

税务评论

作者：

香港

蔡树仁

合伙人

电话：+852 2852 6600

电子邮件：

atsoi@deloitte.com

刘明扬

合伙人

电话：+852 2852 1082

电子邮件：

antlau@deloitte.com.hk

潘锦

高级经理

电话：+852 2852 6589

电子邮件：

kapoon@deloitte.com.hk

陈湘湘

经理

电话：+852 2852 6593

电子邮件：

samtan@deloitte.com.hk

如欲垂询更多信息，请联络：

国际与企业并购税务服务

全国主管税务合伙人

(上海)

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：

lkhaw@deloitte.com.cn

全国副主管税务合伙人

(香港特别行政区)

蔡树仁

合伙人

电话：+852 2852 6600

电子邮件：

atsoi@deloitte.com

中国税务

国际与企业并购税务服务

中国发布 698 号文的解释性文件

国家税务总局于 2011 年 3 月 28 日颁布了 2011 年第 24 号公告，就非居民企业所得税管理的若干问题作出了规定。第 24 号公告自 2011 年 4 月 1 日起施行，并同时适用于施行前发生但未作税务处理的事项。本期税务评论将对第 24 号公告的内容分为两部分进行介绍：1. 对国税函 [2009]698 号文件（即《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》，以下简称“698 号文”或“《通知》”）的解释性规定；2. 其他非居民企业税务事项。

1. 698 号文的解释性规定

第 24 号公告的重要性之一在于，国家税务总局在该公告中对 698 号文¹的某些争议性内容进行了解释和澄清。

由于涉及非居民企业的一些基本术语或概念在 698 号文中并未得到十分清晰的解释，因此从 2009 年 12 月 10 日文件出台起，该文件就引发了不少争议。国家税务总局在第 24 号公告的第六条中就其中的一些问题进行了澄清。以下我们将就第六条的内容作逐款讨论：

第（一）款：非居民企业直接转让中国境内居民企业股权，如果股权转让合同或协议约定采取分期付款方式的，应于合同或协议生效且完成股权变更手续时，确认收入实现。

上述条款提及了在分期付款方式下，股权交易收入实现的时点；这在 698 号文中并没有具体规定。但是，第 24 号公告没有明确提到，非居民企业在该情况下是否应像 698 号文第二条中所规定的，自合同、协议约定的股权转让之日（如果提前取得股权转让收入的，则为实际取得股权转让收入之日）起 7 日内，到中国当地税务局申报缴纳企业所得税。此外，第 24 号公告也没有提及股权转让价格可能会因为股权转让协议生效和股权变更手续完成后发生的事件而进行调整的情形。

第（二）款：《通知》第一条所称“在公开的证券市场上买入并卖出中国居民企业的股票”，是指股票买入和卖出的对象、数量和价格不是由买卖双方事先约定而是按照公开证券市场通常交易规则确定的行为。

在公开的证券市场上买入并卖出中国居民企业的股票并不适用 698 号文的规定。由以上解释看来，非居民企业通过场外交易或私募交易方式转让中国居民企业的股票似乎仍属于 698 号文的适用范畴。

¹请参阅 2009 年 12 月 19 日发布的《中国将对转让持有在华投资的外国企业股权课税——趋势还是特例？》中德勤对 698 号文的税务评论。

华北区

(北京)

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：

andzhu@deloitte.com.cn

华东区

(上海)

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：

vicwang@deloitte.com.cn

华南区

(香港特别行政区)

林嘉雷

合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：

shalam@deloitte.com.hk

第(三)款对 698 号文第五条中提到的三个概念进行了定义。如果非居民企业符合第五条规定的条件，则其将需要履行 698 号文中的报告义务。

698 号文第五条规定，如果符合下列要求，通过出售中间控股公司以间接转让中国居民企业股权的“**境外投资方（实际控制方）**”需履行资料报告义务：

- 被转让的境外控股公司所在国（地区）**实际税负**低于 12.5%，或者
- 被转让的境外控股公司所在国（地区）对其居民境外所得**不征所得税**。

i. “境外投资方（实际控制方）”

鉴于 698 号文没有进行明确的定义，“境外投资方（实际控制方）”的具体范畴一直备受争议。第 24 号报告将此界定为间接转让中国居民企业股权的**所有**境外投资者。因此，这似乎意味着即使间接控制中国企业 1% 的股份仍然有可能需要履行 698 号文的报告义务。曾有某些观点认为，未持有多数股权（如小于 50% 或者 25% 的持股比例）或是从会计角度不具有实际控制的境外投资方不适用 698 号文的资料报告要求；与该理解相比，第 24 号公告的规定似乎更加严苛。对于之前以其对中国居民企业不具有“实际控制”为理由以规避 698 号文报告义务的非居民企业，如今可能需要根据第 24 号公告的规定履行 698 号文的报告义务。

ii. “实际税负”

公告发布之前，针对“实际税负”一直存在不同的理解，如被转让的境外中间控股公司的税负，或是控股公司所在国（地区）的税率等等。第 24 号公告对此进行了澄清。

公告将“实际税负”定义为股权转让所得的实际税负。因此，这似乎意味着只要股权转让所得在被转让中间控股公司所在国（地区）的适用税率不低于 12.5%，转让方将豁免于 698 号文的报告义务。

iii. 对境外所得“不征所得税”

698 号文第五条的字面表述似可理解为，当境外中间控股公司所在国（地区）对境外所得不征所得税时，转让方即负有报告义务。第 24 号公告明确，该条件仅指被转让的境外中间控股公司所在国（地区）对境外股权转让所得不征企业所得税的情况，且似乎并不包括当地对其他类型的境外所得（例如，股息、利息）不征企业所得税的情形。然而，对于因为税收优惠或者参与免税制度而对资本性所得不征所得税的国家（地区）是否属于第五条所列情形，仍然有待进一步的明确。

第(四)款：两个及两个以上境外投资方同时间接转让中国居民企业股权的，可由其中一方按照《通知》第五条规定向被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供资料。

该条款表明多个非居民投资方可以选择一名代表履行 698 号文的报告义务。鉴于公告要求所有的投资方都须遵守 698 号文的规定，该条款可以减轻投资方的整体合规负担，尤其是对于仅拥有少数权益的投资方。因此，各投资方应在其收购协议的谈判中考虑这一规定的影响，并商定合适的方法选取一名投资方代表其他投资方履行 698 号文的报告义务。

第(五)款：境外投资方同时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。

该条款解决了在涉及间接转让多个（位于不同地方的）中国居民企业时，境外投资方应向哪家税务局进行资料报告的问题。

2. 其他非居民企业税务事项

除了698号文的相关事项以外，第24号公告的第一至五条还就非居民企业的一些其他税务事项进行了解释。我们就这些条款讨论如下：

第一条—预提所得税的扣缴时点

在合同付款和实际付款时间不一致的情况下，第24号公告明确了扣缴预提所得税的时间。例如，一家中国境内企业可根据有关合同或协议的约定向非居民企业支付利息，租金或特许权使用费。但中国境内企业实际上有可能并未按照合同或协议约定的日期支付上述款项，或者变更或修改合同或协议以延期支付。但是，如果中国境内企业已将上述支出计入企业当期成本、费用，并在企业所得税年度纳税申报中做税前扣除，该境内企业应在企业所得税年度纳税申报时就非居民企业的有关所得（即应支付给非居民企业的相关款项）代扣代缴企业所得税。

中国境内企业亦可能将有关利息，租金或特许权使用费计入相应资产原价或企业筹办费，未来在该类资产投入使用或开始生产经营后通过折旧和摊销的方式分年度在企业所得税前扣除。这种情况下，中国境内企业应在企业计入相关资产的年度纳税申报时就上述所得全额代扣代缴企业所得税。此项规定似乎并不符合前文所述的在计入当期成本、费用的同时预提所得税的配比原则，此时支出已计入相应资产原价但并未做税前扣除，却仍然需要扣缴相关的预提所得税。

最后，如果企业在合同或协议约定的支付日期之前支付上述所得款项的，应在实际支付时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。

第二条—担保费

非居民企业取得来源于中国境内的担保费，应按照企业所得税法对利息所得规定的税率计算缴纳企业所得税。根据第24号公告第二条的定义，上述“担保费”，是指中国境内企业、机构或个人在借贷、买卖、货物运输、加工承揽、租赁、工程承包等经济活动中，接受非居民企业提供的担保所支付或负担的担保费或相同性质的费用。

第24号公告对担保费的定义包括与非借贷活动（例如买卖、货物运输、加工承揽、租赁、工程承包等）相关的担保费。但是，尚不清楚第24号公告是否旨在将这类担保费定性为利息收入，或是仅表明担保费的适用税率应参照适用于利息的预提税税率。由于在某些税务协定（例如中国内地与香港、新加坡签订的协定）中，“利息”所得可能会享受较低的协定税率优惠，因此这一区分会显得非常重要；而在税收协定中，“利息”一般定义为“从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润”。根据第24号公告，与借贷活动相关的担保费或许可以被界定为利息收入以享受优惠的协定待遇。然而，公告提及的与非借贷活动相关的担保费是否可以同样适用协定优惠仍然存在疑问。

第三条—土地使用权的转让

非居民企业在中国境内未设立机构、场所而转让中国境内土地使用权，或者虽设立机构、场所但取得的中国境内土地使用权转让所得与其所设机构、场所没有实际联系的，其土地使用权转让所得应适用企业所得税源泉扣缴的规定。其应税所得应为土地使用权转让收入总额减除计税基础后的余额，并由扣缴义务人代扣代缴企业所得税。第24号公告并未对“计税基础”做出定义，或可参照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六十六条第一款的规定，即外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

第四条—融资租赁和不动产的租金收入

第四条第一款针对在中国境内未设立机构、场所的非居民企业，其以融资租赁方式将设备、物件等租给中国境内企业使用，租赁期满后设备、物件所有权归中国境内企业（包括租赁期满后按一定价格转让给中国境内企业）的情形。在该情形下，非居民企业取得的净收入的计算方法为融资租赁租金收入（包括租赁期满后作价转让给中国境内企业的价款）扣除设备、物件价款后的余额。该净收入作为贷款利息所得计算缴纳企业所得税，并由中国境内企业在支付时代扣代缴。

根据第四条第二款，对于未在中国境内设立机构、场所进行日常管理，却出租位于中国境内的房屋、建筑物等不动产的非居民企业，以其取得的租金收入全额计算缴纳企业所得税，由中国境内的承租人在每次支付或到期应支付时代扣代缴。

但是，如果非居民企业委派人员在中国境内，或者委托中国境内其他单位或者个人对其不动产进行日常管理，它将被视为在中国设立机构、场所，该非居民企业应在税法规定的期限内自行申报缴纳企业所得税。对于设立在与中国签订税收协定管辖区内的非居民企业，如果其在中国境内的不动产日常管理活动并未形成税收协定下的常设机构，则上述规定将如何适用于该情形尚不明确。然而，在没有税收协定的情况下，第四条第二款意味着非居民企业需要就其在中国设立的机构、场所的营业利润，按照25%的法定企业所得税税率缴纳企业所得税。对于经常通过外包或者成立专门的管理公司等方式来进行不动产日常管理的众多房地产投资控股公司而言，上述规定可能会产生重大的影响。

第五条—权益性投资收益

中国境内居民企业需要在作出利润分配决定的日期就支付给非居民企业的上述权益性投资收益代扣代缴企业所得税。如实际支付时间先于利润分配决定日期的，中国境内居民企业需要在实际支付时代扣代缴企业所得税。

3. 总结

第24号公告明确了国家税务总局关于非居民企业的多项税收政策。我们认为，在本公告中，国家税务总局重申了企业所得税的一些基本原则，如向非居民企业计提有关款项时即应代扣代缴有关税款。

对于通过境外控股公司投资中国境内的非居民企业，该公告最重要的部分无疑是国家税务总局对698号文的诠释。如上所述，国家税务总局在该公告中推出了旨在减少非居民企业合规性操作负担以及简化行政程序的若干积极举措。然而，国家税务总局对某些术语，诸如“实际税负”和“不征所得税”的定义可能还会引致进一步的疑问，并需要新一轮的澄清。

此外，虽然该公告明确了698号文中有资料报告义务的“境外投资方”为间接转让中国居民企业股权的所有投资者，但是在实际操作中，698号文是否会在各地得到积极有效的执行可能仍存在疑问。目前而言，遵从698号文的申报似乎多在自愿和自主申报的基础上进行。尽管如此，关注最近高调的税务稽查案例就可以发现，各地主管税务机关已经陆续加强对698号文的执行管理力度。根据698号文第六款，最终非居民企业是否需要就其间接转让中国居民企业股权的所得缴纳中国企业所得税，仍视乎其是否被认定为“滥用组织形式”且“不具有合理的商业目的”。根据近期公开披露的重庆和江都税务案例的情况，相较于中间控股公司的法律形式及商业目的，当地主管税务机关似乎更偏向于其经济实质。而就此动向，该公告并未明确国家税务总局的官方立场。

鉴于上述情况，我们预期国家税务总局可能会在不久的将来提供进一步释义和指引。与此同时，为了应对不断变化的税务法律法规，我们建议纳税人仍应积极审阅其中国控股架构并识别任何潜在的税务风险。

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数据，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。