



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

2016

前言

香港會計師公會（“公會”）於 2016 年 7 月 29 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。公會副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。

公會亦特別感謝羅兵咸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

- A1. 2015 年第 7 號公告
- A2. 軟件企業優惠
- A3. 對賭條款稅務處理
- A4. “一帶一路”相關的企業所得稅特殊性稅務處理
- A5. 特殊性稅務處理

B. 營改增

- B1. 關於營改增中境內單位跨境應稅行為適用增值稅免稅政策的定義
- B2. 境外單位向境內單位銷售完全在境外發生的服務的增值稅免稅政策的定義
- B3. 不動產
- B4. 土地使用權
- B5. 保險業
- B6. 酒店業
- B7. 個人消費項目

C. 轉讓定價

- C1. 事前裁定

D. 個人所得稅

- D1. 外籍個人
- D2. 個人所得稅改革
- D3. 個人所得稅法實施條例
- D4. 社會保險金

E. 其他

- E1. 境外非政府組織

出席人員

國稅總局

俞書春	國際司副司長
曾玉勤	法規司法制處副處長
張穎	貨物勞務稅司增值稅處副處長
李曉桐	所得稅司二處主任科員
任宇	所得稅司個人所得稅處副處長
王濤	征管科技司副處長
張瑾	國際司協議處主任科員
李京煜	國際司反避稅處主任科員
曾文聰	國際司非居民處主任科員
許雲程	國際司境外處副處長
陳峰	港澳台辦公室台港澳處主任科員

公會

陳美寶	副會長
譚振雄	稅務師會執行委員會主席及內地稅務委員會召集人
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
麥浩聲	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
李文杲	畢馬威會計師事務所高級稅務經理
嚴海	普華永道諮詢（深圳）有限公司北京分公司高級稅務經理
蔣偉光	倡導及專業發展副總監
黃偉倫	倡導及專業發展經理

討論事項

A. 企業所得稅

A1. 2015 年第 7 號公告

(a) 拆分應稅財產

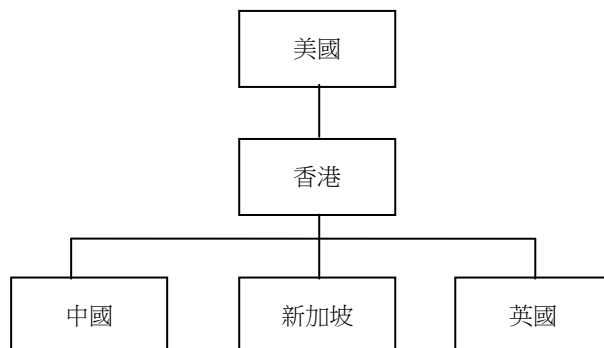
國稅總局 2015 年第 7 號公告第二條中規定了間接轉讓中國應稅財產所得的處理方法。

在實際操作中，由於直接被轉讓的境外企業可能擁有其他與境內應稅財產無關的境外資產、負債，以及在境外買賣雙方轉讓議價過程中的參考價值往往涵蓋以上境外資產、負債，納稅人應如何從打包的轉讓價拆分出境內應稅財產？我們了解這面臨很多細節技術問題，需要進一步明確。

國稅總局指出，2015 年出台的 7 號公告依據的是《企業所得稅法》第 47 條和《企業所得稅法實施條例》第 120 條，因此在理解和適用 2015 年 7 號公告時，一定要結合企業所得稅法及實施條例的有關條款進行適用。如果企業間接轉讓中國應稅財產不具有合理商業目的，以減少、免除或者推遲繳納稅款為主要目的，應按照合理方法進行調整。實踐中，企業打包處理的財產既存在跨境的情況，也會有在中國境內位於不同城市的情況。針對不同企業的情況，應採取個案處理的原則。

企業在轉讓財產時儘量避免打包處理的方式，取而代之的是對財產進行逐項轉讓。

例一：



問：按集團收入比例，中國佔 70%，新加坡佔 20%，英國佔 10%。然而，按集團資產比例，中國佔 50%，新加坡佔 20%，英國佔 30%。轉讓價應如何攤分？

國稅總局指出，一般來說不會只按照企業具體的某一項因素來確定轉讓價格，而是綜合考慮各項因素，例如企業的資產、收入等因素，實踐中可按照一定的比例和權重來判定。企業也可以聘請中介機構對位於中國的資產進行價值評估以確定轉讓價格，這些評估結果可以供稅務機關參考。

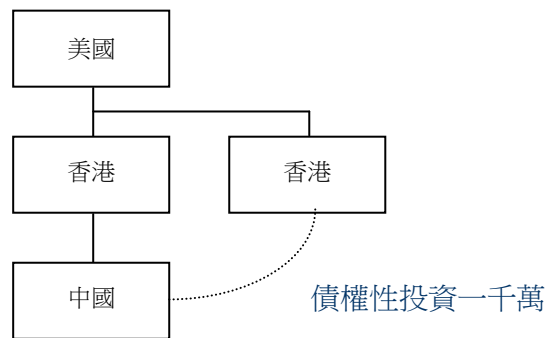
例二：



問：英國公司也被視為中國應稅財產嗎？

國稅總局指出，根據上述案例，如果符合 2015 年第 7 號公告規定的情形，將被視為美國公司直接轉讓中國公司的資產，這樣對於中國對外投資的子公司（英國公司）也應視為中國的應稅財產。

例三：



問：相關債權性投資可否從歸屬於中國的收入中扣除？

國稅總局指出，債權性投資能否從歸屬於中國的收入中扣除，這個問題比較複雜，不能簡單地一概而論，應當具體問題具體分析。例如：一般情況下，如果債權性投資是轉讓方的，且轉讓方同時轉讓了債權和股權，則債權可以從歸屬於中國的收入中扣除；如果轉讓方只轉讓了股權，沒有轉讓債權，那就不能扣除。

(b) 關於第三條對於非居民企業間接股權轉讓安排是否具有合理商業目的

判斷合理商業目的，應整體考慮與間接轉讓中國應稅財產交易相關的所有安排，結合實際情況綜合分析以下相關因素：

- (1) 境外企業股權主要價值是否直接或間接來自於中國應稅財產；
- (2) 境外企業資產是否主要由直接或間接在中國境內的投資構成，或其取得的收入是否主要直接或間接來源於中國境內；
- (3) 境外企業及直接或間接持有中國應稅財產的下屬企業，實際履行的功能和承擔的風險，是否能夠證實企業架構具有經濟實質；

- (4) 境外企業股東、業務模式及相關組織架構的存續時間；
- (5) 間接轉讓中國應稅財產交易在境外應繳納所得稅情況；
- (6) 股權轉讓方間接投資、間接轉讓中國應稅財產交易與直接投資、直接轉讓中國應稅財產交易的可替代性；
- (7) 間接轉讓中國應稅財產所得在中國可適用的稅收協定或安排情況；
- (8) 其他相關因素。

i. 第三條第一和二項的判斷標準

第三條第一項的“境外企業股權主要價值是否直接或間接來自于中國應稅財產”的判斷標準是什麼？是否需要納稅人提供相關機構出具的股權評估報告來判斷股權的價值構成？還有其他的判斷標準嗎？

國稅總局指出，對於境外企業股權主要價值是否直接或間接來自于中國應稅財產的判斷沒有明確具體的標準，而是綜合考慮各項因素進行判斷。企業可以結合自身的情況和需要聘請仲介機構出具股權評估報告作為判斷股權價值的參考文件，但是 2015 年第 7 號公告沒有強制要求企業必須向稅務機關提交評估報告。同時稅務機關在判定股權價值時不會僅依據提交的評估報告，還會判斷企業的整體情況，資產、股權投資和現金等各項因素。

第三條第二項的“境外企業資產是否主要由直接或間接在中國境內的投資構成，或其取得的收入是否主要直接或間接來源於中國境內”的具體判斷標準是什麼？

請問因素一、二中股權價值、資產、收入的【主要】應如何計算、判定。是否超過總數 50% 的才應該判定為主要？財務報表的所有者權益數額是否可考慮為股權價值？在計算時，由於根據會計準則，作為分子的中國子公司的財務資料不會有經過合併抵消的單家數額，實務中不可能計算，因此，同理為達到分子和分母的匹配，我們理解分母應該採用集團所有子公司的單價加總數而不是集團合併抵消後的數字，請問這個理解是否正確？

國稅總局指出，針對收入和資產比例，一般情況下要在母公司層面匯總後得出。但在實際情況中，需要有資料證明關聯交易是否真實存在，因此在合併時需要對關聯交易進行分析。

我們希望通過以下例子作進一步的說明。有一境外母公司持有以下的子公司，其有關的收入如下：

	中國子公司	新加坡子公司	美國子公司	會計合併調整	合併後的會計價值
評估因素例如收入	1,000	900	300	(100)	2,200

中國子公司在整個集團中所佔的收入應為百分之四十五，即 $1,000 / 2,200$ （並不需要考慮有關連交易或會計上的調整）。

- a. 請問上述理解是否正確？
- b. 就以上的例子而言，請問該境外母公司的收入可否不被視為主要是來自

中國？

國稅總局指出，關於判定境外母公司的收入是否主要來源有中國子公司，在判斷標準上並沒有明確以中國子公司的收入超過境外母公司的總收入的 50% 為標準，通常而言需要個案判斷，但是以 50% 作為標準還是比較合理的。同時關於計算中國子公司所佔境外母公司的收入的計算方法也沒有統一的處理，需要結合不同集團企業的實際情況來判斷。

ii. 第三條第四項

第三條第四項的“境外企業股東、業務模式及相關組織架構的存續時間”中的“存續時間”長短是否有量化標準？

國稅總局指出，對於境外企業股東、業務模式及相關組織架構的存續時間長短沒有具體的量化標準，存續時間越長並不意味著越有利，但如果存續時間特別短，對企業來說肯定是比較不利的。

iii. 第三條第六項

我們理解因素六的可替代性應該從集團整體中的各企業有無生產經營的關聯性、商業收購的成本、時間效益性方面考慮，而不應簡單地從理論的可替代性出發考慮，這理解是否正確？譬如說 A 集團要收購 B 集團，B 集團下有位於多個國家的子公司，各子公司分別承擔不同的生產經營職能，A 集團的最終目的是對 B 集團作整體收購，儘管理論上 A 集團可以單間逐一收購，但是實務中出於商業效益性的考慮，A 集團不可能那樣做，這種情況應判斷為不具有可替代性，請問該理解是否正確？

國稅總局指出，企業在避稅地設立公司時，一般會考量當地的稅收環境、商業環境和監管等因素。因此，建議在對可替代性進行判定時，需要充分理解《企業所得稅法》第 47 條。稅務機關在處理間接股權轉讓的案例時，更多的從稅收的角度進行考量，除非企業能證明確有合理的商業目的，如 2015 年 7 號公告裡規定的安全港因素、集團內重組等情況可以排除的以外，正常情況下，稅務機關通常從稅收的角度出發去審視這項交易是否以避稅為主要目的，而企業對可替代性因素的考量更多的是從商業的角度去判斷，兩者會有不同的側重點。

iv. 第四條第二項

第四條第二項的“間接轉讓中國應稅財產交易發生前一年內任一時點，境外企業資產總額（不含現金）的 90% 以上直接或間接由在中國境內的投資構成，或間接轉讓中國應稅財產交易發生前一年內，境外企業取得收入的 90% 以上直接或間接來源於中國境內”中的資產總額構成和收入構成條件是否只要有一條滿足，此項條件即成立？

國稅總局指出，上述條件只要有一項滿足便成立。

v. 近期案例

浙江省關於非居民間接轉讓股權的案例受到關注。該案例中，被轉讓的境外企業，承擔了發行債券等融資功能，但受到境內企業資質審批和小股東溝通等因素的限制，無法直接轉讓境內企業，仍被認定為間接轉讓不具有合理的商業目的，從而

重新定性為直接轉讓居民企業而徵稅，引起不小的爭議。在實際操作中，各地稅務機關常常以轉讓的稅收結果作為“合理商業目的”判斷標準，但缺乏對於交易安排是否以稅收目的的分析判斷。國稅總局可否能整理一些近年的案例，進一步明確關於7號公告中“合理商業目的”的判斷標準？

國稅總局指出，關於合理商業目的的判斷標準確實比較複雜，國稅總局也在對近年來有關的案例進行相關的梳理工作，計畫於2017年將一些典型案例整理公佈。

A2. 軟件企業優惠

最初，如納稅人希望享受軟件產品的增值稅即征即退，必須取得軟件產業主管部門頒發的《軟件產品登記證書》或著作權行政管理部門頒發的《電腦軟件著作權登記證書》。而軟件企業要享受企業所得稅優惠，也須提供軟件企業認定證書和軟件產業主管部門頒發的《軟件產品登記證書》。2015年初，國務院取消了軟件企業和集成電路設計企業認定及產品的登記備案，導致操作中很多企業無法享受企業所得稅和增值稅優惠。請問這類企業應如何確保優惠享受？

國稅總局指出，國務院取消了軟件企業和集成電路設計企業認定及產品的登記備案，原來由軟件產業主管部門的頒發的《軟件產品登記證書》已經停止頒發；已經頒發過並仍在有效期內的證書還可以繼續使用。在增值稅層面，只要取得《軟件產品登記證書》或《電腦軟件著作權登記證書》中的任何一個證書即可享受增值稅即征即退的稅收優惠政策。在取消登記備案以前，企業在取得《軟件產品登記證書》前應事先取得《電腦軟件著作權登記證書》，因此在實際情況中，《軟件產品登記證書》的取消一般不會影響企業享受增值稅的即征即退的優惠政策。

在企業所得稅層面，登記備案取消後，財政部、國家稅務總局、發展改革委員會和工業和資訊化部聯合下發了《關於軟件和集成電路產業企業所得稅優惠政策有關問題的通知》（財稅【2016】49號），企業可以根據2016年49號文正常享受企業所得稅的優惠政策。

A3. 對賭條款稅務處理

在併購交易中，買方常常為了降低投資風險而使用對賭條款，約定在投資後的幾年內，根據收購資產的實際盈利和預測盈利之間的差異，賣方應給予買方補償。常見的包括兩種：

- 直接現金補償。
- 如果交易時買方是增發股份支付的，盈利補償會通過向賣方低價回購一定數量股份然後註銷。

請問這兩種情形下，買方取得的補償款／回購股份是否可以作為調整初始投資成本處理，不繳納企業所得稅？賣方支付的補償款／被回購的股份是否可以作為調整股權轉讓收入處理，申請退還已經繳納的企業所得稅？

國稅總局指出，已經接到部分有關對賭協定的案例。上述提出的處理方式，需要有關的政策法規作為依據。在政策法規沒有明確的情況下，通常需要進行個案處理。

注：目前關於對賭條款的稅務處理，只有海南地稅局發出文件表示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。看上去是針對第一個情形，但沒有明確對補償支付方的處理。（《海南省地方稅務局關於對賭協議利潤補償企業所得稅相關問題的復函》（瓊地稅函【2014】198號））

A4. “一帶一路”相關的企業所得稅特殊性稅務處理

財稅【2014】109 號文第三條對 100%直接控制的居民企業之間，以及受同一或相同多家居民企業 100%直接控制的居民企業之間按帳面淨值劃轉股權或資產，符合條件的且劃出方企業和劃入方企業均未在會計上確認損益的，可以選擇適用特殊性稅務處理。

目前內地企業在“一帶一路”的倡議下對外投資，或許出現兩個大型企業涉及境內外資產的重組合併，請問 109 號文裡被轉讓的“股權或資產”可以是指位於境外的資產或股權麼？在 109 號文下，即使被劃轉的是境外的股權／資產，劃出方和劃入方都是居民企業，不會造成中國稅收的流失。因此希望國稅總局可以考慮到企業的實際商業需要，明確執行口徑。

國稅總局指出，2014 年 109 號文對股權和資產是否是位於境外的資產或股權並沒有明確地界定。在轉讓境外資產的時候，境外資產位於不同的國家，需要參考資產所在國的會計準則和法律法規的要求，還需要考慮海外稅收的抵免問題。現行有效的法規中沒有明確可以按照上述方式進行處理，針對這個問題財政部和國稅總局曾進行內部討論，但尚未有定論，後續可能會補充出台相關文件進一步予以明確。

A5. 特殊性稅務處理

59 號文第七條規定了適用“特殊性稅務處理”的三種具體的跨境重組形式：

- (一) 非居民企業向其 100% 直接控股的另一非居民企業轉讓其擁有的居民企業股權，沒有因此造成以後該項股權轉讓所得預提稅負擔變化，且轉讓方非居民企業向主管稅務機關書面承諾在 3 年（含 3 年）內不轉讓其擁有受讓方非居民企業的股權；
- (二) 非居民企業向與其具有 100% 直接控股關係的居民企業轉讓其擁有的另一居民企業股權；
- (三) 居民企業以其擁有的資產或股權向其 100% 直接控股的非居民企業進行投資。

(a) 範圍

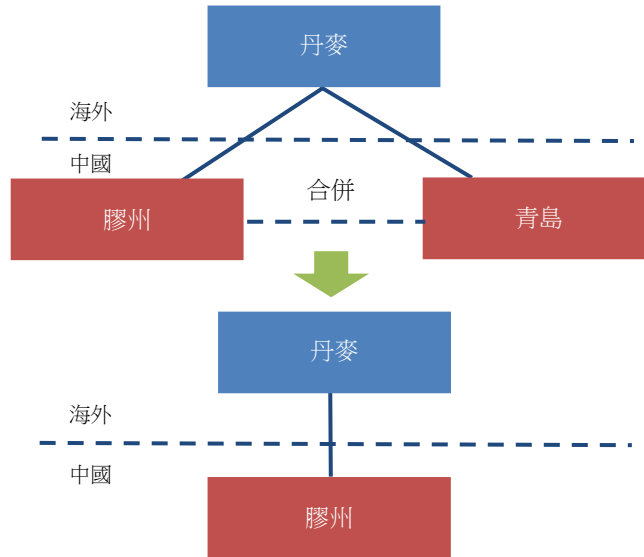
i. 非居民企業將其持有的居民企業股權轉讓給其境外母公司

目前 59 號文涉及跨境重組的特殊性稅務處理範圍非常狹窄，僅限於上面的三種情況，但企業重組過程中，有很多的其他交易類型也具有相同的性質（請看下面的例子），但無法享受特殊性稅務處理，讓企業無法理解。請問國稅總局是否可以參考第七條第（四）項：“財政部、國稅總局核准的其他情形”，由國稅總局進一步擴大可以適用特殊性稅務處理的範圍，並在政策制定期間，允許通過各地稅務機關上報國稅總局個案批復的方式，適用特殊性稅務處理？

國稅總局指出，2009 年 59 號文第 7 條規定了跨境重組業務中可以適用特殊性稅務處理的三種情形。特殊性稅務處理對居民企業的適用範圍比較寬泛，對非居民企業的適用範圍相對較窄且適用條件相對嚴格。根據國務院近期發佈的文件的指示精神，國家在大力清理案件的審批，因此國稅總局目前不太會對各地稅務機關提交的特殊性稅務處理的案件以個案批復的方式予以答覆。如果對特殊性稅務處理的適用範圍有所調整，將以發公告的方式進行明確。

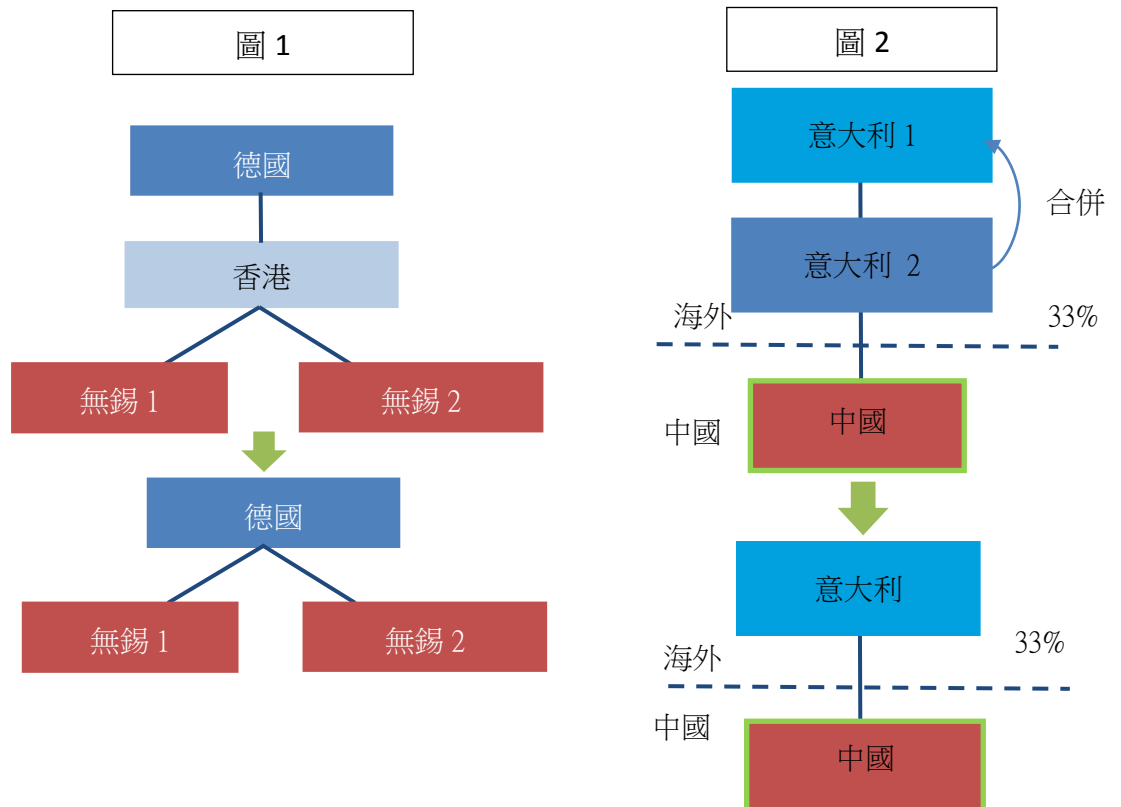
ii. 跨境重組

如果兩個由境外非居民企業控股的中國居民企業發生合併，是否會被視為跨境重組，從而需要滿足上述條件才能適用特殊性稅務處理？如果是的，由於被合併方的股權變化不屬於上述任何一種重組，似乎不能夠享受特殊性稅務處理。但實質上，在合併過程中，不會有任何的非股權支付，特別是對於同一非居民企業股東控制下的居民企業合併，沒有任何其他經濟利益的流入，如果按照一般性稅務處理確認所得並繳納企業所得稅，不是很合理。譬如說，青島稅務局曾經就受丹麥母公司控制的兩間中國子公司之合併給予特殊性稅務處理。



iii. 海外母公司的合併

我們理解不同的地方稅務局對海外母公司合併有不同稅務處理的方法。例如無錫稅務局曾經就圖 1 所示的情況給予納稅人特殊性稅務處理。但就相似的情況（如圖 2 所示），煙臺稅務局就否定了有關的處理。請問國稅總局有什麼看法？



國稅總局指出，本身企業合併的問題比較複雜，例如在青島案例中，既可以理解為青島公司將自己全部的資產轉讓給膠州公司後，履行清算和註銷手續；也可以理解為丹麥公司將持有青島公司轉讓給膠州公司，以實現吸收合併。因此上述合併是否屬於跨境重組，能否滿足特殊性稅務處理的條件，則需要主管稅務機關根據具體的案情進行個案處理。

在煙台稅務局處理的案例中，是境內的居民企業的母公司被其母公司收購合併後申請適用特殊性稅務處理，與青島稅務局受理的案例存在一定的差異，也可能有其他事實上的差異並未報導。根據稅收征管法的有關規定，申請適用特殊性稅務處理的案件，由基層稅務機關受理和管轄，國稅總局主要對相關政策進行解讀和業務指導。在前文也提到，企業合併的情況比較複雜，需要根據具體案情具體分析，如果嚴格執行 59 號文中關於跨境重組適用特殊性稅務處理的條件，煙台稅務局處理的案例可能不完全符合特殊性稅務處理的條件，當然這個案例也比較有爭議，目前正在進行行政訴訟的相關程序。

iv. 境外公司註銷

如果一個居民企業的境外母公司發生註銷，該居民企業的股權便會變動。59 號文關於跨境重組的條款也沒有具體列明這類交易涉及的股權收購可以享受遞延稅款的特殊性稅務處理。請問國稅總局會否將上述的情況納入特殊性稅務處理？

國稅總局指出，該案例和上述煙台稅務局處理的案例有一定的相似性。如果居民企業的境外母公司發生註銷，該公司應當根據所在國法律法規的有關要求履行必要的清算手續。但正如前文提到的，59 號文第 7 條規定了跨境重組業務中應滿足的適用特殊性稅務處理的條件，在 59 號文尚未重新修訂且未有新規定出台的情況下，我們認為應當嚴格執行 59 號文的有關規定。

v. 企業性質變更

如果一個居民企業的境外母公司發生企業性質變更(例如從法人企業變為合夥企業)，是否會被視為發生了該居民企業的股權轉讓？(例如認為由於母公司的身份變化，導致以後該居民企業股權轉讓的預提稅發生變化)。這案例是否適用特殊性稅務處理？

國稅總局指出，稅務機關內部曾就相關問題進行了討論；有的觀點認為，合夥企業不屬於法人，居民企業的母公司由法人企業變更為合夥企業，母公司的企業形式發生了變化，意味著居民企業的股東發生了變化，可以視為一種股權轉讓；但也有的觀點認為只是企業性質發生變更不應當視為股權轉讓；因此，就這個問題暫時沒有得出一個確切的結論。至於能否適用特殊性稅務處理，該案例不符合 59 號文第 7 條規定的任何一種情況，因此不能適用特殊性稅務處理。

(b) 事前裁定

如企業集團需要進行重大的集團重組，這些重組有可能適用特殊性稅務處理或可能觸發一般反避稅規則的使用。按照現行的稅務處理程序，在重組發生時稅務機關並不會出具書面的稅務意見，因此其稅務處理帶有一定的不確定性。如果企業希望增強重組發生時其稅務處理的確定性，能否在重組啟動前向稅務機關申請稅務事項事前裁定？

國稅總局指出，關於能否在重組啟動前向稅務機關申請稅務事項的事前裁定，在國稅總局層面尚未出台相關通知。部分省市，如江蘇省和廣東省，通過與大企業簽訂備忘錄等方式已經將事前裁定作為服務納稅人的一項措施。待新的稅收征管法出台後，國稅總局將出台相應的實施細則規定事前裁定，同時也會參考香港稅務條例中關於事前裁定的有關規定。

B. 營改增

B1. 關於營改增中境內單位跨境應稅行為適用增值稅免稅政策的定義

財稅【2016】36號文附件4中規定：

二、境內的單位和個人銷售的下列服務和無形資產免征增值稅，但財政部和國稅總局規定適用增值稅零稅率的除外：

(三) 向境外單位提供的完全在境外消費的下列服務和無形資產……

七、本規定所稱完全在境外消費，是指：

- (一) 服務的實際接受方在境外，且與境內的貨物和不動產無關。
- (二) 無形資產完全在境外使用，且與境內的貨物和不動產無關。

(a) 如何解釋實際接受方

其中，提供服務或無形資產的免稅要求是實際接受方在境外，並且與境內的貨物和不動產無關。請問對於實際接收方是如何解釋？是服務的接收方還是服務的受益人？

國稅總局指出，對於跨境服務是否在中國征增值稅，其實是涉及中國稅收管轄權的原則性問題。國際上很多徵收增值稅的國家針對這個問題也在進行探討。相對於貨物有實物載體，比較容易識別，服務是本身無形的，因此在對服務的進出口的判定上會有一定的困難和挑戰。現階段針對服務，國際上通行的慣例是消費地課稅，我國在執行時通常採用“屬人+屬地”的原則，即一項服務在中國境內消費了，中國有權就在中國消費的服務徵收增值稅；或者說服務的提供方或接收方有任何一方在中國境內，就應判定為境內的服務供應。

譬如說：一間中國的諮詢公司受海外公司的委託對境內的中資目標公司進行盡職調查，並輔助實施並購的義務，該項服務實際對外提供，但受益人可能是境內的目標公司及目標公司的原股東。由於目標公司的原股東是中國公司，是否不適用於該項服務的跨境免稅政策？

國稅總局指出，中國的一家諮詢公司受海外公司委託對中國境內的中資目標公司進行盡職調查，大體上可以判斷為境內公司向境外公司提供服務，但是否屬於“完全在境外消費”，需要參考財稅【2016】36號文附件4的規定。如果中國的諮詢公司是受海外公司委託對中國境內的公司進行盡職調查時，對目標公司的貨物或不動產進行調查和價值評估，意味著會與境內的貨物或不動產存在一定程度上的關聯，則不符合“完全在境外消費”的定義。

(b) 如何解釋與境內的貨物和不動產無關

另外，對於與境內的貨物和不動產無關，是否會擴大解釋為對境內的任何資產，包括無形資產，股權等（如上例）？

國稅總局指出，在起草有關“完全在境外消費”的條文時，規定服務與貨物或者不動產的關聯性是因為貨物和不動產是有形實體，比較容易識別，方便判定是否為“完全在境外消費”，通常不會擴大解釋為境內的任何資產，例如股權。無形資產有具體的稅目和範圍，轉讓股權不屬於轉讓無形資產的範圍。

例如大陸公司為海外企業提供軟件以及電路板測試服務，海外企業會通過郵遞方式提供企業的產品樣品給內地企業進行測試。測試完畢後，如合格，海外企業將銷售產品往境內。請問大陸服務提供商的測試服務是否可被認定為完全在境外消費的技術／諮詢服務，適用免稅或零稅率的規定？

國稅總局指出，在上述案例中，測試服務在中國境內完成的，而且測試後的電路板也是要銷往中國境內的，相當於大陸公司為需要進口的貨物進行測試。即使電路板測試服務是在境外完成，但測試後的電路板也是需要進口到中國境內，為境內的貨物進行測試，且測試行為發生在中國境內，不符合完全在境外消費的原則，上述服務不符合跨境應稅行為適用增值稅零稅率和免稅政策。

國稅總局指出，在發佈財稅【2016】36號文以後，國稅總局又發佈了關於《營業稅改征增值稅跨境應稅行為增值稅免稅管理辦法（試行）》的公告（國家稅務總局公告【2016】29號），其中對於跨境服務的判定和免稅條件進行了更詳細的規定，納稅人可以進行參考。

B2. 境外單位向境內單位銷售完全在境外發生的服務的增值稅免稅政策的定義

- (a) 若是境外公司向境內公司提供服務，對於適用附件 1 中“第十三條 境外單位或者個人向境內單位或者個人銷售完全在境外發生的服務”中的“完全發生在境外”有沒有進一步的解釋？

國稅總局指出，“完全發生在境外”不以人的物理位置來判定，服務提供地和人所處的物理位置有時並不一一對應，僅以人的物理位置來判定服務提供地是否在境外其實是不合理的，因此才會引入“完全在境外消費”的概念。在判定是否為“完全在境外消費”，以與境內的貨物或不動產有無關係為判定標準。如果與境內的貨物或不動產有關係，那就不屬於完全在境外發生的服務。

- (b) 譬如，一間中國公司是從事轉口貿易的企業，它從境外採購貨物，同時銷售給國外，所有交易全部發生在境外。它委託一家境外單位負責開拓海外市場，開發客戶，並支付一定的佣金給該境外單位。這樣的佣金，是否能適用“完全發生在境外”的定義，從而境外單位沒有在中國產生增值稅納稅義務，中國的公司也無須代扣代繳該筆稅金？

國稅總局指出，中國公司從境外採購貨物之後銷售給境外購貨方，整個過程交易在境外發生，不屬於增值稅的徵稅範圍，無需繳納增值稅；中國公司委託境外公司拓展海外市場、開發海外客戶，對於服務的提供方來說，境外公司向中國公司提供拓展海外市場的服務完全在境外發生且在境外消費，提供的服務與中國的貨物或者不

動產沒有關係，那麼境外單位的服務不屬於增值稅的應稅範圍，中國公司無需代扣代繳增值稅

B3. 不動產

業主在 2016 年 4 月 30 日之前取得的不動產（如同一棟的建築物），分別租給不同租戶，可以部分適用簡易徵收，部分適用一般計稅方式嗎？如果可以的話，是否應該根據合約來計算？

國稅總局指出，針對同一建築物的不同單元，可以部分適用簡易徵收、部分適用一般計稅。例如，出租人將同一棟樓（取得的時間為2016年4月30日前）裡的三個單元出租給三個不同的承租人，出租人和承租人可以選擇適用簡易計稅或一般計稅方法，劃分的主要依據是不動產租賃合同，對不同的合同可以採用不同的計稅方法。

上述不動產是否包括先租賃再轉租出去，沒有在賬上記錄固定資產的情況？

國稅總局指出，針對不動產轉租，在判斷是否屬於新舊項目，不以租賃的不動產原始取得的時間，而應以出租方取得該轉租的不動產的時間為準。如果出租方在取得該轉租的不動產的時間晚於2016年4月30日，那就應當視為新項目適用一般計稅方法。

B4. 土地使用權

36 號文件相關規定：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），以取得的全部價款和價外費用，扣除受讓土地時向政府部門支付的土地價款後的餘額為銷售額。

內地政府招商引資時，承諾會以無償提供土地或土地出資的形式，為企業提供土地使用權或者接受出資的土地使用權，企業在日後轉讓房產時是否不可剔除土地價值計算銷項稅？

國稅總局指出，針對土地出讓金的扣除是有明確的要求，即房地產開發企業應向土地管理部門或受政府委託收取土地出讓金的單位支付土地出讓金，並取得省級以上財政部門的票據後才可以扣除。在上述案例中，房地產企業以無償方式取得土地，沒有支付土地出讓金（對價），沒有取得相應的抵扣憑據，因此就不存在扣除土地價值的問題。

B5. 保險業

(a) 扣減項目

營改增後，保險業納入增值稅範圍，請問具體可以扣減哪些進項稅？

國稅總局指出，並沒有對保險業的進項稅抵扣有特殊要求和規定，可以比照其他行業來執行進項稅抵扣政策。

(b) 進項稅轉出

如果理賠金不用繳納增值稅，那些損失貨物有關的進項稅是否要轉出？

國稅總局指出，保險理賠金是一種賠付，沒有對應的提供增值稅應稅服務，因此不征增值稅；現行有效的文件只對增值稅免稅、簡易計稅、非正常損失等項目規定進項稅轉出，針對不徵稅收入沒有明確規定需要做進項稅轉出處理的，就不需要轉出。

B6. 酒店業

酒店出具的發票，是否要把房費和餐飲費分開出具開票，房費的進項稅才能抵扣？

國稅總局指出，現行有效的文件沒有規定必須把房費和餐飲費分別或合併開具增值稅專用發票。除明確規定不得開具增值稅專用發票的情形，如用於集體福利、個人消費等項目的不得開具增值稅專用發票以外，沒有明確規定不得開具增值稅專用發票的一般來說就可以開具增值稅專用發票。但在抵扣時，無論房費和餐飲費是合併開成一張發票還是分別開成兩張發票，只有針對房費（住宿費）的項目才可以抵扣，餐飲費不得抵扣。當然房費（住宿費）的抵扣也要符合進項稅抵扣的有關規定，例如用於集體福利、個人消費等項目的住宿費也是不得抵扣的。

B7. 個人消費項目

有些個人消費項目，進項不能抵扣銷項稅，例如個人交通費，其實這些有可能是公司承擔的，應作為營運的費用，不能抵扣是不合理。我們建議公司可以要求服務提供者開具以公司為抬頭的增值稅專用發票，並可以抵扣它們的銷項稅。請問國稅總局有何看法？

國稅總局指出，個人消費項目不得進行進項稅抵扣符合增值稅的基本理念。在整個增值稅鏈條中，各個環節的增值稅稅負最終將傳遞到消費者個人，消費者個人最終成為增值稅的負稅人，所以對於個人消費者來說不存在進項稅抵扣。既然個人消費項目不能抵扣，開具增值稅專用發票也就沒有意義了。

可否發出通函，總結哪些簡易徵收的增值稅是可以抵扣銷項？哪些以一般納稅人徵收的增值稅，不能作為進項抵扣銷項？

國稅總局指出，針對簡易徵收的增值稅項目可以抵扣銷項稅和一般納稅人徵收的增值稅不能作為進項抵扣的規定，散見在現行有效的不同的文件中，國稅總局暫時沒有對上述項目做總結和解讀的計畫，但是會考慮納稅人的提議。

稅局是否有措施賠償納稅人因營改增過渡期間，可能增加的稅負？

國稅總局指出，按照國務院文件的精神和李克強總理的要求，“營改增”後的稅負只減不增是指針對整個行業的稅負只減不增，而非每個納稅人的稅負只減不增。營改增後，行業稅負測算已經細分到23個行業，針對這23個行業的整體稅負可以做到只減不增，但無法保證每個納稅人的稅負都下降，不可避免會存在某些納稅人因“營改增”導致稅負上升的情況。國稅總局會儘量考慮各個行業的特點，保證各個行業的整體稅負下降，但在沒有統一適用的增值稅稅率和各行業政策都有差異的情況下，很難保證每個納稅人的稅負都是減少的。

C. 轉讓定價

C1. 事前裁定

對於達成事前裁定(APA)的企業，在年度終結進行轉讓定價調整時，會在海關碰到一些困難，譬如進口貨物需要調減採購價格，之前繳納的關稅能否退還？再譬如生產企業出口免抵退稅，因出口價格的變動而對出口退稅的變動，達成的 APA 協定能否得到的海關部門、增值稅出口退稅部門的支持？

國稅總局指出，企業與稅務局事先達成了預約定價安排，但在實際執行中可能存在一些出入，對於銷售貨物企業來說，會在年末進行部分調整，如調整境外採購價格和出口價格。就目前來講，對於稅企事先達成的預約定價安排，企業應當進行相應的稅務處理，同時進行調整和監控，以避免發生類似的情況。同時，稅務機關也在與海關部門商討，建立資訊交換機制，使得海關部門能夠接受並認可稅企之間的預約定價安排。在現行法規中尚未有明確的條款規定之前繳納的關稅可以申請退還。

D. 個人所得稅

D1. 外籍個人

一個外籍個人受雇於一家香港公司，因為業務需要同時兼任內地關聯公司的高層，包括以下情況：

情況一：同時擔任內地公司的法人代表和董事；

情況二：同時擔任內地公司的總經理；或

情況三：同時擔任內地公司的董事和總經理。

作為內地公司的上述高層，該外籍個人每年只須來華參加幾次主要會議，每次在華逗留時間都很短。此外，由於內地公司的大部分日常工作已由其他管理人員執行，該外籍個人因為上述職務而來華工作的時間在一年或者任意 12 個月以內均未超過 183 天。

在上述三種情況之下，假如該外籍個人的工資薪金完全由受雇的香港公司直接支付與承擔，而其他國內關聯公司沒有向該外籍個人支付任何工資、福利費用或者董事費，是否可以根據國稅發【1994】148 號文第二條和國稅發【2004】97 號文第三條第一款的規定，豁免繳納中國個人所得稅？

國稅總局指出，針對上述案例提及的情況，該外籍個人受雇於香港公司，同時兼任內地公司的高層，並履行相應的職責，但其工資薪金全部由境外公司支付與承擔，這種情況本身不符合企業正常經營規則。因此，國稅總局認為應對上述案例進行反避稅調查，確定不存在避稅的情況後，再依據相應的文件判定是否應繳納個人所得稅。

D2. 個人所得稅改革

個人所得稅改革方案目前的進展如何？2016 年下半年是否會開啟部分改革？

國稅總局指出，正在聯合財政部的有關部門對個人所得稅改革的方案進行商討和討論，可以預計在 2016 年下半年還不會開啟個人所得稅的改革，具體的改革措施可能會在 2017 年或 2018 年開啟。

D3. 個人所得稅法實施條例

根據個人所得稅法實施條例第二十八條，附加減除費用適用的範圍包括“在中國境內有住所而在中國境外任職或者受雇取得工資、薪金所得的個人”。如果在中國有住所的個人受雇於海外公司，然後又被海外公司派遣到中國工作，這種情況是否屬於“在中國境內有住所而在中國境外任職或者受雇取得工資、薪金所得的個人”，可以享受附加減除費用？

國稅總局指出，在中國有住所的個人，受雇於海外公司並取得工資薪金，可以享受每月4800元的扣除額；但如果該員工從受雇的海外公司派回中國公司工作，並在中國境內取得工資薪金，針對來源於中國境內的所得，應享受每月3500元的扣除額。

D4. 社會保險金

可否明確外國人的外國雇主按當地要求繳納的社會保險金，是否視為該外國人的個人所得稅所得額？

國稅總局指出，外國人的外國雇主按照當地要求繳納的社會保險金，一般情況下應視為個人應納稅所得。

E. 其他

E1. 境外非政府組織

- (a) 中國於2016年4月通過了《中華人民共和國境外非政府組織境內活動管理法》，提出境外非政府組織在中國境內開展活動，應當依法登記設立代表機構，未登記設立代表機構需要在中國境內開展臨時活動的，應當依法備案。這是否意味著今後的非臨時在中國開展活動的非政府組織均需要登記成立代表處，並按照經費支出計算核定利潤的方式繳納企業所得稅計增值稅？

國稅總局指出，針對境外非政府組織在中國境內開展活動所涉及的稅務問題，可以做如下理解：在企業所得稅的方面，可以按照經費支出方式核定利潤或據實申報的方式繳納企業所得稅；在增值稅的方面，根據增值稅的原理，應根據境外非政府組織是否在中國境內實施增值稅應稅行為來判定是否繳納增值稅，而非簡單地根據經費支出核定計算增值稅。

- (b) 另外，有許多境外非政府組織已經在中國境內通過一些合作方開展活動，並從境內收取各種費用（如會員費，考試認證費等）。目前對於這種境外非政府組織從境內獲取的收費，是否有統一的稅收政策及徵收口徑？

國稅總局指出，針對境外非政府組織在中國境內收取的會員費、考試認證費，應先判定其性質，例如屬於勞務還是特許權使用費等；如果是勞務，則需要對上述境內非政府組織是否在中國構成常設機構做出判斷，目前尚未有統一的稅收政策和徵收口徑，應個案分析。