

## 税务评论

中国税务

作者：

上海

叶红\*

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：[hoyeqinli@qinlilawfirm.com](mailto:hoyeqinli@qinlilawfirm.com)

吴嫒

电话：+86 21 6141 1230

电子邮件：[mewu@deloitte.com.cn](mailto:mewu@deloitte.com.cn)

北京

张博

电话：+86 10 8520 7511

电子邮件：[juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

陈莹

电话：+86 10 8520 7881

电子邮件：[yichen@deloitte.com.cn](mailto:yichen@deloitte.com.cn)

如欲垂询更多信息，请联络：

国际税收服务

全国及华东区领导人

上海

王鲲

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：[vicwang@deloitte.com.cn](mailto:vicwang@deloitte.com.cn)

华北区

北京

张慧

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：[jenzhang@deloitte.com.cn](mailto:jenzhang@deloitte.com.cn)

华南区

香港

林嘉雪

电话：+852 2852 6536

电子邮件：[shalam@deloitte.com.hk](mailto:shalam@deloitte.com.hk)

\* 叶红是上海勤理律师事务所 (Shanghai Qin Li Law Firm) 的律师。上海勤理律师事务所是一家中国律师事务所，也是德勤全球网络的一员。Deloitte (“德勤”) 是一个品牌，在这个品牌下，具独立法律地位的全球各地成员所属数以万计的德勤专业人士联合向经筛选的客户 提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险管理、税务及相关服务。德勤法律泛指提供法律服务的德勤有限公司成员所及从属机构，是全球几大主要法律服务机构之一。

## 国家税务总局发布非居民企业间接转让财产所得税处理公告

中国国家税务总局 (以下简称“国税总局”) 于 2015 年 2 月 6 日公布了《关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 7 号, 以下简称“7 号公告”) 及相关解读。这是自国税总局在 2009 年颁布《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》(国税函[2009]698 号, 以下简称“698 号文”) 以及 2011 年出台《关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 24 号, 以下简称“24 号公告”) 以来, 再次就非居民企业间接转让中国居民企业股权等财产的税务处理发布规范性文件。

根据 698 号文的规定, 非居民企业转让直接或间接持有中国居民企业股权的境外中间持股企业, 如果被中国税务机关认定为不具有合理商业目的, 则该交易会被重新定性为直接转让中国居民企业股权, 从而在中国产生企业所得税纳税义务。24 号公告对 698 号文的部分条款作了更详细的解释。

7 号公告废止了 698 号文以及 24 号公告的部分条款内容, 并对非居民企业间接转让中国居民企业股权等财产的若干所得税处理事项作了更完善的规定。7 号公告自发布之日起施行, 也适用于发布前未作税务处理的事项。因此, 7 号公告的规定将同时对未来以及过去已发生的诸多交易产生影响。

### 7 号公告要点

#### 1. 适用范围

7 号公告第一条明确: “非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排, 间接转让中国居民企业股权等财产, 规避企业所得税纳税义务的, 应按照企业所得税法第四十七条的规定, 重新定性该间接转让交易, 确认为直接转让中国居民企业股权等财产”, 与 698 号文的精神一脉相承。

其中, 非居民企业直接持有, 且转让取得的所得按照中国税法规定应在中国缴纳企业所得税的“中国居民企业股权等财产”被定义为以下三类, 合称“中国应税财产”:

- 中国境内机构、场所财产;
- 中国境内不动产;
- 中国居民企业的权益性投资资产。

698 号文未使用“中国应税财产”的表述, 而只提到了中国居民企业股权的间接转让。因此, 7 号公告涵盖的间接转让财产范围较 698 号文更为广泛。

7 号公告对“间接转让中国应税财产”的概念进行了定义, 即非居民企业通过转让直接或间接持有中国应税财产的境外中间持股企业 (不含境外注册中国居民企业, 以下简称“境外企业”) 股权及其他类似权益 (以下合称“股权”), 产生与直接转让中国应税财产相同或相近实质结果的交易, 包括非居民企业重组引起境外企业股东发生变化的情形。因此, 必须从实质角度对相关交易进行分析才能够判定一项交易是否构成 7 号公告所规定的间接转让中国应税财产。

根据 7 号公告第五条，下列两类交易情形不适用于上述 7 号公告的第一条的规定（即实质上构成“安全港规则”）：

- (1) 非居民企业在公开市场买入并卖出同一上市境外企业股权取得间接转让中国应税财产所得。
- (2) 在非居民企业直接持有并转让中国应税财产的情况下，按照可适用的税收协定或安排的规定，该项财产转让所得在中国可以免于缴纳企业所得税。

## 2. 交易报告

7 号公告对 698 号文的间接转让交易报告要求作了以下重大修改：

- 强制报告改为自愿报告

698 号文要求符合条件的间接转让交易必须进行报告，而 7 号公告取消了所有类型间接转让交易的强制报告义务，改由交易报告主体自愿选择是否向主管税务机关报告有关的间接转让交易。

- 扩大交易报告主体

698 号文规定，间接转让交易的报告主体是进行间接转让的境外投资方（实际控制方），即作为转让方的非居民企业。7 号公告则规定，交易双方以及被间接转让股权的中国居民企业都可以向主管税务机关报告间接转让交易。而且，7 号公告明确规定中国税务机关可以要求间接转让中国应税财产的交易双方、被间接转让股权的中国居民企业，以及交易的筹划方提供与间接转让交易有关的资料。对税务筹划方而言这一变化意义重大。

## 3. 合理商业目的的判断

与 698 号文相比，7 号公告就如何判断“合理商业目的”给与了更详细的指引。7 号公告列示了判断“合理商业目的”时需要考虑的相关因素，对于部分特定情形则直接认定为“不具有合理商业目的”，并引入了集团内部重组所适用的安全港规则。

### 判断因素

7 号公告第三条提出，判断合理商业目的应整体考虑与间接转让中国应税财产交易相关的所有安排，结合实际情况综合分析以下相关因素：

- 境外企业股权主要价值是否直接或间接来自于中国应税财产；
- 境外企业资产是否主要由直接或间接在中国境内的投资构成，或其取得的收入是否主要直接或间接来源于中国境内；
- 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业实际履行的功能和承担的风险是否能够证实企业架构具有经济实质；
- 境外企业股东、业务模式及相关组织架构的存续时间；
- 间接转让中国应税财产交易在境外应缴纳所得税情况；
- 股权转让方间接投资、间接转让中国应税财产交易与直接投资、直接转让中国应税财产交易的可替代性；
- 间接转让中国应税财产所得在中国可适用的税收协定或安排情况等。

### 直接认定不具有合理商业目的的交易

除不适用 7 号公告第一条的两类情形（参见前文“适用范围”部分）和适用安全港规则（参见下文第 4 点）的情形以外，如果与间接转让交易相关的整体安排同时符合下列四个条件，则有关安排会直接被认定为“不具有合理商业目的”：

- 境外企业股权 75%以上（含 75%）价值直接或间接来自于中国应税财产；
- 间接转让中国应税财产交易发生前一年内任一时点，境外企业资产总额（不含现金）的 90%以上（含 90%）直接或间接由在中国境内的投资构成，或间接转让中国应税财产交易发生前一年内，境外企业取得收入的 90%以上（含 90%）直接或间接来源于中国境内；
- 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业虽在所在国家（地区）登记注册，以满足法律所要求的组织形式，但实际履行的功能及承担的风险有限，不足以证实具有经济实质；
- 间接转让中国应税财产交易在境外应缴所得税税负低于直接转让中国应税财产交易在中国的可能税负。

7 号公告的解读对上述第四项条件中的“在境外应缴所得税税负”作了解释，该税负既包括转让方因此项交易在其居民国所应缴纳的税负，也包括其因此交易在被转让境外企业所在国的税负。

#### 4. 集团内部重组安全港规则

对于符合条件的集团内部重组，7号公告第六条引入了一项安全港规则。即间接转让交易同时符合下列三项条件的，应认定为具有合理商业目的而无须在中国缴纳企业所得税：

- 1) 交易双方的股权关系具有下列情形之一：
  - § 股权转让方直接或间接拥有股权受让方 80%以上（含 80%）的股权；
  - § 股权受让方直接或间接拥有股权转让方 80%以上（含 80%）的股权；
  - § 股权转让方和股权受让方被同一方直接或间接拥有 80%以上（含 80%）的股权。境外企业股权 50%以上（不含 50%）价值直接或间接来自于中国境内不动产的，则上述持股比例将提高至 100%。
- 2) 本次间接转让交易后可能再次发生的间接转让交易相比在未发生本次间接转让交易情况下的相同或类似间接转让交易，其中国所得税负担不会减少；
- 3) 股权受让方全部以本企业或与其具有控股关系的企业的股权（不含上市企业股权）支付股权交易对价。

虽然上述安全港规则给集团内部重组带来了便利，但第 3)项条件中有关股权对价的规定仍为该项待遇设置了一定的门槛，拟适用安全港规则的企业需审慎对待。另外，公告对于“与其具有控股关系的企业”并没有明确定义，从字面上来看这一概念既可能理解为受让方的母公司，也可能理解为受让方的子公司。

#### 5. 未扣缴或缴纳相应税款的后果

7号公告澄清了与 698 号文有关的两项争议：有关的交易方是否负有税款扣缴义务，以及与间接转让税款有关的利息如何计算。

大多数情况下股权受让方即为交易支付方，因此将负有税款扣缴义务，这项规定源自 7号公告第八条：“间接转让不动产所得或间接转让股权所得按照本公告规定应缴纳企业所得税的，依照有关法律规定或者合同约定对股权转让方直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人。”

第八条同时规定，扣缴义务人未扣缴，且股权转让方未缴纳应纳税款的，主管税务机关可以按照税收征管法及其实施细则相关规定追究扣缴义务人责任。即扣缴义务人应扣未扣税款的，税务机关可对扣缴义务人处以应扣未扣税款 50%以上 3 倍以下的罚款。但在间接转让交易中，扣缴义务人已在签订股权转让合同或协议之日起 30 日内按规定提交交易资料的，第八条允许对扣缴义务人减轻或免除责任。

对股权转让方未按期或未足额申报缴纳间接转让中国应税财产所得应纳税款，扣缴义务人也未扣缴税款的，7号公告明确应对股权转让方加收利息。股权转让方自签订境外企业股权转让合同或协议之日起 30 日内按规定提供交易资料或按照规定申报缴纳税款的，按基准利率计算利息；未按规定提供资料或申报缴纳税款的，按基准利率加 5 个百分点计算利息。上述基准利率为税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率。

由于面临扣缴义务人的罚款风险，间接转让交易的股权受让方会更希望将相关交易报告给税务机关，或至少与股权转让方就相关事项进行磋商以保护自身利益。与此相似，为避免可能适用更高的利率以计算利息，股权转让方的交易报告意愿也会上升。

#### 6. 与一般反避税管理办法的配合

2014 年 12 月 2 日，国税总局发布了《一般反避税管理办法》（试行）（以下简称“办法”）。由于根据 698 号文和 7 号公告所作的交易重新定性均属于一般反避税管理范畴，7号公告的第十一条规定，税务机关需对间接转让中国应税财产交易进行立案调查及调整的，应按照一般反避税的相关规定执行。这一规定有望改善税务机关对间接转让交易的税收征管，提高相关企业的税法适用确定性和权利保护。例如，根据办法规定，在一般反避税案件的审查处理中主管税务机关必须在重大决定方面取得国税总局的批准，而有关企业就调整决定存在异议的，也可根据办法在结案前进行表达。

#### 评论与建议

7号公告的发布为间接转让中国应税财产的税务处理提供了较为明晰的指导原则和操作规范，对于提高相关的税收征管实践和税务处理确定性有着积极的意义。已经完成间接转让中国财产但尚未作出税务处理的交易各方，和正在或即将进行间接转让中国财产的投资者在了解 7号公告的基础上，分析公告对于相关交易的影响，并考量是否采取必要的措施，以及是否需要有关的财务报表中进行适当的披露或拨备。

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](mailto: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](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 深圳

##### 展佩佩

合伙人

电话：+86 755 8246 3255

传真：+86 755 8246 3186

电子邮件：[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 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](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

#### 济南

##### 蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：[betjiang@deloitte.com.cn](mailto:betjiang@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](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)  
[mliang@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

#### 澳门

##### 展佩佩

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@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](mailto:jassu@deloitte.com.cn)

#### 广州

##### 展佩佩

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:eunicekuo@deloitte.com.cn)

#### 厦门

##### 展佩佩

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：[sachin@deloitte.com.hk](mailto:sachin@deloitte.com.hk)

#### 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](mailto:ntc@deloitte.com.cn)

#### 主管合伙人

##### 许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[lkhaw@deloitte.com.cn](mailto:lkhaw@deloitte.com.cn)

#### 华北区

##### 张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：[juliezhang@deloitte.com.cn](mailto:juliezhang@deloitte.com.cn)

#### 华南区 (香港)

##### 殷国璋

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：[dyun@deloitte.com.hk](mailto:dyun@deloitte.com.hk)

#### 华南区 (内地/澳门)

##### 张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：[gercheung@deloitte.com.cn](mailto:gercheung@deloitte.com.cn)

#### 华东区

##### 朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[kzhu@deloitte.com.cn](mailto:kzhu@deloitte.com.cn)

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](mailto: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](http://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 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、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

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

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。