

# 第一章

## 非居民企业所得税概述<sup>①</sup>

企业所得税纳税人的纳税义务与其所在国实行的税收管辖权密切相关。由于税收管辖权是国家主权的重要组成部分，而国家主权的行使一般要遵从属地原则和属人原则，因此一国的税收管辖权在征税范围问题上也必须遵从属地原则和属人原则。具体到企业所得税的征收，根据属地原则，一国有权对来源于本国境内的一切所得征税，而不论取得这笔所得的是本国企业还是外国企业；根据属人原则，一国有权对本国企业的一切所得征税，而不论这笔所得来源于本国还是外国。企业所得税法借鉴国际上的这一通行做法，选择属地原则和属人原则相结合的双重管辖标准，将纳税人划分为“居民企业”和“非居民企业”；居民企业和非居民企业无论是享受的权利和承担的义务，还是税收征管的难易程度都有所差异。在纳税义务方面，居民企业就其境内外全部所得纳税，对我国负有全面纳税义务；非居民企业就其来源于中国境内所得，及其取得的与其在中国境内设立的机构、场所有实际联系的境外所得纳税，对我国仅负有有限的纳税义务。在税收征管方面，针对非居民企业的特点，企业所得税法严格规定了对非居民企业应纳所得税的源泉扣缴制度。合理界定企业所得税的纳税人，并适用有区别的征管制度，这不仅符合企业与主权国家紧密联系现实，同时也是为了更好地保障我国税

---

<sup>①</sup> 本章由国家税务总局国际税务司嵇峰编写。

收管辖权的有效行使，在与国际惯例接轨的同时最大限度地维护我国的税收利益。

## 第一节 非居民企业所得税政策概述

### 一、非居民企业

#### （一）非居民企业的定义

非居民企业是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。需要注意的是，尽管依照中国法律成立的个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法，但依外国法律成立的各种类型的组织，包括个人独资企业、合伙企业、信托基金、外国非政府组织、学术机构如有取得来源于中国境内的所得，也适用企业所得税法。

上述“机构、场所”可以理解为非居民企业在中国境内开展营业活动的方式，包括为长期开展活动而建立组织（即所谓“机构”）或无组织仅是临时在某个地点开展业务（即所谓“场所”）的情形。

“实际管理机构”是指跨国企业的实际有效的指挥、控制和管理中心，是行使居民税收管辖权的国家判定法人居民身份的主要标准，既关系到企业的纳税义务大小，又关系到国家的税收利益和税收主权问题。实际管理机构所在地的认定，一般以股东大会的场所、董事会的场所以及行使指挥监督权力的场所等因素来综合判断。实际管理机构具有三个方面的特征：一是该机构是企业有实质性管理和控制的机构，即并非形式上的“橡皮印章”。企业所得税法将实质性管理和控制作为认定实际管理机构的标准之一，有利于防止外国企业逃避税收征管，从而保障我国的税收主权。二是该机构是对企业实行全面的管理和控制的机构，而不是仅对该企业的一部分或并不关键的生产经营活动进行影响和控制。三是该机构管理和控制的内容是企业的生产经营、人员、账务、财产等重要事务，而不是一般事务。

## （二）非居民企业和居民企业的区别

正确划分居民企业和非居民企业是确定纳税人是否负有全面纳税义务的基础。根据国际惯例，判断是否属于居民企业的标准一般有：登记注册地标准、生产经营地标准、实际管理控制地标准或多标准相结合等。企业所得税法采取的是登记注册地标准和实际管理控制地标准相结合的原则，把依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业确定为中国的居民企业。构成中国的非居民企业应当同时符合三个条件，一是在境外登记注册，二是实际管理机构不在中国境内，三是有来源于中国境内的所得。对于在境外登记注册的企业到底是居民企业还是非居民企业，关键要看其实际管理机构是否在中国境内。

根据实际管理控制地标准，一些未在我国注册但实际管理控制地在中国境内的企业也应当按居民企业来管理。例如，对于由中资控股但在境外注册的外国企业，如果符合《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》（国税发〔2009〕82号）规定的条件，可以采用企业自行判定提请税务机关认定和税务机关调查发现予以认定两种形式判定为中国的居民企业。在实际认定中，应当遵循实质重于形式的原则，并层报国家税务总局确认，未经国家税务总局确认的外国企业应当按非居民企业来管理。

目前，国家税务总局已按照国税发〔2009〕82号文件核准极少数中资控股的境外注册的外国企业为居民企业。一方面，这些被认定的居民企业享受了企业所得税法规定的税收权利和优惠，主要体现在：一是境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准被认定为居民企业后，境内被投资企业的外商投资企业税收法律地位不变，可以继续享受外资企业的过渡性税收优惠。二是被认定的居民企业从中国境内其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益，按照企业所得税法第二十六条和实施条例第八十三条的规定，作为其免税收入。三是境外注册的中资控股企业被认定为中国居民企业后成为双重居民身份的，按照中国与相关国家（或地区）签署的税收协定（或安排）的规定执行。另一方面，认定为居民企业的境外注册中资控股企业也应承担居民企业的税收义

务：一是履行居民企业所得税纳税义务。境外注册中资控股企业认定为居民企业后，应就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税，按企业所得税法规定实行季度预缴、年度申报和汇算清缴的管理办法。与此同时，该居民企业还应履行税务登记、账簿和凭证管理、接受税务检查、反避税调查及违法处罚等义务。二是对其支付给非居民企业的所得履行扣缴义务。境外注册中资控股企业认定为居民企业后，该居民企业向非居民企业支付的股息、红利、利息、租金、特许权使用费等所得，属于非居民企业取得来源于中国境内的所得，由该居民企业承担源泉扣缴义务，即在支付上述所得时扣缴非居民企业应该缴纳的所得税。三是对非居民企业转让其股权履行报告义务。境外注册中资控股企业认定为居民企业后，外方股东转让其股权（股票）获取的收益，应按照企业所得税法规定履行纳税义务。例如，2010年外国某电信运营商在中国香港出售所持中国内地某电信企业在香港注册某上市公司（“红筹股”）的股票，股权买卖双方和交易均在境外，但经由北京市国税局层报国家税务总局批准，该香港注册中资控股企业已经被认定为居民企业，该外国某电信运营商就此次股权转让产生的收益按10%的税率缴纳非居民企业所得税21.96亿元，这也是迄今为止非居民企业缴纳的单笔最大的企业所得税款。

## 二、非居民企业分类

非居民企业按是否在中国境内设立机构、场所，分为设立机构、场所和未设立机构、场所两种类型。两类非居民企业在征税范围、税基确定、适用税率、税收管理上都有很大的差异。

根据企业所得税法的规定，居民企业就其境内外全部所得依照法定税率缴纳企业所得税，即承担无限纳税义务，而非居民企业承担有限纳税义务。设立机构、场所的非居民企业在中国境内开展生产经营活动，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得（一般称为“经营所得”或“积极所得”），缴纳企业所得税，主要包括外国企业分公司、外国企业常驻代表机构和非居民企业在境内承包工程和提供劳务等。该

类非居民企业所得税适用企业所得税法的一般规定，在税基确定、境外税收抵免、适用税率、征收方式等方面与居民企业基本相同。未设立机构、场所的非居民企业（有些非居民企业虽然在我国境内设立了机构、场所，但取得的所得与该机构、场所没有实际联系，对该项所得也作为未设立机构、场所的非居民企业取得的所得来管理），有来源于我国境内的所得（一般称为“投资所得”或“消极所得”），按照来源地管辖权原则，该类企业应就其来源于我国境内的所得缴纳企业所得税。该类企业采取源泉扣缴的方式征税，在税基确定、适用税率、征税方式等方面与居民企业、设立机构、场所的非居民企业相比有较大区别。

### 三、来源地规则

税收管辖权是一国政府在征税方面的主权，即国家可以在多大范围行使征税的权力，它是国家主权的重要组成部分，税收管辖权通常分为来源地管辖权、居民管辖权、公民管辖权三种。来源地管辖权是按照属地原则确定的税收管辖权，一国政府只对来自或被认为是来自本国境内所得拥有征税权，实行来源地管辖权时，所考虑的不是收入者的居住地，而是收入的来源地，即以纳税人的收入来源地为依据确定征税与不征税（有的国家按支付地确定所得来源地）。所得来源地的判断标准直接关系到企业纳税义务的大小，也涉及国家之间以及国内不同地区之间税收管辖权的问题。在征税原则上，居民企业管理体现的是居民管辖权，而非居民企业管理则是我国行使地域管辖权的具体体现，因此，对非居民企业的所得判定其来源于境内还是境外，对于准确判定我国是否有征税权，保护我国税收权益，具有十分重要的意义。

非居民企业取得的所得，包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。企业所得税法对不同类型的所得规定了不同的来源地判定规则，因此，准确划分所得类型直接影响到对该项所得征税权的判定。

那么，如何判断某项所得是否来源于我国呢？企业所得税法规定了来源地判定的规则，即：

1. 销售货物所得，按照交易活动发生地确定。这里所谓的交易活动发生地，主要指销售货物行为发生的场所，在实际判定时，要综合考虑合同谈签地、货物交付地、款项支付地、售后服务等因素。

2. 提供劳务所得，按照劳务发生地确定。我国只对非居民企业发生在中国境内劳务取得的所得拥有征税权。非居民企业应正确划分境内外劳务，税务机关对其境内外劳务划分有疑义的，可以要求非居民企业提供真实有效证明，据以划分境内外收入，如非居民企业不能提供真实有效的证明，税务机关可视同其提供的劳务全部发生在中国境内。

3. 转让财产所得，分三种情况：

(1) 不动产转让所得按照不动产所在地确定。这是国际私法的普遍原则，也是确定法院管辖权的基本原则。由于不动产是不可移动的财产，它的保护、增值等都与其所在地关系密切，因此应当按照不动产所在地确定。如某非居民企业在中国境内投资房地产，取得的收入应为来源于中国境内的所得。

(2) 动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定。由于动产是随时可以移动的财产，难以确定其所在地，而且动产与其所有人的关系最为密切，因此采取所有人地点的标准。同时，如果非居民企业在中国境内设立机构、场所，并从该机构、场所转让财产给其他单位或个人的，则应认定为来源于境内的所得。

(3) 权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。权益性投资，包括股权等投资，此外，如非居民企业在中国境内设立的机构、场所被转让，其转让方取得的收益也应当属于来源于中国境内的所得，依法缴纳企业所得税。

4. 股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定。非居民企业从中国境内的中外合资企业或外商独资企业分配的利润，在中国境内设立机构、场所因购买被投资方的股票而产生的股息、红利，是被投资方向投资方企业支付的投资回报，应当以被投资方所在地作为所得来源地。

5. 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。负担或支付上述费用影响本国的企业所得税税基，因此

规定该项所得来源于支付或负担国。

6. 其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。随着经济的发展，新的经济形式不断出现，如外国企业取得的捐赠所得、境外保险机构取得的保险所得等所得来源地尚未明确，在国务院财政、税务主管部门发文明确前，暂不征税。

在判定所得来源地时，应当注意，我国并未完全采用以支付地判定所得来源地的判定规则，而是根据不同的所得类型，规定了不同的判定标准。

例如，我国企业出口产品同时向境外企业支付的佣金，如果确定属于外国企业在境外提供的劳务，虽然支付地在我国境内，但是按照企业所得税法的规定，提供劳务所得按劳务发生地确定所得来源地，因此，该项佣金不属于来源于中国境内的所得，我国没有征税权。再如，我国某外商独资企业的外方股东将其持有的该企业的股权转让给另外一家外国企业，虽然转让该股权的支付地不在中国境内，但根据企业所得税法的规定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定，该项股权转让属于转让中国境内企业的股权，因此，该项股权转让所得来源于中国境内，我国有征税权。

## 第二节 非居民企业税收管理概述

### 一、非居民企业税收管理内容

根据非居民企业两种类型的特点，税务机关对其实施相应的征收管理。

设立机构、场所的非居民企业的税收管理内容与居民企业类似。此类所得通常由非居民企业派人参与经营活动取得，因此称为“积极所得”。非居民企业应当办理税务登记和申报缴税事宜，包括企业所得税季度预申报、年度申报及汇算清缴，税务机关进行日常管理和跟踪管理。该类非居民企业管理对象分为“营业机构类”和“营业场所类”两类：“营业机构类”主要包括外国企业分公司、外国企业常驻代表机

构等。此类公司在境内开展营业活动取得所得（不论其工商登记营业内容如何），采用据实申报的缴税方式，不能据实申报的，税务机关可以核定征收。“营业场所类”主要包括非居民企业在境内承包工程和提供劳务等临时开展营业活动，取得所得采用非居民企业自行据实申报的缴税方式，如果存在特殊情况的（如预计工程作业或者提供劳务期限不足一个纳税年度，且有证据表明不履行纳税义务的），税务机关可以指定支付人作为扣缴义务人。“营业场所类”在境内仅为特定合同而在境内开展营业，持续时间通常较短而遵从程度较低，因此除规定自行申报缴纳企业所得税外，还规定了指定扣缴的手段。

值得一提的是，我国企业所得税法还规定了非居民企业设立机构、场所的一种特殊类型——“营业代理人”型。虽然营业代理人表面上不是非居民企业设立的机构、场所，但是税务机关可以根据实际情况认定“营业代理人”并将其视同非居民企业设立的机构、场所处理。现实中，境内居民企业或个人常常会在境外避税地或单纯地域管辖权国家（地区）注册空壳企业，然后在境内以空壳企业名义开展经营活动（以投资和提供劳务较为常见），以承担非居民企业纳税义务的代价达到逃避居民企业纳税义务的目的，因此需要对这类营业代理人作出特别规定。视同营业代理人为机构、场所的条件主要包括以下三个方面：①营业代理人的主体，既可以是中国境内的单位，也可以是中国境内的个人。也就是说，不管是单位还是个人，只要存在代表该非居民企业在中国境内从事生产经营活动行为，就可以被认定为非居民企业“在中国境内设立机构、场所”。②代理活动必须是经常性的行为。所谓经常，既不是偶然发生的，也不是短期发生的，而是固定、长期发生的行为。“经常”标准需依据个案而定，如某境内居民个人代表境外企业转让境内被投资企业的股权，则一次行为也可视为“经常”发生。③代理的具体行为，包括代其签订合同，或者储存、交付货物等。只要经常代表境外企业与他人签订协议或者合同，或者经常储存属于境外企业的产品或者商品，并代表境外企业向他人交付其产品或者商品，即可将其认定为境外企业的营业代理人。

未设立机构、场所的非居民企业的税务管理具有特殊性，此类企业取得所得主要有股息、利息、租金、特许权使用费和财产转让所得，因

在境内仅有投资或财产存在无人员活动，故称为“消极所得”。此类非居民企业无须办理税务登记和定期纳税申报，而是在取得所得时，由境内外支付人作为扣缴义务人进行源泉扣缴。税款由扣缴义务人在每次支付或到期应支付时，从支付或到期应支付的款项中扣缴。扣缴义务人每次代扣的税款，应当自代扣之日起7日内缴入国库，并向所在地税务机关报送扣缴企业所得税报告表。对于此类非居民企业，税务机关需要审查非居民企业取得所得的类型是否正确、该所得是否来源于我国境内、是否可以适用税收协定（税收协定国居民通常在此阶段同时提出享受税收协定待遇的申请）。

## 二、非居民企业税收管理特点

与居民企业税收管理比较，非居民企业税收管理具有一定特殊性。这些特殊性主要表现在：

一是适用法律较复杂。对于居民企业的税收管理，除境外所得抵免部分外，仅需依据企业所得税法相关规定执行即可；而对于非居民企业，除适用企业所得税法有关规定外，还往往需同时考虑中国政府对外签署的对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定（以下简称税收协定）的相关规定，即：如果税收协定与企业所得税法规定不同，规定了更为优惠的税收待遇，作为缔约对方居民的纳税人可按要求申请享受税收协定待遇。税收协定主要目的是消除和减轻两个缔约国对同一项所得的重复征税，以促进双边投资和贸易往来。中国已经对外签署了98个税收协定（截至2012年9月），并与中国香港、澳门两个特别行政区签署了税收安排，其中95个税收协定和2个税收安排均已生效。除税收协定外，其他列有税收条款的政府间协定也是执法依据，如中国民航主管部门与外国当局签署的航空运输协定，通常列有互免国际运输一切税收的规定。

二是获得信息较困难。税源管理建立在获取相关信息基础上，居民企业管理中管理员可随时下户调查而掌握税源变化信息，而非居民税源流动性大、隐蔽性强，如非居民企业来华提供劳务持续数月就结束了，同时某些应税行为发生在境外（如在境外间接转让股权），税务机关难

以及时、准确和全面掌握相关事实，据以确定非居民是否负有纳税义务及计算方法。因此税务部门需要采取较为特殊的管理手段，获取非居民企业涉税信息。

三是资料审查要求高。虽然目前税收征管法律法规规定：（1）账簿、会计凭证和报表，应当使用中文；（2）外商投资企业和外国企业可以同时使用一种外国文字；（3）对于外商投资企业、外国企业的会计记录不使用中文的，按照税收征管法第六十条第二款“未按照规定设置、保管账簿或者保管记账凭证和有关资料”的规定处理，但在实际执行中非居民企业提交账簿、凭证和合同等有关资料，很多都是外文表述，纳税人难以一一对应提供中文译本，特别是境外交易的资料通常以英文表述。执行中，各地税务机关通常先要求非居民企业提供资料的中文要点，而审查更详细的内容或搜集更多信息需要税务人员具备一定的语言能力。

四是恶意税收筹划多。实践中，比较常见的方式包括非居民企业纳税人通过滥用税收协定、混淆所得类型套取优惠、瞒报或虚报相关事实的手段达到逃避税收的目的，这也是非居民企业税收管理面临的重大挑战。

### 三、非居民企业所得税征管范围划分

为解决国家税务局与地方税务局在非居民企业所得税管理中征收管理权限划分不清的问题，国家税务总局在《关于调整新增企业所得税征管范围的通知》（国税发〔2008〕120号）和《关于明确非居民企业所得税征管范围的补充通知》（国税函〔2009〕50号）文中对非居民企业所得税征管范围进行了明确。具体划分如下：

1. 在中国境内设有机构、场所的非居民企业，如外国企业分公司、承包工程、提供劳务、常驻代表机构、国际运输等由国家税务局负责征收管理。

2. 境内单位和个人向非居民企业支付的股息、利息、特许权使用费、租金、财产转让等所得，企业所得税的源泉扣缴管理，分别由支付该项所得的境内单位和个人的所得税主管国家税务局或地方税务局

负责。

3. 不缴纳企业所得税的境内单位，其发生的非居民企业所得税源泉扣缴管理由国家税务总局负责。

4. 非居民企业之间在境外转让中国居民企业股权的，应由被转让股权的居民企业所得税的主管税务机关负责征收管理。

## 四、非居民企业税收管理历程

2008 年以来，各级税务机关贯彻落实企业所得税法和国际税法的有关规定，着力在建立机制、规范制度、强化管理、提高技能等方面稳步推进，提升非居民税收管理的整体水平。

1. 完善制度，规范管理。依据新企业所得税法及相关税收法律法规，对非居民企业税务登记、纳税申报、汇算清缴、信息监控、税收协定待遇享受、征管范围划分以及部门配合等进行规范，提高税源监控能力，初步实现非居民税收管理的制度化和规范化。主要分为三类：一是对于“机构、场所”类非居民企业，下发《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》（国家税务总局第 19 号令），这是国家税务总局关于非居民税收管理的第一个部门规章，以及《外国企业常驻代表机构税收管理暂行办法》（国税发〔2010〕18 号）；二是对于“源泉扣缴”类非居民企业，下发《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》（国税发〔2009〕3 号），以及非居民企业取得 B 股等股票股息、QFII 取得股息、红利、利息缴纳企业所得税等有关问题的通知；三是为加强管理，下发《加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税发〔2009〕698 号）、《非居民企业所得税核定征收管理办法》（国税发〔2010〕19 号）；2010 年年底，为规范各级税务机关之间、国税机关和地税机关之间、税务机关内部各管理环节之间在非居民企业税收管理方面的协调与配合，保证非居民税收处理上的一致性，下发了《非居民企业税收协同管理办法》（国税发〔2010〕119 号）。此外，还与国家外汇管理局联合下发了《进一步明确服务贸易等项目对外支付提交税务证明有关问题的通知》（汇发〔2009〕52 号），为非居民税收管理提供有效的税源监管手段。

2. 加强管理，堵漏增收。针对非居民税源分散、易流失的特点，各地加大非居民税收管理力度。一是优化纳税服务，采取多种形式加大对非居民企业纳税人和居民企业，纳税人宣传非居民税收有关政策规定的力度，提高非居民企业纳税遵从度和居民企业源泉扣缴意识。二是在全面加强非居民承包工程和提供劳务税收管理的基础上，以重大建设项目为重点，突出抓好非居民税务登记、申报征收以及相关境内机构和个人资料报告工作。三是加强非居民企业所得税源泉扣缴工作，落实扣缴登记和合同备案制度，辅导扣缴义务人及时准确扣缴应纳税款，建立管理台账和管理档案，尤其是对股权转让交易双方均在境外交易的行为，以被转让股权的境内企业为抓手，以税务变更登记为控制点，追缴漏税。四是强化部门配合，充分发挥对外支付税务证明作用，把好税务证明出具关，防范未纳税所得汇出境外，并与商务、工商等部门建立沟通机制，拓宽非居民涉税信息的获取渠道，主动寻找非居民税源。五是严格税收协定待遇执行程序，规定了非居民享受税收协定待遇须以依申请为前提，经审批或备案等程序后方可落实。在保障非居民享受税收协定待遇的同时，通过出台对可享受税收协定待遇的受益所有人身份严格掌握的规定，防范税收协定滥用，并有效利用一般反避税条款，防范非居民企业股权转让避税。六是把非居民企业列为税收专项检查对象，查处逃骗税行为。

3. 专业管理，提高技能。一是把非居民纳入日常税收管理，作为分类管理的一个类别实行专业化管理，规范非居民税收管理岗责体系，配备专业人才或设立专业岗位。目前，绝大多数省、市级税务局在国际税务管理部门指定非居民税收管理专业人员，区县级税务机关设立非居民税收管理专业岗位，非居民税收管理专业化机制初步形成。二是强化培训，提高技能。国家税务总局定期举办非居民税收管理、税收协定执行培训班，印发文件汇编，采取案例教学与当场提问等互动方式，既宣讲非居民税收政策，又帮助参与培训同志掌握寻找非居民税源及解决问题的方法，效果比较明显。各地纷纷举办非居民税收管理培训班，并采取岗位练兵方式，提高专业人员的工作技能。

上述措施的实施，既保证了非居民企业税收收入的大幅增长，也为非居民企业享受税收协定待遇提供保障，还为保护居民企业所得税税基

作出了一定贡献。2011年，全国共组织非居民税收收入1025.88亿元，比上年增长31.8%，是“十五”末（2005年为235.71亿元）的4.35倍；其中，企业所得税871.66亿元，比上年增长38.4%；支付单位源泉扣缴企业所得税752.88亿元，比上年增长45.9%。

## 五、非居民企业税收管理展望

根据全面加强对取得来源于我国境内所得的非居民企业和个人的税收管理要求，各级税务机关将创新管理手段，进一步完善非居民税收管理机制。

1. 实行专业管理。非居民税源分布具有既集中又分散的特征，主要集中在经济发达地区，但全国所有省市都有可能出现非居民税源。因此，各级税务机关设立非居民税收管理岗位，配备专职或兼职人员，实行全员培训，对全体税务人员普及非居民税收知识，是防范非居民税收流失的必然选择。

2. 与居民企业税收管理紧密结合。非居民税源绝大多数植根于居民企业之中，如非居民承包工程和提供劳务的发包方、非居民企业所得税源泉扣缴义务人通常是我国的居民企业，利用居民企业税收管理成果，善于从居民企业发现非居民税源，是强化非居民税收管理的有效手段。

3. 实施分类和风险管理。非居民税源流动性和隐蔽性较强，需要及时识别并控制税收风险。首先，对非居民企业进行科学分类，一是把设立机构、场所的非居民企业分为常规纳税人（如分公司、代表处）和临时来华承包工程和提供劳务的纳税人，对于常规纳税人，重在税基管理和归属所得管理，对于后者则重在抓好税务登记和备案等税源监控；二是对未设立机构、场所的非居民企业，分别就其取得的股息、利息、特许权使用费、租金和财产收益，分析其潜在的税收风险，采取相应的税源监控手段，加强源泉扣缴管理。

4. 抓好税收协定执行。一是按照非居民享受税收协定待遇规程要求，抓好对备案类和审批类的管理，确保非居民企业和个人及时准确享受税收协定待遇；二是落实税收协定条款，特别是加强对股息、利息和特许权使用费的受益所有人身份的判定，防范非居民滥用税收协定逃避税。

5. 抓好协同管理。鉴于非居民税源跨省市流动、税种涉及国税地税的特征，各级税务机关应通过横向互动、纵向联动，国税机关和地税机关通过信息共享、协调配合，确保非居民税收管理的一致性、规范性。

6. 抓好部门配合。在落实与外汇管理部门联合下发的对外支付环节出具税务证明办法的基础上，加强与商务、工商、文化、建设、公安等部门的协调配合，不断拓宽非居民税源信息获取渠道，逐步解决征纳双方信息不对称问题。

### 第三节 国际税收协定与国内税法的关系

非居民企业所得税管理不但适用国内税法，同时也要遵从国际税收协定的有关规定。国内税法是从本国征税权的角度所作的征税规定，但由于大多数国家都采用居民管辖权与来源地管理权的原则，必然会造成对跨境所得的重复征税，这需要通过国际税收协定来解决。

国际税收协定是由两个或两个以上主权国家，为了协调相互之间的税收管辖关系和处理有关税务问题，通过谈判缔结的国家或政府间的书面协议，一般为双边协议。国际税收协定在国际上通常称为税收条约。签订这种条约的目的，主要是解决和协调国家间税收管辖关系，消除双重征税，通过缔约双方主管税务当局密切而有效的合作，解决偷、漏、避税问题。

国际税收协定属于国际法范畴，但其执行离不开国内税法。国际税收协定只是规定税收管辖权分配关系，例如营业利润，按税收协定规定只有构成常设机构才在来源国负有纳税义务，但具体的损益计算、费用列支、适用税率，甚至申报期限及罚则等则按国内税法规定处理。

对非居民的税收处理存在国内法与税收协定规定不一致的，应当把握以下原则：

1. 税收协定优先原则。《企业所得税法》第五十八条规定，中华人民共和国政府同外国政府订立的有关税收的协定与本法有不同规定的，依照协定的规定办理。据此，凡国内税法规定与税收协定规定不一致的，应按照税收协定执行。例如税收协定对非居民企业来华承包工程等

达到6个月才构成来源国纳税义务的规定,以及来源国对股息按5%税率征税的规定等,在纳税义务构成的门槛或程度上较国内法优惠,因此要按税收协定规定执行。

2. 优惠孰优原则。如果国内税法规定优于税收协定,一般情况下,仍按国内税法规定执行。例如与某些国家签订的税收协定股息限制税率高于10%的,仍按照国内税法规定减按10%的税率执行。

为便于正确理解、执行税收协定,国家税务总局参考OECD范本及注释、联合国范本等,考虑我国实际国情,从税收协定谈签立法本意出发,以《中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》及议定书条文为蓝本,对税收协定条款逐条进行解释(详见国税发〔2009〕75号)。当我国对外所签税收协定有关条款规定与中新税收协定条款规定内容一致的,中新税收协定条款解释规定同样适用于其他税收协定相同条款的解释及执行。当我国对外所签税收协定有关条款规定与中新税收协定条款规定内容不一致的,应以税收协定具体条款规定为准。

非居民企业需要享受税收协定待遇的,应当按照国家税务总局《非居民企业享受税收协定待遇管理办法(试行)》(国税发〔2009〕124号)的规定,向主管税务机关办理审批或备案手续后,才能享受税收协定待遇。

## 第二章

# 设立机构、场所的 非居民企业税收政策<sup>①</sup>

### 第一节 非居民企业设立机构、场所概述

非居民企业在中国境内从事生产经营活动，既可以通过设立分公司、分行等分支机构或代表处进行，也可以在承包工程作业、劳务场所或其他场所进行。在某些情况下，非居民企业还可以选择不直接设立上述机构或场所，而委托其代理人进行。非居民企业从事生产经营活动取得的所得，与居民企业取得的相同性质的所得在纳税义务方面，包括税务登记、征收方式、税基确定、适用税率、实际税负、境外税收抵免、法律责任等方面应具有一致性，这也符合税收横向公平及世贸组织确定的非歧视原则。同时，鉴于非居民企业尤其是从事承包工程和劳务项目等临时性纳税人在税源上具有分散性、隐蔽性、偶然性，且追缴困难的特点，税法规定增加了项目合同备案、信息报告、指定扣缴和税款追缴等特殊的管理内容和手段。

对非居民企业经营所得构成来源国征税权有两个重要概念，一是国内税法的机构、场所，二是税收协定中的常设机构。简而言之，这两个

---

<sup>①</sup> 本章由山东省国家税务局国际税务管理处王颖，山东省临沂市国家税务局大企业和国际税务管理科李先锋，辽宁省大连市国家税务局国际税务管理处边励编写。

概念是国内税法和税收协定确定是否对经营利润征税的基础和门槛。在国内税法上，无机构、场所不征税，有机构、场所的，仅仅对机构、场所取得的所得，以及境外发生但与其有实际联系的所得征税。在税收协定层面，无常设机构不征税，有常设机构的，仅对归属于常设机构的利润征税（某些特殊所得，如不动产所得、国际运输所得以及演艺所得除外）。

国内税法对构成机构、场所在空间上的固定性和时间上的连续性方面没有严格要求，而税收协定中的常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所，具有固定性、持续性的特点。因此，可以说，常设机构设置了比机构、场所更高的门槛，非居民企业在境内从事生产经营活动，构成机构、场所的未必构成常设机构，由于税收协定优先原则，当来自税收协定国对方的设立机构、场所的非居民企业未构成常设机构时不征税。

## 第二节 设立机构、场所的非居民企业所得税政策

### 一、机构、场所的范围

对于机构、场所这一具有特定含义的概念，税法采取正列举的方式，主要从两个角度来确定其范围，一是生产经营的地点特性，是固定的、长期的，或是临时性、短暂性的地点；二是生产经营活动的不同类型，是经营管理的机构，还是生产制造场所，或是提供劳务的地点。除了上述直接构成机构、场所的情形外，税法对于营业代理人构成机构、场所的，还单独进行了定性化的描述。

#### （一）直接构成机构、场所的范围

##### 1. 企业所得税法规定

（1）管理机构、营业机构、办事机构。此三类机构具有长期固定存在的特点。管理机构是指对企业生产经营活动进行管理决策的机构，

对于其外延应该做宽泛的理解，管理机构的行为既包括企业为总机构或其他分支机构提供的内部管理服务，也可能是关联企业之间或不同法人之间的管理服务。营业机构是指企业为开展日常生产经营活动设立的分公司、分部等固定场所，如外国咨询公司在我国境内设立的咨询分支机构。在我国，此类营业机构通常需要获得工商管理部门在境内从事营业活动的许可；办事机构通常是指企业在当地设立的从事联络和宣传等活动的机构，如外国企业在中国设立的代表处，往往为开拓中国市场进行调查和宣传等工作，为企业将来到中国开展经营活动打下基础。加入WTO组织以后，随着我国市场准入对外国投资的逐渐放开，一些外国企业的常驻代表机构，如外国律师事务所的代表处等，经过工商部门或行业主管部门批准，也可以在华从事商业活动，因此，上述三种机构的分类是相对的，在一些具体情况下并不是泾渭分明，相互之间甚至存在一些重叠之处。

(2) 工厂、农场、开采自然资源的场所。这三类场所属于企业开展生产制造业的场所。工厂是工业企业，如制造业的生产厂房、车间所在地。农场在此为广义的概念，包括农场、牧场、林场、渔场等农业生产经营活动的场所。开采自然资源的场所主要是采掘业的生产经营活动场所，如采矿、采油工地等。

(3) 提供劳务的场所。包括从事交通运输、仓储租赁、咨询经纪、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、旅游、娱乐、加工、派遣人员提供劳务以及其他劳务服务活动的场所。外国企业在我国境内从事船舶、航空等国际运输业务的，构成非居民企业在我国境内设立的机构、场所。

(4) 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所。包括建筑工地、港口码头、地质勘探场地等工程作业场所，此类场所从广义上也属于劳务的范畴，是带有物质消耗性质的劳务。

(5) 其他从事生产经营活动的机构、场所。本项兜底条款，一方面要包括现实中可能存在但未能在前面列举的各种情况，另一方面也意味着，对于非居民企业，只要从事生产经营活动的地点，包括劳务地点、交易地点、生产地点等在中国境内，在绝大部分情形下都可能构成机构、场所，这是门槛较低的概念。这种宽泛定义的方法，是为了确保

征税权不因正面列举的遗漏而落空，也是很多国家国内税法中通常采用的做法。

需要注意的是机构、场所具有特定的内涵，一般的理解，主要包括两个方面的特征，一是与生产经营活动相关。非用作生产经营的场所，无论其规模或固定性，都不成其为该类机构、场所。如外国政府在我国设立的政府代表处，一般而言与生产经营无关，不属于机构、场所。二是物理空间上包含地点、场所的含义，但对于构成经营地点、场所必需的时间长度或固定性等并没有特别的要求，因而是一个相对比较宽泛的概念。

## 2. 税收协定中常设机构的税收处理

在执行税收协定时，判定营业场所是否构成常设机构，应重点把握以下原则：

(1) 当营业场所是实质存在的，具有固定性、持久性和经营性的特点时，可以判定为常设机构。例如分公司、办事处、工厂、作业车间、管理场所等。需要注意的是，依据这一原则判定常设机构时，没有具体时间的限制，要根据具体情况进行判定。

(2) 大部分税收协定条款规定，建筑工地、相关工程等持续时间超过六个月的，方可判定为常设机构。执行税收协定时对该限定时间的掌握有具体规定，即应从实施合同（包括一切准备活动）开始之日起，至作业（包括试运行作业）全部结束交付使用之日止进行计算，不扣除中间停顿作业的日期。如因设备、材料未运到或季节气候等原因中途停顿作业，但工程作业项目并未终止或结束，人员和设备物资等也未全部撤出，应持续计算其连续日期。

税收协定对工程活动中的分包形式、作业项目的认定等都有具体规定。

一是对于采取转包形式的承包工程，分包商就其所承担的工程作业单独判定其是否构成常设机构，总包商的作业时间应将各分包商作业时间包括在内计算。如 A、B、C 公司均为新加坡居民公司，A 公司承包中国境内某建筑安装工程，并将部分工程分别转包给 B、C 公司，预测 A 公司作业时间是 5~6 月，B 公司作业时间是 4~7 月，C 公司作业时间是 6~12 月。结果，B 公司因其实际作业时间为 4 个月，未达到中新

税收协定规定的常设机构标准，我国对其来源于中国境内的利润无征税权；C公司实际作业时间为7个月，达到了常设机构认定标准，其在中国境内职位的承包工程作业利润应在我国纳税；A公司自身作业时间为2个月，但综合考虑B、C公司实际作业时间，A公司作业时间为4~12月共计9个月，已达到常设机构认定标准，其在中国境内承包工程作业取得的利润应在我国纳税。

二是同一企业在一个工地或同一工程连续承包多个作业项目，作业时间应从第一个项目作业开始至最后完成的作业项目止计算其在中国进行工程作业的连续日期，不以每个工程作业项目分别计算。一个工地或同一工程连续承包两个及两个以上作业项目，是指在商务关系和地理上是同一整体的几个合同项目，不包括该企业承包的或者是以前承包的与本工地或工程没有关联的其他作业项目。例如新加坡某非居民企业承包中国境内某公司设备安装工程，分别签订了三个合同，A合同作业时间为2~3月，B合同作业时间为2~4月，C合同作业时间为3~5月，分别计算各合同作业时间，均未达到六个月标准，但因其在同一地点作业，在判定非居民企业承包工程是否构成常设机构时，应综合考虑三个合同作业时间，即非居民企业作业时间为2~3月、2~4月和3~5月，实际共计7个月，已达到常设机构标准，对非居民企业在我国境内承包工程作业取得的利润，我国有征税权。再如一些修建公路、挖掘运河、安装水管、铺设管道等活动，其工程作业地点是随工程进展不断改变或迁移的，虽然在某一特定地点工作时间连续未达到规定时间，但要视整体工程看是否达到构成常设机构的时间。

(3) 非居民企业提供劳务，一般以任何12个月内派员在我国境内停留连续或累计超过183天为常设机构判定标准。应从非居民企业派员为实施服务项目第一次抵达中国之日期起至完成并交付服务项目的日期止作为计算期间，计算相关人员在中国境内的停留天数。同时对项目的关联性、人员活动时间的掌握及计算等都有具体规定。

一是同一企业从事的有商业相关性或连贯性的若干个项目应视为“同一项目或相关联的项目”统一计算时间。如德国某船级社为中国某造船企业2艘船提供船舶制造质量鉴定业务，分别签订了2艘船的鉴定合同，但由于这些合同是与中国同一企业签订，且业务性质相同，并由

相同人员提供鉴定业务，因此，判定德国企业在中国境内提供劳务是否构成常设机构，应将上述两个合同提供劳务时间一并考虑。

二是具体计算时，应按所有雇员为同一个项目提供劳务活动不同时期在中国境内连续或累计停留的时间来掌握，对同一时间段内的同一批人员的工作不分别计算。例如，新加坡企业派遣 10 名员工为中国境内某项目在中国境内工作 3 天，这些员工在中国境内的工作时间为 3 天，而不是按每人 3 天共 30 天来计算。

三是在整个项目进行过程中，如果非居民企业于其中一个“12 个月”期间在中国境内提供劳务超过 183 天，则应认为该企业在中国构成常设机构。

四是常设机构不包括非居民企业在中国境内由于仓储、展览、采购及信息收集等活动的目的设立的具有准备性或辅助性的固定场所。如美国某设备制造公司在中国境内设立办事处，该办事处的职责范围仅是收集公司在中国境内的客户对产品的意见并将该意见及时反馈总公司，则由于该办事处未从事经营活动，且仅为本企业服务，其收集反馈客户意见的活动并非企业整体活动基本的或重要的组成部分，该办事处不应被认定为常设机构，我国无权对其征税。

## （二）非居民企业在中国境内的营业代理人

### 1. 企业所得税法的规定

非居民企业除了在中国境内设立机构、场所进行生产经营活动外，还可以通过其在中国境内的营业代理人从事生产经营活动。营业代理人不需要“设立”，可能是组织或个人，如果不对这类营业代理人作出特别规定，非居民企业则容易利用该营业代理人规避法律监管，逃避纳税义务。

营业代理人虽然不是非居民企业自身设立的机构、场所，但是非居民企业自己从事的和其代理人从事的经营活动在中国有同等纳税义务，因此，可以根据实际情况视为其设立的机构、场所处理。视同的条件主要包括以下两方面，必须同时具备：

（1）接受外国企业委托的主体，既可以是中国境内的单位，也可以是中国境内的个人。也就是说，不管是单位还是个人，只要接受非居

民企业委托从事生产经营活动的，均可以为营业代理人。

(2) 代理的具体行为，非常广泛，其中包括代其签订合同，或者储存、交付货物及其他代理行为等。需要注意的是，不排除同时受第三方委托从事其他活动。

## 2. 税收协定中代理人的税收处理

税收协定中，同样规定了非居民企业通过代理人在中国境内进行活动的情形，将代理人分为“非独立代理人”和“独立代理人”，“非独立代理人”构成被代理人的常设机构，“独立代理人”不构成被代理人的常设机构。

### (1) 非独立代理人

非居民企业通过代理人在中国境内进行经营活动，如果代理人有权并经常行使这种权力以该企业名义签订合同，该代理人通常被称为“非独立代理人”。在执行中应重点把握几点：一是确定非独立代理人身份时，不必考虑是个人还是组织，以及是否授权、隶属或雇佣关系、居民身份、有无营业场所等情况；二是对“以该企业的名义签订合同”包括不以企业名义签订合同但对企业具有约束力的情形，“签订”不仅指合同签署这一行为本身，也包括代理人有权代表被代理企业参与合同谈判，商定合同条文等；三是“合同”是指与被代理企业经营活动本身相关的业务合同；四是对于“经常”一语并无精确统一的标准，要结合合同性质、企业的业务性质以及代理人相关活动的频率等综合判断；五是所谓“行使”权力应以实质重于形式的原则来理解；六是如果代理人的活动仅限于准备性或辅助性，则不构成企业的非独立代理人；七是判断非居民企业是否通过非独立代理人在中国构成常设机构时，不受时间限制。

**【例】**美国 A 公司是一家国际咨询公司，为开拓中国市场，委托 B 制造公司的市场部在中国境内联系客户并负责谈签咨询服务协议。因为 B 公司市场部经常为美国 A 公司在中国境内谈签合同，所以 B 公司市场部是 A 公司的非独立代理人，美国 A 公司在中国构成了常设机构，中国有权对该常设机构征税。

### (2) 独立代理人

非居民企业通过代理人在中国进行营业活动时，如果该代理人是专

门从事代理业务的，则不应因此视该非居民企业在中国构成常设机构。这类专门从事代理业务的代理人一般称作“独立代理人”，其不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务。经纪人、中间商等一般佣金代理人属于独立代理人。

如果代理人的活动全部或几乎全部代表被代理企业，并且该代理人和企业之间在商业和财务上有密切及依附关系，则不应认定该代理人为独立代理人。

为防止企业规避税收，税收协定规定，代理人的活动同时符合下列两个条件的，才属于独立代理人：一是该代理人在法律上和经济上独立于被代理企业。在判定独立性时，可考虑代理人商务活动的自由度、商务活动的风险由谁承担、代理人代表的企业的数量、被代理企业对代理人专业知识的依赖程度等几个因素。二是独立代理人在代表企业进行活动时，一般按照常规进行自身业务活动，从事其他经济上归属于被代理企业的活动。

例如，北京某房地产中介 A 公司为美国 B 房地产公司在中国境内代为销售房产，A 公司是专业从事房产买卖的中介公司，除接受美国公司代理外，还经营其他公司或个人的房产买卖业务，其代美国公司销售房产的业务属于其自身正常经营业务，A 公司属于独立代理人，所以 A 公司不构成美国 B 公司在中国境内的常设机构。

### （三）其他非营利组织

在中国境内进行经营活动并取得收入的外国慈善组织、学术机构、合伙企业、基金等属于在我国境内设立机构、场所的非居民企业。

## 二、机构、场所的分类

设立机构、场所的非居民企业，在实际税收征管中，根据其业务特点以及经营是否具有固定性、临时性，通常划分为以下五种类型：

### （一）外国企业在中国境内设立的分公司

如外国银行、保险公司在中国境内设立的分支机构。

## （二）承包工程作业和提供劳务的场所

1. 非居民企业承包工程作业是指非居民企业在中国境内承包建筑、安装、装配、修缮、装饰、勘探及其他工程作业。

2. 非居民企业提供劳务是指非居民企业在中国境内从事加工、修理修配、交通运输、仓储租赁、咨询经纪、设计、文化体育、技术服务、教育培训、旅游、娱乐及其他劳务活动。

## （三）外国企业常驻代表机构

外国企业常驻代表机构，是指按照国务院有关规定，在工商行政管理部门登记或经有关部门批准，设立在中国境内的外国企业（包括港澳台企业）及其他组织的常驻代表机构（以下简称代表机构）。“其他组织”，是指从事经济、贸易、技术、金融业务活动，但又不称为公司、企业的组织，如中日经济协会、日本国际贸易促进协会、美中贸易全国委员会、加中贸易理事会等非营利性团体。

## （四）国际运输企业

国际运输企业是指在境内外载运旅客或货物出入境，提供国际运输服务的企业。在税收协定中，国际运输一般指空运和海运，个别税收协定包括陆路运输。税收协定国际运输条款所述从事国际运输业务取得的所得，是指企业以船舶或飞机经营客运或货运取得的所得，包括该企业从事的附属于其国际运输业务取得的所得。

## （五）其他类型

主要包括外国企业在中国设立分厂、销售货物或进行中外合作油气田开发等。

## 三、纳税义务的确定

非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机

构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。

机构、场所的存在是对非居民企业取得的营业利润征税的前提条件。非居民企业通过机构、场所取得的所得，无论是其在境内直接从事生产、经营（包括提供劳务）取得来源于境内所得，还是机构、场所在境外从事生产经营取得境外所得，都属于该非居民企业的经营所得，须就其两部分经营利润承担企业所得税的纳税义务。

在税收协定中，非居民企业设立的机构、场所，需要在构成常设机构的情况下，中国才能征税，并且只能对归属于该常设机构的经营利润征税。

#### 四、实际联系原则

在中国境内设立机构、场所的非居民企业，其取得的境外所得与其所设立的机构、场所有无实际联系，直接关系到该非居民企业的纳税义务的大小：有实际联系的，那么来源于境内、境外的所得都要缴纳企业所得税；没有实际联系的，只就来源于境内的所得缴纳企业所得税。

实际联系，是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有据以取得所得的股权、债权，以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产等。

非居民企业取得的所得如果与其在中国境内设立的机构、场所有以下两种关系的，就属于有“实际联系”：

1. 非居民企业取得的所得，是通过该机构、场所拥有的股权、债权而取得的。例如，美国某银行在北京设立分行，该分行将其营运资金贷给新加坡公司，该项贷款利息所得属于与美国银行北京分行有实际联系的所得，应将该项利息所得归属于美国银行北京分行，在中国纳税。

2. 非居民企业取得的所得，是通过该机构、场所拥有、管理和控制的财产取得的。例如，非居民企业将境内或者境外的房产对外出租收取的租金，如果该房产是由该机构、场所拥有、管理或者控制的，那么就可以认定这笔租金收入与该机构、场所有实际联系。例如，瑞士在中国设立的代表处向越南投资或向越南提供技术服务，不是直接从瑞士投

资到越南，而是从中国代表处投资到越南，从越南取得的所得是和中国代表处有实际联系的，有财产联系或投资联系，所以要在我国纳税。

此外，由非居民企业设立的机构、场所的人员提供境外劳务取得的所得，也应理解为与该机构、场所有实际联系。

## 五、应纳税额的计算

设立机构、场所的非居民企业在计算应纳税额时，收入、成本、费用、扣除的确定基本适用居民企业的规定。

### （一）应纳税所得额

应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除 - 允许弥补的以前年度亏损

#### 1. 遵循的原则

应纳税所得额的计算应遵循以下原则，一是税基确定与居民企业基本一致的原则。二是以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，也不作为当期的收入和费用。三是归属所得与机构、场所履行的功能与承担的风险相匹配的原则。

#### 2. 收入总额

企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息、红利等权益性投资收益、利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入、其他收入。

执行中需要注意以下三种情况：

##### （1）提供劳务分期确认收入

企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过 12 个月的，应按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

可以分期确认收入实现的情形及具体方法：一是按照合同约定的收款日期确认收入的实现，这其实是对权责发生制原则的一个例外，接近

于收付实现制原则，主要是出于税款均衡入库的考虑。二是企业确定提供劳务交易的完工进度，可以选用下列方法：已完工作的测量；已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例；已经发生的成本占估计总成本的比例。

### （2）混合合同中收入的确定

非居民企业与中国居民企业签订机器设备或货物销售合同，同时提供设备安装、装配、技术培训、指导、监督服务等劳务，其销售货物合同中未列明提供上述劳务服务收费金额，或者计价不合理的，主管税务机关可以根据实际情况，参照相同或相近业务的计价标准核定劳务收入。无参照标准的，以不低于销售货物合同总价款的10%为原则，确定非居民企业的劳务收入。

**【例】**2010年8月，某市国税局发现其管辖的A公司2009年固定资产新增进口水泵水轮机和发电电动机各一套。合同总价111万欧元，设备的安装、调试及培训费用没有单独列明，税务机关要求合同外方美国B公司就上述设备安装、调试及培训劳务在我国境内办理临时税务登记并申报纳税，并告知美国B公司如果不按照我国税法缴税，税务机关将从该公司在华的其他项目追缴税款。美国B公司承诺按照税法的规定缴纳税款，但未能提供设备安装、调试及培训劳务的具体价款，税务机关按销售货物合同总价款的10%，确定美国B公司的劳务收入，征收企业所得税。

### （3）提供劳务境内外收入的确定

非居民企业为中国境内客户提供劳务取得的收入，凡其提供的服务全部发生在中国境内的，应全额在中国境内申报缴纳企业所得税。凡其提供的服务同时发生在中国境内外的，应以劳务发生地为原则划分其境内外收入，并就其在中国境内取得的劳务收入申报缴纳企业所得税。税务机关对其境内外收入划分的合理性和真实性有疑义的，可以要求非居民企业提供真实有效的证明，并根据工作量、工作时间、成本费用等因素合理划分其境内外收入；如非居民企业不能提供真实有效的证明，税务机关可视同其提供的服务全部发生在中国境内，确定其劳务收入并据以征收企业所得税。在界定境内外劳务过程中，因税务机关掌握的资料较少，对境外劳务情况进行了解有较大难度，更加要求非居民企业如实

提供信息，在非居民企业不能举证或举证不实的情况下全部视同境内劳务，这样可以防范非居民企业通过签订虚假合同规避中国税收的行为。

例如，外国企业在华提供信息系统的运行维护及咨询服务中涉及的软件问题。外国公司对我国用户已有信息系统包括其受让的相关软件的正常运行，提供的支持、维护和咨询服务，应区分不同情况进行税务处理，属于境外提供劳务部分，不征收企业所得税；属于境内劳务部分取得的收入，应根据其是否在我国设有机构、场所计算征收企业所得税。

### 3. 费用扣除

企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

#### (1) 总机构费用分摊处理

非居民企业在中国境内设立的机构、场所，就其中国境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用，能够提供总机构出具的费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件，并合理分摊的，准予扣除。这是因为，虽然企业所得税法实行法人税制，但是在中国境内设立机构、场所的非居民企业在中国只负有限的纳税义务，就其在中国境内所得和来源于境外但与该机构、场所有实际联系的所得纳税，若不允许该机构、场所分摊其在境外总机构所发生的有关费用，可能会出现该机构、场所的特定生产经营活动的费用支出无法得以体现，也不符合收入与支出配比的原则。

例如，美国某银行的中国分行摊销美国总行的管理费 100 万元，而中国税务机关要求其提供美国总部摊销的范围、定额、依据等相关证明文件，在中国税务机关确认其分配标准合理的情况下，美国某银行的中国分行可以在税前摊销美国总行的管理费 100 万元。

#### (2) 境外费用列支问题

非居民企业从中国境外取得的与纳税有关的发票或者凭证，税务机关在税务检查时有疑义的，可以要求其提供境外公证机构或者注册会计师的确认证明，经税务机关审核认可后，方可作为记账核算的凭证。

## (二) 适用税率

设立机构、场所的非居民企业所得税的适用税率为 25%。

在执行中，需要注意的是，对非居民企业不适用小型微利企业减按20%税率征收企业所得税的优惠政策。这是因为小型微利企业的全部生产经营活动产生的所得均负有我国企业所得税纳税义务，而在中国境内设有机构、场所的非居民企业，仅就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得承担有限纳税义务，因此不适用该项税收优惠。

### （三）应纳税额

应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率 - 减免税额 - 抵免税额

非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得，已在境外缴纳的所得税额，可以从其当期应纳税额中抵免。抵免限额为该项所得依照企业所得税法及相关规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个纳税年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

### （四）税收优惠

企业所得税法中并未对设立机构、场所的非居民企业的税收优惠做出专门的规定，一般情况下适用居民企业的有关规定，但应当符合税收优惠的具体适用条件。

在税收协定中并没有明确规定常设机构营业利润的具体计算方法，只是规定了在计算时应遵守的若干原则（如利润归属原则），在这些原则下，按照国内税法的规定计算该常设机构的应纳税所得额和应纳税额。

## 六、税收协定中的利润归属原则

在税收协定中，非居民企业在中国境内构成常设机构的，中国对该常设机构取得的利润拥有征税权，但应仅以归属于该常设机构的利润为限。这里所称的“归属于该常设机构的利润”即有实际联系含义，并且增加了“具有直接拥有关系或实际经营管理等关系”的概念。

一般理解，税收协定中常设机构的利润归属原则涵盖企业所得税法

的实际联系原则。税收协定中还规定了对常设机构要作为一个独立的纳税实体对待，按公平交易原则计算归属于该常设机构的利润。在计算常设机构利润时，该常设机构发生的费用，不论发生于何处，都应允许扣除，在账目真实的情况下可按该账目计算归属于常设机构的利润。但当常设机构不能通过账目进行核算时，可以依据公式分配企业的总利润，从而确定归属常设机构的利润。

另外，除实际联系原则外，经合组织（OECD）还统一采用其授权方法（Authorized OECD Approach, AOA）来归属常设机构的利润。尽管我国并未完全采纳该方法，但由于该方法一定程度上弥补了实际联系原则中对除股权、债权、财产以外等与常设机构有关的营业利润归属问题，是对据实征收和核定征收方法的有益补充，所以我国仍持积极的态度并尝试运用。

运用 AOA 的前提是假设常设机构是法律上独立分设的企业，在同样或类似的条件下履行同样或类似的功能，并且完全独立地与其所属的企业进行交易，则应当获得的利润就是要归属于常设机构。

AOA 具体分为两步：第一步是进行功能风险分析。按照规定进行功能和事实分析需要正确地进行假设，假设常设机构和实体中的其他部门是关联企业的关系，各自履行功能，拥有并/或使用资产，承担风险，两个企业之间发生交易，也与关联企业和非关联企业发生交易。在分析过程中，应当考虑整个实体开展的活动和承担的职责，尤其要考虑交易中常设机构的关键人员的决策影响、作用和重点部门开展的活动及对应承担的职责。第二步是计算确认常设机构的利润。比照运用转让定价的规定，根据上一步分析的常设机构的功能、承担的风险和资产的使用、自由资金的使用等，确定假设条件下的常设机构和母公司及其他企业进行交易所产生的收益和损失。

表 2-1 我国对外签署协定常设机构判定标准一览表（常设机构第三款）

款项（三）	内 容	期限	与下列国家（地区）协定
一项	建筑工地、建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续 以上的为限	6 个月  183 天 9 个月 12 个月  18 个月 24 个月	日本、美国、比利时、德国、马来西亚、挪威、丹麦、新加坡、芬兰、加拿大、瑞典、新西兰、泰国、意大利、荷兰、波兰、澳大利亚、保加利亚、巴基斯坦、科威特、瑞士、西班牙、奥地利、巴西、卢森堡、韩国、越南、葡萄牙、菲律宾、巴布亚新几内亚、孟加拉国、巴巴多斯、印度尼西亚、突尼斯、格鲁吉亚、墨西哥、特立尼达和多巴哥、摩洛哥、沙特阿拉伯、中国香港、中国澳门 印度、斯里兰卡 阿曼、委内瑞拉、阿尔巴尼亚、赞比亚、叙利亚 捷克、塞浦路斯、罗马尼亚、匈牙利、毛里求斯、斯洛文尼亚、以色列、土耳其、亚美尼亚、牙买加、冰岛、乌兹别克斯坦、塞黑（南斯拉夫）、老挝、埃及、南非、摩尔多瓦、克罗地亚、马其顿、塞舌尔、古巴、哈萨克斯坦、伊朗、巴林、吉尔吉斯斯坦、阿塞拜疆、马耳他、塔吉克斯坦、土库曼斯坦 蒙古、乌克兰、俄罗斯、白俄罗斯、苏丹 阿联酋
一项	建筑工地、建筑、装配或安装工程，仅以连续 以上的为限	6 个月	法国、英国、爱尔兰、阿尔及利亚
一项	建筑工地、建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理或咨询活动仅以连续 以上的为限	12 个月	立陶宛、拉脱维亚、爱沙尼亚
二项	缔约国一方企业通过雇员或其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何 12 个月中连续或累计超过 的为限	6 个月  9 个月 12 个月	日本、美国、法国、比利时、德国、马来西亚、挪威、丹麦、加拿大、瑞典、新西兰、泰国、意大利、荷兰、波兰、保加利亚、澳大利亚、科威特、瑞士、西班牙、罗马尼亚、奥地利、巴西、卢森堡、韩国、越南、冰岛、葡萄牙、菲律宾、巴新、孟加拉国、巴巴多斯、印度尼西亚、特立尼达和多巴哥、摩洛哥、沙特阿拉伯 阿曼、阿尔巴尼亚、捷克 塞浦路斯、匈牙利、毛里求斯、斯洛文尼亚、以色列、土耳其、亚美尼亚、牙买加、苏丹、埃及、南非、克罗地亚、塞舌尔、古巴、哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦、阿塞拜疆

续表

款项（三）	内 容	期限	与下列国家（地区）协定
二项	缔约国一方企业通过雇员或者其他人员，在缔约国另一方提供第十二条（特许权使用费和技术服务费）所规定的技术服务以外的劳务，但仅以该项活动在该缔约国另一方连续或累计超过 为限	18 个月 24 个月 183 天	蒙古、乌克兰、俄罗斯、白俄罗斯 阿联酋 印度、芬兰、斯里兰卡、马耳他、新加坡、塔吉克斯坦、土库曼斯坦、赞比亚、中国香港、中国澳门
	无二项内容的协定		英国、巴基斯坦、立陶宛、拉脱维亚、爱沙尼亚、乌兹别克、塞黑（南斯拉夫）、老挝、爱尔兰、摩尔多瓦、突尼斯、格鲁吉亚、墨西哥、委内瑞拉、马其顿、伊朗、巴林、阿尔及利亚、叙利亚

注：表中无二项内容的税收协定是指到来源国提供独立的咨询类业务除具有固定营业场所外，来源国无征税权。但中国与英国、巴基斯坦税收协定除外，在中英和中巴税收协定中此类业务按第十三条技术费条款规定处理。

## 第三章

# 源泉扣缴非居民 企业所得税政策<sup>①</sup>

### 第一节 一般规定

#### 一、概述

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

对于非居民企业取得的这部分所得，属于来源于中国境内的消极所得，对其征收企业所得税是我国税收权益的重要体现，但是这些所得在所得来源地难以按照一般损益计算原则准确计算应纳税所得额，而且纳税人在中国境外，采取纳税人自行申报纳税的一般征税方式较为困难，税务机关难以实施有效管理。因此，企业所得税法规定对这部分所得实行源泉扣缴。

一笔交易总有付款的一方，这就是所谓的“源泉”，付款方在支付

---

<sup>①</sup> 本章由江西省国家税务局国际税务管理处万海芳，辽宁省抚顺市国家税务局大企业和国际税务管理处罗成伟，辽宁省国家税务局国际税收管理处黄星，江苏省苏州工业园区国家税务局第二税务分局沈骁冬编写。

时把收款方应缴的税款扣下来缴入国库，所以称为源泉扣缴。源泉扣缴非居民的企业所得税是一种国际上通行的征收方式，它是指以所得支付者为扣缴义务人，在支付或者到期应支付相关款项时，按照企业所得税法及其实施条例和税收协定规定的税率，扣缴非居民企业在我国应缴纳的税款。其优点是既能够有效保护税源，防止逃税、漏税现象的发生，又能够简化纳税手续，便于税收征管。

企业所得税法规定，未在中国境内设立机构、场所的非居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得以及其他所得应当缴纳的企业所得税，实行源泉扣缴，以依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人。企业所得税法对非居民企业取得的上述所得规定适用所得税税率为20%，在企业所得税法实施条例中减按10%的税率。

## 二、应纳税所得额的确定

### （一）一般规定

非居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额；转让财产所得（如股权和土地使用权转让），以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额；其他所得，参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。

上述所指的收入全额，是指非居民企业向支付人收取的全部价款和价外费用。其中：价款是指合同约定的价格金额。价外费用是指除了合同约定的价款外，为了实现合同约定的目的而发生的其他费用。即凡与合同事项相关的收入，均应并入所得进行纳税。

### （二）关于“包税”条款

在实务操作中经常会遇到以下两种情况：

1. 非居民企业不希望境内单位或者个人为其扣缴税款，或境内单

位或者个人出于规避扣缴义务的目的，双方在合同协议中规定，非居民企业从中国境内取得的所得如果需要缴纳中国的税收，由境外企业负责，境内单位或者个人无须代扣代缴企业所得税税款。

2. 在某些情况下，境内单位或者个人确定合同价款时采取“包税”的方式，即非居民企业不承担可能产生在中国的应纳税款，合同协议所涉及的税款全部由境内单位或者个人负担。

对于上述第一种情形，在非居民企业与境内单位或者个人所签订的合同或协议中，涉及有关税收问题时，不论条款如何表述，均不能改变税法所规定的非居民企业在我国的纳税义务以及境内单位或者个人代扣代缴税款的义务。对于上述第二种情形，凡合同中约定由扣缴义务人负担应纳税款的，应将非居民企业取得的不含税所得换算为含税所得后计算征税。其换算公式为：

$$\text{含税所得} = \text{不含税所得} \div (1 - \text{适用税率})$$

### 三、应纳税额的计算

$$\text{扣缴企业所得税应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{实际征收率}$$

这里的实际征收率，是指企业所得税法及其实施条例等相关法律法规规定的税率，或者税收协定规定的比国内税法更低税率。

关于外币换算。扣缴义务人对外支付或者到期应支付的款项为人民币以外货币的，在申报扣缴企业所得税时，应当按照扣缴当日国家公布的人民币汇率中间价，折合成人民币计算并缴纳税款。

在实务操作中，境内企业与境外（含港澳台，下同）非居民企业签订的合同协议中，往往境内企业向境外支付的是人民币以外的货币如美元、欧元、日元、港币等，而税款是应该折合成人民币计算并缴纳的。这样，在以收入为基础计算应纳税所得额时，就涉及一个外币换算的问题。如我国 A 公司向美国 B 公司支付特许权使用费 200 万美元，合同约定支付日为 2011 年 6 月 15 日，当天国家公布的人民币对美元汇率中间价为：1 美元 = 6.4809 元人民币，那么，A 公司当天支付时应扣缴企业所得税为：200 × 6.4809 × 10% = 129.618 万元人民币。

## 四、税收优惠

### （一）国内税法规定的优惠

企业所得税法第四条规定源泉扣缴税率为 20%，企业所得税法实施条例将此税率降低为 10%。

下列所得可以免征企业所得税，包括：国债利息收入，外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得；国际金融组织向中国政府和居民企业提供优惠贷款取得的利息所得；经国务院批准的其他所得。

按照企业所得税法及其实施条例和相关税收法规规定，给予非居民企业减免税优惠的，应按相关税收减免管理办法规定办理。对未经审批或备案之前，扣缴义务人发生支付款项的，应按规定代扣代缴企业所得税。

### （二）税收协定优惠

非居民企业所得税管理大部分情况下涉及税收协定的适用，主要是非居民企业享受税收协定给予的税收优惠待遇，包括中国作为来源国无征税权或减低税率征税或限制税率征税的优惠。根据税收征管法和企业所得税法，如果税收协定比国内税法规定了更为优惠的税收待遇，纳税人可按要求申请享受税收协定待遇。即在非居民企业所得税纳税义务确定方面，税收协定优先的原则应该得到体现，但是在执行程序和要求等方面除税收协定另有规定外，必须遵从国内法的规定。因此，非居民企业可以适用的税收协定与国内税收法律法规有不同规定的，可申请执行税收协定规定；非居民企业未提出执行税收协定待遇申请的，应按国内税收法律法规的有关规定执行。

非居民企业可以享受到上述有关优惠但未享受，并已按国内税收法律法规的有关规定缴税后，可自多缴税款之日起三年内向税务机关提出享受减免税或税收协定待遇申请，经税务机关审核确认可以享受减免税或税收协定待遇的，对多缴纳的税款可以予以退还。

## 五、关于源泉扣缴税款时限的规定

扣缴义务人在每次向非居民企业支付或者到期应支付应扣缴税款的所得时，应从支付或者到期应支付的款项中扣缴企业所得税。到期应支付的款项，是指支付人按照权责发生制原则应当计入相关成本、费用的应付款项。

对于扣缴时限，主要有以下几类情况值得注意：

1. 提前支付的，即实际支付日期早于合同或协议约定日期的，应在实际支付时扣缴税款。

2. 到期应支付而未支付，但支付人按照权责发生制原则已将应付款项计入相关成本、费用，并在企业所得税年度纳税申报中作税前扣除的，应在企业所得税年度纳税申报时按照企业所得税法的有关规定代扣代缴企业所得税。

这类情况比较常见，例如，由于资金运作的需要，境内外商投资企业向境外关联公司或境外金融机构贷款支付的利息；或者由于经营需要，租用境外公司在中国境内的房产或设备支付的租金；或者使用境外公司的技术或商标需要支付的特许权使用费等。根据相关合同协议，这些费用可能是定期支付，比如按年、按季或按月支付，这期间可能跨越了会计年度和纳税年度，或由于国内公司资金紧张，暂时无力支付。但根据会计的权责发生制原则，国内企业已在每个会计期间计提了这些费用，并将其计入相关成本费用在企业所得税前扣除。如果不对此类情况作出限制规定，将影响国家的税收利益。

**【例】**A企业为中外合资企业，2010年7月向境外B企业借入资金200万元，年利率为6%，由于资金困难，A企业延期支付利息。当年列支财务费用6万元。2011年5月10日，A企业在完成年度所得税申报时，扣缴境外B企业应纳的企业所得税0.6万元。

如果企业上述到期未支付的所得款项，不是一次性计入当期成本、费用，而是计入相应资产原价或企业筹办费，在该类资产投入使用或开始生产经营后分期摊入成本、费用，分年度在企业所得税前扣除的，应在企业计入相关资产的年度纳税申报时就上述所得全额代扣代缴企业所

得税。

【例】A企业为中外合资企业，2010年6月向境外B企业购买生产设备，总价款200万元，同时支付技术使用费100万元。由于资金困难，A企业延期支付相关款项。同年11月，设备投入使用，当年计提折旧2.5万元 $[(200+100) \div 120]$ （生产设备最低折旧年限为10年）。2011年5月10日，A企业在完成2010年度企业所得税申报时，全额扣缴支付B企业特许权使用费应扣缴的税款10万元。

3. 股权转让扣缴税款时限的确定。非居民企业转让中国境内居民企业股权的，应于股权转让合同或协议生效且完成股权变更手续时，确认非居民企业收入实现，并由支付企业代扣代缴企业所得税。

非居民企业直接转让中国境内居民企业股权，如果股权转让合同或协议约定采取分期付款方式的，也应于合同或协议生效且完成股权变更手续时，确认非居民企业收入实现，并由支付企业代扣代缴企业所得税。

上述股权转让交易双方均为非居民企业且在境外交易的，扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，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。

## 六、关于纳税地点

非居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资所得和利息、租金、特许权使用费、转让财产所得以及其他所得（担保费所得）的，以扣缴义务人所在地为纳税地点。

扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地申报缴纳税款。

非居民企业按规定申报缴纳企业所得税，但在中国境内存在多处所得发生地，并选定其中之一申报缴纳企业所得税的，应向申报纳税所在地主管税务机关如实报告有关情况。

## 第二节 股息、红利等权益性投资收益

### 一、股息、红利等权益性投资收益的含义

(一) 股息、红利等权益性投资收益是企业因为权益性投资而从投资方取得的收入

非居民企业取得权益性投资收益一般是通过设立外商独资企业、中外合资企业、中外合作企业等直接投资方式从事生产经营活动而分得的股息、红利等收益。此外,根据相关外国投资法规引进的QFII(Qualified Foreign Institutional Investors,即“合格境外机构投资者”)和中长期战略投资者等非居民企业,也可在中国股票市场购买股票或参与股权投资取得股息等投资收益,但规模相对有限。由于税法规定对股息所得是按分配所得的企业所在地来确定来源地,因此只要被投资企业是属于中国的居民企业,其分配给非居民企业的股息、红利等权益性投资收益,都应该在中国缴纳企业所得税。股息、红利等权益性投资收益,一般都是通过利润分配取得,但又不局限于利润分配这种方式。在利润分配这种方式下,可分为现金股利和股票股利。现金股利又称派现,是指企业以现金形式分配给股东的股利;股票股利又称送红股,是指企业以增发股份的方式代替现金方式向股东派息,通常是按照股东所持股份比例分配新股数量,以防止企业的资金流失,保证股东所获得的利润继续作为企业的投资部分,用于扩大再生产等。

#### (二) 税收协定对“股息”的界定

在税收协定中,“股息”条款从股息定义、股息支付方式、股息的限制税率、防止滥用税收协定等方面作出规定。股息为公司所分配的利润。税收协定中详细地解释股息支付的方式,不仅包括每年股东会议所决定的利润分配,也包括其他货币或具有货币价值的收益分配,如红股、红利、清算收入以及变相利润分配。

由于股息和利息在所得税待处理遇上不同,股息不能在所得税前扣

除，利息可以税前扣除，因此，有些纳税人通过筹划，向投资人借入大量资金，通过列支利息减少应纳税所得额，通过支付利息变相分配利润。对此，在执行税收协定时要遵循实质重于形式的原则，如果贷款人确实承担债务人公司风险，那么可按防止资本弱化的规定将此部分利息调整为股息。

## 二、纳税义务

### （一）纳税人范围

取得股息、红利等权益性投资收益的非居民企业所得税的纳税人，不仅包括外商独资企业、中外合资企业、中外合作企业的外方投资方，还包括以下公司或机构：

#### 1. QFII 中的非居民企业

QFII 中的非居民企业因权益性投资从中国被投资方取得的股息、红利等权益性投资收益应按税法规定缴纳非居民企业所得税。负有依法扣缴义务的为中国境内上市公司，并应在派发股票股息公告中告知非居民企业纳税义务。

#### 2. 取得境内外公开发行、上市股票股息的非居民企业

在中国境内外公开发行、上市股票（A 股、B 股、H 股和其他海外股）的中国居民企业向非居民企业派发 2008 年及以后年度的股息，非居民企业应按税法规定缴纳非居民企业所得税。此时，负有依法扣缴义务的为中国境内上市公司，并应在派发股票股息公告中告知非居民企业纳税义务。

**【例】**2011 年 5 月 20 日，B 股上市 A 公司董事会决议用 2010 年未分配利润派发股息，其中对某境外股东 C 公司应派发股息 2000 万元，7 月 30 日股东大会通过分配方案，8 月 30 日派息。则 A 公司在 8 月 30 日即负有代扣代缴 C 公司企业所得税 200 万元的义务。

#### 3. 境外注册中资控股企业的外方股东

境外注册中资控股企业是指由中国内地企业或者企业集团作为主要控股投资者，在中国内地以外国家或地区（含香港、澳门、台湾）注

册成立的企业。若实际管理机构在中国境内而被认定为中国居民企业，则其外国企业股东就成为非居民企业。

对于境外注册中资控股企业从中国境内其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益，其中符合企业所得税法第二十六条以及实施条例第八十三条规定的部分，免征企业所得税。该居民企业向非居民企业支付股息时应依法履行相关扣缴义务。

## （二）应纳税额的确定

非居民企业应当按照从被投资企业分配的股息、红利和其他利润分配收益全额确认股息、红利收益金额；企业如用其他方式变相进行利润分配的，非居民企业应将权益性投资的全部收益款项作为股息、红利收益，不得扣除其他税费支出。

应纳税额 = 收入全额 × 实际征收率

### 1. 国内税法规定

国内税法对非居民企业从我国境内取得的股息、红利等权益性投资所得适用税率为20%，减按10%的税率征收企业所得税。

### 2. 税收协定规定

如我国税率高于税收协定规定的限制税率，非居民企业可按规定申请享受税收协定税率。如非居民企业为中国香港、毛里求斯、新加坡的居民，则其取得来源于中国境内股息、红利等权益性投资所得，符合一定条件时可适用5%的实际征收率。

## （三）纳税义务时点确认

非居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益，应在被投资企业作出利润分配决定时确认收入实现，不论企业是否实际收到股息、红利等收益款项。此时，对外支付方为法定扣缴义务人。扣缴义务人每次代扣代缴税款时，应当向其主管税务机关报送《中华人民共和国扣缴企业所得税报告表》及相关资料，并自代扣之日起7日内缴入国库。扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，非居民企业应于扣缴义务人支付或者到期应支付之日起7日内，到所得发生地主管税务机关申报缴纳企业所得税。

在纳税义务发生时已提交享受协定待遇申请的，按《非居民享受税收协定待遇管理办法》的规定，经审批合格的按协定税率扣缴税款。对审理过程中因受益所有人身份认定或其他特殊原因而不能在规定期限内做出审批决定的，可暂不按享受协定待遇处理，但经审批后可以享受待遇的，税务机关应将相应税款退还申请人。

#### 1. 股息实际支付时间先于利润分配日期的情况

如果股息、红利实际支付时间先于利润分配日期的，支付人应在实际支付时代扣代缴企业所得税。

2. 如支付款项涉及股息、红利等权益性投资收益，应以被投资企业董事会或股东大会作出利润分配决定的日期，确定非居民企业收入的实现及由支付人代扣代缴企业所得税。

**【例】**A企业为中外合资企业。其中，境外B企业占60%的股份，境内C企业占40%的股份。A企业2010年度实现税后利润10000万元（无以前年度亏损）。A企业董事会2011年3月决定按股权比例向股东分配2010年度利润5000万元。则A公司应在2011年3月代扣代缴B企业应纳的企业所得税300万元（ $5000 \times 60\% \times 10\%$ ）。若A企业因2010年度经营情况较好，资金充足，已于2011年2月预先向B企业支付税后利润1000万元，则A公司应在2011年2月代扣代缴B企业应纳的企业所得税100万元，在2011年3月代扣代缴B企业剩余应纳的企业所得税200万元。

### 三、特殊规定

#### （一）未分配利润转增资本

外商投资企业用2008年及以后实现的企业未分配利润转增资本（含上市公司送股情况），其中属于外国投资者部分，应视同股息分配，征收企业所得税。

**【例】**A企业为中外合资企业。其中，境外B企业占60%的股份，境内C企业占40%的股份。A企业2010年度实现税后利润10000万元（无以前年度亏损）。A企业董事会于2011年3月决定将5000万元未分

配利润按股权比例转增注册资本，并于5月完成注册资本登记变更手续。则A公司应在3月代扣代缴B企业应纳的企业所得税300万元（ $5000 \times 60\% \times 10\%$ ）。

## （二）利润汇往第三方投资

非居民企业取得股息后，未直接收计款项，而是购买国内公司的股权，被投资企业也应当在董事会或股东大会作出股息分配决定日代扣代缴企业所得税或由非居民企业向被投资企业所在地税务机关申报缴税。

**【例】**某省A公司是由日本B公司投资成立的外资企业，2009年度A公司尚有未分配利润500万元，公司董事会未作出利润分配决定。2010年6月，A公司将未分配利润300万元汇入该省C公司，作为对C公司的投资。据此，A公司应在6月代扣代缴B公司应缴纳的企业所得税30万元。

## （三）清算分配所得

企业清算，是指企业因合并、兼并、破产等原因终止生产经营活动，并对企业资产、债权、债务所做的清查、收回和清偿工作。

非居民企业所投资的境内企业清算时，非居民企业从被清算企业分得的剩余资产，其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分，应当确认为因权益性投资从被投资单位税后利润中分配取得的股息收入；剩余资产扣除股息所得后的余额，超过或低于企业投资成本的部分，应确认为企业的投资转让所得或损失。

清算企业的累计未分配利润和累计盈余公积是指清算前的留存收益与清算期间实现的税后留存收益（或损失）之和。

**【例】**某省A公司是由日本B公司投资成立的独资企业，A公司2010年9月开始清算，假设1~8月无所得及损失，9~10月清算完毕办理注销手续。清算前累计未分配利润100万元（其中，2008年度前形成30万元），累计盈余公积100万元（其中，2008年度前形成90万元）。清算期间，发生清算净损失费用50万元，无其他纳税调整事项。则A企业弥补50万元清算损失后，将累计未分配利润及累计盈余公积150万元分配给日本B公司时，应扣缴企业所得税3万元〔 $(200 - 50 -$

30 - 90) × 10% ], 其中 30 万元和 90 万元属于 B 公司 2008 年度以前的利润, 按原外资企业所得税法规定可免税。

#### (四) 中外合作企业用利润归还投资

1. 外国合作者根据有关法律规定和合同约定, 从其投资的中外合作经营企业 (以下简称合作企业) 中以固定资产折旧或无形资产摊销积累的资金先行回收的投资, 应相应冲减投资金额, 在发生股权转让行为计算股权转让收益时, 应以投资金额被冲减后的余额作为股权成本价; 回收的投资超过投资金额的部分, 应作为外国合作者取得的股权转让收益征收企业所得税。

2. 外国合作者根据有关法律规定和合同约定, 从合作企业中分得的利润, 应作为外国合作者取得的股息所得征收企业所得税。

### 四、税收协定中的股息处理

#### (一) 协定优惠税率

近年新签税收协定一般规定, 股息收款人是公司且符合股息受益所有人条件, 并直接拥有支付股息公司至少 25% (有的税收协定是 10%) 资本的三个条件下, 税收协定给予优惠税率, 如我国与新加坡的税收协定限制税率为 5%。

##### 1. 关于“受益所有人”身份的确定

非居民企业申请享受股息、利息和特许权使用费等条款规定的税收协定待遇时, 税务机关可先判断其“受益所有人”身份。

“受益所有人”是指对所得或所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人。“受益所有人”一般从事实质性的经营活动, 可以是个人、公司或其他任何团体。代理人、导管公司等不属于“受益所有人”。

导管公司是指通常以逃避或减少税收、转移或累积利润等为目的而设立的公司。这类公司仅在所在国登记注册, 以满足法律所要求的组织形式, 而不从事制造、经销、管理等实质性经营活动。

在判定“受益所有人”身份时, 不能仅从技术层面或国内法的角

度理解，还应该从税收协定的目的（即避免双重征税和防止偷漏税）出发，按照“实质重于形式”的原则，结合具体案例的实际情况进行分析和判定。一般来说，下列因素不利于对申请人“受益所有人”身份的认定：

（1）申请人有义务在规定时间内（比如在收到所得的12个月）内将所得的全部或绝大部分（比如60%以上）支付或派发给第三国（地区）居民。

（2）除持有所得据以产生的财产或权利外，申请人没有或几乎没有其他经营活动。

（3）在申请人是公司等实体的情况下，申请人的资产、规模和人员配置较小（或少），与所得数额难以匹配。

（4）对于所得或所得据以产生的财产或权利，申请人没有或几乎没有控制权或处置权，也不承担或很少承担风险。

（5）缔约对方国家（地区）对有关所得不征税或免税，或征税但实际税率极低。

（6）在利息据以产生和支付的贷款合同之外，存在债权人与第三人之间在数额、利率和签订时间等方面相近的其他贷款或存款合同。

（7）在特许权使用费据以产生和支付的版权、专利、技术等使用权转让合同之外，存在申请人与第三人之间在有关版权、专利、技术等的使用权或所有权方面的转让合同。

**【例6】**2010年12月8日，国家税务总局就毛里求斯某控股有限公司（以下简称毛里求斯公司）申请享受中毛税收协定待遇问题作出的批复（国税函〔2010〕615号），这是适用《国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》（国税函〔2009〕601号）进行的个案判定，否定了毛里求斯公司享受中毛税收协定待遇的申请。具体如下：

1. 毛里求斯公司在当地登记注册的资本金为2美元，其董事会成员分别来自中介公司和毛里求斯公司的母公司在英、美等国的雇员，且在毛里求斯没有其他管理人员与机构。由此可见：（1）毛里求斯公司不足以成为其在中国的真正投资者；（2）毛里求斯公司的资产和人员配置与所得数额难以匹配；（3）毛里求斯公司无法对其在中国的子公

司行使投资者应有的控制或管理职能；（4）毛里求斯公司无法对其从中国子公司取得的股息行使控制权或处置权。

2. 毛里求斯公司的年度董事会一般通过电话会议等方式召开，相关日常管理均外包给中介公司。由此可见：毛里求斯公司的投资决策地不在毛里求斯，也没有雇员从事专职管理，由此进一步证明其对从中国子公司取得的股息没有或几乎没有控制权或处置权。

3. 毛里求斯公司仅在毛里求斯境外存在投资和资金借贷业务，除持有所得据以产生的财产或权利外，在毛里求斯没有任何经营活动。

4. 毛里求斯公司的资金来源为其母公司（在开曼注册）提供的贷款，贷款协议对借款的具体数额、利率和还款时间等均无明确规定，且协议双方的签字代表为同一人。据此可以认定：（1）毛里求斯公司有义务在短时间内将所得的全部或绝大部分支付或派发给第三国（地区）居民即其母公司，因为从贷款协议的内容可以判断，债权人可以在任何时间以任何利率要求债务人偿还借款；（2）毛里求斯公司对其从中国子公司取得的股息所得没有或几乎没有控制权或处置权；（3）毛里求斯公司对以其名义投资的中国子公司的收益不承担风险。

#### 2. 直接拥有支付股息公司至少 25% 资本

税收协定一般规定，非居民直接拥有中国居民公司资本比例在取得股息前连续 12 个月以内任何时候均至少达到 25% 的，才可以享受税收协定待遇。如中国与新加坡签订的税收协定明确提出，新加坡居民直接拥有中国居民公司资本比例在取得股息前连续 12 个月以内任何时候均达到至少 25% 的，可以享受该协定待遇。这里“取得股息”的日期是指按照国内法规定该项股息在中国发生纳税义务或扣缴义务的日期。

3. 只有受益所有人为公司，且符合上述两个条件的，才能适用限制税率；受益所有人为个人或其他主体的，仍适用 10% 的税率。

### （二）对缔约国一方居民从另一方取得的股息进行再分配部分的征税权划分

若新加坡居民投资于中国居民公司或在中国设立常设机构或固定基地，如其对从中国居民公司取得的股息或从在中国机构、场所取得的所得向其中国境外的股东进行再分配时，其境外股东取得的这部分所得，

无须在中国缴税。但是，如果该项再分配又支付回中国的居民股东或中国境内机构、场所时，中国仍有征税权。

### （三）防止税收协定滥用

以获取优惠的税收地位为主要目的的交易或安排，不应适用税收协定股息条款优惠规定。纳税人因该交易或安排而不当享受税收协定待遇的，主管税务机关有权进行调整。执行该款时应考虑我国国内税法关于特别纳税调整的有关规定。

表 3-1 对股息征税情况一览表

征税权（支付股息的公司所在国是否有权征税）	条件	税率（%）	与下列国家（地区）协定
有	股息受益所有人必须为缔约国对方居民	5  7 7.5 8	科威特、蒙古、毛里求斯、斯洛文尼亚、牙买加、塞尔维亚、苏丹、老挝、南非、克罗地亚、马其顿、塞舌尔、阿曼、巴林、沙特阿拉伯、墨西哥、文莱、赞比亚 阿联酋 尼日利亚 埃及、突尼斯
有	股息受益所有人必须为缔约国对方居民	10   15 20	日本、美国、法国、英国、比利时、德国、马来西亚*、丹麦、芬兰、瑞典、意大利、荷兰、捷克、波兰、保加利亚、巴基斯坦、瑞士、塞浦路斯*、西班牙、罗马尼亚、奥地利、匈牙利、马耳他、卢森堡、韩国、俄罗斯、印度、白俄罗斯、以色列、越南、土耳其、乌克兰、亚美尼亚、冰岛、立陶宛、拉脱维亚、乌兹别克斯坦、爱沙尼亚、葡萄牙、爱尔兰、摩尔多瓦、孟加拉国、希腊、哈萨克斯坦、印度尼西亚、古巴、伊朗、吉尔吉斯斯坦、委内瑞拉、斯里兰卡、阿尔巴尼亚、阿塞拜疆、摩洛哥、格鲁吉亚、特立尼达和多巴哥、新加坡、巴巴多斯、阿尔及利亚、塔吉克斯坦、土库曼斯坦、叙利亚、中国香港、中国澳门 挪威、新西兰、澳大利亚、加拿大、巴西、菲律宾、巴布亚新几内亚 泰国

续表

征税权（支付股息的公司所在国是否有权征税）	条件	税率（%）	与下列国家（地区）协定
有	股息受益所有人必须为缔约国对方居民公司并且直接拥有支付股息公司至少 50% 股份或在该公司投资达到 200 万欧元	0	格鲁吉亚
有	股息受益所有人必须为缔约国对方居民公司并且直接拥有支付股息公司至少 25% 股份	5 7 15	芬兰、捷克、卢森堡、韩国、乌克兰、亚美尼亚、冰岛、立陶宛、拉脱维亚、爱沙尼亚、爱尔兰、摩尔多瓦、古巴、特立尼达和多巴哥、新加坡、希腊、巴巴多斯、马耳他、阿尔及利亚、塔吉克斯坦、土库曼斯坦、叙利亚、中国香港、中国澳门 奥地利 泰国
有	股息受益所有人必须为缔约国对方居民公司并且直接拥有支付股息公司至少 10% 股份	5 10	委内瑞拉、格鲁吉亚（或在该公司投资超过 10 万欧元） 加拿大、菲律宾
无	股息受益所有人为缔约国对方政府、政府机构或政府全资拥有资本的实体；或政府直接拥有支付股息公司至少 25% 股份		阿联酋

注：\* 号为我国居民从该国取得的股息免于征税。

## 第三节 利息所得

### 一、利息所得含义

1. 利息所得是指非居民企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，是按照固定期限、固定利率实现的投资回报。此外，实践中还可能存在其他形式的、实际效果等同于资金借贷的行为，由此产生的报酬也是利息。

利息包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等。存款利息是企业将自有资金存入银行，从而由银行向其定期支付的利息收入。贷款利息是企业将自有资金借贷给他人使用，由他人按约定利率和期限支付的利息收入。存款利息和贷款利息的区别在于借款人即资金使用人不同，前者是银行等办理吸收存款业务的金融机构，后者是有资金需求的其他企业或者个人。债券利息是指企业购买政府债券、金融机构或其他企业的债券，由这些债券发行主体按规定或约定期限支付的利息收入。欠款利息是其他企业或个人不能按期履行对该企业支付款项的义务，而使得本来应该属于该企业的资金在一段时间内仍属于有支付款项义务的企业或个人所有。

#### 2. 税收协定中的利息所得

税收协定中利息一般是指从各种债权取得的所得。“各种债权”应包括现金、货币形态的有价证券，以及政府公债、债券或者信用债券。

利息与相关的其他所得界定：

(1) 附属债券取得的所得，如发行债券的溢价和奖金构成利息，但债券持有者出售债券发生的盈亏不属于利息范围。

(2) 与贷款业务相关的并附属于债权的所得可认定为利息，对独立发生于债权方以外的，原则上不应认定为利息。

### 二、纳税义务

#### (一) 应纳税额的确定

应纳税额 = 收入全额 × 实际征收率

利息所得，以收入全额为应纳税所得额。一般而言，企业利息收入金额，应当按照有关借款合同或协议约定的金额确定。

对于企业持有至到期的长期债券或发放长期贷款取得的利息收入，可按照实际利率法确认收入的实现。实际利率法，是指将金融资产或金融负债在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现金流量，折现为该金融资产或金融负债当前账面价值，从而得出该金融资产或金融负债的实际利率（折现率），并按实际利率计算各期利息收入或利息费用的方法。考虑到实际利率法的处理结果与现行税法规定的名义利率法（合同利率法）差异较小，且能够反映有关资产的真实报酬率。所以，税法也认同企业采用实际利率法来确认利息收入。

国内税法对非居民企业从我国境内取得的利息所得适用税率 20%，减按 10% 的税率征收企业所得税。对于我国税率高于税收协定规定税率时，非居民企业可按规定申请享受协定税率。如我国内地与香港税收安排规定了 7% 的限制税率。税收协定利息条款的规定应仅适用于缔约对方居民受益所有人。

## （二）纳税义务时点的确认

利息收入，按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

1. 提前支付的，即实际支付日期早于合同或协议约定日期的，应在实际支付时扣缴税款。

2. 到期应支付而未支付，但支付人按照权责发生制原则已将应付款项计入相关成本、费用的，并在企业所得税年度纳税申报中作税前扣除的，应在企业所得税年度纳税申报时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。

**【例】**A 企业为内资企业，2010 年 7 月向境外 B 企业借入资金 200 万元，年利率 6%，由于资金困难，延期支付款项。当年列支财务费用 6 万元。2011 年 5 月 10 日完成年度所得税申报，因此，A 企业应在 5 月 10 日扣缴 B 公司利息税款 0.6 万元。

3. 到期应支付而未支付，但支付人上述到期未支付的所得款项，不是一次性计入当期成本、费用，而是计入相应资产原价或企业筹办

费，在该类资产投入使用或开始生产经营后分期摊入成本、费用，分年度在企业所得税前扣除的，应在企业计入相关资产的年度纳税申报时就上述所得全额代扣代缴企业所得税。

**【例】**2011年，A公司向境外B公司借款用于购建固定资产，每年发生应支付而未支付利息100万元，借款期至2016年。固定资产于2013年3月投入使用。则在2014年A公司申报2013年度所得税时应扣缴B公司2011~2013年度利息所得税 $(100 + 100 + 100) \times 10\% = 30$ （万元）。以后每年在企业所得税年度纳税申报时代扣代缴企业所得税 $100 \times 10\% = 10$ （万元）。

### （三）所得来源地的确定

利息所得按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。

**【例】**A企业向境外C银行贷款，并通过境内B银行向境外C银行支付贷款利息，其中，B银行不承担贷款风险。本例中，A企业为负担、支付人，B银行仅是支付的一个渠道，不能视为支付人。因此，所得来源地为A企业的机构所在地。

如果B银行向境外C银行贷款用于经营，承担贷款风险，后贷款给A企业，虽然B银行支付的贷款利息可能全部来自A企业，但如果A企业无力支付利息，B银行也同样须支付利息，因此，所得来源地为B银行的机构所在地。

## 三、特殊规定

### （一）担保费

非居民企业取得来源于中国境内的担保费，应按照企业所得税法对利息所得规定的税率计算缴纳企业所得税。

上述来源于中国境内的担保费，是指中国境内企业、机构或个人在借贷、买卖、货物运输、加工承揽、租赁、工程承包等经济活动中，接受非居民企业提供的担保所支付或负担的担保费或相同性质的

费用。

## （二）贷款相关费用

贷款协议中的所谓“安排费”、“承担费”、“承诺费”和“代理费”、延期支付的罚款是伴随该项借款业务发生的，应视同利息收入合并征收所得税。

## （三）居民企业向 QFII 支付的利息

QFII 取得来源于中国境内的利息收入，应当按规定缴纳 10% 的企业所得税，由企业在支付或到期应支付时代扣代缴。需要享受税收协定（安排）待遇的，可向主管税务机关提出申请，主管税务机关审核无误后按照税收协定的规定执行；涉及退税的，应及时予以办理。

## （四）居民企业向国内银行境外分支机构支付利息

我国境内机构向我国银行在境外设立的非法人分支机构支付的贷款利息，不论是由中国居民还是外国居民设在中国的常设机构支付，均应按规规定代扣代缴企业所得税。同时，上述分支机构同样是中国的居民，不适用我国与该分支机构所在国签订的税收协定，应适用我国国内法的相关规定。

**【例】**建设银行境内 A 分行向建设银行新加坡分行支付外币借款利息时，A 分行应按 10% 代扣代缴企业所得税。

**【例】**国内中国银行 A 分行从事海外代付业务，即境内企业委托 A 分行联系境外中国银行东京分行，将应付的款项支付给境外企业，境内 A 银行向境外银行支付本金 400 万美元和利息 1.5 万美元，假设扣缴税款当日的汇率是 1 美元 = 6.36 元人民币，境内 A 银行应根据规定代扣代缴境外银行应缴纳的利息所得税 9540 元人民币（ $15000 \times 6.36 \times 10\%$ ）。

## （五）金融机构向境外支付贷款利息

从 2008 年起，我国金融机构向境外外国银行支付贷款利息、我国境内外资金融机构向境外支付贷款利息应按规定代扣代缴企业所

得税。

**【例】**境内建设银行 A 分行向新加坡当地外国银行支付外币借款利息时，A 分行应代扣代缴外国银行应缴纳的企业所得税。

#### （六）外国银行在中国境内的分行向境外总行及其他金融机构筹措借款支付的利息

境内的外国银行分行向境外总行及其他金融机构筹措借款所支付的利息，根据国际税收协定和税法的有关规定，属于外国银行及其他金融机构取得的来源于我国的利息所得，应依法缴纳所得税，税款由该外国银行分行在每次支付利息时代扣代缴。

#### （七）中国境内企业与非居民企业进行融资业务掉期交易

境内企业从境外融资后，为了规避市场利率或汇率变动带来的风险，往往与境外从事金融风险业务的另一企业（主要是境外金融机构，以下简称境外交易人）进行掉期交易。掉期交易是：交易双方针对交易一方的融资业务按照协议定期交换支付义务。掉期交易的形式主要包括固定利率与浮动利率相交换的利率掉期、固定汇率与浮动汇率相交换的货币掉期以及包含上述两种交换的混合掉期交易。

境内企业就其融资业务，无论是否进行掉期交易，均应以其融资合同所规定的条件应向境外债权人支付的属于利息性质的各类款项，作为该项融资业务的境外债权人取得的来源于中国境内的利息所得，计算扣缴企业所得税。

## 四、税收协定中利息的处理

### 1. 受益所有人

税收协定中规定非居民企业若符合受益所有人条件，可享受优惠协定税率。但有的协定中对受益所有人有附加条件，如新加坡规定受益所有人只有为银行或金融机构情况下，方可享受 7% 优惠协定税率。

关于受益所有人的理解与判断，按照《国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》（国税函〔2009〕601号）

和《国家税务总局关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 30 号）的规定执行。在判断利息受益所有人时，要特别注意在利息据以产生和支付的贷款合同之外，是否存在债权人与第三人之间在数额、利率和签订时间等方面相近的其他贷款或存款合同。

## 2. 常设机构利息所得

若利息受益所有人是缔约国一方居民，在缔约国另一方拥有常设机构，或者通过固定基地从事独立个人劳务，且支付利息的债权构成常设机构或固定基地资产的一部分，或与该机构或固定基地有其他方面的实际联系，则来源国可将利息并入常设机构的利润予以征税。应予以注意的是，只有当取得利息的相关营业活动通过常设机构进行，且债权与常设机构有上述实际联系的情况下，才可适用本条款。仅以滥用协定为目的，将贷款转移到为利息提供优惠税收待遇的常设机构的，不应适用此规定。

由于位于我国境内的外国企业的固定基地或常设机构负担并支付给与我国签有税收协定的缔约对方居民的利息，适用我国与该缔约国税收协定利息条款的规定。例如，新加坡某公司设在中国的常设机构因需要而签订贷款合同，且支付的利息由该常设机构承担，支付给新加坡居民的利息，在利息与该常设机构有实际联系的情况下，应认为该利息发生于中国，由中国根据中新协定行使优先征税权，征收利息所得税。若新加坡居民为该项利息的受益所有人，则可享受本协定待遇。

3. 当支付人与受益所有人之间或者他们与其他人之间由于某种特殊关系而造成超额支付利息时，支付额中超过按市场公允价格计算所应支付的数额的部分不得享受协定的优惠。

特殊关系一般指取得利息的个人或法人，直接或间接控制或受控于支付人，或附属于一个与支付人有共同利益关系的集团，也包括血缘和婚姻关系。总之，包括不同于因法律关系而支付利息的任何共同利益关系。

4. 以获取优惠的税收地位为主要目的的交易或安排，不应适用税收协定利息条款的优惠规定。纳税人因该交易或安排不当而享受税收协定待遇的，主管税务机关有权进行调整。

## 五、税收优惠

非居民企业取得下列所得，可以免征企业所得税：

### 1. 外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得

这部分所得的取得主体是外国政府，而且是贷款给中国政府的，往往带有一定的援助意义，其利率也相对较低，给予其贷款利息所得免税，有利于中国政府获得更多外国政府贷款，以更好地满足我国经济社会建设的资金需求。

### 2. 国际金融组织向中国政府 and 居民企业提供优惠贷款取得的利息所得

国际金融组织向中国政府 and 居民企业提供优惠贷款（通常以贷款利率不高于同期商业贷款利率为标准），有利于缓解我国国内经济建设发展的资金紧缺，应该给予税收优惠上的鼓励措施。这里的国际金融组织包括国际货币基金组织、世界银行、亚洲开发银行，等等。

3. 在税收协定中，为鼓励缔约国双方资金流动，规定了缔约国一方中央银行、政府拥有的金融机构或其他组织从另一方取得的利息在另一方免予征税，有些协定在利息条款、协约定议书或换函中还专门列名了予以免税的银行或金融机构。为保证协定关于对利息所得征免税规定的正确执行，国家税务总局对有关问题进行了明确：

(1) 凡协定利息条款中规定缔约国对方中央银行、政府拥有的金融机构或其他组织从我国取得的利息应在我国免予征税的，上述有关银行（机构）可在每项贷款合同签署后，附报缔约国对方税务当局出具的其属于政府拥有银行或金融机构的证明及有关贷款合同副本，向利息发生地主管税务机关申请享受有关协定待遇。

(2) 凡规定有关条文、议定书、会谈纪要或换函等已列名缔约国对方在我国免征利息所得税具体银行、金融机构的，纳税人仅附报有关合同副本即可按本通知第一条的规定办理免征利息所得税手续，税收协定列名的免税外国金融机构设在第三国的非法人分支机构与其总机构属于同一法人，除税收协定中明确规定只有列名金融机构的总机构可以享受免税待遇情况外，该分支机构取得的利息可以享受中国与其总机构所

在国签订的税收协定中规定的免税待遇。

#### 4. 经国务院批准的其他所得

这是一个兜底性条款。国务院可以根据实际情况的需要，综合考量各种因素，对非居民企业的利息所得直接规定免税待遇，而不必通过修改本条例来实现。目前，并无此方面规定。

表 3-2 税收协定利息条款有关规定一览表

项 目	与下列国家（地区）协定
对利息征税税率低于或高于10%	中国香港：7%、中国澳门：7% 新加坡：7%（限于银行或金融机构）、科威特：5% 奥地利：7%（限于银行或金融机构）、以色列：7%（限于银行或金融机构） 捷克：7.5%、牙买加：7.5%、阿联酋：7%、古巴：7.5% 委内瑞拉：5%（限于银行或金融机构）、巴西：15%、阿尔及利亚：7% 塔吉克斯坦：8%
对国家（中央）银行或政府拥有金融机构贷款利息免于征税	日本、美国、法国、英国、比利时、马来西亚、挪威、丹麦、芬兰、加拿大、新西兰、意大利、捷克、波兰、保加利亚、巴基斯坦、科威特、瑞士、罗马尼亚、巴西、蒙古、匈牙利、马耳他、卢森堡、韩国、俄罗斯、印度、毛里求斯、白俄罗斯、越南、乌克兰、亚美尼亚、牙买加、立陶宛、拉脱维亚、乌兹别克斯坦、塞尔维亚和黑山、爱沙尼亚、苏丹、埃及、爱尔兰、南非、菲律宾、摩尔多瓦、克罗地亚、阿联酋、巴布亚新几内亚、孟加拉国、马其顿、塞舌尔、古巴、哈萨克斯坦、印度尼西亚、突尼斯、吉尔吉斯斯坦、巴林、斯里兰卡、阿尔巴尼亚、格鲁吉亚、墨西哥、阿塞拜疆、特立尼达和多巴哥、摩洛哥、巴巴多斯、沙特阿拉伯、阿尔及利亚、塔吉克斯坦、土库曼斯坦、赞比亚、叙利亚、中国香港、中国澳门
与下列国家的协定或议定书中列名的免税银行或金融机构	日本：日本银行、日本输出入银行、海外经济协力基金、国际协力事业团 法国：法兰西银行、法国对外贸易银行、法国对外贸易保险公司 德国：德意志联邦银行、重建供求银行、德国在发展中国家投资金融公司、赫尔梅斯担保公司 马来西亚：马来西亚挪格拉银行 新加坡：新加坡金融管理局、新加坡政府投资公司 芬兰：芬兰工业合作基金、芬维拉公司、芬兰出口信用公共有限公司 加拿大：加拿大银行、加拿大出口开发公司 瑞典：瑞典银行、瑞典出口信贷担保局、国家债务局、瑞典与发展中国家工业合作基金会 捷克：捷克出口银行、出口担保和保险公司 泰国：泰国银行、泰国进出口银行、政府储蓄银行、政府住房银行 荷兰：荷兰银行（中央银行）、荷兰发展中国家金融公司、荷兰发展中国家投资银行 巴基斯坦：国家银行 奥地利：奥地利国家银行、奥地利控制银行公司 韩国：韩国银行、韩国产业银行、韩国输出入银行

续表

项 目	与下列国家（地区）协定
与下列国家的协定或议定书中列名的免税银行或金融机构	越南：越南国有银行 土耳其：土耳其中央银行、土耳其进出口银行、土耳其发展银行 冰岛：冰岛中央银行、工业贷款基金、工业开发基金 老挝：老挝银行、老挝对外贸易银行 葡萄牙：储蓄总行、国家海外银行、葡萄牙投资贸易和旅游协会 巴巴多斯：巴巴多斯中央银行 阿曼：阿曼中央银行、国家总储备基金、阿曼发展银行 委内瑞拉：委内瑞拉中央银行 墨西哥：墨西哥银行、国家外贸银行、国家财务银行、国家公共建设和服务银行 阿塞拜疆：阿塞拜疆共和国国家银行和阿塞拜疆共和国国家石油基金会 特立尼达和多巴哥：中央银行、农业发展银行、出口保险公司、国家住房管理局、国家保险管理委员会、住房抵押银行、存款保险公司、小企业发展公司、发展融资有限公司、抵押金融公司 摩洛哥：中央银行 巴巴多斯：中央银行 塔吉克斯坦：塔吉克斯坦国家银行、塔吉克斯坦共和国国家储蓄银行 土库曼斯坦：土库曼斯坦中央银行
与下列国家的协定对利息无免税规定	澳大利亚、塞浦路斯、西班牙、斯洛文尼亚
与下列国家协定中列名的在对方予以免税的我国金融机构	法国：中国人民银行、直接或间接贷款或担保的中国银行或中国国际信托投资公司 德国：中国人民银行、中国农业银行、中国建设银行、中国投资银行、中国工商银行、由中国银行和中国国际信托投资公司直接担保或提供的贷款 马来西亚：中国人民银行、中国银行总行、中国国际信托投资公司 新加坡：中国人民银行、国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行、全国社会保障基金理事会、中国出口信用保险公司 芬兰：国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行、全国社会保障基金理事会、中国出口信用保险公司、中国投资有限责任公司 加拿大：中国人民银行、直接或间接贷款或担保的中国银行或中国国际信托投资公司 瑞典：中国人民银行、直接或间接贷款或担保的中国银行或中国国际信托投资公司 捷克：国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行、中国出口信用保险公司 泰国：中国人民银行、在中央银行一般授权的范围内进行活动的中国银行 荷兰：中国人民银行、中国银行、中国国际信托投资公司 巴基斯坦：中国人民银行、中国银行 奥地利：中国人民银行、直接或间接贷款的中国银行或中国国际信托投资公司 韩国：中国人民银行、中国国家开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行 土耳其：中国人民银行、中国银行、中国国际信托投资公司实业银行 冰岛：中国人民银行、国家开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行 老挝：中国人民银行、国家开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行

续表

项 目	与下列国家（地区）协定
与下列国家协定中列名的在对方予以免税的我国金融机构	葡萄牙：中国人民银行、国家开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行
	巴巴多斯：中国人民银行、国家开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行
	阿曼：中国人民银行、国家开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行
	委内瑞拉：中国人民银行、中国开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行
	摩洛哥：中国人民银行、国家开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行
	特立尼达和多巴哥：中国人民银行、国家开发银行、中国进出口银行、中国农业发展银行
	阿塞拜疆：中国国家发展银行、中国进出口银行、社会保险基金理事会、中国银行、中国建设银行、中国工商银行、中国农业银行
	墨西哥：中国人民银行、国家开发银行、中国进出口银行、中国出口信用保险公司
	塔吉克斯坦：中国人民银行、国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行、中国出口信用保险公司
	土库曼斯坦：中国人民银行、国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行、全国社会保障基金理事会、中国出口信用保险公司

注：除表中栏目1所列国家外，中国与其他国家协定对利息征税税率均为10%。

## 第四节 租金所得

### 一、租金含义

租金收入，是指非居民企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入，是提供有形资产的使用权所取得的一种收入。

租金是以当事人双方存在租赁合同关系为前提的。根据《中华人民共和国合同法》第二百一十二条规定，租赁合同是出租人将租赁物交付承租人使用，承租人支付租金的合同。租金是为取得租赁物的使用权而支付的代价，是租赁合同的必要条款。租金收入即企业将自己的财产出租给其他企业或个人使用并从中收取的费用。固定资产和包装物是两类通常作为租赁物的企业资产类型。固定资产，包括企业的厂房、生产设备、物件、通讯线路设施、运输工具等，由于其物质形态较为稳定，可供长期使用，可作为租赁物提供给他人使用而发挥其经济价值。包装物是为产品提供包装的部分，也可作为租赁物。其他资产，包括除固定资

产、包装物以外企业可作为租赁物的其他资产，如生物资产、原材料等。

## 二、纳税义务

### （一）应纳税额的确定

租金所得，以收入全额为应纳税所得额。

应纳税额 = 收入全额 × 实际征收率

国内税法对非居民企业从我国境内取得的租金所得减按 10% 的税率征收企业所得税。

### （二）纳税义务时点的确认

租金收入应当按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

提前支付的，即实际支付日期早于合同或协议约定日期的，应在实际支付时扣缴税款。主要是为了确保税款及时入库。

到期应支付而未支付，但支付人按照权责发生制原则已将应付租金计入相关成本、费用的。并在企业所得税年度纳税申报中作税前扣除的，应在企业所得税年度纳税申报时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。

到期应支付而未支付，但支付人上述到期未支付的租金，不是一次性计入当期成本、费用，而是计入相应资产原价或企业筹办费，在该类资产投入使用或开始生产经营后分期摊入成本、费用，分年度在企业所得税前扣除的，应在企业计入相关资产的年度纳税申报时就上述所得全额代扣代缴企业所得税。

### （三）所得来源地的确定

租金所得按照负担或者支付所得的企业或者机构、场所所在地确定。

租金是企业出租使用权而获得的收益，应当将负担或支付上述受益的企业或其机构、场所认定为所得来源地。

### 三、特殊规定

#### (一) 融资租赁

在中国境内未设立机构、场所的非居民企业，以融资租赁方式将设备、物件等租给中国境内企业使用，租赁期满后设备、物件所有权归中国境内企业（包括租赁期满后作价转让给中国境内企业），非居民企业按照合同约定的期限收取租金，应以租赁费（包括租赁期满后作价转让给中国境内企业的价款）扣除设备、物件价款后的余额，作为贷款利息所得计算缴纳企业所得税，由中国境内企业在支付时代扣代缴。融资租赁的设备价款的确定，在合同中应有明确规定；如果没有规定的，应按公允价值确定。

#### (二) 不动产租金

1. 非居民企业出租位于中国境内的房屋、建筑物等不动产，对未在中国境内设立机构、场所进行日常管理的，以其取得的租金收入全额计算缴纳企业所得税，由中国境内的承租人在每次支付或到期应支付时代扣代缴。

2. 如果非居民企业委派人员在中国境内或者委托中国境内其他单位或个人对上述不动产进行日常管理的，应视为其在中国境内设立机构、场所，非居民企业应在税法规定的期限内自行申报缴纳企业所得税。

**【例】**美国 A 公司在上海拥有一处房产，租赁给上海 B 公司，每月通过银行收取租金 10 万元，则 B 公司应在每月支付租金时，扣缴申报所得税。

**【例】**如果 A 公司在上海拥有多处房产，分别租赁给多家公司使用，为便于管理，雇用一名当地人员进行日常管理，则 A 公司应作为在境内设立机构、场所非居民企业，自行申报纳税。

#### (三) 外国企业提供传输信息资料服务涉及租金

外国企业向中国境内用户提供的各种信息资料，该资料在我国境外收集、编辑、处理，信息的传输通过设在用户的终端显示设备进行，且

由用户自己进行具体操作。

如果外国企业向境内用户收取终端显示设备租金，境内企业应在支付给外国企业时代扣代缴租金所得企业所得税。

#### （四）卫星等通讯线路租赁

外国公司或其他组织将其所拥有的卫星、电缆、光导纤维等通讯线路或其他类似设施，提供给中国境内机构或个人使用所取得的收入，属于企业所得税法规定的来源于中国境内的租金收入，应依照税法规定计算征收企业所得税。

【例】美国 A 向国内 B 公司提供中国境内、外的网络线路及终端设备出租，每月收取租金 20 万元。B 公司通过租赁的终端设备及线路对外通信。B 公司应在每次支付时扣缴企业所得税 2 万元（ $20 \times 10\%$ ）。

## 第五节 特许权使用费所得

### 一、特许权使用费的含义

#### （一）国内税法对特许权使用费的定义及范围界定

1. 特许权使用费，是指因使用专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权而支付的费用。

特许权的范围非常广泛，既可能是单一性质的法定权利，如专利权、商标权、著作权（版权）等，也可能是多种因素的组合，如某种产品的生产方法、某种经营模式（如连锁店经营）等。

2. 企业所得税法主要列举了以下几种类型的特许权：

（1）专利权。又称发明创造专利权，是国家依照法定条件和程序，对发明、实用新型和外观设计等智力成果授予的排他性享有和使用的权利。专利权是专利权人的一种财产权，是其通过发明创造或他人转让而获得的，是对其智力劳动的报酬，专利权人可以排他性地使用其专利，或者授予他人使用该专利的权利，从而获得经济上的回报。专利权是鼓励发明创造而通过法律规定的一种民事权利。专利权适用《中华人民共

和国专利法》等法律、法规的规定。

(2) 非专利技术。是指除专利技术以外，具有技术性、秘密性、实用性的技术。包括技术知识、经验等，能产生经济价值或竞争优势，且采取了保密措施，包括在授权他人使用时也要求他人承担保密义务。非专利技术是商业秘密的一种。其中，专有技术（know-how）亦称技术秘密或技术诀窍，是广义技术的一种形式，是指不为社会公众所知悉，并被拥有者采取保密措施的技术信息和其他专有技术成果，如工艺流程、产品配方、产品设计、特殊的产品储存方法、质量控制、管理经验等。

(3) 商标权。又称商标专用权，是指经依法注册商标的所有权人支配其注册商标并禁止他人侵害的排他性权利，包括商标权人对其注册商标的排他使用权、收益权、处分权、续展权和禁止他人侵害的权利等。商标权适用《中华人民共和国商标法》等法律、法规的规定。

(4) 著作权。又称版权，分为著作人格权与著作财产权两部分。其中著作人格权包括对作品的发表权、署名权、修改权及保护作品完整权等；著作财产权包括对作品的复制权、发行权、出租权、展览权、表演权、放映权、广播权、信息网络传播权、摄制权、改变权、翻译权以及许可他人使用并获得报酬的权利等。

(5) 其他特许权。除以上四项较为常见的特许权外，还有一些特许权的类型，如连锁店经营的加盟特许权、品牌经营特许权等。这些都是具有经济价值的权利，通常要以支付费用的方式取得，因此也是特许权所有人的重要所得来源，目前，国内税法对其他特许权所包含的范围尚无明确的界定，在具体判定上要根据特许权交易对象、目的以及交易所涉及权利的性质、功能和支付报酬的方式等方面进行界定。

3. 从交易对象、目的以及交易所涉及权利的性质、功能和支付报酬的方式等方面对特许权使用费的范围进行界定。

(1) 从交易对象看。如果交易对象属于有形产品及其权利，依具体情况，一般归属于不动产所得或财产转让收益或经营利润。例如，通过电子商务所进行的有形产品的销售，尽管涉及利用计算机网络和某些软件，但与传统意义上的销售没有两样，仍然属于经营利润的范围。再如，利用现代电子商务各种手段特别是互联网，做广告、储存资料、提供专业咨询或顾问服务、分发信息资料、订阅报刊杂志、提供图书和音

像制品，等等。

(2) 从交易目的看。如果客户为自己需要的目的，包括娱乐、研究、企业管理等目的，以文件、磁带、光盘形式，或通过计算机网络订购或直接下载方式，来购买软件、进行软件更新、获得信息资料或其他数字产品，或直接在向网络提供商租用的网址中使用这些软件，由于买方支付价款中含有最低限度的许可的权利，如复制、编辑等，卖者所收取的款项应属于经营利润，而不属于特许使用费。但买者如果通过上述途径获得数字产品或其他版权产品，是为了获得再生产产品或服务而牟利的商业目的，则属于特许权使用费。例如一本书的出版商为获得有版权的图片（包括从网上下载），以便作为要出版书籍的一项内容而支付的款项，属于特许权使用费。

(3) 从交易所涉及权利的性质和功能以及支付报酬的方式看。如果交易涉及所有权的转移，即一项法定财产权或所有权性质的权利（如无形资产）完全转让给他人，由他人自由使用、处置或获取收益，不论其是否有附加条件如期限和区域范围，也不论采用何种形式确定报酬，是按使用情况附加报酬还是一次支付报酬，其所收取的报酬均属于财产收益即资本利得，而不属于特许权使用费。例如一个专利所有人将一项发明专利卖断给一家企业供其生产产品并出售，该发明专利所有人不再拥有此项专利的所有权，则收取的报酬为财产转让收益，不是特许权使用费。但如果该专利所有人，将专利权相关的其他权利，如专利的使用权授权给一家企业在一定范围和期限内用于生产产品，该专利所有人仍然拥有该专利的所有权，任何有关该项专利使用条件的改变都要征得该专利所有人同意并相应支付报酬，该专利所有人所获得的收益为特许权使用费。

## （二）税收协定对“特许权使用费”的定义

我国签订的税收协定“特许权使用费”条款通常包括以下内容：

1. 特许权使用费首先应与使用或有权使用以下权利有关：构成权利和财产的各种形式的文学和艺术，有关工业、商业和科学实验的文字和信息中确定的知识产权，不论这些权利是否已经或必须在规定的部门注册登记。还应注意，这一定义既包括在有许可的情况下支付的款项，

也包括因侵权支付的赔偿款。

2. 特许权使用费也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备取得的所得，即设备租金。但不包括设备所有权最终转移给用户的有关融资租赁协议涉及的支付款项中被认定为利息的部分；也不包括使用不动产取得的所得，使用不动产取得的所得适用税收协定“不动产所得”条款的规定。

3. 特许权使用费还包括使用或有权使用有关工业、商业、科学经验的情报取得的所得。对该项所得应理解为专有技术，一般是指进行某项产品的生产或工序复制所必需的、未曾公开的、具有专有技术性质的信息或资料。与专有技术有关的特许权使用费一般涉及技术许可方同意将其未公开的技术许可给另一方，使另一方能自由使用，技术许可方通常不亲自参与技术受让方对被许可技术的具体应用，并且不保证实施的结果。被许可的技术通常已经存在，但也包括应技术受让方的需求而研发后许可使用，并在合同中列有保密等使用限制的技术。

## 二、纳税义务

### （一）应纳税所得额的确定和应纳税额的计算

#### 1. 国内税法规定

（1）特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额。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。

（2）应纳税额 = 收入全额 × 适用税率

国内税法对非居民企业从我国境内取得的特许权使用费按照 10% 的税率征收企业所得税。

#### 2. 税收协定规定

（1）非居民企业所在居民国（如美国）对本国居民取得的来自缔约国另一方（如中国）的特许权使用费拥有征税权，但这种征税权并不是独占的，特许权使用费的来源国（中国）对该所得也有征税权，但对征税权的行使进行了限制，即设定最高税率为 10%。我国与有些国家签订的税收协定，对特许权使用费还规定包括“使用或有权使用工

业、商业、科学设备所支付的款项”，即指使用（租用）对方机器设备支付费用的情况。我国国内法对此规定为租金收入，减按 10% 的税率征税。税收协定税率一般为 10%。考虑到机器设备使用过程中存在的损耗情况，在有些税收协定中，对来此税收协定对方居民取得的此项收入最终征税税率定为 7%（如美国、英国、德国等）或 6%（如新加坡、法国、比利时、荷兰、瑞士等）。

（2）在对非居民企业从我国取得特许权使用费所得进行征税，我国税法规定税率高于协定规定税率时，非居民企业可按规定申请享受协定税率。如，中国香港、罗马尼亚税收居民可申请享受 7% 的协定优惠税率，古巴、格鲁吉亚税收居民可申请享受 5% 的协定优惠税率，等等。具体参见我国政府同外国政府订立的有关税收协定。

（3）关于“受益所有人”的理解与判断，按照《国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》（国税函〔2009〕601号）和《国家税务总局关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 30 号）的规定执行。在判断受益所有人时，要特别注意在特许权使用费据以产生和支付的版权、专利、技术等使用权转让合同之外，是否存在申请人与第三人之间在有关版权、专利、技术等的使用权或所有权方面的转让合同。

（4）当支付人与受益所有人之间或他们与其他人之间由于某种特殊关系而造成超额支付特许权使用费时，支付额中超过按市场公允价格计算所应支付数额的部分不能享受协定的优惠。

（5）以获取优惠的税收地位为主要目的的交易或安排，不适用税收协定特许权使用费条款优惠规定，纳税人因该交易或安排而不当享受税收协定待遇的，主管税务机关有权进行必要的调整。

## （二）纳税义务发生时点的确认

特许权使用费收入，按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。

提前支付的，即实际支付日期早于合同或协议约定日期的，应在实际支付时扣缴税款。

到期应支付而未支付，但支付人上述到期未支付的特许权使用费，

不是一次性计入当期成本、费用，而是计入相应资产原价或企业筹办费，在该类资产投入使用或开始生产经营后分期摊入成本、费用，分年度在企业所得税前扣除的，应在企业计入相关资产的年度纳税申报时就上述所得全额代扣代缴企业所得税。

### （三）所得来源地的确定

对特许权使用费所得的征税，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。

这其实是采用特许权使用费负担和支付者的居住地为特许权使用费的来源地，不仅我国税法采用这一标准，法国、比利时等一些国家也同样采用。如果特许权许可方授权中国境内企业使用其特许权，同时在使用合同中约定，由使用该特许权的中国境内企业设在不征收特许权使用费所得税收国家或地区的关联企业，向特许权许可方支付特许权使用费，我国就不能对该特许权使用费征税。如：美国 A 企业将某项特许权提供给中国境内的 B 企业使用，同时合同约定该特许权使用费由中国 B 企业设在开曼群岛的关联企业 C 公司支付或者负担，则这笔特许权使用费就不属于来源于中国境内的所得。

## 三、税收协定“特许权使用费”条款的适用

税收协定特许权使用费条款的规定应仅适用于缔约对方居民受益所有人，第三国设在缔约对方的常设机构从我国境内取得的特许权使用费应适用该第三国与我国的税收协定的规定；我国居民企业设在缔约对方的常设机构不属于对方居民，不应作为对方居民适用税收协定特许权使用费条款的规定；由位于我国境内的外国企业的机构、场所或常设机构负担并支付给我国签有税收协定的缔约对方居民的特许权使用费，适用我国与该缔约国税收协定特许权使用费条款的规定。

例如，日本的一家公司在美国设立的常设机构 A 从我国取得的特许权使用费应适用我国与日本的税收协定的规定；又如，日本的一家公司在中国设立的常设机构 B，支付给美国居民企业 C 的特许权使用费，适用我国与美国税收协定特许权使用费条款的规定。

## 四、关于执行税收协定特许权使用费条款的有关问题

### （一）特许权使用费与提供劳务的区别

在 OECD 范本注释中，实际上将专有技术等同于工业、商业、科学经验的情报，并采用知识产权保护协会的定义：“专有技术是指直接地或在相同条件下，进行一个产品的再生产或加工所不可缺少的秘密的技术情报，专有技术来自经验，是制造商仅通过检验产品或了解技术工序所无法知晓的。”

由于专有技术具有这样的特点，因此一般需要其拥有者对被提供方进行专门的传授，这种传授在形式上与提供技术劳务很相似。这需要加以区分，否则就会混淆特许权使用费和营业利润或劳务所得。如何区分要看行为特征和合同性质。作为专有技术使用的合同应当涉及提供已经存在的专用技术情报或经过开发、创新的情报这样的内容，并且包含对所涉及的情报保密的条款。在专有技术提供中涉及有关知识或情报的转让，被授予方按合同规定的条件可以自由使用，提供方不参与授予方的活动，并且不保证实施的后果。而劳务提供合同包括提供方使用其专业技能、所掌握的专门知识或经验为客户单独完成服务工作，但不涉及这些专业技能、专门知识或经验的转让。在专有技术提供场合，提供者只要提供有关信息或复制有关材料，一般不需要做其他事情，因此不涉及费用开支或人员雇请等事项。而在劳务提供场合，提供者为了完成所承担的劳务，往往要支出一定的费用，有的还要为从事研究、设计、测试、绘图等工作的雇员支付工资，如果所承担的业务涉及转包，还必须与转包商分享收入；在劳务提供场合，如果劳务提供方提供劳务形成的成果属于税收协定特许权使用费定义范围，并且劳务提供方仍保有该项成果的所有权，劳务接受方对此成果仅有使用权，则此类劳务产生的所得，适用税收协定特许权使用费条款的规定。

单纯货物贸易项下作为售后服务的报酬，产品保证期内卖方为买方提供服务所取得的报酬，专门从事工程、管理、咨询等专业服务的机构或个人提供的相关服务所取得的所得不是特许权使用费，应作为劳务活

动所得适用协定“营业利润”条款的规定。

**【例】**2010年10月，德国A公司与我国B公司在中国某市签订一份油母页岩综合利用项目设计、设备和服务合同。根据合同约定，德国A公司将为B公司油母页岩综合利用项目提供工艺艺术设计，并负责相关设备及材料的提供，以及在设计、安装和试车阶段的技术服务。合同总价款2800万欧元，其中，工艺包130万欧元，工艺装置基础设计150万欧元，工艺装置详细设计180万欧元，设备及材料2100万欧元，培训、安装和试车阶段的技术服务包240万欧元。

德国A公司认为：该项目设备及材料2100万欧元部分属于一般贸易进口，不涉及中国的非居民企业所得税问题；工艺包、工艺装置基础设计和设计和工艺装置详细460万欧元部分属于设计劳务且在境外发生，中国税务机关不应征税；培训、安装和试车阶段的技术服务240万欧元部分，属于发生在中国境内的劳务，只有在按照中德税收协定的规定构成常设机构的情况下，中国税务机关才有征税权。

经过调查，税务机关作出如下处理结论：

1. 税务机关通过对相关合同资料的详细分析及相关调查，认为德国A公司在执行合同过程中应技术受让方B公司的需求而研发后许可B公司使用并在合同中列有严格的限制使用规定和保密条款。因此判定：德国A公司取得工艺包、工艺装置基础设计和工艺装置详细所得460万欧元部分，属于专有技术的许可使用，应按照特许权使用费所得征收企业所得税，税款由支付人B公司代扣代缴。

2. 德国A公司取得培训、安装和试车阶段的技术服务包所得240万欧元部分，鉴于B公司应按合同规定预付部分款项，在事先不能确定提供服务时间是否构成常设机构的情况下，暂执行特许权使用费条款的规定；待确定构成常设机构后，且认定有关所得与该常设机构有实际联系后，按协定相关条款的规定，对归属常设机构利润征收企业所得税，并将已按特许权使用费条款规定所做的处理作相应调整。

**【例】**中国某市房地产有限公司与美国S公司签订公寓及广场项目设计合同，委托S公司承担上述项目的设计工作，并支付设计服务费500万美元。S公司拥有其提供的所有图纸、说明、电子文件及有关程序的知识产权，国内房地产公司仅拥有对该项设计的使用权，即规定国

内房地产公司不能将此设计用于其他项目。美国 S 公司在上述设计服务中派员来华工作时间累计不超过 6 个月。据此，对美国 S 公司取得的设计服务费所得应按税收协定特许权使用费条款进行征税。

**【例】**德国 A 公司向我国 B 公司销售一条啤酒生产线，该生产线投入使用后，德国 A 公司派人对该生产线进行售后服务并收取服务费 5000 欧元，则此项服务可界定为提供劳务。

## （二）转让或许可专有技术的同时提供服务

在转让或许可专有技术使用权过程中，如果技术许可方派人员为该项技术的应用提供有关支持、指导等服务，并收取服务费，无论是单独收取还是包括在技术价款中，均应视为特许权使用费。但如上述人员的服务已构成常设机构，对归属于常设机构部分的服务所得应执行协定“营业利润”条款的规定；对未构成常设机构或未归属于常设机构的服务收入仍按特许权使用费规定处理。

在具体执行过程中，如果技术受让方在合同签订后即支付费用，包括技术服务费，即事先不能确定提供服务时间是否构成常设机构的，可暂执行特许权使用费条款的规定；待确定构成常设机构，且认定有关所得与该常设机构有实际联系后，按协定相关条款的规定，对归属常设机构利润征收企业所得税，并将已按特许权使用费条款规定所做的处理作相应调整。

应予注意的是，仅以滥用协定为目的，将权利或财产转移到为特许权使用费提供优惠税收待遇的常设机构的，不应适用上述规定。

**【例】**美国 A 公司向我国 B 公司转让一项专有技术，合同规定：B 公司支付技术使用费 100 万美元，A 公司派人短期（两个月）到 B 公司对该项技术的使用进行咨询、指导服务，B 公司支付技术服务费 20 万美元，同时对引进技术的 B 公司人员在美国进行境外培训的费用为 40 万美元。则应认定美国 A 公司取得特许权使用费所得为 160 万美元。

**【例】**美国 A 公司向我国 B 公司转让一项专有技术，合同规定：B 公司支付技术使用费为 100 万美元，合同约定派人到 B 公司对该项技术进行咨询、指导服务，B 公司支付技术服务费 80 万美元，对引进技术的 B 公司人员在美国进行境外培训的费用为 40 万美元，所有费用合同

签订后当月一次性支付。已按特许权使用费扣缴所得税22万美元〔(100+80+40)×10%〕。但实际派人进行技术服务的时间已达到7个月(12个月内累计),按中美税收协定规定美国A公司在项目现场构成常设机构,则应对归属常设机构的技术服务部分的利润征收企业所得税,对原按特许权使用费征税的80万美元技术服务费调整为营业利润征税。

### (三) 提供服务的同时使用了某些技术

如果服务提供方在提供的过程中使用了某些专门知识或技术,但并不许可使用这些技术,则此类服务不属于特许权使用费范围。

【例】我国B公司为集成电路设计企业,芯片设计完成后,由于没有专用检验设备,因此委托美国A公司进行芯片设计成果检验。双方签订检验合同,B公司提供参数标准,A公司按要求在美国进行芯片检验,A公司在检验过程中使用了某些专门知识或技术,但并不许可使用这些技术,A公司收取的检测费用不属于特许权使用费,从业务性质上应确定为境外劳务。

对特许权使用费征税情况一览表

项 目	与下列国家(地区)协定
特许权使用费税率低于或高于10%*	5%: 古巴、格鲁吉亚、赞比亚 7%: 中国香港、中国澳门、罗马尼亚 8%: 埃及、塔吉克斯坦 12.5%: 巴基斯坦 15%: 泰国 其他特殊规定: 巴西: 25% (仅限商标)、15% (其他) 老挝: 5% (在老挝)、10% (在中国) 菲律宾: 15% (文学、艺术或科学著作)、10% (其他) 突尼斯: 5% (技术或经济研究或技术援助)、10% (其他*)
与下列国家协定规定对使用对方机器设备支付的特许权使用费征税税率为6%	法国、比利时、荷兰、瑞士、西班牙、奥地利、卢森堡、爱尔兰、新加坡
与下列国家协定规定对使用对方机器设备支付的特许权使用费税率为7%	美国、英国、德国、丹麦、芬兰、意大利、波兰、保加利亚、南非、马耳他

续表

项 目	与下列国家（地区）协定
与下列国家协定规定特许权使用费不包括使用对方机器设备支付的款项	突尼斯、吉尔吉斯斯坦、格鲁吉亚
与下列国家协定规定我国居民从对方国家取得的特许权使用费对方给予单方面免税	马来西亚（限于电影影片）

注：除表中栏目1所列国家外，与其他国家协定特许权使用费税率均为10%。

## 第六节 转让财产所得

### 一、国内税法对非居民企业转让财产所得的规定

#### （一）转让财产所得的来源地确定原则

1. 不动产转让所得按照不动产所在地确定。对于转让不动产的，如果不动产坐落地在中国境内，则属于来源于中国的所得。根据坐落地判定不动产的来源，是国际上比较通行的做法，且与税收协定中的不动产征税权的划分基本是一致的。由于不动产是不可移动的财产，它的保护、增值等都与其所在地关系密切，因此应当按照不动产所在地确定。例如，非居民企业在中国境内投资房地产并将房产转让，取得的所得应为来源于中国境内的所得，按照不动产所在地确定征税地点。

2. 动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定。由于动产是随时可以移动的财产，难以确定其所在地，而且动产与其所有人的关系最为密切，因此采取所有人地点的标准。同时如果非居民企业在中国境内设立机构、场所，并从该机构、场所转让财产给其他单位或个人的，也应认定为来源于中国境内的所得并确定征税。

3. 权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。权益性投资，包括股权等投资，如境外非居民企业之间转让中国居民企业的股权，其取得的收益应当属于来源于中国境内的所得，依法缴纳企业所得税。

经常有纳税人提出这样的问题：外国企业向中国企业转让无形资产

的所有权，是否需要缴纳企业所得税？这里涉及无形资产转让收益的来源地问题，在税法未作出其他规定之前，应认为其属于动产的一部分，既然转让者为外国企业，则不属于来源于中国境内所得。但是，转让无形资产所有权应符合特定条件：一是转让方不再保留任何与该无形资产的相关权利，不能限制受让方使用和再转让权利；二是转让方应当是一次性收取相关款项，该款项与受让方使用、实现利润和再转让情况无关。对于非居民企业转让土地使用权这种特殊的无形资产，税收法规已经明确只要转让的是中国境内土地的使用权，其收益属于来源地中国境内所得，应以其取得的土地使用权转让收入总额减除计税基础后的余额作为土地使用权转让所得计算缴纳企业所得税，并由扣缴义务人在支付时代扣代缴税款。

此外，对于投资权益（如股权）的转让，来源地规则与不动产和一般的动产又有区别，这也是目前财产收益税收征管的重点。

## （二）应纳税所得额的确定和应纳税额的计算

### 1. 应纳税所得额的确定

非居民企业转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。

应纳税所得额 = 收入全额 - 财产净值

其中，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。财产净值是指有关资产、财产的计税基础减除已按规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

### 2. 应纳税额

应纳税额 = 应纳税所得额 × 实际征收率

这里的实际征收率，是指企业所得税法及其实施条例等相关法律法规规定的税率。一般情况下，实际征收率等于适用税率，即10%。

## 二、税收协定对非居民企业转让财产所得的规定

在税收协定中，财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产和权利产生的收益。税收协定本身并未对“财产收益”进行定义。“财产收益”一般是指财产法律权属关系发生变更产生的收益，包括出售或交

换财产产生的收益，也包括部分转让、征用、出售权利等产生的收益。

在中国已经签署的税收协定中，有关财产转让所得的来源国征税权规定存在较大差异，但几乎所有的协定均认可以下几项有关财产转让所得征税权划分规则：转让不动产取得的收益应由不动产所在国征税。针对企业常设机构用于营业的财产中的动产，转让这类财产所取得的收益可以在常设机构所在国征税。转让从事国际运输的船舶和飞机，或转让附属于经营上述船舶和飞机的动产取得的收益，应仅在经营上述船舶和飞机的企业为其居民的国家征税。

表 3-3 我国对外签订税收协定“财产收益”条款有关规定一览表

财产转让收益类别	来源国征税	居民国征税
1. 转让主要财产为不动产的公司股份取得的收益	与下列国家的协定规定主要财产为不动产的公司所在国征税  日本、美国、法国、英国、比利时、德国、挪威、丹麦、新加坡、瑞典、新西兰、泰国、意大利、荷兰、捷克、波兰、巴基斯坦、塞浦路斯、西班牙、罗马尼亚、巴西、蒙古、马耳他、卢森堡、俄罗斯、越南、乌克兰、牙买加、冰岛、乌兹别克斯坦、摩尔多瓦、克罗地亚、苏丹、老挝、埃及、南非、奥地利、土耳其、塞舌尔、马其顿、巴布亚新几内亚、阿曼、巴林、吉尔吉斯斯坦、斯里兰卡、马来西亚、芬兰、加拿大、澳大利亚、保加利亚、印度、匈牙利、瑞士、韩国、毛里求斯、以色列、立陶宛、拉脱维亚、塞黑（南斯拉夫）、爱沙尼亚、葡萄牙、爱尔兰、菲律宾、阿联酋、哈萨克斯坦、印度尼西亚、伊朗、阿尔巴尼亚、阿塞拜疆、墨西哥、摩洛哥、巴巴多斯、沙特阿拉伯、阿尔及利亚、塔吉克斯坦、土库曼斯坦、赞比亚、叙利亚、中国香港、中国澳门	与下列国家协定规定转让者为居民的国家征税  白俄罗斯、斯洛文尼亚、科威特、亚美尼亚、孟加拉国、古巴、委内瑞拉、突尼斯、格鲁吉亚、特立尼达和多巴哥

续表

财产转让收益类别	来源国征税	居民国征税
2. 转让1栏以外的其他公司股份取得收益	与下列国家(地区)协定规定被转让股份的公司所在国征税(转让者参股至少25%情况下)	与下列国家协定规定转让者为居民的国家征税
	日本*、美国、法国、英国*、比利时、德国*、挪威、丹麦*、新加坡、瑞典、新西兰*、泰国、意大利、荷兰*、捷克、波兰*、巴基斯坦、塞浦路斯、西班牙、罗马尼亚、巴西*、蒙古、马耳他、卢森堡、俄罗斯、越南、乌克兰、牙买加、冰岛、乌兹别克斯坦、摩尔多瓦、克罗地亚、苏丹、老挝、埃及、南非、奥地利(无25%限定)、土耳其、塞舌尔、马其顿、巴布亚新几内亚、阿曼、巴林、吉尔吉斯斯坦、斯里兰卡、马来西亚*、芬兰*、加拿大*、澳大利亚*、保加利亚(未明确)、印度*、匈牙利*、毛里求斯、阿联酋(未明确)、墨西哥(无25%限定)、巴巴多斯、沙特阿拉伯、中国香港、中国澳门	瑞士、韩国、以色列、立陶宛、拉脱维亚、塞黑(南斯拉夫)、爱沙尼亚、葡萄牙、爱尔兰、菲律宾、哈萨克斯坦、白俄罗斯、斯洛文尼亚、科威特、亚美尼亚、孟加拉国、古巴、委内瑞拉、突尼斯、格鲁吉亚、印度尼西亚、伊朗、阿尔巴尼亚、阿塞拜疆、特立尼达和多巴哥、摩洛哥
3. 转让“其他财产”取得的收益	与下列国家协定规定转让收益发生国征税	与下列国家(地区)协定规定转让者为居民的国家征税
	日本、美国、法国、英国、比利时、德国、马来西亚、挪威、丹麦、加拿大、瑞典、新西兰、泰国、意大利、荷兰、波兰、澳大利亚、保加利亚(未明确)、巴基斯坦、西班牙、罗马尼亚、奥地利、巴西(规定双方都有征税权)、匈牙利、印度、阿联酋(未明确)	科威特、瑞士、塞浦路斯、蒙古、马耳他、卢森堡、芬兰、捷克、韩国、俄罗斯、毛里求斯、白俄罗斯、斯洛文尼亚、以色列、越南、土耳其、乌克兰、亚美尼亚、牙买加、冰岛、乌兹别克斯坦、塞黑(南斯拉夫)、立陶宛、拉脱维亚、爱沙尼亚、葡萄牙、爱尔兰、菲律宾、苏丹、老挝、埃及、南非、摩尔多瓦、克罗地亚、孟加拉国、巴巴多斯、塞舌尔、马其顿、巴布亚新几内亚、阿曼、巴林、吉尔吉斯斯坦、斯里兰卡、哈萨克斯坦、印度尼西亚、伊朗、阿尔巴尼亚、古巴、委内瑞拉、突尼斯、格鲁吉亚、阿塞拜疆、墨西哥、特立尼达和多巴哥、摩洛哥、新加坡、沙特阿拉伯、阿尔及利亚、塔吉克斯坦、土库曼斯坦、赞比亚、叙利亚、中国香港、中国澳门

注：表中术语解释

1. 来源国拥有征税权：指被转让股份的公司所在国拥有征税权。
2. 居民国拥有征税权：指转让股份取得收益的人（法人及自然人）为居民的国家拥有征税权。
3. 财产转让收益发生国拥有征税权：有些协定在对转让“其他财产”时规定，发生于缔约国一方的财产转让收益可以在该缔约国征税。所谓“发生国”应理解为收益发生时的财产所在国或转让行为发生国。
4. \*号是指与这些国家的协定“财产收益”条款没有单列“对转让主要财产为不动产公司股份取得收益”或“对参股25%情况下转让公司股份取得收益”的税收处理规定，对这些协定涉及的有关股份转让收益按“其他财产收益”款项的规定确定征税权。

## 第七节 股权转让所得

### 一、非居民企业股权转让所得的含义及征税的确定

#### （一）股权转让所得的含义

非居民企业股权转让所得是指非居民企业转让中国居民企业的股权（不包括在公开的证券市场上买入并卖出中国居民企业的股票）所取得的所得。非居民企业股权转让所得不包括在公开的证券市场上买入并卖出中国居民企业的股票所取得的所得，是由于在公开的证券市场，股票买入和卖出的对象、数量和价格不是由买卖双方事先约定而是按照公开证券市场通常交易规则确定的，目前，对于非居民企业在公开的证券市场（证交所）买进并卖出中国境内居民企业股票产生的所得如何征税还不明确（如QFII买卖A股、非居民企业转让我国居民企业在外国证券市场上市的股票，等等），加之计算更为复杂，因此，国内税法对非居民企业股权转让所得征税规定暂适用于非居民企业不在证交所交易的股票所得，在证交所交易的股票所得征税规定正在研究之中。

近年来，随着我国市场经济制度的逐步完善，股权转让现象在企业之间已非常普遍，特别是涉及非居民企业的股权变更尤为频繁。自2008年以后，企业所得税法恢复对支付给非居民企业股东的股息征税，

导致一些中国居民企业的外方股东纷纷向低税率地区或避税港转移股权。另外，企业所得税法改变了原外资企业所得税法对外商投资企业的优惠政策，一些假外商投资企业的“外方”股东开始通过股权转让的方式逐步退出原企业，还原为正常的国内居民身份。更有企业出于正常经营的需要，在集团内部通过重组的方式，使集团内部不同关联公司之间股权调整频繁发生。因此，非居民企业（直接或间接）转让中国境内居民企业的股权所涉及的税收问题显得尤为突出。

## （二）对股权转让征税的情形

非居民企业转让中国居民企业的股权所取得的所得，根据税法规定，属于来源于中国境内的所得，在我国负有纳税义务。

根据非居民企业是否设立机构、场所以及机构、场所在取得股权转让所得中起到的不同作用，股权转让所得征税分三种情形确定：

1. 非居民企业在中国境内设立机构、场所，且该机构、场所与股权转让取得的所得有实际联系。例如由该机构、场所本身而不是总机构投资于境内居民企业，机构、场所所持有的境内居民企业股份被转让时，其取得的转让收益就属于与该机构、场所有实际联系的所得，应该作为机构、场所取得各类性质所得的一个组成部分，按照该机构、场所的经营利润确定应纳税所得额和应纳税额，由该机构、场所自行申报纳税。

2. 非居民企业在中国境内设立机构、场所，但该机构、场所与其股权转让取得的所得没有实际联系。由于企业所得税法对于企业应纳税所得额的确定采取的是（收入、成本费用）归属原则，这种情形下该机构、场所对于非居民企业转让股权所取得的所得适用的税率及应纳税所得额的确定一般不会产生影响，因此从这个意义上来说，在确定对股权转让所得征税时可以不考虑机构、场所的存在，或视同为非居民企业未在中国境内设立机构、场所。

3. 非居民企业未在中国境内设立机构、场所。非居民企业通过投资于中国居民企业，并在某个时点通过逐步或一次性全部转让投资于中国居民企业股权的方式退出，实现投资回报，这一过程一般不需要其本人在中国境内派出人员，或设立机构、场所参与股权转让的管理运作，

因此，对此类所得采取源泉扣缴方式，由股权受让人，也就是通常的股权转让价款的支付人代扣代缴税款，并办理相关扣缴申报和税款解缴手续。但是，对于股权受让人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，非居民企业应自合同、协议约定的股权转让之日（如果转让方提前取得股权转让收入的，应自实际取得股权转让收入之日）起7日内，到被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关（负责该居民企业所得税征管的税务机关）申报缴纳企业所得税。

**【例】**2009年3月，美国A公司投资1000万美元，在我国某省设立100%控股的子公司A<sub>1</sub>，从事对国内企业的管理咨询业务，A公司同时在北京成立一家代表处。2010年9月，A公司将其A<sub>1</sub>公司的股权的100%转让给一家香港企业B公司，转让金额为1700万美元。在该转让交易中，A公司的北京代表处参与联络，谈判和办理相关股权变更手续事务，那么对该笔转让收益应如何征税？

在上例中，确定股权转让适用的税率和征收方式，最关键的是确定该收益的取得是否由A公司所设立的代表处取得，或取得的所得是否与A公司设立的代表处有实际联系。从案例表述来看，代表处承担的仅仅是联络，谈判和办理相关股权变更等工作，与该收益的取得虽有相关性，但不属于税法中所指的实际联系，因为该项股权转让收益的产生主要由A公司投资后转让股权引起，所以属于A公司直接取得的所得，适用10%的税率，并由股权受让方香港B公司以扣缴方式缴纳。对于代表处在此过程中承担的功能，应根据总分机构利润归属原则进行分配，从而确定代表处应归属的所得，并作为经营利润，适用25%的税率征收企业所得税。

## 二、应纳税所得额的确定和应纳税额的计算

### （一）应纳税所得额的确定

非居民企业转让中国境内企业股权，取得的股权转让所得按照合同、协议约定的股权转让日期确定。如果转让方实际取得股权转让收入的日期在合同、协定约定日期之前的，则以实际取得股权转让收入的日

期确认为收入实现时期。

股权转让所得 = 股权转让价 - 股权成本价

其中股权转让价是指股权转让人就转让的股权所收取的包括现金、非货币资产或者权益等形式的金额。如被持股企业有未分配利润或税后提存的各项基金等，股权转让人随股权一并转让该股东留存收益权的金额，不得从股权转让价中扣除。此外，非居民企业直接转让中国境内居民企业股权，如果股权转让合同或协议约定采取分期付款方式的，应于合同或协议生效且完成股权变更手续时，确认收入实现。也就是说，在合同或协议没有生效且未办理股权变更登记手续前，即使发生分期付款行为，也不得确认非居民企业取得股权转让收入。

《国家税务总局关于印发〈关于外商投资企业合并、分立、股权重组、资产转让等重组业务所得税处理的暂行规定〉的通知》（国税发〔1997〕71号，以下简称71号文）对股权转让行为有专门的定义，但由于当时对外国投资者从我国境内企业取得的股息收入是免征企业所得税的，所以71号文规定“股权转让人随股权一并转让该股东留存收益权的金额，属于该股权转让人的投资收益，不计为股权转让价”。2008年新企业所得税法实施以后，对非居民企业从被投资企业取得的股息收入征收企业所得税，所以规定“如被持股企业有未分配利润或税后提存的各项基金等，股权转让人随股权一并转让该股东留存收益权的金额，不得从股权转让价中扣除”。

股权成本价分别两种情形来确定：一是非居民企业作为原始投资人，为其投资入股时实际交付的出资金额；二是非居民企业受让取得股权的，为其向原转让人实际支付的股权转让金额。

那么，中外合作企业外方股东在先行回收投资的情况下发生股权转让行为如何确定股权成本价呢？

根据《外国合作者先行回收投资审批办法》（财政部令第28号）及《财政部关于中外合作经营企业外方合作者先行回收投资有关问题的通知》（财企〔2008〕159号）规定，经财政部门批准外国合作者可以先行回收投资，资金主要来源于企业通过提取固定资产折旧或无形资产摊销积累的资金以及企业实现的利润。外国合作者用固定资产折旧或无形资产摊销积累的资金先行回收投资应作减少投资额处理，以实现的利

润先行回收投资应作利润分配处理。由于外国合作者用固定资产折旧或无形资产摊销积累的资金先行回收投资部分要作减少投资额处理，因此，在发生股权转让行为确定其股权转让收益时，应以向合作企业实际交付的出资金额减除上述回收金额后的余额作为股权成本价。但由于股权成本价不得为负数，因此超过实际出资额的回收金额，不得计入股权成本价，并应作为股权转让所得征收企业所得税。

在计算股权转让所得时，以非居民企业向被转让股权的中国居民企业投资时或向原投资方购买该股权时的币种计算股权转让价和股权成本价。如果同一非居民企业存在多次投资的，以首次投入资本时的币种计算股权转让价和股权成本价，以加权平均法计算股权成本价；多次投资时币种不一致的，则应按照每次投入资本当日的汇率换算成首次投资时的币种。

由于非居民企业在投资时多以外币投资，转让后一般也是以外币汇出，所以规定以投资时的币种来计算股权转让价和股权成本价。如果用人民币来计算股权转让所得时，由于多次换算成人民币，汇率的变动容易造成非居民企业实际账务处理的结果与申报缴税时计算的结果不一致。同时，鉴于转让股权的非居民企业为该股权转让的纳税人，站在纳税人的角度来计算股权转让所得比较合理，而且在纳税申报时，按照规定可以使计算出来的税款更符合实际情况。另外，外国投资者存在多次投资且单位股权价格不一致时，规定以加权平均法来计算股权成本价更为合理；如果存在多个币种投资的，规定以首次投入资本时的币种来计算股权转让价和股权成本价，以保持币种的一致性。

**【例】**德国 A 企业于 1997 年在某市投资 500 万美元成立了中外合资企业 B 企业，2003 年追加投资 150 万欧元，2011 年 A 企业以 2000 万欧元转让其拥有的 B 企业股权。显然，A 企业首次投入资本时的币种为美元，在计算股权转让所得时，应将 2000 万欧元的股权转让价和 150 万欧元的股权转让成本都换算为美元，计算出以美元计价的应纳税所得额，然后再按扣缴当天的人民币汇率中间价计算出应扣缴的企业所得税。

**【例】**某中日合资企业 B 公司成立于 2003 年，注册资本为 1 亿日元，其中中方占 40%，外方占 60%。2011 年 8 月该企业外国投资者日

本 A 公司将所持有的外方股权全部转让给中方，取得股权转让价款 600 万元人民币，在计算日本 A 公司股权转让收益时，应将 A 公司股权转让价款 600 万元人民币换算成日元确定 A 公司的股权转让收益并计算征税。

## （二）应纳税额的计算

应纳税额 = 股权转让所得 × 适用税率

国内税法对非居民企业转让中国居民企业的股权所取得的所得减按 10% 的税率征收企业所得税。

目前，一些关联企业或集团公司内部股东为了减轻税负，往往采取平价甚至低价的方式转让股权。因此，合理地评估企业的股权公允价值，成为准确计算非居民企业股权转让所得税应纳税额的基础和关键。国际上公认的企业价值评估方法有市场法、成本法和收益法。其中，成本法主要是按照企业财务提供的账面资料来评估计算企业价值。成本法对企业财务的诚信水平具有较强的依赖性，如果企业财务的诚信水平不高，账面记录存在虚假信息，评估结果必然不符合企业的真实价值，自然也就无法得出企业股权的公允价值。市场法由于要求有活跃市场，而实际操作中往往缺乏产权交易的数据，税务部门无法获得可比且有效的参照对象。在实际工作中，税务机关对企业价值评估方法采用最多的是收益法，这种方法主要是通过将被评估企业预期收益资本化或折现来确定评估对象的价值。在计算过程中，主要考虑三个基本要素：一是评估对象的预期收益；二是确定折现率或资本化率；三是确定取得预期收益的持续时间。

在股权交易中，任何投资者的目的都非常明确，即投资是为了收益，某项股权交易能否成功以及成交价格的高低，取决于该股权在未来能否为投资者带来收益及收益能力的高低，因此，一个企业在未来是否具有获利能力及获利能力的大小就成为其交易及交易价格的最基础条件，从而也是税务机关计算股权转让方在该项股权交易中应纳税额的基础条件。

### 三、关于非居民企业股权转让的扣缴义务、扣缴时点和扣缴地点的确定

#### (一) 扣缴义务

非居民企业转让中国居民企业的股权，无论受让人是中国境内企业，还是境外企业，受让人都具有代扣代缴税款的义务。

因非居民企业拒绝代扣税款的，受让人应当暂停支付相当于非居民企业应纳税款的款项，并在1日之内向其主管税务机关报告，并报送书面情况说明。

股权转让交易双方为非居民企业且在境外交易的，受让人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，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。

#### (二) 扣缴时点

扣缴义务人扣缴义务发生的时点包括两种情形：一是转让协议生效的时间；二是办理变更手续的时间。其中关于办理变更手续的时间，由于根据公司法的规定上市公司无须办理工商登记变更手续，因此办理手续的变更时点为股权所有权通过证券登记结算公司发生转移的时点。对于有限责任公司，股权转让变更需要经过商务部门的批准并办理工商变更手续，这种情形下工商变更登记的时点就是办理变更手续的时点。

#### (三) 扣缴地点

扣缴义务人属于境内企业的，应向扣缴义务人所在地主管税务机关解缴扣缴税款；属于境外企业的，应向被转让股权中国居民企业所在地企业所得税的主管税务机关解缴扣缴税款。

## 四、跨境重组中股权转让的税务处理

(一) 对于非居民企业在跨境重组中取得的股权转让收益，国内税法区分两种情形确定其纳税义务

### 1. 符合特殊性税务处理条件的股权转让

符合特殊性税务处理条件的股权转让，允许对股权转让收益不在取得收益的当期纳税，而是将股权的原计税基础转移到受让方，等到受让方下次转让的时候将两次转让产生的收益一并纳税。允许符合条件的股权转让延迟纳税，主要是为了鼓励企业符合合理商业目的的重组行为，但同时有必要防止其被滥用成为规避纳税的手段，因此税法规定了严格的条件。非居民企业实施跨境重组要享受特殊性税务处理待遇，必须具备两个层面的条件。

一般性条件：这类条件既适用于居民企业境内重组，也适用于非居民企业的跨境重组。一是具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；二是被收购股权比例符合规定比例，即股权受让方购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%；三是企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动；四是重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例，即股权受让方在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%；五是企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。

特别条件：由于跨境重组相对境内重组而言，允许延迟纳税隐含着更大的税收管理风险，境内居民企业的股权被转让后其受让者脱离中国税务机关管辖的可能性很大，对于非居民企业向另一非居民企业转让股权的情形更是如此。因此，有必要规定更加严格的条件，最大限度地确保境内居民企业股权收益相关的税收被允许延迟后仍然处于税务机关的有效管理中。如规定企业发生涉及中国境内与境外之间（包括港澳台地区）的股权交易，除应符合上述一般性条件外，还应同时符合下列条件，才可选择适用特殊性税务处理规定：

(1) 非居民企业向其 100% 直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权，没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化，且转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在 3 年内（含 3 年）不转让其拥有受让方非居民企业的股权；

(2) 非居民企业向与其具有 100% 直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权；

(3) 居民企业以其拥有的股权向其 100% 直接控股的非居民企业进行投资；

(4) 财政部、国家税务总局核准的其他情形。

## 2. 符合一般性税务处理条件的股权转让

除符合特殊性税务处理条件的股权转让外，企业跨境重组中的股权转让相关交易应按以下规定处理：

(1) 股权转让方应确认股权转让所得或损失。

(2) 股权受让方取得股权的计税基础应以公允价值为基础确定。

(3) 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

## (二) 跨境重组股权转让的基本模式及对特殊性税务处理的适用

### 1. “境外转境外”模式

“境外转境外”模式主要是指境外非居民企业将其持有的中国境内居民企业股权转让给境外另一非居民企业。

(1) 在“境外转境外”模式中，由于受让方为转让方 100% 直接控股子公司，从而排除了转让方间接持有受让方股权以及受让方与股权转让方同时被同一人所拥有的情况，最大限度地减少了非居民企业利用股权转让筹划规避在我国履行纳税义务的空间。同时，由于被收购股权在境内，无论该股权重组前由转让方持有，还是重组后由受让方持有，转让股权所得均为我国境内所得，均需按适用税率缴纳企业所得税，在一定程度上保证了我国的税收权益。但由于中国与很多国家（地区）签订了税收双边协定，可能导致不同国家实际税负有所不同。

(2) 为了防止跨国集团利用股权重组避税，导致我国税款流失，我国税法规定将股权转让所得预提税税负未发生变化作为适用特殊性重组条件之一。引起股权转让所得预提税变化的原因，常见的情形为：转

让后对新股东的税收管辖权发生变化，导致新股东转让境内企业股权时适用的以中国为缔约一方的税收协定或安排发生变化，使得对新老股东转让股权所得的税收负担发生变化，实际上导致了税款的流失。

**【例】**某日本公司将持有的中国公司100%的股权转让给位于韩国的直接持股全资子公司。根据中日双边税收协定，日本公司转让中国公司股权所得，中国拥有征税权，即按10%的税率征收企业所得税。而根据中韩双边税收协定，韩国公司转让中国居民企业股权所得仅在韩国征税。因此，该重组交易导致股权转让所得预提税实际税负的变化，不能适用特殊性重组。

(3) 为了防止交易方以获得税收优惠为目的，人为设计符合特殊重组条件的交易框架，重组后再迅速变卖股权套现以避税，我国税法规定转让方取得的受让方股权3年内不得转让。非居民企业取得股权转让所得，符合规定的特殊性重组条件并选择特殊性税务处理的，应向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合特殊性重组规定的条件，并经省级税务机关核准。这些规定体现了对跨境重组享受延迟纳税待遇的审慎原则。

## 2. “境外转境内”模式

“境外转境内”模式是指境外非居民企业将其持有的我国居民企业股权转让给我国境内的另一居民企业。我国税法规定此种模式如适用特殊性重组，除应满足规定条件外，还须符合受让方与转让方之间具有100%直接控股关系这一规定。

企业所得税法取消了对外资企业的一系列优惠政策，不仅终结了再投资退税政策，而且改变了分配给未在中国设立机构、场所的非居民企业股息、红利免税的规定，转而按适用税率征收企业所得税。相比而言，我国居民企业之间股息、红利所得在一定条件下却适用免税优惠。这使得原来很多在避税地注册离岸公司以及享受外资税收优惠的假外资（返程投资）丧失了原始动力，开始考虑在税率过渡优惠结束后将股权转让回国内。相对第一种模式，境外转境内模式规定的条件相对宽松一些，主要是考虑到股权被转让给中国境内企业后，相关的税收管辖权仍然在中国，在征管风险上比第一种模式小得多。

### 3. “境内转境外”模式

“境内转境外”模式是指境内居民企业将其拥有的股权向境外非居民企业投资。我国税法规定此种模式如适用特殊性税务处理，除应满足规定条件外，还须符合受让方为转让方 100% 直接控股子公司的规定。这种模式属于居民企业取得的股权转让收益，只有当第二次转让时，才面临非居民企业取得收益的问题。同时，与上述两种模式的分析逻辑相似，转到非居民企业股东后，税收管理上的风险实际上增加了。

2006 年出台的《关于外国投资者并购境内企业的规定》（国家外汇管理局令 2006 年第 10 号，以下简称 10 号文件），首次明确肯定了外国投资者以股权作为支付手段并购境内公司的合法性，并使其具有可操作性，鼓励了跨境换股收购活动。同时，由于 10 号文件提高了特殊目的公司（SPV）审批门槛，导致众多中国企业海外融资的红筹股上市计划难以兑现。根据 10 号文件的规定，股权置换的跨境收购有两类情形：一是境外上市公司并购境内企业（仅指在境外公开合法证券交易市场挂牌交易，不包括柜台交易方式），二是特殊目的公司并购境内企业。自 10 号文件出台后，在境外注册 SPV 以达到红筹股上市目的的跨境股权收购至今未能实现。因此，现在“境内转境外”模式，多为中国居民企业因结构调整和资源整合，将股权或资产注入境外上市非居民企业。此类重组遇到的最大问题是由于受让方为境外上市公司，根本无法达到我国税法规定的 100% 直接控股的条件。

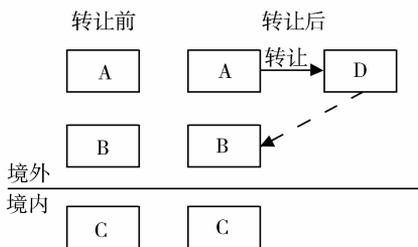
此外，税法对适用特殊性税务处理的“境内转境外”模式规定了不同于前两种模式的税务处理，即其资产或股权转让收益如选择特殊性税务处理，可以在 10 个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。该规定主要是防止利用跨境重组将境内资产潜在增值转移至境外规避我国税收的风险。

**【例】**我国居民企业甲公司将持有的居民企业乙公司 100% 的股权转让给 100% 直接控股香港丙公司，该股权计税基础 1 亿元，评估价 11 亿元，增值 10 亿元。如适用特殊性税务处理，甲公司不确认股权转让收益，该收益的纳税义务递延由丙公司股权再转让时承担。由于丙公司股权再转让时只按 10%（或申请税收协定税率）缴纳企业所得税，我国可征收税款为 1 亿元（ $10 \times 10\%$ ），而如由甲公司负担税款，按此次

股权转让的公允价值为基础确定甲公司应纳税额为 2.5 亿元（ $10 \times 25\%$ ）。显然，这将导致我国税收权益的流失。再如，我国居民企业将持有的非居民企业股权转让给境外非居民企业，适用境内股权收购特殊性税务处理规则，将导致我国税收管辖权的丧失。因此，我国税法规定此种模式的跨境重组的征税主体仍为转让方居民企业，但允许将股权转让所得在 10 个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

## 五、间接股权转让的税务处理

间接股权转让是指境外股权转让方转让其境外公司的股权，由于境外公司直接或间接持有中国居民企业股权，因而导致间接转让中国居民企业股权的行为。间接转让股权的基本模式如下图所示：



转让前：境外 A 公司持有境外 B 公司股权，境外 B 公司持有境内居民企业 C 的股权。

转让后：境外 A 公司把 B 公司股权转让给境外 D 公司，境外 B 公司仍持有境内居企业 C 的股权。

### 1. 关于间接股权转让交易报告制度。

《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，以下简称698号文件）第五条规定，境外投资方（实际控制方）间接转让中国居民企业股权，如果被转让的境外控股公司所在国（地区）实际税负低于12.5%或者对其居民境外所得不征收企业所得税的，应自股权转让合同签订之日起30日内，向被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供相关资料：一是

股权转让合同或协议；二是境外投资方与其所转让的境外控股公司在资金、经营、购销等方面的关系；三是境外投资方所转让的境外控股公司的生产经营、人员、账务、财产等情况；四是境外投资方所转让的境外控股公司与中国居民企业在资金、经营、购销等方面的关系；五是境外投资方设立被转让的境外控股公司具有合理商业目的的说明；六是税务机关要求的其他相关资料。

在实务中，境外实际控制方往往通过周密的筹划以转让境外控股公司（通常设在英属维尔京、开曼群岛等避税港或是中国香港这样对境外所得不征收所得税的地区）的形式来实现转让中国境内居民企业股权的目的，以此来逃避其在中国应当缴纳税款的义务。因此，规定非居民企业发生上述间接转让我国境内居民企业的行为时需要向主管税务机关报送相关资料，以方便税务机关获取信息，使其上述税收筹划始终处于巨大的税务风险之中，从而迫使其放弃此类筹划，防止税款流失。

由于非居民企业间接转让中国境内居民企业时常常买卖双方都在境外，税务机关无法在第一时间掌握到股权转让的信息，所以 698 号文件规定了纳税人应向主管税务机关报送相关资料。考虑到应该排除那些正常的股权转让行为，因此，对报送资料限定了一个条件，即“当被转让的境外控股公司所在国（地区）实际税负低于 12.5% 或者对其居民境外所得不征所得税的”这样的情况出现时，纳税人应该将相关资料送至主管税务机关。

(1) 境外投资方（实际控制方）是此项交易可能的非居民纳税人，但此时的境外投资方可能包括一个或多个投资方，且并无控股比例要求。因此，在符合关于实际税负低于 12.5% 或境外所得不征税两个条件之一的情况下，任何一个股东，只要其持有中间层企业的股份被转让，都需要报告资料（即间接转让中国居民企业股权的所有投资者。也就是说，非居民企业间接转让中国居民企业股权，无论其间接控制中国居民企业的股份比例大小）。在实践中，对于数量众多的投资人而言，每个股东都要求报告可能类似的信息，意味着重复的工作量，因此，为简便资料报告，规定两个及两个以上境外投资方同时间接转让中国居民企业股权的，可由其中一方按照规定向被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供资料。

与此同时，中间层企业可能控制或投资境内多家企业，涉及多个中国主管税务机关，同样为了减轻报告负担，规定境外投资方同时间接转让两个及两个以上且不在同一省（市）中国居民企业股权的，可以选择向其中一个中国居民企业所在地主管税务机关按照规定提供资料，由该主管税务机关所在省（市）税务机关与其他省（市）税务机关协商确定是否征税，并向国家税务总局报告；如果确定征税，应分别到各自中国居民企业所在地主管税务机关缴纳税款。

（2）“实际税负”是指股权转让所得的实际税负，对于有些国家或地区对股权转让所得不征税，也属于此处的实际税负低于12.5%的情形。有的国家税法规定参股比例，低于一定比例的不征税，这种情况下是否符合条件要根据该交易是否符合参股比例及其适用的实际税率来确定。

（3）境外所得不征税，是指中间企业所在国家或地区对股权转让所得不征企业所得税。之所以对间接转让交易中规定中间层企业所在国家或地区不征税的才报送相关资料，主要原因有两个：一是境外所得不征税的国家或地区，通过这类安排规避税收的动机或可能性更加明显，因此造成的减低税负的效果也更容易实现；二是对于对境外所得不征税的国家或地区，由于对境外股权转让方取得的转让收益不征税，因此不存在对该笔所得两个国家或地区就同一纳税重复征税问题。

2. 境外投资方（实际控制方）通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权，且不具有合理的商业目的，规避企业所得税纳税义务的，主管税务机关须层报国家税务总局审核后可以按照经济实质对该股权转让交易重新定性，否定被用作税收安排的境外控股公司的存在。

这个规定是企业所得税法特别纳税调整中关于一般反避税的规定在股权转让中的应用，其目的一方面是防止间接转让避税，另一方面是保护合理商业目的的转让不受影响。

股权投资的关键在于通过参与或控制被投资企业获得投资回报，为了该目的，投资人可以有多种选择，例如通过直接持股或间接持股方式，还可以通过协议持股或代持股等方式。投资人选择的出发点，既可能是出于商业经营、市场竞争或者法律风险等方面的考虑，也有可能出于规避税收的目的。由于我国税法对股权转让收益来源地的规则是考察

被转让企业是否为中国居民企业，因此，只要避免直接投资于中国居民企业，就有可能规避该转让收益在中国的纳税义务。而成立一个中间企业，尤其是在低税地或避税港成立空壳企业，既不需要很高的成立费用，其所在国所得税也接近于无，从整体考虑，能为企业节省大笔的税款。这样的结果，实际上很容易使得中国对非居民企业股权转让征税的规定落空，也必然在直接投资人和间接投资人之间造成税收待遇的不公，违背税法的中性原则。因此，针对主要为税收目的的间接股权转让行为，根据一般反避税条款和税法关于来源地的规定，作出了符合条件的间接转让交易报告，以及否定中间层的税收处理规定，目的是维护国家的税收权益，同时争取最大限度地降低该规定对具有合理商业目的的间接转让形成限制、增加成本，或带来结果的不确定性，因此，相关条款体现的是这些考虑之间的平衡。

**【例】**日本 A 公司 2007 年 12 月在香港注册成立一家“壳公司” B 公司，注册资本 10000 元港币。2008 年 1 月香港 B 公司作为投资方在中国深圳注册一家法人企业 C 公司，专门从事物流运输，经济效益显著。2011 年 3 月日本 A 公司在境外将香港 B 公司转让给新加坡某公司，深圳 C 公司作为香港 B 公司的全资子公司一并被转让，转让价格 2 亿元人民币。鉴于香港 B 公司在港无实质性经营业务，其转让收益应大部分归属深圳 C 公司的资产增值，这种形式上是直接转让香港 B 公司股权，实质上是转让深圳 C 公司的股权。根据资料分析和调查结果，该项安排主要目的是为了避税。据此，主管税务机关依据 698 号文件规定层报国家税务总局审核后认定穿透中间层香港 B 公司，确定日本 A 公司直接转让深圳 C 公司的股权并进行征税。

## 六、关于股权转让中税收协定的适用问题

### （一）不动产公司股权转让

1. 征税权的确定。非居民企业转让其在中国居民企业的股份取得的收益，如果被转让公司股份价值 50% 以上直接或间接是由位于中国的不动产组成的，我国税务机关有权征税。

如税收协定缔约国一方居民持有某公司的股份，不论该公司是缔约一方的公司还是缔约对方的公司，只要该公司的股份价值的50%以上（不含50%）直接或者间接由位于缔约对方的不动产所构成，则缔约国一方居民转让该公司股份取得的收益，无论其持股比例是多少，不动产所在国对股份转让收益都有权征税。

**【例】**新加坡居民拥有中国公司的股份，如该中国公司股份价值的50%以上直接或间接由位于中国境内的不动产所组成，那么，不论该新加坡居民持有中国公司股份比例大小，中国对该新加坡居民转让该公司股份取得的收益都可以征税；再如，如果新加坡居民拥有某中国境外公司的股份，如果该公司股份价值的50%以上直接或间接由位于中国境内的不动产所构成，则上述新加坡居民转让该中国境外公司股份（股票）取得的收益，中国作为不动产所在国根据规定拥有征税权（但一般情况下如果不动产所在国国内法对此类情形下的转让收益不征税，即使税收协定规定有征税权，也并不意味着不动产所在国一定要征税）。

2. 不动产公司的判定。公司股份价值50%以上直接或间接由位于中国境内的不动产所组成，是指公司股份被转让之前的一段时间（目前税收协定对具体时间未作规定，执行中可暂按三年处理）内任一时间，被转让股份的公司直接或间接持有位于中国境内的不动产价值占公司全部财产价值的比率在50%以上。

具体执行时还应注意“间接持有”的问题，即除了应考虑被转让公司本身财产构成以外，还应注意被转让股份的公司是否有参股其他公司股份及该参股公司的财产价值构成情况。

**【例】**新加坡居民企业在转让其在中国公司中的股份取得转让收益时可能会提出，由于该中国公司财产价值的不动产部分低于50%（并且该新加坡居民持有中国居民公司股份低于25%），对其转让收益应享受税收协定不予征税的待遇。对此，如果上述中国公司又参股其他中国公司，并且其参股的其他中国公司的财产价值主要由在中国的不动产组成，则该被参股的中国公司的财产价值中一部分（按参股比例计算）应属于前面提及的中国公司，在计算被转让股份公司的财产价值时，应将后一个被控股公司的不动产价值按参股比例计算的归属部分一并考虑，视该被转让股份的中国居民公司的财产价值的不动产比例是否达

到 50%。

**【例】**新加坡居民公司甲拥有中国居民公司乙 20% 的股份，公司乙的财产价值为 100（单位略），其中不动产价值为 40。如果该公司乙又持有中国居民公司丙 80% 的股份，如公司丙的财产价值为 100，其中不动产价值为 90，则在处理按规定享受税收协定待遇计算公司乙的财产价值时，应将公司丙财产价值的 80% 计算在内，即公司乙直接或间接拥有的财产价值为  $100 + 100 \times 80\% = 180$ ，其中不动产价值为  $40 + 90 \times 80\% = 112$ ，不动产价值比例为 62%（ $112 \div 180$ ）。

上述例子以剔除公司乙和丙之间内部交易影响后的数额为前提。因此，当新加坡居民公司甲转让中国居民公司乙的股份时，由于该中国公司乙的财产价值中 50% 以上的价值直接或间接来自于中国境内的不动产，根据税收协定规定，对此项转让收益中国拥有征税权。

## （二）其他公司股权转让

非居民企业在转让中国居民企业（不动产公司以外）股份行为发生前 12 个月内曾直接或间接参与该中国居民企业至少 25%（如与新加坡、中国香港、毛里求斯的税收协定）资本，则中国拥有征税权。不同协定规定不同，有些税收协定无持股比例限制，无论持股比例多少我国均有征税权，如与日本、英国、德国的税收协定；还有些税收协定规定非居民企业转让中国居民企业的股权，仅在转让者为其居民的国家征税，如与韩国、瑞士的税收协定。

在一般情况下（除税收协定滥用情形外），非居民企业转让其在中国居民企业或其他法人资本中的股份取得的收益，如果收益人在转让行为前的 12 个月内曾经直接或间接参与被转让企业 25% 的资本，则中国有权对该收益征税（依具体税收协定规定不同而不同）。

非居民企业转让中国居民企业或其他法人资本中的股份，在一般情况下（除税收协定滥用情形外）是指直接转让情形。如果被转让的股份不属于中国居民公司或其他法人资本中的股份，无论被转让股份的企业是否拥有中国居民企业或其他法人资本中的股份，均不能确定中国拥有征税权。但是，对滥用企业组织形式，不是出于真正商业意图，而是以逃避税收或获取优惠的税收待遇为目的，间接转让中国公司股份的情

况，中国有权根据相关规定适用一般反避税条款，以防止我国税收权益的流失。

非居民企业直接或间接参与一个中国居民公司的资本包括以下几种情况：

1. 该非居民企业在该中国居民公司直接拥有资本；
2. 该非居民企业通过任何其持股的公司（或持股链公司）间接拥有该中国居民公司的资本。

间接拥有的资本或股份按照每一持股链中各公司的持股比例乘积计算。

**【例】**新加坡居民企业甲持有第三方居民公司乙50%的股份，乙持有中国居民公司丙50%的股份，则甲通过乙间接持有中国居民公司丙的股份达到25%（ $50\% \times 50\%$ ）。在这一情况下，如果甲同时直接持有丙5%的股份，那么当其转让该5%的股份时，就应该考虑其间接持有的25%的股份，从而达到税收协定规定的征税条件。但如果甲没有直接持有中国居民公司丙的股份，只是通过乙间接持有丙，则间接持有股份的规定并不适用甲转让乙的股份收益问题（除税收协定滥用情形外）。

- 【例】**（1）新加坡居民公司乙直接持有中国居民公司丙10%资本；
- （2）新加坡居民公司乙的母公司甲（100%控股）直接持有中国居民公司丙10%的资本；
- （3）母公司甲的另一个100%控股的子公司丁直接持有中国居民公司丙10%的资本。

在上述情形下，该关联集团持有中国居民公司丙的股份应为30%。因此，如果新加坡公司乙转让其在中国居民公司丙的股份取得收益，中国则视其在中国居民公司丙的参股比例达到了25%而拥有征税权。

# 第四章

## 非居民企业所得税管理<sup>①</sup>

### 第一节 设立机构、场所的 非居民企业税收管理

#### 一、基本规定

在中国境内设立机构、场所的非居民企业应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。纳税地点为机构、场所所在地。非居民企业在中国境内设立两个或者两个以上机构、场所的，经税务机关审核批准，可以选择由其主要机构、场所汇总缴纳企业所得税。

设立机构、场所的非居民企业所得税的征收管理与居民企业所得税的征收管理有很多相似之处，包括应当依照《税务登记管理办法》的规定办理税务登记，自行纳税申报中按纳税年度计算、分季预缴、年终汇算清缴等。但鉴于非居民企业税收管理的难度和特殊性，企业所得税法也规定了一些特别的措施，例如，对非居民企业在中国境内承包工程

---

<sup>①</sup> 本章由河南省国家税务局国际税务管理处韩磊，广东省珠海市国家税务局大企业和国际税务管理科陈策，浙江省绍兴市国家税务局大企业和国际税务管理处谢红娟编写。

作业和提供劳务的，在符合一定条件的情况下，主管税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人，代扣代缴企业所得税。对于扣缴义务人未依法扣缴或无法履行扣缴义务的，可以从纳税人的境内其他收入中追缴税款。

设立机构、场所的非居民企业税收管理，根据不同的纳税主体类型，目前主要包括以下几种：①非居民承包工程作业和提供劳务的征收管理；②外国企业常驻代表机构的征收管理；③国际运输税收征收管理；④外国企业分支机构的征收管理；⑤其他类型。

## 二、承包工程作业或提供劳务

### （一）登记备案

#### 1. 登记管理

##### （1）税务登记

非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务的，应当自项目合同或协议签订之日起30日内，向项目所在地主管税务机关办理税务登记手续。

非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务的，应当在项目完工后15日内，向项目所在地主管税务机关报送项目完工证明、验收证明等相关文件复印件，结清应纳税款，并依据《税务登记管理办法》的有关规定申报办理注销税务登记手续。

##### （2）扣缴登记

依照法律、行政法规规定负有税款扣缴义务的境内机构和個人，应当自扣缴义务发生之日起30日内，向所在地主管税务机关办理扣缴税款登记手续，填写《扣缴义务人登记表》。

对于非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务构成机构、场所的，如果被税务机关指定扣缴，工程价款或者劳务费的支付人就产生了扣缴义务，因此，应根据上述规定办理扣缴登记。

#### 2. 备案管理

建立境内机构和個人合同项目备案制度，是为了使税务机关能够从

源头上及时掌握非居民企业从事承包工程和提供劳务的相关信息，了解合同项目开工和进度等情况；对于存在税收流失风险的情形，税法规定了指定扣缴义务人扣缴税款的制度，以最大限度地减少税款损失。备案管理的内容包括以下几个方面：

(1) 境内机构和個人向非居民发包工程作业或劳务项目的，应当自项目合同签订之日起 30 日内，向主管税务机关报送《境内机构和個人发包工程作业或劳务项目报告表》（见表 4-1），并附送非居民的税务登记证、合同、税务代理委托书复印件或非居民对有关事项的书面说明等资料。

(2) 境内机构和個人向非居民发包工程作业或劳务项目合同发生变更的，发包方或劳务受让方应自变更之日起 10 日内向所在地主管税务机关报送《非居民项目合同变更情况报告表》（见表 4-2）。

(3) 境内机构和個人向非居民发包工程作业或劳务项目，从境外取得的与项目款项支付有关的发票和其他付款凭证，应在自取得之日起 30 日内向所在地主管税务机关报送《非居民项目合同款项支付情况报告表》（见表 4-3）及付款凭证复印件。

(4) 向非居民发包工程作业或劳务项目的境内机构和個人，与非居民的主管税务机关不一致的，非居民应当自申报期限届满之日起 15 日内向境内机构和個人的主管税务机关报送非居民申报纳税证明资料复印件。

**表 4-1 境内机构和個人发包工程作业或劳务项目报告表**

编号：\_\_\_\_\_ 报告日期：\_\_\_\_\_ 年 \_\_\_\_\_ 月 \_\_\_\_\_ 日

一、以下由向非居民发包工程作业或劳务项目的境内机构和個人填写

1. 发包方或劳务受让方情况	名称（公章）：	纳税人识别号：	
	联系人：	电话：	传真：
2. 承包商或提供劳务方（“非居民”）情况	名称：		
	地址：		
	开户银行名称：	账号：	
	联系人：	电话：	传真：
	代理人名称：		
	联系人：	电话：	传真：

续表

3. 合同情况	项目名称:	
	项目类型: <input type="checkbox"/> 承包工程 <input type="checkbox"/> 修理修配 <input type="checkbox"/> 交通运输 <input type="checkbox"/> 仓储租赁 <input type="checkbox"/> 咨询经纪 <input type="checkbox"/> 设计 <input type="checkbox"/> 文化体育 <input type="checkbox"/> 技术服务 <input type="checkbox"/> 教育培训 <input type="checkbox"/> 娱乐 <input type="checkbox"/> 旅游 <input type="checkbox"/> 其他(请注明: )	
	合同名称: 合同字号:	
	作业或劳务地点:	在华作业或劳务人数:
	合同期限:	签订合同日期:
	合同金额:	付款次数:
	合同分包或转包情况, 如有, 填明细。(多项分包或转包, 可另附明细)	
	分包商名称:	转包商名称:
	分包工程项目:	转包金额:
	分包金额:	合同字号:
	合同字号:	
	4. 非居民是否已在项目所在地办理税务登记 <input type="checkbox"/> 是——发包方或劳务受让方提交非居民办理的税务登记证复印件 <input type="checkbox"/> 否——发包方或劳务受让方提交(中文)合同资料、协议资料复印件	
5. 非居民是否委托境内代理人履行纳税义务 <input type="checkbox"/> 是——提交非居民税务代理委托书复印件 <input type="checkbox"/> 否		
6. 非居民是否对有关事项做出书面说明 <input type="checkbox"/> 是——提交非居民做出的书面说明 <input type="checkbox"/> 否		

## 二、以下由税务机关填写

受理人:	税务机关(盖章)
联系电话:	
年 月 日	年 月 日

注: 1. 在符合情形的□内打“√”。

2. 本表一式两份, 一份退给发包方或劳务受让方, 一份由税务机关留存归档。

**表 4-2 非居民项目合同变更情况报告表**

报告日期： 年 月 日

一、以下由向非居民发包工程作业或劳务项目的境内机构和个人填写

1. 基本信息： (1) 原《境内机构和个人发包工程作业或劳务项目报告表》的编号： (2) 发包方或劳务受让方名称： (3) 发包方或劳务受让方纳税人识别号： (4) 承包商或劳务提供方名称：			
2. 合同变更情况：			
变更事项	变更前	变更后	变更原因
是否将变更后的合同复印件报税务机关备案 是 <input type="checkbox"/> 否 <input type="checkbox"/>			
经办人： 发包方或劳务受让方（盖章）			
联系电话：			

二、以下由税务机关填写

受理人：  联系电话：    <p style="text-align: right;">年 月 日</p>	税务机关（盖章）        <p style="text-align: right;">年 月 日</p>
--	---

注：1. 在符合情形的□内打“√”。

2. 合同变更事项包括合同执行期限、合同金额、付款条件、作业地点、合同签约方、转包分包情况等合同条款内容或实际执行情况发生变化的情形。

3. 本表一式两份，一份退给发包方或劳务受让方，一份税务机关留存归档。

表 4-3 非居民项目合同款项支付情况报告表

报告日期： 年 月 日

一、以下由向非居民发包工程作业或劳务项目的境内机构和个人填写

1. 基本信息				
(1) 原《境内机构和个人发包工程作业或劳务项目报告表》的编号：				
(2) 发包方或劳务受让方名称：				
(3) 发包方或劳务受让方纳税人识别号：				
(4) 承包商或劳务提供方名称：				
2. 向承包商或劳务提供方支付款项的情况：（多笔支付可另附明细表）				
序号	支付日期	支付金额（币种）	收款人	款项性质
1				
2				
3				
4				
5				
金额合计				
付款凭证份数		是否将付款凭证复印件全部报税务机关备案 是 <input type="checkbox"/> 否 <input type="checkbox"/>		
经办人：		发包方或劳务受让方（盖章）		
联系电话：				

二、以下由税务机关填写

受理人：	税务机关（盖章）
联系电话：	
年 月 日	年 月 日

注：1. 在符合情形的□内打“√”。

2. 本表一式两份，一份退给发包方或劳务受让方，一份税务机关留存归档。

## （二）征收方式

非居民企业承包工程作业或提供劳务所得税征收方式分为据实征收和核定征收，其中核定征收有按收入总额、按成本费用、按经费支出换算收入核定应纳税所得额三种方式。

### 1. 据实征收

非居民企业应当按照税收征管法及有关法律法规设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算，并应按照其实际履行的功能与承担的风险相匹配的原则，准确计算应纳税所得额，据实申报缴纳企业所得税。

### 2. 核定征收

#### （1）适用条件

非居民企业因会计账簿不健全，资料残缺难以查账，或者其他原因不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的，税务机关有权核定其应纳税所得额。

#### （2）核定方式

##### ①按收入总额核定应纳税所得额

适用于能够正确核算收入或通过合理方法推定收入总额，但不能正确核算成本费用的非居民企业。

计算公式如下：

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} \times \text{经税务机关核定的利润率}$$

**【例】**某非居民企业 A 公司在 2010 年度所得税申报时，只能提供其已开具发票的收入金额 500 万元，由于各种原因该非居民企业无法提供相应的成本费用核算等资料。于是税务机关认定对 A 公司采取核定征收方式计算应纳税所得额，经审核并确定其按 40% 的利润率申报缴纳 2010 年度的企业所得税。则 A 公司 2010 年度应纳税所得额 = 500 × 40% = 200（万元），应纳企业所得税额 = 200 × 25% = 50（万元）。

##### ②按成本费用核定应纳税所得额

适用于能够正确核算成本费用，但不能正确核算收入总额的非居民企业。

计算公式如下：

$$\text{应纳税所得额} = \text{成本费用总额} \div (1 - \text{经税务机关核定的利润率}) \times$$

经税务机关核定的利润率

【例】某非居民企业 A 公司在 2010 年度所得税申报时，只能提供其已开支的成本费用 300 万元，由于各种原因该非居民企业无法提供相应的收入核算等资料。于是税务机关认定对 A 公司采取核定征收方式计算应纳税所得额，经审核并确定其按 40% 的利润率申报缴纳 2010 年度的企业所得税。则 A 公司 2010 年度应纳所得税额 =  $300 \div (1 - 40\%) \times 40\% \times 25\% = 50$  (万元)。

### ③按经费支出换算收入核定应纳税所得额

适用于能够正确核算经费支出总额，但不能正确核算收入总额和本费用的非居民企业。

计算公式如下：

应纳税所得额 = 经费支出总额  $\div (1 - \text{经税务机关核定的利润率} - \text{营业税税率}) \times \text{经税务机关核定的利润率}$

【例】某非居民企业 A 公司在 2010 年度所得额申报时，无法提供准确的收入总额和成本费用核算等资料。但经检查，公司发生了相关费用，其中支付员工工资及福利费用 55 万元，物品采购费用 80 万元，汽车费用 8 万元，办公室租金 12 万元，装修费用 25 万元，通讯费用 5 万元，业务出差费用 15 万元，其他费用 20 万元。税务机关认定对 A 公司采取核定征收方式计算应纳税所得额，经审核并确定其按 40% 的利润率申报缴纳 2010 年度的企业所得税。则 A 公司 2010 年度各项费用总额 =  $55 + 80 + 8 + 12 + 25 + 5 + 15 + 20 = 220$  (万元)，应纳所得税额 =  $220 \div (1 - 40\% - 5\%) \times 40\% \times 25\% = 40$  (万元)。

### (3) 核定征收方式鉴定

拟采取核定征收方式的非居民企业应填写《非居民企业所得税征收方式鉴定表》(以下简称《鉴定表》，见表 4-4)，报送主管税务机关。主管税务机关应对企业报送的《鉴定表》的适用行业及所适用的利润率进行审核，并签注意见。

对经审核不符合核定征收条件的非居民企业，主管税务机关应自收到企业提交的《鉴定表》后 15 个工作日内向其下达《税务事项通知书》，将鉴定结果告知企业。非居民企业未在上述期限内收到《税务事项通知书》的，其征收方式视同已被认可。也就是说，非居民企业适用

核定征收方式须经税务机关的审核批准。

应该注意的是，税务机关如发现非居民企业采用核定征收方式计算申报的应纳税所得税额不真实，或者明显与其承担的功能风险不相匹配的，税务机关有权予以调整。

**表 4-4 非居民企业所得税征收方式鉴定表**

编号：

中文名称：		纳税人识别号：	
英文名称：			
行次	项 目	纳税人自报情况	主管税务机关审核意见
1	账簿设置情况		
2	收入核算情况		
3	成本费用核算情况		
4	纳税申报情况		
5	履行纳税义务情况		
6	其他情况		
核定征收方式	<input type="checkbox"/> 按收入总额 <input type="checkbox"/> 按成本费用 <input type="checkbox"/> 按经费支出换算收入		
从事的行业及适用的利润率	<input type="checkbox"/> 承包工程作业、设计和咨询劳务，核定利润率（    ） <input type="checkbox"/> 管理服务，核定利润率（    ） <input type="checkbox"/> 其他劳务或劳务以外经营活动，核定利润率（    ）		
纳税人对征收方式的意见：	税务机关经办部门意见：	分管局领导意见：	
经办人：	经办人：		
负责人签章：	负责人签章：	（公章）	
年    月    日	年    月    日	年    月    日	

注：1. 本表由非居民企业填写并报送主管税务机关。

2. 在符合情形的□内打“√”，在核定利润率“（    ）”中填写具体的利润率。

#### (4) 核定利润率

税务机关可按照以下标准确定非居民企业的利润率：

- ①从事承包工程作业、设计和咨询劳务的，利润率为 15% ~ 30%；
- ②从事管理服务的，利润率为 30% ~ 50%；
- ③从事其他劳务或劳务以外经营活动的，利润率不低于 15%。

#### (5) 特殊规定

①税务机关有根据认为非居民企业的实际利润率明显高于上述标准的，可以按照比上述标准更高的利润率核定其应纳税所得额。

**【例】**非居民企业为我国企业提供设计劳务，根据上述规定利润率为 15% ~ 30%，如果税务机关通过非居民企业提供的资料以及相关调查后，有证据认为该非居民企业设计劳务的利润率为 40%，则税务机关可以对该非居民企业的劳务所得核定适用 40% 的利润率。

②采取核定征收方式征收企业所得税的非居民企业，在中国境内从事适用不同核定利润率的经营性活动，并取得应税所得的，应分别核算并适用相应的利润率计算缴纳企业所得税；凡不能分别核算的，应从高适用利润率，计算缴纳企业所得税。这说明非居民企业有不同项目且实行核定征收的，应区分所得类型，适用相应的核定利润率；否则，从高处理。

**【例】**新加坡的 A 企业为中国境内的 B 公司既提供管理服务又提供进口设备安装劳务，A 企业采取核定征收方式征收企业所得税，应分别核算管理劳务和设备安装劳务的应税所得。如果 A 企业不能分别核算，则从高适用利润率，按照管理服务的利润率计算缴纳企业所得税。

③非居民企业与中国居民企业签订机器设备或货物销售合同，同时提供设备安装、装配、技术培训、指导、监督服务等劳务，其销售货物合同中未列明提供上述劳务服务收费金额，或者计价不合理的，主管税务机关可以根据实际情况，参照相同或相近业务的计价标准核定劳务收入。无参照标准的，以不低于销售货物合同总价款的 10% 为原则，确定非居民企业的劳务收入。其目的主要是要求非居民企业据实申报，自行准确判断劳务收入。

### (三) 纳税申报

非居民企业采取自行申报的，应当自季度终了之日起 15 日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。自年度终了之日起 5 个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

非居民企业与居民企业填报的季度、年度申报表有较大的不同。相比较而言，非居民企业需填报的报表数量与报表数据项目比居民企业要简化很多。对于按据实申报方式与按核定征收方式缴纳所得税的非居民企业所适用的报表种类也是不同的，非居民企业申报时要注意区分选择。

填报非居民企业季度和年度所得税申报表的，不仅限于承包工程作业和提供劳务的非居民企业，同样适用于外国企业在中国境内设立的分支机构和常驻代表机构等非居民企业，在此一并进行介绍。

#### 1. 预缴申报

自季度终了之日起 15 日内，采取据实征收的非居民企业向税务机关报送《中华人民共和国非居民企业所得税季度纳税申报表》（适用于据实征收企业，如表 4-5 所示）；采取核定征收的非居民企业向税务机关报送《中华人民共和国非居民企业所得税季度纳税申报表》（适用于核定征收企业，如表 4-6 所示）。

**表 4-5 中华人民共和国非居民企业所得税季度纳税申报表**

（适用于据实征收企业）

税款所属期间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□ 金额单位：人民币元（列至角分）

纳税人名称		居民国（地区）名称及代码		备注
行次	项 目	账载金额	依法申报金额	备 注
1	营业收入			
2	营业成本			
3	本季度利润（亏损）额			

续表

行次	项 目	账载金额	依法申报金额	备 注
4	按规定可弥补的以前季度亏损额			
5	按规定可弥补的以前年度亏损额			
6	应纳税所得额			
7	法定税率 (25%)			
8	应纳企业所得税额 $8 = 6 \times 7$			
9	实际征收率 (%)			
10	实际应纳企业所得税额 $10 = 6 \times 9$			
11	减 (免) 企业所得税额 $11 = 8 - 10$			
12	本季度前已预缴企业所得税额			
13	本年度已预缴企业所得税额 $13 = 10 + 12$			
<p>谨声明：此纳税申报表是根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例和国家有关税收规定填报的，是真实的、可靠的、完整的。</p> <p>声明人签字：_____ 年 月 日</p>				
纳税人公章：		代理申报中介机构公章：		主管税务机关：
经办人：		经办人及其执业证件号码：		受理人：
申报日期：  年 月 日		代理申报日期：  年 月 日		受理日期：  年 月 日

国家税务总局监制

表 4-5 适用于能够提供完整、准确的成本、费用凭证，如实计算应纳税所得额的非居民企业。

填写时应注意：

(1) 税款所属期间：填写公历年度，自公历每季度 1 日起至该季度末止。企业在一个纳税季度中间开业，或者终止经营活动，应当以其实际经营期为一个纳税季度。

**【例】**某非居民企业申报 2011 年第二季度的企业所得税，“税款所属期间”应填写为“2011 年 4 月 1 日至 2011 年 6 月 30 日”。若该企业为 2011 年 4 月 16 日开业，则申报 2011 年第二季度的企业所得税时，“税款所属期间”应填写为“2011 年 4 月 16 日至 2011 年 6 月 30 日”。

(2) 纳税人识别号：填写税务登记证上所注明的“纳税人识别号”或主管税务机关颁发的临时纳税人纳税识别号。

**【例】**纳税人办理税务登记的，填写税务登记证上所注明的“纳税人识别号”；如果外国企业临时来华承包工程或提供劳务并构成所得税纳税义务的，则填写主管税务机关颁发的临时纳税人纳税识别号。

(3) 金额单位：精确到小数点后两位，四舍五入。

(4) 居民国（地区）名称及代码：填写设立常驻代表机构的外国企业或来华承包工程、提供劳务等的外国企业的总机构的居民国（地区）的名称和代码。

**【例】**法国 A 企业为国内 B 企业提供管理劳务，构成常设机构，办理临时税务登记为非居民企业 C 企业，则 C 企业在填写本栏时应写 A 企业所在的居民国（法国）的名称和代码。

(5) 本季度利润（亏损）额：亏损以负数表示。

(6) 实际征收率：表 4-5 的实际征收率是指在法定税率的基础上，按税法规定享受所得税税收优惠的企业，在税收优惠期内的企业所得税征收率。不享受所得税税收优惠的，填写本栏时数据应与“法定税率”栏相同。

(7) 声明人签字：由非居民企业法定代表人或其授权代表签字。

表 4-6 中华人民共和国非居民企业所得税季度纳税申报表

(适用于核定征收企业)

税款所属期间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号: □□□□□□□□□□□□□□□□ 金额单位: 人民币元 (列至角分)

纳税人名称		居民国(地区)名称及代码			
申报项目			账载金额	依法申报金额	备注
按收入总额核定应纳税所得额的计算	项目 1 名称	1. 收入额			
		2. 经税务机关核定的利润率 (%)			
		3. 应纳税所得额 $3 = 1 \times 2$			
	项目 2 名称	4. 收入额			
		5. 经税务机关核定的利润率 (%)			
		6. 应纳税所得额 $6 = 4 \times 5$			
	项目 3 名称	7. 收入额			
		8. 经税务机关核定的利润率 (%)			
		9. 应纳税所得额 $9 = 7 \times 8$			
	10. 收入总额 $10 = 1 + 4 + 7$				
	11. 应纳税所得额合计 $11 = 3 + 6 + 9$				
按经费支出换算应纳税所得额的计算	12. 经费支出总额				
	13. 换算的收入额				
	14. 经税务机关核定的利润率 (%)				
	15. 应纳税所得额 $15 = 13 \times 14$				
按成本费用核定应纳税所得额的计算	16. 成本费用总额				
	17. 换算的收入额				
	18. 经税务机关核定的利润率 (%)				
	19. 应纳税所得额 $19 = 17 \times 18$				
应纳企业所得税的计算	20. 适用税率 (25%)				
	21. 应纳企业所得税额 $21 = 11 \times 20$ 或 $15 \times 20$ 或 $19 \times 20$				
	22. 实际征收率 (%)				
	23. 实际应纳企业所得税额 $23 = 11 \times 22$ 或 $15 \times 22$ 或 $19 \times 22$				
	24. 减(免)企业所得税额 $24 = 21 - 23$				

续表

申报项目	账载金额	依法申报金额	备注
预缴所得额的计算	25. 本季度前已预缴企业所得税额		
	26. 本年度已预缴企业所得税额 $26 = 23 + 25$		
声明	谨声明：此纳税申报表是根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例和国家有关税收规定填报的，是真实的、可靠的、完整的。 声明人签字：_____ 年 月 日		
纳税人公章：	代理申报中介机构公章：	主管税务机关：	
经办人：	经办人及其执业证件号码：	受理人：	
申报日期：  年 月 日	代理申报日期：  年 月 日	受理日期：  年 月 日	

国家税务总局监制

填写时应注意：

(1) 表 4-6 包括了非居民企业所得税核定征收的三种方式。纳税人填写本表的“应纳税所得额的计算”部分时，要按照适用的征收方式选择相应的栏次进行填写，如：纳税人是能够准确反映经费支出但不能准确反映收入或成本费用的非居民企业，在计算应纳税所得额时，应填写本表的 12~15 行次，对应“按经费支出换算应纳税所得额的计算”。“按收入总额核定应纳税所得额的计算”和“按成本费用核定应纳税所得额的计算”栏次不用填写。

(2) 税款所属期间：填写公历年度，自公历每季度 1 日起至该季度末止。企业在一个纳税季度中间开业，或者终止经营活动，应当以其

实际经营期为一个纳税季度。

**【例】**某非居民企业申报2011年第三季度的企业所得税，“税款所属期间”应填写为“2011年7月1日至2011年9月30日”。若该企业为2011年7月16日开业，则申报2011年第三季度的企业所得税时，“税款所属期间”应填写为“2011年7月16日至2011年9月30日”。

(3) 纳税人识别号：填写税务登记证上所注明的“纳税人识别号”或主管税务机关颁发的临时纳税人纳税识别号。

**【例】**已办理税务登记的非居民企业，填写税务登记证上所注明的“纳税人识别号”；如果外国企业临时来华承包工程或提供劳务并构成纳税义务，则填写主管税务机关颁发的临时纳税人纳税识别号。

(4) 金额单位：精确到小数点后两位，四舍五入。

(5) 居民国（地区）名称及代码：填写设立常驻代表机构的外国企业或来华承包工程、提供劳务等的外国企业的总机构的居民国（地区）的名称和代码。

**【例】**美国A企业为国内B企业提供管理劳务，构成常设机构，办理临时税务登记为非居民企业C企业，则C企业在填写本栏时应写A企业所在的居民国（美国）的名称和代码。

(6) “按收入总额核定应纳税所得额的计算”中的应税项目：企业在我国境内提供应税劳务时，凡同一项目项下，发生适用不同核定利润率情况的应税劳务的，均应按照不同的核定利润率分别填报。在“应税劳务名称”下填写具体的项目名称、合同号及应税劳务的具体名称。例如，“承包某工程建设+合同号+境内工程设计”或“承包某工程建设+合同号+境内工程施工”。

这样规定是因为不同劳务类型的核定利润率会有所不同，为了方便计算，将不同劳务类型的应纳税所得额分别计算。

(7) 实际征收率：表4-6的实际征收率是指在法定税率的基础上，按税法规定享受所得税税收优惠的企业，在税收优惠期内的企业所得税征收率。不享受所得税税收优惠的，填写本栏时数据应与“法定税率”栏相同。

(8) 声明人签字：由非居民企业法定代表人或其授权代表签字。

## 2. 年度申报

自年度终了之日起5个月内,采取据实征收的非居民企业向税务机关报送《中华人民共和国非居民企业所得税年度纳税申报表》(适用于据实征收企业,见表4-7)、《营业收入及成本费用明细表》(见表4-8)和《弥补亏损明细表》(见表4-9);采取核定征收的非居民企业向税务机关报送《中华人民共和国非居民企业所得税年度纳税申报表》(适用于核定征收企业,见表4-10)。

**表 4-7 中华人民共和国非居民企业所得税年度纳税申报表**

(适用于据实征收企业)

税款所属期间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号: □□□□□□□□□□□□□□□□ 金额单位: 人民币元(列至角分)

纳税人名称		居民国(地区)名称及代码		
行次	项 目	账载金额	依法申报金额	备 注
1	营业收入			
2	营业成本			
3	营业税金及附加			
4	营业费用			
5	管理费用			
6	财务费用			
7	营业利润 7 = 1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6			
8	营业外收入			
9	营业外支出			
10	利润(亏损)总额 10 = 7 + 8 - 9			
11	其他应税项目调增(减)额			
12	按规定可弥补的以前年度亏损额			
13	应纳税所得额 13 = 10 + 11 - 12			
14	法定税率(25%)			
15	应纳企业所得税额 15 = 13 × 14			
16	实际征收率(%)			
17	实际应纳企业所得税额 17 = 13 × 16			
18	减(免)企业所得税额 18 = 15 - 17			
19	境外所得应补企业所得税额			
20	境内外实际应纳企业所得税额 20 = 17 + 19			

续表

行次	项 目	账载金额	依法申报金额	备 注
21	本年度已预缴企业所得税额			
22	以前年度损益应补（退）企业所得税额			
23	本年度应补（退）企业所得税额 $23 = 20 - 21 + 22$			
谨声明：此纳税申报表是根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例和国家有关税收规定填报的，是真实的、可靠的、完整的。 声明人签字：_____ 年 月 日				
纳税人公章：		代理申报中介机构公章：	主管税务机关：	
经办人：		经办人及其执业证件号码：	受理人：	
申报日期： 年 月 日		代理申报日期： 年 月 日	受理日期： 年 月 日	

国家税务总局监制

表4-7是年度纳税申报的主表，适用于能够提供完整、准确的成本、费用凭证，如实计算应纳税所得额的非居民企业。

填写时应注意：

(1) 非居民企业正常经营的，自年度终了之日起5个月内向主管税务机关报送；在年度中间终止经营活动的，应当自实际终止经营之日起60日内向主管税务机关报送。在纳税年度内无论盈利或者亏损，都必须按照企业所得税法的规定报送表4-7和相关资料。

【例】某非居民企业2008年1月来华承包工程作业，2010年8月1日实际终止经营，则应该自终止经营之日起30日内即在9月29日之前向主管税务机关报送。见表4-7。

(2) 税款所属期间：正常经营的企业，填写公历年度，自公历1月1日起至12月31日止；企业在年度中间开业的，应填报实际开始经营之日至同年12月31日；企业在年度中间终止经营活动的，应填报公历1月1日至实际终止经营之日。例如，某非居民企业在2011年5月

21 日开业，则“税款所属期间”应填写 2011 年 5 月 21 日起 2011 年至 12 月 31 日止。

(3) 纳税人识别号：填写税务登记证上所注明的“纳税人识别号”或主管税务机关颁发的临时纳税人纳税识别号。

如果纳税人已办理税务登记的，填写税务登记证上所注明的“纳税人识别号”；如果外国企业临时来华承包工程或提供劳务构成所得税纳税义务的，则填写主管税务机关颁发的临时纳税人纳税识别号。

(4) 金额单位：精确到小数点后两位，四舍五入。

(5) 居民国（地区）名称及代码：填写设立常驻代表机构的外国企业或来华承包工程、提供劳务等的外国企业的总机构的居民国（地区）的名称和代码。

**【例】**英国 A 企业为国内 B 企业提供设计劳务，构成常设机构，办理临时税务登记为非居民企业 C 企业，则 C 企业在填写本栏时应写 A 企业所在的居民国（英国）的名称和代码。

(6) 其他应税项目调增（减）额：填写按照现行税收法律、行政法规、规章和规范性文件的规定，直接调整本年度应纳税所得额和其他应税项目的数额。已通过相应收入、成本、费用、营业外收支及其他损益等项目下进行调整的，不在本栏反映。调增时，用正数表示；调减时，用负数表示。

(7) 实际征收率：表 4-7 的实际征收率是指在法定税率的基础上，按税法规定享受所得税税收优惠的企业，在税收优惠期内的企业所得税征收率。不享受所得税税收优惠的，填写本栏时数据应与“法定税率”栏相同。

(8) 声明人签字：由非居民企业法定代表人或其授权代表签字。

**表 4-8 营业收入及成本费用明细表** 金额单位：人民币元（列至角分）

行次	项 目	账载金额	依法申报金额
1	一、营业收入合计 $1 = 2 + 6$		
2	1. 主营业务收入 $2 = 3 + 4 + 5$		
3	(1) 销售货物收入		

续表

行次	项 目	账载金额	依法申报金额
4	(2) 提供劳务收入		
5	(3) 其他		
6	2. 其他业务收入		
7	(1)		
8	(2)		
9	二、营业成本合计 9 = 10 + 11 + 12		
10	1. 销售货物成本		
11	2. 提供劳务成本		
12	3. 其他业务成本		
13	三、期间费用合计 13 = 14 + 30 + 46		
14	1. 营业费用		
15	其中：工资薪金		
16	福利费		
17	住房公积金		
18	退休保险基金		
19	医疗保险基金		
20	折旧费		
21	保险费		
22	广告宣传费		
23	职工教育经费		
24	工会经费		
25	无形资产摊销		
26	业务招待费		
27	通讯费		
28	差旅费		
29	租赁费		
30	2. 管理费用		
31	其中：工资薪金		
32	福利费		
33	住房公积金		
34	退休保险基金		
35	医疗保险基金		
36	折旧费		
37	保险费		
38	广告宣传费		

续表

行次	项 目	账载金额	依法申报金额
39	职工教育经费		
40	工会经费		
41	无形资产摊销		
42	业务招待费		
43	通讯费		
44	差旅费		
45	租赁费		
46	3. 财务费用		
47	其中：利息		
48	汇兑损益		

表 4-8 适用于能够提供完整、准确的成本、费用凭证，如实计算应纳税所得额的非居民企业，是表 4-7 相关栏目的明细补充，反映非居民企业营业收入、成本和费用明细的情况。

填写时应注意：

(1) 主营业务收入：填写企业经常性的、主要业务所产生的收入，一般占企业收入的比重较大，对企业的经济效益产生较大的影响。

(2) 其他业务收入：填写企业非经常性、兼营的业务所产生的收入。如果有其他业务收入的，填写数额的同时在其他业务收入下面的空白处填写收入的明细项目。

(3) 营业费用：填写企业在销售货物过程中发生的包装费、广告费等费用和为销售本企业货物而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用。本项目应根据“营业费用”科目的发生额分析填列。

(4) 管理费用：填写企业为组织和管理生产经营发生的管理费用。本项目应根据“管理费用”科目的发生额分析填列。管理费用应按照规定表内所列项目分项如实填写。

(5) 财务费用：填写企业筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。本项目应根据“财务费用”科目的发生额分析填列。利息填写利息支出扣除利息收入后的净额；汇兑损益填写汇兑净损失，是汇兑收益扣除汇兑损失后的数额，如为汇兑净收入以负数填列。

表 4-9 弥补亏损明细表 金额单位：人民币元（列至角分）

行次	项目	年度	亏损或 盈利 金额	已弥补过的亏损额 (各年的亏损额在以后年度的弥补情况)					本年 度可 弥补 的亏 损额	可结转 下一年 度未弥 补完的 亏损额
				第二年	第三年	第四年	第五年	合 计		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	第一年									*
2	第二年			*						
3	第三年			*	*					
4	第四年			*	*	*				
5	第五年			*	*	*	*			
6	本 年			本年度可弥补的以前年度亏损额						
可结转下一年度未弥补完的亏损额										

表 4-9 适用于能够提供完整、准确的成本、费用凭证，如实计算应纳税所得额的非居民企业，是表 4-7 相关栏目的明细补充，反映非居民企业以前年度亏损在本年度弥补的情况。

填写时应注意：

(1) 年度：填写本纳税年度上诉前五年的年度，填写时依公历年顺序填写。

(2) 盈利或亏损金额：填写依照税法规定调整后经主管税务机关确认的盈利或亏损金额；亏损额以负数表示。如存在经税务机关审核确认的其他被合并、分立企业的有效亏损额分配结转至（出）本企业的数额，在本栏合并填写，同时提供被合并、分立企业的亏损弥补表和税务机关审核确认的其他被合并、分立企业的有效亏损额分配结转表和相关说明资料。

(3) 已弥补过的亏损额：填写每一年度当期亏损额用其以后四个年度盈利额弥补过的金额。

(4) 本年度可弥补的亏损额：填写以前年度发生的亏损尚未弥补或未弥补完的亏损额需用本年度盈利额弥补的金额。该金额应小于或等于本年度实际盈利额。如本年度为亏损，则弥补额为零。

(5) 可结转下一年度未弥补完的亏损额：填写按税法规定可结转下一年度可弥补的亏损额。

**表 4-10 中华人民共和国非居民企业所得税年度纳税申报表**

(适用于核定征收企业)

税款所属期间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□ 金额单位：人民币元（列至角分）

纳税人名称		居民国（地区） 名称及代码			
申报项目			账载金额	依法申报金额	备注
按收入总额核定应纳税所得额的计算	项目 1 名称	1. 收入额			
		2. 经税务机关核定的利润率（%）			
		3. 应纳税所得额 3 = 1 × 2			
	项目 2 名称	4. 收入额			
		5. 经税务机关核定的利润率（%）			
		6. 应纳税所得额 6 = 4 × 5			
	项目 3 名称	7. 收入额			
		8. 经税务机关核定的利润率（%）			
		9. 应纳税所得额 9 = 7 × 8			
	10. 收入总额 10 = 1 + 4 + 7				
	11. 应纳税所得额合计 11 = 3 + 6 + 9				
按经费支出换算应纳税所得额的计算	12. 经费支出总额				
	其中：工资薪金				
	奖金				
	津贴				
	福利费				
	物品采购费				
	固定资产折旧				
	装修费				
	通讯费				
	差旅费				
	房租				
	设备租赁费				
	交通费				
	业务招待费				
13. 换算的收入额					
14. 经税务机关核定的利润率（%）					
15. 应纳税所得额 15 = 13 × 14					



表 4-10 适用于按收入总额，以及按经费支出、成本费用换算收入方式缴纳企业所得税的非居民企业，是年度纳税申报的主表。

填写时应注意：

(1) 表 4-10 包括了非居民企业所得税核定征收的三种方式。纳税人填写表 4-10 的“应纳税所得额的计算”部分时，要按照适用的征收方式选择相应的栏次进行填写，如：纳税人是能够准确反映经费支出但不能准确反映收入或成本费用的外国企业常驻代表机构，则在计算应纳税所得额时，应填写表 4-10 的 12~15 行次，对应“按经费支出换算应纳税所得额的计算”。“按收入总额核定应纳税所得额的计算”和“按成本费用核定应纳税所得额的计算”栏次不用再填写。

(2) 税款所属期间：正常经营的企业，填写公历年度，自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止；企业在年度中间开业的，应填报实际开始经营之日至同年 12 月 31 日；企业在年度中间终止经营活动的，应填报公历 1 月 1 日至实际终止经营之日。

正常情况下，年度申报应填写 1 月 1 日起至 12 月 31 日止；如果一家企业在当年 5 月 21 日开业，则应填写 5 月 21 日起至 12 月 31 日止。

(3) 纳税人识别号：填写税务登记证上所注明的“纳税人识别号”或主管税务机关颁发的临时纳税人纳税识别号。

如果纳税人已办理税务登记的，填写税务登记证上所注明的“纳税人识别号”；如果是外国企业临时来华承包工程或提供劳务构成所得税纳税义务的，则填写主管税务机关颁发的临时纳税人纳税识别号。

(4) 金额单位：精确到小数点后两位，四舍五入。

(5) 居民国（地区）名称及代码：填写设立常驻代表机构的外国企业或来华承包工程、提供劳务等的外国企业的总机构的居民国（地区）的名称和代码。

**【例】** 韩国 A 企业为国内 B 企业提供安装劳务，构成常设机构，办理临时税务登记为非居民企业 C 企业，则 C 企业在填写本栏时应写 A 企业所在的居民国（韩国）的名称和代码。

(6) “按收入总额核定应纳税所得额的计算”中的应税项目：企业在我国境内提供应税劳务时，凡同一项目项下，发生适用不同核定利润率情况的应税劳务的，均应按照不同的核定利润率分别填报。在“应税

项目名称”下填写具体的项目名称、合同号。

(7) 实际征收率：表 4-10 的实际征收率是指在法定税率的基础上，按税法规定享受所得税税收优惠的企业，在税收优惠期内的企业所得税征收率。不享受所得税税收优惠的，填写本栏时数据应与“法定税率”栏相同。

(8) 声明人签字：由非居民企业法定代表人或其授权代表签字。

### 3. 纳税申报需报送的资料

在中国境内承包工程作业或提供劳务的非居民企业进行企业所得税纳税申报时，应当如实报送纳税申报表，并附送下列资料：

(1) 工程作业（劳务）决算（结算）报告或其他说明材料；

(2) 参与工程作业或劳务项目外籍人员姓名、国籍、出入境时间、在华工作时间、地点、内容、报酬标准、支付方式、相关费用等情况的书面报告；

(3) 财务会计报告或财务情况说明；

(4) 非居民企业依据税收协定在中国境内未构成常设机构，需要享受税收协定待遇的，应提交《非居民享受税收协定待遇备案报告表》，并附送居民身份证明及税务机关要求提交的其他证明资料向主管税务机关备案报告；

(5) 税务机关规定应当报送的其他有关资料。

### 4. 关联申报应报送的资料

实行查账征收的在中国境内设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时，应当就其与关联方之间的业务往来附送《年度关联业务往来报告表》。

税务机关在进行关联业务调查时，企业及其关联方，以及与关联业务调查有关的其他企业应当按照规定提供相关资料。相关资料包括：

(1) 与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等同期资料；

(2) 关联业务往来所涉及的财产、财产使用权、劳务等的再销售（转让）价格或者最终销售（转让）价格的相关资料；

(3) 与关联业务调查有关的其他企业应当提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料；

(4) 其他与关联业务往来有关的资料。

#### (四) 指定扣缴

对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。

##### 1. 适用条件

(1) 预计工程作业或者提供劳务期限不足一个纳税年度，且有证据表明不履行纳税义务的；

(2) 没有办理税务登记或者临时税务登记，且未委托中国境内的代理人履行纳税义务的；

(3) 未按照规定期限办理企业所得税纳税申报或者预缴申报的。

##### 2. 特别规定

工程价款或劳务费的支付人所在地县（区）以上主管税务机关根据《境内机构和个人发包工程作业或劳务项目报告表》及非居民企业申报纳税证明资料或其他信息，确定符合上述指定扣缴的三种情形之一的，可指定工程价款或劳务费的支付人为扣缴义务人，并将《非居民企业承包工程作业和提供劳务企业所得税扣缴义务通知书》（见表4-11）送达被指定方。

本规定将企业所得税法第三十八条规定具体化，便于实际操作。例如，中国境内甲地A企业从美国B企业引进设备，B企业提供了安装装配等劳务构成了常设机构C企业，应缴纳非居民企业所得税。款项由A企业支付给B企业。如果C企业自行申报纳税，则其应向C企业的主管税务机关申报纳税；如果符合指定扣缴的三种情形之一的，则由甲地A企业所在地县（区）以上主管税务机关指定A企业为扣缴义务人，同时应送达专门文书。

**表 4-11** 非居民企业承包工程作业和提供劳务  
企业所得税扣缴义务通知书

税扣〔 〕号

\_\_\_\_\_公司（个人）：

根据《中华人民共和国企业所得税法》第三十八条“对非居民企业在中国境内取得工程

作业和劳务所得应缴纳的所得税，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人”的规定，我局现指定你方作为下表中工程作业和劳务项目应纳企业所得税的扣缴义务人，在向表中所列非居民企业支付工程价款或劳务费时，代扣代缴企业所得税。

具体扣缴事项如下：

项目名称			
非居民 名称		国别	
		国别	
		国别	
征收方式	<input type="checkbox"/> 据实征收 <input type="checkbox"/> 核定征收		
计算依据	<input type="checkbox"/> 收入总额（核定利润率） <input type="checkbox"/> 应纳税所得额		
扣除项目	营业税/分包支出、代扣款项		
税率	<input type="checkbox"/> 25% <input type="checkbox"/> 其他		
计算方法	应纳税所得额×适用税率		
扣缴方式	在支付工程价款或劳务费时，按次扣缴所得税		
扣缴期限	扣缴后7日内向主管税务机关申报缴纳		

税务机关（盖章）

年 月 日

### 3. 扣缴申报

（1）税务机关指定扣缴时应同时告知扣缴义务人所扣税款的计算依据、计算方法、扣缴期限和扣缴方式。指定扣缴义务人应当在申报期限内向主管税务机关报送《中华人民共和国扣缴企业所得税报告表》（见表4-12），及时扣缴税款。

（2）扣缴义务人未依法履行扣缴义务或无法履行扣缴义务的，由非居民企业在项目所在地申报缴纳。主管税务机关应自确定未履行扣缴义务之日起15日内通知非居民企业在项目所在地申报纳税。

表 4-12 中华人民共和国扣缴企业所得税报告表

税款所属期间： 年 月 日至 年 月 日

金额单位：人民币元（列至角分）

扣缴义务人基本信息：				
纳税人识别号			经济类型代码及名称	
名称	中：	经济行业分类代码及名称		
	英：	联系人		
地址	中：	联系电话		
	英：	邮政编码		
纳税人基本信息：				
在其居民国纳税人识别号			中：	
居民国（地区）名称及代码	在中国境内的名称		英：	
在其居民国名称	中：	在其居民国地址	中：	
	英：		英：	
申报所得类型及代码			本次申报所得取得日期	
合同名称			合同编号	
合同执行起始时间		合同执行终止时间	合同总金额	
以下内容适用于法定源泉扣缴情况填写：				
行次	项 目			依法申报数据
1	本次申报收入	人民币金额		
2		外币	名称	
3			金额	
4			汇率	
5		折算人民币金额 $5 = 3 \times 4$		
6	人民币金额合计 $6 = 1 + 5$			
7	应纳税所得额的计算	扣除额		
8	应纳税所得额 $8 = 6 - 7$			

续表

行次	项 目		依法申报数据
9		适用税率 (10%)	
10	应纳企业所得 税额的 计算	应缴纳的企业所得税额 $10 = 8 \times 9$	
11		实际征收率 (%)	
12		实际应缴纳的企业所得税额 $12 = 8 \times 11$	
13		减免企业所得税额 $13 = 10 - 12$	
以下内容适用于主管税务机关指定扣缴情况填写:			
行次	项 目		依法申报数据
14	本次申报的收入总额		
15	税务机关核定的利润率 (%)		
16	应纳税所得额 $16 = 14 \times 15$		
17	适用税率 (%)		
18	应纳企业所得税额 $18 = 16 \times 17$		
谨声明: 此扣缴所得税报告是根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例和相关 税收协定和国家有关税收规定填报的, 是真实的、可靠的、完整的。			
声明人签字:		年 月 日	
扣缴义务人 (纳税人) 公章:	代理申报中介机构公章:	主管税务机关受理专用章:	
经办人:	经办人及其执业证件号码:	受理人:	
申报日期:	代理申报日期:	受理日期:	
年 月 日	年 月 日	年 月 日	

国家税务总局监制

表 4-12 分为五个部分, 包括扣缴义务人基本信息、纳税人基本信息、法定源泉扣缴情况填写、指定扣缴情况填写和声明及签章部分。在指定扣缴情况下, 指定扣缴义务人需填写扣缴义务人基本信息、纳税人基本信息、指定扣缴情况填写和声明及签章四部分。

### (五) 汇算清缴

非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务项目的, 企业所得

税按纳税年度计算，分季预缴，年终汇算清缴，并在工程项目完工或劳务合同履行完毕后结清税款（具体管理请参考“汇算清缴”相关内容）。

### （六）税款追缴

欠缴税款的非居民企业法定代表人或非居民个人在出境前未按照税法规定结清应纳税款、滞纳金又不提供纳税担保的，税务机关可以通知出入境管理机关阻止其出境。

非居民企业逾期仍未缴纳税款的，项目所在地主管税务机关应自逾期之日起 15 日内，收集该非居民企业从中国境内取得其他收入项目的信息，包括收入类型，支付人的名称、地址，支付金额、方式和日期等，并向其他收入项目支付人发出《非居民企业欠税追缴告知书》（见表 4-13），并依法追缴税款和滞纳金。

对于非居民企业承包工程和提供劳务项目完毕，未按期结清税款并已离境的，主管税务机关可制作《税务事项告知书》（见表 4-14），通过信函、电子邮件、传真等方式，告知该非居民限期履行纳税义务，同时通知境内发包方或劳务受让者协助追缴税款。

表 4-13 非居民企业欠税追缴告知书

税缴〔 〕号

\_\_\_\_\_（其他支付人名称）：

\_\_\_\_\_（纳税人名称）于\_\_\_\_\_年\_\_\_\_\_月\_\_\_\_\_日至\_\_\_\_\_年\_\_\_\_\_月\_\_\_\_\_日在\_\_\_\_\_省（市）\_\_\_\_\_市（区、县）从事\_\_\_\_\_（承包工程或劳务），取得收入\_\_\_\_\_元，未依法于\_\_\_\_\_年\_\_\_\_\_月\_\_\_\_\_日前申报缴纳企业所得税，欠税金额为\_\_\_\_\_元。对其未按期缴纳的税款，按照税法规定，应从缴纳税款期限届满之日起按日加收滞纳金万分之五的滞纳金。

依据《中华人民共和国企业所得税法》第三十九条、第四十条及《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》的规定，我局对该非居民的欠缴税款实施追缴，你方应当自收到本告知书后 15 日内从应付\_\_\_\_\_（纳税人名称）的\_\_\_\_\_款项中扣缴上述税款及滞纳金、罚款并划解到我局账户。

开户行：\_\_\_\_\_

开户单位：\_\_\_\_\_

账号：\_\_\_\_\_

本告知书涉及的纳税人、扣缴义务人若同我局在纳税上有争议的，必须先依照本告知书的期限缴纳税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可自上述款项缴清或者提供相应担保被税务机关确认之日起 60 日内依法向\_\_\_\_\_申请行政复议。

税务机关（盖章）

年 月 日

注：本告知书一式三份，一份送达非居民纳税人，一份送达扣缴税款的其他支付人，一份由税务机关存档。

表 4-14

### 税务事项告知书

#### Notice of Tax Matter

编号 Serial number:

\_\_\_\_\_:

根据我们掌握的资料（信息），你于\_\_\_\_\_年\_\_\_\_月至\_\_\_\_\_年\_\_\_\_月因\_\_\_\_\_（事项）在\_\_\_\_\_（地点）取得应当在中国申报纳税的收入\_\_\_\_\_元。请你或你的代理人于\_\_\_\_\_年\_\_\_\_月\_\_\_\_日前就以上收入向中国\_\_\_\_\_省（市）\_\_\_\_\_市（区）\_\_\_\_\_国家税务局（地方税务局）进行纳税申报或做出必要说明。

如果你拒绝与中国税务机关合作，中国税务机关将按照《中华人民共和国税收征收管理法》第六十二条、第六十三条的规定对你进行处罚，并根据《中华人民共和国政府与\_\_\_\_\_国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（或安排）的规定，将你未按中国法律规定履行纳税义务的情况通知\_\_\_\_\_（国家或地区）税务主管当局。

In accordance with the information concerning your tax matters, it is ascertained that you received an income of RMB \_\_\_\_\_ (from \_\_\_\_\_ (y/m/d) to \_\_\_\_\_ (y/m/d)) for \_\_\_\_\_ (activity) in \_\_\_\_\_ (place). The income is taxable in China. Therefore, you are notified to file your tax return or give explanations thereupon to the responsible tax office \_\_\_\_\_ (name of tax office) prior to \_\_\_\_\_ (y/m/d).

Your failure of the notified cooperation may result in penalty on you as stipulated in the "Tax Collection and Administration Law of the People's Republic of China" and the information may be communicated to the tax competent authority of \_\_\_\_\_ (name of State) pursuant to the "Agreement between the Government of the People's Republic of China and the Government of the \_\_\_\_\_ for the Avoidance of the Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income".

联系单位：中国\_\_\_\_\_省（市）\_\_\_\_\_市（区）\_\_\_\_\_国家税务局（地方税务局）\_\_\_\_\_科

Responsible tax office:

联系人（Contact）:

联系电话（Tel）:

传真（Fax）:

地址（Add）:

邮政编码（Post Code）:

税务机关（盖章）

(Stamp of Tax Office)

年 月 日 (y/m/d)

\* 本函一式两份：一份税务机关留存，一份寄至当事人。

\* This notice is in duplicate with one copy kept by the responsible tax office and the other sent to the notified party.

## （七）后续管理

### 1. 台账管理

主管税务机关应当遵从项目建档、分项管理的原则，建立非居民承包工程作业和提供劳务项目的管理台账和纳税档案，及时准确掌握工程和劳务项目的合同执行、施工进度、价款支付、对外付汇、税款缴纳等情况。

### 2. 支付凭证管理

境内机构和个人从境外取得的付款凭证，主管税务机关对其真实性有疑义的，可要求其提供境外公证机构或者注册会计师的确认证明，经税务机关审核认可后，方可作为记账核算的凭证。

### 3. 利用售付汇信息管理

税务机关应当利用售付汇信息，包括境内机构和个人向非居民支付服务贸易款项的历史记录，以及当年新增发包项目付款计划等信息，对承包工程作业和提供劳务项目实施监控。对于付汇前有欠税情形的，应当及时通知纳税人或扣缴义务人缴纳，必要时可以告知有关外汇管理部门或指定外汇支付银行依法暂停付汇。

### 4. 重点税源管理

对非居民参与国家、省、地市级重点建设项目，包括城市基础设施建设、能源建设、企业技术设备引进等项目中涉及的承包工程作业或提供劳务，以及其他有非居民参与且合同金额超过 5000 万元人民币的，实施重点税源监控管理。

#### （八）情报交换

主管税务机关在境内难以获取涉税信息时，可以制作专项情报，由国家税务总局（国际税务司）向税收协定缔约国对方提出专项情报请求；非居民在中国境内未依法履行纳税义务的，主管税务机关可制作自动或自发情报，提交国家税务总局依照有关规定将非居民在中国境内的税收违法告知协定缔约国对方主管税务机关；对非居民承包工程作业和提供劳务有必要进行境外审计的，可根据税收情报交换有关规定，经国家税务总局批准后组织实施。

#### （九）法律责任

非居民、扣缴义务人或代理人实施承包工程作业和提供劳务有关事项存在税收违法行为的，税务机关应按照税收征管法及其实施细则的有关规定处理。

境内机构或个人发包工程作业或劳务项目，未按《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》第五条、第七条、第八条、第九条规定向主管税务机关报告有关事项的，由税务机关责令限期改正，可以处 2000 元以下的罚款；情节严重的，处 2000 元以上 10000 元以下的罚款。

### 三、外国企业常驻代表机构

#### （一）登记管理

##### 1. 设立登记

外国企业常驻代表机构（以下简称代表机构）应当自领取工商登记证件（或有关部门批准）之日起 30 日内，持以下资料，向其所在地

主管税务机关申报办理税务登记：

- (1) 工商营业执照副本或主管部门批准文件的原件及复印件；
- (2) 组织机构代码证书副本原件及复印件；
- (3) 注册地址及经营地址证明（产权证、租赁协议）原件及其复印件；如为自有房产，应提供产权证或买卖契约等合法的产权证明原件及其复印件；如为租赁的场所，应提供租赁协议原件及其复印件，出租人为自然人的还应提供产权证明的原件及复印件；
- (4) 首席代表（负责人）护照或其他合法身份证件原件及复印件；
- (5) 外国企业设立代表机构的相关决议文件及在中国境内设立的其他代表机构名单（包括名称、地址、联系方式、首席代表姓名等）；
- (6) 税务机关要求提供的其他资料。

## 2. 变更或者注销登记

代表机构税务登记内容发生变化或者驻在期届满、提前终止业务活动的，应当按照税收征管法及相关规定，向主管税务机关申报办理变更登记或者注销登记；代表机构应当在办理注销登记前，就其清算所得向主管税务机关申报并依法缴纳企业所得税。

## （二）账簿设置

代表机构应当按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算，并按按照实际履行的功能和承担的风险相配比的原则，准确计算其应税收入和应纳税所得额，在季度终了之日起 15 日内向主管税务机关据实申报缴纳企业所得税。

## （三）征收方式

代表机构的征收方式分为据实征收和核定征收，其中核定征收有按经费支出换算收入、按收入总额核定应纳税所得额两种方式。

### 1. 据实征收

拟据实申报的代表机构应向主管税务机关提供下列资料：

- (1) 《外国企业常驻代表机构企业所得税据实申报备案登记表》

(见表4-15)；

(2) 财务制度；

(3) 主营业务收入项目、成本费用支出主要项目情况说明。

主管税务机关收到代表机构提供的据实申报备案资料后，应采取实地调查等方法，对《外国企业常驻代表机构企业所得税据实申报备案登记表》和其他资料的真实性与税法遵从度进行审核，并在《外国企业常驻代表机构企业所得税据实申报备案登记表》上签署审核意见。

表4-15 外国企业常驻代表机构企业所得税据实申报备案登记表

中文名称：		纳税人识别号：	
英文名称：			
行次	项 目	纳税人自报情况	主管税务机关审核意见
1	账簿设置情况		
2	收入核算情况		
3	成本费用核算情况		
4	纳税申报情况		
5	履行纳税义务情况		
6	其他情况		
纳税人对征收方式的意见： 经办人： _____ 负责人签章： _____ <div style="text-align: right;">年 月 日</div>			
税源管理部门意见：  经办人：  负责人签章：  <div style="text-align: right;">年 月 日</div>		税务机关综合部门意见：  经办人：  负责人签章：  <div style="text-align: right;">年 月 日</div>	
		主管局领导意见：   (公章)  <div style="text-align: right;">年 月 日</div>	

注：本表一式两份，一份纳税人留存，一份主管税务机关留存。

## 2. 核定征收

(1) 按经费支出换算收入：适用于能够准确反映经费支出但不能

准确反映收入或成本费用的代表机构。

计算公式如下：

收入额 = 本期经费支出额 ÷ (1 - 核定利润率 - 营业税税率)

应纳税企业所得税额 = 收入额 × 核定利润率 × 企业所得税税率

经费支出包括：在中国境内、外支付给工作人员的工资薪金、奖金、津贴、福利费、物品采购费（包括汽车、办公设备等固定资产）、通讯费、差旅费、房租、设备租赁费、交通费、交际费、其他费用等。

①购置固定资产所发生的支出，以及代表机构设立时或者搬迁等原因所发生的装修费支出，应在发生时一次性作为经费支出额换算收入计税。

②利息收入不得冲抵经费支出额；发生的交际应酬费，以实际发生数额计入经费支出额。

③以货币形式用于我国境内的公益、救济性质的捐赠、滞纳金、罚款，以及为其总机构垫付的不属于其自身业务活动所发生的费用，不应作为代表机构的经费支出额。

④其他费用包括：为总机构从中国境内购买样品所支付的样品费和运输费用；国外样品运往中国发生的中国境内的仓储费用、报关费用；总机构人员来华访问聘用翻译的费用；总机构为中国某个项目投标由代表机构支付的购买标书的费用；等等。

(2) 按收入总额核定应纳税所得额：适用于可以准确反映收入但不能准确反映成本费用的代表机构。

计算公式如下：

应纳税企业所得税额 = 收入总额 × 核定利润率 × 企业所得税税率

### 3. 核定利润率

代表机构的核定利润率不应低于 15%。采取核定征收方式的代表机构，如能建立健全会计账簿，准确计算其应税收入和应纳税所得额，报主管税务机关备案，可调整为据实申报方式。

**【例】**某非居民企业纳税人是一家外国企业在深圳设立的代表机构。该代表机构向税务机关申请注销，并拟将总公司拨付的剩余经费汇出境外。主管国家税务机关在审核过程中发现，该代表机构于 2005 年用总公司拨付的经费购进一处房产，房产证上登记的所有人为该代表机

构。2009年第三季度，代表机构卖出该房产，纯所得近250万元。主管税务机关拟对该笔所得按25%的税率征收企业所得税；而企业认为，这处房产虽然由代表机构购买，但代表机构本身没有财产，购买房产的款项由总机构拨付，且代表机构自成立以来一直采用以经费支出核定应纳税所得额方式申报纳税，因此这笔税款应视同为总公司的财产转让所得，适用10%的税率征收。

税务人员向代表机构宣传解释了相关政策，由于该不动产位于中国境内，且由代表机构拥有、管理和控制，该笔转让不动产收入是该代表机构取得的来源于中国境内的所得，应当缴纳企业所得税，适用税率为25%。虽然代表机构此前一直采用按经费支出换算收入的方式核定应纳税所得额，但是对于这一笔能够准确核算收入总额和成本费用的业务，纳税人应当据实申报。随后，税务人员告知纳税人提供相关收入和成本费用的证明资料，辅导纳税人填报申报表，申报缴纳税款近50万元。

#### （四）纳税申报

代表机构预缴申报和年度申报与非居民企业承包工程作业或提供劳务所得税申报规定基本一样，应当自季度终了之日起15日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款；自年度终了之日起5个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

##### 1. 纳税申报需报送的资料

企业办理所得税年度申报时，应当如实填写和报送下列报表、资料：

- ①年度企业所得税纳税申报表及其附表；
- ②年度财务会计报告；
- ③税务机关规定应当报送的其他有关资料；
- ④企业委托中介机构代理年度企业所得税纳税申报的，应附送委托人签章的委托书原件。

##### 2. 关联申报应报送的资料

据实申报缴纳企业所得税的代表机构向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时，应当就其与关联方之间的业务往来附送《年度关联业

务往来报告表》等相关资料。

### （五）汇算清缴

代表机构应按照《非居民企业所得税汇算清缴管理办法》规定，在5月31日前，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表等资料，办理汇算清缴，结清应缴应退税款（具体管理请参考“汇算清缴”相关内容）。

### （六）清算所得

所谓企业清算，是指企业因合并、兼并、破产等原因终止生产经营活动，并对企业资产、债权、债务所作的清查、收回和清偿工作。企业进入清算期后，因所处环境发生了变化，如企业清算中的会计处理，与公司正常情况下的财务会计有很大的不同，因为正常进行会计核算的会计基本前提已不复存在，公司不再是连续经营的，各项资产不宜再按历史成本和账面净值估价，许多会计核算一般原则在公司清算中也已不成立，不再适用，全部资产或财产（除货币资金外）必须以现值来衡量。对于因合并、兼并等原因终止而清算的，资产现值的确定需经资产评估机构评估，并以此作为资产变现的依据。对于因破产原因而终止清算的，资产的现值应以资产实际处置，即以变现额为依据。企业所得税的计税依据从正常的应纳税所得额转为企业清算所得。

清算所得，是指非居民企业的全部资产可变现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用、相关税费等后的余额。即：企业清算所得 = 企业的全部资产可变现价值或者交易价格 - 资产净值 - 清算费用 - 相关税费。代表机构在办理注销登记前，就其清算所得向主管税务机关申报并依法缴纳企业所得税。

按照有关规定，投资方企业从被清算企业分得的剩余资产，其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分，应当确认为股息所得；剩余资产扣除上述股息所得后的余额，超过或者低于投资成本的部分，应当确认为投资转让所得或者损失。

非居民企业的全部资产可变现价值，是指非居民企业清理所有债权债务关系、完成清算后，所剩余的全部资产折现计算的价值。如果企业

剩余资产能在市场上出售而变现，则可以其交易价格为基础。所谓资产净值，是指企业的资产总值减除所有债务后的净值，是企业偿债和担保的财产基础，是企业所有资产本身的价值。从企业全部资产可变现价值或者交易价格中减除资产净值，再减除税费和清算费用，所得出的余额就是在清算过程中企业资产增值的部分。

设立机构、场所的外国企业从被清算非居民企业就剩余资产分得的部分，其中相当于从被清算非居民企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分，应当确认为因股权投资关系从被投资单位税后利润中分配取得的投资所得，应当征收企业所得税；剩余资产扣除上述股息所得后的余额，应确认为投资转让所得或投资转让损失。

企业清算时，应当以整个清算期间作为一个纳税年度，依法计算清算所得及其应纳所得税。企业应当自清算结束之日起15日内，向主管税务机关报送企业清算所得税纳税申报表，结清税款。进入清算期的企业应将清算事项报主管税务机关备案。

## 四、国际运输税收管理

### （一）概述

国际运输是非居民企业劳务中的特别项目，在国际税收协定中，通常在第八条单独对其进行规定。即使与我国未签订税收协定或安排的国家 and 地区，也有一些与我国政府签订了单独的海运或空运互免的协议。

非居民税收管理中所称从事国际运输业务，是指非居民企业以自有或者经营的船舶、飞机、舱位，运载旅客、货物或者邮件等进出中国境内口岸，取得运输收入，以及按照税收协定的规定，从事附属于其国际运输业务取得收入的行为。

非居民企业从事以船舶和飞机经营的运输，除了企业经营运输的航程仅在非居民所在国境内各地之间以外，其余应作为国际运输。作为国际运输同一航程的一部分，非居民企业在境内各地之间的运输部分也属于“国际运输”的范围。例如，美国航空公司的飞机从美国飞抵上海，然后作为同一航程的一部分，继续飞行至北京，那么这两段航程都应属

于“国际运输”的范围。

## （二）纳税人

以自有、承租经营的船舶、飞机、舱位（包括舱位互换）等，从中国境内运载旅客、货物或者邮件出境取得运输收入以及附属运输收入的非居民企业，为企业所得税的纳税义务人。通常为实际承运人。

## （三）国际运输所得范围

税收协定国际运输条款所述从事国际运输业务取得的所得，是指企业以船舶或飞机经营客运或货运取得的所得，包括该企业从事的附属于其国际运输业务取得的所得。所谓附属于其国际运输业务取得的所得主要包括：

以期租、湿租形式出租船舶或飞机（包括所有设备、人员及供应）取得的租赁所得；以光租形式出租船舶或飞机取得的租赁所得；为其他企业代售客票取得的所得；从市区至机场运送旅客取得的所得；通过货车从事货仓运至机场、码头或者后者至购货者间的运输，以及直接将货物发送至购货者所取得的运输所得；以船舶或飞机从事国际运输的企业附营或临时性经营集装箱租赁取得的所得；企业仅为其承运旅客提供中转住宿而设置的旅馆取得的所得；非专门从事国际航运或空运业务的企业，以其本企业所拥有的船舶或飞机经营国际运输业务所取得的所得。

## 五、汇算清缴

非居民企业所得税汇算清缴工作包括纳税人和税务机关两个方面。对纳税人来说，首先应按照《非居民企业所得税汇算清缴管理办法》的规定，自行调整、计算本纳税年度的实际应纳税所得额、实际应纳税所得额，自核本纳税年度应补（退）所得税税款并缴纳应补税款。而主管税务机关则要对企业报送的申报表及其他有关资料进行审核，下发汇缴事项通知书，办理年度所得税多退少补工作，并进行资料汇总、情况分析和工作总结。

## （一） 汇算清缴对象

1. 依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的非居民企业（以下简称为企业），无论盈利或者亏损，均应按照企业所得税法及非居民企业所得税汇算清缴管理办法规定参加所得税汇算清缴。

也就是说，并不是所有的非居民企业都进行企业所得税汇算清缴。对在中国境内未设立机构、场所或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业以及承包工程作业和提供劳务中指定扣缴的，企业所得税一般由境内的支付人进行代扣代缴，所以不用参加汇算清缴。

2. 设立机构、场所的非居民企业一般要进行年度企业所得税汇算清缴，但企业具有下列情形之一的，可不参加当年度的所得税汇算清缴：

（1）临时来华承包工程和提供劳务不足1年，在年度中间终止经营活动，且已经结清税款；

（2）汇算清缴期内已办理注销；

（3）其他经主管税务机关批准可不参加当年度所得税汇算清缴。

举例说明，某非居民企业在中国境内的承包工程项目从2008年7月29日开始，一直到2009年6月1日结束，这时候非居民企业是否需要做所得税汇算清缴呢？根据上述规定，2009年5月31日需要对2008年度的企业所得税做汇算清缴，因为2008年度经营活动没有终止；但对于2009年度，由于其中间终止，非居民企业就不需要做汇算清缴了。

## （二） 汇算清缴时限

1. 企业应当自年度终了之日起5个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

2. 企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起60日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

### （三）申报纳税

1. 企业办理所得税年度申报时，应当如实填写和报送下列报表、资料：

（1）年度企业所得税纳税申报表及其附表；

（2）年度财务会计报告；

（3）企业委托中介机构代理年度企业所得税纳税申报的，应附送委托人签章的委托书原件；

（4）税务机关规定应当报送的其他有关资料。

2. 企业在所得税汇算清缴期限内，发现当年度所得税申报有误的，应当在年度终了之日起 5 个月内向主管税务机关重新办理年度所得税申报。

3. 企业所得以人民币以外的货币计算的，预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度最后一日的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。年度终了汇算清缴时，对已经按照月度或者季度预缴税款的，不再重新折合计算，只就该纳税年度内未缴纳企业所得税的部分，按照纳税年度最后一日的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。

经税务机关检查确认，企业少计或者多计前款规定的所得的，应当按照检查确认补税或者退税时的上一个月最后一日的人民币汇率中间价，将少计或者多计的所得折合成人民币计算应纳税所得额，再计算应补缴或者应退的税款。

4. 企业因特殊原因，不能在规定的期限内办理年度所得税申报，应当在年度终了之日起 5 个月内，向主管税务机关提出延期申报申请。主管税务机关批准后，可以适当延长申报期限。

### （四）结清税款

主管税务机关结合季度所得税申报表及日常征管情况，对企业报送的年度申报表及其附表和其他有关资料进行初步审核，在 5 月 31 日前，对应补缴所得税、应办理退税的企业发送《非居民企业所得税汇算清缴涉税事宜通知书》，并办理税款多退少补事宜。

企业申报年度所得税后，经主管税务机关审核，需补缴或退还所得税的，应在收到主管税务机关送达的《非居民企业所得税汇算清缴涉税事宜通知书》后，按规定时限办理税款多退少补事宜。

企业补缴税款确因特殊困难需延期缴纳的，按税收征管法及其实施细则的有关规定办理。

### （五）法律责任

1. 企业未按规定期限办理年度所得税申报，且未经主管税务机关批准延期申报，或报送资料不全、不符合要求的，应在收到主管税务机关送达的《责令限期改正通知书》后按规定时限补报。

企业未按规定期限办理年度所得税申报，且未经主管税务机关批准延期申报的，主管税务机关除责令其限期申报外，可按照税收征管法的规定处以 2000 元以下的罚款，逾期仍不申报的，可处以 2000 元以上 10000 元以下的罚款，同时核定其年度应纳税额，责令其限期缴纳。企业在收到主管税务机关送达的《非居民企业所得税应纳税款核定通知书》后，应在规定时限内缴纳税款。

2. 企业未按规定期限办理所得税汇算清缴，主管税务机关除责令其限期办理外，对发生税款滞纳的，按照税收征管法的规定，加收滞纳金。

3. 企业同税务机关在纳税上发生争议时，依照税收征管法相关规定执行。

## 六、汇总纳税

### （一）汇缴机构

非居民企业在中国境内设立两个或者两个以上机构、场所的，经各机构、场所所在地税务机关的共同上级税务机关审核批准，可以选择由其 主要机构、场所（以下简称汇缴机构）汇总缴纳企业所得税。

主要机构、场所，应当同时符合下列条件：（1）对其他各机构、场所的生产经营活动负有监督管理责任；（2）设有完整的账簿、凭证，能够准确反映各机构、场所的收入成本、费用和盈亏情况。

非居民企业经批准汇总缴纳企业所得税后，需要增设、合并、迁移、关闭机构、场所或者停止机构、场所业务的，应当事先由负责汇总申报缴纳企业所得税的主要机构、场所向其所在地税务机关报告；需要变更汇总缴纳企业所得税的主要机构、场所的，依照前款规定办理。

## （二）汇总申报协调

经批准采取汇总申报缴纳所得税的，汇缴机构应于5月31日前，向汇缴机构所在地主管税务机关索取《非居民企业汇总申报企业所得税证明》（以下简称《汇总申报纳税证明》）；企业其他机构、场所（以下简称其他机构）应当于每年6月30日前将《汇总申报纳税证明》及其财务会计报告送交其所在地主管税务机关。

在上述规定期限内，其他机构未向其所在地主管税务机关提供《汇总申报纳税证明》，且又无汇缴机构所在地主管税务机关延期申报批准文件的，其他机构所在地主管税务机关应负责检查核实或核定该其他机构应纳税所得额，计算征收应补缴税款并实施处罚。

汇缴机构所在地主管税务机关对企业的汇总申报资料进行审核时，对其他机构的情况有疑问需要进一步审核的，可以向其他机构所在地主管税务机关发送《非居民企业汇总申报纳税事项协查函》，其他机构所在地主管税务机关应负责就协查事项进行调查核实，并将结果函复汇缴机构所在地主管税务机关。

其他机构所在地主管税务机关在日常管理或税务检查中，发现其他机构有少计收入或多列成本费用等所得税的问题，应将有关情况及时向汇缴机构所在地主管税务机关发送《非居民企业汇总申报纳税事项处理联络函》。

其他机构所在地主管税务机关按照国家税务总局《关于印发〈非居民企业所得税汇算清缴管理办法〉的通知》（国税发〔2009〕6号）规定对其他机构就地征收税款或调整亏损额的，应及时将征收税款及应纳税所得额调整额以《非居民企业汇总申报纳税事项处理联络函》通知汇缴机构所在地主管税务机关，汇缴机构所在地主管税务机关应对企业应纳税所得额及应纳税总额作相应调整，并在应补（退）税额中减除已在其他机构所在地缴纳的税款。

## 第二节 未设立机构、场所的 非居民企业税收管理

### 一、基本规定

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

上述非居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得以及其他所得应当缴纳的企业所得税，实行源泉扣缴，以依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人。

非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的所得，以扣缴义务人所在地为纳税地点。境内单位和个人向非居民企业支付上述所得的，该项所得应扣缴的企业所得税的征管，分别由支付该项所得的境内单位和个人的所得税主管国家税务局或地方税务局负责。不缴纳企业所得税的境内单位，其发生的企业所得税源泉扣缴管理工作仍由国家税务局负责。

### 二、源泉扣缴

#### (一) 扣缴登记

扣缴义务人与非居民企业首次签订与《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》第三条规定的所得有关的业务合同或协议（以下简称合同）的，扣缴义务人应当自合同签订之日起30日内，向其主管税务机关申报办理扣缴税款登记，填写《扣缴义务人登记表》（见表4-16）。对扣缴义务人是否发放扣缴税款登记证件，要视情况不同区别处理：

1. 对已办理税务登记的扣缴义务人，税务机关在其税务登记证件上登记扣缴税款事项，不再发给扣缴税款登记证件。

2. 对根据税收法律、行政法规的规定可不办理税务登记的扣缴义务人，税务机关应核发扣缴税款登记证件；但对临时发生扣缴义务的扣缴义务人，税务机关不发给扣缴税款登记证件。

表 4-16 扣缴义务人登记表

扣缴义务人名称		组织机构代码			
		纳税人识别号			
法定代表人 (负责人)		身份证件 名称		证件号码	
地 址				邮政编码	
财务负责人				联系电话	
行 业					
开户银行		账 号		是否是缴税账号	
代扣代缴、代收代 缴税款的业务内容					
扣缴义务人					
经办人：		法定代表人（负责人）：		扣缴义务人（签章） 年 月 日	
税务机关					
是否办理税务登记			是否发放扣缴税款登记证件		
是 否			是 否		
经办人：		负责人：		税务机关（签章） 年 月 日	

表 4-16 适用于具有代扣代缴、代收代缴税款义务的扣缴义务人向税务机关申报办理扣缴税款登记时使用。

填表时应注意：

(1) 组织机构代码：办理组织机构代码证书的扣缴义务人填写质量技术监督部门核发的 9 位国标码，未办的不填写；

(2) 纳税人识别号：办理税务登记的扣缴义务人填写；

(3) 开户银行、账号：扣缴义务人用于缴纳税款的开户银行的全称及银行账号；

(4) 代扣代缴、代收代缴税款的业务内容：依照税法规定具有代扣代缴、代收代缴义务的扣缴义务人，应代扣代缴、代收代缴的具体项目。

## (二) 合同备案

扣缴义务人每次与非居民企业签订与《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》第三条规定的所得有关的业务合同时，应当自签订合同（包括修改、补充、延期合同）之日起30日内，向其主管税务机关报送《扣缴企业所得税合同备案登记表》、合同复印件及相关资料。文本为外文的应同时附送中文译本。

股权转让交易双方均为非居民企业且在境外交易的，被转让股权的境内企业在依法变更税务登记时，应将股权转让合同复印件报送主管税务机关。

## (三) 账簿管理

扣缴义务人应当设立代扣代缴税款账簿和合同资料档案，准确记录企业所得税的扣缴情况，并接受税务机关的检查。

## (四) 扣缴申报

### 1. 扣缴时限

税款由扣缴义务人在每次支付或到期应支付的款项中扣缴。对于到期应支付的款项，指的是支付人按照权责发生制应当计入相关成本、费用的应付款项。具体涉及股息、租金、利息、特许权使用费和财产转让收益等所得项目的扣缴时点，在政策部分有具体解释，在此不再赘述。

扣缴义务人每次代扣代缴税款时，应当向其主管税务机关报送《中华人民共和国扣缴企业所得税申报表》及相关资料，并自代扣之日起7日内缴入国库。

### 2. 外币换算

扣缴义务人对外支付或者到期应支付的款项为人民币以外货币的，在申报扣缴企业所得税时，应当按照扣缴当日国家公布的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税额。

### （五）税款追缴

1. 因非居民企业拒绝代扣税款的，扣缴义务人应当暂停支付相当于非居民企业应纳税款的款项，并在1日之内向其主管税务机关报告，并报送书面情况说明。

2. 扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，非居民企业应于扣缴义务人支付或者到期应支付之日起7日内，到所得发生地主管税务机关申报缴纳企业所得税。

实行源泉扣缴并不意味着改变纳税人及其纳税义务。纳税人仍为取得所得的非居民企业。对于扣缴义务人未依法扣缴的或者无法履行扣缴义务的，仍应由纳税人自行申报纳税。纳税人未依法缴纳的，税务机关可以从该纳税人在中国境内其他收入项目的支付人应付的款项中，追缴该纳税人的应纳税款。

3. 扣缴义务人所在地与所得发生地不在一地的，扣缴义务人所在地主管税务机关应自确定扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务之日起5个工作日内，向所得发生地主管税务机关发送《非居民企业税务事项联络函》，告知非居民企业的申报纳税事项。

在自行申报纳税时，可能出现支付人（或者代理人）、实际负担人等不在同一地的情况，这就需要明确纳税人自行申报纳税的地点，以便纳税人自行申报。

**【例】**某外国企业通过北京一家中介公司向天津一企业转让技术，假如我国境内企业在规定的期限内没有扣缴税款，该外国企业应自行履行纳税义务，并应选择在特许权使用费实际负担地天津缴纳税款。

4. 非居民企业依照前述规定申报缴纳企业所得税，但在中国境内存在多处所得发生地，并选定其中之一申报缴纳企业所得税的，应向申报纳税所在地主管税务机关如实报告有关情况。申报纳税所在地主管税务机关在受理申报纳税后，应将非居民企业申报缴纳所得税情况书面通知扣缴义务人所在地和其他所得发生地主管税务机关。

纳税人在中国境内存在多处所得发生地的，是指非居民企业向我国境内提供借款、技术转让、财产租赁、转让财产等时，同时在外多处发生所得，导致支付人无法准确计算履行扣缴义务的，可由纳税人选择一地自行申报纳税。

企业所得税法规定纳税人在所得发生地自行申报缴纳，是扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的情形下赋予纳税人的义务。为了尽量方便纳税人纳税，降低税收征纳成本，所以在此由纳税人选择一地申报缴纳税款体现权利义务对等，鼓励纳税人依法自行申报纳税的原则。

5. 非居民企业未依照前述规定申报缴纳企业所得税，由申报纳税所在地主管税务机关责令限期缴纳，逾期仍未缴纳的，申报纳税所在地主管税务机关可以收集、查实该非居民企业在中国境内其他收入项目及其支付人（以下简称其他支付人）的相关信息，并向其他支付人发出《税务事项通知书》，从其他支付人应付的款项中，追缴该非居民企业的应纳税款和滞纳金。

其他支付人所在地与申报纳税所在地不在一地的，其他支付人所在地主管税务机关应给予配合和协助。

**【例】**某非居民企业A，在北京、上海均有房产，分别租赁给广东、广西的居民企业B、C在北京、上海办事处使用，租金按月支付，每月均为10万元。由于某种原因，B未在支付时扣缴A应缴纳的企业所得税，广东主管税务机关应在发现后的5个工作日内向北京主管税务机关发出《非居民企业税务事项联络函》，告知A的申报纳税事项。北京主管税务机关收到函件后调查确认A未进行申报纳税，纳税申报期限届满后也一直无法与A取得联系，但通过房屋登记部门，发现A在上海也拥有房产，即通过上海主管税务机关与C的上海办事处及C取得联系，向C发出《税务事项通知书》，从C的支付款项中追缴税款和滞纳金。

## （六）协助管理

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

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。

### （七）后续管理

主管税务机关应当建立《扣缴企业所得税管理台账》，根据备案合同资料、扣缴企业所得税管理台账记录、对外售付汇开具税务证明等监管资料和已申报扣缴税款情况，加强税源的跟踪监管。必要时，可根据需要对代扣代缴企业所得税的情况实施专项检查，实施检查的主管税务机关应将检查结果及时传递给同级国家税务局或地方税务局。专项检查时可以采取国、地税联合检查的方式。

### （八）情报交换

税务机关在企业所得税源泉扣缴管理中，遇有需要向税收协定缔约对方获取涉税信息或告知非居民企业在中国境内的税收违法行为时，可按照《国家税务总局关于印发〈国际税收情报交换工作规程〉的通知》（国税发〔2006〕70号）规定办理。

### （九）法律责任

扣缴义务人未按照规定办理扣缴税款登记的，主管税务机关应当按照《税务登记管理办法》第四十五条、第四十六条的规定处理。

股权转让双方均为非居民企业且在境外交易的，被转让股权的境内企业未依法变更税务登记的，主管税务机关应当按照《税务登记管理办法》第四十二条的规定处理。

扣缴义务人未按规定的期限向主管税务机关报送《扣缴企业所得税合同备案登记表》、合同复印件及相关资料的，未按规定期限向主管税务机关报送扣缴表的，未履行扣缴义务不缴或者少缴已扣税款的、或者应扣未扣税款的，非居民企业未按规定期限申报纳税的、不缴或者少缴应纳税款的，主管税务机关应当按照税收征管法及其实施细则的有关规定处理。

# 第五章

## 税收协定待遇和 对外支付税务证明管理<sup>①</sup>

### 第一节 税收协定待遇管理

#### 一、出台背景

20 世纪 80 年代以来，我国开始陆续谈签税收协定，至今已和 90 多个国家和地区签署了双边税收协定或安排，为了更系统地执行税收协定，防止税收协定的滥用，实现非居民税收管理精细化和规范化的目标，同时也是适应非居民要求享受税收协定待遇数量大增趋势的要求，国家税务总局出台了《非居民享受税收协定待遇管理办法》（以下简称《办法》）。该《办法》的核心是贯彻依申请才可享受税收协定待遇的原则，即非经审批或备案不得享受税收协定待遇。《办法》在非居民享受税收协定待遇审批申请和备案报告、审批与执行、法律责任等方面做了详细规定，同时《办法》也明确了多条措施避免纳税人重复申报，以简化非居民办理手续。

---

<sup>①</sup> 本章由国家税务总局国际税务司王立利，江西省宜春市国家税务局国际税务管理科巢颖丽编写。

## 二、适用对象

适用于在中国发生纳税义务、需要享受税收协定待遇的非居民，税收协定国际运输条款规定的待遇除外。

非居民是指按照我国有关国内税收法律规定或税收协定不属于中国税收居民的纳税人，包括非居民企业和非居民个人。

税收协定待遇是指按照税收协定可以减轻或者免除按照国内税收法律规定应该履行的纳税义务。

例如，某市一所高校聘用一名美国教师，按照双方签订的聘用合同，这位美国教师来该市讲学，在中国停留期累计将不超过3年，按照中美税收协定教师和研究人員条款规定，该教师在中国高校取得的收入是免税的，但按照我国个人所得税法规定，该高校支付给这名外教的报酬应当征税。所以，这名美国教师应当到任教高校的主管税务机关办理享受税收协定待遇的备案手续。

## 三、办理程序及相关规定

非居民需要享受税收协定待遇的，应按规定办理审批或备案手续。税收协定待遇是依申请才可享受的待遇，凡未办理审批或备案手续的，不得享受有关税收协定待遇。

非居民可以委托代理人办理按规定应由其办理的事项，代理人在代为办理非居民的委托事项时，应出具非居民的书面授权委托书。

### （一）办理审批申请的程序

#### 1. 需审批的事项

- （1）税收协定股息条款；
- （2）税收协定利息条款；
- （3）税收协定特许权使用费条款；
- （4）税收协定财产收益条款。

适用审批的所得包括股息、利息、特许权使用费和财产转让收益四

类投资性所得等。

## 2. 办理时间及主管税务机关

在中国境内发生纳税义务需要享受税收协定待遇的非居民需要办理审批事项的，应当在税法规定的纳税申报期之前，由非居民、扣缴义务人或者非居民的代理人向主管税务机关提出享受税收协定待遇审批申请。逾期不申请享受税收协定待遇的，主管税务机关将按照税收征管法的有关规定进行处理。

主管税务机关是指，对非居民在中国的纳税义务，按税收法律规定负有征管职责的国家税务局或地方税务局。

## 3. 应提交的资料

(1) 《非居民享受税收协定待遇审批申请表》(附件2)<sup>①</sup>；

(2) 《非居民享受税收协定待遇身份信息报告表》(非居民企业填报附件3，非居民个人填报附件4)；

(3) 由税收协定缔约对方主管当局在上一公历年度开始以后出具的税收居民身份证明；

(4) 与取得相关所得有关的产权书据、合同、协议、支付凭证等权属证明或者中介、公证机构出具的相关证明；

(5) 税务机关要求提供的与享受税收协定待遇有关的其他资料。

纳税人或者扣缴义务人可向税务机关提交按规定应该提交的凭证或者证明的复印件，但应标注原件存放处，加盖报告责任人印章，并按税务机关要求报验原件。非居民可免于提交已经向主管税务机关提交的资料，但应报告接受的主管税务机关名称和接受时间。

按规定填报或提交的资料应采用中文文本。相关资料原件为外文文本且税务机关根据有关规定要求翻译成中文文本的，报告责任人应按照税务机关的要求翻译成中文文本。

## 4. 免于重复提出审批申请事项

同一非居民的同一项所得需要多次享受同一项税收协定待遇的，在首次办理享受税收协定待遇审批后的3个公历年度内(含本年度)，可免于向同一主管税务机关就同一项所得重复提出审批申请。即同一项所

<sup>①</sup> 指原文件中的附件，下同。

得同一项税收协定待遇审批后3年有效。同一项所得包括：

- (1) 持有在同一企业的同一项权益性投资所取得的股息；
- (2) 持有同一债务人的同一项债权所取得的利息；
- (3) 向同一人许可同一项权利所取得的特许权使用费。

**【例】**香港某企业投资控股境内A、B公司，A、B公司要视经营情况每年支付该非居民税后利润。2009年10月办理A公司取得的股息税收协定待遇审批手续后，则在2010年、2011年免于向同一主管税务机关就该项所得重复提出审批申请。但是办理B公司取得的股息税收协定待遇仍然要履行审批手续，而不考虑是否与A公司管辖地为同一主管税务机关。

**【例】**2009年3月境内企业购买境外企业的技术使用权，按照双方合同约定技术使用费需要分四次支付，如何办理税收协定待遇手续？

境外企业属于非居民企业，假如其居民国与我国签署了税收协定，我国境内企业在向其支付技术使用费时作为法定的扣缴义务人受其委托在纳税申报期之前到主管税务机关办理审批手续，由于技术使用费分四次支付，是对同一非居民的同一项所得，在第一次办理享受税收协定待遇审批后的3个公历年度内（含当年）免于向同一主管税务机关就同一项所得重复提出审批申请。如企业2009年支付了第一笔费用，剩余的部分在2010年和2011年支付，由于是在3个公历年度内，只需办理一次审批手续即可；如果剩余的部分直至2012年才付清，由于超过了3个公历年度，在2012年支付时仍需再次办理审批手续。另外，在首次办理审批的3个公历年度内，虽然每次支付时不用再办理审批手续，但需要向主管税务机关报送《非居民享受税收协定待遇审批执行情况报告表》，报告实际发生的数额。

## （二）办理备案报告的程序

### 1. 办理时间

非居民需要享受税收协定有关条款规定的待遇，应当在每次发生纳税义务之前或申报相关纳税义务时，由非居民、扣缴义务人或者非居民的代理人向主管税务机关提交备案报告。逾期不办理备案报告，享受税收协定待遇的，主管税务机关将按照税收征管法的有关规定进行处理。

## 2. 需备案的事项

- (1) 税收协定常设机构以及营业利润条款；
- (2) 税收协定独立个人劳务条款；
- (3) 税收协定非独立个人劳务条款；
- (4) 除本条第(1)至(3)项和办理审批申请事项的税收协定条款以外的其他税收协定条款。

## 3. 应提交的资料

- (1) 填报《非居民享受税收协定待遇备案报告表》(附件1)；
- (2) 提交由税收协定缔约对方主管当局在上一公历年度开始以后出具的税收居民身份证明；
- (3) 提交税务机关要求提供的与享受税收协定待遇有关的其他资料。

在按以上规定提交资料时，纳税人或扣缴义务人可不再填报《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》规定的《非居民企业承包工程作业和提供劳务享受税收协定待遇报告表》以及其他已经向主管税务机关提交的资料。

非居民发生的纳税义务按国内税收法律规定实行源泉扣缴的，在按规定备案时，纳税人应向扣缴义务人提交以上规定应该填报、提交的资料，由扣缴义务人作为扣缴报告的附报资料，向主管税务机关备案。

**【例】**某市高校聘请的外籍教师每个月取得工资收入，需要办理备案手续吗？

在国家承认学历的大专以上全日制高校聘用的外籍教师符合居民国与我国签署的税收协定教师和研究人员条款规定的条件，如需要享受税收协定待遇的，应当办理备案手续。由于每个月都需要向外教支付报酬，扣缴义务人在首次备案时，向主管税务机关报送《非居民享受税收协定待遇备案报告表》及相关资料，以后每个月支付外教报酬时，可以免于提交以前已经向同一主管税务机关提交的资料。如不符合税收协定教师和研究人员条款规定的条件，高校支付给外籍教师的所得直接按税法规定征收个人所得税。

### （三）受理及审核

有权审批的税务机关由省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关根据本地机构设置、人员配备和工作负荷等实际情况确定后及时公布，并报国家税务总局备案。

税务机关在受理备案项目时，应严格执行告知补正制度，即：企业的申请材料不齐全或者不符合法定形式的，主管税务机关应一次性告知纳税人需要补正的全部资料，申请材料可以当场更正的，应当允许企业当场更正。

税务机关在受理审批申请时，根据情况分别处理：

#### 1. 受理申请的情形

（1）主管税务机关不是有权审批的税务机关但接受非居民享受税收协定待遇审批申请的，由主管税务机关按照规定直接上报或层报有权审批的税务机关；

（2）有权审批的税务机关可以要求或委托下级税务机关调查核实有关的情况；

（3）对按规定不予受理的审批申请，有权审批的税务机关应当及时书面告知申请人不予受理决定及理由；

（4）审批申请及提供的有关资料存在不准确、不齐全等不能满足审批需要情形的，有权审批的税务机关应当告知并允许申请人更正或补正。

#### 2. 不予受理申请的情形

属于以下情形之一的，有权审批的税务机关可不予受理非居民享受税收协定待遇审批申请：

（1）按国内税收法律规定不构成纳税义务的所得事项；

（2）申请享受的税收协定待遇不属于规定的应该审批的范围；

（3）提出审批申请的时间已经超过了规定可以追补享受税收协定待遇的时限；

（4）未按规定提供与享受税收协定待遇有关的资料，或者提供的资料不符合要求，且在有权审批的税务机关通知更正或补正后 90 日内仍不补正或更正，又无正当理由的；

(5) 其他不应受理的情形。

### 3. 暂不批准申请的情形

在审查非居民享受税收协定待遇审批申请时，有权审批的税务机关发现不能准确判定非居民是否可以享受有关税收协定待遇的，应书面通知申请人暂不执行有关税收协定待遇及理由，并将有关情况向上级税务机关报告；接到报告的税务机关应在规定的工作时限内做出处理决定并直接或逐级通知有权审批的税务机关，或者完成再上报程序，直至层报国家税务总局；需要启动相互协商或情报交换程序的，应同时按有关规定启动相应程序。

### 4. 不予批准申请的情形

主管税务机关发现非居民已享受税收协定待遇但存在以下情形之一的，应做出不予非居民享受税收协定待遇的处理决定：

(1) 未按规定提出审批申请，或者虽已提出审批申请但有权审批的税务机关未做出或未被视同做出准予非居民享受税收协定待遇决定，且经主管税务机关限期改正但仍未改正，又无正当理由的；

(2) 未按规定办理备案报告，且经主管税务机关限期改正但仍未改正，又无正当理由的；

(3) 未按规定提供相关资料，且经主管税务机关限期改正但仍未改正，又无正当理由的；

(4) 未在主管税务机关要求的限期内补充提供有关资料，又无正当理由的；

(5) 因情况变化应停止享受税收协定待遇但未按规定立即停止享受相关税收协定待遇的；

(6) 经调查核实不应享受相关税收协定待遇的其他情形。

## (四) 审批期限

在有权审批的税务机关或者主管税务机关接受非居民享受税收协定待遇申请之日起的下列时间内，有权审批的税务机关应做出审批决定（包括不予受理决定），并书面通知申请人审批结果；做出不予享受税收协定待遇或者按规定暂不享受税收协定待遇决定的，应说明理由：

(1) 由县、区级及以下税务机关负责审批的，为 20 个工作日；

(2) 由地、市级税务机关负责审批的，为 30 个工作日；

(3) 由省级税务机关负责审批的，为 40 个工作日。

在规定期限内不能做出决定的，经有权审批的税务机关负责人批准，可以延长 10 个工作日，并将延长期限的理由告知申请人。

有权审批的税务机关在规定的时限内未书面通知申请人审批结果的，视同有权审批的税务机关已做出准予非居民享受税收协定待遇的审批。

### (五) 后续工作及法律责任

#### 1. 非居民后续工作

(1) 在取得准予享受税收协定待遇审批后，纳税人或者扣缴义务人可在申报纳税时按照审批决定执行，但应填报《非居民享受税收协定待遇执行情况报告表》（附件 5），向主管税务机关报告实际执行情况。

(2) 在已报告的信息发生变化时，应分别情况处理：①发生变化的信息不影响非居民继续享受相关税收协定待遇的，可继续享受或执行相关税收协定待遇；②发生变化的信息导致非居民改变享受相关税收协定待遇的，应重新按规定办理备案或审批手续；③发生变化的信息导致非居民不应继续享受相关税收协定待遇的，应自发生变化之日起立即停止享受或执行相关税收协定待遇，并按国内税收法律规定申报纳税或执行扣缴义务。

(3) 应该享受税收协定待遇的非居民没有享受待遇，造成多缴税款的，可自缴纳多缴税款之日起 3 年内向主管税务机关提出追补享受税收协定待遇的申请，按相关规定补办备案或审批手续，并经主管税务机关核准后追补享受税收协定待遇，退还多缴的税款，但不退还利息。超过 3 年时限提出的申请，主管税务机关不予受理。

(4) 属于不予批准的情形中第（1）项至（4）项规定的，非居民可在结算缴纳补征税款之日起 3 年内向主管税务机关提出追补享受税收协定待遇的申请，并按照主管税务机关要求改正违反规定的行为，经税务机关核实确可以享受有关税收协定待遇的，追补享受相关税收协定待遇，退还补征税款，但不退还相关滞纳金、罚款和利息。

(5) 纳税人或者扣缴义务人已经享受或者执行了有关税收协定待

遇的，应该取得并保管与非居民享受税收协定待遇有关的凭证、资料，保管期限不得短于10年。

## 2. 非居民法律责任

非居民享受税收协定待遇审批是对纳税人或者扣缴义务人提供的资料与税收协定规定条件的相关性进行的审核，不改变纳税人或者扣缴义务人据实申报责任。非居民应承担的法律责任如下：

(1) 主管税务机关发现非居民已享受的税收协定待遇存在以下情形之一的，按税收征管法第六十二条规定处理：①未按规定提出审批申请，或者虽已提出审批申请但有权审批的税务机关未做出或未被视同做出准予非居民享受税收协定待遇决定的；②未按规定办理备案报告；③未按规定提供相关资料的。如按规定应填报或提交的资料与同一报告责任人以前已经向同一主管税务机关填报或提交的资料相同的，同一报告责任人可免于重复填报或提交相关资料。

(2) 对不予批准申请的情形，主管税务机关分别以下情形处理：①对按国内税收法律规定应实行自行申报纳税的，按照税收征管法有关规定向纳税人补征税款，加收滞纳金。其中纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，构成不当享受税收协定待遇而不缴或者少缴应纳税款的，按照税收征管法第六十三条第一款规定处罚；②对按国内税收法律规定应实行源泉扣缴的，按照税收征管法有关规定向纳税人补征税款；对扣缴义务人按照税收征管法第六十九条规定处理。

(3) 因纳税人或扣缴义务人提供虚假的信息资料致使税务机关做出准予享受税收协定待遇审批决定的，有权审批的税务机关或其上级税务机关经核实后有权撤销原审批决定，并分别以下情形处理：①尚未执行原审批决定，但非居民仍需享受相关税收协定待遇的，可要求其重新办理审批手续；②已经执行原审批决定，但根据核实情况不能认定非居民不应享受相关税收协定待遇的，如为非居民未按规定办理审批或备案手续、未按规定提供相关资料的，按税收征管法第六十二条处理，并责令限期重新办理审批手续；③已经执行原审批决定，且根据核实的情况能够认定非居民不能享受相关税收协定待遇的，分别情况作出不予享受

税收协定待遇决定或按税收征管法相关规定处理。

(4) 纳税人或者扣缴义务人违反规定的行为按国内税收法律规定已作追究责任处理的，不再重复追究责任。

(5) 纳税人或者扣缴义务人对主管税务机关或有权审批的税务机关做出的各种处理决定不服的，可以按照有关规定陈述理由、申辩意见、要求听证、提起行政复议或者诉讼。

### 3. 税务机关后续管理工作

(1) 主管税务机关应收集和保管与非居民享受税收协定待遇审批、备案以及执行情况有关的信息，确保有关数据完整和准确，并建立与反避税调查、税收情报交换、税务检查和相互协商等国际税收管理程序间信息共享和互动的动态管理监控机制。

(2) 税务机关应通过审核评税、纳税检查、执法检查等征管或监督环节，根据执行税收协定风险，每年定期或不定期地从非居民已享受税收协定待遇（含备案类和审批类）中随机选取一定数量的样本进行审核、复核或复查，审核、复核或复查内容包括：①非居民是否符合享受税收协定待遇的条件，是否以隐瞒有关情况或者提供虚假材料等手段骗取税收协定待遇；②非居民享受税收协定待遇的条件发生变化的，是否按照规定进行了正确的税务处理；③是否存在未经税务机关审批或备案自行享受协定待遇的情况；④有权审批的税务机关是否正确履行了本办法规定的审批职责，审批决定是否恰当；⑤是否存在其他未正确执行本规定的情况。

(3) 在审查非居民已享受税收协定待遇情况时，主管税务机关发现报告责任人未履行或未全部履行本办法规定的报告义务；或者需要报告责任人在其已提供资料以外补充提供与非居民享受税收协定待遇有关的其他资料的，可限期要求报告责任人提供相关资料。

报告责任人包括按有关规定应向税务机关报告信息或提供资料的纳税人、扣缴义务人或其他相关责任人。

(4) 在处理非居民享受税收协定待遇的各项工作中，税务机关之间（含国家税务机关与地方税务机关之间以及跨地区税务机关之间）应相互支持和协助，努力实现信息共享。有关非居民享受税收协定待遇的信息管理涉及多个主管税务机关或有权审批的税务机关的，各税务机

关可要求其他相关税务机关协助查证信息；接到要求的税务机关应自接到协助查证要求之日起 20 日内回复办理情况。

不同主管税务机关或有权审批的税务机关涉及同一非居民享受税收协定待遇同一事项的处理，应力求协调一致；不能协调一致的，报共同的上级税务机关裁定。

(5) 各级税务机关应将非居民享受税收协定待遇管理工作纳入岗位责任制考核体系，根据税收行政执法责任追究制度，补充完善以下内容：①建立健全跟踪反馈制度，税务机关应当定期或不定期对非居民享受税收协定待遇审批或备案工作情况进行跟踪与反馈，适时完善工作机制；②建立档案评查制度，各级税务机关应当建立、健全反映非居民享受税收协定待遇过程和结果的档案，妥善保管各类档案资料，上级税务机关应定期对档案资料进行评查；③建立层级监督制度，上级税务机关应建立经常性的监督制度，加强对下级税务机关执行税收协定情况的监督，不断提高执行税收协定的准确度。

(6) 各级税务机关应做好所负责辖区内非居民享受税收协定待遇情况汇总统计工作，按年向上级税务机关填报《非居民享受税收协定待遇执行情况汇总表》（附件 6）。

#### 4. 税务机关法律责任

(1) 税务机关应按规定及时办理非居民享受税收协定待遇相关事项。因税务机关责任造成处理错误的，应按税收征管法和税收执法责任制的有关规定追究责任。

以下时间不计入税务机关按规定处理有关事项所占用的工作时间：①纳税人或扣缴义务人按要求补充提供资料的时间；②与税收协定缔约对方主管当局进行情报交换或相互协商的时间。

(2) 因税务机关审批不当造成非居民不应享受而实际享受税收协定待遇的，除因纳税人或扣缴义务人提供虚假信息资料所致情形外，按照税收征管法第五十二条第一款规定处理。

## 四、对涉及第三国居民享受税收协定待遇时的适用原则

缔约国对方居民公司设在第三国的分支机构，是该居民公司的组成

部分，属于同一法律实体，该分支机构可以享受其总公司所在国与中国签订的税收协定待遇。但设在第三国的子公司不能享受其母公司所在国与中国签订的税收协定待遇。因为该子公司属于第三国居民公司。

【例】税收协定列名的免税外国金融机构设在第三国的非法人分支机构与其总机构属于同一法人，除税收协定中明确规定只有列名金融机构的总机构可以享受免税待遇情况外，该分支机构取得的利息可以享受中国与其总机构所在国签订的税收协定中规定的免税待遇。

## 第二节 对外支付税务证明管理

### 一、概述

随着服务贸易的快速发展，原有售付汇税收管理文件已不能适应经济形势发展的需要。现行的售付汇税收管理文件，是为进一步规范服务贸易，加强服务贸易各环节的税收监管，完善售付汇管理制度，顺应外汇管理和税收管理形势发展的需要而制定的，主要有：

一是国家外汇局与国家税务总局出台的《关于服务贸易等项目对外支付提交税务证明有关问题的通知》（汇发〔2008〕64号）和《关于进一步明确服务贸易等项目对外支付提交税务证明有关问题的通知》（汇发〔2009〕52号）；二是国家税务总局出台的《关于印发〈服务贸易等项目对外支付出具税务证明管理办法〉的通知》（国税发〔2008〕122号）。

上述文件的贯彻落实，对于处理好扩大对外开放与防范风险、贸易投资便利化与异常跨境资金流动监管等关系，进一步推进贸易投资便利化，完善国家外汇管理和税收管理，构建监测及时、风险可控、管理有效、服务到位的售付汇税收管理体制机制，起到了较大作用。

值得注意的是，开具《服务贸易、收益、经常转移和部分资本项目对外支付税务证明》（以下简称《税务证明》）与是否纳税并没有直接的联系，有些事项不需要开具《税务证明》，但是需要纳税；有些虽然需要开具《税务证明》，但并不需要纳税。

## 二、办理《税务证明》相关政策规定

### （一）需开具《税务证明》的情形

1. 境内机构和个人向境外单笔支付等值3万美元以上服务贸易、收益、经常转移和资本项目外汇资金，应当申请办理《税务证明》，包括以下三类：

第一类，境外机构或个人从境内获得的服务贸易收入。服务贸易，指国与国之间互相提供服务的经济交换活动，包括运输、旅游、通信、建筑安装及劳务承包、保险服务、金融服务、计算机和信息服务、专有权利使用和特许、体育文化和娱乐服务、其他商业服务、政府服务等交易行为。

第二类，境外个人在境内的工作报酬、境外机构或个人从境内获得的股息、红利、利润、直接债务利息、担保费等收益和经常转移项目收入。经常转移，又称无偿转移或单项转移，是指发生在居民与非居民间无等值交换物的实际资源或金融项目所有权的变更，包括非资本转移的捐赠、赔偿、税收、偶然性所得等。

第三类，境外机构或个人从境内获得的融资租赁租金、不动产的转让收入、股权转让收益。

境内机构和个人发生的以上三类对外支付项目，具体包括：

（1）股息、红利支出：是指因权益性投资，而被投资方（中国境内企业、机构或个人）支付给投资方（境外机构或个人）的支出。

（2）利息支出：是指因境外机构或个人将资金提供给中国境内企业、机构或个人使用但不构成权益性投资，或者因中国境内企业、机构或个人占用境外机构或个人的资金而支付的费用。

（3）租金支出：是指因使用境外机构或个人固定资产（包括融资租赁）、包装物或者其他有形资产而支付给境外机构或个人的支出。

（4）特许权使用费支出：是指因使用境外机构或个人提供的专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权而支付给境外机构或个人的支出。

(5) 财产转让支出：是指因取得境外机构或个人的固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产而支付给境外机构或个人的支出，即因取得各种财产所有权而支付给境外的款项。

(6) 担保费支出：是指中国境内企业、机构或个人在借贷、买卖、货物运输、加工承揽、租赁、工程承包等经济活动中接受境外机构或个人提供的担保所支付或负担的支出。

(7) 设计费支出：是指中国境内企业、机构或个人委托境外机构或个人进行建筑、工程、系统、软件等项目设计而支付的费用。

(8) 咨询费支出：是指中国境内企业、机构或个人接受境外机构或个人咨询服务而支付的费用。

(9) 培训费支出：是指中国境内企业、机构或个人接受境外机构或个人业务技能、专业知识、系统操作、设备操作等培训而支付的费用。

(10) 管理服务费支出：是指中国境内企业、机构或个人接受境外机构或个人管理服务而支付的费用。

(11) 承包工程款支出：是指中国境内企业、机构或个人接受境外机构或个人承包装配、勘探等工程作业或有关工程项目劳务而支付的款项。

(12) 建筑安装款支出：是指中国境内企业、机构或个人接受境外机构或个人建筑、安装等项目的劳务而支付的款项。

(13) 文体演出款支出：是指中国境内企业、机构或个人向境外演出团体或个人支付的境内文艺、体育等表演的款项。

(14) 认证、检测费支出：是指中国境内企业、机构或个人接受境外机构或个人进行有关资质、证书、产品检测等劳务而支付的费用。

(15) 市场拓展费支出：是指中国境内企业、机构或个人接受境外机构或个人进行有关市场开发、拓展、渗透等劳务而支付的费用。

(16) 售后服务费支出：是指中国境内企业、机构或个人接受境外机构或个人进行产品的检测、维修、保养等售后服务而支付的费用。

(17) 佣金支出：是指中国境外代理人或经纪人为中国境内机构或个人介绍生意或代买代卖而收取的报酬，即向境外居间介绍货物购销成交的第三方支付的费用，包括佣金、手续费、回扣等。

(18) 其他支出：是指不能归入上述分类的其他支出，包括捐赠、赔偿、税收、偶然性所得、政府服务收入等。

2. 境内机构办理下列境内外汇划转或境内再投资、增资活动时，应向主管国税机关和地税机关申请办理《税务证明》。

(1) 外商投资企业的外国投资者以其在境内所得利润以及外商投资企业将属于外国投资者的资本公积金、盈余公积金、未分配利润等在境内转增资本或再投资；

(2) 外国投资者从其已投资的外商投资企业中因先行回收投资、清算、股权转让、减资等所得财产在境内再投资；

(3) 投资性外商投资企业所投资的企业以外汇向投资性外商投资企业划转利润。

境内外汇划转是指境内机构之间按照有关管理规定，通过经营外汇业务的境内的金融机构办理的符合规定形式的境内外汇汇款、转账等行为。

以上(1)项、(2)项表明，并不是只有把资本或所得汇出境外才需要开具《税务证明》，这里的资本或所得并不仅限于对外付汇。

(3)项所指仅限于以外汇向投资性外商投资企业划转利润时才需要申请办理《税务证明》，以人民币向投资性外商投资企业划转利润不需要开具《税务证明》。

3. 境内旅行社对外支付代售境外航空公司机票销售款，应按照规定向外汇指定银行提交《税务证明》。

外国航空公司境内代表处对外支付其境内机票销售款，可持主管国税机关和地税机关出具的免税文件或有关两国政府互免两国航空运输企业国际运输收入税收文件代替《税务证明》。中国香港、澳门和台湾地区的航空公司境内代表处参照执行。

4. 合格境外机构投资者对外支付其投资收益以及依法取得境内上市公司A股股份的境外投资者减持A股上市公司流通股份及分红所得资金的购汇汇出时，应向主管国税机关和地税机关申请办理《税务证明》。

5. 主管税务机关为海洋石油税务(分)局的境内机构在办理对外付汇时应该提交《税务证明》。提交的《税务证明》仅需主管海洋石油

税务（分）局盖章，无须主管地方税务局盖章。

## （二）不需要办理《税务证明》的情形

1. 不需要办理《税务证明》也无须报告的情形：

（1）境内机构在境外发生的差旅、会议、商品展销等各项费用，这些费用不受3万美元的限制，无须办理和提交《税务证明》。

（2）境内机构在境外代表机构的办公经费，以及境内机构在境外承包工程所垫付的工程款。

（3）境内机构发生在境外的进出口贸易佣金、保险费、赔偿款。

以上仅指发生在境外的佣金、保险费、赔偿款，不包括发生在境内的佣金、保险费、赔偿款。

（4）进口贸易项下境外机构获得的国际运输费用。

（5）境内运输企业在境外从事运输业务发生的修理、油料、港杂等各项费用。

（6）境内个人境外留学、旅游、探亲等因私用汇。

境外留学包括参加境外考试、研修等。

（7）境内旅行社从事出境旅游业务的团费以及代订、代办的住宿、交通等相关费用。

（8）从事远洋渔业的境内机构在境外发生的修理、油料、港杂等各项费用。

（9）国际空运和陆运项下运费及相关费用（含出口项下国际空运、陆运运费的对外支付）。

（10）保险项下保费、保险金等相关费用。

（11）境内机构在境外承包工程的工程款。

（12）亚洲开发银行和世界银行集团下属的国际金融公司从我国取得的所得或收入，包括投资合营企业分得的利润和转让股份所得、在华财产（含房产）出租或转让收入以及贷款给我国境内机构取得的利息。

（13）外国政府和国际金融组织向我国提供的外国政府（转）贷款〔含外国政府混合（转）贷款〕和国际金融组织贷款项下的利息。

（14）外汇指定银行除本条第（13）项外的其他自身对外融资如境外借款、境外同业拆借、海外代付以及其他债务等项下的利息。

海外代付，是指银行根据进口商资信状况，在其出具信托收据并承担融资费用的前提下，由境内银行指示其海外代理行代进口商在信用证、进口代收、T/T 付款等结算方式下支付进口货款所提供的短期融资方式。

(15) 我国省级以上国家机关对外无偿捐赠援助资金。

(16) 境内证券公司或登记结算公司向境外机构或个人支付其依法获得的股息、红利、利息收入及有价证券卖出所得收益。

(17) 国家规定的其他情形。

2. 不需要办理《税务证明》但需要报告的情形：

外汇指定银行办理以下项目外汇资金对外支付后，应于每月结束后7个工作日内将对外支付有关情况向外汇指定银行所在地主管国税和地税机关报告。

(1) 外国政府和国际金融组织向我国提供的外国政府（转）贷款〔含外国政府混合（转）贷款〕和国际金融组织贷款项下的利息；

(2) 外汇指定银行其他自身对外融资如境外借款、境外同业拆借、海外代付以及其他债务等项下的利息。

外汇指定银行对外支付上述利息时，除符合免税条件的以外，应按照国家税法规定作为扣缴义务人代扣税款，并在对外支付后按国家税法有关规定办理相关税务手续。

外汇指定银行未按本条规定向所在地主管税务机关报告有关信息，由税务机关按规定进行处理。

### 三、办理《税务证明》的一般程序

#### （一）出具证明的主管税务机关

《税务证明》（表样见汇发〔2008〕64号附件）原则上由对外付汇的境内机构所在地主管税务机关出具，境内机构所在地主管税务机关和征税机关不在同一地区的，由征税机关出具。

#### （二）申请出具证明的程序

境内机构和个人在申请办理《税务证明》时，应当首先向主管国

税机关提出申请，在取得主管国税机关出具的《税务证明》后，再向主管地税机关提出申请。

税务证明必须由国税和地税共同开具，即无论对外付汇是否涉及国税或地税部门的征税职责，境内机构和个人都需要先向国税机关提出申请，再向地税机关提出申请。程序如下：

1. 获取并填写《服务贸易等项目对外支付出具〈税务证明〉申请表》（以下简称《申请表》，表样见国税发〔2008〕122号附件1）：

- (1) 在主管税务机关办税服务厅窗口领取；
- (2) 从主管税务机关官方网站下载。

2. 需要报送的资料：

- (1) 报送填写的《申请表》一式三份。

填写《申请表》时外汇折算率：税务机关在折算时使用当日人民银行公布的市场中间价，银行参考使用中间价，允许因汇率变动产生的差异存在。

表中的支付金额为含税金额，对外支付时，银行实际支付金额为本次支付金额减去已缴纳税款金额。免税或不予征税时，缴纳税款栏填写零。

(2) 合同、协议或其他能证明双方权利义务的书面资料（复印件）。

(3) 发票或境外机构付汇要求文书（复印件）。

(4) 完税证明或批准免税文件（复印件）。

(5) 税务机关要求提供的其他资料。

境内机构和个人提交的资料应为中文，如为中文以外的文字，须同时提交境内机构和个人签章的中文文本。境内机构和个人提交上述条款中规定的资料为复印件的，应加盖印章。

### （三）受理申请及审核

1. 项目填写完整、资料齐全的：

主管国税机关对境内机构和个人提交的《申请表》项目填写完整、所附资料齐全的，应当场受理并为其出具《税务证明》，加盖“对外支付税务证明专用章”后，自行留存一份，另两份交境内机构和个人到主

管地税务机关办理相关手续；主管地税务机关在收到主管国税机关出具的《税务证明》时，应当场受理并在《税务证明》上填写相关项目并加盖“对外支付税务证明专用章”，留存一份，另一份交境内机构和个人到外汇指定银行办理付汇手续。

以上“当场”的意义，在于优化服务质量，减轻纳税人办税负担，即使双方税收问题上存在争议，只要纳税人项目填写完整、资料齐全的，也应该当场为纳税人开具《税务证明》。

#### 2. 项目填写不完整或资料不齐全的：

境内机构和个人提交的《申请表》项目填写不完整或所附资料不齐全的，主管税务机关应当即告知境内机构和个人予以补正。

#### 3. 对涉及境外劳务不予征税的支付项目：

对于涉及境外劳务不予征税的支付项目，主管税务机关应予以审核，并于5个工作日内为境内机构和个人出具《税务证明》或填写相关栏目。

境内外机构或个人服务贸易等项目外汇资金的对外支付，无论是否须在国税机关或地税务机关缴税，各地国税机关和地税务机关都应按规定为境内外机构或个人及时出具《税务证明》，并填注相关栏目并签章。

### （四）后续管理

主管国税机关和主管地税务机关应当在出具《税务证明》后15个工作日内，对境内机构和个人提交的《申请表》及所附资料进行复核，复核时发现已支付项目在税收判断上有差错的，应当及时纠正，并追缴税款或为纳税人办理退税。复核的内容包括：

1. 境内机构和个人申请的内容与实际支付的项目是否一致；
2. 支付项目的税收处理是否正确，是否符合相关税收法律法规和税收协定（安排）的规定。

## 四、外国公司船舶运输收入的税务证明办理相关规定

对外支付外国公司船舶运输收入应当按规定提交税务证明的，按照《国家税务总局、国家外汇管理局关于加强外国公司船舶运输收入税收

管理及国际海运业对外支付管理的补充通知》（国税发〔2002〕107号）的规定执行。

由于国际运输收入税收管理的特殊性，国家税务总局就国际运输收入对外支付税务凭证出具问题做出专项规定。该情形下需要办理和提交的税务证明为《中华人民共和国国家税务总局外国公司船舶运输收入免征企业所得税证明表》、《中华人民共和国国家税务总局外国公司船舶运输收入免征营业税证明表》和相关完税凭证。

提交上述证明表的标准按等值3万美元以上（不含3万美元）执行。未申请免税或不能提供有关证明文件的，不得享受免税待遇。纳税人不能及时提交免税证明的，可先按规定征税，待补交证明后办理退税。

# 后 记

继 2008 年编撰出版全国税收“五五”普法丛书后，国家税务总局统一组织编写了这套全国税收“六五”普法丛书，包括《非居民税收管理政策解读》、《发票管理知识读本》、《金税工程知识问答》、《税务稽查读本》、《企业所得税纳税问答》等共 5 本书。这套普法丛书注重专业性和可操作性，旨在帮助基层税务干部和广大纳税人更好地理解 and 执行税收政策，处理涉税事务。

本书是全国税收“六五”普法丛书之一，编写负责人为国家税务总局国际税务司非居民税收管理处付树林处长。国家税务总局国际税务司龚祖英司长、廖体忠副司长、彭宁副巡视员对本书的内容进行了审核。

全国税收“六五”普法丛书编审委员会

2012 年 9 月