

國立交通大學

管理科學系

碩士論文

中國大陸企業所得稅法改革歷程與新法實施後之影響研究

A Study on The Enterprise Income Tax Law Reform Process in China and
the impact of the new law implement

研究生：郭彥劭

指導教授：林君信教授 王文杰教授

中華民國九十八年七月

中國大陸企業所得稅法改革歷程與新法實施後之影響研究

A Study on The Enterprise Income Tax Law Reform Process in China and
the impact of the new law implement

研究生：郭彥劭

Student：Yen-Shao KUO

指導教授：林君信

Advisor：Chiun-Sin Lin

王文杰

Wen Chieh Wang

國立交通大學

管理科學系

碩士論文

A Thesis

Submitted to Department of Management Science

College of Management Science

National Chiao Tung University

in partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of

Master in Business Administration

July 2009

Hsinchu, Taiwan, Republic of China

中華民國九十七年七月

中國大陸企業所得稅法改革歷程與新法實施後之影響研究

研究生：郭彥劭

指導教授：林君信 教授

王文杰 教授

國立交通大學管理科學系碩士班

摘要

中國大陸自1949年建國以來，在稅制的建立上歷經多次曲折的改革，改革開放之後，中國為吸引外國資金，根據資金的來源以兩套不同的企業所得稅法管理之，並給予外商投資企業許多所得稅優惠，包括較低的實質稅率、較寬鬆的稅前扣除辦法以及較多的稅收優惠。雙軌制施行的期間，這套制度有效扮演其歷史任務吸引外資進入。西元2001年，中國成為世界貿易組織的正式成員，首當其衝即為全球化浪潮下與國際制度接軌之問題。施行多年之雙軌企業所得稅制，顯與WTO規則有所衝突。另外，隨著中國投資環境不斷改善，開放程度日漸擴大，舊制度似乎已跟不上中國快速的經濟發展需求與實際現況，改革聲浪不斷高漲，2007年3月16號，第十屆全國人民代表大會第五次會議審核通過了《中華人民共和國企業所得稅法》，在2008年元月一日開始實施。對於在中國的內、外資企業而言，租稅政策的轉變，意味著他們必須拿出一套新辦法去因應。尤其是外資企業當喪失租稅優惠時，更要設法去維持其競爭力。

台商投資大陸比例長久一來居高不下，新法實施之後，對台商造成衝擊。研究顯示台商必須針對新法重新設定投資策略，針對中國頒布的政策，慎選投資的地區以及產業，並妥善規劃相關的避稅措施。

誌謝

我一直期待寫謝詞，從敲下緒論的第一個字開始。

每當翻起別人的論文，一定不會放過瀏覽「致謝」的頁面，我很喜歡聽著素昧平生的人訴說著他的感謝，這些字句總是帶著謙卑的光輝。像是農業社會裡的居民，在微弱的收成之後，輕輕嘆息著：「感謝老天爺的保佑！」

多麼美麗的畫面！

時間拖著我前進，在一陣兵荒馬亂之後，我也進入口試完最後收尾的階段，即將打下已在腦海中彩排多次的字句。在此刻像是離家許久的歸人，朝朝暮暮竟化為近鄉情怯，即便在台下早已將台詞背得滾瓜爛熟，當鎂光燈聚焦的瞬間，猶如黑夜裡的貓頭鷹，張目結舌吐不出隻字片語。

也許我只是在享受期待，期待完成而不是完成的本身。

「收了兩個管科的學生讓我戒慎恐懼。」

這是文杰老師在口試當天說的話。其實我們也一樣。良敏和我懷抱著一顆懷疑與好奇的心，寄出第一封信，當時我的名言是：「找指導教授就像找戀愛對象，要找好相處的。」也許就像戀愛一樣，我們都有些瘋狂。

這一年多來，感謝文杰老師的指導和包容。面對一個全新的領域，總在行文的階段對於自己的淺薄感到汗顏，是老師的包容和體諒，讓我在跌跌撞撞中完成碩士論文。另外，所長林君信教授以及兩位口委：王煦棋、朱德芳教授的指導和提點，著實讓我獲益良多。當然不能忘記一路一起打拼的夥伴-良敏姊姊，有一陣子我們的話題總是在論文進度打轉，一個焦急的人加上另一個焦急的人，卻像神秘的化學式變成兩個安心的人。我猶記得要交初審稿的那天，我被從前往新竹客運上喚下直奔獸醫院，是良敏幫我將初稿印出繳交，感念之心縈繞心頭。

感謝管科96級的大小同學們，不管是酒友、牌友還是歌友，在這個混亂的時代，這樣的朋友實難尋。是你們讓新竹變成一個熟悉且有趣的城市。我自認不是一個優秀的學生，在兩年的求學生涯中，免不了各方俠義朋友的提攜相助，使我能度過各式的報告和考試，在此一併感謝。特別感謝鄭婷婷同學，他讓我在課業之外成長許多。說過的話已經太多，是新竹特產九降風撫過磚牆留下的細紋片段，微小而深刻，無須在此叨叨絮絮。

接下來是大學時期的登山攝影同好會朋友，他們體諒我的陰陽怪氣，邀約我加入聚會，迎向陽光，讓我在苦悶的論文撰寫過程可以呼吸到新鮮的空氣。

最後是我的家人，他們無私地支持我，讓我在求學的生活中無後顧之憂，我常開玩笑說：「這個碩士我是念給我爸媽的！」不管過程、不論初衷，我很高興能夠以一只學歷讓我在乎的人開心，因為他們的開心是我日夜衷心的期盼。

「人生是要時常練習說再見的。」

張惠菁在《告別》裡是這樣說的。

謝謝所有在交大的人事物，謝謝你們，謝謝新竹，

再見。



目錄

中文摘要.....	i
誌謝.....	ii
目錄.....	iv
表目錄.....	viii
圖目錄.....	ix
第一章 緒論.....	1
1.1 研究動機與目的.....	1
1.1.1 研究動機.....	1
1.1.2 研究目的.....	5
1.2 研究方法.....	5
1.2.1 文獻資料分析法(literature analysis).....	5
1.2.2 比較分析法.....	5
1.3 研究範圍.....	6
1.3.1 探討範圍.....	6
1.3.2 時間範圍.....	6
1.4 研究架構與章節安排.....	6
第二章 中國企業所得稅制的制度變遷.....	7
2.1 改革開放前中國外資企業所得稅制度變遷（1949年~1978年）.....	7
2.1.1 稅制建立時期（1949~1957）.....	8
2.1.2 稅制發展時期（1958年~1978年）.....	10
2.2 改革開放前期（1978年~1991年）.....	12
2.2.1 國營企業利改稅的改革.....	13
2.2.2 集體企業所得稅制度.....	15
2.2.3 私營企業所得稅制度.....	15
2.2.4 涉外企業所得稅制度演變.....	16
2.3 市場經濟時期（1991年~2008年）.....	17
2.3.1 1994年內資企業所得稅制改革之原因.....	17
2.3.2 1994年內資企業所得稅改革之內容.....	18

2.3.3 涉外企業所得稅的合併.....	19
2.4 兩稅合一時期（2008~）.....	22
第三章 統一內外資企業所得稅的緣由.....	24
3.1 內外企業所得稅的具體差異及產生的問題.....	24
3.1.1 納稅主體義務.....	24
3.1.2 稅率與稅率優惠.....	27
3.1.3 應納稅所得額.....	37
3.1.4 稅收優惠.....	44
3.1.5 小結.....	48
3.2 WTO規則.....	49
3.2.1 WTO對涉外企業所得稅法的相關規定.....	49
3.2.2 補貼與反補貼.....	53
3.2.3 國民待遇規則.....	55
3.2.4 透明度規則.....	56
3.3 小結.....	57
第四章 2008年新企業所得稅法之評析.....	59
4.1 企業所得稅法的適用主體.....	60
4.2 居民企業的認定與納稅義務.....	62
4.3 稅率.....	64
4.3.1 統一稅率為內外資企業發展創造公平競爭的市場環境.....	64
4.3.2 名目稅率降低，實際稅收負擔提高.....	64
4.3.3 新稅法確立中等偏低的具有國際競爭力的稅率.....	65
4.4 應納稅所得額.....	66
4.4.1 應稅所得和非應稅所得.....	66
4.4.2 稅前扣除項目.....	67
4.4.3 不得扣除項目.....	71
4.5 稅收優惠.....	71
4.5.1 稅收優惠制度.....	71
4.5.2 稅率優惠.....	72
4.5.3 稅收優惠的制定權.....	83

4.5.4 稅收優惠評析.....	84
4.5.5 現行租稅優惠制度存在的問題.....	85
4.6 特別納稅調整.....	85
4.7 小結.....	89
第五章 2008年新企業所得稅產生之影響.....	90
5.1 企業所得稅法與吸引外資.....	90
5.1.1 國際稅收模式與稅收優惠.....	91
5.1.2 跨國投資考量的因子.....	94
5.2 新企業所得稅法與中國財政.....	96
5.3 台商在中國投資的情形.....	99
5.4 中國大陸企業所得稅法和台灣營利事業所得稅法之比較.....	103
5.5 對台商的影響與因應.....	110
5.6 台商在實施新企業所得稅法後的行動與對策.....	115
5.7 小結.....	121
第六章 結論與建議.....	122
6.1 2008年前舊法的缺陷.....	122
6.2 新《企業所得稅法》的重點.....	123
6.3 2008年新法實施後台商因應之道.....	123
6.4 未來研究建議.....	124
參考文獻.....	125

表目錄

表1-1	中國1994年到2008年企業所得稅稅收狀況	4
表2-1	各項經濟在工業總產值中所佔的比重	10
表2-2	1978年以前中國工商所得稅收入情況	12
表2-3	第一步利改稅中主要內容	14
表2-4	第二步利改稅具體內容	15
表2-5	1982~2007年間中國涉外企業所得稅收入概況	20
表2-6	三種外商投資企業比較	21
表3-1	企業所得稅納稅主體比較	25
表3-2	稅率比較	27
表3-3	內資企業的稅率優惠	28
表3-4	世界各國減稅歷程	33
表3-5	不同經濟規模國家之平均企業所得稅稅率	34
表3-6	不同地區企業所得稅平均稅率	34
表3-7	內外資企業所得稅行業比較	35
表3-8	各國稅率表參考（2005/2006年度）	36
表3-9	稅前扣除的規定	38
表3-10	內資企業不同行業扣除標準	41
表3-11	公益捐贈扣除比較	41
表3-12	業務招待扣除比較	42
表3-13	壞帳扣除比較	43
表3-14	固定資產扣除、折舊比較	43
表3-15	稅收優惠分類項表	45
表4-1	2004-2005年OECD國家中採取研發投資抵免表	77
表4-2	2004-2005年OECD國家採取研發支出加計費用抵免表	78
表4-3	資源綜合利用企業所得稅優惠目錄（2008年版）	81
表5-1	國際上處理雙重徵稅問題的方法	92
表5-2	2002年到2004年對中國投資前十名的國家佔總FDI的比例	93
表5-4	各行業外商直接投資	98

表5-5	台商對外投資金額統計-----	101
表5-6	台灣與中國企業所得稅率比較-----	104
表5-7	台灣與中國企業所得稅法應稅所得額比較-----	104
表5-8	2006~2010高技術產業發展重點-----	111
表5-9	中國大陸國家重點支持高新技術八大領域-----	118



圖目錄

圖1-1	2006年財政預算決算	1
圖1-2	2007年全國財政預算決算	2
圖1-3	外資企業實有戶數與註冊資本	4
圖2-1	2008年當年外資企業投資比例	21
圖3-1	2006年外資投資分區比例圖	46
圖3-2	2007年外資投資分區比例圖	46
圖3-3	2007年外商投資企業投資製造業與其它產業比較	47
圖4-1	2005-2008年研發支出較前一年增長比例	75
圖4-2	2005年到2008年中國企業研發支出佔GDP比例	76
圖5-1	1995-2008年外商直接投資情況（億美元）	90
圖5-2	2002年到2007年外商登記戶數	91
圖5-3	2008年中國外資地區來源	94
圖5-4	1994-2008年中國大陸企業所得稅稅收	97
圖5-5	截至2009年2月台商投資大陸地區比例	99
圖5-6	截至2009年2月台商投資大陸產業比例	100
圖5-7	企業所得稅法對台商影響之訪談結果	114
圖5-8	企業所得稅法對台商影響調查研究結果	115
圖5-9	2004-2008社會消費增長速度	116
圖5-10	2004-2008 社會消費總額	116

第一章 緒論

1.1 研究動機與目的

1.1.1 研究動機

租稅係指國家為應政務支出需求或達成其他行政目的，強制將人民手中之部份財富移轉為政府所有¹。主要特性包括強制性²、無償性³、財政性⁴和政策性⁵。一國稅收對其財政收入影響甚大，以中國為例，2006年到2007年稅收收入均佔財政收入高達百分之八十九，而2008年中國稅收總收入54219.62億元，佔財政收入百分之八十八⁶，幾乎主要的財政收入都以稅收的形式呈現。

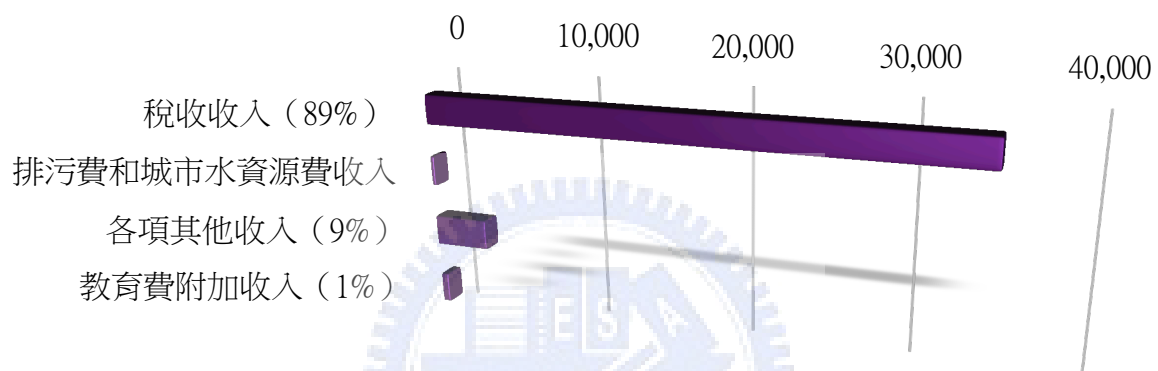


圖1-1 2006年財政預算決算

¹ 參見王建煊，租稅法，文笙書局經銷，1993年27版，頁3。

² 強制性乃指課徵租稅為國家得以繼續存在之要件。課稅使人民犧牲手中之財富，非有強制性不足以順利達成，故強制性為租稅首要特性。

³ 無償性與強制性為一體兩面，因具有強制性，故不必具有一定之對價，雖人民納稅後，可從政府支出獲得利益，但此利益未必與所納之稅有個別對價關係。

⁴ 獲取財政收入以應其支出，為國家課稅之首要目的，故就租稅目的而言，具有強烈的財政性。

⁵ 租稅除獲取財政收入外，亦在平均社會財富，促進資本形成，控制通貨膨脹，保護國內產業上扮演重要的角色。

⁶ 中華人民共和國財政部網站<http://www.mof.gov.cn/mof/> 2009年3月31日

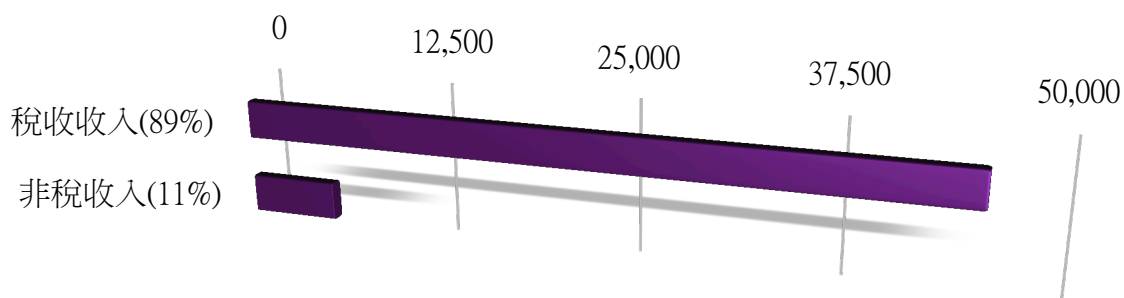


圖1-2 2007年全國財政預算決算

資料來源：中國人民共和國財政部網站

企業所得稅法，是一部帶著政策引導意味的稅法。稅率的高低，往往影響企業投資意願和方向。國家往往可以利用稅率或是稅收優惠，鼓勵某些特定產業，扶植他們成長。在這個全球化的時代，一國之企業所得稅是在進行國際投資時，必須要考量的重點。

自1980年代起，實施改革開放，推行社會主義市場經濟。在開放初期，由於其國內資金缺乏，因此，如何有效且快速地獲取外資不助，成為其重要目標。投資環境是由許多複雜的條件包括文化、法律、政策等所組成，其中法律通常能與以外國投資者利益保障，於是東道國的法制是否健全、可靠，成為研判投資環境的重要指標。中國之企業所得稅稅法，不但肩負著財政收入之功效，更在這樣一個風起雲湧的時代裡，扮演著提供外國企業投資誘因的重大任務。中國政府於90年代分別將適用於內、外資企業的數個所得稅法，整併為內、外有別的两套所得稅法，如此的雙軌制立法模式，乃是由於改革開放之初中國大陸本身並無一套完善的立法規模與規劃，對於外商所涉及的相關規範必須另立法規因應⁷。

表1-1⁸列出自從1994年起，雙軌制下內、外資企業所得稅額以及佔總稅收之比例。我們可以看出，涉外企業所得稅收總額在此制度下，穩定地增加，從沒有出現下一年度比前一年稅收總額較少之情況，而內資企業的稅收總額反而較不穩定，在1998年與2002年甚至出現負成長的情況，究其原因，可歸因於1998年的亞洲金融危機和2002年的國內經濟蕭條所導致企業利潤的減少。整體來說，企業所得稅收佔稅收總額的比例日益增加，已成為研究中國稅收不可忽視的一環。

在雙軌制施行的期間，這套制度有效扮演其歷史任務。吸引外資進入，投資中國。中國政府給予外資諸多稅收上的優惠，外資投資項目數量不斷增加，由圖1-3⁹可看出。可以看出

⁷ 王文杰，嬗變中之中國大陸法制（第二版），國立交通大學出版社，2008年6月，頁255。

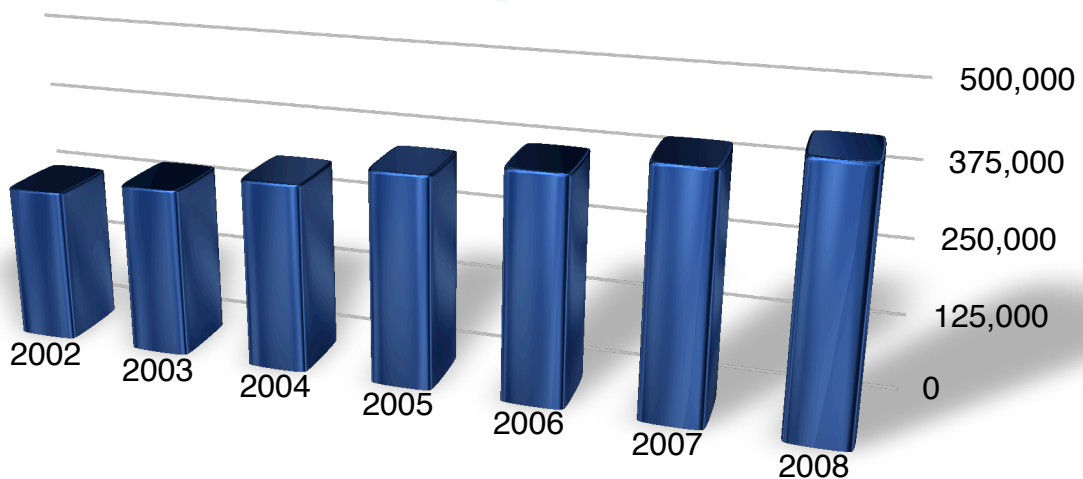
⁸ 參見稅務總局網站<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/index.html> 2009年4月13日。

⁹ 中華人民共和國工商管理總局網站<http://www.saic.gov.cn/>統計分析發佈，2008年是場主體發展情況報告，2009年3月20日。

這些優惠的確有達到吸引外資的功能：2002年外資企業實有戶數約為25萬戶，到2004年正式超越30萬戶，2007年已經超過40萬戶，截至最新的資料2008年實有外資戶數為43萬多戶，較前一年增加近三萬戶，增長7.01%。在外資企業註冊資本方面，自2002年起亦是逐年增長，2002年的註冊資本為4.42兆元，2008年註冊資本已增加一倍達到8.9兆元。外資快速進入使得中國的經濟實力亦急速增長。

另外，中國在經歷多年的談判之後，在2001年成為世界貿易組織的正式成員。此舉意味著中國已從過往封閉之經濟體系，縱身躍上國際的舞台。首當其衝即為全球化浪潮下與國際制度接軌之問題。施行多年之雙軌企業所得稅制，在WTO的架構下顯然與WTO規則有所衝突。加之，隨著中國投資環境不斷改善，開放程度日漸擴大，舊制度似乎已跟不上中國快速的經濟發展需求與實際現況。在經歷多方會談討論之後，在2006年12月29日，第十屆全國人民代表大會常務委員會第25次會議審議通過《中華人民共和國企業所得稅法》（草案），再交由全國人民代表大會審議。2007年3月16號，第十屆全國人民代表大會第五次會議審核通過了《中華人民共和國企業所得稅法》，在2008年元月一日開始實施。對於在中國的內、外資企業而言，租稅政策的轉變，意味著他們必須拿出一套新辦法去因應。尤其是處在租稅優惠環境下的外商稅賦一夕增加，而中國內地企業負擔減輕的，其競爭優勢是仍存在，其後續將如何因應，值得我們去關心。

■ 外資企業實有戶數



■ 外資企業註冊資本

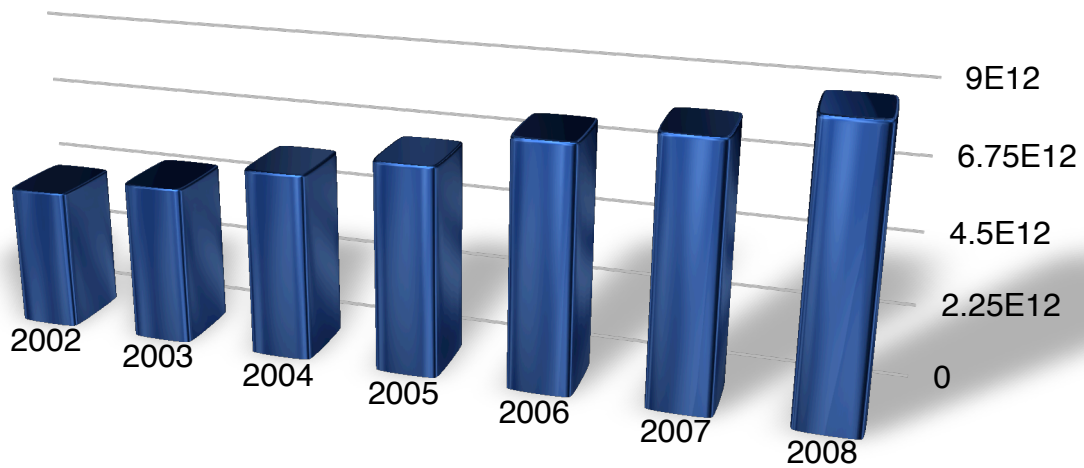


圖1-3 外資企業實有戶數與註冊資本

資料來源：中華人民共和國工商管理總局網站

表1-1 中國1994年到2008年企業所得稅稅收狀況

年份	內資企業所得稅額	涉外企業所得稅額	稅收總額	內資企業所得稅額佔總稅收比例	涉外企業所得稅額佔總稅收比例
1994	639.7	48.1	5070.8	12.60%	0.90%
1995	753.1	74.2	5973.7	12.60%	1.20%
1996	811.5	104.4	7050.6	11.50%	1.48%
1997	931.7	143.1	8225.5	11.30%	1.73%
1998	856.3	182.5	9093	9.40%	2%
1999	1009.4	217.8	10315	9.70%	2.11%
2000	1444.6	326.1	12665.8	11.40%	2.57%
2001	2121.9	512.6	15165.5	13.90%	3.38%
2002	1972.6	616	16996.6	11.60%	3.62%
2003	2342.2	705.4	20466.1	11.40%	3.45%
2004	3141.7	932.5	25718	12.20%	3.62%
2005	4363.1	1147.6	30865.8	14.10%	3.72%
2006	5545.8	1534.8	37636.2	14.70%	4.10%
2007	7723.7	1951.2	49449.2	15.60%	3.94%
2008	10273.1		46058.9	22.30%	

資料來源：稅務總局網站

以台灣的角度而言。近年來，台商在大陸投資的數量、資金日益增加。從經濟部投資業務處的統計資料可以發現，我國對在大陸投資的比例從九零年代的30~40%左右，在兩千零二年正式突破50%。《中華人民共和國企業所得稅法》的實施後，內資企業將不再適用和外資企業不同的稅率。對台商而言，若是新法生效前已設的企業，企業所得稅稅賦不會立即增加，可以繼續享受從前的稅收優惠直到優惠過渡期結束，在這種情況下，台商應該利用過渡期的五年，對新法做全盤的認識，以便能夠對於投資策略做全新的布局，在五年過渡期結束後，瞬間適應全新的稅法。本研究即是鑑於我國企業對中國投資影響巨大，期盼可以以台灣甚至台商的角度，了解分析這一部新的法律。以利於過渡期結束後台商對投資大陸的策略以及財務規劃做全盤的修正與適應。

1.1.2 研究目的

1、中國與企業所得稅相關之法律，經過長時間的調整改革，在2008年完成了整併的工程。

本研究意圖以財政學和法學的觀點，針對新法進行評析。期盼可以了解企業所得稅法改革的歷程，以及探討在新法實施之後，對中國境內企業和政府財政的影響以及台商投資中國的相關規劃。

2、目前台灣和中國大陸的經濟交流日益頻繁，在前往大陸投資的台灣企業猶如過江之鯽。

在投資之前對於企業所得稅法的現況勢必應有所了解。本研究希望能進一步比較兩岸企業所得稅制，讓台商能夠了解其中之差異，並能夠在了解之後做出最適之判斷。

1.2 研究方法

1.2.1 文獻資料分析法(literature analysis)

所謂文獻資料分析法是只經由「文獻資料」進行研究的方法，而文獻一詞指具有歷史價值的知識，包括統計紀錄、大眾傳播媒體、專屬書籍、私人文件等¹⁰。本研究採取文獻資料分析法，蒐集中國企業所得稅法相關法條、學術文獻、專家所著之著作、中國政府相關規定、報章雜誌等等文獻資料。加以分析整理。

1.2.2 比較分析法

比較研究法（comparative method）是將兩種以上的制度或現象，加以有計劃、有目的的敘述，對照、分析、探求、批判，找出其中的異同優劣，並歸納出趨勢或原則，做為解決有關問題或改進制度之參考。約可分為橫面式，縱線式兩種。本研究採兩者並行，先探究從

¹⁰ 葉至誠、葉立誠，研究方法與論文寫作，商鼎文化出版社，1999年，頁138。

中華人民共和國成立以來，企業所得稅法發展經歷。再比較不同地區、國家之企業所得稅法，以求在經緯交織的分析網絡下，取得較為詳實的結果。

1.3 研究範圍

1.3.1 探討範圍

中國稅法種類繁多，本研究將探討之範圍從《企業所得稅暫行條例》、《外商投資企業與外國企業所得稅法》並行的時代談起，探究其時代背景以及立法原因。進一步就其雙軌之度所產生之弊病推導出新法設立之方向，並與新設立之《企業所得稅法》相呼應比較。最後觀察新《企業所得稅法》實施之後的後續效應。

1.3.2 時間範圍

本研究論述之時間從1949年中國有關企業所得稅法之相關規定開始，然主要焦點乃是放在2008年新頒布實施的《中華人民共和國企業所得稅法》

1.4 研究架構與章節安排

本研究共分為六章，主要是根據歷史背景條件作為安排的依據。

第一章為緒論，說明進行此研究的動機與目的，並且界定研究的方法以及範圍

第二章的內容會鎖定在中國企業所得稅制發展的歷程。從西元1949年中國人民共和國成立談起，一路介紹到2008年的新企業所得稅法頒布施行。其中所有與企業所得稅相關的立法、政策都會提及。期盼以一種鑑古知來的精神，從歷史裡面，學習過往的經驗，以供未來立法思考之用。

第三章主要針對西元1994年到2007年間，內、外資適用不同企業所得稅法的情形進行介紹。並且分析、研究在這樣的制度下所產生的弊病，並提出改革的方向。

第四章介紹西元2008年開始施行的企業所得稅法。將分小節分析、企業納稅人、稅率、應納得稅額和稅收優惠等。甚至比較新舊條文之差異，讓人對於新法條文能有清晰之了解。

第五章針對新企業所得稅法頒布施行之後所產生的影響進行討論，主要包括三部分。對於外資的影響，特別是對於台商的影响。對於中國內資企業的影響以及對中國政府財政的影響。並透過討論，對台商的投資策略，提出建言。

第六章將綜合以上分析，歸納本研究之結論。將本研究之重點列出。並引導未來可以研究的方向

第二章 中國企業所得稅制的制度變遷

中華人民共和國自1949年建國以來，有關企業所得稅的發展，可以說是從無到有，一開始只屬於工商所得稅中的一個組成部分，隨著期政治與經濟的變遷及為配合當時政治環境的需求，1958年開徵工商所得稅；1979年起取消工商所得稅，逐步開徵國營企業所得稅（1979年）、集體企業所得稅（1985年）及私營企業所得稅（1988年）；1993年將國營企業所得稅、集體企業所得稅及私營企業所得稅合併為統一之內資企業所得稅。此外，為因應對外開放之情勢，對於外資企業陸續開徵中外合資經營企業所得稅（1980年）及外國企業所得稅（1981年）；1991年時將中外合資經營企業所得稅及外國企業所得稅合併為外商投資企業和外國企業所得稅。隨著加入WTO和開放程度日益提高，稅法的改革迫不容緩。於是在2008年正式將管理內資企業的企業所得稅稅法暫行條例與外商投資企業和外國企業所得稅法合併為企業所得稅法。

本篇章針對中國企業所得稅法發展歷史進行討論，主要將稅制發展分為改革前(1949年~1978年)、改革開放時期（1978年~1991年）、社會主義市場經濟時期（1991年~2008年）、兩稅合一時期（2008年迄今）這四個階段，在針對各時期之內外資企業所得稅法加以論述。

2.1 改革開放前中國外資企業所得稅制度變遷（1949年~1978年）

稅法是伴隨著稅收的產生、發展逐步完善起來的，而稅收的產生與發展又與國家體系息息相關。民國的建立之後，結束了長達五千年的封建體制，但由於曾受列強之侵略，因此，稅法制度受到西方國家影響。民國初年國民黨執政時期，即參考西方國家之稅制，除制定「財政收支系統法」外，還調整、修改和制定一系列單行稅收法規。1949年中華人民共和國建立之後，伴隨著政策思想的嬗變，所得稅制度也有所改變。

在改革開放之前，主要有兩次較大稅務改革，分別在西元1958年和1973年。故以下將改革開放前的發展情況再分為稅制建立時期（1949年~1957年）和稅制發展時期（1958年~1978年）來討論。

2.1.1 稅制建立時期（1949~1957）

1、建國初期

中華人民共和國成立之前，中國共產黨已在一些解放區內建立區域性的稅收制度。例如：1928年發布的《井岡山土地法》中明確規定必須徵收土地稅；1931年中央蘇區頒佈的《中華蘇維埃共和國暫行稅則》進一步確立關稅、營業稅、農業稅和工業稅的相關規定¹¹。

1949年中華人民共和國成立以後，在新的稅收制度建立之前，為了確保財政收入與穩定經濟，根據中共中央的指示，老解放區的人民政府暫時可以繼續按照自己制定的稅法徵稅，來不及制定新稅法的新解放區則可以暫時沿用國民政府實行過的稅法徵收，其中包括所得稅的法規。在同年底召開的首屆全國稅務會議上，確定全國稅收制度和稅收政策的主要方針。

1950年，中央人民政府政務院發布稅制建設的綱領性文件—《全國稅政實施要則》，其中規定全國共設置14項稅收。在這些稅種裡，涉及所得稅徵收的有工商業稅（所得稅部份）、存款利息所得、薪資報酬所得等三種稅收¹²。工商業所得稅在當時為工商業稅中依所得額計算徵收的部份，而非為一個獨立的稅種¹³。依據中國政務院於1950年發布之《工商業稅暫行條例》，規定凡在中國境內之工商營利事業，不分國籍、經營性質或是公、私企業或合作事業，均按所得額繳納所得稅。稅率採用14級全額累進，所得額不滿100萬元，為最低一級，稅率5%；所得額3000萬元以上的為最高級，稅率30%。這一時期的工商業所得稅並無區分內、外資企業來課徵，而是依當時政策目的，對於不同行業規低高低不同的稅率。換言之，即是對於政府鼓勵發展的產業，適用較低的稅率；而政府限制發展的產業，適用較高的稅率，且對於有利於國計民生的產業（如：工礦業、交通運輸業等），給予免稅或減稅¹⁴。透過對不同行業訂定差別稅率的租稅制度，以達成一方面利用私營企業和集體工商業企業之資本；另一方面限制私營和集體工商業企業發展¹⁵。這種雙面手法，乃是由於中國共產黨建國以來，便想消滅所謂「資產階級」的私營工商業，除採取政治鬥爭外，並在新的企業所得稅制課重稅下，嚴重打擊私營工商業。

¹¹ 參見劉少軍主編，稅法學，中國政法大學出版社，2002年，頁26~27

¹² 參見馬衍偉、費媛著，統一內外資企業所得稅的戰略思考，中國時代經濟出版社，2007年，頁26。

¹³ 參見彭慶維，中國大陸內外資企業所得稅制發展之研究，淡江大學大陸研究所經濟貿易組碩士論文，1999年，頁15。

¹⁴ 參見彭慶維，中國大陸內外資企業所得稅制發展之研究，淡江大學大陸研究所經濟貿易組碩士論文，1999年，頁16

¹⁵ 參見丁雅寧，中國企業所得稅法改革之研究—兼論對台商之影響，國立台灣大學國家發展研究所碩士論文，2005年6月，頁14。

此制度產生了一些問題。1950年1~2月，私營工商業開業戶數仍大於歇業戶數，但從1950年3月起，開業的戶數就已經少於歇業戶數，第二季時差距更大，以上海、北京、天津、武漢、廣州、重慶、西安、濟南、無錫及張家口等十個中大型城市為例，1950年第二季開業的有5903家，歇業的共有12750家。在私營工商業大量歇業倒閉之下，中國面臨生產衰退、市場蕭條、失業增加和經濟委縮的嚴重困境。

為此，毛澤東主席在1950年六月所召開的第七屆中央委員會第三次會議上，提出關於調整稅收的建議，主要內容是要「鞏固財政經濟工作的統一管理和統一領導，鞏固財政收支平衡和物價的穩定。在此方針下，調整稅收，酌量減輕民負」，遂調整了工商所得稅¹⁶。

自1950年七月一日開始，在所得稅稅率不變的情況下增加級數，從14級改為20級，最低累進點提高到300萬元，最高累進點提高到一億元。累進點提高，級數增加，累進放緩，相對降低了工商業和負擔。同年12月19日，在政務院公佈修正《工商業稅暫行條例》中，為貫徹調整稅收精神，再次將所得稅稅率從20級擴大為21級距，滯納金從3%降到1%，並於年底累算時實行¹⁷。

2、1953年修正稅制

1953年起，中國進入第一個五年計劃時期，開始社會主義改造。同時也是中華人民共和國第一次大規模的稅法制度改革。此次改革的原因，乃是1950年建立起來的稅收制度已經和新的經濟形式不相適應，稅賦不盡合理，出現了經濟日益繁榮，稅收卻相對下降的局面¹⁸。由於中國當時倡導消滅「資本階級」，公有制經濟在工商業中所佔的比例逐漸上升，而私營工商業所佔的比重則逐步縮小¹⁹，根據表2-1²⁰所顯示之資料，在工業企業總產值中，私人資本工業所佔的比重，由1949年55.8%，至1952年時降為17%；而社會主義工業所佔的比重則是由1949年34.7%，增加到1952年的56%，可知中國經濟結構起了根本的變化。

¹⁶ 參見劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，2000年，頁17。

¹⁷ 參見彭慶維，中國大陸內外資企業所得稅制發展之研究，淡江大學大陸研究所經濟貿易組碩士論文，1999年，頁17。

¹⁸ 參見安體富、王海勇等著，當前中國稅制改革研究，中國稅務出版社，2006年，頁4。

¹⁹ 參見劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，2000年，頁18

²⁰ 參見趙德馨主編，中國人民共和國經濟史1949-1966，1989年，頁169。轉引自郭建中著，中國大陸稅收制度1950~1994，頁11。

表2-1 各項經濟在工業總產值中所佔的比重 單位：%

年份	社會主義工業	私人資本工業	單位資本主義
1949年	34.7	55.8	9.5
1950年	45.3	36.9	17.8
1951年	45.9	28.7	25.4
1952年	56	17.1	26.9

資料來源：中華人民共和國經濟史

中國政務院財經委員會於1952年12月31日發布《關於稅制若干修正及實行日期的通告》，依照「保證稅收，簡化稅制」的原則，對於原先的工商稅制做了若干修正，並於1953年起實行²¹。其中對所得稅所做的修正部份為取消合作社成立第一年免稅所得稅額的規定，將所得稅和地方附加合併徵收，最低一級稅率為5.57%，最高一級稅率為34.5%。此外簡化小型商業戶及攤販的納稅手續，實行將營業稅、所得稅合併計算，按月繳納²²。這次的稅改，中國要求稅制能夠貫徹公私區別對待，繁簡不同的稅收政策。即對私營經濟依法徵稅，對於合作經濟給予照顧，對於國營經濟不徵稅。這樣的稅收政策，無疑是抑制私有企業而鼓勵國有企業的發展²³。我們可以說，這個時期的稅收對於抑制資本主義的發展，促進三大改造²⁴、累積建設基金、發展社會主義經濟和保證第一次五年計劃的順利完成做出貢獻²⁵。

2.1.2 稅制發展時期（1958年～1978年）

1、1958年的稅制改革

²¹ 參見楊淑卿，兩岸所得稅制度比較研究-兼論台商前往大陸投資之租稅規劃，頁9。

²² 參見彭慶維，中國大陸內外資企業所得稅制發展之研究，淡江大學大陸研究所經濟貿易組碩士論文，1999年，頁18-19。

²³ 參見郭建中著，中國大陸稅收制度1950~1994，頁13。

²⁴ 三大改造即對農業、手工業和資本主義工商業的社會主義改造。全國在1952年土地改革基本完成，1953年8月毛澤東在一個批示中指出：「從中華人民共和國成立，到社會主義改造基本完成，這是一個過渡時期。黨在這個過渡時期的總路線和總任務，是要在一個相當長的時間內，基本上實現國家工業化和對農業、手工業和資本主義工商業的社會主義改造。這條總路線應該是照耀我們各項工作的燈塔，各項工作離開它就要犯右傾或左傾的錯誤。」（《毛澤東選集》第5卷第89頁）也就是說在整個過渡時期要實現一化三改。一化”即社會主義工業化，就是要發展生產力。三改就是要改變生產關係：即對農業、手工業、實行合作化，對資本主義工商業實行公私合營。當時毛澤東同志估計這個過渡時期，大約需要十八年，即三年恢復時期（從中華人民共和國成立到1953年），加上三個五年計劃。他認為中國“大約在五十年到七十年的時間內，就是十個五年計劃到十五個五年計劃的時期內，可以建成一個強大的社會主義國家。（《毛澤東選集》第5卷第216頁）。詳見百度百科，網址：<http://baike.baidu.com/view/33802.htm>

²⁵ 參見安體富、王海勇等著，當前中國稅制改革研究，中國稅務出版社，2006年，頁5。

1956年，中國基本上完成了對農業、手工業和資本主義工商業的社會主義改造，生產體制已從多種經濟成分並存轉變成基本單一的社會主義公有制。從1958年開始進入第二個五年計劃時期。固有之多稅種、多次徵的稅收制度，已不適應單一公有制經濟的情況，因此如何在原有稅賦基礎上簡化稅制，是當時改革的重點²⁶。

具體關於企業所得稅的改革內容包括建立工商所得稅，將原本工商業稅中的所得稅改為一個獨立的稅種。同時，在一些國營企業進行「利稅合一」的試行，所謂利稅合一，就是讓國營企業不用繳稅，把本來應該繳納的稅款，當作企業利潤上繳給國家²⁷。第一次提出利稅合一的構想是在1959年一月形成的《關於國營企業工商稅和利潤合併繳納問題的報（草稿）》。然而，在試行利稅合一不久後，產生了許多弊病，包括企業自行降價、提價，企業掩蓋生產的的矛盾、放鬆管理，胡亂攤銷成本等問題。因而取消了稅利合一的構想。

這次的改革，主要受到當時極左思想的影響，強調單一稅制，意圖極端簡化稅制，讓稅收的功能受到極大的限制。

2、1973年的稅制改革

1966～1976年文化大革命時期，中國稅制受到嚴重的破壞，稅收被說成反動統治階級剝削勞動人民的工具。稅收制度被批為「繁瑣哲學」。於是，1973年，就按照「合併稅種，簡化徵收方法，改革不合理的工商業稅制」的指導方針下，進行改革。

其改革的主要內容包括將工商統一稅及其附加、城市房地產稅、車船使用牌照稅、鹽稅和屠宰稅合併為工商稅。同時簡化稅目、稅率，與過往工商統一稅相較之下，稅目從108個減為44個，稅率從141個減為82個。至此，國營企業只需繳納工商稅，集體企業只需繳納工商稅和工商所得稅。幾乎所有的企業，都可以簡化到只按一個稅率繳納²⁸。

在此階段，在極左思想的指導下，中國的稅制建設受到極大的干擾，幾經改革，都著重在片面簡化。同時，稅務機構被大量整併，稅務人員被迫下放、改行。結果，稅種越來越少，稅制越來越簡單，從而縮小稅收在經濟領域的功能及影響力。

3、改革開放前稅收情況

²⁶ 參見安體富、王海勇等著，當前中國稅制改革研究，中國稅務出版社，2006年，頁5。

²⁷ 參見劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，2000年，頁62-63。

²⁸ 參見劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，2000年，頁89-90。

企業所得稅在開革開放前，影響力極小，因為國家的財政收入主要來自於國營企業上繳的利潤，各項稅收佔財政收入的比重較小，合計只佔50%左右。在稅收收入之中，又以在銷售環節徵收的流轉稅（起初為工商業稅、貨物稅、商品流通稅後來逐步改為工商統一稅、工商稅）收入為主體，此類稅收收入佔稅收總額的比重一般在70%以上。所得稅（主要是工商所得稅）收入佔的比例極小。根據表2-2²⁹可以看出從中國建國以來，到改革開之前，工商所得稅在稅收總額中的比例頂多到十分之一，以財政收入觀之，比例更是微乎其微。

表2-2 1978年以前中國工商所得稅收入情況

年份	工商所得稅收入 (億元)	工商所得稅收入 佔稅收總額比例 (%)	工商所得稅收入 佔財政收入比例 (%)	工商所得稅收入 佔國內生產總額 比例 (%)
1950	1.2	2.4	1.8	0.2
1958	14.8	7.9	3.8	1.1
1965	14.3	7	3	8
1973	29.4	8.4	3.6	1.1
1978	54	10.4	4.8	1.5

資料來源：馬衍偉、費媛，統一內外資企業所得的戰略思考

2.2 改革開放前期（1978年～1991年）

1978年12月中國共產黨第十一屆中央委員會第三次全體會議的召開，為中國的稅制建設開啟了嶄新的一頁。中國的稅制建設自此進入了修復和全面改革時期。中共十一屆三中全會所制定的方針、路線，改變了中共建國以來對於稅收制度的想法，將大幅擴大稅收在財政收入的比重。這時候的稅收制度，有三項主要的改變，第一改變長久以來封閉鎖國的稅制結構，逐步對外開放，引入外資。其二從過去簡化的單一稅制走向多層次、多環節、多稅種互相配合的複合稅制。第三為突破國家與國有企業統收統支的分配體系，開始向國有企業徵收企業所得稅³⁰。

1980年以後，根據國務院改革的構想，將建立健全的涉外稅制，先後頒布三涉外稅法，包括1980年的《中外合資經營企業所得稅法》、《個人所得稅法》以及1982年起實施的《外

²⁹ 參見馬衍偉、費媛，統一內外資企業所得的戰略思考，中國時代經濟出版社，2007年，頁27。

³⁰ 參見安體富、王海勇等著，當前中國稅制改革研究，中國稅務出版社，2006年，頁8。

國企業所得稅法》。另外，實施兩步「利改稅」開始開徵國營企業所得稅，其後又開始徵收集體企業所得稅、城鄉個體工商戶、私營企業所得稅。以下將針對改革內容詳述之。

2.2.1 國營企業利改稅的改革

大陸國營企業改革政策是以「試點」模式進行，以盡可能降少改革的風險，以局部性、試驗性的方式進行改革，藉以將錯誤的成本分散化，並可使每項新政策逐漸適應市場環境³¹。所謂利改稅，就是把國有企業原先上繳利潤的方式改為依法向國家繳所得稅，稅後利潤完全歸企業支配使用³²。對於國營企業施行利改稅，主要是1979年以前，國營企業在繳完工商稅後，剩下的利潤大多是上繳給國家，再由國家撥回給企業，由於企業上繳和國家撥回的比例和數額並無相關法律規定，多是企業和上級機關協調而定，因此造成企業無法掌握、運用手上剩餘的資金。為改變這樣的窘境，推行以利代稅的新制度，透過稅收固定國家與國有企業的分配關係，一方面讓企業能自行運用其稅後利潤；另一方面保證國家財政收入³³。

從1979年開始，中國政府選擇某些地區的企業作為以利代稅的測試，經過四年的測試，不但改善政府與企業的分配關係、經營能力，更重要的是使中國財政收入穩定增長，於是中國共產黨第五屆人大會中，明確強調要財稅部門加快利改稅的步伐。

關於利改稅的步驟，財政部的報告提出，由於企業之間利潤水平參差不齊，改革無法一次到位，必須分步驟進行，第一步實行稅利並存，對企業利潤先徵收一定比例的所得稅，然後再根據企業不同情況，對稅後利潤進行多種形式在國家與企業間的合理分配。第二步，在價格體系趨於合理的基礎上，根據企業營利的多寡徵收累進所得稅和地方稅。第一步的主要內容如下表2-3：

³¹ 參見王文杰，嬗變中之中國大陸法制（第二版），國立交通大學出版社，2008年6月，頁173。

³² 參見劉隆亨著，中國稅法概論（第四版），頁7。

³³ 參見丁雅寧，中國企業所得稅法改革之研究－兼論對台商之影響，國立台灣大學國家發展研究所碩士論文，2005年6月，頁24。

表2-3 第一步利改稅中主要內容

課稅範圍	以國營企業來源於中國境內外的全部經營所得和其他所得為徵稅的對象。但對於軍工企業、郵電企業、外貿企業、農牧企業等企業，暫不施行利改稅。
應稅所得額計算	根據納稅人每一年度的收入總額減去成本、費用以及政府允許在稅前列支的稅金、營業外支出。
稅率	國營企業的稅率，採取比例稅率和超額累進稅率兩種。大型國營企業按55%的比例徵收所得稅，小型國營企業，按照八級超額累進稅率繳納所得稅。
結算申報之規定	國營企業的所得稅款是按年徵收，按日或月預繳，按月、按季或按半年結算，年終匯算清繳，多退少補。企業的具體納稅期限，當地稅務機關認定。

資料來源：國營企業利改稅試行辦法 本研究整理

綜合以上，第一步利改稅主要是針對國有中大型企業實行稅利並存，使稅收比重上升，上繳利潤比重下降，而對小型企業實行完全的利改稅。根據資料顯示，利改稅的施行一方面使財政收入增加：1983年底，中國全部實行利改稅的國營企業共有107145戶，佔營利國營企業的92.7%。另一方面增加企業的稅後利潤，這些企業在1983年實現利潤有633億元，比前一年增加了11.1%³⁴。由於這些不錯的成效，中國於1984年開始進行第二步利改稅。

第二步利改稅的目的，就是擴大利改稅的實行，從第一步的「稅利並存」轉變成完全的「以稅代利」。其具體內容如表2-4

³⁴ 參見劉佐著，中國稅制五十年，中國稅務出版社，2000年，頁148-153。

表2-4 第二步利改稅具體內容

<p>調整稅率</p>	<p>1、中大型企業，仍課徵55%稅率 2、文教出版企業、建築安裝企業、金融保險、商業批發企業、貿易中心、貿易貨棧、僑匯商店、友誼商店、石油商店、外輸供應公司、自選商店、食品購銷站和物資企業，不分大小型，一律按55% 稅率徵收 3、為減輕小型企業負擔，調整了八級超額累進稅率的起徵點和級距。起徵點由300元調整為1000元，最高一級所得額由8萬元調整為20萬元，稅率為10%~55%。調整後的八級稅率，平均稅賦比原先的降低3%~5%。</p>
<p>放寬小型國營企業劃分標準</p>	<p>1、小型商業零售業企業：北京、天津和上海三市標準提高到固定資產原值不超過400萬元，年利潤不超過40萬元；其他地區為固定資產原值不超過300萬元，年利潤不超過30萬元。 2、國營小型商業零售業：北京、天津、上海三市的年利潤提高到不超過20萬元，職工不超過60人；省會、自治區首府所在城市和重慶市，年利潤不超過15萬元，職工不超過60人；其他城市年利潤不超過8萬元，職工不超過30人。</p>

資料來源：關於國營企業第二步利改稅試行辦法

第二階段的利改稅，讓企業和政府的分配關係穩定下來，透過制度的規範，讓企業能夠擁有獨立自煮的經營權，政府的財政稅收也比較穩定。

2.2.2 集體企業所得稅制度

對於集體企業的改革，始於1985年4月11號，國務院發布《中華人民共和國集體企業所得稅暫行條例》，自1985年開始施行，原來對集體企業徵收的工商所得稅同時停止執行，此條例第三條規定稅率為10%~55%的8級超額累進稅率。第四條規定企業在革命老根據地、少數民族地區、偏遠地區、貧困地區興辦的鄉鎮企業，經營確有困難的；另外，由於自然災害或是其他特殊原因，納稅確有困難的企業，可以在一定期限以內或是一定程度上減徵、免徵所得稅。此制度的制定結束中國多年來集體企業所得稅徵稅辦法不統一的局面。

2.2.3 私營企業所得稅制度

為適應私營企業發展的需要，1988年6月25日，國務院發布《中華人民共和國私營企業所得稅暫行條例》，自1988年度起施行。稅率定為35%³⁵，而納稅人因特殊情況需要減稅、

³⁵ 《中華人民共和國私營企業所得稅暫行條例》第三條，私營企業所得稅依照35%的比例稅率計算征收。

免稅的，可以由省、自治區、直轄市人民政府確定³⁶，在一定期限以內減徵、免徵所得稅。納稅人發生年度虧損的，可用下一納稅年度所得彌補；下一納稅年度所得不足彌補的，可以逐年延續彌補，但最多不得超過3年³⁷。

2.2.4 涉外企業所得稅制度演變

1980年9月10日，第五屆全國人民代表大會第三次會議通過《中華人民共和國中外合資經營企業所得稅法》，這是中華人民共和國成立以後第一部涉外的企業所得稅法。

中外合資企業所得稅的稅率為30%，另按應納所得稅稅額附徵10%的地方所得稅³⁸。合營企業的外國合營者從企業分得的利潤匯出中國境外的時候，按照匯出額徵收10%的所得稅³⁹。

合營期在10年以上的，經過批准，從獲利當年度起，第一年免徵企業所得稅，第二年和第三年減半徵收所得稅。其中，農業、林業等利潤比較低的合營企業和在經濟不發達的偏遠地區開辦的合營企業，還可以享受更多的減稅待遇。合營企業的合營者從企業分得的利潤，在中國境內再投資，期限不少於五年的，經過批准，可以退還再投資部分已經繳納稅款的40%。合營企業發生年度虧損時，可以用下一年度的所得彌補，可以逐年彌補，但最長不能超過五年⁴⁰。

1981年12月13日，第五屆人民代表大會第四次會議通過《中華人民共和國外國企業所得稅法》，並於1982年起施行。

外國企業所得稅納稅人適用20%至40%的五級超額累進稅率⁴¹，另按應納所得額徵收10%的地方所得稅。從事農業、林業、牧業等利潤低的外國企業，經營期在十年以上的，經過批准可以從獲利的年度算起，第一年免徵所得稅，第二年第三年減半徵收，並在以後10年

³⁶ 《中華人民共和國私營企業所得稅法暫行條例》第四條，納稅人有下列情況之一的，可由省、自治區、直轄市人民政府確定，在一定期限內減征、免徵所得稅：(一)利用廢水、廢氣、廢渣等廢棄物為主要原料進行生產的；(二)遇有風、火、水、震等災情，納稅確有困難的；(三)納稅人因特殊情況需要減稅、免稅的。

³⁷ 《中華人民共和國私營企業所得稅法暫行條例》第六條，納稅人在納稅年度發生虧損，經稅務機關批准，可以從下一年度的所得中提取相應的數額加以彌補；下一年度的所得額不足彌補的，可以遞延逐年提取所得繼續彌補，但連續彌補期限不得超過3年。

³⁸ 參見《中華人民共和國中外合資經營企業所得稅法》第三條。

³⁹ 參見《中華人民共和國中外合資經營企業所得稅法》第四條。

⁴⁰ 參見《中華人民共和國中外合資經營企業所得稅法》第五條第六條。

⁴¹ 參見《中華人民共和國外國企業所得稅法》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。

內減徵15%至30%的所得稅。外國企業發生年度虧損的，可以用下一年度的所得彌補，下一年度所得不足彌補的，可以逐年繼續彌補，但最長不得超過五年⁴²。

2.3 市場經濟時期（1991年～2008年）

1992年起，中國大陸改革開放進入新的階段，關鍵在於鄧小平南巡時，對於改革路線發表的重要談話，包括「改革開放膽子要大一點，感於試驗，不能像小腳女人一樣。」和「計劃多一點還是市場多一點，不是社會主義與資本主義的本質區別。計劃經濟不等於社會主義，資本主義也有計劃；市場經濟不等於資本主義，社會主義也有市場⁴³。」以及亦提到不需擔心三資企業過多會導致資本主義，表示三資企業按現行法律規章辦事，要繳稅也要付給工人薪水，還可以得到新技術和訊息，請大家不需擔心。此番談話，為中國大陸市場經濟打下立論的基礎。稅制也隨之掀起改革的浪潮。

1994年的稅制改革，是自中國建國以來最大的一次稅制改革。改革的構想由1992年10月召開的中國共產黨第十四次全國代表大會提出：為因應社會主義市場經濟需要，促進競爭，必須改革企業所得稅制度。第一步，先將所有內資企業統一起來。第二步，再將對內資企業和外資企業的所得稅統一起來⁴⁴。以下分別詳述這個時期內、外資企業所得稅法的演變過程。

2.3.1 1994年內資企業所得稅制改革之原因

1993年12月13日，國務院將國營企業所得稅、國營企業調節稅、集體企業所得稅和私營企業所得稅合併，制定《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。

主要是原先的稅制已經產生了諸多問題⁴⁵：

1、分項稅種設置不符合效率

當時將內資企業相關的所得稅制按其經濟性質分為國營企業所得稅、集體企業所得稅、私營企業所得稅和城鄉個體工商業戶所稅等稅制，過度複雜的分類，造成管理不易，徵收成本大幅提高。

2、稅率設計不合理

⁴² 參見《中華人民共和國外國企業所得稅法》第五條第六條。

⁴³ 參見鄧小平南巡談話要點，網址：<http://www.chinaelections.org/NewsInfo.asp?NewsID=39777>）

⁴⁴ 參見劉佐，國改革開放後私營、個體經濟稅收政策與製度的變遷，國家稅務總局網站，<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/index.html>

⁴⁵ 參見周連洲，社會主義統一市場呼喚著內資企業所得稅制的統一，稅務縱橫，1993年第一期，頁25-27。

國營中大型企業所得稅稅率偏高，適用55 %的比例稅率。國有小型企業和集體企業採用八級超額累進稅制，稅率從10-55%；私營企業是35%的所得稅率，外商投資企業和外國企業實行33%的稅率⁴⁶。企業間稅率高低相差懸殊，不利於公平競爭，在當時趨向市場經濟的指導方向下，這樣的設計無疑是改革開放之阻力。

3、稅前列支不統一

對國營企業、集體企業、私營企業，在稅前列支的範圍、項目、標準方面各有不同規定，甚至有的部門、地區、單位自行其事確定列支內容，財務制度規定與執行不統一，造成不同性質企業間的稅負不平，一般來講是國營企業稅賦重於集體企業，集體企業稅賦重於私營企業。

4、國營企業所得稅徵管不協調

稅務部門有徵稅權，無管理權。而財政部門有管理權，無徵稅權。形成了徵稅和管理脫節，總總矛盾造成不效率。

2.3.2 1994年內資企業所得稅改革之內容

1993年11月25日和26日，國務院總理辦公會議和國務院常務會議先後審議並通過國家稅務總局草擬的《工商稅制改革實施方案》，關於企業所得稅的改革，《方案》中提出其目標，包括調整、規範國家及企業的分配關聯，促進企業轉換經營機制，實施公平競爭。最終在12月13日，由國務院發布《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》。改革主要內容為⁴⁷：

1、合併稅制

從1994年起統一內資企業所得稅，下一步再將內資企業所得稅和外資企業所得稅統一起來，以利稅收之徵管。

2、統一稅率實施33%的比例稅率

企業所得實行比例稅率主要是和累進比例相比，較具方便性。因此將過去對國有企業實行固定比例55%，私營企業35%，國有小型企業和集體企業八級超額累進稅率，通通統一採用33%的比例稅率。另外，考慮部份企業營利水平低的實際情況，可採取某些過渡性的照顧措施。

3、用稅法規範稅前列支項目和標準，穩定並拓寬稅基。

⁴⁶ 參見郭建中，中國大陸稅收制度1950~1994，五南圖書出版公司，1996年，頁223。

⁴⁷ 參見劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，2000年，頁287~288。

在《企業所得稅法暫行條例》第六條和第七條⁴⁸中統一規定了稅前列支的項目與標準。讓所有准予扣除與不可扣除的部份有清楚的法律規定，以確保稅基不受侵蝕。

4、取消向國營企業徵收國家能源交通重點建設基金和國家預算調節基金。

中國為解決交通能源建設資金不足的情況，在1983年和1989年先後開徵了能源交通建設調節基金（簡稱為兩金）。統一內資企業所得稅後則相應取消徵收兩金⁴⁹。

5、取消承包企業所得稅制

過去企業承包所得稅制，只適用於國有企業，造成企業間稅賦不公平的情況，因此取消承包企業所得稅制，追求企業平等競爭。

6、建立新的企業還貸制度

過去的措施允許企業在稅前還貸，造成通貨膨脹、企業不合理行為和侵蝕稅基等情形。改革之後改為稅後還貸，生產所增貸款，只能企業稅後利潤中歸還，以穩定國家和企業分配關係，並增加企業機制的轉換。

2.3.3 涉外企業所得稅的合併

1991年4月，第七屆全國人民代表大會將《中外合資企業所得稅法》與《外國企業所得稅法》合併，全新制定了《外商投資企業和外國企業所得稅法》，並於同年7月1日起施行。在法條合併之後，對於中國經濟發展、財政收入都有所助益，從1982年到2003年，中國的涉外企所得稅收爆增了7053倍，平均年增加率為52.2%，大大高於同時期中國的經濟成長速度以及稅收總額的增加速度。這部份的稅收佔全國總額的比例也從1982年的0.01%上升到2003年的3.49%。詳見表2-5：

⁴⁸ 《企業所得稅法暫行條例》第六條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。下列項目，按照規定的範圍、標準扣除：（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。（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。（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。（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。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。

《企業所得稅法暫行條例》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。

⁴⁹ 參見丁雅寧，中國企業所得稅法改革之研究－兼論對台商之影響，國立台灣大學國家發展研究所碩士論文，2005年6月，頁48。

表2-5 1982~2007年間中國涉外企業所得稅收入概況

年份	涉外稅收收入 (億元)	與上一年相比 之增加率 (%)	涉外企業所得 稅額佔稅收總 額比例 (%)	涉外企業所得 稅收入戰國內 生產總額比例 (%)
1982	0.1	233.3	0.01	
1983	0.3	200	0.03	
1984	0.6	100	0.04	
1985	1.5	150	0.07	0.02
1986	2.8	86.7	0.13	0.03
1987	3.2	14.3	0.15	0.03
1988	4.2	31.3	0.18	0.03
1989	5.7	35.7	0.21	0.03
1990	7.0	22.8	0.25	0.04
1991	11.0	57.1	0.37	0.05
1992	16.8	52.7	0.51	0.06
1993	26.2	56	0.62	0.08
1994	48.1	83.6	0.94	0.1
1995	74.2	54.3	1.23	0.13
1996	104.4	40.7	1.51	0.15
1997	143.1	37.1	1.74	0.19
1998	182.5	27.5	1.97	0.23
1999	217.8	19.3	2.04	0.27
2000	326.1	49.7	2.59	0.36
2001	512.6	57.2	3.35	0.53
2002	616.0	20.2	3.49	0.59
2003	705.4	14.5	3.52	0.6
2004	932.5	32.2	3.86	0.58
2005	1147.7	23.1	3.99	0.63
2006	1534.8	33.7	4.08	0.73
2007	1951.2	27.1	3.94	0.79

資料來源：稅務總局網站、統計局網站 本研究整理

以2008年為例，外商投資仍以外商獨資經營為主，佔實有總戶數59.21%。外商獨資企業持續增長，所佔比重進一步提高，全國實有25.75萬戶（含分支機構，下同），佔外商投資企業實有總戶數的59.21%；中外合資企業11.13萬戶，佔25.59%；中外合作企業6.16萬戶，14.17%；外商投資股份公司0.45萬戶，佔1.03%⁵⁰。在此針對外商在中國投資最主要的三種型態，進行比較。

⁵⁰ 參見中華人民共和國國家工商行政管理總局網站，<http://www.saic.gov.cn/>

■ 外商投資形式

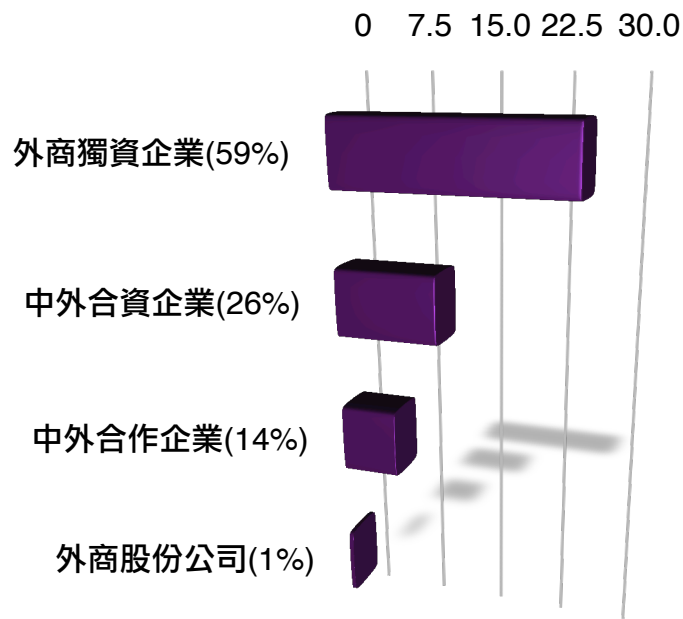


圖2-1 2008年當年外資企業投資比例

資料來源：中華人民共和國工商行政管理總局網站

表2-6 三種外商投資企業比較

比較項目/投資方式	中外合資經營企業	中外合作經營企業	外商獨資企業
法律依據	《中華人民共和國中外合資經營企業法》(2001年3月15日全國人大修改) 《中國人民共和國中外合資經營企業法實施條例》(2001年7月22日國務院修訂)	《中華人民共和國中外合作經營企業法》(2000年10月31日全國人大委員會修正) 《中國人民共和國中外合作經營企業法實施細則》(1995年8月7日國務院批准)	《中華人民共和國外資企業法》(2000年10月31日全國人大常委會修正) 《中華人民共和國外資企業法實施細則》(2001年4月12日國務院修訂)
法人地位	中國獨立法人	依不同合作形式，可分為獨立法人或各自負責，不具法人地位	中國獨立法人
經營型態	有限責任公司。其中外國合資者的投資比例一般不低於註冊資本的25%。	1、具法人資格者為有限責任公司，外國合作者的投資一般不低於合作企業註冊資本的25%。 2、不具法人資格者則無規定型態。對合作方向的要求由對外經濟合作不規定。	獨立投資者一般為有限責任公司，若經批准亦可為其他責任形式。

2.4 兩稅合一時期（2008~）

內、外資企業所得稅的合併，是一條艱難且漫長的道路。1994年開始，中國財政部就著手對於兩稅合併進行調查研究。1996年全國人民代表大會批准《國民經濟與社會發展九五計畫和2010年遠景目標綱要》，其中明確提出要統一內外資企業所得稅。卻因為1997年東南亞金融風暴讓東南亞國家放寬外資投資優惠條件，中國倍感壓力，不得不將兩稅合併的步伐放緩。直到2001年第九屆全國人大會議上，再一次明確提出要統一內外資企業所得稅。同年，中國加入世界貿易組織，合併的進行刻不容緩。

2003年十月十四日，中國共產黨第十六屆中央委員會第三次全體會議通過《中共中央關於完善社會主義經濟體制若干問題的決定》，明確提出「統一各類企業稅收制度」為指導方向，根據此原則，財政部、稅務總局和法制辦共同起草了《中華人民共和國企業所得稅法（徵求意見稿）》，2004年書面徵求了全國人大財經委，全國人大常委會法工委、預工委，各省、自治區、直轄市和計劃單列市人民政府以及國務院有關部門的意見，並分別召開了有關部門、企業、專家參加的座談會，直接聽取了意見，於2004年八月，將企業所得稅法草案提交國務院，計畫隔年三月提交人大立法。

於是，在跨國企業、各部委、地方政府的阻撓下，兩稅合並進展緩慢。經過多方角力，直到2006年再次徵求了32個中央單位的意見。普遍認為，加快內資企業、外資企業（包括中外合資、中外合作、外商獨資和外國企業，下同）所得稅稅制改革進程，盡快統一的企業所得稅法，為各類企業競爭創造公平的稅收環境。在吸收各方意見，進一步修改、完善的基礎上，形成了《中華人民共和國企業所得稅法（草案）》。草案經國務院常務會議討論通過後，國務院於2006年9月28日提請全國人大常委會審議。第十屆全國人大常委會第二十五次會議對草案進行了審議⁵¹。

根據財政部長金人慶2007年3月8號在第十屆全國人民代表大會上所作《關於中華人民共和國企業所得稅法（草案）的說明》，企業所得稅法的指導思想是：根據科學發展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、嚴征管」的稅制改革原則，借助國際經驗，建立各類企業統一適用的企業所得稅制度，為企業創造公平的競爭環境。具體原則整理如下：

1. 公平稅賦原則，為解決內、外資企業稅收待遇不同，稅賦差異過大之問題。
2. 科學發展展現原則，統籌經濟社會和協調區域發展，促進環境保護和社會全面進步，實現國民經濟的持續發展。

⁵¹ 參見財政部部長金人慶，關於《中華人民共和國企業所得稅法（草案）》的說明——2007年3月8日在第十屆全國人民代表大會第五次會議上。

3. 調控作用原則，按照國家產業政策的要求，推動產業升級和技術進步，提昇國民經濟結構。
4. 國際慣例原則，以世界各國稅制改革經驗為借鑒，進一步充實和完善企業所得稅制度，提昇稅法的科學性、完備性和前瞻性。
5. 分配關係原則，兼顧財政收入和納稅人負擔，有效組織財政收入。
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。

2007年的第十屆全國人民代表大會第五次會議中，終於對企業所得稅法草案進行審議。人民代表以贊成2826票、反對37票、棄權22票的高票，通過《中華人民共和國企業所得稅法》⁵²。

企業所得稅法制合併的過程，歷經十餘年立法研議，終於在2007年通過，並於2008年1月1日正式實施。觀察《外商投資企業》、《企業所得稅法暫行條例》與《企業所得稅法》內容，可歸納出稅法改革的五個重點：

1. 納稅適用主體的統一⁵³：不管是內資企業還是外資企業，只要在中國境內取得收入，即為企業所得稅法的納稅人。
2. 引進居民企業與非居民企業觀念⁵⁴：用以界定未在中國境內註冊的外國企業，其納稅義務。
3. 統一企業所得稅稅率⁵⁵：合併後，無分內資企業、外資企業，一律適用相同的稅率。
4. 調整應稅所得額的扣除項⁵⁶：將原制度中不公平或是過度濫發的項目進行調整。
5. 革新稅收優惠⁵⁷：將過去以直接優惠為主的情況轉為間接優惠；由過往區域優惠轉為產業政策導向型的優惠。以下章節將針對兩稅合併的過程以及新法作更詳盡的介紹。

⁵² 參見劉劍文主編，新企業所得稅法十八講，中國法制出版社，2007年，頁15-19。

⁵³ 《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。

⁵⁴ 《企業所得稅法》第二條，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。

⁵⁵ 《企業所得稅法》第四條，企業所得稅的稅率為25%。

⁵⁶ 《企業所得稅法》第五條到第二十一條

⁵⁷ 《企業所得稅法》第二十五條到第三十六條

第三章 統一內外資企業所得稅的緣由

自1991年起，中國為適應改革開放之後的需要，先後制定了管理外資企業的《外商投資企業與外國企業所得稅法》，以及管理內資企業的《企業所得稅暫行條例》。上述之法律，明顯是改革開放過程中，帶著過渡性質的權宜之計，當時由於中國境內資金缺乏，急需外國資金。為吸引外資，為其打造一套專屬的稅收制度。隨著時間推演，這種制度的弊病逐漸明顯，最大的問題就是內外資企業由於企業所得稅的關係，站在不平等的起點，不利於公平競爭。舉凡稅收優惠、稅前扣除額標準等，內外資企業都有極大的差異。加入WTO之後，對於國民待遇的要求使得合併稅制時程變得更為緊迫。本章將分析為何統一內外資企業是不可避免的趨勢，雙軌並行的企業所得稅制度到底會產生怎麼樣的問題？唯有了解催生新企業所得稅法的力量，才能夠對新企業所得稅法有更進一步的了解。

3.1 內外企業所得稅的具體差異及產生的問題

在1994年至2007年間，中國境內的企業，根據不同的資金來源，適用不同的企業所得稅法，造成內資企業和外資企業在納稅義務上的許多具體差異，包括納稅主體的設計、稅率優惠、稅前扣除額和各項稅收優惠。這些差異造成了許多矛盾和問題。

從稅制設計最基本的效率及公平原則看來，兩套稅制違反稅賦公平原則，造成內、外資企業在競爭立足點上的不公，對內資企業來說，即便是相同地位的企業，只因為資金來源的不同，而必須負擔較重的稅賦，嚴重影響其生產和發展的條件。此外，兩套稅制增加稅收管理上的複雜，使得徵收管理的成本提高，不利於徵收的效率。若以市場經濟的角度來看，兩套不同的稅收制度，扭曲了企業的行為，影響市場經濟的效率和資源配置。

從稅收優惠的角度切入，為了吸引外資企業，中央和地方都爭相給予企業優惠，造成各地的保護主義和競爭。過多的優惠，也使得「假外資」的出現，許多內資企業為了享有優惠，利用外地註冊成立的空頭公司，回到中國境內投資經營，這些現象，都會造成稅收的流失，對一國長久發展有不利的影響。本節將根據內、外資企業的差異和其產生的問題進行比較分析。

3.1.1 納稅主體義務

1、納稅主體設計比較

表3-1 企業所得稅納稅主體比較

外商投資企業和外國企業所得稅法	企業所得稅暫行條例
<p>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，依本法的規定繳納所得稅。</p>	<p>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>第十八條 金融、保險企業繳納企業所得稅，依照有關規定執行。</p>
<p>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。</p> <p>本法所稱外國企業，是指在中國境內設立機關、場所，從事生產和雖未設立機關、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 下列實行獨立核算的企業或著組織，為企業所得稅的納稅義務人：</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</p>	<p>第一條第二款 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>

從上表可以看出，舊法中並未以國際上慣用之法人標準界定納稅義務人，而是以資金來源所得區分。目前國際上，企業所得稅多稱為公司稅或法人稅。納稅義務人即為公司或是法人。如《美國收入法典》規定：聯邦所得稅納稅人區分為個人、法人和其他團體。其他團體包括社團、合夥組織等，不作為獨立的納稅實體，其所得必須分別歸屬於所有人、合夥人名下，分別按照個人所得稅或公司所得稅有關規定納稅⁵⁸。

確定了企業所得稅的納稅人，接下來必須說明徵收範圍。一般認為，稅收是國家憑藉手中的政治權力對管轄範圍內的人與物進行的一種強制課徵，是國家取得財政收入的一種手段⁵⁹。因此管轄權的劃分，好似是一種國家主權在稅收上的展現。

隨著日益開放的全球市場，貨物、資金、人員、技術的跨國流動屢見不鮮。本國企業會到外國投資，而國外的企業也會進入國內市場。面對這種情況，國際上處理的方式可粗分為屬地原則⁶⁰、屬人原則⁶¹和公民原則⁶²。

⁵⁸ 參見劉劍文，所得稅導論，武漢大學出版社，1999年，頁72。

⁵⁹ 參見王傳綸、朱青，國際稅收，中國人民大學出版社，1997年，頁1。

⁶⁰ 屬地原則是管轄企業的註冊地是在國內還是國外，只有來源於本國的所得，被必須繳納。

⁶¹ 屬人原則是只要屬於本國企業，不管來源於國內、外的所得都要繳納。

⁶² 公民原則，針對公民資格課徵。目前只有少數國家施行公民管轄原則，如美國、荷蘭等。大多數國家都已用居民管轄權（屬人原則）取代公民管轄權原則。

中國採用的方式為結合居民管轄權和收入來源管轄權，針對本國企業的境內、外收入，外國企業的境內收入徵收。

《企業所得稅法》第3條是關於納稅義務人的重要概念即為居民企業的確認。居民是國際稅法上重要的概念。國際稅法學界對於居民的定義，是指按照一國法律，依住所、居所、管理場所或其他類似性質的標準，負有納稅義務的人⁶³。

居民這個概念，具有重要的意義：首先，它用於區別不同類型的納稅義務人，明確稅收管轄範圍。各國所得稅法實踐中，通常將納稅義務人分為無限納稅義務人和負有限納稅義務的納稅人。若構成一國稅法上得居民為無限納稅義務人，及源自國內、國外的全部所得都要申報繳交。未構成一國稅法上得居民，則為有限納稅義務人，僅就其源自該國境內的所得繳納。第二，用以避免雙重徵稅。當一個國家行使居民徵稅權時，按國際稅收慣例，這個國家必須承擔對該居民所交納外國稅款的抵免。換言之，一個國家的居民到另一個國家投資並取得所得，如果所得來源國行使所得來源地徵稅權，則該居民在所得來源國已繳納的稅款應在所屬居民國按法定標準予以抵扣。這也是所得來源地徵稅權優先於居民徵稅權的原則。第三，象徵國家徵稅主權。在國際稅法中既存在居民企業徵稅權與所得來源地徵稅權的衝突，也存在未締約國之間可能出現對同一所得行使徵稅的衝突。因此劃清居民與非居民的界線，對於談判、締結和執行避免國際雙重徵稅協定有重大的實踐意義，有利維護國家的徵稅權⁶⁴。

綜合以上，企業所得稅的納稅人，可以有幾個不同層次的分類，例如可以以法人標準，分為法人和非法人。或是分為居民、非居民企業。根據不同的分類，承擔不同的義務。

2、所產生的問題

(1) 獨立經濟核算取代法人標準

內資企業以獨立核算標準課稅。即如企業或組織能夠自主從事經營活動，並獨立、完整地進行會計核算，可認定為納稅人。具體事項為在銀行開立結算帳戶，獨立建立帳簿，編制財務會計報表，獨立核算盈虧。這種方法排除了法人標準，而是以經濟性和會計性標準加以判斷。在實際上往往出現一個企業法人可以派生多個獨立經濟核算分之機構，一個法人納稅人下又可以派生多個非法人的納稅人。納稅人界訂上的混亂導致了稅務徵管上的困難。

(2) 立法之不公平

⁶³ 參見《聯合國關於發達國家和發展中國家避免雙重徵稅的協定範本》第四條第1、2款。

⁶⁴ 參見劉劍文，國際所得稅法研究，中國政法大學出版社，2000年，頁35-36。

根據《中華人民共和國立法法》的規定，關於稅收基本制度只能制定法律，即僅限於全國人民代表大會及其常委會所制定的法律，不包括行政法規。納稅人屬於基本的稅收要素，應當由法律進行規範。而雙軌制度下，內資企業適用《企業所得稅暫行條例》、外資企業適用《外商投資企業和外國企業所得稅法》。前者屬於行政法規，後者屬於法律，兩者的立法層級和效力、透明度及權威性均有所不同。似乎未給予內企業該有之平等待遇。

3.1.2 稅率與稅率優惠

1、稅率設計與稅收優惠比較

表3-2 稅率比較

外商投資企業和外國企業所得稅法	企業所得稅暫行條例
<p>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從事生產、經營的機構、場所的企業所得稅，按應納稅的所得額計算，稅率為30%；地方所得稅，按應繳納的所得額計算，稅率為3%。</p> <p>第十九條第一款 外國企業在中國境內未設立機構、場所，而有取得來源於中國境內的利潤、租金、特許權使用費和其他所得，或雖設立機關場所，但上述所得與機關沒有實質關聯者，應繳納百分之二十的所得稅。</p>	<p>第三條 納稅人應納稅額，按應稅所得額計算，稅率為33%。</p>

內資企業和外資企業就名目稅率來看，是完全相同的。但根據計算，內資企業的實質稅率足足比外資企業高十個百分比。所差之處就在於兩者所能享受的稅率優惠有所不同。

內資企業享用的優惠稅率，規定在財政部頒布的《企業所得稅若干政策問題的規定》與《關於企業所得稅若干優惠政策的通知》。

《企業所得稅若干政策問題的規定》第九條將企業之年應繳納額分為三個級別。年繳納額在三萬元（含三萬元）以下者。按18%的稅率徵收企業所得稅；對年繳納額超過三萬元到十萬元（含十萬元）的企業，按27%的稅率納稅。至於年應繳納額超過十萬元的企業，則依規定適用33%的稅率。

《關於企業所得稅若干優惠政策的通知》規定國務院批准的高新技術產業開發區內的企業，經有關部門認定為高新技術產業者，可減按15%的稅率徵收所得稅。

表3-3 內資企業的稅率優惠

企業所得稅若干政策問題的規定	關於企業所得稅若干優惠政策的通知
<p>第九條 年納稅所得額在人民幣三萬元（含三萬元）以下的企業，暫減按18%的稅率徵收所得稅；年應稅額在人民幣十萬元（含十萬元）以下至三萬元的企業，暫減按27%的稅率徵收所得稅。</p>	<p>國務院批准的高新技術產業開發區內的企業，經有關部門認定為高新技術產業的，可減按15%的稅率徵收所得稅。</p>

接下來談到涉外企業的稅率優惠。根據其稅法及實施細則。優惠的稅率主要可分兩個類別，分別為15%和24%⁶⁵。

適用15%稅率的為以下企業：（一）設在經濟特區的外商投資企業和在經濟特區⁶⁶設立機構、場所從事生產、經營的外國企業。在經濟特區內的企業，不管市聲產性還是非生產性的，都可以按減15%的稅率繳納企業所得稅。（二）設在經濟技術開發區⁶⁷的生產性外商投資企業⁶⁸。（三）在沿海經濟開放區⁶⁹和經濟特區、經濟技術開發區所在城市的老市區設立從事技術密集、知識密集的項目和外商投資在三千萬美元以上的項目，以及能源、交通、港口建設項目的生產性外商投資企業，經國家稅務總局批准，可以減按15%的稅率繳納。

（四）從事港口、碼頭建設的中外合資經營企業（五）在經濟特區和經國務院批准的其他地區設立的外資銀行、外資銀行分行、中外合資銀行以及財務公司等金融機構、外國投資者投入資本或分行由總行撥入營運資金超過一千萬美元，經營期在十年以上的，可以減按15%的

⁶⁵ 參見 魏志梅編著，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2004年，頁143~155

⁶⁶ 經濟特區是指依法成立或經國務院批准成立的深圳、珠海、汕頭、廈門、海南經濟特區。

⁶⁷ 經濟技術開發區式只經國務院批准在上海（包括浦東新區和閔行、虹橋、漕河涇經濟技術開發區）、廣州、天津、大連、秦皇島、青島、煙台、連雲港、南通、溫州、福州、湛江、北海、崑山、寧波、營口、威海、福清融橋、福建東山島、瀋陽、長春、哈爾濱、武漢、重慶、蕪湖、杭州等城市。

⁶⁸ 生產性外資是指以下行業：（一）機械製造、電子工業；（二）能源工業（不含開採石油、天然氣）；（三）冶金、化工建材工業；（四）輕工、紡織、包裝工業；（五）醫療器械、製藥工業；（六）農業、林業、畜牧業、漁業和水利業；（七）建築業；（八）交通運輸業；（九）直接為生產服務的科技開發、地質普查、產業信息諮詢和生產設備、精密儀器維修服務業；（十）經國務院稅務主管部門確定的其他行業。

⁶⁹ 沿海經濟開放區指經國務院批准為沿海經濟開放區的市、區、縣，包括遼東半島、膠東半島、長江三角洲、珠江三角洲、和閩南廈、漳、泉地區。國務院決定進一步開放沿邊城市，包括黑河市、綏芬河市、暉春市、滿洲里市、憑祥市、東興鎮、河口縣、畹町市、瑞麗市、伊寧市、塔城市、博東市二連浩特市；沿江城市包括重慶、岳陽、武漢、九江、蕪湖；沿邊、沿海地區省會城市包括烏魯木齊、南寧、昆明、哈爾濱、長春、呼和浩特、石家莊；內陸地區省會城市包括太原、合肥、南昌、鄭州、長沙、成都、貴陽、西安、蘭州、西寧、銀川。

稅率繳納企業所得稅（六）在國務院確定的國家高新技術產業開發區⁷⁰設立被認定為高新企業的外商投資企業，以及在北京市新技術產業開發試驗區設立，被認為是高新技術企業的外商投資企業。（七）在國務院批准設立的保稅區⁷¹內從事加工出口的生產性外商投資企業。（八）在國務院規定的其他地區設立從事國家鼓勵項目的外商投資企業。

2、稅率設計的方向

（1）理論分析

稅率之設計牽扯到兩個基本問題：一是稅率形式的選擇；二是稅率水平的確定。稅率的形式通常可分為比例稅率（Proportional Rate）⁷²、累進稅率（Progressive Rate）⁷³等。稅率水平即為稅率的高低。

從財政效益來看，超額累進的企業所得稅較之於比例所得稅更有利於財政收入的集聚。由於對於收入較高的企業以較高比率的稅率徵收，對於財政收入的增加會較比例稅率來得快。

從經濟效應看，超額累進的企業所得稅具有自動調節社會總需求的「內在穩定機制」效應，即在經濟衰退時，企業所得額減少，適用的稅率也降低，並且稅額的減少幅度會超過所得額的減少幅度，由此使稅收產生一種推力，防止企業投資需求的過度減少；在經濟繁榮時，企業利潤增加，稅基擴大，適用稅率提高，稅收自動增加，並且稅額的增加幅度會大於企業利潤的增加幅度，由此使稅收產生一種拉力，防止企業投資需求的過度膨脹。相比之下，比例所得稅不具這種「內在穩定機制」效應，但是它能鼓勵企業擴大投資與生產規模。因為若不分企業所得額多少一律實行單一比例徵稅，那麼大企業納稅而減少的經濟福利必然小於小企業，從這一點上看，比例稅率能促進企業規模經營。

⁷⁰ 國務院批准建立的國家高新技術產業開發區有武漢東湖新技術開發區、南京浦口高新技術外向型開發區、瀋陽市南湖科技開發區、天津新技術產業園區、西安市新技術產業開發區、成都高新技術產業開發區、威海火炬高技術產業開發區、中山火炬高技術產業開發區、長春南湖——南嶺新技術工業園區、哈爾濱高技術開發區、長沙科技開發試驗區、福州市科技園區、廣州天河高新技術產業開發區、合肥科技工業園、重慶高新技術產業開發區、杭州高新技術產業開發區、桂林新技術產業開發區、鄭州高技術開發區、蘭州寧臥莊新技術產業開發試驗區、石家莊高新技術產業開發區、濟南市高技術產業開發區。上海漕河涇新興技術開發區、大連市高新技術產業園區、深圳科技工業園、廈門火炬高技術產業開發區、海南國際科技工業園分別設在經濟技術開發區、經濟特區內，也確定為國家高新技術產業開發區。

⁷¹ 經國務院批准設立保稅區的城市有：上海、廣州、青島、大連、深圳、海南、廈門、汕頭、寧波、福州、天津漢家港。

⁷² 比例稅率又稱為單一稅率（Flat Rate），即不管完稅價格或課稅數量如何，所適用的稅率均相同。換言之，納稅義務人所納稅額雖有高低，但其稅額為完稅價格比均相同。參見王建煊，租稅法，1992年17版，頁16-17。

⁷³ 累進稅率又可分為超額累進和全額累進兩種。超額累進稅率將課稅客體分為若干等級，並為各等級訂定漸高的稅率，分別以超過各等級部份適用各該等級之稅率課稅。全額累進則當其超過某一等級時，就其全額按該高一等級之稅率課稅。

從社會功能看，比例稅率不能與納稅人的納稅能力相適應，尤其在單一比例稅率條件下，大企業所承受的犧牲比小企業所承受的要少得多，正如英國著名經濟學家庇古所說：「認為從100000所得中削減10000，比起從10000所得中削減1000，或是從1000所得中削減100，其意義是不相等的。」因此超額累進稅率則比較符合公平原則，因為它既按所得額的多少設置高低不同的稅率，又能避免全額累進稅率臨界點上下稅額的增加大大超過所得額增加的現象。可見，超額累進所得稅更有利於社會收入的公平分配。

80年代中後期，西方國家相繼進行大規模稅制改革，把企業所得稅由累進稅率改為比例稅率。這樣的轉變有其歷史背景因素，西方國家一向對累進所得稅頗為重視，公司所得稅和個人所得稅都採用超額累進稅率，目的是為了對不同社會成員的不同收入水平進行有效調節。然而，自70年代以來，由於凱因斯主義無法解釋和解決西方國家經濟生活中的「膨脹」現象，供給學派便應運興盛。在供給學派看來，西方國家所得稅稅率普遍太高，導致人們以閒暇代替勞動，而不願增加儲蓄和投資。同時，稅收制度也太複雜，導致稅務行政效率低下。要擺脫「膨脹」局面，必須在公平與效率兩大原則的權衡上，由標榜公平轉變為突出效率，並且同時注重稅收的經濟效率和行政效率。為此就必須降低稅率、簡化稅制，以刺激人們努力工作，增加儲蓄和投資，並且節省稅收成本。供給學派的這些主張首先為美國政府所採納，在雷根任職期間曾作了兩次大的稅制改革，其他西方國家也紛紛仿效，從而形成一股世界性的稅改浪潮。西方國家將公司所得稅由累進徵收改為比例徵收不僅有其特定的目的，還有其現實的操作條件⁷⁴：

首先是以股份制公司為主的企業組織形式。西方稅收理論界一般認為，無論以收入、財產還是消費支出為尺度衡量納稅能力，都應當以個人為標準，唯有個人的收入、財產或消費支出方能代表其納稅能力的大小。股份制公司法人的存在是以股東個人的存在而存在的，法人是虛擬的，並非獨立的客觀存在，稅收上的納稅義務與納稅能力只能與自然人相聯繫。公司所得稅實質上不是一種「對人稅」，因為公司的大小及應稅所得多少與股東個人收入多少之間並沒有確定的對應關係，許多小公司可能為高收入者操持，而大公司中的股東也可能為中低收入者。

因而，欲借助於稅收調節人們的收入水平，應主要依賴於個人所得稅。供給學派認為，個人收入的邊際效用呈遞減趨勢，也即隨著貨幣收入的增加，其貨幣邊際效用會遞減。而公司的資金累積並不明顯地表現出邊際效用遞減，若對公司徵收累進的所得稅，公司可能減少稅後分紅或者節制生產與再投資，如果公司正處於擴展期，那麼後面一種效應會更明顯。故

⁷⁴ 參見朱柏銘，合併後企業所得稅稅率的選擇，稅務與經濟，1998年第五期，頁23-25。

只有對個人所得課徵累進的所得稅才能體現公平原則。不少西方國家儘管將公司所得稅改為比例徵收，但是對個人所得稅仍然實行累進徵收，道理就在於股份制公司是最基本的企業組織形式。

第二個條件是全方位多角度的收入分配協調機制。西方國家協調收入分配的政策工具是多種多樣的，歸納起來主要有兩類：一類是針對引起收入分配不公平的原因進行干預的政策，如徵收高額的甚至是沒收性的遺產稅和財產稅，依靠政府的力量廣泛提供受教育的機會，實行最低工資制，制定勞動者權益保護法等；另一類是針對既定的收入分配結果進行再調節的政策，如徵收高稅率的消費支出稅和累進的個人所得稅，建立和完善社會保障制度等。其中最值得注意的是個人所得稅，由於在西方國家，個人所得稅的開徵已有200年的歷史，公民長期受到稅法薰陶，納稅已成為一種比較自覺的行為，加上稅務當局對人們取得的收入能有效地監控，稅法對偷稅行為的懲治也十分嚴厲，因而個人所得稅的徵管效率很高，它在稅收制度中具有舉足輕重的地位，如美國1994年的個人所得稅佔稅收總收入的43.2%，公司所得稅僅為11.2%。西方國家這種全方位的收入分配協調政策為公司所得稅稅率形式的簡化消除了後顧之憂。

第三個條件是健全的社會保障制度和靈活協調的財政貨幣政策。將公司所得稅由累進徵收改為比例徵收後，「自動穩定機制（Automatic Stabilizer）」便不復存在，似乎不利於宏觀經濟的穩定。其實，不僅稅收具有自動穩定作用，政府轉移性支出也是一種使經濟運行趨向穩定的因素。自二戰以來，西方國家已建立了一整套比較完善的社會保障制度，這種制度同樣能起到反經濟周期波動的作用，如經濟衰退時，失業人數增加，失業救濟金和福利支出增加，從而刺激總需求；而經濟繁榮時，失業人數減少，失業救濟金和福利支出減少，從而抑制社會需求的擴大。事實上，當今西方國家的經濟穩定主要是依靠相機抉擇的財政貨幣政策來進行的，因為大多數西方國家的中央銀行與財政部之間在利益耦合上並不十分緊密，而且往往把國債作為兩大政策的結合部，財政部為彌補赤字發行國債，中央銀行為有效開展公開市場業務大量持有國債，通過對國債的吞吐促進經濟均衡。

稅率水平的設計，通常稅收的效率有關。稅收效率即是指在稅收制度建立上，應以最小的稅收成本來取得最大的稅收效益。放在市場經濟裡面談，就是指稅收制度不會妨礙市場的運作，讓稅賦所造成的社會福利的損失能夠最小。一般而言，有效率的稅率設計是要求比例稅率和納稅人的彈性成反比。換句話說，是對稅率變化較敏感的納稅人設計較低的稅率。如此一來，就不會造成過多的資源浪費。

另一方面來看，依據拉弗曲線給我們啟示。一國的稅收收入，可以透過高稅率獲得，亦可以低稅率取得。高稅率可以讓眼前收入增加，卻會削弱稅基，降低經濟活力；低稅率眼前收入雖較少，卻有助於刺激稅源增長，活絡經濟。因此，如何找出一個最適合得稅率。成為各國政府實務上極重要的課題。

(2) 國際趨勢

企業所得稅關係吸引外國投資的競爭，因此設定上必須考量其他國家特別是週邊國家的稅率水平，合理評估一國之社會、政治、經濟、法制、科技等等相關投資環境，並分析其優勢和不足，做出適當之調整。

而目前世界各國的趨勢是以「低稅率、寬稅基、少優惠、嚴管理」為發展趨勢。許多國家將減稅的重點放在企業所得稅上。自1980年代開始，大多數國家之企業所得稅稅率都是逐步下降的（見表3-5）。一方面為了改善企業的經營環境，擴大其利潤，刺激生產與投資。另一方面是為增加本國對外資的吸引力。中國境內的實證研究已證明，邊際稅率與中國的GDP呈現負相關。每降低1%的邊際稅率，大約可以使地方的人均收入增加530~546元⁷⁵。



⁷⁵ 參見俞光遠編著，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，2005年，頁443。

表3-4 世界各國減稅歷程

國家	企業所得稅減稅內容
英國	1997年將企業所得稅稅率下調2%。一般企業和中小企業分別適用31%和21%的稅率。 1999年調降1%，分別降至30%和20%。 2008年調降2%，分別降至28%和18%。
美國	從2001年開始至未來十年，為企業的研究發展部門提供一定的減稅額，並使這一減稅條例永久化
德國	從2001到2005年將企業所得稅從40%調降至25%
法國	從2000年到2003年調降小型企業所得稅稅率，當時年銷售額低於五千萬法郎且股本最少有75%為個人持有的企業，稅率於2001年降至25%，2002年降為15%。
盧森堡	2002年起企業所得稅的最高稅率從30%降至22%（適用於應稅所得超過一萬五千歐元的部份）。
葡萄牙	2002年起企業所得稅稅率從32%降至30%，2003年降至28%，以後年度降至25%。
保加利亞	2002年起一般企業所得稅從20%降至15%。
澳大利亞	2000年七月起將企業所得稅從36%降至34%，2001年降為30%。
印度	2001年四月起將企業所得稅從35%降至30%。廢止10%的附加稅。
韓國	2002年起取消超過一百億企業徵收的16.5%的持留利潤稅。取消對銷售固定資本利得徵收的16.5%附加稅。
新加坡	2002年起企業所得稅稅率從25.5%降至24.5%。

OECD的研究報告⁷⁶將會員國依據經濟規模分為三組，比較企業所得稅的稅率情況，可看出小規模國家稅率一向較低，不過整體來說都是朝調降稅率的方向前進。結果如表3-6⁷⁷：

⁷⁶ OECD(2007), "Fundamental Reform of Corporate Income Tax," OECD Tax Policy Studies No.16.

⁷⁷ 參見黃建興、林俊儒，OECD 國家公司所得稅稅率發展趨勢與對我國之啟示，經濟研究第九期，頁189。

表3-5 不同經濟規模國家之平均企業所得稅稅率

	2000年	2005年	2006年
大經濟規模國家	39.5	35.9	35.9
中經濟規模國家	35.7	31.7	31.2
小經濟規模國家	30.9	25.2	24.9
OECD平均	33.6	28.6	28.4

註：1. 大經濟規模國家：法、德、義、日、英、美。

2. 中經濟規模國家：加、西、韓、墨、澳、荷。

3. 小經濟規模國家：比、土、瑞典、瑞士、奧、挪、波、希、丹、愛、芬、葡、匈、捷、紐、斯、盧、冰。

資料來源：OECD(2007), "Fundamental Reform of Corporate Income Tax".

OECD 研究報告也進一步分析，若將OECD 按地區別，分成美洲、太平洋及歐洲三大地區，其結論也相同，各地區將稅率，均呈現調降趨勢⁷⁸。

表3-6 不同地區企業所得稅平均稅率

	2000年	2005年	2006年
美洲地區（美、加、墨）	39.7	35.1	34.8
太平洋地區（日、韓、澳、紐）	34.7	32.5	32.5
歐洲地區	32.6	27.1	26.8

3、產生的問題

（1）稅率不統一有失公平

雖然內、外資企業在法定的名目稅率上市相等的，但實際上，外資企業所享受的優惠遠多於內資企業，造成內外資企業的實際稅率差別很大。根據推算，當時外資企業實際平均稅率只有11%，而一般內資企業平均稅率為22%，國有大中型企業稅率更高達30%⁷⁹。內資企業必須負擔多出一倍的稅率，相當不利其與外資企業作市場的競爭。

⁷⁸ 參見黃建興、林俊儒，OECD 國家公司所得稅稅率發展趨勢與對我國之啟示，經濟研究第九期，頁190。

⁷⁹ 參見安體富，如何看待近幾年我國稅收超長增長和減稅的問題，稅務研究，2002年第八期，頁15。

下表來自於1996-1999年中國對於工業企業稅收負擔的一項實證研究，針對100家個別不同行業進行調查研究，可以看見不管是在化工業還是紡織業，內資企業負擔的實際稅率⁸⁰都遠遠高於外資企業。

表3-7 內外資企業所得稅行業比較⁸¹

行業	基礎行業	材料製造	採掘業	化工	食品飲料	紡織服裝	設備製造
內資企業 平均實際 稅率 (%)	15.84	23.54	9.78	32.25	16.54	39.95	25.56
外資企業 平均實際 稅率 (%)	0	4.13	0	7.47	7.76	7.38	5.99

注：採掘業和基礎產業平均利潤為負，故平均所得稅為零。出現這種情況，是因為樣本企業平均而言是虧損的，所以無法收繳所得稅。

資料來源：楊之剛、丁琳、吳斌珍，企業增值稅與所得稅負擔的實證研究

(2) 雙軌制度違反國民待遇原則和透明度原則

國民待遇原則和透明度原則是世界貿易組織所規定會員國必須遵守的原則。國民待遇的中心思想主要是指對待本國企業和外國企業必須一視同仁，不能有任何差別待遇。上述內、外資企業存在巨大的實質稅率差異，顯然不符合國民待遇的中心思想。同時，兩套不同的稅率、稅收制度和徵收標準，不但大大增加執法的複雜性，使得徵收成本提高，更違反了透明原則。

(3) 名目稅率和實際稅率相差懸殊

名目稅率和實質稅率相差懸殊，違背了稅收效率原則，不利稅收的徵收管理。這樣的稅制不但不完善、不科學，更會造成執法上的困難。五花八門的優惠稅率違背了比例稅率簡單易行的美意，增加了稅收雙方的負擔和費用。同時，複雜多變的稅率優惠往往伴著稅收的漏洞，提供企業逃漏稅的空間。

⁸⁰ 此處用所得稅/利潤代表實際所得稅稅率，利潤=營業利潤+投資淨收益+營業外收支淨額+補貼收入，這裡未用應納所得稅額-可扣除項目計算負擔率，而用會計利潤。

⁸¹ 參見楊之剛、丁琳、吳斌珍，企業增值稅與所得稅負擔的實證研究，經濟研究，2000年第12期，頁33。

(4) 名目稅率偏高

中國企業所得稅的名目稅率為33%。比起世界上大多數國家為高，在國際競爭日益激烈的情況下，偏高的名目稅率將不利於吸引外資投入。同時，過高的名目稅率增加了企業的負擔，造成企業容易有逃稅傾向，造成稅收流失。

表3-8 各國稅率表參考（2005/2006年度）

國家	中央企業所得稅率	地方企業所得稅率
加拿大	21%	各省稅率不等，一般在15%左右
德國	25%	營業稅，各地不等
比利時	31%	無
沙烏地阿拉伯	20%	無
希臘	29%	
俄羅斯	5%	不超過19%，稅基同聯邦稅
烏克蘭	25%	
法國	33.33%;長期資本利得:19%	無
巴西	15%	
匈牙利	16%	
義大利	33%	對毛利征收,一般稅率為4.25%
美國	實際最高稅率為35%(雖有15%,25%,34%,38%,39%等多檔稅率)	
荷蘭	29.60%	
保加利亞	15%	
越南	28%	
台灣	15%、25%	
以色列	31%	

歸納以上弊病，可知企業所得稅率的調整乃是在必行，稅率的設定將考量稅率設計的理論與國際之趨勢，新《企業所得稅法》第四條將稅率定為25%。相關評析將在下一章節中討論。

3.1.3 應納稅所得額

1、應納稅所得額界定方式

所得稅的徵收對象是應稅所得。所得一般可以稱為收入，根據定義，收入是指企業在日常活動中形成，會導致所有者權益增加，並與所有者投入資本無關的經濟利益總流入。由此可見，所得就是主體增加的利益。但並不是主體的所有所得都可以成為所得稅的納稅對象，所得稅的徵稅對象是應當徵稅或是可以徵稅的所得⁸²。

關於應稅所得有兩種不同的界定方式。一個是純資產增加說，由美國西蒙教授為代表人物。他在《個人所得稅》一書指出，所得是人們以貨幣表現的經濟力量在一定期間裡的增加，即是一定期間內資產的增加。按這種觀點，納稅人在一定期內任何原因造成所持資產的淨增加額都應納入應稅所得的範圍。不但包括經常性、連續性所得，也包括臨時偶發的一次性所得。

另一種界定方式是以英國學者賽利格曼為主要代表人物的「所得源泉說」。賽利格曼於1925年《公共經濟學》一書中解釋，所得是用來滿足需求，並可以用金錢衡量的經濟物資流入。依據這種觀點，所得發生的型態應具備循環性和反覆性的條件。應稅所得唯有連續來源的收入，如工資、經營利潤、股息、利息、租金等，扣除相應費用的純收入，不應包括銷售資產的所得、繼承所得等一次性所得⁸³。最簡單且為多數人接受的定義為，在一定期間內（通常為一年）之消費支出加上期末淨值，再減去期初淨值後的餘額，亦即消費支出加淨值的淨增加⁸⁴。

一般認為，應稅所得應包括四個特徵：（1）應稅所得是具有合法來源性質的所得；（2）以連續性的所得為主；（3）以淨所得為主；（4）應稅所得應為貨幣所得。如此可以界定應稅所得為自然人或法人在一定期限內，由勞動、經營、投資或把財產提供給他人使用而獲得的連續性收入，扣除為取得收入所需費用的餘額⁸⁵。

2、稅前扣除

根據所得稅法的基本原理，應稅所得為淨所得，乃是對企業的收入總額進行法定扣除之後的餘額才予以課稅，這也是各國所得稅法的基本原則和國際通行作法。各國稅法中的法定

⁸² 參見劉劍文主編，新企業所得稅十八講，中國法制出版社，2007，頁211。

⁸³ 參見劉劍文，所得稅法導論，武漢大學出版社，1995，頁82。

⁸⁴ 參見王建煊，租稅法，1992年17版，頁59。

⁸⁵ 參見劉劍文主編，財稅法學，高等教育出版社，2004，頁485-487。

扣除項目可分為正常費用的扣除與特殊費用扣除。不論是正常費用的扣除還是特殊費用的扣除均是各國實現所得稅立法意圖和經濟政策的重要措施⁸⁶。

表3-9 稅前扣除的規定

企業所得稅法暫行條例	外商投資企業和外國企業所得稅法
<p>第六條 計算應納稅所得時准予扣除的項目，是指與納稅人取得收入有關的成本、費用和損失。</p> <p>下列項目，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>第四條 外商投資企業和外國企業在中國境內從事生產、經營的機構、場所每一納稅年度的收入總額，減除成本、費用及損失後的餘額，為應納稅的所得額。</p>

由上表條文可知，只要是和取得收入有關的支出，包括成本、費用、和損失都可在應納稅所得額中扣除。

(1) 成本

根據《企業所得稅法實施條例》第二十九條⁸⁷，成本是指納稅人銷售商品、提供勞務、轉移固定資產、無形資產的成本。包括直接成本和間接成本。直接成本是只可依據有關會計

⁸⁶ 參見劉劍文，財稅法專題研究，北京大學出版社，2007年，頁297。

⁸⁷ 《企業所得稅法實施條例》第二十九條企業所得稅法第八條所稱成本，是指企業在生產經營活動中發生的銷售成本、銷貨成本、業務支出以及其他耗費。

憑證，可以直接計入有關成本計算對象，或是經營中的直接材料、直接人工等。間接成本是指經營活動中並未直接用於產品的成本，例如設計、管理等。

(2) 費用

《企業所得稅法實施條例》第三十條⁸⁸，納稅人為生產、經營商品和提供勞務等所發生的銷售費用、管理費用和財務費用，但已計入成本的有關費用除外。銷售費用是指為銷售商品所產生的費用，包括廣告費、運輸費、裝卸費、展覽費等。管理費用指管理部門為提供各項支援活動所產生的費用，包括研究開發費、業務招待費、職工教育經費、工會經費等。財務費用是指納稅人籌集經營資金所產生的費用，例如利息支出、匯兌損失、金融機構手續費等。

(3) 損失

《企業所得稅法實施條例》第三十二條⁸⁹，損失為納稅人再生產、經營過程中各項業外支出，已發生的經營虧損、投資虧損等。

2、內外資稅前扣除的差異

無論內資還是外資企業，其稅前扣除都應遵循相同的原則⁹⁰，但具體上的扣除標準卻存在較大的差異。主要的差別有：

(1) 關於工資薪金扣除

根據《企業所得稅稅前扣除辦法》（2000年）工資薪金支出是納稅人每一納稅年度支付給在本企業任職或與其有僱傭關係的員工的所有現金或非現金形式的勞動報酬，包括基本工資、獎金、津貼、補貼、年終加薪、加班工資，以及與任職或者受僱有關的其他支出。地區補貼、物價補貼和誤餐補貼均應作為工資薪金支出。

⁸⁸ 《企業所得稅法實施條例》第三十條，企業所得稅法第八條所稱費用，是指企業在生產經營活動中發生的銷售費用、管理費用和財務費用，已經計入成本的有關費用除外。

⁸⁹ 《企業所得稅法實施條例》第三十二條，企業所得稅法第八條所稱損失，是指企業在生產經營活動中發生的固定資產和存貨的盤虧、毀損、報廢損失，轉讓財產損失，呆賬損失，壞賬損失，自然災害等不可抗力因素造成的損失以及其他損失。企業發生的損失，減除責任人賠償和保險賠款後的餘額，依照國務院財政、稅務主管部門的規定扣除。企業已經作為損失處理的資產，在以後納稅年度又全部收回或者部分收回時，應當計入當期收入。

⁹⁰ 參見《企業所得稅稅前扣除辦法》（一）權責發生製原則。即納稅人應在費用發生時而不是實際支付時確認扣除。（二）配比原則。即納稅人發生的費用應在費用應配比或應分配的當期申報扣除。納稅人某一納稅年度應申報的可扣除費用不得提前或滯後申報扣除。（三）相關性原則。即納稅人可扣除的費用從性質和根源上必須與取得應稅收入相關。（四）確定性原則。即納稅人可扣除的費用不論何時支付，其金額必是確定的。（五）合理性原則。即納稅人可扣除費用的計算和分配方法應符合一般的經營常規和會計慣例。

按照以上說法，企業應可按照規定將可提成工資的部份據實扣除。但在新稅法改革之前，內資企業必須按計稅工資標準列支，超過標準部份不得扣除。其計稅標準歷經了550元/月/人、800元/月/人，最近一次調整是2006年財政部、國家稅務總局頒布的《關於調整企業所得稅工資支出稅前扣除政策的通知》規定，自2006年七月一日開始，將企業工資支出的稅前扣除限額調整為每人每月1600元。企業實際發放的工資在上述扣除限額以內的部份，允許在企業所得稅稅前據實扣除；超過上述扣除限額的部份，不得扣除。而外資企業的扣除沒有限制。儘管內資企業的扣除限額一再提高，但仍然沒有解決根本問題，和外資企業比起來，內資企業能處於不公平的劣勢⁹¹。

(2) 廣告費扣除

廣告是通過一定媒體向用戶推銷產品或是招攬服務，已達到擴大銷售為目的的一種促銷方式。在競爭日益激烈的市場中，廣告投入對於每個企業都是促銷不可或缺的手段。廣告費是企業為銷售產品或提供勞務而進行宣傳的攤銷費用，是企業經營發生的費用，因此《企業會計準則》規定，企業發生的廣告費用可以全額計入費用。但鑑於企業的廣告費用支出數額較大，而且企業長期的廣告宣傳可能帶來品牌效應，原內資企業制度對於廣告費的扣除標準較為嚴格，有諸多限制⁹²。相反地，外資企業的所得稅制度規定，對於企業生產經營有關的廣告費及業務宣傳費，只要有合法單據，全都可以在稅前扣除。

原先內資企業的廣告費扣除條件跟辦法，根據《企業所得稅稅前扣除辦法》和《關於調整部份行業廣告費所得稅前扣除標準的通知》，必須依照行業性質，適用不同的標準。詳細分類可見附表。

⁹¹ 參見劉劍文主編，新企業所得稅法十八講，中國法制出版社，2007年，頁224。

⁹² 參見劉劍文主編，新企業所得稅法十八講，中國法制出版社，2007年，頁232-233。

表3-10 內資企業不同行業扣除標準⁹³

扣除比例	行業性質
全額扣除	從事軟件開發、集成電路製造及其他業務的高新技術企業、互聯網站、從事高新技術創業投資的風險投資企業，自登記日起五個納稅年度內，經主管稅務機關審核，廣告支出可以據實扣除。
營業收入的2%	一般企業。超過比例部份的廣告費可以無限期向以後納稅年度結轉。
營業收入的8%	2001年起，製藥、食品（包括保健品、飲料）、家電、通訊、軟件開發、集成電路、房地產開發、體育文化和家具建材商城等行業的企業。
營業收入的25%	自2005年起，製藥企業的廣告費。
不得扣除	非廣告性質的贊助支出及飲食白酒的廣告費。

(3) 公益性捐贈

企業的公益性捐贈主要分為三類：第一類，公益性捐贈，即向教育、科學、文化、衛生醫療、體育事業、環境保護及社會公共設施的捐贈。第二類，救濟性捐贈，即向遭受自然災害或是國家確認的老、少、邊、窮等地區及慈善協會、紅十字會、殘疾人聯合會等有困難之弱勢團體提供用於生產、生活救濟、救助的捐贈。第三類，其他捐贈，即除了上述捐贈外，企業出於人道主義目的或促進社會發展的其他公共福利事業捐贈⁹⁴。

表3-11 公益捐贈扣除比較

企業所得稅暫行條例	外商投資企業和外國企業所得稅法實施細則
第六條 納稅人用於公益、救濟性的捐贈，在年度稅所得額3%以內的部份，准予扣除。	第十九條 企業用於中國境內公益、救濟性質以外的捐贈不得列為成本、費用和損失。

由上表可以看出內、外資企業在公益性捐贈稅前扣除的規定上，也存在不公平的差異。

(4) 業務招待費

⁹³ 參見關於調整部份行業廣告費用所得稅前扣除標準的通知，企業所得稅稅前扣除辦法。

⁹⁴ 參見曹曉青，對企業所得稅捐贈扣除辦法的質疑，財會月刊，2004年，第五期，頁48-49。

業務招待費是指納稅人為經營的合理需要而支付的應酬費用。主要有餐飲、員工出差的住宿費或旅費、安排客戶應酬娛樂等支出。原內、外資企業對於業務招待費的規定有些許差別，以下表說明之：

表3.12 業務招待扣除比較

內資企業根據《企業所得稅稅前扣除辦法》	外資企業根據《外國投資企業和外商企業稅法實施細則》
業務招待費，在以下規定範圍比例內，可據實扣除：全年營業收入淨額在一千五百萬元以下者，不得扣除超過營業淨額的0.5%；全年營業額超過一千五百萬的部份，不得超過該部份銷貨淨額的0.3%。	全年營業收入淨額在在一千五百萬元以下的，不得超過銷貨淨額的0.5%；一千五百萬元以上，不得超過該部份銷貨淨額的0.3%；服務業銷售收入淨額在五百萬元以下，不得超過業務收入的1%，全年收入超過五百萬元的部份，不得超過該部份業務收入的5%。

(5) 福利、工會、教育經費

記稅工資分五種形式，其中最具普遍性的是定額標準。定額自2000年起改為800元，分別地區高於限額者，可以在不高於20%的幅度內報財政部貨國家稅務總局審定，超過記稅工資的部份不予列支。內資企業按計稅工資總額的14%、2%、1.5%記提；外資企業可依據向稅務機關備案後據實際列支工資總額的14%、2%、1.5%記提。

(6) 業務宣傳費

內資企業可扣除銷售收入的0.5%，超過部份不得想以後年度結轉；外資企業可據實扣除。

(7) 向總機構支付管理費

內資企業提取比例不得超過總收入的2%。且須經稅務機關審批；外資企業准予稅前支列，符合文件要求可全額扣除，已取消審批。

(8) 壞帳準備 (bad debit reserve)

準備金的提取是企業出於會計的謹慎性原則，為有效防範和規避市場風險而進行的一種會計處理，以面對不確定難以預料的未來事件⁹⁵。西元2001年起，中國之中大型企業施行新的《企業會計制度》，該制度規定了企業必須對不實資產提取減值準備，包括壞帳準備、存貨跌價準備、短期投資跌價準備、長期投資減值準備、委託貸款減值準備、固定資產減值準備、無形資產減值準備、在建工程減值準備等。並規定，企業提取八項準備金的比例由企業

⁹⁵ 參見荷蘭國際財政文獻局與中國國際稅收研究會合作研究報告，中國加入世界組織與稅收制度改革，中國稅務出版社，2004年，頁207。

根據自身資產狀況確定，這些費用的確定往往建立在會計人員的主觀判斷上，具有一定的隨意性⁹⁶。

內、外資企業在壞帳準備提取規定上，有明顯不一致，如下表。分析相關規定可知，內資企業所得稅除壞帳準備金可再稅前扣除外，其他按照企業會計準則提取的準備金均不得在稅前扣除。外資企業除了信貸、租賃業的壞帳準備金外，其他也不得在稅前扣除。

表3-13 壞帳扣除比較

內資企業	外資企業
<p>根據《企業所得稅稅扣除辦法》第45條、第46條規定，內資企業發生壞帳損失，原則上應就實際發生額據實扣除。經報稅機關批准，也可提取壞帳準備金。</p> <p>提取壞帳準備金的納稅發生壞帳損失，應沖減壞帳準備金。實際發生的壞帳損失，超過已提取的壞帳準備金部份，可在發生當期直接扣除；已核銷的壞帳收回時，應相應增加當期的應稅所得額。</p> <p>除另有規定者外，壞帳準備金提取比例一律不得超過年末應收帳款餘額的0.5%。</p>	<p>根據《外商投資企業與外國企業所得稅法實施細則》第二十五條規定。從事信貸、租賃等業務的企業，可以根據實際需要，報經當地稅務機關批准，逐年按年末放款餘額（不包括銀行間拆借），或者年末應收帳款、應收票據等應收款項的餘額，計提不超過百分之三的壞帳準備，從該年度應納稅所得額中扣除。</p>

(9) 固定資產殘值率、折舊方法與年限

固定資產是指使用年限超過一年的房屋、建築物、機器、機械、運輸工具以及其他生產、經營有關的設備、器具等⁹⁷。不屬於生產、經營主要設備的物品，單位價值在兩千元人民幣以上，並且使用期限超過兩年的，也應作為固定資產。根據《企業會計準則第四號—固定資產》的規定，固定資產具有以下兩個特徵：第一是為了生產商品、提供勞務、出租或經營管理而持有的；第二是使用壽命超過一個會計年度。

表3-14 固定資產扣除、折舊比較

成本項目	內資企業	外資企業
固定資產殘值率	不得高於固定資產原值的5%。	不低於原值的10%，無使用價值的可不留殘值。
固定資產折舊方法	直線法	除值憲法外可以採取加速折舊法，且取消審批
固定資產折舊年限	規定了最低折舊年限，而沒有縮短折舊年限的規定。	除規定最低年限外，還可以縮短折舊年限。

⁹⁶ 參見俞光遠編著，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，2006年，頁416。

⁹⁷ 參見隋麗雲、郭梅，新準則下固定資產相關實務解讀，煙台職業學院學報，2006年第四期，頁75。

3、小結

由以上分析可知，兩稅並行雙軌制的時代，稅法給予外商投資企業和外國企業，在納稅所得額的確定上，有多於內資企業的空間。從而造成同一收入水平的企業稅賦上的重大差異，無形中內資企業必須負擔較高的成本，進一步影響企業的獲利能力。

3.1.4 稅收優惠

稅收優惠是指對某部份特定納稅人和徵收對象給予稅收上的鼓勵和照顧⁹⁸。透過稅收優惠，不但可以減輕企業的稅務負擔，活絡經濟活動。更像是一種國家政策上的宣示，宣示國家所鼓勵的產業類型或是投資的地區，給企業作為引導。

1、內、外資企業稅收優惠的差別

企業所得稅優惠的形式有減免稅⁹⁹、優惠稅率¹⁰⁰、再投資退稅¹⁰¹、投資抵免¹⁰²、加速折舊¹⁰³等¹⁰⁴。中國政府為鼓勵外資進入，在此時期給予外資許多內資企業沒有的優惠。從下表可以看出，內資企業的稅收優惠，主要著重在鼓勵社會福利性質的企業，而對外資企業的稅收優惠，則是地區性為其導向，目的希望全面吸引外資，並進入規劃的區域投資生產。

⁹⁸ 參見劉劍文主編，新企業得稅法十八講，中國法制出版社，2007年，頁290。

⁹⁹ 減免稅，是指按稅收法律規定，減除或免除部份或全部應納稅款。

¹⁰⁰ 優惠稅率，是指按照法律規定，對特定納稅人或是經濟活動採用較法定名目稅率為低的稅率徵稅。

¹⁰¹ 再投資退稅，是指投資者將其利潤用於再投資的部份，財稅機關按照法律規定，對於此部份已繳納的稅額給予部份或全部的退還。

¹⁰² 投資抵免，是指對納稅人在境內鼓勵性投資項目允許按照投資額的多少，抵免部份或全部應納稅所得額。

¹⁰³ 加速折舊，是指財稅機關按照法律規定，准予納稅人採取縮短折舊年限、提高折舊率的辦法，加快折舊速度，減少應納稅所得款。

¹⁰⁴ 參見俞光遠編著，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，2005年，頁451。

表3-15 稅收優惠分類項表

項目	內資企業主要優惠	外資企業主要優惠
減免稅、優惠稅率	<p>(1) 新辦的第三級產業自開業支日起，減徵或免徵所得稅一年。</p> <p>(2) 新開辦勞動服務就業企業當年安置接待人員超過企業從業人員總數百分之六十者，免徵所得稅三年。</p> <p>(3) 凡盲、聾、啞和肢體殘肢人員佔總生產人員百分之三十五以上的生產單位，暫免徵收所得稅。</p> <p>(4) 企業遇有風、火、水、震等嚴重自然災害，可減徵豁免徵所得稅一年。</p> <p>(5) 國務院批准的高新技術企業，減按15%的稅率徵收企業所得稅，區內新成立的高新技術企業，自投資年度起，免徵所得稅兩年。</p>	<p>(1) 優惠稅率。設在經濟特區的外商投資企業；在經濟特區設立機關、場所從事生產的外國投資企業；設在經濟技術開發區的生產性外商投資企業，按15%的稅率徵收所得稅。</p> <p>(2) 優惠稅率。在沿海經濟開放區和經濟特區、經濟技術開發區所在城市老城區的生產性外資，按24%的稅率徵收企業所得稅。</p> <p>(3) 定期減免。對生產性外資，經營騎在十年以上者，以開始獲利的年度算起，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。</p> <p>(4) 減徵、免徵所得稅。為科學研究、開發能源、發展交通事業、農林牧業生產以及開發技術提供有技術所取得的特許使用費，可以按10%的稅率徵收。其中技術先進或是條件優惠的，可以免徵。</p>
再投資退稅		<p>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，或是作為資本投資成立新的外商投資企業，經營期不少於五年者，經投資者申請，稅務經關批准，退還其再投資部份已繳納所得稅的40%。</p> <p>國務院另有優惠規定者，依照國務院的規定辦理；再投資不滿五年撤出者，應繳回已退的稅款。</p>

2、原企業所得稅稅收優惠的缺失

(1) 稅收優惠差異大，造成實際稅率相差懸殊

儘管內資企業和外資企業所適用的名目稅率均為33%，但在外資企業3%的地方稅，一般不會徵收，加上種類繁多的優惠，根據調查，2005年內資所得稅的平均稅率是24.53%，外資的平均實際稅率為14.89%。和內資企業相比，外資企業的確擁有較佳的投資環境，進一步將內資企業置於不利的競爭地位，擴大外資企業和內資企業間的不公平競爭¹⁰⁵。

¹⁰⁵ 參見張學誕，兩稅合併對外資企業稅賦及利用外資的影響，中國發展觀察，2006年第十期，頁13-17。

(2) 不利於區域經濟發展

長久以來，由於歷史、地理因素，中國東部沿海地區的經濟水準就高於中西部地區。改革開放後，地區性的優惠政策使得外資大量進入東部沿海，更使得區域間的差距日益擴大。對於中國的社會、經濟產生不利的影響。根據統計資料顯示¹⁰⁶，2007年中國外商投資總額最多的六大地區（江蘇、廣東、上海、浙江、遼寧、福建）總投資額為13469億美元，佔全國投資額的64%。2006年上述六個地區的投資總額為11721億元，佔全國的69%。其中光是江蘇和廣東兩地的投資總額，就和上述六地之外的投資總額數量相當，如此發展下去，將會導致區域間發展失衡，貧富差距擴大，大量人口湧入高度開發的區域，社會問題叢生。

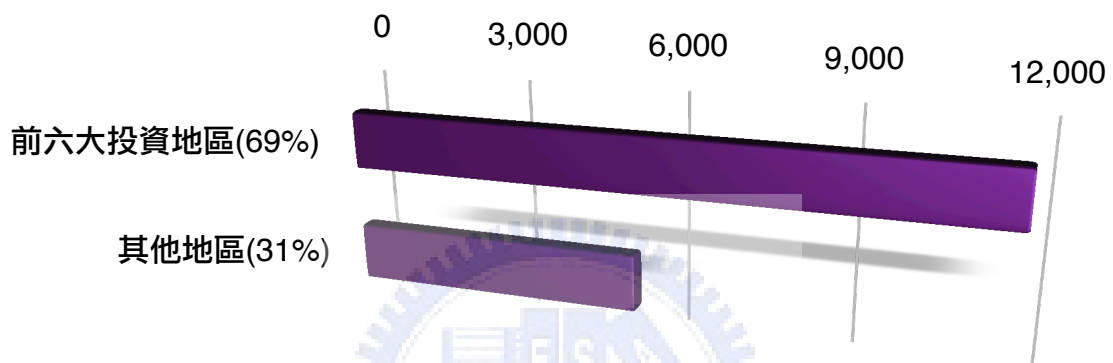


圖3-1 2006年外資投資分區比例圖

資料來源：中國統計年鑑2008年

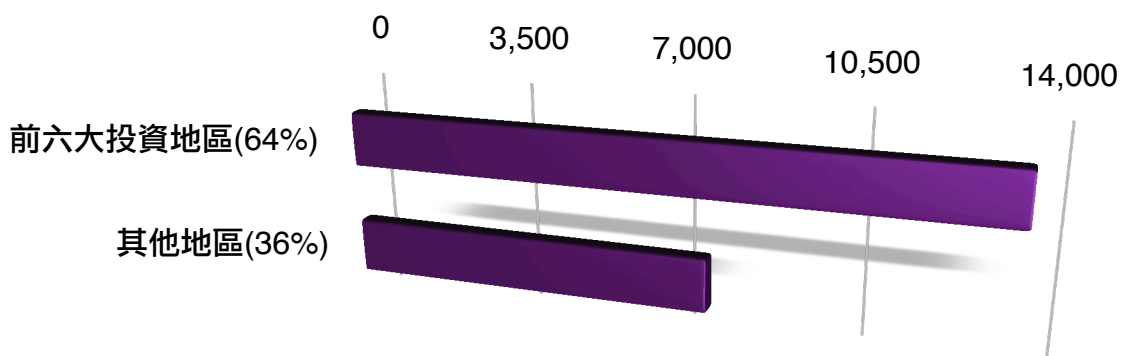


圖3-2 2007年外資投資分區比例圖

資料來源：中國統計年鑑2008年

¹⁰⁶ 參見中國統計年鑑2008年，頁735。

(3) 不利中國產業結構的調整

當時對於外資的優惠措施是無差別、普遍性的。在此制度下，的確達到全面引進外資的目標，但是進入中國的外資企業，多是利用中國廉價的勞工和資源，進行勞動密集的產業。在經濟發展到一定階段之後，勢必將從勞動密集的產業走向技術、資本密集的產業。這時候，稅率優惠是必要做出調整，顯現國家對產業轉型的宣示。2007年的統計資料顯示¹⁰⁷，製造業的投資總額為12646億美元，遠超過其他產業的加總。佔全國投資總額的60%。可見大多數的外商投資企業是把中國當作加工製造的工廠，並未從是中國政府所鼓勵之創新、技術研發，和國家的產業政策背道而馳，不利於產業長久之發展。

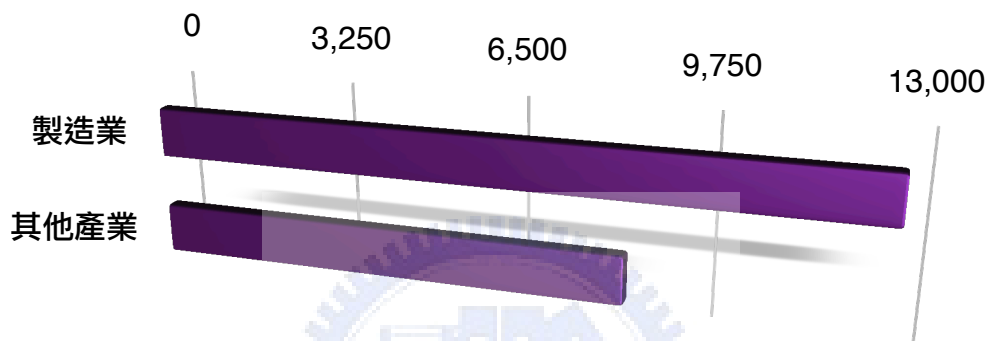


圖3-3 2007年外商投資企業投資製造業與其它產業比較

(4) 徵收管理出現死角

在2000年時，與外資企業相關的稅收優惠約數量多又雜。不但包括在外資企業所得稅法、國務院及其財稅主管機關部門制定的稅收條例與實施細則，光是其他行政法規和過渡性稅收優惠涉及外資企業所得稅的條文就約有八十項。造成稅收管理的不易。同時由於內外資企業優惠的減免稅額相差過大，不少內資企業紛紛假扮成為外資，造成稅收收入的流失。

(5) 稅收優惠方式過於單一

世界各國所得稅收優惠的設計，多數國家是以間接優惠為主，直接優惠的主要形式是降低稅率、減稅免稅，屬於開發中國家用以發展經濟的方法；稅收間接優惠的形式較多，如加速折舊、投資抵免、加計扣除、提取準備金、虧損結轉¹⁰⁸。中國當時的稅收制度，雖然有利用加速折舊、投資抵免、再投資退稅等間接優惠，但依舊還是以減免稅額等直接優惠為主。

¹⁰⁷ 參見中國統計年鑑2008年，頁734。

¹⁰⁸ 參見馬衍偉、費媛，統一內外資企業所得稅的戰略思考，中國時代經濟出版社，2007年，頁280。

如加速折舊的使用有嚴格的規定，只允許適用在經濟中具有重要地位、技術進步以及固定資產由於特殊原因需縮短折舊年限的外資企業¹⁰⁹。

另外，直接優惠形式都是針對企業利潤進行的，適用範圍主要是投資規模小、經營週期短、強調短期營利的企業，對於那些投資規模大、經營週期長、營利緩慢的技術密集產業來說，他們難以在投資後短期內享受這些優惠措施，外商因此多從事低技術的產業，對於國家產業結構來說，長期有不利的影響。

3.1.5 小結

由本節可以看出，由於內外資企業適用不同的法制，將產生以下問題¹¹⁰：

1、違反稅負公平原則，不利於企業間公平競爭。從形式看，內外資企業所得稅的法定稅率都是33%，但兩套稅法無論是在法律效力，還是在稅前扣除標準、資產稅務處理、稅收優惠等方面都存在明顯差異，外商投資企業的窄稅基、多優惠和內資企業的寬稅基、少優惠直接導致兩者實際稅負的差距。據統計，外商投資企業所得稅實際平均稅負在15%左右，而內資企業則在25%以上，這對內資企業是一種事實上的「對內歧視」，嚴重影響內資企業和民族產業的生存和發展。

2、一稅兩制徵稅效率低。中國的內外資企業所得稅由國稅與地稅兩個稅務機關分別徵收，不僅增加了征收成本，而且加大了兩個稅務機關之間、稅務機關與納稅人之間的摩擦和矛盾，降低了征收效率。

3、稅收優惠既多又亂。稅收優惠政策帶著濃厚的政策意味，如果設置不當，不僅達不到政策設計者的初衷，還會背離稅收中性原則，扭曲市場行為，影響市場運行的效率和資源配置的效益。例如許多企業透過假合資、假新辦、人為安排獲利年度、利用關聯交易轉移定價調節利潤等手段鑽稅法的漏洞，個別企業通過尋租獲得優惠，助長了腐敗之風。

4、計稅標準不統一。主要表現在扣除規定和資產的稅務處理不同，如壞帳處理、職工工資支出、廣告費支出、業務招待費、捐贈支出等。

因此，為消除以上弊病，兩稅合併勢在必行。

¹⁰⁹ 參見劉劍文主編，新企業所得稅法十八講，中國法制出版社，2007年，頁293。

¹¹⁰ 參見趙向前，關於統一內外資企業所得稅的探討，經濟師，2004第六期，頁201-202。

3.2 WTO規則

WTO最初的願景源自於西元一九四一年，美國總統羅斯福以及英國首相邱吉爾簽訂大西洋憲章。兩位西方政治領袖憂心於保護主義再度抬頭，承諾「力圖使所有國家不論大國或小國，戰勝國貨是戰敗國，都能在平等條件下進行貿易，並在全世界取得促成經濟繁榮所需的原料」，並宣示「願意在經濟領域內，促成所有國家間最充分的合作，目的在於使所有國家改善勞動標準，發展經濟，享有社會安全」¹¹¹。

這樣一個宣示，充分展現歷史洪流下，觀念的轉變。遙想訂定大西洋憲章的十年前。美國總統胡佛頒布關稅法案。其他國家跟著調高關稅，予以報復。造成了貿易大衰退，全球經濟不景氣。

二次大戰結束，WTO的前身—關稅暨貿易總協定（GATT）因應而生。他肩負著所有自由貿易擁護著的希冀。他並不是一個約束力強的組織，倒像是一個來去自如的俱樂部，並沒有權力去執行他所作的決議。儘管如此，它還是在降低工業產品關稅，扮演非常重要的角色。但是，由於20世紀70年代和80年代早期，世界經濟歷經一連串的衰退，促使西歐和北美國家以雙邊市場劃分協議及補貼等新的方式，保護國內的產業。如此一來，GATT的影響力自然被削弱。此外，由於服務業和國際投資迅速擴張，這些領域並不包含在GATT裡面。顯然，GATT已經漸追不上經濟發展的速度，改變迫在眉睫。於是，在這樣的情勢下，1995年，世界貿易組織(WTO)正式誕生。

WTO的成立，可以說是烏拉圭回合談判最重要的成就之一，它比起GATT，往前更踏了一步。首先，所有的協定都具有約束性。在GATT之中，所有的協定並未經協約國內立法機關的批准，導致有些會員國甚至不肯簽下貿易回合談判中同意的協定。反之，WTO的會員國則必須接受所有組織談判的結果。其次，WTO涵蓋的範圍包括服務業和知識產權。第三，WTO的爭端解決機制更加有效。每當紛爭無法解決，或是發現成員違反WTO的規定，組織有權譴責該國，進行貿易制裁。爭端解決機構首先鼓勵且允許各成員協商出結果來，若未有共識，爭端解決小組就會參考上訴機構最後的裁定，宣告結果。

3.2.1 WTO對涉外企業所得稅法的相關規定

中華人民共和國在2001年加入世界貿易組織後，首先需處理的就是關於WTO規則與中國國內法律協調之問題。《建立世界貿易組織協定》第八條明確說明世貿組織具有法人資格，各成員應賦予世貿組織享有執行其職責所需要的法律資格。其成員應給予每一位WTO

¹¹¹參見蘇帕猜、祈福德著，江美滿譯，中國入世—你不知道的風險與危機，天下出版，2002年，頁48。

履行其職能者所需要的特權和豁免¹¹²。此外，第十六條第四款¹¹³明確規定：每個成員應保證其法律、法規、行政程序與所附各協定對其規定的義務相一致。

從理論上看來，WTO規則屬於國際法範疇，而國際法是在國家主權意志下制定的，因此和國內法一樣是法律。《中華人民共和國憲法》第58條規定：全國人民代表大會和全國人民代表大會常務委員會行使國家立法權。憲法第67條規定，全國人民代表大會常務委員會的職權之一就是決定同國外締結的條約和重要協定的批准和廢除。根據《中華人民共和國締結條約程序法》第七條規定：條約與重要協定，包括友好合作協定、和平條約等政治性條約；領土和劃定邊界的條約、協定；司法協助、引渡的條約、協定等。WTO協定屬於重要協定之範疇¹¹⁴。在中國加入WTO的法律文件獲得全國人大常委會的批准之後，WTO規則和其他國際條約一樣在中國取得法律效力。

這一個由世界貿易組織所形成的法律體系，以《烏拉圭回合多邊貿易談判結果最後文件》為核心，具體包含以下幾點¹¹⁵。

（一）WTO的組織法。主要是指《建立世界貿易組織協定》，它作為WTO的組織章程，規定了WTO的宗旨與原則、活動範圍、職能、結構、決策規則、成員資格、法律地位、財政預算與會費分配、與其他國際組織的關係、章程的修正、接受、生效和保存。

（二）WTO的貨物貿易法。其內容可歸納為（1）《1994年關稅與貿易總協定》（2）有關貨物貿易壁壘非關稅協定，具體如《技術性貿易壁壘協定》、《原產地規則協定》、《補貼與反補貼措施協定》、《保護措施協定》等；（3）特定貨物貿易領域的協定，如《農業協定》、《實施衛生與植物衛生措施協定》；（4）與貨物貿易相關領域的協定，如《與貿易有關的投資措施協定》、《與貿易有關知識產權協定》。

¹¹² 參見《建立世界貿易組織協定》第八條，WTO的地位：（一）WTO具有法律人格，WTO每一成員均應給予WTO履行其職能所必需的法定資格。（二）WTO每一成員均應給予WTO履行其職能所必需的特權和豁免。（三）WTO每一成員應同樣給予WTO官員和各成員代表獨立履行與WTO有關的職能所必需的特權和豁免。（四）WTO一成員給予WTO、其官員及其成員的代表的特權和豁免應與1947年11月21日聯合國大會批准的《專門機構特權及豁免公約》所規定的特權和豁免相似。（五）WTO可訂立一總部協定。

¹¹³ 參見《建立世界貿易組織協定》第16條，雜項條款：（一）除本協定或多邊貿易協定項下另有規定外，WTO應以GATT1947締約方全體和在GATT1947範圍內設立的機構所遵循的決定、程序和慣例為指導。（二）在可行的情況下，GATT1947的秘書處應成為WTO秘書處，GATT1947締約方全體的總幹事在部長級會議依照本協定第6條第2款任命總幹事之前，應擔任WTO總幹事。（三）在本協定的條款與任何多邊貿易協定的條款產生抵觸時，應以本協定的條款為準。（四）每一成員應保證其法律、法規和行政程序與所附各協定對其規定的義務相一致。（五）不得對本協定的任何條款提出保留。對多邊貿易協定任何條款的保留應僅以這些協定規定的程度為限。對一諸邊貿易協定條款的保留應按該協定的規定執行。（六）本協定應依照《聯合國憲章》第102條的規定予以登記。

¹¹⁴ 參見官萬炎，WTO法在中國國內法中的適用，福建政法管理幹部學院學報，2004年第四期，頁45。

¹¹⁵ 參見曾令良，論世界貿易組織的法律體系，法學評論，1996年第二期，頁40-41。

(三) WTO服務貿易法。其主要由《烏拉圭回合多邊貿易談判結果最後文件》的附件1B《服務貿易總協定》構成，另外包括《部長決定與宣言》若干決定以及《關於金融服務承諾的諒解》。

(四) WTO爭端解決機制。其內容包括《烏拉圭回合多邊貿易談判結果最後文件》的附件2和附件3，即《關於爭端解決規則與程序的諒解》和《貿易政策審議機制》。

(五) 諸邊貿易協定。關於民用航空器貿易、政府採購、奶製品貿易、牛肉貿易的諸邊協定。根據《WTO協定》第2條第3款規定，它們僅對接受的成員具備約束力，對於不接受的成員則不產生權利和義務。雖然如此，它們依舊載入《烏拉圭回合多邊貿易談判結果最後文件》，構成WTO法律體系德組成部分。

由WTO的規範內容看來，主要是規範成員國在國內實施對外貿易活動的管制。然而，隨著經濟全球化的程度不斷擴大，國際貿易和國際投資的關係亦相當密切，國際投資身為向國外市場提供商品或是服務的主要方法，影響著國際貿易的規模、流向等。甚者，一國有關國際投資的政策措施可能對其對外貿易產生限制和扭曲作用¹¹⁶。因此，現行WTO的規範體系，已不僅限於管制國際貿易，亦直接或是間接的關係到國際投資。

1.國際投資方面

以下針對和WTO規則中有關國際投資的部份做探討¹¹⁷：

(1)《與貿易有關的投資措施協定》

在WTO協定中，對國際投資有最直接影響的就是《與貿易有關的投資措施協定》。該協定是烏拉圭回合談判最重要的成果之一。根據該協定，各國引導和管轄外資的權力將受到多邊協定的約束。不得違背GATT1994第三條關於國民待遇和第十一條關於普遍取消數量限制的規定。規定對外國投資和投資者不得維持當地成份要求、外匯平衡要求、貿易平衡要求，不得以當地銷售條件限制企業出口及以出口為條件限制企業進口。明顯宣示這些貿易措施不得妨礙國際貿易的自由

(2)《服務貿易總協定》(即GATS)

此協定為烏拉圭回合在多邊貿易新領域取得的重大成果。它首次將服務貿易納入多邊管制。以商業的方式提供服務無疑是國際投資者拓展跨國服務的重要方式，從此點看來，GATS實際上是一項重要的國際投資條約。對國際投資市場有直接的影響。GATS所確

¹¹⁶ 參見王鐳，WTO與中國涉外企業所得稅制度改革，社會科學文獻出版社，2004年，頁75。

¹¹⁷ 參見劉筍，論WTO協定對國際投資法的影響，法商研究，2000年第一期，頁74-78。

立的規則包括：各國應盡可能開放國內服務業市場，承諾互相給予跨國服務和服務提供者以最惠國待遇和政策法規透明度的一般義務；凡屬市場准入的領域，成員國必須給予外國服務和服務提供者以國民待遇；各成員國不得要求外國服務者必須通過特定的法人實體或合營企業才可提供服務，也不得對參加投資的外國資本限定最高股權比例或是對人的或是累計的外國資本投資額予以限制。

(3) 《與貿易有關的知識產權協定》(TRIPs)

近期，知識產權逐漸成為國際重要的投資形式，知識產權的保護對於國際投資者亦十分重要，尤其是對技術密集的產業。TRIPs要求成員國在知識產權的取得、效力、範圍、維持、權利實施和使用等所有相關事項方面不得低於本國國民的待遇。並要求在利益、優惠特權和豁免權上給予成員國最惠國待遇。

(4) 《補貼與反補貼措施協議》

各國對待外資，除了限制性措施外，還有不少獎勵措施。發展中國家為鼓勵外資產品出口，增加外匯收入，常給予外商所得稅、關稅的減免和其他信貸方面的扶助。這些措施有可能被認為是一種補貼，必須受到《補貼與反補貼措施協議》的制約。以此協議，從廣義上來講，凡一國與投資有關的出口產品，受到政府任何形式的援助，都必須受到其管制。

2.WTO中與企業所得稅相關之國際投資規則

一國之企業所得稅政策，無疑和廠商投資的策略息息相關；一國之對外企業所得稅的方向，就像是對外國資金的態度。因此，WTO成員國的稅收政策，尤其是對外的稅收政策，無可避免受到和國際投資有關WTO規則的牽制。

一直以來，WTO所關注的焦點是圍繞在間接稅上。間接稅一般針對交易或貨物徵收的稅收，包括關稅、增值稅、營業稅、印花稅等¹¹⁸。尤其是關稅，從GATT到WTO可謂是貿易談判的重點。與關稅相比，WTO與企業所得稅的關係不是那麼淺而易見。相關的規則主要是包括補貼與反補貼規則、國民待遇規則、最惠國待遇規則、透明度規則以及五年漸進自由化原則¹¹⁹。以下將分節討論之。

¹¹⁸ 參見王鐳，WTO與中國涉外企業所得稅收制度改革，社會科學文獻出版社，2004年，頁100。

¹¹⁹ GATS服務貿易總協定第十九條，WTO會員應自世界貿易組織協定生效日起五年內開始定期連續數回合之談判，以達到漸進之更高度自由化。此類談判應以減少或排除對服務貿易有不利影響措施之方式，以提供有效之市場開放。中國大陸於2001年12月正式成為WTO會員，至2006年底，其加入WTO的過渡期即將屆滿，勢必進行大規模法律制度的調整以符合國際規範，例如《公司法》、《證券法》（2005年10月）、《合夥企業法》等，企業所得稅法的合併也在國際壓力下面臨修正之必要。

3.2.2 補貼與反補貼

關於補貼的規則，一開始規定在《貿易總協定》中。東京回合談判後，關於補貼的條款被分隔出來；在經過烏拉圭回合談判中的修訂，形成現今的《補貼與反補貼協定》。依照《補貼與反補貼協定》的第一條¹²⁰，補貼的定義為一種由政府或公共機構提供的財政資助，且這種財政的資助會帶來利益的移轉。我們可以進一步將補貼分為禁止性補貼、可訴性補貼和不可訴性補貼。

禁止性補貼主要是指出口補貼，根據《補貼與反補貼協定》第三條¹²¹所言，以出口實績或使用國產貨物為條件的轉向性補貼均為禁止性補貼。在2008年之前，中國有需多涉外企業的相關規定是屬於此類禁止性補貼。例如《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¹²²規定，產品出口的外商投資企業，在免徵、減徵企業所得稅期滿後，凡當年出口產品達到全部產品產值70%以上的，可以以原來稅率的一半徵收企業所得稅。第八十一條規定¹²³，外國投資者在中國境內直接再投資、擴建產品出口者，依循國務院相關規定，可以全部退還其再投資部份已繳納的企業所得稅。以上規定皆構成以出口實績為條件的出口補貼，屬禁止性補貼。

財政部和國家稅務總局發佈《關於外商投資企業和外國企業購置國產設備投資抵免企業所得稅有關問題的通知》中，規定從1999年7月1日起，凡在我國境內設立的外商投資企業，在投資總額在購置的國產設備，只要符合《國務院關於調整進口設備稅收政策的通知》（國發〔1997〕37號）中《外商投資產業指導目錄》鼓勵的投資項目，其購置國產設備的40%可以從企業所得稅中抵免。依據《財政部關於外商從我國所得利息有關減免所得稅的暫行規

¹²⁰ 《補貼與反補貼協定》第一條，補貼的定義：1、為本協議之目的，以下情況應視為存在補貼：(a)(1)在某一成員的領土內由政府或任何公共機構(在本協議中統稱政府提供的財政資助，即：(i)涉及資金直接轉移的政府行為(如贈予、貸款、投股)、資金或債務潛在的轉移(如貸款擔保)；(ii)政府本應徵收收入的豁免或未予徵收(如稅額減免之類的財政鼓勵)；(iii)政府不是提供一般基礎設施而是提供商品或服務，或收購產品；(iv)政府通過向基金機構支付或向私人機構擔保或指示後者行使上述所列舉的一種或多種通常應由政府執行的功能，這種行為與通常的政府從事的行為沒有實質性差別，或(2)存在1994年關貿總協定第十六條規定所定義的任何形式的收支或價格支持，和(b)由此而給予的某種利益。2、上述第1款所定義的補貼應遵守第二部分條款的規定，如果該項補貼根據第二條規定是屬於專向性的，則僅遵守第3部分或第5部分規定。

¹²¹ 《補貼與反補貼協定》第三條，禁止1、除在農產品協議中已有規定的以外，下述的屬於第一條規定範圍內的補貼應於禁止：(a)在法律或事實上，作為唯一或多種條件之一，以出口實績作為條件而提供的補貼，包括附件1所列舉的補貼。(b)將進口替代作為唯一或多種條件之一而提供的補貼。2.成員既不應授權、也不應維持第三條第1款中所指的補貼。

¹²² 《外國投資企業和外國企業所得稅法實施細則》第七十五條，(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

¹²³ 《外國投資企業和外國企業所得稅法實施細則》第八十一條，稅法第十條所說的國務院另有優惠規定，是指外國投資者在中國境內直接再投資舉辦、擴建產品出口企業或者先進技術企業，以及外國投資者將從海南經濟特區內的企業獲得的利潤直接再投資海南經濟特區內的基礎設施建設項目和農業開發企業，可以依照國務院的有關規定，全部退還其再投資部分以繳納的企業所得稅稅款。

定》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序的通知的規定》，外國公司向中國公司提供設備和技術，由中國公司以產品返銷或交付產品作為償還的本息，免徵預提所得稅。上述情形屬於以使用國產品的情況下給予補貼，構成進口替代型的禁止性補貼。

可訴補貼是指在一定範圍內可以實施的補貼，但如果使用此類補貼的成員方在實施過程中對其他成員方的經濟利益造成不利影響，則受損的成員方可以向使用此類補貼的成員方提起申訴。因此，《補貼與反補貼措施協議》第5條¹²⁴、第6條¹²⁵對使用可訴補貼作出具體界定。即使用可訴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份額增加。

¹²⁴ 《補貼與反補貼協定》第五條，不利影響：任何成員不能因實施本協議第一條的第1、2款的補貼而對其他成員造成不利的影響，即：(a)損害另一成員的國內產業；(b)使其他成員享受在1994年關貿總協定中直接或間接獲得的利益取消或減少；特別是根據1994年關貿總協定第二條約束性減讓的利益；(c)嚴重損害另一成員的利益；本條不適用於農產品協議第十三條規定中對農產品所保留的補貼。

¹²⁵ 《補貼與反補貼協定》第六條，嚴重損害：1.以下情況將被認為存在第五條(c)款中所認定的嚴重損害；(a)對某產品的從價補貼總額超過5%；(b)對某產業的經營虧損實施彌補的補貼；(c)對某企業的經營虧損實施彌補補貼，但不包括為長期發展和避免嚴重社會問題而向該企業而提供的非循環性和不能重複的一次性補貼；(d)直接的債務免除，即免除政府債權，和以補助抵銷債務。2.儘管有第1款的規定，如果實施補貼的成員證明有關補貼沒有造成第3款所列舉的結果，應不認為存在嚴重損害。3.如存在以下一種或幾種情況，即存在第五條(c)款所指的嚴重損害；(a)補貼的結果是排斥或阻礙另一成員某一類進口商品進入實施補貼的成員市場；(b)補貼的結果是排斥或阻礙其他成員的同類產品進入第三國市場；(c)補貼的結果是在同一市場上，與其他成員同類產品的價格相比獲得補貼產品的價格明顯下降，或對同一市場的同類產品造成了嚴重的價格抑制，跌價、銷售量減少等後果；(d)與以往3年的平均市場份額相比，補貼的結果造成了實施補貼成員的特定受補貼的初級產品或商品在世界市場上的份額增加，並且這一增加是自實施補貼後呈持續上升趨勢。4.為第3款(b)項的目的，關於對進口的排斥或阻礙應包括除第七款另有規定應受該款約束外，對同類未受補貼產品相對市場份額的不利影響證明(在一段合適的代表期內，充分表明有關產品市場變化的明確趨勢，在通常情況下，該期限至少應為1年)，“相對市場份額變化”應包括以下任何一種情況；(a)受補貼產品的市場份額增加；(b)由於受補貼而使該產品市場份額穩定，否則應會減少；(c)受補貼產品的市場份額在減少，但若無此補貼會減少的更快。5.為第3(c)項的目的，價格下降應包括任何情況下在同一市場受補貼產品與未受補貼產品的價格比較所顯示的價格下降。價格比較應在可比時期內在同等貿易水平上進行，並應適當考慮影響價格比較的任何其他因素。然而，如果這種直接的價格比較不可能做出，則可以出口單價作為判定價格下降的基礎。6.凡被指控存在嚴重損害的成員，除附件5第3款另有規定應受該款約束外，應向由第七條引起爭端各方和按第七條第4款成立的專家組提供所有能夠得到的，關於爭端各方有關產品價格及市場份額變化的資料。7.在相關時期內存在以下任何一種情況，即不應認為存在上述第三款所指的嚴重損害所導致的排斥或阻礙：(a)對來自起訴的成員的同類產品出口採取禁止或限制，或對它向有關第三國市場的進口採取禁止或限制；(b)在有關產品上實行壟斷貿易或國營貿易的進口方政府以非商業理由決定將由起訴成員進口轉向其他國家；(c)起訴成員有關產品的生產、質量、數量、價格受到自然災害、罷工、交通混亂或其他不可抗力的嚴重影響；(d)存在由起訴成員出口的限制的安排；(e)起訴成員自動減少有關產品的出口能力除(其他情況外，包括起訴成員企業自動將產品出口調整到新的市場)；(f)未能達到進口國家的標準或其他法規要求。8.在未發生第7款所列情況時，對存在嚴重損害的確認應在向專家組提供或由專家組獲得(包括根據附件5規定而提供的資料基礎上做出)。9.本條不適用於按農產品協議第十三條對農產品保留補貼的情況。

根據《外商投資企業和外國企業所得稅》第七條¹²⁶和第八條¹²⁷，對生產性外商投資企業、從事農、林、牧業的外商投資企業，以及從事能源、交通、港口、碼頭等基礎設施建設的外資項目給予優惠，是屬於產業轉向性的可訴型補貼；對沿海經濟開發區、經濟特區、經濟技術開發區等地區的外資企業，給予稅收優惠，此類優惠屬於地區轉向性的可訴型補貼。

在WTO的體制下，並未對可訴性補貼直接禁止。但若在實施可訴性補的過程中，對其他會員的經濟產生不利的影響，則其他成員可以對WTO提出申訴，並使該國撤銷補貼，若在六個月內未能滿足，申訴方可以得到授權採取反補貼措施。

3.2.3 國民待遇規則

國民待遇規則是指WTO公平競爭原則下的基本規則。簡言之，就是要給予非本國國民和本國國民相同的待遇。根據《1994年關稅與貿易總協定》第三條第一款、第二款、第四款和第五款¹²⁸，各國對於進口的商品就其銷售、兜售、購買、運輸、分配，使用之法令所予以的待遇，不得低於本國生產產品的待遇。對於任一締約國產品於輸入其他締約國時，應免除課徵超過對本國生產之同類產品所直接或間接課徵之內地稅及任何種類之規費。並且任一締約國不得制定或維持對產品之混合、加工或使用所訂特定數量或比例之內地管制法規，而直接或間接規定任一數量或比例必須由國內供應。

¹²⁶ 《外商投資企業與外國企業所得稅法》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15%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項目的，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。

¹²⁷ 《外商投資企業與外國企業所得稅法》第八條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項目的，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。本法施行前國務院公佈的規定，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項目給予免徵、減徵企業所得稅的優惠待遇，在本法施行後繼續執行。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15%至30%的企業所得稅。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。

¹²⁸ 《1994年關稅與貿易總協定》第三條，有關國民待遇之內地稅與法規：1.各締約國承認內地稅、其他內地規費及影響進口貨品之內地銷售，兜售、購買、運輸、分配或使用之各種法令，及有關貨品之混合，加工或使用所訂特定數量及比例之內地管制法規，不得為保護本國生產而適用於輸入或國內之產品。3.任一締約國產品於輸入其他締約國時，應免除課徵超過對本國生產之同類產品所直接或間接課徵之內地稅及任何種類之規費，各締約國亦不得違反本條第一項規定，另對輸入或本國之產品課徵內地稅或其他規費。4.任一締約國不得制定或維持對產品之混合、加工或使用所訂特定數量或比例之內地管制法規，而直接或間接規定任一數量或比例必須由國內供應。又任一締約國亦不得適用違反本條文第一項所訂原則之內地管制法規。5.任一締約國不得制定或維持對產品之混合、加工或使用所訂特定數量或比例之內地管制法規，而直接或間接規定任一數量或比例必須由國內供應。又任一締約國亦不得適用違反本條文第一項所訂原則之內地管制法規。

根據《與貿易有關的投資措施協定》第二條¹²⁹及其所付清單¹³⁰規定，要求企業購買或使用國產品或自任何國內來源的產品，無論按照特定產品、產品數量或價值規定，還是按照其當地生產在數量或價值上所佔比例規定；或要求企業購買或使用的進口產品限制在與其出口的當地產品的數量或價值相關的水平，都違反國民待遇之規定。

由此看來，中國那些關於進口替代及購置國產品設備以取得優惠的法規，明確違反國民待遇原則。除此之外，包括內資大型集團企業經主管稅務機關認定，可以將100%控股的子公司合併納稅，外資企業不行。內資國有、集體企業研究開發新產品、新技術、新工藝所發生的費用，如果年增長幅度在10%以上，可以按照實際發生額的50%抵扣應稅所得額，外資企業則無此優惠。上述情況，雖不屬於直接針對外來產品或是服務的歧視性規定，但以所得稅的角度看來，這些規定無疑對外資在中國提供產品和服務造成了影響，對於外資進入中國造成了妨礙。

從另一個角度觀之，中國的法規裡存在最多的不是於外資的歧視，而是給予外資超國民待遇，即是為了吸引外資所實行的種種稅務優惠，使得外資享有的優惠遠遠多餘內資企業。有人認為，對外國國民在稅收上的超國民待遇並不違背國民待遇原則，因為國民待遇原則要求對外國國民的待遇不低於本國國民¹³¹。根據WTO的有關條例，並未有限制「超國民待遇」的規定。然而，跟深究國民待遇原則的內涵，無非希望創造一個使內外資企業公平競爭的投資環境，而超國民待遇無疑和這樣的內涵相違背。在加入WTO之後，此類予以外商「超國民待遇」的稅收優惠，有檢討與改革的必要。

3.2.4 透明度規則

WTO不但在市場開放與公平競爭上要求會員國，更規定會員國在透明化其相關規章，透明度規則就是實現WTO可預測性的方式。WTO要求其成員必須將所有與貿易有關的法律、政策公告通知，若有任何修訂、增補或廢除也必須將變化的情形告知。《1994年關稅與

¹²⁹ 《與貿易有關的投資措施協定》第2條，國民待遇和數量限制1.在不損害GATT 1994項下其他權利和義務的情況下，各成員不得實施任何與GATT 1994第3條或第11條規定不一致的TRIM。2.本協定附件列出一份與GATT 1994第3條第4款規定的國民待遇義務和GATT 1994第11條第1款規定的普遍取消數量限制義務不一致的TRIMs例示清單。

¹³⁰ 《與貿易有關的投資措施協定》所附例式清單，1.與GATT 1994第3條第4款規定的國民待遇義務不一致的TRIMs包括根據國內法律或根據行政裁定屬強制性或可執行的措施，或為獲得一項利益而必須遵守的措施，且該措施：(a)要求企業購買或使用國產品或自任何國內來源的產品，無論按照特定產品、產品數量或價值規定，還是按照其當地生產在數量或價值上所佔比例規定；或(b)要求企業購買或使用的進口產品限制在與其出口的當地產品的數量或價值相關的水平。

¹³¹ 參見丁淼，從GATT到WTO看國際稅收的協調和一體化，涉外稅務2000年第5期，頁13-16。

貿易總協定》第十條¹³²第一款申明：任一締約國施行之普遍適用之法律、行政規章，司法判決及行政命令如涉及各項產品關稅分類或估價，或關稅、內地稅或其他規費之比率，或對於產品輸入或輸出，或對其貨款匯入或匯出所加條件或限制，或足以影響產品之銷售、分配、運輸、保險、倉儲、檢驗、展覽、加工、混合或其他用途者，概應以各國政府及商人週知之方法速予公布。

稅務政策與措施作為和貿易及投資息息相關的重要制度，自然屬於WTO透明度規則的規範範圍。從企業所得稅法的立法上分析，《外商投資企業與外國企業所得稅法》由全國人大頒布，《企業所得稅法實施條例由國務院頒布》；《外商投資企業和外國企業所得稅法實施細則》和《企業所得稅法暫行條例實施細則》則分別由國務院和其下屬的財政部頒布。地方立法機關和政府，為了吸引外資，以非法律的形式大量頒佈各項文件和通知。會導致這樣狀況，主要是因為此時中國的立法權限範圍劃分不明確，並沒有具體規定哪些屬於基本法律，哪些屬於行政法規，哪些是地方的權限。如此一來，不但出現內外資企業適用不同層級法律的情形，更增加許多企業在適用上的困擾和不確定性，影響到稅收法規的統一和公平。

從稅收執法的角度觀之，中國對於外資企業實施的稅收優惠多而繁複，各地方又制定了各自五花八門的優惠措施，對於納稅人而言，稅收執法的過程變得難以預測，甚至增加私下協商的可能性，直接影響到執法過程的透明度。

3.3 小結

由本章可知，在內外資企業適用不同企業所得稅法的時期，不管在納稅主體、稅率優惠、應納稅所得額的計算和各項稅收優惠上都有巨大的差異，由此差異延伸出許多負面的影響。讓內外資企業位在不同的競爭起點，以市場經濟的角度，這是最基本也最不能被允許的情形。加上此制度導致許多「假外資」的出現，過多的稅收優惠，導致中國政府的稅收大量

¹³² 《1994年關稅與貿易總協定》第十條，貿易法令公布及施行：1.任一締約國施行之普遍適用之法律、行政規章，司法判決及行政命令如涉及各項產品關稅分類或估價，或關稅、內地稅或其他規費之比率，或對於產品輸入或輸出，或對其貨款匯入或匯出所加條件或限制，或足以影響產品之銷售、分配、運輸、保險、倉儲、檢驗、展覽、加工、混合或其他用途者，概應以各國政府及商人週知之方法速予公布，但足以妨礙其法律之執行或違背其公共利益，或損害其公、私特種企業之合法營業利益之機密者不在此限。2.任一締約國所採普遍適用之措施，依照既定及平等之先例，對進口關稅或其他規費之比率予以提高者，或對輸入或其貨項支付課以新增或加重之條件或限制者，應於執行前先經正式公布。3.每一締約國對本條第一項所稱法律，行政規章，司法判決及行政命令應以平等、公正及合理之方式予以執行；每一締約國為實施對關務行政處分之迅速審查及救濟，應維持或儘速設置司法、仲裁或行政法院或其程序。該法院或程序應獨立於經授權從事行政執行之各機關之外，其所為判決除得由進口商於規定之上訴期限內向上級法院提出上訴外，應由該行政機關予以執行，並為行政之準則；惟該行政機關之最高中央主管機關如具有充分理由，確信該項判決抵觸法律既定原則或與事實不合時，仍得經由其他程序重予審查；一締約國於本協定簽訂之日，在其領域內於業已施行對行政處分予以客觀及公平審查之程序，縱使該程序並不全然或在形式上獨立於經授權從事行政執行之機關之外，亦得不依本項第二款規定撤銷該程序或另訂其他程序；但如經「大會」要求，則仍應就該項程序提出完整之報告，俾由「大會」議決其是否符合本款之規定。

流失。在加入WTO之後，中國在貿易及投資的相關法規，必須遵行WTO規則，包括補貼與反補貼規則、國民待遇規則和透明度規則等。中國的企業所得稅法勢必要進行進一步的檢討和改革。

由此看來，將《外商投資企業與外國企業所得稅法》和《企業所得稅法暫行條例》合併乃勢在必行。



第四章 2008年新企業所得稅法之評析

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。

按照上述指導思想，企業所得稅改革遵循了前述章節所提及的六大原則，包括 1、貫徹公平稅負原則，解決內資、外資企業稅收待遇不同，稅負差異較大的問題。2、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平，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。整體評析，可分以下五項重點：

1.建構公平競爭的稅收環境：根據稅收的公平（Principle of Equity），稅收課徵不應因地域或身份布同有所差異¹³³。在《企業所得稅法》中，不再根據投資資金的來源或是所有制性質進行差別對待，而是實際考量企業的收益能力，統一內、外資企業的適用稅率、稅前項目扣除標準，實現國民待遇原則。

2.財政收入的調整：自1980年代美國雷根總統提出「擴大稅基，降低稅率」方針，成為世界各國多年來遵循的稅改方向。依據安侯建業(KPMG)會計師事務所發布之「2007 年公司與間接所得稅稅率調查」(Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007)統計，OECD 會員國1993年之平均稅率為38%，2004 年首次降至30%以下，為28.9%，2007 年再降至26.9%¹³⁴。新企業所得稅的稅率調至25 %，低於OECD國家的平均稅率，雖然實施後內資企業的稅收收入會減少，但透過降低內資企業的稅收負擔，可以促使內資企業平等競爭，而加入WTO後，外資不再能依靠租稅優惠，長遠來講，可擴大企業所得稅的稅源，維持財政收入。

3.促使產業和區域的均衡發展：在稅收優惠政策上，中國著力於區域均衡發展和貫徹國家的產業政策。

4.推展法規的成熟化和透明度：新《企業所得稅法》使得原先相關的法令得到彙整，使企業在繳納過程中所需適用的法規大幅減少，原先矛盾和衝突的規定得到修正，透明度得以提

¹³³ 參見王建煊，租稅法，2003年第27版，頁7。

¹³⁴ 參見黃建興、林俊儒，OECD 國家公司所得稅稅率發展趨勢與對我國之啟示，經濟研究，2008年第九期，頁188。

高。新《企業所得稅法》由全國人民代表大會通過，提高企業所得稅的法源位階，同時法律規範一體化也有助於內、外資企業法律的適用。

5.適應經濟情勢的發展：隨著中國市場經濟的發展，新法勢必要對當前的經濟情勢做出回應，特別是在反資本弱化、反避稅方面的規定，更能夠滿足當前的需求，對稅收征管進行有效的規範。

4.1 企業所得稅法的適用主體

原先的企業所得稅制度，以兩套不同的法律規範內資企業和外商投資企業。根據其資金來源的不同，被認為應適用不同之法律，承擔不同的稅收義務、擁有不同的權利，在實際稅率、稅前扣除、稅收優惠等形成了差異性待遇。然而，根據稅收公平原則，所有納稅人的地位都是平等的，不能因其資金來源、所有制度的差異給予稅法上得差別待遇。稅收負擔能力的衡量標準，應該是根據納稅人的經濟能力。凡具備相同經濟能力者，負擔相當的稅收。

因此，《企業所得稅法》第一條明確界定了本法的適用主體，不管內資企業還是外國企業，只要在中國人民共和國境內的企業及其他取得收入的組織，都為企業所得稅的納稅人。

1.判定的之標準

企業乃是指依法成立，以營利為目的，從事生產經營活動和商業服務的經濟實體。在中國的做法，是以一個組織是否具備營利性以及獨立性作為考量。營利性是指企業必須從事商品經營活動，以營利為目的的經濟組織。而獨立性強調，企業擁有自己的財產、獨立承擔財產責任，但這種獨立性有別於法人能夠承擔民事責任。由以上兩點判斷，中國的企業所得稅法納稅人具體包括（1）國有企業：指生產資料屬於全體社會勞動者所有，依法登記，註冊的公有制企業或生產經營組織。（2）集體企業：指生產資料屬於勞動群體集體所有，依法註冊登記的公有制企業或生產經營組織。（3）私營企業：指生產資料屬私人所有，依法登記，註冊的營利性經濟組織。但在企業所得稅法中的私營企業不包括個人獨資企業和合夥企業。（4）聯營企業：指生產資料為聯營各方所有，共同經營、共享利益的營利性經濟組織。（5）股份制企業：指全部註冊資本由全體股東共同出資，並以股份形式構成，依法登記註冊的經濟組織。（6）中外合資經營企業：是指外國公司、企業和其他經濟組織或個人，依照中國法律，經中國政府批准，按照平等互利原則，在中國境內同中國的公司、企業或其他經濟組織共同投資、共同經營、共負盈虧的企業法人組織。（7）中外合作經營企業：指外國的企業和其他經濟組織或個人，同中國的企業或其他經濟組織，依照中國法律，在中國境內共同舉辦的，以合同的方式規定雙方的權利和義務關聯的一種企業形式。

(8) 外商獨資企業：指根據中國法律在中國境內設立的。由外國投資者擁有全部的資本。

(9) 有生產經營所的其他所得的其他組織，具體指經國家有關部門批准，依法註冊、登記的事業單位、社會團體等組織。

由以上分類可知，在中國的企业存在許多形式，它們不全具備法人資格。一般來說，具有獨立法人資格的企业，如公司、中外合資經營企業等，具備獨立性與獲利性，即為企業所得稅法的納稅人。然而，在中國，不少企業立法不是根據法律形式成為法人，而是根據其資金來源或是所有制形式成立。企业的形式繁多，如全民所有制企業，集體企業、私營企業等。無法根據其稱謂，判定是否為企業所得稅法之納稅人。又如同外商獨資企業、中外合作經營企業，其法律形式可能是公司、合夥或個人獨資。因此，在中國判斷是否為企業所得稅法之納稅人時，不可以是否為法人作為標準，還是必須就其獨立性和營利性作考量。

2. 個人獨資企業和合夥企業的界定

根據《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》，2001年開始對個人獨資企業和合夥企業停止徵收企業所得稅。此次《企業所得稅》第一條亦以法律的形式排除了個人所得稅和合夥企業的企業所得稅納稅義務。雖然個人獨資企業和合夥企業同樣從事商品生產經營活動，但其企業財產和其個人財產無法區分。其企業不擁有獨立財產，無法精確衡量其稅收負擔能力。又由於這兩類企業一般經營規模較小，如對其徵收企業所得稅和個人所得稅，則會帶來重複徵稅的問題，加重其負擔，對企業和個人都不利。

在《企業所得稅法》中，並沒有詳細界定個人獨資企業和合夥企業。到底哪些企業屬於個人獨資企業和合夥企業呢？我們可以從《企業所得稅法實施條例》第二條得到答案。由第二條的條文中，可歸納出兩點¹³⁵

(1) 在境外依據外國法律成立的個人獨資企業和合夥企業應當不屬於不繳納企業所得稅的範圍

企業所得稅立法之原意是為解決納稅人被重複課徵的問題。個人獨資企業及合夥企業的財產和企業收入密不可分，若對其課企業所得稅，同一份所得將被剝兩層皮。而在境外成立的獨資企業和合夥企業則無此問題，境外投資者不需在境內繳納個人所得稅，不存在重複徵稅的問題。

(2) 凡依中國法律、行政法規成立的個人獨資企業和合夥企業，不繳納企業所得稅

¹³⁵ 參見《企業所得稅法實施條例》第二條，企業所得稅法第一條所稱個人獨資企業、合夥企業，是指依照中國法律、行政法規成立的個人獨資企業。

本條例所指的中國法律及行政法規主要指《中華人民共和國獨資企業法》和《中華人民共和國合夥企業法》。

《獨資企業法》第二條規定獨資企業由一個自然人投資，財產為投資人所有，投資人以其個人財產對企業債務承擔無限連帶責任。生產經營所得以投資人個人所得的形式繳納稅款，企業本身並無經營所得，所以不屬於企業所得稅納稅人。

《合夥企業法》第二條規定合夥企業是由自然人、法人和其他組織在中國就設立的普通合夥企業和有限合夥公司。普通合夥企業由普通合夥人組成，合夥人對合夥企業債務承擔無限連帶責任；有限合夥企業由普通合夥人和有限合夥人組成。有限合夥人對債務承擔有限責任。不管是普通合夥人抑或是有限合夥人，都依其各自的所得繳納稅款。企業本身並無獨立的財政所得，亦不屬於企業所得稅納稅人。

3. 法人標準的探討

國際上關於企業所得稅法納稅人的身份界定，一般是對法人公司徵稅。然而，目前中國並未以法人標準界定納稅人。其原因是現實中存在許多非法人的經濟組織，有些是歷史遺留下的產物，例如：全民所有制企業。有些是當時經濟背景為吸引外資下權宜之政策，如中外合作經營企業。因此，若要在中國以法人標準界定納稅人，將出現許多企業被排除在外的情況，稅收的流失可想而知。但由於這些企業不具有法人資格，收入也不屬於企業，即企業沒有獨立之財產，若發生逃漏稅的狀況，由於企業不具有獨立承擔民事責任的能力，在追究納稅人逃漏稅款的時候，會出現逃稅行為主體和究責主體不同的情況¹³⁶。

因此，如何讓公司治理的制度日益健全，明確法人制度和規範，以利當事人資格屬性的確認，將是未來中國可以思索的方向。

4.2 居民企業的認定與納稅義務

(1) 居民企業的判定標準

《企業所得稅法》第二條¹³⁷和第三條¹³⁸區分了居民企業和非居民企業，並對於他們的納稅義務做出規定。

¹³⁶ 參見西安市稅務學會課題組，對我國企業所得稅制存在問題的思考，稅務研究，2003年第六期，頁37。

¹³⁷ 《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，但有來源于中國境內所得的企業。

¹³⁸ 《企業所得稅法》第三條居民企業應當就其來源于中國境內、境外的所得繳納企業所得稅。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、場所取得的來源于中國境內的所得，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。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，應當就其來源于中國境內的所得繳納企業所得稅。

關於居民企業的判斷，國際上主要通行五種標準¹³⁹。大部分的國家都會採取多重標準相結合的辦法¹⁴⁰。中國採取了「註冊地標準」和「實際管理機構相結合」。只在中國境內註冊成立的企業，無疑是屬於居民企業。但是關於在境外成立的企業，則必須判斷它是否有實際管理機關在中國境內，若有實際管理機構，則也會被認定為居民企業。由於，居民企業與非居民企業必須承擔的納稅義務相差甚大。於是，對境外成立的企業和中國政府而言，如何認定「實際管理機關」是一件非常關鍵的事情。

OECD範本2003年更新中的第四條註解第二十四段作了闡釋：「實際管理機構所在地是指實際做出企業營業所需之關鍵管理決策的地點。通常就是最高層級的人員（例如董事會）聚集決策的地點。然而，無法規定確切的規則，必須對所有相關的事實情況進行考量才可以確定實際管理機構之所在。一個企業可能有多個經營地，但只有一個實際管理機構在地¹⁴¹。」而《企業所得稅法實施條例》第四條也有對此問題進行闡述¹⁴²。綜合以上諸項，可歸納出判斷實際管理機構會考慮以下幾點因素：董事會地點、企業做出策略決策之地點以及企業各項實際事務的所在地。必須根據每一個不同的個案，作出最適當的判定。

由於判定標準各國不盡相同，很有可能出現同一個企業被兩個或者兩個以上國家視為本國居民企業的情況，也有可能出現在任何一個國家都不被視為居民企業。這會造成稅收管理上非常嚴重的問題。國際上通常是透過簽訂雙邊稅收協定來解決之。

（2）居民企業與非居民企業的納稅義務

如同前述所言，居民企業與非居民企業之間的納稅義務所差甚多。在判斷納稅義務時，可以分為三個層次討論。第一先判斷是否為居民企業，若為居民企業，則不管所得之來源於何地，都需繳納企業所得稅。第二要判斷一非居民企業是否有在中國境內設立機關、場所。若沒有設立，則只需針對其所得的來源，對來源於中國境內的所得繳納稅企業所得稅。

¹³⁹ 國際通行的標準：（一）註冊地標準（二）實際管理機構標準（三）股東國籍標準（四）總機構所在地標準（五）主要經營活動標準。

¹⁴⁰ 參見劉劍文主編，新企業所得稅法十八講，中國法制出版社，2007年，頁170。

¹⁴¹ OECD Commentary on the Model Conventions of 1977 and 1992 (incorporating the changes of 1994, 1997, 2000 and 2003)

¹⁴² 《企業所得稅法實施條例》第四條，企業所得稅法第二條所稱實際管理機構，是指對企業的生產經營、人員、賬務、財產等實施實質性全面管理和控制的機構。

第三如果非居民企業有在中國境內設立機關、場所，考量的標準就不再是所得的來源是否來自境內，而是企業的所得和所設的機關、場所是否有「實際聯繫」。而實際聯繫的判別，規定在《企業所得法實施條例》第八條¹⁴³。

4.3 稅率

《企業所得稅法》第四條規定了企業所得稅的稅率為25%，即不管是居民企業還是非居民企業，都統一適用25%的稅率。以下討論新稅率實施之後的效應。

4.3.1 統一稅率為內外資企業發展創造公平競爭的市場環境

公平稅負是稅制設計的基本原則，也是完善市場經濟體制的客觀要求。新稅法對於內、外資企業稅收公平負擔，維護良好的市場競爭環境具有重要意義。對於改革開放初期的中國而言，由於缺乏資金而針對外資企業制定許多稅收優惠以吸引外資企業。加入WTO之前，外資企業在稅收制度層面享有內資企業無法比擬的成本優勢，但在《中華人民共和國外商投資企業與外國企業所得稅法》又對外資企業在國內銷售、原料進口、外匯平衡以及投資領域等方面進行了諸多限制，一定程度上削弱了外資企業的稅收成本優勢，稅制的不公平被巧妙地限定在一個各方勢力尚可忍受的心理區域內。中國加入WTO後，對外資企業的地域、數量、股權等諸多限制正在逐步取消，此時外資企業獨有的稅收成本優勢開始浮出水面並得到強化，其結果是稅制的不公平大大削弱了內資企業的競爭力，影響到市場上得競爭公平。

統一稅率後直接降低了內資企業稅賦和生產成本，增加了內資企業的稅後盈餘，提高了企業的創新激勵，有利於內資企業產品研發、技術創新和人力資本提升，促進內資企業競爭能力的提高。統一稅率使內外資企業在稅收制度層面回歸到了起點公平和規則公平的狀態，有利於中國統一、開放、競爭、有序的市場體系的形成，但也相對造就外資企業的競爭壓力。

4.3.2 名目稅率降低，實際稅收負擔提高

根據中國財政官員的說法，統一後的企業所得稅的稅率雖為25%，但是實際按照25%稅率課稅的企業是有限的。由於新法中第二十八條關於小型微利企業適用20%的稅率，將可照

¹⁴³ 《企業所得稅法實施條例》第八條規定，若非居民企業所設立之機關、場所有以下兩種情形，即屬於實際聯繫：（一）取得之所得，是通過該機構、場所擁有的股權、債權取得的。例如：透過該場所對其他企業進行股權、債權等權益性投資或是債權性投資而獲得股息紅利或是利息收入。（二）企業取得之所得，是透過該機構、場所擁有或控制的財產獲得。例如透過房屋的出租收取的租金，則可認定這筆收入和該機構、場所有實際聯繫。

顧到港澳台企業60%的小企業，其真正提高的稅率部份為五個百分點。且新法第二十八條第二項亦對高科技企業給予15%的稅收優惠。「把這兩類企業去掉之後，真正從15%提高到25%稅率的企業是很有限的¹⁴⁴。」

但是，對於多屬於製造業的台商來說，稅率的確是從15%提高至25%，為來的新局將如何開展，將由下面的章節討論之。

4.3.3 新稅法確立中等偏低的具有國際競爭力的稅率

所得稅主要有兩方面的功能：一是財政功能，通過徵收所得稅為國家提供穩定可靠的財政收入來源；二是調節功能，通過所得稅結構的合理設計和安排，貫徹經濟政策和社會政策。而稅率作為直接涉及納稅人稅負和國家財政收入的因素，則成為所得稅發揮作用的主要手段。稅率的確定應當考慮保護人民基本財產權、人民經濟活動的自由和人格發展的自由。侵犯人民基本權利和自由的稅率不符合現代治國理念。中國政府在考慮企業的實際稅賦、周邊國家的稅率、財政負擔能力以及外資的心理承受能力等因素的基礎上，新稅率確定為25%。

從稅率水準上看，25%的稅率較33%降低了8個百分點，不僅從中國內資企業和財政的角度考慮比較適宜，也符合世界性減稅的潮流。首先，從稅制改革的趨勢看，20世紀80年代中期開始的世界性稅制改革的重要內容是公司(企業)所得稅的稅率下調。

根據資料顯示，全世界159個實行企業所得稅的國家(地區)平均稅率為28.64%，中國周邊18個國家(地區)的平均稅率為26.71%。在國際上，25%的稅率是中等偏低水平的稅率，這有助於提升中國企業的競爭力，在吸引外資上，仍然有著積極優勢。其次，從所得稅的財政功能觀之，雖然稅率降低可能會使稅收減少，但由於內資企業的稅基會有較高速度的增加，內資企業所得稅收入的減少將與外資企業所得稅收入的增加大體相當¹⁴⁵。由統計資料顯示¹⁴⁶，2008年前三季的企業所得稅稅收總額為10273億元，相較2007年前三季的7725億元多。可見在新企業所得稅的稅率下，並不會削減中國的財政收入。而對於外資投資的影響，根據統計資料顯示¹⁴⁷企業所得稅法實施之後，2008年當年實際利用外資的總額為932.95億美元，較前一年增加23.58%，新批設立外商投資企業27514家，較前一年下降27.35%。外資投資前

¹⁴⁴ 參見中國財政部長金人慶於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。

¹⁴⁵ 參見蘭相潔，新企業所得稅稅率的經濟學分析，廣西財經學院學報，2008年2月，頁30-32。

¹⁴⁶ 參見國家稅務總局網站統計資料，網址：<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/index.html>，瀏覽日期2009年五月。

¹⁴⁷ 參見中華人民共和國商務部網站<http://www.mofcom.gov.cn/>，瀏覽日期2009年五月。

十名的地區依序為香港（410.36億美元）、英屬維爾京群島（159.54億美元）、新加坡（44.35億美元）、日本（36.52億美元）、開曼群島（31.45億美元）、韓國（31.35億美元）、美國（29.44億美元）、薩摩亞（25.5億美元）、台灣（18.99億美元）和毛里求斯（14.94億美元），前十位國家/地區實際投入外資金額佔中國大陸全國實際使用外資金額的86.85%。短期而言，新法的實施對於中國吸引外資，並未造成明顯的影響。

4.4 應納稅所得額

應納稅所得額是計算企業所得稅的計稅依據，即是稅基。由於企業所得稅是對企業的純所得課稅，所以，企業為了取得應稅收入而付出的必要費用，都應當從應稅所得額中扣除¹⁴⁸。以下將分節討論構成應稅所得額的各項組成。

4.4.1 應稅所得和非應稅所得

應稅所得¹⁴⁹和非應稅所得¹⁵⁰的區分標準在於是否具備可稅性。可稅性是指事物本身所具備可以成為徵稅對象的屬性。有學者認為，影響收益可稅性的主要因素包括四個：效率性、公平性、可確定性和既存性¹⁵¹。亦有學者認為，收入的可稅性可以從三個層面來探討，即經濟上的可稅性、法律上的可稅性和政治上的可稅性¹⁵²。

國家對於一事務徵稅，首先必須考量經濟上的可稅性。經濟上的可稅性即是關於課稅時成本效率的考量，如果一事物必須花費極大的成本才能課到稅，則不符合經濟上的可稅性。法律上的可稅性是指事務課稅必須具備法律依據，若沒有法律依據，不能對任何事物課稅。不過這一點一般來說並不是國家徵稅的障礙，因為國家透過立法就可以解決這個問題。政治上的可稅性是指對某事物的徵稅雖然具備經濟上的可稅性，也具備法律上的可稅性，但是仍需考量社會、歷史、宗教及其他政治因素，若會影響政權的穩定及合法性，則不可對其徵稅。

¹⁴⁸ 《企業所得稅法》第五條規定：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。

¹⁴⁹ 《企業所得稅法》第六條規定：以下為可稅之收入（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。

¹⁵⁰ 《企業所得稅法》第七條規定關於不徵稅收入包括：（一）財政援款；（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。

¹⁵¹ 參見張守文，收益的可稅性，法學評論，2001年第六期。

¹⁵² 參見劉劍文主編，新企業所得稅法十八講，中國法制出版社，2007年，頁214-215。

《企業所得稅法》第七條¹⁵³中明列財政撥款與依法取得並納入財政管理的事務性收費或政府基金為不可稅收入。主要原因在於稅收收入為財政收入的一部分，所以可以說財政撥款亦是來自稅收，若對財政撥款課稅，所徵收的款項仍要進入國庫，成為財政收入的一部分，如此一來就產生了財政資金的重複流動，不符合效率原則，故不具有經濟上的可稅性。而依法取得並納入財政管理的事務性收費或政府基金也是財政收入的一種，亦不具有經濟上的可稅性。必須從收入總額中予以扣除。

4.4.2 稅前扣除項目

1. 扣除項目具體情況

《企業所得稅法》第八條¹⁵⁴中，除了早已納入扣除項目的成本、費用，損失等支出，新加入了過往所沒有的扣除項目「稅金¹⁵⁵」。

由於企業所得稅是以納稅人每一納稅年度的淨所得課稅，故在計算應納稅所得時，為避免重複徵稅，各國企業所得稅法通常允許納稅人將該納稅年度內已繳納的部份其他稅金予以扣除。在計算應稅所得時，應該扣除哪些稅金，主要可以分為兩類，一是既可以扣除流轉稅，又可以扣除財產稅。例如：澳大利亞規定，工薪稅、土地與財產稅、自然資源稅和資金稅可以扣除；銷售稅和印花稅視為購置商品成本的一部分處理。另一類是只允許扣除流轉稅，不允許扣除財產稅。如馬來西亞規定，公司可以扣除免稅以及用於經營土地和建築物、礦區使用稅和租金稅，進口稅、附加稅，銷售稅以及印花稅都作為所取得貨物費用的一部分。但是遺產稅、不動產財產稅、開發稅和股票轉讓稅不允許扣除¹⁵⁶。

以中國來講，除了增值稅外的稅金可以全額扣除。如企業按規定繳納的消費稅、營業稅、資源稅、土地增值稅、出口關稅、城市維護建設稅、教育費附加稅等產品銷售稅金。另外發生的房屋稅、車船使用稅、土地使用稅、印花稅等，若沒有納入管理費用計算者，都可以扣除¹⁵⁷。

¹⁵³ 《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。

¹⁵⁴ 《企業所得稅法》第八條規定：企業實際發生與取得收入有關的、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。

¹⁵⁵ 稅金即納稅人按規定繳交的消費稅、營業稅、資源稅、土地增值稅、出口關稅、城市維護建設稅、教育費附加等產品銷售稅金及附加，以及發生的房屋稅、車船使用稅、土地使用稅、印花稅等。

¹⁵⁶ 參見劉劍文，財稅法專題研究（第二版），北京大學出版社，2007年，頁303-304。

¹⁵⁷ 參見劉劍文主編，企業所得稅法十八講，頁222-223。

費用扣除方面，原先內資企業必須依據計稅工資標準，超過部份不得扣除。新企業所得稅法取消工資薪津支出扣除的限制，根據《企業所得稅法實施條例》第三十四條¹⁵⁸，只要是合理工資薪津支出，包括所有現金或是非現金形式的勞動報酬。公益捐贈扣除有嚴格的規定，首先必須符合《公益事業捐贈法》第三條¹⁵⁹所規定的範圍，包括下列四項：一是救助災害、救濟貧困、扶助殘疾人等困難的社會群體和個人的活動；二是教育、科學、文化、衛生、體育事業；三為環境保護、社會公共設施建設；四是促進社會發展和進步的其他社會公共和福利事業。還需要同時符合《企業所得稅法實施條例》第五十二條的規定¹⁶⁰。包括

(一) 依法登記，具有法人資格；(二) 以發展公益事業為宗旨，且不以營利為目的；(三) 全部資產及其增值為該法人所有；(四) 收益和營運結餘主要用於符合該法人設立目的的事業；(五) 終止後的剩餘財產不歸屬任何個人或者營利組織；(六) 不經營與其設立目的無關的業務；(七) 有健全的財務會計製度；(八) 捐贈者不以任何形式參與社會團體財產的分配；(九) 國務院財政、稅務主管部門會同國務院民政部門等登記管理部門規定的其他條件。

和原有內資企業相比，主要有兩個變化，一是提高捐贈扣除的比例，從3%提高到12%；二是關於計算基數的變化，將應納稅所得額改為年度利潤總額¹⁶¹。廣告費支出內資企業視其行業類別，高新技術企業等可以據實扣除，糧食類白酒廣告費不得扣除，一般企業允許按行業照營業收入2%、8%、25%的扣除。外資企業的廣告費則可以據實扣除。新企業所得稅法統一內外資企業，根據《企業所得稅法實施條例》第四十四條¹⁶²，廣告和宣傳費用支出在銷售（營業）收入15%以內的部份，准予扣除；超過部份，可以在以後的年度結轉扣除。借款利息支出以往是根據國稅局發佈的《企業所得稅稅前扣除辦法》（國稅〔2000〕84

¹⁵⁸ 《企業所得稅法實施條例》第三十四條，企業發生的合理的工資薪金支出，准予扣除。前款所稱工資薪金，是指企業每一納稅年度支付給在本企業任職或者受僱的員工的所有現金形式或者非現金形式的勞動報酬，包括基本工資、獎金、津貼、補貼、年終加薪、加班工資，以及與員工任職或者受僱有關的其他支出。

¹⁵⁹ 《公益事業捐贈法》第三條，本法所稱公益事業是指非營利的下列事項：（一）救助災害、救濟貧困、扶助殘疾人等困難的社會群體和個人的活動；（二）教育、科學、文化、衛生、體育事業；（三）環境保護、社會公共設施建設；（四）促進社會發展和進步的其他社會公共和福利事業。

¹⁶⁰ 《企業所得稅法實施條例》第五十二條，本條例第五十一條所稱公益性社會團體，是指同時符合下列條件的基金會、慈善組織等社會團體：（一）依法登記，具有法人資格；（二）以發展公益事業為宗旨，且不以營利為目的；（三）全部資產及其增值為該法人所有；（四）收益和營運結餘主要用於符合該法人設立目的的事業；（五）終止後的剩餘財產不歸屬任何個人或者營利組織；（六）不經營與其設立目的無關的業務；（七）有健全的財務會計製度；（八）捐贈者不以任何形式參與社會團體財產的分配；（九）國務院財政、稅務主管部門會同國務院民政部門等登記管理部門規定的其他條件。

¹⁶¹ 《企業所得稅法實施條例》第五十三條，企業發生的公益性捐贈支出，不超過年度利潤總額12%的部分，准予扣除。年度利潤總額，是指企業依照國家統一會計製度的規定計算的年度會計利潤。

¹⁶² 《企業所得稅法實施條例》第四十四條，企業發生的符合條件的廣告費和業務宣傳費支出，除國務院財政、稅務主管部門另有規定外，不超過當年銷售（營業）收入15%的部分，准予扣除；超過部分，准予在以後納稅年度結轉扣除。

號)¹⁶³辦理。為經營而發生的借款利息費用，均可直接扣除。《企業所得稅法實施條例》第三十七條¹⁶⁴和第三十八條¹⁶⁵基本上是沿用原先內外資企業的相關規定，經營過程中所產生的借款費用都允以扣除，而購置固定資產、無形資產的借款費用，亦可扣除。關於向金融企業借款的利息支出，基本上也是允許全額扣除的。業務招待費以往是依據《企業所得稅稅前扣除辦法》第四十三條¹⁶⁶：全年營業收入淨額在1500萬元及以下的，扣除不得超過銷售（營業）收入淨額的0.5%；全年銷售（營業）收入淨額超過1500萬元的，扣除不超過該部分的0.3%。外資企業則是適用《外商投資企業和外國企業所得稅實施細則》第二十二條¹⁶⁷，全年銷貨淨額在一千五百萬元以下的，不得超過銷貨淨額的千分之五；全年銷貨淨額超過一千五百萬元的部分，不得超過該部分銷貨淨額的千分之三。全年業務收入總額在五百萬元以下的，不得超過業務收入總額的千分之一；全年業務收入總額超過五百萬元的部分，不得超過該部分業務收入總額的千分之五。現今企業統一適用《企業所得稅法實施條例》第四十三條¹⁶⁸，按照發生額的60%扣除，但最多不得超過年銷售（營業）收入的5%。職工福利費支出，根據《企業所得稅法實施條例》第四十條¹⁶⁹，不超過工資總額14%的部份，准予扣除；

¹⁶³ 根據《企業所得稅稅前扣除辦法》（國稅發〔2000〕84號）的規定，納稅人經營性的借款費用，符合條例對利息水平限定條件的，可以直接扣除。為購置、建造和生產固定資產、無形資產而發生的的借款，在有關資產購建期間發生的的借款費用，應作資本性支出計入有關資產的成本；有關資產交付使用後的發生的借款費用，可在發生當期扣除。納稅人借款未指明用途者，其借款費用應該按經營性活動和資本性支出佔用資金的比例，合理計算應計入有關資產成本的借款費用和可直接扣除的借款費用。從事房地產開發業的納稅人為開發房地產而借入資金所發生的借款費用，在房地產完工之前發生的，應計入有關房地產的開發成本。

¹⁶⁴ 《企業所得稅法實施條例》第三十七條，企業在生產經營活動中發生的合理的不需要資本化的借款費用，准予扣除。企業為購置、建造固定資產、無形資產和經過12個月以上的建造才能達到預定可銷售狀態的存貨發生借款的，在有關資產購置、建造期間發生的合理的借款費用，應當作為資本性支出計入有關資產的成本，並依照本條例的規定扣除。

¹⁶⁵ 《企業所得稅法實施條例》第三十八條，企業在生產經營活動中發生的下列利息支出，准予扣除：（一）非金融企業向金融企業借款的利息支出、金融企業的各项存款利息支出和同業拆借利息支出、企業經批准發行債券的利息支出；（二）非金融企業向非金融企業借款的利息支出，不超過按照金融企業同期同類貸款利率計算的數額的部分。

¹⁶⁶ 《企業所得稅稅前扣除辦法》第四十三條，納稅人發生的與其經營業務直接相關的業務招待費，在下列規定比例範圍內，可據實扣除：全年銷售（營業）收入淨額在1500萬元及以下的，不超過銷售（營業）收入淨額的0.5%；全年銷售（營業）收入淨額超過1500萬元的，不超過該部分的0.3%。

¹⁶⁷ 外商投資企業和外國企業所得稅實施細則》第二十二條，企業發生與生產、經營有關的交際應酬費，應當有確實的記錄或者單據，分別在下列限度內准予作為費用列支：（一）全年銷貨淨額在一千五百萬元以下的，不得超過銷貨淨額的千分之五；全年銷貨淨額超過一千五百萬元的部分，不得超過該部分銷貨淨額的千分之三。

（二）全年業務收入總額在五百萬元以下的，不得超過業務收入總額的千分之一；全年業務收入總額超過五百萬元的部分，不得超過該部分業務收入總額的千分之五。

¹⁶⁸ 《企業所得稅法實施條例》第四十三條，企業發生的與生產經營活動有關的業務招待費支出，按照發生額的60%扣除，但最高不得超過當年銷售（營業）收入的5%。

¹⁶⁹ 《企業所得稅法實施條例》第四十條，企業發生的職工福利費支出，不超過工資薪金總額14%的部分，准予扣除。

第四十一條¹⁷⁰規定，工會經費只要不超過工資薪金總額的2%，都可以扣除；第四十二條¹⁷¹規定，職工的教育經費支出，凡不超過工資薪金總額2.5%的部份，准予當年度扣除，超過部份，可以在以後的年度結轉。

企業所使用的固定資產¹⁷²。應按其規定計算折舊¹⁷³，折舊可以在計算應納稅所得額時予以扣除。對於企業使用的無形資產，要透過計算攤消費用的方式來進行扣除。另外，長期待攤費用也是企業在生產經營過程中所發生合理的費用，可以扣除，但不能在當期一次全部扣除，而是根據其受益年限分加以攤銷，處理方式類似固定資產與無形資產的處理方式。和原內、外資關於固定資產折舊的規定相比，取消了預計淨殘值最低比例的規定，以及將固定資產的折舊方式統一規定為直線法。折舊年限部份原先外資規定相比，有小許的修正，首先，增加了授予國務院財政、稅務主管部門可以做除外規定的權力；其次，將飛機的折舊年限從五年改為十年；第三，飛機、火車、輪船以外的運輸工具最低折扣年限從五年改為三年；最後，將電子設備的最低折舊年限從五年改為三年¹⁷⁴。

2. 稅前扣除項目的評析

整體而言，《企業所得稅法》稅前扣除項目統一了長久以來內、外資企業扣除不平等的情況。對內資企業而言，改變改革前費用限額扣除的情況，取消計稅工資，提高捐贈支出扣除標準等，讓其生產過程中產生的成本，可以據實地扣除。透過應納稅所得額的降低，減輕內資企業的稅收負擔，使內資企業可以平等的出發點和外資企業在市場上競爭。

對外資企業來說，企業所得稅法改革之後，稅前可扣除的總額有些下降，應納稅所得額提高，外資企業勢必不能再倚靠其稅前扣除的特殊待遇，需以其自身經營能力和產品服務的優勢和內資企業競爭。

¹⁷⁰ 《企業所得稅法實施條例》第四十一條，企業撥繳的工會經費，不超過工資薪金總額2%的部分，准予扣除。

¹⁷¹ 《企業所得稅法實施條例》第四十二條，除國務院財政、稅務主管部門另有規定外，企業發生的職工教育經費支出，不超過工資薪金總額2.5%的部分，准予扣除；超過部分，准予在以後納稅年度結轉扣除。

¹⁷² 參見《企業所得稅法實施條例》第五十七條，企業所得稅法第十一條所稱固定資產，是指企業為生產產品、提供勞務、出租或是經營管理而持有、使用時間超過12個月的非貨幣性資產，包括房屋、建築物、機器、機械、運輸工具以及其他與生產經營活動有關的設備、器具、工具等。

¹⁷³ 參見《企業所得稅法實施條例》第五十九條，固定資產按照直線法計算的折舊，准予扣除。企業應當自固定資產投入使用月份的次月起計算折舊；停止使用的固定資產，應當自停止使用月份的次月起停止計算折舊。企業應當根據固定資產的性質和使用情況，合理確定固定資產的預計淨殘值。固定資產的預計淨殘值，一經確定，不得變更。

¹⁷⁴ 《企業所得稅法實施條例》第六十條，除國務院財政、稅務主管部門另有規定外，固定資產計算折舊的最低年限如下：（一）房屋、建築物，為20年；（二）飛機、火車、輪船、機器、機械和其他生產設備，為十年；（三）與生產經營活動有關的器具、工具、家具等，為五年；（四）飛機、火車、輪船以外的運輸工具，為四年；（五）電子設備，為三年。

4.4.3 不得扣除項目

新企業所得稅使內外資企業在不得扣除項目上取得相同的標準。在新的條文當中，有的條文是原先適用於外資的，如：企業所得稅款；有的是原先是用於內資的，如：各項贊助支出等。而「向投資者支付的股息、紅利等權益性投資收益款項」則是原先所沒有的規定。彌補了之前立法的不足。《企業所得稅法》第十條具體列出不可扣除的項目：包括（一）向投資者支付的股息、紅利等權益性投資收益款項¹⁷⁵；（二）企業所得稅稅款¹⁷⁶；（三）稅收滯納金¹⁷⁷；（四）罰金、罰款和被沒收財物的損失¹⁷⁸；（五）本法第九條規定以外的捐贈支出¹⁷⁹；（六）贊助支出；（七）未經核定的準備金支出¹⁸⁰；（八）與取得收入無關的其他支出。

4.5 稅收優惠

4.5.1 稅收優惠制度

針對原有企業所得稅制度中優惠制度不統一、優惠內容不合理、優惠重點不突出的問題，《企業所得稅法》從五個方面整合改善稅收優惠政策¹⁸¹：（一）保留原有的優惠措施：例如《企業所得稅法》二十七條¹⁸²對農林漁牧業、公共基礎設施的稅收優惠。《企業所得稅法》第二十八條第一款¹⁸³對小型微利企業的依舊享有低稅率優惠。（二）擴大原有的

¹⁷⁵ 關於企業向投資者支付的股息、紅利等權益性收益款項能否作為企業所得稅的稅前扣除，出現不同的觀點，討論核心主要在於如何避免對股息、紅利等收益造成經濟性雙重徵稅的問題。有人認為，股息、紅利等收益不得在稅前扣除，要對其徵收企業所得稅，而對投資者該項所得免稅；另外一派認為，股息、紅利等收益允許在所得稅前扣除，對投資者的股息、紅利所得徵收企業所得稅或個人所得稅。《企業所得稅法》最終是採取前者的觀點，主要是為了防止企業以支付股息、紅利為名規避企業所得稅。在操作上，直接將其規定為不得扣除的項目，可以方便徵收管理。

¹⁷⁶ 這一項規定有些多餘，企業所得稅的稅款必須以應納稅所得額為前提，在尚未確定應納稅所得額時是不可能產生企業所得稅的稅款，即使納稅人想扣除，也無法扣除。

¹⁷⁷ 滯納金是納稅人不按時繳稅的一種懲罰性措施，如果允許扣除，不但間接鼓勵納稅人拖延繳納稅金的時間，更是將違法的成本轉嫁給國家。

¹⁷⁸ 罰金、罰款和被沒收財物的損失是對納稅人違法行為的處罰，若可以扣除，等於變相鼓勵這樣的行為，和最初懲罰的原意相違背。

¹⁷⁹ 包括不符合條件的公益性捐贈，如納稅人直接向受贈人的捐贈；或是符合條件但是超過年度利潤總額12%的扣除限額的部份。

¹⁸⁰ 這一規定主要是為了防止企業透過提取各種準備金的形式獲得延遲納稅的利益。因為這些提取的準備金可以從當期的應納稅所得額中扣除，也就是暫時不用繳稅，等到各項損失實際發生時再扣除準備金，此時並不減少應納稅所得額。

¹⁸¹ 參見劉劍文主編，《中華人民共和國企業所得稅法》條文精解與適用，法律出版社，2007年，頁160-161。

¹⁸² 《企業所得稅法》第二十七條，企業下列所得，可以減徵、免徵企業所得稅：（一）從事農、林、漁、牧業項目的所得；（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）符合條件的技術轉移所得；（五）本法第三條第三款規定的所得。

¹⁸³ 《企業所得稅法》第二十八條第一款，符合條件的小型微利企業，減按20%的稅率徵收企業所得稅。

稅收優惠適用範圍：如第二十八條第一款取消高新技術產業15%低稅率的區域限制；第三十一條¹⁸⁴增加對創業投資等企業的稅收優惠；第三十四條¹⁸⁵將環保、節水設備投資抵免企業所得稅政策擴大到環境保護、節水節能、安全生產等專用設備，並取消對專用設備生產地的規定。（三）改變優惠措施，將直接優惠改為間接優惠：如《企業所得稅法》第三十條第二款¹⁸⁶勞福企業、福利企業所支付的殘疾人員工資；第三十三條¹⁸⁷資源綜合利用企業生產符合產業政策的產品所取得的收入可按一定比例扣除；第三十條第一款企業的研究開發費用等允許加計扣除；第三十二條¹⁸⁸允許企業的固定資產縮短折舊年限或加速折舊。（四）取消原有的稅收優惠：如取消對新設立和過渡期結束後的生產性外資企業定期減免稅優惠制度以及產品主要出口的外資企業減半徵稅的優惠制度。（五）制定權利統一：將優惠制度制定權集中於國務院，取消了省級及以下政府的稅收優惠制度制定權，僅保留自治地方的自治機關一定的減免權。

4.5.2 稅率優惠

企業所得稅的優惠稅率是指在企業所得稅法基本稅率的基礎上，對某些納稅人或徵稅對象再規定一個低於基本稅率的稅率，以減輕特定納稅人負擔的一種稅收優惠¹⁸⁹。屬於直接優惠的方式，可以提高企業的稅後利潤，使其直接享受到優惠的利益。一般而言，透過對特定產業、特定納稅人的稅率優惠可達到極佳的產業引導作用。但直接優惠稅率的方式，容易造成國家稅收的流失，尤其在跨國企業的優惠稅率，如果跨國企業和本國不存在相應饒讓條款，會造成本國的優惠利益轉移至投資母國，跨國企業並沒有取得實質利益以就不存在產業引導作用。因此，低稅率的優惠一般都適用在需要給予長期鼓勵或照顧的企業¹⁹⁰。在《企業

¹⁸⁴ 《企業所得稅法》第三十一條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。

¹⁸⁵ 《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。

¹⁸⁶ 《企業所得稅法》第三十條，企業的下列支出，可以在計算應納稅所得額時加以扣除：（一）開發新技術、新產品、新工藝發生的研究開發費用；（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。

¹⁸⁷ 《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。

¹⁸⁸ 《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，確需加速折舊者，可以縮短年限或是採取加速折舊的方法。

¹⁸⁹ 參見 伍舫，稅收優惠指南，中國稅務出版社，2004年，頁46。

¹⁹⁰ 參見 馬衍偉、費媛著，統一內外資企業所得稅法戰略思考，2007年，頁270。

所得稅法》當中，費除了過往大量的優惠稅率，僅僅保存對小型微利企業¹⁹¹和高新技術企業¹⁹²的稅率優惠。

1. 減免稅優惠方式

減免稅是最常見、最直接的稅收優惠方式，是對納稅義務的直接減少。減稅指按照法律、法規減除納稅義務人一部分應納稅額。免稅指按照稅法規定免除全部應納稅款，有時亦指稅法規定免予徵稅的項目。減免稅直接減少了納稅人的應納稅額，是屬於直接優惠的一種，多用於一些需要扶持、鼓勵或照顧的地區、行業、產業或納稅人。在原有的企業所得稅制度中，過多的稅收減免優惠，造成國家稅收收入大量流失。於是在新企業所得稅法裡，對此類優惠加以整理，僅保留法定的免稅收入¹⁹³和若干減免稅的規定。免稅收入包括（一）國債利息收入；（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；（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、場所有實際聯系的股息、紅利等權益性投資收益；（四）符合條件的非營利組織¹⁹⁴的收入。

減免稅收入包括對於農、林、漁、牧業、國家重點扶持的公共項目所得、環境保護有關所得以及技術轉移所得，由於屬於基礎建設項目，或是國家鼓勵的項目，給予稅收上的減

¹⁹¹ 《企業所得稅法實施條例》第九十二條，企業所得稅法第二十八條第一款所稱符合條件的小型微利企業，是指從事國家非限制和禁止行業，並符合下列條件的企業：（一）工業企業，年度應納稅所得額不超過三十萬元，從業人數不超過一百人，總資產額不超過三千萬元。；（二）其他行業，年度應納稅所得額不超過三十萬元，從業人數不超過八十人，總資產額不超過一千萬元。

¹⁹² 《企業所得稅法實施條例》第九十三條，企業所得稅法第二十八條第二款所稱國家需要重點扶持的高新技術產業，是指擁有核心自主知識產權，並同時符合下列條件的企業：（一）產品（服務）屬於《國家重點支持的高新技術領域》規定的範圍；（二）研究開發費用佔銷售收入的比例必低於規定比例；（三）高新技術產品（服務）收入佔企業總收入的比例不得低於規定比例；（四）科技人員佔企業職工總數的比例不低於規定比例；（五）高新技術企業認定管理辦法的其他條件。《國家重點支持的高新技術領域》和高新技術企業認定管理辦法由國務院科技、財政、稅務主管部門商國務院有關部門制定，報國務院批准後宮不施行。

¹⁹³ 《企業所得稅法》第二十六條，企業的下列收入為免稅收入：（一）國債利息收入；（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；（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、場所有實際聯系的股息、紅利等權益性投資收益；（四）符合條件的非營利組織收入。

¹⁹⁴ 《企業所得稅法實施條例》第八十四條，企業所得稅法第二十六條所稱符合條件的非營利組織，是指同時符合下列條件的組織：（一）依法履行非營利組織登記手續；（二）從事公益性或非營利性活動；（三）取得的收入除用於與該組織相關的、合理的支出外，全部用於登記核定或是章程規定的公益性或是非營利性事業；（四）財產及其孳息不用於分配；（五）按照登記核定或是章程規定，該組織註冊後的剩餘財產用於公益性或是非營利性目的，或著由登記管理機關轉贈給予該組織性質、宗旨相同的組織，並向社會公告；（六）投入人對投入該組織的財產不保留或者享有任何財產權利；（七）工作人員工資福利開支控制在規定比例內，不變相分配該組織的財產。前款規定的非營利組織的認定管理辦法由國務院財政、財務主管部門會同國務院有關部門制定。

免。具體包括：（1）農、林、漁、牧業¹⁹⁵；（2）國家重點扶持的公共基礎建設¹⁹⁶；（3）從事環保、節能項目的所得¹⁹⁷；（4）技術轉移所得¹⁹⁸；（5）非居民企業的所得減免¹⁹⁹。根據2008年中國統計局之統計公報²⁰⁰，外商投資於減免稅收入農、林、漁、牧業的企業總數為917家，較前一年減少了12.5%，投資總額為11.9億美元，較前一年度增長28.9%；水利、環境及公共設施管理業的外資投資總數為138家，較前一年減少10.4%，投資總額為3.4億美元，較前一年增加24.7%。若以中國總體固定資產投資觀之，2008年農、林、漁、牧業的投資額為2256億元，較前一年增長54.5%，增長速度為所有產業別的第二名。水利、環境及公共設施管理產業的固定資產投資總額為12262億元，較前一年增長32.2%，大於製造業30.6%，顯現國家重點扶持或獎勵而施行減免稅優惠的法規，在短期內對於外資並無獎勵的效果，考量點在於外資企業在2008年尚屬於五年過渡期期間，在新法實施之前成立的外資企業，可以繼續享有既存優惠，不需適用新法稅收優惠，從統計資料可看出，新法實施之後，外資企業對於這些可以享有減免稅優惠的農、林、漁、牧基礎產業或是水利環保相關產業，投資家數有所下降，不過整體來說，下降的比例低於所有產業投資家數的下降比例27.3%。投資總額增加的比例亦高於整體之23.6%。可以得知新法中對於產業的減免稅優惠，在某一定程度上是有達到一定的效果。若納入內資企業一併考量，效果更加明顯。

2. 稅項扣除

¹⁹⁵ 《企業所得稅法實施條例》第八十六條，企業所得稅法第二十七條規定企業從事農、林、漁、牧業項目的所得，可以免徵、減徵企業所得稅，是指：（一）企業從事下列項目的所得，免徵企業所得稅：1. 蔬菜、穀物、薯類、油料、豆類、棉花、麻類、糖料、水果、堅果的種植；2. 農作物新品種的選育；3. 中藥材的種植；4. 林木的培育和種植；5. 牲畜、家禽的飼養；6. 林產品的採集；7. 灌溉、農產品初加工、獸醫、農技推廣、農機作業和維修等農、林、牧、漁服務業項目；8. 遠洋捕撈。（二）企業從事下列項目的所得，減半徵收企業所得稅：1. 花卉、茶以及其他飲料作物和香料作物的種植；2. 海水養殖、內陸養殖。企業從事國家限制和禁止發展的項目，不得享受本條規定的企業所得稅優惠。

¹⁹⁶ 《企業所得稅法實施條例》第八十七條企業所得稅法第二十七條第（二）項所稱國家重點扶持的公共基礎設施項目，是指《公共基礎設施項目企業所得稅優惠目錄》規定的港口碼頭、機場、鐵路、公路、城市公共交通、電力、水利等項目。企業從事前款規定的國家重點扶持的公共基礎設施項目的投資經營的所得，自項目取得第一筆生產經營收入所屬納稅年度起，第一年至第三年免徵企業所得稅，第四年至第六年減半徵收企業所得稅。企業承包經營、承包建設和內部自建自用本條規定的項目，不得享受本條規定的企業所得稅優惠。

¹⁹⁷ 《企業所得稅法實施條例》第八十八條企業所得稅法第二十七條第（三）項所稱符合條件的環境保護、節能節水項目，包括公共污水處理、公共垃圾處理、沼氣綜合開發利用、節能減排技術改造、海水淡化等。項目的具體條件和範圍由國務院財政、稅務主管部門商國務院有關部門製訂，報國務院批准後公佈施行。企業從事前款規定的符合條件的環境保護、節能節水項目的所得，自項目取得第一筆生產經營收入所屬納稅年度起，第一年至第三年免徵企業所得稅，第四年至第六年減半徵收企業所得稅。

¹⁹⁸ 《企業所得稅法實施條例》九十條企業所得稅法第二十七條第（四）項所稱符合條件的技術轉讓所得免徵、減徵企業所得稅，是指一個納稅年度內，居民企業技術轉讓所得不超過500萬元的一部分，免徵企業所得稅；超過500萬元的一部分，減半徵收企業所得稅。

¹⁹⁹ 《企業所得稅法實施條例》第九十一條非居民企業取得企業所得稅法第二十七條第（五）項規定的所得，減按10%的稅率徵收企業所得稅。下列所得可以免徵企業所得稅：（一）外國政府向中國政府提供貸款取得的利息所得；（二）國際金融組織向中國政府和居民企業提供優惠貸款取得的利息所得；（三）經國務院批准的其他所得。

²⁰⁰ 參見中華人民共和國國家統計局網站<http://www.stats.gov.cn/> 2009年五月

稅項扣除，又稱為稅前扣除，指在計算繳納稅款時，對於構成計稅依據的某些項目，准予從計稅所得依據中扣除的一種稅收優惠。作為稅收優惠的稅項扣除，是針對某一特定扣除項目，增加其扣除的範圍和比例，進而縮小納稅人的稅基，減輕納稅人的負擔。

《企業所得稅法》採取的是「加計扣除」的方法。加計扣除是指根據實際發生數值，再加成一定比例，作為計算應納稅額時的扣除額，達到稅收優惠的效果。《企業所得稅法》第三十條規定了兩項可以加計扣除的項目²⁰¹，即研究開發費用²⁰²和企業安置就業人員工資²⁰³。根據中國統計局統計公報顯示²⁰⁴，2008年研發（R&D）經費支出4570億元，比上年增長23.2%，佔國內生產總值的1.52%。從圖4-2可看出自2005年起，中國研發支出佔GDP比例逐年增加，研發支出的增長比例，也在2008年達到高峰，符合新企業所得稅法加計扣除優惠的目的。然而研發支出佔GDP比例和世界平均1.6%及已開發國家的2%比較仍然略低，若與鄰近國家日本超過3%的比重相較，更是遠遠弱後²⁰⁵。

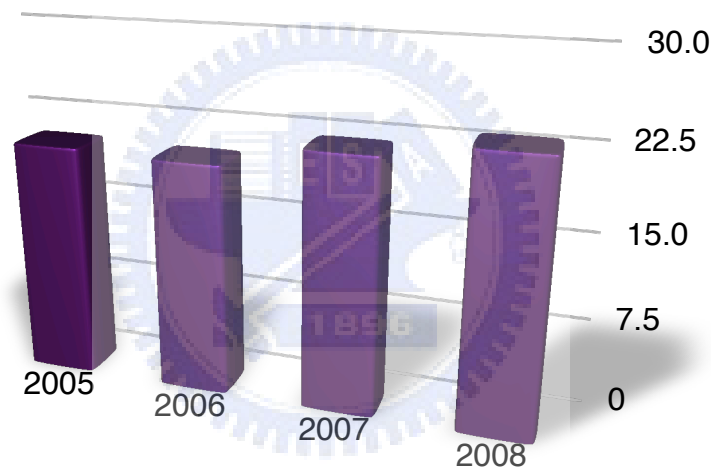


圖4-1 2005-2008年研發支出較前一年增長比例

資料來源：中華人民共和國統計局網站

²⁰¹ 《企業所得稅法》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（一）開發新技術、新產品、新工藝發生的研究開發費用；（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。

²⁰² 《企業所得稅法實施條例》第九十五條企業所得稅法第三十條第（一）項所稱研究開發費用的加計扣除，是指企業為開發新技術、新產品、新工藝發生的研究開發費用，未形成無形資產計入當期損益的，在按照規定據實扣除的基礎上，按照研究開發費用的50%加計扣除；形成無形資產的，按照無形資產成本的150%攤銷。

²⁰³ 《企業所得稅法實施條例》第九十六條企業所得稅法第三十條第（二）項所稱企業安置殘疾人員所支付的工資的加計扣除，是指企業安置殘疾人員的，在按照支付給殘疾職工工資據實扣除的基礎上，按照支付給殘疾職工工資的100%加計扣除。殘疾人員的範圍適用《中華人民共和國殘疾人保障法》的有關規定。企業所得稅法第三十條第（二）項所稱企業安置國家鼓勵安置的其他就業人員所支付的工資的加計扣除辦法由國務院另行規定。

²⁰⁴ 參見中華人民共和國國家統計局網站<http://www.stats.gov.cn/> 2009年五月

²⁰⁵ 參見王文杰、湯潔茵，大陸地區企業所得稅法實施與外商投資高新技術企業的因應，財稅研究第40卷第6期，2008年，頁5。

■ 研發支出佔GDP比例

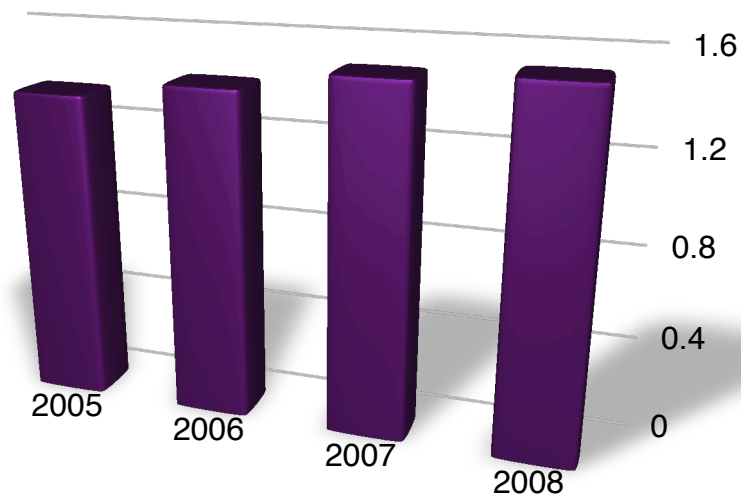


圖4-2 2005年到2008年中國企業研發支出佔GDP比例

資料來源：中華人民共和國統計局網站

從國際情勢析之，各國為了改善租稅環境，吸引研發投資，爭相採取租稅政策促進研發和創新活動。OECD國家對於研發的租稅獎勵有兩種形式：投資抵減和費用加計抵扣。根據《企業所得稅法實施條例》第九十五條，研究開發費用未形成無形資產計入當期損益的，在按照規定據實扣除的基礎上，按照研究開發費用的50%加計扣除；形成無形資產的，按照無形資產成本的150%攤銷。在2006年，有12個OECD國家提供研發投資抵免，有8個國家和中國一樣採取加計費用抵扣，相較於投資抵免較不普遍。

表4-1 2004-2005年OECD國家中採取研發投資抵免表²⁰⁶

國家	研發投資總額	研發投資增額	中小企業特殊適用
奧地利	8%		
加拿大	20%		35%
法國	5%	45%	
愛爾蘭		20%	
義大利			30%
日本	10-15%		15%
韓國	15%	50%	
墨西哥	30%		
荷蘭	14%		42%
挪威	18%		20%
葡萄牙	20%	50%	
西班牙	30%	50%	
美國聯邦		20%	

資料來源：Warda, J.(2006), "Tax Treatment of Business Investments in Intellectual Assets: An International Comparison"

費用加計扣除的部份主要針對研發投資的總額，但澳洲和奧地利提供混合總額和增額的費用抵扣。丹麥只對企業和公共研究機構合作研發提供150%的抵扣；匈牙利對企業的研發提供200%費用抵扣，對企業和公共研究機構合作研發則提供400%的費用抵扣；英國對中小企業提供更優惠的費用抵扣比例。

²⁰⁶ 參見Warda, J. (2006), "Tax Treatment of Business Investments in Intellectual Assets: An International Comparison", OECD Science, Technology and Industry Working Papers, 2006/4, OECD Publishing.頁15。

表4-2 2004-2005年OECD國家採取研發支出加計費用抵免表²⁰⁷

國家	研發總額	研發增額	中小企業特殊適用
澳大利亞	125%	175%	
奧地利	125%	135%	
比利時	113.50%		
捷克	200%		
丹麥	150%		
匈牙利	200-400%		
英國	125%		150%

資料來源：Warda, J.(2006), "Tax Treatment of Business Investments in Intellectual Assets: An International Comparison"

3.投資抵免辦法

投資抵免是指納稅人投資政府鼓勵項目時，所享有抵免部份或全部應稅所得額的優惠。企業對外投資的支出，並非企業為生產經營活動而支出的成本，本來不該在稅前扣除。但國家為了鼓勵企業的投資行為，對企業的某些對外投資項目，允許支出的一定比例准予扣除，目的在鼓勵投資，加速經濟的發展。《企業所得稅法》第三十一條²⁰⁸和三十四條²⁰⁹分別規定了關於創業投資²¹⁰和環境保護專用設備的投資抵免²¹¹。鼓勵創業投資是世界各國普遍採用的一種稅收優惠政策，以美國為例，聯邦政府的稅收激勵政策以降低資本利得稅促進創業投資業的發展。美國1957年的資本利得稅率為25%，1969年提高到49%，其結果是嚴重阻礙了美國創業投資業的發展。1969年初，美國的創業投資額達到1.71億美元的規模，在調高資

²⁰⁷ 同上注

²⁰⁸ 《企業所得稅法》第三十一條，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。

²⁰⁹ 《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。

²¹⁰ 《企業所得稅法實施條例》第九十七條，企業所得稅法第三十一條所稱抵扣應納稅所得額，是指創業投資企業採取股權投資方式投資於未上市的中小高新技術企業2年以上的，可以按照其投資額的70%在股權持有滿2年的當年抵扣該創業投資企業的應納稅所得額；當年不足抵扣的，可以在以後納稅年度結轉抵扣。

²¹¹ 《企業所得稅法實施條例》第一百條，企業所得稅法第三十四條所稱稅額抵免，是指企業購置並實際使用《環境保護專用設備企業所得稅優惠目錄》、《節能節水專用設備企業所得稅優惠目錄》和《安全生產專用設備企業所得稅優惠目錄》規定的環境保護、節能節水、安全生產等專用設備的，該專用設備的投資額的10%可以從企業當年的應納稅額中抵免；當年不足抵免的，可以在以後5個納稅年度結轉抵免。享受前款規定的企業所得稅優惠的企業，應當實際購置並自身實際投入使用前款規定的專用設備；企業購置上述專用設備在5年內轉讓、出租的，應當停止享受企業所得稅優惠，並補繳已經抵免的企業所得稅稅款。

本利得稅的影響下，1975年創業投資規模萎縮至0.01億美元。鑑於此，美國政府於1978年，將資本利得稅降至28%，同年美國的創業投資額增至5.7億美元²¹²。中國對於創業投資的稅收優惠，並非施於所有的產業，而是針對重點扶持的高新技術企業的創業投資。由於高新技術的開發難度與失敗的機會相對較高，加上從實驗室的技術轉化成市場上的成品，一般需要較長的時間，造成資金多半不願投入進行研究開發新技術²¹³。新企業所得稅法對於中小高新技術企業給予投資抵免的優惠，雖未直接減輕高新技術企業的租稅負擔，但透過創業投資企業可扣除對高新技術企業投資額，使高新技術企業有更充裕的資金進行技術上的創新，對於產業長久的競爭力非常有幫助。

4. 加速折舊

加速折舊是指按照稅法規定，允許納稅人在固定資產使用年限的初期提取較多的折舊，以後年度相應減少折舊額，從而使得納稅人的所得稅賦得以遞延的一種優惠方式²¹⁴。由於折舊費用為應納所得稅額的扣除項，實施加速折舊可以減輕納稅人最初幾年的負擔，雖然總額沒有改變，但對企業來說像是政府提供了一筆無息貸款，為世界上許多國家的所得稅法會採取的優惠方式。《企業所得稅法》第三十二條²¹⁵規定，企業的固定資產由於技術進步等原因，需要加速折舊的，可以縮短折舊年限或者採取加速折舊的方法。根據《企業所得稅實施條例》第九十八條²¹⁶，可以採用優惠的固定資產必須屬於技術進步，產品更換替換較快的，或是處於強震動、高腐蝕狀態的，前者是為了鼓勵技術的創新和進步，希望企業多投入新技術的固定資產，因此給予加速折舊或縮短年限；後者是因為這類資產本來就容易損壞，加速折舊後其實更符合實際的壽命。若要採取縮短年限法，最低折舊年限不得低於《企業所得稅法實施條例》第六十條規定折舊年限的60%；採取加速折舊法的，可以使用雙倍餘額遞減法或是年數總額法。

²¹² 參見隋正文，國外鼓勵創業投資面面觀，金融時報，2007年4月19日。

²¹³ 參見王文杰、湯潔茵，大陸地區企業所得稅法實施與外商投資高新技術企業的因應，財稅研究第40卷第6期，2008年，頁8。

²¹⁴ 參見《企業所得稅法實施條例解讀》編寫組，中華人民共和國企業所得稅法實施條例解讀，中國法制出版社，2007年，頁324-325。

²¹⁵ 《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。

²¹⁶ 《企業所得稅法實施條例》第九十八條企業所得稅法第三十二條所稱可以採取縮短折舊年限或者採取加速折舊的方法的固定資產，包括：（一）由於技術進步，產品更新換代較快的固定資產；（二）常年處於強震動、高腐蝕狀態的固定資產。採取縮短折舊年限方法的，最低折舊年限不得低於本條例第六十條規定折舊年限的60%；採取加速折舊方法的，可以採取雙倍餘額遞減法或者年數總額法。

加速折舊可簡單歸納出以下優點²¹⁷：

(1) 符合收入、成本費用的比例原則，固定資產投入的前期，生產的效益較高可以帶給企業較多的收益，應該多提取折舊；隨著固定資產的使用年限增加，使用效率必逐漸降低，產生的收益相對較少，應減少折舊的提取。

(2) 隨著科技技術發展日漸快速，將固定資產的大部分價值在較短的時間內回收，可減少因物價上漲等原因所形成的損失，降低風險。

(3) 加速折舊可使企業的資金快速回收，有利於設備技術的更新。

(4) 加速折舊可以延後資金支付的時間，對於企業來說，是融資的一種方式。

5.減計收入方式

減計收入方式是指對經營活動取得的應稅收入，按一定比例減少計算，進而減少應稅所得額的一種稅收優惠²¹⁸。根據《企業所得稅法》第三十三條²¹⁹，企業利用資源生產符合國家產業政策的產品時，其取得的收入可以納入減計優惠。利用的資源必須根據《企業所得稅法實施條例》第九十九條²²⁰中《資源綜合利用企業所得稅優惠目錄》裡的規定，根據最新2008年版的規定，主要包括三類資源，共生伴生礦產資源、廢水廢棄廢渣資源、再生資源。符合規定的產品收入，可以減按90%計入收入總額。目的在鼓勵企業開發資源綜合利用，提高資源利用效率，達到節約資源、保護環境的效果。

²¹⁷ 參見黎明、韓建斌，關於固定資產加速折舊法存廢的探討，財會月刊，2008年，頁17-18。

²¹⁸ 參見劉劍文主編，新企業所得稅法十八講，中國法制出版社，2007年，頁338。

²¹⁹ 《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。

²²⁰ 《企業所得稅法實施條例》第九十九條，企業所得稅法第三十三條所稱減計收入，是指企業以《資源綜合利用企業所得稅優惠目錄》規定的資源作為主要原材料，生產國家非限制和禁止並符合國家和行業相關標準的產品取得的收入，減按90%計入收入總額。前款所稱原材料占生產產品材料的比例不得低於《資源綜合利用企業所得稅優惠目錄》規定的標準。

表4-3 資源綜合利用企業所得稅優惠目錄（2008年版）

綜合利用的資源	生產的產品	技術標準
煤系共生、伴生礦產資源、瓦斯	高嶺岩、鋁礬土、膨潤土、電力、熱力及燃氣	1、產品原料100%來自所列資源; 2、煤炭開發中的廢棄物; 3、產品符合國家和行業標準
煤矸石、石煤、粉煤灰、採礦和選礦廢渣、冶煉廢渣、工業爐渣、硫酸石膏、磷石膏、江河(渠道)的清淤(淤沙)、風積沙、建築垃圾、生活垃圾焚燒餘渣、化工廢渣、工業廢渣	磚(瓦)、砌塊、牆板類產品、石膏類製品以及商品粉煤灰	產品原料70%以上來自所列資源
轉爐渣、電爐渣、鐵合金爐渣、氧化鋁赤泥、化工廢渣、工業廢渣	鐵、鐵合金料、精礦粉、稀土	產品原料100%來自所列資源
焦爐煤氣、化工、石油(煉油)化工廢氣、發酵廢氣、炭黑尾氣	硫磺、硫酸、磷銨、脫硫石膏、可燃氣、輕煙、氫氣、硫酸亞鐵、有色金屬、二氧化碳、乾冰、甲醇、合成氨	
轉爐煤氣、高爐煤氣、火炬氣以及除焦爐煤氣以外的工業爐氣、工業過程中的餘熱、餘壓	電力、熱力	
廢舊電池、電子電器產品	金屬、非金屬	產品原料100%來自所列資源
廢感光材料、廢燈泡(管)	有色金屬及其產品	產品原料100%來自所列資源
鋸末、樹皮等	人造板及其製品	產品原料100%來自所列資源
廢塑料	塑膠類製品	產品原料100%來自所列資源
廢、舊輪胎	翻新輪胎、膠粉	1.產品符合GB9037GB14646標準 2.產品原料100%來自所列資源 3.符合GB /T19208等標準規定的性能指標
廢棄天然纖維	化學纖維及其製品 造紙原料、纖維紗及織物、無紡布、氈、粘合劑、再生聚酯	產品原料100%來自所列資源
農作物秸稈及殼皮(包括糧食作物秸稈、農業經濟作物秸稈、糧食殼皮、玉米芯)	代木產品、電力、熱力及燃氣	產品原料100%來自所列資源

6 小型微利企業的稅率優惠

在國際上中小型的企業通常可以在稅收上享有優惠的待遇，理由大致如下：中小企業相對於大企業較具有彈性和創造力，使一國經濟更能適應總體經濟環境的變化；但大部分鐘小型企業在取得融資、政府管制和租稅行政上，需付出較高的依從成本²²¹。在融資部份資金供給者不易取得中小型企業經營資訊，對於其信用能力和前景較難評估。另外中小企業一般較難滿足銀行對貸款抵押、質押和保證的要求；相對而言，大企業擁有較多的歷史紀錄和現況資訊使銀行和股東較願意對大企業投資或融資。同時，中小型企業也較難符合上市條件，透過資本市場取得資金。其次，中小企業在租稅行政上，常遭遇下列問題：包括缺乏專業會計人員，單據帳冊多半不全，在租稅制度下，完善的表冊簿記單據，常常是中小企業的難題；或是難以掌握相關訊息，無法享受相關的租稅優惠措施²²²。因此在申報租稅上，須付出較大的成本。

目前世界各國獎勵中小企業使用的工具，以融資優惠及政府補助為大宗，其次是信用保證，再來是加速折舊，以租稅減免和租稅抵扣（如投資抵減、研發抵減及就業抵減）相對較少²²³。以下提供韓國、日本及台灣的作法。

韓國在中小企業租稅優惠部份主要可分為幾項²²⁴：（一）投資租稅扣抵：若中小企業取得機器設備等資產或於買賣當時引進資訊管理系統或資訊保護系統，其購買價格之3%可自所得稅中扣抵；（二）新設中小企業之免稅獎勵：若新設之中小企業係經營製造、礦業、增值網路業、研發、廣播、資料處理及與電腦相關業務、工程科學、運輸及躉售業等產業，或為設計機構者，且係於首爾或其鄰近地區設立者，或為經相關主管機關認許之新設立創投業，此等事業之所得稅於設立後首次獲利年度起四年內，可享有50%所得稅減免優惠；

（三）特別租稅減免優惠：中小企業其業務涉及製造、資料處理及電腦相關、汽車工業、植樹、家畜、通路、大眾捷運、零售、電影工業、電信服務、研發、廣播、工程、運輸業、礦業、廢棄物管理、污水處理、觀光、醫療、旅遊、營建、漁業、躉售業等業務者，且位於非都會區者，可享有減免15%公司所得稅優惠；位於都會區則減免10%。

日本：（一）中小企業研究發展費用12~15%抵稅優惠。（二）中小企業經營革新可享設備投資抵減，另研發費用（包括材料費、人事費、委託研究費等）的6%可抵減所得稅或

²²¹ 參見王金凱，鼓勵中小企業發展租稅政策之探討，財稅研究，2001年33卷第五期，頁153-154。

²²² 參見熊秉元，中小企業租稅調適問題－制度面考慮，財稅研究，1997年29卷第五期，頁21。

²²³ 參見林安樂，先進國家產業租稅政策之比較研究，經濟部委託研究，1999年。

²²⁴ 參見經濟部中小企業處網站，健全中小企業發展現況之比較<http://www.moeasmea.gov.tw/mp.asp?mp=1>

公司營利事業稅。(三)投資特定設備：中小企業經營革新，可享設備投資抵減。特定研發資產之取得、製作或建造，其資產總額5%可抵稅，但以營所稅之13%為限。

台灣和營利事業所得稅(企業所得稅)的中小企業租稅優惠規定在《中小企業發展條例》的三十五條，中小企業為改進生產技術、發展新產品而支付之研究發展、實驗費用，准在當年度課稅所得內減除。供研究發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備，其耐用年數在二年以上者，准按所得稅法固定資產耐用年數表所載年數，縮短二分之一計算折舊；縮短後餘數不滿一年者，不予計算。亦有三十六條關於保留盈餘之規定，中小企業得在不超過已收資本額一倍之限度內，保留盈餘，不予分配；超過以上限度而不分配者，就其每一年度再保留之盈餘，於加徵百分之十營利事業所得稅後，不受所得稅法之限制。

目前中國小型微利企業的優惠為《企業所得稅法》二十八條中減按20%的稅率徵收企業所得稅，相較於各國優惠方式比較單一，缺乏間接性的優惠措施²²⁵。在此情況下，難有產業的導向性，因此，在未來的改革方向上，將可以朝著多元化的優惠邁進，增加關於加速折舊或是技術轉讓的所得稅優惠，鼓勵中小企業進行技術創新，並妥善規劃金融配套，給予中小企業融資上的便利。

4.5.3 稅收優惠的制定權

由於過往中國的稅收政策經常變動，加上各級政府稅收優惠層次多、內容繁複，帶來執行上許多的困難，因此，在新《企業所得稅法》第三十五條²²⁶、三十六條²²⁷中明確規定優惠政策的制定權在國務院，地方只享有調整權。

此改革是基於「租稅乃是對國民財產自由權之侵犯及對職業與營業自由權之干預」²²⁸，稅法的制定必須「在議會上經過國家的代表者議員的同意」。《中華人民共和國立法法》第八條也規定，稅收基本制度應當由全國人民代表大會制定。國務院作為中國的最高行政管理機關，可以對國家之金融、財政等相關政策加以干預和管理。根據《中華人民共和國立法法》第五十六條²²⁹的規定，國務院依據憲法和法律，為執行法律的規定需要制定行政法規。

²²⁵ 參見劉繼虎，中國大陸企業所得稅優惠制度改革進展，月旦財經法雜誌，2008年六月，頁26。

²²⁶ 《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。

²²⁷ 《企業所得稅法》第三十六條，根據國民經濟和社會發展的需要，或者由於突發事件等原因對企業經營活動產生重大影響的，國務院可以製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。

²²⁸ 參見葛克昌，稅法基本問題—財政實法篇，北京大學出版社，2004年，頁117。

²²⁹ 《中華人民共和國立法法》第五十六條，國務院根據憲法和法律，制定行政法規。行政法規可以就下列事項作出規定：(一)為執行法律的規定需要製定行政法規的事項；(二)憲法第八十九條規定的國務院行政管理職權的事項。應當由全國人民代表大會及其常務委員會制定法律的事項，國務院根據全國人民代表大會及其常務委員會的授權決定先製定的行政法規，經過實踐檢驗，制定法律的條件成熟時，國務院應當及時提請全國人民代表大會及其常務委員會制定法律。

而今《企業所得稅法》明確確定了國務院在稅收優惠上的制定權，將消除以往繁複冗雜的優惠方式，讓稅收優惠更具有方向。

除此之外，《企業所得稅法》第二十九²³⁰條規定了民族自治地方的自治機關，亦享有稅收優惠的決定權。這是由於民族自治的目的，就是讓少數民族可以本著其文化的特點，實行特殊政策。根據《中華人民共和國民族區域自治法》第二十五條²³¹、二十六條²³²規定，民族自治地方的自治單位，可以照著地方的特點和需要，制定經濟建設的方針、政策和計畫，自主安排管理地方性的經濟建設事業。因此，自治區、州、縣的人民代表大會和人民政府也是企業所得稅優惠的決定主體。

4.5.4 稅收優惠評析

稅收優惠是企業所得稅法中極重要的部份，必須配合經濟情勢的變化，依照國家政策及發展的需求，給予特定納稅對象鼓勵或是照顧。新企業所得稅法在此理念下展現以下特點：

1.以產業優惠為主取代區域優惠：區域型的優惠使得中國的資金，多集中於東南沿海經濟特區和經濟開發區一帶，造成區域間經濟發展不均。為改善這樣的情況，在《企業所得稅法》中，根據國家鼓勵或是照顧的產業給予稅收優惠，包括高新技術的投資、中小型企業、基礎建設投資、節能環保產業以及傳統農、林、漁、牧業。

2.改採以間接優惠為主：以經濟發展和產業升級要求觀之，各國稅收優惠發展趨勢是以間接優惠取代直接優惠²³³。在《企業所得稅法》當中，亦減少原有優惠稅率和定期減免稅的直接優惠，改採取購用加速折舊、提高費用扣除標準、投資抵免等間接優惠方式，可使優惠發揮更好的引導作用。

改革之後的企業所得稅稅收優惠，產業和區域的導向更為明確，實現中國大陸對技術創新和科技進步的鼓勵，推動產業升級，並鼓勵節能環保產業的政策方向。

²³⁰ 《企業所得稅法》第二十九條，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。

²³¹ 《中華人民共和國民族區域自治法》第二十五條，民族自治地方的自治機關在國家計劃的指導下，根據地方的特點和需要，制定經濟建設的方針、政策和計劃，自主地安排和管理地方性的經濟建設事業。

²³² 《中華人民共和國民族區域自治法》第二十六條，民族自治地方的自治機關在堅持社會主義原則的前提下，根據法律規定和本地方經濟發展的特點，合理調整生產關係和經濟結構，努力發展社會主義市場經濟。

²³³ 參見俞光遠編著，《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，2006年，頁458。

4.5.5 現行租稅優惠制度存在的問題

改革之後的租稅優惠，雖然革除不少弊病，但依舊留下兩點有待討論：

1. 社會目的的優惠較缺乏：稅收優惠的內容與分類相當多樣，依據稅收優惠所追求的價值目標和存在的事由主要可分為三大類：「（一）公益的目的，（二）社會之目的，（三）經濟目的。」²³⁴經濟性的目的主要在於透過對競爭自由的干預，促進經濟發展，包括產業性和區域性的優惠。社會公益目的之稅收優惠，透過促進公益事業的發展，實現社會的公平與正義。新法中的稅收優惠大多以經濟目的的稅收優惠為主，以稅收優惠為手段推動產業升級與區域間的協調發展。關於社會目的的優惠較少，僅有四項條款涵蓋²³⁵，一是對納稅人公益性捐款實行稅前扣除；二是對符合條件的非營利組織收入免稅；三是對國家重點扶持之公共基礎建設投資經營所得與符合條件的節能、環境保護專案的所得實行稅收減免；四是對安置殘疾人員與其他國家鼓勵之就業人員所支付的工資允許加計扣除。整體看來，經濟性的誘因甚強，社會性的保障不足。近年來多數國家在稅制改革上以稅收中性為原則，逐步削減經濟目的之稅收優惠²³⁶。對中國來說，未來的方向是必要逐步削減對於經濟性目的之稅收優惠，加強市場經濟的比重，以符合全球之趨勢。

2. 中小企業稅收優惠的缺陷：《企業所得稅法實施條例》第九十二條規定小型微利企業必須符合（一）工業企業，年度應納稅所得額不超過30萬元，從業人數不超過100人，資產總額不超過3000萬元；（二）其他企業，年度應納稅所得額不超過30萬元，從業人數不超過80人，資產總額不超過1000萬元。聯合國（UNCAD 1993）將中小企業界定為雇員數少於500的企業，加拿大、墨西哥、美國中小企業是指就業人數未滿500人，澳大利亞、菲律賓、新加坡中小企業則是就業人數未滿200人²³⁷。由此看來，中國中小企業界定範圍似乎過窄，不符國際上許多先進國家的標準，未來似乎可以逐步放寬中小企業界定的標準，以達到實質的鼓勵作用。另外，對於中小企業的優惠只有企業所得稅法第二十八條的減按20%徵收企業所得稅，優惠方式過於單一，導向不明確。中小企業相對而言較具備彈性，並較有研究開發的能力，應可透過多樣的間接優惠，例如投資抵免或是加速折舊鼓勵中小企業進行技術創新，方能達到最佳的鼓勵扶植效果。

4.6 特別納稅調整

²³⁴ 參見黃茂榮，論稅捐優惠，稅法總論（第二版），植根法學叢書增訂版，2005年10月，頁97。

²³⁵ 參見中國人民共和國企業所得稅法第9、26、27、30條規定。

²³⁶ 參見劉繼虎，中國大陸企業所得稅優惠制度改革新進展，月旦財經法雜誌，2008年6月，頁25。

²³⁷ 參見台灣綜合研究院中小企業網站<http://www.tri.org.tw/ceo/>

2007年中共國家統計局的一項研究報告指出²³⁸，調查發現約有三分之二外商企業的虧損屬於非正常虧損，這些外商企業透過移轉定價高進低出的交易方式來避稅，造成中國政府稅款高達人民幣300億元的稅款損失。這些企業雖然帳面上是虧損，卻利用關聯企業間的價格操作，將利潤轉移到海外稅賦較低的其他國家。

《企業所得稅法》針對企業避稅造成稅收的流失，專門以第六章「特別稅率調整」對各種避稅行為進行規範。包括第四十一條到四十四條²³⁹對移轉定價（Transfer Pricing）規範，第四十五條²⁴⁰針對設立於避稅地的外國公司的反避稅措施，第四十六條²⁴¹針對企業資本弱化行為的反避稅措施，第四十七條²⁴²關於一般反避稅的關定，第四十八條²⁴³關於補稅加收利息的規定。其內容可以歸納出六項重點：

1.關聯方（企業）的認定：關聯企業的認定在移轉定價的過程中是極重要的一項，在《企業所得稅法實施條例》第一百零九條中規定企業組織間有（一）在資金、經營、購銷等方面存在直接或者間接的控制關係；（二）直接或者間接地同為第三者控制；（三）在利益上具有



²³⁸ 參見林靜香、盧貞秀、黃國芬，兩岸移轉定價制度之探討，財稅研究，第40卷第6期，頁41。

²³⁹ 《企業所得稅法》第四十一條 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。

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。

第四十三條 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。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 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。

²⁴⁰ 《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于本法第四條第一款規定稅率水平的國家（地區）的企業，並非由于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。

²⁴¹ 《企業所得稅法》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。

²⁴² 《企業所得稅法》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。

²⁴³ 《企業所得稅法》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，並按照國務院規定加收利息。

相關聯的其他關係者，皆為關聯企業。2009年2月9號發佈之《特別納稅調整實施辦法（試行）》²⁴⁴對於持股、董事會人數及借貸金額等比例做出進一步的規定。

2.獨立交易原則的確立：移轉定價的核心原則，即是獨立交易原則（常規交易原則）的認定，獨立交易原則是指沒有關聯的交易各方，按照公平成交價格和營業常規進行業務往來的原則²⁴⁵。以跨國公司為例，母公司將貨物銷售給關係人（關聯企業）時，其所訂的價格，必須和給非關係人的價格一致。不符合獨立交易原則而使關聯方減少應納稅收入者，稅務機關有權要求其補稅甚至加收利息。此項條文，不僅針對跨國企業，在中國境內也有利用不同省份在稅率優惠上的不同進行移轉定價，將企業利潤由稅率優惠較少的省份移轉至稅率優惠較多的省份，中國的新法中加入這項反避稅條款，對於反避稅的查緝管理，有極其重大的影響。

3.成本分攤協議（Cost sharing arrangements 簡稱CSAs）：CSAs是指各參與者（包含個人和法人）間同意分攤因發展、製造或取得資源、權利所產生的成本，以及決定各參與者使用上述資產所產生之利益的性質與範圍²⁴⁶。常用於研究發展無形資產時，讓一群共同參與者能以公平的方式分攤研究發展費用，並得於將來擁有使用研發成果之權利。另一方面成本分攤是集團企業對研發計畫融資的方式，一般集團企業是以母公司出資進行集團內的研發活動，但有時也可利用成本分攤協議取得子公司的融資以進行集團的研發計畫。中國大陸《企業所得稅法》第四十一條第二項和該法實施條例第112條，首度於法律中明文規定成本分攤協議：企業與關聯方共同開發並利用獨立交易原則共同分攤之成本，必須依據成本分攤協議，按照成本預期收益相配比原則進行分攤。對於台灣的產業現況，目前大部分的台商都是以台灣為研發、營運中心，生產基地散佈海外的營運模式，若能透過成本分攤協議，將原先台灣母公司承擔的費用與成本部份予以海外子公司，不但可以符合經濟實質效益，更可消除未分

²⁴⁴ 2009年2月9號發佈《特別納稅調整實施辦法（試行）》第九條所得稅法實施條例第一百零九條及征管法實施細則第五十一條所稱關聯關係，主要是指企業與其他企業、組織或個人具有下列之一關係：（一）一方直接或間接持有另一方的股份總和達到25%以上，或者雙方直接或間接同為第三方所持有的股份達到25%以上。若一方通過中間方對另一方間接持有股份，只要一方對中間方持股比例達到25%以上，則一方對另一方的持股比例按照中間方對另一方的持股比例計算。（二）一方與另一方（獨立金融機構除外）之間借貸資金佔一方實收資本50%以上，或者一方借貸資金總額的10%以上是由另一方（獨立金融機構除外）擔保。（三）一方半數以上的高級管理人員（包括董事會成員和經理）或至少一名可以控制董事會的董事會高級成員是由另一方委派，或者雙方半數以上的高級管理人員（包括董事會成員和經理）或至少一名可以控制董事會的董事會高級成員同為第三方委派。（四）一方半數以上的高級管理人員（包括董事會成員和經理）同時擔任另一方的高級管理人員（包括董事會成員和經理），或者一方至少一名可以控制董事會的董事會高級成員同時擔任另一方的董事會高級成員。（五）一方的生產經營活動必須由另一方提供的工業產權、專有技術等特許權才能正常進行。（六）一方的購買或銷售活動主要由另一方控制。（七）一方接受或提供勞務主要由另一方控制。（八）一方對另一方的生產經營、交易具有實質控制，或者雙方在利益上具有相關聯的其他關係，包括雖未達到本條第（一）項持股比例，但一方與另一方的主要持股方享受基本相同的經濟利益，以及家族、親屬關係等。

²⁴⁵ 參見《企業所得稅法實施條例》第一百一十條。

²⁴⁶ 參見廖烈龍、喻名鼎，兩岸現行企業所得稅法特別納稅調整規定之比較研究，月旦財經法雜誌，2008年六月，頁84-85。

配前稅基分配不當的情形。另外，利用成本分攤協議研發無形資產，可使子公司取得該無形資產的所有權，利於台商於中國的子公司符合高科技產業的租稅優惠。

4.預約定價（Advance Pricing Arrangement 簡稱APA）²⁴⁷的安排：APA機制已經成為目前世界各國實施移轉定價查核國家廣為採用的配套作法。APA除了可以解決稅捐機關事後查核所引發的爭議外，還可減少徵納雙方的行政費用和納稅成本。中國大陸《企業所得稅法》第四十二條中言明稅務機關和企業協商確認並根據該法實施條例第114條備妥相關資料²⁴⁸後，可達成預約定價之安排。隨著新法實施，和中國簽訂預約定價似乎成為台商的保稅之道。包括燦坤、台松精密和廣達都透過預約定價的簽訂²⁴⁹，尋求租稅的穩定，不少台資大廠亦有意跟進²⁵⁰。

5.受控外國公司（Controlled foreign corporations）：目前國際間對所得稅的課徵多以居住國（Home country）的居民為課稅客體，對於居住國居民投資外國公司之盈餘，通常須等該外國公司盈餘分配後，再對居住國居民取得股利之所得稅課稅。因此，居住國居民利用低稅率或是零稅率地區成立外國公司，透國股權控制影響該外國公司鼓勵分配政策延緩盈餘分配，藉此達到租稅遞延（Tax deferral）效果以規避居住國所得稅²⁵¹。為防範此類避稅活動，規定若滿足一定條件之外國公司無論是否將股息、紅利匯給母公司，母公司居住國都要對此利潤課稅。受控外國公司課稅制度最初由美國在1962年制定，隨著國際資本流動日益頻繁，世界各國亦相繼制訂了關於受控外國公司的規定。中國在《企業所得稅法》第四十五條正式將此類避稅方式納入明文規定，並於該法實施條例第117條規定居民企業或者中國居民直接或者間接單一持有外國企業10%以上有表決權股份，共同持有該外國企業50%以上股份，都算是具有控制的關係，須繳納居民國之所得稅。

6.資本弱化（Thin-capitalization）：資本弱化是指企業在安排資金來源方式時，使債務資本大於權益資本之情形。由於負債產生的利息和權益產生的股利在稅務處理上有全然不同的待遇，多數國家稅法允許企業利息支出可於計算所得稅時作為費用扣除，但權益產生的股利則

²⁴⁷ 預約定價是移轉定價說至的延伸，藉由稅務部門和納稅義務人之間簽訂協議或安排的方式，對納稅義務人在未來一定期間內關係企業間受控交易的移轉定價先確定一系列適當的方法，以供一段固定期間內移轉定價程序之用，解決跨國企業交易中複雜的移轉定價問題。

²⁴⁸ 企業所得稅法第四十三條所稱相關資料，包括：（一）與關聯業務往來有關的價格、費用的製定標準、計算方法和說明等同期資料；（二）關聯業務往來所涉及的財產、財產使用權、勞務等的再銷售（轉讓）價格或者最終銷售（轉讓）價格的相關資料；（三）與關聯業務調查有關的其他企業應當提供的與被調查企業可比的产品價格、定價方式以及利潤水平等資料；（四）其他與關聯業務往來有關的資料。

²⁴⁹ 預約定價的安排管理，可參見2009年2月9日《特別納稅調整實施辦法（試行）》第四十六條到第六十三條。

²⁵⁰ 參見李立達、林安妮，廣達與大陸簽APA，經濟日報，2007年4月27日。

²⁵¹ 參見曾嘉文、吳蓮英，受控外國公司所得課稅制度之研究，稅務研究，1999年5月，頁99。

須於稅後淨利支付，誘使企業利用融資槓桿籌募資金。另外，處於高所得稅率的跨國企業總部，可透過成立低資本額的外國子公司，再經由貸款給子公司，利用子公司之付給母公司的利息代替盈餘分配；經此安排，子公司可以藉由利息費用抵扣所得，再來支付利息予母公司通常適用比支付股息更低的扣繳稅率，不像支付股息在企業經營與分配盈餘階段會被雙重課稅，可降低整體集團的稅賦。各國限制限制資本弱化的處理方式不完全一致，大部分國家透過規定債務/股本比例來限制本國企業向外國公司移轉利潤。澳洲、荷蘭規定債資比例為3：1；加拿大規定債資比例為2：1，中國由《關於企業關聯方利息支出稅前扣除標準有關稅收政策問題的通知》（財稅〔2008〕121號）第一條第二款規定，企業實際支付給關聯方的利息支出，其接受關聯方債權性投資與其權益性投資比例為：金融企業5：1；其他企業2：1。

4.7 小結

綜觀《企業所得稅法》，可歸結出四項重要的改革：

1.納稅義務人：

取消以資金來源作為徵稅義務的區分，採用國際間通行之居民企業與非居民企業的標準。只要是以營利為目的，從事生產、經營活動的經濟實體，都必須繳納企業所得稅，具體包括國有企業、集體企業、私營企業、聯營企業、股份制企業、中外合資經營企業、中外合作經營企業、外商獨資企業等。

2.統一稅率和稅前列支項目：

企業所得稅法將適用稅率和稅前可以扣除、不得扣除的列支統一。內外資企業適用相同的稅收規定，不但便於徵收管理，也符合稅收公平。

3.改革稅收優惠

以外的稅收優惠過多，容易造成稅基流失，對財政收入造成不利的影響。內、外資企業適用不同的稅收優惠，不但缺乏公平，更會導致「假外資」的出現。《企業所得稅法》中針對稅收優惠的部份大幅度地改革，將原先以區域、普惠型的稅收優惠，改成對特定產業的鼓勵以及扶持。並增加間接優惠的所得稅稅收優惠設計。

4.反避稅的措施

針對關聯企業和移轉定價的問題，《企業所得稅法》針對以往企業避稅造成稅收的流失，詳細訂出關於各項避稅的管理辦法，宣示中國政府將加強對於移轉定價以及各項避稅方式的查緝。

第五章 2008年新企業所得稅產生之影響

5.1 企業所得稅法與吸引外資

長期以來利用外國資金促進經濟的發展，一直是中國的基本國策。改革開放以來，外資對於中國經濟的發展起了極大的作用，特別是在擴大投資、促進出口、開拓國際市場、提昇技術和管理經驗、促進產業結構調整和升級上面。自改革開放至2006年底，合同利用外資額高達14858億美元，實際使用外資額約為6919億美元。2006年外資值直接投資額為694.68億美元，年增長率約為15%，外資固定資產的投資佔總額的比例為9.89%。2007和2008年外商直接投資額更是大幅增長，顯示外資在中國經濟上的貢獻著實不小。

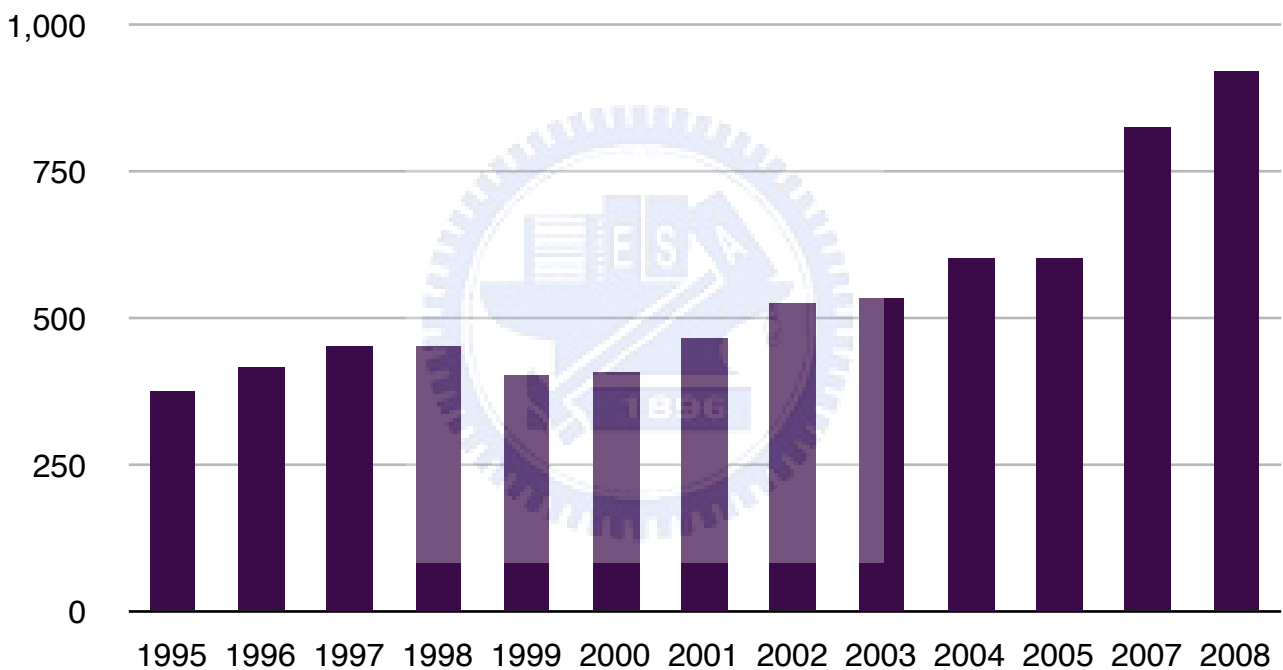


圖5-1 1995-2008年外商直接投資情況（億美元）

資料來源：中國統計年鑑 中華人民共和國商務部網站

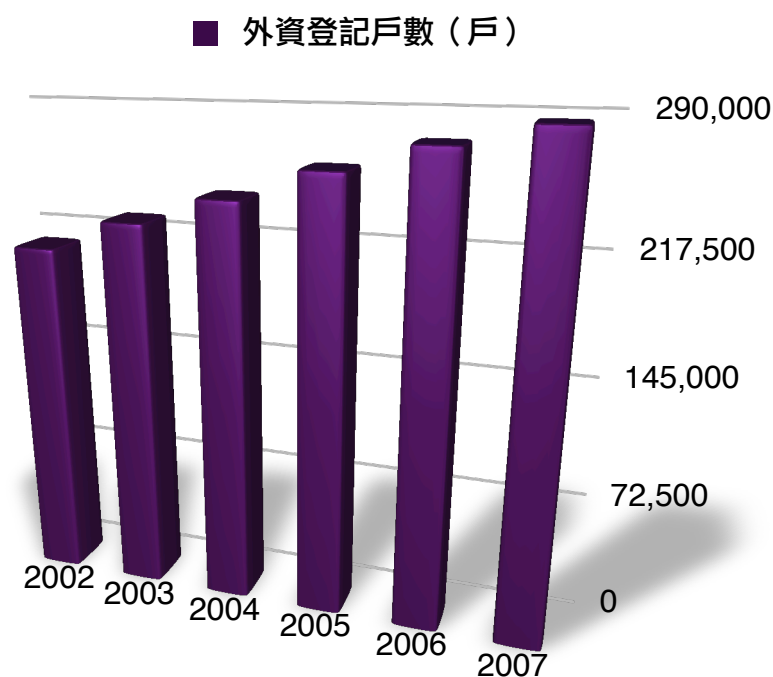


圖5-2 2002年到2007年外商登記戶數

資料來源：中國統計年鑑

2008年一月一日起，《外商投資企業和外國企業所得稅法》及《企業所得稅法暫行條例》正式失效，所有的企業不分其資金的來源，一律適用《企業所得稅法》。對於在中國投資的外資來說，首先要面對的就是過往稅收優惠的流失，以中國的立場同時也會擔心取消外國投資者的稅收優惠會導致外國資金的離開。本章一開始，將討論企業所得稅法的改革和吸引外資的關係，將從不同角度解析企業所得稅優惠對於外商的影響，並探討取消優惠是否會使得中國市場失去吸引力。首先將從國際稅收模式切入，研究稅收管轄權以及相關稅收協定與外國投資的影響，再以影響投資環境的各項因子分析，界定稅制在企業決策投資時的位置。

5.1.1 國際稅收模式與稅收優惠

一個企業若為跨國企業，勢必面對到母國與投資國雙重徵稅的問題。國際上將管轄權模式分為三種：分別為地域管轄權（來源地管轄權）、居民管轄權和公民管轄權。為處理雙重徵稅的問題，主要的使用的方式包括扣除制、減免制、免稅制和抵免制。如表5-1²⁵²

²⁵² 參見樂為，稅收政策對跨國公司FDI資本成本決策影響的比較研究，經濟社會體制比較，2007年第一期，頁61。

表5-1 國際上處理雙重徵稅問題的方法

國際稅制	方式	採用情形	代表國家
扣除制	一國政府對本國居民的國外所得徵稅時，允許將該所得負擔的外國稅款當作費用扣除，只對扣除後的剩餘徵稅。	此方法中本國居民已被國外徵稅過的所得，仍要依本國稅率徵收，只是應稅所得可以被沖銷一部分。扣除制只能減輕但不能完全消除國際重複徵稅的情形。	美國、荷蘭、德國、法國、瑞士、愛爾蘭、泰國、智利等國允許納稅人在一定條件下採用扣除制。
減免制	一國政府對本國居民的國外所得在稅率上減免一定比例，按較低的稅率徵稅；對國內所得則按照正常的標準稅率徵稅。	減免稅是對已繳納國外稅款的所得採取較低的稅率徵收，只能減輕但不能消除國際雙重徵稅的情形。	比利時
免稅制	一國政府對本國居民來源於國外的所得免與徵稅，僅對來源於國內的所得徵稅。	可以完全消除國際雙重徵稅，	奧地利、丹麥、法國、芬蘭、瑞典、荷蘭等，但有嚴格的限制條件。
抵免制	一國政府對本國居民在國外的所得徵稅時，允許其在國外已繳的稅款可以沖抵本國應納的稅款，實際徵稅的款項為該居民應納本國稅款與已納外國稅款的差額。	抵免制可以有效免除雙重徵稅，且有利於維護各國的稅收權益。在實踐上許多國家都選擇了抵免制作為避免雙重徵稅的方法。	中國及世界上大多數國家普遍採用。

以中國為例，在處理雙重徵稅的問題，是利用和他國簽訂協定，實施抵免制來避免重複徵稅。只要是居民納稅人來源於國外的收入，允許在本國應納稅款當中抵銷以在外國繳納的稅款，如果資本輸入國的所得稅率低於資本輸出國的稅率，投資者在資本輸入國繳稅後，必須按照兩國的稅率差額向資本輸出國納稅。

兩稅合併之後，外商面臨的衝擊即是稅收優惠的消失。從國際稅收制度來切入，和稅收優惠緊密相繫的就是稅收饒讓制度。稅收饒讓是指居住國政府應收入來源國政府的要求，將其居民的境外因享有稅收優惠而未實際繳納的稅款，視同已經繳納而允許在居住國應納稅款中抵免，這樣的制度使得資本輸出國減少了稅收²⁵³。因此我們可以知道，中國對於外商的種種優惠，並不一定會使外商投資者直接受益，如果實施稅收饒讓制度，稅收優惠的好處將會由外商投資者享有；如果沒有實施稅收饒讓，稅收優惠的利益會被資本輸出國的政府獲得。實際上截至2008年六月，和中國簽訂並已生效的86個雙邊協定中，載有稅收饒讓條款的是43個，其中21個是締約國雙方相互給予饒讓抵免，22個是締約國對方單方面給予我中國饒讓抵

²⁵³ 參見郭培莉、王海勇，兩稅合一並不會影響外資的流入，中央財經大學學報，2006年第二期，頁9。

免²⁵⁴。由此可知有一半的國家並未和中國簽訂稅收饒讓，稅收優惠並沒有辦法完全回饋給企業。然而，這樣的情形並沒有影響外資對於中國的投資，表5-2²⁵⁵為2002年到2004年對中國投資前十名的國家或地區。在當時只有日本、韓國、新加坡和德國有在和中國的稅收協定裡包含稅收饒讓，其餘國家的投資者實際上都無法完全享受到稅收優惠。但這並不會構成外國資金退卻的主因，我們可以這樣說，大多數外資在作投資考量時，並沒有把稅收因素當作決策的重心。

表5-2 2002年到2004年對中國投資前十名的國家佔總FDI的比例 單位：%

國別/地區	2002年	2003年	2004年
中國香港	33.86	33.08	31.33
英屬維京群島	11.6	10.8	11.1
美國	10.28	7.85	6.5
日本	7.94	9.45	8.99
台灣	7.53	6.31	5.14
韓國	5.16	8.39	10.31
新加坡	4.43	3.85	3.31
開曼群島	2.24	1.62	3.37
德國	1.76	1.6	1.75

以中國2008年的資料檢視，從投資來源地看，亞洲地區前往中國投資實有戶數仍居首位，拉丁美洲投資增長較快，實有外商投資企業戶數首次超過北美洲位居第二。亞洲地區投資的企業為25.57萬戶（含分支機構，下同），佔外商投資企業實有總戶數的58.78%，註冊資本8193.81億美元；其次為拉丁美洲3.58萬戶，註冊資本1821.32億美元；再次為北美洲3.42萬戶，註冊資本987.42億美元；歐洲2.25萬戶，註冊資本1051.66億美元。

從國別和地區的外資流向看，香港、台灣、美國、英屬維爾京群島等國家和地區仍然是中國主要外資來源地。企業戶數（含分支機構）位居前六位的國別和地區分別是：香港14.93萬戶、英屬維爾京群島3.11萬戶、台灣2.96萬戶、美國2.8萬戶、日本2.58萬戶、韓國2.22萬戶。港資企業佔外商投資企業總戶數的34.3%，香港與中國內地合作歷史悠久，加之港商看

²⁵⁴ 參見王誠堯，根據新稅法適時修訂避免雙重徵稅協定，中國稅務報，2008年06月19日。

²⁵⁵ 參見郭培莉、王海勇，兩稅合一並不會影響外資的流入，中央財經大學學報，2006年第二期，頁9。

好中國內地的資源優勢和良好的投資環境，預計在今後，港資企業仍會持續增長，並長期在內地外資經濟中佔據主導地位²⁵⁶。

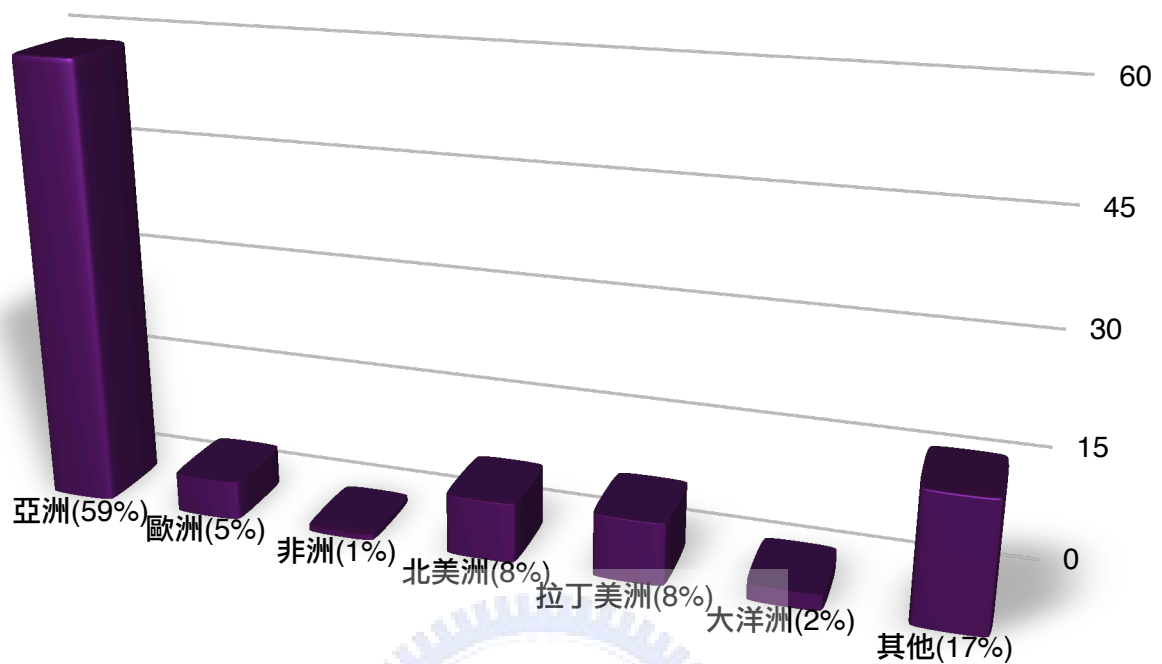


圖5-3 2008年中國外資地區來源

資料來源：中華人民共和國工商行政管理總局網站

5.1.2 跨國投資考量的因子

若跨國公司要以稅制為投資環境的考量要件，以中國目前稅務結構看來，是以流轉稅和所得稅為主要稅種。流轉稅又稱流轉課稅、流通稅，指以納稅人商品生產、流通環節的流轉額或者數量以及非商品交易的營業額為徵稅對象的一類稅收。各種流轉稅包括增值稅、消費稅、營業稅、關稅等。流轉稅的主要特點有四點：（一）以商品生產、交換和提供商業性勞務為徵稅前提，徵稅範圍較為廣泛，既包括一級產業和二級產業的產品銷售收入，也包括三級產業的營業收入；既對國內商品徵稅，也對進出口的商品徵稅，稅源比較充足；（二）以商品、勞務的銷售額和營業收入作為記稅依據，一般不受生產、經營成本和費用變化的影響，可以保證國家能夠及時、穩定、可靠地取得財政收入；（三）一般具有間接稅的性質，特別是在從價徵稅的情況下，稅收與價格的密切相關，便於國家通過徵稅貫徹產業政策和消費政策；（四）同有些稅類相比，流轉稅在計算徵收上較為簡便易行，也容易為納稅人所接受。

²⁵⁶ 中華人民共和國國家工商行政管理總局網站，全國市場主體發展情況報告，國家工商總局辦公廳統計處。

流轉稅的徵收範圍限於一國境內發生的應稅行為，而所得稅則可透過居民所有所得和非居民的境內所得徵稅，範圍顯然對跨國企業影響比較大。又流轉稅以納稅人銷售貨物或提供勞務所取得的數額為徵稅對象，最終的稅收負擔比較容易移轉給消費者承擔²⁵⁷。流轉稅稅賦的高低和優惠程度對市場價格有密切的關係，對於市場的競爭有直接的影響。許多國家透過對菸酒等限制性行業課徵流轉稅，影響其生產和消費。一般而言，對大部分的行業不會採取流轉稅的優惠政策，以保障市場經濟的進行。相較之下所得稅以納稅人的經營所得扣除有關成本費用後的收益為徵稅對象，其稅收負擔較不易轉嫁。而且所得稅稅賦的高低對於市場價格不會產生直接的影響，許多國家利用所得稅政策來調解社會公平、影響投資和儲蓄，促進社會福利。這也是為何雖然中國流轉稅的稅額遠高於企業所得稅，但跨國公司在考量稅收環境時，一般會以所得稅待遇為首要考量。

文獻指出，稅收政策在一國投資環境中只有激勵作用，並非關鍵的決定因子²⁵⁸。經濟學家Dunning J.H在1977年提出了「OLI理論」²⁵⁹。他認為若想吸引跨國企業投資，必須提供三方面的優勢，「O」代表所有權優勢、「L」代表區位優勢、「I」代表內部優勢。所有權優勢是指一國企業能夠擁有外國企業所沒有的資產或所有權，包括技術優勢、企業規模優勢、組織管理優勢和金融優勢等。區位優勢指跨國公司在選擇海外公司的國別、地點時，必須考慮東道國所具備各項條件的優勢，包括資源稟賦和經濟社會因素，如市場規模與結構，市場發展的前景和潛力，文化、法律、政治和制度環境，政府法規和政策等。區位優勢不僅關係跨國企業對投資地點的選擇，還關係著投資的產業類型。內部優勢某些產品或技術透過外部市場交易時會增加交易費用，跨國公司可以透過對外直接投資，在母公司和子公司之間進行內部交易，從中取得利潤。

在中國，區位優勢比其他兩個優勢影響力大得多，若是政局不穩，意味著投資有全部喪失的可能；政策多變，投資者將無所適從；法律不健全，投資者的權益得不到保障，上面三點可說是外資投資的前提。其次，包括原物料、勞動力、市場等條件也相當重要。中國地大物博，各項資源和原料都極其充沛。總數13億的人口更帶來龐大的市場和勞動力。接下來，要考量的是相關的基礎建設是否健全，包括政府部門的辦事效率，交通、運輸、通訊、銀行等基礎設備。若以上條件具備，投資者才有可能在預期可以獲取利潤下投資，唯有獲得利潤

²⁵⁷ 參見俞光遠編著，中國人民共和國企業所得稅法制度改革語立法實用指南，中國財政經濟出版社，2006年，頁71-72。

²⁵⁸ 參見安體富、王海勇，論內外兩套企業所得稅制的合併，稅務研究，2005年第三期，頁47。

²⁵⁹ Dunning, J. H. (1977). Trade, location of economic activity and the MNE: A search for an eclectic approach. In H. Ohlin (Ed.), *The international allocation of economic activity*, (pp.596-692). New York: Holmes and Meier.

時，才必須考慮稅率高低、稅收優惠多寡等問題。從此可知稅收政策在吸引外資上的確只是個輔助性因素，並非關鍵因素。

事實上，稅收優惠只對中小型資本和勞力密集產業有較大吸引力，大型的跨國公司具備雄厚的資本，其投資往往是以長期作為考量，注重整體利益，較多關心在基本的投資環境以及投資條件的穩定性。世界銀行經濟學家威勒和莫迪的研究也表明，跨國公司在實現一體化擴張的過程中，最關心的因素為基礎設施、現有外資狀況、工業化程度和市場容量等，而不是優惠政策。有兩個例子可以證實這一點：烏拉圭曾是世界上對外資徵稅最低的國家，但並沒有對外資產生多大吸引力。相反，美國儘管對外資企業不實行稅收優惠，但美國一直是世界上吸收外國直接投資最多的國家²⁶⁰。因此對中國而言，似乎繼續改善基礎設施，推動稅法改革，讓投資環境更完善，才是吸引外資的良方。從此看來，新企業所得稅法的施行非但不會因取消稅收優惠使外資撤離，更可能因為稅制上的完善吸引更多的外資企業。

5.2 新企業所得稅法與中國財政

根據中國自身的計算，新稅法實施後，內資企業所得稅法定名義稅率由33%下降至25%，降低了8個百分點；外資企業所得稅法定名義稅率也由33%降低了8個百分點，但由於一些外資企業原來可以享受24%或15%的低稅率優惠，從而其法定名義稅率分別上升了1個百分點和10個百分點。考慮到新稅法執行後其中一部分外資企業可以繼續按新稅法規定享受高新技術企業優惠稅率和小型微利企業優惠稅率，一部分外資企業可以享受過渡優惠政策，新稅法執行後對外資企業即期財務成本不會造成大的影響。由於總體上降低了法定稅率，提高了稅前扣除標準，如果2008年實施新稅法，與現行稅法的相比，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。如果考慮對原享受法定稅收優惠的老企業實行過渡措施因素，在新稅法實施當年帶來的財政減收將更大一些，但在財政可承受範圍之內²⁶¹。

根據截至2008年第三季的統計資料指出²⁶²，2008年前三季企業所得稅的稅收為102731232萬元，大於2007年前三季企業所得稅和外商投資企業和外國企業所得稅的相加。由此我們可以看出，目前為止新企業所得稅法並沒有使得中國企業所得稅稅收的侵蝕，反而還有所增長。

²⁶⁰參見財政部財政研究所課題組，調整稅收優惠政策不會嚇跑外資，南方週末，2005-01-20。

²⁶¹參見金人慶，關於企業所得稅法（草案）的說明，2007年3月8日在第十屆全國人民代表大會第五次會議。

²⁶²參見稅務總局網站<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/index.html> 2008年11月27日。

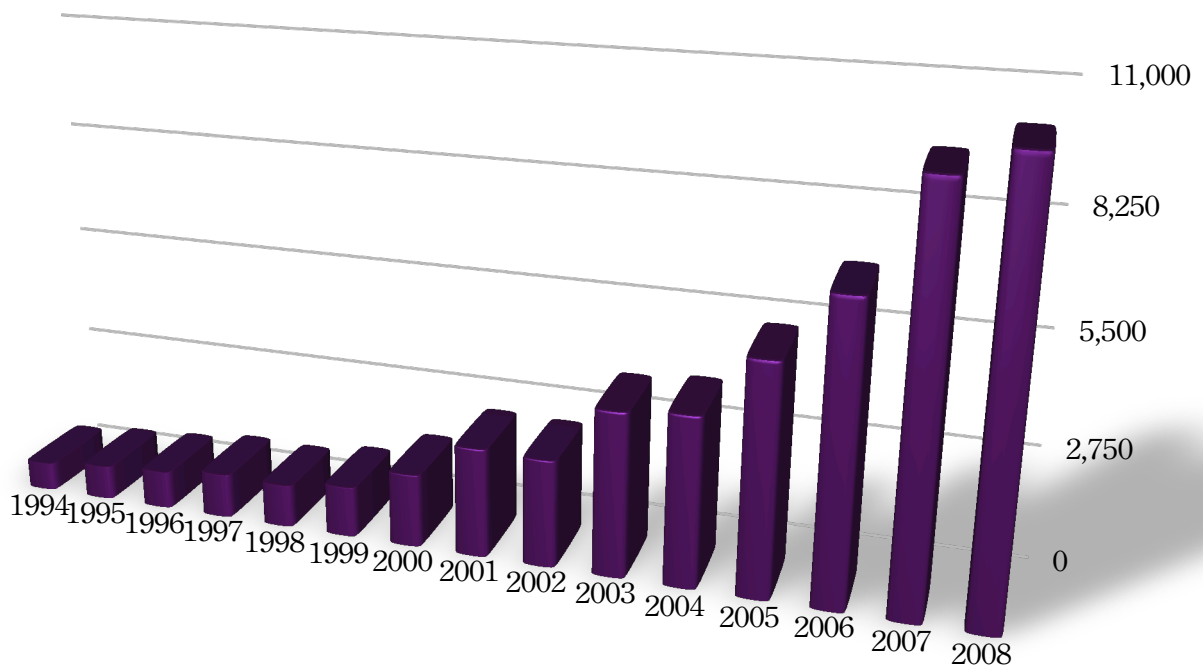


圖5-4 1994-2008年中國大陸企業所得稅稅收 單位：億元

註：2008年僅包含前三季

資料來源：中華人民共和國稅務總局網站

中國在十六屆三中全會通過《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》，指出：既要擴大利用外資規模更要提高利用外資水平，發揮外資的作用。從此聲明可看出，在實施改革開放三十年後的此時，外資的累積已達到一定規模，截至2006年底，中國外商直接投資的累積金額接近七十億美元²⁶³。中國政府開始尋思對外資的種類進行篩選。新企業所得稅法的稅收政策調整，對於一些中小型的外國資本而言，的確會造成較大的影響。中國利用這次企業所得稅改革的契機，改變既有的投資結構，表5-4²⁶⁴顯示中國在2006年外商在不同行業的直接投資金額。由此表看出不管是在直接投資的項目還是金額，製造業都遠遠高過其他行業。造成中國較缺乏基礎產業，包括農村道路、交通運輸、公用事業、通訊等基礎建設跟不上經濟發展的需要。某些外資企業把污染重、高耗能的產業移至中國，對於中國的產業結構有不利的影響。在新的企業所得稅法中明顯宣示了中國新的產業政策，過往的製造業已經不再是優惠的重點，中國將優惠對象轉向對基礎建設、高新技術和環境保護等產業。

此外由於著眼於區域經濟的均衡發展，新企業所得稅取消了東部沿海多項租稅優惠。過往由於經濟特區、經濟開發區多設在沿海地帶，而廣大的西部和東北地區由於自然環境和基

²⁶³ 參見中國統計年鑑2007。

²⁶⁴ 同上注

礎建設較差，造成地區間差距不斷擴大，以2006年為例，全國外資註冊登記的戶數有242284戶，其中超過一萬戶的地區分別為：遼寧14858戶、上海26657戶、江蘇29939戶、浙江17792戶、福建17236戶、山東19251戶和廣東55259戶²⁶⁵，全部集中在沿海地帶與經濟特區。

表5-4 各行業外商直接投資

行業	合同項目（個）	合同金額（萬美元）	實際使用金額（萬美元）
農林漁牧業	951	319863	59945
採礦業	208	193785	46052
製造業	24790	11888844	4007671
電力、燃氣及水的生產和供應業	375	332632	128136
建築業	352	214702	68801
交通運輸、倉儲和郵政業	665	517422	198485
信息傳輸、計算機服務和軟件業	1378	304942	107049
批發和零售業	4664	652475	178941
住宿和餐飲業	1060	289321	82764
金融業	52	75972	29369
房地產業	2398	2946928	822950
租賃和商業服務業	2885	938762	422266
科學研究、技術服務和地質勘查業	1035	260234	50413
水利、環境和公共設施管理業	132	92901	19517
居民服務和其他服務業	236	219730	50402
教育	27	10794	2940
衛生、社會保障和社會福利業	20	10942	1517
公共管理和社會組織	4	2112	707
文化、體育和娛樂業	241	100373	24136

資料來源：中國統計年鑑

²⁶⁵ 參見中國統計年鑑2007

另有學者指出對FDI實行特殊的稅收優惠存在很大缺陷²⁶⁶：其一，就提供優惠的國家來說，其成本可能超過受益，甚至導致負面的後果，為了彌補減少的稅收收入，稅收負擔會轉向較為固定的稅源，引發社會經濟問題。其二，侵蝕稅基。如部分潛在的FDI，即使沒有稅收優惠也會來投資，國內不應享受優惠的投資甚至會冒充外資，濫用優惠，導致稅收流失。其三，特殊的稅收優惠條款往往因不夠透明而引起腐敗和尋租行為。如外國投資者向所在國官員行賄而獲取不應有的優惠政策等。其四，由於稅制的複雜和不確定，使企業經營管理面臨更大的風險。其五，對FDI的稅收優惠體現了政府對市場的干預，它往往超過一國範圍，對全球資源的合理配置進行干預，並非特定稅收優惠所能做到。而且某些特定的稅收優惠可能造成某方面資源的過度消耗，甚至發生不顧市場需求而過度生產的行為。因此，長期來看，取消稅收優惠不但不會影響中國財政收入，更對於中國財政體制的健全發展有所助益。

5.3 台商在中國投資的情形

自1979年中國大陸改革開放以來，經濟不斷快速發展，倚賴其日漸完善的經濟環境吸引台商前往投資。根據經濟部的統計資料²⁶⁷，累至2009年二月，已經審核批准37232件前往中國大陸投資，投資金額自1991年至2009年二月高達761.27億美元。若以投資地區分，主要集中在江蘇省、廣東省、上海市、福建省和浙江省，投資金額分別為25317060千美元、18286054千美元、11320780千美元、5618500千美元和 5138063千美元。這五個地區投資金額所佔的比例超過80%，其他地區所佔比率都不到百分之二。

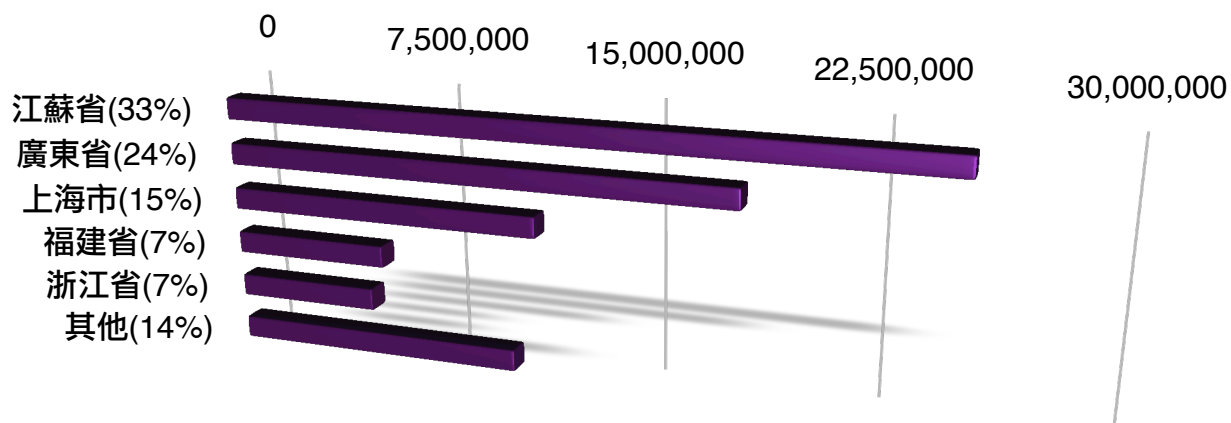


圖5-5 截至2009年2月台商投資大陸地區比例

資料來源：經濟部投資業務處網站

²⁶⁶ 參見馬衍偉、費媛，統一內外資企業所得稅的戰略思考，中國時代經濟出版社，2007年，頁121。

²⁶⁷ 經濟部投資業務處網站<http://www.dois.moea.gov.tw/> 2009年3月5日

以投資產業分類，台商在中國前五名的投資產業依序為電子零組件製造業、電腦、電子產品及光學製品製造業、電力設備製造業、金屬製品製造業和塑膠製造業。累積投資核准金額依序為12555717千美元（佔總投資額16.49%）、11912405千美元（佔總投資額15.65%）、7140660千美元（佔總投資額9.38%）、4661505千美元（佔總投資額6.12%）和3862799（佔總投資額5.07%）。

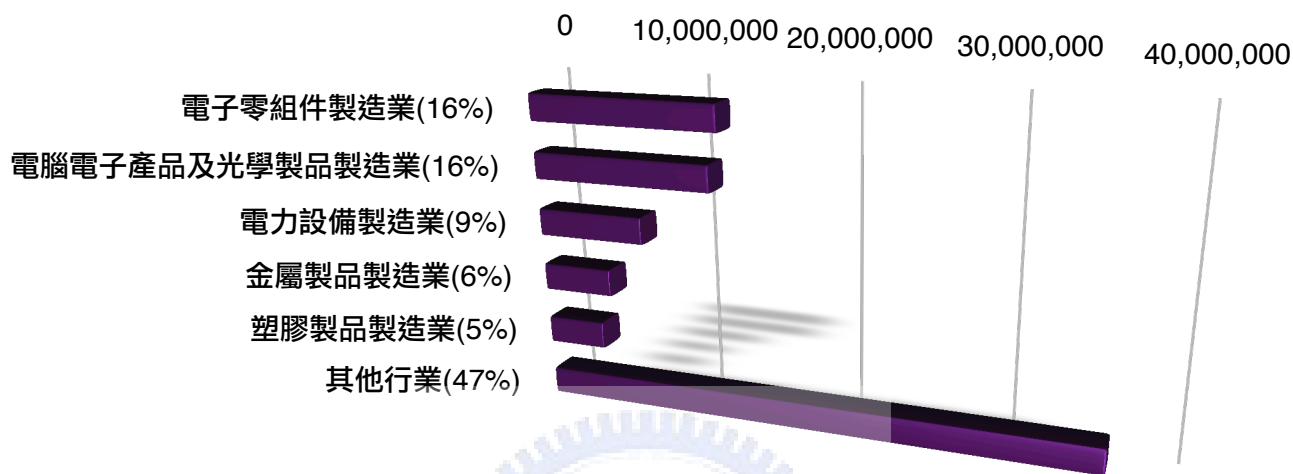


圖5-6 截至2009年2月台商投資大陸產業比例

資料來源：經濟部投資業務處網站

表5-5 台商對外投資金額統計

年份/項目	台商對大陸投資數量 (件)	台商對大陸投資金額 (億美元)	台商對外投資總金額 (億美元)	台商對大陸投資佔總對外投資的比例 (%)
1991	237	1.74	16.56	9.5
1992	264	2.47	8.87	21.78
1993	1262/(8067)	11.4/(20.28)	16.6	40.71
1994	934	9.62	16.16	37.32
1995	490	10.93	13.57	44.61
1996	383	12.29	21.65	36.21
1997	728/(7997)	16.15/(27.2)	28.94	35.82
1998	641/(643)	15.19/(5.15)	32.96	31.55
1999	488	12.53	32.69	27.71
2000	840	26.07	50.77	33.93
2001	1186	27.84	43.92	38.8
2002	1490/(3950)	38.59/(28.64)	33.7	53.38
2003	1837/(8268)	45.95/(31.04)	39.69	53.65
2004	2004	69.4	33.82	67.24
2005	1297	60.07	24.47	71.06
2006	1090	76.42	43.15	63.91
2007	996	99.7	64.7	60.64
2008	482/(161)	98.43/(8.48)	44.66	68.8
2009年1月2月	35	5.34	1.93	73.45
1991-2009年2月	37232	761.27		

資料來源：經濟部投資業務處網站

由前列統計資料可知，近年來台商投資大陸的比例逐漸升高，究竟中國大陸吸引台商前往直接投資的因素為何，學者丁雯靜以1993年銷售額一億元以上之製造業產商為對象進行實證研究²⁶⁸，其結果顯示，市場為區位選擇的顯著因素，而低工資並不是吸引台商前往中國投資的充分條件，唯有當工資成本節省超過29.46%時，該區位才具有投資魅力。廖輔祥則從租稅觀點，探討影響台商投資大陸的因素²⁶⁹，其研究結果顯示，台商是否投資中國，主要考量

²⁶⁸ 參見丁雯靜，台商對外投資區位選擇，國立台灣大學三民主義研究所碩士論文，1997年。

²⁶⁹ 參見廖輔祥，影響台商投資大陸決策因素之研究，國立政治大學財政學系碩士論文，2001年。

為中國廉價的勞動成本、廣大的內銷市場、產業遠景佳和租稅優惠等，租稅優惠只是其中的一環。

台商在中國的受到《中國人民共和國台灣同胞投資保護法》和其《實施細則》的規定管理，若台商是以直接投資的方式前往大陸，並不具有法律實質上的外商身份，而只是「法律上準照外商」，所以實務上在中國經貿糾紛中，「準外商」不能享有外商的權益，也就無法充分選擇仲裁地點、管轄法院和適用法律²⁷⁰。依據《國務院關於鼓勵台灣同胞投資的規定》第三條，台灣投資者在大陸可以下列形式進行投資：（一）舉辦台灣投資者擁有全部資本的企業；（二）舉辦合資經營企業、合作經營企業；（三）開展補償貿易、來料加工裝配、合作生產；（四）購買企業的股票和債券；（五）購置房產；（六）依法取得土地使用權，開發經營；（七）法律、法規允許的其他投資形式。

目前台商投資大陸的方式主要有透過法人和自然人對中國直接投資和間接投資四種方式：

（一）以自然人的名義直接投資，根據《兩岸人民關係條例》第24條²⁷¹規定，台灣個人若有來源於中國的所得，必須併入其台灣所得合併計算，但若已在大陸繳交的稅款，可以從應稅所得額中扣除。根據《企業所得稅法實施條例》第九十一條，中國對於股利（利潤）匯出的扣繳率為10%，因此自然人在中國已扣繳的10%，可以在個人所得稅中扣除，若自然人在台灣適用40%的個人綜合所得稅，則必須依據相差的比例補繳納。

（二）以自然人的方式間接投資，根據我國所得稅法第二條²⁷²規定，我國的個人綜合所得稅採取屬地主義²⁷³，來源於中華民國境外的所得是不需要課稅的。若是以間接投資中國的方式，盈餘會先至第三地再匯回台灣，對台灣的自然人投資人來說，由於盈餘是第三地公司給的，視為境外投資，不需併入所得稅課稅。

²⁷⁰ 參見王泰銓，投資大陸市場法律與實務解析，新學林出版社，2005年，頁141。

²⁷¹ 《兩岸人民關係條例》第二十四條，臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅。但其在大陸地區已繳納之稅額，得自應納稅額中扣抵。臺灣地區法人、團體或其他機構，依第三十五條規定經主管機關許可，經由其在第三地區投資設立之公司或事業在大陸地區從事投資者，於依所得稅法規定列報第三地區公司或事業之投資收益時，其屬源自轉投資大陸地區公司或事業分配之投資收益部分，視為大陸地區來源所得，依前項規定課徵所得稅。但該部分大陸地區投資收益在大陸地區及第三地區已繳納之所得稅，得自應納稅額中扣抵。前二項扣抵數額之合計數，不得超過因加計其大陸地區來源所得，而依臺灣地區適用稅率計算增加之應納稅額。

²⁷² 《所得稅法》第二條，（綜合所得稅課徵範圍）凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。

²⁷³ 屬地主義：基於國家其領土內所行使之領土主權為依據。屬地主義僅對國內之客體課稅，資料蒐集與查稽工作較便易。

(三) 以法人名義直接投資，可分為成立海外分公司或子公司兩種型態，若是採取成立海外分公司的方式，由於分公司在法律上為總公司法人人格的延長，不具有地主國獨立法人的地位，故權利義務須與總公司合併為一體，其在地主國產生的所得（盈餘），除應繳納當地法人所得稅外，還須負擔居住國所得稅。根據《兩岸人民關係條例》第二十四條規定，台灣的法人若有源自於中國大陸的所得，應和台灣的所得合併課徵營利事業所得稅。但已在大陸繳交的稅款，可以從應納稅額中扣除。所以台灣總公司在申報營利事業所得稅時，須將源於大陸地區的所得合併入計算，繳納25%的營利事業所得稅。若分公司享有較低的稅率優惠（如20%），則就源於中國的所得而言，20%低於我國營利事業所得稅的25%，因此在抵扣之後，仍須繳納5%的營利事業所得稅；若分公司在中國未享有任何稅率優惠，中國新法的稅率25%，和我國營利事業所得稅稅率相同，故可以完全抵扣，不需再繳納營利事業所得稅。

若是以子公司的方式直接投資，由於子公司在法律上具有地主國的獨立法人資格，其權利義務和母公司無關，而母公司為子公司的股東。故台灣的法人以子公司形式投資中國，表示台灣母公司為股東身份，僅對子公司分配之股利合併申報營利事業所得稅。根據《企業所得稅法實施條例》第九十一條，目前中國對於公司股利扣繳率為10%，低於我國營利事業所得稅稅率25%，因此在抵扣之後，須依據相差比例補繳納。

(四) 以法人名義間接投資，根據《兩岸人民關係法》第二十四條，即便是經由第三地設立之公司對大陸進行投資，其源自中國大陸的投資收益，還是必須和台灣的所得合併計算徵稅。

5.4 中國大陸企業所得稅法和台灣營利事業所得稅法之比較

企業所得稅顧名思義就是以企業（法人）之所得為課稅的目標，且由於各國對於課稅主體和範圍的規定不盡相同，有的國家稱為法人稅；有的則稱為公司所得稅；有的亦稱公司法人稅或企業所得稅等。而台灣不僅是對法人之所得課稅，亦對獨資、合夥等非法人課稅，因此稱為營利事業所得稅。在此段落，將就我國的營利事業所得稅法和中國2008年新實施的企業所得稅法，針對稅率、納稅人、應稅所得額計算和稅收優惠等部份進行比較。

1、稅率

表5-6 台灣與中國企業所得稅率比較

台灣《所得稅法》第五條	中國《企業所得稅法》第四條
<p>營利事業所得採取全額累進稅率，級距共分三級：</p> <p>一、營利事業全年課稅所得額在五萬元以下者，免徵營利事業所得稅。</p> <p>二、營利事業全年課稅所得額在十萬元以下者，就其全部課稅所得額課徵百分之十五。但其應納稅額不得超過營利事業課稅所得額超過五萬元以上部分之半數。</p> <p>三、超過十萬元以上者，就其超過額課徵百分之二十五。</p>	<p>採取比例稅率，企業所得稅稅率統一為25%，非居民企業符合規定者之所得，可以適用20%稅率。</p>

中國之新企業所得稅法將名目稅率調降，稅收優惠削減，在稅率方面將與台灣更接近。對台商而言，目前尚屬於五年的過渡期，可以享受較低的實質稅率，在過渡期結束之後，勢必面對較高的稅率。

2、應納稅所得額的計算

(1)一般公式

表5-7 台灣與中國企業所得稅法應稅所得額比較

台灣《所得稅法》第二十四條	企業所得稅法第五條
<p>營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。</p> <p>可知應稅所得稅=收入總額-（成本+費用+損失）</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>可知應稅所得額=收入總額-不徵稅收入-免稅收入-各項扣除-允許彌補的虧損</p>

由上可知，兩岸主要的差別在於不徵稅收入和免稅收入。不徵稅收入是指並非企業營利活動帶來的收益，包括《企業所得稅法》第七條中的財政撥款、依法收取並納入財政管理的行政事業性收費、政府性基金和國務院規定的其他不徵稅收入。免稅收入是稅收優惠的一種，此種收入應該課稅但政府基於鼓勵性質而予以免稅。包括《企業所得稅法》第二十六條

中的國債利息收入；符合條件的居民企業之間的股息、紅利等權益性投資收益；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；符合條件的非營利組織的收入。

(2) 可扣除項目

台灣營利事業所得的範圍，除稅法有特別規定之外，成本費用都可以據實扣除，包括借款利息；薪資列支；職工退休金準備；自由捐贈；交際應酬費用；廣告費；伙食費等。有特別規定者，例如第三十六條²⁷⁴對非政府的公益法人捐贈，不得超過所得額的10%。交際費按不同的收入性質有其扣除上限²⁷⁵。

中國《企業所得稅法實施條例》第二十七條到第五十四條包含所有稅前扣除的原則和實際實施方法。依據《企業所得稅法》第八條將之分為成本、費用、稅金、損失和其他支出。

(一) 成本：生產經營活動的銷售成本、銷貨成本和業務支出等。(二) 費用：生產經營活動的銷售成本、管理費用財務費用。(三) 稅金：除了企業所得稅和允許抵扣的增值稅以外的各項稅金。(四) 損失：指固定資產和存貨的盤虧、毀損、報廢損失、自然農害等。

²⁷⁴ 《所得稅法》第三十六條，營利事業之捐贈，得依左列規定，列為當年度費用或損失：一、為協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈，不受金額限制。二、除前款規定之捐贈外，凡對合於第十一條第四項規定之機關、團體之捐贈，以不超過所得額百分之十為限。

²⁷⁵ 《所得稅法》第三十七條，業務上直接支付之交際應酬費用，其經取得確實單據者，得分別依左列之限度，列為費用或損失：

一、以進貨為目的，於進貨時所直接支付之交際應酬費用：全年進貨貨價在三千萬元以下者，以不超過全年進貨貨價千分之一點五為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過全年進貨貨價千分之二為限。全年進貨貨價超過三千萬元至一億五千萬元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之一為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之一點五為限。全年進貨貨價超過一億五千萬元至六億元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之零點五為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之一為限。全年進貨貨價超過六億元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之零點二五為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之零點五為限。

二、以銷貨為目的，於銷貨時直接所支付之交際應酬費用：全年銷貨貨價在三千萬元以下者，以不超過全年銷貨貨價千分之四點五為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過全年銷貨貨價千分之六為限。全年銷貨貨價超過三千萬元至一億五千萬元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之三為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之四為限。全年銷貨貨價超過一億五千萬元至六億元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之二為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之三為限。全年銷貨貨價超過六億元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之一為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之一點五為限。

三、以運輸貨物為目的，於運輸時直接所支付之交際應酬費用：全年貨運運費在三千萬元以下者，以不超過全年貨運運費千分之六為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過全年貨運運費千分之七為限。全年貨運運費超過三千萬元至一億五千萬元者，超過部分所支付之交際應酬費用以不超過千分之五為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之六為限。全年貨運運費超過一億五千萬元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之四為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之五為限。

四、以供給勞務或信用為業者，以成立交易為目的，於成立交易時直接所支付之交際應酬費用：全年營業收益額在九百萬元以下者，以不超過全年營業收益額千分之十為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過全年營業收益額千分之十二為限。全年營業收益額超過九百萬元至四千五百萬元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之六為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之八為限。全年營業收益額超過四千五百萬元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之四為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之六為限。公營事業各項交際應酬費用支付之限度；由主管機關分別核定，列入預算。營利事業經營外銷業務，取得外匯收入者，除依前項各款規定列支之交際應酬費外，並得在不超過當年度外銷結匯收入總額百分之二範圍內，列支特別交際應酬費。

(五) 其他支出：包括工資薪津支出、社會保險費、借款費用支出、匯兌損失、職工福利支出、職工教育和工會支出、業務招待費支出、廣告費和業務宣傳費支出、公益捐贈等。

基本上兩岸在扣除項目的規定上大略相同，唯有在細項和扣除比例的比例上各有規定。

(3) 不可扣除項目

台灣《所得稅法》中有關不可扣除的規定包括第二十九條²⁷⁶資本利息不得列為費用或損失。第三十四條²⁷⁷所列之資本支出，第三十五條²⁷⁸所載有保險給付的天然災害損失以及第三十八條經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。

中國《企業所得稅法》第十條規定，包括（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。不得在稅前扣除。

由上可知，兩岸均對資本利息、罰金和收入無關的支出，列為不可以扣除的項目。

3、資產的稅務處理

(1) 固定資產

《所得稅法》第五十條到五十八條為固定資產提列折舊的方法，包括（一）固定資產之估價，以自其實際成本中按期扣除折舊之價格為標準。（二）固定資產之折舊方法，以採用平均法、定率遞減法或工作時間法為準則。（三）固定資產在採用平均法折舊時，有殘價可以預計者，應先從成本中減除殘價，以其餘額為計算基礎。採用定率遞減法者，其最後一年度之未折減餘額以等於成本十分之一為合度。（四）乘小客車，依規定計提折舊時，其實際成本，以不超過新台幣150萬為限。

中國《企業所得稅法實施條例》第五十七條到第六十條中規定，固定資產是使用時間超過12個月的非貨幣性資產。按照直線法計算折舊，折舊的最低年限如下：（一）房屋、建築物，為20年；（二）飛機、火車、輪船、機器、機械和其他生產設備，為10年；（三）與生產經營活動有關的器具、工具、家具等，為5年；（四）飛機、火車、輪船以外的運輸工具，為4年；（五）電子設備，為3年。

²⁷⁶ 《所得稅法》第二十九條，資本之利息為盈餘之分配，不得列為費用或損失。

²⁷⁷ 《所得稅法》第三十四條，建築物、船舶、機械、工具、器具及其他營業上之設備，因擴充換置改良修理之支出所增加之價值或效能，非兩年內所能耗竭者，為資本之增加，不得列為費用或損失。

²⁷⁸ 《所得稅法》第三十五條，凡遭受不可抗力之災害損失受有保險賠償部份，不得列為費用或損失。

由上可知台灣和中國在處理固定資產折舊時不盡相同，相同的是計算折舊都以直線法為主。中國有規定折舊的最低年限，台灣則沒有。

(2) 無形資產

台灣無形資產的處理，按照《所得稅法》第六十條²⁷⁹，以自其成本中按期扣除攤折額後之價額為準。攤折額以其成本照下列攤折年數按年均計算之，一、營業權以十年為計算攤折之標準；二、著作權以十五年為計算攤折之標準；三、商標權、專利權及其他各種特許權等可依其取得後法定享有之年數為計算攤折之標準。

中國在《企業所得稅法》第十二條²⁸⁰和其《實施條例》第六十五條²⁸¹，規定包括專利權、商標權、著作權、土地使用權、非專利技術、商譽等無形資產的攤銷費用，准予扣除。依據《實施條例》第六十七條²⁸²，攤銷的方法是以直線法，年限不得低於十年。

綜合以上可知兩岸對於無形資產的折舊皆是以直線法（平均法）計算，中國並沒有具體列出各項無形資產的折舊年限標準。

(3) 流動資產

台灣流動資產的處理，依據《所得稅法》第四十四到四十九條可將流動資產分為存貨、短期投資有價證券、應收帳款和應收票據這三類。一、存貨的估計，包括商品、原料、物料、在製品、製成品、副產品等盤存之估價，以成本²⁸³為準；成本高於時價時，納稅義務人得以時價為準；成本或時價不明時，由該管稽徵機關用鑑定或估定方法決定之。二、短期投資有價證券之估價，按照《所得稅法》第四十四條之規定和存貨一樣比照辦理，在決算時之價格遇有劇烈變動，得以決算日前一個月間之平均價為決算日之時價。三、應收帳款及應收票據債權之估價，應以其扣除預計備抵呆帳後之數額為準。所謂備抵呆帳，應就應收帳款

²⁷⁹ 《企業所得稅法》第六十條，營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資產。前項無形資產之估價，以自其成本中按期扣除攤折額後之價額為準。攤折額以其成本照左列攤折年數按年均計算之，但在取得後，如因特定事故不能按照規定年數攤折時，得提出理由申請該管稽徵機關核准更正之：一、營業權以十年為計算攤折之標準。二、著作權以十五年為計算攤折之標準。三、商標權、專利權及其他各種特許權等可依其取得後法定享有之年數為計算攤折之標準。

²⁸⁰ 《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。

²⁸¹ 《企業所得稅法實施條例》第六十五條，企業所得稅法第十二條所稱無形資產，是指企業為生產產品、提供勞務、出租或者經營管理而持有的、沒有實物形態的非貨幣性長期資產，包括專利權、商標權、著作權、土地使用權、非專利技術、商譽等

²⁸² 《企業所得稅法實施條例》第六十七條無形資產按照直線法計算的攤銷費用，准予扣除。無形資產的攤銷年限不得低於10年。作為投資或者受讓的無形資產，有關法律規定或者合同約定了使用年限的，可以按照規定或者約定的使用期限分期攤銷。外購商譽的支出，在企業整體轉讓或者清算時，准予扣除。

²⁸³ 成本，得按資產之種類或性質，採實際成本，或用先進先出法、後進先出法、加權平均法、移動平均法、簡單平均法，或其他經主管機關規定之方法計算之。

與應收票據餘額百分之一限度內，酌量估列；其為金融業者，應就其債權餘額按上述限度估列之。

中國流動資產的處理根據《企業所得稅法實施條例》第七十二²⁸⁴、七十三條²⁸⁵，存貨可以按照下列方式確定成本（一）通過支付現金方式取得的存貨，以購買價款和支付的相關稅費為成本；（二）通過支付現金以外的方式取得的存貨，以該存貨的公允價值和支付的相關稅費為成本；（三）生產性生物資產收穫的農產品，以產出或者採收過程中發生的材料費、人工費和分攤的間接費用等必要支出為成本。成本的計算可以利用先進先出法、加權平均法和個別計價法。

由上可知，中國流動資產的規定主要限縮在存貨，而台灣則包括存貨、短期投資有價證券、應收帳款和應收票據。

4、租稅優惠

在台灣的所得稅法中並無租稅減免和優惠稅率的規定，關於吸引外資的優惠措施，是規定在促進產業升級條例當中。

中國大陸的企業所得稅稅收優惠包括權益性投資收益、非營利組織免稅優惠、農林漁牧業免稅和減稅、公共基礎建設的稅收優惠、技術轉移所得的減免稅優惠、預提稅優惠、小型微利企業優惠、高新技術企業優惠、安置殘疾人員稅收優惠、加速折舊稅收優惠等。規定在《企業所得稅法實施條例》第八十二條到第一百零二條。

相較之下，台灣並沒有和中國一樣在企業所得稅中有租稅優惠的規定，但在促進產業升級條例中，對於獎勵投資的產業有給予租稅上的優惠。目前中國大陸也將原先普惠型的稅收優惠，轉成產業導向的優惠。在獎勵的本質上來說，台灣和中國的走向漸趨相同。

5、關聯企業的規定

台灣的企業是以《所得稅法》第四十三條之一為根據，營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益

²⁸⁴ 《中華人民共和國企業所得稅法實施條例》第七十二條，企業所得稅法第十五條所稱存貨，是指企業持有以備出售的產品或者商品、處在生產過程中的在產品、在生產或者提供勞務過程中耗用的材料和物料等。存貨按照以下方法確定成本：

（一）通過支付現金方式取得的存貨，以購買價款和支付的相關稅費為成本；
（二）通過支付現金以外的方式取得的存貨，以該存貨的公允價值和支付的相關稅費為成本；
（三）生產性生物資產收穫的農產品，以產出或者採收過程中發生的材料費、人工費和分攤的間接費用等必要支出為成本。

²⁸⁵ 《中華人民共和國企業所得稅法實施條例》第七十三條，企業使用或者銷售的存貨的成本計算方法，可以在先進先出法、加權平均法、個別計價法中選用一種。計價方法一經選用，不得隨意變更。

之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。

中國關於關聯企業的規定可見於《企業所得稅法》第四十一條²⁸⁶，企業與其關聯方²⁸⁷之間的業務往來，不符合獨立交易原則²⁸⁸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。

6、徵收管理

(1) 預估報繳

《所得稅法》第六十七條²⁸⁹規定應於每年九月一日起至九月三十日止，按其上年度結算申報營利事業所得稅應納稅額之二分之一為暫繳稅額。

中國《企業所得稅法》第五十四條²⁹⁰和《企業所得稅法實施條例》第一百二十八條²⁹¹規定，企業由稅務機關核定後分為月或季預繳。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。

相較之下可看出台灣採取一年預繳一次的方式，比起大陸同時有月繳和季繳的規定似乎更具有徵收管理上的效率。

²⁸⁶ 《中華人民共和國企業所得稅法》第四十一條，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。

²⁸⁷ 根據《企業所得稅法實施條例》第一百零九條，關聯方是指（一）在資金、經營、購銷等方面存在直接或者間接的控制關係；（二）直接或者間接地同為第三者控制；（三）在利益上具有相關聯的其他關係。

²⁸⁸ 獨立交易原則，亦稱公平獨立原則，是指完全獨立無關聯的企業或個人，依據市場條件下所採用的計價標準來處理關聯企業之間收入和分配的問題。獨立交易原則目前已經被世界大多數國家接受和採用，成為稅務當局在處理關聯企業收入分配問題的指導原則。

²⁸⁹ 《所得稅法》第六十七條營利事業除符合第六十九條規定者外，應於每年九月一日起至九月三十日止，按其上年度結算申報營利事業所得稅應納稅額之二分之一為暫繳稅額，自行向庫繳納，並依規定格式，填具暫繳稅額申報書，檢附暫繳稅額繳款收據，一併申報該管稽徵機關。公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，使用第七十七條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期辦理暫繳申報者，得以當年度前六個月之營業收入總額，依本法有關營利事業所得稅之規定，試算其前半年之營利事業所得額，按當年度稅率，計算其暫繳稅額，不適用前項暫繳稅額之計算方式。

²⁹⁰ 《企業所得稅法》第五十四條，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。

²⁹¹ 《企業所得稅法實施條例》第一百二十八條，企業所得稅分月或者分季預繳，由稅務機關具體核定。企業根據企業所得稅法第五十四條規定分月或者分季預繳企業所得稅時，應當按照月度或者季度的實際利潤額預繳；按照月度或者季度的實際利潤額預繳有困難的，可以按照上一納稅年度應納稅所得額的月度或者季度平均額預繳，或者按照經稅務機關認可的其他方法預繳。預繳方法一經確定，該納稅年度內不得隨意變更。

(2) 結算申報

由《所得稅法》第七十一條可知一般情況稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額以及減免數額。若企業遭遇散、廢止、合併或轉讓等特殊情況時，依據《所得稅法》第七十五條應於截至解散、廢止、合併或轉讓之日止，辦理當期決算，於四十五日內，依規定格式，向該管稽徵機關申報其營利事業所得額及應納稅額，並於提出申報前自行繳納之。營利事業在清算期間²⁹²之清算所得，應於清算結束之日起三十日內，依規定格式書表向該管稽徵機關申報，並於申報前依照當年度所適用之營利事業所得稅稅率自行計算繳納。

中國根據《企業所得稅法》第五十三條，企業所得稅按納稅年度計算。納稅年度自國曆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。

由以上可知，台灣是以年度作為計算營利事業所得稅；而中國分為月或季預繳，年終再結算，較為繁瑣。

5.5 對台商的影響與因應

(1) 2006-2010年中國經濟發展走向

進入中國投資，自然必須了解中國政府對於經濟發展的規劃方向。根據2007年十七大裡胡錦濤的談話，我們可知在2010年前中國發展的方向，主要可以分為幾個部份。

一、轉變長久以來以進口替代型經濟為主導的情況。十七大報告中提出要形成「投資、消費、出口協調拉動的成長格局」，也就是未來五年中國將致力於擴大內需市場。二、十七大報告提出「促進經濟成長主要依靠第二產業帶動向依靠一、二、三級產業協同帶動轉變」，發展高科技及環境保護產業。有鑑於此，國家發展改革委提出《高技術產業發展十一五規劃》，

²⁹² 清算期間，其屬公司組織者，依公司法規定之期限；其非屬公司組織者，為自解散、廢止、合併或轉讓之日起三個月。

表5-8 2006~2010高技術產業發展重點

產業	發展重點
電子資訊產業	全面提升積體電路產業，提昇軟體產業技術水準和國際競爭力，大力發展電子原器件產業，包括極發展液晶（TFT-LCD）、等離子（PDP）、光學投影（DLP）和反射式微液晶（LCOS）等新型顯示器件。強化通信製造業，培育數位化音視頻產業，發展電腦產業及電子專用設備產業
生物產業	發展生物醫藥、生物農業、生物能源和生物製造，保護和開發特有生物資源，保障生物安全。
航太航空產業	推進飛機、衛星和關鍵零部件的規模化發展，加速建立航空航天產業的市場開發、科研生產和服務體系。
新材料產業	發展特種功能材料、高性能結構材料、納米材料、複合材料、環保節能材料等產業群，建立和完善新材料創新體系。
高技術服務業	加強基礎、強化應用、拓寬領域、擴大規模、規範服務的要求，進一步優化高技術服務業發展環境，加強服務能力和服務體系建設，推動關鍵領域和新型業態的發展。
新能源產業	發展可再生能源、新一代核能、氫能等新能源是我國能源發展戰略的重要組成部分。加強成套技術的開發和產業化示範，提高新能源產業的技術裝備水平，為產業發展提供技術支撐。
海洋產業	加快發展海洋技術，積極培育海洋產業，推進海洋資源開發從淺海向深海發展。
用高新技術改造 提昇傳統產業	加快高新技術的推廣應用，改變落後的生產和管理方式，降低資源消耗和環境污染，提高產品質量和經濟效益，提升傳統產業的核心競爭力，促進經濟增長方式的轉變。

資料來源：高技術產業發展十一五計畫

在區域發展重點部份²⁹³，提出以下三點：（1）、強化三大優勢區域：長江三角洲、珠江三角洲、環渤海三大優勢區域要增強高技術產業核心競爭力，成為全球高技術產業佈局中的重要組成部分，帶動中國高技術產業由要素驅動向創新驅動轉變；（2）、發揮中心城市的輻射帶動作用：中心城市及周邊城市群要進一步增強自主創新能力，形成高技術產業重要的聚集區和高技術產品出口基地，輻射帶動區域經濟發展。（3）、促進產業基地和園區：大力發展高技術產業基地。採取有力措施，引導人才、資金和技術向產業基地集中，形成從研究開發、產業化到規模發展的能力，構建較為完善的產業鏈，培育具有特色、產業集聚度較高、銷售收入超千億元的高技術產業集群。重點建設電子信息、生物、航空航天、新能源、新材料、海洋等領域的高技術產業基地和300個高新技術產業化基地，加快形成高技術產業的群體優勢和局部強勢。在利用外資方面，十七大報告提出「創新利用外資方式，優化利用外資結構，發揮利用外資來推動自主創新、產業升級、區域協調發展等方面的積極作

²⁹³ 參見《高技術產業發展十一五規劃》四、區域發展重點

用」。顯示中國外來五年對於外資利用的理念、方式和關注的重點產業將會產生極大的變化。

根據中國國家發展改革委和商務部2007年10月31日發佈之《外商投資企業指導目錄（2007年修訂）》，將自2007年12月1日起施行。對於外資影響甚大，取消了部份行業的鼓勵²⁹⁴，包括（1）不再鼓勵產品全部直接出口的外商投資項目：舊目錄鼓勵類第13項對「產品全部直接出口的允許類外商投資項目」作了規定，新目錄則取消了該規定；（2）不再鼓勵外商投資房地產業：主要是兩個方面的規定，一是在新目錄鼓勵類中未出現有關房地產業的相關內容；二是在限制類目錄中規定了三項內容：1.土地成片開發（限於合資、合作）；2.高檔賓館、別墅、高檔寫字樓和國際會展中心的建設、經營；3.房地產二級市場交易及房地產仲介或經紀公司。前兩項內容在舊目錄中即已存在，第三項為新增內容；（3）不再鼓勵外商投資國內已經掌握技術成熟、具備較強生產能力的傳統製造業：例如在新的鼓勵類目錄中取消了「普通機械製造業」這一類別，將鼓勵類專用設備製造業的內容從舊目錄的42項調整到當前的71項。在限制類專用設備製造業中，除對原有內容進行更為嚴格的界定外，還增加了很多類似於園林機械和機具、商品混凝土機械製造等內容；（4）對「兩高一資」行業進行限制：例如新的鼓勵類目錄在刪除「黑色金屬冶煉及壓延加工」行業同時，調整了「有色金屬冶煉及壓延加工」的內容，增加了該行業外資的科技含量要求，並在限制類「有色金屬冶煉及壓延加工業」中增加了兩方面內容：1.鎢、鉬、錫（錫化合物除外）、銻（含氧化銻和硫化銻）等稀有金屬冶煉；2.電解鋁、銅、鉛、鋅等有色金屬冶煉；（5）不再鼓勵外商投資重要礦產：刪除了舊的鼓勵類目錄中低品位、難選冶金礦開採、選礦；銅、鉛、鋅礦勘探、開採，鋁礦勘探、開採以及硫、磷、鉀等化學礦開採、選礦。新的限制類目錄在保留特殊和稀缺煤種、貴金屬（金、銀、鉑族）、金剛石等貴重非金屬礦、硼鎂石及硼鎂鐵礦、天青石等資源的勘查與開採的同時，還列入了重晶石勘查、開採（限於合資、合作），磷礦開採、選礦，大洋錳結核、海砂的開採（中方控股）等內容。新的禁止類目錄則在繼續執行禁止外商投資稀土勘查、開採、選礦和放射性礦產勘查、開採、選礦的同時，對鎢、鉬、錫、銻、螢石勘查、開採等項目也予禁止²⁹⁵。

由以上的整理可知，未來中國大陸外資政策的走向包括：一、對於新技術、新材料設備製造等產業，表示鼓勵；對於一些中國已具備成熟技術的傳統製造業不再鼓勵，明確在《產業調整指導目錄》規定適用的投資項目。二、鼓勵外商投資與清潔生產、可再生生態能源和

²⁹⁴ 參見工業總會服務網<http://www.cnfi.org.tw/kmportal/front/bin/home.phtml>，蔡宏明，產業雜誌，2008年四月。

²⁹⁵ 詳細內容參見《外商投資產業指導目錄(2007年修訂)》

生態環境保護相關之產業。對於一些不可再生的重要礦產資源不允許外商投資探查開採；限制或禁止高耗能、高污染的外商投資。三、不再單純鼓勵出口導向政策，由於中國目前貿易順差過大，外匯準備快速增加，造成許多經濟壓力，2007年4月5日，商務部、海關總署、環保總局曾聯合發佈公告，將已取消出口退稅的「兩高一資」產品²⁹⁶列入加工貿易禁止類商品。7月23日，商務部、海關總署又聯合發佈了新一批限制類目錄。此外，並將加工貿易轉往中西部發展。四、服務業領域的規定放寬，贈加了「承接服務外包」、「現代物流」等鼓勵類項目，並減少限制類和禁止類的項目。

對台商而言，原符合2004年版鼓勵類目錄之外商投資業者，在2007年版本中如不再屬於鼓勵類項目，所享投資優惠減少（如將無法再取得進口設備免關稅和增值稅之優惠），對台商投資成本及競爭力將造成影響（以紡織服裝、五金產品、製鞋等出口為主之台商受影響最大）。

對於有意進入「批發和零售業」的台商而言，在直銷、郵購、網上銷售、特許經營、委託經營、商業管理等商業公司，糧食、棉花、植物油、食糖、藥品、煙草、汽車、原油、農藥、農膜、化肥的批發、零售、配送（設立超過30家分店、銷售來自多個供應商的不同種類和品牌商品的連鎖店由中方控股）等行業，屬於限制類，中國大陸將持謹慎開放態度。

在租稅優惠方面，根據《國家稅務總局國家發展和改革委員會關於印發〈外商投資專案採購國產設備退稅管理試行辦法〉的通知》（國稅發〔2006〕111號）規定，屬於《外商投資產業指導目錄》中鼓勵類和《中西部地區外商投資優勢產業目錄》的外商投資專案所採購的國產設備享受增值稅退稅政策。調整鼓勵外資目錄時，專案採購國產設備實行退稅政策以專案核准時施行的鼓勵外資目錄為準。對於在舊《目錄》中被新《目錄》調出的部分專案，如果在2007年12月1日以後，購買國產設備用於生產的，均不在新《目錄》的鼓勵類之中，也就不能再享受退還增值稅的稅收政策優惠。

根據政策規定，在中國大陸境內設立的外商投資企業，在投資總額內購買的國產設備，只有符合《國務院關於調整進口設備稅收政策的通知》中規定的《外商投資產業指導目錄》鼓勵類、限制乙類的投資專案，其購買國產設備投資的40%可以從購置設備當年比前一年新增的企業所得稅中抵免。

同時，還規定對於上述企業為了提高經濟效益、提高產品品質、增加花色品種、促進產品升級換代、擴大出口、降低成本、節約能耗、加強資源綜合利用，以及為勞保安全等目的，採用先進的、適用的新技術、新工藝、新設備、新材料等對現有設施、生產工藝條件改

²⁹⁶ 兩高一資產品為高耗能、高污染、資源性產品。

造而在投資總額以外購買的國產設備，其購買國產設備投資的40%也可以從購置當年比前一年新增的企業所得稅中抵免。可見，從新《目錄》中被調整出的部分專案，在2007年12月1日以後購入的國產設備，也是不能享受此項優惠稅收政策的。根據工業總會進行的「大陸經貿新措施對台商之影響」的調查研究²⁹⁷指出，2008年台商影響最大的政策法令前三名分別為《勞動合同法》的實施、人民幣升值，以及出口退稅率調整。而前述新的《外商投資產業指導目錄》和《企業所得稅法》則在調查中對台商的影響有限。台商普遍表示，新的《外商投資產業指導目錄》對他們來說無影響²⁹⁸，這是由於對大多數台商而言，早在新政策頒布實施之前，已將所需的機器設備購齊，短時間內不會有任何影響。而新的《企業所得稅法》，對於企業來說將增加1%到5%的賦稅成本，但在工業總局的訪談調查中，對台商的影響並沒有這麼巨大，主要是因為企業所得稅必須企業有獲利才會產生影響，現階段台商將生存作為主要考量，企業所得稅並非主要關切的因素。

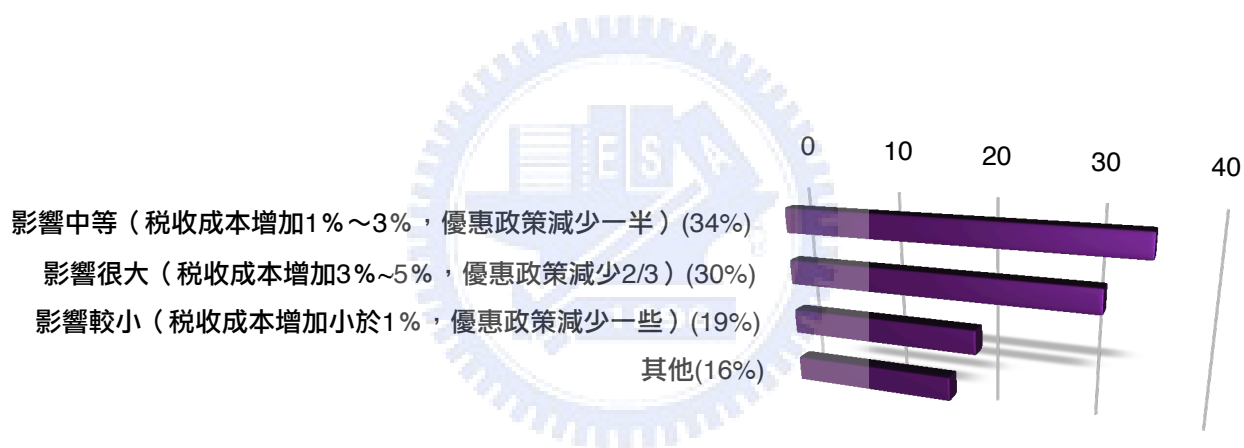


圖5-7 企業所得稅法對台商影響之訪談結果

資料來源：黃健群，大陸經貿新措施影響調查

²⁹⁷ 大陸各種政策或法令的頒布實施，對台商的影響甚大。因此，中華民國全國工業總會受經濟部投資審議委員會的委託，於2008年下半年赴大陸進行調查研究，針對台商大陸投資是否受到宏觀調控、上調利率、人民幣升值等發展之影響，進行隨機取樣調查，以了解大陸市場的困境與展望，並將相關數據及資料歸納整理後，作為掌握兩岸經貿動態、提供政府施政的參考。除此之外，工總並希望藉由此次的調查研究，能夠協助台商了解大陸最新經貿政策發展，提供台商在進行投資評估時的重要參考依據，並協助台商因應劇變的大陸投資環境與風險，同時，藉此讓政府了解台商的動態，有利於政府研擬修訂台商投資大陸相關政策，包括台商轉移投資、資金回台機制的設計，以及台商轉型升級等，期能減緩大陸投資環境變遷對台商營運之衝擊。工業總會此次「大陸經貿新措施對台商之影響」的調查研究，主要以深度訪談及調查問卷兩種方式進行，並就調查結果進行分析，以了解大陸經貿新措施對台商的影響。本研究調查樣本由台商深度訪談（樣本52份）與調查問卷（樣本367份）所組成。參見黃健群，大陸經貿新措施影響調查，產業雜誌，2009年2月號，頁3-4。

²⁹⁸ 談談中88.5%認為無影響

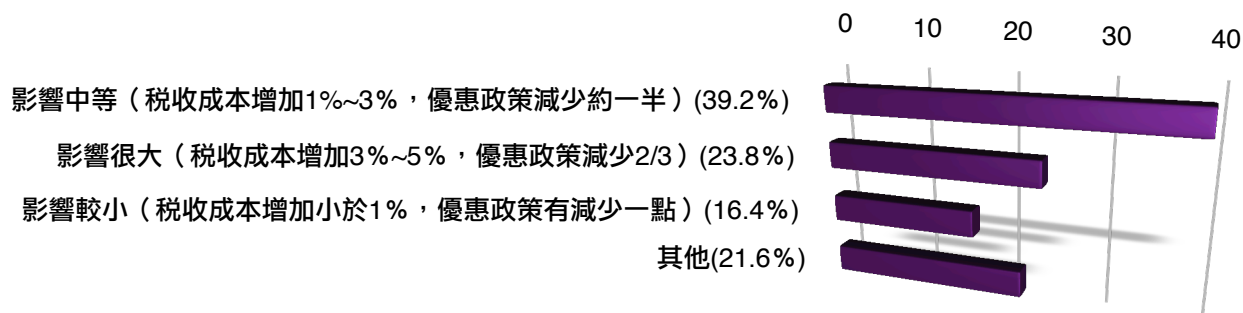


圖5-8 企業所得稅法對台商影響調查研究結果

資料來源：黃健群，大陸經貿新措施影響調查

5.6 台商在實施新企業所得稅法後的行動與對策

(1) 選擇投資產業

由《十一五規劃》和《外商投資產業指導目錄(2007年修訂)》可知，在十一五時期中國將推行工業結構升級，具體作法在發展高技術產業、振興裝備製造業、發展能源工業、調整原材料工業結構、提昇輕紡工業水準等。而根據十七大經濟政策，其中可以分析出台商現今之商機²⁹⁹：近年來由於經濟的成長，中國居民的消費能力大幅度增加，消費總額從2002年的48136億元增加到2006年的76410億元，扣除價格因素，實際成長為11.5%。若以消費支出的結構分析，2008年社會消費品零售總額108488億元，比上年增長21.6%。分地域看，城市消費品零售額73735億元，增長22.1%；縣及縣以下消費品零售額34753億元，增長20.7%。分行業看，批發和零售業零售額91199億元，增長21.5%；住宿和餐飲業零售額15404億元，增長24.7%；其他行業零售額1885億元，增長3.7%。

在限額以上批發和零售業零售額中，糧油類零售額比上年增長22.7%，肉禽蛋類增長22.3%，服裝類增長25.9%，汽車類增長25.3%，石油及製品類增長39.9%，日用品類增長17.1%，文化辦公用品類增長17.9%，通訊器材類增長1.4%，家用電器和音像器材類增長14.2%，建築及裝潢材料類下降12.0%，家具類增長22.6%，化妝品類增長22.1%，金銀珠寶類增長38.6%，中西藥品類增長14.8%³⁰⁰。

²⁹⁹ 參見蔡宏明，未來五年大陸經濟戰略與台商投資商機，機械工業，2008年1月，頁35-37。

³⁰⁰ 參見中華人民共和國，2008年國民經濟和社會發展統計公報，中華人民共和國國家統計局<http://www.stats.gov.cn/>，2009年2月26日。

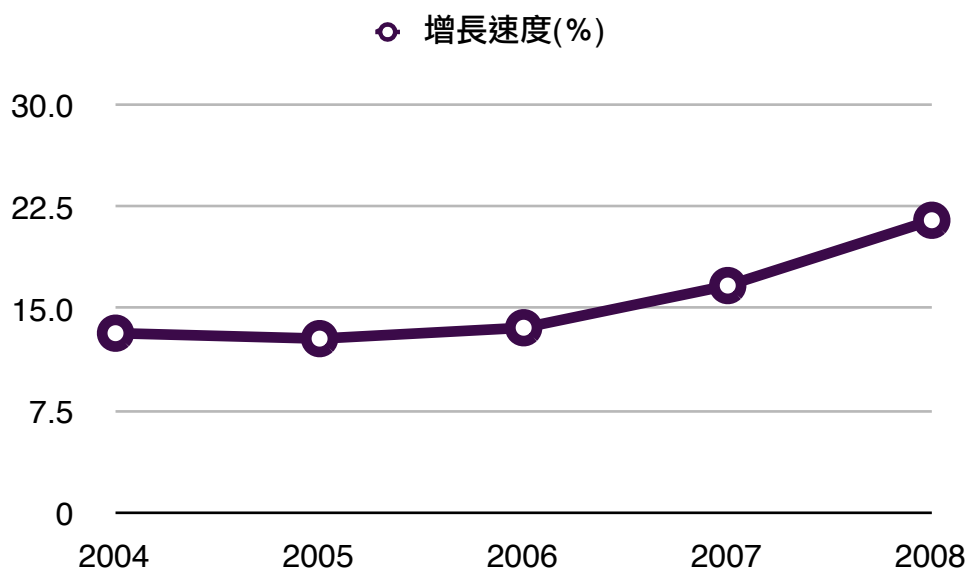


圖5-9 2004-2008社會消費增長速度

資料來源：中華人民共和國統計局網站

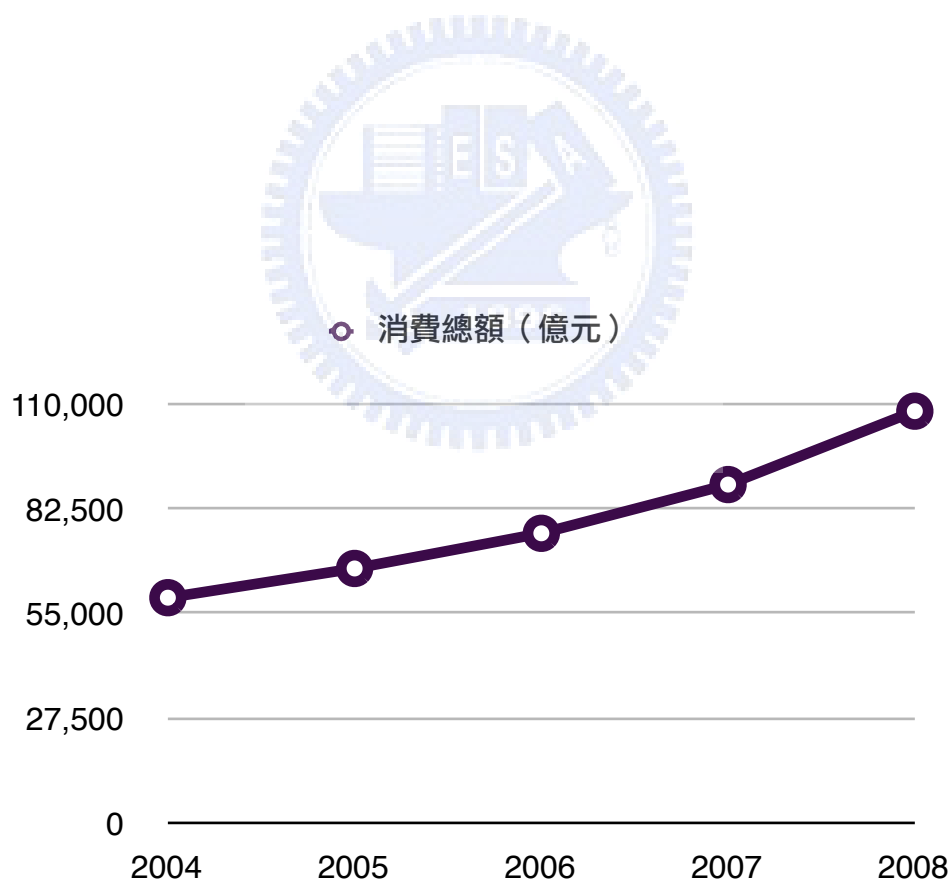


圖5-10 2004-2008 社會消費總額

資料來源：中華人民共和國統計局網站

根據現代國際市場研究公司調查的結果，中國大陸居民在2006年家庭消費支出佔比重最大的三項依序是交通與通訊、教育文化娛樂和服務、食品類。高達58 %的城市居民將交通與通訊支出列為家庭消費支出權重最大項³⁰¹。由以上可知，舉凡住房、汽車教育、資訊、旅遊、醫藥保健、文化、金融等領域未來將具有商機。

另外一方面，高新技術產業，是新企業所得稅實施之後，繼續享有租稅優惠的項目之一，並且不限於任何區域，是一種全面性普遍適用的優惠。根據2008年四月25號發佈之《高新技術企業認定管理辦法》第十條，要取得高新技術的資格應具備的條件如下：

(1) 在中國境內註冊的企業，透過自主研發、受讓、受贈、併購等方式，或通過5年以上的獨占許可方式，對其主要產品（服務）的核心技術擁有自主知識產權；(2) 從事的領域為國家重點支持的高新技術產業涵蓋的範圍；(3) 企業所進行之活動必須為獲取科學技術（不包括人文、社會科學）新知識，創造性運用科學技術新知識或實質性改進技術、產品（服務）。另外，對於開發經費應佔企業年收入一定比例，根據規定，研究開發費用總額佔銷售收入總額的比例在最近一年銷售收入小於5000萬元的企業的，比例不低於6%；銷售收入在5000萬元至20000萬元的企業者，比例不低於4%；銷售收入在20000萬元以上的企業，比例不低於3%。其中，企業在中國境內發生的研究開發費用總額佔全部研究開發費用總額的比例不低於60%。企業註冊成立時間不足三年的，按實際經營年限計算；(4) 研發或研究人員佔全體員工的比例有所規定。具有大學專科以上學歷的科技人員佔企業當年職工總數的30%以上，其中研發人員佔企業當年職工總數的10%以上；(5) 高新技術產品（服務）收入佔企業當年總收入的60%以上。

此外，企業研究開發組織管理水準，科技成果轉化能力，自主知識產權數量，銷售和總資產的數額等指標都必須符合2008年七月八日發佈的《高新技術企業認定管理工作指引》的要求。以目前中國所規定的條件看來，台商要取得高新技術的認定並不容易，尤其多數台灣科技業者在中國大陸的工廠僅從事代工，鮮少在當地投入研發，有機會取得高新技術認證的電子資訊業，恐怕沒有想像中得多。值得注意的是，不僅認定為高新技術難度高，往後因複查而被取消資格的機會挺高的，若因複審或是抽查不合格而不再具有高新技術企業資格者，從其不再具有高新技術企業資格年度起，停止享受租稅優惠³⁰²。

³⁰¹ 蔡宏明，未來五年大陸經濟戰略與台商投資商機，機械工業，2008年1月，頁35-37。

³⁰² 參見王文杰，湯潔茵，大陸地區所得稅法實施與外商投資高新技術企業的因應，財稅研究，第40卷第6期，2008年，頁12。

即便資格認定不易，台商依舊不可忽視現階段中國大陸為調整產業重點和經濟結構所重點扶持的產業，在未來投資的選擇上，應力求適應最新租稅的變化，參考前述中國大陸國家重點扶持的高新技術八大領域，調整經營的項目，尋求未來的商機。

表5-9 中國大陸國家重點支持高新技術八大領域

領域	細項
電子資訊技術	1、系統軟件 2、微電子技術 3、計算機及網路技術 4、通信技術 5、廣播電視技術 6、新型電子元器件 7、資訊安全技術 8、智能交通技術
生物與醫藥技術	1、醫藥生物技術 2、中藥、天然藥物 3、化學藥 4、新劑型及製劑技術 5、醫療儀器技術、設備與醫學專用軟件 6、輕工與化工生物技術 7、現代農業技術
航太飛行技術	
新材料技術	1、金屬材料 2、無機非金屬材料 3、高分子材料 4、生物醫用材料 5、精細化學品
高技術服務業	
新能源及節能技術	1、可再生清潔能源技術 2、核能與氫能 3、新型高效能量轉換與儲存技術 4、高效節能技術
資源與環境技術	1、水污染控制技術 2、大氣污染控制技術 3、固體廢棄物的處理與綜合利用技術 4、環境監測技術 5、生態環境建設與保護技術 6、清潔生產與循環經濟技術 7、資源高效開發與綜合利用技術
高新技術改造傳統產業	1、工業生產過程控制系統 2、高性能、智能話儀器儀表 3、先進製造技術 4、新型機械 5、電力系統資訊化和自動化技術 6、汽車行業相關技術

(2) 選擇投資地區

在中國改革開放的過程中，其區域發展策略一直是「先讓一部分地區富起來，再逐步實現共同富裕」。因此，東南沿海地區先開放，利用租稅優惠，逐步帶動東南沿海的繁榮發展。伴隨東南沿海發展成功，加大了中國東、西之間的發展差距。為了平衡各區域間的發展，中國提出一連串的方案，包括在「十五時期」提出的西部大開發戰略、中國共產黨時六屆三中全會提出振興東北地區等老工業基地、在《國民經濟和社會發展第十一個五年規劃綱要》中，區域發展的戰略是：推進西部大開發、振興東北老工業基地、促進中部崛起、積極支援東部地區率先發展、支持革命老區及邊疆民族地區發展、健全全區域協調互動機制等³⁰³。另外為解決區域協調發展推行過程中的難題，中國大陸推動「主體功能區」，依據資源環境承載能力、發展基礎和潛力，發揮區域間比較優勢，逐步形成主體功能定位，實現東、中、西部地區良性互動，縮小區域差距³⁰⁴。《企業所得稅法》第二十九條³⁰⁵即規定自治地方可以擁有一定稅收優惠的權利。依此趨勢，台商應可掌握區域優惠的之資訊，利用其減省企業所得稅的負擔。

但是根據2008年大陸經貿新措施對於台商投資層面的影響調查³⁰⁶，不到1%的台商會想要移轉到內陸投資。原因是大陸內陸雖然勞動成本較低，卻面臨找不到工人的窘境，此外，節省的工資亦花費在物流運輸的成本中。顯然大陸希望就藉由台商開發內陸城市並不符合台商的期待。

(3) 租稅規劃移轉定價問題

移轉定價乃是跨國企業為降低租稅成本所採取的租稅規劃。一般從事海外投資的企業透過境外公司，將利潤由高稅率國家移轉至低稅率國家或是保留在免稅的國際金融業務銀行（Offshore Bank Unit，簡稱OBU），以減少每年的營利事業所得稅³⁰⁷。針對這種情形，各國政府稅務機關開始注意不符合常規的避稅手法，紛紛投入轉移定價法規的制定。中國大陸於1999年由國家稅務總局頒布國稅字第（1998）59號文《關聯企業間業務往來稅務管理規程》

³⁰³ 參見丁雅寧，中國企業所得稅法改革之研究－兼論對台商之影響，國立台灣大學國家發展研究所碩士論文，2005年6月，頁233。

³⁰⁴ 參見區域發展新格局：從省份經濟到區域經濟，中國經濟資訊，2007年第15期。

³⁰⁵ 《企業所得稅法》第二十九條，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

³⁰⁶ 參見黃健群，大陸經貿新措施影響調查，產業雜誌，2009年2月號，頁7-8。

³⁰⁷ 參見馬嘉應、李淑君，台商透過境外公司租稅規劃之研究-以香港及新加坡為例，財稅研究，第40卷，第5期，頁30。

(簡稱「59號文」)。內容涵蓋移轉定價調查與審核的具體辦法、應受查核案件的選擇及審查的基本要求，調整方法的運用、信息資料的查詢、調整結案及複查、訴訟等。2004年頒布118號文《關聯企業間業務往來預約定價實施規則》，對預約定價審核和評估的內容，以及達成預約定價安排草案的內容和安排簽訂之後監察執行等，予以明確規定。2004年10月22日再次頒佈國稅發(2004)143號文《關聯企業業務往來稅務管理規程》(簡稱143號文)對支前的59號文進行了修訂，主要包括：一、提高稅務機關對移轉定價查核案件的監管；二、將執行查核的稅務機關由縣級以上提高到設區的市、自治州；三、需國內異地調查者，應商請有關稅務局協助調查，跨省實地查核取證者，應上報國家稅務總局批准；四、明定罰則，未按規定期限繳申報、拒絕或不正確揭露資訊者，稅務局可以根據稅收徵管辦法實施細則第四十七條³⁰⁸的規定，自行核定收入為應納稅所得。；五、調查期限一般為三年，特殊情況可以延長到五年。對以前年度應納稅收入或所得額向前追溯年數一般為三年，最多不得超過十年；六、涉及境內外關係企業業務往來需調整者，可依據有關法律和租稅協定辦理；七、規定移轉定價的法規不僅適用於所得稅，亦適用於流轉稅。最後，在新《企業所得稅法》中，亦在第六章特別稅率調整中，規定與關係企業往來交易的具體方法。由此可知中國大陸於移轉定價的反避稅系統已經正式建構完成。台商以往多利用免稅天堂設置踏板公司，以避免政治風險與幫助企業資金運作，但有由於境外免稅天堂公司的負面形象，成為中國大陸國家稅務總局查核重點。

截至2006年11月28日中國國家稅務總局的資料，和中國大陸簽訂租稅協定的國家共有89國³⁰⁹，生效協約82國³¹⁰，與香港、澳門均簽署了避免雙重徵稅安排。若台商能將境外公司設在有簽署稅收協定之國家，將可減少稅賦成本，增加利潤。

(4) 台商所需的協助

³⁰⁸ 《稅收徵管辦法實施條例》第四十七條，納稅人有稅收徵管法第三十五條或者第三十七條所列情形之一的，稅務機關有權採用下列任何一種方法核定其應納稅額：(一)參照當地同類行業或者類似行業中經營規模和收入水平相近的納稅人的稅負水平核定；(二)按照營業收入或者成本加合理的費用和利潤的方法核定；(三)按照耗用的原材料、燃料、動力等推算或者測算核定；(四)按照其他合理方法核定。採用前款所列一種方法不足以正確核定應納稅額時，可以同時採用兩種以上的方法核定。納稅人對稅務機關採取本條規定的方法核定的應納稅額有異議的，應當提供相關證據，經稅務機關認定後，調整應納稅額。

³⁰⁹ 已經正式簽署但尚未生效的7個協定是(依簽字順序)：卡塔爾國，尼泊爾，尼日利亞，希臘，文萊，沙特阿拉伯，阿爾及利亞。

³¹⁰ 已經生效的82個協定是(依簽字順序)：日本，美國，法國，英國，比利時，德國，馬來西亞，挪威，丹麥，新加坡，芬蘭，加拿大，瑞典，新西蘭，泰國，意大利，荷蘭，捷克斯洛伐克，波蘭，澳大利亞，保加利亞，巴基斯坦，科威特，瑞士，塞浦路斯，西班牙，羅馬尼亞，奧地利，巴西，蒙古，匈牙利，馬耳他，阿聯酋，盧森堡，韓國，俄羅斯，巴新，印度，毛裏求斯，克羅地亞，白俄羅斯，斯洛文尼亞，以色列，越南，土耳其，烏克蘭，亞美尼亞，牙買加，冰島，立陶宛，拉脫維亞，烏茲別克，孟加拉，南斯拉夫，蘇丹，馬其頓，埃及，葡萄牙，愛沙尼亞，老撾，塞舌爾，菲律賓，愛爾蘭，南非，巴巴多斯，摩爾多瓦，古巴，委內瑞拉，哈薩克斯坦，印度尼西亞，阿曼，突尼斯，伊朗，巴林，吉爾吉斯，摩洛哥，斯里蘭卡，特裏尼達和多巴哥，阿爾巴尼亞，阿塞拜疆，格魯吉亞，墨西哥。

在經濟全球化的浪潮下，許多企業在不同國家從事生產或投資。由於各國皆擁有課稅主權，企業所得稅就常常面臨雙重課稅的情形。為避免雙重課稅，各國政府通常有簽訂租稅協定。目前有經濟合作暨發展組織（OECD）、聯合國（UN）稅約範本和美國（US）範本，這三種租約協定範本為各國簽訂租約協定的參考。我國所簽訂的租稅協定乃遵照OECD範本。截至97年12月31日止，我國已簽署並生效之全面性所得稅協定計16個，另海、空或海空國際運輸所得互免所得稅單項協定計14個。上開租稅協定計有：一、全面性所得稅協定(包括各項所得)：包括澳大利亞、比利時、丹麥、甘比亞、印尼、馬其頓、馬來西亞、荷蘭、紐西蘭、塞內加爾、新加坡、南非、史瓦濟蘭、瑞典、英國及越南二、海、空或海空國際運輸所得互免所得稅單項協定：包括加拿大、歐聯、德國、以色列、日本、韓國、盧森堡、澳門、荷蘭(海運、空運各1個)、挪威、瑞典、泰國及美國³¹¹。在數量上的確稍嫌不足，若政府得以和更多國家簽訂租稅協定，對於台商全球布局將會更有幫助。對於投資大陸的台商來說，兩岸政府如何順應國際經濟發展的潮流，儘速展開租稅談判，簽訂兩岸租稅協定，減少因稅制規定或查核差異所產生的成本，將是台商最大的期盼。

5.7 小結

2008年1月1日開始，中國開始實施新的《企業所得稅法》，隨著投資環境的改善，中國認為已不需要用透過租稅優惠吸引外資，加上在較大跨國企業的投資考量中，租稅情況一直不是首要的考量條件，中國期待在租稅政策下對於外資投資的產業加以篩選，從「引資」轉移到「選資」。對於重點產業，例如：高新技術產業、環保節能產業，進行鼓勵。

由最新的財政統計資料亦顯示，新法實施之後並未對中國的財政、投資情況造成巨大的衝擊，不過目前尚在五年的過渡期之中，後續效應仍待繼續觀察。

中國大陸是台商對外投資比例最高的地區，新法實施之後勢必會增加台商的投資成本，在未來五年過渡期期間，台商勢必得對於投資策略做重新的調整與規劃，審視投資的產業、地區並針對新的投資環境妥善地租稅規劃，以其能在競爭激烈的環境中脫穎而出。

³¹¹ 參見財政部稅賦署網站，<http://www.dot.gov.tw/display/index.asp>

第六章 結論與建議

6.1 2008年前舊法的缺陷

中國大陸對外改革開放已經三十年，在開放的過程中，因應經濟發展的需要和國際情勢，外資政策有所更替。在開放初期中國缺乏資金，為了吸引大量外資進入，制定了一連串以資金來源為依據的投資優惠政策，的確吸引了大量的資金湧入中國，重點扶植的沿海一帶經濟快速發展。隨者市場經濟發展逐漸完善，這樣的政策方向造成些許弊病與問題，不但區域發展極度不均，對外資企業過多的優惠更造成內資企業競爭上的劣勢。加入WTO之後，中國勢必遵循國際上關於貿易的遊戲規則，許多制度、法律面臨改革的必要。最主要的問題包括：

- 1.違反國民待遇原則：國民待遇原則的本質即是無歧視原則。以《企業所得稅法暫行條例》和《外商投資企業和外國企業所得稅法》分別向內資、外資企業課稅，明顯違反無歧視原則。國際上一般以居民企業或非居民企業確定不同的稅收待遇，而不是以資金來原作區分。雖然根據WTO的有關條例，並未有限制「超國民待遇」的規定。然而，跟深究國民待遇原則的內涵，無非希望創造一個使內外資企業公平競爭的投資環境，而超國民待遇無疑和這樣的內涵相違背。
- 2.違反稅收效率：兩套稅制增加徵收管理的複雜，造成徵收成本的增加，違反徵收效率；內、外資企業稅收待遇不同，影響市場競爭，違反稅收中性原則，不利市場經濟的效率和有效的資源配置。
- 3.違反禁止補貼措施：2008年以前，中國許多涉外企業相關規定是屬於禁止性補貼，例如以出口實績或是使用國產品為條件的轉向性補貼。亦有可訴型的補貼，包括對生產性外商投資企業、從事農、林、牧業的外商投資企業，以及從事能源、交通、港口、碼頭等基礎設施建設的外資項目給予優惠，是屬於產業轉向性的可訴型補貼；對沿海經濟開發區、經濟特區、經濟技術開發區等地區的外資企業，給予稅收優惠。
- 4.稅制繁雜不透明：稅制制定管轄權力集中於中央，各地區為吸引資金，過度釋放稅收優惠，造成企業適用上的困難；過度浮濫的優惠造成稅基侵蝕，國家稅收的流失。從稅收執法的角度觀之，中國對於外資企業實施的稅收優惠多而繁複，各地方又制定了各自五花八門的優惠措施，對於納稅人而言，稅收執法的過程變得難以預測，甚至增加私下協商的可能性，直接影響到執法過程的透明度，並違反WTO之透明原則。
- 5.違反租稅公平：外資企業較內資企業享有較多的稅收優惠，即便某內資企業和外資企業擁有相同的規模、獲利能力，卻適用不同的稅收優惠，明顯違背量能課稅的公平原則。

6.2 新《企業所得稅法》的重點

1.企業的認定是以一個組織是否具備營利性以及獨立性作為考量。因此中國的企業所得稅法納稅人具體包括（1）國有企業（2）集體企業（3）私營企業（4）聯營企業（5）股份制企業（6）中外合資經營企業（7）中外合作經營企業（8）外商獨資企業（9）有生產經營所的其他所得的其他組織。另外關於居民企業的認定，中國採取了「註冊地標準」和「實際管理機構相結合」。只在中國境內註冊成立的企業，無疑是屬於居民企業。但是關於在境外成立的企業，則必須判斷它是否有實際管理機關在中國境內，若有實際管理機構，則也會被認定為居民企業。居民企業承擔無限納稅義務，非居民企業承擔有限納稅義務。

2.為了降低了內資企業稅賦和生產成本，增加了內資企業的稅後盈餘，使內外資企業在稅收制度層面回歸到了起點公平和規則公平的狀態，有利於中國統一、開放、競爭、有序的市場體系的形成，參考國際慣例與中國財政條件，訂出名目稅率為25%。

3.稅前扣除與不得扣除項的統一，對內資企業而言，改變改革前費用限額扣除的情況，取消計稅工資，提高捐贈支出扣除標準等，讓其生產過程中產生的成本，可以據實地扣除。透過應納稅所得額的降低，減輕內資企業的稅收負擔，使內資企業可以平等的出發點和外資企業在市場上競爭；對外資企業來說，企業所得稅法改革之後，稅前可扣除的總額有些下降，應納稅所得額提高，外資企業勢必不能再倚靠其稅前扣除的特殊待遇，需以其自身經營能力和產品服務的優勢和內資企業競爭。

4.稅收優惠的調整：針對原有企業所得稅制度中優惠制度不統一、優惠內容不合理、優惠重點不突出的問題，《企業所得稅法》從五個方面進行調整（一）保留原有的優惠措施（二）擴大原有的稅收優惠適用範圍（三）改變優惠措施，將直接優惠改為間接優惠（四）取消原有的稅收優惠（五）制定權利統一。整體而言是以以產業優惠為主取代區域優惠：改善區域間經濟發展不均的情況，根據國家鼓勵或是照顧的產業給予稅收優惠，包括高新技術的投資、中小型企業、基礎建設投資、節能環保產業以及傳統農、林、漁、牧業。另一方面以間接優惠取代直接優惠：減少原有優惠稅率和定期減免稅的直接優惠，改採取購用加速折舊、提高費用扣除標準、投資抵免等間接優惠方式。

5.加強移轉定價等避稅措施的查緝管理，針對稅基流失的現象加強對反避稅措施。包括（一）關聯方（企業）的認定（二）獨立交易原則的確立（三）成本分攤協議的規定（四）預約定價的安排（五）受控外國公司的規定（六）資本弱化的認定。用以宣示中國政府將加強對於移轉定價以及各項避稅方式的查緝。

6.3 2008年新法實施後台商因應之道

新企業所得稅法實施之後，已從過去根據投資者身份的特殊優惠方式，轉向一致性普遍的優惠方式。如此一來，在中國大陸的內、外資企業，將重新回到一個公平競爭的市場機制之中。失去特殊優惠的外資企業，是必要以更優質的產品和服務才能夠在市場佔有一席之地。同時必須要更審慎地進行租稅規劃，降低不必要的成本，在新的投資環境下產開全新的佈局。

對台商而言，由於兩岸之間沒有簽訂稅收協定，勢必會面臨雙重徵稅的問題，加上《企業所得稅法》實施後，中國政府加強對於免稅天堂境外公司關於移轉定價的查緝，台商勢必要對移轉定價的問題進行處理。

在投資方面，應可以順應中國最新的產業發展要求，加強研發創新活動，重視目前中國對環保、節能的需求，除了可以適用新法中的租稅優惠政策外，亦可使企業適應未來發展的環境，提高同業間的競爭力。另外，近年來中國不斷鼓勵國內居民消費，而在中國的台商，多半以外銷出口為主，和中國鼓勵的方向背道而馳，在未來幾年之中，台商應可設法搶佔中國國內市場這塊大餅，取得利潤。

6.4 未來研究建議

目前仍在新舊企業所得稅法交替的五年過渡期之中，在舊法施行期間設立的外商企業依舊可以享有以往的稅收優惠，這此情況下，後續效應的觀察並不精確。唯有等五年過渡期結束，外資企業的稅收優惠真正取消之後，對中國財政以及內、外資企業的影響才會真正顯現，期待後續研究者針對此議題繼續深入，觀察五年之後的影響。

另外，在移轉訂價查核方面，中國政府如何在2008年新法下加強查緝，台商實際的因應措施，相關的判例現今仍然不多，後續研究可針對台商移轉定價的實際判例追蹤研究，進行更深度的分析。

參考文獻

一、中文書籍

1. 王文杰，*壇變中之中國大陸法制（第二版）*，國立交通大學出版社，2008年6月。
2. 王建煊，*租稅法*，文笙書局經銷，1993年27版。
3. 王泰銓，*投資大陸市場法律與實務解析*，新學林出版社，2005年。
4. 王鐸，*WTO與中國涉外企業所得稅制度改革*，社會科學文獻出版社，2004年。
5. 王傳綸、朱青，*國際稅收*，中國人民大學出版社，1997年。
6. *中國統計年鑑2006年*。
7. *中國統計年鑑2007年*。
8. *中國統計年鑑2008年*。
9. 伍舫，*稅收優惠指南*，中國稅務出版社，2004年。
10. 安體富、王海勇等著，*當前中國稅制改革研究*，中國稅務出版社，2006年。
11. 俞光遠編著，*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，2006年。
12. 郭建中著，*中國大陸稅收制度1950~1994*，五南出版社，1996年。
13. 馬衍偉、費媛著，*統一內外資企業所得稅的戰略思考*，中國時代經濟出版社，2007年。
14. 黃茂榮，*論稅捐優惠，稅法總論（第二版）*，植根法學叢書增訂版，2005年10月。
15. 葛克昌，*稅法基本問題—財政實法篇*，北京大學出版社，2004年。
16. 趙德馨主編，*中國人民共和國經濟史1949-1966*，1989年。
17. 劉佐，*中國稅制五十年*，中國稅務出版社，2000年。
18. 劉少軍主編，*稅法學*，中國政法大學出版社，2002年。
19. 劉劍文，*所得稅導論*，武漢大學出版社，1999年。
20. 劉劍文主編，*新企業所得稅法十八講*，中國法制出版社，2007年。
21. 劉劍文，*國際所得稅法研究*，中國政法大學出版社，2000年。
22. 劉劍文主編，*財稅法學*，高等教育出版社，2004年。
23. 劉劍文，*財稅法專題研究*，北京大學出版社，2007年。
24. 劉劍文主編，*《中華人民共和國企業所得稅法》條文精解與適用*，法律出版社，2007年。
25. 魏志梅編著，*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，2004年。

26. 蘇帕猜、祈福德著，江美滿譯，中國入世－你不知道的風險與危機，天下出版，2002年。

二、英文期刊論文

1. Dunning, J. H. (1977). Trade, location of economic activity and the MNE: A search for an eclectic approach. In H. Ohlin (Ed.), The international allocation of economic activity, (pp. 596-692). New York: Holmes and Meier.
2. OECD(2007), "Fundamental Reform of Corporate Income Tax," OECD Tax Policy Studies No. 16.
3. Warda, J. (2006), "Tax Treatment of Business Investments in Intellectual Assets: An International Comparison", OECD Science, Technology and Industry Working Papers, 2006/4, OECD Publishing

三、中文期刊論文

1. 丁雅寧，中國企業所得稅法改革之研究－兼論對台商之影響，國立台灣大學國家發展研究所碩士論文，2005年6月。
2. 丁雯靜，台商對外投資區位選擇，國立台灣大學三民主義研究所碩士論文，1997年。
3. 丁淼，從GATT到WTO看國際稅收的協調和一體化，涉外稅務2000年第5期。
4. 王文杰，湯潔茵，大陸地區所得稅法實施與外商投資高新技術企業的因應，財稅研究，第40卷第6期，2008年。
5. 王金凱，鼓勵中小企業發展租稅政策之探討，財稅研究33卷第五期，2001年
6. 安體富，如何看待近幾年我國稅收超長增長和減稅的問題，稅務研究，2002年第八期。
7. 朱柏銘，合併後企業所得稅稅率的選擇，稅務與經濟，1998年第五期
8. 西安市稅務學會課題組，對我國企業所得稅制存在問題的思考，稅務研究，2003年第六期，
9. 沈秋明，談我國對外商投資企業的稅收優惠措施，南京大學法律評論，1997年秋季號。
10. 林靜香、盧貞秀、黃國芬，兩岸移轉定價制度之探討，財稅研究，第40卷第6期。
11. 林安樂，先進國家產業租稅政策之比較研究，經濟部委託研究，1999年
12. 官萬炎，WTO法在中國國內法中的適用，福建政法管理幹部學院學報，2004年，第四期
13. 周連洲，社會主義統一市場呼喚著內資企業所得稅制的統一，稅務縱橫，1993年第一期

14. 范廣軍，邊際稅率與我國區域經濟發展的相關性分析，河南大學學報（社會科學版），2004第五期
15. 馬嘉應、李淑君，台商透過境外公司租稅規劃之研究-以香港及新加坡為例，財稅研究，第40卷，第5期
16. 區域發展新格局：從省份經濟到區域經濟，中國經濟資訊，2007年第15期。
17. 郭培莉、王海勇，兩稅合一並不會影響外資的流入，中央財經大學學報，2006年第二期
18. 曹曉青，對企業所得稅捐贈扣除辦法的質疑，財會月刊，2004年，第五版
19. 彭慶維，中國大陸內外資企業所得稅制發展之研究，淡江大學大陸研究所經濟貿易組碩士論文，1999年
20. 黃建興、林俊儒，OECD 國家公司所得稅稅率發展趨勢與對我國之啟示，經濟研究第九期
21. 黃健群，大陸經貿新措施影響調查，產業雜誌，2009年2月號
22. 隋麗雲、郭梅，新準則下固定資產相關實務解讀，煙台職業學院學報，2006年，第六期。
23. 隋正文，國外鼓勵創業投資面面觀，金融時報，2007年4月19日
24. 張守文，收益的可稅性，法學評論，2001年第六期
25. 張學誕，兩稅合併對外資企業稅賦及利用外資的影響，中國發展觀察，2006年第十期
26. 楊淑卿，兩岸所得稅制度比較研究-兼論台商前往大陸投資之租稅規劃，台灣大學會計學研究所碩士論文，1994年6月。
27. 楊之剛、丁琳、吳斌珍，企業增值稅與所得稅負擔的實證研究，經濟研究，2000年第12期。
28. 曾令良，論世界貿易組織的法律體系，法學評論，1996年，第二期
29. 曾嘉文、吳蓮英，受控外國公司所得課稅制度之研究，稅務研究，1999年5月
30. 趙向前，關於統一內外資企業所得稅的探討，經濟師，2004第六期
31. 劉筍，論WTO協定對國際投資法的影響，法商研究，2000年第一期
32. 劉繼虎，中國大陸企業所得稅優惠制度改革進展，月旦財經法雜誌，2008年六月
33. 黎明、韓建斌，關於固定資產加速折舊法存廢的探討，財會月刊，2008年
34. 熊秉元，中小企業租稅調適問題—制度面考慮，財稅研究29卷第五期，1997年
35. 蘭相潔，新企業所得稅稅率的經濟學分析，廣西財經學院學報，2008年2月

36. 樂為，稅收政策對跨國公司FDI資本成本決策影響的比較研究，經濟社會體制比較，2007年第一期
37. 廖輔祥，影響台商投資大陸決策因素之研究，國立政治大學財政學系碩士論文，2001年。
38. 廖烈龍、喻名鼎，兩岸現行企業所得稅法特別納稅調整規定之比較研究，月旦財經法雜誌，2008年六月
39. 蔡宏明，未來五年大陸經濟戰略與台商投資商機，機械工業，2008年1月。

四、新聞報導

1. 王誠堯，根據新稅法適時修訂避免雙重徵稅協定，中國稅務報，2008年06月19日。
2. 李立達、林安妮，廣達與大陸簽APA，經濟日報，2007年4月27日
3. 財政部財政研究所課題組，調整稅收優惠政策不會嚇跑外資，南方週末，2005-01-20。

五、網路資源

1. 工業總會服務網<http://www.cnfi.org.tw/kmportal/front/bin/home.phtml>，蔡宏明，產業雜誌，2008年四月
2. 中華人民共和國財政部網站<http://www.mof.gov.cn/mof/>
3. 中華人民共和國稅務總局網站<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/index.html>
4. 中華人民共和國工商管理總局網站<http://www.saic.gov.cn/>
5. 中華人民共和國國家統計局<http://www.stats.gov.cn/>
6. 中華人民共和國商務部網站<http://www.mofcom.gov.cn/>
7. 財政部稅賦署網站，<http://www.dot.gov.tw/display/index.asp>
8. 經濟投資業務處網站<http://www.dois.moea.gov.tw/>
9. 鄧小平南巡談話要點，網址<http://www.chinaelections.org/NewsInfo.asp?NewsID=39777>)



