

中国税务快讯

第二十一期 二零一五年八月

两岸税收协议签署为海峡两岸贸易和投资带来新契机

本期快讯讨论的法规：

- 《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》及附件《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作具体安排》（以下简称“两岸税收协议”或“协议”），由海峡两岸关系协会和台湾海峡交流基金会于2015年8月25日在福州签署
- 《中华人民共和国政府和法兰西共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》及议定书，于2013年11月26日正式签署
- 《中华人民共和国和德意志联邦共和国对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》及议定书，于2014年3月28日正式签署

背景

2015年8月25日，经过历时六年的谈判，中国大陆与台湾签订了具有里程碑意义的两岸税收协议。如果双方的审批程序能在2015年内完成，该两岸税收协议将于2016年1月1日起生效。

两岸税收协议在股息、利息、特许权使用费和财产收益方面提供了较国内税法更为优惠的预提所得税税率，与中国已签订的其他税收协定相比也具有相当竞争力。该两岸税收协议还涵括一些新的规定，包括将依第三方国家/地区法律设立的中间控股公司视作为大陆或者台湾税收居民的具体处理措施。另外，此两岸税收协议在纳入目前中国税收协定所采用的标准反避税条款的同时，也加入了显著的信息交换条款并对其范围进行较大限制，规定不能执行自动或自发性信息交换，而且还包括了规定双方税务机关通过相互协商机制解决该协议适用和执行的条款。

两岸税收协议有望加强两岸贸易和投资，海峡两岸相互直接投资现在可以利用该协议所提供的具有竞争力的预提所得税税率并受益于此协议避免双重征税的特点。我们预计这将有助于简化投资架构和运营架构，并同时敞开通过重组获取潜在税务效益的大门。

两岸税收协议主要特征

两岸税收协议主要内容和条款大部分源自于经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）税收协定范本（以下简称“OECD 范本”）和联合国税收协定范本（以下简称“UN 范本”），这与中国税收协定通常所采用的经合组织/联合国混合方式相一致。虽然如此，该协议采用了一个非正统的格式，协议主体较为简短而大部分内容则出现在附录里。

本期快讯讨论的法规：

- 《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》 国税发[2009]82号（以下简称“82号文”），由国家税务总局于2009年4月22日发布
- 《国家税务总局关于执行税收协定股息条款有关问题的通知》，国税函〔2009〕81号（以下简称“81号文”），由国家税务总局于2009年2月20日发布
- 《国家税务总局关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》，国税函〔2009〕507号（以下简称“507号文”），由国家税务总局于2009年9月14日发布
- 《国家税务总局关于税收协定中财产收益条款有关问题的公告》，国家税务总局公告2012年第59号（以下简称“59号公告”），由国家税务总局于2012年12月31日发布

协议预提所得税税率

对于股息，此协议规定一般的预提所得税税率为10%，5%的预提所得税税率则适用于直接持有另一方公司25%以上资本的情况。此规定与中国最优的税收协定待遇相当，并降低了中国10%和台湾20%的预提所得税税率。台湾投资者应注意国家税务总局81号文中要求投资者持有25%股权不少于12个月方能享受股息预提所得税优惠待遇的有关规定。

协议中7%的利息预提所得税税率同样享有与香港一致的中国最优税收协定税率。这降低了中国10%和台湾20%的预提所得税税率（特定债券的预提所得税税率为15%）。该协议同样为给付予公共服务部门或公共服务部门完全所有的金融机构、以及这些部门或机构为促进出口所担保贷款的利息免税待遇。

协议中7%的特许权使用费预提所得税税率同样是中国税收协定中所提供的较优税率，降低了中国10%和台湾20%的预提所得税税率。台湾投资者在适用该优惠税率时应注意国家税务总局507号文中有关条款的规定。

更重要的是，两岸税收协议是中国税务协定中唯一将租金收入从特许权使用费定义中排除的协议。根据中国税法，租金收入将适用10%的预提所得税，且中国通常通过特许权使用费条款保留其对租金支付款项的征税权。在这种情况下，特许权使用费收入可能变相地适用于营业利润条款。如果中国税务机关认定这一处理方式，该租金收入则可能将在中国免税，除非其与当地常设机构有实际关联。对于该税收优惠能否令台湾在租赁服务方面优于其他国家/地区，这将需要在实践中得到进一步的证实。

项目	中国预提所得税税率	台湾预提所得税税率	两岸税收协议	香港税收安排
股息	10%	20%	5 ¹ /10%	5 ¹ /10%
利息	10%	15/20%	7%	7%
特许权使用费	10%	20%	0 ² /7%	5 ³ /7%
财产收益	10%	20%	0 ⁴ /10%	0 ⁴ /10%

税收安排适用预提所得税税率

¹ 5%股息预提所得税税率是用于持股比例超过25%的情况

² 0%使用设备所给付款项的特许权使用费预提所得税税率取决于对协议的解读

³ 5%特许权使用费预提所得税税率根据香港税收安排第四议定书适用于对飞机和船舶租赁业务支付的特许权使用费

⁴ 0%财产收益预提所得税税率适用于持有非不动产公司少于25%资本的情况

财产收益条款沿用的是现有中国税收协定最新的典型架构，并在增加了股份转让收益相关的特别条款，以确保收益来源地对转让i)常设机构资产ii)不动产iii)不动产公司股份iv)转让方一方持有至少25%股权的非不动产公司股份（但仅适用于另一方对该转让收益免税的情况）的征税权。针对最后一种情况，因为台湾一般对股份转让收益征税，所有转让非不动产公司股份收益实际上都无需在中国大陆纳税。这种情况反过来也同样适用于投资于台湾的中国大陆投资者。该税务处理使得两岸税收协议在财产收益方面享有与中国—爱尔兰税收协定一样的税收协定最优待遇。其他财产转让收益仅由该转让人为其居住者（居民）的一方享有独占征税权，而无需再按10%和20%的税率在中国和台湾缴纳预提所得税。

如果转让人一方对来自于另一方的转让收益免税，协议明确在转让行为前十二个月内持有该被转让公司的股权至少 25%的情况下，另一方可以征税。对于处置中国不动产企业股权的台湾居民，应考虑国家税务总局 59 号公告中关于 36 个月回顾期的指引，转让前 36 个月内发生的来源于中国不动产的转让收益将在中国征税。

作为中国税收协定的标准条款，受益所有人要求适用于股息、利息和特许权使用费条款。近几年，中国税务机关纳税人满足基于“商业实质”所定义的受益所有人要求以获得预提所得税优惠待遇的事先批准。台湾投资者应注意的是，该审批体系将于 2015 稍后时间被正在进行修订的享受税收协定待遇新规定所取代。事先审批将被取消，取而代之的将是“事后审核程序”，税收协定待遇的适用与否将通过运用中国一般反避税规则进行评定。

常设机构和营业利润

两岸税收协议中对于常设机构的定义和常设机构利润分配方法是根据 OECD 范本而作出的，而所增加的关于提供服务型常设机构的条款则是根据 UN 范本。由于中国税法为应税机构、场所规定了更宽广的定义，该协议中设置的常设机构门槛为直接在中国开展业务的台湾公司提供了保障。其显著的特点包括：

- 建筑工地、营建（建筑）或安装工程，包括与其有关的监督管理活动，以存续期间超过十二个月者，构成常设机构。
- 服务型常设机构条款规定，仅以在有关纳税年度开始或结束的任何十二个月连续或累计超过一百八十三天者，构成常设机构。
- 营业利润条款采用 UN 范本中营业利润分配的规定，如果一方惯例依企业总利润按比例分配予所属各单位利润的方法计算确定应归属与常设机构的利润的方法，该分配惯例可以继续。但通过该方法所得到的利润分配结果应与采用功能独立实体法所获得的利润结果一致。
- 与 UN 范本和其他中国税收协定一样，该协议包含独立个人劳务条款，通过与为企业设置的常设机构条款相同的方式，对个人在缔约国家/地方提供的劳务进行规管（OECD 范本常设机构条款同时适用于个人和企业）。与 UN 范本和其他中国税收协定一致的是，该条款设定了固定处所及在任何 12 个月期间内连续或累计居留 183 天的课税门槛。

反避税、协议执行及信息交换

作为最近中国签订税收协定的标准条款，两岸税收协议在其附件第 13(1)条中加入特别条款，规定从事的特定交易或者商业安排的主要目的或主要目的之一是为获得该协议利益，则不可享受该协议规定的减税或免税。这有助于中国税务机关对一般反避税规则的运用。

信息交换条款的纳入（协议主体第 6 条及其附件第 12 条规定）为反避税条款提供了支持。与中国最近所签订的中国税收协定不同的是，鉴于中国大陆与台湾的特殊关系，两岸税收协议采用了明显相对保守的信息交换方法，协议中没有采用 OECD 范本最新（2005）版本的信息交换条款，对所有“预计相关”的信息进行交换，而是制定与 OECD 范本之前版本类似的规定，将信息交换范围限制于国内税务征管所“必须”的信息。

同时，该协议下的信息交换条款并不支持自动或自发性信息交换的执行。这与其他中国税收协定中未作此限制以及中国计划自 2017 年起与其他税收协定国根据经合组织共同报告标准开展自动信息交换的情况相反。

与最近中国与法国和德国签署的税收协定一样，协助征税条款（协议主体第 7 条）规定中国大陆和台湾在对另一方征税方面进行相互协助。协议主体第 9 条提出的通过人员互访、培训或工作会议等形式的业务交流、第 5 条为解决协议实施所发生的困难所建立的相互协商机制、以及协议附件第 11 条有关相互协商的程序都为协助征税方面提供了支持，并加强了两岸的整体合作。

协议其他特别条款

- 两岸税收协议（在附件第 1 条中）包含了有关针对依第三国家/地区法律成立的中间控股公司作为中国大陆或者台湾税收居民的特殊处理措施。基于历史原因，台湾企业广泛地利用中间控股公司对中国大陆进行投资。协议采用“实际管理机构”测试判定根据第三国家/地区法律成立的法律实体是否应作为缔约国家/地区一方税收居民而享受协议税收优惠。经营运作及决策地、高级管理人员所在地、公司记录保存地等测试条款应与现有国家税务总局 82 号文包含的中国税收居民指引相一致。
- 协议中海运及空运收入条款（协议主体第 2 (2) 条及附件第 4 条）规定在另一方取得的相关经营收入应予以免税。
- 为使从台湾取得股息所得的中国大陆居民能根据协议就已在台湾缴纳的税额获得间接抵免，现将股权要求设为 10%。中国税法规定了税收抵免方法，但其持股要求为 20%，该门槛降为 10% 将使得更多的中国大陆企业可以获得税收抵免。
- 该协议条款涵括的个人税务事宜（受雇所得、董事报酬、养老金、公共服务、学生）与 OECD 范本一致，应为许多在中国大陆工作的台湾人士提供特别优惠。

毕马威观察

两岸税收协议对于在中国大陆已有长期投资历史的台湾企业以及刚开始“走出去”并在台湾积极寻求商机的中国大陆跨国企业具有正面的意义。

协议所提供的预提所得税税率与标准的中国税收协定相比具有相当竞争力，而且对可能带来租金收入优惠税务处理的条款值得作进一步探讨。通过协议所引入的免税待遇将鼓励许多台湾企业重组目前对中国大陆投资所采用的间接投资架构，虽然协议也提供了将境外中间控股公司认定为中国大陆或台湾税收居民这一可行方案。

中国税法和税务实践在经合组织的侵蚀和利润转移（BEPS）项目下得到不断的快速发展，台湾投资者应该意识到中国大陆反税收协定滥用规则，包括已纳入到税收协定中的有关规则，未来可能会在信息交换和相互协助协议条款的支持下日益被采用。

何坤明 税务服务主管合伙人 中国和香港特别行政区 电话: +86 (10) 8508 7082 khoonming.ho@kpmg.com	华北区	张晓 电话: +86 (10) 8508 7507 sheila.zhang@kpmg.com	王军 电话: +86 (21) 2212 3438 john.wang@kpmg.com	林弋 电话: +86 (20) 3813 8680 donald.lin@kpmg.com	孔达信 (John Kondos) 电话: +852 2685 7457 john.kondos@kpmg.com
北京 / 沈阳 凌先峰 电话: +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	凌先峰 税务服务主管合伙人 华北区 电话: +86 (10) 8508 7083 david.ling@kpmg.com	张天胜 电话: +86 (10) 8508 7526 tiansheng.zhang@kpmg.com	翁晔 电话: +86 (21) 2212 3431 jennifer.weng@kpmg.com	罗健莹 电话: +86 (20) 3813 8609 grace.luo@kpmg.com	赖绮琪 电话: +852 2978 8942 kate.lai@kpmg.com
天津 周重山 电话: +86 (10) 8508 7610 cc.zhou@kpmg.com	冯楠文 (Vaughn Barber) 电话: +86 (10) 8508 7071 vaughn.barber@kpmg.com	张豪 电话: +86 (10) 8508 7509 tracy.h.zhang@kpmg.com	黄中灏 电话: +86 (21) 2212 3380 henry.wong@kpmg.com	梅雅宁 电话: +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	林燕珊 电话: +852 2685 7605 jocelyn.lam@kpmg.com
青岛 彭晓峰 电话: +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	古军华 电话: +86 (10) 8508 7095 john.gu@kpmg.com	华中区	徐曦 电话: +86 (21) 2212 3396 bruce.xu@kpmg.com	孙桂华 电话: +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	梁爱丽 电话: +852 2143 8711 alice.leung@kpmg.com
上海 / 南京 卢奕 电话: +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	韩滢 电话: +86 (10) 8508 7627 h.han@kpmg.com	卢奕 税务服务主管合伙人 华中区 电话: +86 (21) 2212 3421 lewis.lu@kpmg.com	徐洁 电话: +86 (21) 2212 3678 jie.xu@kpmg.com	梅伟生 (Ivor Morris) 电话: +852 2847 5092 ivor.morris@kpmg.com	文炳涛 电话: +852 2978 8976 steve.man@kpmg.com
成都 周味雄 电话: +86 (28) 8673 3916 anthony.chau@kpmg.com	平泽尚子 电话: +86 (10) 8508 7054 naoko.hirasawa@kpmg.com	蒋俊 Tel. +86 (10) 8508 7511 josephine.jiang@kpmg.com	池澄 电话: +86 (21) 2212 3433 cheng.chi@kpmg.com	曾立新 电话: +86 (20) 3813 8812 lixin.zeng@kpmg.com	伍耀辉 电话: +852 2143 8709 curtis.ng@kpmg.com
杭州 王军 电话: +86 (571) 2803 8088 john.wang@kpmg.com	黎鲤 电话: +86 (10) 8508 7537 li.li@kpmg.com	董诚 电话: +86 (21) 2212 3410 cheng.dong@kpmg.com	周新华 电话: +86 (21) 2212 3318 hanson.zhou@kpmg.com	刘麦嘉轩 税务服务主管合伙人 香港特别行政区 电话: +852 2826 7165 ayesha.lau@kpmg.com	庞建邦 电话: +852 2143 8525 benjamin.pong@kpmg.com
广州 李一源 电话: +86 (20) 3813 8999 lilly.li@kpmg.com	李鹏 电话: +86 (10) 8508 7574 thomas.li@kpmg.com	Alan Garcia Tel. +86 (21) 2212 3509 alan.garcia@kpmg.com	周波 电话: +86 (21) 2212 3458 michelle.b.zhou@kpmg.com	艾柏熙 (Chris Abbiss) 电话: +852 2826 7226 chris.abbiss@kpmg.com	潘懋康 (Malcolm Prebble) 电话: +852 2684 7472 malcolm.j.prebble@kpmg.com
福州 / 厦门 梅雅宁 电话: +86 (592) 2150 807 maria.mei@kpmg.com	刘晓萌 电话: +86 (10) 8508 7565 simon.liu@kpmg.com	何超良 电话: +86 (21) 2212 3406 chris.ho@kpmg.com	陈露 电话: +86 (755) 2547 1068 lu.l.chen@kpmg.com	包迪云 (Darren Bowdern) 电话: +852 2826 7166 darren.bowdern@kpmg.com	施礼信 (Murray Sarelius) 电话: +852 3927 5671 murray.sarelius@kpmg.com
深圳 孙桂华 电话: +86 (755) 2547 1188 eileen.gh.sun@kpmg.com	马源 电话: +86 (10) 8508 7076 paul.ma@kpmg.com	郑达隆 电话: +86 (21) 2212 3080 dylan.jeng@kpmg.com	梁新彦 电话: +86 (21) 2212 3488 sunny.leung@kpmg.com	陈宇婷 电话: +852 2847 5108 yvette.chan@kpmg.com	萧维强 电话: +852 2143 8785 david.siew@kpmg.com
香港 杨嘉燕 电话: +852 2143 8753 karmen.yeung@kpmg.com	欧康立 (Alan O' Connor) 电话: +86 (10) 8508 7521 alan.oconnor@kpmg.com	彭晓峰 电话: +86 (10) 8508 7516 +86 (532) 8907 1728 vincent.pang@kpmg.com	李忆敏 电话: +86 (21) 2212 3463 michael.y.li@kpmg.com	陈蔚 电话: +86 (755) 2547 1198 vivian.w.chen@kpmg.com	谭培立 (John Timpany) 电话: +852 2143 8790 john.timpany@kpmg.com
		沈瑛华 电话: +86 (10) 8508 7586 yinghua.shen@kpmg.com	麦玮峰 电话: +86 (21) 2212 3409 christopher.mak@kpmg.com	范家珩 电话: +86 (755) 2547 1071 sam.kh.fan@kpmg.com	陈伟德 (Wade Wagatsuma) 电话: +852 2685 7806 wade.wagatsuma@kpmg.com
		谭礼耀 电话: +86 (10) 8508 7605 laiyiu.tam@kpmg.com	倪伟东 电话: +86 (21) 2212 3411 henry.ngai@kpmg.com	傅凝洲 电话: +86 (755) 2547 1138 joe.fu@kpmg.com	霍宁思 (Barbara Forrest) 电话: +852 2978 8941 barbara.forrest@kpmg.com
		黄伟光 电话: +86 (10) 8508 7085 michael.wong@kpmg.com	大谷泰彦 电话: +86 (21) 2212 3360 yasuhiko.otani@kpmg.com	古伟华 电话: +86 (20) 3813 8620 ricky.gu@kpmg.com	冯洁莹 电话: +852 2143 8821 sandy.fung@kpmg.com
		谢亿佳 电话: +86 (10) 8508 7540 jessica.xie@kpmg.com	饶戈军 电话: +86 (21) 2212 3208 amy.rao@kpmg.com	何晚宜 电话: +86 (755) 2547 1276 angie.ho@kpmg.com	何家辉 电话: +852 2826 7296 stanley.ho@kpmg.com
		延峰 电话: +86 (10) 8508 7508 irene.yan@kpmg.com	王臻怡 电话: +86 (21) 2212 3302 janet.z.wang@kpmg.com	李瑾 电话: +86 (755) 2547 1128 jean.j.li@kpmg.com	许昭淳 电话: +852 2685 7815 daniel.hui@kpmg.com
				廖雅芸 电话: +86 (20) 3813 8668 kelly.liao@kpmg.com	甘兆年 (Charles Kinsley) 电话: +852 2826 8070 charles.kinsley@kpmg.com