

中国纳税指南系列 / 税务经理丛书

■丛书主编 李永延

资产与股权 涉税处理

⊕ 陈萍生 / 编著

中国注册理财规划师协会CICFP
注册财税管理师资质考试指定教材

中国税务出版社

中国纳税指南系列 / 税务经理丛书

■丛书主编 李永延

资产与股权 涉税处理

⊕ 陈萍生 / 编著

中国注册理财规划师协会CICFP
注册财税管理师资质考试指定教材

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

资产与股权涉税处理/陈萍生编著. --北京: 中国税务出版社, 2011. 4

(税务经理丛书·中国纳税指南系列)

ISBN 978-7-80235-653-5

I. ①资… II. ①陈… III. ①企业管理: 税收管理-中国 IV. ①F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 046926 号

版权所有·侵权必究

书 名: 资产与股权涉税处理

丛书主编: 李永延

作 者: 陈萍生 编著

实习编辑: 隋林秀

责任编辑: 刘淑民 庞 博

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom. com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 10 25

字 数: 177000 字

版 次: 2011 年 4 月第 1 版 2011 年 4 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-653-5/F·1573

定 价: 20.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

总 序

随着中国经济的飞速发展，中国的税制建设不断完善，税收征管日愈科学化、精细化。近十几年，国家税收收入更是以GDP增长的2~3倍的速度增长着。如何有效地运用税收政策，既合法履行纳税义务，又充分利用各项鼓励政策规避风险、降低税收负担，成为企业税务管理人员迫切关注的问题。

国瑞鼎泰税务经理培训股份有限公司，作为国家工商总局批准设立的国内首家专业纳税培训机构，致力于税务经理人的深度专业培训。在大成方略纳税人俱乐部组织教师进行了多年深入研究的基础上，先后在北京、厦门、海口等地，召开了十几次纳税培训教学研讨会。参会人员有国家税务总局、省级税务机关的管理人员、税务类院校及综合类大专院校财税专业的教师、涉税咨询机构、企业财务管理等方面的专家，经过反复深入地研讨，确定推出系统帮助企业进行涉税规划管理的25门实用课程。这些课程分为三阶推出，第一阶推出的为《企业纳税战略管理》《企业纳税管理体系设计》《企业涉税制度建设》《企业纳税评估与风险控制》《财务工具运用与涉税处理》《资产与股权涉税处理》《企业薪酬涉税处理》《企业纳税自查与调整》《企业经济合同涉税处理》等九个课程。这些课程已经过三年的教学实践，深受企业财务管理人员的欢迎。

鉴于九门课程的系统性、科学性与独创性、实用性，中国税务出版社将其纳入该社组织的“中国纳税指南”系列予以公开出版。在此，我们对中国税务出版社的慧眼卓识与鼎力支持深表感谢。目前，这套丛书还被中国注册理财规划师协会指定为“注册财税管理师”资质认证考试教材，对于中国注册理财

规划师协会给予的信任亦深表感谢。

我们编写这套丛书的目的在于为读者提供解决涉税问题的思路和方法，由于税收的复杂性，税收政策在不断的调整变化之中，对书中提到的具体税收政策，读者应注意以最新政策为准。这套丛书还有许多不足之处，我们将在今后的培训实践中不断修订完善，使其成为帮助纳税人依法规划纳税管理、安全降低税收负担的实用教材。

北京财税研究院院长

李永延

二〇一一年三月

目 录

第1章 总论	1
1.1 资产和股权的概念	1
1.2 资产和股权的税收意义	3
1.3 企业股权与资产重组	12
第2章 资产的税收与会计差异分析	16
2.1 资产会计制度与税收政策的关系	16
2.2 资产会计处理与税法的两个差异	19
2.3 处理差异的基本原则	25
2.4 资产差异的分类	28
2.5 资产评估增值减值的税收风险点	34
第3章 股权与税收的关系与运用	37
3.1 股权转让与营业税的关系及运用	37
3.2 股权转让与增值税的关系及运用	41
3.3 股权转让与土地增值税的关系及运用	43
3.4 股权转让与个人所得税的关系及运用	44
3.5 股权转让与契税的关系及运用	48
第4章 股权收购企业所得税处理与运用	51
4.1 股权收购与收购方式	51
4.2 一般性税务处理	55
4.3 特殊性税务处理	64
4.4 股权收购的运用分析	70
第5章 资产收购的纳税处理与运用	75
5.1 资产收购形式	75

5.2	资产收购一般性税务处理	77
5.3	资产收购特殊性税务处理	84
5.4	资产收购的运用分析	89
第6章	企业合并的纳税处理与运用	95
6.1	企业合并的分类	95
6.2	企业合并涉及的税收	98
6.3	合并的一般性税务处理	100
6.4	合并的特殊性税务处理	108
6.5	企业合并的税收运用分析	113
第7章	债务重组的纳税处理与运用	116
7.1	债务重组及会计处理	116
7.2	一般性债务重组的税收处理	119
7.3	特殊性债务重组的税收处理	122
7.4	债务重组的税收运用分析	125
第8章	企业分立的纳税处理与运用	128
8.1	企业分立的形式	128
8.2	企业分立的税收处理	130
8.3	分立的一般性税务处理	133
8.4	分立的特殊性税务处理	136
8.5	分立的税收运用分析	142
第9章	企业机构重组的税收运用	146
9.1	总分机构的税收运用	146
9.2	分支机构分解应税收入的运用	151
9.3	混合销售的税收运用	152
9.4	农产品加工企业的税收运用	154
9.5	关联企业的税收运用	155
9.6	利用废旧物资企业的税收运用	157

第 1 章

总 论

1.1 资产和股权的概念

企业的股权结构和资产结构决定企业存在的方式，有什么样的股权结构和资产结构基本就决定了企业的法律形式和经济性质，如内资企业、外资企业、国有企业、集体企业、一人公司、个人独资企业和合伙企业，以及其他经济组织等。企业资产结构或股权结构的较大调整变化，称为企业改制或重组。为了适应市场经济发展变化的需要，企业也经常会有改制重组的主动或被动的需要，它不仅涉及法律形式上的改变，涉及经济利益的重新调整，同时，这种变化，也必然会涉及与一般的资产（包括股权）转移销售不同的税收处理问题。重组中的税收处理，相对于一般的资产的税收处理有明显的不同，甚至有政策上制定的不同处理方式的选择，显然，不同的处理与选择，对企业改制重组的影响肯定是不一样的，对企业的利益影响是很大的。本章主要是帮助读者了解一些资产和股权基本概念以及相关的税收政策规定。

1.1.1 什么是资产

《企业会计准则——基本准则》第三章就资产的概念进行了相关的表述，资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。由企业拥有或者控制，是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。预期会给企业带来经济利益，是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

符合准则规定的资产定义的资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：

- （一）与该资源有关的经济利益很可能流入企业；

(二) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

准则第二十二条同时规定,符合资产定义和资产确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合资产定义,但不符合资产确认条件的项目,不应当列入资产负债表。

会计上主要对资产的概念进行了表述,但没有具体明确资产的范围,只要是符合资产概念的均视为资产。本书主要是从资产权属的转移,从而发生纳税以及资产的计税基础的变化等方面,对资产进行税收分析。

1.1.2 什么是股权

股权是资产之一。股权,又称为股东权,有广义和狭义之分。广义的股权,泛指股东得以向公司主张的各种权利;狭义的股权,则仅指股东基于股东资格而享有的、从公司获得经济利益并参与公司经营管理的权利。

从这个意义上讲,所谓股权,是指股东因出资而取得的、依法定或者公司章程的规定和程序参与事务并在公司中享受财产利益的、具有可转让性的权利。

股权是指股份制企业投资者的法律所有权,以及由此而产生的投资者对企业拥有的各项权利。从经济学角度看,股权是产权的一部分,即财产的所有权,而不包括法人财产权。从会计学角度看,二者本质是相同的,都体现财产的所有权;但从量的角度看可能不同,产权指所有者的权益,股权则指资本金或实收资本。一般,投资者根据股份公司组织形式,认缴股票的种类、数额和对公司所负的有限、无限责任而享有一定的股权,诸如经营管理权、监督权、表决权、红利分配权等决策权。主要是通过购买股票和资本的“参与”,掌握股份公司一定数额的股份,以控制操纵其经营业务的决策权限。有的金融垄断资本家用一定的资本收买和持有一个主要股份公司的股票,以它作为“母公司”,然后以“母公司”为核心,再以一定的控制额去收买并掌握其他股份公司的股票,使之成为“子公司”,继之,再由“子公司”通过持有其他公司一定控制额的股票,使其成为“孙公司”,从而形成层层控制体系,日益扩大股权势力。

按照企业股权持有者对企业的影响程度,一般可以将企业的股东分为控制性股东、重大影响性股东和非重大影响性股东三类。控制性股东有权决定一个企业的财务和经营政策;重大影响性股东对一个企业的财务和经营政策有参与决策的能力,但并不决定这些政策;非重大影响性股东对被持股企业的财务和经营政策几乎没有什么影响。

企业会计上对股权的核算主要是通过长期股权投资、金融工具确认和计量等方面进行确认和计量。本书主要是从企业重组中因长期股权投资权

属变化,从而产生纳税义务以及计税基础的变化等方面,对股权予以税收方面的分析。

1.2 资产和股权的税收意义

1.2.1 企业所得税

企业资产和股权的税收意义在企业所得税上主要体现在两个方面:

一是资产包括股权的增值得以实现时,企业所得税上应体现应纳税所得额,需要缴纳企业所得税。《企业所得税法》第五条规定,企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额,为应纳税所得额。第六条规定,企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,为收入总额。包括:(一)销售货物收入;……(三)转让财产收入;……(九)其他收入。

二是计算资产和股权的增值额时,资产和股权的计税基础需要抵扣,即从收入中扣除。《企业所得税法》第十一条至第十六条规定,在计算应纳税所得额时,企业按照规定计算的固定资产折旧,准予扣除;在计算应纳税所得额时,企业按照规定计算的无形资产摊销费用,准予扣除;在计算应纳税所得额时,企业发生的长期待摊费用,按照规定摊销的,准予扣除;企业对外投资期间,投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除;企业使用或者销售存货,按照规定计算的存货成本,准予在计算应纳税所得额时扣除;企业转让资产,该项资产的净值,准予在计算应纳税所得额时扣除。

1.2.1.1 税收资产

《企业所得税法实施条例》就资产的税务处理进行了相关的规定。第五十六条规定,企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,以历史成本为计税基础。前款所称历史成本,是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。

税收上就资产的范围进行了规定,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等。

(1) 固定资产

固定资产是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过12个月的非货币性资产,包括房屋、建筑物、机器、

机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。固定资产按照以下方法确定计税基础：

①外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；

②自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础；

③融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；

④盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础；

⑤通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础；

⑥改建的固定资产，除企业所得税法第十三条第（一）项和第（二）项规定的支出外，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。

固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限如下：

①房屋、建筑物，为20年；

②飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为10年；

③与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为5年；

④飞机、火车、轮船以外的运输工具，为4年；

⑤电子设备，为3年。

（2）生产性生物资产

生产性生物资产，是指企业为生产农产品、提供劳务或者出租等而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。生产性生物资产按照以下方法确定计税基础：

①外购的生产性生物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础；

②通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。企业应当自生产

性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的生产性生物资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。企业应当根据生产性生物资产的性质和使用情况，合理确定生产性生物资产的预计净残值。生产性生物资产的预计净残值一经确定，不得变更。生产性生物资产计算折旧的最低年限如下：

①林木类生产性生物资产，为10年；

②畜类生产性生物资产，为3年。

(3) 无形资产

无形资产，是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等。无形资产按照以下方法确定计税基础：

①外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；

②自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础；

③通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。无形资产的摊销年限不得低于10年。作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

(4) 长期待摊费用

长期待摊费用，是指企业已经支出，摊销期限在1年以上（不含1年）的各项费用。《企业所得税法》第十三条规定，企业发生的下列四项支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除：

①已足额提取折旧的固定资产的改建支出；

②租入固定资产的改建支出；

③固定资产的大修理支出；

④其他应当作为长期待摊费用的支出。

上述固定资产的改建支出，是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。已足额提取折旧的固定资产的改建支出，按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销；租入固定资产的改建支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销。除上述改建支出外，改建的固定资产延长使用

年限的，应当适当延长折旧年限。

固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：①修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50% 以上；②修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。大修理支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销。

其他应当作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不得低于 3 年。

(5) 投资资产

投资资产，是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本，准予扣除。投资资产按照以下方法确定成本：

①通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；

②通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

(6) 存货

存货，是指企业持有以备出售的产品或者商品、处在生产过程中的在产品、在生产或者提供劳务过程中耗用的材料和物料等。存货按照以下方法确定成本：

①通过支付现金方式取得的存货，以购买价款和支付的相关税费为成本；

②通过支付现金以外的方式取得的存货，以该存货的公允价值和支付的相关税费为成本；

③生产性生物资产收获的农产品，以产出或者采收过程中发生的材料费、人工费和分摊的间接费用等必要支出为成本。

企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用，不得随意变更。

我们注意到，税收上对资产的计税基础确定为适用历史成本原则。按历史成本确定资产计税基础时，虽然有时也是按资产的公允价值以及相关税费为计税基础，但此时的公允价值实际就是取得资产的实际支出，符合历史成本原则。如《财政部 国家税务总局关于中国对外贸易运输（集团）总公司资产评估增值有关企业所得税问题的通知》（财税〔2009〕56 号）规定，对中外运集团实施集团资源整合中第一批改制企业资产评估增值 30679.78 万元的部分，在资产转让发生时，按照规定在集团总部所在地缴纳企业所得税。中国对外股份有限公司及其子公司收购中外运集团第一批改制企业的资产，可按评估后的价值计提折旧或摊销，并在企业所

得税前扣除。资产增值在上一个销售环节已经按公允价值与计税成本之差征税，下一个环节就应该按公允价值作为计税基础，同时也体现了资产增值不重复征税的税制原理。

资产的计税基础并不是固定不变的，但也不是可以随意变化的，因为计税基础的变化一定会引起税收所得额的变化，所以，税法明确规定一般不得调整资产的计税基础，除非税收上得到实现（如增值税、减值审批扣除），或税法有特别规定。《国家税务总局关于中国建设银行股份有限公司股份制改革资产评估增值有关企业所得税问题的通知》（国税函〔2006〕248号）规定，对中国建设银行股份有限公司在股份制改革过程中，发生的直接增加其国有资本金的资产评估增值1422012.84万元，不征收企业所得税。允许中国建设银行股份有限公司按资产评估增值后的资产价值调整相关资产的计税成本，并按调整后的计税成本计算扣除折旧或进行费用摊销。这个文件考虑到资产增值转为国家投资，没有征税的必要，就属于税法的特殊规定。《企业所得税法实施条例》第七十五条规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业在重组过程中，应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失，相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。上述规定，就是考虑资产的增值减值在税收上得以实现，需要调整计税基础。

1.2.1.2 税收股权

股权虽然是资产的范围，但与企业其他资产相比，由于其所有权属于股东，与被投资企业资产是分离的，因此，具有一定的特殊性。税收上将投资资产分为两大类，即是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。权益性投资，是指以购买被投资单位股票、股份、股权等类似形式进行的投资，投资企业拥有被投资单位的产权，是被投资单位的所有者之一，投资企业有权参与被投资单位的经营管理和利润分配。债权性投资，主要是指购买债权、债券的投资，投资企业与被投资企业形成了一种债权债务关系，双方以契约的形式规定了还本付息的期限和金额，投资企业对被投资企业只有投资本金和利息的索偿权，而没有参与被投资单位的经营管理权和利润分配权。显然，本书需要分析的股权资产为权益性投资资产。

会计制度核算方面，企业对长期股权投资的核算主要采用的方法有两种：成本法和权益法。股权在企业所得税计税基础的确定方面，与上述其他资产一样，税收上也是按照历史成本作为计税基础，股权资产销售转让或以其他方式转移时，其收入超过计税基础的部分应为资产转让所得计入

当期应纳税所得额。低于其计税基础时，表现为资产损失，可以按税法规定在税前扣除，抵减当期应纳税所得额。《企业所得税法实施条例》第七十一条规定，企业所得税法第十四条所称投资资产，是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本，准予扣除。投资资产按照以下方法确定成本：

- 通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；
- 通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

《国家税务总局关于做好2007年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》（国税函〔2008〕264号）第二条关于股权投资转让所得和损失的所得税处理问题规定：

（一）企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的权益性投资转让损失，可以在税前扣除，但每一纳税年度扣除的股权投资损失，不得超过当年实现的股权投资收益和股权投资转让所得，超过部分可向以后纳税年度结转扣除。企业股权投资转让损失连续向后结转5年仍不能从股权投资收益和股权投资转让所得中扣除的，准予在该股权投资转让年度后第6年一次性扣除。

（二）根据《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118号）、《国家税务总局关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》（国税发〔2004〕82号）规定，企业在一个纳税年度发生的转让、处置持有5年以上的股权投资所得、非货币性资产投资转让所得、债务重组所得和捐赠所得，占当年应纳税所得50%及以上的，可在不超过5年的期间均匀计入各年度的应纳税所得额。

《国家税务总局关于印发〈企业资产损失税前扣除管理办法〉的通知》（国税发〔2009〕88号）就各项资产损失规定可以在损失当期税前扣除。该文件第三条规定，企业发生的上述资产损失（包括股权资产损失），应在按税收规定实际确认或者实际发生的当年申报扣除，不得提前或延后扣除。根据上述规定，2008年后企业发生的股权处置损失，可以在损失发生年度一次性扣除，不必结转5年扣除。

对于2008年以前的股权转让损失，是否仍要结转扣除问题，《国家税务总局关于企业股权投资损失所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第6号）规定：企业对外进行权益性（以下简称股权）投资所发生的损失，在经确认的损失发生年度，作为企业损失在计算企业应纳税

所得额时一次性扣除。本规定自 2010 年 1 月 1 日起执行。本规定发布以前,企业发生的尚未处理的股权投资损失,按照本规定,准予在 2010 年度一次性扣除。

1.2.1.3 权益性投资收益

权益性投资收益,是指投资者从被投资企业获得的股息、红利性质的税后利润分配。根据公司法规定,投资者主要分为四类:居民企业、非居民企业、居民个人、非居民个人(外籍人员)。不同的投资者,其投资收益的税收待遇也是不同的。

(1) 居民企业免税

《企业所得税法》第二十六条规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,以及在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。《企业所得税法实施条例》第八十三条解释,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益,但不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。

(2) 非居民企业缴纳预提所得税

《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。该项所得,包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。此所得缴纳的税收为预提所得税,适用的税率为 10%,如取得所得的非居民企业所在国(或地区)与中国政府签订税收协定(包括香港、澳门与内地签订的税收协定)税率低于 10% 的,按协定税率执行。

享受协定待遇的应是“受益所有人”,代理人、导管公司等不属于“受益所有人”。《国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》(国税函〔2009〕601 号)规定,“受益所有人”是指对所得或所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人。“受益所有人”一般从事实质性的经营活动,可以是个人、公司或其他任何团体。代理人、导管公司等不属于“受益所有人”。导管公司是指通常以逃避或减少税收、转移或累积利润等为目的而设立的公司。这类公司仅在所在国登记注册,以满足法律所要求的组织形式,而不从事制造、经销、管理等

实质性经营活动。

在判定“受益所有人”身份时，不能仅从技术层面或国内法的角度理解，还应该从税收协定的目的（即避免双重征税和防止偷漏税）出发，按照“实质重于形式”的原则，结合具体案例的实际情况进行分析和判定。一般来说，下列因素不利于对申请人“受益所有人”身份的认定：

①申请人有义务在规定时间内（比如在收到所得的12个月）内将所得的全部或绝大部分（比如60%以上）支付或派发给第三国（地区）居民。

②除持有所得据以产生的财产或权利外，申请人没有或几乎没有其他经营活动。

③在申请人是公司等实体的情况下，申请人的资产、规模和人员配置较小（或少），与所得数额难以匹配。

④对于所得或所得据以产生的财产或权利，申请人没有或几乎没有控制权或处置权，也不承担或很少承担风险。

⑤缔约对方国家（地区）对有关所得不征税或免税，或征税但实际税率极低。

⑥在利息据以产生和支付的贷款合同之外，存在债权人与第三人之间在数额、利率和签订时间等方面相近的其他贷款或存款合同。

⑦在特许权使用费据以产生和支付的版权、专利、技术等使用权转让合同之外，存在申请人与第三人之间在有关版权、专利、技术等的使用权或所有权方面的转让合同。

针对不同性质的所得，通过对上述因素的综合分析，认为申请人不符合国税函〔2009〕601号文件规定的，不应将申请人认定为“受益所有人”。

（3）居民个人缴纳个人所得税

根据个人所得税法规定，个人股东取得的利息、股息、红利所得，应该按照20%税率缴纳个人所得税，但从上市公司取得的股息红利所得，按10%纳税。《财政部 国家税务总局关于股息红利个人所得税有关政策的通知》（财税〔2005〕102号）规定，对个人投资者从上市公司取得的股息红利所得，暂减按50%计入个人应纳税所得额，依照现行税法规定计征个人所得税。

（4）外籍人员免税

《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》（〔1994〕财税字第20号）规定，外籍个人从外商投资企业取得的股息、