

境外股权转让的中国企业所得税

2009年12月10日，中国国家税务总局（“税务总局”）颁布了《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）（“《698号文》”）。根据该通知，就境外投资方（实际控制方）（“境外投资方”）通过转让境外控股公司（“境外控股公司”）股权而间接转让中国居民企业股权的情形（“境外股权转让”），在一定情况下，税务机关可以否定被用作税收安排的境外控股公司的存在。这可能导致境外投资方须就其境外股权转让所得向中国税务机关缴纳中国企业所得税（“企业所得税”）。在此之前，税务总局颁布的《特别纳税调整实施办法（试行）》（“《调整办法》”）已就此作出过一般性的规定，而且中国税务机关已在实践中做出过类似的纳税调整。

本文将根据《中华人民共和国企业所得税法》（“《企业所得税法》”）、《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（“《企业所得税法实施条例》”）、《调整办法》以及《698号文》的规定并结合相关案例，对境外股权转让涉及的企业所得税问题进行简要分析。

应缴纳企业所得税的非居民企业

根据《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》的规定，企业所得税的纳税义务人包括居民企业 and 非居民企业；非居民企业是指依照外国（地区）法律成立，且(i)实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所；或(ii)在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业；非居民企业应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。关于来源于中国所得的判断，根据《企业所得税法实施条例》的规定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。

因此，对于境外企业转让其他境外企业股权而言，被投资企业处于境外，其股权转让所得一般情况下不应被认定为来源于境内所得，境外企业无须就其股权转让所得向中国税务机关缴纳企业所得税。

虽然在一般情况下境外企业无须就其转让其他境外企业股权所得向中国税务机

关缴纳企业所得税，但《企业所得税法》同时规定，企业实施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。

《调整办法》就前述调整的对象和程序等做出了进一步的规定。如果税务机关根据《企业所得税法》和《调整办法》采取调整措施，则境外企业可能被要求就其转让其他境外企业股权所得向中国税务机关缴纳企业所得税。

《调整办法》与重庆案例

根据《调整办法》的规定，税务机关可以对滥用税收优惠、滥用税收协定、滥用公司组织形式、利用避税港避税和其他不具有合理商业目的的避税安排启动一般反避税调查；税务机关应按照实质重于形式的原则审核企业是否存在避税安排；在审核时，税务机关将综合考虑安排的以下内容：

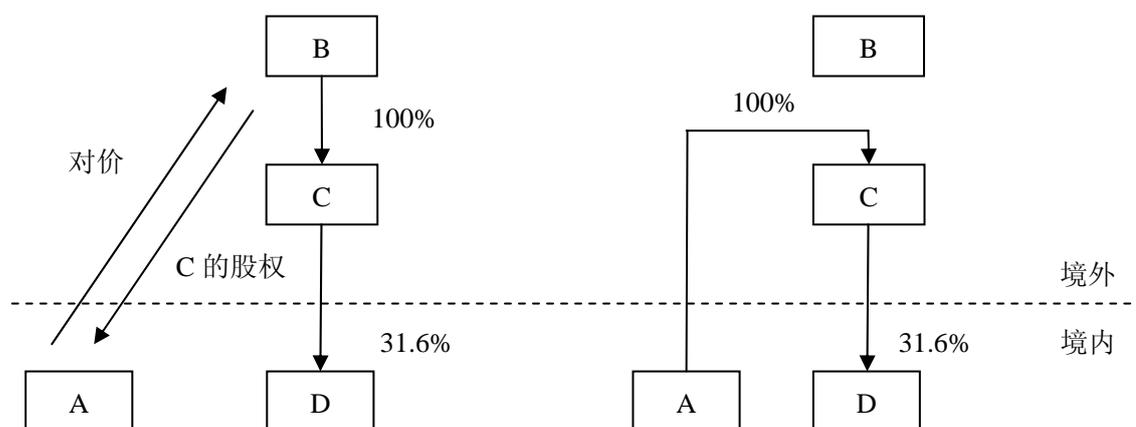
- (1) 安排的形式和实质；
- (2) 安排订立的时间和执行期间；
- (3) 安排实现的方式；
- (4) 安排各个步骤或组成部分之间的联系；
- (5) 安排涉及各方财务状况的变化；
- (6) 安排的税收结果。

根据《调整办法》的规定，税务机关应按照经济实质对企业的避税安排重新定性，取消企业从避税安排获得的税收利益；对于没有经济实质的企业，特别是设在避税港并导致其关联方或非关联方避税的企业，可在税收上否定该企业的存在。

就境外股权转让而言，如果税务机关认定境外控股公司的存在不具有合理商业目的，进而否认其存在，则境外投资方转让控股公司股权将可能被视为转让中国居民企业股权，境外投资方的股权转让所得将可能被视为来源于中国境内的所得，进而需要向中国税务机关缴纳企业所得税。

在《调整办法》颁布前，重庆市渝中区国税局在其 2008 年 11 月公布的一个案例中已采取了类似的立场。根据重庆市渝中区国税局公布的案例资料，在该案例中（交易结构如下图所示），新加坡 B 公司将其在新加坡设立的全资控股公司 C 公司的 100% 股权转让给重庆 A 公司。重庆税务机关认为 C 公司实收资本仅为 100 新加坡元，且 C 公司除持有重庆 D 公司 31.6% 的股权外没有从事其他任何经营活动，因此，新加坡 B 公司转让 C 公司股权实质是转让重庆 D 公司 31.6% 的股

权，其取得的股权转让收益实质上为来源于中国境内的所得。最终重庆市税务机关对 B 公司征收了企业所得税。



《698 号文》

在《698 号文》颁布前，虽然《调整办法》所规定的特别纳税调整情形已涉及境外股权转让，但其条文本身并未针对境外股权转让做出明确规定。《698 号文》则专门针对境外股权转让做出了明确规定。

在境外股权转让的问题上，《698 号文》重申了《调整办法》的态度。根据《698 号文》的规定，境外投资方间接转让中国居民企业股权，如境外投资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。而如果境外控股公司被否定存在，境外股权转让将可能视作境外投资方直接转让中国居民企业股权，境外投资方的股权转让所得将可能被视为来源于中国境内的所得，进而需要向中国税务机关缴纳企业所得税。

但与《调整办法》不同，《698 号文》特别规定了境外投资方事先主动提供相关资料的义务。根据《调整办法》的规定，在税务机关启动反避税调查程序并向企业送达《税务检查通知书》后，企业方有义务向税务机关提供资料以证明其安排具有合理的商业目的。而《698 号文》则要求只要境外股权转让符合一定条件，其境外投资方均须主动向税务机关提供相关资料。

根据《698号文》的规定，境外投资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%或者对其居民的境外所得不征所得税，境外投资方应自股权转让合同签订之日起30日内，向被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供下列相关资料（“说明资料”）：

- (1) 股权转让合同或协议；
- (2) 境外投资方与其所转让的境外控股公司在资金、经营、购销等方面的关系；
- (3) 境外投资方所转让的境外控股公司的生产经营、人员、账务、财产等情况；
- (4) 境外投资方所转让的境外控股公司与中国居民企业在资金、经营、购销等方面的关系；
- (5) 境外投资方设立被转让的境外控股公司具有合理商业目的的说明；
- (6) 税务机关要求的其他相关资料。

非居民企业企业所得税的税率与缴纳

在境外股权转让中，如果境外控股公司被税务机关否认存在，进而境外投资方须就其股权转让所得向中国税务机关缴纳企业所得税，则根据《企业所得税法实施条例》的规定，其适用的企业所得税率为10%。

根据《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》（“《扣缴办法》”）的规定，在境外股权转让中，应由股权转让方，即境外投资方，自行或委托代理人向被转让股权的境内企业所在地主管税务机关申报纳税。在前述情况下，根据《扣缴办法》的规定，被转让股权的境内企业应协助税务机关向境外投资方征缴税款。

总结

根据上述分析，可以看出，在一般情况下，境外股权转让并不涉及中国企业所得税问题，但如果境外交易安排被税务机关认定为境外控股公司不具有合理的商业目的；且规避企业所得税纳税义务，则境外控股公司将可能会被中国税务机关否认其存在，境外投资方的股权转让所得将被视为来源于境内所得，进而需要向中国税务机关缴纳企业所得税。

其次，无论境外投资方实际上是否存在规避企业所得税纳税义务的情况，根据《698号文》的规定，只要被转让股权的境外控股公司所在地区的实际税负低于12.5%或者对其股权转让所得不征所得税，则境外投资方均应向境内企业所在地

主管税务机关提供相关的说明资料。

最后，如果税务机关认为境外控股公司的存在不具有合理的商业目的，且存在规避企业所得税纳税义务，进而否认境外控股公司的存在，则境外投资方将可能被要求就其转让目标公司股权所得向中国税务机关按照 10% 的税率缴纳企业所得税。在该等情形下，境内企业应协助税务机关向转让方征缴税款。

◇◇◇◇

本文作者为柯杰律师事务所何杰（合伙人）和张方，方晔对本文亦有贡献。本文仅供一般性参考，不构成法律意见，不能代替法律意见，也无意对讨论事项进行全面的研究。若就本文有任何进一步问题，请与何杰律师联系（电话：8610 59695336，电邮：he.jie@kejielaw.com）。