

大陸轉讓定價3.0 正式啓動之解析 與台商的因應

文 / 史芳銘、游博超、陳傳宗

一、大陸轉讓定價之發展進程

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》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。1993年1月1日施行《關聯企業間業務往來稅務管理實施辦法》，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》，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，大陸對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。

2008年1月1日大陸施行的《企業所得稅》及其實施條例，除了將內外資企業所適用的所得稅法併軌

（又稱兩稅合併）之外，並以專章規定「特別納稅調整」（又稱反避稅專章），後續依該章單獨出台《特別納稅調整實施辦法（試行）》（以下簡稱《舊辦法》），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 4,000萬的企業，皆有按時備妥「同期資料」（以下稱「TP報告」）的義務，意謂稅務徵納攻防所應負的舉證責任，由稅務機關轉變到了納稅義務人，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，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。

然而，大陸稅務總局一方面在境內展開反避稅查核的同時，另一方面積極參與全球20個國家或聯盟（G20）和經濟合作暨發展組織（OECD）推動的「稅基侵蝕和利潤轉移行動計劃（以下簡稱「BEPS行動計劃」）。BEPS行動計劃是由G20的領導人背書，並委託OECD推進的國際稅改項目，是在G20框架下各國攜手合作打擊跨國企業利用國際稅收規則的漏洞與各國稅制的差異進行對各國稅基的侵蝕及避稅，並建立國際稅收規則體系和行政合作機制的重要舉措。2014年9月，G20通過BEPS行動計劃中的7項產出成果；2015年10月，OECD最終完成並發布BEPS項目成果包括所有15項行動計劃和一份解釋性聲明，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行動計劃為基礎，積極增補反避稅法律體系，出台《一般反避稅管理辦法》、《非居民企業間接轉讓財產管理辦法》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）》

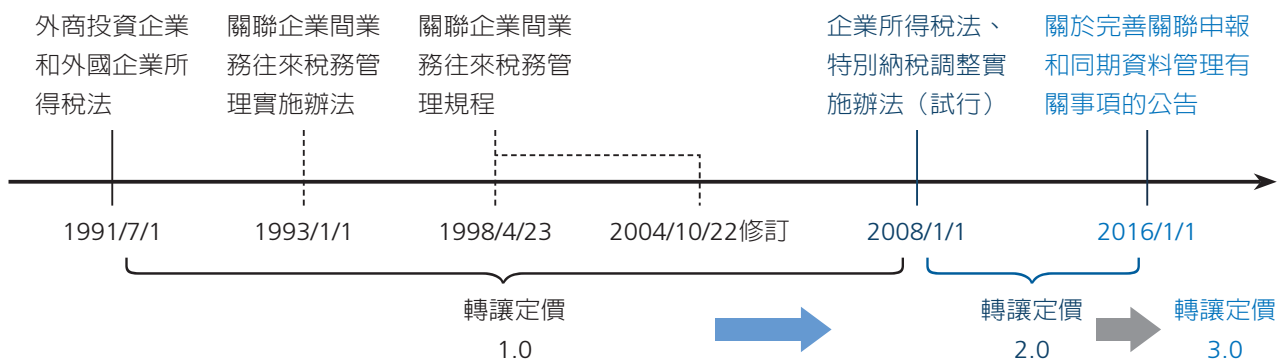
（尚未正式修訂實施，以下簡稱《意見稿》），並於2016年6月底先行發布《關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告》（以下簡稱《42號公告》），重新定義關聯申報及TP報告之要求，根據大陸稅務總局2015年10月召開稅基侵蝕和利潤轉移項目（BEPS）2015年成果的宣講會內容及《42號公告》規定，新的轉讓定價規範將於2016年1月1日開始啓動，轉讓定價亦隨之將進入3.0進階期的時代。

二、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報告架構已正式啓動，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

1. 親屬關係合併計算持股比例，將2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。
2. 明確借貸資金總額占實收資本比例之計算公式，借



轉讓定價1.0草創期：1991/7/1～2007/12/31

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

轉讓定價3.0進階期：2016/1/1～ →稅收貢獻？

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。

- 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。
- 擴大高級管理人員的範圍，除《舊辦法》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重新律定TP報告架構及準備門檻

BEPS第13項行動計劃為轉讓定價文檔和國別報告（統稱TP報告），《42號公告》依據該項行動計劃的內容，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。

- 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：
 - 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。
 - 年度關聯交易總額超過RMB 10億的企業應當準備主體文檔。
- 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：
 - 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。
 - 金融資產轉讓金額超過RMB 1億。
 - 無形資產所有權轉讓金額超過RMB 1億。
 - 其他關聯交易金額合計超過RMB 4,000萬。
- 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。企業簽訂或者執行成本分

攤協議的，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。

(三) 明定TP報告準備期限

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。

(四) 新增國別報告的填報要求

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）；而最終控股企業在大陸境外，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。

(五) 完善關聯業務往來報告表填報內容

《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，對於關聯業務往來申報表重新進行編製，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共19張，詳如P.48表一），企業依據自身發生的業務情況選擇填報，茲將關聯業務往來申報表之重點說明如下：

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、成本分攤協議簽訂情況、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

表一

表單編號	表單名稱
G000000	報告企業信息表
G100000	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)

在新的關聯業務往來申報表即進行揭露。

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、成本分攤協議、同期資料準備等項目信息，係依據《42號公告》之要求匯總填報關聯交易類型及境內外關聯交易金額，其中境外關聯交易金額是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. 調整關聯交易揭露之比例

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. 細化填報關聯交易之項目內容

《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。

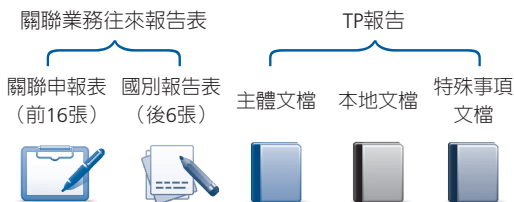
5. 新增境外關聯方之揭露信息

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。

6. 要求大型跨國企業補充集團完整信息

《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－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，亦能評估集團在各稅務地區的資產分布、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，結合其他關聯申報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其對象，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	集團營收	關聯交易	關聯購銷	成本分攤
	關聯交易	RMB 55億	RMB 10億	RMB 2億	資本弱化
準備期限	次年5月底		次年12月底	次年6月底	

三、大陸轉讓定價查核之未來發展

《42號公告》的發布代表大陸轉讓定價3.0時代的第一階段已正式啟動，未來第二階段預計是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

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。

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%					

(二) 多樣同業利潤統計方法

《舊辦法》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。

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：3.8% (= Σ 利潤率 ÷ 5)

◎加權平均法：3.4% (= Σ 營業利潤 ÷ Σ 營業收入)

(三) 彈性選擇調整計算方式

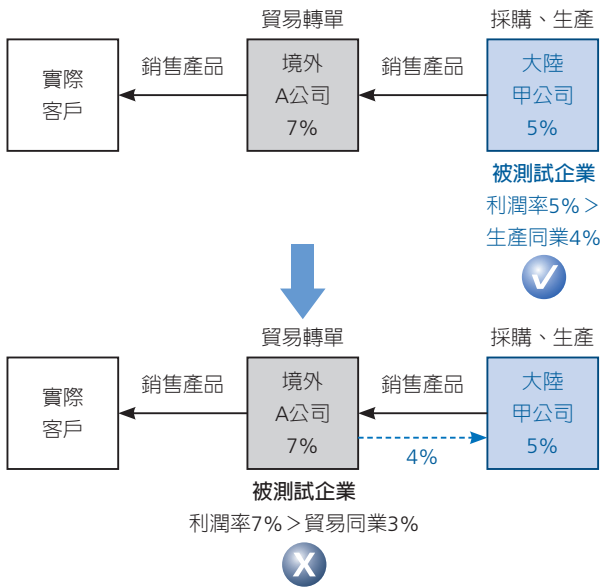
《舊辦法》對於調整計算的方式尚無規定，以致實務上有的稅務機關按各年的同業利潤調整，有的稅務機關按一個整體平均同業利潤合併調整，存在調整計算方式因地而異之情況，而《意見稿》規定稅務機關可以根據實際情況，按照可比利潤水準或者可比價格對被調查企業各年關聯交易進行逐年調整或者多年統一調整。

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。

(四) 被測試企業之選擇

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。



(五) 稅務註銷之最終核查

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。

四、大陸台商企業之因應與調整

本次修法可見大陸稅務總局對於BEPS行動計劃的強力應用與落實，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與關聯交易信息，並預期亦將鞏固稅務機關進行轉讓定價調查與調整的權力與手段，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行動計劃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、所有無形資產的分布、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，以及現今網路資訊爆炸的時代，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2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申報表及編製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申報表（集團營業規模超過RMB 55億的須填報國別報告表），關聯業務往來申報表之填報內容與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申報表及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申報表或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行動計劃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。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。🌀

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

（本文作者史芳銘、游博超為漢邦聯合會計師事務所會計師、陳傳宗為漢邦聯合會計師事務所協理）