

税务评论

作者：

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

刘建雷

高级经理

电话：+86 21 6141 1289

电子邮件：sevenyliu@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

国际税务服务

全国领导人

上海

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn

华北区

北京

朱棣

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

张慧

合伙人

电话：+86 10 8520 7638

电子邮件：jenzhang@deloitte.com.cn

华东区

上海

叶红

合伙人

电话：+86 21 6141 1171

电子邮件：hoye@deloitte.com.cn

华南区

香港

林嘉雷

合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

两岸签署避免双重课税及加强 税务合作协议

经历数年磋商之后，大陆海峡两岸关系协会与台湾海峡交流基金会于 2015 年 8 月 25 日签署了《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》（以下简称“《协议》”）。由于两岸的特殊关系及历史背景，《协议》在经合组织及联合国税收协议范本的基础上，制定了一些不同于大陆和台湾各自与其他国家或地区签订的税收协定条款。

由于大陆已成为台湾最大的投资地以及贸易伙伴，且有众多的台湾籍个人在大陆工作、经商、学习及生活，《协议》的签署对于台资企业及台籍个人目前的投资安排及交易规划，将产生重大的影响。而另一方面，《协议》也降低了大陆企业投资台湾可能面临的重复课税风险。因此《协议》的签署预计将促进两岸的相互投资。《协议》生效仍须经双方各自完成相关程序。

本文将就《协议》的内容进行基本介绍，并依据现实情况对于《协议》所产生的效果进行评论。

《协议》主要内容

适用范围

《协议》的适用税种为对所得征收的所有税收，海运及空运收入则另包含营业税、增值税或类似税收。

《协议》的适用对象原则上为双方各自税务规定下的税收居民。但设立在第三方的法律实体，其实际管理机构在协议一方者，视为该一方的税收居民，可以适用《协议》。由于台湾的税务规定尚未将实际管理机构位于台湾的实体纳入居民企业的范围，且目前台湾仍大多采取间接投资的方式对于大陆进行投资，因而订有上述但书规定以符合两岸间投资与运营实际的需要。

个人同为双方居民时，其身份将按照永久住所、主要利益中心所在地、经常居所依序决定。

对居民个人身份的决定如有疑义，或个人以外的人同为双方居民时，由双方税务主管部门商定。

主要减免税措施

项目	减免税措施
营业利润	一方居民企业在另一方营业取得的利润，在未构成常设机构的情况下，另一方予以免税或不予课税。一方居民企业如经由其在另一方的常设机构从事营业，另一方可就该企业的利润课税，但以归属于该常设机构的利润为限。

项目	减免税措施
海运及空运收入	一方海、空运输企业在另一方经营取得的收入及利润，另一方予以免税或不予课税（包括营业税、增值税或类似税收）。
股息	税率为 5% 或 10%。在受益所有人为公司且直接持有给付股息的公司 25% 以上资本的情况下，税率为 5%；其他情况下税率为 10%。
利息	税率为 7%
特许权使用费	税率为 7%
财产收益	一方居民转让其在另一方居民公司（股份价值 50% 以上来自另一方不动产的公司除外）资本中的股份，仅由转让人为其居民的一方课税。但同时符合以下两项条件的情况下，另一方可以课税： <ul style="list-style-type: none"> • 转让人为其居民的一方对来自于另一方的该项收益免税； • 该转让人在转让行为前的十二个月内，曾经直接或间接持有该另一方公司至少 25% 资本。
独立个人劳务	一方居民在另一方因从事独立个人劳务或其他具有独立性质活动所取得的所得，有下列情况之一，另一方可以课税： <ul style="list-style-type: none"> • 该居民为执行活动而在另一方有固定处所； • 该居民在有关纳税年度开始或结束的任何十二个月期间，在另一方连续或累计居留 183 天以上。
受雇劳务	一方居民因受雇而在另一方提供劳务所取得的报酬，同时符合下列条件的，仅由该一方课税： <ul style="list-style-type: none"> • 该居民在有关纳税年度开始或结束的任何十二个月期间，在另一方连续或累计居留不超过 183 天； • 该项报酬非由为另一方居民的雇主所给付或代表雇主给付； • 该项报酬非由该雇主在另一方的常设机构或固定处所负担。

关联交易对应调整

一方以不符合独立交易原则为由对关联交易作出调整并课税，另一方如认同该调整，应对相应部分利润所课征的税额作适当调整，如有必要，双方税务主管部门应相互协商。

争议解决

任何人如认为一方或双方的行为，导致或将导致对其不符合《协议》规定的课税时，可以不论各自救济规定，向其为居民一方的税务主管部门提出申诉。一方税务主管部门如认为该申诉合理，且其本身无法获致适当的解决，应致力与另一方税务主管部门相互协商解决，以避免发生不符合《协议》规定的课税。达成的协商决定应予执行，不受各自规定的期间限制。

资讯交换

为了降低台湾企业及民众对于《协议》的疑虑，《协议》特别限缩了有关资讯交换的规定，包含资讯交换范围不溯既往、资讯交换仅限于税务目的使用、不得用于刑事案件等。此外，台湾财政部门表示，未来仅会就具体的逃漏税案件进行个案资讯交换，不会以通案或自动的方式提供税务资讯。

德勤观察

《协议》对台湾方面带来诸多利好

基于两岸目前经贸往来的实际情况，整体而言，《协议》的签署将给台湾方面带来较大利好，主要包括以下方面：

- **股息税率降为 5%：**《协议》生效后，对于大陆企业向台湾企业分配的股息，符合条件的可按 5% 扣缴所得税，该税率远低于大陆企业所得税法一般情况下的 10% 税率。虽然股息汇回台湾后，台湾企业总体上仍需负担 17% 的有效税率，但因为台湾实行二税合一制，公司在台湾缴纳的所得税半数可以供股东抵扣其个人所得税，所以台湾公司的个人股东最终可以享受大陆减让 5% 所带来的减税利益。

此外，对于台湾企业向大陆企业分配股息，目前适用的税率为 20%，《协议》生效后，符合条件的可按 5% 扣缴所得税。

- **关联交易对应调整及相互协商机制有助于避免重复课税**：台资企业在大陆的投资项目主要是以生产型企业为主，并采取“台湾接单，大陆制造”的经营模式，因而涉及较多的关联销售交易。此外，由于这类企业使用的技术及商标来自于台湾母公司，所以还需要支付相应的特许权使用费。随着大陆税务机关日趋严格的转让定价征管态势，尤其是国家税务总局下发 2015 年 16 号公告后，大陆税务机关将企业向海外关联方支付非贸易项下的费用也纳入重点管控范围，台资企业因转让定价调整而面临的重复课税风险随之大幅上升。《协议》建立了关联交易对应调整及相互协商机制，将有助于台资企业避免重复课税的局面。
- **降低台湾企业至大陆经商及台湾籍个人至大陆短期出差的税务风险**：两岸商务往来密切，有非常多的台湾籍个人到大陆经商或短期出差。在缺乏《协议》保护的情况下，台湾企业的雇员来往于两岸，极易因此在大陆构成企业所得税法下的机构场所进而产生大陆企业所得税风险。同时，未来《协议》生效后，在不构成常设机构的前提下，有关符合条件的台湾籍个人至大陆短期出差可以免征大陆个人所得税的累计停留时间，也有望从大陆个人所得税法下的 90 天延长至 183 天。
- **解决双重居民面临的重复课税问题**：依据目前两岸各自的税务法规，台湾籍个人在大陆工作，或大陆籍个人在台湾工作，有可能同时构成双方的税务居民，从而使两岸都对其税务居民来源于对岸的所得征收个人所得税。虽然有境外已纳税额抵免的规定，但由于程序繁复，实践中消除双重征税的效果并不理想。《协议》生效后，对于同时构成两岸税收居民的情况，可以根据《协议》有关规则对其身份加以确定，即使产生争议，也可通过双方税务主管部门予以商定。对于在大陆已连续居住超过 5 年的台湾籍个人而言，这将有助于解决其可能面临的重复课税问题。

将第三地公司的实际管理机构设在台湾是否带来租税利益？

目前台资企业大多透过香港或其他第三地的控股公司对大陆进行投资，以享受大陆与香港或其他国家（地区）税收安排（协定）下 5% 的股息优惠税率，抑或将利润留存在境外以递延台湾的纳税义务。《协议》签署后，台资企业可能会考虑将第三地公司的实际管理机构设在台湾，以享受 5% 的优惠税率。但需要注意的是，对实际管理机构位于台湾的第三地公司而言，其各项所得（包括股息、利息、财产转让所得、甚至贸易利润等）可能将承担台湾居民企业完整的纳税义务，包括 17% 的所得税及 10% 的未分配盈余税。是以如果仅仅着眼于适用股息、利息、特许权使用费或财产收益的优惠税率，而将第三地公司的实际管理机构移至台湾，不一定能获得较大的租税利益。只有当其他获益（如海运及空运收入免税或转让定价的对应调整机制等）大于因实际管理机构移至台湾而产生的额外税负时，企业才能真正受益。

附带一提的是，台湾税务主管部门正在推动“受控外国公司”法则及引入以“实际管理地”判定居民（居住者）公司的规定，上述税务法规通过后，将增加间接投资大陆的租税负担，尤其是在境外架设了二层以上控股公司的投资架构安排，势必需要考虑尽快调整投资架构，将间接投资转变为直接投资。

《协议》对于台资企业重组的影响

由于 59 号文对于跨境股权转让适用特殊性税务处理的条件，及 7 号公告有关间接转让大陆居民企业的安全港规则的适用条件均相当严格，以致台湾企业在直接或间接转让大陆企业股权时往往面临较高的大陆企业所得税负。由于《协议》在一般情况下将股权转让所得的征税权给予了转让人为其税务居民的一方（被转让公司的股份价值 50% 以上来自另一方不动产的除外），未来台湾企业转让大陆企业股权的所得有望在大陆免除所得税负。如果在台湾投资者转让大陆企业股权的重组方案中，作为转让方的公司设立于两岸之外的第三地，则有关投资者可以考虑评估将转让方公司的实际管理机构移到台湾的商业可行性。

《协议》生效日的不确定性

《协议》生效须经双方各自完成相关程序并以书面通知另一方。大陆方面的程序较为简易；但在台湾方面，其通过立法部门的审查仍有待时日。以之前的两岸服务贸易为例，虽已签署二年，目前仍难以获得通过。所以《协议》何时能够生效还存在较大的不确定性。

德勤建议

对于台资企业，应重点关注投资架构是否需要进一步梳理，尤其是透过多层境外控股公司间接投资大陆的架构，同时应将“受控外国公司”及“居住者公司”两项草案的规定一并考虑。此外，关联交易的安排也应予以关注，尤其是透过第三地公司进行交易的情形，投资者应思考如何适用《协议》避免可能的重复课税风险。对于台湾籍个人，应注意关于其税收居民身份判定的要件，以判断其是否会同时构成两岸的税收居民，并考虑例如是否在台湾维持户籍以构成永久住所等事项。经常来往于两岸的台湾籍雇员则须注意其在大陆的居留天数（例如是否会达到 183 天等），以了解其大陆纳税义务的影响。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。