

跨境特许权使用费和租金应以不含增值税收入计算预提所得税

本期快讯讨论的法规：

- 关于营业税改征增值税试点中非居民企业的企业所得税费征收相关问题的公告，国家税务总局公告2013年第9号（以下简称“9号公告”）
- 关于非居民企业征收企业所得税有关问题的通知，财税[2008]130号（以下简称“130号文”）
- 关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知，财税[2011]111号（以下简称“111号文”）

背景

2013年2月19日，中华人民共和国国家税务总局颁布了9号公告。在9号公告中，国家税务总局明确了非居民企业取得来源于中国的某些被动所得如果属于营业税改征增值税试点（以下简称营改增）范围，由此应缴纳的增值税应从计算预提所得税的计税基础中扣除。因此，9号公告降低了非居民企业在上述情形中的中国预提所得税税负。

9号公告

受9号公告影响的所得类型主要为企业所得税法第3条第3款中定义的，同时又属于营改增范围内应缴纳增值税的被动所得项目。这些所得项目主要为特许权使用费和租金。为了便于讨论，我们在本文接下来的部分将以特许权使用费为例，假设该特许权使用费属于营改增范围，来说明中国被许可方向非居民许可方支付特许使用费而应代扣代缴的预提所得税的计算。

跨境支付特许权使用费的情形下，中方应以10%的法定税率（或更低的税收协定税率，如适用）代扣代缴非居民企业预提所得税。企业所得税法及其实施条例对预提所得税的计税基础作出了相关规定。具体来讲，企业所得税法第19条规定非居民企业取得特许权使用费所得，以“收入全额”为应纳税所得额。企业所得税法实施条例第103条进一步说明，“收入全额”是指非居民企业向支付人收取的“全部价款和价外费用”。因此，间接税是否应当包含在预提所得税计税基础中，取决于其是否属于“全部价款和价外费用”的一部分。

2012年1月1日在上海实行营改增之前，特许权使用费所对应的间接税主要为营业税。2008年新企业所得税法实施以前，计算预提所得税时可以扣除应缴的营业税。但是，2008年1月1日起实施的130号文明确指出，在确定“全部价款和价外费用”时不得扣除规定以外的其他税费支出，因此将营业税包含在了预提所得税的计税基础中。

2012年起实施的营改增试点开始对来源于试点地区的跨境特许权使用费由原来的营业税改征增值税，由此出现了一个问题，即：代扣代缴的企业所得税计税基础是否应包含增值税。作为实施营改增试点指导性文件的111号文件第17条表明，扣缴义务人支付给非居民的价款从流转税的角度来说包含增值税。然而，代扣代缴企业所得税计税基础是否也应包含增值税，法规上并不明确。因此，增值税有可能被认为是130号文中所指的“其他税费支出”，从而构成非居民企业取得的“收入全额”的一部分。

关于是否应将增值税纳入预提所得税计税基础一直存在诸多争议。有观点认为，增值税与营业税的性质有所不同，因此在计算预提所得税时应区别对待。首先，增值税是价外税，不应视为“全部价款及价外费用”的一部分。其次，增值税通常列示于资产负债表，而非损益表项目。最后，中国扣缴义务人代扣代缴的增值税可作为进项税在计算其应缴增值税时进行抵扣。2012年北京税务机关发布的一份内部文件与以上观点一致。文件认为在计算代扣代缴企业所得税时应将增值税排除在外。然而，由于国家税务总局此前尚未发布全国适用的文件，各地的处理方法也有所不同。

9号公告明确，在规定范围内，应以不含增值税的收入全额计算缴纳应代扣代缴的企业所得税。该公告为营改增试点范围内各地区企业所得税的代扣代缴提供了统一的执行口径、有效地终止了围绕这一问题的争议。

毕马威观察

9号公告的颁布在非居民税收领域是一个可喜的进展。公告明确的相关处理与对增值税和企业所得税体系的通常理解一致，扫清了有关问题处理上的困惑。中国的纳税人应按此新规定来计算应代扣代缴的预提所得税。多计扣缴税额可能导致退税延迟、并可能导致非居民企业在其本国寻求境外税收抵免时遇到麻烦。

9号公告中明确的事项对于仍就特许权使用费和租金缴纳营业税的非居民企业来说略显不利，即居民企业从位于营改增试点地区以外的中国企业收到的特许权使用费或租金的情形。这种略显不利的税务处理可能会持续到营改增在全国范围内铺开为止。

何坤明

税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京/沈阳

凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

青岛

彭晓峰
电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海/南京

卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

杭州

吴智广
电话: +86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

成都

周咏雄
电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

广州

李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州/厦门

梅雅宁
电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

深圳

孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港

杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区

凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

邱占广

电话: +86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

古军华

电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

李京漠

电话: +86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

马源

电话: +86 (10) 8508 7076
paul.ma@kpmg.com

彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

黄伟光

电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

谢忆佳

电话: +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

延峰

电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张宇

电话: +86 (10) 8508 7511
leonard.zhang@kpmg.com

张豪

电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵希尧

电话: +86 (10) 8508 7096
abe.zhao@kpmg.com

赵彤

电话: +86 (10) 8508 7515
catherine.zhao@kpmg.com

周重山

电话: +86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

陈达伟 (David Chamberlain)

电话: +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

冯炜

电话: +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

张天胜

电话: +86 (10) 8508 7526
tiansheng.zhang@kpmg.com

华中区

卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

池澄

电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

何超良

电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

江莉莉

电话: +86 (21) 2212 3359
lily.kang@kpmg.com

梁新彦

电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

麦玮峰

电话: +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@kpmg.com

吴智广

电话: +86 (21) 2212 2881
+86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

王军

电话: +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

翁晔

电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +86 (21) 2212 3515
lachlan.wolfers@kpmg.com

谢忆璐

电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

徐曦

电话: +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

张日文

电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

周波

电话: +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

董诚

电话: +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

郑達隆

电话: +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

梁浩然

电话: +86 (21) 2212 3358
hoyin.leung@kpmg.com

倪偉東

电话: +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@kpmg.com

饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

华南区

孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

范家珩

电话: +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

何晓宜

电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128
+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

李雁

电话: +86 (755) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸

电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

梅雅宁

电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

孙昭

电话: +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

杨彬

电话: +86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

香港

刘麦嘉轩
税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7165
ayasha.lau@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)

电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

许昭淳

电话: +852 2685 7815
daniel.hui@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔達信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

梁愛麗

电话: +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

伍耀辉

电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

譚培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

陈伟德 (Wade Wagatsuma)

电话: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

王尹巧仪

电话: +852 2978 8288
jennifer.wong@kpmg.com

邢果欣

电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

陳心康

电话: +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

賴綺琪

电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

劉志恆

电话: +852 2143 8597
alex.lau@kpmg.com

龐建邦

电话: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com