

服务贸易对外支付税务备案 谨防七大风险

■ 樊其国

根据《国家税务总局 国家外汇管理局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40号,以下简称40号公告),从2013年9月1日起服务贸易等对外支付项目将实行税务备案管理制度。境内机构和个人向境外单笔支付等值5万美元以上(不含5万美元)服务贸易等项目下有外汇资金,仅需向所在地主管国税机关进行税务备案后即可对外支付,这意味着纳税人只需在完成税务备案手续后,即可持《服务贸易等项目对外支付税务备案表》(以下简称备案表)到银行办理付汇审核手续,极大地简化了办理程序,减轻了纳税人工作量。但在企业付汇便捷的同时,也存在着较大的税务风险,且税务风险出现的概率也随之增加。为使境内机构和个人更好地了解

税务风险,笔者根据相关税收法律法规,将对外支付税务备案过程中可能涉及的税务风险做了分析,同时,提醒相关纳税人和扣缴义务人,认真梳理对外付汇相关的税收政策,保持与税务机关的良好沟通,明确税务风险的管控责任,谨防服务贸易对外支付税务备案的七大风险,从而达到系统性防控税务风险的目的。

一、未履行纳税义务而导致的法律风险

税务机关不当场审核纳税事项不等于不履行管理职责,而是把审核工作转移到备案之后。备案人在未履行法定的税务登记、申报纳税、源泉扣缴或资料报告义务的情况下,进行对外支付税务备案,将面临承担法律责任的风险。税务机关发现备案事项未依法履行纳税义务的,

将严格按照税收征管法的有关规定追缴税款并实施处罚。例如,发现对外支付项目未按规定缴纳税款的,除依法追缴税款外,还应按税收征管法的有关规定予以处理;扣缴义务人和非居民企业未按照税收法律法规的规定办理合同备案(报告和登记手续),税务机关责令限期改正,并可处规定数额的罚款;扣缴义务人未按照税收法律法规的规定扣缴税款的,由税务机关向非居民企业追缴税款,对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。

二、责任义务约定不清晰而导致的失约风险

相关纳税人和扣缴义务人应当认真检查已签署的或正在签署的交易合同,重新审视合同中就境内支付方和境外收款方

税;对个人购买不属于家庭唯一住房的,无论属于普通住宅还是非普通住宅,一律按规定税率征收契税。所以,被拆迁个人如果所拆迁房屋为其唯一住房,则重新购买或产权调换的住房属于家庭唯一住房,可以按照上述规定确定适用税率。对重新购买或调换的为非普通住房或非住房或非唯一住房的,一律按支付补差价部分与规定税率计算缴纳契税。

此外,对唯一住房被拆迁或多套住房同时被拆迁且无其他住房的纳税人,购买或安置二套及以上住房,其超过拆迁补偿金额(面积)部分的普通住房,由

纳税人自主选择一套享受上述契税优惠政策,其他超过部分住房按规定纳税。

五、单位以拆迁补偿款重置房屋或房屋产权调换是否差额缴纳契税

根据财税[2012]82号文的规定,以货币补偿重新购置房屋或房屋产权调换的契税减免仅限于居民个人,对单位调换或重新购置的房屋应当照章全额征收契税。但另据《中华人民共和国契税暂行条例细则》第十五条规定,对单位的土地、房屋被县级以上人民政府征用、占

用后,重新承受土地、房屋权属的,是否减征或者免征契税,由省、自治区、直辖市人民政府确定。如《大连市地方税务局关于明确契税征管中若干税收问题的通知》(大地税函[2006]121号)规定,土地、房屋被县级以上人民政府征用、占用后,纳税人重新承受土地、房屋权属的,对成交价格中相当于政府补偿价款的部分免征契税,对超过部分按规定征税。■

(作者单位:武汉软件工程职业学院 财务处)

责任编辑 陈利花

对于相关税款扣缴义务的约定,以防范由于纳税人和扣缴义务人责任义务约定不清晰而可能造成的税务风险。同时,应详细审阅合同条款,以保证其能正确反映实际业务或交易实质。如果发现问题,应及时向中介机构或税务机关寻求业务援助,如有需要,应及时与合同对方进行协商,修改既定合同条款或签署补充协议,从而明确双方在纳税事项中的权利和义务。

三、对税收政策理解不准确而导致的税务风险

由于我国涉外税收政策相对比较复杂,纳税人和扣缴义务人理解不准确的情况时有发生。为了增强税收政策适用的确定性,及时、有效的沟通是一个非常好的手段。特别是当纳税人和扣缴义务人遇到一些税收政策中的模糊条款,需要准确界定纳税义务和扣缴义务时,要及时向税务机关反映情况,以便于对交易实质进行准确判断。例如,美国A公司派出技术人员到深圳B公司进行短期辅导,收取技术服务费20万美元。作为扣缴义务人的B公司认为,支付的咨询和辅导费属于技术服务费,并且这种技术服务行为不构成我国境内的机构、场所,不用扣缴A公司的企业所得税。但实际上,A公司在技术转让中提供技术服务并收取费用,不论单独收取还是包含在技术转让价中,按我国税法规定均应视为特许权使用费,由支付人B公司在付汇时一并扣缴企业所得税。由于款项已经支付,税务机关会向A公司追缴税款,并对B公司应扣未扣的行为进行处罚。

四、未按规定申报缴纳税款而导致的补税风险

扣缴义务人和非居民企业应根据税收法律法规和业务实质,准确判断是否发生纳税义务并自行计算申报缴纳税款。《备案表》中本次付汇金额原则上应为扣缴税款后(居民企业签订包税合同

除外)金额,包括扣缴应在主管国税机关、地税机关缴纳的相应全部税款。对于纳税人不进行纳税申报,不缴或者少缴应纳税款的,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款。对于扣缴义务人和非居民企业不能准确判定是否发生纳税义务情形,应在备案人对外支付前,口头或书面提请主管税务机关对合同或协议进行纳税判定,避免发生适用法律不正确或对纳税义务判定不准确而产生税务风险。

五、因计税依据计算不准确而导致的处罚风险

根据我国现行税法,境内支付人需要在付汇前代扣代缴境外非居民纳税人应缴纳的税款。因此,在实践中,纳税人和扣缴义务人的税务风险在很大程度上是捆绑在一起的。但是相比较而言,由于扣缴义务人在境内,更容易被税务机关监管,其面临的实质性税务风险会比在境外的非居民纳税人更大一些。例如,境外A公司向境内B公司转让技术,取得技术转让费1000万元。合同约定,技术转让中发生在中国境内的税费统一由境内B公司承担。因此,境内B公司在对外支付时申报了100万元的企业所得税。但根据我国现行税法,不管合同如何约定,境外A公司都是这笔特许权使用费的纳税人,其取得的1000万元技术转让收入属于不含税净收入。在计算应纳税所得额时应换算成含税收入1111.1万元 $[1000 \text{ 万元} / (1 - 10\%)]$ 。这样,B公司在支付时应按照10%的税率扣缴A公司的企业所得税111.1万元。由于B公司未能准确扣缴A公司的企业所得税,最终被税务机关处罚。

六、因缴纳税款时间延迟而导致的滞纳金风险

境外A公司将其拥有的境内B公司的股权转让给境内C公司,合同约定股

权转让款分两期支付。合同生效时支付50%,股权变更手续完成后3个月内支付另外50%。2013年4月10日合同生效,C公司向A公司支付了50%的股权受让款,未扣缴相关税费。5月20日,相关的股权变更手续办理完毕。8月10日,C公司向A公司支付了另外50%的股权受让款并扣缴了相关税款。根据我国现行税法,非居民企业直接转让我国境内居民企业的股权,如果股权转让合同或协议约定采取分期付款方式的,应于合同或协议生效且完成股权变更手续时,确认收入实现。因此,A公司股权转让收入实现时间为5月20日,扣缴义务人C公司应于收入确认当日扣缴税款,并于7日内将税款缴入国库。但是,C公司实际上于8月10日才扣缴相关税款。因此,税务机关向C公司追交了税款滞纳金。

七、未准确填报备案资料而导致的支付风险

对于对外支付需要进行税务备案的情形,40号公告做了正面列举,但这些列举不是穷尽的,究竟哪些支付项目不需进行税务备案,还要看40号公告第三条列举的十五项除外情形。虽然境内支付人依据40号公告付汇更加便捷,但是在没有税务机关“兜底性审核”的前提下,企业自身的责任加重,税务风险出现的概率相应增加。备案人在主管国税机关办理对外支付税务备案时,应确认提交资料齐全、《备案表》填写完整,且属于40号公告应进行税务备案的情形。备案人到外汇指定银行办理付汇审核手续时,外汇指定银行主要审核合同号、本次支付金额与合同金额逻辑关系、本次支付金额与付汇金额是否一致三项内容。因此,备案人应准确填写《备案表》并报送相关资料,避免因填报信息不准确或资料不齐全影响对外支付进度。■

(作者单位:深圳税桥税务师事务所)

责任编辑 陈利花