

## 台籍個人間接轉讓 大陸企業股權



游博超

漢邦聯合會計師事務所合夥會計師



葉祐逸

漢邦管理顧問有限公司經理

CORP LAW

企業法律

### CONTENTS 目次

- 壹、實務問題
- 貳、法源分析
  - 一、本案某甲具有申報繳納稅款義務
  - 二、個人不進行納稅申報追徵期限
  - 三、危害稅收徵管罪違法風險分析
- 參、案例建議
  - 一、應注意不進行納稅申報追徵期限與追訴時效
  - 二、某甲經稅務機關依法下達追繳通知後應先補繳稅款及滯納金

## 壹、實務問題

台灣個人某甲於 2010 年 1 月以其 100% 控股的 SAMOA 公司，至大陸廣東省東莞市投資設立乙有限責任公司（外國法人獨資，下稱乙公司），註冊資本與實繳資本為 200 萬美元。2015 年 12 月乙公司經當地會計師審計股東權益金額為 1,000 萬美元。某甲於 2016 年 1 月，以 1,000 萬美元為價金，將 SAMOA 公司 100% 股權轉讓給丙香港公司。

丙香港公司將 1,000 萬美元匯款至某甲開立於香港之銀行帳戶，某甲於 2010 年～2021 年在大陸境內無住所，在大陸境內每年居住累計不超過 90 天。

某甲至本公司諮詢未來於大陸稅務機關查核時，是否須就上述股權轉讓所得 800 萬美元補繳稅款？或有無其他違法風險？

## 貳、法源分析

### 一、本案某甲具有申報繳納稅款義務

《關於非居民企業間接轉讓財產企業所得稅若干問題的公告》<sup>1</sup>（國家稅務總局公告 2015 年第 7 號，下稱 2015 年第 7 號公告）第 1 條規定，非居民企業通過實施不具有合理商業目的的安排，間接轉讓大陸居民企業股權等財產，規避企業所得稅納稅義務的，應按照《企業所得稅法》<sup>2</sup>

第 47 條的規定，重新定性該間接轉讓交易，確認為直接轉讓大陸居民企業股權等財產。

《2015 年第 7 號公告》第 8 條規定，間接轉讓股權所得按照本公告規定應繳納企業所得稅的，依照有關法律規定或者合同約定對股權轉讓方直接負有支付相關款項義務的單位或者個人為扣繳義務人。扣繳義務人未扣繳或未足額扣繳應納稅款的，股權轉讓方應自納稅義務發生之日起 7 日內向主管稅務機關申報繳納稅款，並提供與計算股權轉讓收益和稅款相關的資料。

本案為個人某甲（非居民個人）透過轉讓非居民企業股權（SAMOA 公司股權）間接轉讓大陸居民企業股權（乙公司股權），非為非居民企業透過轉讓非居民企業股權（SAMOA 公司股權）間接轉讓大陸居民企業股權（乙公司股權），故本案無法直接適用上述公告，但稅務局仍可能依職權類推適用上述公告，對某甲課徵股權轉讓所得稅。於本案股權受讓方丙香港公司未扣繳應納稅款時，某甲為股權轉讓方，應自納稅義務發生之日起 7 日內向主管稅務機關申報繳納稅款。

### 二、個人不進行納稅申報追徵期限

依據稅務局認定不進行納稅申報屬於計算錯誤不屬於偷稅、屬於偷稅或避稅等三種情形分析如下：

1 2015 年 2 月 3 日國家稅務總局公告 2015 年第 7 號發布，2015 年 2 月 3 日實施。

2 2007 年 3 月 16 日主席令第 63 號發布，2008 年 1 月 1 日實施；2018 年 12 月 29 日主席令第 23 號修正發布，2018 年 12 月 29 日實施。

### (一)稅務局認定不進行納稅申報屬於計算錯誤不屬於偷稅情形之追徵期限

《稅收徵收管理法》<sup>3</sup>第52條第2款規定，因納稅人、扣繳義務人計算錯誤等失誤，未繳或者少繳稅款的，稅務機關在3年內可以追徵稅款、滯納金；有特殊情況的，追徵期可以延長到5年。同條第3款規定，對偷稅、抗稅、騙稅的，稅務機關追徵其未繳或者少繳的稅款、滯納金或者所騙取的稅款，不受前款規定期限的限制。

《國家稅務總局關於未申報稅款追徵期限問題的批覆》（國家稅務總局國稅函[2009]326號）規定：「新疆維吾爾自治區地方稅務局：你局《關於明確未申報稅款追徵期限的請示》（新地稅發[2009]156號）收悉。經研究，批覆如下：《稅收徵收管理法》第52條規定：對偷稅、抗稅、騙稅的，稅務機關可以無限期追徵其未繳或者少繳的稅款、滯納金或者所騙取的稅款。《稅收徵收管理法》第64條第2款規定的納稅人不進行納稅申報造成不繳或少繳應納稅款的情形不屬於偷稅、抗稅、騙稅，其追徵期按照《稅收徵收管理法》第52條規定的精神，一般為3年，特殊情況可以延長至5年。」

上述實例為2009年國家稅務總局就新疆維吾爾自治區地方稅務局所詢問的個案，判定不進行納稅申報造成不繳或少繳應納稅款的情形不屬於偷稅、抗稅、騙稅，

3 1992年9月4日主席令第60號發布，1993年1月1日實施；2015年4月24日主席令第23號修正發布，2015年4月24日實施。

追徵期限最長為5年。依據該批覆，非居民個人不進行納稅申報追徵期限最長為5年。但上述實例距今超過10年，而且該批覆只是針對個案而言，其他案件能否直接適用值得商榷。

### (二)稅務局認定不進行納稅申報屬於偷稅情形之追徵期限

納稅人採取隱瞞手段進行虛假納稅不申報，如經稅務局認定為偷稅情形，依據《稅收徵收管理法》第52條第3款規定，追徵期限為永久。

### (三)稅務局認定不進行納稅申報屬於避稅情形之追徵期限

《企業所得稅法實施條例》<sup>4</sup>第123條規定，企業實施其他不具有合理商業目的安排的，稅務機關有權在該業務發生的納稅年度起10年內，進行納稅調整。

納稅人採取隱瞞手段進行虛假納稅不申報，如經稅務局認定為避稅情形，本案稅務局可能依職權類推適用上述條文，追徵期限為10年。

## 三、危害稅收徵管罪違法風險分析

### (一)刑法規定

大陸《刑法》<sup>5</sup>第201條第1款規定，納稅人採取欺騙、隱瞞手段進行虛假納稅

4 2007年12月6日國務院令第512號發布，2008年1月1日實施；2019年4月23日國務院令第714號發布，2019年4月23日實施。

5 1979年7月6日全國人民代表大會常務委員會委員長令第5號發布，1980年1月1日實施；2020年12月26日主席令第66號修正發布，2021年3月1日實施。

申報或者不申報，逃避繳納稅款數額較大並且占應納稅額 10% 以上的，處 3 年以下有期徒刑或者拘役，並處罰金；數額巨大並且占應納稅額 30% 以上的，處 3 年以上 7 年以下有期徒刑，並處罰金。

同條第 4 款規定，有第 1 款行為，經稅務機關依法下達追繳通知後，補繳應納稅款，繳納滯納金，已受行政處罰的，不予追究刑事責任；但是，5 年內因逃避繳納稅款受過刑事處罰或者被稅務機關給予 2 次以上行政處罰的除外。

### (二)立案追訴標準

《最高人民檢察院、公安部關於公安機關管轄的刑事案件立案追訴標準的規定(二)》<sup>6</sup>第 52 條第 1 款規定，逃避繳納稅款，涉嫌下列情形之一的，應予立案追訴：

1. 納稅人採取欺騙、隱瞞手段進行虛假納稅申報或者不申報，逃避繳納稅款，數額在 10 萬元以上並且占各稅種應納稅總額 10% 以上，經稅務機關依法下達追繳通知後，不補繳應納稅款、不繳納滯納金或者不接受行政處罰的；
2. 納稅人 5 年內因逃避繳納稅款受過刑事處罰或者被稅務機關給予 2 次以上行政處罰，又逃避繳納稅款，數額在 10 萬元以上並且占各稅種應納稅總額 10% 以上的。
3. 扣繳義務人採取欺騙、隱瞞手段，不繳或者少繳已扣、已收稅款，數額在 10 萬元以上的。

同條第 2 款規定，納稅人在公安機關立案後再補繳應納稅款、繳納滯納金或者接受行政處罰的，不影響刑事責任的追究。

### (三)追訴時效

依據《刑法》第 87 條規定，犯罪經過下列期限不再追訴：法定最高刑為 5 年以上不滿 10 年有期徒刑的，經過 10 年。同法第 88 條規定，追訴期限從犯罪之日起計算。

危害稅收徵管罪之法定最高刑為 7 年，追訴時效為 10 年，追訴期限從應申報納稅之日起計算。

### (四)違法風險分析

非居民個人進行境外企業股權轉讓，實為以隱瞞手段進行股權轉讓所得不申報納稅，逃避繳納稅款多為超過人民幣 10 萬元，以及超過個人所得稅應納稅總額 10% 以上之情形，已符合《刑法》第 201 條第 1 款規定之構成要件，但非居民個人已有經稅務機關依法下達追繳通知後，不補繳應納稅款、不繳納滯納金之情形為公安機關發動立案追訴的必要條件，並非任何違法情形即由公安機關立案追訴。

因此，非居民個人如經稅務機關依法下達追繳通知後，應立即補繳應納稅款、滯納金，避免被公安機關進行刑事追訴程序，但非居民個人不申報納稅，從應申報納稅之日起算時間已超過 10 年，即無刑事追訴之風險。

6 2010 年 5 月 7 日最高人民檢察院、公安部公通字 [2010]23 號發布，2010 年 5 月 7 日實施；2022 年 4 月 6 日最高人民檢察院、公安部公通字 [2022]12 號修正發布，2022 年 5 月 15 日實施。

## 參、案例建議

### 一、應注意不進行納稅申報追徵期限與追訴時效

依據稅務機關、公安機關對於不進行納稅申報違法情形判斷結果，整理追繳期限與追訴時效如下表：

機關	認定情形	追徵期限 / 追訴時效
稅務機關	計算錯誤	5 年
	偷稅	無期限
	避稅	10 年
公安機關	經稅務機關依法下達追繳通知後，不補繳應納稅款	10 年

非居民個人間接轉讓大陸企業股權個案情形不一而足，無法一概而論是否不屬於偷稅情形，故台灣個人於面對大陸稅務機關或公安機關查核時，應先瞭解稅務機關或公安機關對於案件違法性質的判斷，再選擇抗辯主張的舉證內容與方式。

### 二、某甲經稅務機關依法下達追繳通知後應先補繳稅款及滯納金

依據《稅收徵收管理法》第 88 條第 1 款規定，納稅人同稅務機關在納稅上發生爭議時，必須先依照稅務機關的納稅決定繳納或者解繳稅款及滯納金或者提供相應的擔保，然後可以依法申請行政復議；對行政復議決定不服的，可以依法向人民法院起訴。

本案稅務機關如不採納某甲超過追繳期限之抗辯主張，於 2026 年 2 月 14 日前（刑事追訴時效未超過 10 年），經稅務機關依法下達追繳通知後，依據《最高人民檢察院、公安部關於公安機關管轄的刑事案件立案追訴標準的規定(二)》，某甲如欲避免遭公安機關進行刑事追訴程序，應先補繳稅款及滯納金，此時某甲亦得依《稅收徵收管理法》向稅務機關申請行政復議，主張稅務機關追繳稅款不合法令規定，如對行政復議決定不服，可再向人民法院起訴。◆