



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

2014

前言

香港會計師公會（“公會”）於 2014 年 7 月 25 日與國家稅務總局（“國稅總局”）在北京市海淀區羊坊店西路 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。公會的陳錦榮會長對國稅總局抽暇舉行這次交流會表示感激，並相信是次會議能促進公會與國稅總局相互交流的發展。

以下是由公會準備的會議摘記。該摘記謹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的意見。故該摘記只可視作一般性的參考文件，而且不會對任何與會人員構成約束力。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。

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. 營業稅改徵增值稅

- A1. 無形資產
- A2. 52 號公告
 - (a) 代收代支的增值稅問題
 - (b) 計算不同服務在單個合同中的增值稅
- A3. 43 號文
 - (a) 計算電信服務的增值稅
 - (b) 是否需考慮電信服務所包含免費貨品的市價
- A4. 跨境服務增值稅免稅
 - (a) 服務接收方和服務受益方不一致的問題
 - (b) 鑒證諮詢服務的對象
 - (c) 如何定性“貨物實體在境內”
 - (d) 鑒證諮詢服務的定義
 - (e) 關聯諮詢管理服務的審核
 - (f) 跨境服務和外包服務免稅
- A5. 化妝品試樣視同銷售
- A6. 國際貨運代理增值稅免稅

B. 企業所得稅

- B1. 非居民轉讓內地企業股權
 - (a) 納稅問題
 - (b) 40 號公告
 - (c) 中港稅收安排的免稅待遇
- B2. 混合性投資業務的企業所得稅問題
 - (a) 如何定性 41 號公告的五個條件
 - (b) 跨境投資
- B3. 股權激勵機制的所得稅問題
 - (a) 向境內上市公司支付股權費用的扣稅問題
 - (b) 向境外上市公司支付股權費用的扣稅問題
- B4. 企業為僱員承擔的個人所得稅扣除問題
- B5. 合夥企業的所得稅處理
 - (a) 股息的免稅政策
 - (b) 對境外企業法人合夥人的徵稅問題
- B6. 企業向非金融企業及個人借款所支付的利息
 - (a) 如何理解金融企業同期同類貸款利率
 - (b) 資本弱化
 - (c) 利息支出扣除的有效憑證

C. 跨境稅務

- C1. 企業兼併重組的稅務處理
- C2. 受益所有人的判斷
- C3. 房地產、土地使用權轉讓是否屬於土地增值稅及營業稅徵稅範圍
- C4. 國稅函 [2009] 698 號文
 - (a) 補充規定
 - (b) 間接轉讓是否適用特殊稅務處理

D. 股票

- D1. QFII 及 RQFII
 - (a) 企業所得稅的問題
 - (b) 稅收協定
 - (c) 追溯原則

(d) 盈虧相抵的問題

D2. 滬港通

(a) 最新發展

(b) 徵收內地企業所得稅的問題

(c) 個人投資 A 股的稅務處理

E. 稅收協定

E1. 協定的生效日期

F. 個人所得稅

F1. 個人所得稅法規引入特殊性稅務處理的政策

G. 其他

G1. 特許權使用費的稅前扣除

G2. 有關稅務文件的全國適用性問題

G3. 印花稅問題

(a) 境外公司是否需要在中國繳納印花稅

(b) 境外公司如何申報繳納印花稅

出席人員

國稅總局

俞書春	港澳台辦公室副司長
梅紅	財產行為稅司二處處長
王睿	政策法規司備案審查處副調研員
張穎	貨物勞務稅司增值稅處主任科員
吳小強	所得稅司企業所得稅二處主任科員
張瑾	港澳台辦公室台港澳處主任科員
鄭孝勇	港澳台辦公室非居民處主任科員
劉曉萌	港澳台辦公室協定處主任科員
曾文聰	港澳台辦公室反避稅處主任科員

公會

陳錦榮	會長
譚振雄	稅務師會執行委員會副主席及內地稅務委員會召集人
陳錦榮	稅務師會執行委員會及內地稅務委員會會員
官穎兒	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
邢果欣	內地稅務委員會會員
嚴海	普華永道諮詢(深圳)有限公司北京分公司稅務經理
林淑文	會員服務總監
黃偉倫	倡導及專業發展經理

討論事項

A. 營業稅改徵增值稅

A1. 無形資產

財稅 [2002] 191 號文明確以無形資產、不動產投資入股，參與接受投資方利潤分配，共同承擔投資風險的行為，不徵收營業稅。

營改增之後，用無形資產入股（比如說：專有技術、智識財產權等），增值稅應怎樣處理？國稅總局會否發出明確的指引？

國稅總局指出，目前是營改增的中間階段，在營改增過程中，納稅人和稅務機關對有關問題仍存在一些疑問。營改增之後，用無形資產入股的行為與其他的增值稅應稅項目並沒有區別，按照增值稅相關規定，是應該徵收增值稅。這與原來文件規定的不屬於營業稅徵稅範圍的規定有所差別。

以前營業稅很多免稅政策，在營改增的過渡中都得以保留，繼續免徵增值稅。但是對於徵稅範圍的劃分，營業稅和增值稅的規定不同，對以無形資產、不動產入股，在增值稅上並沒有做特殊規定。

A2. 52 號公告

國稅總局 [2013] 52 號公告明確了跨境服務申請增值稅免稅的程序要求，但在實際操作中仍遇到一些問題，例如：

(a) 代收代支的增值稅問題

納稅人向境外單位有償提供跨境服務，該服務的全部收入應從境外取得才可免稅。否則，不予免徵增值稅。對於集團公司間的服務安排，在中國的一個常見模式是外國總部向其位於中國的區域總部支付款項，然後再由其中國區域總部向實際提供服務的中國分支機構支付款項。國稅總局可否耐情考慮豁免最終支付分支機構款項之增值稅？因為分支機構實為提供跨境服務者，而中國的區域總部乃是「代收代支」單位。

國稅總局指出，服務的提供不像貨物的進出口是以實體形式存在，而是無形的，所以對於服務進出口的管理比貨物要困難很多，稅收徵管上也有很大難度。因此，國稅總局在徵求了各方意見後，於去年下發了《管理辦法》（52 號公告），目的是為了讓納稅人更好的適用這些政策，讓稅務局去執行這些政策。52 號公告對跨境服務免稅有一些管理上的要求，包括提供跨境合同，證明全部收入從境外取得。這些要求也是為了更好的判定服務是否屬於跨境的服務。

對於沒有直接從境外取得全部收入的跨境服務的情況，在 52 號公告的執行中，國稅總局也注意到存在公會所提出的情況，即雖然服務的實質是跨境服務，但是收款安排上可能並非從境外取得等，從而導致不符合 52 號公告規定的條件。除此之外，也有其他的一些問題。目前國稅總局正在搜集這些實際操作的問題，下一步可能會對 52 號公告某些管理上的要求做一些補充，這些情況將在 52 號公告進一步完善的時候進行統籌考慮。

(b) 計算不同服務在單個合同中的增值稅

當單個合同約定提供數項服務，其中一些服務符合增值稅免稅規定，而另一些服務不符合規定，納稅人是否能夠就該合同中的部分跨境服務申請增值稅免稅？

國稅總局指出，這種情況下如果納稅人能做到單獨核算，應該分別適用相關規定。在實際操作中，如果合同能明確服務的範圍，免稅專案能單獨核算，納稅人並按要求向稅務機關進行備案，提供相關的資料證明該服務是跨境服務，經稅務機關審核後，可以就部分跨境服務享受免稅待遇。

A3. 43 號文

財稅 [2014] 43 號文（43 號文）指出電子數據和信息的傳輸及應用服務應屬於增值稅應稅服務，適用 6% 的增值稅稅率。這定義似乎包含提供數據化服務，例如提供音樂、視頻下載或電子書，及在線遊戲服務，甚至還有爭議地包括雲計算存儲服務。因此，中國服務提供方提供的數據服務應適用增值稅，例如提供音樂、視頻下載或電子書，及在線遊戲服務或雲計算存儲。但是，於實際操作中，外國服務供應方的增值稅處理似乎仍不清晰。外國服務供應方是否也須徵稅？若是徵稅，是否由服務購買方代扣代繳？

國稅總局指出，根據 43 號文，電信服務分為兩類，基礎電信服務和增值電信服務。問題中提及的提供音樂、視頻下載或電子書等，目前不屬於電信服務的範圍，這類服務更像一種提供使用權的服務。國稅總局歡迎就怎樣定性這些服務作進一步討論。

43 號文特別規定納稅人應分別核算提供電信服務和提供免費貨物（如手機）或免費電信服務所產生的價款和價外費用，這一規定導致政策解讀或有困難。舉例說，用戶簽署電信服務合同承諾每月最低消費額，並免費獲得手機一部，那麼相應的問題是：

(a) 計算電信服務的增值稅

電信服務的全部價款是否必須（按照市場公允價值）在不同的貨物和服務之

間進行分配，並且根據不同部分的不同稅率繳納增值稅；或者

(b) 是否需考慮電信服務所包含免費貨品的市價

除根據購買電信服務的價款繳納增值稅之外，是否還必須根據手機的市場公允價值視同銷售繳納增值稅？

國稅總局指出，43 號文明確規定，在提供電信服務同時也提供貨物，應分別核算電信服務的銷售額和貨物的銷售收入。具體的核算方法納稅人應根據實際情況自行核算，稅務機關不會干預企業的會計核算，但稅務機關有事後監管的權力，如果發現核算不合理，稅務機關有權進行調整。

A4. 跨境服務增值稅免稅

根據國稅總局公告 [2013] 106 號（106 號文）和 [2013] 52 號規定，境內的單位和個人提供指定類型的跨境應稅服務，可享受增值稅免稅政策。然而，以下問題尚有待明確：

(a) 服務接收方和服務受益方不一致的問題

如果服務接收方和服務受益方不一致，增值稅免稅是否適用？例如，跨國公司設立於中國境內的管理諮詢公司受境外母公司委託，對其境內子公司或關聯企業提供的管理、諮詢服務。

(b) 鑒證諮詢服務的對象

如何判定鑒證諮詢服務的對象是貨物實體還是其他？例如，境內專業機構接受外國企業委託對其境內投資實體（工廠）進行審計，那麼，審計對象是工廠對應的不動產，還是指工廠有關的財務資訊？

(c) 如何定性“貨物實體在境內”

如何定性“貨物實體在境內”的鑒證諮詢服務？例如，外國企業委託境內諮詢公司對其境內銷售的產品、貨物進行市場調查、營銷策劃、廣告諮詢等是否構成“貨物實體在境內”？不少地方稅務機關認為凡是在中國市場銷售或中國即將進口的產品、貨物，相關的諮詢鑒證服務均不能享受增值稅免稅政策。

(d) 鑒證諮詢服務的定義

如何定義“鑒證諮詢服務”？企業集團內的共享服務中心提供的日常財務、稅務、法律、信息技術、人力資源方面的諮詢管理服務是否達到諮詢服務標準？提供諮詢服務的一方是否必須擁有相關的資格（專業諮詢機構）？服務

成果是否必須以專業報告的方式提交？

國稅總局指出，上述問題均涉及鑒證諮詢服務，106 號文附件四中明確規定，對境內的貨物或者不動產提供的鑒證諮詢服務，不能享受增值稅免稅待遇。鑒證諮詢服務的定義在 106 號文的稅目注釋中也有界定。

(e) 關聯諮詢管理服務的審核

母子公司、關聯企業之間涉及提供跨境的諮詢管理服務是否會面臨更加嚴格的審核？

國稅總局指出，跨境諮詢服務的稅務管理不會因為關聯企業的關係而更加嚴格，應稅服務和免稅服務的管理要求都是一致的，對涉稅主體的形式和性質亦沒有更加嚴格的要求。

(f) 跨境服務和外包服務免稅

如何解決部分跨境服務免稅和外包服務免稅的交叉適用問題？例如，境內企業向境外企業提供信息技術支援服務？企業應當按照營改增享受免稅，還是應當按照信息技術外包享受免稅政策？

國稅總局指出，若跨境服務免稅和外包服務免稅交叉適用的情況下，納稅人有權從優適用。

A5. 化妝品試樣視同銷售

化妝品行業一般會無償提供試樣給經銷商，該試樣跟產品包裝不同，容量不同，而且並不對外銷售。一般而言，這種無償提供試樣在增值稅被視同銷售行為。請問該種視同銷售行為應如何決定其計稅銷售額？是以正式產品的售價按容量比例核算試樣的銷售額，還是以成本加上利潤率計算？因試樣是供客戶試用，目的是幫助客戶了解產品而非用於銷售，其價值與銷售的商品應不同。因此，其應不屬於“同類貨物”。根據《增值稅暫行條例實施細則》第十六條，是否可直接按組成計稅價格確定視同銷售額，而無需以正式產品價格按容量比例計算？

國稅總局認為，無償提供給顧客使用的化妝品試樣，應視同銷售行為處理。根據增值稅暫行條例實施細則的規定，確定視同銷售行為計稅依據應遵循三個原則：一、納稅人最近時期同類貨物的平均銷售價格。小樣化妝品雖然包裝上與正裝不同，但是增值稅是對貨物徵收，雖然包裝不同，但貨物還是同一類的。二、其他納稅人最近時期同類貨物的平均銷售價格。三、組成計稅價格。視同銷售的銷售額首先是由納稅人自己核定，在申報時，稅務機關如果認為納稅人自行核定的價格偏高或者偏低，且在沒有充份理據的情況下，稅務機關有權重新核定相關產品

的價格。稅務機關在重新核定價格時，也遵循上述相同的原則。但具體操作中，各地稅務機關會按具體情況作出判定。

A6. 國際貨運代理增值稅免稅

財稅 [2013] 106 號文（106 號文）重新引入對於國際貨代企業的差額徵稅和增值稅免稅的過渡政策，但是文件要求必須是支付給國際運輸企業的國際運輸費用才允許扣減銷售額，隱含著只有直接與國際運輸企業（如航空公司與航運公司）進行交易的國際貨代公司才可適用差額徵稅辦法。因此，該項優惠僅僅適用稅法意義上的“一代”企業，對於“二代”，“三代”等卻造成額外負擔。其一，由於“一代”享受免稅不能開具增值稅專用發票，後續貨代不能做進項抵扣；其二，由於“二代”“三代”不直接向國際運輸企業支付國際運輸費用，而是向“一代”支付貨運代理費用，所以不能享受差額徵稅政策；其三，由於“二代”“三代”不直接向國際承運人支付國際運輸費用，所以不能享受增值稅免稅過渡政策。鑒於上述規定，“二代”“三代”不得不就收入全額徵收增值稅，而實質上歸屬與其的收入只有貨運代理部分的收入，造成十分嚴重的雙重徵稅。請問國稅總局會否發出條文，減輕“二代”“三代”企業的稅務負擔？

國稅總局已經發文（國稅總局公告 [2014] 42 號（42 號文））解決了這一問題。根據 42 號文，間接代理人提供國際貨物運輸代理服務也可以享受免稅待遇，從 2014 年 9 月 1 日起施行。

B. 企業所得稅

B1. 非居民轉讓內地企業股權

根據國稅發 [2009] 3 號文，在非居民企業轉讓中國公司股權至買方（假設買方為中國居民企業）的情況下，買方是扣繳義務人，如果買方和被轉讓公司不歸屬於同一個稅局的，應優先向買方所屬稅局納稅。如沒有在買方所屬稅局納稅，則買方所屬稅局需要向被轉讓公司所屬稅局發聯絡函，由被轉讓公司所屬稅局徵稅。涉及以下問題：

(a) 納稅問題

很多企業反映，如果不是在買方所屬稅局納稅，則買方所屬的外管局不允許付出股權對價款。此外，在實際操作中，很多被轉讓公司的稅局也認為稅款不應該落入買方稅局，經常會產生爭議而拖延時間，從而影響付匯。國稅總局是否考慮跟外管局在這方面進行協商達成一致？

國稅總局並未注意到在實際操作中存在問題中所反映的情況，若確實存在上述問題，國稅總局會跟外管局進行溝通。

(b) 40 號公告

國稅總局公告 [2013] 40 號（40 號公告）原則上同意可以先行付匯，後續管理稅務事項。但現在相當多的稅局仍然要求企業需要先行繳稅或預留稅款在國內，才允許放行。國稅總局是否考慮出文以規範？

國稅總局指出，40 號公告的程式性規定已經非常清楚，在規定備案材料中也並未要求提供完稅憑證，因此，要求企業先行繳稅的做法是不符合該公告的規定。由於 40 號公告規定已經明確，國稅總局認為再次發文也不合適。國稅總局相信問題中所反映的情況可能只是個別案件，如果這一問題集中存在於某些地方，國稅總局可以與地方稅務機關進行溝通。

(c) 中港稅收安排的免稅待遇

香港企業若根據中港稅收安排的財產收益條款申請享受免稅待遇，該申請應向受讓方稅務機關提出，還是向被轉讓內地企業的主管稅務機關提出？若同時涉及兩個或以上內地受讓方，是否可以僅向其中一地的稅務機關提出申請？另外，申請協定免稅優惠需要一定時間，若已提交了 124 號文的免稅申請，還需要在 7 天內代扣代繳稅款嗎？

國稅總局指出，根據國稅發 [2009] 124 號文（124 號文）規定，稅款按規定向哪個主管稅務機關繳納的，就向其申請協定待遇。如果涉及兩個受讓方，應按比例向各自稅務機關申請協定待遇。在申請的時間上，國稅總局建議要適當提前，即在達成轉讓意向，但其他相關手續尚未完成的，可以同時與稅務機關溝通，並提交所需資料，同步進行辦理。若未提前申請，稅務機關會按照徵管規定，7 天內要求代扣代繳稅款。也就是說如果納稅人按照 124 號文的規定進行了申請，在稅務機關未批准之前，扣繳義務人應按照相關規定，在 7 日內履行稅款的扣繳義務。若經過判斷，納稅人有資格享受協定待遇，稅務機關會退還其已繳納的稅款。

B2. 混合性投資業務的企業所得稅問題

國稅總局公告 [2013] 41 號（41 號公告）明確符合條件的混合性投資業務按債權投資業務進行企業所得稅的處理。41 號公告設置了五個條件，在同時符合五個條件的情況下，混合性投資性業務需按債權處理。41 號公告本身和實際操作仍存在一定的不確定性，請問：

(a) 如何定性 41 號公告的五個條件

41 號公告提出的作為債權處理的五個條件，應該如何定性？如果其中一個條件不符合，是否應作為股息處理？實際操作中，如果投資者不想被認定為利息而刻意規避某一條件，比如說不明確投資期限，或者由投資者回購股權，

那麼會如何對待？

國稅總局認為，是債券性投資還是股權性投資要根據具體情況判定，僅未能符合債權性投資的其中一項條件，不足以影響對其性質的整體判定。債券性投資的定義還可以參見《企業所得稅法實施條例》第 119 條的具體解釋。

(b) 跨境投資

41 號公告是否適用於跨境投資的情況？如涉及協定待遇，應如何處理？

國稅總局指出，公告規定的企業是指企業所得稅法規定的企業，原則上適用跨境投資的情況。

如果涉及協定待遇，同樣會根據 41 號公告界定非居民所得的性質，這一做法與協定中對利息的定義沒有衝突。

B3. 股權激勵機制的所得稅問題

國稅總局公告 [2012] 年第 18 號（18 號公告）明確股權激勵計畫的企業所得稅處理。18 號公告適用於在我國境內上市的居民企業為其職工建立的股權激勵計畫。我們希望國稅總局進一步考慮和闡明下面的相關處理：

(a) 向境內上市公司支付股權費用的扣稅問題

有關於境內上市公司對其所屬境內集團子公司員工實行的股權激勵計畫，若向子公司收取相關費用，可否在符合一定條件的情況下，容許子公司根據 18 號公告作所得稅的扣除？如可以的話，請問國稅總局可以列出有關的條件嗎？（注：在香港稅法下，若上市公司向子公司收取相關費用，子公司在符合一定條件下（如母公司需為子公司的員工發行或在公開市場購入自身的股票，而向子公司收取的費用不能偏離市價）可作利得稅扣除）；

國稅總局指出，18 號公告中所指的股權是上市公司本公司的股票，激勵的對象是本公司的員工。國稅總局表示理解上市公司在境外而員工在境內子公司的情況，但問題中提到的由於不符合 18 號公告的條件，因此 18 號公告並不適用。

(b) 向境外上市公司支付股權費用的扣稅問題

同樣的，境外跨國公司對中國子公司員工實行的股權激勵計畫，若跨國公司向境內子公司收取相關費用，在符合一定條件的情況下（如在(a)部提及的條件），請問國稅總局可否允許境內子公司作所得稅扣除？

國稅總局指出，基於上述理由，境外跨國公司就對中國子公司員工實行的股權激勵計畫而向境內子公司收取相關費用，也不適用 18 號公告。國稅總局表示會進一步研究這些情況。

國稅總局亦想知悉香港稅務局現時對股權激勵計畫所產生的費用的處理方法，公會表示可以提供香港有關的稅務規定及操作給國稅總局參考。

B4. 企業為僱員承擔的個人所得稅扣除問題

企業為僱員承擔的個人所得稅，本質是員工的工資所得，應併入僱員個人工資所得扣繳個人所得稅，而企業應可相應在企業所得稅方面扣除。

但國稅函 [2005] 715 號文第三條規定，企業所得稅的納稅人、個人獨資和合夥企業、個體工商戶為個人支付的個人所得稅款，不得在所得稅前扣除。部分地方稅務機關按這個條款，不允許企業扣除為僱員承擔的個人所得稅。請問究竟哪種是正確的企業所得稅處理方法？我們同意有關的扣稅原則，因為一直以來大部分企業和稅務機關是按這原則操作。

國稅總局指出，根據《個人所得稅法》第八條的規定，取得所得的個人是納稅義務人，支付所得的單位是扣繳義務人。企業承擔的個人所得稅稅款不得扣除，但企業承擔的個人所得稅在還原以後，是企業工資費用的一部分，可以作為工資稅前扣除。例如企業支付工資 1000 元，扣繳個人所得稅 200 元，員工實際獲得工資 800 元。由於企業支付的 1000 元工資是其所負擔的工資薪金，可以進行扣除，但是所實際負擔的 200 元稅款不能再次扣除，也就是說不能扣 1200 元。

B5. 合夥企業的所得稅處理

針對合夥人為企業法人的合夥企業，其企業所得稅政策是否會有新的政策予以明確？

(a) 股息的免稅政策

境內企業法人合夥人通過合夥企業對外投資取得的股息，是否適用免稅政策？（如與個人所得稅處理的精神一致，我們認為應可免稅）

(b) 對境外企業法人合夥人的徵稅問題

對於境外企業法人合夥人該如何徵稅，（如境外企業法人有限合夥人是否會在中國構成常設機構，適用稅率等問題）國稅總局是否會出文明確？

根據財稅 [2008] 159 號文規定，合夥企業合夥人是法人和其他組織的，繳納企業所得稅，合夥人是自然人的，繳納個人所得稅。對合夥企業納稅的原則是先分後稅。但具體徵稅辦法目前國稅總局尚在研究中。

B6. 企業向非金融企業及個人借款所支付的利息

(a) 如何理解金融企業同期同類貸款利率

根據企業所得稅法，非金融企業向非金融企業借款的利息支出，不應超過按照金融企業同期同類貸款利率計算的數額部分。國稅函 [2009] 777 號，企業向自然人借款的利息支出，在不超過按照金融企業同期同類貸款利率計算的數額部分准予扣除。然而，由於各金融企業的浮動利率不一致，在計算利息扣除時應如何掌握？

國稅總局指出，按人民銀行對利率市場化的要求，目前存款利率規定上限，貸款利率規定下限。國稅總局公告 [2011] 34 號規定的同期同類貸款利率既可以是金融企業公佈的同期同類平均利率，也可以是金融企業對同類企業提供的實際貸款利率，只要企業能提供相關證明，稅務機關一般都可以接受。

(b) 資本弱化

企業在境外關聯公司擔保下支付利息給境內銀行，銀行貸款被認定為關聯貸款。關聯債權性投資與權益性投資的比例超過規定標準而發生的銀行利息支出可以扣除嗎？

國稅總局認為，關聯融資扣除應符合稅法第 46 條和企業所得稅法實施條例第 119 條的規定。

另外，根據企業所得稅法，關聯企業之間的借貸，在資本弱化情況下，除非能證明該貸款符合獨立交易原則，多餘利息不能在稅前列支。但獨立交易原則的利率可能高於金融企業同期同類貸款利率，在這情況下如何掌握？

企業所得稅法的扣除原則是企業發生的與取得收入有關的合理費用可以稅前扣除，企業從金融機構取得貸款所支付的利息，由於是非關聯方間的借貸，原則上可以視為符合條件的合理費用。關聯企業之間的借貸，如果企業可以證明其貸款符合獨立交易原則，則可以稅前扣除。

(c) 利息支出扣除的有效憑證

企業向非金融企業或個人借款發生的利息支出，是否需要地稅局代開的發票

在稅前扣除？對個人借款支付的利息支出，是否需要代扣代繳個人所得稅的憑證作為企業所得稅扣除的憑證？

國稅總局指出，根據《發票管理辦法》第 19 條規定，銷售商品、提供服務以及從事其他經營活動的單位和個人，從經營業務交易收取款項，收款方應當向付款方開具發票；在特殊情況下，可由付款方向收款方開具發票。但問題所述情況不屬於特殊情況。借出資金的金融企業應該按照發票管理辦法的 15 條、16 條的規定領購、開具發票，借入資金的企業取得發票就可以作為企業所得稅扣除憑證。向個人支付利息，個人在代開發票時，一般地稅局都會同時扣繳個人所得稅，無需支付方企業扣繳。

C. 跨境稅務

C1. 企業兼併重組的稅務處理

《國務院關於進一步優化企業兼併重組市場環境的意見》（國發 [2014] 14 號）要求：“完善企業所得稅、土地增值稅政策。落實增值稅、營業稅等政策。”請問目前政策的進展。特別是在企業所得稅特殊性稅務處理的政策方面，會有哪些突破？我們希望針對純粹的集團內部重組，如果商業目的合理充分，可否考慮歸入到特殊性稅務處理的範圍。

國稅總局指出，國發 [2014] 14 號檔出台就是為了促進企業兼併重組，優化市場資源配置，這是受到國家鼓勵的。目前國稅總局正在研究財稅 [2009] 59 號文和國稅總局公告 2010 年第 4 號作進一步完善，由於這涉及到國稅總局與財政部兩個部門，時間表尚未確定。

C2. 受益所有人的判斷

國稅總局公告 2012 年第 30 號（30 號公告）進一步明確了中國稅收協定中“受益所有人”的認定標準，並引入了“上市公司安全港”的規則。

根據 30 號公告，在香港上市公司通過英屬維爾京群島公司間接控股中國公司的股權架構下，如果英屬維爾京群島公司能夠取得香港居民身份證明，是否也能適用“上市公司安全港”的規則？在實際操作中，一些香港上市公司為它的英屬維爾京群島公司申請香港居民身份時，遇到了不少困難。對於這種情況，國稅總局可以給與建議嗎？

國稅總局認為問題所述情況不適用“安全港”規則。安全港規則僅適用於上層公司都是同一地（例如香港公司）的情況。判定是可參考國稅總局的 [2013] 165 號文，該文件雖然是針對一些省市個案的批復，但體現了國稅總局判定這一問題的一些基本原則。

在具體申請中，應由該英屬維爾京群島公司根據其實際管理機構在香港而作為香港居民申請協定待遇，這與普通申請協定待遇的流程和要求是一致的。

國稅總局了解到香港公司需要憑內地稅務機關開具的轉介函才能向香港稅務局申請香港居民身份，這也是充分考慮了香港稅務局的工作負擔，經雙方協商所制定的規則。問題中提及的香港公司通常在申請轉介函時遇到困難，國稅總局指出，只有香港公司向內地稅務機關申請享受稅收協定待遇後，內地稅務機關才會考慮是否出具轉介函。除此之外，如果內地稅務機關已經能判定不能享受協定待遇，也可以不發出轉介函。

(公會注：國稅總局的 [2013] 165 號文亦提及申請人與最終上市公司之間存在的海外註冊（如英屬維爾京群島）但已被認定為香港居民的公司，應不影響該上市公司享受安全港的規則。

另外，如果內地稅務局認為納稅人不能享受稅收協定的待遇而不發出轉介函，那麼納稅人根本沒有機會申請有關的待遇。公會認為內地稅務局應向納稅人發出轉介函，讓納稅人到香港稅務局申請居民身份證明，以作日後申請稅收協議的待遇。而納稅人是否可以享受有關待遇應該是另一個議題。)

C3. 房地產、土地使用權轉讓是否屬於土地增值稅及營業稅徵稅範圍

對於企業分立涉及到的房地產、土地使用權轉讓是否屬於土地增值稅及營業稅徵稅範圍？是否會出台政策予以明確？

國稅總局指出，根據國稅總局公告 [2011] 51 號，納稅人在資產重組過程中，通過合併、分立、出售、置換等方式，將全部或部分實物資產以及與其相關聯的債權、債務和勞動力一併轉讓給其他單位和個人的行為，不屬於營業稅徵收範圍，其中涉及的不動產、土地使用權轉讓，不徵收營業稅。

土地增值稅條例對公司分立沒有明確的規定。但國稅總局傾向於徵收土地增值稅，原因如下：

- 在原公司將房屋土地過戶到新分立出來的公司名下時，視同在不同法人之間的產權轉讓；
- 國有土地使用權的轉讓收入，除了包括轉讓土地房產的收入，還包括無形資產等其他經濟收益；
- 根據公司法、企業法和財務要求，公司分立時需要進行財務評估，可能產生增值額。

基於上述三點，即所有權發生轉移、實現收入（無形資產）並有增值額，因此有關的轉讓屬於土地增值稅的徵稅範圍。由於有關的正式文件規定還未發佈，目前國稅總局也正在就該問題進行討論。

C4. 國稅函[2009]698 號文

(a) 補充規定

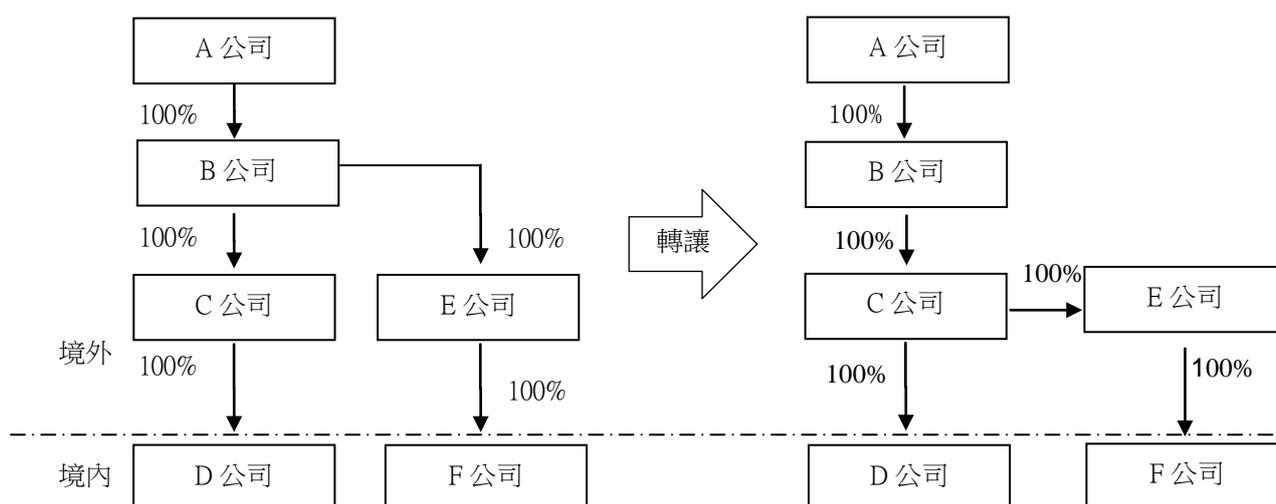
國稅函 [2009] 698 號文的補充規定是否會最終出台？何時出台？企業境外內部重組如涉及間接轉讓居民企業股權行為是否適用特殊稅務處理規定？

國稅總局已經完成了對 698 號文補充規定的草擬，目前該補充文件正在國稅總局內部徵求相關司局意見。具體何時出台尚未確定，但國稅總局計畫爭取 2014 年底前出台。

對於重組問題，國稅總局公告 [2013] 72 號（72 號公告）對 59 號文第七條的程序性操作提出一些要求。根據 72 號公告第一條，境外的合併分立如果導致中國居民企業股權發生變化，是否能夠適用特殊性稅務處理，要看是否符合 59 號文相關規定。但在 698 號文補充規定中，國稅總局也試圖對集團內部的重組列出“安全港”規則。

(b) 間接轉讓是否適用特殊稅務處理

如下圖舉例說明：B 公司將 E 公司的股權轉讓給 C 公司，涉及到間接轉讓中國居民企業 F 公司股權。E 公司為一個空殼企業，所以在該轉讓中，稅務機關認為 B 公司轉讓的是 F 公司的股權。B 公司是否符合“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”這一特殊稅務處理條件，並作特殊稅務處理？



國稅總局表示，上述案例從目前規定看並不符合適用特殊性稅務處理的條件。

D. 股票

D1. QFII 及 RQFII

(a) 企業所得稅的問題

QFII 以及 RQFII 買賣 A 股及中國上市債券的資本利得是否需交納企業所得稅？這是否取決於 QFII 以及 RQFII 不同的法律形式，如公司、信託或合夥企業？

國稅總局指出，從原理上說，根據《企業所得稅法實施條例》第七條第三項，按照被投資企業所在地作為所得來源地原則，買賣 A 股如果是來源於中國境內所得，應在中國繳納企業所得稅。但是考慮到 QFII 涉及的問題比較特殊，目前對是否徵稅尚沒有明確規定，但也不能據此認為免稅。相關政策正在制定過程中。

(b) 稅收協定

如果 QFII 以及 RQFII 需要對買賣 A 股的資本利潤繳納企業所得稅，請問可否適用其成立國／地區與中國的稅收協定？

國稅總局目前沒有具體考慮 QFII 或 RQFII 的法律形式，如果 QFII 或 RQFII 可以取得所在地居民身份證明，就可以申請協定待遇。

(c) 追溯原則

如果 QFII 以及 RQFII 需要對買賣 A 股的資本利得交納所得稅，是否會追溯至新稅法生效的 2008 年，或是適用稅收徵管法不超過 5 年法定時效的一般原則？

國稅總局指出，對於徵稅的追溯期應按《稅收徵收管理法》第 52 條執行。

(d) 盈虧相抵的問題

QFII 以及 RQFII 買賣 A 股是否可以盈虧相抵後確認應納稅所得？

國稅總局指出，國稅總局前段時間就 QFII 和 RQFII 與財政部和證監會共同召開幾次協調會議，也了解業界目前最關心的是希望有稅務處理上的確定性。國稅總局和財政部也在前期做了一些調研，最後會採取何種方式，目前還未有定論。國稅總局目前正在積極推動相關工作，希望能夠儘快給業界一個明確的答覆。

D2. 滬港通

(a) 最新發展

滬港通由中國證監會在 2014 年 4 月 10 日正式批復開展互聯互通機制試點，滬港通正式啟動需 6 個月準備時間。針對這一發展，在稅收政策方面、徵管制度和措施方面會有什麼新的發展？是否可參照 QFII 以及 RQFII 的稅收政策？

(b) 徵收內地企業所得稅的問題

香港和其他境外機構投資者，通過滬股通轉讓 A 股取得的財產轉讓收益如何徵收內地企業所得稅？

(c) 個人投資 A 股的稅務處理

香港和其他境外個人投資者，通過滬股通轉讓 A 股取得的財產轉讓收益是否也可以享受財稅字 [1998] 61 號文中內地投資者轉讓 A 股暫免徵收內地個人所得稅和財稅 [2009] 111 號文中個人從事金融商品買賣業務暫免徵收營業稅的優惠待遇？獲得的 A 股股息收入如何處理？由於以“香港中央結算有限公司”名稱作為名義持有人持有境外投資者通過滬股通取得的證券，對股票紅利發放的所得稅是否參照國稅函 [2009] 47 號文中對 QFII 的處理方法？

國稅總局透露，關於滬港通相關問題，正在與證監會和財政部研究。滬港通下稅務的管理相對比較複雜，因為香港結算有限公司作為名義持有人，登記結算也不區分個人或企業。目前國稅總局與證監會已經做了初步的溝通，下一步會與財政部就這一問題再做溝通。國稅總局也在考慮是否需與 QFII 等相關政策保持一致，因為這更能體現公平原則。滬港通的政策和管理程式需要通報國務院才能最終確定。

E. 稅收協定

E1. 協議的生效日期

最近，中國、法國、德國、荷蘭等國家分別更新了雙邊稅收協定，還需經過相應的立法和外交程式，上述協定才能正式生效。因此，對於境內被投資方已經做出利潤分配決定，尚未向境外投資實際發放的股息紅利（假定該股息紅利預計在雙邊稅收協定生效後發放），應當適用新的稅收協定還是現行稅收協定的股息條款？

國稅總局指出，根據《企業所得稅法實施條例》，應按照作出利潤分配決定的日期來確定收入的實現。因此，適用哪個協定，要看利潤分配決定是何時作出，但對於雖已經作出利潤分配決定、還未對外實際發放股息紅利，仍是適用現行稅收協定。此外，中國與荷蘭的稅收協定將於 2014 年 8 月 31 日生效，並於 2015 年 1 月 1 日執行。國稅總局將在近期發佈公告。

例如，新版中英稅收協定已於 2013 年 12 月 13 日起生效。對於中國企業 2014 年以前產生並於 2014 年 1 月 1 日之後向英國投資方分配的利潤，是否適用 5% 的協定稅率？

國稅總局指出，雖然新版中英稅收協定在股息條款中用詞有所變化，但是實際操作口徑沒有改變，仍是按照作出利潤分配決定的時間確定取得收入時間。若利潤分配決定是在新協定執行之後做出的，那麼應適用新協定。

F. 個人所得稅

F1. 個人所得稅法規引入特殊性稅務處理的政策

企業上市前通常需要重組股權架構，往往涉及原個人股東將境內股權注入待上市主體的交易。這個重組行為可能涉及財產轉讓引起的個人所得稅納稅義務。目前在個人所得稅法規中，沒有類似財稅 [2009] 59 號文中關於企業重組所得稅特殊性處理的政策。我們理解國家同時鼓勵國有和民營、私營企業作強做大，提升國際市場競爭力。個人所得稅法規中缺乏重組業務的遞延政策減低了私營企業的融資能力。請問是否可考慮在個人所得稅法規中引入特殊性稅務處理的政策？

國稅總局表示在完善企業重組的相關政策時會對上述問題予以考慮，但目前不會考慮制定單獨針對個人所得稅的政策。

G. 其他

G1. 特許權使用費的稅前扣除

按照有關稅法規定，向境外企業支付的合理特許權使用費，已在中國境內履行相應的納稅義務的，允許支付企業在稅前列支。對於按照合同約定應當支付而未實際支付的特許權使用費支出，會計上雖然作為費用處理，但未扣繳相應稅款的，支付企業應當按照稅法規進行納稅調增。然而，如果企業在以後年度實際支付並扣繳相關稅款後，稅務機關是否允許納稅人在稅前扣除相關費用？如果允許扣除，應該追溯到合同約定支付特許權的年度，還是實際支付並扣繳稅款的當年？

國稅總局指出，按照國稅總局公告 2012 年第 15 號第六條的規定，對企業發現以前年度實際發生的、按照稅收規定應在企業所得稅前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企業做出專項申報及說明後，准予追補至該專案發生年度計算扣除。在執行中，應遵循權責發生制的原則，同時考慮徵管法的要求，追補期限是 5 年。

G2. 有關稅務文件的全國適用性問題

假若國稅總局就個別的稅務政策只向某幾個省份的稅局發出補充通告，請問這些通告是否也適用於其他省份？實際操作上，我們亦會應用它們去處理一些稅務上的難題。

國稅總局指出，如果補充通告是國稅總局對個別省份的批復，首先要看總局的解釋和政策的性質，如果政策屬於特殊政策，比如西部大開發政策，那麼其他地區肯定不能適用。如果是普遍適用性的政策，國稅總局雖僅對個別省市做了批復，在相同情況下，則可以適用。

G3. 印花稅問題

在中國境內書立、領受印花稅暫行條例所列舉憑證的單位和個人，都是印花稅的納稅義務人。對於中國境內的企業與境外公司進行購銷交易等所簽訂的合同：

- (a) 境外公司是否需要在中國繳納印花稅？
- (b) 境外公司如何申報繳納印花稅

由於境外公司在中國並無機構場所亦無稅務登記，該如何申報繳納印花稅？

國稅總局指出，1993 年召開的全國人大常務委員會第五次會議審議通過《關於外商投資企業和外國企業適用增值稅、消費稅、營業稅等稅收暫行條例的決定》（“《決定》”）。根據《決定》，外國企業是指在中國境內設立機構場所、從事生產經營和雖未設立機構場所，而有來源於中國境內所得的外國公司、企業和其他經濟組織。國發 [1994] 10 號文也明確外國企業適用《印花稅暫行條例》（《條例》），《條例》對納稅人有明確規定，在境內書立、領受《條例》列舉的憑證的單位和個人都是印花稅的納稅義務人。根據細則，單位和個人是指國內的各類企業、機關團體，包括中外合資企業、合作企業、外資企業和外國企業。國內的外國企業是指在境內設立機構場所，從事生產經營的外國公司企業。在境內沒有機構場所的外國企業，就不是印花稅的納稅人，無需申報繳納印花稅。印花稅中所指的機構場所是指已辦理工商登記的機構場所，而非所得稅法規定的機構場所或雙邊稅收協定規定的常設機構。