

# 君合专题研究报告



2017年12月28日

## 非居民企业所得税源泉扣缴政策重大调整

### ——国家税务总局 2017 年第 37 号公告评述

2017年10月17日，国家税务总局在其网站发布了《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，简称“37号公告/本公告”），对非居民企业所得税源泉扣缴相关事项进行了全面、系统的修订，废止了《关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》（国税发[2009]3号，简称“3号文”）、《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，简称“698号文”）、《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，简称“24号公告”）第五条和第六条等税收规范性文件或文件条款。37号公告自2017年12月1日起施行。鉴于其重要性，在此我们对该公告作简要评述。

#### 一、取消源泉扣缴合同备案

2017年9月，国家税务总局印发了《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），提出要进一步深化简政放权，改进纳税人优惠备案和合同备案，将“取消非居民企业源泉扣缴合同备案环节，优化对外支付备案程序”作为其中一项主要任务。

原3号文规定，扣缴义务人应当在与非居民企业签订与源泉扣缴所得有关的业务合同之日起 30

日内向其主管税务机关办理源泉扣缴合同备案，并需保管合同资料档案，以备税务机关的检查；扣缴义务人应当在履行合同最后一次付款前15日内，向主管税务机关报送合同全部付款明细、前期扣缴表和完税凭证等资料，办理扣缴税款清算手续；扣缴义务人未按规定办理源泉扣缴合同备案的，主管税务机关应当按照《税收征收管理法》及其实施细则的规定进行处理。

自3号文施行以来，特别是随着金税三期系统在各地的上线运行，税务机关对于扣缴义务人履行源泉扣缴合同备案义务的监管愈发严格。诚然，施行源泉扣缴合同备案制度虽然有助于税务机关更好地掌握非居民企业的税源情况，但据我们观察，其在制度设计和实践操作方面仍存在不少问题，主要体现在以下几个方面：一是，合同金额无法确定，如敞口合同或框架协议往往没有约定具体的合同金额；二是，合同执行不断变化，如交易双方经常会通过补充协议的方式改变合同的实质性内容；三是，扣缴税款清算不尽理想，如因合同执行周期长、条款变更频繁等，导致3号文有关扣缴税款清算的规定在各地的执行情况不尽理想；四是，法律责任存在争议，如扣缴义务人延期办理合同备案需承担何种法律责任等等。源泉扣缴合同备案制度及上述问题的存在，一方面增加了税务机关的工作量和监

管难度，另一方面增加了纳税人的负担，影响办税效率，不符合本届政府“简政放权”的改革思路。

2017年4月，海关总署、国家税务总局、国家外汇管理局共同签署了《关于实施信息共享开展联合监管的合作机制框架协议》，三方将通过加大信息共享力度，不断完善事中事后监管体系，推进综合执法，提高管理效能。据我们判断，今后外汇管理机构与税务机关共享外汇管理信息将制度化、常态化。此外，配合已经施行的服务贸易等项目对外支付税务备案制度，税务机关已完全具备通过后续管理实现对非居民企业税源监控的能力，取消源泉扣缴合同备案制度的时机已然成熟。

此次出台的37号公告全面取消了源泉扣缴合同备案制度，顺应了本届政府所倡导的“简政放权、转变职能”的管理理念。将源泉扣缴事项由事前备案改为事后监管，有助于简化纳税申报手续，减轻纳税人的负担，进一步提升办税效率，营造公平、有序的税收环境和营商环境。

## 二、明晰适用范围和有关概念

37号公告第一条阐明了公告的适用依据及范围，将执行《企业所得税法》第三十八条规定相关的事项排除在37号公告之外。《企业所得税法》第三十八条规定，非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳所得税，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。我们理解，非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得的所得税缴纳，应当依据《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》（国家税务总局令 第19号）的有关规定执行。

《企业所得税法实施条例》第一百零四条规定，支付人是指依照有关法律的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。但在实践操作中，税务机关和纳税人往往对于“直接负有支付相关款项义务的单位或者个

人”有不同的理解，特别是在委托他人或第三方支付、保证人或担保人代为清偿等情形下，就扣缴义务人的认定问题容易产生争议。为化解在此方面的分歧，37号公告第二条明确规定，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。

此外，鉴于《税收征收管理法》及其实施细则对于扣缴义务人“应扣未扣”税款和“应缴未缴”税款情形下应承担的法律责任做出了区别性规定，为促使扣缴义务人更好的履行法定义务，明确税务机关的执法标准，37号公告第十四条规定了四种情形，即：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，即可视为扣缴义务人“已扣未缴”税款，否则税务机关将按照“应扣未扣”税款情形对扣缴义务人依法予以处理。需要注意的是，在“已扣未缴”情形下，扣缴义务人应当做好证据留存，以避免被税务机关认定为“应扣未扣”税款的情形，进而需承担更加不利的法律责任。

## 三、强调股权转让有关事项

鉴于非居民企业股权转让所得已成为税务机关日常关注的重点税源，37号公告第三条专门对非居民企业股权转让所得的有关问题进行了明确，主要为以下几个方面：一是，股权转让收入的对价既包括货币形式也包括非货币形式；二是，股权持有期间按规定可以确认损益的，应相应调整股权净值；三是，在计算股权转让所得时，不得扣除尚未分配的股东留存收益；四是，部分转让同项股权时，应按照占全部成本的比例确定对应的股权转让成本。

需要强调的是，37号公告第三条沿用了《**企业所得税法实施条例**》第五十六条第三款的规定精神，即除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益的外，非居民企业持有股权期间的计税基础不得调整。

#### **四、细化申报时人民币汇率日标准**

在我国进行纳税申报应以人民币为申报币种，3号文第九条即规定，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所得额。在源泉扣缴制度下，除扣缴义务人扣缴申报外，还存在非居民企业自行申报、主管税务机关责令申报等情形，3号文并未就该等情形下的汇率日适用问题做出明确的规定。

针对上述情况，37号公告第四条区分三种情形，细化了源泉扣缴纳税申报时外币折算成人民币的汇率日标准，即：①扣缴义务人扣缴申报的，应按照扣缴义务发生日人民币汇率中间价折算人民币；②非居民企业自行申报的，应按照填开税收缴款书日前一日人民币汇率中间价折算人民币；③主管税务机关责令申报的，应按照主管税务机关作出限期缴税决定日前一日人民币汇率中间价折算人民币。该等细化规定更加的科学、规范，也便于税务机关和纳税人参照执行。

#### **五、调整财产转让所得计算原则**

698号文第四条规定，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。该条所体现的主要原则为“以投资时的币种计算财产转让所得”。在非居民企业以外币投资的情形下，该计算原则将导致两个问题的产生：一是，非居民企业在计算财产转让所得税时，不得不考虑人民币汇率波动的因素；二是，以

人民币或其他货币支付财产转让价款时，扣缴义务人或非居民企业不得不首先以投资时的币种折算财产转让收入，计算所得后再折算成人民币申报纳税，徒增计算过程，不便于纳税人理解和适用，也容易导致计算错误。

37号公告第五条调整了698号文第四条的计算原则，采取的是“以人民币计算财产转让所得”的原则，即首先将非人民币计价的财产转让收入或财产净值折算成人民币后直接计算所得。该等调整简化了非居民企业财产转让所得的计算过程，便于纳税人理解和掌握，有助于扣缴义务人或非居民企业测算税务负担。需要注意的是，在“以人民币计算财产转让所得”的原则下，非人民币计价项目的金额仍应按照37号公告第四条的规定，区分三种汇率日标准计算财产转让收入或财产净值，但该等汇率日通常与真正取得收入或进行初始投资的时间并不一致，将会对非居民企业财产转让所得的计算产生一定的影响。

#### **六、统一股息分配扣缴义务发生日**

24号公告第五条规定，中国境内居民企业向未在中国境内设立机构、场所的非居民企业分配股息、红利等权益性投资收益，应在作出利润分配决定的日期代扣代缴企业所得税。但正如国家税务总局在37号公告解读中所指出的，股息、红利等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。据此，37号公告第五条对于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扣缴义务发生日政策进行了重大调整，将扣缴义务发生日统一为实际支付日。该等规定便于扣缴义务人理解和把握，有助于缓解扣缴义务人决定利润分配日后短期内扣缴大额税款的资金压力，也为非居民企业和扣缴义务人进行税收协定待遇备案资料准备预留了时间。

## 七、允许财产转让分期付款先期冲减投资成本

37号公告第五条在替代24号公告第六条的基础上，对于非居民企业以分期收款方式取得的同一项财产转让所得的扣缴税款的计算问题进行了明确，允许非居民企业前期收到的款项先冲减投资成本，待投资成本冲减完毕后，扣缴义务人再计算并扣缴应扣税款。该等规定较好的解决了扣缴义务人在未完全或部分支付对价的情形下，即需要扣缴大额税款的问题，并且将分期收款方式的范围扩大到全部财产转让所得，如：股权转让所得、不动产转让所得、资产包转让所得等等。

## 八、鼓励非居民企业自行申报

37号公告第九条放宽了对于非居民企业向所得发生地主管税务机关自行申报缴纳税款的时限要求，取消了3号文“7日内到所得发生地主管税务机关申报缴纳”的限制。此外，该条关于“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”的规定，有助于降低非居民企业的法律风险，充分体现了税务机关对于非居民企业在扣缴义务人未依法或者无法履行扣缴义务情形下，积极、主动履行纳税申报义务的鼓励态度。我们理解，如非居民企业超过税务机关确定的期限申报缴纳税款的，还会被税务机关加收滞纳金。但遗憾的是，37号公告仍未对“扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务”的情形做出细化解释，扣缴义务人主管税务机关、所得发生地主管税务机关、扣缴义务人以及非居民企业之间就此产生的分歧仍无法消除。

我们注意到，3号文第十五条“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申报纳税”的规定并未出现在37号公告中。这一变化导致实践中更多人认为跨境股权交易中的非居民企业买方构成《企

业所得税法》项下的扣缴义务人，在交易文件中设置更有利于降低买方扣缴责任的保护机制。

此外，37号公告第十条基本沿用了3号文第十六条的规定，即非居民企业取得的同一项所得在我国境内存在多个所得发生地，涉及多个主管税务机关的，如全部或部分“扣缴义务人未依法扣缴或无法履行扣缴义务”的，非居民企业可选择一地办理自行申报。需要注意的是，国家税务总局在37号公告解读中指出，《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）第十二条适用于非居民企业直接转让境外企业股权导致间接转让两项以上境内应税财产交易所产生的所得，不属于同一项所得，不适用37号公告第十条规定。

## 九、强化税务机关的职责与配合

37号公告第十二条明确指出，在扣缴义务人“应扣未扣”税款情形下，扣缴义务人所在地主管税务机关有权依据《行政处罚法》第二十三条的规定，责令扣缴义务人补扣税款。根据我们的理解，如扣缴义务人拒不补扣税款的，扣缴义务人所在地主管税务机关无权向扣缴义务人追缴税款，但可依据《税收征收管理法》第六十九条的规定，对扣缴义务人处以应扣未扣税款百分之五十以上三倍以下的罚款。

依据37号公告第十二条的规定，如扣缴义务人未依法履行扣缴义务的，由所得发生地主管税务机关向非居民企业追缴税款。需要注意的是，所得发生地主管税务机关需要向非居民企业追缴的税款，不仅指非居民企业实收所得应缴纳的税款，还包括非居民企业因调整所得应缴纳的税款。我们认为，即便扣缴义务人向所在地主管税务机关办理了扣缴申报，如其所在地主管税务机关认为其申报收入或所得明显偏低，又无正当理由的，或不符合独立交易原则的，应当向非居民企业所得发生地主管

税务机关告知非居民企业涉税事项，由所得发生地主管税务机关依法向非居民企业追缴税款。

## 十、明确扣缴义务人主管税务机关与所得发生地税务机关

37 公告第十六条依据《关于调整新增企业所得税征管范围问题的通知》（国税发[2008]120 号）第二条的规定，对于扣缴义务人所在地主管税务机关进行了明确，即扣缴义务人所得税主管税务机关。该“所得税”既指个人所得税，也指企业所得税，扣缴义务人应注意区分，例如：征收个人所得税的合伙企业、个人独资企业应向主管地税机关办理扣缴申报。

同时，该条对于源泉扣缴情形下《企业所得税法实施条例》第七条规定的相关所得的发生地主管税务机关进行了明确，其中权益性投资资产转让所得、股息、红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得等的“所得发生地”原则与《企业所得税法实施条例》第七条规定的原则并无二致，但仍需要区分个人所得税或企业所得税主管税务机关。

此外，该条还特别规定，非居民企业转让不动产的所得发生地主管税务机关为不动产所在地的国税机关。根据我们的理解，“营改增”后转让不动产已改征增值税，且不动产交易涉及的金额往往

较大，由主营业务税种主管税务机关负责征收非居民企业所得税更加利于税源监控。此外，国税机关在特别纳税调整方面的经验相对丰富，可能也是导致该特别规定出台的一个重要因素。

需要强调的是，扣缴义务人履行扣缴义务的，应当依据 37 号公告第十六条第一款之规定，向扣缴义务人所得税主管税务机关办理扣缴申报，而非居民企业自行申报的，则应当依据 37 号公告第十六条第二款确立的原则，向所得发生地主管税务机关办理纳税申报。

## 十一、结语

2017 年 12 月 1 日起，曾在我国非居民企业所得税管理中产生深远影响的 **3 号文**和 **698 号文**将彻底退出历史舞台，转由 **37 号公告**接棒，成为规范我国非居民企业所得税源泉扣缴管理的指导性文件。需要注意的是，被 37 号公告废止的文件中，有些规定虽然没有出现在 37 号公告之中，但由于有关法律、法规或税收规范性文件已有相应的规定而会继续执行。

2017 年 12 月 1 日前，非居民企业已经发生但尚未处理的股息、红利等权益性投资所得、分期收款取得的同一项转让财产所得以及非居民企业未按照《企业所得税法》第三十九条规定申报缴纳税款的，可以按照 37 号公告的最新规定处理。

刘 铭 律 师 电话：86 20 2805 9023 邮箱地址：liuming@junhe.com  
程 虹 合 伙 人 电话：86 21 2208 6309 邮箱地址：chengh@junhe.com

本文仅为分享信息之目的提供。本文的任何内容均不构成君合律师事务所的任何法律意见或建议。如您想获得更多讯息，敬请关注君合官方网站“www.junhe.com”或君合微信公众号“君合法律评论”/微信号“JUNHE\_LegalUpdates”。

