

# 中国税务快讯

第二十八期 二零一七年十一月



## 非居民企业所得税源泉扣缴新规

本期快讯讨论的法规：

- 国家税务总局于 2017 年 10 月 17 日发布《关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 37 号），自 2017 年 12 月 1 日正式实施
- 《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》（国税发〔2009〕3 号）
- 《国家税务总局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）

### 背景

2017 年 10 月 17 日，国家税务总局重磅发布了期待已久的《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 37 号，以下简称“37 号公告”）及其官方解读。37 号公告替代了原非居民税收管理中极为重要的两项文件，国税发【2009】3 号（以下简称“3 号文”）和国税函【2009】698 号（以下简称“698 号文”）<sup>1</sup>，成为非居民企业所得税源泉扣缴新的指导性文件，自 2017 年 12 月 1 日起即开始施行。

较之 3 号文，37 号公告对非居民企业所得税源泉扣缴申报流程、管理规则及税务当事人遵从要求等做出了多项重大调整，包括取消非居民企业源泉扣缴合同备案要求、明确转让财产所得的计算方法、放宽非居民自行申报期限、明确扣缴义务人补扣税款要求等。37 号公告带来的诸多积极变化受到了境内外企业的欢迎，但仍然存在一些文件规定不明确而可能带来的新问题。特别是取消了扣缴义务人未扣缴时纳税人 7 日内自行申报的要求后，在 37 号公告下如何划分和衔接扣缴义务人与纳税人在税款缴纳环节的责任，可能存在法规未明确的事项，需予以关注。

<sup>1</sup> 698 号文中关于间接转让的相关规定此前已被 7 号公告（国家税务总局公告 2015 年第 7 号）废止，本次 37 号公告全文废止了 698 号文的其他部分，主要涉及股权转让所得计算的相关条款。

## 本期快讯讨论的法规：

- 《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）
- 《国家税务总局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）
- 《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79 号）
- 《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》（国家税务总局令第 19 号）

## 主要内容

37 号公告为减轻纳税人和扣缴义务人负担，并针对非居民源泉扣缴实践中一直以来存在的部分问题，主要进行了以下修订：

### 减轻扣缴义务人的合规负担：

- 1、 取消了原 3 号文规定的扣缴义务人应在与非居民企业签订相关合同的 30 日内办理合同备案手续的要求，但仍要求扣缴义务人设立扣缴税款账簿和合同资料档案备查。税总发【2017】101 号“放管服”文件中曾提及将取消非居民企业源泉扣缴合同备案环节，此次 37 号公告的变化是对这一要求的具体落实；
- 2、 取消了原 3 号文规定的多次付款合同扣缴义务人应在最后一次付款前 15 日内办理扣缴税款清算手续的要求；
- 3、 延续了原 3 号文关于所得存在多个发生地，可选择一地办理申报缴税事宜的规定，并明确了与 7 号公告相关条款的协调关系；

### 明确部分应纳税款的计算方法：

- 4、 延续并细化了 698 号文对股权转让收入和股权计税基础的计算，要求对发生增值和减值的股权净值进行相应调整，保留了 698 号文中关于股权转让计算不得扣除被投资企业未分配利润的规定，并特别明确了多次投资的股权部分转让时被转让股权成本的比例计算方法（官方解读中给出了详细的计算示例）；
- 5、 重新明确了 3 号文对非居民企业应纳税款的外币折算规则，并修改了 698 号文关于股权转让所得计算的外币换算规则；

### 推迟扣缴义务发生时间：

- 6、 针对对外分配股息，将扣缴义务时间限定为股息的实际支付日，不再以做出利润分配决定的日期为扣缴义务发生之日；
- 7、 对于分期收款方式取得的同一项转让财产所得，分期收取的款项可先视为收回投资成本，扣缴义务时间发生在全部成本收回之后；

### 放宽税款申报缴纳期限：

- 8、 取消了原未扣缴情形下非居民企业一般应在纳税义务发生 7 日内自行申报缴纳税款的规定，对非居民企业在税务机关责令限期缴税前自行申报缴纳，或在税务机关限期缴纳税款的期限内缴纳税款的，均视为已按期缴纳税款；

### 明确纳税人和扣缴义务人责任：

- 9、明确了发生未扣缴情形时税务机关可以责令扣缴义务人补扣税款并追究责任，同时在需要时向纳税人追缴税款；
- 10、提出了税款已扣但未解缴的情形，对应扣未扣税款和已扣未解缴税款的情形区别对待；

### 明确不同主管税务机关协同管理要求：

- 11、扣缴义务人所在地与所得发生地不一致时，扣缴义务人应扣未扣的，由扣缴义务人所在地主管税务机关责令扣缴义务人补扣税款并追究责任；需要向纳税人追缴税款的，由所得发生地主管税务机关通过扣缴义务人所在地主管税务机关核实情况后负责执行。

## 毕马威观察

由于实践中涉及非居民源泉扣缴事项的交易多数情况复杂，交易环节较多，仍存在一些 37 号公告尚未解决的问题，或因新文件规定不明确而带来的新问题。跨境交易双方应对这些问题予以关注，并在安排交易时对潜在风险提前考虑。

#### • 可推迟扣缴税款的分期收款情形的界定

37 号公告将分期收款的股权转让所得的纳税及扣缴时点推迟至全部成本收回以后，这无疑有利于缓解交易双方的资金流压力。但值得注意的是，37 号公告没有对分期收款方式予以明确的界定，如是否要求交易双方在合同中明确分期支付的时间和具体金额？对于许多股权转让协议中存在后续价格调整条款，是否属于可适用于分期收款的情况？由于国税函【2010】79 号文规定应于合同生效且完成股权变更手续时确认收入实现，如果在实际操作中征纳双方对何为分期收款的界定出现分歧，则势必会造成该条款的适用困难。

#### • 境外直接或间接股权转让是否将加收滞纳金/利息？

37 号公告将扣缴义务人未扣缴时的非居民企业所得税申报缴纳期限放宽至税务机关责令限期缴纳税款的期限，这似乎意味着如果扣缴义务人不进行扣缴，则可以在税务机关责令缴纳后再行缴付税款，而不会承担任何滞纳金和罚款。当然，依据征管法的规定，此时税务机关可以对扣缴义务人实施相当于税款 50%至 3 倍的罚款。从这个角度看，37 号公告似乎对非居民企业极为“慷慨”，尤其是在境外股权转让交易中。这可能还需要国家税务总局的进一步确认。

另外，针对 7 号公告（国家税务总局公告 2015 年第 7 号）下被重新认定为直接转让并征税的间接转让情形，在原有规则下，税务机关将根据企业所得税法的规定自税款所属纳税年度的次年 6 月 1 日起按日加收利息。而 37 号公告取消了 7 号公告中要求股权转让方在扣缴义务人未扣缴税款时，应在纳税义务发生 7 日内自行申报缴纳税款的规定。37 号公告对申报缴纳期限的放宽，是否意味着对 7 号公告的调整，只要纳税人在税务机关限期缴纳的期限内足额缴纳了相应税款，则将不再加收利息？

由于现行法规体系中，滞纳金和利息的适用情形分别由征管法和企业所得税法及实施条例规定，两者间缺乏统一的协调，这也可能给纳税人带来困扰和不确定性。例如，在境外间接转让交易被重新确定为直接转让时，非居民转让方在税务机关责令限期内（次年 6 月 1 日之后）缴纳了税款，是否还需缴纳利息？再如，转让方没有在责令限期内缴纳税款（次年 6 月 1 日前），会被征收滞纳金吗？或者仅自次年 6 月 1 日起加征利息？相关问题仍有待明确。

#### • 可选择在一地申报纳税的“同一项所得”的界定

37 号公告延续了原 3 号文中关于非居民企业取得的所得涉及多个所得发生地和主管税务机关的，可选择一地申报缴税的规定，但进一步要求必须是“同一项所得”。

在 37 号公告的官方解读中，特别提到此项规定与 7 号公告中一项间接转让涉及两项以上中国应税财产时应分别申报纳税的规定，分别适用于不同情形。对于 7 号公告所规定的情形，间接转让被确认为直接转让时，由于涉及多项财产，因而所确认的直接转让交易也有多项，则相关所得不属于 37 号公告所规定的“同一项所得”。

7 号公告的出台，废除了原 24 号公告（国家税务总局公告 2011 年第 24 号）中一项间接转让同时涉及两项以上股权时可选择一地缴税的措施。此后实务界一直呼吁，希望能恢复该便利措施，但本次 37 号公告的出台并没有对此有所突破。

而对于其他类型的所得，37 号公告并没有明确应如何理解发生在不同地点并同时涉及多个税务机关的所得，何时可被认为是“同一项所得”？

#### • 仍需报送合同资料的特定情形

虽然 37 号公告取消了自合同签订之日起 30 日进行合同备案的要求，但仍要求扣缴义务人设立扣缴税款账簿和合同资料档案，用以准确记录非居民企业所得税的扣缴情况。

同时提请注意的是，国家税务总局令第 19 号（2009）中关于非居民企业承包工程作业或提供劳务，境内企业和非居民企业均应自合同签订之日起 30 日内向税务机关办理登记和备案手续的要求并不受此新规影响，仍将延续执行。实际操作中，可能会出现一项合同在签署时为涉及特许权使用费的技术合同，因而根据 37 号公告新规无需进行合同备案；而后续又因为提供了与技术相关的现场服务而成为应根据 19 号令进行登记备案的劳务合同。这种情况下的合同备案要求，需要与主管税务机关具体协商确定。

另外，由于超过 5 万美元的对外支付的备案要求未变化，税务机关仍将通过扣缴义务人的预提所得税扣缴申报（包括协定待遇备案）、转让定价关联方支付报告，及与外汇管理局的信息共享等获取相关信息。因而，虽然取消 3 号文的源泉扣缴备案要求稍微减轻了扣缴义务人的合规负担，但并不会减少税务机关获取的对外支付的相关信息。

#### • 已扣未解缴税款情形下纳税人的责任

37 号公告明确了若干扣缴义务人已扣但未解缴税款的具体情形，包括扣缴义务人已明确告知收款人已代扣税款，已在财务会计处理或纳税申报中单独列示或扣除应扣税款等。根据征管法的规定，扣缴义务人不缴或者少缴已扣税款的，税务机关应向扣缴义务人追缴相应税款，同时加收滞纳金、罚款等。此时似乎意味着即使扣缴义务人后续发生解缴税款困难，纳税人仍可视为已履行相应纳税义务，而税务机关将不再对纳税人进行追缴。

#### • 税务机关责令扣缴义务人补扣税款的适用

对于扣缴义务人应扣未扣税款的，37 号公告新增了一条规定，税务机关可根据《中华人民共和国行政处罚法》的规定，责令扣缴义务人补扣税款。这条规定的内容较为原则，没有进一步给出需补扣税款的具体适用情形，例如扣缴义务人若已将全部款项支付给纳税人，税务机关是转而直接向纳税人追缴税款，还是仍然要求扣缴义务人补扣税款？这可能会在实践中给扣缴义务人的操作带来实际的困难。

同时，征管法规定了扣缴义务人应扣未扣税款时，虽然应承担相应罚款（应扣未扣税款 50% 至 3 倍），但税务机关将直接向纳税人追缴税款。那么在 37 号公告规定了扣缴义务人所在地主管税务机关可以要求扣缴义务人补扣税款时，税务机关究竟将优先向扣缴义务人还是纳税人进行追缴？尤其是在扣缴义务人所在地与所得发生地不一致的情况下，税务机关间将如何确定追缴税款的优先顺序，是否会出现同时进行追缴的情况？

值得注意的是，在协商交易合同时，特别是在境外间接转让情形下，股权受让方应对上述法规变化特别予以关注。建议考虑在合同中对双方的报告和税款缴纳扣缴事项予以明确，尤其是 7 号公告对于扣缴义务人在限期内报告并提交资料的提供了责任减轻或免除保护，以避免日后在税款追缴时发生不必要的税务风险。

- **境外支付人的扣缴义务问题**

对于境外支付人是否具有扣缴义务的问题，一直以来征纳双方都对此存在一定的争议。但由于企业所得税法中关于“以支付人为扣缴义务人”的表述，并未将境外支付人排除在外，实践中税务机关仍可能会要求境外支付人（包括境外直接或间接转让交易的买方）作为税款的扣缴义务人。37 号文对扣缴义务人所在地主管税务机关及所得发生地主管税务机关都重新进行了明确，但对于境外支付人是否可作为扣缴义务人的问题并未予以明确。

另外提请注意的是，3 号公告中关于境外股权转让交易由取得所得的卖方直接申报纳税的规定，也随着 37 号公告的出台而废止。上述关于非居民企业是否可以作为扣缴义务人的讨论，以及 37 号公告关于由扣缴义务人补扣税款的新规，在境外直接转让交易中，境外买方可能将面临新的扣缴责任。

