

7号公告需要完善的几个问题

赵国庆

自2015年2月3日国家税务总局发布7号公告(《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》)以来,围绕公告的各方面解读和讨论一直没有停止过。在税收理论和实务界对7号公告的大讨论中,国际税收专业人士提出了一些发人深思的问题,值得我们关注。

一、关于转让方纳税义务的确认问题

7号公告明确非居民企业转让方(以下简称转让方)税款缴纳,及扣缴义务人履行税款扣缴义务,是建立在转让方发生纳税义务,即将非居民企业间接财产转让确认为直接转让中国境内应税财产的前提条件下的。对非居民间接转让中国境内应税财产,是否认定为直接转让中国境内应税财产,除7号公告直接明确为不具有合理商业目的的情形外,绝大多数间接转让业务是要经过税务机关反避税调查、甚至专门立案调查,综合分析,与纳税人达成一致意见;或经过立案机关、省级税务部门审核确认报国家税务总局批准才能判定转让方是否存在纳税义务的。因此立法中要求转让方转让业务完成后7日内缴纳税款,否则要依据税收征管法的规定进行处罚,实质是要求纳税人自我认定有纳税义务和不缴税款情形,这在反避税业

务中确实是首次出现的新要求。7号公告关于转让方纳税义务的规定给非居民企业出了个难题。

二、确定扣缴义务人履行扣缴义务规定的合理性问题

7号公告要求受让方对转让方间接转让中国应税财产时,在向转让方进行款项支付时履行扣缴义务。由于转让方是否存在纳税义务尚不明确,立法要求受让方履行扣缴义务,等于受让方要对转让方的转让行为有纳税义务法律认定要求。一项转让行为在国内是否承担纳税义务,不是受让方能够直接确认的,即使确认,转让方并不认同受让方的认定结果怎么办?履行扣缴义务需要税务部门向扣缴义务人发放扣缴证书,扣缴义务人领取税票后才能行使扣缴义务。这一问题又如何能够让扣缴义务人有效履行扣缴义务?

三、纳税人、扣缴义务人违反7号公告规定的处罚依据问题

7号公告对纳税人、扣缴义务人违反该规定的,没有及时缴纳或少缴纳税款,及扣缴义务人没有履行扣缴义务的,按税收征管法的要求除补缴税款外,还要适用罚款规定。由于我国税法迄今为止没有引入“事先裁定”规定,加之税法没有明确转让方转让前的备案、

报告义务,因此,认定纳税人纳税义务成立、扣缴义务人没有履行扣缴义务,是税务部门在后续管理中反避税调查需要完成的工作。作为反避税调查,在确认纳税人纳税义务成立前,纳税人的纳税义务是不确定的。所以《特别纳税调整实施办法(试行)》明确,对实施特别纳税调整补征的企业所得税税款,按日加收利息。之所以这样规定,是反避税调查开始前纳税人的纳税义务的不确定,反避税不适用罚款。7号公告就其性质属于反避税立法,适用罚款规定不太合理。另外反避税是后置调查,扣缴期已过,扣缴义务不能回头,对扣缴义务人进行罚款于理于法均不能成立。

四、扣缴义务人如何知晓扣缴税款多少的问题

7号公告要求受让方履行扣缴义务,马上就产生了扣缴多少税款的问题。以间接转让中国居民企业股权为例,由于受让方不知道转让方间接投资中国居民企业投资的计税基础是多少,转让方转让中不承担向受让方提供涉税基础信息资料的义务。如果加上转让中间多层非居民企业股权,转让股权成本的计税基础就更加无法正确确定或取得。还有一种特例,就是扣缴方扣缴税款后迅速再次转让,不向中国境内税务机关上缴扣缴款,税务部门也无从了解

受让方已取得扣缴款并为自己所有，法律又怎么解决这一棘手的问题？

五、7号公告规定是否构成对所得来源地认定规定的改变问题

对非居民企业征税的管辖权依据是非居民在我国境内取得所得。对于非居民所得是否来源于我国境内，国际税收协定和《企业所得税法》及实施条例两套法律体系已经建立了具体确认和判定的法律依据。对于间接转让中国应税财产是否确认为直接转让中国应税财产，即转让所得是否来源于境内，在既有的两套法律体系中均没有明确。7号公告将间接转让中国应税财产确认为直接转让中国应税财产，实质是对所得来源地认定规则的修订或补充。作为税收规范性文件可否超越具有法律效率的上位法规定？

六、间接转让中国居民企业股权的计税基础规定不确定性问题

非居民企业间接转让中国居民企业股权的应税所得计算的两大计算依据是股权转让收入和股权转让成本。对于股权转让收入，以转让方实际取得的股权转让的现金、货币性资产或非货币性资产确认，非货币性资产需要按公允价值确定的可以按公允价值确定。但是对间接转让中国居民企业股权的，是否存在转让价格不合理问题？由于被转让的中间层公司的净资产水平与中国居民企业净资产水平存在不一致，究竟以中间层公司的净资产水平还是境内中国居民企业的净资产水平确定不得低于的合理转让价格，法律没有明确，两个价格纳税人选择均存在合理性。

对于间接转让股权成本的计税基础，到底按转让方对中间层公司的投入成本算，还是按最终归属于境内居民企业股权的投入成本算，两者也会有差异。另外如果中间层穿透程度不同，不

同程度的穿透该如何考虑其计税基础，这些均需要规定予以明确。还有一个就是受让方再次转让取得的非居民企业股权，其再次转让的成本即计税基础如何确定？计税基础中以取得转让方的股权购价确定，还是购价加上转让方财产转让的税金为计税基础？

七、间接转让非居民企业中间层次规定的空白问题

在7号公告出台前，国内税务机关在依据国税函[2009]698号规定进行反避税调查时，采取了多层穿透非居民中间层公司的做法，据了解最多的穿透了八层中间层公司，这些立案处理审核意见的最终确定，按一般反避税管理办法要上报国家税务总局批准。有了这些批准，实际上国家税务总局认可了中间层穿透的做法。但在实施过程中征纳双方产生了大量不同看法。源于中间层穿透的法律不规范和标准的不明确，纳税人希望在否定中间层安排或交易上有一个清晰的具体规定。但7号公告依然没有解决过去法规中遗留的问题，征纳双方在具体问题的争议上将继续下去。

八、什么是与直接转让中国应税财产相同或相近实质结果的交易问题

7号公告指出“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。定义中什么是“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”？即如何认定“相同或相近实质结果的交易”？本身非居民企业间接转让是否认定为直接转让中国应税财产

就需要综合考虑，现在又出现了用不确定性的“相同或相近实质结果的交易”来定义“间接转让中国应税财产”，这样更加大了认定的不确定性。概念上存在相互循环往复套用和相互矛盾之处。

九、非居民企业重组范围的问题

7号公告在定义“间接转让中国应税财产”时，明确间接转让中国应税财产包括“非居民企业重组”引起境外企业股东发生变化的情形。什么是非居民企业重组？重组的具体范围有哪些？按照一般理解，重组包括非货币性资产投资、合并、股权投资、股权收购、分立、组建新的企业等，这些业务都涉及非居民企业资产权属发生转移，进而间接引发中国居民企业资产权属发生转移。按照企业所得税法规定，上述业务如不满足特殊性税务处理条件的，发生的重组业务应负纳税义务。非居民企业重组的情形究竟适用哪些具体情况？公告也没有给予具体明确。是否追溯非居民企业股权转让的其他法规中的规定？其他法规中重组不包含的业务范围能否适用？这些均需要下一步给予具体明确。

十、归属于中国境内收入如何量化问题

除了上述股权转让收入的确定外，7号公告多处明确了归属于中国境内应税财产的数额。但是如何量化归属于中国境内的应税财产？计算主要的依据和因素有哪些？规定均没有交代。如果直接参考其他法律法规规定，企业所得税一般意义上的应纳税所得额计算是明确的，但对于如何归属于中国应税财产部分的应税所得计算是空白。不仅税务部门与纳税人在计算方法上会产生不同的看法。税务部门和税务部门之间也会因争取本地的收入归属而产生不同的计算方法。归属于中国境内应税所得量化的

不确定性是客观存在的。

十一、资产评估报告的合规性问题

7号公告第十条要求,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(698号文为以及避税安排筹划方)应按照主管税务机关要求提供以下资料:其中(四)是用以确定境外股权转让价款的资产评估报告及其他作价依据。对于7号公告明确要求提供资产评估报告,主要目的是税务机关掌握用于确定境外股权转让价款的相关信息。由该条款引发的问题是间接转让中国居民企业应税财产不属于股权转让部分的财产是否需要出具资产评估报告。

资产评估报告的评估主体是谁,哪些主体的评估报告可以接受,哪些主体的评估报告不能接受;如果公告不予明确,主管税务机关在具体业务管理中会有极大的自由裁量权和随意性。如否定纳税人的资产评估报告,一方面会带来争议,另一方面纳税人重新进行资产评估会带来执行成本的增加。

资产评估报告中评估资产的具体对象是谁?是与股权转让价款相关的被转让的境外非居民企业的总资产?还是仅仅属于间接股权转让对应的境内中国居民企业总资产中相当于中国应税财产的资产?如果评估报告不予明确,纳税人两选其一,或有更加合适的选择对应股权的资产进行评估,都有合理性,税务部门是否可以接受?

确定股权价格的评估方法哪些可以接受。除股权转让价格低于境外企业每股净资产价格或境内居民企业每股净资产价格外,在确定转让的股权价格时,我国税收立法和实践中形成的可接受的方法有成本法、市场法和收益法。是否评估报告要求将三种方法全部使用,还是纳税人可以任意选择其中任一方法,或者基于个体特性的其他合理方法?

由于非居民企业股权转让的资产评估报告与股权转让合同、协议中交易金额的确定及实际支付相衔接。如果否定或重新改变资产评估报告,多大程度上会影响到非居民企业形成事实交易的改变,由此会引发其他一连串问题吗?

因此7号公告对资产评估报告事项的不确定性,构成了非居民企业股权转让交易结果的不确定性,及资产评估报告合规性的很大风险。■

(作者单位:国家税务总局税务干部进修学院)

责任编辑 张蕊

图片新闻



调查苗情促管理

徐飞 朱杰 | 摄影报道

初夏时节,安徽省灵璧县大庙乡财政所组织农技术人员深入田间地头查看麦苗生长情况。他们通过随机调查取样不同田块,掌握麦苗目前的株高、叶龄等各项农情指标,进而对各项苗情进行分类指导,提出相应的管理意见,为促进苗情转化、夺取夏粮丰收打下坚实基础。

