

假徵收真買賣？

兼談大陸台商企業退場方式



史芳銘

漢邦聯合會計師事務所主持會計師

CONTENTS

目次

- 壹、專欄介紹
- 貳、實務問題
- 參、法源分析
- 肆、案例建議

||| 壹、專欄介紹 |||

漢邦管理顧問集團由主持會計師史芳銘於 1991 年創辦，主要服務對象為大陸投資台商。史芳銘會計師著有《基礎邏輯學》、《境外公司反避稅》、《兩岸稅制變革趨勢—台商對反避稅的認識與因應》、《大陸台商關聯企業轉讓定價之徵納攻防實務》等書，也長期在海峽交流基金會〈兩岸經貿月刊〉等刊物發表多篇大陸企業經營問題專業文章。

史芳銘會計師 30 年來服務過的台商企業超過 3,000 家，訂閱雜誌、購買書籍、參加各式講座、研討會學員更超過 40,000

人次以上，聲譽卓著，名聞兩岸。服務領域包括大陸投資整體規劃、會計、稅務、外匯、海關、土地、勞動等大陸企業經營問題專業顧問、代辦全球境外公司、發行大陸經貿法規雜誌與叢書、代銷大陸財務會計與庫存管理軟件、定期舉辦兩岸經貿實務研討課程等。

史芳銘會計師將利用本專欄分享大陸投資台商長期關心的投資整體規劃、會計、稅務、外匯、海關、土地、勞動等實務問題解決建議，以及近期大陸公告企業經營法規的重要內容解析，冀望分享 30 年來的專業經驗給關心大陸企業經營相關議題的經營者、實務工作者，以及拓展本雜誌讀者的宏觀視野。

|| 貳、實務問題 ||

某台商家族於 2001 年 12 月以 SAMOA 公司間接投資大陸¹，成立外商投資企業，公司設立於江蘇省泰州經濟開發區內之某高新技術產業園區，經營範圍主要為生產、加工合金材料，廠房土地具有合法的土地使用權。該企業近年因 COVID-19 疫情影響，縮減營業規模，以廠房租賃為主要營業收入，但廠房出租行為中卻與承租戶簽署陰陽租賃合同²，部分廠房租金係由法定代表人個人在大陸境內的銀行帳戶收取。

高新技術產業園區管理單位發現該外商投資企業因出租廠房收取大筆收入，意欲收回土地使用權並自行出租廠房獲取利益，遂由高新技術產業園區「街道辦事處」發出〈搬遷通知書〉，要求該外商投資企業積極配合動遷工作。該〈搬遷通知書〉內容如下：

「我街道受泰州某集團有限公司委託，現對你司位於 XX 路的廠房實施協商動遷，進場時間為 2022 年 1 月 16 日，搬遷補償依據為高新技術產業園區《現行的土地房屋徵收補償政策》，本次動遷工作具體實施單位為泰州市某區政府房屋徵收服務中心，評估單位為江蘇某房地產土地

資產評估有限公司。請你司積極配合動遷工作。」

經查泰州某集團有限公司為「泰州市政府國有資產監督管理委員會」³所投資成立。本案台商家族於收到〈搬遷通知書〉後，萌生結束外商投資企業經營之想法，諮詢本案是否為政府合法徵收國有土地及房屋？結束外商投資企業除了清算外，是否另有其他更好的方法？

|| 參、法源分析 ||

一、政府合法徵收與租稅減免

本案例外觀上似乎是政府合法徵收國有土地及房屋，如確實為合法徵收之行政行為，大陸企業即可依法享受多項稅種免徵，在企業所得稅的申報程序上，因政府合法徵收屬於「政策性搬遷」⁴，企業即可於搬遷資產稅務處理階段享受多項便利性措施，最遲於搬遷時間滿 5 年（包括搬遷當年度）的年度內，計算搬遷所得⁵。下表為台商企業政策性搬遷所涉及主要稅種的處理方式⁶：

³ 此單位經確認為江蘇省政府國有資產管理委員會之市縣單位，參見 <http://jsgzw.jiangsu.gov.cn/col/col48425/index.html>，最後瀏覽日：2021 年 11 月 11 日。

⁴ 《企業政策性搬遷所得稅管理辦法》（國家稅務總局公告 2012 年第 40 號）第 3 條規定：「企業政策性搬遷，是指由於社會公共利益的需要，在政府主導下企業進行整體搬遷或部分搬遷。」

⁵ 《企業政策性搬遷所得稅管理辦法》第 17 條規定：「下列情形之一的，為搬遷完成年度，企業應進行搬遷清算，計算搬遷所得：（一）從搬遷開始，5 年內（包括搬遷當年度）任何一年完成搬遷的。（二）從搬遷開始，搬遷時間滿 5 年（包括搬遷當年度）的年度。」

⁶ 葉祐逸，大陸政策性搬遷補償之稅務及匯出規定（下），兩岸經貿，第 345 期，財團法人海峽交流基金會，2020 年 9 月，頁 42。

¹ 台商因早期受到政治或法令限制，多使用境外公司間接投資大陸，詳細分析請參見史芳銘，境外公司反避稅，漢邦管理顧問有限公司，初版，2021 年 9 月，頁 6。

² 陰陽合同在大陸是常見的逃稅方法，常見於各種民事交易行為時使用，實為錯誤省稅方法；陽合同專為申報稅務使用，標的金額為虛偽金額，遠低於陰合同真正標的金額。近年大陸國家稅務總局嚴懲此類逃稅行為，首當其衝為演藝人員，多位知名演藝人員遭到整肅，在娛樂界已消聲匿跡。可參見記者陳言喬，大陸稅務總局要嚴查藝人逃漏稅定期對藝人稅收檢查，聯合新聞網，<https://udn.com/news/story/7331/5756579>，最後瀏覽日期：2021 年 12 月 14 日。

稅 種	稅 率	法 令 依 據
增值稅	免 徵	《財政部、國家稅務總局關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》附件 3《營業稅改徵增值稅試點過渡政策的規定》第 1 條第 37 款 ⁷
城市維護建設稅	免 徵 (無增值稅額)	《城市維護建設稅法》第 2 條第 2 款 ⁸
教育費附加	免 徵 (無增值稅額)	《徵收教育費附加的暫行規定》第 3 條 ⁹
契 稅	免 徵	《契稅法》第 6 條第 1 款 ¹⁰
印花稅	免 徵	《印花稅法》第 4 條 ¹¹
土地增值稅	免 徵	《土地增值稅暫行條例》第 8 條 ¹² 、《土地增值稅暫行條例實施細則》第 11 條 ¹³
企業所得稅	25%	《企業所得稅法》第 4 條第 1 款 ¹⁴ 、《企業政策性搬遷所得稅管理辦法》 ¹⁵

⁷ 《營業稅改徵增值稅試點過渡政策的規定》(2016年3月23日財政部、國家稅務總局財稅[2016]36號)第1條第37款規定：「一、下列項目免徵增值稅(三十七)土地所有者出讓土地使用權和土地使用者將土地使用權歸還給土地所有者。」政府合法徵收土地，即屬土地使用者將土地使用權歸還給土地所有者之情形。

⁸ 《城市維護建設稅法》(2020年8月11日主席令第51號)第2條第2款規定：「城市維護建設稅的計稅依據應當按照規定扣除期末留抵退稅退還的增值稅稅額。」如單看徵收土地，台商企業進行政策性搬遷，免徵增值稅，因無增值稅額，故免徵城市維護建設稅。

⁹ 《徵收教育費附加的暫行規定》(2011年1月8日國務院令第588號)第3條規定：「教育費附加，以各單位和個人實際繳納的增值稅、營業稅、消費稅的稅額為計徵依據，教育費附加率為3%，分別與增值稅、營業稅、消費稅同時繳納。」台商企業進行政策性搬遷，免徵增值稅，因無增值稅額，故免徵教育費附加。

¹⁰ 《契稅法》(2020年8月11日主席令第52號)第6條第1款規定：「有下列情形之一的，免徵契稅：(一)國家機關、事業單位、社會團體、軍事單位承受土地、房屋權屬用於辦公、教學、醫療、科研、軍事設施；」

¹¹ 《印花稅法》(2021年6月10日主席令第89號)第4條規定：「印花稅的稅目、稅率，依照本法所附《印花稅稅目稅率表》執行。」徵收補償協議不屬於《印花稅稅目稅率表》規範的稅目，故不屬於印花稅徵稅範圍。

¹² 《土地增值稅暫行條例》(2011年1月8日國務院令第588號)第8條規定：「有下列情形之一的，免徵土地增值稅：(二)因國家建設需要依法徵收、收回的房地產。」

¹³ 《土地增值稅暫行條例實施細則》(1995年1月27日財政部財法字[1995]6號)第11條規定：「因城市實施規劃、國家建設的需要而搬遷，由納稅人自行轉讓原房地產的，比照本規定免徵土地增值稅。」

¹⁴ 《企業所得稅》(2018年12月29日主席令第23號)第4條第1款規定：「企業所得稅的稅率為25%。」

¹⁵ 本辦法詳細說明，請參閱註6，頁40-42。

二、本案實為買賣土地之民事行為， 非為徵收土地之行政行為

大陸《憲法》¹⁶第 13 條規定：「國家為了公共利益的需要，可以依照法律規定對公民的私有財產實行徵收或者徵用並給予補償。」《外商投資法》第 20 條¹⁷、《台灣同胞投資保護法》第 4 條¹⁸、《土地管理法》第 2 條¹⁹、《國有土地上房屋徵收與補償條例》第 2 條²⁰，皆有相同規定。依據上述法律法規，大陸政府單位必須以公共利益的需要，才能徵收企業的土地與房屋。

《土地管理法》第 47 條第 1 款規定：「國家徵收土地的，依照法定程序批准後，由縣級以上地方人民政府予以公告並組織實施。」《國有土地上房屋徵收與補償條例》第 8 條規定：「為了保障國家安全、促進國民經濟和社會發展等公共利益的需要，有下列情形之一，確需徵收房屋的，由市、縣級人民政府作出房屋徵收決定。」首先，本案由高新技術產業園區「街道辦事處」發出〈搬遷通知書〉給外

商投資企業，故並無市、縣級人民政府作出土地與房屋徵收決定；其次，「街道辦事處」受泰州某集團有限公司委託，要求外商投資企業搬遷，亦不符合公共利益的需要；最後，泰州某集團有限公司雖為江蘇省泰州市政府機關投資成立之企業，縱其為國營企業，但法律屬性仍為依據《公司法》所成立的私法人，故泰州某集團有限公司並非法律規定適格的徵收主體。

綜上所知，本案非為市、縣級人民政府徵收土地與房屋之行政行為，雖〈搬遷通知書〉指出搬遷補償依據為高新技術產業園區《現行的土地房屋徵收補償政策》，但仍不符合徵收土地與房屋之法律要件。因此，本案應僅為泰州某集團有限公司透過「街道辦事處」向外商投資企業發出購買土地與房屋之要約，實屬買賣土地與房屋之民事行為，並無行政上強制力，故外商投資企業可拒絕轉讓其所持有之土地與房屋。

三、台商企業出售土地與匯出資金之 主要稅負

(一)土地增值稅

因本案主要為買賣土地之民事行為，負擔最重的稅負為土地增值稅。《土地增值稅暫行條例》第 7 條規定，土地增值稅實行四級超率累進稅率：

1. 增值額未超過扣除項目金額 50% 的部分，稅率為 30%。
2. 增值額超過扣除項目金額 50%、未超過扣除項目金額 100% 的部分，稅率為 40%。
3. 增值額超過扣除項目金額 100%、未超過扣除項目金額 200% 的部分，稅率為 50%。

¹⁶ 2018 年 3 月 11 日全國人民代表大會公告第 1 號。

¹⁷ 《外商投資法》（2019 年 3 月 15 日主席令第 26 號）第 20 條規定：「在特殊情況下，國家為了公共利益的需要，可以依照法律規定對外國投資者的投資實行徵收或者徵用。徵收、徵用應當依照法定程序進行，並及時給予公平、合理的補償。」

¹⁸ 《台灣同胞投資保護法》（2019 年 12 月 28 日主席令第 41 號）第 4 條規定：「在特殊情況下，根據社會公共利益的需要，對台灣同胞投資者的投資可以依照法律程序實行徵收，並給予相應的補償。」

¹⁹ 《土地管理法》（2019 年 8 月 26 日主席令第 32 號）第 2 條第 4 款規定：「國家為了公共利益的需要，可以依法對土地實行徵收或者徵用並給予補償。」

²⁰ 《國有土地上房屋徵收與補償條例》（2011 年 1 月 21 日國務院令第 590 號）第 2 條規定：「為了公共利益的需要，徵收國有土地上單位、個人的房屋，應當對被徵收房屋所有權人給予公平補償。」

4.增值額超過扣除項目金額 200% 的部分，稅率為 60%。

本案外商投資企業於 2001 年 12 月成立，持有土地使用權已達 20 年，故土地增值額應相當可觀，土地增值稅稅率最高為 60%。

(二) 企業所得稅

不同於台灣的稅制，在大陸課完土地增值稅後，尚須再課企業所得稅。本案外商投資企業出售土地當年度須繳納企業所得稅 25%；台商欲再將因出售土地之稅後

盈餘匯出大陸給唯一股東 SAMOA 公司，SAMOA 公司為非居民企業²¹，依據《企業所得稅法》、《企業所得稅法實施條例》²²，非居民企業取得來源於大陸境內的所得，減按 10% 的稅率徵收企業所得稅，因此，盈餘匯出大陸境外前須扣繳 10% 的盈餘分配所得稅。

(三) 小結

本案外商投資企業如依據「街道辦事處」安排而出售土地，台商實際須負擔之稅種及稅率如下表：

稅種	稅率	法令依據
增值稅	銷售額 11%	《財政部、國家稅務總局關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》附件 1《營業稅改徵增值稅試點實施辦法》第 15 條第 2 款 ²³
城市維護建設稅	增值稅額 7%	《城市維護建設稅法》第 4 條第 1 款 ²⁴
教育費附加	增值稅額 3%	《徵收教育費附加的暫行規定》第 3 條 ²⁵
契稅	成交價格 3%	《契稅法》第 3 條第 1 款 ²⁶ 、《江蘇省人民代表大會常務委員會關於契稅具體適用稅率等有關事項的決定》第 1 條 ²⁷

²¹ 《企業所得稅法》第 2 條第 3 款規定：「本法所稱非居民企業，是指依照外國（地區）法律成立且實際管理機構不在中國境內，但在中國境內設立機構、場所的，或者在中國境內未設立機構、場所，但有來源於中國境內所得的企業。」同法第 3 條第 3 款規定：「非居民企業在中國境內未設立機構、場所的，或者雖設立機構、場所但取得的所得與其所設機構、場所沒有實際聯繫的，應當就其來源於中國境內的所得繳納企業所得稅。」

²² 《企業所得稅法》第 27 條第 5 項規定：「企業的下列所得，可以免徵、減徵企業所得稅：(五)本法第 3 條第 3 款規定的所得。」《企業所得稅法實施條例》（2019 年 4 月 23 日國務院令 第 714 號）第 91 條第 1 款規定：「非居民企業取得企業所得稅法第 27 條第(五)項規定的所得，減按 10% 的稅率徵收企業所得稅。」

²³ 《營業稅改徵增值稅試點實施辦法》（2016 年 3 月 23 日財政部、國家稅務總局財稅[2016]36 號）第 15 條第 2 項規定：「增值稅稅率：(二)提供交通運輸、郵政、基礎電信、建築、不動產租賃服務，銷售不動產，轉讓土地使用權，稅率為 11%。」

²⁴ 《城市維護建設稅法》第 4 條第 1 款規定：「城市維護建設稅稅率如下：(一)納稅人所在地在市區的，稅率為 7%；」

²⁵ 《徵收教育費附加的暫行規定》第 3 條規定：「教育費附加，以各單位和個人實際繳納的增值稅、營業稅、消費稅的稅額為計徵依據，教育費附加率為 3%，分別與增值稅、營業稅、消費稅同時繳納。」

²⁶ 《契稅法》第 3 條第 1 款規定：「契稅稅率為 3%~5%。」

²⁷ 《江蘇省人民代表大會常務委員會關於契稅具體適用稅率等有關事項的決定》（2021 年 7 月 29 日江蘇省第 13 屆人民代表大會常務委員會第 24 次會議通過）第 1 條規定：「契稅的具體適用稅率為 3%。」

稅 種	稅 率	法 令 依 據
印花稅	土地使用權 出讓價格 萬分之 5	《印花稅法》第 4 條 ²⁸
土地增值稅	增值額 30% - 60%	《土地增值稅暫行條例》第 7 條
企業所得稅	所得 25%	《企業所得稅法》第 4 條第 1 款 ²⁹
非居民企業所得稅	所得 10%	《企業所得稅法》第 27 條第 5 項、《企業所得稅法實施條例》第 91 條第 1 款 ³⁰

肆、案例建議

一、台商企業轉讓股權稅負小於轉讓房地產

本案台商如有不繼續經營企業而退場的意願，也想將出售土地的款項匯出大陸，若採用轉讓外商投資企業全部股權方式，其法律關係為股權交易之民事行為，股權轉讓方為台商 SAMOA 公司，股權受讓方為泰州某集團有限公司。此方式有二項優點：

第一項優點為轉讓股權所得實際稅負為 10%³¹，遠優於出售土地之實際總稅負；

第二項優點為股權受讓方扣繳稅款後，可直接匯款股權買賣價金至本案台商 SAMOA 公司之香港帳戶。

此方式亦有二項缺點：

第一項缺點為股權交易合理價格為外商投資企業資產負債表股東權益，加上土地使用權重新估價增值的金額；但如有企業隱形負債等其他違法風險問題造成的或有負債，將容易使股權受讓方取消受讓股權的意願。

第二項缺點為有被稅務局判斷應課徵土地增值稅的可能，國家稅務總局曾經對個案解釋為企業利用股權轉讓方式讓渡土地使用權，實質是房地產交易行為的認定，應依照《土地增值稅暫行條例》的規定，徵收土地增值稅。採取此種見解的個案文件包括：《國家稅務總局關於以轉讓股權名義轉讓房地產行為徵收土地增值稅問題的批覆》（國稅函[2000]687 號）、《國家稅務總局關於土地增值稅相關政策問題的批覆》（國稅函[2009]387 號）、《國家稅務總局關於天津泰達恆生轉讓土地使用權土地增值稅徵繳問題的批覆》（國稅函[2011]415 號）等三項文件。

²⁸ 同註 11。

²⁹ 同註 14。

³⁰ 同註 22。

³¹ 此類所得亦為非居民企業取得來源於大陸境內的所得，減按 10% 的稅率徵收企業所得稅。

台商宜視本身外商投資企業實際經營情形及收購土地買方意願的強烈程度，採取最有利的交易方式。

早正規化經營，才能行得端、坐得正，無須擔心政府機關的各項稽查。◆

二、台商須先行自查及改善企業本身違法風險

台商在採取股權交易做為退場方式之前，應先自我檢視大陸企業經營問題，以本案為例，台商有營業收入未入帳及私設小金庫的違法問題。在稽核經驗中，常見台商企業會計紀錄不能真實反映經營情況，錯帳、漏帳、帳實不符的情形屢見不鮮，尤其許多台商企業無心經營，帳上資產常窮得只剩下土地使用權及虛增的存貨，財務報表經不起買方外部專家團隊的查核，不僅影響股權受讓方收購的意願，實務上也常發生稅務局於稅務申報時審查企業財務報表後，另外發現稅務違法風險。

除了上述會計違法風險外，股權受讓方對於標的企業進行事先盡職調查，也常因稅務、海關、投資、勞動等類別違法風險程度太高，進而取消股權交易之情形也所在多有。故建議台商有意進行股權交易前，宜先自行查核或聘請外部專家團隊查核大陸企業經營上有無違法風險，提前改善問題進而可提高大陸企業股權交易價值。

三、台商企業應正規化經營，減少不正當公權力干涉行為

本案台商間接投資的外商投資企業雖有拒絕出售土地與房屋的權利，但買方泰州某集團有限公司具有雄厚的政府官方實力，因台商有違法經營的情事，無法經得起公權力包括稅務、海關、勞動、消防、環保等機關多方面稽查，最終可能迫於無奈出售土地，負擔高額總稅負，20年來經營的心血付之一炬，故建議台商企業應提