



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

2013

前言

香港会计师公会非常荣幸能与国家税务总局于 2013 年 7 月 19 日在北京举行交流会议，并就不同税务范畴的议题进行了诚挚的讨论和交流。

以下是由我会准备的会议摘记。请注意该摘记只可视为一般性的参考文件，并不会对任何与会人员构成约束力。另外，由于国家税务总局自会议结束后发出了关于营业税改征增值税的新公告。因此，本摘记中该部份的内容未能反映最新的情况。如欲了解营业税改征增值税的最新发展，请查阅有关的公告。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。

会议摘记

讨论事项

A. 企业所得税

- A1 公允价值变动和投资性房地产的折旧扣除
- A2 股权激励计划
- A3 服务费及管理费
- A4 境外缴纳所得税税额的问题
- A5 境外分支机构盈利抵扣的问题

B. 香港和内地税收安排

- B1 关于请香港特别行政区税务主管当局出具居民身份证明的函
- B2 信息交换
- B3 30 号文及 124 号文申请退税的问题

C. 跨境重组

- C1 特殊税务处理的条件
- C2 国税函 [2009] 698 号中股权转让的“股权”和“转让”如何定义？
 - (a) 转让优先股等普通股以外的股权
 - (b) 分派股息是否属于“转让”
- C3 间接转让是否在实质上为直接转让的问题
 - (a) 纯粹作为全球子公司的投资控股平台而设立的特殊目的实体是否会被认为具有商业实质？
 - (b) 满足商业实质要求的问题
- C4 判定股权转让是否获得实质收益的问题
- C5 关于财税 [2009] 59 号的问题
 - (a) 关于放宽被收购企业股权/资产的 75% 的要求

- (b) 关于 100% 直接和间接控股的问题
- (c) 关于 698 号文与 59 号文的关系
- (d) 关于同一控制的问题
- C6 间接转让预提所得税计算的问题
- C7 架构重组的问题
 - (a) 关于特殊重组处理的问题
 - (b) 关于评估报告的问题

D. 常设机构

- D1 19 号公告的问题
 - (a) 派遣企业同时参与评核被派遣人员的工作成绩可能产生中国纳税义务的问题
 - (b) 关于 19 号公告和 75 号文不一致的问题
 - (c) 关于缴纳个人所得税与缴纳企业所得税的关系
- D2 关于税收协定中如何判断 6 个月的条款

E. 基金和股票

- E1 合资格境外机构投资者，人民币合资格境外机构投资者计划，及人民币基金（合资格境外有限合伙人制度（QFLP））

F. 个人所得税

- F1 16 号公告
 - (a) 扩展至包括股票期权所得的双重征税问题
 - (b) 关于外国税收抵免申请的问题

G. 营业税改征增值税

- G1 跨境支付的特许权使用费、租金
- G2 服务出口的免税待遇申请程序
- G3 试点服务范围
- G4 完全在境外消费的应税服务
- G5 技术转让的过渡政策
- G6 免税项目的进项税额的转出问题

H. 其他

- H1 关于注册居民企业的中国税务居民申请
- H2 关于不同地区的税务机关执行尺度和判定结果有所差异的问题
 - (a) 营改增实际操作上的不同

出席人员

国家税务总局

张志勇	副局长
俞书春	港澳台办公室副巡视员
付瑶	港澳台办公室台港澳处处长
付树林	港澳台办公室非居民处处长
黄素华	港澳台办公室征管协作处处长
宋哲	所得税司企业所得税一处调研员
何道成	所得税司企业所得税二处调研员
姚元	所得税司个人所得税一处副处长
章凯燕	教育中心考试管理处副调研员
曾令琪	货物劳务税司增值税处主任科员
陈峰	港澳台办公室台港澳处主任科员

香港会计师公会

陈锦荣	副会长
陈美宝	副会长
丁伟铨	行政总裁兼注册主任
谭振雄	税务专项学会执行委员会副主席及内地税务小组委员会召集人
官颖儿	内地税务小组委员会会员
麦浩声	内地税务小组委员会会员
萧咏恩	内地税务小组委员会会员
伍律善	毕马威会计师事务所中国税务高级经理
陈莹	德勤华永会计师事务所（特殊普通合伙）税务经理
谭锦章	会员及公会事务总监
林淑文	专项发展副总监
张勤	北京办公室代表
程悦盈	专业发展助理总监
黄伟伦	专项发展经理

讨论事项

A. 企业所得税

A1. 公允价值变动和投资性房地产的折旧扣除

财税 [2007] 80 号第三条曾明确“企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得的价款扣除其历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额”。但 80 号文后来被废止了，请问在实际操作中是否仍应按第三条的原则作企业所得税处理？

国家税务总局参与人员：80 号文件虽然已被废止，但是因为和新的税法内容没有冲突，所以原来规定的原则继续适用。公允价值变动不是实际交易行为，非实际交易行为一般不确认为收入和成本，不计入应纳税所得额。

另外，按公允价值计量的投资性房地产在会计上不确认折旧。但由于投资性房地产一般是收取租金的，按企业所得税法确认了收入，相应应该也允许扣除折旧。但目前各地税务机关口径不一致。国税总局是否会出台文件明确折旧的扣除？

国家税务总局参与人员：国家税务总局 2012 年 15 号公告第八条规定，对企业依据财务会计制度规定，并实际在财务会计处理上已确认的支出，凡没有超越《企业所得税法》和有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的，可按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税前扣除，计算其应纳税所得额。15 号公告的目的是为减少税务会计差异。目前会计上按公允价值计量的投资性房地产不提折旧，基于减少税务会计差异的原则，因此在税法上也无法认可扣除折旧。但是这项政策将来是否会被修订，正在研究协调中。

A2. 股权激励计划

国家税务总局公告 2012 年第 18 号对居民企业实施股权激励计划的所得税扣除事宜作了规定，其中国内集团内成员企业员工参与集团股权激励计划时，是否可以按照 18 号公告获得所得税扣除？如果可以扣除的话，享受扣除的主体是上市公司，还是该成员企业？

在跨国公司的集团股权激励计划中，境内成员企业的员工也会参与境外注册并在境外上市的母公司的该项计划。如果境外母公司把股权激励相应的支出分摊给境内成员企业，境内成员企业是否可进行所得税扣除？

此外，如境内成员企业的员工已就有关股权激励所得缴纳个人所得税，税局机关是否可以开具税务凭证，让境内成员企业向境外上市母公司支付相关的费用分摊？

国家税务总局参与人员：国家税务总局 2012 年 18 号公告涵盖了境内和境外上市的居民企业和境内非上市公司，但只是针对本企业的股权激励计划，该企业必要比照《管理办法》的规定建立职工股权激励计划，且在企业会计处理上按我国会计准则的有关规定处理，才可进行税前扣除。因成员企业没有建立职工股权激励计划，非本企业（包括成员企业）的不允许在企业所得税前扣除。有关跨国公司的境内境外费用分摊问题，18 号公告并未涉及，目前国家税务总局认为由于跨国公司问题复杂，税务机关在操作中难以把握，暂不允许境外企业向境内集团公司分摊此类费用。将来这项政策有可能会变动，但是由于担心法规被滥用，即使将来允许境外企业向境内集团公司分摊此类费用，也会设计很多前置条件。

A3. 服务费及管理费

根据企业所得税法的相关规定，企业发生的与取得收入有关的服务费准予在计算应纳税所得额时扣除，而企业之间支付的管理费则不得扣除。在实际操作中，各地税务局对管理费的诠释各有不同。有些地方税务局，只因有关费用是由海外关联企业收取，就简单地视之为管理费，不批准国内企业作为税前扣除的费用。

问题：请问国家税务总局是否考虑发出指引区别服务费与管理费，阐释相关扣除准则以减少纳税人的疑虑？

国家税务总局参与人员：近两年这些问题比较凸显。这些问题主要涉及两个层面：第一个层面是侵蚀税基问题，第二个层面是境外母公司是否要交预提所得税问题。关于防止侵蚀税基问题，目前主要是按照企业所得税法相关规定，确认费用的真实性、相关性和合理性。

补充问题：对于海外提供的服务，在实务中，最困难的是如何证明这些服务是在海外提供的。为了证明这一点，需要提交哪些文件？

国家税务总局：关于服务费的支付问题，旧税法中母公司不能向子公司分摊管理费。理由是两家企业间的费用支付必须是具体的，不能是抽象的。因此一直以来，基层税务机关在实际操作中都要求企业提供证明以支持这些费用的真实性、相关性及其合理性。将来可能考虑提供更多指引及明确相关的操作程序，促进企业文档保存和税务机关事后调查的相互配合。例如证明费用的真实合理，可以考虑提供中介机构出具的鉴证报告等。

A4. 境外缴纳所得税税额的问题

境外预缴并取得预缴凭证的税款是否可在当年汇算清缴时抵扣？根据企业所得税法实施条例第 77 条，已在境外缴纳的所得税税额允许抵扣，“已在境外缴纳的所得税税额”是指企业来源于中国境外的所得依照中国境外税收法律以及相关法规应当缴纳并已经实际缴纳的企业所得税性质的税款。此后的 125 号文和 1 号公告也只是重申了该可抵免境外所得税税额，“是指企业来源于中国境外的所得依照中国境外税收法律以及相关法规应当缴纳并已实际缴纳的企业所得税性质的税款”。预缴的税款是否符合应当缴纳并已实际缴纳的概念？具体举例而言，企业在完成 2012 年企业所得税汇算清缴时（即 2013 年 5 月 31 日前）尚未收到香港利得税 2012/13 课税年度的最终评税，然而根据香港实行的暂缴税制度要求企业已在 2012 年缴付了按上一年度利得计算的 2012 年度暂缴税，该暂缴税是否符合“已在境外缴纳的所得税税额”从而可以在 2012 年汇算清缴时获得抵扣？

国家税务总局参与人员：境外缴纳的税款抵免按年度进行。预缴的税款不是企业真实缴纳的税款，不能抵扣，应当以年度汇缴数据为准。如果境内境外纳税年度不同，可以根据国家税务总局 2010 年 1 号公告第 11 条第 3 款的相关规定执行。

补充问题：如果企业当年的境外所得税涉及诉讼，金额到 3、4 年后才最终确定，而征管法第五十一条提到，“纳税人超过应纳税额缴纳的税款……纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的，可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息，税务机关及时查实后应当立即退还……”，请问境外缴纳税款抵扣是不是会受到征管法中规定的 3 年期限所影响呢？

国家税务总局：不会受到征管法中 3 年期限的影响，只要是实际境外支付的税款，均允许抵扣。总局现正研究是应当追溯到相关年度逐年还原调整还是在申请抵扣的当年调整。

A5. 境外分支机构盈利抵扣的问题

境外分支机构的盈利是否可以抵扣境内企业以前年度的亏损？旧版企业所得税申报表填表说明中载明境外应税所得可用于弥补以前年度亏损额：第 22 行“加：境外应税所得弥补境内亏损：依据《境外所得计征企业所得税暂行管理办法》的规定，纳税人在计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的盈利可以弥补境内营业机构的亏损”。但新版说明中已无明确指示。125 号文和 1 号公告对此问题亦没有明确规定，但是在实际操作中，系统申报时（如北京）系统设计不允许当年境外的盈利弥补境内企业以前年度的亏损，手动填写的申报表亦会被要求更正。请说明境外营业机构的盈利是否可以抵扣境内企业以前年度的亏损。

国家税务总局参与人员：税法 11 条规定，允许境外盈利抵免境内亏损。因此以前年度亏损也属于可以抵扣的范围。税务申报系统应不存在刻意不允许当年境外的盈利不得弥补境内企业以前年度亏损的设计。企业可就此事和主管税务机关再行沟通。

B. 香港和内地税收安排

B1. 关于请香港特别行政区税务主管当局出具居民身份证明的函

根据国税函 [2007] 403 号文（第三条）：为适用中港税收协定安排，香港税收居民在向香港税务局申请开具香港居民身份证明时，必须出具内地主管税务机关开具的《关于请香港特别行政区税务主管当局出具居民身份证明的函》，否则香港税务局不接受相关申请。这给香港税收居民增加了行政成本，而且有些内地税务机关出于种种原因回拖延开具《关于请香港特别行政区税务主管当局出具居民身份证明的函》。请问国税总局可否考虑删除国税函 [2007] 403 号文（第三条）中该项关于由内地主管税务机关开具“函”的要求？这样香港税务局才可相应调整优化出具香港居民身份证明的流程。

国家税务总局参与人员：香港居民身份认定是目前高频发生的事情。最近国家税务总局正和香港方面磋商，将进一步明确这一问题。总的原则是：a. 不要求每个纳税人都获取香港税务局出具的证明，只针对于其香港税收居民身份有嫌疑的纳税人才要求香港税务局出具证明；b. 香港税务局必须获得内地税务局的转介函才会接受申请，验证其居民身份后再开出香港居民身份证明；c. 对希望享受税收优惠待遇的纳税人严格把关。因此，基于以上原则，该要求是合理的。目前据了解香港税务局已经设计了不同的表格，对香港登记注册公司和海外登记注册公司分开管理以改善相关居民身份申请的流程。

B2. 信息交换

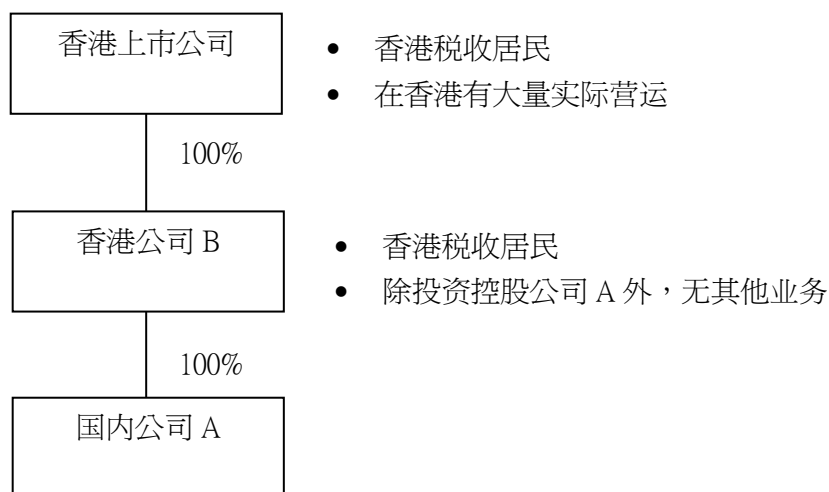
内地税务机关在审核香港和内地税收安排的申请时，可能需要香港税务局提供香港居民申请人的一些信息，应按照香港和内地税收安排的第二十四条（信息交换）程序执行。

请问，目前在内地执行信息交换条款的时候，是怎样的流程？国税总局是否会通知该香港居民申请人或内地支付款项的支付方？

国家税务总局参与人员：信息交换的流程，总局有内部文件制定了详细规程，需要地方税务机关汇报总局及取得批准后，方可向香港税务局发送信息交换要求。目前香港税务局对每项信息交换要求均会回应，需时约 3 个月。关于是否通知纳税人的问题，据了解香港税务局是会通知纳税人的，总局尊重香港税务局的操作管理规则。

B3. 30 号文及 124 号文申请退税的问题

企业 A 控股架构如下：



由于香港公司 B 并无大量实际营运，国内公司 A 于 2011 年向香港公司 B 派发 2010 年股息时并无申请 5% 优惠税率，已按 10% 税率缴纳股息预提税。

问题：在 30 号文生效后，香港公司 B 能否根据 30 号文及 124 号文申请退税？

国家税务总局参与人员：根据国税发 [2009] 124 号文的相关规定，企业在 3 年之内都可以申请享受税收协定待遇。企业能否享受税收协定待遇，可根据以前的国税函 [2009] 601 号文判断，30 号文是对 601 号文判断受益所有人的补充说明，其生效时间不应影响企业能否享受税收协定待遇。

C. 跨境重组

C1. 特殊税务处理的条件

财税 [2009] 59 号文件《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（“59 号文”）的第五条和第七条列出了适用特殊性税务处理的股权转让交易的条件。其中第五条第一款规定的条件为“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目的”。此外，第七条第一款亦规定了跨境重组交易适用特殊税务处理的其中一个条件为“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”。

实际操作中有部分地方税局将第七条第一款扩大解释为包括股息预提所得税变化的情况。请问国家税务总局对此扩大解释有何看法？

国家税务总局参与人员：59 号文第七条第一款是指股权转让所得的预提所得税税负，不是指股息的预提所得税税负。因此，重组引致将来派发股息得到税务协议

的优惠待遇，不会被认为以减少税款为目的。但是有一种情况，总局是不认可的。例如中国公司有巨额的未分配利润，在 BVI 控股时不分配，待转到香港控股后，就立刻分配股息。这种情况下，除非企业选择放弃对股权转让前的未分配利润享受 5% 的优惠预提所得税率，否则不允许企业享受特殊重组待遇。

C2. 国税函 [2009] 698 号中股权转让的“股权”和“转让”如何定义？

(a) 转让优先股等普通股以外的股权

转让优先股等普通股以外的股权是否需要按照 698 号文进行申报？优先股与普通股的区别主要在于权利范围和盈利分配次序。优先股股东一般没有选举权和被选举权，对股份公司的重大经营无投票权。分配盈利时，拥有优先股票的股东则比持有普通股票的股东先获得分配。如果需要申报，该些股权的持股比例如何计算？

(b) 分派股息是否属于“转让”

请问向境外投资方（实际控制方）以分派境外控股公司（间接持有中国居民企业）股份的形式分派股息是否属于“转让”而需要按照 698 号文进行申报？

国家税务总局参与人员：不管股权或行为的名称是什么，也不会影响判断是否构成“股权转让”，关键是看股东是否有改变。如果是非上市公司，只要股东有变更，就是股权转让。如果是上市公司，要看销售对象、股权数量、对价是否是事先确定的，如是事先确定的，则属于股权转让。优先股仍然是股权的一种，优先股持有者仍然是股东，只是股东权利有所不同。因此，优先股持有者的转变，会作为股权转让来处理，优先股持股比例还是按照投入时的成本比例来计算。

C3. 间接转让是否在实质上为直接转让的问题

非居民企业发生股权转让根据国税函 [2009] 698 号进行申报后，税务局将考虑间接转让是否在实质上为直接转让（运用“穿透”原则）。以下问题提请国家税务总局解答：

(a) 纯粹作为全球子公司的投资控股平台而设立的特殊目的实体是否会被认为具有商业实质？

国家税务总局参与人员：关于 698 号文提到的间接转让，总局正在制定一份补充文件，这份文件会结合一般反避税的判断。在判断商业实质的时候，会考虑不同因素：包括公司是否属于空壳公司，公司是否有实质经营活动，根据财务报表在当地是否取得收入，在当地是否申报企业所得税等。

(b) 满足商业实质要求的问题

特殊目的实体是否必须雇用营运员工方可满足商业实质的要求？国家税务总局如何看待合同研发安排中的知识产权持有公司，其承担研发活动的职能和风险，并收取专利权使用费，但并无营运员工，而仅有董事负责以上的战略规划。

国家税务总局参与人员：员工并不是判断商业实质的必要条件，只是参考因素之一。主要原则是企业是否有实质的运营。比如有些企业名义上雇佣了员工，但是这些员工并不真正参与企业运营，这就不能符合商业实质的要求。

C4. 判定股权转让是否获得实质收益的问题

在判定股权转让是否获得实质收益时，是否会考虑股权转让相关的财务处理方式？假设境外公司进行首次公开发售而上市，其会计处理中会将上市价超过投资成本的部分确认为投资收益，但此投资收益仅为帐面收益，公司并未获得现金或实际收益。在这种情况下，税务局是否会将该财务处理方式视为判定股权转让是否获得实质收益的因素之一？

国家税务总局参与人员：关键是看实质，即是看其是否取得实际收入，而不是看会计处理。因此，若投资收益仅为账面收益，一般是不会被视为因股权转让而获得实质收益。

C5. 关于财税 [2009] 59 号的问题

(a) 关于放宽被收购企业股权/资产的 75% 的要求

根据 59 号文第七条规定，企业发生涉及中国境内与境外之间（包括港澳台地区）的股权和资产收购交易，若同时符合 59 号文的第五条规定的条件以及第七条内列出的四个条件，就可选择适用特殊性税务处理规定。由于第七条列出的四个条件中的前三个条件对转让方和受让方的股权关系有严格的规定（即转让方必须 100% 控股受让方），我们理解这样规定的精神是确保符合条件的股权/资产收购交易是在集团内部进行的（即转让方没有把股权/资产转让给第三方），我们也了解到这是国家税务总局在处理股权/资产收购交易时的一个重要精神，即对于集团内部的重组暂不征税，直到集团将重组的资产转让给第三方并实现收益时才征税。国家税务总局会否考虑放宽第六条（二）及（三）内的对于被收购企业股权/资产的 75% 的要求，既然能满足第七条列出的前三个条件的其中一个，即确保是内部重组，即可选择适用特殊性税务处理规定？

国家税务总局参与人员：不会考虑放宽，必须要符合法律规定的条件。

(b) 关于 100% 直接和间接控股的问题

59 号文中关于涉及境内外重组是否满足特殊重组的条件（第七条的第一款）：

（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。其中：非居民企业必须是向其 100% 直接控股的非居民企业转让其拥有的居民企业股权才可以，100% 直接控股的考虑是什么？为什么 100% 间接控股不能符合特殊性税务重组？

国家税务总局参与人员：必须是直接持股，不能是间接持股。因为间接控股难以确定是几层控股关系，中国税务局机关难以把握，所以不允许间接同一控股，必须是直接同一控股。

(c) 关于 698 号文与 59 号文的关系

境外公司 A 转让境外公司 B 股权给境外公司 C，境外公司 B 持有境内公司股权。如果境外公司 B 被中国税局根据 698 号文件认定不具有实质而看穿，根据 698 号文规定企业是否仍可以根据 59 号文确定是否符合特殊性税务重组。那么，在看穿境外公司 B 的情况下，上述交易申请特殊性税务重组时是否视同跨境重组而需要符合 59 号文第 7 条的规定？或是只需要符合第 5 条规定即可？

国家税务总局参与人员：在新间接转让的补充文件中将有安全港规定。这种情况可能属于安全港范围，因此新的规定出台后，这个问题将更易解决。

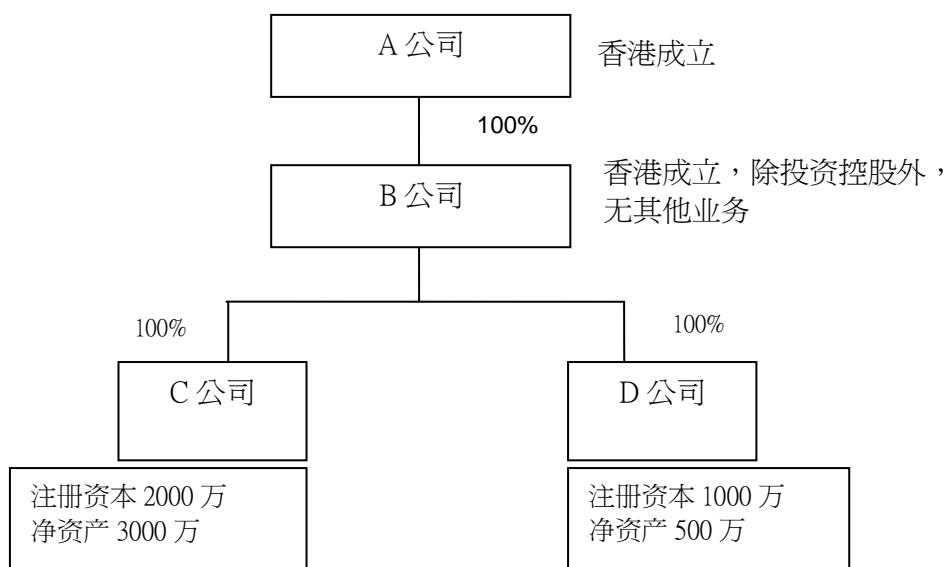
(d) 关于同一控制的问题

59 号文第 6 条第四项“同一控制下且不需要支付对价的企业合并”，可以选择特殊性税务重组，4 号公告解释同一控制，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制。但是对于同一控制是否指 100% 直接控制还是间接持股并未明确。同一控制是否也包含间接控制的情况？如包含，是否有控股层级限制？另外，对于两家境外公司吸收合并，如果该境外公司持有境内公司股权，是否会视同股权转让，是否可能会引起 698 号文的申报义务从而可能会被穿透？

国家税务总局参与人员：同一控制必须是直接控制。因为间接控股难以确定是几层控股关系，中国税务局机关难以把握，所以不允许间接同一控股，必须是直接同一控股。

C6. 间接转让预提所得税计算的问题

请留意下面关于 698 号文的图表:



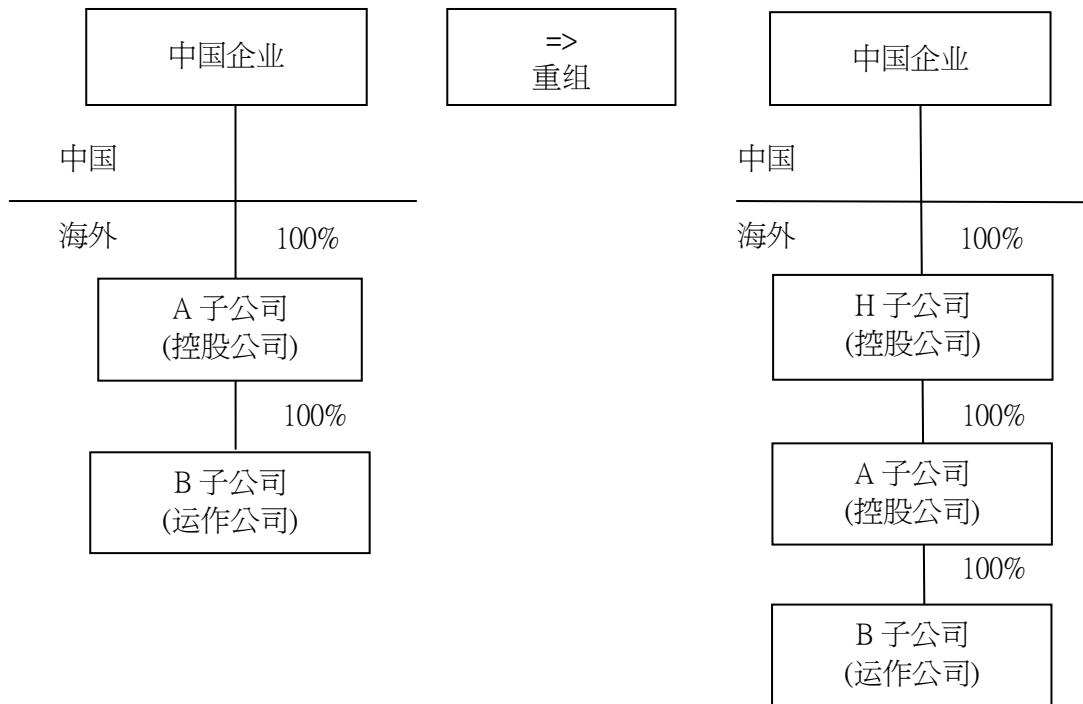
A公司以对价 3500 万将 B 公司售予第三方，同时间接转让 C 公司于 D 公司，在此情况下，预提所得税应如何计算？ $(3500 \text{ 万} - 3000 \text{ 万}) \times 10\%$ 或 $(3000 \text{ 万} - 2000 \text{ 万}) \times 10\%$ ？

国家税务总局参与人员：不是一揽子征税，应当是每所中国公司分别计算应纳税额，各公司间的买卖盈亏是不允许抵扣的，即应当是按照 $(3000 \text{ 万} - 2000 \text{ 万}) \times 10\%$ 缴纳 100 万的税。沃尔玛案子也是如此处理的，只是案情复杂，有些细节可能没有在公开材料当中体现出来。

公会附带：详情请参考国家税务总局给深圳市国家税务局的关于沃尔玛收购好又多股权事项的批复（税总函 [2013] 82 号）。该批复是每个中国公司分别计算应纳税额，公司间的盈亏不能抵扣，该批复附件也列出税款计算方法。

C7. 架构重组的问题

中国企业在投资海外企业的架构，往往由于业务上或税务策划的原因成立控股公司 (Special Holding Company)，在架构完成之后，可能因为业务上或外国税务策划的原因而要作出重组，例如以下：



中国企业以股换股模式，将其 A 子公司的股权，以注资形式注入其全资拥有的 H 子公司，取回 H 子公司的股权。

以上的重组行为，应该可以符合<<关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知>>（财税 [2009] 59 号）的规定，而可选择用特殊性税务处理，对其收益暂不税。

但其中两个的规定，希望能得到税务总局的指引。

(a) 关于特殊重组处理的问题

财税 [2009] 59 号文第五（一）条规定该重组必须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。我们认为一般这方向的重组，除了合理的商业目的以外，一般会有减少将来股息的外国预提所得税(withholding tax)的结果，但对于中国税收方面，应该没有影响。希望税局不会将减低将来股息的外国预提所得税的效果而否定作为特殊重组的处理。

国家税务总局参与人员：这个问题如前所述，59 号文中所指的税负不变是指股权转让预提所得税税负不变，不是指股息的预提所得税税负。请参阅问题 C1 的答复。该意见同样适用于中国企业在海外子公司的架构重组。

(b) 关于评估报告的问题

向主管税务机关提供书面备案资料时，是需要附有一份评估报告(valuation report)，因中国评估师对外国企业市值评估会有一些困难，税总可考虑容许用当地合格的评估师作出的评估报告？

国家税务总局参与人员：备案时，最好提供评估报告。因为评估报告只是作为参考，所以税局会接受海外评估机构出具的评估报告。

D. 常设机构

D1. 19 号公告的问题

2013 年 4 月 19 日，中华人民共和国国家税务总局发布了 19 号公告，对外国企业派遣人员来华在何种情况下可能会产生中国纳税义务提供了指引。19 号公告并未厘清所有税务问题。以下问题，务请税务机关说明。

(a) 派遣企业同时参与评核被派遣人员的工作成绩可能产生中国纳税义务的问题

在 19 号公告中，判断被派遣人员是否为派遣企业雇员的基本标准为派遣企业是否通常评核被派遣人员的工作表现。实务时，由于种种商业原因，在评核被派遣人员工作表现时，有时采用双轨制，被派遣人员既需向接收企业的总裁负责，也需向派遣企业的相关业务主管报告。接收企业的总裁和海外相关业务主管共同评核被派遣人员的工作成绩。19 号公告并未顾及这种情形，如果派遣企业同时参与评核被派遣人员的工作成绩，则有可能产生中国纳税义务。

(b) 关于 19 号公告和 75 号文不一致的问题

实务中，有时派遣企业会直接支付工资给外派员工，而接收企业未能全额向派遣企业偿还此部分工资费用。19 号公告和相关解读文件似乎表明，只要派遣企业所负担的员工薪酬在中国全额缴纳个人所得税，派遣企业在中国的纳税风险不会增加。此项条款似乎与 75 号文不尽一致。75 号表示，如果派遣企业（外国母公司）最终负担外派到接收企业（中国子公司）人员的薪酬，此乃外派人员实际是为派遣企业工作的证据，而派遣企业在中国的纳税风险则相应提高。我们是否可以理解为接受企业不须百分百负担派遣人员工资、薪金，部分派遣人员的工资、薪金可以由派遣企业承担，亦不会影响判断派遣企业是否在内地构成机构、场所和常设机构。

(c) 关于缴纳个人所得税与缴纳企业所得税的关系

派遣企业负担的外派员工工资、薪金是否缴纳个人所得税与派遣企业是否需在中国需要缴纳企业所得税纳税义务，不一定有因果关系。19 号公告似乎在推论，如果被外派人员在中国没有就其从派遣企业取得的全部所得缴纳个人所得

税，则表示外派员工并非是接收企业的员工。实务中，被派遣员工有可能在派遣期间有双重劳动合同，即与派遣企业和接收企业分别签有劳动合同，并在中国境内、境外分别履行与两份合同相关的工作职责。在这种情况下，是否被派遣人员需要就其从中国境外取得的所得也在中国缴纳个人所得税才能使派遣企业避免在中国产生企业所得税纳税义务，19号公告尚未说明。

国家税务总局参与人员的综合回应：19号公告的第一条第一款是非常关键的条款，是总局最看重的一点。双重任职雇员总局也是认可的，关键是看其工作业绩由谁评估，工作风险由谁承担。对于企业最担心的派遣人员向总部汇报工作是否会影响19号公告中真实雇主的判断的问题，其实子公司也有董事会，只要派遣人员是向子公司的董事会负责的，即使向总部汇报工作，也不应认为会影响19号公告中“基本因素”的判断。其他5个因素只是参考因素。

19号公告与75号文的规定基本上是一致的。在判断谁是派遣人员真正雇主这一问题上，应当结合75号文中的受雇个人劳务条款，真实雇主判定的规定来综合考虑判断。工资因素只是参考因素之一。

补充问题：对于双重任职人员，个人所得税法可以允许部份收入免交个人所得税，这部分免税是不是会被认为不符合5个因素中的在中国全额纳税这一因素？

国家税务总局：不会。总局把握的原则是只要是境内境外工资全额在中国申报，根据中国相关规定正确缴纳个人所得税就符合在中国全额纳税这一因素。

D2. 关于税收协定中如何判断6个月的条款

目前中国与其他国家签订的税收协定（如中美）中，还有相当一部分是用6个月的标准去判断是否存在服务型常设机构。虽然曾经有国税函[2007]403号文对中港协定中如何判断6个月给予指引，但是随着中港税收协定把6个月改为183天后，403号文关于如何判断6个月的条款已经作废。中新协定及国税发[2010]75号也以183天界定。在实际操作中（如中美协定）是否仍然参照按月去判断是否满足6个月的条件？

国家税务总局参与人员：总体的趋势是逐步修改中国和其他国家的双边税收协定，将6个月改为183天。至于双边税收协定仍是采用6个月标准的，可根据不同情况，与主管税务机关具体协商。

E. 基金和股票

E1. 合资格境外机构投资者，人民币合资格境外机构投资者计划，及人民币基金（合资格境外有限合伙人制度）

自以上计划推出以来，外国投资者一直在关注国家税务总局如何以及何时征收资本利得税。请问总局可否澄清有关的税务问题或何时会发出有关的宣布？

此外，请问总局税收条约下的优惠是否适用于以上计划？

国家税务总局参与人员的综合回应：是否征税这一问题目前正在讨论中。总局国际司廖司长和证监会等机构已经进行了沟通，年底有可能较为明确。

另外，应避免使用“资本利得税”这个表述，因为容易引起公众误解，以为国家要开征新税种。有些发达国家会区分资本利得税和所得税，而我国并不区分，实际上对资本利得征税已经包括在企业所得税当中。其他国家区分实际上是对长期投资有特殊的优惠，但是我们国家并没有这类优惠，所而无需区分。

F. 个人所得税收

F1. 16号公告

(a) 扩展至包括股票期权所得的双重征税问题

16号公告目前仅适用于工资薪金所得，国家税务总局是否会考虑将16号公告的范围扩展至包括股票期权所得的双重征税问题？

国家税务总局参与人员：股票期权所得境内境外来源划分在财税[2005]35号文已经有了明确的原则，按国税函[2000]190号文的相关规定来处理。因为股票期权的境内境外划分已经有了较为明确的规定，所以没有考虑将16号公告的范围扩大到股票期权。

(b) 关于外国税收抵免申请的问题

中华人民共和国个人所得税法第七条规定“纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。”但是在实际操作中，许多税务局似乎对外国税收抵免的申请并不熟悉，即使申请成功纳税人或需时数年方可获得退税。国家税务局是否会考虑提供更多有关外国税收抵免申请的指引？

国家税务总局参与人员：境外税收抵免已经有了相关规定。实际执行中纳税人可以向主管税局申请。因为相关规定已经较为明确，所以不考虑出具新的抵免申请的指引。

G. 营业税改征增值税

G1. 跨境支付的特许权使用费、租金

在跨境技术许可、设备租赁交易中，境内企业对外支付的特许权使用费、设备租金很可能被海关要求缴纳进口关税和增值税。而试行营改增的地区的税务机关也可能要求扣缴增值税。这样可能有双重征收增值税的问题。请问税总是否会就此事项出台政策避免重复征收增值税？

国家税务总局参与人员：根据增值税暂行条例，海关不应该代征相关增值税。企业可以向海关反映情况，总局也会和海关沟通此事。

G2. 服务出口的免税待遇申请程序

有关服务出口的零税率待遇申请程序已经颁布，但有关服务出口的免税待遇申请程序尚未出台，由此导致了试点纳税人在申请服务出口免税时无规可依。请问财税部门预计将在何时会发布有关的规定？希望会易于判断和操作，避免太多反避税条款，以真正能鼓励国内外将现代服务业中心设立或保留在国内。我们了解到有些地方税务局在审核出口服务免税时，要求除了服务接受方是境外单位以外，还需要相关服务也在境外提供，请问财税部门是否会对此明确？

国家税务总局参与人员：正在拟定细则，初步准备于8月出台此细则。

境内公司向境外公司提供的出口货物质量检测、采购服务、销售服务，是否可以享受出口服务免税？这类服务属于业务流程管理服务还是咨询服务？

国家税务总局参与人员：根据财税[2013]37号附件4第7条第8项规定，这类服务不属于该规定的免税出口服务，不可享受免税。

一项出口服务是与境外公司签约，发票开给境外公司，款项由境外公司支付，如果该服务最终受益方为境内公司，请问是否会影响申请享受出口服务免税？例如境内公司向境外公司提供资讯科技服务，境外公司取得成果后用于其他境内公司。

国家税务总局参与人员：原则上不会影响企业申请享受出口服务免税。

G3. 试点服务范围

我们发现，实务中对某些具体业务是否属于营改增试点范围往往存在不同的理解，各地的操作也可能有不一致的情形（比如佣金劳务，以及集团公司向集团成员提供的法务、财务等一揽子服务等等）。特别是当服务提供方和服务接受方的主管税务机关对此理解不一致时，会出现服务提供方开具的试点服务增值税发票在服务接受方无法得到抵扣的情形，从而削弱了试点的效果。请问对此现象财税部门是否会出台进一步的政策进行规范？

国家税务总局参与人员：现在的试点服务范围确实存在一些模糊的地方。但是，随着 2015 年增值税在全国范围内全面推进，这些问题将会逐步解决。因此不会出台政策作进一步规范。

G4. 完全在境外消费的应税服务

根据财税 [2011] 111 号文的规定，境外单位或者个人向境内单位或者个人提供完全在境外消费的应税服务／出租完全在境外使用的有形动产，不属于在境内提供应税行为，因此不征增值税。在目前实际操作中，如何界定“完全在境外消费／完全在境外使用”？需要提供哪些证明材料？

国家税务总局参与人员：关于纳税地点确定问题，国际上也很难界定。OECD 目前正在做相关研究，起草增值税指南。OECD 确定的基本原则一是中性原则，二是目的地原则。但是目前仍然处于起步阶段，总局也积极推进相关研究。

G5. 技术转让的过渡政策

根据试点政策安排，技术转让仍可享受免征试点增值税的待遇。但对于境外企业向境内企业许可技术使用权时，境外企业是否应被视为“试点纳税人”而免于被扣缴试点增值税，我们发现不同的税务机关可能存在不同的理解。务请财税部门厘清此等问题？

国家税务总局参与人员：境外单位向境内企业许可技术使用权，也属于试点纳税人范畴，同样可以享受优惠政策。

G6. 免税项目的进项税额的转出问题

根据现行增值税规定，进项税额的转出有两种方式：

- (a) 不能准确划分用于应税或免税项目的进项税额按免税项目的销售额所占比例进行转出处理（“按比例转出”）；
- (b) 独立核算应税项目和免税项目相关的进项税，按实际税额进行转出处理（“按实际转出”），独立核算需向主管税局申请。

由于现行国家层面的增值税法规中没有具体文件规定如何准确划分应税和免税项目，或者如何独立核算进项税，我们就此问题口头咨询过一些地方主管税务局。根据沟通，我们了解到目前也没有出台相关具体的操作文件供企业参考。接受咨询的税务官员表示，由于没有文件指引，目前很难给予一个明确的答复。

然而，深圳市国家税务局出台了相关文件——《深圳市国家税务局关于发布〈深圳市生产企业出口货物退（免）税进项税额单独核算管理办法〉的公告》（深圳市国家税务局 [2012] 2 号，以下简称“2 号公告”），我们可以作为参考。

2 号公告规定，进项税额独立核算的内容为用于生产产品所耗用的原材料、外购劳务或用于直接销售的外购货物、外购劳务的进项税额。对于外购水电、低值易耗品以及其他共同消耗、难以准确划分的进项税额，按销售收入比例划分。纳税人应从独立核算项目的外购入库、生产领用、成本结转到销售等各环节的相关账户设置明细账，分别核算进项税额，单独记录实物的入库、领用、销售的过程，要求核算准确、合理，资料完整。

问题：其他地方的企业是否可以参考 2 号公告要求，向税局申请独立核算进项增值税？

国家税务总局参与人员：企业独立核算应税项目和免税项目的进项税是法规的相关要求，企业独立核算还需要额外向地方税务局进行申请。免税项目进项税额转出问题主要按照增值税暂行条例实施细则的第 26 条、27 条规定的原则来处理。对于可以直接划分的，要划分清楚。对于水电气等无法划分清楚的，则按销售额所占比例来划分。

H. 其他

H1. 关于注册居民企业的中国税务居民申请

国税发 [2009] 82 号就境外注册中资控股企业依据实际管理机构地点认定为居民企业的判定标准作出指引。但目前存在很多的非境内注册居民企业的中国税务居民申请，很多案例中即使境外公司满足了 82 号文中的条件，仍不获国家税务总局批准，又或认定过程被拖延的情况。请问税务总局在审批过程中重点考虑哪些因素？

国家税务总局参与人员：2009 年 4 月发布 82 号文后，总局陆续认定了一些企业。但是该认定自去年以来有所放缓，原因是目前对这项政策的掌握有点儿偏离立法本意。立法的本意是扩大企业所得税的征收范围，保护税基，而在实务操作当中却变成了部份企业获取股息免税的手段，因此总局正在考虑修订和完善这项规定。另外，放在哪个层面审批也需要调整。

H2. 关于不同地区的税务机关执行尺度和判定结果有所差异的问题

(a) 营改增实际操作上的不同

营改增自 2012 年启动已有 1 年多，但实际执行中，一些细节问题一直没有得到官方的权威解释。在劳务出口方面，咨询、技术咨询、鉴证、软件服务等，国家给予免税优惠。但如何落实上述优惠，哪些服务可以享受上述优惠，一直没有可操作的官方指引。目前，各地在实际操作上，也不尽相同。请问总局可否发出清晰的指引予以在政策上澄清和明确？

国家税务总局参与人员：正在拟定细则，初步准备于 8 月出台此细则。

国家税务总局参与人员：总局希望香港会计师公会在了解到会员的具体问题后，给总局一些具体建议，比如税法上的问题及解决方案。也可以将了解到的会员行业背景等资讯提供总局，互通信息。关于政策的宣导，针对业界的培训，需要总局参加的，可以尽早提出，增加双方沟通。

香港会计师公会
2013 年 8 月