

山西非居民企业间接股权转让征税案件评析

(by 明德税务, 2012年4月12日)

一、案件背景

2012年4月6日,《中国税务报》刊登了《全国最大单笔非居民间接股权转让所得税入库》的报道("山西案件")。根据该报道,山西晋城市国税局就某境外非居民企业间接转让山西能源公司股份的行为,征收了约4.3亿元的所得税税款。这是自国家税务总局在2009年12月下发国税函[2009]698号文以来,税务局征收的单笔最大非居民间接股权转让所得税。

报道称,为了准确确定股权转让收入、成本扣除,如何加收滞纳金、罚款,以及如何用外汇缴纳税款等问题,晋城市国税局认真查阅了相关资料,多次深入山西能源公司了解股权转让有关情况,掌握股东变化信息,同时向股权转让双方发出税务事项告知书,要求其依法提供相关资料。

2011年7月,在受让方代表进驻山西能源公司后,晋城市国税局在第一时间对其开展政策宣传,让其了解相关的协税义务和法律责任,并要求加强与股权转让方的沟通联系。在与转让方数次沟通、谈判未果的情况下,晋城市国税局与受让方积极协商,做好从未支付转让款中扣缴税款的准备工作。在多方努力下,境外非居民企业终于认可了税务机关对股权转让的收入、成本确定方法,同意依法缴纳税款。

二、明德评论

国税函[2009]698号文明确了中国税务机关对非居民企业间接转让中国境内公司股权的行为拥有管辖权,非居民企业在特定条件下需要履行交易披露义务和纳税义务。

自国税函[2009]698号文下发以来,全国征收的非居民企业间接转让股权企业所得税连年攀升,单笔最大数额也连创新高。2010年最大单笔间接股权转让股权非居民企业所得税数额为1.73亿,2011年为3.06亿。这表明,非居民企业所得税的管理一直是税务机关纳税管理的重点之一。

从《中国税务报》对山西案件的公开报道分析,我们认为如下两个问题值得引起间接股权转让交易双方的关注和重视:

(一) 转让方的纳税义务发生时间

国税函[2009]698号文规定的非居民企业间接转让中国境内公司股权的纳税义务的存在,是以税务机关对该股权转让经济行为的重新定性、否定被用作避税安排的中间控股公司的存在为前提。而税务机关重新定性的依据,是基于转让方履行交易披露义务时所提供的交易文件和信息,或转让方未履行交易披露义务时税务机关从其他渠道获取的交易文件和信息。因此,理论上,转让方的纳税义务应在税务机关对转让方的转让行为作出征税定性并出具缴税通知时才开始。交易披露义务的发生,并不意味着纳税义务的发生。

按此逻辑,如果转让方未履行交易披露义务而税务机关也未知悉转让方的股权转让行为,则转让方基于国税函[2009]698号文所产生的纳税义务可能无限期向后递延。同时,如转让方未履行交易披露义务,可能仅被处以少量的罚款(通常不超过1万元人民币)。这显然不利于国税函[2009]698号文的执行和税款的征收。

(二) 非居民间接转让股权是否应加收滞纳金

《中国税务报》在山西案件的报道中载明,晋城市国税局曾多次深入了解情况,以确定如何加收滞纳金和罚款。但有关非居民企业间接股权转让的征税案件报道中(包括山西案件),并未提及税务机关是否曾对转让方加收任何的滞纳金。

从非居民间接转让股权行为的性质分析来看,该行为属于一般反避税项下的常见方式之一,故其应属于“特别纳税调整”的规制范畴,即应当遵从《企业所得税法》及其《实施条例》、《特别纳税调整实施办法(试行)》中的有关“特别纳税调整”的规定。整部《办法》中法律责任事项并不直接涉及滞纳金,而主要规定了加收利息及罚息等责任方式,即:“税务机关根据所得税法及其实施条例的规定,对企业做出特别纳税调整的,应对2008年1月1日以后发生交易补征的企业所得税税款,按日加收利息。”因此有理由认为,非居民间接转让股权本身并不直接涉及滞纳金事项。当然,如转让方在税务机关下缴款通知后逾期缴纳的,依然会涉及滞纳金。

此外,尽管公开的报道中,未曾有提及税务机关对间接转让中国境内公司股权的非居民企业转让方加收滞纳金,我们了解在一些案件中主管税务机关的确将加收滞纳金作为谈判的筹码,督促非居民转让方缴纳税款。

(三) 受让方是否有法定的扣缴义务

山西案件的报道中称,晋城市国税局曾向受让方宣传受让方的协税义务和法律责任,并与受让方协商,要求受让方做好从未支付款项中扣缴税款的准备。

对于非居民间接转让中国境内公司股权时,受让方是否负有法定的扣缴义务,一直以来都存在不同的看法。

大多数税务专业人士认为,非居民企业间接转让中国境内公司股权的案件中,如果受让方也属于非居民,则属于“扣缴义务人无法履行扣缴义务”的情形。根据《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》(国税发[2009]3号)的规定,转让方应自行或委托代理人向被转让股权的境内企业所在地税务机关申报纳税。同时,国税发[2009]3号文规定了被转让股权的境内企业“应协助税务机关向非居民企业征缴税款”,并没有规定受让方的协税义务。

但实务中,一些税务官员援引国税发[2009]3号文第3条的规定,认为即使受让方也是非居民,也负有法定的扣缴义务。国税发[2009]3号文第3条规定:“对非居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得以及其他所得应当缴纳的企业所得税,实行源泉扣缴,以依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人”。如受让方有扣缴义务而未履行,则可能被征收50%以上3倍以下的罚款。

从山西案件来看，晋城市国税局的官员似乎认为受让方负有代扣代缴税款的义务。但从报道中，我们并未知晓该案件最终是由受让方以代扣代缴的方式缴纳，还是由转让方自行缴纳。

鉴于受让方可能面临的上述潜在风险，受让方应考虑在交易文件中对转让方相应的交易披露义务和纳税义务做出明确约定，并规定受让方不履行该义务时相应的法律责任，以缓解潜在的税务风险。

本文由明德税务专业团队撰写，发布于[未名明德](#)相关站点，如需转载请标明出处。