

2015年2月15日
みずほ銀行（中国）有限公司
中国アドバイザー一部

—財政・税務政策関連—

みずほ中国 ビジネス・エクスプレス

（第368号）

国家税務総局、 非居住者による国内資産の間接譲渡で 企業所得税の課税基準を明確化

平素より格別のご高配を賜りまして誠にありがとうございます。

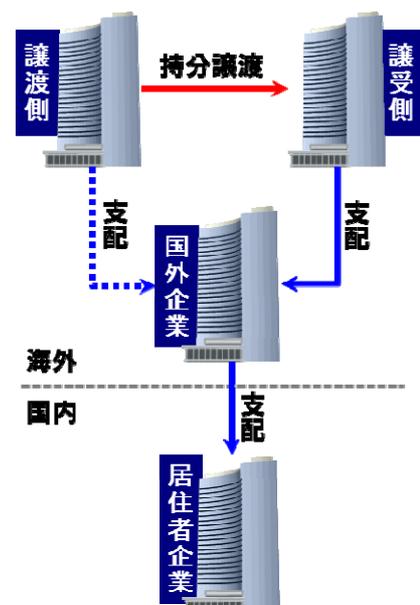
国家税務総局は、2015年2月3日付で『非居住者企業による財産間接譲渡の企業所得税に関する若干問題についての公告』（国家税務総局公告 2015年第7号、以下『7号公告』という）を公布しました。国外企業（非居住者企業）による租税回避を目的とした国内企業（居住者企業）資産の間接譲渡に対する徴税管理を強化するため、企業所得税の課税判断基準を明確化しています。

□ 「合理的な商業目的」の有無を判断

国家税務総局は2009年12月、『国家税務総局による非居住者企業の持分譲渡所得における企業所得税管理の強化に関する通達』（国税函[2009]698号、以下『698号通達』という）を公布し、非居住者企業が中国居住者企業の持分を譲渡して得た所得に対する企業所得税の申告・納税義務を明記。この中で、間接譲渡に対する情報報告義務や間接譲渡における中間持株会社の存在否定（すなわち、直接譲渡として課税対象とすること）についても規定していました。『7号公告』は、『698号通達』の間接譲渡に関する規定をより明確化したもので、租税回避とみなす（みなさない）具体的な判断基準等を盛り込んでいます。

『7号公告』は、「間接譲渡」を「非居住者企業が直接的もしくは間接的に所持する中国課税財産の国外企業（国外で登録した中国居住者企業を含まず）の持分およびその他の類似権益の譲渡を通じて、中国課税財産の直接譲渡と同一もしくは同様の実質的な結果をもたらす取引」（第1条）と定義。「非居住者企業が合理的な商業目的を有しない手配の

【図表1】中国課税財産の間接譲渡（例）



（中国アドバイザー一部作成）

実施を通じて、中国居住者企業の持分等の財産を間接譲渡し、企業所得税の納税義務を回避した」（同上）場合、税務当局はこれを直接譲渡取引とみなして企業所得税の課税対象とするとしています。

企業所得税の課税対象となるかどうかは、税務当局が間接譲渡取引における合理的な商業目的の有無をどう判断するかにより左右されます。『7号公告』は、その判断基準（第3条）のほか、合理的な商業目的を有していないと直接認定する条件（第4条）も明記しています（図表2参照）。なお、企業所得税の課税対象となる「中国居住者企業の持分等の財産（＝中国課税財産）」は「中国国内機構・場所の財産、中国国内の不動産、中国居住者企業の権益性投資資産等」となっており、『698号通達』の定める「持分」から対象が広がっています。

【図表2】「合理的な商業目的」の判断・認定基準

<p>「合理的な商業目的」の判断要素</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 国外企業持分の主要な価値が直接的・間接的に中国課税財産に由来しているかどうか ✓ 国外企業の資産が主に直接的・間接的に中国での投資により構成されているかどうか、またはその所得収入が主に直接的・間接的に中国を出所としているかどうか ✓ 国外企業、直接的・間接的に中国課税財産を所持する傘下企業の機能・引受リスクが、企業構造に経済的実質を有していることを証明できるかどうか ✓ 国外企業の株主・業務形態・関連組織構造の存続期間 ✓ 中国課税財産の間接譲渡取引における国外での所得税納付状況 ✓ 持分譲渡側による中国課税財産の間接投資、間接譲渡取引と中国課税財産の直接投資、直接譲渡取引との代替可能性 ✓ 中国課税財産の間接譲渡所得が中国で適用できる税収協定・手配状況 等
<p>「合理的な商業目的を有していない」と直接認定される条件※</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 国外企業持分の75%以上の価値が直接的・間接的に中国課税財産に由来している場合 ✓ 中国課税財産の間接譲渡取引発生前1年のいかなる時点においても、国外企業の資産総額（現金を除く）の90%以上が直接的・間接的に中国国内での投資により構成されている、または中国課税財産の間接譲渡取引発生前の1年以内に、国外企業の所得収入の90%以上が直接的・間接的に中国国内を出所としている場合 ✓ 国外企業、直接的・間接的に中国課税財産を所持する傘下企業が所在国家（地域）で登記し、法律の要求する組織形式を満たしているが、機能・引受リスクが限定的であり、経済的実質を有していると証明するには足りない場合 ✓ 中国課税財産の間接譲渡取引により国外で納付しなければならない所得税の税負担が、中国課税財産の直接譲渡取引により中国で負う可能性がある税負担を下回っている場合

※条件は同時にすべてを満たしている必要があります

（『7号公告』に基づき、中国アドバイザー一部作成）

□ 課税対象外となる取引も明確化

『7号公告』は、間接譲渡取引に対するセーフハーバールールも盛り込んでいます。「セーフハーバールール（安全港規則）」とは、あらかじめ定められたルールに従って行動する限りは違法・違反とされない範囲のことを言い、市場活動を委縮させることがないように適法条件を明確化したものです。具体的には、『7号公告』の適用対象外となる間接譲渡取引を設定（第6条）しているほか、合理的な商業目的を有していると直接認定する条件も明記（第5条）しています（次ページの図表3参照）。

【図表3】『7号公告』が盛り込んだセーフハーバールール

『7号公告』の適用対象外となる取引	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 非居住者企業が公開市場で同一上場国外企業の株式を買入・売却したことに伴う中国課税資産の間接譲渡 ✓ 非居住者企業が中国課税財産を直接所持・譲渡する状況において適用できる税収協定・手配の規定に基づき、間接譲渡所得が中国で企業所得税の免除を受けられる場合
「合理的な商業目的を有している」と直接認定される条件*	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 取引双方の持分関係が、以下のいずれかの状況を有している場合 <ol style="list-style-type: none"> 1. 持分譲渡側が直接的・間接的に持分譲受側の80%以上の持分を所有している 2. 持分譲受側が直接的・間接的に持分譲渡側の80%以上の持分を所有している 3. 同一支配者が直接的・間接的に持分譲渡側・譲受側の80%以上の持分を所有している <ul style="list-style-type: none"> ➢ 国外企業持分の50%超の価値が直接的・間接的に中国不動産に由来している場合は、上記の持分比率を100%とする ✓ 今次の間接譲渡取引後、再び発生する可能性がある間接譲渡取引と比較して、今次の間接譲渡取引が発生しない状況における同一もしくは類似の間接譲渡取引について、その中国における所得税負担が減少しない場合 ✓ 持分譲受側が自社または支配関係を有する企業の持分で持分譲渡の対価を全額支払する場合（上場企業の持分を除く）

※条件は同時にすべてを満たしている必要があります

（『7号公告』に基づき、中国アドバイザー一部作成）

『698号通達』は一定の条件を満たす間接譲渡取引に対する当局への報告義務を定めていましたが、『7号公告』はこれを自主的な報告へと変更しています。ただ、『698号通達』の義務は持分譲渡対象となる国外企業の所在地の実際の税負担が12.5%を下回る場合、または所在地当局が居住者の国外所得に対して所得税を徴収しない場合に限定されていましたが、『7号公告』にそのような限定はありません。

間接譲渡取引の当事者や持分の間接譲渡対象となる中国居住者企業は、税務当局に持分譲渡事項を報告することができ（第9条）、契約締結後30日以内の報告を行っていれば、企業所得税の納付を怠ったとみなされた場合も源泉徴収者（譲受側）責任の軽減・免除（第8条）や所得税納付遅延の延滞利息の軽減（第13条）を受けることができます。これは、自主的な報告にインセンティブを設けた形になります。なお、税務当局は必要に応じて取引当事者、取引企画者、関連の居住者企業に間接譲渡取引に関する資料の提出を求められます（第10条）。この「企画者」には、企業再編をアレンジするコンサルティング会社等が含まれると考えられます。

□ 租税回避に対する管理を強化

税務当局は、租税回避の疑いがある中国課税財産の間接譲渡取引に対し、一般反租税回避の関連規定に基づいて立案調査や調整を行うことができます（第11条）。具体的には、国家税務総局が2014年12月2日付で公布した『一般反租税回避管理弁法（試行）』（国家税務総局令第32号、2015年2月1日施行、以下『管理弁法』という）が適用されることとなります。

中国の習近平国家主席は2014年11月16日、オーストラリアのブリスベンで開催されたG20首脳会合において、「グローバルの税収協力を強化し、国際的な租税回避に打撃を与え、発展途上国および低収入国家による税収徴収管理能力の向上を支援する」方針を表明しました。『管理弁法』や『7号公告』はこれを受けたもので、G20と経済協力開発機構（OECD）が多国籍企業による「税源侵食および利益移転（BEPS）」に関する共同プロジェクトを進めていること等からも、租税回避行為に対する管理は今後さら

に強化されることが予想されます。

*

『7号公告』は、公布日より施行されています。その詳細については、5ページからの日本語仮訳および11ページからの中国語原文をご参照ください。

【みずほ銀行（中国）有限公司 中国アドバイザー一部 月岡直樹】

【ご注意】

1. **法律上、会計上の助言**：本資料記載の情報は、法律上、会計上、税務上の助言を含むものではありません。法律上、会計上、税務上の助言を必要とされる場合は、それぞれの専門家にご相談ください。
2. **秘密保持**：本資料記載の情報の貴社への開示は貴社の守秘義務を前提とするものです。当該情報については貴社内部の利用に限定され、その内容の第三者への開示は禁止されています。
3. **著作権**：本資料記載の情報の著作権は原則として弊行に帰属します。いかなる目的であれ本資料の一部または全部について無断で、いかなる方法においても複写、複製、引用、転載、翻訳、貸与等を行うことを禁止します。
4. **免責**：
 - (1) 本資料記載の情報は、弊行が信頼できると考える各方面から取得しておりますが、その内容の正確性、信頼性、完全性を保証するものではありません。弊行は当該情報に起因して発生した損害については、その内容如何にかかわらずいっさい責任を負いません。また、本資料における分析は仮定に基づくものであり、その結果の確実性或いは完結性を表明するものではありません。
 - (2) 今後開示いただく情報、鑑定評価、格付機関の見解、制度・金融環境の変化等によっては、その過程やスキームを大幅に変更する必要がある可能性があり、その場合には本資料で分析した効果が得られない可能性がありますので、予めご了承下さい。また、本資料は貴社のリスクを網羅的に示唆するものではありません。
5. 本資料は金融資産の売買に関する助言、勧誘、推奨を行うものではありません。

(日本語仮訳)

国家税務総局
公告 2015 年第 7 号

非居住者企業による財産間譲渡の企業所得税に関する若干問題についての公告

非居住者企業間での中国居住者企業の持分等の財産の間譲渡における企業所得税管理をさらに規範化および強化するため、『中華人民共和国企業所得税法』（以下『企業所得税法』という）およびその实施条例（以下『企業所得税法实施条例』という）、ならびに『中華人民共和国税收徴収管理法』（以下『税收徴収法』という）およびその実施細則の関連規定に基づき、ここに関連問題について以下のように公告する。

- 1、非居住者企業が合理的な商業目的を有しない手配の実施を通じて、中国居住者企業の持分等の財産を間譲渡し、企業所得税の納税義務を回避した場合、『企業所得税法』第 47 条の規定に基づき、あらためて当該間譲渡の性質を定め、中国居住者企業の持分等の直接譲渡と確認しなければならない。

本公告がいう中国居住者企業の持分等の財産とは、非居住者企業が直接所持し、かつ譲渡で取得する所得が中国税法の規定に基づき、中国で企業所得税を納付しなければならない中国国内機構・場所の財産、中国国内の不動産、中国居住者企業の權益性投資資産等（以下「中国課税財産」という）であることを指す。

中国課税財産の間譲渡とは、非居住者企業が直接的もしくは間接的に所持する中国課税財産の国外企業（国外で登録した中国居住者企業を含まず、以下「国外企業」という）の持分およびその他の類似權益（以下「持分」という）の譲渡を通じて、中国課税財産の直接譲渡と同一もしくは同様の実質的な結果をもたらす取引を指し、非居住者企業による再編が国外企業の株主に変化の発生をもたらす状況を含む。中国課税財産を間譲渡する非居住者企業は、持分譲渡側という。

- 2、本公告第 1 条の規定を適用する持分譲渡側が取得する国外企業持分の譲渡所得が中国課税財産に帰属する金額（以下「中国課税財産の間譲渡所得」という）は、以下の順序により税務処理を行わなければならない。

- (1) 国外企業および直接的もしくは間接的に中国課税財産を所持する傘下企業が中国国内で設置している機構・場所に帰属する財産の金額（以下「機構・場所財産の間譲渡所得」という）に対し、設立機構・場所と実際関係を有する所得として、『企業所得税法』第 3 条第 2 項の規定に基づき徴税しなければならない。
- (2) 本条第 (1) 項の規定を適用する状況を除き、中国国内の不動産に属する金額（以下「不動産

間接譲渡所得」という)に対し、中国国内を出所とする不動産譲渡所得として、『企業所得税法』第3条第3項の規定に基づき徴税しなければならない。

- (3) 本条第(1)項もしくは第(2)項の規定を適用する状況を除き、中国居住者企業の権益性投資資産に帰属する金額(以下「持分間接譲渡所得」という)に対し、中国国内を出所とする権益性投資資産譲渡所得として、『企業所得税法』第3条第3項の規定に基づき徴税しなければならない。

3、合理的な商業目的の判断は、中国課税財産の間接譲渡取引と関連するすべての手配を全体的に考慮し、実際の状況と結び付けて以下の関連要素を総合的に分析しなければならない。

- (1) 国外企業持分の主要な価値が直接的もしくは間接的に中国課税財産に由来しているか否か、
- (2) 国外企業の資産が主に直接的もしくは間接的に中国国内での投資により構成されているか否か、またはその所得収入が主に直接的もしくは間接的に中国国内を出所としているか否か、
- (3) 国外企業および直接的もしくは間接的に中国課税財産を所持する傘下企業が実際に履行している機能および引き受けているリスクが企業構造に経済的実質を有していることを証明することができるか否か、
- (4) 国外企業の株主、業務形態および関連組織構造の存続期間、
- (5) 中国課税財産の間接譲渡取引における国外での所得税納付状況、
- (6) 持分譲渡側による中国課税財産の間接投資、間接譲渡取引と中国課税財産の直接投資、直接譲渡取引との代替可能性、
- (7) 中国課税財産の間接譲渡所得が中国で適用できる税収協定もしくは手配状況、
- (8) その他の関連要素。

4、本公告第5条および第6条が規定する状況を除き、中国課税財産の間接譲渡と関連する全体的な手配が同時に以下の状況に合致している場合、本公告第3条により分析および判断を行う必要はなく、合理的な商業目的を有しないと直接認定しなければならない。

- (1) 国外企業の持分の75%以上の価値が直接的もしくは間接的に中国課税財産に由来している場合、
- (2) 中国課税財産の間接譲渡取引発生前1年のいかなる時点においても、国外企業の資産総額(現金を含まない)の90%以上が直接的もしくは間接的に中国国内での投資により構成されている、または中国課税財産の間接譲渡取引発生前の1年以内に、国外企業の所得収入の90%以上が直接的もしくは間接的に中国国内を出所としている場合、
- (3) 国外企業および直接的もしくは間接的に中国課税財産を所持する傘下企業が所在国家(地域)で登記・登録し、法律の要求する組織形式を満たしているが、実際に履行している機能および引き受けているリスクが限定的であり、それが経済的実質を有していると証明するに

は足りない場合、

- (4) 中国課税財産の間接譲渡取引により国外で納付しなければならない所得税の税負担が、中国課税財産の直接譲渡取引により中国で負う可能性がある税負担を下回っている場合。
- 5、 中国課税財産の間接譲渡と関連する全体的な手配が以下のいずれかの状況に合致している場合、本公告第1条の規定を適用しない。
- (1) 非居住者企業が公開市場で同一上場国外企業の持分を買入ならびに売却して取得する中国課税財産の間接譲渡所得、
- (2) 非居住者企業が中国課税財産を直接所持ならびに譲渡する状況において、適用できる税收協定もしくは手配の規定に基づき、当該財産譲渡所得が中国で企業所得税の納付を免除することができる場合。
- 6、 中国課税財産の間接譲渡が同時に以下の条件に合致している場合、合理的な商業目的を有していると認定しなければならない。
- (1) 取引双方の持分関係が、以下のいずれかの状況を有している場合。
1. 持分譲渡側が直接的もしくは間接的に持分譲受側の80%以上の持分を擁している、
 2. 持分譲受側が直接的もしくは間接的に持分譲渡側の80%以上の持分を擁している、
 3. 持分譲渡側および持分譲受側が同一支配者により直接的もしくは間接的に80%以上の持分を擁されている。
- 国外企業の持分の50%以上（50%を含まない）の価値が直接的もしくは間接的に中国国内の不動産に由来している場合、本条第(1)項第1、2、3号の持分比率は100%でなければならない。
- 上述の間接的に擁する持分は、持分関係における各企業の持分比率に基づき乗数計算する。
- (2) 今次の間接譲渡取引後、再び発生する可能性がある間接譲渡取引と比較して、今次の間接譲渡取引が発生しない状況における同一もしくは類似の間接譲渡取引について、その中国における所得税負担が減少しない場合。
- (3) 持分譲受側が当該企業もしくはそれと支配関係を有する企業の持分（上場企業の持分を含まない）で持分取引の対価を全額支払する場合。
- 7、 機構・場所財産の間接譲渡所得が本公告の規定に基づき企業所得税を納付しなければならない場合、納税義務発生の日が属する納税年度の当該機構・場所の所得に組み入れ、関連規定に基づき企業所得税を申告・納付しなければならない。
- 8、 不動産の間接譲渡所得もしくは持分の間接譲渡所得が本公告の規定に基づき企業所得税を納付し

なければならない場合、関連法律の規定もしくは契約の約定に基づき持分譲渡側に対して関連代金を直接支払う義務を負う単位もしくは個人を源泉徴収義務者とする。

源泉徴収義務者が納付すべき税金を源泉徴収しなかった、もしくは十分な額だけ源泉徴収しなかった場合、持分譲渡側は納税義務発生の日から 7 日以内に主管税務機関に税金を申告・納付し、合わせて持分譲渡収益および税金の計算と関連する資料を提出しなければならない。主管税務機関は、税金入庫後 30 日以内に税務総局まで報告して届出しなければならない。

源泉徴収義務者が源泉徴収せず、かつ持分譲渡側が納付すべき税金を納付しなかった場合、主管税務機関は『税収徴管法』およびその実施細則の関連規定に基づき源泉徴収義務者の責任を追及することができる。ただし、源泉徴収義務者がすでに持分譲渡契約もしくは協議締結の日から 30 日以内に本公告第 9 条の規定に基づき資料を提出した場合、責任を軽減もしくは免除することができる。

9、中国課税財産を間譲渡する取引双方および持分を間譲渡される中国居住者企業は、主管税務機関に持分譲渡事項を報告し、合わせて以下の資料を提出することができる。

- (1) 持分譲渡契約もしくは協議（外国語文書である場合、同時に中国語訳文を添付しなければならない、以下同）
- (2) 持分譲渡前後の企業持分構造図、
- (3) 国外企業および直接的もしくは間接的に中国課税財産を所持する傘下企業の前 2 年度分の財務・会計報告表、
- (4) 中国課税財産の間譲渡取引が本公告第 1 条を適用しない理由。

10、中国課税財産を間譲渡する取引双方および企画側、ならびに持分を間譲渡される中国居住者企業は、主管税務機関の要求に基づき以下の資料を提出しなければならない。

- (1) 本公告第 9 条が規定する資料（提出済の場合を除く）、
- (2) 中国課税財産の直接譲渡取引の全体的手配の意思決定もしくは執行過程に関連する情報、
- (3) 国外企業および直接的もしくは間接的に中国課税財産を所持する傘下企業の生産経営、人員、記帳、財産などの方面における情報、ならびに内部・外部の監査状況、
- (4) 国外持分譲渡代金の確定に用いる資産評価報告およびその他の価格決定依拠、
- (5) 中国課税財産の間譲渡取引における国外での所得税納付状況、
- (6) 公告第 5 条および第 6 条の適用に関連する証拠情報、
- (7) その他の関連資料。

11、 主管税務機関は、中国課税財産の間接譲渡取引に対して立案調査および調整を行う必要がある場合、一般反租税回避の関連規定に基づき執行しなければならない。

12、 持分譲渡側が同一国外企業持分の直接譲渡を通じて 2 項目以上の中国課税財産の間接譲渡取引をもたらし、本公告の規定に基づき徴税しなければならないが、2 カ所以上の主管税務機関に係わる場合、持分譲渡側はそれぞれ各主管税務機関に企業所得税を申告・納付しなければならない。

各主管税務機関は、税金計算方法を相互通知し、意見の一致を取得した後、税金の入庫を組織しなければならない。意見の一致を取得できない場合、その共通の一級上の税務機関に報告して協調を仰がなければならない。

13、 持分譲渡側が中国課税財産の間接譲渡取引で納付すべき税金の納付を期限どおりに、もしくは十分な額だけ申告・納付せず、源泉徴収義務者も税金を源泉徴収しなかった場合、納付すべき税金を追徴するほか、『企業所得税法实施条例』第 121、122 条の規定に基づき持分譲渡側に日割りで利息も追加徴収しなければならない。

持分譲渡側が国外企業持分の譲渡契約もしくは協議締結の日から 30 日以内に本公告第 9 条が規定する資料を提出した、または本公告第 7 条、第 8 条の規定に基づき税金を申告・納付した場合、『企業所得税法实施条例』第 122 条が規定する基準利率により利息を計算する。規定により資料を提出していなかった、または税金を申告・納付していなかった場合、基準利率に 5%を加えて利息を計算する。

14、 本公告は、中国国内で機構・場所を設立していない非居住者企業が取得する中国課税財産の間接譲渡所得、ならびに非居住者企業が機構・場所を設立しているがその設立機構・場所と実際の関係がない中国課税財産の間接譲渡所得に適用する。

持分譲渡側が国外企業持分を譲渡して取得した所得（中国課税財産の間接譲渡所得を含む）がその設立国内機構・場所と実際関係を有している場合、本公告の規定を適用する必要はなく、直接、『企業所得税法』第 3 条第 2 項の規定に基づき徴税しなければならない。

15、 本公告がいう納税義務発生の日とは、持分譲渡契約もしくは協議が発効し、かつ国外企業が持分変更を完成した日を指す。

16、 本公告がいう主管税務機関とは、中国課税財産が非居住者企業に直接所持ならびに譲渡された状況において、財産譲渡所得について企業所得税の税金を納付しなければならない主管税務機関を指し、それぞれ本公告第 2 条が規定する 3 種類の状況に基づき確定しなければならない。

- 17、本公告がいう「以上」とは、特に表記がある場合を除き、すべて当該の数を含む。
- 18、本公告の規定が税収協定と不一致である場合、税収協定に基づき手続を行う。
- 19、本公告は、発布の日より施行する。本公告発布前に発生したが税務処理を行っていない事項は、本公告に基づき執行する。『国家税務総局による非居住者企業の持分譲渡所得における企業所得税管理の強化に関する通達』（国税函[2009]698号）第5条、第6条および『国家税務総局による非居住者企業所得税管理に関する若干問題についての公告』（国家税務総局公告 2011年第24号）第6条第(3)、(4)、(5)項の関連内容は、同時に廃止する。

特にここに公告する。

国家税務総局
2015年2月3日

(中国語原文)

国家税务总局
公告 2015 年第 7 号
关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告

为进一步规范和加强非居民企业间接转让中国居民企业股权等财产的企业所得税管理，依据《中华人民共和国企业所得税法》（以下称企业所得税法）及其实施条例（以下称企业所得税法实施条例），以及《中华人民共和国税收征收管理法》（以下称税收征管法）及其实施细则的有关规定，现就有关问题公告如下：

- 一、** 非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排，间接转让中国居民企业股权等财产，规避企业所得税纳税义务的，应按照企业所得税法第四十七条的规定，重新定性该间接转让交易，确认为直接转让中国居民企业股权等财产。

本公告所称中国居民企业股权等财产，是指非居民企业直接持有，且转让取得的所得按照中国税法规定，应在中国缴纳企业所得税的中国境内机构、场所财产，中国境内不动产，在中国居民企业的权益性投资资产等（以下称中国应税财产）。

间接转让中国应税财产，是指非居民企业通过转让直接或间接持有中国应税财产的境外企业（不含境外注册中国居民企业，以下称境外企业）股权及其他类似权益（以下称股权），产生与直接转让中国应税财产相同或相近实质结果的交易，包括非居民企业重组引起境外企业股东发生变化的情形。间接转让中国应税财产的非居民企业称股权转让方。

- 二、** 适用本公告第一条规定的股权转让方取得的转让境外企业股权所得归属于中国应税财产的数额（以下称间接转让中国应税财产所得），应按以下顺序进行税务处理：

- （一）** 对归属于境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业在中国境内所设机构、场所财产的数额（以下称间接转让机构、场所财产所得），应作为与所设机构、场所有实际联系的所得，按照企业所得税法第三条第二款规定征税；
- （二）** 除适用本条第（一）项规定情形外，对归属于中国境内不动产的数额（以下称间接转让不动产所得），应作为来源于中国境内的不动产转让所得，按照企业所得税法第三条第三款规定征税；
- （三）** 除适用本条第（一）项或第（二）项规定情形外，对归属于在中国居民企业的权益性投资资产的数额（以下称间接转让股权所得），应作为来源于中国境内的权益性投资资产转让所得，按照企业所得税法第三条第三款规定征税。

三、 判断合理商业目的，应整体考虑与间接转让中国应税财产交易相关的所有安排，结合实际情况综合分析以下相关因素：

- (一) 境外企业股权主要价值是否直接或间接来自于中国应税财产；
- (二) 境外企业资产是否主要由直接或间接在中国境内的投资构成，或其取得的收入是否主要直接或间接来源于中国境内；
- (三) 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业实际履行的功能和承担的风险是否能够证实企业架构具有经济实质；
- (四) 境外企业股东、业务模式及相关组织架构的存续时间；
- (五) 间接转让中国应税财产交易在境外应缴纳所得税情况；
- (六) 股权转让方间接投资、间接转让中国应税财产交易与直接投资、直接转让中国应税财产交易的可替代性；
- (七) 间接转让中国应税财产所得在中国可适用的税收协定或安排情况；
- (八) 其他相关因素。

四、 除本公告第五条和第六条规定情形外，与间接转让中国应税财产相关的整体安排同时符合以下情形的，无需按本公告第三条进行分析和判断，应直接认定为不具有合理商业目的：

- (一) 境外企业股权 75%以上价值直接或间接来自于中国应税财产；
- (二) 间接转让中国应税财产交易发生前一年内任一时点，境外企业资产总额（不含现金）的 90%以上直接或间接由在中国境内的投资构成，或间接转让中国应税财产交易发生前一年内，境外企业取得收入的 90%以上直接或间接来源于中国境内；
- (三) 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业虽在所在国家（地区）登记注册，以满足法律所要求的组织形式，但实际履行的功能及承担的风险有限，不足以证实其具有经济实质；
- (四) 间接转让中国应税财产交易在境外应缴所得税税负低于直接转让中国应税财产交易在中国的可能税负。

五、 与间接转让中国应税财产相关的整体安排符合以下情形之一的，不适用本公告第一条的规定：

- (一) 非居民企业在公开市场买入并卖出同一上市境外企业股权取得间接转让中国应税财产所得；
- (二) 在非居民企业直接持有并转让中国应税财产的情况下，按照可适用的税收协定或安排的规定，该项财产转让所得在中国可以免于缴纳企业所得税。

六、 间接转让中国应税财产同时符合以下条件的，应认定为具有合理商业目的：

(一) 交易双方的股权关系具有下列情形之一：

1. 股权转让方直接或间接拥有股权受让方 80%以上的股权；
2. 股权受让方直接或间接拥有股权转让方 80%以上的股权；
3. 股权转让方和股权受让方被同一方直接或间接拥有 80%以上的股权。

境外企业股权 50%以上(不含 50%)价值直接或间接来自于中国境内不动产的,本条第(一)项第 1、2、3 目的持股比例应为 100%。

上述间接拥有的股权按照持股链中各企业的持股比例乘积计算。

(二) 本次间接转让交易后可能再次发生的间接转让交易相比在未发生本次间接转让交易情况下的相同或类似间接转让交易,其中国所得税负担不会减少。

(三) 股权受让方全部以本企业或与其具有控股关系的企业的股权(不含上市企业股权)支付股权转让交易对价。

七、 间接转让机构、场所财产所得按照本公告规定应缴纳企业所得税的,应计入纳税义务发生之日所属纳税年度该机构、场所的所得,按照有关规定申报缴纳企业所得税。

八、 间接转让不动产所得或间接转让股权所得按照本公告规定应缴纳企业所得税的,依照有关法律规定或者合同约定对股权转让方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。

扣缴义务人未扣缴或未足额扣缴应纳税款的,股权转让方应自纳税义务发生之日起 7 日内向主管税务机关申报缴纳税款,并提供与计算股权转让收益和税款相关的资料。主管税务机关应在税款入库后 30 日内层报税务总局备案。

扣缴义务人未扣缴,且股权转让方未缴纳应纳税款的,主管税务机关可以按照税收征管法及其实施细则相关规定追究扣缴义务人责任;但扣缴义务人已在签订股权转让合同或协议之日起 30 日内按本公告第九条规定提交资料的,可以减轻或免除责任。

九、 间接转让中国应税财产的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业可以向主管税务机关报告股权转让事项,并提交以下资料:

- (一) 股权转让合同或协议(为外文文本的需同时附送中文译本,下同);
- (二) 股权转让前后的企业股权架构图;
- (三) 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业上两个年度财务、会计报表;
- (四) 间接转让中国应税财产交易不适用本公告第一条的理由。

十、 间接转让中国应税财产的交易双方和筹划方,以及被间接转让股权的中国居民企业,应按照主管

税务机关要求提供以下资料：

- (一) 本公告第九条规定的资料（已提交的除外）；
- (二) 有关间接转让中国应税财产交易整体安排的决策或执行过程信息；
- (三) 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业在生产经营、人员、账务、财产等方面的信息，以及内外部审计情况；
- (四) 用以确定境外股权转让价款的资产评估报告及其他作价依据；
- (五) 间接转让中国应税财产交易在境外应缴纳所得税情况；
- (六) 与适用公告第五条和第六条有关的证据信息；
- (七) 其他相关资料。

十一、 主管税务机关需对间接转让中国应税财产交易进行立案调查及调整的，应按照一般反避税的相关规定执行。

十二、 股权转让方通过直接转让同一境外企业股权导致间接转让两项以上中国应税财产，按照本公告的规定应予征税，涉及两个以上主管税务机关的，股权转让方应分别到各所涉主管税务机关申报缴纳企业所得税。

各主管税务机关应相互告知税款计算方法，取得一致意见后组织税款入库；如不能取得一致意见的，应报其共同上一级税务机关协调。

十三、 股权转让方未按期或未足额申报缴纳间接转让中国应税财产所得应纳税款，扣缴义务人也未扣缴税款的，除追缴应纳税款外，还应按照企业所得税法实施条例第一百二十一、一百二十二条规定对股权转让方按日加收利息。

股权转让方自签订境外企业股权转让合同或协议之日起 30 日内提供本公告第九条规定的资料或按照本公告第七条、第八条的规定申报缴纳税款的，按企业所得税法实施条例第一百二十二条规定的基准利率计算利息；未按规定提供资料或申报缴纳税款的，按基准利率加 5 个百分点计算利息。

十四、 本公告适用于在中国境内未设立机构、场所的非居民企业取得的间接转让中国应税财产所得，以及非居民企业虽设立机构、场所但取得与其所设机构、场所没有实际联系的间接转让中国应税财产所得。

股权转让方转让境外企业股权取得的所得（含间接转让中国应税财产所得）与其所设境内机构、场所有实际联系的，无须适用本公告规定，应直接按照企业所得税法第三条第二款规定征税。

- 十五、** 本公告所称纳税义务发生之日是指股权转让合同或协议生效，且境外企业完成股权变更之日。
- 十六、** 本公告所称的主管税务机关，是指在中国应税财产被非居民企业直接持有并转让的情况下，财产转让所得应纳企业所得税税款的主管税务机关，应分别按照本公告第二条规定的三种情形确定。
- 十七、** 本公告所称“以上”除有特别标明外均含本数。
- 十八、** 本公告规定与税收协定不一致的，按照税收协定办理。
- 十九、** 本公告自发布之日起施行。本公告发布前发生但未作税务处理的事项，依据本公告执行。《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）第五条、第六条及《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第24号）第六条第（三）、（四）、（五）项有关内容同时废止。

特此公告。

国家税务总局
2015年2月3日