

财 务第一教室

财务第一教室精品课程

干聊直播间

直播间介绍

我们的课程，由500强企业CFO、四大合伙人、税局专家、全国税务领军、全国会计领军、知名律师、EXCEL专家、以及专职讲师授课

每周2次，每次一小时左右 内容包括：税务课程、财务课程
直播免费，回放为会员专享

财务第一教室

财务第一教室，是国内领先的财税学习平台

课程包括，“高端课程、岗位课程、实操课程、考证课程”

满足财务人需要，服务120多万用户。

公司成立10年，始终不忘初心，打造质量、踏实低调、不挣暴利、真诚待人，为财务人创造价值！



详情扫描二维码咨询免费课程



1

财 务第一教室



扣缴义务政策梳理及实务应用（下）

主讲人：李老师

Tel : 400-027-0056

Web : www.cfoclass.com

2

目录



企业所得税的扣缴



实例综合解析

财务第一教室

CFOCLASS.COM

PART 01

企业所得税的扣缴



财务第一教室

CFOCLASS.COM

什么情况应当扣缴？



《企业所得税法》第三条第三款：非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

第三十七条 对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

第三十八条 对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。

总结：1.企业所得税的扣缴分法定扣缴和指定扣缴。

- 2.非居民企业境内未设机构场所，或虽设但与所得没有实际联系的，才扣 缴。
- 3.来源于境内的所得才扣缴。

5

指定扣缴的条件



《企业所得税法实施条例》第一百零六条 企业所得税法第三十八条规定的可以指定扣缴义务人的情形，包括：

- （一）预计工程作业或者提供劳务期限不足一个纳税年度，且有证据表明不履行纳税义务的；
- （二）没有办理税务登记或者临时税务登记，且未委托中国境内的代理人履行纳税义务的；
- （三）未按照规定期限办理企业所得税纳税申报或者预缴申报的。

前款规定的扣缴义务人，由县级以上税务机关指定，并同时告知扣缴义务人所扣税款的计算依据、计算方法、扣缴期限和扣缴方式。

问：指定扣缴是否适用于国家税务总局公告2017年第37号？

37号公告第一条规定，依照企业所得税法第三十七条、第三十九条和第四十条规定办理非居民企业所得税源泉扣缴相关事项，适用本公告。与执行企业所得税法第三十八条规定相关的事项（即“指定扣缴”）不适用本公告。

6



《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五条 企业所得税法第二条第三款所称机构、场所，是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所，包括：

- （一）管理机构、营业机构、办事机构；
- （二）工厂、农场、开采自然资源的场所；
- （三）提供劳务的场所；
- （四）从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所；
- （五）其他从事生产经营活动的机构、场所。

非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同，或者储存、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

7



《国家税务总局关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告》（[国家税务总局公告2013年第19号](#)）

一、非居民企业（以下统称“派遣企业”）派遣人员在中国境内提供**劳务**，如果派遣企业对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任和风险，通常考核评估被派遣人员的工作业绩，**应视为派遣企业在中国境内设立机构、场所**提供劳务；如果派遣企业属于税收协定缔约对方企业，且提供劳务的机构、场所具有相对的固定性和持久性，**该机构、场所构成在中国境内设立的常设机构**。

在做出上述判断时，应结合下列因素予以确定：葛

- （一）接收劳务的境内企业（以下统称“接收企业”）向派遣企业支付管理费、服务费性质的款项；
- （二）接收企业向派遣企业支付的款项金额超出派遣企业代垫、代付被派遣人员的工资、薪金、社会保险费及其他费用；
- （三）派遣企业并未将接收企业支付的相关费用全部发放给被派遣人员，而是保留了一定数额的款项；
- （四）派遣企业负担的被派遣人员的工资、薪金未全额在中国缴纳个人所得税；
- （五）派遣企业确定被派遣人员的数量、任职资格、薪酬标准及其在中国境内的工作地点。

8



企业所得税的境内

1. **销售货物**所得，按照交易活动发生地确定
2. **提供劳务**所得，按照劳务发生地确定
3. **转让财产**所得
 - 不动产转让，按照不动产所在地确定
 - 动产转让，按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定
 - 权益性投资资产转让，按照被投资企业所在地确定
4. 股息、红利等**权益性投资**所得，按照分配所得的企业所在地确定
5. **利息所得、租金所得、特许权使用费所得**，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定
6. **其他所得**，由国务院财政、税务主管部门确定

9



《中华人民共和国企业所得税法实施条例》

第七条 企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：

- （一）销售货物所得，按照交易活动发生地确定；
- （二）提供劳务所得，按照劳务发生地确定；
- （三）转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；
- （四）股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定；
- （五）利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定；
- （六）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。

10



根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》释义，境内所得的标准如下：

（一）销售货物所得，按照交易活动发生地确定。这里所谓的交易活动发生地，主要指销售货物行为发生的场所，通常是销售企业的营业机构，在送货上门的情况下为购货单位或个人的所在地，还可以是买卖双方约定的其他地点。

（二）提供劳务所得，按照劳务发生地确定。劳务行为既包括部分工业生产活动，也包括商业服务行为，其所得以劳务行为发生地确定是来源于境内还是境外。比如，境外机构为中国境内居民提供金融保险服务，向境内居民收取保险费，则应认定为来源于中国境内的所得。

（三）转让财产所得，分三种情况：

1. 不动产转让所得按照不动产所在地确定。这是国际私法的普遍原则，也是确定法院管辖权的基本原则。由于不动产是不可移动的财产，它的保护、增值等都与其所在地关系密切，因此应当按照不动产所在地确定。如在中国境内投资房地产，取得的收入应为来源于境内的所得。

2. 动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定。由于动产是随时可以移动的财产，难以确定其所在地，而且动产与其所有人的关系最为密切，因此采取**所有人地点的标准**。同时如果非居民企业在中国境内设立机构、场所，并从该机构、场所转让财产给其他单位或个人的，也应认定为来源于境内的所得。

3. 权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。权益性投资，包括股权等投资，如境外企业之间转让中国居民企业发行的股票，其取得的收益应当属于来源于中国境内的所得，依法缴纳企业所得税。

11



（四）股息红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定。企业因购买被投资方的股票而产生的股息、红利，是被投资方向投资方企业支付的投资回报，应当以被投资方所在地作为所得来源地。

（五）利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担或者支付所得的企业或者机构、场所所在地确定。利息、租金和特许权使用费是企业借贷、出租和提供特许权的使用权而获得的收益，应当将负担或支付上述受益的企业或其机构、场所认定为所得来源地。

（六）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。除上述几类所得外，还有尚未穷尽列举的所得种类，因此本条规定其他所得的来源地，可由国务院财政、税务主管部门通过制定规章或发布规范性文件等方式进一步明确。

12



我公司支付境外企业在境外发生的劳务需要代扣所得税吗？境外企业的劳务发生在境外，但由我公司承担并支付，需要源泉扣缴所得税吗？

财务第一教室
CFOCLASS.COM



《[企业所得税法](#)》第三十七条 对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以**支付人**为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

《[企业所得税法实施条例](#)》第一百零四条 企业所得税法第三十七条所称支付人，是指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。

[国家税务总局公告2017年第37号](#) 第二条、企业所得税法实施条例第一百零四条规定的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**委托人、指定人或被保证人、被担保人**承担扣缴义务。

扣缴税率是多少？



《中华人民共和国企业所得税法》第四条规定，企业所得税的税率为25%。非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得，适用税率为20%。

第二十七条规定，企业的下列所得，可以免征、减征企业所得税：

- （一）从事农、林、牧、渔业项目的所得；
- （二）从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得；
- （三）从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得；
- （四）符合条件的技术转让所得；
- （五）本法第三条第三款规定的所得。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十一条规定，非居民企业取得企业所得税法第二十七条第(五)项规定的所得，减按10%的税率征收企业所得税。

根据上述规定，扣缴税率为10%。

总结：非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，其来源于中国境内的所得，税率为10%。

其余应税的非居民所得，税率25%。

15

扣缴税率是多少？



根据企业所得税法第二十二条和我国对外签署的避免双重征税协定（含内地与香港、澳门特别行政区签署的税收安排，以下统称税收协定）有关规定，源泉扣缴非居民企业所得税应纳税额计算公式为：

应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率

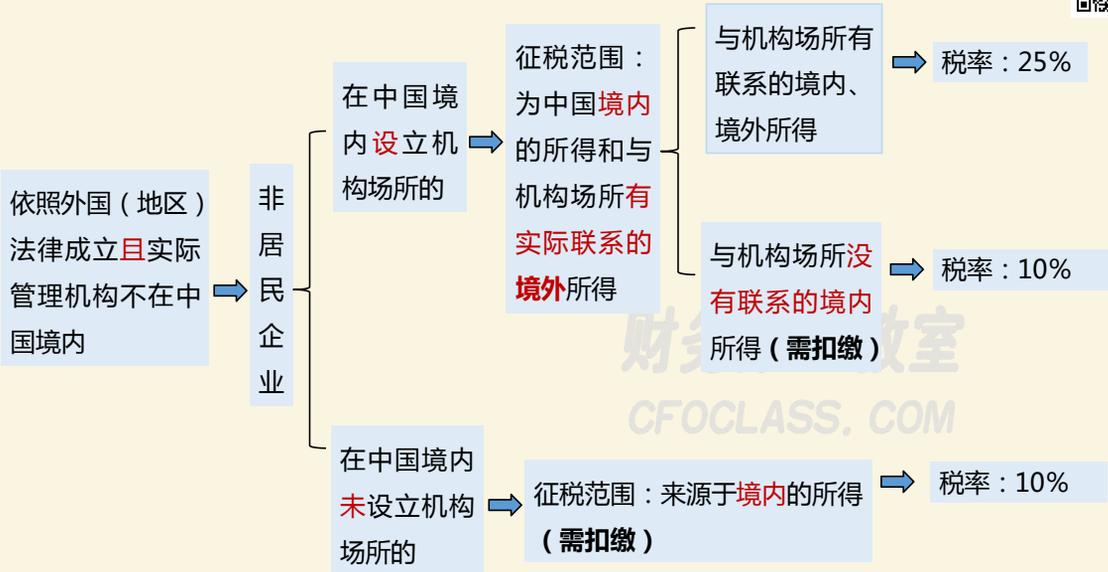
适用税率主要有两类：

1.法定税率。根据企业所得税法第四条、第二十七条和企业所得税法实施条例第九十一条有关规定，非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的所得适用税率为20%，减按10%的税率征收企业所得税。

2.按税收协定规定的其他限制税率。我国与部分国家（地区）签订的税收协定（安排）规定，对符合条件的非居民企业，取得企业所得税法第三条第三款规定的部分所得，实行限制税率。

16

非居民企业的征税范围、适用税率



17

所得额如何确定？



《中华人民共和国企业所得税法》第十九条 非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得，按照下列方法计算其应纳税所得额：

- （一）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，以收入全额为应纳税所得额；
- （二）转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额；
- （三）其他所得，参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百零三条 依照企业所得税法对非居民企业应当缴纳的企业所得税实行源泉扣缴的，应当依照企业所得税法第十九条的规定计算应纳税所得额。企业所得税法第十九条所称收入全额，是指非居民企业向支付人收取的全部价款和价外费用。

（财税[2008]130号）自2008年1月1日起，根据《中华人民共和国企业所得税法》第十九条及《中华人民共和国企业所得税实施条例》第一百零三条规定，在对非居民企业取得《中华人民共和国企业所得税法》第三条第三款规定的所得计算征收企业所得税时，不得扣除上述条款规定以外的其他税费支出。

问：某非居民企业缴纳的增值税、房产税、附加税费，可否扣减？

18



《国家税务总局关于营业税改征增值税试点中非居民企业缴纳企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局2013年第9号公告）规定，营业税改征增值税试点中的非居民企业，取得《中华人民共和国企业所得税法》第三条第三款规定的所得，在计算缴纳企业所得税时，应以不含增值税的收入全额作为应纳税所得额。

例解：

非居民企业与境内某公司签订特许权使用费合同（假设该合同在营改增前需在地税部门缴纳营业税），合同价款为100万元人民币，合同约定各项税费由非居民企业承担，假定增值税适用税率为6%，则该境内公司应扣缴非居民企业所得税计算如下：

应纳税所得额=100/(1+6%)=94.34(万元)

应纳税额=94.34*10%=9.34(万元)

19



（国家税务总局公告2017年第37号）三、企业所得税法第十九条第二项规定的转让财产所得包含股权转让等权益性投资资产（以下称“股权”）所得。股权转让收入减除股权净值后的余额为股权转让所得应纳税所得额。

股权转让收入是指股权转让人转让股权所收取的对价，包括货币形式和非货币形式的各种收入。

股权净值是指取得该股权的计税基础。股权的计税基础是股权转让人投资入股时向中国居民企业实际支付的出资成本，或购买该项股权时向该股权的原转让人实际支付的股权受让成本。股权在持有期间发生减值或者增值，按照国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益的，股权净值应进行相应调整。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

多次投资或收购的同项股权被部分转让的，从该项股权全部成本中按照转让比例计算确定被转让股权对应的成本。

20



国家税务总局关于印发《非居民企业所得税核定征收管理办法》（国税发[2010]19号）

第四条 非居民企业因**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，税务机关有权采取以下方法核定其应纳税所得额。

（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。计算公式如下：

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} \times \text{经税务机关核定的利润率}$$

（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。计算公式如下：

$$\text{应纳税所得额} = \text{成本费用总额} / (1 - \text{经税务机关核定的利润率}) \times \text{经税务机关核定的利润率}$$

（三）[条款修改]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。计算公式： $\text{应纳税所得额} = \text{经费支出总额} / (1 - \text{经税务机关核定的利润率} - \text{营业税税率}) \times \text{经税务机关核定的利润率}$ （[国家税务总局公告2016年第28号](#)自2016年5月1日，计算公式修改为： $\text{应纳税所得额} = \text{本期经费支出额} / (1 - \text{核定利润率}) \times \text{核定利润率}$ 。）

第五条 税务机关可按照以下标准确定非居民企业的利润率：

- （一）从事承包工程作业、设计和咨询劳务的，利润率为15%-30%；
- （二）从事管理服务的，利润率为30%-50%；
- （三）从事其他劳务或劳务以外经营活动的，利润率不低于15%。

21



[国家税务总局公告2015年第22号](#)，自2015年6月1日起修改为：主管税务机关应及时向非居民企业送达《非居民企业所得税征收方式鉴定表》（见附件，以下简称《鉴定表》），非居民企业应在收到《鉴定表》后10个工作日内，完成《鉴定表》的填写并送达主管税务机关，主管税务机关在受理《鉴定表》后20个工作日内，完成该项征收方式的确认工作。

22

合同约定扣缴义务人承担税款， 所得额如何确定？



（国家税务总局公告2017年第37号）

六、扣缴义务人与非居民企业签订与企业所得税法第三条第三款规定的所得有关的业务合同时，凡合同中约定由扣缴义务人实际承担应纳税款的，应将非居民企业取得的不含税所得换算为含税所得计算并解缴应扣税款。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

23

所得额如何确定之汇率



《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告2017年第37号）第四条规定，扣缴义务人支付或者到期应支付的款项以人民币以外的货币支付或计价的，分别按以下情形进行外币折算：

（一）扣缴义务人扣缴企业所得税的，应当按照扣缴义务发生之日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。（扣缴义务人扣缴）

（二）取得收入的非居民企业在主管税务机关责令限期缴纳税款前自行申报缴纳应源泉扣缴税款的，应当按照填开税收缴款书之日前一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。（纳税人自行申报缴纳）

（三）主管税务机关责令取得收入的非居民企业限期缴纳应源泉扣缴税款的，应当按照主管税务机关作出限期缴税决定之日前一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。（主管税务机关责令限期缴纳）

24



财产转让收入或财产净值以人民币以外的货币计价的，如何折算为人民币？

国家税务总局公告2017年第37号第五条规定，财产转让收入或财产净值以人民币以外的货币计价的，分扣缴义务人扣缴税款、纳税人自行申报缴纳税款和主管税务机关责令限期缴纳税款三种情形，先将以非人民币计价项目金额比照本公告第四条规定折合成人民币金额；再按企业所得税法第十九条第二项及相关规定计算非居民企业财产转让所得应纳税所得额。

财产净值或财产转让收入的**计价货币**按照**取得或转让财产时**实际支付或收取的计价**币种**确定。原计价币种停止流通并启用新币种的，按照新旧货币市场转换比例转换为新币种后进行计算。

例解财产净值以人民币以外的货币计价：境外A企业为非居民企业，境内B企业和C企业为居民企业，A企业经过前后两次投资C企业，合计持有C企业40%的股权，2008年8月1日第一次出资100万美元（假设当时人民币汇率中间价为：1美元=8.6元人民币），2010年9月1日第二次投资50万欧元（假设当时人民币汇率中间价为：1欧元=8.9元人民币），（**取得时实际支付的币种100万美元，50万欧元**）

2018年1月10日A企业以人民币2000万元将该项股权转让给B企业，合同于当天生效，B企业于2018年1月15日向A企业支付了股权转让款2000万元，假设2018年1月15日，人民币兑美元和欧元的中间价分别为：1美元=6.6元人民币，1欧元=7.2元人民币。

则本次交易财产转让收入为2000万元人民币；本次交易财产净值为1020万元人民币（ $100 \times 6.6 + 50 \times 7.2$ ）；本次交易应纳税所得额为980万元人民币（ $2000 - 1020$ ）。

25



非居民企业是否享受企业所得税法规定的对小型微利企业的税收优惠政策？

《国家税务总局关于非居民企业不享受小型微利企业所得税优惠政策问题的通知》（国税函〔2008〕650号）明确：企业所得税法第二十八条规定的小型微利企业是指企业的全部生产经营活动产生的所得均负有我国企业所得税纳税义务的企业。因此，仅就来源于我国所得负有我国纳税义务的非居民企业，不适用该条规定的对符合条件的小型微利企业减按20%税率征收企业所得税的政策。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

26



《中华人民共和国企业所得税法》第三十七条 对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在**每次支付或者到期应支付时**，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。第四十条扣缴义务人每次代扣的税款，**应当自代扣之日起七日内**缴入国库，并向所在地的税务机关报送扣缴企业所得税报告表。

《企业所得税法实施条例》第一百零五条规定，企业所得税法第三十七条所称支付，包括现金支付、汇拨支付、转账支付和权益兑价支付等货币支付和非货币支付。企业所得税法第三十七条所称**到期应支付**的款项，是指支付人**按照权责发生制原则应当计入相关成本、费用的应付款项**。

《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（[税务总局公告2017年第37号](#)）规定，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。扣缴义务人发生到期应支付而未支付情形，应按照《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](#)）第一条规定进行税务处理。

非居民企业取得应源泉扣缴的所得为股息、红利等**权益性投资收益**的，相关应纳税款扣缴义务发生之日为股息、红利等权益性投资收益**实际支付之日**。

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。

27



扣缴义务人发生到期应支付而未支付情形，怎么处理？

37号公告第七条第一款明确，扣缴义务人发生到期应支付未支付情形，应按照《[国家税务总局关于非居民企业所得税若干问题的公告](#)》（[国家税务总局公告2011年第24号](#)）第一条规定进行税务处理。

第24号公告第一条规定，中国境内企业和非居民企业签订与利息、租金、特许权使用费等有关的合同或协议，如果未按照合同或协议约定的日期支付上述所得款项，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，并在企业所得税年度纳税申报中作税前扣除的**，应在**企业所得税年度纳税申报时**按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。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。如果企业在合同或协议**约定的支付日期之前支付**上述所得款项的，应在**实际支付时**按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。（提前支付的实际支付时扣）

28



非居民企业采取分期收款方式取得同一项转让财产所得的，扣缴义务发生时间在什么时候？

国家税务总局公告2017年第37号第七条第三款规定，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。

例：境外A企业为非居民企业，境内B企业和C企业均为居民企业，A企业和B企业各持有C企业50%股权，A企业投资取得C企业50%股权的成本为500万元人民币。2018年1月10日A企业以人民币1000万元人民币将该项股权一次转让给B企业，但按股权转让合同约定，B企业分别于2018年2月10日、2018年3月10日和2018年4月10日支付转让价款300万元、400万元和300万元。B企业于2018年2月10日支付的300万元人民币价款，可视为A企业收回500万元股权转让成本中的300万元；B企业于2018年3月10日支付的400万元人民币价款中的200万元为A企业收回500万元股权转让成本中的剩余200万元成本，其余200万元价款应作为股权转让收益计算扣缴税款；B企业于2018年4月10日支付的300万元人民币价款全部作为股权转让收益计算扣缴税款。

29

扣缴的税款向哪个税务机关申报？

《企业所得税法》第四十条规定，扣缴义务人每次代扣的税款，应当自代扣之日起7日内缴入国库，并向所在地的税务机关报送扣缴企业所得税报告表。

税务总局公告2017年第37号，自2017年12月1日起执行，第七条第一款进一步明确，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。

第十六条规定，扣缴义务人所在地主管税务机关为扣缴义务人所得税主管税务机关。

对企业所得税法实施条例第七条规定的不同所得，所得发生地主管税务机关按以下原则确定：

- (一) 不动产转让所得，为不动产所在地税务机关。
- (二) 权益性投资资产转让所得，为被投资企业的所得税主管税务机关。
- (三) 股息、红利等权益性投资所得，为分配所得企业的所得税主管税务机关。
- (四) 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，为负担、支付所得的单位或个人的所得税主管税务机关。

《企业所得税法实施条例》第七条 企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：

- (一) 销售货物所得，按照交易活动发生地确定；
- (二) 提供劳务所得，按照劳务发生地确定；
- (三) 转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；
- (四) 股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定；
- (五) 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定；

30



按照《国家税务总局关于印发<非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法>的通知》（国税发〔2009〕3号）第五条规定，扣缴义务人每次与非居民企业签订涉及源泉扣缴事项的业务合同时，应当自签订合同（包括修改、补充、延期合同）之日起30日内，向其主管税务机关报送《扣缴企业所得税合同备案登记表》、合同复印件及相关资料。

《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（[税务总局公告2017年第37号](#)），废止了该项规定。自2017年12月1日起，除自主选择申报和解缴应扣税款前报送有关申报资料的外，扣缴义务人不再需要办理该项合同备案手续。



扣缴义务人应如何进行扣缴申报？

扣缴义务人在申报和解缴应扣税款时，应填报《中华人民共和国扣缴企业所得税报告表》，并按要求报送合同等相关资料。扣缴义务人在申报和解缴应扣税款前已报送有关申报资料，在申报时不再重复报送。

扣缴义务人还要办理扣缴税款清算手续吗？

国税发〔2009〕3号文规定，对**多次付款的合同项目**，扣缴义务人应当在履行合同最后一次付款前15日内，向主管税务机关报送合同全部付款明细、前期扣缴表和完税凭证等资料，办理扣缴税款清算手续。[国家税务总局公告2017年第37号](#)取消了上述规定，对多次付款的合同项目，扣缴义务人不再需要向主管税务机关办理扣缴税款清算手续。



当非居民企业拒绝代扣税款时，扣缴义务人应如何处理？

国税发〔2009〕3号规定，因非居民企业拒绝代扣税款的，扣缴义务人应当暂停支付相当于应纳税款的款项并在1日之内向主管税务机关报告，并报送书面说明。该规定源于《[国家税务总局关于贯彻〈中华人民共和国税收征收管理法〉及其实施细则若干具体问题的通知](#)》（[国税发〔2003〕47号](#)）第二条。国家税务总局公告2017年第37号公告施行后，原3号文已经废止，但国税发〔2003〕47号第二条仍然有效，上述规定仍然有效。而且，征管法实施细则第九十四条也规定了，纳税人拒绝代扣、代收税款的，扣缴义务人应当向税务机关报告。

33



如何区分扣缴义务人未扣缴税款属于“已扣未解缴”，还是“应扣未扣”的情形？

国家税务总局公告2017年第37号公告第十四条规定，按照本公告规定应当源泉扣缴税款的款项已经由扣缴义务人实际支付，但未在规定的期限内解缴应扣税款，并具有以下情形之一的，应作为税款**已扣但未解缴**情形，按照有关法律、行政法规规定处理：

- （一）扣缴义务人已明确告知收款人已代扣税款的；
- （二）已在财务会计处理中单独列示应扣税款的；
- （三）已在其纳税申报中单独扣除或开始单独摊销扣除应扣税款的；
- （四）其他证据证明已代扣税款的。

除前款规定情形外，按本公告规定应该源泉扣缴的税款未在规定的期限内解缴入库的，均作为**应扣未扣**税款情形，按照有关法律、行政法规规定处理。

注意：区别的意义，在于法律责任不同。

[征管法](#)第六十三条第二款 扣缴义务人采取前款所列手段，**不缴或者少缴已扣、已收税款**，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款构成犯罪的，依法追究刑事责任。

第六十九条 扣缴义务人**应扣未扣**、应收而不收税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处**应扣未扣、应收未收**税款百分之五十以上三倍以下的罚款。

34



扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，税务机关可以采取哪些追缴措施？

企业所得税法第三十九条规定，依照本法第三十七条、第三十八条规定应当扣缴的所得税，扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地缴纳。纳税人未依法缴纳的，税务机关可以从该纳税人在中国境内其他收入项目的支付人应付的款项中，追缴该纳税人的应纳税款。

国家税务总局公告2017年第37号第十二条规定，按照企业所得税法第三十七条规定应当扣缴的税款，扣缴义务人应扣未扣的，由扣缴义务人所在地主管税务机关依照《[中华人民共和国行政处罚法](#)》第二十三条规定**责令扣缴义务人补扣税款，并依法追究扣缴义务人责任**；需要向纳税人追缴税款的，由所得发生地主管税务机关依法执行。

《[中华人民共和国行政处罚法](#)》第二十三条 行政机关实施行政处罚时，应当责令当事人改正或者限期改正违法行为。

35



国家税务总局公告2017年第37号第十五条、本公告与税收协定及其相关规定不一致的，按照税收协定及其相关规定执行。

非居民企业取得源泉扣缴所得如何享受税收协定待遇？

《[国家税务总局关于发布<非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法>的公告](#)》（[国家税务总局公告2015年第60号](#)）第三条规定，非居民纳税人符合享受协定待遇条件的，可在纳税申报时，或通过扣缴义务人在扣缴申报时，自行享受协定待遇，并接受税务机关的后续管理。

这里所说的协定待遇，是指按照中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定（含与香港、澳门特别行政区签署的税收安排），中华人民共和国对外签署的航空协定税收条款、海运协定税收条款、汽车运输协定税收条款、互免国际运输收入税收协议或换函（以下统称国际运输协定）可以减轻或者免除按照国内税收法律规定应当履行的企业所得税、个人所得税纳税义务。

国家税务总局关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告》（[国家税务总局公告2018年第9号](#)）

36



（总局公告2018年第28号）第十一条 企业从境外购进货物或者劳务发生的支出，以对方开具的发票或者具有发票性质的收款凭证、相关税费缴纳凭证作为税前扣除凭证。

《发票管理办法》第33条：单位和个人从中国境外取得的与纳税有关的发票或者凭证，税务机关在纳税审查时有疑义的，可以要求其提供境外公证机构或者注册会计师的确认证明，经税务机关审核认可后，方可作为合法的记账核算凭证。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

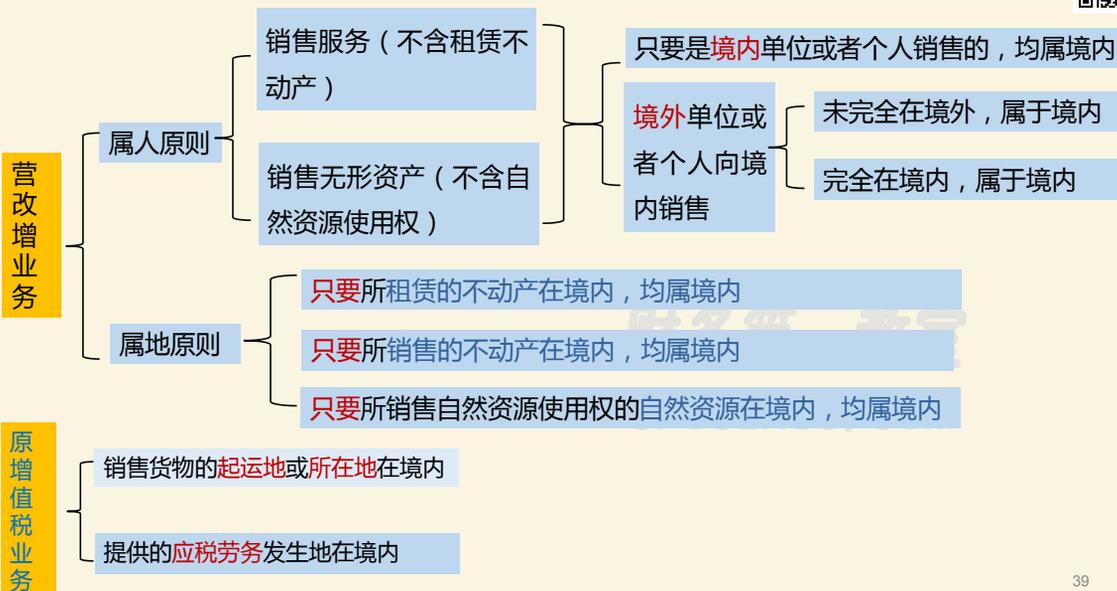
PART 02

综合例解



财务第一教室
CFOCLASS.COM

是否境内之增值税



39

是否境内之个人所得税



《个人所得税法》第二条第二款：在中国境内无住所又不居住，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计不满一百八十三天的个人，为非居民个人。非居民个人从中国境内取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税。

《个人所得税法实施条例》（旧）

第五条 下列所得，不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境内的所得：

- （一）因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得；（含：非独立个人劳动所得，指境内任职、受雇而取得工资、薪金；独立劳动所得，指因任职、受雇、履约而在境内提供劳务取得的劳务报酬所得）
- （二）将财产出租给承租人在中国境内使用而取得的所得；
- （三）转让中国境内的建筑物、土地使用权等财产或者在中（含：专利权、非专利技术、商标权、著作权，以及其他特许权）
- （五）从中国境内的公司、企业以及其他经济组织或者国境内转让其他财产取得的所得；
- （四）许可各种特许权在中国境内使用而取得的所得；个人取得的利息、股息、红利所得。（因持有中国的各种债券、股票、股权）

40



企业所得税的境内

1. **销售货物**所得，按照交易活动发生地确定
2. **提供劳务**所得，按照劳务发生地确定
3. **转让财产**所得
 - 不动产转让，按照不动产所在地确定
 - 动产转让，按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定
 - 权益性投资资产转让，按照被投资企业所在地确定
4. 股息、红利等**权益性投资**所得，按照分配所得的企业所在地确定
5. **利息所得、租金所得、特许权使用费所得**，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定
6. **其他所得**，由国务院财政、税务主管部门确定

41



计税方法：纳税人取得全年一次性奖金，单独作为一个月工资、薪金所得计算纳税，由扣缴义务人发放时代扣代缴。

税款计算分为两步，第一步：确定税率和速算扣除数；第二步：计算税款。

第一步：将当月内取得的全年一次性奖金，除以12个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。

如果发放年终一次性奖金的当月，雇员当月工资薪金所得低于3500元，应将全年一次性奖金减除“雇员当月工资薪金所得与3500的差额”后的余额，按上述办法确定适用税率和速算扣除数。

第二步：

A: 当月工资薪金所得高于或等于3500元：

应纳税额=当月取得全年一次性奖金×适用税率-速算扣除数

B：当月工资薪金所得低于3500元：

应纳税额=(当月取得全年一次性奖金-当月工资薪金所得与3500的差额)×适用税率-速算扣除数

42

- **例1**：李先生在某一公司工作，2018年10月15日取得工资3400元，当月又一次取得年终奖24100元，其应缴纳多少个人所得税？
- 因当月工资不足5000元，当月工资不需缴纳个人所得税。
- 全年一次性奖金应缴纳个人所得税：
- $(24100 + 3400 - 5000) \div 12 = 1875$ （元），适用税率3%。
- 应纳税额 = $(24100 + 3400 - 5000) \times 3\% = 675$ （元）
- **例2**：王某2018年10月工资15000元，还取得全年一次性奖金180000元。王某2018年10月应纳多少个人所得税？
- 10月份工资15000元，适用税率10%，速算扣除数210
- 当月工资应纳税额合计 = $(15000 - 5000) \times 10\% - 210 = 790$ （元）
- 全年一次性奖金应缴纳个人所得税： $180000 \div 12 = 15000$ （元），适用税率和速算扣除数分别为20%和1410元。应纳税额 = $180000 \times 20\% - 1410 = 34590$ （元）
- 10月应缴纳个人所得税 = $790 + 34590 = 35380$ 元

43

问：我单位2018年在电影院搞了个宣传活动，客户持我行卡购电影票享受打折优惠，实际折扣我单位以补差价的形式支付给电影院，电影院给我单位提供的是品名为电影票的专票。请问我们要视同销售吗？需要代扣个人所得税吗？

增值税：《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36）第十四条规定，下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：（一）单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

（二）单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

（三）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

贵行向客户提供购电影票打折优惠，是针对持卡客户的营销方式，不属于“无偿”提供，所以不需要按视同销售来缴纳增值税

个人所得税：《财政部 国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税[2011]50号）第二条第2项规定：企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品，对个人取得的礼品所得，按照“其他所得”项目，全额适用20%的税率缴纳个人所得税。企业向个人赠送礼品，取得该项所得的个人应依法缴纳个人所得税，税款由赠送礼品的企业代扣代缴。根据上述规定，贵行应履行个人所得税扣缴义务⁴⁴



问：支付境内专家的课酬费，应如何扣缴？

（一）增值税

支付给**境内**专家的劳务费，购买方没有增值税的扣缴义务。根据国家税务总局公告2018年第28的规定，对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。

（二）个人所得税

属于个人所得税的扣缴义务人，若在代开环节，税务机关按核定征收，未足额征收个人所得税，建议补扣。

45



问：支付境外专家的设计服务费，应如何扣缴？

（一）增值税

若该设计服务完全发生在境外，不属于增值税来源于境内的所得，购买方不属于扣缴义务人。并非完全发生在境外的服务（比如合同约定必须来境内实地查看），支付给**境外**专家的设计服务费，购买方应履行扣缴义务。

在扣缴增值税时，应按照以下公式计算应扣缴税额：应扣缴税额=购买方支付的价款/(1+税率)*税率。

注意：

- 1.无论购买方支付的价款是否超过500万元的一般纳税人标准，也无论扣缴义务人是一般纳税人还是小规模纳税人，一律按照适用税率予以计算。
- 2.购买方从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产的，其取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额，准予从销项税额中抵扣。

46



(二) 个人所得税

需要先按住所标准和居住时间标准来判定是否居民个人。居民个人，扣；非居民个人，再按下列规则判断。

具备以下条件之一即为非居民纳税人：

1. 在中国境内无住所且不居住的个人；
2. 在中国境内无住所且居住不满1年的个人（新税法为183天）。

非居民个人负有有限纳税义务，仅就来源于境内的所得，向中国境内缴纳个人所得税

境内无住所的纳税义务

居住时间	纳税人性质	境内所得		境外所得	
		境内支付	境外支付	境内支付	境外支付
90日（或183日）以内	非居民	征税	免税	不征（高管征）	不征
90日（或183日）~1年	非居民	征税	征税	不征（高管征）	不征
1~5年	居民	征税	征税	征税	免税
5年以上	居民	征税	征税	征税	征税

47

例解



问：我们支付给境外客户的佣金按照我们当地税务机关的解释是需要我们代扣代缴6%的增值税及附加，还要按佣金的30%作为应纳税所得额计算缴纳25%的所得税，但外商在其他省份、地区却只缴纳6%的增值税，请问支付佣金我们该代扣哪些税款？我们直接发货给海外客户，他只是介绍业务的中间人，按照介绍我们出口商品的收入的一定比例由我们给他相应佣金。对方没有在境内设置机构场所，对方是帮我们介绍境外客户而收取佣金的中间人，也要交所得税？

境外机构在境内未设立机构场所，提供经纪代理服务，境内单位在支付佣金时需要扣缴企业所得税，增值税及附加吗？

一、企业所得税方面

《企业所得税法》第三条第三款：非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

根据上述规定，应仅就非居民企业来源于境内的所得履行扣缴义务。

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》释义，境内所得的标准如下：

……

(二) 提供劳务所得，按照劳务发生地确定。劳务行为既包括部分工业生产活动，也包括商业服务行为，其所得以**劳务行为发生地**确定是来源于境内还是境外。比如，境外机构为中国境内居民提供金融保险服务，向境内居民收取保险费，则应认定为来源于中国境内的所得。

……

上述业务中，境外单位在中国境内未设立机构场所，提供了经纪代理服务取得佣金，该劳务发生在中国境外，不属于来源于境内的所得，贵公司不应履行企业所得税扣缴义务。

48



二、增值税及附加方面

《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第十二条规定，在境内销售服务、无形资产或者不动产，是指：

（一）服务（租赁不动产除外）或者无形资产（自然资源使用权除外）的销售方或者购买方在境内；

.....

第二十条规定，境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额：

应扣缴税额=购买方支付的价款÷（1+税率）×税率

境外单位向贵公司提供了经纪代理服务，属于提供服务，购买方在境内的情形，属于在境内提供应税服务，贵公司应当按照上述第二十二的规定，适用6%的税率计算应扣缴的增值税，履行增值税及附加的扣缴义务。

综上所述，境外机构在境内未设立机构场所，提供经纪代理服务，境内单位在支付佣金时不需要扣缴企业所得税，但需要增值税及附加。

49



问：我们和境外公司签了一个水质检测合同，将温泉水送去法国检测，对方会到重庆2次，共计6天，外方在境内没有分支机构，外方可以申请免企业所得税吗？我公司有扣缴义务吗？

一、增值税及附加方面

财税〔2016〕36《营改增试点实施办法》第十三条 下列情形不属于在境内销售服务或者无形资产：

（一）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务。温泉水送去法国检测，对方会到重庆2次，共计6天，不属于完全发生在境外的服务，属于境内服务，应扣缴。

50



二、企业所得税方面

《企业所得税法》第二条规定，企业分为居民企业和非居民企业。本法所称居民企业，是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。本法所称非居民企业，是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。如果该外国企业依照外国法律成立，且实际管理机构不在中国境内，属于非居民企业。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令512号）第七条第（二）款规定，企业所得税法第三条所称提供劳务所得，按照劳务发生地确定来源于中国境内、境外的所得。如果将温泉水送去法国检测的服务发生在境外，则该服务属于来源于境外的所得。

《企业所得税法》第三条第三款规定，非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。根据上述规定，该境外企业提供的检测服务收取价款属于非居民企业来源于境外的所得，不缴纳企业所得税。所以不存在申请免征企业所得税的问题。

《企业所得税法》第五章源泉扣缴对第三条第三款做出了明确规定，第五章第三十七条对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。贵单位作为服务的接受方和价款的支付人，应当就其来源于中国境内的所得履行企业所得税扣缴义务。若该检测服务发生在境外，不属于来源于中国境内的所得，贵单位不存在扣缴义务。

51

问：2016年6月15日，甲房地产公司位于某省会城市，委托香港甲设计公司（在境内未设有经营机构）进行开发小区的样板间设计，设计费500万港元。合同期限1年，按合同规定，设计人员在合同期间来境内次数不少于6次，设计费一次性支付，设计成果归甲方所有。中国境内税费等由甲方承担。已知支付当日港元与人民币的汇率中间价为0.8131（企业确定销售额发生当日汇率为折算）。

甲公司为增值税及其附加、企业所得税的扣缴义务人：

（1）增值税

是否境内？汇率如何确定？税率如何确定？

设计服务，购买方在境内，属于境内销售服务，应纳税。

《营改增试点实施办法》第三十八条 销售额以人民币计算。纳税人按照人民币以外的货币结算销售额的，应当折合成人民币计算，折合率可以选择销售额发生的当天或者当月1日的人民币汇率中间价。纳税人应当在事先确定采用何种折合率，确定后12个月内不得变更。

应扣缴增值税=500/(1+6%)*0.8131*6%= 23.01万元

注意：完税凭证上注明的税额准予抵扣，但应具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。

（2）城建税、教育费、附加税

23.01*12%=2.76万元

52



(3) 企业所得税

境外设计合同属于特许权使用还是劳务？

《关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》（国税函[2009]507号）第四条，在服务合同中，如果服务提供方提供服务过程中使用了某些专门知识和技术，但并不转让或许可这些技术，则此类服务不属于特许权使用费范围。但如果服务提供方提供服务形成的成果属于税收协定特许权使用费定义范围，并且**服务提供方仍保有该项成果的所有权**，服务接受方对此成果仅有使用权，则此类服务产生的所得，适用税收协定特许权使用费条款的规定。设计成果归甲房地产公司所得，香港公司的设计服务**属于提供劳务**。

注意税收协定

国家税务总局关于发布《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》的公告（税务总局公告2015年第60号）第二条 在中国发生纳税义务的非居民纳税人需要享受协定待遇的，适用本办法。

本办法所称协定待遇，是指按照税收协定或国际运输协定可以减轻或者免除按照国内税收法律规定应当履行的**企业所得税、个人所得税**纳税义务。第三条 非居民纳税人符合享受协定待遇条件的，可在纳税申报时，或通过扣缴义务人在扣缴申报时，**自行享受协定待遇**，并接受税务机关的后续管理。

53



企业所得税的所得额时汇率如何确定

国家税务总局公告2017年第37号第四条规定，扣缴义务人支付或者到期应支付的款项以人民币以外的货币支付或计价的，分别按以下情形进行外币折算：（一）扣缴义务人扣缴企业所得税的，应当按照扣缴义务发生之日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。扣缴义务发生之日为相关款项**实际支付或者到期应支付之日**。

$$500/(1+6%)*0.8131 \times 10\% = 38.35\text{万元}$$

财务第一教室
CFOCLASS.COM

54

问：B公司境外投资方A公司将持有的65%股权转让给C公司，转让收入4.8亿元。购买该项股权时向该股权的原转让人实际支付的股权受让成本为2亿元。股权在持有期间没有发生按规定应对股权净值进行调整的减值或者增值。（不考虑税收协定）

第一步先判断在中国境内是否设有机构场所，如果有，再看与取得的所得是否有实际联系。如应扣缴再按下列步骤：

1.境外投资方取得的股权转让所得，是否应是属于来源于境内的所得？
权益性投资资产（包括股权等投资）转让所得按照被投资企业所在地确定。

2.B公司和C公司谁是企业所得税的扣缴义务人？
实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人，C公司是扣缴义务人。

3.扣缴的税款时，所得额如何确定？
转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。

4.税率如何确定？
非居民企业来源于中国境内的股权转让所得，适用税率为20%，减按10%税率征收。

5.税额多少？2800万元。

55

感谢聆听

微信搜索“财务第一教室”
关注我们，提升你的价值
新浪：@财务第一教室
Tel：400-027-0056



财务第一教室

56