



## 关于外国运输企业在中国应缴纳的所得税的问答



2015年1月23日

2014年8月，中国颁布了一项有关所得税的新规定，该项新规定不仅废除了该领域原有的管理办法，同时还带来了一些重大革新，例如：扩大了在中国需要缴纳企业所得税的从事国际运输业务的外国公司的范围；正式将租家以及相关运费/租金的支付人纳入了扣缴义务人的行列；明显提高了所得税适用税率。该项新规定旨在对从事国际运输业务的外国公司在中国缴纳企业所得税的相关问题进行明确化和标准化的规范，并意在解决先前相关领域的不明确之处 – 最终效果如何，将拭目以待。

该项新规定见于 *国家税务总局关于发布《非居民企业从事国际运输业务税收管理暂行办法》的公告（2014年第37号公告）*（以下简称“新办法”）。根据新办法，在中国从事国际运输业务并且获取相关租金、运费、装卸服务费以及仓储服务费的非居民企业均需缴纳企业所得税(EIT)。自从新办法实施以来，很多船东和租家向我们咨询了一系列问题，我们谨就该些问题在下文中予以归纳和总结。

### 1. 企业所得税（EIT）的征收范围

非居民纳税人（NRT）以自有或者租赁的船舶、舱位从事旅客、货物的国际运输等进出中国境内口岸的经营活动（包括相关装卸、仓储等附属业务）的，均有义务在中国缴纳企业所得税。

在新办法出台之前，企业所得税的征收仅针对非居民纳税人从其提供的出中国口岸的服务中获取的利润。但新办法出台后，非居民纳税人从进、出中国口岸的运输业务中获得的收入，均需缴纳企业所得税。

先前的规定并未明确期租租金是否需要缴纳所得税，但新办法明确指出程租与期租租金均属企业所得税的征收对象。相反，新办法却将光租租金以及集装箱租金排除在适用范围之外，并明确该两项租金适用先前的规定。

## 2. 非居民纳税人

非居民纳税人指的是符合以下所有条件的公司：

- 依照外国（地区）法律、法规在中国境外成立的；
- 实际管理机构不在中国境内的；以及
- 在中国境内可能有或可能没有设立机构、场所的。

因此，大多数在中国境外设立的航运公司都将属于非居民纳税人的范畴。

## 3. 期租租金应纳税所得额的计算方式以及税率

新办法并未明确规定期租租金应如何计算应纳税所得额，这也是新办法出台后在实践中尚待明确的问题之一。日后若遇到该方面的问题，我们建议我们的会员和客户最好咨询一下税务专家的意见。

非居民纳税人被允许在计算应纳税所得额时扣除其在正常经营过程中所实际产生的合理支出，诸如经营成本、船员成本、港口支出以及燃油支出等等。但是，非居民纳税人必须就这些费用的发生提供充分的证明材料，且其中某些种类的支出可能会设有上限。

如果非居民纳税人无法或未准确计算出应纳税所得额的，中国主管税务机关通常会对其应纳税所得额进行评估，评估时所使用的核定利润率将不低于总收入的15%，而后便可根据税务机关的核定利润算出其应当缴纳的企业所得税。在新办法出台之前，核定利润率是非居民纳税人从中国起运货物或旅客所获得总收入的5%。

非居民纳税人的适用税率一般为10%或25%，取决于其应纳税所得额本身的性质以及征税的具体方式。倘若已合理申报了所得税，大多数外国船东所适用的税率一般为租金净收入的10%。但是，如果外国船东在中国境内设有代表机构的，其所适用的税率就可能是租金净收入的25%。相反，外国船东通过将船舶光租给中国企业所获得的租金，其所适用的税率可能只有10%。

## 4. 办理税务登记的主管税务机关

非居民纳税人应向其业务口岸所在地主管税务机关，例如所挂靠的中国港口所在地的主管税务机关，办理税务登记。新办法规定，非居民纳税人应自有关部门批准其经营资格或运输合同、协议签订（例如签订租约）之日起30日内，自行或委托代理人办理税务登记。办理税务登记时要提供经营资格证书和相关业务合同

的复印件，以及境内联系人或者代理人的相关信息。

如果非居民纳税人在中国多个地方/口岸都有经营业务，可以选择向其中一处口岸所在地的主管税务机关办理所有所涉口岸的税务登记。但是，非居民企业选择向境内一处口岸办理税务登记后，应当在其他业务口岸发生业务时向所在地主管税务机关报送税务登记资料、运输合同及其他相关资料的复印件。

## 5. 纳税

### ● 非居民纳税人的税务登记和纳税

在自行办理税务登记（详见上述第4点）后，非居民纳税人应对其企业账户以及税款支付进行备份，以便接受中国主管税务机关的检查。税款应按月或按季度予以计算、申报（详见上述第3点）和缴纳。

### ● 通过扣缴义务人代扣代缴

如果非居民纳税人未自行办理税务登记和纳税，主管税务机关可以指定对非居民纳税人具有相关合同款项支付义务的中国当事方为扣缴义务人。扣缴义务人每次向非居民纳税人付款时，应先向主管税务机关代扣代缴相应的企业所得税。

鉴于扣缴义务人通常不具备用以准确计算非居民纳税人收入和支出所需的必要信息或文件，主管税务机关一般会以不低于总收入15%的利润（上述第3点所述的评估方法）来核定非居民纳税人的应纳税所得额。

## 6. 企业所得税能否根据税收协定得以减免？

一些国家与中国曾缔结双边税收协定，以避免双重征税。一般而言，如果非居民纳税人在一个与中国签有双边税收协定的国家设立或设有有效管理场所的，那么在新办法下，该非居民企业就可享受税收协定待遇，申请减免企业所得税。要注意的是，税收协定待遇并不能自动享受，而需履行一套严格的申请程序。申请享受税收协定待遇的非居民纳税人应向主管税务机关提交下列文件：

- 享受税收协定待遇的申请，以及用以证明其在税收协定国已合法登记的证明文件（如纳税居民身份证明）；
- 其签订的相关运输合同（如租约）；以及
- 任何中国主管税务机关要求的能证明其有权享受税收协定待遇的其他必要文件。

与中国签订过税收协定的国家请见所附列表。

## 7. 有权享受税收协定待遇的非居民纳税人是否需先全款纳税再申请退税？

非居民纳税人可以通过向中国当地主管税务机关提交申请来享受税收协定待遇。在此情况下，非居民纳税人无需先全款纳税再申请退税。如果非居民纳税人未申请享受税收协定待遇且已向中国主管税务机关全款缴税，该纳税人可以在缴纳税款之日起三年内申请退还多缴纳的税款。

## 8. 从事国际运输业务是否还需缴纳其他中国赋税？

中国已总体上收紧了国际运输领域的相关税收政策，因此，在洽谈涉及中国的业务时请务必注意这一点。除企业所得税外，在中国从事国际运输业务可能还需缴纳增值税（VAT）。自2013年8月1日起，交通运输业务也被纳入了中国增值税的征收范围，标准税率为11% 或17%，具体取决于在中国境内所提供的运输服务的类型，简易征收率则为3%。增值税的应纳税额为总收入而非净收入。

## 9. 船东可否在租约中加入相关保护条款？

在和中国相对方洽谈合同时，比较明智的做法是就企业所得税和增值税的承担和支付问题达成一致，以避免将来出现纠纷。例如，船东可能会希望在租约中加入明文条款来要求租家承担所有中国赋税。但同时，租家则会希望从租金中扣除一部分附加费用以代扣代缴相应税款，因此，租家通常会通过协商租约条款以期将税款的承担责任转移给船东。

下面是一条在实践中已见运用的对船东有利的保护条款：

*承租人应对所有中国企业所得税或船东可能需要承担的与租约有关的类似税款负责，并就船东可能因此类税款遭受的索赔给予全额赔偿，并使船东免受损失。在向船东支付租金/运费或其他到期应付款项时，承租人不得从中抵扣任何此类税款。*

*经船东指示，承租人应作为船东的财务代理人，在当地主管税务机关规定的期限内及时付清相关税款。承租人应向船东提供一切必要文件来证明所有此类税款已按当地法律规定缴纳完毕。承租人应就船东因未付或延迟支付税款或者相关行政或文书错误而引起的任何责任、损失和费用给予赔偿，并使船东免受损失。*

## 相关疑虑

新办法虽尚在执行初期，但在其适用和执行方面已出现了一些不确定的问题亟待解决，暂举几例如下：

- 在长期期租合同下偶尔挂靠中国港口的船舶，其收入是否应当缴纳企业所得税？
- 如果外国船东将船舶租给中国租家，但是该船舶仅挂靠外国港口，船东在此情况下取得的租金是否需要缴纳企业所得税？
- 当船东和租家均非中国企业，但船舶挂靠中国港口时，中国将如何执行新办法并征收税款？

- 租约链应如何处理——是仅仅从最终承租人处取得的收入应纳税还是整个租约链（从最终承租人上至船舶所有人）下的租金收入均需纳税？
- 如果非中国船东代表其非中国客户将货物运至中国港口，该船东取得的收入是否受新办法约束？
- 中国不同地方主管税务机关对新办法的适用和执行情况是否不同？
- 中国主管税务机关会在多大程度上更加严格地执行现行税法？

比较谨慎的做法是，我们的会员和客户就其可能承担的中国赋税咨询税务专家的意见，特别是是否可申请享受税收协定待遇，以及与第三方所订的合同条款是否已就何方承担中国赋税做出约定。此外，非居民纳税人应向中国主管税务机关办理税务登记，并确保遵守中国法下有关企业所得税缴纳的相关规定。

鉴于新办法在其解释、征收以及执行方面还有些问题尚待解决，挂靠中国港口的船舶实际应承担的税赋在一段时间内仍会是个未知数。

如需更多信息详见中华人民共和国国家税务总局网站。

若对本文有任何问题或意见，可发送邮件至[Gard Editorial Committee](#)。

*感谢敬海律师事务所就本文所提供的帮助。*