

税务评论

中国税务

国家税务总局修改税收协定财产收益条款的条文解释

作者：

上海

叶红

合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

程祯影

经理

电话：+86 21 6141 1129

电子邮件：hcheng@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

国际税收服务

全国及华东区

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

电子邮件：keving@deloitte.com.cn

华南区

香港

林嘉雷

合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

国家税务总局于 2012 年 12 月 31 日发布了《关于税收协定中财产收益条款有关问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 59 号，以下简称“59 号公告”），并随即发布了关于 59 号公告的政策解读。59 号公告修改了之前关于如何适用税收协定财产收益条款的解释。该公告自发布之日起施行。

59 号公告主要针对 2010 年发布的国税发[2010]75 号（以下简称“75 号文”）对中国与新加坡签订的税收协定（以下简称“中新协定”）中第十三条第四款和第五款规定的解释做出了补充修改。第十三条第四款规定，如果缔约国一方居民转让的股份价值的百分之五十以上直接或间接由位于中国的不动产构成，中国对该股份的转让所得有征税权。第十三条第五款则规定，缔约国一方居民转让其在中国居民公司或其他法人资本中的股份、参股、或其他权利取得的收益，如果该收益人在转让行为前的十二个月内，曾经直接或间接参与该公司或其他法人至少百分之二十五的资本，中国对这笔股权转让所得有征税权。

背景

如上所述，75 号文涵盖了对中新协定的具体解释。而且，凡中国对外所签协定有关条款与中新协定条款规定内容一致的，75 号文同样适用于其他协定中相同条款的解释和执行。因此，75 号文在解释中国和其他国家签订的税收协定方面同样有着重要的意义。

59 号公告对 75 号文中如何适用财产收益条款下的税收协定待遇等相关内容进行了补充和调整。

59 号公告的主要内容

- **“不动产”的范围**：59 号公告明确了中新协定第十三条及 75 号文中所述的“不动产”，均应包括各种营业用或非营业用房屋等建筑物和土地使用权，以及附属于不动产的财产。
- **不动产价值占公司股份价值 50% 以上的判断标准**：59 号公告对中新协定第十三条第四款的适用做出了解释。该条款规定，如果缔约国一方居民转让的股份价值的百分之五十以上直接或间接由位于中国的不动产构成，中国对该股份的转让所得有征税权。

根据 75 号文，在协定对具体时间未作规定的情况下，如果在公司股份被转让前三年内任一时间，被转让股份的公司直接或间接持有位于中国的不动产价值占公司全部财产价值的比率在 50% 以上，则认为公司股份价值 50% 以上直接或间接由位于中国的不动产所组成。59 号公告重申了上述三年时限的规定，并将其定义为公司股份被转让之前（不含转让当月）的连续 36 个公历月份。

实务中经常碰到的问题在于，应该间隔多少时间对不动产的价值进行计量以确定股份被转让前三年内“任一时间”被转让股份的公司直接或间接持有位于中国的不动产价值占公司全部财产价值的比率在 50% 以上。如果在交易前三年内土地或土地使用权的价值出现频繁波动，这是否意味着需要进行多次计量以确定是否曾达到 50% 的临界点？如果采取这一处理，那么可能意味着企业在申请享受税收协定优惠待遇时的合规成本将大大提高。

59 号公告进一步规定，在判断不动产价值比率是否达到 50% 时，公司财产和不动产均应按照当时有效的中国会计制度有关资产（不考虑负债）处理的规定进行确认和计价，但相关不动产所含土地或土地使用权价值额不得低于按照当时可比相邻或同类地段的市场价格计算的数额。根据现行的中国会计准则，在大多数情况下土地与建筑物按历史成本扣除累计折旧或摊销后的账面净值计量。对于土地及土地使用权会计计价低于市场价值的纳税人而言，59 号公告的规定将置其于较为不利的地位。

值得注意的是，根据 59 号公告政策解读的示例，在按可比相邻或同类地段的市场价格调整土地或土地使用权价值时，以可比市场价格作为初始购置价值，然后以该价值为基础，按照企业对该土地或土地使用权所使用的折旧/摊销方法重新计算对应的折旧/摊销（例如，按照相同使用年限和摊销方法进行摊销），最后将调整后的初始购置价值扣除调整后的折旧/摊销，以计算调整后的土地或土地使用权价值。

经合组织税收协定范本注释虽然提及了上述 50% 价值比率的标准，但并没有对如何计量不动产的价值作展开讨论。

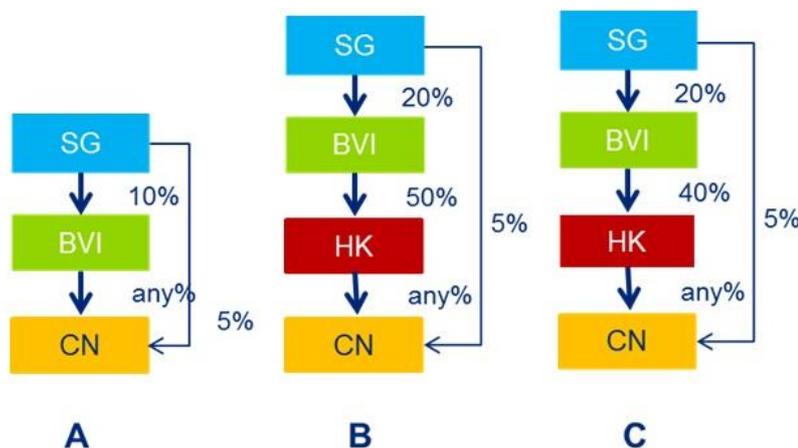
- **直接或间接参与至少 25% 的资本**: 公告的第四条规定对“新加坡居民直接或者间接参与中国居民公司 25% 的资本”这一概念进行了解释，并替代了 75 号文中原有的对应内容。59 号公告在“直接参与资本”中加入了“通过名义参与者参与资本”的情形；在“间接参与资本”中添加了对中间企业最低持股比例的规定，并修改了“与该新加坡居民具有显著利益关系的关联集团内其他成员”等概念的定义。

由于经合组织税收协定范本中的财产收益条款不包含关于直接或间接参与 25% 资本情形下的股权转让征税权划分条款，所以经合组织税收协定范本注释中也没有与 59 号公告类似的解释。

通过名义参与者参与 - 根据 59 号公告，如果新加坡居民通过其他名义参与者（含个人、公司和其他实体）参与中国居民公司的资本，且该新加坡居民对于该名义参与者参与的资本享有排他性资本参与利益，并实质承担资本参与风险，该名义参与者参与的该中国居民公司资本可以视同该新加坡居民直接参与该中国居民公司的资本。

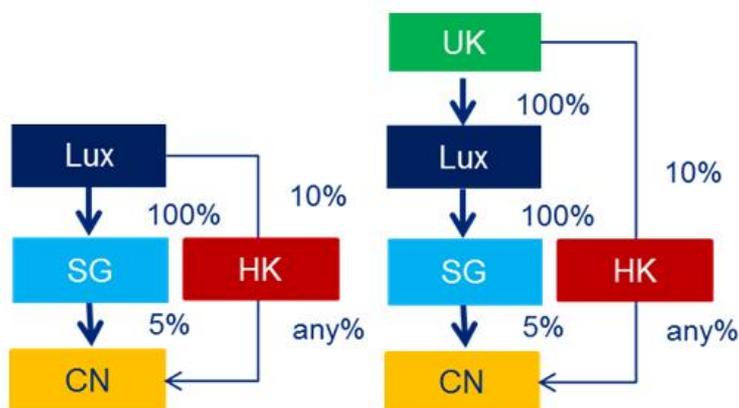
该规定的设置似乎意图针对名义人控股架构，即当新加坡居民不能直接投资中国居民公司时（大部分情况下由于中国监管因素所致），新加坡居民通过名义参与人的方式投资并持有中国居民公司的资本。

“间接参与”中对中间公司的最低持股比例 - 在计算间接参与的股份时，需要包括新加坡居民通过具有 10% 以上（含 10%）直接资本关系的单层或多层公司或其他实体（含单个或多个参与链）间接参与中国居民公司的资本。比如下例 A 和 B 中，如果新加坡居民公司转让其在中国居民公司中 5% 的直接拥有的股份，那么在计算其直接或间接参与中国居民公司的资本是否达到 25% 时，通过英属维尔京群岛及香港公司间接持有中国居民公司的股份应计算在内。而在例 C 中，59 号公告的政策解读似乎认为新加坡居民公司通过英属维尔京及香港公司间接持有的中国居民公司的股份不应当包括在 25% 持有资本的计算之内，因为新加坡居民公司直接或间接持有香港公司的股份比例只有 8%（小于 10%）。但是，根据公告第四条第（二）款的字面含义，也不排除税务局可能作出另一种解读，即应以参与链上每一层的直接资本关系是否达到 10% 作为判断标准。例 C 中香港公司以上的每一层直接资本关系都超过了 10%，所以该参与链应计入间接参与资本的计算。有鉴于此，我们期待国税总局能够对此做出进一步的明确。



应当注意的是，根据 59 号公告的政策解读，间接参与股份的计算不代表转让中间控股公司的所得将适用财产收益条款（除滥用情形外）。

与该新加坡居民具有显著利益关系的关联集团内其他成员 - 在计算新加坡居民对中国居民公司拥有的股份时，还应包括与该新加坡居民具有显著利益关系的关联集团内其他成员直接或间接参与该中国居民公司的股份。59 号公告对“具有显著利益关系的关联集团内其他成员”这一概念作了调整。在该新加坡居民为公司或其他实体的情况下，“与该新加坡居民具有显著利益关系的关联集团内其他成员”包括直接或间接拥有该新加坡居民 100% 资本的个人（包括与其配偶、父母及父母以上前辈直系亲属、子女以及子女以下后辈直系亲属共同拥有的情形）、公司或其他实体。而且，在计算这些成员对中国居民公司的间接持股比例时，同样适用于之前的“10% 规则”——即这些成员通过具有 10% 以上（含 10%）直接资本关系的单层或多层公司或其他实体（含单个或多个参与链）间接参与该中国居民公司的资本需计算在内。比如在下例中，如果新加坡居民公司转让其在中国居民公司中 5% 的直接拥有的股份，那么在计算其直接或间接参与的资本是否达到 25% 时，应当包括通过英国公司和卢森堡公司间接持有中国居民公司的股份。



“25% 资本”涵盖的范围

| | 75 号文 | 59 号公告 |
|---|---|---|
| “通过名义参与人参与”视为直接参与 | 未包括 | 包括 |
| 间接持股 | 该新加坡居民通过任何其持股的公司（或持股链公司）间接持有该中国居民公司的资本 | 该新加坡居民通过具有 10% 以上（含 10%）直接资本关系的单层或多层公司或其他实体（含单个或多个参与链）间接持有该中国居民公司的资本 |
| | - 其他成员直接持股情形 | - 其他成员直接和间接（参见以下）持股情形 |
| 与该新加坡居民具有显著利益关系的关联集团内其他成员持股（暂不包括有关个人的规定） | - 其他成员包括：直接拥有新加坡居民公司 100% 股权的公司、由上述公司直接或间接拥有 100% 股权的公司 | - 其他成员包括：直接或间接拥有新加坡居民公司 100% 股权的公司或其他实体 - 其他成员通过具有 10% 以上（含 10%）直接资本关系的单层或多层公司或其他实体（含单个或多个参与链）间接参与该中国居民公司的资本计算在内 |

相比较而言，75 号文要求将转让方通过任何持股公司间接拥有中国居民公司的资本计算在内，而 59 号公告把这一范围缩小到了通过 10% 以上（含 10%）直接资本关系的单层或多层公司或其他实体间接参与的资本。然而，59 号公告同时调整了“具有显著利益关系的关联集团内其他成员”及其资本参与的相关解释，由此仍可能导致更多主体对中国居民公司的直接或间接资本参与需要被考虑在内。

总体而言，随着 59 号公告的发布，境外投资人在转让其在中国居民公司或其他法人资本中的股份、参股或其他权利时，应当更加谨慎地衡量是否应就其取得的收益在中国缴纳所得税。

本文由德勤中国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：keving@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

龚兵

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：clgong@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

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

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：contse@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

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@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

许德仁

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@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

殷国焯

合伙人

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收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

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 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

在中国大陆、香港和澳门，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所 (特殊普通合伙)，以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

早在 1917 年，我们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。

我们在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，我们为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。