

税务评论

中国税务

作者：

蒋敬年, 合伙人

电话：+86 21 6141 1465

电子邮件：jnjiang@deloitte.com.cn

廖敏, 经理

电话：+86 21 6141 1240

电子邮件：luliao@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

全球企业税服务

全国领导人

上海

蒋颖, 合伙人

电话：+86 21 6141 1098

电子邮件：vivjiang@deloitte.com.cn

华北区

北京

陈薇, 合伙人

电话：+86 10 8520 7528

电子邮件：weichen@deloitte.com.cn

华东区

上海

徐祖明, 合伙人

电话：+86 21 6141 1278

电子邮件：jexu@deloitte.com.cn

华南区(大陆与澳门)

深圳

谢玉莲, 合伙人

电话：+86 755 3353 8777

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

华南区(香港)

展佩佩, 合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

国税总局进一步规范总分机构企业所得税征管

国家税务总局于 2012 年 12 月发布了 2012 年第 57 号公告（以下简称“57 号公告”），对跨地区经营的汇总纳税企业（即在中国境内跨省、自治区、直辖市和计划单列市设立不具有法人资格分支机构的企业）的所得税征管作出进一步规范。根据 2012 年 6 月发布的《跨省市总分机构企业所得税分配及预算管理办法》（财预[2012]40 号，以下简称“40 号文”），跨地区经营汇总纳税企业的年终汇算清缴已从原先仅由总机构办理，改为总机构和分支机构分别办理¹；在此基础上，57 号公告对 40 号文中的一些未明确事项提出了具体的操作规定，同时废止了国税发[2008]28 号等相关文件。57 号公告自 2013 年 1 月 1 日起施行，将对跨地区经营汇总纳税企业 2013 年的首个月度或季度所得税预缴产生影响。

57 号公告要点

- 企业所得税年度汇算清缴的税款分配：**57 号公告明确，年末企业所得税汇算清缴税款在总分机构之间的分配方式将遵循企业所得税的月度/季度预缴办法，即汇算清缴税款的 50% 由总机构向其所在地税务局缴纳，剩余 50% 的税款按照各二级分支机构上一年度的营业收入、职工薪酬和资产总额三个因素的综合比例在二级分支机构之间分摊，由各二级分支机构向其所在地税务局缴纳。
- 企业所得税申报的资料提交要求：**企业所得税纳税申报时，总机构与各二级分支机构应向主管税务机关提供以下材料：

	总机构	分支机构
	<ul style="list-style-type: none">企业所得税预缴申报表企业当期财务报表	<ul style="list-style-type: none">企业所得税预缴申报表（只填列部分项目）
月度/季度预缴	<ul style="list-style-type: none">汇总纳税企业分支机构所得税分配表各分支机构上一年度财务报表（或年度财务状况和营业收支情况）	<ul style="list-style-type: none">经总机构所在地主管税务机关受理的汇总纳税企业分支机构所得税分配表*

¹ 具体请参见德勤税务评论“总分机构所得税征缴新规”

	总机构	分支机构
年度汇算清缴	<ul style="list-style-type: none"> 企业所得税年度纳税申报表 企业年度财务报表 汇总纳税企业分支机构所得税分配表 各分支机构年度财务报表 各分支机构参与企业年度纳税调整情况的说明** 	<ul style="list-style-type: none"> 企业所得税年度纳税申报表 (只填列部分项目) 经总机构所在地主管税务机关受理的汇总纳税企业分支机构所得税分配表* 分支机构的年度财务报表 (或年度财务状况和营业收支情况) 分支机构参与企业年度纳税调整情况的说明**

* 若分支机构主管税务机关对税款分摊有关项目存在异议的，可在收到汇总纳税企业分支机构所得税分配表后 30 日内，向总机构所在地主管税务机关提出书面复核建议。总机构主管税务机关在收到复核建议后 30 日内，应对分摊比例进行复核，作出调整或维持原分摊比例的决定。

** 涉及需由总机构统一计算调整的项目 (如业务招待费、广告费超过限额的调整等) 不进行说明。

- **“新设立的二级分支机构”**：40 号文延续了之前的规定，即当年新设立的二级分支机构不必在设立当年就地分摊缴纳企业所得税。57 号公告进一步明确，以下情形中出现的新增二级分支机构不视同当年新设立的二级分支机构处理：
 - 由于重组等原因从其他企业取得重组当年之前已存在的二级分支机构；
 - 在就地分摊缴纳企业所得税的总机构、二级分支机构之间，发生合并、分立、管理层级变更等形成的新设的二级分支机构。
- **分支机构税务检查**：二级分支机构所在地主管税务机关可以自行对其主管分支机构实施税务检查；并对查实项目按规定自行计算查增的应纳税所得额和应纳税额，但需由总机构统一计算的税前扣除项目除外。分支机构主管税务机关检查产生的查补税款 50% 分摊给总机构缴纳，50% 分摊给被检查分支机构就地缴纳。
- **不同税率地区总分机构所得税征缴**：总机构和分支机构处于不同税率地区的，先由总机构统一计算全部应纳税所得额，然后按三因素分摊比例计算划分不同税率地区机构的应纳税所得额，再分别按各自的适用税率计算应纳税额后加总计算出企业的应纳税所得总额，最后仍按三因素分摊比例向总机构和分支机构分摊计算各自应纳税额。与之前国税发[2009]221 号文件不同的是，57 号公告改按分支机构上年度三因素 (即营业收入、职工薪酬、资产总额) 数据作为应纳税所得和应纳税额的分配依据，而不再使用本年度的三因素数据。
- **位于同一地区的分支机构**：57 号公告不适用总机构及其分支机构均位于同一地区 (即同一省、自治区、直辖市和计划单列市) 的居民企业。由省级税务机关决定此类企业的企业所得税征管办法 (即是否采取 57 号公告的类似处理办法，或仅由总机构办理纳税申报)。

评论

- **二级分支机构的认定**：57 号公告将二级分支机构定义为依法设立并领取非法人营业执照且总机构对其财务、业务、人员等直接进行统一核算和管理的分支机构。然而，就实践中应如何判定二级分支机构这一常见问题，57 号公告并未予以更具体的规定。许多居民企业往往在不同地区设立多个分支机构，并从内部管理角度对其进行级别划分。比如，二级分支机构通常对某一地区其它分支机构负有一定管理职责，具备地区性总机构的功能；而其他的分支机构则会被视为三级或者以下分支机构进行管理。但与企业管理的视角不同，税务机关可能会将法律地位上相同的分支机构统一处理，比如将所有直接登记于总机构名下的分支机构均视为二级分支机构，从而与企业的分支机构级别认定产生差异。

- **分支机构的财务信息报告**：57号公告无疑对企业的分支机构财务资料提出了较多的报送要求，但并未从企业所得税角度就相关项目的核算提供实际的操作指引。而三项分配因素的核算对于所得税分配而言非常重要；甚至在适用地区性税收优惠时，对年度最终税款的计算也会产生影响。57号公告似乎意味着税收规则在这方面仅依赖于企业自己的财务核算结果，然而企业的财务核算系统在实务中可能无法契合税务需求。比如有些企业会将若干个分支机构（或者与总机构）联合作为一个业务核算单元，从而无法提供各分支机构单独的财务信息。
- **与分支机构相关的税务调整**：57号公告授权二级分支机构的主管税务机关自行检查该分支机构的所得税征缴情况，并自行作出税务调整。虽然57号公告对分支机构主管税务机关可自行调整的项目作出了例外性规定，但细则的缺乏仍可能导致纳税人和分支机构主管税务机关在哪些项目可由其自行调整的问题上产生争议。实践中，不同税务机关可能对同一问题持不同观点，所以企业就同一税务事项在各分支机构间推行统一的税务立场时，可能会因此遇到阻碍。

随着57号公告和40号文的颁布，可以预见分支机构所在地主管税务机关对分支机构所得税征管的能动性将会提高，跨地区经营的汇总纳税企业可能会面临更严格的合规要求。因此，企业在处理分支机构相关的企业所得税事项时须更为审慎。同时，尽管57号公告澄清了部分不确定事项，但仍有问题亟待明确（比如，位于同一省份内的二级分支机构是否有可能采取汇总方式进行纳税申报等）；所以相关企业还应继续关注政策发展态势，并在必要时与税务专家进行积极沟通。

本期税务评论内容系有关于德勤全球企业税服务

本文由德勤中国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

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

龚兵

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：clgong@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

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

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门

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

广州

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

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

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@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

许德仁

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@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

合伙人

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。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“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 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

在中国大陆、香港和澳门，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所 (特殊普通合伙)，以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

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，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。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。