

间接转让中国财产所得的税务处理——税收征管向信誉制度迈进

来源：傅子刚咨询

2015 年 2 月 18 日

导言

中国有权就非居民企业来源于中国境内所得征税。除非按特别规定可以免税，比如国际税收协定关于过渡性场所或证券资产的条款，国内税法关于集团内部重组的豁免条款，非居民企业转让位于中国的有形财产所得通常要作为来源于中国境内的所得征税。尽管如此，税务机关发现，很多非居民企业通过转让持有中国财产的境外企业股权，实现中国财产转让，由此，纳税义务在境外产生，从而为转让所得规避了中国税。

针对这种间接转让，国家税务总局发布国税函[2009]698 号文（以下简称“698 号文”），别规定，转让方有强制性的义务报送相关信息，供税务机关审查交易是否涉及避税行为。纳税一直在质疑，对完全发生在境外的交易中国税务机关是否有税收管辖权，可争辩的一点是，在中国境内不存在产生纳税义务的征税对象。

经过慎重考虑，国家税务总局于 2015 年 2 月 6 日又发布文件，国税总局公告 2015 年第 7 号（“国税总局 7 号公告”），进一步阐明对此问题的立场。公告于发布之日起生效。

国税总局 7 号公告——重新划定征税范围

698 号文规定，转让持有中国企业权益的境外企业股权所得，应缴纳中国税。7 号公告并没有取消 698 号文，相反，它更精确地确立了 698 号文的意图：就非居民企业转让位于中国的财产所得征税，不得规避。对这种所得征税的依据是中国企业所得税法（“所得税法”）第三条。

国家税务总局行使权力对转让交易重新定性

国家税务总局首先重申，通过实施不具有合理商业目的的安排，规避中国企业所得税纳税义务的，应按照企业所得税法第四十七条的规定，重新定性转让交易。紧接着 7 号公告明确表示，根据所得税法第三条，外国企业直接转让中国境内的财产所得，应缴纳中国税。所得税法第三条规定，境外企业取得来源于中国境内的各种所得，应在中国缴纳企业所得税。公告把这些所得称为“中国应税财产”。

然而，境外企业也有可能实施避税安排，间接转让财产。698 号文就试图甄别各种避税情况，强制规定转让者有义务申报转让持有中国企业权益的境外企业股权的信息。如果相关境外企业所在地的有效税率低于 12.5%，实施的安排就有可能被判定为出于节税目的的交易，被重新定性，但其商业合理性又很难清楚确定。税务官员、纳税人、专业人员都一致认为，由于缺乏指导原则，很难应用这个方法判定一个具体安排是否出于避税之目的。

不强制要求申报，但确定规定有助于判定避税的因素

现在 7 号公告取消了强制申报义务，同时规定了 7 个要考虑的因素，用来判定一项安排是否出于避税的目的，或者该项安排是否具有合理的商业目的。这七个因素列于公告第三（一）条至第三（七）条，而第三（八）条指的是与安排相关的其他因素。我们认为，除指定因素外的任何因素都要证明其相关性。

1. 境外企业股权主要价值是否直接或间接来自于中国应税财产；
2. 境外企业资产是否主要由直接或间接在中国境内的投资构成，或其取得的收入是否主要直接或间接来源于中国境内的投资；
3. 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业实际履行的功能和承担的风险是否能够证实企业架构具有经济实质；
4. 境外企业股东、业务模式及相关组织架构的存续时间；
5. 间接转让中国应税财产交易在境外应缴纳所得税情况；
6. 股权转让方间接投资、间接转让中国应税财产交易与直接投资、直接转让中国应税财产交易的可替代性（按推测指的是纯粹的商业性选择）；及
7. 间接转让中国应税财产所得在中国可适用的税收协定或安排情况。

上述考虑因素有助于判断一项安排是否具有合理的商业目的。但是 7 号公告同时也列出了几种情形，规定可直接将其认定为有避税目的的安排，其中符合安全港条款的情形除外。

避税已成定论，除非获避税港豁免

除公告第五条和第六条规定的安全港情形外，一项安排如果同时符合第四（一）条至第四（四）条的情形的，应直接认定为具有避税的目的：

1. 境外企业股权 75%以上价值直接或间接来自于“中国应税财产”；
2. 间接转让“中国应税财产”交易发生前一年内任一时点，境外企业非现金资产总额的 90%以上直接或间接由在中国境内的投资构成，或间接转让“中国应税财产”交易发生前一年内，境外企业取得收入的 90%以上直接或间接来源于中国境内；
3. 境外企业及直接或间接持有“中国应税财产”的下属企业实际履行的功能及承担的风险有限，不足以证实其具有经济实质；及
4. 间接转让中国应税财产交易在境外应缴所得税税负低于直接转让“中国应税财产”交易在中国的可能税负。

然而，根据第五条，间接转让“中国应税财产”所得，符合以下情形之一的，税务总局不会重新定性交易：

1. 非居民企业在公开市场买入并卖出同一上市境外企业股权所得；或
2. 在非居民企业直接持有并转让中国应税财产的情况下，按照可适用的税收协定或安排的规定，该项财产转让所得在中国可以免于缴纳企业所得税。

集团内的安排，如果同时符合以下第六（一）条到第六（三）条的规定，国家税务总局会直接将其认定为具有合理商业目的：

1. 股权转让方和受让方至少有 80%直接或间接的股权关系；境外企业股权 50%以上（不含 50%）价值来自于中国境内不动产的，持股比例应为 100%；

2. 本次享受安全港豁免的间接转让交易后可能再次发生的间接转让交易相比在未发生本次享受安全港豁免的转让交易情况下的转让交易，其中国所得税负担不会减少；及
3. 股权受让方全部以本企业或与其具有控股关系的企业的非上市股权支付股权交易对价。

结论

现在 7 号公告针对转让交易明确了征税对象，以及税务机关有权重新定性出于节税目的的交易。通过有说服力的测试来判定交易是否出于避税的目的，避免了武断的危险。7 号公告一方面明确了什么是明目张胆的避税模式，另一方面对明显的合理安排提供安全港豁免，减少了大家的争论。以上规定降低了模糊性和武断性，增强了税收的确定性。

尤其重要的是，国家税务总局让间接转让交易各方自行判断，决定是否需要申报转让所得可能引起的纳税义务，税收管理向信誉制度迈出了一大步。这项举措可能会激起相关各方多方面的考量，尤其是受让方必须考虑间接交易中买入的财产成本无法完全反映对自身税负的影响。这种计算可能会很复杂，交易各方的对应行为也难以估计。因此建议相关方保持交易透明，坦诚地做好风险管理。