



税务法律

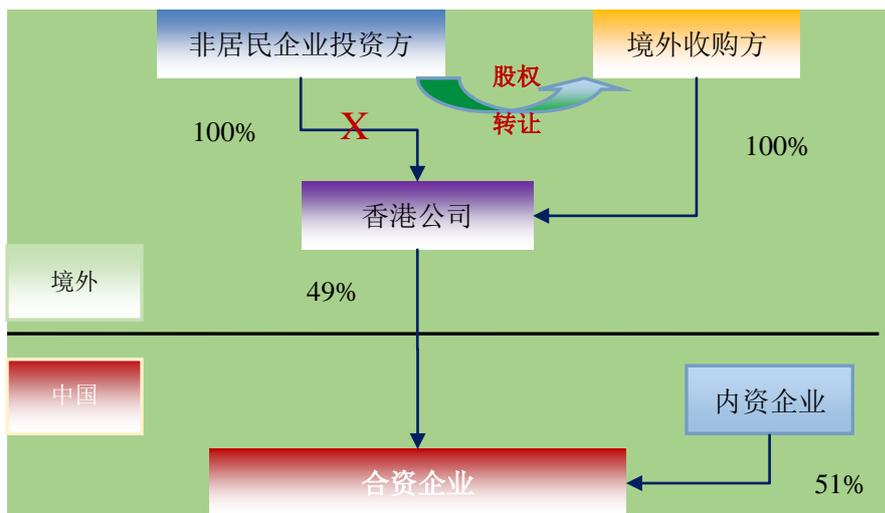
非居民企业税收政策重大变化系列解析之二：征缴体制新格局

薛冰 | 谢逸姿

我们在前一期税务法律评述《非居民企业税收政策重大变化系列解析之一：不止“安全港”来袭》中，和大家分享了7号公告对非居民企业税收征管体制的重构背景。在市场所期待的“安全港”规则落地的同时，7号公告在规范和加强非居民企业所得税征缴管理领域的新举措同样值得业界关注。

1. 以一则间接股权转让案例为例

在2009年末698号通知发布时，市场曾广泛猜测中国税务机关是否会对境外间接股权转让展开密集的反避税行动。2010年6月8日，江苏某市国家税务局在其官方网站公布的一则税金总额高达人民币1.73亿元的间接股权转让征管案例（下称“江苏股转案例”）在市场中引起极大的讨论热情。我们结合江苏股转案例来相应分析698号通知与7号公告在间接股权转让交易中的征管思路。



上图所示的江苏股转案例简图，是当前中国跨境投融资交易中较为常见的安排；为方便讨论，我们将其交易架构简化总结如下：

- (1) **间接入场**：非居民企业投资方在设计投资中国的方案中，较多会选择在一个税收环境较为宽松同时又能带来综合税收规划空间的中间区域作为进入中国的通道；香港因其特殊的地缘优势以及内地和香港签订的避免双重征税安排所提供的几乎最为优惠的税收待遇选择，成为市场中最受欢迎的中间控股实体注册区域之一。

- (2) **间接离场：**非居民企业投资方在讨论退出中国投资的方案时，如采取直接转让中国居民企业（如上图所示的合资企业）股权的安排，将会直接产生 10% 的预提所得税，相比较而言，非居民企业可能会更加倾向于选择“税收友好”的中间区域操作间接股权转让来保障投资退出，这类离场安排市场中较多会发生在香港、英属维京群岛等区域。

对中国税务机关而言，上述在市场中流行多年的间接离场交易是否应该纳入中国税收征管的管辖权范围，曾在多年的征管实践中引起争议。2008 年《企业所得税法》及其实施条例生效后，中国税务机关对非居民企业税收征管执法的力度逐渐加大，698 号通知和江苏股转案例即为税务总局的代表性作品。

2. 一脉相承又有所创新的税收征缴体制新格局

结合江苏股转案例，我们来对比分析一下 7 号公告在 698 号通知基础上对中国非居民企业税收政策进行的创新性重构。

| # | 698 号通知 | 7 号公告 | 汉坤提示 |
|-------------|---------------------|--|---|
| 江苏股转案例的性质 | 境外投资方间接转让中国居民企业股权 | 境外投资方间接转让中国居民企业股权 | 就 <u>间接股权转让</u> 的管辖权而言，7 号公告和 698 号通知是一致的 |
| 自愿报告 / 强制报告 | <u>强制报告</u> | <u>自愿报告</u> | <ul style="list-style-type: none"> 7 号公告并未明确“安全港”规则能否直接适用的判定主体，如果由中国税务机关决定，我们理解交易各方应当提供佐证资料供税务机关评估；在此背景下，<u>仅由交易各方自行评估的符合“安全港”规则的交易很可能并不那么安全</u> 7 号公告规定，如果一项间接股权转让交易需缴纳中国企业所得税，是否提交资料的法律后果是有区别的，旨在鼓励纳税人或扣缴义务人主动报告并提供相关资料 |
| 税务机关要求资料提供方 | 交易双方、被间接转让股权的中国居民企业 | 交易双方和筹划方、被间接转让股权的中国居民企业 | 交易方应配合提供涉税资料，是主管税务机关在调查环节要求交易相关方提供资料的权力，也是相关方依法应承担的义务 |
| 受让方的代扣代缴义务 | 无明确规定 | 间接转让股权所得按照 7 号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 | <ul style="list-style-type: none"> 7 号公告对扣缴义务人的规定并非首创，在《企业所得税法》及其实施条例的“源泉扣缴”章节就有明确的法规依据 但值得注意的是，税务总局在 2009 年发布并且截至目前仍然全文有效的《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》（国税发 |

| # | 698号通知 | 7号公告 | 汉坤提示 |
|--------------------|--------|---|--|
| | | 位或者个人为扣缴义务人 | <p>[2009]3号，下称“3号办法”）第十五条明确规定“股权转让交易双方为非居民企业且在境外交易的，由取得所得的非居民企业自行或委托代理人向被转让股权的境内企业所在地主管税务机关申报纳税。被转让股权的境内企业应协助税务机关向非居民企业征缴税款”；在非居民企业为股权受让方的间接转让交易中，如何理解7号公告和3号办法在股权受让方的代扣代缴义务上的差异规定，仍需要税务总局进一步明确</p> <p>➤ 对于扣缴义务人的扣缴时点，7号公告仍有待进一步明确，这也为间接股权转让交易的商业谈判增加了一定的不确定性和难度</p> |
| 未履行扣缴义务或未缴纳税款的法律责任 | 未明确 | <p>间接股权转让交易如果应缴税而股权受让方未扣缴税款，同时股权转让方也未按期缴纳的，除追缴应纳税款外，还应根据《企业所得税法》的规定，对股权转让方按日加收利息，利率为中国人民银行公布的人民币基准利率加5个百分点</p> <p><u>股权转让方在签订股权转让合同之日起30日内向中国税务机关报告交易的，将可免除5个百分点的加收利息</u></p> | <p>根据《税收征收管理法》的相关规定，扣缴义务人应扣未扣税款的，将有可能面临应扣未扣税款50%以上三倍以下的罚款；但扣缴义务人已在签订股权转让合同之日起30日内向中国税务机关报告交易的，可以减轻或免除处罚</p> |

税务总局通过7号公告构建了中国非居民企业税收征管的新格局，我们有理由相信中国税务机关将进一步强化对境外间接转让中国应税财产交易的税收征管力度；对于跨境资本交易的参与主体而言，需要进一步提高对中国税收遵从及合规风险防范的意识。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国法律及实务的最新动态和发展，上述有关信息不应被看作是特定事务的法律意见或法律依据，上述内容仅供参考。

如您对上述内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所 **薛冰**（+86-755-3680 6568; bing.xue@hankunlaw.com）联系。