

中国税务快讯

第一期 二零一三年一月

国家税务总局进一步明确税收协定中转让中国不动产和非不动产企业股权的相关条款

本期快讯讨论的法规：

- 《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定及议定书条文解释〉的通知》（国税发[2010]75号，以下简称“75号文”）
- 《国家税务总局关于税收协定中财产收益条款有关问题的公告》，国家税务总局公告[2012]59号（以下简称“59号公告”）

背景

2012年12月31日，国家税务总局发布了59号公告，明确了关于税收协定财产收益条款的有关问题。该公告的出台进一步细化了非居民在处置其中国境内股权投资所获得财产收益时，是否能够享受税收协定待遇的规定。这些规定有助于为纳税人在申请协定待遇时提供更详细的指引，降低税务处理的不确定性。然而，59号公告里关于“中国不动产企业”的测试标准有可能过于严厉，从而使一些非居民在申请享受税收协定待遇时面对更大的困难。

具体而言，当非居民纳税人转让其中国境内公司股权并获得资本利得时，59号公告对判定中国政府是否拥有征税权，给予了更加详尽的解释。该公告描述了如何确定中国公司的股份价值50%以上是否直接或间接由位于中国的不动产组成，以及处置中国公司股权的非居民是否持有该公司至少25%资本的条件。非居民纳税人如果希望在处置股权投资时享受税收协定待遇，则应该对59号公告里涵盖的判定机制给予密切的关注。

59号公告

国家税务总局在2010年发布的75号文中，对中国与其他国家或地区所签订的税收协定的条文及执行做出了解释，其中包含了财产收益条款在实际中的应用。75号文虽然专注于解读中国与新加坡的税收协定，但是同样适用于其他协定中相同条款的解释及执行。59号公告则在如下两个方面对75号文进行了补充。

转让“中国不动产企业”的股权

首先, 59 号公告对中新税收协定中有关中国公司如何被认定为“中国不动产企业”进行了定义。这里所说的“中国不动产企业”是指被转让公司的股份价值 50% 以上直接或间接来自位于中国的不动产。自 2010 年中国修订与巴巴多斯税收协定起, 中国政府在所有签订的税收协定中都保留了对非居民直接转让“中国不动产企业”的征税权。

59 号公告规定, 在判定中国公司股份价值是否主要由不动产组成时, 不考虑负债, 不使用净资产, 而是根据该公司的总资产价值进行计算和判定 (“总资产法”)。59 号公告所选择的总资产法与经合组织在相关领域的规定基本一致。

此外, 59 号公告指出, 判定由中国不动产直接或间接构成公司价值的比率是否超出了 50% 的标准, 应基于按照中国会计制度确定的有关资产价值。但是考虑到中国的土地和土地使用权通常发生了较大幅度的增值, 59 号文要求土地或土地使用权的价值不得低于按照当时可比相邻或同类地段的市场价格计算的数额。因此, 一般可以理解为, 在判定被转让的中国企业是否是房地产企业时, 土地或土地使用权应使用市场公允价值, 其他资产应采用账面价值来进行计算。

转让“非中国不动产企业”的股权

其次, 59 号公告明确的是中新税收协定第十三条中如何判定非居民转让方对中国被转让企业拥有至少 25% 股权的规定。具体而言, 当一个新加坡居民转让一家非不动产企业的中国公司, 如果该新加坡居民对此中国公司在过去 12 个月中的任一时间直接或间接持有至少 25% 的股权, 则应就该股权转让所得缴纳 10% 的中国企业所得税。中国签订的许多税收协定中都包含与中新税收协定中规定的“25% 股东”相似的条款。

75 号文通过案例阐述了“25% 股东”的判定标准。除直接持有和间接持有之外, 75 号文提出了“显著利益关系”这一概念, 此概念与美国联邦所得税制度中“视同持股” (constructive ownership) 的概念颇为相似。转让方对被转让方的持股比例是否超过了 25%, 应综合考虑直接持有、间接持有以及视同持股的比例, 汇总计算。

59 号公告对 75 号文进行了相应的修改和完善。针对直接持有中国公司的股权, 该公告规定若非居民通过名义持有人参与中国公司的股权, 则在判定非居民持股是否超过了 25% 实际控制的标准时, 该名义持有人的持股情况将被考虑在内。另外, 59 号公告规定在涵盖间接持股的影响时, 仅限于非居民通过其持有至少 10% 股权的中间控股公司间接持有中国公司股权的情形。最后, 59 号公告指出, 判定间接持有中国公司股权中所用的 10% 的最低持股标准, 同样适用于计算非居民转让方通过“具有显著利益关系”的个人和法人实体股东对中国被转让公司视同持有的股权比例。

国家税务总局还针对 59 号公告发布了相关解读文件, 通过一系列的示例对该公告相关规定进行分析。该解读文件重申了 75 号文中的如下规定, 如果一个非居民处置另一个非居民企业的股权, 而被转让股权的非居民企业持有“中国不动产”公司的股权, 该股权处置通常不涉及中国税, 但是适用一般反避税条款的情形除外 (例如 698 号文规定之情况)。就此而言, 中国税务机关在间接转让“中国不动产企业”股权的问题上, 相比一些国家

(例如澳大利亚) 采取了比较温和的态度。

毕马威观察

59 号公告对于“25% 股东”判定, 排除了通过持有比例小于 10% 的中间控股公司间接控股的情形, 明确了“具有显著利益关系”方的定义, 因此对纳税人来说是一个好消息。

但是, 59 号文对“中国不动产企业”规定的判断方法却可能产生一些实际问题, 这取决于主管税务机关在实际操作中如何执行上述规定。如果在进行不动产资产比例测试时, 被转让企业的中国不动产资产使用的是高于账面价值的市场价值, 而其他资产使用的是低于市场价值的账面价值, 则该企业将更容易被归类为“中国不动产企业”。近年来不断稳步上涨的中国房地产价格明显增加了这种情况发生的概率。

经合组织在这方面的规定较少, 但是通常情况下, 不动产和非不动产价值应该使用相同的方法确定。在同一计算中, 如果以市场价格计算不动产价值, 并以账面价值计算其他资产价值, 很有可能导致计算结果的扭曲。另外, 在判定房地产在公司价值构成比例的时候, 一些国家的税法要求对被转让企业的所有资产进行市场价格评估, 包括未被计入资产负债表的商誉、专有技术、未注册专利以及商标, 以避免夸大房地产在公司价值中所占的比例。因此, 我们期望中国税务机关在判定“中国不动产”企业时, 能够借鉴这些国外经验, 以全面平衡的角度进行周详的考虑。

59 号公告重申了 75 号文中的下述规定, 即判定拥有“中国不动产企业”的时点包括公司股份被转让之前的三年内任一时间。但是在实际操作中, 中国税务机关将认同何种评估证据, 以证明被转让股权公司在过去三年内从未拥有超过公司价值 50% 以上的中国不动产, 是一个不确定因素。参考一些其他国家或地区的经验, 我们认为, 相关的测试时点, 可以选在被转让企业在三年内发生重大土地收购或处置的时刻或财年年终, 并出具评估报告。这样的做法, 对于纳税人和税务机关而言都是可以接受且可行的。我们建议中国税务机关进行相应测试时考虑上述方法。

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

梅雅宁

电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@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
cileen.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

李京漠

电话: +86 (10) 8508 7536
kevin.lee@kpmg.com

马源

电话: +86 (10) 8508 7076
paul.ma@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

谢忆佳

电话: +86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

延峰

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

张宇

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

张豪

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

赵希尧

电话: +86 (10) 8508 7096
abc.zhao@kpmg.com

赵彤

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

周重山

电话: +86 (10) 8508 7610
cc.zhou@kpmg.com

陈达伟 (David Chamberlain)

电话: +86 (10) 8508 7056
david.chamberlain@kpmg.com

冯炜

电话: +86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

张天胜

电话: +86 (10) 8508 7526
tiansheng.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

何超良

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

江莉莉

电话: +86 (21) 2212 3359
lily.kang@kpmg.com

梁新彦

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

麦玮峰

电话: +86 (21) 2212 3409
christopher.mak@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

王军

电话: +86 (21) 2212 3438
john.wang@kpmg.com

翁晔

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

王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +86 (21) 2212 3515
lachlan.wolfers@kpmg.com

谢忆璐

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

徐曦

电话: +86 (21) 2212 3396
bruce.xu@kpmg.com

许子冲

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

张曰文

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

周波

电话: +86 (21) 2212 3458
michelle.b.zhou@kpmg.com

董诚

电话: +86 (21) 2212 3410
cheng.dong@kpmg.com

黄及时

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

郑達隆

电话: +86 (21) 2212 3080
dylan.jeng@kpmg.com

梁浩然

电话: +86 (21) 2212 3358
hoyin.leung@kpmg.com

倪偉東

电话: +86 (21) 2212 3411
henry.ngai@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
cileen.gh.sun@kpmg.com

范家珩

电话: +86 (755) 2547 1071
sam.kh.fan@kpmg.com

何晓宜

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

李瑾

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

李雁

电话: +86 (755) 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

梅雅宁

电话: +86 (592) 2150 807
maria.mei@kpmg.com

孙昭

电话: +86 (20) 3813 8615
michelle.sun@kpmg.com

杨彬

电话: +86 (20) 3813 8605
bin.yang@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.lau@kpmg.com

艾栢熙 (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

霍宁恩 (Barbara Forrest)

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

许昭淳

电话: +852 2685 7815
daniel.hui@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

梁愛麗

电话: +852 2143 8711
alice.leung@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

陈伟德 (Wade Wagatsuma)

电话: +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

王尹巧仪

电话: +852 2978 8288
jennifer.wong@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

陳心康

电话: +852 2978 8987
rebecca.chin@kpmg.com

賴綺琪

电话: +852 2978 8942
kate.lai@kpmg.com

劉志恆

电话: +852 2143 8597
alex.lau@kpmg.com

龐建邦

电话: +852 2143 8525
benjamin.pong@kpmg.com