

注册会计师 税法 教材精讲班

第二节 非居民企业税收管理

一、外国企业常驻代表机构

（一）税务登记管理

1. 代表机构应当自领取工商登记证件（或有关部门批准）之日起 30 日内，向所在地主管税务机关申报办理税务登记。
2. 代表机构税务登记内容发生变化或者驻在期届满、提前终止业务活动的，应当按照《税收征收管理法》及相关规定，向主管税务机关申报办理变更登记或者注销登记；代表机构应当在办理注销登记前，就其清算所得向主管税务机关申报并依法缴纳企业所得税。

（二）账簿凭证管理

代表机构应当按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算。

（三）企业所得税

1. 代表机构应按照实际履行的功能和承担的风险相配比的原则，准确计算其应税收入和应纳税所得额，并在季度终了之日起 15 日内向主管税务机关据实申报缴纳企业所得税。
2. 非居民企业应纳税额的计算见第四章第七节“非居民企业应纳税额的计算”。

（四）其他税种

1. 代表机构发生增值税应税行为，应按照增值税的相关法规计算缴纳应纳税款。
2. 代表机构在计算缴纳增值税的同时还需要计算应缴纳的城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加。

（五）税务申报要求

1. 代表机构的纳税地点是机构、场所所在地。采取据实申报方式的代表机构应在季度终了之日起 15 日内向主管税务机关申报缴纳企业所得税。
2. 发生增值税应税行为的代表机构应按照有关税收政策规定的纳税期限，向主管税务机关据实申报缴纳增值税。

二、承包工程作业和提供劳务

情形	增值税	企业所得税
境内设经营机构	一般计税或简易计税，自行申报纳税	查账或核定
境内未设经营机构	以 购买方 为增值税扣缴义务人 应扣缴税额=支付的价款/（1+税率）×税率 【提示】 非居民企业或扣缴义务人在计算缴纳或扣缴增值税的同时还需要计算应缴纳或扣缴的城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加	预提所得税

三、股息、利息、租金、特许权使用费和财产转让所得

企业所得税	应纳税额=应纳税所得额×10%
	全额计税：股息、红利、利息、租金、特许权使用费所得。
	差额计税：转让财产所得=收入全额-财产净值

扣缴义务人	支付人自行委托代理人或指定其他第三方代为支付相关款项，或者因担保合同或法律规定等原因由第三方保证人或担保人支付相关款项的，仍由委托方、指定人或被保证人、被担保人承担扣缴义务
-------	--

扣缴时间	扣缴义务人应当自扣缴义务发生之日起 7 日内 向扣缴义务人所在地主管税务机关申报和解缴代扣税款。 1. 中国境内企业如 未按合同或协议约定日期支付，或者 变更或修改合同或协议延期支付，但 已计入企业当期成本、费用，并在企业所得税申报中税前扣除的，应在企业所得税 年度申报时 按规定代扣代缴企业所得税 2. 如果企业上述到期未支付的所得款项，不是一次性计入当期成本、费用，而是 计入相应资产原价或企业筹办费，在该类资产投入使用或开始生产经营后分期摊入成本、费用，分年度在企业所得税前扣除的，应在 企业计入相关资产的年度纳税申报时 就上述所得 全额代扣代缴 企业所得税 3. 如果企业在 合同或协议约定的支付日期之前支付款项 的，应在实际支付时按规定代扣代缴企业所得税 4. 非居民企业采取 分期收款 方式取得应源泉扣缴所得税的同一项转让财产所得的，其分期收取的款项可先视为收回以前投资财产的成本，待成本全部收回后，再计算并扣缴应扣税款 【提示】 推迟扣缴义务发生时间至成本全部收回时
------	--

四、境外投资者分得利润直接投资递延纳税政策

2017 年 1 月 1 日起，对境外投资者从中国境内居民企业分配的利润，**直接投资于** 鼓励类投资项目，符合规定条件的，**实行递延纳税政策，暂不征收预提所得税**。2018 年 1 月 1 日起，适用范围由外商投资鼓励类项目扩大至所有 **非禁止外商投资的项目** 和领域。

同时满足三个条件	1. 境外投资者以分得利润进行的直接投资，包括增资、新建、股权收购等权益性投资行为，但 不包括新增、转增、收购上市公司股份（符合条件的战略投资除外）具体是指： （1）新增或转增中国境内 居民企业实收资本或者资本公积 包括：补缴其已经认缴的注册资本，增加实收资本或资本公积 （2）在中国境内投资 新建居民企业 （3）从 非关联方 收购中国境内居民企业股权 （4）财政部、税务总局规定的其他方式 2. 境外投资者分得的利润属于中国境内居民企业向投资者 实际分配已经实现的留存收益 而形成的股息、红利等权益性投资收益 3. 境外投资者用于 直接投资 的利润以现金形式支付的，相关款项从 利润分配企业 的账户 直接转入被投资企业或股权转让方账户，在直接投资前不得在境内外其他账户周转；境外投资者用于直接投资的利润以实物、有价证券等非现金形式支付的，相关资产所有权 直接从利润分配企业转入被投资企业或股权转让方，在直接投资前不得由其他企业、个人代为持有或临时持有
----------	---

追补享受	境外投资者按照规定可以享受暂不征收预提所得税政策但未实际享受的，可在实际缴纳相关税款之日起 三年内 申请追补享受该政策，退还已缴纳的税款
补缴税款	境外投资者通过股权转让、回购、清算等方式实际收回享受暂不征收预提所得税政策待遇的直接投资，在实际收取相应款项后 7 日内，按规定程序向税务部门申报补缴递延的税款

五、中国境内机构和個人对外付汇的税收管理

（一）对外付汇需要进行税务备案的情形

境内机构和个人向境外单笔支付等值 5 万美元以上（不含等值 5 万美元，下同）的下列外汇资金，除无须进行税务备案的情形外，均应向所在地主管税务机关进行税务备案：

1. 境外机构或个人从境内获得的包括运输、旅游、通信、建筑安装及劳务承包、保险服务、金融服务、计算机和信息服务、专有权利使用和特许、体育文化和娱乐服务、其他商业服务、政府服务等服务贸易收入。
2. 境外个人在境内的工作报酬，境外机构或个人从境内获得的股息、红利、利润、直接债务利息、担保费以及非资本转移的捐赠、赔偿、税收、偶然性所得等收益和经常转移收入。
3. 境外机构或个人从境内获得的融资租赁租金、不动产的转让收入、股权转让所得以及外国投资者其他合法所得。
4. 外国投资者以境内直接投资合法所得在境内再投资单笔 5 万美元以上的，也应按照规定进行税务备案。

（二）对外付汇无须进行税务备案的情形（自己看）

1. 境内机构在境外发生的差旅、会议、商品展销等各项费用。
2. 境内机构在境外代表机构的办公经费，以及境内机构在境外承包工程的工程款。
3. 境内机构发生在境外的进出口贸易佣金、保险费、赔偿款。
4. 进口贸易项下境外机构获得的国际运输费用。
5. 保险项下保费、保险金等相关费用。
6. 从事运输或远洋渔业的境内机构在境外发生的修理、油料、港杂等各项费用。
7. 境内旅行社从事出境旅游业务的团费以及代订、代办的住宿、交通等相关费用。
8. 亚洲开发银行和世界银行集团下属的国际金融公司从我国取得的所得或收入，包括投资合营企业分得的利润和转让股份所得、在华财产（含房产）出租或转让收入以及贷款给我国境内机构取得的利息。
9. 外国政府和国际金融组织向我国提供的外国政府（转）贷款[含外国政府混合（转）贷款]和国际金融组织贷款项下的利息。
10. 外汇指定银行或财务公司自身对外融资，如境外借款、境外同业拆借、海外代付以及其他债务等项下的利息。
11. 我国省级以上国家机关对外无偿捐赠援助资金。
12. 境内证券公司或登记结算公司向境外机构或境外个人支付其依法获得的股息、红利、利息收入及有价证券卖出所得收益。
13. 境内个人境外留学、旅游、探亲等因私用汇。
14. 境内机构和个人办理服务贸易、收益和经常转移项下退汇。
15. 外国投资者以境内直接投资合法所得在境内再投资。
16. 财政预算内机关、事业单位、社会团体非贸易非经营性付汇业务。
17. 国家规定的其他情形。

【例题·单选题】境内机构对外支付下列外汇资金时，须办理和提交《服务贸易等项目对外支付税务备案表》的是（ ）。

- A. 境内机构在境外发生的商品展销费用
- B. 进口贸易项下境外机构获得的国际运输费用
- C. 境内机构在境外承包工程的工程款
- D. 我国县级国家机关对外无偿捐赠援助资金

【答案】D

【解析】选项 ABC：属于对外付汇无须进行税务备案的情形。选项 D：我国省级以上国家机关对外无偿捐赠援助资金，无须进行税务备案，我国县级国家机关对外无偿捐赠援助资金须进行税务备案。