



国家税务总局明确外国企业的利息、担保费、租金和财产收益预提税纳税时间及计算方法

本期快讯讨论的法规：

- 国家税务总局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（简称 24 号公告），国家税务总局 2011 年 3 月 28 日发布，自 2011 年 4 月 1 日起执行

背景

国家税务总局在 24 号公告中明确了非居民企业自中国取得利息、租金、特许权使用费、财产收益和担保费的情况下，企业所得税的缴纳时间和计算方法。24 号公告中的许多规定与原外商投资企业和外国企业所得税法（以下简称“原税法”）下的相关规定类似。随着 24 号公告的发布，一些在原税法下明确但新税法中未涉及的问题得以明确。24 号公告自 2011 年 4 月 1 日起施行。

24 号公告的主要内容以及我们对此所作的讨论如下，附件 A 对以下内容进行了总结。

1. 计提利息、租金和特许权使用费

如果中国境内居民企业预提支付给非居民企业的利息、租金、特许权使用费等，并将其计入当期成本、费用，在企业所得税年度纳税申报中作税前扣除的，该居民企业应在企业所得税年度纳税申报时按照企业所得税法有关规定代扣代缴非居民企业的企业所得税。此规定适用于居民企业和非居民企业就上述费用签订合同或协议，未按照合同或协议约定的日期支付上述款项，或者变更或修改合同或协议延期支付的情况。

如果上述到期未支付的所得款项，不是一次性计入当期成本、费用，而是计入相应资产原价或该居民企业的筹办费，在该类资产投入使用或开始生产经营后的若干年内分期摊入成本、费用，分年度在企业所得税前扣除的，该居民企业应在其计入相关资产或筹办费的年度纳税申报时就上述所得款项全额代扣代缴企业所得税，而不是在摊销时分期扣缴。

如果居民企业在合同或协议约定的支付日期之前支付上述所得款项，应在实际支付时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。然而，24号公告中并未明确如果将计入资产原价或筹办费的款项提前支付，企业所得税是否仍然应在实际支付时代扣代缴，还是应在资产投入使用或开始生产经营时再代扣代缴。

上述规定与原税法下的国税函[1998]757号和国税函[1999]788号文件中的规定相似。

上述规定应只涵盖了非居民企业在中国境内未设立机构场所或虽然设立机构场所但相关所得与其所设机构场所没有实际联系的情况。除下述第五个问题中讨论的在中国境内出租不动产取得租金的情况，24号公告并没有对后者有实际联系情况下的所得税处理进行规定。然而，根据企业所得税法的基本原则，在中国境内有机构场所的非居民企业应该就归属于该机构场所的利润计算应纳企业所得税额，并自行申报纳税。

2. 担保费

非居民企业取得来源于中国境内的担保费，应按企业所得税法对利息所得规定的相同税率计算缴纳企业所得税，即10%。上述担保费，是指中国境内企业在借贷、买卖、货物运输、加工承揽、租赁、工程承包等经济活动中，接受非居民企业提供的担保所支付或负担的担保费或相同性质的费用。

上述规定与原税法下的财税字[1998]1号文件中的规定相似。

需要注意的是24号公告并没有认为担保费与利息性质相同或相似。24号公告也没有明确国家税务总局是否将担保费归为企业所得税法第19条中规定的“其他所得”。该公告仅仅告诉我们担保费适用的税率与利息的适用税率相同。

于是，此处潜在的风险是担保费未必能享受到利息可以申请享受的税收协定优惠待遇。例如，根据中国和新加坡税收协定的解释文件国税发[2010]75号文件，协定第11条中的利息不包括独立发生于债权方以外的，单独收取的担保费（见4（2）（2）段）。这意味着尽管按照企业所得税法相关规定，担保费与利息同样适用10%的税率，担保费可能不能享受税收协定给予利息的7%的优惠税率。我们建议在实际操作中，企业事先就此问题与主管税务机关沟通。

3. 土地使用权转让所得

非居民企业转让中国境内土地使用权，该非居民企业未在中国境内设立机

构场所或者虽设立机构场所但取得的土地使用权转让所得与其所设机构场所没有实际联系的，应以其取得的土地使用权转让收入总额减除计税基础后的余额计算缴纳企业所得税。相关税款由扣缴义务人代扣代缴。

24号公告中并未对“计税基础”进行定义。理论上，它至少包括取得土地使用权时发生的成本。然而并不清楚与取得土地使用权相关的其他支出，如印花税，是否应包含在计税基础中。在计算计税基础时非居民企业对土地使用权的折旧或摊销是否应予以考虑也并不清楚。根据企业所得税法第19条第2款，非居民企业转让财产，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。

24号公告并未说明在中国境内设立机构场所的非居民企业转让中国境内土地使用权应如何处理。根据企业所得税法的基本原则，非居民企业应该就归属于该机构场所的利润计算应纳企业所得税额，并自行申报纳税。

上述规定与原税法实施细则第61条的有关规定类似。与此同时，我们注意到第61条使用的是财产原值，而非计税基础。

4. 融资租赁租金所得

若非居民企业以融资租赁方式，将设备、物件租给中国境内企业使用，该非居民企业应就租赁费扣除设备、物件价款后的余额，作为贷款利息所得计算缴纳企业所得税。此处的“租金”包括租赁期满后作价转让给中国境内企业的价款。

上述处理方法适用于在中国境内未设立机构场所的非居民企业。公告中所涉及的融资租赁是指租赁期满后设备、物件所有权归中国境内企业（包括租赁期满后作价转让给中国境内企业）的安排。

上述规定和原税法下的财税字[1982]80号文件的规定类似。

24号公告并未对融资租赁安排下非居民企业的企业所得税纳税义务发生时间作出规定。该公告中提及的租赁安排下，非居民企业是按照租赁合同约定的期限收取租金收入的。另外，鉴于24号公告将租赁费扣除设备、物件价款后的余额视为贷款利息，我们有理由认为非居民企业应在租赁费到期时才需缴纳企业所得税。但是，我们建议企业在实践操作中就此征询主管税务机关的意见。

有关在融资租赁安排下非居民企业是否能在计算应纳税所得额时扣除为此融资所支付的利息，24号公告也未予以明确。

5. 出租不动产租金所得

非居民企业出租位于中国境内不动产所取得的租金收入的所得税处理取决于该非居民企业是否在中国境内设立机构场所。若非居民企业委派人员在中国境内或委托其他单位或个人对上述不动产进行日常管理，应视其在中国境内设立机构场所。

若非居民企业未在中国境内设立机构场所，应就取得的租金收入全额计算

缴纳企业所得税。承租人应该在每次支付租金或到期应支付时代扣代缴企业所得税。如果非居民企业在中国境内设立机构场所，应就归属于该机构场所的利润自行申报缴纳企业所得税。

6. 权益性投资收益

若中国境内居民企业向未在中国设立机构场所的非居民企业分配股息、红利等权益性投资收益，该居民企业应在作出利润分配决定的日期向税务机关代扣代缴企业所得税。如果实际支付时间先于利润分配决定日期，应在实际支付时代扣代缴企业所得税。

在原税法下，对于外商投资企业向外国投资者支付股息没有类似上述规定，当时这些股息是免税的。

毕马威观察

新企业所得税法自2008年1月1日起取代原税法。但是，对于24号公告中涉及的问题在此公告出台之前，新企业所得税法下一直未专门予以明确。这些问题中的绝大部分，在原税法中都有明确的规定。与此同时，纳税人和地方税务机关在处理这些问题时，面临着很多不确定因素以及由此产生的风险。一些税务机关决定按照原税法下的规定执行，但从技术层面上来说这些规定中的绝大部分在新企业所得税法下都已经失效了。经过了较长的一段时间，税总才出台了24号公告对这些问题进行了明确。但是，如前面所讨论的，一些重要的问题仍然没有得到解决。因此，外国公司在实践中遇到这些问题时需要积极地与主管税务机关进行沟通。如有必要，可以向财政部和国家税务总局进行反映。

值得注意的是，虽然24号公告是在对企业所得税法早已涉及的一些规定进行解释，但24号公告自2011年4月1日起执行，并未追溯到企业所得税法的生效之日，即2008年1月1日。但24号公告还规定在2011年4月1日之前发生但未作税务处理的事项，24号公告仍然适用。24号公告并未对“在2011年4月1日之前已作税务处理”的具体情形作出规定。可能的一种解释是只要在2011年4月1日之前取得股息、利息、担保费、特许权使用费、租金或财产收益的完税证明，该事项就被视作“已作税务处理”。

但是，对于那些涉及国内法或税收协定中基本原则的一些问题（例如：若某非居民企业出租不动产，其经营活动是否在中国构成机构场所或常设机构？），即使纳税人在2011年4月1日之前已经取得了完税证明，主管税务机关还是可能在法规规定的期限内向非居民企业追缴税款。在实践中，各地在对24号公告的解释和执行上可能会存在不同。

附件A -24号公告要点总结

所得类型	情形	企业所得税处理
计提的利息、租金和特许权使用费	非居民企业在中国境内未设立机构场所	
	<u>到期日之后支付</u>	<ul style="list-style-type: none"> • 发生时计入成本费用 • 计入资产原价或筹办费之后分期摊入
	<u>到期日之前支付</u>	<ul style="list-style-type: none"> • 发生时计入成本费用 • 计入资产原价或筹办费之后分期摊入
	非居民企业在中国境内已设立机构场所	除出租不动产取得租金的情形（见下文）外，24号公告并未涉及
担保费	非居民企业在中国境内未设立机构场所	由居民企业按照利息所适用的税率代扣代缴企业所得税
	非居民企业在中国境内已设立机构场所	24号公告未涉及
土地使用权转让所得	非居民企业在中国境内未设立机构场所	由居民企业就转让收入减除计税基础后的余额代扣代缴企业所得税
	非居民企业在中国境内已设立机构场所	24号公告未涉及
融资租赁租金所得	非居民企业在中国境内未设立机构场所	由居民企业就租赁费扣除设备价款后的余额代扣代缴企业所得税
	非居民企业在中国境内已设立机构场所	24号公告未涉及
出租不动产租金所得	非居民企业在中国境内未设立机构场所	由居民企业就租金收入在每次支付或到期应支付的时候代扣代缴企业所得税 非居民企业自行申报缴纳企业所得税
	非居民企业在中国境内已设立机构场所	24号公告未涉及
权益性投资收益	非居民企业在中国境内未设立机构场所	由居民企业在作出利润分配决定的日期代扣代缴企业所得税
	非居民企业在中国境内已设立机构场所	24号公告未涉及

联系我们

何坤明

税务服务主管合伙人
中国和香港特别行政区
电话: +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

北京/沈阳

凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

青岛

彭晓峰
电话: +86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

上海/南京

卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

杭州

吴智广
电话: +86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

成都 周咏雄

电话: +86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

广州

李一源
电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

福州/厦门

李瑾
电话: +86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

深圳

孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

香港

杨嘉燕
电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

华北区

凌先肇
税务服务主管合伙人
华北区
电话: +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071
vaughn.barber@kpmg.com

邸占广

电话: +86 (10) 8508 7512
roger.di@kpmg.com

古军华

电话: +86 (10) 8508 7095
john.gu@kpmg.com

贾肖肖

电话: +86 (10) 8508 7517
jonathan.jia@kpmg.com

彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516
+86 (532) 8907 1728
vincent.pang@kpmg.com

黄伟光

电话: +86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

延峰

电话: +86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

张豪

电话: +86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

赵彤

电话: +86 (10) 8508 7515
catherine.zhao@kpmg.com

高桥宏幸

电话: +86 (10) 8508 7078
hiroyuki.takahashi@kpmg.com

张宇

电话: +86 (10) 8508 7511
leonard.zhang@kpmg.com

华中区

卢奕
税务服务主管合伙人
华中区
电话: +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206
+86 (28) 8673 3916
anthony.chau@kpmg.com

池澄

电话: +86 (21) 2212 3433
cheng.chi@kpmg.com

张少云

电话: +86 (21) 2212 3268
bolivia.cheung@kpmg.com

符碧琴

电话: +86 (21) 2212 3412
dawn.foo@kpmg.com

何超良

电话: +86 (21) 2212 3406
chris.ho@kpmg.com

梁新彥

电话: +86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

吴智广

电话: +86 (21) 2212 2881
+86 (571) 2803 8081
martin.ng@kpmg.com

大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360
yasuhiko.otani@kpmg.com

谢忆璐

电话: +86 (21) 2212 3422
grace.xie@kpmg.com

许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404
zichong.xu@kpmg.com

翁晔

电话: +86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

张曰文

电话: +86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605
david.huang@kpmg.com

饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208
amy.rao@kpmg.com

华南区

孙桂华
税务服务主管合伙人
华南区
电话: +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128
+86 (592) 2150 888
jean.j.li@kpmg.com

李雁

电话: +86 (21) 2547 1198
jean.li@kpmg.com

李一源

电话: +86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

廖雅芸

电话: +86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

何晓宜

电话: +86 (755) 2547 1276
angie.ho@kpmg.com

香港

刘麦嘉轩

税务服务主管合伙人
香港特别行政区
电话: +852 2826 7165
ayesha.macpherson@kpmg.com

艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话: +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

包迪云 (Darren Bowdern)

电话: +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

甘毅信 (Alex Capri)

电话: +852 2826 7223
alex.capri@kpmg.com

霍宁思 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

白士平 (Ken Harvey)

电话: +852 2685 7806
ken.harvey@kpmg.com

何博礼 (Nigel Hobler)

电话: +852 2143 8784
nigel.hobler@kpmg.com

甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

孔達信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

伍耀辉

电话: +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

譚培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

邢果欣

电话: +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

杨嘉燕

电话: +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

王尹巧仪

电话: +852 2978 8288
jennifer.wong@kpmg.com