

# 大陸反避稅政策解析 及台商因應之道



文／杜啟堯、林淑怡

## 中國大陸近期反避稅立法歷程與影響

近年來，國際間研究企業避稅行為，發現部分企業係引用傳統移轉訂價手段操作以外，尚有部分企業是利用現行國際稅收規則存在的不足，以及各國稅制差異和徵管漏洞等現況進行避稅操作，此均造成各國稅基侵蝕與利潤轉移。各國為防杜該類避稅行為持續擴大，遂共同研究反避稅稅制施行之缺失，並在國際組織OECD代表下，發布「稅基侵蝕與利潤轉移」（Base Erosion and Profit Shifting；以下簡稱BEPS）15項行動計畫，以供各國作為防杜企業避稅行為之修法參考。

中國大陸相當關注企業避稅對稅負之影響，過去年度除了大力加強移轉訂價之調查外，近期更重視國際反避稅趨勢，中國大陸多次派員參與國際會議並積極發表意見。

在全球反避稅趨勢中，中國大陸深知跨國公司的避稅行為影響整體稅收甚鉅，基於維護租稅稅權，遂重啟檢視【特別納稅調整實施辦法(試行)】(2009年國稅發2號文；簡稱「2號文」)為首的各

項現存反避稅法規，並於2015年9月17日發布【特別納稅調整實施辦法】徵求意見稿；簡稱「意見稿」，對現有的法規予以清理並導入15項行動計畫觀念，擬作為未來新法修訂之準備。

在意見稿徵詢意見過程中，中國大陸政府考量法規發布對整體經濟之衝擊影響，決議暫緩執行該意見稿內容，改採取分階段施行，針對意見稿中與BEPS第13項行動計畫相關內容先行執行，遂於2016年6月29日正式發布《關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告》(以下簡稱「42號公告」)，42號公告除保留原本2號文主要架構，同時也結合第13項行動計畫—「重新檢視移轉訂價文據」內容，對中國大陸移轉訂價進行大幅度正式清理，其修改內容包含「關聯關係之認定標準」、「稅務申報應提交資料種類」及「三本不同結構的三層報告」，並將「市場溢價」與「成本節約」理論涵蓋其中，亦即因為當地市場價值與成本優勢所隱含利潤因子需在報告中呈現。企業面對42號公告之推動，企業自2017年申報2016年之稅務資料匯算

清繳報告時，須準備多達14類之「年度關聯業務往來報告表」，部分企業還需要準備主體文檔、國別報告及本地文檔；過去稅務主管機關從既定之稅務申報數據或既定之移轉訂價報告掌握證據，進行移轉訂價調查，在42號公告新法發布後，稅務主管機關即可自關聯業務往來報告表、主體文檔、國別報告及本地文檔中全面了解集團移轉訂價政策全貌，對於企業不當移轉利潤之反避稅行為可進行更有效率之查核。

另外，中國大陸為了能更掌握企業境外資訊，積極參與國際資訊交換工作，將按BEPS會員國間承諾稅收資訊自動交換機制，就納稅人的特定稅收裁定進行強制資訊交換，因此，大陸國家稅務總局近期再招聘大量移轉訂價專家，為了因應預約定價安排和相互協商程序提供專業與查核技術支援。

## 中國大陸歷年移轉訂價調查狀況

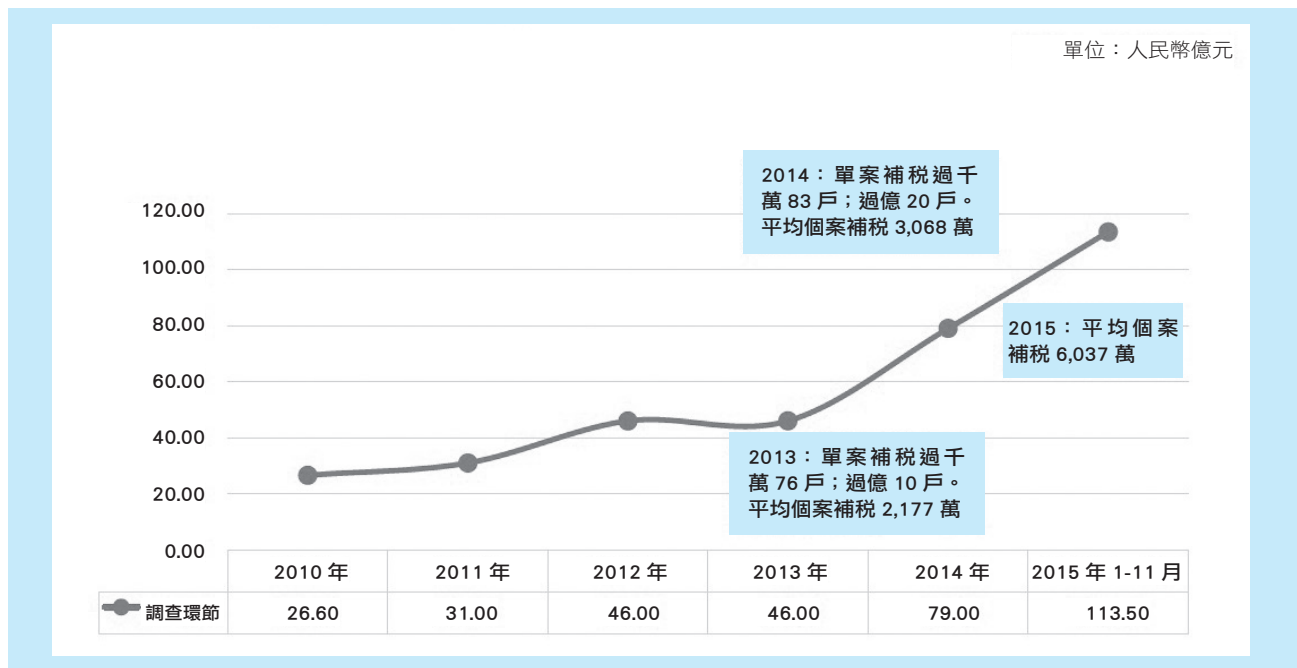
雖然中國大陸移轉訂價稅制正處於在新舊法令交替時代，大陸稅務機關將會持續打擊企業避稅行為，同時也會積極跟隨國際趨勢，研議與頒布

新法規。

綜觀中國大陸發展移轉訂價稅制20年來，中國大陸在移轉訂價調查上已累積相當經驗，由於法規不斷發布，稅務總局在品質持續提升要求及稅務機關採取集中化、制度化推動移轉訂價調查的同時，中國大陸移轉訂價調查技術已為國際先進；中國大陸在早期移轉訂價調查發展時，確實強調調查家數，然而發展到今已不再強調「調查家數」，轉而著重「調查品質」，就中國大陸移轉訂價調查金額統計中，得以發現早期實際整體與單案補稅金額都較小，然近期在強調調查案件品質下，整體與單案補稅金額明顯成長；就下表顯示，2010年度當年整體補稅金額僅有26.6億人民幣，2015年度(1~11月)當年整體補稅金額已達113.5億人民幣以上，每年度移轉訂價補稅金額明顯成長4倍以上；而2013年平均單案補稅金額為2,177萬人民幣，到2015年平均單案補稅金額為6,037萬人民幣，成長了3倍左右，此即顯見中國大陸移轉訂價調查動向已轉型，實屬重大之稅務風險，企業不得不慎。

探究目前中國大陸移轉訂價之調查活動特徵，

歷年反避稅調查補稅情形表

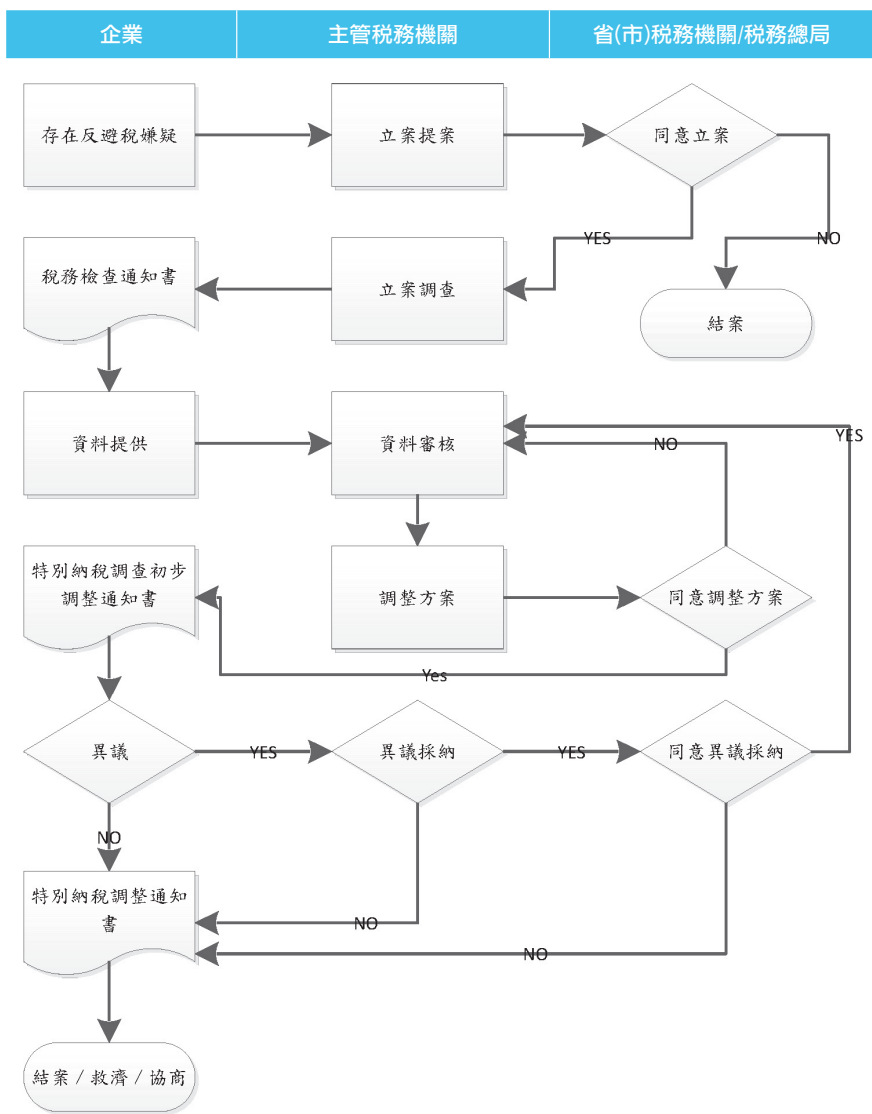


大陸稅務機關係採取分行業、分地區、分投資國有系統立案調查，並由有形資產之交易調查方向，逐漸轉向服務與無形資產交易之調查。

中國大陸稅務總局為因應對境外支付服務費與特許權使用費之調查，於2014年發布《關於對外支付大額費用反避稅通知》（稅種辦發146號公告；以下簡稱「146號公告」），要求各地稅務機關對集團對外支付服務費與特許權使用費進行排查，並於2015年發布《關於企業向境外關聯方支付費用有關企業所得稅問題的公告》（稅務總局16號公告，以下簡稱「16號公告」），規範稅務局對集團企業執行服務費與特許權使用費調查時，若企業支付勞務費或特許權使用費之內容非為營業需要、或對企業經濟效益無重大影響、或與企業所經營業務無相關，或是收取對價之企業職能偏低或為非為無形資產所有權人者等，稅務機關應對企業對外支付服務費與特許權使用費予以調整之，所以中國大陸企業在沒有具體事實情況下，將難以支付相關服務費用與特許權使用費。

中國大陸執行移轉訂價調查時，為有效規範反避稅調查程序，在2014年發布《國家稅務總局令第32號，一般反避稅管理辦法（試行）》，做為執行反避稅調查程序基礎，就稅務機關之行政程序做了具體規範，相關

之反避稅調查程序內容如左圖所示：



大陸稅務單位對於移轉訂價之調查係依左圖執行，企業得以探究整個調查過程，其中須知中國大陸移轉訂價調查係透過稅務總局國際司統籌指揮省及地方國際處採行行業、專項、集團聯查方式進行，並成立專家委員會作為會審人員，對各稅局移轉訂價調查結果予以評估與裁決，以此避免稅務關說與人為干預。

中國大陸政府對移轉訂價在選案、調查與結論階段，皆有立法規範，係採以有系統、有制度進行。其中在選案程序上，稅務機關就企業申報之稅務資料中，通常會針對以下特徵之企業選為調查對象：

1. 關聯業務往來數額較大或類型較多的企業
2. 長期虧損、微利或跳躍性盈利的企業



3. 低於同行業利潤水平的企業
4. 利潤水平與所承擔的功能風險明顯不相匹配的企業
5. 與避稅港（如BVI、Cayman Islands等）關聯方發生業務往來的企業
6. 未按規定進行關聯申報或準備同期資料的企業
7. 其他明顯違背獨立交易原則的企業

實務上常見台商面對中國大陸移轉訂價立案調查時，多由母公司與大陸公司共同組織因應小組，開始投入大量人力準備資料，並參與稅務局協商會議，其過程冗長繁瑣，耗費時間約2年。由於移轉訂價調查相當強調理論基礎與分析技術含量，與一般稅務調查案件不同，故企業為因應稅務單位調查時，若無專業人員協助，常常力不從心。

## 中國大陸移轉訂價發展趨勢與對台商之影響

中國大陸將會持續加強移轉訂價調查，也會積極因應OECD之15項計畫推動反避稅立法，推測中國大陸將分批將意見稿內容落實執行。

縱觀台商面對中國大陸移轉訂價立案調查及補稅時，往往救濟無門，可能導致一筆營業利潤在兩岸都被徵稅的不合理現象；部分台商受行業特性或外部景氣影響，整體獲利有限，兩岸稅局如單方面要求轄區內企業需保持一定利潤及納稅水平時，則台商在兩岸被核定的課稅所得很可能高於其實際獲利，造成雙重徵稅之情況。中國大陸有關部門也相當重視移轉訂價重複課稅議題，目前正在積極推動相互協商程序（MAP）與雙邊預先定價協議（BAPA）工作。

台商在移轉訂價查核上存在重大雙重徵稅議題，相互協商程序與雙邊預先定價協議或許有機會降低重複課稅之情況；未來兩岸租稅協議生效施行後，台商若遇被大陸稅局進行移轉訂價立案調查，並做出特別納稅調整補稅裁定時，台商有機會啟動

兩岸相互協商程序，向台灣與中國大陸稅務機關爭取移轉訂價相對調整及相應退稅，減輕雙重徵稅負擔；或是台商在兩岸稅務機關簽署雙邊預先定價協議，事先協商以決定兩岸企業受控交易利潤配置原則，協議年度內兩岸移轉訂價查核的不確定性可大幅降低。

另外，移轉訂價分析常涉及原則假設，若徵納雙方所持假設不同而意見不一致之爭議時，企業亦得採行政救濟方式尋求解決，但是中國大陸目前本身徵納爭議之申訴程序尚未成熟，為了降低徵納爭議，已開始研議行政覆議程序修法，此亦可能帶給企業契機。

## 台商面對移轉訂價調查現況與因應之道

台商為因應移轉訂價稅制之挑戰，首先須關注移轉訂價最主要精神，是要求企業在經濟交易流程安排具有實質商業目的，是以利潤之配置要與企業實際執行功能相匹配，所以建議企業宜針對不合理之利潤安排與經營模式予以調整，先自行檢視現有投資架構及交易流程，針對未來營運方向及法令適用進行評估，並與專家討論可能涉及的議題，倘若評估進行投資架構或交易流程調整時，應同時考慮供應鏈及資金等非稅務因素，並將企業角色定位逐一確認，評估預計調整各面向的可行性，隨時觀察各國法令修訂時程，對於未來集團營運方針保持彈性及空間。

因應反避稅政策及中國大陸最新公告的規範時程，由於申報法規繁雜且提交的文件期限也都不盡相同，台商針對自身法令遵循部分，應早些進行確認是否符合其準備提交條件，及早著手進行準備文件與蒐集相關資料，隨時注意參考國際間相同或類似法令內容與趨勢，進而達到減低可能的稅務風險。🌀

（本文作者均為勤業眾信聯合會計師事務所會計師）