

非居民企业来华提供劳务 如何缴纳企业所得税

张延辉

随着我国经济的深入发展,越来越多的非居民企业参与到我国的经济建设之中,提供劳务便是主要方式之一。非居民企业来华提供劳务在什么情况下不需要履行企业所得税纳税义务?什么情况下需要履行以及如何缴纳企业所得税呢?

一、如何判断是否需要缴纳企业所得税

(一) 非居民企业完全发生在境外的劳务不需要在中国缴纳企业所得税

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的企业。《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。”什么是“来源于中国境内的所得”呢?《企业所得税法实施条例》第七条规定:“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:……提供劳务所得,按照劳务发生地确定。”因此,如果非居民企业提供的劳务完全发生在境外,则其劳务所得不属于“来源于中国境内的所得”,不需要在中国履行纳税义务。例如,境外A公司为境内某企业提供业务咨询,完全通过电话和电子邮件完成,A公司不需要派人

到中国境内,则A公司取得的咨询收入不需要在中国缴纳企业所得税。

(二) 非居民企业发生在中国境内的劳务是否需要在中国缴纳企业所得税应当考虑双边税收协定的规定

1. 若非居民企业所在国未与中国政府签订双边税收协定,则需要履行纳税义务

若该非居民企业所在国家未与中国政府签订双边税收协定,则判断其是否在中国境内构成纳税义务时应当依照中国的税收法律法规。《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。”

那么,什么是“机构、场所”呢?《企业所得税法实施条例》第五条规定:“机构、场所是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所,包括:(一)管理机构、营业机构、办事机构;(二)工厂、农场、开采自然资源的场所;(三)提供劳务的场所;(四)从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所;(五)其他从事生产经营活动的机构、场所。非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的,包括委托单位或者个人经常代其签订合同,或者储存、交付货物等,该营业代理人

视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。”

也就是说,只要非居民企业到中国境内提供劳务,就形成在中国境内的“设立机构、场所”,应该就与该机构场所有实际联系的、来源于中国境内外的所得缴纳企业所得税。例如,甲国(未与中国政府签订双边税收协定)的A企业与中国居民企业B企业签订勘察设计合同,合同总金额100万美元,其中勘察业务30万美元,设计业务70万美元。合同签订后A企业派人到中国境内进行工程勘察,勘察结束回甲国进行设计工作。就此项业务A企业应当就总收入100万美元在中国缴纳企业所得税。

上述情况在实际工作中比较少见,本文不做重点分析。

2. 若非居民企业所在国与中国政府签订了双边税收协定,是否构成常设机构是判断纳税与否的标志

(1) 构成常设机构才需要在中国境内缴纳企业所得税

目前,我国已与世界90多个国家签订了双边税收协定。当国内法律法规与税收协定相冲突时,应当按照国内法与税收协定孰优的原则处理。根据税收协定,非居民企业在中国境内提供劳务只有在构成常设机构的前提下,才需要在中国境内缴纳企业所得税,并且仅就归属于常设机构的利润缴税。以中美税收协定为例:缔约国一方企业

的利润应仅在该缔约国征税,但该企业通过设在缔约国另一方常设机构在该缔约国另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在该缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业,其利润可以在该缔约国另一方征税,但应仅以属于该常设机构的利润为限。

(2) 是否构成常设机构的判断标准

非居民企业提供劳务的机构、场所是否构成常设机构,税收协定一般以非居民企业雇员在12个月内停留在中国境内是否超过6个月或者183天进行判断。如中美税收协定规定“企业通过雇员或者其他人员,在该国内为同一个项目或有关项目提供的劳务,包括咨询劳务,仅以在任何12个月中连续或累计超过六个月的为限”。中国与新加坡的税收协定规定“缔约国一方企业派其雇员或其雇佣的其他人员到缔约对方提供劳务,仅以任何12个月内这些人员为从事劳务活动在对方停留连续或累计超过183天的,构成常设机构”。下面将具体介绍如何计算6个月或者183天:①应当以该非居民企业派其雇员为实施服务项目第一次抵达中国之日期起至完成并交付服务项目的日期止作为计算期间。②具体计算时,应按所有雇员为同一个项目提供劳务活动在中国境内连续或累计停留的时间来掌握,对同一批人员在同一时间段内工作的不分别计算。例如,某一非居民企业派遣4名员工为某项目在中国境内工作50天,这些员工在中国境内的工作时间为50天,而不是按每人50天共200天来计算。③如果同一个项目历经数年,非居民企业只在某一个“12个月”期间派雇员来中国境内提供劳务超过6个月或者183天,而在其他期间派人到中国境内提供劳务未超过6个月或者183天,仍应判定该企业在中国构成常设机构。常设机构是针对该企业在中国境内为整个项目提供的所有劳务而言,而不是针对某一个“12个月”期间。所以,

在整个项目进行中,如果该非居民企业于其中一个“12个月”期间在中国境内提供劳务超过6个月或者183天,则应认为该企业在中国构成常设机构。

二、企业应当如何缴纳所得税

(一) 未构成常设机构的可以享受税收协定待遇

税收协定待遇是指按照税收协定可以减轻或者免除按国内税收法律规定应该履行的纳税义务。未构成常设机构的非居民企业在向主管税务机关办理备案手续后可以享受税收协定待遇。《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)第三条规定:“非居民需要享受税收协定待遇的,应按照本办法规定办理审批或备案手续。凡未办理审批或备案手续的,不得享受有关税收协定待遇。”“企业依法进行备案时应填报并提交以下资料:《非居民享受税收协定待遇备案报告表》、由税收协定缔约对方主管当局在上一公历年度开始以后出具的税收居民身份证明、税务机关要求提供的与享受税收协定待遇有关的其他资料。”

(二) 构成常设机构的应如何缴纳企业所得税

1. 一般由常设机构自行申报纳税,分查账征收方式和核定征收方式

在中国构成常设机构的非居民企业与居民企业相同,应当按照税收征管法及有关法律法规设置账簿,根据合法、有效凭证记账,进行核算,并应按照其实际履行的功能与所承担风险相匹配的原则,准确计算应纳税所得额,自行申报缴纳企业所得税,即查账征收方式申报;因会计账簿不健全、资料残缺难以查账或者其他原因不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的,税务机关有权核定其应纳税所得额,即核定征收方式申报。无论适用查账征收方式还是核定征收方式申报的非

居民企业,均适用25%的税率。

对适用查账征收方式申报税款的非居民企业,企业所得税应当按纳税年度计算、分季预缴,并在工程项目完工或劳务合同履行完毕后结清税款。对于在中国境内承包工程作业或者提供其他劳务服务持续时间超过一年的还需要进行当年度汇算清缴。非居民企业进行企业所得税纳税申报时,应当如实报送纳税申报表,并附送下列资料:①工程作业(劳务)决算(结算)报告或其他说明材料;②参与工程作业或劳务项目外籍人员姓名、国籍、出入境时间、在华工作时间、地点、内容、报酬标准、支付方式、相关费用等情况的书面报告;③财务会计报告或财务情况说明。

对适用核定征收方式的非居民企业,税务机关有权按照以下方式核定应纳税所得额:①按收入总额核定。适用于能够正确核算收入但不能准确核算成本费用的非居民企业。计算公式为:应纳税所得额=收入总额×经税务机关核定的利润率。②按成本费用核定。适用于能够正确核算成本费用,但不能正确核算收入总额的非居民企业。计算公式为:应纳税所得额=成本费用总额/(1-经税务机关核定的利润率)×经税务机关核定的利润率。③按经费支出换算收入核定应纳税所得额。适用于能够正确核算经费支出总额,但不能正确核算收入总额和成本费用的非居民企业。计算公式为:应纳税所得额=经费支出总额/(1-经税务机关核定的利润率-营业税税率)×经税务机关核定的利润率。公式中的利润率确定标准为:①从事承包工程作业、设计和咨询劳务的,利润率为15%~30%;②从事管理服务的,利润率为30%~50%;③从事其他劳务或劳务以外经营活动的,利润率不低于15%。税务机关有根据认为非居民企业的实际利润率明显高于上述标准的,可以按照比上述标准

房产租赁合同签订技巧

吕德铭

如何纳税,要根据实际业务操作去判断,而实际业务要按照合同去操作,因此企业如何纳税,合同是重要的判断依据。对于房产出租,涉及营业税及附加税费、房产税、印花税、企业所得税等一系列税费,如何签订租赁合同决定了企业税负的高低。事前对房产租赁合同进行优化设计,是企业降低税负的关键。本文主要介绍一些可以节税的房产租赁合同签订技巧。

技巧一: 不设免租期

出租商铺,在租赁开始或出租过程中,客户都可能进行装修,为了给予商户一些优惠,出租方与租户签订的租赁合同一般都会约定装修期间免收租金。根据《财政部 国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税[2010]121号)规定,

更高的利润率核定其应纳税所得额。

2. 特殊情况下由境内支付人代扣代缴,并采用核定征收的方式申报税款

一般情况下,支付人(境内接受劳务的企业或个人)并非法定扣缴义务人,但根据《企业所得税法》及其实施条例规定,税务机关可在以下情况下指定支付人为扣缴义务人,即预计工程作业或者提供劳务期限不足一个纳税年度,且有证据表明非居民企业不履行纳税义务的;没有办理税务登记或者临时税务登记,且未委托中国境内的代理人履行纳税义务的;未按照规定期限办理企业所得税纳税申报或者预缴申报的。在上述情况下,扣缴义务人

对出租房产,租赁双方签订的租赁合同约定有免租期的,免租期由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。

对于出租方来说,免租期间需按房产原值缴纳房产税,税负明显增加。如果不约定免租期,要使承租方成本不变,必须降低每月的单位面积租金标准,这在实际操作中是难以实现的,出租方实际上并不愿意降低租金标准,租金价格上涨容易,下降难。若对部分租户降低租金价格,其他住户就会有意见。在以后的商业谈判中,出租方在价格方面会处于不利地位。为了避免多缴房产税,同时又不会降低租金价格、租金收入总额,双方可以约定租金按以下方式收取:第一个月租金按25%收取,第二个月按75%收取,第三个月开始按100%收取。即租金逐月递增。由于租户装修期间没有经营收入,刚开业

采用核定征收方式申报缴纳税款。

三、其他与纳税相关的工作

根据《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》(2009年国家税务总局令第19号)的规定,非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务的,应当自项目合同或协议签订之日起30日内,向项目所在地主管税务机关办理税务登记手续。项目完工后15日内,需要向项目所在地主管税务机关报送项目完工证明、验收证明等相关文件复印件,并依据《税务登记管理办法》的有关规定申报办理注销税务登记。

收入一般也不是很高,租金相对较低,随着租户经营的好转,租金逐步提升,这样做比较符合商业习惯。

技巧二: 合同中列明租金收入与其他收入

根据《房产税暂行条例》第四条规定,自有房产出租的,依照房产租金收入计算缴纳房产税,税率为12%。即房产税的计税依据是房屋的租金,不包含租金以外的其他收入。

实务中,出租方除了收取租金外,还会收取管理费、水电费、空调费等,这些都不是房产税的计税依据。如果在租赁合同中单独列明租金收入,在其他费用单独收取时,则不需计算缴纳房产税。

由于租赁合同以合同约定的租金 \times 适用税率计算缴纳印花税,如果在合同中单独列明租金收入,非租金部

境内机构和個人向非居民发包工程作业或劳务项目的,应当自项目合同签订之日起30日内,向主管税务机关报送《境内机构和個人发包工程作业或劳务项目报告表》,并附送非居民的税务登记证、合同、税务代理委托书复印件或非居民对有关事项的书面说明等资料。对于从境外取得的与项目款项支付有关的发票和其他付款凭证,应在自取得之日起30日内向所在地主管税务机关报送《非居民项目合同款项支付情况报告表》及付款凭证复印件。■

(作者单位:山东百丞税务咨询有限公司)

责任编辑 刘莹