



Hong Kong Institute of  
**Certified Public Accountants**  
香港會計師公會

# 深圳市國家稅務局與香港會計師公會 稅務交流會議摘記

2017

## 前言

香港會計師公會（“公會”）非常榮幸能與深圳市國家稅務局（“深國稅”）於 2017 年 12 月 5 日在深圳舉行交流會議，並就不同稅務議題誠摯討論和交流。

以下是由公會撰寫的會議摘記。請注意：此摘記謹代表深國稅與會人員的個人意見及只可視作一般參考文件，並不會對任何與會人士構成約束力。在使用會議摘記內容到你的特定情況前，務請尋求專業意見。

公會亦特別感謝普華永道派出代表負責記錄會議的內容。

## 會議摘記

### 討論事項

#### **A. 企業所得稅**

1. 特殊性稅務處理
2. 業務掉期交易外國企業所得
3. 股權激勵
4. 企業所得稅優惠事項備案
5. 企業重組:[2009]59 號文
  - a. 特殊性稅務重組
  - b. 集團架構重組
6. [2015]7 號公告
  - a. 其他類似權益
  - b. 股權支付
  - c. 境外企業股權所得劃分
    - i. 歸屬於中國應稅財產所得計算方法
    - ii. 對價的確認
    - iii. 成本的確認
7. 中國子公司向境外發債公司支付利息
8. 境內居民企業股息免稅處理
9. 企業所得稅征管調整

#### **B. 轉讓定價**

1. 納稅人自行調整補稅
2. 本地文檔打分表
3. 價值鏈分析的要求
4. 受益性測試
5. 勞務費用加成率

6. 利潤分割法的實際操作
7. 預約定價安排申請

### C. 增值稅

1. 境外金融機構是否適用金融同業往來利息收入免稅
2. 商譽轉讓是否計征增值稅
3. 支付給外國企業的利息收入和交割淨額的增值稅處理
4. 財稅[2016]140 號第七條
  - a. 拆遷補償費用
  - b. 房地產開發企業開發受讓土地
5. 限售股

### D. 其他

1. 三免三減半
2. QFLP 的稅務處理
3. “千戶集團稅收風險分析”計畫
  - a. 工作計劃和影響
  - b. 大企業稅務服務

出席人員包括：

深國稅

李顯著	黨組成員、總審計師
羅幗秀	國際稅務管理處處長
馮治國	所得稅處副處長
林翰禕	貨物和勞務稅處副處長
何乃平	大企業處副處長
劉 佳	國際稅務管理處副處長
胡焰峰	國際稅務管理處
陳銀燕	國際稅務管理處
劉 洋	國際稅務管理處
周炎元	國際稅務管理處

公會

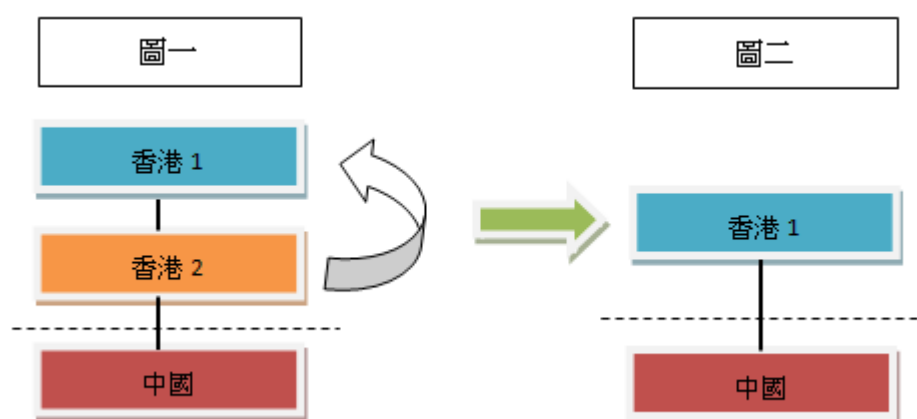
譚振雄	稅務師會執行委員會主席及內地稅務委員會會員
蘇國基	稅務師會執行委員會副主席及內地稅務委員會會員
陳錦榮	稅務師會執行委員會及內地稅務委員會會員
利文歡	內地稅務委員會會員
王舜宜	內地稅務委員會會員
李筱筠	內地稅務委員會監察委員
蕭詠恩	內地稅務委員會會員
梁斯爾	安永會計師事務所稅務部合夥人
李文杲	畢馬威會計師事務所中國稅務總監
黃獻平	普華永道諮詢（深圳）有限公司經理
蔣偉光	倡導及專業發展副總監
黃詩穎	倡導及專業發展行政人員

## 討論事項

### A. 企業所得稅

#### 1. 特殊性稅務處理

根據國家稅務總局公告 2013 年第 72 號文第一條，“本公告所稱股權轉讓是指非居民企業發生《通知》第七條第（一）、（二）項規定的情形；其中《通知》第七條第（一）項規定的情形包括因境外企業分立、合併導致中國居民企業股權被轉讓的情形。”請問如何理解上述規定？境外企業分立、合併導致中國居民企業股權被轉讓，是否可以視同滿足 59 號文中第七條第（一）項規定申請特殊性稅務處理？舉例如下：



假設香港 2 被香港 1 吸收合併導致中國公司的股東變更為香港 1，按 72 號文第一條的字面理解，請問是否視同符合 59 號文中第七條第（一）項的規定，可以申請特殊性稅務處理？

深國稅：根據 59 文第七條及 72 號文第一條，非居民企業向其 100% 控股的另一非居民企業轉讓其擁有居民企業的股權，如該股權轉讓並沒有導致該項股權預提所得稅的變化，並且轉讓方承諾 3 年內不轉讓其擁有受讓方的股權，該股權轉讓行為可選擇適用特殊性稅務處理，該股權轉讓行為包括因企業分立、合併導致的情形。

上述舉例中，香港 2 向香港 1 轉讓其擁有的股權，香港 2 沒有控股香港 1 的 100% 股權，不屬於特殊性稅務處理情形；早前法庭案中類型案例（由於境外公司合併導致境內股權轉讓的情形）的判定意見也是認為不適用特殊性稅務處理。

## 2. 業務掉期交易外國企業所得

根據國稅函[2004]753 號，中國境內企業與外國企業進行融資業務掉期交易中，支付給外國企業的利息收入和交割淨額需要按照規定進行相關稅務處理。請問目前國稅函[2004]753 號已經失效，在相關業務掉期交易中，外國企業取得的利息收入、交割淨額所得稅處理應怎樣操作？

深國稅：根據 753 號文第二、三條，屬於利息性質的各類款項，應作為境外債權人取得的來自中國境內利息所得，按照稅法規定進行源泉扣繳；境內企業因掉期交易向境外交易人支付的交割淨額，暫不扣繳企業所得稅。

雖然目前 753 號文已經取消，但實際操作中仍可參考該文的內容。不變的一點，相關業務中的利息收入仍然按照相關稅法進行源泉扣繳。

## 3. 股權激勵

為境內非上市公司推出股權激勵計畫，由非上市公司以集團境外上市公司的股票或股票期權授予員工，相關股權成本由境內公司支付給境外公司。

根據《國家稅務總局關於我國居民企業實行股權激勵計畫有關企業所得稅處理問題的通知》（國家稅務總局公告[2012]18 號），上市公司建立股權激勵計畫，員工行權後，可以根據實際行權時股票的公允價格與實際行權支付價格的差額和數量，計算確定作為當年上市公司工資薪金支出，在企業所得稅稅前扣除。在我國境外上市的居民企業和非上市公司，可以比照有關規定執行。

對於上述境內非上市公司以集團境外上市公司的股票或股票期權授予境內員工的情形，有關股權成本是否也能參照 18 號公告計算扣除？我們理解有些稅務官員認為如果境內非上市公司滿足下面兩個條件，則可在稅前扣除有關股權成本，其應支付給集團境外上市公司的股權成本只是雙方的債權債務關係，不對稅前扣除構成影響：員工已經實際行權；境內非上市公司已經代扣代繳員工的個人所得稅。

稅務機關對以上的情形是否都統一認可上述的稅務處理，允許有關股權成本在稅前扣除？

深國稅：根據 18 號文第一條，股權激勵是指《管理辦法》中規定的上市公司以本公司股票為標的，對其董事、監事、高級管理人員及其他員工進行的長期性激勵。上述舉例中，由於境內公司並非以本公司的股份作為股權

激勵標的，而是以期境外母公司股票作為標的，因此不符合 18 號文的基本規定。

境內非上市公司需要具體提供什麼資料或文件，才可以在稅前扣除有關股權成本？國家稅務總局及各地稅務機關會否出台更詳細的業務指引？

深國稅：暫無明確答覆。

#### 4. 企業所得稅優惠事項備案

根據《國家稅務總局關於跨省經營企業涉稅事項全國通辦的通知》（稅總發[2017]102 號），可由分支機構辦理的企業所得稅優惠備案事項（例如研發費用加計扣除、部分區域性稅收優惠等），可以根據辦稅需要就近選擇稅務機關申請辦理異地涉稅事項。有的企業設有全國的財務共用服務中心，很可能在共用中心所在地統一辦理備案。

目前的《企業所得稅優惠事項備案表》沒有欄目填寫申請人的主管稅務機關，在申請辦理異地涉稅事項時，是否需要填寫額外的表格？根據 102 號文第二、三、四條規定，通辦範圍包括優惠備案類業務，通辦方式包括異地受理，全國通辦的開通時間預計在 2017 年 12 月 31 日之前。根據與稅局的溝通，由於當前的金稅三期系統尚未更新，因此系統暫時不支援辦理異地通辦業務，具體開通時間尚待國家稅務總局通知。辦理時需要提交的《委託授權書》是否有統一的格式？

深國稅：暫無明確答覆。

#### 5. 企業重組:[2009]59 號文

##### a. 特殊性稅務重組

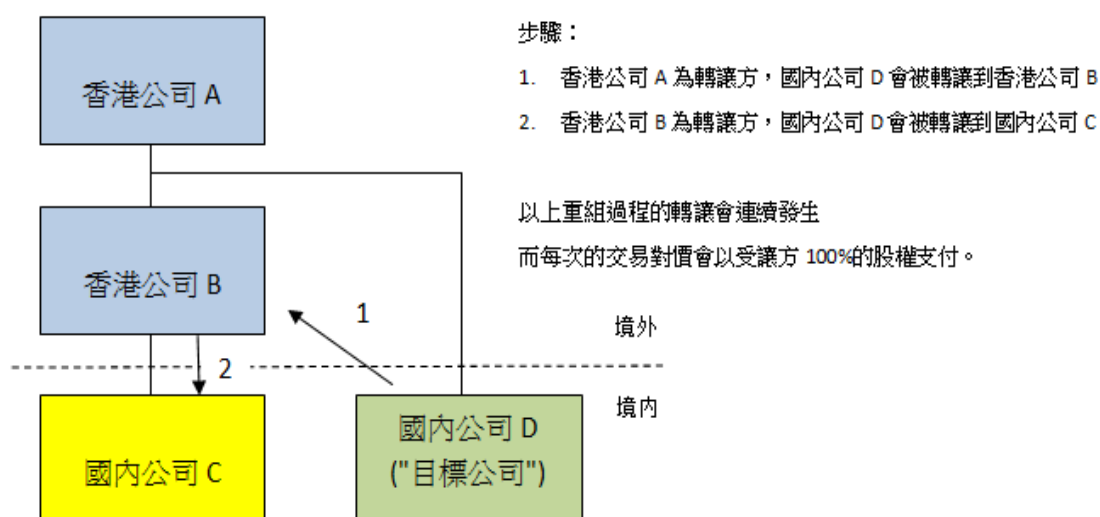
根據財稅[2009]59 號，中國公司的吸收合併交易滿足 59 號文第 5 條規定的五個條件的，可適用特殊性稅務處理，例如，A 公司吸收合併 B 公司（B 公司消亡）。請問，如若這兩家中國公司被同一家中國境外公司 100% 控股，在此情形下 A 公司吸收合併 B 公司，是否仍可適用特殊性稅務處理？反之，若該境外母公司將一境內的外商獨資企業（如 C 公司）分立成兩家，是否可以適用特殊性稅務處理呢？另一方面，100% 控股的中國居民企業間的垂直吸收合併（即母公司吸收合併全資子公司）且不需要支付對價，是否適用於特殊性稅務重組？

深國稅：境外吸收合併是爭議多年的問題。59 號文第七條跨境重組只說了“股權和資產收購交易”，沒提到合併、分立。如果是上述情形的合併（兩家境內公司被同一控制的境外股東合併），適用特殊稅務重組是備案制，部分地方的稅務機關預設可以。在深圳地區，也是這樣。據瞭解稅總最近也在研討類似問題。

垂直吸收合併不符用特殊稅務重組的條件。

## b. 集團架構重組

某集團正在進行架構重組，預計重組工作將會在 12 個月內分兩步完成。集團希望使用財稅[2009]59 號企業重組的所得稅特殊處理，詳細步驟請見以下插圖。



由於本次重組中非居民企業（如 A 公司）需要在 12 個月內對中國子公司往下層 100% 子公司（順序為 B、C 公司）進行連續兩次的轉讓，我們理解部分稅務局以“反避稅”的角度引用 59 號文的第十條“企業在重組發生前後連續 12 個月內分步對其資產、股權進行交易，應根據實質重於形式原則將上述交易作為一項企業重組交易進行處理”而將以上連續轉讓視為一項交易，即 A 公司向 C 公司轉讓中國子公司，因此認為不符合 59 號文第 7 條“受讓方作為轉讓方 100% 直接子公司”的特殊重組要求。

根據我們的理解，第十條應有利於納稅人，讓稅務局以一個重組業務的整體考慮多次轉讓後的最終結果，在第一步交易後視乎情況提供特殊稅務處理（請見如下注釋），而並非以反避稅的角度出發。如地方稅務局以從嚴的角度引用 59 號文第十條，可能會為納稅人的內部重組帶來不必要的稅負，懇請深國稅能提供意見。



注釋：

根據國家稅務總局公告 2015 年第 48 號的解釋，59 號文第十條中的理解如下：

根據財稅[2009]59 號文件第十條規定，若同一項重組業務涉及在連續 12 個月內分步交易，且跨兩個納稅年度，當事各方在首個納稅年度交易完成時預計整個交易符合特殊性稅務處理條件，經協商一致選擇特殊性稅務處理的，可以暫時適用特殊性稅務處理，並在當年企業所得稅年度申報時提交書面申報資料。

深國稅：特殊稅務重組的其中一個條件為“企業重組中取得股權支付的原主要股東，在重組後連續 12 個月內，不得轉讓所取得的股權”。

對分步重組交易，稅務機關可以穿透中間的重組步驟，對交易實質能否符合特殊性稅務處理的條件進行判斷。該案例中，因在 12 個月內進行的兩個步驟，稅務機關合併來看以最終重組結果判斷，受讓方是作為轉讓方間接控股的子公司，該情形不適用於特殊重組中要求的直接控股的情形。

相反，如果在 12 個月內分兩次進行重組業務，兩個重組單獨來看都不符合特殊稅務重組，但合併為一個重組來看符合特殊稅務重組的話，稅務機關認為應按一個重組來判斷，符合特殊重組的規定。

## 6. [2015]7 號公告

### a. 其他類似權益

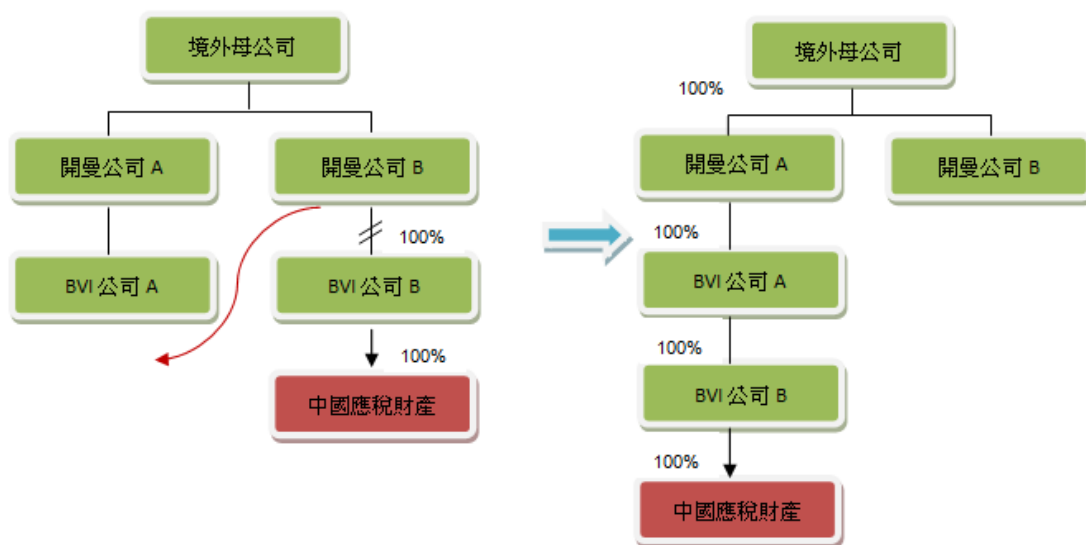
7 號公告第一條第三款所述非居民企業通過轉讓直接或間接持有中國應稅財產的境外企業的“其他類似權益”，應如何判定“其他類似權益”？實務中，企業曾經對以下的情況提出過疑問：優先股、增發新股、合夥企業中的權益、股票期權、可轉換債等。上述是否屬於 7 號公告的報送範圍？請問稅局有沒有處理過的案例可以分享？

深國稅：稅務機關表示暫無明確條文可以支援上述內容。

### b. 股權支付

7 號公告第六條第三個條件規定了交易對價的形式應是股權，一般理解這主要是相對現金支付而言，即支付的對價中不可含現金支付（由於上市企業股權的流動性很高，對價也不可含上市企業股權）。若集團內部

重組中出現以下的重組情況，即開曼公司 B 將 BVI 公司 B 及其下屬中國應稅財產無償劃轉給 BVI 公司 A，交易不涉及現金支付，是否符合公告第六條第三個條件對於“股權支付”的要求？



深國稅：尚無明確意見可以提供參考,往後再討論。

c. 境外企業股權所得劃分：

i. 歸屬於中國應稅財產所得計算方法

根據 7 號公告的解讀：“如果被轉讓境外企業股權價值來源包括中國應稅財產因素和非中國應稅財產因素，則需按照合理方法將轉讓境外企業股權所得劃分為歸屬於中國應稅財產所得和歸屬於非中國應稅財產所得，只需就歸屬於中國應稅財產所得按照公告調整徵稅”。但目前文件尚未明確劃分的方法，各地操作不一，請問稅局有沒有考慮出台具體的指引？

根據部份地區的案例，稅務機關會對轉讓對價進行調整，剔除中間境外控股公司的其他資產和負債。成本即為中國公司的註冊資本。舉例來說：被轉讓的境外公司 A 通過其 100% 境外子公司持有中國公司 100% 的股權。本次股權轉讓的價格為 A 公司合併報表層面上的淨資產 51 元。為了還原中國公司的價值，稅局機關的方法是從原始轉讓價 51 元中，加上（減去）中間控股公司除去長期股權投資的淨負債（資產），得出“歸屬於中國應稅財產”的價值為 150 元，理論上應等同於中國公司的淨資產。請問稅局是否認同此種計算方法？請問深圳市稅務機關的實際操作情況？

	A (被轉讓境 外公司)	B (境外 中間控 股公 司)	C (中國 公司)	A+B+C 合併報 表
<b>資產：</b>				
貨幣資金	200	141	110	451
長期股權投資	1	100	0	
公司間應收	100	60	0	
投資性房地產	0	0	100	100
<b>負債</b>				
公司間應收	-100	-100	-60	-100
應付款	-400	0	0	-400
<b>淨資產合計</b>	<b>-199</b>	<b>201</b>	<b>150</b>	<b>51</b>
註冊資本	100	1	100	100
未分配利潤	-299	200	50	-49
股東權益	-199	201	150	51
剔除長期股權投資的淨資產				

A
100% ↓
B
100% ↓
C

#### 稅務的計算方法

原始轉讓價格（A公司合併層面的淨值產）	51
中間控股公司剔除長期股權投資的淨資產	-99
調整後轉讓價格（應與中國公司的淨資產相等）	150
轉讓成本（中國公司註冊資本）	100
轉讓所得	50
應納稅額（10%）	5

深國稅：當前並沒有明確條文規定。在實際操作中，會審閱境外轉讓方和境內間接被轉讓子公司之間的中間層公司的資產以及負債。在計算該間接轉讓股權在中國取得的收入時，可考慮以轉讓對價減去中間層公司的資產（不含長期股權投資），加上中間層公司的負債，即為該股權轉讓中在中國取得的收入。收入減去成本後為股權轉讓所得。

國稅總局的實操計算方式大致如上。另外，深圳稅務局的處理方式參考總局的指引，審閱中間層公司的資產負債情況。

#### ii. 對價的確認

若對價包括可能在未來向賣方支付的或有費用（例如視乎中國地產開發項目的情況，買方需向賣方支付額外的獎勵），該或有費用是否應被視為對價的一部分？鑒於或有費用在股權交割時並沒有被支付，且存在很大的不確定性，是否需要在將來實際支付該筆費用時，再補繳相應的稅款？

深國稅：首先區分該支付情形是屬於分期方式還是或有事項；在分期付款的情形下，根據 2017 年 37 號文，非居民企業採取分期收款方

式取得應源泉扣繳所得稅的同一項轉讓財產所得，其分期收取的款項可先視為收回以前投資財產的成本，待成本收回後再計算並扣繳應扣稅款。應當注意的是，37 號文並不適用於居民企業的分期收款業務，居民企業應按會計準則的規定確認財產轉讓收入和成本並計算企業所得稅。

對於或有事項，目前並無明確條文規定。實際操作中，稅務機關首先分析該或有事項與原交易事項是否能合併為同一筆業務。若或有事項真實發生，稅務機關認可對應的收入或損失。交易發生時，先確認股權轉讓所得；符合條件後或有事項發生了，是進入營業外收支還調整計稅基礎或轉讓所得，目前未有統一的意見。目前只有海南有發文（瓊地稅函 2014 年 198 號）規定，納稅人在對賭協議中取得的利潤補償可以視為對最初受讓股權的定價調整，即收到利潤補償當年調整相應長期股權投資的初始投資成本。

### iii. 成本的確認

由於目前 7 號文並不適用個人間接轉讓中國應稅財產的情形，那麼企業向個人賣家支付的購買對價（個人並無申報或繳稅），是否能夠作為將來轉讓的成本？

深國稅：在總局未另行明確前，按實質重於形式的原則，可以認可作為將來轉讓的成本。

## 7. 中國子公司向境外發債公司支付利息

中國境內企業對外支付利息一般均需要扣繳企業所得稅。但假如境外機構（例如香港上市公司）在中國境內發行以人民幣計價的債券（例如通過公開市場發行“熊貓債券”），而從發債獲得的款項先由該境外機構的境外銀行戶口（例如香港銀行戶口）收取，該境外機構再以“統借統還”的形式把該筆款項以相同的利率全部借給中國境內的子公司，那麼債券認購人和發債取得的款項的最終受益/使用人也將位於中國境內。在這種情況下，中國子公司支付給境外發債公司的利息，是否需要扣繳企業所得稅和增值稅？

深國稅：上述案例中的統借方境外機構與境內使用資金的子公司屬於獨立的兩個法律主體，按照規定應當就利息收入進行代扣代繳企業所得稅以及增值稅。另外，統借統還免繳增值稅的政策，目前理解只使用於境內企業。

## 8. 境內居民企業股息免稅處理

假設居民企業 A 和居民企業 B 各出資 800 萬元和 200 萬元投資了居民企業 C 公司，持股比例分別是 80% 和 20%。幾年後 A 公司將 C 公司的 60% 股權按 600 萬元平價賣給了 D 公司（即轉讓後 A、B 和 D 公司對 C 的持股比例分別是 20%、20% 和 60%），但是各方都同意轉讓後 A 對 C 的分紅權和表決權仍然占到 40%。問：這個案例下 A 向 D 平價轉讓 C 公司的 60% 股權是否會被稅務機關調整？轉讓後，C 向 A 分配的股息是否全額可以適用企業所得稅免稅政策？

同樣，目前好多公司的註冊資本是認繳制度，如果資本沒實際出資或僅是部分出資，會否影響其享受股息免稅處理？

深國稅：轉讓價格應當按照被轉讓企業的實際價值計算定價，如果不合理稅務機關可以參考被轉讓企業的資產現值、資產組成以及財務報表權益變動核定轉讓價格。上述案例中，A 公司雖然按取得價格轉讓股權給 D 公司，但是 A 公司對 C 公司享有的權利超過其實際佔有股權的比例，該情形下稅務機關有可能質疑 A 公司與 D 公司的關聯關係，以及 A 公司的股權轉讓是否有合理商業目的。

根據公司法的相關規定，通常情況下，企業利潤按照股東所占股份比例進行分紅，但是如果股東之間另有特殊規定的，可以不按照股份比例進行分紅。A 公司所取得股息分紅可以適用全額免徵企業所得稅的政策，需要注意的是，上述案例中的情形，稅務機關有可能質疑 A 公司通過該轉讓股權安排達到避稅目的。

對於第二個問題，有關的情況不影響股息免稅處理。

## 9. 企業所得稅征管調整

根據《深化國稅、地稅征管體制改革方案》，要“理順征管職責劃分……著力解決國稅、地稅征管職責交叉以及部分稅費征管職責不清等問題”。目前在深圳，企業所得稅分別由國稅和地稅征管。

關於企業所得稅的征管職責，是否會進行調整，例如完全移交國稅/地稅征管？如果有，是否有具體的時間表？

深國稅：暫時沒有時間表的安排。

## B. 轉讓定價

### 1. 納稅人自行調整補稅

2017年3月17日國家稅務總局發佈關於《特別納稅調查調整及相互協商程式管理辦法》的公告（“[2017]6號公告”），該公告概述了稅務機關在實施利潤水準監控管理時可以向企業送達《稅務事項通知書》，提示其存在的稅收風險。若納稅人同意稅務機關提出的特別納稅調整風險，可以自行調整補稅。

如果納稅人提出自行調整補稅方案，是否可以先按提出的補稅方案進行稅款繳納？還是需要經過與稅務機關協商確認再繳納稅款和利息？如果可以先按自行補稅方案繳納稅款和利息，與最終補稅方案的差異如何處理？

深國稅：根據稅務機關意見，納稅人可以根據特別納稅調整風險正常申報調整補稅方案，該補稅申報必須在金稅三期系統內錄入登記才能進行繳稅。一般來說，納稅人最好與主管稅務機構進行溝通並且得到意見後，才能在系統進行補稅申報的調整。

### 2. 本地文檔打分表

我們了解到，部分地區的稅局設定同期資料本地文檔打分表，以此對轄區內企業提交的同期資料本地文檔進行評分。國家稅務總局也在製作類似的評分表。請問深圳市有關稅局是否有計劃推行類似的同期資料本地文檔的打分表？若無，稅局目前是否有內部評分制度/標準，對企業提交的同期資料本地文檔進行評分？

深國稅：當前深圳地區的稅務機關並無設立上述打分機制。

### 3. 價值鏈分析的要求

對於2016年本地文檔新增的準備內容，即價值鏈分析和地域特殊因素分析等，稅局是否對企業披露的內容及其分析的深度有任何具體的要求？對於42號公告要求提供各環節參與方最近會計年度的財務報表，以及企業集團利潤在全球價值鏈條中的分配原則和分配結果，實際操作中，一般本地企業難以獲取海外關聯方的財務報表以及集團的利潤分配等資料。對於企業未能提供上述相關資料時，稅局對此是否有哪些行政措施？是否會要求企業補充相應資料和重新提交本地文檔？

深國稅：當前對於企業披露的內容及其分析的深度並無明確的要求。對於未能獲取海外關聯方的相關資料的，可能導致納稅人的價值鏈分析不完整，也不利於納稅人面對轉讓定價被調整時的辯解。

#### 4. 受益性測試

針對 6 號公告第 35 條提及的六項測試以判定關聯勞務受益性問題，企業需如何證明或測試勞務的受益性？例如，在接受關聯勞務後，企業整體利潤水準上升，企業營業收入上升，營業成本或費用下降來證明？但由於企業的盈利資料受到多方面內外因素所影響，無法直接證明受益於關聯勞務。稅局是否有其它間接性的指標來測試企業的勞務受益性？

深國稅：從個案來看，不會單獨拿測試，而且測試的難度相當大，主觀性也比較大。對於企業接受關聯勞務的受益性，主要參考其接受關聯勞務前後的利潤水準變化情況。

#### 5. 勞務費用加成率

對於服務提供者的勞務費用加成率，根據過往的轉讓定價調查案件來看，部分稅局認為一般性的勞務企業應獲得成本加成 10% 的利潤率，而對於合約研發服務，企業需要獲得成本加成 15% 的利潤率。稅局是否有針對企業的勞務費率進行過相關的資料收集或系統調查，或通過大資料等收集企業相關勞務費率，以支持上述 10% 和 15% 的勞務加成率？此外，如若部分企業所提供的合約勞務，其附加價值相對較低，成本加成率低於上述水準，是否可被認為合理？

深國稅：深圳稅務機關表示並無此關於利潤率的規定或操作，關鍵還是看個案，根據具體的資料進行分析。我們也有案例在嘗試對勞務應得的利潤不用成本加成率方法，而考慮使用銷售利潤率等方法，以更多的考慮其在國內所承擔的功能。

#### 6. 利潤分割法的實際操作

OECD 最近出版了關於利潤分割法的指引討論稿，裡面也有提及什麼時候才適用利潤分割法以及利潤分割法使用時可能遇到的問題。對於涉及無形資產使用權的交易，我們看到大部分稅局主張利潤分割法的使用。但對於納稅人，其對於利潤分割法的使用所面臨的困惑是：1) 如何定義交易雙方均有獨特有價值的貢獻；2) 當能找到可比非受控交易證明該無形資產交易的定價合理性

時，為什麼還非要使用利潤分割法；3) 當地企業的經營好壞不僅僅與授權的無形資產有關，還與當地市場以及經營情況相關，不能說當地市場經營不善就否定授權無形資產的價值；4) 當定價時，企業很難獲取準確的財務資料對未來年度做利潤分割，因此該方法很難作為實際操作中的定價準則。我們也希望聽取各地稅局對於上述方法使用的見解。

深國稅：對於上述稅務安排，稅務機關給出的處理原則：(1) 在創造利潤的地區徵稅；(2) 秉承公平公正的審理原則。也會結合價值鏈來分析，以供參考。

## 7. 預約定價安排申請

在新的 64 號公告出台後，在接受企業預約定價談簽意向向前稅務機關的審核工作與以往相比是否有增加？審核要求是否更高？我們有發現各地稅務機關目前簽署的單邊預約定價安排有所增加，稅務機關目前是否比以往更鼓勵企業申請單邊預約定價安排？

深國稅：對於有預約定價意向的企業，稅務機關願意接受，比調查更能緩解矛盾，有利於工作的開展。

## C. 增值稅

### 1. 境外金融機構是否適用金融同業往來利息收入免稅

財稅[2016]36 號，第一條第（二十三）項所稱的金融同業往來利息收入，以及財稅[2016]46 號、財稅[2016]70 號中的補充規定金融同業往來利息收入可以免徵增值稅。境外金融機構與境內金融機構同業往來利息收入是否可以適用上述規定？即上述規定有無包括境外金融機構？

深國稅：上述規定當前只適用於境內金融機構，境外金融機構的同業往來利息收入暫無條文支持。

### 2. 商譽轉讓是否計征增值稅

財稅[2016]36 號附件一中對銷售無形資產具體徵稅範圍的規定中指出，‘無形資產，是指不具實物形態，但能帶來經濟利益的資產，包括技術、商標、著作權、商譽、自然資源使用權和其他權益性無形資產’。據此，轉讓商譽需繳增值稅。



例如，在資產併購中，一般會包括賣方的客戶關係、銷售管道、品牌效應等關鍵且高價值的元素；假定其交易對價為 100，賣方賬上有形和無形資產（除了商譽，因其不會在帳上顯示）的評估總值為 80。

賣方賬上並無商譽，所以在交易中並無轉讓商譽。但在買方賬上因交易對價為 100，並購回來的有形和無形資產的評估總值為 80，會反映商譽 20。在此情況下，因買方在賬上確認了商譽，稅務機關會否有商譽轉讓而要計征增值稅？

如要計征增值稅，賣方如符合國家稅務總局公告 2011 年第 13 號的規定而該次轉讓被認為是資產整體轉讓，該並購不屬於增值稅的徵稅範圍，從而涉及的包括商譽在內的各種資產都可免征增值稅？

深國稅：該部分商譽的轉讓應繳納增值稅。根據 2011 年 13 號文，納稅人在資產重組過程中，通過合併、分立、出售、置換等方式，將全部或者部分資產以及與相關聯的債權、負責和勞動力一併轉讓給其他單位和個人，不屬於增值稅的徵稅範圍，其中涉及的貨物轉讓，不徵收增值稅。目前稅局按從嚴的口徑理解，商譽不在 13 號文的列舉範圍內，不適用 13 號文的不徵稅處理。

### 3. 支付給外國企業的利息收入和交割淨額的增值稅處理

中國境內企業與外國企業進行融資業務掉期交易中，支付給外國企業的利息收入和交割淨額的增值稅處理是怎樣的？

深國稅：上述業務收入性質屬於利息收入，應按照貸款服務的規定計算繳納增值稅。

### 4. 財稅[2016]140 號第七條

#### a. 拆遷補償費用

財稅[2016]140 號第七條規定，房地產開發企業中的一般納稅人銷售其開發的房地產項目（選擇簡易計稅方法的房地產老項目除外），在取得土地時向其他單位或個人支付的拆遷補償費用也允許在計算銷售額時扣除。請問向其他單位或個人支付的拆遷補償費用，指現金補償還是同時包括以回遷房形式的實物或者股權等其他補償？

深國稅：嚴格遵從稅務總局的文件原話，拆遷補償費用暫不考慮實物或股權等非現金補償。

b. 房地產開發企業開發受讓土地

140 號文規定，房地產開發企業受讓土地向政府部門支付土地價款後，設立項目公司對該受讓土地進行開發，滿足一定條件的，可由項目公司按規定扣除房地產開發企業向政府部門支付的土地價款，其中一個條件要求項目公司的全部股權由受讓土地的房地產開發企業持有。請問該條款是否有時間的要求？例如，設立項目公司承接土地後，再引入合作方共同持有項目公司的，是否能夠滿足 140 號文的該條件？

深國稅：建議在事前與主管稅局進行溝通，得到答覆後再進行個案的操作。

## 5. 限售股

《國家稅務總局關於營改增試點若干征管問題的公告》 國家稅務總局公告 2016 年 53 號關於限售股的增值稅規定：

第五條、單位將其持有的限售股在解禁流通後對外轉讓的，按照以下規定確定買入價：

（一）上市公司實施股權分置改革時，在股票復牌之前形成的原非流通股股份，以及股票復牌首日至解禁日期間由上述股份孳生的送、轉股，以該上市公司完成股權分置改革後股票復牌首日的開盤價為買入價。

（二）公司首次公開發行股票並上市形成的限售股，以及上市首日至解禁日期間由上述股份孳生的送、轉股，以該上市公司股票首次公開發行（IPO）的發行價為買入價。

（三）因上市公司實施重大資產重組形成的限售股，以及股票復牌首日至解禁日期間由上述股份孳生的送、轉股，以該上市公司因重大資產重組股票停牌前一交易日的收盤價為買入價。

53 號文僅局部提及了幾種限售股的形成情形和出售的處理，但實務中發現還有很多情形沒有包括。例如：市場上市公司對股東會有配股和送股的行為，根據國家稅務總局[2016]53 號文可能會造成因解禁後股票價格比上市時

價格低而無需繳納增值稅的情況，如何看待這個問題？此些問題的產生為究竟需否考慮股份數額的變化/稀釋等問題來處理可抵扣的買入價。請問貴局的看法？

深國稅：目前嚴格遵從53號文的規定，主要從上市日和解禁期後的每股單價差異確認應納稅所得，不考慮單純的股數變化（即股價沒有變化的情況下）的影響。除非總局另行發文明確。

例子：假設某股東 A 在公司 B 上市前持有 1 萬股股票。在公司上市時，每股 IPO 價格為 10 元/股。限售期內，該上市公司 B 進行送股，派發股票股利為 10 送 10。在送股後，股東 A 持有股數變成 2 萬股，每股價格可能會跌倒 5 元/股。在解禁期後處置股票，每股價格為 8 元/股，但股東 A 的持股數量增加了一倍。按照 53 號公告規定，上市首日至解禁日期間由上述股份孳生的送、轉股，也以該上市公司股票首次公開發行（IPO）的發行價為買入價。那麼在計算增值稅的時候，即使股數從 1 萬股變更為 2 萬股，但是每股成本依舊為 10 元，8 元處置時會形成 2 元的負差，並可以抵扣其他金融商品的正差。

同理若為配股的情況，在解禁期前上市公司 A 可能會有 10 配 10，假設原股東 A 可按 4 元/股進行配股，那其持有的股數會變成 2 萬股，每股價格可能會跌到 7.5。解禁後，股東處置股票，每股價格為 8 元（但持股數量增加了一倍）。這種情況下，由原股而孳生的配股，是否屬於 53 號公告的“上述股份孳生的送、轉股”呢，如果屬於，那麼則仍然無需繳納增值稅（賣出價每股為 8，IPO 價格為 10，增值稅下沒有金融商品買賣差價）。

深國稅：就以上的例子，將嚴格按照 53 號文理解，目前不單獨考慮股數變化的影響，主要從股價差異確認應納稅所得額。除非總局另行明確。

## D. 其他

### 1. 三免三減半

根據國稅發[2009]80 號文，對居民企業從事符合《公共基礎設施項目企業所得稅優惠目錄》規定範圍、條件和標準的公共基礎設施項目的投資經營所得，自該項目取得第一筆生產經營收入所屬納稅年度起，可以享有企業所得稅三免三減半的優惠。在實際操作中，很多參與公共基礎設施項目的公司的收入來源是政府的財政性資金。例如從事污水處理的公司，其唯一的收入的來源為政府撥付的污水處理費以及增值稅即征即退的部分。這些財

政性資金性質的收入是否符合 80 號文中提到的“生產經營收入”？其所得是否可以享受三免三減半的企業所得稅優惠？

深國稅：按照稅務機關的意見，對於上述財政性資金收入是否享受三免三減半的企業所得稅優惠應當從兩方面考慮：（1）政府與企業簽訂的合同中定義該筆財政資金的性質；（2）企業取得該筆資金入帳時的財務處理。如果合同和財務都認為是一種財政補貼，不應認為是80號文中的“經營收入”，該種理解不影響取得該財政資金的企業所得稅處理。如果是政府以購買服務的方式支付服務費給企業的，屬於80文中的“經營收入”。

根據 2016 年 32 號文第十一條，高新技術企業的認定標準之一是企業近三年的研發費用占同期銷售收入的比例必須達到特定比例。請問如果企業將上述政府資金全部投入到研發活動中，該筆資金能否作為研發費用計算高新技術企業的認定標準？

深國稅：如果企業將該筆資金在入帳時沖減成本，沒有用於研發，不能享受研發費用加計扣除；如果企業計為收入，且是應稅收入，其對應的研發費用可以扣除，研發費用也可以在計算高新技術企業時統計到研發費用中；如果企業將該筆資金作為政府補貼，按照不徵稅收入入帳，與該筆資金相關的研發費用不得加計或扣除，至於能否參與計算高新技術企業的研發占銷售比例則暫時沒有明確條文說明。

## 2. QFLP 的稅務處理

目前越來越多的外國投資者希望通過 QFLP（合資格境外有限合夥人）投資中國，但是相關的稅務處理並不清晰。請問深圳市的稅務局對以下問題的意見：

境外有限合夥人從 QFLP 基金中取得分紅收入的所得稅處理？是將該境外有限合夥人視為在中國構成常設機構而徵收 25% 的企業所得稅，亦或按照股息的分配繳納 10% 的預提所得稅？境外有限合夥人如何進行納稅申報？

深國稅：在稅務總局明確前，境外有限合夥人按照股息分配繳納 10% 的預提所得稅；境外普通合夥人在境內構成了常設機構其營業利潤計算繳納 25% 企業所得稅。

如視同股息徵收預提所得稅，境外有限合夥人是否可享受稅收協定中對股息收入的優惠待遇？

深國稅：視乎個案情況，未有明確意見。

對於境外普通合夥人取得的附帶權益(Carried interest)，應視為“業績報酬”按照普通收入徵稅，還是“被動收入”（例如股息）徵稅？

深國稅：境外普通合夥人從事了經營活動，在境內構成了常設機構其營業利潤計算繳納 25%企業所得稅

深圳市對於 QFLP 基金是否有稅務優惠政策？

深國稅：沒有。

### 3. “千戶集團稅收風險分析” 計畫

國稅總局於 2015 年發起“千戶集團稅收風險分析”計畫，納入包括央企、國企、民企、跨國公司在內等單位，其經營資料、利潤指標和納稅狀況。及後，國稅總局於 2016 年發出《國家稅務總局大企業稅收管理司關於開展 2016 年千戶集團成員企業名冊採集工作的通知》的要求。

#### a. 工作計劃和影響

請問可否簡介市局在 2018 年相關的工作計畫和對企業的影響？

#### b. 大企業稅務服務

在取得相關的資料後，稅務機關今後會在大企業稅務服務方面採取哪些措施以幫助這些大的企業集團防範稅務風險？

深國稅：“千戶集團稅收風險分析”的說法並非出自稅務機關，稅務機關官方確認的概念只有“千戶集團”。全國首次入圍“千戶集團”的集團是 1069 家，後來調整為 1062 家。

在 2017 納稅年度，深圳國稅主要完成了：企業名稱管理採集企業經營資料；服務與管理雙輪驅動，多樣化給企業提供服務。從宏觀上講都是服務大企業，稅務機關制定了相關措施以更好的服務納稅人，相關措施包括：

1. 走訪大企業，提醒企業管理層重視內控風險；
2. 設定行業風險指標；

3. 開辦企業沙龍，為企業管理層提供培訓；
4. 對企業進行內控調查測試，檢測企業內控管理的效果；
5. 個性化服務。

在 2018 納稅年度，大企業工作將圍繞新定制的 18 條措施為企業開展服務。另外，稅務總局將設立跨部門的企業重組工作小組，為重組過程中產生的跨區稅務問題直接輔導。