

税务评论

作者：

北京

郝进军

总监

电话：+86 10 8512 5419

电子邮件：

julhao@deloitte.com.cn

上海

麦大伟

经理

电话：+86 21 6141 1491

电子邮件：

dmcguigan@deloitte.com.cn

徐佩

高级顾问

电话：+86 21 6141 1337

电子邮件：

kaxu@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

国际与企业并购税务服务

全国主管税务合伙人

(上海)

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

电子邮件：

lkhaw@deloitte.com.cn

全国副主管税务合伙人

(香港特别行政区)

蔡树仁

合伙人

电话：+852 2852 6600

电子邮件：

atsoi@deloitte.com.hk

华北区(北京)

朱梭

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：

andzhu@deloitte.com.cn

中国税务 国际与企业并购税务服务

非居民企业在华机构场所税收管理政策得到明确

2010年2月20日，国家税务总局发布了国税发[2010]18号和国税发[2010]19号文件（以下分别简称为“18号文”和“19号文”），对在华设立机构、场所的非居民企业的税收管理办法进行了明确。

19号文适用于企业所得税法第三条第二款规定的非居民企业在中国的应税所得——即在中国境内设立机构、场所的非居民企业，就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得。虽然外国企业在中国设立的常驻代表机构（以下简称“代表机构”）也属于上述的机构、场所之一，但涉及代表机构的征税管理则适用于18号文的具体规定（请参阅“税务评论（P101/2010）——外国企业常驻代表机构税收管理新办法颁布”以了解更详细的内容）。

之前已经发布的一系列有关非居民企业税务处理的文件，连同上述的18号和19号文，都表明了国家税务总局继续强化非居民税收征管的政策动向，可以预见在2010年将会出台更多针对非居民的税务法规。19号文自发布之日起施行。

19 号文要点

1. 功能与风险相匹配原则

非居民企业设立的机构、场所是否需要按照其实际履行的功能与承担的风险相匹配的原则以确定其应纳税所得，在19号文发布之前没有明确的规定。此次19号文规定，无论非居民企业适用据实申报或核定征收方式，都需遵循上述原则。这一规定看来似乎意味着，中国税务机关将采用经合组织所认可的方法，即将常设机构（国内法下则对应为机构、场所）视为独立企业并根据其承担的功能、风险，通过可比性分析来确定其所得。至于上述方法将如何具体运用，目前来看仍需进一步的指引加以规范（例如现行的转让定价规则将如何运用于非居民企业的机构场所等）。

2. 征税方式

19号文要求设立机构、场所的非居民企业按照规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账，并按照上述功能风险相匹配原则准确计算应纳税所得，据实申报缴纳企业所得税。但对于因会计账簿不健全，资料残缺难以查账，或者其他原因不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的非居民企业，税务机关有权采取以下方法核定其应纳税所得额：

华东区 (上海)

王鲲

合伙人

电话：+ 86 21 6141 1035

电子邮件：

vicwang@deloitte.com.cn

华南区 (香港特别行政区)

林嘉雪

合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：

shalam@deloitte.com.hk

方法一——按收入总额核定应纳税所得额：适用于能够正确核算收入或通过合理方法推定收入总额，但不能正确核算成本费用的非居民企业。

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} \times \text{核定利润率}$$

方法二——按成本费用核定应纳税所得额：适用于能够正确核算成本费用，但不能正确核算收入总额的非居民企业。

虽然未在19号文中指明，但一般认为该方法适用于在中国境内从事直接获利活动（例如生产、销售商品，建筑工程等），需要对成本费用进行核算的机构、场所。

$$\text{应纳税所得额} = \text{成本费用总额} / (1 - \text{核定利润率}) \times \text{核定利润率}$$

方法三——按经费支出换算收入核定应纳税所得额：适用于能够正确核算经费支出总额，但不能正确核算收入总额和成本费用的非居民企业。

虽然未在19号文中指明，但一般认为适用于该方法的机构、场所无需对成本费用进行核算，而只需记录费用支出。比较常见的情形如代表机构、费用中心等。由于营业税金不包括在机构、场所的经费支出中，所以在换算时需考虑这一影响。

$$\text{应纳税所得额} = \text{经费支出总额} / (1 - \text{核定利润率} - \text{营业税税率}) \times \text{核定利润率}$$

3. 核定利润率

不同的业务类型适用于不同的核定利润率（详见下述内容）。19号文允许各省级税务机关按照下列核定利润率幅度制定具体操作规程，因此企业实际适用的核定利润率将由当地税务机关决定。

- 承包工程作业、设计和咨询劳务：15%-30%
- 管理服务：30%-50%
- 其他劳务或劳务以外经营活动：不低于 15%

19号文同时提到，税务机关有根据认为非居民企业的实际利润率明显高于上述标准的，可以按照比上述标准更高的利润率核定其应纳税所得额。如果纳税人认为上述核定利润率已经明显高于实际利润率，可能会考虑建立健全会计账簿，准确核算其应纳税所得，从而应用据实申报的征税方式。在这一情形下，核定征收在实践中的使用率可能会被降低。

4. 混合业务

19号文还对混合业务行为（包括同时销售货物并提供相关劳务，或从事适用不同核定利润率的经营行为），以及同时在中国境内外提供服务两种情形的税务处理作出了规范。

混合业务合同：当非居民企业与中国居民企业签订某项货物销售合同，同时提供相关劳务（尤其与机器设备销售相关的售后服务，例如安装、装配、技术培训、监督服务等），该合同应将所销售的货物与劳务收费分别列明。若未分别列明，税务机关可以参照相同或相近业务，或以不低于销售货物合同总价款的10%对非居民企业的劳务收入进行核定。

如果非居民企业在中国境内从事适用不同核定利润率的经营行为，并取得应税所得的，应对其进行分别核算；否则税务机关将从高适用核定利润率。

境内外劳务收入划分：非居民企业向中国境内客户提供劳务取得的收入，凡其提供的服务同时发生在中国境内外的，应以劳务发生地原则划分其境内外收入。若未划分，或税务机关对纳税人划分的合理性和真实性有疑义的，税务机关可要求非居民企业提供相关的证明；如果无法提供充分的证明信息，或相关证明不足以支持，则税务机关可视同其提供的服务全部发生在境内。

5. 税收征管

拟采取核定征收方式征收企业所得税的非居民企业，应填写所得税征收方式鉴定表，报送主管税务机关。19号文未对纳税人提交鉴定表的时限作出规定，但要求主管税务机关在不认可纳税人自行填报的核定征收方式情形下，自收到鉴定表后15个工作日内下达税务事项通知书。如果纳税人未在上述15个工作日内收到税务事项通知书，则其自行填报的征收方式视同已被税务机关认可。

评论与建议

在中国设立机构、场所或代表机构的非居民企业大都适用核定征收的方式。在征收方式上，19号文采纳了与之前文件较为类似的规定。但是，与以往税务机关采用的核定利润率相比，19号文将核定利润率作了较大幅度的提高（详见下方）。利润率的上升以及其他连带事项的不确定性（例如代垫支出是否可扣除）将会对非居民企业产生较大的影响。

收入类别	旧规定	19 号文
承包工程作业、设计和咨询劳务	不低于 10% (设计业务适用于 15%) – 代购设备、材料允许扣除	15% - 30% - 未提及代垫支出是否可扣除
管理服务	20% - 40%	30% - 50%
其他劳务或劳务以外经营活动	无明确规定	不低于 15%

19号文延续了近期税务文件的主题，即强调纳税人应提供充分的文件资料以支持其申报立场，特别是同时销售货物并提供劳务的行为，以及同时在中国境内外提供劳务行为等有关文件。综上所述，19号文的发布再次预示着税务机关将加大对非居民企业税收的管理力度；对纳税人而言，通过合理充分的文档资料对申报立场及依据进行支持将显得越发必要。

根据前述的分析，在中国设立机构、场所的非居民企业应考虑以下应对措施：

- 审阅目前的征税方式，并根据机构、场所的业务及核算情况对据实申报或核定征收方式的适当性进行评估；
- 若企业认为核定征收方式较为适当，则应选择该适当方式并对税务影响进行评估；
- 审阅当前机构、场所的功能风险状况，从而评估企业是否存在潜在的税务风险；
- 详细审查现行或拟签订的有关合同条款，确保所销售的货物和劳务的价款已分别合理列示；
- 确保相应的内部文档（例如工作日程、费用支出等的相关记录）合理制备，以支持相应的境内外劳务收入划分；
- 向主管税务机关征询当地的申报要求，并及时填报鉴定表以避免因税款滞纳而产生的处罚。

本文由德勤华永会计师事务所有限公司为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源
合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：kevng@deloitte.com.cn

杭州

许柯

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

上海

蒋颖

合伙人

电话：+86 21 6141 1098

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：vivjiang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

香港特别行政区

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com.hk

深圳

张凡

合伙人

电话：+ 86 755 3331 0986

传真：+ 86 755 8246 3222

电子邮件：lacheung@deloitte.com.hk

大连

谢玉莲

合伙人

电话：+86 411 8371 2777

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

澳门特别行政区

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@deloitte.com.hk

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

mliang@deloitte.com.cn

广州

官颖儿

合伙人

电话：+86 20 2831 1059

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：dkwun@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

天津

罗永昌

合伙人

电话：+86 22 2320 6601

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：vinlo@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

华东区

张理国

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1038

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：ligzhang@deloitte.com.cn

华北区

张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

华南区 (中国内地)

苗志成

总监

电话：+86 755 3331 0993

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：zmiao@deloitte.com.cn

华南区 (香港特别行政区)

殷国煒

总监

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改数据，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤逾 168,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

德勤的专业人士融合在以恪守诚信、卓越服务、同心协力和融贯东西为本的德勤企业文化中。德勤团队崇尚持续学习、愿意迎接挑战以及注重专业发展。德勤专业人士积极推动企业社会责任，建立公众的信任，为所在的社群带来积极的影响。

Deloitte (“德勤”) 泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织 Deloitte Touche Tohmatsu (“德勤全球”)，以及其一家或多家成员所/公司。每一个成员所/公司均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤全球及其成员所法律结构的详细描述。

德勤中国通过其众多的法律实体为客户提供专业服务，此等法律实体均是 Deloitte Touche Tohmatsu 德勤全球 (瑞士会员性社团组织) 的成员。

德勤是中国大陆及港澳地区居领导地位的专业服务机构之一，共拥有逾 8,000 名员工，分布在北京、重庆、大连、广州、杭州、香港、澳门、南京、上海、深圳、苏州、天津和厦门。

早在 1917 年，德勤于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

德勤中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，德勤更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据及其所含信息乃德勤就某个专题或某些专题而提供的一般性信息，并非对此类专题的详尽表述。

故此，这些资料所含信息并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其它专业建议或服务。读者不应依赖本数据中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的唯一基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

上述数据及其所含信息均按原貌提供，德勤对该等数据或其所含信息不做任何明示或暗示的表述或保证。除前述免责声明外，德勤亦不承担该等数据或其所含信息准确无误或者满足任何特定的业绩或者质量标准。德勤明确表示不提供任何隐含的保证，包括但不限于，对可商售性、所有权、对某种特定用途的适用性、非侵权性、适配性、安全性及准确性的保证。

您需自行承担使用这些数据及其所含信息的风险，并承担因使用这些数据及其所含信息而导致的全部责任及因使用它们而导致损失的风险。德勤不承担与使用这些数据或其所含信息有关的任何专项、间接、附带、从属性或惩罚性损害赔偿或其它赔偿责任，无论是否涉及合同、法定或侵权行为 (包括但不限于疏忽行为)。

倘若前述条款的任何部分因任何原因不能完全执行，其余部分内容仍然有效。