



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

# 国家税务总局与香港会计师公会 税务交流会议摘记

2016

## 前言

香港会计师公会（“公会”）于 2016 年 7 月 29 日与国家税务总局（“国税总局”）在北京市海淀区羊坊店西路 5 号举行交流会议。国税总局的俞书春副司长及各有关处室领导欢迎公会代表。公会副会长陈美宝女士感谢国税总局百忙之中拨冗举行这次交流会，并深信此会议能促进国税总局与公会长远交流发展。

以下是由公会撰写的会议摘记。摘记仅为公会代表对国税总局在会议上回应各讨论事项的理解，并不代表国税总局正式并有法律约束力的意见。故摘记只可视为一般参考文件，不会对任何与会人士构成约束力。阁下在个别情况应用会议摘记内容前，务请咨询专业意见。另外，如英文译本的字义或词义与中文本有所出入，概以中文本为准。

公会亦特别感谢罗兵咸永道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

- A1. 2015 年第 7 号公告
- A2. 软件企业优惠
- A3. 对赌条款税务处理
- A4. “一带一路”相关的企业所得税特殊性税务处理
- A5. 特殊性税务处理

#### B. 营改增

- B1. 关于营改增中境内单位跨境应税行为适用增值税免税政策的定义
- B2. 境外单位向境内单位销售完全在境外发生的服务的增值税免税政策的定义
- B3. 不动产
- B4. 土地使用权
- B5. 保险业
- B6. 酒店业
- B7. 个人消费项目

#### C. 转让定价

- C1. 事前裁定

#### D. 个人所得税

- D1. 外籍个人
- D2. 个人所得税改革
- D3. 个人所得税法实施条例
- D4. 社会保险金

#### E. 其他

- E1. 境外非政府组织

## 出席人员

### 国税总局

俞书春	国际司副司长
曾玉勤	法规司法制处副处长
张颖	货物劳务税司增值税处副处长
李晓桐	所得税司二处主任科员
任宇	所得税司个人所得税处副处长
王涛	征管科技司副处长
张瑾	国际司协议处主任科员
李京煜	国际司反避税处主任科员
曾文聪	国际司非居民处主任科员
许云程	国际司境外处副处长
陈峰	港澳台办公室台港澳处主任科员

### 公会

陈美宝	副会长
谭振雄	税务师会执行委员会主席及内地税务委员会召集人
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	税务师会执行委员会及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
萧咏恩	内地税务委员会会员
杜达宏	内地税务委员会会员
李文杲	毕马威会计师事务所高级税务经理
严海	普华永道咨询（深圳）有限公司北京分公司高级税务经理
蒋伟光	倡导及专业发展副总监
黄伟伦	倡导及专业发展经理

## 討論事項

### A. 企业所得税

#### A1. 2015 年第 7 号公告

##### (a) 拆分应税财产

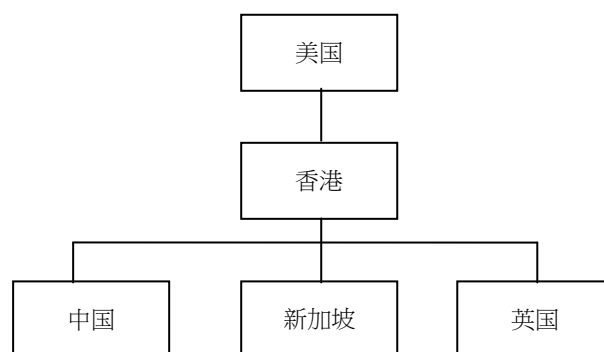
国家税务总局 2015 年第 7 号公告第二条中规定了间接转让中国应税财产所得的处理方法。

在实际操作中，由于直接被转让的境外企业可能拥有其他与境内应税财产无关的境外资产、负债，以及在境外买卖双方转让议价过程中的参考价值往往涵盖以上境外资产、负债，纳税人应如何从打包的转让价拆分出境内应税财产？我们了解这面临很多细节技术问题，需要进一步明确。

国家税务总局指出，2015 年出台的 7 号公告依据的是《企业所得税法》第 47 条和《企业所得税法实施条例》第 120 条，因此在理解和适用 2015 年 7 号公告时，一定要结合企业所得税法及实施条例的有关条款进行适用。如果企业间接转让中国应税财产不具有合理商业目的，以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，应按照合理方法进行调整。实践中，企业打包处理的财产既存在跨境的情况，也会有在中国境内位于不同城市的情况。针对不同企业的情况，应采取个案处理的原则。

企业在转让财产时尽量避免打包处理的方式，取而代之的是对财产进行逐项转让。

例一：



问：按集团收入比例，中国占 70%，新加坡占 20%，英国占 10%。然而，按集团资产比例，中国占 50%，新加坡占 20%，英国占 30%。转让价应如何分摊？

国家税务总局指出，一般来说不会只按照企业具体的某一项因素来确定转让价格，而是综合考虑各项因素，例如企业的资产、收入等因素，实践中可按照一定的比例和权重来判定。企业也可以聘请中介机构对位于中国的资产进行价值评估以确定转让价格，这些评估结果可以供税务机关参考。

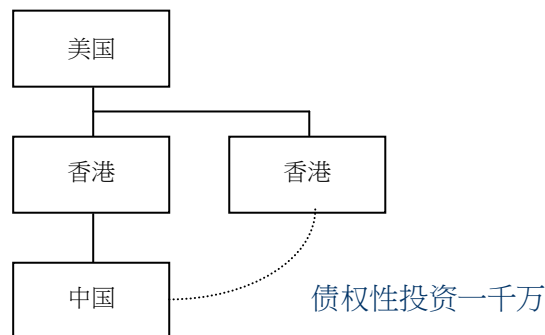
例二：



问：英国公司也被视为中国应税财产吗？

国家税务总局指出，根据上述案例，如果符合2015年第7号公告规定的情形，将被视为美国公司直接转让中国公司的资产，这样对于中国对外投资的子公司（英国公司）也应视为中国的应税财产。

例三：



问：相关债权性投资可否从归属于中国的收入中扣除？

国家税务总局指出，债权性投资能否从归属于中国的收入中扣除，这个问题比较复杂，不能简单地一概而论，应当具体问题具体分析。例如：一般情况下，如果债权性投资是转让方的，且转让方同时转让了债权和股权，则债权可以从归属于中国的收入中扣除；如果转让方只转让了股权，没有转让债权，那就不能扣除。

(b) 关于第三条对于非居民企业间接股权转让安排是否具有合理商业目的

判断合理商业目的，应整体考虑与间接转让中国应税财产交易相关的所有安排，结合实际情况综合分析以下相关因素：

- (1) 境外企业股权主要价值是否直接或间接来自于中国应税财产；
- (2) 境外企业资产是否主要由直接或间接在中国境内的投资构成，或其取得的收入是否主要直接或间接来源于中国境内；
- (3) 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业，实际履行的功能和承担的风险，是否能够证实企业架构具有经济实质；

- (4) 境外企业股东、业务模式及相关组织架构的存续时间；
- (5) 间接转让中国应税财产交易在境外应缴纳所得税情况；
- (6) 股权转让方间接投资、间接转让中国应税财产交易与直接投资、直接转让中国应税财产交易的可替代性；
- (7) 间接转让中国应税财产所得在中国可适用的税收协定或安排情况；
- (8) 其他相关因素。

i. 第三条第一和二项的判断标准

第三条第一项的“境外企业股权主要价值是否直接或间接来自于中国应税财产”的判断标准是什么？是否需要纳税人提供相关机构出具的股权评估报告来判断股权的价值构成？还有其他的判断标准吗？

国税总局指出，对于境外企业股权主要价值是否直接或间接来自于中国应税财产的判断没有明确具体的标准，而是综合考虑各项因素进行判断。企业可以结合自身的情况和需要聘请中介机构出具股权评估报告作为判断股权价值的参考文件，但是 2015 年第 7 号公告没有强制要求企业必须向税务机关提交评估报告。同时税务机关在判定股权价值时不会仅依据提交的评估报告，还会判断企业的整体情况，资产、股权投资和现金等各项因素。

第三条第二项的“境外企业资产是否主要由直接或间接在中国境内的投资构成，或其取得的收入是否主要直接或间接来源于中国境内”的具体判断标准是什么？

请问因素一、二中股权价值、资产、收入的【主要】应如何计算、判定。是否超过总数 50%的才应该判定为主要？财务报表的所有者权益数额是否可考虑为股权价值？在计算时，由于根据会计准则，作为分子的中国子公司的财务数据不会有经过合并抵消的单家数额，实务中不可能计算，因此，同理为达到分子和分母的匹配，我们理解分母应该采用集团所有子公司的单价加总数而不是集团合并抵消后的数字，请问这个理解是否正确？

国税总局指出，针对收入和资产比例，一般情况下要在母公司层面汇总后得出。但在实际情况中，需要有资料证明关联交易是否真实存在，因此在合并时需要~~对~~对关联交易进行分析。

我们希望通过以下例子作进一步的说明。有一境外母公司持有以下的子公司，其有关的收入如下：

	中国子公司	新加坡子公司	美国子公司	会计合并调整	合并后的会计价值
评估因素例如收入	1,000	900	300	(100)	2,200

中国子公司在整个集团中所占的收入应为百分之四十五，即  $1,000 / 2,200$ （并不需要考虑有关连交易或会计上的调整）。

- a. 请问上述理解是否正确？
- b. 就以上的例子而言，请问该境外母公司的收入可否不被视为主要是来自

中国？

国家税务总局指出，关于判定境外母公司的收入是否主要来源有中国子公司，在判断标准上并没有明确以中国子公司的收入超过境外母公司的总收入的 50% 为标准，通常而言需要个案判断，但是以 50% 作为标准还是比较合理的。同时关于计算中国子公司所占境外母公司的收入的计算方法也没有统一的处理，需要结合不同集团企业的实际情况来判断。

ii. 第三条第四项

第三条第四项的“境外企业股东、业务模式及相关组织架构的存续时间”中的“存续时间”长短是否有量化标准？

国家税务总局指出，对于境外企业股东、业务模式及相关组织架构的存续时间长短没有具体的量化标准，存续时间越长并不意味着越有利，但如果存续时间特别短，对企业来说肯定是比较不利的。

iii. 第三条第六项

我们理解因素六的可替代性应该从集团整体中的各企业有无生产经营的关联性、商业收购的成本、时间效益性方面考虑，而不应简单地从理论的可替代性出发考虑，这理解是否正确？譬如说 A 集团要收购 B 集团，B 集团下有位于多个国家的子公司，各子公司分别承担不同的生产经营职能，A 集团的最终目的是对 B 集团作整体收购，尽管理论上 A 集团可以单间逐一收购，但是实务中出于商业效益性的考虑，A 集团不可能那样做，这种情况应判断为不具有可替代性，请问该理解是否正确？

国家税务总局指出，企业在避税地设立公司时，一般会考量当地的税收环境、商业环境和监管等因素。因此，建议在对可替代性进行判定时，需要充分理解《企业所得税法》第 47 条。税务机关在处理间接股权转让的案例时，更多的从税收的角度进行考量，除非企业能证明确有合理的商业目的，如 2015 年 7 号公告里规定的安全港因素、集团内重组等情况可以排除的以外，正常情况下，税务机关通常从税收的角度出发去审视这项交易是否以避税为主要目的，而企业对可替代性因素的考量更多的是从商业的角度去判断，两者会有不同的侧重点。

iv. 第四条第二项

第四条第二项的“间接转让中国应税资产交易发生前一年内任一时点，境外企业资产总额（不含现金）的 90% 以上直接或间接由在中国境内的投资构成，或间接转让中国应税资产交易发生前一年内，境外企业取得收入的 90% 以上直接或间接来源于中国境内”中的资产总额构成和收入构成条件是否只要有一条满足，此项条件即成立？

国家税务总局指出，上述条件只要有一项满足便成立。

v. 近期案例

浙江省关于非居民间接转让股权的案例受到关注。该案例中，被转让的境外企业，承担了发行债券等融资功能，但受到境内企业资质审批和小股东沟通等因素的限制，无法直接转让境内企业，仍被认定为间接转让不具有合理的商业目的，

从而重新定性为直接转让居民企业而征税，引起不小的争议。在实际操作中，各地税务机关常常以转让的税收结果作为“合理商业目的”判断标准，但缺乏对于交易安排是否以税收目的的分析判断。国税总局可否能整理一些近年的案例，进一步明确关于7号公告中“合理商业目的”的判断标准？

国税总局指出，关于合理商业目的的判断标准确实比较复杂，国税总局也在对近年来有关的案例进行相关的梳理工作，计划于2017年将一些典型案例整理公布。

## A2. 软件企业优惠

最初，如纳税人希望享受软件产品的增值税即征即退，必须取得软件产业主管部门颁发的《软件产品登记证书》或著作权行政管理部门颁发的《计算机软件著作权登记证书》。而软件企业要享受企业所得税优惠，也须提供软件企业认定证书和软件产业主管部门颁发的《软件产品登记证书》。2015年初，国务院取消了软件企业和集成电路设计企业认定及产品的登记备案，导致操作中很多企业无法享受企业所得税和增值税优惠。请问这类企业应如何确保优惠享受？

国税总局指出，国务院取消了软件企业和集成电路设计企业认定及产品的登记备案，原来由软件产业主管部门颁发的《软件产品登记证书》已经停止颁发；已经颁发过并仍在有效期内的证书还可以继续使用。在增值税层面，只要取得《软件产品登记证书》或《计算机软件著作权登记证书》中的任何一个证书即可享受增值税即征即退的税收优惠政策。在取消登记备案以前，企业在取得《软件产品登记证书》前应事先取得《计算机软件著作权登记证书》，因此在实际情况中，《软件产品登记证书》的取消一般不会影响企业享受增值税的即征即退的优惠政策。

在企业所得税层面，登记备案取消后，财政部、国家税务总局、发展改革委员会和工业和信息化部联合下发了《关于软件和集成电路产业企业所得税优惠政策有关问题的通知》（财税【2016】49号），企业可以根据2016年49号文正常享受企业所得税的优惠政策。

## A3. 对赌条款税务处理

在并购交易中，买方常常为了降低投资风险而使用对赌条款，约定在投资后的几年内，根据收购资产的实际盈利和预测盈利之间的差异，卖方应给予买方补偿。常见的包括两种：

- 直接现金补偿。
- 如果交易时买方是增发股份支付的，盈利补偿会通过向卖方低价回购一定数量股份然后注销。

请问这两种情形下，买方取得的补偿款/回购股份是否可以作为调整初始投资成本处理，不缴纳企业所得税？卖方支付的补偿款/被回购的股份是否可以作为调整股权转让收入处理，申请退还已经缴纳的企业所得税？

国税总局指出，已经接到部分有关对赌协议的案例。上述提出的处理方式，需要有关的政策法规作为依据。在政策法规没有明确的情况下，通常需要进行个案处理。

注：目前关于对赌条款的税务处理，只有海南地税局发出文件表示在对赌协议中取得的利润补偿可以视为对最初受让股权的定价调整，即收到利润补偿当年调整相应长期股权投资的初始投资成本。看上去是针对第一个情形，但没有明确对补偿支付方的处理。（《海南省地方税务局关于对赌协议利润补偿企业所得税相关问题的复函》（琼地税函【2014】198号））



#### A4. “一带一路”相关的企业所得税特殊性税务处理

财税【2014】109号文第三条对100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，符合条件的且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择适用特殊性税务处理。

目前内地企业在“一带一路”的倡议下对外投资，或许出现两个大型企业涉及境内外资产的重组合并，请问109号文里被转让的“股权或资产”可以是指位于境外的资产或股权么？在109号文下，即使被划转的是境外的股权/资产，划出方和划入方都是居民企业，不会造成中国税收的流失。因此希望国税总局可以考虑到企业的实际商业需要，明确执行口径。

国税总局指出，2014年109号文对股权和资产是否是位于境外的资产或股权并没有明确地界定。在转让境外资产的时候，境外资产位于不同的国家，需要参考资产所在国的会计准则和法律法规的要求，还需要考虑海外税收的抵免问题。现行有效的法规中没有明确可以按照上述方式进行处理，针对这个问题财政部和国税总局曾进行内部讨论，但尚未有定论，后续可能会补充出台相关文件进一步予以明确。

#### A5. 特殊性税务处理

59号文第七条规定了适用“特殊性税务处理”的三种具体的跨境重组形式：

- (一) 非居民企业向其100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权，没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化，且转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在3年（含3年）内不转让其拥有受让方非居民企业的股权；
- (二) 非居民企业向与其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权；
- (三) 居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股的非居民企业进行投资。

##### (a) 范围

##### i. 非居民企业将其持有的居民企业股权转让给其境外母公司

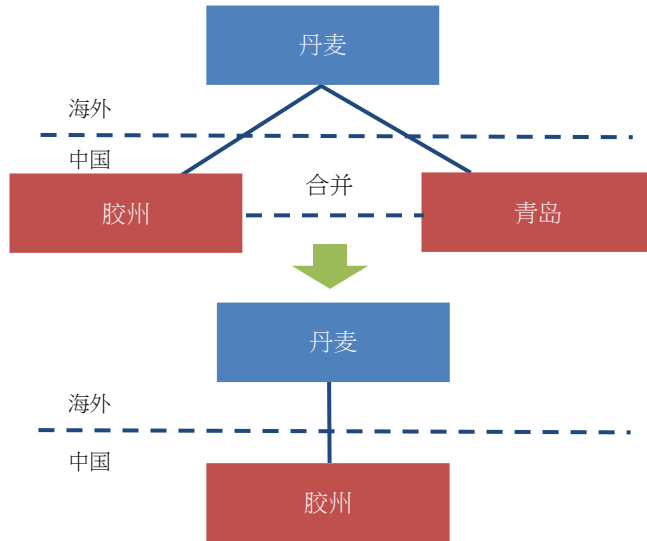
目前59号文涉及跨境重组的特殊性税务处理范围非常狭窄，仅限于上面的三种情况，但企业重组过程中，有很多的其他交易类型也具有相同的性质（请看下面的例子），但无法享受特殊性税务处理，让企业无法理解。请问国税总局是否可以参考第七条第（四）项：“财政部、国税总局核准的其他情形”，由国税总局进一步扩大可以适用特殊性税务处理的范围，并在政策制定期间，允许通过各地税务机关上报国税总局个案批复的方式，适用特殊性税务处理？

国税总局指出，2009年59号文第7条规定了跨境重组业务中可以适用特殊性税务处理的三种情形。特殊性税务处理对居民企业的适用范围比较宽泛，对非居民企业的适用范围相对较窄且适用条件相对严格。根据国务院近期发布的文件的指示精神，国家在大力清理案件的审批，因此国税总局目前不太会对各地税务机关提交的特殊性税务处理的案件以个案批复的方式予以答复。如果对特殊性税务处理的适用范围有所调整，将以发公告的方式进行明确。

ii. 跨境重组

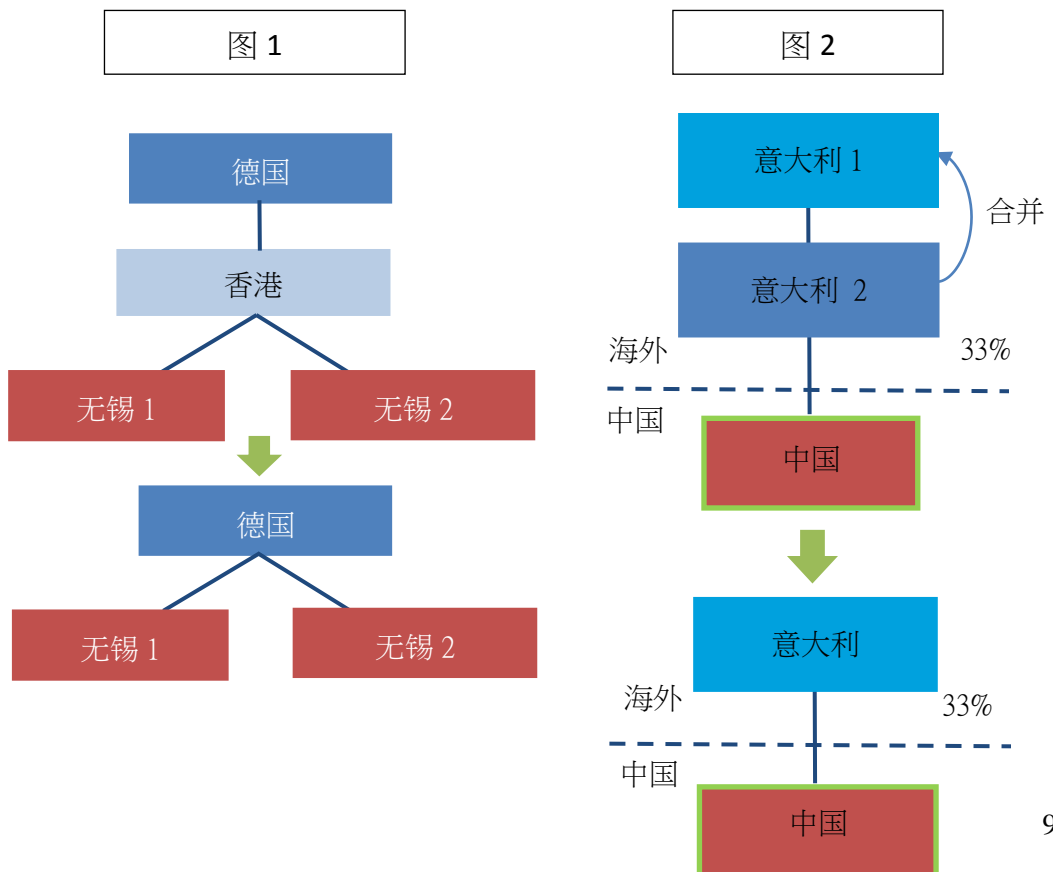
如果两个由境外非居民企业控股的中国居民企业发生合并，是否会被视为跨境重组，从而需要满足上述条件才能适用特殊性税务处理？如果是的，由于被合并方的股权变化不属于上述任何一种重组，似乎不能够享受特殊性税务处理。但实质上，在合并过程中，不会有任何的非股权支付，特别是对于同一非居民企业股东控制下的居民企业合并，没有任何其他经济利益的流入，如果按照一般性税务处理确认所得并缴纳企业所得税，不是很合理。

譬如说，青岛税务局曾经就受丹麦母公司控制的两间中国子公司之合并给与特殊性税务处理。



iii. 海外母公司的合并

我们理解不同的地方税务局对海外母公司合并有不同税务处理的方法。例如无锡税务局曾经就图 1 所示的情况给予纳税人特殊性税务处理。但就相似的情况（如图 2 所示），烟台税务局就否定了有关的处理。请问国税总局有什么看法？



国税总局指出，本身企业合并的问题比较复杂，例如在青岛案例中，既可以理解为青岛公司将自己全部的资产转让给胶州公司后，履行清算和注销手续；也可以理解为丹麦公司将持有青岛公司转让给胶州公司，以实现吸收合并。因此上述合并是否属于跨境重组，能否满足特殊性税务处理的条件，则需要主管税务机关根据具体的案情进行个案处理。

在烟台税务局处理的案例中，是境内的居民企业的母公司被其母公司收购合并后申请适用特殊性税务处理，与青岛税务局受理的案例存在一定的差异，也可能有其他事实上的差异并未报道。根据税收征管法的有关规定，申请适用特殊性税务处理的案件，由基层税务机关受理和管辖，国税总局主要对相关政策进行解读和业务指导。在前文也提到，企业合并的情况比较复杂，需要根据具体案情具体分析。如果严格执行 59 号文中关于跨境重组适用特殊性税务处理的条件，烟台税务局处理的案例可能不完全符合特殊性税务处理的条件，当然这个案例也比较有争议，目前正在进行行政诉讼的相关程序。

#### iv. 境外公司注销

如果一个居民企业的境外母公司发生注销，该居民企业的股权便会变动。59 号文关于跨境重组的条款也没有具体列明这类交易涉及的股权收购可以享受递延税款的特殊性税务处理。请问国税总局会否将上述的情况纳入特殊性税务处理？

国税总局指出，该案例和上述烟台税务局处理的案例有一定的相似性。如果居民企业的境外母公司发生注销，该公司应当根据所在国法律法规的有关要求履行必要的清算手续。但正如前文提到的，59 号文第 7 条规定了跨境重组业务中应满足的适用特殊性税务处理的条件，在 59 号文尚未重新修订且未有新规定出台的情况下，我们认为应当严格执行 59 号文的有关规定。

#### v. 企业性质变更

如果一个居民企业的境外母公司发生企业性质变更(例如从法人企业变为合伙企业)，是否会被视为发生了该居民企业的股权转让？(例如认为由于母公司的身份变化，导致以后该居民企业股权转让的预提税发生变化)。这案例是否适用特殊性税务处理？

国税总局指出，税务机关内部曾就相关问题进行了讨论；有的观点认为，合伙企业不属于法人，居民企业的母公司由法人企业变更为合伙企业，母公司的企业形式发生了变化，意味着居民企业的股东发生了变化，可以视为一种股权转让；但也有的观点认为只是企业性质发生变更不应当视为股权转让；因此，就这个问题暂时没有得出一个确切的结论。至于能否适用特殊性税务处理，该案例不符合 59 号文第 7 条规定的任何一种情况，因此不能适用特殊性税务处理。

#### (b) 事前裁定

如企业集团需要进行重大的集团重组，这些重组有可能适用特殊性税务处理或可能触发一般反避税规则的使用。按照现行的税务处理程序，在重组发生时税务机关并不会出具书面的税务意见，因此其税务处理带有一定的不确定性。如果企业希望增强重组发生时其税务处理的确定性，能否在重组启动前向税务机关申请税务事项事前裁定？

国家税务总局指出，关于能否在重组启动前向税务机关申请税务事项的事前裁定，在国税总局层面尚未出台相关通知。部分省市，如江苏省和广东省，通过与大企业签订备忘录等方式已经将事前裁定作为服务纳税人的一项措施。待新的税收征管法出台后，国税总局将出台相应的实施细则规定事前裁定，同时也会参考香港税务条例中关于事前裁定的有关规定。

## B. 营改增

### B1. 关于营改增中境内单位跨境应税行为适用增值税免税政策的定义

财税【2016】36号文附件4中规定：

二、境内的单位和个人销售的下列服务和无形资产免征增值税，但财政部和国税总局规定适用增值税零税率的除外：

(三) 向境外单位提供的完全在境外消费的下列服务和无形资产……

七、本规定所称完全在境外消费，是指：

- (一) 服务的实际接受方在境外，且与境内的货物和不动产无关。
- (二) 无形资产完全在境外使用，且与境内的货物和不动产无关。

(a) 如何解释实际接受方

其中，提供服务或无形资产的免税要求是实际接受方在境外，并且与境内的货物和不动产无关。请问对于实际接收方是如何解释？是服务的接收方还是服务的受益人？

国家税务总局指出，对于跨境服务是否在中国征增值税，其实是涉及中国税收管辖权的原则性问题。国际上很多征收增值税的国家针对这个问题也在进行探讨。相对于货物有实物载体，比较容易识别，服务是本身无形的，因此在对服务的进出口的判定上会有一些困难和挑战。现阶段针对服务，国际上通行的惯例是消费地课税，我国在执行时通常采用“属人+属地”的原则，即一项服务在中国境内消费了，中国有权就在中国消费的服务征收增值税；或者说服务的提供方或接收方有任何一方在中国境内，就应判定为境内的服务供应。

譬如说：一间中国的咨询公司受海外公司的委托对境内的中资目标公司进行尽职调查，并辅助实施并购的义务，该项服务实际对外提供，但受益人可能是境内的目标公司及目标公司的原股东。由于目标公司的原股东是中国公司，是否不适用于该项服务的跨境免税政策？

国家税务总局指出，中国的一家咨询公司受海外公司委托对中国境内的中资目标公司进行尽职调查，大体上可以判断为境内公司向境外公司提供服务，但是否属于“完全在境外消费”，需要参考财税【2016】36号文附件4的规定。如果中国的咨询公司是受海外公司委托对中国境内的公司进行尽职调查时，对目标公司的货物或不动产进行调查和价值评估，意味着会与境内的货物或不动产存在一定程度上的关联，则不符合“完全在境外消费”的定义。

(b) 如何解释与境内的货物和不动产无关

另外，对于与境内的货物和不动产无关，是否会扩大解释为对境内的任何资产，包括无形资产，股权等（如上例）？

国税总局指出，在起草有关“完全在境外消费”的条文时，规定服务与货物或者不动产的关联性是因为货物和不动产是有形实体，比较容易识别，方便判定是否为“完全在境外消费”，通常不会扩大解释为境内的任何资产，例如股权。无形资产有具体的税目和范围，转让股权不属于转让无形资产的范围。

例如大陆公司为海外企业提供软件以及电路板测试服务，海外企业会通过邮递方式提供企业的产品样品给内地企业进行测试。测试完毕后，如合格，海外企业将销售产品往境内。请问大陆服务提供商的测试服务是否可被认定为完全在境外消费的技术/咨询服务，适用免税或零税率的规定？

国税总局指出，在上述案例中，测试服务在中国境内完成的，而且测试后的电路板也是要销往中国境内的，相当于大陆公司为需要进口的货物进行测试。即使电路板测试服务是在境外完成，但测试后的电路板也是需要进口到中国境内，为境内的货物进行测试，且测试行为发生在中国境内，不符合完全在境外消费的原则，上述服务不符合跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策。

国税总局指出，在发布财税【2016】36号文以后，国税总局又发布了关于《营业税改征增值税跨境应税行为增值税免税管理办法（试行）》的公告（国家税务总局公告【2016】29号），其中对于跨境服务的判定和免税条件进行了更详细的规定，纳税人可以进行参考。

B2. 境外单位向境内单位销售完全在境外发生的服务的增值税免税政策的定义

- (a) 若是境外公司向境内公司提供服务，对于适用附件1中“第十三条 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务”中的“完全发生在境外”有没有进一步的解释？

国税总局指出，“完全发生在境外”不以人的物理位置来判定，服务提供地和人所处的物理位置有时并不一一对应，仅以人的物理位置来判定服务提供地是否在境外其实是不合理的，因此才会引入“完全在境外消费”的概念。在判定是否为“完全在境外消费”，以与境内的货物或不动产有无关系为判定标准。如果与境内的货物或不动产有关系，那就不属于完全在境外发生的服务。

- (b) 譬如，一间中国公司是从事转口贸易的企业，它从境外采购货物，同时销售给国外，所有交易全部发生在境外。它委托一家境外单位负责开拓海外市场，开发客户，并支付一定的佣金给该境外单位。这样的佣金，是否能适用“完全发生在境外”的定义，从而境外单位没有在中国产生增值税纳税义务，中国的公司也无须代扣代缴该笔税金？

国税总局指出，中国公司从境外采购货物之后销售给境外购货方，整个过程交易在境外发生，不属于增值税的征税范围，无需缴纳增值税；中国公司委托境外公司拓展海外市场、开发海外客户，对于服务的提供方来说，境外公司向中国公司提供拓展海外市场的服务完全在境外发生且在境外消费，提供的服务与中国的货物或者不

动产没有关系，那么境外单位的服务不属于增值税的应税范围，中国公司无需代扣代缴增值税。

### B3. 不动产

业主在 2016 年 4 月 30 日之前取得的不动产（如同一栋的建筑物），分别租给不同租户，可以部分适用简易征收，部分适用一般计税方式吗？如果可以的话，是否应该根据合约来计算？

国税总局指出，针对同一建筑物的不同单元，可以部分适用简易征收、部分适用一般计税。例如，出租人将同一栋楼（取得的时间为2016年4月30日前）里的三个单元出租给三个不同的承租人，出租人和承租人可以选择适用简易计税或一般计税方法，划分的主要依据是不动产租赁合同，对不同的合同可以采用不同的计税方法。

上述不动产是否包括先租赁再转租出去，没有在账上记录固定资产的情况？

国税总局指出，针对不动产转租，在判断是否属于新老项目，不以租赁的不动产原始取得的时间，而应以出租方取得该转租的不动产的时间为准。如果出租方在取得该转租的不动产的时间晚于2016年4月30日，那就应当视为新项目适用一般计税方法。

### B4. 土地使用权

36 号文件相关规定：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），以取得的全部价款和价外费用，扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。

内地政府招商引资时，承诺会以无偿提供土地或土地出资的形式，为企业提供土地使用权或者接受出资的土地使用权，企业在日后转让房产时是否不可剔除土地价值计算销项税？

国税总局指出，针对土地出让金的扣除是有明确的要求，即房地产开发企业应向土地管理部门或受政府委托收取土地出让金的单位支付土地出让金，并取得省级以上财政部门的票据后才可以扣除。在上述案例中，房地产企业以无偿方式取得土地，没有支付土地出让金（对价），没有取得相应的抵扣凭据，因此就不存在扣除土地价值的问题。

### B5. 保险业

#### (a) 扣减项目

营改增后，保险业纳入增值税范围，请问具体可以扣减哪些进项税？

国税总局指出，并没有对保险业的进项税抵扣有特殊要求和规定，可以比照其他行业来执行进项税抵扣政策。

#### (b) 进项税转出

如果理赔金不用缴纳增值税，那些损失货物有关的进项税是否要转出？

国家税务总局指出，保险理赔金是一种赔付，没有对应的提供增值税应税服务，因此不征增值税；现行有效的文件只对增值税免税、简易计税、非正常损失等项目规定进项税转出，针对不征税收入没有明确规定需要做进项税转出处理的，就不需要转出。

## B6. 酒店业

酒店出具的发票，是否要把房费和餐饮费分开开具开票，房费的进项税才能抵扣？

国家税务总局指出，现行有效的文件没有规定必须把房费和餐饮费分别或合并开具增值税专用发票。除明确规定不得开具增值税专用发票的情形，如用于集体福利、个人消费等项目的不得开具增值税专用发票以外，没有明确规定不得开具增值税专用发票的一般来说就可以开具增值税专用发票。但在抵扣时，无论房费和餐饮费是合并开成一张发票还是分别开成两张发票，只有针对房费（住宿费）的项目才可以抵扣，餐饮费不得抵扣。当然房费（住宿费）的抵扣也要符合进项税抵扣的有关规定，例如用于集体福利、个人消费等项目的住宿费也是不得抵扣的。

## B7. 个人消费项目

有些个人消费项目，进项不能抵扣销项税，例如个人交通费，其实这些有可能是公司承担的，应作为营运的费用，不能抵扣是不合理。我们建议公司可以要求服务提供者开具以公司为抬头的增值税专用发票，並可以抵扣它们的销项税。请问国家税务总局有何看法？

国家税务总局指出，个人消费项目不得进行进项税抵扣符合增值税的基本理念。在整个增值税链条中，各个环节的增值税税负最终将传递到消费者个人，消费者个人最终成为增值税的负税人，所以对于个人消费者来说不存在进项税抵扣。既然个人消费项目不能抵扣，开具增值税专用发票也就没有意义了。

可否发出通函，总结哪些简易征收的增值税是可以抵扣销项？哪些以一般纳税人征收的增值税，不能作为进项抵扣销项？

国家税务总局指出，针对简易征收的增值税项目可以抵扣销项税和一般纳税人征收的增值税不能作为进项抵扣的规定，散见在现行有效的不同的文件中，国家税务总局暂时没有对上述项目做总结和解读的计划，但是会考虑纳税人的提议。

税局是否有措施赔偿纳税人因营改增过渡期间，可能增加的税负？

国家税务总局指出，按照国务院文件的精神和李克强总理的要求，“营改增”后的税负只减不增是指针对整个行业的税负只减不增，而非每个纳税人的税负只减不增。营改增后，行业税负测算已经细分到23个行业，针对这23个行业的整体税负可以做到只减不增，但无法保证每个纳税人的税负都下降，不可避免会存在某些纳税人因“营改增”导致税负上升的情况。国家税务总局会尽量考虑各个行业的特点，保证各个行业的整体税负下降，但在没有统一适用的增值税税率和各行业政策都有差异的情况下，很难保证每个纳税人的税负都是减少的。

## C. 转让定价

### C1. 事前裁定

对于达成事前裁定(APA)的企业，在年度终结进行转让定价调整时，会在海关碰到一些困难，譬如进口货物需要调减采购价格，之前缴纳的关税能否退还？再譬如生产企业出口免抵退税，因出口价格的变动而对出口退税的变动，达成的 APA 协议能否得到的海关部门、增值税出口退税部门的支持？

国税总局指出，企业与税务局事先达成了预约定价安排，但在实际执行中可能存在一些出入，对于销售货物企业来说，会在年末进行部分调整，如调整境外采购价格和出口价格。就目前来讲，对于税企事先达成的预约定价安排，企业应当进行相应的税务处理，同时进行调整和监控，以避免发生类似的情况。同时，税务机关也在与海关部门商讨，建立信息交换机制，使得海关部门能够接受并认可税企之间的预约定价安排。在现行法规中尚未有明确的条款规定之前缴纳的关税可以申请退还。

## D. 个人所得税

### D1. 外籍个人

一个外籍个人受雇于一家香港公司，因为业务需要同时兼任内地关联公司的高层，包括以下情况：

情况一：同时担任内地公司的法人代表和董事；

情况二：同时担任内地公司的总经理；或

情况三：同时担任内地公司的董事和总经理。

作为内地公司的上述高层，该外籍个人每年只须来华参加几次主要会议，每次在华逗留时间都很短。此外，由于内地公司的大部分日常工作已由其他管理人员执行，该外籍个人因为上述职务而来华工作的时间在一年或者任意 12 个月以内均未超过 183 天。

在上述三种情况之下，假如该外籍个人的工资薪金完全由受雇的香港公司直接支付与承担，而其他国内关联公司没有向该外籍个人支付任何工资、福利费用或者董事费，是否可以根  
根据国税发【1994】148 号文第二条和国税发【2004】97 号文第三条第一款的规定，豁免缴纳中国个人所得税？

国税总局指出，针对上述案例提及的情况，该外籍个人受雇于香港公司，同时兼任内地公司的高层，并履行相应的职责，但其工资薪金全部由境外公司支付与承担，这种情况本身不符合企业正常经营规则。因此，国税总局认为应对上述案例进行反避税调查，确定不存在避税的情况后，再依据相应的文件判定是否应缴纳个人所得税。

### D2. 个人所得税改革

个人所得税改革方案目前的进展如何？2016 年下半年是否会开启部分改革？

国税总局指出，正在联合财政部的有关部门对个人所得税改革的方案进行商讨和讨论，可以预计在 2016 年下半年还不会开启个人所得税的改革，具体的改革措施可能会在 2017 年或 2018 年开启。



### D3. 个人所得税法实施条例

根据个人所得税法实施条例第二十八条，附加减除费用适用的范围包括“在中国境内有住所而在中国境外任职或者受雇取得工资、薪金所得的个人”。如果在中国有住所的个人受雇于海外公司，然后又被海外公司派遣到中国工作，这种情况是否属于“在中国境内有住所而在中国境外任职或者受雇取得工资、薪金所得的个人”，可以享受附加减除费用？

国税总局指出，在中国有住所的个人，受雇于海外公司并取得工资薪金，可以享受每月4800元的扣除额；但如果该员工从受雇的海外公司派回中国公司工作，并在中国境内取得工资薪金，针对来源于中国境内的所得，应享受每月3500元的扣除额。

### D4. 社会保险金

可否明确外国人的外国雇主按当地要求缴纳的社会保险金，是否视为该外国人的个人所得税所得额？

国税总局指出，外国人的外国雇主按照当地要求缴纳的社会保险金，一般情况下应视为个人应纳税所得。

## E. 其他

### E1. 境外非政府组织

- (a) 中国于2016年4月通过了《中华人民共和国境外非政府组织境内活动管理法》，提出境外非政府组织在中国境内开展活动，应当依法登记设立代表机构，未登记设立代表机构需要在中国境内开展临时活动的，应当依法备案。这是否意味着今后的非临时在中国开展活动的非政府组织均需要登记成立代表处，并按照经费支出计算核定利润的方式缴纳企业所得税计增值税？

国税总局指出，针对境外非政府组织在中国境内开展活动所涉及的税务问题，可以做如下理解：在企业所得税的方面，可以按照经费支出方式核定利润或据实申报的方式缴纳企业所得税；在增值税的方面，根据增值税的原理，应根据境外非政府组织是否在中国境内实施增值税应税行为来判定是否缴纳增值税，而非简单地根据经费支出核定计算增值税。

- (b) 另外，有许多境外非政府组织已经在中国境内通过一些合作方开展活动，并从境内收取各种费用（如会员费，考试认证费等）。目前对于这种境外非政府组织从境内获取的收费，是否有统一的税收政策及征收口径？

国税总局指出，针对境外非政府组织在中国境内收取的会员费、考试认证费，应先判定其性质，例如属于劳务还是特许权使用费等；如果是劳务，则需要对上述境内非政府组织是否在中国构成常设机构做出判断，目前尚未有统一的税收政策和征收口径，应个案分析。