



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

# 國家稅務總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”）於 2017 年 5 月 16 日與國家稅務總局（“國稅總局”）在北京市海澱區羊坊店西路 5 號舉行交流會議。國稅總局的俞書春副司長及各有關處室領導歡迎公會代表。公會會長陳美寶女士感謝國稅總局百忙之中撥冗舉行這次交流會，並深信此會議能促進國稅總局與公會長遠交流發展。

以下是由公會撰寫的會議摘記。摘記僅為公會代表對國稅總局在會議上回應各討論事項的理解，並不代表國稅總局正式並有法律約束力的意見。故摘記只可視作一般參考文件，不會對任何與會人士構成約束力。閣下在個別情況應用會議摘記內容前，務請諮詢專業意見。另外，如英文譯本的字義或詞義與中文本有所出入，概以中文本為準。

公會亦特別感謝安永派出代表負責記錄會議的內容。

## 會議摘記

### 討論事項

#### A. 非居民企業所得稅

- A1. 關於金融產品交易
- A2. 保險費
- A3. 關於特許權使用費稅收協定適用的問題
  - a. 預提所得稅
  - b. 協定待遇
- A4. 外稅抵扣問題
  - a. 直接抵免
  - b. 間接抵免
  - c. 其他
- A5. 香港稅收居民身份證明的適用性問題

#### B. 關於企業重組的所得稅問題

- B1. 關於計算間接轉讓／直接轉讓境內企業所得時的成本確認問題（7 號公告、59 號文、698 號文）
- B2. 關於間接轉讓合理商業目的的判斷以及分步重組交易的問題（7 號公告、59 號文等）
- B3. 關於間接轉讓徵稅的範圍
  - a. 非法人實體或非所得稅納稅實體
  - b. 最終個人股東
- B4. 股權劃轉的特殊性處理
  - a. 多層股權結構
  - b. 轉讓境外公司的股權或資產
- B5. 合理商業目的（[2015] 7 號公告）

#### C. 企業所得稅問題

- C1. 免稅優惠
- C2. 合夥企業所得稅申報規定

#### D. 增值稅

- D1. 免抵退
- D2. 代碼被不法份子倒賣
- D3. 新三板掛牌交易的股份

- E. 轉讓定價/ 預約定價安排
  - E1. 主體文檔和本地文檔
    - a. 主體文檔
    - b. 本地文檔
  - E2. 2017 年 6 號公告
    - a. 境內企業之間的關聯交易
    - b. 啟動雙邊磋商程序
    - c. 來料加工
    - d. 細節性指引
  
- F. 個人所得稅
  - F1. 從合夥企業取得的收入

## 出席人員

### 國稅總局

俞書春	國際稅務司副司長
張穎	貨物勞務稅司增值稅處副處長
魏治國	貨物勞務稅司稅控稽核處副調研員
周濤	貨物勞務稅司出口退稅管理處副調研員
周梅鋒	所得稅司企業所得稅一處主任科員
趙亮	所得稅司個人所得稅二處副處長
熊豔	國際稅務司協定處副處長
李巧郎	國際稅務司反避稅一處副處長
馬光	國際稅務司反避稅二處主任科員
鄭孝勇	國際稅務司非居民處

### 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	內地稅務委員會召集人及稅務師會執行委員會會員
張藹頌	內地稅務委員會會員
許昭淳	內地稅務委員會會員
利文歡	內地稅務委員會會員
蕭詠恩	內地稅務委員會會員
杜達宏	內地稅務委員會會員
王舜宜	內地稅務委員會會員
李錦	安永(中國)企業諮詢有限公司北京分公司高級稅務顧問
蔣偉光	倡導及專業發展副總監
方玉影	倡導及專業發展助理行政主任

## 討論事項

### A. 非居民企業所得稅

#### A1. 關於金融產品交易

近年有很多境內企業與境外機構進行金融商品交易。非居民企業取得收入的納稅義務值得商榷。

案例一：一境內公司和一境外企業進行一境外匯率期貨交易，到期交割的時候中國企業需要向境外企業按照差額支付結算價款（例如本來中方約定按 100 元和境外企業交割，結果到期日標的資產價格降到 80，則中方需要支付給境外企業 20 的差價）。在企業所得稅方面，境外企業取得的上述所得是屬於動產轉讓所得、其他所得還是沒有所得？如果是動產，境外企業在境外因此不屬於境內所得，沒有納稅義務（已無需研究所適用的稅收協定規定）；如果是其他所得，企業所得稅法沒有具體規定來源地原則，而大部分稅收協定規定（例如中國與新加坡的）是“凡本協定上述各條未作規定並且發生于締約國一方的各項所得，可以在該締約國一方徵稅。”，則中國沒有徵稅權。

案例二：一境外企業在境外買賣一個中國境內的金融產品取得的所得（例如境內公司的債權；境內的期權、期貨等衍生金融工具），境外企業取得轉讓該中國金融產品取得的所得是動產轉讓所得還是其他所得？

以上案例中非居民企業也有增值稅的納稅義務？

國稅總局指出，上述兩個案例涉及國家稅收管轄權的判定。國際上，針對服務貿易的流轉稅主要遵循消費地徵稅原則。中國實施營改增之後，對增值稅徵稅原則的規定承襲了營業稅時期的口徑，即，只要服務接收方/提供方中的一方在中國境內，則該服務收入可以在中國徵稅（即“屬人+屬地原則”），在此基礎上，稅法規定了一些排除性條款，如由境外的單位或個人向境內的單位或個人提供的完全在境外發生的服務，不屬於中國增值稅的徵收範圍。

此外，從增值稅的徵稅範圍來看，案例中非居民企業的行為屬於對金融商品的轉讓，在增值稅的徵稅範圍內。根據相關規定，境外企業轉讓境內金融產品，且交易對手是境內企業，在中國有增值稅的納稅義務。

(注:根據企業所得稅法及其實施細則，收入的定性和其來源地規定節錄如下：

- 轉讓財產收入，是指企業轉讓固定資產、生物資產、無形資產、股權、債權等財產取得的收入。轉讓財產所得，不動產轉讓所得按照不動產所在地確定，動產轉讓所得按照轉讓動產的企業或者機構、場所所在地確定，權益性投資資產轉讓所得按照被投資企業所在地確定。
- 利息收入，是指企業將資金供他人使用但不構成權益性投資，或者因他人佔用本企業資金取得的收入，包括存款利息、貸款利息、債券利息、欠款利息等收入。利息所得按照負擔、支付所得的企業或者機構、場所所在地確定，或者按照負擔、支付所得的個人的住所地確定。
- 其他收入，是指企業取得的除企業所得稅法第六條第（一）項至第（八）項規定的收入外的其他收入，包括企業資產溢餘收入、逾期未退包裝物押金收入、確實無法償付的應付款項、已作壞賬損失處理後又收回的應收款項、債務重組收入、補貼收入、違約金收入、匯兌收益等。其他所得（的來源地）由國務院財政、稅務主管部門確定。）

國稅總局指出，增值稅和企業所得稅的立法原則和基礎不同。

從非居民企業所得稅的角度，對於匯率期貨、原油期貨等稅法中尚未明確規定的金融產品和金融衍生產品，目前尚無法將其定性為動產或權益性投資，對於其轉讓所得，需就其是否屬於來源於中國境內的所得進行判定，並在此基礎上根據來源地原則判斷中國是否對其有徵稅權。

## A2. 保險費

非居民企業收到境內個人或企業所支付的保險費，從企業所得稅法和稅收協定的角度，該收入應該視為勞務服務的一種，還是類似特許權使用費的一種？如果是勞務服務收入，在非居民企業沒有在中國境內構成常設機構的情況下，則沒有企業所得稅的納稅義務。

國稅總局指出，從中國企業所得稅法角度，保險費不屬於特許權使用費，可以被視為其他所得。針對其他所得的納稅判定問題，需根據具體情況由國務院財政部和稅務部門進行具體的分析確認，並按照來源地原則進行稅務處理。由於目前尚未針對其他所得的來源地判定進行明確規定，因此理解目前階段，對上述保險費並不徵稅。

國稅總局同時指出，稅收協定中對其他所得的分類與中國企業所得稅法中的規定不同。從稅收協定角度來看，上述保險費屬於企業的勞務收入，在非居民企業沒有在中國境內構成常設機構的情況下，則沒有企業所得稅的納稅義務。

## A3. 關於特許權使用費稅收協定適用的問題

內地與香港的稅收安排下的特許權使用費條款下，對飛機和船舶租賃的特許權使用費的預提所得稅稅率已降低到 5%。如果境內航空公司向香港的飛機租賃商按經營性租賃安排租入飛機，中方支付的是租金性質應按全額適用 5%預提所得稅稅率。

### a. 預提所得稅

如果上述租賃屬融資租賃安排，該租賃收入應按特許權使用費按全額 5%徵收預提所得稅，還是僅就融資利息部分按 7%徵收預提所得稅？（目前很多公司都沒有按照公告 [2011] 24 號第四條（見以下）的要求作為利息支出來繳納預提所得稅。操作上各地的嚴謹度不一。

國稅總局指出，融資租賃收入應就融資利息部分按 7%的稅率徵收預提所得稅。

### b. 協定待遇

飛機租賃近年是香港政府大力推動的行業，國稅總局會否考慮與香港稅務局就飛機租賃的跨境稅務問題進一步探討和修訂協定待遇？

國稅總局指出，目前還沒有就飛機租賃的跨境稅務問題與香港稅務局修訂協定待遇的計畫，香港方面目前也並沒有提出此意向。

對於一般租賃和融資租賃，考慮到業主承擔的風險不同，徵稅的稅基也不同。目前中國大陸與香港的稅收安排中，雖然對租金收入的優惠稅率降低到了 5%，但其徵稅稅基為租金收入全額，而對利息收入的徵稅僅針對利息部分，兩者稅基不同，將融資租賃的利息收入降至 5%可能存在困難。

根據《關於非居民企業所得稅管理若干問題的公告》公告 [2011] 24 號第四條：關於融資租賃和出租不動產的租金所得稅務處理問題：

“（一）在中國境內未設立機構、場所的非居民企業，以融資租賃方式將設備、物件等租給中國境內企業使用，租賃期滿後設備、物件所有權歸中國境內企業（包括租賃期滿後作價轉讓給中國境內企業），非居民企業按照合同約定的期限收取租金，應以租賃費（包括租賃期滿後作價轉讓給中國境內企業的價款）扣除設備、物件價款後的餘額，作為貸款利息所得計算繳納企業所得稅，由中國境內企業在支付時代扣代繳。

（二）非居民企業出租位於中國境內的房屋、建築物等不動產，對未在中國境內設立機構、場所進行日常管理的，以其取得的租金收入全額計算繳納企業所得稅，由中國境內的承租人在每次支付或到期應支付時代扣代繳。

如果非居民企業委派人員在中國境內或者委託中國境內其他單位或個人對上述不動產進行日常管理的，應視為其在中国境內設立機構、場所，非居民企業應在稅法規定的期限內自行申報繳納企業所得稅。”

#### A4. 外稅抵扣問題

##### a. 直接抵免

如果中國合夥企業進行海外投資，由合夥企業在計算所得稅應納稅所得額時直接計算境外稅收抵免，還是由背後的合夥人（可能是自然人，也可能是企業）適用抵免？如果外國稅票的納稅人寫名是合夥人，是否可以由合夥人層面做出抵免？部分地方稅務機關不接受由合夥人抵免，認為法律上收取收入的一方是合夥企業而非合夥人。（我們理解，由於合夥企業不是所得稅納稅主體，理論上應該由各合夥人計算其境外所得的應納稅額，以及外稅抵免額）

國稅總局指出，內地合夥企業的稅制還沒有完全建立，目前尚未明確其納稅原則。現階段他們會積極推動合夥企業稅制的建立，在其稅制建立完成後，才會進一步明確合夥人如何進行境外所得抵免的問題。

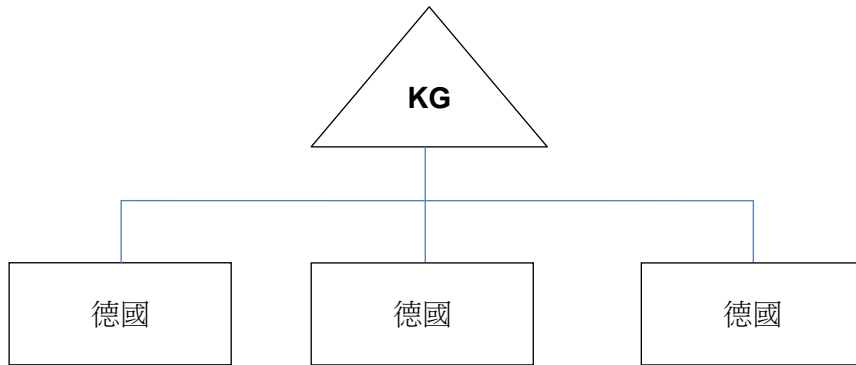
##### b. 間接抵免

合夥企業 / 稅收透明實體 / 合併稅務集團或者常設機構等，在計算“三層”境外間接抵免時，這種企業是否會視為單獨“一層”還是“多層”？這問題在現有法規並沒有清楚說明。

案例 1：國外的稅法允許集團公司合併申報。例如：中國 - 香港 1 - 香港 2 - 美國 C-corp - 美國 LLC。由於美國 LLC 在美國是透明實體，其所有的收入和費用會合併入美國 C-corp 自身的業務收入計算繳納企業所得稅，取得一份繳稅憑證。從稅務角度此兩公司在美國只有一張稅票，從法律角度看則為兩層。這種情形下，美國 LLC 是否會被視為第 4 層？還是可以與 C-corp 合併視為第 3 層？

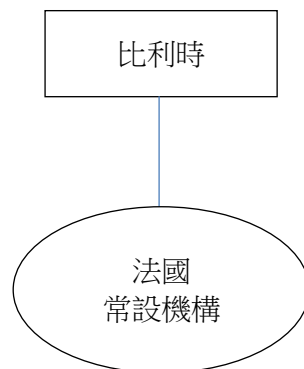
國稅總局指出，從內地稅法的角度，案例一中的美國 LLC 會被視為境外第四層企業。該公司為第三層美國 C-corp 的子公司，在計算對於美國 C-corp 的稅款抵免時，不應包含歸屬於美國 LLC 的稅款。

案例 2：德國集團使用 KG 架構作為合併稅務申報基礎



國稅總局指出，案例二中，原則上，如果三間德國公司均分別滿足間接抵免條件，並且在將三間公司合併考慮時也滿足間接抵免條件，則可以認可將三間公司進行合併抵免。但具體來說，實際操作中對於 KG 這種德國特別類型企業的具體抵免情況，還需要進一步分析和討論。

案例 3：比利時公司在法國有一常設機構。在這情況下，法國常設機構會被認定為“一層”嗎？值得注意的是常設機構並非獨立法人，而這常設機構也不可能向其母公司派發股息。



國稅總局指出，從內地稅法角度，常設機構不會被視為享受間接抵免的主體。並且由於該常設機構不會向其母公司派發股息，故其不存在需要適用間接抵免的情況。

該常設機構在法國繳納的稅款如何在比利時進行抵扣取決於比利時稅法的規定，而不存在在中國企業所得稅稅前抵免的情況。

c. 其他

目前對企業所得稅的境外稅收抵免規定會否隨著實際案例的經驗有修改？“三層”間接抵免限制會在新法規中放寬嗎？國稅總局會否考慮對自然人如何適用外稅抵免政策，如企業所得稅一樣發一個操作規程或指引？

國稅總局指出，目前正在將境外已納稅抵免制度進行完善和修改，近期國稅總局正在與財政部研究討論，考慮將境外抵免放寬到五層，並將“分國不分項”原則定入境外抵免稅制。遠期可能會考慮推出免稅法。



#### A5. 香港稅收居民身份證明的適用性問題

根據《非居民納稅人享受稅收協定待遇管理辦法》（稅總公告 2015 年 60 號）第七條第三款納稅人需提供“協定締約對方稅務主管當局在納稅申報或扣繳申報前一個西曆年度開始以後出具的稅收居民身份證明”，而在《國家稅務總局關於在內地使用香港居民身份證明有關問題的公告》（稅總公告 2016 年 35 號）中提及“香港特別行政區稅務主管當局為香港居民就某一西曆年度出具的居民身份證明書，可用作證明該香港居民在該西曆年度及其後連續兩個西曆年度的香港居民身份”，但是有些地方的稅務局不按照“新法優於舊法原則”，仍需要納稅人提供“前一個西曆年度開始以後出具的稅收居民身份證明”。

比如納稅人要享受 2016 年度的《中港稅收安排》優惠待遇，並且該納稅人已經有了 2014 年的香港稅收居民身份證明，但有些基層稅局仍不認可，認為按照《稅總公告 2015 年 60 號》，納稅人仍需要提供 2015 年以後出具的香港稅收居民身份證明，但是香港稅務局認為該納稅人已經開具了 2014 年的香港稅收居民身份證明，可以在其後兩個西曆年度使用，所以一般不予再開具。請問稅總是如何看待這個問題？能否有一些指引可以簡化在這方面的審批，例如要求香港公司填寫聲明該公司的情況（這三年內）沒有發生變化，取代重新申請身份證明書，解決納稅人在操作上的困難。

國稅總局指出，上述案例中“2014 年開具的證明”指向性不明確，如果指的是可以證明 2014 年居民身份的證明，則該證明在 2014 年及其後連續兩年內（即 2014 至 2016 年）有效，如果指的是 2014 年開具的證明 2013 年居民身份的證明，則該證明只在 2013 年及其後連續兩年（即 2013 至 2015 年）有效。

國稅總局會就這個問題在各地開展輔導。

#### B. 關於企業重組的所得稅問題

##### B1. 關於計算間接轉讓／直接轉讓境內企業所得時的成本確認問題（7 號公告、59 號文、698 號文）

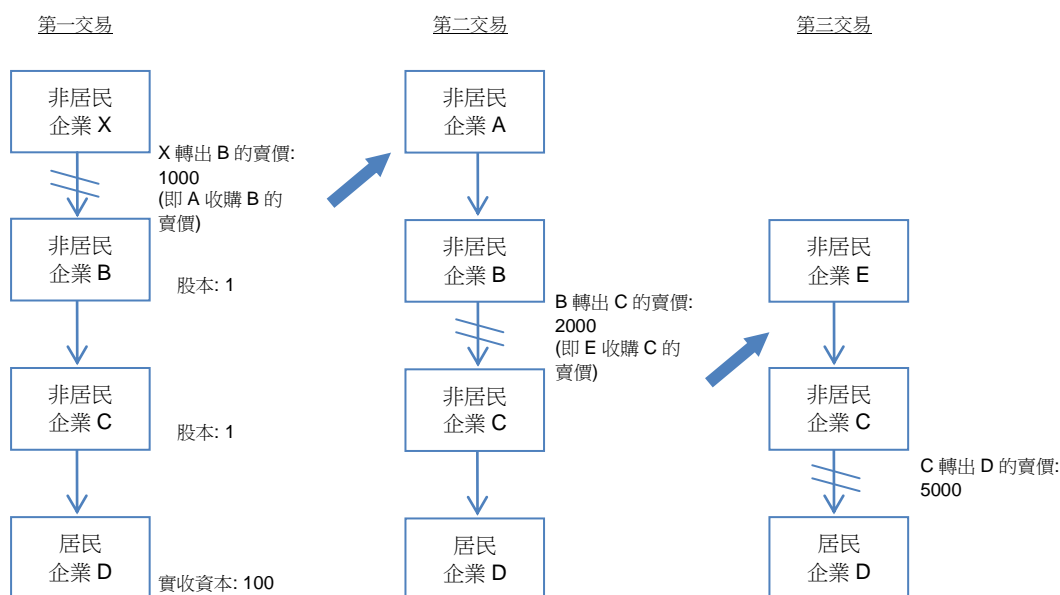
根據國稅函 [2009] 698 號，非居民企業轉讓中國居民企業的股權所取得的所得，股權成本價是指股權轉讓人投資入股時向中國居民企業實際交付的出資金額，或購買該項股權時向該股權的轉讓人實際支付的股權轉讓金額。

案例 1：前後兩次間接轉讓交易涉及同一中國公司的不同境外層級間的間接轉讓，是否可以接受境外買方（也是第二次交易的賣方）在購入境外公司時的成本，而不僅是被間接轉讓的中國公司的出資額？

如圖所示：非居民企業 A 購入 B 的真實成本是 1,000，X 作為賣方已就交易納稅（假設 B、C 均沒有商業目的）。A 在第二交易通過其全資子公司 B 轉讓 C，由於 B 已在上一個交易被看透，是否可以考慮 A 曾經付出的 1,000 作為第二交易的可抵扣成本？在第三交易，C 直接轉讓 D，由於 C 已在上一個交易被看透，是否可以考慮 E 曾經付出的 2000 作為第二交易的可抵扣成本？

如果以上第一交易沒有納稅，A 實際支付價格可否被考慮作為其第二交易中的轉讓成本？

實際操作中各地方稅務機關意見不一。稅總會否考慮發指引統一考慮觀點？



國稅總局指出，由於 698 號文中只對成本的確認進行了最基本的界定，而 7 號公告中針對這一問題也未作出進一步的明確規定，因此在實踐操作中可能仍存在爭議。

國稅總局沒有對問題中的案例進行具體的解答，僅針對間接買入直接賣出的情況，或由中間層控股公司賣出的情況，從一般意義上進行了說明。國稅總局認為，在計算上述情況中的轉讓所得時應認可其取得成本。對於其在取得時未納稅的情況，需要分兩種情況討論：如果第一次交易不屬於中國徵稅範疇，則稅務局在第二次交易時不考慮其受讓成本，而是認可直接投入到中國的成本；如果第一次交易屬於中國徵稅範疇，但賣方應納稅未納，則稅務局可以認可該取得成本，但在就第二次交易向稅務局進行申報時，稅務局會針對第一次交易進行稅款追繳，第二次交易的轉讓方在第一次交易中作為受讓方，也存在代扣代繳義務。

國稅總局正在基於已有案例及在執行 7 號公告的過程中遇到的問題進行總結，考慮以指引的形式對相關問題的處理進行統一，或以案例的形式指導各地稅務機關。

## B2. 關於間接轉讓合理商業目的的判斷以及分步重組交易的問題（7 號公告、59 號文等）

第一次集團內部重組交易為間接轉讓，並符合國家稅務總局公告 [2015] 7號第六條安全港規定認定為具有合理商業目的。

第二次集團內部重組交易為直接轉讓，並符合財稅 [2009] 59號規定適用特殊性稅務處理（假設具有商業目的，例如準備上市）。

某些地方性稅務機關認為以上兩個交易應該一併考慮以評估各重組的商業目的，如認為商業目的不強，將否定第一步的間接轉讓安全港規定的適用。

然而，我們理解7號公告第六條的安全港規定的意義是，只要交易符合所述的三個條件（即股權關係和比例、股權支付比例、前後間接轉讓稅負不減少）就應該直接認為具有合理商業目的；而不應該再考慮其他因素，也不應該受此交易的前後重組交易影響。

請問以上理解是否正確？直接轉讓和間接轉讓股權交易的稅法規定是否／如何互相參考？

國稅總局指出，針對直接轉讓情況，根據 59 號文，如果幾次交易在 12 個月內發生，則可以視為一次交易；針對間接轉讓情況，如果交易符合 7 號公告第六條的 3 個條件，則應被認定為具有合理商業目的，且 7 號公告第六條中並未規定任何兜底條款。某些地方稅務機關可能對條款的理解存在差異，應與其就具體情況進行溝通。此外，直接轉讓和間接轉讓的稅法規定基礎不同，不應互相參考。

### B3. 關於間接轉讓徵稅的範圍

企業所得稅法第二條規定，“本法所稱非居民企業，是指依照外國（地區）法律成立且實際管理機構不在中國境內，但在中國境內設立機構、場所的，或者在中國境內未設立機構、場所，但有來源於中國境內所得的企業。”實施細則第三條第二款規定，“企業所得稅法第二條所稱依照外國（地區）法律成立的企業，包括依照外國（地區）法律成立的企業和其他取得收入的組織。”

#### a. 非法人實體或非所得稅納稅實體

境外非法人實體或非所得稅納稅實體（如境外法律成立的合夥企業）轉讓海外公司導致間接轉讓中國企業。是否適用 7 號公告？如適用，是否將該境外合夥企業視為“依照外國（地區）法律成立的企業和其他取得收入的組織”而作為徵稅主體，還是將該境外合夥企業的企業合夥人或個人合夥人作為徵稅主體？如果將該境外合夥企業的個人合夥人作為徵稅主體，請問法理依據是什麼？

如果境外合夥企業的企業合夥人為某國稅收居民，而且根據該國家與中國的稅收協定中有股權轉讓免稅待遇，是否可以參考 7 號公告第五條第二款規定，不適用 7 公告？（該規定是：“在非居民企業直接持有並轉讓中國應稅財產的情況下，按照可適用的稅收協定或安排的規定，該項財產轉讓所得在中國可以免予繳納企業所得稅。”）

國稅總局指出，企業所得稅法第二條中排除了該法對個人適用的情況，並規定只要境外的轉讓方是依照外國法律成立的企業或其他取得收入的組織，那麼就會將其視為“依照外國（地區）法律成立的企業和其他取得收入的組織”，並作為納稅主體，而不會具體分析其在所在國是否作為合夥企業或透明實體，也不會將合夥企業的合夥人作為納稅實體。

此外，國際稅務司從稅收協定角度進行了補充，認為從稅收協定角度，只有當協定條款有明確規定時，才可能超越國內法，將合夥企業“穿透”，而將其取得的收入視為其合夥人的收入。如果未來考慮將合夥企業相關條款納入稅收協定中，也會增加限制性條件，如：對於非居民一方，需要在其居民國實際繳納了稅款，才可適用相關協定待遇。

#### b. 最終個人股東

根據我們的觀察，我們注意到即使間接轉讓的境外轉讓方為法人企業，某些稅務局仍會要求查看該法人企業的最終個人股東國籍，並根據該最終個人股東的國籍確定間接轉讓所得稅的徵收情況，即如果境外轉讓方的最終個人股東為中國個人，稅務局可能會穿透該境外轉讓方，將該間接轉讓視同為中國個人轉讓財產取得所得，並對相關所得徵收個人所得稅。請問上述穿透境外法人企業，視同中國個人轉讓財產取得所得徵收個人所得稅的法理依據是什麼？

國稅總局指出，目前個人所得稅法中不存在所謂“穿透”的規定。雖然 2014 年曾出現過個人股東間接轉讓居民企業股權被重新認定為直接轉讓的特殊案例，但國稅總局認為該特殊案例不能作為判例進行參考。國稅總局認為，698 號文和 7 號公告的適用主體為非居民企業，從個人所得稅角度，個人適用 698 號文或 7 號公告中關於“穿透”的規定，目前來看是缺乏法律支撐的。

#### B4. 股權劃轉的特殊性處理

財稅 [2014] 109 號文關於 100% 股權關係的居民企業之間劃轉股權/資產適用特殊性稅務處理在 A 公司持有 B 公司，B 公司持有 C 公司（三家均為境內居民企業）100% 的股權架構下，B 公司將 C 公司股權劃轉給 A 公司符合既定條件是可以適用特殊性稅務處理的。

##### a. 多層股權結構

如果股權結構更多層，A 公司->B 公司->C 公司->D 公司->E 公司這樣 100% 的股權架構下，D 公司將 E 公司的股權一次性劃轉給 A 公司（其實分步看是將 E 先劃給 C，再劃給 B，最後劃給 A），是否也可以適用股權劃轉的特殊性處理？還是每一步必須等 12 個月？

國稅總局表示，從當前法規來看，適用股權劃轉的特殊性處理需要滿足 12 個月的要求，但針對集團重組的情況，國稅總局內部也正在研究，考慮是否放寬這一規定。

##### b. 轉讓境外公司的股權或資產

100% 直接控制的居民企業之間劃轉股權或資產，如果被劃轉的是境外公司的股權或境外資產，是否也應該可以享受該特殊性稅務處理？

國稅總局指出，109 號文中並未強調境外或境內的股權或資產，因此總局內部傾向認為享受該特殊性稅務處理的被轉讓標的可以包括境外公司的股權或境外資產。

#### B5. 合理商業目的 ([2015] 7 號公告)

在實際操作中，由於很多政府行政命令要求企業進行重組，從而產生“間接轉讓”的交易。在操作中，能否將相關行政命令作為有關交易具有“合理商業目的”。

近期，國資委要求所有下屬企業要進行壓減：壓縮企業層級、減少法人單位數量。在這一過程中，很多企業需要註銷海外的中間控股空殼公司。

在這一情況下，企業的境外中間層公司註銷，將導致下屬企業的股權發生轉移，構成“間接轉讓”境內居民企業。上述“壓減”並未形成真正對境內居民企業或其境外控股方股權的轉讓，只是註銷中間層；但由於“壓減”過程中不會有股權支付，無法直接適用 7 號公告的集團內重組安全港條款。將導致企業面臨較高的被穿透徵稅風險。

對上述因為國資委命令造成的“間接轉讓”，能否直接判定屬於“具有合理商業目的”的情形？

國稅總局指出，7 號公告第三條中通過 7 個因素對“合理商業目的”進行了細化規定，而針對兩種“安全港”情況，並非認為其具有合理商業目的，而是不討論其是否具有合理商業目的，並認為其不適用 7 號公告第一條的規定。對於是否具有合理商業目的的討論，則需要參考 7 號公告第三條逐一判斷，把行政命令直接作為具有合理商業目的的依據是

不合適的。

案例中的情況可能不適用集團內部重組，但其不適用集團內部重組條款並不會直接導致其被穿透徵稅，而是還應依據 7 號公告第三條的 7 個因素和其他因素來判斷其是否具有合理商業目的。

## C. 企業所得稅問題

### C1. 免稅優惠

一家在 2013 年新成立的軟體企業，於 2014 年開始獲得高新技術企業的資格，並可按新辦軟體企業從獲利年度開始適用 2 免 3 減半的減免稅優惠。該企業於 2014 年開始獲利並享受 2 年免稅期，並應可以於 2016 年開始享受 3 年減半期。在 2016 年該企業又獲得了重點軟體企業的資格（可按 10% 繳納企業所得稅）。請問，在 2016 年開始的三年，該企業應按 12.5% 還是可按 10% 的稅率繳納企業所得稅呢？如 2016 年開始可適用 10% 稅率，2014 和 2015 兩年的免稅處理是否會受到影響呢？

國稅總局指出，目前這一問題在實際操作中有不同的理解。部分地方稅務局把 2 免 3 減半看成一個整體，一旦開始享受優惠，就會被視為持續至第五年結束；而大部分地方稅務局則把 2 免 3 減半中的每個年度分別來看，企業在取得重點軟體企業資質的當年就可享受 10% 的稅率，而不會影響其以前年度的處理。對於這一問題，國稅總局會與財政部進行進一步的研究，統一口徑。

### C2. 合夥企業所得稅申報規定

按照財政部、國家稅務總局制定的《關於個人獨資企業和合夥企業投資者徵收個人所得稅的規定》[財稅 [2000] 91 號, 下稱 91 號文]，從 2001 年 1 月 1 日起合夥企業停止徵收企業所得稅，改為統一按照個人所得稅法的有關規定徵收個人所得稅。該規定亦適用於按照特殊普通合夥企業方式成立的會計師事務所(包括四大從合作企業轉制至特殊普通合夥企業的事務所)。

[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)

除總所外，大部分具規模的會計師事務所（或律師事務所）都在國內主要城市設立分所，由總所派遣合夥人進駐。各分所的合夥人應在何地申報繳納個人所得稅遂成為一實際操作的問題。到底應在總所所在地統一申報，還是在各分所分別申報，又是否應在各合夥人的經常居住地申報？

91 號文對合夥人的納稅地點有以下規定：

第二十條投資者應向企業實際經營管理所在地主管稅務機關申報繳納個人所得稅。投資者從合夥企業取得的生產經營所得，由合夥企業向企業實際經營管理所在地主管稅務機關申報繳納投資者應納的個人所得稅，並將個人所得稅申報表抄送投資者。

按“實際經營管理”所在一詞的含意應理解為總所的所在地。如果這理解正確，所有合夥人應在總所所在地統一申報。但實際操作上各分所所在地的稅務機關絕大部分不會同意，而主張進駐當地的合夥人應在當地申報。舉例而言如果某事務所有數百合夥人分駐十個分所，那麼統一申報就會大量的簡化申報工作。

在這問題上，請問稅總的意見如何？

國稅總局指出，如果合夥企業的分所本身屬於合夥企業，則應在分所所在地申報繳納個人所得稅；如果分所不屬於合夥企業，而只是臨時性辦公場所，則應在總部所在地申報繳納稅。

此外，在納稅過程中，應在合夥企業的層面進行企業所得稅總的匯算，不應直接拆分成個人核算。

〔公會內地稅務委員會從以上答覆作以下詮釋：若果只有一個合伙企業，分所本身不會自成另一合伙企業，則所有投資者（合伙人）應向實際經營管理所在地主管稅務機關申報繳納個人所得稅。〕

國內是有不少具規模的會計師事務所（或律師事務所），在不同的主要城市成立分所，而每一個分所，都是由一所合伙企業進行業務，這些合伙企業再合併為一所綜合性的合伙企業，每所合伙企業的利益，是由該所合伙企業的合伙人自行分配。

根據以上稅總的分析，若果是每個城市的業務，是由一所合伙企業進行，則應在該城市申報繳納個人所得稅，否則應根據 91 號文的第二十條，在總部所在地申報繳納稅。〕

## D. 增值稅

### D1. 免抵退

假設廣東省內註冊的一家企業在北京有一間分公司。總部和分公司分別為境外同一客戶提供研發服務。按照財稅 [2016] 36 號文，向境外單位提供研發服務可以適用增值稅零稅率申請“免抵退”。但是，在申請退稅時必須向主管稅務局提交“外貿經營許可證”，但是實務中以分公司的身份無法取得該“外貿經營許可證”。因此，北京分公司無法獲得“免抵退”資格。

解決分公司退稅處理的可能方案：

- 北京分公司向總部開具研發服務的增值稅發票，由總部統一向境外客戶收取全部服務費，並統一申請出口退稅。（但這會拉長退稅手續的時間，而且造成兩地的稅源重分配的問題。）
- 北京分公司以總公司的“外貿經營許可證”向北京稅務機關申請退稅。（這做法下，總局需要同意有關操作和是否可以發文統一各地的處理）

請問稅局有何見解？

國稅總局指出，上述假設是不成立的。按照 2014 年對外貿易法規定，對外貿易公司無需再取得外貿經營許可證，只需在商務部門進行對外貿易經營備案登記，稅務機關會依據該備案及海關出具的相關證明為企業辦理免抵退稅。

針對上述兩個方案，方案一涉嫌虛開增值稅發票，是不可行的；對於方案二，如上所述，分公司在辦理對外貿易經營備案登記後即可向其主管稅務機關申請退稅。

### D2. 代碼被不法份子倒賣

最近不少企業反映其進口增值稅的抵扣被其他公司搶申請了，主要是系統裡抵扣只認代碼，不認公司的名字，代碼被不法份子倒賣了。作為發生真正進項稅支出的納稅人不能抵扣是不合理的。不知道在這種情況下，納稅人是否需要向主管稅務機關提出申請，由主管稅局

與做出了抵扣企業當地的主管稅局來查核，然後做出調整進項稅抵扣方的處理？此等案例最近越來越多，如何幫助守法的納稅人？

國稅總局指出，由於近年來海關與國稅總局的合作在不斷深化完善，上述代碼被不法分子倒賣的問題已經得到了根本性的解決。

這一歷史問題的產生主要是由於在去年以前，海關未將全部進口增值稅企業的雙抬頭名稱提供給國稅總局，因此國稅總局無法將申報抵扣企業的名稱和報關的進口交稅企業名稱進行比對。因此企業進口報關的資訊一旦洩露，不法分子可以將真實資訊套在其名下申請抵扣，由於該不法行為實施速度很快，難以對其進行抓獲。

此外，這種現象的產生還由於國稅總局在 2013 年前後啟動了增值稅發票管理新系統，實施了開票資訊的全票面即時採集，即時進行比對，虛開增值稅發票的漏洞已經被全面堵死，在這種情況下，某些不法分子盯上了進口增值稅抵扣這一環節。

在以往的操作中，國稅總局一旦發現抵扣中張冠李戴的情況，會向海關確認在海關真實繳納關稅的企業資訊。但由於此問題的大量出現，國稅總局高度重視這一問題並做了大量工作，在與海關進行多次交涉後，雙方簽訂了部級協調機制，海關同意將全部進口增值稅企業的雙抬頭名稱提供給國稅總局。國稅總局在 2016 年底實現了名稱比對，並發佈了公告，標誌著這一歷史問題得到了根本性解決。

國稅總局重申，目前該類問題依舊存在的原因是由於歷史上有些企業未及時申報抵扣，當這些企業申報抵扣時，由於國稅總局掌握的以往資料中缺乏完整資訊，無法進行名稱比對，而在 2016 年底公告發佈以後進行申報的資料則不會出現這樣的問題。因此，此類問題的發生目前已大大減少。

在發生這種問題的情況下，稅務機關也會通過後續的審核檢查機制保障企業的合法權益。根據 2013 年 31 號公告和 69 號通知，當發生了真實企業的資料被不法分子冒抵的情況，國稅總局與海關核實後，會允許真實企業進行抵扣。

此外，從 2017 年 6 月 1 日起，國稅總局將會啟用和海關的聯網核查資訊化機制，核查效率還將大幅提高。

### D3. 新三板掛牌交易的股份

2016 年 8 月底發佈的 53 號公告，明確轉讓公開流通的股票（含解禁後的限售股）屬於增值稅徵稅範圍，並對於三種限售股的“買入價”進行了規定。但是對於轉讓在新三板掛牌交易的股份是否徵收增值稅、如何徵收增值稅並沒有明確規定。對此問題目前有兩種態度，認為應徵收的，理由是新三板雖然與主機板有區別，但也具有公開流通性質，所交易股份就有金融商品屬性；認為不應徵收的，理由是按照證監會《全國中小企業股份轉讓系統有限責任公司管理暫行辦法》規定，“股票在全國股份轉讓系統掛牌的公司為非上市公眾公司”，所以應與公開流通的股票區別對待。在實踐中看到，基層稅務機關對此問題往往不給出正面回答。

國稅總局指出，目前對於新三板的徵稅問題尚無定論。新三板在營改增前就已推出上市，在營業稅項下也有計稅問題。在營改增後，為了公平和統一政策，國稅總局針對限售股解禁後流通轉讓的增值稅問題發佈了公告，明確了從增值稅角度，限售股在解禁後就會被視為股票。我國對於股票轉讓徵收增值稅，而對於非上市企業的股權轉讓不徵收增值稅。新三板和股票性質相似，同樣在公開市場進行公開發行，公開競價，只在交易方式上與滬深兩市有所區別，其操作上的不同應不影響對其本質的認定，但由於新三板企業實質上並未上市，因此對於其屬於增值稅徵稅範圍內的股票還是範圍之外的股權仍存在分歧，國稅總局正在對其定性進行研究，後續可能會出台相關政策。

## E. 轉讓定價/ 預約定價安排

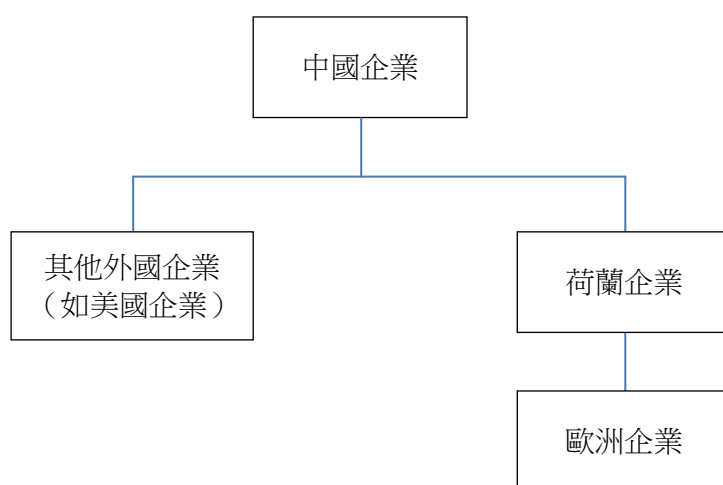
### E1. 主體文檔和本地文檔

#### a. 主體文檔

根據國家稅務總局公告 2016 年第 42 號文，符合下列條件之一的企業，應當準備主體文檔：

- (一) 年度發生跨境關聯交易，且合併該企業財務報表的最終控股企業所屬企業集團已準備主體文檔
- (二) 年度關聯交易總額超過 10 億元

其中第一個條件有些不清晰的地方，如下圖：



- i. 根據荷蘭本地主體文檔的要求，雖然該荷蘭企業的關聯交易額很低，也需要根據荷蘭的法規，準備主體文檔。但該主體文檔只需包括荷蘭企業和歐洲企業的關聯交易。

根據第一個條件，由於荷蘭企業要合併在中國企業的財務報表上，有個別稅局覺得中國企業要準備主體文檔，因為企業集團已準備主體文檔。我們認為根據荷蘭法規，荷蘭企業準備的主體文檔只限于該荷蘭企業的關聯交易，應不等同於整個企業集團已準備主體文檔。國家稅務總局會否就上述作進一步分析？

國稅總局指出，如果中國企業是最終控股公司且該企業屬於具有主體文檔申報義務的企業，則根據規定，其需準備包括全球範圍的主體文檔，只包含荷蘭企業和歐洲企業的主體文檔是不完整的。如果該企業屬於不具有主體文檔申報義務的企業，則該中國企業無需準備主體文檔，荷蘭企業只需要根據當地要求準備主體文檔。

- ii. 根據第二個條件，中國企業的年度關聯交易總額超過 10 億元，就需要準備主體文檔。現在很多“走出去”企業，他們境內的關聯交易額可能很大，如超過 10 億元，但境外關聯交易額可能很小，比如幾百萬元。在這種情況下，這些中國企業仍需要準備主體文檔嗎？國家稅務總局會否考慮對於“年度關聯交易總額超過 10 億元”的標準，劃分境內和境外關聯交易的比重？



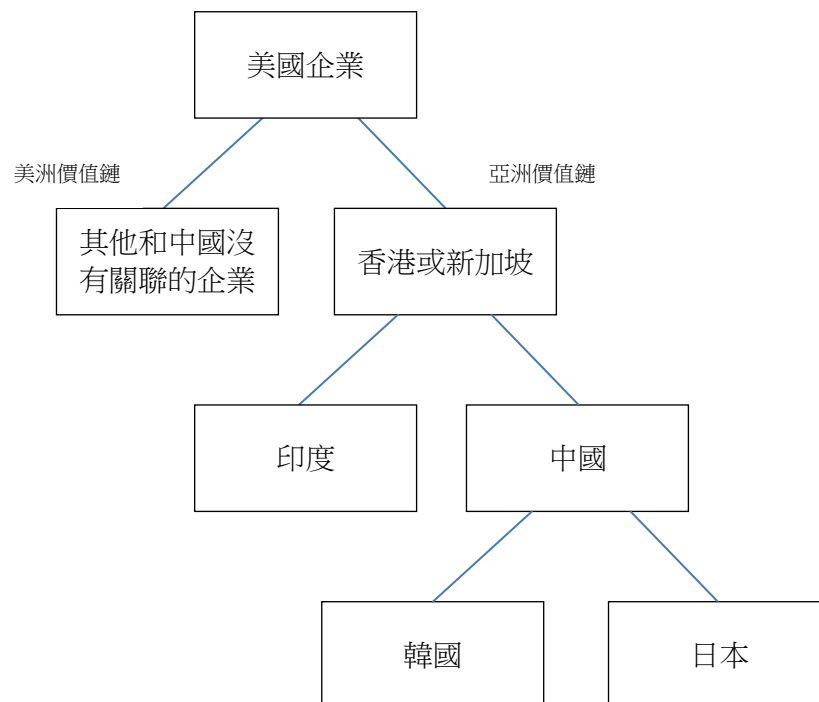
國稅總局指出，在最初設立標準時，考慮到對境內與境外關聯交易比重的設定較難把握，所以國稅總局最終選擇了對關聯交易總額的規定，因此 10 億元交易總額的標準為包括境內和境外的關聯交易總額。上述例子是一個極端的情況，這個例子中企業境外交易的申報義務很小，其主體文檔近似於本地文檔，也不會成為企業的負擔。

b. 本地文檔

根據國家稅務總局公告2016年第42號文，企業2016年及以後的本地文檔要求進行價值鏈分析，包括

- 企業集團內業務流、物流和資金流，包括商品、勞務或者其他交易標的從設計、開發、生產製造、行銷、銷售、交貨、結算、消費、售後服務、迴圈利用等各環節及其參與方。
- 上述各環節參與方最近會計年度的財務報表。
- 地域特殊因素對企業創造價值貢獻的計量及其歸屬。
- 企業集團利潤在全球價值鏈條中的分配原則和分配結果。

我們覺得以上要求對龐大的跨國企業，會造成很大的負擔，因價值鏈中的每一部份，可能由多過一個企業進行。如以下例子：



在亞洲價值鏈中，每一個價值鏈環節，可能包含多個企業，甚至是不同國家的企業。若每一個企業的企業概況和詳細資訊均需披露，將是一個很大的工作。而對稅局分析該價值鏈的功能，意義也不大。我們覺得每一個環節，可以將執行該環節的企業合併在一起分析。

另外，如上述例子，因中國只處於亞洲價值鏈，與美洲價值鏈無關，在價值鏈分析過程中，是否可以不用分析美洲價值鏈？

國稅總局會否就上述價值鏈分析出台進一步指引或提供範本？

國稅總局指出，稅務機關對於資訊的掌握處於弱勢，對價值鏈分析的要求是出於國稅總局希望整體了解企業運營的期盼。舉例來說，如果一個企業在各地的職能不同，分割來看就是各自單一職能，但從整體來看則能提取到更為有效、完整的資訊。從這一目的來看，在上述例子中，需要重點分析與中國相關的亞洲價值鏈部分。

此外，稅務機關需要分析企業的實際職能、產生的利潤及其配比情況。舉例來說，某些香港企業把大部分利潤放在香港，但大部分的員工都在東莞。東莞負責的是大量的實體性工作，但最終收取的只是微薄的成本加成。從表面來看，香港公司只是採購中心，但實質上則不是這樣。

國稅總局指出，基於以往資訊不對稱的情況，對價值鏈分析的要求一方面是順應 BEPS 的要求，另一方面也是總結了近年來轉讓定價工作中的經驗。

從另一個角度來看，對價值鏈分析的要求可能會從一定程度上增加企業的負擔，但同時也降低了由於稅務機關掌握資訊不足而對企業實施調查的風險。

## E2. 2017 年 6 號公告

### a. 境內企業之間的關聯交易

2017年6號公告再次明確，對於整體上不減少國家稅收的境內關聯交易原則上不調整，不調查。如對存在所得稅稅負差異的境內企業之間的關聯交易調查調整是否適用6號公告的特別納稅調整程式？

國稅總局指出，6 號公告第 38 條與 09 年 2 號文的表述是保持一致的，即實際稅負相同的境內關聯方之間的交易，只要該交易沒有直接或者間接導致國家總體稅收收入的減少，原則上不作特別納稅調整。在實際操作中，可以反向理解，考慮 1) 是否有稅負差；以及 2) 該稅負差是否直接或間接導致了國家整體稅收收入的減少。其中第 2 點是稅務機關判斷的重點。

### b. 啟動雙邊磋商程序

2017年6號公告規定，企業自行調整補稅的，應當填報新增的“特別納稅調整自行繳納稅款表”，納稅人是否可以以此表格來申請啟動雙邊磋商程式，以消除雙重徵稅？

國稅總局指出，納稅人不可以以此表格來申請啟動雙邊磋商程式以消除雙重徵稅。對於自行調整補稅，從風險管理的角度來看，國稅總局是鼓勵的。但目前對於自行調整補稅的管理手段還在完善中，不排除在未來實行相關操作的可能性，但目前階段還不可行。

### c. 來料加工

6號公告提出，當稅務機關分析評估被調查企業為其境外關聯方提供的來料加工業務時，在可比企業/交易欠缺的情況下，可通過還原其不作價的來料和設備價值進行調整。如對於境內的關聯委託加工交易的轉讓定價分析是否需要參照來料加工的交易調整方式？

國稅總局指出，近年來，廣東很多為境外關聯方提供來料加工的企業都改為了進料加工的方式，以成本加成的方法收取加工費，成本中並不包含原材料成本。稅務局會對此進行納稅調整，在成本中加入原材料價格，從而計算服務費。上述納稅調整的原因是稅務局認為缺少可比物，即大部分加工廠在提供加工服務時，均會提供全部或部分原材料，單純提供來料加工的情況並不多見。但稅局對上述類型的納稅調整較為謹慎，調整幅度一般不會超過 10%。稅局強調上述納稅調整的原因是缺少可比物，而非單純為了增加稅收。

d. 細節性指引

6號公告並未提供如何將地域特殊因素及其利潤的影響具體量化的細節性指引？

國稅總局指出，多年來，國際上或中國國內已對這一問題提出過很多理論，包括成本節約和市場溢價這兩種最具代表性的理論。成本節約方式在實際操作中比較容易，但在市場溢價的研究過程中(汽車，製藥，奢侈品行業)，我們發現風險指標基於市場或行業的不同存在較大的差異，很難做出明確統一的指引。國稅總局的要求與OECD 保持一致，但對於量化的範本較難實現。

國稅總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. 關於個人所得稅

F1. 從合夥企業取得的收入

境內上市公司的股權結構中，很多是採用合夥企業持股。部分合夥企業的合夥人是公司員工，通過參與持股平台來取得股權激勵。實際操作中員工需要簽訂合夥企業合同，承擔合夥人的責任和風險。員工同時繼續在公司工作和發工資。合夥合同通常約定員工如果沒達到一定要求（例如在被投資企業的工作表現或年限），其合夥企業裡的份額可能不同；離開被投資企業可能會喪失合夥人資格。

員工個人從合夥企業取得的收入（例如分紅、轉讓股權所得）其屬性是否應該與其他非員工的合夥自然人一致？不因為他同時在被投資企業有雇傭關係而該收入被重新看作工資薪金或股權激勵的收入？

國稅總局指出，稅收角度對個人合夥人無區別對待，無論合夥人是否是公司員工，是否執行合夥事務，都在稅務處理上沒有區別。從某種程度來看，合夥企業的分紅收入在個人所得稅上類似於稅收穿透處理，股權轉讓所得作為合夥企業的生產經營所得，按照先分後稅的原則進行處理。

股權激勵，或份額激勵（無論該股權或份額是歸屬於發放該激勵的企業或其他企業），實質上是企業以優惠的價格向員工支付股權，或以實物的形式向員工支付報酬。在企業向員工支付份額時，應按照股權激勵處理；而在員工成為合夥人之後發生的上市公司分紅或合夥人轉讓上市公司股權時，應按照生產經營所得依照先分後稅原則進行處理。