

「中國大陸查稅政策暨反避稅條款臺商應注意事項」

- 一、 臺商如何因應中國大陸最新反避稅移轉訂價法令 2
- 二、 中國大陸完善反避稅體系的法規基礎--國家稅務總局出臺特別納稅調查調整及相互協商程序管理辦法 3
- 三、 反避稅浪潮發酵，陸、港啟動 CRS，在陸營商人士應思考的議題 7
- 四、 小結 11

一、 臺商如何因應中國大陸最新反避稅移轉訂價法令¹

2016 年中國大陸國家稅務總局發佈《關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告》（國家稅務總局公告[2016]42 號；簡稱「42 號公告」），42 號公告體現經濟合作與發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development；簡稱「OECD」）「稅基侵蝕和利潤轉移」（Base Erosion and Profit Shifting，簡稱「BEPS」）第 13 項行動計畫的精神，臺商中國大陸子公司從事關聯交易的資訊揭露將大幅增加。該公告自 2016 會計年度起生效，企業 2017 年即需按新規定填報關聯交易資訊、備妥轉讓定價文件，面對全新稅務挑戰。

此次 42 號公告要求更多的關聯交易資訊揭露，42 號公告的內容有很多、很新的規定，也非常專業，一般臺商企業可能無法立刻從這新規定中感受到未來的責任與隱含的稅務風險。

建議，臺商可先按下列三步驟初步檢視自身風險：

➤ 步驟一：確認 2017 年需提交那些轉讓定價文件

企業可依附表確認 2017 年需提交那些轉讓定價文件，進而事先準備；依據 42 號公告，企業至少需要準備 22 張「年度關聯業務往來報告表」（簡稱「報告表」）中的前 3 張，若稅局認定企業所提交的資料有不實，之後恐需付出更大代價，建議誠實申報才是上策。

轉讓定價文件	準備門檻	準備期限
報告表 (國別報告以外)	無門檻，與年度納稅申報表一起提交	該會計年度的 隔年 5 月底前
國別報告	<ul style="list-style-type: none">最終母公司為中國大陸企業，且企業集團(以下簡稱集團)合併人民幣 55 億元；或被集團指定為報送企業；或不符合上述條件，但跨國企業集團按照其他國家規定應準備國別報告，則中國大陸稅局實施特別納稅調查時，依情形可要求提供	該會計年度的 隔年 5 月底前
本地文檔	<ul style="list-style-type: none">有形資產轉讓為人民幣 2 億元；或金融資產轉讓為人民幣 1 億元；或無形資產所有權轉讓為人民幣 1 億元；或其他關聯交易為人民幣 4 千萬元	該會計年度的 隔年 6 月底前
主體文檔	<ul style="list-style-type: none">關聯交易人民幣 10 億元；或集團已經準備主體文檔者	該會計年度的 隔年 12 月底

¹資誠聯合會計師事務所，三大步驟 降低中國大陸轉讓定價新制衝擊，2016 年 08 月 01 日

轉讓定價文件	準備門檻	準備期限
特殊事項文檔	<ul style="list-style-type: none"> • 有成本分攤協議 • 有資本弱化者 	該會計年度的隔年6月底

➤ 步驟二：預填報告表並自行檢視明顯風險

針對新報告表可能隱含的風險，「報告企業信息表」中需要揭露企業內部部門信息及部門履行的職責業務範圍，其實已等同揭露了這家中國大陸子公司所承擔的功能，當中國大陸子公司承擔越多功能，就代表需分配到越多利潤。另外同表中的企業高級管理人員信息則需注意臺灣籍高階管理人員潛在的個人稅務風險。

以往只有在轉讓定價報告中才需揭露的境內外關聯與非關聯交易利潤拆分報表，「年度關聯交易財務狀況分析表」，這次修改為在報告表中即應揭露，中國大陸稅局可能以境內非關聯交易作為比較基準，來質疑境外關聯交易利潤過低的合理性；此外，部分臺商刻意將境外關聯方申報為境外非關聯方，若其申報的境內外非關聯交易利潤差異過大，也將引起稅局的質疑調查，並需承擔不實申報的責任。

➤ 步驟三：若需準備轉讓定價報告，檢視目前是否已擬定適合全集團各地子公司的一致性轉讓定價政策

由 42 號公告的新增揭露事項來看，本地文檔 2016 年起需要就集團內部價值鏈進行分析，等於要說明集團內各關係企業於交易中的具體參與方式及貢獻，這與主體文檔著重蒐集分析集團整體價值鏈的運作全貌基本相同，甚至還要說明集團企業在價值鏈條中的利潤分配原則與分配結果；未來中國大陸稅局不只是關注臺商中國大陸子公司的利潤表現，將更嚴格檢視集團利潤分配的公平性，若進一步體現在轉讓定價調查及調整方面，則中國大陸稅局可能依據企業準備的價值鏈分析資料而採用利潤分割法進行轉讓定價調整。

依照 BEPS 的 13 號行動方案，未來集團的轉讓定價政策揭露需具一致性，也就是中國大陸子公司對外揭露的轉讓定價資訊需要與集團其他成員的一致。因此，建議臺商應依據集團所有成員所在地稅務法規評估潛在包含轉讓定價的稅務風險，配合集團長期發展策略並考量市場狀況，由集團總部統籌協調，從集團整體角度制定一致的轉讓定價政策，共同準備成員的 2016 年度轉讓定價報告、確保內容披露上是否保持一致性，以完善全球轉讓定價之風險管理。

二、 中國大陸完善反避稅體系的法規基礎--國家稅務總局出臺特別納稅

調查調整及相互協商程序管理辦法²

2017 年 3 月 17 日，國家稅務總局發布了《國家稅務總局關於發布〈特別納稅調查調整

²資誠聯合會計師事務所，中國稅務熱訊點評 2017 年第三期：大陸國家稅務總局發布《特別納稅調查調整及相互協商程序管理辦法》，2017 年 04 月 14 日

及相互協商程序管理辦法>的公告》(國家稅務總局公告[2017]6號,以下簡稱「6號公告」),明確了特別納稅調整的風險管理、立案調查調整、復議及相互協商程序相關規則及處理等事項,對現行的《特別納稅調整實施辦法(試行)》(國稅發[2009]2號,「2號文」)進行修訂,並廢止相關的文件規定³。

6號公告的出臺宣告了2號文修訂臨近尾聲,其與《國家稅務總局關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告》(國家稅務總局公告[2016]42號,以下簡稱「42號公告」)、《一般反避稅管理辦法(試行)》(國家稅務總局令[2014]32號,以下簡稱「32號令」)、《國家稅務總局關於完善預約定價安排管理有關事項的公告》(國家稅務總局公告[2016]64號,以下簡稱「64號公告」)一同構建了管理(42號公告)、調查(6號公告、32號令)、服務(64號公告)"三位一體"反避稅體系的法規基礎。

6號公告開宗明義提出要加強對企業關聯交易相關的利潤水平的監控,通過特別納稅調整監控管理和特別納稅調查調整,促進企業稅法遵從。

一方面完善特別納稅調整的調查程序及調整方法,一方面強調無形資產及關聯勞務交易的轉讓定價管理,另外對相應協商程序的每個步驟都進行明確的規定。

6號公告規定了一整套實施特別納稅調查調整的程序,包括:

- (1) 重點關注企業及調查立案;
- (2) 調查程序;
- (3) 提交資料及舉證;
- (4) 結案及稅款繳納;以及
- (5) 國際救濟程序—相互協商程序。

此外,6號公告規定了與特別納稅調查調整相關的方法等實施細則,包括:

- (1) 轉讓定價方法;
- (2) 股權轉讓的轉讓定價管理;
- (3) 無形資產的轉讓定價管理;
- (4) 勞務的轉讓定價管理;以及
- (5) 一些特殊交易或事項的特別納稅調整方法(如來料加工、隱匿關聯交易、抵消關聯交易等)。

以下就6號公告內容與現行法規以及徵求意見稿相比主要內容變化說明如下:

► 利潤水平監控

不同於徵求意見稿,6號公告並未設置專章對利潤水平監控規範具體措施,但徵求意見稿中的各項措施仍然具有參考價值,包含:要求稅務機關建立關聯交易風險等級機制,對企業的利潤水平實施動態管理,對稅收遵從意願較低的高風險企業實施特別納稅調

³包含:《國家稅務總局關於加強轉讓定價跟蹤管理有關問題的通知》(國稅函[2009]188號,“188號文”)、《國家稅務總局關於強化跨境關聯交易監控和調查的通知》(國稅函[2009]363號,“363號文”)、《國家稅務總局關於特別納稅調整監控管理有關問題的公告》(國家稅務總局公告[2014]54號,“54號公告”)、《國家稅務總局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》(國家稅務總局公告[2015]16號,“16號公告”)。

查，並對已實施特別納稅調整的企業保持跟蹤管理等。

➤ 自行調整補稅

6 號公告取代 54 號公告，對納稅人特別納稅自行調整的相關規定進行重申，規定納稅人可自行調整補稅，然稅務機關仍保有特別納稅調查調整權；如企業要求稅務機關對關聯交易定價和方法等特別納稅事項進行確認的，稅務機關應啟動特別納稅調查程序。提醒注意的是，自行調整並非稅務機關的行政行為，可能無法提出相互協商程序申請，因而造成國際的重複徵稅。

➤ 特別納稅調查程序細化

增加重點關注企業類型

與 2 號文相比，6 號公告增加了從關聯方接受債權性投資與權益性投資比例超過規定標準的企業、受控外國企業（由居民企業或由居民企業和中國居民控制的設立在實質稅負低於 12.5% 的國家(地區)的企業，並非由於合理經營需要而對利潤不作分配或減少分配）及實施其他不具合理商業目的稅收籌畫或安排的企業，於此完整涵蓋特別納稅調整範圍。

轉讓定價方法

除了 2 號文中規定的 5 種轉讓定價方法，針對股權轉讓關聯交易及部分無形資產交易，實務操作中常用的成本法、市場法及收益法等資產評估方法，在 6 號公告中正式被列為轉讓定價方法。在徵求意見稿中引起較大爭議的價值貢獻分配法雖未在 6 號公告中被提及，但相關內容已併入一般利潤分割法的描述中，另 6 號公告提出「其他能夠反映利潤與經濟活動發生地和價值創造地相匹配原則的方法」，推測稅務機關仍有可能在特殊納稅調整調查中基於價值貢獻與利潤創造的認定進行調整。

對於單一功能虧損企業的管理

6 號公告中明確企業為境外關聯方從事單一生產，或者從事分銷、合約研發業務，原則上應當保持合理的利潤水平，如出現虧損，均應當就虧損年度準備本地文檔，至於主體文檔的準備仍是按照 42 號公告中的標準進行判斷。另外，6 號公告並未提及該類企業主動報送本地文檔的要求，而是強調稅務機關應重點審核該類企業的本地文檔，並加強監控管理。

隱匿交易與還原交易

除了 2 號文中的還原抵消交易的規定外，6 號公告中還提出了還原「隱匿交易」的規定，例如：企業為境外關聯方提供勞務但未收取對價，表面上沒有關聯交易存在，但稅務機關可能在特別納稅調查過程中認定隱匿交易的存在，進而實施特別納稅調整。

➤ 無形資產轉讓定價管理

相較於 2 號文，6 號公告從特別納稅調查調整角度新增無形資產轉讓定價管理的相關規定，強調無形資產收益分配應當與經濟活動和價值貢獻相匹配，在分配收益時，要求分析集團內各關聯方對無形資產開發、價值提升、維護、保護、應用和推廣中所做之貢獻。6 號公告中並規定僅提供資金但未實際執行功能及承擔風險的企業，只可獲得合理的資金成本回報。延續 16 號公告，6 號公告重申特許權使用費不可稅前扣除情形：

- (1) 企業向僅擁有法律所有權而無價值貢獻的關聯方支付特許權；
- (2) 因融資上市活動產生的附帶利益而支付的特許權使用費，但額外強調「不符合獨立交易原則」這一要件。

稅務機關是否認可非關聯企業間可能存在一方向僅擁有無形資產法律所有權而無價值貢獻的另一方支付特許權使用費交易的情形，因此類似的關聯交易可能符合獨立交易原則而不需特別納稅調整，這一點有待進一步觀察。

➤ 關聯勞務轉讓定價管理

6 號公告強調關聯勞務交易應符合獨立原則，具體包括：

- (1) 關聯勞務屬於受益性勞務；
 - (2) 支付或收取價款符合獨立性原則，同時列舉六項非受益性勞務之情形，基本上與大陸稅總之前提出的「六項測試⁴」內容一致。如果企業向其關聯方支付非受益性勞務的價款，稅務機關可以按照已稅前扣除的金額全額實施特別納稅調整。
- 同時，與無形資產相關規定類似，6 號公告再次強調「獨立交易原則」的應用，企業向未執行功能、承擔風險，無實質性經營活動的境外關聯方支付費用，不符合獨立交易原則的，稅務機關可以按照已稅前扣除的金額全額實施特別納稅調整，且匯出時已扣繳的稅款將不予退回。

➤ 特別納稅調查調整結案程序

與 2 號文相比，6 號公告細化了特別納稅調查結案與稅款繳納的具體程序，重要的變化包括：

- (1) 企業超過補繳稅款期限仍未繳納稅款的，應當自期限屆滿次日起加收滯納金，在加收滯納金期間不再加收利息；
- (2) 被調查企業在稅務機關實施特別納稅調查調整期間申請變更經營地址或者註銷稅務登記的，稅務機關在調查結案前原則上不予辦理稅務變更、註銷手續；
- (3) 明確企業對特殊納稅調整結果有異議時的救濟程序，可在繳納稅款、利息及滯

⁴ 2014 年 6 月 4 日大陸稅總國際稅務司司長廖體忠在華盛頓參加稅務研討會時表示，針對企業對境外支付的大額費用將進一步加強管理審查，並引入受益性測試、必要性測試、重複性測試、價值創造測試、補償性測試、真實性測試等六項測試以確定是否需要進行特別納稅調整。

納金或提供相應擔保後向上一級稅務機關提出行政復議；對行政覆議決定不服的，可以依法向人民法院提起行政訴訟。然下級稅務機關送達的特殊納稅調整結果可能是經由中國大陸稅總的審核所做出的，這樣的情況下是否將中國大陸稅總作為行政復議的被申請人尚需進一步探討。

此外，6 號公告考慮了公眾對於徵求意見稿中提出的相關建議，排除了針對特別納稅調整未做相應帳務調整被視同利潤分配的「二次調整」條款。

➤ 相互協商程序到位

6 號公告就涉及雙邊或者多邊預約定價安排談簽或由於實施特別納稅調整事項的相互協商程序進行完善，對每個步驟制定詳細條件和時限，包括申請人及申請提出、申請接受或拒絕、資料提交、程序啟動、程序暫停或中止、相互協商協議執行等。

6 號公告規定境內企業需先繳納爭議稅款才可提出相互協商程序申請，否則中國大陸稅總可以拒絕企業或是租稅協定締約對方稅務主管當局啟動相互協商程序的請求。除了原本的啟動和終止相互協商程序，6 號公告增加「暫停相互協商程序」的適用情形，賦予企業及稅務機關在一定條件下暫停相互協商程序的權利。

6 號公告體現中國大陸稅總在稅收管理工作中重視前置性風險管理的理念，加強對企業利潤水平監控，並通過關聯申報審核與同期資料管理，評估企業的特別納稅調整風險，由著重事後調查的方式，逐漸改變為強調事前分析和企業的主動遵循。

從 42 號公告、64 號公告到 6 號公告等一系列與轉讓定價相關的規定，中國大陸稅務機關對無形資產、關聯勞務及價值鏈分析的重視不言可喻，集團應及時評估無形資產、關聯勞務相關的轉讓定價合理性，同時分析集團的價值鏈及利潤的分配原則與分配結果，檢查是否符合獨立交易原則，主動地掌握特別納稅調查調整風險。

此外，中國大陸各級稅務機關也重視專業轉讓定價稅務調查監控團隊的建立，伴隨著中國大陸稅務機關特別納稅管理及內部監控體系的完備，未來特別納稅調查調整可能會更為頻繁、嚴格及複雜，建議集團企業做好日常稅務遵循工作及轉讓定價的管理與監控，以有效降低特別納稅調查調整風險。

三、 反避稅浪潮發酵，陸、港啟動 CRS，在陸臺商應思考的議題

➤ 納稅義務人須留意情形、應思考及重視的議題⁵

OECD 於 2014 年 7 月公布共同申報準則(Common Reporting Standard, 以下簡稱「CRS」)，並得到了二十國集團的大力支持。在經濟合作暨發展組織和二十國集團共同推動下，CRS 影響力擴展迅速，為執行 CRS 而開放給各國家和地區的《金融帳戶涉稅信息自動交換多邊主管當局間協議》(《多邊協議》) 締約方覆蓋了世界主要經濟體和傳統的

⁵ 普華永道，《中國大陸公布金融機構合規新要求，實施 CRS 進入倒計時》，2016 年 10 月

離岸金融中心。美國目前仍堅持通過雙邊方式實施《海外帳戶稅收遵從法案》(Foreign Account Tax Compliance Act, 以下簡稱" FATCA"), 因此主要經濟體中只有美國沒有加入上述協議。

CRS 是國際社會為應對納稅人利用跨國信息不透明, 由各國稅務機關將該國金融機構掌握的外國個人和企業帳戶信息與他國進行交換, 從而提高全球範圍內稅收遵從水平。

CRS 啟動後, 納稅義務人須格外留意以下情形:

■ 臺商企業員工因跨國職務而於多地領有薪資問題⁶

臺商高階員工可能因職務之因而於多地領有薪資, 於各地(如香港)金融帳戶開立當時, 若因留存資料涉及中國大陸地區資訊, 當地銀行可能將該個人視為中國大陸稅務居民並將該帳戶資訊提交給中國大陸稅局, 這將引起中國大陸稅局關注員工薪資個人所得稅申報及中國大陸企業代扣繳情形。

■ 臺商企業於各地子公司實質功能配置問題

部分臺商經常對外主張集團的香港公司或其他地區公司具有實質功能進而保留利潤或享受租稅協定優惠, 為此重要部門高管亦會由該香港公司或其他地區聘僱, 若遭當地銀行認定為中國大陸稅務居民, 未來除了高階主管個人所得稅申報議題外, 亦要留心中國大陸稅局亦可能進一步對該香港公司或其它地區公司實質營運的真實性產生質疑, 進而影響集團轉讓定價風險及租稅協定的適用。

■ 臺商企業及負責人公私帳戶操作問題

部分臺商企業對於資金操作常常便宜行事, 日常營運交易資金部分透過負責人個人帳戶流通, 未依規範開立發票或入帳。若負責人具有非中國大陸稅務居民身分, 中國大陸稅局蒐集帳戶資訊後, 難保不會以大數據等電腦稽查方式主動針對以往逃漏增值稅及企業所得稅進行偵測。

■ 香港及新加坡私人銀行之投資帳戶⁷

我國高資產個人為財富靈活配置與運用, 常見以個人或投資個體的名義於香港及新加坡之私人銀行開立投資帳戶、投資各項金融資產, 未來各地之金融機構進行帳戶審查時, 將需針對高淨值帳戶進行嚴格的帳戶審查、另針對投資個體亦可能需進一步辨識實質受益所有人及判別其稅務居民身分, 該等資訊並將提交給稅務居民所在地的稅局, 因此高資產個人應更重視稅務申報合規的義務。

香港政府於 2016 年 01 月提交了條例草案, 有關條例草案於 2016 年 06 月 22 日獲立法會通過。於 2016 年 6 月 30 日生效的《2016 年稅務(修訂)(第 3 號)條例》,

⁶ 中央通訊社, 中國大陸及香港 CRS 即將啟動 納稅義務人需重新檢視納稅狀態, 2017 年 1 月 4 日

⁷ 香港特別行政區政府稅務局, 自動交換財務帳戶資料, 2017 年 3 月, http://www.ird.gov.hk/chi/tax/dta_aeoi.htm。

為香港進行自動交換資料訂立了法律框架。

香港會在互惠原則下，跟與香港簽訂了全面性避免雙重課稅協定(「全面性協定」)或稅務資料交換協定(「交換協定」)的伙伴，進行自動交換資料。已簽訂的雙邊全面性協定或交換協定為自動交換資料提供了法律依據。此外，香港仍需與相關的全面性協定/交換協定伙伴簽訂主管當局協定，有關主管當局協定就自動交換資料標準所收集資料的傳送安排作出規範。

➤ 中國大陸版 CRS 將於 2017 年 7 月 1 日起正式實施^{8 9}

為履行金融帳戶涉稅資訊自動交換國際義務，規範金融機構對非居民金融帳戶涉稅資訊的盡職調查行為，中國大陸國家稅務總局 2016 年 10 月發布了《非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查管理辦法》(《徵求意見稿》)，對國內金融機構篩選和搜集外國個人和企業開設的金融帳戶相關信息做出了詳細要求。《徵求意見稿》出臺以來，受到了國內金融機構以及納稅人的普遍關注，為金融機構履行該項合規義務提供了指引，包括對存量帳戶和新開帳戶的不同要求、填寫的相關表格的樣式、信息報送的內容和方式等。

《徵求意見稿》其框架和基本要求與 OECD 的建議總體保持一致，同時也對一些概念進行了細化。其中，最基礎的幾個要素包括：

- 需要履行報送義務的金融機構：包括設立在中國大陸的存款機構、託管機構、投資機構、特定的保險機構及其分支機構。而像財務公司、金融租賃公司、汽車金融公司等金融機構則不屬於報送主體。
- 金融帳戶：《徵求意見稿》對金融帳戶的定義與 OECD 基本一致，包括存款帳戶、託管帳戶、保險合同等。金融機構不僅需要對新開帳戶進行調查，同時也要對存量帳戶進行調查。
- 報送的內容：金融機構需要提供持有人信息(包括名稱、地址、稅收居民身份、納稅人識別號等)、帳號信息、帳戶餘額、以及根據帳戶的不同類型報送相關的信息(例如存款帳戶需報送一年內的利息總額)等。

近日，稅務總局聯合財政部和“一行三會”¹⁰共同簽發了正式版的《非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查管理辦法》(以下簡稱《管理辦法》)，全球範圍內金融帳戶信息自動交換的「統一報告標準」(CRS)，落實中國大陸簽署的《多邊協議》的國內立法。

《管理辦法》在《徵求意見稿》的基礎上對部分細節做了進一步的修改和明確，並以《稅收徵收管理法》及《反洗錢法》作為法律基礎，以加大該文件的執法力度並促進其順利實施。

《管理辦法》將帳戶分為個人和機構兩類帳戶，每類帳戶又分為新開帳戶和存量帳

⁸資誠聯合會計師事務所，即將開查中國非居民金融帳戶，海外帳戶面臨新挑戰，海外帳戶面臨新挑戰!，2016 年 10 月 27 日

⁹普華永道，《中國版 CRS 將於 7 月 1 日起正式實施》，2017 年 05 月

¹⁰“一行三會”指中國人民銀行、中國銀行業監督管理委員會、中國證券監督管理委員會以及中國保險監督管理委員會。

戶，並分別規定了不同的盡職調查要求。簡單來說，新開帳戶盡職調查要求相對嚴格，需要開戶人提供其稅收居民身份聲明文件，金融機構根據開戶資料進行合理性審核。存量帳戶盡職調查程序相對簡易，金融機構主要依據留存資料進行檢索。

《管理辦法》正式開展時程如下：

- 存量帳戶和新開帳戶的判斷基準日均延後至 2017 年 7 月 1 日，對新開立的個人和機構帳戶開展盡職調查；
- 2017 年 12 月 31 日前，完成對存量個人高淨值帳戶（截至 2017 年 6 月 30 日金融帳戶加總餘額超過 100 萬美元）的盡職調查；
- 2018 年 12 月 31 日前，完成對存量個人低淨值帳戶（截至 2017 年 6 月 30 日金融帳戶加總餘額小於 100 萬美元）和小額以外的存量機構帳戶（截至 2017 年 6 月 30 日金融帳戶加總餘額超過 25 萬美元）的盡職調查。

《管理辦法》出臺影響，主要關注的是非居民或者有非居民控制人¹¹的消極非金融機構¹²在中國境內開立帳戶的情況。從 2017 年 7 月 1 日起，個人和機構在金融機構新開立帳戶，需聲明其稅收居民身份。如果開立帳戶的個人和機構為中國大陸稅收居民，金融機構不會收集和報送相關帳戶信息，也不會將這些帳戶信息交換給其他國家（地區）。由於法制環境和外匯管制等諸多原因，外國企業或個人利用在中國大陸開設離岸帳戶用於逃避稅的情況並不普遍。然而，《管理辦法》的頒布為中國大陸實施 CRS 提供了正式的法律依據和操作指引，標誌著中國大陸與其它國家（地區）交換相關信息已做好準備。

隨著近年來中國大陸投資熱潮，越來越多的臺籍人士進入中國大陸營商或工作；在中國大陸的臺籍高資產人士未來若不承認自己是中國大陸稅務居民，在中國大陸金融帳戶的資訊將被主動收集並報送中國大陸稅局等待交換；但若承認自己是中國大陸稅務居民，中國大陸的境外所得則可能被中國大陸稅局取得並課稅。

在此趨勢下，臺籍人士有使用在中國大陸金融帳戶營商者，建議優先自評其在中國大陸進行稅務處理的合規性，包括（如有應稅交易或所得）是否相應進行納稅申報、完善票證開立及稅款繳納；如存在稅務遵循瑕疵，具體裁罰風險為何、有無機會進行補正措施等。

¹¹公司的控制人按照以下規則依次判定：

- （一）直接或者間接擁有超過 25% 的公司股權或者表決權的個人；
- （二）通過人事、財務等其他方式對公司進行控制的個人；
- （三）公司的高級管理人員。

合夥企業的控制人是擁有 25% 以上合夥權益的個人。

信托的控制人是指信托的委托人、受託人、受益人以及其他對信托實施最終有效控制的個人。

基金的控制人是指擁有超過 25% 權益份額或者其他對基金進行控制的個人。

¹²消極非金融機構是指符合下列條件之一的機構：

- （一）上一年度內，股息、利息、租金、特許權使用費收入等不屬於積極經營活動的收入，以及據以產生前述收入的金融資產的轉讓收入占總收入比重 50% 以上的非金融機構；
- （二）上一年度末，擁有可以產生前述收入的金融資產占總資產比重 50% 以上的非金融機構；
- （三）稅收居民國不實施金融帳戶涉稅資訊自動交換標準的投資機構。

從目前中國大陸稅務機關正不斷加強信息搜集應用的能力情勢來看，配合《稅收徵管法》、《個人所得稅法》等一系列重要稅收法律的修訂和改革，相信未來稅務機關在利用境外信息能力和手段方面將大大增強，與之相應，通過海外帳戶逃避稅收的做法的風險將大大提升。因此，納稅人在全球稅務合規管理方面需要更加重視。

四、 小結

正如預期，BEPS 行動計畫的發佈和全球各地實施，導致 2017 年全球稅收環境重大變革，隨著中國大陸出臺一系列反避稅法令以及加入 CRS 協議，跨國企業交易資訊及全球金融帳戶資訊的高度透明化，才能達到政府遏制稅基侵蝕的目的，舉凡過去常見的方式，如：對境外關聯方支付大額費用、境外帳戶上的運用及操作，各項操作已不如以往的自由及靈活，必須更加謹慎操作，以免誤觸稅法的地雷。登陸投資的臺商應該審慎評估影響，提早因應以完善集團稅務治理。

面對國際反避稅的浪潮，將集團的價值鏈與稅務架構進行完整的連結是所有臺灣跨國企業的當務之急，企業應該以價值鏈作為新時代的稅務管理基礎。透過價值鏈分析，辨識自身的競爭優勢與利潤動因，以價值鏈做為集團利潤分配的基礎。企業並可評估是否需進行價值鏈的轉型，以提升效率、降低成本或風險，更進一步因應中國大陸稅局的查核與挑戰！

文/資誠聯合會計師事務所 段士良會計師
林瑩甄經理
楊璧華資深專員