

## 台商面對中國大陸企業所得稅法變革因應措施之研究

### A Study on the Taiwan enterprise corresponding strategies of China Enterprise Income Tax System-reformation

林祝英<sup>1</sup>  
陳傳宗<sup>2</sup>

#### 摘要

稅收對國家經濟及企業發展有著極為重大的影響。對於企業來說，稅收負擔是其生產經營成本的重要組成部分。中國大陸頒布的《企業所得稅法》及《企業所得稅法實施條例》，是中國大陸稅法體制的一項重大事件，對於實現內外資企業的稅收公平，建立相同競爭的稅收法治環境，都有著深遠的重大意義。在企業所得稅法變革前，中國大陸實行的內外有別的两套企業所得稅法體制以及大量不規範的稅收優惠政策，造成了內外資企業稅收負擔的不公平分配，以致部分企業實行避稅手段，導致國家稅收流失。

企業所得稅政策往往是作為宏觀調控的工具之一，形成稅制安排多變缺乏安定性，這對企業的生產經營造成顯著的負面影響。企業所得稅法的改革應當著眼於在公平稅負的基礎上，促進企業的生存和健康發展。

依據中國大陸官方消息指出，此次企業所得法變革將外資企業適用稅率提高到 25%，取消外資企業的稅收優惠，從而使外資企業所得稅的稅收收入增長 39%，比內資企業所得稅增速高出 16.2 個百分點。台商在法人主體上屬於外資企業，因此，企業所得稅法的最新變革將嚴重影響台商經營的稅負成本，應不可忽視如此重大問題。

**關鍵字：**企業所得稅、稅收優惠

#### Abstract

Taxes play an important role in the national economy and enterprise development for a nation. For enterprises, the Enterprise income taxes have make up a huge part of its production and operation costs. "Enterprise Income Tax Law "and" Enterprise Income Tax Law Implementing Regulations" of China have made major changes in the China tax system. The two laws have achieved tax equity, and established the same tax legal environment for domestic companies and foreign-invested enterprises. Before the Enterprise income tax law changed,

<sup>1</sup> 東吳大學企業管理學系副教授(聯絡地址：100 台北市貴陽街一段 56 號，聯絡電話：02-2311-3711 轉 3604，E-mail：chuyin@scu.edu.tw)

<sup>2</sup> 漢邦管理顧問有限公司經理(聯絡電話：0939-363-703，E-mail：sc0704@hotmail.com)

China was previously adopted the two set of older versions of Enterprise income tax laws and many unregulated taxes benefits. It had resulted disproportionate share of taxes between domestic companies and foreign-invested enterprises. The unfair taxes treatments had made some companies seek for taxes shelters, and resulted revenue loss to the government.

Enterprise income taxes policy is usually as one of the tools of macro-control. The tax systems in a country constantly changes, it can cause many negative impacts on business's production and operations. The reform of the Enterprise income taxes laws should focus on the basis of a fair share of tax burden. It would promote the development of enterprises survival and healthy.

According to the news recourses from the China official, in the result of the Enterprise income taxes' rate for foreign-invested enterprises is adjusted to 25 percent and the taxes benefits for foreign-invested enterprises are cancelled, the tax revenue is expected to have 39 percent growth in the year; it is 16.2 percent higher compare to the growth rate of the domestic enterprise income taxes. Taiwan enterprise are foreign-invested enterprises, therefore, the Enterprise income tax law change would seriously affect the cost of the tax burden of Taiwan enterprises operating, should not be ignored such an important issue.

Keyword: Enterprise Income Tax, taxes benefits.

## 壹、前言

中國大陸改革開放之初，需要大量資金進行改革與建設，由於國內資金缺乏，為了吸引外資、發展國民經濟，對於外資企業實行有別於內資企業的企業所得稅政策，給予外資企業眾多的稅收優惠，以鼓勵外資加大對中國大陸的投資，亦因此導致內外資企業長期適用不同企業所得稅法的特殊現象，其中內資企業適用《企業所得稅暫行條例》(以下簡稱內資企業所得稅法)，而外資企業則適用《外商投資企業和外國企業所得稅法》(以下簡稱外資企業所得稅法)，兩者最大差異在於：

一、法令地位不同：內資企業所得稅法是由國務院制定，為一行政法規，法令效力低於憲法及法律，高於地方法規；而外資企業所得稅法則由全國人民代表大會制定，為一法律地位，法令效力僅次於憲法。由此可見，外資企業所得稅法的法令地位高於內資企業所得稅法。

二、實質內容不同：兩部稅法的條文內容大不相同，主要差異包含納稅義務人不同、適用稅率不同、稅前扣除內容不同、固定資產稅務處理及租稅優惠政策不同等。

隨著中國大陸經濟體制逐漸完善，2001年12月11日正式成為WTO第143個會員國，中國大陸市場必須對外資進一步開放，內資企業也逐漸融入世界經濟體系，面臨越來越大

的競爭壓力，若繼續採取不同的稅收政策，將不能適應新的形勢要求，必將使內資企業處於不平等的落後地位，影響公平競爭市場環境的建立。

為解決現行企業所得稅制度存在的問題，中國大陸積極進行兩部稅法合併的規劃，為所有企業創造一個公平競爭的稅法環境，中國大陸對於企業所得稅制度的改革，主要遵循以下原則(金人慶，2007)：

一、貫徹公平稅負原則，解決目前內外資企業稅收待遇不同，稅負差異較大的問題。

二、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。

三、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。

四、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。

五、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。

六、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。

基於上述的原則，中國大陸按照「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，建立科學規範的企業所得稅制度，第十屆全國人民代表大會於 2007 年 3 月 16 日通過《企業所得稅法》(以下統稱新企業所得稅法)，法令層級為一法律地位，適用於中國大陸所有企業，其最終目的在於實現「租稅公平」的目標，企業不因國有、民營、內資或外資的不同而有異，新企業所得稅法可以說是完成以下「四個統一」(金人慶，2007)：

一、內外資企業適用統一的企業所得稅法。

二、統一並適當降低企業所得稅稅率。

三、統一和規範稅前扣除辦法和標準。

四、統一稅收優惠政策，實行「產業優惠為主、區域優惠為輔」的新稅收優惠體系。

中國大陸改革開放期間，採以低廉工資、便宜土地及各項優惠政策，吸引外資對中國大陸的投資與建設，而此次企業所得稅法的變革，造成中國大陸的所有企業在企業所得稅制處於相同的水平線上，因此，原本吸引外資投資的稅收優惠好處隨即消失，這樣的負面影響直接連帶關係著台商在中國大陸經營的稅負成本。

因此，本研究目的在藉由探討中國大陸企業所得稅制的發展歷程、時代背景與改革緣由，進而分析企業所得稅法變革後的規範內容，以期比較企業所得稅法變革的前後差異，分析企業所得稅法變革後對台商的影響，並探討台商面對企業所得稅法變革的因應措施。

## 貳、文獻探討

本研究著重於探究中國大陸企業所得稅變革後對台商之影響與因應，因此，先回顧中國大陸企業所得稅法的發展歷程，進而分析企業所得稅法變革的立法背景，並彙整以往對於中國大陸企業所得稅制發展議題之相關文獻，以及將台商投資中國大陸租稅議題之相關文獻進行回顧整理。

### 一、中國大陸企業所得稅法之發展歷程

表 1 中國大陸企業所得稅法之發展歷程

| 年度      | 企業所得稅法發展變化內容  |
|---------|---|
| 1910 年前 | 清末宣統年間，政府有關部門曾草擬《所得稅章程》，包括企業所得和個人所得徵稅的內容，但因社會動蕩等原因未能公布施行。   |
| 1914 年  | 國民政府參考《所得稅章程》制訂《所得稅條例》，並於年初公布。但因社會動亂，企業生產經營不穩定，以及稅收徵管條件差等原因，在此後 20 多年間未能真正施行。                     |
| 1936 年  | 7 月國民政府公布《所得稅暫行條例》，於 1937 年正式實施，這是中國歷史上第一次實質性的開徵所得稅。稅務理論界一般認為，1937 年 1 月 1 日是中國所得稅的誕生日。           |
| 1949 年  | 11 月召開首屆全國稅務會議，會議通過制訂《全國稅政實施要則(草案)》，確定稅制建設方向。   |
| 1950 年  | 11 月中央人民政府政務院發布《全國稅政實施要則》及《工商業稅暫行條例》，首發新中國稅制建設的綱領性文件。   |
| 1952 年  | 9 月召開全國財經會議研究稅制問題，以“保證稅收、簡化手續”作出「修正稅制」的原則。12 月中國政務院財經委員會發布《關於稅制若干修正及實行日期的通告》，自 1953 年 1 月 1 日起實行。 |
| 1958 年  | 9 月第一屆全國人民代表大會常務委員會通過《工商統一稅條例(草案)》，將稅制劃分為工商統一稅和工商所得稅；另國營企業進行「利稅合一」的試行。                            |
| 1972 年  | 3 月國務院批轉財政部報送的《關於擴大改革工商稅制試點的報告》及《工商稅條例(草案)》，1973 年全面試行。實行合併稅種、簡化稅目及稅率的稅制。                         |
| 1980 年  | 9 月第五屆全國人民代表大會第三次會議通過《中外合資經營企業所得稅法》，同年 12 月經國務院批准，財政部公佈施行細則，為新中國成立後第一部涉外的企業所得稅法。                  |
| 1981 年  | 12 月第五屆人民代表大會第四次會議通過《外國企業所得稅法》，並於 1982 年起施行。  |
| 1983 年  | 國務院決定在全國試行國營企業第一步「利改稅」，作為國營企業改革和城市經濟改革的一項重大措施，對國有中大型企業實行“稅利並存”的制度。                                |
| 1984 年  | 9 月國務院發布《國營企業所得稅條例(草案)》及《國營企業調節稅徵收辦法》，進行第二步「利改稅」，目的是從“稅利並存”轉變為完全“以稅代利”的稅制。                        |
| 1985 年  | 4 月國務院發布《集體企業所得稅暫行條例》，對所有凡從事工業、商業、服務  |

| 年度    | 企業所得稅法發展變化內容   |
|-------|--|
|       | 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課徵所得稅。  |
| 1988年 | 4月第七屆全國人民代表大會第一次會議通過的《憲法修正案》確立私營企業的合法地位；6月國務院發布《私營企業所得稅暫行條例》，對私營企業開始課徵所得稅。   |
| 1991年 | 4月第七屆全國人民代表大會第四次會議審議通過將《中外合資經營企業所得稅法》及《外國企業所得稅法》)合併，對外商投資企業實施統一的所得稅法，制定了《外商投資企業和外國企業所得稅法》，並於當年7月1日起施行，完成外資企業所得稅法的統一。 |
| 1993年 | 12月國務院將《國營企業所得稅條例(草案)》、《國營企業調節稅徵收辦法》、《集體企業所得稅暫行條例》和《私營企業所得稅暫行條例》進行合併，制定《企業所得稅暫行條例》，1994年1月1日起施行，完成內資企業所得稅法的統一。       |

資料來源：本研究整理

## 二、企業所得稅法變革之立法背景

中國大陸急於統一內外資企業所得稅法主要是自改革開放以來，企業所得稅按企業性質分別立法，對於維護國家權益，吸引外資，促進企業制度改革和經濟發展，都起到積極的作用。但隨著社會主義市場經濟體制的建立和完善，特別是加入世界貿易組織(WTO)後，內外資企業兩套所得稅制度並存的稅制模式，無法適應社會主義市場經濟發展的要求，矛盾日趨突出。

亞當·史密斯於國富論中將稅收公平原則列於稅收四大原則之首，公平包括公正、平等、合理等，公平稅負原則包括橫向公平和縱向公平兩重含義：橫向公平要求經濟條件相同的納稅人負擔數額相同的稅收；縱向公平要求經濟條件不同的人負擔不同數額的稅收。中國大陸的內外資企業所得稅法並行不符合稅收公平原則，無論內資企業或外資企業都是平等的市場主體，企業之間的競爭必須建立在公平的基礎上，在同一法律、同一社會經濟環境中競爭。法令給予外資企業過寬的優惠政策，實際上是對內資企業的一種不平等待遇，相對增加內資企業的生產成本，降低企業的盈利能力，限制了內資企業的競爭及發展。

再者，以區域性優惠為主的稅收優惠政策加劇區域間經濟發展的不平衡，對於資本密集或技術密集的產業沒有產生引力作用，反而為勞動密集及技術含量不高的投資項目帶來大量利潤，不利中國大陸進行產業結構優化和調整。另外由於內外資企業所得稅兩法的規範不一，使稅收徵管複雜化，增加稅收徵管成本，缺乏稅收徵管效率。

以上種種問題與弊端，造成在經濟環境的失衡、稅收徵管的繁雜、國家稅收的流失及產業調整的停滯等情況，導致中國企業所得稅制必須進一步的檢討，內外資企業所得稅法兩法合併的改革乃勢在必行。

### 三、中國大陸企業所得稅制發展議題之相關文獻

皮科兵(2006)發現隨著中國社會主義市場經濟體制的逐步建立和完善，以及全球經濟化進程的逐步推進，內外資企業所得稅併行所衍生稅負不公及不符國際慣例的問題逐漸顯露出來，改革和完善中國的企業所得稅已成為當前深化稅制改革的迫切要求，並進一步認為新企業所得稅法的基本框架應該具備明確定義納稅人、合理的稅率水平、統一的稅收優惠政策及中央與地方同源共享的分稅制度。

徐兆璿(2007)採用理論模型分析法及實證分析法研究中國大陸實行內外資企業所得稅率統一政策後，早期以優惠的外資企業所得稅率吸引外商投資的中國大陸，如今在面臨外資企業所得稅提升的情況下，對其社會福利的影響程度。發現當外資企業的邊際利潤小於內資企業時，則外資企業所得稅率提高將會隨之損害中國大陸的社會福利。另外，實證部份發現，外商的投資有利於中國大陸的經濟發展，若提升外資企業所得稅率，將使外資企業的利潤減少，減低外商投資意願，進而損害中國大陸的社會福利。

顏向松(2008)認為新企業所得稅法的實施，對我國經濟發展、稅制完善及建立公平市場是有利的，歸納而言有以下幾點：

(一)創造公平競爭的稅收環境。公平競爭是市場經濟的重要特徵和客觀要求，實施統一的企業所得稅制度，相同的企業所得稅政策待遇水平，得以促進企業在同一稅收制度下展開公平競爭。

(二)提高我國利用外資的質量和水平。在國內資金充足和外貿出口穩定的情況下，統一內外資企業所得稅法，調整稅收優惠政策，得以積極引導外資投資方向，提高國民經濟結構和檔次，並轉變經濟增長模式。

(三)促進轉變經濟模式和提升產業結構。新企業所得稅法實施鼓勵節能節水、環境保護以及發展高新技術產業的稅收優惠政策，改以產業優惠為主的稅收政策將有利於引導經濟模式轉變及產業結構的優化升級。

(四)推動建設我國稅制現代化。隨著經濟全球化的發展，世界各國相繼推出新的稅制改革，因此，我國統一內外資企業所得稅，調整稅收優惠政策，不僅符合國際稅制改革的潮流，並使我國企業所得稅制更為現代化。

顏菀暄(2009)採用文獻分析法及次級資料分析法探究中國大陸過去內外資企業所得稅法兩法並行的雙軌制度所衍伸的不公及問題，並在新企業所得稅法改制後，外資企業應採用何種租稅規劃的方式。其研究發現過去外資企業雖適用名目稅率 33%，但因享受租稅優惠政策，其實際稅率水準約為 11%，新企業所得稅法實施統一稅率 25%，且大幅減少其稅收優惠，因此除高新技術企業、創業投資型企業、節能環保行業、基礎設施建設、安全生產行業及農林漁牧業外，對於以生產型及產品出口為主的外資企業將因稅收優惠取消而增加企業所得稅負擔。另外，外資企業選擇進入中國大陸的投資方向，可參考《外商投資

產業指導目錄》的鼓勵類項目，例如國家基礎建設、環境保護、節能節水等產業，該產業可享受新企業所得稅三免三減半的稅收優惠。

#### 四、台商投資中國大陸租稅議題之相關文獻

丁雅寧(2006)採用文獻分析法及比較分析法研究兩岸企業所得稅制及新企業所得稅法的立法政策，以期有助台商提早作出租稅規劃，並探討中國大陸現行稅務行政救濟體系，以幫助台商處理企業所得稅爭議之法律途徑及解決處理。其研究結果認為已在中國大陸投資之台商可採清算搬遷另設新公司方式，再享受租稅優惠。尚未在中國大陸投資之台商投資前應慎選產業項目及地區。另外，台商應確實瞭解中國大陸稅務行政救濟相關規定，留意法規的變化情形，以確保自身權益。

喻名鼎(2000)採用文獻分析法及問卷調查法探討中國大陸租稅優惠政策對台商之影響性。其研究結果發現中國大陸的租稅優惠對台商租稅成本具有相對的影響力，而且台商將不會因投資時點的不同，改變其對租稅因素重要性的看法，所以中國大陸吸引利用外資時，租稅的優惠政策確有存在的必要性。另由於進行租稅規劃的效果以投資前優於投資後，故中國大陸應給予明確的租稅優惠政策，使外資企業將不確定性降至最低，始能彰顯相關租稅優惠政策吸引外資之功效。

薛振宇(2010)採用差異中差異法探究中國大陸租稅優惠措施對於台商投資中國大陸之影響性。其研究發現以下結論與建議：

(一)中國的租稅優惠政策對台商決定投資中國的決策具正向關係，中國稅制的發展與台商赴中國投資的動機息息相關，在企業追求利潤最大化的思考模式下，中國大陸新企業所得法的實施，過去所享有租稅上的優惠減少，進而影響台商赴中國投資之意願。

(二)新企業所得稅法實施後，電子業台商並未減少對大陸之投資，反而增加大陸之投資，主要可能電子業預期在原租稅優惠過渡期間結束後，可以繼續適用高新技術企業的租稅優惠，故新企業所得稅法對於電子業台商尚未造成影響。

### 參、研究方法

本研究藉由收集相關文獻的資料歸納、整理及分析，探討中國大陸企業所得稅法變革的背景及發展，瞭解企業所得稅法變革後的內涵及規範，並比較新法與原內外資企業所得稅法的異同之處。

#### 一、文獻分析法

文獻分析法(葉至誠、葉立誠，2011)是指有系統的蒐集相關文獻，並客觀的評鑑資料，以研究事件或對象因果趨勢的方法。文獻一詞指具有歷史價值的圖書文物資料，包括法令條文、統計紀錄、論文期刊、專家著作等，文獻資料可以幫助我們瞭解過去、洞察現在及預測未來。文獻分析法受外界影響因素較小，即對以往文獻較不易因外在因素的變化而有

所改變。本研究搜集企業所得稅法變革前後的法令原文、法令宣導及解讀、兩岸專家學者之著作、以往歷年的學術研究報告、官方與非官方網站之文章及報章雜誌等資料加以歸納、整理及分析。

## 二、比較研究法

比較研究法(管倖生等人, 2007)是對於兩種以上的現象(學術、制度或事物), 以共同基礎單位, 經由有計畫、有目的資料分析(描述、解釋、並列、比較), 確定其差異性和相似性, 進而得到更深入的論點。本研究將比較中國大陸企業所得稅法變革前後異同之處, 進而瞭解對台商的影响, 並探求該影响的因應方法。

## 肆、資料分析

### 一、比較企業所得稅法變革之前後差異

企業所得稅在世界各國屬於主體稅種, 企業所得稅的稅收在全部稅收收入中具有相當重要的地位, 而企業所得稅在中國大陸的稅收體系屬於第二大稅種, 僅次於增值稅。因此, 深入探討企業所得稅的變革對於內外資企業或財稅相關研究等皆極為重要。新企業所得稅法對於過去浮濫的稅收優惠作出相當管制, 內外資企業同享一致的稅收優惠, 並以產業優惠為主, 區域優惠為輔, 且避免造成外資企業太大的影響, 給予緩衝的過渡時期, 以減輕新企業所得稅法對於外資企業的衝擊。以下針對新企業所得稅法與內外資企業所得稅法的主要差異進行比較分析。

#### (一)稅前扣除內容差異

表 2 企業所得稅法變革前後之稅前扣除內容差異

| 項 目              | 新企業所得稅法                | 內資企業所得稅法   | 外資企業所得稅法           |
|------------------|------------------------|--|--------------------|
| 工資薪金             | 實際發放的合理工資薪金可據實扣除       | 按照計稅工資標準扣除   | 實發工資送審據實扣除         |
| 職工福利費            | 工資薪金總額 14%             | 計稅工資總額 14%   | 實支送審據實扣除           |
| 工會經費             | 工資薪金總額 2%              | 計稅工資總額 2%  | 法令未明確規定            |
| 職工教育經費           | 工資薪金總額 2.5%            | 計稅工資總額 2.5%  | 同左                 |
| 業務招待費<br>(交際應酬費) | 發生額 60%, 且在營業收入 0.5% 內 | 營業收入淨額 1,500 萬元以下的, 為營業收入淨額 0.5%; 營業收入淨額超過 1,500 萬元的, 為營業收入淨額 0.3% | 同左                 |
| 廣告及<br>業務宣傳費     | 營業收入 15%               | 廣告費為營業收入 2%; 業務宣傳費為營業收入 0.5%                                       | 法令無明確規定, 但實務上可據實扣除 |
| 公益性捐贈            | 利潤總額 12%               | 應納稅所得額 3%  | 法令無明確規定, 但實務上可據實扣除 |
| 研發費用             | 發生額 50% 加計扣除           | 發生額 50% 加計扣除   | 同左                 |



| 項 目  | 新企業所得稅法  | 內資企業所得稅法          | 外資企業所得稅法   |
|------|--|-------------------|--|
|      | 除(審核條件較嚴)  |                   |  |
| 壞帳準備 | 1.實支送審據實扣<br>2.逾期三年以上<br>3.逾期一年以上單筆<br>不超過5萬或年度<br>收入總額0.01% | 年末應收帳款餘額的<br>0.5% | 信貸、租賃等業務的<br>企業為年末應收款項<br>餘額3%；其他企業法<br>令未明確規定，實務<br>上參照內資企業辦理 |
| 匯兌損失 | 已實現及期末評價<br>未實現皆可扣除  | 生產經營已實際發生<br>始可扣除 | 同左   |

資料來源：本研究整理

(二)稅收優惠政策差異

表3 企業所得稅法變革前後之稅收優惠政策差異

|       | 新企業所得稅法(新法) |    |           | 外資企業所得稅法(舊法)                          |       |           |
|-------|-------------|----|-----------|---------------------------------------|-------|-----------|
|       | 行業          | 地區 | 優惠        | 行業                                    | 地區    | 優惠        |
| 稅率優惠  | 高新技術        | 全國 | 15%       | 所有行業                                  | 經濟特區  | 15%       |
|       | 技術先進        |    |           | 生產性                                   | 經濟開發區 |           |
|       | 大型晶圓        |    |           | 上海浦東                                  |       |           |
|       | 鼓勵項目        | 西部 | 沿海經濟區     | 24%                                   |       |           |
| 減免期優惠 | 軟件生產        | 全國 | 2免<br>3減半 | 生產性                                   | 全國    | 2免<br>3減半 |
|       | IC設計        |    |           |                                       |       |           |
|       | 小型晶圓        |    | 3免<br>3減半 |                                       |       |           |
|       | 公共設施        |    |           |                                       |       |           |
|       | 環境保護        |    | 5免5半      |                                       |       |           |
|       | 節能節水        |    |           |                                       |       |           |
| 大型晶圓  |             |    |           |                                       |       |           |
| 特殊性優惠 | 無           |    |           | 產品出口70%以上，優惠期滿後持續減半徵收                 |       |           |
|       |             |    |           | 外國投資者從外資企業取得的股利免徵所得稅                  |       |           |
|       |             |    |           | 外國投資者將股利再投資外資企業，退還股利中已繳納企業所得稅40%或100% |       |           |

資料來源：本研究整理

二、分析企業所得稅法變革後對台商之影響

台商普遍享受外資企業所得稅法多重稅收優惠的模式為：首先，以外資身分為投資者成立大陸公司，外國投資者取得大陸公司分配的股利所得免稅；第二，設立生產性行業，在無地域性限制下即可適用兩免三減半的減免期優惠；第三，評估考量設立於經濟特區、經濟技術開發區、上海浦東新區或沿海經濟開放區等地點，則可再適用15%或24%的低稅率優惠；第四，台商大多從事產品外銷業務，產品出口額達70%以上，可持續再享受減

半徵收的稅收優惠；最後，若將大陸公司分配的股利再投資外資企業，可退還股利中已繳納企業所得稅之 40% 或 100%。

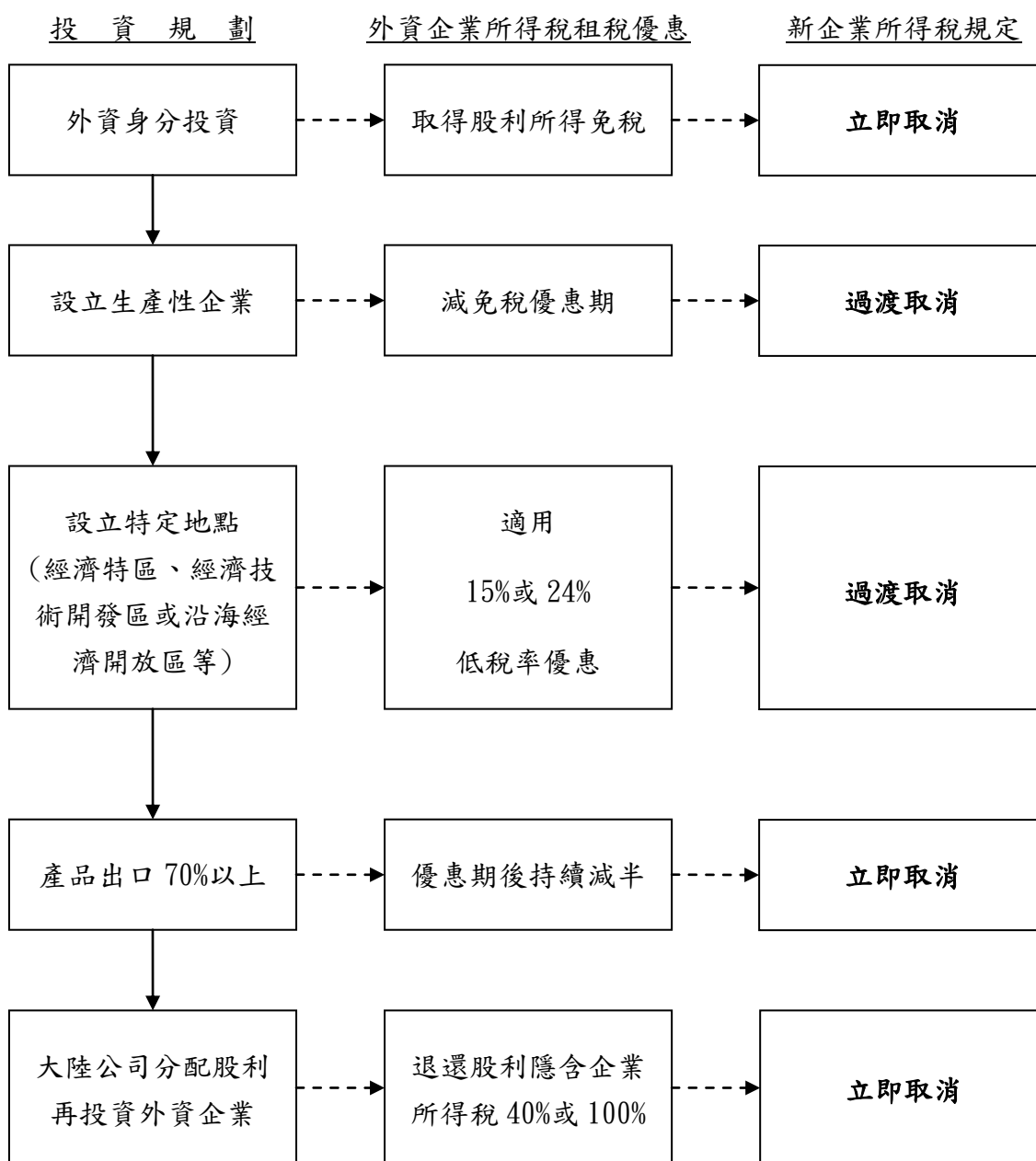


圖 1 台商投資中國大陸租稅規劃圖

資料來源：本研究整理

### 三、探討台商面對企業所得稅法變革後的因應措施

#### (一)產業性調整適用新租稅優惠

《國民經濟和社會發展第十二個五年規劃綱要》是中國大陸具有法律效力的未來五年宏偉發展藍圖。綱要在戰略性新興產業及高技術產業、增強科技創新能力等方面設有專章，主要內容：一是在繼續做強做大高技術產業的基礎上，把戰略性新興產業培育發展成為先導性、支柱性產業。二是改造提升製造業。要優化結構、增強產業配套能力，淘汰落後產能，發展先進裝備製造業，調整優化原材料工業，改造提升消費品工業，增強電子信息產業核心競爭力。三是全面提高信息化水平。要加快建設寬帶、融合、安全的下一代國家信息基礎設施，推動信息化和工業化深度融合。四是增強科技創新能力。要堅持自主創新，加快建設國家創新體系，著力提高企業創新能力，推動經濟發展更多依靠科技創新驅動。因此，發展高新技術及技術先進產業是未來五年中國大陸經濟發展的主要方向，然而高新技術及技術先進企業也是企業所得稅法變革後，繼續享有稅收優惠的項目。

#### (二)區域性調整適用新租稅優惠

在中國改革開放的過程中，其區域發展策略一直保持著先讓一部分地區富起來，再逐步實現共同富裕。因此，東部沿海地區先開放，利用租稅優惠，逐步帶動東部沿海的繁榮發展。伴隨東部沿海發展成功，加大了中國大陸東西部的發展差距。為了平衡各區域間的發展，中國提出一連串的方案。而根據《國民經濟和社會發展第十二個五年規劃綱要》第十八章關於區域發展總體戰略第一節首先強調“推進新一輪西部大開發”，堅持把深入實施西部大開發戰略放在區域發展總體戰略優先位置，給予特殊政策支援。加強基礎設施建設，擴大鐵路、公路、民航、水運網路，建設一批骨幹水利工程和重點水利樞紐，加快推進油氣管道和主要輸電通道及聯網工程。加強生態環境保護，強化地質災害防治，推進重點生態功能區建設，繼續實施重點生態工程，構築國家生態安全屏障。發揮資源優勢，實施以市場為導向的優勢資源轉化戰略，在資源富集地區佈局一批資源開發及深加工項目，建設國家重要能源、戰略資源接續地和產業集聚區，發展特色農業、旅遊等優勢產業。大力發展科技教育，增強自我發展能力。

因此，台商投資西部地區符合中國大陸未來五年的國家發展重要政策，並且依據新企業所得稅法的相關規定，對設在西部地區的鼓勵類產業企業可享受減按 15% 徵收企業所得稅的稅收優惠，條件是企業必須從事《西部地區鼓勵類產業目錄》中規定的產業項目為主營業務，且其主營業務收入占企業收入總額 70% 以上。

#### (三)調整企業體質符合擴大內需方向

由於此次企業所得稅法變革造成中國大陸的所有企業在企業所得稅制處於相同的水平線上，屬於外資企業的台商在稅務上已無任何優勢，在中國大陸經營與內資企業恢復到相同的起跑點；然而擴大內需是未來五年中國大陸總體經濟政策的「重中之重」，擴大內

需十項措施分別為 1. 加快建設保障性安居工程；2. 加快農村民生工程和農村基礎設施建設；3. 加快鐵路、公路和機場等重大基礎設施建設；4. 加快醫療衛生、教育、文化等社會事業發展；5. 加快節能減排和生態建設工程；6. 加快自主創新和產業結構調整；7. 加快地震災區災後重建各項工作；8. 提高城鄉居民收入；9. 全面實施增值稅轉型改革，鼓勵企業技術改造；10. 加大金融對經濟成長的支持力度。中國大陸各省市政府為貫徹落實黨中央、國務院提出的擴大內需方案，紛紛推出各種刺激措施，加大投資力度，加快基礎設施建設步伐。台商應加速調整企業體質進行產業升級。

升級轉型策略中，主要由於提升產品品質最易實行且再投入成本較低，因此，台商企業應優先考慮提昇產品品質，由低級品走向高級品。其次為台商企業內部經營團隊的轉型，早期台商企業大部分皆為家族企業，近年來面臨經營的困境及競爭的壓力，應該著手聘雇專業經理人，將企業交由專業經理人經營，調整台商企業的營運模式，提高企業經營效率及企業競爭力。

另外台商企業過去習慣從事生產代工，幾乎很少擁有自己的獨立品牌；即使擁有自己品牌，品牌知名度亦不高。然而經營大陸內銷市場，沒有品牌就不可能成為主流企業，故先須確立於大陸市場的品牌形象及定位，並且必須對大陸各區域市場有深入瞭解，做好產品定位，選訂適當的目標客群。

#### (四) 推動兩岸簽訂租稅協定

隨著兩岸經貿、投資及人民往來日益密切，兩岸稅制對於人民、企業及政府之影響亦日益深遠，實有必要參照國際租稅實務，簽署租稅協定以為因應。主要由於目前兩岸稅務機關各依其法律規定行使課稅權，雖提供單方面消除雙重課稅機制，但企業卻仍面臨下列稅務問題：

##### 1. 股利匯出扣繳稅率問題：

依據新企業所得稅法的規定，股利匯出需扣繳 10% 的稅負，若外國投資者來自香港或新加坡，因其與中國大陸簽有租稅協定，股利匯出只需扣繳 5%。

表 4 與中國大陸簽訂租稅協定的股利扣繳率

| 國家/地區 | 持股比例   | 扣繳率 |
|-------|--------|-----|
| 香港    | 超過 25% | 5%  |
|       | 小於 25% | 10% |
| 新加坡   | 超過 25% | 5%  |
|       | 小於 25% | 10% |

資料來源：史芳銘，大陸新企業所得稅法與實施條例完整解析，頁 67

台商現行大多以直接或透過第三地區間接方式投資中國大陸，在此情況下，將股利由大陸台商企業匯出必須扣繳 10%，若兩岸能比照中國大陸與香港或新加坡簽署之租稅協定，則將台商匯回股利的扣繳率可降低至 5%，如此一來將降低台灣企業在境外繳納的稅負。

## 2. 移轉訂價重複課稅問題：

台商普遍大多的貿易模式為將生產據點設於大陸，接單主體為台灣母公司，因此，台灣母公司與大陸子公司間關聯交易十分頻繁，在目前兩岸稅務機關對關聯交易移轉訂價的查核日趨嚴謹，台商經常面臨兩岸稅務機關爭奪課稅權產生的重複課稅風險。

大陸子公司遭中國大陸稅務機關進行移轉訂價調查，經過可比性分析後進行調整補稅，雖然中國大陸關於移轉訂價的法令規定允許調整補稅的另一方做相應調整，且若涉及租稅協定的關聯方，則可依據租稅協定進行的磋商談判。但由於兩岸間尚未簽訂租稅協定，台灣母公司卻無法依此做相應調整減少稅負，兩岸如能儘早簽訂租稅協定，確立雙方課稅主權及建構移轉訂價之相對調整或協商機制，將可大幅減少「重複課稅」的問題。

## 伍、結論與建議

### 一、結論

#### (一) 企業所得稅法變革之前後差異

1. 納稅義務人方面：此次企業所得稅法變革引進居民企業與非居民企業的課稅主體觀念，雖非以中國大陸法令設立的企業，若實際經營管理機構在中國大陸境內，則在新企業所得稅法規定下仍有納稅義務，此與舊企業所得稅法僅以法人主體為納稅義務人的認定不同。

2. 適用稅率方面：此次企業所得稅法變革取消舊企業所得稅法因地而異或法人身分而有不同的稅率，將稅率統一訂為 25%，中國大陸境內所有企業都適用。

3. 稅前扣除內容方面：此次企業所得稅法變革整合內外資企業所得稅法規定的不同內容，制訂統一的稅前扣除標準，並適度提高部分費用項目的扣除比例，例如公益性捐贈提高至利潤總額 12%，有助於企業對於社會弱勢團體的照顧。

4. 固定資產稅務處理方面：此次企業所得稅法變革整合導入財務會計的理論內容，降低財務會計與稅務會計間的差異，減少稅務調整的風險。

5. 租稅優惠政策方面：此次企業所得稅法變革依據國家產業轉型及區域發展調整之要求，改以產業為主、區域為輔的稅收優惠政策，投資國家鼓勵產業或西部大開發地區，只要符合條件要求，不分內外資都可適用租稅優惠，與舊企業所得稅法內外資分別適用不同稅法、外資優於內資的稅收優惠政策大不相同，此亦為新企業所得稅改革的最大亮點。

## (二)企業所得稅法變革後對台商的影響

台商赴中國大陸投資大部分以出口為導向的生產性企業，並大多設立在珠江三角洲或長江三角洲的經濟特區或開發區內，本研究發現如此的投資規劃在此次企業所得稅法變革後，原享有的租稅優惠產生以下影響：

1.稅率優惠方面：此次企業所得稅法變革將原「地區性」的低稅率優惠改為「產業性」的低稅率優惠政策，台商若非從事新企業所得稅法低稅率優惠內的產業，則將過渡取消原享有的低稅率優惠。

2.減免稅期優惠方面：台商利用舊稅法規定投資設立「生產企業」享有兩免三減半的減免稅期優惠，此次企業所得稅法變革則將其改為須設立「特定產業」始享有特定減免稅期優惠，台商若非從事新企業所得稅法減免稅優惠內的產業，則將過渡取消原享有的減免稅期優惠。

3.特殊性優惠方面：台商另外原享有產品出口達 70% 以上持續減半徵稅、取得股利免徵所得稅及再投資退稅等租稅優惠，新企業所得稅法因無任何相關條文，因此，在新企業所得稅實施後，台商原享有的特殊性優惠則立即取消。

台商長期在中國大陸處於低稅負或甚至零稅負的迷思，此次企業所得稅法變革後，以往享受的優惠政策被立刻取消或部分過渡取消，台商隨即感受到新企業所得法帶來稅負成本增加的壓力與衝擊。

## (三)台商面對企業所得稅法變革的因應措施

1.產業性調整適用新租稅優惠：高新技術及技術先進企業亦是在此次企業所得稅法變革後，繼續享有 15% 徵收企業所得稅稅收優惠的項目，本研究認為台商可據本身經營的產業項目，在高新技術領域及技術先進服務業務範圍內找尋貼近目前從事的項目，依據條件要求進行轉型或升級，以符合高新技術及技術先進企業的認定資格，不僅可享受新企業所得稅法的稅收優惠政策，也同時符合中國大陸未來五年產業調整及經濟發展的重要方向及重點扶植產業，在中國大陸的經營市場更有其競爭優勢。

2.區域性調整適用新租稅優惠：依據新企業所得稅法的相關規定，對設在西部地區的鼓勵類產業企業可享受 15% 徵收企業所得稅的稅收優惠，因此，本研究認為台商投資西部地區不僅可享受新企業所得稅法的稅收優惠政策，也同時符合中國大陸未來五年區域發展的重要政策，但《西部地區鼓勵類產業目錄》目前仍由國家發展改革委員會西發司研討制定中，本研究進行期間尚未頒布，台商可留意該目錄頒布之訊息，進而評估投資目錄列示產業的可行性。

3.調整企業體質符合擴大內需方向：中國大陸未來是一最大消費市場，台商企業應積極投入各種資源，穩健逐步發展經營內銷市場，更應改善企業的體質，進行改造升級轉型，讓企業有機會獲得更多的扶持，並尋求進入中國大陸內需市場的機會。以家電下鄉計畫為例，家電下鄉計畫範圍全面擴大，家電生產企業將在這一市場激烈競爭，缺乏品牌知名度的中小品牌依然很難進入市場。台商企業想要在中國大陸繼續生存，就要提升企業競爭力，拉高自己與同業的差異性，成為無可取代的企業。

4.推動兩岸簽訂租稅協定：新企業所得稅法雖有規定企業所得稅法與租稅協定以租稅協定的規定優先適用，但兩岸間並未簽訂租稅協定，本研究發現在無租稅協定的情況下，一方面台商企業與已和中國大陸簽訂租稅協定的其他國家或地區的企業比較，因不具賦稅優勢，使在中國大陸經營上相對處於不利之競爭地位；另一方面兩岸的稅務機關各自行使課稅權，雖兩岸的稅法單方面都有消除雙重課稅的規定，但在未簽定租稅協定的情況下，使得兩岸關於消除雙重課稅的法律規定無法整合適用，使台商企業仍存有重複課稅的風險。因此，應積極推動兩岸相關機關進行協商洽談兩岸簽訂租稅協定的議題，以避免徒增台商企業的稅負成本。

## 二、建議

### (一)對台商之建議：

中國大陸每五年進行一次經濟和社會結構調整，主要是對重大建設項目、生產力分布和社會經濟等項目作出規劃，《國民經濟和社會發展第十二個五年規劃綱要》是中國大陸2011年至2015年具有法律效力的發展藍圖，此次企業所得稅法的變革亦是依據十二五規劃所進行，中國大陸產業結構將著重關注在高新技術與科技創新的相關產業，台商企業應積極朝向產業升級的方向努力，除了可享受新企業所得稅優惠的好處，在中國大陸的經營市場上亦更有其競爭優勢。

此次企業所得稅法變革後，原享有舊企業所得稅法優惠政策的條件仍必須符合：兩免三減半的減免稅期優惠應特別注意經營期須達10年以上，以及再投資退稅優惠應特別注意被投資企業之經營期必須達5年以上，以避免因疏忽該要項而產生條件不符導致補稅的情事發生。

部分台商為了享受企業所得稅法變革後較低的股利扣繳率優惠，而貿然進行投資架構的調整，除了可能產生無法適用低率扣繳的優惠外，還可能被依據稅法規定課徵因調整投資架構而產生財產轉讓所得的稅款，台商應須更加審慎並特別注意。

### (二)後續研究者建議

目前仍在新舊企業所得稅法交替的5年過渡期之中，甚至有的台商企業可長達10年，此過渡期間內台商企業依舊享有部分的稅收優惠，在這情況下，後續效應的觀察並不十分

精確。唯有等待稅收優惠過渡期結束，外資企業的稅收優惠真正的終止後，對內外資企業的影響才會真正完全展現出來，期待後續研究者針對此議題繼續追蹤研究。

企業所得稅法必須有所得才得以課稅，然而台商企業普遍透過關聯交易的價格操作使台商大陸企業呈現低利潤甚至經營虧損的狀態，使其無須課稅。新企業所得稅法對於移轉訂價設有專章，亦另外頒發一部專門的法令，中國大陸稅務機關亦加大移轉訂價的查核，然而，此議題的相關研究並不多，後續研究者可針對台商移轉訂價的議題進行研究分析。

## 參考文獻

### 一、中文部分：

1. 丁雅寧(2006)，中國企業所得稅法改革之研究－兼論對臺商之影響，臺灣大學國家發展研究所碩士論文。
2. 史芳銘(2009)，大陸新企業所得稅法與實施條例完整解析，頁 12、51～56、67、70、72。
3. 皮科兵(2006)，中國現行企業所得稅稅制的問題及治理對策探析，湖南師範大學經濟學研究所碩士論文。
4. 金人慶(2007)，企業所得稅法(草案)說明報告，第十屆全國人民代表大會第五次會議。
5. 徐兆璿(2007)，中國大陸取消外資企業所得稅優惠措施之經濟效果，淡江大學產業經濟學系碩士班碩士論文。
6. 喻名鼎(2000)，台商赴大陸投資之租稅優惠與租稅負擔之考量，逢甲大學會計與財稅研究所碩士論文。
7. 葉至誠、葉立誠(2011)，研究方法與論文寫作，商鼎數位文化出版有限公司。
8. 管倖生等人(2007)，設計研究方法，全華圖書股份有限公司。
9. 薛振宇(2010)，中國大陸新企業所得稅法之規定對台商之影響，國立政治大學會計學系碩士論文。
10. 顏向松(2008)，所得稅改革的影響研究，華北電力大學(北京)研究所碩士論文。
11. 顏菀暄(2009)，中國大陸新企業所得稅法之研究，國立政治大學會計學系碩士班碩士論文。

### 二、英文部分：

1. OECD(2007), "Fundamental Reform of Enterprise income tax," OECD Tax Policy Studies No.16.

### 三、網站部分：

1. 中國人大網：<http://www.npc.gov.cn>
2. 中國人民政治協商會議全國委員會網站：<http://www.cppcc.gov.cn>
3. 中國政府網：<http://www.gov.cn>
4. 中國財政部網站：<http://www.mof.gov.cn>
5. 中國經濟網：<http://www.ce.cn>



6. 中華會計網校網站 <http://www.chinaacc.com>
7. 江蘇省國家稅務局網站 <http://www.js-n-tax.gov.cn>
8. 和訊新聞網：<http://news.hexun.com>
9. 時代·中國文化創意產業網站：<http://www.ccitimes.com>
10. 財政部財政史料陳列室網站：<http://www.mof.gov.tw/museum/mp.asp?mp=1>
11. 財政部賦稅署第四次江陳會談兩岸租稅協定專區網站：

<http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=&serno=200912280001&menudata=DotMenu&contlink=content/agreement.jsp&level2=Y>

12. 國家稅務總局網站：<http://www.chinatax.gov.cn>
13. 稅收優惠政策網：<http://www.chntax.com/main/index.asp>
14. 新華網：<http://news.xinhuanet.com>

#### 四、法規部分：

1. 工商業稅暫行條例(1950年1月27日)。
2. 中外合資經營企業所得稅法(1980年9月10日)。
3. 外商投資企業和外國企業所得稅法(1991年4月9日)。
4. 外商投資企業和外國企業所得稅法實施細則(1991年6月30日)。
5. 外商投資產業指導目錄(2007年10月31日)。
6. 外國企業所得稅法(1991年4月9日)。
7. 企業所得稅法(2007年3月16日)。
8. 企業所得稅法實施條例(2007年12月6日)。
9. 企業所得稅稅前扣除辦法(2000年5月16日)。
10. 企業所得稅暫行條例(1993年12月13日)。
11. 企業研究開發費用稅前扣除管理辦法(試行)(2008年12月10日)。
12. 企業資產損失所得稅稅前扣除管理辦法(2011年3月31日)。
13. 私營企業所得稅暫行條例(1988年6月25日)。
14. 高新技術企業認定管理辦法(2008年4月14日)。
15. 國民經濟和社會發展第十二個五年規劃綱要(2011年3月14日)。
16. 集體企業所得稅暫行條例(1985年4月11日)。
17. 關於公佈環境保護節能節水項目企業所得稅優惠目錄(試行)的通知(2009年12月31日)。
18. 關於企業技術創新有關企業所得稅優惠政策的通知(2006年9月8日)。
19. 關於企業所得稅若干優惠政策的通知(2008)(2008年2月22日)。
20. 關於企業資產損失稅前扣除政策的通知(2009年4月16日)。

21. 關於在國營企業推行利改稅第二步改革的報告的通知(1984 年 9 月 18 日)。
22. 關於安置殘疾人員就業有關企業所得稅優惠政策問題的通知(2009 年 4 月 30 日)。
23. 關於技術先進型服務企業有關企業所得稅政策問題的通知(2010 年 11 月 5 日)。
24. 關於深入實施西部大開發戰略有關稅收政策問題的通知(2011 年 7 月 27 日)。
25. 關於新辦文化企業企業所得稅有關政策問題的通知(2010 年 3 月 2 日)。
26. 關於實施企業所得稅過渡優惠政策的通知(2007 年 12 月 26 日)。
27. 關於實施創業投資企業所得稅優惠問題的通知(2009 年 4 月 30 日)。