

中國非居民企業所得稅源泉扣繳受匯率變動之影響

勤業眾信聯合會計師事務所稅務部
陳文孝執行副總經理、闕月玲經理

國家稅務總局所出台《國家稅務總局關於非居民企業所得稅源泉扣繳有關問題的公告》(國家稅務總局公告 2017 年第 37 號, 以下簡稱 37 號公告) 主要針對源泉扣繳制度進行了相關整理, 此規定並不是一個新的規定, 然而近期受到中美貿易之影響, 人民幣對美金之匯率出現不確定性的變動, 故導致非居民企業及其扣繳義務人在此議題上產生了稅務風險, 以下將針對股權轉讓交易中忽視外幣匯兌時點之風險進行說明。

中國大陸地區對於非居民企業股權轉讓, 不論直接或間接持有境內居民企業股權的非居民企業股東, 將其全部或部分股權進行轉讓的行為, 其根據稅收協定、企業所得稅法及其實施條例以及相關規定, 轉讓所得需要按照 10% 的稅率由非居民企業自行申報, 或由支付人扣繳企業所得稅。非居民企業申報因轉讓其所持有的中國居民企業股權所繳納的稅款時, 通常需要支付外幣。但是, 稅務機關計算稅款匯率與銀行換匯匯率規定的不一致, 產生外幣匯款金額不能準確核實, 導致非居民企業在繳納稅款時, 可能因匯率差異出現多匯或少匯稅款的情況。根據 37 號公告規定, 非居民企業納稅人在中國境內繳納稅款, 根據下列三種繳納情況對照不同的外幣匯兌時點。

納稅情況	適用匯率日期
扣繳義務人扣繳稅款	以扣繳義務發生當日(即實際支付或到期支付之日)的匯率
非居民自行申報	以填開稅收繳款書前一日的匯率
主管機關責令非居民納稅	以作出限期繳款決定前一日的匯率

由於扣繳義務人扣繳企業所得稅時, 非居民企業需按照扣繳義務發生之日人民幣平均匯率計算應納稅所得額; 取得收入的非居民企業在主管稅務機關責令限期繳納稅款前, 自行申報繳納應源泉扣繳稅款, 應當按照填開稅收繳款書之日前一日人民幣平均匯率計算應納稅所得額; 如果是主管稅務機關責令取得收入的非居民企業限期繳納應源泉扣繳稅款, 應當按照主管稅務機關作出限期繳稅決定之日前一日人民幣平均匯率計算應納稅所得額。但是, 根據《中國人民銀行、財政部、國家稅務總局關於採用國外匯款方式繳納稅款繳庫有關事項的通知》(銀發〔2008〕379 號, 以下簡稱 379 號公告) 第三條規定, 指定銀行收到國外匯款

方式繳納的稅款並根據當日外匯買入價辦理結匯後，於當日、最遲次日上午通過「待結算財政款項」科目，將稅款資金劃轉收款國庫「待繳庫稅款」專戶。

中國青島當地案例則說明了這一個現象，2017 年境外某集團將其間接持有中國 A 公司的 20% 的股份，分別轉讓給中國境內集團旗下的幾家境外子公司，本次轉讓合同總金額為 1.8 億美元。境外某集團將採取自行申報方式從境外匯入外幣繳納此次股權轉讓稅款，根據 37 號公告之規定，應當按照填開稅收繳款書之日前一日人民幣匯率平均匯率折合成人民幣，計算非居民企業應納稅所得額。假設該日美元兌人民幣平均匯率為 1：6.826，而中轉銀行根據銀行換匯規定，應按照稅款入庫當日外幣購入價匯率進行折算。假設該日美元兌人民幣購入匯率為 1：6.821。實際辦理稅款申報入庫時，按照稅收相關規定，此次股權轉讓需要繳納稅款為： $1.8 \times 6.826 \times 10\% = 1.22868$ （億元）。但是，按照銀行換匯 379 號公告規定，此次股權轉讓稅款應折算人民幣為： $1.8 \times 6.821 \times 10\% = 1.22778$ （億元），這就產生了人民幣 9 萬元的差異，導致稅款不足，進而影響後續的繳稅入庫事宜。

一般在非居民企業股權轉讓中，多數關注在間接股權轉讓商業目的的合理性議題，但因為近期中美國際情勢的影響，讓許多交易產生以往未注意到之稅務風險議題。綜上所述，若匯款當日買入價匯率與 37 號公告規定的匯兌時點匯率相等，稅款可以正常繳入國庫；但如果匯款當日買入價的匯率少於 37 號公告規定的匯兌時點的匯率，非居民企業就會存在稅款繳納不足的風險，可能需要再行補繳稅款。因此非居民企業納稅人在中國境內繳納稅款時，將需要額外多考慮匯率差異的影響因素，宜思考是否需要委託境內子公司或相關境內代理人，在中國境內開設一個銀行帳戶，以避免此繳納稅款之風險，或多方徵詢相關專業機構之意見將此一風險有效降低。