

非居民企业所得税 管理中应注意的有关问题

付树林

内容提纲

- 一、税收管理中的有关问题
- 二、股权转让中的有关问题
- 三、代表处管理与核定征收办法
- 四、外派的税务处理

一、税收管理中的有关问题

（一）非居民税收管理工作流程

识别非居民企业
明确所得性质
判定所得来源地
确认税基、适用税率
申报或扣缴
运用协定

一、税收管理中的有关问题 (续)

(二) 非居民企业税收管理的重点

- 1、专业化：规范岗责，建立岗位，配备人员。
- 2、制度化：完善政策，规范管理。
- 3、税基管理：以申报和汇算清缴为重点。
- 4、加强承包工程与劳务管理：以强化税源监控和加大违章处罚力度为重点，落实好总局**19**号令。
- 5、加强股权转让管理：以防范间接转让、低价转让逃避税为重点，落实好**698**号文件。

一、税收管理中的有关问题 (续)

6、抓好核定征收：以归属应税所得和提高据实申报面为重点，防范滥用核定征收方式少缴或漏缴税款现象。

7、加强源泉扣缴管理：依托并充分利用居民企业税收日常管理成果，落实源泉扣缴和对外支付税务证明管理办法。

8、抓好专项检查和执法监督：切实堵塞非居民税收收入流失，防范有税不收。

9、信息化：操作层、管理层和决策层。

10、提高专业技能：研究分析非居民税源分布规律和风险，加大培训力度，提升专业水平。

一、税收管理中的有关问题 (续)

(三) 居民企业应尽的义务和职责

1、 发包工程或劳务受让给非居民企业合同备案、资料报送、被指定扣缴、法律责任（税务总局令第**19**号）；

2、 向非居民企业支付利息、股息、租金、特许权使用费、财产转让所得源泉扣缴义务（国税发【**2009**】**3**号）；

3、 上市公司：向购买**A**股的**QFII**、购买**B**股和**H**股的非居民企业派发股息时扣税；

一、税收管理中的有关问题 (续)

4、外商投资企业：利润再投资需扣税，外商股权转让配合税务机关、扣缴义务人和纳税人履行征收、扣缴、申报纳税；

5、不按规定扣缴税款的法律责任：税收征管法相关规定；

6、对外支付税务证明：汇发【2008】64号、【2009】52号，国税发【2008】122号。

二、股权转让中的有关问题

（一）**698**号文件出台意义

1、规范管理的需要

- （1）申报纳税时间及地点的确定；
- （2）币种及汇率的规范统一；
- （3）股权转让所得的计算：国税发【1997】71号文件废止，财税【2009】59号文件出

台。

二、股权转让中的有关问题（续）

2、防范逃避税和延迟纳税的需要

(1) 平价转让
(2) 低价转让

} 减轻税收负担

(3) 间接转让——逃避纳税义务

二、股权转让中的有关问题（续）

（二）主要内容

1、明确适用范围。不包括在证交所公开买进并卖出的股权转让所得，但包括大小非减持。

2、明确申报纳税时间和地点。按照合同、协议约定的股权转让日期确定其收入实现，如果转让方实际取得股权转让收入的日期在前的，则以后者为收入实现日期，并在收入实现**7**日内，到境内企业所得税主管的国税局或地税局申报缴纳。

二、股权转让中的有关问题（续）

3、规范股权转让所得的计算

A、股权转让所得=转让价-成本价；

B、随股权一并转让的股东留存收益权的金额（未分配利润或税后提存的各项基金等）不得从股权转让价中扣除；

C、股权成本价为投资入股实际交付的出资额，或购买时实际支付的金额。

二、股权转让中的有关问题（续）

4、明确币种

- A、**以投资或购买时的币种为准。非居民企业在投资时通常以外币投资，转让后一般也是以外币汇出，以投资时的币种来计算较为合理。
- B、**存在多次投资且单位股权价格不一致时，以加权平均法来计算股权成本价；
- C、**如果存在多个币种投资的，以首次投资时的币种来计算，按照投资当日的汇率换算成首次投资的币种。

二、股权转让中的有关问题（续）

5、明确间接转让方有条件报送资料义务

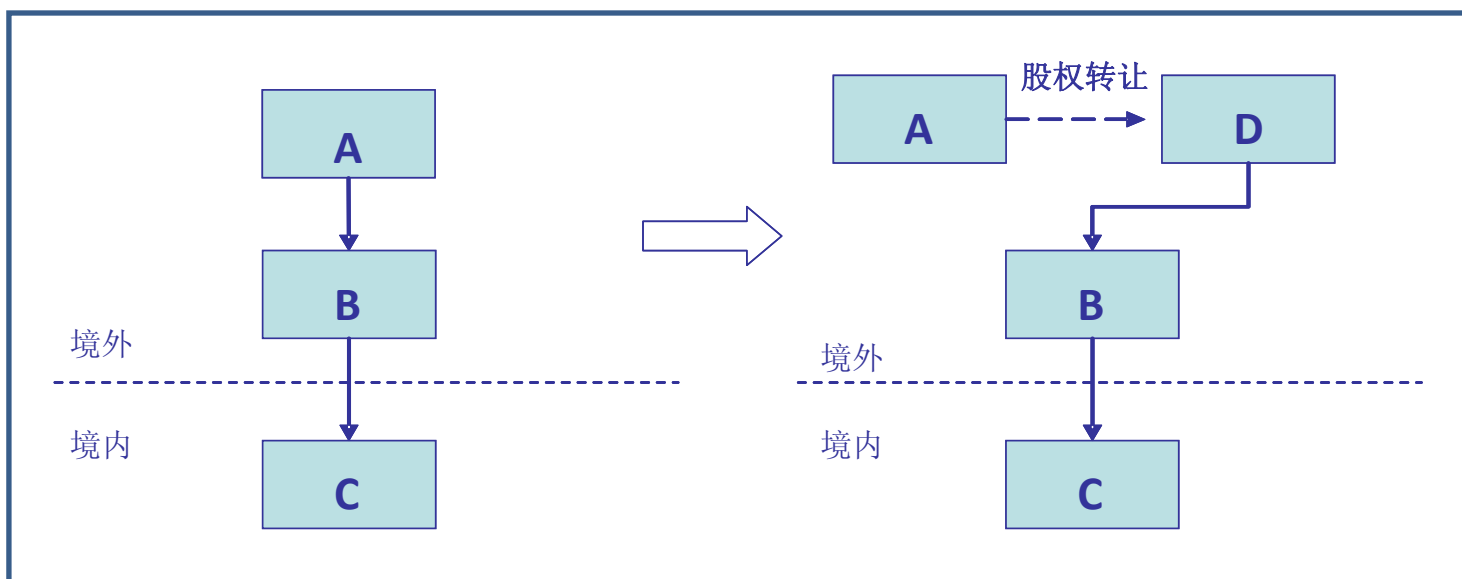
A、理由：不同程度影响中国居民企业的公司治理结构、生产经营方式和股东权益；

B、条件：被转让境外控股公司所在国（地区）股权转让实际税负低于**12.5%**或不征税；

C、报送资料的目的：辨别合理商业目的。

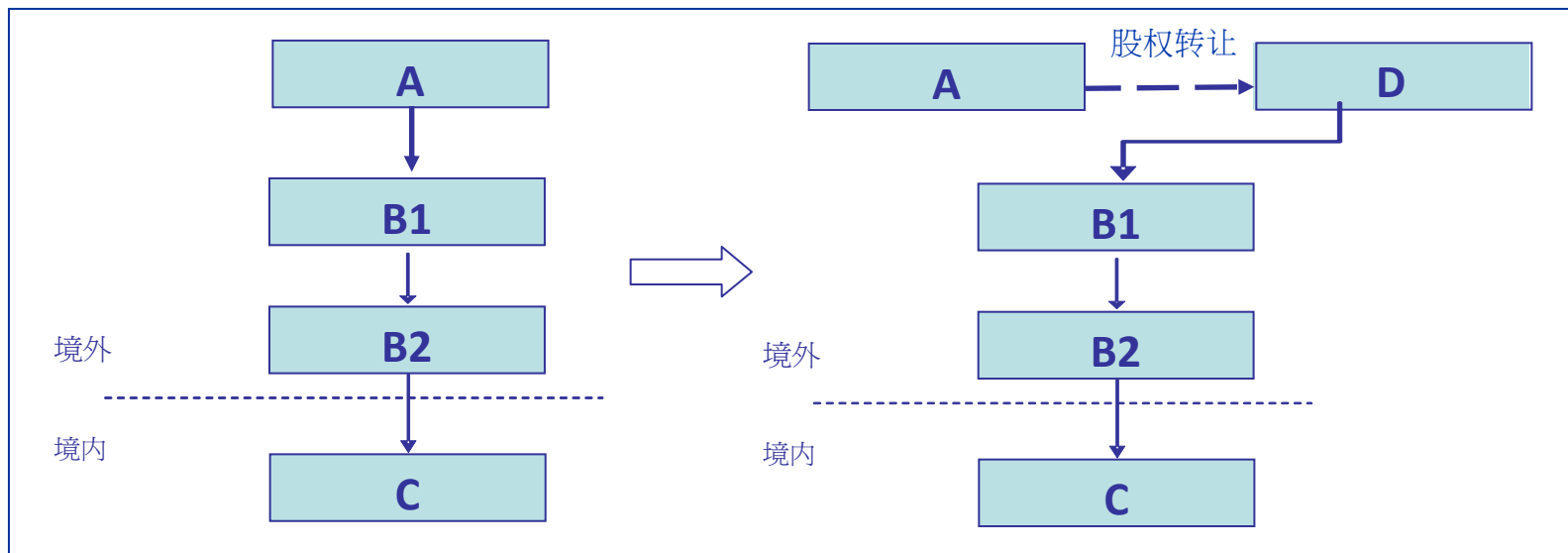
间接转让股权示意图

图1：间接股权转让的基本模式



在图1中，非居民企业**A**将其在境外控股公司**B**中的股权（**B**公司对境内被投资企业**C**完全控股），转让给另一家非居民企业**D**。

图2：间接股权转让的常见模式



上页图1所示的是间接股权转让最为简单的基本模式，而在现实情况中，更常见的是A和C之间有不只一层的境外中间控股公司B1和B2，如图2所示。可能还有B3、B4.....。

间接转让股权示意图

集团内部重组时，经常会发生非居民企业间的合并、注销或者注册地变更，比如**B2**被**B1**吸收合并(图3)、**B2**被注销或注册地变更(图4)，而最上层的实际控制方仍然是**A**不变，都属于698号中所说的“非居民企业境外间接转让中国境内公司股权”。

图3：吸收合并

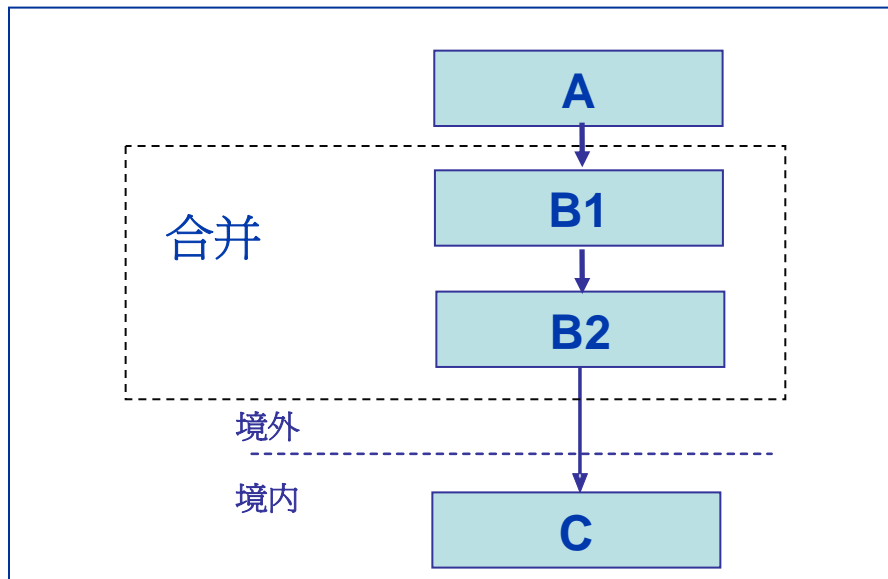
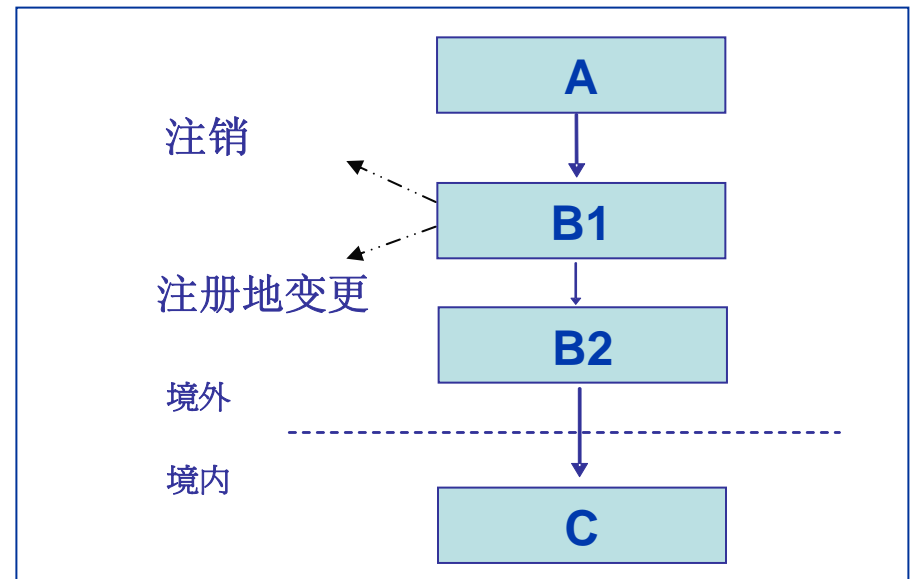


图4：注销或者注册地变更



二、股权转让中的有关问题（续）

6、境外投资方（实际控制方）：被转让境外控股公司的所有股东，无论持有股份比例大小。

7、实际税负：被转让的境外控股公司所在国(地区)对股权转让所得的实际征收率。

“被转让的境外控股公司所在国（地区）对其居境外所得不征所得税”是指对股权转让所得不征税。

8、如果间接转让没有所得或者亏损的话，转让方仍需要进行资料报告，确认股权成本。

9、不履行申报资料报告的后果：不确定性；一定期间免于加收滞纳金；面临一般反避税加收利息风险

二、股权转让中的有关问题（续）

10、简化报送资料程序

A、一次出现多个被转让企业的可以选择在一地报；

B、一次出现多个境外投资方的可以由其中一家报。

11、对不符合合理商业目的行为征税

A、合理商业目的：境外控股公司的实际经营活动、资产、董事会及人员等。

B、实质重于形式：对中国被投资企业的影响。

C、谨慎处理：个案处理，报经总局审核。

D、纳税人可以主动启动一般反避税条款，自行否定境外中间控股公司的存在，到中国居民企业所在地企业所得税主管税务机关申报纳税。

二、股权转让中的有关问题（续）

12、对不符合独立交易原则的予以调整
对于低价或平价转让调整为公允价格

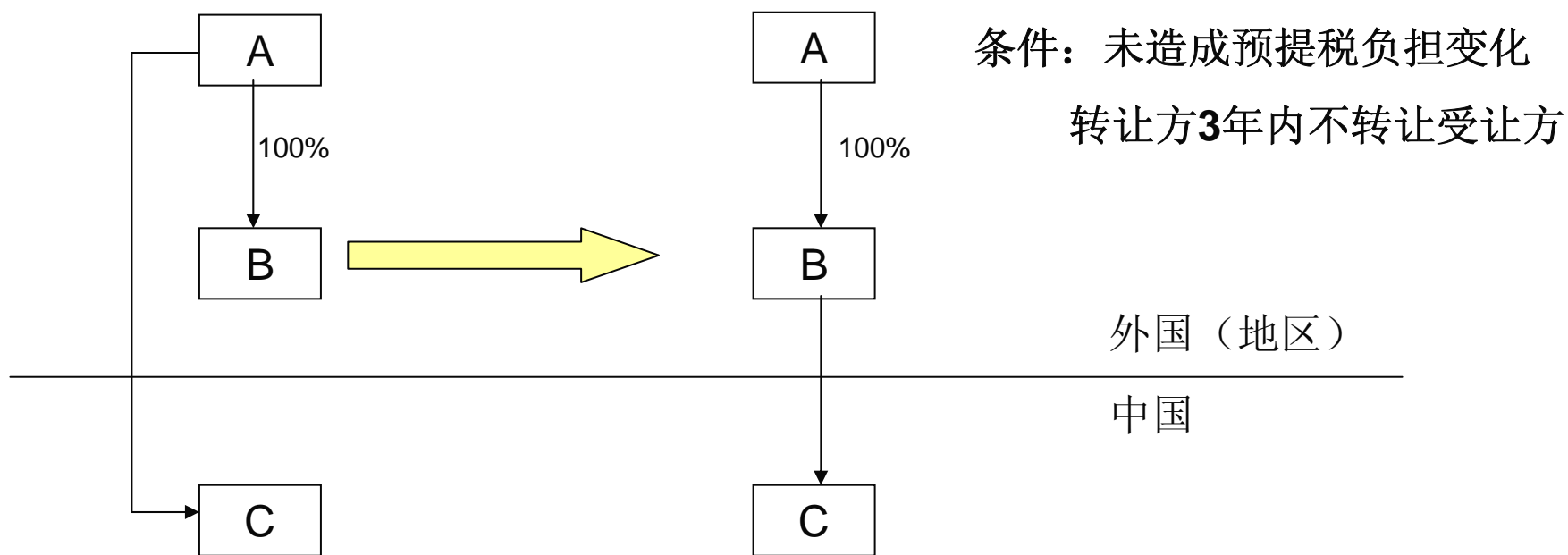
13、对资产打包转让的处理

A、提供整体转让合同和涉及本企业的分部合同；

B、没有分部合同的，提供整体转让各控股公司的详细资料，准确划分转让价格。

二、股权转让中的有关问题（续）

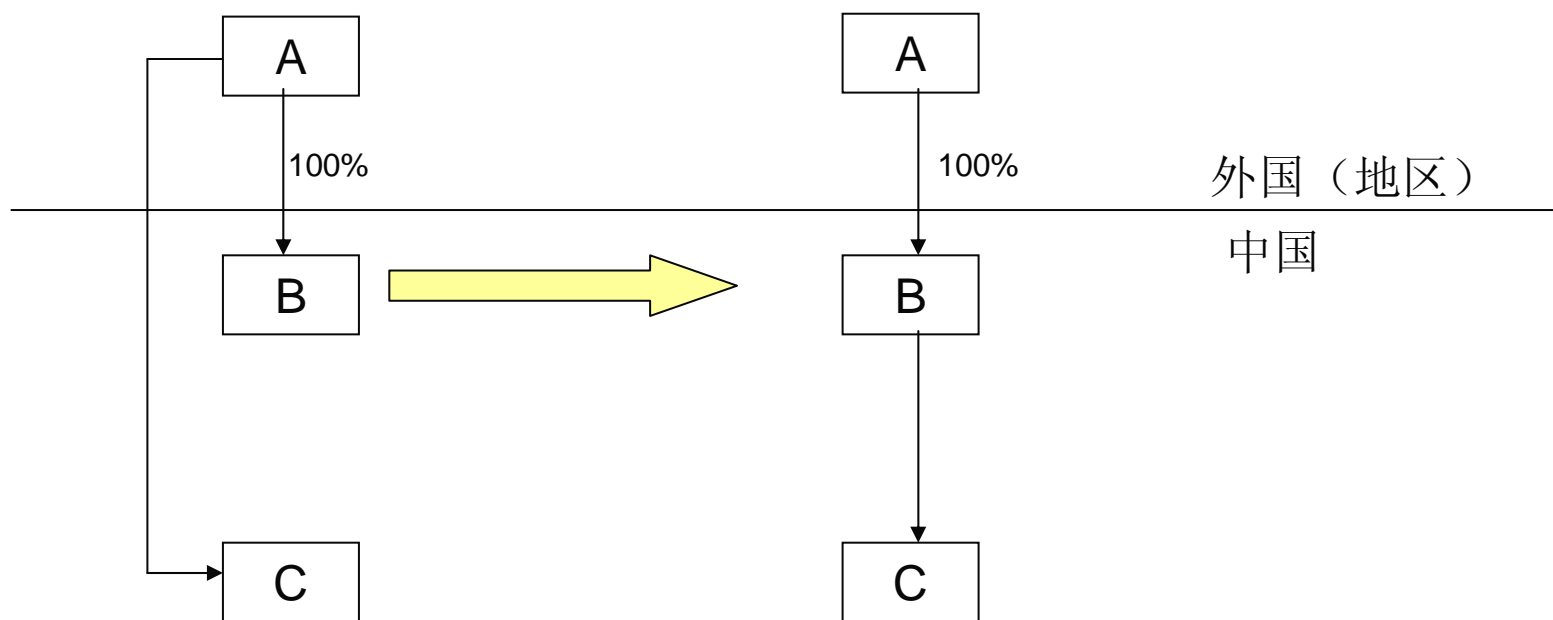
14、与财税【2009】59号特殊处理衔接



第一种情形：**A**向其**100%**直接控股的**B**转让其拥有的居民企业**C**

二、股权转让中的有关问题（续）

与财税【2009】59号特殊处理衔接



第二种情形：**A**向与其具有**100%**直接控股关系的居民企业**B**转让其拥有的另一居民企业**C**

二、股权转让中的有关问题（续）

15、选择特殊性税务处理条件较为苛刻，除符合**59**号文件第**7**条规定的上述情形外，还需要符合第**5**条规定，如：

具有合理商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；

连续**12**个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

谨慎处理：先备案举证，后由省级局核准。间接转让不适用**59**号文件。

三、代表处管理与核定征收办法

（一）国税发**18-19**号文件目的

1、清理法规，正本清源

落实新企业所得税法的需要

2、规范管理，防范避税

理顺国内税法与国际税法关系

三、代表处管理与核定征收办法 (续)

(二) 代表处管理

1、纳税义务：应就其归属所得依法申报缴纳企业所得税，就其应税收入依法申报缴纳营业税和增值税。

2、纳税申报：应按照有关规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算，并按实际履行的功能和承担的风险相配比的原则，准确计算其应税收入和应纳税所得额，在季度终了之日起**15**日内据实申报缴纳企业所得税、营业税和增值税。

三、代表处管理与核定征收办法 (续)

3、核定征收：对账簿不健全，不能准确核算收入或成本费用的代表机构，税务机关有权采取以下两种方式核定其应纳税所得额：

(1) 按经费支出换算收入

(2) 按收入总额核定应纳税所得额

(3) 代表机构的核定利润率不应低于**15%**。如能建立健全会计账簿，准确计算其应税收入和应纳税所得额，可调整为据实申报方式。

三、代表处管理与核定征收办法 (续)

4、协定待遇享受

5、原来免税的处理：《关于外国政府等在我国设立代表机构免税审批程序有关问题的通知》（国税函【**2008**】**945**号）废止，各地不再受理免税申请，并对已核准免税的代表机构进行清理。

三、代表处管理与核定征收办法 (续)

(二) 核定征收办法

1、核定征收是据实申报的补救措施，应慎用。

(1) 首先应据实申报。应当按照有关规定设置账簿、记账，进行核算，并按照其实际履行功能与承担的风险相匹配的原则，准确计算应纳税所得额，据实申报缴纳企业所得税。

(2) 其次才核定征收。非居民企业因会计账簿不健全，资料残缺难以查账，或者其他原因不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的，税务机关有权核定其应纳税所得额。

三、代表处管理与核定征收办法 (续)

2、核定征收三种方法

- (1) 按收入总额核定应纳税所得额
- (2) 按成本费用核定应纳税所得额
- (3) 按经费支出换算收入核定应纳税所得额

3、核定利润率

- (1) 承包工程作业、设计和咨询劳务，**15%-30%**;
- (2) 管理服务，**30%-50%**;
- (3) 其他，不低于**15%**。

三、代表处管理与核定征收办法 (续)

4、核定不能取代据实

税务机关有合理理由认为实际利润率明显高于上述标准的，可以按照比上述标准更高的利润率核定其应税所得。

税务机关发现采用核定征收方式计算申报的应纳税所得额不真实，或者明显与其承担的功能风险不相匹配的，有权予以调整。

三、代表处管理与核定征收办法（续）

5、销售机器设备的同时提供劳务的税务处理

非居民企业与中国民企业签订机器设备或货物销售合同，同时提供设备安装、装配、技术培训、指导、监督服务等劳务，其销售货物合同中未列明提供上述劳务服务收费金额，或者计价不合理的，主管税务机关可以根据实际情况，参照相同或相近业务的计价标准核定劳务收入。无参照标准的，以不低于销售货物合同总价款的**10%**为原则，确定非居民企业的劳务收入。

三、代表处管理与核定征收办法 (续)

6、境内外劳务税务处理

非居民企业为中国境内客户提供劳务取得的收入，其提供的服务同时发生在中国境内外的，应以劳务发生地为原则划分其境内外收入，并就其在中国境内取得的劳务收入申报缴纳企业所得税。

税务机关对其境内外收入划分的合理性和真实性有疑义的，可以要求非居民企业提供真实有效的证明，并根据工作量、工作时间、成本费用等因素合理划分其境内外收入；如非居民企业不能提供真实有效的证明，税务机关可视同其提供的服务全部发生在中国境内，确定其劳务收入并据以征收企业所得税。

四、外派的税务处理

（一）构成机构、场所的标准

1、法律上是谁的雇员

工作业绩谁考核、工作结果谁负责、工作风险谁承担、工资薪金谁确定（是否承担被派遣人员工资、薪金、社会保险费，或与派遣行为有关的搬家费、交通费等费用）

2、经济上是否获利

是否获取管理费、服务费性质的款项

是否截留一定数额的款项，未全部发给被派遣人员

四、外派的税务处理（续）

（二）国税发【2010】75号解决母子公司问题

母公司派人员到子公司为母公司工作时，符合下列标准之一时，可判断这些人员为母公司工作：

- 1、母公司对上述人员的工作拥有指挥权，并承担风险和责任；
- 2、被派往子公司工作的人员的数量和标准由母公司决定；
- 3、上述人员的工资由母公司负担；
- 4、母公司因派人员到子公司从事活动而从子公司获取利润。