



中国税法智库

明税资讯

转让定价与反避税

明税专题解读：一般反避税视角下的间接转让股权新规

2015年2月9日

第8期



明税律师

对涉税法律服务市场的专注与精耕,是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构,明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构,80%以上具有硕士及以上学历,主要成员大都具有律师、注册会计师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源,明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

联系我们:

明税律师

电话: (8610) 59009170

传真: (8610) 59009172

邮件: service@minterpk.com

地址: 北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 13 号楼 1905 室

反避税部

背景介绍

我国经济长期保持高速增长,经济发展的红利和相当一部分财富累积到了不动产、股权等财产价值中,这些巨额的资本增值形成了我国非常重要的跨境税源。一些非居民企业出于税收的目的,将直接转让我国财产的交易包装成间接转让交易,从而规避缴纳我国企业所得税。

2009 年,国家税务总局发布的《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,“698号文”)首次明确了对于此类问题的反避税管理。之后,税总又相继发布了《关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第24号,“24号公告”)和《关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第72号,“72号公告”)对698号文的部分条款予以补充和完善。而且,72号公告废止了698号文第九条规定。但随着经济发展和税务实践工作的逐步深入,上述文件已不能满足跨境税源管理的需要。在总结经验和问题的基础上,税务总局出台了本次的公告文件(“7号公告”),对相关问题予以明确,以增强执行层面的确定性,利于相关纳税人的税收遵从。

结合国家税务总局的官方解读文件,明税律师就7号公告做出如下概要解读。

1、相关法规依据及文件更替

7号公告出台的法律依据是《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例和《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则。

此外,7号公告中涉及一般反避税案件调查的具体程序,根据《一般反避税管理办法(试行)》(国家税务总局令2014年第32号)的有关规定执行。

7号公告废止了698号文第五条、第六条及24号公告的第六条第(三)、(四)、(五)项有关内容。上述被废止的内容主要与相关资料提供义务等有关,7号公告已作出了更新规定。

2、间接转让股权等应税财产为一般反避税事项

根据7号公告第十一条规定,主管税务机关需对间接转让中国应税

财产交易进行立案调查及调整的，应按照一般反避税的相关规定执行。而第十三条援引企业所得税法实施条例的罚息规定的做法，也与《特别纳税调整实施办法（试行）》和《一般反避税管理办法（试行）》的相关规定一致。

由此，我们认为，7号公告进一步明确，非居民企业间接转让财产的企业所得税管理属于一般反避税管理的范畴。

3、7号公告的适用范围及排除情形

适用范围：

7号公告第一条规定明确本公告适用于不具有合理商业目的、规避中国企业所得税纳税义务的间接转让中国居民企业股权等应税财产（中国应税财产）的交易。按照规定，此类交易应按照企业所得税法第四十七条的规定，重新定性该间接转让交易，确认为直接转让中国居民企业股权等应税财产，并缴纳相应企业所得税。所谓“中国应税财产”，主要指非居民企业直接持有、且转让取得的所得应在中国缴纳企业所得税的财产，具体包括：

- ✓ 中国境内机构、场所财产；
- ✓ 中国境内不动产；
- ✓ 中国居民企业的权益性投资资产；
- ✓ 其他。

需要指出的是，按照7号公告第二条规定，如果被转让境外企业股权价值来源包括中国应税财产因素和非中国应税财产因素，则需按照合理方法将转让境外企业股权所得划分为归属于中国应税财产所得和归属于非中国应税财产所得，仅需就归属于中国应税财产所得调整征税。

排除适用情形：

- ✓ 股权转让所得与股权转让方在中国境内所设机构、场所有实际联系的情况。
- ✓ 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取得间接转让中国应税财产所得；

专业团队

武礼斌 合伙人

电话：010-59009170-809

邮件：Libin.wu@minterpk.com

施志群 合伙人

电话：010-59009170-808

邮件：Zhiquan.shi@minterpk.com

明税律师公众微信平台：



- ✓ 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。

4、判断“合理商业目的”的相关因素及安全港规则等特殊情形

相关因素

7号公告对“合理商业目的”规定了中国税法/税收政策中迄今为止最为详尽的7类相关因素：

- ✓ 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；
- ✓ 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；
- ✓ 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（通常从相关企业股权设置以及人员、财产、收入等经营情况和财务信息入手，分析被转让企业股权与相关企业实际履行功能和承担风险的关联性，及其在企业集团架构中的实质经济意义）；
- ✓ 境外企业股东、业务模式及相关组织架构的存续时间（如果境外股权转让方在转让前短时间内搭建了中间层公司并完成间接转让，则此类交易安排就具有明显的筹划痕迹，其合理商业目的存疑）；
- ✓ 间接转让中国应税财产交易在境外应缴纳所得税情况境外应缴纳所得税情况包括股权转让方在其居民国应缴税情况和被转让方所在地应缴税情况。应缴税情况不仅考虑间接转让交易在境外实际缴纳的税款，还要考虑境外盈亏抵补、亏损结转等影响境外所得税税基的境外税收法律适用情况。如果在股权转让方居民国和被转让方所在地总体应缴纳所得税低于该间接转让交易在我国应缴税数额，那么就可以证明间接转让中国应税财产交易存在跨国税收利益；
- ✓ 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（可替代性分析要考虑市场准入、交易审查、交易合规和交易目标等多种商业和非商业因素，不应仅凭单一因素（如市场准入限制）予以认定）；
- ✓ 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（协定适用可能性及含反滥用税收协定规则的适用等结果）。

与此前文件类似，7号公告依然就合理商业目的的相关因素保留了“其他相关因素”的兜底性规定。如此详尽的相关因素，相关潜在纳税人在实践中或将面临更多的合规性负担。

安全港规则——应认定具有合理商业目的的间接转让

7号公告第六条规定，间接转让中国应税财产同时符合以下条件的，应认定为具有合理商业目的：

✓ 交易双方的股权关系具有下列情形之一：

- (1) 股权转让方直接或间接拥有股权受让方 80%以上的股权；
- (2) 股权受让方直接或间接拥有股权转让方 80%以上的股权；
- (3) 股权转让方和股权受让方被同一方直接或间接拥有 80%以上的股权。

注：境外企业股权 50%以上（不含 50%）价值直接或间接来自于中国境内不动产的，上述持股比例应为 100%。上述间接拥有的股权按照持股链中各企业的持股比例乘积计算。

- ✓ 本次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间接转让交易情况下的相同或类似间接转让交易，其中国所得税负担不会减少。
- ✓ 股权受让方全部以本企业或与其具有控股关系的企业的股权（不含上市企业股权）支付股权交易对价。

上述安全港规则对集团跨境重组带来了较大的优惠待遇，此前部分适用 698 号文的案例类型，在以后或将不会再面临间接转让股权重新定性并纳税的风险。

需要注意的是，上述第 2 项规定的要求将以获取更有利的税收结果为目的的集团内部间接转让中国应税财产交易排除在安全港之外。具体操作上，是否构成以获取更有利的税收结果为目的的集团内部间接转让中国应税财产交易，一般通过本次集团内部交易后可能再次发生的间接转让交易与在未发生本次集团内部交易情况下的相同或类似间接转让交易比较税收结果进行测试，凡前者税收结果可能优于后者的，均不能排除本次集团内部间接转让中国应税财产交易不是以获取更有利的税收结果为目的的。

此外，《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税 2014 年 109 号文）明确了满足条件的居民企业间的股权、资产划转可适用特殊性税务处理（所得税递延等）的规则，如安全港规则能进一步与之对接，则会对未来的跨境重组产生更大的利好。

特例情形——直接认定不具有合理商业目的

除却安全港规则外，7号公告还就下属情形给出了无需分析判断其“相关因素”、直接认定不具有合理商业目的的规定：

- ✓ 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；
- ✓ 间接转让中国应税财产交易发生前一年内任一时点，境外企业资产总额（不含现金）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；
- ✓ 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业虽在所在国家（地区）登记注册，以满足法律所要求的组织形式，但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；
- ✓ 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。
- ✓ 一是明确了交易对象价值构成、功能风险、经济实质、交易的可替代性等合理商业目的判断因素，使反避税措施更加聚焦于不具有合理商业目的的避税安排，避免对具有商业实质的交易错误使用反避税条款，提高了税收执法的规范性。

5、报告义务及资料提供

自愿申报取代强制报告义务

7号公告第九条规定，间接转让中国应税财产的交易双方和被间接转让股权的中国居民企业可以（非强制）向主管税务机关报告该转让事项，并提交相关资料。这与698号文相比有较大的改变，一是由强制报告义务变为交易相关方自主选择是否报告信息；二是提交的资料相对简单，属于交易必备资料，无需额外准备，为报告主体提供便利；三是可报告的主体扩展为间接转让中国应税财产的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业，利于交易相关方选择合适的报告主体和途径。

虽然7号公告对间接转让中国应税财产交易没有设定强制的报告义务，由纳税人或扣缴义务人自行判定是否报告并提交资料，但是《公告》第八条和第十三条规定，如果该交易需缴纳中国企业所得税，是否提交资料的法律后果是有区别的，旨在鼓励纳税人或扣缴义务人主动报告并提供相关资料。

“筹划方”再次被纳入资料提供对象

《特别纳税调整实施办法（试行）》中首次提及了“筹划方”及其配合提交资料的义务。新出台的《一般反避税管理办法（试行）》中也延续了这一概念。7号公告第十条则规定，间接转让中国应税财产的交易双方和筹划方，以及被间接转让股权的中国居民企业应按照主管税务机关要求提供相关资料。这明确了包括筹划方和被转让股权的中国居民企业在内的交易相关方，需在主管税务机关调查环节承担相应的资料提供义务。

6、纳税人及相应法律责任

根据7号公告第八条第二款的部分规定，扣缴义务人未扣缴或未足额扣缴应纳税款的，股权转让方应自纳税义务发生之日起7日内向主管税务机关申报缴纳税款，并提供与计算股权转让收益和税款相关的资料。

罚息

股权转让方未按期或未足额申报缴纳间接转让中国应税财产所得应纳税款，扣缴义务人也未扣缴税款的，除追缴应纳税款外，还应按照企业所得税法实施条例第一百二十一、一百二十二条规定对股权转让方按日加收利息。即自税款所属纳税年度的次年6月1日起至补缴税款之日止的期间，按日加收利息。该利息应按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率加5个百分点计算。且加收的利息，不得在计算应纳税所得额时扣除。

同时，公告还规定了减轻责任条款：股权转让方自签订境外企业股权转让合同或协议之日起30日内提供本公告第九条规定的资料或按照本公告第七条、第八条的规定申报缴纳税款的，按企业所得税法实施条例第一百二十二条规定的基准利率计算利息，不加5个百分点计算利息。此处7号公告再次体现了税务机关对于自愿报告交易资料的鼓励态度。

7、扣缴义务人及相应法律责任

法定或约定扣缴义务人

7号公告第八条规定，间接转让不动产或股权所得按照7号公告规定应缴纳企业所得税的，依照有关法律规定或者合同约定对股权转让方直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人。

扣缴义务人的法律责任及减免

根据7号公告的规定，如扣缴义务人未扣缴，且股权转让方未缴纳应纳税款的，主管税务机关可以按照税收征管法及其实施细则相关规定追究扣缴义务人责任。现行有效的税收征管法及其实施细则规定了多项有关扣缴义务人的法定义务和法律责任，如征管法第六十九条规定，扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。

同时，如扣缴义务人已在签订股权转让合同或协议之日起30日内按7号公告第九条规定提交资料的，可以减轻或免除责任。由此，为规避潜在的高额的税务行政处罚风险，扣缴义务人将更倾向于主动向税务机关报告相关交易情况。

明税评析：

7号公告的发布，再次修正并完善了非居民企业间接转让股权等中国应税财产的税务管理规则，为跨境重组等交易活动提供了更为明确和有利的操作依据。此外，7号公告再次强调了税收协定的优先适用原则，非居民企业应当对此给予充分的重视。税收协定中的非歧视待遇原则可能会在某些情形下得以适用。

7号公告最后一条提出，本公告发布前发生但未作税务处理的事项，依据本公告执行。鉴于此，已完成或正在进行的间接转让股权交易，如满足公告所规定的安全港等规则的，建议相关交易方审慎考虑自愿报告相关交易的可行性，以期获得更好的税收待遇或规避税务风险。

本资讯由明税律师事务所整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络明税律师资讯撰写团队：newsletters@minterpk.com或者致电010-59009170