

非居民企业股权间接转让所得税管理的难点

姜力琳

(山东商务职业学院 山东烟台 264670)

【摘要】在非居民企业股权间接转让所得税的管理中,由于涉及税源的跨境流动,相关的法律规定存在诸多的争议和问题,制度的不足直接导致实务中执行困难,本文试查找现有制度存在的欠缺并分析原因,寻找解决途径。

【关键词】非居民企业 股权间接转让 所得税管理

在非居民企业所得税的征收管理中,由于非居民企业股权间接转让行为通常发生在境外,因而成为非居民企业所得税管理的难点之一。本文试从法律角度探讨目前我国非居民企业股权间接转让中所得税管理的诸多争议问题及解决途径。

一、非居民企业股权间接转让的法律规定概述

间接转让股权是指非居民企业间接转让中国居民企业的股权(不包括在公开的证券市场上买入并卖出中国居民企业的股票)。非居民企业为了避免直接转让其持有的中国居民企业股权而产生的所得税负担,在自己与该中国居民企业之间插入一家境外成立的中间控股公司(也称“导管公司”),通过中间控股公司实现间接转让居民企业股权的交易目的。由于转让的实际是其对中间控股公司的股权,即被投资企业所在地为境外,按照《企业所得税法实施条例》第七条“权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定”的规定,股权转让收入并非源于中国境内,所以不产生对中国的纳税义务,从而实现避税之目的。

1. 目前,我国涉及非居民企业间接转让股权的所得税征管规定主要是《企业所得税法》及其实施条例。《企业所得税法》第三条规定,非居民企业在中国境内设立机构、场所的,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,缴纳企业所得税;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。第四条规定非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得,企业所得税适用税率为20%。第十九条第三款规定,非居民企业取得本法第三条第三款规定的转让财产所得,以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。第四十七条规定,企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。

《企业所得税法实施条例》第七条规定,转让财产所得,

不动产转让所得按照不动产所在地确定,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,权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。第一百零三条规定,依照企业所得税法对非居民企业应当缴纳的企业所得税实行源泉扣缴的,应当依照企业所得税法第十九条的规定计算应纳税所得额。企业所得税法第十九条所称收入全额,是指非居民企业向支付人收取的全部价款和价外费用。考虑到国际上对预提所得税征收的惯例,根据《企业所得税法实施条例》第九十一条,非居民企业取得来源于我国境内的股权转让所得减按10%的税率征收企业所得税。

《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》中主要涉及非居民企业的财产转让及权益性投资在征税范围、征税方式、税额计算等方面的原则性规定,规定的内容较为宽泛且缺乏对间接股权转让的具体规定,因此仅仅依据《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》难以满足税收实务中对非居民企业间接转让股权征管的需要。

2. 2007年颁布的《企业所得税法》实施之后,国家又颁布了若干行政规章,加强对非居民间接股权转让的管理,主要有《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》(国税函[2009]698号,简称“698号文”)。该文件明确规定了非居民企业间接转让股权的税务处理,规定税务机关可以按经济实质对“间接转让股权交易”重新定性,否定被用作税收安排的境外控股公司的存在,也即明确了我国税务机关对非居民企业间接转让股权的管辖权。同时规定了非居民企业应就其间接转让股权行为所承担的提供相应资料文件的义务。国税发[2009]2号第八条规定,一般反避税管理是指税务机关按照所得税法第四十七条的规定,对企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或所得额进行审核评估和调查调整等工作的总称。国税发[2009]3号)中多项条款均涉及非居民企业间接转让股权的转让方相关义务。财税[2009]59号对非居民企业股权转让适用特殊性税务处理所做的严格限制,加大了其通过境外控股

公司间接转让股权的税收支出成本。国税函[2009]601号规定了如何认定税收协定中受益所有人,并明确规定导管公司等不是受益所有人。国税发[2011]24号对“698号文”中有关“间接转让股权”的问题进行了解释。698号文第六条规定,境外投资方(实际控制方)通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权,且不具有合理的商业目的,规避企业所得税纳税义务的,主管税务机关呈报税务总局审核后可以按照经济实质对该股权转让交易重新定性,否定被用作税收安排的境外控股公司的存在。税收法定中的“法律”仅限于国家立法机关制定的法律(狭义),也即由全国人民代表大会及其常务委员会制定的规范性文件。

二、非居民企业股权间接转让所得税管理难点

2008年10月,我国重庆市渝中区国税局裁定对一家新加坡公司间接转让中国居民企业股权征收预提税(简称“重庆案”)。这是我国企业所得税法实施以来首次对非居民间接转让境内股权征税。目前理论界和实务界对于非居民企业间接股权转让的所得税征管仍存在不少争议,主要有:

1. 税收管辖之争。

一是税收管辖行使权之争。在西方民主制度国家,不管是普通法国家还是大陆法国家,税法都是成文法。只有立法机关才有权决定谁是纳税人,对什么征税,征多少税,什么时候征税,以及如何征税。税收法定也被认为是税法的最高原则。而在我国,可以看到,对非居民企业间接股权转让管辖的法律依据主要以国税发、财税、国税函的文件形式予以发布的行政规章,698号文作为行政规章对非居民企业间接股权转让的税收管辖权的规定有违税收法定之原则。

二是税收管辖标准之争。698号文中税务机关对非居民企业间接股权转让的税收管辖权行使标准为导管公司是否具有合理商业目的。但是怎样界定“合理商业目的”,实际操作中应当遵循怎样的判定标准,文件中没有做进一步说明,相关法规也只是原则性规定,给实际执法造成了很大的困惑。笔者认为导管公司合理商业目的标准的认定,关乎能否对非居民企业间接股权转让进行税收管辖,关乎国家税收主权是否行使正当,因此在现有制度下对合理商业目的规定的缺失,难以实现法律的确定性和可预期性。

三是税收管辖效果之争。任何一个主权国家都有权从维护本国利益的角度出发,自行对税收管辖权作出选择,如选择居民税收管辖权、所得来源地税收管辖权或者兼采取居民税收管辖权和所得来源地税收管辖权。我国对非居民企业间接股权转让行使税收管辖权,可能形成税收管辖权冲突的结果。笔者认为这种冲突和重复的结果将导致税务机关在实际征收中行使税收管辖权困难很大,甚至难以实现。

2. 税源监控之难。一是间接股权转让中,转让方与受让方均为境外的非居民企业,税务机关很难有效掌握非居民企业的涉税资料,因此在所得税的征税管理中常常处于被动地位。二是间接股权转让涉及跨境税源,而税源跨境直接导致

税源流动性大,隐蔽性、时效性强,稍纵即逝,管理难度大,这也直接造成在实际管理中难以监控。三是税务机关对于非居民企业的间接股权转让通常无法做到对实际情况的实时监控和过程监控,在实际征收中税务机关对于税源信息的发现往往具有一定的偶然性和滞后性。四是我国相关法律缺乏对税源监控体系的系统规定,一方面使得税务机关在进行税源监控时缺乏法律依据,另一方面也让税务机关不能全面监控,容易出现税源监控的缺失,从而导致税款流失。

3. 所得额确定之感。①留存收益之感。根据698号文规定,一方面留存收益不能从转让价款中扣除,这可能会造成对留存收益的重复征税,另一方面法律并未对留存收益的性质加以明确,这样在税收实践中不利于执行。关于留存收益,在计征所得税时仍有两种意见:一是留存收益在股权转让时,属于股权增值部分,应确认为股权转让收益计征所得税;二是认为未分配的留存收益属于股东的权益,在股权转让时应确认为股息性质的所得,按股息所得计征所得税。由于依然存在税收协定关于股息所得和财产转让收益的不同规定,此类所得的性质还需进一步明确。②收入与成本确定之感。如税法没有明确规定股权转让收入或者成本为外币的,计税转让金额是按照款项支付日的外汇牌价,还是股权转让日的外汇牌价折算成人民币。而且如果非居民企业多次以不同的价格分别取得国内公司股权,当非居民企业转让该股权时,采取什么方法来结转成本,也没有明确规定。

三、非居民企业股权间接转让所得税管理制度完善途径

目前我国针对非居民企业的间接股权转让的规定主要体现在一系列的部门规章中,缺少上位法的立法依据,使得税收管辖权存在争议。而且,这些不断出现的部门规章通常比较零散,甚至不同文件之间容易出现矛盾,这就造成税务机关执法上的困难和纳税人了解税收风险的困惑。因此,笔者认为,对于目前非居民企业间接股权转让的法律文件要理顺,形成对非居民企业股权转让的系统规定。首先要在法律层面明确税收管辖权,即在《企业所得税法》中明确规定;其次要对现有规章进行梳理,使得税收管理和税款缴纳程序顺畅,降低税务机关和纳税人的管理成本和纳税成本。

税源监控是在税务机关在实务中的主要难题,税法上缺乏相关规定,税收实务难以操作。笔者认为,可以针对目前我国非居民企业间接股权转让的个案进行调研,形成通行的一些措施方法,在相关规定中进行明确,这样使得税务机关在税源监控上能够有章可循,有法可依。另外,对于税法中的疑惑之处应尽快制定并完善相应的非居民股权转让税收规定,包括对股权转让涉及的收入确认、收益计算、免税处理等情况加以明确,对现有的税收法律法规进行权威、规范的细化解释,以减少税务机关无法执行的情况。

主要参考文献

国家税务总局.关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知.国税函[2009]698号,2009-12-10