



2014 年 1 月 第一期

專論/專家投稿

## 72 號公告出臺：集團內部重組適用遞延納稅之契機與挑戰

如有任何中國稅務相關問題，請與我們聯繫：

資誠聯合會計師事務所  
兩岸稅務組

廖烈龍 會計師  
+886 2 27296217  
elliott.liao@tw.pwc.com

段士良 會計師  
+886 2 27295995  
patrick.tuan@tw.pwc.com

陳惠鈴 副總經理  
+886 2 27296704 ext.23820  
carol.chen@tw.pwc.com

陳信克 協理  
+886 2 27296666 ext.23662  
thinker.chen@tw.pwc.com

鮑敦川 協理  
+886 2 27296666 ext.23928  
tim.pao@tw.pwc.com

陳薇芸 經理  
+886 2 27296666 ext.23601  
Vivian.w.chen@tw.pwc.com

陳美儒 經理  
+886 2 27296666 ext.23050  
helen.c.chen@tw.pwc.com

### 前言

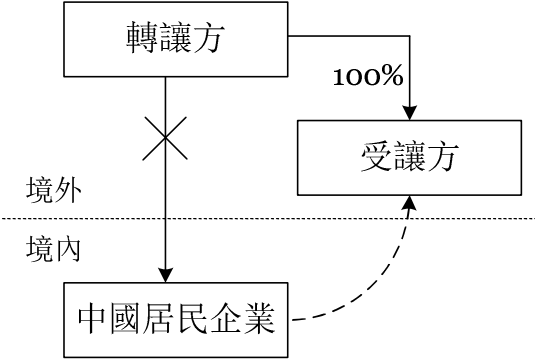
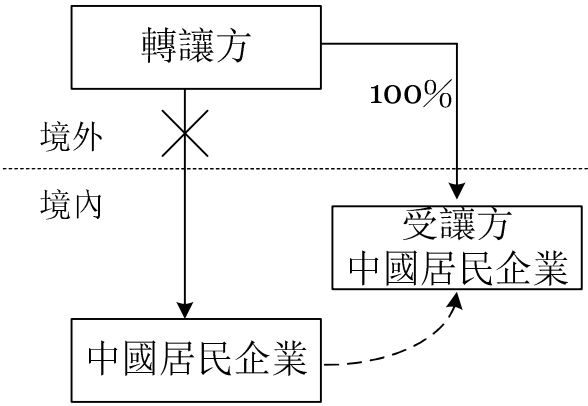
非居民企業轉讓中國居民企業股權而取得之收益，原則上須繳納中國企業所得稅(即一般性稅務處理)，若交易同時符合《財政部、國家稅務總局關於企業重組業務企業所得稅處理若干問題的通知》(財稅[2009]59 號，以下簡稱「59 號文」)中規定的所有條件且屬於所列特定情形，經主管稅務機關批准後可以選擇適用「特殊性稅務處理」而暫緩繳納中國企業所得稅。然而，相關規定對於非居民企業發生股權轉讓如何適用特殊性稅務處理的判定標準缺乏詳細的操作指引，導致中國稅務機關很少批准涉及境外企業集團就跨境內部股權轉讓適用特殊性稅務處理的申請。基此，中國國家稅務總局於 2013 年 12 月發布《非居民企業股權轉讓適用特殊性稅務處理有關問題的公告》(國家稅務總局公告[2013]72 號，以下簡稱「72 號公告」)，該公告對轉讓中國居民企業股權的非居民企業申請特殊性稅務處理規定了新的政策性及程序性指引。

### 背景

72 號公告係針對 59 號文第七條第(一)、(二)項所規定的非居民企業跨境股權轉讓的情形進行進一步規定。依據 59 號文第七條第(一)、(二)項非居民企業進行股權轉讓得適用特殊性稅務處理之情形及其適用條件<sup>1</sup>如下：

<sup>1</sup> 適用上述特殊性稅務處理規定的跨境股權轉讓交易應同時符合的條件是：

- 具有合理的商業目的，且不以減少、免除或者推遲繳納稅款為主要目的；
- 被轉讓的股權不低於中國居民企業全部股權的 75%；
- 重組後的連續 12 個月內不改變被轉讓中國居民企業原來的實質性經營活動；
- 受讓方的股權支付金額不低於其交易支付總額的 85%；
- 企業重組中取得股權支付的原主要股東，在重組後連續 12 個月內，不得轉讓所取得的股權。

情形一	情形二
<p>非居民企業向其 100%直接控股的另一非居民企業轉讓其擁有的中國居民企業股權，沒有因此造成以後該項股權轉讓所得預提所得稅負擔變化，且轉讓方居民企業向主管稅務機關承諾在轉讓後 3 年內不轉讓其擁有受讓方非居民企業的股權。</p>	<p>非居民企業向其 100%直接控股的中國居民企業轉讓其擁有的另一中國居民企業股權，且轉讓方非居民企業承諾在轉讓後 12 個月內不轉讓所取得的股權。</p>
<p>圖示一</p> 	<p>圖示二</p> 

以下將介紹 72 號公告的主要內容，並分享我們的觀察：

## 一、申請程序由核准制改為備案制

原依據《國家稅務總局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」)第九條之規定，非居民企業取得股權轉讓所得，符合財稅[2009]59 號文規定的特殊性重組條件並選擇適用特殊性稅務處理的，應向主管稅務機關提交書面備案資料，證明其符合特殊性重組規定的條件，並須經省級稅務機關「核准」。72 號公告取消了 698 號文第九條之審批規定，改為要求非居民企業股權轉讓選擇特殊性稅務處理的應向相關主管稅務機關進行「備案」。

## 二、明確主導方

72 號公告明確了備案主導方，屬於上述情形一者，由於是非居民企業轉讓給另一非居民企業，受讓方在境外通常無法履行扣繳義務，故由轉讓方向被轉讓企業所在地主管稅務機關備案；屬於上述情形二者，由於是非居民企業轉讓給居民企業，受讓方既是法定扣繳義務人亦有主管稅務機關，故由受讓方向其所在地主管稅務機關備案。

### 三、 明確備案資料

在參考 698 號文及國家稅務總局為 59 號文中所涉及到的重組類型提供材料準備及程序指引所發佈的《企業重組業務企業所得稅管理辦法》(國家稅務總局公告[2010]4 號, 以下簡稱「4 號公告」)等有關規定的基礎上, 72 號公告第三條規定了非居民企業股權轉讓適用特殊性稅務處理時需要提交資料的內容, 並設計了《非居民股權轉讓適用特殊性稅務處理備案表》(以下簡稱「備案表」), 以供申請人參考。

### 四、 明確備案程序和相關規定

為規範各級稅務機關的責任和權限, 提高工作效率, 72 號公告對於稅務機關內部運轉程序予以明確, 並提出了完成時限。72 號公告第四條規定備案人提報的資料齊全的, 主管稅務機關應當場在《備案表》上簽字蓋章, 並將其中一份《備案表》交備案人留存; 資料不齊全的, 不予受理, 並告知備案人各應補正事項, 待補正後再提交。同時, 第五條和第六條規定主管稅務機關應自受理之日起 30 個工作日內對備案事項進行調查核實、提出處理意見, 並將全部備案資料以及處理意見層報省級稅務機關。

### 五、 明確對未分配利潤的處理

為了防範非居民企業利用重組避稅或延遲納稅, 此次 72 號公告針對上述情形一旦選擇特殊性稅務處理, 轉讓方和受讓方不在同一國家或地區的交易設定了一項新的條件, 若被轉讓企業股權轉讓前的未分配利潤在轉讓後分配給受讓方的, 不得享受受讓方所在國家(地區)與中國簽訂的稅收協定的股息減稅優惠待遇。

例如, 某英屬維京群島(BVI)公司將其 100%控股的中國居民企業的股權轉讓給其 100%控股的某香港企業, 中國居民企業在被轉讓後分配其轉讓前的未分配利潤給香港企業的, 不能享受內地與香港稅收安排對股息所得減按 5%的優惠稅率。亦即在 72 號公告之新條件下, 若轉讓方 BVI 公司選擇適用特殊性稅務處理, 該中國居民企業在轉讓日之前獲得的未分配利潤在轉讓日之後分配予香港公司的, 必須按照中國稅法下標準稅率 10%繳納預提所得稅<sup>2</sup>。然而, 如果轉讓方 BVI 公司選擇不適用特殊性稅務處理並就轉讓收益繳納預提所得稅, 那麼被轉讓企業轉讓之前的未分配利潤在轉讓後分配給受讓方香港公司時應該可以享受中港稅收安排的股息優惠待遇(前提條件是該香港公司被中國稅務機關認定為股息的受益所有人)。

### 六、 公告生效日期

72 號公告自發佈之日起施行(即 2013 年 12 月 12 日), 但在 72 號公告實施之前發生的非居民企業股權轉讓適用特殊性稅務處理事項尚未處理的, 可依據 72 號公告規定辦理。

---

<sup>2</sup> 根據中國稅法規定, 外商投資企業在 2008 年以前產生的利潤, 在 2008 年 1 月 1 日或以後作為股息派發給境外投資企業的, 該股息免徵中國企業所得稅。

### 資誠的觀察

72 號文公告後，對於在中國有股權投資的境外企業集團可重新審核現有的投資架構、詳細分析 72 號公告帶來的各種機會、評估潛在的優勢及可能影響的相關稅負影響。

此外，72 號公告自發布之日起施行，但可適用於公告發生前已發生但尚未處理的交易。因此，對於已往已申請特殊稅務處理但與稅局間存在爭議的企業，亦可評估是否得依據 72 號公告的內容進一步溝通爭取適用特殊性稅務處理。

我們將持續關注 72 號公告執行後所帶來的影響及相關法令發展，亦建議企業應即時掌握政策的內容，以有效掌握與規劃集團重組的稅負影響。

---

資誠聯合會計師事務所 *PricewaterhouseCoopers Taiwan*  
11012 台北市基隆路一段 333 號 27 樓 / 27F, 333 Keelung Rd., Sec. 1, Taipei, Taiwan 11012  
T: +886 (2) 2729 6666, F: + 886 (2) 2757 6371 / [www.pwc.com/tw](http://www.pwc.com/tw)

版權聲明：本中國熱點評僅提供參考使用，非屬本事務所對相關特定議題表示的意見，閱讀者不得據以作為任何決策之依據，亦不得援引作為任何權利或利益之主張。其內容未經資誠聯合會計師事務所同意不得任意轉載或作其他目的之使用。若有任何事實、法令或政策之變更，資誠聯合會計師事務所保留修正本中國熱點評內容之權利。

© 2014 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. PwC refers to the Taiwan member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see [www.pwc.tw](http://www.pwc.tw) for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.