

税务评论

作者：

香港特别行政区

林伟鸣

合伙人

电话：+852 2852 6773

电子邮件：

callam@deloitte.com.hk

石咏文

高级经理

电话：+852 2852 1258

电子邮件：

winniewmshek@deloitte.com.hk

如欲垂询更多信息，请联络：

华北区

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

电子邮件：

kevng@deloitte.com.cn

华东区

上海

蒋颖

合伙人

电话：+86 21 6141 1098

电子邮件：

vivjiang@deloitte.com.cn

华南区

香港特别行政区

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

电子邮件：

ryanchang@deloitte.com.hk

中国税务

国家税务总局明确有关股权转让所得个人所得税计税依据的核定问题

2010 年 12 月 14 日，国家税务总局（以下简称“国税总局”）发布了《关于股权转让所得个人所得税计税依据核定问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 27 号，以下简称“《公告》”），对个人股权转让所得（不包括转让上市公司股份的所得）的有关事项作出了澄清。《公告》自发布之日起 30 日后施行。

国税总局曾于 2009 年 5 月发布《关于加强股权转让所得征收个人所得税管理的通知》（国税函[2009]285 号，以下简称“285 号文”），要求各地税务机关加强对自然人股权转让所得计税依据的评估和审核。对申报计税依据明显偏低（如平价和低价转让等）且无正当理由的，主管税务机关可参照每股净资产或个人股东享有的股权比例所对应的净资产份额重新核定计税依据。然而，285 号文只是对个人股权转让过程中的涉税问题作了上述原则性规定，对计税依据“明显偏低”、“无正当理由”等概念并未作出清晰的界定，因此给各地税务机关的实际操作带来了一些不确定性。《公告》在 285 号文的基础上，对如何判断个人转让股权所得的计税依据是否“明显偏低”且“无正当理由”提供了指引。此外，《公告》亦列举了税务机关核定个人转让股权所得的计税依据时可采取的具体方法。

《公告》要点

1. 计税依据是否“明显偏低”？

285 号文要求税务机关判断股权转让行为是否符合独立交易原则和合理性经济行为。《公告》进一步指出，自然人转让所投资企业股权（份）取得所得，须按照公平交易价格计算并确定计税依据。符合下列情形之一且无正当理由的，可视为计税依据明显偏低：

- 申报的股权转让价格低于初始投资成本或低于取得该股权所支付的价款及相关税费的；
- 申报的股权转让价格低于对应的净资产份额的；
- 申报的股权转让价格低于相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让价格的；
- 申报的股权转让价格低于相同或类似条件下同类行业的企业股权转让价格的；
- 经主管税务机关认定的其他情形。

2. 何谓“正当理由”？

根据《公告》规定，下列情形可被视为计税依据明显偏低的“正当理由”：

- 所投资企业连续三年以上（含三年）亏损；
- 因国家政策调整的原因而低价转让股权；
- 将股权转让给配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人；
- 经主管税务机关认定的其他合理情形。

3. 核定方法

若申报的计税依据明显偏低且无正当理由，《公告》明确主管税务机关可采用下列方法予以重新核定：

- 参照每股净资产或纳税人享有的股权比例所对应的净资产份额核定股权转让收入。对知识产权、土地使用权、房屋、探矿权、采矿权、股权等合计占资产总额比例达 50% 以上的企业，净资产额须经中介机构评估核实。
- 参照相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让价格核定股权转让收入。
- 参照相同或类似条件下同类行业的企业股权转让价格核定股权转让收入。
- 纳税人对主管税务机关采取的上述核定方法有异议的，应当提供相关证据，主管税务机关认定属实后，可采取其他合理的核定方法。

《公告》亦明确，纳税人再次转让所受让的股权时，股权转让的成本以前次转让的交易价格及买方负担的相关税费确定。

评述

随着国内经济的不断发展，个人投资行为越见普遍。但是由于部分个人投资者的纳税意识不足，而且自然人的流动性强，因此在个人股权转让的税收征管实务操作方面还是存在一些困难。继 285 号文后，《公告》的出台显示了国税总局加强个人股权转让所得税收征管的决心。

股权转让的交易定价通常是多种因素互动下的结果，尤其是自然人之间的股权转让，交易定价往往存在主观性的特点；因此对股权转让价格公允性的判断很可能会产生不同的看法。值得注意的是，《公告》似乎将亲属关系之间的低价股权交易视为合理的经济行为。这一点是否能够扩大运用到其它性质相近的交易可能会引发些许疑问。例如，自然人将股权转让给由配偶、父母或子女全资控股的公司，此时股权交易按平价或低价进行是否存在所得税风险，可能还有待进一步澄清。

此外，根据《个人所得税法》第八条规定，个人所得税以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。但是，如果自然人将股权转让给境外自然人或境外企业，作为受让方的境外自然人或境外企业是否负有个人所得税的代扣代缴义务，在实务界一直存有不同的理解。即使认定负有代扣代缴义务，境外自然人或境外企业应如何具体履行扣缴义务在实践中也还缺乏较为统一的操作规范。而且，在股权交易完成后，如果自然人转让方仍没有履行纳税义务，则境外受让方甚至被投资企业是否会被税务机关要求偿付该笔税款等，这些问题在个人所得税征管上都可能存在争议，因此值得相关投资者在实践中引起关注。

如需要更多相关的信息或建议，请联系德勤税务团队。

本文由德勤华永会计师事务所有限公司为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：keving@deloitte.com.cn

香港特别行政区

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com.hk

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

mliang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门特别行政区

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

大连

谢玉莲

合伙人

电话：+86 411 8371 2777

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

蒋颖

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：vivjiang@deloitte.com.cn

广州

周翊

合伙人

电话：+86 20 2831 1228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

上海

蒋颖

合伙人

电话：+86 21 6141 1098

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：vivjiang@deloitte.com.cn

厦门

蒋颖

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：vivjiang@deloitte.com.cn

杭州

许柯

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

深圳

罗永昌

合伙人

电话：+86 755 3332 1682

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vinlo@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

华东区

张理国

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1038

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：ligzhang@deloitte.com.cn

华北区

张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

华南区

殷国焯

总监

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

Deloitte (“德勤”) 泛指一间根据英国法律组成的私人担保有限公司德勤有限公司 (“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤约 170,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

在中国，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和德勤华永会计师事务所有限公司，以及其下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行及德勤华永会计师事务所有限公司共同为德勤有限公司的成员所。

德勤中国是中國大陸及港澳地区居领导地位的专业服务机构之一，共拥有逾 8,000 名员工分布于包括北京、重庆、大连、广州、杭州、香港、澳门、南京、上海、深圳、苏州、天津、武汉和厦门在内的 14 个城市。

早在 1917 年，我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成德勤有限公司、其任何成员所或上述其关联机构(统称为“德勤网络”)提供任何会计、商业、财务、投资、法律、税务或其它专业建议或服务。本文件不能代替此等专业建议或服务，读者亦不应依赖本文件中的信息作为可能影响自身财务或业务决策的基础。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。