

國立交通大學

高階主管管理碩士學程



中國大陸加入 WTO 後加工貿易業務之轉型 及其在稅務、關務之因應

After the Affiliation of Mainland China into WTO, the Transformation
Trade Business and the Measures It Will Take In Respondent to Tax
Administration and Tariff Affairs.

研 究 生：林俊宏

指導教授：王文杰 博士

中華民國九十三年六月
中國大陸加入 WTO 後加工貿易業務之轉型
及其在稅務、關務之因應

After the Affiliation of Mainland China into WTO, the Transformation
Trade Business and the Measures It Will Take In Respondent to Tax
Administration and Tariff Affairs.

研究生：林俊宏
指導教授：王文杰教授

Student : Jiunn-Horng Lin
Advisor : Dr. Wen-Chieh Wang

國立交通大學
高階主管管理學程碩士班
碩士論文

A Thesis
Submitted to Master Program of Management for Executives
College of Management
National Chiao Tung University
in partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree
of
Executive Master
of
Business Administration
June 2004
Hsinchu, Taiwan, Republic of China

中國大陸加入 WTO 後加工貿易業務之轉型 及其在稅務、關務之因應

學生：林俊宏

指導教授：王文杰 博士

國立交通大學 高階主管管理學程碩士班

摘 要

本文之研究的主要針對”三來一補”企業向外商投資企業的轉型。”三來一補”企業的運作方式是隨著改革開放的步伐，在大陸東南沿海主要是廣東、福建等地自發的形成的，這種形式在大陸發展對外經濟中發揮了不可預估的作用。在當前的大陸經濟及政策環境下，”三來一補”企業的發展開始受到了越來越多問題的困擾。

從大陸立場來看，”三來一補”企業存在著很多天生的不足，比如產業供應鏈短、經營期限不穩定、大陸所獲經濟利益較低、很難學到技術和管理經驗以及稅收徵收管理中存在的困難等問題。而這些問題是”三來一補”企業自身的性質所決定的，並不能從根本上解決。

從外商的角度來看，採用”三來一補”形式進行投資的比較優勢也日益不明顯，並且和外商投資企業的投資方式相比，有諸多的不利之處，如在跨關區轉廠的問題上，外商投資企業就比”三來一補”廠要方便很多；還有”三來一補”企業的內銷禁止的規定使得外商面對日益擴大的大陸市場而無可奈何。但由於外商投資企業在大陸加入 WTO 的環境下，大陸在內銷限制上已經基本取消，所以在大陸市場的開發上將大有可為。

在實際上，”三來一補”企業的局限性也為大陸政府和前來投資的外商所見識到。很多外商已經將其投資的”三來一補”項目轉為外商投資企業，如 2003 年 1 月到 11 月份，廣東省惠州市有六家三來一補企業轉型為外商投資企業。在新簽的外商投資項目中，“三資企業”的形式也取代”三來一補”開始占到了絕大多數。

“三來一補”企業這種欠缺規範性的投資方式是否已經走到了盡頭雖不好定論，但毫無疑問的是，”三來一補”再也不會重現以前的風光，並且它的路也越走越窄。選擇向外商投資企業這種規範投資方式的轉型也是大勢所趨。

在做了以上分析及判斷的基礎上，本文就”三來一補”企業向外商投資企業的轉型做了具體的分析。轉型可以從兩個角度來分析：一是從投資方略上看，外商要採用新的投資方式，就需要終結”三來一補”企業，並且這可以看作是兩個分別獨立的過程；二是從直接轉型的角度看，”三來一補”企業的終止與外商投資企業的設立之間是連貫性的。本文從這兩個角度出發，對”三來一補”企業的轉型的具體步驟及注意事項均做了探討。

對外商來說，實現轉型並沒有解決一切需要解決的問題，因為在外商投資企業這種全新的投資方式下會遇到很多與”三來一補”投資方式不同的問題，主要是稅務問題。本文的考慮是，原來舉辦”三來一補”企業的外商一方面對轉型後將要面對的稅務問題較為陌生，另一方面，中國在加入 WTO 的背景下，稅制本身要面臨著改革，對於此外商更是瞭解的較少。因此，本文結合 WTO 下中國大陸的稅制改革，就從事加工貿易的外商投資企業所面臨的相關稅務問題

進行了較為詳盡的研究。

在關務方面，由於大陸在加工貿易方面實行統一的海關監管方式，與”三來一補”企業相比，從事加工貿易的外商投資企業在關務方面並不明顯地存在更多的問題，但是不管從什麼角度講，對從事加工貿易的外商來說，關務是一個非常重要的事項。並且，中國大陸為加入 WTO，在 90 年代後期對加工貿易的海關監管方面做出了新的規定，包括企業分類管理制度以及台帳保證金制度等，瞭解這些制度並作出針對性地安排對外商來說當然非常重要。正是出於此種考慮，本文第六章專門就加工貿易企業面臨的關務制度及其應對作了闡述。



After the Affiliation of Mainland China into WTO, the Transformation Trade Business and the Measures It Will Take In Respondent to Tax Administration and Tariff Affairs.

Student : Jiunn-Horng Lin

Advisors : Dr. Wen-Chiech Wang

ABSTRACT

The essay is mainly on the transformation from “Three Offerings & One Compensation” (“Three Offerings” includes processing foreign offered materials, assembling foreign offered components and producing according to the foreign offered sample. “One compensation” means compensation trade pattern) corporations to foreign-invested enterprises. With the step of the reform and opening-up of the Mainland, “Three Offerings & One Compensation”, as a kind of investment operation pattern, has come into existence along the southeast coast spontaneously, esp. in GuangDong province and FuJian province and made inestimable effect on the Mainland’s foreign economy. However, in the present economic and policy circumstances of the Mainland, “Three Offerings & One Compensation” corporations are confronted with more and more problems.

From Mainland’s standpoint, “Three Offerings & One Compensation” corporations have many inborn disadvantages, such as their short industry chains, instable operation period, besides, Mainland can only get little economic interests and hardly master technology and management experience. Meanwhile, there exist many difficulties in the levy and management of the taxes on the “Three Offerings & One Compensation” corporations. All above questions are determined by the nature of “Three Offerings & One Compensation” and can’t be solved once for ever.

From the standpoint of foreign investors, comparative advantages of “Three Offerings & One Compensation” corporations are increasingly becoming less obvious than before, and compared with the pattern of establishing foreign-invested enterprises, “Three Offerings & One Compensation” corporations take on many disadvantages. With the increasing enlarging of the domestic market, “Three Offerings & One Compensation” corporations can not make full use of it under the ban regulations of domestic sale.

Now the limitation of “Three Offerings & One Compensation” corporations has been recognized by both Chinese government and foreign investors. A large number of foreign investors have transformed their former “Three Offerings & One Compensation” corporations to foreign-invested enterprises. From January to November in 2003, there are six such cases in HuiZhou, GuangDong province. Meanwhile in the new projects invested by foreign investors, foreign-invested enterprises have taken the place of “Three Offerings & One Compensation” and become undoubtedly the majority.

Although we can’t take it for granted that “Three Offerings & One Compensation”, as a kind of investment pattern, has come to its’ end, it is still undoubted that it is confronted with an increasingly narrow development room, and it is also an inevitable trend to transform from “Three Offerings & One Compensation” corporations to foreign-invested enterprises.

Based on the above analysis, the essay specified on the transformation from “Three Offerings & One Compensation” corporations to foreign-invested enterprises. This transformation can be understood from the following two sides: Firstly, the end of the “Three Offerings & One compensation” corporations and the establishment of the foreign-invested

enterprises can be regarded as two isolate processes if it is considered from investment strategies. Secondly, the two processes can be regarded as a whole one, that's to say, investors enforce the transformation directly from "Three Offerings & One Compensation" corporations they established before to foreign-invested enterprises. Just from the two aspects, the essay embraces both the concrete steps and notable things of the transformation.

However, transformation itself, as to foreign investors, doesn't resolve all the problems that need resolving, for foreign-invested enterprises, as a new kind of investment pattern, can meet many problems with which "Three Offerings & One Compensation" corporations have not been confronted before, including taxation problems. On the one side, those foreign investors who ever invested on the "Three Offerings & One Compensation" are not familiar with the new problems foreign-invested enterprises may meet, on the other side, under the circumstances of China's membership in WTO tax system itself is faced with reform, with which foreign investors are less familiar. Therefore the essay, taking into account the China's tax reform after its' entry into WTO, does much specific study on the relative tax problems which those corporations going in for processing trade may meet.

As for the aspect of customs affairs, since the Mainland government adopt uniform customs supervision and management system on processing trade, foreign-invested enterprises , compared with "Three Offerings & One Compensation" corporations, don't have to face more problems of customs. But anyway, it is a very important issue for the foreign investors up to processing trade. Moreover, for entering WTO, the Mainland government implemented new regulations on the supervision and management of the customs as to the processing trade in the later 90s. It's of importance for the foreign investors to master those new systems and respond to it. In view of this, the essay analyzes the customs system corporations up to processing trade will encounter and the response way.

誌謝

在東莞工作時，經常與台商及當地相關公務人員在一起討論到最新當地政府鼓勵來設廠的企業，設立獨資企業而不鼓勵設立來料加工廠，同時也鼓勵原來已設來料加工廠的企業轉至獨資企業（外資企業）。至於原因是中央政策或者是其他則不是很明顯，但對政府基層承辦人員而言，面對來料加工廠的特有狀況，有著對不上實際處理的困擾，如來料加工廠原是中方企業，但事實存在實際經營者為外商，使得作業上十分困擾。在處理三來一補廠轉獨資企業過程中，大家都知道要轉，但為什麼要轉則不是那麼清楚為什麼。我與王文杰教授討論此事，王教授告訴我就三來一補廠轉獨資企業，只是一個過程，構不成論文研究的目的，但如果去探討中國進入WTO之後，稅務、關務的改變而產生形勢的改變，再就探討三來一補廠轉獨資企業所面臨的問題做研討，那論文的價值就顯現。

在與王教授就論文題目討論後，王教授說了一句話“你這篇論文如果寫好，那對當地台商有很大的幫助”，這之前很少人做過這方面相關研討，做起來會比較辛苦。

王教授的一句話激起一番鬥志，決心下去做。剛開始整理論文相關三來一補的資料時後，有一些資料可尋，但為什麼要從三來一補廠轉獨資企業就只有寥寥幾篇，構不成文章大綱，曾經還想更換研究的主題，這其中光是三來一補資料中的補償貿易資料的找尋就很辛苦，一路從東莞問到上海再到北京，相關承辦人員也不是很清楚補償貿易，耗費相當的時間尋找這方面資料，一度想放棄補償貿易這項目的探討，直到在北京與相關人員討論時才發現為什麼三來一補大家都不清楚的原因，頓時數月的找尋答案有了結果，此時感覺非常有成就感。雖然補償貿易一文在此文章的重點不高，但就處理論文的過程中，高潮迭起，後來才發現原來寫論文對研究一件事情，有著非常好的系統整理與分析，就廣度與深度的探討操之在我的主控權，有著非常大迷人的吸引力，在此非常感謝王教授的指導及引入，希望有機會找個題目再來一次。寫論文的好處可以讓人針對一件事情，不斷去研究及探討，可以逼著自己去深入細節，也可以從中了解到其精神，另外也非常感謝這次論文相關人員的支持與提供資料，讓這篇論文更具體完整性，在此感謝他們，也衷心的期望，這篇論文能夠讓中國當地台商更能明白三來一補企業與獨資企業在中國大陸經營的不同觀點，及中國在進入WTO、稅務關務及後續發展方向和對企業產生的影響。

目錄

	頁次
中文摘要	i
英文摘要	ii
誌謝	iii
目錄	iv
表目錄	v
圖目錄	vi
一、	緒論
1.1	研究背景及動機
1.2	研究目的
1.3	研究方法
二、	三來一補之背景分析與適用
2.1	三來一補的概述與法律依據
2.1.1	三來一補在對外經濟活動中的作用
2.1.2	法律依據
2.2	三來一補業務的概述特徵形式
2.2.1	三來一補業務的概念
2.2.2	三來一補業務的特徵
2.2.3	三來業務的形式
2.2.3.1	來料加工
2.2.3.2	來樣加工
2.2.3.3	來件裝配
2.2.3.4	對外加工裝配的優勢
2.2.3.5	對外加工裝配的不足
2.3	對外加工裝配合同
2.3.1	概述
2.3.2	合同的訂立
2.3.2.1	合同訂立的程式
2.3.2.2	外商在合同訂立需注意的問題
2.3.2.3	保證金的實施
2.3.3	加工貿易合同的內容及基本條款
2.3.3.1	來料加工貿易合同
2.3.3.2	進料加工貿易合同
2.3.4	工繳費
2.3.4.1	工繳費的概述
2.3.4.2	工繳費的支付方式
2.3.4.3	確定工繳費標準的幾種做法
2.3.5	三來業務的管理機關
2.3.5.1	三來業務管理面臨的困境
2.3.5.2	三來業務的管理機關
2.4.1	補償貿易的概述、特點及型式
2.4.1.1	補償貿易的含義和特點
2.4.1.2	補償貿易的主要型式

2.4.2	補償貿易的優缺點.....	33
2.4.2.1	補償貿易的優點.....	33
2.4.2.2	補償貿易存在的問題.....	34
三·	加入 WTO 後中國在三來一補業務上的轉換...	35
3.1	中國加入 WTO 後對加工貿易的影響.....	35
3.1.1	非歧視性貿易原則.....	35
3.1.2	關稅減讓原則.....	37
3.1.3	透明原則.....	39
3.1.4	禁止數量限制原則.....	39
3.2	從經濟角度上看,中國加入 WTO 後三來一補 企業轉型的原因.....	40
3.2.1	三來一補企業在中國大陸發展的背景和前景	40
3.2.2	從中國政府角度看三來一補企業稅務徵收存 在的問題.....	50
3.3	從台商和外商立場上談三來一補企業轉型的 原因.....	51
3.3.1	中國在加入 WTO 後國家政策上的變化.....	51
3.3.2	內銷的需求.....	51
3.3.3	銷售渠道狹窄.....	51
3.3.4	跨關區轉廠難度加大.....	52
3.3.5	產權合法化.....	52
四.	由三來一補到外商投資企業,外商轉型之因 應與對策.....	53
4.1	三來一補廠的終止.....	54
4.1.1	來料加工合同終止.....	55
4.1.2	資產清算.....	61
4.1.3	註銷稅務登記.....	62
4.1.4	海關監管設備.....	63
4.1.4.1	法律依據.....	63
4.1.4.2	海關監管設備的處理.....	64
4.1.5	三來一補企業的註銷.....	66
4.2	外資企業的設立.....	66
4.2.1	外資企業成立.....	69
4.2.2	確定外資企業的經營性質.....	83
4.2.3	資本金到位及外債帳戶規劃.....	86
4.2.3.1	資本金到位的問題.....	86
4.2.3.2	外債帳務規劃.....	88
4.2.4	加工合同申請.....	90
4.2.5	設備合同申請.....	93
4.3	三來一補轉外資企業的注意事項.....	93
4.3.1	債權及債務之移轉.....	95
4.3.2	設備之移轉.....	97
4.3.3	土地購買.....	98

五.	台商和外商投資企業稅務上的因應	102
5.1	WTO 與大陸稅制改革	102
5.1.1	概述說明	102
5.1.2	稅制簡介	106
5.2	增值稅.....	110
5.2.1	納稅義務人.....	111
5.2.2	稅目和稅率.....	114
5.2.3	增值稅之計稅方法	116
5.2.4	增值稅之免抵退	118
5.2.5	增值稅採先徵後退之計算公式	120
5.3	加入 WTO 後營業稅之走向	122
5.4	所得稅	126
5.4.1	個人所得稅	126
5.4.2	個人所得稅之計算	130
5.4.3	外資投資企業所得稅之優惠及關係人交易 介紹	136
5.5	加入 WTO 後關稅及非關稅壁壘之最新變化...	148
5.6	稅務規劃常見問題.....	152
5.6.1	台商稅務行事曆.....	152
5.6.2	稅收申報實務.....	158
5.7	稅務法律責任.....	160
5.7.1	行政責任.....	160
5.7.2	刑事責任.....	164
六.	台商和外商投資企業在關務上因應	167
6.1	現行海關對企業 ABCD 四級分類管理的內容 及依據	167
6.1.1	實施緣由和日期	167
6.1.2	加工貿易企業 ABCD 四級企業分類管理.....	167
6.2	海關專帳.....	174
6.2.1	海關專帳之建立	174
6.2.2	海關專帳之重要性	175
6.3	實務管理之規則	175
6.4	大陸廠海關內部控制建立的特殊作用	176
6.4.1	內部控制.....	176
6.4.2	內部控制之目的.....	177
6.4.3	內部控制的內容.....	177
6.5	報關內部控制制度的建立.....	179
6.5.1	報關內部控制制度的意義.....	179
6.5.2	建立報關內部控制制度的目的及重要性.....	179
6.5.3	印章及證照管理.....	183
七.	結論	186
7.1	研究結論.....	186
7.2	研究建議.....	187

參考文獻
簡歷

.....

.....

190
197



表目錄

- 表 1 2002 年至 2008 年關稅水平(%)
- 表 2 三資企業各經營類型對照表
- 表 3 稅目和稅率
- 表 4 營業稅適用稅率表
- 表 5 個人所得稅稅率表
- 表 6 減低稅率徵收企業所得稅
- 表 7 限定行業、專案的定期減稅和免稅
- 表 8 1999 年至 2003 年實際關稅水平表
- 表 9 外商投資相關稅種及納稅期限歸納列表



圖目錄

- 圖 1 台帳合同操作流程圖
- 圖 2 1999 年加工貿易經營企業示意圖
- 圖 3 1980 年至 1987 年來料加工與進料加工比較
- 圖 4 1980 年至 1987 年加工貿易額與對外貿易比較
- 圖 5 1980 年代中期到 1990 年代初期的進料加工階段
- 圖 6 1988 年至 1992 年加工貿易額與對外貿易額比較表
- 圖 7 1992 年以來進料加工與來料加工比較
- 圖 8 1993 年至 1999 年加工貿易額與對外貿易總額比較表
- 圖 9 1997 年加工貿易經營企業示意圖
- 圖 10 登出三來一補企業的流程圖
- 圖 11 手冊核銷作業流程圖
- 圖 12 台帳核銷流程圖
- 圖 13 審批流程圖
- 圖 14 加工貿易企業不作價設備的處理方式圖
- 圖 15 外商投資企業設立流程圖
- 圖 16 加工貿易合同簽訂流程圖

一、緒論

1.1 研究背景與動機

在 1980 年代末期，兩岸開展民間性的交流，促使因人為的政治阻絕得到鬆綁，這種交流尤其是台商赴大陸投資的增加，而使得台灣開始對陌生的大陸法制問題進行研究¹。筆者在中國大陸從事三來一補企業有近五年時間，對於台商因對相關法律不了解，而誤觸中國法律，或對於中國整個法制之變遷無法做系統之分析，而耽誤商機。故在中國進入 WTO 之後，對三來一補企業之變化做一研究討論。

三來一補是中國大陸隨著改革開放，因應對外開放發展貿易所設計出來的一種獨具特色的加工貿易形式，在改革開放後的 20 餘年裏，這種加工貿易在沿海地區特別是廣東省如雨後春筍般的發展起來。自 1978 年 9 月中國第一個港資來料加工廠太平手袋廠在虎門落戶²，到 2000 年 6 月，僅台商在廣東設立的 1.2 萬家台資企業中，從事三來一補企業就有 8000 多家³。

所謂三來一補是指來料加工、來件裝配、來樣生產和補償貿易。其中來料加工和來件裝配是三來一補的主要形式，它是指由外商免稅提供原料或零部件、設備，在中國加工成品後再出口，中方獲得工繳費，外方在貿易中賺取商業利潤的一種加工貿易方式。

三來一補企業之所以會獲包括台商在內的外商青睞，並有如此驚人的發展，具有多方面原因。其中最為鮮明的就是稅制較為簡單，對於外商來說除了按約定支付工繳費以外，對於中國一方的責任基本上沒有其它需要考慮的；其次，來料加工企業的設立較規範的外商投資企業的設立遠為簡單；另外，大部分台商的銷

¹ 王文杰，中國大陸法制之變遷，元照出版社，2002 年 10 月，第 1 頁。

² 李曙光，「楚天新聞人」，東莞：招商三變，2003 年，第 3 期，總第 32 期。

³ 中國外資第 7 期。

售網路都在國外，對於中國市場來說並不是其考慮的銷售範圍⁴。在這樣的情況下，這種兩頭在外的生產方式滿足了外商包括台商的需要，因此有了巨大的發展。

三來一補對中國經濟及社會的發展做出了重大的貢獻，多年來的運作與發展已經證明：三來一補業務的開展提高了中國出口產品的生產技術，改善了產品質量，擴大了出口商品的生產，增加了國民經濟收入並為中國國家創造不少外匯累積，同時對就業及農村工業化和城鎮化也有較大貢獻⁵。

隨著中國政策及經濟結構的變化，國際貿易環境的快速發展，隨著中國加入WTO，三來一補企業所享受的優惠政策越來越不明顯，中國對於三來一補企業的發展也從鼓勵轉向了規範，由於內銷市場逐步擴大，加諸三來一補企業自身政策性強而合法法律地位欠缺的特點，越來越多的人開始懷疑，三來一補企業已經走向末路。

基於上述情況，台商採用三來一補的投資方式自上個世紀 90 年代初，已出現向外商投資企業轉型的動向，這種動向到了今日就變得更加明顯。很大部分台商已經將其舉辦的三來一補企業紛紛轉型為外商投資企業，繼續從事加工貿易業務。三來一補企業最為密集的廣東省東莞市已經專門就三來一補轉外商投資出具管理辦法。台商近年來投資的新專案的分佈特點也體現出三來一補企業的逐漸式微。

據統計，2001 年 1 至 6 月新簽台商專案 233 宗，其中三來一補專案 155 宗，占新簽專案總數的 69.5%。但自 2001 年以來，台商投資形態發生明顯變化，三資企業成為主要投資形式，2002 年上半年東莞市新簽台資專案 315 家，其中“三資

⁴ 「由“三來一補”走向三資企業」，台商如何在大陸投資？，經濟導報社，2003 年 5 月 26 日專題報導。

⁵ 陳文椿，韋華騰，三來一補企業的法律與實踐，廣東人民出版社，1992 年 10 月，第 1 頁。

企業” 246 宗，占新簽專案的 78.1%，三來一補專案 69 宗，僅占 21.2%；而同期中山市新簽台資專案中 80%以上是“三資企業”專案。⁶據報載，深圳市舉辦三來一補較為典型的龍崗區 2003 年前三季度全區新增“三來一補”專案 293 家，較 2002 年同期也有所下降。⁷

2003 年 1 月到 11 月份，廣東省惠州市也有六家三來一補企業轉型為外商投資企業。⁸

2003 年 1 至 10 月，就廣東省全省來看，新增來料加工企業的專案數和合同外資額也分別下降 20%和 11%。

在這樣的背景之下，一方面，現有的三來廠急於向三資企業轉型，然而這方面的法規政策並不明朗，加上轉型的方式、目標和時機等對台商利益會造成很大影響；況且即便在轉型政策不明的情況下，台商也亟需要轉型程式上的指導，才不至於無所適從。另一方面，以外商投資企業形式從事加工貿易對於長期從事三來廠的台商來說是一個新的嘗試，會遇到新的稅務問題，對於台商來說提早認識這些問題以便從容應對轉型後的商業運作就變得至關重要。

基於此，三來一補的形式因經貿發展的變化而使其發展不再如以往般到外商(尤其是台商)，但在面臨 WTO 的加入以中國內地市場規模的龐大誘因，台商設立企業的方式由三來一補轉為外商投資企業，這一系列所涉及的問題這是本文所嘗試加以分析之動機。

⁶中國外資，第 7 期。

⁷賈少強等，「龍崗前三季新增企業 2175 家」，深圳商報，2003 年 11 月 11 日。A9 版。

⁸中國橋網·財經資訊 (www.chinaqw.com.cn) 2003 年 12 月 22 日。

1.2 研究目的

本文正是基於前述問題的觸發，針對三來一補企業的轉型問題，擬從外商投資思路、指導外商轉型實務及幫助外商適應新的生產環境的角度，有系統的對於外商轉型問題作出研究。具體說來，本文有下列研究目的：

通過本研究，對於三來一補企業轉型法律政策環境、經濟環境能有總體把握；從而對於轉型的必要性和緊迫性有深刻理解。

通過本研究，對於三來一補企業轉型為從事加工貿易之外商投資企業的操作流程有所掌握，使得外商在辦理三來一補轉型是有所依從。

通過本研究，對於外商投資企業從事加工貿易在海關、稅務方面應注意的問題進行探討，以幫助外商在轉型後正確應對新出現的問題。

1.3 研究方法

本文所作研究主要圍繞三來一補企業轉型之問題而發，而這一問題之研究又必然涉及轉型必要性之分析，因為如果轉型之理由並不充分，則這一研究的價值也就大打折扣。再則，轉型只是一個過渡性階段，轉型之目標乃在於設立外商投資企業繼續從事加工貿易；而外商投資企業所從事之進料加工的加工貿易方式又與三來一補廠所主要從事的來料加工之加工貿易方式，除了在進口設備、料件保稅、加工貿易申請、管理等方面存在相同或相似之處以外，在其他方面尤其是稅務方面又面臨新的問題。因此，本文的研究內容就主要涉及三來一補的介紹、轉型背景及原因、轉型步驟及注意事項、轉型後的稅務問題及關稅問題。貫穿於這些問題的研究，本文使用了下列方法：

1、文獻分析法

文獻研究方法主要是對相關歷史資料的搜集、整理、分析和歸納，其任務在於要通過這些工作，得出經驗型結論，把握趨勢，然後為決策提供理論上的支援。本文第二章、第三章在三來一補企業轉型背景及原因的分析中主要使用了該方法，通過分析中國在三來一補政策上的變化及外商辦三來一補優缺點之歷史性消長狀況，討論三來一補轉型的趨勢，為下一步研究三來一補轉型中及轉型後的應對建立了前提。在文章的其他部分，如稅務一章中在分析中國的稅制時，也使用了文獻研究方法，通過對以前稅制改革的瞭解，更加清楚地認識了目前稅制改革的任務，從而為進一步理解外商投資的稅務環境作了必要的解說。

2、綜合研究方法

在本文在研究相關問題時，嘗試用的不同意識形態分不同角度試圖作出較為全面地分析，避免淪於單向思考的侷限。如在介紹三來一補時，對其優點及缺點作出全面分析；在分析其轉型的原因時，既從中國政府的角度，也從外商或台商自身利益的角度作了分析。在資料的收集上，除搜集中國最新的法規政策進行獨立分析，同時也分析比較學者專家不同的學術意見。實地觀察及體驗

從總體的構架上，本文採用逐步說明的方法。首先，在三來一補轉型現象及觀點的因素下，本文開始對三來一補的歷史背景和發展前景進行了分析，同時說明瞭三來一補轉型的必要性；其次，建立在這一必要性的基礎上，本文接下來便研究外商如何實現這種轉型；最後，結合中國加入世貿前後的制度變遷，用實際筆著在中國工作的經驗及研究了轉型後新的投資方式下外商所要面臨的

問題，並對此作出了相關的建議，蓋對於一國經濟體制的了解如不親自深入體驗實地考察，分析其運作和經驗，那麼將難有深入精髓，因為經驗作用是不可替代的⁹。總體上看，文章最明顯的邏輯以中國政府的立場來說明中國政府策略的改變及中國加入 WTO 之後外商投資各項稅制改革，外商應該及早因應的措施。



⁹ 王文杰，國有企業公司化改制之法律分析，中國政法大學出版社，1999年5月，序言。

二、三來一補之背景分析與適用

2.1 三來一補的概述與法律依據

對於大多數人而言，也許知道“外資”，卻不一定懂得什麼叫“三來一補”；知道珠江三角有中國最大的製造基地，卻不見得瞭解就是這種“三來一補”經濟形態的存在才成就了深圳、東莞，甚至整個廣東、整個珠江三角的經濟騰飛，也使得大批的港澳臺商的企業找到新的企業生命歷程。三來一補在中國大陸的出現，曾被視為中國改革開放的一個樣本。在一定時期，有人甚至為三來一補大唱讚歌：沒有改革開放的政策，沒有“三來一補”，就沒有我們的今天¹。

二十多年過去了，中國經濟改革牽動下不斷的改朝換代。“三來一補”在階段完成沿海地區新工業化過程的資本積累中，地區性施展的空間開始變化。“還要不要存在？要不要優惠？”就在中國政府加入 WTO 之後產生變化，幾萬家企業、數萬個廠房、勞動力高度密集的“三來一補”企業，在中國經濟成長下及策略改變要企業改型下，面臨就地改造，抑或是作為“邊緣”經濟繼續下去？

2.1.1 “三來一補”在對外經濟活動中的作用

三來一補，儘管存在著各種天生的缺陷和不足，儘管受到了來自各方面的質疑，但作為一種基本上自發形成的特有的加工貿易方式，從創立之初發展到現在凡 20 多年以來，對於中國的對外經濟發展起到了不可忽視的推動作用，對中國的經濟及社會發展也作出了巨大的貢獻²：

1. 中國通過三來一補，解決了當地生產企業原材料短缺，設備陳舊，工業技術落後的現狀，增強了對國際市場需求的應變能力；

¹恒平，「三來一補」：實踐檢驗你」，廣東大經貿，1996 年，第 10 期，第 1 頁。

²陳文椿，韋華騰，三來一補企業的法律與實踐，廣東人民出版社，1992 年 10 月，第 49 頁。

2. 中國通過三來一補，幫助鄉鎮企業走上了致富之路，促進了鄉鎮經濟的發展；
3. 中國通過三來一補，既可以為國家創造外匯，又擴大了當地勞動就業，培養了一批當地涉外經濟管理人才；就培養人才來講，僅東莞一個地區，截至1999年由加工貿易企業1萬多家，直接從業人員100多萬人，外省勞力80多萬，除此之外，加工貿易尤其是“三來一補”企業造就了一大批善於經營管理的當地企業家，一些人從打工仔搖身一變，成了個體戶或著大老闆³。
4. 中國通過三來一補，增加了對國際市場的資訊，並促進了產品的升級換代，並增強了商品在國際市場的競爭能力。
5. 三來一補業務對中國利用外資增加就業，而提高勞動者的素質，並維護中國外貿逆差及國際收支平衡起了相當積極的作用。

2.1.2 法律依據

三來一補的法律依據主要有⁴：

1. 對外貿易經濟合作部、海關總署關於加工貿易進口設備有關問題的通知 [發佈日期:1998-03-16]
2. 海關總署關於對來料加工專案外商不作價提供設備進口稅收遺留問題的通知 [發佈日期:1998-06-05]
3. 關於對企業實施分類管理辦法 [發佈日期:1999-03-31]

³ 劉猷遠，「關於發展加工貿易問題的調查與思考——廣東東莞發展加工貿易的主要成果、經驗和面臨的問題」，國際貿易論壇，1999年，第1期，第74頁。

⁴ 根據國家經貿委貿易市場司等，加工貿易政策法規彙編，經濟管理出版社2000年6月第1版，及商務部、海關總署網站相關資料整理。

4. 對外貿易經濟合作部關於印發《加工貿易保稅進口料件內銷審批管理暫行辦法》的通知 [發佈日期:1999-05-27]
5. 對外貿易經濟合作部關於印發《加工貿易審批管理暫行辦法》的通知 [發佈日期:1999-05-27]
6. 中國國家經濟貿易委員會、對外貿易經濟合作部、海關總署關於確定第一批加工貿易禁止類和進口限制類商品目錄的通知 [發佈日期:1999-05-26]
7. 中華人民共和國海關審定加工貿易進口貨物完稅價格辦法 [發佈日期:1999-05-26]
8. 對外貿易經濟合作部、中國國家經濟貿易委員會關於境外帶料加工裝配專案申報程式及有關事項的通知 [發佈日期:1999-05-04]
9. 海關總署、對外貿易經濟合作部、中國國家經濟貿易委員會關於加工貿易企業分類管理評定標準和審定程式問題的通知 [發佈日期:1999-07-12]
10. 海關總署關於印發《中華人民共和國海關對企業實施分類管理辦法實施細則》的通知 [發佈日期:1999-08-10]
11. 中華人民共和國海關關於加工貿易保稅貨物跨關區深加工結轉的管理辦法 [發佈日期:1999-09-15]
12. 中華人民共和國海關關於異地加工貿易的管理辦法 [發佈日期:1999-09-15]
13. 中華人民共和國海關關於違法內銷或者轉讓加工貿易保稅貨物處罰辦法 [發佈日期:1999-09-14]
14. 中國國家經濟貿易委員會、對外貿易經濟合作部、海關總署關於調整第一批加工貿易進口限制類商品目錄的補充通知 [發佈日期:1999-09-27]

15. 中國國家經濟貿易委員會、對外貿易經濟合作部、海關總署關於確定第二批加工貿易進口限制類商品目錄的通知 [發佈日期:1999-09-27]
16. 海關總署關於實行加工貿易銀行保證金台帳“實轉”有關問題的通知 [發佈日期:1999-09-22]
17. 海關總署關於下發《中華人民共和國海關關於加工貿易保稅貨物跨關區深加工結轉的管理辦法》的通知 [發佈日期:1999-09-22]
18. 海關總署關於下發《中華人民共和國海關關於異地加工貿易的管理辦法》的通知 [發佈日期:1999-09-22]
19. 海關總署關於對部分企業、部分商品的加工貿易實行銀行保證金台帳“實轉”的公告 [發佈日期:1999-10-01]
20. 中國國家經濟貿易委員會、對外貿易經濟合作部、海關總署關於調整第一批加工貿易進口限制類商品目錄的補充通知 [發佈日期:1999-09-27]
21. 海關總署、中國國家經濟貿易委員會、對外貿易經濟合作部關於企業分類管理標準若干問題的補充通知 [發佈日期:1999-12-13]
22. 中國國家經濟貿易委員會、對外貿易經濟合作部、海關總署、中國人民銀行、中國國家外匯管理局、中國銀行關於印發《關於加工貿易企業以多種形式繳納稅款保證金實施辦法》的通知 [發佈日期:1999-12-29]
23. 關於加工貿易企業以多種形式繳納稅款保證金辦法實施細則（暫行） [發佈日期:2000-03-16]
24. 海關總署、中國銀行關於加工貿易銀行保證金台帳“實轉”有關問題的補充通知 [發佈日期:2000-04-14]
25. 中國國家經濟貿易委員會、對外貿易經濟合作部、海關總署關於調整部分

加工貿易進口限制類商品目錄的通知 [發佈日期:2000-06-16]

26. 對外貿易經濟合作部關於進一步加強加工貿易審批管理，嚴禁開展任何違法、違規加工貿易業務的緊急通知 [發佈日期:2000-06-06]

27. 中華人民共和國海關對出口加工區監管的暫行辦法 [發佈日期:2000-05-24]

28. 中國國家外匯管理局關於發佈《出口加工區外匯管理暫行辦法》的通知 [發佈日期:2000-08-17]

29. 對外貿易經濟合作部關於重申《加工貿易保稅進口料件內銷審批管理暫行辦法》有關規定的通知 [發佈日期:2000-11-03]

30. 中國國家稅務總局關於印發《出口加工區稅收管理暫行辦法》的通知 [發佈日期:2000-10-26]

31. 海關總署關於出口加工區進出境、進出區貨物通關管理問題的公告 [發佈日期:2000-12-01]

32. 中國國家外匯管理局、海關總署關於進一步加強加工貿易深加工結轉售付彙及核銷管理有關問題的通知 [發佈日期:2001-03-27]

33. 對外貿易經濟合作部關於印發《出口加工區加工貿易管理暫行辦法》的通知 [發佈日期:2001-03-21]

34. 海關總署、對外貿易經濟合作部關於重申有關企業分類管理評定程式規定的通知 [發佈日期:2001-08-13]

35. 海關總署、對外貿易經濟合作部、中國國家質量監督檢驗檢疫總局關於進一步明確加工貿易項下外商提供的不作價進口設備解除海關監管有關問題的通知 [發佈日期:2001-11-07]

36. 對外貿易經濟合作部關於印發《實施電腦聯網監管企業加工貿易審批管理暫行辦法》的通知 [發佈日期:2001-10-25]
37. 中華人民共和國海關加工貿易單耗管理辦法 [發佈日期:2002-03-11]
38. 中華人民共和國海關對加工貿易企業實施電腦聯網監管辦法[發佈日期:2003年3月19日]
39. 出口工業產品生產企業分類管理辦法 [發佈日期:2003-07-18]
40. 國務院關於修改《中華人民共和國海關對出口加工區監管的暫行辦法》的決定 [2003年9月12日]
41. 中華人民共和國海關關於加工貿易保稅貨物跨關區深加工結轉的管理辦法[發佈日期:2004年1月19日]
42. 中華人民共和國海關對加工貿易貨物監管辦法[發佈日期:2004年2月26日]

2.2 三來一補業務的概述、特徵及形式

2.2.1 三來一補業務的概念⁵

三來一補，包括三來業務和補償貿易。三來業務包括了商品出口貿易和勞務出口貿易，而補償貿易又是一種進出結合的特殊信貸交貨的貿易方式，從這個角度看，三來一補具有內涵廣的特點，有人也從這個角度對三來一補作為一個科學概念的合理性提出了質疑⁶。

三來業務，包括來料加工、來樣生產和來件裝配，其中來料加工和來件裝配合

⁵目前，大陸對三來一補並沒有特別的全國統一的政策法規文件。對三來一補作系統規定的主要是沿海一些省市，深圳市對三來一補作出的規定較為全面，包括：1990年深圳市工商行政管理局《關於修改“三來一補”企業名稱規定的通知》；1995年的《關於加強“三來一補”的若干規定》；1996年的《“三來一補”工繳費統籌管理辦法》等。

⁶袁志超，「淺談“三來一補”」，國際貿易問題，1990年，第11期，第51頁。

稱對外加工裝配，是指由外商提供全部或部分的原材料、輔料、零部件、元器件、配套件和包裝材料（必要時提供一定設備），由中國加工單位按照外商的要求進行加工或裝配，成品交給對方銷售，中方收取工繳費，對外商提供的作價設備由中方用工繳費償的一種外貿業務。在對外加工裝配業務中，負責進行加工裝配的一方叫承攬方，提供原材料、輔料、零部件、元器件等並接受加工裝配的產品的一方叫定作方。對外加工裝配是中國利用外資的一種方式，同時也是一種特殊方式的對外貿易。

不同於對外加工裝配，純粹意義上的來樣生產是指由外國廠商提供成品的式樣、規格等要求，由中方加工單位用本國原料加工成成品交外商銷售，外商交付原材料和工繳費等相關費用。根據《加工貿易審批管理暫行辦法》規定的加工貿易的定義，來樣加工並不屬於加工貿易⁷。並且對外加工裝配和來樣生產在原輔料、元器件等的供應方式、商品的所有權和貿易性質等多方面都存在區別，特別在貿易性質上，對外加工裝配業務中雙方是委託加工關係，而來樣生產情況下是買賣關係⁸。但在廣義上，加工貿易是指外國的企業以投資方式把某些生產能力轉移到東道國或者利用東道國已有的生產能力為自己加工裝配產品，然後運出東道國境外銷售⁹。來樣生產正好符合後一種情況，因此在廣義上也屬於加工貿易的範疇。

三來一補中的“一補”，指的是補償貿易，是一方利用另一方信貸，向其購進設備、技術，應付價款待工程投產後，以產品而不以現匯償付的一種貿易方式¹⁰。補償貿易屬於加工貿易的範疇。

三來一補與加工貿易的關係如何呢？首先，如上所述，三來一補均是加工貿易

⁷ 《加工貿易審批管理暫行辦法》第2條規定：“本辦法所稱加工貿易，是指從境外保稅進口全部或部分原輔材料、零部件、元器件、包裝物料（下稱進口料件），經境內企業加工或裝配後，將製成品複出口的经营活動，包括來料加工和進料加工。”很明顯，這一規定排斥了純粹意義上的來樣生產。

⁸ 邵祥林，任曉薇，來料加工實務，中國對外經濟貿易出版社，1990年8月，第5頁。

⁹ 邵祥林等著，未來國際貿易的主流—加工貿易，對外經濟貿易大學出版社，2001年6月，第30頁。

¹⁰ 「什麼是“三來一補”，福建化工，1995年，第1期，第44頁。

的具體形式。《加工貿易審批管理暫行辦法》規定的加工貿易分為來料加工和進料加工兩種，而根據其對加工貿易的定義可知，這裏的來料加工是和三來一補中來樣生產和來件裝配的來料加工有區別的，它實際上包括了來料加工和來件裝配業務，也包括了補償貿易¹¹。其次，加工貿易應包括的範圍又有哪些呢？有學者將加工貿易分為進料加工、對外加工裝配、協作生產和境外加工貿易。其中協作生產是指一方提供部分配件或主要部件，而又另一方利用本國生產的其他配件組裝成一件產品出口¹²。其實這一方為並沒有把中國境內出現的加工貿易形式全部概括，如來樣生產和補償貿易。而其提出的協作生產方式也不具有嚴格的法律意義，也與加工裝配和進料加工不能清晰劃分，因為在部分採購中國國內原料的情況下，這兩者也就具有了協作生產的性質。因此，加工貿易也無非就是三來一補和進料加工兩種形式，至於境外加工貿易只是就加工貿易的地域範圍而言。

2.2.2 三來一補業務的特徵

從上述的分析可知，三來一補的主要內容就是對外加工裝配，即來料加工和來件裝配業務，因此三來一補的特徵主要體現在對外加工轉配的特徵上。¹³

對外加工裝配作為中國對外經濟貿易活動的一種特殊形式，具有加工承攬法律關係的特點，但由於其主體的涉外性，對外加工裝配關係是境外的定作方和中國國內承攬方之間的一種合作關係。具體來講，對外加工裝配具有以下四種法律關係：

1. 對外加工裝配是境外的定作方和中國國內承攬方之間的合同關係。合同的

¹¹根據1982年《中華人民共和國海關對加工裝配和中小型補償貿易進出口貨物監管和征免稅實施細則》第5條規定，加工裝配、補償貿易進口的料、件、設備和加工裝配的成品，均系保稅貨物性質，因此是屬於《加工貿易審批管理暫行辦法》所規定的來料加工的。從1982年《實施細則》適用於加工裝配和補償貿易到《加工貿易審批管理暫行辦法》適用於來料加工和進料加工的演進也暗示了這一點。

¹²呂穎萱，「論珠海市加工貿易的現狀和前景」，對外經濟貿易大學金融學，專業碩士論文，2002年3月。

¹³根據中華人民共和國海關1987年9月10日發佈的《關於對外加工裝配業務的管理規定》，對外加工裝配業務主要是指：外商提供全部或部分原材料、輔料、零部件、元器件、配套件和包裝物料（以下簡稱“料”、“件”），必要時提供設備，由我方加工單位按外商的要求進行加工裝配，成品交外商進行銷售，我方收取工繳費，外商提供作價設備價款，我方用工繳費償還的業務。參見《關於對外加工轉配業務的管理規定》第二條。

主體是定作方和承攬方。境外的定作方是指外國或港澳臺地區的公司、企業、其他經濟組織和個人。中國國內的承攬方是指中國的公司、企業或其他經濟組織。一般情況下，中國的工廠、企業可直接與境外定作人簽訂合同，也可以由中國外貿部門同境外定作人簽訂，承接對外加工裝配業務，然後組織工廠生產¹⁴。在這種情況下，中國外貿部門是對外加工裝配的承攬人，外貿部門同工廠之關的經濟關係是一種購銷關係。

2. 對外加工裝配是境外定作人與中國國內承攬方之間雙務有償的合同關係。承攬人有義務利用自己的廠房、設備、技術和勞力，對定作方提供的原材料、零部件等按定作方的要求進行加工裝配，按時交付製成品，同時有權接受工繳費。
3. 在整個加工裝配過程中，合作方提供的原材料、零部件以及加工裝配的成品所有權屬於定作方，但定作方提供的機器設備、工具、技術、辦公用品等，即為中方承攬方所有，由承攬人以工繳費的收入償還其價款。
4. 在整個加工裝配過程中，承攬方獨立地運用自己的勞動力和場地組織加工裝配，完成約定的工作。外商只有建設權，檢查監督權。

¹⁴由於目前大陸境內的企業並非當然的具有進出口經營權，因此有部分企業（如三來一補企業）不能與外商直接訂立合同，就必須通過有進出口經營權的外工貿企業代理進行。對加工貿易企業來說，只有在境內企業既有加工能力又有進出口經營權的情況下，這種加工合同的訂立才不需要有第三方當事人，很多外資進料加工企業具備這一條件。

2.2.3 三來業務的形式

三來業務作為一種靈活的國際貿易方式，也是發展中國家利用外資的一條重要的渠道。三來業務主要包括了來料加工，來樣加工和來件裝配三種形式。

2.2.3.1 來料加工

¹⁵ 來料加工一般指由境外定作人提供全部或部分原料，輔料、包裝材料以及有關加工機器設備、儀器、工具、模具等，由承攬人按照定作人指定的規格標準和質量要求，製成成品後交定作人銷售，承攬人收取工繳費，外商提供的加工機器、設備、等價款，由中方加工承攬方以工繳費償還。來料加工的方式很多，目前中國開展來料加工業務的方式主要有：

1. 外商提供部分原材料、輔料、包裝材料，加工設備和裝配線由中方承攬人提供。中方承攬人外商的要求進行加工，產品最後交由國外定作人銷售。國外定作人向中方承攬人支付部分原材料，輔料等費用和工繳費。
2. 外商提供全部的原材料、輔料等，由中方承攬人按外商要求的規格標準和質量要求加工，成品交付外商在海外市場自行銷售，並由外商按約定向中方承攬人支付工繳費。這是來料加工最基本的方式。
3. 外商不僅提供加工裝配所需的全部原材料、輔料、零部件，而且還提供必要的機器設備、儀器、模具等。這些機器設備、儀器、模具等價款在交付成品所貨款或工繳費中扣除。這種做法實際上是把來料加工和補償貿易合起來。
4. 在種植業和飼養業方面，外商提供種子、魚苗以及肥料、飼料等，由中方

¹⁵ 徐景和，劉淑強，張桂龍，趙雲，中國利用外資法律理論與實務，人民法院出版社，第20章，第2節。

企業進行種植和飼養，有的還由中方對之進行深加工並將產品交由外商銷售，這種把來料加工變相應用，一般被稱之為“來料飼養”。

5. 在石油冶煉並交由外商到海外自行銷售，中方企業依約收取工繳費，這種做法被人們稱為“來油加工”，其也是來料加工的一種形式。

2.2.3.2 來樣加工

來樣加工是指由外國廠商提出成品的式樣、規格等要求，由中方加工單位用中國原料加工成品後，交該外商自行銷售，該外商支付事先約定的原材料和工繳費等有關費用。有時外商除提出成品的式樣、規格外，還要求產品使用指定的商標，這種做法稱為“來樣定牌”。在某些來樣加工業務中，由外商提供加工所需的生產設備，其價款從工繳費及其它費用中扣除，這種做法實際上把來樣加工和補償貿易結合起來。

2.2.3.3 來件裝配

來件裝配是指國外廠商按合同規定，提供裝配所需要的零部件、散件及有關的機器設備和技術，由中方有關工廠裝成成品後，交付對方銷售，中方收取工繳費，外商提供的機器設備的技術，由中方以工繳費償還。在具體實務中，來件裝配的具體方式有：

1. 外商提供全部零部件、散件，由中方按照外商的要求加工成成品，交由外商在海外自行銷售，外商向中方企業支付工繳費。這是最基本的來件裝配方式。
2. 外商公提供部分零部件、散件，其餘另一部分由中方企業提供，二者合在一起裝配成成品後交給外商銷售，外商則按約付給中方企業工繳費合中方企業提供零部件、散件的價款。

3. 外商除提供零部件、散件時，還提供有關的機器設備和技術，由中方企業按外商的要求裝配成品後交由外商在海外自行銷售，中方企業向外商收取工繳費，並以工繳費償還外商提供的機器設備、技術的價款。

2.2.3.4 對外加工裝配的優勢

“三來”業務是投資少、見效快、風險小的綜合性外向型經濟。其經濟和社會效益是顯著的，主要表現在：

1. 對外加工裝配業務容易進入國際市場。這是因為外商對產品的規格標準和質量都已提出了要求，中國企業加工裝配成成品後，交由外商在海外自行銷售，因此成品的出口有保障、風險小。
2. 對外加工裝配業務不僅能增加外匯收入，而且不要外匯就發展生產。外商提供的原材料、輔料、零部件、設備等都不需中方支付外匯。相反，中方還能從外加工裝配成品的工繳費中取得外匯收入。
3. 對外加工裝配業務有利於擴大勞動就業，安排閒散勞動力，緩解就業矛盾。
4. 能引進適用和先進的技術設備，促進企業和行業的技術改造。

2.2.3.5 對外加工裝配的不足

“三來”業務同其他任何一種中外經濟合作方式一樣，但也存在著自身的缺點：

1. 中方主動性差，對外加工裝配成品的銷售權掌握在外商手裏，其銷售價格中方無法左右，就是產品的種類、規格與式樣也首先取決於外商。
2. 對外加工裝配成品在國外銷售，容易與中國傳統國際市場發生矛盾。
3. 對外加工裝配業務易受國際市場變化影響大。

2.3 對外加工裝配合同

2.3.1 概念

所謂對外加工裝配合同，是指外商和中國國內企業（或稱定作方和承攬方）簽訂的有關雙方在對外加工裝配業務中的相互權利和義務的協定。該合同具有下述特點：

1. 對外加工裝配合同是涉外經濟合同，適用《中華人民共和國合同法》調整，這應當屬於數額較大又不及時清結的合同，對這種合同在形式上，依大陸原《經濟合同法》規定應當採用書面形式，但在統一後的《合同法》中並沒有特別要求是否採用書面形式，這應當被看作是合同法修改了原《經濟合同法》的規定，只是賦予了合同的形式以證據的效力，是否採用書面形式由當事人自由確定。¹⁶
2. 對外加工裝配合同是一種涉外的加工承攬合同，它具有一般加工承攬合同的法律特點，合同標的是承攬方利用定作方提供的原材料、輔料、零部件等材料按定作方的要求加工裝配的成品。
3. 對外加工裝配合同是一種雙務有償合同，雙方當事人權利和義務對等，不存在一方之享受權利不承擔義務的情況。承攬方應當履行按期按質量地交付加工成品地義務，而定作方應履行支付報酬地義務。

¹⁶王利明，合同法研究，中國人民大學出版社，第一卷，2002年11月，第471頁。

2.3.2 合同的訂立

2.3.2.1 合同訂立的程式

對外加工裝配合同的訂立同外商投資企業一樣，都要經過一定的程式，只不過其訂立的程式簡單而已。其訂立的程式為：立項、簽約、審批、登記。

1. 立項



立項就是確立專案。即所要開展的外加工裝配業務。第一，專案來源。除外商主動上門洽談外，也可對外主動介紹業務聯繫專案召引外商前來洽談合作；另外是通過有關的對外部門、組織或人員牽線搭、介紹並促進雙方的合作。第二，專案的選擇。展開對外加工裝配業務，重點應放在技術比較先進，能促進中方企業產品升級換代的專案。同時，根據中國法律規定，對於有污染的專案要徵求環保部門的意見。第三，選擇合作夥伴。第四，在確定了合作夥伴和合作專案後，應對立項階段的各種材料匯總整理，對凡需中國國家規定要實行出口許可證管理的產品，要進行市場價格和許可證的協調：凡需要中國國內供應部分原、輔材料的，要與有關部門銜接，最後經過分析研究，得出初步立項意見。

2. 簽約

專案確立後，首先提出協定草案，然後由各方當事人通過談判協商，在達成一致意見的基礎上，由有關當事人在合同上簽字蓋章，合同即成立。

3. 審批

審批就是由審批機關進行審查核准。對外加工裝配合同不同與一般的涉外合同，其並不因雙方當事人的簽字而成立，只有在該合同經審批機關

批准後方為有效成立。審批的機關為外經貿部、國務院有關部委或省、自治區、直轄市的對外經濟貿易管理部門及他們的授權機關。

4. 登記

對外加工裝配合同，經審批機關批准後，加工單位須持批復檔和有關附件，到工商行政管理部門登記註冊，並領取特許營業證。

2.3.2.2 外商在合同訂立需注意的問題

在訂立對外加工裝配合同的程式中，從外商角度看，主要要注意以下事項：

首先，弄清楚對外加工裝配的產品是不是中國政府規定允許搞對外加工裝配的產品。在中國對外加工裝配產品是按一般出口商品的做法來管理的，中國公佈有閒置或不允許對外承接加工裝配商品的商品目錄，屬於中國限制的出口商品，在對外承接加工裝配業務前，要按中國有關規定辦理相關的配額或出口許可證手續。另外，中國明文公布限制或不允許搞對外加工裝配的產品，就不能簽訂加工合約。¹⁷

其次，要注意有些國家和地區單方面規定了限制進口中國出口商品數量的配額。如果外商把對外加工裝配的產品銷往這樣的國家和地區，必須先取得此種配額。

18

另外，在具體簽訂合同時，要注意加工貿易合同各條款之間的內在聯繫。合同是一個有機整體，各個條款之間應當前後呼應，不能相互矛盾。比如，產品名稱在各條款中必須一致，單價、總金額中標明的貨幣要相同；如果價格條件為 FOB 或 C & F，在保險條款中要標明“由委託加工方負責保險”。如果價格條件為 CIF，不僅應

¹⁷ 邵祥林，任曉薇，來料加工實務，中國對外經濟貿易出版社，1990年8月，第17-18頁。

¹⁸ 同上，第18頁。

列明由承接加工方投保，而且對投保金額、險別等項內容都應詳細列明等等。如果涉及的運輸方式為多式聯運，則需要確定是採用用 CIP 或 CPT。

2.3.2.3 保證金的實施

實行加工貿易進口料件銀行保證金台帳制度，旨在充分發揮海關、銀行等部門的監督作用，加強綜合管理，堵塞管理漏洞，制止和打擊加工貿易渠道的走私違法活動，保證中國國家稅收，促進加工貿易的健康發展。

海關加工貿易銀行保證金台帳合同備案須知及操作流程：

1. 經營加工貿易企業的報關員持加工貿易合同和外經委主管部門簽發的《加工貿易合同備案證明書》到報關行辦理合同預錄入手續後，到海關保稅科辦理合同初審手續。
2. 備案合同經初審通過、科長批准、復審通過後，簽發《銀行保證金台帳開設聯繫單》（合同金額不足一萬美元的不簽發）。
3. 備案金額不足五千美元的不實行銀行保證金台帳管理的客供輔料，企業憑合同和進口發票辦理備案手續。
4. 如果合同發生變更，企業應持變更合同以及變更申報報告辦理有關手續。

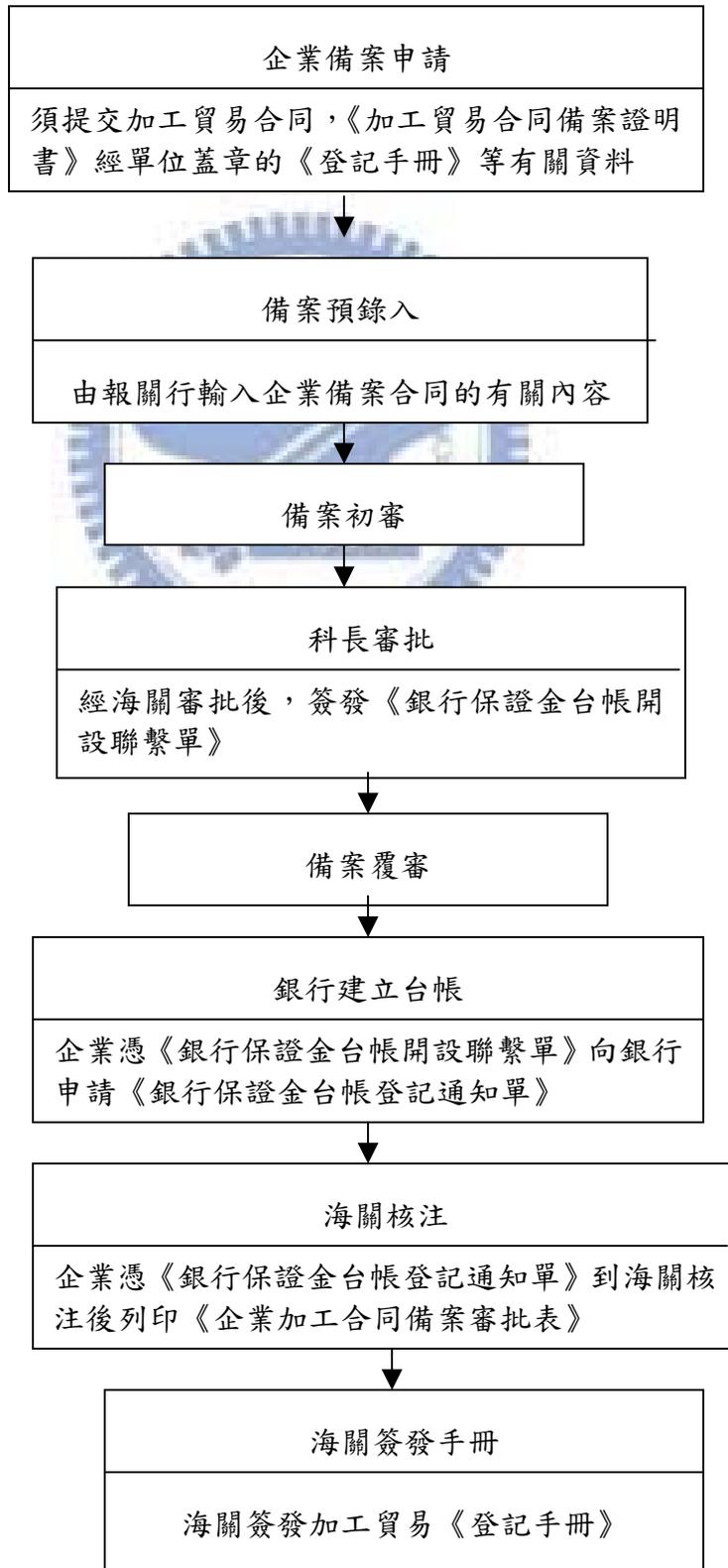


圖 1 台帳合同操作流程圖

資料來源：作者研究整理

2.3.3 加工貿易合同的內容及基本條款

加工貿易合同是一種涉外經濟合同。在1999年《合同法》頒佈之前，涉外經濟合同由《中華人民共和國涉外經濟合同法》來規範，但新《合同法》頒佈之後，該法即被廢除，中國境內的合同都統一歸《合同法》規範，加工貿易合同也不例外。加工貿易合同的內容因專案和加工方式而有區別，不可能完全一致，一般來說，包括以下一些內容：

——約首部分：即合同的首部，包括合同的名稱、合同編號、簽約日期、簽約地點、簽約公司名稱、公司地址、電話、傳真、電子信箱及銀行帳號等方面。

——正文部分：合同的標的，主要包括貨物的名稱、質量、規格、數量和包裝等，還有供貨方式、支付方式、雙方的義務、爭議的預防和處理等。

——約尾部分：即合同的結尾部分，包括合同的文字效力、份數、附件、簽字等方面。

具體說來，根據不同的加工貿易方式，正文部分內容主要有：

2.3.3.1 來料加工貿易合同

1. 來料或來件條款

確定來料或來件時間、地點、數量、質量、規格、供貨方式、支付方式等。

來料加工一般應規定外商提供有關圖紙資料，確定發生來料或來件短缺現象時的補足辦法，確定使用中方企業當地原輔材料及零部件的作價方法；

確定外商未能按時來料或來件所承擔的責任。

2. 提供設備、技術條款

對外商提供的先進技術設備或生產線，應具體說明其型號、規格、技術標準、價格及交貨條件、時間、驗收辦法。外商不能按規定交貨，必須負責由此造成的損失。合同還可以規定由外商負責培訓有關操作人員。

3. 成品率和原輔材料消耗定額條款

成品率是來料加工貿易業務的關鍵問題。應做三方面的規定：一是規定加工貿易的成品率；二是規定原輔材料、零部件的消耗額；三是不能達到規定時受託方(中方企業)的責任。

4. 交貨條款

一般說來，在規定加工貿易供料、交貨的總時間外，每一批加工貿易業務，還應分別訂立合同，具體規定原材料、零部件供應時間和成品交貨時間，以及規定違約時的責任。

5. 產品商標使用條款

來料加工貿易產品商標的使用，應按照中國《商標法》及其實施細則的有關規定進行管理。在外商與中方企業簽訂來料加工貿易合同時，必須要求外商提供經過公證的商標所有權或被許可使用的證明檔。其商標不得與中國已註冊的商標相同或近似，商品的造型、包裝亦不得仿冒。

6. 運輸和保險條款

來料、來件加工貿易設備和成品的運輸費用，應規定由外商負擔。來料、來件及所提供設備的進口由外商在國外保險。加工後的成品出口可由中方企業代為保險，但費用由外商負責。在工廠內加工貿易期間的保險費通過雙方協調做出規定。

7. 工繳費條款

工繳費在參考國際市場、尤其是外商所在國家或地區加工費水平的基礎上，全面考慮來料加工各種費用開支，一般要高於中國國內同類產品的加工費水平。其他附加的費用，如代辦保險、運輸等的費用，應另行計算。

8. 支付條款

確定工繳費支付所使用的貨幣是加工貿易中保證收益的重要方面。由於國際匯率變化頻繁，收取工繳費一般避免使用軟貨幣（即匯價下跌的貨幣）。支付引進設備技術費用則爭取使用軟貨幣，如果不得不使用硬貨幣（即匯價上升的貨幣），則應在計算價格成本時，把貨幣升值的因素考慮進去，以避免貨幣折算上的損失。一個合同應使用同一種貨幣。如果來料或出口成品實行分別作價，可以採取對開信用證的辦法，即中方企業對來料或來件開遠期信用證，外商對交付成品開即期信用證。如果來料、來件與成品均不計價，工繳費可以用即期信用證支付。

9. 約束性條款和仲裁條款

一般合同的約束性條款規定，在協定期內，中方受託人不承接除合同客商外第三者加工貿易同類產品。

一般合同的仲裁條款規定，如雙方在執行合同中發生爭執，首先採用協商方式解決，如果協商不能解決，應提交雙方約定的仲裁機構仲裁，仲裁的裁決是終局的，對合同雙方有法律約束力。

10. 期限條款

合同應確定期限，如半年、一年或幾年，尤其是外商提供設備、用工繳費補償其價款的業務，更應規定期限。有的合同規定，可以延長合同的有效期限，並規定了續約的具體辦法。

2.3.3.2 進料加工貿易合同

進料加工貿易由於其本身的特點，一般包括進口料件合同、出口成品合同等。如果是沒有進出口經營權的生產加工企業對外承接進料加工貿易，還要選定有進出口經營權的企業做為代理商，並同其簽訂代理進口原材料、出口成品的合同。

進料加工貿易方式下原材料進口合同、成品出口合同的基本內容和一般貿易的進口、出口合同大體相同，只是進料加工貿易的原料來自國外，成品銷往國外。

2.3.4 工繳費

對外加工裝配業務能否迅速發展，同制訂合同的工繳費標準有關。工繳費條款是對外加工裝配合同的核心條款。

2.3.4.1 工繳費的概述

確定工繳費的原則是根據國際市場上一般加工貿易的費用標準來確定。但一般情況下，應低於對方所在國的加工費水平，這是因為，客戶之所以把料件運到中國加工，一方面可能是本地生產加工能力有限，找不到加工廠；另一方面可能是由於當地加工貿易費用太高；第三方面是易於污染或耗能大等原因，本國政府干涉或禁止加工生產。對這三種情況，我們要做具體分析，如屬於第一種情況，加工費水平應高些；如是第二種情況，加工費一般應略低於客戶當地加工費水平，使客戶有點賺頭，從而使加工貿易產品具有競爭力；對於屬於第三種情況的，要給予重視，特別是易於污染的加工貿易產品要特別注意取得中國國家環保部門的同意才可以承接

對外加工貿易。對於香港、澳門等地加工貿易的工繳費，應在略低於外商所在國或港澳地區水平的基礎上，保持對東南亞國家工繳費的競爭力(競爭力還表現在中國大陸的對外加工技術水平、加工品質、數量、交貨期等)，爭取最高的工繳費。

2.3.4.2 工繳費的支付方式

對外加工裝配業務中工繳費的支付同一般國際貿易中貨款支付方式一樣，有匯款、托收、信用狀等。但是，還要具體結合對外加工裝配業務的特點加以靈活應用。其支付主要有：

1. 匯款方式。

一般是指外商先採用匯款辦法預付工繳費，待中方加工裝配以後，再由中方將成品交付外商。還有一種是指由中方運出產品後，再由外商匯入工繳費的先出貨後的方式，採用此種方式對中方極為不利，因為中方收匯前，已將貨權轉移給外商，容易造成外商拖欠或無理拒付中方工繳費，使中方蒙受損失。故中方一般不採用此種形式。

2. 信用狀方式。

一是引進來料、來件及機器設備進口時中方開遠期信用狀，成品出口時由外商開即期信用狀。然後，中方用外商開立的即期信用狀項下的成品出口創匯來支付中方開遠期信用狀項下的應付款項。採用此種方式，應注意收付匯款在時間上的銜接，保證做到先收後付。二是來料、來件用來機器設備、技術和中方成員成品出品時，雙方均開立即期信用狀。

3. 跟單托收方式。

即先將產品運出後，中方再憑運貨單據通過銀行辦理托收。除上面提到的三種工繳費支付方式外，也可採用現鈔、支票、本票等方式支付。

2.3.4.3 確定工繳費標準的幾種做法

工繳費的確定有多種做法，但是常見的有以下幾種：

1. 比照客商所在國或地區同類產品加工費水平，確定略低於該水平的工繳費。如有的外貿公司以低於客商所在國 10%左右的加工費標準，來確定自己的工繳費水平。
2. 先由外商提出加工費標準，然後自己進行調查和可行性研究，根據調查的情況和研究的結果，再同外商議定工繳費的標準。
3. 在確定正式加工費標準之前，雙方先進行試生產，試生產期間暫定一個加工費標準，經過一段時間的試生產後再根據實際核算情況，正式確定合理的工繳費標準。

在實際加工貿易業務中，有些從事加工生產的企業或工廠在確定工繳費時，還採取自己核算實際消耗的做法。實際消耗包括：工資、福利、水電費用、廠房和機器折舊費、地租、倉租、管理費等。在其外經貿單位認為，這種方法只能做為確定盈虧的標準，不應該做為確定對外制定工繳費的標準。如果僅僅根據某一企業的實際消耗和費用再加一定的利潤來制定工繳費，會因各地各企業的情況、費用、消耗的不同，而造成工繳費水平的混亂，導致不應該的經濟損失，結果是：其一，有的企業核算的加工費標準可能大大低於國外加工費標準，使外商牟取暴利；其二，有的企業核算的加工費標準平于或高於國外加工費水平，使外商無利可圖，失去貿易機會。甚至一部分企業既不瞭解中國國內、國外的加工費水平，又不掌握本企業的實際消耗，無法制定合理的加工費水平。

2.3.5 三來業務的管理機關

2.3.5.1 三來業務管理面臨的困境

在加工貿易涉及貿易、財政、稅收、外匯、產業等方面的政策，在管理上涉及多個行政部門，跨行業、跨系統，由於職責不同，角度不一，缺乏共識，協調難度大，管理手段滯後，有些政策規定難以到位等，造成銀行協助海關扣劃稅款規定不能有效執行；大量內銷涉證商品，企業因領不到證，海關無法核銷；同時中國存在部門利益和地方保護主義，一定程度上還存在著審批盲目性的現象。因此，在中國調整加工貿易政策需要正確協調處理好產業政策、外貿政策、財稅政策三者之間的關係。如果不從政策源頭理順關係，外經貿、財政、稅務、工商、海關、銀行、行業主管等部門之間難以形成有力的協調配合機制，則中國國家海關的工作將處於被動狀態。

2.3.5.2 三來業務的管理機關

在每一項具體的對外加工裝配業務中，都有以下管理部門參與管理。(1) 各級人民政府中對外經貿委員會或者各級對外經濟貿易委員會建立的專門的對外加工裝配辦公室，其中中央主管是中國國家商務部。(2) 各級海關。¹⁹ (3) 各級商品檢驗部、廳。(4) 各級工商行政管理部門。(5) 各級稅務部、廳。(6) 中國國際貿易促進委員會及其在各地的各級分會。

¹⁹ 三來業務面臨的主要問題是走私問題，而走私的查處是海關的重要任務，大陸海關對“三來一補”的監管最初主要有四個環節：合同審核、申報審單、查驗和核銷結案。合同審核的職能後來主要由外經貿部門承擔。參見張立軍《淺談海關對“三來一補”貿易方式的監管》，載《國際貿易問題》1988年，第2期，第38-39頁。

2.4 補償貿易

2.4.1 補償貿易的概述、特點及形式

2.4.1.1 補償貿易的含義和特點

補償貿易產生於近代歐洲的國際經濟活動中。第一次世界大戰後，這類貿易方式曾幫助德國克服了30年代的經濟蕭條。第二次世界大戰後，這種貿易方式在歐洲的東西方貿易中又重新興起。它一般是在貿易的一方缺乏外匯儲備的情況下所採用的。目前它已成為國際貿易中的一種常用的方式，在東西方貿易中越來越多地被採用。

所謂補償貿易，就是買方以信貸形式向國外供應者購進設備、技術、器材物資等進行建廠(或改造原廠)，待專案開工投產後，以該專案的產品或雙方商定的其他商品償還。所以它是不花外匯，而以商品抵償商品的一種利用外資的方式，同時也是一種間接的易貨貿易。

補償貿易合同的特徵性條款主要有：設備、技術先進、適用的有效保證條款；技術轉讓和保密條款；補償產品的交售條款；所有權及風險轉移條款；貨幣選擇條款以及違約處罰和爭議解決條款等。²⁰

補償貿易具有以貨易貨的性質，又與一般的易貨貿易不同；屬於生產領域的合作，又與合資經營不同。對外商來說，通過補償貿易獲得了產品；對國內合作者來說，通過補償貿易提高了生產能力，改造了企業面貌，因此補償貿易是一個過程，是經濟合作的一種形式，而不是一筆簡單的交易形式。²¹ 補償貿易的特點可從下列的比較中分析：

1. 與一般易貨貿易的比較

(1) 補償貿易的易貨是同信貸相結合的，它實際上是由出口方向進口方提供中期或長期貸款。信貸是補償貿易中不可缺少的部分，只有借助於這種信貸關係，補償貿易才能實現。原始的易貨貿易只是簡單的以貿易貨，不存在信貸關係。

(2) 補償貿易與生產相聯繫。為了使工程項目能順利投產，並使其產品能達到一定的質量標準，出口方對所供應的設備與技術往往要承擔一定

²⁰ 王桂生，「論我國補償貿易合同中的特定條款」，國際貿易問題，1988年，第9期，第55頁。

²¹ 徐從毅，「試探中小型補償貿易的還款問題」，國際貿易問題，1984年，第6期，第58頁。

的責任·如在零配件的供應、技術進步、人員培訓等方面要對進口方提供協助，即在生產上進行一定的合作。而傳統的易貨貿易則不涉及生產上的合作問題。

(3) 補償貿易手續比較複雜。全程式持續時間較長。一般的易貨貿易在貨物交換後即告完成·而一項補償貿易的程式往往要延續幾年，甚至一二十年。而且有時要涉及第三方甚至第四方(貿易公司、銀行等)。各方的風險都較大。

2. 與合資經營的比較

補償貿易中雙方之間的關係只是買賣關係，並無合資的關係。買方對開發的專案及產品仍擁有完全的所有權與經營權，賣方不投資入股，不參與經營管理，也不共負盈虧。所以與台資經營有本質的不同。

因此，與一般貿易相比，補償貿易雙方，既是買方，又是賣方，具有兩重身份，有時供貨或銷售的義務還可讓給第三方，交易手續比較複雜。與易貨貿易相比，易貨貿易往往是一次性行爲，買賣程式同時發生，大致同時結束。補償貿易往往持續時間過長，有的3至5年，有的長達10年以上，每一筆交易往往包括多次的買賣活動。在多年來的運作與發展中，港澳臺商往往很少採用此種形式。²²

2.4.1.2 補償貿易的主要形式

根據中國習慣做法，並參考國際上部分國家的模式·補償貿易主要有下列三種形式：

1. 返銷方式

又稱直接產品補償。購進設備、技術的一方，用該設備、技術投產後的直接產品，作為支付供方出口設備、技術的價款。這一方式，買方可以將引進設備、技術所生產的產品，直接向供方抵償價款，也可以售給供方事先約定的貿易商，由貿易商將貨款償還供方。

²²補償貿易在吸引外資專案總額中比重的下降也從一定程度上證明了這一點。參見吳恩芳、俞蓓《關於開展補償貿易的問題與建議——對北京市開展補償貿易的調查》載《國際貿易問題》1988年，第4期，第41頁。

2. 回購方式

又稱為間接產品補償。購進設備、技術的一方，可將與該進口設備、技術並不相干的產品作為抵償給供方的價款。在這種情況下，要分別簽訂兩個有關聯的合同：一個是買方購買供方的產品，另一個是供方承諾購買一定百分比的買方產品。供方也可事先約定貿易商(中間商)，由貿易商承擔回購產品的銷售，然後把價款還給原設備供方。在回購形式的補償貿易中，供方與買方所作的兩筆交易，既是關聯的，又是分別進行的。在回購形式下作為支付手段的商品，與返銷形式不同，因為它現貨居多，故償還期一般都較短。

3. 混合補償方式

購進設備、技術的一方，其價款一部分可以待該設備、技術投產後以直接產品補償；另一部分則以與該設備毫無關係的間接產品補償。補償的商品可以直接給供方。也可給供方事先指定的貿易商。這種方式是介於返銷和回購兩種方式之間的派生方。

2.4.2 補償貿易的優缺點

2.4.2.1 補償貿易的優點

1. 補償貿易對設備技術進口方的作用

- (1)中國企業通過補償貿易引進設備技術，可解決其缺少資金進行設備更新和技術改造的難題，從而使產品得以升級換代增強市場競爭能力（包括國際市場和中國國內市場）。
- (2)設備技術進口方將產品返銷，在抵償設備技術價款的同時，也利用了設備出口方在國外的銷售渠道，使產品進入國外市場以進口設備技術來帶動產品的出口，稱之為“以進帶出”的方法，是當代中小型補償貿易的一大特點。
- (3)以補償貿易方式引進的設備技術，往往並不十分先進，甚至是二手設備。但如果產品能夠運銷但市場前景良好，設備價格合理，則對發展中國家增加產品出口，擴大中國國內就業機會，提高地區經濟發展水平仍是有利的。

2. 補償貿易對技術出口方的作用

(1) 出口方在提供信貸的基礎上，擴大設備和技術的出口。

(2) 出口方出於轉移產業的需要，通過補償貿易方式將產業轉移至發展中國家，既獲得了轉讓設備和技術的價款，又從返銷商品的銷售中獲取利潤，可謂是一舉兩得。

2.4.2.2 補償貿易存在的問題

大陸開展補償貿易的經歷表明，補償貿易在引進了外資的同時也出現了諸多的問題。總體來說，補償貿易內容複雜、持續時間較長、風險較大，容易出現問題。²³

在合同的簽定中，由於違約處罰條款、支付條款和銀行保函條款等約定不明而出現過很多問題，²⁴ 並且這些問題一直是困擾合同雙方主要問題之一。

在引進設備的先進性上。由於補償貿易不使企業本身性質發生變化，賣方開展補償貿易的目的，主要是為了推銷其產品，為了在競爭中保持其有利競爭地位和優勢，一般情況下往往不願意把最先進設備和技術轉讓給對方。²⁵

整個補償貿易履行期長，易受商品、金融市場及生產條件的發展變化等因素的影響，使雙方承受風險較大。

在補償品上，由於國內技術水平不高而造成產品質量不合要求的情況曾困擾從事加工貿易的企業。另外，由於中方希望返銷率高，而外方則儘量壓低返銷量，以至曾出現了大多數產品返銷困難的情況。²⁶ 某些情況下，駐外機構以國外借款同國內企業搞補償貿易，即從國外借款，然後以補償貿易投入國內轉嫁國外借款，只做到對外借款的橋樑和媒介作用，再加上外銷面窄、開拓市場能力弱等因素，出現了國內企業按期補償困難，背上了沈重的債務包袱。²⁷

補償貿易在實際運作中，也容易變成一些專案獲得人民幣的途徑，與引進國外先進的技術設備和管理經驗的目的偏離。

²³ 鄧勇，「簽定補償貿易合同應注意的幾個問題——對北京市開展補償貿易的調查」，國際貿易問題，1988年，第4期，第44頁。

²⁴ 同上。

²⁵ 彭少一，「補償貿易中值得注意的幾個問題」，國際貿易問題，1991年，第3期，第63頁。

²⁶ 同27。

²⁷ 李亞新等著，「補償貿易業務的管理工作亟待加強」，國際貿易問題，1990年，第5期，第58頁。

三、加入 WTO 後中國在三來一補業務上的轉換

3.1 中國加入 WTO 後在對加工貿易的影響

WTO 致力於貿易、金融和投資的自由化，中國在 2001 年 12 月加入 WTO，對加工貿易的影響是巨大的。從 WTO 成員國應遵守的原則上講，中國市場的進一步開放將擴大外商開展加工貿易的領域，為外商投資帶來廣闊的發展天地；其他國家對中國開放市場，將使中國的加工貿易產品擁有更加廣泛的市場，出口商品的構成也將會發生較大變化。關稅的減讓，從根本上堵住了利用加工貿易渠道走私的機會。各國貿易政策的透明、公開，有利於加工貿易企業維護自己的權益。當然，加入 WTO 後，使原來以港澳投資為主的加工貿易企業失去了“超國民待遇”，使其在稅收、土地、勞動等方面所享受的優惠待遇及特殊照顧將逐步取消，進口設備、原材料免徵關稅也將被取消¹。

加入世貿組織對中國加工貿易的影響主要體現在世貿組織的各項基本法律原則對加入國的約束上。世貿組織的基本法律原則是指那些各成員公認的，適用於世貿組織一切領域的，構成世貿組織法核心的，具有一般指導意義的準則。它並非通過 WTO 協定中的專門條款集中規定的，而是表現在一系列協定之中。²

3.1.1 非歧視性貿易原則

非歧視性貿易原則也稱無歧視待遇原則或無差別待遇原則，它是 WTO 的基石，是各國間平等地進行貿易的重要保證，也是避免貿易歧視、貿易摩擦的重要基礎。非歧視性貿易原則充分表現貿易與投資主體平等的精神，主要是通過最惠國待遇原則和國民待遇原則加以表現的³。

¹張奇，「加入 WTO 對龍崗區加工貿易的影響與對策」，西安交通大學學報，2001 年，12 月。

²曹學成，王祥修，WTO 法律規則與中國經濟發展，中國經濟出版社，2001 年，10 月。

³田忠法，入世背景下的中國涉外經貿法律，文彙出版社，2002 年 2 月，第 16 頁。

按照最惠國待遇的原則，成員已方現在或將來給於任何第三國的在貿易上的特權、優惠和豁免，也同樣給于其他成員方⁴。中國加入 WTO 後，將進一步開放本國市場，尤其是服務貿易領域的市場將加大開放力度，外商在中國投資的領域擴大。外商在中國從事加工貿易的產品將有可能就地銷售，而無需運往國外。外商將發揮服務業的優勢，為中國從事加工貿易的國有企業提供資金、保險等服務，有利於在更大規模和更高層次上開展國際交流與合作。但是，由於技術、資金、人才、服務、網路以及體制上的原因，中國國內企業在競爭中處於不利的地位，競爭壓力將增大，一些質量差、成本高的企業將會被淘汰。

中國加入 WTO 後，意味著本國經濟融入全球經濟，按照國民待遇的原則，任何成員不能以直接或間接方法對產品的混合、加工或使用有特定數量或比例的中國國內數量限制，或強制規定優先使用中國國內產品。如，在某種化學藥品的生產中，不能規定某種成份必須使用一定比例的中國國內原材料或中國國內成份。從這個角度而言，中國不能用政策上的限制來促使加工貿易企業更多地使用國產料件，只能通過提高國產料件的質量、降低國產料件的生產成本，才有可能從根本上擴大加工貿易中間品的國產化率。

按照國民待遇的原則，中國的市場資源能夠公平地進入國際市場進行優化配置。具體地說，中國大陸可以優勢資源（如勞動力、土地、自然資源等）與外國的優勢資源（如資本、技術、管理等）實現互補，充分發揮比較優勢，強化競爭機制，加速其社會主義市場經濟體制的建立，促進中國經濟的發展。在這一程式中，加工貿易將是一種有效的方式。通過開展加工貿易，使中國的優勢資源和國外的優勢資源發揮最佳效益。

⁴中國對外經濟貿易白皮書 2002，中國物資出版社，2002 年 5 月，第 106 頁。

3.1.2 關稅減讓原則

關稅減讓原則要求，成員國用來保護生產的關稅及其它促使應被消滅，只要有可能，應通過成員間的談判加以消除，並且消滅後的關稅應得到約束，不得再進一步提高。這種約束體現在談判中達成的關稅稅率以及各成員國的承諾均載入關稅減讓表中。⁵

中國入世後，將會大幅度降低關稅，取消非關稅措施，擴大市場准入範圍。發達中國國家的資本、商品、技術，特別是服務業等將更容易進入中國市場，增加他們的出口、就業和資本收益。

總體來說，加入 WTO 後，中國關稅制度將有三大變化：（1）按照承諾繼續分步降低關稅稅率，按照承諾，中國關稅稅率在 2005 年要降到發展中國家平均水平以下；（2）全面實施 WTO 海關估價協定，中國已全面實施 WTO 海關估價規則做好了立法上的準備工作，具體操作方法也在研究制定之中；（3）按照非歧視原則在全關境內實行公平統一的關稅稅率⁶。

⁵ 曹學成，王祥修，WTO 法律規則與中國經濟發展，中國經濟出版社，2001 年 10 月。

⁶ 中國加入 WTO 法律知識讀本，法律出版社，2002 年 9 月，第 106 頁。

表 1 2002 年至 2008 年關稅總水平 (%) ⁷

年份	關稅總水平	工業品平均	農業品平均
2002	12.0	11.7	18.5
2003	11.5	10.6	17.4
2004	10.6	9.8	15.8
2005	10.1	9.3	15.5
2006	10.1	9.3	15.5
2007	10.1	9.3	15.5
2008	10.0	9.2	15.1

資料來源: 作者研究整理

在 1999 年財富上海論壇期間，許多跨國公司就提出，“欲稱霸全球，先逐鹿中國”。隨著關稅的降低，會有更多的跨國公司紛紛在中國搶灘登陸，在中國進行加工貿易的企業將增多。中國的加工貿易政策是鼓勵出口的政策，即如果來料或進料產品在加工後複出口的，將不徵收進口環節稅或消費稅等。因此，在最終實現零關稅後，政策優惠的吸引力下降，加工貿易產品的流向會產生一些變化，一方面是產品繼續銷往其他國家和地區，另一方面會有一些產品就地銷售。如，日產公司將在中國市場上進行汽車生產和進口車的銷售，通過加工貿易，充分利用中國的勞動力和市場。當然，顧客根據自己喜好購買價格適宜商品的機會也會越來越多。

⁷ 中國對外經濟貿易白皮書 2002，中國物資出版社，2002 年 5 月，第 102 頁。

3.1.3 透明度原則

WTO 透明度原則要求各成員把實施的有關管理對外貿易的各項法律、法規、行政規章、司法判決等迅速加以公佈，以使其他成員政府和貿易經營者加以熟悉；各成員政府之間或政府機構之間簽署的影響國際貿易政策的現行協定和條約也應加以公佈；各成員應在其境內統一、公正和合理地實施各項法律、法規、行政規章、司法判決等。

加入 WTO，將使中國的市場規則與國際規則接軌，使市場規則公開、透明，加快中國國有企業的市場化進程。中國政府將採取一系列的措施，進一步開放各個領域和市場，為中國國內外企業提供更多的業務發展機遇；對於各種稅收、關稅政策也將大大增強透明度，使外商增強在中國投資的決心與信心。

WTO 的透明度原則將使中國建立社會主義市場環境下的新型政企關係，促進公平交易和公平競爭市場環境的形成。這對於在中國從事加工貿易的企業來說，有利於公平競爭。但外商而言則必須考量如何因應此情勢變化

3.1.4 禁止數量限制原則

按照禁止數量限制的原則，中國加入 WTO 後，將進一步加強同世界各國相互間的依賴關係，取消配額限制，增加更多新的貿易機會。這不僅涉及進口配額的問題，在出口方面，中國對美、加及歐盟的紡織品出口一直受到主動出口配額的限制，“入世”後配額限制將逐步取消，作為加工貿易第二大出口產品的紡織服裝行業，會有大幅度增長⁸。而且，一般取消數量限制原則不僅適用於紡織品、服裝配額和進口許可的逐步取消，而且現已擴大到了服務貿易範疇⁹。

⁸ 苑玉梅，「我國加工貿易發展與管理策略」，對外經貿大學國際貿易，專業碩士論文，2002 年 4 月。

⁹ 田忠法，入世背景下的中國涉外經貿法律，文彙出版社，2002 年 2 月，第 19 頁。

從以上角度而言，中國大陸的加工貿易將會從中獲得利益。它依靠勞動力優勢，可以在更廣的領域從事加工貿易，使中國大陸加工貿易產品擺脫國外市場的數量限制，佔領更多的市場份額；而且，利用中國國內原材料、零部件的機會也將增加。

3.2 從經濟角度上看，中國加入 WTO 後三來一補企業轉型的原因

3.2.1 三來一補企業在中國大陸發展的背景和前景

加工貿易在中國的蓬勃興起都非偶然的，它有著深厚的國際基礎。第二次世界大戰結束後，雖然世界範圍記憶體在局部戰爭和動蕩，但整個世界相對來說是處在和平與發展的環境之中，這為大多數國家提供了良好的經濟發展環境。各國生產力不斷發展，科學技術水平大大提高，產業結構進一步調整，經濟全球化趨勢加快，國際分工加速進行，加工貿易正是在這一國際背景下得到迅速發展。¹⁰ 三來一補企業在中國沿海地區的發展，是二次大戰後國際社會產業結構的調整與中國改革開放結合的產物。二次大戰後，國際社會的產業結構經歷了由勞動密集型產業向資金、技術密集型產業的轉變。在發達國家，這個轉變是在 60—70 年代完成的，不過在世界各個區域速度不一致。在亞太地區，勞動密集型產業向資金技術密集型產業的轉變，最先是 50 年代在美國開始的。美國在轉變中所淘汰的大部分勞動密集南也轉移到了日本。日本吸收了這些產業，經歷了十多年的發展後，於 60—70 年代開始轉變，淘汰勞動密集型產業，轉向資金、技術密集型產業。日本淘汰的大部分勞動密集型產業轉到了臺灣、香港、南朝鮮、新加坡等亞洲四小龍產業轉變的內外壓力是：（1）這些國家和地區經歷了一段時間的勞動密集型產業的發展後，帶動了經濟

¹⁰發達國家往往將產品生產過程中技術密集的部分（如設計配方零部件的生產）留在發達國家，而將勞動密集的部分（如零部件生產或裝配）轉移到發展中國家，促進發展中國家產品的生產更加國際化。參見王立軍著《加工貿易與貿易融資》，中國金融出版社 1996 年 8 月，第 1 版，第 2 頁。

的起飛，人均收入和工人工資水平大大增長，土地價格飛漲，勞動密集型產業賴以存在的基礎——廉價勞動力和地皮——漸漸失去。(2)這些國家和地區經濟的發展、出口的增加，帶來了幣值的上升，使已經提高了的工資水平有進一步增長，拉大了與落後國家工資水平的差距，競爭不過落後國家的勞動密集型產業。如 80 年代香港一個工人月平均工資 2500 港元，為中國工人月平均工資 10 倍。(3)經濟的發展帶來勞工的短缺，勞動力市場供不應求。1989 年，臺灣勞動力短缺約 50 萬人，在臺灣被認為是主要支柱工業的紡織、電子、家電行業，也普遍缺 30% 的勞工，使勞動密集型產業失去生存之地。(4)國際新技術革命帶來資金、技術密集型產業的發展和新產品的開發，使勞動密集型產業的產品在國際市場上降為中低檔產品，失去了國際市場的主導地位。如果沒有 80 年代中國的改革開放，亞洲四小龍的勞動密集型產業以及美、日等國遺留的部分勞動密集型產業就走到了盡頭，再也沒有繼承者，它們會在 1980 至 1990 年在亞太地區自行消失。¹¹

1980 年中國向外部打開了大門，以優惠條件吸引外商前來投資，是亞洲四小龍集美、日的勞動密集型產業找到了新的生命週期，將它們的勞動密集型產業轉移到地域廣闊、勞動力衆多且價格低廉的中國沿海地區。一來可以減輕這些國家和地區在經濟發展中對勞動密集型產業帶來的壓力，延緩勞動密集型產業的轉變時間；二來可以利用中國沿海地區的廉價地皮和勞動力，通過勞動力密集優勢可以急促累積企業資金，並最終完成勞動密集型產業向資金、技術密集型產業轉變。中國沿海地區與亞洲四小龍和美、日等國的歷史、地緣關係，使這種產業生存地點的轉移具備了條件。而中國作為一個以二元結構為特徵的發展中國家，城市對外資的吸收容量是有一定限度的，並且城市的地皮於勞工價格比廣大農村又高得多，因此，向大大

¹¹參照《中國加工貿易問題研究》課題組編，《中國加工貿易問題研究》，1999 年 11 月，第 5 頁。

的一部分外資，要投到地域廣闊、勞動力衆多且價格低廉的農村中來，這就是中國沿海地區“三來一補”企業發展的背景。

三來一補企業的這種發展背景，對中國沿海地區是一個良好的機遇。中國沿海地區經過經濟體制改革，土地經營實行了聯產承包責任制，解放了大批的農業勞動力，這些被解放的農業勞動力面臨的一個就業門路轉移的問題。在城鄉二元結構的國情下，農村勞動力只能就地轉移，發展鄉鎮企業。在 80 年代以前，中國的鄉鎮企業以自營的、內向型企業為主，在資金、原材料、人才匱乏的農村，實在是一個艱難的選擇，只能在城市國營經濟的夾縫中求得生存與發展。沿海地區鄉鎮企業算是發展比較快的，但 80 年代以前，也只是在長江三角洲地區有一定的規模。隨著中國城市中引進外資，大量建立三資企業，也給廣大鄉鎮企業的創辦者們很好的啓示。農村有的是廣闊天地和勞動力，對外商也同樣有吸引力，因而也同樣能引來金鳳凰。把外部資本引進農村，資金、原材料、設備、技術、市場等問題全解決了，還為中國創造了外匯。經濟發展速度突破了中國國內的財力物力限制，可以在很短時間內帶動經濟起飛。當然農村引進外資的基礎條件比城市要差得多，沒有城市那麼多的資金和人才。中國的農村，在城鄉二元結構的體制和向城鄉傾斜的分配政策作用下，資金和人才大量流入了城市，只剩下兩個優勢，即廉價的地皮和勞動力。當農村鄉鎮企業引入外資，其特色必然與城市大部一樣，難以大量舉辦對中方投資水平和人員素質要求較高的合資企業，只能以低層次的僅僅利用中方土地和勞動力的三來一補企業為主。這是中國農村地區引進外資的一大特色，是特殊的歷史條件的產物，和中國城市及亞洲其他國家所走的路都不一樣。如果不採用這樣的方式，許多第三世界國家在經濟發展中所出現的“現代化的城市，落後的農村”的現象在中國一些地區也會重演。對三來一補企業在中國沿海農村的發展，應該給予充分的肯定。

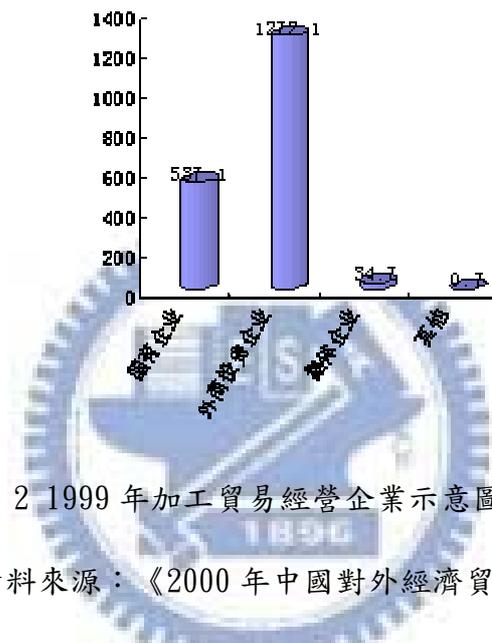


圖 2 1999 年加工貿易經營企業示意圖 (單位：億美元)

資料來源：《2000 年中國對外經濟貿易白皮書》

要瞭解三來一補企業的發展背景，離不開對總的加工貿易在中國的發展進行研究，因為三來一補作為加工貿易的一種特有形式是和其他加工貿易形式同時並存的。對加工貿易的發展，包括其結構演進的瞭解，自然就涵蓋了對三來一補自身發展的理解。由於三來一補中來料加工佔據了絕對主要的地位，因而來料加工發展的走向同時也就是三來一補的走向。自改革開放以來，中國大陸的加工貿易經歷了如下階段：

第一階段：改革開放之初到 80 年代中期的來料加工階段

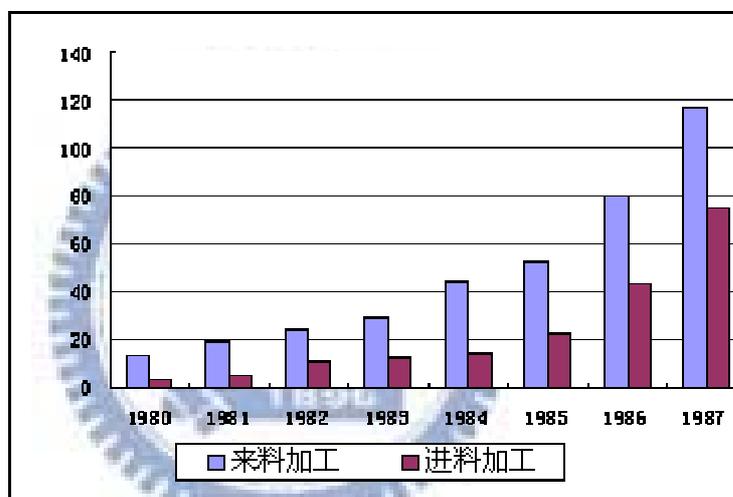


圖 3 1980 至 1987 年來料加工與進料加工比較（單位：億美元）

資料來源：歷年中國海關統計

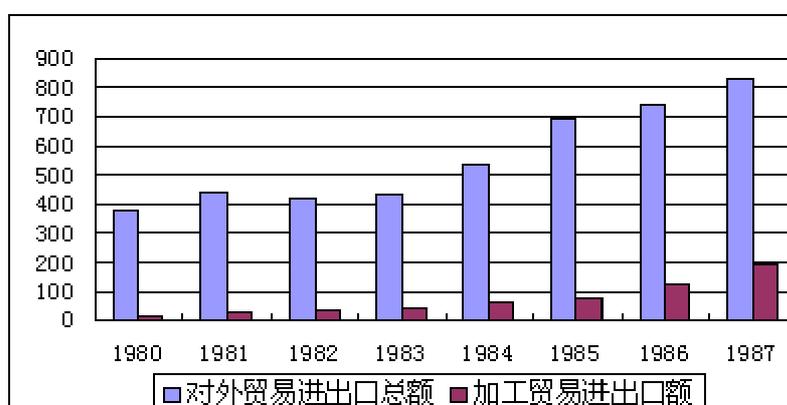


圖 4 1980 至 1987 年加工貿易額與對外貿易比較（單位：億美元）

資料來源：歷年中國海關統計

從 1979 年開始，中國進料加工也正式起步，進料加工的內容和做法也日益豐富與完善，並在 1987 年以前得到初步發展。1987 年進料加工進出口額達 75.14 億美元，占中國進出口總值的 9.1%，比 1980 年的 3.36 億美元增長了 21 倍，1980-1987

年年均增長 55.9%，占中國對外貿易總額的比重由 1980 年的 1% 上升到 1987 年的 9.1%。但是，1987 年進料加工在對外貿易總額中的比重仍比來料加工低 5 個百分點。

這一階段，加工貿易發展的特點是：從加工貿易方式來看，由於中國原材料短缺，製造業落後，產品的花色和品種單一、檔次不高，中國加工貿易以外商提供原材料、加工技術及相關設備的來料加工為主；從區域分佈看，具有明顯區域特徵，中國國內開展來料加工貿易業務主要在廣東、福建兩省，與中國外資的地理分佈相似。加工貿易的內容也主要是一些紡織服裝等簡單加工，後來發展為玩具、電子、家用電器等一百多類的一千多種產品，技術含量有所提高¹²。另外，隨著香港勞動密集型產業的內遷，香港與內地“前店後廠”的合作方式已顯雛型。

第二階段：1980 年代中期到 1990 年代初期的進料加工階段

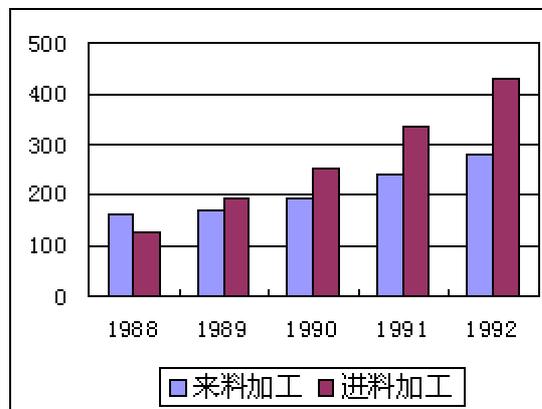


圖 5 1988 至 1992 年來料加工與進料加工比較（單位：億美元）

資料來源：歷年中國海關統計

¹²王迎新，「加工貿易：海外的基本經驗和中國實踐發展分析」，中國人民大學經濟學院，碩士學位論文，2002 年 3 月，第 24 頁。

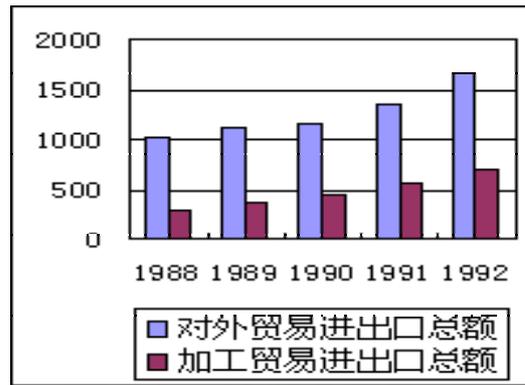


圖 6 1988 至 1992 年加工貿易額與對外貿易總額比較

(單位：億美元)

資料來源：歷年中國海關統計

在這一時期，部分歐美跨國公司開始進入中國，日本也直接向中國轉移了部分勞動密集型產業。中國進出口商品構成開始向高技術和高附加值的“雙高”方向演變，最明顯的例子是機電產品加工貿易迅速發展，並位居加工貿易主導地位，使中國加工貿易的技術檔次發生了巨大變化。

第三階段：1992 年以來加工貿易的“雙高”階段

1992 年鄧小平南巡講話，為中國對外開放開闢了暫新的局面，利用外資掀起新的高潮，歐美日等發達國家的產業直接轉移步伐加快，越來越多的西方跨國公司將製造供需直接轉移到中國，中國參與國際產業分工、合作的範圍和層次都有了新的提高，加工貿易進入新的階段。投資主體不再以港澳華人資本為主，而以日、美、歐等跨國公司為主，並且實行進料加工的外商投資企業成為加工貿易的主體¹³。實際上，這一時期加工貿易的外部條件已經從港澳臺地區的經濟升級需求轉到跨國公司投資高新技術產業全球化的需求¹⁴。

¹³何冰新，「中國加工貿易發展中存在問題的研究」，中山大學世界經濟，專業碩士學位論文，2003 年 6 月 1 日，第 12-17 頁。

¹⁴王迎新，「加工貿易：海外的基本經驗和中國實踐發展分析」，中國人民大學經濟學院，碩士學位論文，2002 年 3

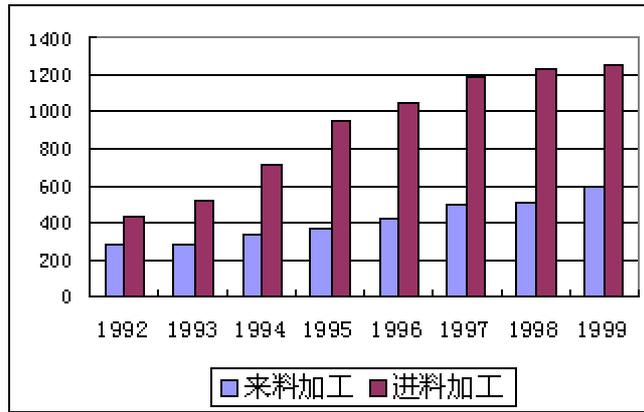


圖 7 1992 年以來進料加工與來料加工比較（單位：億美元）

資料來源：歷年中國海關統計

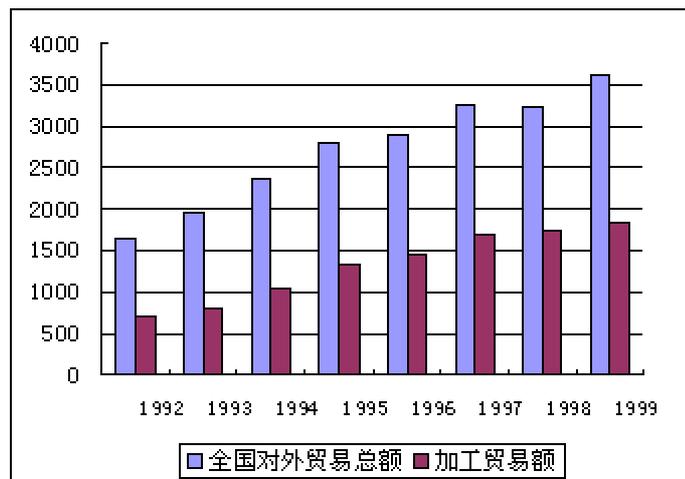


圖 8 1993-1999 加工貿易額與對外貿易總額比較

（單位：億美元）

資料來源：歷年中國海關統計

中國加工貿易的發展一直比較快，但是在 1998 年，由於受亞洲金融危機影響，中國對日本、韓國和東盟的加工貿易出口大幅下降，導致加工貿易出口增長大幅度下滑，加之當時稅收政策較嚴，制約了加工貿易增長。1999 年以來，隨著東南亞及東亞各國經濟的恢復以及中國對加工貿易管理配套措施的出臺，中國的加工貿易又呈現出新的上升勢頭。

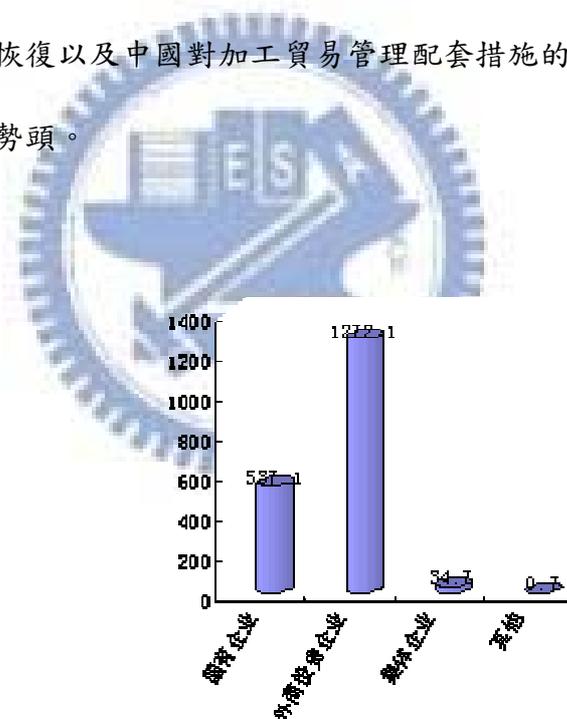


圖 9 1999 年加工貿易經營企業示意圖 (單位：億美元)

資料來源：《2000 年中國對外經濟貿易白皮書》

由前述對加工貿易發展的三個階段的分析可知，從改革開放特別是 80 年代末期以來，加工貿易在中國大陸的進出口貿易中逐漸佔據越來越重要的地位。而就加工貿易的結構而言，來料加工在第一階段占加工貿易的主要地位，但從 80 年代末到 90 年代，這一地位逐漸被另一種加工貿易方式進料加工所取代，而進料加工的主要主體就是外商投資企業¹⁵。這一統計上的現象是有著深刻原因的：

¹⁵ 胡峰，「論我國加工貿易面臨的主要問題及相應對策」，遼寧財專學報，2001 年，第 3 期。

不可否認，三來一補對中國經濟的貢獻是巨大的，但就經濟層面而言，又有著以下方面天生的不足¹⁶：

三來一補企業的主要生產設備技術大都由外商從境外帶入，而甚少在中國市場購買。這樣，不利於利用外資，帶動中國國內相關產業的發展。

1. 三來一補企業生產管理權完全由外方控制。機構設置、人員安排、生產經營決策全由外方決定，中方無權介入，這是中方難以學習外方先進管理技術和管理經驗。

2. 三來一補企業產品銷售權也全由外方控制。

只是中方無法學習國際貿易實務，積累外貿經驗以及增加外匯收入。另外，三來一補企業通過關聯交易造成的避稅後果很難克服。

3. 三來一補企業由於其經營的不穩定性，很容易帶來很多諸如對職工生活影響等的社會穩定問題。

4. 來料加工中，中方僅能得到占出口總額 7-9%的工繳費收入，利潤大多為外商所得¹⁷。

需要注意的事，三來一補存在的問題與加工貿易本身存在的問題是有區別的。目前中國加工貿易存在著諸如走私頻繁、產業鏈短以及產業結構級次低等問題¹⁸，但這些問題的解決和完善是一個更大的宏觀面上的問題。本文所關注的是三來一補的來料加工方式與外商投資企業的進料加工方式相比的缺陷和不足。

¹⁶ 李才銳，「三來一補企業向合資企業轉型和發展問題探討」，惠州大學學報(社會科學學報)，1996年，第2期。

¹⁷ 胡峰，「論我國加工貿易面臨的主要問題及相應對策」，遼寧財專學報，2001年，第3期。

¹⁸ 何冰新，「中國加工貿易發展中存在問題的研究」，中山大學世界經濟，專業碩士學位論文，2003年6月1日，第24-27頁。

3.2.2 從中國政府角度看三來一補企業稅務徵收存在的問題

近幾年來，原來定義的“三來一補”企業已逐漸變為外商獨資企業，主要表現是中方採用租賃形式將廠房租給外商，或者乾脆將土地租給外商，由外商建廠，工廠的設備、材料、技術管理、產品銷售盈虧核算等生產經營活動全部由外商負責，整個生產程式也按外商設計的模式進行管理，主要管理人員由外商聘用或選派，中方無權參與經營決策；作為中方的代表，一般是鎮、村的各級經濟發展公司或對外服務公司，其職責就是負責根據銀行結匯的工繳費代扣代繳各種稅費以及處理公共關係，其他事務一概不予過問。中方的收入名為工繳費，實質上是廠房租金，外商獨掌生產經營權，無異於自辦獨資工廠，由於“三來一補”企業兩頭在外，企業真是盈利無法告罄，稅款流失也是看不見的，主要表現在以下三方面¹⁹：

1. 納稅申報不實，嚴格侵蝕稅基。按規定“三來一補”企業向外商收取的工繳費應通過銀行結匯，但是據調查，在“三來一補”企業的工繳費收入中，通過正規渠道（即銀行）結匯的只占全部工繳費收入的30%左右，其餘大部分是攜帶現金入境，其主要做法是：1. 簽定合同是壓低結匯標準；2. 少報從業人數；3. 對人員基本工資外發放的加班費、獎金、補貼等不申報。
“三來一補”企業應納各稅的稅基是通過銀行結匯的工繳費，而以攜帶現金入境的工繳費並沒有計徵納稅，逃避了稅收監控。因此，另外70%的工繳費沒有納稅，也就是說，實際上只納了不足1/3的稅。例如調查中發現，某“三來一補”企業，擁有工人5000人和廠房3萬平方米，而且購買了1.8萬平方米土地，使用期50年，是一家具有相當規模的名為“三來一補”實為外商獨資的工廠。
2. 利用稅收優惠政策逃稅，長期處於稅收真空狀態。多年來，不少企業在稅收期滿時，用更換廠名或搬遷廠址等改頭換面的方法，領取新的營業執照，以達到繼續享受稅收優惠政策的目的，長期逃稅。
3. “三來一補”企業工業環節利潤無納稅義務，流失了大量稅款。目前大多數“三來一補”企業的投資形式、管理方式發生了變化，外商除了名義上不是法人外，實際上是企業的真正擁有者和管理者，是事實上的控制者，這就是說外商實質上在中國境內設立了從事生產經營的機構場

¹⁹黃成得，包屹沁，「對深圳市“三來一補”企業稅收征管理現狀的調查」，開放導報，1999年，第2-3期。

所，其營業利潤，即工業環節利潤來源於中國，應在中國納稅，但是幾乎沒有外商會就這部分利潤納稅。

3.3 從台商和外商立場上談“三來一補”企業轉型的原因

3.3.1 中國在加入 WTO 後中國國家政策上的變化

目前隨著中國產業結構的調整，“三來一補”企業不再受到政策面所鼓勵。而在中國入世之後，許多“三來一補”企業原來所享有的優惠措施將逐漸被取消，根據 WTO 的非歧視原則，這些企業同樣也面臨著課稅的問題，據瞭解有些地方異地轉型或來料加工轉廠至三資企業，已課稅增值稅。

在這種情況下，“三來一補”企業的轉型已成為必然趨勢。中國 1998 年 1 月 1 日恢復外商投資專案鼓勵和限制乙類之設備免稅進口，這一政策對來料加工之免稅設備轉為獨資企業之設備，在事務上具有較大的便利性和可操作性。如果這一免稅政策有任何的變化，將給企業轉型帶來困難，並且增加關稅、增值稅之成本負擔，由此，“三來一補”企業轉型成獨資企業具有相當的緊迫性，這一點尤其值得台商注意。

3.3.2 內銷的需求

當往來客戶要求開立發票作免抵退時，由於來料廠不是獨立的經濟實體，且要求兩頭在外，無法請領增值稅發票，所以不能直接開立增值稅發票，但外商獨資公司因為具備一定一般納稅人，請領發票資格，故可以開具增值稅發票作內銷，而內銷則是一家外資廠未來性、擴張性與延展性之寄望所托。80 年代末期，在出口加工企業中就曾廣泛存在著內銷不如外銷的思想，這固然與當時的國際市場狀況有關，但與國內市場因素的作用也密不可分。²⁰

3.3.3 銷售渠道狹隘

從銷售渠道上觀之，來料廠的產品由中國 100% 直接外銷或通過與外資企業進行核銷轉廠方式銷售，購買當地中國內資廠原料也受到限制，其銷售渠道相對的單一而狹隘；獨資公司則相反，內外銷均可，外資廠、中國內資廠都可互相購買與銷售。

²⁰張建山，張仁磊，「簡評“外銷不如內銷”——南通市出口企業調查與思考」，國際貿易問題，1988 年，第 7 期，第 26 頁。

3.3.4 跨關區轉廠難度加大

來料廠的產品若只在同一關區的轉廠相對比較簡單，但如遇到其產品必需跨關區轉廠時，則難度很大；相對的，獨資公司則可以通過開具增值稅發票形式進行跨關區的交易。

3.3.5 產權合法化

台商在中國投資時，如果是來料廠，由於廠是中方的，法定代表人也是中方，外方機器設備只能透過海關監管方案方式暫借給來料廠，故而無法將土地，廠房及機器合法登記在外方，因此也無法以上述物件取得銀行貸款，當國外反傾銷報復調查時，來料廠基本上是以中國企業視之，而非外資企業。

所以，只能透過設立獨資公司以獨立法人的角色，將土地、廠房、機器及原料合法的歸於台商境外控股公司名下，如此則可正式的向中外銀行貸款，而後其押匯開狀轉狀等金融操作才有根據，另外也可以合法的在中國或國外作 IPO 上市程式。

正是在以上對三來一補面臨的各種現實問題研究的基礎上，我們才提出三來一補企業的轉型。有人擔心，外貿部門的國外市場信息的欠缺和銷售渠道的狹窄會阻礙來料加工向進料加工的轉型，²¹這是缺乏分析的，因為三來一補企業向外商投資企業的轉型並不會對此造成影響，這種轉型是具有現實可能性的。毫無疑問，“由來料加工的初級形式向進料加工以及自料加工的高級形式過渡，是加工貿易的發展方向。”²²

²¹朱得芳，周樹德，「淺論對外加工裝配業務」，國際貿易問題，1983年，第4期，第13頁。

²²邵祥林等著，未來國際貿易的主流—加工貿易，對外經濟貿易大學出版社，2001年6月，北京第一版，第254頁。

四、由三來一補到外商投資企業，外商轉型之因應與對策

在三來一補企業向三資企業轉型的基本方略確定以後，接下來就需研究如何完成這種轉型。一般說來，在轉型之前外商已經確定好了轉型目標，並且出於轉型經濟性的考慮大多在舊的三來一補廠尚未登出時就已成立了新的三資企業。這樣一來，舊的三來一補廠的終結與新的三資企業的建立就未必是截然分開的兩個程式，甚至在有些地方，比如東莞於 2001 年 6 月份，鑒於當時國際貿易形式的惡化，由台商協會和市政府協商，專門就三來一補轉為外商投資企業做出安排，並促成了三到四成的三來一補企業實現了轉型¹。但不管怎樣，先終結舊廠而後再建新廠的情況也是存在的，典型地表現於轉型目標尚不明確而先終止三來廠或中外雙方合作不愉快而終止協定的情形，並且即便在直接轉型的情況下，三來一補廠的終止和三資企業的成立仍然有著明顯的各自不同的程式，因此，本章前兩節對這兩個程式分別進行了研究，以期對其程式的具體運行做出指導。在第三節部分，則提出三來一補直接向三資企業轉型時的注意事項。²

¹ 「東莞台商不易轉型三資企業」，經濟日報，2001 年 7 月 27 日。

² 目前大陸在企業終止方面，由於涉及到國有企業的問題，尚沒有一部完整的法規對之作出規定。因而在企業因任何原因終止時，有時很難找到有明確規定的法律或法規。這一方面的主要法規文件包括：《中華人民共和國破產法》（試行）（1986）；《國務院關於在若干城市試行國有企業破產有關問題的通知》（1994）；《最高人民法院關於貫徹執行〈中華人民共和國企業破產法〉（試行）若干問題的意見》（1991）；《最高人民法院關於當前人民法院審理企業破產案件應當注意的幾個問題的通知》（1997）；《深圳經濟特區涉外公司破產條例》（1986）；《中華人民共和國民事訴訟法》第 19 章；《中華人民共和國公司法》第 8 章以及《中華人民共和國民法通則》第 3 章。而在這些法規文件中，並不能找到三來一補企業中之所適用的相關條款。

4·1 三來一補廠的終止

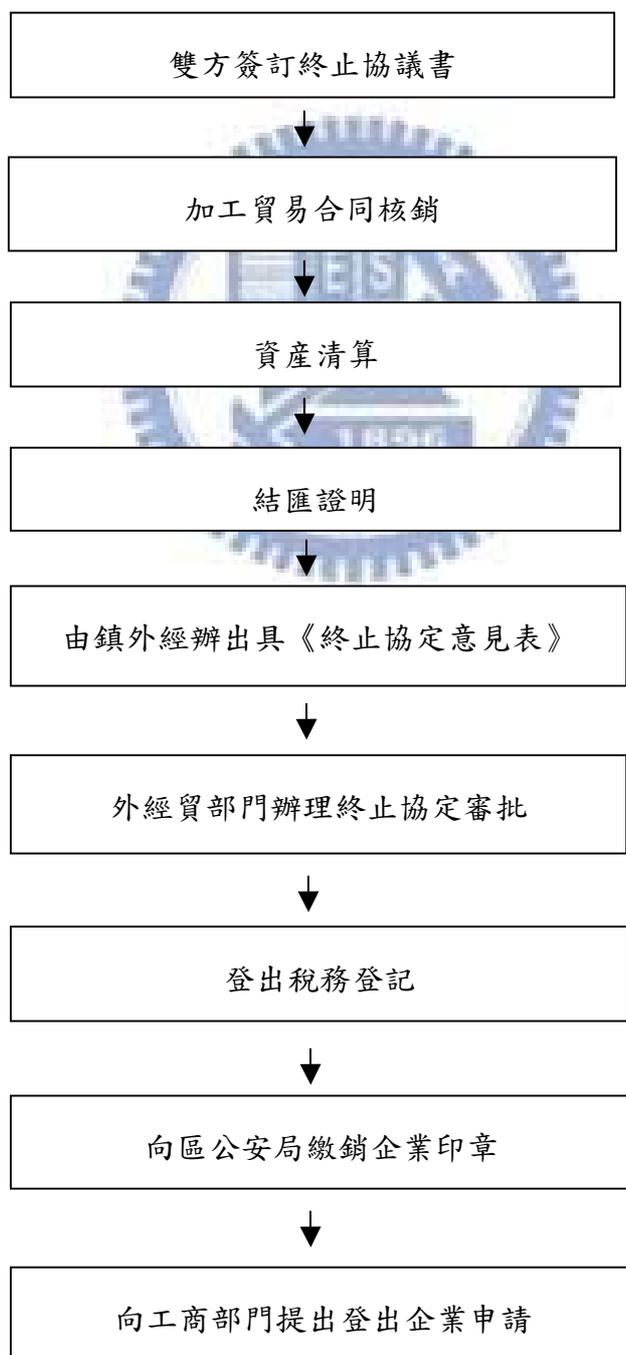


圖 10 登出三來一補企業的流程圖

資料來源：作者研究整理

4.1.1 來料加工合同終止

一般來講，“來料加工合同”可以從兩個角度來理解其含義：一方面，就“來料加工”的含義看，可以從狹義上將其僅理解為來料加工合同，也可以從廣義上將其理解為來料加工合同和來件裝配合同的總稱；另一方面，就“合同”來講，它可以指設立來料加工廠所依據的來料加工協定，即來料加工專案，也可以指具體規定進口料件及設備和出口產品的生產合同，亦可以視為兩者的統稱。為論述方便，下文中提到的“協定”是指總的來料加工協定，一般為大家稱呼合約，即來料加工專案，而“合同”僅指生產合同一般為保稅材料進出口或轉廠的依據。

合同和協定的終止都是三來一補廠登出的必要條件。協定的終止要經過外經貿部門的審批，並且以生產合同的核銷為條件。故下面分別從合同核銷和協定終止兩個方面來研究：

1. 合同的核銷

三來一補廠的生產依據合同的訂立方式可分為兩種，即一次性合同的方式和分批合同的方式，前者一般是在訂立協定時，同時也訂立了協定有效期內的總的生產合同；後者是指在協定的有效期內，須不斷的訂立新合同進行生產。因此後一種情況基本上就有一個不斷的訂立合同和核銷合同的程式，因此合同的核銷是三來一補廠的經常性作業。由於三來一補廠的料件和設備是保稅進口的，海關最忌諱加工產品的內銷，故其監管以合同控管為主要方式，如果三來一補廠的產品有違法內銷行為，一經海關發現，則在新合同審批中會遇到極大的麻煩。在三來一補

廠登出之前，合同的核銷也固然是不可缺少的步驟。³當企業已辦妥登記備案手續的合同進口料件，在規定的加工期內加工成品全部出口後，經外經貿主管部門審核，由海關核銷並簽發台帳核銷聯繫單，企業再持台帳核銷聯繫單向銀行辦理保證金台帳核銷手續，最後持有關核銷及銷帳憑證交外經貿部門備案。⁴

生產合同的核銷要提供如下單證：

- (1)履行完畢的《登記手冊》，《登記手冊》內頁中的企業核銷申請欄，必須填寫完整並加蓋公章。
- (2)進出口貨物報關單（有海關簽章的）。
- (3)《手冊核銷作業時效表》。
- (4)《企業合同核銷申請表》。
- (5)海關認為必要的其他單證。

³海關通過和對《登記手冊》、報關單、核銷單和下廠查賬、查倉等核銷方式，監管對外加工裝配貨物進出境和檢查企業再加工裝配生產過程中有無違法現象，對逾期不辦海關核銷手續的加工廠將按違章處理。參見彭乃店、佑文編著《三來一補》，中國對外經濟貿易出版社1989年9月，第1版，第51頁。

《加工貿易審批管理暫行辦法》：

第三十二條 各級加工貿易審批機關要加強對本地區加工貿易核銷情況的監督檢查和跟蹤管理，要求經營企業在出口核銷後的30天內將海關的核銷通知單報原審批機關核銷備案。對逾期未能辦理核銷備案的企業，要查清原因，並暫停批准其開展新的加工貿易業務。

⁴參見《加工貿易審批管理暫行辦法》第32條。

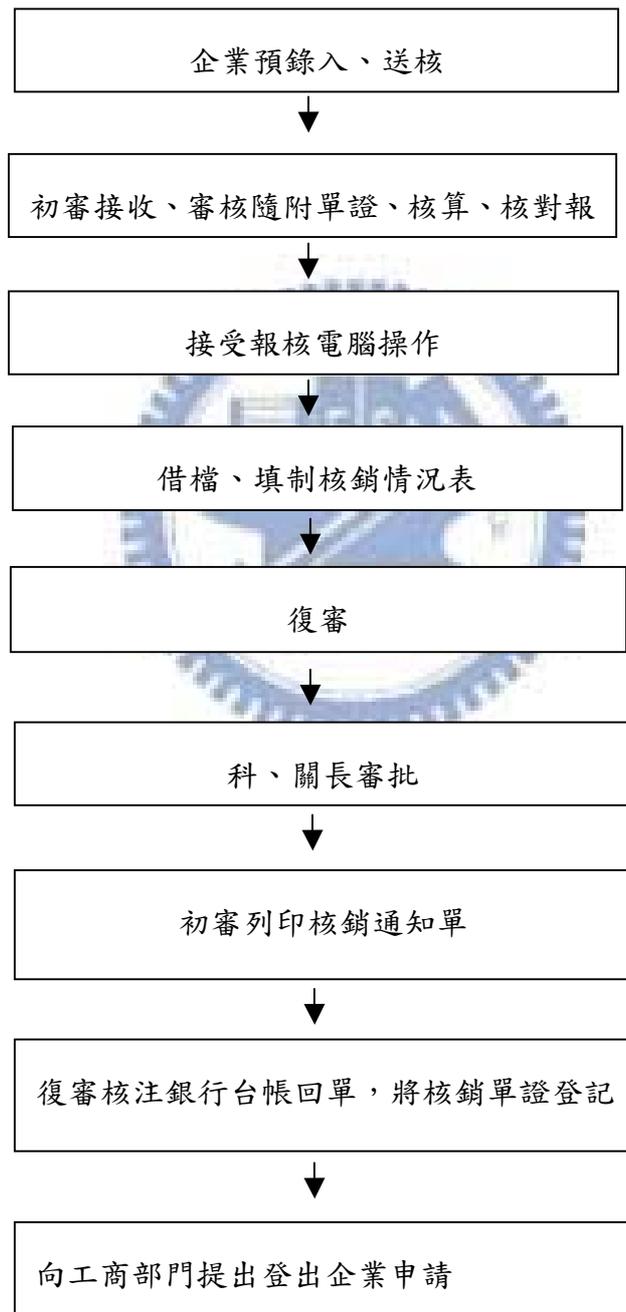


圖 11 手冊核銷作業流程

資料來源:作者研究整理

海關應當自受理報核之日起 30 日內予以核銷。特殊情況需要延長的，經直屬海關關長或者其授權的隸屬海關關長批准可延長 30 日。⁵

⁵ 參見《中華人民共和國海關對加工貿易貨物監管辦法》第 33 條第 2 款。

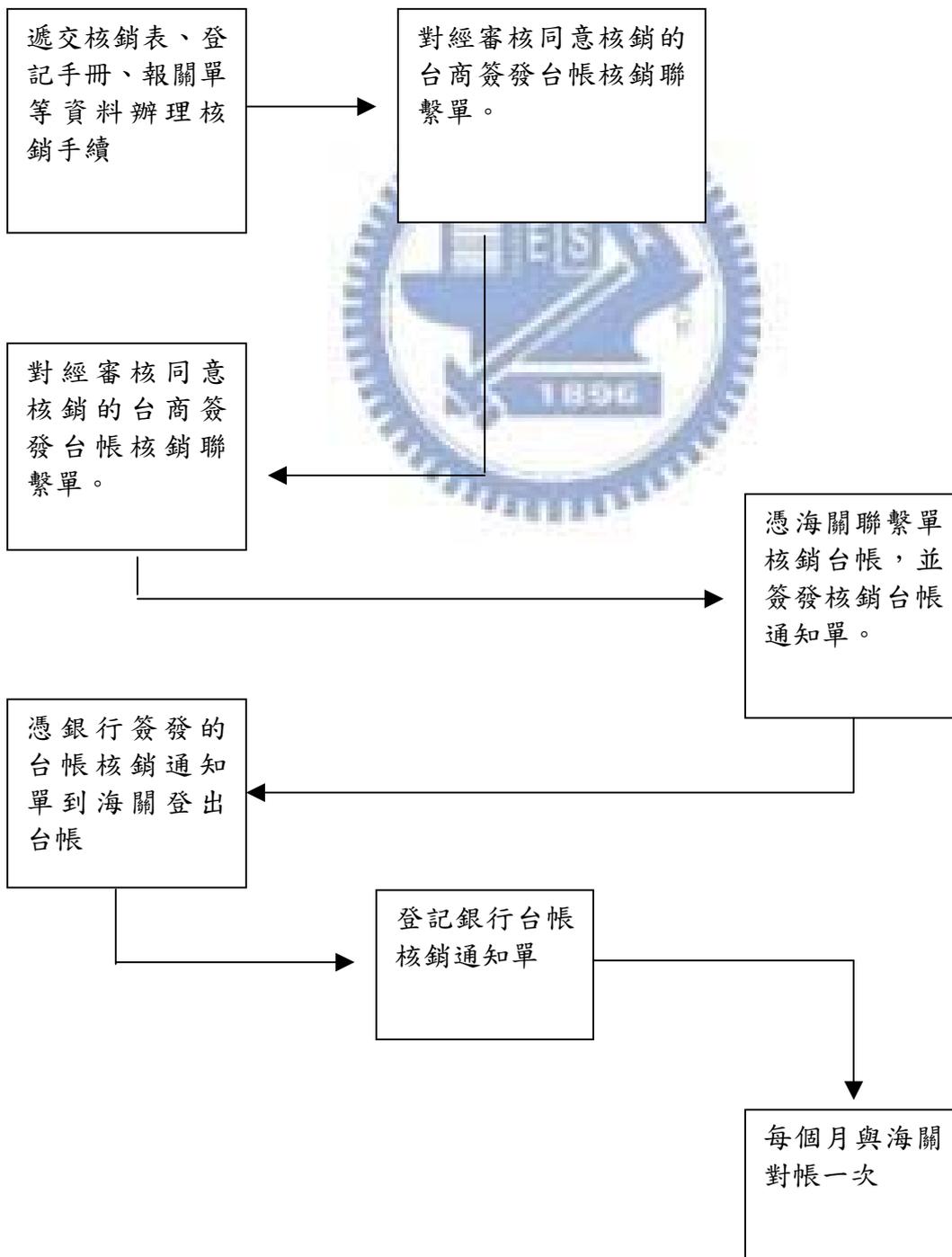


圖 12 台帳核銷流程圖

資料來源:作者來源整理

2. 協定的終止

在整個三來一補廠登出的程式中，終止協定的達成和獲得審批是關鍵步驟，外經貿部門的批件是企業工商登出登記的主要依據。協定的終止可以是雙方通過友好協商達成的，也可以是一方單方面的終止的。協定之期限從外經貿部門審批之日起算，具體起止時間在協議書中有明確規定。但同時一般也規定了協定提前終止的程式安排和賠償條款。如約定：“如一方要求提前終止或延長本協定，需在 x 個月前通知對方，並經雙方協商決定。乙方單獨提前終止協定，要賠償 x 個月工繳費給對方。”

需要注意的是，由於三來一補專案會給地方區村鎮帶來較大的利益，包括工繳費收入的地方統籌部分，區村鎮大量存在的管理費收入，為地方提供大量的就業機會以及商務單位的手續費等收入。因而在終止來料加工協定的程式中必然會有來自地方的阻力，這就需要外商注意做好這方面的工作，促使終止協定儘快達成，並獲得鎮一級外經貿部門提供的終止協定意見。另外，由於單方面終止協定一般按照合同約定需要向中方做出賠償，因而外方最好事先通知中方商務單位儘量使得的雙方友好達成終止協定。

在終止協定達成之後，就須到原審批部門辦理終止協定審批，同時要求提供以下資料：

- (1)鎮外經辦提供的"終止協定意見表"一份；
- (2)終止協議書一份；
- (3)設備清單一份；
- (4)結匯證明（無欠匯）；
- (5)前往通關科辦理屬於企業的直通車是否取消的意見；

- (6)出口收彙核銷單使用情況證明；
- (7)法人（特別是乙方）代表的簽署若不是本人簽名，必須有授權書；
- (8)乙方董事會決議及周年申報表 AR1；
- (9)如有涉及融資租賃的，必須提供完成或解除租約的銀行或租賃公司的證明。

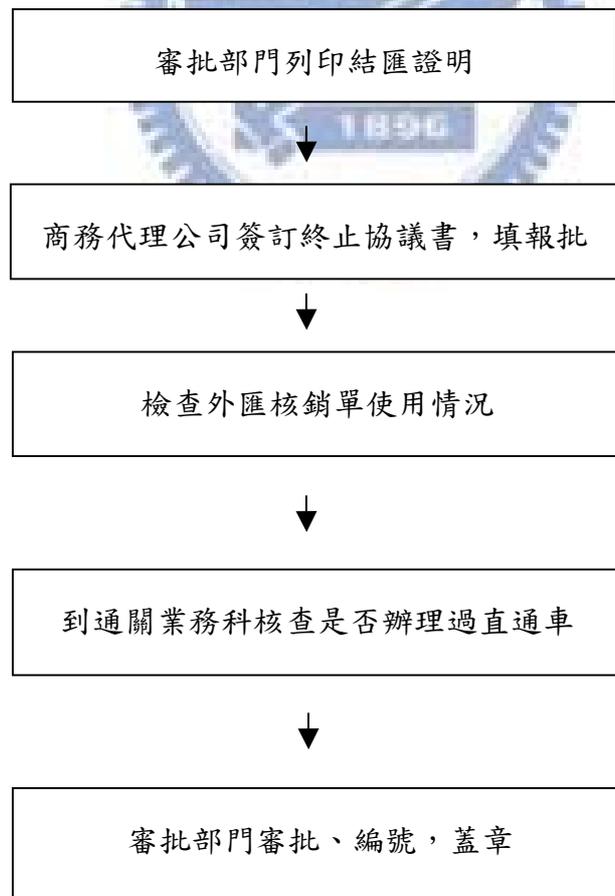


圖 13 審批流程圖

資料來源:作者研究整理

在審批程式中外商需要注意的事項有以下幾點：

- ◆ 終止協議書需注明企業終止後設備的處理方法，設備如何處理是審批部門審查的重要事項；
- ◆ 生產合同必須執行完畢並已核梢、結匯。
- ◆ 若設備從進口到辦終止時已超過5年監管期，應在審批之前報海關解除監管；未超5年，應根據設備的殘舊程度，報海關做報廢或徵稅處理。
- ◆ 已領取的出口收彙核銷單需要全數繳回。

4.1.2 資產清算

在中外雙方達成終止協定之後外經貿部門審批之前，應當委託會計師事務所或者自行對三來一補企業進行清算，並作出清算報告。清算主要涉及債權債務的處理以及對於資產歸屬的確定。⁶

對於外方來講，首先應當注意企業設備的處理。對於作價並按工繳費一定比例償還的設備，應當審查設備價款是否已經償還完畢，如果已經償還，則設備歸中方所有；否則應當索取剩餘價款。不作價提供的設備在協定終止後仍歸於外方所有。其次，由於多數三來一補企業採取租用土地自建廠房的方式，其廠房的所有權應歸於外方，在企業清算時可以作價給中方。

⁶清算可分為破產清算和正常清算，這裏的清算是正常清算，是指企業解散後，為終結該企業各種法律關係，瞭解債權債務，而對企業財產進行清理、處分的法律行為。正常清算是由企業自行組織的。參見樂甫貴《企業破產與清算實務》，東北財經大學出版社1998年5月第1版，第266頁。

4.1.3 登出稅務登記

按照中國國家稅務總局《稅務登記管理辦法》，納稅人依法終止納稅義務應當在向工商行政管理機關辦理登出登記前向所屬稅務部門戶籍管理科申報辦理登出稅務登記。⁷

在終止協定得到審批部門批准後，企業應當到國稅和地稅部門辦理登出三來一補企業稅務登記的登出。納稅人在發票審批發售窗口領取《發票繳銷登記表》，填寫完畢後連同空白發票交窗口人員進行發票繳銷。納稅人在稅務登記和認定窗口領取《登出稅務登記申請審批表》，填寫完畢後連同如下資料報登記窗口人員：

- (1) 終止協定及呈批表；
- (2) 原稅務登記證件（《稅務登記證》正、副本）
- (3) 《發票領購簿》；
- (4) 《發票繳銷登記表》；
- (5) 辦稅員證
- (6) 登出稅務登記的書面申請(加蓋公章)。

應當注意，稅務部門在核發《登出稅務登記清稅證明書》之前重點審查的內容：⁸

- (1) 應納稅款、滯納金、罰款的繳納情況；

⁷參見《稅務登記管理辦法》：

第二十八條 納稅人發生解散、破產、撤銷以及其他情形，依法終止納稅義務的，應當在向工商行政管理機關或者其他機關辦理登出登記前，持有關證件和資料向原稅務登記機關申報辦理登出稅務登記；按規定不需要在工商行政管理機關或者其他機關辦理註冊登記的，應當自有關機關批准或者宣告終止之日起15日內，持有關證件和資料向原稅務登記機關申報辦理登出稅務登記。

⁸參見《稅務登記管理辦法》：

第三十一條 納稅人辦理登出稅務登記前，應當向稅務機關提交相關證明文件和資料，結清應納稅款、多退（免）稅款、滯納金和罰款，繳銷發票、稅務登記證件和其他稅務證件，經稅務機關核准後，辦理登出稅務登記手續。

(2) 發票的購領、使用、繳銷情況；

(3) 其他各種涉稅情況。

4.1.4 海關監管設備

4.1.4.1 法律依據

目前生效的有關設備監管的法律檔有以下幾個：

- 《國務院關於調整進口設備稅收政策的通知》(國發[1997]37號)
- 《對外貿易經濟合作部、海關總署關於加工貿易進口設備有關問題的通知》(外經貿政發[1998]第383號)
- 《海關總署辦公廳關於轉發中國國家機電辦〈關於部分機電產品進口管理問題的通知〉的通知》(署辦廳[2001]33號)
- 《海關總署、對外貿易經濟合作部、中國國家質量監督檢驗檢疫總局關於進一步明確加工貿易項下外商提供的不作價進口設備解除海關監管有關問題的通知》(署法發[2001]420號)
- 《海關總署、外經貿部、中國國家質檢總局關於“不作價設備”解除監管問題的緊急通知》(署法傳[2001]420號)
- 《海關總署、外經貿部、中國國家質檢總局關於進一步明確加工貿易項下外商提供的不作價設備解除海關監管有關問題的通知》(署法發[2002]348號)
- 《外商投資專案不予免稅的進口商品目錄》(與2002年稅則目錄相對應)

對於提前解除監管或期滿繼續留境使用的“不作價設備”還涉及以下檔：

- 《關於加強舊機電產品進口管理的通知》(國經貿機[1997]877 號)
- 《關於加強舊機電產品進口管理的補充通知》([1998]外經貿機電發555 號)
- 《關於重申進口舊機電產品有關管理規定的通知》(國質檢聯[2001]42 號)



4.1.4.2 海關監管設備的處理

由於來料加工中外方提供的不作價設備是免稅進口的，爲了嚴防走私的情況發生，依照 1998 年《對外貿易經濟合作部海關總署關於加工貿易進口設備有關問題的通知》的規定，海關對於不作價的設備有 5 年（自進口之日起計算）的監管期限，在監管期限內，不得擅自在境內銷售、串換、轉讓，抵押或移作他用。並規定免稅不作價設備在監管期間，加工貿易經營單位要在每年的一月份分別向對外經貿主管部門和主管海關書面報告免稅不作價設備使用情況，海關還要定期核查。

對於免稅不作價設備，根據該通知加工貿易經營單位因故終止或解除加工貿易合同，經原外經貿審批部門批准後，由主管海關核准，方可將免稅不作價設備退運出境，或按設備使用年限折舊後的價值，繳納關稅和進口環節增值稅。

9

可見，在來料加工協定終止時免稅進口的不作價設備尚處監管期內的，對於該設備的處理方法有兩種：退運出境和留境使用並繳納稅款。但須注意，不

⁹ 參見《關於加工貿易進口設備有關問題的通知》。

加工貿易免稅不作價設備退運出境，或補繳關稅和進口環節增值稅，或超過海關監管年限的，經營單位應及時辦理解除監管手續，向海關提交解除監管的書面申請、設備《登記手冊》及其他有關單證，海關核准後，解除監管並發給其解除監管證明。

管採取何種處理方式，經營單位應及時辦理解除監管手續，向海關提交解除監管的書面申請、設備《登記手冊》及其它有關單證，海關核准後，解除監管並發給其解除監管證明。對於留在境內繼續使用的不作價設備解除監管，需要辦理以下手續：1、按使用年限折舊後的價值，補繳關稅和進口環節流轉稅；2、經檢驗檢疫機構對其安全、環保、衛生等專案進行檢驗檢疫，檢驗檢疫合格後簽發“檢驗檢疫證書”；3、辦理舊機電產品進口手續，但進口時已辦理過的則免於辦理。外商包括台商最關心的是補繳稅款的問題，這一問題由於涉及設備監價、折舊計算，非常複雜，且對於外商成本較大。許多港商甚至因為這一點，而緩於轉型，失去了內銷機會¹⁰。

另一種情況是不作價設備的海關監管期限已滿，對於 1998 年 1 月 1 日以後進口的加工貿易項下外商提供的不作價進口設備，根據署法發[2002]348 號檔，這時如果該設備仍然存留境內並留在原企業繼續從事加工貿易業務的，在辦理海關監管手續時，企業免於辦理《機電產品進口許可證》和《檢驗檢疫證書》，直接向海關辦理解除監管手續。而如果對於該設備，企業提出退運出境、申請放棄、提前解除海關監管和海關監管期滿後不在原企業使用的，在辦理海關解除監管手續時，仍按照署法發[2001]420 號《通知》和署法傳[2001]420 號《緊急通知》的有關規定辦理。即在三來一補企業登出的情況下，對於 1998 年 1 月 1 日以後進口的不作價設備監管期限已滿的，需要先辦理《機電產品進口許可證》和《檢驗檢疫證書》，然後憑此向海關申請解除監管。

¹⁰朱文暉，「協助珠三角岡崎內銷才是關鍵」，明報專訊，2003 年 6 月 18 日。

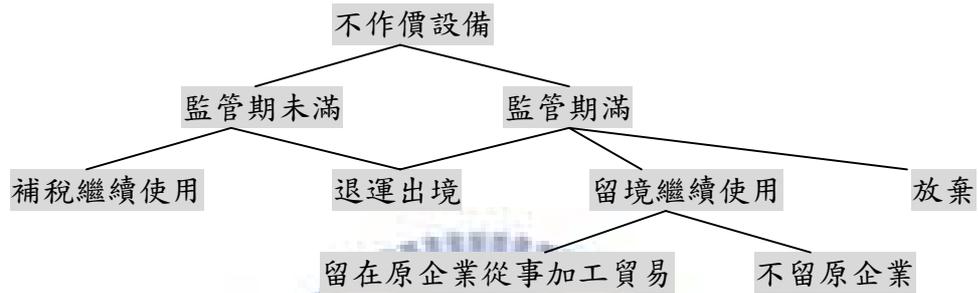


圖 14 加工貿易企業不作價設備的處理方式圖

資料來源:作者研究整理

4.1.5 三來一補企業的登出

前述各項工作做完之後，便進入三來一補企業的登出程式。三來一補企業須向工商登記管理部門提交的材料：

- (1) 終止協定及呈批表，如單方終止的，只提交呈批表；
- (2) 登出登記表；
- (3) 清算報告；
- (4) 海關、稅務機關出具的完稅證明；
- (5) 交回營業執照及特准證、印章。

4.2 外資企業的設立

外商投資企業包括三種企業組織形式：中外合資經營企業、中外合作經營企業和外商獨資企業。從中國政府於 1979 年 7 月 1 日頒佈《中華人民共和國中外合資經營企業法》開始，於 1986 年 4 月 12 日和 1988 年 4 月 13 日又分別頒佈了《中華人民共和國外資企業法》和《中華人民共和國中外合作經營企業法》，

加上國務院頒佈的與之相配套的三個行政法規，就構成了中國現行外資投資企業法律制度中國國內法的核心。¹¹ 與此同時，也出現了大量的地方性法規、司法解釋以及政府規章作為外商投資企業法律制度的外殼。外資投資法律制度逐步完善和健全。

與此同時，隨著中國經濟形勢的持續看好和投資環境的日益改善，以及隨之而來的外商在中國的投資規模的逐漸擴大和投資結構的提升，外商投資企業在中國經濟中的地位持續上升。主要表現在外資社會固定資產投資數額的日益增大、外商投資企業對 GDP 增長的直接貢獻持續增加、稅收貢獻的上升以及出口方面的貢獻等四個方面¹²。以在 GDP 增長中的貢獻為例，2001 年，中國工業增加值為 26950 億元，其中外商投資企業提供的工業增加值為 6622 億元，外商投資企業工業增加值占全部工業增加值的比重為 24.57%。當年中國工業增加值的同比增長了 9.9%，外商投資企業增長了 11.9%，在中國工業增加值增長的 9.9 個百分點中，外商投資企業貢獻了 3.908 個百分點。如果以工業增長速度為 1，外商投資企業的貢獻率達到 39.1%。

在這樣的背景下，外商把設立外商投資企業逐漸作為了對中國投資的主要形式。從 2002 年全年的統計資料來看，累計的合同外資金額為 847.51 億美元，而以外商投資企業形式合同外資金額就達 819.74 億美元，占到將近 97%。外商投資企業蜂擁出現，僅 2002 年 12 月，就有 3443 家外商投資企業被批准成立

¹¹ 成先平，中國外資投資企業法律制度重建研究，鄭州大學出版社，前言，2002 年 10 月。

¹² 參看中國經濟前景分析——2003 年春季報告，第 252 頁。

正是基於此，加上三來一補企業本身存在的各方面的問題，辦三來一補企業的外商已從很早就嘗試向外商投資企業及三資企業的形態轉變，這正是本文所要研究的。這一節就主要圍繞外商投資企業如何設立進行研究，擬對開辦三來一補企業的外商轉而採用三資企業的經營方式進行投資作出程式上的指導。

尚須指出的是，外商直接投資的方式發生了一些變化。跨國並購成爲對外直接投資的主要方式，逐漸取代了傳統的到東道國創辦新企業的對外直接投資方式。¹³ 因此，外商在投資加工貿易的投資方式選擇上，可以考慮用並購的方式成立企業。

4.2.1 外資企業成立

外商投資企業的設立如上表所示，主要包括專案的選擇與諮詢、立項、可行性報告或申請報告的審批、環境、消防及土地證明的辦理、合同章程的審批、工商註冊登記以及海關、外匯、稅務和銀行帳戶的登記等步驟。以下擇要述之：

1. 專案的選擇與諮詢

投資建立外商投資企業的外商須知，中國各省、自治區、直轄市、計劃委、經濟委、對外經濟貿易委員會基本上每年都會組織各部門和各地市推出一批對外經濟合作專案。外商投資之初，如果從推出的專案中選擇合作，則可直接和專案承包單位聯繫；如果投資者提出的專案，可向當地對外經濟貿易委員會或外商投資服務中心外商投資企業協會、聯誼會等部門諮詢是否符合投資政策。主要包括投資方向政策、進出口配額和許可證管理政策、中國國家統一經營商品政策、行業歸口管理政策以及

¹³齊曉華，「當代國際直接投資現狀與趨勢分析」，投資研究，2004年，第3期，第6頁。

生產設備和技術的歸口管理政策等。專案選定後就可報批專案建議書與可行性研究報告或申請報告。

2. 立項及可行性報告或申請合同的審批

中外合資、合作企業應上報審批專案建議書和可行性研究報告，外商獨資企業上報審批申請報告。

中外合資合作專案中樞新建專案、農業開發專案以及非技改專案的立項和可行性研究報告按審批許可權由各級計委（發改委）、經貿委審批，技改專案有經委、經貿委審批；外商獨資專案的申請報告由所在地的縣級或者縣級以上地方人民政府在 30 天內以書面形式答復。

土地成片開發專案由省、自治區、直轄市政府審批，開發專案中，屬中國國家列明的限制性專案由省、市、自治區、直轄市計委、經貿委審批。

農業開發專案，高科技專案，房地產開發專案，農委、科委和建委分別作為行業主管單位之一參加專案立項和可行性研究報告的會審。

專案建議書又稱立項申請報告，是專案立項的依據，是專案可行性研究的初步階段，也是建立中外合資企業的前提條件。¹⁴ 是中方和營者向其審批機關上報的檔，主要是從宏觀上論述專案設立的必要性和可能性。內容是對建議專案的中國國內外市場、生產（營業）規模、建設條件、生產條件、技術水平、外方合營者、資金來源、經濟效益和外匯平衡等情況作出初步的估算和建議。專案建議書的主要內容及要求有：

- (1) 中方合營單位，包括中方合營單位名稱、生產經營概況，法定地址和法定代表姓名、職務、主管單位名稱。

¹⁴ 林功實等編著，中外合資企業管理基礎：投資、組建、經營，清華大學出版社，1996年12月，第56頁。

- (2)合營目的，要著重說明出口創匯、引進技術等必要性和可能性。
- (3)合營物件，包括外商名稱，註冊國家、法定地址和法定代表姓名、職務、
主管單位名稱。
- (4)合營範圍和規模，要著重說明專案建設的必要性，產品的中國國內外需求
和生產情況，以及產品的銷售地區。
- (5)投資估算，只合營專案需要投入的固定資金和流動資金之總和。
- (6)投資方式和主要設備，主要說明技術和設備的先進性，適用性和可靠性，
以及重要技術經濟指標。
- (7)生產技術和資金來源，包括合營各方投資的比例和資金構成的比例。
- (8)主要原材料、水、電、氣、運輸等需要量和來源。
- (9)人員的數量、構成和來源。
- (10) 經濟效益，並著重說明外匯收支的安排。
- (11) 主要附件：
- a. 合營各方合作的意向書；
 - b. 外商資信調查情況表；
 - c. 中國國內外市場需求情況的初步調研和預測報告，或有關主管部門
對產品安排的意見；
 - d. 有關主管部門對主要物料（包括能源、交通等）安排的意向書；
 - e. 有關部門對資金安排的意向書。

專案可行性研究報告是中外合營各方在專案建議書的基礎上，對專案的各
要素進行認真、全面的調查和詳細的測算分析。包括經濟上的可行性、技術上

的可行性和法律上的可行性三個方面。¹⁵

經批准的可行性研究報告是中外合營各方簽訂合同、章程的主要依據。也是企業安排、組織生產的主要依據，可行性研究報告應由雙方共同編制，或委託有資格的设计諮詢部門編寫。

可行性報告的主要內容與要求是：

(1)基本概況

- a. 暫定建設地址、宗旨、經營範圍和生產規模；
- b. 合營各方名稱，註冊國家，發地地址和法定代表姓名、職務、國籍（中方要說明主管部門）；
- c. 合營企業總投資，註冊資本，股本額（自有資金額）合營各方出資比例，出資方式，股本繳付期限；
- d. 合營期限，合營各方利潤分配和虧損分擔比例；
- e. 可行性研究報告的負責人名單；
- f. 可行性研究報告總的概況、結論、問題和建議。

(2)產品生產安排及其依據，說明中國國內外市場需求的情況和市場預測的方法。

(3)物料供應安排（包括能源和交通等）及其依據。

(4)專案地址選擇及其依據。

(5)技術設備和工藝程式的選擇及其依據（包括中國國內外設備分交的安排）。

(6)生產組織安排（包括職工總數、構成、來源及經營管理）及其依據。

¹⁵林功實等編著，中外合資企業管理基礎：投資、組建、經營，清華大學出版社，1996年12月，第57-58頁。

- (7)環境污染治理和勞動安全、衛生設施及其依據。
- (8)建設方式、建設進度安排及其依據。
- (9)資金籌措及其依據（包括原廠房、設備入股計算的一局）。
- (10)外匯收支安排及其依據。
- (11)綜合分析（包括經濟、技術、財務和法律等方面的分析）。要採用動態法和風險法（或敏感度分析法）等方法分析專案的效益和外匯收支等情況。
- (12)主要附件：
- a. 合營各方所在國（或地區）政府主管部門發給的營業執照副本；
 - b. 合營各方法定代表證明書；
 - c. 合營各方資產負債表、損益表。

外商投資企業的申請報告，根據《中華人民共和國外資企業法實施細則》規定，其主要內容是：設立外資企業的宗旨、經營範圍、規模、生產產品，使用的技術設備，產品在中國和國外市場的銷售比例，用地面積及要求，需要用水、電、煤氣和其他能源的條件及數量，對公共設施的要求等。¹⁶

另外，外商投資專案立項和可行性研究報告可以一次性報批，一次性報批的，只要提交可行性研究報告，不必提交專案建議書，合資、合作專案建議書和可行性研究報告由中方單位通過主管部門報審批部門審批，外商獨資專案申請報告由投資者或委託外商投資服務中心報審批部門審

¹⁶ 《中華人民共和國外資企業法實施細則》：

第十條 外國投資者在提出設立外資企業的申請前，應當就下列事項向擬設立外資企業所在地的縣級或者縣級以上地方人民政府提交報告。報告內容包括：設立外資企業的宗旨；經營範圍、規模；生產產品；使用的技術設備；產品在中國和國外市場的銷售比例；用地面積及要求；需要用水、電、煤、煤氣或者其他能源的條件及數量；對公共設施的要求等。

縣級或者縣級以上地方人民政府應當在收到外國投資者提交的報告之日起三十天內以書面形式答復外國投資者。

批。

3. 中外合資、合作經營企業合同的訂立

中外合資經營企業合同，是指中外合營各方為設立合營企業就相互權利、義務關係達成一致意見而訂立的文件。合營合同與合營企業協定有所不同，合營企業協定是指中外合營各方對設立合營企業的某些要點和原則達成一致意見而訂立的文件，是簽訂合營企業合同的指導性文件。合營企業合同是合營企業協定的具體化，合營企業協定與合營企業合同有抵觸時以合營企業合同為準。

根據《中華人民共和國中外合資經營企業法》及其《實施條例》和有關法律規定，合營企業合同應包括下列內容：¹⁷

- (1) 合營各方名稱、註冊國家、法定地址和法定代表人的姓名、職務、國籍。
- (2) 合營企業名稱、法定地址、宗旨、經營範圍和規模。
- (3) 合營企業的投資總額、註冊資本、合營各方的出資額、出資比例、出資方式、出資的繳付期限以及出資額欠繳、股權轉讓的規定。
- (4) 合營各方利潤分配和虧損分擔的比例。
- (5) 合營企業董事會的組成、董事會名額的分配以及總經理、副總經理及其它高級管理人員的職責、許可權和聘用辦法。
- (6) 採用的主要生產設備、生產技術及其來源。
- (7) 原材料購買和產品銷售方式。
- (8) 財務、會計、審計的處理原則。

¹⁷參見《中華人民共和國中外合資經營企業法實施條例》第14條。

- (9) 有關勞動管理、工資、福利、勞動保險等事項的規定。
- (10) 合營企業期限、解散及清算程式。
- (11) 違反合同的責任。
- (12) 解決合營各方之間爭議的方式和程式。
- (13) 合同文本採用的文字和合同生效的條件。

在簽訂合營企業合同時，外商應注意的事項有¹⁸：

由於合營合同適用中國的法律，在簽訂合同時一定要搞清楚法律的強制性要求。多年來的運作與發展中合營企業中途出現問題多的原因大多與合營合同訂立不完善有關。目前調整這一關係的法規主要有：《中外合資經營企業法》及其《實施條例》、《中外合資經營企業合營期限暫行規定》、《中外合資經營企業合營各方出資的若干規定》、《關於中外合資經營企業註冊資本與投資總額比例的暫行規定》、《中外合資經營企業勞動管理規定》、《對僑資企業、外資企業、中外合資經營企業外匯管理施行細則》等。

在實際中，有的中方當事人爲了吸引外商成交，往往許諾給外商以各種優惠條件，如稅收比現行稅率更優惠等。這種做法是非法的，不能得到法律的保障。

中外合營者除簽訂合營合同外，還需照合營合同規定的各項原則訂立一些附屬協定，如工程協定、技術轉讓協定及銷售協定等，這些構成合營合同的附件，與合營合同有同等效力。在訂立和履行時都要注意。

如果簽訂的協定、合同、章程顯屬不公平，損害合營一方權益，則該合資

¹⁸趙相林，曹俊，「外商投資法律事務」，中信出版社，2002年11月，第81頁。

企業的設立不會得到批准。¹⁹

中外合作企業合同，是指合作各方為設立合作企業就相互之間的權利、義務關係達成一致意見後形成的書面檔。其內容主要包括：²⁰

- (1)合作各方的名稱、註冊地、住所及法定代表人的姓名、職務、國籍（外國合作者是自然人的，其姓名、國籍和住所）；
- (2)合作企業的名稱、住所、經營範圍；
- (3)合作企業的投資總額，註冊資本，合作各方投資或者提供合作條件的方式、期限；
- (4)合作各方投資或者提供的合作條件的轉讓；
- (5)合作各方收益或者產品的分配、風險或者虧損的分擔；
- (6)合作企業董事會或者聯合管理委員會的組成以及董事或者聯合管理委員會委員名額的分配，總經理及其它高級管理人員的職責和聘任、解聘辦法；
- (7)採用的主要生產設備、生產技術及其來源；
- (8)產品在中國境內銷售和境外銷售的安排；
- (9)合作企業外匯收支的安排；
- (10)合作企業的期限、解散和清算；
- (11)合作各方其他義務以及違反合同的責任；

¹⁹參見《中華人民共和國中外合資經營企業法實施條例》：

第五條 申請設立合營企業有下列情況之一的，不予批准：

- (一)有損中國主權的；
- (二)違反中國法律的；
- (三)不符合中國國民經濟發展要求的；
- (四)造成環境污染的；
- (五)簽訂的協定、合同、章程顯屬不公平，損害合營一方權益的。

²⁰參見《中華人民共和國中外合作經營企業法實施細則》第12條。

(12) 財務、會計、審計的處理原則；

(13) 合作各方之間爭議的處理；

(14) 合作企業合同的修改程式。

在訂立合作企業合同時外商應當注意以下幾點²¹：

合作企業如果採用公司的形式，只需承擔有限責任；如果採用合夥的形式，中外合作者要對企業的債務承擔無限連帶責任。

(1) 投資雙方對其投資或提供的合作條件，不需要折算成股份。

(2) 外商先行收回投資的前提是合作期滿時全部固定資產歸中方所有。一般情況下，是以繳納所得稅後的利潤收回投資；如果以稅前利潤收回投資，須向財政稅務機關提出申請。

在中外合資經營企業合同訂立以後，合營雙方應當依據合同訂立公司章程；約定具有法人資格的公司形式的中外合作經營企業也須訂立公司章程。

4. 合同、章程及董事會名單的審批

中外合資、合作企業的可行性研究報告經批准後，就可簽訂合同、編寫章程，²²確定董事會名單，並報送外經貿部門審批。

(1) 辦理中外合資、合作企業合同和企業章程審批手續應提交下列文

²¹ 趙相林，曹俊，「外商投資法律事務」，中信出版社，2002年11月，第87頁。

²² 《中華人民共和國中外合資經營企業法實施條例》：

第十六條 合營企業章程應包括下列主要內容：

(一) 合營企業名稱及法定地址；

(二) 合營企業的宗旨、經營範圍和合營期限；

(三) 合營各方的名稱、註冊國家、法定地址、法定代表的姓名、職務、國籍；

(四) 合營企業的投資總額，註冊資本，合營各方的出資額、出資比例、出資額轉讓的規定，利潤分配和虧損分擔的比例；

(五) 董事會的組成、職權和議事規則，董事的任期，董事長、副董事長的職責；

(六) 管理機構的設置，辦事規則，總經理、副總經理及其他高級管理人員的職責和任免方法；

(七) 財務、會計、審計制度的原則；

(八) 解散和清算；

(九) 章程修改的程式。

件：

- a. 專案建議書、可行性研究報告、合同、公司章程及董事會名單（正本）。
- b. 各級政府審批部門對上述申報材料的批復或轉報檔（正本）。
- c. 合營各方營業執照、資信證明（複印件、資信證明有開戶銀行出具）。
- d. 合營各方出具的董事委派書，中方委派書中還應證明被委派人員為非黨政幹部（正本）。
- e. 由工商局出具的“企業名稱確認通知書”（正本）。
- f. 由土地管理局出具的“用地證明文件”（複印件）。
- g. 資金來源證明（複印件）。自籌資金由開戶銀行出具證明；貸款由銀行出具承諾函。鄉鎮辦的三資企業貸款 100 萬元以下由市農行出具承諾函；其他均應報省級銀行出具承諾函。
- h. 凡中方（全民所有制單位）以實物出資者，須提交同級國有資產管理局（或同級財政局）出具的評估報告。

以上檔均提交一份。

外商獨資企業的申請報告審批後，就可以開展可行性研究報告、公司章程的編寫、確定董事會人員名單等工作，並報審批機關審批。

(2)辦理外商獨資企業審批手續須交下列文件：²³

- a. 外資企業申請表、公司章程、可行性研究報告、董事會名單和管理機構名單。
- b. 外資企業申請報告及其批文。

²³參見《中華人民共和國外資企業法實施細則》第 11 條。

- c. 投資者在境外公司的營業執照、資信證明。
 - d. 由投資者（公司）出具的並經公證的法定代表委託書。
 - e. 由土地管理局出具的用地合同書。
 - f. 由工商局出具的“企業名稱確認通知書”。
 - g. 由環境保護部門出具的環保審查意見。
 - h. 由有關部門出具供水、供電證明或合同。
- 以上檔均提交一份。

5. 企業法人登記

● 註冊登記

登記主要包括工商登記、稅務登記、外匯登記、海關登記、財政登記。目前尚沒有全國統一的登記文書要求，但根據各地對於外資企業登記的條件，一般來講工商登記須向工商部門提交下列材料：²⁴

- 1) 投資企業申請登記表
- 2) 法定代表人登記表
- 3) 聯絡員登記表
- 4) 董事會名單及委派文件
- 5) 法定代表人境外身份證複印件
- 6) 合法開業證明
- 7) 資信證明
- 8) 名稱登記核准文件
- 9) 批准證書及批復

²⁴參見《中華人民共和國公司登記管理條例》第17條和第18條。

- 10) 章程
- 11) 專案可行性研究報告
- 12) 區政府答復函
- 13) 環保、消防、供電、供水證明
- 14) 屬特種行業的需行業歸口主管部門的證明
- 15) 經營場所證明

●代碼申請

註冊登記以後，應當向質檢部門辦理代碼申請。目前尚未出臺中國統一的代碼管理法規，但各地一般對此都有相關的管理辦法。如依據《廣東省組織機構代碼管理辦法》規定，“組織機構應自批准成立或核准登記成立之日起 30 日內，持相關批准檔或登記證書，向批准成立或核准登記的統計代碼主管部門申領代碼證。代碼主管部門應當在收到組織機構的申請之日起 10 日內，對其提交的批准檔或核准登記證書的真實性、合法性和有效性進行審核，符合條件的應當核准登記、發給代碼證；不符合條件的，退回申請並告知理由。”²⁵

代碼是對企業身份管理的一種方式，類似于居民身份證號碼。組織機構代碼是賦予每一個註冊成立的機構包括機關、事業、企業及社團等的唯一的、標識性的號碼。

●稅務登記²⁶

²⁵ 參見《廣東省組織機構代碼管理辦法》第 7 條。

²⁶ 外資企業應當在企業成立之日起三十天內向稅務機關辦理稅務登記。參見《中華人民共和國外資企業法實施細則》

稅務登記須提供的材料包括：

- 1) 營業執照複印件（驗副本原件、正本複印件）
- 2) 代碼證書複印件
- 3) 銀行帳號證明
- 4) 法定代有人身份證複印件
- 5) 批准證書及批復複印件
- 6) 章程
- 7) 稅務登記表

以上是國稅登記和地稅登記都必須提供的材料，另外，國稅登記除了提供上述材料外，一般還須提供可行性報告。

● 外匯登記²⁷

企業領取《中華人民共和國企業法人營業執照》後 30 天內，應當向註冊地外匯局申請辦理外匯登記手續。申請登記時需填寫《外商投資企業基本情況登記表》，並提交以下材料(複印件)：

- 1) 批機關對設立企業的批准文件及批准證書；
- 2) 國家工商管理行政管理局頒發的《中華人民共和國企業法人營業執照》及副本；
- 3) 企業經批准生效的合同、章程；
- 4) 外匯局要求提供的其他文件。

²⁷參見《外商投資企業外匯登記管理暫行辦法》第 4 條。

●海關登記

加工生產企業海關登記手續應由加工生產企業到其所在地海關辦理，並提交下列文件：²⁸

- 甲、加工生產企業的工商營業執照正本及複印件；
- 乙、外經貿主管部門批准承接加工業務的《加工貿易業務批准證》正本及複印本；
- 丙、外經貿主管部門出具的《加工貿易加工企業生產能力證明》正本及複印件；
- 丁、加工生產企業稅務登記證正本及複印件；
- 戊、填寫完整的《企業情況登記表》及《企業管理人員情況表》。

海關經審核(注意審核納稅人識別號與組織機械代碼，確保後9位一致)無誤後按上述登記編碼規則核定海關登記編碼，並將企業有關資料錄入企業檔案資料庫。

●財政登記

財政登記須提供的材料為：²⁹

- 1) 營業執照原件或複印件
- 2) 批准證書及批復原件或複印件
- 3) 可行性研究報告、合同與章程原件或複印件
- 4) 外商投資企業財政登記表

²⁸ 參見海關總署《關於從事對外加工生產企業實施海關登記的有關問題的通知》(署監(1999)358號)第三條。

²⁹ 參見《外商投資企業財政登記管理辦法》(財工字〔1996〕126號)

4.2.2 確定外資企業的經營性質

根據中國法律法規對外商投資企業的分類，外商投資企業可以分為中外合作經營企業、中外合資經營企業和外商獨資企業，合稱“三資企業”。中外合資企業是指中國合資者與外國合資者依照中國法律的規定，在中國境內共同投資，共同經營的，並按投資比例分享利潤，分擔風險及虧損的企業³⁰。中外合作經營企業是指中國合作者與外國合作者依照中華人民共和國法律的規定，在中國境內共同舉辦的，按照合作企業合同的約定分配收益或者產品，分擔風險和虧損的企業³¹。外商在選擇其轉型目標之前應當弄清兩者的區別：

- ◆ 合營企業的組織形式是有限責任公司，具有法人資格，合營各方以其出資對公司承擔責任，公司以其全部資產對其債務承擔責任。合作企業組織形式有兩種。法人型合作企業具有法人資格，對外承擔有限責任；合夥型合作企業不具有法人資格，合作各方承擔連帶無限責任。
- ◆ 出資方式不同。合營企業合營各方各種方式的出資需折算成股金，以貨幣形式表示各方的投資比例。合作企業合作各方的投資或提供的合作條件，則無須折合股金計算投資比例。
- ◆ 利潤分配與虧損及風險承擔不同。合營企業中合營各方按其註冊資本比例分享利潤和分擔風險及虧損。合作企業各方收益的分配、風險和虧損的分擔由合作企業合同約定。
- ◆ 投資的回收方式不同。合營企業各方在合營期滿前不能回收投資。合作企業的外國合作者可以在一定條件下在合作期限內先行回收投資。

³⁰ 參見中外合作經營企業法第1條。

³¹ 參見中外合資經營企業法第1條。

◆ 企業經營期滿後財產歸屬不同。合營企業合營期滿，清算後的剩餘財產有合營各方按出資比例分配。合作企業合作期滿，外國合作者已先行回收投資的，企業全部固定資產歸中國合作者所有。

◆ 組織機構及經營管理不同。合營企業的最高權力機構為董事會，由總經理、副總經理組成經營管理機構，負責企業的日常經營管理工作。合作企業則設立董事會或者聯合管理機構，決定合作企業的重大問題。董事會或聯合管理機構可以但不是必須聘任總經理，負責企業的日常經營管理工作。合作企業換可以委託中外合作者以外的他人經營管理。

外資企業，指依照中華人民共和國外資企業法的規定，在中國境內設立的，全部資本由外國投資者投資（可以是若干個外國投資者）的企業，不包括外國的企業和其他經濟組織在中國設立的分支機構。外資企業不同於中外合資經營企業、中外合作經營企業的主要特徵是：它的全部資本是來自外國投資者的；合營企業、合作企業的資本是由中外合營者或中外合作者共同投資的。與此相聯繫的另一個重要特徵：外資企業是由外國投資者經營的；合營企業是由中外合營者共同經營的，合作企業除了少數實行委託管理制外。一般也是由中外合作者共同經營的。

外商三來一補企業的轉型必須確定採取何種企業形式進行經營，這即是轉型目標的問題。多年來的運作與發展中，來料轉合資、合作和獨資的情況均存在。一般來講，確定轉型目標取決於兩個方面的因素：即外商在資本、人力等各方面的情況與中國依投資行業的不同對外商投資形式所作的限制。

表 2 “三資企業”各經營類型對照表

	外商獨資 企業	中外合資經營 企業	中外合作經營 企業
企業組織形式	有限責任 公司	有限責任公司	有限公司或非 公司
經營管理形式	董事會	董事會	董事會、聯合 管理機構或委 託管理制
資本繳納制度	資本認繳 制	資本認繳制	資本認繳制
資本繳納期限	規定在章 程中	規定在合同中	規定在合同中
有無出資比例要 求		外方出資不少 於 25%	無出資比例要 求
利潤分享及風險 承擔	全歸於外 方	按照出資比例 分享和承擔	按照合作經營 合同約定為依 據
經營期滿剩餘財 產歸屬	外方	按投資比例分 配	歸中方所有
有無被規定為特 定投資專案的限 定經營類型 ³²	無	有	有
可否提前收回投 資	否	否	可以

資料來源：作者研究整理

³² 上表中“有無被規定為特定投資專案的限定經營類型”指的是按照《外商投資產業指導目錄》及其《附件》規定，某些專案的投資被限定只能採用中外合作或中外合資的形式，而不能採用外商獨資的形式進行投資。這集中反映了中國大陸政府在外商投資領域的開放程度。另需注意：根據中國加入 WTO 所作的承諾，對某些領域允許外商獨資或已有合資中外商投資比例的增大規定了時間表。如非壽險保險公司，不遲於 2003 年 12 月 11 日允許外方獨資；證券投資基金管理公司，允許外商投資，外資比例不超過 33%；不遲於 2004 年 12 月 11 日允許外資比例達 49%；等等。

4.2.3 資本金到位及外債帳戶規劃

4.2.3.1 資本金到位的問題

中國政府在出資制度上對內外資企業的態度是不同的。對內資企業實行的是“先認繳，後註冊”的資本實繳制，而對於外資企業則採取較為寬鬆的“先註冊，後認繳”的資本認繳制。兩者的具體區別在於：資本實繳制要求在企業成立時註冊資本須已全額存入企業臨時帳戶，而資本認繳制則可以企業認繳的資本作為註冊資本，不必在企業成立時實際彙入企業帳戶，而允許企業在成立後的一定期限內一次性或分期實現資本到位。這樣一來，外商投資企業在出資制度上享受比內資企業更為優惠的待遇，即所謂超國民待遇。中國政府當初設立此種制度是為了促進改革開放的步伐，加快吸引外資。但隨著加入 WTO，根據世貿規則中的國民待遇原則，不管是理論界或是企業界，對於將外商出資制度由認繳制改為實繳制從而實現內外資出資制度統一的呼聲日高。但同時也有人主張要採用將內資企業的實繳制變為認繳制而實現內外資統一。終究採用何種意見，尚待觀望。

對於註冊資本交納及資本金到位的問題，合資企業與合作企業的規定分別體現在《中外合資經營企業法實施細則》第 31 條和《中外合作經營企業法》第 9 條，兩者規定較為相似，均要求合資合作各方按照合同的規定額度及期限繳足出資，對於出資的最低限額法律並沒有明文要求。外商獨資企業與前兩者不同的是，其出資期限在法律上有明確的最低時限及額度要求。根據《外資企業法實施細則》第 31 條的規定，外國投資者繳付出資的期限應當在設立外資企業申請書和外資企業章程中載明。外國投資者可以分期繳付出資，但最後一期出資應當在營業執照簽發之日起三年內繳清。其中第一期出資不得少於外國投資

者認繳出資額的 15%，並應當在外資企業營業執照簽發之日起九十天內繳清。

無論一次性繳付出資還是分期繳付出資，中國進一步規定根據註冊資本的多少來限定繳足出資的期限：“註冊資本在五十萬美元以下(含五十萬美元)的，一年內應將資本全部繳齊；註冊資本在五十萬美元以上至一百萬美元以下(含一百萬美元)的，一年半內應將資本全部繳齊；註冊資本在一百萬美元以上至三百萬美元以下(含三百萬美元)的，二年內應將資本全部繳齊；註冊資本在三百萬美元以上至一千萬美元以下(含一千萬美元)的，三年內應將資本全部繳齊³³。

在出資期限問題上外商還須注意：調整上述三種外商投資企業的相關法規對於違反出資期限的約定或規定之後果有不同的安排。對於外商獨資企業，如果不能在領取營業執照之日起 90 天內繳清第一批出資或者無正當理由逾期 30 天不繳付其他各期出資，則外資企業批准證書自動失效，外資企業應當向工商行政管理機關辦理登出登記手續，繳銷營業執照；不辦理登出登記手續和繳銷營業執照的，由工商行政管理機關吊銷其營業執照，並予以公告。而《中外合資經營企業法實施細則》則規定，合營各方應按合同規定的期限繳清各自的出資額。逾期未繳或未繳清的，應按合同規定支付遲延利息或賠償損失。《中外合作經營企業法》的規定是，中外合作者應當依照法律、法規的規定和合作企業合同的約定，如期履行繳足投資、提供合作條件的義務。逾期不履行的，由工商行政管理機關限期履行；限期屆滿仍未履行的，由審查批准機關和工商行政管理機關依照中國國家有關規定處理。可見，三種外商投資企業對於逾期出資的法律後果的規定是不同的，外商要特別注意獨資企業逾期出資將導致批准證

³³ 王文杰，朱德芳，大陸經濟法，高點文化事業，1998 年。

書自動失效的規定，按期出資。

前面對於中國政府在外商投資企業設立的出資制度方面作了較為詳細地介紹，其要點在於外商投資企業共同適用的資本認繳制度，以及三種外商投資企業在出資期限和逾期出資法律後果方面的不同規定。除此之外，外商還應當注意的一點就是外債帳戶規劃的問題：

4.2.3.2 外債帳戶規劃

外債帳戶規劃是指外商在設立外商投資企業時，根據中國政府在資本管理方面的法規，出於自身利益的考慮在企業資本結構、來源等方面做出的安排。企業進行生產需要大量的資金，但是投資者的自有資金是有限的，多數情況下遠不能滿足生產的需要。而貸款又是融資的重要形式，外商通常樂於多借外債而少出資本金。在中國目前的法律環境下，這樣做可以取得一舉兩得的效果。因為一方面註冊資本在營業期間不能抽回，加大了外商流動資本的壓力，而外債則可以還本付息的方式彙出；另一方面，從稅務規劃的角度看，外債利息可以計入財務費用，從企業所得稅計稅依據中扣除，減少企業納稅負擔。而這部分利息通常可以是由境外的關聯企業通過國際商業貸款所獲得。

根據1987年中國國家工商行政管理局頒佈的《關於中外合資經營企業註冊資本與投資總額比例的暫行規定》，對於外商投資企業註冊資本與投資總額的比例有如下規定：³⁴

（一）中外合資經營企業的投資總額在三百萬美元以下（含三百萬美元）的，其註冊資本至少應占投資總額的十分之七。

³⁴參見《關於中外合資經營企業註冊資本與投資總額比例的暫行規定》第3條。

(二) 中外合資經營企業的投資總額在三百萬美元以上至一千萬美元(含一千萬美元)的，其註冊資本至少應占投資總額的二分之一，其中投資總額在四百二十萬美元以下的，註冊資本不得低於二百一十萬美元。

(三) 中外合資經營企業的投資總額在一千萬美元以上至三千萬美元(含三千萬美元)的，其註冊資本至少應占投資總額的五分之二，其中投資總額在一千二百五十萬美元以下的，註冊資本不得低於五百萬美元。

(四) 中外合資經營企業的投資總額在三千萬美元以上的，其註冊資本至少應占投資總額的三分之一，其中投資總額在三千六百萬美元以下的，註冊資本不得低於一千二百萬美元。

很多外商並沒有仔細研究註冊資本與投資總額之差額的意義，最終造成企業貸款融資因為超過額度而領不到外匯管理部門的外債登記證，資金不能到帳從而影響生產。

若用會計報表的方式來表示，投資總額代表公司的資產總額；註冊資本代表公司的股本，兩相的差額就是負債，也就是公司預計融資負債的金額。外債帳戶的規劃主要就是對這部分差額的規劃，即該部分差額越大，則舉借中長期貸款的額度越大。企業應當根據自有資金的情況確定投資總額爭取更多的貸款額度。舉例來說，如果企業將投資總額確定為 3000 萬美元，則註冊資本最少應為 1200 萬美元，舉債額度為 1800 萬美元；而如果企業註冊資本不變的情況下將投資總額確定為 3500 萬美元，則最多可借外債 2300 萬。這樣如果一個企業擁有 1200 萬美元的自有資金，則對投資總額的確定的不同就有不同的舉債額度

從而有不同的投資規模。這樣一來，外商用同樣的本錢辦了更大的事，這一點對外商來說無疑是關係重要的。

另外，根據《中華人民共和國海關對外商投資企業進出口貨物監管和徵免稅辦法》規定，外商投資企業按規定在投資總額以及經批准追加的投資額內進口的貨物，可以享受海關給予的免稅優惠，所以投資總額中外債帳戶的額度越大，企業可能享受的免稅就越多，企業所獲實際利益也就越大。³⁵

4.2.4 加工合同申請

由於稅收政策的優惠及價格轉移的便利等多個方面的深刻原因，外商投資企業傾向於以加工貿易方式進行生產。³⁶ 同內資企業一樣，外商投資企業從事加工貿易也要經過加工貿易合同的訂立、審批及備案等程式。加工貿易有來料加工的形式，也有進料加工的形式。從法律上講，並沒有明確禁止外商投資企業從事來料加工，但在多年來的運作與發展中這種情況並非普遍，也不具有典型性。³⁷ 外商投資企業從事加工貿易基本上採用的是進料加工的方式，並且已經成為進料加工的主要載體。

根據 1999 年外經貿部頒佈的《加工貿易審批管理暫行辦法》和 1986 年海關總署發佈的《中華人民共和國海關對外商投資企業履行產品出口合同所需進口料、件管理辦法》，外商投資企業在履行加工貿易合同之前需要經過合同的訂立、審批及備案等程式。

³⁵ 《中華人民共和國海關對外商投資企業進出口貨物監管和徵免稅辦法》第 12 條。

³⁶ 中國加工貿易問題研究課題組主編《中國加工貿易問題研究》，經濟科學出版社，1999 年 11 月，第 1 版，第 28 頁。

³⁷ 對於外商投資企業能否開展三來一補業務，各地規定也有所不同。深圳市的做法是不允許特區中外合資或合作企業與合營方的外商進行來料加工；如合資與合作生產遇到暫時困難，允許與其他外商搞短期來料加工，但加工產品不超過本企業經營範圍。在珠海市則規定允許“三資”企業在執行原生產經營計劃外承擔其他三來一補業務。參見陳文椿、韋華騰主編《三來一補企業的法律與實踐》，廣東人民出版社 1992 年 10 月，第 1 版，第 49 頁。

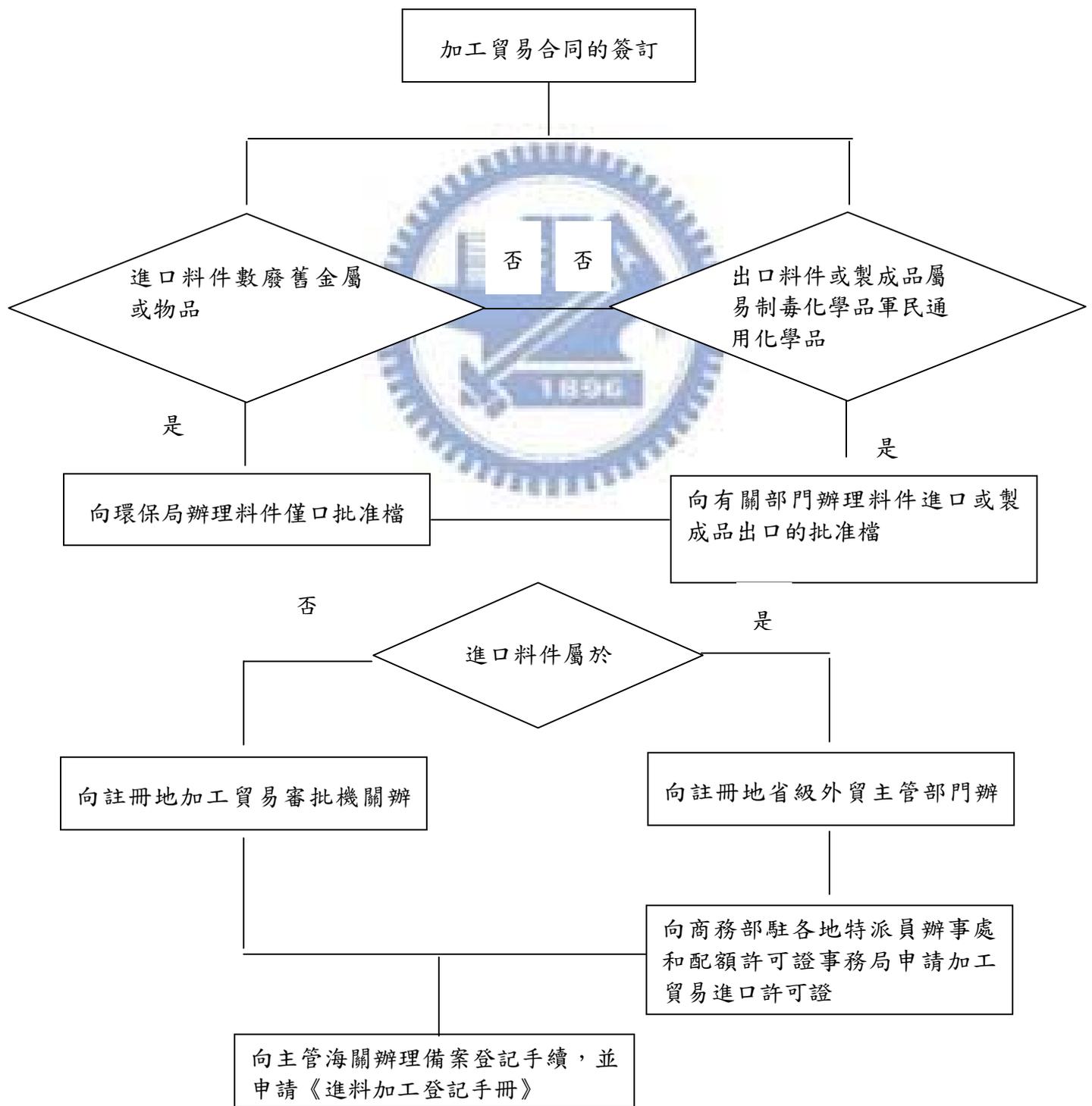


圖 16 加工貿易合同簽訂流程圖

資料來源:作者研究整理

注：上圖中的“特定商品”，是指進口原料屬於中國國家對加工貿易進口實行總量平衡管理的棉花、食糖、植物油、羊毛、天然橡膠、原油和成品油等商品。

關鍵在於合同審批，中國政府對加工貿易實行保稅政策，即合同項下的進口料件不徵收關稅和進口環節增值稅，在料件加工成成品出口後，企業再向海關辦理合同核銷手續，解除監管。這種政策的目的是在於鼓勵加工貿易，而在這一期間內，企業將進口料件或加工產品內銷這種變相走私的行為實際上是無法從政策執行機制上杜絕的。也就是說，海關實際上難以查明加工出口產品到底需要多少進口料件。³⁸為此，中國政府從事前的合同審批和事後的處置處罰兩種機制來儘量抑制這種情況的出現。所以，合同的審批是相當嚴格的，外商需要特別注意。

根據《加工貿易審批管理暫行辦法》的規定，外商投資企業申請加工貿易合同的審批，需要向外經貿主管部門提交下列檔：

- (一) 經營企業出具的書面申請報告及加蓋經營企業公章的《加工貿易業務申請表》；
- (二) 外商投資企業批准證書和工商營業執照；
- (三) 加工企業註冊地縣級以上外經貿主管部門出具的加工企業生產能力證明正本；
- (四) 經營企業對外簽訂的進出口合同（正本）；
- (五) 經營企業與加工企業簽訂的加工協定（合同）正本；
- (六) 外經貿主管部門批准的能說明生產經營範圍和規模的合同、章程，以及能確認已建成投產，投資方資金已如期到位，聯合年檢合格的證明文件。

³⁸參見《中國加工貿易問題研究》，中國加工貿易問題研究課題組主編，經濟科學出版社，1999年11月，第1版，第107頁。

(七) 審批機關認為需要出具的其他證明檔和材料。

另外，如圖所示，開展進口料件屬於廢舊金屬或物品的加工貿易，須按有關規定提供中國國家環保局出具的料件進口批准檔；開展進口料件或出口製成品屬於易制毒化學品、軍民通用化學品的加工貿易，須按有關規定提供有關部門出具的料件進口或製成品出口的批准檔。

4.2.5 設備合同申請

根據《中華人民共和國海關對外商投資企業履行產品出口合同所需進口料件的管理辦法》規定，為履行產品出口合同所需進口的機械設備、生產用的車輛，以及原材料、燃料、散件、零部件、元器件、配套件、輔料和包裝物料屬保稅貨物，由海關實行監管。並且進口機械設備、生產用車輛和料、件、免領進口許可證，海關憑企業合同或者進出口合同驗放。³⁹

4.3 三來一補轉外商投資企業的注意事項

本章前兩節詳細敘述了三來一補企業的終止和外商投資企業的建立事宜。這是從把三來一補轉型為外商投資企業看作兩個獨立程式來研究的，其研究意義在前已經敘述。但在實際中，這兩個程式大多不是截然分開的，即在三來一補企業尚未登出之時，外商投資企業的建立事宜可能就已經開始，而到三來一補企業登出之時，外商投資企業就已經建立。

從實際來看，三來一補廠轉獨資的形式更具有典型意義，故為了敘述方便，本節內容只就此種轉型為例進行敘述。來料轉合資以及來料轉合作的情況

³⁹ 參見《中華人民共和國海關對外商投資企業履行產品出口合同所需進口料件的管理辦法》第2條。
該辦法第3條規定：

第三條 本辦法第二條所述進口機械設備、生產用車輛和料、件、免領進口許可證，海關憑企業合同或者進出口合同驗放。

也可以比照此種方式進行。⁴⁰

對於三來一補企業轉獨資，各地並沒有統一的規定。一般來講，外商應從轉型的成本來考慮其轉型的方式。從現有的多年來的運作與發展看，外商採用的方式有一次性來料轉獨資和分批進行來料轉獨資兩種，這主要從來料廠的設備是否一次性轉入外商投資企業為標準。但不管採取哪種形式，都可分為以下步驟：

第一步，先設立獨資法人公司，其註冊地選在現來料加工企業所在地，或重新確定。該獨資公司全部申辦手續，通常需經過：企業註冊以後，在簽訂加工貿易合同的同時，應當辦理三來一補的登出手續，及時將生產所需要的設備轉入新企業（因為合同的審批需要相關生產能力的證明，設備即是取得此種證明的條件之一）。

第二步，申辦來料加工企業登出手續，即辦理來料加工企業的稅務登記證登出，特許加工營業執照的登出及來料加工合同的終止，其程式是：

1. 向村、鎮經濟發展有限公司申請終止加工合同；
2. 向當地稅務局辦理來料加工企業登出申請，繳回稅務登記證；
3. 向區經濟發展局申請終止加工合同；
4. 向海關核銷料件，並申請料件手冊登出，原進口設備辦理轉入公司海關手冊手續，海關對原來料加工廠加簽登出意見；
5. 向區公安局繳回企業印章；
6. 向區工商局申請企業登出，並繳回特許加工營業執照。

⁴⁰ 建立中外合資與外商獨資的情況較為普遍，中外合作企業在三資企業中所占的份額有降低的趨勢。參見孫學文著《“三資”企業大透視》，當代中國出版社 1998 年 2 月，第 1 版，第 30—31 頁。

4.3.1 債權及債務之處理

三來一補轉為外商投資企業，不僅要考慮加工合同的執行情況，也要妥善解決其遺留的債權債務問題。其實，嚴格講來，三來一補“兩頭在外”的特徵決定了其自身並不存在獨立的債權債務，其轉廠、進料及複出口所產生的債權債務均屬於外商一方，中方經營單位只有按合同加工的義務和收取工繳費的權利。因此，此處所談的債權債務處理是指的外商因三來一補所產生的債權債務的處理。

在債權債務問題上，台商通行的做法是在香港設立一家紙面公司（Paper company），因三來一補企業加工出口、轉廠所引發的債權都歸於該香港公司。

⁴¹ 本來，在目前規範三來一補企業轉型的法規政策並不明朗的情況下，通常外商選擇三來一補加工協定執行完畢、合同核銷之後進行轉型。此時不再會因三來一補繼續發生新的債權債務，但問題是，以往的債權之實現或債務之履行都存在一個滯後期，如轉廠的情況通常是在債權發生3、4個月之後方能收回。而在這種情況下，如果三來一補企業剛好執行完畢最後一筆合同，固然不能等到3、4個月收回債權之後再進行轉型，這樣會貽誤商機、影響供貨，不利於和國外客戶的長期合作。但另一方面，在關閉三來一補廠的情況下，外商最擔心的就是債務人一方以此來推託債務的履行。所以外商就面臨一個既不影響生產又能保證債權順利實現的問題，這就要求在外商投資企業正常加工生產的同時，做好原有三來一補廠債權債務的善後處理工作。從目前的實際情況來看，外商傾向于采債權債務之轉移來解決這一問題。

⁴¹ 正因為如此，三來一補所引發的債權債務的承擔主體通常是這樣的紙面公司，而此類公司在發生訴訟時，其地位在司法實踐中收到了現實的歧視。這一點也可以看作三來一補轉型為三資企業的一個次要因素。

以轉移方式處理債權債務是指通過與債權債務關係相對一方友好協商，將其因三來一補合同所產生的債權債務的承擔主體，由其分別設立在香港的紙面公司轉到相對方的母公司和轉型一方轉型後的外商投資企業中來。這樣就避免了在發生糾紛時，因紙面公司而引發的尷尬和不利。⁴²

另一方面，將合法債權轉移到外商投資企業中來也有利於預期債權的融資使用，即通過與融資擔保公司簽訂應收帳款債權轉讓擔保協定，將外商投資企業的該項債權再行轉讓，獲得融資。當然由於這種融資對於購買債權一方風險較大，一般都有較高的要求，包括對債權人和債務人兩方面的信用要求，如中融信擔保有限公司對轉讓一方的要求是“轉讓人必須是符合我司貸款擔保操作規程規定的法人企業，並且經營正常，財務狀況良好，具備完備可信的銷售和信用管理政策及良好的信用記錄。”⁴³。對國外債務人一方也有相應要求，“《財富》排名全球 500 強跨國公司或其獨資和控股的子公司，原則上企業信用評級在 Moddy 評級 Baa3 或 S&P 評級 BBB- 以上。國外債務人不在上述特別要求以內的，我司應要求轉讓人為出口商品投保出口信用保險。”⁴⁴顯然，就債權人一方來看，外商投資企業的信用明顯高於紙面公司。這也是債權債務發生移轉的考慮因素之一。

⁴² 《合同法》中對合同權利及義務的轉讓問題有專門規定，第 80 條到第 89 條。

⁴³ 參見《中融信擔保有限公司應收賬款債權轉讓融資擔保業務暫行管理辦法》第 6 條。

⁴⁴ 參見《中融信擔保有限公司應收賬款債權轉讓融資擔保業務暫行管理辦法》第 7 條。

4.3.2 設備之移轉

來料轉獨資的關鍵在於設備轉移方面，上述來料轉獨資的方式正是以設備轉移的方式來劃分的，分一次性轉移和分批轉移。⁴⁵ 一次性轉移即將設備一次全部轉入獨資公司，這種方式需注意以下幾點：

- 此種方式會造成停產停業；
- 來料廠的生產合同必須核銷完成，餘料必須辦理退港手續；
- 來料廠的工繳費必須全部付清，相關稅費必須交清；
- 來料加工協定必須終止，並經審批機關核准。

一次性轉移方式的基本流程如下：

先設獨資公司——〉辦理來料廠生產合同的核銷及原物料退港——〉
辦理來料廠協定終止——〉盤點來料廠設備清單——〉辦理來料廠設備轉
出手續——〉辦理獨資公司設備轉入手續。

分批轉移的基本流程為：

先設獨資公司——〉辦理來料廠協定加簽手續（即設備縮減手
續）——〉清點轉出設備——〉辦理來料廠設備轉出的海關備案——〉辦
理獨資廠設備轉入的海關備案——〉辦理來料廠登出終止。

辦理來料廠的轉出手續時，應當準備以下材料：(1) 來料加工協議書和所有補充協定；(2) 新簽協議書及補充協定報批表和意向書；(3) 營業執照、特准營業證；(4) 新簽協定備案證明書；(5) 轉出設備的清單和報關單；(6) 公章、設備合同手冊（海關手冊）。應當注意，設備原始報關的清單資料非常重要，遺

⁴⁵ 這僅是以三來一補企業設備向獨資公司轉移的方式來劃分的，以轉移的時間還可以分為先轉移後設獨資公司和先設公司後轉移；以是否全部以三來一補企業設備投資建立獨資公司也可以分為全部以三來一補企業設備轉移成立

失則無法辦理轉廠。

在辦理來料轉獨資時，來料廠的設備可能有兩種情況：處於監管期的和處於非監管期的。對於監管期內設備轉廠的情況比較複雜，因為自 2002 年 10 月 1 日起，海關對以產品百分百出口的允許類外商，在投資總額內進口機器設備時，要予以先行繳納關稅和進口環節增值稅，在之後若外商產品真正百分百出口，海關再分 5 年逐年退還。⁴⁶ 這樣，監管期內的設備轉廠就存在補繳關稅和進口環節稅的問題。因此，要先從機器設備的海關轉冊所涉及的稅負有明確且肯定答案後著手，之後再考慮土地購買、內銷、工廠管理等。而實務中，卻有台商本末倒置，以致騎虎難下。⁴⁷ 另外一種是非監管設備的轉廠，非監管設備是指已過監管期的非作價設備或經批准直接內購的設備。前者須辦理海關脫管手續，再由海關監管局出具折舊鑒價表，企業拿此份鑒價表到國稅局代開銷售發票，上述設備視同內購。

4.3.3 土地購買

在三來一補廠轉型為合資或合作的情況下，除了租用和購買土地外，可以讓中方以土地出資或以土地作為合作條件的方式來取得營業用地。⁴⁸ 在來料轉獨資的情況下，外商通常使用企業租用或購買的方式，本文主要對後者加以介紹。

本章第二節已經在外商投資企業建立中談到土地問題，在外商獨資企業的

⁴⁶ 倪維，「談來料加工轉獨資的會計評估」，<http://www.chinabiz.org.tw/maz/chang/070-200402/070-10.htm>。

⁴⁷ 同上。

⁴⁸ 合營企業對土地的使用權被稱為場地使用權。根據《中華人民共和國中外合資經營企業法實施條例》附則，合營企業的場地使用權是指合營企業根據其業務需要取得的所需用場地的使用權利。這種使用權可以由合營企業與當地政府的土地主管部門簽訂租用合同取得；也可以由中國合營者將其已擁有的場地使用權作價出資取得。合營企業不論通過哪種方式取得的場地使用權，只有使用權，沒有所有權，其使用權不得轉讓。

《中華人民共和國中外合資經營企業法實施條例》：

第四十八條 合營企業所需場地的使用權，如已為中國合營者擁有，則中國合營者可將其作為對合營企業的出資，其作價金額應與取得同類場地使用權所應繳納的使用費相同。

章程、董事會名單審批之前，就應該取得與當地土地管理部門簽訂的土地使用合同。可見，土地問題乃外商獨資企業建立中的一個重要問題。下面就外商獨資企業建立中的土地購買問題詳細談之：

外商獨資企業取得土地使用權的法律依據主要是《外資企業法實施細則》第 33 條—第 41 條的規定。

外商要生產就需有廠房，要廠房就離不開取得土地。在中國的土地制度框架下，土地所有權屬中國國家和集體所有，不能自由買賣，這一點和印度尼西亞的土地制度較為相似。城市土地所有權屬中國國家所有，土地的使用權只能來源於劃撥或者出讓的方式。農地和林地的土地使用權儘管可以以法定條件轉讓，但是對土地用途不能隨意改變，即只能用於農業或林業用途，三來一補企業採用向農村集體租地的方式進行建設生產，嚴格來說是不受法律保障的。對於從事加工貿易的外商投資企業來說只需考慮城市建設用地。

根據《城市房地產管理法》的規定，通過劃撥的方式取得建設用地的土地使用權是有嚴格條件的。對於從事加工貿易的外商投資企業來講，應當通過政府出讓的方式取得土地使用權。需要提及的一點是，劃撥和出讓是從土地使用權獲得的源頭來看的，除此之外，外商可以租賃土地，也可以通過轉讓受讓的方式取得已經劃撥或出讓的土地。但現實中，外商投資企業取得土地的主要方式仍是出讓，故這裏僅對出讓取得土地的方式進行考察。⁴⁹

外商獨資企業以出讓取得土地，一般要經歷土地預約、簽訂土地使用合同 and 用地審批申請幾個階段。在外商獨資企業設立程式中申請報告得到審批以

⁴⁹ 至於出讓的方式，可分為招標、拍賣和協定轉讓，但目前的土地政策嚴格限制協定方式的使用，一般採用招標和拍賣的方式。自 2001 年 4 月 10 日國務院發佈《關於加強國有土地資源管理的通知》以來執行的更為嚴格，要求商業性房地產開發用的必須使用招標和拍賣的方式，嚴格限制協定用地範圍。參見姜愛林《改革開放以來土地管理政策的歷史性轉變》，載《中國地質礦產經濟》2003 年，第 3 期，第 14 頁。

後，應當向土地管理部門辦理土地預約，經土地、規劃等有關部門確認選址定點後，簽訂土地使用預約協定，直報預約用地申請表，經第（市、縣）人民政府批准後，作為預約用地的憑證。專案正式審批後，應當持相關檔材料向市建委規劃部門辦理用地規劃許可證，用地規劃許可證時辦理土地使用權證書的必要材料，應當妥善保管。

預約用地經批准後，應當與當地地、市、縣土地管理部門簽訂土地使用合同，土地使用合同應包括如下內容：⁵⁰

1. 土地的坐落、四至範圍和面積；
2. 土地用途及使用期限；
3. 建設期限；
4. 提供土地使用權的方式；
5. 土地使用者應支付的款項及付款方式（包括一次性繳付的費用和逐年繳納的土地使用費）；
6. 土地使用期滿或企業提前終止經營時，地上建築物，其他附著物的處理辦法；
7. 土地使用者應遵守的義務性條款；
8. 違約責任；
9. 其他條款。

土地使用合同書簽訂的程式中，應當同時也在辦理企業的登記手續。企業登記完畢並取得營業執照以後，市、縣土地管理部門就應負責企業建設用地的

⁵⁰ 企業領取營業執照以後，就可以與土地管理部門訂立土地使用合同。

參見《中華人民共和國外資企業法實施細則》：

第三十五條 外資企業應當在營業執照簽發之日起三十天內，持批准證書和營業執照到外資企業所在地縣級或縣級以上地方人民政府的土地管理部門辦理土地使用手續，領取土地證書。

報批。報批時需要提交下列材料：

1. 外商投資企業建設專案用地申請表及書面報告；
2. 初步設計批復檔及總面積佈置圖；
3. 外商投資企業批准證書；
4. 企業法人營業執照；
5. 建設用地規劃許可證配套福建（在城市規劃區內）；
6. 土地使用合同書；
7. 市、縣土地局被徵地單位的徵地協定及徵地紅線圖；
8. 其他需要特殊提供的檔材料。

如果順利，企業可以儘快取得土地使用權證書，然後企業再憑土地使用權證書到市建委規劃處辦理建設用地許可證，正式開工建設。

五、台商和外商投資企業稅務上的因應

5.1 WTO 與中國稅制改革

5.1.1 概述說明

中國大陸稅制自建國以來經歷了三個歷史時期、五次重大改革。前兩個歷史時期分別是從 1949 年到 1957 年和 1958 年到 1978 年，被看作是中國稅制曲折發展的時期。自 1978 年中共召開十三屆三中全會以後，中國稅制進入了一個全面加強、改革不斷前進的時期。而稅制的五次重大改革中有三次即 1950 年、1958 年和 1973 年稅制改革都是在改革開放政策實施之前的計劃經濟體制中進行的。¹改革開放以後，1984 年中國政府爲了發展計劃社會主義商品經濟要求，普遍推行國營企業“利改稅”和全面改革工商稅收制度；但是到了 1993 年，由於現有的稅收制度與社會主義市場經濟的步伐出現了不協調，諸多問題已經積累起來，中央財政十分困難，於是便拉開了一場自建國以來最大的一次稅制改革。根據時任國務院副總理的朱鎔基的部署，從 1993 年 7 月下旬到 8 月中旬，中國國家稅務總局起草了《關於稅制改革的實施方案（要點）》並上報國務院。從 8 月下旬到 9 月上旬，國務院總理辦公會議、國務院常務會議和中共中央政治局常委會已先後聽取了中國國家稅務總局關於稅制改革問題的彙報，審議並通過了上述方案（要點）。同年 10 月 31 日，第八屆中國人民代表大會常務委員會第四次會議通過了《關於修改〈中華人民共和國個人所得稅法〉的決定》，11 月 25 日和 26 日，國務院辦公會議和國務院常務會議先後審議並原則通過了中國國家稅務總局草擬的《工商稅制改革實施方案》和增值稅、消費稅、營業稅、

¹劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，2001 年 7 月，二版，第 52-195 頁。

企業所得稅、資源稅、土地增值稅等 6 個暫行條例。這樣就建立起來較為完整的流轉稅、個人所得稅、企業所得稅制度，並對其他稅種也進行了改革和完善。這種稅制在建立後的幾年中被證明是極富成效的，但同時也存在一些問題，需要隨著市場經濟的發展和改革開放的加快進一步去改革和完善。

2001 年，隨著中國加入世界貿易組織，中國的開放步伐與 1978 年相比，又邁進了實質性的一步。外商對於中國的市場進入條件日漸寬鬆，而同時吸引外商的優惠投資政策主要是稅收優惠政策仍然存在。這樣一來，對於內資企業來說，一方面以前與外商競爭的市場優勢日漸喪失；而另一方面，卻又無法享受外商投資企業所能享受到的各種稅收優惠。²從而在與外商的競爭中處於極為不利的地位。這主要體現在企業所得稅方面，目前內外資企業所得稅的統一問題已經提上議事日程。中國中央財經大學的劉恒教授指出，目前中國的稅制又為其基本的中性原則，也不符合世貿組織倡導的自由貿易和平等競爭原則。中國上海財經大學的胡怡建教授分析認為，目前外資企業的平均實際稅率大致是內資企業的 40%，分別是 15%和 25%。³

另外，在增值稅方面，面臨的問題是如何從生產型的增值稅向消費型增值稅的轉變。目前中國的增值稅狀況屬於生產型增值稅，這種增值稅的典型特徵體現在對於企業的投資品（capital goods）是不能在增值稅中進行抵扣的，這樣一來企業勢必承擔了過重的稅收包袱。具體說來，他會對企業的簡單再生產的正常進行、對經濟總體上的產業結構調整、技術進步以及對外貿易的發展都

² 目前，就企業所得稅的名義稅率來看，內外資企業是相同的，都是 33%。但是，由於外資企業能夠享受到各種優惠條件，如二免三減半等，並且在稅收扣除上要較內資企業更為充分。因此，內資企業的稅負重並非指稅率高，而是實際稅負較外商投資企業為重。

³ 汪恭彬，「21 世紀經濟報道」。

造成極大的弊端⁴。面對世界各國目前普遍進行減稅措施的情況下，這種生產型的增值稅制是影響到了對於國際投資的吸引力的，其改革也已經被列入計劃之中。

其他稅制方面，營業稅是流轉稅的一個重要稅種，但是存在與增值稅重復徵收、缺乏統一的問題，其改革也只是時間的早晚。如固定投資、土建部分是徵收營業稅的，要改為增值稅，但一次性改革涉及中央和地方的收入分配、增值稅收入降低等等問題困擾，震幅過大。另一方面，與 WTO 所要求的國民待遇原則不相協調，在經濟特區對外商投資和外國金融企業有免徵營業稅的優惠政策，對內資企業的競爭形成較大壓力⁵。總之，目前來講，政府對營業稅的根本轉型是尚處於論證和探索時期的，但局部調整要繼續進行。此外，個人所得稅的改革，新稅制如遺產稅、社會保障稅的徵收也都是目前中國稅制改革的要點。

在最近的 2003 年“中國財稅論壇”上，中國國家稅務總局局長指出，今後一個時期，中國稅制改革應包括七大內容：一、將現行的生產型增值稅改為消費型增值稅，允許企業抵扣當年新增固定資產中機器設備投資部分所含的進項稅金；二、完善消費稅，對稅目進行有增有減的調整，將普通消費品從稅目中剔除，將一些高檔的消費品納入消費稅徵稅範圍，適當擴大稅基；三、統一企業稅收制度，包括統一納稅人的認定標準、稅前成本和費用扣除標準、稅率、優惠政策等多方面的內容；四、改進個人所得稅，實行綜合與分類相結合的個人所得稅制度，稅前扣除專案和標準的確定應當更加合理，稅率也應適當加以調整；五、實施城鎮建設稅費改革，條件具備時對不動產開徵統一規範的物業

⁴ 「建議實行消費型增值稅」，山東稅務縱橫，1999 年，第 9 期。

⁵ 「加入 WTO 與營業稅改革」，中國稅務，2000 年，第 11 期。

稅，相應取消有關收費；六、完善地方稅制度，結合稅費改革對現有稅種進行改革，並開徵和停徵一些稅種，在統一稅政的前提下，賦予地方適當的稅政管理權；七、深化農村稅費改革，取消農業特產稅，逐步降低農業稅的稅率，並向糧食主產區和種糧農民傾斜(支援)，切實減輕農民負擔，創造條件逐步統一城鄉稅制⁶。

中國財政部綜合司司長在接受《經濟觀察報》的採訪時指出，2004年中國稅制的結構性改革包括的內容主要是加快四大改革：落實出口退稅機制改革的各項措施；統一內外資企業所得稅；實施消費型增值稅改革；健全其他相關稅收制度。具體措施還包括：開徵房地產稅-物業稅，相應取消相關稅費；將外商投資企業納入城市維護建設稅和教育費附加的徵收範圍；合併車船使用稅、車船使用牌照稅，開徵車船稅；適時取消固定資產投資方向調節稅、土地增值稅和筵席稅。

在最近的一次講話中，中國國家稅務總局局長指出，2004年先在東北老工業基地的八個行業實行消費型增值稅，允許企業抵扣當期新增機器設備所含進項稅金。總結經驗後，抓緊設計在中國範圍內全面實施消費型增值稅的方案⁷。

另外大陸在稅收實務的科學化、資訊化建設方面的主要動作被稱之為“金稅工程”。這一工程經由80年代初類比手工操作的稅收電子化，到90年代第二階段的稅收管理與政府行政管理的資訊化階段。其中，作為稅收征管主體軟體的“中國稅收征管資訊系統”(CTAIS)於1999年已進入推廣應用階段，隨後在河南、山東、浙江、深圳等三省一市的推廣也進展得非常順利。⁸ “金稅

⁶ 「稅制改革聚集七大內容」，中國稅務報，2003年11月19日。

⁷ 「我國2004年稅制改革將從四個方面分步實施」，天天日報，2003年12月25日報導。

⁸ 忻錫，「稅收資訊化建設歷程的回顧」，中國稅務，2002年，第3期，第18頁。

工程”二期已完成，於 2001 年 7 月 1 日實現全國聯網，目前處於第三期的建設中，三期建設的重要內容就是對二期工程應用軟體（認證、開票、交叉稽核和協查四個子系統）進行完善和功能拓展。⁹ “金稅工程”中的重要組成部分增值稅專用發票防偽稅控系統及其配套設備的研發、生產就是由航天資訊股份公司承擔的¹⁰，截至 2002 年全國已有 40 萬戶增值稅納稅人配備防偽稅控開票子系統，用票量約占全部專用發票用量的 54%，對增值稅的徵稅規範化起到了巨大的作用。資訊化正在成爲稅收工作的生命線。

5.1.2 稅制簡介

目前中國的稅制基本上是建立在 1994 年稅制改革的基礎上的，因此要全面瞭解目前中國的稅制，就有必要先來研究一下 1994 年的稅制改革。與以前的稅收制度相比，1994 年稅制改革涉及以下幾個主要方面，建立了現行的稅收基本框架：

- 1、 統一內資企業所得稅，採用 33%的比例稅率，改變了過去以企業所有制性質進行分別徵收的制度。
- 2、 在工業生產領域和批發零售商業普遍徵收增值稅，對少量消費品徵收消費稅，對不實行增值稅的勞務和銷售不動產徵收營業稅。從而形成以增值稅、消費稅和營業稅組成的流轉稅制度，統一適用於內資和外資企業，取消對外資企業徵收的工商統一稅。
- 3、 個人所得稅方面，將原來按納稅人類型分別設立的個人所得稅、個人收入調節稅和個體工商業戶所得稅合併爲統一的個人所得稅。

⁹ 國家稅務總局資訊中心，「金稅工程三期：將稅收資訊化進行到底」，中國稅務，2002 年，第 1 期，第 45 頁。

¹⁰ 證券時報，2004 年 2 月 25 日報導。

4、 其他稅種方面，如資源稅、土地增值稅、城市維護建設稅和土地使用稅等均進行了相應調整；另外還取消了一些稅種如集市交易稅、牲畜交易稅、燒油特別稅、獎金稅和工資調節稅。

總體上講，經過 1994 年的稅制改革，中國的稅收立法體制由原來的稅法複雜、實體簡單、不成熟改革到現有的合併稅法，使稅法更全面完善。¹¹

這一稅制基本框架建立起來以後，爲了保證新稅制實施，適應經濟發展和各項改革的深化，中國陸續採取了一系列完善稅制和稅收政策的措施，主要包括對增值稅中一般納稅人適用稅率、進項稅額扣除範圍和扣除率、小規模納稅人徵收率、出口退稅率和稅收優惠等作的調整；消費稅方面主要是對部分稅目的稅率作了調整，包括煙類產品稅率、護膚護髮品稅率、金銀首飾稅率和汽油稅率的調整；完善營業稅的主要措施，一是提高了金融保險業的營業稅稅率，而是實施了大量稅收優惠政策；企業所得稅方面進一步規範，調整了個別行業的稅率，實施大量的稅收優惠政策，並採用了一些適應企業改組的所得稅措施；個人所得稅方面則進一步擴大了徵收範圍、規範了稅基，也補充了一些稅收優惠規定；其他工商稅制的完善涉及的稅種還包括資源稅、固定資產投資方向調節稅、土地增值稅、印花稅、契稅和農業稅等。其中，于外商利益密切相關的還有關稅方面的調整。

關稅是對外商投資影響極大的一個稅種，關稅也是一國產業保護的重要措施。但是在當代的經濟條件下，許多行業關稅的保護作用已經不明顯，甚至有了“副作用”，在電子資訊行業體現得最爲明顯。¹²因而降低關稅不僅是具有

¹¹許善達等，中國稅收法制論，中國稅務出版社，1997年4月，第36頁。

¹²王義，劉軍，WTO: 中國的對策，中國經濟出版社，1999年12月，第254頁。

一種壓力，也是具有自生的動力的。中國大陸加入世界貿易組織之前，已經按照關貿總協定（1995 年以後改為世界貿易組織）的要求不斷的降低關稅稅率。從 1992 年底起到 1999 年初，中國逐步地將進口關稅的算術平均稅率從 43.2% 降至 16.7%。到 2001 年年初，關稅平均水平已降至 15%。2001 年 9 月 17 日，世界貿易組織中國工作組第十八次會議在日內瓦通過了中國入世議定書及附件和中國工作組報告書，宣告了中國正式加入世界貿易組織。到 2003 年，平均關稅率已經降至 11.5%，製成品的平均關稅率僅為 10.3%。雖然中國的製成品的平均關稅仍然高於美國和其他發達工業國家，但卻大大低於許多新興市場經濟體的水平。例如，到 2005 年，各國如約履行世貿組織烏拉圭回合承諾後，阿根廷的製成品平均關稅率將為 31%，巴西 27%，印度 32%，印尼 37%。而中國已經承諾在 2005 年把關稅削減至 9%，這只是上述四國水平的四分之一到三分之一。

前述稅收制度主要是從稅收實體制度的角度分不同的稅種進行概要敘述的，就稅收制度這一概念而言，他還應該包括稅收程式方面的制度，這主要是指稅收徵收及管理制度。

中國稅收徵收管理的基本法律依據是 1992 年 9 月 4 日通過，於 1995 年 2 月 28 日修改並重新公佈的《中華人民共和國稅收徵收管理法》於 2001 年 4 月 28 日又修正一次，國務院 1993 年 8 月 4 日發佈的《中華人民共和國稅收徵收管理法實施細則》，以及《刑法》的相關規定。稅收徵收管理制度主要包括七大部分：

- 1、 稅務登記制度：稅務登記又稱“納稅登記”，是指納稅人在開業、歇業錢以及經營期間發生重大變化時，向稅務機關辦理登記的法定手續。

¹³稅務登記包括開業登記、變更登記、停業、複業登記、登出登記、外出經營報驗登記以及稅務登記證間的驗證和換證。

2、 帳簿和憑證管理：所謂帳簿是指總帳、明細帳、日記帳以及輔助性帳簿。所謂憑證，從會計學角度看，主要用來記錄經濟業務，明確經濟責任的書面證明，是登記帳簿的依據。¹⁴帳簿主要包括總帳、明細帳、日記帳以及其他輔助性帳簿，帳簿管理有帳簿的設立期限、備案及報關等方面的安排；憑證管理方面主要是發票的管理，依據是國務院 1993 年批准的《中華人民共和國發票管理辦法》，主要包括發票內容、印製、領購、開具、保管和檢查等方面的制度。中國政府非常重視發票的管理。

3、 納稅申報和稅款徵收：納稅申報主要有申報期限、申報材料以及申報方式等方面的制度，稅款徵收則包括代扣代繳、代收代繳、延期繳納、納稅擔保、稅收保全、稅收補繳和追徵等方面的制度。

4、 稅務檢查和稅務稽查：稅收徵管法律對稅務檢查方式作了具體的規定，檢查納稅義務人及相關人相關義務的履行；稅務稽查包括日常稽查、專項稽查和專案稽查，主要是針對稅務違法行為的。

5、 法律責任：稅收徵管中的法律責任，既包括針對納稅人違法行為的行政及刑事責任，也包括針對稅務機關工作人員的責任。

6、 稅務行政覆議：納稅人和其他稅務當事人認為稅務機關的具體行政行為侵犯了其合法權益，可以依法向稅務行政機關申請行政覆議。

7、 稅務行政訴訟：作為中國行政訴訟制度的一種，是指納稅人及其他

¹³嚴振生，稅法，中國政法大學出版社，修訂第一版，1999 年 1 月，第 235 頁。

¹⁴同上，第 238 頁。

稅務當事人，不服具體稅收徵收管理行爲，認爲侵害了其合法權益而依法向人民法院提起訴訟，由人民法院對具體稅收徵收管理行爲的合法性、適當性作出裁判的司法制度。

目前中國對於外商投資企業，外國企業，其他外國組織和外籍個人適用的稅種爲原有的增值稅（加值型營業稅），消費稅，營業稅（總值型營業稅），外商投資企業和外國企業所得稅，個人所得稅，資源稅，土地增值稅，印花稅，車船使用牌照稅，城市房地產稅，關稅，資源稅，契稅，船舶噸稅，農業稅及屠宰稅等十六個稅種。¹⁵另外，從2001年1月1日起實施的《中華人民共和國車輛購置稅暫行條例》改變了原來以車輛購置附加費之方式由交通管理部門徵收的辦法；還有，將外商投資企業和外國企業納入城市維護建設稅和教育費附加的範圍的新一輪稅制改革也即將啓動。

5.2 增值稅

國務院於1993年12月13日發佈，於1994年1月1日開始實施的《中華人民共和國增值稅暫行條例》建立了系統的增值稅徵納制度。

增值稅問題是進料加工¹⁶企業不可避免會遇到的問題。¹⁷首先，加工貿易的相關法規規定，對不具有特殊條件的進料加工企業只按照百分之八十五或百分之九十五作爲出口部分免稅，百分之十五或百分之五作爲不能出口部分照章徵稅，並且還有補稅問題。¹⁸其次，加工貿易企業保稅進口料件內銷或者進口額超出投資額時，也會有進口環節增值稅徵收的問題。¹⁹

¹⁵ 國家稅務總局，中國稅制（2003年版），中國稅務出版社，2003年4月，第50頁。

¹⁶ 進料加工爲外商企業在中國設立企業從事出口加工貿易形式。

¹⁷ 其實，目前大量存在的是混合經營的企業，即一個企業既從事加工貿易，也經營一般業務。這種情況下，企業作爲主體繳納增值稅是經常性的，文中是僅就加工貿易本身來分析的。

¹⁸ 參見《中華人民共和國海關對進料加工進出口貨物管理辦法》第4條。

¹⁹ 參見《中華人民共和國海關對外商投資企業進出口貨物監管和征免稅辦法》第12條、第18條。

一般台商對中國的增值稅專用發票沒有正確的瞭解，對“專用”所代表的“抵扣聯”沒有清楚的概念。專用發票如臺灣的三聯式，普通發票則如臺灣的兩聯式。專用發票必須注明稅率是 17%，13%，6%，4%，而在普通發票上沒有抵扣聯，因而不需分攤稅額，故取得一張普通發票就不知對方稅率是多少。

5.2.1 納稅義務人

增值稅的納稅義務人包括在中國境內銷售貨物或者提供加工、修理修配勞務以及進口貨物的單位和個人。這裏的“單位”是指國有企業、集體企業、私有企業、股份制企業、外商投資企業、其他企業和行政單位、事業單位、軍事單位、社會團體和其他單位。這裏的“個人”是指個體經營者及其他個人

根據《增值稅暫行條例》，增值稅的納稅義務人包括一般納稅人和小規模納稅人。這一分類使得小規模納稅人與一般納稅人在確定應納稅額方式、能否抵扣進項稅額、能否領購使用增值稅專用發票等方面享受到了不同的待遇，被認為是有悖於稅法統一和公平原則的²⁰。

一、小規模納稅人

小規模納稅人的標準規定如下：

(一)從事貨物生產或提供應稅勞務的納稅人，以及以從事貨物生產或提供應稅勞務為主，並兼營貨物批發或零售的納稅人，年應徵增值稅銷售額(以下簡稱應稅銷售額)在一百萬以下的；

(二)從事貨物批發或零售的納稅人，年應稅銷售額在 180 萬元以下的。

²⁰許善達等，中國稅收法制論，中國稅務出版社，1997 年 4 月，第 130 頁。

以從事貨物生產或提供應稅勞務為主，並兼營貨物的批發或零售的納稅人，是指該類納稅人的全部年應稅銷售額中貨物或應稅勞務的銷售額超過百分之五十，批發或零售貨物的銷售額不到百分之五十。

小規模納稅人標準的規定中所提到的銷售額，是指不包括其應納稅款的銷售額。

年應稅銷售額超過小規模納稅人標準的個人，非企業性單位，不經常發生應稅行爲的企業，視同小規模納稅人納稅。

二、一般納稅人

（一）一般納稅人認定的標準

一般納稅人是與小規模納稅人相對的提法²¹，是指年銷售額在規定標準以上或年銷售額在規定標準以下但會計核算健全，並經稅務機關認定的增值稅納稅人。²²

凡年應稅銷售額在 180 萬元以上的商業企業；商業企業以外的其他企業，即從事貨物生產或提供應稅勞務的企業、企業性單位，年應稅銷售額在 100 萬元以下，30 萬元以上的，如果財務核算健全²³，可以認定為一般納稅人。

新開業的符合一般納稅人條件的企業，應在辦理稅務登記的同時申請辦理一般納稅人臨時認定手續，稅務機關對其預計年應稅銷售額超過小規

²¹ 在國務院發佈的《中華人民共和國增值稅暫行條例》中並沒有一般納稅人的提法，一般納稅人的概念首次出現在財政部制定的《中華人民共和國增值稅暫行條例實施細則》中。參見該《實施細則》第 11 條。

²² 金人慶，中國稅務辭典，中國稅務出版社，2000 年 7 月，第 103 頁。

²³ 這裏的會計核算健全是指能按會計制度和稅務機關的要求準確核算銷項稅額、進項稅額和應納稅額。參見《中華人民共和國增值稅暫行條例實施細則》第 27 條。

模納稅人標準的暫認定為一般納稅人；納稅人開業滿一年後，應根據實際年應稅銷售額申請辦理，一般納稅人正式認定手續。

（二）一般納稅人認定的程式

企業申請辦理一般納稅人認定手續，應提出申請報告，並提供營業執照，有關合同、章程、協議書和稅務機關要求提供的其他有關證件、資料。

主管稅務機關在初步審核企業的申請報告和有關資料後，發給《增值稅一般納稅人申請認定表》，企業應如實填寫。企業填報《增值稅一般納稅人申請認定表》一式兩份。審批後，一份交基層徵收機關，一份退企業留存。

一般納稅人認定的審批許可權，在縣級以上國稅稅務機關。²⁴對於企業填報的《增值稅一般納稅人申請認定表》，負責審批的稅務機關應在收到之日起30日內審核完畢。符合一般納稅人條件的，在其《稅務登記證》副本首頁上方加蓋“增值稅一般納稅人”確認專章，作為領購增值稅專用發票的證件。

²⁴ 參見《中華人民共和國增值稅暫行條例》第14條，《中華人民共和國增值稅暫行條例實施細則》第36條。

5.2.2 稅目和稅率

表 3 稅目和稅率

稅目	稅率	範圍	說明
一、銷售或進口貨物(除列舉的以外)	17%		《中華人民共和國增值稅暫行條例》第二條增值稅稅率，第一項規定：“納稅人銷售或者進口貨物，除本條第(二)項、第(三)項規定外，稅率為17%。”
二、加工、修理修配勞務	17%		《中華人民共和國增值稅暫行條例》第二條增值稅稅率，第四項規定：“納稅人提供加工、修理修配勞務，稅率為17%。”
三、農業產品	13%	包括植物類、動物類	
1·植物類		糧食 包括小麥、稻穀、玉米、高粱、穀子和其他雜糧，以及經碾磨、脫殼等工藝加工後的糧食	切麵、餃子皮、餛飩皮、麵皮、米粉等糧食複製品，也屬於本貨物的徵稅範圍。豆制小吃食品不包括。
		蔬菜 包括各種蔬菜、菌類植物和少數可作副食的木料植物。	經晾曬、冷藏、冷凍、包裝、脫水等工序加工的蔬菜、醃菜、鹹菜、醬菜和鹽漬蔬菜等也屬於本貨物的徵稅範圍。
		煙葉 包括曬煙葉、晾煙葉和初烤煙葉。	
		茶葉 包括各種毛茶。	
		園藝植物 指可供食用的果實。	經冷凍、冷藏、包裝等工序加工的園藝植物，也屬於本貨物的徵稅範圍。
		藥用植物	利用藥用植物加工製成的片、絲、塊、段等中藥飲片，也屬於本貨物徵稅範圍。

		油料植物	提取芳香油的芳香油料植物，也屬於本貨物的徵稅範圍。
		纖維植物	棉短絨和麻纖維經脫膠後的精乾(洗)麻，也屬於本貨物的徵稅範圍。
		糖料植物	
		林業產品 包括原木、原竹、天然樹脂及其他林業產品	鹽水竹筍也屬於本貨物的徵稅範圍
		其他植物	乾花、乾草、薯乾、乾制的藻類植物，農業產品的下腳料等，也屬於本貨物的徵稅範圍。
2·動物類		水產品 包括魚、蝦、蟹、鼈、貝類、棘皮類、軟體類、腔腸類、海獸類、魚苗(卵)、蝦苗、蟹苗、貝苗(秧)，以及經冷凍、冷藏、鹽漬等防腐處理和包裝的水產品。	乾制的魚、蝦、蟹、貝類、棘皮類、軟體類、腔腸類等，以及未加工成工藝品的貝殼、珍珠也屬於本貨物的徵稅範圍。
		畜牧產品 包括- 獸類、禽類和爬行類動物- 獸類、禽類和爬行類動物的肉產品® 蛋類產品- 鮮奶	各種獸類、禽類和爬行類動物的肉類生製品亦屬徵稅範圍，經加工的鹹蛋、松花蛋、醃制的蛋等，也屬於本貨物的徵稅範圍
		動物皮張	將生皮、生皮張用清水、鹽水或者防腐藥水浸泡、刮裏、脫毛、曬乾或者熏幹，未經鞣制的，也屬於本貨物的徵稅範圍。
		動物毛絨	
		其他動物組織 包括蠶繭，天然蜂蜜，動物樹脂及其他動物組	

		織。	
			農業生產者銷售的自產農業產品免徵增值稅。
四、糧食、食用植物油	13%	糧食 包括稻穀；大米；大豆；小麥；雜糧；鮮山芋、山芋乾、山芋粉；經過加工的麵粉(各種花式麵粉除外)。	澱粉不屬於農產品的範圍，應按照 17%徵收增值稅。
		食用植物油 包括從植物中加工提取的食用油脂及其為原料生產的混合油。	
五、其他貨物	13%	包括自來水、暖氣、冷氣、熱水、煤氣、石油液化氣，天然氣、沼氣、居民用煤炭製品圖書、報紙、雜誌	
		飼料、化肥、農藥、農機、農膜 國務院規定的其他貨物	
六、出口銷售貨物	0		原油，柴油、援外出口貨物、天然牛黃、麝香、銅及銅基合金、白金、糖、新聞紙等中國國家規定不予退稅。

資料來源：<http://www.tpclub.com/tax/content.php?id=MTA5MzM=>

5.2.3 增值稅之計稅方法

一、一般納稅人的計稅方法

一般納稅人在計算應納增值稅稅額的時候，先分別計算當期銷項稅額和進項稅額，然後以銷項稅額抵扣進項稅額後的餘額為實際應納稅額。因當期銷項稅額小於當期進項稅額不足抵扣時，其不足部分可以結轉下期繼

續抵扣。²⁵ 其稅額計算公式：

$$\text{應納稅額} = \text{當期銷項稅額} - \text{當期進項稅額}$$

$$\text{當期銷項稅額} = \text{當期銷售額} * \text{適用稅率}$$

二、小規模納稅人的計稅方法

小規模納稅人銷售貨物或者應稅勞務取得的銷售額，按照規定的適用徵收率（商業為4%，其他行業為6%）計算應納稅額。計算公式：

$$\text{應納稅額} = \text{銷售額}^{26} * \text{適用徵收率}$$

三、進口貨物的計稅方法

納稅人進口貨物，按照組成計稅價格和規定的適用稅率計算應納增值稅稅額，不能抵扣任何進項稅額。²⁷

應納稅額計算公式：

$$\text{應納稅額} = \text{組成計稅價格} * \text{增值稅適用稅率}$$

$$\text{組成計稅價格} = \text{關稅完稅價格} + \text{關稅}$$

如果納稅人進口消費稅應稅貨物，在組成計稅價格中還應當加上應納消費稅稅額。

在當前的實務中，由於大部分小規模納稅人無賬，資金往來及實物收付無據可查，稅務機關在稅收征管上常採取核定徵收方式，稅收流失問題突出。¹¹ 面對這一稅收上的“黑洞”，有人提出了“保本分析法”，並從加大稽查力度的角度進行了探討，試圖確保各小規模納稅人的應納稅額更

²⁵ 參見《中華人民共和國增值稅暫行條例》第4條。

²⁶ 參照《中華人民共和國增值稅暫行條例》第15條。

²⁷ 周人，黃兆蘭，「增值稅小規模納稅人稅收管理中的問題及對策」，中國稅務，2000年，第5期。

接近於實際。²⁸

5.2.4 增值稅之免、抵、退

中國自 2002 年 1 月 1 日起，大陸對生產型出口企業自營和委託出口貨物，以及對沒進出口經營權的生產企業委託外貿企業代理出口的貨物，全面實行“免、抵、退”稅管理辦法。²⁹2002 年 1 月 23 日，財政部、國家稅務總局制定下發了《財政部、國家稅務總局關於進一步推進出口貨物實行免抵退稅辦法的通知》（財稅字[2002]7 號），2002 年 2 月 7 日，國家稅務總局制定下發了《生產企業出口貨物免抵退稅管理操作規程（試行）》（國稅發[2002]11 號）。據瞭解，當前國際上實行增值稅的 51 個國家（地區）對出口貨物實行“免抵退”稅的管理辦法，這一辦法的實行是大陸對國際出口稅收慣例的趨近。³⁰

"免"稅，是指對生產企業自營出口或委託出口的自產貨物一律免徵本企業生產環節的增值稅；

"抵"稅，是指生產企業自營出口或委託出口的自產貨物所耗用原材料，零部件等已納稅款抵扣（即抵頂）內銷貨物的應納稅額，但應按徵稅率與退稅率之差乘以出口貨物的離岸價格折合人民幣的金額，計算出口貨物不予抵扣或退稅的稅額，從全部進項稅額中剔除，計入生產成本。用剔除後的餘額抵扣內銷貨物的應納稅額。

"退"稅，是指生產企業自營出口和委託出口自產貨物，占本企業當期全部貨物銷售額 50%以上的，在一個季度內，因應抵扣的稅額大於應納稅額而未抵扣完時，對未抵扣完的稅額部分予以退稅，當生產企業自營出口和委託出口自

²⁸周友斌，「堵塞小規模納稅人偷逃稅“黑洞”」，中國稅務，2001 年，第 2 期，第 40 頁。

²⁹陳茹，「“免抵退”稅有利於出口企業——專訪廣東省國家稅務局廖建生總經濟師」，大經貿，2002 年，第 5 期，第 68 頁。

³⁰同上，第 69 頁。

產貨物，占本企業當期全部貨物銷售額不足 50%時，未抵扣完的稅額部分，結轉下期繼續抵扣。

與"先徵後退"辦法不同，在實行"免、抵、退"辦法的條件下，所謂出口退稅，實際就是退出口貨物的進項稅額。但有兩條限定：一是出口貨物的進項稅額必須先抵扣內銷貨物的銷項稅額，抵扣不完時再區別情況予以退稅或結轉下期繼續抵扣；二是在對出口貨物實行分類設置退稅率的情況下，有部分出口貨物的進項稅額不予抵扣和退稅，須計入成本。出口貨物免抵退的計算有下列計算公式：³¹

1、 當期應納稅額=當期內銷貨物的銷項稅額-（當期進項稅額-當期出口貨物不予免徵、抵扣和退稅的稅額）

2、 當期出口貨物不予免徵、抵扣和退稅的稅額=當期出口貨物離岸價格×外匯人民幣牌價×（增值稅條例規定的稅率（即徵稅率）-出口貨物退稅率）

3、 當生產企業本季度出口銷售占本企業同期全部貨物銷售 50%及以上，且季度末應納稅額出現負數時，按下列公式計算應退稅額：

（1） 當應納稅額為負數且絕對值 \geq 本季度出口貨物之離岸價格×外匯人民幣牌價×退稅率時，應退稅額=本季度出口貨物的離岸價格×外匯人民幣牌價×退稅率

（2） 當應納稅額為負數且絕對值 $<$ 本季度出口貨物的離岸價格×外匯人民幣牌價×退稅率時，應退稅額=應納稅額的絕對值

（3） 結轉下期抵扣的進項稅額=本期未抵扣完的進項稅額-退稅額

³¹ 梁培文，「新出口退稅政策及免抵退的計算方法」，廣東大經貿，1999年，第2期，第28頁。

5.2.5 增值稅採先徵後退之計算公式

“先徵後退”是指生產企業自營出口或委託代理出口的貨物，一律先按照增值稅暫行條例規定的徵稅率徵稅，然後由主管出口退稅業務的稅務機關在中國國家出口退稅計劃內按規定的退稅率審批退稅。³²

計算公式：³³

當期應納稅額=當期內銷貨物的銷項稅額+當期出口貨物離岸價×外匯人民幣牌價×徵稅率-當期全部進項稅額

當期應退稅額=出口貨物離岸價格×外匯人民幣牌價×退稅稅率

當期進項稅額包括當期全部中國國內購料、水電費、允許抵扣的運輸費、當期海關代徵增值稅等稅法規定可以抵扣的進項稅額。

外匯人民幣牌價應按財務制度規定的兩種辦法確定，即中國國家公佈的當日牌價或月初、月末牌價的平均價。計算方法一旦確定，企業在一個納稅年度內不得更改。

企業實際銷售收入與出口貨物報送單、外匯核銷單上記載的金額不一致時，稅務機關按金額大的徵稅，按出口貨物報關單上記載的金額退稅。

應納稅額小於零的，結轉下期抵減應交稅額。

在進料加工的情況下，對其進口料件應先根據海關核准的《進料加工登記手冊》填具《進料加工貿易申請表》，報經主管其出口退稅的稅務機關同意蓋章

³² 目前大陸對出口貨物退（免）稅的相關規定較為繁雜，主要有：《國務院關於調低出口退稅率加強出口退稅管理通知》[國發明電（1995）3號]；國務院辦公廳關於貫徹〈國務院關於調低出口退稅率加強出口退稅管理通知〉的補充通知][國辦發明電（1995）19號]；《出口貨物退（免）稅若干問題規定》；1996年《關於外商投資企業出口貨物若干稅收問題的通知》；1997年《財政部、國家稅務總局關於出口貨物稅收若干問題的補充通知》；《出口貨物退（免）稅若干問題的具體規定》（國稅發1999年101號）。

³³ 參見1995年7月1日實行的《出口退（免）稅若干問題規定》。

後，在將此申請表報送主管徵稅的稅務機關，並准許其在計算加工成品的增值稅是對這部分進口料件按規定徵稅稅率計算稅額予以抵扣（通常稱之為虛擬進項稅額，從當期應納稅額中扣減）。貨物出口後，比照一般出口貨物實行退（免）稅，主管退稅的稅務機關在計算其退稅或免稅額時，應對這部分進口料件按規定退稅稅率計算稅額並予以扣減。

其徵稅計算公式為：³⁴

$$\text{當期應納稅額} = \text{當期內銷貨物的銷項稅額} + \text{當期出口貨物離岸價} \times \text{外匯人民幣牌價} \times \text{徵稅率} - (\text{當期全部進項稅額} + \text{當期海關核銷免稅進口料件組成計稅價格} \times \text{徵稅率})$$
$$\text{當期應退稅額} = \text{出口貨物離岸價格} \times \text{外匯人民幣牌價} \times \text{退稅稅率} - \text{當期海關核銷免稅進口料件組成計稅價格} \times \text{退稅率}$$

目前大陸在出口退稅方面存在的一個典型問題是企業獲得出口退稅較難，主要原因在於出口退稅額是按照指標下發到各省的，這種計劃性的指標通常遠遠不夠市場上必要的退稅額，使企業很難等到應得的退稅款。另外，從程式上看，將申報退稅所需單據收齊，完成電子資訊對碰，至少也需要 2 個月的時間。

³⁵拋開企業退稅資金運轉效率，就退稅資金本身的額度而言，雖然 1994 年制訂了“征多少退多少”，“徹底退稅”的辦法，但以後又連續兩次調低了退稅率。1997 年後又調高退稅率，既存在含稅出口的問題，也存在政策多變的弊端。³⁶

增值稅先徵後退之案例：

【案例】某玩具廠生產並銷售各類電動玩具，1999 年 5 月購入原材料等貨

³⁴ 參見國家稅務總局 1996 年出臺的《關於外商投資企業出口貨物若干稅收問題的通知》。

³⁵ 陳茹，「出口退稅緣何難？」，大經貿，2002 年，第 1 期，第 83 頁。

³⁶ 郭鵬任，「再論出口退稅“收支一體化”」，國貿易論壇，2002 年，第 1 期，第 63 頁。

物，購買金額為 300 萬元，取得的增值稅專用發票上註明增值稅額是 51 萬元。當月內銷玩具，銷售額是 200 萬元。當月委託某外貿企業出口玩具，離岸價是 30 萬美元。上述購銷額均為不含稅購銷額，美元與人民幣匯率為 1：8.3。該廠沒有進口經營權，執行先徵後退辦法辦理出口退稅。根據上述資料，計算該廠當月應納增值稅額和應收出口退稅額。

- 1) 出口貨物銷項稅額=30*8.3*17%=42.33 (萬元)
- 2) 內銷貨物銷項稅額=200*17%=34(萬元)
- 3) 當月進項稅額=300*17%=51(萬元)
- 4) 當月應納增值稅稅額=14+42.33-51=15.33(萬元)
- 5) 應收出口退稅=30*8.3*15%=37.35(萬元)

5.3 加入 WTO 後營業稅之走向

營業稅是中國大陸地方稅收的主要稅種，建國初期就實行營業稅的徵收，1958 年稅制改革時，將其並入工商統一稅，隨後多年中名稱不斷變更，但從沒有停止徵收。1984 年，營業稅從原工商稅中劃分出來又一次成為獨立稅種，1994 年建立規範化的增值稅制度時，對原營業稅進行了大的改革。³⁷ 目前徵稅範圍涉及金融保險、郵電通信、交通運輸、建築安裝、文化體育以及服務業等多種行業。

從實加工貿易的企業，包括外商投資企業會面臨營業稅的問題，如混合經營的情況，³⁸ 另外，由於進料加工企業一般具有法人資格，所以也可以作為轉讓無形資產的主體，這時也有繳納營業稅的義務。

³⁷ 嚴振生，稅法，中國政法大學出版社，修訂第一版，1999 年 1 月，第 81 頁。

³⁸ 即如前所述既從事加工貿易又從事其他經營事項的情況，如除加工貿易外還從事交通運輸，建築，娛樂，服務等的情況，這時就涉及徵收營業稅的問題。

營業稅的納稅人包括在中國境內提供應稅勞務、轉讓無形資產和銷售不動產的各類企業、單位、個體經營者和其他個人。

營業稅的應納稅額按照營業額和規定的適用稅率計算。應納稅額計算公式：

應納稅額=營業額×適用稅率



表 4 營業稅適用稅率表

稅 目	範 圍	稅 率	說 明
1. 交通運輸業	包括陸路運輸、水路運輸、航空運輸、 管道運輸和裝卸搬運	3%	
2. 建築業	包括建築、安裝、修繕、裝飾和其他工 程作業	3%	
3. 金融保險業	包括金融、保險	5%	
4. 郵電通信業	包括郵政、電信	3%	
5. 文化體育業	包括文化業和體育業	3%	
6. 娛樂業	包括經營歌廳、舞廳、卡拉 OK 歌舞廳、 音樂茶座、檯球、高爾夫球、保齡球場、 遊藝場等娛樂場所	5% ~ 20%	
7. 服務業	包括代理業、旅店業、飲食業、旅遊業、 倉儲業、租賃業、廣告業和其他服務業	5%	
8. 轉讓無形資產	包括轉讓土地使用權、商標權、專利權、 非專利權、著作權和商譽	5%	
9. 銷售不動產	包括銷售建築物或構築物和銷售其他土 地附著物	5%	

資料來源：<http://www.grasptax.com/explain/03.htm>

營業稅是地方收入的主要稅種，營業稅的實質性改革的倡議大都是指把營業稅統一到增值稅之中，理由在於繳納營業稅和繳納增值稅的情況存在不明晰的地方，這就是所謂的混合銷售行爲，如郵電部門在從事郵政服務的同時，還進行郵票、報紙和郵寄箱等的銷售活動，飯店在從事主營業務的同時還進行煙、酒、飲料等的銷售活動。而根據《營業稅暫行條例實施細則》第 5 條之規定，這種情況下是否徵收營業稅是以納稅人的身份來決定的³⁹，這明顯是有違稅收公平原則的⁴⁰。

但是，1994 年稅制改革之所以規定了營業稅，而沒有用統一的增值稅來調整，也是有其原因的。因為增值稅在調整某些勞務、無形資產轉讓及不動產銷售方面確實存在較大困難。目前就稅制改革中的營業稅的部分，也不過是對部分行業的營業稅進行調整而已⁴¹，全面統一到增值稅之中的時機並不成熟。另外，在加入 WTO 的背景之下，大陸的營業稅制度也面臨一些新的問題和挑戰，其一，營業稅立法級次較低，⁴²影響了稅法的權威和執法的效率，不利於加強稅收監管；其二，營業稅超國民待遇的問題，現行營業稅對經濟特區內設立的外商投資和外國金融企業凡來源於特區內的營業收入，自註冊登記之日起五年免徵營業稅。除此之外，電子商務的興起也給營業稅的徵收管理提出了新的挑戰。⁴³

³⁹ 該條規定在混合銷售的情況下，如果納稅人是從事貨物生產、批發和零售的企業、企業性單位及個體經營者，不徵收營業稅；納稅人是其他單位或個人，應當徵收營業稅。

⁴⁰ 許善達等，中國稅收法制論，中國稅務出版社，1997 年 4 月，第 136 頁。

⁴¹ 「我國 2004 年稅制改革將從四個方面分步實施」，天天日報，2003 年 12 月 25 日報導。

⁴² 目前大陸現行的稅收法律中，僅有《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法》、《中華人民共和國個人所得稅法》和《中華人民共和國稅收徵收管理法》等少數幾部法律是全國人大及其常務委員會頒佈實施的，而包括《中華人民共和國營業稅暫行條例》在內的一系列法規都是由國務院或國務院授權財政部，國家稅務總局制定的。根據稅收法制化原則，通過全國人大正式的立法是決定課稅的唯一形式。參見張捷《稅收法制化論》，載《中國稅務》2002 年第 5 期，第 58 頁。

⁴³ 白屹山，陳良銀，「加入 WTO 與營業稅改革」，中國稅務，2000 年，第 11 期，第 19 頁。

5.4 所得稅

由於三來一補企業是屬於中國內資企業，故一般稅務機關對於外商派駐當地幹部輔導當地內資企業的幹部，大部份採取自由心證方式或著採固定職別扣繳方式，但隨著進入 WTO 以後稅制的改變和外資企業是由外商直接在當地設廠登記，企業型態上的方式已經完全不一樣，所以隨著外資企業的逐步成長，中國稅務機關勢必對外商當地從事工作的幹部徵收個人所得稅，尤其是台商必須特別注意，中國稅務機關在此部份為顯示中國完整性故將台商視為中國公民，所以境內⁴⁴所得必須一起計算。本文針對此因素加以說明及介紹。

5.4.1 個人所得稅

個人所得稅是以個人（自然人）取得的各項應稅所得為物件徵收的一種稅。《中華人民共和國個人所得稅法》是 1993 年 10 月 31 日第八屆中國人民代表大會常務委員會公佈的，自 1994 年 1 月 1 日起施行。國務院於 1994 年 1 月 28 日發佈了《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》。

一、 個人所得稅的納稅人

個人所得稅的納稅人是指在中國境內有住所，或者雖無住所但在境內居住滿一年，以及無住所又不居住或居住不滿一年但有從中國境內取得所得的個人。包括中國公民、個體工商戶、外籍個人等。

二、 個人所得稅的徵稅物件

個人所得稅的徵稅物件是個人取得的應稅所得。個人所得稅法列舉徵稅的個人所得共 11 項，具體包括：⁴⁵

⁴⁴ 此境內亦既指涵蓋台灣地區。

⁴⁵ 參見《中華人民共和國個人所得稅法》第 2 條，《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》第 8 條。

(一) 工資薪金所得 工資、薪金所得

是指個人因任職或者受雇而取得的工資、薪金、獎金、年終加薪、勞動分紅、津帖以及與任職或者受雇有關的其他所得。

(二) 個體工商戶的生產、經營所得

個體工商戶的生產、經營所得,是指:

- 1、 個體工商戶從事工業、手工業、建築業、 交通運輸業、商業、飲食業、服務業、修理業以及其他行業生產、經營取得的所得;
- 2、 個人經政府有關部門批准,取得執照, 從事辦學、醫療、諮詢以及其他有償服務活動取得的所得;
- 3、其他個人從事個體工商業生產、經營取得的所得;
- 4、上述個體工商戶和個人取得的與生產、 經營有關的各項應納稅所得。

(三) 對企事業單位的承包經營、承租經營所得 對企事業單位的承包經營、承租經營所得。

是指個人承包經營、承租經營以及轉包、轉租取得的所得, 包括個人按月或者按次取得的工資、薪金性質的所得。

(四) 勞務報酬所得 勞務報酬所得

是指個人從事設計、裝璜、安裝、製圖、化驗、測試、醫療、法律、會計、諮詢、講學、新聞、廣播、翻譯、審稿、書面、雕刻、影視、演出、表演、廣告、展覽、技術服務、介紹服務、經紀服務、代辦服務以及其他勞務取得的所得。

(五) 稿酬所得

是指個人因其作品以圖書、 報刊形式出版、發表而取得的所得。

(六) 特許權使用費所得 特許權使用費所得

是指個人提供專利權、商標權、著作權、非專利技術以及其他特許權的使用權取得的所得；提供著作權的使用權取得的所得 不包括稿酬所得。

(七) 利息、股息、紅利所得

利息、股息、紅利所得,是指個人擁有債權、股權而取得的利息、股息、紅利所得。

(八) 財產租賃所得

財產租賃所得,是指個人出租建築物、土地使用權、機器設備、車船以及其他財產取得的所得。

(九) 財產轉動所得

財產轉動所得,是指個人轉讓有價證券、股權、建築物、土地使用權、機器設備、車船以及其他財產取得的所得。

(十) 偶然所得

偶然所得,是指個人得獎、中獎、中彩以及其他偶然性質的所得。

(十一) 其他所得

其他所得,是指經國務院財政部門確定徵稅的其他所得。

三、 個人所得稅的徵收管理

個人所得稅採取源泉扣繳稅款和自行申報兩種納稅方法。以所得人爲納稅義務人,以支付所得的單位或者個人爲扣繳義務人。在兩處以上取得工資、薪金所得和負有扣繳義務的,納稅義務人應當自行申報納稅。扣繳義務人每月所扣的稅,自行申報納稅人每月應納的稅,都應在次月七日內繳入國庫,並向稅

務機關報送納稅申報表。

四、 個人所得稅制度發展的前景

大陸的個人所得稅制度經由 1994 年的稅制改革實現了統一。目前，對於在中國境內無住所而在中國境內取得工資、薪金所得的納稅義務人和在中國境內有住所而在中國境外取得工資、薪金所得的納稅義務人與一般的中國公民⁴⁶實行差別的個人所得稅制度，體現了差別稅率原則。⁴⁷這種差別將必然隨著中國公民收入的提高而逐漸縮小直至消除。另外，隨著大陸稅收徵管環境的改善，個人所得稅可能會逐步實行綜合所得稅制，並以家庭收入作為個人所得稅的課稅物件，並逐步簡化目前較為繁雜的稅制。⁴⁸至於個人所得稅的免稅額問題，提升與降低之間存在較大的意見分歧。⁴⁹有人從大陸個人所得稅在總稅收中的比重較低以及公民儲蓄額呈增長勢頭出發，認為不必跳高個人所得稅的免稅額，但有人對此也有不同意見⁵⁰。不管怎樣，隨著大陸公民收入的增加這一額度上調的趨勢是不可避免的。

⁴⁶ 參見《中華人民共和國個人所得稅法》第 6 條第 3 款，“對在中國境內無住所而在中國境內取得工資、薪金所得的納稅義務人和在中國境內有住所而在中國境外取得工資、薪金所得的納稅義務人，可以根據其平均收入水平、生活水平以及匯率變化情況確定附加減除費用，附加減除費用適用的範圍和標準由國務院規定。”

《中華人民共和國所得稅法實施條例》第 26 條規定：“稅法第六條第三款所說的附加減除費用，是指每月在減除 800 元費用的基礎上，再減除本條例第二十八條規定數額的費用。”

《中華人民共和國所得稅法實施條例》第 28 條規定：“稅法第六條第三款所說的附加減除費用標準為 3200 元。”

⁴⁷ 德國社會政策學派的主要代表人阿道夫·瓦格納提出了個人所得稅課征三原則包括差別課稅原則、差別稅率原則和區別對待原則為現代社會廣為採用，大陸採取的區別納稅主體設定不同的起征點的做法體現了差別稅率原則。參照國家稅務總局稅收科學研究所編著《中國所得稅》（2002 年修訂版），中國稅務出版社第 275-276 頁。

⁴⁸ 董麗紅，夏光宇，「對稅收政策調整的幾點建議」，中國稅務，2001 年，第 1 期，第 2 頁。

⁴⁹ 大陸 1987 年 1 月實施的《中華人民共和國個人收入調節稅暫行條例》規定個人所得稅免稅額為 400 元（六類地區）；1994 年 1 月實施的《中華人民共和國個人所得稅法》，將居民個人所得稅的免稅額提高為 800 元。

⁵⁰ 張勇，白屹山，「對個人所得稅免稅額的思考」，中國稅務，2000 年，第 3 期，第 55 頁。

5.4.2 個人所得稅之計算⁵¹

(一) 工資、薪金所得的計算

應納稅額=應納稅所得額×適用稅率-速算扣除數

工資、薪金所得以個人每月收入額固定減除 880 元費用後的餘額為應納稅所得額。但是，對在中國境內無住所而在中國境內取得工資、薪金所得的納稅義務人和在中國境內有住所而在中國境外取得工資、薪金所得的納稅人稅法確定附加減除費用 3200 元為應納稅所得額。

(二) 個體工商戶生產、經營所得的計算

對於從事生產經營的個體工商業戶，其應納稅所得額是第一納稅年度的收入總額，減除成本、費用以及損失後的餘額，計算公式為：⁵²

應納稅所得額=收入總額-（成本+費用+損失）

所得稅額=應納稅所得額*所得稅率

(三) 對企事業單位承包、承租經營所得的計算

對企事業單位承包經營、承租經營所得適用五級超額累進稅率，以其應納稅所得額按適用稅率計算應納稅額。⁵³ 其計算公式為：⁵⁴

應納稅額=應納稅所得額×適用稅率-速算扣除數

“應納稅所得額”是納稅人每一納稅年度的收入總額減除必要費用後的餘額，稅法規定“減除必要費用”是指按月減除 800 元。

(四) 勞務報酬的計算

⁵¹ 本部分適用稅率問題如下：工資薪金所得適用《中華人民共和國個人所得稅法》中的個人所得稅稅率表一，（二）、（三）列出的所得專案則適用個人所得稅稅率表二，其餘專案徵收大多以 4000 元為界採用二級稅率的規定。詳見《中華人民共和國個人所得稅法》。

⁵² 參見《國家稅務總局關於個體工商戶個人所得稅辦法（試行）》第 3 條。

⁵³ 對企事業單位的承包經營、承租經營所得，是指個人承包經營、承租經營以及轉包、轉租取得的所得，包括個人按月或者按次取得的工資、薪金性質的所得。參見《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》第 8 條。

⁵⁴ 參見《中華人民共和國個人所得稅法》第 2 條、第 3 條。

勞務報酬適用 20%的比例稅率，⁵⁵ 其應納稅額的計算公式：⁵⁶

$$\text{應納稅額}=\text{應納稅所得額}\times\text{適用稅率}$$

“應納稅所得額”日納稅人每次取得的收入，定額或定率除規定費用後的餘額。每次收入不超過 4000 元的，定額減除費用 800 元；第次收入在 4000 元以上的，定率減除 20%的費用。

(五) 稿酬所得的計算

稿酬謝所得適用 20%的比例稅率，⁵⁷ 並按規定對應納稅額減徵 30%，其計算公式為：⁵⁸

$$\text{應納稅額}=\text{應納稅所得額}\times\text{適用稅率}\times(1-30\%)$$

“應納稅所得額”日納稅人每次取得的收入，定額或定率除規定費用後的餘額。每次收入不超過 4000 元的，定額減除費用 800 元；第次收入在 4000 元以上的，定率減除 20%的費用。

(六) 特許權使用費所得的計算

特許權使用費所得適用 20%的比例稅率，⁵⁹ 其應納稅額的計算公式為：⁶⁰

$$\text{應納稅額}=\text{應納稅所得額}\times\text{適用稅率}$$

“應納稅所得額”日納稅人每次取得的收入，定額或定率除規定費用

⁵⁵ 勞務報酬所得，是指個人從事設計、裝璜、安裝、製圖、化驗、測試、醫療、法律、會計、諮詢、講學、新聞、廣播、翻譯、審稿、書畫、雕刻、影視、錄音、錄影、演出、表演、廣告、展覽、技術服務、介紹服務、經紀服務、代辦服務以及其他勞務取得的所得。參見《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》第 8 條。

⁵⁶ 參見《中華人民共和國個人所得稅法》第 3 條。

⁵⁷ 稿酬所得，是指個人因其作品以圖書、報刊形式出版、發表而取得的所得。參見《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》第 8 條。

⁵⁸ 參見《中華人民共和國個人所得稅法》第 3 條。

⁵⁹ 特許權使用費所得，是指個人提供專利權、商標權、著作權、非專利技術以及其他特許權的使用權取得的所得；提供著作權的使用權取得的所得，不包括稿酬所得。參見《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》第 8 條。

⁶⁰ 參見《中華人民共和國個人所得稅法》第 3 條。

後的餘額。每次收入不超過 4000 元的，定額減除費用 800 元；第次收入在 4000 元以上的，定率減除 20% 的費用。

(七) 利息、股息、紅利所得的計算

利息、股息、紅利所得適用 20% 的比例稅率，⁶¹ 其應納稅額的計算公式為：⁶²

$$\text{應納稅額} = \text{應納稅所得額（每次收入額）} \times \text{適用稅率}$$

“應納稅所得額”是納稅人每次取得的收入額，不得從收入額中扣除任何費用。

(八) 財產租賃所得的計算財產租賃所得適用 20% 的比例稅率，⁶³ 其應納稅額的計算公式為：⁶⁴

$$\text{應納稅額} = \text{應納稅所得額} \times \text{適用稅率}$$

“應納稅所得額”為納稅人每次取得的收入，定額或定率除規定費用後的餘額。每次收入不超過 4000 元的，定額減除費用 800 元；第次收入在 4000 元以上的，定率減除 20% 的費用。

(九) 財產轉讓所得的計算

財產轉讓所得適用 20% 的比例稅率，⁶⁵ 其應納稅額的計算公式為：

$$\text{應納稅額} = \text{應納稅所得額} \times \text{適用稅率}$$

“應納稅所得額”為納稅人每次轉讓財產取得的收入額減除財產原

⁶¹ 利息、股息、紅利所得，是指個人擁有債權、股權而取得的利息、股息、紅利所得。參見《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》第 8 條。

⁶² 參見《中華人民共和國個人所得稅法》第 3 條。

⁶³ 財產租賃所得，是指個人出租建築物、土地使用權、機器設備、車船以及其他財產取得的所得。參見《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》第 8 條。

⁶⁴ 特許權使用費所得，利息、股息、紅利所得，財產租賃所得，財產轉讓所得，偶然所得和其他所得，適用比例稅率，稅率均為百分之二十。參見《中華人民共和國個人所得稅法》第 3 條。

⁶⁵ 財產轉讓所得，是指個人轉讓有價證券、股權、建築物、土地使用權、機器設備、車船以及其他財產取得的所得。參見《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》第 8 條。

值和合理費用的餘額。

(十) 偶然所得的計算

偶然所得適用 20%的比例稅率，⁶⁶其應納稅額的計算公式為：

應納稅額=應納稅所得額×適用稅率

應納稅額=應納稅所得額（每次收入額）×適用稅率

“應納稅所得額”是納稅人每次取得的收入，不扣除任何費用。

(十一) 其他所得的計算

其他所得適用 20%的比例稅率。其應納稅額的計算公式為：

應納稅額=應納稅所得額×20%

“應納稅所得額”是納稅人的每次收入額。

⁶⁶偶然所得，是指個人得獎、中獎、中彩以及其他偶然性質的所得。個人取得的所得，難以界定應納稅所得專案的，由主管稅務機關確定。參見《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》第 8 條。

表 5 個人所得稅稅率表⁶⁷:工資薪金所得適用(九級超額累進稅率表)

級數	全月應納稅所得額	稅率 (%)	速算扣除數 (元)
1	不超過 500 元	5	0
2	超過 500 元至 2000 元的部分	10	25
3	超過 2000 元至 5000 元的部分	15	125
4	超過 5000 元至 20000 元的部分	20	375
5	超過 20000 元至 40000 元的部分	25	1375
6	超過 40000 元至 60000 元的部分	30	3375
7	超過 60000 元至 80000 元的部分	35	6375
8	超過 80000 元至 100000 元的部分	40	10375
9	超過 100000 元的部分	45	15375

注：本表所稱全月納稅所得額是指依照稅法第六條的規定，以每月收入額減除費用八百元、外籍人員減除 4000 元後的餘額或者減除費用後的餘額。

資料來源:中華人民共和國個人所得稅法

⁶⁷ 參見《中華人民共和國個人所得稅法》附表。

個人所得稅案例

【案例】乙國公民 B1999 年被委託擔任中國境內某外商投資企業市場營銷部經理助理，該企業每月支付其工資 12000 元，該企業外方地境外總公司每月另支付其工資 5000 美元（折合人民幣 41300 元）。本年度 B 在中國境內實際工作 350 天；有 15 天出差在境外履行職務，臨時離境期間，該企業仍照發其工資，該企業境外總公司支付其工薪收入 2500 美元（折合人民幣 20650 元）。本年度境外總公司支付給 B 的工資均已在乙國交納了個人所得稅，B 所提供的境外完稅證明顯示境外以納稅款折合人民幣為 28500 元，並已證明屬實。則 B1999 年在中國應履行的納稅義務確定為：

1) 月應納稅所得額

$$= (12000+41300) - 4000 = 49300 \text{ (元)}$$

2) 350 天應納稅額

$$= (49300 * 30\% - 3375) * 12 * 250 / 365 = 131350.7 \text{ (元)}$$

3) 15 天應納稅額

$$= [(12000 - 4000) * 20\% - 375] * 15 / 30 = 612.2 \text{ (元)}$$

4) 全年應納稅額

$$= 131350.7 + 612.5 - 28500 = 103463.2 \text{ (元)}$$

B 臨時離境期間，境外總公司支付的工資，在中國可免於申報納稅。

另外，外商較為關注個人所得收入彙出境外時是否需要繳稅，對這一問題，按《國務院關於鼓勵外商投資的規定》，對加工貿易企業的投資者將其從企業分得的利潤彙出境外時，免繳彙出部分的所得稅。⁶⁸

⁶⁸ 參見《國務院關於鼓勵外商投資的規定》第 7 條。

5.4.3 外商投資企業所得稅之優惠及關係人交易介紹

外商投資企業所得稅是 1991 年 4 月 9 日通過的《中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法》所確立的稅種。在此之前，外商投資企業的稅收主要有《中華人民共和國中外合資經營企業所得稅法》和《中華人民共和國外國企業所得稅法》兩部法律調整。

目前中國的企業所得稅制度總的來看尚不統一，分內資企業和外商投資企業與外國企業兩大部分。由於企業所得稅的徵收面較廣，並且易於與產業政策結合，長期以來企業所得稅一直是減免和優惠最多的稅種。在當前企業改制熱潮中，企業所得稅又成爲開新的減免稅口子的首選稅種。⁶⁹與內資企業相比，外商投資企業和外國企業在企業所得稅方面也享有較多的優惠。

一、現行外商優惠及變化趨勢

稅收優惠是指國家在稅收方面給與納稅人和徵稅物件的各種優待的總稱。市政府通過稅收制度，按照預定目的，減除或減輕納稅義務人稅收負擔的一種形式。稅收優惠的方式很多，包括免稅、減稅、緩稅和退稅等等。⁷⁰

中國大陸自 80 年代實行改革開放政策以來，在稅收上採取了分地區、有重點、多層次的稅收優惠措施。這些優惠措施集中的體現在所得稅方面，大體說來，可分爲以下幾種優惠方法：限定地區和產業專案減低稅率徵收企業所得稅、限定行業、專案定期減免企業所得稅、再投資退稅以

⁶⁹ 蔣豔君，「企業所得稅——一個具有潛力的稅種」，中國稅務，2000 年，第 11 期，第 23 頁。

⁷⁰ 有人將稅收優惠的具體方式總結了 23 種：免稅、減稅、緩稅、出口退（免）稅、再投資退稅、即征即退、先征後退、稅額抵扣、稅收抵免、稅收饒讓、稅收豁免、投資抵免、保稅制度、以稅還貸、稅前還貸、虧損結轉、匯總納稅、起征點、免稅額、加速折舊、存貸計價、稅項扣除及稅收停征。見伍舫編著《中國稅收優惠指南》（2001 年版），中國稅務出版社 2001 年 5 月，第 1 版，第 46 頁。

及結合各地區的實際情況，有選擇有重點的減免地方所得稅等。⁷¹

涉外企業所得稅優惠政策分類如下：

表 6 減低稅率徵收企業所得稅⁷²

適用稅率	限定地區	產業要求	說明
15%	深圳、珠海、汕頭、廈門、海南經濟特區	外商投資企業和設立機構場所從事生產、經營的外國企業	
	上海浦東新區	生產性外商投資企業和從事機場、港口、鐵路、公路、電站等能源交通建設專案的外商投資企業以及帶專案在上海浦東新區成片土地上從事基礎設施建設的外商投資企業	
	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、煙臺、連雲港、南通、溫州、福州、湛江、北海、昆山、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、杭州等城市設立的經濟技術開發區	生產性外商投資企業	生產性外商投資企業包括：(1) 機械製造、電子工業；(2) 能源工業（不含開採石油、天然氣）；(3) 冶金、化工、建材工業；(4) 輕工、紡織、包裝工業；(5) 醫療器械、制藥工業；(6) 農業、林業、畜牧業、漁業和水利業；(7) 建築業；(8) 交通運輸業[包括從事搬家、搬運業，不包括客運和從事函件物品（特快）傳遞業務]；(9) 直接為生產服務的科技開發、地質普查、產業資訊諮詢和生產設備、精密儀器維修服務業。(10) 經國務院稅務主管部門確定的其他行業。

⁷¹ 國家稅務總局稅收科學研究所編著《中國所得稅》，中國稅務出版社 2002 年修訂版，第 216 頁。

⁷² 這種優惠政策純粹屬於稅收優惠中的減稅方式的適用，用 15%和 24%兩檔優惠稅率，使得符合條件的該類企業少納稅 9%到 18%。

	<p>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(沿海經濟開放區包括遼東半島、膠東半島、長江三角洲、珠江三角洲和閩南廈、漳、泉地區;經濟特區有深圳、珠海、汕頭、廈門、海南;)</p>	<p>從事下列專案的生產性外商投資企業(1)技術密集、知識密集型的專案;(2)外商投資在3000萬美元以上,回收投資時間長的專案;(3)能源、交通、港口建設專案。</p>	<p>國務院決定進一步開放的沿邊城市——黑河市,綏芬河市、琿春市、滿洲裏市、憑祥市、東興鎮、河口縣、畹町市、瑞麗市、伊寧市、塔城市、博樂市和二連浩特市;沿江城市——重慶、岳陽、武漢、九江、蕪湖市;沿邊、沿海地區省會城市——烏魯木齊、南寧、昆明、哈爾濱、長春、呼和浩特、石家莊市;內陸地區省會(首府)城市——太原、合肥、南昌、鄭州、長沙、成都、貴陽、西安、蘭州、西寧、銀川市,也實行沿海開放城市的政策。</p>
		<p>從事港口、碼頭建設的中外合資經營企業</p>	
<p>在經濟特區和經國務院批准的其他地區</p>		<p>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</p>	<p>外國投資者投入資本或分行由總行撥入營運資金超過1000萬美元,經營期在10年以上的</p>

	<p>國務院確定的中國國家高新技術產業開發區：</p> <p>經國務院批准建立的中國國家高新技術產業開發區有：北京市新技術產業開發試驗區、武漢東湖新技術開發區、南京浦口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、中山炬高技術產業開發區、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、蘭州甯臥莊高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以及設在經濟技術開發區、經濟特區內的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。</p>	<p>被認定為高新技術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的被認定為高新技術企業的外商投資企業</p>	<p>國務院還批准在蘇州、無錫、常州、佛山、惠州、珠海、青島、濰坊、淄博、昆明、貴陽、南昌、太原、南寧、烏魯木齊、包頭、襄樊、株洲、洛陽、大慶、寶雞、吉林、綿陽、保定、鞍山等市建立高新技術開發區。</p>
	<p>國務院批准設立的保稅區</p>	<p>從事加工出口的生產性外商投資企業</p>	<p>國務院批准設立保稅區的城市有：上海（外商橋）、廣州、青島、大連（大窩灣）、深圳（沙頭角和福田）、海南、廈門、汕頭、寧波、福州、天津和張家港。</p>

	中國各地區	從事中國國家鼓勵類專案，即能源、交通基礎設施專案	
	中西部地區	中國國家鼓勵類外商投資企業，即從事經國務院批准，由中國國家發展計劃委員會、原中國國家經濟貿易委員會和原對外經濟貿易合作部聯合發佈的《外商投資產業指導目錄》中的鼓勵類和限制乙類專案以及經國務院批准的優勢產業和優勢專案的外商投資企業。	現行稅收優惠政策執行期滿後3年內適用。可執行本項稅收優惠政策的中西部地區是指：山西、內蒙古、吉林、黑龍江、安徽、江西、河南、湖北、湖南、重慶、四川、貴州、雲南、西藏、陝西、甘肅、青海、寧夏和新疆共19個省（自治區、直轄市）的全部行政區域。
	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、國務院決定進一步開放的沿江、沿邊城市、省會（首府）城市	生產性外商投資企業	
24%	經國務院批准設立的中國國家旅遊度假區，即青島石老人、蘇州胥口、無錫馬山、上海橫沙島、杭州之江、福建武夷山、福建湄山島、廣州南湖、北海銀灘、昆明滇池、三亞亞龍灣。	外商投資企業（不分生產性和非生產性）	但是享受定期免徵減徵企業所得稅優惠的，限於生產性企業。

資料來源：中國所得稅

表 7 限定行業、專案的定期減稅和免稅⁷³

地區要求	產業要求	經營期要求	定期減、免稅政策	其他條件或說明
	生產性外商投資企業	10 年以上	從開始獲利年度起，第一年和第二年免徵企業的得稅，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、稀有金屬等資源開採專案的，由國務院另行規定。
	從事農、林、牧業及邊遠地區的外商投資企業		依照稅法規定享受 2 年免稅，3 年減半徵稅期滿後，經企業申請，中國國家稅務總局批准，可以在以後的 10 年內繼續按應納稅額減徵 15% 至 30% 的企業所得稅。	
設在經濟不發達的邊遠地區的外商投資企業			同上	
	從事港口碼頭建設的中外合資經營企業	15 年以上	可以從開始獲利年度起，第一年至第五年免徵企業所得稅，第六年至第十年減半徵收企業所得稅。	經企業申請，所在地的省、自治區、直轄市稅務機關批准
海南經濟特區	從事機場、港口、碼頭、鐵路、公路、電站、煤礦、水利等基礎設施專案的外商投資企業和從事農業開發經營的外商投資企業	15 年以上	可以從開始獲利年度起，第一年至第五年免徵企業所得稅，第六年至第十年減半徵收企業所得稅。	經企業申請，海南省稅務機關批准
上海浦東新區	從事機場、港口、鐵路、公路、電站等能源、交通建設專案的外商投資企業	15 年以上	可以從開始獲利年度起，第一年至第五年免徵企業所得稅，第六年至第十年減半徵收企業所得稅。	經企業申請，上海市稅務機關批准

⁷³ 需要注意的是在實務操作中，涉外企業享受的稅收優惠期限的規定並未得到很好的實施，比如涉外企業享受“兩免三減”的基本條件是“經營期 10 年以上”，實際上，不論企業經營期限是否滿 10 年，是否提前終止經營，一律享受稅收優惠。參見洪建兵《稅收征管差異：一個必須面對的現實》，載《中國稅務》2001 年，第 8 期，第 46 頁。

該種稅收優惠政策既有減稅的規定也有免稅的規定，屬於多種優惠政策的綜合使用。

經濟特區	從事服務性行業的外商投資企業	10 年以上	可以從開始獲利的年度起，第一年免徵企業所得稅，第二年和第三年減半徵收企業所得稅。	外商投資超過 500 萬美元，經企業申請，經濟特區主管稅務機關批准
經濟特區和國務院批准的其 他地區	設立的外資銀行，外資銀行分 外、中外合資銀行以及財務公 司等金融機構	10 年以上	可以從開始獲利年度起，第 一年免徵企業所得稅，第二 年和第三年減半徵收企業所 得稅。	外國投資者投入資本或者 分行由總行撥入營運資金超 過 1000 萬美元，經企業申 請，當地主管稅務機關批准。
國務院確定的中國國家高 新技術產業開發區	被認定為高新技術企業的 生產性外商投資企業（不包 括北京市新技術產業開發試 驗區的新技術企業）	10 年以上	可以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。	經企業申請，當地主管稅 務機關批准
北京市高技術產業開發試 驗區	被認定為新技術企業的外 商投資企業		從開辦之日起頭 3 年免徵 企業所得稅，第四年至第六 年減半徵收企業所得稅。	
	外商投資舉辦的產品出口 企業		可以按照稅法規定的稅率 減半繳納企業所得稅。但經 濟和特區和經濟技術開發區 以及其他已經按 15% 稅率 繳納企業所得稅的產品出口 企業，符合上述條件的，可 以減按 10% 的稅率繳納企 業所得稅。	依照稅法規定免徵、減徵 企業所得稅期滿後，凡當年 出口產品產值達到當年企業 產品產值 70% 以上的，憑 審核確認部門出具的有關證 明檔，經當地主管稅務機關 審核批准。
	外商投資舉辦的先進技術 企業		可以按照稅法規定的稅率 延長 3 年減半繳納企業所得 稅。如減半後稅率低於 10% 的，按 10% 稅率繳納企業 所得稅。	依照稅法規定免徵、減徵 企業所得稅期滿後，經有關 審定部門認定仍為先進技術 企業並出具有關證明檔，由 當地稅務機關審核批准。

資料來源：中國所得稅

(一) 再投資退稅

再投資退稅是指對外國投資者從外商投資企業取得的利潤再投資給予退稅，屬於鼓勵外商投資的一項稅收優惠。

外商投資企業的外國投資者，將從企業分得的利潤直接再投資於該企業，增加註冊資本，或者作為資本投資開辦其他外商投資企業，經營期不少於5年的，經投資者申請，稅務機關批准，可退還其再投資部分已繳納企業所得稅的40%稅款。再投資不滿5年撤出的，應當繳回已退的稅款。⁷⁴

再投資退稅的計算公式為：⁷⁵

再投資退稅額=再投資額÷(1-適用稅率 33%) * 企業所得稅稅率 (30%) * 退稅率 (40%) =再投資額*17.91%。

另外，中國稅法還規定，為鼓勵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先進技術企業；鼓勵投資者開發建設海南經濟特區，投資與基礎建設專案和農業開發專案，對外商投資者在境內分得的利潤再投資與產品出口企業和先進技術企業以及將從海南經濟特區內企業分得的利潤投資于區內基礎建設專案和農業開發企業的，可按中國稅法規定全部退還再投資部分已繳納企業所得稅稅款。⁷⁶ 其計算公式為：

再投資退稅額=再投資額÷(1-適用稅率 33%) * 企業所得稅稅率 (30%) * 退稅率 (100%) =再投資額*44.776%。

⁷⁴ 金人慶，中國稅務辭典，中國稅務出版社，2000年7月，第155頁。

⁷⁵ 伍舫，中國稅收優惠指南（2001年版），中國稅務出版社，2001年5月，第57頁。

⁷⁶ 同上。

(二) 投資抵免

爲了擴大吸引外資，鼓勵外商投資企業和外國企業使用國產設備，自 1999 年 7 月 1 日起，對外商投資企業和外國企業購買國產設備實行投資抵免企業所得稅的政策。⁷⁷

凡在中國境內設立的外商投資企業和外國企業，在投資總額內購買的國產設備，對符合《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，除《外商投資專案不予免稅的進口商品目錄》外，其購買國產設備投資的 40%可從購置設備當年比前一年新增的企業所得稅中抵免。

外商投資企業和外國企業每一年度投資抵免的企業所得稅額，不得超過該企業當年比設備購置的前一年新增的企業所得稅稅額。如果當年新增的企業所得稅稅額不足抵免時，未予抵免的投資額，可用以後年度比設備購置的前一年新增的企業所得稅稅額延續抵免，但延續抵免的期限最長不得超過 5 年。⁷⁸

允許抵免的國產設備是指國內企業生產製造的生產經營（包括生產必需的測試、檢驗）性設備，不包括從國外直接進口的設備、以“三來一補”方式生產製造的設備。這一點從事加工貿易的外商更需要加以瞭解。⁷⁹

應當注意的是，該條優惠稅收政策可能構成進口替代補貼，具有潛在的違背 WTO 規則的可能性，但總的來講是屬於被動修改的範圍⁸⁰。實際操作中，某項稅收政策需要被動修改，取決於下列情況中的任意一種：一是被其他成員國

⁷⁷ 參見《技術改造國產設備投資抵免企業所得稅暫行辦法》（財稅字[1999]第 290 號）

⁷⁸ 參照《財政部、國家稅務總局關於外商投資企業和外國企業購買國產設備投資抵免企業所得稅有關問題的通知》（財稅字[2000]49 號）、《外商投資企業和外國企業購買國產設備投資抵免企業所得稅管理辦法》（國稅發[2000]90 號）、《國務院關於調整進口設備稅收政策的通知》（國發[1997]37 號）。

⁷⁹ 參見《技術改造國產設備投資抵免企業所得稅暫行辦法》第 3 條。

⁸⁰ 參見 2002 年“加入 WTO 與稅收政策走向”高層論壇中國家稅務總局政策法規司司長胡金木的主題報告。

上訴到 WTO 爭端解決機構，並被判敗訴；二是在年度貿易政策審議中，被 WTO 貿易政策審議委員會認定為不符合 WTO 協定的；三是由於該項政策的執行，被其他成員國徵收了反補貼稅，而 WTO 有關機構又沒有合法的理由制止其徵收；四是在貿易爭端中，中國與其他成員國在磋商中承諾要修改的。

（三）地方所得稅的減免

外商投資企業和外國企業所得稅法規定，對鼓勵外商投資的行業、專案、省、自治區、直轄市人民政府可以根據實際情況決定免徵減徵地方所得稅。

前文從五個方面對外商投資企業的所得稅優惠制度作了介紹，這些優惠政策作為中國吸引外商投資的制度安排在以往吸引外資的實踐中發揮了巨大的作用。但如前述稅制改革一節中所述，隨著中國大陸加入世界貿易組織，以及按照世貿組織規則所作的法規調整，外商投資企業在中國國內市場的進入及市場環境方面已經逐漸享受到國民待遇，因而內資企業在這方面的優勢已經逐步變得不太明顯；但另一方面，由於外商投資企業在上述五大方面所享受的稅收優惠政策依然沒有改變，因此上造成了內外資企業競爭上的極不公平。當然，WTO 規則對於成員國給予其他成員國貨物、服務或投資優於本國國民的待遇，是不予禁止的⁸¹。但是民族經濟的保護也是每一個政府所必然關心的。目前，中國包括學術界和政府部門對於統一內外資所得稅方面的待遇問題已經作了多方面的研究，並且這一問題已經被列入下一步稅制改革的計劃之中。可以預見，外資所享受的所得稅方面的優惠政策會逐漸發生變化，但只是一個長期的趨勢，不管怎樣，中國吸引外資的政策取向是沒有改變的，因此外商也不必擔心這些優惠政策將被猝然取消。

⁸¹ 同上。

目前，大陸在企業所得稅方面面臨的主要問題是內外資企業所得稅的合併問題，以及對稅收立法、執法權劃分不清等問題。內外資企業所得稅的合併問題是大陸涉外稅制改革中的重大問題，通過合併可以滿足社會主義市場經濟體制的內在要求和加入 WTO 組織的要求，以期同國際上通行的國民待遇標準接軌。⁸² 但如何處理涉外優惠稅收政策和統一的企業所得稅的問題，目前的研究尚為少見。⁸³ 另一個較為嚴重的問題是大陸目前在包括企業所得稅在內的稅收立法與執法上，權力劃分不清，對分稅制的執行不徹底。外商投資企業和外國企業所得稅由國家稅務局負責徵收管理，是地方政府無法對屬於本級的稅收充分行使管轄權，這既與建立國稅、地稅兩個稅務機構的初衷相悖，又難以實現完全按照收入歸屬劃分稅收徵管許可權的目標。⁸⁴

二、 關係人（關聯方）交易

“在財務或經營決策中，如果一方有能力控制另一方或對另一方施加重大影響，則認為他們是關聯方。”⁸⁵

中國大陸會計準則沒有對關聯方作專門的定義，但準則給了判斷關係方關係的標準：

“在企業財務和經營決策中，如果一方有能力直接或間接控制，共同控制另一方或對另一方施加重大影響，本準則將視其為關聯方，如果兩方或多方同受一方控制，也將視為關聯方。”

在具體運用關聯方關係判斷標準時，應遵守實質重於形式的原則。

⁸² 張白，「適應世界經濟一體化，改革我國涉外稅制」，中國稅務，2001年，第6期。

⁸³ 理論上講，一方面可以通過統一的企業所得稅法來調整內外資企業，另一方面也可以通過產業政策或區域發展的政策對外商投資企業實行優惠的稅收政策作為上述統一的例外。所以統一所得稅並非簡單的要取消稅收優惠政策原則，而是可能對現行的涉外稅收優惠政策進行清理，調整優惠的形式、程度和重點，變對外資的全面優惠稅收政策為特定優惠的稅收政策。參見劉宜《中國稅收收入和面對“入世”衝擊》，載《中國稅務》2000年第4期，第6頁。

⁸⁴ 楊文利，中國稅權劃分問題研究，中國稅務出版社，2001年9月，第10頁。

⁸⁵ 參見《國際會計準則》第24號——對關聯者的揭示。

中國會計準則規定關聯關係存在的主要形式，包括：

1·直接或間接控制其他企業或受其他企業控制，以及同受某一企業控制的兩個或多個企業。

“控制”是指：有權決定一個企業的財務和經營政策，並能據以從該企業的經營中獲取利益。

(1) 直接，間接，直接或間接投資達到被投資企業 50%以上“表決權”資本的控制權；

(2) 以其他方式（如協定）擁有被投資企業半數以上表決權資本的控制權；

2·合營企業

合營企業是指按合同規定經營活動由投資雙方或若干方共同控制的企業；

3·聯營企業

聯營企業是指對其有重大影響，但不是投資的子公司或合營企業的企業。

“重大影響”是指：當一方擁有另一方 20%或以上至 50%以上表決權資本，或一方雖然只擁有另一方 20%或以下表決權資本，但實際上具有參與財務和經營決策的能力，一般認為對另一方具有重大影響。

4·主要投資者個人，關鍵管理人員或其他關係密切的家庭成員

5·受主要投資者，關鍵管理人員或與其關係密切的家庭成員直接控制的其他企業

主要投資者個人：占 10%股本的個人；

關鍵管理人員：董事，總經理，副總，財務總監（不包括：非執行董事，董事會秘書，監事）

關係密切的家庭成員包括：父母，配偶，兄弟，姐妹，子女

中國會計準則中列舉的交易類型有：

- 
- (1) 購買銷售商品；
 - (2) 購買銷售其他資產；
 - (3) 提供或接受勞務；
 - (4) 代理；
 - (5) 租賃；
 - (6) 提供資金（貸款或出資）；
 - (7) 擔保，抵押；
 - (8) 管理方面的合同協定；
 - (9) 研發專案的轉移，如：A 公司同時控制 BC 兩公司中，B 研發某產品，A 要求 B 停止，且要求 B 將所得成果轉移至 C 繼續研發；
 - (10) 許可協定，如：許可使用工業產權，專用技術或商標利得等；
 - (11) 關鍵管理者報酬；

5.5 加入 WTO 後關稅及非關稅壁壘之最新變化

關稅是對進出國境或關境的貨物、物品徵收的，是世界各國普遍徵收的一種稅收。中國現行的《中華人民共和國進出口關稅條例》是國務院於 1985 年 3 月 7 日發佈，1987 年 9 月 12 日國務院第一次修訂發佈，1992 年 3 月 18 日國務院第二次修訂發佈，從 1992 年 4 月 1 日起施行的。⁸⁶ 目前，大陸的關稅稅率分

⁸⁶ 國家稅務總局，中國稅制（2003 年版），中國稅務出版社，2003 年 4 月，第 178 頁。

為最惠國稅率、協定稅率、特惠稅率和普通稅率，另外還有一種特別稅率，是用於反補貼、反傾銷和保障措施的情況。⁸⁷ 目前中國主要使用的是最惠國稅率，並通過差別稅率體現國家的經濟外貿政策。⁸⁸

對於外商投資企業從事加工貿易業務，其進口料件、設備，海關實行暫緩徵收關稅和進口環節稅的政策，並根據出口成品實際耗用的進口料件數量，免收關稅和進口環節稅。從這一角度看，如果進口料件全部加工成品複出口，則進口關稅和進口環節稅的高低並不對外商投資企業的加工貿易業務造成影響。但根據 1988 年《中華人民共和國海關對進料加工進出口貨物管理辦法》第四條規定，不符合特殊條件的仍應徵收 5%到 15%的關稅和產品稅。另外，在內銷的情況下，其所耗用的進口料件部分就要按照規定補徵進口關稅和進口環節稅。因而，考察中國大陸加入 WTO 後關稅的變化對於從事加工貿易的外商投資企業也具有實踐意義。

對屬於《外商投資專案不予免稅的進口商品目錄》所列的商品，即便屬於加工貿易項下的進口設備，也是要徵收關稅和進口環節稅的⁸⁹。這是從事加工貿易業務之外商投資企業涉及關稅的另一方面。

外商投資企業從事加工貿易以外的業務，如生產內銷產品而進口的商品、《外商投資產業指導目錄》規定的鼓勵類和限制乙類以外的商品，根據《外商投資企業進出口管理辦法》，一律按照法定稅率徵收進口關稅和進口環節稅。

⁸⁷ 2003 年 11 月 23 日發佈的《中華人民共和國進出口關稅暫行條例》第十三條：按照有關法律、行政法規的規定對進口貨物採取反傾銷、反補貼、保障措施的，其稅率的適用按照《中華人民共和國反傾銷條例》、《中華人民共和國反補貼條例》和《中華人民共和國保障措施條例》的有關規定執行。

⁸⁸ 同上，第 180-182 頁。

⁸⁹ 參見 1998 年外經貿政發第 383 號文件《對外貿易經濟合作部海關總署關於加工貿易進口設備有關問題的通知》。

因而，本部分就中國加入世界貿易組織前後的關稅稅率的變化進行考察，同時對非關稅壁壘的最新變動情況也進行了說明。

表 8 1999 至 2003 年實際關稅水平表

	1999 年	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年
關稅算術平均稅率	16.7%	16.4%	15.3%	12.0%	11.0%
工業品關稅稅率		15%	14.0%	12.0%	10.8%
農業品關稅稅率	21.2%		18.9%	16.0%	

資料來源：作者研究整理

上表揭示了中國大陸在入世前後的關稅稅率的算術平均水平及分類描述了各種商品關稅稅率的變動情況。由此表可以看出，中國的進口關稅稅率逐年下降，從算術平均稅率來看，從 1999 年起，四年內關稅從 16.7% 降到 11.0%，下降達 5.7 個百分點。另外一個較為典型的是，資訊技術產品的進口關稅稅率變化較大，從 2001 年的 12.47% 降到了 2003 年的 1.5%，按照中國入世議定書的內容，到 2005 年回全部取消這類產品的進口關稅。

到 2004 年，將有 3000 多種進口商品根據加入世貿組織的相關承諾不同程度地降低關稅。關稅總水平也將由 2003 年的 11.0% 降低到 10.6%，其中，工業品平均關稅水平將降至 9.8%，農產品的平均關稅水平也將降到 15.8%。另外，根據《資訊技術協定》的規定，2004 年中國資訊產品平均關稅水平將降低到約 0.4%，可以說，大部分的資訊產品都將實現“零關稅”。

在承諾降低關稅的同時，中國還承諾在加入世貿組織後 3 年內取消 377 個稅號產品的非關稅措施(包括進口許可證、進口配額和機電產品特定進口招標要求)。具體來說，2004 年中國將在加入世貿組織前兩年的基礎上進一步削減非

關稅措施，如取消石油產品、橡膠產品、汽車起重車及其零部件、摩托車及其零部件等四大類 39 個稅號商品的進口配額與進口許可證管理；取消發電機、推土機、變壓器、膠印機、機械設備、電視接收設備、船舶等七大類 44 個稅號商品的機電產品特定進口招標要求。對於尚未取消進口配額的部分商品則按照加入世貿組織承諾提高配額總量，如汽車及關鍵件的進口配額總量將在初始配額 60 億美元的基礎上每年遞增 15%，2004 年將達到 104.94 億美元。對汽車進口的配額和許可證管理也將於 2005 年 1 月 1 日全部取消。

除此之外，2004 年中國還將調整關稅配額商品的關稅稅率、配額和非國營貿易比例。如進一步降低實行關稅配額的小麥、玉米、大米、棉花、食糖、植物油等產品的配額外關稅稅率；提高大米、植物油、食糖、棉花、羊毛和化肥的進口關稅配額；實行國營貿易管理的豆油、棕櫚油、菜籽油、化肥的國營貿易比例也將同時降低。

在關稅立法方面，《中華人民共和國進出口關稅條例》已於 11 月 23 日由國務院第 392 號令公佈，並將於 2004 年 1 月 1 日起實施。

《中華人民共和國進出口關稅條例》包括《總則》、《進出口貨物關稅稅率的設置和適用》、《進出口貨物完稅價格的確定》、《進出口貨物關稅的徵收》、《進境物品進口稅的徵收》和《附則》等 6 章，共 67 條。

這部條例對中國海關估價制度作了進一步調整和完善，規定了海關在什麼情況下承認進口貨物的成交價格，哪些費用應當計入成交價格，不承認成交價格時如何估定完稅價格，以及如何確定出口貨物的完稅價格；同時，充分考慮了納稅義務人的權利，對納稅義務人估價方法的選擇權等若干權利予以規定。

條例適當調整了關稅稅率欄目，進一步增強了規範性，提高了透明度，充

分利用加入世貿組織所享有的權利，完善了以關稅為手段的各種貿易救濟措施，對某些特定進出口貨物依法可以實行關稅配額管理，還可依法採取反傾銷、反補貼、保障措施及報復性措施等貿易措施，以維護對外貿易秩序和公平競爭。同時，條例也規定了企業資產重組的繳稅辦法，完善了海關執法手段，適當降低了滯納金的比例。⁹⁰

5.6 稅務規劃常見問題

5.6.1 台商稅務行事曆

一、企業所得稅納稅行事曆⁹¹

1·辦理稅務登記期限：依外商投資企業和外國企業所得稅法第 14 條規定，台商企業在中國境內設立從事生產經營之機構場所，應向工商管理機關辦理登記，並持有關證件向當地稅務機關辦理稅務登記。其辦理稅務登記之期限，依實施細則第 87 條規定，台商企業在中國註冊成立公司，應在辦理工商登記（即法人登記）後 30 日內，向當地稅務機關辦理稅務登記。如未註冊成立公司，而是採設立分公司形式，也應在設立之日起 30 日內辦理稅務登記。

2·辦理變更登記期限：依所得稅實施細則第 88 條規定，台商企業遇有遷移、改組、合併、分立，終止以及變更資本額，經營範圍等主要登記事項時，應在辦妥工商登記後 30 日內，持有關證件向當地稅務機關辦理變更登記。

⁹⁰ http://www.ha.xinhuanet.com/add/2003-12/01/content_1273111.htm。

⁹¹ 倪維，企業法律專題報告，大陸稅務/海關/外匯管理現狀

3. 辦理登出登記：依所得稅實施細則第 88 及 89 條規定，台商企業在中國註冊成立之法人如要登出，應在登出前辦理稅務登出登記。如系分公司辦理撤銷，應在辦理工商登記撤銷之日起 30 日內辦理稅務登出登記。

4. 稅務會計年度：依所得稅實施細則第 8 條規定，納稅年度自陽歷 1 月 1 日起至 12 月 31 止。

5. 企業所得稅預繳期限：依所得稅實施細則第 15 條規定，台商企業所得稅及地方所得稅應按年計算，分季預繳，於每季度終了後 15 日內預繳該季度所得稅，報送預繳所得稅申報表。亦即以 3 個月為一期預繳當期所得稅，於每年 4 月 1—15 日預繳 1—3 月份所得稅，7 月 1—15 日預繳 4—6 月份所得稅，10 月 1—15 日預繳 7—9 月份所得稅，次年 1 月 1—15 日預繳 10—12 月份所得稅。至於預繳所得稅之依據，為當季度的實際利潤額，如按當季度實際利潤額預繳有困難時，可按上一年度應稅所得額的四分之一預繳，或以當地稅務機關認可的其他方法分季預繳。

6. 年終結算申報期限：依所得稅實施細則第 95 條第一項規定，台商企業在納稅年度內無論營利或虧損，均應於稅務年度終了後 4 個月內，向當地稅務機關報送年度所得稅申報表及會計決算報表，並應附送中國註冊會計師的查帳報告並進行聯合年審及年檢。

7. 申報期限申請延期：依所得稅實施細則第 95 條第二項規定，台商企業遇特殊原因，不能按照稅法規定期限報送所得稅申報及會計決算報表時，應在規定報送期限內提出申請，經營地稅務機關批准，可以適當延長。

8. 停業之申報期限：依所得稅實施細則第 97 條規定，台商企業在年度中間合併，分立，終止時，應在停止生產，經營之日起 60 日內辦理當期所

得稅彙算清繳，多退少補。

9·清算申報之期限：依所得稅實施細則第 99 條規定，台商企業進行清算時，應在辦理工商登出登記之前向當地稅務機關辦理所得稅申報。

10·扣繳稅款之報繳：

(1)依所得稅法第 19 條及實施細則第 67 條規定，台商企業支付利潤，利息，租金，權利金，建築，安裝，探勘，諮詢，管理等費用予在中國無分支機構或場所之外國企業，應依規定扣繳所得稅，並在扣繳稅款後 5 日內繳入國庫，並向當地稅務機關報送扣繳所得稅的報告表。本項扣繳，台商企業依所得稅實施細則第 104 條規定，可以申請按扣繳額給付 2%手續費。

(2)依個人所得稅法第 9 條規定，台商企業支付員工工資，薪金，依規定扣繳之所得稅款，應按月計繳，由扣繳義務人在次月 7 日前繳入國庫，並向稅務機關報送納稅申報表。所得應納之稅款，應於次月 7 日內繳入公庫，並向當地稅務機關報送納稅申報表。

11·所得稅之退稅期限：依稅收徵收管理法第 30 條規定，台商企業如發現以有超過應納稅額之稅款，自結算繳納稅款之日起 3 年內，可向稅務機關申請退還溢繳稅款。

12·期限之順延：如各項應報繳之期限終止日適逢假日，可以順延至假日之次日。

二、增值稅納稅行事曆

1·台商企業申報繳納增值稅之期限，分別為 1 日，3 日，5 日，10 日，15 日及 1 個月，具體納稅期限由稅務機關根據台商應納稅額的大小，分別核定。

2. 核定為按月報繳制者，其報繳期限：自期滿之日起 10 日內申報及繳納。

3. 核定以 1 日，3 日，5 日，10 日，15 日為一期納稅者，其預繳稅款期限：自期滿之日起 5 日內預繳。其結帳報繳期限：次月 1 日起 10 日內申報納稅並結清上月應納稅款。

4. 進口貨物之繳稅期限：自海關填發稅款繳納證之次日起 7 日內繳納稅款。(海關代徵收)

三、其他稅務行事曆

1. 消費稅(相當於特種消費稅或貨物稅)之納稅期限：與增值稅同。

2. 營業稅之納稅期限：分為 5 日，10 日，15 日，及 1 個月，以 1 個月為納稅期者，自期滿之日起 10 日內申報繳納。以 5 日，10 日，15 日為納稅期者，自期滿之日起 5 日內預繳稅款，並於次月 1 日起 10 日內申報納稅並結清上月應納稅款。

3. 土地增值稅之納稅期限：應自轉讓房地產合同簽訂之日起 7 日內，向房地產所在地稅務機關辦理納稅申報，並在稅務機關核定之期限內繳納土地增值稅。

4. 契稅之納稅期限：應于產權變動成立契約後 3 個月內辦理投稅手續，並按當地政府規定交款期限繳納契稅。

5. 消費稅，營業稅，契稅及土地增值稅之申請退稅期限：3 年。

6. 關稅之繳納期限：應在海關填發稅款繳納證之次日起 7 日內(假日除外)向銀行繳納。

7. 關稅之退稅期限：關稅如課徵錯誤，可自繳納日起 1 年內申請退稅。

另外，台籍幹部稅務行事曆：台籍幹部從中國境外取得所得，應在年度終

了後 30 日內將應納稅款繳入國庫，並向稅務機關報送納稅申報表。

台商稅務救濟行事曆則有：

1. 本稅之行政救濟—不服稅務機關對於本稅之處分，應先繳稅並在稅務機關填發納稅憑證之日起 60 日內申請覆議。
2. 處罰之行政救濟—不服稅務機關的處罰決定，應在接到處罰通知書之日起 15 日內申請覆議或直接向人民法院起訴。



表 9 外商投資相關稅種及納稅期限歸納列表⁹²

稅種	繳稅期限
增值稅	納稅期限為 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日或者 1 個月。具體由主管稅務機關根據應納稅額的大小分別核定；不能按固定期限納稅的，可以按次納稅。以一個月為一期的，自期滿之日起 10 日內申報納稅；其他情況下，自期滿之日起 5 日內預繳，於次月 1 日起 10 日內申報納稅並結清上月應納稅款。進口貨物，自海關填發稅款繳納證的次日起 15 日內繳納稅款。出口適用稅率為零的貨物，可以按月向稅務機關申報辦理該項出口貨物的退稅。
消費稅	同上
營業稅	同上
資源稅	同上
企業所得稅	按年計算，分季預繳。季度終了後 15 日內預繳；年度終了後 5 個月內彙算清繳，多退少補
個人所得稅	代扣代繳的稅款，在次月 7 日內繳入國庫，並向主管稅務機關報送相關資料
城市房地產稅	按季或半年分期繳納
土地增值稅	自轉讓房地產合同簽定之日起 7 日內向房地產所在地主管稅務機關辦理納稅申報，在稅務機關核定的期限內繳納。
車輛購置稅	購買自用應稅車輛的，自購買之日起 60 日內申報納稅；進口自用應稅車輛的，自進口之日起 60 日內申報納稅；自產、受贈、獲獎或以其他方式取得並自用應稅車輛的，自取得之日起 60 日內申報納稅。一次繳清。
車船使用牌照稅	按季（1、4、7、10 月）徵收，也可按半年或一年合併徵收。
船舶噸稅	分按 3 個月期繳納和 30 天期繳納兩種，由納稅人于申請完稅時自行選報。
契稅	納稅義務發生之日起 10 日內，向土地、房屋所在地的契稅徵收機關辦理納稅申報，並在其核定的期限內繳納稅款。（納稅義務發生時間：簽定土地、房屋權屬轉移合同的當天，或納稅人取得其他具有土地、房屋權屬轉移合同性質憑證的當天）
關稅	進口貨物自運輸工具申報進境之日起 14 日內，出口貨物在貨物運抵海關監管區後裝貨的 24 小時以前，由納稅義務人向貨物進（出）境地海關申報，海關填發稅款繳款書。納稅義務人自海關填發稅款繳款書之日起 15 日內，向指定銀行繳納稅款。
印花稅	自行貼花，彙貼或彙繳，匯總繳納的期限限額由當地稅務機關確定，最長期限不超過 1 個月。委託代徵

資料來源：中國稅制

⁹² 國家稅務總局，中國稅制（2003 年版），中國稅務出版社，2003 年 4 月，第 31-41 頁。

5.6.2 稅收申報實務

納稅申報是指納稅人按照稅法規定的期限和內容向稅務機關提交有關納稅事項書面報告的法律行爲，是納稅人履行納稅義務、承擔法律責任的主要依據，使稅務機關稅收管理資訊的主要來源和稅務管理的一項重要制度⁹³。

納稅申報屬於稅收徵管法律制度的重要內容，《中華人民共和國稅收徵收管理法》於1992年9月4日通過，1995年2月28日進行了修正，2001年4月28日又一次進行了修訂。《稅收徵管法》第2章稅務管理中第3節爲納稅申報，共3條，《實施細則》第4章爲納稅申報，共8條。

根據上述規定，納稅人申報方式主要是直接上門申報，另外對財務制度健全、核算水平較高，納稅比較規範的納稅人及扣繳義務人可以實行郵寄申報，有些地方（如北京）則已經實施網上申報方式⁹⁴。就納稅人申報義務，概括來將主要是如期、如實申報。

一般納稅申報程式如下：

- (1) 納稅人向申報徵收窗口申報；
- (2) 申報徵收視窗按規定受理並開具稅收繳款書，將稅收繳款書連同簽字後的一份納稅申報表交納稅人；
- (3) 納稅人向國庫經收處（銀行）解繳稅款。

應攜帶資料包括：

1. 納稅申報一式三份

- (1) 綜合納稅申報表（月報）；

⁹³ 國家稅務總局徵收管理司編《新稅收徵管法及其實施細則釋義》，中國稅務出版社2002年9月，第1版，第85頁。

⁹⁴ 郭洪榮，新編辦稅人員實用手冊，中國稅務出版社，2003年4月。

(2)印花稅納稅申報表及應稅合同明細表(月報)；

(3)企業所得稅納稅申報表(季報)；

(4)房產稅，土地使用稅，車船使用納稅申報表(3月，9月)；

2·財務報表(月報)一份

(1)資產負債表；

(2)損益表；

(3)應交增值稅明細表(限一般納稅人)；

(4)經營費用或製造費用明細表；

(5)管理費用明細表；

3·成本明細表

4·年報應增報以下報表一份

(1)現金流量表；

(2)利潤分配表；

(3)商品銷售利潤明細表(限商業企業)；

(4)主營業務收支明細表(限工業，交通郵電企業)；

(5)營業收支明細表(限旅遊，服務企業)；

(6)企業所得稅年度申報表及其附表

值得注意的是，納稅申報作為企業重要的稅務活動，可以通過稅務代理來完成。實際上，企業很多與稅務相關的活動包括稅務諮詢、代理記賬、代理納稅及稅收籌劃等都可以通過稅務代理進行，這一點也被明確規定在《中華人民共和國稅收徵管法》裏面。⁹⁵稅務代理是市場經濟社會分工細化的產物，是納稅

⁹⁵大陸稅法中對稅務代理作出規定的條文如下：

人、代理者和稅務機關協同辦理涉稅事務的管理方式。對於納稅人而言，實際上是將自己履行納稅義務的具體事宜，委託代理者辦理。納稅人通過委託代理，可以節約納稅成本，並由代理者承擔相應的法律責任，從而一定程度上轉移納稅風險。⁹⁶對於這一點台商也需要特別注意。

5.7 稅務法律責任

稅收法律責任是保證稅收管理正常運行的最後一道防線，通過對違反稅收徵管制度的納稅人及扣繳義務人，協助徵收管理的銀行及金融機構，稅務機關的工作人員的責任的設置，來保證稅收管理制度能夠順暢實現。

就納稅人、扣繳義務人的法律責任而言，主要包括行政責任和刑事責任，行政責任主要規定在《稅收徵管法》中的法律責任一章中，而刑事責任則規定在《刑法》中：

5.7.1 行政責任

對納稅人及扣繳義務人行政責任的規定主要集中在《稅收徵管法》第 60 條至第 72 條部分。

第六十條納稅人有下列行爲之一的，由稅務機關責令限期改正，可以處二千元以下的罰款；情節嚴重的，處二千元以上一萬元以下的罰款：

- (一) 未按照規定的期限申報辦理稅務登記、變更或者登出登記的；
- (二) 未按照規定設置、保管帳簿或者保管記帳憑證和有關資料的；
- (三) 未按照規定將財務、會計制度或者財務、會計處理辦法和會計核算軟體報送稅務機關備查的；
- (四) 未按照規定將其全部銀行帳號向稅務機關報告的；

⁹⁶ 李永貴，「充分發揮稅務代理在稅收徵管中的重要作用」，中國稅務，2002 年，第 4 期，第 23 頁。

(五) 未按照規定安裝、使用稅控裝置，或者損毀或者擅自改動稅控裝置的。

納稅人不辦理稅務登記的，由稅務機關責令限期改正；逾期不改正的，經稅務機關提請，由工商行政管理機關吊銷其營業執照。

納稅人未按照規定使用稅務登記證件，或者轉借、塗改、損毀、買賣、偽造稅務登記證件的，處二千元以上一萬元以下的罰款；情節嚴重的，處一萬元以上五萬元以下的罰款。

第六十一條扣繳義務人未按照規定設置、保管代扣代繳、代收代繳稅款帳簿或者保管代扣代繳、代收代繳稅款記帳憑證及有關資料的，由稅務機關責令限期改正，可以處二千元以下的罰款；情節嚴重的，處二千元以上五千元以下的罰款。

第六十二條納稅人未按照規定的期限辦理納稅申報和報送納稅資料的，或者扣繳義務人未按照規定的期限向稅務機關報送代扣代繳、代收代繳稅款報告表和有關資料的，由稅務機關責令限期改正，可以處二千元以下的罰款；情節嚴重的，可以處二千元以上一萬元以下的罰款。

第六十三條納稅人偽造、變造、隱匿、擅自銷毀帳簿、記帳憑證，或者在帳簿上多列支出或者不列、少列收入，或者經稅務機關通知申報而拒不申報或者進行虛假的納稅申報，不繳或者少繳應納稅款的，是偷稅。對納稅人偷稅的，由稅務機關追繳其不繳或者少繳的稅款、滯納金，並處不繳或者少繳的稅款百分之五十以上五倍以下的罰款；構成犯罪的，依法追究刑事責任。

扣繳義務人採取前款所列手段，不繳或者少繳已扣、已收稅款，由稅務機關追繳其不繳或者少繳的稅款、滯納金，並處不繳或者少繳的稅款百分之五十以上五倍以下的罰款；構成犯罪的，依法追究刑事責任。

第六十四條納稅人、扣繳義務人編造虛假計稅依據的，由稅務機關責令限期改正，並處五萬元以下的罰款。

納稅人不進行納稅申報，不繳或者少繳應納稅款的，由稅務機關追繳其不繳或者少繳的稅款、滯納金，並處不繳或者少繳的稅款百分之五十以上五倍以下的罰款。

第六十五條納稅人欠繳應納稅款，採取轉移或者隱匿財產的手段，妨礙稅務機關追繳欠繳的稅款的，由稅務機關追繳欠繳的稅款、滯納金，並處欠繳稅款百分之五十以上五倍以下的罰款；構成犯罪的，依法追究刑事責任。

第六十六條以假報出口或者其他欺騙手段，騙取中國國家出口退稅款的，由稅務機關追繳其騙取的退稅款，並處騙取稅款一倍以上五倍以下的罰款；構成犯罪的，依法追究刑事責任。

對騙取中國國家出口退稅款的，稅務機關可以在規定期間內停止為其辦理出口退稅。

第六十七條以暴力、威脅方法拒不繳納稅款的，是抗稅，除由稅務機關追繳其拒繳的稅款、滯納金外，依法追究刑事責任。情節輕微，未構成犯罪的，由稅務機關追繳其拒繳的稅款、滯納金，並處拒繳稅款一倍以上五倍以下的罰款。

第六十八條納稅人、扣繳義務人在規定期限內不繳或者少繳應納或者應解繳的稅款，經稅務機關責令限期繳納，逾期仍未繳納的，稅務機關除依照本法

第四十條的規定採取強制執行措施追繳其不繳或者少繳的稅款外，可以處不繳或者少繳的稅款百分之五十以上五倍以下的罰款。

第六十九條扣繳義務人應扣未扣、應收而不收稅款的，由稅務機關向納稅人追繳稅款，對扣繳義務人處應扣未扣、應收未收稅款百分之五十以上三倍以下的罰款。

第七十條納稅人、扣繳義務人逃避、拒絕或者以其他方式阻撓稅務機關檢查的，由稅務機關責令改正，可以處一萬元以下的罰款；情節嚴重的，處一萬元以上五萬元以下的罰款。

第七十一條違反本法第二十二條規定，非法印製發票的，由稅務機關銷毀非法印製的發票，沒收違法所得和作案工具，並處一萬元以上五萬元以下的罰款；構成犯罪的，依法追究刑事責任。

第七十二條從事生產、經營的納稅人、扣繳義務人有本法規定的稅收違法行為，拒不接受稅務機關處理的，稅務機關可以收繳其發票或者停止向其發售發票。

上述第六十三、六十四條對偷稅行為作了規定，需要注意的是大陸稅法嚴格區分偷稅行為與避稅行為。避稅行為又稱“稅收籌劃”，指納稅人在不違背國家稅收法律法規的情況下，通過對經營活動的合法謀劃，使企業在實現利潤最大化的同時，達到稅收負擔最小化。與偷稅行為公然違背稅法，採取欺騙手段相比，避稅行為乃是企業在市場經濟體制下追求利潤最大化的正常反應，還可以促進稅收制度更趨合理完善。⁹⁷

⁹⁷張士江，「“避稅”耶，“偷稅”耶？」，中國稅務，2001年，第1期，第54頁。

5.7.2 刑事責任

根據《中華人民共和國刑法》第 205 條的規定，虛開增值稅專用發票是屬於刑事罪，其量刑依情節輕重分為四級：

1. 只要虛開稅款數額 1 萬元以上的，或者虛開增值稅專用發票致使中國國家稅款被騙取 5000 元以上的，就可處 3 年以下有期徒刑。
2. 虛開稅務款額 10 萬元以上的，或者虛開增值稅專用發票致使中國國家稅款被騙取 5 萬元以上的，就可處 3 年以上 10 年以下有期徒刑。
3. 虛開稅務款額 50 萬元以上的，或者虛開增值稅專用發票致使中國國家稅款被騙取 30 萬元以上的，就可處 10 年以上有期徒刑或者無期徒刑。
4. 利用虛開的增值稅專用發票實際抵扣稅款或者騙取出口退稅 100 萬元以上的，或者造成中國國家稅款損失 50 萬元以並且在偵察終結前仍無法追回的，應可處無期徒刑或者死刑。

虛開增值稅專用發票的行為是指：

1. 沒有貨物買賣或者沒有提供或接受應稅勞務而為他人，為自己，讓他人為自己，介紹他人開具增值稅專用發票。
2. 有貨物買賣或者提供或接受了應稅勞務但為他人，為自己，讓他人為自己，介紹他人開具數量或者金額不實的增值稅專用發票。
3. 進行了實際經營活動，但讓他人為自己代開增值稅專用發票。

“虛開增值稅專用發票” “自己虛開” “讓他人為自己虛開”

由以上可知，在中國偷漏稅的後果是非常嚴重，不像在臺灣頂多是罰錢了事而已，一旦被稅務機關查到，不但要受牢獄之災，情節重大的甚至連命都會賠上。

目前台商在中國的企業，面對多變的稅務環境，幾乎都存在著稅務上的問題，有些是因為對中國法令的無知所造成的，而有些是刻意的遊走法律邊緣，但不論原因是什麼，後果都是一樣的嚴重。

很多台商到中國做生意，最常犯的錯誤就是把，“臺灣經驗”原封不動的移植到中國上去，以為這樣就可以萬事OK，事實上這種心態正是導致台商在中國經商失敗最大的原因。很多台商都是出了事，才恍然大悟的發覺，原來臺灣和中國的規定是完全不一樣的，只不過為時已晚了。

有鑒於中國的稅種繁多，稅法規定非常複雜，而違反的法律後果相當嚴重，台商在中國投資做生意，必須對中國的法律有清楚的認識與瞭解，切實遵守相關規定。該繳的稅不要省，以合法的方式與管道節稅，否則一旦被查到，不但辛苦經營所得付之一炬，甚至還會賠上身家性命，真是得不償失。

中國《刑法》第 201 條第一款規定：納稅人採取偽造，變造，隱匿，擅自銷毀帳簿，記帳憑證，在帳簿上多列支出或者不列，少列收入，經稅務相關通知申報而拒不申報或者進行虛假的納稅申報的手段，不繳或者少繳應納稅款，偷稅數額占應納稅額的 10% 以上不滿 30%，並且偷稅數額在 1 萬元以上不滿 10 萬元的，或者因偷稅被稅務機關給予二次行政處罰又偷稅的，處 3 年以下有期徒刑或者拘役，並處偷稅數額 1 倍以上 5 倍以下罰金；偷稅數額占應納稅額的 30% 以上，並且偷稅數額在 10 萬元以上的，處 3 年以上 7 年以下有期徒刑，並處偷稅數額 1 倍以上 5 倍以下罰金。

中國《刑法》第 204 條規定《騙取出口退稅款罪》，本條規定：“以假報出口或者其他欺騙手段，騙取中國國家出口退稅款，數額較大的，處 5 年以下有期徒刑或者拘役，並處騙取稅款 1 倍以上 5 倍以下罰金；數額巨大或者有其他

嚴重情節的，處 5 年以上 10 年以下有期徒刑，並處騙取稅款 1 倍以上 5 倍以下罰金；數額特別巨大或者有其他特別嚴重情節的，處 10 年以上有期徒刑或者無期徒刑，並處騙取稅款 1 倍以上 5 倍以下罰金或者沒收財產。”所以構成本罪，主要有以下兩個物徵：

1. 行為人有犯罪的故意，亦即有騙取中國國家出口退稅款的；
2. 行為人有以假報出口或者其他欺騙手段騙取中國國家出口退稅款為目的。

《增值稅專用發票》的犯罪，即有下列 4 條：

1. 虛開增值稅專用發票或虛開用於騙取出口退稅，抵稅款的其他發票犯罪(參見中國《刑法》第 205 條)；
2. 偽造，出售偽造增值稅專用發票罪(參見中國《刑法》第 206 條)；
3. 非法出售增值稅專用發票罪(參見中國《刑法》第 207 條)；
4. 非法購罪增值稅專用發票罪，購買偽造的增值稅專用發票罪以及購買後又虛開或者出售的犯罪(參見中國《刑法》第 208 條)；

六、台商和外商投資企業在關務上因應

6.1 現行海關對企業 ABCD 四級分類管理之內容及依據

6.1.1 實施緣由及日期

1998 年 5 月實施的海關對信得過企業管理辦法，成效不彰，於 1999 年 6 月 1 日起予以廢止，同時頒佈實施海關企業實施分類管理辦法；1999 年 8 月 10 日頒佈實施海關企業實施分類管理實施細則；2000 年 1 月 1 日，海關部署，通知對企業分類評定標準進行部分調整。

6.1.2 加工貿易企業 ABCD 四級分類管理¹

● 申請 A 類企業的條件

符合下列條件的企業經向主管海關申請並經海關審核確定的，海關實施 A 類管理，其年進出口總額 3000 萬美元以上或出口總額達到 2000 萬美元以上的外貿公司和自營出口額 1000 萬美元以上（機電產品自營出口額達到 500 萬美元以上）的生產企業可予以優先考慮。

（一）註冊登記二年以上，並且

- （1）連續二年無走私違規行為記錄；
- （2）連續二年無拖欠海關稅款情事；
- （3）連續二年加工貿易合同按期核銷；
- （4）進口海關必檢商品簽定免驗協定後二年內無申報不實記錄；

（二）向海關提供的單據、證件真實、齊全、有效；

（三）年進出口總額在 100 萬美元以上；

（四）會計制度完善：財務帳冊健全，科目設置合理，業務記錄真實可信；

（五）指定專人負責海關事務；

（六）連續二年報關單差錯率在 5% 以下；

¹ http://www.chinafiw.com/e_m/site/mysystem326.asp?trans_treeid=326

(七) 凡設有存放海關監管貨物倉庫的企業，其倉庫管理制度健全，倉庫明細帳目清楚，入庫單、出庫單（包括領料單）等實行專門管理，做到帳貨相符。

◆申請 A 類企業的程序

企業向海關申請實施 A 類管理時應當向主管海關提交書面申請報告。主管海關接受企業提出適用 A 類管理的申請時向企業發放申請表。企業申請時有弄虛作假或所呈不實者，海關兩年內不受理對其實施 A 類管理的申請。企業提交申請報告應隨附下列文件一式二份：

- (一) 外經貿主管部門或其他主管部門批准經營的有效文件的副本或複印件。
- (二) 企業年審合格證明。
- (三) 企業對照申報 A 類企業的條件所列條件進行自我評估的報告。
- (四) 經本企業法定代表人或其授權代表簽字並加蓋公章的《企業狀況調查表》。
- (五) 企業註冊所在地外經貿主管部門出具的書面意見。

海關審核企業提交的有關文件和檔案資料，根據企業實際通關情況進行審定。

主管海關應自評定企業適用 A 類管理之日起 7 個工作日內將有關企業名單抄送所在地外經貿、經貿委、稅務、外匯管理、中國銀行等有關部門徵求意見；並請上述部門在 7 個工作日內反饋意見。反饋意見中對評定的企業管理類別的出現異議時，海關應要求其說明理由並提供有關證明材料。上述部門在規定期限內無反饋意見的，視為無不同意見。海關匯總反饋意見後，對無異議的企業立即組織實施分類管理。

對核准適用 A 類管理的企業，海關應自核准之日起 30 日內書面通知該企業。同時主管海關應將 A 類企業名單報海關總署備案。

◆ A 類企業的特殊待遇

適用 A 類管理的企業名單由海關總署下發各海關執行，在實行常規管理制度的基礎上，提供以下便利：

(一) 在海關業務現場設專門窗口，優先辦理貨物申報、查驗和放行手續；並應企業要求，優先實行“門對門”驗貨。

(二) 對從事加工貿易的企業，經海關總署批准，可實行海關派員駐廠監管或電腦聯網管理。除國家另有規定者外，不實行銀行保證金台帳制度。

(三) 對按規定允許擔保的貨物，海關憑企業提交的保函驗放，免收保證金；

(四) 對企業進口海關必檢商品目錄中的商品可免予取樣化驗。

(五) 為企業優先提供 E D I 聯網報關的便利。

(六) 經海關評定適用 A 類管理的加工貿易企業，且符合下列條件之一的，海關可其實行銀行保證金台帳制度；

a、實行海關派員駐廠監管或與主管海關實行電腦聯網管理保稅工廠的；

b、從事飛機、船舶等特殊行業加工貿易的；

c、企業年進出口總額 3000 萬美元（自營生產型企業出口額 1000 萬美元）及以上，或年加工貿易出口額 1000 萬美元及以上的。

(七) 實行銀行保證金台帳“空轉”制度，其進口限制類商品的，也免繳保證金

◆ A 類企業的動態管理

海關企業分類進行動態的管理，A 類企業出現不符申報 A 類企業的條件或下列事項，主管海關可取消其 A 類企業資格，按 B、C 類企業或 D 類企業處理。

B 類

未發現屬下列 c 類、D 類行爲、但不符合申報 A 類企業的條件二至七項條件的，調整按 B 類管理。

C 類

(一) 一年內出現兩次違規行爲，或偷逃應繳稅款 5 萬元人民幣以上、不滿 50 萬元人民幣的；

(二) 拖欠海關稅款 100 萬元人民幣以下的；

(三) 帳冊管理混亂，帳簿、資料不能真實、有效地反映進出口業務情況的；

(四) 遺失重要業務單證或拒絕提供有關帳簿、資料，致使海關無法監管的；

(五) 不按規定辦理加工貿易合同核銷手續的；

(六) 一年內報送單差錯率在 10% 以上的；

(七) 出借企業名義，供他人辦理進出口貨物報關納稅等事宜的；

◆ A類企業的其他事項

- 1 主管海關為海關總署管理的直屬海關。各主管海關成立關一級的企業分類管理委員會，負責處理企業分類管理工作中出現的重大問題。
- 2 對從事加工貿易企業的分類評定工作由主管海關企管部門會同加工貿易主管部門共同進行。
- 3 企業年進出口額標準以海關統計為準。
- 4 連續二年，系指海關接受企業申請之日前兩年。企業在兩年前發生違反海關法律法規情況但至提交申請之日仍未結案的，不具備申請適用A類管理的資格。

● B類企業的條件

(一) 凡不符合申報A類企業的條件的，且未發生下列情況的適用B類管理。

- 1、一年內出現兩次違規行為，或偷逃應繳稅款5萬元人民幣以上、不滿50萬元人民幣的；
- 2、拖欠海關稅款100萬元人民幣以下的；
- 3、帳冊管理混亂，帳簿、資料不能真實、有效地反映進出口業務情況的；
- 4、遺失重要業務單證或拒絕提供有關帳簿、資料，致使海關無法監管的；
- 5、不按規定辦理加工貿易合同核銷手續的；
- 6、一年內報送單差錯率在10%以上的；
- 7、出借企業名義，供他人辦理進出口貨物報關納稅等事宜的；
- 8、在進出口經營活動中被外經貿主管部門給予通報批評、或警告等行政處罰的。
- 9、二年內走私偷逃應繳稅款50萬元人民幣以上的（多次走私應累計）；
- 10、偽造、塗改進出口許可證或批件的；
- 11、走私國家禁止進出口物品的；
- 12、拖欠海關稅款100萬元人民幣以上的；
- 13、利用假手冊、假報關單、假批件騙取加工貿易稅收優惠的；
- 14、在承運監管貨物的運輸工具上私設夾層、暗格的；

- 15、被外經貿主管部門暫停或撤銷對外貿易經營許可的；
- 16、已構成走私罪並經司法機關依法追究刑事責任的。

(二) 企業第一次辦理報關註冊登記時可按 B 類管理。

◆ B 類的企業管理

海關對適用 B 類管理企業實行常規管理制度。

適用 B 類管理的加工貿易企業，除開展加工貿易限制類商品外，繼續實行現行的銀行保證金台帳“空轉”制度。

● C 類企業的條件

企業有下列情形之一者，海關實施 C 類管理：

- (一) 一年內出現兩次違規²行為，或偷逃應繳稅款 5 萬元人民幣以上、不滿 50 萬元人民幣的；(其違規次數不超過上年報關次數千分之一的，可不定為 C 類管理企業。) 企業違規行為處罰金額在人民幣 10000 元(含 10000 元)以下的，不作為 C 類管理企業的評定記錄。
- (二) 拖欠海關稅款³100 萬元人民幣以下的。
- (三) 帳冊管理混亂⁴，帳簿、資料不能真實、有效地反映進出口業務情況的。
- (四) 遺失重要業務單證⁵或拒絕提供有關帳簿、資料，致使海關無法監管的。
- (五) 不按規定辦理加工貿易合同核銷手續的⁶。
- (六) 一年內報關單差錯率在 10% 以上的。
- (七) 出借企業名義⁷，供他人辦理進出口貨物報關納稅等事宜的。

² 違規，以海關依據中華人民共和國海關法行政處罰實施細則第三章的規定對企業違規行為進行的處罰(處人民幣一千元以下罰款的除外)且該處罰決定書已生效為準。

³ 拖欠海關稅款，系指超過三個月仍未繳納正常進出口應繳稅款，包括經海關認定違反海關監管規定，除給予處罰外，尚需補交的稅款。該項同樣適用於超過三個月仍未交付海關罰款、沒收的違法所得和追繳的私貨等值價款。

⁴ 帳冊管理混亂，以海關根據中華人民共和國海關稽查條例對企業所作稽查報告的結論為依據。

⁵ 遺失重要業務單證，所指情形為藏匿、損毀或不能提供有關單證，致使海關無法監管。

⁶ 不按規定辦理加工貿易合同核銷手續，系指加工貿易經營單位(廣東、福建兩省的加工生產企業在“對外加工裝配服務公司”名義項下開展對外加工裝配業務的，加工生產企業可視同經營單位)超出海關規定的合同核銷期限，經海關催核，仍不向海關辦理合同核銷手續並無正當理由的。

⁷ 出借企業名義，供他人辦理進出口貨物報關納稅等事宜，系指以收取代理費方式，讓委託企業(或貨主)自帶客戶、自帶貨源、自帶匯票、自行報關，或以任何形式出讓其名義供他人辦理進出口業務中付彙、收彙、報關等手續。

(八)在進出口經營活動中被外經貿主管部門給予通報批評、或警告等行政處罰的⁸。

◆ C類企業的動態管理

對審定適用C類管理的企業，海關應自審定之日起7個工作日內組織實施，並在7個工作日內通知有關企業。

適用C類管理的企業在一年內沒有發生C類企業條件及D類企業的條件所列情事的，海關對其實施B類管理。

◆ C類企業的監管

海關對適用C類管理的企業按包括以下措施在內的重點監管：

- (一) 對按規定允許擔保的貨物必須提交保證金。
- (二) 辦理加工貿易合同登記備案必須按規定的比例交納保證金。
- (三) 對其經營活動列入稽查重點。
- (四) 對其進出口貨物實行重點查驗⁹。
- (五) 不予辦理異地報關備案¹⁰。
- (六) 將有關情況通報國家經貿委和外經貿部。
- (七) 適用C類管理的加工貿易企業向海關辦理合同登記備案時，海關對其備案進口料件收取應徵進口關稅和進口環節增值稅稅款等值的保證金。

● D類企業的條件

企業有下列情形之一者，海關實施D類管理：

- (一) 二年內走私偷逃應繳稅款50萬元人民幣以上的（多次走私應累計）；“走私”，以海關處罰決定書或法院判決書生效為準。

⁸被外經貿主管部門給予通報批評或警告等行政處罰，系指外經貿部或其授權的省級外經貿主管部門根據對違規、走私企業給予警告、暫停或撤銷對外貿易、國際貨運代理經營許可行政處罰的暫行規定對企業進行的批評或處罰。

⁹重點查驗，按《海關總署關於試行〈海關監管工作查驗、檢查、核銷量化標準〉（試行）的通知》（署監[1998] 247號）和《海關總署關於印發〈海關對進出境貨物查驗規程〉（試行）的通知》（署監[1999] 270號）規定辦理。

¹⁰不予辦理異地報關備案，系指經海關審定適用C類管理的企業不得在異地自行開展報關業務，必須在備案地委託專業報關企業或委託承運其貨物的代理報關企業報關。

- (二) 偽造、塗改進出口許可證或批件的；
- (三) 走私國家禁止進出口物品的；
- (四) 拖欠海關稅款 100 萬元人民幣以上的；
- (五) 利用假手冊、假報關單、假批件騙取加工貿易稅收優惠的；
- (六) 在承運監管貨物的運輸工具上私設夾層、暗格的；
- (七) 被外經貿主管部門暫停或撤銷對外貿易經營許可的；
- (八) 已構成走私罪並經司法機關依法追究刑事責任的。
- (九) 企業以成立新企業或變更企業名稱逃避海關分類管理和監管，海關掌握確鑿證據的，對其成立的新企業或變更名稱後的企業實施 D 類管理。

◆ D 類企業的動態管理

適用 D 類管理的企業在二年內沒有再發生 D 類企業的條件所列情事的，海關對其實施 C 類管理。

對審定適用 D 類管理的企業，海關應自審定之日起 7 個工作日內組織實施，並在 7 個工作日內通知有關企業。

◆ D 類企業的監管

海關對適用 D 類管理的企業採取以下措施：

- (一) 不予辦理新的加工貿易合同備案。
- (二) 進出口貨物逐票開箱查驗。
- (三) 按有關規定暫停企業報關資格，或暫停企業載運海關監管貨物業務資格，暫停企業保稅存儲業務資格。
- (四) 情節嚴重的按有關規定取消企業報關資格，或取消企業載運海關監管貨物的業務資格，取消企業保稅存儲的業務資格。
- (五) 將有關情況通報國家經貿委和外經貿部。由外經貿部或其授權的省級外經貿主管部門根據對違規、走私企業給予警告、暫停或撤銷對外貿易、

國際貨運代理經營許可行政處罰的暫行規定對企業進行行政處罰。

(六) 經營單位不得委託適用 D 類管理的生產企業加工

6.2 海關專帳

6.2.1 海關專帳之建立

(一) 合同已進未過帳：

系顯示每本合同之各種材料件的審批備案數量，已進口數量，未進口數量，核銷數量及結餘數量。

(二) 合同已出未出帳

是顯示之合同之備案數量，已出數量，未出數量及核銷數量。

(三) 材料進出帳

乃每本合同專料專用情形之材料進出帳。其具體內容應顯示直接進口數，轉廠進口數，材料內購數，直接出口或口用料數，轉廠出口成品用料數，內銷用料數及餘料數。

(四) 轉廠進口帳：

系顯示已轉廠收貨數，已辦結轉數及未結轉數或已結轉未收貨數。

(五) 轉廠出口帳：

系顯示已轉廠送貨數，已辦結轉數及未辦結轉數，或結轉未送貨數。

(六) 邊角廠料及殘次品出入庫明細帳：

系顯示邊角廠料及殘次品應入倉，出倉及回收情況。

(七) 發外加工：

系顯示發外加工之發出與收回情形。

6.2.2 海關專帳建立之重要性

(一) 來料加工有非專料專用情況，主管海關可暫停或取消其合同登記備案資格。

(二) 依海關對企業分類管理辦法規定，若海關帳冊管理混亂帳簿資料不能有效反映進出口業務狀況，將有被列入C級企業之可能；反之，若會計制度完善，財務帳冊健全，業務記錄真實可信，則具申請A級企業之資格。

(三) 海關專帳乃企業海關內部控制制度之重要環結，海關帳錯誤表示海關內控制度有不良之處，應即查找其內控微弱點，予以矯正及預防。

(四) 總之，海關帳可以披露合同管理之異常狀況；可以披露未核銷材料之異常情況；可以披露未辦妥轉廠手續之異常情況，提醒公司改善。

(五) 海關帳未建立無從稽稅務之正確性，反之若海關帳建立，則稅務帳即有用武之地，一旦與海關帳勾稽相符，即表示海關與稅務帳全面正確，且海關內控制度健全，則從海關稽查員臨時查廠，亦可高枕無憂矣。

6.3 實務管理之規則

台商在海關運作常見的問題包括：進出口作業常因小問題以致被卡在海關，影響企業正常的生產運作；轉廠作業問題太慢，特別是跨關區轉廠更令台商頭痛；企業分類需繳保證金的問題，亦困擾進口限制類商品的B、C、D類企業，巨額的保證金往往壓得台商喘不過氣；進出口報關作業違規被罰，報關人員管理不易，因違規被海關降級處分等。

針對上述進出口報關作業所面臨的問題，台商要避免類似的問題一再發生，必須做到以下幾點：

- 1、指定台籍幹部專人負責合部流程之瞭解，保管登記手冊及清單，並經

常檢查及進行監督。

2、針對海關領回的手冊、清單，必須一頁一頁清點，檢查時注意份數是否齊全，中間頁次是否被撕掉。

3、報關員每次要領用登記手冊，公章到海關事報關作業時，要登記領用的品名，數量及用途。報關員返廠後，必須核對所辦理的事情。

4、平時需定期與報關員核對及檢討報關工作（內部設立審計人員），以防止報關員私下背著公司偷賣清單。

5、若發現報關員有異常或不告而別時，需仔細清點該報關員的相關檔，若發現登記手冊，清單有異常時，需立即查明並主動向海關報告。

6、報關員的任用及甄選除了考量能力，亦需加強品德的考核。此外，報關員應聘雇有經中國統一考試過的報關證¹¹。

7、正確填寫報關單避免違規，能否正確填制報關單將直接影響到報關效率，以及是否被海關罰款，暫時取消企業報關資格和吊銷報關員報頭證。

6.4 大陸廠海關內部控制建立之特殊作用

6.4.1 內部控制

內部控制系指受查者（公司）之組織規劃及其所採用的各種協調方法與措施，以保護資產安全，提高會計資訊之可靠性及完整性，增進經營效率，並促使遵行管理政策達成預期目標。

依其性質可分為：

（一）內部會計控制：凡為保證資產安全，提高會計資訊之可靠性及完整性之控制，稱之為內部會計控制。

¹¹筆者經驗，報關員之任用以當地人為優先考量，在有困難時可尋求當地領導協助處理。

(二) 內部管理控制：凡為增進經營效率，促使遵行管理政策，達成預期目標之控制，稱之為內部管理控制。

6.4.2 內部控制之目的

內部控制制度實施之基本目的在於“促進企業組織的有效營運”。

其主要任務及目的有三：

- 一、營運之效果及效率，包括獲利，績效及保障資產安全等目的。
- 二、財務報導之可靠性。
- 三、相關法令之遵循。

6.4.3 內部控制的內容

一、為便於內部控制制度之建立，宜將公司內部之主要活動作系統之劃分，以相互關連之各作業形成交易迴圈，建立彼此之關係。公司之一般經營活動依交易迴圈類型之不同可劃分下列七大循環；其應包括內容如下：

(一) 銷貨及收款迴圈：包括爭取客戶訂單，信用管理，運送貨品，開立銷發票，記錄收入及應收帳，開出繳款及處理和記錄現金收入所采行的程式與政策。

(二) 採購及付款迴圈：包括請購，進貨採購原料，物料，資產和勞務，處理採購單，經收貨品，品質檢驗，填寫驗收單或退貨處理，記錄供應商資料，核准付款，及執行和記錄現金付款等作業程式。

(三) 生產迴圈：包括生產計畫，用料清單，儲存材料，將材料投入生產，計算生產成本，以及計算銷貨成本等作業程式。

(四) 薪工迴圈：包括雇用，出勤，加班，辭退，訓練，退休，薪標準，薪資計算及記錄，編制以及分發付薪支票等作業程式。

(五) 融資迴圈：包括涉及股東權益即銀行借款，保證，承兌，發行公司債等資金融通交易事項之授權，執行和記錄等作業程式。

(六) 固定資產迴圈：包括固定資產之取得，處分，維護，保管與記錄等作業程式。

(七) 投資迴圈：包括長、短投資之買賣，保管與記錄等作業程式。

二、研發迴圈：公司如有從事產品之研發者，得視需要增訂研發迴圈，包括對基礎研究，產品設計，技術研發，產品試作與測試，研發資訊及檔之記錄與保管等之控制作業。

三、電子電腦迴圈：若前述各項作業以使用電子電腦處理者，其內部控制制度應包括其以電子電腦處理之各項有關規定及作業系統，至少應包括內容如下：

(一) 電子電腦處理部門之功能及職責劃分。

(二) 系統開發及程式修改之控制。

(三) 編制系統文書之控制。

(四) 程式及資料之存取控制。

(五) 資料輸出入之控制。

(六) 資料處理之控制。

(七) 檔案及設務之安全控制。

(八) 硬體及系統軟體之購置，使用及維護之控制。

(九) 系統恢復計畫制度及測試程式之控制。

四、其他內控制度：除訂定前述交易迴圈類型之內部控制制度外，尚應建立各項管理控制制度，例如印鑒使用管理，票據領用管理，背書保證，負

責承諾及或有事項管理，財產管理，資訊管理，職務授權及代理制度，資金貸予他人，預算管理制度，以加強公司之管理控制。

6.5 報關內部控制制度之建立

6.5.1 報關內部控制制度之意義

所謂報關內部控制制度，系指標對企業之報關作業流程，設置必要的控制點，並將此等控制點與企業之報關人事責任系統，中國國家海關法規，企業報關作業流程與規定，及各項報關作業合同、手冊、表單等等，全面串連成為合理化之報關作業制度。

6.5.2 建立報關內部控制制度之目的及重要性

(一) 藉報關內控制度赫阻或攔截有心的舞弊：

東莞某外商獨資廠，管理階層從未過問報關事務，報關員將合同以每噸千元之價賣給他人，由於該合同被盜賣進口數十噸之材料遲未核銷，海關突擊查廠時，判定為走私行為，公司帳簿，合同，手冊均被扣押。東窗事發，報關員逃逸，公司管理階層抗辯系報關員個人違法行為，且報關員系經海關培訓統考及格，持有海關之報關員證，公司亦是受害人，應由盜賣合同行為人之報關員負責，但海關則裁定公司負責人及管理階層本身未建立內部控制制度，且未對報關員盡監督之責，過失重大，刑責可免，罰款 200 萬則不可免。從此案例即可知，若公司建立基本控制點，規定貨物報關進口前，須將填妥之進口報關單與生產部，倉庫驗收部，及採購部會簽批准方可向主管領取報關專用章及報關手冊進行報關動作，如此在心理上即可赫阻，在事實上亦可攔截此類有心之舞弊。

(二) 藉內控制度偵測無心的錯誤：

某外商僅總經理及廠長二人為外籍人員，其餘均聘用中國員工，總經理及廠長二人平日忙於接單、生產、催收貨款，對報關事務均委託報關員處理。某月，公司急著交一批貨，生產用料件 100000 個已達黃埔海關，那知報關員在進口報關單上將進口數量誤寫成 10000 個，此項錯誤竟造成非法走私進口 90000 個料件的罪項，海關扣貨物，並直接派隊查廠，折騰了一個月，驚動管理區出面調節，最後雖輕微罰款人民幣 50000 元，但延遲交貨一個月卻造成國外客戶索賠人民幣 1000000 元的慘局，官司打一半，勝率渺茫，卻結實地損失到一個客戶。從此案例可知，若公司建立基本控制點，規定貨物進口報關前須經負責報關主管批准方可領取報關手冊及報關專用章，而制度規定審批前須將報關單核對商業發票、提單、及裝箱相符後，方可批准報單，且責由報關主管須負責報關作業之成敗，並賦予獎懲，如此，當可及時偵測出報關之錯誤。退一步言，若該報關單呈生產簿及倉庫會簽，當亦可發現僅報產進口 10000 個之料件數量遠不敷生產交貨之所需，亦可偵測出該項錯誤。

（三）藉內控制之建立：

自動遵循中國國家之海關法規，積極上可享受應有之獎勵，及助報關作業順利；消極上則避免不利之罰則，及報關延遲所產生之管理成本。

例一：

某外商接到船運公司通知，其訂購的人民幣 100 萬元機器設備，欲進口關時，報關員回報須繳納人民幣 30 萬元的進口稅，該公司老闆不解，為何別人進口設務免稅，自己卻要繳稅？原來海關法律規定，進口免稅貨物須事先申請免稅證明，於是趕緊補辦免稅證明，卻又發現該項設務管制

須另申請進口許可證，由於申請須提交之材料從多而準備不及，權衡生產進度之得失，只好忍痛將進口稅款繳掉。從此案可知，若報關內控制度規定，機器或貨物之訂購單須多備一聯給報關部，或訂購單採購部留存聯須會簽報關部加注意見，報關部當可預先查明勾選免稅專案檢查表及進口許可專案檢查表，預告將免稅證明及進口許可證辦妥，及不致有喪失或放棄法律給予之獎勵與優惠情事。

例二：

某外資企業由法國進口貨物至中國，由於該批貨物數量很大，而該企業之倉庫容量有限，逐批將貨物進口，報關員填進口報單時填寫五個貨櫃，而法國之原始商業發票注明整批貨是九個貨櫃，單與證不符，海關不准報關進口，造成公司生產線的停工待料損失，若該貨物屬於須提交免稅證明及進口許可證之商品類別，海關法律亦有規定此二證明須分批申請，故凡與公司所經營型態及經營專案有關的中國國家海關法規，在制定內部控制時，均須植入海關內部控制體系，執行內部控制制度，則亦自動遵行中國國家之海關法規。

（四）藉內部控制提高海關專帳及海關報表的可靠性：

若海關內部控制不健全，企業如何建置海關法規要求的關專門帳冊，縱然建制又如何確定海關帳之可靠性？例如，某公司管理階層不知海關帳為何物，海關突擊查廠時，驚慌失措之餘，盲目請托關係，付了可觀交際費，問其海關帳應顯示多少材料與合同未核銷數量，則回答因平時未建帳，故不知確實未核銷數量為多少，即不知，又如何為企業依法據理力爭？另有某企業海關帳顯示核銷情況正常，但因內控不健全，報關單遺失未登

入海關帳，且海關帳登入人員與報關員為同一人，故無法藉內控發現錯誤，待海關發覺合同進口材料超期限未核銷，而拒絕批准新合同並開始查廠時，方覺事能態嚴重。

(五) 海關內部控制之建立可避免企業淪為海關的 C 類，D 類監管企業，使企業穩坐 B 類，爭取提升為 A 類，其道理如下：

1、海關內控制度之執行，可有效降低報關之差錯率，例如企業可設定報關年差錯率目標為 3% 符合 A 類企業；C 類企業之年差錯率為 10% 以上，並將差錯率目標達成度列為報關部獎懲依據。

2、C 類已是黑名單企業，造成原因多是內部控制不良所致。例如帳冊管理混亂，遺失重要單證，未按期核銷合同，報關差錯率 10% 以上，出借企業名義借貸供他人進口貨物，一年違規二次以上等等；相對的，若內部控制建立，以上情況均能有效克服，助若能連續二年以上無違規，按期核銷，差錯率達 5% 以下，則上符合 A 類標準。正負之間，天差地遠，足為企業警惕。

(六) 協助企業達成投資與資產保障目標，獲得目標，及永續經營目標：

1、內控健全之 A 類，B 類企業，可不必繳納進口稅捐等值之保證金，壓低總投資金額，且無被海關突擊查廠封廠之憂慮，達成投資保障及資產保障目標。

2、內控健全之 A 類、B 類企業，其較低之報關差錯率，可充分享受海關租稅優惠，省去巨額之罰款損失，而報關順利，則大幅降低生產與管理成本，協助並保障企業達成投資獲得目標。

3、降低投資風險穩立不敗，再爭取投資獲得已如上述，如此則資本累積，

技術累積，客戶累積，經驗累積，商業累積，而自然達到永續經營目標，海關內部控制制度之重要性，於此總結之。

6.5.3 印章及證照管理

一、例如上海市印章刻制業治安管理辦法

(1998年6月8日上海市人民政府第57號令發佈)

第十七條 (公章的刻制)

單位元或者個體工商戶需要刻制公章的，應當憑主管部門出具的證明或者工商行政管理部門核發的營業執照，向公安部門提出申請，經公安部門審批同意後，發給公章刻制證明，在規定的期限內到經營公章刻制業務的單位刻制。

公安部門對刻制公章的審批，實行市和區，縣兩級管理，具體辦法由市公安局另行規定。

第二十條 (遺失，被盜公章的重新刻制)

單位或者個體工商戶公章遺失或者被盜的，應當到發證公安部門掛失，憑公安部門出具的公章遺失，被盜證明，按本辦法第十七條第一款的規定重新辦理刻制公章手續。

公章遺失補辦，單位更名重刻公章規定：

單位公章遺失，到屬地派出所報案後並登報聲明作廢，由上級主管出具補刻公章證明1式2份，附上聲明公章作廢…

二、發票管理

按照中國《關於嚴格增值稅專用發票領購登記制度的通知》的規定，對企業領購的專用發票必須妥善保管。對那些不按規定保管專用發票而發

生丟失的企業，除按有關規定處以 10000 元以上的罰款外，還要視具體情況對丟失專用發票並收繳結存的專用發票的處罰。處罰期滿後才可申請領購，使用專用發票。對企業申報丟失的專用發票，如發現虛開，代開的，該企業還應承擔偷稅、騙稅的連帶責任。

為便於各地稅務機關，納稅人對照查找被盜，丟失的專用發票，對發生被盜，丟失專用發票的納稅人，要求必須統一在《中國稅務報》上刊登“遺失聲明”。

納稅人丟失專用發票後，必須按規定程度向當地管稅務機關，公安機關報失。各地稅務機關對丟失專用發票的納稅人按規定進行處罰的同時，代收“掛失登報費”，並將丟失專用發票的納稅人名稱、發票份數、字軌號碼、蓋章與否等情況，統一傳（寄）《中國稅務報》報社刊登“遺失聲明”。

實務一般發票遺失核銷

（一）程式

- （1）納稅人向文書受理視窗提出申請，領取並填寫《發票掛失聲明申請審批表》；
- （2）文書受理視窗受理後，出具《文書受理單》，移送發票管理視窗審後，報分管局長審簽；
- （3）文書管理視窗填寫《稅務文書批復單》交納稅人簽收；
- （4）納稅人憑此辦理聲明作廢手續；
- （5）納稅人憑報紙上的公開作廢聲明和《發票掛失聲明申請審批表》送發票管理視窗，由發票管理視窗按規定進行處罰，並將納稅人的遺失發票

按繳銷發票規定處理。

(二)應攜帶資料

1、加工貿易企業不慎遺失《登記手冊》，應於次日前報主管海關（書面），並寫明海關編碼、合同編碼、登記手冊編碼，如果是被劫盜，應有公安部門的證明。

2、《登記手冊》不予補發，並需要立即核銷。

3、如果是月結的也要立即核銷。

4、要在省級以上報紙，中國出口商品網上刊登遺失聲明。

5、外匯證明管理



七、結論

7.1 研究結論

2001年11月10日，在多哈召開的世貿組織第四次部長級會議，審議並表決中國加入了世貿組織，從此中國大陸在改革開放的道路上進入了一個全新的階段。在此前後，中國大陸政府已經或將要對涉及對外貿易的法律法規及政策進行修改、清理，以符合世貿組織的規則和精神。這其中，當然也包括了在外商投資企業稅收制度方面所做得和將要做的改革。另一方面，入世意味著中國的對外貿易更加自由，加工貿易作為中國對外貿易的主力軍，對其海關監管制度及其配套制度的完善也屬當務之急。為此中國政府在世紀之交出台了新的加工貿易企業的分類管理辦法及台帳保證金制度。

與此同一時期甚或更早，外商投資加工貿易的一個重要方式“三來一補”，與外商投資企業方式進行的進料加工相比，其道路顯得日益狹窄。原於“三來一補”紛紛轉型為外商投資企業以及外商投資方式的改變等現象的促發，出於對外商包括台商投資方式的指引，本文詳細的研究了“三來一補”的加工貿易方式在新的環境下所面臨的生存挑戰。

研究表明，“三來一補”，由於其天生的缺陷和不足，加上中國加入世貿後市場環境和經濟形勢所發生的變化，其發展道路已經越走越窄。向外商投資企業這種規範的形式轉型已是大勢所趨。那麼如何向外商投資企業轉型呢？

建立在以上研究結論的基礎上，本文繼續對“三來一補”企業的轉型問題進行了專門研究。既單獨就“三來一補”的終止程式、外商投資企業的設立程式作了探討，也就“三來一補”直接轉型為外商投資企業應注意的問題作了研

究。就後者而言，如設備問題、債權債務問題等如何處理都是與外商利益有較大關聯，本文便對這些問題有專門論述。

依照本文所採用的研究方法，在對轉型之必要性和轉型之可操作性進行探討之後，接下來就將關注的焦點轉向了轉型之後如何應對新的形勢和環境。這裏需要注意兩個問題：其一，對原來投資於“三來一補”企業的外商來說，新的外商投資企業要面臨全新的稅務方面的問題；其二，因為加入 WTO 的因素，中國政府在稅務、關務等方面已經作了或將要做出新的制度安排。這樣，轉型之後外商所要面臨的問題就變得更複雜一些。基於這種考慮，本文既介紹了從事加工貿易的外商投資企業所要處理的稅務問題，包括增值稅、企業所得稅、營業稅和個人所得稅等，也對這些相關的稅務制度的改革趨勢作了較為詳盡的前瞻性的考察。接下來即研究關務問題，關務方面較新的制度有加工貿易企業分類管理制度和銀行保證金台帳制度，文章便對此作了探討。另外，針對海關監管的程式和報關等作業中容易出現的問題，文章提出建立海關專帳和內部控制制度，並作了研究。

7.2 研究建議

通過本文的研究，結合作者在中國進行多年投資的親身感受，從台商立場出發，認為需要在以下方面做出努力：

首先，**台灣經驗**所造成錯誤概念，台灣中小企業成功的經驗成就了台灣的經濟奇蹟也讓台灣成為亞洲四小龍，並為台灣經濟成長做了相當大的貢獻，而台灣中小企業成功的關鍵因素之一是台灣中小企業的老闆有堅忍不拔的個性一路筭路藍縷建構起來，重心一直擺在產品開發、工廠管理、業務擴展，而在台

灣的環境當中關務、稅務這一環一直不是重點，交給報關行就好或者會計人員就應該做好的工作，加上在台灣保稅工廠由於台灣關稅已經逐年下降而保稅物品在倉庫盤點過程中有誤差，也只要填單補稅一般而言海關人員對於正常經營的公司如果在保稅事宜有所誤差也盡量給予通融補稅結案，但這樣的環境中對台商而言卻是一個進入中國非常不好的經驗甚至是痛苦的經驗，在中國三來一補企業屬於兩頭在外的企業，所生產保稅物品屬於海關監管而海關並具有司法警察權可以具有相當大的司法權限，對於保稅物品必須事先申報核准之後才可以做內銷(一般而言是不行)，而在誤差值之外也必須申請自查自報補關稅和增值稅，對於海關來查廠如果保稅物品有短缺則是刑事責任屬於走私犯罪，如果屬於惡性內銷，重則可以到無期徒刑甚至死刑，這是一般台商無法想像的事。

所以筆者在這份論文研究建議第一件事情是**台灣經驗**在台灣是成功的因素，但在中國則不見得是對的，針對台商進入中國不熟悉相關法律，應該有一套相關教育管道，介紹中國相關法規，甚至人才培訓長期計畫。

其次進入中國**致勝的關鍵**因素的探討，台商在地球村的環境中長期以來南征北討老闆親自領軍帶著一群幹部一起奮鬥的場面是到處可以看到，但在中國大陸如果還是沿用這個策略，肯定不知道哪一天會出狀況，台商尤其是做決策的人必須親身瞭解相關法律，然後再制定在中國的發展的策略，這時候所發展出來的策略，其致勝的關鍵在於當中國政府做出某種程度變革或調控時，競爭對手來不及反應時，你則可以取得優勢的地位擴展先機，而中國處於經濟變革的這個時代，政策的改變是經常發生的，就如同本文所研究的專題三來一補企業在WTO之後所面臨的問題，如果企業本身平時就對相關法律、高階政府官員所發表言論或政策做研究，就容易取得致勝的先機，當然中國政府的政策也

不是說變就變，但一定有跡可循。在中國經營的策略，在於懂法律、稅務、關務，你研究越透徹代表您致勝的關鍵因子越多，取得致勝的關鍵優勢越好，至於原來公司的專業領域，則應該交給自己的幹部去處理，尤其在台灣經驗上自己的幹部絕對綽綽有餘。

本研究所討論專題對於目前中國廣東地區舉辦“三來一補”企業的外商及台商企業應當選好時機向外商投資企業轉型，提前對轉型方面的知識充分的瞭解。並且在轉型之前，最好就外商投資企業所會遇到的稅務、關務等方面的問題做好應對準備，不至於到轉型後無所適從。

最後，**有效率良好的人際關係經營**，對於台商來說也是非常重要的，臺灣在大陸經常遭遇的問題主要是人員問題、交際費用問題以及資金問題，但經常賠了夫人又折兵，這大部份是台商有一個錯誤的觀念以為有錢好辦事，熟不知中國也是講法治的國家，合法的經營企業才是經營人際關係的首要條件，在中國只要是合法加上好好的經營人際關係，是有絕對優勢的機會，因為中國是地球村成長最高的一個地區，遍地是機會。有效率經營¹良好的人際關係的建立對於台商開展業務尤其是稅務、關務等實務會帶來極大的方便。

¹ 《奇美、台塑等登陸面臨困境》，http://www.chinesetone.com/cable/company_86.asp.

參考文獻

一. 中文著作

1. 王文杰，中國大陸法制之變遷，元照出版公司，2002年10月。
2. 王文杰，國有企業公司化改制之法律分析，中國政法大學出版社，1999年5月序言。
3. 王文杰，朱德芳，大陸經濟法，高點文化事業，1998年。
4. 王利明，合同法研究，第一卷，中國人民大學出版社，2002年11月。
5. 王立軍，加工貿易與貿易融資，中國金融出版社，1996年8月。
6. 王義，劉軍，WTO: 中國的對策，中國經濟出版社，1999年12月。
7. 田忠法，入世背景下的中國涉外經貿法律，文彙出版社，2002年2月。
8. 伍舫，中國稅收優惠指南（2001年版），中國稅務出版社，2001年5月。
9. 成先平，中國外資投資企業法律制度重建研究，鄭州大學出版社，前言，2002年10月。
10. 金人慶，中國稅務辭典，中國稅務出版社，2000年7月。
11. 邵祥林，任曉薇，來料加工實務，中國對外經濟貿易出版社，1990年8月。
12. 邵祥林等著，未來國際貿易的主流—加工貿易，對外經濟貿易大學出版社，2001年6月。
13. 林功實等編著，中外合資企業管理基礎：投資、組建、經營，清華大學出版社，1996年12月。
14. 徐景和，劉淑強，張桂龍，趙雲，中國利用外資法律理論與實務，人民法院出版社，第20章，第2節。
15. 陳文椿，韋華騰，三來一補企業的法律與實踐，廣東人民出版社，1992年10月。
16. 孫學文，“三資”企業大透視，當代中國出版社，1998年2月。
17. 姜愛林，「改革開放以來土地管理政策的歷史性轉變」，中國地質礦產經濟，2003年，第3期。
18. 郭洪榮，新編辦稅人員實用手冊，中國稅務出版社，2003年4月。
19. 張捷，「稅收法制化論」，中國稅務，2002年，第5期。
20. 許善達等，中國稅收法制論，中國稅務出版社，1997年4月。
21. 曹學成，王祥修，WTO 法律規則與中國經濟發展，中國經濟出版社，2001年10月。
22. 彭乃店，佑文，三來一補，中國對外經濟貿易出版社，1989年9月。
23. 劉佐，中國稅制五十年，中國稅務出版社，二版，2001年7月。
24. 劉宜，「中國稅收入和麵對“入世”衝擊」，中國稅務，2000年，第4期。
25. 楊文利，中國稅權劃分問題研究，中國稅務出版社，2001年9月。
26. 趙相林，曹俊，「外商投資法律事務」，中信出版社，2002年11月。
27. 嚴振生，稅法，中國政法大學出版社，修訂第一版，1999年1月。
28. 樂甫貴，企業破產與清算實務，東北財經大學出版社，1998年5月。
29. 中國對外經濟貿易白皮書 2002，中國物資出版社，2002年5月。
30. 中國加入 WTO 法律知識讀本，法律出版社，2002年9月。
31. 中國加工貿易問題研究，1999年11月。
32. 中國加工貿易問題研究課題組主編，中國加工貿易問題研究，經濟科學出版社，1999年11月。
33. 國家稅務總局編，中國稅制（2003年版），中國稅務出版社，2003年4月。
34. 國家稅務總局稅收科學研究所編著，中國所得稅（2002年修訂版），中國稅務出版

社。

35. 國家稅務總局，中國稅制（2003年版），中國稅務出版社，2003年4月。
36. 國家稅務總局徵收管理司編，新稅收征管法及其實施細則釋義，中國稅務出版社，2002年9月。



二. 中文期刊論文

1. 白屹山, 陳良銀, 「加入 WTO 與營業稅改革」, 中國稅務, 2000 年, 第 11 期。
2. 王桂生, 「論我國補償貿易合同中的特定條款」, 國際貿易問題, 1988 年, 第 9 期。
3. 李亞新等著, 「補償貿易業務的管理工作亟待加強」, 國際貿易問題, 1990 年, 第 5 期。
4. 李才銳, 「三來一補企業向合資企業轉型和發展問題探討」, 惠州大學學報(社會科學學報), 1996 年, 第 2 期。
5. 李永貴, 「充分發揮稅務代理在稅收征管中的重要作用」, 中國稅務, 2002 年, 第 4 期。
6. 朱文暉, 「協助珠三角岡崎內銷才是關鍵」, 明報專訊, 2003 年 6 月 18 日。
7. 朱得芳, 周樹德, 「淺論對外加工裝配業務」, 國際貿易問題, 1983 年, 第 4 期。
8. 李曙光, 「楚天新聞人」, 東莞: 招商三變, 2003 年第 3 期, 總第 32 期。
9. 忻錫, 「稅收資訊化建設歷程的回顧」, 中國稅務, 2002 年, 第 3 期。
10. 吳恩芳, 俞蓓, 「關於開展補償貿易的問題與建議——對北京市開展補償貿易的調查」, 國際貿易問題, 1988 年, 第 4 期。
11. 汪恭彬, 「21 世紀經濟報道」。
12. 周友斌, 「堵塞小規模納稅人偷逃稅“黑洞”」, 中國稅務, 2001 年, 第 2 期。
13. 周人, 黃兆蘭, 「增值稅小規模納稅人稅收管理中的問題及對策」, 中國稅務, 2000 年, 第 5 期。
14. 恒平, 「“三來一補”: 實踐檢驗你」, 廣東大經貿, 1996 年, 第 10 期。
15. 胡峰, 「論我國加工貿易面臨的主要問題及相應對策」, 遼寧財專學報, 2001 年, 第 3 期。
16. 倪維, 「企業法律專題報告」, 大陸稅務/海關/外匯管理現狀。
17. 徐從毅, 「試探中小型補償貿易的還款問題」, 國際貿易問題, 1984 年, 第 6 期。
18. 陳茹, 「“免抵退”稅有利於出口企業——專訪廣東省國家稅務局廖建生總經濟師」, 大經貿, 2002 年, 第 5 期。
19. 袁志超, 「淺談“三來一補”」, 國際貿易問題, 1990 年, 第 11 期。
20. 郭鵬任, 「再論出口退稅“收支一體化”」, 國貿易論壇, 2002 年, 第 1 期。
21. 張立軍, 「淺談海關對“三來一補”貿易方式的監管」, 國際貿易問題, 1988 年, 第 2 期。
22. 張奇, 「加入 WTO 對龍崗區加工貿易的影響與對策」, 西安交通大學學報, 2001 年 12 月。
23. 張白, 「適應世界經濟一體化, 改革我國涉外稅制」, 中國稅務, 2001 年, 第 6 期。
24. 張士江, 「“避稅”耶, “偷稅”耶?」, 中國稅務, 2001 年, 第 1 期。
25. 張勇, 白屹山, 「對個人所得稅免稅額的思考」, 中國稅務, 2000 年, 第 3 期。
26. 張建山, 張仁磊, 「簡評“外銷不如內銷”——南通市出口企業調查與思考」, 國際貿易問題, 1988 年, 第 7 期。
27. 梁培文, 「新出口退稅政策及免抵退的計算方法」, 廣東大經貿, 1999 年, 第 2 期。
28. 陳茹, 「出口退稅緣何難?」, 大經貿, 2002 年, 第 1 期。
29. 賈少強等, 「龍崗前三季新增企業 2175 家」, 深圳商報, 2003 年 11 月 11 日。
30. 黃成得, 包屹沁, 「對深圳市“三來一補”企業稅收征管現狀的調查」, 開放導報, 1999 年, 第 2-3 期。
31. 彭少一, 「補償貿易中值得注意的幾個問題」, 國際貿易問題, 1991 年, 第 3 期。

32. 董麗紅，夏光宇，「對稅收政策調整的幾點建議」，中國稅務，2001年，第1期。
33. 齊曉華，「當代國際直接投資現狀與趨勢分析」，投資研究，2004年，第3期。
34. 鄧勇，「簽定補償貿易合同應注意的幾個問題——對北京市開展補償貿易的調查」，國際貿易問題，1988年，第4期。
35. 蔣豔君，「企業所得稅——一個具有潛力的稅種」，中國稅務，2000年，第11期。
36. 劉猷遠，「關於發展加工貿易問題的調查與思考——廣東東莞發展加工貿易的主要成果、經驗和面臨的問題」，國際貿易論壇，第1期，第74頁，1999年。
37. 齊曉華，「當代國際直接投資現狀與趨勢分析」，載投資研究，2004年，第3期。
38. 中國外資，第7期。
39. 「中國經濟前景分析」——2003年春季報告，第252頁。
40. 「由“三來一補”走向三資企業」，台商如何在大陸投資？，經濟導報社，2003年5月26日專題報道。
41. 「什麼是“三來一補”」，福建化工，1995年，第1期。
42. 「東莞台商不易轉型三資企業」，經濟日報，2001年7月27日。
43. 「建議實行消費型增值稅」，山東稅務縱橫，1999年，第9期。
44. 「加入WTO與營業稅改革」，中國稅務，2000年，第11期。
45. 「稅制改革聚集七大內容」，中國稅務報，2003年11月19日。
46. 「我國2004年稅制改革將從四個方面分步實施」，天天日報，2003年12月25日報道。
47. 國家稅務總局資訊中心，「金稅工程三期：將稅收資訊化進行到底」，中國稅務，2002年，第1期。
48. 證券時報，2004年2月25日報道。
49. 參見2002年「加入WTO與稅收政策走向」高層論壇中國家稅務總局政策法規司司長胡金木的主題報告。
50. 筆者經驗，報關員之任用以當地人為優先考量，在有困難時可尋求當地領導協助處理。
51. 「建議實行消費型增值稅」，山東稅務縱橫，1999年，第9期。
53. 「加入WTO與營業稅改革」，中國稅務，2000年，第11期。
54. 「稅制改革聚集七大內容」，中國稅務報，2003年11月19日。
52. 「我國2004年稅制改革將從四個方面分步實施」，天天日報，2003年12月25日報道。
53. 國家稅務總局資訊中心「金稅工程三期：將稅收資訊化進行到底」，中國稅務，2002年，第1期。
54. 證券時報，2004年2月25日報道。
55. 呂穎萱，「論珠海市加工貿易的現狀和前景」，對外經濟貿易大學金融學，專業碩士論文，2002年3月。
56. 苑玉梅，「我國加工貿易發展與管理策略」，對外經貿大學國際貿易，專業碩士論文，2002年4月。
57. 王迎新，「加工貿易：海外的基本經驗和中國實踐發展分析」，中國人民大學經濟學院，碩士學位論文，2002年3月。
58. 何冰新，「中國加工貿易發展中存在問題的研究」，中山大學世界經濟，專業碩士學位論文，2003年6月1日。

三. 官方文獻及年報

1. 根據國家經貿委貿易市場司等，加工貿易政策法規彙編，經濟管理出版社 2000 年 6 月第 1 版，及商務部、海關總署網站相關資料整理。
2. 中華人民共和國增值稅暫行條例，第 15 條。
3. 1982 年，中華人民共和國海關對加工裝配和中小型補償貿易進出口貨物監管和征免稅實施細則第 5 條規定。
4. 1986 年，中華人民共和國破產法。
5. 1986 年，中華人民共和國深圳經濟特區涉外公司破產條例。
6. 1987 年 1 月，中華人民共和國個人收入調節稅暫行條例。
7. 1991 年，中華人民共和國最高人民法院關於貫徹執行〈中華人民共和國企業破產法〉（試行）若干問題的意見。
8. 1994 年，中華人民共和國國務院關於在若干城市試行國有企業破產有關問題的通知。
9. 1995 年 7 月 1 日，中華人民共和國出口退（免）稅若干問題規定。
10. 1996 年，國家稅務總局出臺的中華人民共和國關於外商投資企業出口貨物若干稅收問題的通知。
11. 1997 年，中華人民共和國最高人民法院關於當前人民法院審理企業破產案件應當注意的幾個問題的通知。
12. 1998 年，中華人民共和國對外貿易經濟合作部海關總署關於加工貿易進口設備有關問題的通知。
13. 2003 年 11 月 23 日，中華人民共和國進出口關稅暫行條例第 13 條。
14. 中華人民共和國中國經濟前景分析——2003 年春季報告
15. 中華人民共和國中外合資經營企業法實施條例第 14 條和第 16 條。
16. 中華人民共和國中外合作經營企業法實施細則第 12 條。
17. 中華人民共和國中外合作經營企業法第 1 條。
18. 中華人民共和國中融信擔保有限公司應收賬款債權轉讓融資擔保業務暫行管理辦法》第 6 條和第 7 條。
19. 中華人民共和國中外合資經營企業法實施條例第 48 條。
20. 中華人民共和國出口貨物退（免）稅若干問題的具體規定（國稅發 1999 年 101 號）。
21. 中華人民共和國反傾銷條例。
22. 中華人民共和國反補貼條例。
23. 中華人民共和國加工貿易審批管理暫行辦法第 2 條和第 32 條。
24. 中華人民共和國公司法第 8 章。
25. 中華人民共和國公司登記管理條例第 17 條和第 18 條。
26. 中華人民共和國民事訴訟法第 19 章。
27. 中華人民共和國民法通則第 3 章。
28. 中華人民共和國外資企業法實施細則第 10 條和第 11 條和第 13 條第 2 款和第 35 條。
29. 中華人民共和國外商投資企業外匯登記管理暫行辦法第 4 條。
30. 中華人民共和國外商投資企業財政登記管理辦法（財工字〔1996〕126 號）。
31. 中華人民共和國外商投資企業和外國企業購買國產設備投資抵免企業所得稅管理辦法（國稅發〔2000〕90 號）。
32. 中華人民共和國合同法。
33. 中華人民共和國技術改造國產設備投資抵免企業所得稅暫行辦法》（財稅字〔1999〕第 290 號）。

34. 中華人民共和國技術改造國產設備投資抵免企業所得稅暫行辦法》第 3 條。
35. 中華人民共和國保障措施條例。
36. 中華人民共和國個人所得稅法第 2 條和第 6 條第 3 款。
37. 中華人民共和國個人所得稅法實施條例第 2 條和第 3 條和第 8 條。
38. 中華人民共和國海關對加工貿易貨物監管辦法第 33 條第 2 款。
39. 中華人民共和國海關總署《關於從事對外加工生產企業實施海關登記的有關問題的通知》(署監(1999)358 號)第 3 條。
40. 中華人民共和國海關對外商投資企業進出口貨物監管和徵免稅辦法第 12 條。
41. 中華人民共和國海關對外商投資企業履行產品出口合同所需進口料件的管理辦法》第 2 條。該辦法第 3 條規定。
42. 中華人民共和國國務院關於調低出口退稅率加強出口退稅管理通知。
43. 中華人民共和國國家稅務總局關於個體工商戶個人所得稅辦法(試
44. 行)第 3 條。
45. 中華人民共和國國務院關於鼓勵外商投資的規定》第 7 條。
46. 中華人民共和國國務院關於調整進口設備稅收政策的通知(國發[1997]37 號)。
47. 中華人民共和國財政部、國家稅務總局關於外商投資企業和外國企業購買國產設備投資抵免企業所得稅有關問題的通知(財稅字[2000]49 號)。
48. 中華人民共和國財政部、國家稅務總局關於出口貨物稅收若干問題的補充通知。
49. 中華人民共和國稅務登記管理辦法第 28 條和第 31 條和第 89 條。
50. 中華人民共和國稅收徵收管理法實施細則第 98 條。
51. 中華人民共和國廣東省組織機構代碼管理辦法第 7 條。
52. 中華人民共和國增值稅暫行條例第 15 條。
53. 中華人民共和國關於加工貿易進口設備有關問題的通知。
54. 中華人民共和國關於中外合資經營企業註冊資本與投資總額比例的暫行規定第 3 條。
55. 中華人民共和國關於外商投資企業出口貨物若干稅收問題的通知。

四. 網站文章

1. 中國橋網·財經資訊 (www.chinaqw.com.cn) 2003年12月22日。
2. 倪維，「談來料加工轉獨資的會計評估」，
<http://www.chinabiz.org.tw/maz/chang/070-200402/070-10.htm>。
3. http://www.ha.xinhuanet.com/add/2003-12/01/content_1273111.htm
4. 《奇美、台塑等登陸面臨困境》，
http://www.chinesetone.com/cable/company_86.asp。
5. http://www.ha.xinhuanet.com/add/2003-12/01/content_1273111.htm。



簡 歷

基本資料:

林俊宏，1961 年生，已婚，育有二子一女

學歷:

南台工專機械工程科(1976~1981)

交通大學高階主管管理學程碩士班(2002~2004)

現任:

惠華金屬線股份有限公司董事

雍華實業有限公司負責人

定揚科技股份有限公司營運副總經理

經歷:

惠華金屬線股份有限公司 執行長(2001~2003)

賀新科技股份有限公司 總經理(2001~2000)

大騰電子股份有限公司 協理(2000~1997)

