



關於外國運輸企業在中國應繳納的所得稅的問答



2015年1月23日

2014年8月，中國頒佈了一項有關所得稅的新規定，該項新規定不僅廢除了該領域原有的管理辦法，同時還帶來了一些重大革新，例如：擴大了在中國需要繳納企業所得稅的從事國際運輸業務的外國公司的範圍；正式將租家以及相關運費/租金的支付人納入了扣繳義務人的行列；明顯提高了所得稅適用稅率。該項新規定旨在對從事國際運輸業務的外國公司在中國繳納企業所得稅的相關問題進行明確化和標準化的規範，並意在解決先前相關領域的不明確之處 – 最終效果如何，將拭目以待。

該項新規定見於國家稅務總局關於發佈《非居民企業從事國際運輸業務稅收管理暫行辦法》的公告(2014年第37號公告)(以下簡稱“新辦法”)。根據新辦法，在中國從事國際運輸業務並且獲取相關租金、運費、裝卸服務費以及倉儲服務費的非居民企業均需繳納企業所得稅(EIT)。自從新辦法實施以來，很多船東和租家向我們諮詢了一系列問題，我們謹就該些問題在下文中予以歸納和總結。

1. 企業所得稅 (EIT) 的徵收範圍

非居民納稅人 (NRT) 以自有或者租賃的船舶、艙位從事旅客、貨物的國際運輸等進出中國境內口岸的經營活動 (包括相關裝卸、倉儲等附屬業務) 的，均有義務在中國

繳納企業所得稅。

在新辦法出臺之前，企業所得稅的徵收僅針對非居民納稅人從其提供的出中國口岸的服務中獲取的利潤。但新辦法出臺後，非居民納稅人從進、出中國口岸的運輸業務中獲得的收入，均需繳納企業所得稅。

先前的規定並未明確期租租金是否需要繳納所得稅，但新辦法明確指出程租與期租租金均屬企業所得稅的徵收對象。相反，新辦法卻將光租租金以及集裝箱租金排除在適用範圍之外，並明確該兩項租金適用先前的規定。

2. 非居民納稅人

非居民納稅人指的是符合以下所有條件的公司：

- 依照外國（地區）法律、法規在中國境外成立的；
- 實際管理機構不在中國境內的；以及
- 在中國境內可能有或可能沒有設立機構、場所的。

因此，大多數在中國境外設立的航運公司都將屬於非居民納稅人的範疇。

3. 期租租金應納稅所得額的計算方式以及稅率

新辦法並未明確規定期租租金應如何計算應納稅所得額，這也是新辦法出臺後在實踐中尚待明確的問題之一。日後若遇到該方面的問題，我們建議我們的會員和客戶最好諮詢一下稅務專家的意見。

非居民納稅人被允許在計算應納稅所得額時扣除其在正常經營過程中所實際產生的合理支出，諸如經營成本、船員成本、港口支出以及燃油支出等等。但是，非居民納稅人必須就該些費用的發生提供充分的證明材料，且其中某些種類的支出可能會設有上限。

如果非居民納稅人無法或未準確計算出應納稅所得額的，中國主管稅務機關通常會對其應納稅所得額進行評估，評估時所使用的核定利潤率將不低於總收入的15%，而後便可根據稅務機關的核定利潤算出其應當繳納的企業所得稅。在新辦法出臺之前，核

定利潤率是非居民納稅人從中國起運貨物或旅客所獲得總收入的5%。

非居民納稅人的適用稅率一般為10%或25%，取決於其應納稅所得額本身的性質以及徵稅的具體方式。倘若已合理申報了所得稅，大多數外國船東所適用的稅率一般為租金淨收入的10%。但是，如果外國船東在中國境內設有代表機構的，其所適用的稅率就可能是租金淨收入的25%。相反，外國船東通過將船舶光租給中國企業所獲得的租金，其所適用的稅率可能只有10%。

4. 辦理稅務登記的主管稅務機關

非居民納稅人應向其業務口岸所在地主管稅務機關，例如所掛靠的中國港口所在地的主管稅務機關，辦理稅務登記。新辦法規定，非居民納稅人應自有關部門批准其經營資格或運輸合同、協議簽訂（例如簽訂租約）之日起30日內，自行或委託代理人辦理稅務登記。辦理稅務登記時要提供經營資格證書和相關業務合同

的影本，以及境內連絡人或者代理人的相關資訊。

如果非居民納稅人在中國多個地方/口岸都有經營業務，可以選擇向其中一處口岸所在地的主管稅務機關辦理所有所涉口岸的稅務登記。但是，非居民企業選擇向境內一處口岸辦理稅務登記後，應當在其他業務口岸發生業務時向所在地主管稅務機關報送稅務登記資料、運輸合同及其他相關資料的影本。

5. 納稅

- 非居民納稅人的稅務登記和納稅

在自行辦理稅務登記（詳見上述第4點）後，非居民納稅人應對其企業帳戶以及稅款支付進行備份，以便接受中國主管稅務機關的檢查。稅款應按月或按季度予以計算、申報（詳見上述第3點）和繳納。

- 通過扣繳義務人代扣代繳

如果非居民納稅人未自行辦理稅務登記和納稅，主管稅務機關可以指定對非居民納稅人具有相關合同款項支付義務的中國當事方為扣繳義務人。扣繳義務人每次向非居民納稅人付款時，應先向主管稅務機關代扣代繳相應的企業所得稅。

鑒於扣繳義務人通常不具備用以準確計算非居民納稅人收入和支出所需的必要資訊或文檔，主管稅務機關一般會以不低於總收入15%的利潤（上述第3點所述的評估方法）來核定非居民納稅人的應納稅所得額。

6. 企業所得稅能否根據稅收協定得以減免？

一些國家與中國曾締結雙邊稅收協定，以避免雙重徵稅。一般而言，如果非居民納稅人在一個與中國簽有雙邊稅收協定的國家設立或設有有效管理場所的，那麼在新辦法下，該非居民企業就可享受稅收協定待遇，申請減免企業所得稅。要注意的是，稅收協定待遇並不能自動享受，而需履行一套嚴格的申請程式。申請享受稅收協定待遇的非居民納稅人應向主管稅務機關提交下列文件：

- 享受稅收協定待遇的申請，以及用以證明其在稅收協定國已合法登記的證明檔（如納稅居民身份證明）；
- 其簽訂的相關運輸合同（如租約）；以及
- 任何中國主管稅務機關要求的能證明其有權享受稅收協定待遇的其他必要文件。

與中國簽訂過稅收協定的國家請見所附列表。

7. 有權享受稅收協定待遇的非居民納稅人是否需先全數納稅再申請退稅？

非居民納稅人可以通過向中國當地主管稅務機關提交申請來享受稅收協定待遇。在此情況下，非居民納稅人無需先全數納稅再申請退稅。如果非居民納稅人未申請享受稅收協定待遇且已向中國主管稅務機關全數繳稅，該納稅人可以在繳納稅款之日起三年內申請退還多繳納的稅款。

8. 從事國際運輸業務是否還需繳納其他中國賦稅？

中國已總體上收緊了國際運輸領域的相關稅收政策，因此，在洽談涉及中國的業務時請務必注意這一點。除企業所得稅外，在中國從事國際運輸業務可能還需繳納增值稅（VAT）。自2013年8月1日起，交通運輸業務也被納入了中國增值稅的徵收範圍，標準稅率為11% 或17%，具體取決於在中國境內所提供的運輸服務的類型，簡易徵收稅

率則為3%。增值稅的應納稅額為總收入而非淨收入。

9. 船東可否在租約中加入相關保護條款？

在和中國相對方洽談合同時，比較明智的做法是就企業所得稅和增值稅的承擔和支付問題達成一致，以避免將來出現糾紛。例如，船東可能會希望在租約中加入明文條款來要求租家承擔所有中國賦稅。但同時，租家則會希望從租金中扣除一部分附加費用以代扣代繳相應稅款，因此，租家通常會通過協商租約條款以期將稅款的承擔責任轉移給船東。

下面是一條在實踐中已見運用的對船東有利的保護條款：

承租人應對所有中國企業所得稅或船東可能需要承擔的與租約有關的類似稅款負責，並就船東可能因此類稅款遭受的索賠給予全額賠償，並使船東免受損失。在向船東支付租金/運費或其他到期應付款項時，承租人不得從中抵扣任何此類稅款。

經船東指示，承租人應作為船東的財務代理人，在當地主管稅務機關規定的期限內及時付清相關稅款。承租人應向船東提供一切必要文檔來證明所有此類稅款已按當地法律規定繳納完畢。承租人應就船東因未付或延遲支付稅款或者相關行政或文書錯誤而引起的任何責任、損失和費用給予賠償，並使船東免受損失。

相關疑慮

新辦法雖尚在執行初期，但在其適用和執行方面已出現了一些不確定的問題亟待解決，暫舉幾例如下：

- 在長期租約合同下偶爾掛靠中國港口的船舶，其收入是否應當繳納企業所得稅？
- 如果外國船東將船舶租給中國租家，但是該船舶僅掛靠外國港口，船東在此情況下取得的租金是否需要繳納企業所得稅？
- 當船東和租家均非中國企業，但船舶掛靠中國港口時，中國將如何執行新辦法並徵收稅款？
- 租約鏈應如何處理——是僅僅從最終承租人處取得的收入應納稅還是整個租約鏈（從最終承租人上至船舶所有人）下的租金收入均需納稅？

- 如果非中國船東代表其非中國客戶將貨物運至中國港口，該船東取得的收入是否受新辦法約束？
- 中國不同地方主管稅務機關對新辦法的適用和執行情況是否不同？
- 中國主管稅務機關會在多大程度上更加嚴格地執行現行稅法？

比較謹慎的做法是，我們的會員和客戶就其可能承擔的中國賦稅諮詢稅務專家的意見，特別是是否可申請享受稅收協定待遇，以及與第三方所訂的合同條款是否已就何方承擔中國賦稅做出約定。此外，非居民納稅人應向中國主管稅務機關辦理稅務登記，並確保遵守中國法下有關企業所得稅繳納的相關規定。

鑒於新辦法在其解釋、徵收以及執行方面還有些問題尚待解決，掛靠中國港口的船舶實際應承擔的稅賦在一段時間內仍會是個未知數。

如需更多資訊詳見中華人民共和國國家稅務總局網站。

若對本文有任何問題或意見，可發送郵件至[Gard Editorial Committee](#)。

感謝敬海律師事務所就本文所提供的幫助。