



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

2013

前言

香港會計師公會非常榮幸能與國家稅務總局於 2013 年 7 月 19 日在北京舉行交流會議，並就不同稅務範疇的議題進行了誠摯的討論和交流。

以下是由我會準備的會議摘記。請注意該摘記只可視作一般性的參考文件，並不會對任何與會人員構成約束力。另外，由於國家稅務總局自會議結束後發出了關於營業稅改征增值稅的新公告。因此，本摘記中該部份的內容未能反映最新的情況。如欲瞭解營業稅改征增值稅的最新發展，請查閱有關的公告。在應用會議摘記內容到你的特定情況前，請尋求專業意見。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。

會議摘記

討論事項

A. 企業所得稅

- A1 公允價值變動和投資性房地產的折舊扣除
- A2 股權激勵計畫
- A3 服務費及管理費
- A4 境外繳納所得稅稅額的問題
- A5 境外分支機構盈利抵扣的問題

B. 香港和內地稅收安排

- B1 關於請香港特別行政區稅務主管當局出具居民身份證明的函
- B2 信息交換
- B3 30 號文及 124 號文申請退稅的問題

C. 跨境重組

- C1 特殊稅務處理的條件
- C2 國稅函 [2009] 698 號中股權轉讓的“股權”和“轉讓”如何定義？
 - (a) 轉讓優先股等普通股以外的股權
 - (b) 分派股息是否屬於“轉讓”
- C3 間接轉讓是否在實質上為直接轉讓的問題
 - (a) 純粹作為全球子公司的投資控股平台而設立的特殊目的實體是否會被認為具有商業實質？
 - (b) 滿足商業實質要求的問題
- C4 判定股權轉讓是否獲得實質收益的問題
- C5 關於財稅 [2009] 59 號的問題
 - (a) 關於放寬被收購企業股權/資產的 75% 的要求

- (b) 關於 100% 直接和間接控股的問題
- (c) 關於 698 號文與 59 號文的關係
- (d) 關於同一控制的問題
- C6 間接轉讓預提所得稅計算的問題
- C7 架構重組的問題
 - (a) 關於特殊重組處理的問題
 - (b) 關於評估報告的問題

D. 常設機構

- D1 19 號公告的問題
 - (a) 派遣企業同時參與評核被派遣人員的工作成績可能產生中國納稅義務的問題
 - (b) 關於 19 號公告和 75 號文不一致的問題
 - (c) 關於繳納個人所得稅與繳納企業所得稅的關係
- D2 關於稅收協定中如何判斷 6 個月的條款

E. 基金和股票

- E1 合資格境外機構投資者，人民幣合資格境外機構投資者計畫，及人民幣基金（合資格境外有限合夥人制度）

F. 個人所得稅收

- F1 16 號公告
 - (a) 擴展至包括股票期權所得的雙重徵稅問題
 - (b) 關於外國稅收抵免申請的問題

G. 營業稅改征增值稅

- G1 跨境支付的特許權使用費、租金
- G2 服務出口的免稅待遇申請程序
- G3 試點服務範圍
- G4 完全在境外消費的應稅服務
- G5 技術轉讓的過渡政策
- G6 免稅項目的進項稅額的轉出問題

H. 其他

- H1 關於註冊居民企業的中國稅務居民申請
- H2 關於不同地區的稅務機關執行尺度和判定結果有所差異的問題
 - (a) 營改增實際操作上的不同

出席人員

國家稅務總局

張志勇	副局長
俞書春	港澳台辦公室副巡視員
付瑤	港澳台辦公室台港澳處處長
付樹林	港澳台辦公室非居民處處長
黃素華	港澳台辦公室征管協作處處長
宋哲	所得稅司企業所得稅一處調研員
何道成	所得稅司企業所得稅二處調研員
姚元	所得稅司個人所得稅一處副處長
章凱燕	教育中心考試管理處副調研員
曾令琪	貨物勞務稅司增值稅處主任科員
陳峰	港澳台辦公室台港澳處主任科員

香港會計師公會

陳錦榮	副會長
陳美寶	副會長
丁偉銓	行政總裁兼註冊主任
譚振雄	稅務專項學會執行委員會副主席及內地稅務小組委員會召集人
官穎兒	內地稅務小組委員會會員
麥浩聲	內地稅務小組委員會會員
蕭詠恩	內地稅務小組委員會會員
伍律善	畢馬威會計師事務所中國稅務高級經理
陳瑩	德勤華永會計師事務所（特殊普通合伙）稅務經理
譚錦章	會員及公會事務總監
林淑文	專項發展副總監
張勤	北京辦公室代表
程悅盈	專業發展助理總監
黃偉倫	專項發展經理

討論事項

A. 企業所得稅

A1. 公允價值變動和投資性房地產的折舊扣除

財稅 [2007] 80 號第三條曾明確“企業以公允價值計量的金融資產、金融負債以及投資性房地產等，持有期間公允價值的變動不計入應納稅所得額，在實際處置或結算時，處置取得的價款扣除其歷史成本後的差額應計入處置或結算期間的應納稅所得額”。但 80 號文後來被廢止了，請問在實際操作中是否仍應按第三條的原則作企業所得稅處理？

國家稅務總局參與人員：80 號文件雖然已被廢止，但是因為和新的稅法內容沒有衝突，所以原來規定的原則繼續適用。公允價值變動不是實際交易行爲，非實際交易行爲一般不確認為收入和成本，不計入應納稅所得額。

另外，按公允價值計量的投資性房地產在會計上不確認折舊。但由於投資性房地產一般是收取租金的，按企業所得稅法確認了收入，相應應該也允許扣除折舊。但目前各地稅務機關口徑不一致。國稅總局是否會出台文件明確折舊的扣除？

國家稅務總局參與人員：國家稅務總局 2012 年 15 號公告第八條規定，對企業依據財務會計制度規定，並實際在財務會計處理上已確認的支出，凡沒有超越《企業所得稅法》和有關稅收法規規定的稅前扣除範圍和標準的，可按企業實際會計處理確認的支出，在企業所得稅前扣除，計算其應納稅所得額。15 號公告的目的是為減少稅務會計差異。目前會計上按公允價值計量的投資性房地產不提折舊，基於減少稅務會計差異的原則，因此在稅法上也無法認可扣除折舊。但是這項政策將來是否會被修訂，正在研究協調中。

A2. 股權激勵計畫

國家稅務總局公告 2012 年第 18 號對居民企業實施股權激勵計畫的所得稅扣除事宜作了規定，其中國內集團內成員企業員工參與集團股權激勵計畫時，是否可以按照 18 號公告獲得所得稅扣除？如果可以扣除的話，享受扣除的主體是上市公司，還是該成員企業？

在跨國公司的集團股權激勵計畫中，境內成員企業的員工也會參與境外註冊並在境外上市的母公司的該項計畫。如果境外母公司把股權激勵相應的支出分攤給境內成員企業，境內成員企業是否可進行所得稅扣除？

此外，如境內成員企業的員工已就有關股權激勵所得繳納個人所得稅，稅局機關是否可以開具稅務憑證，讓境內成員企業向境外上市母公司支付相關的費用分攤？

國家稅務總局參與人員：國家稅務總局 2012 年 18 號公告涵蓋了境內和境外上市的居民企業和境內非上市公司，但只是針對本企業的股權激勵計畫，該企業必要比照《管理辦法》的規定建立職工股權激勵計畫，且在企業會計處理上按我國會計準則的有關規定處理，才可進行稅前扣除。因成員企業沒有建立職工股權激勵計畫，非本企業（包括成員企業）的不允許在企業所得稅前扣除。有關跨國公司的境內境外費用分攤問題，18 號公告並未涉及，目前國家稅務總局認為由於跨國公司問題複雜，稅務機關在操作中難以把握，暫不允許境外企業向境內集團公司分攤此類費用。將來這項政策有可能會變動，但是由於擔心法規被濫用，即使將來允許境外企業向境內集團公司分攤此類費用，也會設計很多前置條件。

A3. 服務費及管理費

根據企業所得稅法的相關規定，企業發生的與取得收入有關的服務費准予在計算應納稅所得額時扣除，而企業之間支付的管理費則不得扣除。在實際操作中，各地稅務局對管理費的詮釋各有不同。有些地方稅務局，只因有關費用是由海外關聯企業收取，就簡單地視之為管理費，不批准國內企業作為稅前扣除的費用。

問題：請問國家稅務總局是否考慮發出指引區別服務費與管理費，闡釋相關扣除準則以減少納稅人的疑慮？

國家稅務總局參與人員：近兩年這些問題比較凸顯。這些問題主要涉及兩個層面：第一個層面是侵蝕稅基問題，第二個層面是境外母公司是否要交預提所得稅問題。關於防止侵蝕稅基問題，目前主要是按照企業所得稅法相關規定，確認費用的真實性、相關性和合理性。

補充問題：對於海外提供的服務，在實務中，最困難的是如何證明這些服務是在海外提供的。為了證明這一點，需要提交哪些文件？

國家稅務總局：關於服務費的支付問題，舊稅法中母公司不能向子公司分攤管理費。理由是兩家企業間的費用支付必須是具體的，不能是抽象的。因此一直以來，基層稅務機關在實際操作中都要求企業提供證明以支持這些費用的真實性、相關性及合理性。將來可能考慮提供更多指引及明確相關的操作程式，促進企業文件保存和稅務機關事後調查的相互配合。例如證明費用的真實合理，可以考慮提供仲介機構出具的鑒證報告等。

A4. 境外繳納所得稅稅額的問題

境外預繳並取得預繳憑證的稅款是否可在當年匯算清繳時抵扣？根據企業所得稅法實施條例第 77 條，已在境外繳納的所得稅稅額允許抵扣，“已在境外繳納的所得稅稅額”是指企業來源於中國境外的所得依照中國境外稅收法律以及相關規定應當繳納並已經實際繳納的企業所得稅性質的稅款。此後的 125 號文和 1 號公告也只是重申了該可抵免境外所得稅稅額，“是指企業來源於中國境外的所得依照中國境外稅收法律以及相關規定應當繳納並已實際繳納的企業所得稅性質的稅款”。預繳的稅款是否符合應當繳納並已實際繳納的概念？具體舉例而言，企業在完成 2012 年企業所得稅匯算清繳時（即 2013 年 5 月 31 日前）尚未收到香港利得稅 2012/13 課稅年度的最終評稅，然而根據香港實行的暫繳稅制度要求企業已在 2012 年繳付了按上一年度利得計算的 2012 年度暫繳稅，該暫繳稅是否符合“已在境外繳納的所得稅稅額”從而可以在 2012 年匯算清繳時獲得抵扣？

國家稅務總局參與人員：境外繳納的稅款抵免按年度進行。預繳的稅款不是企業真實繳納的稅款，不能抵扣，應當以年度匯繳數據為準。如果境內境外納稅年度不同，可以根據國家稅務總局 2010 年 1 號公告第 11 條第 3 款的相關規定執行。

補充問題：如果企業當年的境外所得稅涉及訴訟，金額到 3、4 年後才最終確定，而徵管法第五十一條提到，“納稅人超過應納稅額繳納的稅款……納稅人自結算繳納稅款之日起三年內發現的，可以向稅務機關要求退還多繳的稅款並加算銀行同期存款利息，稅務機關及時查實後應當立即退還……”，請問境外繳納稅款抵扣是不是會受到徵管法中規定的 3 年期限所影響呢？

國家稅務總局：不會受到徵管法中 3 年期限的影響，只要是實際境外支付的稅款，均允許抵扣。總局現正研究是應當追溯到相關年度逐年還原調整還是在申請抵扣的當年調整。

A5. 境外分支機構盈利抵扣的問題

境外分支機構的盈利是否可以抵扣境內企業以前年度的虧損？舊版企業所得稅申報表填表說明中載明境外應稅所得可用於彌補以前年度虧損額：第 22 行“加：境外應稅所得彌補境內虧損：依據《境外所得計征企業所得稅暫行管理辦法》的規定，納稅人在計算繳納企業所得稅時，其境外營業機構的盈利可以彌補境內營業機構的虧損”。但新版說明中已無明確指示。125 號文和 1 號公告對此問題亦沒有明確規定，但是在實際操作中，系統申報時（如北京）系統設計不允許當年境外的盈利彌補境內企業以前年度的虧損，手動填寫的申報表亦會被要求更正。請說明境外營業機構的盈利是否可以抵扣境內企業以前年度的虧損。

國家稅務總局參與人員：稅法 11 條規定，允許境外盈利抵免境內虧損。因此以前年度虧損也屬於可以抵扣的範圍。稅務申報系統應不存在刻意不允許當年境外的盈利不得彌補境內企業以前年度虧損的設計。企業可就此事和主管稅務機關再行溝通。

B. 香港和內地稅收安排

B1. 關於請香港特別行政區稅務主管當局出具居民身份證明的函

根據國稅函 [2007] 403 號文（第三條）：為適用中港稅收協定安排，香港稅收居民在向香港稅務局申請開具香港居民身份證明時，必須出具內地主管稅務機關開具的《關於請香港特別行政區稅務主管當局出具居民身份證明的函》，否則香港稅務局不接受相關申請。這給香港稅收居民增加了行政成本，而且有些內地稅務機關出於種種原因回拖延開具《關於請香港特別行政區稅務主管當局出具居民身份證明的函》。請問國稅總局可否考慮刪除國稅函 [2007] 403 號文（第三條）中該項關於由內地主管稅務機關開具“函”的要求？這樣香港稅務局才可相應調整優化出具香港居民身份證明的流程。

國家稅務總局參與人員：香港居民身分認定是目前高頻發生的事情。最近國家稅務總局正和香港方面磋商，將進一步明確這一問題。總的原則是：a. 不要求每個納稅人都獲取香港稅務局出具的證明，只針對於其香港稅收居民身份有嫌疑的納稅人才要求香港稅務局出具證明；b. 香港稅務局必須獲得內地稅務局的轉介函才會接受申請，驗證其居民身份後再開出香港居民身份證明；c. 對希望享受稅收優惠待遇的納稅人嚴格把關。因此，基於以上原則，該要求是合理的。目前據瞭解香港稅務局已經設計了不同的表格，對香港登記註冊公司和海外登記註冊公司分開管理以改善相關居民身份申請的流程。

B2. 信息交換

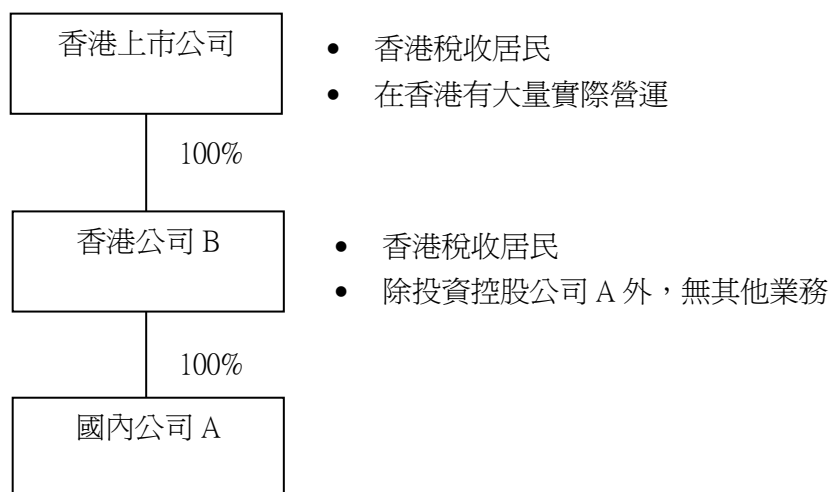
內地稅務機關在審核香港和內地稅收安排的申請時，可能需要香港稅務局提供香港居民申請人的一些資訊，應按照香港和內地稅收安排的第二十四條（信息交換）程式執行。

請問，目前在內地執行信息交換條款的時候，是怎樣的流程？國稅總局是否會通知該香港居民申請人或內地支付款項的支付方？

國家稅務總局參與人員：信息交換的流程，總局有內部文件制定了詳細規程，需要地方稅務機關匯報總局及取得批准後，方可向香港稅務局發送信息交換要求。目前香港稅務局對每項信息交換要求均會回應，需時約 3 個月。關於是否通知納稅人的問題，據瞭解香港稅務局是會通知納稅人的，總局尊重香港稅務局的操作管理規則。

B3. 30 號文及 124 號文申請退稅的問題

企業 A 控股架構如下：



由於香港公司 B 並無大量實際營運，國內公司 A 於 2011 年向香港公司 B 派發 2010 年股息時並無申請 5% 優惠稅率，已按 10% 稅率繳納股息預提稅。

問題：在 30 號文生效後，香港公司 B 能否根據 30 號文及 124 號文申請退稅？

國家稅務總局參與人員：根據國稅發 [2009] 124 號文的相關規定，企業在 3 年之內都可以申請享受稅收協定待遇。企業能否享受稅收協定待遇，可根據以前的國稅函 [2009] 601 號文判斷，30 號文是對 601 號文判斷受益所有人的補充說明，其生效時間不應影響企業能否享受稅收協定待遇。

C. 跨境重組

C1. 特殊稅務處理的條件

財稅 [2009] 59 號文件《關於企業重組業務企業所得稅處理若干問題的通知》（“59 號文”）的第五條和第七條列出了適用特殊性稅務處理的股權轉讓交易的條件。其中第五條第一款規定的條件為“具有合理的商業目的，且不以減少，免除或者推遲繳納稅款為目的”。此外，第七條第一款亦規定了跨境重組交易適用特殊稅務處理的其中一個條件為“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”。

實際操作中有部分地方稅局將第七條第一款擴大解釋為包括股息預提所得稅變化的情況。請問國家稅務總局對此擴大解釋有何看法？

國家稅務總局參與人員：59 號文第七條第一款是指股權轉讓所得的預提所得稅稅負，不是指股息的預提所得稅稅負。因此，重組引致將來派發股息得到稅務協議

的優惠待遇，不會被認為是以減少稅款為目的。但是有一種情況，總局是不認可的。例如中國公司有巨額的未分配利潤，在 BVI 控股時不分配，待轉到香港控股後，就立刻分配股息。這種情況下，除非企業選擇放棄對股權轉讓前的未分配利潤享受 5% 的優惠預提所得稅率，否則不允許企業享受特殊重組待遇。

C2. 國稅函 [2009] 698 號中股權轉讓的“股權”和“轉讓”如何定義？

(a) 轉讓優先股等普通股以外的股權

轉讓優先股等普通股以外的股權是否需要按照 698 號文進行申報？優先股與普通股的區別主要在於權利範圍和盈利分配次序。優先股股東一般沒有選舉權和被選舉權，對股份公司的重大經營無投票權。分配盈利時，擁有優先股票的股東則比持有普通股票的股東先獲得分配。如果需要申報，該些股權的持股比例如何計算？

(b) 分派股息是否屬於“轉讓”

請問向境外投資方（實際控制方）以分派境外控股公司（間接持有中國居民企業）股份的形式分派股息是否屬於“轉讓”而需要按照 698 號文進行申報？

國家稅務總局參與人員：不管股權或行為的名稱是什麼，也不會影響判斷是否構成“股權轉讓”，關鍵是看股東是否有改變。如果是非上市公司，只要股東有變更，就是股權轉讓。如果是上市公司，要看銷售對象、股權數量、對價是否是事先確定的，如是事先確定的，則屬於股權轉讓。優先股仍然是股權的一種，優先股持有者仍然是股東，只是股東權利有所不同。因此，優先股持有者的轉變，會作為股權轉讓來處理，優先股持股比例還是按照投入時的成本比例來計算。

C3. 間接轉讓是否在實質上為直接轉讓的問題

非居民企業發生股權轉讓根據國稅函 [2009] 698 號進行申報後，稅務局將考慮間接轉讓是否在實質上為直接轉讓（運用“穿透”原則）。以下問題提請國家稅務總局解答：

(a) 純粹作為全球子公司的投資控股平台而設立的特殊目的實體是否會被認為具有商業實質？

國家稅務總局參與人員：關於 698 號文提到的間接轉讓，總局正在制定一份補充文件，這份文件會結合一般反避稅的判斷。在判斷商業實質的時候，會考慮不同因素：包括公司是否屬於空殼公司，公司是否有實質經營活動，根據財務報表在當地是否取得收入，在當地是否申報企業所得稅等。

(b) 滿足商業實質要求的問題

特殊目的實體是否必須僱用營運員工方可滿足商業實質的要求？國家稅務總局如何看待合同研發安排中的知識產權持有公司，其承擔研發活動的職能和風險，並收取專利權使用費，但並無營運員工，而僅有董事負責以上的戰略規劃。

國家稅務總局參與人員：員工並不是判斷商業實質的必要條件，只是參考因素之一。主要原則是企業是否有實質的運營。比如有些企業名義上雇傭了員工，但是這些員工並不真正參與企業運營，這就不能符合商業實質的要求。

C4. 判定股權轉讓是否獲得實質收益的問題

在判定股權轉讓是否獲得實質收益時，是否會考慮股權轉讓相關的財務處理方式？假設境外公司進行首次公開發售而上市，其會計處理中會將上市價超過投資成本的部分確認為投資收益，但此投資收益僅為帳面收益，公司並未獲得現金或實際收益。在這種情況下，稅務局是否會將該財務處理方式視為判定股權轉讓是否獲得實質收益的因素之一？

國家稅務總局參與人員：關鍵是看實質，即是看其是否取得實際收入，而不是看會計處理。因此，若投資收益僅為帳面收益，一般是不會被視為因股權轉讓而獲得實質收益。

C5. 關於財稅 [2009] 59 號的問題

(a) 關於放寬被收購企業股權/資產的 75% 的要求

根據 59 號文第七條規定，企業發生涉及中國境內與境外之間（包括港澳台地區）的股權和資產收購交易，若同時符合 59 號文的第五條規定的條件以及第七條內列出的四個條件，就可選擇適用特殊性稅務處理規定。由於第七條列出的四個條件中的前三個條件對轉讓方和受讓方的股權關係有嚴格的規定（即轉讓方必須 100% 控股受讓方），我們理解這樣規定的精神是確保符合條件的股權/資產收購交易是在集團內部進行的（即轉讓方沒有把股權/資產轉讓給第三方），我們也瞭解到這是國家稅務總局在處理股權/資產收購交易時的一個重要精神，即對於集團內部的重組暫不徵稅，直到集團將重組的資產轉讓給第三方並實現收益時才徵稅。國家稅務總局會否考慮放寬第六條（二）及（三）內的對於被收購企業股權/資產的 75% 的要求，既然能滿足第七條列出的前三個條件的其中一個，即確保是內部重組，即可選擇適用特殊性稅務處理規定？

國家稅務總局參與人員：不會考慮放寬，必須要符合法律規定的條件。

(b) 關於 100% 直接和間接控股的問題

59 號文中關於涉及境內外重組是否滿足特殊重組的條件（第七條的第一款）：

（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。其中：非居民企業必須是向其 100% 直接控股的非居民企業轉讓其擁有的居民企業股權才可以，100% 直接控股的考慮是什麼？為什麼 100% 間接控股不能符合特殊性稅務重組？

國家稅務總局參與人員：必須是直接持股，不能是間接持股。因為間接控股難以確定是幾層控股關係，中國稅務局機關難以把握，所以不允許間接同一控股，必須是直接同一控股。

(c) 關於 698 號文與 59 號文的關係

境外公司 A 轉讓境外公司 B 股權給境外公司 C，境外公司 B 持有境內公司股權。如果境外公司 B 被中國稅局根據 698 號文件認定不具有實質而看穿，根據 698 號文規定企業是否仍可以根據 59 號文確定是否符合特殊性稅務重組。那麼，在看穿境外公司 B 的情況下，上述交易申請特殊性稅務重組時是否視同跨境重組而需要符合 59 號文第 7 條的規定？或是只需要符合第 5 條規定即可？

國家稅務總局參與人員：在新間接轉讓的補充文件中將有安全港規定。這種情況可能屬於安全港範圍，因此新的規定出台後，這個問題將更易解決。

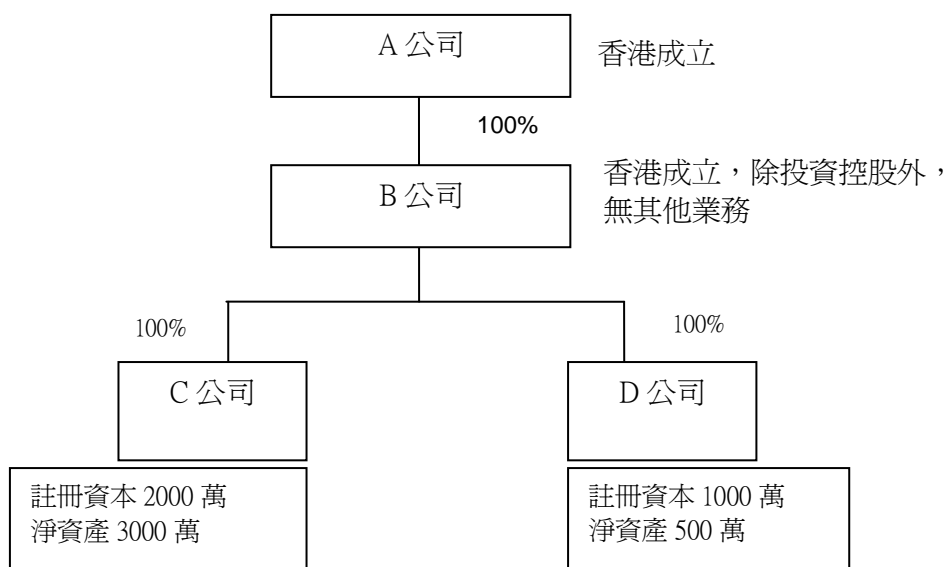
(d) 關於同一控制的問題

59 號文第 6 條第四項“同一控制下且不需要支付對價的企業合併”，可以選擇特殊性稅務重組，4 號公告解釋同一控制，是指參與合併的企業在合併前後均受同一方或相同的多方最終控制。但是對於同一控制是否指 100% 直接控制還是間接持股並未明確。同一控制是否也包含間接控制的情況？如包含，是否有控股層級限制？另外，對於兩家境外公司吸收合併，如果該境外公司持有境內公司股權，是否會視同股權轉讓，是否可能會引起 698 號文的申報義務從而可能會被穿透？

國家稅務總局參與人員：同一控制必須是直接控制。因為間接控股難以確定是幾層控股關係，中國稅務局機關難以把握，所以不允許間接同一控股，必須是直接同一控股。

C6. 間接轉讓預提所得稅計算的問題

請留意下面關於 698 號文的圖表:



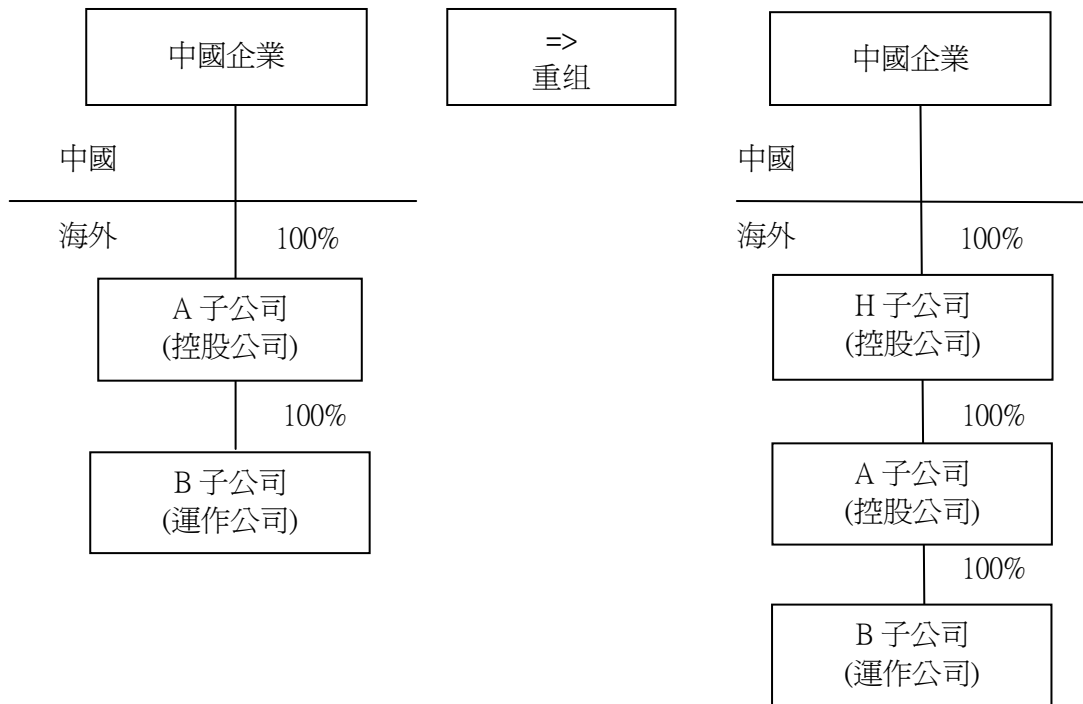
A公司以對價 3500 萬將 B 公司售予第三方，同時間接轉讓 C 公司予 D 公司，在此情況下，預提所得稅應如何計算？ $(3500 \text{ 萬} - 3000 \text{ 萬}) \times 10\%$ 或 $(3000 \text{ 萬} - 2000 \text{ 萬}) \times 10\%$ ？

國家稅務總局參與人員：不是一攬子徵稅，應當是每所中國公司分別計算應納稅額，各公司間的買賣盈虧是不允許抵扣的，即應當是按照 $(3000 \text{ 萬} - 2000 \text{ 萬}) \times 10\%$ 繳納 100 萬的稅。沃爾瑪案子也是如此處理的，只是案情複雜，有些細節可能沒有在公開材料當中體現出來。

公會附帶：詳情請參考國家稅務總局給深圳市國家稅務局的關於沃爾瑪收購好又多股權事項的批復（稅總函 [2013] 82 號）。該批復是每個中國公司分別計算應納稅額，公司間的盈虧不能抵扣，該批復附件也列出稅款計算方法。

C7. 架構重組的問題

中國企業在投資海外企業的架構，往往由於業務上或稅務策劃的原因成立控股公司 (Special Holding Company)，在架構完成之後，可能因為業務上或外國稅務策劃的原因而要作出重組，例如以下：



中國企業以股換股模式，將其 A 子公司的股權，以注資形式注入其全資擁有的 H 子公司，取回 H 子公司的股權。

以上的重組行為，應該可以符合<<關於企業重組業務企業得稅處理若干問題的通知>>（財稅 [2009] 59 號）的規定，而可選擇用特殊性稅務處理，對其收益暫不稅。

但其中兩個的規定，希望能得到稅務總局的指引。

(a) 關於特殊重組處理的問題

財稅 [2009] 59 號文第五（一）條規定該重組必須具有合理的商業目的，且不以減少、免除或者推遲繳納稅款為主要目的。我們認為一般這方向的重組，除了合理的商業目的以外，一般會有減少將來股息的外國預提所得稅(withholding tax)的結果，但對於中國稅收方面，應該沒有影響。希望稅局不會將減低將來股息的外國預提所得稅的效果而否定作為特殊重組的處理。

國家稅務總局參與人員：這個問題如前所述，59 號文中所指的稅負不變是指股權轉讓預提所得稅稅負不變，不是指股息的預提所得稅稅負。請參閱問題 C1 的答覆。該意見同樣適用於中國企業在海外子公司的架構重組。

(b) 關於評估報告的問題

向主管稅務機關提供書面備案資料時，是需要附有一份評估報告(valuation report)，因中國評估師對外國企業市值評估會有一定的困難，稅總可考慮容許用當地合資格的評估師作出的評估報告？

國家稅務總局參與人員：備案時，最好提供評估報告。因為評估報告只是作為參考，所以稅局會接受海外評估機構出具的評估報告。

D. 常設機構

D1. 19 號公告的問題

2013 年 4 月 19 日，中華人民共和國國家稅務總局發佈了 19 號公告，對外國企業派遣人員來華在何種情況下可能會產生中國納稅義務提供了指引。19 號公告並未厘清所有稅務問題。以下問題，務請稅務機關說明。

(a) 派遣企業同時參與評核被派遣人員的工作成績可能產生中國納稅義務的問題

在 19 號公告中，判斷被派遣人員是否為派遣企業雇員的基本標準為派遣企業是否通常評核被派遣人員的工作表現。實務時，由於種種商業原因，在評核被派遣人員工作表現時，有時採用雙軌制，被派遣人員既需向接收企業的總裁負責，也需向派遣企業的相關業務主管報告。接收企業的總裁和海外相關業務主管共同評核被派遣人員的工作成績。19 號公告並未顧及這種情形，如果派遣企業同時參與評核被派遣人員的工作成績，則有可能產生中國納稅義務。

(b) 關於 19 號公告和 75 號文不一致的問題

實務中，有時派遣企業會直接支付工資給外派員工，而接收企業未能全額向派遣企業償還此部分工資費用。19 號公告和相關解讀文件似乎表明，只要派遣企業所負擔的員工薪酬在中國全額繳納個人所得稅，派遣企業在中國的納稅風險不會增加。此項條款似乎與 75 號文不盡一致。75 號表示，如果派遣企業（外國母公司）最終負擔外派到接收企業（中國子公司）人員的薪酬，此乃外派人員實際是為派遣企業工作的證據，而派遣企業在中國的納稅風險則相應提高。我們是否可以理解為接受企業不須百分百負擔派遣人員工資、薪金，部分派遣人員的工資、薪金可以由派遣企業承擔，亦不會影響判斷派遣企業是否在內地構成機構、場所和常設機構。

(c) 關於繳納個人所得稅與繳納企業所得稅的關係

派遣企業負擔的外派員工工資、薪金是否繳納個人所得稅與派遣企業是否需在中國需要繳納企業所得稅納稅義務，不一定有因果關係。19 號公告似乎在推論，如果被外派人員在中國沒有就其從派遣企業取得的全部所得繳納個人所得

稅，則表示外派員工並非是接收企業的員工。實務中，被派遣員工有可能在派遣期間有雙重勞動合同，即與派遣企業和接收企業分別簽有勞動合同，並在中國境內、境外分別履行與兩份合同相關的工作職責。在這種情況下，是否被派遣人員需要就其從中國境外取得的所得也在中國繳納個人所得稅才能使派遣企業避免在中國產生企業所得稅納稅義務，19 號公告尚未說明。

國家稅務總局參與人員的綜合回應：19 號公告的第一條第一款是非常關鍵的條款，是總局最看重的一點。雙重任職雇員總局也是認可的，關鍵是看其工作業績由誰評估，工作風險由誰承擔。對於企業最擔心的派遣人員向總部匯報工作是否會影響 19 號公告中真實雇主的判斷的問題，其實子公司也有董事會，只要派遣人員是向子公司的董事會負責的，即使向總部匯報工作，也不應認為會影響 19 號公告中“基本因素”的判斷。其他 5 個因素只是參考因素。

19 號公告與 75 號文的規定基本上是一致的。在判斷誰是派遣人員真正雇主這一問題上，應當結合 75 號文中的受雇個人勞務條款，真實雇主判定的規定來綜合考慮判斷。工資因素只是參考因素之一。

補充問題：對於雙重任職人員，個人所得稅法可以允許部份收入免交個人所得稅，這部分免稅是不是會被認為不符合 5 個因素中的在中國全額納稅這一因素？

國家稅務總局：不會。總局把握的原則是只要是境內境外工資全額在中國申報，根據中國相關規定正確繳納個人所得稅就符合在中國全額納稅這一因素。

D2. 關於稅收協定中如何判斷 6 個月的條款

目前中國與其他國家簽訂的稅收協定（如中美）中，還有相當一部分是用 6 個月的標準去判斷是否存在服務型常設機構。雖然曾經有國稅函 [2007] 403 號文對中港協定中如何判斷 6 個月給予指引，但是隨著中港稅收協定把 6 個月改為 183 天後，403 號文關於如何判斷 6 個月的條款已經作廢。中新協定及國稅發 [2010] 75 號也以 183 天界定。在實際操作中（如中美協定）是否仍然參照按月去判斷是否滿足 6 個月的條件？

國家稅務總局參與人員：總體的趨勢是逐步修改中國和其他國家的雙邊稅收協定，將 6 個月改為 183 天。至於雙邊稅收協定仍是採用 6 個月標準的，可根據不同情況，與主管稅務機關具體協商。

E. 基金和股票

E1. 合資格境外機構投資者，人民幣合資格境外機構投資者計畫，及人民幣基金（合資格境外有限合夥人制度）

自以上計畫推出以來，外國投資者一直在關注國家稅務總局如何以及何時徵收資本利得稅。請問總局可否澄清有關的稅務問題或何時會發出有關的宣佈？

此外，請問總局稅收條約下的優惠是否適用於以上計畫？

國家稅務總局參與人員的綜合回應：是否徵稅這一問題目前正在討論中。總局國際司廖司長和證監會等機構已經進行了溝通，年底有可能較為明確。

另外，應避免使用“資本利得稅”這個表述，因為容易引起公眾誤解，以為國家要開徵新稅種。有些發達國家會區分資本利得稅和所得稅，而我國並不區分，實際上對資本利得徵稅已經包括在企業所得稅當中。其他國家區分實際上是對長期投資有特殊的優惠，但是我們國家並沒有這類優惠，所而無需區分。

F. 個人所得稅收

F1. 16 號公告

(a) 擴展至包括股票期權所得的雙重徵稅問題

16 號公告目前僅適用於工資薪金所得，國家稅務總局是否會考慮將 16 號公告的範圍擴展至包括股票期權所得的雙重徵稅問題？

國家稅務總局參與人員：股票期權所得境內境外來源劃分在財稅 [2005] 35 號文已經有了明確的原則，按國稅函 [2000] 190 號文的相關規定來處理。因為股票期權的境內境外劃分已經有了較為明確的規定，所以沒有考慮將 16 號公告的範圍擴大到股票期權。

(b) 關於外國稅收抵免申請的問題

中華人民共和國個人所得稅法第七條規定“納稅義務人從中國境外取得的所得，准予其在應納稅額中扣除已在境外繳納的個人所得稅稅額。”但是在實際操作中，許多稅務局似乎對外國稅收抵免的申請並不熟悉，即使申請成功納稅人或需時數年方可獲得退稅。國家稅務局是否會考慮提供更多有關外國稅收抵免申請的指引？

國家稅務總局參與人員：境外稅收抵免已經有了相關規定。實際執行中納稅人可以向主管稅局申請。因為相關規定已經較為明確，所以不考慮出具新的抵免申請的指引。

G. 營業稅改征增值稅

G1. 跨境支付的特許權使用費、租金

在跨境技術許可、設備租賃交易中，境內企業對外支付的特許權使用費、設備租金很可能會被海關要求繳納進口關稅和增值稅。而試行營改增的地區的稅務機關也可能要求扣繳增值稅。這樣可能有雙重徵收增值稅的問題。請問稅總是否會就此事項出台政策避免重複徵收增值稅？

國家稅務總局參與人員：根據增值稅暫行條例，海關不應該代征相關增值稅。企業可以向海關反映情況，總局也會和海關溝通此事。

G2. 服務出口的免稅待遇申請程序

有關服務出口的零稅率待遇申請程式已經頒佈，但有關服務出口的免稅待遇申請程序尚未出台，由此導致了不少試點納稅人在申請服務出口免稅時無規可依。請問財稅部門預計將在何時會發佈有關的規定？希望會易於判斷和操作，避免太多反避稅條款，以真正能鼓勵國內外將現代服務業中心設立或保留在國內。我們瞭解到有些地方稅務局在審核出口服務免稅時，要求除了服務接受方是境外單位以外，還需要相關服務也在境外提供，請問財稅部門是否會對此明確？

國家稅務總局參與人員：正在擬定細則，初步準備於 8 月出台此細則。

境內公司向境外公司提供的出口貨物質量檢測、採購服務、銷售服務，是否可以享受出口服務免稅？這類服務屬於業務流程管理服務還是諮詢服務？

國家稅務總局參與人員：根據財稅 [2013] 37 號附件 4 第 7 條第 8 項規定，這類服務不屬於該規定的免稅出口服務，不可享受免稅。

一項出口服務是與境外公司簽約，發票開給境外公司，款項由境外公司支付，如果該服務最終受益方為境內公司，請問是否會影響申請享受出口服務免稅？例如境內公司向境外公司提供資訊科技服務，境外公司取得成果後用於其他境內公司。

國家稅務總局參與人員：原則上不會影響企業申請享受出口服務免稅。

G3. 試點服務範圍

我們發現，實務中對某些具體業務是否屬於營改增試點範圍往往存在不同的理解，各地的操作也可能有不一致的情形（比如佣金勞務，以及集團公司向集團成員提供的法務、財務等一攬子服務等等）。特別是當服務提供方和服務接受方的主管稅務機關對此理解不一致時，會出現服務提供方開具的試點服務增值稅發票在服務接受方無法得到抵扣的情形，從而削弱了試點的效果。請問對此現象財稅部門是否會出台進一步的政策進行規範？

國家稅務總局參與人員：現在的試點服務範圍確實存在一些模糊的地方。但是，隨著 2015 年增值稅在全國範圍內全面推進，這些問題將會逐步解決。因此不會出台政策作進一步規範。

G4. 完全在境外消費的應稅服務

根據財稅 [2011] 111 號文的規定，境外單位或者個人向境內單位或者個人提供完全在境外消費的應稅服務／出租完全在境外使用的有形動產，不屬於在境內提供應稅行爲，因此不征增值稅。在目前實際操作中，如何界定“完全在境外消費／完全在境外使用”？需要提供哪些證明材料？

國家稅務總局參與人員：關於納稅地點確定問題，國際上也很難界定。OECD 目前正在做相關研究，起草增值稅指南。OECD 確定的基本原則一是中性原則，二是目的地原則。但是目前仍然處於起步階段，總局也積極推進相關研究。

G5. 技術轉讓的過渡政策

根據試點政策安排，技術轉讓仍可享受免徵試點增值稅的待遇。但對於境外企業向境內企業許可技術使用權時，境外企業是否應被視爲“試點納稅人”而免予被扣繳試點增值稅，我們發現不同的稅務機關可能存在不同的理解。務請財稅部門厘清此等問題？

國家稅務總局參與人員：境外單位向境內企業許可技術使用權，也屬於試點納稅人範疇，同樣可以享受優惠政策。

G6. 免稅項目的進項稅額的轉出問題

根據現行增值稅規定，進項稅額的轉出有兩種方式：

- (a) 不能準確劃分用於應稅或免稅項目的進項稅額按免稅項目的銷售額所佔比例進行轉出處理（“按比例轉出”）；
- (b) 獨立核算應稅項目和免稅項目相關的進項稅，按實際稅額進行轉出處理（“按實際轉出”），獨立核算需向主管稅局申請。

由於現行國家層面的增值稅法規中沒有具體文件規定如何準確劃分應稅和免稅項目，或者如何獨立核算進項稅，我們就此問題口頭諮詢過一些地方主管稅務局。根據溝通，我們瞭解到目前也沒有出台相關具體的操作文件供企業參考。接受諮詢的稅務官員表示，由於沒有文件指引，目前很難給予一個明確的答覆。

然而，深圳市國家稅務局出台了相關文件——《深圳市國家稅務局關於發佈〈深圳市生產企業出口貨物退（免）稅進項稅額單獨核算管理辦法〉的公告》（深圳市國家稅務局 [2012] 2 號，以下簡稱“2 號公告”），我們可以作為參考。

2 號公告規定，進項稅額獨立核算的內容為用於生產產品所耗用的原材料、外購勞務或用於直接銷售的外購貨物、外購勞務的進項稅額。對於外購水電、低值易耗品以及其他共同消耗、難以準確劃分的進項稅額，按銷售收入比例劃分。納稅人應從獨立核算項目的外購入庫、生產領用、成本結轉到銷售等各環節的相關帳戶設置明細帳，分別核算進項稅額，單獨記錄實物的入庫、領用、銷售的過程，要求核算準確、合理，資料完整。

問題：其他地方的企業是否可以參考 2 號公告要求，向稅局申請獨立核算進項增值稅？

國家稅務總局參與人員：企業獨立核算應稅項目和免稅項目的進項稅是法規的相關要求，企業獨立核算還需要額外向地方稅務局進行申請。免稅項目進項稅額轉出問題主要按照增值稅暫行條例實施細則的第 26 條、27 條規定的原則來處理。對於可以直接劃分的，要劃分清楚。對於水電氣等無法劃分清楚的，則按銷售額所佔比例來劃分。

H. 其他

H1. 關於註冊居民企業的中國稅務居民申請

國稅發 [2009] 82 號就境外註冊中資控股企業依據實際管理機構地點認定為居民企業的判定標準作出指引。但目前存在很多的非境內註冊居民企業的中國稅務居民申請，很多案例中即使境外公司滿足了 82 號文中的條件，仍不獲國家稅務總局批准，又或認定過程被拖延的情況。請問稅務總局在審批過程中重點考慮哪些因素？

國家稅務總局參與人員：2009 年 4 月發佈 82 號文後，總局陸續認定了一些企業。但是該認定自去年以來有所放緩，原因是目前對這項政策的掌握有點兒偏離立法本意。立法的本意是擴大企業所得稅的徵收範圍，保護稅基，而在實務操作當中卻變成了部份企業獲取股息免稅的手段，因此總局正在考慮修訂和完善這項規定。另外，放在哪個層面審批也需要調整。

H2. 關於不同地區的稅務機關執行尺度和判定結果有所差異的問題

(a) 營改增實際操作上的不同

營改增自 2012 年啓動已有 1 年多，但實際執行中，一些細節問題一直沒有得到官方的權威解釋。在勞務出口方面，諮詢、技術諮詢、鑒證、軟體服務等，國家給予免稅優惠。但如何落實上述優惠，哪些服務可以享受上述優惠，一直沒有可操作的官方指引。目前，各地在實際操作上，也不盡相同。請問總局可否發出清晰的指引予以在政策上澄清和明確？

國家稅務總局參與人員：正在擬定細則，初步準備於 8 月出台此細則。

國家稅務總局參與人員：總局希望香港會計師公會在瞭解到會員的具體問題後，給總局一些具體建議，比如稅法上的問題及解決方案。也可以將瞭解到的會員行業背景等資訊提供總局，互通信息。關於政策的宣導，針對業界的培訓，需要總局參加的，可以盡早提出，增加雙方溝通。

香港會計師公會
2013 年 8 月