

税务评论

中国税务

作者：

北京

张博 合伙人

电话：+86 10 8520 7511

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

陈莹 经理

电话：+86 10 8520 7881

电子邮件：yichen@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

国际税务服务

全国领导人

上海

王龔 合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

北京

朱棣 合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

张慧 合伙人

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华东区

上海

叶红 合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

华南区

香港

林嘉雷 合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

国税总局发布申请协定待遇 新办法

2015 年 8 月 27 日，国税总局发布了新的《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》（国家税务总局公告 2015 年第 60 号，以下简称“60 号公告”），为非居民企业和个人在中国享受相关税收协定和国际运输协定待遇¹提供了新的程序性指引。60 号公告旨在大幅简化协定待遇申请程序，并将于 2015 年 11 月 1 日起施行。

出台背景

此前，关于协定待遇申请程序的规定主要是 124 号文²和 37 号公告³。其中，37 号公告具体管理非居民就国际运输收入申请享受协定待遇的事项，124 号文管理非居民就其他收入或所得申请享受协定待遇的事项。在 60 号公告生效之后，124 号文将全文废止，而 37 号公告中的部分条款也将失效。

2009 年出台的 124 号文规定，非居民应根据所得的不同性质，在适用协定待遇之前取得审批或备案：

- 享受股息、利息、特许权使用费和财产收益税收协定条款待遇的，需获得主管税务机关或有权审批的税务机关的审批；
- 享受常设机构/营业利润、独立个人劳务、非独立个人劳务，以及其他税收协定条款待遇的，需向主管税务机关备案。

而 2014 年出台的 37 号公告是对非居民企业从事国际运输业务的管理规则。该公告中的第 11-15 条就国际运输收入要求非居民企业在适用协定待遇之前向主管税务机关进行备案。

中国政府近期一直积极推行简政放权的政策，以期提高政府效率，刺激经济增长。例如，2015 年 5 月，国务院要求取消 124 号文中的审批要求⁴。60 号公告将申请协定待遇的事前审批、事前备案程序调整为自行判断程序，正是国税总局响应国务院号召的举措。

60 号公告要点

适用范围扩大

60 号公告将此前由 124 号文和 37 号公告分别规范的协定待遇申请程序纳入了同一体系进行管理，并适用于所有收入和所得项目，包括国际运输收入。

¹ 税收协定是指中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定（含与香港、澳门特别行政区签署的税收安排）。国际运输协定是指中华人民共和国对外签署的航空协定、海运协定、汽车运输协定、互免国际运输收入税收协议或换函。

² 《国家税务总局关于印发〈非居民享受税收协定待遇管理办法（试行）〉的通知》（国税发[2009]124 号）

³ 《国家税务总局关于发布〈非居民企业从事国际运输业务税收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 37 号）

⁴ 国发[2015]27 号

纳税人和扣缴义务人申报时自行判断

60号公告取消了124号文和37号公告中的事前审批和事前备案要求，允许非居民和扣缴义务人在申报时自行判断是否适用协定待遇。这为非居民企业和个人获取税收协定或国际运输协定待遇松了绑。

- 根据60号公告的第五条，如果非居民纳税人认为其符合享受税收协定或国际运输协定待遇的相关条件的，其可以在纳税申报时自行享受相关协定待遇；或者
- 根据60号公告的第六条，在有法定扣缴义务人或指定扣缴义务人的情况下，如果非居民纳税人认为自身符合享受协定待遇条件，应当主动向扣缴义务人提出，并向扣缴义务人提供公告第七条规定的相关报告表和资料。如果扣缴义务人认为非居民所提供的资料齐全，相关报告表填写信息符合享受协定待遇条件，其可以依照协定的相关规定进行扣缴，否则，扣缴义务人应依照国内税收法规进行扣缴。

值得注意的是，60号公告并没有改变对非居民享受协定待遇的实质性要求（如受益所有人身份要求、通过目的测试等）。因此，纳税人和扣缴义务人自行判断的结果仍会受到税务机关的后续审查，并可能遭到质疑。

报告表和资料的提交

根据60号公告第七条，非居民纳税人需在纳税申报时自行报送或由扣缴义务人在扣缴申报时报送以下报告表和资料：

- 1) 《非居民纳税人税收居民身份信息报告表》（分为企业适用与个人适用）；
- 2) 《非居民纳税人享受税收协定待遇情况报告表》（共8张表，4张企业适用，4张个人适用，根据所得类型进行划分）；
- 3) 税收居民身份证明；对取得国际运输收入的企业或个人可以提供法人证明或护照复印件替代；
- 4) 与取得相关所得有关的合同、协议、董事会或股东会决议、支付凭证等权属证明资料；
- 5) 其他税收规范性文件规定的应当提交的证明资料⁵。

60号公告意欲提供一个完整的资料清单。尽管非居民纳税人也可以自行提供能够证明其符合享受协定待遇条件的其他资料，但总局发布的60号公告的相关解读明确提到，即使非居民纳税人不提供上述清单以外的其他资料，也不影响其在纳税申报时享受协定待遇。这是一个显著的进步，因为此前的124号文和37号公告都允许税务机关要求纳税人提供规定中未列举的其他有关资料。而在实务当中，部分税务机关往往要求非常多的额外资料，给纳税人带来了很大的合规负担。

扣缴义务人责任加重

相比于124号文和37号公告，扣缴义务人的责任在60号公告下有所加重。两张信息报告中包括许多针对非居民的问题，并涉及大量实质性的信息。扣缴义务人要根据这些信息做出非居民纳税人是否有资格享受协定待遇的判断，这需要相当的税收、法律知识和实践经验。

鉴于扣缴义务人责任的增加，随之而来的问题就是当税务机关事后发现扣缴义务人的判断有误时，扣缴义务人是否会因此受到处罚。60号公告对于在此种情形下扣缴义务人所应承担的后果并无任何具体规定，因此我们理解应参考其他现行法规进行判断。根据税收征管法的第69条的规定，扣缴义务人应扣未扣税款的，对扣缴义务人处应扣未扣税款50%以上3倍以下的罚款。而需要考虑的是，扣缴义务人是否可以主张在其已经履行了合理审慎义务的情形下应免于缴纳罚款？如果答案是肯定的，那么“履行了合理审慎义务”的标准又是什么？这一问题本身就很可能引发税务机关和扣缴义务人之间的争议。在实务中，为了避免受到税务机关的质疑，扣缴义务人在处理非居民纳税人（尤其对于非关联方而言）协定待遇申请时很可能会采取比较保守的立场，这往往也可能会导致非居民纳税人和扣缴义务人之间的冲突。

税务机关后续管理

鉴于60号公告取消了享受协定待遇的事前审批和事前备案，税务机关的后续管理在新的规定下将扮演更为重要的角色。税务机关在后续管理过程中除了可以审查提交上来的资料，还可以要求非居民纳税人或扣缴义务人提供其他补充资料。如果税务机关发现非居民纳税人不符合享受协定待遇条件但不当享受了协定待遇，将会通知非居民纳税人限期补缴税款。如果非居民纳税人未按规定补缴，税务机关根据企业所得税法有权从其来源于中国的其他所得中追缴应纳税款，或依据税收征管法采取其他适当的措施。

另外，60号公告并不影响非居民纳税义务发生时间的确定，此事项由其他现行的法律法规规范。因此，如果中国税务机关最终认为纳税人不当享受了协定待遇，除了追征税款外，应还可以视情况加征滞纳金或利息。

⁵ 最后一项关于“其他”的资料要求，是指其他相关税收规范性文件规定的享受协定待遇需要提交的特定资料，例如当非居民通过代理人安排主张其为受益所有人时，国家税务总局公告2012年第30号（《国家税务总局关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》）要求非居民提供资料以证明代理关系。

虽然后续管理的具体方式和效果目前尚不可知，但征管难度可能会有所增加。一些非居民可能会采取比 60 号公告发布前更为激进的立场，特别是当中国税务机关的征管手段受到局限时。例如，一家非居民企业转让其在一家中国企业的股权（股权价值并非主要来自不动产），扣缴义务人在考虑税收协定中关于税务居民身份的要求和持股比例的要求之后，认为该非居民企业就其股权转让所得可以享受免征企业所得税的协定待遇。如果中国税务机关在后续管理中通过一般反避税调查发现不应对该非居民企业适用协定待遇，则可能很难就此追究扣缴义务人的责任。另外，如果此时卖方在中国已经没有任何运营活动，甚至已经在境外注销，那么税务机关向非居民卖方追征税款也会面临极大的困难。此外，由于 7 号公告⁶允许间接转让中国公司股权的所得可以根据相关税收协定中的财产收益条款免于在中国纳税，因此 60 号公告不但会影响到直接转让，也会影响到间接转让。

香港居民身份证明简易办法的取消

根据 2013 年发布的第 53 号公告⁷，香港居民企业可依据香港有关当局出具的公司注册证书或商业登记证核证本，居民个人可依据其香港身份证及其他支持性资料，来证明自身的香港居民身份。60 号公告全文废止了 53 号公告，取消了此项针对香港居民的便利措施。

德勤观察

60 号公告取代了此前申请协定待遇的事前审批或事前备案的要求，使得非居民从程序上可以更为便捷地享受到税收协定或国际运输协定的优惠待遇。但是，60 号公告并没有改变对非居民享受协定待遇的实质性要求，也没有改变其纳税义务的发生时间。因此，60 号公告可能会给非居民纳税人和扣缴义务人带来新的挑战，他们需要考虑他们所做出的判断未来被税务机关质疑的风险以及由此带来的潜在后果（如滞纳金、利息和罚款）。

在向境外支付来源于中国境内的所得时，支付方对于单笔等值 5 万美元以上的“服务贸易等项目”支付（如股息、利息、特许权使用费和转让收入），仍然需要根据 40 号公告⁸向税务机关履行备案的手续。支付方需要向银行出示由税务机关盖章后的备案表才可以对外付汇。虽然这只是程序性要求，并不需要主管税务机关在备案时进行实质性审核（实质性审核将于此后进行），但实务中仍有一些基层税务机关由于不同意非居民纳税人的税务主张而拒绝在备案表上盖章，或者要求提供 40 号公告规定以外的许多资料。所以，尽管 60 号公告在协定适用程序上作了简化，非居民纳税人和境内支付方（通常为法定或指定扣缴义务人）仍可能要继续面对 40 号公告所带来的潜在问题和挑战，直到 40 号公告所规定的备案要求在简政放权的大背景下也得到进一步的简化。

本期税务评论内容系有关于德勤国际税务服务

⁶ 《国家税务总局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）

⁷ 《关于执行〈内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排〉有关居民身份认定问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 53 号）

⁸ 《国家税务总局、国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》（国家税务总局、国家外汇管理局公告 2013 年第 40 号）

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

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@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

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@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

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

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

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@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

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@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

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@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

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

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

华南区(香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：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

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

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 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。