

# 解读《外国企业常驻代表机构税收管理暂行办法》

■ 彭 鹏

一直以来,我国税收管理部门都是依照原《外商投资企业和外国企业所得税法》下的一系列文件对外国企业常驻代表机构进行税收管理的。但随着两税合并后新《企业所得税法》的实施及国务院对《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》的修订,外国企业常驻代表机构的税收管理法规已发生了很大变化,为适应新形势下外国企业常驻代表机构的税收管理,国家税务总局于2010年2月20日下发了《外国企业常驻代表机构税收管理暂行办法》(国税发[2010]18号,以下简称《办法》),并于同年1月1日起施行。外国代表机构在理解此《办法》时应注意以下几个问题。

## 一、工商、税务一个都不能少

《办法》规定,外国企业常驻代表机构是指按照国务院有关规定,在工商行政管理部门登记或经有关部门批准,设立在中国境内的外国企业(包括港、澳、台企业)及其他组织的常驻代表机构(以下简称代表机构)。从“常驻代表机构”的定义可知,《办法》所规定的代表机构已基本涵盖了所有的代表机构。

同时,外国企业在华常驻代表机构在工商、税务管理上也与以前有所不同,此前对代表机构的工商、税务管理更侧重于工商的登记管理,而此次的规定是工商、税务一个都不能少。《办法》规定,外国代表机构除应按我国相关工商法规

办理营业执照外,还应当自领取工商登记证件(或有关部门批准)之日起30日内,向其所在地主管税务机关申报办理税务登记。领取税务登记证后,代表机构还应注意:税务登记内容如发生了变化或者驻在期届满、提前终止业务活动的,应按照国家税收征管法及相关规定,向主管税务机关申报办理变更税务登记或注销税务登记。

## 二、纳税义务不只是企业所得税

《办法》明确规定代表机构在境内的纳税义务不只是企业所得税,还有增值税和营业税,即当代表机构发生了增值税、营业税的应税行为时,应按规定计算缴纳应纳的相应税款,并在每月或每季度终了之日起15日内向其所在地主管税务机关申报缴纳营业税和增值税。同时还应注意,修订后的《营业税暂行条例实施细则》将以劳务发生地为应税劳务境内外判定原则修订为以提供方或接收方是否在境内为判定原则。

## 三、财务核算是否健全决定所得税的征收方式

代表机构的所得税申报方式有两种:即据实申报和核定申报,但代表机构是否能选用据实申报企业所得税取决于其财务核算是否健全。即代表机构如能按照有关法律、行政法规和规定设置

账簿,根据合法、有效的凭证记账,进行核算,并按实际履行的功能和承担的风险进行配比,准确计算其应税收入和应纳税所得额的,可以按规定据实申报,在每季度终了之日起15日内向主管税务机关据实申报缴纳企业所得税。如代表机构不能按规定设置账簿,不能准确核算收入或成本费用,或无法按照《办法》的规定进行据实申报的,税务机关将有权采取按经费支出换算收入或按收入总额核定其应纳税所得额。

## 四、应纳税所得额核定方式的选用和利润率的确定

### 1. 按经费支出换算收入

如果代表机构能够准确地反映经费支出但不能准确反映收入或成本费用的,税务机关可以采用按经费支出换算代表机构的应税收入。如从事商品代理贸易活动的公司、商社、商号等设立的代表机构、广告公司设立的从事承揽或代理广告业务的代表机构、旅游公司设立的为旅游者提供服务活动(如办理签证、收取费用、代订机票、导游、联系食宿)的代表机构,由于此类代表机构从事的各项业务主要是依照其总机构的要求开展的,没有直接与接受服务者签订合同或协议,其提供的服务应归属于该代表机构的收入,通常由其总机构统一收取。对此类情况通常采取按经费支出换算收入的办法确定代表机构的收入,并据以

征收企业所得税和营业税。

具体公式如下：收入额=本期经费支出额/(1-核定利润率-营业税税率)；应纳企业所得税额=收入额×核定利润率×企业所得税税率。其中，经费支出额包括：在中国境内外支付给工作人员的工资薪金、奖金、津贴、福利费、物品采购费(包括汽车、办公设备等固定资产)、通讯费、差旅费、房租、设备租赁费、交通费、交际费、其他费用等。但上述费用的列支应注意以下几点：一是购置固定资产所发生的支出，以及代表机构设立或搬迁时所发生的装修费支出，应在发生时一次性作为经费支出额换算收入计税。二是利息收入不得冲抵经费支出额，发生的交际应酬费应以实际发生数额计入经费支出额。三是以货币形式用于我国境内的公益、救济性质的捐赠、滞纳金、罚款以及为其总机构垫付的不属于其自身业务活动所发生的费用，不应作为代表机构的经费支出额。四是其他费用。包括为总机构从中国境内购买样品所支付的样品费和运输费用；国外样品运往中国发生的中国境内的仓储费用、报关费用；总机构人员来华访问聘用翻译的费用；总机构为中国某个项目投标由代表机构支付的购买标书费用；等等。

【例】某外国企业A公司，主要销售某国际品牌M系列产品，为实现其产品进入中国市场的战略目标，该公司在上海设立了一家B代表机构，专门负责按A公司要求对M系列产品在中国境内进行展示，以探试该系列产品的市场前景和消费层次。B代表机构无法准确计算其收入和成本费用，向A公司请支的2010年1~5月份费用明细如下：支付工作人员工资、福利费用60 000元，购置汽车一辆120 000元，办公室电话费用9 000元，业务人员出差费用15 000元，业务主管交际费8 000元，因玉树地震向中国红十字会捐款20 000元，支付其他费用8 000元。

税务机关对B代表机构的核定利润率为15%。因此，代表机构的经费支付总额=60 000+120 000+9 000+15 000+8 000+8 000=220 000(元)；收入额=220 000÷(1-15%-5%)=275 000(元)；应纳税所得额=275 000×15%=41 250(元)；应纳所得税额=41 250×25%=10 312.5(元)；应纳营业税额=275 000×5%=13 750(元)。

## 2. 按收入总额核定应纳税所得额

如果代表机构能准确反映收入但不能准确反映成本费用，税务机关可以按收入总额核定应纳税所得额换算代表机构的应税收入。计算公式：应纳企业所得税额=收入总额×核定利润率×企业所得税税率。如某驻华代表机构2010年度收入总额为850 000元，税务机关核定的利润率为15%，则其应纳企业所得税额=850 000×15%×25%=31 875(元)。

## 3. 核定利润率不应低于15%

《办法》出台以前代表机构实行的核定利润率为10%，而新《办法》规定，

税务机关在核定代表机构的核定利润率时应不低于15%。提高代表机构利润率的目的为了鼓励代表机构建立健全会计账簿，准确计算其应税收入和应纳税额，尤其是对于利润率在15%之下的代表机构而言，建立健全的会计账簿，准确地计算其应税收入和应纳税额更为重要，否则以15%的核定利润率计算应纳税所得额无疑是增加了税收成本。当代表机构建立好健全的会计账簿和准确计算其应税收入和应纳税所得额后，只要报主管税务机关备案后就可调整为据实申报的方式。

## 五、切莫忘记申请税收协定待遇

新《办法》明确规定，自2010年1月1日起废止三个关于代表机构免税或不予征税的规定，这三个文件分别是《关于加强外国企业常驻代表机构税收征管有关问题的通知》(国税发[1996]165号)、《关于外国企业常驻代表机构有关税收管理问题的通知》(国税发[2003]28号)以及《关于外国政府等在我国设立代表机构免税审批程序有关问题的通知》(国税函[2008]945号)，同时还规定各地税务机关不再受理审批代表机构企业所得税免税申请，并按照新办法规定对已核准免税的代表机构进行清理。但上述规定并不是取消了所有代表机构的免税待遇，而是进一步规范了代表机构的减免税管理。《办法》第十条规定，代表机构需要享受税收协定待遇，应依照税收协定以及《国家税务总局关于印发〈非居民享受税收协定待遇管理办法(试行)〉的通知》(国税发[2009]124号)的有关规定办理，并应按照《办法》第六条规定的时限办理纳税申报事宜。

(作者单位：苏州安瑞税务师事务所有限公司)

责任编辑 雷蕾

