

非居民企业源泉扣缴税收指引

国家税务总局国际税务司

2018年8月

编制说明

党的十九大强调要“坚持对外开放的基本国策，坚持打开国门搞建设”。为加快发展更高层次的开放型经济，提升非居民企业税收服务水平，让纳税人、扣缴义务人全面了解并能够清晰、便捷查找到符合自身需要的非居民企业所得税源泉扣缴税收政策和制度，降低“引进来”的纳税人、扣缴义务人的税收风险，国家税务总局国际税务司编写了《非居民企业源泉扣缴税收指引》（以下简称《指引》）。

《指引》共分七章，第一章介绍了非居民企业所得税源泉扣缴税收政策相关的基本概念及基本政策，第二章至第六章按照股息红利、利息、特许权使用费、转让财产和租金等所得类型，分别介绍了各所得类型的概述、纳税人和扣缴义务人、应纳税额计算、税收优惠、征收管理等相关的税收政策和制度，第七章介绍了对外支付税务备案税收政策。

我们希望《指引》能为已经和即将来华投资的非居民企业提供税收法律法规方面的指导，帮助扣缴义务人履行扣缴义务，有效防范税收风险，营造稳定公平透明、法治化、可预期的外商投资办税环境，为提高“引进来”质量和水平，培育国家引资新优势做出积极贡献。

目 录

编制说明.....	2
第一章 一般规定.....	7
一、 居民企业与非居民企业.....	7
(一) 居民企业.....	7
(二) 非居民企业.....	8
二、 非居民企业纳税义务类型.....	9
(一) 取得企业所得税法第三条第二款规定所得的纳税义务.....	9
(二) 取得企业所得税法第三条第三款规定所得的纳税义务.....	9
三、 所得来源地的判定.....	10
四、 源泉扣缴概述.....	11
五、 纳税人和扣缴义务人.....	12
六、 应纳税所得额.....	13
(一) 一般规定.....	13
(二) 包税情形.....	14
(三) 外币折算.....	14
七、 应纳税额.....	15
八、 税收优惠.....	16
(一) 国内法优惠.....	16
(二) 税收协定优惠.....	16
九、 征收管理.....	17
(一) 纳税期限.....	17
(二) 纳税地点.....	19
(三) 扣缴税款登记.....	20
(四) 纳税申报.....	20
(五) 账簿管理.....	21
(六) 暂停支付.....	21
(七) 税款追征.....	21
十、 税收法律责任.....	22
(一) 纳税人法律责任.....	23

(二) 扣缴义务人法律责任.....	223
十一、 政策依据.....	25
第二章 股息、红利等权益性投资收益.....	27
一、 概述.....	27
(一) 基本概念.....	27
(二) 基本分类.....	27
(三) 特别规定.....	28
二、 纳税人和扣缴义务人.....	30
三、 应纳税额.....	31
四、 税收优惠.....	31
(一) 国内法优惠.....	31
(二) 税收协定优惠.....	32
五、 征收管理.....	32
(一) 纳税期限.....	32
(二) 纳税地点.....	33
六、 政策依据.....	34
第三章 利息.....	38
一、 概述.....	38
(一) 基本概念.....	38
(二) 基本分类.....	38
(三) 特别规定.....	39
(四) 与利息相关的其他规定.....	40
二、 纳税人和扣缴义务人.....	42
三、 应纳税额.....	42
四、 税收优惠.....	42
(一) 国内法优惠.....	42
(二) 税收协定优惠.....	44
五、 征收管理.....	44
(一) 纳税期限.....	44
(二) 纳税地点.....	45
六、 政策依据.....	46
第四章 特许权使用费.....	49

一、 概述.....	49
(一) 基本概念.....	49
(二) 基本分类.....	50
(三) 特许权使用费的理解.....	51
二、 纳税人和扣缴义务人.....	54
三、 应纳税额.....	55
四、 税收优惠.....	55
(一) 国内法优惠.....	55
(二) 税收协定优惠.....	55
五、 征收管理.....	56
(一) 纳税期限.....	56
(二) 纳税地点.....	57
六、 政策依据.....	57
第五章 转让财产.....	60
一、 概述.....	60
(一) 基本概念.....	60
(二) 基本分类.....	60
二、 纳税人和扣缴义务人.....	61
三、 应纳税额.....	61
(一) 计算公式.....	61
(二) 应纳税所得额.....	62
四、 税收优惠.....	68
(一) 国内法优惠.....	68
(二) 税收协定优惠.....	69
五、 征收管理.....	71
(一) 纳税期限.....	71
(二) 纳税地点.....	72
六、 间接财产转让.....	73
(一) 适用情形.....	73
(二) 合理商业目的判定.....	74
(三) 税务处理原则.....	78
(四) 应税所得归属.....	79
(五) 间接转让特别规定.....	80
七、 跨境重组股权转让特殊性税务处理.....	81

(一) 适用条件.....	82
(二) 备案流程.....	83
八、 政策依据.....	86
(一) 基本政策.....	86
(二) 财产转让相关政策.....	87
(三) 跨境重组相关政策.....	88
第六章 租金所得.....	89
一、 概述.....	89
(一) 基本概念.....	89
(二) 不属于租金的情形.....	89
二、 纳税人和扣缴义务人.....	90
三、 应纳税额.....	90
四、 税收优惠.....	91
(一) 国内法优惠.....	91
(二) 税收协定优惠.....	91
五、 征收管理.....	92
(一) 纳税期限.....	92
(二) 纳税地点.....	93
六、 政策依据.....	94
第七章 对外支付税务备案.....	96
一、 应备案情形.....	96
(一) 一般规定.....	96
(二) 无需办理对外支付备案的情形.....	97
二、 备案流程.....	99
三、 政策依据.....	100

第一章 一般规定

一、居民企业与非居民企业

根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）第二条、第三条有关规定，企业所得税纳税人分为居民企业和非居民企业。居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。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。

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。

（一）居民企业

根据企业所得税法第二条有关规定，居民企业是指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。

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下

简称企业所得税法实施条例) 第三条有关规定, 依法在中国境内成立的企业, 包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。

根据企业所得税法实施条例第四条有关规定, 实际管理机构是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。

根据企业所得税法第一条及企业所得税法实施条例第二条规定, 依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法。

(二) 非居民企业

根据企业所得税法第二条有关规定, 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。

根据企业所得税法实施条例第三条有关规定, 依照外国(地区)法律成立的企业, 包括依照外国(地区)法律成立的企业和其他取得收入的组织。

二、非居民企业纳税义务

非居民企业的纳税义务按其取得的所得类型区分如下：

（一）取得企业所得税法第三条第二款规定的所得

根据企业所得税法第三条第二款规定，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。

非居民企业取得上述所得，适用 25% 的税率，非居民企业应向机构、场所所在地主管税务机关自行申报缴纳企业所得税。企业所得税按纳税年度计算，分月或分季预缴，年终汇算清缴。

（二）取得企业所得税法第三条第三款规定的所得

根据企业所得税法第三条第三款规定，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。

根据企业所得税法第三十七条规定，对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付

或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。
该源泉扣缴的税款也称为预提所得税。

源泉扣缴的税款由扣缴义务人向扣缴义务人所在地主管税务机关申报缴纳。

根据企业所得税法第二十七条、企业所得税法实施条例第九十一条规定，非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的所得，减按 10% 的税率征收企业所得税。

三、所得来源地的判定

根据企业所得税法实施条例第七条有关规定，企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：

（一）销售货物所得，按照交易活动发生地确定；

（二）提供劳务所得，按照劳务发生地确定；

（三）转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，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，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；

（四）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；

（五）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；

（六）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。

四、源泉扣缴概述

根据企业所得税法第三十七条规定，对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

根据企业所得税法第三十九条有关规定，应当扣缴的所得税，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缴纳。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。

需要注意的是，执行企业所得税法第三十八条规定的事项不适用本指引。

五、纳税人和扣缴义务人

取得企业所得税法第三条第三款所得的非居民企业是本指引所称的纳税人。

根据企业所得税法第三十七条和企业所得税法实施条例第一百零四条有关规定，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（以下简称支付人）为本指引所称的扣缴义务人，应履行税款扣缴义务。

根据企业所得税法实施条例第一百零五条有关规定，这里所称的支付，包括现金支付、汇拨支付、转账支付和权益兑价支付等货币支付和非货币支付。

根据《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 37 号，以下简称 2017 年 37 号公告）第二条的有关规定，支付人自行委托代理人或指定其他第三方代为支付相关款项，或者因担保合同或法律规定等原因由第三方保证人或担保人支付相关款项的，仍由委托人、指定人或被保证人、被担保人承担扣缴义务。

六、应纳税所得额

（一）一般规定

根据企业所得税法第十九条规定，非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得，按照下列方法计算其应纳税所得额：

1. 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；

2. 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；

3. 其他所得，参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。

根据企业所得税法实施条例第一百零三条有关规定，企业所得税法第十九条所称收入全额，是指非居民企业向支付人收取的全部价款和价外费用。

根据《财政部 国家税务总局关于非居民企业征收企业所得税有关问题的通知》（财税〔2008〕130号）有关规定，在对非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的所得计算征收企业所得税时，不得扣除上述条款规定以外的其他税费支出。

根据《国家税务总局关于营业税改征增值税试点中非居民企业缴纳企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 9 号）有关规定，营业税改征增值税试点中的非居民企业，取得企业所得税法第三条第三款规定的所得，在计算缴纳企业所得税时，应以不含增值税的收入全额计算应纳税所得额。

（二）包税情形

根据 2017 年 37 号公告第六条有关规定，扣缴义务人与非居民企业签订与企业所得税法第三条第三款规定的所得有关的业务合同时，凡合同中约定由扣缴义务人实际承担应纳税款的，应将非居民企业取得的不含税所得换算为含税所得计算并解缴应扣税款。

（三）外币折算

根据 2017 年 37 号公告第四条有关规定，扣缴义务人支付或者到期应支付的款项以人民币以外的货币支付或计价的，分别按以下情形进行外币折算：

1. 扣缴义务人扣缴企业所得税的，应当按照扣缴义务发生之日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。

2. 取得收入的非居民企业在主管税务机关责令限期缴纳税款前自行申报缴纳应源泉扣缴税款的，应当按照填开税收缴款书之日前一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。

3. 主管税务机关责令取得收入的非居民企业限期缴纳应源泉扣缴税款的，应当按照主管税务机关作出限期缴税决定之日前一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。

七、应纳税额

根据企业所得税法第二十二条和我国对外签署的避免双重征税协定（含内地与香港、澳门特别行政区签署的税收安排，以下统称税收协定）有关规定，源泉扣缴非居民企业所得税应纳税额计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率}$$

适用税率主要有两类：

1. 法定税率。根据企业所得税法第四条、第二十七条和企业所得税法实施条例第九十一条有关规定，非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的所得适用税率为 20%，减按 10% 的税率征收企业所得税。

2. 按税收协定规定的其他限制税率。我国与部分国家（地区）签订的税收协定（安排）规定，对符合条件的非居民企业，取得企业所得税法第三条第三款规定的部分所得，实行限制税率。

八、税收优惠

（一）国内法优惠

根据企业所得税法及其实施条例的有关规定，非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的所得，适用税率为20%，减按10%征收。

关于非居民企业取得的股息、红利所得、特许权使用费所得、财产转让所得、租金所得、其他所得相关的其他国内法税收优惠在对应章节介绍。

（二）税收协定优惠

根据企业所得税法第五十八条、《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）第九十一条有关规定，如果我国政府同外国政府订立的有关税收的协定与国内法有不同规定的，依照协定的规定办理。如果税收协定比国内法规定了更为优惠的税收待遇，纳税人可以按要求享受税收协定待遇。

九、征收管理

根据企业所得税法第三十七条、第三十九条有关规定，对非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。

税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

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自行缴纳。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。

（一）纳税期限

1. 扣缴义务发生时间

一般情况下，根据 2017 年 37 号公告第四条第（一）项有关规定，扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。

根据 2017 年 37 号公告第七条有关规定，扣缴义务人发生到期应支付而未支付情形，应按照《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 24 号，以下简称 2011 年 24 号公告）第一条如下

规定进行税务处理：

中国境内企业和非居民企业签订与利息、租金、特许权使用费等所得有关的合同或协议，如果未按照合同或协议约定的日期支付上述所得款项，或者变更或修改合同或协议延期支付，但已计入企业当期成本、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有关规定代扣代缴企业所得税。

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。

如果企业在合同或协议约定的支付日期之前支付上述所得款项的，应在实际支付时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。

2. 纳税人自行申报期限

根据 2017 年 37 号公告第九条第二款规定，非居民企业未按照企业所得税法第三十九条规定申报缴纳税款的，税务机关可以责令限期缴纳，非居民企业应当按照税务机关确定

的期限申报缴纳税款；非居民企业在税务机关责令限期缴纳税款前自行申报缴纳税款的，视为已按期缴纳税款。

（二）纳税地点

1. 扣缴申报地点

根据 2017 年 37 号公告第七条有关规定，扣缴义务人应当向扣缴义务人所在地主管税务机关申报和解缴代扣税款。根据 2017 年 37 号公告第十六条有关规定，扣缴义务人所在地主管税务机关为扣缴义务人所得税主管税务机关。

2. 纳税人自行申报地点

根据企业所得税法第三十九条有关规定，应当源泉扣缴的所得税，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缴纳。而根据 2017 年 37 号公告第十六条有关规定，对企业所得税法实施条例第七条规定的不同所得，所得发生地主管税务机关按以下原则确定：

（1）不动产转让所得，为不动产所在地主管税务机关。

（2）权益性投资资产转让所得，为被投资企业的所得税主管税务机关。

（3）股息、红利等权益性投资所得，为分配所得企业

的所得税主管税务机关。

(4) 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，为负担、支付所得的单位或个人的所得税主管税务机关。

(三) 扣缴税款登记

根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称税收征管法实施细则)第十三条有关规定，扣缴义务人应当自扣缴义务发生之日起 30 日内，向所在地的主管税务机关申报办理扣缴税款登记。

(四) 纳税申报

1. 扣缴申报

根据企业所得税法第四十条规定，扣缴义务人每次代扣的税款，应当自代扣之日起七日内缴入国库，并向所在地的税务机关报送扣缴企业所得税报告表。根据 2017 年 37 号公告第八条规定，扣缴义务人在申报和解缴应扣税款时，应填报《中华人民共和国扣缴企业所得税报告表》。扣缴义务人可以在申报和解缴应扣税款前报送有关申报资料；已经报送的，在申报时不再重复报送。

2. 纳税人自行申报

纳税人自行申报的，应填报《中华人民共和国扣缴企业所得税报告表》。

（五） 账簿管理

根据税收征管法实施细则第二十五条、2017年37号公告第十一条有关规定，扣缴义务人应当自税收法律、行政法规规定的扣缴义务发生之日起10日内按照所代扣、代收的税种，分别设立代扣代缴税款账簿和合同资料档案，准确记录非居民企业所得税扣缴情况。根据征管需要，主管税务机关可以要求纳税人、扣缴义务人和其他知晓情况的相关方提供与应扣缴税款有关的合同和其他相关资料。

（六） 暂停支付

根据税收征管法实施细则第九十四条、《国家税务总局关于贯彻〈中华人民共和国税收征收管理法〉及其实施细则若干具体问题的通知》（国税发〔2003〕47号）第二条的有关规定，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应纳税款的款项，并在1日之内向主管税务机关报告。

（七） 税款追征

根据企业所得税法第三十九条有关规定，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。根据2017年37号公告第十三条有关规定，税务机关在追缴非居民企业应纳税款时，可以采取以下措施：

1. 责令该非居民企业限期申报缴纳应纳税款。

2. 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的相关信息，并向该其他项目支付人发出《税务事项通知书》，从该非居民企业其他收入项目款项中依照法定程序追缴欠缴税款及应缴的滞纳金。

十、税收法律责任

（一）纳税人法律责任

根据税收征管法第六十八条有关规定，纳税人在规定期限内不缴或者少缴应纳税或者应解缴的税款，经税务机关责令限期缴纳，逾期仍未缴纳的，税务机关除依照税收征管法第四十条的规定采取强制执行措施追缴其不缴或者少缴的税款外，可以处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款。

根据税收征管法实施细则第九十四条规定，纳税人拒绝代扣、代收税款的，扣缴义务人应当向税务机关报告，由税

务机关直接向纳税人追缴税款、滞纳金；纳税人拒不缴纳的，依照税收征管法第六十八条的规定执行。

根据 2017 年 37 号公告第十二条有关规定，扣缴义务人应扣未扣税款，需要向纳税人追缴税款的，由所得发生地主管税务机关依法执行。

（二）扣缴义务人法律责任

1. 不同情形的区分

根据 2017 年 37 号公告第十四条规定，应当源泉扣缴税款的款项已经由扣缴义务人实际支付，但未在规定的期限内解缴应扣税款，并具有以下情形之一的，应作为税款已扣但未解缴情形，按照有关法律、行政法规规定处理：

- （1）扣缴义务人已明确告知收款人已代扣税款的；
- （2）已在财务会计处理中单独列示应扣税款的；
- （3）已在其纳税申报中单独扣除或开始单独摊销扣除应扣税款的；
- （4）其他证据证明已代扣税款的。

除上述规定情形外，应该源泉扣缴的税款未在规定的期限内解缴入库的，均作为应扣未扣税款情形，按照有关法律、

行政法规规定处理。

2. 已扣未解缴法律责任

根据税收征管法第三十二条和第六十八条的有关规定，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金；扣缴义务人在规定期限内不缴或者少缴应解缴的税款，经税务机关责令限期缴纳，逾期仍未缴纳的，税务机关除依照税收征管法第四十条的规定采取强制执行措施追缴其不缴或者少缴的税款外，可以处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款。

3. 应扣未扣法律责任

根据 2017 年 37 号公告第十二条有关规定，扣缴义务人应扣缴税款未扣的，由扣缴义务人所在地主管税务机关依照《中华人民共和国行政处罚法》第二十三条规定责令扣缴义务人补扣税款，并依法追究扣缴义务人责任；需要向纳税人追缴税款的，由所得发生地主管税务机关依法执行。根据税收征管法第六十九条规定，扣缴义务人应扣未扣税款的，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。

此外，根据《税务登记管理办法》第四十四条规定，扣

缴义务人未按照规定办理扣缴税款登记的，税务机关应当自发现之日起 3 日内责令其限期改正，并可处以 1000 元以下的罚款。

十一、政策依据

（一）《中华人民共和国企业所得税法》第一条至第四条、第十九条、第二十二條、第三十七條至四十條、第五十八條；

（二）《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二条至第五条、第七条，第九十一条、第一百零三条至第一百零五条；

（三）《中华人民共和国税收征收管理法》第三十二条、第四十条、第六十八条、第九十一条；

（四）《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第十三条、第二十五条、第九十四条；

（五）《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 37 号）第二条、第四条、第六条至第九条、第十一条至第十四条、第十六条；

(六) 《国家税务总局关于营业税改征增值税试点中非居民企业缴纳企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 9 号);

(七) 根据《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 24 号) 第一条;

(八) 《税务登记管理办法》第十一条、第四十四条;

(九) 《国家税务总局关于贯彻〈中华人民共和国税收征收管理法〉及其实施细则若干具体问题的通知》(国税发〔2003〕47 号) 第二条;

(十) 《财政部 国家税务总局关于非居民企业征收企业所得税有关问题的通知》(财税〔2008〕130 号);

(十一) 中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定(含内地与香港、澳门特别行政区签署的税收安排)。

第二章 股息、红利等权益性投资收益

一、概述

（一）基本概念

根据企业所得税法实施条例第十七条有关规定，非居民企业取得股息、红利等权益性投资收益，是指非居民企业因权益性投资从被投资方取得的收入。

（二）基本分类

股息、红利等权益性投资收益，通常通过利润分配取得，但又不局限于利润分配这种形式，具体包括以下方式：

1. 利润分配

（1）境内居民企业向境外非居民企业股东分配利润或者派发股息。如在中国境内、境外公开发行股票（A股、B股和海外股）的中国居民企业向非居民企业股东派发股息；

（2）非境内注册居民企业向境外非居民企业股东分配利润或者派发股息。

2. 留存收益再投资

居民企业将属于非居民企业股东的盈余公积金、未分配利润等留存收益转增本企业资本或以非居民企业名义再投资其他企业。

3. 清算分配所得

根据《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）第五条有关规定，被清算企业的非居民企业股东分得的剩余资产的金额，其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分，应确认为股息所得。

4. 撤资或减资取得资产

根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号）第五条的规定，投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得。

（三）特别规定

1. 居民企业向 QFII 支付的股息

根据《国家税务总局关于中国居民企业向 QFII 支付股

息、红利、利息代扣代缴企业所得税有关问题的通知》（国税函〔2009〕47号）第一条规定，QFII取得来源于中国境内的股息收入，应当缴纳10%的企业所得税，由企业在实际支付或到期应支付时代扣代缴。

2. 非境内注册居民企业的外方投资者

根据企业所得税法实施条例第七条第（四）款的规定，非境内注册居民企业的外方投资者从该居民企业分得的股息红利等权益性投资收益，属于来源于中国境内的所得，应当征收企业所得税。

3. 香港市场投资者取得上市 A 股的股息红利

根据《财政部 国家税务总局 证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81号）第二条和《财政部 国家税务总局 证监会关于深港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2016〕127号）第二条有关规定，对香港市场投资者（包括企业和个人）投资上交所和深交所上市 A 股取得的股息红利所得，在香港中央结算有限公司（以下简称香港结算）不具备向中国结算提供投资者的身份及持股时间等明细数据的条件之前，暂不执行按持股时间实行差别化征税政策，由上市公司按照 10% 的税率代扣所得税。

4. 境外关联方取得超过规定关联债资比例的利息

根据《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法（试行）〉的通知》（国税发〔2009〕2号）第八十八条规定，企业所得税法第四十六条规定不得在计算应纳税所得额时扣除的利息支出，不得结转到以后纳税年度；应按照实际支付给各关联方利息占关联方利息总额的比例，在各关联方之间进行分配，其中，分配给实际税负高于企业的境内关联方的利息准予扣除；直接或间接实际支付给境外关联方的利息应视同分配的股息，按照股息和利息分别适用的所得税税率差补征企业所得税，如已扣缴的所得税税款多于按股息计算的应征所得税税款，多出的部分不予退税。

二、纳税人和扣缴义务人

根据企业所得税法第三条第三款及企业所得税法实施条例第六条规定，取得来源于中国境内股息、红利等权益性投资收益的非居民企业为本章所称的纳税人。

根据企业所得税法第三十七条规定，对非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的股息、红利等权益性投资收益应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。

三、应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

非居民企业股息、红利等权益性投资收益，以收入全额为应纳税所得额。

四、税收优惠

（一）国内法优惠

1. 分配 2008 年 1 月 1 日之前形成的累积未分配利润免征企业所得税

根据《财政部 国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》（财税〔2008〕1号）第四条规定，2008年1月1日之前外商投资企业形成的累积未分配利润，在2008年1月1日以后分配给外国投资者的，免征企业所得税。

2. 境外投资者以分配利润直接投资暂不征收预提所得税

根据《财政部 税务总局 国家发展改革委 商务部关于境外投资者以分配利润直接投资暂不征收预提所得税政策问题的通知》（财税〔2017〕88号）规定，对境外投资者在2017年1月1日（含当日）以后从中国境内居民企业取得的

股息、红利等权益性投资收益，直接投资于鼓励类投资项目，凡符合规定条件的，实行递延纳税政策，暂不征收预提所得税。

（二）税收协定优惠

我国对外签订的部分税收协定股息条款中，约定了较为优惠的税率，例如中国与新加坡签订的税收协定规定，如果股息受益所有人是新加坡居民企业（合伙企业除外），并直接拥有支付股息公司至少 25% 资本的情况下，优惠税率为 5%。具体参见我国与相关国家签订的税收协定股息条款。

受益所有人的判定根据《国家税务总局关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 9 号，以下简称 2018 年 9 号公告）有关规定执行。

五、征收管理

（一）纳税期限

1. 扣缴义务发生时间

根据企业所得税法第三十七条的规定，非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应源泉扣缴的所得税，由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支

付的款项中扣缴。

根据 2017 年 37 号公告第七条规定，扣缴义务发生之日为股息、红利等权益性投资收益实际支付之日。

2. 纳税人自行申报期限

根据企业所得税法第三十九条的有关规定，扣缴义务人未依法扣缴或无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地缴纳。非居民企业未按照企业所得税法第三十九条规定申报缴纳税款的，税务机关可以根据 2017 年 37 号公告第九条第二款规定责令限期缴纳，非居民企业应当按照税务机关确定的期限申报缴纳税款；非居民企业在税务机关责令限期缴纳前自行申报缴纳税款的，视为已按期缴纳税款。

（二）纳税地点

1. 扣缴申报地点

扣缴义务人扣缴非居民企业股息、红利等权益性投资收益企业所得税时，向扣缴义务人所得税主管税务机关申报缴纳。

2. 纳税人自行申报地点

根据企业所得税法第三十九条有关规定，应当源泉扣缴的所得税，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缴纳。

根据 2017 年 37 号公告第十六条规定，股息、红利等权益性投资所得发生地主管税务机关为分配所得企业的所得税主管税务机关。

六、政策依据

（一）《中华人民共和国企业所得税法》第三十七条、第三十八条、第三十九条、第四十条；

（二）《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六条、第七条第（四）项、第十一条第二款；

（三）《财政部 国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》（财税〔2008〕1号）第四条；

（四）《国家税务总局关于中国居民企业向境外 H 股非居民企业股东派发股息代扣代缴企业所得税有关问题的通知》（国税函〔2008〕897号）；

（五）《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法（试行）〉的通知》（国税发〔2009〕2号）第八十八条；

（六）《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）；

(七)《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕60号);

(八)《国家税务总局关于中国居民企业向 QFII 支付股息、红利、利息代扣代缴企业所得税有关问题的通知》(国税函〔2009〕47号);

(九)《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);

(十)《国家税务总局关于执行税收协定股息条款有关问题的通知》(国税函〔2009〕81号);

(十一)《国家税务总局关于印发〈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〉及议定书条文解释的通知》(国税发〔2010〕75号)第十条;

(十二)《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函〔2010〕79号)第四条;

(十三)《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 34 号)第五条;

(十四)《国家税务总局关于印发〈境外注册中资控股

居民企业所得税管理办法（试行）的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 45 号）第二十五条；

（十五）《财政部 国家税务总局 证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81 号）第二条；

（十六）《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国非居民企业所得税年度纳税申报表〉等报表的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 30 号）第二条；

（十七）《财政部 国家税务总局 证监会关于深港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2016〕127 号）第二条；

（十八）《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 37 号）；

（十九）《财政部 税务总局 国家发展改革委 商务部关于境外投资者以分配利润直接投资暂不征收预提所得税政策问题的通知》（财税〔2017〕88 号）；

（二十）《国家税务总局关于境外投资者以分配利润直接投资暂不征收预提所得税政策有关执行问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 3 号）；

（二十一）《国家税务总局关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 9 号）；

（二十二）中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定（含内地与香港、澳门特别行政区签署的税收安排）。

第三章 利息

一、概述

（一）基本概念

按照企业所得税法实施条例第十八条规定，企业所得税法第六条第（五）项所称的利息收入，是指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所得，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。

（二）基本分类

利息的常见种类主要包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等。

实践中，一些企业不采取借贷形式，但因为其他原因占用了其他企业的资金，因而产生等同借贷行为的法律后果，即该企业应当按照法律规定或者双方约定的利率向提供资金的企业支付相当于利息的报酬。而这部分报酬也应属于企业所得税法中的利息收入，应当依照规定缴纳企业所得税。

(三) 特别规定

1. 融资租赁涉及的利息

根据 2011 年 24 号公告第四条第一款规定，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。

2. 居民企业向 QFII 支付的利息

根据《国家税务总局关于中国居民企业向 QFII 支付股息、红利、利息代扣代缴企业所得税有关问题的通知》（国税函〔2009〕47 号）第一条规定，QFII 取得来源于中国境内的利息收入，应当按照企业所得税法规定缴纳 10% 的企业所得税，由企业在实际支付或到期应支付时代扣代缴。

3. 境内机构向我国银行的境外分行支付的利息

根据《国家税务总局关于境内机构向我国银行的境外分行支付利息扣缴企业所得税有关问题的公告》（国家税务总

局公告 2015 年第 47 号) 的有关规定, 我国银行的境外分行开展境内业务, 并从境内机构取得的利息, 为该分行的收入, 计入分行的营业利润, 按《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税〔2009〕125 号) 的相关规定, 与总机构汇总缴纳企业所得税。境内机构向境外分行支付利息时, 不代扣代缴企业所得税。

如果境外分行从境内取得的利息属于代收性质, 据以产生利息的债权属于境外非居民企业, 境内机构向境外分行支付利息时, 应代扣代缴企业所得税。

4. 其他类型的利息

中国境内企业与非居民企业进行融资业务掉期交易、跨境交易的可转换债券、票据贴现、股权式信托融资、委托贷款等新型融资业务; 国内外汇指定银行自身对外融资, 如境外借款、境外同业拆借、海外代付、出口风险参与、境外分行出口代偿以及其他举债业务所涉及的对外支付利息项目; 以及不满足资本化条件的在建工程、进口设备支付的利息。

(四) 与利息相关的其他规定

1. 关于担保费处理的国内法规定

根据 2011 年 24 号公告第二条有关规定, 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。

2. 税收协定的相关规定

根据《国家税务总局关于印发〈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〉及议定书条文解释的通知》（国税发〔2010〕75号，以下简称75号文）第十一条第四款的有关规定：对于与利息相关的其他所得是否应属于“利息”的范畴，应根据其性质区别对待：

（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，如单独收取的担保费等，原则上不应认定为利息。

二、纳税人和扣缴义务人

根据企业所得税法第三条第三款及企业所得税法实施条例第六条规定，取得来源于中国境内利息所得的非居民企业为本章所称的纳税人。

依据企业所得税法第三十七条规定，对非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的利息所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

三、应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

根据企业所得税法第十九条的有关规定，非居民企业取得的利息所得，以收入全额为应纳税所得额。

四、税收优惠

（一）国内法优惠

1. 根据企业所得税法第二十六条第（一）项有关规定，国债利息收入为免税收入。

2. 根据企业所得税法实施条例第九十一条第二款有关规定，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，免征企业所得税。

3. 根据《财政部 国家税务总局关于地方政府债券利息免征所得税问题的通知》（财税〔2013〕5号）第一条有关规定，对企业取得的2012年及以后年度发行的地方政府债券利息收入，免征企业所得税。

4. 根据《财政部 国家税务总局关于铁路建设债券利息收入企业所得税政策的通知》（财税〔2011〕99号）第一条有关规定，对企业持有2011—2013年发行的中国铁路建设债券取得的利息收入，减半征收企业所得税。

5. 根据《财政部 国家税务总局关于2014、2015年铁路建设债券利息收入企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕2号）第一条有关规定，对企业持有2014年和2015年发行的中国铁路建设债券取得的利息收入，减半征收企业所得税。

6. 根据《财政部 国家税务总局证监会关于内地与香港基金互认有关税收政策的通知》（财税〔2015〕125号）第二条第二款有关规定，对香港投资者通过基金互认从内地基金分配取得的收益，由发行债券的企业向该内地基金分配利息

时，对香港市场投资者按照 7% 的税率代扣所得税，并由内地上市公司或发行债券的企业向其主管税务机关办理扣缴申报，该内地基金向投资者分配收益时，不再扣缴所得税。

（二）税收协定优惠

我国与大部分国家签订的税收协定利息条款有免税或优惠税率的优惠。通常有如下规定：缔约对方政府、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构从我国取得利息且为受益所有人时，在我国免税。具体参见我国与相关国家签订的税收协定利息条款。

受益所有人的判定按照 2018 年 9 号公告的规定执行。

五、征收管理

（一）纳税期限

1. 扣缴义务发生时间

根据企业所得税法第三十七条的规定，非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应源泉扣缴的所得税，由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

2017 年 37 号公告第四条规定，扣缴义务发生之日为相

关款项实际支付或者到期应支付之日。

2. 纳税人自行申报期限

根据企业所得税法第三十九条的有关规定，扣缴义务人未依法扣缴或无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地缴纳。非居民企业未按照企业所得税法第三十九条规定申报缴纳税款的，根据 2017 年 37 号公告第九条第二款规定税务机关可以责令限期缴纳，非居民企业应当按照税务机关确定的期限申报缴纳税款；非居民企业在税务机关责令限期缴纳前自行申报缴纳税款的，视为已按期缴纳税款。

（二）纳税地点

1. 扣缴申报地点

根据 2017 年 37 号公告第七条有关规定，扣缴义务人应当向扣缴义务人所在地主管税务机关申报和解缴代扣税款。

2. 纳税人自行申报地点

按照企业所得税法第三十七条规定，应当源泉扣缴的所得税，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缴纳。

根据 2017 年 37 号公告第十六条规定，利息所得发生地

主管税务机关为负担、支付所得的单位或个人的所得税主管税务机关。

六、政策依据

（一）中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定（含内地与香港、澳门特别行政区签署的税收安排）；

（二）《中华人民共和国企业所得税法》第三条、第六条、第十九条、第三十七条；

（三）《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六条、第十八条；

（四）《国家税务总局关于加强非居民企业来源于我国利息所得扣缴企业所得税工作的通知》（国税函〔2008〕955号）；

（五）《国家税务总局关于中国居民企业向 QFII 支付股息、红利、利息代扣代缴企业所得税有关问题的通知》（国税函〔2009〕47号）；

（六）《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）；

（七）《国家税务总局关于明确外国政府贷款范围的通知》（国税函〔2009〕256号）；

(八)《国家税务总局关于印发〈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〉及议定书条文解释的通知》(国税发〔2010〕75
号);

(九)《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干
问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 24 号);

(十)《财政部 国家税务总局关于铁路建设债券利息收
入企业所得税政策的通知》(财税〔2011〕99 号);

(十一)《财政部 国家税务总局关于地方政府债券利息
免征所得税问题的通知》(财税〔2013〕5 号);

(十二)《财政部 国家税务总局关于 2014 2015 年铁路
建设债券利息收入企业所得税政策的通知》(财税〔2014〕2
号);

(十三)《财政部 国家税务总局证监会关于内地与香港
基金互认有关税收政策的通知》(财税〔2015〕125 号);

(十四)《国家税务总局关于境内机构向我国银行的境
外分行支付利息扣缴企业所得税有关问题的公告》(国家税
务总局公告 2015 第 47 号);

(十五)《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣

缴有关问题的公告》(国家税务总局公告 2017 年第 37 号);

(十六)《国家税务总局关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告》(国家税务总局公告 2018 年第 9 号);

(十七)《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国非居民企业所得税年度纳税申报表〉等报表的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 30 号)。

第四章 特许权使用费

一、概述

(一) 基本概念

根据企业所得税法实施条例第二十条规定，企业所得税法所称的特许权使用费收入，是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。

我国已签税收协定通常对特许权使用费的表述为：“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、商标、设计、模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。

(二) 基本分类

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。非专利技术包括技术知识、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。

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、改编权、翻译权以及许可他人使用并获得报酬的权利等。著作权适用《中华人民共和国著作权法》等法律、法规的规定。

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，也是特许权所有人的重要收入来源。

（三） 特许权使用费的理解

依据《国家税务总局关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》（国税函〔2009〕507号）以及2010年75号文第十二条，“特许权使用费”一语的定义需从以下几

个方面理解：

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，这一定义既包括了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协定第六条的规定。

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。

4. 在服务合同中，如果服务提供方在提供服务过程中使用了某些专门知识和技术，但并不许可这些技术使用权，则此类服务不属于特许权使用费范围。如果服务提供方提供服务形成的成果属于特许权使用费定义范围，并且服务提供方仍保有该项成果的所有权，服务接受方对此成果仅有使用权，则此类服务产生的所得属于特许权使用费。举例说明如下：

案例 1：我国 A 公司为集成电路设计企业，芯片设计完成后，由于没有专有检验设备，因此委托美国 B 公司进行芯片设计成果检验。双方签订技术检验合同，A 公司提供参数标准，B 公司按要求在美国进行芯片检验，B 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，B 公司收取的检验费用不属于特许权使用费，从业务性质应确定为境外劳务。

案例 2：我国 A 企业为汽车制造企业，委托境外 B 公司进行某项新技术的研发，双方签订了委托研发合同，合同约定新技术研发成功后，B 公司保留技术的所有权，A 公司只有该技术的使用权，尽管从形式上看 B 公司提供的是研发劳务，但由于 B 公司保留的技术所有权，A 公司只取得技术使用权，因此此类服务产生的所得应该属于特许权使用费。

5. 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。

6. 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第七条营业利润条款的规定。

二、纳税人和扣缴义务人

根据企业所得税法第三条第三款及企业所得税法实施条例第六条规定，取得来源于中国境内特许权使用费所得的非居民企业为本章所称的纳税人。

依据企业所得税法第三十七条规定，对非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的特许权使用费所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

三、应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

根据企业所得税法第十九条的有关规定，非居民企业取得的特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额。

四、税收优惠

（一）国内法优惠

无。

（二）税收协定优惠

我国对外签订的税收协定特许权使用费条款中，少数约定了较为优惠的税率，例如中国与罗马尼亚签订的税收协定特许权使用费条款规定，如果特许权使用费受益所有人是罗马尼亚居民，则所征税款不应超过特许权使用费总额的 3%。具体参见我国与相关国家签订的税收协定特许权使用费条款。

受益所有人的判定根据 2018 年 9 号公告的规定执行。

五、征收管理

（一）纳税期限

1. 扣缴义务发生时间

根据企业所得税法第三十七条的规定，非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应源泉扣缴的所得税，由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

2017年37号公告第四条规定，扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。

2. 纳税人自行申报期限

根据企业所得税法第三十九条的有关规定，扣缴义务人未依法扣缴或无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地缴纳。非居民企业未按照企业所得税法第三十九条规定申报缴纳税款的，根据2017年37号公告第九条第二款规定税务机关可以责令限期缴纳，非居民企业应当按照税务机关确定的期限申报缴纳税款；非居民企业在税务机关责令限期缴纳前自行申报缴纳税款的，视为已按期缴纳税款。

（二）纳税地点

1. 扣缴申报地点

根据 2017 年 37 号公告第七条有关规定，扣缴义务人应当向扣缴义务人所在地主管税务机关申报和解缴代扣税款。

2. 纳税人自行申报地点

根据企业所得税法第三十九条有关规定，应当源泉扣缴的所得税，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缴纳。

根据 2017 年 37 号公告第十六的规定，特许权使用费所得发生地主管税务机关为负担、支付所得的单位或个人的所得税主管税务机关。

六、政策依据

（一）《中华人民共和国企业所得税法》第三十七条、第三十八条、第三十九条、第四十条；

（二）《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六条、第七条第（五）项；

（三）《国家税务总局关于执行税收协定特许权使用费

条款有关问题的通知》（国税函〔2009〕507号）；

（四）《国家税务总局关于税收协定有关条款执行问题的通知》（国税函〔2010〕46号）；

（五）《国家税务总局关于印发〈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〉及议定书条文解释的通知》（国税发〔2010〕75号）第十二条；

（六）《国家税务总局关于执行中英等双边税收协定技术服务费条款有关问题的公告》（国家税务总局公告2011年第19号）；

（七）《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第24号）第一条；

（八）《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告2017年第37号）；

（九）《国家税务总局关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告》（国家税务总局公告2018年第9号）；

（十）《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国非居民企业所得税年度纳税申报表〉等报表的公告》（国家税务总局公告2015年第30号）；

(十一) 中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定（含内地与香港、澳门特别行政区签署的税收安排）。

第五章 转让财产

一、概述

(一) 基本概念

根据企业所得税法实施条例第十六条规定，转让财产收入，是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

(二) 基本分类

1. 转让不动产所得

根据企业所得税法实施条例第七条规定，不动产转让所得按照不动产所在地确定。如果不动产所在地在中国境内，则转让该不动产的所得属于来源于中国境内的所得。

2. 转让动产所得

根据企业所得税法实施条例第七条规定，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。在中国境内没有设立机构、场所的非居民企业转让动产，中国没有所得税征税权；在中国境内设立机构、场所的非居民企业，如果从该机构、场所转让动产给其他单位或个人，中国有所得

税征税权。

3. 转让权益性投资资产所得

根据企业所得税法实施条例第七条规定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。非居民企业转让中国居民企业的股权等权益性投资资产，其取得的所得属于来源于中国境内的所得，应依法缴纳企业所得税。

二、纳税人和扣缴义务人

根据企业所得税法第三条第三款及企业所得税法实施条例第六条规定，取得来源于中国境内转让财产所得的非居民企业为本章所称的纳税人。

按照企业所得税法第三十七条规定，对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

三、应纳税额

（一）计算公式

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

应纳税所得额=收入全额-财产净值

根据企业所得税法第十九条第二项规定，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；根据企业所得税法实施条例第七十四条规定，财产的净值，是指有关资产、财产的计税基础减除按照规定已经扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

（二）应纳税所得额

1. 股权转让所得的应纳税所得额

2017年37号公告第三条规定，企业所得税法第十九条第二项规定的转让财产所得包含转让股权等权益性投资资产（以下称“股权”）所得。股权转让收入减除股权净值后的余额为股权转让所得应纳税所得额。

股权转让所得应纳税所得额=股权转让收入-股权净值

股权转让收入是指股权转让人转让股权所收取的对价，包括货币形式和非货币形式的各种收入。

股权净值是指取得该股权的计税基础。股权的计税基础是股权转让人投资入股时向中国居民企业实际支付的出资成本，或购买该项股权时向该股权的原转让人实际支付的股权受让成本。股权在持有期间发生减值或者增值，按照国务

院财政、税务主管部门规定可以确认损益的，股权净值应进行相应调整。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

多次投资或收购的同项股权被部分转让的，从该项股权全部成本中按照转让比例计算确定被转让股权对应的成本。

案例 1:

基本情况：境外 A 企业为非居民企业，境内 B 企业和 C 企业为居民企业，A 企业经过前后三次投资 C 企业，合计持有 C 企业 40% 的股权，第一次投资人民币 100 万元，第二次投资人民币 200 万元，第三次投资人民币 400 万元。

交易情况：2018 年 1 月 8 日，A 企业与 B 企业签订股权转让合同，以人民币 1000 万元的价格转让其持有的 C 企业 30% 的股权给 B 企业。

① 股权转让成本计算

首先，确认 A 企业持有 C 企业 40% 股权的全部成本为 $100+200+400=700$ 万元；其次，确认本次交易转让比例为 $30\% \div 40%=75\%$ ；最后，确定被转让股权对应的成本，即该被转让的 C 企业 30% 股权对应的成本 $=700 \times 75%=525$ 万元。

②应纳税所得额计算

本次股权转让交易的应纳税所得额 $1000-525=475$ 万元。

2. 分期收款的应纳税所得额

根据 2017 年 37 号公告第七条规定，非居民企业采取分期收款方式取得应源泉扣缴所得税的同一项转让财产所得的，其分期收取的款项可先视为收回以前投资财产的成本，待成本全部收回后，再计算并扣缴应扣税款。

案例 2:

基本情况：境外 A 企业为非居民企业，境内 B 企业和 C 企业均为居民企业，A 企业和 B 企业各持有 C 企业 50% 股权，A 企业投资取得 C 企业 50% 股权的成本为 500 万元人民币。

交易情况：2018 年 1 月 10 日 A 企业以人民币 1000 万元人民币将该项股权一次转让给 B 企业，但按股权转让合同约定，B 企业分别于 2018 年 2 月 10 日、2018 年 3 月 10 日和 2018 年 4 月 10 日支付转让价款 300 万元、400 万元和 300 万元。

所得计算：

①B 企业于 2018 年 2 月 10 日支付的 300 万元人民币价

款可视为 A 企业收回 500 万元股权转让成本中的 300 万元；

②B 企业于 2018 年 3 月 10 日支付的 400 万元人民币价款中的 200 万元为 A 企业收回 500 万元股权转让成本中的剩余 200 万元成本，其余 200 万元价款应作为股权转让收益计算扣缴税款；

③B 企业于 2018 年 4 月 10 日支付的 300 万元人民币价款全部作为股权转让收益计算扣缴税款。

3. 转让土地使用权的应纳税所得额

根据 2011 年 24 号公告第三条规定，非居民企业在中国境内未设立机构、场所而转让中国境内土地使用权，或者虽设立机构、场所但取得的土地使用权转让所得与其所设机构、场所没有实际联系的，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。

应纳税所得额=取得的土地使用权转让收入总额-计税基础

4. 清算取得剩余资产所得的税务处理

根据企业所得税法实施条例第十一条和《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通

知》(财税〔2009〕60号)第五条的有关规定,被清算企业的股东分得的剩余资产的金额,其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分,应确认为股息所得;剩余资产减除股息所得后的余额,超过或低于股东投资成本的部分,应确认为股东的投资转让所得或损失。

5. 撤资或减资取得资产的税务处理

根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)第五条的规定,投资企业从被投资企业撤回或减少投资,其取得的资产中,相当于初始出资的部分,应确认为投资收回;相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分,应确认为股息所得;其余部分确认为投资资产转让所得。

6. 外币折算

根据2017年37号公告第五条规定,财产转让收入或财产净值以人民币以外的货币计价的,分扣缴义务人扣缴税款、纳税人自行申报缴纳税款和主管税务机关责令限期缴纳税款三种情形,先将以非人民币计价项目金额比照本公告第四条规定折合成人民币金额,再按企业所得税法第十九条第

二项及相关规定计算非居民企业财产转让所得应纳税所得额。

财产净值或财产转让收入的计价货币按照取得或转让财产时实际支付或收取的计价币种确定。原计价币种停止流通并启用新币种的，按照新旧货币市场转换比例转换为新币种后进行计算。

案例 3:

基本情形：境外 A 企业为非居民企业，境内 B 企业和 C 企业为居民企业，A 企业经过前后两次投资 C 企业，合计持有 C 企业 40% 的股权，2008 年 8 月 1 日第一次出资 100 万美元（假设当时人民币汇率中间价为：1 美元=8.6 元人民币），2010 年 9 月 1 日第二次投资 50 万欧元（假设当时人民币汇率中间价为：1 欧元=8.9 元人民币）

交易情况：2018 年 1 月 10 日 A 企业以人民币 2000 万元将该项股权转让给 B 企业，合同于当天生效，B 企业于 2018 年 1 月 15 日向 A 企业支付了股权转让款 2000 万元，假设 2018 年 1 月 15 日，人民币兑美元和欧元的中间价分别为：1 美元=6.6 元人民币，1 欧元=7.2 元人民币。

所得计算：假设本次交易财产转让由扣缴义务人扣缴企业所得税，则应纳税所得额的计算过程如下：

①折算财产转让收入：

财产转让收入=2000 万元（以人民币计价所以不用折算）

②折算财产净值：

财产净值= 100 万美元×6.6+ 50 万欧元×7.2= 1020 万元人民币（采用所得款项实际支付日 1 月 15 日的汇率）

③计算财产转让所得应纳税所得：

转让所得应纳税所得额=财产转让收入-财产净值

=人民币 2000 万元-人民币 1020 万元

=人民币 980 万元

四、税收优惠

（一）国内法优惠

1. QFII 和 RQFII 转让所得免征规定

根据《关于 QFII 和 RQFII 取得中国境内的股票等权益性投资资产转让所得暂免征收企业所得税问题的通知》（财税〔2014〕79 号）规定，从 2014 年 11 月 17 日起，对合格境外机构投资者（简称 QFII）、人民币合格境外机构投资者（简称 RQFII）取得来源于中国境内的股票等权益性投资资

产转让所得，暂免征收企业所得税。

2. 沪（深）港通转让差价所得免征规定

根据《财政部 国家税务总局证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81号）规定，自2014年11月17日起，对香港市场投资者（包括企业和个人）投资上交所上市A股取得的转让差价所得，暂免征收所得税。

根据《财政部 国家税务总局证监会关于深港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2016〕127号）规定，自2016年12月5日起，对香港市场投资者（包括企业和个人）投资深交所上市A股取得的转让差价所得，暂免征收所得税。

（二）税收协定优惠

税收协定财产收益条款对转让各类财产取得收益的征税权进行了划分，通常不限制居民国的征税权，对来源国征税权限制范围在协定之间有所不同。我国对外签订的税收协定财产收益条款既存在共同之处，也有较大差异。大部分已签税收协定财产收益条款共同之处包括两个方面，一是对转让不动产、不动产公司股份和常设机构财产不限制来源国征税权，相关财产收益无税收协定待遇；二是对转让运输工具

基本限制来源国征税权，但根据国内税收规定，非居民企业取得的该项财产收益也不需要缴纳预提所得税，因此不需要享受税收协定待遇。

关于非不动产公司股份和其他财产转让收益的税务处理在已签税收协定财产收益条款上存在较大差异，主要有以下三类做法：一是少数协定完全排除此类财产收益来源国征税权，非居民企业可以申请享受税收协定规定的免税待遇；二是部分协定只排除部分此类财产收益来源国征税权（如被转让的非不动产公司股份属于来源国居民公司 25%以上股份的，来源国保有征税权），非居民企业仅可以就不属于来源国保有征税权的财产收益申请享受税收协定规定的免税待遇；三是部分协定明确来源国保有此类财产收益征税权，相关财产收益无税收协定待遇。相关协定待遇示例如下：

例如，如果韩国居民企业直接转让一个中国公司的股份取得收益，且被转让股份的公司直接或间接持有位于中国的不动产价值占公司全部财产价值的比例不足 50%，那么按照中国与韩国签订的税收协定第十三条第五款规定，转让其他财产取得的收益应仅在转让方所属居民国征税，因此该项财产收益可免于在中国缴纳预提所得税。

再例如，如果新加坡居民企业直接转让一个中国公司的股份取得收益，且同时符合以下两个条件，一是被转让股份

的公司直接或间接持有位于中国的不动产价值占公司全部财产价值的比例不足 50%；二是该新加坡居民企业在转让行为前的 12 个月内持有该中国公司资本的比例不足 25%，按照中国与新加坡签订的税收协定第十三条规定，该项财产收益可免于在中国缴纳预提所得税。

五、征收管理

（一）纳税期限

1. 扣缴义务发生时间

根据企业所得税法第三十七条的规定，非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应源泉扣缴的所得税，由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

一般情况下，根据 2017 年 37 号公告第四条第（一）项有关规定，扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。

2. 纳税人自行申报期限

根据企业所得税法第三十九条的有关规定，扣缴义务人未依法扣缴或无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地

缴纳。非居民企业未按照企业所得税法第三十九条规定申报缴纳税款的，根据 2017 年 37 号公告第九条第二款规定税务机关可以责令限期缴纳，非居民企业应当按照税务机关确定的期限申报缴纳税款；非居民企业在税务机关责令限期缴纳前自行申报缴纳税款的，视为已按期缴纳税款。

（二）纳税地点

1. 扣缴申报地点

根据 2017 年 37 号公告第七条有关规定，扣缴义务人应当向扣缴义务人所在地主管税务机关申报和解缴代扣税款。

2. 纳税人自行申报地点

根据企业所得税法第三十九条有关规定，应当源泉扣缴的所得税，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缴纳。

根据 2017 年 37 号公告第十六条规定，不动产转让所得发生地主管税务机关为不动产所在地税务机关，权益性投资资产转让所得发生地主管税务机关为被投资企业的所得税主管税务机关。

六、间接财产转让

(一) 适用情形

根据《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,以下简称 7 号公告)第一条规定,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“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”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。

1. 间接转让中国应税财产

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(不含境外注册中国居民企业,以下称境外企业)股权及其他类似权益(以下称股权),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。

2. 中国应税财产

中国应税财产是指非居民企业直接持有，且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的中国境内机构、场所财产，中国境内不动产，在中国居民企业的权益性投资资产等。

（二）合理商业目的判定

是否具有合理商业目的，是一项间接转让中国应税财产交易是否被重新定性为直接转让中国应税财产的关键因素。2015年7号公告围绕如何进行合理商业目的判定，分不同交易情形作出了相应的规定。

1. 综合判断因素

根据2015年7号公告第三条的规定，判断合理商业目的，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；

(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。

2. 应直接认定为不具有合理商业目的情形

根据 2015 年 7 号公告第四条的规定，除 2015 年 7 号公告第五条和第六条规定情形外，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 2015 年 7 号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%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%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%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。

3. 不需要重新定性的情形

根据 2015 年 7 号公告第五条的规定，与间接转让中国应税财产相关的整体安排符合以下情形之一的，不适用 2015 年 7 号公告第一条的规定，即该类交易可以认定为具有合理商业目的，不需要重新定性：

(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。

4. 应认定具有合理商业目的的情形

根据 2015 年 7 号公告第六条的规定，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% 以上的股权；

② 股权受让方直接或间接拥有股权转让方 80% 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% 以上的股权。

境外企业股权 50% 以上（不含 50%）价值直接或间接来自于中国境内不动产的，本条第（1）项第①、②、③目的持股比例应为 100%。

上述间接拥有的股权按照持股链中各企业的持股比例乘积计算。

(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股权（不含上市企业股权）支付股权交易对价。

(三) 税务处理原则

根据 2015 年 7 号公告第二条规定，间接转让中国应税财产所得应按以下顺序进行税务处理：

1. 间接转让机构、场所财产所得

对归属于境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业在中国境内所设机构、场所财产的数额，应作为与所设机构、场所有实际联系的所得，按照企业所得税法第三条第二款规定征税。

2. 间接转让不动产所得

除适用本条第 1 项规定情形外，对归属于中国境内不动产的数额，应作为来源于中国境内的不动产转让所得，按照企业所得税法第三条第三款规定征税。

3. 间接转让股权所得

除适用本条第 1 项或第 2 项规定情形外，对归属于在中国居民企业的权益性投资资产的数额，应作为来源于中国境内的权益性投资资产转让所得，按照企业所得税法第三条第三款规定征税。

（四）应税所得归属

如果一项间接转让中国应税财产交易因不具有合理商业目的而被调整定性为直接转让中国应税财产交易，则按照企业所得税法及其实施条例和 2015 年 7 号公告规定，可以就间接转让中国应税财产所得征收企业所得税。但如果被转让境外企业股权价值来源包括中国应税财产因素和非中国应税财产因素，则需按照合理方法将转让境外企业股权所得划分为归属于中国应税财产所得和归属于非中国应税财产所得，只需就归属于中国应税财产所得按照公告调整征税。

案例 4：一家设立在开曼的境外企业（不属于境外注册中国居民企业）持有中国应税财产和非中国应税财产两项资产，非居民企业转让开曼企业股权所得为 100，假设其中归属于中国应税财产的所得为 80，归属于非中国应税财产所得为 20，在这种情况下，只就归属于中国应税财产的 80 部分适用 7 号公告规定征税；假设其中归属于中国应税财产的所得为 120，归属于非中国应税财产的所得为 -20，那么即便转让开曼企业股权所得为 100，仍需就归属于中国应税财产的

120 适用 2015 年 7 号公告规定征税。

（五）间接转让特别规定

1. 主动报告信息和提交资料

2015 年 7 号公告第九条规定，间接转让中国应税财产的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业，可以向主管税务机关报告股权转让事项，并提交相关资料。

2. 按照税务机关要求提供资料

2015 年 7 号公告第十条规定，间接转让中国应税财产的交易双方和筹划方，以及被间接转让股权的中国居民企业，应按照主管税务机关要求提供相关资料。

3. 减轻或免责规定

2015 年 7 号公告第八条规定，扣缴义务人未扣缴，且股权转让方未缴纳应纳税款的，主管税务机关可以按照税收征管法及其实施细则相关规定追究扣缴义务人责任；但扣缴义务人已在签订股权转让合同或协议之日起 30 日内按本公告第九条规定提交资料的，可以减轻或免除责任。

4. 涉及两个以上主管税务机关的处理方式

对间接转让涉及两个以上且不在同一省（市）中国居民

企业股权的，可选择向其中一地或多地的主管税务机关报送资料。

2015年7号公告第十二条规定，股权转让方通过直接转让同一境外企业股权导致间接转让两项以上中国应税财产，按照本公告的规定应予征税，涉及两个以上主管税务机关的，股权转让方应分别到各所涉主管税务机关申报缴纳企业所得税。

七、跨境重组股权转让的特殊性税务处理

根据《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号，以下简称59号文）、《关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2010年第4号，以下简称2010年4号公告）、《关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告》（国家税务总局2013年第72号公告）、《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号）等文件规定，非居民企业在跨境重组中取得的股权转让所得，符合条件的股权转让可以适用特殊性税务处理。

（一）适用条件

企业发生涉及中国境内与境外之间（包括港澳台地区）的股权和资产收购交易，除应符合 2009 年 59 号文第五条规定的条件外，还应同时符合第七条规定的条件，才可选择适用特殊性税务处理规定：

1. 第五条规定的条件

以下条件须同时符合：

（1）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；

（2）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 50%；

（3）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；

（4）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%；

（5）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。

2. 第七条规定的条件

(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（含 3 年）内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) 财政部、国家税务总局核准的其他情形。

(二) 备案流程

1. 备案时间

非居民企业股权转让选择特殊性税务处理的，应于股权转让合同或协议生效且完成工商变更登记手续 30 日内进行备案。

2. 备案责任方

属于 2009 年 59 号文第七条第（一）项情形的（即境外转境外模式），由转让方向被转让企业所在地所得税主管税务机关备案；属于 2009 年 59 号文第七条第（二）项情形的

(即境外转境内模式), 由受让方向其所在地所得税主管税务机关备案。

股权转让方或受让方可以委托代理人办理备案事项; 代理人在代为办理备案事项时, 应向主管税务机关出具备案人的书面授权委托书。

3. 填报资料

股权转让方、受让方或其授权代理人(以下简称备案人)办理备案时应填报以下资料:

(1) 《非居民企业股权转让适用特殊性税务处理备案表》;

(2) 股权转让业务总体情况说明, 应包括股权转让的商业目的、证明股权转让符合特殊性税务处理条件、股权转让前后的公司股权架构图等资料;

(3) 股权转让业务合同或协议(外文文本的同时附送中文译本);

(4) 工商等相关部门核准企业股权变更事项证明资料;

(5) 截至股权转让时, 被转让企业历年的未分配利润资料;

(6) 税务机关要求的其他材料。

4. 其他注意事项

《国家税务总局关于修改〈非居民企业所得税核定征收管理办法〉等文件的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 22 号）第三条规定，非居民企业股权转让未进行特殊性税务处理备案或备案后经调查核实不符合条件的，适用一般性税务处理规定，应按照有关规定缴纳企业所得税。非居民企业股权转让适用特殊性税务处理未进行备案的，税务机关应告知其按照规定办理备案手续。

2010 年 4 号公告第三十条规定，重组业务当事方的其中一方在规定时间内发生生产经营业务、公司性质、资产或股权结构等情况变化，致使重组业务不再符合特殊性税务处理条件的，发生变化的当事方应在情况发生变化的 30 天内书面通知其他所有当事方。主导方在接到通知后 30 日内将有关变化通知其主管税务机关。上款所述情况发生变化后 60 日内，应按照“同一重组业务的当事各方应采取一致税务处理原则，即统一按一般性或特殊性税务处理”调整重组业务的税务处理。原交易各方应各自按原交易完成时资产和负债的公允价值计算重组业务的收益或损失，调整交易完成纳税年度的应纳税所得额及相应的资产和负债的计税基础，并向各自主管税务机关申请调整交易完成纳税年度的企业所得税

年度申报表。逾期不调整申报的，按照税收征管法及其实施细则的相关规定处理。

八、政策依据

（一）基本政策

1. 《中华人民共和国企业所得税法》第三条第三款、第四条、第十九条第二项、第三十七条、第三十八条、第三十九条、第四十条；

2. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六条、第七条、第十一条、第七十四条、第九十一条、第一百零四条、第一百零五条；

3. 《国家税务总局关于印发〈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〉及议定书条文解释的通知》（国税发〔2010〕75号）；

4. 《关于非居民企业所得税管理若干问题的通知》（国家税务总局公告2011年第24号）第三条；

5. 《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告2017年第37号）；

6. 中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定

(含内地与香港、澳门特别行政区签署的税收安排)。

(二) 财产转让相关政策

1. 《国家税务总局关于外商投资企业和外国企业原有若干税收优惠政策取消后有关事项处理的通知》(国税发〔2008〕23号)；

2. 《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕60号)第五条；

3. 《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，2017年12月1日起全文失效)；

4. 《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)第五条；

5. 《关于QFII和RQFII取得中国境内的股票等权益性投资资产转让所得暂免征收企业所得税问题的通知》(财税〔2014〕79号)；

6. 《财政部 国家税务总局 证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》(财税〔2014〕81号)第二条第一项；

7. 《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）；

8. 《财政部 国家税务总局 证监会关于深港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2016〕127 号）第二条第一项。

（三）跨境重组相关政策

1. 《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号）；

2. 《关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 4 号）；

3. 《关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 72 号）；

4. 《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109 号）。

第六章 租金所得

一、概述

(一) 基本概念

按照企业所得税法实施条例第十九条规定，企业所得税法所称的租金收入，是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。

(二) 不属于租金的情形

1. 融资租赁。根据 2011 年 24 号公告第四条第一款的规定，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。

2. 国际运输。根据《国家税务总局关于发布〈非居民企业从事国际运输业务税收管理暂行办法〉的公告》（国家税

务总局公告 2014 年第 37 号) 第二条第二款的规定, 非居民企业以程租、期租、湿租的方式出租船舶、飞机取得收入的经营活属于国际运输业务。

非居民企业以光租、干租等方式出租船舶、飞机, 或者出租集装箱及其他装载工具给境内机构和个人取得的所得是租金收入。

二、纳税人和扣缴义务人

根据企业所得税法第三条第三款及企业所得税法实施条例第六条规定, 取得来源于中国境内租金所得的非居民企业为本章所称的纳税人。

依据企业所得税法第三十七条规定, 对非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的租金所得应缴纳的所得税, 实行源泉扣缴, 以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时, 从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

三、应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

根据企业所得税法第十九条的有关规定, 非居民企业取

得的来源于中国境内的租金所得，以收入全额为应纳税所得额。

四、税收优惠

（一）国内法优惠

无。

（二）税收协定优惠

根据《国家税务总局关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》（国税函〔2009〕507号）第一条的相关规定，凡税收协定特许权使用费定义中明确包括使用工业、商业、科学设备收取的款项（即我国税法有关租金所得）的，有关所得应适用税收协定特许权使用费条款的规定。税收协定对此规定的税率低于税收法律规定税率的，应适用税收协定规定的税率。上述规定不适用于使用不动产产生的所得，使用不动产产生的所得适用税收协定不动产条款的规定。

我国与大部分国家签订的税收协定特许权使用费条款对部分设备租金有优惠规定。部分有如下表述：对于使用或有权使用工业、商业、科学设备而支付的特许权使用费，如果受益所有人为缔约对方居民，按支付特许权使用费总额的一定比例（如60%或70%）确定税基或调整数额。具体参见

我国与相关国家签订的税收协定特许权使用费条款。有关受益所有人的判定按照 2018 年 9 号公告的规定执行。

根据《国家税务总局关于税收协定执行若干问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 11 号）第二条第四款的有关规定，企业从事以光租形式出租船舶或以干租形式出租飞机，以及使用、保存或出租用于运输货物或商品的集装箱（包括拖车和运输集装箱的有关设备）等租赁业务取得的收入不属于国际运输收入，但根据税收协定国际运输条款，附属于国际运输业务的上述租赁业务收入应视同国际运输收入处理。

五、征收管理

（一）纳税期限

1. 扣缴义务发生时间

根据企业所得税法第三十七条的规定，非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应源泉扣缴的所得税，由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

2017 年 37 号公告第四条规定，扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。

2. 纳税人自行申报期限

根据企业所得税法第三十九条的有关规定，扣缴义务人未依法扣缴或无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地缴纳。非居民企业未按照企业所得税法第三十九条规定申报缴纳税款的，根据 2017 年 37 号公告第九条第二款规定，税务机关可以责令限期缴纳，非居民企业应当按照税务机关确定的期限申报缴纳税款；非居民企业在税务机关责令限期缴纳前自行申报缴纳税款的，视为已按期缴纳税款。

（二）纳税地点

1. 扣缴申报地点

根据 2017 年 37 号公告第七条有关规定，扣缴义务人应当向扣缴义务人所在地主管税务机关申报和解缴代扣税款。

2. 纳税人自行申报地点

按照企业所得税法第三十七条规定应当扣缴的税款，扣缴义务人应扣未扣的，非居民企业纳税人应自行向所得发生地主管税务机关申报缴纳未扣缴税款。

根据 2017 年 37 号公告第十六条规定，租金所得发生地主管税务机关为负担、支付所得的单位或个人的所得税主管税务机关。

六、政策依据

（一）《中华人民共和国企业所得税法》第三十七条、第三十八条、第三十九条、第四十条；

（二）《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六条、第七条第（五）项；

（三）《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年 24 号）第一条、第四条；

（四）《国家税务总局关于发布〈非居民企业从事国际运输业务税收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 37 号）第二条第二款；

（五）《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 37 号）；

（六）《国家税务总局关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 9 号）；

（七）《国家税务总局关于税收协定执行若干问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 11 号）第二条第四款；

（八）《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国非居

民企业所得税年度纳税申报表) 等报表的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 30 号);

(九) 中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定(含内地与香港、澳门特别行政区签署的税收安排)。

第七章 对外支付税务备案

一、应备案情形

(一) 一般规定

根据《国家税务总局 国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》（国家税务总局国家外汇管理局公告 2013 年第 40 号，以下简称 40 号公告）有关规定，境内机构和個人向境外单笔支付等值 5 万美元以上（不含等值 5 万美元，下同）下列外汇资金，除本公告第三条规定的情形外，均应向所在地主管税务机关进行税务备案：

1. 境外机构或個人从境内获得的包括运输、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、政府服务等服务贸易收入；

2. 境外个人在境内的工作报酬，境外机构或個人从境内获得的股息、红利、利润、直接债务利息、担保费以及非资本转移的捐赠、赔偿、税收、偶然性所得等收益和经常转移收入；

3. 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、股权转让所得以及外国投资者其他合法所得。

外国投资者以境内直接投资合法所得在境内再投资单笔5万美元以上的，应按照本规定进行税务备案。

（二）无需办理对外支付备案的情形

2013年40号公告第三条规定，境内机构和个人对外支付下列外汇资金无需办理对外支付备案：

1. 境内机构在境外发生的差旅、会议、商品展销等各项费用；

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；

4. 进口贸易项下境外机构获得的国际运输费用；

5. 保险项下保费、保险金等相关费用；

6. 从事运输或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；

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. 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；

9. 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。本项所称国际金融组织是指国际货币基金组织、世界银行集团、国际开发协会、国际农业发展基金组织、欧洲投资银行等；

10. 外汇指定银行或财务公司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；

11. 我国省级以上国家机关对外无偿捐赠援助资金；

12. 境内证券公司或登记结算公司向境外机构或境外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；

13. 境内个人境外留学、旅游、探亲等因私用汇；

14. 境内机构和個人办理服务贸易、收益和经常转移项下退汇；

15. 国家规定的其他情形。

二、备案流程

根据 2013 年 40 号公告第二条、《国家税务总局关于修改部分税收规范性文件的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 31 号）有关规定，备案人在办理对外支付税务备案时，应提交加盖公章的合同（协议）或相关交易凭证复印件（外文文本应同时附送中文译本），并填报《服务贸易等项目对外支付税务备案表》（一式两份）。

同一笔合同需要多次对外支付的，扣缴义务人或非居民纳税人须在每次付汇前办理税务备案手续，但只需在首次付汇备案时提交合同（协议）或相关交易凭证复印件。

备案人提交的资料齐全、《备案表》填写完整的，主管税务机关无须当场进行纳税事项审核，应编制《备案表》流水号，在《备案表》上盖章，1 份当场退还备案人，1 份留存。

备案人完成税务备案手续后，持主管税务机关盖章的《备案表》，按照外汇管理的规定，到外汇指定银行办理付汇审核手续。

三、政策依据

(一) 《国家税务总局国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》(国家税务总局国家外汇管理局公告 2013 年第 40 号);

(二) 《国家税务总局关于修改部分税收规范性文件的公告》(国家税务总局公告 2018 年第 31 号)。