

全国税收“六五”普法丛书



非居民税收管理政策解读

FEI JUMIN SHUISHOU GUANLI ZHENGCE JIEDU

全国税收“六五”普法丛书编委会组织编写

中国税务出版社

全国税收“六五”普法丛书



非居民税收管理政策解读

FEI JUMIN SHUISHOU GUANLI ZHENGCE JIEDU

全国税收“六五”普法丛书编委会组织编写

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

非居民税收管理政策解读/全国税收“六五”普法丛书编委会
组织编写. -- 北京:中国税务出版社,2012.11 (2013.7 重印)
(全国税收“六五”普法丛书)
ISBN 978-7-80235-791-4

I. ①非… II. ①全… III. ①企业所得税-税收管理-基本知识-
中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 057701 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名: 全国税收“六五”普法丛书

书 名: 非居民税收管理政策解读

作 者: 全国税收“六五”普法丛书编委会组织编写

责任编辑: 王静波

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: swcb@taxation. cn

发行中心电话: (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: 北京联兴盛业印刷股份有限公司

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 10.75

字 数: 164000 字

版 次: 2012 年 11 月第 1 版 2013 年 7 月第 2 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-791-4

定 价: 25.00 元

如有印装错误 本社负责调换

全国税收“六五”普法丛书编审委员会

- 主 任：丘小雄 国家税务总局党组成员、副局长
- 成 员：张 捷 国家税务总局办公厅主任
- 李三江 国家税务总局政策法规司司长
- 杨益民 国家税务总局货物和劳务税司司长
- 任荣发 国家税务总局所得税司司长
- 陈 杰 国家税务总局财产和行为税司司长
- 龚祖英 国家税务总局国际税务司司长
- 张树学 国家税务总局纳税服务司司长
- 李林军 国家税务总局征管和科技发展司司长
- 马毅民 国家税务总局稽查局局长
- 姚 琴 国家税务总局电子税务管理中心主任
- 靳东升 国家税务总局税收科学研究所副所长
- 张铁勋 中国税务出版社社长

序 言

按照中宣部、司法部“六五”普法规划要求，根据全国税务系统“六五”普法工作安排，国家税务总局统一组织编辑出版了这套全国税收“六五”普法丛书。这套丛书针对不同普法对象，采取不同编纂形式，对现行税收相关法律法规进行了通俗诠释，旨在满足社会各界对税收法律知识多方面、多层次需求。

加强法制宣传教育是贯彻依法治国基本方略的必然要求。党的十七大提出，要深入开展法制宣传教育，弘扬法治精神，形成自觉学法守法用法的社会氛围。税收法制宣传教育是全国法制宣传教育的重要组成部分，对于普及税收法律知识，增强公民依法纳税意识和税法遵从度，提高税务机关依法行政能力和水平，营造法治和谐、健康有序的良好社会氛围，具有十分重要的意义。

增强全民税收法治观念和纳税人依法诚信纳税意识，是一项长期的任务，需要全社会的共同努力，更是税务部门义不容辞的责任。各级税务机关要坚持贴近实际、贴近群众、贴近生活，采取群众喜闻乐见的方式，开展集中性、经常性、针对性的税法宣传教育活动。

税收是国家财政收入的主要来源，也是广大纳税人对国家做出的贡献。我衷心希望社会各界能够主动学习和了解税法，

广大纳税人自觉依法履行纳税义务，关心和支持税收工作；各级税务机关和税务工作者要积极宣传税收法律法规、为纳税人提供优质服务，诚恳接受纳税人和全社会的监督。通过各方面共同努力，积极构建和谐和谐的征纳关系，营造良好的税收环境，为实现全面建设小康社会奋斗目标作出新的更大贡献。

肖捷

2012年9月

目 录

第一章 非居民企业所得税概述

第一节	非居民企业所得税政策概述	2
第二节	非居民企业税收管理概述	7
第三节	国际税收协定与国内税法的关系	14

第二章 设立机构、场所的非居民企业税收政策

第一节	非居民企业设立机构、场所概述	16
第二节	设立机构、场所的非居民企业税收政策	17

第三章 源泉扣缴非居民企业所得税政策

第一节	一般规定	33
第二节	股息、红利等权益性投资收益	39
第三节	利息所得	49
第四节	租金所得	58
第五节	特许权使用费所得	61
第六节	转让财产所得	71
第七节	股权转让所得	75

第四章 非居民企业所得税管理

第一节	设立机构、场所的非居民企业税收管理	93
-----	-------------------------	----

目 录

第二节 未设立机构、场所的非居民企业税收管理	138
------------------------------	-----

第五章 税收协定待遇和对外支付税务证明管理

第一节 税收协定待遇管理	144
--------------------	-----

第二节 对外支付税务证明管理	155
----------------------	-----

后记	164
----------	-----

第一章

非居民企业所得税概述^①

企业所得税纳税人的纳税义务与其所在国实行的税收管辖权密切相关。由于税收管辖权是国家主权的重要组成部分，而国家主权的行使一般要遵从属地原则和属人原则，因此一国的税收管辖权在征税范围问题上也必须遵从属地原则和属人原则。具体到企业所得税的征收，根据属地原则，一国有权对来源于本国境内的一切所得征税，而不论取得这笔所得的是本国企业还是外国企业；根据属人原则，一国有权对本国企业的一切所得征税，而不论这笔所得来源于本国还是外国。企业所得税法借鉴国际上的这一通行做法，选择属地原则和属人原则相结合的双重管辖标准，将纳税人划分为“居民企业”和“非居民企业”；居民企业 and 非居民企业无论是享受的权利和承担的义务，还是税收征管的难易程度都有所差异。在纳税义务方面，居民企业就其境内外全部所得纳税，对我国负有全面纳税义务；非居民企业就其来源于中国境内所得，及其取得的与其在中国境内设立的机构、场所有实际联系的境外所得纳税，对我国仅负有有限的纳税义务。在税收征管方面，针对非居民企业的特点，企业所得税法严格规定了对非居民企业应纳所得税的源泉扣缴制度。合理界定企业所得税的纳税人，并适用有区别的征管制度，这不仅符合企业与主权国家紧密联系的现实，同时也是为了更好地保障我国税

① 本章由国家税务总局国际税务司嵇峰编写。

收管辖权的有效行使，在与国际惯例接轨的同时最大限度地维护我国的税收利益。

第一节 非居民企业所得税政策概述

一、非居民企业

（一）非居民企业的定义

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。需要注意的是，尽管依照中国法律成立的个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法，但依外国法律成立的各种类型的组织，包括个人独资企业、合伙企业、信托基金、外国非政府组织、学术机构如有取得来源于中国境内的所得，也适用企业所得税法。

上述“机构、场所”可以理解为非居民企业在中国境内开展营业活动的方式，包括为长期开展活动而建立组织（即所谓“机构”）或无组织仅是临时在某个地点开展业务（即所谓“场所”）的情形。

“实际管理机构”是指跨国企业的实际有效的指挥、控制和管理中心，是行使居民税收管辖权的国家判定法人居民身份的主要标准，既关系到企业的纳税义务大小，又关系到国家的税收利益和税收主权问题。实际管理机构所在地的认定，一般以股东大会的场所、董事会的场所以及行使指挥监督权力的场所等因素来综合判断。实际管理机构具有三个方面的特征：一是该机构是企业有实质性管理和控制的机构，即并非形式上的“橡皮印章”。企业所得税法将实质性管理和控制作为认定实际管理机构的标准之一，有利于防止外国企业逃避税收征管，从而保障我国的税收主权。二是该机构是对企业实行全面的管理和控制的机构，而不是仅对该企业的一部分或并不关键的生产经营活动进行影响和控制。三是该机构管理和控制的内容是企业的生产经营、人员、账务、财产等重要事务，而不是一般事务。

（二）非居民企业和居民企业的区别

正确划分居民企业和非居民企业是确定纳税人是否负有全面纳税义务的基础。根据国际惯例，判断是否属于居民企业的标准一般有：登记注册地标准、生产经营地标准、实际管理控制地标准或多标准相结合等。企业所得税法采取的是登记注册地标准和实际管理控制地标准相结合的原则，把依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业确定为中国的居民企业。构成中国的非居民企业应当同时符合三个条件，一是在境外登记注册，二是实际管理机构不在中国境内，三是有来源于中国境内的所得。对于在境外登记注册的企业到底是居民企业还是非居民企业，关键要看其实际管理机构是否在中国境内。

根据实际管理控制地标准，一些未在我国注册但实际管理控制地在中国境内的企业也应当按居民企业来管理。例如，对于由中资控股但在境外注册的外国企业，如果符合《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》（国税发〔2009〕82号）规定的条件，可以采用企业自行判定提请税务机关认定和税务机关调查发现予以认定两种形式判定为中国的居民企业。在实际认定中，应当遵循实质重于形式的原则，并层报国家税务总局确认，未经国家税务总局确认的外国企业应当按非居民企业来管理。

目前，国家税务总局已按照国税发〔2009〕82号文件核准极少数中资控股的境外注册的外国企业为居民企业。一方面，这些被认定的居民企业享受了企业所得税法规定的税收权利和优惠，主要体现在：一是境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准被认定为居民企业后，境内被投资企业的外商投资企业税收法律地位不变，可以继续享受外资企业的过渡性税收优惠。二是被认定的居民企业从中国境内其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益，按照企业所得税法第二十六条和实施条例第八十三条的规定，作为其免税收入。三是境外注册的中资控股企业被认定为中国居民企业后成为双重居民身份的，按照中国与相关国家（或地区）签署的税收协定（或安排）的规定执行。另一方面，认定为居民企业的境外注册中资控股企业也应承担居民企业的税收义

务：一是履行居民企业所得税纳税义务。境外注册中资控股企业认定为中国居民企业后，应就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税，按企业所得税法规定实行季度预缴、年度申报和汇算清缴的管理办法。与此同时，该居民企业还应履行税务登记、账簿和凭证管理、接受税务检查、反避税调查及违法处罚等义务。二是对其支付给非居民企业的所得履行扣缴义务。境外注册中资控股企业认定为中国居民企业后，该居民企业向非居民企业支付的股息、红利、利息、租金、特许权使用费等所得，属于非居民企业取得来源于中国境内的所得，由该居民企业承担源泉扣缴义务，即在支付上述所得时扣缴非居民企业应该缴纳的所得税。三是对非居民企业转让其股权履行报告义务。境外注册中资控股企业认定为中国居民企业后，外方股东转让其股权（股票）获取的收益，应按照企业所得税法规定履行纳税义务。例如，2010年外国某电信运营商在中国香港出售所持中国内地某电信企业在香港注册某上市公司（“红筹股”）的股票，股权买卖双方和交易均在境外，但经由北京市国税局层报国家税务总局批准，该香港注册中资控股企业已经被认定为居民企业，该外国某电信运营商就此次股权转让产生的收益按10%的税率缴纳非居民企业所得税21.96亿元，这也是迄今为止非居民企业缴纳的单笔最大的企业所得税款。

二、非居民企业分类

非居民企业按是否在中国境内设立机构、场所，分为设立机构、场所和未设立机构、场所两种类型。两类非居民企业在征税范围、税基确定、适用税率、税收管理上都有很大的差异。

根据企业所得税法的规定，居民企业就其境内外全部所得依照法定税率缴纳企业所得税，即承担无限纳税义务，而非居民企业承担有限纳税义务。设立机构、场所的非居民企业在中国境内开展生产经营活动，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（一般称为“经营所得”或“积极所得”），缴纳企业所得税，主要包括外国企业分公司、外国企业常驻代表机构和非居民企业在境内承包工程和提供劳务等。该

类非居民企业所得税适用企业所得税法的一般规定，在税基确定、境外税收抵免、适用税率、征收方式等方面与居民企业基本相同。未设立机构、场所的非居民企业（有些非居民企业虽然在我国境内设立了机构、场所，但取得的所得与该机构、场所没有实际联系，对该项所得也作为未设立机构、场所的非居民企业取得的所得来管理），有来源于我国境内的所得（一般称为“投资所得”或“消极所得”），按照来源地管辖权原则，该类企业应就其来源于我国境内的所得缴纳企业所得税。该类企业采取源泉扣缴的方式征税，在税基确定、适用税率、征税方式等方面与居民企业、设立机构、场所的非居民企业相比有较大区别。

三、来源地规则

税收管辖权是一国政府在征税方面的主权，即国家可以在多大范围行使征税的权力，它是国家主权的重要组成部分，税收管辖权通常分为来源地管辖权、居民管辖权、公民管辖权三种。来源地管辖权是按照属地原则确定的税收管辖权，一国政府只对来自或被认为是来自本国境内所得拥有征税权，实行来源地管辖权时，所考虑的不是收入者的居民地，而是收入的来源地，即以纳税人的收入来源地为依据确定征税与不征税（有的国家按支付地确定所得来源地）。所得来源地的判断标准直接关系到企业纳税义务的大小，也涉及国家之间以及国内不同地区之间税收管辖权的问题。在征税原则上，居民企业管理体现的是居民管辖权，而非居民企业管理则是我国行使地域管辖权的具体体现，因此，对非居民企业的所得判定其来源于境内还是境外，对于准确判定我国是否有征税权，保护我国税收权益，具有十分重要的意义。

非居民企业取得的所得，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。企业所得税法对不同类型的所得规定了不同的来源地判定规则，因此，准确划分所得类型直接影响到对该项所得征税权的判定。

那么，如何判断某项所得是否来源于我国呢？企业所得税法规定了来源地判定的规则，即：

1. 销售货物所得，按照交易活动发生地确定。这里所谓的交易活动发生地，主要指销售货物行为发生的场所，在实际判定时，要综合考虑合同谈签地、货物交付地、款项支付地、售后服务等因素。

2. 提供劳务所得，按照劳务发生地确定。我国只对非居民企业发生在中国境内劳务取得的所得拥有征税权。非居民企业应正确划分境内外劳务，税务机关对其境内外劳务划分有疑义的，可以要求非居民企业提供真实有效证明，据以划分境内外收入，如非居民企业不能提供真实有效的证明，税务机关可视同其提供的劳务全部发生在中国境内。

3. 转让财产所得，分三种情况：

(1) 不动产转让所得按照不动产所在地确定。这是国际私法的普遍原则，也是确定法院管辖权的基本原则。由于不动产是不可移动的财产，它的保护、增值等都与其所在地关系密切，因此应当按照不动产所在地确定。如某非居民企业在中国境内投资房地产，取得的收入应为来源于中国境内的所得。

(2) 动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定。由于动产是随时可以移动的财产，难以确定其所在地，而且动产与其所有人的关系最为密切，因此采取所有人地点的标准。同时，如果非居民企业在中国境内设立机构、场所，并从该机构、场所转让财产给其他单位或个人的，则应认定为来源于境内的所得。

(3) 权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。权益性投资，包括股权等投资，此外，如非居民企业在中国境内设立的机构、场所被转让，其转让方取得的收益也应当属于来源于中国境内的所得，依法缴纳企业所得税。

4. 股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定。非居民企业从中国境内的中外合资企业或外商独资企业分配的利润，在中国境内设立机构、场所因购买被投资方的股票而产生的股息、红利，是被投资方向投资方企业支付的投资回报，应当以被投资方所在地作为所得来源地。

5. 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。负担或支付上述费用影响本国的企业所得税税基，因此

规定该项所得来源于支付或负担国。

6. 其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。随着经济的发展，新的经济形式不断出现，如外国企业取得的捐赠所得、境外保险机构取得的保险所得等所得来源地尚未明确，在国务院财政、税务主管部门发文明确前，暂不征税。

在判定所得来源地时，应当注意，我国并未完全采用以支付地判定所得来源地的判定规则，而是根据不同的所得类型，规定了不同的判定标准。

例如，我国企业出口产品同时向境外企业支付的佣金，如果确定属于外国企业在境外提供的劳务，虽然支付地在我国境内，但是按照企业所得税法的规定，提供劳务所得按劳务发生地确定所得来源地，因此，该项佣金不属于来源于中国境内的所得，我国没有征税权。再如，我国某外商独资企业的外方股东将其持有的该企业的股权转让给另外一家外国企业，虽然转让该股权的支付地不在中国境内，但根据企业所得税法的规定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定，该项股权转让属于转让中国境内企业的股权，因此，该项股权转让所得来源于中国境内，我国有征税权。

第二节 非居民企业税收管理概述

一、非居民企业税收管理内容

根据非居民企业两种类型的特点，税务机关对其实施相应的征收管理。

设立机构、场所的非居民企业的税收管理内容与居民企业类似。此类所得通常由非居民企业派人参与经营活动取得，因此称为“积极所得”。非居民企业应当办理税务登记和申报缴税事宜，包括企业所得税季度预申报、年度申报及汇算清缴，税务机关进行日常管理和跟踪管理。该类非居民企业管理对象分为“营业机构类”和“营业场所类”两类：“营业机构类”主要包括外国企业分公司、外国企业常驻代表机

构等。此类公司在境内开展营业活动取得所得（不论其工商登记营业内容如何），采用据实申报的缴税方式，不能据实申报的，税务机关可以核定征收。“营业场所类”主要包括非居民企业在境内承包工程和提供劳务等临时开展营业活动，取得所得采用非居民企业自行据实申报的缴税方式，如果存在特殊情况的（如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），税务机关可以指定支付人作为扣缴义务人。“营业场所类”在境内仅为特定合同而在境内开展营业，持续时间通常较短而遵从程度较低，因此除规定自行申报缴纳企业所得税外，还规定了指定扣缴的手段。

值得一提的是，我国企业所得税法还规定了非居民企业设立机构、场所的一种特殊类型——“营业代理人”型。虽然营业代理人表面上不是非居民企业设立的机构、场所，但是税务机关可以根据实际情况认定“营业代理人”并将其视同非居民企业设立的机构、场所处理。现实中，境内居民企业或个人常常会在境外避税地或单纯地域管辖权国家（地区）注册空壳企业，然后在境内以空壳企业名义开展经营活动（以投资和提供劳务较为常见），以承担非居民企业纳税义务的代价达到逃避居民企业纳税义务的目的，因此需要对这类营业代理人作出特别规定。视同营业代理人为机构、场所的条件主要包括以下三个方面：①营业代理人的主体，既可以是中国境内的单位，也可以是中国境内的个人。也就是说，不管是单位还是个人，只要存在代表该非居民企业在中国境内从事生产经营活动行为，就可以被认定为非居民企业“在中国境内设立机构、场所”。②代理活动必须是经常性的行为。所谓经常，既不是偶然发生的，也不是短期发生的，而是固定、长期发生的行为。“经常”标准需依据个案而定，如某境内居民个人代表境外企业转让境内被投资企业的股权，则一次行为也可视为“经常”发生。③代理的具体行为，包括代其签订合同，或者储存、交付货物等。只要经常代表境外企业与他人签订协议或者合同，或者经常储存属于境外企业的产品或者商品，并代表境外企业向他人交付其产品或者商品，即可将其认定为境外企业的营业代理人。

未设立机构、场所的非居民企业的税务管理具有特殊性，此类企业取得所得主要有股息、利息、租金、特许权使用费和财产转让所得，因

在境内仅有投资或财产存在无人员活动，故称为“消极所得”。此类非居民企业无须办理税务登记和定期纳税申报，而是在取得所得时，由境内外支付人作为扣缴义务人进行源泉扣缴。税款由扣缴义务人在每次支付或到期应支付时，从支付或到期应支付的款项中扣缴。扣缴义务人每次代扣的税款，应当自代扣之日起7日内缴入国库，并向所在地税务机关报送扣缴企业所得税报告表。对于此类非居民企业，税务机关需要审查非居民企业取得所得的类型是否正确、该所得是否来源于我国境内、是否可以适用税收协定（税收协定国居民通常在此阶段同时提出享受税收协定待遇的申请）。

二、非居民企业税收管理特点

与居民企业税收管理比较，非居民企业税收管理具有一定特殊性。这些特殊性主要表现在：

一是适用法律较复杂。对于居民企业的税收管理，除境外所得抵免部分外，仅需依据企业所得税法相关规定执行即可；而对于非居民企业，除适用企业所得税法有关规定外，还往往需同时考虑中国政府对外签署的对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定（以下简称税收协定）的相关规定，即：如果税收协定与企业所得税法规定不同，规定了更为优惠的税收待遇，作为缔约对方居民的纳税人可按要求申请享受税收协定待遇。税收协定主要目的是消除和减轻两个缔约国对同一项所得的重复征税，以促进双边投资和贸易往来。中国已经对外签署了98个税收协定（截至2012年9月），并与中国香港、澳门两个特别行政区签署了税收安排，其中95个税收协定和2个税收安排均已生效。除税收协定外，其他列有税收条款的政府间协定也是执法依据，如中国民航主管部门与外国当局签署的航空运输协定，通常列有互免国际运输一切税收的规定。

二是获得信息较困难。税源管理建立在获取相关信息基础上，居民企业管理中管理员可随时下户调查而掌握税源变化信息，而非居民税源流动性大、隐蔽性强，如非居民企业来华提供劳务持续数月就结束了，同时某些应税行为发生在境外（如在境外间接转让股权），税务机关难