



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

2017

## 前言

香港会计师公会（“公会”）于 2017 年 5 月 16 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。公会会长陈美宝女士感谢国税总局百忙之中拨冗举行这次交流会，并深信此会议能促进国税总局与公会长远交流发展。

以下是由公会撰写的会议摘记。摘记仅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并有法律约束力的意见。故摘记只可视为一般参考文件，不会对任何与会人士构成约束力。阁下在个别情况应用会议摘记内容前，务请咨询专业意见。另外，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。

公会亦特别感谢安永派出代表负责记录会议的内容。

## 会议摘记

### 讨论事项

#### A. 非居民企业所得税

- A1. 关于金融产品交易
- A2. 保险费
- A3. 关于特许权使用费税收协定适用的问题
  - a. 预提所得税
  - b. 协定待遇
- A4. 外税抵扣问题
  - a. 直接抵免
  - b. 间接抵免
  - c. 其他
- A5. 香港税收居民身份证明的适用性问题

#### B. 关于企业重组的所得税问题

- B1. 关于计算间接转让／直接转让境内企业所得时的成本确认问题（7 号公告、59 号文、698 号文）
- B2. 关于间接转让合理商业目的的判断以及分步重组交易的问题（7 号公告、59 号文等）
- B3. 关于间接转让征税的范围
  - a. 非法人实体或非所得税纳税实体
  - b. 最终个人股东
- B4. 股权划转的特殊性处理
  - a. 多层股权结构
  - b. 转让境外公司的股权或资产
- B5. 合理商业目的（[2015] 7 号公告）

#### C. 企业所得税问题

- C1. 免税优惠
- C2. 合伙企业所得税申报规定

#### D. 增值税

- D1. 免抵退
- D2. 代码被不法份子倒卖
- D3. 新三板挂牌交易的股份

**E. 转让定价/ 预约定价安排**

E1. 主体文档和本地文档

- a. 主体文档
- b. 本地文档

E2. 2017 年 6 号公告

- a. 境内企业之间的关联交易
- b. 启动双边磋商程序
- c. 来料加工
- d. 细节性指引

**F. 个人所得税**

F1. 从合伙企业取得的收入

## 出席人员

### 国税总局

俞书春	国际税务司副司长
张颖	货物劳务税司增值税处副处长
魏治国	货物劳务税司税控稽核处副调研员
周涛	货物劳务税司出口退税管理处副调研员
周梅锋	所得税司企业所得税一处主任科员
赵亮	所得税司个人所得税二处副处长
熊艳	国际税务司协定处副处长
李巧郎	国际税务司反避税一处副处长
马光	国际税务司反避税二处主任科员
郑孝勇	国际税务司非居民处

### 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	内地税务委员会召集人及税务师会执行委员会会员
张蔼颂	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
萧咏恩	内地税务委员会会员
杜达宏	内地税务委员会会员
王舜宜	内地税务委员会会员
李锦	安永(中国)企业咨询有限公司北京分公司高级税务顾问
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. 非居民企业所得税

#### A1. 关于金融产品交易

近年有很多境内企业与境外机构进行金融商品交易。非居民企业取得收入的纳税义务值得商榷。

案例一：一境内公司和一境外企业进行一境外汇率期货交易，到期交割的时候中国企业需要向境外企业按照差额支付结算价款（例如本来中方约定按 100 元和境外企业交割，结果到期日标的资产价格降到 80，则中方需要支付给境外企业 20 的差价）。在企业所得税方面，境外企业取得的上述所得是属于动产转让所得、其他所得还是没有所得？如果是动产，境外企业在境外因此不属于境内所得，没有纳税义务（已无需研究所适用的税收协定规定）；如果是其他所得，企业所得税法没有具体规定来源地原则，而大部分税收协定规定（例如中国与新加坡的）是“凡本协定上述各条未作规定并且发生于缔约国一方的各项所得，可以在该缔约国一方征税。”，则中国没有征税权。

案例二：一境外企业在境外买卖一个中国境内的金融产品取得的所得（例如境内公司的债权；境内的期权、期货等衍生金融工具），境外企业取得转让该中国金融产品取得的所得是动产转让所得还是其他所得？

以上案例中非居民企业也有增值税的纳税义务？

国税总局指出，上述两个案例涉及国家税收管辖权的判定。国际上，针对服务贸易的流转税主要遵循消费地征税原则。中国实施营改增之后，对增值税征税原则的规定承袭了营业税时期的口径，即，只要服务接收方/提供方中的一方在中国境内，则该服务收入可以在中国征税（即“属人+属地原则”），在此基础上，税法规定了一些排除性条款，如由境外的单位或个人向境内的单位或个人提供的完全在境外发生的服务，不属于中国增值税的征收范围。

此外，从增值税的征税范围来看，案例中非居民企业的行为属于对金融商品的转让，在增值税的征税范围内。根据相关规定，境外企业转让境内金融产品，且交易对手是境内企业，在中国有增值税的纳税义务。

(注:根据企业所得税法及其实施细则，收入的定性和其来源地规定节录如下：

- 转让财产收入，是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。
- 利息收入，是指企业将资金供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。利息所得按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。
- 其他收入，是指企业取得的除企业所得税法第六条第（一）项至第（八）项规定的收入外的其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。其他所得（的来源地）由国务院财政、税务主管部门确定。）

国税总局指出，增值税和企业所得税的立法原则和基础不同。

从非居民企业所得税的角度，对于汇率期货、原油期货等税法中尚未明确规定的金融产品和金融衍生产品，目前尚无法将其定性为动产或权益性投资，对于其转让所得，需就其是否属于来源于中国境内的所得进行判定，并在此基础上根据来源地原则判断中国是否对其有征税权。

## A2. 保险费

非居民企业收到境内个人或企业所支付的保险费，从企业所得税法和税收协定的角度，该收入应该视为劳务服务的一种，还是类似特许权使用费的一种？如果是劳务服务收入，在非居民企业没有在中国境内构成常设机构的情况下，则没有企业所得税的纳税义务。

国税总局指出，从中国企业所得税法角度，保险费不属于特许权使用费，可以被视为其他所得。针对其他所得的纳税判定问题，需根据具体情况由国务院财政部和税务部门进行具体的分析确认，并按照来源地原则进行税务处理。由于目前尚未针对其他所得的来源地判定进行明确规定，因此理解目前阶段，对上述保险费并不征税。

国税总局同时指出，税收协定中对其他所得的分类与中国企业所得税法中的规定不同。从税收协定角度来看，上述保险费属于企业的劳务收入，在非居民企业没有在中国境内构成常设机构的情况下，则没有企业所得税的纳税义务。

## A3. 关于特许权使用费税收协定适用的问题

内地与香港的税收安排下的特许权使用费条款下，对飞机和船舶租赁的特许权使用费的预提所得税税率已降低到 5%。如果境内航空公司向香港的飞机租赁商按经营性租赁安排租入飞机，中方支付的是租金性质应按全额适用 5% 预提所得税税率。

### a. 预提所得税

如果上述租赁属融资租赁安排，该租赁收入应按特许权使用费按全额 5% 征收预提所得税，还是仅就融资利息部分按 7% 征收预提所得税？（目前很多公司都没有按照公告 [2011] 24 号第四条（见以下）的要求作为利息支出来缴纳预提所得税。操作上各地的严谨度不一。

国税总局指出，融资租赁收入应就融资利息部分按 7% 的税率征收预提所得税。

### b. 协定待遇

飞机租赁近年是香港政府大力推动的行业，国税总局会否考虑与香港税务局就飞机租赁的跨境税务问题进一步探讨和修订协定待遇？

国税总局指出，目前还没有就飞机租赁的跨境税务问题与香港税务局修订协定待遇的计划，香港方面目前也并没有提出此意向。

对于一般租赁和融资租赁，考虑到业主承担的风险不同，征税的税基也不同。目前中国大陆与香港的税收安排中，虽然对租金收入的优惠税率降低到了 5%，但其征税税基为租金收入全额，而对利息收入的征税仅针对利息部分，两者税基不同，将融资租赁的利息收入降至 5% 可能存在困难。

根据《关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》公告 [2011] 24 号第四条：关于融资租赁和出租不动产的租金所得税务处理问题：

“（一）在中国境内未设立机构、场所的非居民企业，以融资租赁方式将设备、物件等租给中国境内企业使用，租赁期满后设备、物件所有权归中国境内企业（包括租赁期满后作价转让给中国境内企业），非居民企业按照合同约定的期限收取租金，应以租赁费（包括租赁期满后作价转让给中国境内企业的价款）扣除设备、物件价款后的余额，作为贷款利息所得计算缴纳企业所得税，由中国境内企业在支付时代扣代缴。

（二）非居民企业出租位于中国境内的房屋、建筑物等不动产，对未在中国境内设立机构、场所进行日常管理的，以其取得的租金收入全额计算缴纳企业所得税，由中国境内的承租人在每次支付或到期应支付时代扣代缴。

如果非居民企业委派人员在中国境内或者委托中国境内其他单位或个人对上述不动产进行日常管理的，应视为其在中国境内设立机构、场所，非居民企业应在税法规定的期限内自行申报缴纳企业所得税。”

#### A4. 外税抵扣问题

##### a. 直接抵免

如果中国合伙企业进行海外投资，由合伙企业在计算所得税应纳税所得额时直接计算境外税收抵免，还是由背后的合伙人（可能是自然人，也可能是企业）适用抵免？如果外国税票的纳税人写名是合伙人，是否可以由合伙人层面做出抵免？部分地方税务机关不接受由合伙人抵免，认为法律上收取收入的一方是合伙企业而非合伙人。（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）

国税总局指出，内地合伙企业的税制还没有完全建立，目前尚未明确其纳税原则。现阶段他们会积极推动合伙企业税制的建立，在其税制建立完成后，才会进一步明确合伙人如何进行境外所得抵免的问题。

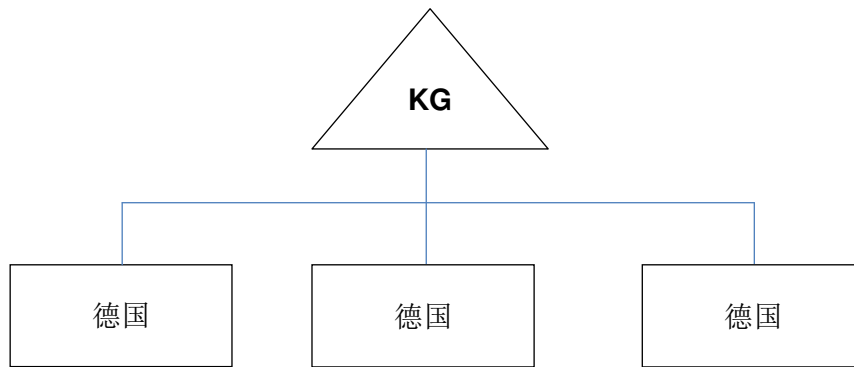
##### b. 间接抵免

合伙企业 / 税收透明实体 / 合并税务集团或者常设机构等，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”还是“多层”？这问题在现有法规并没有清楚说明。

案例 1：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 在美国是透明实体，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。从税务角度此两公司在美国只有一张税票，从法律角度看则为两层。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？

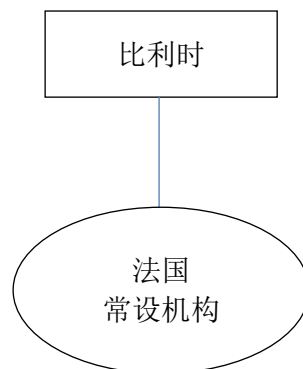
国税总局指出，从内地税法的角度，案例一中的美国 LLC 会被视为境外第四层企业。该公司为第三层美国 C-corp 的子公司，在计算对于美国 C-corp 的税款抵免时，不应包含归属于美国 LLC 的税款。

案例 2：德国集团使用 KG 架构作为合并税务申报基础



国税总局指出，案例二中，原则上，如果三间德国公司均分别满足间接抵免条件，并且在将三间公司合并考虑时也满足间接抵免条件，则可以认可将三间公司进行合并抵免。但具体来说，实际操作中对于 KG 这种德国特别类型企业的具体抵免情况，还需要进一步分析和讨论。

案例 3：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。



国税总局指出，从内地税法角度，常设机构不会被视作享受间接抵免的主体。并且由于该常设机构不会向其母公司派发股息，故其不存在需要适用间接抵免的情况。

该常设机构在法国缴纳的税款如何在比利时进行抵扣取决于比利时税法的规定，而不存在在中国企业所得税税前抵免的情况。

c. 其他

目前对企业所得税的境外税收抵免规定会否随着实际案例的经验有修改？“三层”间接抵免限制会在新法规中放宽吗？国税总局会否考虑对自然人如何适用外税抵免政策，如企业所得税一样发一个操作规程或指引？

国税总局指出，目前正在将境外已纳税抵免制度进行完善和修改，近期国税总局正在与财政部研究讨论，考虑将境外抵免放宽到五层，并将“分国不分项”原则定入境外抵免税制。远期可能会考虑推出免税法。



## A5. 香港税收居民身份证明的适用性问题

根据《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》（税总公告 2015 年 60 号）第七条第三款纳税人需提供“协定缔约对方税务主管当局在纳税申报或扣缴申报前一个公历年度开始以后出具的税收居民身份明”，而在《国家税务总局关于在内地使用香港居民身份证明有关问题的公告》（税总公告 2016 年 35 号）中提及“香港特别行政区税务主管当局为香港居民就某一公历年度出具的居民身份证明书，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”，但是有些地方的税务局不按照“新法优于旧法原则”，仍需要纳税人提供“前一个公历年度开始以后出具的税收居民身份证明”。

比如纳税人要享受 2016 年度的《中港税收安排》优惠待遇，并且该纳税人已经有了 2014 年的香港税收居民身份证明，但有些基层税局仍不认可，认为按照《税总公告 2015 年 60 号》，纳税人仍需要提供 2015 年以后出具的香港税收居民身份证明，但是香港税务局认为该纳税人已经开具了 2014 年的香港税收居民身份证明，可以在其后两个公历年度使用，所以一般不予再开具。请问税总是如何看待这个问题？能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。

国税总局指出，上述案例中“2014 年开具的证明”指向性不明确，如果指的是可以证明 2014 年居民身份的证明，则该证明在 2014 年及其后连续两年内（即 2014 至 2016 年）有效，如果指的是 2014 年开具的证明 2013 年居民身份的证明，则该证明只在 2013 年及其后连续两年（即 2013 至 2015 年）有效。

国税总局会就这个问题在各地开展辅导。

## B. 关于企业重组的所得税问题

### B1. 关于计算间接转让/直接转让境内企业所得时的成本确认问题（7 号公告、59 号文、698 号文）

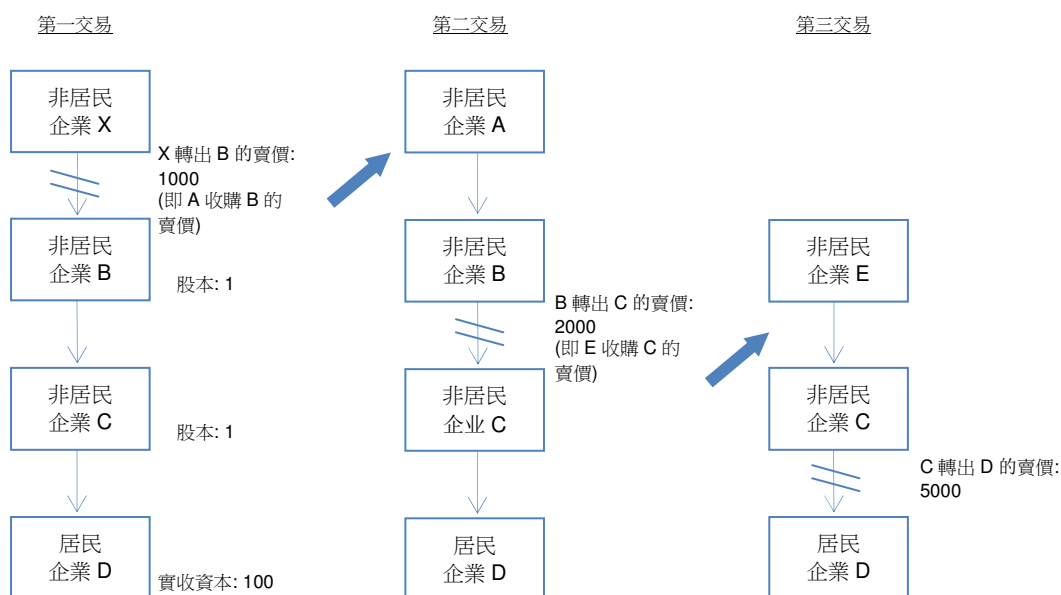
根据国税函 [2009] 698 号，非居民企业转让中国居民企业的股权所取得的所得，股权成本价是指股权转让人投资入股时向中国居民企业实际交付的出资金额，或购买该项股权时向该股权的转让人实际支付的股权转让金额。

案例 1：前后两次间接转让交易涉及同一中国公司的不同境外层级间的间接转让，是否可以接受境外买方（也是第二次交易的卖方）在购入境外公司时的成本，而不仅是被间接转让的中国公司的出资额？

如图所示：非居民企业 A 购入 B 的真实成本是 1,000，X 作为卖方已就交易纳税（假设 B、C 均没有商业目的）。A 在第二交易通过其全资子公司 B 转让 C，由于 B 已在上一个交易被看透，是否可以考虑 A 曾经付出的 1,000 作为第二交易的可抵扣成本？在第三交易，C 直接转让 D，由于 C 已在上一个交易被看透，是否可以考虑 E 曾经付出的 2000 作为第二交易的可抵扣成本？

如果以上第一交易没有纳税，A 实际支付价格可否被考虑作为其第二交易中的转让成本？

实际操作中各地方税务机关意见不一。税总会否考虑发指引统一考虑观点？



国税总局指出，由于 698 号文中只对成本的确认进行了最基本的界定，而 7 号公告中针对这一问题也未作出进一步的明确规定，因此在实际操作中可能仍存在争议。

国税总局没有对问题中的案例进行具体的解答，仅针对间接买入直接卖出的情况，或由中间层控股公司卖出的情况，从一般意义上进行了说明。国税总局认为，在计算上述情况中的转让所得时应认可其取得成本。对于其在取得时未纳税的情况，需要分两种情况讨论：如果第一次交易不属于中国征税范畴，则税务局在第二次交易时不考虑其受让成本，而是认可直接投入到中国的成本；如果第一次交易属于中国征税范畴，但卖方应纳未纳，则税务局可以认可该取得成本，但在就第二次交易向税务局进行申报时，税务局会针对第一次交易进行税款追缴，第二次交易的转让方在第一次交易中作为受让方，也存在代扣代缴义务。

国税总局正在基于已有案例及在执行 7 号公告的过程中遇到的问题进行总结，考虑以指引的形式对相关问题的处理进行统一，或以案例的形式指导各地税务机关。

## B2. 关于间接转让合理商业目的的判断以及分步重组交易的问题（7 号公告、59 号文等）

第一次集团内部重组交易为间接转让，并符合国家税务总局公告 [2015] 7 号第六条安全港规定认定为具有合理商业目的。

第二次集团内部重组交易为直接转让，并符合财税 [2009] 59 号规定适用特殊性税务处理（假设具有商业目的，例如准备上市）。

某些地方性税务机关认为以上两个交易应该一并考虑以评估各重组的商业目的，如认为商业目的不强，将否定第一步的间接转让安全港规定的适用。

然而，我们理解 7 号公告第六条的安全港规定的意义是，只要交易符合所述的三个条件（即股权关系和比例、股权支付比例、前后间接转让税负不减少）就应该直接认为具有合理商业目的；而不应该再考虑其他因素，也不应该受此交易的前后重组交易影响。

请问以上理解是否正确？直接转让和间接转让股权交易的税法规定是否/如何互相参考？

国税总局指出，针对直接转让情况，根据 59 号文，如果几次交易在 12 个月内发生，则可以视为一次交易；针对间接转让情况，如果交易符合 7 号公告第六条的 3 个条件，则应被认定为具有合理商业目的，且 7 号公告第六条中并未规定任何兜底条款。某些地方税务机关可能对条款的理解存在差异，应与其就具体情况进行沟通。此外，直接转让和间接转让的税法规定基础不同，不应互相参考。

### B3. 关于间接转让征税的范围

企业所得税法第二条规定，“本法所称非居民企业，是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。”实施细则第三条第二款规定，“企业所得税法第二条所称依照外国（地区）法律成立的企业，包括依照外国（地区）法律成立的企业和其他取得收入的组织。”

#### a. 非法人实体或非所得税纳税实体

境外非法人实体或非所得税纳税实体（如境外法律成立的合伙企业）转让海外公司导致间接转让中国企业。是否适用 7 号公告？如适用，是否将该境外合伙企业视为“依照外国（地区）法律成立的企业和其他取得收入的组织”而作为征税主体，还是将该境外合伙企业的企业合伙人或个人合伙人作为征税主体？如果将该境外合伙企业的个人合伙人作为征税主体，请问法理依据是什么？

如果境外合伙企业的企业合伙人为某国税收居民，而且根据该国家与中国的税收协定中有股权转让免税待遇，是否可以参考 7 号公告第五条第二款规定，不适用 7 号公告？（该规定是：“在非居民企业直接持有并转让中国应税财产的情况下，按照可适用的税收协定或安排的规定，该项财产转让所得在中国可以免于缴纳企业所得税。”）

国税总局指出，企业所得税法第二条中排除了该法对个人适用的情况，并规定只要境外的转让方是依照外国法律成立的企业或其他取得收入的组织，那么就会将其视为“依照外国（地区）法律成立的企业和其他取得收入的组织”，并作为纳税主体，而不会具体分析其在所在国是否作为合伙企业或透明实体，也不会将合伙企业的合伙人作为纳税实体。

此外，国际税务司从税收协定角度进行了补充，认为从税收协定角度，只有当协定条款有明确规定时，才可能超越国内法，将合伙企业“穿透”，而将其取得的收入视为其合伙人的收入。如果未来考虑将合伙企业相关条款纳入税收协定中，也会增加限制性条件，如：对于非居民一方，需要在其居民国实际缴纳了税款，才可适用相关协定待遇。

#### b. 最终个人股东

根据我们的观察，我们注意到即使间接转让的境外转让方为法人企业，某些税务局仍会要求查看该法人企业的最终个人股东国籍，并根据该最终个人股东的国籍确定间接转让所得税的征收情况，即如果境外转让方的最终个人股东为中国个人，税务局可能会穿透该境外转让方，将该间接转让视同为中国个人转让财产取得所得，并对相关所得征收个人所得税。请问上述穿透境外法人企业，视同中国个人转让财产取得所得征收个人所得税的法理依据是什么？

国家税务总局指出，目前个人所得税法中不存在所谓“穿透”的规定。虽然 2014 年曾出现过个人股东间接转让居民企业股权被重新认定为直接转让的特殊案例，但国家税务总局认为该特殊案例不能作为判例进行参考。国家税务总局认为，698 号文和 7 号公告的适用主体为非居民企业，从个人所得税角度，个人适用 698 号文或 7 号公告中关于“穿透”的规定，目前来看是缺乏法律支撑的。

#### B4. 股权划转的特殊性处理

财税 [2014] 109 号文关于 100% 股权关系的居民企业之间划转股权/资产适用特殊性税务处理在 A 公司持有 B 公司，B 公司持有 C 公司（三家均为境内居民企业）100% 的股权架构下，B 公司将 C 公司股权划转给 A 公司符合既定条件是可以适用特殊性税务处理的。

##### a. 多层股权结构

如果股权结构更多层，A 公司->B 公司->C 公司->D 公司->E 公司这样 100% 的股权架构下，D 公司将 E 公司的股权一次性划转给 A 公司（其实分步看是将 E 先划给 C，再划给 B，最后划给 A），是否也可以适用股权划转的特殊性处理？还是每一步必须等 12 个月？

国家税务总局表示，从当前法规来看，适用股权划转的特殊性处理需要满足 12 个月的要求，但针对集团重组的情况，国家税务总局内部也正在研究，考虑是否放宽这一规定。

##### b. 转让境外公司的股权或资产

100% 直接控制的居民企业之间划转股权或资产，如果被划转的是境外公司的股权或境外资产，是否也应该可以享受该特殊性税务处理？

国家税务总局指出，109 号文中并未强调境外或境内的股权或资产，因此总局内部倾向认为享受该特殊性税务处理的被转让标的可以包括境外公司的股权或境外资产。

#### B5. 合理商业目的 ([2015] 7 号公告)

在实际操作中，由于很多政府行政命令要求企业进行重组，从而产生“间接转让”的交易。在操作中，能否将相关行政命令作为有关交易具有“合理商业目的”。

近期，国资委要求所有下属企业要进行压减：压缩企业层级、减少法人单位数量。在这一过程中，很多企业需要注销海外的中间控股空壳公司。

在这一情况下，企业的境外中间层公司注销，将导致下属企业的股权发生转移，构成“间接转让”境内居民企业。上述“压减”并未形成真正对境内居民企业或其境外控股方股权的转让，只是注销中间层；但由于“压减”过程中不会有股权支付，无法直接适用 7 号公告的集团内重组安全港条款。将导致企业面临较高的被穿透征税风险。

对上述因为国资委命令造成的“间接转让”，能否直接判定属于“具有合理商业目的”的情形？

国家税务总局指出，7 号公告第三条中通过 7 个因素对“合理商业目的”进行了细化规定，而针对两种“安全港”情况，并非认为其具有合理商业目的，而是不讨论其是否具有合理商业目的，并认为其不适用 7 号公告第一条的规定。对于是否具有合理商业目的的讨论，则需要参考 7 号公告第三条逐一判断，把行政命令直接作为具有合理商业目的的依据是

不合适的。

案例中的情况可能不适用集团内部重组，但其不适用集团内部重组条款并不会直接导致其被穿透征税，而是还应依据 7 号公告第三条的 7 个因素和其他因素来判断其是否具有合理商业目的。

## C. 企业所得税问题

### C1. 免税优惠

一家在 2013 年新成立的软件企业，于 2014 年开始获得高新技术企业的资格，并可按新办软件企业从获利年度开始适用 2 免 3 减半的减免税优惠。该企业于 2014 年开始获利并享受 2 年免税期，并应可以于 2016 年开始享受 3 年减半期。在 2016 年该企业又获得了重点软件企业的资格（可按 10% 缴纳企业所得税）。请问，在 2016 年开始的三年，该企业应按 12.5% 还是可按 10% 的税率缴纳企业所得税呢？如 2016 年开始可适用 10% 税率，2014 和 2015 两年的免税处理是否会受到影响呢？

国税总局指出，目前这一问题在实际操作中有不同的理解。部分地方税务局把 2 免 3 减半看成一个整体，一旦开始享受优惠，就会被视为持续至第五年结束；而大部分地方税务局则把 2 免 3 减半中的每个年度分别来看，企业在取得重点软件企业资质的当年就可享受 10% 的税率，而不会影响其以前年度的处理。对于这一问题，国税总局会与财政部进行进一步的研究，统一口径。

### C2. 合伙企业所得税申报规定

按照财政部、国家税务总局制定的《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》[财税 [2000] 91 号, 下称 91 号文]，从 2001 年 1 月 1 日起合伙企业停止征收企业所得税，改为统一按照个人所得税法的有关规定征收个人所得税。该规定亦适用于按照特殊普通合伙企业方式成立的会计师事务所(包括四大从合作企业转制至特殊普通合伙企业的事务所)。

[http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengwengao/caizhengbuwengao2000/caizhengbuwengao2000/200805/t20080519\\_21469.html](http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengwengao/caizhengbuwengao2000/caizhengbuwengao2000/200805/t20080519_21469.html)

除总所外，大部分具规模的会计师事务所（或律师事务所）都在国内主要城市设立分所，由总所派遣合伙人进驻。各分所的合伙人应在何地申报缴纳个人所得税遂成为一实际操作的问题。到底应在总所所在地统一申报，还是在各分所分别申报，又是否应在各合伙人的经常居住地申报？

91 号文对合伙人的纳税地点有以下规定：

第二十条投资者应向企业实际经营管理所在地主管税务机关申报缴纳个人所得税。投资者从合伙企业取得的生产经营所得，由合伙企业向企业实际经营管理所在地主管税务机关申报缴纳投资者应纳的个人所得税，并将个人所得税申报表抄送投资者。

按“实际经营管理”所在一词的含意应理解为总所的所在地。如果这理解正确，所有合伙人应在总所所在地统一申报。但实际操作上各分所所在地的税务机关绝大部分不会同意，而主张进驻当地的合伙人应在当地申报。举例而言如果某事务所有数百合伙人分驻十个分所，那么统一申报就会大量的简化申报工作。

在这问题上，请问税总的意见如何？

国税总局指出，如果合伙企业的分所本身属于合伙企业，则应在分所所在地申报缴纳个人所得税；如果分所不属于合伙企业，而只是临时性办公场所，则应在总部所在地申报纳税。

此外，在纳税过程中，应在合伙企业的层面进行企业所得税总的汇算，不应直接拆分成个人核算。

〔公会内地税务委员会从以上答覆作以下诠释：若果只有一个合伙企业，分所本身不会自成另一合伙企业，则所有投资者（合伙人）应向实际经营管理所在地主管税务机关申报缴纳个人所得税。〕

国内是有不少具规模的会计师事务所（或律师事务所），在不同的主要城市成立分所，而每一个分所，都是由一所合伙企业进行业务，这些合伙企业再合并为一所综合性的合伙企业，每所合伙企业的利益，是由该所合伙企业的合伙人自行分配。

根据以上税总的分析，若果是每个城市的业务，是由一所合伙企业进行，则应在该城市申报缴纳个人所得税，否则应根据 91 号文的第二十条，在总部所在地申报纳税。〕

## D. 增值税

### D1. 免抵退

假设广东省内注册的一家企业在北京有一间分公司。总部和分公司分别为境外同一客户提供研发服务。按照财税 [2016] 36 号文，向境外单位提供研发服务可以适用增值税零税率申请“免抵退”。但是，在申请退税时必须向主管税务局提交“外贸经营许可证”，但是实务中以分公司的身份无法取得该“外贸经营许可证”。因此，北京分公司无法获得“免抵退”资格。

解决分公司退税处理的可能方案：

- 北京分公司向总部开具研发服务的增值税发票，由总部统一向境外客户收取全部服务费，并统一申请出口退税。（但这会拉长退税手续的时间，而且造成两地的税源重分配的问题。）
- 北京分公司以总公司的“外贸经营许可证”向北京税务机关申请退税。（这做法下，总局需要同意有关操作和是否可以发文统一各地的处理）

请问税局有何见解？

国税总局指出，上述假设是不成立的。按照 2014 年对外贸易法规定，对外贸易公司无需再取得外贸经营许可证，只需在商务部门进行对外贸易经营备案登记，税务机关会依据该备案及海关出具的相关证明为企业办理免抵退税。

针对上述两个方案，方案一涉嫌虚开增值税发票，是不可行的；对于方案二，如上所述，分公司在办理对外贸易经营备案登记后即可向其主管税务机关申请退税。

### D2. 代码被不法份子倒卖

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务局来查核，然后做出调整进项税抵扣方的处理？此等案例最近越来越多，如何帮助守法的纳税人？

国税总局指出，由于近年来海关与国税总局的合作在不断深化完善，上述代码被不法分子倒卖的问题已经得到了根本性的解决。

这一历史问题的产生主要是由于在去年以前，海关未将全部进口增值税企业的双抬头名称提供给国税总局，因此国税总局无法将申报抵扣企业的名称和报关的进口交税企业名称进行比对。因此企业进口报关的信息一旦泄露，不法分子可以将真实信息套在其名下申请抵扣，由于该不法行为实施速度很快，难以对其进行抓获。

此外，这种现象的产生还由于国税总局在 2013 年前后启动了增值税发票管理新系统，实施了开票信息的全票面实时采集，实时进行比对，虚开增值税发票的漏洞已经被全面堵死，在这种情况下，某些不法分子盯上了进口增值税抵扣这一环节。

在以往的操作中，国税总局一旦发现抵扣中张冠李戴的情况，会向海关确认在海关真实缴纳关税的企业信息。但由于此问题的大量出现，国税总局高度重视这一问题并做了大量工作，在与海关进行多次交涉后，双方签订了部级协调机制，海关同意将全部进口增值税企业的双抬头名称提供给国税总局。国税总局在 2016 年底实现了名称比对，并发布了公告，标志着这一历史问题得到了根本性解决。

国税总局重申，目前该类问题依旧存在的原因是由于历史上有些企业未及时申报抵扣，当这些企业申报抵扣时，由于国税总局掌握的以往数据中缺乏完整信息，无法进行名称比对，而在 2016 年底公告发布以后进行申报的数据则不会出现这样的问题。因此，此类问题的发生目前已大大减少。

在发生这种问题的情况下，税务机关也会通过后续的审核检查机制保障企业的合法权益。根据 2013 年 31 号公告和 69 号通知，当发生了真实企业的数据被不法分子冒抵的情况，国税总局与海关核实后，会允许真实企业进行抵扣。

此外，从 2017 年 6 月 1 日起，国税总局将会启用和海关的联网核查信息化机制，核查效率还将大幅提高。

### D3. 新三板挂牌交易的股份

2016 年 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。

国税总局指出，目前对于新三板的征税问题尚无定论。新三板在营改增前就已推出上市，在营业税项下也有计税问题。在营改增后，为了公平和统一政策，国税总局针对限售股解禁后流通转让的增值税问题发布了公告，明确了从增值税角度，限售股在解禁后就会被视为股票。我国对于股票转让征收增值税，而对于非上市企业的股权转让不征收增值税。新三板和股票性质相似，同样在公开市场进行公开发行，公开竞价，只在交易方式上与沪深两市有所区别，其操作上的不同不应影响对其本质的认定，但由于新三板企业实质上并未上市，因此对于其属于增值税征税范围内的股票还是范围之外的股权仍存在分歧，国税总局正在对其定性进行研究，后续可能会出台相关政策。



## E. 转让定价/ 预约定价安排

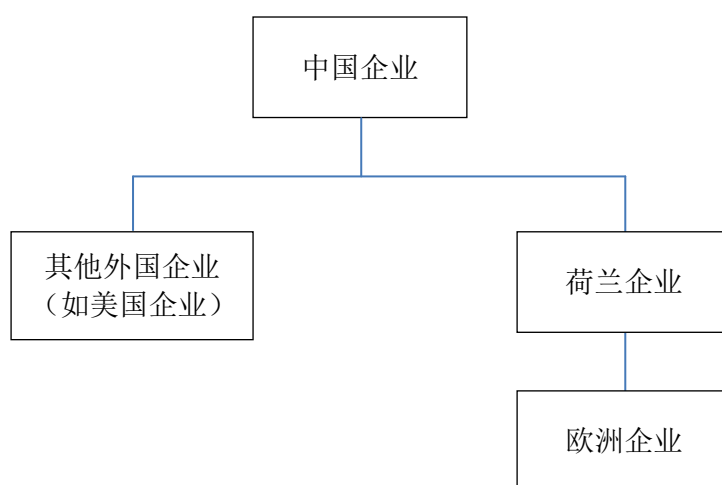
### E1. 主体文档和本地文档

#### a. 主体文档:

根据国家税务总局公告 2016 年第 42 号文，符合下列条件之一的企业，应当准备主体文档：

- (一) 年度发生跨境关联交易，且合并该企业财务报表的最终控股企业所属企业集团已准备主体文档
- (二) 年度关联交易总额超过 1 0 亿元

其中第一个条件有些不清晰的地方，如下图：



- i. 根据荷兰本地主体文档的要求，虽然该荷兰企业的关联交易额很低，也需要根据荷兰的法规，准备主体文档。但该主体文档只需包括荷兰企业和欧洲企业的关联交易。

根据第一个条件，由于荷兰企业要合并在中国企业的财务报表上，有个别税局觉得中国企业要准备主体文档，因为企业集团已准备主体文档。我们认为根据荷兰法规，荷兰企业准备的主体文档只限于该荷兰企业的关联交易，应不等同于整个企业集团已准备主体文档。国家税务总局会否就上述作进一步分析？

国税总局指出，如果中国企业是最终控股公司且该企业属于具有主体文档申报义务的企业，则根据规定，其需准备包括全球范围的主体文档，只包含荷兰企业和欧洲企业的主体文档是不完整的。如果该企业属于不具有主体文档申报义务的企业，则该中国企业无需准备主体文档，荷兰企业只需要根据当地要求准备主体文档。

- ii. 根据第二个条件，中国企业的年度关联交易总额超过 1 0 亿元，就需要准备主体文档。现在很多“走出去”企业，他们境内的关联交易额可能很大，如超过 10 亿元，但境外关联交易额可能很小，比如几百万元。在这种情况下，这些中国企业仍需要准备主体文档吗？国家税务总局会否考虑对于“年度关联交易总额超过 10 亿元”的标准，划分境内和境外关联交易的比重？



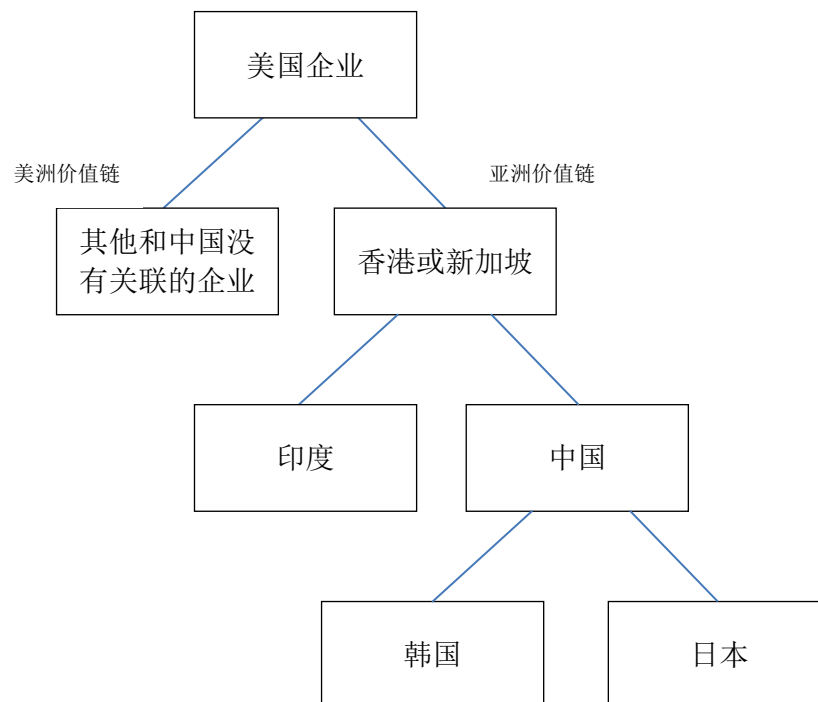
国税总局指出，在最初设立标准时，考虑到对境内与境外关联交易比重的设定较难把握，所以国税总局最终选择了对关联交易总额的规定，因此 10 亿元交易总额的标准为包括境内和境外的关联交易总额。上述例子是一个极端的情况，这个例子中企业境外交易的申报义务很小，其主体文档近似于本地文档，也不会成为企业的负担。

b. 本地文档

根据国家税务总局公告2016年第42号文，企业2016年及以后的本地文档要求进行价值链分析，包括

- 企业集团内业务流、物流和资金流，包括商品、劳务或者其他交易标的从设计、开发、生产制造、营销、销售、交货、结算、消费、售后服务、循环利用等各环节及其参与方。
- 上述各环节参与方最近会计年度的财务报表。
- 地域特殊因素对企业创造价值贡献的计量及其归属。
- 企业集团利润在全球价值链条中的分配原则和分配结果。

我们觉得以上要求对庞大的跨国企业，会造成很大的负担，因价值链中的每一部份，可能由多过一个企业进行。如以下例子：



在亚洲价值链中，每一个价值链环节，可能包含多个企业，甚至是不同国家的企业。若每一个企业的企业概况和详细信息均需披露，将是一个很大的工作。而对税局分析该价值链的功能，意义也不大。我们觉得每一个环节，可以将执行该环节的企业合并在一起分析。

另外，如上述例子，因中国只处于亚洲价值链，与美洲价值链无关，在价值链分析过程中，是否可以不用分析美洲价值链？

国税总局会否就上述价值链分析出台进一步指引或提供范本？

国税总局指出，税务机关对于信息的掌握处于弱势，对价值链分析的要求是出于国税总局希望整体了解企业运营的期盼。举例来说，如果一个企业在各地的职能不同，分割来看就是各自单一职能，但从整体来看则能提取到更为有效、完整的信息。从这一目的来看，在上述例子中，需要重点分析与中国相关的亚洲价值链部分。

此外，税务机关需要分析企业的实际职能、产生的利润及其配比情况。举例来说，某些香港企业把大部分利润放在香港，但大部分的员工都在东莞。东莞负责的是大量的实体性工作，但最终收取的只是微薄的成本加成。从表面来看，香港公司只是采购中心，但实质上则不是这样。

国税总局指出，基于以往信息不对称的情况，对价值链分析的要求一方面是顺应 BEPS 的要求，另一方面也是总结了近年来转让定价工作中的经验。

从另一个角度来看，对价值链分析的要求可能会从一定程度上增加企业的负担，但同时也降低了由于税务机关掌握信息不足而对企业实施调查的风险。

## E2. 2017 年 6 号公告

### a. 境内企业之间的关联交易

2017年6号公告再次明确，对于整体上不减少国家税收的境内关联交易原则上不调整，不调查。如对存在所得税税负差异的境内企业之间的关联交易调查调整是否适用6号公告的特别纳税调整程序？

国税总局指出，6号公告第38条与09年2号文的表述是保持一致的，即实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或者间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不作特别纳税调整。在实际操作中，可以反向理解，考虑1) 是否有税负差；以及2) 该税负差是否直接或间接导致了国家整体税收收入的减少。其中第2点是税务机关判断的重点。

### b. 启动双边磋商程序

2017年6号公告规定，企业自行调整补税的，应当填报新增的“特别纳税调整自行缴纳税款表”，纳税人是否可以以此表格来申请启动双边磋商程序，以消除双重征税？

国税总局指出，纳税人不可以以此表格来申请启动双边磋商程序以消除双重征税。对于自行调整补税，从风险管理的角度来看，国税总局是鼓励的。但目前对于自行调整补税的管理手段还在完善中，不排除在未来实行相关操作的可能性，但目前阶段还不可行。

### c. 来料加工

6号公告提出，当税务机关分析评估被调查企业为其境外关联方提供的来料加工业务时，在可比企业/交易欠缺的情况下，可通过还原其不作价的来料和设备价值进行调整。如对于境内的关联委托加工交易的转让定价分析是否需要参照来料加工的交易的方式？

国税总局指出，近年来，广东很多为境外关联方提供来料加工的企业都改为了进料加工的方式，以成本加成的方法收取加工费，成本中并不包含原材料成本。税务局会对此进行纳税调整，在成本中加入原材料价格，从而计算服务费。上述纳税调整的原因是税务局认为缺少可比物，即大部分加工厂在提供加工服务时，均会提供全部或部分原材料，单纯提供来料加工的情况并不多见。但税局对上述类型的纳税调整较为谨慎，调整幅度一般不会超过 10%。税局强调上述纳税调整的原因是缺少可比物，而非单纯为了增加税收。

d. 细节性指引

6号公告并未提供如何将地域特殊因素及其利润的影响具体量化的细节性指引？

国税总局指出，多年来，国际上或中国国内已对这一问题提出过很多理论，包括成本节约和市场溢价这两种最具代表性的理论。成本节约方式在实际操作中比较容易，但在市场溢价的研究过程中(汽车，製藥，奢侈品行業)，我们发现风险指标基于市场或行业的不同存在较大的差异，很难做出明确统一的指引。国税总局的要求与 OECD 保持一致，但对于量化的模板较难实现。

国税总局對將地域特殊因素納入量化考量的立場是適中的。早年間曾考慮將地域因素作為無形資產納入考量，現在則採取與 BEPS 一致的原則即利潤分配應與經濟實質相一致，在做具體分析時需要納入考慮。

F. 关于个人所得税

F1. 从合伙企业取得的收入

境内上市公司的股权结构中，很多是采用合伙企业持股。部分合伙企业的合伙人是公司员工，通过参与持股平台来取得股权激励。实际操作中员工需要签订合伙合同，承担合伙人的责任和风险。员工同时继续在公司工作和发工资。合伙合同通常约定员工如果没达到一定要求（例如在被投资企业的工作表现或年限），其合伙企业里的份额可能不同；离开被投资企业可能会丧失合伙人资格。

员工个人从合伙企业取得的收入（例如分红、转让股权所得）其属性是否应该与其他非员工的合伙自然人一致？不因为他同时在被投资企业有雇佣关系而该收入被重新看作工资薪金或股权激励的收入？

国税总局指出，税收角度对个人合伙人无区别对待，无论合伙人是否公司员工，是否执行合伙事务，都在税务处理上没有区别。从某种程度来看，合伙企业的分红收入在个人所得税上类似于税收穿透处理，股权转让所得作为合伙企业的生产经营所得，按照先分后税的原则进行处理。

股权激励，或份额激励（无论该股权或份额是归属于发放该激励的企业或其他企业），实质上是企业以优惠的价格向员工支付股权，或以实物的形式向员工支付报酬。在企业向员工支付份额时，应按照股权激励处理；而在员工成为合伙人之后发生的上市公司分红或合伙人转让上市公司股权时，应按照生产经营所得依照先分后税原则进行处理。