專案研究報告

兩岸稅制變革趨勢與
大陸台商的因應

計畫主持人：史芳銘

本報告純為學術研究
不代表委託單位立場

財團法人海峽交流基金會委託研究

中 華 民 國 一 〇 五 年 十 二 月

專案研究報告

兩岸稅制變革趨勢與
大陸台商的因應

計畫主持人：史芳銘　會計師
協同主持人：游博超　會計師
研　究　員：陳傳宗
洪欣宜
趙正源

本報告純為學術研究
不代表委託單位立場

委託單位：財團法人海峽交流基金會
執行單位：史芳銘　會計師
執行期間：中華民國 105 年 9 月至 105 年 11 月

目　錄

目　錄 1
表 目 錄 III
圖 目 錄 VI
摘　要 VIII
第一章　緒論 1
第一節　計畫緣起與目的 1
第二節　研究架構與方法 3
第二章　兩岸稅制發展總論 5
第一節　租稅制度與稅收法規 5
第二節　所得稅制 20
第三節　稅捐稽徵與行政救濟 40
第四節　租稅協定 54
第三章　大陸營業稅全面改徵增值稅 86
第一節　營改增的制度背景與歷程 88
第二節　現行大陸增值稅制 96
第三節　銷售不動產及現代、建築、金融、生活服務業之稅負分析 112
第四節　營改增後大陸台商企業之因應與調整 127
第四章　全球反避稅風潮與大陸積極跟進 131
第一節　全球反避稅的演進與發展 132
第二節　大陸反避稅的強力推動 141
第三節　大陸全面清查非居民金融帳戶 144
第四節　大陸關聯申報及 TP 報告之最新要求 148
第五節　大陸轉讓定價查核之未來發展 161
第六節　台商企業面臨的挑戰與因應 165
第五章　巴拿馬文件觸動台灣反避稅立法 187
第一節　巴拿馬文件之由來 187

第二節　境外公司與租稅天堂之淵源 189
第三節　台灣反避稅立法議程及影響 198
第四節　台商如何因應 PEM 條款 215
第六章　稅制變革引發兩岸投資環境變化 220
第一節　兩岸招商引資及促進產業發展之稅賦優惠制度 ... 220
第二節　兩岸產業投資環境的遞移 240
第三節　兩岸資本市場之消長趨勢 251
第四節　台商基於稅務規劃下的交易流程再釐清 261
第五節　台商基於稅務規劃下的投資架構重組 268
第七章　結論與建議 273
第一節　結論 273
第二節　給台商對於未來兩岸稅務規劃之建議 276
第三節　給政府對於未來稅收政策之建議 279
參考文獻 281
附錄　期末報告審查意見回應一覽表 286

表 目 錄

表 2-1-1　台灣稅法課徵稅目種類 6
表 2-1-2　台灣現行主要稅收法規 11
表 2-1-3　大陸稅務部門課徵稅目種類 13
表 2-1-4　大陸現行主要稅收法規 18
表 2-2-1　營利事業所得稅稅率表 22
表 2-2-2　個人綜合所得稅稅率表 29
表 2-2-3　大陸企業所得稅稅率 35
表 2-2-4　大陸個人所得稅課徵對象與項目 36
表 2-3-1　行政救濟程序管轄機關表 42
表 2-4-1　台灣簽定的全面性租稅協定一覽表 54
表 2-4-2　台灣簽定的海空運互免所得稅協定一覽表 57
表 2-4-3　台灣租稅協定下的所得稅扣繳率 58
表 2-4-4　大陸簽定的避免雙重徵稅協定一覽表 60
表 2-4-5　大陸簽定的稅收情報交換協定 66
表 2-4-6　大陸國際空運運輸收入稅收處理情況表 66
表 2-4-7　大陸國際海運運輸收入稅收處理情況表 68
表 2-4-8　大陸租稅協定下的所得稅扣繳率 70
表 2-4-9　兩岸租稅協議前後企業稅率比較表 83
表 2-4-10　兩岸租稅協議前後個人稅率比較表 84
表 3-2-1　增值稅的徵稅範圍與納稅人 99
表 3-2-2　小規模納稅人的營收標準 101
表 3-2-3　增值稅一般計稅方法的稅目與稅率 102
表 3-2-4　增值稅簡易計稅方法的稅目與稅率 103
表 3-2-5　不動產可選擇簡易計稅的經營內容 104
表 3-2-6　增值稅專用發票開具時限 108
表 3-3-1　房產交易營改增前後稅負差異比較表 116
表 3-3-2　現代服務業營改增前後稅負差異比較表 117
表 3-4-1　境外服務營改增前後稅負差異比較表 128

表 4-1-1 CRS 與 FATCA 差異比較 134
表 4-1-2 BEPS 行動計畫分類與時程表 136
表 4-3-1 大陸金融機構向稅務機關報送非居民帳戶之信息 147
表 4-4-1 關聯業務往來報告表 157
表 4-5-1 可比對象挑選方式 161
表 4-5-2 同業利潤統計方法 162
表 4-5-3 同業利潤彈性調整方式 162
表 4-6-1 稅收優惠抵消稅務成本分析 168
表 4-6-2 大陸高新技術企業認定條件簡表…… 168
表 4-6-3 BEPS 第 13 項行動計畫、42 號公告與舊法對照表(TP 報告要求) 171
表 5-4-1 PEM 所在地總稅率比較 215
表 6-1-1 早期特定地區的稅率優惠 220
表 6-1-2 早期外資企業從事生產性行業減免稅優惠 221
表 6-1-3 早期中外合資企業從事港口碼頭建設業減免稅優惠 221
表 6-1-4 早期產品出口與先進技術企業延長減免稅優惠 222
表 6-1-5 企業所得稅優惠稅率過渡期 224
表 6-1-6 新舊企業所得稅法過渡期優惠稅率處理方式 224
表 6-1-7 小型微利企業稅率優惠 225
表 6-1-8 高新技術企業稅率優惠 225
表 6-1-9 加速折舊優惠政策 228
表 6-1-10 台灣早期產業升級之租稅優惠與項目 231
表 6-1-11 現行《產業創新條例》租稅優惠 235
表 6-1-12 現行《中小企業發展條例》租稅優惠 237
表 6-1-13 生技新藥產業租稅優惠 238
表 6-2-1 大陸公司進出口貿易成本結構比例 242
表 6-2-2 大陸公司進出口貿易實質稅負差異 243
表 6-3-1 大陸多層次資本市場之架構 251
表 6-3-2 以台灣公司名義投資大陸掛牌企業盈餘分配回台之稅負分

析 257
表 6-3-3 以台灣個人名義投資大陸掛牌企業盈餘分配回台之稅負分析 258
表 6-4-1 傳統多角貿易訂單、貨物、資金流 262
表 6-4-2 適用 ECFA 之三角貿易模式 263

圖 目 錄

圖 2-1-1　大陸稅法立法位階 18

圖 3-2-1　代銷業務流程 98

圖 3-2-2　視同銷售貨物行為 98

圖 4-2-1　轉讓定價 1.0～3.0 時期階段圖 143

圖 4-3-1　大陸對非居民金融帳戶盡職調查之範圍 145

圖 4-3-2　大陸對非居民金融存量帳戶盡職調查之期程 146

圖 4-4-1　關聯交易申報各階段準備期限 160

圖 4-5-1　被測試企業選擇情形 163

圖 5-3-1　PEM 條款第 1 項條件之組合 201

圖 5-3-2　PEM 條款第 2 項條件之組合 201

圖 5-3-3　成立境外公司之用途 202

圖 5-3-4　PEM 條款對稅負之影響……203

圖 5-3-5　實施法人 PEM 條款之影響 206

圖 5-3-6　境外公司 PEM 在台灣之稅負分析 207

圖 5-3-7　境外公司 PEM 不在台灣，適用法人 CFC 條款之稅負分析 208

圖 5-3-8　境外公司 PEM 在台灣之稅負分析 211

圖 5-3-9　實施所得基本稅額條例第 12 條之 1 境外公司 PEM 不在台灣，適用個人 CFC 條款之稅負分析 212

圖 5-3-10　台灣個人直接投資大陸公司之稅負分析 212

圖 5-3-11　台灣反避稅相關條文適用關係 213

圖 5-4-1　改以大陸公司轉投資之方案稅負分析 216

圖 6-2-1　大陸加工貿易企業銷售予大陸客戶交易模式 244

圖 6-2-2　大陸加工貿易企業銷售予大陸個人消費者交易模式 245

圖 6-2-3　台商適用 ECFA 之營運模式 246

圖 6-2-4　被動適用方法(1) 248

圖 6-2-5　被動適用方法(2) 248

圖 6-2-6　大陸自貿區台商企業貿易方式 249

圖 6-3-1　以台灣公司名義對大陸投資未申請適用兩岸租稅協議直接投資稅負分析 253
圖 6-3-2　以台灣公司名義對大陸投資未申請適用兩岸租稅協議間接投資稅負分析 254
圖 6-3-3　以台灣公司名義對大陸投資申請適用兩岸租稅協議直接投資稅負分析 254
圖 6-3-4　以台灣公司名義對大陸投資申請適用兩岸租稅協議間接投資稅負分析 255
圖 6-3-5　以台灣個人名義對大陸投資未申請適用兩岸租稅協議直接投資稅負分析 255
圖 6-3-6　以台灣個人名義對大陸投資未申請適用兩岸租稅協議間接投資稅負分析 256
圖 6-3-7　以台灣個人名義對大陸投資申請適用兩岸租稅協議直接投資稅負分析 256
圖 6-3-8　以台灣個人名義對大陸投資申請適用兩岸租稅協議間接投資稅負分析 257
圖 6-3-9　台灣個人股東盈餘分配所得稅負分析 258
圖 6-3-10　外國股東 PEM 不在台灣盈餘分配所得稅負分析 259
圖 6-3-11　外國股東 PEM 在台灣盈餘分配所得稅負分析 259
圖 6-3-12　台灣 F 股公司個人股東盈餘分配所得稅負分析 260
圖 6-4-1　傳統多角貿易模式 261
圖 6-4-2　適用東協自由貿易協定多角貿易模式 265
圖 6-4-3　通過關聯交易審查之方法 267
圖 6-5-1　傳統台商以個人名義間接投資大陸公司方式 268
圖 6-5-2　傳統台商以個人名義直接投資大陸公司方式 268
圖 6-5-3　傳統台商以公司名義間接投資大陸公司方式 268
圖 6-5-4　傳統台商以公司名義直接投資大陸公司方式 269
圖 6-5-5　集團投資架構之重組方式 270
圖 6-5-6　台商企業回台申請上市櫃方案 272

摘　要

大陸政府為降低企業營運成本以鼓勵投資，其中最重要的就是全面實施「營改增」。大陸財政部、國家稅務總局聯合發布《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》(2016 年 3 月 23 日財政部、國家稅務總局財稅第 36 號發布，自 2016 年 5 月 1 日實施)，自 2016 年 5 月 1 日起，在大陸境內全面展開營業稅改徵增值稅試點，建築業、房地產業、金融業、生活服務業為最後改制的 4 個行業，所有的行業都全面課徵增值稅，以邁向流轉稅制統一、擴大稅基、降低稅率與稅負的終極目標，讓增值稅儼然成為台商赴大陸投資或從事商業行為不可不了解的重要課題。

全球反避稅的浪潮從 2009 年「經濟合作暨發展組織」(Organization for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD)公布「租稅天堂黑名單」開始，到 2015 年引起高度國際關注的「稅基侵蝕與利潤轉移」(Base Erosion and Profit Shifting，簡稱 BEPS)行動計畫報告完成，許多國家積極附和並極力推動稅收改革。2010 年《多邊稅收徵管互助公約》(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)修訂後積極鼓勵全球所有國家一同簽定，包括大陸在內已有 107 個國家簽署，其公約之影響力正逐年上升。

大陸國家稅務總局 2016 年 6 月 29 日發布《關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告》(國家稅務總局公告 2016 年第 42 號)(以下簡稱 42 號公告)，將於 2016 年起實施；早在 2015 年 9 月大陸國家稅務總局對《特別納稅調整實施辦法(試行)》(2009 年 1 月 8 日大陸國家稅務總局國稅發第 2 號發布，自 2008 年 1 月 1 日實施)就進行了修訂，起草了《特別納稅調整實施辦法(徵求意見稿)》，可見大陸對於反避稅的修法很積極。台灣《所得稅法》第 43 條之 3、第 43 條之 4 已在立法院三讀通過並於 2016 年 7 月 27 日經總統公告，最快 2018 年開始實施，而《所得基本稅額條例》部分條文修正草案也於本

年 7 月 21 日經行政院院會通過函送立法院審議，代表台灣也隨著全球反避稅的風潮，進行與時俱進的反避稅立法工作。

本研究案即以大陸「營改增」制度、兩岸「反避稅」相關立法為研究主題，其使大陸台商企業瞭解目前兩岸稅收制度的重大變革，適時調整未來投資布局及規劃。茲將台商企業未來兩岸稅務規劃建議如下：

一、大陸「營改增」之因應對策

大陸台商企業要及早正規化，慎選客戶、供應商等合作對象，取得有利憑證，要求企業內部人員必須認識與落實取得增值稅專用發票，輔導供應商正規化並提供適當憑證。大陸台商企業如有接受境外提供之研究發展、技術轉讓、技術諮詢等應稅服務，因大陸境內企業代扣的進項增值稅是可以抵扣銷項增值稅的，建議大陸台商企業可視現狀重議境外服務新約。

二、大陸「反避稅」之因應對策

大陸台商企業如有面對大陸轉讓定價調查的問題，建議台商企業採取下列方案，因應大陸的轉讓定價調查：

第一，應避免成為轉讓定價調查的對象。方法如下：

(一)減少關聯交易的金額；

(二)簡化關聯交易的類型；

(三)減少必須揭露的關聯方；

(四)保有適當的利潤水準。

第二，建立適當的轉讓定價模組。

第三，與大陸稅務機關簽定預約定價安排。

《42 號公告》將加強大陸稅局查核反避稅的力道，建議台商企業就下列幾方面及早做出準備：

第一，《42 號公告》加大企業基本信息及關聯業務往來情況的揭露內容，對於高級管理人員及前 5 位大股東的信息都必須填報。建議

進一步檢視或調整集團涉及關聯交易的境外公司之安排，或將大陸企業之董事派任單純化(例如取消董事會改派 1 名執行董事)以降低關聯關係的連結。

第二，在《42 號公告》對於關聯申報及轉讓定價報告(以下簡稱 TP 報告)之新要求下，應評估尋求降低關聯交易的形成或簡化關聯交易使用境外公司之可能性。

第三，新版 TP 報告的內容比現有 TP 報告所需準備的資料、時間及人力倍增，提早評估轉讓定價信息是否存在過高的稅務風險，先依《42 號公告》所發布的關聯業務往來申報表及 TP 報告格式預先準備資料或著手編製。

第四，在利潤率被稅務機關要求提高之情況下，台商企業應評估申請大陸稅收優惠(如：高新技術企業)之可行性，以適度消弭或降低轉讓定價要求所增加之稅務成本。

三、台灣「反避稅」之因應對策

台商設立使用境外公司之決策者通常為台灣居住個人，而該公司事務決策地點或主要經營活動執行亦難免於台灣境內發生，故為避免境外公司被視為實際管理處所(以下簡稱 PEM)在台灣境內使台灣個人總稅負大幅增加或支付境外公司維護成本卻無效益，建議台商企業可採取下列方案：

第一，PEM 在台灣依法納稅或考慮不再使用境外公司直接以台灣公司從事貿易活動。

第二，大陸公司盈餘得不分配，而以大陸公司直接投資台灣或其他地區，較盈餘分配回台再進行投資，稅負上較有利。

第三，設算境外公司 PEM 在其他地方應繳納的稅負及加計境外公司盈餘匯回台灣加徵 20%的海外所得之整體稅負，將其與 PEM 在台灣做比較，以確認境外公司 PEM 移至該地或國家是否可達到減輕稅負之效果。

關鍵詞：兩岸稅制、營改增、反避稅、轉讓定價、增值稅

第一章　緒論

第一節　計畫緣起與目的

大陸原來的稅收體系中，「增值稅」和「營業稅」是主要的兩種流轉稅，增值稅和營業稅並存的制度導致了重複徵稅的嚴重問題。大陸政府為降低企業營運成本以鼓勵投資，其中最重要的就是全面實施「營改增」。大陸財政部、國家稅務總局聯合發布《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》[1]，自 2016 年 5 月 1 日起，在大陸境內全面展開營業稅改徵增值稅試點，建築業、房地產業、金融業、生活服務業為最後改制的 4 個行業。所有的行業、所有地區都開始課徵增值稅，以達成全面營改增的終極目標。全面實施「營改增」後究竟將囊括了哪些具體行業？各別適用的稅率又是多少？對企業來說新制下的稅負到底是增加還是減少？增值稅是大陸歲入占比最高的稅種，最高 17%的稅率加上正在變動的稅制，讓增值稅儼然成為台商赴大陸投資或從事商業行為不可不了解的重要課題。台商如能掌握「營改增」的來龍去脈，將決定了企業在大陸的採購與銷售的談判優勢，對於企業持續獲利發展，更是最重要的關鍵因素。

全球反避稅的浪潮從 2009 年「經濟合作暨發展組織」(Organization for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD)公布「租稅天堂黑名單」開始，到 2015 年引起高度國際關注的「稅基侵蝕與利潤轉移」(Base Erosion and Profit Shifting，簡稱 BEPS)行動計畫報告完成，許多國家積極附和並極力推動稅收改革。2010 年《多邊稅收徵管互助公約》(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)修訂後積極鼓勵全球所有國家一同簽定，其宗旨在於建立國際稅收徵管的合作原則與標準。一波波的全球反避稅浪潮，加上來自國際經濟制裁的壓力，促使許多避稅天堂如英屬維京群島、開曼群島、汶萊、香港等，相繼

[1] 2016 年 3 月 23 日大陸財政部、國家稅務總局財稅第 36 號發布，自 2016 年 5 月 1 日施行。

承諾遵守國際認可的稅收規則並且實際履行。目前，包括大陸在內已有 100 餘個國家簽署，其公約之影響力正逐年上升。因此，近年來兩岸也隨著全球反避稅的風潮進行更進一步的反避稅立法工作。

大陸國家稅務總局 2016 年 6 月 29 日發布《關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告》[2]，將於 2016 年起實施；早在 2015 年 9 月大陸國家稅務總局對《特別納稅調整實施辦法(試行)》[3]就進行了修訂，起草了《特別納稅調整實施辦法(徵求意見稿)》。上述反避稅立法工作，宣告終結了尚且留存給大陸台商的避稅空間。

巴拿馬文件引發台灣朝野推動反避稅立法的高度共識，《所得稅法》[4]第 43 條之 3、第 43 條之 4 已在立法院三讀通過並於本年 7 月 27 日經總統公告，最快 2018 年開始實施，而所得基本稅額條例部分條文修正草案也於 2016 年 7 月 21 日經行政院院會通過函送立法院審議。反避稅法案中最重要的條款是，「依外國法律設立，實際管理處所在台灣境內之營利事業，應視為總機構在台灣境內之營利事業，依所得稅法規定課徵營利事業所得稅」。換言之，最快從 2018 年度起在租稅天堂設立的境外公司，只要「實際管理處所」(Place of Effective Mangement Management，簡稱 PEM)在台灣，就要視為台灣企業繳納所得稅，公司及個人合計最高稅率為 63.29%，稅負超過所得的一半，其影響不可謂不大。台商能否徹底瞭解兩岸這波反避稅的立法精神與內容，攸關企業未來的發展。

本研究案即以大陸「營改增」制度、兩岸「反避稅」相關立法為研究主題，期使台商瞭解目前兩岸稅收制度的重大變革，對於未來投資布局的調整及規劃有其必要性，也有利於台商企業的永續發展。

[2] 2016 年 6 月 29 日大陸國家稅務總局公告 2016 年第 42 號發布，自發布日施行。
[3] 2009 年 1 月 8 日大陸國家稅務總局國稅發第 2 號發布，自 2008 年 1 月 1 日施行。
[4] 2016 年 8 月 1 日行政院院臺財字第 1050032843 號令修正發布。

第二節　研究架構與方法

本研究計畫為通盤性研究，概括研究分析近年來兩岸稅法的修正趨勢，基於大陸台商的投資規劃角度，分析未來在兩岸稅收制度中，台商應如何適當調整經營方式與投資架構策略。本於此項內容，茲將研究架構與方法分別說明如下：

一、計畫架構

為達成本研究的目標，計畫架構分三階段進行：第一階段將以有關參考資料蒐集整理分析、法令搜尋為主要工作內容。第二階段將以大陸現場實地訪談，以了解台商企業對於大陸「營改增」與兩岸反避稅立法的顧忌與需求。第三階段將透過上述兩階段的具體資料，探討台商企業如何透過合法調整經營方式與投資架構，降低企業整體稅務負擔。工作事項如下：

(一)蒐集大陸「營改增」與兩岸反避稅立法之有關參考資料，並予整理分析。

(二)前往大陸東莞、昆山、太倉等部分城市，與該地台商企業深入訪談與了解企業如何因應大陸「營改增」與反避稅法令變革。

(三)根據文獻資料及訪談所得之資訊，對於大陸台商企業經營面及風險面，提供兩岸稅負得失分析，以供台商企業參考。

二、研究方法

本研究將以文獻分析及台商企業人員訪談作為主要研究方法，並選擇台商集中地區城市作實地調查。

(一)文獻分析法：蒐集整理大陸對於「營改增」與兩岸反避稅的法規制度等文獻，據以探討台商企業所應注意的法令規定，以及應關切的重點與核心問題。

(二)實地訪談法：為確實了解台商企業如何因應大陸「營改增」與反避稅法制變革，本研究同時採取實地訪談方法，以便了解台商企業的實際做法，並瞭解台商企業所面臨的相關問題，供作本計畫提出

建議與分析的基礎。

三、預期效果

基於上述研究架構與方法，本計畫預期達到下列成果：

(一)藉由研究分析大陸「營改增」與兩岸反避稅的法制層面，有系統彙整提供台商參考。

(二)在兩岸進行稅制改革後，台商企業投資規劃與佈局如無法因應與調整，其所面對的投資風險將與日俱增。本研究將以台商企業角度，提出預警與應有的對策，提供參考。

(三)政府並可透過本研究的分析成果，檢討未來兩岸租稅協議實施後，避免雙重課稅之法令及制度推行上之缺失，藉以加強調整相關立法。

第二章　兩岸稅制發展總論

第一節　租稅制度與稅收法規

一、台灣租稅制度

台灣現行所課徵的租稅，按管理與收益權限可分為國稅和直轄市及縣(市)稅兩大類。國稅又稱中央稅，直轄市及縣(市)稅又稱地方稅[5]。

國稅包括所得稅、遺產及贈與稅、關稅、加值型及非加值型營業稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅、期貨交易稅、特種貨物及勞務稅(奢侈稅)[6]。

直轄市及縣(市)稅土地稅(包括地價稅、田賦、土地增值稅)、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅、特別稅課。

由於兩岸於稅制體系分類上標準不一，為方便比較，本文統一按課徵性質及種類分為所得稅、財產稅、貨物與勞務稅、其他稅收 4 大類加以說明之。

其中所得稅包括個人綜合所得稅、營利事業所得稅與土地增值稅；財產稅包括地價稅、房屋稅、使用牌照稅、遺產及贈與稅；貨物與勞務稅包括貨物稅、奢侈稅、加值型及非加值型營業稅、證券交易稅、期貨交易稅、契稅、娛樂稅及關稅；其他稅收則包括印花稅及菸酒稅，表列如下：

---

[5] 國稅與地方稅係依法定稅目而為區分，並非按稅收係屬中央或地方來作劃分。依財政收支劃分法第 8 條規定內容，所得稅、營業稅、貨物稅均為國稅，但稅收並未完全歸屬於中央。請參閱，黃明聖、黃淑惠(2015)，《租稅法規理論與實務》，台北：五南，頁 16～17。

[6] 特種貨物及勞務稅俗稱奢侈稅，係屬國稅，由財政部各地區國稅局稽徵之，《財政收支劃分法》第 8 條至今尚未修法將其列入國稅。黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 16。

表 2-1-1　台灣稅法課徵稅目種類

性質	種類
所得稅	1.個人綜合所得稅 2.營利事業所得稅 3.土地增值稅
財產稅	1.地價稅 2.房屋稅 3.使用牌照稅 4.遺產稅 5.贈與稅
貨物與勞務稅	1.貨物稅 2.奢侈稅 3.加值型及非加值型營業稅 4.證券交易稅 5.期貨交易稅 6.契稅 7.娛樂稅 8.關稅
其他稅收	1.印花稅 2.菸酒稅

資料來源：本研究整理

(一)所得稅

所得稅的課稅主體為人，課稅客體為所得，故人有所得即應課徵所得稅，惟人有自然人與法人之分。對自然人之所得所課徵的稅，稱為綜合所得稅；對法人之所得所課徵的稅稱為法人所得稅，台灣除對法人課稅外，亦將獨資、合夥一併納入，故稱為營利事業所得稅[7]。上述依課稅主體區分為針對個人與針對營利事業，分別課徵個人綜合所得稅與營利事業所得稅，係採獨立課稅制。

獨立課稅制雖然課稅主體不同，但對同一筆所得在兩階段都需課稅，有重複徵稅之嫌，且對以募股方式籌措資金的公司產生不利影響。為降低稅負，以激勵企業投資意願，並建立公平合理稅制，台灣乃將所得稅制由獨立課稅制修正為兩稅合一制，並自 1998 年 1 月 1 日起實施。所謂兩稅合一制，係指綜合所得稅與營利事業所得稅的合一，亦即對營利事業之所得與股東自營利事業所分配之股利，予以整合，僅課徵一次所得稅。兩稅合一制實施後，營利事業仍依現行規定計算營利事業所得稅，但須對公司保留盈餘加徵 10%營利事業所得稅[8]。自 2015 年度起兩稅合一制由「完全設算扣抵制」修正為「部分設算扣抵制」，亦即盈餘分配日為 2015 年 1 月 1 日以後者，股東可扣抵稅額為原可扣抵稅額的半數。

為了租稅公平及租稅收入，台灣於 2006 年起實施最低稅負制，此制度使適用租稅減免規定而繳納較低所得稅之營利事業或個人，至少負擔一定比例之所得稅，可適度彰顯租稅公平[9]。個人海外所得是從 2010 年 1 月 1 日起計入基本所得額課徵基本稅額。同一申報戶全年海外所得(含港澳地區所得，但不包括大陸地區所得)達 NTD 100 萬元以上者，應將全部海外所得計入基本所得額；未達 NTD 100 萬元者，則免計入。此外，申報的海外所得，若已經在國外繳納所得稅，已繳納的所得稅額可扣抵基本稅額，但扣抵的金額不得超過因加計該海外所

[7] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 84。
[8] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 258。
[9] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 290。

得而增加的基本稅額。

土地增值稅是對已規定地價之土地，在移轉時發生增益，所課徵的資本增益稅，具有所得稅的性質，目前係單獨課徵土地增值稅，免徵所得稅，土地增值稅可視為所得稅的特殊稅類[10]。課徵方式按土地漲價總數額徵收土地增值稅，但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅[11]。

(二)財產稅

台灣的財產稅，主要以不動產為主，不動產又按土地與房屋分別課稅。

地價稅是針對已規定地價之土地來課徵；房屋稅係以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物為課徵對象。

房屋稅係以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物為課徵對象。

使用牌照稅是對使用於公共水陸道路之交通工具的所有人或使用人所課徵的稅，台灣現行採定額累進稅，按車輛種類及汽缸排氣量大小，以決定其稅額的高低[12]。

遺產稅是為了平均社會財富，在個人因死亡而發生財產所有權移轉前，就其遺產所課徵的稅種。

贈與稅則是為避免人們利用生前贈與以規避死後之遺產稅，於是課徵贈與稅俾補遺產稅之不足，作為遺產稅的補充稅[13]。

(三)貨物與勞務稅

目前台灣貨物與勞務稅類型有課徵貨物稅、奢侈稅、加值型及非加值型營業稅、證券交易稅、期貨交易稅、契稅、娛樂稅及關稅。

貨物稅係對特定貨物所課徵之稅目，該等貨物均規定在貨物稅條

---

[10] 陳櫻琴、顧海禎(2009)，《簡析兩岸稅法》，台北：五南，頁 317。
[11] 《土地稅法》(台灣 104 年 7 月 1 日總統華總一義字第 10400077091 號令修正公布)第 28 條。
[12] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 612。
[13] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 552。

例中，不論其在台灣產製或自國外進口，均於出廠或進口時課徵之。

奢侈稅是針對奢侈消費行為進行課徵，為了讓稅制符合社會公平原則，以及抑制特種貨物在短期內轉手交易的以錢滾錢的行為[14]。《特種貨物及勞務稅條例》[15]針對銷售價格或完稅價格 NTD 300 萬元以上的小客車、遊艇、自用飛機(直昇機及超輕型載具)等特種貨物，以及每次銷售價格達NTD 50萬元之入會權利(不包括可退還之保證金)等課徵 10%的奢侈稅[16]。

營業稅在台灣實施之初，係按營業總額採多階段課稅方式，但有重複徵稅、稅上加稅與不符租稅中性原則[17]等缺點。因此為改善上述缺點並改善台灣外銷產品退稅問題，以增進外銷廠商在國際的競爭能力，1986 年 4 月將原實施之總額型營業稅制改為加值型營業稅制[18]，但尚有部分營業稅仍按營業總額計算，包括金融保險業、特種飲食業及小規模營業人等，故台灣目前的營業稅制係兼採加值型營業稅及總額型營業稅兩種[19]。

證券交易稅係對買賣有價證券所課徵的稅目，它係按買賣成交價額課徵一定比例的流通稅，不論其有無所得，皆須課稅[20]。

期貨交易稅是對從事期貨的交易課稅，目前應課期貨交易稅之期貨包括股價類期貨契約、利率類期貨契約、選擇權契約或期貨選擇權契約及其他期貨交易契約[21]。

契稅是在不動產產權移轉時課徵，並依不動產所有權移轉方式之不同，而採差別比例稅率課徵之[22]。

---

[14] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 646。
[15] 2015 年 6 月 24 日總統華總一義字第 10400073851 號令增訂公布。
[16] 《特種貨物及勞務稅條例》第 2 條。
[17] 所謂中性原則係指除為達成某種政策目的外，租稅之課徵應盡可能保持中性，租稅課徵不應改變民眾私經濟決定。蘇麗娥、封昌宏、李文欽(2014)，《租稅救濟法及實務》，台北：新陸，頁 3。
[18] 只對貨物或勞務在各產銷階段所附加之價值課稅，亦即只以銷售價格超過進貨價格的「加值部分」課徵營業稅。黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 356。
[19] 同前註。
[20] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 594。
[21] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 598。
[22] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 542。

娛樂稅係對各種娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動所收票價或收費額徵收的間接稅，娛樂逐漸變成國人生活所必需，該稅的徵收對於消費者並無痛苦感，徵收容易[23]。

關稅是指對國外進口貨物所課徵之進口稅，《海關進口稅則》得針對特定進口貨物，就不同數量訂定其應適用之關稅稅率，實施關稅配額[24]。

(四)其他稅收

印花稅是一種憑證稅，凡在台灣境內書立之各種憑證，包括銀錢收據、買賣動產契據、承攬契據、買賣讓受與分割不動產契據，皆應課徵印花稅。印花稅採輕稅重罰的課徵方式，稅率雖輕，但罰則甚重[25]。

菸酒稅於台灣加入世界貿易組織後，因菸酒需開放民營，乃廢止專賣制度，2002 年 1 月後回歸租稅制度課稅，性質上屬於特種消費稅，課徵目的除了財政收入外，尚具有「寓禁於徵」的社會政策功能，採從量課徵[26]。

二、台灣稅收法規

台灣基於法治國原則及租稅法定原則，對於稅捐之徵收皆需以法律訂之，其中稽徵作業之統一性程序係以《稅捐稽徵法》為依據，並須遵循《行政程序法》，使稽徵作業透明化，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能。各該稅目分就「國稅」及「地方稅」，由國稅局、直轄市或縣市稅捐稽徵機關徵收，並以財政部為最高行政單位統籌稽徵事務之管理、賦稅法令之釋示及財政劃分。

台灣現行主要稅收法規可依「國稅」及「地方稅」二大類為劃分，國稅包括所得稅、營業稅、遺產及贈與稅、證券交易稅、期貨交易稅、關稅、貨物稅、菸酒稅、特種貨物及勞務稅；地方稅則包括地價稅、土地增值稅、房屋稅、契稅、使用牌照稅、娛樂稅、印花稅。各稅種

[23] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 442。
[24] 《關稅法》(台灣 105 年 11 月 9 日總統華總一義字第 10500136331 號令修正公布)第 2 條、第 5 條。
[25] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 604。
[26] 黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 422。

主要法律依據，如表 2-1-2 所示：

表 2-1-2　台灣現行主要稅收法規

性質	項目	主要法律名稱	施行(修正)日期
國稅	所得稅	所得稅法	2016.7.27 修正
		所得基本稅額條例	2012.8.8 修正
	營業稅	加值型及非加值型營業稅法	2015.12.30 修正
	遺產稅	遺產及贈與稅法	2015.7.1 修正
	贈與稅	遺產及贈與稅法	2015.7.1 修正
	證券交易稅	證券交易稅條例	2010.12.29 修正
	期貨交易稅	期貨交易稅條例	2008.8.6 修正
	關稅	關稅法	2016.11.9 修正
	貨物稅	貨物稅條例	2016.5.25 修正
	菸酒稅	菸酒稅法	2010.9.1 修正
	特種貨物及勞務稅	特種貨物及勞務稅條例	2015.6.24 修正
地方稅	地價稅	土地稅法	2015.7.1 修正
	土地增值稅	土地稅法	2015.7.1 修正
	房屋稅	房屋稅條例	2014.6.4 修正
	契稅	契稅條例	2010.5.5 修正
	使用牌照稅	使用牌照稅法	2015.2.4 修正
	娛樂稅	娛樂稅法	2007.5.23 修正
	印花稅	印花稅法	2002.5.15 修正

資料來源：本研究整理

三、大陸租稅制度

大陸在 1994 年進行稅法改革，現有稅種即是以 1994 年改革後為基礎，自 2003 年起，按照科學發展觀的要求，圍繞完善社會主義市場經濟體制和全面建設小康社會的目標，分步實施了改革農村稅費，完善貨物和勞務稅制、所得稅制、財產稅制等一系列稅制改革和出口退稅機制改革。幾經變革，目前大陸現有增值稅、消費稅、企業所得稅、個人所得稅、資源稅、城鎮土地使用稅、房產稅、城市維護建設稅、耕地占用稅、土地增值稅、車輛購置稅、車船稅、印花稅、契稅、煙葉稅、關稅、船舶噸稅等 17 個稅種。其中，15 個稅種由稅務部門負責徵收；關稅和船舶噸稅由海關部門徵收，另外，進口貨物的增值稅、消費稅也由海關部門代徵。儘管大陸稅法規定有 17 種稅(含關稅和船舶噸稅)，但並不是每個納稅人都要繳納所有的稅種。納稅人只有發生了稅法規定的應稅行為，才需要繳納相應的稅收，如果沒有發生這些應稅行為，就不需要繳納相應的稅收。從實際情況來看，規模比較大、經營範圍比較廣的企業涉及的稅種一般在 10 個左右，而大多數企業繳納的稅種在 6～8 個[27]。

由稅務部門負責徵收的稅種，按其性質及種類，共分四大類 15 種稅目，四大類分別為所得稅、財產稅、貨物與勞務稅、其他稅收，如表 2-1-3 所示：

[27] 大陸國家稅務總局，「現行稅收制度」，http://www.chinatax.gov.cn/n810351/n810901/n848188/c1161503/content.html(最後上網日期：2016/7/21)。

表 2-1-3　大陸稅務部門課徵稅目種類

性質	種類
所得稅	1.企業所得稅 2.個人所得稅 3.土地增值稅
財產稅	1.房產稅 2.城鎮土地使用稅 3.耕地占用稅 4.車船稅 5.資源稅
貨物與勞務稅	1.增值稅 2.消費稅 3.車輛購置稅 4.契稅
其他稅收	1.印花稅 2.城市維護建設稅 3.煙葉稅

資料來源：本研究整理

(一)所得稅

根據納稅人取得所得的情況徵收，稅收負擔由納稅人自己直接承擔，包括企業所得稅、個人所得稅與土地增值稅。企業所得稅、個人所得稅部分說明，請詳見下節第三、四項。

土地增值稅以納稅人轉讓國有土地使用權、地上建築物及其附著物所取得的增值額為徵稅對象，依照規定的稅率徵收。土地增值稅實行 4 級超率累進稅率，稅率分別為 30%、40%、50%、60%。納稅人應當自轉讓房地產合同簽定之日起 7 日內向房地產所在地主管稅務機關辦

理納稅申報，並在稅務機關核定的期限內繳納土地增值稅。由於涉及成本確定或其他原因，而無法據以計算土地增值稅的，可以預徵土地增值稅，待項目全部竣工，辦理結算後再進行清算，多退少補。

(二)財產稅

財產稅是就納稅人所擁有財產徵收的稅種。

房產稅以城市、縣城、建制鎮和工礦區範圍內的房屋為徵稅對象，按房產餘值或租金收入為計稅依據，納稅人包括產權所有人、房屋的經營管理單位(房屋產權為全民所有)、承典人、代管人、使用人。其稅率分為兩類：按照房產餘值計算應納稅額的，適用稅率為 1.2%；按照房產租金收入計算應納稅額的，適用稅率為 12%，但個人按市場價格出租的居民住房，減按 4%的徵收率徵收。房產稅按年徵收、分期繳納。自 2009 年 1 月 1 日起，外商投資企業、外國企業和組織以及外籍個人(包括港澳台資企業和組織以及華僑、港澳台同胞)依照《房產稅暫行條例》[28]繳納房產稅。

城鎮土地使用稅以在城市、縣城、建制鎮和工礦區範圍內的土地為徵稅對象，以實際占用的土地面積為計稅依據，按規定稅額對使用土地的單位和個人徵收，稅額標準依大城市、中等城市、小城市和縣城、建制鎮、工礦區分別確定，在每平方米 RMB 0.6 元～30 元之間。城鎮土地使用稅按年計算、分期繳納，具體納稅期限由各省、自治區、直轄市人民政府根據當地的實際情況確定。

耕地占用稅以對占用耕地建房或者從事其他非農業建設的單位和個人，依其占用耕地的面積徵收，稅額標準在每平方米 RMB 5 元～50 元之間，納稅人必須在經土地管理部門批准占用耕地之日起 30 日內繳納耕地占用稅。

車船稅以在大陸境內依法應當到車船管理部門登記的車輛、船舶為徵稅對象，向車輛、船舶的所有人或管理人徵收，分為乘用車、商

[28] 1986 年 9 月 15 日大陸國務院國發第 90 號發布，自 1986 年 10 月 1 日施行，於 2011 年 1 月 8 日大陸國務院令第 588 號修訂。

用車等 6 大稅目，各稅目的年稅額標準在每輛 RMB 36 元～5,400 元不等，或每噸 RMB 3 元～60 元之間，遊艇為艇身長度每米 RMB 600 元～2,000 元。車船稅按年申報繳納。

資源稅對在大陸境內開採各種應稅自然資源的單位和個人徵收，徵稅範圍包括原油、天然氣、煤炭、其他非金屬礦原礦、黑色金屬礦原礦、有色金屬礦原礦、鹽等 7 大類。資源稅採用從價定率和從量定額的方法徵收，原油、天然氣產品的資源稅稅率為銷售額的 5%～10%，資源稅其他稅目因資源的種類、區位不同，稅額標準為每噸 RMB 0.3 元到 60 元不等[29]。

契稅以出讓、轉讓、買賣、贈與、交換發生權屬轉移的土地、房屋為徵稅對象，承受的單位和個人為納稅人。出讓、轉讓、買賣土地、房屋的稅基為成交價格，贈與土地、房屋的稅基由徵收機關核定，交換土地、房屋的稅基為交換價格的差額，稅率為 3%～5%，納稅人應當自納稅義務發生之日起 10 日內辦理納稅申報，並在契稅徵收機關核定的期限內繳納稅款。

（三）貨物與勞務稅

增值稅對在大陸境內銷售貨物或者提供加工、修理修配勞務以及進口貨物的單位和個人徵收。增值稅納稅人分為一般納稅人和小規模納稅人，一般納稅人就其銷售（或進口）貨物或者提供加工、修理修配勞務的銷售額徵稅，小規模納稅人則實行簡易辦法計算應納稅額。稅務機關根據納稅人應納增值稅額的大小，分別核定有 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日、1 個月、1 個季度等 7 種應納稅期限，其中 1 個季度的規定僅適用於小規模納稅人。納稅人應在次月的 1 日～15 日內申報納稅，不能按照固定期限納稅的，可以按次納稅[30]。大陸財政部、國家稅務總局聯合發布《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》[31]，自 2016 年 5 月 1 日起，在大陸境內全面展開營業稅改徵增值稅試

[29] 同註 27。
[30] 同註 27。
[31] 2016 年 3 月 23 日大陸財政部、國家稅務總局財稅第 36 號發布，自 2016 年 5 月 1 日實施。

點，建築業、房地產業、金融業、生活服務業等全部營業稅納稅人，納入試點範圍，由繳納營業稅改為繳納增值稅。

消費稅對在大陸境內生產、委託加工和進口應稅消費品的單位和個人徵收。徵稅範圍包括煙、酒和酒精、化妝品、貴重首飾和珠寶玉石等 14 個稅目。消費稅根據稅法確定的稅目，按照應稅消費品的銷售額、銷售數量分別實行從價定率或從量定額的辦法計算應納稅額。消費稅的納稅期限與增值稅的納稅期限相同[32]。

車輛購置稅對購置汽車、摩托車、電車、掛車、農用運輸車等應稅車輛的單位和個人徵收。車輛購置稅實行從價定率的方法計算應納稅額，稅率為 10%，計稅價格為納稅人購置應稅車輛而支付給銷售者的全部價款和價外費用(不包括增值稅)，大陸國家稅務總局參照應稅車輛市場平均交易價格，規定不同類型應稅車輛的最低計稅價格。納稅人購置應稅車輛的，應當自購置之日起 60 日內申報納稅並一次繳清稅款。

(四)其他稅收

印花稅對在經濟活動和經濟交往中書立、領受稅法規定的應稅憑證的單位和個人徵收。印花稅根據應稅憑證的性質，分別按合同金額依比例稅率或者按件定額計算應納稅額。比例稅率有 1‰、0.5‰、0.3‰和 0.05‰等 4 檔，比如購銷合同按購銷金額的 0.3‰貼花，加工承攬合同按加工或承攬收入的 0.5‰貼花，財產租賃合同按租賃金額的 1‰貼花，借款合同按借款金額的 0.05‰貼花等，權利、許可證等按件貼花 RMB 5 元。印花稅實行由納稅人根據規定自行計算應納稅額，購買並一次貼足印花稅票的辦法繳納。股權轉讓書據按其書立時證券市場當日實際成交價格計算的金額，由立據雙方當事人分別按 0.5‰的稅率繳納印花稅(即證券交易印花稅)。

城市維護建設稅對繳納增值稅、消費稅的單位和個人徵收，以納稅人實際繳納的增值稅、消費稅為計稅依據，區別納稅人所在地的不

[32] 同註 27。

同，分別按 7%(在市區)、5%(在縣城、鎮)和 1%(不在市區、縣城或鎮)等 3 檔稅率計算繳納。城市維護建設稅分別與增值稅、消費稅同時繳納。

煙葉稅對在大陸境內收購煙葉(包括晾曬煙葉和烤煙葉)的單位，按照收購煙葉的金額徵收，稅率為 20%。納稅人應當自納稅義務發生之日起 30 日內申報納稅，具體納稅期限由主管稅務機關核定[33]。

四、大陸稅收法規

在稅收法規規範方面，根據立法機關層次與其法律效力之不同，主要為大陸全國人大和全國人大常委會所制定之稅收法律，國務院制定之稅收行政法規，地方人大和其常委會制定之稅收地方性法規、國務院稅務主管部門制定之稅收部門規章、地方政府制定之稅收地方規章等。大陸課徵稅收的立法權是按以下 5 個層次位階，如下圖 2-1-1 所示：

(一)全國人民代表大會和全國人大常委會制定的稅收法律。

(二)全國人大或人大常委會授權立法。

(三)國務院制定的稅收行政法規。

(四)地方各級人民代表大會及其常委會制定的稅收地方性法規及國務院稅務主管部門制定的稅收部門規章。

(五)地方政府制定的稅收地方規章。

[33] 同註 27。

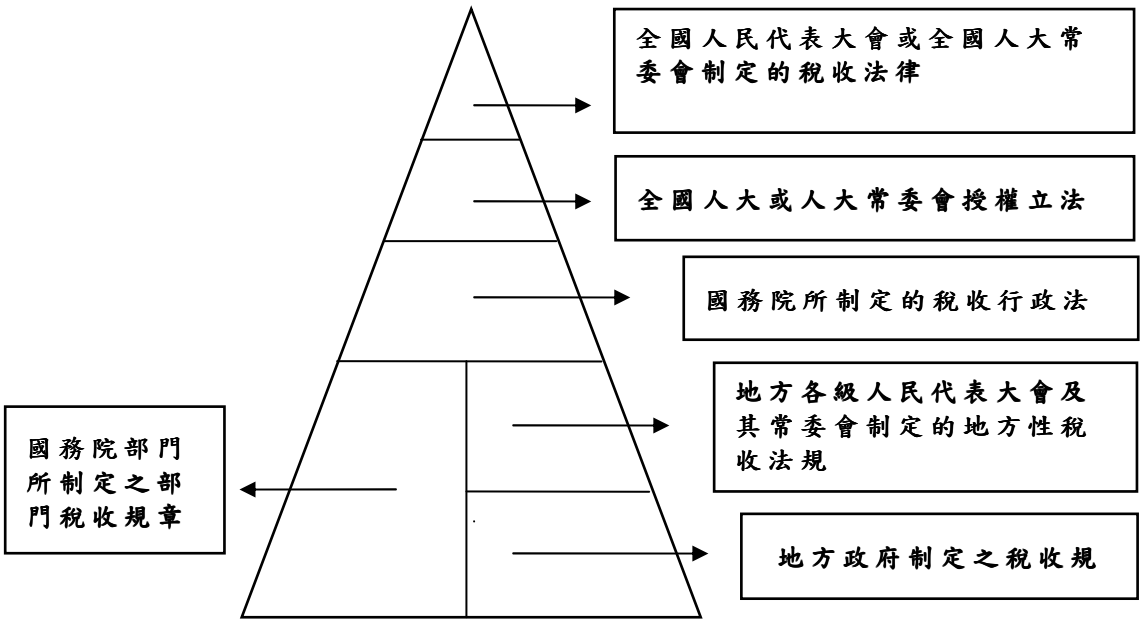


圖 2-1-1　大陸稅法立法位階

資料來源：國立臺北大學亞洲研究中心(2014)，2013 大陸台商投資年鑑(上冊)，2014 年 11 月 15 日，頁 410。

大陸現行主要稅收法規可依「中央稅」、「地方稅」、「共享稅」三大類為劃分，中央稅包括消費稅、車輛購置稅；地方稅包括土地增值稅、城鎮土地使用稅、房產稅、車船稅、城市維護建設稅、資源稅；共享稅則包括增值稅、企業所得稅、個人所得稅、印花稅。各稅種主要法規依據，如表 2-1-4 所示：

表 2-1-4　大陸現行主要稅收法規

性質	項目	主要法規名稱	施行(修正)日期
中央稅	消費稅	消費稅暫行條例	2009.1.1 施行
		消費稅暫行條例實施細則	2009.1.1 施行
	車輛購置稅	車輛購置稅暫行條例	2001.1.1 施行
	土地增值稅	土地增值稅暫行條例	1994.1.1 施行

性質	項目	主要法規名稱	施行(修正)日期
地方稅	城鎮土地使用稅	城鎮土地使用稅暫行條例	2013.12.7 修訂
	房產稅	房產稅暫行條例	2011.1.8 修訂
	車船稅	車船稅法、車船稅法實施條例	2012.1.1 施行
	城市維護建設稅	城市維護建設稅暫行條例	2011.1.8 修訂
	資源稅	資源稅暫行條例	2011.9.30 修訂
		資源稅暫行條例實施細則	2011.11.1 施行
	契稅	契稅暫行條例	1997.10.1 施行
	耕地占用稅	耕地占用稅暫行條例	2008.1.1 施行
共享稅	增值稅	增值稅暫行條例	2009.1.1 施行
		增值稅暫行條例實施細則	2011.1.1 修訂
		關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知	2016.5.1 施行
	企業所得稅	企業所得稅法	2008.1.1 施行
		企業所得稅法實施條例	2008.1.1 施行
	個人所得稅	個人所得稅法	2011.6.30 修訂
		個人所得稅法實施條例	2011.7.19 修訂
	印花稅	印花稅暫行條例	2011.1.8 修訂

資料來源：本研究整理

第二節　所得稅制

一、台灣營利事業所得稅制

(一)納稅義務人

所謂營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業，凡在台灣境內經營之營利事業依法須課徵營利事業所得稅。

(二)課稅範圍

總機構在台灣境內之營利事業(含外商在台子公司)，應就台灣境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅；但來自台灣境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地台灣使領館或其他經台灣政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵，扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依台灣適用稅率計算增加之結算應納稅額。

總機構在台灣境外之在台營利事業(例如：外商在台分公司)，而有台灣來源所得者，應就其在台灣境內之營利事業所得，依《所得稅法》規定課徵營利事業所得稅。

公司組織應採用權責發生制之會計基礎；非公司組織得經核准採用現金收付制。營利事業收入、成本、費用及損失之認列,《所得稅法》與財務會計準則規定不一致時，應依《所得稅法》規定帳外調整。

(三)減免範圍

依《所得稅法》[34]第 4 條、第 4 條之 1、第 4 條之 2 及第 42 條規定，與營利事業攸關之免稅所得臚列如下：

第一，營利事業出售土地，或依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。

[34] 2016 年 7 月 27 日總統華總一義字第 10500080981 號令修正公布。

第二，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。

第三，依《期貨交易稅條例》課徵期貨交易稅之期貨交易所得，暫行停止課徵所得稅；其交易損失，亦不得自所得額中減除。

第四，外國國際運輸事業在台灣境內之營利事業所得。但以各該國對台灣之國際運輸事業給與同樣免稅待遇者為限。

第五，營利事業因引進新生產技術或產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外國營利事業所有之專利權、商標權及各種特許權利，經政府主管機關專案核准者，其所給付外國事業之權利金。

第六，經政府主管機關核定之重要生產事業因建廠而支付外國事業之技術服務報酬。

第七，外國政府或國際經濟開發金融機構，對台灣政府或台灣境內之法人所提供之貸款，及外國金融機構，對其在台灣境內之分支機構或其他台灣境內金融事業之融資，其所得之利息。

第八，外國金融機構，對台灣境內之法人所提供用於重要經濟建設計畫之貸款，經財政部核定者，其所得之利息。

第九，以提供出口融資或保證為專業之外國政府機構及外國金融機構，對台灣境內之法人所提供或保證之優惠利率出口貸款，其所得之利息。

第十，公司組織之營利事業，因投資於台灣其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅。

（四）稅額計算

營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤[35]。營業期間不滿 1 年者，應將

[35] 《所得稅法》第 24 條第 1 項。

其所得額按實際營業期間相當全年之比例換算全年所得額，依規定稅率計算全年度稅額，再就原比例換算其應納稅額。營業期間不滿 1 月者以 1 月計算[36]。

營利事業所得稅起徵額及稅率如下表：

表 2-2-1　營利事業所得稅稅率表

課稅所得額級距	現行稅率
NTD 12 萬元以下	免稅
超過 NTD 12 萬元	就全部課稅所得額課徵 17%，但應納稅額不得超過課稅所得額超過 NTD 12 萬元部分之半數。

資料來源：《所得稅法》第 5 條第 5 項

台灣自 1998 年 1 月 1 日實施兩稅合一制度，當台灣公司分派股利予居住者個人股東時，同時亦分派該公司已依法繳納之營利事業所得稅予股東，作為其可扣抵稅額，個人股東可用此可扣抵稅額扣抵其應納之個人綜合所得稅，自 2015 年起可扣抵稅額減半扣除。對法人股東而言，取得股利不計入課稅所得額，但其可扣抵稅額應計入「股東可扣抵稅額帳戶」，並作為以後分配予股東扣抵之用。

當台灣公司分配股利於非居住者個人及總機構在台灣境外之營利事業股東，應依規定扣繳率扣繳所得稅款；另教育、文化、公益、慈善機關或團體，以及依其他法令(例如《農會法》、《漁會法》)規定不得分配盈餘之團體或組織，因無盈餘分配問題，均無兩稅合一制之適用。

配合兩稅合一制度之施行，自 1998 年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵 10%營利事業所得稅。該未分配盈餘加徵 10%之營利事業所得稅實際繳納之稅額，抵繳外國股東獲配股利之應扣繳稅款，自 2015 年起得以該稅額半數抵繳。自 2005 年

[36] 《所得稅法》第 40 條。

起，所稱未分配盈餘係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除《所得稅法》第 66 條之 9 第 2 項各款後之餘額，不再以課稅所得加減其他項目計算之。

至於外商在台分公司將稅後盈餘匯出至國外總公司，非屬盈餘分配，不須課徵所得稅。

當分配屬於 1998 年度或以後年度之盈餘時，營利事業需使用下列公式計算其稅額扣抵比率，並依據此比率計算股東可獲配之扣抵稅額：

1.稅額扣抵比率＝股利或盈餘分配日之股東可扣抵稅額帳戶餘額÷累積未分配盈餘帳戶餘額

2.2014 年度以前可扣抵稅額＝股利(或盈餘)淨額×稅額扣抵比率

3.2015 年度以後台灣境內居住之個人股東可扣抵稅額＝股利(或盈餘)淨額×稅額扣抵比率×50%

4.營利事業依前項規定計算之稅額扣抵比率，超過稅額扣抵比率上限者，以稅額扣抵比率上限為準，計算股東可扣抵之稅額。稅額扣抵比率上限如下：

(1)稅額扣抵比率上限＝[(股利或盈餘分配日屬 2009 年度以前未加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘)÷(股利或盈餘分配日屬累積未分配盈餘帳戶餘額) × 33.33%]＋[(股利或盈餘分配日屬 2009 年度以前已加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘)÷(股利或盈餘分配日累積未分配盈餘帳戶餘額)×48.15%]＋[(股利或盈餘分配日屬 2010 年度以後未加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘) ÷(股利或盈餘分配日累積未分配盈餘帳戶餘額)×20.48%]＋[(股利或盈餘分配日屬 2010 年度以後已加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘)÷(股利或盈餘分配日累積未分配盈餘帳戶餘額)×33.87%]

(2)營利事業分配股利或盈餘日，其屬 2009 年度以前未加徵或已加徵、2010 年度以後未加徵或已加徵 10%營利事業所得稅之累積未分配盈餘占累積未分配盈餘帳戶餘額之比率超過 1 者，以 1 為準，計算

稅額扣抵比率上限[37]。

(五)稽徵方式

營利事業應備妥相關文件辦理營利事業所得稅暫繳申報及年度結算申報；此外，總機構在台灣境內之營利事業，尚須就上一年度未分配盈餘辦理申報，其申報程序列示如下：

1.暫繳申報

(1)營利事業除符合免辦理暫繳之相關規定者外，應於每年 9 月 1 日起至 9 月 30 日止,按其上年度結算申報營利事業所得稅應納稅額之 1/2 為暫繳稅額，自行向公庫繳納，並依規定格式，填具暫繳稅額申報書，檢附暫繳稅額繳款收據，一併申報該管稽徵機關。但營利事業未以投資抵減稅額、行政救濟留抵稅額及扣繳稅額抵減前述暫繳稅額者，於自行向庫繳納暫繳稅款後，得免辦理申報。

(2)公司組織(包含外國公司在台灣之分公司)之營利事業,會計帳冊簿據完備，使用藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期辦理暫繳申報者，得以當年度前 6 個月之營業收入總額，依《所得稅法》有關營利事業所得稅之規定，試算其前半年之營利事業所得額，按當年度稅率，計算繳納其暫繳稅額並辦理申報，不適用前項暫繳稅額之計算方式。

(3)採特殊會計年度的營利事業暫繳申報期間可比照歷年制推算，亦即特殊會計月份的初始月份加 8 個月。(例如：採 4 月制會計年度的營利事業，應於 12 月 1 日至 12 月 31 日止辦理暫繳申報。)

2.年度結算申報及上一年度未分配盈餘申報

營利事業應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關申報其上一年度營利事業所得額及應納之結算稅額。其屬總機構在台灣境內之營利事業，應再就截至上年度未分配之前一年度盈餘及其應加徵 10%之稅額辦理申報。

[37] 《所得稅法施行細則》(2014 年 9 月 30 日財政部台財稅字第 10304618420 號令修正發布)第 48-9 條。

(1)其會計年度為非曆年制者,應於其會計年度終了後第 5 個月結束前申報其營利事業所得稅。(例如：其會計年度是 8 月 1 日至次年 7 月 31 日，則其申報日期為次年 12 月 1 日至 12 月 31 日)。

(2)年度結算申報書須申報營利事業之營業收入、成本、毛利、費用、淨利，及營業外收入或損失。此外，營利事業尚須將資產負債表、股東可扣抵稅額帳戶變動明細表，以及未分配盈餘申報書，連同營利事業所得稅結算申報書一併申報。

二、台灣個人綜合所得稅制

(一)納稅義務人

凡有台灣來源所得之個人，應就其台灣來源之所得，依《所得稅法》規定，課徵綜合所得稅。

(二)課稅範圍

稱台灣來源所得，係指下列各項所得[38]：

1.依台灣《公司法》規定設立登記成立之公司，或經台灣政府認許在台灣境內營業之外國公司所分配之股利。

2.台灣境內之合作社或合夥組織營利事業所分配之盈餘。

3.在台灣境內提供勞務之報酬。但非台灣境內居住之個人，於一課稅年度內在台灣境內居留合計不超過 90 天者,其自台灣境外僱主所取得之勞務報酬不在此限。

4.自台灣各級政府、台灣境內之法人及台灣境內居住之個人所取得之利息。

5.在台灣境內之財產因租賃而取得之租金。

6.專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在台灣境內供他人使用所取得之權利金。

7.在台灣境內財產交易之增益。

[38] 《所得稅法》第 8 條。

8.台灣政府派駐國外工作人員，及一般雇用人員在國外提供勞務之報酬。

9.在台灣境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。

10.在台灣境內參加各種競技、競賽、機會中獎等之獎金或給與。

11.在台灣境內取得之其他收益。

(三)減免範圍[39]

1.免稅額

納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於規定扶養親屬之免稅額；納稅義務人本人、配偶及受扶養直系尊親屬年滿 70 歲者，免稅額增加 50%。2016 年度每人免稅額為 NTD 85,000 元，納稅義務人、配偶及受其扶養直系尊親屬年滿 70 歲者，免稅額為 NTD 127,500 元。

2.扣除額

納稅義務人除得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並可減除特別扣除額，下列為申報 2016 年度綜合所得稅時，適用之額度：(若列舉扣除額之各列報項目金額於法定限額內合計超過標準扣除額時，採用列舉扣除額對納稅義務人較有利)。

(1)標準扣除額

2016 年納稅義務人單身者扣除 NTD 90,000 元；夫妻合併申報者扣除 NTD 180,000 元。

(2)列舉扣除額

A.捐贈

納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額 20%為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。

[39] 《所得稅法》第 17 條。

B.保險費

納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬之人身保險、勞工保險、國民年金保險及軍、公、教保險之保險費，每人每年扣除數額以不超過 NTD 24,000 元為限。但全民健康保險之保險費不受金額限制。

C.醫藥及生育費

納稅義務人、配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以給付予公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。但受有保險給付部分，不得扣除。

D.災害損失

納稅義務人、配偶或受扶養親屬遭受不可抗力之災害損失。但受有保險賠償或救濟金部分，不得扣除。

E.購屋借款利息

納稅義務人、配偶及受扶養親屬購買自用住宅，向金融機構借款所支付之利息，其每一申報戶每年扣除數額以 NTD 300,000 元為限。但申報有儲蓄投資特別扣除額者，其申報之儲蓄投資特別扣除金額，應在上項購屋借款利息中減除；納稅義務人扣除購屋借款利息者，以一屋為限。

F.房屋租金支出

納稅義務人、配偶及受扶養直系親屬在台灣境內租屋供自住且非供營業或執行業務使用者，其所支付之租金，每一申報戶每年扣除數額以 NTD 120,000 元為限。但申報有購屋借款利息者，不得扣除。

3.特別扣除額

(1)財產交易損失

納稅義務人、配偶及受扶養親屬財產交易損失，其每年度扣除額，以不超過當年度申報之財產交易之所得為限；當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後 3 年度之財產交易所得扣除之。

(2)薪資所得特別扣除

納稅義務人、配偶或受扶養親屬之薪資所得，2016 年度每人每年扣除數額以 NTD 128,000 元為限。

(3)儲蓄投資特別扣除額

納稅義務人、配偶及受扶養親屬於金融機構的存款利息、儲蓄性質信託資金的收益及 1998 年 12 月 31 日以前取得公司公開發行並上市的緩課記名股票，於轉讓、贈與或作為遺產分配、放棄適用緩課規定或送存集保公司時的股利，合計全年扣除數額以 NTD 270,000 元為限。但依郵政儲金匯兌法規定免稅的存簿儲金利息及依規定分離課稅的利息不包括在內。

(4)身心障礙特別扣除額

納稅義務人、配偶或受扶養親屬為領有身心障礙手冊或身心障礙證明者，及《精神衛生法》第 3 條第 4 款規定的病人，2016 年度每人可扣除 NTD 128,000 元。

(5)教育學費特別扣除

納稅義務人就讀大專以上院校之子女之教育學費每人每年扣除數額以 NTD 25,000 元為限。但空中大學、專校及五專前 3 年及已接受政府補助者，不得扣除。

(6)幼兒學前特別扣除

納稅義務人 5 歲以下之子女，每人每年扣除 NTD 25,000 元。但納稅義務人全年綜合所得稅適用稅率在 20%以上或其基本所得額超過 NTD 670 萬元者，不得扣除。

(四)稅額計算

(綜合所得總額－免稅額－扣除額)×稅率＝綜合所得稅

綜合所得稅係採累進稅率，2016 年度稅率結構分別如下表：

表 2-2-2　個人綜合所得稅稅率表

2016 年度級距(NTD)	稅率	累進差額(NTD)
0～520,000	5%	0
520,001～1,170,000	12%	36,400
1,170,001～2,350,000	20%	130,000
2,350,001～4,400,000	30%	365,000
4,400,001～10,000,000	40%	805,000
10,000,001 以上	45%	1,305,000

資料來源：《所得稅法》第 5 條第 1 項

最低稅負制於 2006 年 1 月 1 日起開始實施，個人若屬非居住者；或為屬居住者但未享受投資抵減且無應加計之各項減免稅金額，或計算之基本所得額在 NTD 670 萬元以下者，不必申報繳納最低稅負。個人之基本稅額申報以一戶為單位，其中個人海外所得自 2010 年 1 月 1 日起，納入基本所得額中計算基本稅額，基本所得額計算說明如下：

基本所得額＝按所得稅法計算之綜合所得淨額＋海外所得＋受益人與要保人不同之人壽保險及年金保險給付(死亡給付全戶全年合計數在 NTD 3,330 萬元以下部分，免予計入)＋私募基金受益憑證交易所得＋非現金捐贈金額

海外所得及基本稅額計算說明如下[40]：

1. 海外所得≧NTD 100 萬元

(1)全戶全年海外所得＜NTD 100 萬元者：無須計入基本所得額

(2)全戶全年海外所得≧NTD 100 萬元者：全數計入基本所得額

[40] 《所得基本稅額條例》第 12 條第 1 項、第 13 條第 1 項。

2.基本所得額＞NTD 670 萬元

(1)基本所得額≦NTD 670 萬元：無須繳納基本稅額

(2)基本所得額＞NTD 670 萬元：基本稅額＝(基本所得額－NTD 670 萬元）×20%

(3)若基本稅額超過一般所得稅額之差額部分，不得以其他法律規定之投資抵減稅額減除之。

3.基本稅額 vs 一般所得稅額

(1)一般所得稅額＝依所得稅法計算之應納稅額減除依其他法律規定之投資抵減稅額後之餘額

(2)基本稅額≦一般所得稅額：無須繳納基本稅額

(3)基本稅額＞一般所得稅額:視海外已納稅額扣抵金額之大小而定，請參考下列說明。

4.海外已納稅額扣抵金額 vs 基本稅額與一般所得稅額之差額

(1)海外已繳納所得稅可扣抵稅額[41]≧(基本稅額－一般所得稅額)：無須繳納基本稅額

(2)海外已繳納所得稅可扣抵稅額＜(基本稅額－一般所得稅額):應繳納之基本稅額＝基本稅額－一般所得稅額－海外已繳納所得稅可扣抵稅額

(五)稽徵方式

1.居住者課稅方式

居住者應於次年度 5 月 1 日到 5 月 31 日辦理綜合所得稅結算申報，並應將其配偶及扶養親屬之所得、免稅額及扣除額合併申報。

2.非居住者課稅方式

個人在台灣境內無住所，而於一課稅年度內在台灣境內居留合計

[41] 「海外已繳納所得稅可扣抵稅額」係指海外已繳納稅額與海外已納稅額扣抵限額擇其低者。「海外已納稅額扣抵限額」=(基本稅額 — 綜合所得稅應納稅額)X 海外所得/(基本所得額 — 綜合所得淨額)。

未滿 183 天者，係為非居住者。非居住者取得屬扣繳範圍之所得，係以就源扣繳方式履行納稅義務，就源扣繳不能列報前述免稅額及扣除額。至非居住者如有非屬扣繳範圍之所得，則應依規定稅率申報納稅。

若非居住者於一課稅年度內在我國境內居留天數合計不超過 90 天者(非居住者居住國家與台灣訂有租稅協定者，一般可延長至 183 天)，其自台灣境外雇主所取得之勞務報酬，可不視為台灣來源所得。

納稅義務人應該在每年的 5 月 1 日起到 5 月 31 日止(或依法展延結算申報截止日)，填寫結算申報書，向戶籍所在地的國稅局或就近至任一國稅局所屬分局、稽徵所或服務處，申報上一個年度內構成綜合所得總額的項目和數額，減除有關的減免和扣除項目後，計算全年的應納稅額再減除已扣繳的稅額或可扣抵稅額後，算得當年度的應納結算自繳稅額，必須先行繳納稅款後再辦理結算申報。

(六)房屋土地交易所得稅制

自 2016 年起，實施房屋土地交易所得稅制，相關規定說明如下：

1.課稅範圍

個人於 2016 年 1 月 1 日起出售下列房地，應按新制課稅：

(1)2016 年 1 月 1 日以後取得之房地。

(2)2014 年 1 月 1 日之次日以後取得之房地，且持有期間在 2 年以內。

2.稅基(課稅所得)及申報方式

以房地收入減除成本、費用所計算之所得額，再減除依土地稅法計算之土地漲價總數額之餘額為課稅所得

個人應於房屋、土地完成所有權移轉登記日之次日起算 30 日內自行填具申報書，檢附契約書影本及其他有關文件，向該管稽徵機關辦理申報。

3.稅率[42]

(1)居住者

A.持有 1 年以內：45%；

B.持有超過 1 年而在 2 年以內：35%；

C.持有超過 2 年而在 10 年以內：20%；

D.持有超過 10 年：15%；

E.因財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素，出售持有期間在 2 年以內之房屋、土地：20%；

F.個人以自有土地與營利事業合作興建房屋，自土地取得之日起算 2 年內完成並銷售該房屋、土地：20%；

G.自住房地課稅所得超過 400 萬元部分：10%。

(2)非居住者

A.持有 1 年以內：45%；

B.持有超過 1 年：35%。

4.自住房地優惠

(1)減免稅優惠

A.適用條件：個人或其配偶、未成年子女設有戶籍、持有並居住連續滿 6 年且交易前 6 年內無出租、供營業或執行業務使用。

B.課稅所得在 NTD 400 萬元以下免稅。

C.6 年內以適用 1 次為限。

(2)重購優惠[43]

A.個人 2 年內重購自用住宅，小屋換大屋(以交易金額區分)得全額退稅或扣抵，至大屋換小屋亦得按出售價格比例退稅或扣抵。

B.於重購後 5 年內如改作其他用途或再行移轉時，應追繳原扣抵

[42] 《所得稅法》第 14-4 條。
[43] 《所得稅法》第 14-8 條。

或退還稅額。

(3)配套措施

A.所增加稅收用於住宅政策及長期照顧服務支出。

B.《特種貨物及勞務稅條例》不動產部分，自 2016 年 1 月 1 日起同步停徵。

三、大陸企業所得稅制

(一)納稅義務人

在大陸境內的企業為企業所得稅納稅人。企業分為居民企業和非居民企業。居民企業應當就其來源於大陸境內、境外的所得繳納企業所得稅；非居民企業根據其是否在大陸境內設立機構、場所，以及所得是否與境內機構、場所有實際聯繫確定應納稅所得額。

(二)課稅範圍

1.居民企業

居民企業是指依法在大陸境內成立，或者依照外國(地區)法律成立但實際管理機構在大陸境內的企業。居民企業應當就其來源於中國大陸境內、境外的所得繳納企業所得稅[44]。

2.非居民企業

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大陸境內，但在大陸境內設立機構、場所的，或者在大陸境內未設立機構、場所，但有來源於大陸境內所得的企業。非居民企業在大陸境內設立機構、場所的，應當就其所設機構、場所取得的來源於大陸境內的所得，以及發生在大陸境外但與其所設機構、場所有實際聯繫的所得，繳納企業所得稅。非居民企業在大陸境內未設立機構、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

[44] 《企業所得稅法》(2007 年 3 月 16 日全國人民代表大會主席令第 63 號發布，自 2008 年 1 月 1 日實施)第 2 條第 2 款、第 3 條第 1 款。

繫的，應當就其來源於大陸境內的所得繳納企業所得稅[45]。

(三)減免範圍

1.免稅收入

企業的下列收入為免稅收入[46]：

(1)國債利息收入；

(2)符合條件的居民企業之間的股息、紅利等權益性投資收益；

(3)在大陸境內設立機構、場所的非居民企業從居民企業取得與該機構、場所有實際聯繫的股息、紅利等權益性投資收益；

(4)符合條件的非營利組織的收入。

2.免徵、減徵

企業的下列所得，可以免徵、減徵企業所得稅[47]：

(1)從事農、林、牧、漁業項目的所得；

(2)從事大陸重點扶持的公共基礎設施項目投資經營的所得；

(3)從事符合條件的環境保護、節能節水項目的所得；

(4)符合條件的技術轉讓所得；

(5)非居民企業在大陸境內未設立機構、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所得。

(四)稅額計算

企業所得稅以企業每一納稅年度的收入總額，減除不徵稅收入、免稅收入、各項扣除以及允許彌補的以前年度虧損後的餘額，為應納稅所得額。

---

[45] 《企業所得稅法》第 2 條第 3 款、第 3 條第 1、2 款。
[46] 《企業所得稅法》第 26 條。
[47] 《企業所得稅法》第 27 條。

關於企業所得稅納稅對象及稅率可以參閱表 2-2-3。

表 2-2-3　大陸企業所得稅稅率

<table>
<tr><th colspan="2" rowspan="2">納稅對象</th><th rowspan="2">成員</th><th rowspan="2">收入來自大陸境內</th><th colspan="2">收入來自大陸境外</th><th rowspan="2">稅率</th></tr>
<tr><th>與大陸機構/場所有實際聯繫</th><th>與大陸機構/場所無實際聯繫</th></tr>
<tr><td colspan="2">居民企業</td><td>1. 在大陸境內成立。
2. 依照外國法律成立，但實際管理機構在大陸境內的企業。</td><td>○</td><td>○</td><td>○</td><td rowspan="3">1 一般稅率：25%
2. 小型微利企業：20%
3. 高新技術企業：15%
4. 未在大陸設立機構/場所：10%</td></tr>
<tr><td rowspan="2">非居民企業</td><td rowspan="2">依照外國(地區)法律成立，實際管理機構不在大陸境</td><td>在大陸設立機構/場所</td><td>○</td><td>○</td><td>×</td></tr>
<tr><td>未在大陸設立機構/場所</td><td>○</td><td>N/A</td><td>N/A</td></tr>
</table>

資料來源：經濟部投資業務處，大陸投資環境簡介。

(五)稽徵方式

企業所得稅按納稅年度計算，納稅年度自西曆 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。企業所得稅實行按月或按季預繳、年終匯算清繳、多退少補的徵收辦法，即企業應當自月份或者季度終了之日起 15 日內，向稅務機關報送預繳企業所得稅納稅申報表，預繳稅款。企業應當自年度終了之日起 5 個月內，向稅務機關報送年度企業所得稅納稅申報表，並匯算清繳，結清應繳應退稅款[48]。

四、大陸個人所得稅制

(一)納稅義務人

[48] 《企業所得稅法》第 53 條第 1 款、第 54 條第 2、3 款。

在大陸境內有住所，或者無住所而在境內居住滿 1 年的個人，以大陸境內及境外所得負納稅義務；而在大陸境內無住所又不居住或者無住所而在境內居住不滿 1 年的個人，以大陸境內所得負有納稅義務[49]。

(二)課稅範圍

下列各項個人所得，應納個人所得稅[50]：

1.工資、薪金所得；

2.個體工商戶的生產、經營所得；

3.對企事業單位的承包經營、承租經營所得；

4.勞務報酬所得；

5.稿酬所得；

6.特許權使用費所得；

7.利息、股息、紅利所得；

8.財產租賃所得；

9.財產轉讓所得；

10.偶然所得；

11.經國務院財政部門確定徵稅的其他所得。

表 2-2-4　大陸個人所得稅課徵對象與項目

課徵對象	條件	課徵範圍
居民納稅義務人	在大陸境內有住所	收入來自於大陸境內及境外之所得，繳納所得稅
	在大陸境內無住所，而在大陸境內居住滿1年	

[49] 《個人所得稅法》(1980 年 9 月 10 日全國人大常委會委員長令第 11 號發布，自發布日實施，於 2011 年全國人大常委會主席令第 48 號修訂)第 1 條。
[50] 《個人所得稅法》第 2 條。

課徵對象	條件	課徵範圍
非居民納稅義務人	在大陸境內無住所，且在大陸境內居住未滿1年	收入來自於大陸境內之所得，繳納所得稅
	在大陸境內無住所，且不在大陸境內居住	

資料來源：經濟部投資業務處，中國大陸投資環境簡介。

(三)減免範圍

1.免徵

下列各項個人所得，免納個人所得稅[51]：

(1)省級人民政府、國務院部委和大陸人民解放軍以上單位，以及外國組織、國際組織頒發的科學、教育、技術、文化、衛生、體育、環境保護等方面的獎金；

(2)國債和大陸發行的金融債券利息；

(3)按照大陸統一規定發給的補貼、津貼；

(4)福利費、撫恤金、救濟金；

(5)保險賠款；

(6)軍人的轉業費、復員費；

(7)按照大陸統一規定發給幹部、職工的安家費、退職費、退休工資、離休工資、離休生活補助費；

(8)依照大陸有關法律規定應予免稅的各國駐大陸使館、領事館的外交代表、領事官員和其他人員的所得；

(9)大陸政府參加的國際公約、簽定的協議中規定免稅的所得；

(10)經國務院財政部門批准免稅的所得。

[51] 《個人所得稅法》第4條。

2.減徵

有下列情形之一的，經批准可以減徵個人所得稅[52]：

(1)殘疾、孤老人員和烈屬的所得；

(2)因嚴重自然災害造成重大損失的；

(3)其他經國務院財政部門批准減稅的。

(四)稅額計算

1.稅額

應納稅所得額的計算[53]：

(1)工資、薪金所得，以每月收入額減除費用 RMB 3,500 元後的餘額，為應納稅所得額。

(2)個體工商戶的生產、經營所得，以每一納稅年度的收入總額減除成本、費用以及損失後的餘額，為應納稅所得額。

(3)對企事業單位的承包經營、承租經營所得，以每一納稅年度的收入總額，減除必要費用後的餘額，為應納稅所得額。

(4)勞務報酬所得、稿酬所得、特許權使用費所得、財產租賃所得，每次收入不超過 RMB 4,000 元的，減除費用 RMB 800 元；RMB 4,000 元以上的，減除 20%的費用，其餘額為應納稅所得額。

(5)財產轉讓所得，以轉讓財產的收入額減除財產原值和合理費用後的餘額，為應納稅所得額。

(6)利息、股息、紅利所得，偶然所得和其他所得，以每次收入額為應納稅所得額。

[52] 《個人所得稅法》第 5 條。
[53] 《個人所得稅法》第 6 條。

2.稅率

個人所得稅的稅率如下[54]：

(1)工資、薪金所得，適用超額累進稅率，稅率為 3%至 45%。

(2)個體工商戶的生產、經營所得和對企事業單位的承包經營、承租經營所得，適用 5%至 35%的超額累進稅率。

(3)稿酬所得,適用比例稅率,稅率為 20%,並按應納稅額減徵 30%。

(4)勞務報酬所得，適用比例稅率，稅率為 20%。對勞務報酬所得一次收入畸高的，可以實行加成徵收，具體辦法由國務院規定。

(5)特許權使用費所得，利息、股息、紅利所得，財產租賃所得，財產轉讓所得，偶然所得和其他所得，適用比例稅率，稅率為 20%。

(五)稽徵方式

扣繳義務人每月所扣和自行申報納稅人每月應納的稅款，在次月 15 日內繳入國庫；個體工商戶生產、經營所得應納的稅款，按年計算，分月預繳，年度終了後 3 個月內匯算清繳，多退少補；對企事業單位承包經營、承租經營所得應納的稅款，按年計算，年度終了後 30 日內繳入國庫；從大陸境外取得所得的，在年度終了後 30 日內，將應納的稅款繳入國庫。年所得 RMB 12 萬元以上的納稅人，在年度終了後 3 個月內自行向稅務機關進行納稅申報[55]。

[54] 《個人所得稅法》第 3 條。
[55] 《個人所得稅法》第 9 條。

第三節　稅捐稽徵與行政救濟

一、台灣稅捐稽徵法制

稅捐稽徵程序乃是指實施課稅的行政程序而言，其程序構造包含稽徵機關對外生效的活動，亦即對於稅捐核定的法律上前提要件進行審查，準備稅捐的核定，以及核定稅捐。凡為審查課稅要件以及準備核定稅捐所作成的行政處分，在徵收程序上的實現以及在此等程序上所作成的行政處分的強制執行等，均屬之。

台灣基於法治國原則及租稅法定原則，對於稅捐之徵收皆需以法律訂之，其中稽徵作業之統一性程序係以《稅捐稽徵法》[56]為依據，並須遵循《行政程序法》[57]，使稽徵作業透明化，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能。各該稅目分就「國稅」及「地方稅」，由國稅局、直轄市或縣市稅捐稽徵機關徵收，並以財政部為最高行政單位統籌稽徵事務之管理、賦稅法令之釋示及財政劃分。

依據《稅捐稽徵法》第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他法律之規定。」故在稅捐稽徵程序上，應優先適用《稅捐稽徵法》。但由於稅捐行政程序的各項問題，《稅捐稽徵法》並未一一加以規定，因此在稅捐行政程序上，除《稅捐稽徵法》已有特別規定外，應再補充適用《行政程序法》。

二、台灣稅務行政救濟

為保障納稅義務人權益，納稅義務人如發現繳款通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關查對更正[58]。又依《稅捐稽徵法》第 28 條規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致

[56] 2015 年 1 月 14 日總統華總一義字第 10400002291 號令修正公布。
[57] 2015 年 12 月 30 日總統華總一義字第 10400151551 號令修正公布。
[58] 《稅捐稽徵法》第 17 條

溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還，其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。」

另外，納稅義務人如對於地方稅稽徵機關核定稅捐之行政處分(如：繳款書、罰鍰…等)不服，得提出異議，請求國家救濟並予公平處置，此種行為謂之行政救濟。其程序主要包括復查、訴願、行政訴訟及司法院大法官解釋[59]。

(一)復查

納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，向原核定的稅捐稽徵機關提出申請復查[60]：

1.依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起 30 日內，申請復查。

2.依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補徵稅額者，應於核定稅額通知書送達之翌日起 30 日內，申請復查。

3.依《稅捐稽徵法》第 19 條第 3 項規定納稅義務人為全體公同共有人者，受送達核定稅額通知書或以公告代之者，應於核定稅額通知書或公告所載應納稅額或應補徵稅額繳納期間屆滿之翌日起 30 日內，申請復查。

稅捐稽徵機關對有關復查之申請，應於接到申請書之翌日起 2 個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人；納稅義務人為全體公同共有人者，稅捐稽徵機關應於公同共有人最後得申請復查之期間屆滿之翌日起 2 個月內，就分別申請之數宗復查合併決定[61]。

(二)訴願

稅捐稽徵機關對有關復查之申請，接到申請書之翌日起 2 個月內期間屆滿後，稅捐稽徵機關仍未作成決定者，納稅義務人得逕行提起

[59] 蘇麗娥、封昌宏、李文欽，前揭書，頁 14。
[60] 《稅捐稽徵法》第 35 條第 1 項。
[61] 《稅捐稽徵法》第 35 條第 5 項。

訴願[62]。復查結果，如果還是維持原核定，不服的話也可以依《訴願法》提起訴願[63]。

(三)行政訴訟

如對稅捐稽徵機關訴願決定仍然不服的話，可以依《行政訴訟法》[64]提起行政訴訟[65]。

表 2-3-1　行政救濟程序管轄機關表

行政救濟程序	管轄機關
復查	各稅捐稽徵機關(處分機關)
訴願	原行政處分機關之上級機關
行政訴訟第一審	高等行政法院(通常訴訟案件)或 地方法院之行政訴訟庭(簡易訴訟案件)
行政訴訟第二審	最高行政法院或高等行政法院

資料來源：蘇麗娥、封昌宏、李文欽，前揭書，頁 21。

(四)司法院大法官解釋

納稅義務人對於憲法所保障之權利，遭受不法侵害，經提起行政訴訟後，對於終局裁判所適用之法律或命令認有違憲之虞者，尚可依法聲請司法院大法官解釋[66]。

三、大陸稅收徵收管理制度

兩岸的稅收法律制度不同，在稅收徵管上也有許多不同之處。大陸的稅收徵管法律規範主要包括《稅收徵收管理法》[67]及其實施細則。

---

[62] 《稅捐稽徵法》第 35 條第 6 項。
[63] 《稅捐稽徵法》第 38 條第 1 項。
[64] 2014 年 6 月 18 日總統華總一義字第 10300093281 號令修正公布。
[65] 同註 63。
[66] 蘇麗娥、封昌宏、李文欽，前揭書，頁 14。
[67] 1992 年 9 月 4 日全國人大常委會主席令第 60 號發布，自 1993 年 1 月 1 日施行，於 2015 年 4 月 24 日全國人大常委會主席令第 23 號修訂，自 2001 年 5 月 1 日施行。

大陸稅收徵管制度主要包括以下內容。

(一)稅務登記

稅務登記是指稅務機關根據稅法規定，對納稅人的生產經營活動進行登記管理活動。稅務登記包括開業登記、變更登記、重新登記以及註銷登記。對於從事生產經營活動的納稅人，稅務登記是生產經營活動的許可憑證之一，沒有辦理稅務登記，從事生產、經營活動即為非法，稅務機關有權處罰。

(二)票證管理

票證包括帳簿、記帳憑證、完稅憑證、發票及所有與納稅有關的資料。稅務機關有權要求納稅人保管帳簿、記帳憑證、完稅憑證以及其他有關資料。《發票管理辦法》[68]特別規定，發票由稅務機關統一管理，一般發票由稅務機關指定的企業印製；增值稅專用發票由大陸國家稅務總局統一印製。納稅人必須向主管稅務機關申請領購發票，發票存根聯和登記簿應該保存 5 年。

(三)納稅申報

對於納稅義務人、扣繳義務人來說，納稅申報是履行納稅義務、扣繳義務的法定手續。對於稅務機關來說，接受納稅申報是稅收徵收工作的重要組成部分。稅務機關一般根據納稅申報資料，核定應納稅額。《稅收徵收管理法》要求納稅義務人應該在法定申報期限內辦理納稅申報，報送納稅申報表、財務會計報表以及其他納稅資料、扣繳義務人也應該按照法定期限，報送代扣、代繳稅款報告表以及其他納稅資料。

(四)稅款徵收

稅款徵收包括納稅和徵稅兩個方面。對於納稅義務人、扣繳義務人來說，稅法要求按照規定期限向稅務機關繳納稅款或者解繳稅款。對於稅務機關來說，稅款徵收包括收受稅款、開具完稅憑證，對於納

[68] 1993 年 12 月 23 日大陸財政部令第 6 號發布，自發布日施行，於 2010 年 12 月 20 日國務院令第 587 號修訂。

稅帳簿憑證有問題者進行核定，以及辦理多繳稅款退稅等項工作。

（五）稅務檢查

稅務檢查是指稅務機關依照《稅收徵收管理法》以及國家財務會計制度，審查和監督納稅人、扣繳人履行納稅義務的活動。中國大陸稅務機關有權檢查有關帳簿、報表、記帳憑證以及有關資料；有權檢查納稅人的生產經營情況；有權詢問納稅人、扣繳人與納稅有關的問題和情況；有權查核納稅人的銀行存款帳戶等。

（六）違法處理

對於違反稅收法律行為進行處罰，也是稅務機關一項重要工作。為了保障稅收徵收工作順利進行,《稅收徵收管理法》賦予稅務機關一定權力，包括採取稅收保全措施、申請強制執行、罰款、移送司法機關等等權力。

（七）稅務行政復議

稅務行政復議是指在納稅人等當事人和稅務機關在納稅稅額或者違法處理上發生爭議時，稅務機關所進行的稅務復查和復議工作。《稅務行政復議規則》[69]對此作了詳細規定。

四、大陸稅務行政救濟

大陸稅務機關對納稅人通知應繳納的稅額，納稅人如有爭議時，依《稅收徵收管理法》第 56 條規定，可進行救濟。又稅務機關查處稅務案件，依《稅收徵收管理法實施細則》[70]第 68 條規定：應當製作「稅務處理決定書」，通知有關納稅人，並註明有關「行政復議」和「行政訴訟」的事項[71]。稅務機關和稅務人員在徵納稅過程中的職權行為侵犯納稅人、扣繳義務人或者其他當事人合法權益造成損害的，受害人

[69] 2010 年 2 月 10 日大陸國家稅務總局令第 21 號發布，自 2010 年 4 月 1 日施行，於 2015 年 12 月 28 日大陸國家稅務總局令第 39 號修訂，自 2016 年 2 月 1 日施行。

[70] 2002 年 9 月 7 日大陸國務院令第 362 號發布，自 2002 年 10 月 15 日施行，於 2016 年 2 月 6 日國務院令第 666 號修訂。

[71] 李永然，「納稅人如何在大陸進行稅務救濟？」，http://www.law119.com.tw/NEWdesign/comptaipei/personview.asp?kname=%A7%F5%A5%C3%B5M&ktop=%AF%C7%B5%7C%A4H%A6p%A6%F3%A6b%A4%A4%B0%EA%A4j%B3%B0&idno=2814&keywords= (最後上網日期：2016/8/7)。

可以依法取得賠償。大陸納稅行政救濟程序，主要包括下列程序：

(一)聽證程序

納稅人在稅務方面，如遭到稅務機關作出處罰，倘若自然人受到 RMB 2,000 元以上罰款的，以及法人或其他組織受到 RMB 1 萬元以上罰款等「行政處罰」之前，稅務機關應當向當事人送達「稅務行政處罰事項告知書」，告知當事人已經查明的違法事實、證據、行政處罰的法律依據和擬將給予的行政處罰，並告知有要求舉行聽證的權利[72]。

納稅人行使聽證權利應注意以下兩點[73]：

1.要求聽證的當事人應當在「稅務行政處罰事項告知書」送達後「3 日」內向稅務機關書面提出聽證；逾期不提出的，視為放棄聽證權利。

2.當事人可親自參加聽證，也可以委託 1 至 2 人代理。當事人委託代理人參加聽證的，應當向其代理人出具「代理委託書」。

(二)行政復議[74]

1.行政復議受理範圍

行政復議機關受理申請人對稅務機關下列具體行政行為不服提出的行政復議申請：

(1)徵稅行為：

包括確認納稅主體、徵稅對象、徵稅範圍、減稅、免稅、退稅、抵扣稅款、適用稅率、計稅依據、納稅環節、納稅期限、納稅地點和稅款徵收方式等具體行政行為、徵收稅款、加收滯納金、扣繳義務人、受稅務機關委託的單位和個人作出的代扣代繳、代收代繳、代徵行為等。

(2)行政許可、行政審批行為。

---

[72] 參見《稅務行政處罰聽證程序實施辦法》(1996 年 9 月 28 日大陸國家稅務總局國稅發第 190 號發布，自 1996 年 10 月 1 日施行)第 3 條。
[73] 李永然，前揭文。
[74] 北京市國家稅務局，「公眾參與」，http://www.bjsat.gov.cn/bjsat/office/jsp/xzfy/index.html(最後上網日期：2016/8/7)。

(3)發票管理行為，包括發售、收繳、代開發票等。

(4)稅收保全措施、強制執行措施。

(5)行政處罰行為：

A.罰款；

B.沒收財物和違法所得；

C.停止出口退稅權。

(6)不依法履行下列職責的行為：

A.頒發稅務登記；

B.開具、出具完稅憑證、外出經營活動稅收管理證明；

C.行政賠償；

D.行政獎勵；

E.其他不依法履行職責的行為。

(7)資格認定行為。

(8)不依法確認納稅擔保行為。

(9)政府信息公開工作中的具體行政行為。

(10)納稅信用等級評定行為。

(11)通知出入境管理機關阻止出境行為。

(12)其他具體行政行為。

申請人認為稅務機關的具體行政行為所依據的下列規定不合法，對具體行政行為申請行政復議時，可以一併向行政復議機關提出對有關規定的審查申請；申請人對具體行政行為提出行政復議申請時不知道該具體行政行為所依據的規定的，可以在行政復議機關作出行政復議決定以前提出對該規定的審查申請：

(1)大陸國家稅務總局和國務院其他部門的規定；

(2)其他各級稅務機關的規定；

(3)地方各級人民政府的規定；

(4)地方人民政府工作部門的規定。

上述各款規定不包括規章。

《行政復議法》[75]沒有將抽象行政行為納入行政復議範圍，但設立了規範性文件審查制度。納稅人及其他當事人認為稅務機關的具體行政行為所依據的規範性文件不合法，可以在行政復議時一併提出對規範性文件的審查申請。當事人對規範性文件提出審查申請，只限於大陸國家稅務總局和國務院其他部門的規章以下的規範性文件，地方政府的規章以下的文件，以及總局以下各級稅務機關和地方政府部門的規範性文件。當事人不能單獨對文件規定提出審查申請，只能在具體行政行為申請行政復議時一併提出。

2.稅務行政復議管轄

對各級大陸國家稅務局的具體行政行為不服的，向其上一級國家稅務局申請行政復議。

對下列稅務機關的具體行政行為不服的，按照下列規定申請行政復議：

(1)對稅務所(分局)、各級稅務局的稽查局的具體行政行為不服的，向其所屬稅務局申請行政復議。

(2)對兩個以上稅務機關共同作出的具體行政行為不服的,向共同上一級稅務機關申請行政復議；對稅務機關與其他行政機關共同作出的具體行政行為不服的，向其共同上一級行政機關申請行政復議。

(3)對被撤銷的稅務機關在撤銷以前所作出的具體行政行為不服的，向繼續行使其職權的稅務機關的上一級稅務機關申請行政復議。

(4)對稅務機關作出逾期不繳納罰款加處罰款的決定不服的,向作出行政處罰決定的稅務機關申請行政復議。但是對已處罰款和加處罰款都不服的，一併向作出行政處罰決定的稅務機關的上一級稅務機關

[75] 1999 年 4 月 29 日全國人民代表大會主席令第 16 號發布，自 1999 年 10 月 1 日施行，於 2009 年 8 月 27 日修訂。

申請行政復議。

(5)有前 4 款所列情形之一的，申請人也可以向具體行政行為發生地的縣級地方人民政府提交行政復議申請，由接受申請的縣級地方人民政府依法轉送。

3.稅務行政復議申請人和被申請人

(1)申請人

個人、法人和其他組織(以下簡稱申請人)認為稅務機關的具體行政行為侵犯其合法權益，向稅務行政復議機關申請行政復議[76]。

合夥企業申請行政復議的，應當以工商行政管理機關核准登記的企業為申請人，由執行合夥事務的合夥人代表該企業參加行政復議；其他合夥組織申請行政復議的，由合夥人共同申請行政復議。

前款規定以外的不具備法人資格的其他組織申請行政復議的，由該組織的主要負責人代表該組織參加行政復議；沒有主要負責人的，由共同推選的其他成員代表該組織參加行政復議[77]。

股份制企業的股東大會、股東代表大會、董事會認為稅務具體行政行為侵犯企業合法權益的，可以以企業的名義申請行政復議[78]。

有權申請行政復議的個人死亡的，其近親屬可以申請行政復議；有權申請行政復議的個人為無行為能力人或者限制行為能力人，其法定代理人可以代理申請行政復議。

有權申請行政復議的法人或者其他組織發生合併、分立或終止的，承受其權利義務的法人或者其他組織可以申請行政復議[79]。

行政復議期間，申請人以外的個人、法人或者其他組織與被審查的稅務具體行政行為有利害關係的，可以向行政復議機關申請作為第三人參加行政復議。第三人不參加行政復議，不影響行政復議案件的

[76] 《稅務行政復議規則》第 2 條。
[77] 《稅務行政復議規則》第 20 條。
[78] 《稅務行政復議規則》第 21 條。
[79] 《稅務行政復議規則》第 22 條。

審理[80]。

非具體行政行為的行政管理相對人，但其權利直接被該具體行政行為所剝奪、限制或者被賦予義務的個人、法人或其他組織，在行政管理相對人沒有申請行政復議時，可以單獨申請行政復議[81]。

同一行政復議案件申請人超過 5 人的，應當推選 1 至 5 名代表參加行政復議[82]。

(2)被申請人

申請人對具體行政行為不服申請行政復議的，作出該具體行政行為的稅務機關為被申請人[83]。

申請人對扣繳義務人的扣繳稅款行為不服的，主管該扣繳義務人的稅務機關為被申請人；對稅務機關委託的單位和個人的代徵行為不服的，委託稅務機關為被申請人[84]。

稅務機關與法律、法規授權的組織以共同的名義作出具體行政行為的，稅務機關和法律、法規授權的組織為共同被申請人。

稅務機關與其他組織以共同名義作出具體行政行為的，稅務機關為被申請人[85]。

稅務機關依照法律、法規和規章規定，經上級稅務機關批准作出具體行政行為的，批准機關為被申請人。

申請人對經重大稅務案件審理程序作出的決定不服的，審理委員會所在稅務機關為被申請人[86]。

稅務機關設立的派出機構、內設機構或者其他組織，未經法律、法規授權，以自己名義對外作出具體行政行為的，稅務機關為被申請

[80] 《稅務行政復議規則》第 23 條。
[81] 《稅務行政復議規則》第 24 條。
[82] 《稅務行政復議規則》第 25 條。
[83] 《稅務行政復議規則》第 26 條。
[84] 《稅務行政復議規則》第 27 條。
[85] 《稅務行政復議規則》第 28 條。
[86] 《稅務行政復議規則》第 29 條。

人[87]。

申請人、第三人可以委託 1 至 2 名代理人參加行政復議。申請人、第三人委託代理人的，應當向行政復議機構提交授權委託書。授權委託書應當載明委託事項、許可權和期限[88]。

4.稅務行政復議申請的提出

申請人可以在知道稅務機關作出具體行政行為之日起 60 日內提出行政復議申請，因不可抗力或者被申請人設置障礙等原因耽誤法定申請期限的，申請期限的計算應當扣除被耽誤時間[89]。

申請人對《稅務行政復議規則》第 14 條第(一)項規定的行為不服的，應當先向行政復議機關申請行政復議；對行政復議決定不服的，可以向人民法院提起行政訴訟。

申請人對《稅務行政復議規則》第 14 條第(一)項規定的行為不服申請行政復議的，必須依照稅務機關根據法律、法規確定的稅額、期限，先行繳納或者解繳稅款和滯納金，或者提供相應的擔保，才可以在繳清稅款和滯納金以後或者所提供的擔保得到作出具體行政行為的稅務機關確認之日起 60 日內提出行政復議申請[90]。

申請人對《稅務行政復議規則》第 14 條第(一)項規定以外的其他具體行政行為不服，可以申請行政復議，也可以直接向人民法院提起行政訴訟。

申請人對稅務機關作出逾期不繳納罰款加處罰款的決定不服的，應當先繳納罰款和加處罰款，再申請行政復議[91]。

稅務機關作出具體行政行為，依法應當向申請人送達法律文書而未送達的，視為該申請人不知道該具體行政行為。

申請人依照《行政復議法》第 6 條第(八)項、第(九)項、第(十)

[87] 《稅務行政復議規則》第 30 條。
[88] 《稅務行政復議規則》第 31 條。
[89] 《稅務行政復議規則》第 32 條。
[90] 《稅務行政復議規則》第 33 條。
[91] 《稅務行政復議規則》第 34 條。

項的規定申請稅務機關履行法定職責，稅務機關未履行的，行政復議申請期限依照下列規定計算[92]：

(1)有履行期限規定的，自履行期限屆滿之日起計算。

(2)沒有履行期限規定的，自稅務機關收到申請滿 60 日起計算。

有下列情形之一的，申請人應當提供證明材料[93]：

(1)認為被申請人不履行法定職責的,提供要求被申請人履行法定職責而被申請人未履行的證明材料。

(2)申請行政復議時一併提出行政賠償請求的,提供受具體行政行為侵害而造成損害的證明材料。

(3)法律、法規規定需要申請人提供證據材料的其他情形。

申請人向行政復議機關申請行政復議，行政復議機關已經受理的，在法定行政復議期限內申請人不得向人民法院提起行政訴訟；申請人向人民法院提起行政訴訟，人民法院已經依法受理的，不得申請行政復議[94]。

(三)行政訴訟

納稅人、扣繳義務人、納稅擔保人同稅務機關在納稅上發生爭議必須先申請行政復議，對行政復議決定不服的，才能依法向人民法院起訴。納稅人、扣繳義務人、納稅擔保人或者其他當事人對稅務機關的處罰決定、強制執行措施、稅收保全措施或者其他具體行政行為不服的，可以直接向人民法院起訴。稅務行政訴訟受案範圍與稅務行政復議範圍一致。

訴訟期間，稅務機關作出的具體行政行為不停止執行，除非作為被告的稅務機關認為需要停止執行；或者原告申請停止執行，人民法院認為該具體行政行為的執行會造成難以彌補的損失，並且停止執行不損害社會公共利益，裁定停止執行。

---

[92] 《稅務行政復議規則》第 36 條。
[93] 《稅務行政復議規則》第 41 條。
[94] 《稅務行政復議規則》第 43 條。

稅務行政訴訟經過人民法院一審、二審或再審的程序審定後，當事人必須履行人民法院發生法律效力的判決、裁定。納稅人或者其他當事人拒絕履行判決、裁定的，稅務機關可以向第一審人民法院申請強制執行，或者依法強制執行。稅務機關拒絕履行判決、裁定的，人民法院可以通知銀行從該稅務機關的帳戶內劃撥應當歸還的罰款或者應當給付的賠償金；在規定期限內不執行的，從期滿之日起，按日處 RMB 50～100 元的罰款；向稅務機關或者監察、人事機關提出司法建議等[95]。

納稅人如提出行政復議，而對復議決定不服的，可以在接到「復議決定書」之日起「15 日」內向「人民法院」起訴[96]。納稅人如進行行政訴訟亦須注意以下 4 點：

1.提起行政訴訟應當符合下列條件：

(1)有明確的被告；

(2)有具體的訴訟請求和事實證據；

(3)原告是認為具體行政行為侵犯其合法權益的個人、法人或者其他組織；

(4)屬於人民法院受案範圍和受訴人民法院管轄[97]。

2.人民法院公開審理行政案件；且由審判員組成「合議庭」，或者由「審判員、陪審員」組成合議庭。

3.人民法院應當在立案之日起「3 個月」內作出「第一審判決」；有特殊情況需要延長的，由「高級人民法院」批准；高級人民法院審理第一審案件需要延長的，由「最高人民法院」批准。

4.當事人不服第一審法院第一審判決的，有權在判決書送達之日起「15 日」內向上一級人民法院提起上訴。當事人不服第一審法院裁定的，有權在裁定書送達之日起「10 日」內向上一級人民法院提起上

[95] 政府網，「法律救濟」，http://www.gov.cn/banshi/2012-11/02/content_2256399.htm(最後上網日期：2016/8/7)。
[96] 參見《稅收徵收管理法》第 56 條。
[97] 參見大陸《行政訴訟法》第 41 條。

訴[98]。

[98] 李永然，前揭文。

第四節　租稅協定

「租稅協定」係「避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定(Agreement for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income)」之簡稱，為雙方締約國家為消除所得稅課稅差異對跨境投資、經貿往來及文化交流活動所形成之障礙，本於互惠原則，就前述活動所產生各類所得商訂減、免稅措施，以消除雙重課稅，甚至減輕稅負，營造有利雙方投資及人民往來之永續低稅負環境，並商訂相互提供稅務行政協助之範圍，以防杜逃稅，維護雙方稅收。此外，也有國家僅就國際運輸所得洽簽海、空國際運輸所得互免所得稅單項協定，以相互免稅方式，解決雙方國際運輸事業雙重課稅問題，便利雙方投資、經貿及人民往來[99]。

一、台灣租稅協定

(一)台灣已簽定之租稅協定

台灣之租稅協定政策係為避免雙重課稅、防杜逃漏稅、增進雙方經貿及投資關係與促進文化交流及人民往來所簽定。其內容係參照經濟合作暨發展組織(OECD)及聯合國(UN)稅約範本，並考量雙方之政治、財政、經濟及貿易狀況而商訂[100]。

截至 2016 年 6 月 15 日，台灣已與 30 個國家簽定全面性租稅協定，另有 13 個海、空或海空國際運輸所得互免所得稅單項協定，列表如下：

表 2-4-1　台灣簽定的全面性租稅協定一覽表

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
1	新加坡	1981.12.30	1982.1.1	同左
2	印尼	1995.3.1	1996.1.12	1997.1.1

[99] 財政部，「租稅協定」， http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=191&pid=1017(最後上網日期：2016/8/6)。
[100] 投資台灣入口網，「租稅協定」，http://investtaiwan.nat.gov.tw/cht/show.jsp?ID=58(最後上網日期：2016/8/4)。

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
3	南非	1994.2.14	1996.9.12	1996.10.1
4	澳大利亞	1996.5.29	1996.10.11	澳大利亞 1997.7.1 台灣 1997.1.1
5	紐西蘭	1996.11.11	1997.12.5	紐西蘭 1998.4.1 台灣 1998.1.1
6	越南	1998.4.6	1998.5.6	1998.6.1
7	甘比亞	1998.7.22	1998.11.4	就源扣繳稅款 1998.12.1 其他稅款 1999.1.1
8	史瓦濟蘭	1998.9.7	1999.2.9	扣繳稅款 1999.3.1 其他稅款 2000.1.1
9	馬來西亞	1996.7.23	1999.2.26	2000.1.1
10	馬其頓	1999.6.9	1999.6.9	就源扣繳稅款 1999.7.1 其他稅款 2000.1.1
11	荷蘭	2001.2.27	2001.5.16	就源扣繳稅款 2001.6.1 其他稅款 2002.1.1
12	英國	2002.4.8	2002.12.23	2003.1.1
13	塞內加爾	2000.1.20	2004.9.10	就源扣繳稅款 2004.10.1 其他稅款 2005.1.1
14	瑞典	2001.6.8	2004.11.24	2005.1.1
15	比利時	2004.10.13	2005.12.14	2006.1.1
16	丹麥	2005.8.30	2005.12.23	2006.1.1

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
17	以色列	2009.12.18 2009.12.24	2009.12.24	2010.1.1
18	巴拉圭	1994.4.28 2008.3.6 (補充協議)	2010.6.3	就源扣繳稅款 2010.7.1 其他稅款 2011.1.1
19	匈牙利	2010.4.19	2010.12.29	2111.12.29
20	法國	2010.12.24	2011.1.1	2011.1.1
21	印度	2011.7.12	2011.8.12	2012.1.1
22	斯洛伐克	2011.8.10	2011.9.24	2012.1.1
23	瑞士	2007.10.8 2011.7.14 (修約換函)	2011.12.13	2012.1.1
24	德國	2011.12.19 2011.12.28	2012.11.7	2013.1.1
25	泰國	1999.7.9 2012.12.03 (議定書)	2012.12.19	2013.01.01
26	吉里巴斯	2014.5.13	2014.6.23	2015.1.1
27	盧森堡	2011.12.19	2014.7.25	2015.1.1
28	奧地利	2014.7.12	2014.12.20	2015.1.1
29	義大利	2015.6.1 2015.12.31	2015.12.31	2016.1.1
30	日本	2015.11.26	2016.6.13	2017.1.1

資料來源：財政部國際財政司

表 2-4-2　台灣簽定的海空運互免所得稅協定一覽表

國家別	空運或海運	簽署日期	生效日期
加拿大	空運 A	1995.7.10	同左
歐洲聯盟	海運 S	1990.8.1	同左
德國	海運 S	1988.8.23	同左
以色列	海運 S	1998.6.30	同左， 2009.12.24 停止適用
日本	海空運 S&A	1990.9.4	同左
韓國	海空運 S&A	1991.12.10	同左
盧森堡	空運 A	1985.3.4	同左
澳門	空運 A	1998.12.18	1999.2.26
荷蘭	海運 S	1989.6.7	1988.1.1
	空運 A	1984.5.28	1983.4.1
挪威	海運 S	1991.6.7	同左
瑞典	海運 S	1990.9.5	同左
泰國	空運 A	1984.6.30	同左
美國	海空運 S&A	1988.5.31	同左

資料來源：財政部國際財政司

(二)股利、利息及權利金

非居住者之股利及權利金按 20%扣繳；債券、短期票券、證券化商品及附條件交易之利息所得扣繳率為 15%，其餘各種利息之扣繳率為 20%。各國簽定之租稅協定可將股利、利息及權利金之扣繳稅率降低至 5%～15%範圍，如下表：

表 2-4-3　台灣租稅協定下的所得稅扣繳率

國家	項目		
	股利(%)	利息(%)	權利金(%)
無租稅協定之國家	20	15、20	20
新加坡	40(註)	未訂	15
印尼	10	10	10
南非	5、15	10	10
澳大利亞	10、15	10	12.5
紐西蘭	15	10	10
越南	15	10	15
甘比亞	10	10	10
史瓦濟蘭	10	10	10
馬來西亞	12.5	10	10
馬其頓	10	10	10
荷蘭	10	10	10
英國	10	10	10
塞內加爾	10	15	12.5
瑞典	10	10	10
比利時	10	10	10
丹麥	10	10	10
以色列	10	7、10	10
巴拉圭	5	10	10
匈牙利	10	10	10
法國	10	10	10

國家	項目		
	股利(%)	利息(%)	權利金(%)
印度	12.5	10	10
斯洛伐克	10	10	5、10
瑞士	10、15	10	10
德國	10	10、15	10
泰國	5、10	10、15	10
吉里巴斯	10	10	10
盧森堡	10、15	10、15	10
奧地利	10	10	10
義大利	10	10	10
日本	10	10	10

註：含公司所得稅。

資料來源：財政部國際財政司

二、大陸租稅協定

(一)大陸已簽定之租稅協定

目前大陸簽定的多邊稅收條約有《多邊稅收徵管互助公約》，簽署日期為 2013 年 8 月 27 日，生效日期為 2016 年 2 月 1 日，將從 2017 年 1 月 1 日開始執行。

截止 2016 年 11 月，大陸已對外正式簽署 105 個避免雙重徵稅協定，其中 100 個協定已生效，和香港、澳門兩個特別行政區簽署了稅收安排，與台灣簽署了稅收協議。

大陸所簽定的避免雙重徵稅協定、稅收情報交換協定、國際空運運輸收入稅收處理情況、國際海運運輸收入稅收處理情況，請分別參閱表 2-4-4、2-4-5、2-4-6、2-4-7。

表 2-4-4　大陸簽定的避免雙重徵稅協定一覽表

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
1	日本	1983.9.6	1984.6.26	1985.1.1
2	美國	1984.4.30	1986.11.21	1987.1.1
3	法國	1984.5.30	1985.2.21	1986.1.1
		2013.11.26	2014.12.28	2015.1.1
4	英國	1984.7.26	1984.12.23	1985.1.1
		2011.6.27	2013.12.13	大陸 2014.1.1 英國 所得稅和財產收益稅：2014.4.6 公司稅：2014.4.1
5	比利時	1985.4.18	1987.9.11	1988.1.1
		2009.10.7	2013.12.29	2014.1.1
6	德國	1985.6.10	1986.5.14	1985.1.1/7.1
		2014.3.28	2016.4.6	2017.1.1
7	馬來西亞	1985.11.23	1986.9.14	1987.1.1
8	挪威	1986.2.25	1986.12.21	1987.1.1
9	丹麥	1986.3.26	1986.10.22	1987.1.1
		2012.6.16	2012.12.27	2013.1.1
10	新加坡	1986.4.18	1986.12.11	1987.1.1
		2007.7.11	2007.9.18	2008.1.1
11	加拿大	1986.5.12	1986.12.29	1987.1.1
12	芬蘭	1986.5.12	1987.12.18	1988.1.1

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
		2010.5.25	2010.11.25	2011.1.1
13	瑞典	1986.5.16	1987.1.3	1987.1.1
14	紐西蘭	1986.9.16	1986.12.17	1987.1.1
15	泰國	1986.10.27	1986.12.29	1987.1.1
16	義大利	1986.10.31	1989.11.14	1990.1.1
17	荷蘭	1987.5.13	1988.3.5	1989.1.1
		2013.5.31	2014.8.31	2015.1.1
18	捷克斯洛伐克(適用於斯洛伐克)	1987.6.11	1987.12.23	1988.1.1
19	波蘭	1988.6.7	1989.1.7	1990.1.1
20	澳大利亞	1988.11.17	1990.12.28	1991.1.1
21	南斯拉夫(適用於波斯尼亞和黑塞哥維那)	1988.12.2	1989.12.16	1990.1.1
22	保加利亞	1989.11.6	1990.5.25	1991.1.1
23	巴基斯坦	1989.11.15	1989.12.27	1989.1.1/7.1
24	科威特	1989.12.25	1990.7.20	1989.1.1
25	瑞士	1990.7.6	1991.9.27	1990.1.1
		2013.9.25	2014.11.15	2015.1.1
26	賽普勒斯	1990.10.25	1991.10.5	1992.1.1
27	西班牙	1990.11.22	1992.5.20	1993.1.1

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
28	羅馬尼亞	1991.1.16	1992.3.5	1993.1.1
		2016.7.4	—	—
29	奧地利	1991.4.10	1992.11.1	1993.1.1
30	巴西	1991.8.5	1993.1.6	1994.1.1
31	蒙古	1991.8.26	1992.6.23	1993.1.1
32	匈牙利	1992.6.17	1994.12.31	1995.1.1
33	馬爾他	1993.2.2	1994.3.20	1995.1.1
		2010.10.18	2011.8.25	2012.1.1
34	阿聯酋	1993.7.1	1994.7.14	1995.1.1
35	盧森堡	1994.3.12	1995.7.28	1996.1.1
36	韓國	1994.3.28	1994.9.27	1995.1.1
37	俄羅斯	1994.5.27	1997.4.10	1998.1.1
		2014.10.13	2016.4.9	2017.1.1
38	巴布亞新幾內亞	1994.7.14	1995.8.16	1996.1.1
39	印度	1994.7.18	1994.11.19	1995.1.1
40	模里西斯	1994.8.1	1995.5.4	1996.1.1
41	克羅埃西亞	1995.1.9	2001.5.18	2002.1.1
42	白俄羅斯	1995.1.17	1996.10.3	1997.1.1
43	斯洛維尼亞	1995.2.13	1995.12.27	1996.1.1
44	以色列	1995.4.8	1995.12.22	1996.1.1
45	越南	1995.5.17	1996.10.18	1997.1.1
46	土耳其	1995.5.23	1997.1.20	1998.1.1

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
47	烏克蘭	1995.12.4	1996.10.18	大陸:1997.1.1 烏克蘭: 股利個人:1996.12.17 企業所得稅:1997.1.1
48	亞美尼亞	1996.5.5	1996.11.28	1997.1.1
49	牙買加	1996.6.3	1997.3.15	1998.1.1
50	冰島	1996.6.3	1997.2.5	1998.1.1
51	立陶宛	1996.6.3	1996.10.18	1997.1.1
52	拉脫維亞	1996.6.7	1997.1.27	1998.1.1
53	烏茲別克	1996.7.3	1996.7.3	1997.1.1
54	孟加拉	1996.9.12	1997.4.10	大陸 98.1.1 孟加拉 98.7.1
55	南斯拉夫聯盟(適用於塞爾維亞和黑山)	1997.3.21	1998.1.1	1998.1.1
56	蘇丹	1997.5.30	1999.2.9	2000.1.1
57	馬其頓	1997.6.9	1997.11.29	1998.1.1
58	埃及	1997.8.13	1999.3.24	2000.1.1
59	葡萄牙	1998.4.21	2000.6.7	2001.1.1
60	愛沙尼亞	1998.5.12	1999.1.8	2000.1.1
61	寮國	1999.1.25	1999.6.22	2000.1.1
62	塞舌爾	1999.8.26	1999.12.17	2000.1.1
63	菲律賓	1999.11.18	2001.3.23	2002.1.1

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
64	愛爾蘭	2000.4.19	2000.12.29	大陸 2001.1.1 愛爾蘭 2001.4.6
65	南非	2000.4.25	2001.1.7	2002.1.1
66	巴巴多斯	2000.5.15	2000.10.27	2001.1.1
67	摩爾多瓦	2000.6.7	2001.5.26	2002.1.1
68	卡達	2001.4.2	2008.10.21	2009.1.1
69	古巴	2001.4.13	2003.10.17	2004.1.1
70	委內瑞拉	2001.4.17	2004.12.23	2005.1.1
71	尼泊爾	2001.5.14	2010.12.31	2011.1.1
72	哈薩克	2001.9.12	2003.7.27	2004.1.1
73	印尼	2001.11.7	2003.8.25	2004.1.1
74	阿曼	2002.3.25	2002.7.20	2003.1.1
75	尼日利亞	2002.4.15	2009.3.21	2010.1.1
76	突尼斯	2002.4.16	2003.9.23	2004.1.1
77	伊朗	2002.4.20	2003.8.14	2004.1.1
78	巴林	2002.5.16	2002.8.8	2003.1.1
79	希臘	2002.6.3	2005.11.1	2006.1.1
80	吉爾吉斯	2002.6.24	2003.3.29	2004.1.1
81	摩洛哥	2002.8.27	2006.8.16	2007.1.1
82	斯里蘭卡	2003.8.11	2005.5.22	2006.1.1
83	特立尼達和多巴哥	2003.9.18	2005.5.22	針對不同所得項目分別於 2005.6.1 和 2006.1.1 起執行

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
84	阿爾巴尼亞	2004.9.13	2005.7.28	2006.1.1
85	汶萊	2004.9.21	2006.12.29	2007.1.1
86	亞塞拜然	2005.3.17	2005.8.17	2006.1.1
87	格魯吉亞	2005.6.22	2005.11.10	2006.1.1
88	墨西哥	2005.9.12	2006.3.1	2007.1.1
89	沙烏地阿拉伯	2006.1.23	2006.9.1	2007.1.1
90	阿爾及利亞	2006.11.6	2007.7.27	2008.1.1
91	塔吉克斯坦	2008.8.27	2009.3.28	2010.1.1
92	埃塞俄比亞	2009.5.14	2012.12.25	2013.1.1
93	土庫曼斯坦	2009.12.13	2010.5.30	2011.1.1
94	捷克	2009.8.28	2011.5.4	2012.1.1
95	贊比亞	2010.7.26	2011.6.30	2012.1.1
96	敘利亞	2010.10.31	2011.9.1	2012.1.1
97	烏干達	2012.1.11	(尚未生效)	—
98	博茨瓦納	2012.4.11	(尚未生效)	—
99	厄瓜多	2013.1.21	2014.3.6	2015.1.1
100	智利	2015.5.25	2016.8.8	2017.1.1
101	辛巴威	2015.12.1	(尚未生效)	—
102	柬埔寨	2016.10.13	(尚未生效)	—
103	香港特別行政區	2006.8.21	2006.12.8	大陸 2007.1.1 香港 2007.4.1
104	澳門特別行	2003.12.27	2003.12.30	2004.1.1

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
	政區			
105	台灣	2015.8.25	（尚未生效）	—

資料來源：大陸國家稅務總局，「稅收條約」。

表 2-4-5　大陸簽定的稅收情報交換協定

序號	國家或地區	簽署日期	生效日期	執行日期
1	巴哈馬	2009.12.01	2010.8.28	2011.1.1
2	英屬維京群島	2009.12.07	2010.12.30	2011.1.1
3	馬恩島	2010.10.26	2011.8.14	2012.1.1
4	根西	2010.10.27	2011.8.17	2012.1.1
5	澤西	2010.10.29	2011.11.10	2012.1.1
6	百慕達	2010.12.02	2011.12.31	2012.1.1
7	阿根廷	2010.12.13	2011.9.16	2012.1.1
8	開曼群島	2011.9.26	2012.11.15	2013.1.1
9	聖馬力諾	2012.7.9	2013.4.30	2014.1.1
10	列支敦士登	2014.1.27	2014.8.02	2015.1.1

資料來源：大陸國家稅務總局，「稅收條約」。

表 2-4-6　大陸國際空運運輸收入稅收處理情況表

項目	國家(或地區)	依據
互徵企業所得稅	稅款不超過總收入的 1.5%：菲律賓	避免雙重徵稅協定（或安排）

項目	國家(或地區)	依據
互免企業所得稅	除表 2-4-4 所列國家外其他所有與我有稅收協定的國家(地區)	避免雙重徵稅協定(或安排)
	辛巴威、土庫曼斯坦、敘利亞、秘魯、馬達加斯加、黎巴嫩、阿富汗、伊朗、汶萊	航空協定稅收條款
互免個人所得稅	辛巴威、越南、蒙古、寮國、科威特、孟加拉、阿曼、汶萊、烏克蘭、哈薩克、馬爾地夫、烏茲別克、土庫曼、前蘇聯、黎巴嫩、吉爾吉斯、白俄羅斯	航空協定稅收條款
	韓國	稅收協定議定書
	法國、英國、巴林	雙邊專項國際運輸互免稅協議
互免間接稅	日本、丹麥、新加坡、阿拉伯聯合大公國、韓國、印度、模里西斯、斯洛維尼亞、以色列、烏克蘭、牙買加、馬來西亞(2000 年議定書)、香港、澳門	避免雙重徵稅協定(或安排)
	辛巴威、越南、烏茲別克、美國、烏克蘭、土庫曼、敘利亞、羅馬尼亞、秘魯、阿曼、紐西蘭、馬達加斯加、黎巴嫩、吉爾吉斯、科威特、哈薩克、以色列、加拿大、汶萊、比利時、白俄羅斯	航空協定稅收條款
	美國、法國、泰國、土耳其、盧森堡、	互免國際運輸收入

項目	國家(或地區)	依據
	荷蘭、芬蘭、新加坡、斯里蘭卡、巴林、波蘭	稅收協議或換函

資料來源：大陸國家稅務總局，「稅收條約」。

表 2-4-7　大陸國際海運運輸收入稅收處理情況表

項目	國家(或地區)	依據
互徵企業所得稅	減半徵收：泰國、馬來西亞、孟加拉、印尼、斯里蘭卡	避免雙重徵稅協定(或安排)
	稅款不超過總收入的 1.5%：菲律賓	
互免企業所得稅	除表 2-4-4 所列國家外其他所有與我有稅收協定(或安排)的國家(或地區)	避免雙重徵稅協定(或安排)
	智利、北韓、黎巴嫩	海運協定稅收條款
	阿根廷	互免國際運輸收入稅收協議或換函
互免個人所得稅	前南斯拉夫、克羅埃西亞、希臘、黎巴嫩	海運協定稅收條款
	韓國	稅收協定議定書
互免間接稅	日本、丹麥、新加坡(第 8 條及議定書)、阿拉伯聯合大公國、韓國(第 8 條及議定書)、印度(第 8 條及議定書)、模里西斯、斯洛維尼亞、以色列、烏克蘭、牙買加、馬來西亞(2000 年議定書)、香港	避免雙重徵稅協定(或安排)

項目	國家(或地區)	依據
	日本、比利時、德國、挪威、丹麥、芬蘭、瑞典、荷蘭、保加利亞、巴基斯坦、賽普勒斯、羅馬尼亞、巴西、馬爾他、克羅埃西亞、越南、烏克蘭、希臘、古巴、喬治亞、阿爾及利亞、智利、北韓、義大利、加拿大、	海運協定稅收條款
	美國、前南斯拉夫(互免海運收入稅收協定)、俄羅斯(海運合作協定)、寮國(河運協定)、波蘭、斯里蘭卡、阿根廷、智利、義大利	互免國際運輸收入稅收協議或換函

資料來源：大陸國家稅務總局，「稅收條約」。

(二)股息、利息、特許權使用費

非居民企業在大陸境內設立機構、場所的，應當就其所設機構、場所取得的來源於大陸境內的股息、利息、特許權使用費所得，依稅率 25%繳納企業所得稅[101]。

非居民企業在大陸境內未設立機構、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，應當就其來源於大陸境內的股息、利息、特許權使用費所得繳納稅率 20%的企業所得稅[102]。

個人從大陸境內取得利息、股息、特許權使用費所得，應適用比例稅率 20%繳納個人所得稅[103]。

按照大陸所簽定的稅收協定，可將股息、利息、特許權使用費之扣繳稅率降低至 5%~15%範圍，如表 2-4-8。大陸國家稅務總局對於執行稅收協定股息條款、特許權使用費條款，特別說明如下：

[101]《企業所得稅法》第 3 條第 2 款、第 4 條第 1 款、第 6 條第(四)、(五)、(七)項。
[102]《企業所得稅法》第 3 條第 3 款、第 4 條第 2 款、第 6 條第(四)、(五)、(七)項。
[103]《個人所得稅法》第 1 條、第 2 條第(六)、(七)項、第 3 條第(五)項。

大陸居民公司向稅收協定締約對方稅收居民支付股息，且該對方稅收居民(或股息收取人)是該股息的受益所有人，則該對方稅收居民取得的該項股息可享受稅收協定待遇，即按稅收協定規定的稅率計算其在大陸應繳納的所得稅104。凡稅收協定特許權使用費定義中明確包括使用工業、商業、科學設備收取款項的，有關所得應適用稅收協定特許權使用費條款的規定，稅收協定對此規定的稅率低於大陸法律規定稅率的，應適用稅收協定規定的稅率[105]。

表 2-4-8　大陸租稅協定下的所得稅扣繳率

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
日本	10	10	10
美國	10	10	10
法國	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
英國	至少持有 25% 股份：5 不動產之股息：15 其他情況：10	10	10
比利時	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	7

[104]《關於執行稅收協定股息條款有關問題的通知》(2009 年 2 月 20 日國家稅務總局國稅函 81 號發布，自發布日施行)。
[105]《關於執行稅收協定特許權使用費條款有關問題的通知》(2009 年 9 月 14 日國家稅務總局國稅函 507 號發布，自 2009 年 10 月 1 日施行)。

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
德國	至少持有 25% 股份：5 不動產之股息：15 其他情況：10	10	10
馬來西亞	10	10	10
挪威	15	10	10
丹麥	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
新加坡	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	銀行：7 其他情況：10	10
加拿大	至少持有 10% 股份：10 其他情況：15	10	10
芬蘭	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
瑞典	10	10	10
紐西蘭	15	10	10
泰國	至少持有 25% 股份：15	10	15

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
	其他情況：20		
義大利	10	10	10
荷蘭	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
捷克斯洛伐克(適用於斯洛伐克)	10	10	10
波蘭	10	10	10
澳大利亞	15	10	10
南斯拉夫(適用於波斯尼亞和黑塞哥維那)	10	10	10
保加利亞	10	10	工業、商業、科學設備：7 其他情況：10
巴基斯坦	10	10	12.5
科威特	5	5	10
瑞士	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	9
賽普勒斯	10	10	10
西班牙	10	10	10
羅馬尼亞	3	3	3

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
奧地利	至少持有 25% 股份：7 其他情況：10	10	10
巴西	15	15	商標：25 其他情況：15
蒙古	5	10	10
匈牙利	10	10	10
馬爾他	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	工業、商業、科學設備使用費總額 70%：10 其他情況：10
阿聯酋	7	7	10
盧森堡	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
韓國	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
俄羅斯	10	10	10
巴布亞新幾內亞	15	10	10
印度	10	10	10

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
模里西斯	5	5	10
克羅埃西亞	5	10	10
白俄羅斯	10	10	10
斯洛維尼亞	5	10	10
以色列	10	銀行或金融機構：7 其他情況：10	工業、商業、科學設備使用費總額70%：10 其他情況：10
越南	10	10	10
土耳其	10	10	10
烏克蘭	至少持有25%股份：5 其他情況：10	10	10
亞美尼亞	至少持有25%股份：5 其他情況：10	10	10
牙買加	5	7.5	10
冰島	至少持有25%股份：5 其他情況：10	10	工業、商業、科學設備使用費總額70%：10 其他情況：10

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
立陶宛	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
拉脫維亞	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
烏茲別克	10	10	10
孟加拉	10	10	10
南斯拉夫聯盟(適用於塞爾維亞和黑山)	5	10	10
蘇丹	5	10	10
馬其頓	5	10	10
埃及	8	10	8
葡萄牙	10	10	10
愛沙尼亞	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
寮國	5	寮國：5 大陸：10	寮國：5 大陸：10
塞舌爾	5	10	10
菲律賓	至少持有 10% 股份：5	10	15

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
	其他情況：15		
愛爾蘭	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	工業、商業、科學設備使用費總額 60%：10 其他情況：10
南非	5	10	工業、商業、科學設備使用費總額 70%：10 其他情況：10
巴巴多斯	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
摩爾多瓦	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
卡達	10	10	10
古巴	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	7.5	5
委內瑞拉	至少持有 10% 股份：5	銀行：5 其他情況：10	10

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
	其他情況：10		
尼泊爾	10	10	15
哈薩克	10	10	10
印尼	10	10	10
阿曼	5	10	10
尼日利亞	7.5	7.5	7.5
突尼斯	8	10	技術或經濟研究或技術援助：5 其他情況：10
伊朗	10	10	10
巴林	5	10	10
希臘	至少持有 25%股份：5 其他情況：10	10	10
吉爾吉斯	10	10	10
摩洛哥	10	10	10
斯里蘭卡	10	10	10
特立尼達和多巴哥	至少持有 25%股份：5 其他情況：10	10	10
阿爾巴尼亞	10	10	10

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
汶萊	5	10	10
亞塞拜然	10	10	10
格魯吉亞	至少持有 50%股份或投資超過 EUR 200 萬元：0 至少持有 10%股份或投資超過 EUR 10 萬元：5 其他情況：10	10	5
墨西哥	5	10	10
沙烏地阿拉伯	5	10	10
阿爾及利亞	至少持有 25%股份：5 其他情況：10	7	10
塔吉克斯坦	至少持有 25%股份：5 其他情況：10	8	8
埃塞俄比亞	5	7	5
土庫曼斯坦	至少持有 25%股份：5 其他情況：10	10	10
捷克	至少持有 25%	7.5	10

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
	股份：5 其他情況：10		
贊比亞	5	10	5
敘利亞	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	10	10
烏干達	7.5	10	10
博茨瓦納	5	7.5	5
厄瓜多	5	10	10
智利	10	銀行、保險、金融機構：4 其他情況：10	工業、商業、科學設備：2 其他情況：10
辛巴威	至少持有 25% 股份：2.5 其他情況：7.5	7.5	7.5
柬埔寨	10	10	10
香港特別行政區	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	7	7
澳門特別行政區	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	7	飛機和船舶租賃：5 其他情況：7

國家或地區	項目		
	股息 (%)	利息 (%)	特許權使用費 (%)
台灣	至少持有 25% 股份：5 其他情況：10	7	7

資料來源：大陸國家稅務總局「稅收條約」、大陸稅法及各國稅制指南網站「雙邊協定」。

三、兩岸租稅協議

財團法人海峽交流基金會及海峽兩岸關係協會(以下簡稱兩會)於 2015 年 8 月 24 日至 26 日假大陸福州舉辦「兩岸兩會第 11 次高層會談」，並於 8 月 25 日簽署「海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議(以下簡稱兩岸租稅協議)」。有關協議內涵、效益、後續配套措施及執行方案說明如下[106]：

(一)兩岸租稅協議主要內容

兩岸租稅協議以國際稅約範本為藍本，本「平等互惠」原則，就雙方人民及企業從事跨境經濟活動取得之各類所得，由所得來源地(例如大陸)就其依內部稅法原得課徵之所得稅，提供合宜減免稅措施，居住地(例如台灣)則提供稅額扣抵，消除兩岸重複徵稅，並商訂稅務合作範圍，解決租稅爭議及維護租稅公平。整體而言，兩岸租稅協議提供之減免稅措施及資訊保護程度，較諸大陸與其他 104 個國家(地區)簽署之租稅協定更為優惠、更為周延。以下以台灣企業及人民之觀點擇要說明：

1. 適用範圍

[106] 財政部國際財政司，「海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議」相關說明，2015 年 8 月 28 日，http://www.mof.gov.tw/Pages/List.aspx?nodeid=190#(最後上網日期：2016/8/4)。

(1)適用對象

適用於一方或雙方之居住者(居民)。

A.居住者：指符合各自稅法規定之居住者，包括個人及企業。

B.間接投資之廠商:台商經由第三地區公司間接投資中國大陸(約占對大陸投資總金額 75%)，該第三地區公司之 PEM 在台灣並依台灣稅法居住者相關規定納稅者，為台灣地區居住者，可依台灣稅捐稽徵機關核發之居住者證明在大陸適用該協議。

(2)適用稅目

主要適用於所得稅，海空運輸收入另可適用營業稅。

2.減免稅措施

(1)營業利潤

台灣居住者企業在大陸未經由「常設機構」從事營業所取得之利潤，大陸應予免稅。例如該企業在大陸無固定營業場所、在大陸承包工程期間在 12 個月以下、在大陸提供服務天數於任何 12 個月期間合計在 183 天以下，以及在大陸設立發貨中心僅從事貨物儲存及交付，均不構成常設機構，其營業利潤可向大陸申請免稅。

(2)股利所得

台灣居住者從大陸取得之股利，倘為公司組織且直接持有給付股利之大陸公司 25%以上資本時，大陸對該股利課徵之上限稅率為 5%；其他情況，10%。

(3)利息所得

台灣居住者從大陸取得之利息，大陸課徵之上限稅率為 7%，另符合特定要件之利息免稅。

(4)權利金所得

台灣居住者從大陸取得之權利金，大陸課徵之上限稅率為 7%。

(5)轉讓股份所得

台灣居住者轉讓其所持有大陸公司之股份或其他權利取得之所得，僅由台灣課稅(即大陸應予免稅)，但該股份之 50%以上價值直接或間接來自大陸之不動產，大陸可以課稅。

(6)移轉訂價相對應調整

大陸稅捐機關對大陸企業與台灣關係企業之交易進行移轉訂價查核，調增該交易之利潤並據以課稅時，該台灣關係企業得向台灣稅捐機關申請「移轉訂價相對應調整」，倘經審核大陸稅捐機關之調整符合常規交易原則時，台灣稅捐機關將作適當之相對應調整，以解決重複徵稅問題。

3.爭議解決及稅務交流合作機制

雙方居住者於對方面臨本協議適用問題，例如移轉訂價相對應調整問題或雙邊預先訂價協議等事宜，可透過中央層級平臺，即台灣財政部及大陸國家稅務總局努力協商解決；所面臨之稅務問題亦可透過該平台反映溝通，減少歧異。

4.防杜逃漏稅措施

為彰顯兩岸租稅協議避免雙重課稅之意旨，訂有嚴謹之要件及範圍，雙方同意交換「為實施本協議」或「為課徵所得稅」相關且必要之資訊，且負保密義務，並明定資訊交換四不原則如下：

(1)不溯及既往

僅適用於協議生效之次年 1 月 1 日以後開始之課稅年度之資訊，假設協議本年底生效，即僅交換 2017 課稅年度以後之資訊。

(2)不作刑事案件使用

一方依協議所取得之任何資訊，不得用於刑事案件。

(3)不作稅務外用途

一方依協議所取得之任何資訊，僅得為所得稅之核定、徵收、執行、行政救濟目的使用。

(4)不是具體個案不提供

一方並無義務進行「自動」或「自發性」資訊交換，即僅進行「個案」資訊交換。

(二)兩岸租稅協議之配套措施及執行方案

兩岸租稅協議簽署後，將併同《台灣地區與大陸地區人民關係條例》第 25 條之 2 修正草案由行政院審查，倘能儘速完成生效程序，可讓台商企業及人民儘早享有該協議之效益。為此，財政部將積極配合行政院大陸委員會辦理，並依前開條例之授權規定按該協議內容訂定子法、配合訂定或修正適用租稅協定相關規定，與陸方就該協議執行細節續予溝通，以確使雙方稅捐機關依該協議執行，落實協議效益。

(三)兩岸租稅協議對台灣企業的影響

表 2-4-9　兩岸租稅協議前後企業稅率比較表

投資方式		公司階段	個人階段	
			最低(0%)	最高(45%)
協議前	直接投資	37.75%	35.13%	64.32%
	間接投資	37.75%	35.13%	64.32%
協議後	直接投資	37.75%	33.25%	63.29%
	間接投資	37.75%	33.25%	63.29%
影響	直接與間接投資	0	-1.88%	-1.03%

資料來源：本研究整理。

1.兩岸租稅協議對投資方式的影響

兩岸簽定租稅協議，在台商以公司名義投資大陸的投資方式上：

(1)直接投資或間接投資並無差異。

(2)在公司階段的租稅負擔沒有實質效益[107]；在個人階段的租稅負擔則有減稅效益，低稅負者(0%)效益較大[108]，高稅負(45%)者效益較小[109]。

[107] 在大陸少繳的 3.75%在台灣補回來。
[108] 在大陸少繳的 3.75%一半(1.88%)由個人享有。

2.兩岸租稅協議對台灣企業大陸貿易的影響

兩岸關聯企業間的交易，在兩岸政府都訂立移轉訂價法規下，有可能因兩岸稅務機關對於移轉訂價認定的不同，出現同時或單方調增應納稅所得額的情況，如果另一方不能相應調降，將造成重複徵稅的現象。

要消除兩岸關聯交易重複徵稅的現象，唯有透過兩岸租稅協議的規定，或啟動相互協商程序來進行雙邊移轉訂價的磋商，以進行適當的相應調整。

(1)關聯企業間在商業或財務方面所設定的條件不同於獨立企業，以致本應歸屬而未歸屬於其中一方企業的利潤，可以計入該企業的利潤，據以課稅。

(2)一方已對前述本應歸屬而未歸屬於該企業的利潤課稅時，另一方如認為該項調整符合常規交易(獨立交易)原則，應對該部分利潤所課徵的稅額作適當調整。在確定此項調整時，應考量本協議其他相關規定，如有必要，雙方稅務主管部門應相互協商。

(四)兩岸租稅協議對台商個人的影響

表 2-4-10　兩岸租稅協議前後個人稅率比較表

投資方式		最低(0%)	最高(45%)
協議前	直接投資	40%	58.75%
	間接投資	32.5%	46%
協議後	直接投資	32.5%	58.75%
	間接投資	33.25%	63.29%
影響	直接投資	-7.5%	0
	間接投資	+0.75%	+17.29%

資料來源：本研究整理。

1.兩岸租稅協議對台商個人大陸投資方式的影響

[109] 在大陸少繳的 3.75%一半(1.88%)，其中 55%(1.03%)由個人享有。

兩岸簽定租稅協議，在台商以個人名義投資大陸的投資方式上：

(1)對直接投資者的租稅負擔較為有利(所得越低越有利)；

(2)對間接投資者的租稅負擔較為不利(尤其高所得者)，最終可能導致間接投資者選擇放棄適用兩岸租稅協議。

2.兩岸租稅協議前後對台籍人士薪資所得稅的影響

(1)每年在大陸居住天數在 91 天～183 天的台籍人士將享有租稅協議的好處：

A.協議前，大陸境內來源所得無論境內或境外支付均須課稅。

B.協議後，大陸境內來源所得只就境內支付部分課稅，境外支付部分毋須課稅。

(2)每年在大陸居住天數≦90 天或＞183 天的台籍人士，兩岸簽定租稅協議對其在大陸繳納薪資所得稅不會有影響：

A.每年在大陸居住天數≦90 天，大陸境內來源所得只就境內支付部分課稅，境外支付部分毋須課稅。

B.每年在大陸居住天數＞183 天，大陸境內來源所得無論境內或境外支付均須課稅。

第三章　大陸營業稅全面改徵增值稅

什麼是「營改增」？「營改增」係指營業稅改徵增值稅。大陸「營改增」前的稅制結構「營業稅」與「增值稅」是兩個最為重要的流轉稅稅目，其中「營業稅」是對營業額全額計徵(類似台灣的非加值型營業稅)，即在大陸境內提供應稅勞務、轉讓無形資產、銷售不動產的單位和個人，為營業稅的納稅義務人，應就其營業額徵收營業稅；「增值稅」是對增值額徵收(類似台灣的加值型營業稅)，即在大陸境內銷售有形貨物或者提供加工、修理裝配勞務以及進口貨物的單位或個人，為增值稅的納稅義務人，應當就其於生產、銷售商品或者提供勞務過程中的增額課稅。

「營改增」自2012年部分行業於上海試點開始歷經4年多，2016年3月經國務院批准，大陸財政部、國家稅務總局聯合發布了《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》[110]，公告自2016年5月1日起，在大陸境內全面推開試點，建築業、房地產業、金融業、生活服務業等全部營業稅納稅人，納入試點範圍，由繳納營業稅改為繳納增值稅。此意味著大陸營業稅正式走入歷史，增值稅成為大陸第一大稅種，而營業稅全面改徵增值稅，是繼2009年大陸全面實施增值稅由生產型轉為消費型之後，貨物和勞務稅收制度的又一次重大改革，亦是一項重要的結構性減稅措施。

隨著「營改增」試點的全面實施，顯示增值稅已經實現對所有貨物、服務的生產、流通和消費領域的全覆蓋，自此解決過去因分別課徵營業稅及增值稅，上下游企業層層徵收而無法全然抵扣，致流轉環節越多則重複徵稅情況越嚴重的問題。另營改增後，不論服務業或是製造業統一徵收增值稅，上游企業繳的稅額到了下游企業可進行抵扣，形成一個環環相扣的鏈條，即透過統一徵收增值稅，流轉稅制實現了貫通，讓原來單獨的兩條線合成一線，對於降低企業稅負，營造

[110] 2016 年 3 月 23 日大陸財政部、國家稅務總局財稅第 36 號，自 2016 年 5 月 1 日起施行。

公平競爭的市場環境具有重要意義。然而抵稅的鏈條完整了，未來稅局查徵企業稅負脫逃的情況也更為容易，過去台商企業普遍存在對內採購未取得合法憑證，或對內銷售無法開出發票的現象，其發生原因不外乎考量稅率過高、勾稽鏈作用中斷及進項稅額轉出等因素。增值稅的設計係採用上下游進銷項稅額相抵，透過各環節的代收代繳，具有勾稽的徵管作用，因此未來稅局只要掌握抵扣鏈中的其中一個環節，便可以確保稅收的完整性，至此原本存著僥倖心理的企業，更應審慎評估違法風險和合規經營的必要性。

第一節　營改增的制度背景與歷程

大陸的經濟體制從計畫經濟逐漸轉變到現今的社會主義市場經濟，像是經歷了一項複雜的系統工程，更是一場涉及經濟基礎和諸多領域的深刻革命，而伴隨每一次經濟體制變革的，都與增值稅改有著不可分的密切關係。[111]

一、從計畫經濟到社會主義市場經濟

大陸經濟發展歷程中最重要的就是「體制改革」與「市場開放」，茲就其從計畫經濟到社會主義市場經濟的變革歷程簡述如下：

1949年大陸在共產主義之下，開始實施嚴格的計畫經濟制度，相較當時台灣採取市場經濟，人均所得逐步達到USD 2,000元時，大陸在計畫經濟的體制下其人均所得僅能維持在USD 200元左右的水準。

1978年底，以毛澤東為首的四人幫下台，鄧小平上台後採行「改革開放」政策，讓大陸經濟開啟了重大的變革，其「改革」是把原先的「計畫經濟」體制改成市場經濟體制；而「開放」則是開始與外國進行國際貿易，希望利用國外的市場，一方面達到規模化的生產，另一方面也希望藉著國際競爭，來達到提升大陸生產技術的目的。

1992年初鄧小平南巡，確立了大陸要採取「具有社會主義特色的市場經濟」，1994年的分稅制度，則確認了中央與地方的稅收劃分，1995年通過《人民銀行法》[112]與《商業銀行法》[113]，讓金融體制有了初步的樣子。這場自1990年開始陸續實施的市場改革，讓生產性企業可以專注的去生產產品，不僅提升了生產力也變得更有效率。

2013年起大陸服務業產值已經超過製造業，但相關發展仍在佈局與制度磨合的階段，服務業規模化的趨勢仍不明顯，2014年國務院發

---

[111] 中國共產黨新聞網，王朝彬，「從計畫經濟到社會主義市場經濟的偉大變革」，2008/11/14，http://cpc.people.com.cn/GB/68742/127229/127250/8344596.html(最後上網日期：2016/12/6)。

[112] 1995 年 3 月 18 日大陸主席令第 64 號發布，自發布日起施行，於 2003 年 12 月 27 日主席令第 12 號修訂。

[113] 1995 年 5 月 1 日大陸主席令第 47 號發布，自 1995 年 7 月 1 日起施行，於 2015 年 8 月 29 日主席令第 34 號修訂，2015 年 10 月 1 日起施行。

布《關於加快發展生產性服務業促進產業結構調整升級的指導意見》[114]，希望透過加速發展生產性服務業來促進產業結構調整、穩定經濟增長並有效激發內需潛力、帶動擴大社會就業、改善人民生活及引領產業向價值鏈高端提升，惟原先期待透過大陸加快生產性服務業以改轉變消費型態進而帶動生活型服務業成長的作法，並沒有發揮預期效果，反而壓抑了內需經濟的成長。2016年大陸「十三五規劃」再就經濟轉型升級、結構調整、擴大消費需求、工業結構升級等面向實施一連串的經濟戰略規劃，其政策導向擬將大陸由工業大國轉向服務業大國，既是大陸經濟發展的大趨勢，也是經濟轉型升級的大目標。此一標誌著大陸經濟正式邁入服務化時代，透過經濟由工業主導向服務業主導加快轉變，未來服務業將成為大陸經濟增長的新動力。

二、大陸增值稅發展階段

大陸的流轉稅(增值稅、營業稅和消費稅)是大陸財政稅收中比重最大的稅種，其同時被認為是大陸政府為順應國家發展而使用的最有效的稅收手段。承上述，大陸稅制的改革與經濟體制的變革息息相關，1979年改革開放之初大陸即開始試點引入增值稅制度，1984年復徵營業稅，而1994年的分稅制則建立了適應社會主義市場經濟體制的稅制框架，在流轉稅領域採取了對貨物(包括修理、修配勞務)普遍徵收增值稅和選擇性徵收消費稅，對勞務徵收營業稅的稅制安排，同時增值稅實行“生產型增值稅”制度，不允許抵扣購進固定資產所含的已徵增值稅(進項稅額)。在管理徵收上分設國稅和地稅兩套機構，就其所徵收的稅收劃分中央和地方收入，增值稅採中央和地方共用原則，由國稅部門負責徵收，營業稅則全部歸屬地方收入，由地稅部門徵收。

2008年全球爆發金融危機，大陸出口產值出現負成長，為克服國際金融危機恐對大陸經濟帶來不利影響，2008年11月5日國務院令第538號迅速發布修訂後的《增值稅暫行條例》，自2009年1月1日起在全國所有地區、所有行業推行增值稅轉型改革，由不允許抵扣外購固定資產所含的已徵增值稅之“生產型增值稅”轉為國際上通用的“消費

[114] 2014年7月28日大陸國務院國發第26號，自發布日起施行。

型增值稅”，即允許企業抵扣其購進機器設備所含的增值稅，消除生產型增值稅制產生的重複徵稅因素，積極鼓勵投資和擴大內需，亦是一項為應對金融危機而出台的結構性減稅措施。茲就增值稅類型和流轉稅的增長說明如下：

(一)增值稅的類型

增值稅的核心特徵是抵扣機制，即允許以上一環節購進貨物或者接受加工修理修配勞務、應稅服務的進項稅額抵扣銷項稅額後繳稅，避免重複徵稅，惟實行增值稅的國家，對納稅人外購原材料、燃料、動力、包裝物和低值易耗品等已納的增值稅稅額，一般都准予從銷項稅額中抵扣，但對固定資產已納的增值稅稅額是否允許抵扣，則因處理方式不同產生了3種不同類型的增值稅。[115]

1.生產型增值稅：

其稅基為銷售收入減去外購貨物和勞務支出，不扣除外購固定資產價值，在統計口徑上相當於國民生產總值，以其總值徵稅。

2.收入型增值稅：

其稅基是在生產型增值稅基礎上，可以扣除當期固定資產折舊，在統計口徑上相當於國民生產淨值，以其淨值徵稅。

3.消費型增值稅：

其稅基為銷售收入減去外購貨物和勞務支出，並扣除外購固定資產價值，相當於對國民收入中用於消費性支出的部分徵稅。

(二)流轉稅制與產業的關係

世界各國把各種產業劃分為三大類：第一產業、第二產業和第三產業，惟各國的劃分不完全一致。大陸為更好地反映上述三大產業的發展情況，滿足國民經濟核算、服務業統計及其他統計調查對三次產業劃分的需求，國家統計局設管司根據《國民經濟行業分類》(GB/T

[115] 大陸國家稅務總局，局長肖捷《經濟日報》撰文(2012)，「繼續推進增值稅制度改革—完善有利於結構調整的稅收制度」，2012/4/1，http://big5.chinatax.gov.cn/SuniT/www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1107540/content.html(最後上網日期：2016/12/6)。

4754—2011)，制定如下的分類方法：[116]

1.第一產業：

取具於自然界，是指農、林、牧、漁業(不含農、林、牧、漁服務業)。

2.第二產業：

加工取自於自然的生產物，是指採礦業(不含開採輔助活動)，製造業(不含金屬製品、機械和設備修理業)，電力、熱力、燃氣及水生產和供應業，建築業。

3.第三產業：

即服務業，是指除第一產業、第二產業以外的其他行業。包括：批發和零售業，交通運輸、倉儲和郵政業，住宿和餐飲業，信息傳輸、軟件和信息技術服務業，金融業，房地產業，租賃和商務服務業，科學研究和技術服務業，水利、環境和公共設施管理業，居民服務、修理和其他服務業，教育，衛生和社會工作，文化、體育和娛樂業，公共管理、社會保障和社會組織，國際組織，以及農、林、牧、漁業中的農、林、牧、漁服務業，採礦業中的開採輔助活動，製造業中的金屬製品、機械和設備修理業。

承上，大陸增值稅的稅基主要是第二產業中的製造業和第三產業中的批發和零售業的增值額；營業稅的稅基則是第二產業中的建築業和第三產業中除批發和零售業外其他行業的流轉額。

由上說明顯示，增值稅和營業稅的收入水準以及兩者相對比重的變化都和產業結構有著直接關係。然而大陸自改革開放以來，隨著經濟的高速發展和產業結構的不斷升級，服務業在國民經濟中所占的比重越來越大，依據《2015年國民經濟和社會發展統計公報》[117]顯示，

[116] 大陸國家統計局，「三次產業劃分規定」，2013/1/14，http://www.stats.gov.cn/tjsj/tjbz/201301/t20130114_8675.html(最後上網日期：2016/12/6)。

[117] 大陸國家統計局，「2015 年國民經濟和社會發展統計公報」，2016/2/29，http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/201602/t20160229_1323991.html(最後上網日期：2016/12/6)。

2015年度大陸生產總值為RMB 67兆6,708億元，其中，第一產業增加值占大陸生產總值的比重為9.0%，第二產業增加值比重為40.5%，第三產業增加值比重為50.5%，首次突破50%，顯示產業結構已有明顯變化。

三、大陸流轉稅分稅制問題

2012年以前大陸的稅制結構中，增值稅和營業稅是最為重要的兩個流轉稅稅種，二者分立並行。其中，增值稅的徵稅範圍覆蓋了除建築業之外的第二產業，第三產業的大部分行業則課徵營業稅。這始於1994年的稅制安排，適應了當時的經濟體制和稅收徵管能力，為促進經濟發展和財政收入增長發揮了重要的作用。然而，隨著市場經濟的建立和發展，這種劃分行業分別適用不同稅制的做法，日漸顯現出其內在的不合理性和缺陷，對經濟運行造成扭曲，不利於經濟結構優化。茲就其影響分述如下：

(一)稅制完善性

在過去營業稅和增值稅並存的稅制環境下，對生產性服務業徵收營業稅，造成增值稅制的抵扣鏈斷裂，使得生產性服務業與製造業存在嚴重的重複徵稅問題。以甲、乙兩公司為例，甲公司係從事研發和技術服務的生產性服務企業，自上游供應商進貨時會取得增值稅專用發票的進項稅額RMB 3萬元，乙公司係具一般納稅人資格的製造業，當甲公司為乙公司提供服務收取費用RMB 100萬元並開立營業稅發票，因甲公司係提供應稅勞務的納稅人，其開立之營業稅發票不存在銷項稅額致無法抵扣其自供應商取得增值稅專用發票的進項稅額RMB 3萬元；另外，乙公司銷售商品時須開立增值稅專用發票並課徵增值稅，惟乙公司帳列之增值稅銷項稅額因僅取得甲公司的營業稅發票，致無法相互抵扣，上述制度導致甲、乙公司皆存在被重複徵稅的現象。

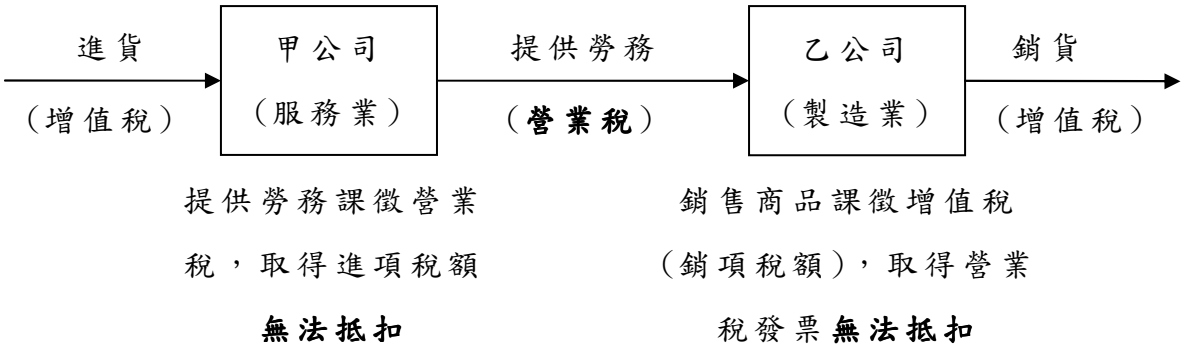


圖3-1-1　營業稅和增值稅重複徵稅過程

資料來源：本研究整理。

綜上，為消除制約服務業發展的稅收制度障礙，同時總體上減輕生產性服務業及相關產業鏈的稅負，營業稅改徵增值稅成了大陸十二五規劃主要財稅改革項目之一。

（二）產業發展和經濟結構

營業稅是對營業額全額徵稅，且無法抵扣，故將大部分第三產業排除在增值稅的徵稅範圍之外，對服務業的發展造成了不利影響。

比如，由於企業外購服務所含營業稅無法得到抵扣，企業傾向自行提供所需服務而非外購服務，導致服務生產內部化，不利於服務業的專業化細分和服務外包的發展。同時，出口適用零稅率是國際通行的做法，但服務業適用營業稅，在出口時無法退稅，導致服務含稅出口，在國際競爭中處於劣勢。

（三）稅收徵管

隨著多樣化經營和新的經濟形式不斷出現，稅收徵管也面臨新的難題。比如，在現代市場經濟中，商品和服務綑綁銷售的行為越來越多，形式越來越複雜，要準確劃分商品和服務各自的比例也越來越難，這給兩稅的劃分標準提出了挑戰。

再如，隨著信息技術的發展，某些傳統商品已經服務化了，商品和服務的區別愈益模糊，二者難以清晰界定，是適用增值稅還是營業稅的難題，也就隨之產生。

（四）地區發展戰略

內陸地區是資源等原材料的主要供應地，這些基礎產業一般屬於資本密集型企業，而沿海一些省分主要發展的是加工工業屬於勞動密集型企業，兩者增值稅的稅負不平衡，而稅負的不平衡將不利於縮小中西部內陸地區與東部沿海地區的差距。「營改增」後打通了連接第二、三產業的增值稅抵扣鏈條，將有力推動現代服務業與製造業等實體經濟對接，為培育經濟發展動能提供了稅制保障。

四、大陸營改增試點改革

大陸經國務院批准從 2012 年 1 月 1 日起,在上海開展交通運輸業和部分現代服務業營業稅改徵增值稅試點，同年 8 月 1 日起至年底，將交通運輸業和部分現代服務業營業稅改徵增值稅試點範圍，由上海市分批擴大至北京、天津、江蘇、浙江、安徽、福建、湖北、廣東和廈門、深圳 10 個省市。2013 年 8 月 1 日起，在大陸全境開展交通運輸業和部分現代服務業營改增試點，並在現代服務業增加廣播影視服務，故大陸開展營改增試點的應稅範圍由 1＋6 擴大成 1＋7。2014 年 1 月 1 日起,再將鐵路運輸和郵政服務業納入營業稅改徵增值稅試點，至此交通運輸業已全部納入營改增範圍。2014 年 6 月 1 日起，將電信業納入營業稅改徵增值稅試點範圍。截至 2015 年 6 月底，預估全國納入「營改增」試點的納稅人共計約 509 萬戶。從 2012 年試點到 2015 年底，4 年累計減免增值稅 RMB 6,000 多億元，有力地促進了經濟的轉型升級，特別是大力地推進了現代服務業的快速發展。

大陸國務院總理李克強於2016年3月18日召開的國務院常務會議，宣布全面推開營改增試點，進一步減輕企業稅負[118]。隨後2016年3月23日，國務院批准自2016年5月1日起，一是將營改增試點範圍擴大到建築業、房地產業、金融業和生活服務業，實現貨物和服務行業全覆蓋，打通稅收抵扣鏈條，支持現代服務業發展和製造業升級；二是在之前已將企業購進機器設備所含增值稅納入抵扣範圍的基礎上，允

[118] 大陸國務院新聞辦公室，「國務院召開常務會議，部署全面推開營改增試點」，2016/3/25，http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n2048831/c2059371/content.html(最後上網日期:2016/12/8)。

許將新增不動產納入抵扣範圍，增加進項稅額抵扣，加大企業減稅力度，促進擴大有效投資。同時，針對新增試點行業的原有營業稅優惠政策原則上延續，對特定行業採取過渡性措施，對服務出口實行零稅率或免稅政策，確保所有行業稅負只減不增，至此也意味著在大陸實行了66年的營業稅正式“謝幕”。

第二節　現行大陸增值稅制

一、增值稅的徵稅範圍和納稅人

依據《增值稅暫行條例》[119]第 1 條規定，在大陸境內銷售貨物或者提供加工、修理修配勞務以及進口貨物的單位和個人，為增值稅的納稅人，應當依照本條例繳納增值稅。依據《營業稅改徵增值稅試點實施辦法》[120](以下簡稱《試點辦法》)第 1 條規定，在大陸境內銷售服務、無形資產或者不動產的單位和個人，為增值稅的納稅人，應當依照本通知繳納增值稅，不繳納營業稅。

(一)境內銷售

1.貨物

在境內銷售貨物是指貨物的起運地或所在地在大陸境內。只要所銷售貨物的起運地或所在地在大陸境內，即使是在境外成交的，也應當徵收增值稅；反之，如果貨物的起運地或所在地在大陸境外，即使是在境內成交的，也不徵收增值稅。

在國際運輸中，如貨物經過大陸的海港、空港、鐵路，因其起運地和所在地都不在大陸境內，也不需要繳納增值稅。

2.服務、無形資產或者不動產

(1)服務(租賃不動產除外)或者無形資產(自然資源使用權除外)的銷售方或者購買方在境內；

(2)所銷售或者租賃的不動產在境內；

(3)所銷售自然資源使用權的自然資源在境內；

(4)大陸財政部、國家稅務總局規定的其他情形。

---

[119] 1993 年 12 月 13 日大陸國務院令第 134 號發布，自 1994 年 1 月 1 日起施行，於 2016 年 2 月 6 日國務院令第 666 號修訂。

[120] 2016 年 3 月 23 日大陸財政部、國家稅務總局財稅第 36 號，自 2016 年 5 月 1 日起施行。(《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》附件 1)

（二)視同銷售貨物

依據《增值稅暫行條例實施細則》[121]第 4 條規定，單位或者個體工商戶的下列行為，視同銷售貨物：

(1)將貨物交付其他單位或者個人代銷；

(2)銷售代銷貨物；

(3)設有兩個以上機構並實行統一核算的納稅人,將貨物從一個機構移送其他機構用於銷售，但相關機構設在同一縣(市)的除外；

(4)將自產或者委託加工的貨物用於非增值稅應稅項目；

(5)將自產、委託加工的貨物用於集體福利或者個人消費；

(6)將自產、委託加工或者購進的貨物作為投資，提供給其他單位或者個體工商戶；

(7)將自產、委託加工或者購進的貨物分配給股東或者投資者；

(8)將自產、委託加工或者購進的貨物無償贈送其他單位或者個人。

1.經濟實質重於法律形式

企業經營中常見有許多不同的銷售行為，惟稅法原則有一“實質重於形式”要則，其內涵基本可以概括為：當經濟行為或交易的“法律形式”與“經濟(或交易)實質”不一致的時候,應根據“經濟(或交易)實質”而非以“法律形式”判斷該行為是否符合課稅要素,進而適用稅法進行課稅，意同“實質課稅”原則。

承上，將貨物交付其他單位或者個人代銷及銷售代銷貨物是指委託方(以下簡稱甲方)將代銷商品交付給受託方(以下簡稱乙方)，乙方作為代理人代甲方銷售的一種特殊銷售業務，也是目前流通領域內的一種經常發生的業務。

[121] 1993 年 12 月 25 日大陸財政部令第 38 號發布，自發布日實施，於 2011 年 10 月 28 日財政部令第 65 號發布修訂。

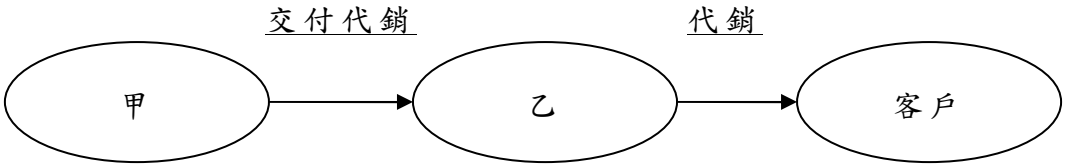


圖 3-2-1　代銷業務流程

資料來源：本研究整理。

“實質重於形式”的應用主要側重於防止因一些客觀因素或納稅人的刻意偽裝，而產生課稅要件的外在形式與內在真實之間產生差異，以導致稅款流失。上述甲方發出商品時，其商品所有權上的主要風險和報酬並未因實物的交付而轉移給乙方，由於未滿足銷售商品收入的實現條件，因此，甲方在發出商品時不應確認銷售商品收入，而應在收到乙方銷售給實際客人後開出的代銷清單時才確認銷售商品收入。

2.應稅貨物移作他用

實務上常見企業對自己生產自製的產品有信心，拿來餽贈或是做為員工福利等情況，惟上述情況的發生代表其貨物的用途已轉變成為消費品，應作為銷售收入申報納稅。即不論是以自產、委託加工、對外購入的應稅貨物用於投資他人、分配、集體福利或無償贈送等，都將被視同銷售貨物，予以徵稅。

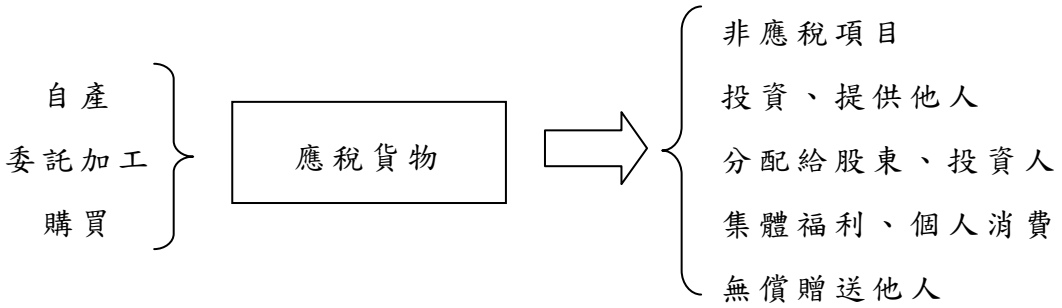


圖 3-2-2　視同銷售貨物行為

資料來源：本研究整理。

3.無償銷售(營改增前後比較)

營改增前，營業稅納稅人有下列情形之一的，視同發生應稅行為：

(1)單位或者個人將不動產或者土地使用權無償贈送其他單位或者個人；

(2)單位或者個人自己新建(以下簡稱自建)建築物後銷售，其所發生的自建行為；

(3)大陸財政部、國家稅務總局規定的其他情形。

全面「營改增」後，依據《試點辦法》第 14 條規定，下列情形視同銷售服務、無形資產或者不動產：

(1)單位或者個體工商戶向其他單位或者個人無償提供服務，但用於公益事業或者以社會公眾為對象的除外；

(2)單位或者個人向其他單位或者個人無償轉讓無形資產或者不動產，但用於公益事業或者以社會公眾為對象的除外；

(3)大陸財政部、國家稅務總局規定的其他情形。

承上，營改增前後對於無償轉讓(贈送)不動產或者土地使用權都做了徵稅規定，惟營改增後對於用於公益事業的無償轉讓不需視同發生應稅行為。營改增後不論是個人或單位的應稅行為或範圍都有擴大，營改增前只規範了無償轉讓不動產和土地使用權，營改增後視同應稅的範圍包括無形資產、銷售服務(用於公益事業除外)等等。

綜上，茲就符合營改增後的徵稅範圍和納稅人列表如下：

表 3-2-1　增值稅的徵稅範圍與納稅人

序	徵稅範圍	納稅人
1	在境內銷售貨物	銷售之單位和個人
	境內銷售服務、無形資產或者不動產	
2	進口貨物	進口之單位和個人
3	在境內提供加工、修理修配勞務	提供之單位和個人

序	徵稅範圍	納稅人
4	視同銷售	行為之單位和個人

資料來源：本研究整理。

(三)一般納稅人和小規模納稅人

依據《試點辦法》第3條規定，納稅人分為一般納稅人和小規模納稅人。茲就營改增後對小規模和一般納稅人認定說明分述如下：

1.小規模納稅人

依據《增值稅暫行條例》及《增值稅暫行條例實施細則》規定，小規模納稅人是指年銷售額在規定標準以下，並且會計核算不健全，不能按規定報送會計資料，實行簡易辦法徵收增值稅的納稅人。具體來說，符合以下條件之一的，就屬於小規模納稅人：

(1)年應稅銷售額未超過RMB 50萬元的工業企業。工業企業，是指從事貨物生產、加工、修理修配的企業及企業性單位，包括以工業生產為主，並兼營貨物批發或者零售的企業及企業性單位；

(2)年應稅銷售額未超過RMB 80萬元的商業企業。商業企業，是指從事貨物批發、零售等商業經營活動的企業及企業性單位，包括以貨物批發、零售為主，兼營工業生產的企業及企業性單位；

(3)年銷售額超過小規模納稅人納稅標準的個人(不包括個體經營者)；

(4)非企業性單位、不經常發生應稅行為的企業。

又《試點辦法》第3條及《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點有關稅收徵收管理事項的公告》[122]第2點規定，應稅行為的年應徵增值稅銷售額(以下稱應稅銷售額)超過大陸財政部、國家稅務總局規定標準的納稅人為一般納稅人，未超過規定標準的納稅人為小規模納稅人。年應稅銷售額超過規定標準的其他個人不屬於一般納稅人。年應稅銷

[122] 2016年4月19日大陸國家稅務總局公告2016年第23號，自2016年5月1日起施行。

售額超過規定標準但不經常發生應稅行為的單位和個體工商戶可選擇按照小規模納稅人納稅。上述大陸財政部、國家稅務總局規定標準的營改增小規模納稅人，即指應稅服務的應稅銷售額未超過RMB 500萬元的納稅人。

針對上述小規模納稅人的營收標準列表如下：

表 3-2-2　小規模納稅人的營收標準

年應稅銷售額（RMB）	納稅人行業別
50 萬元	生產或加工修理修配勞務占營收 50%以上的
80 萬元	批發或零售業占營收 50%以上的
500 萬元	營改增行業

資料來源：本研究整理。

2. 一般納稅人

依據《增值稅暫行條例》第13條規定，小規模納稅人以外的納稅人應當向主管稅務機關申請資格認定。即符合增值稅一般納稅人條件的納稅人，都必須主動提出申請，向主管稅務機關申請辦理一般納稅人的認定手續。

二、增值稅的稅目與稅率(含徵收率)

納稅人分一般納稅人和小規模納稅人，而增值稅的計稅方法則分為一般計稅方法和簡易計稅方法。

一般納稅人發生應稅行為的，適用一般計稅方法計稅，除非一般納稅人發生大陸財政部、國家稅務總局規定的特定應稅行為，可以選擇適用簡易計稅方法計稅外，一經選擇，36個月內不得變更；小規模納稅人發生應稅行為的，適用簡易計稅方法計稅。

依據《試點辦法》第15及16條規定，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，轉讓土地使用權的，稅

率為11%；提供有形動產租賃服務，稅率為17%；境內單位和個人發生的跨境應稅行為，稅率為零；其餘納稅人發生應稅行為的，稅率為6%。另增值稅徵收率為3%(除大陸財政部和國家稅務總局另有規定的除外)。茲就一般計稅和簡易計稅方法各稅目對應之稅率和徵收率彙總如下：

(一)一般計稅方法

表3-2-3　增值稅一般計稅方法的稅目與稅率

稅率	稅目
17%	1.銷售貨物 2.進口貨物 3.提供加工、修理修配勞務 4.提供有形動產租賃服務
13%	銷售或者進口下列貨物： 1.糧食、食用植物油 2.自來水、暖氣、冷氣、熱水、煤氣、石油液化氣、天然氣、沼氣、居民用煤炭製品 3.圖書、報紙、雜誌 4.飼料、化肥、農藥、農機農膜
11%	1.提供交通運輸、郵政、基礎電信、建築、不動產租賃服務 2.銷售不動產、轉讓土地使用權
6%	1.提供研發和技術、信息技術、文化創意、物流輔助、鑒證服務 2.銷售無形資產 3.提供廣播影視、增值電信服務 4.提供金融服務、生活服務

稅率	稅目
0%	1.出口貨物(除國務院另有規定的除外) 2.提供國際運輸、航太運輸服務 3.向境外單位提供的完全在境外消費的特定服務

資料來源：本研究整理。

(二)簡易計稅方法

小規模或一般納稅人有條件選擇適用。

表 3-2-4　增值稅簡易計稅方法的稅目與稅率

徵收率	稅目
5%	銷售不動產、不動產經營租賃[123]
3%	1.小規模納稅人銷售、進口貨物、提供加工、修理修配勞務 2.小規模納稅人境內銷售服務、無形資產或者不動產，適用簡易計稅辦法 3.一般納稅人發生特定應稅行為，可選擇適用簡易計稅辦法
2%	銷售使用過的固定資產及舊貨[124]
1.5%	個體工商戶及其他個人出租住房[125]

資料來源：本研究整理。

[123] 營業稅改徵增值稅試點有關事項的規定(2016 年 3 月 23 日大陸財政部、國家稅務總局財稅第 36 號，自 2016 年 5 月 1 日起施行。(《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》附件 2)

[124] 關於簡併增值稅徵收率政策的通知(2014 年 6 月 13 日大陸財政部、國家稅務總局財稅第 57 號，自 2014 年 7 月 1 日起執行)。

[125] 營業稅改徵增值稅試點有關事項的規定(2016 年 3 月 23 日大陸財政部、國家稅務總局財稅第 36 號，自 2016 年 5 月 1 日起施行)。(《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》附件 2)

表 3-2-5　不動產可選擇簡易計稅的經營內容

身份	可選擇簡易計稅的經營內容	銷售額	徵收率
一般納稅人	銷售 2016 年 4 月 30 日前取得的非自建不動產	全部價款和價外費用減去購置原價	5%
	銷售 2016 年 4 月 30 日前自建不動產	全部價款和價外費用	5%
一般納稅人	出租 2016 年 4 月 30 日前取得的不動產	全部價款和價外費用	5%
房地產企業	銷售自行開發的房地產老項目	全部價款和價外費用	5%

資料來源：本研究整理。

一般納稅人發生下列應稅行為可以選擇適用簡易計稅方法計稅：

1.公共交通運輸服務。

2.經認定的動漫企業為開發動漫產品提供的動漫腳本編撰、設計等服務及在境內轉讓動漫版權。

3.電影放映服務、倉儲服務、裝卸搬運服務、收派服務和文化體育服務。

4.以納入營改增試點之日前取得的有形動產為標的物提供的經營租賃服務。

5.在納入營改增試點之日前簽定的尚未執行完畢的有形動產租賃合同。

6.以清包工(包工包輔料)方式提供的建築服務。

7.為甲供工程(包工不包料)提供的建築服務。

8.為建築工程老項目提供的建築服務。

9.跨縣(市)提供建築服務的。

10.公路經營企業中的一般納稅人收取試點前開工的高速公路的車輛通行費。

三、應納稅額的計算

(一)一般計稅方法

一般納稅人適用一般計稅方法計稅，其應納稅額計算公式為：

應納稅額＝當期銷項稅額－當期進項稅額

1.銷項稅額

是指納稅人發生應稅行為按照銷售額和增值稅稅率計算並向購買方收取的增值稅額，其計算公式為：

銷項稅額＝銷售額×稅率

銷售額不包括銷項稅額，納稅人採用銷售額和銷項稅額合併定價方法的，按照下列公式計算銷售額：

銷售額＝含稅銷售額÷(1＋稅率)

2.進項稅額

是指納稅人購進貨物、加工修理修配勞務、服務、無形資產或者不動產，支付或者負擔的增值稅額。

(1)准予從銷項稅額中抵扣進項稅額

A.從銷售方取得的增值稅專用發票上註明的增值稅額。

B.從海關取得的海關進口增值稅專用繳款書上註明的增值稅額。

C.購進農產品，除取得增值稅專用發票或者海關進口增值稅專用繳款書外，按照農產品收購發票或者銷售發票上註明的農產品買價和13%的扣除率計算的進項稅額。其計算公式為：

進項稅額＝買價×扣除率

D.從境外單位或者個人購進服務、無形資產或者不動產，自稅務機關或者扣繳義務人取得的解繳稅款的完稅憑證上註明的增值稅額。

(2)不得抵扣的進項稅額

A.用於簡易計稅方法計稅項目、免徵增值稅項目、集體福利或者個人消費的購進貨物、加工修理修配勞務、服務、無形資產和不動產。其中涉及的固定資產、無形資產、不動產，僅指專用於上述項目的固定資產、無形資產(不包括其他權益性無形資產)、不動產。納稅人的交際應酬消費屬於個人消費。

B.非正常損失的購進貨物，以及相關的加工修理修配勞務和交通運輸服務。

C.非正常損失的在產品、產成品所耗用的購進貨物(不包括固定資產)、加工修理修配勞務和交通運輸服務。

D.非正常損失的不動產，以及該不動產所耗用的購進貨物、設計服務和建築服務。

E.非正常損失的不動產在建工程所耗用的購進貨物、設計服務和建築服務。納稅人新建、改建、擴建、修繕、裝飾不動產，均屬於不動產在建工程。

F.購進的旅客運輸服務、貸款服務、餐飲服務、居民日常服務和娛樂服務。

G.大陸財政部、國家稅務總局規定的其他情形。

上述D、E所稱貨物，是指構成不動產實體的材料和設備，包括建築裝飾材料和給排水、採暖、衛生、通風、照明、通訊、煤氣、消防、中央空調、電梯、電氣、智慧化樓宇設備及配套設施。

(二)簡易計稅方法

小規模納稅人銷售貨物或提供應稅勞務，其應納稅額的計算不適用扣抵法，而是實行按照銷售額和增值稅徵收率計算的增值稅額，不得抵扣進項稅額。其計算公式為：

應納稅額＝銷售額×徵收率

納稅人對銷售貨物或提供應稅勞務採取銷售額和應納稅額合併定價方法的，要分離出不含稅銷售額，其計算公式為：

銷售額＝含稅銷售額÷(1＋徵收率)

(三)境外單位或個人應納稅額的計算

境外單位或個人在境內發生應稅行為，在境內未設有經營機構的，扣繳義務人按照下列公式計算應扣繳稅額：

應扣繳稅額＝購買方支付的價款÷(1＋稅率)×稅率

(四)兼營

納稅人兼營銷售貨物、勞務、服務、無形資產或者不動產，適用不同稅率或者徵收率的，應當分別核算適用不同稅率或者徵收率的銷售額；未分別核算的，從高適用稅率。

納稅人兼營免稅、減稅項目的，應當分別核算免稅、減稅項目的銷售額；未分別核算的，不得免稅、減稅。

適用一般計稅方法的納稅人，兼營簡易計稅方法計稅項目、免徵增值稅項目而無法劃分不得抵扣的進項稅額，按照下列公式計算不得抵扣的進項稅額：

不得抵扣的進項稅額＝當期無法劃分的全部進項稅額×(當期簡易計稅方法計稅項目銷售額＋免徵增值稅項目銷售額)÷當期全部銷售額

(五)混合銷售行為

一項銷售行為如果既涉及服務又涉及貨物，為混合銷售。從事貨物的生產、批發或者零售的單位和個體工商戶的混合銷售行為，按照銷售貨物繳納增值稅；其他單位和個體工商戶的混合銷售行為，按照銷售服務繳納增值稅。

上述所稱從事貨物的生產、批發或者零售的單位和個體工商戶，包括以從事貨物的生產、批發或者零售為主，並兼營銷售服務的單位和個體工商戶在內。

四、增值稅專用發票的開具時限

增值稅專用發票，是增值稅一般納稅人銷售貨物或者提供應稅勞務開具的發票，是購買方支付增值稅額並可按照增值稅有關規定據以抵扣增值稅進項稅額的憑證，一般納稅人必須按規定時限開具專用發票，不得提前或滯後。茲就發票開具時限彙總如下：

表 3-2-6　增值稅專用發票開具時限

序	結算或銷售方式	發票開具時限
1	預收貨款、託收承付、委託銀行收款	發貨日
2	交款提貨	收款日
3	賒銷、分期付款	約定收款日
4	交付他人代銷	收到代銷清單日
5	總分機構	移送日
6	投資經營	移送日
7	分配給股東	移送日

資料來源：本研究整理。

1.採用預收貨款、託收承付、委託銀行收款結算方式的，為貨物發出的當天。

2.採用交款提貨結算方式的，為收到貨款的當天。

3.採用賒銷、分期付款結算方式的，為合同約定的收款日期的當天。

4.將貨物交付他人代銷，為收到受託人送交的代銷清單的當天。

5.設有兩個以上機構並實行統一核算的納稅人，將貨物從一個機構移送其他機構用於銷售，按規定應當徵收增值稅的，為貨物移送的當天。

6.將貨物作為投資提供給其他單位或個體經營者，為貨物移送的當天。

7.將貨物分配給股東，為貨物移送的當天。

五、增值稅的零稅規定

依據《跨境應稅行為適用增值稅零稅率和免稅政策的規定》[126]第1條，單位和個人銷售的下列服務和無形資產，適用增值稅零稅率：

(一)國際運輸服務

國際運輸服務，是指：

1.在境內載運旅客或者貨物出境。

2.在境外載運旅客或者貨物入境。

3.在境外載運旅客或者貨物。

(二)航太運輸服務。

(三)向境外單位提供的完全在境外消費的服務

1.研發服務。

2.合同能源管理服務。

3.設計服務。

4.廣播影視節目(作品)的製作和發行服務。

5.軟件服務。

6.電路設計及測試服務。

7.信息系統服務。

8.業務流程管理服務。

9.離岸服務外包業務。

[126] 跨境應稅行為適用增值稅零稅率和免稅政策的規定(2016年3月23日大陸財政部、國家稅務總局財稅第36號，自2016年5月1日起施行)。(《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》附件4)

離岸服務外包業務，包括信息技術外包服務(ITO)、技術性業務流程外包服務(BPO)、技術性知識流程外包服務(KPO)，其所涉及的具體業務活動，按照《銷售服務、無形資產、不動產註釋》[127]相對應的業務活動執行。

10.轉讓技術。

(四)大陸財政部和國家稅務總局規定的其他服務。

六、增值稅的免稅規定

同規定第 2 條，境內的單位和個人銷售的下列服務和無形資產免徵增值稅，但大陸財政部、國家稅務總局規定適用增值稅零稅率的除外：

(一)境內的單位和個人銷售免稅服務

1.工程項目在境外的建築服務。

2.工程項目在境外的工程監理服務。

3.工程、礦產資源在境外的工程勘察勘探服務。

4.會議展覽地點在境外的會議展覽服務。

5.存儲地點在境外的倉儲服務。

6.標的物在境外使用的有形動產租賃服務。

7.在境外提供的廣播影視節目(作品)的播映服務。

8.在境外提供的文化體育服務、教育醫療服務、旅遊服務。

(二)為出口貨物提供的郵政服務、收派服務、保險服務，保險服務，包括出口貨物保險和出口信用保險。

(三)向境外單位提供的完全在境外消費的服務和無形資產

1.電信服務。

2.知識產權服務。

[127] 營業稅改徵增值稅試點實施辦法(2016 年 3 月 23 日大陸財政部、國家稅務總局財稅第 36 號，自 2016 年 5 月 1 日起施行)。(《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》附件 1 之附件)

3.物流輔助服務(倉儲服務、收派服務除外)。

4.鑒證諮詢服務。

5.專業技術服務。

6.商務輔助服務。

7.廣告投放地在境外的廣告服務。

8.無形資產。

(四)以無運輸工具承運方式提供的國際運輸服務。

(五)為境外單位之間的貨幣資金融通及其他金融業務提供的直接收費金融服務，且該服務與境內的貨物、無形資產和不動產無關。

(六)大陸財政部和國家稅務總局規定的其他服務。

第三節　銷售不動產及現代、建築、金融、生活服務業之稅負分析

2016年3月24日大陸財政部、國家稅務總局發布《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》(以下簡稱為《通知》)，將不動產業、建築業、金融業及生活服務業納入營改增試點範疇，被視為營改增的最後一哩路。此《通知》的出台，意味著過去"在境內銷售服務、無形資產或不動產"，原徵收營業稅的行業將全部改為課徵增值稅，另本次《通知》內容，由於涉及稅目註釋的改變，因此即使企業經濟業務不變的情形下，也可能產生稅目及相應適用稅率的變化，企業應重新檢視經營業務的應稅服務類別和適用稅率並注意稅制調整所帶來的影響。

一、銷售不動產

銷售不動產，是指轉讓不能移動或者移動後會引起性質、形狀改變的財產(包括建築物、構築物等)所有權的業務活動。稅率和徵收率分別為11%和3%。

上述之建築物，係指住宅、商業營業用房、辦公樓等可供居住、工作或者進行其他活動的建造物；構築物，包括道路、橋樑、隧道、水壩等建造物。

另轉讓建築物有限產權或者永久使用權的，轉讓在建的建築物或者構築物所有權的，以及在轉讓建築物或者構築物時，一併轉讓其所占土地的使用權的，按照銷售不動產繳納增值稅[128]。

銷售不動產的稅率從5%升到11%，較原來稅率大幅增加，故《通知》給予過渡政策，讓納稅人可以依據自身情況選擇按照簡易計稅方式納稅或一般計稅方式繳納增值稅，降低改制後的衝擊。茲就過渡政策說明如下：

[128] 營業稅改徵增值稅試點實施辦法(2016年3月23日大陸財政部、國家稅務總局財稅第36號，自2016年5月1日起施行)。(《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》附件1之附件)

(一)進項分年抵扣[129]

營改增後銷售不動產較特殊的是納稅人取得不動產進項稅額的分年抵扣,增值稅一般納稅人 2016 年 5 月 1 日後取得並在會計制度上按固定資產核算的不動產,以及 2016 年 5 月 1 日後發生的不動產在建工程，其進項稅額按照規定分 2 年從銷項稅額中抵扣，第 1 年抵扣比例為 60%，第 2 年抵扣比例為 40%。

上述取得的不動產，包括以直接購買、接受捐贈、接受投資入股以及抵債等各種形式取得的不動產。另納稅人新建、改建、擴建、修繕、裝飾不動產，屬於不動產在建工程。

提醒注意，房地產開發企業自行開發的房地產項目，融資租入的不動產，以及在施工現場修建的臨時建築物、構築物，其進項稅額不適用上述分 2 年抵扣的規定。

(二)轉讓不動產預繳稅款[130]

一般納稅人轉讓其 2016 年 5 月 1 日後取得(不含自建)的不動產，適用一般計稅方法，以取得的全部價款和價外費用為銷售額計算應納稅額。納稅人應以取得的全部價款和價外費用扣除不動產購置原價或者取得不動產時的作價後的餘額，按照 5%的預徵率向不動產所在地主管地稅機關預繳稅款，向機構所在地主管國稅機關申報納稅。

1. 全額徵收之應預繳稅款

以轉讓不動產取得的全部價款和價外費用作為預繳稅款計算依據的，計算公式為：

應預繳稅款＝全部價款和價外費用÷(1＋5%)×5%

[129] 《不動產進項稅額分期抵扣暫行辦法》(2016 年 3 月 31 日大陸國家稅務總局公告第 15 號，自 2016 年 5 月 1 日實施)。

[130] 《納稅人轉讓不動產增值稅徵收管理暫行辦法》(2016 年 3 月 31 日大陸國家稅務總局公告第 14 號，自 2016 年 5 月 1 日實施)。

2.差額徵收之應預繳稅款

以轉讓不動產取得的全部價款和價外費用扣除不動產購置原價或者取得不動產時的作價後的餘額作為預繳稅款計算依據的，計算公式為：

應預繳稅款＝(全部價款和價外費用－不動產購置原價或者取得不動產時的作價)÷(1＋5%)×5%

(三)出租預繳稅款

1.一般計稅方法

納稅人出租不動產適用一般計稅方法計稅的，按照以下公式計算應預繳稅款：

應預繳稅款＝含稅銷售額÷(1＋11%)×3%

2.簡易計稅方法

納稅人出租不動產適用簡易計稅方法計稅的，除個人出租住房外，按照以下公式計算應預繳稅款：

應預繳稅款＝含稅銷售額÷(1＋5%)×5%

3.個體工商戶及個人

個體工商戶及個人出租住房，按照以下公式計算應預繳稅款：

應預繳稅款＝含稅銷售額÷(1＋5%)×1.5%

(四)房產交易有關計稅不含增值稅[131]

營業稅改徵增值稅後契稅、房產稅、土地增值稅、個人所得稅計稅依據有關問題明確如下：

1.計徵契稅的成交價格不含增值稅。

2.房產出租的，計徵房產稅的租金收入不含增值稅。

3.土地增值稅納稅人轉讓房地產取得的收入為不含增值稅收入。

[131] 關於營改增後契稅、房產稅、土地增值稅、個人所得稅計稅依據問題的通知(2016年4月25日大陸財政部、國家稅務總局財稅第43號，自2016年5月1日起執行)

依據《土地增值稅暫行條例》[132]等規定的土地增值稅扣除項目涉及的增值稅進項稅額，允許在銷項稅額中計算抵扣的，不計入扣除項目，不允許在銷項稅額中計算抵扣的，可以計入扣除項目。

4.個人轉讓房屋的個人所得稅應稅收入不含增值稅，其取得房屋時所支付價款中包含的增值稅計入財產原值，計算轉讓所得時可扣除的稅費不包括本次轉讓繳納的增值稅。

個人出租房屋的個人所得稅應稅收入不含增值稅，計算房屋出租所得可扣除的稅費不包括本次出租繳納的增值稅。個人轉租房屋的，其向房屋出租方支付的租金及增值稅額,在計算轉租所得時予以扣除。

5.免徵增值稅的，確定計稅依據時，成交價格、租金收入、轉讓房地產取得的收入不扣減增值稅額。

6.在計徵上述稅種時，稅務機關核定的計稅價格或收入不含增值稅。

【舉例】

從事不動產銷售的甲公司，出售一棟價款 RMB 1,100 萬元的房屋給乙公司(具一般納稅人資格)，過程中甲公司自其上游(供應商)取的進項稅額 RMB 30 萬元。在出售價款不變的情況下，改徵前後稅負差異如下：

[132] 1993 年 12 月 13 日大陸國務院令第 138 號發布，自 1994 年 1 月 1 日實施，於 2011 年 1 月 8 日國務院令第 588 號修訂

表 3-3-1　房產交易營改增前後稅負差異比較表

單位：RMB 元

營業稅改徵增值稅	甲公司			乙公司可抵扣進項稅額	此交易的整體稅負
	進項稅額	營業稅或銷項增值稅額	合計稅負		
改徵前	30	55(1,100×5%)	85	0	85
改徵後	30	109(註)	109	－109	0
稅負差異	－	－	＋24	－109	－85

註：109＝1,100÷(1＋11%)×11%

資料來源：本研究整理。

如上表，營改增前甲公司房屋銷售收入 RMB 1,100 萬元，須按照 5%稅率繳納營業稅 RMB 55 萬元，所取得的增值稅進項稅額 RMB 30 萬元因無法扣抵而須轉為成本，故合計稅負為 RMB 85 萬元；營改增前乙公司並未取得增值稅進項稅額，而無可抵扣銷項稅額，故此交易整體稅負即為甲公司之稅負 RMB 85 萬元。

營改增後甲公司適用一般計稅方法，按照 11%稅率計算增值稅銷項稅額為 RMB 109 萬元，所取得的進項稅額 RMB 30 萬元可用以抵扣銷項稅額，增值稅應納稅額為 RMB 79 萬元(109 萬－30 萬)，再加回已支付給供應商的進項稅額 RMB 30 萬元，其合計稅負為 RMB 109 萬(79 萬＋30 萬)，故營改增前後稅負增加了 RMB 24 萬元(109 萬－85 萬)；營改增後乙公司取得的進項稅額 RMB 109 萬元可用以抵扣銷項稅額，故此交易整體稅負為 0。營改增後乙公司稅負減少了 RMB 109 萬元，營改增後此交易整體稅負減少了 RMB 85 萬元。

二、現代服務業

現代服務，是指圍繞製造業、文化產業、現代物流產業等提供技術性、知識性服務的業務活動。包括研發和技術服務、信息技術服務、

文化創意服務、物流輔助服務、租賃服務、鑒證諮詢服務、廣播影視服務、商務輔助服務和其他現代服務。

在“營改增”政策實施之前，部分現代服務業原按照5%營業稅稅率納稅，應納稅額計算簡便，直接用營業收入乘以稅率，便能得出當期應交營業稅額；“營改增”後現代服務業改按6%增值稅稅率納稅，需要價稅分離後計算應交增值稅，由價內稅變為價外稅，將直接影響到企業的稅負。

【舉例】

從事研發和技術服務的甲公司為乙公司(具一般納稅人資格)提供服務收取費用 RMB 100 萬元，過程中甲公司自其上游(供應商)取得進項稅額 RMB 3 萬元。在服務費用不變的情況下，改徵前後其稅負差異如下表：

表 3-3-2　現代服務業營改增前後稅負差異比較表

單位：RMB 元

營業稅改徵增值稅	甲公司			乙公司可抵扣進項稅額	此服務的整體稅負
	進項稅額	營業稅或銷項增值稅額	合計稅負		
改徵前	3	5(100×5%)	8	0	8
改徵後	3	5.66(註)	5.66	－5.66	0
稅負差異	－	－	－2.34	－5.66	－8

註：5.66＝100÷(1＋6%)×6%

資料來源：本研究整理。

承上表，改徵前此應稅服務的整體稅負為 RMB 8 萬元，營改增後甲公司減少稅負 RMB 2.34 萬元，整體產業鏈的稅負降低 RMB 8 萬元，受影響的不僅僅是甲公司，乙公司受惠更多，而這種稅負的降低不是因為稅率降低所致，而是因為營改增前，繳納營業稅的納稅人進項稅

額不能抵扣，造成重複徵稅的結果，而營改增後，進項稅額可以得到抵扣，只要進項稅額達到一定數量，營改增納稅人的稅負就得以下降。增值稅的稅負高低，取決於能否獲得實際可抵扣的進項稅額，可抵扣的越多，稅基就越低，亦讓營改增對行業產生了較大的影響。

三、建築服務

建築服務，是指各類建築物、構築物及其附屬設施的建造、修繕、裝飾，線路、管道、設備、設施等的安裝以及其他工程作業的業務活動，包括工程服務、安裝服務、修繕服務、裝飾服務和其他建築服務。

建築業稅率和徵收率分別為11%和3%。茲就房地產開發企業銷售自行開發的房地產就其政策說明如下：

(一)一般納稅人

房地產開發企業中的一般納稅人銷售自行開發的房地產項目，適用一般計稅方法計稅，按照取得的全部價款和價外費用，扣除當期銷售房地產項目對應的土地價款後的餘額計算銷售額。銷售額的計算公式如下：

銷售額＝(全部價款和價外費用-當期允許扣除的土地價款)÷(1＋11%)

上述當期允許扣除的土地價款按照以下公式計算：

當期允許扣除的土地價款＝(當期銷售房地產項目建築面積÷房地產項目可供銷售建築面積)×支付的土地價款

另一般納稅人銷售自行開發的房地產老項目[133]，可以選擇適用簡易計稅方法按照 5%的徵收率計稅。一經選擇簡易計稅方法計稅的，36個月內不得變更為一般計稅方法計稅。又房地產老項目適用簡易計稅

[133]房地產老項目，是指：
1.「建築工程施工許可證」註明的合同開工日期在 2016 年 4 月 30 日前的房地產項目；
2.「建築工程施工許可證」未註明合同開工日期或者未取得「建築工程施工許可證」但建築工程承包合同註明的開工日期在 2016 年 4 月 30 日前的建築工程項目。

方法計稅的，以取得的全部價款和價外費用為銷售額，不得扣除對應的土地價款，並按照 3%的預徵率在不動產所在地預繳稅款。

(二)小規模納稅人

房地產開發企業中的小規模納稅人採取預收款方式銷售自行開發的房地產項目，應在收到預收款時按照 3%的預徵率預繳增值稅。應預繳稅款按照以下公式計算：

應預繳稅款＝預收款÷(1＋5%)×3%

小規模納稅人銷售自行開發的房地產項目，應按照《試點辦法》第 45 條規定的納稅義務發生時間，以當期銷售額和 5%的徵收率計算當期應納稅額，抵減已預繳稅款後，向主管國稅機關申報納稅。未抵減完的預繳稅款可以結轉下期繼續抵減。

(三)跨縣市

納稅人跨縣(市、區)提供建築服務，按照以下規定預繳稅款：

1.一般納稅人跨縣(市、區)提供建築服務，適用一般計稅方法計稅的，以取得的全部價款和價外費用扣除支付的分包款後的餘額，按照 2%的預徵率計算應預繳稅款。

2.一般納稅人跨縣(市、區)提供建築服務，選擇適用簡易計稅方法計稅的，以取得的全部價款和價外費用扣除支付的分包款後的餘額，按照 3%的徵收率計算應預繳稅款。

3.小規模納稅人跨縣(市、區)提供建築服務，以取得的全部價款和價外費用扣除支付的分包款後的餘額，按照 3%的徵收率計算應預繳稅款。

4.上述應預繳稅款計算公式如下：

(1)適用一般計稅方法計稅的，應預繳稅款＝(全部價款和價外費用－支付的分包款)÷(1＋11%)×2%

(2)適用簡易計稅方法計稅的，應預繳稅款＝(全部價款和價外費用－支付的分包款)÷(1＋3%)×3%

納稅人取得的全部價款和價外費用扣除支付的分包款後的餘額為負數的，可結轉下次預繳稅款時繼續扣除。納稅人應按照工程項目分別計算應預繳稅款，分別預繳。

另對跨縣(市、區)提供的建築服務，納稅人應自行建立預繳稅款台帳，區分不同縣(市、區)和項目逐筆登記全部收入、支付的分包款、已扣除的分包款、扣除分包款的發票號碼、已預繳稅款以及預繳稅款的完稅憑證號碼等相關內容，留存備查。

(四)建築業的影響

綜上，建築業從營業稅 3%改為增值稅 11%，給納稅人帶來的影響是顯著的，建築業雖然可以扣抵的項目很多，比如鋼材、砂石、土方等建築材料，以及大量的運輸費用等，但由於供應渠道混亂，供應商常見有小規模納稅人甚至是個人情況，致無法提供增值稅專用發票，導致建築企業的材料採購成本因此增加，又佔建築工程比例 20%以上的人工成本，因無法取得增值稅專用發票，亦不利於降低建築企業的稅負。

建築業營改增的稅率高達 11%，如果企業能及時獲得合格增值稅專用發票作為抵扣，實質上仍有減稅的效果。

四、金融服務

(一)產業範圍

金融服務，是指經營金融保險的業務活動，包括貸款服務、直接收費金融服務、保險服務和金融商品轉讓。

1.貸款服務

貸款，是指將資金貸與他人使用而取得利息收入的業務活動。

各種占用、拆借資金取得的收入，包括金融商品持有期間(含到期)利息(保本收益、報酬、資金占用費、補償金等)收入、信用卡透支利息收入、買入返售金融商品利息收入、融資融券收取的利息收入，以及融資性售後回租、押匯、罰息、票據貼現、轉貸等業務取得的利息

及利息性質的收入，按照貸款服務繳納增值稅。

融資性售後回租，是指承租方以融資為目的，將資產出售給從事融資性售後回租業務的企業後，從事融資性售後回租業務的企業將該資產出租給承租方的業務活動。

以貨幣資金投資收取的固定利潤或者保底利潤，按照貸款服務繳納增值稅。

2.直接收費金融服務

直接收費金融服務，是指為貨幣資金融通及其他金融業務提供相關服務並且收取費用的業務活動，包括提供貨幣兌換、帳戶管理、電子銀行、信用卡、信用證、財務擔保、資產管理、信託管理、基金管理、金融交易場所(平台)管理、資金結算、資金清算、金融支付等服務。

3.保險服務

保險服務，是指投保人根據合同約定，向保險人支付保險費，保險人對於合同約定的可能發生的事故因其發生所造成的財產損失承擔賠償保險金責任，或者當被保險人死亡、傷殘、疾病或者達到合同約定的年齡、期限等條件時承擔給付保險金責任的商業保險行為，包括人身保險服務和財產保險服務。

人身保險服務，是指以人的壽命和身體為保險標的的保險業務活動。

財產保險服務，是指以財產及其有關利益為保險標的的保險業務活動。

4.金融商品轉讓

金融商品轉讓，是指轉讓外匯、有價證券、非貨物期貨和其他金融商品所有權的業務活動。

其他金融商品轉讓包括基金、信託、理財產品等各類資產管理產品和各種金融衍生品的轉讓。

(二)銷售額的確定

1.貸款服務，以提供貸款服務取得的全部利息及利息性質的收入為銷售額。

2.直接收費金融服務，以提供直接收費金融服務收取的手續費、佣金、酬金、管理費、服務費、經手費、開戶費、過戶費、結算費、轉託管費等各類費用為銷售額。

3.金融商品轉讓，按照賣出價扣除買入價後的餘額為銷售額。

轉讓金融商品出現的正負差，按盈虧相抵後的餘額為銷售額。若相抵後出現負差，可結轉下一納稅期與下期轉讓金融商品銷售額相抵，但年末時仍出現負差的，不得轉入下一個會計年度。

金融商品的買入價，可以選擇按照加權平均法或者移動加權平均法進行核算，選擇後 36 個月內不得變更。

金融商品轉讓，不得開具增值稅專用發票。

(三)金融業的影響

由於銀行業務經營過程中較少涉及大量以貨幣計價的原材料投入，又每年可攤銷的固定資產進項稅額也相當有限，而主要的人力費用(如工資薪酬、差旅費用等)則無進項稅額可以抵扣，故雖然金融業適用一般計稅方式稅率 6%，其增值稅率與原營業稅率 5%相比差異不大，但若銀行企業不能取得足夠的進項稅額，仍存在稅負上升的風險。另依據《試點辦法》第 27 條規定，增值稅一般納稅人接受貸款服務的進項稅額不得從銷項稅額中抵扣。上述兩項措施皆有違本次「營改增」試點改革貫通貨物和服務增值稅抵扣鏈條、降低實體經濟稅收負擔的期望。

五、生活服務業

(一)產業範圍

生活服務，是指為滿足城鄉居民日常生活需求提供的各類服務活動，包括文化體育服務、教育醫療服務、旅遊娛樂服務、餐飲住宿服務、居民日常服務和其他生活服務。

1.文化體育服務

文化體育服務，包括文化服務和體育服務。

(1)文化服務

是指為滿足社會公眾文化生活需求提供的各種服務，包括：文藝創作、文藝表演、文化比賽，圖書館的圖書和資料借閱，檔案館的檔案管理，文物及非物質遺產保護，組織舉辦宗教活動、科技活動、文化活動，提供遊覽場所。

(2)體育服務

是指組織舉辦體育比賽、體育表演、體育活動，以及提供體育訓練、體育指導、體育管理的業務活動。

2.教育醫療服務

教育醫療服務，包括教育服務和醫療服務。

(1)教育服務

是指提供學歷教育服務、非學歷教育服務、教育輔助服務的業務活動。

學歷教育服務，是指根據教育行政管理部門確定或者認可的招生和教學計畫組織教學，並頒發相應學歷證書的業務活動，包括初等教育、初級中等教育、高級中等教育、高等教育等。

非學歷教育服務，包括學前教育、各類培訓、演講、講座、報告會等。

教育輔助服務，包括教育測評、考試、招生等服務。

(2)醫療服務

是指提供醫學檢查、診斷、治療、康復、預防、保健、接生、計

畫生育、防疫服務等方面的服務，以及與這些服務有關的提供藥品、醫用材料器具、救護車、病房住宿和伙食的業務。

3.旅遊娛樂服務

旅遊娛樂服務，包括旅遊服務和娛樂服務。

(1)旅遊服務

是指根據旅遊者的要求，組織安排交通、遊覽、住宿、餐飲、購物、文娛、商務等服務的業務活動。

(2)娛樂服務

是指為娛樂活動同時提供場所和服務的業務。

具體包括：歌廳、舞廳、夜總會、酒吧、檯球、高爾夫球、保齡球、遊藝(包括射擊、狩獵、跑馬、遊戲機、蹦極、卡丁車、熱氣球、動力傘、射箭、飛鏢)。

4.餐飲住宿服務。

餐飲住宿服務，包括餐飲服務和住宿服務。

(1)餐飲服務

是指通過同時提供飲食和飲食場所的方式為消費者提供飲食消費服務的業務活動。

(2)住宿服務

是指提供住宿場所及配套服務等的活動，包括賓館、旅館、旅社、度假村和其他經營性住宿場所提供的住宿服務。

5.居民日常服務

居民日常服務，是指主要為滿足居民個人及其家庭日常生活需求提供的服務，包括市容市政管理、家政、婚慶、養老、殯葬、照料和護理、救助救濟、美容美髮、按摩、桑拿、氧吧、足療、沐浴、洗染、攝影擴印等服務。

6.其他生活服務。

其他生活服務，是指除文化體育服務、教育醫療服務、旅遊娛樂服務、餐飲住宿服務和居民日常服務之外的生活服務。

(二)銷售額的確定

1.旅遊服務的納稅人，可以選擇以取得的全部價款和價外費用，扣除向旅遊服務購買方收取並支付給其他單位或者個人的住宿費、餐飲費、交通費、簽證費、門票費和支付給其他接團旅遊企業的旅遊費用後的餘額為銷售額。

2.經紀代理服務的，以取得的全部價款和價外費用，扣除向委託方收取並代為支付的政府性基金或者行政事業性收費後的餘額為銷售額。

(三)生活服務業的影響

服務業的特點是面相多、從業人數也多，加上是直接面向最終消費者，故小規模納稅人占比較大。「營改增」前，生活服務業營業稅目稅率為 5%;「營改增」後，對小規模納稅人適用 3%的徵收率，增值稅一般納稅人適用 6%的稅率。直接從稅率角度看，對增值稅一般納稅人而言,「營改增」後由於增值稅係按照增值額納稅，而營業稅是按照營業額全額納稅，所以單就稅率比較是沒有意義的。又增值稅一般納稅人如果可抵扣的進項稅額較為充裕，則整體上具有減稅的效果。茲就部分行業「營改增」前後比較分析如下：

1.餐飲業

對於餐飲行業來說，取得的免稅農產品，可以按照農產品收購發票或銷售發票上註明的農產品買價和 13%的扣除率計算進項稅額。計算公式為：

進項稅額＝買價×13%

對餐飲業而言，如果企業能夠注重發票管理，節稅的效果會非常明顯。惟目前餐飲企業採購農產品，一般是自無照商店或非農戶小販

採購，無法取得增值稅抵扣憑證，未來供應商的選擇，將是一般納稅人應充分考慮的問題。

另外，依據《試點辦法》第 27 條規定，增值稅一般納稅人購進餐飲服務的進項稅額不得從銷項稅額中抵扣。此措施也有違本次「營改增」試點改革貫通貨物和服務增值稅抵扣鏈條、降低實體經濟稅收負擔的期望。

2. 飯店業

對於飯店業而言，「營改增」前，飯店購入的用品，如成套家具、沙發、桌椅、床、電視、電話、床單、被罩以及其他一次性洗漱用品等，相關的增值稅進項稅額均不得抵扣；「營改增」後，上述用品在採購時，只要能夠取得增值稅專用發票，則相應的進項稅額全部可以納入抵扣範圍。

3. 美容美髮行業

對於美容美髮行業來說，人工成本佔據了較大的比重，惟人工成本無法取得增值稅專用發票，因此可能導致企業整體稅負偏高。在此種情況下，企業更應注重其他能夠取得增值稅專用發票的項目，如購入美容相關的儀器設備、洗護用品等，都要儘可能取得增值稅專用發票，才能夠達到最大程度降低企業的稅負。

第四節　營改增後大陸台商企業之因應與調整

「營改增」的政策目標是要確保實現所有行業稅負只減不增、降低重複徵稅的產生及統整流轉稅系統，進一步更將促進經濟轉型升級，增添市場和企業活力。

隨著2016年5月1日起「營改增」試點的全面推展，增值稅課稅範圍和計稅方式也逐漸細緻、完備，且由於改革的涵蓋範圍極大，對於計稅規則、應稅服務類別及企業內部價稅分離設定將是一大要點。面對不同於營業稅的稅制原理、抵扣鏈條及四大行業的納入，台商企業應注意以下幾點並及早做出準備，以降低自身風險，確保增值稅的合規遵從。

一、取得有利憑證

承上述，全面推開「營改增」將給各個行業帶來巨大的減稅效應。然而，減稅效果能否最終落到企業手上，還需要企業確實掌握好「營改增」政策及調整管理思路和模式。

由於增值稅的進項稅額可以用來抵扣銷項稅額，及時取得並收齊有效扣抵憑證，申報抵扣以完整抵扣鏈，這是因應「營改增」政策的重要對策，亦將促進企業不斷加強規範自身的經營管理。過去台商企業常常面臨供應商不能提供適當的增值稅憑證而遊走法律規範邊緣的情事，「營改增」後，完整的抵扣鏈有助於稅務機關查核企業申報和取得發票的正規性，有效打擊偷稅漏稅的情況。因為增值稅進項稅額可以抵扣銷項稅額，如果台商企業購買貨物或服務之廠商無法提供增值稅專用發票，就沒有進項稅額得以抵扣，故台商企業針對無法提供適當憑證的廠家，除了加強採購管理，選擇功能性較強大的合法供應商外，針對規模小但擁有重要合作契機的廠商亦可輔導其正規化，成為企業重要的衛星廠；另採購人員亦須落實取得合法憑證的要求並確實認識適當憑證對公司稅務和成本的影響性，惟若仍無法取得或未取得適當憑證的支出，建議針對上述支出予以彙總並計算其代價，以確保稅務風險之控管。

另納稅人應該注意具體抵扣方式及管理要求，及時取得相關增值稅專用發票，並在 180 天內掃描認證或在系統中勾選，以確保足額抵扣進項稅額。

二、境外服務新約重議

台商企業常見向海外尋求提供研究發展、技術轉讓、技術諮詢、管理服務諮詢、檢測檢驗認證及商標專利授權等服務，「營改增」後，由於涉及稅目的改變，儘管企業經濟業務不變的情形下，也可能產生稅目及相應適用稅率的變化，台商企業應重新檢視應稅服務類別和適用稅率，避免因稅制調整應變不及，而喪失企業自身的權益。針對台灣或境外公司對大陸境內企業提供應稅服務，「營改增」前大陸境內企業對外支付時需代扣 5%營業稅，「營改增」後，現代服務業的增值稅率為 6%，實質稅率為 5.66%(1÷1.06×6%)，稅負看似增加了，但由於境內台商企業代扣的 5.66%增值稅是可以抵扣的，所以實質負擔是較「營改增」前為低。

【舉例】

從事研發和技術服務的海外企業甲公司，為乙公司(具一般納稅人資格)在境外提供服務，談定收取費用 RMB 100 萬元，在服務費用合同簽約價格不同情況下(含稅、稅外加)，改徵前後稅負差異如下：

表 3-4-1　境外服務營改增前後稅負差異比較表

單位 RMB 萬元

營業稅改徵增值稅	談定價	合同價（含稅）	扣繳稅額	甲公司實收款	乙公司實質負擔
改徵前	100	100	100×5%＝5（不可抵）	100－5＝95	100

營業稅改徵增值稅	談定價	合同價（含稅）	扣繳稅額	甲公司實收款	乙公司實質負擔
改徵後	100	100	100÷1.06×6%＝5.66（可抵）	100－5.66＝94.34	94.34
改徵前	100	100÷0.95＝105.26	105.26×5%＝5.26(不可抵)	105.26－5.26＝100	105.26
改徵後	100	100÷0.94＝106.38	106.38×6%＝6.38(可抵)	106.38－6.38＝100	100

資料來源：本研究整理。

三、適度調整內外銷交易暨定價

稅改對企業的利弊，不能單從稅額的多寡來判斷，亦應試算稅改對企業利潤造成的影響。

「營改增」後對企業而言，在原有的買賣價格不變下，因價內稅變成價外稅，將促使銷售方收入降低，利潤減少，而購買方則是成本降低，利潤增加，惟其變化幅度視稅率而定。因此營改增影響的不只是流轉稅的應納金額，因為收入和成本費用產生變化，進而影響企業的稅後利潤。評估之後若稅後利潤下降，主要原因將來自於因稅率上升，使價稅分離後收入下降的幅度大於其他成本降低的程度，為了消除改制後的不利影響，通常只能透過加價的方式保持利潤水準，加價後客戶成本不會增加，其多支付的金額為進項稅額可以抵扣，但客戶是否同意加價，還須視客戶的交易結構下，進項稅額是否可全額扣抵，但前提須正確計算稅改對利潤的影響，才能測算企業應如何在新稅制下調整定價策略。

四、及早正規化

專用發票是增值稅一般納稅人銷售貨物或者提供應稅勞務開具的發票，是購買方支付增值稅額並可按照增值稅有關規定據以抵扣增值稅進項稅額的憑證。因此台商企業需取得增值稅專用發票，其發票所載明之進項稅額，方得據以扣抵銷項稅額或辦理退稅，進而降低增值稅稅負。

「營改增」全面試點，意味著增值稅抵扣鏈條越來越完整，稅務合規性的挑戰也比過往更為嚴峻，台商企業只要涉及與大陸地區交易的，皆為受「營改增」影響之企業，台商企業亦不應排除己身，面對來勢洶洶的稅制改革，除需綜合考量企業本身的交易類型、稅率、加價金額等外，評估優劣及早調整以達企業利益的最大化。另為提高納稅人稅法遵從度，鼓勵納稅人誠信納稅，對失信行為進行懲戒，稅務總局近年來在全國推行納稅信用等級評價和稅收違法「黑名單」制度。將納稅人按信用程度設為 A、B、C、D 四級，對存在稅收違法行為的，列入稅收違法「黑名單」，除了納稅信用等級直接降為 D 級外，其稅收違法信息還將通報給相關部門實施聯合懲戒。建議台商企業除全面重新評估各項經營業務的稅務影響及銷售面計稅方法的選擇外，亦應重新檢視信息系統、交易規劃和內控流程，確保企業能合規落實新型態的稅務規範。

第四章　全球反避稅風潮與大陸積極跟進

從 21 世紀開始，隨著全球化的加速、數位經濟的來臨以及開發中國家的興起，各國的稅制已漸漸跟不上商業環境變化的腳步，導致企業得以透過各種手段將利潤轉移至低稅率或免稅國家。而 2008 年金融風暴爆發後，國際社會對稅收徵管協作的關注來到了最高峰，全球避稅與反避稅成了各國政府與企業最關心的議題。

有鑑於此，在 20 國集團(G20)[134]領導人的委託下，「經濟合作暨發展組織」(Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD)[135]展開了全新一波的全球稅制的改革。從 2009 年公布「租稅天堂黑名單」開始，到最近引起高度國際關注的「稅基侵蝕與利潤轉移」(Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 BEPS)[136]計畫，各國政府極力推動稅收改革的決心早已不言而喻，全球反避稅的號角已經正式吹響了。

台商群聚密度最高的大陸，正藉由 BEPS 的成果發表，不但加快稅法上對反避稅相關法條的修訂，更加大了反避稅偵查的力度。日前美國微軟公司被裁定須補繳稅款及利息共計 RMB 8.4 億[137]一事，就是大陸對於緝查反避稅決心的展現。對於許多以避稅為目的，經由境外公司轉單的大陸台商來說，未來避稅的難度與風險都將大幅的提升，一旦被稅務機關盯上，補稅的追溯年限甚至可以長達 10 年[138]。因此，面對即將來臨的反避稅風暴，台商們應當對 BEPS 的內容及影響有更深入的了解，準備好面對全球反避稅的因應之道，才能避免多年累積的心血付諸流水。

---

[134] G20，https://www.g20.org/Webs/G20/DE/Home/home_node.html(最後上網日期 2016/12/7)。

[135] OECD，https://www.oecd.org/(最後上網日期 2016/12/7)。

[136] OECD，BEPS Actions，http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm(最後上網日期 2016/12/7)。

[137] 新華網，微軟向大陸補交稅款 RMB 8.4 億，2014/11/26，http://www.qh.xinhuanet.com/2014-11/26/c_1113418742.htm(最後上網日期 2016/12/7)。

[138] 稅收徵收管理法實施細則(2002 年 9 月 7 日大陸國務院令第 362 號公布，2016 年 2 月 6 日發布的國務院令第 666 號修訂)，第 56 條。

第一節　全球反避稅的演進與發展

OECD 成立於 1961 年，總部設立在法國巴黎，是由 34 個市場經濟國家所組成的國際組織，成員本身多為已開發國家，同時與若干經濟規模較大的開發中國家有密切的合作關係。OECD 建立的宗旨是在幫助各成員國家的政府實現可持續性經濟增長和就業，成員國生活水準上升，同時保持金融穩定，在多邊、平等的基礎上促進世界貿易的發展。OECD 本身對於各國政府雖無實質權力，然而其政策在 G20 領導人的承諾與背書下，對各國政策落實以及全球經濟有高度的影響力。

從 2009 年起，OECD 針對全球反避稅的議題先後公布了「租稅天堂黑名單」、《多邊稅收徵管互助公約》、BEPS 以及俗稱全球肥咖條款的《金融帳戶資訊自動交換共同申報標準》(Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters，以下簡稱 CRS)，其內容對現行的跨國稅務規劃將造成極大的影響，跨國納稅義務人應當熟習相關條文，做好充足的準備與規劃。以下就 OECD 近年來所發布的反避稅政策逐一說明：

一、租稅天堂黑名單

OECD 從 2009 年起，以稅率、稅制透明度、能否有效交換涉稅資料等三大因素，來判斷一個國家或地區是否屬於「避稅天堂」，同時，秉持租稅公平原則要求其承諾做出相對應的改善。

公布租稅天堂黑名單的宗旨，在於消除國際避稅管道，以達國際稅收公平的目的。在 G20 領導人的背書下，來自國際經濟制裁的壓力促使許多企業常用於避稅的境外地點如開曼群島、汶萊、香港等，皆相繼承諾遵守國際認可的稅務準則並且實際履行。

二、多邊稅收徵管互助公約

《多邊稅收徵管互助公約》由 OECD 於 1988 年發起，2010 年修訂後積極鼓勵全球所有國家一同簽定，其宗旨在於建立國際稅收徵管的

合作原則與標準，共 6 章 32 條[139]。其主要內容包括：1.跨國稅收情報交換；2.協助追收稅款；3.相關法令文件提供。截至 2016 年 11 月 21 日為止，包括大陸在內已有 107 個成員[140]簽署，其公約之影響力正逐年上升。

需特別注意的是，依公約所稱之稅收情報交換，係指各國稅務主管機關將自動提供納稅人的稅收情報，其交換範圍包括納稅人身分、稅務申報文件以及金融帳戶等。因此，未來設立於公約國的跨國企業，想藉由隱瞞收入或模糊收入性質等方式來達到雙重或多重不課稅的目的，可謂難上加難。

三、金融帳戶資訊自動交換共同申報標準(CRS)[141]

經濟合作暨發展組織(OECD)於 2000 年組織成立全球稅務透明與資訊交換論壇(The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)，約有 100 多個國家或地區參與，其中也包含非 OECD 成員國，是目前最大的稅務資訊交換組織，其資訊交換模式包括對「特定請求資訊交換」(Exchange of Information on Request)發布之 International Standard of Transparency and Exchange of Information on Request(簡稱「EOIR 模式」)，以及針對「自動資訊交換」(Automatic Exchange of Information)發布之 Standard for Automatic Exchange of Financial information in Tax Matters(簡稱「AEOI 標準模式」)。

OECD 受 20 國集團(G20)委託，以「AEOI 標準模式」及《多邊稅收徵管互助公約》為基礎，加上 BEPS 觀念導入，於 2014 年 7 月發布《金融帳戶資訊自動交換共同申報標準》(CRS)目前有 101 個國家或地區承

[139] 國家稅務總局，多邊稅收徵管互助公約中文譯本，http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152827/content.html(最後上網日期 2016/12/7)。
[140] OECD，JURISDICTIONS PARTICIPATING IN THE CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS STATUS－21 NOVEMBER 2016，http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf(最後上網日期 2016/12/7)。
[141] OECD，BEPS Actions，http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm(最後上網日期 2016/12/7)。

諾遵守(其中 87 個國家或地區正式簽署)，主要內容是在呼籲各國政府從其金融機構取得詳細的帳戶資料，並每年與帳戶持有人所屬居住地的主管稅務機關自動交換該等資料。

(一)CRS 與美國 FATCA 法案之差異

與 CRS 的概念相似的是美國於 2010 年通過、2014 年開始推動的《外國帳戶稅收遵從法》(Foreign Account Tax Compliance Act，以下簡稱 FATCA)[142]，此法案的主要目的在於徵收美國納稅義務人於國外的稅收，要求外國金融機構(Foreign Financial Institutions，以下簡稱 FFIs)承諾並改進其內部流程和系統以辨認具美國身分的帳戶所有人，協助提供帳戶相關資料，並針對不願配合之金融機構或帳戶持有人進行美國來源所得的懲罰性扣繳。嚴格來說，FATCA 所要求的資訊交換並非雙向互助，而是由 FFIs 單方面地向美國稅局提供美國納稅義務人的相關資料。

因此，雖然台灣已於 2014 年 6 月與美國簽署了第 2 類(Model 2)跨政府協議(Intergovernmental Agreement，以下簡稱 IGA)，視同已簽署 FATCA，其主要影響對象為具有美國國籍身分之個人或法人，以及台灣的金融機構(包括境外之分支機構)，對於大部分台商來說其影響程度不如 CRS。CRS 與 FATCA 差異比較：

表 4-1-1　CRS 與 FATCA 差異比較

項　目	CRS	FATCA
適用對象	已簽署 CRS 國家(多為 OECD 及 G20 成員國)之金融機構	與美國簽定 FATCA 國家之境內金融機構(跨國金融機構之子、分公司，應以子、分公司所在國是否定 FATCA 為適用依據)

[142] IRS，Foreign Account Tax Compliance Act，https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca(最後上網日期 2016/12/7)。

項　目	CRS	FATCA
資訊提供	雙向：每年自動向金融機構之所在地政府申報，以便政府提供給帳戶持有人之稅務居住國	單向：每年自動向當地政府或美國稅局申報美國稅務居民資料
查核及申報門檻	個人戶無金額限制；法人戶為超過 USD 25 萬	個人戶為超過 USD 5 萬；法人戶為超過 USD 25 萬
罰　則	最終視各國政府所立法規而定	美國來源所得扣繳 30%
兩岸三地簽署情況	大陸：已簽署	大陸：已簽署
	香港：宣布遵守	香港：視同簽署
	台灣：尚未簽署	台灣：視同簽署

資料來源：本研究整理

(二)香港金融帳戶資訊交換機制

在全球反避稅趨勢的推動下，為了維持正面的國際聲譽以及亞太營運中心的地位，香港於 2014 年 9 月向「稅務透明化及有效交換資料全球論壇」(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)表示，在保障隱私和資料的保密性，以及正當使用所交換資料的原則下，支持自動交換資料的新國際標準，並且最晚於 2018 年底進行首次自動資料交換[143]。

香港做為世界金融與商業中心，不只金融商品的種類多、靈活性高，稅負對比於其他金融發達國家也相較為低，因而許多投資人會利用香港的低稅負與租稅協定，來達到跨國避稅、雙重不課稅的效果。香港《2016 年稅務(修訂)(第 3 號)條例》(以下簡稱《修訂條例》)於

[143] 香港特別行政區政府，2014/9/15 新聞公報，http://www.info.gov.hk/gia/general/201409/15/P201409150479.htm(最後上網日期：2016/12/7)。

2016 年 6 月 30 日生效，隨著《修訂條例》獲通過後，香港將開始從其 42 個已簽定了全面性避免雙重課稅協定或稅收資料交換協定的經濟體中，物色進行自動交換資料的夥伴，目標是於 2016 年年底前，完成自動交換資料協定的磋商，並將相關夥伴加入《稅務條例》新增的附表(有關修訂須經立法會進行先訂立後審議的程序)。在有關修訂獲得立法會通過後，金融機構可於 2017 年開始進行盡職審查程序，以識辨和收集相關財務帳戶的資料，並於 2018 年向稅務局提交資料，讓稅務局可將資料傳送至相關自動交換資料夥伴[144]。對於許多在香港設有銀行帳戶的台商而言，將面臨更大的稅務風險，應當即早進行調整及預防。

四、稅基侵蝕與利潤轉移計畫(BEPS)

OECD 於 2013 年 7 月首次發布「BEPS 行動計畫報告」，其目的在於攜手各國打擊跨國企業避稅、甚至重複不課稅之現象，建立國際稅收規則體系和行政合作機制。其核心理念包括：1.跨國稅務處理一致化；2.利潤轉移與價值創造相當；3.提高稅務資訊透明度。BEPS 本身僅就相關議題，提供各國國內立法以及國際規則調整的建議，並不具有法律效力。然而在 G20 領導人背書下，其報告結果預計將對各國的稅制改革及反避稅政策帶來實質性的影響。BEPS 行動計畫報告內容可分為 5 大類，共 15 項行動計畫[145]，分別描繪了未來各國在反避稅相關法規上的改革方向。OECD 將 15 項行動計畫分為三大階段，於 2015 年底前全數發表。15 項行動計畫之分類與時程表如下：

表 4-1-2　BEPS 行動計畫分類與時程表

類　　別	行動計畫	完成時間
1.對數位經濟的挑戰	1.解決數位經濟的稅收困境	2014 年 9 月
2.協調各國企業所得	2.消除混合錯配安排	2014 年 9 月

[144] 香港特別行政區政府，2016/6/30 新聞公報，http://sc.isd.gov.hk/gb/www.info.gov.hk/gia/general/201606/30/P201606300675.htm(最後上網日期：2016/12/7)。
[145] BEPS 2015 Final Reports，http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm(最後上網日期：2016/12/7)。

類　　別	行動計畫	完成時間
稅稅制	3.受控外國公司規則	2015 年 9 月
	4.限制利息扣除	2015 年 9 月 2015 年 12 月
	5.打擊有害租稅競爭	2014 年 9 月 2015 年 9 月 2015 年 12 月
3.重塑現行稅收協定和轉讓定價國際規則	6.防止租稅協定濫用	2014 年 9 月
	7.常設機構認定	2015 年 9 月
	8.轉讓定價－無形資產	2014 年 9 月
	9.轉讓定價－風險及資本	2015 年 9 月
	10.轉讓定價－其他高風險交易	2015 年 9 月
4.提高稅收透明度與確定性	11.資料統計分析	2015 年 9 月
	12.租稅規劃強制披露原則	2015 年 9 月
	13.轉讓定價－文件要求	2014 年 9 月
	14.爭議解決機制	2015 年 9 月
5.開發多邊工具促進行動計畫實施	15.發展多邊工具	2014 年 9 月 2015 年 9 月 2015 年 12 月

資料來源：OECD官方網站，BEPS 2015 Final Reports，http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm。

15項行動計畫中，第13項「轉讓定價－文件要求」是對於大陸台商最為直接衝擊的行動計畫，亦將會是大陸稅務總局及大陸台商應密切注意的方向。為了使各國稅務機關可以更有效地對轉讓定價進行風

險評估和審查，BEPS就各國制定轉讓定價文件提出了建議，並認為轉讓定價文件應分為「主體文檔」、「本地文檔」及「國別報告」三層。此外BEPS也針對文件的內容與格式提出了具體的要求，使各國的轉讓定價文件更為統一，以利於國際間稅務信息的交換以及透明化，共同解決跨國避稅的問題。

(一)轉讓定價文件之目的

報告指出各國的轉讓定價文件應以達到以下3個目標為前提來制定：

其一，提供納稅義務人對於是否遵循獨立交易原則進行自我評估。

其二，提供稅務機關評估企業存在不合理之轉讓定價的風險，以利於稅務機關選擇合適的案件進行調查。

其三，在稅務機關對企業進行全面性的調查時提供有用的信息。

(二)主體文檔[146]

主體文檔主要的目的為揭露跨國企業的全球營運概述，並將跨國企業的轉讓定價活動與全球經濟、法律、金融及稅收環境相結合。其內容應包括全球業務性質、整體轉讓定價政策以及全球收入及經濟活動的分配情況，以協助稅務機關確定重大轉讓定價風險是否存在。

此外主體文檔並不要求集團提供詳盡的細節列表，惟如果某個信息之遺漏將會對轉讓定價結果的可靠性造成影響，則此類信息就應被認為是重要的。故納稅人在準備主體文檔時，應牢記主體文檔的目的，謹慎斟酌信息提供的攸關性以及詳細程度。主體文檔中的信息是由以下5個部分組成：

1.跨國企業集團全球組織架構；

2.跨國企業經營情況描述；

3.跨國企業的無形資產情況；

4.跨國企業內部融資活動；

[146] 請詳表 4-5-2：BEPS 第 13 項行動計畫、42 號公告與舊法對照表。

5.跨國企業的財務及稅務情況。

更具體來說，主體文檔與現今國際轉讓定價文件標準之不同處在於，主體文檔應提供包括集團最主要產品或服務的供應鏈在內的全球業務描述；列明無形資產、融資交易和業務重組方面的重大交易；概述集團現有的單邊預約定價安排及其它有關各國之間收入分配的稅收裁定。

最後，主體文檔要求企業提供許多過往不須在轉讓定價文件中提供的信息。企業面對即將到來的改變，應及早開始著手審核現有文件以及準備文件的流程。

(三)本地文檔[147]

不同於要求提供整體概況信息的主體文檔，本地文檔的要求重點在於提供，本地企業與他國關聯企業發生且對於當地稅收管轄而言較為重大之關聯交易的轉讓定價分析。

本地文檔應提供之信息包括：具體關聯交易的相關財務信息、相關的可比性分析，以及最合適的轉讓定價方法的選擇與應用。此外，若本地文檔要求的某項信息已於主體文檔中提供，則可以直接引用主體文檔中的信息。

(四)國別報告表[148]

國別報告表是這次BEPS成果發表中對企業衝擊最大的部分之一。報告中指出，國別報告表要求跨國企業揭露集團內各關係企業所在區域的經濟活動，以及其各別的收入、功能、稅前損益、稅負信息及員工人數等信息。國別報告表的內容可以分為以下3個表格：

1.集團收入、稅負及業務活動分配情況；

2.跨國企業集團成員實體名單；

3.附加信息。

[147] 請詳表 4-5-2：BEPS 第 13 項行動計畫、42 號公告與舊法對照表。
[148] 請詳表 4-5-2：BEPS 第 13 項行動計畫、42 號公告與舊法對照表。

簡單來說，有了國別報告表後，跨國企業在全球的佈局以及利潤分配的情形都將一目瞭然，如果有任何瑕疵很容易就被各地稅局所盯上。不過報告中也強調，雖然國別報告表有助於對轉讓定價之風險進行概括性的評估，但對一項交易的轉讓定價分析，還是必須建立在功能分析以及可比性分析的基礎上，並不能完全以國別報告表來取代。

第二節　大陸反避稅的強力推動

一、大陸轉讓定價1.0草創期

大陸對於轉讓定價的關注開始於1991年7月1日起施行的《外商投資企業和外國企業所得稅法》[149]及其實施細則，是大陸首次律定關聯企業間轉讓定價的全國性法律，亦為大陸轉讓定價的初始法源。1992年10月29日施行《關聯企業間業務往來稅務管理實施辦法》[150]，規範關聯企業的認定及徵納雙方的權利與義務等操作性程序，是大陸首部專為轉讓定價獨立出台的法規。1998年4月23日進一步發布並同時施行的《關聯企業間業務往來稅務管理規程》[151]，則分為12章共52個條文規範「關聯企業間業務往來的稅務管理」，這可說是對於稅務機關查核轉讓定價較具系統依據的部門規章。至此，大陸關於轉讓定價有了操作性的完整規範，直到2008年新企業所得稅法施行前，屬於轉讓定價1.0的草創期，在此時期，大陸稅務機關對於轉讓定價的查核案件微乎其微，可說是空有法令的形式卻無制度的實質。

二、大陸轉讓定價2.0發展期

2008年1月1日大陸施行的《企業所得稅》[152]及其實施條例，除了將內外資企業所適用的所得稅法併軌(俗稱兩稅合併)之外，並以專章規定「特別納稅調整」(俗稱反避稅專章)，後續依該章單獨出台《特別納稅調整實施辦法(試行)》[153](以下簡稱《辦法》)，作為大陸反避稅主要的稅收法規，是大陸第一次將反避稅議題進行全面性大規模的立法，並要求凡是關聯購銷交易達RMB 2億或其他關聯交易達RMB 4,000

---

[149] 1991年4月9日主席令第45號發布，自1991年7月1日施行。本法已由《企業所得稅法》(2007年3月16日主席令第63號發布，自2008年1月1日實施)規定廢止。

[150] 1992年10月29日大陸國家稅務總局國稅發第237號發布施行。本法已由《關於發布已失效或廢止的稅收規範性文件目錄的通知》(2006年4月30日國家稅務總局國稅發第62號)規定廢止。

[151] 1998年4月23日大陸國家稅務總局國稅發第59號發布施行。本規程已由《國家稅務總局關於印發〈特別納稅調整實施辦法(試行)〉的通知》(2009年1月8日大陸國家稅務總局國稅發第2號發布，自2008年1月1日施行)公告廢止。

[152] 2007年3月16日主席令第63號公布，自2008年1月1日施行。

[153] 2009年1月8日大陸國家稅務總局國稅發第2號，自2008年1月1日起施行。

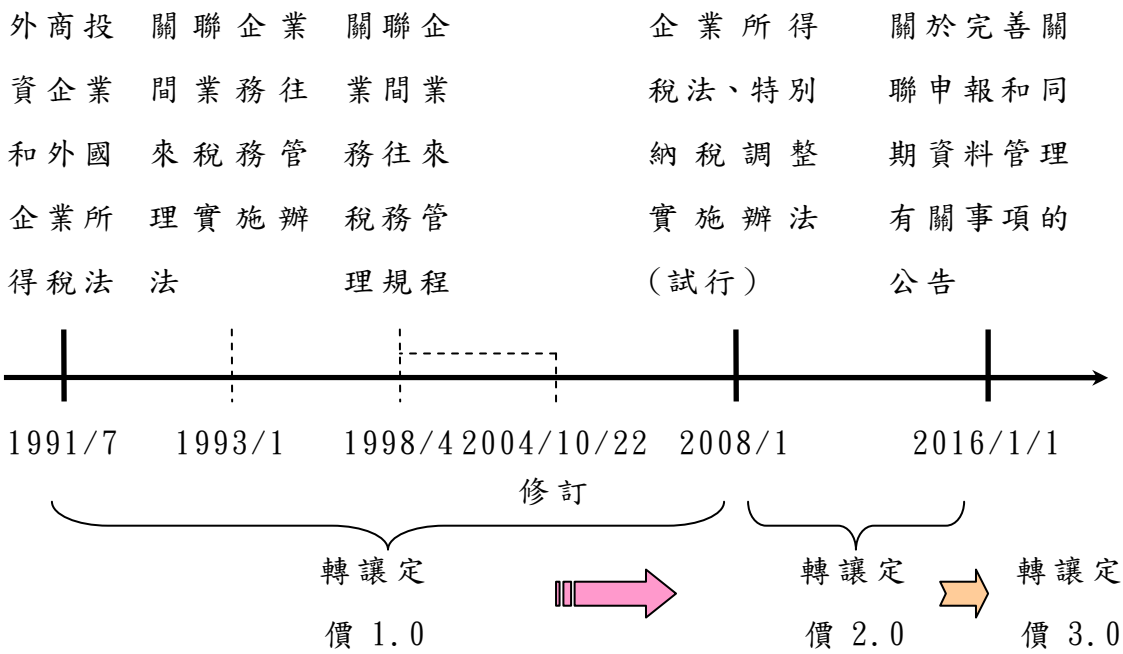
萬的企業，皆有按時備妥「同期資料」[154](以下稱「TP報告」)的義務，意謂稅務徵納攻防所應負舉證責任的主體，由稅務機關轉變成納稅義務人，更確立了徵納雙方的權利與義務，自此進入轉讓定價2.0的發展期。自2008年至今，大陸稅務機關在反避稅法律的框架和管理指南之下，稅務機關內部進一步統整構築數據庫體系、推行專家會審制度、訂定特別納稅調整內部工作規程，並建立行業整體分析與企業排查相結合、風險識別與風險預警相結合、管理成效分析與稅收遵從監控相結合等跨國企業利潤動態監控體制，以強化專職隊伍積極擴張轉讓定價查核的範圍及力度，這時期反避稅的稅收貢獻合計約RMB 2,313億，調查立案共1,443件，補稅結案比例約93%，平均個案查核徵補稅款從2008年約RMB 816萬，至2014年大幅提升約RMB 3,068萬[155]，對大陸官方而言成果豐碩，但對大陸台商企業而言卻如坐針氈、惶恐不安。

三、大陸轉讓定價3.0進階期

然而，大陸稅務總局一方面在境內展開反避稅查核的同時，另一方面積極參與G20和OECD推動的BEPS行動計畫。2015年10月，OECD最終完成並發布BEPS項目成果包括所有15項行動計畫和一份解釋性聲明，G20成員國未來的主要任務是將BEPS的各項成果在全球推進實施，各國首要工作即是各國稅收法規的修法或立法，大陸稅務總局緊接著以BEPS行動計畫為基礎，積極增補反避稅法律體系，出台《一般反避稅管理辦法》[156]、《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》[157]等強化反避稅管理的規章和規範性文件，以及全面起草《特別納稅調整實施辦法(徵求意見稿)》(2015年9月17日發布，尚未正式修訂實施，以下簡稱《意見稿》)，並於2016年6月底先行發布《關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告》[158](以下簡稱《42號公告》)，重新定義關聯申報及TP報告之要求，根據大陸稅務總局2015年10月召開稅基侵蝕和利潤轉移計畫(BEPS)2015年成果的宣講會內容

[154] 特別納稅調整實施辦法(試行)第 15 條。
[155] 2008～2015 年大陸國家稅務總局反避稅工作情況。
[156] 2014 年 12 月 2 日大陸國家稅務總局令第 32 號發布，自 2015 年 2 月 1 日施行。
[157] 2015 年 2 月 3 日大陸國家稅務總局公告 2015 年第 7 號發布，自發布日施行。
[158] 2016 年 6 月 29 日大陸國家稅務總局公告 2016 年第 42 號發布，自發布日施行。

及《42號公告》規定，新的轉讓定價規範將於2016年1月1日開始啟動，轉讓定價亦隨之將進入3.0進階期的時代。



轉讓定價 1.0：1991/7/1～2007/12/31

轉讓定價 2.0：2008/1/1～2015/12/31 →稅收貢獻約 RMB 2,313 億

轉讓定價 3.0：2016/1/1～ →稅收貢獻？

圖 4-2-1　轉讓定價 1.0～3.0 時期階段圖

資料來源：本研究整理

第三節　大陸全面清查非居民金融帳戶

2014 年 9 月，大陸在 G20 財政部長和央行行長會議上承諾將實施 CRS，首次對外交換信息的時間為 2018 年 9 月。為了履行金融帳戶涉稅信息自動交換國際義務，規範金融機構對非居民金融帳戶涉稅信息的盡職調查行為，稅務總局起草了《非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查管理辦法(徵求意見稿)》[159](以下簡稱《辦法》)，內容就盡職調查對象、範圍、期程及報送稅務機關之信息內容等有明確規範，茲將重要內容彙整如下：

一、盡調對象

(一)非居民[160]

本辦法所稱非居民是指大陸稅收居民以外的個人、企業和其他組織(以下統稱企業)，但不包括政府機構、國際組織、中央銀行、金融機構或者在證券市場上市交易的公司及其關聯機構。大陸稅收居民是指大陸稅法規定的居民企業或者居民個人。

同時構成大陸稅收居民和其他稅收管轄區稅收居民的，視為本辦法所稱非居民。

(二)非居民控制人的消極非金融機構

1. 消極非金融機構[161]

符合下列條件之一的機構：

(1)上一年度內，股息、利息、租金、特許權使用費收入等不屬於積極經營活動的收入，及據以產生前述收入的金融資產的轉讓收入占比 50%以上的非金融機構；

(2)上一年度末，擁有可以產生前述收入的金融資產占比 50%以上的非金融機構；

[159] 大陸國家稅務總局國際稅務司 2016 年 10 月 14 日發布。
[160] 辦法第 9 條規定。
[161] 辦法第 11 條規定。

(3)稅收居民國(地區)不實施金融帳戶涉稅信息自動交換標準的投資機構。

2.控制人[162]

對消極非金融機構實施控制的個人。

公司的控制人按照以下規則依次判定：

(1)直接或者間接擁有超過 25%的公司股權或者表決權的個人；

(2)通過人事、財務等其他方式對公司進行控制的個人；

(3)公司的高級管理人員。

二、盡職調查範圍

金融機構盡職調查非居民之金融帳戶包括存量帳戶和新開帳戶，調查範圍[163]圖示如下：

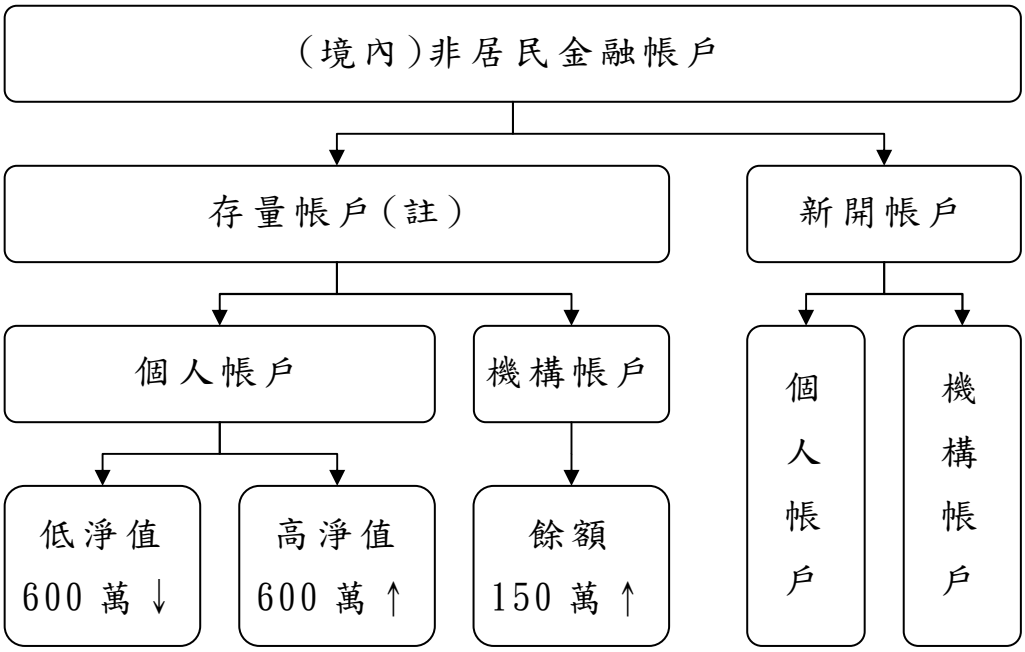


圖 4-3-1　大陸對非居民金融帳戶盡職調查之範圍

資料來源：本研究整理

[162] 辦法第 12 條規定。
[163] 辦法第 14 條規定。

註：帳戶持有人在同一金融機構及其關聯機構所持有的全部金融帳戶餘額或者資產的價值之和。在確定是否為高淨值帳戶時，客戶經理知道或者應當知道在其供職的金融機構內幾個帳戶直接或者間接地由同一個人擁有或者控制的，應當對這些帳戶進行加總。

三、盡職調查期程

金融機構對於新開立帳戶盡職調查從 2017 年 1 月 1 日起展開，對於個人高、低淨值帳戶及機構餘額帳戶之盡職調查期程[164]如下：

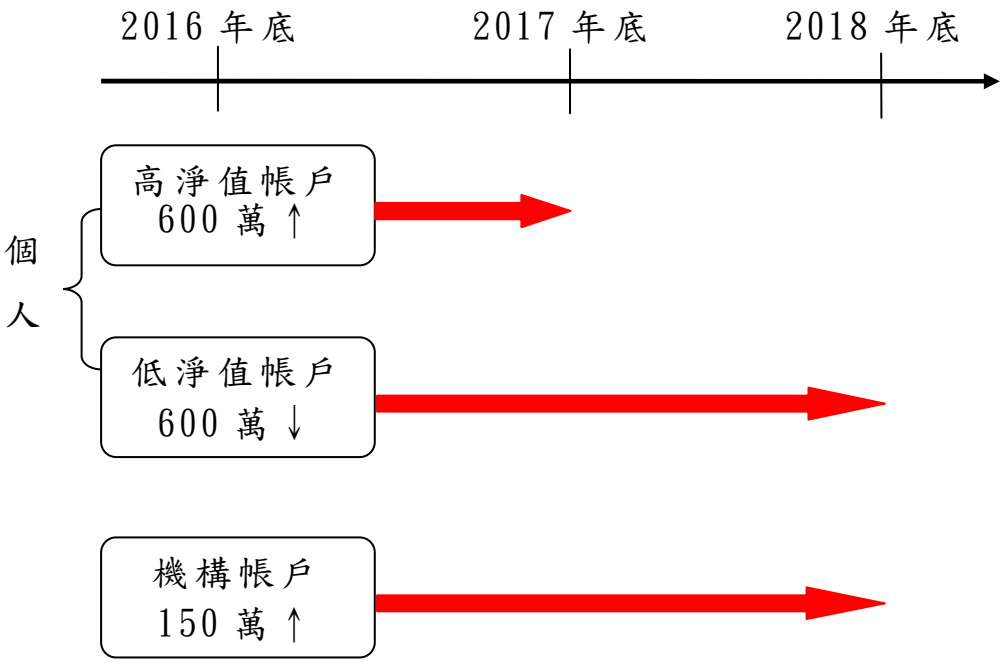


圖 4-3-2　大陸對非居民金融存量帳戶盡職調查之期程

資料來源：本研究整理

[164] 辦法第 19、20、27 條規定。

四、報送信息內容

金融機構應當向稅務機關匯總報送境內分支機構的下列非居民帳戶信息[165]，並註明報送信息的金融機構名稱、地址以及納稅人識別號：

表 4-3-1　大陸金融機構向稅務機關報送非居民帳戶之信息

項　目	內　　容
基本資料	1.個人帳戶持有人及消極非金融機構的非居民控制人的姓名、現居地址、稅收居民國(地區，下同)、居民國納稅人識別號、出生地、出生日期； 2.機構帳戶持有人的名稱、地址、稅收居民國、居民國納稅人識別號。
唯一識別碼	帳號或者類似信息。
存量	年末帳戶餘額或淨值；帳戶在本年度內註銷的，無需報送此項信息，但應當註明帳戶已註銷。
流量	1.存款帳戶，年度內收到或計入的利息總額； 2.託管帳戶，年度內收到或計入的利息總額、股息總額及其他由於被託管資產而收到或者計入該帳戶的收入總額； 3.其他帳戶，年度內收到或計入的收入總額，包括贖回款項的總額。
其他	大陸國家稅務總局要求報送的其他信息。

資料來源：本研究整理

[165] 辦法第 34 條規定。

第四節　大陸關聯申報及 TP 報告之最新要求

大陸稅務總局 2015 年 9 月編修發布的《意見稿》，主要將 BEPS 成果進行轉化應用，對於關聯申報、TP 報告架構、轉讓定價調查及調整規則等進行全面性修訂，而《42 號公告》的發布，代表著第一階段的關聯申報及 TP 報告架構已正式啟動，首先對大陸企業重新要求關聯申報及 TP 報告進行全面細化，《42 號公告》對於大陸企業的關聯關係定義、TP 報告的種類、內容、準備條件和時限、國別報告的報送主體、報送內容等進行詳細的規定。

一、增修關聯關係之定義[166]

(一)親屬關係合併計算持股比例，將兩個以上具有夫妻、直系血親、兄弟姐妹以及其他撫養、贍養關係的自然人，共同持股同一企業之股權應合併計算，以整體評估是否達到 25%以上之持股比例。

(二)明確借貸資金總額占實收資本比例之計算公式，借貸資金總額占實收資本比例＝年度加權平均借貸資金÷年度加權平均實收資本，年度加權平均係按實際占用天數÷365 天計算。

(三)購銷實質控制應具有持股關係，而實質控制是指一方有權決定另一方的財務和經營政策，並能據以從另一方的經營活動中獲取利益。

(四)擴大高級管理人員的範圍，除原《辦法》規定的董事會成員和經理外，增加董事會秘書、總經理、副經理、財務負責人和公司章程規定的其他人員等皆屬高級管理人員。

二、依循 BEPS 擬定 TP 報告框架及門檻

《42號公告》依據BEPS第13項行動計畫的內容，具體要求TP報告應包含主體文檔、本地文檔和特殊事項文檔(BEPS規範TP報告內容與新舊法之比較請詳表4-5-2)。另符合條件的大型跨國集團尚須填報國別報告表，並備妥國別報告以供稅務機關查閱。

[166] 42 號公告第 2 條規定。

(一)主體文檔

是用以披露跨國集團全球業務的整體情況，主要內容包括集團的組織架構、業務描述、無形資產、融資安排及財稅狀況(包含集團合併報表)等。符合下列條件之一的企業，應當準備主體文檔[167]：

1.年度發生跨境關聯交易，且合併該企業財務報表的最終控股企業所屬企業集團已準備主體文檔。

2.年度關聯交易總額超過RMB 10億的企業。

(二)本地文檔

是用以披露本地企業關聯交易的詳細信息，主要內容包括企業概況、關聯關係、關聯交易情況、價值鏈分析、可比性分析及轉讓定價方法的選擇和使用等。年度關聯交易金額符合下列條件之一的企業，應當準備本地文檔[168]：

1.有形資產所有權轉讓金額(來料加工業務按照年度進出口報關價格計算)超過RMB 2億。

2.金融資產轉讓金額超過RMB 1億。

3.無形資產所有權轉讓金額超過RMB 1億。

4.其他關聯交易金額合計超過RMB 4,000萬。

(三)特殊事項文檔

包括成本分攤協議特殊事項文檔和資本弱化特殊事項文檔。企業簽定或者執行成本分攤協定的，應當準備成本分攤協議特殊事項文檔。企業關聯債資比例超過標準比例需要說明符合獨立交易原則的，應當準備資本弱化特殊事項文檔[169]。

三、大陸新版 TP 報告應備載內容

(一)主體文檔[170]

[167] 42號公告第11條規定。
[168] 42號公告第13條規定。
[169] 42號公告第15條規定。
[170] 42號公告第12條規定。

1.組織架構

以圖表形式說明企業集團的全球組織架構、股權結構和所有成員實體的地理分佈。成員實體是指企業集團內任一營運實體，包括公司制企業、合夥企業和常設機構等。

2.企業集團業務

(1)企業集團業務描述，包括利潤的重要價值貢獻因素。

(2)企業集團營業收入前5位以及占營業收入超過5%的產品或者勞務的供應鏈及其主要市場地域分佈情況。供應鏈情況可以採用圖表形式進行說明。

(3)企業集團除研發外的重要關聯勞務及簡要說明,說明內容包括主要勞務提供方提供勞務的勝任能力、分配勞務成本以及確定關聯勞務價格的轉讓定價政策。

(4)企業集團內各成員實體主要價值貢獻分析,包括執行的關鍵功能、承擔的重大風險、以及使用的重要資產。

(5)企業集團會計年度內發生的業務重組，產業結構調整，集團內企業功能、風險或者資產的轉移。

(6)企業集團會計年度內發生的企業法律形式改變、債務重組、股權收購、資產收購、合併、分立等。

3.無形資產

(1)企業集團開發、應用無形資產及確定無形資產所有權歸屬的整體戰略，包括主要研發機構所在地和研發管理活動發生地及其主要功能、風險、資產和人員情況。

(2)企業集團對轉讓定價安排有顯著影響的無形資產或者無形資產組合，以及對應的無形資產所有權人。

(3)企業集團內各成員實體與其關聯方的無形資產重要協定清單，重要協定包括成本分攤協定、主要研發服務協定和許可協定等。

(4)企業集團內與研發活動及無形資產相關的轉讓定價政策。

(5)企業集團會計年度內重要無形資產所有權和使用權關聯轉讓情況，包括轉讓涉及的企業、國家以及轉讓價格等。

4.融資活動

(1)企業集團內部各關聯方之間的融資安排以及與非關聯方的主要融資安排。

(2)企業集團內提供集中融資功能的成員實體情況,包括其註冊地和實際管理機構所在地。

(3)企業集團內部各關聯方之間融資安排的總體轉讓定價政策。

5.財務與稅務狀況

(1)企業集團最近一個會計年度的合併財務報表。

(2)企業集團內各成員實體簽定的單邊預約定價安排、雙邊預約定價安排以及涉及國家之間所得分配的其他稅收裁定的清單及簡要說明。

(3)報送國別報告的企業名稱及其所在地。

(二)本地文檔[171]

1.企業概況

(1)組織結構，包括企業各職能部門的設置、職責範圍和雇員數量等。

(2)管理架構,包括企業各級管理層的彙報對象以及彙報對象主要辦公所在地等。

(3)業務描述，包括企業所屬行業的發展概況、產業政策、行業限制等影響企業和行業的主要經濟和法律問題，主要競爭者等。

(4)經營策略，包括企業各部門、各環節的業務流程，運營模式，價值貢獻因素等。

(5)財務資料，包括企業不同類型業務及產品的收入、成本、費用

[171] 42號公告第14條規定。

及利潤。

(6)涉及本企業或者對本企業產生影響的重組或者無形資產轉讓情況，以及對本企業的影響分析。

2.關聯關係

(1)關聯方信息，包括直接或者間接擁有企業股權的關聯方，以及與企業發生交易的關聯方，內容涵蓋關聯方名稱、法定代表人、高級管理人員的構成情況、註冊位址、實際經營地址，以及關聯個人的姓名、國籍、居住地等情況。

(2)上述關聯方適用的具有所得稅性質的稅種、稅率及相應可享受的稅收優惠。

(3)本會計年度內，企業關聯關係的變化情況。

3.關聯交易

(1)關聯交易概況

A.關聯交易描述和明細，包括關聯交易相關合同或者協定副本及其執行情況的說明，交易標的的特性，關聯交易的類型、參與方、時間、金額、結算貨幣、交易條件、貿易形式，以及關聯交易與非關聯交易業務的異同等。

B.關聯交易流程，包括關聯交易的信息流、物流和資金流，與非關聯交易業務流程的異同。

C.功能風險描述，包括企業及其關聯方在各類關聯交易中執行的功能、承擔的風險和使用的資產。

D.交易定價影響要素，包括關聯交易涉及的無形資產及其影響，成本節約、市場溢價等地域特殊因素。地域特殊因素應從勞動力成本、環境成本、市場規模、市場競爭程度、消費者購買力、商品或者勞務的可替代性、政府管制等方面進行分析。

E.關聯交易資料，包括各關聯方、各類關聯交易涉及的交易金額。分別披露關聯交易和非關聯交易的收入、成本、費用和利潤，

不能直接歸集的，按照合理比例劃分，並說明該劃分比例的依據。

(2)價值鏈分析

A.企業集團內業務流、物流和資金流，包括商品、勞務或者其他交易標的從設計、開發、生產製造、行銷、銷售、交貨、結算、消費、售後服務、循環利用等各環節及其參與方。

B.上述各環節參與方最近會計年度的財務報表。

C.地域特殊因素對企業創造價值貢獻的計量及其歸屬。

D.企業集團利潤在全球價值鏈條中的分配原則和分配結果。

(3)對外投資

A.對外投資基本信息，包括對外投資項目的投資地區、金額、主營業務及戰略規劃。

B.對外投資項目概況，包括對外投資項目的股權架構、組織結構，高級管理人員的僱傭方式，項目決策許可權的歸屬。

C.對外投資項目資料，包括對外投資項目的營運資料。

(4)關聯股權轉讓

A.股權轉讓概況，包括轉讓背景、參與方、時間、價格、支付方式，以及影響股權轉讓的其他因素。

B.股權轉讓標的的相關信息，包括股權轉讓標的所在地，出讓方獲取該股權的時間、方式和成本，股權轉讓收益等信息。

C.盡職調查報告或者資產評估報告等與股權轉讓相關的其他信息。

(5)關聯勞務

A.關聯勞務概況，包括勞務提供方和接受方，勞務的具體內容、特性、開展方式、定價原則、支付形式，以及勞務發生後各方受益情況等。

B.勞務成本費用的歸集方法、項目、金額、分配標準、計算過

程及結果等。

C.企業主體文檔」、「本地文檔」及「國別報告表及其所屬企業集團與非關聯方存在相同或者類似勞務交易的，還應當詳細說明關聯勞務與非關聯勞務在定價原則和交易結果上的異同。

(6)與企業關聯交易直接相關的,境外其他國家稅務主管當局簽定的預約定價安排和作出的其他稅收裁定。

4.可比性分析

(1)可比性分析考慮的因素，包括交易資產或者勞務特性，交易各方功能、風險和資產，合同條款，經濟環境，經營策略等。

(2)可比企業執行的功能、承擔的風險以及使用的資產等相關信息。

(3)可比對象搜索方法、信息來源、選擇條件及理由。

(4)所選取的內部或者外部可比非受控交易信息和可比企業的財務信息。

(5)可比資料的差異調整及理由。

5.轉讓定價方法的選擇和使用

(1)被測試方的選擇及理由。

(2)轉讓定價方法的選用及理由，無論選擇何種轉讓定價方法，均須說明企業對集團整體利潤或者剩餘利潤所做的貢獻。

(3)確定可比非關聯交易價格或者利潤的過程中所做的假設和判斷。

(4)運用合理的轉讓定價方法和可比性分析結果,確定可比非關聯交易價格或者利潤。

(5)其他支援所選用轉讓定價方法的資料。

(6)關聯交易定價是否符合獨立交易原則的分析及結論。

(三)特殊事項文檔

特殊事項文檔包括成本分攤協議特殊事項文檔和資本弱化特殊事項文檔。

1.成本分攤協議特殊事項文檔包括以下內容[172]

(1)成本分攤協議副本。

(2)各參與方之間達成的為實施成本分攤協定的其他協定。

(3)非參與方使用協定成果的情況、支付的金額和形式，以及支付金額在參與方之間的分配方式。

(4)本年度成本分攤協議的參與方加入或者退出的情況,包括加入或者退出的參與方名稱、所在國家和關聯關係，加入支付或者退出補償的金額及形式。

(5)成本分攤協定的變更或者終止情況，包括變更或者終止的原因、對已形成協議成果的處理或者分配。

(6)本年度按照成本分攤協議發生的成本總額及構成情況。

(7)本年度各參與方成本分攤的情況，包括成本支付的金額、形式和對象，作出或者接受補償支付的金額、形式和對象。

(8)本年度協議預期收益與實際收益的比較以及由此作出的調整。

(9)預期收益的計算,包括計量參數的選取、計算方法和改變理由。

2.資本弱化特殊事項文檔包括以下內容[173]

(1)企業償債能力和舉債能力分析。

(2)企業集團舉債能力及融資結構情況分析。

(3)企業註冊資本等權益投資的變動情況說明。

(4)關聯債權投資的性質、目的及取得時的市場狀況。

(5)關聯債權投資的貨幣種類、金額、利率、期限及融資條件。

[172] 42號公告第16條規定。
[173] 42號公告第17條規定。

(6)非關聯方是否能夠並且願意接受上述融資條件、融資金額及利率。

(7)企業為取得債權性投資而提供的抵押品情況及條件。

(8)擔保人狀況及擔保條件。

(9)同類同期貸款的利率情況及融資條件。

(10)可轉換公司債券的轉換條件。

(11)其他能夠證明符合獨立交易原則的資料。

(四)大陸新版TP報告準備期限[174]

主體文檔應當在企業集團最終控股企業會計年度終了之日起12個月內準備完畢；本地文檔和特殊事項文檔應當在關聯交易發生年度次年6月30日之前準備完畢。TP報告應當自稅務機關要求之日起30日內提供。

(五)新增國別報告的報送要求[175]

若大陸企業為集團最終控股企業，且年度合併營收超過RMB 55億的，在報送年度關聯業務往來報告表時，應當填報國別報告相關報告表(包括《國別報告－所得、稅收和業務活動國別分佈表》、《國別報告－跨國企業集團成員實體名單》和《國別報告－附加說明表》，中英文各1份共6張表)；而最終控股企業在境外，按照其他國家有關規定應當準備國別報告，且大陸稅務機關無法透過稅收交換取得的，稅務機關可要求大陸企業提交國別報告。

(六)完善關聯業務往來報告表填報內容[176]

《42號公告》在要求企業揭露集團及關聯交易信息的全面性、準確性和完整性之基礎上，對於關聯業務往來報告表重新進行編製，以加大企業揭露信息的範圍，關聯業務往來報告表共有22張表單(扣除國別報告表中英文重複者後為19張，詳如下表)，企業依據自身發生的業

[174] 42號公告第19條規定。
[175] 42號公告第5條規定。
[176] 參考42號公告附件2《企業年度關聯業務往來報告表(2016年版)》填報說明。

務情況選擇填報，茲將本次關聯業務往來報告表之重點說明如下：

表 4-4-1　關聯業務往來報告表

表單編號	表　單　名　稱
G000000	報告企業信息表
G100000	中華人民共和國企業年度關聯業務往來匯總表
G101000	關聯關係表
G102000	有形資產所有權交易表
G103000	無形資產所有權交易表
G104000	有形資產使用權交易表
G105000	無形資產使用權交易表
G106000	金融資產交易表
G107000	融通資金表
G108000	關聯勞務表
G109000	權益性投資表
G110000	成本分攤協議表
G111000	對外支付款項情況表
G112000	境外關聯方信息表
G113010	年度關聯交易財務狀況分析表(報告企業個別報表信息)
G113020	年度關聯交易財務狀況分析表(報告企業合併報表信息)
G114010	國別報告－所得、稅收和業務活動國別分佈表
G114011	國別報告－所得、稅收和業務活動國別分佈表(英文)
G114020	國別報告－跨國企業集團成員實體名單
G114021	國別報告－跨國企業集團成員實體名單(英文)
G114030	國別報告－附加說明表
G114031	國別報告－附加說明表(英文)

資料來源:42號公告附件1.企業年度關聯業務往來報告表(2016年版)

1.強化企業基本信息之揭露

新增《報告企業信息表》，填報內容包含企業所屬行業、集團最終控股企業信息、被指定國別報告的報送企業、勾選本年度同期資料準備情形、成本分攤協議簽定情況、企業內部各部門信息(職責業務範圍與流程、部門人數等)、高級管理人員信息及前5大股東信息等。其中內部組織部門、高級管理人員、股權結構等信息以往是撰寫在TP報告內容，本次則要求在新的關聯業務往來報告表即進行揭露。

另外，該表除要求企業填報更詳盡的信息外，亦為後續其他報告表提供指引，並為稅務機關提供關聯業務往來信息判斷之依據，例如以填報之國民經濟行業分類及部門信息，作為可比性分析中關於可比對象之搜索及選擇條件提供指引；以填報集團控股企業名稱及其國家，作為國別報告之編製或透過稅收交換取得提供指引；以填報高級管理人員及前5大股東,作為通過人員控制或持股控制進行關聯關係的判斷提供指引等。

2.修訂關聯業務往來匯總之填報內容

修訂《關聯業務往來匯總表》，主要揭露關聯交易、關聯債資、成本分攤協定、同期資料準備等項目信息，依據《42號公告》之要求填報關聯交易類型及境內外關聯交易金額，而境外關聯交易金額作為準備同期資料之本地文檔的判斷標準；債資比例及成本分攤信息是作為準備資本弱化及成本分攤協議特殊事項文檔之依據。

3.調整關聯交易揭露比例

原《購銷表》要求填報占進出口銷售總額10%以上的境外採購或銷售對象及其交易，本次從絕對比例調整為相對比例之揭露，《有形資產所有權交易表》、《無形資產所有權交易表》、《有形資產使用權交易表》、《無形資產使用權交易表》及《金融資產交易表》，則要求填報關聯交易金額占比前5位的信息。

4.細化填報關聯交易內容

《有形資產所有權交易表》、《無形資產所有權交易表》、《有形資產使用權交易表》、《無形資產使用權交易表》、《金融資產交易表》、《資金融通表》及《關聯勞務表》新增關聯交易內容填報欄位，並將交易內容進行細化，例如有形資產包含原材料、半成品、產品(商品)、固定資產－房屋及建築物、固定資產－機械機器設備、周轉材料－低值易耗品及周轉材料－包裝物等；無形資產包含專利、非專利技術、商業秘密、商標、品牌、客戶名單、銷售管道、市場調查成果、特許經營權、土地使用權、商譽及著作權等；金融資產包含應收帳款、應收票據、其他應收款項、股權投資－上市公司、股權投資－非上市公司、債權投資及衍生金融工具形成的資產等；資金融通包含信用貸款、擔保貸款、票據貼現、融資租賃、應計息預付款、應計息延期收付款及集團資金池等；關聯勞務包含市場調查、行銷策劃、代理、設計、諮詢、技術服務、維修服務、法律服務、財務管理服務、審計服務、招聘服務、培訓服務、建築工程勞務、安裝工程勞務、交通運輸及物流輔助等。

(五)新增境外關聯方信息之揭露內容

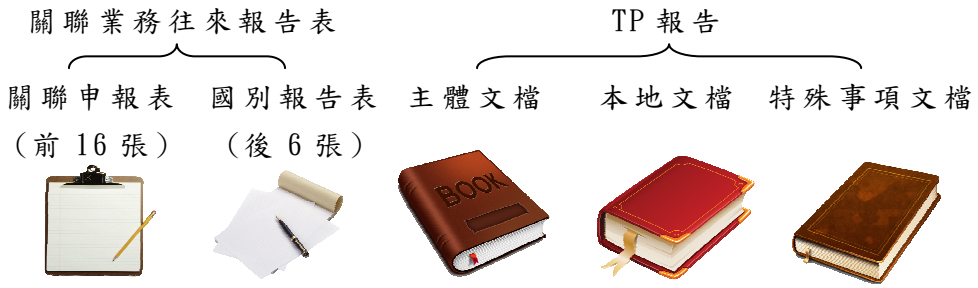
新增《境外關聯方信息表》，該表包含境外關聯方的納稅人名稱、經營範圍、註冊國家(地區)、經營國家(地區)、適用所得稅性質的稅種名稱、實際稅負、註冊資本、享受所得稅性質的稅種的稅收優惠、所屬行業、法定代表人或負責人、是否獨立核算、是否編製個別財務報表、是否上市公司、上市股票代碼、上市交易所及記帳本位幣等信息，可為稅務機關開展反避稅調查及非居民股權轉讓等國際稅收事項的管理提供非常充足的信息。

(六)新增大型跨國集團填報國別報告表之要求

《42號公告》要求大陸企業為集團最終控股企業，且年度合併營收超過RMB 55億的，需填報《國別報告－所得、稅收和業務活動國別分佈表》、《國別報告－跨國企業集團成員實體名單》和《國別報告

一附加說明表》(中英文各1份)，主要披露最終控股企業所屬跨國企業集團所有成員實體的全球所得、稅收和業務活動的國別分佈情況。稅務機關可從上述表格可得知跨國集團在各個不同的國家或地區的業務收入與納稅情況，尤其是關注在高低稅負國家的利潤水準及納稅情況，並結合集團合併報表和財務狀況變動等信息，觀察利潤在低稅負國家的增減變化，藉此分析是否存在利潤轉移至低稅負國家之情形，亦能評估跨國集團在各稅務地區的資產分佈、利潤水準及納稅情況的相關性與差異程度等。

此外更值得關注的是跨國集團的成員實體在各稅務地區的主要經營活動信息，以便稅務機關對各成員實體進一步實行功能風險分析，結合其他關聯報告表中各成員實體業務活動所執行的功能、承擔的風險、使用的資產、利潤的創造、稅收的貢獻，以及業務往來的主要類型與主要對象，透過各種數據及信息的比對與變化，評估可能存在的轉讓定價風險。



準備門檻	年度發生關聯交易	集團營收 RMB 55 億	關聯交易 RMB 10 億	關聯購銷 RMB 2 億	成本分攤資本弱化
準備期限	次年 5 月底		次年 12 月底	次年 6 月底	

圖 4-4-1　關聯交易申報各階段準備期限

資料來源：本研究整理

第五節　大陸轉讓定價查核之未來發展

《42號公告》的發布代表著大陸轉讓定價3.0時代第一階段的關聯申報及TP報告已正式啟動，未來第二階段預計對於轉讓定價調查及調整規則的修訂，正式法令若完整參照《意見稿》內容，將賦予稅務機關更多的調查手段及籌碼，恐拉大稅務機關與受查企業協商談判的立場，使受查企業處於不利的地位。重點說明如下：

一、從優挑選可比對象家數[177]

目前實務上稅務機關為提高同業利潤水平的穩定性及可信性，計算同業利潤時是篩選多家可比對象後按統計方法計算，而《意見稿》放寬稅務機關在篩選可比對象組時，在可比對象質量之可比性非常強的情況下，可以只選一個可比對象。

表4-5-1　可比對象挑選方式

可比對象	A	B	C	D	E	F
利潤率	0.4%	1.5%	2.6%	3.7%	4.8%	5.9%
中位值	3.2%					

資料來源：本研究整理

二、多樣同業利潤統計方法[178]

原《辦法》規定稅務機關採用之統計方法為四分位法，《意見稿》在原四分位法之外再增加簡單平均法及加權平均法，使得稅務機關可先按照各種統計方法試算稅額，得以選擇計算結果最有利的統計方法進行調整。

[177] 意見稿第53條。
[178] 意見稿第53條。

表 4-5-2　同業利潤統計方法

可比對象	A	B	C	D	E	F
營業利潤	4	18	41.6	51.8	86.4	88.5
營業收入	1,000	1,200	1,600	1,400	1,800	1,500
利潤率	0.4%	1.5%	2.6%	3.7%	4.8%	5.9%

◎四分中位值：3.2%

◎簡單平均法：3.2%(＝Σ利潤率÷6)

★加權平均法：3.4%(＝Σ營業利潤÷Σ營業收入)

資料來源：本研究整理

三、彈性選擇調整計算方式[179]

原《辦法》對於調整計算的方式尚無規定，以致實務上有的稅務機關按各年的同業利潤調整，有的稅務機關按一個整體平均同業利潤合併調整，存在調整計算方式因地而異之情況，而《意見稿》規定稅務機關可以根據實際情況，按照可比利潤水準或者可比價格對被調查企業各年關聯交易進行逐年調整或者多年統一調整。

表 4-5-3　同業利潤彈性調整方式

年　度	2010	2011	2012	2013	2014	2015
審計利潤率	1.4%	1.5%	1.2%	0.7%	1.1%	0.9%
同業利潤率	3.4%	5.5%	4.6%	3.7%	4.8%	3.9%
逐年調整	＋2.0%	＋4.0%	＋3.4%	＋3.0%	＋3.7%	＋3.0%
統一調整(註)	＋2.9%	＋2.8%	＋3.1%	＋3.6%	＋3.2%	＋3.4%

註：統一調整係假設按 6 年度同業簡單平均利潤率 4.3%進行調整。

資料來源：本研究整理

[179] 意見稿第 53 條。

四、被測試企業之選擇[180]

台灣《營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則》明確規定最適之受測個體(被測試企業)，應在關聯交易的參與人中，選擇複雜度最低且未擁有高價值無形資產或特有資產之參與人。對於這項規則精神，《42 號公告》僅在可比性分析中提及需對被測試企業的選擇與理由進行說明，而《意見稿》明確規定大陸企業與低稅國家履行簡單功能、承擔有限風險的關聯方發生關聯交易，稅務機關得以該關聯方作為被測試企業。

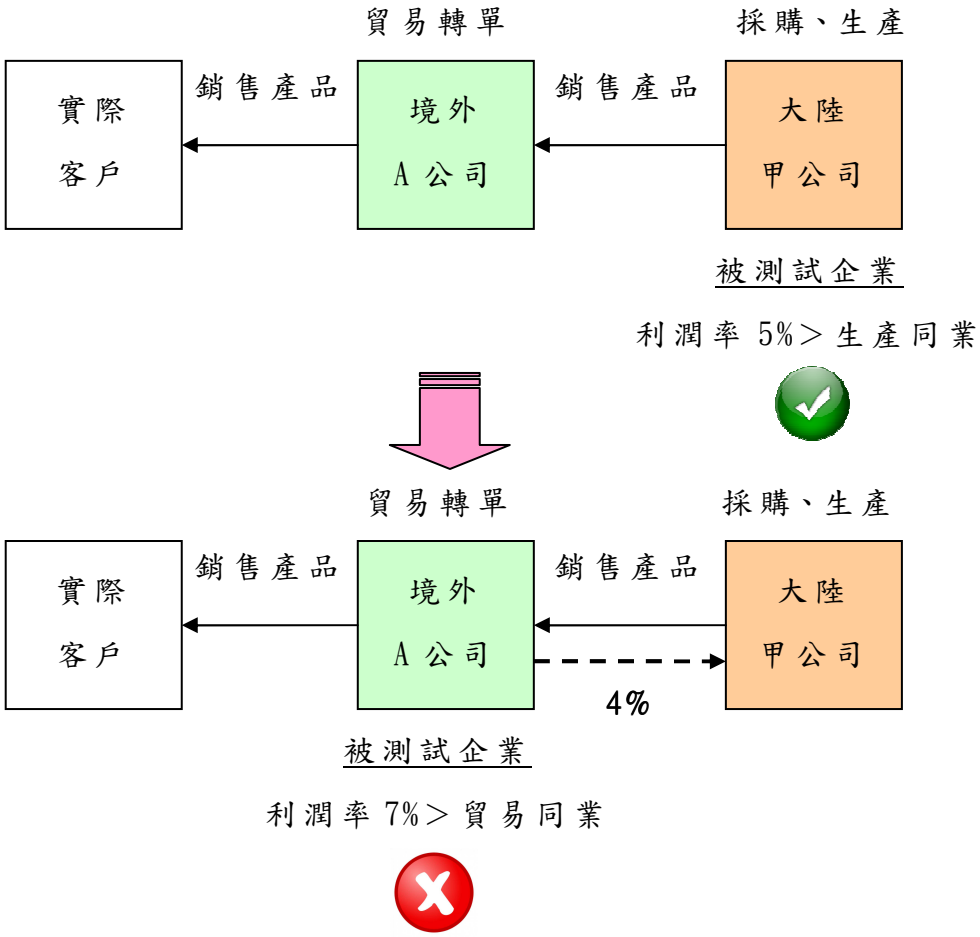


圖 4-5-1　被測試企業選擇情形

資料來源：本研究整理

[180] 意見稿第 61 條。

五、稅務註銷之最終核查[181]

稅務註銷登記在大陸台商企業辦理清算程序中是個繁雜的重要環節，稅務機關實務上在進行稅務註銷登記核查時，主要是對企業各項稅種應申報的稅款、滯納金及罰款是否結清，各類資產(特別是不動產和土地使用權)處置情況是否按規定申報納稅,清算剩餘財產分配是否按規定申報繳納所得稅，以及重點核查以往年度納稅情況，而是否對轉讓定價進行核查則視各地規定或執行情況而異。《意見稿》直接以法令形式要求稅務機關對於存在跨境交易的企業在註銷稅務登記前，應當對其進行特別納稅調整風險分析，並特別關注是否存在低價或者不作價向境外轉出無形資產的情況。對不符合轉讓定價有關規定的，應當實施特別納稅調查及調整。

[181] 意見稿第 62 條。

第六節　台商企業面臨的挑戰與因應

單從附表關於 TP 報告架構及內容之對照表來看，就可見大陸稅務總局對於 BEPS 行動計畫的強力應用與落實。除此之外，大陸轉讓定價也注入新的觀念及思維，要求企業揭露豐富及細項的集團及關聯交易信息，並鞏固稅務機關進行轉讓定價調查與調整的權力及手段，對於涉及關聯交易的眾多大陸台商企業來說，應注意以下幾點並及早做出準備，以因應進入轉讓定價新時代之衝擊。

一、檢視集團營運職能及利潤配比

大陸快速展現應用 BEPS 行動計畫內容的執行力及效率，未來新版 TP 報告要求披露集團的投資架構、整體營運供應鏈、創造利潤的因素組成、集團各企業在利潤價值的參與貢獻程度、所有無形資產的分佈、財務融資的安排及集團合併報表與關聯交易各參與方報表等，使得大陸稅務機關將更清楚集團整體的價值所在及各關聯方扮演的職能角色與承擔的風險，台商企業不能再將過往的關聯交易模式視為理所當然，應及早重新檢視自身的實質營運功能及與關聯方之間的交易模式，盡可能的在稅務機關提出質疑前做出調整，確保能證明相關交易的轉讓定價是合理反應實質的經濟活動。

對企業的經營利潤進行對比評估一直是大陸稅務機關最常用來轉讓定價調查的分析方式，長期虧損或微利的企業絕對是稅務機關選案調查的重點，而獲利明顯低於同業水準的企業往往也容易遭稅務機關盯上。此外，《意見稿》及《42 號公告》注入選擇被測試企業的新思維，大陸台商企業主要以製造業為主，除應維持與生產同業相似的獲利能力之外，關聯交易對口的境外轉單公司亦有可能被稅務機關選為被測試企業；因此，台商企業在檢視集團企業營運職能的同時，已非以往單方面的僅就大陸企業進行利潤評估即可，尚須將境內外兩方甚至整體全方面的重新思考集團利潤的安排，以免顧此失彼不小心落入轉讓定價的雷區。

二、界定集團企業之揭露範圍

《42 號公告》加大企業基本信息及關聯業務往來情況的揭露內容，對於高級管理人員(例如董事、總經理、執行長、總監或經理等職務)及前 5 位大股東的信息都必須填報。然而對部分台商企業以往是以小股東或台籍幹部作為境外公司股東或董事的安排，在《42 號公告》關聯申報表新的填報要求下，恐因信息必須公開而使原本境外公司之安排將難再繼續操作。另外，部分台商企業在大陸稅務機關進行轉讓定價調查時，對於關聯交易對口的境外轉單公司堅持否認為關聯企業，現在關聯申報表新的填報要求，以及現今網路信息爆炸的時代，集團企業網站、人力銀行網站、供應商平台或媒體報導等信息來源都可能查得集團的關聯企業及重要經理人等信息之情況下，也難以繼續堅持該境外公司非為關聯企業。因此，台商企業需再進一步檢視或調整集團涉及關聯交易的境外公司之安排，或將大陸企業之董事派任單純化(例如取消董事會改派 1 名執行董事)以降低關聯關係的連結，並界定集團企業在大陸揭露之範圍。

三、尋求改變交易流程之可能性

從事製造業的大陸台商以往大多從事加工貿易保稅業務(包含進料加工及來料加工)，並且使用境外公司做為加工貿易的境外對口，在《42 號公告》對於關聯申報及 TP 報告之新要求下，應評估尋求降低關聯交易的形成或簡化關聯交易使用境外公司之可能性，例如轉廠交易以往是透過買賣雙方的境外公司下單後，轉單至各自的大陸企業，大陸企業在兩方加工貿易手冊具有產品及料件之商品編碼可相互對應情況下，得以用轉廠方式結關交貨，而轉廠價格大多為實價交易(若非實價則將有一方受益一方損失)，但卻虛增關聯交易之金額，此可進一步評估改採內購內銷交易的可能性；另外，部分台商仍存在使用多個境外公司與大陸企業對口進行交易之安排，這些境外公司在新要求下恐都須進行揭露，亦可進一步評估簡化或減少交易關聯方的境外公司之使用情形。

四、及早準備關聯申報表及新版 TP 報告

轉讓定價的第一要務就是填報關聯業務往來報告表及編製 TP 報告，2016 年之後新版的 TP 報告架構包括主體文檔、本地文檔和特殊事項文檔，新版 TP 報告的內容比現有 TP 報告所需準備的資料、時間及人力更是大大倍增，並且次年 5 月底在進行企業所得稅匯算清繳申報時，即須填報關聯業務往來報告表(集團營業規模超過 RMB 55 億的須填報國別報告表)，關聯業務往來報告表之填報內容與 TP 報告內容不可有相互矛盾之處，因此，大陸台商企業應先依《42 號公告》所發布的關聯業務往來報告表及 TP 報告格式預先準備資料或著手編製。一來檢視是否有資料可提供關聯業務往來報告表或 TP 報告內容所要求的信息，並可及早準備與補充；二來檢視在新的標準下，所揭露的轉讓定價信息是否存在過高的稅務風險，並提早進行調整因應。

五、評估申請大陸稅收優惠之可行性

在大陸稅務總局對於 BEPS 行動計畫的強力應用與落實之轉讓定價 3.0 時代，大陸台商企業勢必將面臨更嚴峻的稅務風險，迫使利潤須逐漸調整反應在大陸企業，以致增加企業所得稅之稅務成本。然而轉讓定價的調查評估是依據財務會計處理的財務報表進行可比性分析，財務會計與稅務會計本身就有認列基礎的差異(例如財務會計的交際費在稅務會計上只能按發生額之 60%認列稅前扣除)，因此在利潤率被稅務機關要求提高之情況下，應評估申請大陸稅收優惠之可行性(例如高新技術企業優惠稅率 15%或研發費用加計扣除等)，以適度消弭或降低轉讓定價要求所增加之稅務成本，請詳表 4-6-1 之說明。

表 4-6-1　稅收優惠抵消稅務成本分析

單位：RMB 萬

項　目	自結財務報表	稅務機關要求	適用稅收優惠
營業收入	10,000	10,000	10,000
利潤率	3%	5%	5%
稅　率	25%	25%	15%
應納稅額	75	125	75

資料來源：本研究整理

大陸為加大對科技型企業特別是中小企業的政策扶持，有力推動大眾創業、萬眾創新，培育創造新技術、新業態和提供新供給的生力軍，促進經濟升級發展，科技部、財政部、國家稅務總局於 2016 年 1 月 29 日對《高新技術企業認定管理辦法》[182]進行了修訂完善[183]，並於 2016 年 6 月 22 日對細部認定規則的《高新技術企業認定管理工作指引》[184]進行補充修訂。茲將高新技術企業認定之條件簡列如下：

表 4-6-2　大陸高新技術企業認定條件簡表

項　目		內　　容
認定條件	知識產權取得	通過自主研發，受讓、受贈、併購等方式，獲得對其主要產品(服務)在技術上發揮核心支援作用的知識產權。
	科技人員佔比	企業從事研發和相關技術創新活動的科技人員占企業當年職工總數的比例不低於 10%。

[182] 《高新技術企業認定管理辦法》(2016 年 1 月 29 日科技部、財政部、國家稅務總局國科發火第 32 號發布，自 2016 年 1 月 1 日起實施。

[183] 大陸科學技術部，http://www.most.gov.cn/tztg/201602/t20160204_123994.htm(最後上網日期：2016/12/19) 。

[184] 《高新技術企業認定管理工作指引》(2016 年 6 月 22 日科技部、財政部、國家稅務總局國科發火第 195 號發布，自 2016 年 1 月 1 日起實施。

項　目		內　　容
	研發費用佔比	近 3 個會計年度的研究開發費用總額占同期銷售收入總額的比例符合如下要求： 1.最近 1 年銷售收入小於 5,000 萬(含)的，比例不低於 5%； 2.最近 1 年銷售收入在 5,000 萬至 2 億(含)的，比例不低於 4%； 3.最近 1 年銷售收入在 2 億以上的，比例不低於 3%。
有效期限		通過認定的高新技術企業，其資格自頒發證書之日起有效期為 3 年。
填報義務		企業獲得高新技術企業資格後，應每年 5 月底前在“高新技術企業認定管理工作網”填報上一年度知識產權、科技人員、研發費用、經營收入等年度發展情況報表。

資料來源：本研究整理

六、帳務合規與帳戶透明

大陸實施《非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查管理辦法(徵求意見稿)》之目的雖然係為了履行金融帳戶涉稅信息自動交換之國際義務，且短期內台灣立法院尚未通過兩岸租稅協議，故台灣個人或企業在大陸金融帳戶涉稅信息短期內尚無被交換至台灣稅務機關之可能性。然而，2017 年起大陸銀行帳戶信息將被金融機構有系統的報送稅務機關，若屬於非居民的台籍個人在大陸之銀行帳戶如有涉及違法所得、漏稅所得或不明來源等資金時(如商業賄賂、漏開發票、地下換匯等)，建議應及早評估銀行帳戶資金違法之原因，並就不同原因根本改善問題(如依法開立或取具發票、資金不足依法舉借外債、停止賄絡行為

等)；而對於銀行帳戶現有大額資金(超過 RMB 600 萬)的，若不想帳戶信息 2017 年底即被報送稅務機關，得評估將資金購買非金融資產(如大陸境內不動產)。

表 4-6-3　BEPS 第 13 項行動計畫、42 號公告與舊法對照表(TP 報告要求)

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
Action 13 of the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS Action Plan, OECD, 2013) requires the development of "rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administration, taking into consideration the compliance costs for business. The rules to be developed will include a requirement that MNEs provide all relevant governments with needed information on their global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries according to a common template". In response to this requirement, a three-tiered standardised approach to transfer pricing documentation has been developed.	十、企業應當依據企業所得稅法實施條例第 114 條的規定，按納稅年度準備並按稅務機關要求提供其關聯交易的同期資料。 同期資料包括主體文檔、本地文檔和特殊事項文檔。	—

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
This section describes a three-tiered structure consisting of (i) a master file containing standardised information relevant for all MNE group members;(ii) a local file referring specifically to material transactions of the local taxpayer; and (iii) a Country-by-Country Report containing certain information relating to the global allocation of the MNE' s income and taxes paid together with certain indicators of the location of economic activity within the MNE group. 中譯節錄：BEPS 第 13 項行動計畫要求制定相應的轉讓定價文檔規則，跨國企業根據統一的模板向相關政府提供其在全球的收入、經濟活動及納稅情況，依此提出轉讓定價報告的三層標準結構：(i)主體文檔、(ii)本地文檔、(iii)國別報告。		
The master file should provide an	十二、主體文檔主要披露最終控股企業所屬企	—

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
overview of the MNE group business, including the nature of its global business operations, its overall transfer pricing policies, and its global allocation of income and economic activity in order to assist tax administrations in evaluating the presence of significant transfer pricing risk. In general, the master file is intended to provide a high-level overview in order to place the MNE group's transfer pricing practices in their global economic, legal, financial and tax context. The information required in the master file provides a "blueprint" of the MNE group and contains relevant information that can be grouped in five categories: (a) the MNE group's	業集團的全球業務整體情況，包括以下內容： (一)組織架構 以圖表形式說明企業集團的全球組織架構、股權結構和所有成員實體的地理分佈。成員實體是指企業集團內任一營運實體，包括公司制企業、合夥企業和常設機構等。 (二)企業集團業務 1.企業集團業務描述，包括利潤的重要價值貢獻因素。 2.企業集團營業收入前 5 位以及占營業收入超過 5%的產品或者勞務的供應鏈及其主要市場地域分佈情況。供應鏈情況可以採用圖表形式進行說明。 3.企業集團除研發外的重要關聯勞務及簡要說明，說明內容包括主要勞務提供方提供勞務的勝任能力、分配勞務成本以及確定關聯勞務價格的轉讓定價政策。 4.企業集團內各成員實體主要價值貢獻	

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
organisational structure; (b) a description of the MNE's business or businesses; (c) the MNE's intangibles; (d) the MNE's intercompany financial activities; and (e) the MNE's financial and tax positions. The following information should be included in the master file: **Organisational structure** ・Chart illustrating the MNE's legal and ownership structure and geographical location of operating entities. **Description of MNE's business(es)** ・General written description of the MNE's business including: -Important drivers of business profit; -A description of the supply chain for	分析，包括執行的關鍵功能、承擔的重大風險、以及使用的重要資產。 5.企業集團會計年度內發生的業務重組，產業結構調整，集團內企業功能、風險或者資產的轉移。 6.企業集團會計年度內發生的企業法律形式改變、債務重組、股權收購、資產收購、合併、分立等。 (三)無形資產 1.企業集團開發、應用無形資產及確定無形資產所有權歸屬的整體戰略，包括主要研發機構所在地和研發管理活動發生地及其主要功能、風險、資產和人員情況。 2.企業集團對轉讓定價安排有顯著影響的無形資產或者無形資產組合，以及對應的無形資產所有權人。 3.企業集團內各成員實體與其關聯方的無形資產重要協定清單，重要協定包括成本分	

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
the group’s five largest products and/or service offerings by turnover plus any other products and/or services amounting to more than 5 percent of group turnover. The required description could take the form of a chart or a diagram; -A brief written functional analysis describing the principal contributions to value creation by individual entities within the group, i.e. key functions performed, important risks assumed, and important assets used; -A description of important business restructuring transactions, acquisitions and divestitures occurring during the fiscal year. **MNE’s intangibles (as defined in Chapter VI of these Guidelines)** **MNE’s intercompany financial**	攤協定、主要研發服務協定和許可協定等。 4.企業集團內與研發活動及無形資產相關的轉讓定價政策。 5.企業集團會計年度內重要無形資產所有權和使用權關聯轉讓情況，包括轉讓涉及的企業、國家以及轉讓價格等。 (四)融資活動 1.企業集團內部各關聯方之間的融資安排以及與非關聯方的主要融資安排。 2.企業集團內提供集中融資功能的成員實體情況，包括其註冊地和實際管理機構所在地。 3.企業集團內部各關聯方之間融資安排的總體轉讓定價政策。 (五)財務與稅務狀況 1.企業集團最近一個會計年度的合併財務報表。 2.企業集團內各成員實體簽訂的單邊預	

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
activities MNE’s financial and tax positions ・The MNE’s annual consolidated financial statement for the fiscal year concerned if otherwise prepared for financial reporting, regulatory, internal management, tax or other purposes. Annex I to Chapter v of these Guidelines sets out the information to be included in the master file. 中譯節錄:主體文檔旨在提供跨國企業集團全球業務的基本情況,應包含跨國企業集團概述,其中應包括全球業務性質、整體轉讓定價政策,以及全球收入與經濟活動的分配情況。主體文檔的信息主要由以下五個部分組成:(a)跨國企業集團全球組織架構;(b)跨國企業的業務描述;(c)跨國企業的無形資產情況;(d)跨國企業內部融資活動;(e)跨國企業	約定價安排、雙邊預約定價安排以及涉及國家之間所得分配的其他稅收裁定的清單及簡要說明。 3.報送國別報告的企業名稱及其所在地。	

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
的財務及稅務情況。有關主體文檔應包含的信息參詳本指南第五章附錄一。		
In contrast to the master file, which provides a high-level overview as described in paragraph 18, the local file provides more detailed information relating to specific intercompany transactions. The information required in the local file supplements the master file and helps to meet the objective of assuring that the taxpayer has complied with the arm's length principle in its material transfer pricing positions affecting a specific jurisdiction. The local file focuses on information relevant to the transfer pricing analysis related to transactions taking place between a local country affiliate and associated enterprises in different	十四、本地文檔主要披露企業關聯交易的詳細信息，包括以下內容： (一)企業概況 1.組織結構，包括企業各職能部門的設置、職責範圍和雇員數量等。 2.管理架構，包括企業各級管理層的彙報對象以及彙報對象主要辦公所在地等。 3.業務描述，包括企業所屬行業的發展概況、產業政策、行業限制等影響企業和行業的主要經濟和法律問題，主要競爭者等。 4.經營策略，包括企業各部門、各環節的業務流程，運營模式，價值貢獻因素等。 5.財務資料，包括企業不同類型業務及產品的收入、成本、費用及利潤。 6.涉及本企業或者對本企業產生影響的重組或者無形資產轉讓情況，以及對本企業的	第十四條　同期資料主要包括以下內容： (一)組織結構 1.企業所屬的企業集團相關組織結構及股權結構； 2.企業關聯關係的年度變化情況； 3.與企業發生交易的關聯方信息，包括關聯企業的名稱、法定代表人、董事和經理等高級管理人員構成情況、註冊位址及實際經營地址，以及關聯個人的名稱、國籍、居住地、家庭成員構成等情況，並註明對企業關聯交易定價具有直接影響的關聯方； 4.各關聯方適用的具有所得稅性質的稅種、稅率及相應可享受的稅收優惠。 (二)生產經營情況 1.企業的業務概況，包括企業發展變化概況、所處的行業及發展概況、經營策略、產業

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
countries and which are material in the context of the local country's tax system. Such information would include relevant financial information regarding those specific transactions, a comparability analysis, and the selection and application of the most appropriate transfer pricing method. where a requirement of the local file can be fully satisfied by a specific cross-reference to information contained in the master file, such a cross-reference should suffice. The following information should be included in the local file: **Local entity** ・A description of the management structure of the local entity, a local organisation chart, and a description of	影響分析。 (二)關聯關係 1.關聯方信息，包括直接或者間接擁有企業股權的關聯方，以及與企業發生交易的關聯方，內容涵蓋關聯方名稱、法定代表人、高級管理人員的構成情況、註冊位址、實際經營地址，以及關聯個人的姓名、國籍、居住地等情況。 2.上述關聯方適用的具有所得稅性質的稅種、稅率及相應可享受的稅收優惠。 3.本會計年度內，企業關聯關係的變化情況。 (三)關聯交易 1.關聯交易概況 (1)關聯交易描述和明細，包括關聯交易相關合同或者協定副本及其執行情況的說明，交易標的的特性，關聯交易的類型、參與方、時間、金額、結算貨幣、交易條件、貿易	政策、行業限制等影響企業和行業的主要經濟和法律問題，集團產業鏈以及企業所處地位； 2.企業的主營業務構成，主營業務收入及其占收入總額的比重，主營業務利潤及其占利潤總額的比重； 3.企業所處的行業地位及相關市場競爭環境的分析； 4.企業內部組織結構，企業及其關聯方在關聯交易中執行的功能、承擔的風險以及使用的資產等相關信息，並參照填寫《企業功能風險分析表》； 5.企業集團合併財務報表，可視企業集團會計年度情況延期準備，但最遲不得超過關聯交易發生年度的次年 12 月 31 日。 (三)關聯交易情況 1.關聯交易類型、參與方、時間、金額、結算貨幣、交易條件等； 2.關聯交易所採用的貿易方式、年度變化

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
the individuals to whom local management reports and the country(ies) in which such individuals maintain their principal offices. • A detailed description of the business and business strategy pursued by the local entity including an indication whether the local entity has been involved in or affected by business restructurings or intangibles transfers in the present or immediately past year and an explanation of those aspects of such transactions affecting the local entity. Controlled transactions • A description of the material controlled transactions (e.g. procurement of manufacturing services, purchase of goods, provision of services,	形式，以及關聯交易與非關聯交易業務的異同等。 (2)關聯交易流程，包括關聯交易的信息流、物流和資金流，與非關聯交易業務流程的異同。 (3)功能風險描述，包括企業及其關聯方在各類關聯交易中執行的功能、承擔的風險和使用的資產。 (4)交易定價影響要素，包括關聯交易涉及的無形資產及其影響，成本節約、市場溢價等地域特殊因素。地域特殊因素應從勞動力成本、環境成本、市場規模、市場競爭程度、消費者購買力、商品或者勞務的可替代性、政府管制等方面進行分析。 (5)關聯交易資料，包括各關聯方、各類關聯交易涉及的交易金額。分別披露關聯交易和非關聯交易的收入、成本、費用和利潤，不能直接歸集的，按照合理比例劃分，並說明該	情況及其理由； 3.關聯交易的業務流程，包括各個環節的信息流、物流和資金流，與非關聯交易業務流程的異同； 4.關聯交易所涉及的無形資產及其對定價的影響； 5.與關聯交易相關的合同或協定副本及其履行情況的說明； 6.對影響關聯交易定價的主要經濟和法律因素的分析； 7.關聯交易和非關聯交易的收入、成本、費用和利潤的劃分情況，不能直接劃分的，按照合理比例劃分，說明確定該劃分比例的理由，並參照填寫《企業年度關聯交易財務狀況分析表》。 (四)可比性分析 1.可比性分析所考慮的因素，包括交易資產或勞務特性、交易各方功能和風險、合同條

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
loans, financial and performance guarantees, licences of intangibles, etc.) and the context in which such transactions take place. • The amount of intra-group payments and receipts for each category of controlled transactions involving the local entity (i.e. payments and receipts for products, services, royalties, interest, etc.) broken down by tax jurisdiction of the foreign payor or recipient. • An identification of associated enterprises involved in each category of controlled transactions, and the relationship amongst them. • Copies of all material intercompany agreements concluded by the local entity. • A detailed comparability and	劃分比例的依據。 2.價值鏈分析 (1)企業集團內業務流、物流和資金流，包括商品、勞務或者其他交易標的從設計、開發、生產製造、行銷、銷售、交貨、結算、消費、售後服務、循環利用等各環節及其參與方。 (2)上述各環節參與方最近會計年度的財務報表。 (3)地域特殊因素對企業創造價值貢獻的計量及其歸屬。 (4)企業集團利潤在全球價值鏈條中的分配原則和分配結果。 3.對外投資 (1)對外投資基本信息，包括對外投資專案的投資地區、金額、主營業務及戰略規劃。 (2)對外投資項目概況，包括對外投資項目的股權架構、組織結構，高級管理人員的僱	款、經濟環境、經營策略等； 2.可比企業執行的功能、承擔的風險以及使用的資產等相關信息； 3.可比交易的說明，如：有形資產的物理特性、品質及其效用；融資業務的正常利率水準、金額、幣種、期限、擔保、融資人的資信、還款方式、計息方法等；勞務的性質與程度；無形資產的類型及交易形式，通過交易獲得的使用無形資產的權利，使用無形資產獲得的收益； 4.可比信息來源、選擇條件及理由； 5.可比資料的差異調整及理由。 (五)轉讓定價方法的選擇和使用 1.轉讓定價方法的選用及理由，企業選擇利潤法時，須說明對企業集團整體利潤或剩餘利潤水準所做的貢獻； 2.可比信息如何支援所選用的轉讓定價方法；

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
functional analysis of the taxpayer and relevant associated enterprises with respect to each documented category of controlled transactions, including any changes compared to prior years. • An indication of the most appropriate transfer pricing method with regard to the category of transaction and the reasons for selecting that method. • An indication of which associated enterprise is selected as the tested party, if applicable, and an explanation of the reasons for this selection. • A summary of the important assumptions made in applying the transfer pricing methodology. • If relevant, an explanation of the reasons for performing a multi-year	傭方式，項目決策許可權的歸屬。 (3)對外投資項目資料，包括對外投資項目的營運資料。 4.關聯股權轉讓 (1)股權轉讓概況，包括轉讓背景、參與方、時間、價格、支付方式，以及影響股權轉讓的其他因素。 (2)股權轉讓標的的相關信息，包括股權轉讓標的所在地，出讓方獲取該股權的時間、方式和成本，股權轉讓收益等信息。 (3)盡職調查報告或者資產評估報告等與股權轉讓相關的其他信息。 5.關聯勞務 (1)關聯勞務概況，包括勞務提供方和接受方，勞務的具體內容、特性、開展方式、定價原則、支付形式，以及勞務發生後各方受益情況等。 (2)勞務成本費用的歸集方法、項目、金	3.確定可比非關聯交易價格或利潤的過程中所做的假設和判斷； 4.運用合理的轉讓定價方法和可比性分析結果，確定可比非關聯交易價格或利潤，以及遵循獨立交易原則的說明； 5.其他支援所選用轉讓定價方法的資料。

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
analysis. ・A list and description of selected comparable uncontrolled transactions (internal or external), if any, and information on relevant financial indicators for independent enterprises relied on in the transfer pricing analysis, including a description of the comparable search methodology and the source of such information. ・A description of any comparability adjustments performed, and an indication of whether adjustments have been made to the results of the tested party, the comparable uncontrolled transactions, or both. ・A description of the reasons for concluding that relevant transactions were priced on an arm’s length basis	額、分配標準、計算過程及結果等。 (3)企業及其所屬企業集團與非關聯方存在相同或者類似勞務交易的，還應當詳細說明關聯勞務與非關聯勞務在定價原則和交易結果上的異同。 6.與企業關聯交易直接相關的，境外其他國家稅務主管當局簽訂的預約定價安排和作出的其他稅收裁定。 (四)可比性分析 1.可比性分析考慮的因素，包括交易資產或者勞務特性，交易各方功能、風險和資產，合同條款，經濟環境，經營策略等。 2.可比企業執行的功能、承擔的風險以及使用的資產等相關信息。 3.可比對象搜索方法、信息來源、選擇條件及理由。 4.所選取的內部或者外部可比非受控交易信息和可比企業的財務信息。	

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
based on the application of the selected transfer pricing method. ・A summary of financial information used in applying the transfer pricing methodology. ・A copy of existing unilateral and bilateral/multilateral APAs and other tax rulings to which the local tax jurisdiction is not a party and which are related to controlled transactions described above. **Financial information** ・ Annual local entity financial accounts for the fiscal year concerned. If audited statements exist they should be supplied and if not, existing unaudited statements should be supplied. ・ Information and allocation	5.可比資料的差異調整及理由。 (五)轉讓定價方法的選擇和使用 1.被測試方的選擇及理由。 2.轉讓定價方法的選用及理由，無論選擇何種轉讓定價方法，均須說明企業對集團整體利潤或者剩餘利潤所做的貢獻。 3.確定可比非關聯交易價格或者利潤的過程中所做的假設和判斷。 4.運用合理的轉讓定價方法和可比性分析結果，確定可比非關聯交易價格或者利潤。 5.其他支援所選用轉讓定價方法的資料。 6.關聯交易定價是否符合獨立交易原則的分析及結論。	

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
schedules showing how the financial data used in applying the transfer pricing method may be tied to the annual financial statements. • Summary schedules of relevant financial data for comparables used in the analysis and the sources from which that data was obtained. Annex II to Chapter v of these Guidelines sets out the items of information to be included in the local file. 中譯節錄:本地文檔提供有關具體關聯交易的詳細信息,針對本地企業與其他國家關聯企業之間發生的對當低稅收管轄而言,較為重大的關聯交易進行轉讓定價分析。本地文檔的信息主要描述(1)本地企業概況;(2)受控交易的關聯關係、關聯交易、可比性分析及功能分析、最適轉讓定價方法的選擇及其原因;(3)		

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
本地企業財務信息、數據分配表及可比對象財務數據匯總表。有關主體文檔應包含的信息參詳本指南第五章附錄二。		
These new Country-by-Country Reporting requirements are to be implemented for fiscal years beginning on or after 1 January 2016 and apply, subject to the 2020 review, to MNEs with annual consolidated group revenue equal to or exceeding EUR 750 million. It is acknowledged that some jurisdictions may need time to follow their particular domestic legislative process in order to make necessary adjustments to the law.	五、存在下列情形之一的居民企業，應當在報送年度關聯業務往來報告表時，填報國別報告： (一)該居民企業為跨國企業集團的最終控股企業，且其上一會計年度合併財務報表中的各類收入金額合計超過 55 億元。 最終控股企業是指能夠合併其所屬跨國企業集團所有成員實體財務報表的，且不能被其他企業納入合併財務報表的企業。 成員實體應當包括： 1.實際已被納入跨國企業集團合併財務報表的任一實體。 2.跨國企業集團持有該實體股權且按公開證券市場交易要求應被納入但實際未被納入跨國企業集團合併財務報表的任一實體。	—

BEPS 第 13 項行動計畫	關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告(42 號公告)	特別納稅調整實施辦法(舊法)
	3.僅由於業務規模或者重要性程度而未被納入跨國企業集團合併財務報表的任一實體。 4.獨立核算並編製財務報表的常設機構。 (二)該居民企業被跨國企業集團指定為國別報告的報送企業。 國別報告主要披露最終控股企業所屬跨國企業集團所有成員實體的全球所得、稅收和業務活動的國別分佈情況。	
—	十五、特殊事項文檔包括成本分攤協議特殊事項文檔和資本弱化特殊事項文檔。 企業簽定或者執行成本分攤協定的，應當準備成本分攤協議特殊事項文檔。 企業關聯債資比例超過標準比例需要說明符合獨立交易原則的，應當準備資本弱化特殊事項文檔。	—

資料來源：本研究整理。中譯節錄係摘自大陸國家稅務總局網站發布的中國稅務出版社中譯版。

第五章　巴拿馬文件觸動台灣反避稅立法

第一節　巴拿馬文件之由來

2016 年 4 月引發國際間震撼，冰島總理貢勞格松(Sigmundur Davi Gunnlaugsson)更因此請辭下台的「巴拿馬文件」風暴，讓所有不管姓名是否已出現在名單中，只要有使用境外公司的政商人士皆人心惶惶，深怕自己成為下一個全民公敵或稅務機關的重點查核對象，亦讓全球再度把設立在租稅天堂的境外公司與非法逃稅劃上等號，包含英國、德國、日本及大陸等國家更因此紛紛表示要嚴加追查這些海外公司非法逃稅之情形。同時也讓各國政府為了打擊避稅行為開始動起來，參考「經濟合作暨發展組織」(以下簡稱 OECD)發布的「稅基侵蝕及利潤轉移」(以下簡稱 BEPS)，制定新的反避稅法令。另外，亦依據 OECD 於 2014 年 7 月發布的《金融帳戶資訊自動交換共同申報標準》(以下簡稱 CRS)，建立及參與各國金融帳戶資訊交換機制，以期防堵跨國性之逃稅行為。

何謂「巴拿馬文件」？其來自於一家位在巴拿馬的“莫薩克馮賽卡律師事務所”所外流的客戶文件，該律師事務所是在 1986 年由尤根・莫薩克(Jurgen Mossack)與雷蒙・馮賽卡(Ramon Fonseca Mora)二人將其各自的律師事務所進行合併設立，專門提供全球境外公司設立登記的服務，其境外公司設立地點並不侷限在巴拿馬，亦包含國人所知悉的英屬維京群島、薩摩亞、塞舌爾等約 21 個國家或地區。因此坊間流傳將「巴拿馬文件」解讀為僅指境外公司設在巴拿馬之相關文件被公開是錯誤之談。

整個「巴拿馬文件」的來源起始於 2015 年初德國老字號報紙「南德日報」收到“吹哨者[185]”所發出的電子郵件，進一步開啓了長達一年多的調查及揭密行動。在與吹哨者電子郵件往返過程中，「南德日報」員工驚覺這些資料範圍涉及全球，需透過國際間協助聯合解密才有辦

[185] 又稱吹哨人(Whistleblower)、告密者，係指一個揭露組織內部有非法、不誠實或不正當行為的人。

法將完整內容公諸於世。於是選擇與自 1997 年成立以來就一直主持跨境調查團隊，且以只要記者手上掌握的資料是具有國際性，即願意深入追蹤調查為成立宗旨的國際調查記者聯盟(International Consortium of Investigative Journalists，以下簡稱 ICIJ)進行合作。ICIJ 的成員包括 160 多名記者、遍布全球約 60 多個國家，因有其加入協助進行深度調查，雙方經過 1 年多的解密行動，於今年 4 月將調查報告結果進行公布。[186]

此次揭露的「巴拿馬文件」可說是史上最大規模媒體與記者合作 1 年多的成果，在「巴拿馬文件」中載明了約有 140 位政治人物相關的境外公司，其中約有 12 位為現任或前任國家領導人的親信或家人都出現在名單中，除冰島總理外，包含俄羅斯總統普丁的親信、大陸總書記習近平的姐夫、英國首相卡麥隆的父親等皆在名單之中。此外，ICIJ 並於 2016 年 5 月將「巴拿馬文件」中可供搜尋的資料庫公開放在網路上[187]提供大眾搜尋，此資料庫僅係「巴拿馬文件」外洩 1,150 萬份的其中一部分，並已披露逾 32 萬隱藏在匿名空殼公司後的個人和企業名稱。在資料庫輸入「TAIWAN」搜尋，發現巴拿馬文件揭露與台灣有關的境外公司約有近 3,000 家，其中又以境外公司設立在英屬維京群島最多約有近 2,000 家。[188]

「巴拿馬文件」中所揭露的文件內容，包含境外公司名稱、設立地點、股東及董事名冊及代理人名稱等。原則上，以“莫薩克馮賽卡律師事務所”這類代辦境外公司設立登記的服務機構，所持有的客戶文件主要是境外公司設立登記資料為主，包含股東名冊、董事名冊、股東及董事個人護照或身份證件、秘書名冊、會議記錄、公司章程、代理人等。因此稅務機關若想憑「巴拿馬文件」對當事人處以課稅、補稅、罰款等行政處分，恐需要另外尋求其他管道取得財務報表、會計帳冊與銀行往來資料才可執行；而司法機關則更難從「巴拿馬文件」

[186]巴斯提昂・歐伯邁爾、弗雷德瑞克・歐伯麥爾，2016 年，《巴拿馬文件》，商周出版，頁 49。
[187]https://offshoreleaks.icij.org(最後上網日期：2016/12/9)
[188]「巴拿馬文件資料庫，台灣可查到 2 萬名客戶」，聯合晚報，2016/5/10，http://udn.com/news/story/6656/1684643(最後上網日期：2016/12/6)。

認定當事人具有逃稅、洗錢及貪汙等犯罪行為而進行司法審判程序。雖然如此,「巴拿馬文件」風暴已間接影響到國際間使用境外公司之意願及觀感。

第二節　境外公司與租稅天堂之淵源

一、境外公司與租稅天堂之定義

所謂境外公司(Offshore Company)廣義而言，註冊在海外(本國以外)的公司即屬之；狹義的定義係指不在設立當地設置營業處所及從事營業活動的公司，同時當地國家或地區為吸引外國人到該地區設立公司，會制定頒布特殊的公司法律或制度，提供這些「非居住者」在當地設立公司可以享受免稅或極低的稅率，且每年只要按時向當地政府繳交些許規費及依當地法令規定出示相關資料或進行相關的法令申報，即可維持其法人資料，故又被稱為紙上公司(Paper Company)或第三地公司(Third Area Company)。

根據特殊法律成立的境外公司，因其設立時間短、程序簡便，不受外匯管制，同時當地政府提供租稅優惠、高度的隱密性、財務運作靈活等環境，因此在國際上這些國家或地區遂有租稅天堂、租稅樂園或避稅天堂之稱。一個國家或地區要成為租稅天堂往往具備以下三要件：

(一)具有充分自主權

該國家或地區須可自行制定租稅、金融等法規，並且可以協助非居住者(個人或企業)規避其在交易進行地原本應該遵守的法規義務。

(二)提供保密的環境

使用者可以幾乎以完全匿名的方式，來使用根據當地法令所設立的公司及在銀行所開立的帳戶；同時當地政府為保全企業機密，並不會要求提供該公司設立之目的及營運活動之內容，且大多不會要求公司提供財務年報及帳冊等資料。

(三)操作便利、費用便宜

公司設立後，使用者每年僅須繳納固定的年費即可靈活使用，例如：使用該公司與其他實體公司進行貿易往來於該公司留存利潤、資金可透過 OBU 帳戶自由流動、未分配盈餘可保留於此。

此外，當一個國家或地區要被認定為租稅天堂大多具有以下的特點：

(一)持有成本低

對境外公司在營運活動中產生之營利所得給予免稅(例如：英屬維京群島、薩摩亞)或對其營利所得若屬境外來源所得不課稅(例如：香港、新加坡)，而每年僅須繳交低額的註冊費及管理費，該境外公司即可自主運作。

(二)盈餘可永久保留

以該境外公司作為投資控股公司，當該境外公司獲配股利所得除可享受免稅外，其未分配盈餘亦可永久保留於該公司。同時，如果需要在其他海外設立子公司時，也可以利用該資金進行投資，有效彈性運用資金。

(三)未在當地營運

境外公司的實質營運地點通常不會在設立國家或地區，且該國家或地區亦不會要求境外公司需在設立當地進行實質的經濟活動及納稅。

(四)無須提供財報

租稅天堂通常僅會要求境外公司應提交股東、董事、會議記錄、實質受益人、帳冊留存地等資料，但不會對該資料進行盡職審查或要求相關認證，而且大多不會要求企業填寫設立目的、從事的營運活動及提交關於該境外公司的財務報表或帳冊，亦不用在當地進行稅務申報。

二、租稅天堂存在的原因

會成為租稅天堂通常係因其外在環境居於劣勢，例如：殖民地的

地位、地理位置多為大島旁的小島，為了增加國家收入、外匯與使其就業市場環境有所成長，遂在法律上採取相對優惠、寬鬆、保密的制度，以吸引國外企業的投資。有供給面就一定要有需求面才有租稅天堂之誕生，會在租稅天堂設立境外公司，其大多是具有以下需求：

(一)減輕稅負

大量使用租稅天堂的人通常係為已開發或開發中國家之人民，由於國內政府為了公共建設及提供更健全的社會福利，透過各種管道向人民徵稅或提高稅率，使人民的稅負負擔不斷增加，因此讓人民想透過各種方法來減輕稅負而產生對境外公司之需求。

(二)受到政治或法令的限制

台灣早期受到法令的限制，無法直接到中國大陸投資或從事貿易往來，須透過第三地公司間接投資中國大陸、或進行貿易往來。然而境外公司無須在當地從事實質營運及納稅，又可自由運用該公司之資金，非常符合台商之要求繼而產生對境外公司之需求。

(三)財富隱密性

對於特殊情況(例如：賄賂、洗錢)下取得的財富，因未經正當管道取得或存在無法直接放置在自己名下之狀況，境外公司提供的保密環境、無須交待資金來源，亦可採用隱名制度無須揭露實質股東，即成為非法洗錢、賄賂等擁有未經正當管道取得財富之人，用來藏匿財富之最佳方法，因而產生對境外公司之需求。

基於上述原因，為了增加國家財政收入而提供的優惠，及其他國家人民的需求，創造了租稅天堂，且受到全球人民的喜愛。台灣較常出現的租稅天堂名單，大致可分以下二類：

(一)對境外公司不課所得稅之國家或地區[189]

1.英屬維京群島(British Virgin Islands，B.V.I)

位在中美洲的東加勒比海，處於波多黎各東方 80 公里，安第加西

[189] 漢邦管理顧問有限公司，「境外公司介紹」，http://www.hamber.net/(最後上網日期：2016/12/6)。

北方 180 公里，由大約 40 個島嶼組成，面積約為 153 平方公里，人口數約為 2.8 萬人，是英聯邦成員國之一。英文為其官方及地方主要語言，以英國普通法為依據並配合當地條例施行。法定貨幣為美金，資金進出並沒有限制。

英屬維京群島於 1984 年頒布國際商業公司法(International Business Corporation Ordinance)，使當地成為最顯著的國際租稅天堂。因境外所得無須申報稅務及繳納任何稅項，僅須每年繳納少許的註冊費；同時在隱密性方面，英屬維京群島政府要求遞交存檔的資料甚少，不會對外透露公司所有人資料，除非涉及黑社會販毒洗錢，因此已成為全球熱門境外公司註冊地之一。

2.薩摩亞(Samoa)

位在國際換日線以東的南太平洋、夏威夷與雪梨中間，由 9 個島嶼組成，面積約為 2,934 平方公里，人口數約為 20 萬人。薩摩亞曾經歷過英國、德國、紐西蘭等國家管治，直至 1962 年才成為太平洋首個獨立的國家。英文為其商業及官方法定語言。

薩摩亞國的憲法效法議會制度，建基於英國的普通法，並深受英聯邦判例的影響。於 1987 年及 1988 年當地政府頒布國際公司法與相關法例，開放對金融市場的控制和國際商業公司的設立，其後為了更符合市場上的需求，仿效英屬維京群島的形式，使之更容易使用。由於其政府每年收取的規費較其他大部分境外公司註冊地收費低廉；且無論資本額大小，政府規費皆相同，對需要大額資本的公司將可節省不少開支；同時當地設有大陸大使館，對文件需要官方認證者大為方便，因此有不少台商選擇透過薩摩亞境外公司赴大陸投資。

3.開曼群島(Cayman Islands)

位在佛羅里達州邁阿密的南方 640 公里的西加勒比海中，由 3 個島嶼組成，面積約為 264 平方公里，人口數約為 5.5 萬人，屬於英屬殖民地。因其長久以來政治穩定，當地除旅遊業外極少其他工業，因而也特別集中注意力及著重提供企業、金融及銀行等服務。英文為其官方語言。

開曼群島的公司法律是基於 1984 年英國公司法案制定，並可在最少的行政干預下，使企業擁有最大的彈性營運管理。當地的境外公司分為非居民及豁免公司兩種，因豁免公司受一條特別 20 年豁免徵稅的保證加以保護，同時又可將註冊地遷冊，因此一般境外公司均使用豁免公司。

境外公司設立在開曼群島可以在美國那斯達克、香港創業板以及新加坡證券交易市場掛牌買賣，因此許多集團選擇將海外投資控股總公司設在開曼群島，並以此做為出發點轉投資其他子公司，一方面有遞延賦稅的功用，又可達到未來上市的規劃，亦具有投資風險規避的效果。

4.貝里斯(Belize)

位在中美洲，東面臨加勒比海、西北部與墨西哥接壤、西南部與瓜地馬拉接壤，面積約為 2.2 萬平方公里，人口數約為 34 萬人，於 1981 年脫離英國獨立。是一個長年和平、安定及民主的國家，英文為其商業及官方法定語言。

貝里斯的法律是源於英國法律，商業和契約法也是根據英國模式，於 1990 年正式通過國際商業公司法。其法例容許公司在公司執照上，除英語名稱外，可使用中文名稱或其他外國的名稱，且在公司章程及備忘錄採用中英文對照，同時當地設有台灣大使館，對文件需要官方認證者大為方便。

5.巴拿馬(Panama)

全名為巴拿馬共和國，是中美洲最南部的國家，連接大西洋及太平洋的巴拿馬運河位於國家的中央，劃分了南北美洲，擁有重要的戰略地位。面積約為 7.8 萬平方公里，人口數約為 361 萬人，西班牙文為其主要官方語言，於 1907 年開始使用美元作為流通貨幣，是世界上第一個美國以外使用美元作為官方貨幣的國家。

巴拿馬是一個引入現代立法、允許為租稅規劃目的而創立境外公司的國家。於 1927 年頒布公司法，立法以來施行十分成功，迄今運作良

好，其稅法規定外國投資者的收入免予徵稅、對在境外進行的交易即使通過巴拿馬公司來操作亦免徵一切稅負，同時巴拿馬公司具有高度保密性，巴拿馬政府或外國政府不能強制要求巴拿馬公司揭露其公司資料，且此一保密制度亦適用於銀行帳戶及其他交易資料。然而巴拿馬文件公布後，巴拿馬總統宣布將參與國際間稅務及資金的資訊交換，成為繼英屬維京群島之後第 98 個會員國。

6.美國德拉瓦州(Delaware)

位在美國東岸，位於紐約及華盛頓間，距離費城約有 30 分鐘車程，是最早加入美國聯邦的州，所以又有「第一州」(The First State)之稱，面積約為 6,452 平方公里，人口數約為 94 萬人。因美國財星雜誌前 500 大公司有一半以上在此成立公司登記，故又有「世界公司首都」之稱(CORPORATION CAPITAL OF THE WORLD)。

德拉瓦公司的稅務原則是採用屬人兼屬地原則，該公司只要沒有在當地有實質營運就不必繳納所得稅，同時非德拉瓦州之州民亦不須就其擁有股份在德拉瓦州繳稅。因德拉瓦州不像英屬維京群島或開曼群島法令規定明文免稅，因此在設立前務必確認股東及董事身份及公司未來營運方針，以免被課徵高額稅負。

7.模里西斯(Mauritius)

位在印度洋的西南方、距非洲東方約 1,200 海哩，是一個政治穩定、通訊設備完善的民主共和國，面積約為 2,040 平方公里，人口數約為 129 萬人。英文為其主要官方語言。

模里西斯目前的公司類別分為 GBC2(即 International Company)和 GBC1(即 Offshore Company)二種，其中 GBC2 之規定與英屬維京群島公司基本相同；而 GBC1 如要適用到模里西斯及其他國家之租稅協定，則須適用 15%的公司所得稅。此外，這二種公司都不可發行無記名股票。

8.百慕達(Bermuda)

位在北大西洋西部、距美國北卡羅來納州的哈特拉斯角約 1,030 公里，由約 138 個島嶼和許多岩礁組成，面積僅有約 71 平方公里，人口

數約為 6 萬人，英文為其主要官方語言。於 1967 年 6 月誕生第一部憲法實行內部自治，但其防衛與外交至今仍是由英國政府負責。

百慕達擁有發達的國際商業經濟體系，其沿用英國法例體系對專為外國投資者所設計的豁免公司不須繳納資本利得稅、銷售稅及贈與稅等，成為不少外國公司的離岸金融中心。

9.汶萊(Brunei)

全名為汶萊達魯薩蘭國，是北婆三邦之一，位在婆羅州北岸、南中國海南岸，介於馬來西亞的沙勞越州及沙巴州之間，由 33 個島嶼組成面積約為 5,762 平方公里，人口數約為 41 萬人，馬來語為其官方語言、也使用英語及閩南語。當地政治穩定，石油及天然氣是當地主要經濟支柱，是世界最富有的國家之一。

汶萊境外公司法是根據英國普通法制定，於 2000 年頒布國際商業公司法是當地規範國際商業公司的主要法例，這套法例在公司成立、註冊、監管、運作和稅務各方面均為全面且簡易明確，同時要求揭露的資料很少。法例容許公司在註冊證書上除英語名稱外，可使用中文名稱或其他外國的名稱；在公司條例、公司章程以及公司股票等相關證件也可以使用中文，增加銀行開戶及海外投資認證的便利性。

10.塞舌爾(Seychelles)

位在非洲東南方、印度洋中西部一個群島國家，為英聯邦成員國之一，由約 115 個島嶼組成，面積約為 445 平方公里，人口數約為 9 萬人。因塞舌爾之居民都從其他國家移民過來的，其主要官方語言有以法語為基礎的克里奧爾語、法語及英語。

塞舌爾受成文法規定，但公司法例和刑法則根據英國普通法制定。於 1994 年擬訂國際商業公司法，對登記在塞舌爾的國際商業公司境外來源所得利潤完全免稅，且法例在公司成立、註冊、監管、運作和稅務各方面均為全面且簡易明確，同時要求披露的資料很少。此外塞舌爾當地設有大陸大使館，對文件需要官方認證者大為方便。

(二)對境外來源所得不課稅之國家或地區[190]

1.香港(Hong Kong)

位在中國大陸東南方的南中國海中，為大陸特別行政區，由香港島、九龍半島、新界及 263 個島嶼組成，面積約為 2,755 平方公里，人口數約為 729 萬人。香港最普遍的語言為廣東話，官方語言為英文及中文，政府書面文件皆以英文為主，再佐以中文譯本提供參考。

香港的稅務條例裡明確規範只對香港來源所得徵稅，從香港以外地區所獲得的收入或利潤一律免徵所得稅，使得對於透過香港轉投資大陸的公司顯得相當有利。惟需注意在香港設立境外公司需每年提交周年申報書及稅務報表，同時亦需提交經會計師審計的審計報告；另香港公司的註冊資料(如股東或董事資料)可透過付費查詢，隱匿性較其他租稅天堂不足。

2.新加坡(Singapore)

古稱獅子城，位在馬來半島南端、隔馬六甲海峽與馬來群島中的蘇門答臘相對。於 1819 年由英國萊佛士先生來此開發，1826 年英國將新加坡、馬六甲及檳城三地合併，由倫敦殖民部設官治理。新加坡大小島嶼約有 63 個，面積約為 716 平方公里，人口數約為 547 萬人。在語言方面包含英文、中文、馬來語及塔米爾語皆為官方指定語言，但在有關商業及政府文件則皆使用英文。

新加坡所得稅法(INCOME TAX ACT)規定，其課稅範圍不論是在境內或者外國成立公司，只要是行政管理及行政權在新加坡者，都算是所得稅居民需在新加坡納稅。而在股利預扣稅方面，凡是已繳交公司所得稅者，股利在發放時即無須繳稅；換言之，在新加坡公司股利所得免稅。

有關在國外投資所獲得的利潤，根據新加坡所得稅法的規定，在外國賺取並匯回的利潤，都必須繳交所得稅。但由於新加坡與大陸定

[190] 漢邦管理顧問有限公司，「境外公司介紹」，http://www.hamber.net/(最後上網日期：2016/12/6)。

有避免所得稅雙重課稅之租稅協定，因此，透過新加坡至大陸投資所獲得的股利，其在大陸的扣繳的預提所得稅可拿回新加坡抵扣，且股利若未匯進新加坡當地，在新加坡是不必繳交所得稅的。

另外，新加坡與台灣亦訂有避免所得稅雙重課稅的協定。根據協定，新加坡公司分配股利予台灣公司，如後者持有前者股份不少於25%，則該稅額抵扣應將前者之公司所得稅考慮在內，但此項抵扣不得超過因加計此項所得而增加之應納稅額。另外，如以台灣公司名義在新加坡設立公司間接投資大陸公司，則大陸公司投資收益在透過新加坡公司分配給台灣公司時，其扣繳的預提所得稅可在台灣公司抵扣。

惟在新加坡設立公司手續繁雜，當地政府規定公司董事有一人必須是新加坡公民，發起人必須在新加坡會計師面前簽證或在台灣公證人簽證，且每年須召開股東大會、報表須經會計師簽證及進行稅務申報。

第三節　台灣反避稅立法議程及影響

一、反避稅條款之起源

財政部有感於營利事業常於低稅負國家或地區(即租稅天堂)成立受控外國公司(Controlled Foreign Company，簡稱 CFC)保留原應歸屬台灣營利事業之利潤，規避納稅義務；或將實際管理處所(Place of Effective Management，簡稱 PEM)在台灣境內之企業，透過在租稅天堂登記設立公司轉換居住者身分，規避台灣營利事業須就其境內外所得合併課稅之規定，於 2012 年提議增訂《所得稅法》第 43 條之 3 及 43 條之 4，(俗稱「反避稅條款」)並經行政院會通過，惟送進立法院二讀時，被朝野立委以「恐引發台商出走潮」為由擋下。時至今日在「巴拿馬文件」的推波助瀾帶動全球反避稅的浪潮，於是財政部參考 OECD 在 2015 年 10 月發布 BEPS 行動計畫 3「受控外國公司規則」(Designing Effective Controlled Foreign)之建議，並因應國際稅制發展趨勢，再度於行政院會中提出及通過「反避稅條款」，成為新執政黨上任後的第一次立法院議會的重點審議法案[191]。在社會瀰漫著仇富及將境外公司與避稅天堂劃上等號的情勢下，此次「反避稅條款」在 2016 年 7 月 12 日立法院三讀通過。然而，新黨團時代力量另認為《所得稅法》增訂的第 43 條之 3 及 43 條之 4 都僅針對法人，對於以個人名義在海外設立 CFC 方式規避稅負，未加以規範；同時鑑於「巴拿馬文件」曝光後，揭露不乏個人於租稅天堂設立公司之情形。因此，為建構更完備反避稅制度，避免營利事業 CFC 條款實施後，衍生改以個人名義設立 CFC 方式規避稅負，遂要求財政部擬定《所得基本稅額條例》修正草案新增第 12 條之 1，建立個人 CFC 條款，該草案目前已經行政院會通過，即將送立法院審查。

[191] 立法院第 9 屆第 1 會期第 13 次會議議案關係文書，「所得稅法第 43 條之 3、第 43 條之 4、第 126 條修正草案總說明」，2016 年 4 月 29 日，http://lci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/09/01/13/LCEWA01_090113_00063.pdf(最後上網日期：2016/12/9)。

二、反避稅條款之內容及稅負影響

為避免個人或營利事業透過使用境外公司之方式，將於台灣產生之利潤移轉至海外，規避在台灣的納稅義務，增訂 3 條反避稅條文，《所得稅法》第 43 條之 3 係規範營利事業之受控外國公司(法人 CFC 條款)、同法第 43 條之 4 規範實際管理處所(PEM 條款)，及《所得基本稅額條例》第 12 條之 1 規範個人之受控外國公司(個人 CFC 條款)，茲將法令規定、說明及影響列示如下：

(一)所得稅法第 43 條之 4(以下簡稱 PEM 條款)

1.法令規定[192]

依外國法律設立，PEM 在台灣境內之營利事業，應視為總機構在台灣境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。

依前項規定課徵營利事業所得稅之營利事業，其給付之各類所得應比照依台灣法規成立之營利事業，依第 8 條各款規定認定台灣來源所得，並依本法及其他相關法律規定辦理扣繳與填具扣(免)繳憑單、股利憑單及相關憑單；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。但該營利事業分配非屬依第 1 項規定課徵營利事業所得稅年度之盈餘，非屬第 8 條規定之台灣來源所得稅。

第 1 項所稱 PEM 在台灣境內之營利事業，指營利事業符合下列各款規定者：

(1)作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為台灣境內居住之個人或總機構在台灣境內之營利事業，或作成該等決策之處所在台灣境內。

(2)財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在台灣境內。

(3)在台灣境內有實際執行主要經營活動。

[192] 台灣 105 年 7 月 12 日總統華總一義字第 10500080981 號令修正。

前 3 項依本法及其他相關法律規定課徵所得稅、辦理扣繳與填發憑單之方式、PEM 之認定要件及程序、證明文件及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

2.說明

按 PEM 認定營利事業居住者身份已為國際趨勢，旨在避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義課稅規定之適用，以減少納稅義務，故財政部參照 OECD 在 2014 年版稅約範本第 4 條居住者註釋第 24 項，所稱 PEM，指營利事業實際作成其整體營業所必須之主要管理及商業決策之處所；又依聯合國 2011 年版稅約範本第 4 條居住者註釋第 10 項，PEM 可衡酌公司實際管理及控制地點、公司重要管理政策最高決策地點、經濟及功能觀點之公司最主要管理地點、最重要之會計帳冊保存地點及其他因素綜合定之，而訂定條文第 3 項[193]，若境外公司符合 PEM 之條件，即被視為台灣公司，依法應繳納營利事業所得稅及辦理扣繳，惟法令中未載明 PEM 之 3 項條件，是應同時或其一符合即屬之。細看 PEM 之 3 項條件與《海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作具體安排》(簡稱兩岸租稅協議)PEM 之定義相符，但《兩岸租稅協議》載明應同時符合 3 項條件才視為 PEM 所在地。另財政部長於立法院備詢時亦答覆應同時符合 3 項條件才適用 PEM 條款。

另從 3 項條件中，再細分析發現第 1、2 項條件又隱藏著多種情況及組合，只要其中一要件係在台灣境內執行(為下圖中任一條線)，即符合法令規定，茲將其構成的情況圖示如下：

[193]立法院第 9 屆第 1 會期第 13 次會議議案關係文書，「所得稅法第 43 條之 3、第 43 條之 4、第 126 條修正草案總說明」，2016 年 4 月 29 日，http://lci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/09/01/13/LCEWA01_090113_00063.pdf(最後上網日期：2016/12/9)。

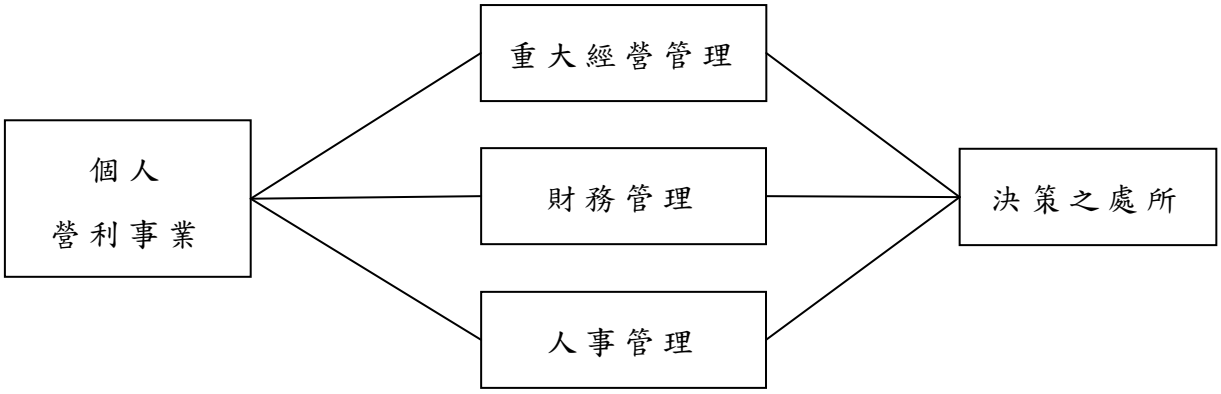


圖 5-3-1　PEM 條款第 1 項條件之組合

資料來源：本研究整理

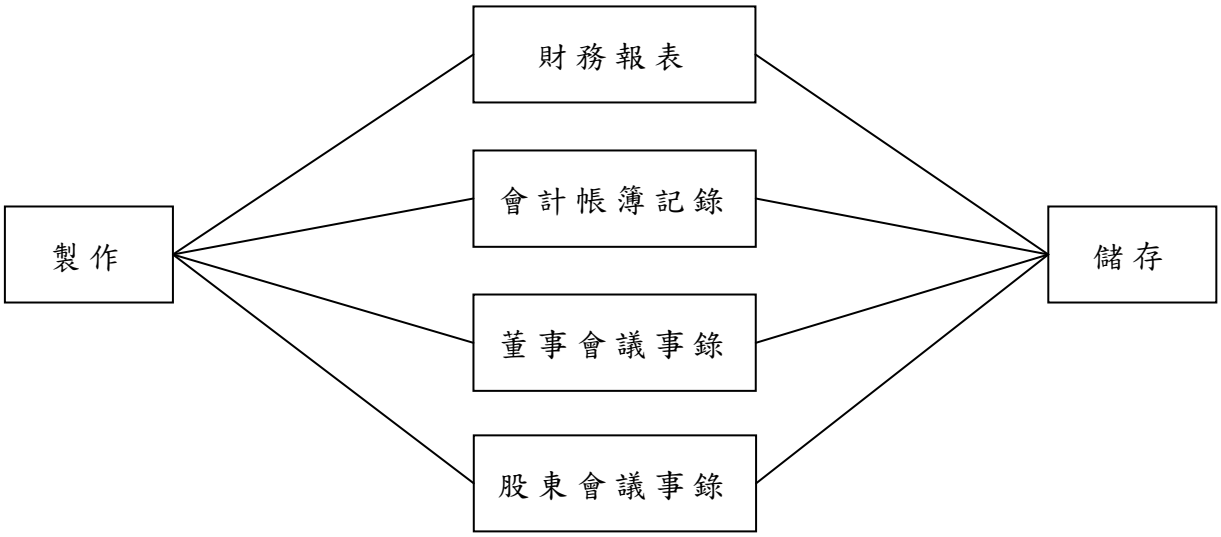


圖 5-3-2　PEM 條款第 2 項條件之組合

資料來源：本研究整理

3.實施 PEM 條款的影響

成立境外公司之用途，原則上可分貿易、投資控股及私人理財這 3 種(圖示如下)，其中又以從事貿易活動之境外公司被認定為 PEM 在台灣影響最為重大，其境外公司將被視為台灣的營利事業，繳納全球營利事業所得稅，其應納之相關稅負說明如下：

實際管理處所在台灣

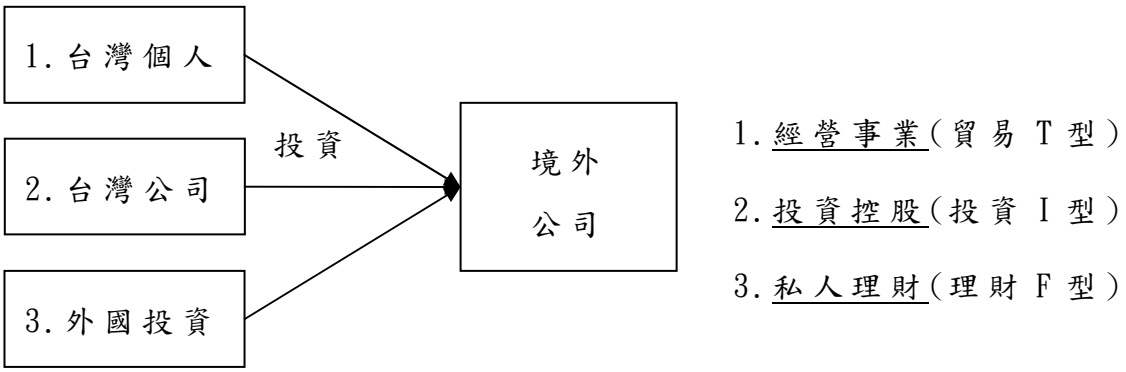


圖 5-3-3　成立境外公司之用途

資料來源：本研究整理。

(1)境外公司 PEM 在台灣，為台灣營所稅的納稅人，應依台灣法令規定辦理稅務登記、記帳、各種稅務申報及所得扣繳。

(2)境外公司稅後盈餘分配將視為台灣所得，非為海外所得，其已納營所稅可計入股東可扣抵稅額(抵扣半數)；而分配給台灣公司之股利視為投資台灣營利事業[194]，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅；分配給外國投資者之股利則依規定[195]應於給付時，先行代扣繳 20%稅款後再行匯出。

(3)稅後盈餘如果不進行分配，則就未分配盈餘加徵 10%保留盈餘稅[196]。

綜上，若以台灣個人投資 PEM 在台灣的境外公司為例，境外公司營利所得額 NTD 100 元，繳納 NTD 17 元的營所稅後，盈餘分配給股東個人，依現行綜合所得稅率最高 45%計算，整體稅負高達 49.675%，且若未於當年度進行盈餘分配加徵 10%保留盈餘稅後，分配到最終台灣個人整體稅負將提高為 51.958%，圖示如下：

[194] 《所得稅法》第 42 條。
[195] 《所得稅法》第 88 條。
[196] 《所得稅法》第 66 之 9 條。

以台灣個人投資PEM在台灣的境外公司為例

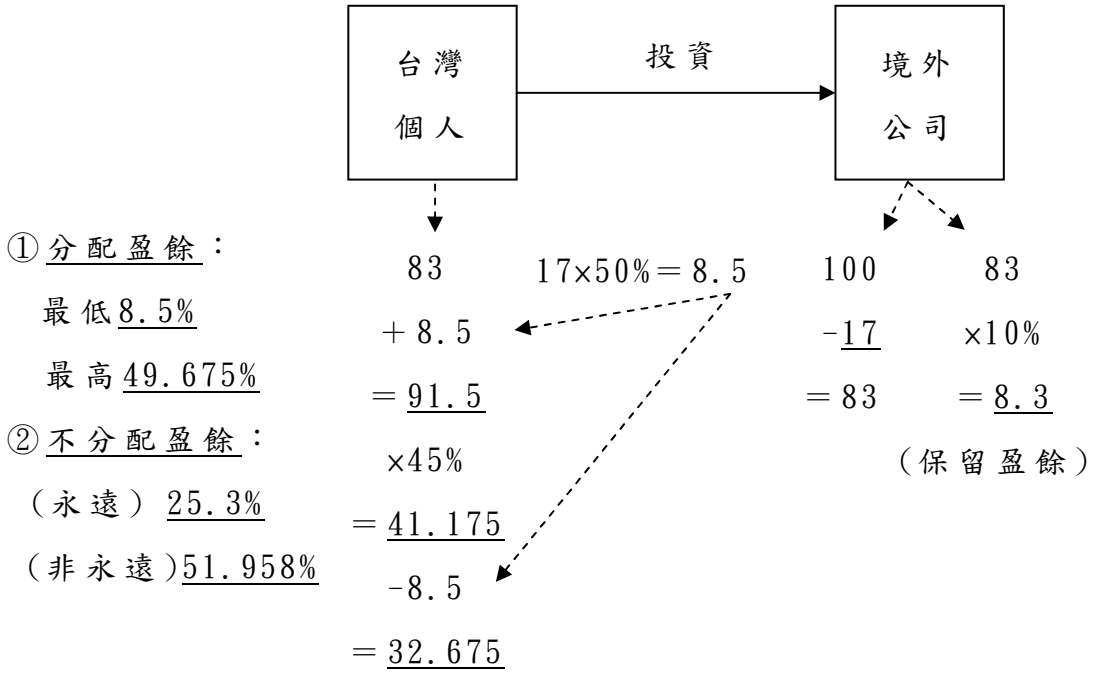


圖 5-3-4 PEM 條款對稅負之影響

資料來源：本研究整理。

(二)所得稅法第 43 條之 3(以下簡稱法人 CFC 條款)

1.法令規定[197]

營利事業及其關係人直接或間接持有在台灣境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達 50%以上或對該關係企業具有重大影響力者，除符合下列各款規定之一者外，營利事業應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率及持有期間計算，認列投資收益，計入當年度所得額課稅：

(1)關係企業於所在國家或地區有實質營運活動。

(2)關係企業當年度盈餘在一定基準以下。但各關係企業當年度盈餘合計數逾一定基準者，仍應計入當年度所得額課稅。

[197] 台灣 105 年 7 月 12 日總統華總一義字第 10500080981 號令修正。

前項所稱低稅負國家或地區，指關係企業所在國家或地區，其營利事業所得稅或實質類似租稅之稅率未逾第 5 條第 5 項第 2 款所定稅率之 70%或僅對其境內來源所得課稅者。

關係企業自符合第 1 項規定之當年度起，其各期虧損經所在國家或地區或台灣合格會計師查核簽證，並由營利事業依規定格式填報及經所在地稽徵機關核定者，得於虧損發生年度之次年度起 10 年內自該關係企業盈餘中扣除，依第 1 項規定計算該營利事業投資收益。

營利事業於實際獲配該關係企業股利或盈餘時，在已依第 1 項規定認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅；超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。其獲配股利或盈餘已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於認列投資收益年度申報期間屆滿之翌日起 5 年內，得由納稅義務人提出所得來源地稅務機關發給之納稅憑證，並取得所在地台灣駐外機構或其他經台灣政府認許機構之驗證後，自各該認列投資收益年度結算應納稅額中扣抵；扣抵之數，不得超過因加計該投資收益，而依台灣適用稅率計算增加之結算應納稅額。

前 4 項之關係人及關係企業、具有重大影響力、認列投資收益、實質營運活動、當年度盈餘之一定基準、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

第 1 項之關係企業當年度適用第 43 條之 4 規定者，不適用前 5 項規定。

2.說明

該條文之訂定，係為避免營利事業透過低稅負國家或地區成立受控外國公司(CFC)保留原應歸屬台灣營利事業之利潤不作分配，以遞延課稅或規避稅負。因此財政部參照 OECD 於 2015 年 10 月發布的 BEPS 行動計畫 3「受控外國公司規則」之建議及國際間其他國家規定，建立 CFC 條款。明定營利事業及其關係人直接或間接持有在台灣境外低稅負國家(地區)關係企業股份或資本額合計達 50%以上或對該關係企業具有重大影響力者，該營利事業應按持股比例及持有期間計算，將該等關係企業

之盈餘認列國外投資收入，計入當年度所得額課稅。此外，鑑於營利事業除透過其本身直接或間接持股外，亦可藉關係人聯合控制該境外關係企業，故參考 OECD 之建議，營利事業及其關係人所持有股權應加總計算，以合理判斷境外關係企業是否究屬 CFC。

同時為落實 CFC 條款及精神，兼顧徵納雙方成本考量，參照 OECD 建議及美國、日本、韓國之立法，訂定豁免條款，明訂 CFC 於當地國家或地區有實質營運活動者或當年度盈餘在一定標準以下者，排除適用。惟為避免營利事業藉成立多家關係企業分散盈餘使其當年度盈餘未達門檻符合 CFC 排除條款，故相關條文亦定明各關係企業當年度盈餘合計數超過標準者，仍應計入當年度所得額課稅[198]。

對於低稅負國家或地區定義亦於第 2 項規範，係指關係企業所在國家或地區之營利事業所得稅或實質類似租稅之稅率未逾台灣稅率之 70%，即稅率未逾 11.9%(營所稅 17%×70%)或採屬地主義課稅者，即屬之。

另外，為正確反映 CFC 可供分配盈餘，於第 3 項規範經認定為 CFC 者，其各期虧損經合格會計師查核簽證及稽徵機關核定的，得於虧損發生年度之次年起 10 年內自該關係企業盈餘中扣除；且為避免存在重複徵稅，在第 4 項明定關係企業實際分配盈餘時，已依 CFC 條款認列收入課稅之投資收益，免再重複計入所得額課稅及提供國外稅額扣抵機制。

3.實施法人 CFC 條款的影響

台灣營利事業透過境外公司去轉投資其他公司(如下圖所示)，該境外公司如已被認定 PEM 在台灣，則根據第 6 項規定，不再適用法人 CFC 條款規定。反之，當境外公司適用法人 CFC 條款，該境外公司當年度盈餘，台灣營利事業應按其持有境外公司資本之比率及期間，認列投資收益，計入當年度所得額課稅，因此實施法人 CFC 規定之影響，如下列示：

[198] 「受控外國企業適用辦法草案總說明」第 5 條第 3 項訂定受控外國企業當年度盈餘在 NTD 700 萬元以下者，得免依 CFC 條款辦理；但屬我國境內同一營利事業持有之受控外國企業當年度盈餘合計數逾 NTD 700 萬元者，仍應依本法第 43 條之 3 規定辦理。行政院公報第 22 卷第 213 期，2016 年 11 月 14 日，http://gazette.nat.gov.tw/EG_FileManager/eguploadpub/eg022213/ch04/type3/gov30/num12/images/Eg01.pdf(最後上網日期：2016/12/5)。

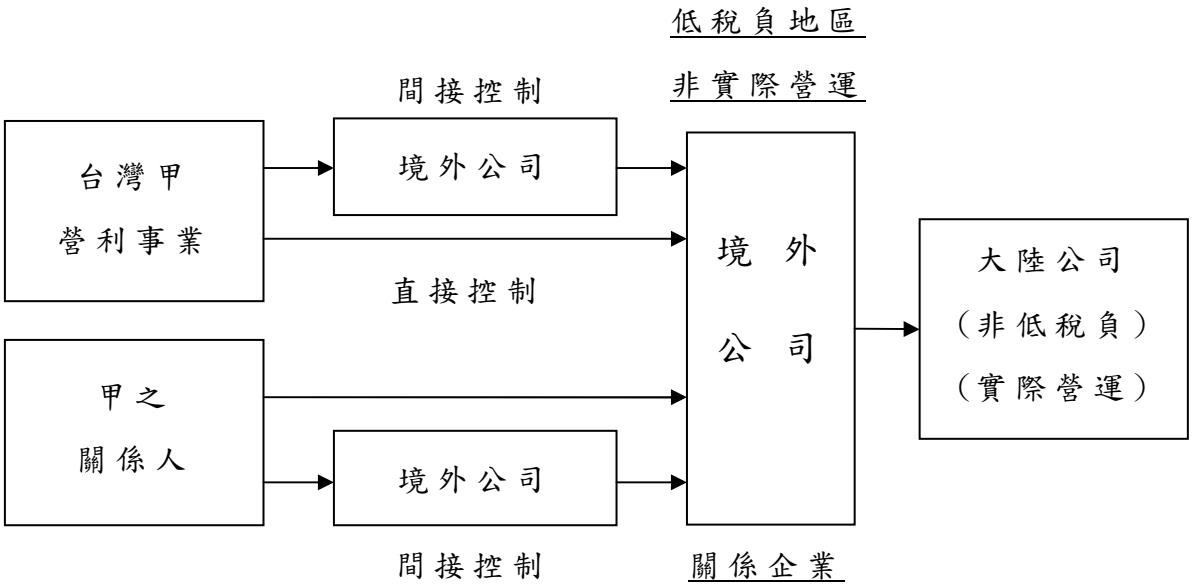


圖 5-3-5　實施法人 PEM 條款之影響

資料來源：本研究整理。

(1)法人 CFC 條款適用對象是台灣營利事業轉投資的境外公司，其以台灣營利事業(即股東)為納稅義務人，故與適用 PEM 條款之境外公司以本身即為納稅義務人不同。

(2)適用法人 CFC 條款之境外公司利潤將無法保留於境外，亦即境外公司獲利當年度台灣營利事業應立即依其持股比率及持有期間認列投資收益課稅，無法因盈餘尚未分配而達到緩課效果。

(3)台灣營利事業認列境外公司投資收益而產生之已納稅額可作為股東可扣抵稅額，個人股東未來獲配股利時，台灣營利事業所納稅額的 50%可用於抵扣個人所得稅額。

綜上，茲依據常見的台灣個人以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司之方式，分別設算當境外公司被視為 PEM 在台灣或適用法人 CFC 條款，回歸到台灣個人股東之整體稅負，以境外公司適用 CFC 條款之稅負為最高約 64.32%。

範例一、以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司，且該境外公司被認定為 PEM 在台灣，適用兩岸租稅協議，如下圖所示，當大陸公司賺取稅前盈餘 NTD 100 元，回歸到最終個人股東僅存 NTD 36.71

元，中間分別被台灣及大陸課徵 NTD 34.54 及 NTD 28.75 元，合計整體稅負高達 63.29%。

以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司為例(1)

(PEM在台灣§43-4)

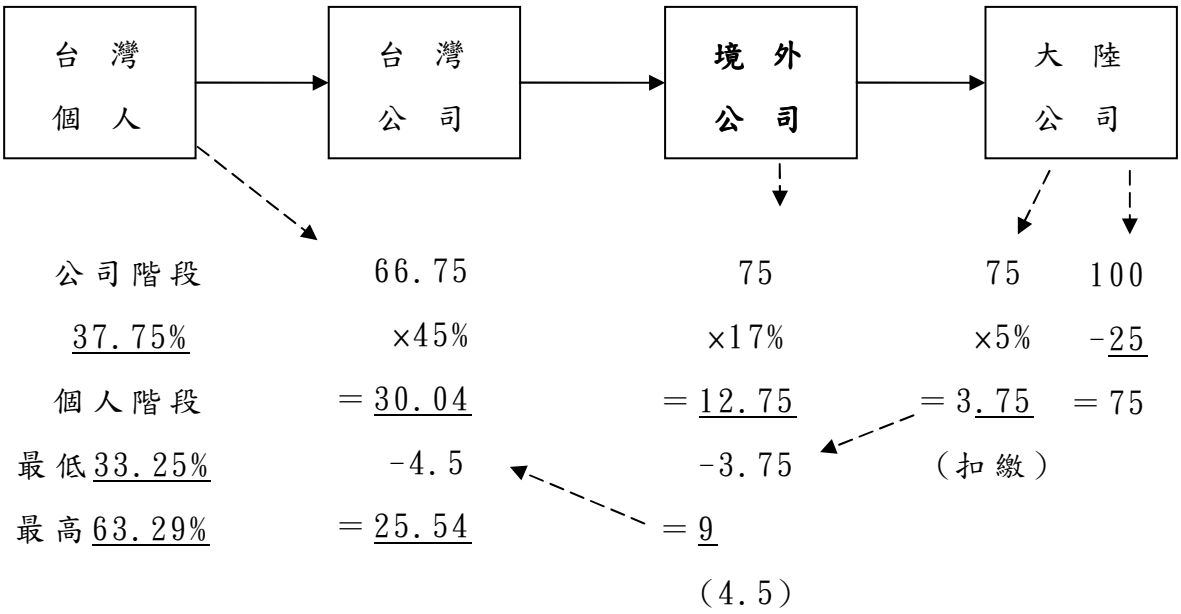


圖 5-3-6 境外公司 PEM 在台灣之稅負分析

資料來源：本研究整理。

範例二、以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司，但該境外公司 PEM 不在台灣，無法適用兩岸租稅協議，惟該境外公司符合法人 CFC 條款，如下圖所示，當大陸公司分配盈餘至境外公司時，無論境外公司盈餘是否分配為台灣公司，台灣公司於境外公司取得大陸公司盈餘當年度皆應認列該投資收益納稅，經設算其盈餘分配到最終個人股東之整體稅負為 64.32%。

以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司為例(2)

(PEM不在台灣§43-3)

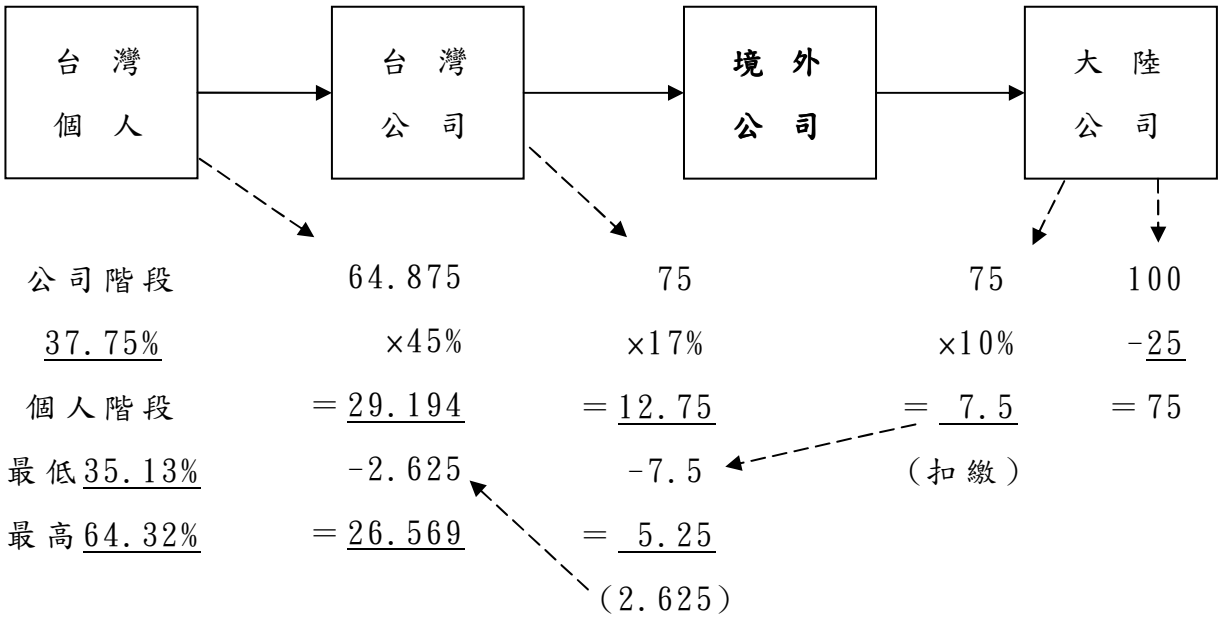


圖 5-3-7 境外公司 PEM 不在台灣，適用法人 CFC 條款之稅負分析

資料來源：本研究整理。

(三)所得基本稅額條例第 12 條之 1(以下簡稱個人 CFC 條款)

1.法令規定(修正草案)[199]

個人及其關係人直接或間接持有在台灣境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達 50%以上或對該關係企業具有重大影響力，且該關係企業無《所得稅法》第 43 條之 3 第 1 項各款規定者，於個人或其與配偶及二親等以內親屬合計持有該關係企業股份或資本額 10%以上之情形者，該個人應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率計算營利所得，與前條第 1 項第 1 款規定之所得合計，計入當年度個人之基本所得額。但一申報戶全年之合計數未達 NTD 100 萬元者，免予計入。

前項所稱低稅負國家或地區，依《所得稅法》第 43 條之 3 第 2 項

[199] 行政院網，所得基本稅額條例部分條文修正草案總說明，2016 年 7 月 22 日，http://www.ey.gov.tw/News_Content4.aspx?n=D0675BEBB0C613C7&sms=1B6A34286EEBCD4C&s=A77AC8E00CF9AE0B(最後上網日期 2016/12/6)。

規定認定。

關係企業自符合第 1 項規定之當年度起，其各期虧損符合《所得稅法》第 43 條之 3 第 3 項規定之查核簽證，並由個人依規定格式填報及經所在地稽徵機關核定者，得於虧損發生年度之次年度起 10 年內自該關係企業盈餘中扣除，依第 1 項規定計算個人之營利所得。

個人於實際獲配該關係企業股利或盈餘時，於減除依第 1 項規定計算之營利所得後之餘額，依前條第 1 項第 1 款規定計入獲配年度之所得。但依第 1 項規定計算之營利所得，未計入當年度個人之基本所得額者，不得減除。

第 1 項規定之營利所得於實際獲配年度已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於計入個人之基本所得額年度申報期間屆滿之翌日起 5 年內，得由納稅義務人提出所得來源地稅務機關發給之納稅憑證，並取得所在地台灣駐外機構或其他經台灣政府認許機構之驗證後，自各該計入個人之基本所得額年度依第 13 條第 1 項前段規定計算之基本稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計該營利所得，而依規定計算增加之基本稅額。

前 5 項之關係人及關係企業、具有重大影響力、營利所得之計算、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

第 1 項之關係企業當年度適用《所得稅法》第 43 條之 4 規定者，不適用前 6 項規定。

2.說明

個人 CFC 條款之訂定，主要是為避免法人 CFC 條款實施後，改以個人名義設立 CFC 方式規避稅負，故個人 CFC 條款參照法人 CFC 條款第 1 項對 CFC 之定義，個人及其關係人直接或間接持有於低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達 50%以上或對該關係企業具有重大影響力者，即屬 CFC。但該關係企業有實質營運活動，或當年度盈餘在財政部規定標準以下者，得排除適用。惟為降低衝擊並考量徵納雙方成本，

因此規定該個人之持股比率達 10%以上者，始須適用個人 CFC 條款；另為落實 CFC 條款之精神，避免個人藉由分散股權規避適用門檻，進一步規定個人之持股比率雖未達 10%，但經與配偶及二親等以內親屬持股合計達 10%以上者，該個人仍應依規定計算營利所得及計入基本所得額納稅。

3.實施個人 CFC 條款的影響

(1)個人 CFC 條款的適用對象為台灣個人直接投資的境外公司，其納稅義務人為台灣個人。

(2)境外公司獲利當年度，台灣個人應立即認列投資收益計入個人海外營利所得繳納 20%的個人海外所得稅。

(3)實施個人 CFC 條款後，個人投資境外公司以前年度取得的未申報利潤，恐將難以再匯回台灣。

綜上，茲依據常見的台灣個人透過境外公司間接投資大陸公司之方式，分別設算當境外公司被視為 PEM 在台灣或適用個人 CFC 條款，回歸到台灣個人股東之整體稅負，及若以台灣個人直接投資大陸公司之整體稅負，其以境外公司被視為 PEM 在台灣之稅負為最高約 63.29%。

範例三、以台灣個人透過境外公司間接投資大陸公司，且該境外公司被認定為 PEM 在台灣，可適用兩岸租稅協議，如下圖所示，當大陸公司賺取稅前盈餘 NTD 100 元，回歸到最終個人股東合計整體稅負達 63.29%，與範例一以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司，境外公司被認定 PEM 在台灣整體稅負相同。

以台灣個人透過境外公司間接投資大陸公司為例(3)

(PEM在台灣§43-4)

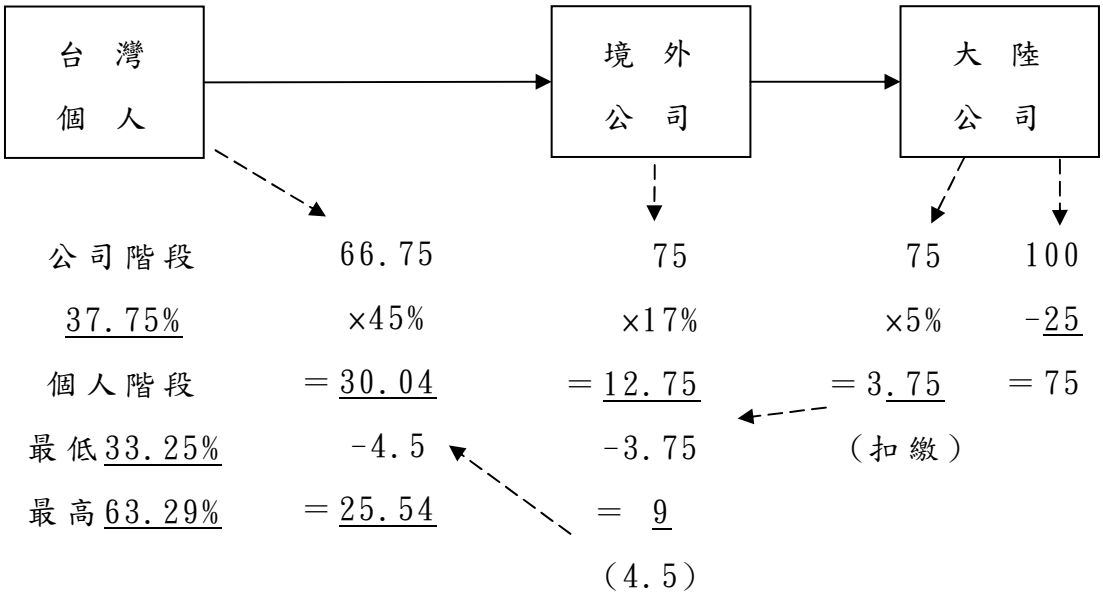


圖 5-3-8 境外公司 PEM 在台灣之稅負分析

資料來源：本研究整理。

範例四、以台灣個人透過境外公司間接投資大陸公司，若該境外公司 PEM 不在台灣，無法適用兩岸租稅協議，且該境外公司符合個人 CFC 條款，如下圖所示，當大陸公司分配盈餘至境外公司時，無論境外公司盈餘是否分配給台灣個人，台灣個人於境外公司獲配大陸公司盈餘當年度皆應認列該投資收益計入個人海外所得課稅，經設算其盈餘分配到最終個人股東之整體稅負為 46%。

以台灣個人透過境外公司間接投資大陸公司為例(4)

(PEM不在台灣＃12-1)

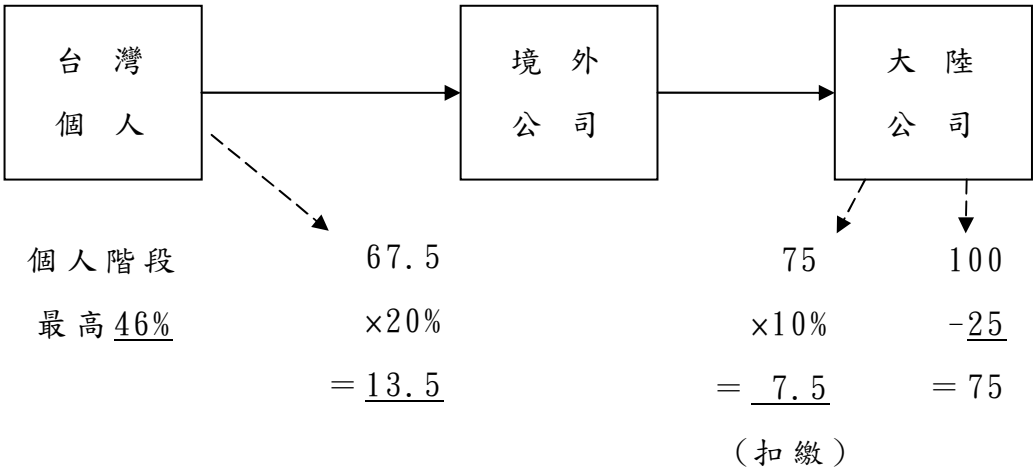


圖 5-3-9　實施所得基本稅額條例第 12 條之 1 境外公司 PEM 不在台灣，適用個人 CFC 條款之稅負分析

資料來源：本研究整理。

範例五、以台灣個人直接投資大陸公司，適用兩岸租稅協議，其大陸公司盈餘分配至台灣個人，整體稅負最高為 58.75%。

以台灣個人直接投資大陸為例

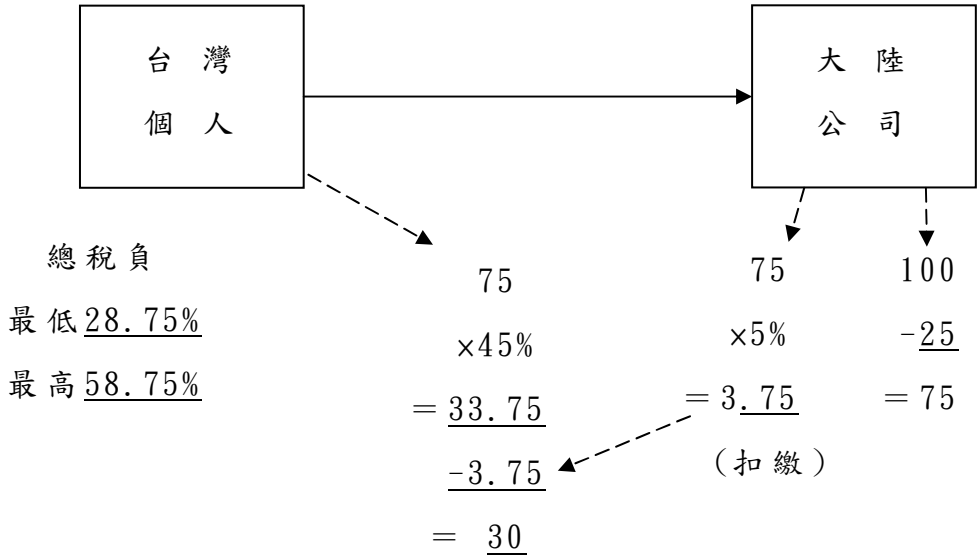


圖 5-3-10　台灣個人直接投資大陸公司之稅負分析

資料來源：本研究整理。

三、反避稅條款之相互關係及實施日期

(一)反避稅條款之關係

法人 CFC 條款及個人 CFC 條款之條文中皆提到，當境外公司被認定為 PEM 在台灣時，優先適用 PEM 條款，即該境外公司視同台灣公司應按規定辦理稅務登記、納稅及申報扣繳，意即每家境外公司僅會適用反避稅 3 條款其中之一，並不會有同時存在之情形，如下圖所示，當境外公司 PEM 是在台灣，則適用 PEM 條款視為台灣公司，應依法辦理扣繳申報及繳納營利事業所得稅，該境外公司亦不再適用 CFC 條款。若該公司 PEM 不在台灣，則依其股東之身份是法人或是個人，分別判斷是否符合 CFC 之定義，若為法人則適用法人 CFC 條款，若為個人則適用個人 CFC 條款。

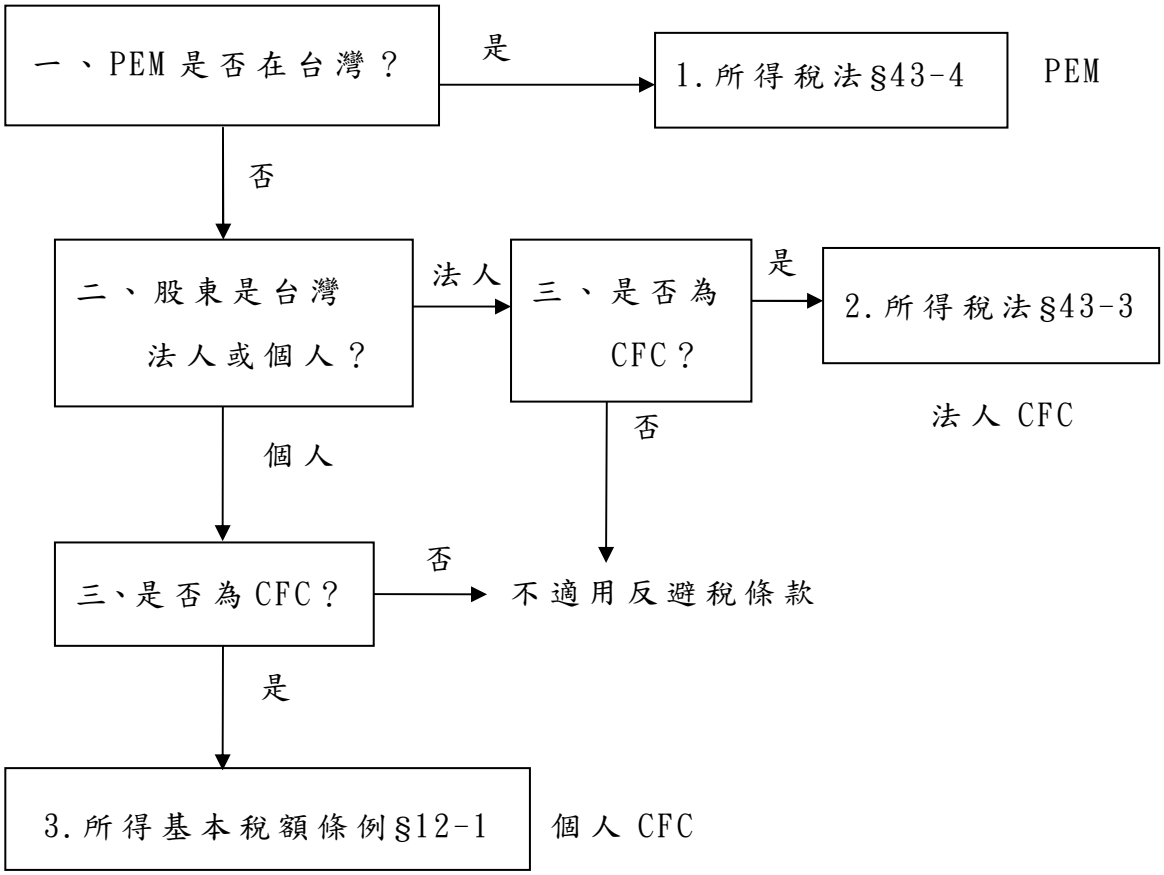


圖 5-3-11　台灣反避稅相關條文適用關係

資料來源：本研究整理。

(二)反避稅條款實施日期

財政部為避免反避稅條款對企業經營造成衝擊，故修訂《所得稅法》第 126 條，明定反避稅條款之施行日期由行政院定之，行政院須視兩岸租稅協議執行情形，以及國際間(包括香港及新加坡)按 CRS 執行稅務用途金融帳戶資訊自動交換之狀況，並完成相關子法規之規劃及落實宣導後施行。

CRS 是一套金融機構盡職調查和申報的標準，需要進行申報的內容包括金融機構、金融帳戶、盡職調查程序、應申報之資訊等。OECD 於 2015 年 8 月公布 CRS 執行手冊、稅務資訊交換協定(Model Protocal to the Tax Information Exchange Agreements，或稱做「TIEAs」)等報告書，提供及協助各國政府官員和金融機構導入 CRS，因 CRS 類似美國肥咖法案(FATCA)模式一之跨政府協議(Intergovernmental Agreements，IGA)，故 CRS 又被稱為全球版肥咖法案(GLOBAL FATCA)。截至 2016 年 12 月 7 日已有 101 個[200]國家或地區正式簽署或同意遵循 CRS 計劃進行金融帳戶資訊自動交換，包含大陸、日本、澳洲、香港等，皆同意於 2018 年起啟動 CRS 計劃，因此推估台灣反避稅條款最快在 2018 年開始施行。

[200] CRS by jurisdiction，http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/#d.en.345489。

第四節　台商如何因應 PEM 條款

台商成立境外公司後，為配合資金流轉及操作便利性，大部分都在台灣開立 OBU 帳戶，所謂 OBU 帳戶其全名為 Offshore Banking Unit，一般稱為「境外金融中心」或「國際金融業務分行」，是為了吸引外國公司到本國銀行從事金融活動而設計出的金融單位。實施反避稅條款後，在台灣開立 OBU 帳戶的境外公司，當其被認定為 PEM 在台灣時，稅務機關恐依 OBU 帳戶往來情況據以徵稅，導致 OBU 帳戶資金將大量外逃，這對以 OBU 帳戶為主要業務的銀行將產生嚴重衝擊。在不考慮政治、經營成本及海外所得稅、遺產及贈與稅之情況下，茲就兩岸三地對 PEM 所在地總稅率進行比較(如下表)，發現 PEM 在台灣要繳的稅負是最高的，處於非常不利的情況。台商長期可能考慮將境外公司的 PEM 移往他處，如此將對台灣的經濟環境及就業市場造成重大影響。

表 5-4-1　PEM 所在地總稅率比較

PEM 所在地	總稅率
台灣	49.675%
大陸	32.5%
香港	16.5%

資料來源：本研究整理。

一、因應 PEM 反避稅條款之方案

(一)PEM 在台灣依法納稅或不再使用境外公司

以台灣個人投資境外公司從事貿易活動為例，當境外公司已被視為 PEM 在台灣則須依台灣法令納稅及申報扣繳，回歸到台灣個人股東整體稅負為 49.675%，與台灣個人成立台灣公司從事貿易經營活動所負擔的稅負相同，因此當 PEM 被認定在台灣時，就稅負角度而言，已不具有節稅空間可以運用，建議台商如境外公司 PEM 是在台灣，可以考慮不再使用境外公司，直接以台灣公司從事貿易活動。

(二)大陸公司盈餘不分配，改以大陸公司轉投資

台商使用境外公司另一用途為投資控股，以下圖為例，透過境外公司投資大陸公司，若大陸公司盈餘分配到境外公司，境外公司 PEM 在台灣整體稅負最高為 63.29%，若 PEM 不在台灣而適用法人或個人 CFC 條款其整體稅負分別為 64.32%、46%。因此單純就稅負角度來探討排除其他外匯或政治因素的影響，大陸公司盈餘不作分配，改以大陸公司對台灣或其他地區進行投資，依大陸法令規定[201]，大陸公司取得從其直接或間接控制的外國公司分得的來源於大陸境外的股息、紅利等權益性投資收益，外國企業在境外實際繳納的所得稅稅額中屬於該項所得負擔的部分，可以作為大陸公司取得該筆投資收益所得稅額之抵減額，故改以大陸公司轉投資其他國家或地區總稅負為 25%，較盈餘分配回台灣個人為輕。

以大陸公司投資台灣或其他地區稅負較輕為例

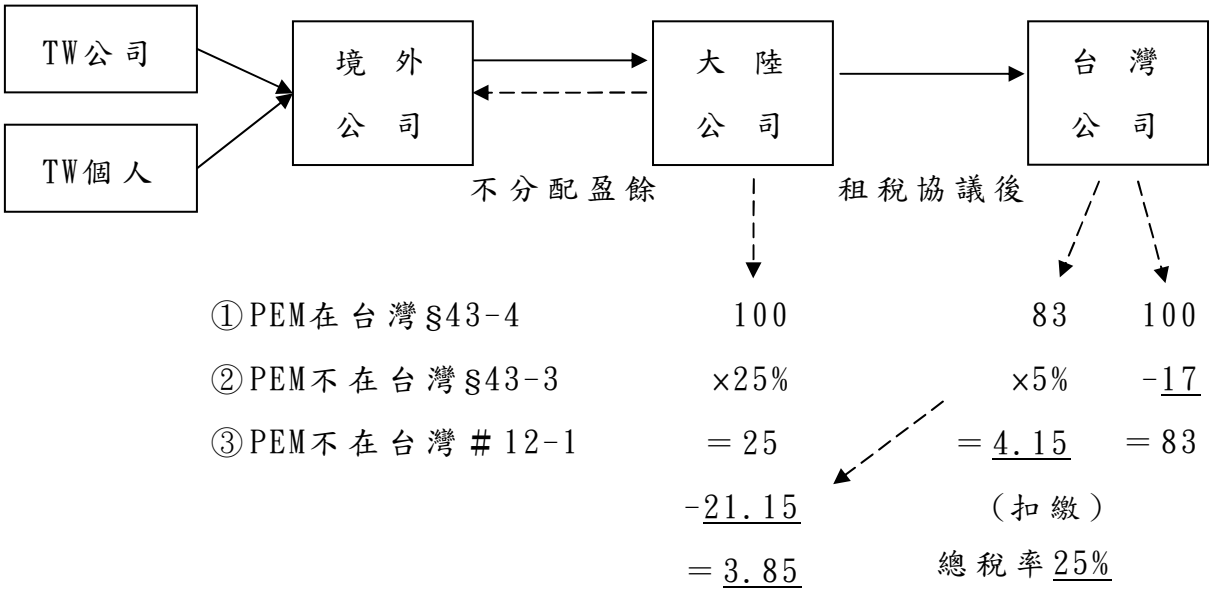


圖 5-4-1　改以大陸公司轉投資之方案稅負分析

資料來源：本研究整理。

[201] 大陸《企業所得稅法》(2007 年 3 月 16 日主席令第 63 號，自 2008 年 1 月 1 日起施行)第 24 條。

(三)境外公司 PEM 移至海外

1.當境外公司 PEM 在大陸，即視為大陸公司，需依據大陸法令規定繳納 25%企業所得稅，及盈餘分配時要再繳納 10%盈餘分配稅，惟境外公司盈餘回到台灣視為海外所得繳納 20%的海外所得稅，整體稅負為 46%(32.5%＋13.5%)。

2.當境外公司 PEM 在香港，即視為香港公司，依據香港法令規定屬於香港地區來源所得需繳納 16.5%的利得稅，惟香港未有盈餘分配稅，且境外公司盈餘分配亦視為海外所得繳納 20%的海外所得稅，故當境外公司 PEM 在香港，整體稅負為 33.2%(16.5%＋16.7%)。

3.當境外公司 PEM 在其他地方，須依照當地或國家的法令規定，去設算其應繳納的稅負成本及加計境外公司盈餘回到台灣加徵 20%的海外所得之整體稅負與 PEM 在台灣做比較，以確認移至該地或國家是否可達到減輕稅負之條件。

二、境外公司 PEM 在台灣的認定及國稅局課稅要件

(一)境外公司 PEM 在台灣的認定及存在的證據

依據 PEM 條款對台灣境內之境外公司，同時符合下列各款規定者，即被認定為 PEM 在台灣，細看以下三要件，第一要件作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為台灣個人或台灣公司，若該境外公司非由台灣個人或台灣公司設立，理論上作該決策事項也不會出現在台灣；第二要件境外公司的財務報表、會計帳簿紀錄、董事及股東會議事錄之製作及儲存地點在台灣，因財務報表、會計帳簿及相關會議事錄之製作及儲存並不侷限於在台灣處理，故境外公司可能不符合該規定；；第三要件實際執行主要經營活動在台灣境內，因各境外公司之用途不同，若為貿易公司主要業務人員皆在台灣境內且未在境外公司設立登記地從事主要經營活動，恐被視為主要經營活動在台灣，而符合該要件。

1.作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為台灣境內居住之個人或總機構在台灣境內之營利事業，或作成該等決策之處所在台灣境內。

2.財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在台灣境內。

3.在台灣境內有實際執行主要經營活動。

(二)國稅局對 PEM 在台灣的境外公司課稅必須具備以下 2 個要件

原則上國稅局要認定境外公司 PEM 在台灣並取得其相關財務資料據以徵稅難度頗高，首先要取得相關證據以確實該境外公司在台灣有營運活動，其次要有證據能計算境外公司的應納稅所得額，說明如下：

1.認定境外公司 PEM 在台灣的可能證據

(1)在台灣有關係企業，即台灣公司與境外公司存在關聯關係，國稅局從台灣公司稅務申報中，可收集到境外公司的相關資料。

(2)當台灣國稅局透過相關管道取具董事名冊後及調取董事出入境記錄，該境外公司董事半數以上時間居住在台灣，將被認定作成重大經營管理決策之人及處所在台灣。

(3)透過留存在台灣的境外公司營業文件、財務報表及帳冊，判定其 PEM 在台灣。

(4)國稅局可向台灣銀行申請調閱境外公司 OBU 帳戶相關資料，確認 OBU 帳戶的使用及操作人員是否皆在台灣境內，認定其 PEM 在台灣。

2.計算境外公司的應納稅所得額

(1)從台灣銀行調閱 OBU 帳戶往來資料，是國稅局最容易取具的財務數據，能夠直接掌握該境外公司之應納稅所得額。

(2)與台灣公司進行交易的相關文件，亦是國稅局唾手可得的財務數據來源，可以對境外公司核課其應納稅所得額。

(3)留存在台灣的境外公司帳冊及財務報表，國稅局亦可依據財務數據對境外公司課徵其應納稅所得額。

(三)國稅局主要可透過以下幾種方式，取得境外公司 PEM 在台灣的課稅資料：

1.查核台灣公司的納稅申報時發現：

(1)台灣公司帳上長期投資科目有境外公司；

(2)台灣公司的股東有境外公司；

(3)台灣公司業務往來對象有境外公司且該境外公司在台灣銀行開立 OBU 帳戶；

(4)台灣公司網站、廣告及名片上出現境外公司的名稱；

(5)台灣公司與境外公司資金往來頻繁及出現異常情況。

2.查核境外公司台灣分公司納稅申報資料時發現境外公司總公司 PEM 可能在台灣。

3.查核個人所得稅納稅申報時，發現有大額匯出入款對象為境外公司。

4.因法令規定台商赴大陸投資應向投審會申請且大部分台商係透過境外公司間接投資大陸，故國稅局亦可向投審會索取大陸投資申報的相關資料。

第六章　稅制變革引發兩岸投資環境變化

第一節　兩岸招商引資及促進產業發展之稅賦優惠制度

一、大陸開放引資之租稅優惠

大陸政府隨著國家經濟情況與產業發展策略在不同階段制定與調整對外商企業之租稅規定與優惠內容，希望透過租稅政策來吸引外商投資及促進產業升級並引導產業發展方向，惟在發展過程中，為兼顧大陸進入世界貿易組織(WTO)與內外資租稅公平之氛圍下，調整與取消對外商企業之租稅優惠，發展至此，外商企業之營運成本逐年上升與租稅負擔亦持續增加，使外商企業在大陸之投資環境變化出現了優劣轉折。

(一)早期租稅優惠吸引外資

依據 1991 年 4 月 9 日人大會發布之《外商投資企業和外國企業所得稅法》[202](以下簡稱《外資企所稅法》)及 1993 年 12 月 13 日國務院發布之《企業所得稅暫行條例》[203]規定，大陸境內及外國企業在大陸境內的生產、經營所得和其他所得，皆需按稅率 33%計算繳納企業所得稅。大陸政府為鼓勵外商企業至大陸投資生產，故在《外資企所稅法》及有關細則制定對外商企業之所得稅減免措施，內容如下：

1.特定地區的稅率優惠

表 6-1-1　早期特定地區的稅率優惠

地　　區	企業	行業	優惠稅率
1.經濟特區(深圳、珠海、汕頭、廈門、海南)	外商投資企業	不限	15%
2.經濟技術開發區(經國務院批准在沿海港口城市設立的經濟技術開發區)		生產性	

[202] 本法已由《企業所得稅法》(2007 年 3 月 16 日全國人民代表大會主席令第 63 號發布，自 2008 年 1 月 1 日起施行)規定廢止。
[203] 本條例已由《企業所得稅法》(2007 年 3 月 16 日全國人民代表大會主席令第 63 號發布，自 2008 年 1 月 1 日起施行)規定廢止。

地　　區	企業	行業	優惠稅率
3.沿海經濟開放區、老市區(設在沿海經濟開放區和經濟特區、經濟技術開發區所在城市的老市區)	外商投資企業	生產性	24%

資料來源：本研究整理

2.特定資格的減免稅優惠

(1)石油、天然氣、稀有金屬、貴重金屬等資源開採以外行業

表 6-1-2　早期外資企業從事生產性行業減免稅優惠

地區	經營期	企業	行業	項目	減免所得稅期	審批規定
全國	10 年	外商投資企業	生產性	不包括石油、天然氣、稀有金屬、貴重金屬等資源開採項目	從獲利年度起 2 年免 3 年減半	由當地稅務機關審核同意

資料來源：本研究整理

(2)港口碼頭建設業

表 6-1-3　早期中外合資企業從事港口碼頭建設業減免稅優惠

地區	經營期	企業	行業	項目	減免所得稅期	審批規定
全國	15 年	中外合資經營企業	—	港口碼頭建設	從獲利年度起 5 年免 5 年減半	所在地的省、自治區、直轄市稅務機關批准

資料來源：本研究整理

3.減免稅優惠期間延長

表 6-1-4　早期產品出口與先進技術企業延長減免稅優惠

地區	企業	項　　目	減徵所得稅	審批規定
全國	產品出口企業	依稅法規定減免稅期滿後，凡當年出口產品產值達到當年企業產品產值 70%以上的	當年稅率減半（低於 10%按 10%）	取得外經貿主管部門的產品出口企業證書
	先進技術企業	依稅法規定減免稅期滿後，為先進技術企業的（最長 3 年）	當年稅率減半（低於 10%按 10%）	取得科技主管部門的先進技術企業證書

資料來源：本研究整理

4.再投資退稅優惠

外商投資企業的外國投資者，將從企業取得的利潤直接再投資於該企業，增加註冊資本，或者作為資本投資開辦其他外商投資企業，經營期不少於 5 年的，經投資者申請，稅務機關批准，退還其再投資部分已繳納所得稅的 100%或 40%稅款。

(1)外國投資者將其分得的利潤在大陸境內直接再投資舉辦、擴建產品出口企業或者先進技術企業的，100%退還再投資部分已繳納的企業所得稅稅款。

(2)外國投資者在大陸境內直接再投資舉辦、擴建一般企業的，退還其再投資部分已繳納企業所得稅的 40%稅款。

5.盈虧互抵優惠

外商投資企業和外國企業在大陸境內設立的從事生產經營的機構、場所，發生年度虧損(按稅法規定調整後的金額)，可以用下一納稅年度的所得彌補，下一年納稅年度的所得不足彌補，可以逐年延續彌補，但最長不得超過 5 年。

6.購買國產設備之投資抵減

外商投資企業投資項目符合《外商投資產業指導目錄》的鼓勵類，在投資總額內所購置的生產經營性設備或是投資總額以外但係為了提高經濟效益、提高產品質量等目的，採用先進的新技術、新工藝、新設備、新材料等對現有設施、生產工藝條件進行改造所購置的國產設備，其買價的 40%可投資抵免企業所得稅額。

7.外國投資者獲配盈餘免徵所得稅

外國投資者從外商投資企業取得的利潤，免徵所得稅。

(二)內外資企業所得稅統一與調整

2007 年 3 月 16 日全國人民代表大會通過的《企業所得稅法》，適用於大陸境內外的企業，其最終目的在於實現“租稅公平”的目標，企業不因為國有、民營、內資或外資的不同而有異；因此，《企業所得稅法》完成了“四個統一”：(1)統一內外資企業的所得稅；(2)統一並適當降低稅率；(3)統一稅前扣除辦法和標準；(4)統一稅收優惠政策。

其中對於外商企業租稅優惠的調整，《企業所得稅法》係依據大陸的經濟情況及社會發展為考量，將原以特定區域與企業資格給予優惠，轉變為以特定產業優惠為主，兼顧區域發展優惠為輔的目標，其中高新技術和節能環保的產業，成為稅收優惠的重點，調整內容如下[204]：

1.以 5 年時間過渡的優惠

2007 年 3 月 16 日《企業所得稅法》公布前已經批准設立的企業，依照當時的稅收法律、行政法規規定：

(1)享受低稅率優惠的，可以在 2008 年起 5 年內，逐步過渡到本法規定的稅率；

[204] 依據《關於實施企業所得稅過渡優惠政策的通知》(2007 年 12 月 26 日大陸國務院國發第 39 號，自發布之日起施行)規定。

表 6-1-5　企業所得稅優惠稅率過渡期

年度	2008	2009	2010	2011	2012
稅率(%)	18	20	22	24	25

資料來源：本研究整理

(2)享受定期減免稅優惠的，可以在 2008 年後繼續享受到期滿為止，但因未獲利而尚未享受優惠的，優惠期限從 2008 年起計算。

表 6-1-6　新舊企業所得稅法過渡期優惠稅率處理方式

情　　況	新　舊　稅　法　的　過　渡
1.截至 2007 年尚未進入獲利年度	2008、2009 年免稅；2010、2011、2012 年減半
2.2007 年進入獲利年度	2008 年免稅；2009、2010、2011 年減半
3.2006 年進入獲利年度	2008、2009、2010 年減半
4.2005 年進入獲利年度	2008、2009 年減半
5.2004 年進入獲利年度	2008 年減半

資料來源：本研究整理

2.立即取消的優惠

原給與外商企業之減免稅優惠期間延長、再投資退稅、購買國產設備投資抵減及外國投資者獲配盈餘免徵所得稅等優惠於《企業所得稅法》施行後立即取消。

(三)目前外資企業之租稅優惠

2008 年《企業所得稅法》施行後，大陸對內外資企業給予相同之租稅優惠，優惠條件及內容除規定於《企業所得稅法》外，稅務總局又發布稅務法令對部分優惠條件進行調整，茲將有關內容說明如下：

1.稅率優惠

(1)符合以下條件的小型微利企業[205]，稅率 20%。

表 6-1-7　小型微利企業稅率優惠

條件	行業類型	應納稅所得額	從業人數	資產總額
製造業	非限制和禁止行業	≦RMB 30 萬元	≦100 人	≦RMB 3,000 萬元
非製造業			≦80 人	≦RMB 1,000 萬元

資料來源：本研究整理

(2)國家需要重點扶持的高新技術企業，稅率 15%[206]。

符合以下條件之企業，得申請成為高新技術企業，適用所得稅 15%之稅率優惠：

表 6-1-8　高新技術企業稅率優惠

項　目	內　容
擁有自主技術	自主研發、受讓、受贈、併購等方式，獲得對其主要產品(服務)在技術上發揮核心支援作用的知識產權的所有權。
限定產品範圍	屬於《國家重點支持的高新技術領域》規定的範圍，包含電子信息技術、生物與新醫藥技術、航空航太技術、新材料技術、高技術服務業、新能源及節能技術、資源與環境技術及高新技術改造傳統產業。
科技人員占比	企業從事研發和相關技術創新活動的科技人員佔企業當年職工總數的比例不低於 10%。
研發費用占比	企業近 3 個會計年度(實際經營期不滿 3 年的按實際經營時間計算，下同)的研究開發費用總額占同期銷

[205] 依據《企業所得稅法實施條例》(2007 年 12 月 6 日大陸國務院令第 512 號，自 2008 年 1 月 1 日起施行)規定。
[206] 依據《高新技術企業認定管理辦法》(2016 年 1 月 29 日大陸科技部、財政部、國家稅務總局國科發火第 32 號，自 2016 年 1 月 1 日起實施)規定。

項　目	內　容
	售收入總額的比例符合如下要求： 1.最近 1 年銷售收入小於 RMB 5,000 萬元(含)的企業，比例不低於 5%； 2.最近 1 年銷售收入在 RMB 5,000 萬元至 RMB 2 億元(含)的企業，比例不低於 4%； 3.最近 1 年銷售收入在 RMB 2 億元以上的企業，比例不低於 3%。 其中，企業在大陸境內發生的研究開發費用總額占全部研究開發費用總額的比例不低於 60%。
技術收入占比	高新技術產品收入佔企業當年總收入的 60%以上。
其他核心技術管理	研究開發組織管理水準、科技成果轉化能力、自主知識產權數量、銷售及總資產成長性等指標符合《高新技術企業認定管理工作指引》(以下簡稱《工作指引》)的要求。

資料來源：本研究整理

2.減免稅優惠

(1)從事農、林、牧、漁業項目的所得

企業從事蔬菜、水果種植及牲畜、家禽飼養的所得，免徵企業所得稅；而從事海水養殖、內陸養殖的所得，減半徵收企業所得稅。

(2)從事國家重點扶持的公共基礎設施項目投資經營的所得

企業從事港口碼頭、機場、鐵路、公路等國家重點扶持的公共基礎設施項目的投資經營的所得，自項目取得第 1 筆生產經營收入所屬納稅年度起，第 1 年至第 3 年免徵企業所得稅，第 4 年至第 6 年減半徵收企業所得稅。

(3)從事符合條件的環境保護、節能節水項目的所得

企業從事公共污水處理、公共垃圾處理、節能減排技術改造等符合

條件的環境保護、節能節水項目的所得，自項目取得第一筆生產經營收入所屬納稅年度起，第 1 年至第 3 年免徵企業所得稅，第 4 年至第 6 年減半徵收企業所得稅。

(4)符合條件的技術轉讓所得

一個納稅年度內，居民企業技術轉讓所得不超過 RMB 500 萬元的部分，免徵企業所得稅；超過 RMB 500 萬元的部分，減半徵收企業所得稅。

(5)非居民企業境內來源所得

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，若獲配居民企業屬於 2007 年度及以前年度的累積未分配利潤的股息收益，仍免徵所得稅。

3.加計扣除優惠[207]

(1)開發新技術、新產品、新工藝發生的研究開發費用

企業開展研發活動中實際發生的研發費用，未形成無形資產計入當期損益的，在按規定據實扣除的基礎上，按照本年度實際發生額的 50%，從本年度應納稅所得額中扣除；形成無形資產的，按照無形資產成本的 150%在稅前攤銷。

(2)安置殘疾人員及國家鼓勵安置的其他就業人員所支付的工資

企業安置殘疾人員的，在按照支付給殘疾職工工資據實扣除的基礎上，按照支付給殘疾職工工資的 100%加計扣除。

[207] 依據《企業所得稅法實施條例》(2007 年 12 月 6 日大陸國務院令第 512 號，自 2008 年 1 月 1 日起施行)規定。

4.加速折舊優惠[208]

表 6-1-9　加速折舊優惠政策

<table>
<tr><th>行業類別</th><th>企業類型</th><th>固資類別</th><th>固資用途</th><th>優惠政策</th></tr>
<tr><td rowspan="2">1.生物藥品製造業
2.專用設備製造業
3.鐵路、船舶、航空航太和其他運輸設備製造業
4.計算機、通信和其他電子設備製造業(39 開頭)
5.儀器儀錶製造業
6.信息傳輸、軟件和信息技術服務業</td><td>一般企業</td><td>所有類別</td><td>用於主營業務超過 50%</td><td>優惠政策一：(以下擇一)
1.縮短折舊年限：
不低於企業所得稅法規定折舊年限的 60%。
2.加速折舊方法：
雙倍餘額遞減法或年數總和法。</td></tr>
<tr><td>小型微利企業</td><td>儀器設備</td><td>研發生產經營共用</td><td rowspan="3">優惠政策二：
1.單位價值超過 RMB 100 萬元：
縮短折舊年限或加速折舊方法(同 6 大行業)。
2.單位價值不超過 RMB 100 萬元：
一次性計入當期成本費用在計算應納稅所得額時扣除。</td></tr>
<tr><td rowspan="2">所有行業</td><td rowspan="2">不分類型</td><td>儀器設備</td><td>研發專用</td></tr>
<tr><td>所有類別</td><td>不限用途</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td>優惠政策三：
單位價值不超過 RMB 5,000 元的，可一次性在計算應納稅所得額時扣除。</td></tr>
</table>

資料來源：本研究整理

[208] 依據《關於進一步完善固定資產加速折舊企業所得稅政策的通知》(2015 年 9 月 17 日大陸財政部、國家稅務總局財稅第 106 號，自 2015 年 1 月 1 日起施行)規定。

5.投資抵減優惠[209]

(1)企業購置用於環境保護、節能節水、安全生產等專用設備

企業購置並實際使用《環境保護專用設備企業所得稅優惠目錄》、《節能節水專用設備企業所得稅優惠目錄》和《安全生產專用設備企業所得稅優惠目錄》規定的環境保護、節能節水、安全生產等專用設備的，該專用設備的投資額的 10%可以從企業當年的應納稅額中抵免；當年不足抵免的，可以在以後 5 個納稅年度結轉抵免。

(2)創業投資企業從事國家需要重點扶持和鼓勵的創業投資

創業投資企業採取股權投資方式投資於未上市的中小高新技術企業 2 年以上的，可以按照其投資額的 70%在股權持有滿 2 年的當年抵扣該創業投資企業的應納稅所得額；當年不足抵扣的，可以在以後納稅年度結轉抵扣。

6.盈虧互抵優惠

企業納稅年度發生的虧損，准予向以後年度結轉，用以後年度的所得彌補，但結轉年限最長不得超過 5 年。

(四)未來外資企業租稅優惠之趨勢與因應

從大陸國務院 2014 年 11 月 27 日發布《國務院關於清理規範稅收等優惠政策的通知》[210]（以下簡稱《62 號文》），可以看出大陸中央不再允許地方用稅收補貼來盲目競爭招商，將過去企業與地方政府談妥的獎勵補貼、先徵後返等優惠，在 2015 年 3 月底前清理，並一律停止執行，後來雖在各國政府與各地外商協會向大陸中央建言下，大陸國務院發布《國務院關於稅收等優惠政策相關事項的通知》[211]（以下簡稱《25 號文》），確立大陸各地方政府與企業已簽定的優惠政策持續有效，解決了《62 號文》對於外商企業投資權益的衝擊，也提醒外資企業要意識到在大陸經營不能再靠補貼及稅收優惠政策，必須透過調整經營型態及

[209] 依據《企業所得稅優惠政策事項辦理辦法》(2015 年 11 月 12 日大陸國家稅務總局公告第 76 號，自發布之日起施行)規定。
[210] 2014 年 11 月 27 日大陸國務院國發第 62 號發布，自發布日施行。
[211] 2015 年 5 月 10 日大陸國務院國發第 25 號發布，自發布日施行。

產業升級等方式，提升企業競爭力，也才能在日漸競爭的大陸市場中，掌握契機。

二、台灣獎投促產之租稅優惠

在台灣產業發展、調整與轉型的過程中，政府透過各種獎勵及優惠措施協助產業順利進行，其中包含租稅優惠政策，租稅優惠政策在面對產業外移與轉型升級的環境變化下，政府適度調整租稅優惠內容，期望達到協助企業發展與國家經濟成長之目標。

(一)早期獎投促產之內容與方向

台灣對企業主要的租稅優惠可從 1960 年 9 月 10 日頒布施行的《獎勵投資條例》[212]說起，早期台灣政府為輔導及促進台灣產業的投資、誘導外資流入，並鼓勵產品輸出以達到獎勵投資、促進經濟成長目的，在稅制上提供企業 5 年免徵企業所得稅、固定資產加速折舊、延遲開始免稅期間 1 至 4 年、投資生產設備金額 5%～20%抵減當年度應納所得稅額、轉投資收益 80%免稅及盈餘轉增資股東免徵所得稅等優惠。《獎勵投資條例》於 1991 年 1 月 30 日廢止後，政府基於產業適應調整等需要，於 1990 年 12 月 29 日頒布施行《促進產業升級條例》[213]，希望繼續藉由租稅獎勵政策工具的運用，帶動產業升級，讓企業可以深耕台灣、佈局全球，並希望發展台灣成為全球企業前往大陸投資的中繼站。

《促進產業升級條例》強調與產業升級有關的功能性獎勵，在租稅獎勵工具上，包括設備、研究與發展及人才培訓投資抵減、企業在台設立營運總部或物流配銷中心享有免稅優惠及製造業及其相關技術服務業 5 年免稅優惠等，茲將重要內容彙整如下：

[212] 《獎勵投資條例》係 1960 年 9 月 10 日總統令制定公布，於 1991 年 1 月 30 日行政院台經字第 4207 號公告廢止。

[213] 《促進產業升級條例》1990 年 12 月 29 日總統華總一義字第 7468 號令制定公布，於 2010 年 5 月 12 日總統華總一義字第 09900112321 號令公布廢止。

表 6-1-10　台灣早期產業升級之租稅優惠與項目

獎勵項目	內　容　說　明
設備加速折舊(#5)	公司購置專供研究與發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備及節約能源或利用新及淨潔能源之機器設備，得按 2 年加速折舊。
設備投資抵減(#6)	公司得在下列用途項下支出金額 5%～20%限度內，自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額： 1. 投資於自動化設備或技術。 2. 投資於資源回收、防治污染設備或技術。 3. 投資於利用新及淨潔能源、節約能源及工業用水再利用之設備或技術。 4. 投資於溫室氣體排放量減量或提高能源使用效率之設備或技術。 5. 投資於網際網路及電視功能、企業資源規劃、通訊及電信產品、電子、電視視訊設備及數位內容產製等提升企業數位資訊效能之硬體、軟體及技術。
研究與發展(#6)	研究與發展支出金額 35%限度內，抵減應納營利事業所得稅額。公司當年度研究發展支出超過前 2 年度研發經費平均數者，超過部分得按 50%抵減應納營利事業所得稅額。
人才培訓(#6)	人才培訓支出金額 35%限度內，抵減應納營利事業所得稅額。公司當年度人才培訓支出超過前 2 年度人才培訓經費平均數者，超過部分得按 50%抵減應納營利事業所得稅額。

獎勵項目	內　容　說　明
資源貧瘠或發展遲緩鄉鎮地區投資抵減(#7)	投資於資源貧瘠或發展遲緩鄉鎮地區之一定產業，得按其投資金額 20%範圍內，自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。
新興重要策略性產業(#8)(#8,#9)	原始認股或應募記名股票，持有時間達 3 年以上者,得選擇股東投資抵減或公司 5 年免稅(得選定開始免稅期間最長 4 年)。
減免關稅、營業稅(#9 之 1)	科學工業公司自 2002 年起由國外輸入自用之機器設備，在台灣尚未製造，經專案認定者，免徵進口稅捐及營業稅。
傳統產業 5 年免稅(#9 之 2)	製造業及其相關技術服務業 2002 年 1 月起至 2003 年 12 月止新投資創立或增資擴展，得 5 年免徵營利事業所得稅。
鼓勵創作發明(#11)	以自己之創作或發明，依法取得之專利權，提供或出售予台灣境內公司使用，其權利金或收入，50%免予計入綜合所得額課稅。
對外投資損失準備(#12)	進行國外投資的公司，得按國外投資總額 20%內，提撥國外投資損失準備。
鼓勵僑外投資(#13,#14)	僑外投資者取得股利或盈餘按 20%稅率就源扣繳所得稅，不必辦理結算申報。外國營利事業經理人等境內居留期間合計不超過 183 天者，境外給與之薪資所得，不視為台灣來源所得。
鼓勵在台設立物流配銷中心(#14之 1)	外國營利事業或其在台灣境內設立之分公司，自行或委託台灣營利事業在台灣設立物流配銷中心，從事儲存、簡易加工，並交付該外國營

獎勵項目	內　容　說　明
	利事業之貨物予台灣客戶，其所得免徵營利事業所得稅。
鼓勵合併(#15)	公司為促進合理經營，經經濟部專案核准合併者，得享： 1.相關印花稅、契稅、證券交易稅及營業稅免徵。 2.土地隨同一併移轉時應繳納之土地增值稅准予記存。 3.因合併出售事業所有之工廠用地，新購土地，超過原出售土地地價扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請，就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額。 4.商譽得於15年內攤銷；產生之費用得於10年內攤銷。
鼓勵合理經營(#16)	公司為調整事業經營,將其能獨立運作之生產或服務設備及該設備坐落之土地轉投資,且持有該投資事業股權 40%以上，其轉投資之土地增值稅由公司提供相當擔保並經核准者,得按股權比例予以記存。
配合遷廠(#17)	公司因配合都市計畫之實施及防治污染等，遷廠於工業區，其原有工廠用地出售或移轉時，應繳之土地增值稅，按其最低級距稅率徵收。
資產重估增值免稅(#18)	營利事業依所得稅法之規定，辦理資產重估之增值，不作收益課稅。

獎勵項目	內　容　說　明
股票溢價作為公積免稅(#19)	公司依公司法規定，將發行股票超過票面金額之溢價作為公積時，免予計入當年度營利事業所得額課稅。
員工分紅配股(#19之1)	為鼓勵員工參與公司經營，公司員工以其紅利轉作服務產業之增資者，其因而取得之新發行記名股票，採面額課徵所得稅。
研發計畫免營業稅(#20)	營利事業承接政府委託之研究發展計畫，免納營業稅。
買賣公司債及金融債券免稅(#20之1)	為活絡債券市場交易，協助企業籌措資金，凡買賣公司債及金融債券，免徵證券交易稅。
鼓勵設立營運總部(#70之1)	在台灣設立達一定規模且具重大經濟效益之營運總部，下列所得免徵營利事業所得稅： 1.對國外關係企業提供管理服務或研究開發之所得。 2.自國外關係企業獲取之權利金所得。 3.投資國外關係企業取得之投資收益及處分利益。

資料來源：本研究整理

(二)產創條例對租稅優惠之縮減與調整

2010年5月12日《促進產業升級條例》廢止而《產業創新條例》[214]開始施行，《產業創新條例》在制定過程中考量國內外租稅公平及1998年起實施兩稅合一制度後，公司營利所得分配予個人股東時，公司繳納之所得稅得抵扣個人股東之所得稅，在此制度下，使得過去《促進產業升級條例》給予公司5年免稅、研發或自動化生產設備減免等

[214] 2015年12月30日總統華總一義字第10400152831號令修正公布。

優惠，在計算公司與股東整體稅負時，此租稅優惠毫無實益，且配合公司所得稅率由 25%降為 17%，故《產業創新條例》中對企業之租稅減免大幅刪減只剩研究發展投資抵減、智慧財產權作價入股及員工獎酬股票等。

(三)目前台灣企業享有之租稅優惠

台灣現行的租稅獎勵措施，主要係規定於《產業創新條例》中，目的在鼓勵企業創新、研發、建立自有品牌等，除《產業創新條例》外，其他非稅法的法規，亦存在不少租稅獎勵措施，給予無法符合主管機關對於申請《產業創新條例》優惠所訂條件之企業亦能享有租稅優惠。例如，《中小企業發展條例》[215]、《生技新藥產業發展條例》[216]等，詳細內容彙整如下：

1.《產業創新條例》

表 6-1-11　現行《產業創新條例》租稅優惠

獎勵項目	內　容　說　明
研發支出抵減	最近 3 年內無違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大情事之公司投資於研究發展之支出，得選擇以下列方式之一抵減應納營利事業所得稅額，一經擇定不得變更，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額 30%為限： 1. 於支出金額 15%限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額。 2. 於支出金額 10%限度內，自當年度起 3 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。
授權智產權收益抵扣	台灣個人或公司在其讓與或授權自行研發所有之智慧財產權取得之收益範圍內，得就當年度研究發

[215] 2016 年 1 月 6 日總統華總一義字第 10400154141 號令修正公布。
[216] 2007 年 7 月 4 日總統華總一義字第 09600083781 號令制定公布。

獎勵項目	內　容　說　明
	展支出金額 200%限度內自當年度應課稅所得額中減除。但公司得就本項及上述研究發展支出投資抵減擇一適用。
授權智產權認股權收益延緩課稅[217]	台灣個人或公司以其自行研發所有之智慧財產權，讓與或授權上市、上櫃或興櫃公司自行使用，作價抵繳其認股股款，該個人或公司作價抵繳股款當年度依法規定計算之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第 5 年課徵所得稅，擇定後不得變更。 前項個人或公司讓與或授權非屬上市、上櫃或興櫃公司自行使用，所取得之新發行股票，免予計入當年度應課稅所得額課稅。但於實際轉讓時，應將全部轉讓價格作為該轉讓年度之收益，並於扣除取得前開股票之相關而尚未認列之費用或成本後，申報課徵所得稅。 個人依前二項規定計算之所得，未申報或未能提出證明文件者，其成本及必要費用按其收益或作價抵繳認股股款金額或轉讓價格之 30%計算減除之。
獎酬員工股份收益延緩課稅[218]	公司員工取得獎酬員工股份基礎給付，於取得股票當年度按時價計算全年合計 NTD 500 萬元總額內，其依所得稅法規定計算之所得，得選擇全數延緩至取得年度次年起之第 5 年課徵所得稅，一經擇定不得變更。 前項獎酬員工股份基礎給付訂有限制轉讓期間

[217] 延緩課稅之選擇，建議應考量公司股價之未來漲幅，設算評估緩課之稅負成本差異，再予決定。
[218] 同前註。

獎勵項目	內　容　說　明
	者，於股票可處分日當年度按限制轉讓期間屆滿次日之時價計算 NTD 500 萬元總額內，其依所得稅法規定計算之所得，適用前項所定延緩繳稅期間應扣除該限制轉讓期間，於剩餘延緩繳稅期間屆滿之年度課徵所得稅。

資料來源：本研究整理

2.《中小企業發展條例》

表 6-1-12　現行《中小企業發展條例》租稅優惠

獎勵項目	內容說明
土增稅分年繳納(#33)	以工業區土地作價投資於中小企業[219]，其土地增值稅分 5 年平均繳納。
土增稅按最低稅率徵收(#34)	政策性遷廠於工業區，土地增值稅按最低級距稅率(20%)徵收。
研發抵減與加速折舊(#35)	研究發展支出享有投資抵減，儀器設備享有加速折舊。
智產作價認股收益緩課[220] (#35 之 1)	智慧財產作價取得之股票享有緩課優惠。中小企業發展條例於民國 103 年 6 月 4 日增訂第 35 條之 1 明定個人或中小企業以其享有所有權的智慧財產權，讓與非屬上市、上櫃或興櫃公司，所取得的新發行股票，免計入當年度所得額課稅，而在實際轉讓、贈與或作為遺產分配時，按全部轉讓價格或時價作為當年度收益，依規定課徵所得稅。

[219] 中小企業，是指符合中小企業認定標準，依法辦理登記或商業登記的企業(不含獨資合夥及小規模營利事業)。若是製造業、營造業、礦業及土石採取業，實收資本額必須在 NTD 8 萬元以下，或經常僱用員工數未滿 200 人；其他行業的營業額在 NTD 1 億元以下，或經常雇用員工數未滿 100 人，就可認定為中小企業。
[220] 同前註。

獎勵項目	內容說明
提撥投資損失準備(#36 之 1)	投資總額 20%範圍內，提撥投資損失準備。
增聘員工與調高工資加計扣除(#36 之 2)	因應國際經濟情勢變化，增僱本國籍員工及調高基層員工薪資費用加成 30%減除；增僱 24 歲以下員工者薪資加成 50%減除等租稅優惠。

資料來源：本研究整理

3.《生技新藥產業發展條例》

表 6-1-13　生技新藥產業租稅優惠

獎勵項目	內　容　說　明
研究發展與人才培訓	生技新藥公司得在投資於研究與發展及人才培訓支出金額 35%限度內，自有應納營利事業所得稅之年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額；生技新藥公司當年度研究與發展支出超過前 2 年度研發經費平均數，或當年度人才培訓支出超過前 2 年度人才培訓經費平均數者，超過部分得按 50%抵減之。 前項投資抵減，其每一年度得抵減總額，以不超過該生技新藥公司當年度應納營利事業所得稅額 50%為限。但最後年度抵減金額，不在此限。
原始認股股東投資抵減	營利事業原始認股或應募屬該生技新藥公司發行之股票，成為該公司記名股東達 3 年以上，且該生技新藥公司未以該認股或應募金額，依其他法律規定申請免徵營利事業所得稅或股東投資抵減者，得以其取得該股票之價款 20%限度內，自其有應納營利事業所得稅之年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。 前項營利事業如為創業投資事業，應由其營利事業股東

獎勵項目	內　容　說　明
	按該創業投資事業依第 1 項規定原可抵減之金額，依其持有該創業投資事業股權比例計算可享投資抵減金額，自創業投資事業成為該生技新藥公司記名股東第 4 年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。
技術股延緩課稅	為鼓勵高階專業人員及技術投資人參與生技新藥公司之經營及研究發展，並分享營運成果，生技新藥公司高階專業人員及技術投資人所得技術股之新發行股票，免予計入該高階專業人員或技術投資人當年度綜合所得額或營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，應將全部轉讓價格，或贈與、遺產分配時之時價作為轉讓、贈與或作為遺產分配年度之收益，扣除取得成本，申報課徵所得稅。

資料來源：本研究整理

(四)未來企業租稅優惠之趨勢與因應

《產業創新條例》實施至今已超過 6 年，當初立法精神除考量租稅公平外，更希望台灣企業能增加創新與研發能力進而建立自我品牌，從過去的代工製造(OEM)方式經營，轉型為發展設計製造(ODM)甚至達到自有品牌製造(OBM)的階段。然而目前台灣企業在研發能力與品牌經營確實部分企業有所表現，惟國家整體產業的成長及與外國之競爭能力表現似乎不太亮眼，此結果在與租稅優惠所造成財政收入減少、稅負不公等問題綜合評估下，不少學者提出應減少對企業之租稅優惠，並加強重視人才培訓、強化智慧財產權保障及鬆綁國外人才、資金、技術之管制等發展政策。此外，基於租稅公平考量，將企業享有之租稅減免項目轉納入最低稅負制課稅，此作法是否存在疊床架屋之問題，仍待政府官員、學者與企業共同討論，並尋求共識。

第二節　兩岸產業投資環境的遞移

一、過去台商投資演變與兩岸稅務之關係

(一)大陸改革開放前台灣稅務政策對台商產業投資之影響

在大陸改革開放吸引外商投資前，台商主要的生產據點在台灣，並將生產產品內銷滿足台灣需求或外銷至東南亞及北美等地。根據經濟部投資審議委員會資料顯示自 1959 年至 1980 年間，台灣對外投資地區主要集中在東南亞與北美，投資目的主要係為建立美國之行銷據點或為掌握東南亞之天然資源與生產所需原料[221]。此時期生產經營模式單純，甚少轉單或關聯交易，交易對象多為實際客戶，台灣政府透過《獎勵投資條例》輔導及促進台灣產業的投資、誘導外資流入，並鼓勵產品輸出以達到獎勵投資、促進經濟成長目的，並依計畫對不同產業的扶植，使企業投資合乎《獎勵投資條例》規定，政府此時期先著重化學工業獎勵，爾後除化學工業外，更著重電子、機械及電工器材等工業之發展。

(二)大陸改革開放後兩岸稅務政策對台商企業營運模式之影響

1979 年大陸改革開放後，陸續有外商企業前往大陸投資，不過此時外商投資金額皆不大，多屬新市場開發嘗試階段，在 1990 年後大陸擴大開放招商引資後，台商及其他各國外商紛紛大舉投入大陸市場，主要著眼於大陸的低廉工資與豐富的勞力資源，大陸政府於 1991 年順勢推出《外商投資企業和外國企業所得稅法》給予外商企業所得稅優惠，加大吸引外商投資的力度。此時期台商前往大陸投資受限於台灣法令規範，無法以台灣個人或公司直接至大陸投資設立公司，而必須透過第三地公司間接投資來進行，也進一步形成台商利用第三地公司進行多角貿易的交易模式，並透過多角貿易之稅負規劃達到節稅效果(請詳本章第四節說明)。

台商大陸投資之多角貿易方式，主要係台灣或第三地公司承接國外客戶訂單，再轉由大陸公司生產，而生產所需原物料亦多由大陸公司透

[221] 涂茜文，「對外投資、勞動力變動與產業結構調整：台灣之實證分析」,《國立政治大學經濟研究所碩士論文》，2005 年，頁 12。

過台灣或第三地公司向國外供應商下單取得，大陸政府為鼓勵此客戶與供應商皆在大陸境外(俗稱兩頭在外)之營運模式發展，遂於《海關法》[222]規定，經海關批准暫時進口或者暫時出口的貨物，以及特准進口的保稅貨物，在貨物收發貨人向海關繳納相當於稅款的保證金或者提供擔保後，准予暫時免納關稅，使台商普遍採行之加工貿易方式稅負與資金成本下降。

二、目前台商企業順應兩岸租稅政策之營運調整

(一)大陸進出口貿易方式之稅負分析

多數台商企業之生產據點在大陸，集團大陸公司產品生產完成後，將產品銷售給國外客戶或境內客戶，對國外客戶之進出口交易除可採保稅加工貿易方式外，亦得採行一般貿易方式進行，其中加工貿易之進出口方式得在進一步區分直接進出口與轉廠進出口 2 種方式；另對境內客戶之銷售方式除採徵稅內銷方式外，亦得評估將貨物出口至大陸物流園區再由大陸客戶將貨物報關進口之方式執行。

從上述分析可知，大陸企業對國內外客戶之進出口交易存在多種協商洽談之選擇彈性，然不同交易方式因進出口關稅與增值稅之稅務設算規定不同，產品出口退稅率差異等，致產品內外銷價格一致條件下，因進出口貿易方式不同使產品之稅後利潤亦不相同，茲舉例分析如下：

[222] 1987 年 1 月 22 日全國人大常委會主席令第 51 號發布，自 1987 年 7 月 1 日實施，於 2016 年 11 月 7 日全國人大常委會主席令第 57 號修訂。

1.大陸公司成本結構比例如下：

表 6-2-1　大陸公司進出口貿易成本結構比例

項　　目		比例(%)	
主營業務收入		100.0	100.0
主營業務成本	直接材料	12.6(保稅)	13.2(非保稅)
	直接人工	8.7	8.7
	製造費用	45.8	45.8
營業費用		3.8	3.8
營業利潤		29.1	28.5

註：1.委外加工費佔製造費用比例約 60%。

2.推估製造費用及營業費用合計之 70%可取得進項稅額，設算其進項稅額比例約為 5.9%[＝(45.8＋3.8)×70%×稅率 17%]。

3.料件進口關稅 5%。

資料來源：本研究整理

2.參照成本結構、產品出口退稅率 5%，設算不同銷售模式的增值稅及兩稅(城市維護建設稅及教育費附加)實質稅負差異如下：

表 6-2-2　大陸公司進出口貿易實質稅負差異

單位：RMB 元

項目		一般貿易出口	保稅轉廠出口	保稅直接出口	內銷
收入金額	A	100.0	100.0	100.0	100.0
保稅進口	B	—	12.6	12.6	—
進項稅額	C＝5.9＋非保稅料件×17%	8.1	5.9	5.9	8.1
不得免徵和抵扣稅額	D＝(出口－保稅進口)×(17%－5%)	12.0	5.9(註)	10.5	—
銷項稅額	E	—	—	—	17.0
應納稅額	F＝E－(C－D)	3.9	—	4.6	8.9
免抵稅額	G＝(A－B)×退稅率－退稅額	5.0	—	4.4	—
兩稅稅額	H＝(F＋G)×10%	0.89	—	0.9	0.89
實質稅負	**I＝D＋H**	**12.89**	**5.9**	**11.4**	**0.89**
最終利潤	J＝營業利潤－I	15.61	23.2	17.7	27.61

註：保稅轉廠出口之出口退稅適用免稅政策，其進項稅額不得抵扣應作轉出。

資料來源：本研究整理

(二)大陸加工貿易下之內銷方式分析

大陸加工貿易企業在業務開發拓展之銷售活動過程中，有時會發生需將生產完成之保稅貨物內銷給大陸公司或個人消費者之情形，除可向海關申請補徵進口環節稅負(關稅、增值稅及消費稅)後內銷外，尚得採將貨物出口至保稅物流中心再由大陸客戶或跨境電商業者將貨物報關進口之交易方式，採行保稅物流中心方式者，大陸加工貿易企業得節省關稅與消費稅，惟會增加貨物運送至保稅物流中心暫存之運費與倉儲成本，且貨物後續進口之關稅與消費稅成本將由大陸客戶負擔，其對銷售價格之影響亦需一併評估。交易模式圖示說明如下：

1.銷售予大陸公司

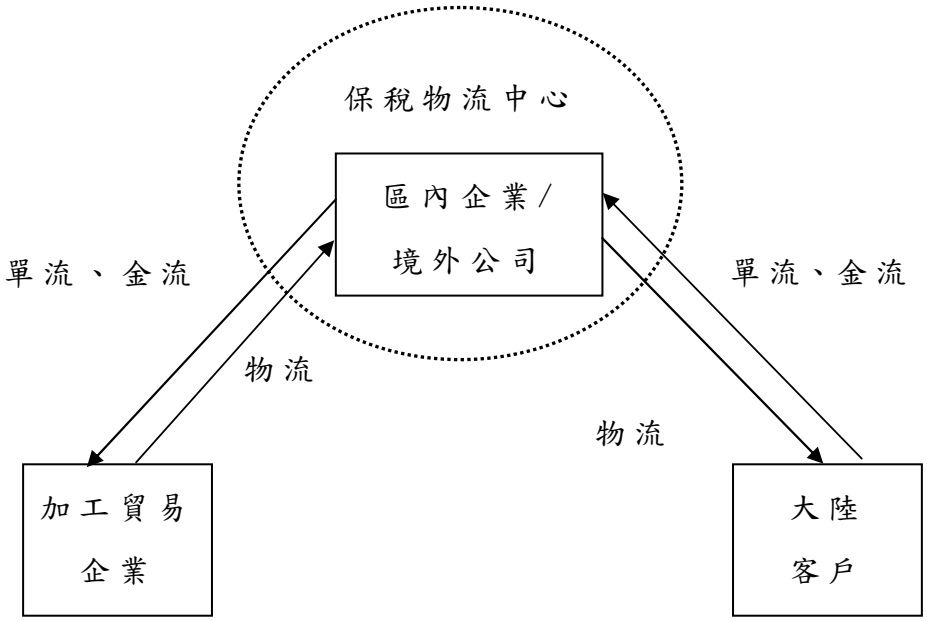


圖 6-2-1　大陸加工貿易企業銷售予大陸客戶交易模式

資料來源：本研究整理

2.銷售予大陸個人消費者

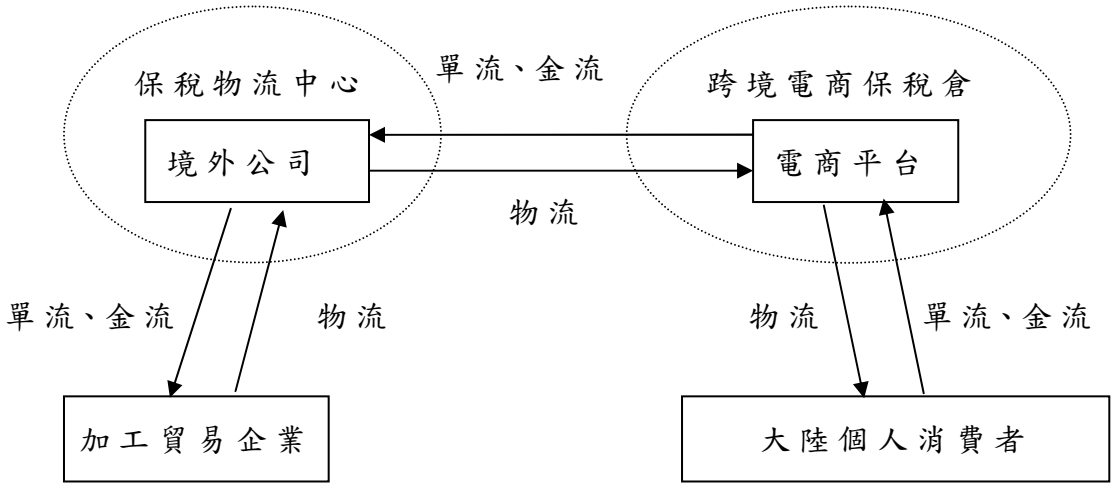


圖 6-2-2　大陸加工貿易企業銷售予大陸個人消費者交易模式[223]

資料來源：本研究整理

(三)ECFA 對台商兩岸三地營運模式之影響

2011 年《海峽兩岸經濟合作架構協議》(以下簡稱 ECFA)生效後，台商企業原產於台灣之貨物銷售至大陸時，若該貨物係列入協議所列載早期收穫清單範圍內者，大陸公司進口該貨物得申請關稅適用零稅率優惠。依據 ECFA 之《適用於貨品貿易早期收穫產品的臨時原產地規則》及大陸海關《海峽兩岸經濟合作框架協議項下進出口貨物原產地管理辦法》之規定，大陸公司進口時適用關稅減免之主要條件如下，台商企業得依條件作適度調整以符合規定：

1.原產地為台灣

(1)在台灣完全獲得的；(主要為農林漁牧礦等之獲得及其加工)

(2)在台灣僅由大陸或者台灣原產材料生產的；(若從非台灣原產材料到進口貨物的稅則歸類改變，符合 ECFA 項下產品特定原產地規則中，相應稅則歸類改變標準或區域價值成分標準的，該進口貨物應當

[223] 《關於跨境電子商務零售進口稅收政策的通知》(2016 年 3 月 24 日大陸財政部、海關總署、國家稅務總局財關稅第 18 號發布，自發布日實施)指出，大陸個人進口商品的單次金額≦RMB 2,000 元，年度≦RMB 20,000 元者，進口的關稅稅率為 0%，而進口增值稅、消費稅，按法定應納稅額的 70%徵收；若進口金額超過上述限額，則按照一般貿易方式全額徵稅。

視為原產於台灣的貨物）

(3)在台灣非完全獲得，但符合 ECFA 項下產品特定原產地規則的。(符合《協議》項下產品特定原產地規則中，相應稅則歸類改變標準或區域價值成分標準的)

2.直接運輸

(1)從台灣直接運輸至大陸，途中未經過大陸、台灣以外的其他第三方。

(2)貨物經過大陸、台灣以外的一個或者多個第三方，不論是否在第三方轉換運輸工具或者臨時儲存，同時符合下列條件的，應當視為“直接運輸”：

A.由於地理原因或者運輸需要；

B.貨物在該第三方未進行貿易或者消費；

C.除裝卸、重新包裝或者使貨物保持良好狀態所必需的處理外，貨物在該第三方未經其他處理；

D.該貨物在第三方作臨時儲存時，處於該第三方海關監管之下。

茲將上述要件判斷流程圖示如下：

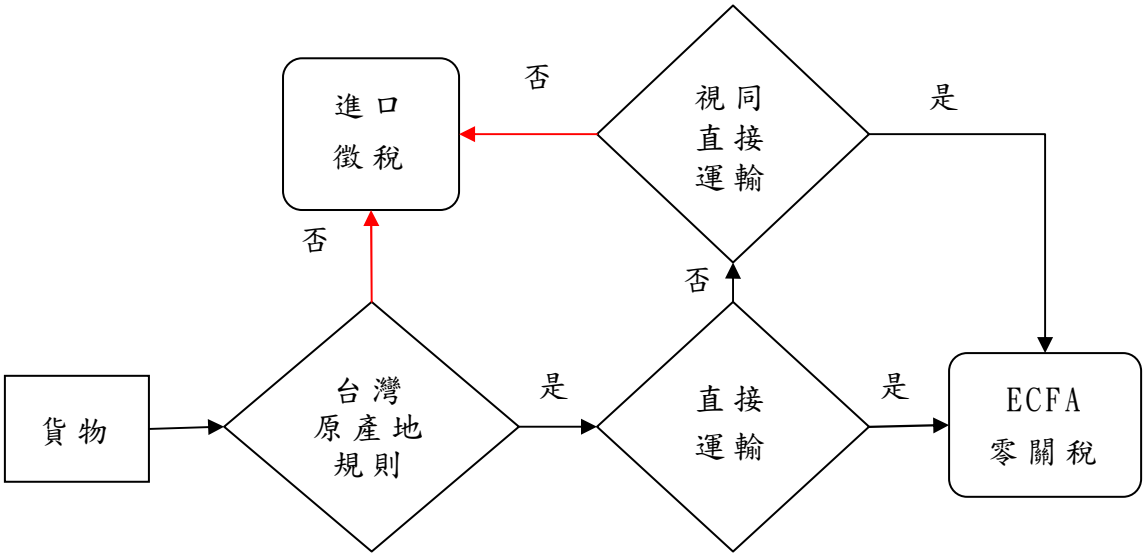


圖 6-2-3　台商適用 ECFA 之營運模式

資料來源：本研究整理

(四)大陸出口退稅之選擇與分析

台商大陸企業之進出口貿易方式可分為一般貿易與加工貿易方式，其中加工貿易的進料加工方式可再區分直接進出口與轉廠進出口2種方式。一般貿易與直接進出口進料加工之出口退稅適用增值稅退(免)稅規定，而轉廠出口退稅則適用增值稅免稅規定，然大陸出口退稅法令其實存在給予企業主動與被動選擇適用不同增值稅退稅規定的空間，而某些交易環境情況下，企業選擇不同增值稅退稅規定可以獲得節稅效果，以上述(一)之範例說明，該大陸公司出口產品於境內加工增值比例高，但產品出口退稅率僅5%，在此情況下，依增值稅退(免)稅規定設算之增值稅負分別高達RMB 12.89元(一般貿易出口)與RMB 11.4元(保稅直接出口)，而依增值稅免稅規定設算之稅負則較低為RMB 5.9元。

承上，該大陸公司之一般貿易與保稅直接出口交易之出口退稅方法，若想選用免稅政策得採以下方式：

1.主動申請

依據《關於出口貨物勞務增值稅和消費稅有關問題的公告》[224]規定，出口企業或其他單位可以放棄全部適用退(免)稅政策出口貨物勞務的退(免)稅，並選擇適用增值稅免稅政策。放棄適用退(免)稅政策的出口企業，應向主管稅務機關報送《出口貨物勞務放棄退(免)稅聲明》，辦理備案手續。自備案次日起36個月內，其出口的適用增值稅退(免)稅政策的出口貨物勞務，適用增值稅免稅政策。

2.被動適用

依據《關於出口貨物勞務增值稅和消費稅政策的通知》[225]（以下簡稱《通知》)規定，出口企業未按規定申報或未補齊增值稅退(免)稅憑證的出口貨物勞務(具體如下)，適用增值稅免稅政策的出口貨物

[224] 2013年11月13日大陸國家稅務總局公告2013年第65號，自2014年1月1日起施行。
[225] 2012年5月25日大陸財政部、國家稅務總局財稅第39號發布，自2011年1月1日施行。

勞務，其進項稅額不得抵扣和退稅，應當轉入成本。

(1)未在大陸國家稅務總局規定的期限內申報增值稅退(免)稅的出口貨物勞務。

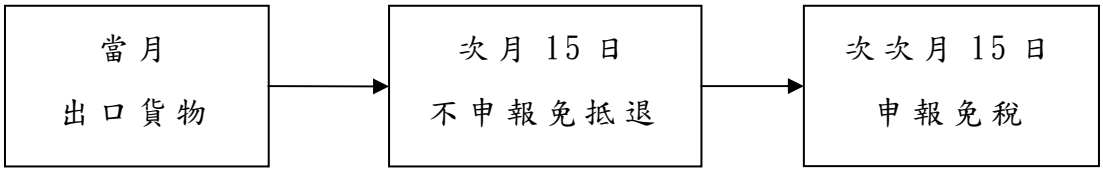


圖 6-2-4　被動適用方法(1)

資料來源：本研究整理

(2)已申報增值稅退(免)稅，卻未在大陸國家稅務總局規定的期限內向稅務機關補齊增值稅退(免)稅憑證的出口貨物勞務[226]。

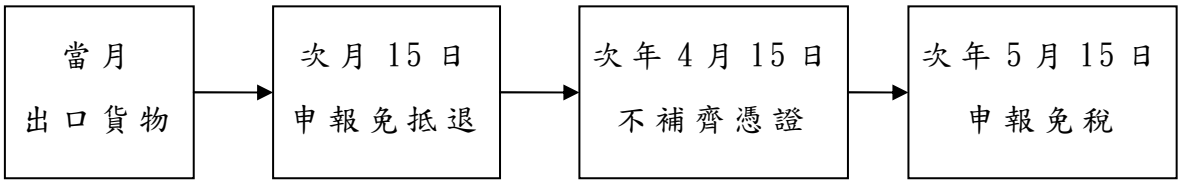


圖 6-2-5　被動適用方法(2)

資料來源：本研究整理

(五)大陸自貿區對台商企業貿易方式之影響

2013 年 9 月後大陸陸續在上海、天津、福建、廣東等地成立自貿區，自貿區對於貨物進出境監管方式以“一線放開”、“二線管住”為原則，貨物從海外進口至區內免徵進口環節稅(關稅、增值稅、消費稅)，當貨物從區內經“二線”內銷時才徵進口環節稅，且自貿區對於貨物於海外與自貿區間進出檢驗採行寬鬆政策，外商企業得利用自貿區的特殊規範來拓展大陸市場，說明如下：

不少台商企業為使台灣或其他海外地點生產之貨物在內銷大陸各

[226] 依據《出口貨物勞務增值稅和消費稅管理辦法》(2012 年 6 月 14 日大陸國家稅務總局公告 2012 年第 24 號發布，於 2013 年 3 月 13 日國家稅務總局公告 2013 年第 12 號修訂，自 2013 年 4 月 1 日施行)第 4 條規定，申報期限為出口次月 15 日，補齊憑證期限為次年 4 月 15 日。

地時能縮短運送時間，便於上海自貿區設立貿易公司並承租倉庫，事先將貨物進口至自貿區倉庫內以利接獲訂單時立即發貨，惟需注意自貿區倉儲費用較大陸區外高，故透過自貿區進口內銷之產品多屬體積小、單價高、具品牌價值等(如面膜產品)。

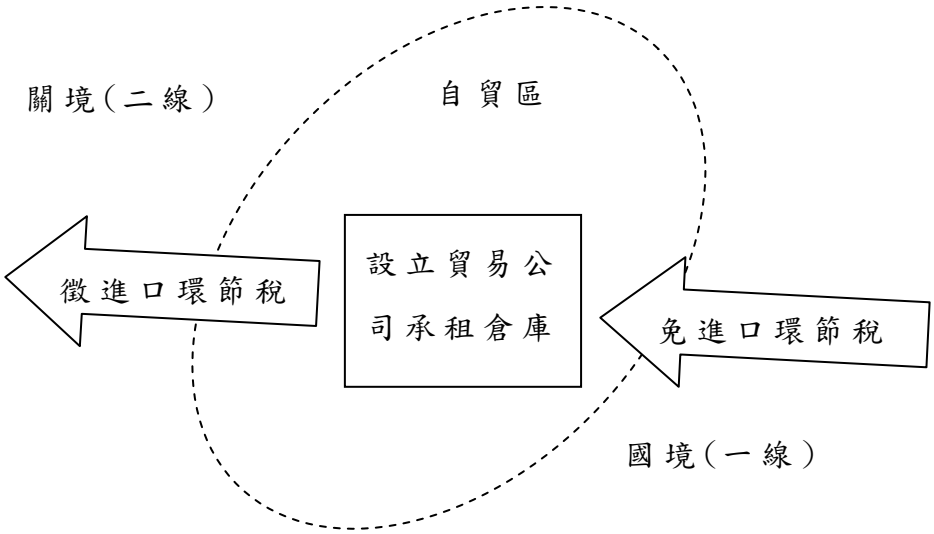


圖 6-2-6　大陸自貿區台商企業貿易方式

資料來源：本研究整理

三、未來台商企業因應兩岸稅務變革之佈局

(一)兩岸租稅協議對台商企業營運模式之影響

2016 年 7 月 12 日台灣反避稅條款(台灣《所得稅法》第 43 條之 3、4)已經立法院三讀通過，而生效施行係以《海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議》[227](以下簡稱《兩岸租稅協議》)生效為前提，其對台商大陸投資之影響有以下 2 點：

1.減少關聯交易

協議生效後兩岸稅務機關會進行資訊交換，未來避稅的稅務風險將增加，兩岸如有關聯交易應調整為直接貿易，並依功能及風險承擔

[227] 2015 年 8 月 25 日海基會與海協會第 11 次高層會談簽署《海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議》，於雙方各自完成相關程序並以書面通知另一方，自雙方均收到對方通知後次日起生效。

的大小，在兩岸貿易中進行合理的定價。如有一方稅務機關進行納稅調整時，可依協議的規定要求另一方稅務機關進行相應的調整或進行雙邊磋商。

2.部分台幹薪資毋須課稅

每年在大陸居住天數 91 天～183 天的台籍人士，目前大陸境內來源所得無論境內或境外支付均須課稅，當協議生效後，大陸境內來源所得只就境內支付部分課稅，境外支付部分毋須課稅。

(二)東協自由貿易協定對台商企業營運模式之影響

東南亞國協與大陸在 2002 年簽定自由貿易協定，之後逐年逐步開放，從 2010 年起全面執行最終開放承諾，截至目前大陸與東協各國間貿易超過 9 成商品免徵關稅。隨著大陸近幾年勞動力成本快速上升，且在推動企業轉型升級的改革趨勢下，大陸台商企業若無法轉型發展提升生產附加價值、以自動化機器設備取代密集人力或降低生產對環境之汙染等，將被迫離開大陸，因此不少台商企業著眼於東協各國逐漸成長的消費力與相較大陸便宜的勞動力、土地等因素，將集團生產據點由大陸移往越南、泰國、菲律賓及柬埔寨等地，再將產品銷往全球，或於東協與大陸這巨大的消費市場中銷售。

第三節　兩岸資本市場之消長趨勢

一、兩岸資本市場的變革

(一)兩岸資本市場概述

1.大陸多層次資本市場之發展

大陸證券集中交易市場分為上海證券交易所(以下簡稱上海證交所)及深圳證券交易所(以下簡稱深圳證交所)，上海證交所與深圳證交所成立於 1990 年，在計劃經濟的發展主軸下，每年核准在交易所上市企業家數受到證監會嚴格管控，除審核企業營收、利潤及產業發展性外，更須與審查委員有良好關係才能順利通過審查，故上市企業多為官股掌控的大型國有企業。2004 年證監會在深圳交易所成立中小板，中小板與主板之上市審查條件大致相同，其成立目的存在大陸建構多層次資本市場之重要舉措，係為使未來創業板能順利推行所成立之過渡性交易市場，直到 2009 年證監會在深圳交易所正式推出創業板後，大陸資本市場才真正進入所謂的「多層次資本市場」，創業板成立之目的，係為使獲利能力與資產規模未達主板條件，但未來具發展潛力之創新企業能進入資本市場籌措營運資金。2013 年 12 月「全國中小企業股份轉讓系統」(National Equities Exchange And Quotations 簡稱 NEEQ，俗稱新三板)的成立，更是大陸資本市場多層次發展的重要里程碑，係在證交所外為非上市公眾公司提供了全國性交易和融資平台，茲將大陸多層次資本市場之架構說明如下：

表 6-3-1　大陸多層次資本市場之架構

市場	場外交易市場		集中交易市場		
股權交易	非公眾	非上市公眾	上市		
交易板塊	四板	三板	二板	一板	
市場名稱	區域股權交易市場	新三板	深創業板	深中小板	滬深主板

資料來源：本研究整理

2.台灣資本市場之發展歷程

台灣證券市場於 1962 年 2 月 9 日台灣證券交易所(以下簡稱台灣證交所)成立後正式展開,台灣證交所成立目的主要為促使資金需求者能順利地籌措到營運所需資金，進而支援產業發展並促進國家經濟發展繁榮，此時期台灣證券市場為避免巨額外資進入市場造成衝擊，故對證券市場實行封閉政策。直到 80 年代,在經過 20 多年的發展之後，台灣證券市場才開始走上對外開放的道路。90 年後，台灣資本市場加快開放的步伐，1994 年 11 月，台灣證券櫃檯買賣中心(Over the Counter Market 以下簡稱 OTC)成立，OTC 成立之目的主要係為公開發行但尚未上市的公司開拓股票流通管道，並擔負輔助上櫃股票轉為上市股票之任務，故被視作上市股票的預備市場。之後鑑於未上市(櫃)股票透過盤商仲介交易弊端叢生，希望將未上市(櫃)股票納入制度管理，提供受輔導之公開發行公司於上市(櫃)前有一個合法安全資訊透明的交易市場，故 2002 年 1 月於 OTC 另設立興櫃市場。

(二)影響台商企業兩岸資本市場選擇之因素

台商企業基於轉型升級、傳承交棒或資金籌措等因素，考慮將公司股票公開發行(Initial Public Offerings,以下簡稱 IPO)以吸引資金、人才的投入或機構投資者的策略合作，而台商企業評估股票 IPO 之地點主要考量的因素有市場本益比、籌資成本、審查時間及稅負成本等因素。

過去台商企業股票 IPO 地點主要選擇台灣母公司在台申請上市(櫃)，而近幾年台灣政府鼓勵台商回台發展，故有不少台商採境外控股公司回台申請第一上市(櫃)之方式，此兩種股票 IPO 方式與在大陸上海或深圳證交所上市相較，籌資成本低且審查時間快。然 2016 年初以來大陸積極推動資本市場改革，如上市審查由核准制改為註冊制或對新三板市場推行分層制度等，使未來台商企業於大陸資本市場掛牌的難度下降速度也增快，此外，大陸資本市場的本益比高出台灣許多，台商企業若選擇大陸資本市場掛牌能取得融資金額較多，企業的市值亦較大，使企業在產業的競爭力亦能提升。

承上，台商企業股票 IPO 資本市場選擇除上述因素分析外，股東的所得稅負成本亦是重要考量因素之一，茲於以下第二、三點詳細分析。

二、兩岸資本市場投資人之稅負分析

(一)大陸上市或新三板掛牌

評估台商大陸掛牌企業賺取利潤至分配給最終台灣個人股東所繳納之所得稅負，並就台商企業是否申請適用兩岸租稅協議，分別設算如下：

1.以台灣公司名義對大陸投資

(1)未申請適用兩岸租稅協議

A.直接投資

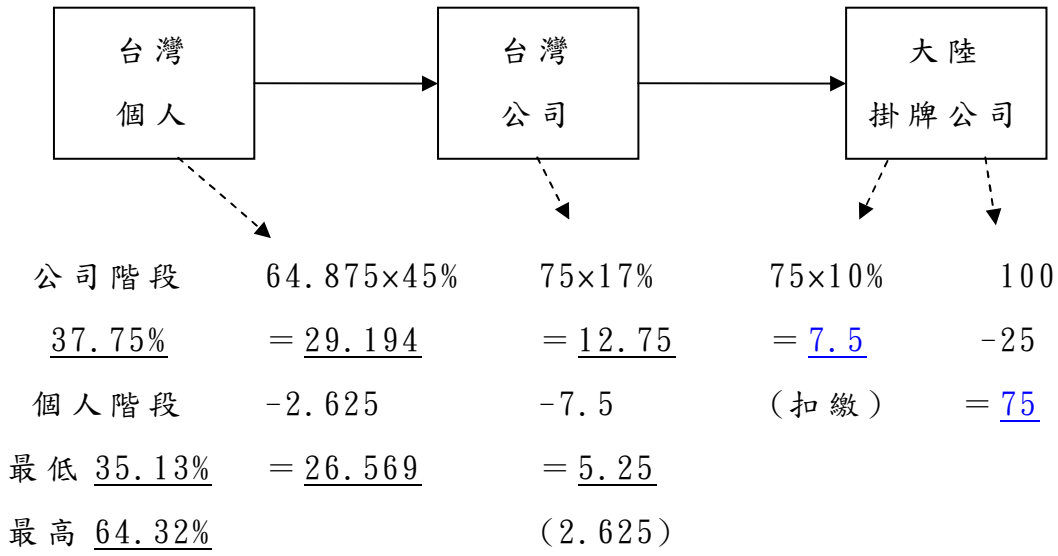


圖 6-3-1　以台灣公司名義對大陸投資未申請適用兩岸租稅協議直接投資稅負分析

資料來源：本研究整理。

B.間接投資

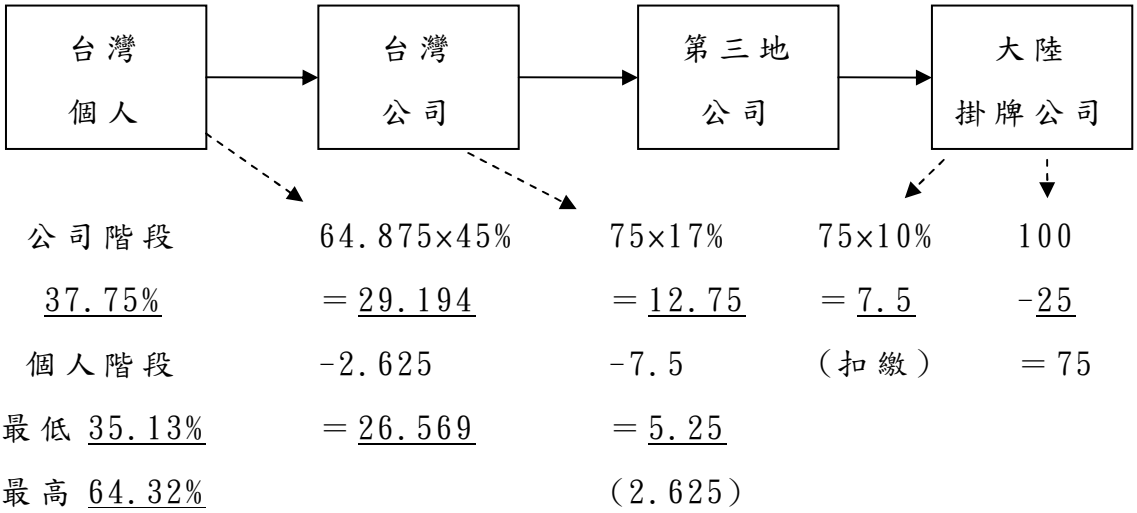


圖 6-3-2　以台灣公司名義對大陸投資未申請適用兩岸租稅協議間接投資稅負分析

資料來源：本研究整理。

(2)申請適用兩岸租稅協議

A.直接投資

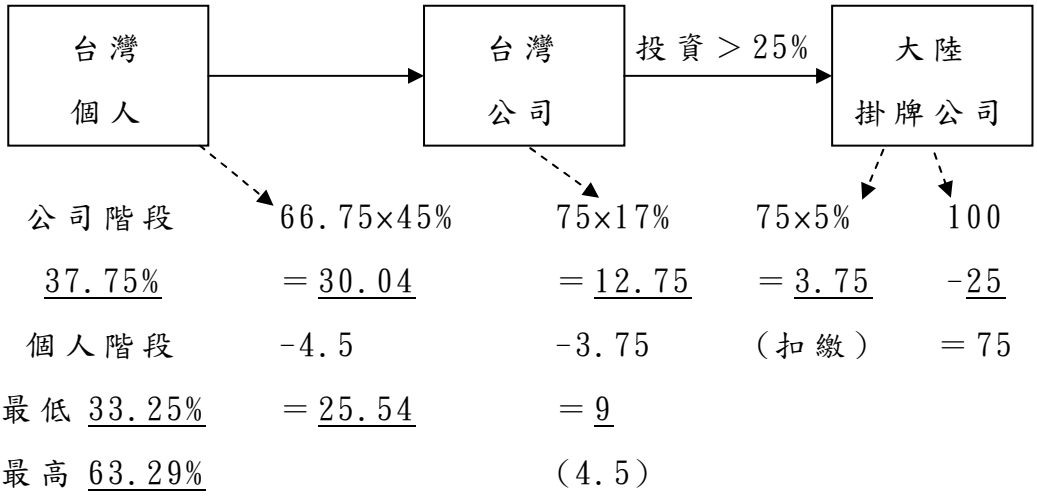


圖 6-3-3　以台灣公司名義對大陸投資申請適用兩岸租稅協議直接投資稅負分析

資料來源：本研究整理。

B.間接投資

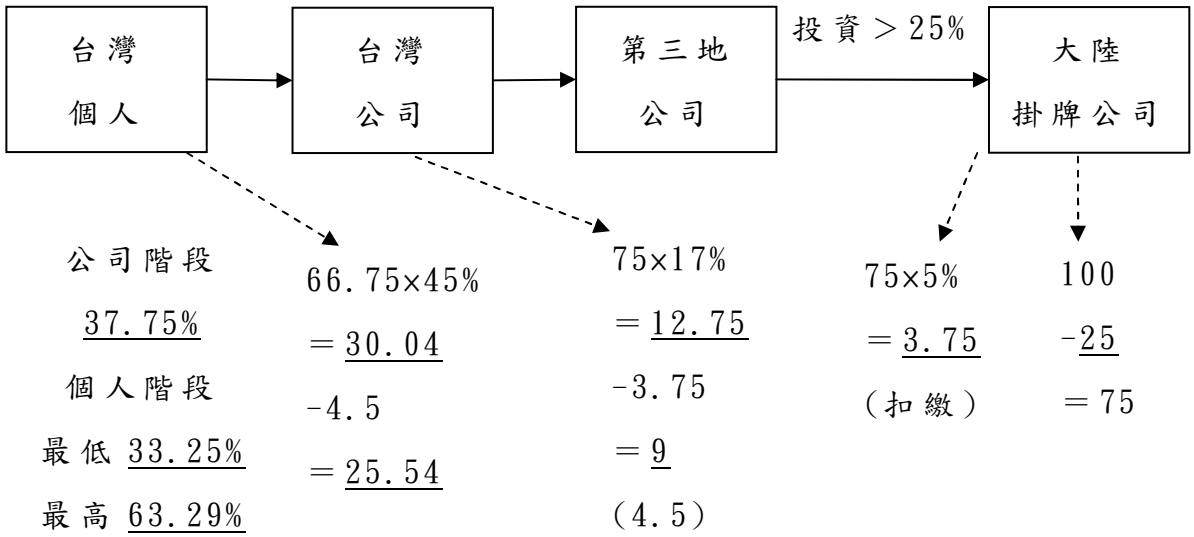


圖 6-3-4　以台灣公司名義對大陸投資申請適用兩岸租稅協議間接投資稅負分析

資料來源：本研究整理。

2.以台灣個人名義對大陸投資

(1)未申請適用兩岸租稅協議

A.直接投資

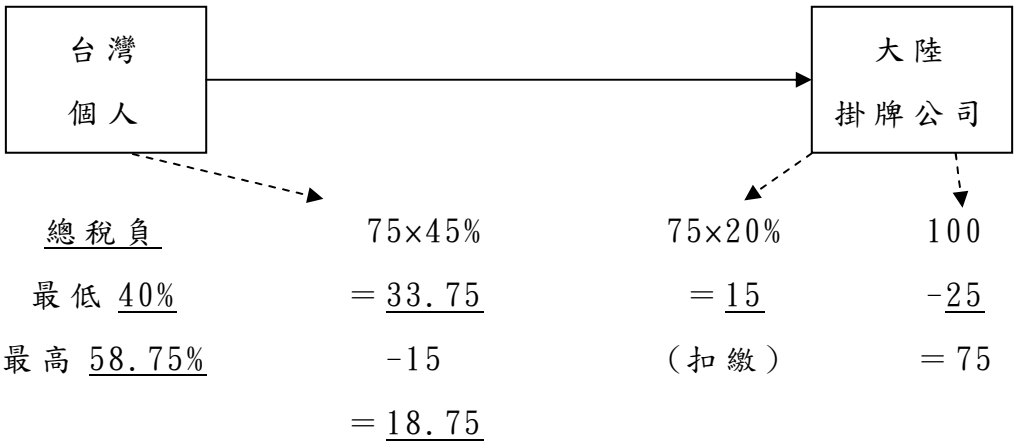


圖 6-3-5　以台灣個人名義對大陸投資未申請適用兩岸租稅協議直接投資稅負分析

資料來源：本研究整理。

B.間接投資

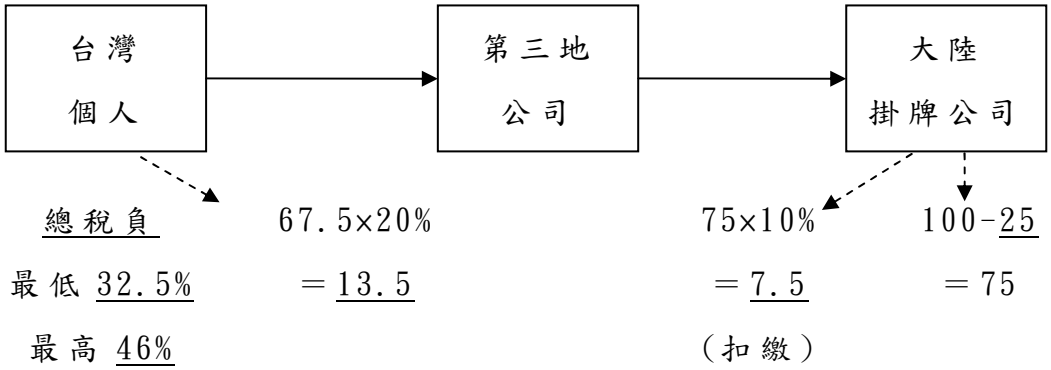


圖 6-3-6　以台灣個人名義對大陸投資未申請適用兩岸租稅協議間接投資稅負分析

資料來源：本研究整理。

(2)申請適用兩岸租稅協議

A.直接投資

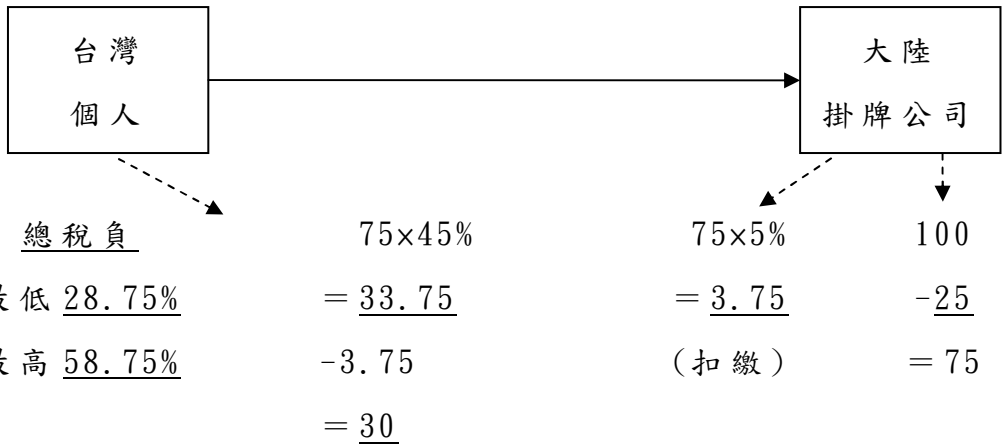


圖 6-3-7　以台灣個人名義對大陸投資申請適用兩岸租稅協議直接投資稅負分析

資料來源：本研究整理。

B.間接投資

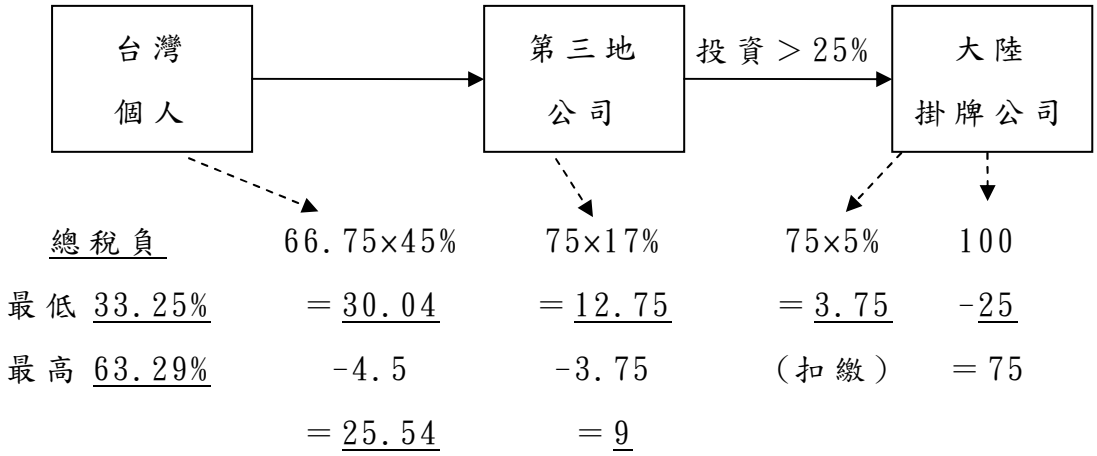


圖 6-3-8　以台灣個人名義對大陸投資申請適用兩岸租稅協議間接投資稅負分析

資料來源：本研究整理。

3.彙整分析

(1)以台灣公司名義對大陸投資

無論採直接投資或間接投資，大陸掛牌企業盈餘分配回台之稅負無差異，另申請適用兩岸租稅協議有些許減稅效益。

表 6-3-2　以台灣公司名義投資大陸掛牌企業盈餘分配回台之稅負分析

投資方式		最低(0%)	最高(45%)
未適用租稅協議	直接投資	35.13%	64.32%
	間接投資	35.13%	64.32%
適用租稅協議	直接投資	33.25%	63.29%
	間接投資	33.25%	63.29%
影響	直接與間接投資	-1.88%	-1.03%

資料來源：本研究整理。

(2)以台灣個人名義對大陸投資

採直接投資者，大陸掛牌企業盈餘分配回台，申請適用兩岸租稅協議較有利(所得越低越有利)；若採間接投資者，則放棄申請適用兩岸租稅協議較有利。

表 6-3-3　以台灣個人名義投資大陸掛牌企業盈餘分配回台之稅負分析

投資方式		最低(0%)	最高(45%)
未適用租稅協議	直接投資	40%	58.75%
	間接投資	32.5%	46%
適用租稅協議	直接投資	28.75%	58.75%
	間接投資	33.25%	63.29%
影響	直接投資	-11.25%	0%
	間接投資	+0.75%	+17.29%

資料來源：本研究整理。

(二)台灣公司在台上市(櫃)

評估台灣上市(櫃)企業賺取利潤至分配給台灣個人股東與外國股東(台灣個人透過境外公司持有台灣上市(櫃)企業股權)所繳納之所得稅負，分別設算如下：

1.台灣個人股東

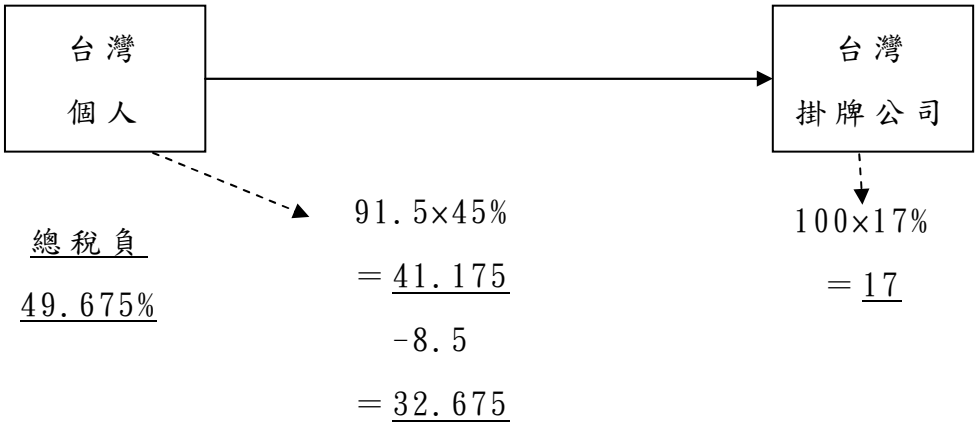


圖 6-3-9　台灣個人股東盈餘分配所得稅負分析

資料來源：本研究整理

2.外國股東

(1)PEM 不在台灣

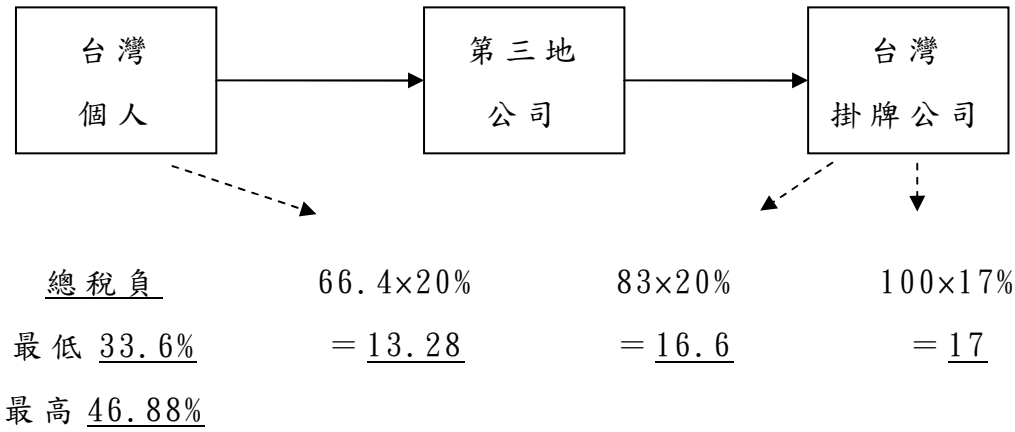


圖 6-3-10　外國股東 PEM 不在台灣盈餘分配所得稅負分析

資料來源：本研究整理

(2)PEM 在台灣

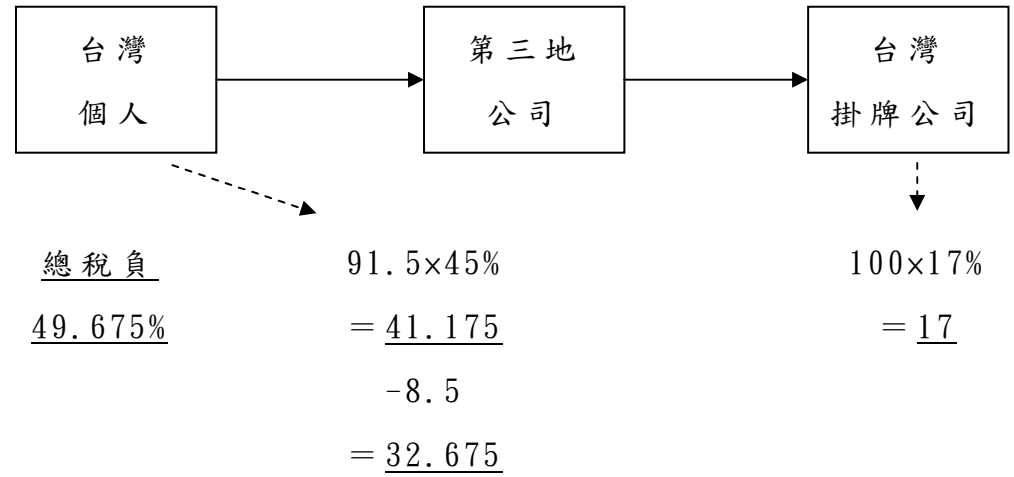


圖 6-3-11　外國股東 PEM 在台灣盈餘分配所得稅負分析

資料來源：本研究整理

(三)境外公司來台第一上市(櫃)

評估台商大陸企業將賺取利潤分配給來台第一上市(櫃)之境外控股公司(以下簡稱台灣 F 股公司)再分配給最終台灣個人股東所繳納之所得稅負，設算如下：

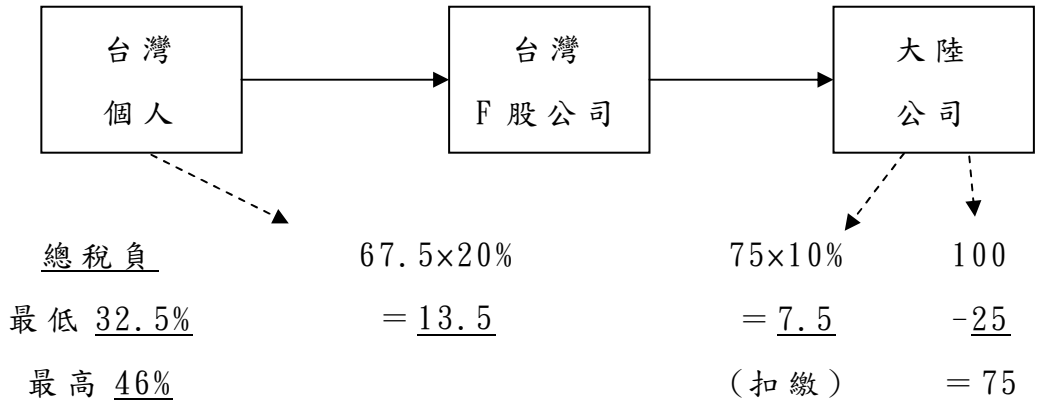


圖 6-3-12　台灣 F 股公司個人股東盈餘分配所得稅負分析

資料來源：本研究整理

三、近期台灣稅制變革對兩岸資本市場之消長分析

(一)證所稅鬧劇對台灣資本市場之不利影響

台灣證券交易所得稅(以下簡稱證所稅)2013 年 1 月 1 日正式上路，惟僅施行 3 年就因對台灣個人投資大戶(賣出金額＞NTD 10 億元)之證券交易所得課徵 15%所得稅，卻對外國法人投資台灣證券交易所得繼續免稅，故造成台灣個人投資大戶將資金流至海外轉變為外資，此外，這段期間台灣資本市場每日交易金額下降使證交稅稅收大幅減少，證券經紀商營運甚至受到影響等，在上述因素考量下，財政部於 2016 年 1 月 1 日起停止徵收個人證所稅，但已對台灣資本市場造成動盪與負面影響。

(二)股東可扣抵稅額減半及股利補充保費突顯內外資營利所得之不公平對待

自 2015 年度起，股東可扣抵稅額減半，承上二、(二)分析，台灣個人股東直接投資台灣上市(櫃)股票，獲配股利之總稅負高達 49.675%，若化身為外資(PEM 不在台灣)最低僅需繳 33.6%之稅負，將造成台灣資本市場資金外流與交易金額下降之問題，若加上 2013 年度起實施之台灣個人股利所得(單次給付金額 5,000 元以上者)須繳納 2%健保補充保費(外資不用繳)，則使此問題更加嚴重。

第四節　台商基於稅務規劃下的交易流程再釐清

一、過去台商稅負規劃下之多角貿易模式

台商企業多角貿易交易模式多屬關聯企業交易，通常由台灣公司或第三地公司接單再轉向大陸公司下單生產，大陸公司向國內外供應商採購料件生產完成後出口給客戶，基於稅負考量，台商企業會透過關聯企業交易訂價調整方式，於台灣公司及大陸公司保留合理利潤，而在低稅率第三地公司保留剩餘利潤，內容如下：

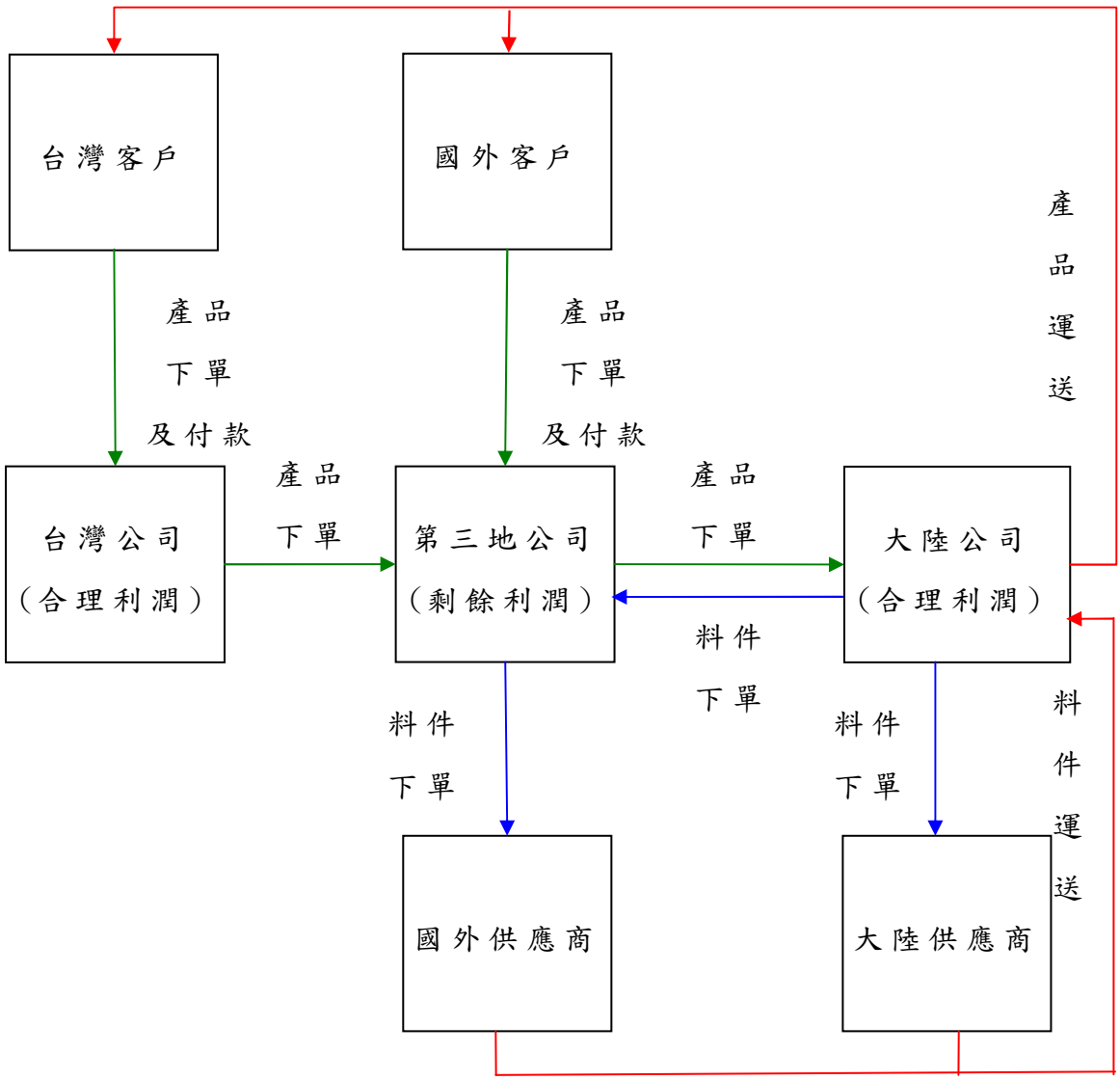


圖 6-4-1　傳統多角貿易模式

資料來源：本研究整理

表 6-4-1　傳統多角貿易訂單、貨物、資金流

項　目	流　程　說　明
訂單流	購料交易流程：(下單) 大陸公司 → 大陸供應商 大陸公司 → 第三地公司 → 國外供應商
	銷貨交易流程：(下單) 台灣客戶 → 台灣公司 →第三地公司 → 大陸公司 國外客戶 → 第三地公司 → 大陸公司
貨物流	購料運送流程：(運送) 大陸供應商 → 大陸公司 國外供應商 → 大陸公司
	銷貨運送流程：(運送) 大陸公司 → 台灣客戶 大陸公司 → 國外客戶
資金流	購料付款流程：(付款) 大陸公司 → 大陸供應商 大陸公司 → 第三地公司 → 國外供應商
	銷貨付款流程：(付款) 台灣客戶 → 台灣公司 →第三地公司 → 大陸公司 國外客戶 → 第三地公司 → 大陸公司

資料來源：本研究整理

二、ECFA 及東協自由貿易協定對台商交易流程之影響

(一)ECFA 對交易流程之影響

台灣出口至大陸之貨物若要適用 ECFA 零關稅優惠，需符合原產地及直接運輸之規定，其中有關直接運輸規定中，貨物經過大陸、台灣以外的一個或者多個第三方，不論是否在第三方轉換運輸工具或者臨時儲存，同時符合下列條件的，應當視為“直接運輸”：

1. 由於地理原因或者運輸需要；

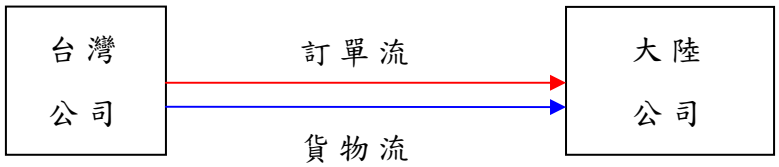
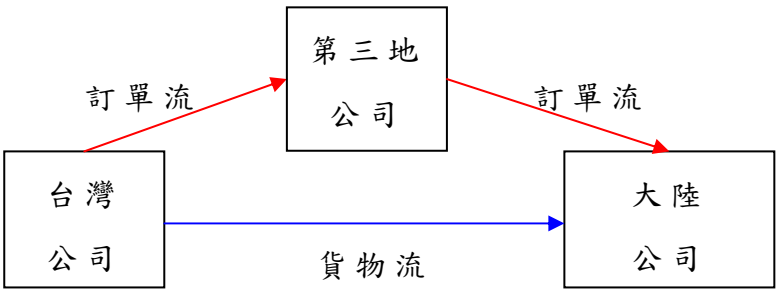
2. 貨物在該第三方未進行貿易或者消費；

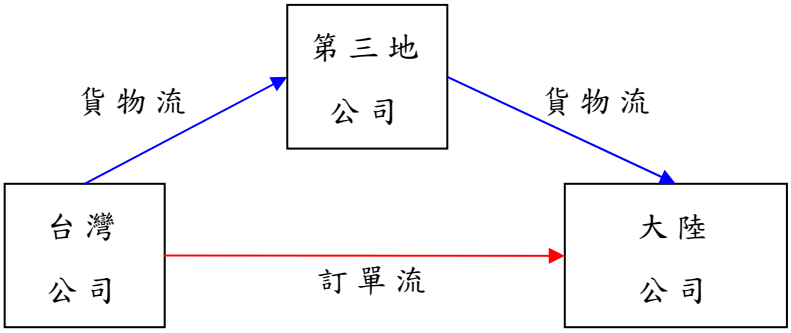
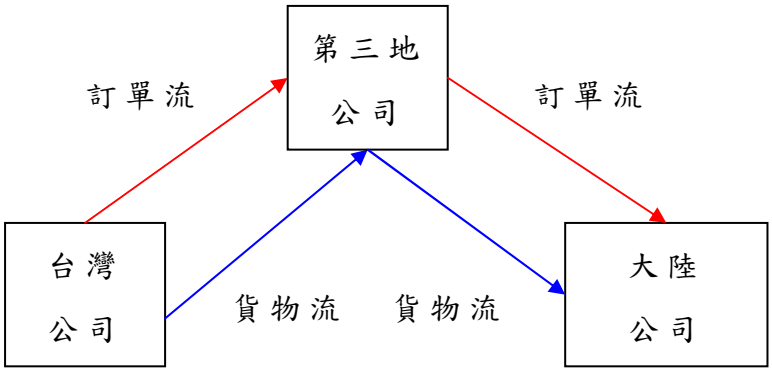
3 除裝卸、重新包裝或者使貨物保持良好狀態所必需的處理外，貨物在該第三方未經其他處理；

4. 該貨物在第三方作臨時儲存時，處於該第三方海關監管之下。

承上，許多台商企業將台灣公司料件銷售往大陸係透過境外公司轉單，此作業依上述規定，貨物若為兩岸直接運輸則不受影響，若透過第三地(如香港)轉運則無法符合“視同直接運輸”的條件，茲將兩岸交易台灣原產的料件及設備適用 ECFA 之模式列示如下：

表 6-4-2　適用 ECFA 之三角貿易模式

交易模式	適用與否
	✓ (直接運輸)
 註：需注意若台灣出口價與大陸進口價相同時，部分大陸海關無法接受。	✓ (直接運輸)

交　易　模　式	適用與否
	▲（須符合視同直接運輸要件）
	✘

資料來源：本研究整理

（二）東協自由貿易協定對交易流程之影響

因東協各國與大陸間貨物流通免徵關稅，因此不少台商企業將集團生產據點由大陸移往越南、泰國、菲律賓及柬埔寨等勞動力與土地成本較低國家，產品生產後再銷往全球，或於東協與大陸這巨大的消費市場中銷售，茲將交易流程圖示如下：

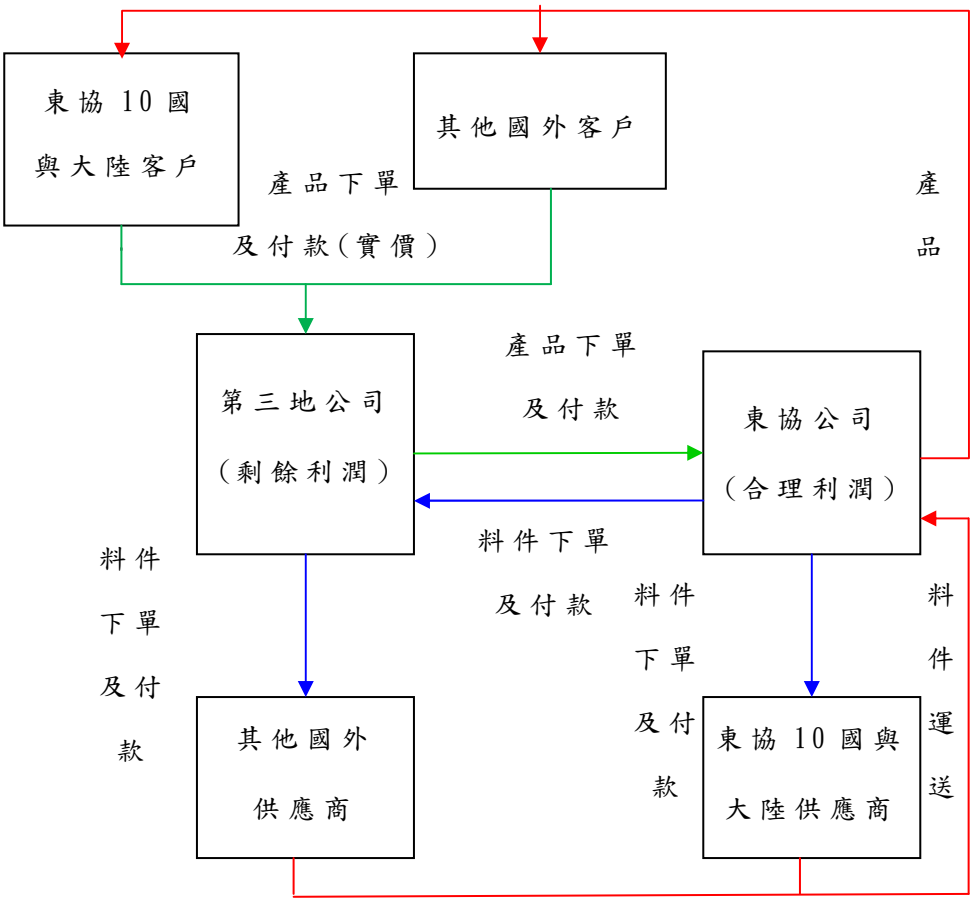


圖 6-4-2　適用東協自由貿易協定多角貿易模式

資料來源：本研究整理

三、PEM 通過後台商多角貿易新思維

依據台灣《所得稅法》第 43 條之 4(以下簡稱 PEM 條款)規定，PEM 在境內之營利事業，應視為總機構在台灣境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅，上述所稱 PEM 在台灣境內之營利事業，指營利事業符合下列各款規定者：

(一)作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為台灣境內居住之個人或總機構在台灣境內之營利事業，或作成該等決策之處所在台灣境內。

(二)財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在台灣境內。

(三)在台灣境內有實際執行主要經營活動。

承上規定，因台商企業第三地公司之決策者通常為台灣居住個人，

而公司事務決策地點或主要經營活動執行亦難免於台灣境內發生，故第三地公司被視為實際管理機構在台灣境內的機率大增，台商切不可恣意運作，以免有觸法之風險。

四、兩岸掛牌企業之交易流程規範與稅務規劃之權衡

台商企業常因從事加工貿易無可避免存在關聯交易，或基於稅負考量保留超額利潤在集團境外企業，然兩岸資本市場掛牌審查均要求企業關聯交易比率必須下降，且須消除不必要的關聯交易。因此台商掛牌企業若欲順利通過台灣或大陸資本市場掛牌審查，集團交易模式必須作轉變與調整，一般而言，通過關聯交易審查之方法，有(1)改變集團交易模式由掛牌企業直接與供應商或客戶交易，及(2)減少非必要關聯方，或(3)在關聯交易訂價上，考量實際成本費用並反應真實利潤，(4)無可避免與第三地非實質營運關聯企業交易時，掛牌企業得與所控制之第三地關聯企業交易以反應交易利潤。

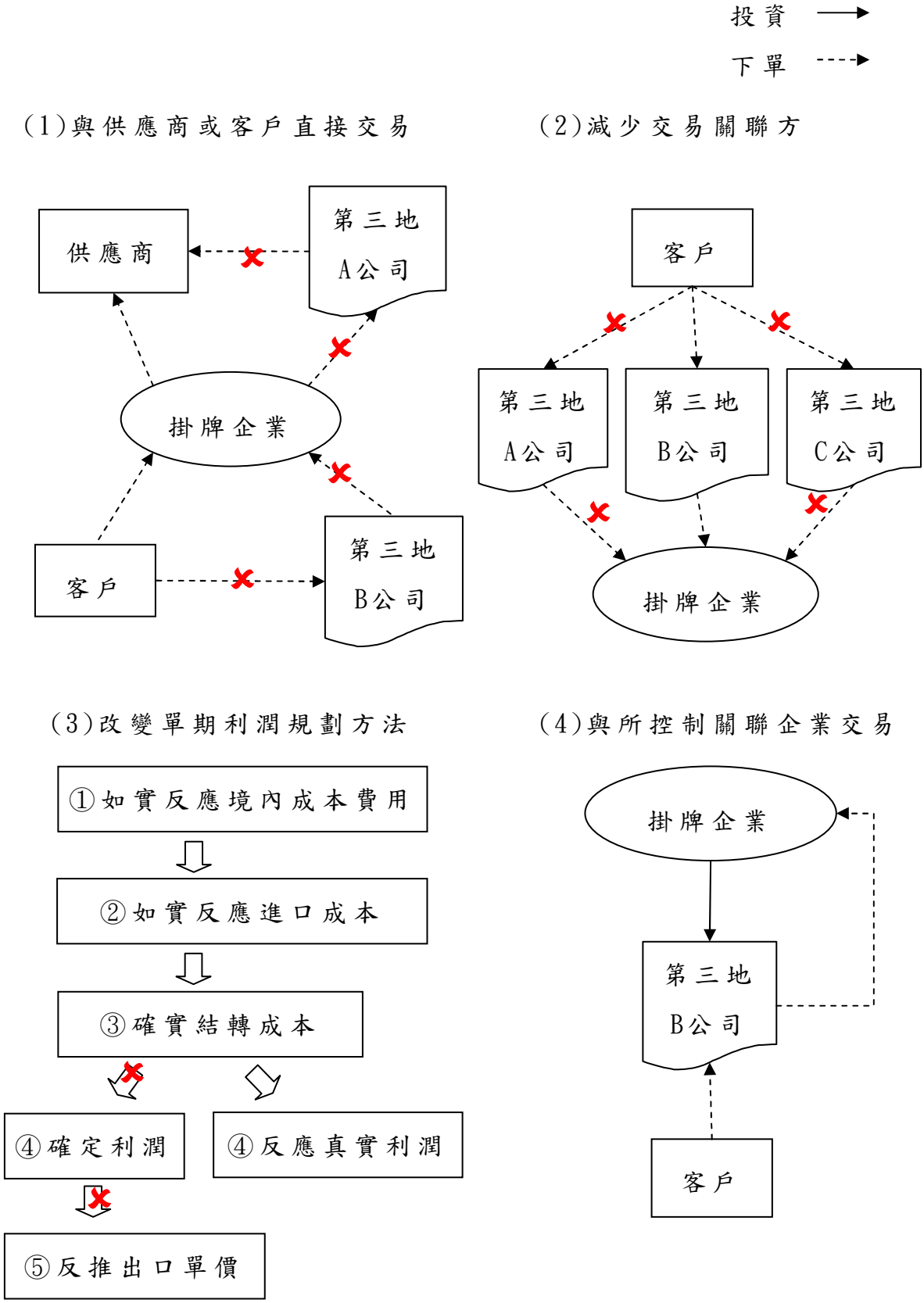


圖 6-4-3　通過關聯交易審查之方法

資料來源：本研究整理

第五節　台商基於稅務規劃下的投資架構重組

一、過去台商大陸投資之集團投資架構規劃

早期台商企業或個人對大陸投資受限於台灣法令限制僅能透過第三地公司間接投資大陸，後來法令鬆綁台商對大陸直接投資之限制，然基於稅負考量、集團控股、台灣 IPO 或個人大陸創業等因素，台商對大陸投資存在多種投資架構型態，其中主要有 4 種圖示如下：

(一)以個人名義間接投資(主要基於稅負考量)

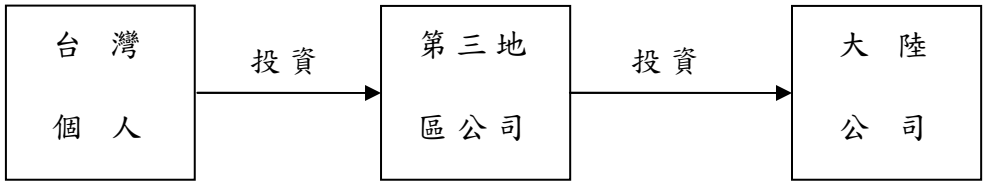


圖 6-5-1　傳統台商以個人名義間接投資大陸公司方式

資料來源：本研究整理

(二)以個人名義直接投資(主要屬個人大陸創業類型)

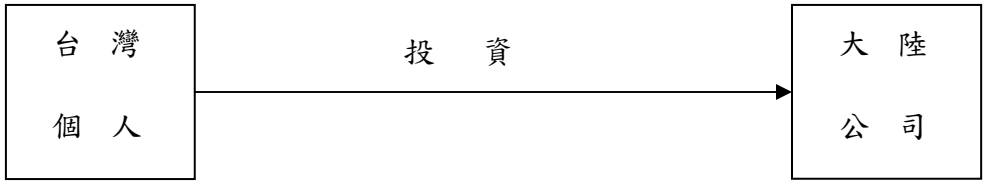


圖 6-5-2　傳統台商以個人名義直接投資大陸公司方式

資料來源：本研究整理

(三)以公司名義間接投資(主要係台灣母公司集團控股及延緩課稅目的)

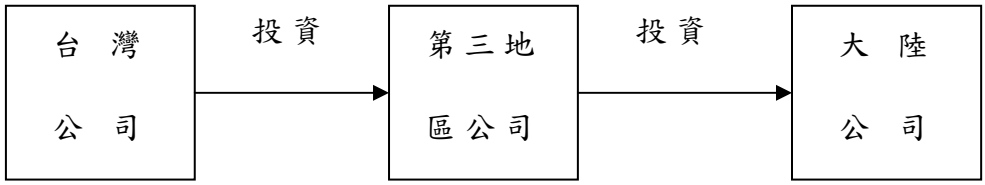


圖 6-5-3　傳統台商以公司名義間接投資大陸公司方式

資料來源：本研究整理

(四)以公司名義直接投資(主要係符合台灣母公司上市櫃規範)

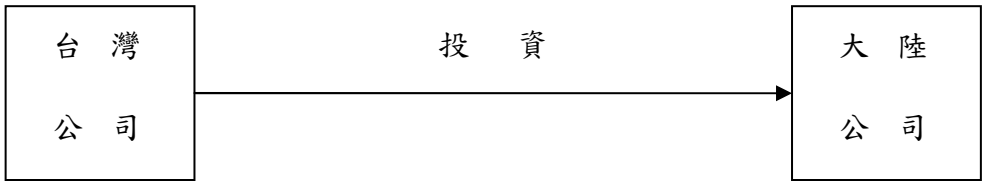


圖 6-5-4 傳統台商以公司名義直接投資大陸公司方式

資料來源：本研究整理

二、大陸反避稅法令出台對台商企業投資架構重組與股權調整之影響

(一)集團投資架構之重組方式

依據《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》[228](以下簡稱《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》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。而依據《7號公告》第6條規定，同時符合以下條件的，應認定為具有合理商業目的：

1.交易雙方的股權關係具有下列情形之一：

(1)股權轉讓方直接或間接擁有股權受讓方80%以上的股權；

(2)股權受讓方直接或間接擁有股權轉讓方80%以上的股權；

(3)股權轉讓方和股權受讓方被同一方直接或間接擁有 80%以上的股權。

2.本次間接轉讓交易後可能再次發生的間接轉讓交易相比在未發生本次間接轉讓交易情況下的相同或類似間接轉讓交易，其大陸所得稅負擔不會減少。

3.股權受讓方全部以本企業或與其具有控股關係的企業的股權(不含上市企業股權)支付股權交易對價。

[228] 2015年2月3日大陸國家稅務總局公告2015年第7號。

承上，若台商企業或個人因集團投資架構重組需進行股權轉讓(如下圖示)，股權轉讓交易應符合上述合理商業目的，以避免被大陸稅務機關確認為直接轉讓大陸公司股權而需依《企業所得稅法》、《企業所得稅法實施條例》及《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》計徵股權轉讓稅負。

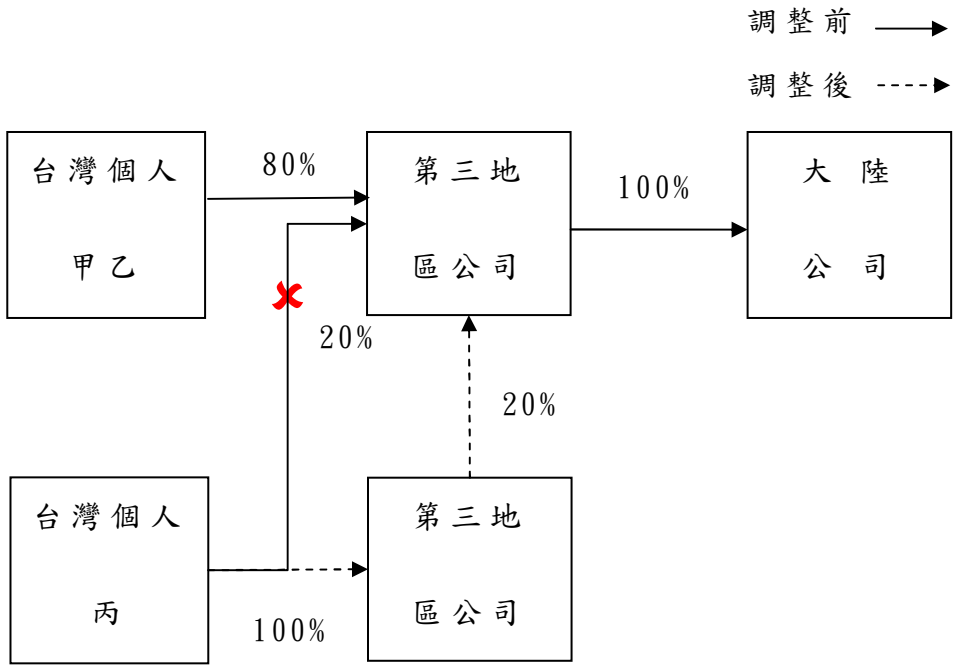


圖 6-5-5　集團投資架構之重組方式

資料來源：本研究整理

(二)台商股權調整之方式

早期台商企業或個人透過第三地公司對大陸投資，基於股東間彼此的信任及第三地公司設立成本與便捷等因素，第三地公司常存在以特定股東代表登記之情形，使第三地公司登記股東與實質股東不一致。隨著股東第二代接班、外部投資者進入或準備 IPO 等因素下，需將第三地公司登記股東及其持股比例調整為實際股東持股比例，在調整過程中，應採增資方式進行，以避免採股權轉讓方式調整而需依第(一)點所述法令繳納股權轉讓所得稅。

三、台灣反避稅法與兩岸租稅協議通過後台商集團投資架構規劃新思維

(一)適用兩岸租稅協議之投資架構調整

承前第三節二、(一)關於適用《兩岸租稅協議》前後之盈餘匯回稅負差異分析，可以得知以公司名義對大陸投資，無論採直接或間接投資，稅負差異皆不大，總稅負約可下降 1～2%，惟以個人名義間接投資大陸者，適用《兩岸租稅協議》總稅負會大幅增加 17.29%。因此，台商企業申請適用《兩岸租稅協議》者，多屬以公司名義對大陸投資者，且若採間接投資方式，其第三地公司實際管理機構會申請在台灣或大陸其中一方，惟第三地公司申請實際管理機構在台灣，則視為台灣公司課稅，使第三地公司不再具有延緩課稅之效果，已無存在之必要性，得將間接投資調整為直接投資，以節省第三地公司維護成本。

(二)避免適用台灣反避稅法實際管理機構條件之投資架構調整

台商大陸投資架構，若無在台上市櫃或以母公司控制集團股權考量，通常會以個人名義間接投資大陸以節省未來盈餘匯回之稅負，基於此，此投資架構之台商企業在台灣《所得稅法》第 43 條之 3、4 通過後，不會希望第三地公司被認定實際管理機構在台灣境內，而視為台灣公司課稅，以致股東總稅負上升。

四、兩岸掛牌企業之投資架構規範與稅務規劃之權衡

承前第一及三點說明，未來台商企業若打算於台灣 IPO，宜採行之投資架構為台灣母公司直接投資大陸子公司，透過第三地公司間接投資已無法再產生延緩課稅效果；若考慮至大陸上市或新三板掛牌，常因掛牌企業與集團其他企業間存在同業競爭而需進行投資架構調整，對此，台商企業實務上可常採行之方式如下：(1)集團其他企業停止與掛牌企業從事相同或相似業務;(2)與掛牌企業從事相同或相似業務之集團企業，經組織調整由掛牌企業控股或將其股權出售予非關聯方；(3)掛牌企業與從事相同或相似業務之集團其他企業共同簽定「避免同業競爭市場分割協定」對銷售市場進行明確劃分。

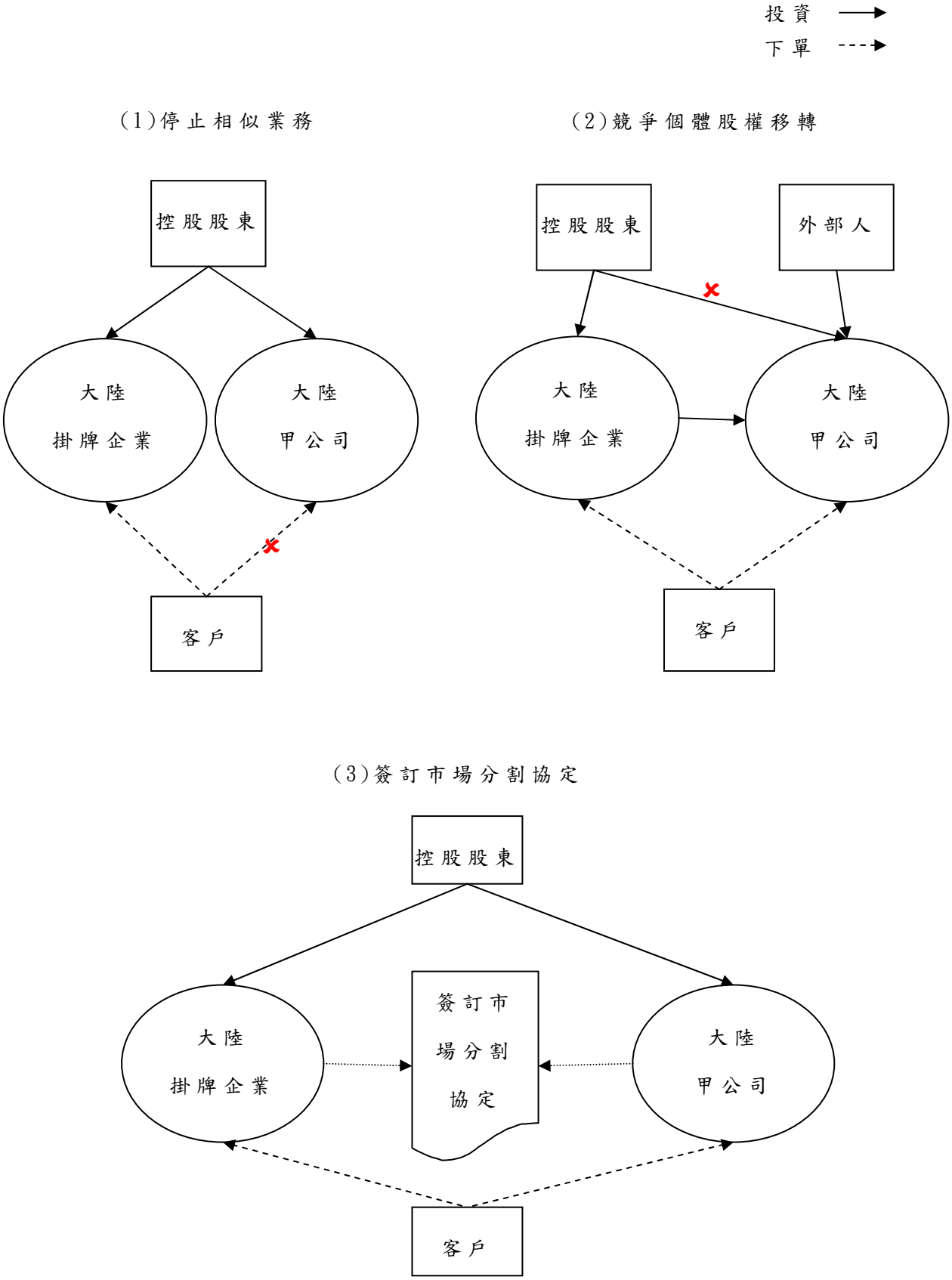


圖 6-5-6　台商企業回台申請上市櫃方案

資料來源：本研究整理

第七章　結論與建議

本研究對兩岸 2016 年的稅制變革進行描述與分析，依序描述「營改增」的背景與歷程、全球反避稅的演進與發展、大陸反避稅的強力推動、台灣反避稅立法議程及影響，分析「營改增」後台商企業之因應、大陸稅局反避稅核查重點及手段、台商如何因應台灣 PEM 條款、台商基於稅務規劃下的交易流程與投資架構的調整對策。本章擬綜整前述研究成果，提出結論與台商未來兩岸稅務規劃之建議。

第一節　結論

一、「營改增」後台商企業之因應

全面推展「營改增」將為各行業帶來巨大的減稅效應，增值稅課稅範圍和計稅方式也逐漸細緻、完備，台商企業應注意以下幾點經營管理的細節，確保企業能享受到減稅效果。

第一，由於增值稅的進項稅額可以用來抵扣銷項稅額，及時取得並收齊有效憑證，是因應營改增政策的重要方法。過去台商企業常常面臨供應商不能提供適當的增值稅憑證而遊走法律邊緣，如果台商企業購買貨物或服務之廠商無法提供增值稅專用發票，就沒有進項稅額得以抵扣，為應付未來稅務機關查核企業是否正當申報和取得發票為報稅憑證，企業須落實取得合法發票的要求，並教育員工確實認識適當憑證對公司稅負和成本的關鍵影響。

第二，台商企業須重新檢視台灣或境外公司對大陸境內企業提供應稅服務，是否須簽定新的服務合同，營改增前大陸境內企業對外支付時需代扣 5%營業稅，「營改增」後，現代服務業的增值稅率為 6%，實質稅率為 5.66%(1÷1.06×6%)，稅負看似增加了，但由於境內台商企業代扣的 5.66%增值稅是可以抵扣的，所以實質負擔是較營改增前為低，台商企業應重新檢視應稅服務類別和適用稅率。

第三，「營改增」影響的不只是流轉稅的應納金額，因為收入和成本費用產生變化，進而影響企業的稅後利潤。台商企業須正確計算稅

改對利潤的影響，才能測算企業應如何在新稅制下調整定價策略。

第四，台商企業除全面重新評估各項經營業務的稅務影響及銷售面計稅方法的選擇外，亦應重新檢視資訊系統、交易規劃和內控流程，確保企業能合規落實新型態的稅務規範，符合大陸稅局對於企業正規化的要求。

二、台商企業面臨大陸稅局查核反避稅之因應

對於涉及關聯交易的眾多大陸台商企業來說，在大陸稅局開始大規模查核行動前，應注意以下幾點並及早做出準備：

第一，以製造業為主的大陸台商企業，應維持與生產同業相似的獲利能力之外，關聯交易對口的境外轉單公司亦有可能被稅務機關選為被測試企業；因此，台商企業在檢視集團企業營運職能的同時，須就境內外兩方甚至整體全方面重新思考集團利潤的安排。

第二，《42 號公告》加大企業基本信息及關聯業務往來情況的揭露內容，對於高級管理人員(例如董事、總經理、執行長、總監或經理等職務)及前 5 位大股東的信息都必須填報。台商企業需再進一步檢視或調整集團涉及關聯交易的境外公司之安排，或將大陸企業之董事派任單純化(例如取消董事會改派 1 名執行董事)以降低關聯關係的連結，並界定集團企業在大陸揭露之範圍。

第三，在《42 號公告》對於關聯申報及 TP 報告之新要求下，應評估尋求降低關聯交易的形成或簡化關聯交易使用境外公司之可能性，例如轉廠交易以往是透過買賣雙方的境外公司操作，應進一步評估改採內購內銷交易的可能性；使用多個境外公司與大陸企業對口進行交易安排之台商企業，應進一步評估簡化或減少交易關聯方的境外公司之使用情形。

第四，新版 TP 報告的內容比現有 TP 報告所需準備的資料、時間及人力倍增，大陸台商企業應先依《42 號公告》所發布的關聯業務往來申報表及 TP 報告格式預先準備資料或著手編製，提早進行調整因應轉讓定價信息是否存在過高的稅務風險。

第五，在利潤率被稅務機關要求提高之情況下，台商企業應評估申請大陸稅收優惠之可行性(例如高新技術企業優惠稅率 15%或研發費用加計扣除等)，以適度消弭或降低轉讓定價要求所增加之稅務成本。

三、台商企業對於台灣 PEM 條款之因應

在不考慮政治、經營成本及海外所得稅、遺贈稅之下，茲就兩岸三地對 PEM 所在地總稅率進行比較，發現 PEM 在台灣要繳的稅負是最高的，處於非常不利的情況，建議使用境外公司之台商企業可改採下列投資方式：

第一，以台灣個人投資境外公司從事貿易活動為例，當境外公司已被視為 PEM 在台灣須依台灣法令納稅及申報扣繳，建議台商可以考慮不再使用境外公司而直接以台灣公司從事貿易活動。

第二，台灣個人透過境外公司投資大陸公司，若大陸公司盈餘分配到境外公司，境外公司 PEM 在台灣時，整體稅負最高為 63.29%。另依大陸《企業所得稅法》第 24 條規定，外國企業在境外實際繳納的所得稅稅額中屬於該項所得負擔的部分，可以作為大陸公司取得該筆投資收益所得稅額之抵減額，大陸公司轉投資其他國家或地區總稅負為 25%。因此，若集團規劃新投資案(投資台灣或其他地區)，以大陸公司直接投資較盈餘分配回台再進行投資之稅負有利。

第三，台灣個人透過境外公司進行投資，當境外公司 PEM 在其他地方，須依照當地或國家的法令規定，去設算其應繳納的稅負成本及加計境外公司盈餘回到台灣加徵 20%的海外所得之整體稅負與 PEM 在台灣做比較，以確認移至該地或國家是否可達到減輕稅負之條件。

第二節　給台商對於未來兩岸稅務規劃之建議

在後「營改增」時代，大陸台商企業要謹慎因應，《關於全面推進依法治稅的指導意見》[229]指出：「堅持嚴格公正執法。依法打擊稅收違法犯罪活動，加大重點領域執法力度，加強稅務稽查工作，健全稅收行政執法與刑事司法銜接機制，保持稅法威懾態勢，為誠實守信納稅人營造公平公正的稅收法治環境。加強技術創新，推行增值稅發票系統升級版，讓守法者更為便利，讓違法者無隙可鑽。」因此，大陸台商企業要及早正規化，慎選客戶、供應商等合作對象，取得有利憑證，要求企業內部人員必須取得專用發票，必要時以管理手段或教育訓練來達到目的。

大陸台商企業如有面對大陸轉讓定價調查的問題，建議台商企業採取下列方案，因應大陸的轉讓定價調查：

第一，應避免成為轉讓定價調查的對象。

雖然轉讓定價重點調查的對象有 8 大類，但根據過去的經驗，基於查稅效益的考慮，大陸稅務機關發起對企業轉讓定價調查的一個重要原因是企業長期處於虧損或低盈利。不僅虧損，而且還長年虧損；不僅長年虧損，而且經營規模還越虧越大。這樣的企業是稅務機關最可能調查的企業。避免成為轉讓定價調查對象的方法：

(一)減少境外公司關聯交易的金額；

(二)簡化境外公司關聯交易的類型；

(三)減少必須揭露的關聯方；

(四)保有適當的利潤水準。

第二，建立適當的轉讓定價模組。

選用適當的轉讓定價方法，找尋公開資料庫信息，以可比企業的資料規劃最適當的轉讓定價價格。

[229] 2015 年 2 月 27 日大陸國家稅務總局稅總發第 32 號發布。

第三，與大陸稅務機關簽定預約定價安排。

所謂預約定價安排(advance pricing arrangement，APA)，係指稅務機關為減輕對關聯業務往來轉讓定價的稅收審計成本，允許企業提出一個與關聯企業間交易轉讓定價原則和計算方法，經主管稅務機關論證確認後，據以核算企業與關聯企業間交易的應納稅所得或者確定合理的銷售利潤率區間。

台商企業常因從事加工貿易無可避免存在關聯交易，或基於稅負考量保留超額利潤在集團境外企業，然兩岸資本市場掛牌審查均要求企業關聯交易比率必須下降，且須消除不必要的關聯交易。台商掛牌企業通過關聯交易審查之方法，包括下列幾種：

第一，改變集團交易模式由掛牌企業直接與供應商或客戶交易；

第二，減少非必要關聯方；

第三，在關聯交易訂價上，考量實際成本費用並反應真實利潤；

第四，無可避免與第三地非實質營運關聯企業交易時，掛牌企業得與所控制之第三地關聯企業交易以反應交易利潤。

台商企業境外公司之決策者通常為台灣居住個人，而公司事務決策地點或主要經營活動執行亦難免於台灣境內發生，故為避免境外公司被視為實際管理機構在台灣境內使台灣個人總稅負大幅增加或支付境外公司維護成本卻無效益，建議台商企業可採取下列方案：

第一，PEM 在台灣依法納稅或考慮不再使用境外公司直接以台灣公司從事貿易活動。

第二，大陸公司盈餘得不分配，而以大陸公司直接投資台灣或其他地區，較盈餘分配回台再進行投資，稅負上較有利。

第三，設算境外公司 PEM 在其他地方應繳納的稅負及加計境外公司盈餘回到台灣加徵 20%的海外所得之整體稅負，將其與 PEM 在台灣做比較，以確認境外公司 PEM 移至該地或國家是否可達到減輕稅負之效果。

未來如有以下情況的發展，將使得境外公司 PEM 稅務風險大幅增加，台商企業應注意之：

第一，台灣加入國際稅收資訊交換組織，例如「多邊稅收徵管互助公約」或「金融帳戶資訊自動交換共同申報準則(CRS)」。

第二，台灣與更多國家簽署「租稅協定」，尤其是「台灣與香港租稅協定」。

第三，稅收資訊交換的方式，從「個案交換」改為「自動批量交換」。

未來台商企業申請適用《兩岸租稅協議》者，多屬以公司名義對大陸投資者，且若採間接投資方式，其境外公司實際管理機構會申請在台灣或大陸其中一方，惟境外公司申請實際管理機構在台灣，則視為台灣公司課稅，使第三地公司不再具有延緩課稅之效果與存在必要性，為節省境外公司維護成本，建議台商企業得將間接投資調整為直接投資。

台商企業或個人透過境外公司對大陸投資，隨著股東第二代接班、外部投資者進入或準備 IPO 等因素下，需將境外公司登記股東及其持股比例調整為實際股東持股比例，在調整過程中，應採增資方式進行，以避免採股權轉讓方式調整而需繳納股權轉讓所得稅。

台商企業若考慮至大陸上市或新三板掛牌，常因掛牌企業與集團其他企業間存在同業競爭而需進行投資架構調整，對此，建議台商企業可採取如下方式：

第一，集團其他企業停止與掛牌企業從事相同或相似業務；

第二，與掛牌企業從事相同或相似業務之集團企業，經組織調整由掛牌企業控股或將其股權出售予非關聯方；

第三，掛牌企業與從事相同或相似業務之集團其他企業共同簽定「避免同業競爭市場分割協定」對銷售市場進行明確劃分。

第三節　給政府對於未來稅收政策之建議

台灣反避稅條款的立法目的是為了避免營利事業藉由設立境外公司規避稅捐義務，固然有利於增加稅收，進一步實現租稅公平。但對台灣以中小企業為主的整體經濟，將產生以下影響：

第一，會對國際金融業務產生重大衝擊；也有可能造成中小企業出走，並改變台商企業「台灣接單、海外生產」之營運模式。

第二，反避稅條款的立法意旨雖良善，但台灣要實行海外追稅，目前仍有相當大的難度；未來有可能不但不容易課到稅，反而還造成資金出走海外，干擾台商全球布局且對台灣資本市場產生衝擊。

第三，財政部要課徵企業的「消極性資金」，但企業也有可能是為了轉投資或購併案的策略性運用，課稅也有可能限縮企業的海外資金靈活度，影響企業的營運發展。

從反避稅條款執行層面考量，政府有下列難題尚待克服：

第一，目前的共識是反避稅條款須與兩岸租稅協議併同施行；惟台灣立法院尚未通過兩岸協議監督條例，兩岸租稅協議何時執行仍是未知數。以當前政治氛圍，大陸當局對於兩岸租稅協議尚有不少變數。

第二，在美國 FATCA 法案中，實際上是由其強大的國力強迫他國提供相關的訊息；各國金融機構被要求篩選和提供美國人相關帳戶的重要資料給美國稅務機關。而相對的，台灣並沒有大國的實力，無法要求其他國家或地區提供相關的訊息。

第三，因為與台灣簽定包含訊息交換在內之租稅協定國家或地區仍為少數，全球通報範圍有限；台灣投資人很容易避開這些簽約國家，資金更會隱匿於簽約國家以外之海外帳戶，屆時可能造成無法蒐集到課稅資料的窘境。

第四，台灣若能簽署全球版「肥咖條款」的 CRS，方能與各國合作追蹤帳戶等所得稅基資料。根據 OECD 公布的資料，台灣並不在未來 2 年將簽署 CRS 的名單上，根據國際情勢與大陸長期打壓台灣外交的現實，台灣簽署 CRS 有一定的難度。

第五，當台灣海外追稅，而外國不以實際管理機構為稅籍居民企業之認定標準時，此時將可能造成重複課稅之情形；故如何證明該海外公司之實際管理機構非在該外國境內尚屬難題。尤其，台灣企業被追稅不服行政處分的情形下，在司法實務中台灣稅務機關如何舉證，恐會引發政府與企業雙方爭議。

台灣企業靠跨國擴大版圖，台灣金融業靠 OBU 與海外分行擴大版圖，反避稅條款需考慮可行性、執行成本與付出代價。主管機關要如何創造租稅公平，又不會對台灣的企業與金融業造成負面影響，本研究提出下列稅收政策建議，提供政府參考：

第一，台灣企業必定會綜合考量各國稅務與營運成本，調整其投資架構，政府必須以務實條件作為吸引企業根留台灣，營造對企業友善的投資環境，讓企業在關聯交易的考量上，願意將研發、貿易等高增值的企業功能留在台灣，留下大部分的利潤，才能達到政府增加實質稅收的目的。

第二，如何讓企業將實際管理處所設置在台灣，政府不能只以口號呼籲企業投資台灣再課以重稅或增加其勞動成本，讓企業望而卻步，政府宜增加誘因，例如：以產業類別設計不同的租稅優惠，或減少企業取得土地的成本、使用能源的成本，當在台灣的營運成本低於其他國家或地區，企業的實際管理處所自然不會移往海外。

第三，OECD 造成國家間稅制競爭，政府應思考如何提升稅制競爭力，而非以「民粹」的想法一味增加企業租稅成本，讓台灣企業出走海外，造成其他國家稅收逐年增加，台灣稅收卻逐年減少，長期對台灣經濟將產生負面影響與惡性循環。

第四，為順利實施反避稅條款，未來執行上需加強執法公務人員相關國際稅收的專業訓練，以及增加台灣人民與企業的瞭解程度及配合度，減少無謂的法律糾紛，有賴政府長時間的政策宣導與對企業的輔導措施。

參考文獻

一、書籍

1.巴斯提昂•歐伯邁爾、弗雷德瑞克•歐伯麥爾(2016),《巴拿馬文件》,商周出版。

2.史芳銘、游博超、陳傳宗(2012),《大陸台商關聯企業轉讓定價之徵納攻防實務》,台北:宏典文化出版股份有限公司。

3.國立臺北大學亞洲研究中心(2014),《2013 中國大陸台商投資年鑑(上冊)》,台北:國立臺北大學。

4.黃明聖、黃淑惠(2015),《租稅法規理論與實務》,台北:五南圖書出版股份有限公司。

5.劉劍文、王樺宇(2014),《兩岸稅法比較研究》,台北:元照出版有限公司。

6.陳櫻琴、顧海楨(2009),《兩岸稅法簡析》,台北:五南圖書出版股份有限公司。

7.蘇麗娥、封昌宏、李文欽(2014),《租稅救濟法及實務》,台北:新陸書局股份有限公司。

二、期刊

1.史芳銘、游博超、陳傳宗(2016/11),〈大陸轉讓定價 3.0 正式啟動之解析與台商的因應〉,《兩岸經貿月刊》,第 299 期。

2.史芳銘(2016/7),〈從巴拿馬文件風暴看台灣反避稅條款〉,《兩岸經貿月刊》,第 295 期。

3.史芳銘(2015/6),〈兩岸反避稅最新發展與台商因應之道〉,《兩岸經貿月刊》,第 282 期。

4.史芳銘、陳傳宗(2013/2),〈大陸稅務機關如何調查關聯企業轉讓定價〉,《兩岸經貿》月刊,第 254 期。

三、碩士論文

1.涂茜文(2005),「對外投資、勞動力變動與產業結構調整：台灣之實證分析」,《國立政治大學經濟研究所碩士論文》。

四、網站

(一)中文

1.大陸國家稅務總局，局長肖捷《經濟日報》撰文(2012),「繼續推進增值稅制度改革—完善有利於結構調整的稅收制度」，2012/4/1，http://big5.chinatax.gov.cn/SuniT/www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1107540/content.html

2.大陸國家統計局(2013/1/14),「三次產業劃分規定」，http://www.stats.gov.cn/tjsj/tjbz/201301/t20130114_8675.html

3.大陸國家統計局(2016/2/29),「2015 年國民經濟和社會發展統計公報」，http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/201602/t20160229_1323991.html

4.大陸國務院新聞辦公室(2016/3/25),「國務院召開常務會議，部署全面推開營改增試點」，http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n2048831/c2059371/content.html

5.大陸國家稅務總局(2016/7/21),「現行稅收制度」，http://www.chinatax.gov.cn/n810351/n810901/n848188/c1161503/content.html

6.中國共產黨新聞網，王朝彬(2008/11/14),「從計畫經濟到社會主義市場經濟的偉大變革」，http://cpc.people.com.cn/GB/68742/127229/127250/8344596.html

7.北京市國家稅務局(2016/8/7)，「公眾參與」，
http://www.bjsat.gov.cn/bjsat/office/jsp/xzfy/index.html

8.行政院網(2016/7/22)，所得基本稅額條例部分條文修正草案總說明，
http://www.ey.gov.tw/News_Content4.aspx?n=D0675BEBB0C613C7&sms=1B6A34286EEBCD4C&s=A77AC8E00CF9AE0B

9.李永然(2016/8/7)，「納稅人如何在大陸進行稅務救濟？」，
http://www.law119.com.tw/NEWdesign/comptaipei/personview.asp?kname=%A7%F5%A5%C3%B5M&ktop=%AF%C7%B5%7C%A4H%A6p%A6%F3%A6b%A4%A4%B0%EA%A4j%B3%B0&idno=2814&keywords=

10.政府網(2016/8/7)，「法律救濟」，
http://www.gov.cn/banshi/2012-11/02/content_2256399.htm

11.投資台灣入口網(2016/8/4)，「營利事業所得稅」，
http://investtaiwan.nat.gov.tw/cht/show.jsp?ID=55#anchor9

12.投資台灣入口網(2016/8/4)，「個人綜合所得稅」，
http://investtaiwan.nat.gov.tw/cht/show.jsp?ID=56

13.投資台灣入口網(2016/8/4)，「租稅協定」，
http://investtaiwan.nat.gov.tw/cht/show.jsp?ID=58

14.香港特別行政區政府(2014/9/15)，新聞公報，
http://www.info.gov.hk/gia/general/201409/15/P201409150479.htm

15.香港特別行政區政府(2016/6/30)，新聞公報，
http://sc.isd.gov.hk/gb/www.info.gov.hk/gia/general/201606/30/P201606300675.htm

16.財政部稅務入口網(2016/8/7)，「地方稅節稅手冊」，
https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/407/5911595362351767013?tagCode=

17.財政部(2016/8/6)，「租稅協定」，
http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=191&pid=1017

18.財政部國際財政司(2016/8/4)，「海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議」相關說明， 2015 年 8 月 28 日，
http://www.mof.gov.tw/Pages/List.aspx?nodeid=190#

19.國家稅務總局，多邊稅收徵管互助公約中文譯本，
http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152827/content.html

20.新華網(2014/11/26)，
http://www.qh.xinhuanet.com/2014-11/26/c_1113418742.htm

21.漢邦管理顧問有限公司，「境外公司介紹」，
http://www.hamber.net/

22.聯合晚報(2016/5/10)，「巴拿馬文件資料庫，台灣可查到 2 萬名客戶」，http://udn.com/news/story/6656/1684643

(二)英文

1.G20，https://www.g20.org/Webs/G20/DE/Home/home_node.html

2.IRS，Foreign Account Tax Compliance Act，
https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca

3.OECD，https://www.oecd.org/

4.OECD，BEPS 2015 Final Reports，http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm

5.OECD，BEPS Actions，http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm

6.OECD，JURISDICTIONS PARTICIPATING IN THE CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS STATUS－21 NOVEMBER

2016，http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

附錄　期末報告審查意見回應一覽表

審查委員意見	回覆或修正情形
信安會計師事務所吳會計師再豐：	
(一)第 5 頁「課稅主體」分類不明確，應修改為「管理與收益權限」。	感謝審查委員，本研究已將「課稅主體」修正為「管理與收益權限」。
(二)第 5 頁「課徵對象」與第 11 頁「課徵性質」名詞未統一，建議統一為「課徵性質」。	感謝審查委員，本研究已將「課徵對象」修正為「課徵性質」。
(三)第 6 頁表格中「娛樂稅」應改分類至「貨物與勞務稅」。	感謝審查委員，表 2-1-1 與第 5 頁相關內容已配合修正。
(四)第 39 頁「協談」應不屬於法定行政救濟程序，建議調整或補充說明。	感謝審查委員，本研究已刪除「協談」程序內容，表 2-3-1 亦配合修正。
(五)第 41 頁表 2-3-1 內容，訴願的管轄機關應修改為「上級機關」。	感謝審查委員，內容已配合修正。
(六)第 56 頁表 2-4-3 內容，新加坡股利分配加上所得稅不得超過 40%，建議加上註解說明之。	感謝審查委員，表 2-4-3 內容已增加註解說明「含公司所得稅」。
(七)第 179 頁分別被台灣及大陸課稅金額計算是否有誤。	感謝審查委員，內容已配合修正。

審查委員意見	回覆或修正情形
(八)第 209 頁上方表格第 36 條之 2 內容說明第 4 行之後文字重覆。	感謝審查委員，內容已配合修正。
淡江大學財務金融學系李教授沃牆：	
(一)第 143 頁建議台商申請高新技術企業優惠稅率，可給予台商在申請高新技術企業優惠稅率時關於認定方面的建議。	感謝審查委員，本研究第四章第六節第五點「評估申請大陸稅收優惠之可行性」，已增列大陸高新技術企業認定標準說明內容。
(二)第 186 頁關於 CRS 部分內容應多加著墨。	本研究於第四章第一節已針對 CRS 部分內容進行討論，仍感謝審查委員指教。
(三)建議增加大陸肥咖條款《非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查管理辦法(徵求意見稿)》的討論內容。	感謝審查委員，討論內容已增列於本研究第四章第三節「大陸全面清查非居民金融帳戶」，原第四章第三節、第四節、第五節，則依序改為第四節、第五節、第六節。
(四)第 230 頁提到兩岸證交稅的因素，稅制方面著墨太少，可做補充。	感謝審查委員，本研究於第六章第三節第三點已補充說明「股利所得二代健保費」內容。
(五)第 15~17 頁內容提到收稅法規，應更正為「稅收法規」。	感謝審查委員，內容已配合修正。
(六)參考文獻須編號，按照性質、筆劃排序。	感謝審查委員，內容已配合修正。

審查委員意見	回覆或修正情形
勤業眾信會計師事務所杜會計師啟堯：	
(一)題目範圍太大，建議加副標題「兩岸稅改政策」。	題目因已送陸委會審查通過，不宜再做更動，將於下一階段出版書籍或實用手冊再做調整，仍感謝審查委員指教。
(二)建議將大陸PEM納入與台灣相關內容一起討論。	本研究於第五章第四節已針對大陸PEM 內容進行比較，仍感謝審查委員指教。
(三)研究建議提出減少關聯交易，應修改為減少「境外公司的關聯交易」。	感謝審查委員，內容已配合修正。
(四)可建議台灣政府在稅收政策中，因應台商在關聯交易的執行功能改變，讓台商將執行功能拉回台灣，稅收留在台灣。	感謝審查委員，本研究已增列討論內容於第七章第三節「給政府對於未來稅收政策之建議」。
三泰管理顧問公司林董事長永法：	
(一)題目與內容的對應性不強，應加小標題將題目限縮範圍。	題目因已送陸委會審查通過，不宜再做更動，將於下一階段出版書籍或實用手冊再做調整，仍感謝審查委員指教。
(二)未出版的資料，是否適合當參考文獻，可再參酌。	感謝審查委員，研究團隊自行研究之資料，已統一修正資料來源為「本研究整理」。

審查委員意見	回覆或修正情形
(三)第 187 頁所討論的 PEM，應是指總機構所在地，而非指有效管理地，建議應予釐清。	本研究於第五章第三節已針對台灣所得稅法第 43 條之 4 內容詳細討論，仍感謝審查委員指教。
(四)建議於第 189 頁以兩岸個人稅的角度比較整體稅負，將使內容更系統化。	本研究於第五章第四節已作大陸、香港、其他海外所得稅之比較，仍感謝審查委員指教。
(五)關於台灣 PEM 條款，能否建議政府補救之道，包括政府應如何留住企業方面。	感謝審查委員，本研究已增列討論內容於第七章第三節「給政府對於未來稅收政策之建議」。