

非居民企業所得稅源泉扣繳時點新規定

中國稅務快訊 – 2017年12月



關於瑪澤

瑪澤是一家國際化、一體化的獨立機構，專注於審計、會計、稅務及諮詢服務。我們在全球79個國家擁有超過18000名專業人士，為我們的合作夥伴關係提供了保障。

我們在中國，包括香港在內有28個辦公室，約3,500名員工。為滿足中、外企業不斷增長的多樣化的需求提供全面的服務。

背景

2017年10月，國家稅務總局頒佈了《國家稅務總局關於非居民企業所得稅源泉扣繳有關問題的公告》（國家稅務總局公告[2017]第37號）（下稱“37號公告”），37號公告已於2017年12月1日起正式施行。

37號公告對中方扣繳義務人履行扣繳義務的方式產生重大變化。而且37號公告還取代了於2009年公佈的《國家稅務總局關於印發〈非居民企業所得稅源泉扣繳管理暫行辦法〉的通知》（國稅發[2009]3號）等一系列相關文件。

扣繳稅金發生時間

根據現行《企業所得稅法》扣繳義務發生於該款項實際支付日或到期應支付時以哪一個較早為準，對於“到期應支付”一詞，《企業所得稅法實施條例》進一步解釋為“支付人按照權責發生制原則應當計入相關成本、費用”。如果到期未支付應付款項，但付款人已經將此作為企業所得稅的扣除項進行扣除，則扣繳義務在企業所得稅進行匯算清繳時產生。

對於股息紅利所得的扣繳時間，《國家稅務總局關於非居民企業所得稅管理若干問題的公告》（國家稅務總局公告2011年第24號）規定扣繳義務在作出利潤分配決議當天或實際支付日以哪日孰早為準。

而37號公告廢止了24號公告關於股息分配的條款，將股息紅利的扣繳義務發生時間重新定義為“實際支付之日”。

同樣地，對於股權轉讓所得，受讓方應在實際支付日履行代扣代繳義務。對於採用分期付款方式進行的股權轉讓，24號公告中的相關規定也已被廢止。37號公告提供了一個更為寬鬆的規定，允許分期付款交易分期納稅。而且分期款項可先視為收回投資，待成本全部收回後，再計算所得並扣繳稅款。

總的來說，新規對於扣繳時間的規定更為寬鬆，主要體現如下：

- 支付成本和費用：扣稅義務發生在到期應付時（如實際支付在先則為實際支付日），在應付到期但未支付的應付款項中，因對於已

經列支的成本和費用，扣繳義務的時間則發生在提交年度企業所得稅匯算清繳時；

- 分配股息：將股息預提稅的扣繳義務發生時間則為實際支付當天。
- 股權轉讓：受讓人在實際支付對價時履行代扣代繳義務。如果分期付款，預提所得稅也可以分期付款。此外，分期款項可先視為收回投資，待成本全部收回後，再計算所得並扣繳稅款。這將意味著股權轉讓雙方需要對於扣繳稅款的金額何時扣繳稅金進行溝通，並應在買賣合同中有所規定。

扣繳稅款的計算

對財產轉讓所得的計算因涉及到計算所得因此經常產生問題。對此，37號公告重申了《國家稅務總局關於加強非居民企業股權轉讓所得企業所得稅管理的通知》（國稅函[2009]698號）原先的規定，包括：企業在計算股權轉讓所得時，不得扣除被投資企業未分配利潤等股東留存收益，合同約定由扣繳義務人實際承擔應納稅款的，應將不含稅所得換算為含稅所得。

在稅款的匯率換算方面，37號文作出了如下規定：

- I. 外幣所得應當折算為人民幣；
- II. 在匯率換算時點方面，37號公告明確了以下匯率換算的時點：
 - 扣繳義務人扣繳稅款的，以扣繳義務發生當日。例如，有關的預提稅金額應按股息支付當日（即產生扣繳義務當日）的匯率折算成人民幣。
 - 非居民企業自行申報填報報稅表的，以填開稅收繳款書前一日的匯率計算。例如，有非居民企業在中國從事業務並申報在華所得利潤，該所得應為稅收繳

款書發出前一日的匯率計算。

- 主管稅務機關責令非居民企業繳稅的，以作出期限繳款決定前一日的匯率計算。

因此，扣繳義務人需要合理規劃扣繳稅款的時間、積極與稅務機關溝通，以符合有關匯率的新規。

- III. 與之前的規定相比，關於非居民企業股權轉讓所得的外幣折算規則有所不同。在新規定下，外幣收入和成本統一折算為人民幣計算財產轉讓所得，按照該方法，外幣收入、成本的匯率換算時點，均為扣繳義務發生當日（或填開稅收繳款書前一日、作出限期繳款決定前一日）的時點。

這方面可通過以下例子說明：

假設非居民企業以加拿大元購買了中國的股權，並以美元將該股權轉讓出去，買賣過程均要按照上述規定轉換為人民幣，然後再計算收益。

該項規定消除了698號文曾經規定的以首次投資時的幣種計算股權轉讓價和股權成本可能導致的多次複雜的匯率換算。在以上例子中，698號文規定下要先把股權轉讓成本轉為美元，再在計算轉讓收益時轉化為人民幣。

不履行扣繳義務的法律責任

扣繳義務人不合規的情形分為兩種，即“應扣未扣”及“已扣未解繳”，這兩種不合規行為可引致不同的罰款和滯納金，前者可招致50%到3倍的罰款，後者可引起滯納金的情況。

37號公告對以上的情況提供了詳盡的描述。

37號公告首先列舉的方式明確了“已扣未解繳”的定義，並明確除此之外的情形都歸屬於“應扣未扣”。

具有以下情形之一的，應作為稅款已扣但未解繳情形：

- （一）扣繳義務人已明確告知收款人已代扣稅款的；
- （二）已在財務會計處理中單獨列示應扣稅款的；
- （三）已在其納稅申報中單獨扣除或開始單獨攤銷扣除應扣稅款的；
- （四）其他證據證明已代扣稅款的。

以上不合規的情況可被處以滯納金。

非居民企業自行申報期限放寬

在現行的規定下，扣繳義務人未依法履行扣繳義務時，非居民企業應于扣繳義務人支付或到期應支付之日起7日內到所得發生地主管稅務機關申報納稅。根據這一規定，如果扣繳義務人未履行扣繳義務，且非居民企業也未及時納稅，從扣繳義務發生之日起7日後將產生滯納金。

考慮到7日期限過於倉促，對於非居民企業會造成困難。因此37號公告對此期限有所放寬。此次37號公告規定非居民企業必須如下申報及繳納稅金：

- （一）當非居民納稅人不自願申報和繳納稅金，

稅務當局責令該非居民企業在限期內申報繳納應納稅款。

(二) 當非居民納稅人在稅務局責令繳納稅款前自願申報和繳稅，繳稅當日為納稅期限。

因此，此次37號公告把7日期限大為放寬，規定非居民企業在主管稅務機關責令限期內納稅、或在稅務機關責令前自行申報納稅，均將視同非居民企業已按期納稅，不會被加征滯納金。

簡化征管程序、明確征管機關

37號公告取消了3號文扣繳義務人應在合同簽訂之日起30日內向主管稅務機關辦理合同備案登記的要求，以及多次付款的合同專案應於最後一次付款前15日內辦理稅款清算手續的規定，總體上簡化了扣繳稅款的流程。

對於非居民企業取得同一項所得，但在境內存在多個所得發生地、涉及多個主管稅務機關的情形，37號公告也給引入了較受歡迎的申報納稅方式。37號公告規定，在這種情況下，如果扣繳義務人未扣繳稅款，非居民企業可以選擇一地辦理自行申報繳納稅款，且受理申報地的主管稅務機關應主動與扣繳義務人所在地、及其他所得發生地的主管稅務機關進行溝通。這一規定將給非居民企業的帶來便利。不過37號公告的解讀中提到，非居民企業轉讓境外企業股權導致間接轉讓兩項以上境內應稅財產所產生的所得，即使其形式為轉讓境外股權的一次交易，仍不屬於同一項所得，不適用該選擇一地自行申報的規定。非居民企業仍應分別向每一個有關的稅務機構申報。

此外，37號公告還明確了扣繳義務人所的地主管稅務機關和所得發生地主管稅務機關的工作職責，加強協同管理。對企業來說，扣繳稅款應向扣繳義務人所在地主管稅務機關申報，當扣繳義務人未依法履行或無法扣繳時，非居民企業向所得發生地主管稅局申報。

評論

37號公告對預提稅扣繳的改變是值得歡迎的，解決了現有的問題，明確了具有爭議的事項，並簡化了預提納稅程式。

關於境外單位和個人在股權轉讓是否也具有扣繳義務此一實際問題，37號公告沒有予以明確。理論上說，根據《企業所得稅法》規定，實行源泉扣繳的情況下，以支付人為扣繳義務人，而支付人的概念並沒有把非居民支付人排除在外。此外，國家稅務總局公告[2015]7號（7號公告）中也將間接股權轉讓的非居民受讓方作為代扣代繳義務人。無論如何，股權轉讓中的境外受讓方在不清楚其履行義務下，履行代扣代繳義務有很大困難，他們的稅務顧問應協助他們履行預提稅項的責任以及其它的法律責任。在這種情況下，非居民企業應該主動申報納稅以避免相關的罰款和滯納金。

37號公告已在2017年12月1日起正式生效。未在該日期前支付且未進行稅務處理的股息紅利等權益性投資收益以及採用分期收款方式的轉讓財產所得，可以適用37號公告的規定。例如，在2017年12月1日之前已宣佈但未解繳的股息，根據新的公告，可以在實際支付股息之時產生扣繳義務。

稅務總局對37號公告有一個很實用的官方解讀，並附有對重要事項的詳細討論和實例說明。該解讀詳見於稅務總局的官網：
<http://www.Chinatax.gov.cn/n810341/n810760/c2878586/content.html>

最後，雖然在第3號文中取消了合同登記要求，但扣繳義務人和非居民納稅人亦需瞭解因應其他規則該合同也應提交稅務機關。這些規則包括國家外匯管理局和國家外匯管理局的公告（2013）40號，《國家稅務總局公報》2015第60號和第7號公告等。而這些規則涉及服務貿易海外支付的納稅申報、享有稅收優惠的權利以及與中國應稅資產間接轉讓有關的問題。

本稿內容僅為讀者提供一般性的指導，並不全面。法律應用及影響可能因涉及的具體事實而異。建議讀者在做任何商業決策前諮詢其稅務顧問。

關於瑪澤

瑪澤是一家國際化、一體化的獨立機構，專注於審計、會計、稅務及諮詢服務。我們在全球79個國家擁有超過18000名專業人士，為我們的合作夥伴關係提供了保障。

我們在中國，包括香港在內有28個辦公室，約3,500名員工。為滿足中、外企業不斷增長的多樣化的需求提供全面的服務。

聯繫方式

瑪澤 – 稅務諮詢服務部

香港

香港灣仔港灣道18號中環廣場42樓

電話：(+852) 2909 5555

傳真：(+852) 2810 0032

杜達宏

董事總經理

電話：(+852) 2909 5680

電郵：michael.to@mazars.hk

譚振雄

執行董事

電話：(+852) 2909 5604

電郵：anthony.tam@mazars.hk

北京

北京市朝陽區工人體育場北路甲 2 號盈科中心 A 座 25 層
(前台會議區)及 26 層(員工辦公區) 100027

電話：(+86 10) 8429 8078

傳真：(+86 10) 8429 8081

周羽

合夥人

電話：(+86 10) 8429 8078 (ext. 228)

電郵：joey.zhou@mazars.cn

上海

上海市銀城中路68號陸家嘴時代金融中心8樓

200120，中國，上海

電話：(+86 21) 6168 1088

傳真：(+86 21) 6168 1087

羅禮廉

合夥人

電話：(+86 21) 6168 1088 (ext. 278)

電郵：peter.law@mazars.cn

廣州

廣州市天河區天河路228號廣晟大廈1308室510620

電話：(+86 20) 3833 0235

傳真：(+86 20) 3833 1691

司徒博

合夥人

電話：(+86 20) 3833 0235 (ext. 201)

電郵：benoit.stos@mazars.cn

更多詳情，請訪問：
www.mazars.hk