

國家稅務總局 關於非居民企業間接轉讓財產企業所得稅若干問題的公告
國家稅務總局公告 2015 年第 7 號

為進一步規範和加強非居民企業間接轉讓中國居民企業股權等財產的企業所得稅管理，依據《中華人民共和國企業所得稅法》（以下稱企業所得稅法）及其實施條例（以下稱企業所得稅法實施條例），以及《中華人民共和國稅收徵收管理法》（以下稱稅收徵管法）及其實施細則的有關規定，現就有關問題公告如下：

一、非居民企業通過實施不具有合理商業目的的安排，間接轉讓中國居民企業股權等財產，規避企業所得稅納稅義務的，應按照企業所得稅法第四十七條的規定，重新定性該間接轉讓交易，確認為直接轉讓中國居民企業股權等財產。

本公告所稱中國居民企業股權等財產，是指非居民企業直接持有，且轉讓取得的所得按照中國稅法規定，應在中國繳納企業所得稅的中國境內機構、場所財產，中國境內不動產，在中國居民企業的權益性投資資產等（以下稱中國應稅財產）。

間接轉讓中國應稅財產，是指非居民企業通過轉讓直接或間接持有中國應稅財產的境外企業（不含境外註冊中國居民企業，以下稱境外企業）股權及其他類似權益（以下稱股權），產生與直接轉讓中國應稅財產相同或相近實質結果的交易，包括非居民企業重組引起境外企業股東發生變化的情形。間接轉讓中國應稅財產的非居民企業稱股權轉讓方。

二、適用本公告第一條規定的股權轉讓方取得的轉讓境外企業股權所得歸屬於中國應稅財產的數額（以下稱間接轉讓中國應稅財產所得），應按以下順序進行稅務處理：

（一）對歸屬於境外企業及直接或間接持有中國應稅財產的下屬企業在中國境內所設機構、場所財產的數額（以下稱間接轉讓機構、場所財產所得），應作為與所設機構、場所有實際聯繫的所得，按照企業所得稅法第三條第二款規定徵稅；

（二）除適用本條第（一）項規定情形外，對歸屬於中國境內不動產的數額（以下稱間接轉讓不動產所得），應作為來源於中國境內的不動產轉讓所得，按照企業所得稅法第三條第三款規定徵稅；

（三）除適用本條第（一）項或第（二）項規定情形外，對歸屬於在中國居民企業的權益性投資資產的數額（以下稱間接轉讓股權所得），應作為來源於中國境內的權益性投資資產轉讓所得，按照企業所得稅法第三條第三款規定徵稅。

三、判斷合理商業目的，應整體考慮與間接轉讓中國應稅財產交易相關的所有安排，結合實際情況綜合分析以下相關因素：

（一）境外企業股權主要價值是否直接或間接來自於中國應稅財產；

（二）境外企業資產是否主要由直接或間接在中國境內的投資構成，或其取得的收入是否主要直接或間接來源於中國境內；

（三）境外企業及直接或間接持有中國應稅財產的下屬企業實際履行的功能和承擔的風險是否能夠證實企業架構具有經濟實質；

（四）境外企業股東、業務模式及相關組織架構的存續時間；

（五）間接轉讓中國應稅財產交易在境外應繳納所得稅情況；

（六）股權轉讓方間接投資、間接轉讓中國應稅財產交易與直接投資、直接轉讓中國應稅財產交易的可替代性；

（七）間接轉讓中國應稅財產所得在中國可適用的稅收協定或安排情況；

（八）其他相關因素。

四、除本公告第五條和第六條規定情形外，與間接轉讓中國應稅財產相關的整體安排同時符合以下情形的，無需按本公告第三條進行分析和判斷，應直接認定為不具有合理商業目的：

(一) 境外企業股權 75%以上價值直接或間接來自於中國應稅財產；

(二) 間接轉讓中國應稅財產交易發生前一年內任一時點，境外企業資產總額（不含現金）的 90%以上直接或間接由在中國境內的投資構成，或間接轉讓中國應稅財產交易發生前一年內，境外企業取得收入的 90%以上直接或間接來源於中國境內；

(三) 境外企業及直接或間接持有中國應稅財產的下屬企業雖在所在國家（地區）登記註冊，以滿足法律所要求的組織形式，但實際履行的功能及承擔的風險有限，不足以證實其具有經濟實質；

(四) 間接轉讓中國應稅財產交易在境外應繳所得稅稅負低於直接轉讓中國應稅財產交易在中國的可能稅負。

五、與間接轉讓中國應稅財產相關的整體安排符合以下情形之一的，不適用本公告第一條的規定：

(一) 非居民企業在公開市場買入並賣出同一上市境外企業股權取得間接轉讓中國應稅財產所得；

(二) 在非居民企業直接持有並轉讓中國應稅財產的情況下，按照可適用的稅收協定或安排的規定，該項財產轉讓所得在中國可以免予繳納企業所得稅。

六、間接轉讓中國應稅財產同時符合以下條件的，應認定為具有合理商業目的：

(一) 交易雙方的股權關係具有下列情形之一：

1. 股權轉讓方直接或間接擁有股權受讓方 80%以上的股權；

2. 股權受讓方直接或間接擁有股權轉讓方 80%以上的股權；

3. 股權轉讓方和股權受讓方被同一方直接或間接擁有 80%以上的股權。

境外企業股權 50%以上（不含 50%）價值直接或間接來自於中國境內不動產的，本條第（一）項第 1、2、3 目的持股比例應為 100%。

上述間接擁有的股權按照持股鏈中各企業的持股比例乘積計算。

(二) 本次間接轉讓交易後可能再次發生的間接轉讓交易相比在未發生本次間接轉讓交易情況下的相同或類似間接轉讓交易，其中國所得稅負擔不會減少。

(三) 股權受讓方全部以本企業或與其具有控股關係的企業的股權（不含上市企業股權）支付股權交易對價。

七、間接轉讓機構、場所財產所得按照本公告規定應繳納企業所得稅的，應計入納稅義務發生之日所屬納稅年度該機構、場所的所得，按照有關規定申報繳納企業所得稅。

八、間接轉讓不動產所得或間接轉讓股權所得按照本公告規定應繳納企業所得稅的，依照有關法律規定或者合同約定對股權轉讓方直接負有支付相關款項義務的單位或者個人為扣繳義務人。

扣繳義務人未扣繳或未足額扣繳應納稅款的，股權轉讓方應自納稅義務發生之日起 7 日內向主管稅務機關申報繳納稅款，並提供與計算股權轉讓收益和稅款相關的資料。主管稅務機關應在稅款入庫後 30 日內層報稅務總局備案。

扣繳義務人未扣繳，且股權轉讓方未繳納應納稅款的，主管稅務機關可以按照稅收征管法及其實施細則相關規定追究扣繳義務人責任；但扣繳義務人已在簽訂股權轉讓合同或協定之日起 30 日內按本公告第九條規定提交資料的，可以減輕或免除責任。

九、間接轉讓中國應稅財產的交易雙方及被間接轉讓股權的中國居民企業可以向主管稅務機關報告股權轉讓事項，並提交以下資料：

- (一) 股權轉讓合同或協定（為外文文本的需同時附送中文譯本，下同）；
- (二) 股權轉讓前後的企業股權架構圖；
- (三) 境外企業及直接或間接持有中國應稅財產的下屬企業上兩個年度財務、會計報表；
- (四) 間接轉讓中國應稅財產交易不適用本公告第一條的理由。

十、間接轉讓中國應稅財產的交易雙方和籌畫方，以及被間接轉讓股權的中國居民企業，應按照主管稅務機關要求提供以下資料：

- (一) 本公告第九條規定的資料（已提交的除外）；
- (二) 有關間接轉讓中國應稅財產交易整體安排的決策或執行過程資訊；
- (三) 境外企業及直接或間接持有中國應稅財產的下屬企業在生產經營、人員、賬務、財產等方面的資訊，以及內外部審計情況；
- (四) 用以確定境外股權轉讓價款的資產評估報告及其他作價依據；
- (五) 間接轉讓中國應稅財產交易在境外應繳納所得稅情況；
- (六) 與適用公告第五條和第六條有關的證據資訊；
- (七) 其他相關資料。

十一、主管稅務機關需對間接轉讓中國應稅財產交易進行立案調查及調整的，應按照一般反避稅的相關規定執行。

十二、股權轉讓方通過直接轉讓同一境外企業股權導致間接轉讓兩項以上中國應稅財產，按照本公告的規定應予徵稅，涉及兩個以上主管稅務機關的，股權轉讓方應分別到各所涉主管稅務機關申報繳納企業所得稅。

各主管稅務機關應相互告知稅款計算方法，取得一致意見後組織稅款入庫；如不能取得一致意見的，應報其共同上一級稅務機關協調。

十三、股權轉讓方未按期或未足額申報繳納間接轉讓中國應稅財產所得應納稅款，扣繳義務人也未扣繳稅款的，除追繳應納稅款外，還應按照企業所得稅法實施條例第一百二十一、一百二十二條規定對股權轉讓方按日加收利息。

股權轉讓方自簽訂境外企業股權轉讓合同或協定之日起 30 日內提供本公告第九條規定的資料或按照本公告第七條、第八條的規定申報繳納稅款的，按企業所得稅法實施條例第一百二十二條規定的基準利率計算利息；未按規定提供資料或申報繳納稅款的，按基準利率加 5 個百分點計算利息。

十四、本公告適用於在中國境內未設立機構、場所的非居民企業取得的間接轉讓中國應稅財產所得，以及非居民企業雖設立機構、場所但取得與其所設機構、場所沒有實際聯繫的間接轉讓中國應稅財產所得。

股權轉讓方轉讓境外企業股權取得的所得（含間接轉讓中國應稅財產所得）與其所設境內機構、場所有實際聯繫的，無須適用本公告規定，應直接按照企業所得稅法第三條第二款規定徵稅。

十五、本公告所稱納稅義務發生之日是指股權轉讓合同或協議生效，且境外企業完成股權變更之日。

十六、本公告所稱的主管稅務機關，是指在中國應稅財產被非居民企業直接持有並轉讓的情況下，財產轉讓所得應納企業所得稅稅款的主管稅務機關，應分別按照本公告第二條規定的三種情形確定。

十七、本公告所稱“以上”除有特別標明外均含本數。

十八、本公告規定與稅收協定不一致的，按照稅收協定辦理。

十九、本公告自發佈之日起施行。本公告發佈前發生但未作稅務處理的事項，依據本公告執行。《國家稅務總局關於加強非居民企業股權轉讓所得企業所得稅管理的通知》(國稅函〔2009〕698號)第五條、第六條及《國家稅務總局關於非居民企業所得稅管理若干問題的公告》(國家稅務總局公告2011年第24號)第六條第(三)、(四)、(五)項有關內容同時廢止。

特此公告。

國家稅務總局

2015年2月3日