



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

2013

前言

香港会计师公会非常荣幸能与广东省国家税务局（“省国税”）于 2013 年 11 月 11 日在广州举行交流会议，并就不同税务范畴的议题进行了诚挚的讨论和交流。

以下是由我会准备的会议摘记。请注意该摘记谨代表省国税参与人员的意见及只可视为一般性的参考文件，并不会对任何与会人员构成约束力。在应用会议摘记内容到你的特定情况前，请寻求专业意见。

会议摘记

讨论事项

A. 有关营业税改征增值税的实务问题

- A1 旅游行业增值税实施的问题
 - (a) 具体法规和实施细则的出台时间
 - (b) 准备期间
 - (c) 是否会向有关团体征询意见
 - (d) 申报问题
 - (e) 税率问题
 - (f) 进项税额抵扣项目的问题
- A2 针对财税 [2013] 37 号文件的问题
 - I. 对国际货运代理业的税负影响
 - (a) 代收海运费的增值税应如何处理？
 - (i) 货运代理没有任何进项税可以抵扣？
 - (ii) 是否会出台特殊的税收政策以减轻货运代理业的压力？
 - (b) 国际运输代理收入是否可以免征增值税？
 - II. 营业税改征增值税 — 影响申请享受出口服务免税的可能
- A3 增值税汇总申报
 - (a) 总分支机构是否可以申请汇总缴纳？
 - (b) 税务局协调的问题
- A4 关于整体转让适用条件的问题
- A5 免税项目的进项税额转出涉及的企业独立核算问题
- A6 营业税改征增值税 — 免税优惠
- A7 百货业的增值税问题
- A8 增值税零税率应税服务退（免）税管理办法（2013 年 47 号公告）
 - (a) 针对零税率出口服务的问题
 - (b) 豁免登记证或容许先退税后补回登记证的问题

B. 非居民税务和转让定价

- B1 商业企业向境外总公司支付商标使用费、咨询服务费的转让定价问题
- B2 同一纳税人跨地区受益所有人税收处理
- B3 有关企业重组的税务及转让定价实务问题
 - (a) 广东省税务局有否接受以上的跨境特殊重组备案？
 - (b) 可否分享相关经验（如非居民的转让方和受让方的成立地、转让原因等）？
- B4 国家税务总局、国家外汇管理局公告 2013 年第 40 号 / 汇发 [2013] 30 号
 - (a) 股权转让所得是否属于服务贸易等的经常项目？
 - (b) 境外机构代垫工资是否属于 40 号公告范围？
 - (c) 40 号公告实施细则或操作指引
- B5 税总函 [2013] 165 号
 - (a) 广东省及省内税务局在执行税收协定或安排类似条款时是否会参考 165 号文中的有关指引？
 - (b) 广东省税务局会否把 165 号文的意见应用到中国与其他国家的税收协定？
- B6 重新核定境外公司股权转让价格的问题
- B7 国家税务总局公告 2013 年第 19 号

出席人员

省国税

孙剑琴	所得税管理处处长
曾昭孔	国际税务管理处处长
谭为勇	进出口税收管理处副处长
黄炜锋	货物和劳务税收管理处主任科员
庄勃	国际税务管理处主任科员
林敏	国际税务管理处主任科员

香港会计师公会

谭振雄	税务专项学会执行委员会副主席及内地税务小组委员会召集人
陈锦荣	税务专项学会执行委员会及内地税务小组委员会会员
官颖儿	内地税务小组委员会会员
麦浩声	内地税务小组委员会会员
萧咏恩	内地税务小组委员会会员
杜达宏	内地税务小组委员会会员
黄伟华	税务专项学会执行委员会及内地税务小组委员会会员
邢果欣	内地税务小组委员会会员
叶淑芬	毕马威企业咨询（中国）有限公司税务经理
林淑文	专项发展副总监
黄伟伦	专项发展经理

讨论事项

A. 有关营业税改征增值税的实务问题

A1. 旅游行业增值税实施的问题

(a) 具体法规和实施细则的出台时间

什么时候会出台旅游行业增值税的具体法规和实施细则，以及明确的增值税税率？

(b) 准备期间

根据目前增值税试点的经验，在宣布实施和具体开始实施之间的准备期间有多长？

(c) 是否会向有关团体征询意见

具体实施前，是否会向旅游行业、协会、机构就实施问题提出询问并征求意见？

(d) 申报问题

企业的分支机构需要申报增值税吗？还是通过总公司一并申报？

(e) 税率问题

如果营改增之后的增值税税率大于现行的营业税税率，纳税企业可能没有足够的进项税进行抵扣。为了在低利润率的旅游业中保持竞争力，企业很可能需要承担增加的税负。在这种情况下，增值税的税率是否会有所优惠？

(f) 进项税额抵扣项目的问题

机票代理机构的客运机票成本是否会被视为增值税进项税额的抵扣项目？

本会就以上问题与省国税会面时作出了讨论，省国税也根据当时的税收政策作了回应。最近，由于国家税收政策有所调整，请参考省国税提供的更新回应。

省国税的更新回应：按照国家“十二五”规划纲要，现行所有营业税行业将在“十二五”期间内纳入改征增值税的范围。截止目前，交通运输业和部分现代服务业、邮政业已经纳入营改增，按照国家的统一部署，其他行业，如电信业也可能在2014年进行营改增试点。

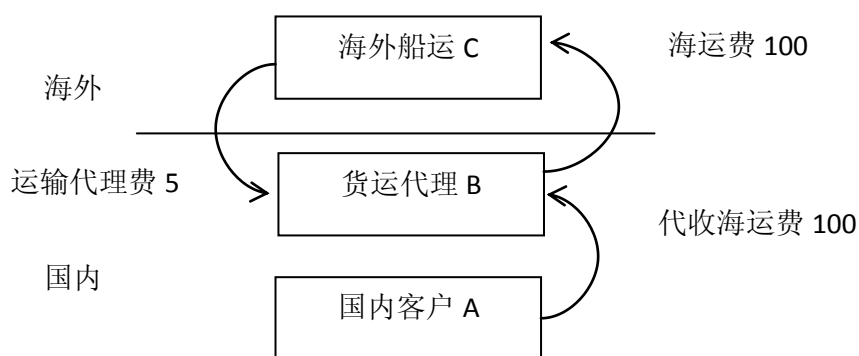
省级以下国税部门在贯彻国家营改增试点政策过程中，将提前做好行业调查研究、如期将相关行业纳入试点、及时开展培训、解答试点纳税人的有关问题，并向上级提出政策和工作建议，供决策参考。

营业税改征增值税是一项结构性减税，根据目前的实施效果来看，97.44%的试点纳税人税负有不同程度的减轻，只有极少部分纳税人税负出现上升，对于税负上升的纳税人，省国税认为，一方面应相应调整经营模式以适应税制变化的要求，另一方面，随着营改增试点行业范围的扩大，增值税链条进一步完善，纳税人的税负也将会逐步下降，税负增加的情况将会得到进一步缓解。

A2. 针对财税 [2013] 37 号文件的问题

I. 对国际货运代理业的税负影响

财政部和国家税务总局于 2013 年 5 月 24 日下发财税 [2013] 37 号文件，规定自 2013 年 8 月 1 日起在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业营改增试点，同时废止之前所有与营改增相关的文件。



上图为国际海运业务比较常见的业务模式。国内客户 A 通过货运代理 B 委托海外船运公司 C 提供国际运输服务。A 把海运费 100 支付给 B，B 再把代收的海运费 100 支付给 C。由于 B 为 C 提供揽货、签发提单、代收运费等服务，B 从 C 取得国际货物运输代理收入 5。

(a) 代收海运费的增值税应如何处理？

货运代理 B 从国内客户 A 收取的代收海运费 100 的增值税应如何处理？在财税 [2013] 37 号文件公布前，根据财税 [2011] 111 号文，“试点纳税人中的一般纳税人提供国际货物运输代理服务，按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的，其支付给试点纳税人的价款，允许从其取得的全部价款和价外费用中扣除”。因此，货运代理 B 从国内客户 A 收取的代收海运费 100 扣除支付给海外船运 C 的海运费 100，销售额为 0，无需缴纳增值税。

在财税 [2013] 37 号文件公布后，以上差额征税的规定取消。

根据广东省以及广州市的税务实践，货运代理 B 从国内客户 A 收取的代收海运费 100 是作为代收代付款不需要缴纳增值税，还是需按 6% 缴税？

(i) 货运代理没有任何进项税可以抵扣？

该代收海运费 100 如需要征税，则 B 没有任何进项税可以抵扣？（基于假设 C 所在地区与中国签订双边运输协议，其取得的海运费 100 可以免征增值税。）

(ii) 是否会出台特殊的税收政策以减轻货运代理业的压力？

如果需要全额缴税，由于 C 是海外航运公司，它们不可能开具国内的发票给 B 作为进项税抵扣。即使 C 是国内注册的运输公司，由于它们享受免抵退政策，它们只能开具增值税普通发票，这种发票的受票方（即 B）是不能抵扣进项税的。作为货运代理行业，收取全程运费开发票就必须按发票上运费金额交 6% 的销项税额，但既不能差额征税，又没有进项税额抵扣。这对货运代理行业是一个沉重的打击，严重影响货运代理行业的利润。鉴于目前的情况，税务局是否会出台特殊的税收政策作为过渡性政策以减轻货运代理业的压力？

(b) 国际运输代理收入是否可以免征增值税？

根据财税 [2013] 37 号文件，向境外单位提供的物流辅助服务可以享受增值税免税。请问货运代理 B 从海外航运 C 取得的国际运输代理收入是否可以免征增值税？

实践中，有什么可以借鉴的经营方式以减轻货运代理业的压力？

II. 营业税改征增值税 — 影响申请享受出口服务免税的可能

一项出口服务是与境外公司签约，发票开给境外公司，款项由境外公司支付，例如境内公司向境外公司提供资讯科技服务，境外公司取得成果后用于其他境内公司。如果该服务最终受益方为境内公司，请问是否会影响申请享受出口服务免税？

本会就以上问题与省国税会面时作出了讨论，省国税也根据当时的税收政策作了回应。最近，由于国家税收政策有所调整，请参考省国税提供的更新回应。

省国税的更新回应：《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税[2013]37 号）取消差额征税后，针对国际货运代理业的特殊情况，国家税务总局和省国税局组织了多次专项调研，并在《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳

入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)中进行了修改：

按照《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)附件2第一条第(十四)款的要求，试点纳税人提供的国际货物运输代理服务免征增值税，并应符合以下条件：1. 试点纳税人提供国际货物运输代理服务，向委托方收取的全部国际货物运输代理服务收入，以及向国际运输承运人支付的国际运输费用，必须通过金融机构进行结算。2. 试点纳税人为大陆与香港、澳门、台湾地区之间的货物运输提供的货物运输代理服务参照国际货物运输代理服务有关规定执行。3. 委托方索取发票的，试点纳税人应当就国际货物运输代理服务收入向委托方全额开具增值税普通发票。4. 本规定自2013年8月1日起执行。2013年8月1日至本规定发布之日前，已开具增值税专用发票的，应将专用发票追回后方可适用本规定。

同时，按照财税〔2013〕106号附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第(四)款第6点的规定，试点纳税人中的一般纳税人提供国际货物运输代理服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给国际运输企业的国际运输费用后的余额为销售额。

国际货物运输代理服务，是指接受货物收货人或其代理人、发货人或其代理人、运输工具所有人、运输工具承租人或运输工具经营人的委托，以委托人的名义或者以自己的名义，在不直接提供货物运输服务的情况下，直接为委托人办理货物的国际运输、从事国际运输的运输工具进出港口、联系安排引航、靠泊、装卸等货物和船舶代理相关业务手续的业务活动。

A3. 增值税汇总申报

财税[2009]31号文规定，固定业户的总分支机构不在同一县(市)，但在同一省(区、市)范围内的，经省(区、市)财政厅(局)、国家税务局审批同意，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

(a) 总分支机构是否可以申请汇总缴纳？

请问广东省内总分支机构是否可以申请汇总缴纳增值税以及具体申请条件？

(b) 税务局协调的问题

纵有法规明确表示同一省份的增值税汇总申报是可行的，但实际操作上存在重重困难。税务局在往后是否可进行协调？

本会就以上问题与省国税会面时作出了讨论，省国税也根据当时的税收政策作了回应。最近，由于国家税收政策有所调整，请参考省国税提供的更新回应。

省国税的更新回应：增值税纳税人方面，按照增值税暂行条例及其实施细则，以及《财政部 国家税务总局关于固定业户总分机构增值税汇总纳税有关政策的通知》（财税〔2012〕9号）的规定，固定业户的总分机构不在同一县（市），但在同一省（区、市）范围内的，经省（区、市）财政厅（局）、国家税务局审批同意，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

营改增试点纳税人方面，按照《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）附件2第一条第十款的规定，自2014年1月1日起，属于固定业户的试点纳税人，总分机构不在同一县（市），但在同一省（自治区、直辖市、计划单列市）范围内的，经省（自治区、直辖市、计划单列市）财政厅（局）和国家税务局批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

A4. 关于整体转让适用条件的问题

根据国家税务总局公告2011年第13号《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。”

如果转让的实物资产包括所有的存货和设备等，仅仅不包括房屋和土地的产权，同时其他的关联的债权，负债和劳动力一并转让，是否属于该文规定的免征增值税的情况？

省国税回应：国家税务总局公告2011年第13号《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》并不是一项免征增值税的优惠政策，而是明确，将全部或部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围。同时，转让的债权、负债和劳动力必须要和转让的实物资产相关联才能适用13号公告。

A5. 免税项目的进项税额转出涉及的企业独立核算问题

根据现行《增值税暂行条例实施细则》第26条和27条的规定，进项税额的转出有两种方式：

- 不能准确划分用于应税或免税项目的进项税额按免税项目的销售额所占比例进行转出处理（“按比例转出”）

- 独立核算应税项目和免税项目相关的进项税，按实际税额进行转出处理（“按实际转出”），独立核算需向主管税务局申请。

但现行国家层面的增值税法规中没有具体文件规定“准确划分用于应税或免税项目”或“独立核算应税项目和免税项目相关的进项税”需要满足的标准。

如果企业希望申请独立核算应税项目和免税项目相关的进项税，企业需要满足什麼标准才能向主管税务局申请“独立核算进项税额”？例如，纳税人是否应从独立核算项目的外购入库、生产领用、成本结转到销售等各环节的相关帐户设置明细账？广东省税务局会否考虑制定相关的文件从而在省级层面予以实务操作上的指引？

省国税回应：在增值税中没有向主管税务局申请独立核算进项税额的說法。关于如何准确划分用于应税或免税项目的进项税额的问题，因为很多企业在购进原材料时，在会计核算上并未按实际发生数计算材料当月的实际耗用量，而是采用产品销售额倒算的方式去估算，因此无法准确核算免税产品和应税产品所耗用的进项税额，由此税法也规定了按销售额比例作进项税额转出的计算方法。只要纳税人无法划分不得抵扣的进项税额的，都可以按增值税法规定的公式计算不得抵扣的进项税额。

A6. 营业税改征增值税 — 免税优惠

财税 [2012] 86 号文规定，2013 年 12 月 31 日之前，广播电影电视行政主管部门（包括中央、省、地市及县级）按照各自职能权限批准从事电影制片、发行、放映的电影集团公司（含成员企业）、电影制片厂及其他电影企业，属于试点纳税人的，对其转让电影版权免征增值税。

请问 86 号文规定的享受免税优惠的企业应符合什么条件？

本会就以上问题与省国税会面时作出了讨论，省国税也根据当时的税收政策作了回应。最近，由于国家税收政策有所调整，请参考省国税提供的更新回应。

省国税的更新回应：根据《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点应税服务范围等若干税收政策的补充通知》（财税〔2012〕86 号）的规定，2013 年 12 月 31 日之前，广播电影电视行政主管部门（包括中央、省、地市及县级）按照各自职能权限批准从事电影制片、发行、放映的电影集团公司（含成员企业）、电影制片厂及其他电影企业，属于试点纳税人的，对其转让电影版权免征增值税。

随着营改增试点工作的推进，上述文件已被《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税〔2013〕37 号）替代，并将相关内容全文引入 37 号文件。该项优惠政策执行期限为 2013 年 12 月 31 日，目前已不再执行。

按照原政策享受该项优惠的，需提供的资料（或应符合的条件）包括：减免税申请审批表、广播电影电视行政主管部门批准从事电影制片、发行、放映的证明，经主管税务机关备案后，从备案之日起享受相关优惠。

A7. 百货业的增值税问题

现在不少连锁百货公司都会推出现金购物卡，客户买现金购物卡的时候，往往要求百货公司开具发票。但这些现金卡可能最后会在其他城市消费（比如客户在广州购买现金卡，但是在上海消费并领取货物）。那么应该在哪个城市（广州或上海）缴纳增值税？根据新的增值税条例规定，一旦开具发票，则需要缴纳增值税，那是否意味着应该在广州？如果是，上海作为真实货物交易地，会否有意见？汇总申报或许可以解决这个问题，目前广东省汇总申报增值税在审批上是否将有所松动？

本会就以上问题与省国税会面时作出了讨论，省国税也根据当时的税收政策作了回应。最近，由于国家税收政策有所调整，请参考省国税提供的更新回应。

省国税的更新回应：按照增值税暂行条例及其实施细则的规定，增值税纳税人应在其机构所在地纳税，纳税人购买购物卡开具发票的，按相关规定应在开票时在机构所在地缴纳增值税。据了解，目前还没有跨省使用购物卡的案例，对于广东省内的增值税纳税人，按照《财政部 国家税务总局关于固定业户总分机构增值税汇总纳税有关政策的通知》（财税〔2012〕9号）的规定，固定业户的总分机构不在同一县（市），但在同一省（区、市）范围内的，经省（区、市）财政厅（局）、国家税务局审批同意，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

A8. 增值税零税率应税服务退（免）税管理办法（2013年47号公告）

(a) 针对零税率出口服务的问题

根据新发布的增值税零税率应税服务退（免）税管理办法（“管理办法”）¹，针对外贸企业兼营的零税率应税服务免退税计税依据为其购进出口零税率应税“服务”的有关金额。有关“服务”是否必须与零税率出口服务的性质完全相同（如出口设计服务的购进服务必须同样为设计服务）？免退税计税依据能否考虑涵盖所有在提供零税率出口服务购进的的服务？

¹ 国家税务总局公告 2013 年第 47 号国家税务总局关于发布《适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法（暂行）》的公告（节录）：

第五条 零税率应税服务增值税退（免）税的计税依据

（二）外贸企业兼营的零税率应税服务免退税计税依据：

1. 从境内单位或者个人购进出口零税率应税服务的，为取得提供方开具的增值税专用发票上注明的金额。

2. 从境外单位或者个人购进出口零税率应税服务的，为取得的解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证上注明的金额。

第七条 零税率应税服务提供者在申报办理零税率应税服务退（免）税前，应提供以下资料，向主管税务机关办理出口退

（免）税资格认定：

（五）从事对外提供研发、设计服务的应提供《技术出口合同登记证》的原件和复印件。

另外，有鉴于提供零税率服务的企业可能需要购进机器设备等固定资产而产生进项税，可否考虑将有关采购金额列入退税依据，即不仅局限于购进“服务”？

(b) 豁免登记证或容许先退税后补回登记证的问题

管理办法要求从事对外提供研发、设计服务的企业提供《技术出口合同登记证》（“登记证”）。是否所有申请零税率待遇的服务都需要此登记证？在实际操作中部分服务如要取得登记证涉及向其它有关政府部门进行申请及长时间沟通，可能会延误退税时间。税务局是否可考虑在个别情况豁免登记证或容许先退税后补回登记证？

省国税的综合回应：在现行的营改增政策下，适用增值税零税率的服务，一是国际运输服务、港澳台运输服务，二是向境外单位提供的研发服务和设计服务。在《适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法（暂行）》（国家税务总局公告 2013 年第 47 号）中明确，外贸企业兼营的零税率应税服务，免征增值税，其对应的外购应税服务的进项税额予以退还。无论从政策还是从办理退免税的程序来看，零税率应税服务所对应的外购应税服务性质是必须一致的，相应的，零税率服务的企业所购进的机器设备等固定资产所产生的进项税是不允许作为零税率应税服务免退税计税的依据。

根据 47 号公告的规定，从事对外提供研发、设计服务的企业应提供登记证。只有在办理了登记证后，企业才能申请享受零税率。目前税务局没有考虑，法规也不允许豁免登记证或容许先退税后补回登记证。

B. 非居民税务和转让定价

B1. 商业企业向境外总公司支付商标使用费、咨询服务费的转让定价问题

我们从新闻报道中了解到广州一家零售商业企业因向境外总公司支付商标特许权使用费和咨询服务费而被反避税调查并纳税调整的案例（请见附件）。从该案例已披露的情况中，我们了解到该企业是因其销售收入逐年增长但经营利润一直徘徊在较低水平而引起税务机关警觉，并最终进行反避税立案调查。

从商业运营角度来看，零售商业企业的经营状况较普通的单一功能生产企业更易受到国内经济状况、市场竞争等因素的影响，因此零售商业企业在国内的经营是需要承担其相应的经营风险。同时，零售商业企业的经营也需要依赖境外总公司在经营管理上的支持，比如提供商标使用权，提供集团共享服务（如财务、人事、资讯科技等咨询服务），这其实是正常的商业行为。但零售企业因经济大环境的影响而发生经营利润水平低或亏损时，是否意味着向境外总公司支付的商标使用费、咨询服务费会不被允许为税前列支？税务局会以什么标准来判定向境外关联公司支付的费用是否合理？

省国税回应：税务局在判断是否进行转让定价立案调查的时候，收入和利润是关键的因素，但并不是唯一的考虑因素，税务局会综合考虑企业的整体经营状况，并参考在同等或相似的经济条件下，可比企业的经营情况来确定。根据国税函 [2007] 236 号文，按照转让定价的国际通行原则，只承担单一生产功能的企业通常应保持一定的利润率水平，原则上不应该出现亏损。当然，税局、中介机构、纳税人可能对该文件有不同的理解，税务局也乐于与各方进行沟通，听取各方的意见，不断完善规范政策和具体的执行措施。但在新的文件还未出台之前，税务局仍然会继续参照国税函 [2007] 236 号文执行。

B2. 同一纳税人跨地区受益所有人税收处理

相对国家税务总局公告 [2012] 第 30 号²、税总函 [2013] 165 号³，国家税务总局公告 2011 年第 24 号⁴ 对于跨地区的税收处理似乎更便利（仅需向一级税务机关申请），在实际操作中，对于受益所有人的申请可否按股权转让的精神处理？

省国税回应：对于受益所有人的申请，省国税认为可以参照股权转让的精神，选择向其中一个中国居民企业所在地主管税务机关提出申请。

B3. 有关企业重组的税务及转让定价实务问题

根据财税 [2009] 59 号文第五条规定，企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

- （一）具有合理的商业目的，且不以减少、免除、或者推迟缴纳税款为主要目的。
- （二）被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。
- （三）企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。
- （四）重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。
- （五）企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

² 《国家税务总局关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》节录：八、同一纳税人就类似情形需要向不同税务机关申请认定受益所有人身份并享受税收协定待遇的，可向相关税务机关说明情况，相关税务机关应在相互协商一致后做出处理决定；相关税务机关不能协调一致的，应层报其共同的上级税务机关处理，并说明协商情况

³ 《关于湖北等省市国家税务局执行内地与香港税收安排股息条款涉及受益所有人案例的处理意见》节录：七、案件中涉及同一纳税人的同类投资活动所得由不同地方税务机关处理的，各税务机关的处理结果应当一致

⁴ 《关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》节录：（五）境外投资方间接转让两个及两个以上且不在同一省（市）中国居民企业股权的，可以选择向其中一个中国居民企业所在地主管税务机关按照《通知》第五条规定提供资料，由该主管税务机关所在省（市）税务机关与其他省（市）税务机关协商确定是否征税，并向国家税务总局报告；如果确定征税的，应分别到各中国居民企业所在地主管税务机关缴纳税款

同时根据财税 [2009] 59 号文第七条规定，企业发生涉及中国境内与境外之间（包括港澳台地区）的股权和资产收购交易，除应符合上述第五条规定的条件外，还应同时符合下列条件，才可选择适用特殊性税务处理规定：

- （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) 广东省税务局有否接受以上的跨境特殊重组备案？

(b) 可否分享相关经验（如非居民的转让方和受让方的成立地、转让原因等）？

本会就以上问题与省国税会面时作出了讨论，省国税也根据当时的税收政策作了回应。最近，由于国家税收政策有所调整，请参考省国税提供的更新回应。

省国税的更新回应：目前，对于特殊性税务处理的申请，只要符合条件，主管税务机关便按照规定进行备案。省国税认为纳税人不应过于关注特殊性税务处理，因为特殊性税务处理仅仅延迟了纳税义务时间，并不是免除纳税义务，对于企业重组是否符合特殊性税务处理的问题，应具体问题具体分析，按照财税〔2009〕59号文、国家税务总局2010年4号和国家税务总局2013年第72号公告的原则去把握处理。

B4. 国家税务总局、国家外汇管理局公告 2013 年第 40 号 / 汇发 [2013] 30 号

国家税务总局、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（国家税务总局、国家外汇管理局公告 [2013] 40 号）将对外付汇的完税凭证要求改为备案要求。40 号公告于 9 月 1 日生效。

(a) 股权转让所得是否属于服务贸易等的经常项目？

根据 40 号公告，需要进行税务备案的对外支付种类中包含了股权转让所得。但汇发 [2013] 30 号文件中并未明确股权转让所得是否属于服务贸易等的经常项目。请问税务机关会否与外管局互相协调？

(b) 境外机构代垫工资是否属于 40 号公告范围？

(c) 40 号公告实施细则或操作指引

广东省税务局会否就 40 号公告公布实施细则或操作指引？预计什么时候出台？否则纳税人或扣缴义务人在办理备案业务时会碰到实际的操作困难。

省国税的综合回应：40 号公告将对外付汇的完税凭证要求改为备案制，据目前的了解，税务机关与外管局在 40 号公告的执行问题上，沟通协调还是不错的，目前为止还未出现外管局不认可税务局出具的备案表的情况。

境外机构代垫工资是否属于 40 号公告的范围要根据 40 号公告去判定，比如 40 号公告规定，境内机构在境外发生的差旅、会议、商品展销等各项费用是不需办理备案的。

国家税务总局和外汇管理局对 40 号公告非常重视，由审批制改为备案制是一个重大的改革。但由于 40 号公告刚刚出台，在实际执行过程中可能存在一些问题，比如在 2013 年 9 月 1 日以前已出具税务证明的在 9 月 1 日以后是否仍有效的过渡期问题，这些问题还需税务局、外管局、企业和银行各方进行沟通解决，国家税务总局也在研究完善管理办法。

B5. 税总函 [2013] 165 号

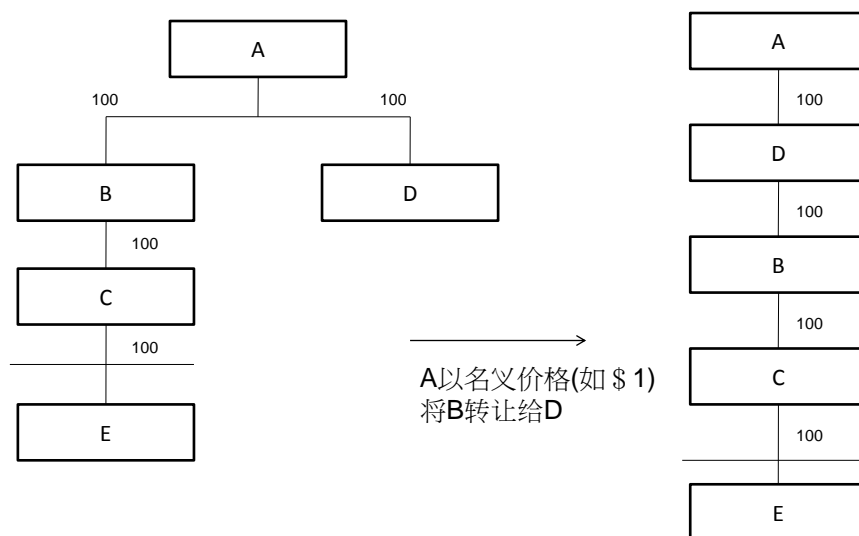
国家税务总局于 2013 年 4 月 12 日向辽宁、山东、河南、江苏、湖北、海南省国家税务局以及厦门市国家税务局发布了《国家税务总局关于湖北等省市国家税务局执行内地与香港税收安排股息条款涉及收益所有人案例的处理意见》（税总函[2013] 165 号，以下简称“165 号文”），就一些省市国家税务局上报的关于执行《内地和香港特别行政区关于对所得税避免双重征税和防止偷漏税的安排》中股息条款下部分香港公司是否具备受益所有人身份并准予享受《安排》待遇问题给出指导意见。

- (a) 广东省及省内税务局在执行税收协定或安排类似条款时是否会参考 165 号文中的有关指引？
- (b) 广东省税务局会否把 165 号文的意见应用到中国与其他国家的税收协定？

省国税的综合回应：165 号文是对个案的批复，且仅向辽宁等部分省市发文，国家税务总局也未明确其他省市可以比照执行。如广东的企业有这种情况，可以向省国税提出，省国税再向总局反映请示。

B6. 重新核定境外公司股权转让价格的问题

基于集团重组的需要，一境外控股公司以“名义价格”向其同一集团下的另一境外关联方控股公司转让其下属的境外中间控股公司（并同时间接转让了其下属的中国子公司）。在这境外集团重组的情况下，广东省税务机关会否重新核定境外公司股权转让价格以计算有关境外转让所得，并要求境外控股公司缴纳中国企业所得税？



省国税回应要考虑下列因素:

- 如何理解转让价格的合理性？

转让价格的合理性应参照被转让企业的每股净资产以及转让方所占的股权比例来确定，如涉及知识产权、土地使用权等，还需考虑其增值。另外，还需提供相应的评估报告。

- 如何理解公允价格？

如果转让双方不是关联方，一般来讲，合同所定的转让价格应该是参照市场价格而定，相对比较公允。如果转让双方具有关联关系，一般而言，应按下述顺序确认其公允价值：

- 定价是否符合政府的定价原则
- 有没有政府指定范围内的指导价
- 市场公允价值
- 账面净资产份额

- 如何理解商业目的？判断重组是否具有合理商业目的应考虑以下几方面：

- 重组是否合理
- 重组前后的税负变化
- 境内关联企业在重组过程中的关联交易是否达到了反避税的要求

B7. 国家税务总局公告 2013 年第 19 号

国家税务总局于 2013 年 4 月 19 日出具关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告，就非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务会否构成常设机构并征收企业所得税问题提出意见。19 号文自 2013 年 6 月 1 日施行。

假设某非居民企业就其派遣人员在中国境内提供的劳务，在中国构成常设机构。在计算缴纳企业所得税时，如派遣人员同时为非居民企业在境内提供应税劳务和行使股东权益活动（提供对境内企业投资的建议、代表派遣企业参加董事会议等，即不构成常设机构的活动，简称“非应税劳务”），可否分摊其应税劳务和非应税劳务计算应纳税所得额？

省国税的综合回应：派遣人员同时为非居民企业在境内提供应税劳务和行使股东权益活动（简称“非应税劳务”），如无法分摊这两项活动所对应的收入，应合并交纳企业所得税。如可以分摊，则需向税务局证明其分摊的合理性。

另外，是否在中国构成常设机构通常要从整个项目，整个合同去考虑。

香港会计师公会
2013 年 11 月



首页 信息公开 办税服务 公众参与 税收宣传

搜索 高级搜索

当前位置: 首页 > 税收宣传 > 以案说法

打印 收藏本页 字体: 大 中 小 | 保护视力色:

广东查处全国首例滥用商誉避税案件

日期: 2013年01月04日 来源: 广东省国家税务局 作者: 刘丽、李穗红

经过两年多的调查,广东省国税局完成了对广州某大型零售商业企业的反避税调整,调增应纳税所得额1.98亿元,补缴企业所得税6000多万元,并使未来5个年度直接增加入库税款超过3000万元。这是全国首例对滥用商誉和关联商标、劳务交易综合避税行为进行查处的案件。

企业计提大额关联费用引警觉

2009年,广州市国税局发现广州A公司经营规模不断扩大,销售收入逐年增加,但利润却没有相应增长,利润率一直徘徊在较低的水平。该公司2004年—2008年期间,向境外公司计提的特许权使用费和咨询服务费合计达2亿多元。

经分析,该公司的毛利率一直维持在较为平稳的水平然而管理费用却出现了大幅增长。2003年以前,管理费用占销售收入的比重不到1%,之后大幅增长到5%以上,主要原因就是从2004年度起,该公司分别按照销售收入净额的1%向境外关联公司计提特许权使用费和咨询服务费,以及每年在管理费用中列支商誉2000多万元。初步确认广州A公司存在明显的避税嫌疑后,经税务总局批复同意,广东省国税局对广州A公司进行反避税立案调查。

费用计提“低比例”隐藏大玄机

以往调整的大多是生产销售企业,其特许权使用费、技术服务费等计提比例一般比较高,而广州A公司属于零售企业,以营业额为计提基数。尽管这个计提比例貌似不高,但是由于计费基数巨大,增加1%的计提金额都会导致管理费用的计提金额增加2000万元。

反避税人员针对1%的商标特许权使用费和咨询服务费的计提比例,以及企业对外支付这项费用随意性较大等问题提出了质疑。

对此,企业财务人员辩称计提比例是根据境外总公司拥有丰富的品牌维护、推广经验以及便于集团管理等原因而设定的,符合企业实际情况。

反避税人员从外部数据入手,查证同行业特许权使用费的计提情况。结果显示,广州地区同行业企业计提特许权使用费的仅为少数,且计提的费率较低,一般在0.5%以下。且广州A公司在经营活动中在一定程度上对商标的维护也做出了贡献。因此广州A公司按照年净销售额的1%向境外公司支付特许权使用费是不合理的。

大量调查显示,企业通过加大计提比例和采用对自己有利的计提方法,将应在境内体现的利润转移到境外,避税的目的昭然若揭。

亏损企业商誉价值2亿元?

此外,反避税人员对企业2003年受让的一笔整体资产转让事项产生了怀疑。深圳B公司是广州A公司的关联企业,具有与广州A公司类似的经营范围和职能,截至2003年底,深圳B公司累计亏损超过3亿元。2003年12月31日,广州A公司与深圳B公司签订了整体资产转让合同,参照第三方出具的评估报告结果,深圳B公司的商誉作价2亿元连同其他资产整体转让给广州A公司,广州A公司在会计账上从2004年度起分10年进行摊销,截至2008年度已摊销金额为1亿元。同时该商誉收益在2003年度作为深圳B公司的营业外收入,全部用于弥补以前年度亏损。

通过调查分析,反避税人员发现了一个重要疑点:深圳B公司2003年12月31日转让整体资产,且委托广州A公司经营。接着,仅仅过了不到两个月,广州A公司与深圳B公司又签订合并合同。这种短期内发生的重大交易事项并不符合正常的商业行为。相比较而言,合并只是两家公司资产负债、所有者权益的简单相加,理论上不会影响两家公司股东的既得利益。而整体资产转让价格的确定,对两家公司的股东利益影响更大,卖高了会导致买入方利益的减少,卖低了则会导致卖出方利益的减少。

反避税人员经过缜密的分析,发现了其中的秘密:从提出合并申请,到经国家商务部批准需要一段比较长的时间。根据税法规定,年度应税所得可以弥补5年以内的亏损。换句话说,企业在2003年12月31日所作的整体资产转让,就是为了虚增深圳B公司当年度的营业外收入,用以弥补其以前年度的亏损,使即将超过5年期限的亏损在2003年得以弥补,达到避税的目的。同时也虚增了广州A公司的成本,减少了广州A公司的利润。2亿元的商誉,就是用于弥补亏损和抵消利润的重要内容。

艰苦谈判攻克层层难关

经过大量的调查、分析,案件进入了最为核心、也是最为艰难的谈判阶段。企业对该案件非常重视,专门派出境外母公司的税务经理全程跟进,并分别向四大会计师事务所进行咨询,最终确定由某会计师事务所代理该案件。税务人员始终保持顽强的意志,据理力争、以理服人。

在大量的证据面前,企业避税的思路及方式清晰地呈现出来,企业的心理防线一步步被突破。经过数十轮艰苦的谈判,企业最终认同了税务机关提出的方案,根据企业功能风险与利润相匹配的转让定价原则,该企业向避税港关联方已支付的1亿元商誉全部不予税前列支。反避税人员还根据有关规定,将企业巧立费用名目向关联公司转移利润的行为采用交易净利润法进行了统一调整。该案最终调增应纳税所得额近2亿元,补征税款6000多万元,且杜绝了企业原计划在未来5年继续摊销列支余下的1亿元商誉的避税行为。经对广州A公司转让定价调整后的数据进行还原测算,本次调整共调减广州A公司关联交易额近60%,调整后企业利润水平较调整前大幅提高。目前税款已全部入库。

责任编辑：阿美



[关于我们](#) | [网站声明](#) | [使用帮助](#) | [网站留言](#) | [联系我们](#) | [网站管理](#) | [网站地图](#)

版权所有：广东省国家税务局 地址：广州市天河区花城大道19号 邮编：510623 主办单位：广东省国家税务局办公室 技术支持：广东省国家税务局信息中心

网管电话：020-38358440 传真：020-38358440 网站管理员邮箱：gdgswwzr1@126.com

欢迎您，您是本站第 **70942453** 位贵宾！ ICP备案序号：粤ICP备05011336号

为达到最好的视觉效果 本网站建议使用IE浏览器