

税务

期数 P265/2017 - 2017 年 10 月 27 日

税务评论

税务总局发布非居民企业所得税源泉扣缴事项新公告

税务总局于 2017 年 10 月 27 日公布了《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“37 号公告”或“公告”）及相关解读。这是自税务总局在 2009 年颁布《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》（国税发[2009]3 号，以下简称“3 号文”）之后，对非居民企业所得税源泉扣缴相关规则进行的一次重大修订。公告对于非居民企业所得税源泉扣缴的税收征管提供了更为明晰的指导原则和操作规范，解决了之前实践中反映的部分问题，在一定程度上提高了税收规定的可遵从性。同时，税务总局还通过此次修订，采取了相应举措以减少扣缴义务人的办税负担，优化了商业环境。公告的出台对于扣缴义务人和非居民企业纳税人而言是个利好消息。

37 号公告废止了 3 号文及《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”）全文，同时废止的还有其他相关文件中的部分条款。

37 号公告自 2017 年 12 月 1 日起施行，但公告部分条款也可以适用于在 37 号公告施行前已经发生但未处理的所得。

37 号公告明确的要点包括：

- 取消对扣缴义务人的合同备案要求
- 将对外支付股息的扣缴义务发生时间确定为股息的实际支付日
- 明确非居民企业自行申报缴纳企业所得税时应申报缴纳税款的时间
- 为如何区分扣缴义务人未扣缴税款属于“已扣未解缴”还是“应扣未扣”提供指引
- 调整应纳税所得计算中所涉及的外币换算规则
- 明确源泉扣缴所涉及的各税务机关之间的职责分配与协同管理安排
- 明确应纳税所得计算的其他有关事项

随公告一起发布的解读对公告内容进行了详细的解释，并提供了部分示例，本文仅就其中的重要事项以问答形式进行分析。

作者：

北京

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

陈莹

高级经理

电话：+86 10 8520 7881

电子邮件：yichen@deloitte.com.cn

毕国辉

经理

电话：+86 10 8520 7547

电子邮件：jebi@deloitte.com.cn

问 1：3 号文规定，扣缴义务人要在相关合同签订或修改后 30 日内进行合同备案。公告却没有类似的规定，扣缴义务人履行合同备案的义务被取消了吗？

答 1：是的，公告取消了原先 3 号文对扣缴义务人的合同备案要求。但主管税务机关仍可以要求扣缴义务人提供有关的合同或资料。

3 号文规定，扣缴义务人每次与非居民企业签订涉及源泉扣缴事项的业务合同时，应当自合同签订或修改之日起 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》、合同复印件等相关资料。

以上要求随着 3 号文的废止而取消，《扣缴企业所得税合同备案登记表》也同时废止。这一举措回应了《国家税务总局关于进一步深化税务系统“放管服”改革、优化税收环境的若干意见》（税总发[2017]101 号）中第二条第（一）款第 4 项“取消非居民企业源泉扣缴合同备案环节”的要求，将简化扣缴义务人办税流程、减少其办税负担。但需要注意的是，根据 37 号公告，扣缴义务人仍需设立合同资料档案，主管税务机关仍可以要求扣缴义务人提供与应扣缴税款有关的合同等资料。

此外，扣缴义务人及非居民企业纳税人依然需要留意其他文件中规定的资料提交要求，例如：

- 《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）
- 《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》（国家税务总局公告 2015 年第 60 号）
- 《国家税务总局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”）

问 2：境内居民企业向非居民企业股东分派股息，应该在境内企业作出利润分配决定时还是实际支付股息时扣缴相应企业所得税？

答 2：境内居民企业应在实际支付股息时扣缴相应企业所得税。

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）第五条的规定，中国境内居民企业向非居民企业分配股息、红利等权益性投资收益的，应按作出利润分配决定之日与实际支付日孰早的原则确定扣缴义务发生时间。

37 号公告对上述规定进行了调整，非居民企业取得应源泉扣缴的股息、红利等权益性投资收益的，应纳税款的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。这样规定的原因在于，股息是由企业的税后利润派发给股东的，不应计入扣缴义务人的成本、费用，不会发生到期应支付情形，因此其扣缴义务发生之日仅为股息的实际支付之日。这一新规可以适用于在公告施行前（即 2017 年 12 月 1 日前）已经发生但未处理的相关所得。

实践中经常出现境内居民企业股息支付日延迟于作出利润分配决定之日的情形。在以往的规定下，境内扣缴义务人需要在作出利润分配决定之日即代扣税款，并在之后的 7 日内将税款解缴入库。新的规定仅以实际支付之日为扣缴义务发生时间，对扣缴义务人而言显然更为有利。

问 3：对于扣缴义务人未扣缴应扣税款的情况，非居民企业应于何时向中国税务机关申报缴纳相应税款？

答 3：扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，取得所得的非居民企业应向所得发生地主管税务机关申报缴纳未扣缴税款，其应申报缴纳该税款的日期规定如下：

如欲垂询更多信息，请联系：

国际税收服务
全国和华东区领导人
上海
王鲲

合伙人
电话：+86 21 6141 1035
电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区
北京

张慧
合伙人
电话：+86 10 8520 7638
电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华南区
香港

林嘉雪
合伙人
电话：+852 2852 6536
电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

华西区
重庆

张书
合伙人
电话：+86 23 8823 1216
电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

- 非居民企业应自行申报纳税但却未申报纳税的，税务机关可以责令其限期缴纳，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。

上述有关日期的规定可以适用于在公告施行前（即 2017 年 12 月 1 日前）已经发生但未处理的相关所得。

对于扣缴义务人未依法扣缴应扣税款而由非居民企业自行申报纳税的情形，此前的文件大都对非居民企业缴纳税款的时限有较为严苛的规定（例如 3 号文规定于扣缴义务人支付或者到期应支付之日起 7 日内；698 号文规定自合同约定的股权转让之日或实际取得股权转让收入之日起 7 日内）。一旦超过上述时限，非居民企业则可能面临滞纳金的影响。

37 号公告作出的新规定对于纳税人更为有利：当非居民企业在税务机关责令限期缴纳前主动申报缴纳企业所得税时，公告明确视为已按期缴纳税款，这就意味着在这种情形下来缴税的非居民企业不会有滞纳金的影响。即使是税务机关责令非居民企业限期缴税的情况，只要非居民企业在税务机关第一次限定的期限内申报缴纳企业所得税，似乎也没有滞纳金。这些规定体现了税务总局鼓励非居民企业主动申报纳税的态度。

需要指出的是，如果非居民企业被税务机关作出特别纳税调整而被限期缴税，可能会有利息产生，例如当境外企业间接转让境内居民企业股权被认定为直接转让境内居民企业股权从而被征收中国企业所得税时。这是因为根据企业所得税法实施条例，如果税务机关对企业作出特别纳税调整，则税务机关应当对补征的税款，自税款所属纳税年度的次年 6 月 1 日起至补缴税款之日止的期间，按日加收利息。

问 4：怎样区分扣缴义务人未扣缴税款属于“已扣未解缴”还是“应扣未扣”情形？

答 4：37 号公告对两种情形的区分提供了如下指引：

扣缴义务人已经实际支付相关款项，但未在规定期限内解缴应扣税款的，

- 具有以下任一情形的认定为“已扣未解缴”情形：
 - （一）扣缴义务人已明确告知收款人已代扣税款的；
 - （二）已在财务会计处理中单独列示应扣税款的；
 - （三）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；
 - （四）其他证据证明已代扣税款的。
- 除前款规定情形外，按公告规定应该源泉扣缴的税款未在规定期限内解缴入库的，均作为“应扣未扣”税款情形。

在“已扣未解缴”和“应扣未扣”两种情形下，根据《中华人民共和国税收征收管理法》，扣缴义务人会承担不同的法律责任。

问 5：扣缴义务人支付或到期应支付的款项以外币支付或计价的，计算应纳税所得额时，怎样进行外币折算？

答 5：公告在这方面明确了以下几点：

- 1) 对于扣缴义务人扣缴税款的情况，明确计算应纳税所得额时应选用“扣缴义务发生之日”的人民币汇率中间价进行外币折算。此前 3 号文规定按“扣缴当日”国家公布的人民币汇率中间价进行换算。实践中对于“扣缴当日”有不同的理解，一种认为是指扣缴义务发生当日，另一种则认为是指税款实际解缴的当日。新规定将解决上述理解不一致的问题。
- 2) 增加了对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税款情况的汇率规定，即非居民企业对所得进行外币折算时，应选用“填开税收缴款书之日前一日”的人民币汇率中间价作为折算汇率。
- 3) 该公告还明确，主管税务机关责令非居民企业限期缴纳税款的，应当按照“主管税务机关作出限期缴税决定之日前一日”的人民币汇率中间价作为折算汇率。

问 6: 对于财产转让所得的计算, 当转让时的计价货币与取得财产时的计价货币币种不同时, 在外币折算方面, 公告有哪些变化?

答 6: 新规定明确先将以不同币种计价的财产转让价或财产转让成本转换为人民币, 再计算应纳税所得, 使得计算过程更为直接明了。

以前根据 698 号文, 在计算股权转让所得时, 先将股权转让价格折算成非居民企业首次投资或购买该股权时的币种, 计算出以该币种表示的所得额。

以股权转让为例, 假设某非居民企业以澳币(AUD)初始取得一项境内股权投资, 之后将该项股权以美元(USD)计价出售, 则按照 698 号文进行外汇转换来计算应纳税所得额的过程可列示为:

- ① 股权成本价: 澳币AUD₁
- ② 股权转让价: 美元USD \longrightarrow 澳币AUD₂
- ③ 股权转让所得澳币金额: 澳币AUD₂ - 澳币AUD₁ = 澳币AUD₃
- ④ 股权转让所得人民币金额: 澳币AUD₃ \longrightarrow 人民币RMB

根据 37 号公告的新规定, 计算财产转让所得时, 对于以外币计价的股权转让价格或股权转让成本, 均直接将其折算成人民币进而计算相应所得额。在折算汇率的选择方面沿用了问题 5 所述的规定。

沿用上例, 在新的规定下, 计算应纳税所得额的外汇转换过程可列示为:

- ① 股权成本价: 澳币AUD \longrightarrow 人民币RMB₁
- ② 股权转让价: 美元USD \longrightarrow 人民币RMB₂
- ③ 股权转让所得人民币金额: 人民币RMB₂ - 人民币RMB₁ = 人民币RMB₃

问 7: 扣缴义务人或非居民企业申报缴纳相应税款时, 应该向哪个税务机关解缴税款?

答 7: 如果税款由扣缴义务人扣缴, 应向扣缴义务人所在地主管税务机关申报和解缴代扣税款。如果税款由非居民企业自行申报缴纳, 应向所得发生地主管税务机关申报和缴纳税款。

公告第十六条对于上述提到的“扣缴义务人所在地主管税务机关”和“所得发生地主管税务机关”给予了明确的界定:

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。

所得发生地主管税务机关则按如下规则确定:

- (一) 不动产转让所得, 为不动产所在地国税机关;
- (二) 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;
- (三) 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;
- (四) 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。

由于在非居民企业所得税源泉扣缴的实践中, 可能涉及不止一个税务机关, 相关税务机关如何确定各自在税款征收中的职责, 需要有相应的文件指引。例如在一项财产转让交易中, 买方系注册于北京的中国居民企业, 而被转让的不动产或被投资企业位于上海, 这就产生了扣缴义务人所在地与所得发生地分属异地的情况。为了解决上述问题, 公告在税务机关协同管理和服务方面作出了细致的规定:

- 扣缴义务人应扣未扣税款的, 由扣缴义务人所在地主管税务机关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。
- 扣缴义务人所在地与所得发生地不一致的, 负责追缴税款的所得发生地主管税务机关应通过扣缴义务人所在地主管税务机关核实有关情况; 扣缴义务人所在地主管税务机关应当自确定应纳税款未依法扣缴之日起 5 个工作日内, 向所得发生地主管税务机关发函, 告知非居民企业涉税事项。

以上规定, 更加明晰了各税务机关在非居民企业所得税源泉扣缴中的职责分配, 加强了税务机关对于税款征收的事前、事中、事后管理和协作。

问 8: 除了以上要点, 公告及解读还对以前的规定作出哪些明确和更新?

答 8: 除上述要点以外, 公告还明确了以下事项:

- 通过多次投资或收购取得的同项股权被部分转让时, 从该项股权全部成本中按照被转让的股份占转让者在转让前持有的全部股份的比例计算确定被转让股权对应的成本 (具体内容请参见解读第三条中的示例)。
- 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, 再计算并扣缴应扣缴税款 (具体内容请参见解读第七条中的示例)。该规定可以适用于在公告施行前 (即 2017 年 12 月 1 日前) 已经发生但未处理的相关所得。

评论与建议

37 号公告为非居民企业所得税源泉扣缴管理提供了更为明晰的指导原则和操作规范, 对于提高税收征管实践有着积极的意义。鉴于公告对于之前的规定进行了不小的改动, 建议已经完成相关交易但尚未进行税务处理的交易各方, 以及正在或即将进行相关交易的经营者, 应充分了解公告内容, 在此基础上分析公告对于相关交易的影响, 并考虑是否采取必要的措施, 防范相关税务风险。例如对于正在谈判过程中的交易, 交易各方应预先就各方在所得税申报、缴纳等方面的事项予以明确, 并以适当形式体现在相关协议中, 以保护自身权益。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱榕

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

沈阳

徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

梁晴 / 管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1328 / 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn
kguan@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

朱榕

合伙人

电话：+86 22 2320 6688

传真：+86 22 8312 6099

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文 / 吴焕琛

合伙人 / 总监

电话：+86 592 2107 298 / 055

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn
chwu@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人 / 华南区 (香港)

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanhang@deloitte.com

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至 +852 2541 1911。

关于德勤全球

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司（即根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”），及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司（又称“德勤全球”）并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务，协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 244,400 名德勤专业人员如何致力成就不凡，欢迎浏览我们的 [Facebook](#)、[LinkedIn](#) 或 [Twitter](#) 专页。

关于德勤中国

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下，为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富的经验，同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师等方面的发展作出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过德勤中国的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2017。欲了解更多信息，请联系德勤中国。