



国家税务总局明确间接转让股权的资料提供和纳税规定

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号公告中对非居民企业直接或间接转让中国居民企业股权的相关问题进行了明确。该公告对直接转让股权所取得的财产收益何时确认，在公开的市场上买卖上市公司股票的含义以及转让境外控股公司股权的实际税负等问题提供了进一步的指引。24号公告还简化了间接转让交易的申报程序。但是，24号公告并未对一些重要问题加以说明，即：在什么情况下境外投资方会被认为滥用组织形式以及税收协定对境外间接转让规定的影响。

国税函[2009]698号文件(以下简称“698号文件”)对境外股权间接转让作出了规定。根据698号文件的规定，一般说来当境外投资方通过转让境外控股公司的股权间接转让中国居民企业股权时，如符合相关条件，该境外投资方需要将其转让行为告知中国税务机关。若境外投资方通过滥用组织形式规避企业所得税纳税义务，中国税务机关有权按照经济实质对该股权转让交易重新定性，否定境外控股公司的存在。有关内容，参见[中国快讯2010年第一期](#)和[中国非居民企业系列第一期](#)。

24号公告的主要内容以及我们对此所作的讨论如下。

1. 如果股权直接转让采取分期收款的形式，应于何时确认股权转让的收益？

根据24号公告的规定，非居民企业直接转让中国境内居民企业股权，如果股权转让合同或协议采取分期收款方式的，该非居民企业应于合同或协议生效且完成股权变更手续时，确认收入实现。

但是，24号公告并没有明确何谓“完成股权变更手续”。一种解释是商务部或地方授权部门批准了股权转让事项，股权变更才算完成。在实践中，我们建议企业与主管税务机关就这一问题进行沟通。

2. 698号文件第一条中所说的“在公开的证券市场上买入并卖出中国居民企业的股票”是何含义？

698号文件第一条规定，“股权转让所得”是指非居民企业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）所取得的所得。

24号公告规定，上述被698号文件排除在外的转让行为，是指股票买入和卖出的对象、数量和价格不是由买卖双方事先约定而是按照公开证券市场通常交易规则确定的行为。

也就是说，事先确定的买卖双方通过直接签订合同来进行的上市公司股票交易行为不属于698号文件所规定的例外情形，仍可能就该项转让收益缴纳企业所得税。但是，24号公告并没有明确在境外间接转让股权的情况下，例外条款所述的股票是指中国境内居民企业的股权还是境外控股公司的股权，或者同时指这两个企业的股权。

3. 698号文件第五条、第六条和第八条所说的“境外投资方（实际控制方）”应如何理解？

根据698号文件第五条、第六条和第八条规定，如符合相关条件，境外投资方（实际控制方）间接转让中国居民企业股权时需就其转让行为告知中国的税务机关。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，主管税务机关层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。境外投资方（实际控制方）同时转让境内或境外多个控股公司股权的，被转让股权的中国居民企业应将整体转让合同和涉及本企业的分部合同提供给主管税务机关。如果没有分部合同的，被转让股权的中国居民企业应向主管税务机关提供被整体转让的各个控股公司的详细资料，准确划分境内被转让企业的转让价格。

24号公告规定，上述条款中的“境外投资方（实际控制方）”是指间接转让中国居民企业股权的所有投资者。换句话说，这里所说的投资方不仅限于那些对中国居民企业拥有实际控制权的投资方。因此，即使非居民企业只是间接持有中国居民企业少数股权，也需遵从698号文件的规定。

4. 698号文件第五条中所说的“实际税负”和“不征所得税”是何含义？

根据698号文件第五条的规定，境外投资方（实际控制方）间接转让中国居民企业股权，如果被转让的境外控股公司所在国（地区）“实际税负”低于12.5%或者对其居民境外所得“不征所得税”的，应自股权转让合同签订之日起30日内，将其转让行为告知被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关。

24号公告规定，“实际税负”是指股权转让所得的实际税负。换句话说，此处的“实际税负”并非针对境外投资方（实际控制方）整体而言，而只是其转让境外控股公司股权取得的所得所对应的实际税负。

24号公告还规定，“不征所得税”是指对股权转让所得不征企业所得税。换句话说，“对境外所得不征所得税”这一概念并不适用于境外投资方（实际控制方）所取得的除股权转让所得以外的境外所得。

5. 如果两个及两个以上的境外投资方同时间接转让一个中国居民企业股权，应该如何处理？

根据24号公告的规定，两个及两个以上境外投资方同时间接转让中国居民企业股权的，可由其中一方按照698号文件第五条的规定将其间接转让行为告知被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关。这就意味着，一方境外投资者可以代表其他境外投资者向税务机关履行告知义务并提交相关资料。

6. 如果境外投资方同时间接转让两个及两个以上且不在同一省（市）中国居民企业股权，应该如何处理？

根据24号公告的规定，境外投资方同时间接转让两个及两个以上且不在同一省（市）中国居民企业股权的，可以按照698号文件第五条的规定选择只告知其中一个中国居民企业所在地主管税务机关。该主管税务机关所在省（市）税务机关与其他省（市）税务机关协商确定是否对股权转让行为征税并向国家税务总局报告。如果确定征税，境外投资方应分别到各中国居民企业所在地主管税务机关缴纳税款。

结合问题5和问题6中所讨论的规定，两个及两个以上境外投资方同时间接转让两个及两个以上中国居民企业股权的，其中一方境外投资者可以只选择向其中一个中国居民企业的主管税务机关办理告知手续。

毕马威观察

24号公告基本上只涉及了与698号文件中告知和缴纳税款的规定相关的一些执行问题。该公告对上市公司股票转让和境外投资方进行间接转让需告知中国税务机关的规定中的“实际税负”概念提供了更加明晰的指引。该公告还简化了在涉及两个及两个以上境外投资方或两个及两个以上被转让股权的中国居民企业的情形下的告知手续。

但是，24号公告并未对一些关键性问题（例如：哪些行为构成滥用组织形式以及什么是合理商业目的）加以说明。24号公告也未提及税收协定对间接转让的影响。例如：若境外投资方为其居民的所在国与中国签有税收协定，当该投资方通过转让境外控股公司的股权来转让其间接持有的中国居民的企业股权时，中国的税务机关是否在否定境外控股公司的存在的前提下认可中国和境外投资方所在国之间的税收协定中对财产收益的条款，目前还不得而知。

除此之外，如果非居民企业按照698号文件的规定就其间接转让行为缴纳了企业所得税，是否可以在其母国的税收管理体制下获得境外税收抵免，也是一个需要考虑的问题。因此，非居民企业在其按照698号文件履行纳税义务之前可能不得不征询其所在国税务机关的意见。国家税务总局将来有可能出台文件，对698号文件执行中出现的一些根本性的问题进行明确。

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

邱占广

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

梁新彦

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

张日文

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
ayasha.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

霍宁恩 (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

kpmg.com/cn

本刊所载资料仅供参考, 并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料, 但本所不能保证这些数据在阁下收取本刊物时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据本刊物所载资料行事。

© 2011 毕马威会计师事务所—香港合伙制事务所, 是与瑞士实体—毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)相关联的独立成员所网络中的成员。© 2011 毕马威企业咨询(中国)有限公司—中国外商独资企业, 是与瑞士实体—毕马威国际合作组织(“毕马威国际”)相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有, 不得转载。毕马威的名称、标识和“cutting through complexity”均属于毕马威国际的注册商标。