



第 11 期 | 2015 年 2 月 18 日

中国快讯

一项具震撼性的反避税行动 —— 中国颁布新的非居民企业间接转让财产税务法规

如欲索取更多有关资料，欢迎致电：

陈维端先生

主席兼首席执行官

电话: +852 2894 6818

电邮: charles.chan@crowehorwath.hk

谭建国先生

执行董事

电话: +852 2894 6679

Email: wilson.tam@crowehorwath.hk

张源长先生

执行董事

电话: +852 2894 6830

电邮: albert.cheung@crowehorwath.hk

林铭业先生

联席董事

电话: +852 2894 6656

电邮: george.lam@crowehorwath.hk

袁忠

高级顾问

电话: +852 2894 6812

电邮: chung.yuen@crowehorwath.hk

背景

国家税务总局(「国税总局」)于2009年12月10日发布了《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》，这就是对非居民企业影响极大的国税函【2009】698号通知(「698号文」)。虽然国税总局其后在2011年再颁布了《关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第24号)，对698号文作出解释，但是，对如何理解及执行698号文，仍然存在很大的争议，很多问题尚待澄清。

终于，国家税务总局于2015年2月6日¹刊登了《关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2015年第7号)(「7号税务公告」)，7号税务公告对非居民企业间接转让财产的企业所得税处理，从反避税的角度，作出了规定，它对涉及直接或间接持有中国境内财产的非居民企业所进行的初次上市、收购合并、集团重组及其它资本运作的中国税务处理及合规管理，有着巨大的影响。

7号税务公告自发布之日起施行，对发布前发生但未作税务处理事项，按7号税务公告执行。

本快讯将我们对7号税务公告的评述及其内容重点概述如下：

我们对7号税务公告的评述

1. 7号税务公告的颁布是中国反避税进程上一项重大且极具震撼性的措施。它涉及的范围之广，影响之大，是国税总局颁布反避税法规以来所罕见的。它与国税总局于2014年12月颁布的《一般反避税管理办法(试行)》相辅相成，构成了对非居民企业间接转让中国应税财产税收征管的两项重要税务法规。
2. 7号税务公告虽然比698号文更为具体明确，但是，它仍然有不少地方带有很大的不确定性，需要今后在执行中进一步得到明确。
3. 698号文将间接转让股权的申报主体规定为转让一方的境外投资方。而7号税务公告对间接转让中国应税财产的受让方/扣缴义务人、转让方都确定了清晰的法律责任，如果有关交易各方最终被中国税务机关认定为所转让的是中国应税财产，而当初又没有履行7号税务公告规定的代扣代缴及申报责任，他们将面对相关的法律后果。
4. 7号税务公告规定在其发布前发生但未作税务处理的事项，依照其规定执行。投资者对于这些在7号税务公告发布前已作间接转让中国应税财产，但又未进行税务处理的，而有关转让又受698号文及7号税务公告所监管的交易，必须从新检视相关的交易，尽快采取适当措施，以保护投资者自身的利益，尽量减低可能的风险及影响。
5. 由于7号税务公告有关的税务问题涉及众多层面，包括税收协定，中国国内税务法规，相关的境外税务法规，我们建议投资者在进行与中国投资相关的一切资本运作，包括上市，集团重组，以及其它间接转让中国应税财产的行动前，都应聘请有中国跨境税务经验的专业税务顾问进行分析，提供意见，以管理好相关税务风险。

¹ 国家税务总局公告2015年第7号是于2015年2月3日发布，2015年2月6日刊登。

7号税务公告适用范围

7号税务公告的适用范围比698号文更加广泛。根据7号税务公告第一条，非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排，间接转让中国居民企业²股权等财产，规避企业所得税纳税义务的，应按照企业所得税法第四十七条的规定，重新定性该间接转让交易，确认为直接转让中国居民企业股权等财产。

企业所得税法第四十七条，明确规定，如果企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。企业所得税法第四十七条是中国一般反避税法规的基础。

7号税务公告所涵盖的中国居民企业股权等财产是指符合以下两个条件的三类应税财产：

需同时符合的两个条件：

1. 非居民企业直接持有
2. 转让取得的所得按照中国税法规定，应在中国缴纳企业所得税

视为应税财产三类财产：

1. 中国境内机构、场所财产
2. 中国境内不动产
3. 在中国居民企业的权益性投资资产等
(以上财产统称为「中国应税财产」)

7号税务公告第一条进一步解释，间接转让中国应税财产，是指非居民企业通过转让直接或间接持有中国应税财产的境外企业（不包括境外注册的中国居民企业）股权及其他类似权益，产生与直接转让中国应税财产相同或相近实质结果的交易，包括非居民企业重组引起境外企业股东发生变化的情形。间接转让中国应税财产的非居民企业为股权转让方。

7号税务公告说明以下情形，不适用公告第一条的规定：

1. 非居民企业在公开市场买入并卖出同一上市境外企业股权取得间接转让中国应税财产所得；
2. 在非居民企业直接持有并转让中国应税财产的情况下，按照可适用的税收协定或安排的规定，该项财产转让所得在中国可以免于缴纳企业所得税。

如何判断合理商业目的

中国反避税法规的核心，是要判断企业是否实施不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或所得。对此，7号税务公告第三条对如何判断合理商业目的作出指引及规定。它指出，在判断合理商业目的时，应整体考虑与间接转让中国应税财产交易相关的所有安排，结合实际情况综合分析以下相关因素：

1. 境外企业股权主要价值是否直接或间接来自于中国应税财产；
2. 境外企业资产是否主要由直接或间接在中国境内的投资构成，或其取得的收入是否主要直接或间接来源于中国境内；
3. 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业实际履行的功能和承担的风险是否能够证实企业架构具有经济实质；
4. 境外企业股东、业务模式及相关组织架构的存续时间；
5. 间接转让中国应税财产交易在境外应缴纳所得税情况；
6. 股权转让方间接投资、间接转让中国应税财产交易与直接投资、直接转让中国应税财产交易的可替代性；

² 此处中国居民企业是指中国内地居民企业，不包括香港、澳门与台湾的居民企业。



7. 间接转让中国应税财产所得在中国可适用的税收协定或安排情况；

8. 其他相关因素。

根据国税总局对7号税务公告的解读，上述第3项是要求通过功能和风险的分析，判断被转让企业的股权与相关企业实际履行的功能和承担风险的关联性、及其经济实质。

上述第4项，解读举例说明如果境外的中间层公司架构是在间接转让前短时间完成的，则非常不利于合理商业目的的判断。

上述第5项，解读说明在境外应缴纳所得税情况是指包括股权转让方在其居民国应缴税情况，和被转让方所在地应缴税情况。

从上述判断因素可以看到中国税务机关对于判断不合理的商业目的的原则，但是，上述因素都是一些大原则，各地税局将如何执行，似乎有很大的不确定性。

可直接认定为不具有合理商业目的的间接转让的情形

7号税务公告第四条明确指出，国税总局认为与间接转让中国应税财产相关的整体安排同时符合以下情形的，无需按本公告第三条进行分析和判断，应直接认定为不具有合理商业目的：

1. 境外企业股权75%或以上价值直接或间接来自于中国应税财产；
2. 间接转让中国应税财产交易发生前一年内任一时点，境外企业资产总额（不含现金）的90%或以上直接或间接由在中国境内的投资构成，或间接转让中国应税财产交易发生前一年内，境外企业取得收入的90%或以上直接或间接来源于中国境内；
3. 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业虽在所在国家（地区）登记注册，以满足法律所要求的组织形式，但实际履行的功能及承担的风险有限，不足以证实其具有经济实质；
4. 间接转让中国应税财产交易在境外应缴所得税税负低于直接转让中国应税财产交易在中国的可能税负。

集团内部转让的安全港规定及获取税收利益测试

间接转让中国应税财产同时符合以下条件的，应认定为具有合理商业目的：

1. 交易双方的股权关系具有下列情形之一：
 - 1) 股权转让方直接或间接拥有股权受让方80%或以上的股权；
 - 2) 股权受让方直接或间接拥有股权转让方80%或以上的股权；
 - 3) 股权转让方和股权受让方被同一方直接或间接拥有80%或以上的股权。
 境外企业股权50%以上价值直接或间接来自于中国境内不动产的，上述第(1)、(2)、(3)目的持股比例应为100%。
2. 本次间接转让交易后可能再次发生的间接转让交易相比在未发生本次间接转让交易情况下的相同或类似间接转让交易，其中国所得税负担不会减少。
3. 股权受让方全部以本企业或与其具有控股关系的企业的股权（不含上市企业股权）支付股权交易对价。

7号税务公告引入了一项是否为获取更有利的税收结果为目的测试。根据上述第2点，一个境外企业集团通过内部重组，进行间接股权转让，如果导致下一次再发生间接转让交易而需要承担的中国所得税负有所减少，则有可能被认为是不具有合理商业目的的安排，从而可能被认为不应享有安全港规定待遇。



如欲索取更多有关资料，
欢迎联络：

国富浩华税务（香港）有限公司
**Crowe Horwath Tax Services (HK)
Limited**
Member Crowe Horwath International

香港 铜锣湾 礼顿道 77 号 礼顿中心 9 楼

电邮 : info@crowehorwath.hk
电话 : +852 2894 6888
传真 : +852 2895 3752
客户服务热线 : +852 2894 6611

交易双方的税务申报责任

7号税务公告清楚规定了对非居民企业间接转让中国应税财产的资料报备、税务扣缴及申报的责任。

1. 资料报备

与698号文不同，7号税务公告规定了一项非强制性报备资料的措施，即间接转让中国应税财产交易双方，及被间接转让股权的中国居民企业可以向主管税局报告股权转让事项及提交相关规定资料。

2. 纳税义务发生后扣缴与申报责任

根据7号税务公告第八条，间接转让不动产所得或间接转让股权所得按规定应缴纳企业所得税的，依法或按合同约定对股权转让方直接负有支付款项义务的单位或个人为扣缴义务人。

扣缴义务人未扣缴或未足额扣缴应纳税款的，股权转让方应自纳税义务发生之日起7日内向主管税务机关申报缴纳税款。扣缴义务人未扣缴，且股权转让方未缴纳应纳税款的，主管税务机关可以依法追究扣缴义务人责任。按照相关规定，扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，对扣缴义务人处以应扣未扣、应收未收税款50%—300%的罚款。但7号税务公告规定，如扣缴义务人已在签订股权转让合同或协议之日起30日内已按规定提交资料的（见上述第1项资料报备），可以减轻或免除责任。

以上所述纳税义务发生日是指股权转让合同生效，且境外企业完成股权变更之日。

根据第十三条规定，股权转让方未按期或未足额申报缴纳间接转让中国应税财产所得应纳税款，扣缴义务人也未扣缴税款的，除追缴应纳税款外，对股权转让方按日加收利息。利息按税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率（「基准利率」）加5%计征。但如果股权转让方自签订境外企业股权转让合同或协议之日起30日内提供规定的相关资料或按规定申报缴纳税款的，可按基准利率计算利息，5%的加计利息可以免除。

上述规定明确了扣缴义务人的责任及被追究罚款的规定，而股权转让方也需面对被追讨未缴税款及加征利息的处理措施。

国富浩华国际简介

国富浩华国际为全球十大会计师事务所集团网络之一，拥有约200家独立会计师事务所和谘询服务公司、约700个办事处遍布全世界120个国家。

国富浩华国际的成员所承诺向客户提供高素质服务、高效率的服务流程、并且遵循一套共同核心价值和管理理念。成员所均为当地业界翘楚，聘用熟识当地法例和习俗的当地专才，以协助客户拓展新业务及新市场。国富浩华国际的成员所在审计、税务、风险和谘询服务领域中均已建立良好声誉，能够因应客户的需要，提供个人化服务。

如欲取得国富浩华国际更多资料，请浏览其网站：www.crowehorwath.net

www.crowehorwath.hk

免责声明：本刊物中的资讯仅为一般资料，并非建议或专业意见，亦不应作如是理解。我们拒绝承担任何因依据本刊内容而导致的任何损失。读者应在作出任何财务和/或商业决定前，谘询专业意见。

國富浩華稅務（香港）有限公司是國富浩華國際（國富浩華是根據瑞士法律組成的社團組織）的成員所。國富浩華的每間成員所均為獨立的法律實體。國富浩華稅務（香港）有限公司及其聯營公司不對國富浩華或國富浩華任何其他成員所的行為或遺漏承擔責任，亦明確地拒絕對任何人擔負因國富浩華或國富浩華任何其他成員所的行為或遺漏而招致的責任。

© 2015 國富浩華稅務（香港）有限公司