



Hong Kong Institute of  
**Certified Public Accountants**  
香港会计师公会

# 广东省国家税务局与香港会计师公会 税务交流会议摘记

2017

## 前言

香港会计师公会（“公会”）非常荣幸能与广东省国家税务局（“省国税”）于 2017 年 12 月 8 日在广州举行交流会议，并就不同税务议题诚挚讨论和交流。

以下是由公会撰写的会议摘记。请注意：此摘记谨代表省地税与会人员的个人意见及只可视为一般参考文件，并不会对任何与会人士构成约束力。在使用会议摘记内容到你的特定情况前，务请寻求专业意见。

公会亦特别感谢德勤派出代表负责记录会议的内容。

## 会议摘记

### 讨论事项

#### **A. 企业所得税**

1. 特殊性税务处理
2. 业务掉期交易外国企业所得
3. 股权激励
4. 企业所得税优惠事项备案
5. 企业重组:[2009]59 号文
  - a. 特殊性税务重组
  - b. 集团架构重组
6. [2015]7 号公告
  - a. 其他类似权益
  - b. 股权支付
  - c. 境外企业股权所得划分
    - i. 归属于中国应税财产所得计算方法
    - ii. 对价的确认
    - iii. 成本的确认
7. 中国子公司向境外发债公司支付利息
8. 境内居民企业股息免税处理
9. 企业所得税征管调整

#### **B. 转让定价**

1. 纳税人自行调整补税
2. 本地文档打分表
3. 价值链分析的要求
4. 受益性测试

5. 劳务费用加成率
6. 利润分割法的实际操作
7. 预约定价安排申请

### **C. 增值税**

1. 境外金融机构是否适用金融同业往来利息收入免税
2. 商誉转让是否计征增值税
3. 支付给外国企业的利息收入和交割净额的增值税处理
4. 财税[2016]140号第七条
  - a. 拆迁补偿费用
  - b. 房地产开发企业开发受让土地
5. 限售股

### **D. 其他**

1. 三免三减半
2. “千户集团税收风险分析”计划
  - a. 工作計劃和影響
  - b. 大企业税务服务

出席人员包括：

## 省国税

刘丽	国际税务管理处处长
杨佩玲	所得税管理处副调研员
朱慧严	大企业税收管理处副处长
庄勃	国际税务管理处主任科员
陈为迪	货物和劳务税处副主任科员
陈烈鑫	国际税务管理处副主任科员
陈高桦	国际税务管理处副主任科员

## 公会

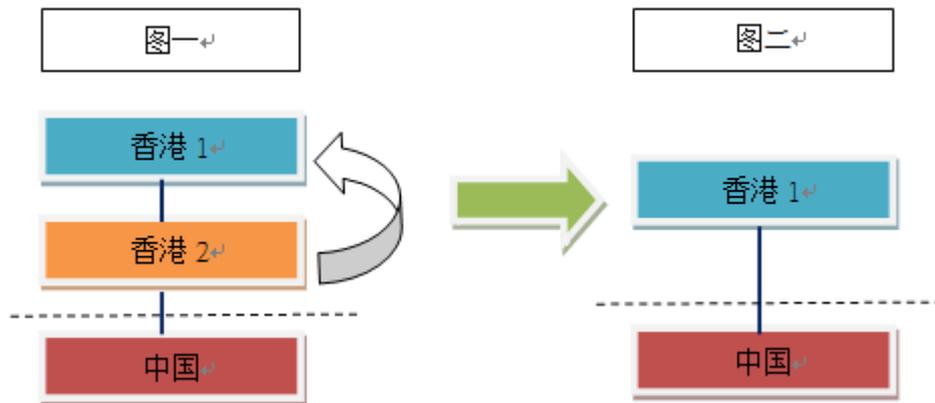
谭振雄	税务师会执行委员会主席及内地税务委员会会员
苏国基	税务师会执行委员会副主席及内地税务委员会会员
陈锦荣	内地税务委员会召集人及税务师会执行委员会会员
李国雄	内地税务委员会会员
许昭淳	内地税务委员会会员
利文欢	内地税务委员会会员
麦浩声	内地税务委员会会员
王舜宜	内地税务委员会会员
李筱筠	内地税务委员会监察委员
萧咏恩	内地税务委员会会员
蒋伟光	倡导及专业发展副总监
黄诗颖	倡导及专业发展行政人员

## 讨论事项

### A. 企业所得税

#### 1. 特殊性税务处理

根据国家税务总局公告 2013 年第 72 号文第一条，“本公告所称股权转让是指非居民企业发生《通知》第七条第（一）、（二）项规定的情形；其中《通知》第七条第（一）项规定的情形包括因境外企业分立、合并导致中国居民企业股权被转让的情形。”请问如何理解上述规定？境外企业分立、合并导致中国居民企业股权被转让，是否可以视同满足 59 号文中第七条第（一）项规定申请特殊性税务处理？举例如下：



假设香港 2 被香港 1 吸收合并导致中国公司的股东变更为香港 1，按 72 号文第一条的字面理解，请问是否视同符合 59 号文中第七条第（一）项的规定，可以申请特殊性税务处理？

省国税：根据 59 号文第七条，上述情形不适用特殊性重组条件。

#### 2. 业务掉期交易外国企业所得

根据国税函[2004]753 号，中国境内企业与外国企业进行融资业务掉期交易中，支付给外国企业的利息收入和交割净额需要按照规定进行相关税务处理。请问目前国税函[2004]753 号已经失效，在相关业务掉期交易中，外国企业取得的利息收入、交割净额所得税处理应怎样操作？

省国税：在新文件出台前暂时继续执行 753 号文的规则。

### 3. 股权激励

为境内非上市公司推出股权激励计划，由非上市公司以集团境外上市公司的股票或股票期权授予员工，相关股权成本由境内公司支付给境外公司。

根据《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的通知》（国家税务总局公告[2012]18号），上市公司建立股权激励计划，员工行权后，可以根据实际行权时股票的公允价值与实际行权支付价格的差额和数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，在企业所得税税前扣除。在我国境外上市的居民企业和非上市公司，可以比照有关规定执行。

对于上述境内非上市公司以集团境外上市公司的股票或股票期权授予境内员工的情形，有关股权成本是否也能参照 18 号公告计算扣除？我们理解有些税务官员认为如果境内非上市公司满足下面两个条件，则可在税前扣除有关股权成本，其应支付给集团境外上市公司的股权成本只是双方的债权债务关系，不对税前扣除构成影响：员工已经实际行权；境内非上市公司已经代扣代缴员工的个人所得税。

税务机关对以上的情形是否都统一认可上述的税务处理，允许有关股权成本在税前扣除？

境内非上市公司需要具体提供什么资料或文件，才可以在税前扣除有关股权成本？

国家税务总局及各地税务机关会否出台更详细的业务指引？

省国税：公告非常清楚地说明，是“本公司”的股权激励政策。境内公司员工用的是境外公司的股权激励，不属于本公告的范围，不能参照执行。
--

### 4. 企业所得税优惠事项备案

根据《国家税务总局关于跨省经营企业涉税事项全国通办的通知》（税总发[2017]102号），可由分支机构办理的企业所得税优惠备案事项（例如研发费用加计扣除、部分区域性税收优惠等），可以根据办税需要就近选择税务机关申请办理异地涉税事项。有的企业设有全国的财务共享服务中心，很可能在共享中心所在地统一办理备案。

目前的《企业所得税优惠事项备案表》没有栏目填写申请人的的主管税务机关，在申请办理异地涉税事项时，是否需要填写额外的表格？办理时需

要提交的《委托授权书》是否有统一的格式？

省国税：对于上述的问题，暂未给出明确回复，需要进一步研究。

## 5. 企业重组:[2009]59 号文

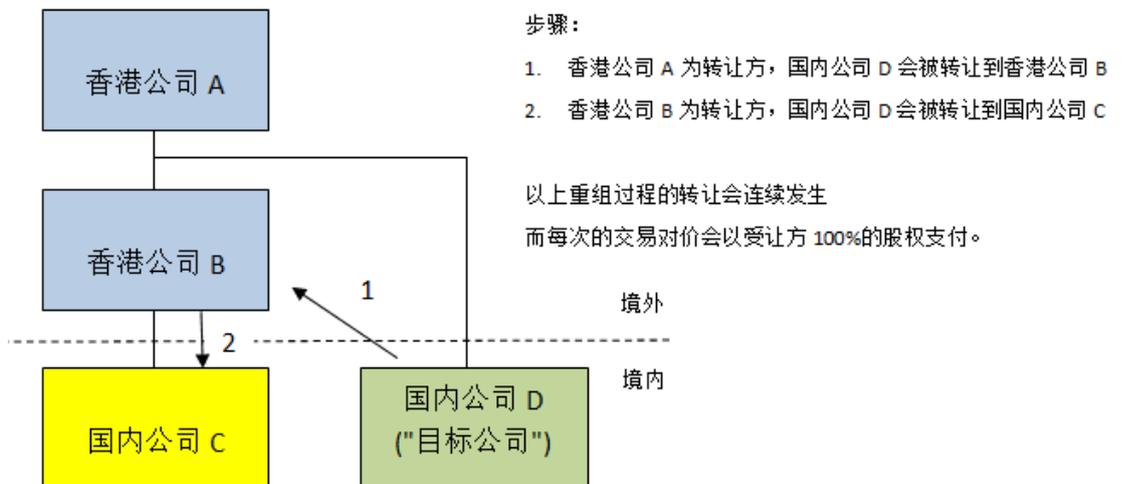
### a. 特殊性税务重组

根据财税[2009]59号，中国公司的吸收合并交易满足59号文第5条规定的五个条件的，可适用特殊性税务处理，例如，A公司吸收合并B公司（B公司消亡）。请问，如若这两家中国公司被同一家中国境外公司100%控股，在此情形下A公司吸收合并B公司，是否仍可适用特殊性税务处理？反之，若该境外母公司将一境内的外商独资企业(如C公司)分立成两家，是否可以适用特殊性税务处理呢？另一方面，100%控股的中国居民企业间的垂直吸收合并（即母公司吸收合并全资子公司）且不需要支付对价，是否适用于特殊性税务重组？

省国税：上述情形，适用59号文第五条的相关规定。

### b. 集团架构重组

某集团正在进行架构重组，预计重组工作将会在12个月内分两步完成。集团希望使用财税[2009]59号企业重组的所得税特殊处理，详细步骤请见以下插图。



由于本次重组中非居民企业（如 A 公司）需要在 12 个月内对中国子公司往下层 100% 子公司（顺序为 B、C 公司）进行连续两次的转让，我们理解部分税务局以“反避税”的角度引用 59 号文的第十条“企业在重组发生前后连续 12 个月内分步对其资产、股权进行交易，应根据实质重于形式原则将上述交易作为一项企业重组交易进行处理”而将以上连续转让视为一项交易，即 A 公司向 C 公司转让中国子公司，因此认为不符合 59 号文第 7 条“受让方作为转让方 100% 直接子公司”的特殊重组要求。

根据我们的理解，第十条应有利于纳税人，让税务局以一个重组业务的整体考虑多次转让后的最终结果，在第一步交易后视乎情况提供特殊税务处理（请见如下注释），而并非以反避税的角度出发。如地方税务局以从严格的角度的引用 59 号文第十条，可能会为纳税人的内部重组带来不必要的税负，恳请省国税能提供意见。

注释：

根据国家税务总局公告 2015 年第 48 号的解释，59 号文第十条中的理解如下：

七、根据财税[2009]59 号文件第十条规定，若同一项重组业务涉及在连续 12 个月内分步交易，且跨两个纳税年度，当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件，经协商一致选择特殊性税务处理的，可以暂时适用特殊性税务处理，并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。

省国税：根据 59 号文第十条，连续 12 个月的分步重组交易，将被合并处理。因此，可能造成重组税负，相关问题会跟税务总局反馈。

## 6. [2015]7 号公告

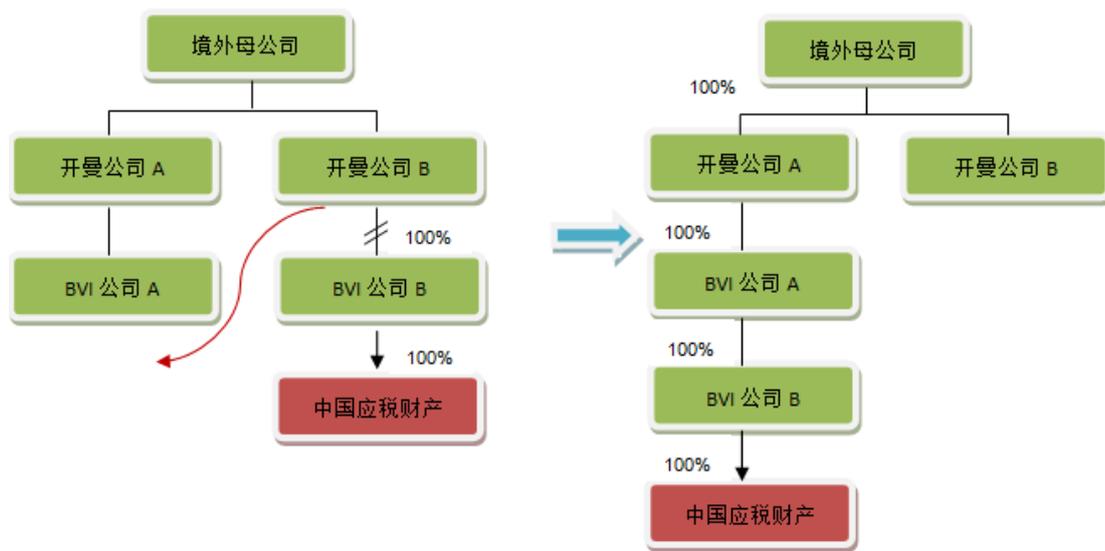
### a. 其他类似权益

就 7 号公告第一条第三款所述非居民企业通过转让直接或间接持有中国应税财产的境外企业的“其他类似权益”，应如何判定“其他类似权益”？实务中，企业曾经对以下的情况提出过疑问：优先股、增发新股、合伙企业中的权益、股票期权、可转换债等。上述是否属于 7 号公告的报送范围？请问税局有没有处理过的案例可以分享？

省国税：现有文件未明确“其他类似权益”的定义，实务中暂无相关案例，具体问题具体分析。

b. 股权支付

7 号公告第六条第三个条件规定了交易对价的形式应是股权，一般理解这主要是相对现金支付而言，即支付的对价中不可含现金支付（由于上市企业股权的流动性很高，对价也不可含上市企业股权）。若集团内部重组中出现以下的重组情况，即开曼公司 B 将 BVI 公司 B 及其下属中国应税财产无偿划转给 BVI 公司 A，交易不涉及现金支付，是否符合公告第六条第三个条件对于“股权支付”的要求？



省国税：上述无偿划拨行为，一般情况下无法适用 7 号公告。

c. 境外企业股权所得划分：

i. 归属于中国应税财产所得计算方法

根据 7 号公告的解读：“如果被转让境外企业股权价值来源包括中国应税财产因素和非中国应税财产因素，则需按照合理方法将转让境外企业股权所得划分为归属于中国应税财产所得和归属于非中国应税财产所得，只需就归属于中国应税财产所得按照公告调整征税”。但目前文件尚未明确划分的方法，各地操作不一，请问税局是否会考虑出台具体的指引？

根据一些地区的案例，税务机关会对转让对价进行调整，剔除中间境外控股公司的其他资产和负债。成本即为中国公司的注册资本。举例来说：被转让的境外公司 A 通过其 100% 境外子公司持有中国公司 100% 的股权。本次股权转让的价格为 A 公司合并报表层面上的净资产 51 元。为了还原中国公司的价值，税局机关的方法是从原始转让价 51 元中，加上（减去）中间控股公司除去长期股权投资的净负债（资产），得出“归属于中国应税财产”的价值为 150 元，理论上应等同于中国公司的净资产。请问税局是否

认同此种计算方法？请问广东省税务机关的实际操作情况？

	A (被转让境 外公司)	B (境外 中间控 股公 司)	C (中国 公司)	A+B+C 合并报 表	
<b>资产：</b>					<b>A</b>
货币资金	200	141	110	451	100% ↓
长期股权投资	1	100	0		<b>B</b>
公司间应收	100	60	0		100% ↓
投资性房地产	0	0	100	100	<b>C</b>
<b>负债</b>					
公司间应收	-100	-100	-60	-100	
应付款	-400	0	0	-400	
<b>净资产合计</b>	<b>-199</b>	<b>201</b>	<b>150</b>	<b>51</b>	
注册资本	100	1	100	100	
未分配利润	-299	200	50	-49	
股东权益	-199	201	150	51	
剔除长期股权投资的净资产					
<b>税务的计算方法</b>					
原始转让价格（A公司合并层面的净资产）	51				
中间控股公司剔除长期股权投资的净资产	-99				
调整后转让价格（应与中国公司的净资产相等）	150				
转让成本（中国公司注册资本）	100				
转让所得	50				
应纳税额（10%）	5				

省国税：原则上认同上述计算思路。

## ii. 对价的确认

若对价包括可能在未来向卖方支付的或有费用（例如视乎中国地产开发项目的情况，买方需向卖方支付额外的奖励），该或有费用是否应被视为对价的一部分？鉴于或有费用在股权交割时并没有被支付，且存在很大的不确定性，是否需要在将来实际支付该笔费用时，再补缴相应的税款？

省国税：对价确认的问题上，原则上允许在实际发生时，根据实际发生金额，确定应纳税所得额，考虑合同实际执行情况，如果分期付款，分期确认收入。

## iii. 成本的确认

由于目前 7 号文并不适用个人间接转让中国应税财产的情形，那么企业向个人卖家支付的购买对价（个人并无申报或缴税），是否能够作为将来转让的成本？

省国税：一般情况下，只要实际支付了，都能够作为下一次转让的成本，但关联方之间的交易则会受到挑战。

## 7. 中国子公司向境外发债公司支付利息

中国境内企业对外支付利息一般均需要扣缴企业所得税。但假如境外机构（例如香港上市公司）在中国境内发行以人民币计价的债券（例如通过公开市场发行“熊猫债券”），而从发债获得的款项先由该境外机构的境外银行账户（例如香港银行账户）收取，该境外机构再以“统借统还”的形式把该笔款项以相同的利率全部借给中国境内的子公司，那么债券认购人和发债取得的款项的最终受益/使用人也将位于中国境内。请问在这种情况下，中国子公司支付给境外发债公司的利息，是否需要扣缴企业所得税和增值税？

省国税：在现有预提税的框架下，取得所得的纳税人是香港母公司，虽然平进平出，但理论上还是需要缴纳预提所得税。增值税税法并没有要求必须是居民企业才可享受统借统还的免税待遇，要看具体的案例进行具体分析。

## 8. 境内居民企业股息免税处理

假设居民企业 A 和居民企业 B 各出资 800 万元和 200 万元投资了居民企业 C 公司，持股比例分别是 80% 和 20%。几年后 A 公司将 C 公司的 60% 股权按 600 万元平价卖给了 D 公司（即转让后 A，B 和 D 公司对 C 的持股比例分别是 20%，20% 和 60%），但是各方都同意转让后 A 对 C 的分红权和表决权仍然占到 40%。请问，这个案例下 A 向 D 平价转让 C 公司的 60% 股权是否会被税务机关调整？转让后，C 向 A 分配的股息是否全额可以适用企业所得税免税政策？

同样，目前好多公司的注册资本是认缴制度，如果资本没实际出资或仅是部分出资，会否影响其享受股息免税处理？

省国税：涉及政策尺度的问题。按照条例，直接投资的，“不能穿透”是关键判定标准。

## 9. 企业所得税征管调整

根据《深化国税、地税征管体制改革方案》，要“理顺征管职责划分……着力解决国税、地税征管职责交叉以及部分税费征管职责不清等问题”。目前在广东，企业所得税分别由国税和地税征管。

关于企业所得税的征管职责，是否会进行调整，例如完全移交国税/地税征

管？如果有，是否有具体的时间表？

省国税：暂时没有接到通知需要调整时间表，目前仍按照现有机制在运作。

## B. 转让定价

### 1. 纳税人自行调整补税

2017年3月17日国家税务总局发布关于《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告（“[2017]6号公告”），该公告概述了税务机关在实施利润水平监控管理时可以向企业送达《税务事项通知书》，提示其存在的税收风险。若纳税人同意税务机关提出的特别纳税调整风险，可以自行调整补税。

如果纳税人提出自行调整补税方案，是否可以先按提出的补税方案进行税款缴纳？还是需要经过与税务机关协商确认再缴纳税款和利息？如果可以先按自行补税方案缴纳税款和利息，与最终补税方案的差异如何处理？

省国税：具体判断要分为两种情况，立案或非立案。非立案，可以自行解决；立案，则要跟税务机关沟通，而且可能面临，两个方案有差异的问题；最终是否补缴税款以及相关利息，按照未缴纳金额计算。

### 2. 本地文档打分表

我们了解到，部分地区的税局设定同期资料本地文档打分表，以此对辖区内企业提交的同期资料本地文档进行评分。国家税务总局也在制作类似的评分表。请问广东省有关税局是否有计划推行类似的同期资料本地文档的打分表？若无，税局目前是否有内部评分制度/标准，对企业提交的同期资料本地文档进行评分？

省国税：省内有计划推行，还没有具体时间和标准。正在撰写本地文档的指引，目前处于定稿阶段，确定之后会下发，遵照执行。

### 3. 价值链分析的要求

对于2016年本地文档新增的准备内容，即价值链分析和地域特殊因素分析等，税局是否对企业披露的内容及其分析的深度有任何具体的要求？对于42号公告要求提供各环节参与方最近会计年度的财务报表，以及企业集团

利润在全球价值链中的分配原则和分配结果，实际操作中，一般本地企业难以获取海外关联方的财务报表以及集团的利润分配等数据。对于企业未能提供上述相关数据时，税局对此是否有哪些行政措施？是否会要求企业补充相应数据和重新提交本地文档？

省国税：目前，要求至少披露这部分内容，要包括一定的分析，但是对于深度和广度上还没有具体要求。总局还没有具体规定。如果纳税人拒绝提供的话，按照征管法，纳税人可能面临税务机关核定应纳税所得额的后果。一般税局不会要求重新提交本地文档，如果没有提交或者资料不完整的话，会影响同期资料质量的评价。

#### 4. 受益性测试

针对 6 号公告第 35 条提及的六项测试以判定关联劳务受益性问题，企业需如何证明或测试劳务的受益性？例如，在接受关联劳务后，企业整体利润水平上升，企业营业收入上升，营业成本或费用下降来证明？但由于企业的盈利数据受到多方面内外因素所影响，无法直接证明受益于关联劳务。税局是否有其它间接性的指标来测试企业的劳务受益性？

省国税：企业的劳务受益性应该直接体现在利润上，即能带来收益。评价这个劳务是否能直接带来收入、或者成本费用的下降等直接的证据来证明这个问题。也就是说如何通过接受这个服务，之后带来收益，必须有支持这种因果关系的明显证据。

#### 5. 劳务费用加成率

对于服务提供商的劳务费用加成率，根据过往的转让定价调查案件来看，税局普遍认为一般性的劳务企业应获得成本加成 10% 的利润率，而对于合约研发服务，企业需要获得成本加成 15% 的利润率。税局是否有针对企业的劳务费率进行过相关的资料收集或系统调查，或通过大数据等收集企业相关劳务费率，以支持上述 10% 和 15% 的劳务加成率？此外，如若部分企业所提供的合约劳务，其附加价值相对较低，成本加成率低于上述水平，是否可被认为合理？

省国税：这些数据是通过很多案例积累和调整而形成的劳务收入区间比率，也不一定达到这个就是合理，需要进一步调查取证，就具体问题具体分析。

## 6. 利润分割法的实际操作

OECD 最近出版了关于利润分割法的指引讨论稿，里面也有提及什么时候才适用利润分割法以及利润分割法使用时可能遇到的问题。对于涉及无形资产使用权的交易，我们看到绝大部分税局均主张利润分割法的使用。但对于纳税人，其对于利润分割法的使用所面临的困惑是：1) 如何定义交易双方均有独特有价值的贡献；2) 当能找到可比非受控交易证明该无形资产交易的定价合理性时，为什么还非要使用利润分割法？3) 当地企业的经营好坏不仅仅与授权的无形资产有关，还与当地市场以及经营情况相关，不能说当地市场经营不善就否定授权无形资产的价值；4) 当定价时，企业很难获取准确的财务数据对未来年度做利润分割，因此该方法很难作为实际操作中的定价准则。我们也希望听取各地税局对于上述方法使用的见解。

省国税：

- (1) 即使没有办法进行定义，也应该针对每一个案子具体分析，一般可以看交易双方对这个资产的投入和贡献程度，以及确定投入的标准；
- (2) 6 号公告提出，对于无形资产，如果中国的企业对无形资产有贡献，有很重要的贡献，比所有者更大的时候，就应该享有这个无形资产所带来的收益，从而使用利润分割法；
- (3) 一般来说无形资产必须带来收益，没有收益，无法判定存在的可能性；
- (4) 只要数据提供的越多越详细，税务机关就能做出更全面的分析，而得出更公允的结论，因此具体要看企业跟税局的配合程度。

## 7. 预约定价安排申请

在新的 64 号公告出台后，在接受企业预约定价谈签意向向前税务机关的审核工作与以往相比是否有增加？审核要求是否更高？我们有发现各地税务机关目前签署的单边预约定价安排有所增加，税务机关目前是否比以往更鼓励企业申请单边预约定价安排？

省国税：审核要求增加，需要提供地域特殊因素分析和价值链分析。广东省欢迎签单边预约定价安排，如果考虑地域特殊因素，会得到优先待遇，如果企业能提供量化的方案以及整个价值链的分析，预约定价受理的可能性比较高。

## C. 增值税

### 1. 境外金融机构是否适用金融同业往来利息收入免税

财税[2016]36 号，第一条第（二十三）项所称的金融同业往来利息收入，以及财税[2016]46 号、财税[2016]70 号中的补充规定金融同业往来利息收入可以免征增值税。

请问境外金融机构与境内金融机构同业往来利息收入是否可以适用上述规定？即上述规定有无包括境外金融机构？

省国税：金融机构，以一行三会批准成立的，才能享受，只有按规定批准成立的才符合要求。

### 2. 商誉转让是否计征增值税

财税[2016]36 号附件一中对销售无形资产具体征税范围的规定中指出，‘无形资产，是指不具实物形态，但能带来经济利益的资产，包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产’。据此，转让商誉需缴增值税。

例如，在资产并购中，一般会包括卖方的客户关系、销售渠道、品牌效应等关键且高价值的元素；假定其交易对价为 100，卖方账上有形和无形资产（除了商誉，因其不会在帐上显示）的评估总值为 80。

卖方账上并无商誉，所以在交易中并无转让商誉。但在买方账上因交易对价为 100，并购回来的有形和无形资产的评估总值为 80，会反影商誉 20。在此情况下，因买方在账上确认了商誉，税务机关会否有商誉转让而要计征增值税？

如要计征增值税，卖方如符合国家税务总局公告 2011 年第 13 号的规定而该次转让被认为是资产整体转让，该并购不属于增值税的征税范围，从而涉及的包括商誉在内的各种资产都可免征增值税？

省国税：不征税资产不包括无形资产，不需要按照商誉价格。

### 3. 支付给外国企业的利息收入和交割净额的增值税处理

中国境内企业与外国企业进行融资业务掉期交易中，支付给外国企业的利

息收入和交割净额的增值税处理是怎样的？

省国税：涉及金融业营改增的问题，没有出台具体的文件法规。需要收到具体的案例或者合同，才可以进行分析。

#### 4. 财税[2016]140号第七条

##### a. 拆迁补偿费用

财税[2016]140号第七条规定，房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。请问向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用，指现金补偿还是同时包括以回迁房形式的实物或者股权等其他补偿？

省国税：书面没有说明，跟税务总局请示过，仅限于货币补偿，不包括其他。

##### b. 房地产开发企业开发受让土地

140号文规定，房地产开发企业受让土地向政府部门支付土地价款后，设立项目公司对该受让土地进行开发，满足一定条件的，可由项目公司按规定扣除房地产开发企业向政府部门支付的土地价款，其中一个条件要求项目公司的全部股权由受让土地的房地产开发企业持有。请问该条款是否有时间的要求？例如，设立项目公司承接土地后，再引入合作方共同持有项目公司的，是否能够满足140号文的该条件？

省国税：按照法规的要求，如果是理想状态的话，基本保持稳定不变，但实操中不一定如此，因此会根据实际变化，在每一期计算扣除的时候，对股权情况做一个判定，只要当期判断的时候符合，就可以按照法规进行扣除，同时不调整往期。

#### 5. 限售股

《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》 国家税务总局公告2016年53号关于限售股的增值税规定：

五、单位将其持有的限售股在解禁流通后对外转让的，按照以下规定确定买入价：

（一）上市公司实施股权分置改革时，在股票复牌之前形成的原非流通股

股份，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司完成股权分置改革后股票复牌首日的开盘价为买入价。

（二）公司首次公开发行股票并上市形成的限售股，以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司股票首次公开发行（IPO）的发行价为买入价。

（三）因上市公司实施重大资产重组形成的限售股，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司因重大资产重组股票停牌前一交易日的收盘价为买入价。

问题：53 号文仅局部提及了几种限售股的形成情形和出售的处理，但实务中发现还有很多情形没有包括。例如：

市场上市公司对股东会有配股和送股的行为，根据国家税务总局[2016]53 号文可能会造成因解禁后股票价格比上市时价格低而无需缴纳增值税的情况，如何看待这个问题？

例子：假设某股东 A 在公司 B 上市前持有 1 万股股票。在公司上市时，每股 IPO 价格为 10 元/股。限售期内，该上市公司 B 进行送股，派发股票股利为 10 送 10。在送股后，股东 A 持有股数变成 2 万股，每股价格可能会跌倒 5 元/股。在解禁期后处置股票，每股价格为 8 元/股，但股东 A 的持股数量增加了一倍。按照 53 号公告规定，上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，也以该上市公司股票首次公开发行（IPO）的发行价为买入价。那么在计算增值税的时候，即使股数从 1 万股变更为 2 万股，但是每股成本依旧为 10 元，8 元处置时会形成 2 元的负差，并可以抵扣其他金融商品的正差。

同理若为配股的情况，在解禁期前上市公司 A 可能会有 10 配 10，假设原股东 A 可按 4 元/股进行配股，那其持有的股数会变成 2 万股，每股价格可能会跌到 7.5。解禁后，股东处置股票，每股价格为 8 元（但持股数量增加了一倍）。这种情况下，由原股而孳生的配股，是否属于 53 号公告的“上述股份孳生的送、转股”呢，如果属于，那么则仍然无需缴纳增值税（卖出价每股为 8，IPO 价格为 10，增值税下没有金融商品买卖差价）。

此些问题的产生为究竟需否考虑股份数额的变化/稀释等问题来处理可抵扣的买入价。请问贵局的看法？

省国税：对于政策的解释，可以从立法角度出发，如果考虑纳税人的利

益，对于送的 1 万股，按照发行价计算，这样有利于纳税人；对于配股，需要看法规原文，仅仅涉及到转股送股，不适用于配股。

## D. 其他

### 1. 三免三减半

根据国税发[2009]80 号文，对居民企业从事符合《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》规定范围、条件和标准的公共基础设施项目的投资经营所得，自该项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，可以享有企业所得税三免三减半的优惠。在实际操作中，很多参与公共基础设施项目的公司的收入来源是政府的财政性资金。例如从事污水处理的公司，其唯一的收入的来源为政府拨付的污水处理费以及增值税即征即退的部分。这些财政性资金性质的收入是否符合 80 号文中提到的“生产经营收入”？其所得是否可以享受三免三减半的企业所得税优惠？

省国税：财政性资金有定性规定，必须是符合条件的不征税收入，如果不归入这一类别，则不能享受该优惠。

### 2. “千户集团税收风险分析”计划

国税总局于 2015 年发起“千户集团税收风险分析”计划，纳入包括央企、国企、民企、跨国公司在内等单位，其经营数据、利润指标和纳税状况。及后，国税总局于 2016 年发出《国家税务总局大企业税收管理司关于开展 2016 年千户集团成员企业名册采集工作的通知》的要求。

#### a. 工作计划和影响

请问可否简介省局在 2018 年相关的工作计划和对企业的影响？

#### b. 大企业税务服务

在取得相关的资料后，税务机关今后会在大企业税务服务方面采取哪些措施以帮助这些大的企业集团防范税务风险？

省国税：目前，大企业的管理正在推进集约化管理模式，提升企业税收管理的层级，对纳税申报及涉税事项进行集中分析，并将分析结果推送到下一级的税务机关进行应对。国地税同时确定风险分析的具体工作流程，2018 年会继续深化改革合作。工作计划重点针对重大风险管理事项，重点行业还有企业规模来综合确定，做好跟稽

查的沟通，不要交叉，确定好合作共治的方向。对大企业进行税务体检，引导排查税务风险，而并非处罚性的检查，目的是希望企业能够建立一个风险控制体系。

关于具体帮助大企业防范税务风险的服务措施，我们会从提高大企业的遵从度出发，帮助大企业搭建企业风险管理系统；优化 ERP 系统，结合税务的考量，给出个性化建议，打通税企平台，使得双方之间实现信息互通，申报自动化，这方面需要加强信息系统的建设，完善大企业信用等级评定，并结合行业指标进行参考分析。