

安永稅務剖析-為您追蹤最新法令動態

《安永稅務剖析》不定期為您提供最新台灣與國際稅務法令剖析。如您發現該法律法規對您公司的商業運作有所助益，請聯繫安永的客戶服務人員，我們十分樂意提供幫助。

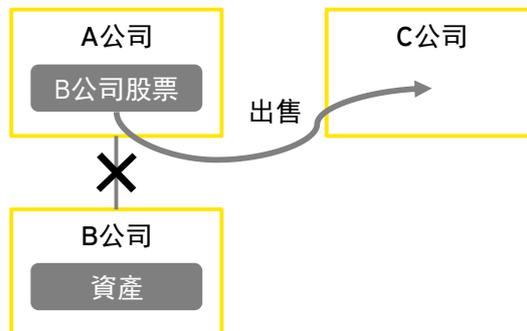
租稅合作平臺提供間接移轉稅之相關指引

國際貨幣基金組織、OECD、UN以及世界銀行聯合成立之租稅合作平臺（The Platform for Collaboration on Tax）應G20發展工作小組（Development Working Group, DWG）的倡議，於6月4日發布了適用於發展中國家之間接移轉稅相關指引（以下簡稱“指引”）。該指引係整合2017及2018年公開徵詢意見之回饋所編撰。

間接移轉稅是許多發展中國家關注之議題。資源豐富的發展中國家對於擁有特定資產（如礦產、電信經營許可）之本土企業，傾向於對其間接移轉課徵資本利得稅。在OECD抑或UN之租稅協定範本下，皆認為所在地國家有權對於間接移轉不動產所產生之資本利得課徵資本利得稅。然而，間接移轉稅之施行於各國卻大相逕庭，並可大致總結為兩類課稅模式。該指引探討所在國對於間接移轉之課稅權，分析間接移轉在現行租稅協定框架下之現狀，並比較兩類間接移轉課稅模式其內容與實務上之優缺點。同時，亦呼籲各國間接移轉稅之施行應趨向一致，以消除各國間雙重課稅與租稅仲裁頻繁等情事。

間接移轉之定義

如下圖範例所示，當本國公司（B公司）出售其擁有之特定資產，此為直接移轉。與此相對應，B公司之外國股東（A公司）出售B公司之股票予C公司，以達到轉讓特定資產之效果時，B公司所持有之資產即被A公司進行了間接移轉。本文以下之課稅模式比較將以此範例進行說明。



然需注意中國之稅收法規所指稱之間接移轉與本次指引之間接移轉的概念有所不同。中國國家稅務總局公告2015年第7號所稱之間接移轉，為外國母公司移轉外國子公司之股權，進而間接移轉了中國孫公司股權之情形。而上圖範例中，外國母公司移轉國內子公司之股權，進而間接移轉子公司所持有之資產，在中國將被視為直接移轉課稅。

租稅協定之相關規定

目前，OECD及UN之租稅協定範本（Model Tax Convention）皆有相關條款規定，特定不動產所在國對於因間接移轉產生之資本利得，該不動產所在國擁有課稅權。前述規定，以移轉發生前365天之任意時刻，擁有該不動產公司之價值50%以上係由該不動產直接或間接組成為限。

此外，不動產所在國應在國內法中訂定相應條款，例如清楚界定不動產範圍、制定相關課稅細則等，以建立不動產所在國之課稅權。

間接移轉課稅模式之比較

對於間接移轉的課稅模式，可分為：一、視為本國公司直接移轉模式；二、針對外國公司的課稅模式。以下試對間接移轉之兩種課稅模式比較之。

第一類課稅模式——視為本國公司（B公司）直接移轉

因間接移轉交易執行後，資產之實質擁有者將有所變更，第一類課稅模式旨在將間接移轉交易視為本國公司（B公司）直接移轉或處分其資產，針對其產生之資本利得當作稅基予以課稅。此類課稅模式需建立在國內稅法必須將間接移轉交易視同本國公司（B公司）直接移轉其資產之基礎下方能成立。在此課稅模式下，間接移轉稅之納稅義務人為本國公司（B公司），而非移轉本國公司股權之外國股東（A公司）。此類課稅模式之優缺點整理如下：

視為本國公司直接移轉	
優點	<ul style="list-style-type: none">▶ 資產所在國可以較有效且直接地對擁有資產的本國公司（B公司）課稅▶ 由於首次間接移轉已按國內規定課稅，其稅上之資產成本亦可相對應被墊高，可避免國內後續移轉之雙重課稅▶ 資產所在國對其本國公司（B公司）課徵之稅負，不會受租稅協定之限制與影響
缺點	<ul style="list-style-type: none">▶ 因間接移轉係因外國公司（A公司）進行交易而產生，可能造成重複課稅，並與租稅協定抵觸▶ 因為本國公司（B公司）並未實際收取交易之價款，可能並無足夠資金以繳納稅款▶ 使少數股東曝險於因多數股東決議所產生之間接移轉稅負▶ 本國公司（B公司）必須隨時掌握其持有資產狀態，了解是否發生外國公司間接移轉

第一類課稅模式需仰賴對於與間接移轉相應資產的鑑價以確定課稅基礎，通常適用於課稅能力較為欠缺之國家。

第二類課稅模式——針對外國公司（A公司）的課稅模式

第二類課稅模式將直接針對移轉股權之外國公司（A公司）所產生之利得進行課稅，此類課稅模式需建立在該國國內稅法有來源所得課稅之概念方能成立，因為外國公司（A公司）唯有在產生課稅國之來源所得時，該國方有權利對其課稅。在此課稅模式下，境外間接移轉稅之納稅義務人即為移轉股權之外國公司（A公司）。此類課稅模式之優缺點整理如下：

針對外國公司的課稅模式	
優點	<ul style="list-style-type: none">▶ 較能保有資產擁有者與其母公司之獨立個體關係，因交易之決定為外國公司（A公司）所作成，外國公司為間接移轉之納稅義務人▶ 外國公司（A公司）依據租稅協定，針對其外國來源所得可以享有相關之優惠措施，可以有效降低重複課稅之可能性
缺點	<ul style="list-style-type: none">▶ 資產所在國對外國公司（A公司）之所得較難掌握，須透過扣繳機制執行對外國公司之課稅（以中國為例，擁有資產之國內公司為扣繳義務人）▶ 扣繳機制需建基在資產擁有者瞭解其母公司股權變更情況之前提▶ 因間接移轉之納稅義務人為外國公司（A公司），本國公司（B公司）之稅上成本並未被墊高，若發生後續移轉，將造成重複課稅▶ 可能受各國所簽訂個別租稅協定條款之限制

第二類課稅模式下，資產所在國除了須有來源所得課稅之規定外，亦可以課稅資產規定（Taxable Asset Rule）予以補充，規定間接移轉不動產占股權之門檻，並規定按比例計算源自於該不動產之資本利得計算間接移轉之稅負。此外，資產所在國還應具備完善之扣繳規定。

我們的觀察

根據我國與他國簽訂之租稅協定，通常涵蓋間接移轉之規定。即當外國公司移轉台灣股權，而該股權價值主要源自於不動產時，台灣得享有課稅權。惟依據台灣所得稅法第4條之1規定，外國公司移轉台灣子公司股權若屬證券交易，適用證券交易所得免稅。

反觀台灣間接移轉外國之資產時，應留意相關課稅權的歸屬。若按照租稅協定，由對方國享有課稅權，且該國國內法有對間接移轉課稅規定，則該間接移轉資本利得須於該對方國課稅，而各國對於不動產定義又不盡相同，亦須在股權移轉前特別留意並與專家討論。同時，台灣公司移轉該海外子公司股權，無論當地國是否有課稅權，均須於台灣按20%之稅率課稅，惟此時公司可依所得稅法第3條第2項，提出於取得當地稅務機關發給之納稅憑證，自應納稅額中扣抵，以避免雙重課稅之情事。

聯繫我們

如閣下希望得到更多的相關資訊，請與您目前接觸的安永聯絡人或以下任何一位安永客戶服務的稅務專業人員聯繫。

安永聯合會計師事務所
國際及併購重組稅務諮詢

劉惠雯 稅務服務部營運長
02 2757 8888 88858
Heidi.Liu@tw.ey.com

林宜賢 執業會計師
02 2757 8888 88870
Yishian.Lin@tw.ey.com

周黎芳 執業會計師
02 2757 8888 88872
Sophie.Chou@tw.ey.com

周鈞培 執業會計師
02 2757 8888 88871
George.Chou@tw.ey.com

林志仁 執行總監
02 2757 8888 67076
Sean.Lin@tw.ey.com

劉小娟 資深協理
02 2757 8888 67100
Meer.Liu@tw.ey.com

陳怡凡 資深協理
02 2757 8888 67106
Yvonne.Chen@tw.ey.com

林明臻 協理
02 2757 8888 67150
Jenny.MJ.Lin@tw.ey.com

馮葦祺 資深經理
02 2757 8888 67273
Jeremy.Feng@tw.ey.com

黃新棠 資深經理
02 2757 8888 67285
Jonathan.Hwang@tw.ey.com

林楷 資深經理
04 2305 5500 75530
Kai.Lin@tw.ey.com

許多擁有豐富自然資源之開發中國家，對於本國自然資源受間接移轉時是否能行使課稅權存在隱憂。採礦權以及其他具備地方特性資產（例如：電信業之營業權）之間接移轉亦受到廣泛關注。另一方面，受疫情之影響，許多國家亦開始找尋更多稅收來源，各國政府課徵間接移轉稅之風險相應增加。如有受相關影響之企業者，不可不慎各國對於間接移轉課稅之後續發展。如有進行境外間接移轉之情形，亦應提前規劃，譬如確定間接移轉相關課稅權之涵蓋範圍，並在資產所在國當地繳納稅款後及時取得納稅憑證，俾在台灣後續計算所得稅時進行扣抵。

我們亦將持續為您更新最新資訊。

EY 安永 | Assurance 審計 | Tax 稅務 | Transactions 交易 | Advisory 諮詢

關於安永

安永是全球領先的審計、稅務、交易和諮詢服務機構之一。我們的深刻洞察力和優質服務有助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。我們致力培養傑出領導人才，通過團隊合作落實我們對所有利益相關者的堅定承諾。因此，我們在為員工、客戶及社群建設更美好的商業世界的過程中扮演重要角色。

EY安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，也可指其中一個或多個成員機構，各成員機構都是獨立的法人個體。Ernst & Young Global Limited 是英國一家擔保有限公司，並不向客戶提供服務。有關EY安永如何蒐集及使用個人資料，以及相關個人資料保護之權益敘述，請參考網站 ey.com/privacy。如要進一步瞭解，請參考EY安永全球的網站 ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步瞭解，請參考安永台灣網站 ey.com/taiwan。

© 2020 安永聯合會計師事務所
版權所有。

APAC No. 14005272



本資料之編製僅為一般資訊目的，並非旨在成為可仰賴的會計、稅務或其他專業建議。請聯繫您的顧問以獲取具體建議。

ey.com/taiwan