业分立、合并导致中国居民企业股权被转让的情形。”请问如何理解上述规定？境外企业分立、合并导致中国居民企业股权被转让，是否可以视同满足 59 号文中第七条第（一）项规定申请特殊性税务处理？举例如下：



假设香港 2 被香港 1 吸收合并导致中国公司的股东变更为香港 1，按 72 号文第一条的字面理解，请问是否视同符合 59 号文中第七条第（一）项的规定，可以申请特殊性税务处理？

深国税：根据 59 文第七条及 72 号文第一条，非居民企业向其 100% 控股的另一非居民企业转让其拥有居民企业的股权，如该股权转让并没有导致该项股权预提所得税的变化，并且转让方承诺 3 年内不转让其拥有受让方的股权，该股权转让行为可选择适用特殊性税务处理，该股权转让行为包括因企业分立、合并导致的情形。

上述举例中，香港 2 向香港 1 转让其拥有的股权，香港 2 没有控股香港 1 的 100% 股权，不属于特殊性税务处理情形；早前法庭案中典型案例（由于境外公司合并导致境内股权转让的情形）的判定意见也是认为不适用特殊性税务处理。

2. 业务掉期交易外国企业所得

根据国税函[2004]753号，中国境内企业与外国企业进行融资业务掉期交易中，支付给外国企业的利息收入和交割净额需要按照规定进行相关税务处理。请问目前国税函[2004]753号已经失效，在相关业务掉期交易中，外国企业取得的利息收入、交割净额所得税处理应怎样操作？

深国税：根据753号文第二、三条，属于利息性质的各类款项，应作为境外债权人取得的来自中国境内利息所得，按照税法规定进行源泉扣缴；境内企业因掉期交易向境外交易人支付的交割净额，暂不扣缴企业所得税。

虽然目前753号文已经取消，但实际操作中仍可参考该文的内容。不变的一点，相关业务中的利息收入仍然按照相关税法进行源泉扣缴。

3. 股权激励

为境内非上市公司推出股权激励计划，由非上市公司以集团境外上市公司的股票或股票期权授予员工，相关股权成本由境内公司支付给境外公司。

根据《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的通知》（国家税务总局公告[2012]18号），上市公司建立股权激励计划，员工行权后，可以根据实际行权时股票的公允价值与实际行权支付价格的差额和数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，在企业所得税税前扣除。在我国境外上市的居民企业和非上市公司，可以比照有关规定执行。

对于上述境内非上市公司以集团境外上市公司的股票或股票期权授予境内员工的情形，有关股权成本是否也能参照18号公告计算扣除？我们理解有些税务官员认为如果境内非上市公司满足下面两个条件，则可在税前扣除有关股权成本，其应支付给集团境外上市公司的股权成本只是双方的债权债务关系，不对税前扣除构成影响：员工已经实际行权；境内非上市公司已经代扣代缴员工的个人所得税。

税务机关对以上的情形是否都统一认可上述的税务处理，允许有关股权成本在税前扣除？

深国税：根据18号文第一条，股权激励是指《管理办法》中规定的上市公司以本公司股票为标的，对其董事、监事、高级管理人员及其他员工进行的长期性激励。上述举例中，由于境内公司并非以本公司的股份作为股权

激励标的，而是以期境外母公司股票作为标的，因此不符合 18 号文的基本规定。

境内非上市公司需要具体提供什么资料或文件，才可以在税前扣除有关股权成本？国家税务总局及各地税务机关会否出台更详细的业务指引？

深国税：暂无明确答复。

4. 企业所得税优惠事项备案

根据《国家税务总局关于跨省经营企业涉税事项全国通办的通知》（税总发[2017]102 号），可由分支机构办理的企业所得税优惠备案事项（例如研发费用加计扣除、部分区域性税收优惠等），可以根据办税需要就近选择税务机关申请办理异地涉税事项。有的企业设有全国的财务共享服务中心，很可能在共享中心所在地统一办理备案。

目前的《企业所得税优惠事项备案表》没有栏目填写申请人的主管税务机关，在申请办理异地涉税事项时，是否需要填写额外的表格？根据 102 号文第二、三、四条规定，通办范围包括优惠备案类业务，通办方式包括异地受理，全国通办的开通时间预计在 2017 年 12 月 31 日之前。根据与税局的沟通，由于当前的金税三期系统尚未更新，因此系统暂时不支持办理异地通办业务，具体开通时间尚待国家税务总局通知。办理时需要提交的《委托授权书》是否有统一的格式？

深国税：暂无明确答复。

5. 企业重组:[2009]59 号文

a. 特殊性税务重组

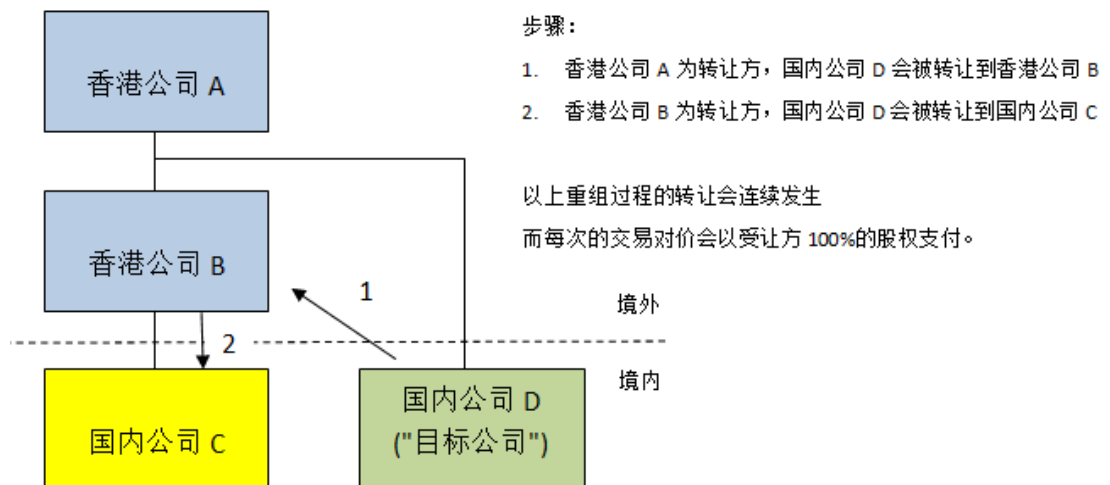
根据财税[2009]59 号，中国公司的吸收合并交易满足 59 号文第 5 条规定的五个条件的，可适用特殊性税务处理，例如，A 公司吸收合并 B 公司（B 公司消亡）。请问，如若这两家中国公司被同一家中国境外公司 100% 控股，在此情形下 A 公司吸收合并 B 公司，是否仍可适用特殊性税务处理？反之，若该境外母公司将一境内的外商独资企业(如 C 公司)分立成两家，是否可以适用特殊性税务处理呢？另一方面，100%控股的中国居民企业间的垂直吸收合并（即母公司吸收合并全资子公司）且不需要支付对价，是否适用于特殊性税务重组？

深国税：境外吸收合并是争议多年的问题。59号文第七条跨境重组只说了“股权和资产收购交易”，没提到合并、分立。如果是上述情形的合并（两家境内公司被同一控制的境外股东合并），适用特殊税务重组是备案制，部分地方的税务机关默认可以。在深圳地区，也是这样。据了解税总最近也在研讨类似问题。

垂直吸收合并不符用特殊税务重组的条件。

b. 集团架构重组

某集团正在进行架构重组，预计重组工作将会在12个月内分两步完成。集团希望使用财税[2009]59号企业重组的所得税特殊处理，详细步骤请见以下插图。



由于本次重组中非居民企业（如 A 公司）需要在 12 个月内对中国子公司往下层 100% 子公司（顺序为 B、C 公司）进行连续两次的转让，我们理解部分税务局以“反避税”的角度引用 59 号文的第十条“企业在重组发生前后连续 12 个月内分步对其资产、股权进行交易，应根据实质重于形式原则将上述交易作为一项企业重组交易进行处理”而将以上连续转让视为一项交易，即 A 公司向 C 公司转让中国子公司，因此认为不符合 59 号文第 7 条“受让方作为转让方 100% 直接子公司”的特殊重组要求。

根据我们的理解，第十条应有利于纳税人，让税务局以一个重组业务的整体考虑多次转让后的最终结果，在第一步交易后视乎情况提供特殊税务处理（请见如下注释），而非以反避税的角度出发。如地方税务局以从严的角度引用 59 号文第十条，可能会为纳税人的内部重组带来不必要的税负，恳请深国税能提供意见。

注释：

根据国家税务总局公告 2015 年第 48 号的解释，59 号文第十条中的理解如下：

根据财税[2009]59 号文件第十条规定，若同一项重组业务涉及在连续 12 个月内分步交易，且跨两个纳税年度，当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件，经协商一致选择特殊性税务处理的，可以暂时适用特殊性税务处理，并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。

深国税：特殊税务重组的其中一个条件为“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”。

对分步重组交易，税务机关可以穿透中间的重组步骤，对交易实质是否符合特殊性税务处理的条件进行判断。该案例中，因在 12 个月内进行的两个步骤，税务机关合并来看以最终重组结果判断，受让方是作为转让方间接控股的子公司，该情形不适用于特殊重组中要求的直接控股的情形。

相反，如果在 12 个月内分两次进行重组业务，两个重组单独来看都不符合特殊税务重组，但合并为一个重组来看符合特殊税务重组的话，税务机关认为应按一个重组来判断，符合特殊重组的规定。

6. [2015]7 号公告

a. 其他类似权益

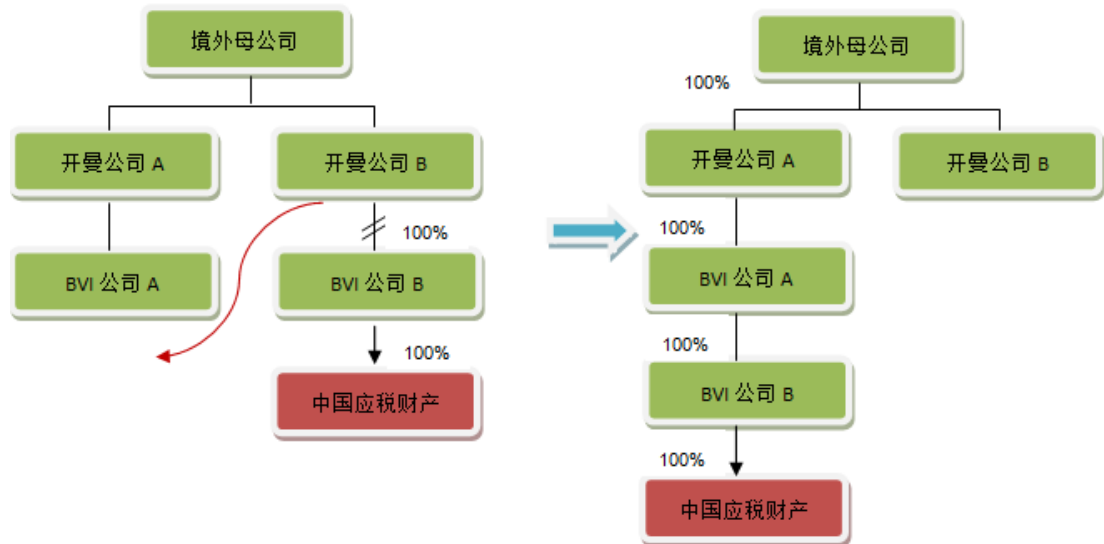
7 号公告第一条第三款所述非居民企业通过转让直接或间接持有中国应税财产的境外企业的“其他类似权益”，应如何判定“其他类似权益”？实务中，企业曾经对以下的情况提出过疑问：优先股、增发新股、合伙企业中的权益、股票期权、可转换债等。上述是否属于 7 号公告的报送范围？请问税局有没有处理过的案例可以分享？

深国税：税务机关表示暂无明确条文可以支持上述内容。

b. 股权支付

7 号公告第六条第三个条件规定了交易对价的形式应是股权，一般理解这主要是相对现金支付而言，即支付的对价中不可含现金支付（由于上

市企业股权的流动性很高，对价也不可含上市企业股权）。若集团内部重组中出现以下的重组情况，即开曼公司 B 将 BVI 公司 B 及其下属中国应税财产无偿划转给 BVI 公司 A，交易不涉及现金支付，是否符合公告第六条第三个条件对于“股权支付”的要求？



深国税：尚无明确意见可以提供参考,往后再讨论。

c. 境外企业股权所得划分：

i. 归属于中国应税财产所得计算方法

根据 7 号公告的解读：“如果被转让境外企业股权价值来源包括中国应税财产因素和非中国应税财产因素，则需按照合理方法将转让境外企业股权所得划分为归属于中国应税财产所得和归属于非中国应税财产所得，只需就归属于中国应税财产所得按照公告调整征税”。但目前文件尚未明确划分的方法，各地操作不一，请问税局有没有考虑出台具体的指引？

根据部份地区的案例，税务机关会对转让对价进行调整，剔除中间境外控股公司的其他资产和负债。成本即为中国公司的注册资本。举例来说，被转让的境外公司 A 通过其 100% 境外子公司持有中国公司 100% 的股权。本次股权转让的价格为 A 公司合并报表层面上的净资产 51 元。为了还原中国公司的价值，税局机关的方法是从原始转让价 51 元中，加上（减去）中间控股公司除去长期股权投资的净负债（资产），得出“归属于中国应税财产”的价值为 150 元，理论上应等同于中国公司的净资产。请问税局是否认同此种计算方法？请问深圳市税务机关的实际操作情况？

	A (被转让境 外公司)	B (境外 中间控 股公 司)	C (中国 公司)	A+B+C 合并报 表	
资产：					A
货币资金	200	141	110	451	100% ↓
长期股权投资	1	100	0		B
公司间应收	100	60	0		100% ↓
投资性房地产	0	0	100	100	C
负债					
公司间应收	-100	-100	-60	-100	
应付款	-400	0	0	-400	
净资产合计	-199	201	150	51	
注册资本	100	1	100	100	
未分配利润	-299	200	50	-49	
股东权益	-199	201	150	51	
剔除长期股权投资的净资产					
税务的计算方法					
原始转让价格 (A公司合并层面的净值)	51				
中间控股公司剔除长期股权投资的净资产	-99				
调整后转让价格 (应与中国公司的净资产相等)	150				
转让成本 (中国公司注册资本)	100				
转让所得	50				
应纳税额 (10%)	5				

深国税：当前并没有明确条文规定。在实际操作中，会审阅境外转让方和境内间接被转让子公司之间的中间层公司的资产以及负债。在计算该间接转让股权在中国取得的收入时，可考虑以转让对价减去中间层公司的资产（不含长期股权投资），加上中间层公司的负债，即为该股权转让中在中国取得的收入。收入减去成本后为股权转让所得。

国税总局的实操计算方式大致如上。另外，深圳税务局的处理方式参考总局的指引，审阅中间层公司的资产负债情况。

ii. 对价的确认

若对价包括可能在未来向卖方支付的或有费用（例如视乎中国地产开发项目的情况，买方需向卖方支付额外的奖励），该或有费用是否应被视为对价的一部分？鉴于或有费用在股权交割时并没有被支付，且存在很大的不确定性，是否需要在将来实际支付该笔费用时，再补缴相应的税款？

深国税：首先区分该支付情形是属于分期方式还是或有事项；在分期付款的情形下，根据 2017 年 37 号文，非居民企业采取分期收款

方式取得应源泉扣缴所得税的同一项转让财产所得，其分期收取的款项可先视为收回以前投资财产的成本，待成本收回后再计算并扣缴应扣税款。应当注意的是，37号文并不适用于居民企业的分期收款业务，居民企业应按会计准则的规定确认财产转让收入和成本并计算企业所得税。

对于或有事项，目前并无明确条文规定。实际操作中，税务机关首先分析该或有事项与原交易事项是否能合并为同一笔业务。若或有事项真实发生，税务机关认可对应的收入或损失。交易发生时，先确认股权转让所得；符合条件后或有事项发生了，是进入营业外收支还调整计税基础或转让所得，目前未有统一的意见。目前只有海南有发文（琼地税函2014年198号）规定，纳税人在对赌协议中取得的利润补偿可以视为对最初受让股权的定价调整，即收到利润补偿当年调整相应长期股权投资的初始投资成本。

iii. 成本的确认

由于目前7号文并不适用个人间接转让中国应税财产的情形，那么企业向个人卖家支付的购买对价（个人并无申报或缴税），是否能够作为将来转让的成本？

深国税：在总局未另行明确前，按实质重于形式的原则，可以认可作为将来转让的成本。

7. 中国子公司向境外发债公司支付利息

中国境内企业对外支付利息一般均需要扣缴企业所得税。但假如境外机构（例如香港上市公司）在中国境内发行以人民币计价的债券（例如通过公开市场发行“熊猫债券”），而从发债获得的款项先由该境外机构的境外银行账户（例如香港银行账户）收取，该境外机构再以“统借统还”的形式把该笔款项以相同的利率全部借给中国境内的子公司，那么债券认购人和发债取得的款项的最终受益/使用人也将位于中国境内。在这种情况下，中国子公司支付给境外发债公司的利息，是否需要扣缴企业所得税和增值税？

深国税：上述案例中的统借方境外机构与境内使用资金的子公司属于独立的两个法律主体，按照规定应当就利息收入进行代扣代缴企业所得税以及增值税。另外，统借统还免缴增值税的政策，目前理解只使用于境内企业。

8. 境内居民企业股息免税处理

假设居民企业 A 和居民企业 B 各出资 800 万元和 200 万元投资了居民企业 C 公司，持股比例分别是 80% 和 20%。几年后 A 公司将 C 公司的 60% 股权按 600 万元平价卖给了 D 公司（即转让后 A、B 和 D 公司对 C 的持股比例分别是 20%、20% 和 60%），但是各方都同意转让后 A 对 C 的分红权和表决权仍然占到 40%。问：这个案例下 A 向 D 平价转让 C 公司的 60% 股权是否会被税务机关调整？转让后，C 向 A 分配的股息是否全额可以适用企业所得税免税政策？

同样，目前好多公司的注册资本是认缴制度，如果资本没实际出资或仅是部分出资，会否影响其享受股息免税处理？

深国税：转让价格应当按照被转让企业的实际价值计算定价，如果不合理税务机关可以参考被转让企业的资产现值、资产组成以及财务报表权益变动核定转让价格。上述案例中，A 公司虽然按取得价格转让股权给 D 公司，但是 A 公司对 C 公司享有的权利超过其实际占有股权的比例，该情形下税务机关有可能质疑 A 公司与 D 公司的关联关系，以及 A 公司的股权转让是否有合理商业目的。

根据公司法的相关规定，通常情况下，企业利润按照股东所占股份比例进行分红，但是如果股东之间另有特殊规定的，可以不按照股份比例进行分红。A 公司所取得股息分红可以适用全额免征企业所得税的政策，需要注意的是，上述案例中的情形，税务机关有可能质疑 A 公司通过该股权转让安排达到避税目的。

对于第二个问题，有关的情况不影响股息免税处理。

9. 企业所得税征管调整

根据《深化国税、地税征管体制改革方案》，要“理顺征管职责划分……着力解决国税、地税征管职责交叉以及部分税费征管职责不清等问题”。目前在深圳，企业所得税分别由国税和地税征管。

关于企业所得税的征管职责，是否会进行调整，例如完全移交国税/地税征管？如果有，是否有具体的时间表？

深国税：暂时没有时间表的安排。

B. 转让定价

1. 纳税人自行调整补税

2017年3月17日国家税务总局发布关于《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告（“[2017]6号公告”），该公告概述了税务机关在实施利润水平监控管理时可以向企业送达《税务事项通知书》，提示其存在的税收风险。若纳税人同意税务机关提出的特别纳税调整风险，可以自行调整补税。

如果纳税人提出自行调整补税方案，是否可以先按提出的补税方案进行税款缴纳？还是需要经过与税务机关协商确认再缴纳税款和利息？如果可以先按自行补税方案缴纳税款和利息，与最终补税方案的差异如何处理？

深国税：根据税务机关意见，纳税人可以根据特别纳税调整风险正常申报调整补税方案，该补税申报必须在金税三期系统内录入登记才能进行缴税。一般来说，纳税人最好与主管税务机构进行沟通并且得到意见后，才能在系统进行补税申报的调整。

2. 本地文档打分表

我们了解到，部分地区的税局设定同期资料本地文档打分表，以此对辖区内企业提交的同期资料本地文档进行评分。国家税务总局也在制作类似的评分表。请问深圳市有关税局是否有计划推行类似的同期资料本地文档的打分表？若无，税局目前是否有内部评分制度/标准，对企业提交的同期资料本地文档进行评分？

深国税：当前深圳地区的税务机关并无设立上述打分机制。

3. 价值链分析的要求

对于2016年本地文档新增的准备内容，即价值链分析和地域特殊因素分析等，税局是否对企业披露的内容及其分析的深度有任何具体的要求？对于42号公告要求提供各环节参与方最近会计年度的财务报表，以及企业集团利润在全球价值链条中的分配原则和分配结果，实际操作中，一般本地企业难以获取海外关联方的财务报表以及集团的利润分配等数据。对于企业未能提供上述相关数据时，税局对此是否有哪些行政措施？是否会要求企业补充相应数据和重新提交本地文档？

深国税：当前对于企业披露的内容及其分析的深度并无明确的要求。对于未能获取海外关联方的相关数据的，可能导致纳税人的价值链分析不完整，也不利于纳税人面对转让定价被调整时的辩解。

4. 受益性测试

针对6号公告第35条提及的六项测试以判定关联劳务受益性问题，企业需如何证明或测试劳务的受益性？例如，在接受关联劳务后，企业整体利润水平上升，企业营业收入上升，营业成本或费用下降来证明？但由于企业的盈利数据受到多方面内外因素所影响，无法直接证明受益于关联劳务。税局是否有其它间接性的指标来测试企业的劳务受益性？

深国税：从个案来看，不会单独拿测试，而且测试的难度相当大，主观性也比较大。对于企业接受关联劳务的受益性，主要参考其接受关联劳务前后的利润水平变化情况。

5. 劳务费用加成率

对于服务提供商的劳务费用加成率，根据过往的转让定价调查案件来看，部分税局认为一般性的劳务企业应获得成本加成10%的利润率，而对于合约研发服务，企业需要获得成本加成15%的利润率。税局是否有针对企业的劳务费率进行过相关的资料收集或系统调查，或通过大数据等收集企业相关劳务费率，以支持上述10%和15%的劳务加成率？此外，如若部分企业所提供的合约劳务，其附加价值相对较低，成本加成率低于上述水平，是否可被认为合理？

深国税：深圳税务机关表示并无此关于利润率的规定或操作，关键还是看个案，根据具体的资料进行分析。我们也有案例在尝试对劳务应得的利润不用成本加成率方法，而考虑使用销售利润率等方法，以更多的考虑其在国内所承担的功能。

6. 利润分割法的实际操作

OECD 最近出版了关于利润分割法的指引讨论稿，里面也有提及什么时候才适用利润分割法以及利润分割法使用时可能遇到的问题。对于涉及无形资产使用权的交易，我们看到大部分税局主张利润分割法的使用。但对于纳税人，其对于利润分割法的使用所面临的困惑是：1) 如何定义交易双方均有独特有价值的贡献；2) 当能找到可比非受控交易证明该无形资产交易的定价合理性

时，为什么还非要使用利润分割法；3) 当地企业的经营好坏不仅仅与授权的无形资产有关，还与当地市场以及经营情况相关，不能说当地市场经营不善就否定授权无形资产的价值；4) 当定价时，企业很难获取准确的财务数据对未来年度做利润分割，因此该方法很难作为实际操作中的定价准则。我们也希望听取各地税局对于上述方法使用的见解。

深国税：对于上述税务安排，税务机关给出的处理原则：(1) 在创造利润的地区征税；(2) 秉承公平公正的审理原则。也会结合价值链来分析，以供参考。

7. 预约定价安排申请

在新的 64 号公告出台后，在接受企业预约定价谈签意向向前税务机关的审核工作与以往相比是否有增加？审核要求是否更高？我们有发现各地税务机关目前签署的单边预约定价安排有所增加，税务机关目前是否比以往更鼓励企业申请单边预约定价安排？

深国税：对于有预约定价意向的企业，税务机关愿意接受，比调查更能缓解矛盾，有利于工作的开展。

C. 增值税

1. 境外金融机构是否适用金融同业往来利息收入免税

财税[2016]36 号，第一条第（二十三）项所称的金融同业往来利息收入，以及财税[2016]46 号、财税[2016]70 号中的补充规定金融同业往来利息收入可以免征增值税。境外金融机构与境内金融机构同业往来利息收入是否可以适用上述规定？即上述规定有无包括境外金融机构？

深国税：上述规定当前只适用于境内金融机构，境外金融机构的同业往来利息收入暂无条文支持。

2. 商誉转让是否计征增值税

财税[2016]36 号附件一中对销售无形资产具体征税范围的规定中指出，‘无形资产，是指不具实物形态，但能带来经济利益的资产，包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产’。据此，转让商誉需缴增值税。

例如，在资产并购中，一般会包括卖方的客户关系、销售渠道、品牌效应等关键且高价值的元素；假定其交易对价为 100，卖方账上有形和无形资产（除了商誉，因其不会在帐上显示）的评估总值为 80。

卖方账上并无商誉，所以在交易中并无转让商誉。但在买方账上因交易对价为 100，并购回来的有形和无形资产的评估总值为 80，会反映商誉 20。在此情况下，因买方在账上确认了商誉，税务机关会否有商誉转让而要计征增值税？

如要计征增值税，卖方如符合国家税务总局公告 2011 年第 13 号的规定而该次转让被认为是资产整体转让，该并购不属于增值税的征税范围，从而涉及的包括商誉在内的各种资产都可免征增值税？

深国税：该部分商誉的转让应缴纳增值税。根据 2011 年 13 号文，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分资产以及与相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。目前税局按从严的口径理解，商誉不在 13 号文的列举范围内，不适用 13 号文的不征税处理。

3. 支付给外国企业的利息收入和交割净额的增值税处理

中国境内企业与外国企业进行融资业务掉期交易中，支付给外国企业的利息收入和交割净额的增值税处理是怎样的？

深国税：上述业务收入性质属于利息收入，应按照贷款服务的规定计算缴纳增值税。

4. 财税[2016]140 号第七条

a. 拆迁补偿费用

财税[2016]140 号第七条规定，房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），在取得土地时向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。请问向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用，指现金补偿还是同时包括以回迁房形式的实物或者股权等其他补偿？

深国税：严格遵从税务总局的文件原话，拆迁补偿费用暂不考虑实物或股权等非现金补偿。

b. 房地产开发企业开发受让土地

140 号文规定，房地产开发企业受让土地向政府部门支付土地价款后，设立项目公司对该受让土地进行开发，满足一定条件的，可由项目公司按规定扣除房地产开发企业向政府部门支付的土地价款，其中一个条件要求项目公司的全部股权由受让土地的房地产开发企业持有。请问该条款是否有时间的要求？例如，设立项目公司承接土地后，再引入合作方共同持有项目公司的，是否能够满足 140 号文的该条件？

深国税：建议在事前与主管税局进行沟通，得到答复后再进行个案的操作。

5. 限售股

《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》 国家税务总局公告 2016 年 53 号关于限售股的增值税规定：

第五条、单位将其持有的限售股在解禁流通后对外转让的，按照以下规定确定买入价：

（一）上市公司实施股权分置改革时，在股票复牌之前形成的原非流通股股份，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司完成股权分置改革后股票复牌首日的开盘价为买入价。

（二）公司首次公开发行股票并上市形成的限售股，以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司股票首次公开发行（IPO）的发行价为买入价。

（三）因上市公司实施重大资产重组形成的限售股，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司因重大资产重组股票停牌前一交易日的收盘价为买入价。

53 号文仅局部提及了几种限售股的形成情形和出售的处理，但实务中发现还有很多情形没有包括。例如：市场上市公司对股东会有配股和送股的行为，根据国家税务总局[2016]53 号文可能会造成因解禁后股票价格比上市时

价格低而无需缴纳增值税的情况，如何看待这个问题？此类问题的产生为究竟需否考虑股份数额的变化/稀释等问题来处理可抵扣的买入价。请问贵局的看法？

深国税：目前严格遵从53号文的规定，主要从上市日和解禁期后的每股单价差异确认应纳税所得，不考虑单纯的股数变化（即股价没有变化的情况下）的影响。除非总局另行发文明确。

例子：假设某股东 A 在公司 B 上市前持有 1 万股股票。在公司上市时，每股 IPO 价格为 10 元/股。限售期内，该上市公司 B 进行送股，派发股票股利为 10 送 10。在送股后，股东 A 持有股数变成 2 万股，每股价格可能会跌倒 5 元/股。在解禁期后处置股票，每股价格为 8 元/股，但股东 A 的持股数量增加了一倍。按照 53 号公告规定，上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，也以该上市公司股票首次公开发行（IPO）的发行价为买入价。那么在计算增值税的时候，即使股数从 1 万股变更为 2 万股，但是每股成本依旧为 10 元，8 元处置时会形成 2 元的负差，并可以抵扣其他金融商品的正差。

同理若为配股的情况，在解禁期前上市公司 A 可能会有 10 配 10，假设原股东 A 可按 4 元/股进行配股，那其持有的股数会变成 2 万股，每股价格可能会跌到 7.5。解禁后，股东处置股票，每股价格为 8 元（但持股数量增加了一倍）。这种情况下，由原股而孳生的配股，是否属于 53 号公告的“上述股份孳生的送、转股”呢，如果属于，那么则仍然无需缴纳增值税（卖出价每股为 8，IPO 价格为 10，增值税下没有金融商品买卖差价）。

深国税：就以上例子，将严格按照 53 号文理解，目前不单独考虑股数变化的影响，主要从股价差异确认应纳税所得额。除非总局另行明确。

D. 其他

1. 三免三减半

根据国税发[2009]80 号文，对居民企业从事符合《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》规定范围、条件和标准的公共基础设施项目的投资经营所得，自该项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，可以享有企业所得税三免三减半的优惠。在实际操作中，很多参与公共基础设施项目的公司的收入来源是政府的财政性资金。例如从事污水处理的公司，其唯一的收入的来源为政府拨付的污水处理费以及增值税即征即退的部分。这些财

政性资金性质的收入是否符合 80 号文中提到的“生产经营收入”？其所得是否可以享受三免三减半的企业所得税优惠？

深国税：按照税务机关的意见，对于上述财政性资金收入是否享受三免三减半的企业所得税优惠应当从两方面考虑：（1）政府与企业签订的合同中定义该笔财政资金的性质；（2）企业取得该笔资金入账时的财务处理。如果合同和财务都认为是一种财政补贴，不应认为是80号文中的“经营收入”，该种理解不影响取得该财政资金的企业所得税处理。如果是政府以购买服务的方式支付服务费给企业的，属于80文中的“经营收入”。

根据 2016 年 32 号文第十一条，高新技术企业的认定标准之一是企业近三年的研发费用占同期销售收入的比例必须达到特定比例。请问如果企业将上述政府资金全部投入到研发活动中，该笔资金能否作为研发费用计算高新技术企业的认定标准？

深国税：如果企业将该笔资金在入账时冲减成本，没有用于研发，不能享受研发费用加计扣除；如果企业计为收入，且是应税收入，其对应的研发费用可以扣除，研发费用也可以在计算高新技术企业时统计到研发费用中；如果企业将该笔资金作为政府补贴，按照不征税收入入账，与该笔资金相关的研发费用不得加计或扣除，至于能否参与计算高新技术企业的研发占销售比例则暂时没有明确条文说明。

2. QFLP 的税务处理

目前越来越多的外国投资者希望通过 QFLP（合资格境外有限合伙人）投资中国，但是相关的税务处理并不清晰。请问深圳市的税务局对以下问题的意见：

境外有限合伙人从 QFLP 基金中取得分红收入的所得税处理？是将该境外有限合伙人视为在中国构成常设机构而征收 25% 的企业所得税，亦或按照股息的分配缴纳 10% 的预提所得税？境外有限合伙人如何进行纳税申报？

深国税：在税务总局明确前，境外有限合伙人按照股息分配缴纳 10% 的预提所得税；境外普通合伙人在境内构成了常设机构其营业利润计算缴纳 25% 企业所得税。

如视同股息征收预提所得税，境外有限合伙人是否可享受税收协定中对股息收入的优惠待遇？

深国税：视乎个案情况，未有明确意见。

对于境外普通合伙人取得的附带权益(Carried interest)，应视为“业绩报酬”按照普通收入征税，还是“被动收入”（例如股息）征税？

深国税：境外普通合伙人从事了经营活动，在境内构成了常设机构其营业利润计算缴纳 25%企业所得税

深圳市对于 QFLP 基金是否有税务优惠政策？

深国税：没有。

3. “千户集团税收风险分析” 计划

国税总局于 2015 年发起“千户集团税收风险分析”计划，纳入包括央企、国企、民企、跨国公司在内等单位，其经营数据、利润指标和纳税状况。及后，国税总局于 2016 年发出《国家税务总局大企业税收管理司关于开展 2016 年千户集团成员企业名册采集工作的通知》的要求。

a. 工作計劃和影響

请问可否简介市局在 2018 年相关的工作计划和对企业的影响？

b. 大企业税务服务

在取得相关的资料后，税务机关今后会在大企业税务服务方面采取哪些措施以帮助这些大的企业集团防范税务风险？

深国税：“千户集团税收风险分析”的说法并非出自税务机关，税务机关官方确认的概念只有“千户集团”。全国首次入围“千户集团”的集团是 1069 家，后来调整为 1062 家。

在 2017 纳税年度，深圳国税主要完成了：企业名称管理采集企业经营数据；服务与管理双轮驱动，多样化给企业提供服务。从宏观上讲都是服务企业，税务机关制定了相关措施以更好的服务纳税人，相关措施包括：

1. 走访大企业，提醒企业管理层重视内控风险；
2. 设定行业风险指标；

3. 开办企业沙龙，为企业管理层提供培训；
4. 对企业进行内控调查测试，检测企业内控管理的效果；
5. 个性化服务。

在 2018 纳税年度，大企业工作将围绕新定制的 18 条措施为企业开展服务。另外，税务总局将设立跨部门的企业重组工作小组，为重组过程中产生的跨区税务问题直接辅导。