



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

# 深圳市国家税务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”）非常荣幸能与深圳市国家税务局（“深国税”）于 2016 年 12 月 9 日在深圳举行交流会议，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：此摘记谨代表深国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。

公会亦特别感谢安永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. 国家税务总局 [2015] 7 号公告
  - a. 合理商业目的
  - b. 转让价格计税基础
  - c. 7 号公告利息和滞纳金问题
  - d. 穿透
  - e. VIE 架构
2. 企业重组
  - a. 跨境重组的非居民企业所得税问题
    - i. 59 号文跨境重组特殊性税务处理问题
    - ii. 企业合并涉及跨境重组适用特殊性税务处理的问题
    - iii. 非居民企业注销涉及跨境重组问题
    - iv. 境外母公司企业性质变更的跨境重组问题
  - b. 关于财税 [2014] 109 号文和国家税务总局 [2015] 40 号公告的执行和理解

#### **B. 税收协定优惠与境外税收抵免问题**

1. 居民身份证明书及居民身份认定
  - a. 中港税收协定的优惠

- b. 常设机构
- 2. 企业税收抵免问题
  - a. 合伙企业／税收透明实体如何适用间接抵免？
  - b. 计算企业境外所得税收抵免时合伙企业对直接抵免和间接抵免影响问题
  - c. 合伙人的适用抵免
  - d. 境外间接抵免
  - e. 合并申报
- 3. 中国居民企业和外国受控企业
- 4. 向境外支付代垫费用问题

### C. 增值税

- 1. 外国企业常驻代表机构缴纳增值税问题
- 2. 营改增跨境行为征税问题
  - a. 36号文
  - b. 53号第一条
- 3. 进口增值税的抵扣问题
- 4. 转让在新三板挂牌交易的股份是否缴纳增值税
- 5. 集中采购的增值税问题
- 6. 纳税主体（非居民企业构成常设机构境外所得增值税问题）
- 7. 基金或理财产品的分红（非固定收益），是否不属于增值税应税范围？

### D. 有关金融业税务问题

- 1. 收购不良贷款／不良资产税务问题
  - a. 有关增值税问题
  - b. 有关企业所得税问题
- 2. 金融商品转让

3. 非金融企业应收未收利息增值税问题
4. 资金无息往来视同销售及银行理财产品的增值税问题

#### **E. 综合题**

1. 合规指引
2. 合伙企业税务处理的法规

出席人员包括：

## 深国税

何进	总经济师
罗帼秀	国际税务管理处处长
刘佳	国际税务管理处副处长
吴晓丹	人事处副处长
冯治国	企业所得税处副处长
何荣枝	注册税务管理中心
陈银燕	国际税务管理处
卢尔滨	国际税务管理处
周炎元	国际税务管理处
方勇灏	国际税务管理处
欧阳远怡	货物与劳务税处

## 公会

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
张蔼颂	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
萧咏恩	内地税务委员会会员
王舜宜	内地税务委员会会员
汤婷	安永会计师事务所中国税务与商务咨询经理
蒋伟光	倡导及专业发展副总监
方玉影	倡导及专业发展助理行政主任

## 讨论事项

### A. 企业所得税

#### 1. 国家税务总局（“国税总局”）[2015] 7 号公告

##### a. 合理商业目的

在实际操作中，对于“合理商业目的”的判断标准还是相对不够明确。具体包括：

- 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？如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？有无其他的判断标准？
- 第三条第一项的“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？

税务机关是否能够对于近年的案例进行一定的梳理，进一步明确关于 7 号公告中“合理商业目的”的判断标准。

另外，对于 7 号公告，很多香港中间控股公司的商业实质包括控股和融资等，在判断间接转让中国公司股权的时候，如果不适用集团内部重组的安全港规则的情况下，如果不直接适用黑名单，而需要进一步判断商业实质的情况下，如果交易有合理商业实质，那么税务机关是否还会倾向估算出中国公司的价值，进而要求就这部分中国公司的价值在中国缴税。

##### 深国税：

- 一般而言境外企业股权的“主要价值”即为大于 50% 的价值。7 号公告第 10 条规定企业需提交“用以确定境外股权转让价款的资产评估报告及其他作价依据”。因此，税务机关会参考企业提交的评估报告等资料评定境外企业股权的价值。
- “主要来源”的判断即为 50% 以上的收入来源于中国境内。所谓的收入也包括投资收益、股息红利等。税务机关对此未规定具体的判断标准，实际操作中国需综合考虑相关因素后进行判断。

- 深国税确实处理过较多同类案例，但处于保护纳税人信息的角度不便进一步披露。对于“合理商业目的”目前无统一标准，无相对规范的定义。一般而言，税务机关主要考察以下方面：  
1、该交易是否是人为策划安排的，且通过策划获取了相应的税收利益。  
2、主观动机如何，是否以获取税收利益为唯一目的。  
3、除了考虑中国境内的税务处理，税务机关会从全球范围考察相关所得如若作为不征税收入是否具有合理性。
- 在实际操作中，判定“商业实质”时，不能仅考虑企业的控股和融资功能，仍然需要综合考察企业的实质决策是由谁决定，董事会薪酬是谁承担等因素。税务机关认为很多中间层公司确实具有控股和融资职能，但这也恰好证明此类公司的“导管”性质。

#### b. 转让价格计税基础

按照 7 号公告计算间接转让被转让企业增值额时，纳税人应使用交易日被转让企业价值作为计算基础，还是其它基础来计算增值额？

如果间接股权转让的转让方按 7 号公告申报而且交了税，以后直接股权转让时，被转让中国公司的计税基础可以按上次 7 号公告交税时申报的转让价吗？（这里涉及到不同层级作为投资主体的问题）

- 例一

有关交易在第一次的间接转让中并没有按照 7 号公告缴纳所得税（其中原因可能是第一次的间接交易于 2008 年前发生；也可能是由于当时交易双方并没有就有关交易进行申报），日后原买家把手上间接买回来的境外公司股权出售时，在转让交易中如何计算这交易卖家的增值额从而计算所得税，原间接收购的成本可否视为可抵扣的股权转让成本？（例如，有相关支付文件和股权协议证明）

- 例二

在第一次的间接交易中，海外公司通过收购一家离岸公司的股份而持有中国企业的股份，该离岸公司已被穿透而且该间接转让已纳税。海外公司其后直接转让中国企业股份。由于海外公司实际付出的成本是之前收购离岸公司的层级，而且收购时该离岸公司已被穿透，此次直接转让计算中国公司的股权转让成本时，可否

考虑其收购离岸公司的成本，而不是中国企业的出资额？

深国税：

- 税务机关在判定股权转让“增值额”一般会参照国税函 [2009] 698 号文对股权转让所得的规定，即一般以转让价格作为收入，以实际出资额作为投资成本。对于交易日被转让企业价值的看法，目前税务机关确实尚未进一步考虑交易日被转让企业的价值，在实际操作中税务机关目前仍然从收入层面入手，必要时进行相关税务调整。
- 税务机关会考虑以前一次交税申报的转让价作为后续转让的计税基础，以避免双重征税。对于不同层级投资主体的问题，尚需进一步探讨。
- 就例一而言，税务机关会考虑以前一次交税申报的转让价作为计税基础，以避免双重征税。但仍需具体案例具体分析。对于例二，税务机关认为需要具体分析有关的案例。

c. 7 号公告利息和滞纳金问题

7 号公告第十三条规定股权转让方未按期或未足额申报缴纳间接转让中国应税财产所得应纳税款，应当按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率对股权转让方按日加收利息；未按规定提供资料或申报缴纳税款的，按基准利率加 5 个百分点计算利息。在实际操作中，我们遇到过税局按照税款征收滞纳金的情况，请问 贵局现在一般是如何处理同类型个案？

深国税：税务机关认为首先需要明确的是滞纳金主要属于税收征管法和一般反避税相关规定的管辖范围，利息则属于特别纳税调整办法的管辖范围。在实际操作中，其他省市可能会征收利息和滞纳金。目前深国税认为是否征收利息和滞纳金仍然要区分不同的调整范围分别适用。例如 7 号公告规定的间接股权转让中需要备案的情形，如若企业自行申报后，仍有未按期或足额申报的情况，则适用滞纳金。如若属于特别调整情形，则一般适用利息。综合而言，需要具体情况具体分析。

d. 穿透

目前有很多在境外上市的企业申请退市并准备回归 A 股市场。一般来

说其重组的过程涉及私有化（大股东向小股东收购股权），或者境外的控股公司会有合并的安排。这种情况下，由于原来的集团控股公司是上市的主体，可否理解为上市公司一般负有一定的功能和风险（例如投融资方面），就算出现股权转让，也可以理解为有合理商业目的的公司而不因为 698 号文或 7 号公告而被看穿？

深国税：目前税法文件对于安全港的规定只适用于股息，7 号公告也未明确提及穿透原则。因此仍然需要综合考虑后进行判断。

#### e. VIE 架构

如果含有 VIE 架构的集团出现间接转让而需要征税的问题，该集团即持有法律上有股权关系的外商独资企业（WFOE），也通过 VIE 协议对由境内自然人持股的境内企业。在这情况下，那一个企业才是征税主体？即是，是否仅有 WFOE，而非 VIE，视为被间接转让的公司吗？因为 VIE 在法律上仍然是个人持有，与境外公司没有股权关系。（这问题涉及如何、需否在 WFOE 和 VIE 之间分配间接转让的所得和税源问题）。

深国税：他们暂无处理同类案件。目前的看法是应尊重法律架构，即一般只针对 WFOE 确定转让所得。但是考虑到 VIE 架构背后较多为个人进行控制，追溯到个人将按 20% 缴纳个人所得税，因此税务机关也会审查 VIE 架构后的实际控制人。对于是否需要及如何分配 WFOE 和 VIE 内资企业之间的价值，由于尚无案例，需结合案件具体分析。

## 2. 企业重组

### a. 跨境重组的非居民企业所得税问题

目前 59 号文涉及跨境重组的特殊性税务处理范围，仅限于第七条所列举的三种情况：

(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；

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，但无法享受特殊性税务处理，让企业无法理解。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，通过深圳税务机关上报税务总局个案批复的方式，适用特殊性税务处理。有没有深圳相关案例供参考？

具体包括：

i. 59号文跨境重组特殊性税务处理问题

59号文中第七条有关跨境重组规定的第（二）款中，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，贵局解读为何种100%直接控股关系才可选择适用特殊性税务处理规定，即1）非居民企业向其100%直接控股的中国居民企业或／及2）中国居民企业向其100%直接控股的非居民企业？

深国税：对此各个地方的税务机关看法不一致。有的税务机关认为母子关系和子母关系均属于直接控股关系。此外，部分税务机关认为股权收购和资产收购需要适用上述3种情形，其他形式的重组交易并不受上述3种情形的限制。

对于除59号文列举的3种情形外，有无其他可适用特殊重组的情形（例如本文列举的几种情形），各地税务机关也曾纷纷向国税总局反应，但未有明确指引。税务机关将会进行下一步的研究，日益完善税法规定以方便纳税人。

ii. 企业合并涉及跨境重组适用特殊性税务处理的问题

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？如果是的话，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。

深国税：目前国税总局否定了两个由境外非居民企业控股的中国居民企业发生合并被视为跨境重组的看法。实际操作中各地税务机关的口径不一致。深国税认为需要结合案件具体分析。

iii. 非居民企业注销涉及跨境重组问题

如果一个居民企业的境外母公司发生注销，会造成该居民企业的股权发生变动。虽然 59 号文关于跨境重组的条款也没有具体列举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。但在实操上税款的递延税款的特殊性税务处理是否适用？

深国税：目前尚未有确切判断。初步看法是上述情形会作为股权转让处理。

iv. 境外母公司企业性质变更的跨境重组问题

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？

深国税：目前尚未有确切判断。初步看法是上述情形会作为股权转让处理

b. 关于财税 [2014] 109 号文和国家税务总局 [2015] 40 号公告的执行和理解

贵局是否已经有企业适用了 109 号文以划转股权的方式取得了特殊性税务处理？跨国公司（而非国有企业）在操作中能否适用 109 号文（假设跨国公司在境内的居民企业之间的划转）？需要参考 59 号文等关于特殊性税务处理的法规进行备案吗？（实际操作中需否备案似乎不清晰）

假设一个划转案例：母公司 A（居民企业）将子公司 B（居民企业）的股权划给了 A 的 100% 全资子公司 C（居民企业），那么划转以后，C 是否一定在 12 个月内不可再转让 B 的股权呢？（看文似乎没有这个

要求)

另外，A 是否一定在 12 个月内也不可再转让 C 的股权呢？

同样上面这个案例，如果被划转的标的 B 是非居民企业，可以适用 109 号文么？

深国税：109 号文出台的背景确实是为解决国有企业改制。从文件角度而言未排除非国有企业适用此规定。因此，税务机关认为非国有企业发生相关性情，可按照 109 号文和 40 号公告规定的程序执行，在企业当年的汇算清缴前报告即可。

对于 C 是否一定在 12 个月内也不可再转让 B 的股权，109 号文实际是参照 59 号文大原则，并对 59 号文的相关规定做出补充。因此，参照 59 号文对锁定期的规定，109 号文下 C 对被划转企业 B 的股权在 12 个月内不得转让。

对于 A 是否一定在 12 个月内也不可再转让 C 的股权，在实际操作中该问题的处理确实有争议。对于重组资产本身是否有锁定期规定，是否可以发生转让确实无明确规定。现行法规只规定了划转双方的锁定期。税务机关将后续尚研究。考虑到该问题属于政策的空白点，建议企业从风险控制的角度，尽量在 12 个月内避免发生转让行为。

如果有关的划转是非居民企业（即上述的 B），深国税表示目前未有明确规定有关的情况是否适用 109 号文。如果有企业发生类似情况，可以向深国税局反应以便逐级上报给国税总局请示。

## B. 税收协定优惠与境外税收抵免问题

### 1. 居民身份证明书及居民身份认定

#### a. 中港税收协定的优惠

目前香港公司申请中港税收协定的优惠（例如股息预提税的优惠税率），香港公司需要向中国国内税务局提交香港税务局出具的居民身份证明书。根据国税总局 [2016] 35 号，香港税务局出具的身份证明书记可作为证明该香港居民在该公历年度及其后连续两个公历年度的香港居民身份，除非如有有关香港居民的情况发生变化，不再符合享受《安排》待遇条件，则原适用于该历年的居民身份证明书不能用作证明其

在情况发生变化后的香港居民身分。

然而我们遇到有一些情况，比如香港公司在 2015 年到国内某税务局 A 申请了税收协定的优惠，并提交了 2015 年度的香港居民身份证明书，到 2016 年该香港公司到另外一个国内税务局 B 申请同样的税收协定优惠，又再被要求提交 2016 年的香港居民身份证明书（原因包括税务局 B 没有收到 2015 年已提交给税务局 A 的证明书，以及税务局 B 表示如果没有 2016 年的身份证明书，他们不能够证明该香港公司的情况没有发生变化 - 想请问税务局是否有一些指引可以简化在这方面的审批，例如要求香港公司填写声明该公司的情况（这三年内）没有发生变化，取代重新申请身份证明书，解决纳税人在操作上的困难。

另外，在香港公司作为控股公司或者上市公司的情况下（即没有其他业务开展），投资是否可以作为经营的实质性业务，或者上市公司的身份，中国税务机关是否可以以此作为认定香港税务居民身份的基础？

深国税：一方面香港税务局基于国税总局的要求，对出具香港税收居民的审查口径日益严格。从香港税务局的实际处理而言，在资料齐全的情况下一般 21 个工作日内可以开具税收居民身份证明。同时，除了上文列示的情况，在实际操作中纳税人还面临只有一份原件，其他均为复印件，如何与税务机关沟通的问题。深国税会将此现象向上反映，争取与各地税务机关协调，实现信息共享，解决纳税人的困难。

对于香港公司作为控股公司或者上市公司的情况，需要综合国税函[2009] 601 号文，国税总局公告 2011 年第 24 公告等相关文件进行综合判断。

#### b. 常设机构

非居民企业在国内进行经营活动，贵局实际操作上怎样判断该活动是否构成常设机构？一些非居民企业（如香港），按照当地税法原则，离岸收入是不征税的；贵局会否就居民身份、常设机构或转让定价等角度，特别关注这类非居民企业？

深国税：需要结合国内法、税收协定等综合判断。

## 2. 企业税收抵免问题

- a. 合伙企业／税收透明实体如何适用间接抵免？
- b. 计算企业境外所得税收抵免时合伙企业对直接抵免和间接抵免影响问题

《企业境外所得税收抵免操作指南》提供了直接抵免（来源于境外的营业利润所得在境外所缴纳的企业所得税，以及就来源于或发生于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的预提所得税）和间接抵免（境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由我国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分）的计算方法和示例，但较难理解以及套用示例进行计算，贵局能否就提供股息回派示例（适用直接抵免或／及间接抵免），例如：中国 - 开曼／英属维尔京群岛（合伙企业） - 美国（有限公司）（假设企业所得税税率为 35%／股息预提所得税税率为 30%） - 美国（合伙企业）；此外，实际操作中，纳税人主管税局可能只允许部分境外税收抵免，例如直接缴纳的境外预提所得税部分，请问 贵局对此观点及意见？

- c. 合伙人的适用抵免

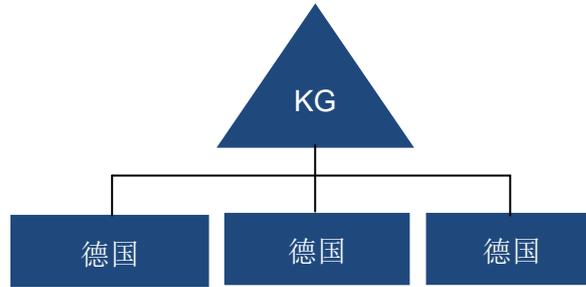
如果是中国合伙企业进行海外投资，由合伙企业直接计算境外税收抵免还是由背后的合伙人适用抵免？（我们理解，由于合伙企业不是所得税纳税主体，理论上应该由各合伙人计算其境外所得的应纳税额，以及外税抵免额）

- d. 境外间接抵免

如果是境外合伙企业／税收透明实体，在计算“三层”境外间接抵免时，这种企业是否会视为单独一层？

而已合伙企业或者合并税务集团／税务主体或者常设机构会被视为同“一层”还是“多层”呢？这问题在现有法规并没有清楚说明。据知，新 FTC 法规将要马上出台，“三层”间接抵免限制会在新法规中放宽吗？

案例 1：德国集团使用 KG 架构作为合并税务申报基础



案例 2：比利时公司在法国有一常设机构。在这情况下，法国常设机构会被认定为“一层”吗？值得注意的是常设机构并非独立法人，而这常设机构也不可能向其母公司派发股息。



e. 合并申报

国外的税法允许集团公司合并申报。例如：中国 - 香港 1 - 香港 2 - 美国 C-corp - 美国 LLC。由于美国 LLC 在美国透明实体，其所有的收入和费用会合并入美国 C-corp 自身的业务收入计算缴纳企业所得税，取得一份缴税凭证。这种情形下，美国 LLC 是否会被视为第 4 层？还是可以与 C-corp 合并视为第 3 层？

深国税：

对于问题 a，经与各地税务机关的初步探讨，税务机关普遍认为对于合伙企业/税收透明体一般不可以适用穿透规则。即居民企业-合伙企业-居民企业的控股模式下，不可以穿透合伙企业从而适用居民企业间股息免税的规定。普遍认可的理由是合伙企业并不是企业所得税法管辖的范围，在目前中国的税制下，合伙企业不是企业，是作为个体工商户处理，按“先分后税”的原则征收缴纳个人所得税的。此外，在考虑间接抵免时，从保护中国税收利益的角度，税务机关认为一般的处理原则是截止到合伙企业层面，不继续穿透。

对于问题 e，此情形不适用间接抵免，属于直接抵免。常设机构不是

独立的法人实体，其税务处理方式应参照总分支机构。

### 3. 中国居民企业和外国受控企业

对于常见的中国“走出去”企业在香港设立控股架构平台的情况，根据中国税法，该香港公司被认定中国居民企业或和外国受控企业的风险如何？根据了解，目前税局认定/批准中国居民企业（尤其是纳税人主动申请中国居民企业）以及外国受控企业相关税案较少见，请问 贵局在这方面实际执行情况以及对纳税如税务风险管控/税收筹划方面有何意见和建议（特别是中国企业在香港设立公司的情况）？

目前在受控外国企业方面，贵局关注的重点是什么？

深国税：深圳暂无实际案例，全国类似案例也不多。认定为中国居民企业的情形多为企业主动申请，为享受居民企业间股息分配免税优惠。关于第二部份的问题，税务机关主要考察纳税人是否遵守中国税法规定，是否履行了披露义务，是否设立在低税率地区，利润是否合理分配回境内。税务机关也会关注纳税人在全球范围内的纳税情况，加大征管力度。

### 4. 向境外支付代垫费用问题

根据 汇发 [2013] 30 号中《服务贸易外汇管理指引实施细则》第六条的相关规定，境内机构可以办理“具有关联关系的境内外机构代垫或分摊的服务贸易费用”；《国税总局 国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》（国税总局 国家外汇管理局公告 2013 年第 40 号）第三条规定境内机构和个人对外支付下列外汇资金，无需办理和提交《备案表》，包括（一）境内机构在境外发生的差旅、会议、商品展销等各项费用；（二）境内机构在境外代表机构的办公经费，以及境内机构在境外承包工程的工程款等。但是目前实际操作中存在一定困难，请问 贵局对于境内企业申请向境外支付代垫费用的一般规程是什么？允许的代垫费用类别有哪些明确规定（如代垫工资、差旅等）？税局内部对此是否有统一处理口径以及纳税人需要递交的资料有哪些？

如果企业能够提供为代垫费用提供第三方单据并证明从中国企业所收取的费用完全只是收回成本，税局是否同意收款方应该是免征如何所得税呢？

深国税：税务机关将核心考察费用的真实性，实际处理中暂无统一口径。导致该现状的原因主要是银行与税务机关的处理不同，程序和法律尚未完全衔接。

## C. 增值税

### 1. 外国企业常驻代表机构缴纳增值税问题

对于按照经费换算方式核定应纳税所得额的外国企业常驻代表机构，应如何缴纳增值税？目前部分省市的主管税务机关明确要按照换算出的收入，计算缴纳增值税。但事实上纳税人并未提供 36 号文中的应税服务，应如何确定增值税纳税义务（应税服务类别、税率、抵扣问题、一般或者小规模纳税人）？操作中有些代表处以小规模纳税人 3%报税，有些按一般纳税人 6%但没有取得抵扣。贵局会否出台指引？

深国税：2016 年 5 月税务机关曾出台指引，要求外国企业常驻代表处及时办理税务登记、核定税种并按税法规定申报纳税。目前深圳市的做法是按经费换算收入的常驻代表机构应先按相关规定换算收入。若收入达到一般纳税人认定标准，则理应按一般纳税人征税。否则按小规模纳税人征税。

### 2. 营改增跨境行为征税问题

#### a. 36 号文

36号文规定，应税服务的销售方或者购买方在境内，即在中国有纳税义务，这是一个典型的属人原则管辖权规定。同时，涉及跨境行为有两类特殊规定，也存在一些不明确的问题，具体是：

- 附件一里规定，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，不属于增值税征税范围。但是，应如何理解“完全在境外发生”？原来106号文的表述是“完全在境外消费”。那么新规定中的“发生”，与106号文里的“消费”有什么区别吗？实践中是怎么把握的？

#### b. 53 号第一条

国税总局公告 [2016年] 第53号第一条规定，境外单位或者个人发生的下列行为不属于在境内销售服务或者无形资产：

- 为出境的函件、包裹在境外提供的邮政服务、收派服务；
- 向境内单位或者个人提供的工程施工地点在境外的建筑服务、工程监理服务；
- 向境内单位或者个人提供的工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务；
- 向境内单位或者个人提供的会议展览地点在境外的会议展览服务。

根据上述规定，是否意味着除了上述所列举的四类情况，其他情况下境外单位或者个人向境内单位或个人销售的服务都属于增值税应税服务，需要缴纳增值税？

另外，附件四里规定，境内单位向境外单位提供的部分完全在境外消费的服务，可以适用跨境免税。完全在境外消费，指实际接受方在境外，且与境内的货物和不动产无关。那么应如何理解“与境内的货物和不动产无关”？

深国税：对于问题 a，税务机关的初步看法是从“消费”变更为“发生”，主要出于税务机关能更清晰准确地判断纳税行为的发生地点。未结合原 106 号文的表述而有进一步的理解。对于问题 b，他们需根据有关案例分析。

### 3. 进口增值税的抵扣问题

最近不少企业反映其进口增值税的抵扣被其他公司抢申请了，主要是系统里抵扣只认代码，不认公司的名字，代码被不法份子倒卖了。作为发生真正进项税支出的纳税人不能抵扣是不合理的。不知道在这种情况下，纳税人是否需要向主管税务机关提出申请，由主管税局与做出了抵扣企业当地的主管税局来查核，然后做出调整进行税抵扣方的处理？此等案例最近越来越多，值得税务机关重视和帮助纳税人。

深国税：目前在实际操作中该问题确实比较突出，主要发生在外贸行业。发生此现象主要是由于税务机关与海关信息对接不及时不准确。目前税务机关也在努力协调，同时也建议企业在取得相关抵扣凭证后尽快申请抵扣，保护税务信息。如果实际出现了不能抵扣现象应及时向税务机关反应。

### 4. 转让在新三板挂牌交易的股份是否缴纳增值税

8 月底发布的 53 号公告，明确转让公开流通的股票（含解禁后的限售股）

属于增值税征税范围，并对于三种限售股的“买入价”进行了规定。但是对于转让在三板挂牌交易的股份是否征收增值税、如何征收增值税并没有明确规定。对此问题目前有两种态度，认为应征收的，理由是新三板虽然与主板有区别，但也具有公开流通性质，所交易股份就有金融商品属性；认为不应征收的，理由是按照证监会《全国中小企业股份转让系统有限责任公司管理暂行办法》规定，“股票在全国股份转让系统挂牌的公司为非上市公众公司”，所以应与公开流通的股票区别对待。在实践中看到，基层税务机关对此问题往往不给出正面回答。请问 贵局有何见解？

深国税：国税总局对此未有明确规定，考虑到营改增政策较新，金融业业务处理较为复杂，暂无明确答复。一般原则是若证券化则需缴纳增值税，否则暂不缴纳。

## 5. 集中采购的增值税问题

集中采购通常是同一企业集团采购集中化管理，即通过对同一类材料、资产或服务进行集中化采购降低采购成本或其他特定的交易安排。该采购模式下，集团内某一企业与供货商签订采购协议，采购的材料、资产或服务通常是集团内所有企业共同/分配使用，如银行购入拆借平台会员资格、证券公司统一支付经纪交易经手费等。又譬如集团统一购买软件使用权，或者其他第三方服务。

深国税：从征管层面，税务机关一般从开具增值税发票方的角度规定对外开具发票应遵守“三流合一”原则。即“货物、劳务及应税服务流”、“资金流”、“发票流”必须都是同一受票方。在营改增的大环境下，上述提及的问题确实日益突出。目前税务机关在实际操作中，“三流合一”的原则仍然只针对卖方，对买方未规定必须保证“三流合一”才能进行抵扣。

## 6. 纳税主体（非居民企业构成常设机构境外所得增值税问题）

对于派遣人员到中国境内为其境外关联/非关联委托方提供服务而构成常设机构的非居民企业，该非居民企业是否需就其境内提供服务所取得的境外所得缴纳增值税（即非居民企业被视为境内服务提供方）？

深国税：36 号文未区分居民企业和非居民企业，税务机关初步认为上述案例需要缴纳增值税。

## 7. 基金或理财产品的分红（非固定收益），是否不属于增值税应税范围？

深国税：该问题的处理尚不明确。国税总局仅对保本类的理财产品规定需要按“贷款服务”缴纳增值税的，非保本类的处理方式争议较大，尚不明确。

### D. 有关金融业税务问题

#### 1. 收购不良贷款／不良资产税务问题

##### a. 有关增值税问题

- i. 根据最新的营改增试点实施办法，纳税人从事金融商品转让需缴纳增值税。我们理解金融商品是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。前述的定义并未包括不良贷款／不良资产，这是否代表转让不良贷款／不良资产的差额并不需要缴纳增值税？
- ii. 纳税人收购不良贷款／不良资产之后并进行处置，如果在完成处置有关不良贷款／不良资产后所收回的资金比原收购的投资成本高但并未高于该笔贷款的原贷款额贷款／面值，这部分的利润会否被界定为贷款利息并需要缴纳增值税？
- iii. 企业通过《全国中小企业股份转让系统》（一般称为“新三板”）转让企业的股份，会否被界定为转让金融商品需要缴纳增值税？

##### b. 有关企业所得税问题

企业一次性收购不良贷款／不良资产的资产包，当中包括一定数量的不良贷款，从企业所得税的角度，企业是否需要分摊投资成本到每一笔不良贷款并按处置每一笔不良贷款的利润纳入当年的应纳税所得额？或是可以按处置同一资产包内的不良贷款并在累计所收回的资金比原收购的总投资成本高的那一年才并入当年的应纳税所得额？

深国税：

- 对于问题 a(i)，目前不良贷款／不良资产转让在 36 号文中无对应项目，且经与其他地方税务机关的沟通，初步认为暂时不属于增值税的应税项目。

- 对于问题 a(ii)，需进一步探讨。
- 对于问题 a(iii)，通过新三板转让企业股权是否需要缴纳增值税目前尚不明确。
- 对于问题 b，从法理角度而言考虑到收购资产包后一般需要拆分资产，按不同资产的相应成本入账。因此在处置时也需要拆包资产，按不同资产相应结转成本，达到收入和成本的匹配。如果在实际操作中确实无法拆分，税务机关在尚无明确指引的情况下，一般会尊重企业的会计拆分方法从而确认税务的应纳税所得额。

## 2. 金融商品转让

根据财税（2016）36号，关于金融商品转让增值税规定如下：

- 金融商品转让，是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。
- 其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。
- 金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。
- 转让金融商品出现的正负差，按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一个会计年度。
- 金融商品的买入价，可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算，选择后36个月内不得变更。

对于境外企业和境内企业签订合同，财税（2016）36号文有关规定是否适用？也是根据同一申报期内盈亏互抵后，由境内企业代扣代缴？如果亏损也可以结转下一申报期？具体操作在实操中实现很困难，是否能给予境外企业和境内企业同等待遇？

深国税：36号文未区分境内境外企业，境内境外企业的处理方式理应一致。至于实际操作中如何盈亏互抵确有困难，税务机关将会进一步研究。

### 3. 非金融企业应收未收利息增值税问题

对于不属于财税 [2016] 36 号文规定的金融企业（例如，保险公司），如果也发生应收未收利息，合同期内要缴税，还是实际收到利息时才缴？

我们理解合同有效期内按照合同约定确认的利息收入都应缴纳增值税。即如果会计上计提了收入，即使已经逾期 90 天以上，也需要缴纳增值税。

我们也了解目前存在财税 [2003] 16 号，规定“保险企业已征收过营业税的应收未收保费，凡在财务会计制度规定的核算期限内未收回的，允许从营业额中减除”

深国税：考虑到 36 号文所指的金融企业不包括保险公司，上述规定暂不适用于保险公司。

### 4. 资金无息往来视同销售及银行理财产品的增值税问题

增值税下具有视同销售的概念，如集团现金池的资金往来进行无息拆借，是否需按视同销售计算并缴纳增值税？如需要，目前政策或操作指引如何对利息收入进行核定（包括计息频率、期限、利率等）？此外，对于保底/固定收益类型的银行理财产品，如何区分其实质系属于存款或贷款，目前税收政策按何种判定标准进行增值税处理。

深国税：税务机关认为资金无息往来需要视同销售。关于利息收入的核定，考虑到该安排属于企业的自主行为，税务机关一般会基于企业的商业安排进行核定。当然从风险控制的角度，依据同期同类银行利息较为合理。

## E. 综合题

### 1. 合规指引

深圳市是否会出台国际税务合规遵守的指引给纳税人具体参考（类似江苏和浙江）？

深国税：税务机关已经在做相关安排，但不一定会有明确指引。无论以何种形式都会告知纳税人相关的处理方式。

## 2. 合伙企业税务处理的法规

财政部、国税总局关于合伙企业税务处理的法规可以颁布？目前对于香港企业或者个人按照合伙企业投资深圳市的税务处理是如何操作？

深国税：目前无明文法规规定合伙企业的税务处理。对于香港企业／个人在境内投资合伙企业，目前税务机关有倾向认为该合伙企业是香港企业／个人在国内的代理性常设机构，按 25% 缴纳企业所得税。但该观点只是初步探讨。