

# 正确规避代扣代缴非居民企业所得税的涉税风险

张延辉

随着经济全球化趋势的深入发展,我国经济与世界经济日益融合,税收国际化问题日益凸显,尤其是非居民企业所得税征管漏洞大、税款流失严重。为此,国家税务总局在2009年年初密集下发了《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》(国税发[2009]3号)、《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》(国家税务总局令2009年第19号)、《非居民企业所得税汇算清缴管理办法》(国税发[2009]6号)、《非居民企业所得税汇算清缴工作规程》(国税发[2009]11号)以及《关于进一步加强非居民税收管理工作的通知》(国税发[2009]32号)等一系列文件予以规范,同时进一步强调了扣缴义务人的法律责任,如未按规定向主管税务机关报送相关资料的,可以处二千元以下的罚款,情节严重的,可以处二千元以上一万元以下的罚款;应扣未扣税款的,处应扣未扣税款百分之五十以上三倍以下的罚款等。2009年上半年国家税务总局又下发了《关于2009年税收专项检查工作的通知》(国税发[2009]9号),将非居民企业作为2009年全国范围内税收专项检查工作内容之一。

那么,在新企业所得税法下,与非居民企业发生经济业务往来的境内企业如何规避代扣代缴企业所得税涉税风险、减少不必要的利益损失呢?

## 一、应明确我国对非居民企业的税收征管方式

非居民企业就是通常所说的外国企业,根据企业所得税法,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,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业。我国对非居民企业的税收征管方式有非居民企业自行主动申报和扣缴义务人扣缴申报两种,具体采

取何种方式取决于其是否在中国境内设立机构、场所和取得的所得是否与该机构、场所有关。即:在中国境内未设立机构、场所或虽设有机构、场所,但所得与该机构、场所无关的,取得的所得需要扣缴申报;设立机构场所且取得所得与该机构、场所有关的,有自行主动申报和县级以上税务机关“指定”代扣代缴两种方式。

## 二、如何判定企业具有代扣代缴义务

境内居民企业对上述两类非居民企业都可能具有代扣代缴企业所得税的义务,具体分为两种情况:第一种是法定扣缴义务,针对的是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情况;第二种是依法被“指定”扣缴义务,非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税,一般由其自行申报纳税,但在特殊情况下,境内居民企业可以被县级以上税务机关指定为扣缴义务人,具体包括: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。之所以会被指定为扣缴义务人,主要是由非居民企业在我国承包工程作业或者提供劳务的特点决定的,其特点一是作业时间短;二是业务活动在境内还是境外不容易划分;三是来华人员基本上是技术人员,不了解我国税收法律法规,申报纳税不属于他们在该企业的职责范围。此外,非居民企业是否在我国负有纳税义务,还需要结合税收协定进行判断。因此,税务机关可以指定支付人为扣缴义务人,既方便纳税人履行纳税义务,又有效加强了税收源泉控管。

### 三、何时向主管税务机关办理扣缴税款登记

法定扣缴义务下，与非居民企业首次签订与扣缴税款所得(股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得以及其他所得)有关的业务合同或协议的，扣缴义务人应当自合同签订之日起30日内，向主管税务机关申报办理扣缴税款登记。

“指定”扣缴义务下，扣缴义务人应当自扣缴义务发生之日起30日内，向所在地主管税务机关办理扣缴税款登记手续。

### 四、如何计算代扣代缴税款

1. 代扣代缴税款时间的确定。代扣税款的时间为向非居民企业支付或到期应支付款项时，到期应支付是指支付人按照权责发生制原则将应支付款项计入相关成本、费用的时间；代缴税款的时间为代扣之日起7日内。

例如，A企业从美国银行借款1200万美元，利率10%，期限2年，借款合同规定每年6月30日、12月31日支付利息。如果A企业按期支付利息，则代扣义务发生时间为“支付时”，即6月30日和12月31日；如果企业分别在3月30日、9月30日提前支付利息，则代扣义务发生时间也为“支付时”，即3月30日和9月30日；如果企业延期支付，则代扣义务发生时间为“到期应支付款项时”，即合同规定的应支付日期，为6月30日和12月31日。

2. 应纳税所得额的确定。法定扣缴义务下，应按以下方式确定应纳税所得额：

(1) 股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额，不得扣除税法规定之外的税费支出。收入全额，是指非居民企业向支付人收取的全部价款和价外费用。

例如，A公司在2009年1月1日与日本甲公司签订有偿使用甲公司某专利技术的协议，规定A公司每年支付甲公司使用费200万元，假定该特许权使用费收入不符合免营业税的条件，A公司应代扣代缴营业税10万元。

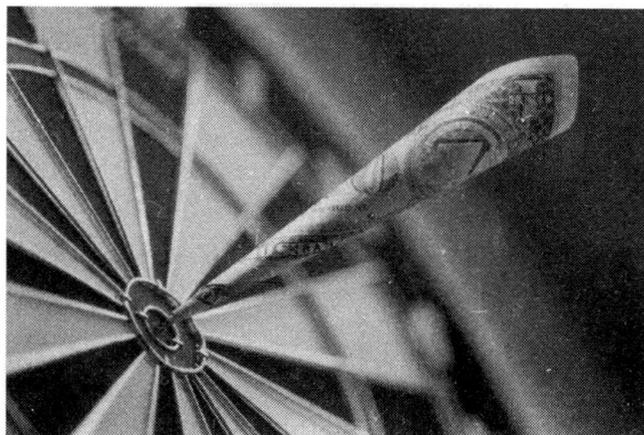
根据《企业所得税法》和《财政部、国家税务总局关于非居民企业征收企业所得税有关问题的通知》(财税[2008]130号)的规定，股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额，不得扣除相关税费支出。因此，A公司代扣甲公司企业所得税的应纳税所得额不应扣除10万元营业税，应按甲公司收取的“全部价款和价外费用”200万元作为应纳

税所得额，代扣代缴企业所得税20万元(我国政府与日本签订的税收协定规定，对特许权使用费所征税款不应超过特许权使用费总额的10%，与《企业所得税法实施条例》规定一致)。

(2) 转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。需要注意的是，财产转让费用能否税前扣除，视不同情况而定：如果非居民企业在中国境内未设机构、场所或虽设机构、场所但财产转让所得与该机构、场所无实际联系，执行10%或税收协定规定的所得税率的，不得扣除转让费用；在境内设立机构、场所且财产转让所得与该机构、场所有实际联系，执行25%税率的，允许扣除转让费用。

(3) 其他所得，参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。需要注意的是，凡合同中约定由扣缴义务人负担应纳税款的，应将非居民企业取得的不含税所得换算为含税所得后计算征税；对外支付或者到期应支付的款项为人民币以外货币的，在申报扣缴企业所得税时，应当按照扣缴当日国家公布的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。依法被“指定”扣缴义务下，即《企业所得税法实施条例》第一百零六条规定的情况下，其应纳税所得额、计算方法等由“指定”扣缴义务的税务局书面告之。

3. 税率的确定。按企业所得税法及其实施条例等相关法律法规规定的税率与税收协定规定的税率孰低确定。这体现了《企业所得税法》第五十八条国际法优于国内法的原则。需要说明的是，非居民企业在中国境内承包工程作业和提供劳务依据税收协定在中国境内未构成常设机构，需要享受税收协定待遇的，应提交《非居民企业承包工程作业和提供劳务享受税收协定待遇报告表》，并附送居民身份证明及税务机关要求提交的其他证明材料。非居民企业未按上述规定提交报告表及有关证明材料，不得享受税收协定待遇，应依照企业所得税法规定缴纳税款。



## 五、需向主管税务机关报送的资料及报送期限

在代扣代缴义务下需报送或准备以下资料：①《扣缴企业所得税合同备案登记表》、合同复印件及相关资料，报送时间为自签订合同(包括修改、补充、延期合同)之日起30日内。股权转让交易双方均为非居民企业且在境外交易的，被转让股权的境内企业在依法变更税务登记时，应将股权转让合同复印件报送主管税务机关。②《中华人民共和国扣缴企业所得税报告表》，每次代扣代缴税款时报送。③非居民企业拒绝代扣税款的书面情况说明。非居民企业拒绝代扣税款的，扣缴义务人应当暂停支付相当于非居民企业应纳税款的款项，并在1日之内向其主管税务机关报告，并报送书面情况说明。④合同全部付款明细、前期扣缴表和完税凭证等资料，对多次付款的合同项目，扣缴义务人应当在履行合同最后一次付款前15日内，向主管税务机关报送。⑤企业还应当设立代扣代缴税款账簿和合同资料档案，准确记录企业所得税的扣缴情况，并接受税务机关的检查。

另外需要提醒的是，非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务，即使非居民企业自行纳税申报，境内企业也有义务按时报送以下资料：①《境内机构和个人发包工程作业或劳务项目报告表》、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，应当自项目合同签订之日起30日内报送。②《非居民项目合同变更情况报告表》，应自变更之日起10日内向所在地主管税务机关报送。③《非居民项目合同款项支付情况报告表》及付款凭证复印件，应自取得之日起30日内报送。④境内企业不向非居民支付工程价款或劳务费的，应当在项目完工开具验收证明前，向其主管税务机关报告非居民在项目所在地的项目执行进度、支付人名称及其支付款项金额、支付日期等相关情况。⑤境内企业向非居民发包工程作业或劳务项目，与非居民的主管税务机关不一致的，应当自非居民申报期限届满之日起15日内向本企业主管税务机关报送非居民申报纳税证明资料复印件。

## 六、与非居民企业设在中国境内的常设机构发生业务往来，也存在被“指定”代扣代缴税款的情况

税收协定对于“常设机构”的定义为企业进行全部或部分营业的固定营业场所，常设机构一般应自行申报纳税，但有的固定营业场所虽然构成常设机构，却不办理税务登记，一般由支付款项企业代扣代缴企业所得税。

例如，A公司为从事某高新产品生产的内地公司，其生产线从甲公司购买，甲公司注册地在香港，为香港居民企业。2009年1月1日，A公司与甲公司签订协议，由甲公司委派技术人员2人到A公司担任技术总监和生产总监，期限2年，为此，A公司每年支付甲公司技术服务费50万元。甲公司派员到A公司任职是否构成常设机构？A公司是否具有代扣代缴企业所得税的义务？

《国家税务总局关于外国企业在中国境内提供劳务活动常设机构判定及利润归属问题的批复》(国税函[2006]694号)第一条规定：税收协定常设机构条款“缔约国一方企业通过雇员或其他人员，在缔约国另一方为同一项目或相关联的项目提供劳务，包括咨询劳务，仅以在任何十二个月中连续或累计超过六个月的为限”的规定，具体执行中是指，外国企业在中国境内未设立机构场所，仅派其雇员到中国境内为有关项目提供劳务，包括咨询劳务，当这些雇员在中国境内实际工作时间在任何十二个月中连续或累计超过六个月时，则可判定该外国企业在中国境内构成常设机构(备注：2008年6月中国政府和香港政府签订的《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第二议定书》将“六个月”的规定改为“一百八十三天”)。《关于〈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〉有关条文解释和执行问题的通知》(国税函[2007]403号)规定：“常设机构”是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所，其中固定营业场所不仅指一方企业在另一方从事经营活动经登记注册设立的办事处、分支机构等固定场所，也包括由于为另一方企业提供长期服务而使用的办公室或其他类似的办公设施等。

根据上述政策规定，甲公司派雇员到A公司任职时间超过183天，且A公司为其雇员提供的办公场所也符合在中国境内构成常设机构的要件“固定营业场所”，因此，甲公司派员到A公司任职构成常设机构，常设机构一般应自行申报纳税。但在现实中，对于因外国企业“派其雇员到中国境内为有关项目提供劳务”和“由于为另一方企业提供长期服务而使用的办公室或其他类似的办公设施等”而判定为常设机构的，该常设机构一般不办理税务登记，其税款一般要求由支付款项企业代扣代缴。因此A公司一般会被税务机关“指定”代扣代缴企业所得税。计税方法一般按《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)规定的对外国企业常驻代表机构征税方法执行，即建立账簿据实申报和按经费支出换算收入的办法确定收入并据以征税。

(作者单位：山东百丞税务咨询有限公司)

责任编辑 刘莹