

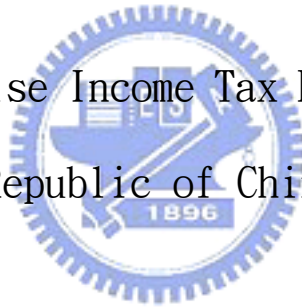
國立交通大學

科技法律研究所

碩 士 論 文

中國大陸企業所得稅法之研究

A Study on Enterprise Income Tax Law of the People' s
Republic of China



研 究 生：高宏鳴

指導教授：王文杰 教授

中 華 民 國 九 十 六 年 九 月

中國大陸企業所得稅法之研究
A Study on Enterprise Income Tax Law of the People's
Republic of China

研 究 生：高宏鳴

Student：Hong-Ming Kao

指導教授：王文杰

Advisor：Wen-Chieh Wang

國 立 交 通 大 學

科 技 法 律 研 究 所

碩 士 論 文



Submitted to Institute of Technology Law

College of Management

National Chiao Tung University

in partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of

Master

in

Laws

September 2007

Hsinchu, Taiwan, Republic of China

中華民國九十六年九月

中國大陸企業所得稅法之研究

學生：高宏鳴

指導教授：王文杰 教授

國立交通大學科技法律研究所 碩士班

摘 要

中國已連續多年位居發展中國家吸收外資的第一位，更是我國核准對外投資金額比重最高的地區。而為了吸引 FDI 進入國內市場，中國採取了依資金來源不同而適用不同規範的企業所得稅制，外資企業適用《外商投資企業和外國企業所得稅法》；內資企業適用《企業所得稅暫行條例》。

大體而言，內外有別的企所稅雙軌制對外資企業較為優惠。包括徵稅主體、稅率、稅前扣除標準、稅收優惠政策等方面，內外資企業在所得稅負擔上存在著很大的差異。

如此政策導向的雙軌稅制在過去吸引外資進入中國市場的迫切需求上發揮了重要效果。但是也產生納稅成本過高、徵收管理混亂、假外資情形氾濫、企業逃漏稅嚴重等問題。而支出成本與費用的扣除標準不一更是對內資企業的歧視，造成內外資企業在盈利能力、產品研發、技術創新與吸引人才等方面皆站在不公平的競爭點上，這樣的差別待遇重創內資企業競爭力。

為了解決雙軌制造成的上述種種問題，同時考量到目前外商直接投資中國市場流量已足夠、經濟產業結構亟待轉型等需求，《企業所得稅法》已於 2007 年 3 月正式通過，並將於 2008 年 1 月 1 日施行。新法不再區分納稅主體的資金來源，內外資企業統一適用相同稅收法規。

對於外資企業而言，新法不僅提高其平均實際所得稅率，更大幅取消過去中國政府給予涉外企業的眾多稅收優惠，這將對已在中國進行巨大投資的台商造成巨大衝擊。本研究透過雙軌制稅法的介紹與新法內容的探討，預測新《企業所得稅法》對我國台商將造成哪些影響，並提出可能的因應策略作為結論。

關鍵字：兩稅合併、雙軌合併、企業所得稅法、稅收優惠、稅制改革、外資企業



A Study on Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China

student : Kao Hong-Ming

Advisors : Dr. Wang Wen-Chieh

Institute of Technology Law
National Chiao Tung University

ABSTRACT

China is not only the country which attracts the most foreign direct investment among the developing countries for years, but the primary area the foreign capital of Taiwan goes.

For domestic development and progress, the Government of PRC made lots of Laws beneficial foreign investor in order to attract their capital, including Enterprise Income Tax Law.

The preferential treatment led to distinguished results in domestic economy. But it also incurred serious consequences. For example, in order to apply the preferential interest rate, internal business fakes to be foreign corporation by every possible means. Discrimination against internal business and preferential measure applied to the foreign investor only make taxation-evading become an acute problem.

While China's economy is growing rapidly, the authorities no longer need to attract FDI by preferential treatment. So the new Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China was adopted at the 5th Session of the 10th National People's Congress of the People's Republic of China on March 16, 2007, and will come into force on January 1, 2008. When the time comes, all enterprises in China will apply the same Tax Law and almost all the preferential treatment and interest rate that the foreign corporation used to enjoy will be abolished. It will be a great influence on the foreign investor in China.

This study will discuss the difference between the old and new Enterprise Income Tax Law of PRC; and further, forecast the affection of the new Law to the foreign corporation, including the investors from Taiwan. Finally, making several suggestions for the Taiwanese businessman in China to manage the new tax policy is the conclusion of this study.

Keywords: mergence of two different enterprise income tax laws, Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China, preferential treatment in tax, taxation reform, foreign enterprise



誌 謝

終於還是到了告別的時候。

還記得三年前首次踏進交大，來到科法所面試的那個春日。當時興奮夾雜不安的情緒彷彿只是昨日，往後在交大發生的種種仍歷歷在目，沒想到離開的時刻轉眼到來。

新竹三年的日子，我體驗許多、成長許多，更獲得許多。在即將告別這曾是我生命中一段深刻回憶的此刻，心口有滿滿的感謝洶湧而出。謝謝王文杰老師在科法所對我的照顧，在我決定前往上海做一學期的交換學生時慷慨給予一切幫助、在我為論文煩惱時傾力提供指導與建議，並不厭其煩的替我一再修改，若不是王文杰老師，就沒有這本論文的完成。

謝謝九三級碩班的所有夥伴們。最夠義氣的佳德、最有理想的盛琦、最可靠的博然、最甜美的于涵、最罩我的大師姐國璇、最溫柔的慈珮。還有總是默不吭聲卻一鳴驚人的彥群、賢慧又熱情的彥好、真誠直率的怡妃、理性感性兼備的如祥、獨立善良的佳山、美麗卻很有想法的貞懿，與冠潔、傲秋、志勳，謝謝你們給了我一段美好的回憶！

謝謝學弟妹們用無比的熱情共同營造出總是充滿著溫暖及歡樂氛圍的科法所。貼心又充滿活力的梅嘉玲、思考成熟的陳建中、體貼的李姿瑩、風趣的魏瑀嫻、好脾氣的陳可嘉，還有琳君、景澤、桂綾、秉芳、筑安、慕嘉、慧瑩、映潔、芯芸、怡萱跟慧芝。因為你們，讓我碩三獨自在新竹為論文努力時倍感溫暖。

謝謝諸位師長。劉尚志老師從我入學直至即將離去不間斷的關懷；王敏詮老師在學業上給予的幫助。倪貴榮老師溫文儒雅的學者氣質總令我景仰；林志潔老師對學生的誠摯關心讓人感動。因為有老師們的盡心盡力，才支撐起科法所這個大家族。

還要感謝玉佩、其儒、欣玲、婉禎跟蔡姐在各方面的包容與幫助。

最後，給我最親愛的家人們，對你們的愛與感謝已非任何言語或文字所能形容。爸爸，雖然您鮮少表達內心的感覺，但我仍可以清楚感受到您對我深刻的愛。謝謝媽媽無時無刻的關懷與照顧，離家求學的這三年讓您掛心了，我從來沒有、以後也不會讓您失望！謝謝大姊總是打電話與隻身一人在外的我閒聊，就怕弟弟感到寂寞。謝謝二姊的包容與疼愛，一路給我依靠讓我在新竹安心學習。三姊的支持是我長久以來重要的動力，是您給我勇氣追逐自己的夢想。謝謝兩位姊夫跟小潘，還有可愛的外甥與外甥女們，昀祺、江霖、楷鈞、憶晴，你們永遠是舅舅的寶貝！

心中的感謝是那樣洶湧，多到難以完整表達卻又不知如何繼續。終於，還是到了告別的時候。已向世界各地出發追逐夢想的九三級碩班所有夥伴們！這不是告別，這將是我們友誼的永恆見證！

宏鳴

2007 年九月於新竹

目錄

一、緒 論	1
1.1 研究動機	1
1.2 研究範圍	7
1.3 研究方法	9
二、中華人民共和國企業所得稅法制立法沿革	11
2.1 中國稅收改革歷程—六次重大稅制改革	11
2.1.1 1950 年稅制改革：建立新中國稅制，統一全國稅政	11
2.1.2 1953 年稅制改革：修訂稅制	12
2.1.3 1958 年稅制改革：建立工商統一稅和統一全國農業稅	12
2.1.4 1973 年稅制改革：合併稅種，簡化稅制，試行工商稅	13
2.1.5 1979~1993 年稅制改革：建立涉外稅制	13
2.1.6 1994 年稅制改革：全面改革工商稅收制度	15
2.1.7 現今中國稅法組成體系	16
2.2 所得稅之憲法基礎	17
2.2.1 稅收三大職能	19
2.2.2 稅法的基本原則	20
2.3 近代中國企業所得稅發展	27
2.3.1 外資企業所得稅發展歷程	28
2.3.2 內資企業所得稅發展沿革	33
2.3.3 企所稅雙軌制形成背景	35
2.4 雙軌制—內外有別的企業所得稅制度所生問題	38
2.4.1 納稅成本過高，徵收管理混亂	38
2.4.2 為享受稅收優惠，假外資情形嚴重	43
2.4.3 轉讓定價：逃避稅收的利器	45
2.4.4 資本弱化營造虛假虧損	46
2.4.5 以註冊新外企手段逃避老外企稅收	47
2.4.6 直接優惠型態於未簽訂稅收饒讓協定之國家之外資無法享受	47
2.4.7 費用列支差別不公	49
2.4.8 小結	51
2.5 歷年企業所得稅稅收佔中華人民共和國政府稅收收入之比率變化情形	53
三、內外資企業所得稅合併	57
3.1 統一企業所得稅之理由	58
3.1.1 客觀條件變遷，舊法已不適應現今市場環境	58

3.1.2 現行外資優惠政策造成區域發展失衡，不利市場結構轉型	65
3.1.3 內外有別稅率及優惠政策重創內資企業競爭力	67
3.1.4 遵循 WTO 規則制定稅收優惠政策，取消超國民待遇，平衡區域間利益	70
3.1.5 合併時機已臻成熟	77
3.2 新法介紹：兩稅合一成企業所得稅改革重點內容	82
3.2.1 優惠政策改變	84
3.2.2 法人稅制與居民企業概念	88
3.2.3 納稅義務	90
3.2.4 法定基本稅率	91
3.2.5 應納稅所得額	93
3.2.6 應納稅額	96
3.2.7 源泉扣繳	97
3.2.8 特別納稅調整	98
3.3 新、舊法稅收要素比較	101
3.3.1 納稅人	101
3.3.2 納稅義務	103
四、中華人民共和國企業所得稅法實施後所生之潛在衝擊與影響	107
4.1 名義稅率降低，實際稅收負擔提高	107
4.2 稅收優惠政策改變—從普惠制到特惠制	108
4.3 取消地方稅收優惠，加強徵管制度	112
4.4 新法優惠企業身分的認定—篩選外資類型，淘汰非需求產業外資之武器？	114
4.5 加強追查避稅行為，相關規定法制化	115
4.5.1 關聯方交易	115
4.5.2 利用境外公司避稅	116
4.5.3 擴大稅務機關對企業利潤率的裁量權	116
4.5.4 補稅要加收滯納金	116
4.6 註冊新公司、遷廠避稅將不再適用	116
4.7 居民企業規定導致重複課稅	117
五、衝擊預測與問卷訪談	119
5.1 雙軌制時期外資面臨之稅法不穩定問題	119
5.2 新法所生與投資中國台商相關之台灣稅收問題	120
5.2.1 傳統產業與高科技產業影響程度不同	122
5.3 問卷調查	123
5.3.1 調查背景簡介	123
5.3.2 意見調查	124
六、建議與結論	135

6.1 促進公平競爭與政府過多干預經濟的界線.....	135
6.2 外資企業於五年過渡期間應注意事項及過渡期後之因應策略.....	135
6.2.1 注意關聯交易查緝.....	136
6.2.2 重新審視投資結構，必要時考慮產業轉型.....	138
6.2.3 非新法優惠稅率適用行業，以舊企業擴大規模方式享受過渡期優惠.....	141
6.2.4 儘快申請高新技術產業認定.....	141
6.2.5 脫離稅收優惠依賴，改變交易結構以達最大稅收利益	146
6.3 期待企業所得稅制度更透明化	148
參考文獻	151
附錄一 新舊法稅收要素內容對照整理表	161
附錄二 新舊法條文對照表	175
附錄三 台灣企業對中國大陸企業所得稅法觀感之問卷調查.....	195



表目錄

表 1	經濟部核准對中國投資歷年統計表	6
表 2	對外投資分區統計表（民國 96 年 1 月至 96 年 4 月）	6
表 3	與中國簽訂避免雙重徵稅協定或安排的國家和地區情況	49
表 4	1994-2006 年所得稅有關稅種收入情況表	54
表 5	2004 年外商投資企業對部分國家/地區進出口情況表	60
表 6	截至 2005 年底累積對華投資前十位國家/地區	61
表 7	對中國投資前十名的國家和地區的投資佔中國 FDI 總量的比重	63
表 8	截至 2004 年，中國東、中、西部地區利用外商直接投資情況比較	66
表 9	中國國有及國有控股工業企業和三資工業企業主要經濟效益指標比較	68
表 10	內資企業所得稅佔所得稅總額的比例（2000~2006）	81
表 11	新舊法對照表—納稅人	102
表 12	新舊法對照表—納稅義務及應稅所得額	104
表 13	大陸投資分區統計表（民國 41 年 1 月至 96 年 4 月）	109
表 14	大陸投資分業統計表（民國 41 年 1 月至 96 年 4 月）	111
表 15	投資中國考量因素重要性評比	125
表 16	新法對「已經在中國大陸投資的外資企業」之影響程度意見調查表	130
表 17	新法對「未來外資決定進入中國大陸投資與否」之影響程度意見調查表	131
表 18	新法實施後對公司成本增加意見調查表	132
表 19	新法實施後對減少公司納稅成本意見調查表	133
表 20	高新技術產業重點發展內容	142

圖目錄

圖 1	2002 至 2005 年「金磚四國」FDI 累計比較.....	2
圖 2	經濟部核准對中國投資金額歷年統計曲線圖	3
圖 3	96 年我國對外投資分區統計圖 大陸 vs. 世界其他前十大地區.....	4
圖 4	大陸投資事業營運狀況調查 兩岸投資環境比較圖	5
圖 5	大陸投資事業營運狀況調查	81
圖 6	我國投資大陸前 10 大地區金額累計圖	109
圖 7	新法稅率觀感調查	124
圖 8	投資中國考量因素重要性評比	126
圖 9	兩大稅務環境考量因素重要性評比	127
圖 10	以稅收優惠吸引外資進入市場是否合理意見調查	128
圖 11	不同稅制對內資企業是否為歧視意見調查	128
圖 12	稅收優惠繼續存在之必要性意見調查	129
圖 13	是否贊成兩稅合併意見調查	129
圖 14	五年過渡期是否恰當意見調查	130
圖 15	大陸投資事業在經營上所遭遇之最大問題	148



一、緒 論

1.1 研究動機

中國為世界提供了兩個巨大的市場——相對低成本、高效率的外包市場、擁有十三億人口的潛在市場。另外，價格低廉而豐富的勞動力資源和自然資源、已形成鼓勵外商投資的政策法律體系，皆促使外商在中國的投資領域進一步擴大與潛在消費需求不斷增長。而奧運會、世博會、西部大開發、振興東北老工業基地、中部崛起等都將帶來巨大的商機，對跨國公司資本的吸引力越來越強。同時，中國正成為全球跨國公司海外研發活動的首選地，並有條件成為跨國公司服務外包的主要承接地。越來越多的歐美跨國公司在中國建立了地區總部以實現在華投資的系統化管理，協調在中國的產品研發活動、生產及服務，加強其對周邊國家和地區產業環節的管理。這些客觀條件造就中國成為目前世界最大外商直接投資流入金額地（圖 1），自 1991 年起，中國已連續十六年位列發展中國家吸收外資的第一位，佔發展中國家吸收外資總額的 20% 左右，且全球引資力度有逐年增強趨勢。2006 年 9 月 8 日，中國商務部在廈門發布的「2006 中國外商投資報告¹」顯示，截至 2006 年 6 月底，中國累計實際使用外資金額達 6508 億美元、來華投資的國家和地區近 200 個、世界 500 強企業約 470 家在華投資、外商投資設立的各類研發機構超過 750 個。另根據中國商務部發布之「關於 2007 年全國吸收外商投資工作指導性意見²」顯示，2006 年上半年外商投資企業固定資產投資 3043.1 億元，較 05 年同期增長 19.6%，佔全社會固定資產投資的 11.96%；外商投資企業實現工業增加值 9060.7 億元，較 05 年同期增長 18.9%，佔全國工業增加值的 28.54%。1~11 月外商投資企業進出口 9375.48 億美元，較 05 年同期增長 25.49%，高達全國進出口總額的 58.24%；其中外商投資企業出口 5096.17 億美元，較 05 年同期增長 27.90%，佔全國出口的 58.24%；高新技術產品出口 2233.78 億美元，較 05 年同期增長 30.53%，佔全國高新技術產品出口的 87.99%，機電產品出口 3675.42 億美元，增長 29.59%，佔全國機電產品出口的 74.05%。

外商投資中國考量因素除了土地便宜、勞動成本低廉、廣大的潛在市場等因素外，租稅優惠更是一大誘因。而中國政府為吸引 FDI 的流入，也在各方面針對於中國設立之外資企業制定了內外有別的兩套法律規範，包括《公司法》（2005）³、企業所得稅優惠等，這些為外資企業特別訂做的法律在許多部份常常是對外商

¹ 參見中國投資指南網站：<http://www.fdi.gov.cn/pub/FDI/wzyj/yjbg/default.jsp>。

² 商務部商資字（2007）25 號，2007 年 3 月 6 日。

³ 《公司法》第二百一十八條：「外商投資的有限責任公司和股份有限公司適用本法；有關外商投資的法律另有規定的，適用其規定。」

特別有利的。而外商在來華投資之前會撰寫可行性報告，這些中國政府於法規及租稅上給予的優惠政策在其估計投資額和回報率時都會寫入其中。據上述中國商務部報告，光是 2005 年 1~9 月，外商投資企業於中國繳納的稅收就高達 6062.12 億元，不僅快速增長，較 05 年同期增長 27.5%，所佔全國稅收總額更高達 21.4%，外商投資企業稅收增加值佔全國稅收增加值的比重達 25.59%。因此，若突然變更這些既定政策，或是調整稅制，必然影響外商預測利潤，對其原有的成本考量跟投資佈局皆會造成不利影響。

2002-2005年外商直接投資累計流入金額 (十億美元)



資料來源：聯合國貿易暨發展會議2006年世界投資報告



圖 1 2002 至 2005 年「金磚四國」FDI 累計比較

中國向來是我國對外投資最主要地區，且歷年經濟部核准投資的金額有持續上升的趨勢，2000 年時核准投資中國金額為 26 億美金，2006 年已達 76 億美金，自 1991 年開放投資以來，累計至 2007 年 4 月的核准投資金額已高達 575 億美金（圖 2）。根據中華徵信所 2005 年所首次發表的「台商一千大」報告⁴，加總報告中這一千大台商企業的年度營收是 7336 億人民幣，約等於台灣 GDP（國內生產毛額）的四分之一，也約等於上海一地的生產總值（6250 億元人民幣，2003 年），更將近廣州 2003 年生產總額兩倍⁵。

⁴ 「大陸台商一千大」排名調查是 2005 年由工商時報企劃、中華徵信所負責對岸調查工作，歷時十月完成首次針對大陸台商經營現況所進行的商業調查，是第一份針對大陸台商最廣泛性的排名調查，也是兩岸有史以來第一次大規模大陸台商實力的大調查，。其中根據「營收淨額」、「稅前利潤」、「資本總額」、「資本額」、「淨值」等經營指標為衡量基準；該次調查是利用問卷傳真輔以電話催卷為主，共發出 1800 份問卷、有效回收問卷 1350 份。

⁵ 彭連漪，「台商投資中國大陸，具有四大現象與四大趨勢」，中國時報，2005 年 12 月 5 日。

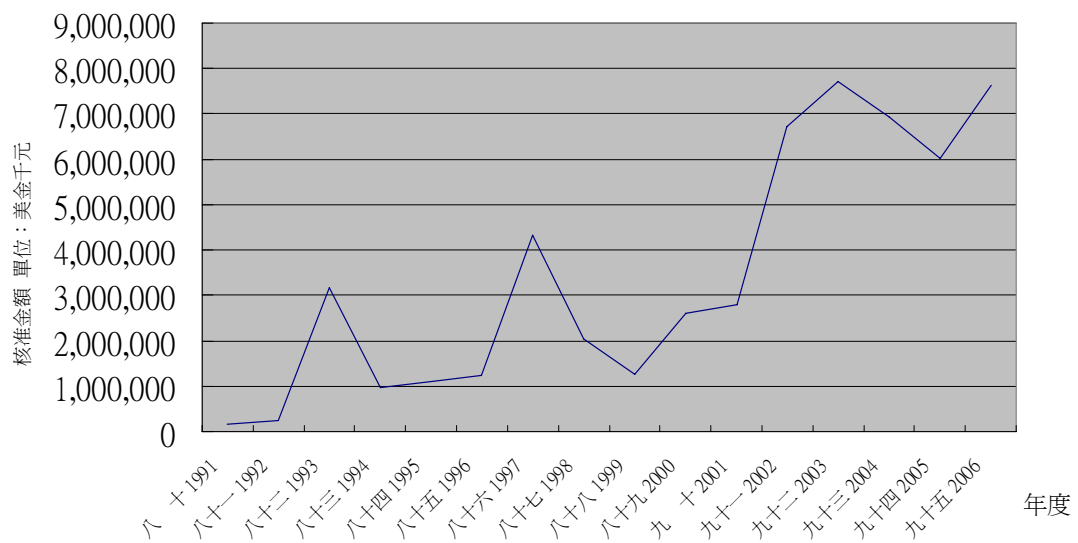


圖 2 經濟部核准對中國投資金額歷年統計曲線圖

資料來源：經濟部投資審議委員會 95 年核准華僑及外國人、對外投資、對中國投資統計年報（原始數據參見表 1）

觀察 2007 年 1 至 4 月我國核准對外投資金額，以中國跟其他前十大核准投資地區作比較，中國核准金額佔總體比例達 82%，總金額 26 億美金為第二大對外投資地區加勒比海英國屬地的 11 倍之多（圖 3）。

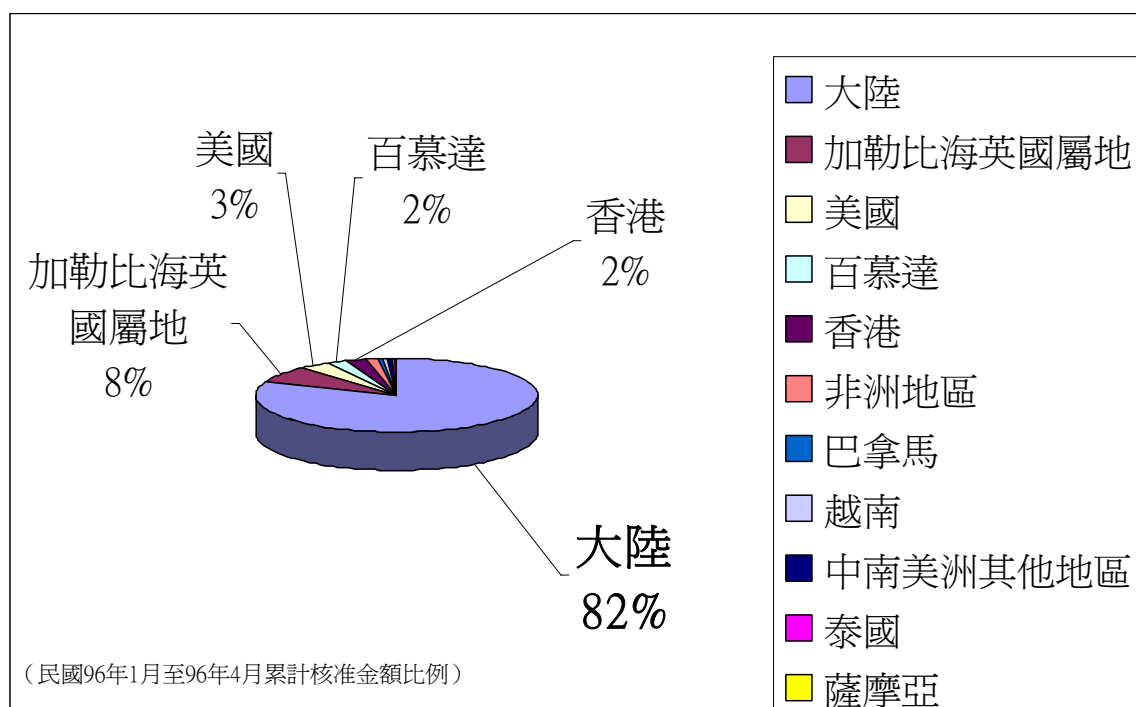


圖 3 96 年我國對外投資分區統計圖 大陸 vs. 世界其他前十大地區

資料來源：經濟部 96 年全球投資分區統計表（原始數據參見表 1、表 2）

中國為何成為台商投資首選地區，經濟部投資審議委員會於 2004 年對投資中國之台商進行了一項大陸投資事業營運狀況調查⁶。其中在台灣及大陸各項投資環境比較之選項中，包括政府行政效能、融資方便性、基礎建設完善等兩岸投資環境比較中，認為台灣較佳的比例皆高於認為大陸較佳的比例，唯獨在租稅獎勵誘因此一因素上，超過一半的受訪者（50.24%）認為大陸是較台灣為佳的（圖 4）。因此，大陸給予外資企業各項租稅優惠顯然是吸引台商投資大陸的因素之一。

在企業所得稅的適用上，中國同樣採取內外有別的兩套企業所得稅政策，內資企業適用的是 1993 年國務院發布的《企業所得稅暫行條例》；外資企業和外國企業則適用 1991 年全國人大通過的《外商投資企業和外國企業所得稅法》，世界所有徵收企業所得稅的國家像這樣根據投資金額來源不同而設計不同的企業所得稅制之雙軌制情形是相當少見的。此兩套稅收規範在優惠稅率、稅前扣除標準等方面皆有很大的差異，普遍看來是較優惠外資企業的，此為中國積極獎勵外資政策的表現之一。

⁶ 經濟部投資審議委員會 2004 年進行，以核准之大陸地區對外投資事業營運滿一年以上之全體廠商均為調查對象，共 2,548 家。本次回收共 872 家，回收率為 34.2%。其中 55 份為無效問卷，故實際有效問卷為 817 家。

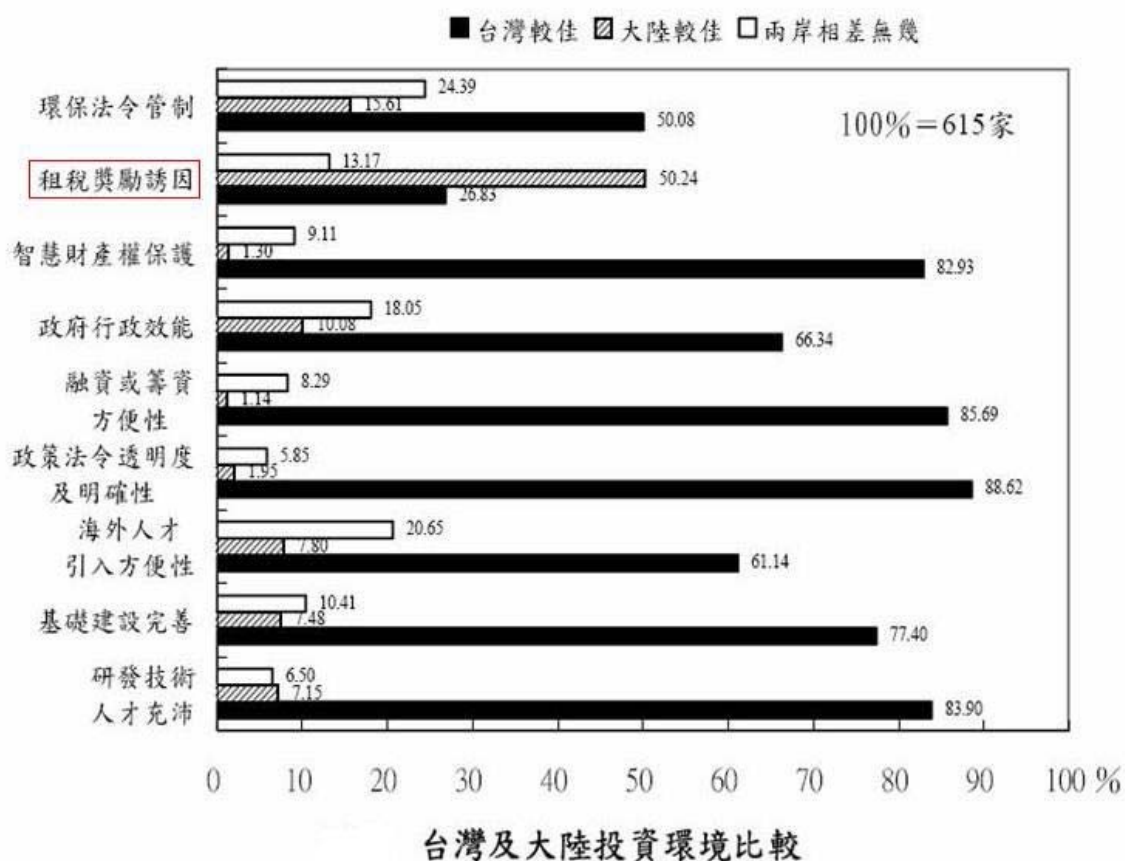


圖 4 大陸投資事業營運狀況調查 兩岸投資環境比較圖

資料來源：經濟部投資審議委員會 2004 大陸投資事業營運狀況調查

但是，中國企業所得稅法已於 2007 年 3 月通過，於 2008 年 1 月 1 日實施後，過去針對外資企業設計的多數企業所得稅優惠，包括較低的優惠稅率、再投資退稅、對生產性外商投資企業所得稅的兩免三減等優惠措施會逐步取消，屆時投資中國的外資企業將和其內資企業適用同一套企業所得稅法，這對已經投資中國的外資企業，包括我國大部分台商，和未來預計進入中國市場的外資將會有怎樣的衝擊？新法實施後是否會降低外資進入中國的意願而轉為投資其他仍有稅收優惠的周邊國家？已經在中國設廠的企業又該如何面對新法規範？如何因應優惠稅率的取消及所得稅率大幅調漲？雙軌合併後外資企業會面臨哪些挑戰、該如何適用新法呢？中國為我國對外投資最大地區，其法律變動對廣大台商不可謂不劇，尤其所得稅的徵收規範嚴重影響企業的稅後淨利大小，故中國企所稅雙軌合併及新企業所得稅法施行後的法律適用問題無論在學理或現實層面上都是值得探討的議題，也是筆者希望對此深入瞭解的原因。

表 1 經濟部核准對中國投資歷年統計表

年度	件數	金額
Year	Case	Amount
八 十 1991	237	174,158
八十一 1992	264	246,992
八十二 1993	9,329	3,168,411
八十三 1994	934	962,209
八十四 1995	490	1,092,713
八十五 1996	383	1,229,241
八十六 1997	8,725	4,334,313
八十七 1998	1,284	2,034,621
八十八 1999	488	1,252,780
八十九 2000	840	2,607,142
九 十 2001	1,186	2,784,147
九十一 2002	3,116	6,723,058
九十二 2003	3,875	7,698,784
九十三 2004	2,004	6,940,663
九十四 2005	1,297	6,006,953
九十五 2006	1,090	7,633,405
2007 01~04	3,20	2,634,399
合計 TOTAL	35,862	57,523,990

金額單位 (unit)：美金千元 (US\$1,000)

資料來源：經濟部投資審議委員會 95 年核准華僑及外國人、對外投資、對中國投資統計年報

表 2 對外投資分區統計表 (民國 96 年 1 月至 96 年 4 月)

地 區	件數	核准金額	佔核准金額比率
加勒比海英國屬地	33	234,664.21	36.46%
美國	43	110,276.14	17.13%
百慕達	1	76,458.99	11.88%
香港	15	71,798.96	11.15%
非洲地區	6	42,273.24	6.57%
巴拿馬	3	21,421.00	3.33%
越南	8	16,898.14	2.63%
中南美洲其他地區	6	15,006.44	2.33%
泰國	3	14,941.78	2.32%
薩摩亞	17	6,594.23	1.02%

印度	4	5,203.50	0.81%
荷蘭	3	4,154.30	0.65%
馬來西亞	4	3,056.00	0.47%
英國	2	1,918.59	0.30%
日本	10	1,784.35	0.28%
新加坡	3	1,172.28	0.18%
亞洲其他地區	2	1,013.00	0.16%
歐洲其他地區	1	888.00	0.14%
巴西	1	400.00	0.06%
德國	0	129.00	0.02%
南韓	1	111.00	0.02%
薩爾瓦多	1	30.00	0.00%
尼加拉瓜	0	0.00	0.00%
捷克	0	0.00	0.00%
大洋洲其他地區	0	0.00	0.00%
紐西蘭	0	0.00	0.00%
澳大利亞	0	0.00	0.00%
法國	0	0.00	0.00%
加拿大	0	0.00	0.00%
菲律賓	0	0.00	0.00%
印尼	0	0.00	0.00%
合計	168	643,667.72	100.00%

單位：千美元

資料來源：經濟部投資審議委員會 95 年核准華僑及外國人、對外投資、對中國投資統計年報

1.2 研究範圍

企業所得稅制改革雖然只是整體經濟體制改革的一部分，但觀察中國企業所得稅制之歷史演變進程，其往往是經濟體制改革的重要環節或轉捩點。近代中國建立現代企業制度的改革過程中，企業所得稅制透過其分配作用在適應構建市場經濟要求、實現政府職能轉變等層面上有效發揮了積極的促進效果。同時，由於成熟的市場經濟需要一個公平、高效的稅收體制，隨著市場經濟的發展，企業所得稅制的完善成為客觀環境的迫切需求。

1994 年，為適應市場經濟發展的要求，中國的稅制進行了重大的結構性改革。就企業所得稅而言，主要是透過統一稅法，合併稅種、集中稅權、簡化稅制、

降低稅率、減少優惠的改革，初步建立起有利於企業公平稅收、合理負擔、平等競爭的企業所得稅制框架結構⁷。但從十年來企業所得稅制實際運行的效果來看，內外有別的企業所得稅制仍然存在著稅法不統一、稅負不公平、稅制不嚴謹、政策不嚴密等方面的問題。

2001 年，中國加入貿易額佔全球 90% 以上的世界貿易組織。加入 WTO 後為中國經濟和社會發展諸方面帶來靜態與動態、即時與長遠、正面與負面種種影響，有機遇也有挑戰。稅收制度作為一國經濟發展的重要體制條件，為適應經濟全球化的趨勢，如何改革、規劃與協調，創造一個公平、平等、透明的市場經濟環境不僅僅是中國內部的挑戰，更是全球投資者關心的重要課題。企業所得稅是中國稅制中的重要稅種，然而由於中國企業所得稅制對內資和外資企業稅種的分立，對照 WTO 的基本目標和基本規則，已存在明顯的悖離。

2007 年，在市場經濟日趨完善的客觀環境下，為了消弭企業所得稅制與中國市場經濟需求間的差距、為了替各類企業的平等競爭創造一個良好的稅收環境、為了使企業所得稅制有效發揮取得財政收入和穩定經濟的功能，在滿足符合國際慣例並且適應中國國情的要求下，統一的新企業所得稅法終於正式公布。

對經歷了十多年的差別待遇之中國內資企業而言，新法統一了內外資企業所得稅稅率、消除過去獨厚外資企業的種種稅收差別待遇，無疑是一大佳音。對外資企業而言，新法在中國市場經濟漸趨成熟之際推出，內容汲取了各種企業類型在中國運行多年所累積的珍貴經驗，並於制定時借鑑各國法規，融合無數來自學界及業界的專業建議，有望為中國塑造一個更穩定、更透明、也更符合國際慣例的稅收環境。然而，從不同觀點出發，這部統一的企業所得稅法推出意味著一個時代的終結--過去外資企業在中國享受超國民待遇的榮景將不復返。藉由優惠政策吸引外資一直是過去中國改革開放的一項重要指標，隨著 FDI 流量以驚人速度進入中國，中國政府開始尋求透過外資優化國內產業結構的途徑，單純的增加 FDI 數字不再是其首要目標。

這是所有開發中國家必經的發展歷程。然而，政策的轉變對於已在中國投入大量資本的外資企業而言並非好消息，在享受了十多年的種種優惠後，雖不能說是一夕之間，但確實是在極短時間內稅收政策將調整為對所有企業一視同仁。對於或多或少已經對較低稅率及各項優惠產生依賴的外資企業，新法實行後將會是怎樣的挑戰呢？相信這是無數企業關心的議題。是以，筆者希望藉著比較過去雙軌制時代中國兩套企業所得稅法的差異與所生問題，並進一步瞭解中華人民共和國企業所得稅法的內容，包括分析其通過之後相關配套稅收優惠之取消與修改，

⁷ 劉佐，中國改革開放以來稅收制度的發展，中國財政經濟出版社，北京，2001 年 8 月，頁 238。

同時蒐集台灣企業對新法的觀感與意見，以新法對於適用之外商投資企業所生可能衝擊為研究對象。

1.3 研究方法

本研究所採用的研究法包括文獻分析法、次級資料分析法、以及問卷調查法。以下將大略介紹每一種研究法及本研究採用此種方法的原因。

1. 文獻分析法

所得稅具有技術性強與重視現實應用等特徵，欲對其徹底了解並進一步深入探討，蒐集、鑑別、整理各種相關文獻資料是不可少的工作。本研究蒐集文獻包括過去針對企所稅制的相關報導與現象介紹、有關雙軌制評析與建議之稅務期刊文章、官方發布之法律文件，及稅法專家學者之著作。筆者希望藉由這些文字資料整理歸納出過去雙軌制之實際運作情況與造成哪些現實層面的問題，以深入分析並與新法條文比較，預測新法實行後之可能情況。

2. 次級資料分析法

包括多種資料來源，以及由過去相關研究所搜集的資料與分析結果。資料來源包括我國政府針對台商投資大陸所作之相關調查、兩岸工商業界的研究統計資料、中國官方及非官方單位公布之統計數據，如歷年稅收變化情形與稅制改革問卷調查結果等。藉由觀察這些前人所做的相關研究結果，可以更有效率的與文獻分析所得結論交相比對印證，彌補文字資料的不足

3. 問卷調查法

所得稅是一個存在很高實用性質的議題，與現代國家之公民及企業體密切相關。中國所得稅更是在兩岸經貿關係密切的今天無數台灣企業及台商所關心的重點，任何變動都可能影響其企業獲利並在企業決策時產生重要引導力量。是以，要知道中國所得稅制的變遷可能造成什麼影響，勢必得從真正適用稅法的企業體中發掘現實。故本研究針對企業主管進行台灣企業對中國大陸企業所得稅法觀感之問卷調查，了解這些與兩岸稅法有密切關聯之業界人士對新法的態度及未來投資中國之預期。



二、中華人民共和國企業所得稅法制立法沿革

2.1 中國稅收改革歷程—六次重大稅制改革

中華人民共和國歷史上共經歷過六次重大稅制改革，為瞭解中國目前稅制形成的歷史背景，有必要對過去的稅制發展沿革做一認識。以下就每個時期在稅收制度方面發生的問題、當時稅改的原則及欲達到的目標逐一介紹。

2.1.1 1950 年稅制改革：建立新中國稅制，統一全國稅政

1949 年中華人民共和國建立。同年 11 月，中央人民政府財政部在北京召開首屆全國稅務會議，當時中國實行兩套稅制，老解放軍繼續執行革命根據地時期建立的稅制；新解放軍沿用國民黨統治時期的舊稅法。為了抑制通貨膨脹、穩定物價、戰後重建、改善財政經濟困難局面及促進國民經濟的恢復和發展，該會議根據《中國人民政治協商會議共同綱領》第四十條：「國家的稅收政策，應以保障革命戰爭的供給，照顧生產的恢復和發展及國家建設需要為原則，簡化稅制，實行合理負擔」的精神，在總結革命根據地稅收工作經驗的基礎上，吸收國民黨政府舊稅制的合理部分，全面研究建立新稅制的問題。會議中制訂了《關於統一全國稅政的決議》、《全國稅政實施要則》、《全國各級稅務機關暫行組織規程》三個稅收文件，明確規定新成立之中華人民共和國的稅收政策、稅收制度和稅務組織機構等一系列稅制建設的重大原則問題，並於 1950 年 1 月公布¹。

依上述文件內容，當時中國除農業稅外，統一徵收十四種中央稅和地方稅，即貨物稅、工商業稅（包括營業稅和所得稅）、鹽稅、關稅、薪給報酬所得稅、存款利息所得稅、印花稅、遺產稅、交易稅、屠宰稅、房產稅、地產稅、特種消費行為稅、使用牌照稅，初步形成以流轉稅為主體稅種的多種稅、多環節徵收的複合稅制²。此後，政務院陸續公布了各稅種的暫行條例，並對各個地區性的稅收法規進行了整理，迅速建立起中華人民共和國的稅收制度。

為了促進國家財政經濟狀況的好轉，1950 年 6 月，中國政務院財經委員會發布了調整稅收的決定。此次調整稅收的原則是：鞏固財政收支平衡；照顧生產的恢復和發展。調整稅收的內容包括停徵和簡併稅種，減少貨物稅的稅目，降低鹽稅稅額，減輕工商業所得稅負擔，改進徵收辦法，簡化納稅手續等。

¹ 劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，北京，2000 年 1 月，頁 5～9。

² 安體富，當前中國稅制改革研究，中國稅務出版社，北京，2006 年 10 月，頁 4。

2.1.2 1953 年稅制改革：修訂稅制

經過三年經濟建設恢復時期，1953 年起進入第一個五年計畫時期，同時開始社會主義改造。此時公有制經濟比重提高，工商企業經營方式變化，納稅環節減少，1950 年建立的稅制已不適應新經濟形式，出現「經濟日益繁榮、稅收相對下降」的局面。為使稅制能夠貫徹「公私區別對待、簡繁不同」的稅收政策，稅制結構開始向簡化合併方向發展³。

本於「促進三大改造、累積建設基金、發展社會主義經濟、保證『一五』計畫的順利完成」之目標，此次稅收改革進行了以下調整：開徵商品流通稅、修訂貨物稅和營業稅。其中改革內容重點是改變納稅環節，把從生產、商業批發到零售各個環節的稅負，盡可能集中到工業銷售環節或工業銷售及商業零售兩個環節徵收⁴。1954 年全國人民代表大會第一次會議通過的《中華人民共和國憲法》第 102 條規定，中華人民共和國公民有依照法律納稅的義務。

2.1.3 1958 年稅制改革：建立工商統一稅和統一全國農業稅

1956 年，奠定了對農業、手工業和資本主義工商業所有制方面的社會主義改造基礎以後，經濟結構發生了根本性變化，當時中國的生產關係已由「多種經濟成分並存」轉變為「基本單一的社會主義公有制經濟」，後於 1958 年進入第二個五年計畫時期之新形勢下進行了稅制改革⁵。

由於原來的多稅種、多次徵的稅收制度已不適應單一公有制經濟的新情況，也不適應企業大力發展生產和加強經濟核算的需要，因此此次稅改基於「在基本保持原有稅負的基礎上簡化稅制」的原則，將貨物稅、商品流通稅、工商營業稅和印花稅合併成工商統一稅、在一些國營企業進行「利稅合一」試點，對國營企業停止徵稅，把應上繳的稅收合併到企業利潤內，改為向國家上繳利潤（其實質目的在取消稅收，試圖建立無稅之國）、同時改變納稅環節，簡化納稅辦法⁶。1958 年 9 月經全國人大常委會第 101 次會議原則通過，中國國務院公布試行了《中華人民共和國工商統一稅條例（草案）》。1958 年 6 月全國人大常委會第 96 次會議通過了《中華人民共和國農業稅條例》，這是中國建國以後所制定的第一部稅收法律⁷。

³ 同前註。

⁴ 劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，北京，2000 年 1 月，頁 18～20。

⁵ 同前註，頁 47。

⁶ 安體富，當前中國稅制改革研究，中國稅務出版社，北京，2006 年 10 月，頁 5。

⁷ 劉劍文，「我國的稅收法律制度」，十屆全國人大常委會第二十三次專題講座，北京，2006 年 10 月 31 日。

此次改革受極左思想、單一經濟結構和「非稅論」影響，過份強化稅制的簡化，使稅收作用受到很大限制。

2.1.4 1973 年稅制改革：合併稅種，簡化稅制，試行工商稅

1966 年中國進入「十年動亂」時期，極左思想影響經濟甚巨。文化大革命開始後，稅收工作受到嚴重衝擊，已經簡化了的稅制，又被當作「繁瑣哲學」進行批判，「稅收無用論」呼聲高漲，要求進一步簡化稅制⁸。

1973 年，以「合併稅種、簡化稅制、保證稅收」為目的的稅制改革正式展開。本次稅改的主要內容是把工商統一稅及其附加、鹽稅，以及對企業徵收的城市房地產稅、車船使用牌照稅、屠宰稅合併為工商稅，按行業結合產品設計稅率，使多數企業可以適用一個稅率計算納稅。經過這次稅目和稅率的簡化，稅目由 108 個減為 44 個，稅率由 141 個減為 82 個，大部分企業簡化到只按一個稅率納稅⁹。對國營企業也只徵收工商稅一種稅，對集體企業只徵收工商稅和工商所得稅兩種稅。同時簡化徵收辦法，把部分稅收管理權下放地方。

此次稅改使稅制結構由複合稅制轉向單一稅制，國家對工商企業開徵的稅種只剩工商稅和工商所得稅，稅收只是籌集財政資金的一種形式，其他作用基本上已消失。



2.1.5 1979~1993 年稅制改革：建立涉外稅制，實行「利改稅」，健全其他工商稅收制度

經過十年文化大革命的破壞，中國經濟處於崩潰的邊緣，為使中國經濟沿著正確軌道發展，1978 年中國共產黨第十一屆中央委員會第三次全體會議決定對整個經濟體制進行全面改革。本次中全會確定了共產黨在新時期的總路線「對外開放、對內搞活」的政治經濟工作指導方針，並提出對經濟體制進行全面改革的目標。全黨工作重心轉入社會主義經濟建設上，包括「打開國門、引進外資，積極開展對外經濟合作」等目標，同時要求改革經濟管理體制，擴大企業自主權，逐步向「獨立核算，國家徵稅，自負盈虧」的方向發展，並充分發揮稅收槓桿的作用，讓稅收參與企業利潤分配¹⁰。

由於 1973 年建立的以簡化稅制為主要特徵的稅制已不能適應經濟發展客觀要求，而出現以下問題：1.稅種過少。2.工商稅過於綜合，不能適應多種經濟成

⁸ 劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，北京，2000 年 1 月，頁 82。

⁹ 安體富，當前中國稅制改革研究，中國稅務出版社，北京，2006 年 10 月，頁 6。

¹⁰ 劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，北京，2000 年 1 月，頁 97~100。

分並存、對外開放的新情勢。3.稅負不公平。4.國有企業利潤上繳形式不能使國有企業成為自主經營、自負盈虧的獨立經濟實體，也嚴重阻礙國有企業的積極性、主動性和創造性¹¹。

於是，對一再簡併的工商稅收制度再次進行改革，以求其能適應經濟發展的客觀要求，使稅收能適應現代化建設的需要，成為調節產業結構、產品結構及調節企業利潤、各類納稅人收入的有利槓桿。1979 年開始著手進行稅制改革的調查研究和試點，改革工作正式展開。

1981 年，中國國務院批轉財政部《關於改革工商稅制的設想》，明確指出稅制改革的指導思想：「貫徹執行『調整、改革、整頓、提高』的方針，合理調節各方面的經濟利益，正確處理國家、企業、個人之間的關係，以及中央與地方的關係，充分發揮稅收作用，促進國民經濟的發展。」¹²

這次改革的原則包括：「適應經濟情況的複雜性和經濟性質、經營形式的多樣性，逐步恢復一些稅種，增加一些稅種，使每個稅種在生產經營的各個領域，發揮各自不同的作用。加強經濟責任制，對國營企業的利潤實行徵收所得稅。根據國家經濟政策要求，按不同產品和不同行業規定高低不同的稅率，調節生產和消費。鼓勵出口，保護國內生產，有利於利用外資和引進先進技術設備。在價格不能大變動的情況下，用稅收調節企業利潤。在保證國家財政收入的前提下，照顧地方、部門、企業合理的經濟利益，調動各方面的積極性。」¹³

根據上述原則，本次改革完成了以下三項重要內容：

1. 建立健全涉外稅制：1982、83 年陸續開徵中外合資經營企業所得稅、個人所得稅和外國企業所得稅，於 1991 年將涉外企業所得稅統一為「外商投資企業和外國企業所得稅」。
2. 1983、84 年兩步實施「利改稅」：在 1983 年第一步利改稅中，對大中型國營企業徵收所得稅；1984 年進行的第二步利改稅和工商稅制全面改革，則設置了新稅種，劃細稅目，調整稅率。
3. 開徵國營企業所得稅後，又陸續開徵集體企業所得稅（1985）¹⁴、城鄉個體工商戶所得稅（1986）¹⁵、私營企業所得稅¹⁶、個人收入調節稅¹⁷，健

¹¹ 同前註，頁 107~103。

¹² 劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，北京，2000 年 1 月，頁 113~118。

¹³ 劉佐，中國改革開放以來稅收制度的發展，中國財政經濟出版社，北京，2001 年 8 月，頁 78~79。

¹⁴ 《中華人民共和國集體企業所得稅暫行條例》，1985 年由國務院頒布。對從事工業、商業、建築安裝業、交通運輸業、服務業和其他行業的集體所有制企業的生產經營所得和其他所得徵收的一種稅。集體企業所得稅是由原工商所得稅演變而來。1994 年稅制改革時，取消按企業所有制形式設置所得稅的辦法，將集體企業所得稅與國營企業所得稅、私營企業所得稅合併，統一徵收內資企業所得稅。

¹⁵ 《中華人民共和國城鄉個體工商業戶所得稅暫行條例》，1986 年由國務院頒布，對城鄉個體工商業戶

全所得稅制。

此次改革初步完成了從舊體制的單一稅制向新體制下的複合稅制的轉化，逐步建立以流轉稅和所得稅為主體、財產稅行為稅等為輔助的多環節、多層次、多稅種相互配合的複合稅制格局，形成較為符合國情的工商稅收制度¹⁸。

值得注意的是這次稅改達成了三個突破，分別是：1.突破封閉型稅制制約，向開放型轉化。2.突破國家與國有企業財產權分配關係，打破對國有企業不能徵收所得稅的禁區。3.突破過去稅制改革的「合併稅種、簡化稅制、保證稅收」原則，確立稅收的經濟槓桿作用¹⁹。

2.1.6 1994 年稅制改革：全面改革工商稅收制度

1994 年以前的稅制是為了適應有計畫的商品經濟體制而建立，於當時已不能完全適應發展市場經濟的要求。其所生問題表現在²⁰：

1. 稅制不統一，內外資企業仍實行兩套稅制。
2. 稅負不均：不利於不同所有制、不同地區、不同產品間的公平競爭。
3. 國家和企業間的分配關係和形式規範鬆散：國家除徵稅外，還向企業徵收「二金」（能源交通重點建設基金和預算調節基金），地方政府向企業徵集各式基金和管理費，優惠政策名目繁多雜亂。
4. 地方稅收體系不健全，規模過小，收入和管理權的劃分不盡合理，不利於完善中央與地方財政的分配體制。
5. 稅收徵管制度不夠嚴謹，徵管手段落後，稅收流失現象嚴重。

1992 年共產黨十四大指出：「我國經濟體制改革的目標是建立社會主義市場經濟體制。」根據此要求，中國國務院決定對經濟體制進行包括財政稅收改革在

的生產經營所得和其他所得徵收。在 1994 年稅制改革中，將城鄉個體工商業戶所得稅併入新的個人所得稅中，新的個人所得稅法自 1994 年 1 月 1 日起施行，城鄉個體工商業戶所得稅即行廢止。

¹⁶ 《中華人民共和國私營企業所得稅暫行條例》，1988 年 6 月 3 日國務院第七次常務會議通過，1988 年度施行。2007 年 3 月 16 日《中華人民共和國企業所得稅法》發布，2008 年 1 月 1 日實施，同時廢止《私營企業所得稅暫行條例》。

¹⁷ 《中華人民共和國個人收入調節稅暫行條例》，1986 年由國務院頒布，對個人（即自然人）收入徵收的一種所得稅，1987 年 1 月 1 日起中國向居住在境內的公民徵收。1993 年 10 月 31 日第八屆全國人民代表大會常務委員會第四次會議通過了關於修改中華人民共和國個人所得稅法的決定，同時公布了修改後的《中華人民共和國個人所得稅法》，自 1994 年 1 月 1 日起施行。原來實施對個人收入徵稅的《中華人民共和國個人收入調節稅暫行條例》和《中華人民共和國城鄉個體工商業戶所得稅暫行條例》即行廢止。

¹⁸ 安體富，當前中國稅制改革研究，中國稅務出版社，北京，2006 年 10 月，頁 8。

¹⁹ 同前註。

²⁰ 同前註，頁 9。

內的全面配套改革，進一步完成以下目標²¹：

1. 體現公平稅負，促進平等競爭。
2. 促進經濟協調發展，包括個人收入差距和地區經濟發展差距，展現共同富裕。
3. 加強中央宏觀調控能力，合理安排國家、企業和個人三者分配關係，逐步提高稅收收入佔國民生產總值的比重。
4. 促進經濟結構的有效調整。
5. 簡化、規範稅制，優化稅制結構，參照國際慣例，採用法理可尋之規範方式，以保護稅制完整，維持稅法的統一性和嚴肅性。

1994 年 1 月 1 日，對稅制進行結構性改革和調整的工作正式展開。本次稅改涉及面廣、力度大、內容全面深刻，是中國建國以來稅制建設中一個重要的轉折點，大幅進行對工商稅制整體結構的調整，重點包括：全面改革流轉稅制、對內資企業實行統一的企業所得稅制，取消原來按企業經濟性質分別設置的國營企業所得稅、集體企業所得稅、私營企業所得稅、國營企業調節稅等稅種，國有企業也不再執行承包上繳所得稅包乾制、統一個人所得稅制、調整、撤除和開徵其他一些稅種，稅制由三十二減為二十四個，並朝統一、公平、簡明、高效和適應市場經濟的目標邁進²²。

本次稅改以「統一稅法，公平稅負，簡化稅制，合理分權，理順分配關係，建立符合社會主義市場經濟要求的稅制體系」的原則作為完善稅制的具體表現，將改革開放後的中國稅制從擴大外延向完善內涵轉化，初步實現了「從計畫經濟體制下的傳統稅制向市場體制向開放型經濟下的新稅制平穩過渡」目標。至此，一個與市場經濟體制相適應的稅制框架基本確立。

2.1.7 現今中國稅法組成體系

目前中國的稅收法律體系由《個人所得稅法》等三部法律、《增值稅暫行條例²³》（1993）等約三十部行政法規、《增值稅暫行條例實施細則²⁴》（1993）等五十多部行政規章等稅收規範性文件組成，可細分為稅收實體法和稅收程序法兩大類。

稅收實體法領域涉及二十三個稅種，根據徵稅對象不同，按其性質和作用大

²¹ 同前註，頁 10。

²² 劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，北京，2000 年 1 月，頁 300～305。

²³ 中華人民共和國國務院令（第 134 號），1993 年 12 月 13 日發布，1994 年 1 月 1 日實施。

²⁴ 1993 年 12 月 25 日財政部發布。

致分為七類²⁵：

1. 流轉稅類：包括增值稅、消費稅和營業稅三種稅目。
2. 資源稅類：包括資源稅，城鎮土地使用稅兩種稅目。
3. 所得稅類：包括企業所得稅類、外商投資企業和外國企業所得稅、個人所得稅三種稅目。
4. 特定目的稅類：包括固定資產投資方向調節稅、筵席稅、城市維護建設稅、土地增值稅、耕地佔用稅等五種稅目。
5. 財產和行為稅類：包括房產稅、城市房地產稅、車船使用稅、車船使用牌照稅、印花稅、屠宰稅、契稅等七種稅目。
6. 農業稅類：包括農業稅、牧業稅等兩種稅目。
7. 關稅類。

在現行稅制中，適用於外商及台商投資企業的稅種共有十五個：包括增值稅、消費稅、營業稅、外商投資企業和外國企業所得稅、關稅、個人所得稅、土地增值稅、房產稅、印花稅、契稅、城鎮土地使用稅、資源稅、車船使用牌照稅、屠宰稅、農業稅、牧業稅等。其中香港、澳門、台灣及華僑投資興辦企業之納稅事宜參照《外商投資企業和外國企業所得稅》法辦理²⁶。目前證券交易稅以印花稅形式開徵，遺產和贈與稅尚未開徵。

以上稅種，屬於國稅的稅種為：增值稅、消費稅、關稅及 2003 年 1 月 1 日起的外商企業所得稅，由國稅局負責徵收。其餘各稅例如個人所得稅、印花稅、房產稅、營業稅、其他各稅、2002 年 12 月 31 日以前的企業所得稅，屬於地稅範圍，由地稅局徵收。

而稅收程序法主要包括《稅收徵收管理法》及其實施細則²⁷。至此，中國稅收法律體系框架初步形成。

2.2 所得稅之憲法基礎

稅法既有保障國家稅收收入功能，又需兼顧納稅人權利保護，二者缺一不可，無論是忽視納稅人權利的保護，片面追求國家稅收的保障；還是過分強調納稅人權利，不重視國家稅收的保障都是不可取的。以我國為例，在我國憲法中，

²⁵ 林永法等，大陸台商財稅金融實務手冊，行政院大陸委員會，台北，2006 年，頁 8。

²⁶ 劉佐、劉鐵英，中國涉外稅收指南(2000 年版)(中英文對照)，法律出版社，北京，2000 年 9 月，頁 2。

²⁷ 劉劍文，「我國的稅收法律制度」，十屆全國人大常委會第二十三次專題講座，北京，2006 年 10 月 31 日。

經由基本權及法治原理保障私有財產及私經濟體制，這種保障需以國家財政需求藉由人民繳稅以供應為前提，即人民之納稅義務，為私有財產及私經濟體制之必要對價；換言之，租稅是個人為其經濟自由之法律保障所提供之代價，若無納稅義務，則無經濟自由可言²⁸。故正確處理國家與納稅人之間因稅收而產生的社會關係是稅法的核心任務，片面強調國家稅收收入或納稅人權利都不利於社會的協調發展，稅法的本質即在於兼顧國家稅收和納稅人權利，協調兩者利益。

若國家徵收的稅款不足以履行其公共服務責任、無法提供公共產品，將使社會運行陷入癱瘓，最終有害納稅人利益的保障。執政者與人民對稅法這樣的本質之認識具有重大意義，讓作為利益協調之法的稅法有助於在國家和納稅人之間保持一種和諧的稅收關係，在保障國家稅收收入穩定增長的同時，也實現對納稅人權利的有效保護，從而推動和諧社會建設。

我國《憲法》第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」，《中華人民共和國憲法》第五十六條亦規定：「中華人民共和國公民有依照法律納稅的義務。」其主要意旨並非只強調形式上的無法律不納稅；更在於憲法優於稅法，稅法需受實質之違憲審查。我國《憲法》將納稅義務規定在人民基本權利義務章，並置於二十二條人民自由權利之概括保障，及二十三條比例原則限制之前乃有深意存在：「稅法不得與憲法價值取向相違背，並受基本全保障之限制，故稅法立法者自當受其拘束²⁹。」

然而，受到馬克思主義國家學說的影響，中國特別強調國家課稅時的身份特徵和所憑借的權力屬性，將國家取得財政收入的權力界定為一種凌駕於私有財產所有權之上、且與國家財產所有權相異的政治權力，並不以國家付出相應的代價為條件，故而稅收被理解為一種強制性的義務，不接受西方國家流行的供需說、交換說或經濟調節說等課稅依據理論觀點³⁰。

由於財稅經濟學對稅收概念有著深入的討論，中國稅法學深受其影響，在中國稅法學者與教材資料上不難看出這個傾向。站在國家分配論的角度，有中國稅法學者提出：「稅收，是指國家為了實現其職能的需要，按照法律規定，以國家政權體現者身份，強制地向納稅人徵取貨幣或實物所形成的特定分配關係。」亦有學者認為：「稅收是國家為實現其公共職能而憑借其政治權力，依法強制、無償地取得財政收入的一種活動或手段。³¹」從公共財政論的角度出發，有學者認為：「稅收是國家為實現其公共職能而憑借其政治權力，依法強制、無償地取得

²⁸ 葛克昌，稅法基本問題-財政憲法篇，月旦出版社，台北，1996年，196頁。

²⁹ 同前註，197頁。

³⁰ 劉劍文，「稅法學基本概念研究述評」，2005年，北大法律信息網：

http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=30354。

³¹ 劉劍文，財政稅收法，法律出版社，北京，1997年，141頁。

財政收入的一種活動或手段。³²」還有的學者認為：「稅收是為了滿足一般的社會共同需要，憑借政治權力，按照國家法律規定的標準，強制地、無償地取得財政收入的一種分配關係。在這種分配關係中，其權利主體是國家，客體是人民創造的國民收入和積累的社會財富，分配的目的是為了滿足一般的社會共同需要。³³」這是站在社會共同需要論的角度所提出³⁴。不難看出，上述幾種定義都未能超越經濟學關於稅收的界定，印證了稅收經濟學的研究成果深深影響著中國稅法學。

稅法學與稅收學為兩個不同的學科，即使觀察對象相同，也應該有不同的觀察點與研究重心。例如，稅收學可以著重在作為財政收入的稅收資金的流動過程，特別是可以利用其研究領域廣闊的特點包容有關課稅依據的表述；而稅法學則應該將重點放在稅收主體之間權利義務關係的定位，從憲法學國家權力來源的角度設計出納稅人主權的實現過程，以完成對徵稅權的制衡和對納稅人權利的保護。若將二者完全混同，模糊了稅收學與稅法學的界限，在中國目前的情形下等於抹滅了稅法學的存在價值³⁵。

對所得稅加以課稅，是對納稅義務人原供自己私經濟利用之一部分財貨移轉給國家供其特定目的使用，以滿足一般國家財政需要或為社會政策及經濟政策目的。此種移轉是對財產之重分配，需取得憲法上依據，否則無異於國家掠奪人民財產。憲法第十五條保障人民財產權，第二十三條則因公共利益之必要得以法律限制財產權，彰顯我國憲法承認財產權附有社會義務之性質³⁶。所得是因為參與市場交易而來，市場的運行及秩序維持需由國家給予保障，故市場與公共利益有關，正是由於這種社會義務，國家得在有法律依據的前提下將所得的一部份以納稅方式歸公共所有。

2.2.1 稅收三大職能

1. 組織收入職能

自 1799 年英國首先提出所得稅概念後，稅收一直都是國家取得財政收入、滿足經費支出需要之主要來源。世界各國政府組織也以稅收作為保證國家財政收入能及時、穩定的實現，並作為主要的財政收入基本形式。企業所得稅是中國第二大稅種，扮演重要的組織收入來源。

在市場經濟條件下，私人產品透過市場交易的方式提供；但具有非競爭

³² 張守文，稅法原理，北京大學出版社，北京，1999 年，10 頁。

³³ 嚴振生編著，稅法，北京大學出版社，北京，1999 年，1 頁。

³⁴ 參照劉劍文主編、熊偉副主編，財政稅收法，法律出版社，北京，2000 年，1-28 頁。

³⁵ 劉劍文，「稅法學基本概念研究述評」，2005 年，北大法律信息網：

http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=30354。

³⁶ 葛克昌，稅法基本問題-財政憲法篇，月旦出版社，台北，1996 年，199 頁。

性和非排他性的公共產品由於其本身性質的特殊，無法透過市場交易的方式來提供，而這些產品對整個社會而言卻是不可少的。由於國家扮演著履行公共職能的社會角色，使得其在為社會提供公共產品方面具有私人無法比擬的優越性。因此，市場經濟條件下的公共產品應由國家提供，國家提供公共產品的經濟來源是公共財政，而公共財政的主要組成部分就是稅收³⁷。

2. 調控經濟職能

從歷史上看，自從 1930 年代全球經濟大危機以來，稅收一直都是各國重要的宏觀調控工具。在中國，稅收已經成為市場經濟宏觀調控的重要槓桿，適度運用稅收槓桿對調控宏觀經濟發揮著積極的作用。所得稅更是政府傳導社會政策和經濟政策的主要工具之一，一國政府可以根據社會總需求和總供給的關係，透過適當調整所得稅的負擔以促進經濟的穩定。

國家能透過稅收影響社會成員的經濟利益，引導個人、企業的經濟行為，以此作為經濟槓桿，進一步達到調控宏觀經濟運行的目的。而影響社會成員經濟利益的主要手段包括增稅和減稅：開徵新稅、提高稅率、擴大徵稅規範、減少稅收優惠等都能達到增稅的效果；而停徵稅種、調低稅率、提高稅前扣除標準和實行稅收優惠等都屬於減稅態樣，國家可以根據經濟形勢的發展而作出增、減稅措施。就具體稅種而言，企業所得稅、消費稅等稅種的調控經濟職能更為顯著。

3. 收入分配職能

利用稅收間接地實現收入再分配，是現代市場經濟國家的普遍做法。包括個人所得稅、消費稅、房屋稅等稅收措施，都具有積極發揮稅收分配的職能，國家能藉此促進社會收入分配的公平合理和社會的和諧發展。

2.2.2 稅法的基本原則

1. 稅收法定原則

稅收法定主義始於英國。在近代以前的奴隸社會和封建社會，奴隸主階級、封建領主以及國王君主為了滿足其奢侈生活或籌集戰爭費用的需要而肆意課稅、剝削人民。後來，隨著市民階級的抵抗運動蓬勃發展，「無代表則無稅」(No taxation without representation) 思想逐漸成形；其內容之文字化始見於 1215 年英國《大憲章》規定：「一切盾金或援助金，如不基於朕之王國的一般評議會決定，則在朕之王國內不允許課稅」。其後於 1627 年《權利請願書》中規定：「沒有議會的一致同意，任何人不得被迫給予或出讓禮品、貨

³⁷ 劉劍文，「我國的稅收法律制度」，十屆全國人大常委會第二十三次專題講座，北京，2006 年 10 月 31 日。

款、捐助、稅金或類似的負擔」，稅收法定主義至此於不成文憲法中確立。後於 1689 年，英國國會制定《權利法案》，重申「國王不經國會同意而任意徵稅，即為非法」，正式確立了近代意義的稅收法定主義³⁸。美國獨立戰爭的直接導火線即為英國議會在沒有殖民地代表參加的情況下擅自向殖民地徵收印花稅，侵害了殖民地民衆的利益。隨著美國獨立，稅收法定主義更為明確，許多發達國家都將稅收法定主義寫入憲法中。而近代資本主義革命興起，稅收法定主義更成為保護人民財產不受政府侵犯的最重要手段³⁹。

現代之稅收法定原則包括徵稅主體的徵稅權和納稅主體的納稅義務兩層面之意義，各國法律一般從這兩方面予以規範；徵稅權的行使必須限定在法律規定的範圍內，納稅主體也僅就法律規定的範圍內有納稅義務。徵納雙方的權利義務都必須以法律規定為依據，任何主體行使權利和履行義務均不得超越法律的規定。細言之，稅收法定原則包括以下三點內容⁴⁰：

（1）稅收要素法定

稅收要素包括哪些內容，有許多不同意見。有認為指包括三要素，即課稅對象、稅率及納稅人⁴¹；有認為包括四要素，即課稅主體、負稅主體、稅收客體及稅收比率；有的則歸納為六要素，即納稅人、課稅對象、稅率、稅負調整、納稅期限、違章處理⁴²。但無論稅收要素內容為何，稅收要素法定皆是要求納稅人、徵稅對象、計稅依據等重要稅收要素應當由法律規定，並依此確定納稅主體納稅義務的有無及大小。

在稅收立法方面，中國課徵稅收的立法權是按以下六個層次位階⁴³：

- （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。
- （五）國務院稅務主管部門制定的稅收部門規章。
- （六）地方政府制定的稅收地方規章。

³⁸ 李剛、覃有土、劉乃忠，「稅收法定主義」，參見法律教育網：http://www.chinalawedu.com/news/2004_7%5C8%5C0838511232.htm。

³⁹ 劉劍文主編，稅法學，人民出版社，北京，2003 年，頁 121～122。

⁴⁰ 劉劍文，「我國的稅收法律制度」，十屆全國人大常委會第二十三次專題講座，北京，2006 年 10 月 31 日。

⁴¹ 周凱、楊衛華主編，中國稅收制度（1994 年），中山大學出版社，廣州，1994 年 11 月，頁 2～3。

⁴² 劉劍文，「稅法學基本概念研究述評」，2005 年，北大法律信息網：

http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=30354。

⁴³ 林永法等，大陸台商財稅金融實務手冊，行政院大陸委員會，台北，2006 年，頁 6。

根據《中華人民共和國立法法》（2000 年）第八條的規定，稅收的基本制度只能制定法律，《外商投資企業和外國企業所得稅法》（1991 年）及新通過之《企業所得稅法》（2007 年）的立法依據即為此條。此亦為我國大法官會議解釋一再強調的租稅法律主義⁴⁴，第二一〇號解釋理由書中明白指出「法無明文者，無稅」⁴⁵。

但由於立法條件不成熟等方面的原因，在稅收法制建設的過程中，立法機關有時也進行一定的授權立法，賦予最高行政機關有限的稅收立法權。根據《中華人民共和國立法法》第九條的規定，尚未制定稅收法律的，全國人民代表大會及其常委會可以授權國務院先制定稅收行政法規。中國國務院於 1993 年發布的《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》立法依據即為本條。

依照不同的稅收立法及相關規定頒布機關，中國稅法存在多種不同形式，如最高權力機關全國人民代表大會或全國人大常委會通過公布實施的稅收法律；國務院、財政部、國家稅務局發布的各種稅收暫行條例、辦法、規章、命令、施行細則，以及解釋性、補充性的法律性文件。各種法規的效力依其不同層級關係如下⁴⁶：

- （一）全國人民代表大會及其常務委員會通過頒布的稅收基本法律屬於最高位階。
- （二）國務院制定發布的行政性法規次之，不得與稅收基本法律相牴觸，否則無效。
- （三）財政部與國家稅務總局制定頒布的補充性、解釋性和具體化規定更次之，不得與上述兩類稅法相脫節或牴觸，否則無效。

觀察中國整體稅收法律體系，目前以人代會形式制定的法律僅有三部：《稅收徵收管理法》（2001 年）、《個人所得稅法》（1980 年）和《外商投資企業和外國企業所得稅法》（1991 年）⁴⁷。據統計，現行中國有效的稅收行政法規大約有三十部，大部分由國務院以暫行條例形式制定，例如《增值稅暫行條例》、《消費稅暫行條例》⁴⁸（1993）等是，有關稅收的部門規章大約有五十部⁴⁹。根據《立法法》規定，財政稅收之基本制度由全國人大

⁴⁴ 大法官會議解釋第一五一號、一六七號、二一〇號、二一七號、二二四號。

⁴⁵ 大法官會議解釋第二一〇號解釋理由書：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」

⁴⁶ 林永法等，大陸台商財稅金融實務手冊，行政院大陸委員會，台北，2006 年，頁 6~7。

⁴⁷ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》將於 2008 年 1 月 1 日起廢止，屆時施行新法《企業所得稅法》。

⁴⁸ 中華人民共和國國務院令（第 135 號），1993 年 12 月 13 日發布，1994 年 1 月 1 日實施。

⁴⁹ 劉劍文，「我國的稅收法律制度」，十屆全國人大常委會第二十三次專題講座，北京，2006 年 10 月 31

及其常委會享有專有立法權，但中國稅收法律制度存在稅收法律稀少，多以稅收行政法規和稅收部門規章為徵稅依據的特殊狀況，若不對授權立法加以規範，不明確劃分各種稅法規範性文件的效力層次，稅收立法權將遭受行政的侵蝕⁵⁰。且授權立法為過渡時期權宜之計，並不符合租稅法定主義，參照我國大法官解釋會議第二一七號，解釋文即明白指出；「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」隨著中國對外開放步伐進一步加快，為符合《立法法》第八條意旨和稅收法定原則的國際通行做法，應加快稅收立法進程，進一步完善稅收立法制度，並對現行中國稅收授權立法問題進行深入研究。

（2）稅收要素確定

稅收要素不僅要依據法律作出規定，而且還必須盡量明確，以避免出現漏洞和歧義，其基本含義是「稅收要素須由法律明確定之」。稅收要素是稅收法律關係得以具體化的客觀標準，故稅收要素確定原則構成稅收法定主義的主要內容，唯有各個稅收要素相對應於稅收法律關係的各個環節，稅收制度之全面展開始有法律依據⁵¹。

但是，由於稅法為高度技術性的法律類型，實施過程中面臨的情況和現實環境十分複雜，需肯認存在使用不確定法律概念的必要性，在一定的條件下和範圍內允許不確定立法用語，如「基於正當理由」等。但這些概念的使用，應當做到根據法律的宗旨和具體的事實，通過法律解釋等明確其意義，行政機關也可以根據有關的法律和稅收徵管的實際狀況，在其權限內對這些概念予以明細化。

雖然所有完善的單行稅種法律皆須具備稅收要素，但非指在所有稅種的每一部法律條文中都必須對稅法要素一一予以明確規定。亦可在其他非單一稅種之法律中對某一稅法要素作出具體規定，如中國《稅收徵收管理法》（1992）的第五章就對違反稅法行為的法律責任作了相關規定⁵²。因此，即使某些稅收要素不在單行稅種法律中逐一定義，但只要在其他適用於所有稅種法律的稅收程式性法律中做出規定，則不影響其構成稅收法律基本要素之性質，亦為稅收要素確定原則所認可。

（3）徵稅程式法定

日。

⁵⁰ 劉劍文，「稅法基本原則研究述評」，2002年，北大法律資訊網：
http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=26254。

⁵¹ 劉劍文，「中國稅收立法問題研究」，2005年，北大法律信息網：
http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=30093。

⁵² 李剛、覃有土、劉乃忠，「稅收法定主義」，參見法律教育網：
http://www.chinalawedu.com/news/2004_7%5C8%5C0838511232.htm。

前兩項稅收法定原則之內涵皆側重於實體面，此一原則則側重於程式面。其基本含義是：「稅收法律關係中的實體權利義務得以實現所依據的程式性要素均須經法律規定，且徵納主體各方均須依法定程式行事。」根據此原則內容，徵稅機關必須嚴格依據法律規定的程式和權限徵收稅款，無權變動法定稅收要素和法定徵收程式。也就是說，沒有法律依據，徵稅機關無權開徵、停徵、減免、退補稅收⁵³。

程序的實體意義最初表現在 1215 年英國《大憲章》的「正當程序」（Due Process）條款。《大憲章》第三十九條規定：「除依據國法之外，任何自由民不受監禁人身、侵佔財產、剝奪公民權、流放及其他任何形式的懲罰，也不受公眾攻擊和驅逐。」此一原則之實質意義在於防止政府專制，經過英國歷代國王的反復確認，至十四世紀末成為英國立憲體制的基本標誌⁵⁴。是以，身為法治體制、社會正義及基本價值的核心，程序法定或程序正義（Procedural Justice）為一上位概念；而徵稅程式法定主義則是其延伸至稅法領域的一項表現。

依法徵稅既是徵稅機關的職權，也是其職責，目前中國對內外資企業徵收企業所得稅的徵管程式依據皆為《中華人民共和國稅收徵收管理法》，根據徵稅程式法定的要求，徵稅機關於徵收企所稅時無權超越上開法律決定是否徵稅及何時徵稅，更不允許徵納雙方之間達成變更稅收要素或徵稅程式的稅收協議。

2. 稅收平等原則

平等、確實、便利及節約為亞當·斯密（Adam Smith）提出的四大租稅原則，其中平等原則更是政府稅收原則之首：「每一個國家的國民應當盡可能地按照各自能力的大小，即指按照他在國家保護下所獲得的收入的比例交稅。」按個人給付能力課稅理念乃傳統法學思想，大法官會議解釋對稅法違憲審查標準亦一再強調課稅公平原則⁵⁵。簡單地說，即要求稅負應該與收入成正比，稅收平等原則正是此說法的體現。

此原則中含括的平等概念包括兩種：一為橫向的公平，一為縱向的公平。橫向的公平是指處於同等經濟負擔能力的人應納同等的稅收；而縱向公平的目的在于讓經濟負擔能力不同的人繳納不同等的稅收⁵⁶。故無論是以減輕稅負為內容的稅收優惠措施，還是以加重稅負為內容的稅收重課措施，都是在

⁵³ 劉劍文，「稅法學基本概念研究述評」，2005 年，北大法律信息網：

http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=30354。

⁵⁴ 季衛東，「法律程式的意義-對中國法制建設的另一種思考」，中國社會科學，1993 年第一期，頁 84。

⁵⁵ 大法官會議解釋第二二一、二二四、二四八、二五七、二八一、三二七號解釋。

⁵⁶ 劉劍文，「我國的稅收法律制度」，十屆全國人大常委會第二十三次專題講座，北京，2006 年 10 月 31 日。

稅負能力相同的情況下，為了達到特定的經濟目的而給予不同的稅收待遇，明顯違反稅收平等原則⁵⁷。

套用到現行中國企業所得稅制上，在橫向公平方面，其根據納稅人的資金來源不同而適用兩套不同的稅制，且此兩套稅制對具有相同能力的內外資企業課與不同的稅收負擔。且中國企所得稅制將稅收制度用於某些非籌集收入的目的，如以優惠的稅率吸引外商來華投資，此皆為目前企所得稅雙軌制缺乏橫向公平的表現。

在縱向公平方面，由於當前中國所得稅制稅收優惠過多過濫，導致所得稅的實際稅率與名義稅率的差距過大，享受較多稅收優惠的外資企業常常適用比存在較低納稅能力的內資企業更低的實際稅率，明顯的違反了縱向公平原則。

對於違反稅收公平原則之效果，有學者主張若從實證上能夠說明某項租稅特別措施有違政策目的之合理性時，則應視該項措施有憲法理論上的不合理之處，並從法律上視為違憲無效⁵⁸。

量能課稅確保課稅之平等性，同時亦用以防範課稅過度。若只限縮在平等課稅，卻忽略了適當負擔的平等性，則平等原則將圖具形式。例如所得稅，在計算所得額時如不能扣除個人生存所必須之所得，那麼平等課稅只是等同一之不正義。是以量能原則的平等意義背後尚包含比例原則，租稅之界線即為稅法的比例原則，特別是適當性原則及過度禁止原則⁵⁹。雙軌制是以經濟政策為考量之租稅制度，本質已與量能課稅原則有違，其創造租稅優惠及特權以誘導外資投資之行為需受更嚴格之比例原則審查，在目的手段間，特別基本權之保障需取得差別待遇之合理正當性。

實行兩稅併軌，對內外資企業實行相同的所得稅稅率，除了調整出口導向型政策和外資導向型政策、改變經濟增長過分依賴出口現狀，建立均衡的經濟增長動力結構的需要等實質意義外，更是貫徹世貿組織無差別、無歧視的國民待遇原則和市場經濟公平競爭原則的要求。眾所周知，稅收公平是一國政治和憲法中的平等原則在稅收法律關係中的具體表現，也是世貿組織涉稅規則的本質所在。在中國加入世貿組織的後過渡期已經結束，市場經濟體制已經確立的今天，已沒有理由再堅持與世貿組織規則相悖的做法。

故若欲達到稅收公平原則，必須統一內外資企業所得稅制，包括合併內外資企業所得稅、調整和統一稅前列支、調整和統一所得稅率、調整和統一

⁵⁷ 劉劍文，「稅法基本原則研究述評」，2002年，北大法律資訊網：http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=26254。

⁵⁸ (日)北野弘久，稅法學原論，陳剛、楊建廣等譯，中國檢察出版社，2001年，頁109～110。

⁵⁹ 葛克昌，稅法基本問題-財政憲法篇，月旦出版社，台北，1996年，204頁。

稅收優惠政策，以取消內外資企業不同的稅收待遇，縮小所得稅實際稅率與名義稅率之間的過大差距。

3. 稅收效率原則

稅收效率指稱的效率包括兩方面：一是以最小的徵稅成本取得最大的稅收收入。一是利用稅收的經濟調控職能，將取得的稅收收入最大限度地促進經濟的發展，或者最大限度地減輕稅收對經濟發展的負面影響。其實質內涵包括稅收行政效率和稅收經濟效率兩方面⁶⁰。

（1）稅收行政效率

稅收行政效率是指政府設計的稅制能在籌集充分的財政收入基礎上使稅務費用最小化⁶¹。從徵稅費用方面來解釋，徵稅費用佔所徵稅額的比重即為徵稅效率。為了提高稅收的行政效率，一方面應當採用先進的徵收方式，節約費用、提高效率、防止漏洞，遏止逃漏稅行為；另一方面，也應盡可能簡化稅制，使稅法語言準確明白，納稅手續簡便、透明，降低納稅人的稅法遵從成本。

（2）稅收經濟效率

稅收經濟效率是指徵稅應利於促進經濟效率的提高，或者至少將徵稅行為對經濟效率產生的不利影響降到最小。提高稅收的經濟效率主要透過優化稅制，盡可能地減少稅收對社會經濟的不良影響，或者最大程度地促進社會經濟良性發展。國家徵稅時，除了使納稅人因納稅而發生負擔以外，最好不要再使納稅人承擔其他額外負擔或經濟損失。據此，一個比較理想的稅收制度應對納稅人的生產和消費決策的影響，減小到最低限度。

如果說市場經濟國家對於稅收經濟效率所要求的是盡可能減少稅收的負面效應，使市場能在最大程度上發揮其對資源配置之作用的話；那麼對於非市場經濟國家而言，稅收經濟效率原則之實現即在利用稅收固有的職能盡其最大可能使經濟朝著預定目標發展⁶²。

當前中國企所稅制採取內外有別的雙軌制度，致使一定規模以上的地方稅務機關必須另外設置一個涉外稅務局特別處理外資企業稅務，嚴重損害稅收行政效率。而地方部門對於稅收規定的部門規章過多過雜，令納稅人於適用上易產生疑惑，為瞭解規章適用情況需付出額外成本，更不符合稅收經濟效率的要求。

⁶⁰ 劉劍文，「我國的稅收法律制度」，十屆全國人大常委會第二十三次專題講座，北京，2006年10月31日。

⁶¹ 鄔關榮，「從稅法原則解析利息稅」，商業經濟與管理，2001年第11期。

⁶² 劉劍文，「稅法基本原則研究述評」，2002年，北大法律資訊網：

http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=26254。

2.3 近代中國企業所得稅發展

1970 年代末為中國改革開放起步時期，此時也是中國稅制建設的全新轉捩時期，稅收收入佔政府財政收入比重日漸上升，最終成為最主要的政府財政收入來源，因而，稅收也成為國家經濟調控的重要手段。在這段期間，中國的所得稅制度有了很大的發展，大體可以分為三個階段⁶³：

第一個階段是 1980 年代初期。此階段中國對外開放剛起步，稅制上的第一個重要措施就是涉外所得稅制度的建立，先後頒布了中外合資經營企業所得稅、外國企業所得稅和個人所得稅，為中國所得稅制度改革的起步拉開序幕。

緊接著，在 1980 年代中期至八零年代後期，稅制改革第二個階段中，中國繼農村改革成功以後續行的城市改革、國家與企業分配關係改革而全面開徵國營企業所得稅，這項重要措施標誌著中國企業所得稅制度改革的全面展開。此階段的稅制改革同時完善了集體企業所得稅制度，建立了私營企業所得稅制度。而同時期城鄉個體工商業戶所得稅和個人收入調節稅的開徵則是為了適應個體經濟的發展和調節個人收入。

第三個階段是 1990 年代初期至今。為了適應中國改革開放深入發展的趨勢，也為了體現統一稅法，簡化稅制，公平稅負，促進競爭的原則，此階段推行數項相當重要的稅制統一措施。所得稅的統一包括企業所得稅與個人所得稅兩個系統。

個人所得稅制度於 1993 年完成統一。1980 年 9 月 10 日五屆全國人大通過了《中華人民共和國個人所得稅法》。為了緩解個人收入差距懸殊的矛盾，1986 年國務院發布了《中華人民共和國個人收入調節稅暫行條例》，同年國務院發布了《中華人民共和國城鄉個體工商業戶所得稅暫行條例》。隨著改革開放的深入發展，經濟狀況發生了很大變化，這些法律、行政法規逐漸顯現出與形勢發展不相適應的矛盾。一是部份應當納入徵稅項目者未納入；二是有些應稅項目稅負偏重。依當時個人所得稅法規定，工資、薪金所得的費用減除額為八百元（人民幣，下同），適用 5%～45% 的超額累進稅率。對外籍人員適用的 800 元費用減除額，按照不同時期的外匯牌價折算，1980 年時為 547 美元，1993 年 6 月僅為 145 美元，已不能體現個人所得稅法稅負從輕原則。此外，由於社會經濟生活發生了諸多變化，個人所得稅法在徵稅範圍、應稅項目、免稅政策等方面已與現實脫離而急需改進。為解決上述問題，適應形勢發展的需要，於 93 年大幅修正個人所得

⁶³ 劉佐，「中國企業所得稅制發展史」，中國財經報，2007 年 3 月 13 日。

稅法。而為使個人所得課稅的法律制度更為嚴謹，並符合國際慣例，個人所得稅法的適用範圍應當既包括中國公民和從中國取得所得的外籍人員，鑑於世界上多數國家都將個人生產、經營所得列為個人所得稅徵稅項目，也應包括個體工商業戶。因此，93 年修法時將當時的個體工商業戶所得稅和個人收入調節稅併入個人所得稅中，統一依照個人所得稅法徵稅，同時停止執行國務院 1986 年發布的《城鄉個體工商業戶所得稅暫行條例》和《個人收入調節稅暫行條例》⁶⁴。

企業所得稅的改革則分為三階段進行，首先是外資企業所得稅的統一、接著統一內資企業所得稅，最終完成的是外資企業所得稅與內資企業所得稅的統一，即《企業所得稅法》的通過。

現行的《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法》和《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》分別於 1991 年和 1993 年頒布。而從《暫行條例》通過之日起，人們對統一內外資企業所得稅稅率的論證便已經開始。自 1990 年代中期起，有關「併軌」稅法的提議和草案，前後就曾有數十稿之多。而 2002 年以來，中國財政部、國稅總局相關官員曾一再表示，內外資企業所得稅併軌「實施在望」。內外資企業所得稅的合併也一直被認為是稅制改革當中不同意見最少的。沒有想到的是，兩稅合併的草案遭遇到了包括其他政府部委在內的非常強硬的反對聲音。

許多外貿部門和地方政府憂心內外資企業所得稅合併會減少外國投資，因為如果外國直接投資減少了，會直接影響到這些部門的政績。在深入討論中國企所稅雙軌制所生問題和合併延宕多年的原因之前，我們必須先對中國企所稅內外有別的雙軌制形成背景有初步瞭解，只有在明白這種世界上其他國家罕見的內外資企業有別稅收制度形成原因及歷史背景，才有討論其中優劣與合併與否的空間。

2.3.1 外資企業所得稅發展歷程

1. 中華人民共和國中外合資經營企業所得稅法

自 1979 年《中外合資經營企業法》公布施行以來，外商前往中國洽談合資經營者日益增多，然當時中國卻無相應的稅法，致使許多外國政府、駐華使館、外國公司企業和民間團體對於中外合資經營企業如何適用稅法感到疑惑。而相關政府部門也感到無章可循，迫切要求儘快制訂、公布相應稅法以利工作開展。中外合資經營企業在當時於中國乃一全新型態的經營模式，由於欠缺經驗並為促進合資經營企業發展，1980 年乃根據當時合資經營企業進

⁶⁴ 中國財政部部長劉仲藜，「關於《中華人民共和國個人所得稅法修正案（草案）》的說明」，第八屆全國人民代表大會常務委員會第三次會議，1993 年 8 月 25 日，參見全國人大常委會公報，1993 年第 6 期。

行半年多的實際情況，並參照國際慣例起草《中華人民共和國中外合資經營企業所得稅法（草案）》⁶⁵，並於1980年9月10日第五屆全國人民代表大會第三次會議通過，同日以中華人民共和國全國人民代表大會常務委員會委員長令公布施行。

該法所規定的徵稅範圍主要是設在中國境內的中外合資經營企業，但考慮到合營企業在中國境內和境外可能設立分支機構的情況，當時採取了國際稅收通行的作法，對合營企業分支機構的生產、經營所得和其他所得，由總機構匯總繳納所得稅⁶⁶，並規定分支機構在國外繳納的所得稅可在總機構應納所得稅額內抵免，中國政府和外國政府訂有避免雙重徵稅協定的，即按協定規定辦理⁶⁷。在稅率方面，該法對合營企業採用比例稅率，稅率訂為30%，另按應納稅額徵收10%的地方所得稅⁶⁸。考慮到許多已開發國家的稅率都在50%左右；而發展中國家的稅率多在35%至40%之間；僅有少數低稅或免稅的避稅港區域情況較為特殊，總體而言中國合營企業所得稅稅率定為30%，較已開發國家為低，加上地方所得稅後為33%，仍低於大多數開發中國家，對於外資進入中國仍有吸引力⁶⁹。

這是中華人民共和國成立以後制定的第一部企業所得稅法，其適用對象只限於中外合資經營企業，對外國企業如何徵稅尚無法律依據。此時對內資企業亦未開徵所得稅，國營企業採取上交利潤方式與國家分享經營利潤。

2. 中華人民共和國外國企業所得稅法

《中外合資經營企業所得稅法》公布施行後，對在中國境內的中外合資經營企業徵收所得稅的問題已經解決。但是，對在中國境內設立機構獨立經營或與中國企業合作生產經營的外國企業，以及不在中國境內設立機構，而有來源於中國的股息、利息、租金、特許權使用費等所得的外國企業，仍無相應的徵稅辦法⁷⁰。八零年代外國企業在中國境內設立機構、經營業務，或與中國合作經營的外國企業不斷增加，中外合作開發石油、煤炭的工作也持

⁶⁵ 全國人民代表大會常務委員會法制委員會副主任顧明，「關於《中華人民共和國中外合資經營企業所得稅法（草案）》和《中華人民共和國個人所得稅法（草案）》的說明」，1980年9月6日，參見全國人大常委會公報，1980年第5期。

⁶⁶ 《中外合資經營企業所得稅》第九條：「在中華人民共和國境內的中外合資經營企業（以下簡稱合營企業），從事生產、經營所得和其他所得，都按照本法的規定繳納所得稅。合營企業在中國境內和境外的分支機構，從事生產、經營所得和其他所得，由總機構匯總繳納所得稅。」

⁶⁷ 《中外合資經營企業所得稅》第十六條：「合營企業及其分支機構，在國外繳納的所得稅，可以在總機構應納所得稅額內抵免。中華人民共和國政府和外國政府之間訂有避免雙重徵稅協定的，所得稅的抵免，應當依照各該協定的規定辦理。」

⁶⁸ 《中外合資經營企業所得稅》第三條：「合營企業的所得稅稅率為百分之三十。另按應納所得稅額附徵百分之十的地方所得稅。」

⁶⁹ 全國人民代表大會常務委員會法制委員會副主任顧明，「關於《中華人民共和國中外合資經營企業所得稅法（草案）》和《中華人民共和國個人所得稅法（草案）》的說明」，1980年9月6日，參見全國人大常委會公報，1980年第5期。

⁷⁰ 劉佐，靳東生，中國所得稅，民主與建設出版社，北京，2005年6月，頁7。

續蓬勃發展，因此制訂和頒布外國企業所得稅法，乃成為當時基於現實考量上一項緊迫的工作。為了有利於吸引外資，加速中國對外經濟合作和技術交流的發展，根據此情況，於與相關部門討論並向外國企業主要集中地福建、廣東兩省的相關政府單位徵求意見，並向國內外稅收法律專家就稅法中的主要內容進行了諮詢調查後送請審議《中華人民共和國外國企業所得稅法（草案）》⁷¹，於1981年12月13日第五屆全國人民代表大會第四次會議通過，同日以中華人民共和國全國人民代表大會常務委員會委員長令公布，自1982年1月1日起施行。

為達既能吸引外國企業來華投資，又不損害中國權益之目的，並根據量能課稅與同等對待的原則，本法對在中國境內設立機構、獨立從事生產經營的外國企業，以及與中國企業合作生產經營的外國企業採用超額累進稅率的辦法徵收所得稅⁷²，即按企業所得額的大小，分訂五級稅率：最低一級是年所得額不滿25萬元（人民幣，下同）的部分，稅率為20%；最高一級是企業年所得額超過100萬元的部分，稅率為40%。在徵收所得稅的同時，另按企業年所得額徵收10%的地方所得稅⁷³。本法對所有外國企業，不分國籍與行業都用一個稅法徵稅⁷⁴，符合國際慣例。此有利於外國企業在中國繳納的所得稅得到本國政府的抵免，並為中國政府與外國政府簽訂稅收協定奠定法律基礎。另外，外國企業所得稅採用累進稅率徵收，有助於依企業規模不同課稅。新法稅率為20%~40%，加上地方所得稅之後，依照企業規模大小，所得稅率總額約介於30%~50%之間，稅收負擔較多數已開發國家為低，也低於部分開發中國家的稅負水準。最後，本法對外國企業只徵收所得稅和地方所得稅，不對匯出利潤所得另外課稅，此做法有助於避免與他國在稅收抵免等問題上產生衝突⁷⁵。

本法的施行初步形成一套比較完整的涉外稅收制度，對中國對外開放初期引進國外資金、技術和人才的需求發揮了重要的功用。至此，中國涉外企業所得稅法律制度正式確立。

⁷¹ 財政部副部長 謝明，「關於《中華人民共和國外國企業所得稅法草案》的說明」，1981年12月13日，參見全國人大常委會公報，1981年第5期。

⁷² 《外國企業所得稅法》第三條：「外國企業的所得稅，按應納稅的所得額超額累進計算，稅率如下：全年所得額不超過二十五萬元的，稅率為百分之二十；全年所得額超過二十五萬元至五十萬元的部分，稅率為百分之二十五；全年所得額超過五十萬元至七十五萬元的部分，稅率為百分之三十；全年所得額超過七十五萬元至一百萬元的部分，稅率為百分之三十五；全年所得額超過一百萬元的部分，稅率為百分之四十。」

⁷³ 《外國企業所得稅法》第四條：「外國企業按照前條規定繳納所得稅的同時，應當另按應納稅的所得額繳納百分之十的地方所得稅。」

⁷⁴ 《外國企業所得稅法》第一條：「在中華人民共和國境內，外國企業的生產、經營所得和其他所得，都按照本法的規定繳納所得稅。本法所稱外國企業，除第十一條另有規定者外，是指在中華人民共和國境內設立機構，獨立經營或者同中國企業合作生產、合作經營的外國公司、企業和其他經濟組織。」

⁷⁵ 財政部副部長 謝明，「關於《中華人民共和國外國企業所得稅法草案》的說明」，1981年12月13日，參見全國人大常委會公報，1981年第5期。

3. 中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法

此稅法的制定背景乃是為了解決《中外合資經營企業所得稅法》和《外國企業所得稅法》不符合中國對外開放政策和利用外資發展所產生的衝突。《中外合資經營企業所得稅法》和《外國企業所得稅法》公布實施十年來，隨著中國對外開放政策和利用外資的持續發展，其中許多規定已不適應當時實際情況而產生以下問題⁷⁶：

(1) 《外國企業所得稅法》的適用範圍過於狹隘

合作企業和外資企業當時仍適用《外國企業所得稅法》，但隨著《外資企業法》（1986年）和《中外合作經營企業法》（1988年）相繼公布，外資企業和多數合作企業已成為具有獨立法人資格的實體。按照稅收管轄權原則，這些企業的總機構若設在中國境內即負有全面納稅義務：來源於中國境內、外的所得都應在中國匯總納稅。然而，《外國企業所得稅法》只對其來源於中國境內的所得徵稅。為了對其行使全面稅收管轄權，不應繼續對這些具有法人資格的合作企業和外資企業按《外國企業所得稅法》徵稅。

(2) 合作企業和外資企業的稅率偏高

依照規定，合資企業適用 30% 的比例稅率，另徵地方所得稅 3%，合計負擔率為 33%。合作企業和外資企業適用五級超額累進稅率，最低一級稅率為 20%，最高一級稅率為 40%，另徵地方所得稅 10%，合計後最高接近 50%。當時《外國企業所得稅法》採用超額累進稅率，乃因相較於中國，其他國家稅率大多較高，故將最後一級稅率定得稍高。然而九零年代不少國家透過稅制改革降低稅率。如美國的公司所得稅稅率由 46% 降為 34%，英國由 52% 降為 35%，新加坡由 40% 降為 31%，馬來西亞則由 40% 降為 35%。是以若繼續依《中外合資經營企業所得稅法》和《外國企業所得稅法》所規定的稅率徵稅，不僅合作企業、外資企業與合資企業稅率相差過大，而且與其他國家相比，也顯得稅負偏高，不利於吸引外資。

(3) 減稅、免稅等優惠待遇不合理

按照《中外合資經營企業所得稅法》和《外國企業所得稅法》規定，對合資企業不分生產性企業和非生產性企業，也不分是否為國家鼓勵投資的行業和項目，都給予兩年免稅、三年減半徵稅；而另一方面，對合作企業和外資企業，僅限於從事農業、林業、牧業等利潤率低的行業給予一年免稅、兩年減半徵稅。此優惠待遇不符合國家產業政策，且存有不同投資

⁷⁶ 國務委員兼財政部部長王丙乾，「關於《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法（草案）》的說明」，第七屆全國人民代表大會第四次會議，1991 年 4 月 2 日，參見全國人大常委會公報，1991 年第 3 期。

方式間的外商減免稅優惠差別過大的問題，形成政策不公。

根據第六屆全國人民代表大會第三次會議《關於授權國務院在經濟體制改革和對外開放方面可以制定暫行的規定或者條例的決定》⁷⁷，八零年代中期以來，中國國務院先後對經濟特區、經濟技術開發區、沿海經濟開放區、上海浦東新區的外商投資企業，以及技術先進、產品出口的外商投資企業等，給予了進一步減低稅率和減免稅的優惠，在吸引外資方面已收到顯著的成效。然而，為了適應對外開放的需要，將外商投資企業所得稅相關的法律、法規合併，制定統一的稅法乃現實所趨。是以國務院於1991年提請全國人大審議《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法（草案）》，於當年4月9日第七屆全國人民代表大會第四次會議通過，同日以中華人民共和國主席令公布，自同年7月1日起施行。

本法實行30%的比例稅率，另按應納稅的所得額徵收3%的地方所得稅，綜合稅率為33%。稅率的制定乃考慮到中國當時對私營企業的所得稅稅率為35%，對國營企業和集體企業也將透過稅制改革大幅度降低稅率，為了吸引外資，對外商來華投資適用的所得稅稅率不應過高，故當時決定保持過去合資企業所得稅適用稅率30%和地方所得稅3%。且九零年代各國公司所得稅稅率多在30%至40%間；如巴西、泰國、南韓為30%，新加坡為31%，美國為34%，英國、印尼為35%，加拿大為38%，法國、澳大利亞為39%，荷蘭為40%⁷⁸。總體而言，《外商投資企業和外國企業所得稅法》以不增加稅收負擔、不減少稅收優惠為原則，並保留原稅法中行之有效、已被普遍接受的條文，同時參考國際通行做法制定條文內容。

本法實現了涉外企業所得稅制度的統一，也完善了涉外企業所得稅制度，其將適用對象擴展為所有涉外企業⁷⁹，包括中外合資經營企業、外國企業（舊法包含）、中外合作經營企業、外商獨資企業（新法擴張範圍）⁸⁰。為加大吸引外商投資的政策力度，本法包含一系列稅收優惠政策，主要包括生

⁷⁷ 一九八五年四月十日第六屆全國人民代表大會第三次會議通過。決定中提到為了保障經濟體制改革和對外開放工作的順利進行，第六屆全國人民代表大會第三次會議決定：授權國務院對於有關經濟體制改革和對外開放方面的問題，必要時可以根據憲法，在同有關法律和全國人民代表大會及其常務委員會的有關決定的基本原則不相抵觸的前提下，制定暫行的規定或者條例，頒布實施，並報全國人民代表大會常務委員會備案。經過實踐檢驗，條件成熟時由全國人民代表大會或者全國人民代表大會常務委員會制定法律。經過實踐檢驗，條件成熟時由全國人民代表大會或者全國人民代表大會常務委員會制定法律。《人民日報》，第2版，1985年4月11日。

⁷⁸ 國務委員兼財政部部長王丙乾，「關於《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法（草案）》的說明」，第七屆全國人民代表大會第四次會議，1991年4月2日，參見全國人大常委會公報，1991年第3期。

⁷⁹ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第一條：「中華人民共和國境內的外商投資企業生產、經營所得和其他所得，依照本法的規定繳納所得稅。在中華人民共和國境內，外國企業生產、經營所得和其他所得，依照本法的規定繳納所得稅。」

⁸⁰ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第二條：「本法所稱外商投資企業，是指在中國境內設立的中外合資經營企業、中外合作經營企業和外資企業。本法所稱外國企業，是指在中國境內設立機構、場所，從事生產、經營和雖未設立機構、場所，而有來源於中國境內所得的外國公司、企業和其他經濟組織。」

產性外商投資企業享受企業所得稅「兩免三減半」優惠⁸¹、投資港口碼頭和能源類的外資企業享受企業所得稅「五免五減半」⁸²、對設在經濟特區、經濟技術開發區等地區的生產性外資企業實行 15%、24% 低稅率優惠⁸³等。

從 1982 年到 2005 年，中國的外資企業所得稅收入從一千萬元增加到 1147.7 億元，23 年間增長了 11476 倍，平均每年遞增 50.1%，遠高於中國同期的經濟增長速度和稅收總額增長速度。這部分稅收佔全國稅收總額的比重也從 1982 年的 0.1‰ 逐步上升到 2005 年的 39.9‰，23 年間上升了 39.8 個千分點，平均每年上升 1.7 個千分點⁸⁴。這顯示了由於中國對外開放擴大形成的需要而逐步進行的外資企業所得稅制度統一措施，對於促進中國經濟發展、增加財政收入，具有極顯著的作用。

2.3.2 內資企業所得稅發展沿革

1. 利改稅第一步（1983）：將企業向國家繳納利潤的方式改為繳納稅收

此時國家意識到其應承擔兩種職責：（1）公共物品提供的職責。（2）國有資產所有者的職責。而企業繳納稅收義務乃履行第一個職責，分配利潤義務則是企業（國營企業）履行第二個職責。是以國家應將兩種職責分開，企業也應將兩種義務分開；國有企業需要履行兩個義務，非國有企業只需履行納稅義務即可⁸⁵。而此時改革開放導致大量私營企業出現，使得企業稅收改革迫在眉睫。

2. 利改稅第二步（1984）

1984 年 9 月 18 日國務院發布《中華人民共和國國營企業所得稅條例》和《國營企業調節稅徵收辦法》，自同年 10 月 1 日起施行，正式展開內外有別所得稅制的歷史。但此條例僅規定國營企業的所得稅納稅義務⁸⁶，且採獨

⁸¹ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第八條第一項：「對生產性外商投資企業，經營期在十年以上的，從開始獲利的年度起，第一年和第二年免徵企業所得稅，第三年至第五年減半徵收企業所得稅。」此項規定與舊稅法有兩點不同：一是將從事旅遊業、商業、服務業的企業，排除在法定給予定期減免稅的範圍之外；二是對合作企業和外資企業從過去僅限於從事農業、林業、牧業等少數利潤低的行業給予定期減免稅，擴大到從事生產性項目，並延長了減免稅的期限。經過調整，在減免企業所得稅方面有利於鼓勵外商向生產性行業和項目投資，符合國家產業政策要求。

⁸² 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第八條第二項：「本法施行前國務院公布的規定，對能源、交通、港口、碼頭以及其他重要生產性項目給予比前款規定更長期限的免徵、減徵企業所得稅的優惠待遇，或者對非生產性的重要專案給予免徵、減徵企業所得稅的優惠待遇，在本法施行後繼續執行。」

⁸³ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第七條：「設在經濟特區的外商投資企業、在經濟特區設立機構、場所從事生產、經營的外國企業和設在經濟技術開發區的生產性外商投資企業，減按百分之十五的稅率徵收企業所得稅。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的生產性外商投資企業，減按百分之二十四的稅率徵收企業所得稅。」

⁸⁴ 中華人民共和國財政部稅政司網站：http://www.mof.gov.cn/news/20070322_3262_25877.htm

⁸⁵ 翟繼光，中華人民共和國企業所得稅法釋義，立信會計出版社，上海，2007 年 3 月，頁 18。

⁸⁶ 《國營企業所得稅條例》第一條：「凡國營企業從事生產經營所得和其他所得，除另有規定者外，都

立經濟核算方式為納稅人身份認定標準⁸⁷。至於集體企業和私營企業的所得稅納稅義務尚無法律依據。

國務院後於 1985 年 4 月 11 日發布了《中華人民共和國集體企業所得稅暫行條例》、1988 年 6 月 25 日發布《中華人民共和國私營企業所得稅暫行條例》⁸⁸，對從事工業、商業、服務業、建築安裝業、交通運輸業、飲食業以及其他行業的集體企業（獨立核算者）與城鄉私營企業徵收所得稅⁸⁹。至此，上述三項條例正式建立了中國內資企業所得稅制度。此時中國的企業所得稅制不僅中外有別，內資企業也依企業性質實行不同所得稅制⁹⁰。

3. 中華人民共和國企業所得稅暫行條例

國務院於 1993 年 12 月 13 日發布了《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》，自 1994 年 1 月 1 日起施行⁹¹。同時廢止《國營企業所得稅條例》、《集體企業所得稅暫行條例》、《私營企業所得稅暫行條例》⁹²。

企業所得稅暫行條例的納稅人為中國境內的國有企業、集體企業、私營企業、聯營企業、股份制企業和其他組織⁹³，徵稅範圍包括納稅人來源於中國境內、境外的生產、經營所得和其他所得⁹⁴。稅率規定方面，一般企業適用 33% 的稅率⁹⁵，微利企業暫時適用 27% 或者 18% 的稅率，金融、保險企業暫時適用 55% 的稅率（1997 年以後降為 33%）。符合國家有關規定的某些企業和經營單位可以享受一定的免稅或者減稅待遇⁹⁶。

應依照本條例的規定繳納所得稅。」

⁸⁷ 《國營企業所得稅條例》第二條：「實行獨立經濟核算的國營企業，為所得稅納稅義務人（以下簡稱納稅人）。聯營企業先分配所得的，以投資各方（包括行政、事業及其他單位）為納稅人。」

⁸⁸ 中華人民共和國國務院令 5 號。

⁸⁹ 《集體企業所得稅暫行條例》第一條：「凡從事工業、商業、服務業、建築安裝業、交通運輸業以及其他行業的獨立核算的集體企業，都是集體企業所得稅的納稅義務人（以下簡稱納稅人），都應當依照本條例的規定繳納所得稅。」

《私營企業所得稅暫行條例》第一條：「凡從事工業、商業、交通運輸業、商業、飲食業以及其他行業的城鄉私營企業，都是私營企業所得稅的納稅義務人（以下簡稱納稅人），應當依照本條例繳納所得稅。」

⁹⁰ 翟繼光，中華人民共和國企業所得稅法釋義，立信會計出版社，上海，2007 年 3 月，頁 19。

⁹¹ 中華人民共和國國務院令 137 號。

⁹² 《企業所得稅暫行條例》第二十條：「本條例自一九九四年一月一日起施行。國務院一九八四年九月十八日發布的《中華人民共和國國營企業所得稅條例(草案)》和《國營企業調節稅徵收辦法》、一九八五年四月十一日發布的《中華人民共和國集體企業所得稅暫行條例》、一九八八年六月二十五日發布的《中華人民共和國私營企業所得稅暫行條例》同時廢止；國務院有關國有企業承包企業所得稅的辦法同時停止執行。」

⁹³ 《企業所得稅暫行條例》第二條：「下列實行獨立經濟核算的企業或者組織，為企業所得稅的納稅義務人（以下簡稱納稅人）：（一）國有企業；（二）集體企業；（三）私營企業；（四）聯營企業；（五）股份制企業；（六）有生產、經營所得和其他所得的其他組織。」

⁹⁴ 《企業所得稅暫行條例》第一條：「中華人民共和國境內的企業，除外商投資企業和外國企業外，應當就其生產、經營所得和其他所得，依照本條例繳納企業所得稅。企業的生產、經營所得和其他所得，包括來源於中國境內、境外的所得。」

⁹⁵ 《企業所得稅暫行條例》第三條：「納稅人應納稅額，按應納稅所得額計算，稅率為 33%。」

⁹⁶ 劉佐，「中國企業所得稅制發展史」，中國財經報，2007 年 3 月 13 日。

此條例的施行，實現內資企業所得稅的統一，也正式形成中國獨特的內外有別雙軌制企業所得稅制度。

2.3.3 企所稅雙軌制形成背景

中國自八零年代改革開放以來，為吸收外資、發展經濟，財稅部門提出了對外資企業徵收所得稅的建議，並得到了中國中央、國務院和全國人民代表大會的批准。隨後國務院發布《中華人民共和國國營企業所得稅條例》，對內資企業採取了有別於外資企業的稅收政策。

在 1990 初期，中國先後完成了外資企業所得稅的統一和內資企業所得稅的統一，形成了一套外資企業適用《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法》、內資企業適用《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》的「雙軌企業所得稅制度」。事實證明此為必要的，內外有別的企所稅制在促進中國對外經濟合作交往，維護國家經濟權益，調節社會收入水準，緩解社會不公的矛盾等方面發揮了重要的作用。「給外資一定的優惠，有利於我們吸收更多的外資到中國來彌補資金的不足，增加出口，補充我們外匯的不足。」中國經濟學家表示⁹⁷。中國採取的優惠措施在吸引外資方面取得了明顯成效：截至 2006 年底，中國累計批准的外資企業達 59 萬 4 千家，實際使用外資 6919 億美元，連續十六年成為世界上使用外資最多的發展中國家⁹⁸。

隨著中國市場經濟的逐步建立，特別是其加入世界貿易組織後，中國國內市場對外資進一步開放，內資企業也逐漸融入世界經濟體系之中，現行的兩套企業所得稅法和企業所得稅制已經不能適應改革開放和經濟建設發展的需要，繼續採取內資、外資企業不同稅收政策，必將影響統一、規範、公平競爭的市場環境的建立。中國當下的經濟社會情況與雙軌制形成當時的客觀環境已大不相同，在中國的外匯儲備突破萬億美元大關之際，外匯與資本已經不再是中國經濟發展的瓶頸，解決資金匱乏問題不再是吸引外資的主要目的。因此，中國政府認為改革企業所得稅制乃勢在必行，必須加快制定符合國際通行做法、內外資企業統一適用的企業所得稅法，並加強企業所得稅徵管，堵塞收入流失，目的在於促進企業公平競爭，壯大國家財政實力。而且雙軌制存在規範內外資企業的稅收制度法律地位不一致的矛盾。內資企業適用的《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》是由國務院制定，屬於行政法規；而外資企業適用的《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法》卻是由全國人大制定的法律。二者的法律地位、效力均不相同，後者要優於前者，稅法由於涉及對相關主體財產權利的限制和剝奪，立法

⁹⁷ 中國全國政協委員暨經濟學家林毅夫，「企業所得稅法通過，中國利用外資政策進入新階段」，新華網，http://www.xawb.com/big5/news/2007-03/16/content_1141224.htm

⁹⁸ 同前註。

機關對其應保持立法權。而行政機關根據授權通過的行政法規有可能導致稅收法律法規之間內容上的抵觸，並使行政與立法的界限模糊⁹⁹。

因此，早在 1994 年稅制改革時，中國即開始醞釀內資企業所得稅制度與外資企業所得稅制度的統一。統一歷程幾經曲折，共歷經三個五年計劃、十多年時間；首先，在 1996 年 3 月 17 日舉行的第八屆全國人民代表大會第四次會議時批准的《中華人民共和國國民經濟和社會發展九五計劃和 2010 年遠景目標綱要》中，明確提出統一內外資企業所得稅，該份綱要在宏觀條控目標和政策中將統一企業所得稅列為完善稅制第一項工作：「九五期間，要振興財政，健全職能，實行適度從緊的財政政策。努力做到財政收入增長高於財政支出增長，逐步減少財政赤字，實現財政收支基本平衡，控制國債規模，使年度發債規模保持在合理的界限之內。調整國民收入分配格局，提高財政收入佔國民生產總值的比重，以及中央財政收入佔全國財政收入的比重。繼續完善稅制，統一內外資企業所得稅，取消各種區域性稅率，鞏固完善以增值稅為主體的流轉稅體系，適當擴大增值稅和資源稅徵收範圍；建立覆蓋全部個人收入的分類與綜合相結合的個人所得稅制；調整地方稅制結構，健全地方稅收體系；依法徵稅，嚴格控制稅收減免；逐步開徵遺產和贈與稅、利息所得稅和社會保障稅。完善稅收徵管制度，強化管理監督。制定與徵管法律相配套的稅務登記、納稅申報、稽查、稅收保全、強制執行、離境清稅、協稅護稅等綜合法規，以及增值稅稽核檢查、出口退稅、個人所得稅、地方稅等的單項徵管制度和辦法。進一步完善納稅申報制度。建立健全稅務稽查制度和規程。加快應用電腦進行稅收徵管的步伐。」¹⁰⁰然而，1997 年東南亞金融風暴危機爆發，面對東南亞國家放寬外資投資優惠條件的壓力，兩稅合併方案不得不暫緩進行¹⁰¹。

而後於 2001 年 3 月 15 日，第九屆全國人民代表大會第四次會議批准了《中華人民共和國國民經濟和社會發展第十個五年計劃綱要》，在「推進改革，完善社會主義市場經濟體制」一章中提到：「積極穩妥地推進稅費改革，清理整頓行政事業性收費和政府性基金，建立政府統一預算。健全稅收制度，改革生產型增值稅稅制，完善消費稅和營業稅，逐步統一內外資企業所得稅，建立綜合與分類相結合的個人所得稅制度，適時開徵社會保障稅和遺產稅，完善地方稅稅制。依法加強稅收徵管，打擊偷、漏、騙稅的行為，清繳欠稅，嚴禁越權減、免、退稅。」再次明確提出統一內外資企業所得稅¹⁰²。

⁹⁹ 李淑清，龍成鳳，「內外資企業所得稅分設存在的主要問題及改革選擇」，涉外稅務，2006 年 10 月。

¹⁰⁰ 《中華人民共和國國民經濟和社會發展九五計劃和 2010 年遠景目標綱要》，12 頁，<http://www.ndrc.gov.cn/fzgh/ghwb/gjjh/W020050614801665203975.pdf>，1996 年 3 月 17 日。

¹⁰¹ 熊偉，「中國大陸企業所得稅法的新視野」，月旦財經法雜誌，2007 年 3 月，第八期，頁 61。

¹⁰² 《中華人民共和國國民經濟和社會發展第十個五年計劃綱要》，23 頁，<http://www.ndrc.gov.cn/fzgh/ghwb/gjjh/W020050614801665349340.PDF>，2001 年 3 月 15 日

2003 年 10 月 14 日，中國共產黨第十六屆中央委員會第三次全體會議通過了《中共中央關於完善社會主義市場經濟體制若干問題的決定》，在「完善財稅體制，深化金融改革」部分中寫到：「分步實施稅收制度改革。按照簡稅制、寬稅基、低稅率、嚴徵管的原則，穩步推進稅收改革。改革出口退稅制度。統一各類企業稅收制度。增值稅由生產型改為消費型，將設備投資納入增值稅抵扣範圍。完善消費稅，適當擴大稅基。改進個人所得稅，實行綜合和分類相結合的個人所得稅制。實施城鎮建設稅費改革，條件具備時對不動產開徵統一規範的物業稅，相應取消有關收費。在統一稅政前提下，賦予地方適當的稅政管理權。創造條件逐步實現城鄉稅制統一。」其中提出統一各類企業稅收制度，包括統一內外資企業所得稅制度¹⁰³。

從 2004 年 3 月召開的第十屆全國人民代表大會第二次會議以後，共有 541 位全國人大代表提出 16 項議案，要求對內資企業所得稅與外資企業所得稅進行統一¹⁰⁴。2005 年 10 月 11 日，中國共產黨第十六屆中央委員會第五次全體會議通過《中共中央關於制定國民經濟和社會發展第十一個五年規劃的建議》，在「深化體制改革和提高對外開放水平」一節中寫到：「推進財政稅收體制改革。合理界定各級政府的事權，調整和規範中央與地方、地方各級政府間的收支關係，建立健全與事權相匹配的財稅體制。調整財政支出結構，加快公共財政體系建設。完善中央和省級政府的財政轉移支付制度，理順省級以下財政管理體制，有條件的地方可實行省級直接對縣的管理體制。繼續深化部門預算、國庫集中收付、政府採購和收支兩條線管理制度改革。實行有利於增長方式轉變、科技進步和能源資源節約的財稅制度。完善增值稅制度，實現增值稅轉型。統一各類企業稅收制度。實行綜合和分類相結合的個人所得稅制度。調整和完善資源稅，實施燃油稅，穩步推行物業稅。規範土地出讓收入管理辦法。」其中再次提出統一各類企業稅收制度¹⁰⁵。

時至 2006 年 3 月，當時召開的十屆全國人大四次會議期間，全國人大代表提出的八項涉稅議案中就有六項涉及兩法合併¹⁰⁶。在同時召開的中國人民政治協商會議第十屆全國委員會第四次會議期間，不只楊崇春委員連續兩年提出兩法合併的提案，由中國民主建國會中央提交的《儘快統一內外資企業所得稅制度》更

¹⁰³ 《中共中央關於完善社會主義市場經濟體制若干問題的決定》，<http://news.sina.com.cn/c/2003-10-21/2021962781s.shtml>，2003 年 10 月 14 日。

¹⁰⁴ 肖國忠，謝文，「企業所得稅法：打造公平競爭新舞臺」，新浪財經，<http://finance.sina.com.cn/g/20070309/10513392291.shtml>，2007 年 3 月 9 日，最後點閱日 2007 年 7 月 24 日。

¹⁰⁵ 《中共中央關於制定國民經濟和社會發展第十一個五年規劃的建議》，http://news.xinhuanet.com/politics/2005-10/18/content_3640318_2.htm，2005 年 10 月 11 日

¹⁰⁶ 劉劍文，新企業所得稅法十八講，中國法治出版社，北京，2007 年 5 月，頁 18。

在此次會議中被列為一號提案¹⁰⁷。

2006年3月14日，第十屆全國人民代表大會第四次會議批准了《中華人民共和國國民經濟和社會發展第十一個五年規劃綱要》，其中在「完善稅收制度」一節提出統一各類企業稅收制度：「在全國範圍內實現增值稅由生產型轉為消費型。適當調整消費稅徵收範圍，合理調整部分應稅品目稅負水平和徵繳辦法。適時開徵燃油稅。合理調整營業稅徵稅範圍和稅目。完善出口退稅制度。統一各類企業稅收制度。實行綜合和分類相結合的個人所得稅制度。改革房地產稅收制度，穩步推行物業稅並相應取消有關收費。改革資源稅制度。完善城市維護建設稅、耕地佔用稅、印花稅。」¹⁰⁸終於，內資企業所得稅制度與外資企業所得稅制度的統一，於此時由全國人大常委會將其列入當年的立法計劃。同年8月23日，國務院常務會議通過《中華人民共和國企業所得稅法（草案）》，並於9月28日提請全國人民代表大會常務委員會審議。第十屆全國人民代表大會常務委員會第二十五次會議於同年12月29日審議決定，將《中華人民共和國企業所得稅法（草案）》提請2007年3月召開的第十屆全國人民代表大會第五次會議審議。

在2007年3月16日召開的第十屆全國人民代表大會第五次會議上，國務院提請會議審議的《中華人民共和國企業所得稅法（草案）》獲得高票通過，新的稅法將於2008年1月1日開始實施。中國利用外資政策進入了一個新的歷史階段，外資企業在華享受二十多年的超國民待遇將走向終結。

2.4 雙軌制-內外有別的企業所得稅制度所生問題

過去二十多年來，外資對中國經濟發展的貢獻是有目共睹的。外資為中國引進技術和管理經驗、解決了部分就業問題，對中國經濟與全球經濟的加速融合更有不可抹滅的推動作用。但是，與此同時，中國在環境、土地和稅收方面也付出了高昂的代價。而企業所得稅雙軌制從制度形成日開始便引起極大的呼聲要求合併，究竟為何眾多稅法專家學者與業界人士對於企所稅雙軌制運行抱持如此強烈的反對立場？他們所持理由為何？要理解這些反對雙軌制聲浪背後所主張的基礎，必須從兩套不同稅制對外資實施超國民待遇所生之負面效應角度切入。

2.4.1 納稅成本過高，徵收管理混亂

¹⁰⁷ 「我國企業所得稅法的演變歷程」，楊中市財政局，<http://czj.yz.gov.cn/detail.aspx?id=87>，2007年7月10日，最後點閱日2007年7月24日

¹⁰⁸ 《中華人民共和國國民經濟和社會發展第十一個五年規劃綱要》，60頁
<http://www.hhmba.com/ATTACHMENT/article/2007/03/12/1173711587.doc>，2006年3月14日。

納稅成本是納稅人在一定時期內為納稅而耗費的人力、物力、財力與本期實繳稅收之比。納稅成本也被當做奉行成本，就是納稅人遵守稅法的規定，履行自己納稅義務所需要額外追加的成本。根據世界銀行與普華永道（Price-waterhouseCoopers）於 2007 年 1 月聯合公布的全球納稅成本調查報告¹⁰⁹，中國內地企業年度總納稅成本在 175 個受調查國家中排名第 168 位，高居全球第八。其中在納稅花費時間統計方面，中國內地的企業每年需耗費 200 個小時在申報企業所得稅工作上。

納稅成本與徵稅成本具有一定的因果關係，要符合稅收效率原則，不僅民眾與企業的納稅成本需達到最小，稅務部門的徵收成本亦需盡量降低，才能最大的發揮稅收行政效率與稅收經濟效率。然而中國的徵收成本與其他國家相比不僅相對較高，更呈現連年走高趨勢；據美國國內收入局 1992 年年報統計，92 年美國全國稅收徵收成本為 65 億美元，佔稅收收入總額 11207 億美元的 0.58%。新加坡的徵收成本率為 0.95%，澳大利亞為 1.07%，日本為 1.13%，英國為 1.76%。反觀中國，根據中國國家稅務總局公布的數據，1994 年稅制改革前，稅收徵收成本率為 3.12%，1994 年稅制改革和稅務機構分設後，徵收成本略有上升，到 1996 年約為 4.73%。據估計，到上世紀末中國的稅收成本率約為 5%—8%¹¹⁰。

與許多發達國家比較，中國稅收法律並不特別複雜，稅制亦相對簡單，但納稅人付出的很多納稅成本卻是「無效成本」；即納稅成本的增加對稅收的規範和稅負的公平性並無助益，甚至還有損於公平。內外資企業所得由於採取雙軌制，使的企業所得稅複雜化。儘管內資和外商企業所得稅的徵管統一適用《中華人民共和國稅收徵收管理法》，但由於對內資企業與外商企業在負擔的企業所得稅稅率、享受的減免優惠措施等方面的規定不一致，因此稅務機關往往需設立兩套徵稅機制分別作業，而絕大多數一定級別以上的地方稅務機關也都設置了涉外稅務局，造成理論上內外資企業所得稅徵管機構統一，但實際運作上卻是兩套機構、兩套制度的奇特形態，無形中加大徵管成本，不符合稅收行政效率原則的要求，亦違背 WTO 國民待遇原則。而內資企業本身則存在徵管主體不統一的問題；非國有企業的企業所得稅由稅務機關進行徵管，而國有企業形式上由稅務機關徵管，但實際上仍由各級財政部門控制。徵管主體不一致必然造成政策、法規執行上的不一致，嚴重削弱了徵管主體職能¹¹¹。

¹⁰⁹ 世界銀行與普華永道（Price-waterhouseCoopers）於 2007 年一月聯合公布。該報告按總稅率、納稅次數、企業年花費時間等幾個項目定量指標對 175 個國家進行排名的全球納稅成本調查報告。其中，中國內地由於「每年 872 小時的納稅時間、47 項需繳納的稅種、77.1%的總稅率」，在 175 個受調查國家（地區）中，排名第 168 位，納稅成本高居第 8 位。其中 872 小時的納稅花費時間包括增值稅 384 小時、社會保險和住房基金 288 個小時、企業所得稅 200 個小時。

¹¹⁰ 吳睿鵬，舒聖祥，「中國的納稅成本到底高不高」，中華工商時報，2007 年 1 月 26 日。

¹¹¹ 劉劍文，「中國所得稅法變革的基本思路」，法學家，2004 年第 5 期，參照北大北大法律信息網：http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=29290

1994 年以來，中國企業所得稅是按企業的預算層級、投資主體、所有制性質的不同而劃分為中央收入和地方收入，並分別由國家稅務局和地方稅務局徵收管理。

我國憲法第一百零九條第一項第七款亦有省財政及省稅由省立法並執行之，或交由縣執行之的規定。大法官會議釋字第二三四號解釋文指稱：「國稅與省稅、縣稅之劃分，依憲法第一百零七條第七款規定，由中央立法並執行之。財政收支劃分法第十二條第二項及第三項就有關營業稅與印花稅統籌分配之規定，符合憲法第一百四十七條謀求地方經濟平衡發展之意旨，與憲法並無牴觸。」肯認中央有劃分國稅、省稅、縣稅之立法權。反觀中國企所稅雙軌制，這種強調企業與政府之間關係的劃分方法是中國傳統計劃經濟體制的產物，極易使人們將稅收劃分和投資收益歸屬混淆，違背了分稅制的公平與效率原則，隨著市場經濟的發展，按企業隸屬關係劃分中央和地方所得稅收入的弊端日益顯現，長期以來形成地區割據、經濟封鎖，地區間的稅收競爭也不利於政府財力的增加，成為中國選擇正確的企業所得稅收入劃分模式的一個障礙。首先，按照行政隸屬關係劃分企業所得稅收入的方式造成了國有企業和政府保護，使得分屬不同層級政府的國有企業具有不同的制度環境，致使人為因素構成了不公平的市場競爭條件。中央政府有可能利用權力優勢偏袒中央企業，地方政府則透過變通政策、解釋法規之混沌為當地國有企業提供好處，制約了國有企業改革的進一步深入與現代企業制度的建立。第二，這種做法直接削弱了企業所得稅法的嚴肅性。由於企業所得稅收入按照行政隸屬關係劃分，因而使的稅收徵管和政策執行權歸屬於不同政府層級。最直接產生的問題是導致企業所得稅徵管成本增加，入庫級次混亂，徵管交叉影響企業正常運轉，進一步更造成各級政府對企業所得稅產生了直接管理意識的問題，助長了地區封鎖、妨礙市場公平競爭和全國統一市場的形成，不利於促進區域經濟協調發展與加強稅收徵管及監控¹¹²。最後，隨著中國稅制改革的進一步深化和產權以各種方式重組的進行，企業隸屬關係幾經調整變得日漸模糊而複雜，造成許多企業的資本構成呈現多元格局，很多股份制企業難以劃分應屬中央企業亦或地方企業，致使國稅和地稅部門之間在徵管許可權上產生衝突，為企業所得稅的實際徵管帶來許多困難¹¹³。

為了消除所得稅收入劃分中央與地方為國民經濟發展帶來的消極影響，也為了協助縮小地區間發展差距，從 2002 年起，企業所得稅改為中央與地方按比例分享¹¹⁴，在保證各地基數的基礎上，逐步提高中央在超收部分中的比例。

¹¹² 同前註。

¹¹³ 朱建文，「構建我國統一的企業所得稅制的思考」，稅務研究，第 254 期，85 頁，2006 年 7 月。

¹¹⁴ 《國務院關於印發所得稅收入分享改革方案的通知》（國發[2001]37 號文）和《國務院關於明確中央與地方所得稅收入分享比例的通知》（國發[2003]26 號文）。

本次改革遵循四點基本原則：第一，中央因改革所得稅收入分享辦法增加的收入全部用於對地方（主要是中西部地區）的一般性轉移支付。第二，保證地方既得利益，不影響地方財政的平穩運行。第三，改革循序漸進，分享比例分年逐步到位。第四，所得稅分享範圍和比例全國統一，保持財政體制規範和便於稅收徵管¹¹⁵。

所得稅按比例分享改革雖是基於協助地方建設等立意而進行，但目前所得稅仍是由國稅局、地稅局兩套稅務機構對同一稅源進行徵管。這不僅造成稅收徵管費用的極大浪費，而且加大了兩個稅務系統的矛盾，降低了徵管效率，必須儘快改變這種模式，在統一內、外資企業所得稅制後，對企業所得稅的稅率水準、稅前扣除範圍與標準、稅收優惠辦法等內容做適當的調整。然而，不論這些內容具體如何調整，都將或多或少地影響到企業個體。從財政體制的角度看，這些影響主要表現為不同級次政府從企業所得稅收入中分享的比例或數量的增減變化。如果與改革前相比中央與地方分割的比例與收入都增加，將不會有什麼矛盾，但如果是一方增加了而另外一方減少了，這就需要透過財政體制的調整，即重新劃分比例來協調不同級次政府間的經濟利益關係。

而納稅人若同時涉及內外資企業交易，須分兩套帳目處理，便是典型的增加納稅成本，卻無益稅負公平的情況。在納稅申報制度方面兩者亦存在差異，現行內、外資企業所得稅，均按年計算，分月或分季預繳，年終匯算清繳。但對年終納稅申報和匯算清繳的期限規定卻不相同，按規定內資企業應在年度終了後 45 日內報送會計報表和所得稅申報表¹¹⁶，並在納稅年度終了後四個月內匯算清繳¹¹⁷；而外資企業則可以在年度終了後四個月內辦理年度納稅申報¹¹⁸，五個月內完成匯算清繳¹¹⁹。這樣規定對內資企業為不公平的歧視。再者，兩套企所稅法跟暫行條例包含許多原則性規定，因此對現實徵管中存在的許多問題需要採取通知的方式進行後續的具體規定，這些繁瑣的通知、規定也造成納稅成本增加。

中國稅務機關依法徵稅的水準普遍低落，稅務部門在徵收過程中，往往置多種現實情況而不顧，僅著眼於自身利益，為求徵管便利而將成本和負擔乃至損失盡數推給納稅人。以 1999 年的數據為例，在中國，100 萬稅務幹部，徵收 10683 億元的稅收，人均徵稅 107 萬元；而在美國，十一萬多稅收徵收人員，共徵收 18273 億美元，人均為 1600 多萬美元，是中國的 117 倍¹²⁰，彰顯稅務部門效率不彰的

¹¹⁵ 國務院關於印發所得稅收入分享改革方案的通知，（國發〔2001〕37 號），2001 年 12 月 31 日

¹¹⁶ 《企業所得稅暫行條例》第十六條。

¹¹⁷ 《企業所得稅暫行條例》第十五條。

¹¹⁸ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第十六條。

¹¹⁹ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第十五條。

¹²⁰ 「中國納稅成本高全球第八」，新華社，<http://www.takungpao.com/news/06/12/22/ZM-668693.htm>，2006 年 12 月 22 日，最後點閱日 2007 年 7 月 20 日。

缺陷。此為中國全面性的問題，然企業所得稅為僅次於增值稅之全國第二大稅種¹²¹，稅收徵管單位徵稅效率的高低對於所徵得的企所稅額影響極大，故企業所得稅法實施後應同時增加徵收管理的透明度，儘量減少徵管機關的自由裁決權，按照職責分工，進一步細化稅務登記辦理程式，明確劃分各類業務徵管歸屬，避免爭搶或漏徵稅源，並提高稅務機關人員所得稅業務技能，編寫統一的所得稅業務培訓教材，組織多種形式的稅收政策、財務知識專題輔導，切實增強行政人員實際管理能力¹²²。

同時，隨著中國經濟高度發展，《稅收徵收管理法》於 1993 年施行、1995 年配合增值稅新稅制進行一次修改至今，已嚴重落後稅收徵管改革的現實需求，如電子商務稅收問題、稅控電子化問題等¹²³。故應修訂《稅收徵收管理法》，積極實現並使之配合稅收徵管電子化；儘快讓申報、計稅、繳納作業全面線上化，同時確保企業設立、變更、註銷等資訊在縣級國稅、地稅、工商部門之間得到及時、有效傳輸。以澳洲為例，目前其國內稅收徵管體系已大規模採用電子作業系統等現代化設備，並完成全部稅收徵管業務的電腦操作和監控，大幅提高稅收徵管效率並降低徵管費用，有效的將聯邦稅務總局系統的行政人員精簡為全國需一萬八千人¹²⁴。

各地方政府與稅務機關的徵收力度不一也帶來其他問題，如地方政府為招商引資而片面放鬆稅收徵收管理，致使稅款流失，也造成內外資企業所得稅於徵管中的不平等待遇。為了吸引外資，一些地方政府競相制定公布吸引外資的優惠政策與大量的臨時性減免，這種無序的、與總體政策相悖的競爭既浪費了大量的資源，又向外資讓渡了太多的國家利益，甚至於在地方和部門給予外資優惠中一定程度的自由裁量權可能帶來種種腐敗，設租尋租、不透明和不確定性勢必影響全國法制的嚴肅性，稅收優惠政策過多過濫破壞了公平稅負的原則，影響了稅法的權威性，成了規範市場行為、保護企業財產權的重大障礙。因此，學者建議稅收優惠應單獨立法，納入法制程式，以增強稅收優惠的透明度，避免各地利用稅收優惠進行惡性競爭；同時需注重稅收優惠的效果和評估，由有關部門對稅收優惠進行定期評估，及時調整改進¹²⁵。

雙軌制的所得稅制度背後更隱含龐大的財政支出。中國外商投資企業與內資企業的名義稅負均為 33%，但根據全國企業所得稅稅源調查估計，2005 年前者的

¹²¹ 根據國家稅務總局稅收收入統計，2006 年年度總稅收收入 3 兆 7 千 6 百餘億，其中收入第一為國內增值稅，合計 1 兆 2 千 8 百餘億人民幣，總稅收第二順位企業所得稅合計 5 千 5 百餘億。原始數據請參見國家稅務總局稅收收入統計資料：<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480498/n480887/index.html>。

¹²² 朱建文，「構建我國統一的企業所得稅制的思考」，稅務研究，第 254 期，86 頁，2006 年 7 月。

¹²³ 鄧聯繁，中國稅費改革的現狀與對策，中國民主法制出版社，北京，2001 年 4 月，頁 207。

¹²⁴ 俞光遠，「儘快改革企業所得稅制統一企業所得稅法」，中國證券報，2006 年 7 月 3 日。

¹²⁵ 雷廣平，「企業所得稅制改革對我國利用 FDI 的影響」，稅務研究，第 251 期，558~569 頁，2006 年 4 月。

平均實際稅負約為 14.89%，而後者則高達 24.53%¹²⁶，因為實行內外企業有別的稅收政策，導致其在外資企業方面每年大約少收入 2000 億元的稅收。加上每年對出口商品的退稅，估計至少有 3000 億元的稅源讓利給了外資企業和外部消費者。表面上看來，中國提出外企享受「兩免三減半」等所得稅讓步以換取外商的直接投資。但實際上，除了直接減少的所得稅收以外，各級財政所付出的代價遠比表面所見要大得多：

1. 許多地方政府常常會根據地區的不同及行業特點在增值稅、關稅、城市維護建設稅等方面推出稅收返還或其他稅收優惠措施。
2. 外商投資辦廠的地價常常低於中資企業或市場價格，地方政府不僅面臨土地粗放經營及可持續利用的問題，更損失許多應得的土地收益。
3. 一些地方政府在水、電價格及部分社會服務收費上也對外商給予優惠。

除此之外，中國政府在財政上所付出的最大代價仍是兩免三減半所引起的連帶效應。由於外資企業本來就在資金、技術、管理等方面佔據優勢，稅負的不平等使內資企業處於更加不利的地位，而外商投資企業充分利用「重外輕內」的稅收優惠政策，透過關聯交易和不斷設立新的外企來達到逃避稅或少繳稅的目的；內資企業由於不堪稅負和不平等待遇，亦透過種種手段將中資企業變性為外商投資企業，以達到享受稅收優惠的目的，以上種種內外稅收優惠不公引起的問題將於後文逐一詳述。

2.4.2 為享受稅收優惠，假外資情形嚴重

為了支持企業發展，解決企業在改革中遇到的各種困難和問題，中國財政部門不斷頒布各種稅優惠政策，以致優惠政策的範圍越來越寬，數量越來越多，而其中外資企業比內資企業享受的面更廣，數額更大，從而實際稅負更輕。例如稅法規定，外資企業在生產性領域、能源和基礎設施以及高新技術領域投資，普遍享受兩免三減半、五免五減半等期限較長的優惠政策；對出口導向的外資企業，規定凡是出口產值超過總產值 70% 的，其所得稅進一步減半；另外還規定了外資企業再投資退稅等優惠政策；而內資企業卻沒有這樣的優惠政策，稅法只規定新辦企業、在各開發區註冊等可以享受一定的稅收優惠。

而各層級、各地區頒布的各種稅收優惠已達到雜亂無序的情況，目前僅中國中央部門頒布的優惠政策就高達 100 多項。據學者所做的不完全統計，2002 年中國稅收（不含關稅和農業稅）的減免額為 901 億元，其中涉外企業的減免額為 357 億元¹²⁷。當多數外資企業或多或少都能享受優惠時，對外資企業的優惠政策便成

¹²⁶ 劉劍文，新企業所得稅法十八講，中國法治出版社，北京，2007 年 5 月，頁 11。

¹²⁷ 周華偉、張鎮林、陳水躍，「稅式支出力度加大，國民經濟穩健運行」，中國稅務報，2003 年 5 月 27

為一種「普惠制」，相對而言就是對內資企業的不公平待遇。造成內資企業處心積慮設法獲得外資企業享有的各種好處，而中國政府付出的高昂財政代價，卻未收到稅收優惠預期的政策效應。

優惠政策過多、過濫，不僅對稅制造成了嚴重的侵蝕，更扭曲了內資企業經營行為，造成愈來愈多的內資企業想方設法轉換股權變成外資企業，於境外註冊後以「假外資」身份在到中國營業。根據中國商務部統計，2005 年對中國投資前十位的國家和地區，其中來自香港、英屬維京群島、開曼群島等離岸中心的實際投入金額逾 240 億美元，遠遠超過美、日、韓等國，估計其中有不少是中國國內資金質變的假外資¹²⁸。

假外資主要有三種類型：第一種是在國外及港澳有實體經營的中資企業，出於發展策略的需要，回到國內來創辦外商投資企業；第二種是出於海外融資的目的，透過註冊海外空殼公司及返程收購，以紅籌形式上市的原內資企業¹²⁹；第三種是純粹出於政策性尋租的目的，到境外尤其是離岸金融中心註冊空殼企業，然後將自己變性為外企的原內資企業。

巨大的稅收和土地優惠的誘因致使第三種形式的假外資目前在中國嚴重氾濫。目前不僅實行單一低稅制的香港受到內資企業註冊空殼公司的歡迎，英屬維京群島、開曼群島、薩摩亞和百慕達等避稅港型離岸金融中心也成為避稅者及政策尋租者的集中地區。不少企業為享受外企優惠，就到上述避稅天堂註冊公司，披上外資外衣，將國內資金輸出再以外資名義回流。根據中國商務部的統計，英屬維京群島、開曼群島、薩摩亞已分別成長為中國 FDI 第二、第七和第九大來源地，其中假外資應佔大多數。據估計，維京群島上的三十八萬家註冊公司，80% 左右來自中國內地。至於全部的 FDI 中假外資的比重到底有多高，世界銀行早在 1992 年就估計該比重已經達到 25%；1999 年中國官方統計資料顯示假外資佔了實際利用外商直接投資額的三分之一左右¹³⁰。而許多專家學者更估計，到 2006 年為止假外資的比重應該已超過 33%¹³¹。

此類假外資會對市場造成很大的負面影響，不單單是造成稅收流失，更會危及經濟安全。而中國各地方政府在招商引資時，對投資主體真實身份審核不夠，也是肇事主因，為減少稅收漏洞，中國政府將嚴格查處。但在執行外資身份查處時會面臨很大難度，因為要查核外企投資主體的身份並不容易，因此有人建議，

日。

¹²⁸ 賀靜萍，「假外資逃稅，中共嚴查」，工商時報，2006 年 6 月 11 日。

¹²⁹ 九十年代香港股票市場把有中國資金背景的上市公司股票稱為紅籌股。凡由中資企業直接控制或持有三成半股權以上的上市公司股份，均稱為紅籌股(Red Chip)。

¹³⁰ 財政部稅制稅則司，國際稅制考察與借鑒，經濟科學出版社，1999 年。

¹³¹ 「外資稅收漏洞調查，優惠政策讓中國付出沉重代價」，2006 年 6 月 17 日，中國經濟網。

與其以外資註冊地判斷企業身分，不如在中國內部進行鑑別工作，要求外商投資企業註明其最終股東構成。也就是由「註冊地原則」轉為對公司實際控制人身分的審核。

不過，假外資氾濫的責任並不能全數歸咎於企業，既然很多假外資都是為取得稅收優惠而出現，因此最終只有取消假外資設立誘因才能解決根本問題。

2.4.3 轉讓定價：逃避稅收的利器

許多外商投資企業採取透過價格轉移方式將實際收益匯往在避稅型離岸金融中心註冊的企業，而讓國內外商投資企業本身長期處於虧損狀態，以達避稅目的。由過去經驗觀察，企業常用來規避稅收的轉讓定價手段包括以下幾種：

1. 在跨境貿易中，透過出口高報和進口低報讓處於減免稅期的企業轉移利潤，或者是透過出口低報和進口高報使已過減免稅期的外商投資企業處於虧損或微利的狀態。就前者而言，企業規避的是境外的稅收，不是中國稅務部門關注的重點。就後者而言，其損害的是中國的稅基；在經濟全球化的大趨勢下，此種受到跨國經營的企業廣泛採用的手段理應成為中國海關和稅務部門關注的重點。
舉例來說，位於中國境內的 A 公司可透過由境外母公司直接定價的方式，將出口產品單價定的遠較國內同類產品平均價格為低，以此來減少銷售收入、變相地將實際利潤轉移出境。在當前形勢下，企業的此種行為不僅會成為資金外逃的通道，造成國家稅收的流失，還會成為外國指責中國低價傾銷的口實之一。
2. 在服務貿易方面，外商投資企業透過管理費分攤及諮詢費、技術專利費的轉移支付，可以達到向境內或境外企業轉移利潤的目的。

中國早已注意到此問題之嚴重性，在企業所得稅合併議程延宕多年的困境下，為減少外資利用價格移轉的方式逃避稅收，不得不採取其他防堵措施，例如，加強和世界各國簽署避免雙重課稅協定。根據中國國家稅務總局統計，目前除了香港、澳門外，和大陸簽有租稅協訂的國家約為八十九個，其中包括荷蘭、模里西斯等地，均是一般台資企業最愛申設境外公司的地點。

中國於 2006 年和著名境外免稅天堂模里西斯再次簽署《避免雙重徵稅協定》，目的之一即在實際掌控外資企業利潤外流情況，以防止企業用價格移轉方式避稅。中、模兩國曾在 1994 年簽署避免雙重租稅協定，2006 年新增加的重要條款有二：一是兩國居民在對方國家轉讓股權或參股時，只要居民曾持有該企業至少 25% 資本，就要擇地繳稅；第二是雙方負有稅務情報交換責任，不得無故拒

絕¹³²。而台資企業對於中國頻繁和其他國家簽署租稅協定，反應相當兩極。因為，只要企業未以操作移轉訂價方式把利潤大量留在境外第三地就不用過分擔心。反之，一些經常存在「移轉定價」問題的台資企業就會擔心稅務、資金往返資料因中國和其他國家的稅務情報交換而曝光。

然與各國逐一簽定協定究非徹底杜絕轉移定價之手段，國家稅務總局繼於2004年修訂《關聯企業間業務往來稅務管理規程》（1998）¹³³、發布《關聯企業間業務往來預約定價實施規則（試行）》¹³⁴後，預計將針對轉讓定價頒布關聯企業間業務往來同期資料準備管理辦法，屆時稅務機關將對企業要求備置轉讓定價分析報告，前述以免稅天堂註冊公司間接到中國投資的方式將不再管用，此舉對於在中國投資規模龐大的台商勢必產生影響。透過免稅天堂享受優惠的台商，不宜再以紙上公司的形式呈現，此將大幅改變台商對未來的租稅規畫模式。

目前中國對於境內企業匯出股利尚未開徵股利稅，一般企業還無法享受到中國和其他國家簽有租稅協定的好處。但等到合併後之企業所得稅法施行、且確定匯出股利的稅率後，台商受到影響的程度將會越來越明顯。

為避免新法施行後受到太大不利影響，長期存在移轉定價問題的台商，應利用五年過渡時間，慢慢將交易價格調整回正常區間，如此才能有效降低日後不必要的查稅風險。



2.4.4 資本弱化營造虛假虧損

在資本專案交易方面，企業不僅可以透過股權轉讓或註冊空殼公司的方式，將母公司註冊地變更為離岸金融中心等稅收優惠地區，並透過關聯交易將利潤轉移到母公司；還可以透過增加股東貸款及資本弱化的手段，盡可能多地匯出債務利息、減少稅前利潤。

國際經合組織對資本弱化的認定標準為企業權益與債務資本之比低於 1:1，美國稅制對此的認定標準為 1:1.5。由於企業借入外債的應付利息可從企業稅前所得中扣除，為了達到避稅的目的，有些外商投資企業就盡可能多地借入股東貸款，將權益資本與債務資本之比壓至遠低於 1:1 的國際標準，透過資本弱化的手段造成賬面虧損，卻透過債務利息的方式將實際利潤匯給境外的母公司。這些資本專案交易方式，在造成稅收流失的同時，也給中國的外債管理和反洗錢工作帶來許多問題。

¹³² 「中國和模里西斯簽定租稅協定，台商憂心稅事曝光」，經濟日報，2006年9月25日。

¹³³ 國家稅務總局關於修訂《關聯企業間業務往來稅務管理規程》的通知，國稅發[2004]143號。

¹³⁴ 國家稅務總局關於印發《關聯企業間業務往來預約定價實施規則（試行）》的通知，國稅發[2004]118號。

2.4.5 以註冊新外企手段逃避老外企稅收

外資企業在中國的另一種逃避稅收手段是由境外投資方根據企所稅兩免三減半的時間差，伺機設立新的外商投資企業，並透過境內新舊外企之間或境內外公司之間的關聯交易讓老外企虧損、新外企獲利，這類按減免稅期不斷增設外商投資企業的避稅手段在中國實非鮮見。舉例來說，欲採取這種方式避稅的外資企業往往會讓設立後頭兩年的利潤特別多；接著稅收減半的三年利潤就顯著下滑；進入全額繳稅期後，則馬上陷入盈虧臨界點或虧損狀態，利潤則再由新設立、仍在免稅期的企業承擔，新外企額外費用則讓老外企承擔。觀察經營範圍相同的新外企大幅獲利、老外企持續虧損的鮮明對照即可發現此類特殊避稅現象。

2.4.6 直接優惠型態於未簽訂稅收饒讓協定之國家之外資無法享受

跨國公司在將資本輸入國的投資收益匯回其居住國時，資本輸入國和居住國的稅收政策及其國際協定都會影響到跨國公司的實際稅收負擔，並進一步影響國際資本流動。如果資本輸入國和居住國的稅收均採用相同的管轄權，則一般不存在重複徵稅¹³⁵問題。但由於發達國家多為FDI輸出國，傾向於實行居民稅收管轄權¹³⁶；而發展中國家多為FDI輸入國，傾向於實行地域管轄權¹³⁷。為了避免稅收流失，目前絕大多數國家都是兩種管轄權並用，這樣跨國公司的投資所得就要承擔資本輸入國和居住國的雙重稅負。為克服雙重徵稅給國際投資者所帶來的不利影響，就需要在承認各國稅務管轄權的情況下，透過簽訂多邊或雙邊稅收協定¹³⁸

¹³⁵ 國際雙重徵稅，是指兩個或兩個以上國家各自依據其稅收管轄權，對跨國從事經濟活動的同一納稅主體，或同一納稅客體在同一徵稅期間徵收同樣或類似的措施，是各國稅收管轄權交叉的結果，對國際經濟的發展產生不利影響。一方面由於國際雙重徵稅加重了跨國投資者的實際負擔，不利於資金的國際流動和運用；另一方面國際雙重徵稅影響商品、勞力、人才和技術的國際流動，對國際資源配置產生阻礙。所以，緩解乃至消除國際雙重徵稅，是國際稅收關係中最為實際的問題。

要避免國際間雙重課稅，一是可以採取單邊免除方法，即一國政府單方面採取措施，免除本國納稅人的雙重負擔，而不需要取得對方國家的同意。二是可以採取雙邊免除方式，即兩個國家之間通過簽訂雙邊稅收協定來協調雙方各自的跨國納稅人的稅收負擔，免除國際雙重徵稅。

¹³⁶ 居民稅收管轄權是指一國政府對本國納稅居民的全球所得享有的徵稅權。納稅人承擔的是無限納稅義務。居民的認定標準：自然人主要有住所標準、居所標準和居住時間標準。法人居民身份主要有法人註冊登記標準，實際控制與管理中心所在地標準或總機構所在地標準。

¹³⁷ 指一國稅法按照屬地原則，對來源於或存在於該國領土疆域內的收益、所得或一般財產價值行使的徵稅權力。實行地域管轄權的國家，對來源於或存在於該國領土疆域內的一切收益、所得或一般財產價值，不論其所有者是本國還是外國公民或居民都擁有稅收管轄權。而對來源於或存在於該國領土疆域以外的收益、所得或一般財產價值，則不屬於其稅收管轄權的管轄範圍。即使所有者是本國的公民或者居民，也不擁有徵稅權力。

地域劃分標準通常為一國的全部領土疆域空間，包括：（1）領陸。國家領有的陸地及其地下層；（2）領水。陸地疆界以內的江、河、湖、海等內水及其地下層，環繞國家陸地一定寬度的海洋水域及其海底、底土和地下層；（3）領空。領陸和領水的上空。由以上領陸、領水、領空所構成的全部領土空間範圍，就是一國行使地域管轄權的範圍。

¹³⁸ 國際稅收協定，亦稱國際稅收條約，是指兩個或兩個以上的主權國家，為了協調相互之間在處理跨國納稅人徵稅事務和解決重複徵稅問題以及其他方面的稅收事務，依據國際關係準則，本著對等原則，經由政府談判後所簽訂的一種書面協定或條約。這種協定或條約，一般需經締約國立法機構批准，並通過外交途徑交換批准文件後方能生效。國際稅收協定屬於國際經濟法範疇，它是締約國之間進行國

來進行國際稅收協調。

國際稅收協調機制主要包括以下兩個方面：一是稅收管轄權的國際協調。主要是透過簽訂稅收饒讓、稅收抵免等條款來避免雙重徵稅。所謂稅收抵免制度，是指納稅人居住國對納稅人來自國外的收入，允許在本國應納稅額中相應扣減已向收入來源國繳納的稅款。按照這一制度，跨國公司承擔的實際稅負為居住國和資本輸入國中稅負較高者，如果資本輸入國的所得稅率（或減徵後的稅率）低於資本輸出國的所得稅率，投資者在資本輸入國納稅後，還必須按兩國稅率的差額向資本輸出國納稅，而其於資本輸入國繳納的所得稅被視同已經在資本輸出國繳納，或允許從按照資本輸出國稅率徵收的稅額中抵免¹³⁹。

二是稅收優惠的國際協調，主要是透過簽訂稅收饒讓條款來實現，即一國稅務機關在計算居民應納稅額時，將其居民的境外所得因享受來源國給予的稅收優惠而未實際繳納的稅款，視同已納稅款而在居住國應納稅款中給予抵免，這等於是資本輸出國減少了稅收。實行稅收饒讓抵免的國家，其政府（居住國政府）對於至中國投資的本國納稅人在國外投資得到投資所在國（收入來源國，即中國）減免的那一部分稅收，視為已經繳納，同樣給予抵免待遇。這是配合稅收抵免的一種特殊方法，屬於稅收抵免內容的附加，多發生在發展中國家與發達國家之間。其目的是為了在運用抵免法消除國際重複徵稅的條件下，保證資金輸入國為吸收外國投資所做出的種種稅收減免得到真正落實。若資本輸出國（外資企業之居住國）政府實行稅收饒讓，則中國給予的稅收優惠好處始對其有實質意義；若未實行，稅收優惠的好處將落入資本輸出國的政府手中，企業本身並無法享受優惠。可見，在稅收管轄權不一致的情況下，只有同時簽訂了稅收抵免（或稅收豁免）和稅收饒讓條款，跨國公司才能真正享受到資本輸入國的稅收優惠¹⁴⁰。

現行外資企業所得稅法中的優惠多屬直接優惠，對於適用這些直接優惠的外資企業能否真正得到資本輸入國給予的稅收優惠，取決於資本輸出國能否實行稅收饒讓抵免。

事實上，截至 2006 年為止，在與中國簽訂稅收協定的七十九個國家或地區中，僅有十五個在與中國簽訂避免雙重徵稅的協定中包含有稅收饒讓條款，而 81% 的國家並未實行稅收饒讓制度（見表 3）。這意味著中國特別給予外資的稅收

際稅務合作的法律文件。在協定全部有效期內，締約國各方必須對協定中的一切條款承擔義務。任何一方的原有單方面規定，如有與協定內容相抵觸的，必須按照協定的條款執行。在有效期滿後，締約國任何一方經由外交途徑發出終止通知，該協定即行失效。

國際稅收協定可按不同標誌進行分類：按照參加的締約國的多少，可分為雙邊稅收協定和多邊稅收協定；按照稅收協定涉及的內容，可分為綜合稅收協定和單項稅收協定。

¹³⁹ 魏志梅，外商投資企業和外國企業所得稅實務，中國財政經濟出版社，北京，2004 年 12 月，頁 197。

¹⁴⁰ 同前註，頁 198~200。

優惠政策而放棄的經濟利益，絕大多數跨國投資者並未直接受益，而是讓利給了外國政府。

表 3 與中國簽訂避免雙重徵稅協定或安排的國家和地區情況

A：簽訂避免雙重徵稅協定或安排的國家或地區個數	B：其中有稅收饒讓條款的個數	C：其中沒有稅收饒讓條款的個數	B/A	C/A
79	15 (包括：日本、韓國、新加坡、德國、英國、加拿大、馬來西亞、丹麥、芬蘭、新西蘭、澳大利亞、科威特、阿聯酋、巴基斯坦、越南)	64 (包括：香港、澳門、美國、法國、義大利等)	19%	81%

資料來源：中國稅務總局官方網站¹⁴¹

因此，學者建議新法稅收優惠應改變優惠方式，從以直接優惠為主轉變為以間接優惠為主，除過去單一的定期直接減免方式外，應借鑒國外的成功經驗，採取延期納稅、加速折舊、投資抵免和費用加計扣除等間接的稅收優惠方式，使稅收優惠的政策導向效果更加明顯¹⁴²。例如考慮將國際上通行的虧損彌補政策期限由舊法的五年¹⁴³延長到十年甚至更長，以取代定期減免稅收優惠，平衡企業各年度的稅收負擔，鼓勵企業擴大投資和長期經營¹⁴⁴。

2.4.7 費用列支差別不公

與外資企業相比，中國內資企業普遍存在成本費用補償不足的問題。過去稅法允許外資企業的成本費用在稅前全部扣除，但卻不利於內資企業進行成本費用的補償。兩者規範上的差異表現在工資列支、業務招待費、資產折舊、廣告開支、

¹⁴¹ 參見 <http://202.108.90.130/n480462/n569127/n569444/1011627.html>。

¹⁴² 王海勇，安體富，「內外兩套企業所得稅制的合併：必要性、可行性和緊迫性」，統一內外資企業所得稅制研究-稅收學術研究叢集(13)，中國稅務出版社，北京，2006年10月1日，頁31。

¹⁴³ 《企業所得稅暫行條例》第十一條：「納稅人發生年度虧損的，可以用下一納稅年度的所得彌補；下一納稅年度的所得不足彌補的，可以逐年延續彌補，但是延續彌補期最長不得超過五年。」
《外商投資企業和外國企業所得稅法》第十一條：「外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所發生年度虧損，可以用下一納稅年度的所得彌補；下一納稅年度的所得不足彌補的，可以逐年延續彌補，但最長不得超過五年。」

¹⁴⁴ 雷廣平，「企業所得稅制改革對我國利用 FDI 的影響」，稅務研究，第 251 期，37 頁，2006 年 4 月。

業務宣傳等項目的稅前列支扣除標準上，分述如下：

1.工資列支標準不同

現行內資企業計算應納稅所得額時，實行計稅工資標準¹⁴⁵。計稅工資的扣除受計稅標準的制約，即允許其扣除的月工資標準為 1600 元¹⁴⁶；其三項費用即職工工會經費、職工福利費、職工教育經費分別按計稅工資的 2%、14% 和 1.5% 的標準扣除¹⁴⁷。計稅工資為中國計畫經濟體制的產物，不符合市場經濟條件下企業經營管理的需求；而外資企業支付給職工的工資和福利費則按實際支付標準經當地稅務機關審核同意後列支，不受計稅工資標準的約束。這樣，內、外資企業在其他條件相同情況下，由於支付給員工工資的列支標準不同，必然造成稅收負擔不同，這既不符合國際稅收慣例，也不利於企業公平競爭和協調發展，導致內資企業勞動力消耗的補償不足。同時，內資企業支付給職工的工資超過計稅工資標準的部分，不允許作為成本列支，自然把成本作為所得徵稅，徵收了「過頭稅」。新法取消了內資企業的稅前計稅工資制度，內資企業真實、合理的工資支出都可以在稅前據實扣除，成本費用可以得到充分的補償，這有利於內資企業建立富有競爭性的激勵機制和薪酬制度，一方面留住業務骨幹，另一方面吸引高素質的專業人才加盟，從而提高自身的創新能力和經營管理標準。

2.業務招待費扣除標準不同

內資企業的業務招待費、捐贈支出等的稅前扣除比例都遠比外資企業要低，存在營業費用的補償不足問題。

現行稅制規定，內資企業的捐贈在稅前列支不得超過應納稅所得額的 3%，如此規定不利於鼓勵企業關心和捐助公益事業，是以有學者建議改為內外資企業通過國家指定的非營利社會團體或民政部門向公益事業或災民的捐贈，可以在所得稅前列支 20%，甚至提出待客觀條件成熟後可將捐贈支出改為全額列支，以平衡內外資企業的稅收負擔，鼓勵企業為公益事業多做貢獻¹⁴⁸。

3.資產折舊、廣告開支、業務宣傳等的稅前列支標準不同

內資企業預留殘值的留存比例不得高於原值的 5%；而外資企業預留殘值的留存比例不得低於原值的 10%。前者的制度安排是為了增加內資企業的積累資金，防止內資的國有企業虛報政績效益，而後者是為了防止外資企業

¹⁴⁵ 《企業所得稅暫行條例》第六條第二項。

¹⁴⁶ 《國家稅務總局關於調整企業所得稅計稅工資政策具體實施有關問題的通知》(國稅發〔2006〕137 號)。

¹⁴⁷ 《企業所得稅暫行條例》第六條第三項。

¹⁴⁸ 楊衛華，「對統一我國內外資企業所得稅法的思考」，稅制改革，第 257 期，24 頁，2006 年 10 月。

借機降低利潤，逃避納稅。不同的制度安排明顯地具有鮮明的計劃經濟色彩，並且反映出對外資企業的非國民待遇。

而內資企業固定資產折舊率明顯偏低，這就意味著資本消耗得不到足額補償。為了鼓勵企業加快技術改造的步伐、增強企業的競爭能力，學者建議應允許企業選擇固定資產的折舊方法；而為了鼓勵企業宣傳產品、開拓市場，則可適當提高內資企業廣告費的扣除比例，統一內外資企業的廣告費列支標準，對不同企業、不同產品，適用不同的扣除標準，對新產品的廣告支出給予據實列支。同時，統一內外資企業業務宣傳費的扣除標準¹⁴⁹。

4. 借款利息與公益救濟性捐贈扣除標準不同

現行稅制對內資企業所得稅納稅人在生產經營期間的借款利息的扣除標準規定：其向金融機構的借款利息支出，按實際發生數扣除；向非金融機構的借款利息支出，不高於金融機構同類同期貸款利率計算的數額允許扣除，高於的部分不予扣除¹⁵⁰。而外資企業所得稅納稅人發生的與生產經營有關的借款利息支出，只要符合相關規定，並提供借款利息的證明文件，就准予扣除¹⁵¹。

內資企業的公益救濟性捐贈在年應納稅所得額 3% 以內的部分允許扣除¹⁵²，超過 3% 的部分不得扣除¹⁵³；而外資企業在中國境內的公益救濟性捐贈可作為當期成本費用全額扣除，以如前述。

成本費用補償是為了保證簡單再生產的順利進行，而企業所得稅是對剩餘價值的再分配，即對企業的生產經營成本進行充分補償是徵收所得稅的前提。雙軌企業所得稅制允許外資企業的成本費用在稅前全部扣除，但卻不利於內資企業進行成本費用的補償，造成內外資企業在競爭基礎上的不公。

2.4.8 小結

以上這些逃避稅辦法，從某種程度上說是經濟全球化及跨境投資的結果。但中國的所得稅優惠政策顯然使這些手段被應用得更加廣泛了，而且很容易帶來如下一些亂象：首先，外商投資企業一方面總虧損高達 60%，年虧損額逾 1300 億元；但另一方面少數外企的利潤率卻驚人地高，而且大多數外企長虧不倒，許多企業甚至越虧越投資。與此同時，從資金流看，中國目前正處於真假外商的直接投資持續大規模流入的狀態；但從產權歸屬看，卻面臨著中資企業外資化、資本

¹⁴⁹ 同前註。

¹⁵⁰ 《企業所得稅暫行條例》第六條第一項。

¹⁵¹ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第二十一條。

¹⁵² 《企業所得稅暫行條例》第六條第四項。

¹⁵³ 《企業所得稅暫行條例》第七條第六項。

外逃、洗錢以及境內居民大量到離岸金融中心註冊等許多問題。

根據 2004 年浙江省外商投資企業聯合年檢的資料，在參加年檢的一萬六千家樣本企業中，淨資產收益率在 50% 以上的高額利潤企業有 399 家，佔樣本總數 2.48%，其當年實現淨利潤合計 8.64 億美元，佔樣本企業總額的 20.83%。這些數據說明了，在浙江超過兩成的利潤額由比重不到 3% 的外企獲得，其平均淨資產收益率高達 71.18%，比所有參檢企業的平均數整整高了 60 個百分點¹⁵⁴。而值得玩味的是，在這些高額利潤企業中有 348 家，即 87.22% 的企業正處於兩免三減半的稅收優惠期。

以上這些利潤特別豐厚的企業，往往對應著一批持續虧損或突然由盈轉虧的外商投資企業。常常是同一集團內的新設立外企利潤率特別高，但生產類似產品的老外企，無論是業務還是損益狀態卻均出現了集體萎縮的狀況。由於有境外母公司或境內關聯企業的高額利潤支撐著，因此這些虧損的外商投資企業大多能一直經營下去。而且為了獲取再投資的優惠，許多外企都願意擴大再投資；為了在減免稅期結束後能找到一個可以轉嫁利潤的載體，部分外商還樂於增設新的外商投資企業。這就使中國出現了外企越虧越投資、累計虧損及投資規模均越滾越大的怪異現象。

綜上所述，吾人可知外資的超國民待遇在促進中國經濟發展的同時，也帶來許多負面效應。首要出現的問題即為國家稅源的長期流失。如果外商採用關聯交易及不斷增設新外企的方式，那麼國家稅源的就呈現長期且巨大的流失狀態。接著是對外資過分優惠的風氣以及對 GDP 增幅的癡迷追求，使許多地方政府沒有在職業傷害保護、環境保護以及執行最低工資標準方面對外資進行必要的監督。其所導致的後果就是許多藍領工人的合法權益得不到有效保障，不少地方的環境出現日益惡化的跡象。另外，重外輕內的政策損害了中資企業的發展潛力，影響了中資銀行的競爭力和打消呆帳的潛能，加速了中資企業外資化的進程，為今後的資本實質性外逃埋下了隱患。而超國民待遇加劇了對外貿易的不平衡，更使中國連續十一年成為國際反傾銷的首要對象。在出口貿易中，雖然中資企業的比重有所上升，但外資佔進出口貿易的比重仍然在 60% 左右。在全球產業分工中，利潤最豐厚的品牌、技術和銷售環節皆掌握在外商手中，中國居民能拿到的只有少量的加工費。

最後，真假外資的不斷湧入以及其所連帶的外債增加，使中國國際收支不平衡的矛盾更加突出。從前面的分析我們可以看出，外商直接投資、資本弱化、將境外的利潤轉移至新外企、假虧的老外企為了彌補流動資金的不足而借入外債、

¹⁵⁴ 「外資稅收漏洞調查，優惠政策讓中國付出沉重代價」，中國經濟網，2006 年 6 月 17 日。

假外資非法從境外購入外匯，以及紅籌上市企業調回募集的資金，均會造成正常和非正常資金的大量流入，給國際收支平衡及匯率穩定帶來困難。

為瞭解決日益突出的矛盾，在中資企業已經成長壯大、生態環境正在日益惡化、外匯儲備規模龐大以及銀行系統的流動性非常充裕的情況下，應該儘快調整外商投資政策。一方面應逐步推進對外開放進程，另一方面應及早統一中外資企業的稅率和稅前抵扣標準。

考慮到政局相對穩定，勞動力資源豐富，市場潛力龐大等客觀因素，中國政府認為只要不在稅收、土地等方面採取歧視性的政策，就用不著擔心外資會外逃。是以，新企業所得稅法中稅收優惠將更改為以產業和技術為導向，由普惠制走向特惠制；無論是中資還是外資，只要具備了規定的條件，就能享受國家給予的優惠，不再針對所有外資身份企業不分產業性質一率給於稅收優惠。並打出利用稅收方面的差異化政策，促成引進先進技術、樹立民族品牌、鼓勵自主創新、保護環境以及促進國際收支平衡目標之號招。

2.5 歷年企業所得稅稅收佔中華人民共和國政府稅收收入之比率變化情形

中國的稅收總收入佔中國財政收入的比重超過 95%，而財政收入近幾年幾乎每年突破一個萬億大關；2004 年中國的財政總收入為 2 兆 6 千億元，2005 年突破 3 兆元，為 3 兆 1 千億元；2006 年接近 4 兆元，為 39343 億元¹⁵⁵。根據 2007 年第一季稅收收入資料顯示，第一季全國稅收收入累計 11284 億元，比去年同期增收 2296 億元，增長 25.5%，總額和增速均創下近年紀錄¹⁵⁶。與 2004 年相比，2007 年第一季的財政收入就達到三年前全國年度財政收入的一半水準，成長速度令人咋舌。

財政收入增長的原因有二：一是提高稅收的稅率，擴大稅收的稅基，再增加新的稅種，透過增稅來增加收入；一是不採取提高稅率增加稅種的政策，而是透過經濟發展，擴大經濟規模、提高經濟效益，以此為基礎加強稅收徵管，進而增加財政收入。中國財政部部長金人慶表示，中國十多年來的財政收入增長屬於第二種情況¹⁵⁷。稅收主導了中國財政收入情形，企業所得稅為中國第二大稅種，近年來其又是如何變化？對全國收入有重要影響。

¹⁵⁵ 參照中國國家統計局，「國家財政收支總額及增長速度統計資料」：
<http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/2006/indexch.htm>。

¹⁵⁶ 參照中國稅務總局，「稅收收入統計」，<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480498/n480887/index.html>。

¹⁵⁷ 中國財政部部長金人慶於 2007 年 3 月 9 日舉行的十屆全國人大五次會議記者招待會上發言。

表 4 1994-2006 年所得稅有關稅種收入情況表

年份	當年稅收收入合計	企業所得稅		外商投資企業和外國企業所得稅	
		收入	佔稅收收入比重	收入	佔稅收收入比重
1994	5070.8	639.7	12.62%	48.1	0.95%
1995	5973.7	753.1	12.61%	74.2	1.24%
1996	7050.6	811.5	11.51%	104.4	1.48%
1997	8225.5	931.7	11.33%	143.1	1.74%
1998	9093.0	856.3	9.42%	182.5	2.01%
1999	10315.0	1009.4	9.79%	217.8	2.11%
2000	12665.8	1444.6	11.41%	326.1	2.57%
2001	15165.5	2121.9	13.99%	512.6	3.38%
2002	16996.6	1972.6	11.61%	616.0	3.62%
2003	20466.1	2342.2	11.44%	705.4	3.45%
2004	25718.0	3141.7	12.22%	932.5	3.63%
2005	30865.8	4363.1	14.14%	1147.6	3.72%
2006	37636.2	5545.8	14.74%	1534.8	4.08%

單位：億元（人民幣）

資料來源：中國國家稅務總局網站¹⁵⁸

從表 4 可以看出，內資企業所得稅 1994 年稅收收入佔稅收總收入比重為 12.62%，到 2006 年略增為 14.74%，增加幅度為 16.80%。若觀察截至 2004 年之數據可發現，歷年比重大致維持停滯不前的狀況，在 1998 年、1999 年甚至呈現明顯下降趨勢，十一年期間只有 2001 年的比重較高，然而此為中央和地方進行企業所得稅分享改革競爭的不良後果，並非當年內資企業稅後利潤增加所致。內資企業所得稅收入增長緩慢是各種原因交互影響的後果，包括國內外經濟環境、企業經營效益不彰、企業連年虧損等原因。其中，稅制不完善形成的種種缺陷是重要原因之一；內、外稅制差異過大，嚴重削弱了企業公平競爭的基礎，增大內資企業經營管理上的難度，皆造成內資企業稅收比重停滯不前。

與內資企業情況相反，外資企業所得稅佔稅收收入的比重呈現逐年穩定上升趨勢。1994 至 2006 年十三年間增長幅度高達 329.47%。這樣的數據顯示，中國透過改革開放對外商投資採取的諸多優惠政策，在吸引外資流入、鼓勵外資企業發展的政策目標上產生卓越的成效。然而，外資企業所具有的比較優勢，也促使人力資源、能源等生產要素主要投入外資部門，進而導致內外資企業發展不平衡。

¹⁵⁸ <http://202.108.90.147:7001/n480462/n480498/n480887/index.html>。

透過對兩者在歷年稅收總額所佔比重的分析比較後，印證了前述內外有別的企业所得稅制度所產生的種種問題，已造成兩者間成長速度劇烈差異的不良後果，更顯示內、外資企業所得稅制合併統一之緊迫與必要性。





三、內外資企業所得稅合併

按照中國立法程式，一部新稅法必須提交到國務院常務委員會、國務院法制辦、全國人大常委會和全國人大全體委員會討論並通過，共要經過包括全國人大常委會和全國人民代表大會在內的三次審讀後，才會正式確立¹。而內外資企業所得稅合併一直被認為是稅制改革中最容易的一項，早在 1994 年稅制改革時，中國即開始醞釀內資企業所得稅制度與外資企業所得稅制度的統一，但新稅法誕生歷程卻異常曲折，直至 2007 年終於完成立法。

相較於以前的流轉稅改革，在此次兩稅合一的過程中，中國政府大有進步。1993 年醞釀流轉稅改革時，政府一直對改革方案保密，直到當年 12 月才向會計師事務所和外國投資者出具了草稿，12 月 23 日法案就發布，1994 年 1 月 1 日生效，當時多數外商都來不及反應。兩稅合一進行時雖然也沒有對外公告，但由於企業所得稅的影響面過大，在計畫合併議程進行中，國家主管部門仍廣泛徵求了各方面的意見，時常找會計師事務所參與討論，由相關會計業者將民間企業的憂慮向稅務總局、財政部反映，使內資企業的意見、外資企業的態度與地方政府的立場等，都能傳達至稅法起草部門²。相較之下，「此次改革雙方之間有更多的溝通，無論最後採納與否，但至少中國政府願意傾聽更多的聲音。」³稅務官員亦承諾，新一輪稅制改革的啟動不會像 1994 年那樣暴風驟雨式實行，而會分步實施、分步推行⁴。

在法規內容的延續性方面，由於 91 年統一涉外企業所得稅制度之稅制改革，中國針對外資企業的稅法是採一步到位與國際慣例接軌，較由國務院發布的《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》更為嚴謹，也較重視國際稅收慣例，因此在新的所得稅法裡面會延用許多現行《外商投資企業和外國企業所得稅法》中的規定。

有關新法的稅率制訂，據調查，全世界 159 個實行企業所得稅的國家（地區）平均稅率為 28.6%，中國周邊十八個國家（地區）的平均稅率為 26.7%。中國於 2008 年開始實施的新稅法確定 25% 稅率，在國際上屬於適中偏低的水平，有利

¹ 王海勇，安體富，「內外兩套企業所得稅制的合併：必要性、可行性和緊迫性」，統一內外資企業所得稅制研究-稅收學術研究叢集(13)，頁 37，中國稅務出版社，北京，2006 年 10 月 1 日。

² 熊偉，「中國大陸企業所得稅法的新視野」，月旦財經法雜誌，2007 年 3 月，第八期，頁 64。

³ 安永會計師事務所北京稅務部合夥人陳雙榮發言，資料來源：<http://news.chinesewings.com/cgi-bin/site/j.cgi?code=big5&id=20050120195771852>，最後點閱時間：2007 年 7 月 24 日。

⁴ 財政部稅政司副司長王建凡發言，資料來源：http://big5.china.com.cn/finance/txt/2006-06/05/content_6229462.htm，最後點閱時間：2007 年 7 月 24 日。

於保持中國稅制的競爭力，進一步促進和吸引外商投資⁵。截至 2006 年底，中國累計批准外資企業 59 萬 4 千戶，實際使用外資 6919 億美元。2006 年外資企業繳納各類稅款 7950 億元，佔全國稅收總量的 21.12%⁶。隨著中國市場經濟體制的逐步完善，以及加入世界貿易組織過渡期的結束，對內資、外資企業實行不同的所得稅率已經不能適應新的形勢要求。將內外資企業所得稅稅率統一確定為 25%，兼顧了對內資企業減輕稅負，對外資企業盡可能少增加稅負，同時將財政減收控制在可以承受的範圍內，還充分考慮了國際上尤其是周邊國家（地區）的稅率水平。

另外，過去所得稅法體系中適用於內資企業的《企業所得稅暫行條例》，是由全國人民代表大會授權、國務院以條例形式制定並發布的，屬於行政法規；適用於外資企業的《外商投資企業和外國企業所得稅法》與適用於個人的《個人所得稅法》，是由全國人大通過並頒布的，屬於國家法律。國家法律的法律層次和效力要高於行政法規。此次企業所得稅改革，在內、外資企業所得稅統一的基礎上，由全國人大制定一部統一的《中華人民共和國企業所得稅法》，從根本上提高企業所得稅的立法層次，增強企業所得稅的法律效力。同時，國務院經全國人大授權制訂《實施辦法》，而財政部、國家稅務總局則可以制定具體的、操作性強的企業所得稅政策法規，如此始能符合立法法第八條稅收法定要求，達到企業所得稅體系的完善。

3.1 統一企業所得稅之理由

3.1.1 客觀條件變遷，舊法已不適應現今市場環境

在 1980 年代改革開放初期，資本不足和外匯短缺是制約中國經濟發展的主要因素。為了滿足外匯需求以及經濟增長對外商直接投資的需求，中國政府在經濟增長和對外開放迫切需要引進國外先進技術、設備的情況下採取了一系列鼓勵出口和吸引外資流入的政策措施，對外資給予所得稅優惠就是其中一項重要內容。在改革開放初期，為吸引外資並考慮到外資進入新環境所面臨的風險，中國決定實行最醒目、最直接的稅收優惠政策，與內資企業相比，外資企業的實際稅負約低十個百分點，此乃中國在過去的歷史環境和條件下所形成的內外資兩個所得稅稅率，是適應當時中國整個經濟發展過程的實際需要，以此鼓勵外資進入。這種優惠措施是順應國情、推進經濟發展和對外開放的一種理性政策選擇。從實施效果看，其對緩解資本和外匯不足、擴大外商直接投資規模、透過對外開放促進經濟增長，的確發揮了不可否認的積極作用。在中國改革開放二十多年來 GDP

⁵ 全國政協委員、中國稅務學會會長楊崇春，安徽稅務高峰論壇。

⁶ 蔡敏，「專家指出：稅改後中國稅制仍具國際競爭力」，新華網，2007 年 4 月 25 日。

年均 9.7% 的增長速度中，大約有 2.7 個百分點來自利用外資的貢獻⁷。

但改革開放二十多年過去，中國的市場經濟環境今非昔比。首先，現在中國已經建立了市場經濟體制，從過去粗放式的經濟增長模式轉向內涵式經濟增長模式，中國的企業也都在市場運行機制的環境下運行，公平和競爭是兩個相輔相成的重要市場經濟特點。接著隨著中國加入世貿組織，中國市場從有限範圍和有限領域的開放轉變為全方位元的開放，從以試點為特徵的政策性開放轉變為法律框架下的可預見的開放，進口關稅水準大幅降低，外國資本和產品將大量湧入。最後，區域發展戰略也從重點發展沿海開放地區轉向區域統籌協調發展。加上奧運會、世博會、西部大開發、振興東北老工業基地等帶來的商機所具有的吸引力，可以預言中國將成為未來五至十年世界最龐大的潛在市場。現今中國的經濟體制、宏觀經濟環境、外匯和資本供求關係以及外資企業來華投資動機等，都發生了重要變化。然而在種種興辦企業所必需的條件，如原材料、市場與勞動力等逐漸成熟之際，內外資企業稅負不均卻越來越有悖於稅收的國民待遇原則，也進一步影響了內資企業提高競爭力。

僅就外匯和資本供求關係來說，2006 年中國貿易順差已經達到 1775 億美元，2007 有望突破 2000 億美元。在經常項目順差迅速增加的同時，資本項目順差也一直保持在較高水準。國際收支長期雙順差導致外匯儲備迅速增加，按國家外匯管理局官方網站公布的資料，截至 2006 年 6 月底，中國外匯儲備為 9411.15 億美元，超越日本，居世界首位。至 2006 年 10 月，外匯儲備更突破一萬億美元大關，達到 10663 億美元⁸，07 年仍以每月五百億美元左右的速度在增加⁹。隨著中國外貿出口和外匯儲備的高速增長，外匯資金總體上由短缺轉為相對充裕。這就要求中國在利用 FDI 過程中，一方面仍然需要合理引進 FDI，充分發揮其積極作用；另一方面要把著力點放在以引進外資促進內資企業的自主創新和自我發展上，更加注重優化外商投資的地區結構、產業結構和技術層次，大力提高利用 FDI 的品質和水準¹⁰。

而外匯儲備規模的急劇放大，亦使得中央銀行由於外匯佔款劇增而引起的基礎貨幣投放大量增加，從而成為引發流動性過剩的重要因素。專家認為：「如果說中國在改革開放初期憂心的是資本不足和外匯短缺的話，那麼現今則正好相反，高額外匯儲備和過剩的流動性成為如今最大的困擾¹¹。」弱化激增的外匯儲

⁷ 柳立，「新《企業所得稅法》將創造公平競爭市場環境」訪談記錄，金融時報，2007 年 4 月 24 日，銀河證券股份有限公司高級經濟學家苑德軍發言。

⁸ 參照 http://www.safe.gov.cn/model_safe/tjsj/tjsj_detail.jsp?ID=110400000000000000,17&id=5。

⁹ 參照 http://www.safe.gov.cn/model_safe/tjsj/tjsj_detail.jsp?ID=110400000000000000,18&id=5。

¹⁰ 雷廣平，「企業所得稅制改革對我國利用 FDI 的影響」，稅務研究，第 251 期，37 頁，2006 年 4 月。

¹¹ 柳立，「新《企業所得稅法》將創造公平競爭市場環境」訪談記錄，金融時報，2007 年 4 月 24 日，銀河證券股份有限公司高級經濟學家苑德軍發言。

備對經濟運行的負面影響，與如何緩解流動性過剩，已經成為中國中央政府和央行面臨的一道極需解決又頗為棘手的難題。是以旨在鼓勵出口和吸引外資以解決資本和外匯不足的外資所得稅優惠政策，似乎已無繼續存在的理由，統一內外資企業所得稅、取消外資超國民待遇的呼聲日高，因此不能再用最初的稅收優惠政策來吸引外資。

兩稅合一短期內有助於緩解流動性過剩和人民幣升值壓力。外匯儲備的增加額主要由資本和金融項目下的外商直接投資和經常專案下的貿易順差構成。中國自價格開放以來，外商直接投資對外匯儲備增長的實際貢獻已經接近出口對外匯儲備增長的實際貢獻，並有逐漸增強的趨勢。香港特區、臺灣、韓國、新加坡對華投資額共佔實際使用外資總額的 66%。這些來自於香港特區、臺灣等地，主要從事原料和市場「兩頭在外」的加工貿易，是利用中國廉價的勞動力生產產品，從而返銷回國或是香港，或出口到第三國，因此被稱為出口導向型投資。這類型製造業在進行投資決策時受稅率的影響普遍比尋求境內市場或特定區位優勢的公司要大。因為出口導向型投資的目標在於獲得東道國廉價的資源，對經濟環境的要求也不高，主要關注原材料的成本以及包括稅收在內的各種經營成本。而且，這種公司通常具有很高的流動性，很有可能在可選擇的地點之間比較稅收的差異，尋找更有利的稅收優惠政策¹²。從表 5 中可看到中國 2004 年外商投資企業對部分國家的出口、進口情況。其中亞洲十國/地區佔有絕對的優勢，由此可見其出口導向型投資的特點。這些企業一般規模較小，流動性較高，對包括稅收在內的各種生產和經營成本較為敏感。

表 5 2004 年外商投資企業對部分國家/地區進出口情況表

國別/地區	進口金額 (億美元)	佔全國三資企業出口 總額比重%	出口金額 (億美元)	佔全中國三資企業出口 總額比重%
香港	73.8	2.27	691.57	20.42
澳門	1.56	0.05	8.55	0.25
臺灣	493.87	15.22	84.31	2.49
日本	675.16	20.8	480.38	14.19
菲律賓	74.82	2.31	22.8	0.67
泰國	69.55	2.14	27.71	0.82
馬來西亞	125.05	3.85	49.66	1.47
新加坡	89.05	2.74	88.16	2.6
印尼	34.22	1.05	22.59	0.67

¹² 同前註，社科院財貿經濟研究所副所長何德旭發言。

韓國	452.31	13.94	154.4	4.56
亞洲十國/地區合計	2089.39	64.37	1630.14	48.14
歐盟（15 國）	361.69	11.14	571.58	16.88
美國	233.27	7.19	822.71	24.3

數據來源：中國商務部，「2005 年外商投資報告¹³」。

觀察中國主要周邊國家和地區，如印度、韓國、菲律賓等國都加大了稅收優惠政策的力度，外商投資企業所得稅實際稅率相當低，意在透過稅收政策吸引外資。因此，當稅率提高和稅收優惠取消使經營成本提高時，這類投資就很有可能撤離，而轉到低稅國家和地區。

根據中國吸收外資的具體情況（見表 6），2005 年中國吸收外商直接投資來源地仍較集中。對華投資前十位國家/地區累計對華實際投資總額佔全國實際使用外資總額的 89.71%。其中，亞洲國家和地區，特別是香港、我國、新加坡是中國最主要的外資來源地，分別列居排名第 1、2、6 位。這些來自於香港、臺灣的投資，相當一部分屬於出口導向型投資，很可能因為中國稅收政策的調整而減少。

表 6 截至 2005 年底累積對華投資前十位國家/地區

國別/地區	實際使用外資金額	比重（%）
香港	2889.48	46.42
臺灣	621.19	9.98
美國	543.85	8.74
日本	534.45	8.59
韓國	313.18	5.03
新加坡	289.56	4.65
英國	132.87	2.13
德國	115.17	1.85
法國	74.7	1.2
荷蘭	69.67	1.12
十國/地區合計	5584.12	89.71

¹³ 參照：http://www.fdi.gov.cn/pub/FDI/wzyj/yjbg/zgwstzbg/2005chinainvestmentreport/t20060423_27560.htm

(單位：億美元)

數據來源：中國商務部，「2006 年外商投資報告¹⁴」。

因此，新法頒布後，外資企業稅負的增加將在短期內在一定程度上減少此類低技術的外資進入，從而造成中國出口導向型投資的減少，也將降低經常項目和資本項目的順差及外匯儲備的增長幅度，有助於在一定程度上緩解流動性過剩和人民幣升值的壓力。至於資金龐大的跨國投資者，其於投資決策的關注點已從享受優惠政策演變為佔有中國市場，隨著越來越多的大型集團於中國設立亞太地區總部，促使中國的產業集群優勢日益增強。在這種客觀條件下，稅收優惠政策的調整不會改變多數外資進入中國的決策，且能促進引入外資的結構優化，提高外資利用水準。

事實上，除了稅制改革，近年來中國對外資政策多有調整，《關於外國投資者並購境內企業的規定》(2006)¹⁵以及《關於外商投資舉辦投資性公司的補充規定》(2006)¹⁶等相關規範陸續公布，同時發改委、商務部等國家經濟決策部門也發布關於外資投資的一些新規定。並於 2007 年 3 月 8 日起廢止《關於印發〈出口收彙考核試行辦法獎懲細則〉的通知》¹⁷，此施行細則乃是中國人民銀行、國家外匯管理局、國家稅務總局和對外貿易經濟合作部擴大出口於 2000 年聯合發布¹⁸。而如今中國貿易順差大、經濟環境改變，為順利通過《企業所得稅法草案》鋪路而廢止該施行細則。

種種跡象顯示，在當前市場經濟發展的新階段，中國對外資投資正在進行重新審視和評估，從單純的吸引 FDI (外商直接投資) 的數量以及促進 GDP 增長到全面考慮 FDI 的品質，同時也開始對自身投資環境進行了全面審視檢討。

針對合併中外資企業所得稅是否會減少外資的流入，持否定答案者認為稅收政策是吸引外資一個很重要的因素，但絕不是決定性因素。除了稅收政策，還有政局穩定、貨幣穩定、非壟斷、法律制度健全、市場、配套設施等，當稅收作用非常小的時候就可以忽略不計。而稅收優惠政策早已不是中國吸引外資的惟一手段。總結世界各國招商引資的經驗可以看出，一國吸引外國直接投資的政策可以分為三個階段：第一個階段是靠優惠的財政、投資、金融政策引資，如減免稅規

¹⁴ 參照：http://www.fdi.gov.cn/pub/FDI/wzyj/yjbg/zgwstzb/2006chinainvestmentreport/t20061220_68081.htm

¹⁵ 商務部、國務院國有資產監督管理委員會、國家稅務總局、國家工商行政管理總局、中國證券監督管理委員會、國家外匯管理局令，(2006 年第 10 號)。

¹⁶ 中華人民共和國商務部令，(2006 年第 3 號)。

¹⁷ 中國人民銀行、國家外匯管理局、商務部、國家稅務總局公告，([2007] 第 7 號)。

¹⁸ 中國人民銀行、國家外匯管理局、對外貿易經濟合作部、國家稅務總局關於印發《出口收彙考核試行辦法獎懲細則》的通知，(銀發〔2000〕58 號)。

定等。第二次世界大戰後新獨立的許多國家和地區像新加坡、韓國、我國等都實行過此類政策；第二個階段是靠市場前景、商業環境吸引外資；第三個階段是靠良好、穩定的經濟環境，即制度環境引資¹⁹。世界銀行經濟學家威勒和莫迪的研究亦證明：「跨國公司在進行擴大規模的過程中，最關心的因素為基礎設施、現有外資狀況、工業化程度和市場潛力等因素，而非優惠政策²⁰。」學者更舉出實例做為佐證：「曾身為全球對外資徵稅最低國的烏拉圭並未吸引外資大量投資；反觀美國，儘管對外資企業不實行稅收優惠，但始終是世界上吸收 FDI 最多的國家。」故其相信優惠政策在提升一國在國際市場上吸引外資的競爭力方面的作用非常有限，只算是輔助性政策，而非決定因素²¹。

由於稅收優惠僅在外資企業資本輸出國有實行稅收饒讓的情況下始能讓外資企業享受到實質利益（詳見 2.4.6 節），因此吾人可從數據資料上分析過去中國的稅收優惠政策對 FDI 究竟有沒有激勵作用：藉由觀察「來自實行稅收饒讓制度國家的 FDI 佔中國 FDI 總額之比重大小」得到答案。若比重明顯偏低，即能說明即使該國外資企業至中國投資確實能享受到中國所提供之稅收優惠，仍未能吸引該國投資的流入，而推論稅收優惠政策並非這些國家的跨國投資者在做投資決策時的首要考量。

以下就投資中國前十名的國家或地區佔中國 FDI 總量的比重進行具體分析（見表 7）。

表 7 對中國投資前十名的國家和地區的投資佔中國 FDI 總量的比重

國別/地區	2002 年	截至 2002 年	2003 年	截至 2003 年	2004 年	2005 年 1~7 月
香港	33.86	45.73	33.08	44.38	31.33	31.64
英屬維京群島	11.60	5.44	10.80	6.02	11.10	11.50
美國	10.28	8.90	7.85	8.79	6.50	7.07
日本*	7.94	8.11	9.45	8.25	8.99	8.92
臺灣	7.53	7.39	6.31	7.28	5.14	5.62
韓國*	5.16	3.39	8.39	3.93	10.31	10.74
新加坡*	4.43	4.79	3.85	4.69	3.31	3.39
開曼群島	2.24		1.62		3.37	4.38

¹⁹ 李淑清，龍成鳳，「內外資企業所得稅分設存在的主要問題及改革選擇」，涉外稅務，2006 年 10 月。

²⁰ 賈康，「稅收優惠政策的調整有利於提高外資利用水平」，中國財政部財政科學研究所課題組報告，南方週末，2005 年 1 月 20 日。

²¹ 屠建平，「兩稅合併中的稅收優惠政策探討」，稅務研究，第 248 期，83 頁，2006 年第 1 期。

德國*	1.76	1.24	1.60	1.77	1.75	1.59
英國*	1.70	1.78		2.28		
法國		1.24		1.23		
西薩摩亞			1.84			
薩摩亞					1.75	1.91
合計	86.50	89.18	84.79	88.61	83.55	86.76
“*”國家合計	20.99	19.31	23.29	20.92	24.36	24.64

單位：%

資料來源：中國投資指南網站²²

* 表示與中國簽訂避免雙重徵稅協定中包含稅收饒讓條款的國家。

從表 x 可以看出，不管從 FDI 增量還是從流量來看，對中國投資前十名的國家集中在香港、維京群島、美國、日本等十幾個國家和地區，合計佔中國 FDI 總額的 85% 以上，其中來自實行稅收饒讓制度國家的 FDI 佔總額不到 25%，加上其他來自實行稅收饒讓制度國家的 FDI，估計總量也不超過 30%。也就是說中國超過 70% 的 FDI 來自與中國尚未締結避免雙重徵稅協定或雖有協定但並不包括饒讓條款的國家和地區，其中也包括維京群島、開曼群島、薩摩亞等法定免稅的自由港和香港（17.5%）、臺灣（25%）等公司稅率低於中國基本稅率的地區與國家。可見，有超過 70% 的外資不是以稅收政策為導向的。再考慮到實行稅收饒讓制度的主要國家中，韓國（27%）、新加坡（24.5%）、德國（25%）等本來就比中國的基本企業所得稅率要低，所以說，中國大多數 FDI 並沒有將稅收因素作為投資決策的重心。

綜上所述，外資是否決定在當地投資要看投資的整體環境，而當前外資看重的正是中國的投資環境。中國的廉價勞動力、投資機會、勞動力素質能夠遠遠抵消它的稅收損失。

於市場開放起步階段制定的吸引外資策略已不適合現在的中國投資環境，故應當改變吸引外資的最初方式，研究什麼樣的環境能吸引外資。中國要真正引入國際資本，尚有許多工作要做，如健全法律制度，完善行業准入制度。支持兩稅合一的業界人士指出，兩稅併軌對企業有好處；在具體執行過程中，考慮到內外資的不同，財務人員要做內外稅務對照表，這容易引起混亂，統一稅率能夠加深大家對業務的理解。所得稅統一，不光是內外資的統一問題，還有內資統一問題。中國目前的稅制柔性太大，剛性不足，從長期來看，會扭曲市場資源配置和競爭

²² 原始資料參見中國投資指南網站：<http://www.fdi.gov.cn/pub/FDI/wztj/Intjsj/default.jsp>。

機制。資本追逐的是利潤，資本應當由市場機制引導，而不是由稅務引導²³。

3.1.2 現行外資優惠政策造成區域發展失衡，不利市場結構轉型

舊法所得稅優惠政策存在以區域性優惠為主與普惠制兩大特徵，前者加劇了區域間經濟發展的不平衡，後者則不利於建設創新型國家。

普惠制稅收優惠並沒有對資本密集型和技術密集型產業產生明顯的引力作用，反而造成大量技術含量低、勞動密集型的加工產業蓬勃發展，高耗能、重污染產業的繼續引進更會影響國家長期的產業結構平衡和外資結構的優化。外資在中國國民經濟各行業中的投資佔首位的是工業，其次是房地產業和公共事業，而農業、交通運輸、科技研發和技術服務業比重最低。在這些投資中，生產性產業吸引外資偏多，基礎設施、基礎產業等行業則非常低。外資集中投資低技術層次產業，多數為加工行業和勞動密集型項目，屬於先進技術產業的並不多，造成外商投資企業產業結構不盡合理，引進外資的總體質量偏低等問題。

在吸引外資數量方面達到一定水準後，近年來中國開始進行全面性的產業結構轉型計畫。據中國商務部發布之《關於 2007 年全國吸收外商投資工作指導性意見²⁴》顯示，2006 年中國高技術產業吸收外商投資呈穩定步調增長，高技術產業實際使用外資金額 101.4249 億美元，較 05 年同期增長 3.81%，尤其是通信設備製造業、光電子器件製造業、電子電腦製造業實際使用外資金額增幅高達 61.40%、50.97%、48.63%；非金融服務業領域外商投資增長加快，2006 年非金融服務業實際使用外資金額 146.92 億美元，較 05 年同期增長 25.79%，佔全國吸收外資總量的比重上升近 4 個百分點；製造業實際使用外資金額 400.77 億美元，較 05 年同期下降 5.6%，所佔比重下降 6.78 個百分點。透過中國倡導之宏觀調控，使主要行業外商投資得到有效控制；2005 年以來，未批准鋼鐵、水泥、電解鋁等行業外商投資新項目或擴大產能項目；2006 年，鋼鐵、水泥行業實際使用外資分別為 1.41 億美元和 1.09 億美元，呈現大幅下降，降幅分別為 66.67%和 55.67%。

但觀察全球 FDI 總體流動情況，據聯合國貿發會議統計，2004 年已開發國家對外投資總計 6373.6 億美元，佔全球 FDI 流出的 87.27%，其中身為全球三大經濟體之美國、日本和歐盟三個對外投資大國 FDI 流出合計 5697.43 億美元，佔 78.20%²⁵。而中國外資來源主要為亞洲，特別是香港約佔總額的 46%。截至 2006 年 6 月，美國、日本和歐盟對中國的實際投資，分別為 522.9 億美元、556.2 億美

²³ 「中外資企業所得稅合併已迫在眉睫，是大勢所趨」，新華網，2005 年 1 月 25 日。

²⁴ 商務部商資字（2007）25 號，2007 年 3 月 6 日。

²⁵ 參見聯合國貿易和發展會議(United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD)網站統計：<http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=1584&lang=1>。

元和 504.74 億美元，分別佔實際利用外資總額的 8.03%、8.55%和 7.75%，三大經濟體累計對華投資 1583.77 億美元，僅佔中國累計吸收外資總量的 24.33%，尚不到四分之一²⁶。

加入 WTO 使得中國市場從有限範圍和有限領域的開放轉變為全方位的開放，這要求中國一方面在合理引進 FDI、充分發揮其積極作用的同時，另一方面要把著眼點放在優化外商投資的地區結構、產業結構和技術層次，以吸收歐美日直接投資為重點，促進世界優質跨國公司在華投資，大力提高利用 FDI 的效率和水準，將是中國實現外資來源結構優化的必然選擇。

區域優惠政策則加劇了地區之間經濟發展的不平衡。過去對外資企業的優惠政策大體上是按「經濟特區-沿海經濟開發區-內地一般地區」從低到高設計梯級稅率，特別優惠地區多集中於沿海地區²⁷。然而，由於歷史、地理等原因，中國經濟的發展已存在很大的東西差距，這種歧視性的地域性優惠政策將進一步加劇地區間的不公平競爭，導致大量外資流向東部沿海地區，使經濟的發展愈加不均衡²⁸。截至 2004 年，中國利用外商直接投資情況已呈現東、中、西部地區嚴重失衡情形（參見表 8）。而「關於 2007 年全國吸收外商投資工作指導性意見」指出，外商投資中國地區分佈於 2006 年持續呈現嚴重失衡情形；2006 年 1 至 12 月，中國東部地區實際使用外資 569.22 億美元，佔全國總量的 90.32%；中部地區實際使用外資 39.22 億美元，僅佔 6.22%；西部地區實際使用外資 21.77 億美元，佔 3.45%。東北老工業基地實際使用外資 24.66 億美元，佔 3.91%。

表 8 截至 2004 年，中國東、中、西部地區利用外商直接投資情況比較（億美元）

地區名稱	企業數量 (個)	比重 (%)	合同外資 金額	比重 (%)	實際使用 外資金額	比重 (%)
東部地區	419505	82.43	9515.89	86.78	4848.13	86.25
中部地區	56195	11.04	843.39	7.69	514.70	9.16
西部地區	33241	6.53	606.81	5.53	258.17	4.59
總計	508941	100.00	10966.08	100.00	5621.01	100.00

²⁶ 參見中國商務部利用外資統計資料：<http://big5.mofcom.gov.cn/v/2/dyncolumn.html>。

²⁷ 劉劍文，「中國所得稅法變革的基本思路」，法學家，2004年第5期，參照北大北大法律信息網：http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=29290。

²⁸ 俞光遠，中華人民共和國企業所得稅制度改革與立法實用指南，中國財政經濟出版社，北京，2006 年 2 月，頁 454。

中國政府近年來開始注意到此一問題而逐漸將區域優惠政策的重心轉移至中西部地區，對中西部地區頒布了一系列比沿海地區的政策還要優惠的稅收優惠政策。然而，由於中西部地區存在自然條件惡劣以及基礎設施建設落後等難以在短期內改善的客觀不利條件，仍難以與東部沿海地區相競爭。在外資企業於東南沿海投資仍有區域型優惠適用的情況下，這些吸引企業進入中西部地區的稅收優惠政策難以真正奏效。

新稅法對企業稅收優惠政策作出了重大調整，大體上以產業優惠取代了現行的區域優惠，對過去生產性企業普遍實行的稅收優惠政策轉為對重點行業的稅收優惠政策，有利於促進中國經濟結構優化和產業升級。經過整合的新優惠政策著重在對微利企業、高新技術企業以及創業投資企業的優惠：符合條件的小型微利企業將享受 20% 的優惠稅率，國家需要重點扶持的高新技術企業實行 15% 的優惠稅率。新稅法保留了對農林牧漁業、基礎設施投資的稅收優惠政策，擴大了對創業投資企業的稅收優惠，以及企業投資於環境保護、節能節水、安全生產等方面的稅收優惠。對勞服企業、福利企業、資源綜合利用企業的直接減免稅政策採取替代性優惠政策。鑒於目前中國外匯儲備已十分充裕，今後吸引外資的工作重點應明確，以符合寬稅基的改革原則，並有利於提高中國對外開放的水準。

新稅法若與《外商投資產業指導目錄》、《中西部地區優惠產業目錄》等相結合，將產生明確的以產業和地區為導向的獎勵投資方向、鼓勵外商投資投向中國的基礎設施、高新技術、農業、節能環保和資源綜合利用產業，以及中西部地區、東北老工業基地等，有助於將外資的有效利用與中國的產業結構調整和區域協調發展有效地結合，充分發揮稅收的調控作用，推進產業結構優化和產業升級，引導中國經濟增長方式向集約型轉變。學者亦建議新法於制訂稅收優惠時可參考西部大開發、東北振興、中部崛起的地區發展戰略，給予這些落後地區相應的稅收優惠，逐步淡化沿海發達地區的稅收優惠政策，使稅收優惠有明確的地區導向，能夠真正發揮雪中送炭的作用³⁰。

3.1.3 內外有別稅率及優惠政策重創內資企業競爭力

學者認為：「隨著中國經濟的發展，隨著國企和民企的發展，如果繼續堅持當前的內外企所得稅政策和對外商的稅收優惠政策，我們就把國企與民企放在了一個不利的競爭地位。」³¹自 1980 年代以來，外商對中國的投資穩步增長，外商

²⁹ 參見中國國家統計局網站：<http://www.stats.gov.cn/tjsj/>。

³⁰ 雷廣平，「企業所得稅制改革對我國利用 FDI 的影響」，*稅務研究*，第 251 期，37 頁，2006 年 4 月。

³¹ 清華大學經濟管理學院會計系主任陳曉發言，資料來源：

的進入對中國經濟的發展產生了巨大的推動作用。但隨著中國加入世界貿易組織，中國給予外國企業的所得稅等優惠待遇，對國內企業愈發顯得不公平，在稅制方面外資企業享受著優於內資企業的待遇，相對的就意味著對後者的歧視，這違反了公平競爭的市場經濟基本原則。外商享受了超國民待遇，使得內資企業面臨著極為不公平的競爭環境，嚴重影響了內資企業的生存和發展，而且也容易導致內資企業的不滿情緒。

內外有別的稅收政策主要表現在稅率及稅收優惠的差異兩方面。以前者而言，內資企業實際稅率的提高直接加大了其生產成本，降低了企業的盈利能力；而後者的差異則是阻礙了內資企業產品研發、技術創新和人力資本提升的進程，從而嚴重影響了內資企業創新能力和競爭能力的提高，不利於中國民族產業和幼稚產業的發展。

學者針對內外資企業之營運情況進行統計分析³²，比較了 2000～2003 年間中國國有及國有控股工業企業和三資工業企業的經濟效益（見表 9），該項統計選取了總資產貢獻率、資產負債率、流動資產周轉次數和全員勞動生產率等四個指標。

表 9 中國國有及國有控股工業企業和三資工業企業主要經濟效益指標比較

	總資產貢獻率 (%)		資產負債率 (%)		流動資產周轉次數 (次/年)		全員勞動生產率 (%)	
	A	B	A	B	A	B	A	B
2000	8.43	9.76	60.99	57.01	1.34	1.89	45998	71403
2001	8.17	9.83	59.19	54.87	1.36	1.89	54772	75913
2002	9.45	10.46	58.72	54.38	1.80	2.06	59766	81313
2003	10.09	11.46	59.24	55.43	1.69	2.20	87095	92158

資料來源：「中國統計年鑒（2001，2002，2003，2004）」³³

從表 9 可見，外資工業企業的總資產貢獻率、流動資產周轉次數和全員勞動生產率都比內資工業企業要高，意味著外資工業企業的經濟效益較高；外資工業

<http://www.shgzw.gov.cn/big5/gzw/xxzh/mrjj/userobject1ai31146.html>，最後點閱時間：2007 年 7 月 24 日。

³² 王海勇，安體富，「內外兩套企業所得稅制的合併：必要性、可行性和緊迫性」，統一內外資企業所得稅制研究-稅收學術研究叢集(13)，25 頁，中國稅務出版社，北京，2006 年 10 月 1 日。

³³ 表中 A 代表國有及國有控股企業，B 代表三資工業企業。

各項指標計算方式如下：總資產貢獻率 = (利潤總額 + 稅金總額 + 利息支出) / 平均資產總額 × 100%；資產負債率 = 負債總額 / 資產總額 × 100%；流動資產周轉次數 = 銷售收入 / 平均流動資產；全員勞動生產率 = 工業增加值 / 全部就業人員平均人數 × 100%。

企業的資產負債率要低於內資工業企業，意味著內資工業企業當期和未來的債務負擔較重，面臨著較大的財務風險。

內資企業的高稅負，加大了國民經濟生產的環節成本，降低企業的盈利能力。同時，稅收政策的差異不僅阻礙了內資企業的市場開拓、產品研發、技術創新和人力資本的提升，由於普遍而言，跨國公司和有實力的外資企業在資金、管理、技術等方面，與內資企業比較，多佔有相對優勢，若在稅收政策上繼續享受特殊優惠，顯然會加深內資企業處於市場競爭的劣勢，內資企業的發展必然受到制約，大大影響內資企業的可持續發展能力和競爭能力，不利於中國民族產業的發展。

市場經濟體制的初步建立，從本質上需要保證每一個參與市場活動的經濟主體能夠在平等的基礎上展開公平、有序、充分的競爭，從而促進資源配置的優化。與此同時，在世界經濟一體化進程日益加快、中國加入世貿組織的背景下，境內市場對外資進一步開放，內資企業也開始參與到全球的競爭格局之中。然而，不公平的稅負、長期的稅收超國民待遇，造成了內外資企業競爭環境的不平等，也導致了不同市場主體間利益的矛盾和衝突，隨著外資企業進入中國包括服務業在內的各項經濟領域，若不公平的競爭環境不改變，中國內資企業的生存空間將越來越窄，此將約束內資企業的發展和境內投資，影響統一、公平競爭市場環境的建立。

但也有學者認為，顧慮到中國仍需要利用外資發展高新技術與基礎設施的現實情況，在統一企業所得稅的前提下，對外資企業的某些特殊情況，如對特定中國急需發展的產業，應給予外資企業不同於內資企業的優惠待遇，如直接再投資、取回利潤、預提所得稅等方面的特定性優惠；而為支援加速發展基礎工業和高新技術產業，應在貫徹產業政策的概念下有選擇地鼓勵與引導外資發展，借鑒國際通行做法、區分對外資企業採取的鼓勵、允許、限制和禁止的不同情況，實行有選擇的特定稅收優惠³⁴，但若採取特定性稅收優惠型態即存在可能該當 WTO 所禁止之可控訴補貼要件而違反相關規定的風險（將於 3.1.4 節詳述），且應在盡可能的範圍內對外資企業實行稅收國民待遇。

新稅法實施後，內、外資企業所得稅法定名義稅率均由 33% 下降至 25%，降低了八個百分點，但由於一些外資企業原來可享受 24% 或 15% 的低稅率優惠，從而其法定名義稅率分別上升了一個百分點和十個百分點。新稅法貫徹了公平稅負原則，解決了目前內資、外資企業稅收待遇不同，從而稅負差異較大的問題。為此，中國內地的資源將會得到更好的配置，內資企業也會在稅負降低的情況下獲

³⁴ 劉劍文，「中國所得稅法變革的基本思路」，法學家，2004 年第 5 期，參照北大法律信息網：http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=29290。

得更多的積累，以增強自身實力，參與更廣闊的市場競爭。而所得稅稅率的降低，將使內資金融機構的贏利水平上升，在稅後利潤分配政策一定的情況下留存收益增加，資本實力和自我發展的能力增強，從而提高內資金融機構的競爭力。

3.1.4 遵循 WTO 規則制定稅收優惠政策，取消超國民待遇，平衡區域間利益

國民待遇是國際貿易和國際經濟法的一般準則，其基本含義是外國企業一旦以正常方式進入一國國境內，應享有同該國同類企業在國內稅收和法律、法規方面的同等待遇，稅收國民待遇作為國民待遇的延伸，表現在國際稅收協定中的「稅收無差別待遇」。此一原則的制定主要是為了防止外國企業在一國境內享有的待遇低於該國國內同類產業。

在中國加入 WTO 前，其國內內外資企業之間的競爭形勢並不如現在激烈。這是因為外資企業在享有稅收優惠、自由進出口權等諸多超國民待遇的同時，中國《外資企業法》(1986)對其在國內銷售、原料進口、外匯平衡以及投資領域等方面進行了諸多限制，某些適用於內資企業的稅收優惠，外資企業也不能享有，使外資企業同時也處於非國民待遇的地位³⁵。中國加入 WTO 後，儘管入世過渡期具有一定程度的緩衝作用，但隨著對外資企業的諸多限制逐步取消，稅法中針對外企繼續適用的稅收優惠成了真正的超國民待遇，使內資企業的競爭處於一個非常不利的地位。

所謂入世過渡期，是指 WTO 特別允許部分成員方保留一定的時間以依據 WTO 的規則對其國內法規進行調整，盡可能地減少成員方由於市場逐步開放而受到的消極影響。根據《中華人民共和國加入世界貿易組織議定書》(2001)附件規定，從整個過渡期所具有的關於關稅減讓和市場開放的時間特徵，中國的入世過渡期可分為前後兩個階段：前過渡期是指中國加入 WTO 以後，開始履行關稅減讓的義務、靈活開放服務貿易、一定程度地保護和補貼服務業的一段時間；後過渡期，是指加入 WTO 以後，在主要領域所做的開放承諾接近終點的最後一段時間³⁶。據此，對中國而言自 2005 年 1 月 1 日起已進入 WTO 後過渡期，而在此一時期入世對中國的衝擊和影響也日益顯著。其衝擊和影響主要體現在關稅上，這一時期後，關稅在兩三年內將接近最終減讓水平，非關稅措施即將全面取消，服務業市場開放程度迅速擴大，逐步取消外資進入的地域限制、數量限制、股權限制，此時若繼續實行外重內輕的所得稅政策，將使內資企業面臨更為嚴峻的生存挑戰。而這種內外有別的規定若長期實施，除了對內資企業極為不利，更有違最初政策制訂時吸引外資的初衷，使的內資企業在利益的驅動下嚴重扭曲其企業

³⁵ 翟繼光，中華人民共和國企業所得稅法釋義，立信會計出版社，上海，2007 年 3 月，頁 23。

³⁶ 辛欣，「加入 WTO 後過渡期—形勢與對策」，2004 年中國國際貿易學會學術年會，江西省南昌市，2004 年 10 月 26 日。

行為，造成假合資、假外資的氾濫。

深究企業所得稅優惠政策本質，其乃國家運用財政手段，透過稅基、稅率、徵收方式乃至稅額的調整，給予企業減免全部或部分所得稅納稅義務的政策，內涵上是政府運用財政資金補助和支持其他經濟主體的一種公共性支出，屬於一種補貼³⁷。中國在 2001 年末加入 WTO 後，必須遵循世貿組織規則進一步改革並完善稅制，其國內企業所得稅優惠政策應接受 WTO 規則，特別是補貼規則的約束，對於兩者間衝突之處，應當信守承諾，對國內稅收政策進行修改，妥善履行國際義務使之加速與國際接軌。

根據 GATT 烏拉圭回合達成的《補貼暨平衡措施協定》(Agreement on Subsidies and Countervailing Measures，簡稱 SCM)，財政資助分為四類：

1. 政府直接資助，如贈款、貸款、資本注入、潛在的資金或債務責任的直接轉移，如政府為企業的利益提供的貸款擔保。
2. 應收政府收入的放棄或不予徵收，如稅收減免(對出口產品免徵間接稅或退還已對該產品徵收的間接稅除外)。
3. 政府提供一般性基礎設施以外的貨物或服務(特定性)，或政府採購貨物(如政府收費低於其開支或高價購買)。
4. 間接財政資助，如政府向某些基金付款，委託或指令私營機構履行上述三項職能中的一項或多項。SCM 規定收入支持或價格支持，可體現為由法律規定某一種產品的最低價格，也可表現為一種維持物價的物資儲備制度等，目的是維持特定行業、特殊商品價格和保證相關生產者的收入(農產品補貼問題由農產品貿易協議來調整)。

觀察第二類財政資助類型之內容可知，SCM 所定義之政府補貼不僅包括直接支付，還包括稅收優惠等措施。因此，無論是直接稅優惠或間接稅優惠都可能在 SCM 協定所羅列之禁止補貼措施清單中³⁸。

³⁷ WTO的補貼與反補貼規則濫觴於GATT1947第六條、第十六條和第二十三條等原則性規定。後GATT烏拉圭回合達成了《補貼暨平衡措施協定》(Agreement on Subsidies and Countervailing Measures，簡稱SCM)，確立了WTO對補貼措施的普遍約束規則。SCM第一條為「補貼」做出定義，其規定的補貼有三個特徵：(1)是一種政府性行為，實施的主體包括各級政府、政府下屬機構以及其他公共機構；(2)是一種財政性措施，使企業或產業及生產、銷售者獲得公共資金支援；(3)要使補貼方獲得不當利益，表現為受補貼的產品在成本與價格上具有了不公平的國際競爭優勢。參照毛傑，「WTO補貼規則與我國企業所得稅優惠政策的衝突與協調」，涉外稅務，2006年第5期，30~31頁。

³⁸ 荷蘭國際財政文獻局主編，中國加入世貿組織與稅收制度改革，中國稅務出版社，北京，2004年4月，頁457。

SCM 依補貼內容分為三個層級³⁹：

1. 禁止性補貼(Prohibited Subsidy⁴⁰)，此即為以出口實績或使用本國產品優先於進口產品為前提，而給予補貼者。前者指法律上或者事實上以出口實績為唯一或為其一條件而給予的補貼，SCM 附件一列舉了十二項有關措施，包括出口企業或者商品的直接稅或間接稅優惠。後者是指以優先使用國產品作為提供補貼之條件或條件之一，或對使用國產品提供之補貼優於使用進口產品者。禁止性的財政補貼一旦被證實存在，無須證明其是否對其他成員方造成損害或損害威脅，都必須取消；否則會招致其他成員實施的經 WTO 爭端解決機構授權的反補貼措施或徵收反補貼稅。這兩種補貼使國內商品獲得不正當的競爭優勢，目的在於干預貿易，扭曲國際資源配置，所造成對貿易之不利影響最為顯著，WTO 成員方不得給予或維持這類補貼。
2. 可控訴補貼(Actionable Subsidy⁴¹)，指在一定範圍內可以實施的補貼，但如一會員採取特定補貼措施致對其他會員之特定產業造成損害，或嚴重侵害其在 GATT1994 下之權益時，受不利影響之會員得採課徵平衡稅之措施，或向 WTO 爭端解決機制提出控訴以求救濟⁴²。
3. 不可控訴補貼 (Non-actionable Subsidies)，是指不具有特定性的補貼，或雖具特定性但為 SCM 所豁免的補貼。此種措施在 WTO 之多邊架構之下為不可控訴者，且不會成為採取平衡措施之對象，其因對貿易極不可能造成負面影響，或因具有特殊價值而不應予以限制。此等補貼又可分為三類：(1) 對工業研究及競爭前發展活動之研發補貼；(2) 對貧瘠地區之補貼；(3) 對新環保設施之補貼。

中國的企業所得稅優惠政策是政府鼓勵出口、推行產業政策和協調地區經濟平衡發展的重要手段，不少內、外資企業所得稅政策是在中國入世前制定的，因而不可避免地與 SCM 存在不協調之處，以下就三類不同補貼性質分析中國企業所得稅優惠內容。

1. 與禁止性補貼有關的優惠政策

³⁹ 羅昌發，國際貿易法：世界貿易組織下之法律新秩序，元照出版公司，台北，2000 年 9 月，頁 402。

⁴⁰ 《補貼暨平衡措施協定》第三條：法律或事實上視出口實績為惟一或其他多種條件之一而給予的補貼，視使用國產貨物而非進口貨物的情況為惟一條件或其他多種條件之一而給予的補貼為禁止性補貼。

⁴¹ 《補貼暨平衡措施協定》第五條、第六條對使用可訴性的補貼之程度做出具體界定：使用可訴性的補貼不能造成以下任何情況發生：(1) 取代或阻礙另一成員方的產品進口；(2) 取代或阻礙另一成員方對第三成員方的出口；(3) 補貼的後果造成大幅度削價、壓價或銷售量減少；(4) 實施補貼後的商品在國際市場上的數額增加。

⁴² 可控訴補貼多為特定性補貼，按照嚴重程度，分為一般可控訴補貼和嚴重的可控訴補貼。前者為具有不利影響的可控訴補貼，後者為具有嚴重損害性質的可控訴補貼，不利影響和嚴重損害的構成條件參見SCM的第五條和第六條規定。

出口補貼是禁止性補貼的一種，對出口產品企業直接稅的減免或緩徵，以及在計算直接稅稅基時給予出口企業特別的折扣等情形皆為 SCM 禁止使用的出口補貼清單項目⁴³。最直接相關者當屬《外商投資企業和外國企業所得稅法實施細則》第 75 條第 7 款；該條款規定，如外商投資企業舉辦的產品出口企業，在依照稅法規定免徵、減徵企業所得稅期滿後，凡當年出口產品產值達到當年企業產品產值 70% 以上的，尚可按照稅法規定的稅率減半徵收企業所得稅，即為以出口實績為條件而給予的出口補貼。

另外，如《外商投資企業和外國企業所得稅法實施細則》第八十一條規定，外國投資者在中國境內直接再投資舉辦、擴建產品出口企業，可以根據國務院的有關規定，全部退還其再投資部分已繳納的企業所得稅稅款，乃是為了增強出口企業實力而給予的優惠政策，間接產生鼓勵出口的導向作用；又如中國連續多年對企業現匯貿易出口收匯貼息給予免徵企業所得稅的待遇⁴⁴，亦屬此類補貼。

使用本國產品優先於進口產品為前提而給予補貼者，主要出現在企業購買國產設備投資抵免所得稅的相關規定，此類補貼在內、外資企業所得稅政策中都存在：如在中國境內設立的外商投資企業，於投資總額內購買的國產設備符合有關國家產業投資政策的投資項目的，其購買國產設備投資的 40% 可從購置設備當年比前一年新增的企業所得稅中抵免⁴⁵。同樣的，若內資企業符合相關規定，也可以享受此類稅收優惠⁴⁶，這些補貼扭曲了國內產品與國外同類產品之間的競爭，屬於禁止性補貼。另外，外國公司、企業和其他經濟組織向中國公司、企業提供設備和技術，由中國公司、企業用產品返銷或交付產品等供貨方式償還價款的本息得免徵預提所得稅⁴⁷。此亦為 SCM 所禁止之以使用國產貨物的情況為前提而給予的補貼。

2. 與可控訴補貼有關的優惠政策

一國在一定時期為了各種原因，如協助國民經濟平衡發展，而制定財稅政策對特定地區或產業加以扶持的做法已成為當今各國通例，但這些特定性政策很可能使獲得補貼的企業在與國外商品競爭時享有不公正的優勢，從而影響國際貿易⁴⁸。因此，SCM 在允許這種特定性補貼存在的同時，也規定若一會員採取特定補貼措施致對其他會員之特定產業造成損害，或嚴重侵害其

⁴³ 龍英鋒，「WTO 協定中國內稅國民待遇探疑」，涉外稅務，2005 年第 5 期。

⁴⁴ 《關於企業出口商品貼息免徵企業所得稅的通知》，國稅函[1999]291號、財稅[2000]15號、財稅[2001]120號。

⁴⁵ 財政部、國家稅務總局《關於外商投資企業和外國企業購買國產設備投資抵免企業所得稅有關問題的通知》，財稅[2000]049號。

⁴⁶ 財政部、國家稅務總局《技術改造國產設備投資抵免企業所得稅暫行辦法》，財稅字[1999]290號。

⁴⁷ 《財政部關於外商從我國所得的利息有關減免所得稅的暫行規定》，財稅[1983]384號，及《國家稅務總局關於外國企業減徵、免徵預提所得稅管理程式的通知的規定》，國稅發[1993]050號。

⁴⁸ 曹建明、賀小勇，世界貿易組織，法律出版社，1999 年版，206～207 頁。

在 GATT1994 下之權益時，受害方可以提出反對意見或提起控訴。中國於《外商投資企業和外國企業所得稅法》及其《實施細則》中對生產性外商投資企業，從事農業、林業、牧業的外商投資企業，從事能源、交通、港口、碼頭等基礎設備建設的外資專案，在沿海經濟開發區、濟特區、經濟技術開發區等地區的外資企業，均給予了稅收優惠。這些優惠措施分別具有產業特定性和地區特定性，已具備了構成可訴性補貼的條件。舉例而言，2004 年加拿大對中國燒烤架反補貼⁴⁹雖以終止調查而結案，但調查機關還是認定中國經濟特區的某些企業所得稅減免政策構成了可控訴補貼⁵⁰。

中國內資企業所得稅中的行業稅收優惠較為普遍，如為了鼓勵電腦軟體發展和技術開發轉讓以及軟體產業和積體電路產業的發展，相關部門頒布了一系列稅收政策⁵¹，在扣除項目、稅率、免徵期限等方面給予多項優惠政策。這些行業稅收優惠實質上也屬於特定性的可控訴補貼⁵²。

3.與不可控訴補貼有關的優惠政策

三種可豁免的不可控訴補貼皆存在於中國所得稅優惠政策中：首先，研發補貼主要為對新產品、新技術、新工藝（三新）技術開發費的所得稅稅前扣除⁵³，但 SCM 對於補貼數額佔總體研發費用的比例有最高限額的規定⁵⁴，三新技術開發費所含的內容範圍已超過 SCM 所允許。第二，《企業所得稅暫行條例》和其《實施細則》中規定之民族自治地方企業的定期減免稅屬於地區補貼⁵⁵，另外中國財政部對「老少邊窮」地區新辦企業、西部地區以及東北老工業基地的企業所得稅稅收優惠亦屬之⁵⁶。

⁴⁹ 2004 年 8 月 27 日，加拿大邊境服務署對原產於中國的戶外用燒烤架做出反傾銷及反補貼初步裁定，認定上述產品對加拿大出口存在傾銷和補貼，初步裁定兩家涉案的中國應訴企業加權平均傾銷幅度為 7.2% 和 28.9%，其他企業為 57.5%，涉案企業的補貼幅度均為 16%；決定對原產於中國的戶外用燒烤架徵收 34.6% 的臨時反傾銷稅和 16% 的臨時反補貼稅。這是國外首次對中國出口產品發起反補貼調查，也表明反補貼對中國出口產品的潛在威脅已經轉變為現實危害。

「完善補貼與反補貼制度，積極應對國外反補貼調查」，2005 年 2 月 20 日，參照 <http://big5.mofcom.gov.cn/gate/big5/ciecos.mofcom.gov.cn/aarticle/tongjiipeixun/200503/20050300360421.html>。

⁵⁰ 中國商務部，《國別貿易投資環境報告（2005）》，<http://www.fjietc.gov.cn/gbtzhjbg.doc>。

⁵¹ 中國財政部、國家稅務總局《關於貫徹落實〈中共中央、國務院關於加強技術創新、發展高科技，實現產業化的決定〉有關稅收問題的通知》（財稅字[1999]273號），財政部、國家稅務總局、海關總署《關於鼓勵軟體產業和積體電路產業發展有關稅收政策問題的通知》（財稅[2000]25號）等。

⁵² 在中國加入議定書的附件 5A《根據〈補貼與反補貼措施協定〉第 25 條做出的通知》中列舉了中國二十三種特定性補貼，其中就包括了：高科技企業優惠所得稅待遇和技術轉讓企業優惠所得稅待遇等。參見石廣生主編，中國加入世界貿易組織知識讀本（三），人民出版社 2002 年版，95 頁。

⁵³ 《國家稅務總局關於印發〈企業技術開發費稅前扣除管理辦法〉的通知》（國稅發[1999]49 號）。

⁵⁴ 範圍限於研發活動的人員開支、設備、服務和管理方面的費用，且補貼數額對工業研究不超過研究費用的 75%，對開發研究不高於研究費用的 50%。

⁵⁵ 《企業所得稅暫行條例》第八條和《實施細則》第三十六、三十七條。

⁵⁶ 財政部、國家稅務總局《關於企業所得稅若干優惠政策的通知》（財稅字[1994]001號）；財政部、國家稅務總局、海關總署《關於西部大開發稅收優惠政策問題的通知》（財稅[2001]202號）；財政部、國家稅務總局《關於落實振興東北老工業基地企業所得稅優惠政策的通知》（財稅[2004]153號）。

SCM 對貧困地區進行了嚴格的界定⁵⁷，並規定補貼應對該地區的所有企業都適用，不得具有特定性。故上述中國國內稅收優惠並不完全符合 SCM 地區補貼構成要件。

最後是為了適應新的環保要求而改進企業現有設備所提供的環保補貼。中國對促進環境保護而購置的設備允許採取縮短折舊年限或加速折舊的方法，但 SCM 規定環保補貼需為一次性補貼，且數額不得超過所需總費用的 20%⁵⁸，中國政府給予的環保補貼與 SCM 要求不完全符合。

綜上所述，中國企業所得稅優惠政策與 WTO 體系下的 SCM 規則存在眾多衝突。且由於中國企業所有制存在以國有、集體、私營以及外資企業區分的特殊情形；不同地區，如經濟特區、西部地區、東北地區、民族地方等地區又適用不同的經濟政策。這些企業、地區、產業因素與環保、科技等各類補貼錯綜交織，致使不少企業所得稅優惠政策同時具有 SCM 規定的三類補貼中兩種或兩種以上補貼的性質⁵⁹，增加了對政策判定和清理的難度。為避免不符合 WTO 規定之風險，應將此類補貼按照三種補貼的定義加以識別，以利進一步依其性質不同分別處理：取消包含禁止性補貼性質的政策，或轉化為另兩種補貼形式；對於含有可控訴補貼性質的政策，則應評估其實質內容進而控制數量比例，避免違法後果。

中國具有轉型階段的發展中國家和 WTO 成員的雙重身份，為因應加入世貿組織對中國國內經濟的負面影響，在不違背稅制原則的前提下，於運用企業所得稅優惠政策時必須在有效實現產業政策目標和接受 WTO 規則的約束、履行國際義務之間加以協調⁶⁰。這項協調工作既要嚴格按照協議規定進行，也要充分利用其中的豁免和例外條款以保護中國國內經濟，提高其競爭力。

在兩稅合併的同時，中國應藉著新法統一過去內外資企業稅收優惠差別待遇的機會同時對各項不符合 WTO 補貼規定之稅收優惠法規進行統整。中國所得稅優惠政策多集中在可控訴補貼這一類型，應對這些政策加以評估和調整，與外資企業有關的優惠政策可以結合內、外資所得稅並軌加以修改，按照《中國加入世

⁵⁷ SCM規定了貧困地區或者落後地區的條件是：（1）必須是明確劃定的區域以及經濟或行政的確定特徵；（2）該地區人均GDP低於該成員方平均水準的85%，失業率高出該成員方平均水準的115%；（3）標準必須在法律、法規或其他官方檔中明確規定。

⁵⁸ 毛傑，「WTO補貼規則與我國企業所得稅優惠政策的衝突與協調」，*涉外稅務*，2006年第5期，33頁。

⁵⁹ 例如，給予經濟特區的出口企業所得稅優惠，既屬於禁止性補貼範圍，也有可控訴補貼的性質。給予國有、集體工業企業技術改造方面的所得稅優惠，既屬於可控訴補貼範圍，也有不可控訴補貼的性質。參見財政部、國家稅務總局《關於擴大企業技術進步有關稅收問題的補充通知》（財工字[1996]41號）。

⁶⁰ WTO協定第16條第4項規定：「每個成員應保證其法律、規章及行政程式符合附件各協定規定的義務。」另外，2004年的「中美關於中國積體電路增值稅問題」的糾紛（案件編號WT/DS309，<http://www.wto.org>）促使中國有關部門制定和實施合乎WTO規則的扶持政策。參見沈建緣，「中美爭端催生新18號文，國內積體電路商暗喜」，<http://tech.tom.com/1121/1793/2004912-124639.html>，最後點閱時間：2007年7月15日。

界貿易組織議定書》和《中國加入工作組報告書》的承諾，取消不符合規定之屬於出口補貼或使用本國產品優先於進口產品為前提而給予補貼的所得稅政策。或依 SCM 第二十七條規定之「發展中國家微量補貼豁免原則⁶¹」對屬於禁止範圍的部分所得稅政策進行調整，使其符合獲得豁免的數量標準，儘量避免補貼政策造成 SCM 所規定的不利影響或者嚴重影響；無法調整的部分則可考慮轉變為不可控訴補貼。

適度的所得稅優惠於促進產業結構升級及平衡區域發展等政策面目的上有存在之必要，為在優惠政策與 SCM 之間取得平衡，應充分利用 WTO 許可之不可控訴補貼，例如依照 SCM 關於研發補貼數額、費用類別的規定制定軟體、積體電路行業的優惠、及三新產業的技術開發費扣除，使之符合研發補貼要件；按照 SCM 中有關落後地區補貼規定來劃定地區範圍，制定西部地區、民族自治地區等各類地區企業所得稅優惠政策；最後，對於促進環境保護而購置設備之稅收優惠，須注意一次性及比例原則，利用環保補貼形式進行⁶²。

加入 WTO 使中國經濟進一步享受全球化帶來的利益同時，其經濟政策也必須遵循 SCM 規則，調整相關企業所得稅優惠政策，而外資企業，尤其是跨國公司，憑藉雄厚的資本和先進的技術，很容易在中國市場競爭中處於上風甚至形成壟斷，是以針對外資企業特別給予之稅收優惠補貼應逐步取消，改變過往對外資企業同時施行超國民待遇及非國民待遇的複雜情形，採取國際通行做法依照 SCM 規則對內外資企業適用一套稅收優惠規定，才能在遵守國際義務和充分發揮財稅政策成效之間取得平衡。

從另一觀點看，外資企業與內資企業之間稅負不平等，主要不是由資金來源所造成，而是由地區之間的不公平待遇引起。《外商投資企業和外國企業所得稅法》中規定，外資企業的所得稅基準稅率是 33%⁶³，與《企業所得稅暫行條例》中規定的內資企業所得稅一樣⁶⁴，在這個起點上，它們是平等的；但是具體到地區，它們就不再平等。外資企業的 33% 中，有 3% 是地方所得稅，這大多會被地方政府減免掉；而且，經濟技術開發區和高新技術產業開發區實行優惠稅率，外資企業所得稅稅率僅為 15% 或 24%，外資一般都投向這些地區。開辦在高新技術開發區的內資企業，也能享受 15% 的優惠稅率，但多數內資企業，尤其是那些中西部地區的企業，不可能設在這些特區中，於是所得稅稅率要比外資企業高出一

⁶¹ 在 2004 年燒烤架補貼案中，加拿大邊境服務署裁定中國燒烤架的補貼主要來自國內稅收優惠，但補貼率為 1.7%，低於 SCM 規定的發展中國家允許的最少補貼幅度（補貼佔其價值比例）2%，因此終止了調查。參見商務部《國別貿易投資環境報告（2005）》，<http://www.fjietc.gov.cn/gbtzhjbg.doc>。

⁶² 羅昌發，國際貿易法：世界貿易組織下之法律新秩序，元照出版公司，台北，2000 年 9 月，頁 439。

⁶³ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第五條：「外商投資企業的企業所得稅和外國企業就其在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所的所得應納的企業所得稅，按應納稅的所得額計算，稅率為百分之三十；地方所得稅，按應納稅的所得額計算，稅率為百分之三。」

⁶⁴ 《企業所得稅暫行條例》第三條：「納稅人應納稅額，按應納稅所得額計算，稅率為 33%。」

倍多。是以，內外資企業稅負不平等事實上是地區利益不平衡，是能夠設立各種特區的地區，與不能設立特區的地區之間的利益不平衡。

統一企業所得稅，即在取消某些地區的特區和特權，如此即能使地區之間的利益更趨平衡，進而統一全國市場。這也是 1994 年分稅制改革以及 2002 年所得稅收入改革(由中央和地方分享)所堅持的目標。這些改革之所以能夠克服阻力，是因為堅持了「保證地方既得利益」的原則。是以，統一企業所得稅關鍵在於：既要平衡地區利益，也要保證地方既得利益。內外資企業所得稅稅率的差異，以及不同地區企業所得稅稅率的不同，造成了對內資企業的歧視，也造成了地區間經濟發展的不平衡、企業發展機會的不平等，唯有透過兩法合併才能從根本解決不平等與發展失衡問題。

3.1.5 合併時機已臻成熟

兩稅合一的經濟意義主要表現在四方面：一是該項改革是建立符合世貿組織涉稅規則和公平非歧視的國民待遇原則的開放型經濟體制的重要措施，也是完善市場經濟制度的實際步驟。二是該項改革對一些部門和地區制定的對外資所得稅的優惠政策做了糾正，有利於建立全國統一、有序的企業所得稅稅制，消除假外資的逃稅行為，提高稅收徵管效率，避免財政收入流失。三是該項改革統一了內、外資企業的所得稅稅基和稅率，降低了內資企業的生產成本，提高了內資企業的盈利能力，有利於促進內資企業提升人力資本，加大產品研發和技術創新方面的投入，這不僅會提高內資企業的市場競爭力，也有利於促進中國市場自主創新體系的建設。四是該項改革有利於促進產業結構的調整。在中國目前的外貿出口產品結構中，加工貿易佔有重要地位。而從事簡單加工製造的中小型外資企業，產品的技術含量不高卻耗費著優質資源，其贏利水準雖然較低，卻能依靠所得稅優惠政策而生存下來。兩稅合一的實施，無疑會使這類企業的生存和發展空間受到擠壓，導致某些企業因為虧損而不得不尋求產品或業務轉型，從而有助於提高資源配置效率，優化產業結構。

中國入世後的過渡期已於 2006 年底結束，依據入會承諾，其已開放外資企業在中國投資的相關優惠措施。而在近年經濟高速發展、中國官方於國家財政收入上已取得稅改利基等因素影響下，制訂內外資企業統一的《企業所得稅法》儼然成為中國第五次稅改的核心。《企業所得稅法》的通過，代表著中國對於已實行二十餘年的計畫經濟進行調整，將過去計畫經濟及改革開放路線下所進行的內外資雙軌制加以調整，改以企業營業性質作為投資優惠的認定。此一原因，也是中國此次通過新修正企業所得稅法引起國際間重視的主要因素之一。

根據中國民建中央 2006 年提交的《關於儘快統一內外資企業所得稅制度的

提案》，目前為內外資企業所得稅合併之適當時機理由如下⁶⁵：

1. 目前利用稅收優惠政策吸引外資的必要性已顯著減少。
2. 繼續實行所得稅雙軌制有違公平競爭的市場原則，也將使內資企業處於更加被動的競爭地位。
3. 由於中國加強了對宏觀經濟的有效調控，使國民經濟在 2004 年開始進入了一個新的快速增長期，因而奠定了良好基礎。
4. 現實財力為「兩稅合一」提供了充分的操作空間。2005 年全國稅收收入完成 3 萬億元以上（不包括關稅和農業稅）。嘗試實行較低的稅率是在財政預算承受能力限度之內的，既能較大幅降低內資企業的稅負，又不會對外資企業帶來太大的衝擊。雖然短期內可能對稅收收入造成一定影響，但從長期看，兩稅合一有利於增強內資企業的活力和競爭力，提高稅收徵管效率。
5. 中國已進入 W TO 的後過渡期，過渡期結束後，內外資企業競爭將進一步加劇，只有兩稅合一，才能使內、外資企業在公平、公正的基礎上展開競爭。

而對於合併作業應如何進行，有主張一步到位及應採漸進模式兩派不同的看法。主張一步到位者認為，雙軌製造成的問題越來越大，內外企業所得稅的合併應該抓緊時間，突破一切障礙，儘快解決好，兩稅併軌應該以最快速度、在最短時間提出。「這次之所以提出，是因為時機成熟了，不會引起什麼負面影響。如果不迅速推出，負面影響倒會比較明顯。」⁶⁶ 且支持此說者認為，小的跨國公司比較看重稅收優惠，大的跨國公司比較看重投資環境，由於目前中國的投資環境被全球看好，即使內外資企業所得稅合併，也並不會影響外商對中國投資的信心。

認為合併作業應採漸進模式者表示，對外資企業進行優惠在歷史上有作用，現在同樣也有效果，故建議可分兩步驟進行內外資企所稅的統一：首先，在兩法實質性合併之前，先調整內資企業所得稅的稅前扣除範圍，包括工資列支、業務招待費、資產折舊、廣告開支、業務宣傳等項目的稅前列支扣除標準，使其與外資企業基本一致。接著才在第二階段進行兩稅合併，將稅種合二為一，統一納稅人、應納稅項目、稅率、稅前可列支成本費用的標準、固定資產折舊、虧損彌補、稅額抵免、納稅申報等制度，建立法人所得稅，統一稅種和主要的稅收制度⁶⁷。

主張應採漸進模式的理由包括，雖然目前中國吸引外資總量已經是世界第

⁶⁵ 「內外資企業所得稅，併軌進入倒計時」，2006 年 3 月 13 日，http://www.tdctrade.com/report/top/top_060304.htm，最後點閱時間：2007 年 7 月 24 日。

⁶⁶ 同前註，民建中央委員熊大力發言。

⁶⁷ 楊衛華，「對統一我國內外資企業所得稅法的思考」，稅制改革，第 257 期，24 頁，2006 年 10 月。

一，超過美國，但人均吸收外資總量還處於世界中下水準，因此作出「現在吸收外資過頭」的論斷尚為時過早。而有業界人士指出，雖然中國的稅收和經濟總量現在不成問題，但是就業問題還很嚴重，這既要靠國有、民營企業，也要靠外資企業解決⁶⁸。而有關合併後對外商是否會有影響之疑慮，由於無論投資大小，外商都一定會注重稅務成本，而內外資企業所得稅合併，新法實施後究竟有怎樣的變化目前仍是未知數，對此境外投資者容易產生疑惑，但一般仍相信稅務成本將會提高。然而，如果新的稅法能帶來透明度高的稅制，不少外資承認這也是好事。所以，此派說法支持者認為兩稅合併應以「穩中求進，漸進中調整」方式進行，應分階段、地區、行業地逐步推進。「有的行業可以一步到位，實現稅制公平，但不能太快全部都統一，最成功的改革是採漸進式，兩稅合併慢慢地推進，將外資企業反彈力度減到最小」⁶⁹。

比較兩種不同聲音，我們可說對兩法合併並非所有外資企業皆投反對票，相較之下，制度改革進行以後的連續性、連貫性和持續性是他們更關心的問題，而有關政策和後續配套措施在改革過程當中是否符合了國際慣例也是不可忽視的重點。中國稅務總局高層認為，儘管實施增值稅轉型和企業所得稅制度的統一，會對財政收入帶來一定影響，但不足以成為推遲改革的理由，只要有合理的策略安排就可以漸進統一，從而確保改革的順利實施。考慮學者及業界意見並斟酌外資可能反應後，中國國家稅務總局的官員提出了三個具體的內外資企業所得稅的合併策略安排⁷⁰。

1. 合理安排改革內容，配合同時間進行中的增值稅轉型改革，企業所得稅的統一可以分別實施。為減輕壓力，可以採取循序漸進的方式，逐步實施到位。
2. 配套推出一些其他稅種改革，為實現有增有減的結構性安排，可以配套提出一些對財政收入具有增收作用的改革措施。
3. 在財政資源配置中統籌考慮稅制改革成本，透過合理預算安排，消化稅制改革對財政收支的影響。

在一份中國改革調查問卷中，受訪者同意兩稅合一的時機已成熟之比例有逐年升高的趨勢；在 2005 年時，37% 的專家學者認為目前中國統一內外資企業所得稅改革的時機已經成熟。2006 的調查報告中，高達 67.42% 的受訪者認為統一兩稅的時機與條件已經成熟，必須儘快推行；也有 28.61% 的專家認為，儘管時機已

⁶⁸ 「內外資企業所得稅，併軌進入倒計時」，重慶力帆集團董事長尹明善發言，2006 年 3 月 13 日，http://www.tdctrade.com/report/top/top_060304.htm，最後點閱時間：2007 年 7 月 24 日。

⁶⁹ 木佳賈、王景、林男辜，「企業所得稅法草案將在八月提交人大常委會」，中華工商時報，2006 年 3 月 6 日。

⁷⁰ 2006 年中國稅收高層論壇，國家稅務總局政策法規司副司長楊元偉，企業所得稅改革方案的設計者之一。

經成熟，但仍然需要仔細考慮相關的技術細節⁷¹。

而對於企業所得稅改革後，外資的投資意願可能會有所降低的顧慮，中國官方意見一致表示「對外資的吸引力不會下降」⁷²。理由是中國對外資吸引力包括以下幾個因素：一個是市場潛力，二是政局穩定情況，第三是勞動力成本，第四是土地附加資源價值，第五是優惠政策⁷³。主張稅收優惠並非外商投資中國首要考量因素者提出相關研究證明⁷⁴，其指出對保加利亞、前捷克斯洛伐克、匈牙利、波蘭和羅馬尼亞等五個中東歐經濟轉型國家吸引FDI的稅收優惠政策進行之相關研究顯示，稅收優惠並非吸引FDI的有效方法。除了極高的稅收水準以及資本自由流動等兩種特殊情況外，通常情況下稅收優惠在跨國公司的投資決策中並非關鍵考量要素，而且國家之間些微的企業所得稅稅負差異不會對跨國公司的投資決策產生重大影響⁷⁵。對此疑慮財政部財政科學研究所所長賈康表示，新所得稅制對外資仍有吸引力：「25%的內、外資企業統一所得稅稅率低於經合組織國家目前的平均稅率，也低於中國周邊大多數國家和地區的平均稅率，這可使稅制在優惠政策調整情況下依然保持較強的競爭力。」而且新的企業所得稅法將對現有外商投資企業給予適當的過渡期照顧，照顧到現有外商投資企業的既得利益，最後應當能夠實現平穩過渡。

比較我國經濟部於2003年進行的大陸投資事業營運狀況調查⁷⁶，在「對大陸投資事業之投資動機」此一選題統計結果中，有27.55%的受訪者認為租稅優惠及其他獎勵措施為台商至中國投資的動機，為總排名第七（圖5），前六項統計結果包括勞工、土地成本低廉、市場廣大等因素，大致與中國官方公布的結果一致。

學者預估，在兩稅兩法合併初期，引進外資的數量將會下降，但長期發展下，外資投資數量將會增加。其理由為兩稅合併平衡了內資企業與外資企業的稅收負擔，初期會抑制過去內資外流後以外資身份回流的情況，從而減少假外資的數量，也減少避稅，增加財政收入。但合併後公平和穩定的稅收制度，對外國投資者為一大誘因，長期看來將能更有效地吸引外商投資，最終會使實際利用外資的

⁷¹ 中國改革調查問卷，由中國（海南）改革發展研究院設計，為一評估中國各方面改革進展而針對專家及學者所設計的長期性調查研究計畫。在2005年的調查中共回收問卷209份，這209位答卷專家的結構是：中央及地方黨政機關學者型官員佔33、49%；有政府背景的科研機構研究人員佔23、44%；高校與民間研究機構的學者佔37、32%；其他方面的專家佔5、75%。在2006年的調查中共回收問卷356份，答卷專家的構成為：中央及地方黨政機關學者型官員佔57.30%；高校及研究機構的學者佔37.36%；其他方面的專家（包括企業家）佔5.34%。

⁷² 孫榮飛，「再沒有退路，內外資企業所得稅法合併提速」，第一財經，2006年6月5日。

⁷³ 王迎暉、徐培英，「企業所得稅改革時間表已定，年內有望完成立法程式」，經濟參考，2006年6月5日。

⁷⁴ 屠建平，「兩稅合併中的稅收優惠政策探討」，稅務研究，第248期，83頁，2006年第1期。

⁷⁵ 中國財政部財政科學研究所課題組，「調整稅收優惠不會嚇跑外資」，南方週末，2005年1月20日。

⁷⁶ 經濟部投資審議委員會2004年進行，以核准之大陸地區對外投資事業營運滿一年以上之全體廠商均為調查對象，共2,548家。本次回收共872家，回收率為34.2%。其中55份為無效問卷，故實際有效問卷為817家。

數額上升⁷⁷。

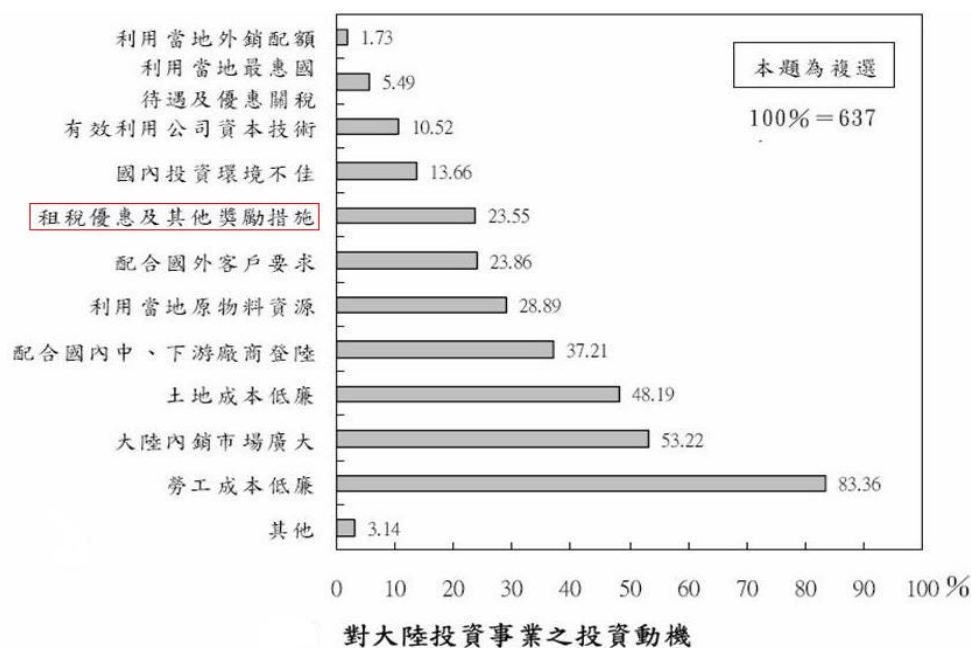


圖 5 大陸投資事業營運狀況調查

兩稅合一後企業所得稅的稅率會有所降低，這對內外資企業有不同影響。對內資企業來說，兩稅合一後實際稅率將下降，相應的，所貢獻的稅收收入會有所減少；對外資企業來說，兩稅合一後實際稅率會有所提高，相應的，所貢獻的稅收收入會有所增加。但由於內資企業貢獻的所得稅在所得稅總額中的比重遠大於外資企業（見表 10），總體來看，兩稅合一後會減少收入。

表 10 內資企業所得稅佔所得稅總額的比例（2000～2006）

	內資企業所得稅 (億元)	外資企業所得稅 (億元)	內外資企業所得 稅總額(億元)	內資企業所得稅佔所 得稅總額的比例
2000	1444.6	326.1	1770.7	81%

⁷⁷ 楊衛華，「對統一我國內外資企業所得稅法的思考」，稅制改革，第 257 期，26 頁，2006 年 10 月。

2001	2121.9	512.6	2634.5	80%
2002	1972.6	616.0	2588.6	76%
2003	2342.2	705.4	3047.6	77%
2004	3141.7	932.5	4074.2	77%
2005	4363.1	1147.7	5510.8	79%
2006	5545.8	1534.8	7080.6	78%

資料來源：中國國家稅務總局

從國家財政承受能力來看，在中國市場經濟加速發展階段，政府需要承擔的公共服務職責不斷增加。近年來，由於公共財政中的教科文衛社保等支出壓力持續加大，中國政府需要足夠的財力為各項事業發展提供保障⁷⁸。雖然兩稅合併後將減少中國國家財政收入，但從現實財力考量，中國稅收連續幾年的超額增長為兩稅合一提供了充分的操作空間。近幾年中國稅收增幅劇烈，財政有能力拿出一部分收入支持稅制改革，從而形成「經濟—稅收—經濟」的良性迴圈。2001、2002、2003、2004 和 2005 年，中國稅收增長幅度分別為 21.6%、15.2%、16%、25.7% 和 20%⁷⁹，遠高於同期 GDP 的增長速度 10.5%、9.7%、12.9%、17.7% 和 14%⁸⁰，大幅度的經濟成長為兩稅合一可能減少的稅收收入提供了有利的支撐力量。

且中國人均 GDP 在 2003 年突破一千美元大關。從發展經濟學的角度來看，人均 GDP 超過一千美元是一個重要的階段，一旦度過此階段，就會出現生產結構、產業結構、產品結構，尤其是消費結構的重要變化⁸¹。據估計，新法實行後由於法定稅率的降低，減收的稅款約為五百億元⁸²（人民幣），此佔 2006 年中國內外資企業所得稅總額 7080 億元的 7%，僅佔 2006 年全部稅收收入總額的 1.3%⁸³，可保證中國有足夠的財力來消化兩稅合一所帶來的改革成本，而其近年快速的經濟發展與加速開放改革政策，也都為兩稅合一打造了優質的經濟改革背景與基礎。

3.2 新法介紹：兩稅合一成企業所得稅改革重點內容

⁷⁸ 劉劍文，「確定企業所得稅稅率須兼顧與協調多方利益」，法制日報，第 3 版 2007 年 1 月 5 日。

⁷⁹ 資料來源：中國國家稅務總局，<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480498/n480887/index.html>。

⁸⁰ 資料來源：中國國家統計局，<http://www.stats.gov.cn/tjsj/>。

⁸¹ 王海勇，安體富，「內外兩套企業所得稅制的合併：必要性、可行性和緊迫性」，統一內外資企業所得稅制研究-稅收學術研究叢集(13)，32 頁，中國稅務出版社，北京，2006 年 10 月 1 日。

⁸² 同前註。

官方估計則認為 2008 年實施新稅法後，中國財政減收約 930 億元，其中內資企業所得稅減收約 1340 億元，外資企業所得稅增收約 410 億元。參見全國人大常委會公報 2007 年第 3 期，中國財政部長金人慶，「關於《中華人民共和國企業所得稅法（草案）》的說明」，第十屆全國人民代表大會第五次會議上，2007 年 3 月 8 日。

⁸³ 2006 年中國稅收收入總額 37636 億元（人民幣），資料來源：中國國家稅務總局。

中國財政部部長金人慶受國務院委託，就企業所得稅法草案向常委會作說明時指出，企業所得稅改革的指導思想是：「根據科學發展觀和完善社會主義市場經濟體制的總體要求，按照簡稅制、寬稅基、低稅率、嚴徵管的稅制改革原則，借鑒國際經驗，建立各類企業統一適用的科學、規範的企業所得稅制度，為各類企業創造公平的市場競爭環境。⁸⁴」

按照上述指導思想，企業所得稅改革遵循六大原則：

1. 貫徹公平稅負原則，解決目前內資、外資企業稅收待遇不同，稅負差異過大的問題。
2. 落實科學發展觀原則，統籌經濟社會和區域協調發展，促進環境保護和社會全面進步，實現國民經濟的可持續發展。
3. 發揮調控作用原則，按照國家產業政策要求，推動產業升級和技術進步，優化國民經濟結構。
4. 參照國際慣例原則，借鑒世界各國稅制改革最新經驗，進一步充實和完善企業所得稅制度，盡可能體現稅法的科學性、完備性和前瞻性。
5. 理順分配關係原則，兼顧財政承受能力和納稅人負擔水準，有效地組織財政收入。
6. 有利於徵收管理原則，規範徵管行為，方便納稅人，降低稅收徵納成本。

觀察《外商投資企業和外國企業所得稅法》、《企業所得稅暫行條例》與新通過之《企業所得稅法》內容，此次新法改革有四大重點：

1. 實行法人所得稅制⁸⁵：法人所得稅乃為施行企業所得稅制度的眾多國家所採，但是中國 1994 年稅制改革中內資企業所得稅卻按照獨立核算企業界定納稅人，新的所得稅法將全面改為法人所得稅制。
2. 引進居民企業和非居民企業概念⁸⁶：此乃針對未於中國註冊的外國企業，界定其於中國的納稅義務。
3. 實行統一的企業所得稅稅率⁸⁷：合併後，內資企業、外資企業、不同所有制企業都將適用同一稅率。

⁸⁴ 參見全國人大常委會公報 2007 年第 3 期，中國財政部長金人慶，「關於《中華人民共和國企業所得稅法（草案）》的說明」，第十屆全國人民代表大會第五次會議上，2007 年 3 月 8 日。

⁸⁵ 《企業所得稅法》第一條：「在中華人民共和國境內，企業和其他取得收入的組織（以下統稱企業）為企業所得稅的納稅人，依照本法的規定繳納企業所得稅。」

⁸⁶ 《企業所得稅法》第二條：「企業分為居民企業和非居民企業。本法所稱居民企業，是指依法在中國境內成立，或者依照外國（地區）法律成立但實際管理機構在中國境內的企業。本法所稱非居民企業，是指依照外國（地區）法律成立且實際管理機構不在中國境內，但在中國境內設立機構、場所的，或者在中國境內未設立機構、場所，但有來源於中國境內所得的企業。」

⁸⁷ 《企業所得稅法》第四條：「企業所得稅的稅率為 25%。」

4. 進一步調整稅收優惠⁸⁸：今後稅收優惠將由過去多屬直接優惠的情況轉向以間接優惠為主；並由過去的區域優惠為主，轉為產業優惠為主，使稅收政策體現產業政策。

3.2.1 優惠政策改變

中國財政部長金人慶在提請全國人大會議審議「企業所得稅法」草案時表示，新法同時採取以下五種方式，整合多種稅收優惠政策⁸⁹：

1. 對符合條件的小型微利企業，課徵百分之二十的優惠稅率，對重點扶持的高新技術企業，課徵百分之十五的優惠稅率⁹⁰。
2. 保留對農林漁業、基礎、基礎設施的優惠稅收政策⁹¹。
3. 對勞服企業、福利企業、資源綜合利用企業⁹²的直接減免稅收政策，採取替代性優惠政策。
4. 經濟特區以及上海浦東新區內新設的重點扶持高新技術企業，可以享受過渡性優惠，繼續執行西部大開發區的鼓勵類企業優惠稅收政策⁹³。
5. 取消生產性外資企業定期減免稅優惠⁹⁴，以及產品主要出口的外資企業減半徵稅優惠政策⁹⁵。

⁸⁸ 《企業所得稅法》第二十五條至三十六條。

⁸⁹ 參照全國人大常委會公報 2007 年第 3 期。

⁹⁰ 《企業所得稅法》第二十八條：「符合條件的小型微利企業，減按 20% 的稅率徵收企業所得稅。國家需要重點扶持的高新技術企業，減按 15% 的稅率徵收企業所得稅。」

⁹¹ 《企業所得稅法》第二十七條：「企業的下列所得，可以免徵、減徵企業所得稅：（一）從事農、林、牧、漁業項目的所得；（二）從事國家重點扶持的公共基礎設施項目投資經營的所得；（三）從事符合條件的環境保護、節能節水項目的所得；（四）符合條件的技術轉讓所得；（五）本法第三條第三款規定的所得。」

⁹² 《企業所得稅法》第三十三條：「企業綜合利用資源，生產符合國家產業政策規定的產品所取得的收入，可以在計算應納稅所得額時減計收入。」

⁹³ 《企業所得稅法》第五十七條第二項：「法律設置的發展對外經濟合作和技術交流的特定地區內，以及國務院已規定執行上述地區特殊政策的地區內新設立的國家需要重點扶持的高新技術企業，可以享受過渡性稅收優惠，具體辦法由國務院規定。」

⁹⁴ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第八條第一項：「對生產性外商投資企業，經營期在十年以上的，從開始獲利的年度起，第一年和第二年免徵企業所得稅，第三年至第五年減半徵收企業所得稅，但是屬於石油、天然氣、稀有金屬、貴重金屬等資源開採專案的，由國務院另行規定。外商投資企業實際經營期不滿十年的，應當補繳已免徵、減徵的企業所得稅稅款。」

⁹⁵ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第六條：「國家按照產業政策，引導外商投資方向，鼓勵舉辦採用先進技術、設備，產品全部或者大部分出口的外商投資企業。」

《外商投資企業和外國企業所得稅法》第八條第二項：「本法施行前國務院公布的規定，對能源、交通、港口、碼頭以及其他重要生產性項目給予比前款規定更長期限的免徵、減徵企業所得稅的優惠待遇，或者對非生產性的重要專案給予免徵、減徵企業所得稅的優惠待遇，在本法施行後繼續執行。」

《外商投資企業和外國企業所得稅法實施細則》第七十五條第七款：「稅法第八條第二款所說的本法施行前國務院公布的規定，是指國務院發布或者批准發布的下列免徵、減徵企業所得稅的規定：...（七）外商投資舉辦的產品出口企業，在依照稅法規定免徵、減徵企業所得稅期滿後，凡當年出口產品產值達到當年企業產品產值百分之七十以上的，可以按照稅法規定的稅率減半徵收企業所得稅。但經濟特區和經濟技術開發區以及其他已經按百分之十五的稅率繳納企業所得稅的產品出口企業，符合上述條件的，按百分之十的稅率徵收企業所得稅。」

《企業所得稅法》第六十條：「本法自 2008 年 1 月 1 日起施行。1991 年 4 月 9 日第七屆全國人民代表大會第四次會議通過的《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法》和 1993 年 12 月 13 日國

新法確定的稅收優惠的主要內容包括：促進技術創新和科技進步、鼓勵基礎設施建設、鼓勵農業發展及環境保護與節能、支援安全生產、促進公益事業和照顧弱勢群體，以及自然災害專項減免稅優惠政策等。對外商投資企業的稅收優惠從過去的全面優惠變為特定優惠，寄望透過稅收優惠政策將資金引導到能夠提高工業化水準的大型、高科技投資產業，以及農業、能源、交通、環保、重要原材料等基礎建設上。

其中第二十八條對高新技術企業和小型微利企業設置了兩個優惠稅率⁹⁶，乃考慮到這兩類型企業在國民經濟中佔特殊地位，有必要對其實行優惠稅率。在現代市場經濟條件下，小企業對於促進就業、鼓勵創業、增強經濟活力，都具有重要意義，給予小企業特殊的稅收優惠，是國際上的通行做法，如美國、英國、比利時、澳大利亞等國家皆是如此⁹⁷，同時考慮到中國中小型企業的稅收負擔能力相對較弱，新法第二十八條第一項因而對小型微利企業設置了略低的 20% 優惠稅率。又港澳臺投資中國之企業中有 60% 左右屬於中小型企業，此條項的設計將可減少新法實行後對小型外資企業之衝擊⁹⁸。此外，為了鼓勵高新技術產業的發展，達到提高中國的自主創新能力目的，新法第二十八條第二項對國家需要重點扶持的高新技術企業設置了 15% 的優惠稅率。至於高新技術企業和小型微利企業的認定標準屬於政策執行面之操作性問題，需要根據發展變化的情況不斷加以完善，具體內容需由國務院相關部門對高新技術企業和小型微利企業的認定標準進行研究，將於實施條例中規定。

觀察上述五點內容，在兩稅合一之後，中國現有的各種稅收優惠都要重新進行整合。

常見稅收優惠有直接減免、加速折舊、投資抵免、再投資退稅、對技術開發費的加計扣除等多種形式。考慮到對外國投資者的稅收優惠，受到是否有稅收饒讓條款、資本輸出國稅率的高低、稅收管轄權、消除國際雙重徵稅等因素的制約，新法大幅減少過去難以使外國投資者直接受益，而是流入投資者母國政府的直接稅收優惠，改為採用符合稅收公平原則和國際慣例的間接優惠措施，如稅收抵免⁹⁹、虧損結轉¹⁰⁰、加速折舊¹⁰¹等，這些措施不受國際稅收因素的制約，能真正達

務院發布的《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》同時廢止。」

⁹⁶ 《企業所得稅法》第二十八條：「第二十八條 符合條件的小型微利企業，減按 20% 的稅率徵收企業所得稅。國家需要重點扶持的高新技術企業，減按 15% 的稅率徵收企業所得稅。」

⁹⁷ 劉劍文，「確定企業所得稅稅率須兼顧與協調多方利益」，法制日報，第 3 版，2007 年 1 月 5 日。

⁹⁸ 在原草案裡，關於對小型微利企業稅率的規定在第六條，把它放在 25% 基本稅率之後作為另一種基本稅率。根據中國簽訂的稅收協定，外國投資者在中國投資以後，回國繳納所得稅時，是按照中國法定稅率計算，故若將這個稅率作為基本稅率，外國投資者就享受不到真正的優惠。為了達到吸引外資目的，所以把該條文調到稅收優惠一章中，於第 28 條作為優惠樣態之一。

⁹⁹ 《企業所得稅法》第二十三條：「企業取得的下列所得已在境外繳納的所得稅稅額，可以從其當期應納稅額中抵免，抵免限額為該項所得依照本法規定計算的應納稅額；超過抵免限額的部分，可以在以後五個年度內，用每年度抵免限額抵免當年應抵稅額後的餘額進行抵補：（一）居民企業來源於中國境外

到使投資者直接受益的優惠目的。

在新法針對稅收優惠具體規定的「擴大、保留、替代、過渡、取消」五種情況中，最為敏感的就是第五點「取消」。過去部分外企為了獲得「兩免三減半」的優惠，延緩批報獲利時間以享受免稅優惠；而後於優惠期限屆滿時解散老企業，註冊新企業，再次以新辦企業的身份申請稅收優惠。新法實行後，過去外資獨享的兩免三減半優惠已被取消，有助於加強反避稅工作。

立法前有學者建議，由於外資企業稅收優惠制度一時難以完全與內資統一，可對具體內容做適當調整後，在一定時期內繼續單獨對外資企業實施¹⁰²。如舊法中對經營期十年以上的生產性外商投資企業，從獲利年度起第一、二年免徵，第三到五年減半徵收所得稅的規定，可改為從開辦年度起（無論盈利或虧本），第一至三年免徵，第四至八年減半徵收所得稅，以利鼓勵企業強化管理儘快獲利，也能緩和取消兩免三減優惠對外資企業的影響。對外資企業的再投資退稅，則建議繼續實施，但退稅率做適當調整：將一般外資企業（含出口企業）外方取得的稅後利潤再投資的退稅率，由舊法的 40%（出口企業的 100%）調為 30%；再投資於先進技術型企業的，退稅率保持 100%。但是為了符合兩稅合一徹底消除內外資企業差別待遇、統一稅制的衷旨，此建議未受採納。

是這部份由於涉及中國官方原先對外商的承諾，顧慮將因此引發外商反彈，以及對日後的招商引資工作有不良影響，仍須做出相關因應措施。因此，中國官方在新法公布前就先提到，按原稅法享受一五%、二四%等優惠稅率的老外資企業，草案允許它們可以在新法實施後的五年內享受過渡性照顧，在這五年內逐步過渡到新稅率¹⁰³。對按照原稅法享受定期減免稅優惠的老企業，在新法實施後也可以按照原來規定的標準與期限，繼續享受尚未享受完的優惠政策¹⁰⁴。不過過渡期規定只是緩衝新法大幅度調整的手段，至於要怎麼落實還要看具體的細則。目

的應稅所得；（二）非居民企業在中國境內設立機構、場所，取得發生在中國境外但與該機構、場所有實際聯繫的應稅所得。」

《企業所得稅法》第二十四條：「居民企業從其直接或者間接控制的外國企業分得的來源於中國境外的股息、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，可以作為該居民企業的可抵免境外所得稅稅額，在本法第二十三條規定的抵免限額內抵免。」

《企業所得稅法》第三十四條：「企業購置用於環境保護、節能節水、安全生產等專用設備的投資額，可以按一定比例實行稅額抵免。」

¹⁰⁰ 《企業所得稅法》第十八條：「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五年。」

¹⁰¹ 《企業所得稅法》第三十二條：「企業的固定資產由於技術進步等原因，確需加速折舊的，可以縮短折舊年限或者採取加速折舊的方法。」

¹⁰² 楊衛華，「對統一我國內外資企業所得稅法的思考」，稅制改革，第 257 期，25 頁，2006 年 10 月。

¹⁰³ 《企業所得稅法》第五十七條第一項：「本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，享受低稅率優惠的，按照國務院規定，可以在本法施行後五年內，逐步過渡到本法規定的稅率；享受定期減免稅優惠的，按照國務院規定，可以在本法施行後繼續享受到期滿為止，但因未獲利而尚未享受優惠的，優惠期限從本法施行年度起計算。」

¹⁰⁴ 同前註。

前，根據中國國務院的規劃，《企業所得稅法實施細則》預計在 2008 年 1 月 1 日稅正式施行前頒布，相關細則中將針對國務院對於企業所得稅相關稅務的行政權力給予進一步的規範¹⁰⁵。

從立法技術上看，此次稅法在稅收優惠上也有新的突破。稅法授權國務院減免稅時，對其範圍或目的進行了限定，此與《立法法》第十條：「授權立法事項，經過實踐檢驗，制定法律的條件成熟時，由全國人民代表大會及其常務委員會及時制定法律。法律制定後，相應立法事項的授權終止。」要求一致。例如當國務院決定簡計收入時，須受到「企業綜合利用資源，生產符合國家產業政策的產品」之限制；若欲加計扣除，期範圍限於開發新產品、新技術、新工藝的研究開發費用，或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。與原來稅法中大量的空白授權相比實為一大進步¹⁰⁶。

財政部稅政司司長史耀斌在第三屆中國 CFO 高峰論壇發表演講時表示，為了保證企業所得稅法明年 1 月 1 日能夠順利付諸實施，企業所得稅實施條例將會把法律的原則性內容進行詳細規定¹⁰⁷。在《企業所得稅法實施細則》頒布之前，中國國家稅務總局及財政部為了避免與企業所得稅法的規定產生衝突，也將在 2008 年 1 月 1 日《企業所得稅法》正式實施前整理目前關於不合兩稅合一相關規定的行政法規，予以調整或廢除。制定中的實施條例將會訂出小型微利企業和高新技術企業的標準，同時對有關企業進行篩選和認定，新法正式實施後，一些屬於高新科技，或是仍在舊法優惠政策期限之內的企業暫時不會馬上受到衝擊。而有關企業所得稅法通過之後、實施之前註冊企業的新稅法適用問題，在 2007 年 3 月 16 日以後登記成立的企業，2007 年 12 月 31 日之前仍然按照現在的稅法執行，但是從 2008 年 1 月 1 日起，一律按新稅法執行，沒有過渡期。對大多數台商來說，以往靠優惠政策在稅收上佔便宜的時代將不復返。

在各項稅收中，企業所得稅與會計準則的關聯最廣。過去企業所得稅的應稅所得與企業財務會計所得之間存在著差異；《企業所得稅暫行條例》第九條和《外商投資企業和外國企業所得稅法》第十七條第二項明確規定：「納稅人計算應納稅所得額時，其財務會計處理辦法同國家有關稅收的規定有抵觸的，應當依照國家有關稅收的規定計算納稅。」但在計徵時，將會計所得調整為應稅所得的規定在具體執行和操作上還存在很多問題；而稅務機關還沒有能力單獨實行一套完全獨立的計稅標準；特別是對國有企業而言，政策、法規衝突的現象仍繼續存在。

¹⁰⁵ 《企業所得稅法》第五十九條：「國務院根據本法制定實施條例。」

¹⁰⁶ 熊偉，「中國大陸企業所得稅法的新視野」，月旦財經法雜誌，2007 年 3 月，第八期，頁 64。

¹⁰⁷ 何鵬，謝曉冬，「我國企業所得稅實施條例年內出臺，將明確稅收優惠認定標準」，上海證券報，2007 年 4 月 9 日。

新《企業會計準則》¹⁰⁸2007年起已在上市公司推行，兩者之間在某些地方可能仍有微妙的衝突。對此尚需在制定企業所得稅實施條例過程中進行比對，以對兩者不一致之處進行調整。

3.2.2 法人稅制與居民企業概念

在擬定新法納稅人主體身分時，中國學界出現了兩種主張：一是實行法人所得稅制，二是仍然以是否實行獨立經濟核算來確定納稅人，即仍主張採用企業所得稅制¹⁰⁹。

考慮到大多數國家對個人以外的組織或者實體課稅，多以法人作為標準確定納稅人，實行法人稅制是企業所得稅制改革的方向，且若以「企業」界定納稅人，法律依據不足容易形成漏洞；以法人作為所得稅納稅人，有民法及其相關法律為依據，界定清晰：對法人徵收法人所得稅；對不具有法人資格的個人獨資企業和合夥企業，則徵收個人所得稅。實行法人所得稅制，便於納稅人及其納稅義務的認定，有助於使所得稅覆蓋全社會的經濟活動。因而按照此一國際通行做法，《企業所得稅法》第一條確立了法人稅制的納稅人主體¹¹⁰，取消過去原內資企業稅法中有關以獨立經濟核算組織為標準確定納稅人的規定，將《企業所得稅法》的適用對象定位為中國境內具有法人資格的企業，包含公司以及具有應稅收入的非法人團體組織¹¹¹。

這樣的認定方式有三項優點：首先，法人所得稅制可以解決過去稅法中總公司與分公司、母公司與子公司納稅主體難以界定的問題；第二，可以使企業所得稅法與個人所得稅法的界限更加分明，前者以法人為納稅人，後者以自然人為納稅人；最後，這種劃分方法能有效涵蓋各種所得的徵收面，符合國際慣例。目前世界各國稅法對所得一般分別徵收公司所得稅和個人所得稅，二者主要即以是否具有法人資格作為區分標準¹¹²。

¹⁰⁸ 《企業會計準則》（1992年11月16日國務院批准，1992年11月30日財政部令第5號發布），2006年2月15日修訂發布，新法規名稱為《企業會計準則——基本準則》，2007年1月1日實施。

¹⁰⁹ 劉劍文，「中國所得稅法變革的基本思路」，法學家，2004年第5期，參照北大北大法律信息網：http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=29290。

¹¹⁰ 《企業所得稅法》第一條：「在中華人民共和國境內，企業和其他取得收入的組織（以下統稱企業）為企業所得稅的納稅人，依照本法的規定繳納企業所得稅。」

¹¹¹ 中國將應稅收入非法人團體列入納稅人資格，早在1994年《企業所得稅暫行條例》第2條中規定具有生產、經營所得和其他所得的其他組織將非企業組織視為具納稅人資格。在企業所得稅法的立法過程中，對這一納稅人資格並未有爭議。其爭議點在於過去《企業所得稅暫行條例》中的條文表述較為複雜，且在稅法上將所得區分為生產、經營所得和其他所得並未有實質上的意義，因此，在《企業所得稅法》的立法中採取其他取得收入的組織。另外行政法規中，國家稅務總局《事業單位、社會團體、民辦非企業單位所得稅徵收管理辦法》（國稅發〔1999〕65號）亦有類似規定。

¹¹² 孫鋼、邢麗，「統一企業所得稅的構想」，經濟參考報，2001年4月4日。

在過去的《企業所得稅暫行條例》中，並未將企業區分為居民企業及非居民企業兩類，在《外商投資企業和外國企業所得稅法》與《外商投資企業和外國企業所得稅法實施細則》中，亦未對企業為居民企業或非居民企業為區分，其法規建制之不完善造成稅法上的矛盾¹¹³。新通過之《企業所得稅法》第二條將第一條所指之納稅主體分為居民企業及非居民企業兩類¹¹⁴，居民企業係指（1）依照中國法律在其境內成立的企業，該類企業不論其實質管理機構是否在中國都被視為居民企業，及（2）依照外國（地區）法律成立的實際管理機構在中國境內的企業¹¹⁵，非屬於居民企業的企業則視為非居民企業。雖非屬居民企業則為非居民企業，但依《企業所得稅法》第二條第三項的規定，非居民企業並不包括與中國沒有任何關係的外國企業。依國際稅法上對常設機構（Permanent Establishment, PE）的概念¹¹⁶，主要係指與中國企業有關係但卻又不構成居民企業的企業，其構成要件為（1）必須是依照外國（地區）法規設立的企業。（2）於中國境內無實質管理機構但其有來自中國的所得之企業。（3）在中國所設立的機構或場所並非實質管理機構，如代表處、辦事處、工廠等¹¹⁷。稅收管轄權作為一國政府在徵稅方面的主權，作為國家主權的重要組成部分，把企業分為居民企業和非居民企業，有助於稅收管轄權的有效行使。

另外，居民企業的資格認定亦能解決中國普遍存在的以境外公司名義在中國設立企業以取得所得稅率優惠的避稅或逃稅問題。我國台商普遍以境外公司為投資人名義，藉由其海外帳戶出具資本後，以境外公司為股東，在中國另行設立企業以取得外資企業資格的避稅模式，在《企業所得稅法》實施後將均適用該法對於居民企業的相關規定，對其所得進行課稅。部份未採行上述方式，而直接以台

¹¹³ 雖然在《外商投資企業和外國企業所得稅法》中並未對外國企業進行區分，但在第二條中規定：「本法所稱外國企業，是指在中國境內設立機構、場所從事生產、經營和雖未設立機構、場所，而有來源於中國境內所得的外國公司、企業和其他經濟組織。」因此，對於中國境內設立實際營運機構的外國企業，即居民企業的課稅原則在該法中並未加以規定，而造成缺乏法源依據下的主體欠缺性，就行政法原理而言，中國長期上對實際管理機構設立於中國的外國企業在課稅上缺乏法令依據的情況下，是不能對實際管理機構設在中國的中國境內的外國企業行使居民稅收管轄權，也就是說不能對該企業來自境外的與其設在中國境內的機構、場所無關的所得課稅。

¹¹⁴ 《企業所得稅法》第二條：「企業分為居民企業和非居民企業。本法所稱居民企業，是指依法在中國境內成立，或者依照外國（地區）法律成立但實際管理機構在中國境內的企業。本法所稱非居民企業，是指依照外國（地區）法律成立且實際管理機構不在中國境內，但在中國境內設立機構、場所的，或者在中國境內未設立機構、場所，但有來源於中國境內所得的企業。」

¹¹⁵ 所謂實質管理機構係指企業董事會的所在地，此處所指的居民企業包含了中國企業及外國企業，企業所得稅法回歸到中國《公司法》的精神將依中國法規於中國境內所設立的企業，不論其為外國或中國企業均視為《公司法》上所指的司法法人。

¹¹⁶ 外國企業在中國設立的機構、場所在國際稅法上被解為具常設機構的性質，對於常設機構在國際稅法的運用上將其視為獨立的企業予以課稅，而且是對其全球所得課稅。

¹¹⁷ 所謂機構、場所係指除實質管理機構以外的營業機構、辦事處和工廠、開採自然資源的場所，承包建築、安裝、裝配、探勘等工程作業的場所和提供勞務的場所以及營業代理人。所謂營業代理人係指具有下列任一情形受外國企業委託代理，從事經營的公司、企業和其他經營組織或個人，包含（1）經常代表委託人接洽採購業務，並簽訂購貨契約，代為採購商品；（2）與委託人簽訂代理契約經常儲存屬於委託人的產品，並代表委託人像他人交付商品；（3）有權經常代表委託人簽訂銷售契約或接受訂貨。

灣公司名義或以海外公司名義未於中國境內設立企業，卻僅設立工廠或生產單位者，因其實質管理機構並未設立於中國境內，將被視為非居民企業，《企業所得稅法》對外商企業在中國境內雖然沒有法人分支機構或代理人，但具有實際管理功能（即國際租稅上稱為「符合國際管理中心標準」），其源於中國而取得的全球所得¹¹⁸，就要依法繳稅，即採稅法上的引力原則予以課稅¹¹⁹。

3.2.3 納稅義務

根據《企業所得稅法》第三條第一項規定，居民企業承擔無限納稅義務，就其來源於中國境內、境外的所得，不考慮其所得來源繳納企業所得稅¹²⁰。《企業所得稅法》第三條第二項規定，在中國境內已設立機構、場所的非居民企業，就其兩類所得課徵所得稅，一為對其所設機構、場所取得來源於中國境內的所得。二為發生在中國境外，但與其所設機構、場所有實際關係的所得¹²¹。而在中國未設立機構、場所的非居民企業所得，依《企業所得稅法》第三條第三項規定，其取得的所得與該機構、場所沒有實際關係的所得¹²²，應就其來源於中國境內的所得繳納所得稅，也就是僅就其來源於中國的境內所得繳納所得稅，對其境外所得不予課稅¹²³。然而，在中國稅務實務中，具體判斷是否屬於境內所得需就其特殊收入來源地問題進行判斷¹²⁴。

¹¹⁸ 非居民企業源於中國之所得係指（1）外國企業在中國境內設立機構、場所從事生產、經營的所得，以及發生在中國境內、境外與外國企業在中國境內設立的機構、有實質關聯的利潤（股息）、股利、利息、租金、特許權使用費（包含商標、專利授權使用費）和其他所得。（2）從中國境內取得的存款、貸款利息、債券利息、墊付款或延期付款利息等。（3）將其財產以租賃方式租給中國境內使用者所取得的租金收益。（4）轉讓在中國境內不動產所取得的收益。

¹¹⁹ 引力原則係指常設機構所在國可以徵稅的範圍不僅包括該常設機構的營業所得，而且包括不通過該常設機構但又與常設機構的經營活動相同的經營所得。例如，甲國 A 公司雖在乙國設立分支機構，但向乙國 B 公司銷售的某批產品及所獲利潤並不是通過該分支機構經銷實現的，只是這批產品與該分支機構在乙國所銷售的產品相類似，按照引力原則，該項所得可被認為來源於乙國，乙國可以對之行使地域稅收管轄權徵稅。

¹²⁰ 《企業所得稅法》第三條第一項：「居民企業應當就其來源於中國境內、境外的所得繳納企業所得稅。」

¹²¹ 《企業所得稅法》第三條第二項：「非居民企業在中國境內設立機構、場所的，應當就其所設機構、場所取得的來源於中國境內的所得，以及發生在中國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。」

¹²² 對於實質關係的定義及範圍，在《企業所得稅法》中並未予以明確規定，中國行政部門過往的行政規章中也未對此做出明確的規範，須待預計於 2007 年 9 月中國國務院頒布的《企業所得稅法實施細則》及未來中國財政部及國家稅務總局以行政規章或規範性檔針對實質關係進行規範。惟就稅法原理而言，實質關係應解為非居民企業之機構、場所對於該筆所得之取得有直接關係，而其直接關係的程度向來為國際稅法所爭議，也易造成雙邊課稅的爭議，因此，國際間所採行的方式多以雙邊稅收協議的方式來解決。

¹²³ 《企業所得稅法》第三條第三項：「非居民企業在中國境內未設立機構、場所的，或者雖設立機構、場所但取得的所得與其所設機構、場所沒有實際聯繫的，應當就其來源於中國境內的所得繳納企業所得稅。」

¹²⁴ 判斷非屬中國境內所得是一個相當複雜的問題，關於中國現行企業所得稅制度中關於特殊收入部份具體的行政規章，可參考《國家稅務總局關於外國企業在中國境內提供勞務活動常設機構判定及利潤歸屬問題的批復》（國稅函〔2006〕694 號）、《國家稅務總局關於從事諮詢業務的外商投資企業和外國企業稅務處理問題的通知》（國稅發〔2000〕82 號規定）、《財政部、國家稅務總局關於外國企業來源於

3.2.4 法定基本稅率

稅率是影響 FDI 流動的重要因素之一。驅使資本在國際間流動的主要動力是對高額利潤的追求，衡量利潤水準的綜合指標是稅後投資收益率。假定一國稅前投資收益率為 i 、稅率為 t ，則該國稅後投資淨收益率為 $i \times (1 - t)$ 。在實現稅前盈利的前提下，一國的稅率高低將會影響稅後投資收益率。而各國稅後投資收益率的高低，正是導致國際資本流動的主要原因。

由於中國長期在企業所得稅制度上對於內外資企業採取雙軌制，過去雖在《企業所得稅暫行條例》及《外商投資企業和外國企業所得稅法》中對內外資企業的所得稅率皆採取 33%（中央稅 30%，地稅 3%）的法定基本稅率。但實際上，外資企業因受到較多的政策性減稅優惠。相較於內資企業的實際稅率 25%，大部分外資企業 15% 的實際稅率¹²⁵明顯較低，稅率的差異導致中國企業假外資氾濫，造成稅收的嚴重流失。而因經濟發展所帶動的公共建設及社會福利等因素使的國家財政預算的需求擴大，也突顯中國對內外資企業在所得稅制改革的急迫性。在《企業所得稅法》的立法過程中，企業所得稅的法定基本稅率一直是關注的焦點。1980 年代以來，為了消除高稅率對投資和生產的干擾、刺激經濟增長和增加就業，也為了在國際資本和市場競爭中處於有利地位，世界各國的所得稅制改革皆呈現普遍降低稅率的發展趨勢¹²⁶。在經濟合作和發展組織二十九個國家中，除了奧地利以外，其他所有的成員國家都在不同範圍內降低了企業所得稅的稅率，比較 1995 與 1986 年的平均稅率，降低了將近十個百分點，近幾年一些國家又進一步下調了稅率¹²⁷。

關於新法稅率的確定，學界主要有二種觀點。一種是繼續採用單一的比例稅率，因為這種方法有計算簡便、易於徵收、透明度高、負擔平均的優點，且符合稅收公平原則之橫向公平要求；第二種觀點認為應採用比例稅率與超額累進稅率相結合的方式，這樣的模式更能貫徹量能課稅原則，實現稅收的縱向公平。但較複雜的計算方法透明度也較低，可能使納稅主體混淆，也較容易成為誘發企業隱

中國境內的擔保費所得稅務處理問題的通知》（財稅〔1998〕1 號）、《國家稅務總局關於外資金融機構有關稅收業務問題的通知》（國稅發〔1997〕123 號）、《國家稅務總局關於外國企業常駐代表機構稅收若干具體問題的通知》（國稅發〔1997〕2 號）、《財政部稅務總局關於外國企業常駐代表機構徵收工商統一稅、企業所得稅問題的通知》〔（85）財稅外字第 197 號〕、《財政部稅務總局關於對常駐代表機構從事自營商品貿易和代理商品貿易區分問題的通知》〔（86）財稅外字第 053 號〕、《國家稅務總局關於外國企業提供傳輸資訊資料服務稅收處理問題的通知》〔（國稅發 1995201 號）〕、《國家稅務總局關於中外合作拍攝影視作品外商所得發行收入稅務處理問題的通知》（國稅發〔1995〕136 號）、《國家稅務總局關於外國企業出租衛星通訊線路所取得的收入徵稅問題的通知》（國稅發〔1998〕201 號）等。

¹²⁵ 實際稅率係指納稅人實際所負擔的稅率，即納稅人實際繳納的稅額與其徵稅對象實際稅額的比例。實際稅率是衡量納稅人實際負擔稅負輕重的重要指標。

¹²⁶ 魏志梅，「企業所得稅與個人所得稅一體化的國際比較與借鑒」，稅務研究，第 256 期，74 頁，2006 年 9 月。

¹²⁷ 俞光遠，「儘快改革企業所得稅制統一企業所得稅法」，中國證券報，2006 年 7 月 3 日。

瞞所得的動機。有鑑於目前世界上絕大多數國家的企業所得稅都採用比例稅率，過去中國內外資企業所得稅也一直實行比例稅率，事實亦證明其行之有效，因此，學界多數意見仍支持採用統一的比例稅率¹²⁸。

而在稅率制訂方面，中國目前採用的 33% 的企業所得稅稅率在國際上屬於較高水準。這樣的稅率水準既不利於中國企業參與國際競爭，也不利於吸引國際資本。考慮到降低企業所得稅稅負是經濟全球化趨勢下世界稅制改革的基本方向¹²⁹，在不考慮名義稅率與實際稅率存在差異的情況下，中國企業所得稅改革後的名義稅率應低於現在的名義稅率¹³⁰。故立法過程中人大法工委對新稅率出現的兩種觀點皆低於過去 33% 的法定稅率。一種觀點認為企業所得稅稅率應該在 22%~24%，另一種觀點認為企業所得稅稅率應該在 24%~27%¹³¹。

在決定稅率水準時，需要考慮以下因素：第一，要保持外資企業稅負和財政收入的相對穩定性。如前所述，在簽訂國際稅收饒讓協定的前提下，採用較高的名義稅率和較大的稅收優惠有利於爭取國際稅收權益，也有利於涉外企業享受到真正的優惠。按照中國國家稅務總局課題組預估，在拓寬稅基後，當稅率定為 24% 時，內資企業實際稅負下降 4.9%，涉外企業實際稅負上升 5%，總體稅負下降 1.8%，內外資企業所得稅總體收入下降 9.7%¹³²。如果改革後的稅率過低，不僅會帶來財政收入的大幅下降，而且會降低實行稅收優惠的空間，且不利於外資企業得到真正的實惠。第二，要保持利用 FDI 的國際比較優勢。從有利於引資的角度看，名義稅率不宜高於引資國家、地區和利用 FDI 競爭者的稅率，否則容易導致外資企業尋求國際避稅，使中國在吸引 FDI 競爭中處於不利地位¹³³。目前美國、法國、德國、英國、義大利等主要已開發國家的企業所得稅的基準稅率分別為 35%、33.33%、25%、30%、33%，在中國周邊國家中日本、韓國、越南、印尼、

¹²⁸ 劉劍文，「中國所得稅法變革的基本思路」，法學家，2004 年第 5 期，參照北大北大法律信息網：http://big5.chinalawinfo.com:8080/article.chinalawinfo.com/article/user/article_display.asp?ArticleID=29290。

¹²⁹ 徐孟洲、張曉婷，「中國企業所得稅制改革與立法問題思考」，財政與稅務，2005 年第 3 期。

¹³⁰ 張愛龍，「我國企業所得稅制改革中的協調問題」，稅務研究，第 257 期，31 頁，2006 年 10 月。

¹³¹ 「...認為企業所得稅稅率應該在 22%—24% 之中國專家學者採以下觀點：(1) 在企業所得稅法通過後，大量稅收優惠的取消以及外資企業所得稅率的相對增加，可以抵銷稅率降低所帶來的稅收減少。(2) 為吸引外資及減輕內資企業負擔，採取較低的法定基本稅率有其可行性。(3) 相較國際稅率，企業所得稅的法定基本稅率約為 20%-35%，採取較低的法定基本稅率，有助於中國吸引外資。(4) 根據統計約有 65% 的外資企業來自台港澳，台港澳企業多為中小型企业，對稅率調整的成本影響度較高。認為企業所得稅稅率應該在 24%—27% 之學者則認為：(1) 相較國際稅率水準，應以適中比例較為妥適。(2) 內資企業平均稅負為 25%，外資企業平均稅負為 12%，在考量稅負減免及優惠後，企業實際稅負約為 20%，應採訂立於內外資企業稅負之中間值較為理想。(3) 法定稅率由 33% 降低後將導致國家稅收短收。在考量整體後，根據人大法工委統計降低內資企業的所得稅率將短收中國稅收一年約 1,100 億人民幣，外資企業調高所得稅比例將擴大稅收一年約 800 億人民幣，雖將法定稅率由 33% 降低至 25% 估計將短收所得稅一年約 300 億人民幣，但在所得稅法加大逃稅及不正當避稅的監管後，將更有效帶動國家稅收。...」，中國政法大學民商經濟法學院，企業所得稅法研討會，北京，2007 年 3 月 21 日。

¹³² 中國稅收政策前沿問題研究，中國稅務出版社，初版，北京，2003 年，122 頁。

¹³³ 雷廣平，「企業所得稅制改革對我國利用 FDI 的影響」，稅務研究，第 251 期，38 頁，2006 年 4 月。

馬來西亞則為 30%、27.5%、28%、30%、28%。新法的稅率必須在保證中國企業國際競爭力的同時，也充分考慮與國際上和中國周邊多數國家和地區的稅率水準相當或較低，以保持對外商投資的吸引力¹³⁴。

歸納各種因素，結合國際稅制改革的趨勢和中國經濟形勢，《企業所得稅法》第四條將企業所得稅法定基本稅率訂為 25%，非居民企業有其取得所得與該機構、場所沒有實際關係之所得，其來源於中國境內的所得繳納所得稅適用 20%之稅率¹³⁵。對非居民企業取得適用源泉扣繳之所得，例如權利金及股利所得等，適用稅率為 20%，但若有租稅協定者，適用協定的規定辦理。此稅率之設計目的也包括希望達到平衡稅收與獎勵投資，以與《企業所得稅法》中對小型企業及高科技企業個別設置的兩檔低稅率及其他優惠稅率規定相協調。

3.2.5 應納稅所得額

過去企業所得稅法雖然規定了應納稅所得額的確定與企業財會制度適當分離，也就是說企業按照財會制度計算出來的利潤，仍須按照稅法的規定作納稅調整後始為計稅所得額。但實際操作時稅基的確定主要仍依附在企業財會制度上，致使應納稅所得額的計算欠缺明確規範，影響稅法剛性。

而新法法定稅率由過去 33%降為 25%，稅率大幅驟降可能導致財政收入的下降，不利國家財政政策的順利推動。企業所得稅改革必須考慮與整體稅收收入的協調，為了解決這個問題，世界各國所得稅制改革的基本做法是降低稅率與拓寬稅基並舉，儘量保持名義稅率與實際稅率的大體一致。為此，在企業所得稅改革中，如何在降低法定稅率、制訂稅前扣除的範圍和標準、維持稅收優惠措施與保證國家收入穩定間取得平衡，是必須考慮的問題。唯有拓寬稅基始能在稅率降低的同時繼續保證國家財政收入的穩定，同時亦有助消除國家貧富差距加大的問題，符合世界各國企業所得稅改革的趨勢¹³⁶。且過去內外資企業各項成本稅前列支不一致的情形也需在新法中解決，唯有統一所有企業的稅前扣除標準，才能呼應現代企業制度和技術進步的要求，滿足對納稅人的勞動補償、資本補償、技術補償和風險補償。

因此，稅基的明確性與拓寬成為本次稅改的一大重點。由於稅基的規定最直接影響者為應納稅所得額¹³⁷計算，新法將應納稅所得額規定在《企業所得稅法》

¹³⁴ 劉劍文，「確定企業所得稅稅率須兼顧與協調多方利益」，法制日報，第 3 版 2007 年 1 月 5 日。

¹³⁵ 該項係指針對非居民企業所採行的預提所得稅稅率，預提所得稅係指東道國支付所得的組織和個人預先扣除非居民納稅人取得的來源於東道國的所得所應當繳納的稅款。實際上，它是一種所得稅的源泉扣繳方式，它本身並不是一種獨立的稅種。

¹³⁶ 張愛龍，「我國企業所得稅制改革中的協調問題」，稅務研究，第 257 期，31 頁，2006 年 10 月。

¹³⁷ 所謂應納稅所得額，係指按照稅法規定確定納稅人在一定期間所獲得的所有應稅收入減除在該納稅期

第五條至第二十一條。在稅基拓寬部分，其細部內容包括外延拓寬及內涵拓寬兩部分。前者主要是將企業附加福利和資本利得納入應稅所得；後者主要則是減少稅收優惠和稅收支出。《企業所得稅法》有關應納稅所得額條文具體內容包括：第五條規定對應納稅額所得額計算範圍¹³⁸。第六條規定關於企業收入總額，其中較以往中國稅法新增接受捐贈收入，除將捐贈列入企業收入範圍外，將不同的捐贈形式予以不同的具體操作方式¹³⁹。第七條則規定不徵稅收入的法定範圍¹⁴⁰。第八條規定關於計算應納稅額時對於部份合理性支出准予扣除的規定，包含（1）企業為生產、經營商品和提供勞務、轉讓固定資產、無形資產等所發生的各項直接費用和各項間接費用。（2）企業為生產、經營商品和提供勞務等所發生的銷售（經營）費用、管理費用和財務費用。（3）企業依照中國有關法規規定需要繳納的消費稅、營業稅、鄉鎮維護建設稅、資源稅、土地增值稅等。（4）企業生產、經營過程中的各種營業外支出，已發生的經營虧損和投資損失及其他損失，包含稅前扣除財產損失的審批、財產損失的認定、貨幣資產損失的認定、非貨幣性資產損失的認定、資產永久性或實質性損害的認定、資產評估損失的認定及其他特

間依法允許減除的各種支出後的餘額，通常是納稅人每一納稅年度的收入總額減去准予扣除項目後的餘額，它是計算企業每一納稅年度的收入總額扣除不徵稅收入、免稅收入、各項扣除額以及允許提列抵銷的前年度虧損餘額。

¹³⁸ 《企業所得稅法》第五條：「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。」

¹³⁹ 《企業所得稅法》第六條：「企業以貨幣形式和非貨幣形式從各種來源取得的收入，為收入總額。包括：（一）銷售貨物收入；（二）提供勞務收入；（三）轉讓財產收入；（四）股息、紅利等權益性投資收益；（五）利息收入；（六）租金收入；（七）特許權使用費收入；（八）接受捐贈收入；（九）其他收入。」，相關行政規定可參照《財政部、國家稅務總局關於企業資產評估增值有關所得稅處理問題的通知》（財稅〔1997〕77號）、《國家稅務總局關於執行企業會計制度需要明確的有關所得稅問題的通知》（國稅發〔2003〕45號）、《國家稅務總局關於外商投資企業收取會員費等如何計徵企業所得稅問題的通知》（國稅發〔1995〕146號）及《國家稅務總局關於外商投資企業在籌辦期間取得的會員費有關稅務處理問題的通知》（國稅發〔1996〕84號）、《企業會計準則第14號—收入》、《企業會計準則第21號—租賃》等。

¹⁴⁰ 《企業所得稅法》第七條：「收入總額中的下列收入為不徵稅收入：（一）財政撥款；（二）依法收取並納入財政管理的行政事業性收費、政府性基金；（三）國務院規定的其他不徵稅收入。」。所謂不徵稅收入，是指國家對企業收入總額中一些法定的收入不做為納稅額所得額組成部份的收入。中國對於不徵稅收入的具體行政規定可參考《財政部、國家發改委行政事業性收費項目審批管理暫行辦法、國務院辦公廳關於印發財政部職能配置內設機構和人員編制規定的通知》（國發辦〔1998〕101號）、《財政部、國家改革發展委員會委行政事業性收費項目審批管理暫行辦法》（財綜〔2004〕100號）、《財政部、國家改革發展委員會行政事業性收費標準管理暫行辦法》（發改〔2006〕532號）、《財政部財政部關於頒布2004年全國政府性基金項目目錄的通知》（財綜字〔2004〕102號）、《財政部財政部關於加強政府性基金管理問題的通知》（財綜字〔2000〕22號）、《財政部、國家稅務總局關於企業收取和交納的各種價內外基金（資金、附加）和收費徵免企業所得稅等幾個政策問題的通知》（財稅字〔1997〕22號）、《財政部、國家稅務總局關於中國華糧物流集團公司有關稅收政策的通知、財政部、國家稅務總局關於中國證券投資者保護基金有限責任公司有關稅收問題的通知》（財稅〔2006〕169號）、《財政部、國家稅務總局關於廣播電視事業單位廣告收入和有線電視費收入有關企業所得稅問題的通知》（財稅〔2006〕168號）、《財政部、國家稅務總局關於部份國家儲備商品有關稅收政策的通知》（財稅〔2006〕105號）、《國家稅務總局關於事業單位、社會團體、民辦非企業單位企業所得稅徵收管理辦法》（國稅發〔1999〕65號）、《國家稅務總局關於廣播電視事業單位徵收企業所得稅若干問題的通知》（國稅發〔2001〕15號）、《國家稅務總局電力企業所得稅徵收管理辦法》（國稅發〔1998〕134號）及《國家稅務總局關於消耗臭氧層物質生產淘汰企業取得的贈款免徵企業所得稅的通知》（國稅函〔2005〕700號）等規範性文件。

殊資產損失的認定及(5)其他支出¹⁴¹。第九條規定企業發生的公益性捐贈支出准予部份予以扣除的範圍必須在年度利潤總額的12%之內¹⁴²。第十條規定關於在計算應納稅額時不得扣除的支出事項¹⁴³；包含(1)向投資者支付的股息、紅利等權益性投資收益款項。(2)企業所得稅稅款。(3)稅收滯納金。(4)罰金¹⁴⁴、罰款¹⁴⁵和被沒收財物的損失¹⁴⁶。第十一條規定關於企業按規定提取的固定資產折舊准予在納稅所得額予以扣除及不得扣除項目的規定，包含了對企業資產、固定資產與折舊及企業按規定計算的折舊予以扣除及不得扣除的固定資產折舊項目三類¹⁴⁷。第十二條規定企業按規定計算無形資產¹⁴⁸攤銷費用¹⁴⁹准予在計算應納稅額時予以扣除¹⁵⁰。第十三條規定關於企業發生的支出應作為長期待攤提費用在計

¹⁴¹ 相關中國官方行政規範檔可參《企業所得稅稅前扣除辦法》(國稅發〔2000〕84號)、《財政部、國家稅務總局關於調整企業所得稅工資支出稅前扣除政策的通知》(財稅〔2006〕126號)、《財政部、國家稅務總局關於核定中國建設銀行股悶有限公司計稅工資稅前扣除標準有關問題的通知》(財稅〔2006〕12號)、《財政部、國家稅務總局關於核定中國人壽保險股份有限公司計稅工資稅前扣除標準有關問題的通知》(財稅〔2006〕43號)、《財政部、國家稅務總局關於核定交通銀行股份有限公司計稅工資稅前扣除標準有關問題的通知》(財稅〔2006〕7號)、《國家稅務總局關於調整部份行業廣告費用所得稅稅前扣除標準的通知》(國稅發〔2001〕89號)、《國家稅務總局關於關聯企業間業務往來發生壞帳損失扣除問題的通知》(國稅函〔2000〕945號)、《國家稅務總局關於工會經費稅前扣除問題的通知》(國稅函〔2000〕678號)等規範性文件。

¹⁴² 《企業所得稅法》第九條：「企業發生的公益性捐贈支出，在年度利潤總額12%以內的部分，准予在計算應納稅所得額時扣除。」相關關於公益性捐贈中國官方行政規範檔可參照：《財政部國家稅務總局關於公益性救濟性捐贈稅前扣除政策及相關管理問題的通知》(財稅〔2007〕6號)、國務院《社會團體管理條例》(國務院令第250號)、《基金會管理條例》(國務院令第400號)、《國家稅務總局關於企業所得稅幾個具體問題的通知》(國稅發〔1994〕229號)。

¹⁴³ 《企業所得稅法》第十條：「在計算應納稅所得額時，下列支出不得扣除：(一)向投資者支付的股息、紅利等權益性投資收益款項；(二)企業所得稅稅款；(三)稅收滯納金；(四)罰金、罰款和被沒收財物的損失；(五)本法第九條規定以外的捐贈支出；(六)贊助支出；(七)未經核定的準備金支出；(八)與取得收入無關的其他支出。」

¹⁴⁴ 罰金係指中國人民法院判處犯罪人向國家繳納一定數額金額的刑罰方法。罰金是針對違反刑法被判處刑罰的犯罪人的刑罰方法，只有中國各級人民法院才有權力判處罰金。

¹⁴⁵ 罰款係指中國各級行政機關對為法律尚不構成犯罪的行為人的行政違法行為實施的要求，其向國家繳納一定數額金錢的行政處罰方法。罰款屬行政處罰。針對的是行政違法行為，及尚未構成犯罪的違法行為。

¹⁴⁶ 相關中國官方行政規範檔請參照《企業所得稅稅前扣除辦法》(國稅發〔2000〕84號)、《國家稅務總局鄉鎮信用合作社若干稅收、財務問題的暫行規定》(國稅發〔1996〕231號)、《國家稅務總局關於印發總機構提取管理費稅前扣除審批辦法》(國稅發〔1996〕177號)、《國家稅務總局關於中國鐵路通信號總公司所屬企業總機構管理費扣除標準的通知》(國稅函〔2001〕810號)。

¹⁴⁷ 《企業所得稅法》第十一條：「在計算應納稅所得額時，企業按照規定計算的固定資產折舊，准予扣除。下列固定資產不得計算折舊扣除：(一)房屋、建築物以外未投入使用的固定資產；(二)以經營租賃方式租入的固定資產；(三)以融資租賃方式租出的固定資產；(四)已足額提取折舊仍繼續使用的固定資產；(五)與經營活動無關的固定資產；(六)單獨估價作為固定資產入賬的土地；(七)其他不得計算折舊扣除的固定資產。」

¹⁴⁸ 無形資產係指納稅人長期使用但沒有實體型態的資產，包括專利權、商標權、著作權、土地使用權、非專利技術、商譽等。

¹⁴⁹ 此處所指之待攤費用係指長期待攤費用，是指已經支出但根據權責發生制的原則，應由本期和以後各期分別負擔的分攤其現在一年以上(不含一年)的各項費用，主要包含除開辦費以外，推銷期限在一年以上的固定資產修理支出、租入固定資產改良支出以及其他待攤費用。應由本期負擔的解款利息、租金等不應計入長期待攤費用的科目。長期待攤費用應在受益期內按期平均攤銷，計入損益。

¹⁵⁰ 《企業所得稅法》第十二條：「在計算應納稅所得額時，企業按照規定計算的無形資產攤銷費用，准予扣除。下列無形資產不得計算攤銷費用扣除：(一)自行開發的支出已在計算應納稅所得額時扣除的無形資產；(二)自創商譽；(三)與經營活動無關的無形資產；(四)其他不得計算攤銷費用扣除的無形資產。」

算應納稅額時准予扣除¹⁵¹。第十四條係關於企業對外資投資期間資產成本不得計算應納稅額時予以扣除的規定¹⁵²；包括短長期投資資本的核算及企業對外投資期間投資資產的成本在計算應納稅所得額時不得扣除。第十五條係關於存貨成本在計算應納稅所得額時准予扣除的規定¹⁵³。第十六條規定關於企業轉讓資產¹⁵⁴的淨值准許在計算應納稅額予以扣除¹⁵⁵。第十七條規定企業在匯總計算繳納企業所得稅時，其境外營業機構的虧損不得抵減境內營業機構的營利¹⁵⁶。第十八條係關於企業繳納年度發生的虧損可以向以後年度結轉的規定¹⁵⁷。第十九條係關於非居民企業取得關有關係所得計算其應納稅所得額的規定¹⁵⁸。

3.2.6 應納稅額

應納稅額規定在《企業所得稅法》第二十二條至第二十四條。在此一部份，《企業所得稅法》借鏡了《美國稅法典》中對於稅法立法明確性的相關規定，在第二十二條中將企業所得稅應納稅額¹⁵⁹定義為「應納稅所得額×稅率－應減免的所得額－允予減免的所得額」¹⁶⁰。第二十三條中規定關於企業在境外取得的所得已在境外繳納的所得稅稅額可以從當期應繳納稅額中抵免，即為外國稅收抵免制

¹⁵¹ 《企業所得稅法》第十三條：「在計算應納稅所得額時，企業發生的下列支出作為長期待攤費用，按照規定攤銷的，准予扣除：（一）已足額提取折舊的固定資產的改建支出；（二）租入固定資產的改建支出；（三）固定資產的大修理支出；（四）其他應當作為長期待攤費用的支出。」。相關行政性規範檔請參照：《企業會計準則第 31 號－現金流量表》。

¹⁵² 《企業所得稅法》第十四條：「企業對外投資期間，投資資產的成本在計算應納稅所得額時不得扣除。」。

¹⁵³ 《企業所得稅法》第十五條：「企業使用或者銷售存貨，按照規定計算的存貨成本，准予在計算應納稅所得額時扣除。」。相關行政規範檔請參考《企業會計準則第 1 號－存貨》、《企業會計準則第 17 號－借款費用》、《企業會計準則第 5 號－生物資產》、《企業會計準則第 12 號－債務重組》、《企業會計準則第 20 號－企業合併》。

¹⁵⁴ 企業整體資產轉讓係指一家企業不需透過解散而將其營運活動的全部（包括資產和負債）或其獨立核算的分支機構轉讓給另一家企業，以換取代表接受企業資本的股權（包括股份股票等），包括股份公司的法人股東以其經營活動的全部或其獨立核算的分支機構向股份公司配購股票。

¹⁵⁵ 《企業所得稅法》第十六條：「企業轉讓資產，該項資產的淨值，准予在計算應納稅所得額時扣除。」。相關行政規範檔請參照《國家稅務總局關於企業股權投資業務若干所得稅問題的通知》（國稅發〔2000〕118 號）。

¹⁵⁶ 《企業所得稅法》第十七條：「企業在匯總計算繳納企業所得稅時，其境外營業機構的虧損不得抵減境內營業機構的盈利。」

¹⁵⁷ 《企業所得稅法》第十八條：「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五年。」。所謂虧損結轉係指繳納企業所得稅的納稅人在某一年度內發生了經營虧損後，法律規定准予在其他納稅年度盈利中給予抵補的一種稅收優惠。相關行政規範檔請參照《國家稅務總局關於企業的免稅所得彌補虧損問題的通知》（國稅發〔1999〕34 號）、《國家稅務總局關於外商投資企業和外國企業所得稅法若干執行問題的通知》（國稅發〔2000〕152）。

¹⁵⁸ 《企業所得稅法》第十九條：「非居民企業取得本法第三條第三款規定的所得，按照下列方法計算其應納稅所得額：（一）股息、紅利等權益性投資收益和利息、租金、特許權使用費所得，以收入全額為應納稅所得額；（二）轉讓財產所得，以收入全額減除財產淨值後的餘額為應納稅所得額；（三）其他所得，參照前兩項規定的方法計算應納稅所得額。」

¹⁵⁹ 所謂應納稅額係指應當納繳的稅款數額的簡稱，是指納稅人根據稅法的規定應當繳納的稅款的數額。應納稅額一般用稅基（計稅依據）乘以稅率，如果在稅法中有特別規定，也會減去一些應當扣除的數額。

¹⁶⁰ 《企業所得稅法》第二十二條：「企業的應納稅所得額乘以適用稅率，減除依照本法關於稅收優惠的規定減免和抵免的稅額後的餘額，為應納稅額。」。

度¹⁶¹。該條第一項規定關於居民企業來源於中國境外的所得，如果已完成境外納稅則可列入納稅人該年度納稅額中予以扣除的上限，以避免因《企業所得稅法》所採取的全球課稅原則所帶來的重複課稅情況¹⁶²，如應納稅稅額的上限大於企業稅法所規定的上限，抵扣剩餘部份予以五年的上限內稅額攤提期限¹⁶³。第二項規定非居民企業在中國境內設立的機構、場所，其取得發生在中國境外，但所得與該機構、場所有實質的應納稅額，產生重複納稅者所採取的抵免限額¹⁶⁴。第二十四條規定係關於居民企業和外國企業在境外的法定所得可以依法抵免的規定¹⁶⁵，包含（1）居民企業從直接或間接控制的外國企業處取得來源於中國境外的股息、紅利等權益性投資收益，可在法定的抵免限額內抵免。（2）外國企業在境外實際繳納的所得稅稅額中，屬於該項所得負擔部份可在法規的抵免限額內抵免。值得注意的是，本條係僅適用於居民企業的經濟性重複課稅的規定¹⁶⁶，其所列的抵免只能由居民企業享有。

3.2.7 源泉扣繳

《企業所得稅法》中對於源泉扣繳¹⁶⁷的規定在《企業所得稅法》第三十七條到第四十條。其中第三十七條所規定關於源泉扣繳的扣繳義務人僅限於非居民企業，與過往《外商投資企業與外國企業所得稅法》第十九條的規定原則上相同¹⁶⁸，但避免了過去非居民納稅義務人延期納稅的避稅手段，非居民企業一旦符合《企業所得稅法》第三條第三項的規定即應在中國繳納所得稅¹⁶⁹。非居民企業適合泉

¹⁶¹ 《企業所得稅法》第二十三條：「企業取得的下列所得已在境外繳納的所得稅稅額，可以從其當期應納稅額中抵免，抵免限額為該項所得依照本法規定計算的應納稅額；超過抵免限額的部分，可以在以後五個年度內，用每年度抵免限額抵免當年應抵稅額後的餘額進行抵補：（一）居民企業來源於中國境外的應稅所得；（二）非居民企業在中國境內設立機構、場所，取得發生在中國境外但與該機構、場所有實際聯繫的應稅所得。」

¹⁶² 此一上限係指該筆所得按照中國稅法規定本來應當納稅的數額。

¹⁶³ 所謂外國稅收抵免係指對本國居民或在本國的常設機構來源於境外的並且已經繳納了稅款的所得，在對該所得徵稅時允許以從應納稅額扣除在國外繳納的稅款數額的一種制度。

¹⁶⁴ 所謂抵免限額係指稅收抵免的最高限額，即對跨國納稅人在外國已納稅進行抵免的上限。

¹⁶⁵ 《企業所得稅法第二十四條》：「居民企業從其直接或者間接控制的外國企業分得的來源於中國境外的股息、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，可以作為該居民企業的可抵免境外所得稅稅額，在本法第二十三條規定的抵免限額內抵免。」

¹⁶⁶ 所謂經濟性重複課稅係指由於對於不同納稅人在經濟上的同一稅源徵收了兩種或類似性質的的稅收而導致的重複課稅。對於經濟性重複課稅應當予以避免或減輕，國際間稅法分為三類，一是美國稅法典及瑞士稅法中的股息扣繳制，二為德國稅法的分批稅制率，三為其他部份國家所採取的間接抵免制。

¹⁶⁷ 所謂源泉扣繳，係指在相關主體間向納稅人支付款項時，從該款項中預先扣除該款項所應承擔的稅款的制度。是在稅源發生地或發生過程中進行徵稅的一種方法。其目的在於從源頭上管理稅收，防止稅款的流失，也是一種稅款徵收制度。因其具有預先扣繳的性質，在稅法上又被稱之為預提稅。

¹⁶⁸ 《外商投資企業與外國企業所得稅法第十九條》：「稅款由扣繳義務人在每次支付或到期支付時，從支付或者到期支付的款項中扣繳。」

¹⁶⁹ 中國過去因為《外商投資企業與外國所得稅法》第十九條中對於稅款支付人在每次支付的款項中扣繳之規定中所指支付係為實質支付，導致支付人如未實際支付該款項，則不需扣繳稅款。如此一來，導致非居民納稅人以延期納稅作為避稅的手段之一。在《企業所得稅法》未頒布前，中國官方為避免此種情況頒布部份行政性規範檔以杜絕稅收上的不當流失，包含《國家稅務總局關於我國境內企業應付費用扣繳外國企業預提所得稅問題的通知》（國稅函〔1998〕757號）及《國家稅務總局關於我國境內企業若干對外應付若干未付費用扣繳預提所得稅問題的補充通知》（國稅函〔1999〕78號）。

源扣繳範圍，係指在中國境內取得的工程作業和勞務所得（第三十八條）¹⁷⁰及於源泉扣繳沒有結果的情況下稅款徵收之規定（第三十九條）¹⁷¹，其中將工程承包作為獨立規定之主要原因在於，根據國際稅法所慣行之雙邊稅務協定實務，均認為非居民企業在該國承擔工程作業必須達到一定的期限才符合常設機構的特質，並需要在工程所在地國家納稅¹⁷²。

3.2.8 特別納稅調整

由於中國的反避稅工作起步較晚，過去企業所得稅制中關於反避稅方面的規定不夠具體，缺乏體制上的一致性而稍顯粗糙，因而在實際執行中可操作性較低。如《外商投資企業與外國所得稅法實施細則》第五十六條規定：「企業與關聯企業之間提供勞務，不按獨立企業之間業務往來收取和支付勞務費用的，當地稅務機關可以參照類似勞務活動的正常收費標準進行調整。」然而，何為正常的收費標準？正常的收費標準應如何確定？是按國家物價部門公布的數字作為正常收費標準，還是由稅務機關自行調查確定？如果沒有可以參照的類似勞務活動，收費標準又應如何確定？對這些問題在過去的相關稅法中並沒有明確規定，很可能導致基層稅務機關實際操作上的困難。是以新法借鑒國際經驗，進一步改革和完善企業所得稅制中反避稅條款的制度設計，以調整中國長期以來存在的關聯企業之間定價規則不當¹⁷³，及企業利用境外避稅天堂進行避稅所造成的稅收不公。

納稅調整在稅法理論中，可分為特別納稅調整¹⁷⁴及一般納稅調整¹⁷⁵兩類，《企業所得稅法》中對於特別納稅調整進行專章（第六章）規定，規定於第四十一條到第四十八條。其中對於外資企業影響最大者，應屬第四十五條關於居民企業（外資企業）或由居民企業與中國居民控制之設立，在實際稅負明顯低於中國規定稅

¹⁷⁰ 《企業所得稅法》第三十八條：「對非居民企業在中國境內取得工程作業和勞務所得應繳納的所得稅，稅務機關可以指定工程價款或者勞務費的支付人為扣繳義務人。」

¹⁷¹ 《企業所得稅法》第三十九條：「依照本法第三十七條、第三十八條規定應當扣繳的所得稅，扣繳義務人未依法扣繳或者無法履行扣繳義務的，由納稅人在所得發生地繳納。納稅人未依法繳納的，稅務機關可以從該納稅人在中國境內其他收入專案的支付人應付的款項中，追繳該納稅人的應納稅款。」

¹⁷² 目前中國已與全球八十九個國家及兩個地區（香港、澳門）簽訂雙邊稅收協定。

¹⁷³ 「...企業利用避稅天堂進行移轉定價，將高稅國家所取得的利潤移轉到境外避稅天堂，其主要的原在於多數國家只對跨國公司匯回本國的利潤才課稅。利用稅收制度差異移轉利潤，一是跨國公司可以延期納稅，無償使用該部份資金。二是利潤匯回才徵稅的規定必然誘使跨國公司刻意將利潤移轉到境外避稅天堂，以實現利潤最大化。三是寬鬆的稅收優惠規定為跨國公司調節利潤實現時間與地點提供選擇。...」，朱少平，中華人民共和國企業所得稅法釋義，北京，中國法制出版社，2007年3月，頁137。

¹⁷⁴ 所謂特別納稅調整係指稅務機關出於實施反避稅目的而對納稅特定納稅事項所作的稅務調整，包括針對納稅人轉讓定價、資本弱化、境外公司避稅及其他避稅情況所作的稅務調整。

¹⁷⁵ 所謂一般納稅調整係指按照稅法規定在計算應納稅所得額時，如果企業財物、會計處理辦法同稅收法律、行政法規的規定不一致，應當依照稅收法律、行政法規規定的規定計算納稅所作的稅務調整，並據此重新計算納稅。如國債利息收入，會計上作為收益處理，而按照稅法規定作為免稅收入，在計算繳納企業所得稅時需要作納稅調整。

率標準的國家（地區）之企業利潤計入當期收入的規定，也就是所謂受控外國公司利潤處理的規定¹⁷⁶。該條規定設立於低稅率地區的受控外國公司的利潤，非因合理經營需要而對利潤不分配，或減少分配，中國稅局可強迫公司要分配利潤，並進行課稅。台灣所得稅法目前沒有這項規定，是最常見的企業逃稅方法之一。在過去中國稅法規定及各部門的行政規範檔中並未有關於受控外國公司的規定，對於境外避稅公司範圍及受控外國公司的認定，在《企業所得稅法》中並未加以明確規定，須待企業所得稅法實施細則及國務院以行政規範檔進行規定¹⁷⁷。此外，新法將移轉訂價條款整合得更完整，企業與其關聯方之間的業務往來，不符合獨立交易原則而減少企業或者其關聯方應納稅收入或者所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整，除了補稅之外，要加收利息。企業與其關聯方共同開發、受讓無形資產，或者共同提供、接受勞務發生的成本，在計算應納稅所得額時應當按照獨立交易原則進行分攤。企業實施不具有合理商業目的的安排而減少應納所得額者，中國稅局依法可調整所得課稅。換言之，也就是關於關聯企業之間轉讓定價（Transfer Pricing）規則¹⁷⁸及其調整的規定¹⁷⁹。因此，在外資企業紛紛利用轉讓定價所產生的漏洞，不僅在跨國公司部份，在中國境內也利用不同省分及地區在稅率優惠上的不同進行轉讓定價，將企業利潤由註冊於稅率優惠較低的省分或地區移轉到註冊於優惠稅率較高的省分或地區之時，中國於新法中加入了此條特別反避稅條款之規定時有深遠意涵。

關於轉讓定價所造成的稅負不公，稅務機關的事後調整權雖為補救的方法之一，但亦會造成稅負的不穩定，尤其是於判斷何謂「具有合理商業目的」時，稅務機關擁有非常廣泛的判斷權，故如何透過程式和判例約束稅務行政，使之不至於與納稅人之預期差距過大，將是中國稅法仍需努力的方向。以中國目前的稅收法制化水準，納稅人對上述條款心存疑慮實可理解¹⁸⁰。因此，預約定價安排（Advance Price Arrangement, APA）¹⁸¹便成為世界各國稅法在處理此一問題的普

¹⁷⁶ 《企業所得稅法》第四十五條：「由居民企業，或者由居民企業和中國居民控制的設立在實際稅負明顯低於本法第四條第一款規定稅率水準的國家（地區）的企業，並非由於合理的經營需要而對利潤不作分配或者減少分配的，上述利潤中應歸屬於該居民企業的部分，應當計入該居民企業的當期收入。」

¹⁷⁷ 所謂受控外國公司是指本國居民納稅人直接或間接控制的設在境外避稅天堂的公司。受控外國公司制度是 1962 年美國率先制訂，《美國稅法典》規定，凡是受控外國公司利潤，不論是否以股息分配形式匯回美國母公司。都應計入美國母公司的應納稅所得中課稅，不許延期納稅。另根據《德國受控外國公司法》，受控外國公司是指設立在實際稅率低於 25% 的低稅率國家。其他國家對於受控外國公司稅率的規定，如日本為 25%、英國為 24.5%、法國為 22%、西班牙為 26.5%、芬蘭及葡萄牙則指設立在實際稅率低於其國家稅率 60% 的國家的公司。

¹⁷⁸ 所謂轉讓定價係指關聯企業之間在轉讓貨物、無形資產或者提供勞務、資金信貸等活動中，為了一定的目的所確定的不同於一般市場價格的一種內部價格。在跨國經濟活動中，利用關聯企業之間的轉讓定價作為避稅已是一種普遍的避稅方式，將利潤由高稅國移往低稅國，以達到避稅的目的。

¹⁷⁹ 根據中國《公司法》的規定，關聯企業係指在股權、資金、銷售、人員等方面存在關聯關係的企業。關聯企業是指具有下列條件之一的公司、企業和其他經濟組織，包含：（1）在資金、經營、購銷等方面，存在直接或間接的擁有或者控制關係。（2）直接或者間接地同為第三者所擁有或控制。（3）在利益上具有相關聯的其他關係。

¹⁸⁰ 熊偉，「中國大陸企業所得稅法的新視野」，月旦財經法雜誌，2007 年 3 月，第八期，頁 65。

¹⁸¹ 所謂預約定價是指應企業申請，稅務機關與企業之間就企業未來年度關聯交易的定價原則和計算方法

遍作法，《企業所得稅法》第四十二條便是針對預約定價安排的規定，規定企業可以向稅務機關提出與其關聯方之間業務往來的定價原則和計算方法，稅務機關與企業協商並確認後，達成預約定價之安排。中國實施移轉定價查核行之有年，最初矛頭指向日商和韓商。在企業所得稅法實施後，已有九家於中國之大型分銷企業與中國稅務當局簽訂預約定價安排協定¹⁸²。隨著台商規模日趨壯大、稅務日趨健全，近年來也成為移轉定價查核主要對象，不少華東、華南台資大廠紛紛收到書面調查通知。中國也開始在各地培植 APA 的樣板企業；繼 1998 年廈門和台商「台松精密電子」洽簽大陸第一起 APA 後，台灣包括廣達、燦坤等企業也與大陸稅務局完成 APA 談判¹⁸³。

預約定價安排在企業所得稅法實施前便已具體規定在《稅收徵收管理辦法實施細則》第五十三條及若干行政規章中¹⁸⁴。針對轉讓定價，《企業所得稅法》第四十三條賦予稅務機關(1)要求企業檢附當年與關聯企業業務往來情況說明。(2)企業與關聯方業務往來，但利潤過低不符合獨立交易原則者，稅務機關有權調整稅率。(3)稅務機關要求，但企業拒不提供真實關聯方業務往來資料時，稅務機關可引用裁量權直接調高企業應有毛利率，並要求補交近三年所得稅(少數企業被調整最近十年應納稅所得額)或調整進入免稅期的納稅年度¹⁸⁵。預期在企業所得稅法施行後，中國稅務當局將針對反避稅部份，要求企業以預約定價模式，確認未來納稅基礎(尤其是企業的毛利率)。我國企業廣達電腦於 2006 年第四季和中國稅務單位洽簽預約定價安排，已引發不少台資大廠有意跟進。不少重視品牌形象或曾遭中國查稅的台商，近期都計劃和中國稅務當局洽簽 APA，換取「租稅穩定」¹⁸⁶。近期多起台商在中國遭查稅，並被認定透過移轉定價進行避稅之關聯交易，

達成的安排。

¹⁸² 「...中國與美國首例雙邊預約定價安排在深圳簽署。由沃爾瑪(Wal-Mart)等 9 家在中國從事零售業務的子公司，與中國稅務總局在深圳市地稅局簽署了雙邊預約定價安排。該安排的主要內容是美國沃爾瑪百貨有限公司與其在中國子公司之間轉讓無形資產和提供勞務的定價原則和計算方法。自 2006 年年初，沃爾瑪集團在中國投資企業即向中國稅務總局表達了談簽雙邊預約定價的意向，並於同年 6 月遞交了正式申請。中國稅務總局成立專門工作小組，並對提交的申請報告和相關資料進行了認真審核、評估、分析和論證。中國與美國稅務機關在 2006 年 9 月、12 月分別在北京、華盛頓進行了兩輪磋商，雙方最終達成共識。中國稅務總局有關官員指出，是次雙邊預約定價安排的簽署和執行，拓寬了雙方稅務當局進行國際稅務合作的內容，有利於促進雙方的經貿往來。沃爾瑪方面亦表示，是次雙邊預約定價的成功簽署將有利於促進沃爾瑪在中國的投資與發展，對中國和企業都非常有利。相信隨著預約定價在中國的不斷發展和成熟，越來越多的跨國公司會從中受益。目前中國共對外簽訂了 89 個避免雙重徵稅的協定，其中 82 個生效執行。一般情況下，只要企業屬於上述生效執行的協定締約國居民，原則上均可向主管稅務機關提出雙邊預約定價申請。目前，中國稅務總局有 3 個雙邊預約定價安排正在審核談簽之中，還有多家企業已正式提出了申請。...」，香港商報，2007 年 4 月 21 日。

¹⁸³ 李立達、林安妮，「廣達與大陸簽 APA」，經濟日報，2007 年 4 月 27 日。

¹⁸⁴ 《稅收徵收管理辦法實施細則》第五十三條：「納稅人可以向主管機關提出與關聯企業之間業務往來的定價原則和計算方法，主管稅務機關審核、批准後，與納稅人預先約定有關定價事項，監督納稅人執行。」。相關行政規範檔請參照《國家稅務總局關於關聯企業間業務往來預約定價實施規則（試行）》（國稅發〔2004〕118 號）、《國家稅務總局關於企業所得稅幾個業務問題的通知》（國稅發〔1994〕250 號）。

¹⁸⁵ 詳參企業所得稅法第四十三條。

¹⁸⁶ <http://www.udn.com/2007/5/2/NEWS/FINANCE/FINS2/3827600.shtml>，最後點閱日期 2007 年 7 月 22 日。

使得預約定價安排已成為目前台商在企業所得稅法實施後的保稅之道。

3.3 新、舊法稅收要素比較

本節僅就新舊法中有關納稅人及納稅義務兩項重要稅收要素做比較，其他新舊法稅收要素內容對照表請參照附錄一。

3.3.1 納稅人

依照《外商投資企業和外國企業所得稅法》的規定，外商投資企業和外國企業所得稅（包括企業所得稅和地方所得稅）的納稅義務人可以分為三部份：

1. 外商投資企業是指外商按照大陸法律組成的企業法人。包括按照中外合資經營企業法和中外合作經營企業法，由外國公司、企業和其他經濟組織在大陸境內與大陸的公司、企業共同投資舉辦的中外合資經營企業、中外合作經營企業，以及按照外資企業法，其全部資本由外國投資者投資的外資企業。
2. 外國企業是指非大陸企業法人的外國公司、企業和其他經濟組織。包括在大陸境內設立機構、場所，從事生產經營和雖未設立機構、場所，而有來源於大陸境內所得的外國公司、企業和其他經濟組織，以及不組成企業法人的合作企業的外國合作者。
3. 在大陸境內設立從事生產，經營的機構、場所，包括管理機構、營業機構、辦事機構和工廠，開採自然資源的場所，承裝配、勘探等工程作業的場所和提供勞務的場所，以及營業代理人。

在內資企業納稅人身份認定方面，由於在中國《企業所得稅暫行條例》中將所有獨立經濟核算的企業全部納入企業所得稅徵收範圍。因此，個人獨資企業¹⁸⁷及合夥企業¹⁸⁸也被納入徵收範圍，而造成重複課稅的現象。故在這次《企業所得稅法》第二條第二項中將個人獨資企業及合夥企業排除在《企業所得稅法》的徵收範圍，而透過立法將其視為個人所得稅的課徵範圍，以解決過去缺乏法源依據

¹⁸⁷ 個人獨資企業係指依中國《個人獨資企業法》的規定，在中國境內由一個自然人投資、財產為投資人個人所有，投資人以其個人財產對企業債務承擔無限責任的經營實體。

¹⁸⁸ 合夥企業係指依照中國《合夥企業法》的規定，在中國境內設立由各合夥人訂立合夥協議，共同出資、合夥經營、共用收益、共擔風險，並對合夥企業債務承擔無限連帶責任的營利性組織。

的窘境，回歸適用《個人所得稅法》¹⁸⁹。

另社團法人應解為適用《企業所得稅法》第一條中所指「其他取得收入的組織」之一種，中國國家稅務總局於 1999 年所頒布之相關行政規章之解釋亦為納稅義務人¹⁹⁰。

表 11 新舊法對照表—納稅人

法源	條號	納稅人	定義
企業所得稅暫行條例	第二條	(一) 國有企業；(二) 集體企業；(三) 私營企業；(四) 聯營企業；(五) 股份制企業；(六) 有生產、經營所得和其他所得的其他組織。	實行獨立經濟核算的企業或者組織。
外國企業所得稅法 外商投資企業和	第二條第一項	外商投資企業	在中國境內設立的中外合資經營企業、中外合作經營企業和外資企業。
	第二條第二項	外國企業	(1) 在中國境內設立機構、場所，從事生產、經營的外國公司、企業和其他經濟組織。 (2) 雖未設立機構、場所，而有來源於中國境內所得的外國公司、企業和其他經濟組織。
企業所得稅法	第一條	企業和其他取得收入的組織 (以下統稱企業)。	(1) 在中華人民共和國境內，企業和其他取得收入的組織。 (2) 個人獨資企業、合夥企業不適用本法。
	第二條	居民企業	(1) 依照中國法律、法規在中國境內成立的

¹⁸⁹ 在《企業所得稅法》頒布之前，為了解決個人獨資企業與合夥企業在所得稅上重複課稅的問題，中國國務院在 2006 年 6 月 20 日頒布《國務院關於個人獨資企業和合夥企業徵收所得稅問題的通知》規定自 2000 年 1 月 1 日起，對個人獨資企業和合夥企業停止徵收企業所得稅，其投資者的生產經營所得，比照個體工商戶的生產、經營所得徵收個人所得稅。

¹⁹⁰ 關於社會團體是否屬於企業所得稅課稅主體，依中國國家稅務總局所頒布的《事業單位、社會團體、民辦非企業單位企業所得稅徵收管理辦法》(國稅發〔1999〕65 號)的規定，事業單位、社會團體和民辦非企業單位取得的生產、經營所得和其他所得，應當繳納企業所得稅。應納稅的事業單位、社會團體、民辦非企業單位應以實行獨立經濟核算的單位為納稅人。

	第一項		企業。 (2) 依照外國（地區）法律成立但實際管理機構在中國境內的企業。
	第二條 第二項	非居民企業	(1) 依照外國（地區）法律、法規成立且實際管理機構不在中國境內，但在中國境內設立機構、場所的企業。 (2) 在中國境內未設立機構、場所，但有來源於中國境內所得的企業。

3.3.2 納稅義務

過去在《企業所得稅暫行條例》中，並未對企業源自於中國境內所得或境外所得予以明確劃分及規範，但在《外商投資企業和外國企業所得稅法》中則對其予以明確區分¹⁹¹。

依《外商投資企業和外國企業所得稅法》規定，中國對三資企業之課稅立法採屬人主義兼屬地主義，亦即不論所得來源地是否在中國境內，只要是在中國註冊成立的企業，均為大陸外商投資企業和外國企業所得稅的納稅義務人，其從大陸和從世界其他各國或地區取得的所得，都要在大陸負納稅義務。

至於在大陸境內設立從事生產經營的機構、場所以及雖未設立機構、場所，而有來源於大陸境內所得的外國公司、企業和其他組織、以及與大陸公司、企業合作生產、經營，但不組成企業法人的外國合作者，為稅法上的非居民，負有限納稅義務，僅就來源於大陸境內的所得繳納所得稅。

此種區分方式與企業所得稅法的區分方式有所差異，差異點在於根據《外商投資企業和外國企業所得稅法》的規定，外資企業總公司或企業總部設在中國，才需就來源於中國境內境外所得繳交企業所得稅，繳納所得稅的範圍僅需就其與中國所設立之機構、場所有實際關係的所得部份課徵所得稅。但《企業所得稅法》中則將外資企業視為居民企業，不論其是否在中國設立總公司或營運總部，只要與其在中國的機構、場所有實際關係的，應當就其來源於中國境內外的所得繳納所得稅。

¹⁹¹ 《外商投資企業和外國企業所得稅法》第三條：「外商投資企業的總機構設在中國境內，就來源於中國境內、境外的所得繳納所得稅。外國企業就來源於中國境內的所得繳納所得稅。」

表 12 新舊法對照表—納稅義務及應稅所得額

法源	條號	主體/應納稅所得額/ 應納稅所得項目	內容/定義
企業所得稅暫行條例	第一條	除外商投資企業和外國企業外，中華人民共和國境內的企業	<p>(1) 應當就其生產、經營所得和其他所得，依照本條例繳納企業所得稅。</p> <p>(2) 企業的生產、經營所得和其他所得，包括來源於中國境內、境外的所得。</p>
	第四條	應納稅所得額	納稅人每一納稅年度的收入總額減去准予扣除項目後的餘額。
	第五條	納稅人的收入總額	<p>(一) 生產、經營收入；</p> <p>(二) 財產轉讓收入；</p> <p>(三) 利息收入；</p> <p>(四) 租賃收入；</p> <p>(五) 特許權使用費收入；</p> <p>(六) 股息收入；</p> <p>(七) 其他收入。</p>
外商投資企業和外國企業所得稅法	第一條/ 第三條	外商投資企業	<p>(1) 中華人民共和國境內的外商投資企業生產、經營所得和其他所得，依照本法的規定繳納所得稅。</p> <p>(2) 外商投資企業的總機構設在中國境內，就來源於中國境內、境外的所得繳納所得稅。</p>
	第一條 第二項/ 第三條	外國企業	<p>(1) 在中華人民共和國境內，外國企業生產、經營所得和其他所得，依照本法的規定繳納所得稅。</p> <p>(2) 外國企業就來源於中國境內的所得繳納所得稅。</p>
	第四條	應納稅所得額	外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所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。

企業所得稅法	第三條 第一項	居民企業	應當就其來源於中國 境內、境外 的所得繳納企業所得稅。
	第三條 第二項	非居民企業： 在中國境內設立機構、場所的。	（1）就其所設機構、場所取得的來源於中國 境內 的所得，繳納企業所得稅。 （2）就其發生在中國 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。
	第三條 第三項/ 第十九條	非居民企業： （1）在中國境內未設立機構、場所的。 （2）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。	（1）應當就其來源於中國 境內 的所得繳納企業所得稅。 （2）按照下列方法計算其應納稅所得額： （一）股息、紅利等權益性投資收益和利息、租金、特許權使用費所得，以收入全額為應納稅所得額； （二）轉讓財產所得，以收入全額減除財產淨值後的餘額為應納稅所得額； （三）其他所得，參照前兩項規定的方法計算應納稅所得額。
	第五條	應納稅所得額	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。
	第六條	收入總額	企業以貨幣形式和非貨幣形式從各種來源取得的收入。 包括：（一）銷售貨物收入；（二）提供勞務收入；（三）轉讓財產收入；（四）股息、紅利等權益性投資收益；（五）利息收入；（六）租金收入；（七）特許權使用費收入；（八）接受捐贈收入；（九）其他收入。
	第七條	不徵稅收入	收入總額中的下列收入為不徵稅收

			入：（一）財政撥款；（二）依法收取並納入財政管理的行政事業性收費、政府性基金；（三）國務院規定的其他不徵稅收入。
--	--	--	--



四、中華人民共和國企業所得稅法實施後所生之潛在衝擊與影響

台商早年進入中國市場最大的誘因，除了便宜的生產成本外，很大的因素與中國提供外資企業比本土企業更優惠的稅率有關。稅率優惠給了台資企業與外資企業競爭上的優勢，但企業若僅仰賴這項「先天優勢」，不思提高企業競爭力，在中國統一內外資所得稅後，競爭力將岌岌可危。

近幾年中國生產成本快速上升，華南地區的勞工與土地成本上漲速度尤快，當地許多包括台商在內的外企，因為無法適應生產成本上升，不是轉往內陸生產成本更便宜的省分，就是只能轉往越南等東南亞國家發展。這種逐水草而居的經營模式，可在不少中國台商的身上看到，這些台商最終被市場淘汰的例子更是比比皆是。中國將內外資稅率統一後，若台商不調整經營心態，恐將掀起另一波撤退潮。

兩稅合一對多數台商而言都不是利多消息，在新法公布後眾多會計師事務所馬上分析新法正式實施後可能會對台資企業造成的衝擊。要在瞬息萬變的市場競爭中存活，唯有做好完善的事前風險預測並提前擬定對策方有獲勝的可能。

危機就是轉機。中國統一內外資企業後，勢必得更進一步對外開放市場，並讓內外資企業在中國的競爭地位更平等。台商若能及早調整經營心態，以創新精神為企業注入新活力，憑藉台商過去的靈活身段，未來在中國市場仍大有可為。

4.1 名義稅率降低，實際稅收負擔提高

根據中國財政部官員的說法，統一以後的企業所得稅法對內資企業，包括港澳臺企業，實行 25% 的統一稅率，但真正實行此一稅率的企業是有限的。由於新法中小型微利企業適用 20% 的稅率規定，將可照顧到佔港澳臺企業 60% 的小企業，其真正提高的稅率部份為五個百分點。且新法仍保留了一些產業的優惠稅率，比如高科技企業繼續實行 15% 的稅率，所以港澳臺高科技企業同樣可以享受這個優惠稅率。「把這兩類企業去掉以後，我想真正從 15% 提高到 25% 稅率的企業是很有限的¹。」

中國官員亦指出，新法「設計了一個很優惠的過渡期」：若小企業從 15% 的稅率增加到 20% 的稅率，以五年的過渡期逐步調整，每年增加一個百分點。而一

¹ 中國財政部部長金人慶於 2007 年 3 月 9 日所舉辦之第十屆全國人大第五次會議記者招待會發言。

般外資企業從 15% 的稅率增加到 25%，也就是十個百分點，分五年時間，一年增加兩個百分點。包括原來承諾尚在兩免三減半優惠期內的企業，可以繼續享受完這些優惠政策。中國官方認為新法實施後對這類企業，包括港澳臺企業，的財務成本不會有很大負擔。據其估算，以外資企業而言，從 15% 增加到 25%，增加的稅收負擔總量一年為 430 億。所以，分五年過渡時期，每年將增加 80 億人民幣。至於第五年以後，才會達到 430 億的稅收負擔。故其預測對於外資企業，包括享受外資待遇的港澳臺企業，和他們豐厚的利潤相比，兩稅合一的負擔對企業不會造成很大的影響，也不會影響到中國來投資的積極性。

然而，在實施細則正式公布前，誰也無法確定小型企業及高科技企業將如何認定。對於多屬製造業的台商而言，若不能符合新法兩檔優惠稅率適用對象之認定，稅率將從過去 15% 的稅率增加到 25%，既使分五年逐步調整，十個百分點的差異仍將對獲利空間日漸狹小的台商製造業形成重大壓力。

4.2 稅收優惠政策改變 — 從普惠制到特惠制

一改過去普惠制給予所有外資企業稅收優惠的政策方向，新法的稅收優惠精神將按行業劃分而不分資金的來源，譬如高新科技、環保等繼續是 15% 的稅率，小型微利企業與高新技術企業分別適用 20% 及 15% 的優惠稅率²。只要符合新法條件的企業，無論其為外資或內資企業，皆可享受相關稅收優惠或較低稅率，相對而言，不符合新法規定的其他企業則一率適用 25% 的統一稅率。也就是說過去因為在經濟特區或經濟技術開發區內設廠而享受稅收優惠的多數台商，將因不符合新法優惠企業身分而被全面取消其享有的優惠。

雖然中國官方宣稱港澳臺企業多數為小型微利企業與高新技術企業，新法實施後對其影響不大，但觀察過去台商在投資地域上的選擇，我們不難發現東南沿海省份為投資比率最高的地區，而這些省份同時也是經濟特區或經濟技術開發區的集中區域。圖 6 為民國 80 年 1 月至 96 年 4 月我國對中國投資分區統計累計金額，其中前五大台商投資大陸區域皆位於東南沿海，而這五個地區中即包含五個經濟特區（海南、珠海、汕頭與深圳皆位在第二名廣東省、廈門則位於第四名福建省）、五個經濟技術開發區（上海浦東新區、江蘇省昆山市、南通市、連雲港、浙江省寧波市）。經濟部統計資料將全中國分為三十三個投資地區，此五大投資地區金額合計比率高達總額 87.28%，在新法正式實行後，在這些區域投資的大量台商將不再享有外資稅收優惠。

² 《企業所得稅法》第二十八條：「符合條件的小型微利企業，減按 20% 的稅率徵收企業所得稅。國家需要重點扶持的高新技術企業，減按 15% 的稅率徵收企業所得稅。」

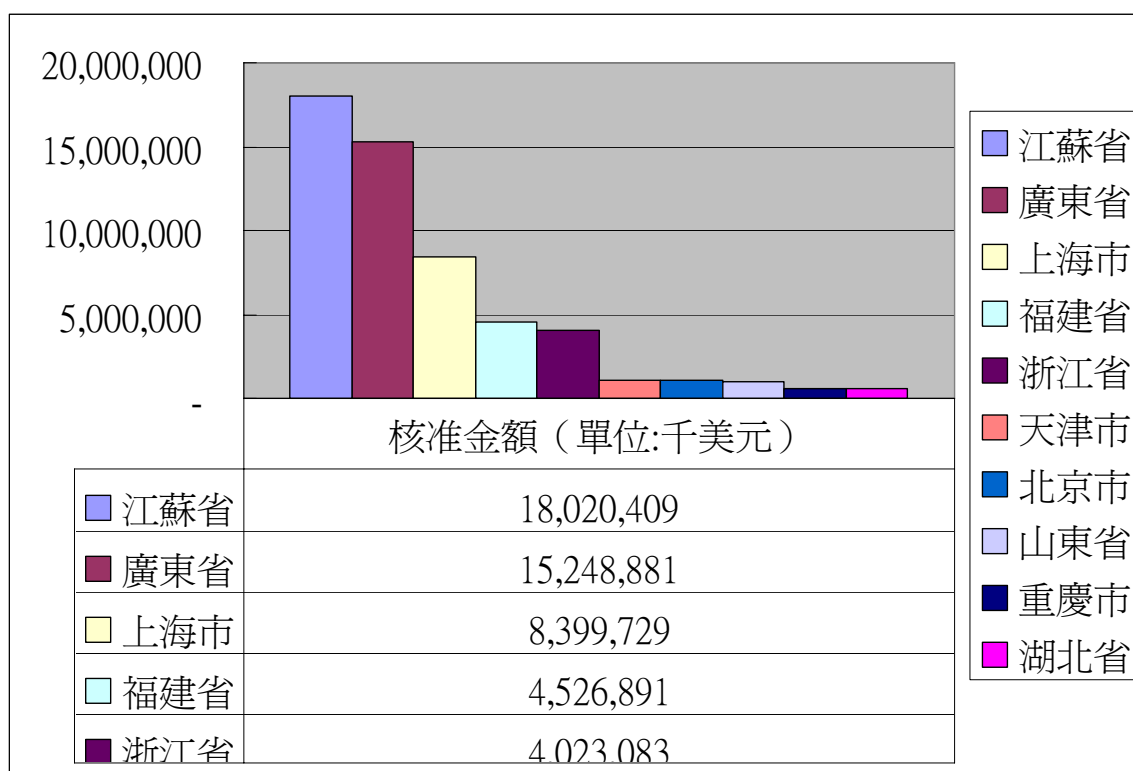


圖 6 我國投資大陸前 10 大地區金額累計圖

資料來源：經濟部投資審議委員會，原始資料參見表 13。

表 13 大陸投資分區統計表 (民國 41 年 1 月至 96 年 4 月)

地區	件數	佔件數比率	核准金額	佔核准金額比率
江蘇省	5,426	15.13%	18,020,409.13	31.32%
廣東省	11,727	32.70%	15,248,880.94	26.50%
上海市	4,944	13.79%	8,399,729.25	14.60%
福建省	5,132	14.31%	4,526,890.51	7.87%
浙江省	1,868	5.21%	4,023,082.53	6.99%
天津市	859	2.40%	1,089,186.79	1.89%
北京市	1,070	2.98%	1,038,867.56	1.81%
山東省	882	2.46%	1,008,912.63	1.75%
重慶市	177	0.49%	590,138.01	1.03%
湖北省	502	1.40%	541,987.63	0.94%
四川省	361	1.01%	471,895.14	0.82%
遼寧省	502	1.40%	455,734.16	0.79%
江西省	195	0.54%	314,174.97	0.55%
廣西壯族自治區	219	0.61%	304,493.00	0.53%
河北省	290	0.81%	264,031.40	0.46%

湖南省	292	0.81%	208,257.40	0.36%
安徽省	176	0.49%	194,946.66	0.34%
山西省	56	0.16%	174,715.70	0.30%
海南省	340	0.95%	161,097.00	0.28%
西北地區	197	0.55%	116,873.27	0.20%
河南省	231	0.64%	102,557.00	0.18%
黑龍江省	107	0.30%	66,354.55	0.12%
雲南省	105	0.29%	58,420.73	0.10%
吉林省	77	0.21%	52,339.88	0.09%
貴州省	81	0.23%	28,694.00	0.05%
中南地區	13	0.04%	18,701.00	0.03%
內蒙古自治區	22	0.06%	17,122.00	0.03%
西藏自治區	1	0.00%	15,840.00	0.03%
華東地區	3	0.01%	9,271.38	0.02%
華北地區	2	0.01%	4,686.96	0.01%
東北地區	4	0.01%	4,033.56	0.01%
華北地區	1	0.00%	595.50	0.00%
西南地區	0	0.00%	0.00	0.00%
合計	35,862	100.00%	57,532,920.23	100.00%

單位：千美元

資料來源：經濟部投資審議委員會 95 年核准華僑及外國人、對外投資、對中國投資統計年報

過去中國一直鼓勵以製造業方式投資中國，因而對經營期十年以上的生產型外商投資企業，從開始獲利年度起，以予「二免三減半」的所得稅優惠。而以工廠形式設立的台商，「二免三減半」後，恢復正常的企業所得稅稅率，也多為 15% 或 24%。

雖然新法普惠制優惠政策對符合條件的產業仍有稅收優惠，但觀察表 14「台商投資中國的分業統計表」，經濟部將我國投資大陸產業細分為四十六個類別，投資金額前十大產業中除了第十名批發及零售業外皆為製造業，投資比例佔全部四十六個產業的 68%，累計核准金額將近 400 億美金。而中華徵信所公布的「2007 台灣地區集團企業研究」250 大集團企業排名調查顯示，250 大集團中有 217 個集團已投資中國（含港澳）地區，投資分子企業家數並高達 2,053 家，且 250 大集團屬製造業的集團全部西進中國。這些製造業往往不屬於小型微利企業，且在新法實施細則正式發布前，高新技術企業的認定也難以確知，但可相信廣大製造業不屬於新法認定的優惠稅率適用對象，對這些原來享有外資優惠身分的企業而言，新法正式實行後所得稅率提高所生的衝擊勢必不若中國官方所言之輕描淡

寫。

表 14 大陸投資分業統計表（民國 41 年 1 月至 96 年 4 月）

行業	件數	佔件數比率	核准金額	佔核准金額比率
電腦、電子產品及光學製品製造業	2,578	7.19%	8,769,850.06	15.24%
電子零組件製造業	1,903	5.31%	8,481,557.41	14.74%
電力設備製造業	2,867	7.99%	5,247,853.61	9.12%
金屬製品製造業	2,447	6.82%	4,136,538.72	7.19%
塑膠製品製造業	2,185	6.09%	2,853,774.39	4.96%
非金屬礦物製品製造業	1,487	4.15%	2,837,942.01	4.93%
化學材料製造業	763	2.13%	2,697,222.18	4.69%
機械設備製造業	1,836	5.12%	2,300,340.44	4.00%
其他製造業	2,493	6.95%	1,787,408.99	3.11%
批發及零售業	1,882	5.25%	1,782,205.30	3.10%
食品製造業	2,197	6.13%	1,712,517.85	2.98%
紡織業	1,051	2.93%	1,701,731.09	2.96%
汽車及其零件製造業	536	1.49%	1,066,928.30	1.85%
基本金屬製造業	566	1.58%	1,016,801.10	1.77%
皮革、毛皮及其製品製造業	1,477	4.12%	966,631.78	1.68%
紙漿、紙及紙製品製造業	627	1.75%	964,579.91	1.68%
橡膠製品製造業	362	1.01%	962,174.84	1.67%
化學製品製造業	1,188	3.31%	936,378.50	1.63%
其他運輸工具製造業	597	1.66%	929,833.61	1.62%
成衣及服飾品製造業	1,285	3.58%	717,269.83	1.25%
資訊及通訊傳播業	688	1.92%	587,789.03	1.02%
運輸及倉儲業	189	0.53%	458,473.42	0.80%
金融及保險業	177	0.49%	450,447.00	0.78%
藝術、娛樂及休閒服務業	392	1.09%	398,021.36	0.69%
其他服務業	237	0.66%	395,303.22	0.69%
飲料製造業	322	0.90%	389,888.00	0.68%
專業、科學及技術服務業	510	1.42%	371,377.84	0.65%
傢俱製造業	311	0.87%	352,163.27	0.61%

不動產業	100	0.28%	271,064.66	0.47%
木竹製品製造業	593	1.65%	247,017.00	0.43%
電力及燃氣供應業	28	0.08%	243,604.63	0.42%
住宿及餐飲業	425	1.19%	242,632.09	0.42%
農、林、漁、牧業	538	1.50%	226,362.00	0.39%
藥品製造業	130	0.36%	215,193.78	0.37%
印刷及資料儲存媒體複製業	245	0.68%	196,648.00	0.34%
營造業	233	0.65%	160,436.50	0.28%
礦業及土石採取業	114	0.32%	127,896.00	0.22%
支援服務業	126	0.35%	110,002.71	0.19%
醫療保健及社會工作服務業	30	0.08%	98,465.52	0.17%
用水供應及污染整治業	59	0.16%	48,284.00	0.08%
金融控股業	3	0.01%	30,815.20	0.05%
石油及煤製品製造業	60	0.17%	21,879.00	0.04%
公共行政及國防；強制性社會安全	13	0.04%	14,174.10	0.02%
教育服務業	11	0.03%	5,062.00	0.01%
菸草製造業	1	0.00%	380.00	0.00%
產業用機械設備維修及安裝業	0	0.00%	0.00	0.00%
合計	35,862	100.00%	57,532,920.23	100.00%

單位：千美元

資料來源：經濟部投資審議委員會 95 年核准華僑及外國人、對外投資、對中國投資統計年報

4.3 取消地方稅收優惠，加強徵管制度，禁止地方政府私自以稅收優惠招商引資

兩法合併有一重要意義：解決現行優惠政策過多過濫問題。而此現象有很大部分乃因個別地方政府在超出了許可權範圍外任意制定稅收優惠措施，從法制面而言這已違反稅法規定。而《企業所得稅法》規定了優惠政策方向、範圍和原則、優惠方式、優惠對象以及優惠力度，並授權國務院規定具體方法³。此為概括性授權，其實質意義在於以法律授權國務院劃分各個層次的地方政府所享有之優惠政策制訂許可權範圍，其詳細內容應由國務院在企業所得稅法實施條例中具體規定。

³ 《企業所得稅法》第三十五條：「本法規定的稅收優惠的具體辦法，由國務院規定。」

從稅法穩定性層面看來，本條授權性條款對於解決過去各地稅收優惠雜亂無章、常使徵稅主體無從為依的問題有相當助益。但從另一角度觀之，過去地方政府習慣了以優惠吸引外資，一旦所有優惠全部取消，是否會對被各級政府作為經濟發展重要推力的吸收外資帶來振盪？

預估江蘇省將受此條影響甚巨。開放型經濟向來為江蘇省重要特色，該區域截至 2006 年已連續四年位居全中國實際吸收外資總量之首，於該地區投資設廠的外資企業總量超過三萬家，合併後江蘇省是否仍有如此吸引力？中國稅務專家表示樂觀看法。國際貨幣基金組織估計，兩稅合併對中國財政負擔只佔 GDP 的 0.14%，因此影響相當有限。兩稅合併後雖取消外資企業所得稅優惠，但企業增值稅等其他稅負也進行改革，綑綁進行下外資企業的稅負未必增加⁴。

然而，兩稅合併會造成怎樣的後續效果只從立法者的觀點預測當然難以有全面代表性，尤其稅法的變動與身為納稅主體的民間企業是貼身相關的。在這次稅改中，真正最關注的當然是所受波及最深的外資企業，而不同外資產業的反應也明顯不同，有認為不至於因此改變外資投資中國佈局者、有對新法實行後提高的稅收成本表示憂心者、更有早已做好規劃，承認新稅法當然有其影響力但企業內部的應對措施足以在最短時間內適應新法，對未來投資中國仍有信心的外資企業。

許多歐美大型企業至中國投資看重的是廉價資源，包括境內的原材料和熟練勞動力，而且中國工人工資約為歐洲的十分之一，另外市場潛力也是重要投資動機，其次才是優惠政策。儘管其對稅改也很重視，但普遍觀點是更希望看到中國有個穩定性足夠的政策環境，而不是充斥地區間為吸引外資的優惠競賽。故新法的通過對其並非全然代表成本增加，也不會因而改變包括中國在內的全球產業佈局。

相對的，也有公司相信新稅法對企業未來的投資計畫將存在嚴重的刺激。許多外資企業在過去的投資預估獲利報告中早將包括中央法定的稅收優惠及各級地方政府提供的招商優惠因素計算在內，例如再投資退稅，有很多外資企業就是看中這項政策帶來的好處而將在中國投資贏利後的返還所得稅繼續全部在中國投資新專案。而這些再投資企業有很多都還在虧損狀態中，依照舊法是無需繳納所得稅的，即使過幾年有了盈利，還有兩免三減半的適用，而投資企業也能將前一個專案的部分設備轉移到再投資專案中以節省成本。但由於稅改的因素，新法實行五年過渡期後仍未有營利的企業將失去兩免三減半的適用資格⁵，此與原來決

⁴ 國家稅務總局研究員張培森，「取消超國民待遇考驗我省外企」，新華日報，2006 年 12 月 12 日。

⁵ 《企業所得稅法》第五十七條：「本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，享受低稅率優惠的，按照國務院規定，可以在本法施行後五年內，逐步過渡到本法規定的稅率；

定再投資的成本預估存在歧異，也可能會影響這些外企原訂的投資計畫。

與上述企業不同者，許多外企對於籌備多年的兩稅合併早有內部計畫。例如全球積體電路框架行業前三強、落戶張家港保稅區的台商獨資順德工業（江蘇）公司自 1999 年投資該地以來發展迅速，已增資一次，總投資超過 2300 萬美元。而順德工業選擇在張家港設廠，一是看中勞動者素質和相對較低的勞動力成本，二就是為了享受保稅區的稅收優惠。企業早為兩稅合併做好準備，新的調整佈局計畫包括在張家港重點發展國家鼓勵、能享受稅收優惠的高新技術產品，而勞動密集型產品則轉移到周邊國家去。對於兩稅合併後過去地方政府承諾的稅收優惠可能受影響之風險，許多外資企業早已做好因應策略。

4.4 新法優惠企業身分的認定 – 篩選外資類型，淘汰非需求產業外資之武器？

《企業所得稅法》第二十八條明確規定，凡是需要重點扶持的高新技術企業，減按 15% 的稅率徵收企業所得稅⁶。第三十二條則規定，企業的固定資產由於技術進步等原因，確需加速折舊的，可以縮短折舊年限或者採取加速折舊的方法⁷。這意味著今後開發區跟全中國所有地區一樣，只有國家鼓勵發展的產業才能獲得稅收優惠。

資料顯示，1984 年以來，中國先後創辦國家級開發區 147 個。其中，僅五十四個面積不到全國萬分之一的國家級經濟技術開發區實際使用外資佔全國的比重就達到了 25%⁸。為解決過去優惠政策過度傾斜的問題，新的企業所得稅法將現行企業所得稅以區域優惠為主的格局，轉為以產業優惠為主、區域優惠為輔，乃「根據國民經濟和社會發展的需要，兼顧社會進步的新的稅收優惠格局」，中國財政部如是說⁹。是以，新法正式實行後，法規中有關優惠稅率的適用對象「小型微利企業」及「高新技術企業」將如何認定，成為中國所有企業關心的問題，尤其是設於經濟特區（海南、珠海、廈門、汕頭、深圳）、上海浦東新區、國家級開發區或高新技術開發區中的高新技術企業。過去這些製造業可享有 15% 的低稅率，新法實行後其是否符合高新技術企業要件關係到十個百分比的企所稅率落差，將對企業稅後利潤造成極大影響，故新法第二十八條的具體適用對象成為這些製造業者首要關注的焦點議題。

享受定期減免稅優惠的，按照國務院規定，可以在本法施行後繼續享受到期滿為止，但因未獲利而尚未享受優惠的，優惠期限從本法施行年度起計算。」

⁶ 《企業所得稅法》第二十八條：「符合條件的小型微利企業，減按 20% 的稅率徵收企業所得稅。國家需要重點扶持的高新技術企業，減按 15% 的稅率徵收企業所得稅。」

⁷ 《企業所得稅法》第三十二條：「企業的固定資產由於技術進步等原因，確需加速折舊的，可以縮短折舊年限或者採取加速折舊的方法。」

⁸ 中國家稅務總局網站，「解讀新稅法：高新企業不在開發區內也可享低稅率」，2007 年 03 月 21 日。

⁹ 同前註。

優惠政策的改變，優惠稅率由過去所有位在經濟特區內的外資製造產業一率適用變為僅國家需重點扶持的產業才適用，對於已投入龐大資金在經濟特區的外資企業而言將是嚴重的衝擊。當初在投資區域的選擇上這些外企乃看準中國政府給予經濟特區的稅收優惠而做出投資決策，但隨著政策的轉變，這些外資企業適用多年的優惠稅率將全面取消，除非符合新法優惠對象，否則將一率適用 25% 的統一稅率。中國是否會利用新法高新技術企業的具體認定標準作為篩選外資企業的武器，將不符合其產業轉型需求的外企排除在優惠政策適用範圍外，成為值得關注的議題。然而，《企業所得稅法》只是原則性法案，許多執行細節、方法和實際規定其中都未提及，必須在實施細則中做具體規定，對於「重點扶持的高新技術企業」之明確定亦須待《中華人民共和國企業所得稅法實施細則》正式頒布。

4.5 加強追查避稅行為，相關規定法制化

在過去，台商透過移轉定價將中國子公司利潤留在海外，或將營業額併入台灣母公司，都是實務中常見的現象。但新法對扶持技術型企業及強化反避稅內容設計多項規定。官方一改過去由國家稅務總局或地方稅務局的行政命令規範避稅行為的模式，一舉將反避稅提升到法律層次，反避稅成為企業所得稅法生效後各地稅務局的查稅重點已是不可迴避的事實，台商有必要重新思考在中國的交易模式¹⁰。首先必須瞭解新法對各種避稅行為的規定內容，這些相關規定，對台商的直接衝擊可分為下幾個層面：

4.5.1 關聯方交易

新法第四十一條規定，企業與其關聯方之間的業務往來，不符合獨立交易原則而減少企業或者其關聯方應納稅收入或者所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整。企業與其關聯方共同開發、受讓無形資產，或者共同提供、接受勞務發生的成本，在計算應納稅所得額時應當按照獨立交易原則進行分攤。

很多外企為了免去被認定為關聯方交易的風險而把關聯方的股東、法人代表等都換成與原股東或經營層無關聯人士，然而從新法來看這已不可行。新法中有關關聯方交易的定義不限於與母公司或兄弟公司等關聯企業往來，而是只要佔採購或銷售相當比例，就有可能被稅務機關認定為關聯方交易。關聯方交易並非全為非法，其關鍵重點在交易價格是否公允，稅務局會透過海關或其他途徑調查同行業報價，作為價格公允的判斷基礎，只要在交易時避免價格與市場存在過大落差，即可免去受到稅務局認定為關聯交易的風險。

¹⁰ 劉芳榮，「反避稅對台商的衝擊」，經濟日報，2007 年 1 月 24 日。

4.5.2 利用境外公司避稅

新法第四十五條規定，由居民企業，或者由居民企業和中國居民控制的設立在實際稅負明顯低於本法第四條第一項規定稅率水準的國家(地區)的企業，並非由於合理的經營需要而對利潤不作分配或者減少分配的，上述利潤中應歸屬於該居民企業的部分，應當計入該居民企業的當期收入。

中國稅務局對台商利用境外公司交易模式已非常熟悉，也都知道台商利用境外公司作為採購或銷售對象的目的。今後的趨勢是，稅務局只要在公司財務報表上看到有與境外公司往來便會要求解釋，而如果往來金額佔總體營業額比重過大，甚至很多台商 100% 是與境外公司往來，極可能會被深入追查是否利用境外公司避稅，從而衍生出被認定為利用境外公司避稅的風險。

4.5.3 擴大稅務機關對企業利潤率的裁量權

新法第四十七條：「企業實施其他不具有合理商業目的的安排而減少其應納稅收入或者所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整。」

一旦稅務局認定台商涉及避稅，稅務局有權裁定企業的利潤率，並依此推估利潤，還原到企業過去的財務報表上，要求企業補繳過去年度的企業所得稅。

4.5.4 補稅要加收滯納金

新法第四十八條：「稅務機關依照本章規定作出納稅調整，需要補徵稅款的，應當補徵稅款，並按照國務院規定加收利息。」

台商如果被認定有不合理的避稅行為，除上述補稅處罰，還得根據情況及年限，在補稅基礎上加收滯納金，實務中有不少滯納金超過補稅稅款的實例。

4.6 註冊新公司、遷廠避稅將不再適用

兩稅合一延宕多年，新法終將於 2008 年 1 月 1 號正式實施，但台資企業為因應新企業所得稅法施行後許多對外資優惠取消而做的避險準備早從中國進入世貿組織時就已開始。在這些事業體重整活動中最常見的做法是註冊一家新公司，變相地重新享受稅務優惠，遷移再設新公司的情形在早已過了優惠期的台資企業中非常普遍。中國官方過去在宣導兩稅合一時，為緩和對外資企業的衝擊以減少反彈，不斷保證新法推出後仍在稅務優惠期的外商可等到稅務優惠期滿後才

適用新規定。新法出爐後也如官方所言，將五年過渡期條款列入其中¹¹。因此，早在新法公布前就有不少台商為重新進入稅務優惠期而註冊一家新公司。以東莞、深圳一帶的老台商為例，由於投資設廠時期較早，目前多數早已過了二免三減半的優惠期，因而對此的敏感度也最高。從 2005 年開始許多位於東莞的台資企業就採取遷廠方式規避二免三減半到期後沒有稅負優惠政策的窘境。由於台資企業大批遷移，東莞附近的惠州從 05 到 06 短短一年間的工業用地就攀升二倍。據當地台商表示，由於惠州土地與各種成本較東莞低廉，2006 一年來至少有二、三百家當地台資企業遷廠或到惠州設新廠¹²，但此現象背後更隱含著台資企業借由設立新公司再爭取二免三減半優惠的手段，從這些現象可以看出一旦中外資企所稅統一的政策正式實行，勢必衝擊外商的投資意願。

不過以註冊新公司作為重享稅務優惠的手段在新法公布後已不再適用。財政部稅政司司長史耀斌在第三屆中國 CFO 高峰論壇發表演講時表示：「針對企業所得稅法通過之後、實施之前註冊的企業的稅收適用問題，在 2007 年 3 月 16 日以後登記成立的企業，2007 年 12 月 31 日之前仍然按照現在的稅法執行，但是從 2008 年 1 月 1 日起，一律按新稅法執行，沒有過渡期。」所以在新法公布到正式實行前設立的新外資企業於 08 年後將一律按照新法課稅，不再適用「仍在優惠期內的外資企業可續享至優惠期結束」之規定。

參照五十七條但書，即使是 2007 年 3 月 16 日以前設立的外資企業，若在新法實行後仍因未獲利而未開始享受兩免三減半優惠者，也將在 08 年 1 月 1 日起強制起算優惠期限，兩免三減期限結束後無論是否獲利將一律適用新法規定。

4.7 居民企業規定導致重複課稅

在納稅人身分的認定上，從條文觀之，此次《企業所得稅法》所採取的是註冊成立地和實際管理地兩種標準¹³，企業只要是在中國境內成立，或者雖依照外國(地區)法律成立但實際管理機構在中國境內，即可視為《企業所得稅法》中的居民企業。此規定有助於在判斷是否符合居民納稅人資格時提供明確標準，但另一方面，卻可能造成外國企業在中國面臨到註冊地國家(地區)與中國實際管理地的重複課稅問題。

¹¹ 《企業所得稅法》第五十七條：「本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，享受低稅率優惠的，按照國務院規定，可以在本法施行後五年內，逐步過渡到本法規定的稅率；享受定期減免稅優惠的，按照國務院規定，可以在本法施行後繼續享受到期滿為止，但因未獲利而尚未享受優惠的，優惠期限從本法施行年度起計算。」

¹² 東莞台商協會副會長洪文正，「兩稅合一罩頂，台商爭相遷廠避稅」，工商時報，2006 年 3 月 14 日。

¹³ 《企業所得稅法》第二條：「本法所稱居民企業，是指依法在中國境內成立，或者依照外國(地區)法律成立但實際管理機構在中國境內的企業。」

國際間通常透過簽訂雙邊稅收協定的方式來解決重複課稅問題，在跨國納稅人的雙重身份認定上，藉由透過雙邊稅收協定的方式來解決¹⁴。然而，中國《企業所得稅法》及相關法規中並未有具體規定解決或避免此一問題，外資企業在中國欲避免遭到重複課稅只能視該企業之原註冊地國家（地區）與中國是否簽訂雙邊稅收協定。

由於我國目前尚未與中國簽訂雙邊稅收協定，且多數台商的原投資法人股東註冊地為境外公司，而這些境外公司註冊地多數又未與中國簽訂雙邊稅收協定，因而在新法認定下，透過境外公司到中國設立實質管理機構或已建立生產線的台商將面臨到重複課稅的風險。這將使得部份已在中國設立企業的台商，或已切割與台灣總公司關聯而獨立於中國設立企業、但實質上為子公司性質的中國分公司，在營運成本及資金籌措的雙重壓力下，面臨必須考慮將其企業移往其他與中國已簽訂雙邊稅收協定的國家（地區）、或於中國或香港上市、或是依《企業所得稅法》第四十二條規定採用預約定價安排（Advance Price Arrangement, APA）的方式，個別採行與中國稅務當局進行稅率定價¹⁵的處境¹⁶。考量到避免遭到重複課稅目的與享受稅負優惠等因素，台商選擇海外上市的機率大增，這對我國目前積極吸引台商回臺上市的政策將造成一定的影響。



¹⁴ 如《中華人民共和國與美利堅合眾國政府關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的協定》第四條中對於居民的規定：「一、本協定中締約國一方居民一語是指按照該締約國法律，由於住所、居所、總機構、註冊所在地，或者其他類似的標準，在該締約國負有納稅義務人的人。二、由於第一款的規定，同時為締約國雙方居民的個人，雙方主管當局應協商確定該人為本協定中締約國一方的居民。三、由於第一款的規定，同時為締約國雙方的居民公司，雙方主管當局應協商確定該公司為本協定中締約國一方的居民。如經協商不能確定時，該公司不應作為任何一方的居民按照本協議享受優惠。四、由於第一款的規定，美利堅合眾國的居民公司根據中華人民共和國和第三國的稅收協定，同時為第三國居民時，該公司不應作為美利堅合眾國的居民按照本協定享受優惠。」

¹⁵ 《企業所得稅法》第四十二條：「企業可以向稅務機關提出與其關聯方之間業務往來的定價原則和計算方法，稅務機關與企業協商、確認後，達成預約定價安排。」

¹⁶ 如為台商在中國之分公司，依國際會計準則規定其營業利潤所得可列入台灣總公司的財報中，此為目前多數在中國投資的台商所採取根留台灣的營運方式。因而若台商中國子公司於海外上市，將產生另一個影響：一旦選擇在海外上市，則其營業利潤所得需按其上市國家（地區）交易所得規定列入該企業所註冊地的上市國家企業財報中，台灣總公司所出具的財報將無法列入總公司利潤所得，而採子公司他項所得的切割方式獨立列出，此舉對我國證券市場在監管上將造成困難。

五、衝擊預測與問卷訪談

5.1 雙軌制時期外資面臨之稅法不穩定問題

中國加入 WTO 之後，有越來越多的外國投資者來到中國，這些投資中不乏數千萬美元甚至數億美元的大額投資，回報期相對很長。外商在來華投資之前都會撰寫可行性報告，包括投資額和回報率，另外 15% 的稅率、兩免三減半、五免五減半等稅收優惠政策也都會寫入其中。因此若突然調整稅制，必然影響外商預測利潤。

許多外商投資者對稅制調整有不同意見，對於低稅率還是穩定的稅制何者較為外商看重，答案並不是這麼絕對。稅率當然會直接引響外資進入中國投資的意願，然而，許多外商卻相信穩定的稅制與低稅率同樣重要，甚至更重要——寧可稅率稍高，但求穩定。

舉例而言，2005 年發生的五十四家大型跨國企業聯合上書國務院，抱怨中國稅法不穩定之事件，就反映出外資企業長期以來在中國不穩定的稅務環境中遭遇到的種種問題，這五十四家企業中不乏戴爾、IBM、Nokia 等跨國大廠在內¹，這些大型的跨國公司具有雄厚的資本、一流的技術和管理水準，其投資往往注重長期戰略回報，注重整體利益和綜合經營，相對於一般的投資優惠或投資刺激而言，其更關心基本的投資環境、投資條件的穩定性以及充足、有技能的勞動力供應和有效率的政府管理體制。以增值稅為例，從 1996 年第一次改革出口退稅制，到 2005 年事件發生當時已經變動了三次，而且其後仍有變動。外資抱著長期經營的態度至中國進行投資生產，但在他們於中國投資這十年來，各項稅收規範卻更動頻繁，這自然會造成外商反彈。因此，與其以低稅率與各種稅收優惠吸引外商投資，不少企業更重穩定——稅務環境穩定，包括稅法穩定、稅率穩定、與計算方法穩定。

當政府面對不同的利益群體，以及代表著不同利益群體的部門時，應該做出什麼樣的決斷，的確是對政府最大的考驗。聯合上書事件發生後，中國稅務官員作出「一個主權國家的財政政策，任何時候都可以自主改變」的回應²，這點當然無從置疑；作為一個主權國家，不但是財政政策，所有的政策都可以更改。然而在更動稅制的當時，更要考慮對整個投資環境造成的震盪與新政策是否有利於吸引外資。過去二十年來，外國投資者對中國經濟發展所做的貢獻是難以抹滅的；

¹ 「內外資所得稅並軌，54 家跨國公司上書國務院」，中華工商時報，2005 年 1 月 13 日。

² 同前註，中國國家財政部副部長樓繼偉發言。

外商透過投資中國市場，為中國帶來了不少好處，包括就業率的提高、先進技術的引入以及讓國外更進一步地瞭解中國。

另外，在 05 年五十四家在華跨國公司聯合向國務院法制辦上書的報告中，針對內外資企業所得稅併軌可能對外資企業的影響作出要求：兩法合併後取消對外資企業優惠政策應提供一個五至十年的過渡期。當時中國財政部及商務部拒絕承認此事，但從商務部對實施兩稅合一始終抱持反對立場就可知道其非常擔心外資因為稅負加重不願加碼投資中國。然而，不認可跨國企業要求延長優惠期的意見認為，當前中國的投資環境已經大為改變，不若從前用稅收優惠吸引外資，現在更多的是外資企業主動在中國尋找投資機會。隨著中國國民收入上升，消費能力提高，中國的市場現在已經是許多外資的主要利潤來源地，所以就該事件而言，外企聯合起來提這些要求並無道理。

這次事件反映出「小型外資較看重稅收優惠，大的跨國公司比較看重投資環境」之說法並非絕對，兩稅合併對外資影響是不分企業規模大小的。而跨國公司利用強大公關能力影響政府決策已是世界各國常態，在此之前以安利為代表的外商透過密集政府公關和高層遊說，就曾成功影響了中國的直銷立法。而這次五十四家超級大企業聯合上書，果然在中國政府高層兩稅合併的決策上產生影響，雖無法直言全為上書事件所致，但新法規範確實列入了五年過渡期的規定。

5.2 新法所生與投資中國台商相關之台灣稅收問題

自 2008 年 1 月 1 日起，中國執行內外資企業所得稅併軌後，在兩岸都是 25% 的企業所得稅稅率條件下，同樣沒有優惠政策，台商勢必會重新思考如何在兩岸間分配訂單。新法的規定內容，尚有待實施細則具體規定，但可預期過去困擾台商之繁雜稅收法令體系將獲得改善，新法將塑造更清楚的稅收規則環境。然而，新法部分規定內容與我國現行營利事業所得稅法存在些許差異，若台商依舊以過去經驗理解中國《企業所得稅法》，容易對新法規定產生誤解，進而造成如遭受重複課稅的損失。是以，台商有必要對兩岸稅法差異規定先做初步認識，以預先做好稅收規劃。

首先，台商過去將中國的利潤匯回台灣，才會被課徵在台灣的營利事業所得稅，後續也才適用當年度的盈餘未分配課以 10% 保留盈餘稅金的規定，但台灣於 2007 年起對保留盈餘執行全新課稅規定，將直接衝擊在中國台商，只要中國當年度有產生利潤，即使未分配匯回台灣，台灣控股的母公司就會因財簽承認這些利潤而被課徵 10% 的保留盈餘稅金。此規定將使在中國的台商陷入兩難，由於中國人民幣升值趨勢看好，台商在中國的盈餘多以未分配利潤或應付股利的人民幣形

式持有，如果按台灣新規定，台商雖然在中國賺了人民幣升值的匯差，卻賠了在台灣的 10% 保留盈餘稅金。中國子公司透過合法節稅規劃利潤，今後卻會讓台灣母公司多被課徵 10% 保留盈餘稅金，最終勢必會衝擊台商整體利潤。但是只要台灣公司持股中國子公司不足 20%，或由台灣個人透過第三地公司進到中國投資的台商，上述課徵 10% 保留盈餘稅金的新法便無法適用。可以預見，降低中國投資持股比率，或規劃以個人投資中國而非以台灣公司投資中國，將是台商因應兩岸稅務政策變化的選擇之一³。

除了盈餘分配問題，《企業所得稅法》在稅基的計算，包括所得、費用扣除認定與會計制度適用上，也與台灣存在差異。

新法的扣除標準已在 3.2.5 節中介紹，在應納稅所得範圍規定上，中國採類似分類所得稅制，於第五、六、八、九條中對稅基做了例示性的規定。而台灣營利事業所得稅則採概括所得制，對營利事業所得的範圍未做任何例示或列舉的規定，僅在所得稅法第二十四條第一項中規定：「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。」，大法官並根據此條內容做出釋字第 607 號解釋，指出「所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，為營利事業之收益，包括營業增益及非營業增益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅。」此即為我國營所稅所採的「概括所得制」，與中國新法不同。

而中國《企業所得稅法》第二十一條規定：「在計算應納稅所得額時，企業財務、會計處理辦法與稅收法律、行政法規的規定不一致的，應當依照稅收法律、行政法規的規定計算。」即承認稅法與會計準則存在衝突時具有優先性。而我國所得稅法並未明文否定財務會計準則關於計算營利事業所得的適用效力，甚至在加徵企業未分配盈餘稅規定上，明示該稅基的計算應以商業會計法規定處理的稅後純益為準。這顯示了與中國稅法之差異，我國財務會計準則就營利事業課稅所得額的計算具有補充性的規範效力⁴。

在新法大幅變更過去《外商投資企業和外國企業所得稅法》給予外資豐厚的稅收優惠，亟思稅制結構轉型之際，台商應與專業會計師、律師及註冊稅務師充分研商，充分準備稅收相關帳簿文據並妥善做好會計流程。不應濫用關連交易、國際稅收競爭等進行風險性逃漏稅行為，也要斟酌台資企業於大陸經營的情況，合理分配利潤以面對新法規範⁵。

³ 劉芳榮，「兩岸稅務連動，影響台商投資」，經濟日報，2007 年 3 月 14 日。

⁴ 參照台灣最高行政法院 2003 年度判字第 971 號判決。

⁵ 吳偉台，「台商對大陸企業所得稅修正宜有的認識與因應之策」，月旦財經法雜誌，2007 年 6 月，第 9

5.2.1 傳統產業與高科技產業影響程度不同

由於新法統一了企業所得稅稅率，取消對外資企業的稅收優惠。而過去吸引台商到中國投資的種種因素也因為中國市場的快速變遷及過內經濟成長而逐漸轉變，過去吸引外資的原材料、能源、土地、勞動力等生產要素成本普遍上升，降低成本的空間有限。

相較之下，與中國同處一個經濟區的周邊國家和地區在影響台商投資的重要因素方面逐漸迎頭趕上，在某些方面甚至較中國更具競爭力。例如印度的平均勞動力成本已低於中國，專業人才水準不在中國之下，亦擁有和中國類似之待開發廣大國內市場。又如東南亞國家，印尼、馬來西亞、新加坡等都有亮眼的經濟表現⁶，這些中國週邊國家亦開始以稅收優惠政策吸引外資。在這樣的背景下，台商於進行投資區位選擇時，稅收就有可能成為重要的考量因素。然而，中國經濟強勁的增長趨勢、每年 10% 經濟增長率及整體投資環境的不斷改善仍對外資有強烈的吸引力，故稅收優惠的調整不一定會對台商投資中國產生絕對性的負面影響，應視企業類型分別討論。

按投資動機不同，台商大陸投資主要可分為成本型及市場型兩類。成本型投資又稱出口導向型投資，其投資動機主要看中過去中國低廉的生產成本，產品亦多為出口。服裝、紡織、傢俱等勞動密集型傳統產業多屬此類。由於市場競爭激烈，成本型投資僅有微薄的利潤空間，故這類投資較注重各種經營成本，稅收構成其成本結構中重要的組成成分。由於競爭激烈，這類投資具有高度流動性的特色，往往透過移動來選擇經營成本最低的市場環境。1990 年代中期以前，由於台灣勞工工資與土地成本大漲，促使以勞動密集型產業為主的成本型投資開始大量轉移至中國東南沿海地區⁷。由於稅收在成本型台商投資中佔有重要地位，兩稅合併後新稅制將造成部分這類型投資的經營成本上升，在其他條件不變下，勢必迫使其在區位選擇上作出變更，遷移至中國週邊生產成本較低的國家，或是向勞動力和土地都更便宜的中國中西部轉移⁸。

而市場型台商投資看中的是中國經濟發展與未來市場前景，主要目的在於增加中國市佔率，並以長遠發展為經營理念。由於中國加入 WTO 後廣大的消費市場具備無窮潛力，致使投資者對中國市場信心不斷增強，吸引大量市場型投資進入大陸。為配合生產基地向大陸移轉及擴展市場的需要，這些投資的研發基地亦開始大量轉移至中國，以強化其在大陸市場的競爭地位，增加投資報酬。許多已

期，頁 59。

⁶ 張傳國，「兩稅並軌對台商投資產生的影響」，國際經濟合作，2007 年第 7 期，頁 42。

⁷ 同前註，頁 43。

⁸ 張延龍、張曉暉，「兩稅合一下的台商樣本」，經濟觀察報，2007 年 3 月 25 日。

在中國投資的電子、IT 等核心產業台商皆屬此類。

以 IT 業為例，我國主要電腦廠商都已在中國設立研發中心，並與上下游企業結合為完整的供應鏈體系，形成研發、生產、銷售連貫的經營模式。對市場型台商而言，稅收優惠僅為輔助影響因素，兩稅合併對其所生衝擊不若成本型投資般劇烈。而且符合中國重點扶持的產業，如高新技術企業，未來仍實行 15% 的優惠稅率。雖然高新技術產業的認定標準尚未公布，但市場型投資符合高新技術產業而得以適用新法優惠之可能必然較成本型投資為高，這又削弱了新法對市場型台商的負面影響。

綜上所述，出於對中國經濟發展的長期看好，絕大多數市場型台商將繼續深耕大陸市場。而成本型台商為應對新法所帶來的衝擊，勢必採取透過各種對策，例如從事傳統產業的台資企業可進行產業升級轉型以享受新稅法給予高新技術產業 15% 的優惠稅率、或者向中西部地區遷移以享受新法對內陸地區投資企業實行的優惠稅率。因此，為來將可能出現一股台商投資大陸中西部地區的新高潮⁹。

5.3 問卷調查

5.3.1 調查背景簡介



1. 調查目的

中國經濟崛起迅速，連續多年成為全球資金首要流向地。隨著台灣經濟轉型，我國產業轉往中國投資已是常態，大量資金、技術的投入使的中國台商及已西進大陸之台灣企業對中國投資環境敏感度大幅提升。

企業所得稅與企業稅後利潤關係密切，在中國企業所得稅法通過之際，新稅法對廣大台商與多數在中國設有子公司、分公司、辦事處或分支機構的台灣企業將有怎樣的影響？這些企業對新稅法觀感如何？中國涉外稅收政策的轉向會否改變這些企業的投資決策？本研究重心在企業所得稅法之探討，從受稅法變更影響最大的企業面切入將能獲得上述問題最直接的答案。期透過本調查能將雙軌合併的理論與真實產業意見結合，交錯對照印證。

2. 調查對象

本問卷針對台灣企業主管發放，調查對象為台灣新竹交通大學第九屆高階主管碩士班學員，發放問卷 72 份，回收 37 份，回收率為 51.4%。其中 2

⁹ 同前註。

份為無效問卷，故實際有效問卷為 35 份。

調查對象 88.6% 為男性，11.4% 為女性。

受訪對象中有 77.1% 的受訪者，其工作曾和中國大陸方面有業務上的往來或接觸。所有受訪者目前就職的公司有在大陸設廠，或於大陸設有從事實體營運作業的據點或辦事處者為 68.6%。

受訪者中有 31.4% 的比例有到大陸連續工作一個月以上的經驗，包括短期出差或公司常駐外派。另外有 17.1% 的受訪者，其家人曾經或現在有在大陸工作六個月以上的經驗。

3. 調查實施日期

本調查問卷分別於 96 年 5 月 19 日及 96 年 6 月 30 日發放，當日回收。於同年 7 月逐案輸入電腦校正並完成統計，同年 8 月依據統計資料結果完成調查報告。

5.3.2 意見調查

1. 新法稅率觀感

依據此次調查結果（請見圖 7），認為中國大陸企業所得稅法中規定的 25% 企業所得稅稅率適中者佔 49%，認為稍高者佔 40%，認為太高者佔 11%。無受訪者認為 25% 的稅率太低或稍低。

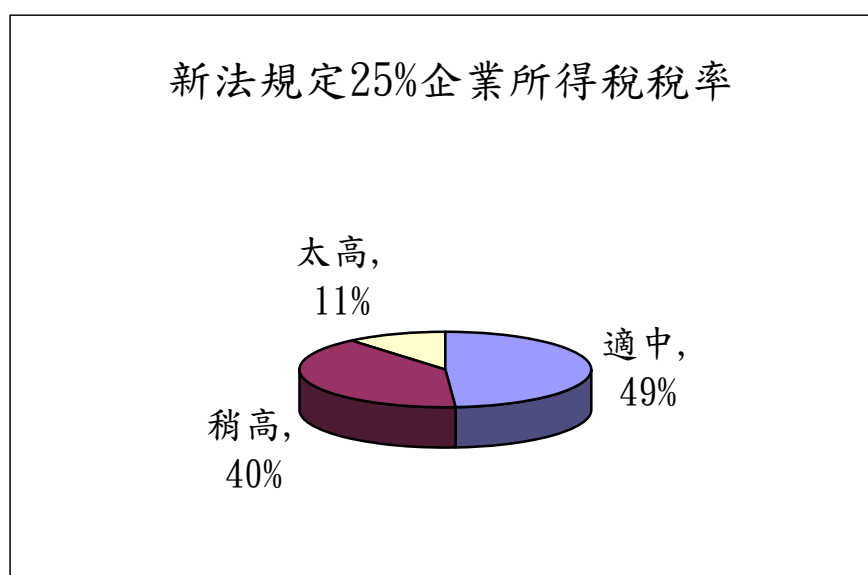


圖 7 新法稅率觀感調查

2. 投資中國大陸五大考量因素重要性評比

根據中國官方調查，中國對外資吸引力包括以下幾個因素：一是市場潛力，二是政局穩定情況，第三是勞動力成本，第四是土地附加資源價值，第五是優惠政策¹⁰。本調查請受訪者針對這五項投資中國大陸考量因素的重要性進行評分，以了解外資於決定是否在中國大陸設廠投資時，這五大因素對其決策的影響程度如何。

以 1 到 5 分做標準，5 分表示非常重要，1 分表示非常不重要，此五項因素平均得分如下：

表 15 投資中國考量因素重要性評比

投資中國大陸 考量因素	平均得分	本調查排名	中國官方 公布排名
市場潛力	4.77	1	1
政局穩定情況	4.54	2	2
勞動力成本	4.34	3	3
優惠政策	4.00	4	5
土地附加資源價值	3.91	5	4

調查結果與中國官方公布結果大致一致，除優惠政策及土地附加資源價值兩項於本調查中分別位居第四、第五名，與中國官方公布結果相反外，前三大影響外資投資中國大陸考量因素是一致的。證實稅收優惠並非外商投資中國首要考量因素之說法的可性度。

¹⁰ 王迎暉、徐培英，「企業所得稅改革時間表已定，年內有望完成立法程式」，經濟參考，2006 年 6 月 5 日。

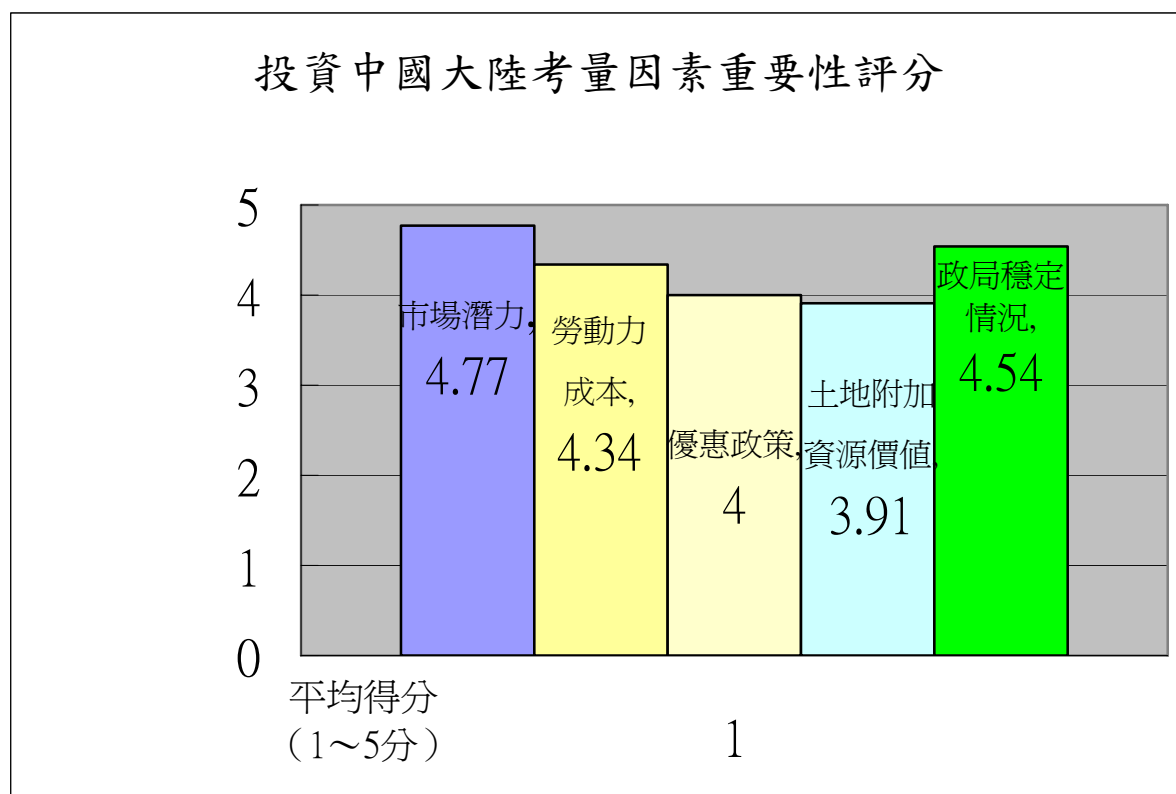


圖 8 投資中國考量因素重要性評比

3. 兩大稅務環境考量因素重要性評比

外資企業投資中國最重視的兩大稅務環境考量因素包括稅率穩定（稅收政策一貫性，沒有朝令夕改，讓投資者難以適應的問題）及稅收優惠（對外資企業實施較低的稅率、給予特別的稅收優惠），本調查針對這兩項因素之重要性進行比較，認為稅率穩定較重要者佔 63%，認為稅收優惠較重要者佔 37%，請見圖 9。

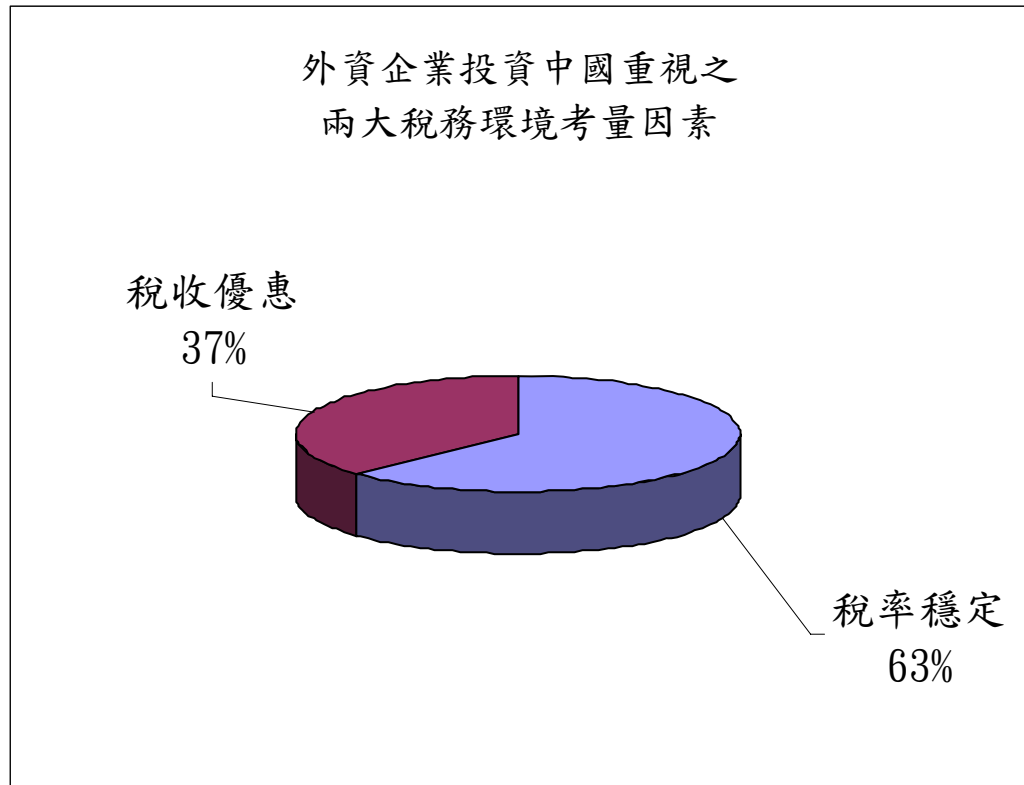


圖 9 兩大稅務環境考量因素重要性評比

4. 內外有別之稅收政策是否合理

過去中國大陸為了吸引外資投資中國，對內、外資企業適用兩套不同的企業所得稅制度。由於外資企業享有較低稅率及較多稅收優惠，內資企業對此覺得受到歧視，一再表示希望政府早日兩稅合併，對兩者適用同樣的徵稅制度，讓內資企業站在和外資企業一樣的競爭基礎上。

(1) 以稅收優惠吸引外資進入市場是否合理

在此背景下，受訪者認為中國大陸以稅收優惠吸引外資進入市場，外資企業因此享受較低稅率，為合理做法者佔 82.9%、認為不合理者佔 2.9%、無意見者佔 14.3%，請見圖 10。

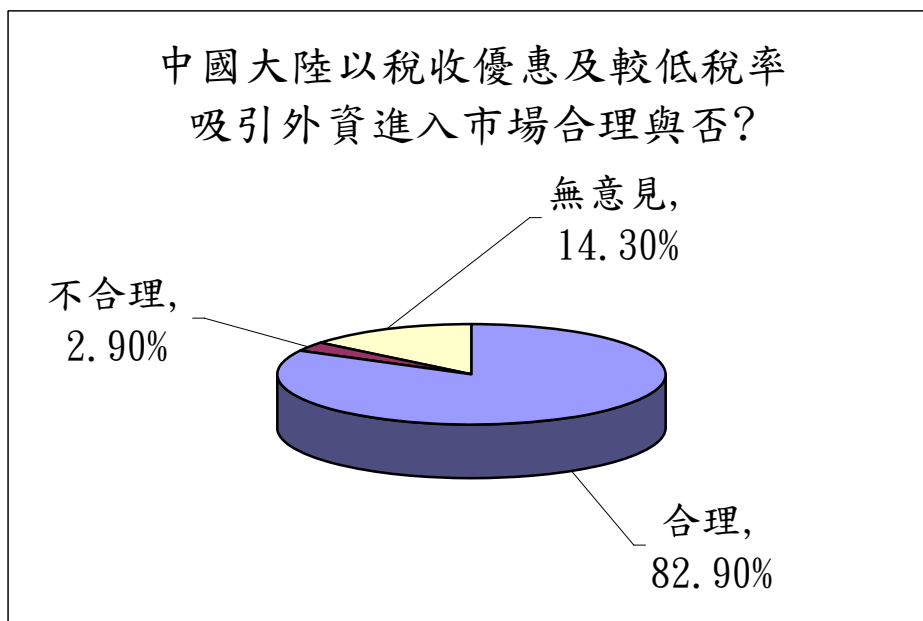


圖 10 以稅收優惠吸引外資進入市場是否合理意見調查

(2) 不同稅制對內資企業是否為歧視

在此背景下，受訪者認為內外兩套不同稅制，對中國大陸內資企業為歧視待遇者佔 45.7%、不認為是歧視待遇者佔 37.1%、無意見者佔 17.1%，請見圖 11。

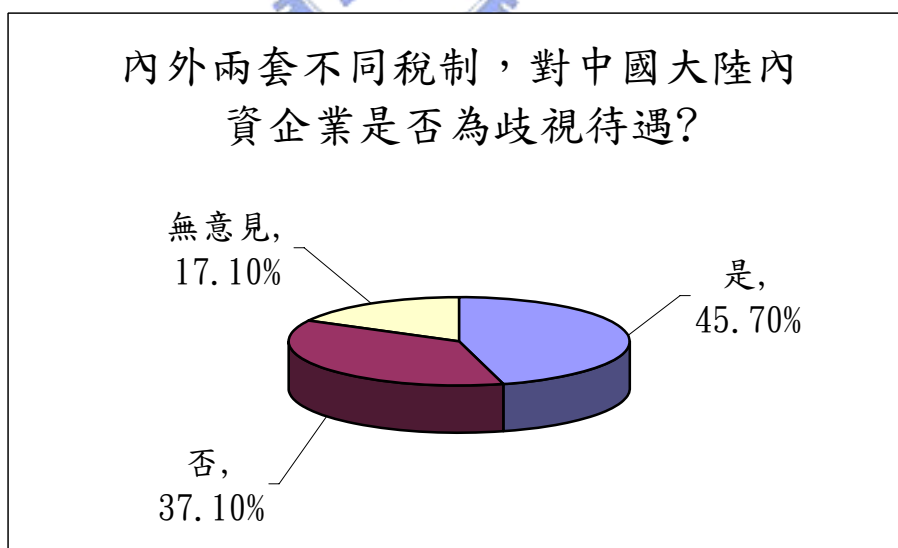


圖 11 不同稅制對內資企業是否為歧視意見調查

5. 稅收優惠繼續存在之必要性

中國大陸認為從目前其國內市場熱絡程度等客觀條件看來，已經不需要以稅收優惠吸引外資。同意此說法者佔 65.7%、不同意者佔 31.4%、無意見

者佔 2.9%，請見圖 12。

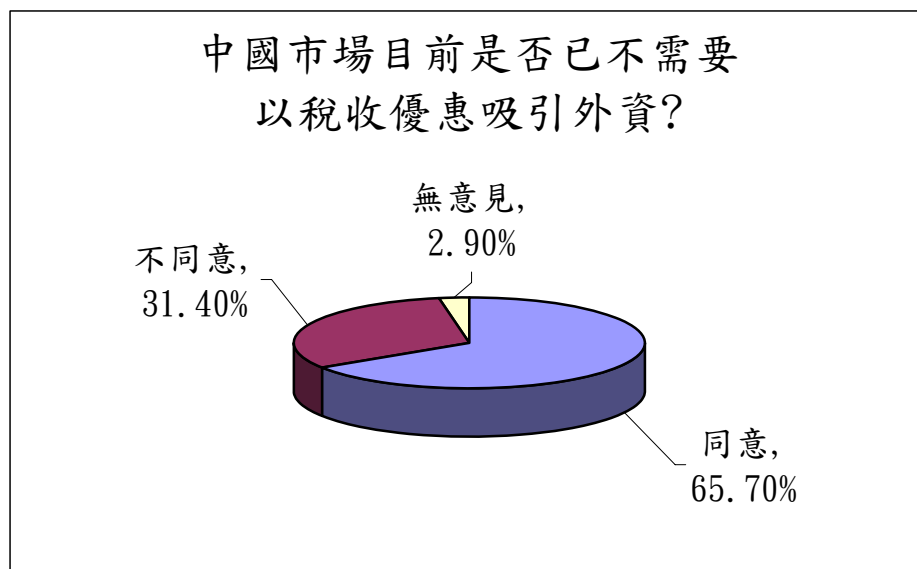


圖 12 稅收優惠繼續存在之必要性意見調查

6. 是否贊成兩稅合併

中國大陸兩稅合併，對內資及外資企業施行同一套的所得稅制度持贊成意見者佔 48.6%、不贊成者佔 20.0%、無意見佔 31.4%。

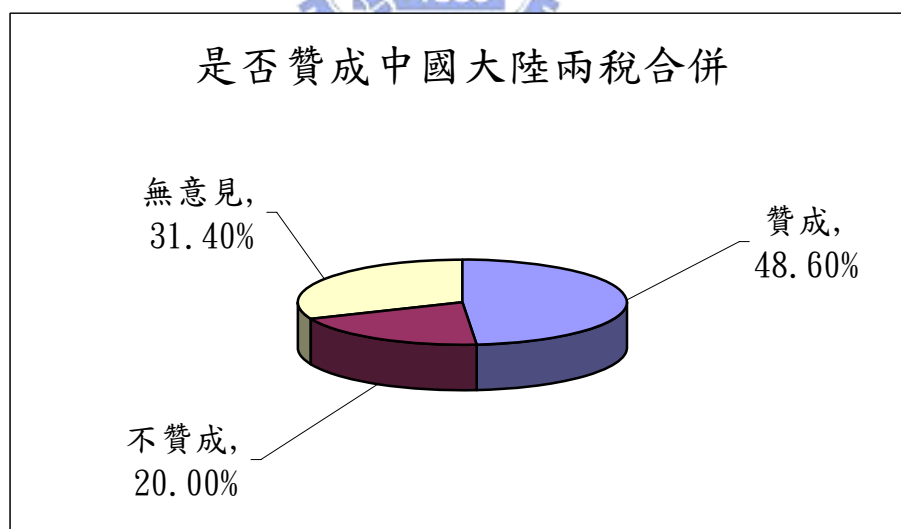


圖 13 是否贊成兩稅合併意見調查

有受訪者認為兩稅合併「公平明確即可」，但「應有開放內銷的配套」。由於過去外企在中國同時受到「超國民待遇」及「非國民待遇」對待；雖然中國政府給予外企許多內資企業無法享受的優惠，但在國內市場的銷售方面也對外企做了一些限制。新法通過後，過去外企獨享的優惠將在五年過渡期

內逐漸取消。超國民待遇不再的同時，對等修正過去針對外企限制內銷的各種政策，一併結束「非國民待遇」始符合公平原則。

7.五年過渡期

企業所得稅法規定了一個五年的過渡期，在 2008 年 1 月 1 日正式實施後，原來享受優惠稅率的外資企業，將在五年中逐步調高至 25% 的新稅率。本來享受定期減免稅優惠的企業，可以繼續享受優惠到期滿為止，接著才適用新法稅率。

對於五年過渡期時間規定，認為太短者佔 8.6%、認為適中者佔 91.4%、無受訪者認為五年過渡期時間太長，請見圖 14。

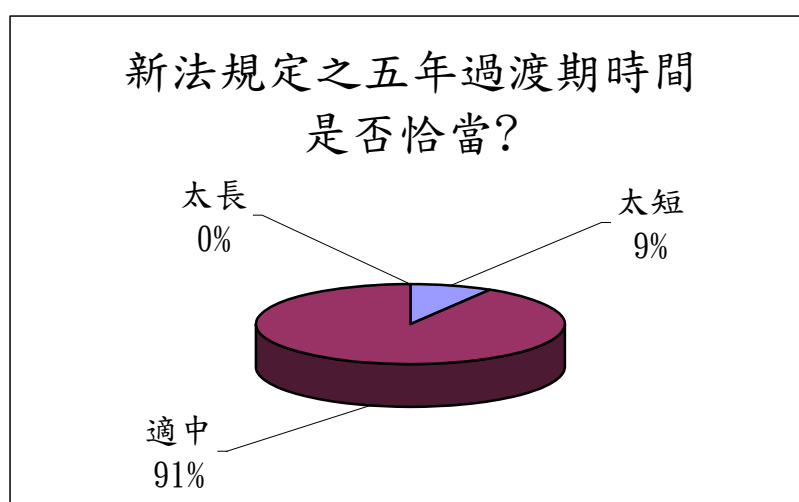


圖 14 五年過渡期是否恰當意見調查

8.稅率調高與稅收優惠取消對外企投資決策之影響

新法法定稅率的調高及過去外資稅收優惠的取消將對外資企業造成巨大衝擊，針對這兩項重要改變，本調查分別請受訪者對「已經在中國大陸投資的外資企業」及「未來外資決定進入中國大陸投資與否」兩個客體作影響程度評估。評估方式採計分制，以 1~5 分為標準，1 分表示完全沒影響，五分表示有很大影響，調查結果如下：

(1) 對「已經在中國大陸投資的外資企業」之影響程度如表 16

表 16 新法對「已經在中國大陸投資的外資企業」之影響程度意見調查表

稅收政策	平均得分
企業所得稅稅率將在過渡期	3.80

五年內逐步調高到 25%	
各種外資稅收優惠將在享受期滿後全面取消	3.89

(2) 對「未來外資決定進入中國大陸投資與否」之影響程度如表 17

表 17 新法對「未來外資決定進入中國大陸投資與否」之影響程度意見調查表

稅收政策	平均得分
企業所得稅稅率將在過渡期五年內逐步調高到 25%	3.63
各種外資稅收優惠將在享受期滿後全面取消	3.77

觀察調查結果可知，「稅收優惠取消」此項改變對「已經在中國大陸投資的外資企業」、及「未來外資決定進入中國大陸投資與否」兩個客體的影響程度均高於「新法法定稅率的提高」，但兩者的差鉅不大，平均得分均接近四分。顯示這兩項稅收政策的轉變無論是對已投資的外資企業或是未投資而有可能投資的企業在未來的投資決策上均有很大的影響。

而對於新法是否會影響未來外資企業進入中國大陸投資，有受訪者認為新法對傳統產業至大陸設廠有限制作用，反而有利留台創新。但亦有受訪者持不同看法，認為新法取消稅收優惠將「影響受合同免稅優惠之設備進口稅，將迫使台灣設備廠商至大陸設廠。」此乃由於中國國務院於 1997 年 12 月 29 日發布「國務院關於調整進口設備稅收政策的通知¹¹」，該通知提到：「為進一步擴大利用外資，引進國外的先進技術和設備，促進產業結構的調整和技術進步，保持國民經濟持續、快速、健康發展，國務院決定，自 1998 年 1 月 1 日起，對國家鼓勵發展的國內投資項目和外商投資專案進口設備，在規定的範圍內，免徵關稅和進口環節增值稅。」

依本通知進口設備免稅範圍為：

- I. 對符合《外商投資產業指導目錄》鼓勵類和限制乙類，並轉讓技術的外商投資專案，在投資總額內進口的自用設備，除《外商投資專

¹¹ 國務院關於調整進口設備稅收政策的通知（國發〔1997〕37 號）。

案不予免稅的進口商品目錄》所列商品外，免徵關稅和進口環節增值稅。外國政府貸款和國際金融組織貸款專案進口的自用設備、加工貿易外商提供的作價進口設備，比照上款執行，即除《外商投資專案不予免稅的進口商品目錄》所列商品外，免徵關稅和進口環節增值稅。

II. 對符合《當前國家重點鼓勵發展的產業、產品和技術目錄》的國內投資專案，在投資總額內進口的自用設備，除《國內投資項目不予免稅的進口商品目錄》所列商品外，免徵關稅和進口環節增值稅。

III. 對符合上述規定的專案，按照合同隨設備進口的技術及配套件、備件，也免徵關稅和進口環節增值稅。

IV. 在上述規定範圍之外的進口設備減免徵，由國務院決定。

本通知在技術轉讓及國內投資等專案上給予外商投資企業許多設備進口免稅的優惠，屬於具有特定性的優惠政策。目前本通知仍為有效，但新法通過後所有與新法抵觸之部門規章及行政條例都將逐一修改或廢除，本通知內容與新法特惠制稅收優惠政策不盡然一致，過去外企享有之設備進口稅日後是否會繼續執行確實為實務界值得注意的問題。

9. 新法對公司成本的影響

本次受訪對象中有 77.1% 的受訪者，其工作曾和中國大陸方面有業務上的往來或接觸。

(1) 成本增加

針對這部份的受訪者，本調查詢問其對「新法實施後其公司的成本增加會有多大的影響」之意見。

以 1~5 分為標準，1 分表示完全沒影響，5 分表示有很大影響。這部分受訪者回答結果如表 18：

表 18 新法實施後對公司成本增加意見調查表

1 分 (完全沒影響)	2 分	3 分	4 分	5 分 (有很大的影響)
10.3%	0%	31.0%	48.3%	10.3%

可知大部分受訪者認為新法將對其公司的成本增加有影響，且影響程度為中等以上。

（2）納稅成本

新法實施後，中國大陸所有企業將統一適用同一套稅法，解決過去徵稅制度雜亂的問題，預期將可以減少企業所得稅的納稅人納稅成本。

針對這部份的受訪者，本調查詢問其認為「統一的企所稅實施後，對減少其公司的納稅成本有多大幫助」之意見。

以 1~5 分為標準，1 分表示完全沒有幫助，5 分表示有很大幫助，此部分受訪者回答結果如下表：

表 19 新法實施後對減少公司納稅成本意見調查表

1 分 (完全沒幫助)	2 分	3 分	4 分	5 分 (有很大的幫助)
10.3%	8.6%	44.8%	31%	3.4%

觀察上表可知受訪者多數認為新法對於減少其公司的納稅成本之程度將介於完全沒幫助與有很大的幫助之間，認為有一定程度以上幫助的受訪者仍多於認為沒有什麼幫助的受訪者比例。



六、建議與結論

6.1 促進公平競爭與政府過多干預經濟的界線

美國貿易談判代表辦公室在 07 年四月發布的 2007 年度貿易報告中，以六十九頁的篇幅指摘中國存在四十五項貿易壁壘，其中包括當時甫確定的兩稅合併法案也被美國指稱為政府干預經濟的表現。報告多處指責中國政府過多干預經貿事務：「中國政府透過制定越來越多地產業計畫參與經濟發展。中國似乎想透過加強政府在經濟方面的參與度引導經濟走勢，促進國內企業發展成具有國際競爭力的企業，同時限制國外企業在某些領域的發展¹。」其中，企業所得稅兩稅合一的政策也被指是政府干預經濟的一種表現。該報告指稱，新法一旦實施將會對在中國投資的外資企業造成巨大的影響。一方面，外資企業將不再享受較低的稅收；另一方面，中資企業會因為稅收壓力降低而更具有競爭力。

無論企所稅統一的背後代表著中國對外開放市場後欲達成公平競爭的目標，抑或如美國年度貿易報告所言，乃政府過度干預經濟的貿易壁壘表現，可以確定的是，在新法實施後外企稅收優惠不再，加上中國近年來生產成本快速上升的客觀條件下，內資與外資企業將逐步往相同水準的投資環境靠攏，最終將達到所有企業站在相同競爭基礎的局勢。從不同觀點出發，中國統一內外資企業後，必然將進一步對外開放市場，並讓內外資企業在中國的競爭地位更平等，台商若能及早調整經營心態，為應對新法實行後的投資環境提早做好準備，方能在競爭日趨激烈的中國市場中找到出路。

6.2 外資企業於五年過渡期間應注意事項及過渡期後之因應策略

新稅法自 2008 年 1 月 1 日起施行，觀察新法對外資企業的過渡期保障政策，於新稅法公布前已批准設立的企業，依照當時的稅收法律、行政法規規定，可分為三種情形：

1. 享受「低稅率」優惠者，可按規定在新稅法施行後五年內，逐步過渡到新稅法規定的稅率。
2. 享受「定期減免稅」優惠者，可按規定於本法施行後繼續享受到期滿為

¹ 周凱，王旭，「指摘存在 45 項貿易壁壘，兩稅合併也遭美國無端指責」，新聞晨報，2007 年 4 月 4 日，http://big5.ce.cn/cyssc/main/jtfzpspy/gjkd/200704/04/t20070404_10923127.shtml。

止，但因未獲利而尚未享受優惠者，優惠期限從本法施行年度起計算。

3. 對外經濟合作和技術交流的特定地區內，以及已規定執行上述地區特殊政策的地區內新設立之國家需要重點扶持的高新技術企業，可以享受過渡性優惠，具體辦法由國務院規定。國家已確定的其它鼓勵類企業，可以按照國務院規定享受減免稅優惠。

台商要如何利用五年過渡期給予的保障措施的保障將新稅法對企業稅收成本的衝擊降到最小？在稅務規劃及企業營運策略上又應如何因應才能安然度過新舊稅法交接時期的轉換風險？這是多數企業經營者關心的議題。在對新法內容及可能產生的各種衝擊做了了解之後，本章僅就稅法施行後原外資企業應注意的相關事項及如何因應作出建議，並以此作為本論文之結論，以期對讀者在實務的稅務風險規避上能有棉薄的幫助。

6.2.1 注意關聯交易查緝

兩稅合一實施後，內資企業大幅降稅，迫使中國稅務局透過「嚴徵管」的方式彌補稅源短缺，將會更加嚴查關聯企業的移轉定價。過去中國稅務局人員在調查企業移轉定價行為時，經常會寄送通知要求企業提供相關稅務資料，不少台商會以「子公司不清楚母公司決策」模糊帶過，但隨著稅務機關查稅手法更加嚴密、調查程序越趨成熟，此後這樣的說法已不能起作用²。在中國移轉定價時代即將來臨之際，最好的策略就是積極準備，將移轉定價分析報告需要的資料、書件準備齊全，依規定提交分析報告。納稅人若不準備移轉定價資料，稅務單位就會直接核定應納稅額，核定標準是根據稅務單位自己的資料庫，並無對外公開，外界平時不太容易得到相關資訊。由於關聯交易常常是透過移轉定價的方式進行，換句話說，只要降低被認定為關聯交易的機率，被認定透過移轉定價達到避稅目的風險也會大幅減少。

中國目前由「企業所得稅相關法規」及「企業會計準則」兩種標準認定企業是否涉及關聯交易。以前者而言，其判斷是否構成關聯交易的標準主要包括持股比例、資金往來狀況、高級管理人員互派情況等等，而其他稅務局關心的企業行為，例如提供特許權利，或是具有實際控制、家族或親屬等利益關係等，都會被歸入關聯交易範圍內。至於後者對關聯交易的認定，則依母子公司認定、實質控制關係，或關係密切的家族成員等標準認定³。除了上述判斷標準，大陸稅務局在實務中，還會將單筆往來金額過大的採購或銷售方列為關聯交易核查對象。

² 林安妮，「大陸嚴查移轉定價，台商皮皮剝」，經濟日報，2007年5月1日。

³ 劉芳榮，「降低關聯交易風險」，經濟日報，2007年4月25日。

在調查程序作業方面，中國稅務總局 2007 年發出關於加強轉讓定價調查分析的通知⁴，要求接受轉讓定價調查的企業必須填寫「企業功能風險分析表」（A 表），詳細列出企業及其關聯企業履行功能及承擔風險所涉及的相關專案，納稅企業需根據自身情況，就研發、生產、營銷、管理及其他服務等五大類提出陳述。稅務人員根據 A 表調查後，填寫「企業功能風險分析認定表」（B 表）和「企業關聯交易財務分析表」（C 表），三表再隨同立案報告一同報送國稅總局。此通知將有助稅局人員深入分析被調查企業財務情況和掌握事證⁵。

由於關聯交易的認定在大陸並無明確法規文字可供參考，主要仍是由主觀認定之，上述「企業功能風險分析表」亦未明確指示納稅人是否只需列出和其發生直接關聯交易的企業名稱，還是需要列出更寬泛的關聯企業名單。在官方未制定明確認定標準的情況下，實難以從大陸現有關聯交易或移轉定價法規文字中找出避免被認定為關連交易的方法，但可由交易結構層面著手，藉由以下方式減少被認定為關聯交易或移價定價的風險⁶：

1. 預約定價

預約定價（Advance Price Arrangement, APA）就是透過與稅務單位先行溝通，對形成關聯交易的銷售毛利或價格取得共識，洽簽 APA 可避免未來稅務單位查稅時，因觸犯當地法規而需追繳差額及罰款，有助降低移轉定價的查核風險。過去實務中，台商採用預約定價降低關聯交易風險的作法並不多見，但隨著新稅法實施在即，已有數百家大型企業，等著和中國稅局談判洽簽 APA，防範新法實行後可能爆發的稅務風險⁷。

2. 產品結構

由於法令和習慣做法，台商西進中國，迄今仍以間接投資為主，並多透過英屬維京群島（BVI）、開曼群島、薩摩亞等免稅天堂。在轉讓定價制度實施後，若中國要求對匯出股利進行扣繳，由於這些地區和中國都未有租稅協定，將無法享受優惠的扣繳率，且中國稅務單位也會對這些公司和兩岸母子公司之間的業績、利潤安排進行查核，若在免稅天堂設的只是紙上公司，稅捐單位將會對轉讓定價問題進行稽查。稅務局查稅時，一般會從財務報表或進貨單、銷貨單等憑據上判斷採購方或銷售方情況，如果採購或銷售都是透過所謂境外公司，（大陸稅法稱為避稅港）往來，被認定為是關聯交易或移轉定價的機率極高，台商應該想辦法豐富採購方或銷售方的內容。若因中國外

⁴ 國家稅務總局關於加強轉讓定價調查分析的通知，（國稅函〔2007〕363 號），2007 年 3 月 24 日發布實施。

⁵ 林安妮，「大陸嚴查移轉定價，台商皮皮剝」，經濟日報，2007 年 5 月 1 日。

⁶ 劉芳榮，「降低關聯交易風險」，經濟日報，2007 年 4 月 25 日。

⁷ 李立達、林安妮，「廣達與大陸簽 APA」，經濟日報，2007 年 4 月 27 日。

匯管制，或台灣上市公司需要業績等原因，無法排除關聯交易模式，那麼至少要採取部分緩和可能被認定為利用關聯交易避稅，或降低關聯交易比例的措施。

以產品結構為例，台商可針對產品或客戶進行交叉分析，高毛利的產品或利潤比較好的客戶仍然維持關聯交易模式，再努力證明其中的價格公允要素，至於低毛利率且佔業績比重較大的產品群或是利潤不好的客戶，則可以考慮真實呈現交易關係，不再透過境外公司交易。如果能讓財務報表上的相當比例銷貨收入真實往來，即使稅務局要判斷企業涉及避稅行為，也會因為報表上大部分交易都是真實交易，只有少部份需進行解釋的境外公司客戶仍維持原關聯交易，而降低被判定涉及避稅的風險。

除了以產品作為劃分標準外，關係企業的安排應以合約形式進行，並確實查核執行情形是否與合約相同。客戶、地區或經銷商等劃分標準，內、外銷成本、費用分攤要有一致性標準。如因特殊原因，例如外銷是賣給關係企業，沒有風險、不用營業人員，費用率較低等，則必須做好確實的分析，並以文字化形式保存，都能有效降低被認定關聯交易的風險。

3. 控股關係

由於母公司銷售給子公司，子公司最後的報表及利潤都是併回母公司，也就是說最後都在稅務局掌控中，因此不視為關聯交易，故可利用此點作為降低關聯交易及移轉定價風險的手段。

至於如何替免稅天堂的子公司找到定位，留下合理的利潤？由於免稅天堂的子公司應安排多少利潤並無一定的標準，一切視建構有何功能、承擔何種風險而定；若子公司的利潤太低，除非完全沒有功能、也沒有風險，否則中國的稅務員將會質疑。而新法規定，在大陸境外設立的企業，儘管實際管理機構不在大陸，但若經常和大陸公司業務往來，仍需就海外所得在大陸繳稅⁸。為解決這個問題，許多台商將原先用來做為交易用的境外公司控回大陸公司名下，形成大陸設立母公司、海外交易用的境外公司為子公司的控股結構，讓境外公司維持對客戶接單，再轉下單給大陸母公司，以母公司銷售給子公司的業務模式來降低移轉定價及關聯交易的風險⁹。

6.2.2 重新審視投資結構，必要時考慮產業轉型

過去中國以便宜的勞動力成本、資源成本和消費水準吸引外資進入市場。隨著中國經濟快速發展，現今這些優勢已逐漸被周邊國家或地區取代，尤其是當全

⁸ 《企業所得稅法》第三條第二項。

⁹ 劉芳榮，「降低關聯交易風險」，經濟日報，2007年4月25日。

世界跨國企業都到中國來的時候，外資企業面臨更多的同業競爭。除了生產成本上漲，新稅法的通過將進一步增加稅收成本，然而，對多數一定規模以上的外資企業而言，在中國的市場早已拓展，此時要縮小在中國投資的規模已是不可能，是以今後如何降低生產費用將成為關鍵¹⁰。

由於優惠政策逐漸轉向，外資在中國的加工貿易制度必須進行重新審視。不少企業應重新探討是否把中國作為據點進行出口的問題。這種以中國作為出口據點的投資方式近年已有向越南和東南亞地區國家移轉的趨勢，隨著新企業所得稅法的實施，稅賦的增加及中國企業競爭力的提高都將使這樣的趨勢更加明顯。但投資區域的選擇，除了稅收及勞動成本等外在因素會左右企業的政策決定外，還有很多企業內在因素必須考量，諸如企業是以出口導向為主、還是市場型投資，對稅收政策的轉變有不同的敏感度，這已在 5.2.2 節中討論過。

除此之外，投資規模大小也會影響外資企業在面對稅收政策變化時如何應對。以台商投資為例，在中國所有外資中，過去台商平均單項投資規模僅為一百萬美元左右，不到同期歐盟對大陸平均單項投資的四分之一，近年來單項投資規模有所上升，但仍是所有外商平均投資規模中最小的¹¹。這與台商在大陸投資多為中小型企业有關，九零年代初期，我國至中國投資企業中中小型企业佔了絕大部分，近年來台灣大型企業對中國投資有增加趨勢，但中小型規模企業仍佔相當比重。

以企業規模區分，由於稅收在中小型企业成本結構中佔據重要地位，致使中小型企业對稅收優惠的敏感度比大型企業更高。因而，新法實行後，實際稅率若由 15% 上升至 25%，勢必壓縮這類中小型企业台商微薄的獲利空間。而且與大型台資企業相比，中小型投資企業不具備開展複雜的避稅政策所需要的人力及財力，而這類企業也具有較高的流動性，因此新法實行後，部分中小型企业勢必改變出口據點在華的經營策略，選擇新的投資地點。

對其他企業而言，稅收當然也是重要成本，但中國廣大的內需市場也同樣散發著強烈吸引力。而且由於一般大型台商投資對當地政府具有較大的影響力，對地方政府的財政收入也有重要影響，除了稅收優惠之外，地方政府多半會給予這類台商諸如財政補貼、土地使用及水電基礎設備方面的優惠待遇。舉例來說，在 2004 年廈門市供電不足的情況下，廈門市政府對當地三個國家級台商投資區中不同規模的台資企業採取了區別對待的限電措施；產值在十億元人民幣以上的台資企業每週限電一天，產值在五至十億元的企業每週限電兩天，其他小型台資企業每週限電四天。這導致 2004 上半年台商投資區內 40% 的小型台資企業處於虧損

¹⁰ 王金雪，「新稅法即將實施，外資企業在華謀求新佈局」，北京商報，2007 年 3 月 21 日。

¹¹ 張傳國，「兩稅並軌對台商投資產生的影響」，國際經濟合作，2007 年第 7 期，頁 42。

狀態¹²，也彰顯了大型企業在投資地獲得地方政府特別優惠的現實情形。因而，新法實行後，這些大型企業由於先天的成本結構，對於稅收改變的敏感度將比中小型企業輕微，而且他們可以投資當地的地方政府給予的其他優惠政策作為替代，彌補新稅法取消的稅收優惠。

當撤資以不是選擇之一時，企業就必須開始考量其他因應稅收政策轉向的方法，重新評估他們的中國業務策略和計畫。新稅法將有助中國內資企業與外資企業競爭，而原外資企業失去廣泛享有的稅收減免及低稅率的優惠政策，將促使他們重新考慮其業務模式、投資結構、投資地點選擇及融資策略，同時必須藉由戰略調整、投資轉型和增加產品附加值等手段來提升競爭力，才能在沒有優惠政策的環境下繼續生存。

當製造業在中國獲利前景大不如昔時，傳統產業可考慮向更高附加值的高技術性產業進軍以在中國市場創造商機，新稅法對高新技術、節能環保產業的優惠政策成為這些企業新關注的重點，未來企業做轉型決策時可考慮如何利用這些稅法給予的實質優惠提高稅後利潤。然而，新稅法的實施細則也成為成為企業關注的焦點。已有企業表示，希望將來中國公布新稅法的細則時，能夠對高新技術、節能環保等優惠身份的認定方式有非常具體的界定。這是因為「越有彈性的界定，外資企業越害怕競爭不過內地企業，希望細則能夠給出一個客觀的標準和界定方法。」¹³

除了考慮新稅法對高新技術、節能環保的優惠政策外，外資企業在必要時不妨考慮進軍投資中國中西部。新法第二十九條規定：「民族自治地方的自治機關對本民族自治地方的企業應繳納的企業所得稅中屬於地方分享的部分，可以決定減徵或者免徵。自治州、自治縣決定減徵或者免徵的，須報省、自治區、直轄市人民政府批准。」雖然目前外資進入中西部還不多，但由於豐富的石油、煤炭等礦產資源已使這些區域成為部分外資的重點考慮範圍，但仍有許多障礙需要克服，例如鉅額的物流成本、基礎建設等。中國以稅收優惠吸引外資進入中西部的政策已十分明顯，但要真正發揮效果，還需要在其他方面再加把勁，例如政府以政策在稅務、金融貸款方面給予企業實質援助，一旦政策明確，相信中西部投資將更被外資企業納入考慮。

復旦大學世界經濟研究所所長華民教授提出的「中國+1 模式」正好印證了上述論述。所謂「中國+1」是指很多利潤微薄的中國外資企業為了降低只在中國經營的風險，選擇在亞洲其他國家另外建廠，其往往選擇東南亞一些發展中國家作為中國的附加風險承擔國。另外，更多的企業選擇在中國東、西部並行投資，還有不

¹² 同前註，頁 44。

¹³ 王金雪，「新稅法即將實施，外資企業在華謀求新佈局」，北京商報，2007 年 3 月 21 日。

少單一留守長三角的外資機構已經開始進行產業調整，將現有產業結合高新技術產業，或者直接進行產業升級，以期將來能享受稅法給予高新技術產業的稅收優惠¹⁴。

6.2.3 非新法優惠稅率適用行業，以舊企業擴大規模方式享受過渡期優惠

新法第五十七條規定：「本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，享受低稅率優惠的，按照國務院規定，可以在本法施行後五年內，逐步過渡到本法規定的稅率。」以設置過渡期的方法處理新舊稅法的銜接，有利於保持舊企業所得稅優惠政策的連續性與維護法律的穩定性和權威性。

對老企業而言，新法有五年過渡期繼續給予外企 15% 的優惠政策。因此除高新科技等新法優惠行業外，由於其他外資企業若在新法公布後始創設則不能享受過去老企業的優惠，所以若台商有新的製造業項目且原企業仍在優惠期限內，那麼可考慮利用擴大舊企業規模取代過去新設企業的方式，以在過渡期間內續享外資優惠。

6.2.4 儘快申請高新技術產業認定

自 1988 年北京設立中關村海澱試驗園開始，中國高新技術產業開發區已經運行了近二十年，入區企業超過十萬家。目前，多數高新技術企業的認證工作之主動權仍掌握在各地高新技術開發區手上，採取先由相關的高新技術開發區進行認證、再報批業務主管部門批准的方式執行，而主管部門主要包括科技部、資訊產業部、各地分支機構科技局或資訊產業局。在實際操作中，高新技術產業開發區為了吸引更多高新技術企業進入園區，會優先給予入區企業身份認證。這樣的作法形成「部分位於區內但不屬高新技術之企業能享受稅收優惠政策，而區外的高技術企業卻無法享受所得稅稅收優惠」之情形¹⁵。

在過去，高新技術企業稅收優惠僅限於特定區域，對不是位在國家高新技術產業開發區內的高新技術企業而言，並沒有什麼實質的稅收優惠可以享受。兩稅合併後稅收優惠政策由區域導向變為產業導向，即只要符合高新技術資格的企業，皆可享受相應的稅收優惠，而不再視其是否為高新技術開發區內註冊的企業。新法正式實行後，對於高新技術的認證條件需視國務院在實施細則中如何規定，但過去國家高新技術開發區的認證權利有可能在新法過渡期內得以繼續，為因應新法實行後稅率提高與稅收優惠取消，任何可能縮減稅務成本的規劃都應儘

¹⁴ 劉洋，「外資企業：『中國+1』升級在華產業」，國際金融報，2007 年 3 月 19 日。

¹⁵ 倪維，「有條件的台商申請高新技術企業，當務之急！」，台商張老師月刊，參照大陸台商經貿網：<http://www.chinabiz.org.tw/chang/monthly/103-200705/103-05.asp>。

快進行，故符合條件之台商可利用這段期間儘早申請高新技術產業的認定，續享新法稅收優惠。

1. 高新技術企業認定之相關規定

根據中國《科學技術進步法¹⁶》(1993)、《中共中央國務院關於加強技術創新，發展高科技，實現產業化的決定¹⁷》(1999)、《關於印發〈國家高新技術產業開發區高新技術企業認定條件和辦法〉的通知¹⁸》(2000)規定，高新技術企業的認定主要由大陸國家科學技術部管理和指導；相關辦法在各地的實施工作則由各省、自治區、直轄市、計畫單列市科技行政管理部門具體負責。

依上述辦法，外商企業只要一種或多種主導產品在《高新技術產品目錄》、《中國高新技術產品出口目錄》及《鼓勵外商投資高新技術產品目錄》範圍內均可申請認定。該辦法按技術領域，將高新技術產品分類為十一大類，分別為電子資訊、軟體、航空航太、光機電一體化、生物醫藥與醫療器械、新材料、新能源與高效節能、環境保護、地球空間與海洋、核應用技術和現代農業¹⁹。根據國家產業政策，各地開高新技術產業園區依其需要訂定其產業政策，分別鼓勵發展高新技術和外向型產業，一般而言，主要著重發展以下幾類²⁰：

表 20 高新技術產業重點發展內容

分類	內容
基礎設施	包括高等級公路、雨污水泵站、供熱中心、公共娛樂設施的建設經營等。
電子信息技術	包括計算機、微電子、資訊處理、廣播電視、郵電通訊、通訊、網絡系統等技術。
新材料	包括金屬系材料、高分子材料、非金屬材料、複合材料的生產等。
光電一體化技術	包括智慧化機械及設備、新型儀器儀表工業過程式控制技術及產品、新型醫療器械的製造等。
生物工程	包括農林牧漁業基因工程、細胞工程技術及產品，醫藥衛生生物技術及產品，輕工食品生物技術及產品的研究和製造。
傳統產業改造	包括機械、電子、輕工、紡織、化工等。

¹⁶ 中華人民共和國主席令（第四號）。

¹⁷ 中發〔1999〕14號。

¹⁸ 國科發火字〔2000〕324號。

¹⁹ 《關於印發〈國家高新技術產業開發區高新技術企業認定條件和辦法〉的通知》第四條。

²⁰ 林永法等，大陸台商財稅金融實務手冊，行政院大陸委員會，台北，2006年，頁148。

高新技術企業具體認定標準如下：

- (1)從事本辦法第四條規定範圍內的一種或多種高新技術及其產品的研究開發、生產和技術服務。單純的商業貿易除外。企業的高新技術產品，由省、市科技行政管理部門根據高新技術產品目錄進行認定²¹。
- (2)具有企業法人資格²²。
- (3)具有大專以上學歷的科技人員佔企業職工總數的 30%以上，其中從事高新技術產品研究開發的科技人員應佔企業職工總數的 10%以上。從事高新技術產品生產或服務為主的勞動密集型高新技術企業，具有大專以上學歷的科技人員應佔企業職工總數的 20%以上²³。
- (4)企業每年用於高新技術及其產品研究開發的經費應佔本企業當年總銷售額的 5%以上²⁴。
- (5)高新技術企業的技術性收入與高新技術產品銷售收入的總和應佔本企業當年總收入的 60%以上；新辦企業在高新技術領域的投入佔總投入 60%以上²⁵。
- (6)企業的主要負責人應是熟悉本企業產品研究、開發、生產和經營，並重視技術創新的本企業專職人員²⁶。已經認定的高新技術企業每兩年進行資格覆審。

高新技術產品認定方式²⁷：

- (1)凡申報高新技術產品的企業，須提交書面申報材料，報所在省轄市科委或高新技術產業開發區（以下簡稱高新區管委會）。
- (2)市科委、高新區管委會審查、簽署意見並加蓋公章後報各省科技廳。
- (3)各省科技廳根據其自定辦法組織有關專家進行評審。
- (4)科技廳對通過專家評審的產品進行審核，合格者認定為高新技術產品，並頒發高新技術產品證書。
- (5)已被認定的高新技術產品，應及時到財政、稅務、海關等部門登記或備案。經認定的高新技術產品可享受國家和省有關政策規定的優惠待遇。

²¹ 《關於印發〈國家高新技術產業開發區高新技術企業認定條件和辦法〉的通知》第五條第一項第一款。

²² 前揭條文第五條第一項第二款。

²³ 前揭條文第五條第一項第三款。

²⁴ 前揭條文第五條第一項第四款。

²⁵ 前揭條文第五條第一項第五款。

²⁶ 前揭條文第五條第一項第六款。

²⁷ 林永法等，大陸台商財稅金融實務手冊，行政院大陸委員會，台北，2006 年，頁 148~149。

(6) 被認定的高新技術產品有效期一般為三年至五年。

2. 對於高新技術企業優惠內容

由於對高新技術產業的重視，中國政府近年來制定了一系列優惠政策以鼓勵其發展，依照《外商投企業或外國企業所得稅法實施細則》、《國家高新技術產業開發區稅收政策的規定》(1991)、《關於貫徹執行〈國家高新技術產業開發區稅收政策的規定〉有關涉外稅收問題的通知²⁸》(1991)及國家稅務總局《關於企業所得稅若干優惠政策的通知²⁹》(1994)規定，對高新技術企業之稅收優惠主要包括以下內容：

- (1) 國務院批准的高新技術產業開發區內以及在北京市新技術產業開發實驗區設立的外商企業，經有關部門認定為高新技術企業的，自其被認定為高新技術企業或技術企業之日所屬的納稅年度起，可減按 15% 的稅率徵收所得稅³⁰。
- (2) 高新技術產業開發區企業出口產品的產值達到當年總產值 70% 以上的，經稅務機關核定，減按 10% 的稅率徵收所得稅³¹。
- (3) 國務院批准的高新技術產業開發區內新辦的高新技術企業，自投產年度起兩年免徵所得稅³²。
- (4) 在國務院批准設立的高新技術產業開發區內被認定為高新技術企業的中外合資經營企業，合營期在十年以上的，經企業申請稅務機關批准，可從開始獲利年度起，頭二年免徵所得稅³³。在免稅期滿後，納稅確有困難，需要在一定期限內再給予適當減免稅照顧的，應由企業提出申請，經當地稅務機關審核後，呈報國家稅務局批准³⁴。
- (5) 在經濟特區和經濟技術開發區地域範圍內的開發區企業是外商投資企業的，仍執行特區或經濟技術開發區的各項稅收政策，不受前兩項規定的限制³⁵。
- (6) 設立在新技術產業開發區被認定為高新技術企業的外商投資企業，可自被認定為高新技術企業之日所屬的納稅年度起，減按 15% 稅率徵收

²⁸ 國稅函發(1991) 663 號。

²⁹ 財稅字(1994) 第 001 號。

³⁰ 《外商投企業或外國企業所得稅法實施細則》第七十三條。

³¹ 《國家高新技術產業開發區稅收政策的規定》第五條。

³² 前揭條文第六條第一項。

³³ 前揭條文第六條第二項。

³⁴ 前揭條文第六條第四項。

³⁵ 前揭條文第六條第三項。

企業所得稅³⁶。

- (7) 國務院確定的國家高新技術產業開發區，如果設在沿海經濟開放區內，對被認定為高新技術企業的外商投資企業，允許在經濟開放區和產業開發區的稅收優惠規定中從優選擇享受一種稅收優惠待遇，但不得重複享受³⁷。
- (8) 設在高新技術產業開發區內被認定為高新技術企業的外商投資企業，用於高新技術開發和高新技術產品生產的儀器、設備，需要加速折舊的，應由企業提出申請，經當地稅務機關審核後，逐級上報國家稅務局批准³⁸。
- (9) 高新技術產業開發區和開發區企業的認定條件和標準，高新技術及其產品的範圍，按國家科委制定的統一規定執行³⁹。

另外，其他稅收政策優惠包括研究開發投入、鼓勵投資、鼓勵技術設備更新改造及技術引進、鼓勵技術轉化、支援高新技術產品、鼓勵發展科技服務、鼓勵科研人員從事技術創新科技產業化、支持科技體制改革的稅收政策。

3. 位於高新技術開發區以外之特定生產性外商投資企業稅收優惠

除了位在高新技術開發區內的高新企業享有稅收優惠，針對不在國家高新技術開發區的企業，為了促進科學技術的進步與鼓勵高新技術的發展，中國也頒佈了《國家高新技術產業開發區外高新技術企業認定企業認定條件和辦法⁴⁰》(1996)，並由各地作出有關促進高新技術成果轉化的實施細則。

依據國家稅務總局《關於外商投資企業享受「兩個密集型企业」稅收優惠有關問題的通知⁴¹》(1995)及《關於外商投資企業享受「兩個密集型企业」稅收優惠政策有關問題的通知⁴²》(2003)規定，設在國務院規定的沿海經濟開放區和經濟特區、經濟技術開發區所在城市老市區的生產性外商投資企業，從事技術密集，知識密集型專案者，可以比照國家科學技術委員會制定的高新技術企業的標準進行認定。具體執行方式為企業提出申請、經省級科委審核並出具審核證明後，報省級主管稅務機關審查，省級稅務機關審查合格後報國家稅務總局批准。批准後企業可減按 15% 的稅率繳納企業所得稅。

其中，外商投資企業「兩個密集型企业」項目，其所生產的主導產品應屬於

³⁶ 前揭條文第四條。

³⁷ 《外商投企業或外國企業所得稅法實施細則》第八條、《外商投企業或外國企業所得稅法實施細則》第七十五條第六項。

³⁸ 同前註。

³⁹ 《國家高新技術產業開發區稅收政策的規定》第三條。

⁴⁰ 國發〔1991〕12 號。

⁴¹ 國稅發〔1995〕139 號。

⁴² 國稅發〔2003〕135 號。

科學技術部制定的《中國高新技術產品目錄》範圍，且上述主導產品的當年銷售收入，應超過企業全年產品銷售收入的 50%。對主導產品當年銷售收入沒有超過全年銷售收入 50% 的年度，該年度不得享受減按 15% 的稅率繳納企業所得稅的稅收優惠待遇⁴³。

「兩個密集型」為中國政府給予高新技術開發區以外之高新產業外商投資企業稅收優惠的相關政策，各地方政府對於優惠身份的認定亦較高新技術產業為寬鬆。如《江蘇省兩個密集型企業認定實施意見》中對於申請認定兩個密集型企業的單位條件規定包括「從事高新技術及其產品研究和開發的企業具有大專以上學歷的科技人員（包括相當於同等學歷的科技人員在內，下同）應佔企業職工總數的 20% 以上；從事高新技術產品生產或高新技術服務的企業。具有大專以上學歷的科技人員佔企業職工總數的 15% 以上。⁴⁴」、「用於高新技術產品研究、開發的經費應佔本企業年總收入的 3% 以上。⁴⁵」等，觀察其總體認定標準，可發現明顯參照高新技術企業認定內容，但條件略低。

6.2.5 脫離稅收優惠依賴，改變交易結構以達最大稅收利益

外資企業的稅收優惠待遇將在新法實行後五年內逐步取消。兩稅合一後，中國台商在進行稅務規劃時，可將重點放在透過交易結構達到企業所得稅與增值稅的最大稅收利益，擺脫過去對外資企業所得稅法各項優惠政策的依賴。

企業物流為交易結構之關鍵，透過原物料、半成品、零配件等進貨，及產、成品發貨路徑，會衍生出完全不同的稅務後果。特別是物流過程中，不同區域所造成的不同稅務政策，更是台商須謹慎小心的地方，一個錯誤的交易結構會造成巨大的稅收損失⁴⁶。台商在進行交易結構規劃時應注意貿易模式並充分利用物流園區、出口加工區及保稅區退稅規定。

在貿易模式選擇上，出口型台商採取來料、進料或一般貿易⁴⁷，將會左右最

⁴³ 《關於外商投資企業享受“兩個密集型”稅收優惠政策有關問題的通知》第一項。

⁴⁴ 《江蘇省兩個密集型企業認定實施意見》第四條第四項。

⁴⁵ 前揭條文第四條第五項。

⁴⁶ 劉芳榮，「兩稅合一後稅務規劃」，經濟日報，2007 年 4 月 11 日。

⁴⁷ 中國海關對外資企業生產過程中可分為加工貿易、一般貿易兩種，加工貿易即為保稅，其中又可分為進加工與來料加工，而一般貿易買入賣出必須完稅並有稅務抵扣問題，以下約略分析基本概念：（1）來料加工：顧名思義，來料加工就是境外方提供原料給集體企業加工，成品需全部出口不得內銷，所以原物料必須採進口，但有些口岸海關也通融允許內購，一般為禁止。來料加工是一種委託行為，中國工廠僅依據合同要求進行加工並收取加工費用，其加工所需材料（原物料、半成品）由客戶提供，故進口進來的材料免繳進口關稅、增值稅、消費稅，加工完畢之成品出口亦免繳出口關稅。中國政府為了方便管理，限制來料加工廠不得自行直接向材料供應商訂購材料。（2）進料加工：是指有出口經營權的企業，專為加工生產出口商品而向外進口原材料、器材、配套件等，加工生產成品或半成品，再行出口的加工貿易模式。進料加工的廠商可自行直接向材料供應商訂購材料，對其進出口的貨物准予全額保稅，列於進料加工合同中的進出口貨物一律免徵進出口稅。（3）一般貿易：進口原物料時必

後可出口退稅金額的大小。隨著國際經濟合作內容和方式不斷變化更新，國際貿易的運行速度、運行模式、企業的生產方式及經營模式亦隨之發生變化，故企業應重新檢查交易模式。

中國自從加入 WTO 後，因來料加工政策不符合國家經濟政策，已不再為國家鼓勵項目。尤其在 2006 年海關總署將 1130 項降低出口退稅稅率的商品，列入加工貿易限制類項目，這些商品於進口時一律徵收進口關稅及增值稅，使得來料加工廠衝擊更大。過去來料加工廠免稅，目前加徵關稅、增值稅之外，更無法享有出口退稅優惠，顯示中國政府逐步取消「來料加工廠」已是政策趨勢，也逐步取消來料加工的稅務優惠，且須納入國稅監管範圍，以強化當地化採購政策。

而不少台商會在大陸境內採購料件，對這種部分保稅進口，部分大陸採購的企業來說，一旦選擇「來料加工」模式，將會陷入來料模式「免稅不退稅」的問題，導致大陸境內採購發生的增值稅完全無法退稅，喪失內購材料沖抵、退稅功能，造成上述所說的稅收損失；採進料加工貿易方式者，因可享受免抵退稅，企業在選擇貿易模式時應以最後能取得的出口退稅大小為依歸，決定在定價相同的情況下應當採國內購料、一般貿易進口或進口保稅料件，透過出口退稅省下增值稅，以享受合理退稅額。

欲辦理出口退稅，貨物必須真實離境。例外的是一旦貨物進入物流園區和出口加工區也視同離境，可以申請出口退稅，故台商可利用出口加工區及物流園區機制以減少轉廠無法退稅的損失和「香港一日遊⁴⁸」的成本。但保稅區不在此限，貨物從境內直接進入保稅區仍視同內銷，無法辦理出口退稅。

台商應考量出口退稅、外匯收支及企業所得稅等因素，依企業本身及客戶需求決定物流的路徑。台商進行企業所得稅規劃時，應利用物流園區避免直接轉廠（深加工結轉⁴⁹）無法退稅的損失，及利用轉投資成立於物流園區貿易公司的模式，並降低被認定移轉定價的風險，以減少公司的稅務風險，增加稅收利益。

先課予關稅與增值稅，而增值稅是以物料完關稅、消費稅為基礎來計算。一般貿易可內購原材料，但必須是自產成品所需料件。企業申請營業執照時，必須要有內外銷比例，亦可申請一般貿易合同。企業應申請一般納稅人資格，取得增值稅發票，才可以進銷項抵扣，降低成本。須注意企業生產項目是否為鼓勵類，否則設備進口必須課稅，此在於鼓勵企業內購設備。

⁴⁸ 「國貨出口復進口」，在中國業內俗稱「香港一日遊」。即貨物只要進入中國大陸的物流園區即視為出口，企業就可以得到出口退稅，然後再進口，又可以輕鬆賺取稅率差額，一進一出之間，企業減免的增值稅加上出口退稅，最多可以得到兩成至三成的利潤。

⁴⁹ 深加工結轉是指加工貿易企業將保稅進口料件加工的產品轉至另一加工貿易企業進一步加工後復出口的經營活動。對轉出企業而言，深加工結轉視同出口，應辦理出口報關手續，如以外匯結算者，海關可以簽發收彙報關單證明聯；對轉入企業而言，深加工結轉視同進口，應辦理進口報關手續，如與轉出企業以外匯結算的，海關可以簽發付彙報關單證明聯。具體手續按照《中華人民共和國海關關於加工貿易保稅貨物跨關區深加工結轉的管理辦法》規定辦理。

6.3 期待企業所得稅制度更透明化

在我國經濟部進行的「對中國投資事業營運狀況調查分析報告⁵⁰」中，在「大陸投資事業在經營上所遭遇之最大問題」此項目統計結果上，八十九年度調查報告顯示前三名分別為「當地融資困難」、「內銷市場開拓困難」及「貨款不易收回」。而依據 2004 年調查結果，台商認為在中國經營所遭遇最大的問題分別是「同業競爭激烈」、「法規不明確／地方攤派多／隱含成本高」及「海關手續繁雜」，比重分別為 65.1%、50.3%及 44.4%（參閱圖 15）。由該調查可知，隨著中國市場化程度提高，近年來台商開拓內銷市場的困難度有逐漸降低的情形。然而法規模糊造成投資環境不確定的問題卻逐漸浮出檯面，尤其在過去企所稅雙軌制的特殊情況下，企業依照不同資金來源適用不同稅收法規、相關部門頒布的稅收相關行政命令雜亂、各級地方政府依法或逾越權限承諾稅收優惠等等情況造成外資企業在稅法的適用方面欠缺一明確單一的依循標準。

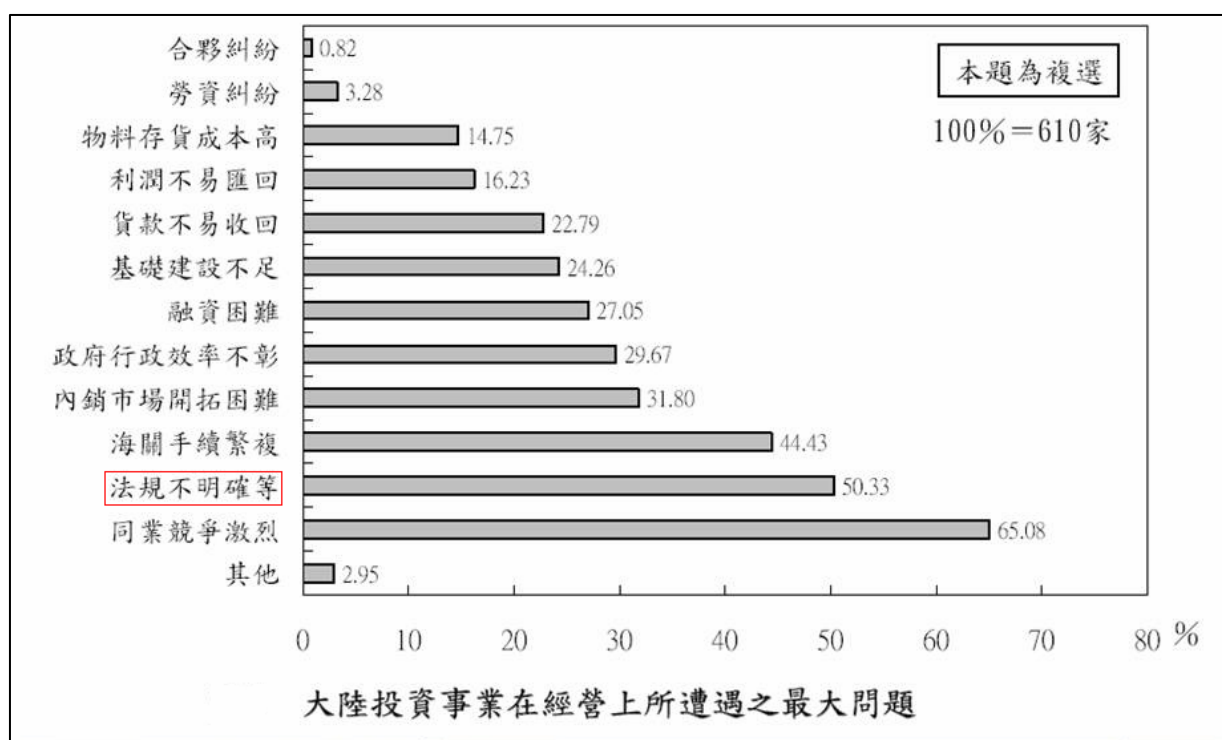


圖 15 大陸投資事業在經營上所遭遇之最大問題

資料來源：經濟部投資審議委員會 2004 大陸投資事業營運狀況調查

⁵⁰ 中國投資事業營運狀況調查 2004，經濟部投資審議委員會 2004 年進行，以核准之大陸地區對外投資事業營運滿一年以上之全體廠商均為調查對象，共 2,548 家。本次回收共 872 家，回收率為 34.2%。其中 55 份為無效問卷，故實際有效問卷為 817 家。

新稅法統一了內外資企業的企所稅標準，企業於稅收優惠適用上也一切按照新法規定，詳細規定並授權國務院制定實施條例定之，各項與新法衝突的行政命令將逐漸廢止，這將有助於塑造一個更透明化的企所稅法適用環境，令企業於中國進行營運投資行為時更容易掌握稅收成本而預測利潤，創造穩定稅收環境。

配合新稅法之變革，台灣企業必須改變以往依靠中國低稅率等優惠政策和低勞動力成本的觀念，轉而致力於提升自身的核心競爭力，不斷創新發展，檢視投資經營策略、整體風險管理及租稅治理政策，並從法規遵循及對財務報表衝擊等角度，針對不同情況預先評估具體可行方案，包括交易模式、投資架構、股利政策及資金調度等等⁵¹，才有可能在新法創造的稅收環境條件下進行企業永續經營。



⁵¹ 吳德豐，「論大陸統一內外資企業所得稅法」，經濟日報，2007年3月23日。



參考文獻

一、書籍

1. (日)北野弘久，稅法學原論，陳剛、楊建廣等譯，中國檢察出版社，2001年。
2. 中國稅收政策前沿問題研究，中國稅務出版社，初版，北京，2003年。
3. 王海勇，安體富，「內外兩套企業所得稅制的合併：必要性、可行性和緊迫性」，統一內外資企業所得稅制研究-稅收學術研究叢集(13)，中國稅務出版社，北京，2006年10月1日。
4. 石廣生主編，中國加入世界貿易組織知識讀本（三），人民出版社 2002年版。
5. 安體富，當前中國稅制改革研究，中國稅務出版社，北京，2006年10月。
6. 朱少平，中華人民共和國企業所得稅法釋義，北京，中國法制出版社，2007年3月。
7. 周凱、楊衛華主編，中國稅收制度（1994年），中山大學出版社，廣州，1994年11月。
8. 林永法等，大陸台商財稅金融實務手冊，行政院大陸委員會，台北，2006年。
9. 俞光遠，中華人民共和國企業所得稅制度改革與立法實用指南，中國財政經濟出版社，北京，2006年2月。
10. 財政部稅制稅則司，國際稅制考察與借鑒，經濟科學出版社，1999年。
11. 張守文，稅法原理，北京大學出版社，北京，1999年。
12. 曹建明、賀小勇，世界貿易組織，法律出版社，1999年版。

13. 荷蘭國際財政文獻局主編，中國加入世貿組織與稅收制度改革，中國稅務出版社，北京，2004 年 4 月。
14. 葛克昌，稅法基本問題-財政憲法篇，月旦出版社，台北，1996 年。
15. 翟繼光，中華人民共和國企業所得稅法釋義，立信會計出版社，上海，2007 年 3 月。
16. 劉佐，中國改革開放以來稅收制度的發展，中國財政經濟出版社，北京，2001 年 8 月。
17. 劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，北京，2000 年 1 月。
18. 劉佐，靳東生，中國所得稅，民主與建設出版社，北京，2005 年 6 月。
19. 劉佐、劉鐵英，中國涉外稅收指南(2000 年版)(中英文對照)，法律出版社，北京，2000 年 9 月。
20. 劉劍文，財政稅收法，法律出版社，北京，1997 年。
21. 劉劍文，新企業所得稅法十八講，中國法治出版社，北京，2007 年 5 月。
22. 劉劍文主編，稅法學，人民出版社，北京，2003 年。
23. 劉劍文主編、熊偉副主編，財政稅收法，法律出版社，北京，2000 年。
24. 鄧聯繁，中國稅費改革的現狀與對策，中國民主法制出版社，北京，2001 年 4 月。
25. 魏志梅，外商投資企業和外國企業所得稅實務，中國財政經濟出版社，北京，2004 年 12 月。
26. 羅昌發，國際貿易法：世界貿易組織下之法律新秩序，元照出版公司，台北，2000 年 9 月。
27. 嚴振生編著，稅法，北京大學出版社，北京，1999 年。

二、期刊論文

1. 毛傑，「WTO 補貼規則與我國企業所得稅優惠政策的衝突與協調」，涉外稅務，2006 年第 5 期。
2. 朱建文，「構建我國統一的企業所得稅制的思考」，稅務研究，第 254 期，2006 年 7 月。
3. 李淑清，龍成鳳，「內外資企業所得稅分設存在的主要問題及改革選擇」，涉外稅務，2006 年 10 月。
4. 吳偉台，「台商對大陸企業所得稅修正宜有的認識與因應之策」，月旦財經法雜誌，2007 年 6 月，第 9 期。
5. 季衛東，「法律程式的意義-對中國法制建設的另一種思考」，中國社會科學，1993 年第 1 期。
6. 徐孟洲、張曉婷，「中國企業所得稅制改革與立法問題思考」，財政與稅務，2005 年第 3 期。
7. 屠建平，「兩稅合併中的稅收優惠政策探討」，稅務研究，第 248 期，2006 年第 1 期。
8. 張傳國，「兩稅並軌對台商投資產生的影響」，國際經濟合作，2007 年第 7 期。
9. 張愛龍，「我國企業所得稅制改革中的協調問題」，稅務研究，第 257 期，2006 年 10 月。
10. 楊衛華，「對統一我國內外資企業所得稅法的思考」，稅制改革，第 257 期，2006 年 10 月。
11. 雷廣平，「企業所得稅制改革對我國利用 FDI 的影響」，稅務研究，第 251 期，2006 年 4 月。
12. 鄔關榮，「從稅法原則解析利息稅」，商業經濟與管理，2001 年第 11 期。
13. 熊偉，「中國大陸企業所得稅法的新視野」，月旦財經法雜誌，2007 年 3

月，第 8 期。

14. 劉劍文，「中國所得稅法變革的基本思路」，法學家，2004 年第 5 期。
15. 龍英鋒，「WTO 協定中國內稅國民待遇探疑」，涉外稅務，2005 年第 5 期。
16. 魏志梅，「企業所得稅與個人所得稅一體化的國際比較與借鑒」，稅務研究，第 256 期，2006 年 9 月。



三、會議論文集

1. 中國政法大學民商經濟法學院，企業所得稅法研討會，北京，2007 年 3 月 21 日。
2. 辛欣，「加入 WTO 後過渡期－形勢與對策」，2004 年中國國際貿易學會學術年會，江西省南昌市，2004 年 10 月 26 日。
3. 劉劍文，「我國的稅收法律制度」，十屆全國人大常委會第二十三次專題講座，北京，2006 年 10 月 31 日。



四、新聞報導

1. 「內外資所得稅並軌，54 家跨國公司上書國務院」，中華工商時報，2005 年 1 月 13 日。
2. 木佳賈、王景、林男辜，「企業所得稅法草案將在八月提交人大常委會」，中華工商時報，2006 年 3 月 6 日。
3. 王迎暉、徐培英，「企業所得稅改革時間表已定，年內有望完成立法程式」，經濟參考，2006 年 6 月 5 日。
4. 王金雪，「新稅法即將實施，外資企業在華謀求新佈局」，北京商報，2007 年 3 月 21 日。
5. 何鵬，謝曉冬，「我國企業所得稅實施條例年內出臺，將明確稅收優惠認定標準」，上海證券報，2007 年 4 月 9 日。
6. 吳睿鵬，舒聖祥，「中國的納稅成本到底高不高」，中華工商時報，2007 年 1 月 26 日。
7. 周華偉、張鎖林、陳水躍，「稅式支出力度加大，國民經濟穩健運行」，中國稅務報，2003 年 5 月 27 日。
8. 俞光遠，「儘快改革企業所得稅制統一企業所得稅法」，中國證券報，2006 年 7 月 3 日。
9. 柳立，「新《企業所得稅法》將創造公平競爭市場環境」訪談記錄，金融時報，2007 年 4 月 24 日。
10. 孫榮飛，「再沒有退路，內外資企業所得稅法合併提速」，第一財經，2006 年 6 月 5 日。
11. 孫鋼、邢麗，「統一企業所得稅的構想」，經濟參考報，2001 年 4 月 4 日。
12. 張延龍、張曉暉，「兩稅合一下的台商樣本」，經濟觀察報，2007 年 3 月 25 日。
13. 張培森，「取消超國民待遇考驗我省外企」，新華日報，2006 年 12 月 12 日。

日。

14. 劉佐，「中國企業所得稅制發展史」，中國財經報，2007 年 3 月 13 日。
15. 劉洋，「外資企業：『中國 + 1』升級在華產業」，國際金融報，2007 年 3 月 19 日。
16. 劉劍文，「確定企業所得稅稅率須兼顧與協調多方利益」，法制日報，2007 年 1 月 5 日。



五、網路資源

1. 大陸台商經貿網：<http://www.chinabiz.org.tw>。
2. 中國外商投資報告：
<http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=1584&lang=1>。
3. 中國投資指南：<http://www.fdi.gov.cn>。
4. 中國商務部：<http://big5.mofcom.gov.cn>。
5. 中國「國別貿易投資環境報告（2005）」：
<http://www.fjietc.gov.cn/gbtzhjbg.doc>。
6. 中國國家統計局：<http://www.stats.gov.cn>。
7. 中國國家統計局：<http://www.stats.gov.cn/tjsj>。
8. 中國稅務報：<http://www.ctaxnews.net.cn>。
9. 中國稅務總局：<http://www.chinatax.gov.cn>。
10. 月旦法學資料庫：<http://mylibrary.e-lib.nctu.edu.tw/folder/searchDB.php>。
11. 北大法律信息網：<http://law.chinalawinfo.com>。
12. 司法院大法官：<http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03.asp>。
13. 台商小棧：<http://www.twgocn.com>。
14. 民商法律網：<http://www.civillaw.com.cn/jszx>。
15. 全國人大常委會公報：http://www.npc.gov.cn/zgrdw/rdgb_qg/rdgb.jsp。
16. 法律教育網：<http://www.chinalawedu.com>。
17. 楊中市財政局：<http://czj.yz.gov.cn/detail.aspx?id=87>。

18. 聯合國貿易和發展會議(United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD)網站：<http://www.unctad.org>。





附錄一 新舊法稅收要素內容對照整理表

本整理僅就《企業所得稅法》與《企業所得稅暫行條例》、《外商投資企業和外國企業所得稅法》中的有關係文加以比較，不涉及依據現行稅法制定的法規、部門規章以及規範性文件的有關規定。

一、納稅人

法源	條號	納稅人	定義
企業所得稅暫行條例	第二條	(一) 國有企業；(二) 集體企業；(三) 私營企業；(四) 聯營企業；(五) 股份制企業；(六) 有生產經營所得和其他所得的其他組織。	實行獨立經濟核算的企業或者組織。
外國企業所得稅法 外商投資企業和	第二條第一項	外商投資企業	在中國境內設立的中外合資經營企業、中外合作經營企業和外資企業。
	第二條第二項	外國企業	(1) 在中國境內設立機構、場所，從事生產、經營的外國公司、企業和其他經濟組織。 (2) 雖未設立機構、場所，而有來源於中國境內所得的外國公司、企業和其他經濟組織。
企業所得稅法	第一條	企業和其他取得收入的組織（以下統稱企業）。	(1) 在中華人民共和國境內，企業和其他取得收入的組織。 (2) 個人獨資企業、合夥企業不適用本法。
	第二條第一項	居民企業	(1) 依照中國法律、法規在中國境內成立的企業。 (2) 依照外國（地區）法律成立但實際管理機構在中國境內的企業。
	第二條	非居民企業	(1) 依照外國（地區）法律、法規成立且實

	第二項		<p>際管理機構不在中國境內，但在中國境內設立機構、場所的企業。</p> <p>（2）在中國境內未設立機構、場所，但有來源於中國境內所得的企業。</p>
--	-----	--	--

二、稅率

法源	條號	稅率
企業所得稅暫行條例	第三條	納稅人應納稅額，按應納稅所得額計算，稅率為 33%。
外商投資企業和外國企業所得稅法	第五條	外商投資企業的企業所得稅和外國企業就其在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所的所得應納的企業所得稅，按應納稅的所得額計算，稅率為 30%
	第五條	地方所得稅，按應納稅的所得額計算，稅率為 3%。
企業所得稅法	第四條第一項	企業所得稅的稅率為 25%。
	第四條第二項	非居民企業在中國境內未設立機構、場所的，或者雖設立機構、場所但取得的所得與其所設機構、場所沒有實際聯繫的，應當就其來源於中國境內的所得繳納企業所得稅，適用稅率為 20%。

三、納稅義務及應納稅所得

法源	條號	主體/應納稅所得額/ 應納稅所得項目	內容/定義
企業所得稅暫行條例	第一條	除外商投資企業和外國企業外，中華人民共和國境內的企業	<p>（1）應當就其生產、經營所得和其他所得，依照本條例繳納企業所得稅。</p> <p>（2）企業的生產、經營所得和其他所得，包括來源於中國境內、境外的所得。</p>

	第四條	應納稅所得額	納稅人每一納稅年度的收入總額減去准予扣除項目後的餘額。
	第五條	納稅人的收入總額	(一) 生產、經營收入； (二) 財產轉讓收入； (三) 利息收入； (四) 租賃收入； (五) 特許權使用費收入； (六) 股息收入； (七) 其他收入。
外商投資企業和外國企業所得稅法	第一條 第三條	外商投資企業	(1) 中華人民共和國境內的外商投資企業生產、經營所得和其他所得，依照本法的規定繳納所得稅。 (2) 外商投資企業的總機構設在中國境內，就來源於中國 境內、境外 的所得繳納所得稅。
	第一條 第二項 第三條	外國企業	(1) 在中華人民共和國境內，外國企業生產、經營所得和其他所得，依照本法的規定繳納所得稅。 (2) 外國企業就來源於中國 境內 的所得繳納所得稅。
	第四條	應納稅所得額	外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所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。
企業所得稅法	第三條 第一項	居民企業	應當就其來源於中國 境內、境外 的所得繳納企業所得稅。
	第三條 第二項	非居民企業： 在中國境內設立機構、場所的。	(1) 就其所設機構、場所取得的來源於中國 境內 的所得，繳納企業所得稅。 (2) 就其發生在中國 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。
	第三條 第三項/	非居民企業： (1) 在中國境內未設立	(1) 應當就其來源於中國 境內 的所得繳納企業所得稅。

第十九條	機構、場所的。 (2) 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。	(2) 按照下列方法計算其應納稅所得額： (一) 股息、紅利等權益性投資收益和利息、租金、特許權使用費所得，以收入全額為應納稅所得額； (二) 轉讓財產所得，以收入全額減除財產淨值後的餘額為應納稅所得額； (三) 其他所得，參照前兩項規定的方法計算應納稅所得額。
第五條	應納稅所得額	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。
第六條	收入總額	企業以貨幣形式和非貨幣形式從各種來源取得的收入。 包括： (一) 銷售貨物收入；(二) 提供勞務收入；(三) 轉讓財產收入； (四) 股息、紅利等權益性投資收益；(五) 利息收入；(六) 租金收入；(七) 特許權使用費收入； (八) 接受捐贈收入；(九) 其他收入。
第七條	不徵稅收入	收入總額中的下列收入為不徵稅收入：(一) 財政撥款；(二) 依法收取並納入財政管理的行政事業性收費、政府性基金；(三) 國務院規定的其他不徵稅收入。

四、扣除

法源	條號	扣除	定義/內容
----	----	----	-------

企業所得稅暫行條例	第六條第一項	與納稅人取得收入有關的成本、費用和損失	於計算應納稅所得額時，按照規定的範圍、標準，准予扣除。
	第六條第二項	准予扣除項目	<p>（一）納稅人在生產、經營期間，向金融機構借款的利息支出，按照實際發生數扣除；向非金融機構借款的利息支出，不高於按照金融機構同類、同期貸款利率計算的數額以內的部分，准予扣除；</p> <p>（二）納稅人支付給職工的工資，按照計稅工資扣除。計稅工資的具體標準，在財政部規定的範圍內，由省、自治區、直轄市人民政府規定，報財政部備案。</p> <p>（三）納稅人的職工工會經費、職工福利費、職工教育經費，分別按照計稅工資總額的 2%、14%、1.5% 計算扣除；</p> <p>（四）納稅人用於公益、救濟性的捐贈，在年度應納稅所得額 3% 以內的部分，准予扣除。</p>
	第六條第三項	其他扣除	除上述項目外的其他項目，依照法律、行政法規和國家有關稅收的規定扣除。
外國企業所得稅	第十二條	外商投資企業	<p>（1）來源於中國境外的所得已在境外繳納的所得稅稅款，准予在匯總納稅時，從其應納稅額中扣除。</p> <p>（2）但扣除額不得超過其境外所得依照本法規定計算的應納稅額。</p>
企業所得稅法	第八條	企業實際發生的與取得收入有關的、合理的支出，包括成本、費用、稅金、損失和其他支出	准予在計算應納稅所得額時扣除。
	第九條	公益性捐贈支出	在年度利潤總額 12% 以內的部分，准予在計算應納稅所得額時扣除。
	第十一條	在計算應納稅所	（1）固定資產折舊。

	條 第十二 條 第十五 條 第十六 條	得額時，企業按照規定計算的下列項目，准予扣除	(2) 無形資產攤銷費用。 (3) 企業使用或者銷售存貨的存貨成本。 (4) 企業轉讓資產，該項資產的淨值。
	第十三 條	在計算應納稅所得額時，企業發生的下列支出作為長期待攤費用，按照規定攤銷的，准予扣除	(一) 已足額提取折舊的固定資產的改建支出； (二) 租入固定資產的改建支出； (三) 固定資產的大修理支出； (四) 其他應當作為長期待攤費用的支出。

五、不得扣除

法源	條號	不得扣除項目	內容
企業所得稅暫行條例	第七條	在計算應納稅所得額時，下列項目不得扣除：	(一) 資本性支出； (二) 無形資產受讓、開發支出； (三) 違法經營的罰款和被沒收財物的損失； (四) 各項稅收的滯納金、罰金和罰款； (五) 自然災害或者意外事故損失有賠償的部分； (六) 超過國家規定允許扣除的公益、救濟性捐贈，以及非公益、救濟性的捐贈； (七) 各種贊助支出； (八) 與取得收入無關的其他各項支出。

企業所得稅法	第十條	在計算應納稅所得額時，下列支出不 得扣 除：	<p>(一) 向投資者支付的股息、紅利等權益性投資收益款項；</p> <p>(二) 企業所得稅稅款；</p> <p>(三) 稅收滯納金；</p> <p>(四) 罰金、罰款和被沒收財物的損失；</p> <p>(五) 本法第九條規定以外的捐贈支出；</p> <p>(六) 贊助支出；</p> <p>(七) 未經核定的準備金支出；</p> <p>(八) 與取得收入無關的其他支出。</p>
	第十一條第二項	下列固定資產不得計算折舊扣除：	<p>(一) 房屋、建築物以外未投入使用的固定資產；</p> <p>(二) 以經營租賃方式租入的固定資產；</p> <p>(三) 以融資租賃方式租出的固定資產；</p> <p>(四) 已足額提取折舊仍繼續使用的固定資產；</p> <p>(五) 與經營活動無關的固定資產；</p> <p>(六) 單獨估價作為固定資產入賬的土地；</p> <p>(七) 其他不得計算折舊扣除的固定資產。</p>
	第十二條第二項	下列無形資產不得計算攤銷費用扣除：	<p>(一) 自行開發的支出已在計算應納稅所得額時扣除的無形資產；</p> <p>(二) 自創商譽；</p> <p>(三) 與經營活動無關的無形資產；</p> <p>(四) 其他不得計算攤銷費用扣除的無形資產。</p>
	第十四條	對外投資資產成本	企業對外投資期間，投資資產的成本在計算應納稅所得額時不得扣除。

六、稅收優惠

法源	條號	優惠內容	優惠項目/對象
企業所得稅暫行條例	第八條	對下列納稅人，實行稅收優惠政策：	<p>(一) 民族自治地方的企業，需要照顧和鼓勵的，經省級人民政府批准，可以實行定期減稅或者免稅；</p> <p>(二) 法律、行政法規和國務院有關規定給予減稅或者免稅的企業，依照規定執行。</p>

外商投資企業和外國企業所得稅法	第七條 第一項	下列企業，減按 15%的稅率徵 收企業所得稅：	(1) 設在經濟特區的外商投資企業。 (2) 在經濟特區設立機構、場所從事生產、經營的外國企業。 (3) 設在經濟技術開發區的生產性外商投資企業。
	第七條 第二項	下列企業，減按 24%的稅率徵 收企業所得稅：	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的生產性外商投資企業。
	第七條 第三項	下列企業，可以 減按 15%的稅 率徵收企業所 得稅，具體辦法 由國務院規定：	(1) 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。 (2) 設在國務院規定的其他地區的外商投資企業，屬於能源、交通、港口、碼頭或者國家鼓勵的其他項目的。
	第八條 第一項	兩免三減半：從 開始獲利的年 度起，第 1 年和 第 2 年免徵企 業所得稅，第 3 年至第 5 年減 半徵收企業所 得稅。	(1) 對生產性外商投資企業，經營期在 10 年以上的。 (2) 屬於石油、天然氣、稀有金屬、貴重金屬等資源開採項目的，由國務院另行規定。 (3) 外商投資企業實際經營期不滿 10 年的，應當補繳已免徵、減徵的企業所得稅稅款。
	第八條 第二項	現行《外商投資 企業和外國企 業所得稅法》施 行前國務院公 布的下列優惠 待遇規定，在本 法施行後繼續 執行：	(1) 對能源、交通、港口、碼頭以及其他重要生產性項目給予比前款規定更長期限的免徵、減徵企業所得稅的優惠待遇。 (2) 對非生產性的重要項目給予免徵、減徵企業所得稅的優惠待遇。

	第八條 第三項	依照前兩款規定享受免稅、減稅待遇期滿後，在以後的10年內可以繼續按應納稅額減徵15%~30%的企業所得稅。	<p>(1) 從事農業、林業、牧業的外商投資企業</p> <p>(2) 設在經濟不發達的邊遠地區的外商投資企業</p> <p>(3) 經企業申請，國務院稅務主管部門批准。</p>
	第九條	免徵、減徵地方所得稅	<p>(1) 對鼓勵外商投資的行業、項目。</p> <p>(2) 省、自治區、直轄市人民政府可以根據實際情況決定。</p>
	第十條	<p>再投資退稅：</p> <p>(1) 符合右列條件者，退還其再投資部分已繳納所得稅40%的稅款。</p> <p>(2) 國務院另有優惠規定的，依照國務院的規定辦理。</p> <p>(3) 再投資不滿5年撤出的，應當繳回已退的稅款。</p>	<p>(1) 外商投資企業的外國投資者。</p> <p>(2) 將從企業取得的利潤直接再投資於該企業，增加註冊資本。</p> <p>(3) 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。</p> <p>(4) 經投資者申請，稅務機關批准。</p>
企業所得稅法	第二十五條	給予企業所得稅優惠	國家重點扶持和鼓勵發展的產業和項目
	第二十六條	免稅收入	<p>(一) 國債利息收入；</p> <p>(二) 符合條件的居民企業之間的股息、紅利等權益性投資收益；</p> <p>(三) 在中國境內設立機構、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；</p> <p>(四) 符合條件的非營利組織的收入。</p>

第二十七條	免徵、減徵企業所得稅	<p>(一) 從事農、林、牧、漁業項目的所得；</p> <p>(二) 從事國家重點扶持的公共基礎設施項目投資經營的所得；</p> <p>(三) 從事符合條件的環境保護、節能節水項目的所得；</p> <p>(四) 符合條件的技術轉讓所得；</p> <p>(五) 本法第三條第三款規定的所得。</p>
第二十八條第一項	減按 20% 的稅率徵收企業所得稅	符合條件的小型微利企業
第二十八條第二項	減按 15% 的稅率徵收企業所得稅	國家需要重點扶持的高新技術企業
第二十九條	對本民族自治地方的企業應繳納的企業所得稅中屬於地方分享的部分	<p>(1) 民族自治地方的自治機關，可以決定減徵或者免徵。</p> <p>(2) 自治州、自治縣決定減徵或者免徵的，須報省、自治區、直轄市人民政府批准。</p>
第三十條	企業的下列支出，可以在計算應納稅所得額時加計扣除：	<p>(一) 開發新技術、新產品、新工藝發生的研究開發費用；</p> <p>(二) 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。</p>
第三十一條	創業投資企業－可以按投資額的一定比例抵扣應納稅所得額。	從事國家需要重點扶持和鼓勵的創業投資
第三十二條	加速折舊－縮短折舊年限或者採取加速折舊的方法。	企業的固定資產由於技術進步等原因，確需加速折舊的。

	第三十三條	產業政策產品收入減計－在計算應納稅所得額時減計收入。	企業綜合利用資源，生產符合國家產業政策規定的產品所取得的收入。
	第三十四條	購置環保設備稅額抵免－按一定比例實行稅額抵免。	企業購置用於環境保護、節能節水、安全生產等專用設備的投資額。

七、特別納稅調整

法源	條號	規定要件	效果
企業所得稅暫行條例	第十條	關聯企業業務往來原則－納稅人與其關聯企業之間的業務往來，應當按照獨立企業之間的業務往來收取或者支付價款、費用。	不按照獨立企業之間的業務往來收取或者支付價款、費用，而減少其應納稅所得額的，稅務機關有權進行合理調整。
外商投資企業和外國企業所得稅法	第十三條	符合下列條件之關聯企業往來，應當按照獨立企業之間的業務往來收取或者支付價款、費用。： （1）外商投資企業或者外國企業。 （2）在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所。	不按照獨立企業之間的業務往來收取或者支付價款、費用，而減少其應納稅所得額的，稅務機關有權進行合理調整。
企業所得稅法	第四十一條第一項	（1）企業與其關聯方之間的業務往來 （2）不符合獨立交易原則而減少企業或者其關聯方應納稅收入或者所得額的。	稅務機關有權按照合理方法調整。

第四十一條第二項	<p>(1) 企業與其關聯方共同開發、受讓無形資產。</p> <p>(2) 共同提供、接受勞務發生的成本。</p>	在計算應納稅所得額時應當按照獨立交易原則進行分攤。
第四十二條	預約定價安排	<p>(1) 企業可以向稅務機關提出與其關聯方之間業務往來的定價原則和計算方法</p> <p>(2) 稅務機關與企業協商、確認後，達成預約定價安排。</p>
第四十三條第一項	年度關聯業務往來報告表	企業向稅務機關報送年度企業所得稅納稅申報表時，應當就其與關聯方之間的業務往來，附送年度關聯業務往來報告表。
第四十三條第二項	關聯業務調查配合義務	(1) 稅務機關在進行關聯業務調查時，企業及其關聯方，以及與關聯業務調查有關的其他企業，應當按照規定提供相關資料。
第四十四條	依法核定應納稅所得額	企業不提供與其關聯方之間業務往來資料，或者提供虛假、不完整資料，未能真實反映其關聯業務往來情況的，稅務機關有權依法核定其應納稅所得額。

	第四十五條	<p>(1) 由居民企業，或者由居民企業和中國居民控制的</p> <p>(2) 設立在實際稅負明顯低於本法第四條第一款規定稅率（25%）水準的國家（地區）的企業</p> <p>(3) 並非由於合理的經營需要而對利潤不作分配或者減少分配的</p> <p>(4) 上述利潤中應歸屬於該居民企業的部分</p>	應當計入該居民企業的當期收入。
	第四十六條	企業從其關聯方接受的債權性投資與權益性投資的比例超過規定標準而發生的利息支出。	不得在計算應納稅所得額時扣除。
	第四十七條	<p>(1) 企業實施其他不具有合理商業目的的安排</p> <p>(2) 減少其應納稅收入或者所得額的。</p>	稅務機關有權按照合理方法調整。
	第四十八條	補徵稅款義務	稅務機關依照規定作出納稅調整，需要補徵稅款的，應當補徵稅款，並按照國務院規定加收利息。

八、稅收徵管

法源	條號	相關規定	內容
企業所得稅暫行條例	第十五條	計算繳納方式—按年計算，分月或分季預繳。	<p>(1) 繳納企業所得稅，按年計算，分月或者分季預繳。</p> <p>(2) 月份或者季度終了後 15 日內預繳。</p> <p>(3) 年度終了後 4 個月內匯算清繳，多退少補。</p>

	第十六條	報送申報表	<p>(1) 納稅人應當在月份或者季度終了後 15 日內，向其所在地主管稅務機關報送會計報表和預繳所得稅申報表；</p> <p>(2) 年度終了後 45 日內，向其所在地主管稅務機關報送會計決算報表和所得稅申報表。</p>
外商投資企業和外國企業所得稅法	第十五條	計算繳納方式—按年計算，分季預繳	<p>(1) 繳納企業所得稅和地方所得稅，按年計算，分季預繳。</p> <p>(2) 季度終了後 15 日內預繳；年度終了後 5 個月內匯算清繳，多退少補。</p>
	第十六條	報送申報表	<p>(1) 外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所</p> <p>(2) 應當在每次預繳所得稅的期限內，向當地稅務機關報送預繳所得稅申報表；</p> <p>(3) 年度終了後 4 個月內，報送年度所得稅申報表和會計決算報表。</p>
企業所得稅法	第五十三條	計算方式—按年度計算	企業所得稅按納稅年度計算。
	第五十四條第一項	繳納方式—分月或者分季預繳	企業所得稅分月或者分季預繳。
	第五十四條第二項	報送申報表，預繳稅款	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。
	第五十四條第三項	報送申報表，匯算清繳	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。
	第五十四條第四項	附送財務會計報告和其他有關資料	企業在報送企業所得稅納稅申報表時，應當按照規定附送財務會計報告和其他有關資料。

附錄二 新舊法條文對照表

《企業所得稅法》與原《外商投資企業和外國企業所得稅法》及《企業所得稅暫行條例》比較表		
新法	外商投資企業和外國企業所得稅法	企業所得稅暫行條例
第一章 總 則		
<p>第一條 適用範圍</p> <p>在中華人民共和國境內，企業和其他取得收入的組織（以下統稱企業）為企業所得稅的納稅人，依照本法的規定繳納企業所得稅。</p> <p>個人獨資企業、合夥企業不適用本法。</p>	<p>第一條</p> <p>中華人民共和國境內的外商投資企業生產、經營所得和其他所得，依照本法的規定繳納所得稅。</p> <p>在中華人民共和國境內，外國企業生產、經營所得和其他所得，依照本法的規定繳納所得稅。</p>	<p>第一條</p> <p>中華人民共和國境內的企業，除外商投資企業和外國企業外，應當就其生產、經營所得和其他所得，依照本條例繳納企業所得稅。</p> <p>企業的生產、經營所得和其他所得，包括來源於中國境內、境外的所得。</p>
<p>第二條 企業的劃分</p> <p>企業分為居民企業和非居民企業。</p> <p>本法所稱居民企業，是指依法在中國境內成立，或者依照外國(地區)法律成立但實際管理機構在中國境內的企業。</p> <p>本法所稱非居民企業，是指依照外國（地區）法律成立且實際管理機構不在中國境內，但在中國境內設立機構、場所的，或者在中國境內未設立機構、場所，但有來源於中國境內所得的企業。</p>	<p>第二條</p> <p>本法所稱外商投資企業，是指在中國境內設立的中外合資經營企業、中外合作經營企業和外資企業。</p> <p>本法所稱外國企業，是指在中國境內設立機構、場所，從事生產、經營和雖未設立機構、場所，而有來源於中國境內所得的外國公司、企業和其他經濟組織。</p>	<p>第二條</p> <p>下列實行獨立經濟核算的企業或者組織，為企業所得稅的納稅義務人(以下簡稱納稅人):</p> <p>(一)國有企業；</p> <p>(二)集體企業；</p> <p>(三)私營企業；</p> <p>(四)聯營企業；</p> <p>(五)股份制企業；</p> <p>(六)有生產、經營所得和其他所得的其他組織。</p> <p>第十八條</p> <p>金融、保險企業繳納企業所得稅，依照有關規定執行。</p>

<p>第三條 納稅所得範圍</p> <p>居民企業應當就其來源於中國境內、境外的所得繳納企業所得稅。</p> <p>非居民企業在中國境內設立機構、場所的，應當就其所設機構、場所取得的來源於中國境內的所得，以及發生在中國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。</p> <p>非居民企業在中國境內未設立機構、場所的，或者雖設立機構、場所但取得的所得與其所設機構、場所沒有實際聯繫的，應當就其來源於中國境內的所得繳納企業所得稅。</p>	<p>第三條</p> <p>外商投資企業的總機構設在中國境內，就來源於中國境內、境外的所得繳納所得稅。外國企業就來源於中國境內的所得繳納所得稅。</p>	
<p>第四條 所得稅率</p> <p>企業所得稅的稅率為 25%。</p> <p>非居民企業取得本法第三條第三款規定的所得，適用稅率為 20%。</p>	<p>第五條</p> <p>外商投資企業的企業所得稅和外國企業就其在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所的所得應納的企業所得稅，按應納稅的所得額計算，稅率為百分之三十；地方所得稅，按應納稅的所得額計算，稅率為百分之三</p>	<p>第三條</p> <p>納稅人應納稅額，按應納稅所得額計算，稅率為 33%。</p>
第二章 應納稅所得額		
<p>第五條 應納所得額定義</p> <p>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。</p>	<p>第四條</p> <p>外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所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，為應納稅的所得額。</p>	<p>第四條</p> <p>納稅人每一納稅年度的收入總額減去准予扣除項目後的餘額為應納稅所得額。</p>
<p>第六條 應稅收入</p> <p>企業以貨幣形式和非貨幣形式從各種來源取得的收入，為收入總額。包括：</p>		<p>第五條</p> <p>納稅人的收入總額包括：</p> <p>(一)生產、經營收入；</p>

<p>(一) 銷售貨物收入；</p> <p>(二) 提供勞務收入；</p> <p>(三) 轉讓財產收入；</p> <p>(四) 股息、紅利等權益性投資收益；</p> <p>(五) 利息收入；</p> <p>(六) 租金收入；</p> <p>(七) 特許權使用費收入；</p> <p>(八) 接受捐贈收入；</p> <p>(九) 其他收入。</p>		<p>(二)財產轉讓收入；</p> <p>(三)利息收入；</p> <p>(四)租賃收入；</p> <p>(五)特許權使用費收入；</p> <p>(六)股息收入；</p> <p>(七)其他收入。</p>
<p>第七條 不徵稅的收入</p> <p>收入總額中的下列收入為不徵稅收入：</p> <p>(一) 財政撥款；</p> <p>(二) 依法收取並納入財政管理的行政事業性收費、政府性基金；</p> <p>(三) 國務院規定的其他不徵稅收入。</p>		
<p>第八條 應徵稅收入扣除額</p> <p>企業實際發生的與取得收入有關的、合理的支出，包括成本、費用、稅金、損失和其他支出，准予在計算應納稅所得額時扣除。</p>		
<p>第九條 公益支出限額</p> <p>企業發生的公益性捐贈支出，在年度利潤總額 12%以內的部分，准予在計算應納稅所得額時扣除。</p>		
<p>第十條 不得扣除的支出項目</p> <p>在計算應納稅所得額時，下列支出不得扣除：</p>		<p>第七條</p> <p>在計算應納稅所得額時，下列項目不得扣除：</p>

<p>(一) 向投資者支付的股息、紅利等權益性投資收益款項；</p> <p>(二) 企業所得稅稅款；</p> <p>(三) 稅收滯納金；</p> <p>(四) 罰金、罰款和被沒收財物的損失；</p> <p>(五) 本法第九條規定以外的捐贈支出；</p> <p>(六) 贊助支出；</p> <p>(七) 未經核定的準備金支出；</p> <p>(八) 與取得收入無關的其他支出。</p>		<p>(一)資本性支出；</p> <p>(二)無形資產受讓、開發支出；</p> <p>(三)違法經營的罰款和被沒收財物的損失；</p> <p>(四)各項稅收的滯納金、罰金和罰款；</p> <p>(五)自然災害或者意外事故損失有賠償的部分；</p> <p>(六)超過國家規定允許扣除的公益、救濟性捐贈，以及非公益、救濟性的捐贈；</p> <p>(七)各種贊助支出；</p> <p>(八)與取得收入無關的其他各項支出。</p>
<p>第十一條 提列固定資產折舊</p> <p>在計算應納稅所得額時，企業按照規定計算的固定資產折舊，准予扣除。</p> <p>下列固定資產不得計算折舊扣除：</p> <p>(一) 房屋、建築物以外未投入使用的固定資產；</p> <p>(二) 以經營租賃方式租入的固定資產；</p> <p>(三) 以融資租賃方式租出的固定資產；</p> <p>(四) 已足額提取折舊仍繼續使用的固定資產；</p> <p>(五) 與經營活動無關的固定資產；</p> <p>(六) 單獨估價作為固定資產入賬的土地；</p> <p>(七) 其他不得計算折舊扣除的固定資產。</p>		
<p>第十二條 無形資產的攤銷</p> <p>在計算應納稅所得額時，企業按照規定計算的無形資產攤銷費用，准予扣除。</p> <p>下列無形資產不得計算攤銷費用扣除：</p>		

<p>(一) 自行開發的支出已在計算應納稅所得額時扣除的無形資產；</p> <p>(二) 自創商譽；</p> <p>(三) 與經營活動無關的無形資產；</p> <p>(四) 其他不得計算攤銷費用扣除的無形資產。</p>		
<p>第十三條 長期待攤費用</p> <p>在計算應納稅所得額時，企業發生的下列支出作為長期待攤費用，按照規定攤銷的，准予扣除：</p> <p>(一) 已足額提取折舊的固定資產的改建支出；</p> <p>(二) 租入固定資產的改建支出；</p> <p>(三) 固定資產的大修理支出；</p> <p>(四) 其他應當作為長期待攤費用的支出。</p>		
<p>第十四條 長期投資</p> <p>企業對外投資期間，投資資產的成本在計算應納稅所得額時不得扣除。</p>		
<p>第十五條 存貨計價</p> <p>企業使用或者銷售存貨，按照規定計算的存貨成本，准予在計算應納稅所得額時扣除。</p>		
<p>第十六條 資產轉讓計價</p> <p>企業轉讓資產，該項資產的淨值，准予在計算應納稅所得額時扣除。</p>		
<p>第十七條 境外虧損</p> <p>企業在匯總計算繳納企業所得稅時，其境外營業機構的虧損不得抵減境內營業機構的盈利。</p>		

<p>第十八條 虧損留底</p> <p>企業納稅年度發生的虧損，准予向以後年度結轉，用以以後年度的所得彌補，但結轉年限最長不得超過五年。</p>	<p>第十一條</p> <p>外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所發生年度虧損，可以用下一納稅年度的所得彌補；下一納稅年度的所得不足彌補的，可以逐年延續彌補，但最長不得超過五年。</p>	<p>第十一條</p> <p>納稅人發生年度虧損的，可以用下一納稅年度的所得彌補；下一納稅年度的所得不足彌補的，可以逐年延續彌補，但是延續彌補期最長不得超過五年。</p>
<p>第十九條 非居民企業應納稅額的計算公式</p> <p>非居民企業取得本法第三條第三款規定的所得，按照下列方法計算其應納稅所得額：</p> <p>（一）股息、紅利等權益性投資收益和利息、租金、特許權使用費所得，以收入全額為應納稅所得額；</p> <p>（二）轉讓財產所得，以收入全額減除財產淨值後的餘額為應納稅所得額；</p> <p>（三）其他所得，參照前兩項規定的方法計算應納稅所得額。</p>	<p>第十九條</p> <p>外國企業在中國境內未設立機構、場所，而有取得的來源於中國境內的利潤、利息、租金、特許權使用費和其他所得，或者雖設立機構、場所，但上述所得與其機構、場所沒有實際聯繫的，都應當繳納百分之二十的所得稅。</p> <p>依照前款規定繳納的所得稅，以實際受益人為納稅義務人，以支付人為扣繳義務人。稅款由支付人在每次支付的款額中扣繳。扣繳義務人每次所扣的稅款，應當於五日內繳入國庫，並向當地稅務機關報送扣繳所得稅報告表。</p> <p>對下列所得，免徵、減徵所得稅：</p> <p>(一)外國投資者從外商投資企業取得的利潤，免徵所得稅；</p> <p>(二)國際金融組織貸款給中國政府和中國國家銀行的利息所得，免徵所得稅；</p> <p>(三)外國銀行按照優惠利率貸款給中國國家銀行的利息所得，免徵所得稅；</p> <p>(四)為科學研究、開發能源、發展交通事業、農林牧業</p>	

	<p>生產以及開發重要技術提供專有技術所取得的特許權使用費，經國務院稅務主管部門批准，可以減按百分之十的稅率徵收所得稅，其中技術先進或者條件優惠的，可以免徵所得稅。</p> <p>除本條規定以外，對於利潤、利息、租金、特許權使用費和其他所得，需要給予所得稅減徵、免徵的優惠待遇的，由國務院規定。</p>	
<p>第二十條 細則規範</p> <p>本章規定的收入、扣除的具體範圍、標準和資產的稅務處理的具體辦法，由國務院財政、稅務主管部門規定。</p>		
<p>第二十一條 法令適應</p> <p>在計算應納稅所得額時，企業財務、會計處理辦法與稅收法律、行政法規的規定不一致的，應當依照稅收法律、行政法規的規定計算。</p>		<p>第九條</p> <p>納稅人在計算應納稅所得額時，其財務、會計處理辦法同國家有關稅收的規定有抵觸的，應當依照國家有關稅收的規定計算納稅。</p>
<p>第三章 應納稅額</p>		
<p>第二十二條 納稅所得額的計算公式</p> <p>企業的應納稅所得額乘以適用稅率，減除依照本法關於稅收優惠的規定減免和抵免的稅額後的餘額，為應納稅額。</p>		<p>第六條</p> <p>計算應納稅所得額時准予扣除的項目，是指與納稅人取得收入有關的成本、費用和損失。</p> <p>下列專案，按照規定的範圍、標準扣除：</p> <p>(一)納稅人在生產、經營期間，向金融機構借款的利息支出，按照實際發生數扣除；向非金融機構借款的利息支出，不高於按照金融機構同類、同期貸款利率計算的數額以內的部分，准予扣除。</p> <p>(二)納稅人支付給職工的工資，按照計稅工資扣除。計稅</p>

		<p>工資的具體標準，在財政部規定的範圍內，由省、自治區、直轄市人民政府規定，報財政部備案。</p> <p>(三)納稅人的職工工會經費、職工福利費、職工教育經費，分別按照計稅工資總額的 2%、14%、1.5%計算扣除。</p> <p>(四)納稅人用於公益、救濟性的捐贈，在年度應納稅所得額 3%以內的部分，准予扣除。</p> <p>除本條第二款規定外，其他項目，依照法律、行政法規和國家有關稅收的規定扣除。</p>
<p>第二十三條 境外已納所得稅額的抵免</p> <p>企業取得的下列所得已在境外繳納的所得稅稅額，可以從其當期應納稅額中抵免，抵免限額為該項所得依照本法規定計算的應納稅額；超過抵免限額的部分，可以在以後五個年度內，用每年度抵免限額抵免當年應抵稅額後的餘額進行抵補：</p> <p>(一) 居民企業來源於中國境外的應稅所得；</p> <p>(二) 非居民企業在中國境內設立機構、場所，取得發生在中國境外但與該機構、場所有實際聯繫的應稅所得。</p>	<p>第十二條</p> <p>外商投資企業來源於中國境外的所得已在境外繳納的所得稅稅款，准予在匯總納稅時，從其應納稅額中扣除，但扣除額不得超過其境外所得依照本法規定計算的應納稅額。</p> 	<p>第十二條</p> <p>納稅人來源於中國境外的所得，已在境外繳納的所得稅稅款，准予在匯總納稅時，從其應納稅額中扣除，但是扣除額不得超過其境外所得依照本條例規定計算的應納稅額。</p>
<p>第二十四條 可抵免境外所得稅稅額</p> <p>居民企業從其直接或者間接控制的外國企業分得的來源於中國境外的股息、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，可以作為該居民企業的可抵免境外所得稅稅額，在本法第二十三條規定的抵免限額內抵免。</p>		

第四章 稅收優惠		
<p>第二十五條 優惠產業</p> <p>國家對重點扶持和鼓勵發展的產業和專案，給予企業所得稅優惠。</p>	<p>第六條 優惠的產業</p> <p>國家按照產業政策，引導外商投資方向，鼓勵舉辦採用先進技術、設備，產品全部或者大部分出口的外商投資企業。</p>	<p>第八條 優惠產業</p> <p>對下列納稅人，實行稅收優惠政策：</p> <p>(一)民族自治地方的企業，需要照顧和鼓勵的，經省級人民政府批准，可以實行定期減稅或者免稅；</p> <p>(二)法律、行政法規和國務院有關規定給予減稅或者免稅的企業，依照規定執行。</p>
<p>第二十六條 免稅收入</p> <p>企業的下列收入為免稅收入：</p> <p>(一)國債利息收入；</p> <p>(二)符合條件的居民企業之間的股息、紅利等權益性投資收益；</p> <p>(三)在中國境內設立機構、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；</p> <p>(四)符合條件的非營利組織的收入。</p> <p>第二十七條 免減徵企所稅</p> <p>企業的下列所得，可以免徵、減徵企業所得稅：</p> <p>(一)從事農、林、牧、漁業項目的所得；</p> <p>(二)從事國家重點扶持的公共基礎設施項目投資經營的所得；</p> <p>(三)從事符合條件的環境保護、節能節水專案的所得；</p> <p>(四)符合條件的技術轉讓所得；</p>		

(五) 本法第三條第三款規定的所得。		
<p>第二十八條 重點扶持產業</p> <p>符合條件的小型微利企業，減按 20%的稅率徵收企業所得稅。</p> <p>國家需要重點扶持的高新技術企業，減按 15%的稅率徵收企業所得稅。</p>	<p>第七條 重點扶持地區及產業</p> <p>設在經濟特區的外商投資企業，在經濟特區設立機構、場所從事生產、經營的外國企業和設在經濟技術開發區的生產性外商投資企業，減按百分之十五的稅率徵收企業所得稅。</p> <p>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的生產性外商投資企業，減按百分之二十四的稅率徵收企業所得稅。</p> <p>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或者設在國務院規定的其他地區的外商投資企業，屬於能源、交通、港口、碼頭或者國家鼓勵的其他專案的，可以減按百分之十五的稅率徵收企業所得稅，具體辦法由國務院規定。</p>	
<p>第二十九條 地方減免徵企所稅</p> <p>民族自治地方的自治機關對本民族自治地方的企業應繳納的企業所得稅中屬於地方分享的部分，可以決定減徵或者免徵。自治州、自治縣決定減徵或者免徵的，須報省、自治區、直轄市人民政府批准。</p>	<p>第九條</p> <p>對鼓勵外商投資的行業、專案，省、自治區、直轄市人民政府可以根據實際情況決定免徵、減徵地方所得稅。</p>	
<p>第三十條 加計與扣除</p> <p>企業的下列支出，可以在計算應納稅所得額時加計扣除：</p> <p>(一) 開發新技術、新產品、新工藝發生的研究開發費用；</p>		

<p>(二) 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。</p>		
<p>第三十一條 創業投資企業 創業投資企業從事國家需要重點扶持和鼓勵的創業投資，可以按投資額的一定比例抵扣應納稅所得額。</p>		
<p>第三十二條 加速折舊 企業的固定資產由於技術進步等原因，確需加速折舊的，可以縮短折舊年限或者採取加速折舊的方法。</p>		
<p>第三十三條 綜合利用資源 企業綜合利用資源，生產符合國家產業政策規定的產品所取得的收入，可以在計算應納稅所得額時減計收入。 第三十四條 環保、節能節水、安全生產 企業購置用於環境保護、節能節水、安全生產等專用設備的投資額，可以按一定比例實行稅額抵免。</p>		
<p>第三十五條 本法規定的稅收優惠的具體辦法，由國務院規定。</p>	<p>第十條 再投資退稅 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，經營期不少於五年的，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百分之四十稅款，國務院另有優惠規定的，依照國務院的規定辦理；再投資不滿五年撤出的，應當繳回已退的稅款。</p>	
<p>第三十六條 國務院制定企業所得稅專項優惠政策 根據國民經濟和社會發展的需要，或者由於突發事件等</p>	<p>第八條 兩免三減半優惠 對生產性外商投資企業，經營期在十年以上的，從開始</p>	

<p>原因對企業經營活動產生重大影響的，國務院可以制定企業所得稅專項優惠政策，報全國人民代表大會常務委員會備案。</p>	<p>獲利的年度起，第一年和第二年免徵企業所得稅，第三年至第五年減半徵收企業所得稅，但是屬於石油、天然氣、稀有金屬、貴重金屬等資源開採專案的，由國務院另行規定。外商投資企業實際經營期不滿十年的，應當補繳已免徵、減徵的企業所得稅稅款。</p> <p>本法施行前國務院公布的規定，對能源、交通、港口、碼頭以及其他重要生產性項目給予比前款規定更長期限的免徵、減徵企業所得稅的優惠待遇，或者對非生產性的重要專案給予免徵、減徵企業所得稅的優惠待遇，在本法施行後繼續執行。</p> <p>從事農業、林業、牧業的外商投資企業和設在經濟不發達的邊遠地區的外商投資企業，依照前兩款規定享受免稅、減稅待遇期滿後，經企業申請，國務院稅務主管部門批准，在以後的十年內可以繼續按應納稅額減徵百分之十五至百分之三十的企業所得稅。</p> <p>本法施行後，需要變更前三款的免徵、減徵企業所得稅的規定的，由國務院報全國人民代表大會常務委員會決定。</p>	
<p>第五章 源泉扣繳</p>		
<p>第三十七條 扣繳義務</p> <p>對非居民企業取得本法第三條第三款規定的所得應繳納的所得稅，實行源泉扣繳，以支付人為扣繳義務人。稅款由扣繳義務人在每次支付或者到期應支付時，從支付或者到期應支付的款項中扣繳。</p>		

第三十八條 對非居民企業的扣繳義務人 對非居民企業在中國境內取得工程作業和勞務所得應繳納的所得稅，稅務機關可以指定工程價款或者勞務費的支付人為扣繳義務人。		
第三十九條 對非居民企業未依法扣繳時 依照本法第三十七條、第三十八條規定應當扣繳的所得稅，扣繳義務人未依法扣繳或者無法履行扣繳義務的，由納稅人在所得發生地繳納。納稅人未依法繳納的，稅務機關可以從該納稅人在中國境內其他收入專案的支付人應付的款項中，追繳該納稅人的應納稅款。	第二十四條 未依法代扣繳稅款 扣繳義務人不履行本法規定的扣繳義務，不扣或者少扣應扣稅款的，由稅務機關限期追繳應扣未扣稅款，並可以處以應扣未扣稅款一倍以下的罰款。 扣繳義務人未按規定的期限將已扣稅款繳入國庫的，由稅務機關責令限期繳納，並可以處以五千元以下的罰款；逾期仍不繳納的，由稅務機關依法追繳，並處以一萬元以下的罰款；情節嚴重的，比照刑法第一百二十一條的規定追究其法定代表人和直接責任人員的刑事責任。	
第四十條 代扣稅款繳入國庫 扣繳義務人每次代扣的稅款，應當自代扣之日起七日內繳入國庫，並向所在地的稅務機關報送扣繳企業所得稅報告表。		
第六章 特別納稅調整		
第四十一條 關係人交易之價格調整 企業與其關聯方之間的業務往來，不符合獨立交易原則而減少企業或者其關聯方應納稅收入或者所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整。 企業與其關聯方共同開發、受讓無形資產，或者共同提供、接受勞務發生的成本，在計算應納稅所得額時應當	第十三條 關係人交易 外商投資企業或者外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所與其關聯企業之間的業務往來，應當按照獨立企業之間的業務往來收取或者支付價款、費用。不按照獨立企業之間的業務往來收取或者支付價款、費用，而減少其應納稅的所得額的，稅務機關有權進	第十條 納稅人與其關聯企業之間的業務往來，應當按照獨立企業之間的業務往來收取或者支付價款、費用。不按照獨立企業之間的業務往來收取或者支付價款、費用，而減少其應納稅所得額的，稅務機關有權進行合理調整。

按照獨立交易原則進行分攤。	行合理調整。	
<p>第四十二條 價格協議(APA)</p> <p>企業可以向稅務機關提出與其關聯方之間業務往來的定價原則和計算方法，稅務機關與企業協商、確認後，達成預約定價安排。</p>		
<p>第四十三條 年度關聯業務往來報告</p> <p>企業向稅務機關報送年度企業所得稅納稅申報表時，應當就其與關聯方之間的業務往來，附送年度關聯業務往來報告表。</p> <p>稅務機關在進行關聯業務調查時，企業及其關聯方，以及與關聯業務調查有關的其他企業，應當按照規定提供相關資料。</p>		
<p>第四十四條 依法核定關係人交易之應稅所得額</p> <p>企業不提供與其關聯方之間業務往來資料，或者提供虛假、不完整資料，未能真實反映其關聯業務往來情況的，稅務機關有權依法核定其應納稅所得額。</p>		
<p>第四十五條 應計入關係人收益</p> <p>由居民企業，或者由居民企業和中國居民控制的設立在實際稅負明顯低於本法第四條第一款規定稅率水平的國家（地區）的企業，並非由於合理的經營需要而對利潤不作分配或者減少分配的，上述利潤中應歸屬於該居民企業的部分，應當計入該居民企業的當期收入。</p>		
<p>第四十六條 不得扣除的利息支出</p> <p>企業從其關聯方接受的債權性投資與權益性投資的比例</p>		

超過規定標準而發生的利息支出，不得在計算應納稅所得額時扣除。		
<p>第四十七條 不正常支出的調整</p> <p>企業實施其他不具有合理商業目的的安排而減少其應納稅收入或者所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整。</p>		
<p>第四十八條 滯納金</p> <p>稅務機關依照本章規定作出納稅調整，需要補徵稅款的，應當補徵稅款，並按照國務院規定加收利息。</p>	<p>第二十二條</p> <p>納稅義務人未按規定期限繳納稅款的，或者扣繳義務人未按規定期限解繳稅款的，稅務機關除限期繳納外，從滯納稅款之日起，按日加收滯納稅款千分之二的滯納金。</p>	
第七章 徵收管理		
<p>第四十九條 相關法令</p> <p>企業所得稅的徵收管理除本法規定外，依照《中華人民共和國稅收徵收管理法》的規定執行。</p>		<p>第十七條</p> <p>企業所得稅的徵收管理，依照《中華人民共和國稅收徵收管理法》及本條例有關規定執行。</p>
<p>第五十條 徵稅地</p> <p>除稅收法律、行政法規另有規定外，居民企業以企業登記註冊地為納稅地點；但登記註冊地在境外的，以實際管理機構所在地為納稅地點。</p> <p>居民企業在中國境內設立不具有法人資格的營業機構的，應當匯總計算並繳納企業所得稅。</p>		<p>第十四條</p> <p>除國家另有規定外，企業所得稅由納稅人向其所在地主管稅務機關繳納。</p>
<p>第五十一條 納稅地</p> <p>非居民企業取得本法第三條第二款規定的所得，以機構、場所所在地為納稅地點。非居民企業在中國境內設立兩個或者兩個以上機構、場所的，經稅務機關審核批准</p>		

<p>，可以選擇由其主要機構、場所匯總繳納企業所得稅。 非居民企業取得本法第三條第三款規定的所得，以扣繳義務人所在地為納稅地點。</p>		
<p>第五十二條 不得合併繳納情況 除國務院另有規定外，企業之間不得合併繳納企業所得稅。</p>		
<p>第五十三條 會計期間 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。 企業在一個納稅年度中間開業，或者終止經營活動，使該納稅年度的實際經營期不足十二個月的，應當以其實際經營期為一個納稅年度。 企業依法清算時，應當以清算期間作為一個納稅年度。</p>		
<p>第五十四條 按月季預繳按年彙報 企業所得稅分月或者分季預繳。 企業應當自月份或者季度終了之日起十五日內，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五個月內，向稅務機關報送年度企業所得稅納稅申報表，並彙算清繳，結清應繳應退稅款。 企業在報送企業所得稅納稅申報表時，應當按照規定附送財務會計報告和其他有關資料。</p>	<p>第十五條 繳納企業所得稅和地方所得稅，按年計算，分季預繳。季度終了後十五日內預繳；年度終了後五個月內彙算清繳，多退少補。</p> <p>第十六條 外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所應當在每次預繳所得稅的期限內，向當地稅務機關報送預繳所得稅申報表；年度終了後四個月內，報送年度所得稅申報表和會計決算報表。</p>	<p>第十五條 繳納企業所得稅，按年計算，分月或者分季預繳。月份或者季度終了後十五日內預繳，年度終了後四個月內彙算清繳，多退少補。</p> <p>第十六條 納稅人應當在月份或者季度終了後十五日內，向其所在地主管稅務機關報送會計報表和預繳所得稅申報表；年度終了後四十五日內，向其所在地主管稅務機關報送會計決算報表和所得稅申報表。</p>
<p>第五十五條 終止營業的清算 企業在年度中間終止經營活動的，應當自實際經營終止</p>	<p>第二十三條 稅務變更登記 未按規定期限向稅務機關辦理稅務登記或者變更、註銷</p>	<p>第十三條 納稅人依法進行清算時，其清算終了後的清算所得，應</p>

<p>之日起六十日內，向稅務機關辦理當期企業所得稅彙算清繳。</p> <p>企業應當在辦理註銷登記前，就其清算所得向稅務機關申報並依法繳納企業所得稅。</p>	<p>登記的，未按規定期限向稅務機關報送所得稅申報表、會計決算報表或者扣繳所得稅報告表的，或者未將本單位的財務、會計制度報送稅務機關備查的，由稅務機關責令限期登記或者報送，並可以處以五千元以下的罰款。</p> <p>經稅務機關責令限期登記或者報送，逾期仍不向稅務機關辦理稅務登記或者變更登記，或者仍不向稅務機關報送所得稅申報表、會計決算報表或者扣繳所得稅報告表的，由稅務機關處以一萬元以下的罰款；情節嚴重的，比照刑法第一百二十一條的規定追究其法定代表人和直接責任人員的刑事責任。</p>	<p>當依照本條例規定繳納企業所得稅。</p>
<p>第五十六條 貨幣單位</p> <p>依照本法繳納的企業所得稅，以人民幣計算。所得以人民幣以外的貨幣計算的，應當折合成人民幣計算並繳納稅款。</p>	<p>第二十一條</p> <p>依照本法繳納的所得稅以人民幣為計算單位。所得為外國貨幣的，應當按照國家外匯管理機關公布的外匯牌價折合成人民幣繳納稅款。</p>	
<p>第八章 附 則</p>		
<p>第五十七條 過渡期</p> <p>本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，享受低稅率優惠的，按照國務院規定，可以在本法施行後五年內，逐步過渡到本法規定的稅率；享受定期減免稅優惠的，按照國務院規定，可以在本法施行後繼續享受到期滿為止，但因未獲利而尚未享受優惠的，優惠期限從本法施行年度起計算。</p> <p>法律設置的發展對外經濟合作和技術交流的特定地區內</p>	<p>第二十七條</p> <p>本法公布前已設立的外商投資企業，依照本法規定，其所得稅稅率比本法施行前有所提高或者所享受的所得稅減徵、免徵優惠待遇比本法施行前有所減少的，在批准的經營期限內，依照本法施行前法律和國務院有關規定執行；沒有經營期限的，在國務院規定的期間內，依照本法施行前法律和國務院有關規定執行。具體辦法由國務院規定。</p>	

，以及國務院已規定執行上述地區特殊政策的地區內新設立的國家需要重點扶持的高新技術企業，可以享受過渡性稅收優惠，具體辦法由國務院規定。 國家已確定的其他鼓勵類企業，可以按照國務院規定享受減免稅優惠。		
第五十八條 法律適用的優先順序 中華人民共和國政府同外國政府訂立的有關稅收的協定與本法有不同規定的，依照協定的規定辦理。	第二十八條 中華人民共和國政府與外國政府所訂立的有關稅收的協定同本法有不同規定的，依照協定的規定辦理。	
第五十九條 實施細則的制定 國務院根據本法制定實施條例。	第二十九條 國務院根據本法制定實施細則。	第十九條 本條例由財政部負責解釋，實施細則由財政部制定。
第六十條 實施日期 本法自 2008 年 1 月 1 日起施行。1991 年 4 月 9 日第七屆全國人民代表大會第四次會議通過的《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法》和 1993 年 12 月 13 日國務院發布的《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》同時廢止。	第三十條 本法自一九九一年七月一日起施行。《中華人民共和國中外合資經營企業所得稅法》和《中華人民共和國外國企業所得稅法》同時廢止。	第二十條 本條例自一九九四年一月一日起施行。國務院一九八四年九月十八日發布的《中華人民共和國國營企業所得稅條例(草案)》和《國營企業調節稅徵收辦法》、一九八五年四月十一日發布的《中華人民共和國集體企業所得稅暫行條例》、一九八八年六月二十五日發布的《中華人民共和國私營企業所得稅暫行條例》同時廢止；國務院有關國有企業承包企業所得稅的辦法同時停止執行。
	<以下全數刪除>	
	第十四條 稅務登記 外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所設立、遷移、合併、分立、終止以及變更登記主要事項，應當向工商行政管理機關辦理登記	

	<p>或者變更、註銷登記，並持有關證件向當地稅務機關辦理稅務登記或者變更、註銷登記。</p>	
	<p>第十七條 會計制度</p> <p>外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所的財務、會計制度，應當報送當地稅務機關備查。各項會計記錄必須完整準確，有合法憑證作為記賬依據。</p>	
	<p>外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所的財務、會計處理辦法同國務院有關稅收的規定有抵觸的，應當依照國務院有關稅收的規定計算納稅。</p>	
	<p>第十八條</p> <p>外商投資企業進行清算時，其資產淨額或者剩餘財產減除企業未分配利潤、各項基金和清算費用後的餘額，超過實繳資本的部分為清算所得，應當依照本法規定繳納所得稅。</p>	
	<p>第二十條 稅務機關檢查權</p> <p>稅務機關有權對外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所的財務、會計和納稅情況進行檢查；有權對扣繳義務人代扣代繳稅款情況進行檢查。被檢查的單位和扣繳義務人必須據實報告，並提供有關資料，不得拒絕或者隱瞞。</p> <p>稅務機關派出人員進行檢查時，應當出示證件，並負責保密。</p>	

	<p>第二十五條 偷逃稅的處理</p> <p>採取隱瞞、欺騙手段偷稅的，或者未按本法規定的期限繳納稅款，經稅務機關催繳，在規定的期限內仍不繳納的，由稅務機關追繳其應繳納稅款，並處以應補稅款五倍以下的罰款；情節嚴重的，依照刑法第一百二十一條的規定追究其法定代表人和直接責任人員的刑事責任。</p> <p>第二十六條 爭議的處理</p> <p>外商投資企業、外國企業或者扣繳義務人同稅務機關在納稅上發生爭議時，必須先依照規定納稅，然後可在收到稅務機關填發的納稅憑證之日起六十日內向上一級稅務機關申請復議。上一級稅務機關應當自收到復議申請之日起六十日內作出復議決定。對復議決定不服的，可在接到復議決定之日起十五日內向人民法院起訴。</p> <p>當事人對稅務機關的處罰決定不服的，可以在接到處罰通知之日起十五日內，向作出處罰決定的機關的上一級機關申請復議；對復議決定不服的，可以在接到復議決定之日起十五日內，向人民法院起訴。當事人也可以在接到處罰通知之日起十五日內，直接向人民法院起訴。</p> <p>當事人逾期不申請復議或者不向人民法院起訴、又不履行處罰決定的，作出處罰決定的機關可以申請人民法院強制執行。</p>	
--	---	--

附錄三 台灣企業對中國大陸企業所得稅法觀感之問卷調查

首先，謝謝您抽出寶貴的時間填寫這份問卷。

我是交通大學科法所三年級學生高宏鳴，此份問卷是為了學術論文研究所設計，只需要十到十五分鐘時間填答。我們採取匿名調查方式，也絕不會將調查結果用於本研究以外之其他地方，請您放心填答。

您的意見將對我們的研究有相當大的幫助，再次感謝您的協助！

一、背景介紹

過去

根據中國大陸稅法規定，投資大陸的外資企業與中國本地內資企業的所得稅率都是 33%。

但外資一般都在經濟技術開發區和高新技術產業開發區設廠投資，中國政府為吸引外資進入中國，對於在這些地區投資的外資企業實行 15% 或 24% 的優惠稅率。

針對外資企業，中國還實施各種稅收優惠，如『兩免三減半』：經營期 10 年以上的生產型外商投資企業，從開始獲利年度起，享受前兩年免繳企業所得稅，接著三年稅率減半的優惠。

根據估計，考慮各種稅收優惠措施後，中國大陸外商投資企業的實際稅負是 11%，而內資企業實際稅負為 22% 左右。

未來

中國大陸新『企業所得稅法』已於今年三月通過，將於明年一月一日正式實施。屆時企業所得稅率將不再以內、外資企業做區分，一律適用 25% 的統一稅率，與台灣營利事業所得稅稅率相同。

新法正式施行後，內資企業的實際所得稅率將下降，外資企業稅率則會上升。

而新法也取消了過去各種針對外資企業特別設計的稅收優惠，如前述兩免三減優惠、外資企業再投資退稅等，將來投資中國大陸的外資企業將和中國本地企業適用一模一樣的企業所得稅制度。

二、意見調查

1. () 中國大陸企業所得稅法中規定的 25% 企業所得稅稅率，你覺得：

(1) 太低 (2) 稍低 (3) 適中 (4) 稍高 (5) 太高

2. 您認為外資於決定是否在中國大陸設廠投資時，下列因素對其決策的影響程度如何？

若用 1 到 5 分做標準，5 分表示非常重要，1 分表示非常不重要，請勾選您對下列各項投資中國大陸考量因素的重要性評分：

	1 分 (非常不重要)	2 分 (稍微不重要)	3 分 (普通)	4 分 (稍微重要)	5 分 (非常重要)
市場潛力					
勞動力成本					
優惠政策					
土地附加資源價值					
政局穩定情況					

3. () 您覺得外資於中國大陸投資設廠時，**稅率穩定**（包括稅收政策一貫性，沒有朝令夕改，讓投資者難以適應的問題）跟**稅收優惠**（包括對外資企業實施較低的稅率、給予特別的稅收優惠）兩項因素，哪一個比較重要？

(1) 稅率穩定 (2) 稅收優惠

過去中國大陸為了吸引外資投資中國，對內、外資企業適用兩套不同的企業所得稅制度。由於外資企業享有較低稅率及較多稅收優惠，內資企業對此覺得受到歧視，一再表示希望政府早日兩稅合併一對兩者適用同樣的徵稅制度，讓內資企業站在和外資企業一樣的競爭基礎上。

4. () 請問，您覺得中國大陸以稅收優惠吸引外資進入市場，外資企業因此享受較低稅率，是否合理？

(1) 合理 (2) 不合理 (3) 無意見

5. () 請問，您覺得內外兩套不同稅制，對中國大陸內資企業是否為歧視待遇？

(1) 是 (2) 否 (3) 無意見

6. () 中國大陸認為從目前其國內市場熱絡程度等客觀條件看來，已經不需要以稅收優惠吸引外資，請問您是否同意？

(1) 同意 (2) 不同意 (3) 無意見

7. () 請問您是否贊成中國大陸兩稅合併，對內資及外資企業施行同一套的所得稅制度？

(1) 贊成 (2) 不贊成 (3) 無意見

8. () 企業所得稅法規定了一個五年的過渡期，在明年一月一日正式實施後，本來享受優惠稅率的外資企業，將在五年中逐步調高至 25% 的新稅率。本來享受定期減免稅優惠的企業，可以繼續享受優惠到期滿為止，接著才適用新法稅率。

請問，您認為五年過渡期時間：

(1) 太短 (2) 適中 (3) 太長

9. 若以 1~5 分為標準，1 分表示完全沒影響，五分表示有很大影響：

企業所得稅法已確定於明年一月一日起正式實施，請問您認為下列兩項重大改變，對已經在中國大陸投資的外資企業，影響程度如何？請在下表中勾選：

	1 分 (完全沒影響)	2 分	3 分	4 分	5 分 (有很大的影響)
企業所得稅稅率將在過渡期五年內逐步調高到 25%					
各種外資稅收優惠將在享受期滿後全面取消					

10. 若以 1~5 分為標準，1 分表示完全沒影響，五分表示有很大影響：

企業所得稅法已確定於明年一月一日起正式實施，請問您認為下列兩項重大改變，對未來外資決定進入中國大陸投資與否，影響程度如何？請在下表中勾選：

	1 分 (完全沒影響)	2 分	3 分	4 分	5 分 (有很大的影響)
企業所得稅稅率將在過渡期五年內逐步調高到 25%					
各種外資稅收優惠將在享受期滿後全面取消					

11. 您覺得新法稅率應訂為百分之幾比較妥當？_____

12. () 請問您目前的公司是否在大陸設廠，或於大陸設有從事實體營運作業的據點或辦事處？

(1) 有 (2) 沒有 (3) 不清楚

13. () 請問您的工作曾和中國大陸方面有業務上的往來或接觸嗎？

(1) 有 (2) 沒有 (回答沒有者，請跳至第 16 題)

14. 若以 1~5 分爲標準，1 分表示完全沒影響，5 分表示有很大影響。

請問，您覺得新法實施後，對您的成本增加會有多大的影響？請在下表中勾選：

1 分 (完全沒影響)	2 分	3 分	4 分	5 分 (有很大的影響)

15. 新法實施後，中國大陸所有企業將統一適用同一套稅法，解決過去徵稅制度雜亂的問題，預期將可以減少企業所得稅的納稅人納稅成本。

若以 1~5 分爲標準，1 分表示完全沒有幫助，5 分表示有很大幫助。

請問，您覺得統一的企所稅實施後，對減少您的納稅成本有多大幫助？請在下表中勾選：

1 分 (完全沒幫助)	2 分	3 分	4 分	5 分 (有很大的幫助)

16. () 請問您是否有到大陸連續工作一個月以上的經驗，包括短期出差或公司常駐外派？

(1) 有 (2) 沒有 (回答沒有者，請跳至第 18 題)

17. 若您曾在大陸工作，請問您在大陸工作多久？_____

在那個地方工作？_____

18. () 請問您是否有家人曾經或現在在大陸有六個月以上的工作經驗？

(1) 有 (2) 沒有 (回答沒有者，請跳至第 20 題)

19. 若您的家人曾在大陸工作，請問他在大陸工作多久？_____

在那個地方工作？_____

20. 請問您對中國大陸企業所得稅法實施在即有沒有什麼意見想表達？



三、受訪者基本資料

1.請問您的性別是：☐男 ☐女。

2.請問您的年齡是：☐19 歲以下 ☐20~29 歲 ☐30~39 歲 ☐40~49 歲 ☐50~59 歲 ☐60 歲
以上。

3.請問您的教育程度是：

☐小學及以下 ☐國（初）中 ☐高中（職） ☐專科 ☐大學 ☐研究所及以上。

4.請問您的職業是：

☐軍公教人員 ☐民意代表、行政主管、企業主管及經理人員 ☐律師 ☐會計師 ☐其他
專業人員（醫師、建築師、教授…） ☐技術員及助理專業人員 ☐事務工作人員 ☐服
務工作人員及售貨員 ☐農林漁牧工作人員 ☐生產及有關工作人員、機械設備操作工及
體力工 ☐家庭管理 ☐未就業、待業中 ☐退休人員 ☐學生 ☐其
他 _____。

5.請問您目前所住的縣市是：

☐台北市☐高雄市☐基隆市☐新竹市☐台中市☐嘉義市☐台南市☐台北縣☐宜蘭縣☐
桃園縣☐新竹縣☐苗栗縣☐台中縣☐彰化縣☐南投縣☐雲林縣☐嘉義縣☐台南縣☐高
雄縣☐屏東縣☐台東縣☐花蓮縣☐澎湖縣☐金門縣☐連江縣☐其他 _____。

謝謝您的耐心填答與協助！