

非居民与合伙企业取得分红税务解析

李萃 张伟

摘要：非居民企业从我国境内取得股息红利，应按照10%的税率征收预提所得税，但需要考虑扣缴义务发生时间、是否适用税收协定优惠税率等问题。非居民个人取得来源于中国境内的股息红利，如果被投资企业属于外商投资企业，免征个人所得税，否则应征收20%的个人所得税，同时考虑是否适用税收协定优惠税率。合伙企业取得的股息红利由合伙人根据身份分别缴纳企业所得税或个人所得税，应按照合伙企业全部所得纳税，无论是否实际分配。但法人合伙人取得的股息红利是否纳税目前仍存在争议，政策趋向应该是可以享受免税政策。

关键词：非税收居民；合伙企业；分红；税务处理

中图分类号：F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)06-0029-04

根据国际税收的一般原则，税收居民就来源于全球所得负有纳税义务，非税收居民就来源于中国境内所得负有纳税义务。具体而言，税收居民可分为居民企业和居民个人，非税收居民也分为非居民企业和非居民个人。本文拟对中国非居民企业和非居民个人取得分红税收待遇进行解析。

2007年6月1日，《合伙企业法》修订后，有限合伙企业的出现对高风险的风投基金、私募股权投资基金起到了巨大推动作用，诸多的风险投资(Venture Capital, VC)、私募股权投资(Private Equity, PE)多以有限合伙企业形式设置，而股权激励平台也多采用有限合伙制，因此合伙企业取得分红的税收政策备受投资者关注。合伙企业属于税收透明体，其本身既不是企业所得税纳税人，

也不是个人所得税纳税人，由其合伙人按照性质分别缴纳企业所得税或者个人所得税，其税收待遇相对特殊，本文将对合伙企业税收待遇一并进行解析。

一、非居民企业取得分红税收待遇分析

非居民企业就来源于中国境内的分红纳税，具体是指分配所得的企业所在地位于中国境内。由于非居民企业所在国对股息红利行使全面征税权利，非居民企业需要就分得的股息红利在所在国缴纳企业所得税，而我国行使收入来源地征税权力，也要征收企业所得税。为避免重复征税，国际惯例采取收入来源地国家征收预提所得税，非居民企业所在国征税时，允许预提所得税给予抵免。《企业所得税法》第4条规定，非居

民企业取得来源于中国境内所得，适用税率为20%，《企业所得税法实施条例》第91条又规定，实际减按10%的税率征收。因此，非居民企业从我国境内取得股息红利，应按照10%的税率征收预提所得税。

在税收实践中，应重点关注以下问题：一是《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2017年37号，以下简称37号公告)规定，股息红利预提所得税扣缴义务发生之日为股息红利实际支付之日，与居民企业取得分红按“被投资企业做出利润分配决定的当天”作为收入确认时点略有不同。二是我国预提所得税税率减按10%执行，但当非居民所在国(地区)与中国政府有双边税收协定且协定税率低于10%时，非居民企业可以申请适用协

作者简介：李萃，国家税务总局河北省税务局稽查局科长；
张伟，国家税务总局河北省税务局稽查局副局长。

定税收待遇,享受优惠税率。例如《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》(以下简称中港协定)规定,符合条件的香港居民企业可适用5%的协定优惠税率。三是非居民企业属于股息红利所得的“实际受益人”才能适用税收协定待遇,单纯注册在协定所在国(地区)不可以享受税收协定待遇。四是非居民企业投资“境外注册中资控股企业”、通过沪(深)港通投资A股上市公司、通过QFII(合格境外投资者)投资A股上市公司等三种特殊投资方式分得的股息红利,均应按规定扣缴预提所得税。五是根据37号公告,非居民企业转让股权收入中包含的留存收益部分,不允许扣减,不确认为股息所得,应全额作为股权转让收入。

案例1:非居民企业取得分红。美国甲公司持有注册在中国青岛的M公司50%的股权,2017年12月5日M公司对2016年度利润1000万元进行分配,董事会决定甲公司按照持股比例分得500万元,2018年4月10日M公司将利润汇给美国甲公司。

税务分析:

1.M公司应扣缴甲公司预提所得税=500×10%=50(万元)。

2.M公司扣缴预提所得税日期为2018年4月10日。

37号公告规定,非居民企业取得分红扣缴预提所得税日期为实际支付股息之日,这一规定同原《国家税务总局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,以下简称24号公告)发生了重大变化。24号公告规定:中国境内居民企业向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。如实际支付时间先于利润分配决定日期的,应在实际支付时代扣代缴企业所得税。即:非居民取得分红的扣缴税款日期,原则上按照

被投资企业做出利润分配决定的当天确定,这一规定同居民企业取得分红的纳税义务发生时间相同,也与预提所得税扣缴日期的一般规则相同,即按照权责发生制原则,在实际支付或到期应支付的款项计入相关成本、费用时扣缴预提所得税。

但是24号公告确定的扣缴日期存在两个不合理之处:一是股息红利是企业税后利润派发的,不存在按照权责发生制计入成本、费用问题;二是向境外汇出利润,涉及汇率变动问题,如果在作出利润分配决议时扣缴,可能会与实际汇出利润时存在较大汇率差异。因此37号公告改变了24号公告的规定,改为:应纳税款扣缴义务发生之日为股息、红利等权益性投资收益实际支付之日。

案例2:中港协定享受协定待遇条件。2017年12月1日,香港居民企业A公司投资中国境内居民企业M公司取得20%的股权,2018年3月1日,A公司对M公司增资又取得10%的股权;2018年7月1日M公司董事会作出分配股利决议,A公司应分股息1000万元,7月15日M公司将股息支付给A公司。

税务分析:M公司应于7月15日扣缴A公司10%的预提所得税100万元,并在7日内申报缴入库。

中港协定规定,享受税收协定待遇的非居民企业应持有中国居民企业25%以上股份,即只能对外商投资企业分红适用税收协定待遇。虽然分红时A公司持有30%的M公司股份,但为了避免纳税人进行恶意筹划,《国家税务总局关于执行税收协定股息条款有关问题的通知》(国税函[2009]81号)又规定,适用协定待遇的对方税收居民直接拥有该中国居民公司的资本比例,应在取得股息前连续12个月以内任何时候均符合税收协定规定的比例。

A公司2018年7月分红,应在2017年7月至2018年7月期间持股均超过

25%方可适用协定税收待遇。2017年7月至2017年11月A公司未持有M公司股份,2017年12月至2018年2月期间仅持有20%的股权,只有2018年3月至7月前持有30%的股权(超过25%),因此本次分红不能适用5%的协定优惠税率。

案例3:实际受益人。M公司是一家外商投资企业,其股东为注册在香港的甲、乙、丙三家公司,分别持有50%、25%、25%的股权。其中,甲公司的控股股东为在美国注册的A公司,A公司与甲公司协议约定,甲公司应在取得M公司股息后1个月内将80%的股息借给股东A公司;乙公司没有实质性经营活动,其股东为新加坡居民企业B公司,B公司符合受益所有人条件;丙公司为香港的居民企业,在香港联交所上市。

2018年7月1日,M公司宣告分红1000万元,按照持股比例,甲、乙、丙三公司分别分得500万元、250万元、250万元,7月15日M公司扣缴预提所得税后将股息实际支付。

税务分析:由于中港协定规定了5%的优惠税率,因此当投资者所在国适用较高税率时,往往在香港等低税率地区设立管道公司,以套取税收协定待遇。为防止有效防止避税,税收协定规定,在缔约对方注册的非居民企业具有居民受益所有人身份时,才能享受税收协定待遇。《国家税务总局关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告》(国家税务总局公告2018年第9号,以下简称9号公告)对受益所有人的判定作出了具体规定。

1.甲公司不具备实际受益人身份,不能享受中港协定优惠税率。应扣缴甲公司预提所得税=500×10%=50(万元)。

根据协议约定,甲公司有义务将其从M公司分得股息的80%在1个月内借给其美国股东A公司。9号公告列举了5项不利于认定为实际受益人的条件,其中第1项条件是,申请人有义务在收到所得的12个月内将所得的50%以上支

付给第三国(地区)居民,不利于对申请人受益所有人身份的判定。因此本案例中甲公司不具有受益所有人身份。

2.乙公司不具备实际受益人条件,但可享受协定优惠税率。应扣缴乙公司预提所得税 $=250 \times 5\% = 12.5$ (万元)。

9号公告规定,申请人虽不符合受益所有人条件,但满足两个条件时,也可享受协定待遇:一是直接或间接持有申请人100%股份的人符合受益所有人条件;二是中国与申请人股东所在国(地区)签署的税收协定可享受的税收协定待遇和申请人可享受的税收协定待遇相同或更为优惠。由于中国与新加坡的税收协定与中港协定股息协定待遇相同,乙公司可以享受税收协定待遇。

在9号公告出台之前,有两类持股架构,由于直接取得分红的申请人不符合实际受益人条件,往往被按照10%征收预提所得税:第一类架构为:香港X公司(实际受益人)→开曼群岛Y公司→香港Z公司(申请人)→中国居民企业(分红公司);第二类架构为:新加坡X公司(实际受益人)→香港Y公司(申请人)→中国居民企业(分红公司)。上述两类共同特征是虽然申请人不符合实际受益人条件,但如果穿透申请人公司,直接以实际受益人公司衡量,可以享受协定待遇。实际受益人制度本身就是基于“实质重于形式”原则,因此9号公告规定,上述两类架构也可适用协定优惠税率。

3.丙公司符合“安全港”条件,可径直认定具备实际受益人身份。应扣缴丙公司预提所得税 $=250 \times 5\% = 12.5$ (万元)。

为简化实际受益人判定,9号公告规定了“安全港”制度,当申请人属于缔约国(地区)政府、上市公司或者居民个人三类主体,或者三类主体直接或间接持股100%时,由于三类主体与缔约国(地区)有较强联系,一般也没有滥用协

定的风险,因此无需对申请人进行因素综合分析,可径直认定为具有实际受益人身份。本案例中,由于丙公司是在香港联交所上市的上市公司,符合“安全港”条件,具备实际受益人身份。

二、非居民个人取得分红税收待遇分析

非居民个人取得来源于中国境内的股息红利,如果被投资企业属于外商投资企业(即外资比例超过25%),根据《财政部 国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》(财税字[1994]20号,以下简称20号文件)规定,非居民个人免征个人所得税,否则应征收20%的个人所得税,非居民个人所在国(地区)与中国政府税收协定中有优惠税率的,可申请适用税收协定待遇。

案例4:非居民个人从外商投资企业分红。香港居民张先生持有注册在北京的M公司30%股权,2018年7月1日,M公司决定分配股息1000万元,张先生分得300万元。7月15日,M公司向股东实际支付了股息。

税务分析:20号文件第2条第8项规定,外籍个人从外商投资企业取得的股息红利免税。因此,张先生从A公司取得股息300万元无需扣缴个人所得税。

虽然《国务院批转发展改革委等部门关于深化收入分配制度改革若干意见的通知》(国发[2013]6号)第4条第14款提出,取消对外籍个人从外商投资企业取得的股息红利所得免征个人所得税等税收优惠,但此后财政部和国家税务总局并未进一步制定取消免税政策的具体文件,因此取消免税优惠的提法仅仅是税制远景规划,并非具体税收政策,目前该优惠政策依然有效。

值得一提的是,《湖北省地方税务局关于对外籍个人从外商投资企业取得股息红利所得征收个人所得税问题的公告》(湖北省地方税务局2013年1号公

告)直接依据国发[2013]6号文件,径直规定自2013年2月3日起,在湖北省取消外籍个人免税的税收优惠。该文件被业界认为缺乏上位法依据,2018年,《关于公布现行有效和全文失效废止税收规范性文件目录的公告》(国家税务总局湖北省税务局公告2018年第5号)已宣告该文件全文作废。

案例5:非居民个人投资H股股票分红。香港居民张先生持有甲、乙两家H股公司股票。其中,甲公司外资持股比例达到了25%,属于外商投资企业;乙公司外资持股比例未达到25%,不属于外商投资企业。2018年7月15日张先生从甲公司取得股息500万元,从乙公司取得股息400万元。

税务分析:20号文件第2条第8项规定,外籍个人从外商投资企业取得的股息红利免税。这里的外商投资企业包括在香港上市发行H股的外商投资企业,因此张先生从甲公司取得500万元股息红利,免征个人所得税。从乙公司取得的400万股股息红利,应按10%的协定税率缴纳个人所得税40万元。

《国家税务总局关于外商投资企业、外国企业和外籍个人取得股票(股权)转让收益和股息所得税收问题的通知》(国税发[1993]45号,以下简称45号文件)规定,外籍个人从中外合资经营企业分得的股息、红利,免征所得税。但2011年1月4日,《国家税务总局关于公布全文失效废止部分条款失效废止的税收规范性文件目录的公告》(国家税务总局公告2011年2号)明确45号文件全文作废。“一石激起千层浪”,2011年6月23日,中国电信H股在港交所发布公告称,由于H股个人股东豁免扣除中国个人所得税相关政策失效,公司将暂扣拟向H股个人股东派发的2010年末股息的20%。中国电信率先发出公告后,H股公司股票分红政策走向成为诸多在香港上市的H股公司的关注焦点。2011年6

月28日,国家税务总局及时出台了《国家税务总局关于国税发[1993]045号文件废止后有关个人所得税征管问题的通知》(国税函[2011]348号),明确按照H股公司的性质确定税收待遇,境外居民个人股东从外商投资企业在香港发行H股股票取得的股息、红利,依据财税字[1994]20号文件,继续执行免税政策;而从非外商投资企业在香港发行的H股股票分红,应依法扣缴个人所得税。由于股票持有者众多,鉴于协定税率一般为10%,因此H股非外商投资企业一般可直接按10%扣缴个人所得税,对于协定税率高于或者低于10%的情形,按实际协定税率执行。

案例6:非居民个人通过沪港通取得分红。香港居民张先生通过沪港通持有A股上市公司M公司股票,2018年7月15日分得股息50万元。

税务分析:M公司应扣缴张先生个人所得税 $=50 \times 10\% = 5$ (万元)。

根据《财政部 国家税务总局 证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》(财税[2014]81号)、《财政部 国家税务总局 证监会关于深港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》(财税[2016]127号),香港市场投资者通过沪港通、深港通投资A股股票取得的股息红利,由于现有技术不具备区分的能力,暂时不实行按持股时间实行差别化税收政策,由上市公司按照10%扣缴个人所得税。如香港投资者中的其他国家(地区)居民所在国与中国政府签订的税收协定税率低于10%的,可申请按照协定待遇适用税率退个人所得税。

三、合伙企业取得分红税收待遇分析

合伙企业在我国税法中属于税收透明体,对取得的股息红利不缴纳所得税,由合伙人根据身份分别缴纳企业所

得税或个人所得税。税收实践中要关注以下问题:一是合伙企业的合伙人就合伙企业全部收益纳税,而无论是否实际分配;二是法人合伙人取得的股息红利是否纳税存在争议;三是自然人合伙人取得的股息红利应单独作为所得项目纳税。

案例7:合伙企业取得分红。A企业是一家有限合伙制的私募股权基金,一般合伙人(GP)为居民企业甲公司,另有49个自然人合伙人为有限合伙人(LP),按照合伙协议,甲公司分配利润比例为20%,其余80%部分由自然人合伙人平均分配。

A企业将募集的资金投资到境内房地产企业M公司。2017年A企业从M公司取得股息红利2000万元,当年分配给合伙人1000万元,剩余1000万元留存在合伙企业。

税务分析:《财政部 国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》(财税[2008]159号)规定,合伙企业所得采取“先分后税”,以每一个合伙人为纳税义务人,合伙企业合伙人是自然人的,缴纳个人所得税,合伙人是法人和其他组织的,缴纳企业所得税。特别需要注意的是,所得既包括分配给所有合伙人的所得,也包括合伙企业当年留存的所得,并非只对实际分配给合伙人的部分征税。

因此A合伙企业当年取得的2000万元股息红利,应按照合伙协议约定的比例,全部分配给合伙人计入应纳税所得额。

1. 甲公司纳税情况。《企业所得税法实施条例》第83条规定,免税的投资收益是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。甲公司取得的股息红利所得是通过合伙企业投资取得,不属于直接投资,因此不能享受免税待遇,应将分配的利润全额计入应纳税所得额,缴纳企业所得税。甲公司分配所

得 $=2000 \times 20\% = 400$ (万元),甲公司缴纳企业所得税 $=400 \times 25\% = 100$ (万元)。

然而,如果甲公司直接投资于地产企业M公司,分得的股息红利适用免税政策,通过合伙企业投资分得的利润,反而需要缴纳25%的企业所得税,造成了重复纳税,也与国家鼓励合伙制投资基金的大政方针不符,不具有合理性。

实践中,对《企业所得税法实施条例》第83条还有另外一种理解,由于合伙企业属于税收透明体,因此可将通过合伙制投资基金投资取得的股息红利,视为直接投资从而享受免税政策。例如《深圳市关于促进股权投资基金业发展的若干规定》(深府[2010]103号)第3条第3款规定:合伙制股权投资基金从被投资企业获得的股息红利等权益性投资收益,属于已缴纳企业所得税的税后收益,该收益可按照合伙协议约定直接分配给法人合伙人,其企业所得税按有关政策执行。因此,如果甲公司与合伙企业A均位于深圳,即可享受免税政策。笔者认为,深圳市的政策口径是比较合理的,代表了未来有关政策的趋向。

2. 自然人合伙人纳税情况。《国家税务总局关于〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉执行口径的通知》(国税函[2011]84号)规定,以合伙企业名义对外投资分回股息红利的,应对每个自然人合伙人分别按“利息、股息、红利”所得应税项目计算缴纳个人所得税。因此自然人合伙人,应将合伙企业取得的股息红利与其他所得区分开,股息红利所得按照20%税率征收个人所得税,其他所得按照超额累进税率或有关政策缴纳个人所得税。自然人合伙人应分配份额 $=2000 \times 80\% = 1600$ (万元),每个合伙人应分配所得 $=1600 \div 49 = 32.65$ (万元),每个合伙人应缴纳个人所得税 $=32.65 \times 20\% = 6.53$ (万元)。

责任编辑 张璐怡