

大陸反避稅—

間接轉讓股權及財產企業所得稅

新規定之影響 (2015-7號文)

文 / 杜啓堯、林淑怡

越來越多跨國企業在利益驅使下，嘗試以複雜的稅收規劃手段減少、免除或者延遲繳納應納所得稅，此結果造成對各國稅基的侵蝕，引起國際社會一連串高度關注；因此，二十國集團（G20）於2014年委託經濟合作發展組織（OECD）針對該議題擬訂「稅基侵蝕和利潤轉移（BEPS）」行動計畫，目前全球已掀起了打擊稅基侵蝕和利潤轉移之反避稅浪潮。

中國大陸因應時代趨勢，為了鞏固稅基，基於既有法令之基礎上，於2014年底再頒布《大陸稅務總局令第32號，一般反避稅管理辦法（試行）》，並於2015年2月1日起施行。一般反避稅辦法規定跨國企業在跨境交易安排中，稅務機關若認為企業有「不合理的商業目的」而獲取「稅收利益」嫌疑者，將可根據個案的具體情況，綜合考慮各方面因素，以迴歸經濟實質，排除交易形式安排，並重新定性原本的交易等方式重新分配利潤，並依法計算企業實際應納稅負。

針對直接及間接移轉股權涉稅規範亦為中國大陸落實反避稅精神之其中一項手段，大陸稅務總局於2009年頒布《關於加強非居民企業股權轉讓所得企業所得稅管理的通知》（國稅函〔2009〕698號，以下簡稱「698號文」）首次明確指出「間接移轉」居

民企業股權，若不符合財稅〔2009〕59號《關於企業重組業務企業所得稅處理若干問題的通知》規範之特殊稅務重組條件者，將針對股權轉讓利得課徵企業所得稅。

之後雖又相繼頒布法令來補充和完善698號文，惟針對適用條件及執行措施於實務進行時仍有許多不明確之處，故大陸稅務總局又於2015年2月3日發布了《關於非居民企業間接轉讓財產企業所得稅若干問題》（大陸稅務總局公告2015年第7號，以下簡稱「7號文」），重新針對適用範圍、安全港規則、合理商業目的判定要素、交易報告要求及納稅義務及法律責任等作出了更加明確之規定，以增強執行層面的確定性，有利於相關納稅人之稅收遵從。

2015年7號文與2009年698號文（及相關補充法令）主要差異說明

一、擴大課稅範圍

大陸稅務機關重新將698號文間接轉讓「大陸居

民企業股權」交易課徵範圍擴大至「大陸應稅財產」之概念，並指出大陸應稅財產包括大陸境內機構與場所財產、大陸境內不動產及在大陸居民企業的權益性投資資產等三種類型的財產。

二、明訂判斷合理商業目的條件及安全港規則

7號文開宗明義即規範若非居民企業通過實施「不具合理商業目的」安排，間接轉讓大陸居民企業股權等財產，規避企業所得稅納稅義務者，應重新定性該間接轉讓交易確認為直接轉讓大陸居民企業股權等財產。是以，轉讓行為是否符合合理商業目的將至關重要，7號文首次系統化提出了對合理商業目的之整體考量和綜合判定因素，並明定不適用7號文及集團內部重組安全港規則。（規定如下表）

實質重於形式一直以來都是大陸稅務機關對合理商業目的進行判定的基本原則，7號文明定相關認定

條件將對未來轉讓交易判定是否具有合理商業目的帶來極大幫助，惟因7號文方才公布，上述考量因素尚缺乏實際案例可參考，大陸稅務機關可能存在一定摸索時間。

三、報告義務及資料提供

7號文並未像698號文對間接轉讓交易設定強制性的報告義務，而是由交易雙方及被間接轉讓股權的大陸居民企業自願選擇是否向稅務主管機關報告該轉讓事項並提交相關資料，若股權交易雙方無法自行評估是否符合合理商業目的，可主動向大陸稅務機關報告該交易，由稅務主管機關對該交易作出判斷。7號文採用了新思維，減輕了所有境外間接轉讓交易需強制報備的負擔，然而，今後交易雙方也將面臨更多的責任，需自行評估其交易的合理性並採取相應措施。另在考量轉讓交易是否滿足安全港條款之決定權大多在於大陸稅務機關下，交易各方應當更審慎思考交易資訊之提供與否。

認定標準	第三條：判斷合理商業目的應整體考量與間接轉讓中國應稅財產交易相關之所有安排，蘊含實際情況綜合分析以下因素
	<ol style="list-style-type: none"> 1. 境外企業股權主要價值是否直接或間接來自於大陸應稅財產； 2. 境外企業資產是否主要由直接或間接在大陸境內的投資構成，或其取得的收入是否主要直接或間接來源於大陸境內； 3. 境外企業及直接或間接持有大陸應稅財產的下屬企業實際履行的功能和承擔的風險是否能夠證實企業架構具有經濟實質； 4. 境外企業股東、業務模式及相關組織架構的存續時間； 5. 間接轉讓大陸應稅財產交易在境外應繳納所得稅情況； 6. 股權轉讓方間接投資、間接轉讓大陸應稅財產交易與直接投資、直接轉讓大陸應稅財產交易的可替代性； 7. 間接轉讓大陸應稅財產所得在大陸可適用的稅收協定或安排情況； 8. 其他相關因素。
	第五條：下列兩類交易可直接認定不屬於7號文（即實質構成「安全港規則」）
	<ol style="list-style-type: none"> 1. 非取民企業在公開市場買入並賣出同一上市境外企業股權取得間接轉讓大陸應稅財產所得； （此安全港條款主要係強調買入和賣出交易均應該在公開市場上進行，且買入並賣出的標的為同一上市公司股票。因此，若該股權是在公司上市之前買入或者上市之後通過非公開市場買入，以及通過非公開市場賣出，皆不符合安全港規則） 2. 在非居民企業直接持有並轉讓大陸應稅財產的情況下，按照可適用的稅收協定或安排的規定，該項財產轉讓所得在大陸可以免予繳納企業所得稅。
	第六條：若間接轉讓交易同時符合以下三項條件者，應認定具有合理商業目的（集團內部重組「安全港規則」）
	<ol style="list-style-type: none"> 1. 持股比例要求：股權轉讓方和受讓方相互直接或間接或者被同一方直接或間接持股達80%以上；如果境外企業股權50%以上（不含50%）價值直接或間接來自大陸境內不動產，則上80%比例應增加至100%； 2. 不得減少稅負要求：本次間接轉讓交易後可能再次發生的間接轉讓交易相比在未發生本次間接轉讓交易情況下的相同或類似間接轉讓交易，其大陸所得稅負擔不會減少； 3. 支付對價要求：股權受讓方全部以本企業或與其具有控股關係的企業的股權（不含上市企業股權）支付股權交易對價。

四、明確代扣代繳義務履行及未繳納稅款處罰機制

1. 股權受讓方付有稅款扣繳義務，若扣繳義務人未扣繳或未足額扣繳，主管機關可對扣繳義務人處以應扣未扣稅款50%以上3倍以下之罰款，惟若扣繳義務人已在簽訂股權轉讓合約或協定之日起30日內提交資料者，可以減輕或免除責任；
2. 若扣繳義務人未扣繳或未足額扣繳者，股權轉讓方應自納稅義務發生之日起7日內申報繳納稅款。轉讓方在簽訂股權轉讓合同之日起30日內始向大陸稅務機關報告有關交易或申報繳納稅款者，需按基準利率計息，若轉讓方未按規定提供資料或申報繳納稅款者，需按基準利率另加5%計收利息。

大陸稅務總局特別針對股權受讓方未按規定進行扣繳稅款設定一套處罰機制，此將促使股權交易之受讓方更加謹慎看待境外間接轉讓交易，尤其是非關聯的股權受讓方。698號文原立法用意即是在防堵企業利用境外地區之掩護進而實際將股權轉讓予非關係之第三方，今藉由對受讓方之規範，將大幅提升受讓方主動報告之動因。

大陸應稅財產稅率議題

新發布之7號文將原先間接轉讓「股權」交易課徵範圍擴大至大陸「應稅財產」概念，其中大陸境內機構、場所若依照大陸稅法下類似於稅收協定中「常設機構」的概念進行判定的話，其相關所得即會被認定為該常設機構收入的一部分，進而合併課徵25%企業所得稅。

另若對歸屬於大陸境內不動產的轉讓所得與歸屬於大陸居民企業權益性投資資產，皆應作為來源於大陸境內轉讓所得，依照企業所得稅法第3條第3款就其來源於大陸境內的所得繳納企業所得稅20%（目前減半10%徵稅）。

因此，對於間接轉讓大陸應稅財產交易在境外應繳所得稅稅負低於直接轉讓大陸應稅財產交易在大陸可能的稅負，應區分各種不同情況，不能以10%的預提稅率一概而論了，尤其在7號文公布之後，未來企業不僅要注意是否間接轉讓大陸應稅財產外，亦需

針對所轉讓標的中是否有大陸境內機構、場所或者大陸境內的資產進行雙重評估。

企業進行上市集團內部架構重組

企業進行上市架構重組過程中，大多面臨間接轉讓大陸居民企業股權之行為，由於698號文及相關補充法令規定過於條文化及缺乏明確指引，許多上市實務案例中涉及間接股權轉讓交易之轉讓方雖擬向當地主管機關進行698號文備案申報，但大部分稅務機關仍採取消極方式並未給予明確的稅務處理意見，主因是各地稅務機關對698號文仍缺乏理解及判斷合理商業目的標準。值得高興的是，在7號文發布後，若未來集團內部重組同時符合7號文第6條安全港條件且被認定具有合理商業目的者，即有很大可能可申請適用特殊稅務重組暫免納稅。

自願報告與擴大交易報告主體所帶來之影響

7號文將強制資訊報告義務修改為交易雙方及被間接轉讓股權的大陸居民企業自主選擇是否向主管機關報告並提交資料，並透過具體明確的懲處規定來鼓勵納稅人與稅務機關合作解決稅務問題，此舉使得股權轉讓交易雙方未來將更積極思考是否應將間接轉讓交易資訊主動提交予稅務機關。

這項新規定係大陸稅務機關希望不僅規範單一出售方有此報告義務，擬藉由納稅人或扣繳義務人甚至被間接轉讓股權的大陸居民企業能主動報告並提供相關資料，如此一來稅務機關才能更有效及全方位加強對間接轉讓大陸應稅財產交易的稅收徵管。

若企業依據7號文自我評估是否符合合理商業目的與集團內部重組安全港之條件仍無法得出明確結論者，可考慮是否向主管機關報告該交易，由稅務機關決定該交易之稅務處理，惟從7號文規範中並未明文規定主管機關應對所有報告交易給予回覆，更沒有規定應如何及何時給予回覆，因此，自願報告仍有可能存在稅務機關不予以回覆之情況。

7號文另指出除了交易雙方和被間接轉讓大陸居民企業外，稅務機關亦有權要求為企業籌畫安排的單

位或者個人提供有關資料及證明文件，此舉有助於稅務機關對稅務案件背景的了解以及案件處理的準確性，將更值得交易雙方和籌畫方特別留意。

結論

自2009年698號文發布之日起，間接轉讓居民企業股權所產生之稅負影響已成為跨境投資者熱門關心議題，但因條文中未對間接股權轉讓交易所涉及的大陸稅務有明確規範，例如對合理商業目的判定標準、適用範圍、納稅義務發生時間及法律責任等，導致各地稅務機關執行標準不一，而使得跨境交易雙方無所適從且存在一定風險及不確定性。

7號文參照了698號文的立法精神並依據一般反避稅原則引入了一套全新的徵管機制，更明確了非居民企業間接轉讓大陸應稅財產的所得稅處理細則，降低了模糊性和主觀性。

縱觀近幾年來國際稅務發展，實施間接股權轉讓監管已成為國際趨勢，不少大陸企業透過不同策略和途徑已開始積極對非居民企業間接股權轉讓稅務議題表示了高度的關注，7號文的發布是大陸稅務機關為彰顯順應國際變化趨向，也意謂著大陸未來將更全面加強反避稅管理，甚或有可能針對「個人」間接轉讓大陸應稅財產也立法進行規範，此將勢必對跨境投資者與集團進行重組交易帶來深遠影響。

7號文之發布為間接轉讓大陸應稅財產之稅務處理提供較為明確之指導原則及操作規範，對於已完成交易但尚未作出稅務處理，及正在或即將進行交易者應分析公告對於相關交易之影響。未來企業無論在進行投資架構重組、併購交易、財產轉讓交易安排及交易價格設定等方面皆需更加謹慎評估，若有任何交易安排，建議事先徵詢專業人士意見，避免遭受稅務風險而不自知。🌀

（作者均為勤業眾信聯合會計師事務所稅務部會計師；杜啟堯會計師為海基會台商財經法律顧問）（本文不代會本會立場）



台灣民衆 在大陸機場轉機 注意事項

台灣民衆自第三國前往大陸機場轉機返台，或自台灣搭機赴大陸機場轉機前往第三國，依大陸現行相關規定，須持有效效期之「台灣居民來往大陸通行證（簡稱台胞證）」，始可在大陸機場辦理轉機，請民衆特別留意。其他相關事項如下：

- 一、台灣民衆持憑有效台胞證經大陸機場過境中轉，停留不超過24小時且不出機場限定區域者，無需辦妥有效簽注。
- 二、未持有有效台胞證者，可持台灣身分證（係指身分證或14歲以下未領有身分證者持戶籍謄本、護照）在大陸辦理一次性台胞證之口岸簽注部門，申辦單次台胞證後辦理邊檢手續。
- 三、民衆若已飛至大陸機場，無台胞證和台灣身分證，不能證明其台灣民衆身分，故無法辦理相關證件和過境邊檢手續，依大陸規定會被原機送回。
- 四、民衆搭乘國際航班至大陸，入境邊檢手續在最先抵達的口岸辦理。若航班因天氣等原因在備降機場降落，應在該機場辦理入境邊檢手續，可由機場所在地出入境管理部門為民衆辦理證件後，在機場辦理入境邊檢手續。

民衆尚須洽詢大陸機場轉機相關事宜，可撥打海基會緊急服務專線（02-25339995），或聯繫文教處人員（02-21757037至21757039）。

廣告