

兩岸稅制變革趨勢

台商對反避稅制度的 認識與因應

作者 / 史芳銘、游博超

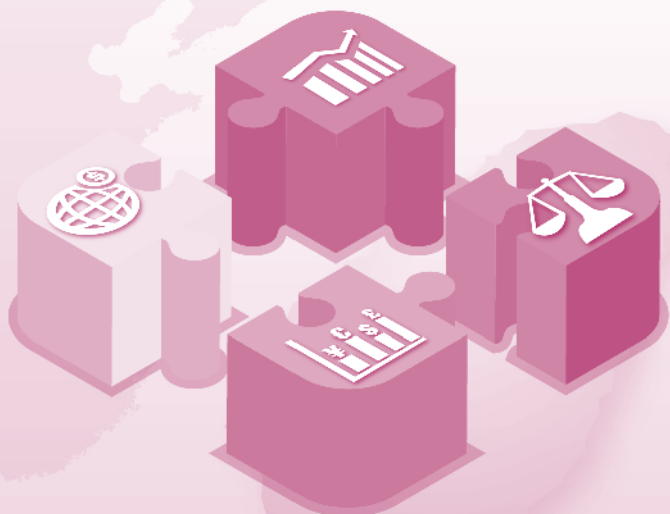


財團法人海峽交流基金會 編印

兩岸稅制變革趨勢

台商對反避稅制度的 認識與因應

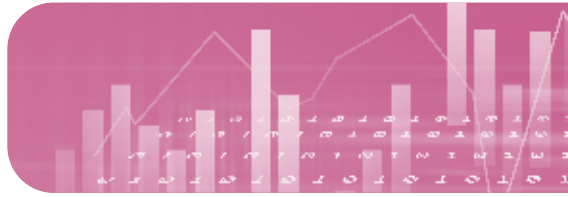
作者 / 史芳銘、游博超



財團法人海峽交流基金會 編印



Contents 目錄



004 陸委會主委推薦序

006 海基會董事長序

008 海基會秘書長前言

010 第一章 緒論

012 第一節 兩岸租稅制度

021 第二節 兩岸租稅協議

030 第二章 全球反避稅風潮

034 第一節 金融帳戶資訊自動交換共同申報標準 (CRS)

038 第二節 稅基侵蝕與利潤轉移計畫 (BEPS)

042 第三節 境外公司與租稅天堂之淵源

056 第三章 大陸積極跟進反避稅潮流

058 第一節 大陸反避稅的強力推動

062 第二節 大陸全面清查非居民金融帳戶

066 第三節 大陸關聯申報及 TP 報告之最新要求

085 第四節 大陸轉讓定價查核之未來發展

089 第五節 台商企業面臨的挑戰與因應

096 **第四章** 台灣反避稅立法

098 第一節 台灣反避稅立法過程

111 第二節 台商受反避稅新制的影響

120 第三節 台商如何因應 PEM 條款

126 **第五章** 稅制變革引發兩岸投資環境變化

128 第一節 兩岸招商引資及促進產業發展之稅務優惠制度

150 第二節 兩岸產業投資環境的遞移

163 第三節 台商基於稅務規劃下的交易流程改善

171 第四節 台商基於稅務規劃下的投資架構重組

178 後記



行政院大陸委員會主任委員推薦序



兩岸經貿是台商全球布局的一環，政府正在推動台灣經濟結構的轉型，台商堅毅勤奮的精神，是台灣最重要的資產，台灣經濟要再次成功轉型、向上躍升，需要穩定的內、外環境，兩岸關係是當中非常重要的影響因素，各方都高度關切。政府已有充分準備來迎接挑戰，有些工作不是短期就能立竿見影，我們希望能推動台灣進入新一波新興產業發展，讓國家在面對 21 世紀國際競爭激烈衝擊挑戰時，能永續發展及生存。

政府處理兩岸政策，是務實的、穩健的，我們要做一個和平積極的溝通者，最重要是「和平」與「利益共享」的原則，推動建立一致性、可預測、可持續的兩岸關係。我們會致力維繫兩岸間各項制度化的溝通和對話機制，幫助台商與台灣民衆解決在大陸經商、求學與生活所面臨的問題。持續推動經貿往來及各層次的交流，促進兩岸之間的相互了解，建構更優質的互動環境，讓產業良性競爭互利共生。

目前協商與交流方面雖然有所趨緩，相信只要有信心與耐心，終會化解兩岸的歧見。

台商是兩岸經貿發展的關鍵推手，但近幾年大陸投資環境出現急遽改變，台商經營條件日益嚴苛，經營風險節節升高，部分台商甚至面臨企業生存保衛戰。值此關鍵時刻，尤需兩岸政府給予台商更大的關注，並協助其渡過難關。

海基會是政府唯一授權處理兩岸公權力事務的機構，接受政府委託，推動兩岸協商、交流與服務工作，是大陸工作體系重要的一環。為協助大陸台商突破困境、渡過難關，海基會委託史會計師芳銘撰寫「兩岸稅制變革趨勢—台商對反避稅制度的認識與因應」專書，期使台商遇到相關問題時，能釋疑解惑，致力生產經營，增加管理效能。此專書極具參考價值，嘉惠兩岸台商，值得各界仔細研讀，在該書即將付梓出版之際，特為文推薦。

行政院大陸委員會主任委員

106年1月

海基會董事長序



兩岸交流往來 20 餘年，本會致力於協商、交流與服務工作，為兩岸構建和平穩健發展基石。面對兩岸關係的變化，海基會最重要的工作之一就是協助台商拓展商機、解決台商面對的問題，維繫兩岸交流互動機制正常運作。

服務工作方面，海基會每年處理的服務案件近 40 萬件，未來將持續在政府授權之下，和政府相關機關一起努力，務實面對及妥善處理兩岸關係，推動兩岸關係和平穩定發展，以符合民衆及國際社會的期待。

目前兩岸稅制建設和稅法發展都步入了新的時期。近年來，大陸以營改增為主導的結構性減稅政策，正在積極地推動著；於此同時，兩岸隨著全球反避稅風潮，也加快進行反避稅立法工作。台商投資境外公司在大陸如何進行租稅規劃，就成為非常重要的關鍵議題。



海基會為強化台商服務工作，邀請專家擔任「台商財經法律顧問」，除了每月於台北、台中、高雄三地舉辦「兩岸經貿講座」對大陸經營實務提出說明與因應之道外，另外亦提供經貿諮詢，解決台商經營實務問題並反映業者心聲。為進一步提供台商面對現今兩岸稅制變革趨勢必要的協助，特別委託擔任海基會「台商財經法律顧問」史會計師芳銘撰寫「兩岸稅制變革趨勢—台商對反避稅制度的認識與因應」專書，針對台商未來經營面遭遇的兩岸反避稅制度問題，增進台商對法令的認識並提出因應策略，期協助台商提升競爭力，進而能夠更有力地因應全球經濟變局。在其付梓之際，特為之序，並與台商共勉之。

財團法人海峽交流基金會董事長

田弘茂

106年1月

海基會秘書長前言



租稅之課徵，本質上具有高度專業性，舉凡個人或企業，不論消費、所得或財產，均涉及租稅課徵，租稅法律一向被認為屬於具有高度專業性，如無專家解讀，一般人實難窺其堂奧。台商到大陸進行投資，如對大陸稅法不甚瞭解，在投資過程中會增加不必要的成本，甚至會遇到法律風險。海基會多年來在協助台商處理各類型經貿糾紛的經驗中，深刻瞭解到，對於大陸台商而言，事前的準備與防範，遠比事後處理來得重要。

從 21 世紀開始，隨著全球化的加速、數位經濟的來臨以及開發中國家的興起，各國的稅制已漸漸跟不上商業環境變化的腳步，導致企業得以透過各種手段將利潤轉移至低稅率或免稅國家。而 2008 年金融風暴爆發後，國際社會對稅收徵管協作的關注來到了最高峰，全球避稅與反避稅成了各國企業與政府最關心的議題。以中國大陸為例，不但加快了稅法上對反避稅相關法條的修訂，更加大了反避稅偵查的力度。對於許多以避稅為目的，經由境外公司轉單的大陸台商來說，未來避稅的難度與風

險都將大幅的提升。一旦被稅務機關盯上，補稅的追溯年限將長達 10 年。

反避稅的趨勢席捲全球，台灣對於反避稅相關法規的修訂上也非常積極。因此，面對即將來臨的反避稅風潮，台商們應當對兩岸反避稅法令的內容及影響有更深入的瞭解，準備好面對全球反避稅的因應之道，才能避免因不瞭解法令而引發的法遵風險。

鑑此，海基會委託服務台商實務經驗豐富的史會計師芳銘，就兩岸反避稅制度提供專業建議製作成冊，協助台商調整經營策略。本書共分五個章節，除簡要敘述兩岸租稅制度與兩岸租稅協議、全球反避稅風潮，也特別以較大的篇幅說明大陸反避稅查核的現況與發展、台灣反避稅立法的演進與趨勢，最後針對稅制變革引發兩岸投資環境變化，提出台商的因應之道。

本書準確地提出因應對策，也是最新介紹兩岸反避稅制度之研究專書，對台商朋友未來在兩岸投資經營應有莫大幫助，除了在此特別推薦外，對史會計師芳銘研究團隊的用心與辛勞，亦在此表示肯定，是以為序。

財團法人海峽交流基金會副董事長兼秘書長

106 年 1 月





1

第一章



緒論

第一節 兩岸租稅制度

一、台灣租稅制度

台灣現行所課徵的租稅，按管理與收益權限可分為國稅和直轄市及縣(市)稅兩大類。國稅又稱中央稅，直轄市及縣(市)稅又稱地方稅¹。

國稅包括所得稅、遺產及贈與稅、關稅、加值型及非加值型營業稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅、期貨交易稅、特種貨物及勞務稅(奢侈稅)²。

直轄市及縣(市)稅土地稅(包括地價稅、田賦、土地增值稅)、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅、特別稅課。

¹ 國稅與地方稅係依法定稅目而為區分，並非按稅收係屬中央或地方來作劃分。依財政收支劃分法第 8 條規定內容，所得稅、營業稅、貨物稅均為國稅，但稅收並未完全歸屬於中央。請參閱，黃明聖、黃淑惠(2015)，《租稅法規理論與實務》，台北：五南，頁 16～17。

² 特種貨物及勞務稅俗稱奢侈稅，係屬國稅，由財政部各地區國稅局稽徵之，《財政收支劃分法》第 8 條至今尚未修法將其列入國稅。黃明聖、黃淑惠，前揭書，頁 16。

表 1-1-1 台灣稅法課徵稅目種類

性質	種類
所得稅	1. 個人綜合所得稅 2. 營利事業所得稅 3. 土地增值稅
財產稅	1. 地價稅 2. 房屋稅 3. 使用牌照稅 4. 遺產稅 5. 贈與稅
貨物與勞務稅	1. 貨物稅 2. 奢侈稅 3. 加值型及非加值型營業稅 4. 證券交易稅 5. 期貨交易稅 6. 契稅 7. 娛樂稅 8. 關稅
其他稅收	1. 印花稅 2. 菸酒稅

資料來源：本研究整理

二、台灣稅收法規

台灣基於法治國原則及租稅法定原則，對於稅捐之徵收皆需以法律訂之，其中稽徵作業之統一性程序係以《稅捐稽徵法》為依據，並須遵循《行政程序法》，使稽徵作業透明化，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能。

各該稅目分就「國稅」及「地方稅」，由國稅局、直轄市或縣市稅捐稽徵機關徵收，並以財政部為最高行政單位統籌稽徵事務之管理、賦稅法令之釋示及財政劃分。

台灣現行主要稅收法規可依「國稅」及「地方稅」二大類為劃分，國稅包括所得稅、營業稅、遺產及贈與稅、證券交易稅、期貨交易稅、關稅、貨物稅、菸酒稅、特種貨物及勞務稅；地方稅則包括地價稅、土地增值稅、房屋稅、契稅、使用牌照稅、娛樂稅、印花稅。各稅種主要法律依據，如表 1-1-2 所示：

表 1-1-2 台灣現行主要稅收法規

性質	項目	主要法律名稱	施行(修正)日期
國稅	所得稅	所得稅法	2016.7.27 修正
		所得基本稅額條例	2012.8.8 修正
	營業稅	加值型及非加值型營業稅法	2015.12.30 修正
	遺產稅	遺產及贈與稅法	2015.7.1 修正
	贈與稅	遺產及贈與稅法	2015.7.1 修正
	證券交易稅	證券交易稅條例	2010.12.29 修正
	期貨交易稅	期貨交易稅條例	2008.8.6 修正
	關稅	關稅法	2016.11.9 修正
	貨物稅	貨物稅條例	2016.5.25 修正
	菸酒稅	菸酒稅法	2010.9.1 修正
	特種貨物及勞務稅	特種貨物及勞務稅條例	2015.6.24 修正

性質	項目	主要法律名稱	施行（修正）日期
地方稅	地價稅	土地稅法	2015.7.1 修正
	土地增值稅	土地稅法	2015.7.1 修正
	房屋稅	房屋稅條例	2014.6.4 修正
	契稅	契稅條例	2010.5.5 修正
	使用牌照稅	使用牌照稅法	2015.2.4 修正
	娛樂稅	娛樂稅法	2007.5.23 修正
	印花稅	印花稅法	2002.5.15 修正

資料來源：本研究整理

三、大陸租稅制度

大陸在 1994 年進行稅法改革，現有稅種即是以 1994 年改革後為基礎，自 2003 年起，按照科學發展觀的要求，圍繞完善社會主義市場經濟體制和全面建設小康社會的目標，分步實施了改革農村稅費，完善貨物和勞務稅制、所得稅制、財產稅制等一系列稅制改革和出口退稅機制改革。幾經變革，目前大陸現有增值稅、消費稅、企業所得稅、個人所得稅、資源稅、城鎮土地使用稅、房產稅、城市維護建設稅、耕地占用稅、土地增值稅、車輛購置稅、車船稅、印花稅、契稅、煙葉稅、關稅、船舶噸稅等 17 個稅種。其中，15 個稅種由稅務部門負責徵收；關稅和船舶噸稅由海關部門徵收，另外，進口貨物的增值稅、消費稅也由海關部門代徵。儘管大陸稅法規定有 17 種稅（含關稅和船舶噸稅），但並不是每個納稅人都要繳納所有的稅種。納稅人只有發生了稅法規定的應稅行為，才需要繳納

相應的稅收，如果沒有發生這些應稅行為，就不需要繳納相應的稅收。從實際情況來看，規模比較大、經營範圍比較廣的企業涉及的稅種一般在 10 個左右，而大多數企業繳納的稅種在 6～8 個³。

由稅務部門負責徵收的稅種，按其性質及種類，共分四大類 15 種稅目，四大類分別為所得稅、財產稅、貨物與勞務稅、其他稅收，如表 1-1-3 所示：

表 1-1-3 大陸稅務部門課徵稅目種類

性質	種類
所得稅	1. 企業所得稅 2. 個人所得稅 3. 土地增值稅
財產稅	1. 房產稅 2. 城鎮土地使用稅 3. 耕地占用稅 4. 車船稅 5. 資源稅
貨物與勞務稅	1. 增值稅 2. 消費稅 3. 車輛購置稅 4. 契稅
其他稅收	1. 印花稅 2. 城市維護建設稅 3. 煙葉稅

資料來源：本研究整理

³ 大陸國家稅務總局，「現行稅收制度」，<http://www.chinatax.gov.cn/n810351/n810901/n848188/c1161503/content.html>(最後上網日期：2016/7/21)。

四、大陸稅收法規

在稅收法規規範方面，根據立法機關層次與其法律效力之不同，主要為大陸全國人大和全國人大常委會所制定之稅收法律，國務院制定之稅收行政法規，地方人大和其常委會制定之稅收地方性法規、國務院稅務主管部門制定之稅收部門規章、地方政府制定之稅收地方規章等。大陸課徵稅收的立法權是按以下 5 個層次位階，如下圖 1-1-1 所示：

- (一) 全國人民代表大會和全國人大常委會制定的稅收法律。
- (二) 全國人大或人大常委會授權立法。
- (三) 國務院制定的稅收行政法規。
- (四) 地方各級人民代表大會及其常委會制定的稅收地方性法規及國務院稅務主管部門制定的稅收部門規章。
- (五) 地方政府制定的稅收地方規章。

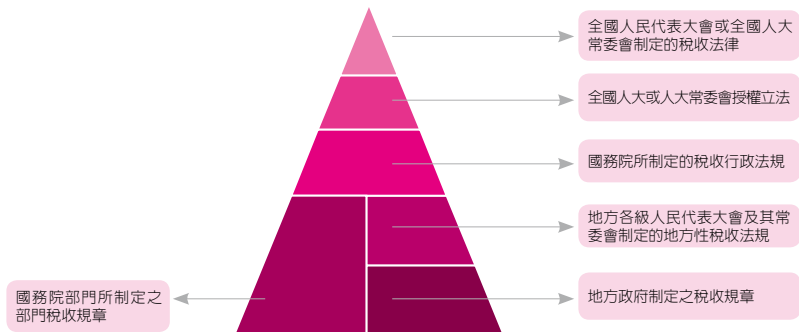


圖 1-1-1 大陸稅法立法位階

資料來源：國立臺北大學亞洲研究中心 (2014)，2013 大陸台商投資年鑑 (上冊)，2014 年 11 月 15 日，頁 410。

大陸現行主要稅收法規可依「中央稅」、「地方稅」、「共享稅」三大類為劃分，中央稅包括消費稅、車輛購置稅；地方稅包括土地增值稅、城鎮土地使用稅、房產稅、車船稅、城市維護建設稅、資源稅、契稅、耕地占用稅；共享稅則包括增值稅、企業所得稅、個人所得稅、印花稅。各稅種主要法規依據，如表 1-1-4 所示：

表 1-1-4 大陸現行主要稅收法規

性質	項目	主要法規名稱	施行(修正)日期
中央稅	消費稅	消費稅暫行條例	2009.1.1 施行
		消費稅暫行條例實施細則	2009.1.1 施行
	車輛購置稅	車輛購置稅暫行條例	2001.1.1 施行
地方稅	土地增值稅	土地增值稅暫行條例	1994.1.1 施行
	城鎮土地使用稅	城鎮土地使用稅暫行條例	2013.12.7 修訂
	房產稅	房產稅暫行條例	2011.1.8 修訂
	車船稅	車船稅法、車船稅法實施條例	2012.1.1 施行
	城市維護建設稅	城市維護建設稅暫行條例	2011.1.8 修訂
	資源稅	資源稅暫行條例	2011.9.30 修訂
		資源稅暫行條例實施細則	2011.11.1 施行
	契稅	契稅暫行條例	1997.10.1 施行
耕地占用稅	耕地占用稅暫行條例	2008.1.1 施行	

性質	項目	主要法規名稱	施行（修正）日期
共享稅	增值稅	增值稅暫行條例	2009.1.1 施行
		增值稅暫行條例實施細則	2011.1.1 修訂
		關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知	2016.5.1 施行
	企業所得稅	企業所得稅法	2008.1.1 施行
		企業所得稅法實施條例	2008.1.1 施行
	個人所得稅	個人所得稅法	2011.6.30 修訂
		個人所得稅法實施條例	2011.7.19 修訂
	印花稅	印花稅暫行條例	2011.1.8 修訂

資料來源：本研究整理

五、大陸推行營改增

什麼是「營改增」？「營改增」係指營業稅改徵增值稅。大陸「營改增」前的稅制結構「營業稅」與「增值稅」是兩個最為重要的流轉稅稅目，其中「營業稅」是對營業額全額計徵（類似台灣的非加值型營業稅），即在大陸境內提供應稅勞務、轉讓無形資產、銷售不動產的單位和個人，為營業稅的納稅義務人，應就其營業額徵收營業稅；「增值稅」是對增值額徵收（類似台灣的加值型營業稅），即在大陸境內銷售有形貨物或者提供加工、修理裝配勞務以及進口貨物的單位或個人，為增

值稅的納稅義務人，應當就其於生產、銷售商品或者提供勞務過程中的增額課稅。

「營改增」自 2012 年部分行業於上海試點開始歷經 4 年多，2016 年 3 月經國務院批准，大陸財政部、國家稅務總局聯合發布了《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》⁴，公告自 2016 年 5 月 1 日起，在大陸境內全面推開試點，建築業、房地產業、金融業、生活服務業等全部營業稅納稅人，納入試點範圍，由繳納營業稅改為繳納增值稅。此意味著大陸營業稅正式走入歷史，增值稅成為大陸第一大稅種，而營業稅全面改徵增值稅，是繼 2009 年大陸全面實施增值稅由生產型轉為消費型之後，貨物和勞務稅收制度的又一次重大改革，亦是一項重要的結構性減稅措施。

隨著「營改增」試點的全面實施，顯示增值稅已經實現對所有貨物、服務的生產、流通和消費領域的全覆蓋，自此解決過去因分別課徵營業稅及增值稅，上下游企業層層徵收而無法全然抵扣，致流轉環節越多則重複徵稅情況越嚴重的問題。另營改增後，不論服務業或是製造業統一徵收增值稅，上游企業繳的稅額到了下游企業可進行抵扣，形成一個環環相扣的鏈條，即透過統一徵收增值稅，流轉稅制實現了貫通，讓原來單

⁴ 2016 年 3 月 23 日財政部、國家稅務總局財稅第 36 號，自 2016 年 5 月 1 日起施行。

獨的兩條線合成一線，對於降低企業稅負，營造公平競爭的市場環境具有重要意義。然而抵稅的鏈條完整了，未來稅局查徵企業稅負脫逃的情況也更為容易，過去台商企業普遍存在對內採購未取得合法憑證，或對內銷售無法開出發票的現象，其發生原因不外乎考量稅率過高、勾稽鏈作用中斷及進項稅額轉出等因素。增值稅的設計係採用上下游進銷項稅額相抵，透過各環節的代收代繳，具有勾稽的徵管作用，因此未來稅局只要掌握抵扣鏈中的其中一個環節，便可以確保稅收的完整性，至此原本存著僥倖心理的企業，更應審慎評估違法風險和合規經營的必要性。

第二節 兩岸租稅協議

財團法人海峽交流基金會及海峽兩岸關係協會（以下簡稱兩會）於 2015 年 8 月 24 日至 26 日假大陸福州舉辦「兩岸兩會第 11 次高層會談」，並於 8 月 25 日簽署「海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議（以下簡稱兩岸租稅協議）」。
有關協議內涵、效益、後續配套措施及執行方案說明如下⁵：

⁵ 財政部國際財政司，「海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議」相關說明，2015 年 8 月 28 日，<http://www.mof.gov.tw/Pages/List.aspx?nodeid=190#>（最後上網日期：2016/8/4）。

(一) 兩岸租稅協議主要內容

兩岸租稅協議以國際稅約範本為藍本，本「平等互惠」原則，就雙方人民及企業從事跨境經濟活動取得之各類所得，由所得來源地（例如大陸）就其依內部稅法原得課徵之所得稅，提供合宜減免稅措施，居住地（例如台灣）則提供稅額扣抵，消除兩岸重複徵稅，並商訂稅務合作範圍，解決租稅爭議及維護租稅公平。整體而言，兩岸租稅協議提供之減免稅措施及資訊保護程度，較諸大陸與其他 104 個國家（地區）簽署之租稅協定更為優惠、更為周延。以下以台灣企業及人民之觀點擇要說明：

1. 適用範圍

(1) 適用對象

適用於一方或雙方之居住者（居民）。

- A. 居住者：指符合各自稅法規定之居住者，包括個人及企業。
- B. 間接投資之廠商：台商經由第三地區公司間接投資大陸（約占對大陸投資總金額 75%），該第三地區公司之 PEM 在台灣並依台灣稅法居住者相關規定納稅者，為台灣地區居住者，可依台灣稅捐稽徵機關核發之居住者證明在大陸適用該協議。

(2) 適用稅目

主要適用於所得稅，海空運輸收入尚可適用營業稅。

2. 減免稅措施

(1) 營業利潤

台灣居住者企業在大陸未經由「常設機構」從事營業所取得之利潤，大陸應予免稅。例如該企業在大陸無固定營業場所、在大陸承包工程期間在 12 個月以下、在大陸提供服務天數於任何 12 個月期間合計在 183 天以下，以及在大陸設立發貨中心僅從事貨物儲存及交付，均不構成常設機構，其營業利潤可向大陸申請免稅。

(2) 股利所得

台灣居住者從大陸取得之股利，倘為公司組織且直接持有給付股利之大陸公司 25% 以上資本時，大陸對該股利課徵之上限稅率為 5%；其他情況，10%。

(3) 利息所得

台灣居住者從大陸取得之利息，大陸課徵之上限稅率為 7%，另符合特定要件之利息免稅。

(4) 權利金所得

台灣居住者從大陸取得之權利金，大陸課徵之上限稅率為 7%。

(5) 轉讓股份所得

台灣居住者轉讓其所持有大陸公司之股份或其他權利取得之所得，僅由台灣課稅（即大陸應予免稅），但該股份之 50% 以上價值直接或間接來自大陸之不動產，大陸可以課稅。

(6) 移轉訂價相對應調整

大陸稅捐機關對大陸企業與台灣關係企業之交易進行移轉訂價查核，調增該交易之利潤並據以課稅時，該台灣關係企業得向台灣稅捐機關申請「移轉訂價相對應調整」，倘經審核大陸稅捐機關之調整符合常規交易原則時，台灣稅捐機關將作適當之相對應調整，以解決重複徵稅問題。

3. 爭議解決及稅務交流合作機制

雙方居住者於對方面臨本協議適用問題，例如移轉訂價相對應調整問題或雙邊預先訂價協議等事宜，可透過中央層級平台，即台灣財政部及大陸國家稅務總局努力協商解決；所面臨之稅務問題亦可透過該平台反映溝通，減少歧異。

4. 防杜逃漏稅措施

為彰顯兩岸租稅協議避免雙重課稅之意旨，訂有嚴謹之要件及範圍，雙方同意交換「為實施本協議」或「為課徵所得稅」相關且必要之資訊，且負保密義務，並明定資訊交換四不原則如下：

(1) 不溯及既往

僅適用於協議生效之次年 1 月 1 日以後開始之課稅年度之資訊，假設協議 2016 年底生效，即僅交換 2017 課稅年度以後之資訊。

(2) 不作刑事案件使用

一方依協議所取得之任何資訊，不得用於刑事案件。

(3) 不作稅務外用途

一方依協議所取得之任何資訊，僅得為所得稅之核定、徵收、執行、行政救濟目的使用。

(4) 不是具體個案不提供

一方並無義務進行「自動」或「自發性」資訊交換，即僅進行「個案」資訊交換。

(二) 兩岸租稅協議之配套措施及執行方案

兩岸租稅協議簽署後，將併同《台灣地區與大陸地區人民關係條例》第 25 條之 2 修正草案由行政院審查，倘能儘速完成生效程序，可讓台商企業及人民儘早享有該協議之效益。為此，財政部將積極配合行政院大陸委員會辦理，並依前開條例之授權規定按該協議內容訂定子法、配合訂定或修正適用租稅協定相關規定，與陸方就該協議執行細節續予溝通，以確使雙方稅捐機關依該協議執行，落實協議效益。

(三) 兩岸租稅協議對台灣企業的影響

表 1-2-1 兩岸租稅協議前後企業稅率比較表

投資方式	公司階段	個人階段		
		最低 (0%)	最高 (45%)	
協議前	直接投資	37.75%	35.13%	64.32%
	間接投資	37.75%	35.13%	64.32%
協議後	直接投資	37.75%	33.25%	63.29%
	間接投資	37.75%	33.25%	63.29%
影響	直接與間接投資	0	-1.88%	-1.03%

資料來源：本研究整理

1. 兩岸租稅協議對投資方式的影響

兩岸簽定租稅協議，在台商以公司名義投資大陸的投資方式上：

- (1) 直接投資或間接投資並無差異。
- (2) 在公司階段的租稅負擔沒有實質效益⁶；在個人階段的租稅負擔則有減稅效益，低稅負者 (0%) 效益較大⁷，高稅負 (45%) 者效益較小⁸。

⁶ 在大陸少繳的 3.75% 在台灣補回來。

⁷ 在大陸少繳的 3.75% 一半 (1.88%) 由個人享有。

⁸ 在大陸少繳的 3.75% 一半 (1.88%)，其中 55%(1.03%) 由個人享有。

2. 兩岸租稅協議對台灣企業大陸貿易的影響

兩岸關聯企業間的交易，在兩岸政府都訂立移轉訂價法規下，有可能因兩岸稅務機關對於移轉訂價認定的不同，出現同時或單方調增應納稅所得額的情況，如果另一方不能相應調降，將造成重複徵稅的現象。

要消除兩岸關聯交易重複徵稅的現象，唯有透過兩岸租稅協議的規定，或啟動相互協商程序來進行雙邊移轉訂價的磋商，以進行適當的相應調整。

- (1) 關聯企業間在商業或財務方面所設定的條件不同於獨立企業，以致本應歸屬而未歸屬於其中一方企業的利潤，可以計入該企業的利潤，據以課稅。
- (2) 一方已對前述本應歸屬而未歸屬於該企業的利潤課稅時，另一方如認為該項調整符合常規交易（獨立交易）原則，應對該部分利潤所課徵的稅額作適當調整。在確定此項調整時，應考量本協議其他相關規定，如有必要，雙方稅務主管部門應相互協商。

(四) 兩岸租稅協議對台商個人的影響

表 1-2-2 兩岸租稅協議前後個人稅率比較表

投資方式		最低 (0%)	最高 (45%)
協議前	直接投資	40%	58.75%
	間接投資	32.5%	46%
協議後	直接投資	32.5%	58.75%
	間接投資	33.25%	63.29%
影響	直接投資	-7.5%	0
	間接投資	0.75%	17.29%

資料來源：本研究整理

1. 兩岸租稅協議對台商個人大陸投資方式的影響

兩岸簽定租稅協議，在台商以個人名義投資大陸的投資方式上：

- (1) 對直接投資者的租稅負擔較為有利 (所得越低越有利) ；
- (2) 對間接投資者的租稅負擔較為不利 (尤其高所得者) ，最終可能導致間接投資者選擇放棄適用兩岸租稅協議。

2. 兩岸租稅協議前後對台籍人士薪資所得稅的影響

- (1) 每年在大陸居住天數在 91 天～ 183 天的台籍人士將享有租稅協議的好處：
 - A. 協議前，大陸境內來源所得無論境內或境外支付均須課稅。

- B. 協議後，大陸境內來源所得只就境內支付部分課稅，境外支付部分毋須課稅。
- (2) 每年在大陸居住天數 ≤ 90 天或 > 183 天的台籍人士，兩岸簽定租稅協議對其在大陸繳納薪資所得稅不會有影響：
- A. 每年在大陸居住天數 ≤ 90 天，大陸境內來源所得只就境內支付部分課稅，境外支付部分毋須課稅。
- B. 每年在大陸居住天數 > 183 天，大陸境內來源所得無論境內或境外支付均須課稅。





2

第二章

全球反避稅 風潮

經濟合作暨發展組織 (OECD) 成立於 1961 年，總部設立在法國巴黎，是由 34 個市場經濟國家所組成的國際組織，成員本身多為已開發國家，同時與若干經濟規模較大的開發中國家有密切的合作關係。OECD 建立的宗旨是在幫助各成員國家的政府實現可持續性經濟增長和就業，成員國生活水準上升，同時保持金融穩定，在多邊、平等的基礎上促進世界貿易的發展。OECD 本身對於各國政府雖無實質權力，然而其政策在 G20 領導人的承諾與背書下，對各國政策落實以及全球經濟有高度的影響力。

從 2009 年起，OECD 針對全球反避稅的議題先後公布了「租稅天堂黑名單」、《多邊稅收徵管互助公約》、稅基侵蝕與利潤轉移行動計畫 (Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 BEPS) 以及俗稱全球肥咖條款的《金融帳戶資訊自動交換共同申報標準》(Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters，以下簡稱 CRS)，其內容對現行的跨國稅務規劃將造成極大的影響，跨國納稅義務人應當熟習相關條文，做好充足的準備與規劃。以下就 OECD 近年來所發布的反避稅政策逐一說明：

一、租稅天堂黑名單

OECD 從 2009 年起，以稅率、稅制透明度、能否有效交換涉稅資料等三大因素，來判斷一個國家或地區是否屬於「避稅天堂」，同時，秉持租稅公平原則要求其承諾做出相對應的改善。

公布租稅天堂黑名單的宗旨，在於消除國際避稅管道，以達國際稅收公平的目的。在 G20 領導人的背書下，來自國際經濟制裁的壓力促使許多企業常用於避稅的境外地點如開曼群島、汶萊、香港等，皆相繼承諾遵守國際認可的稅務準則並且實際履行。

二、多邊稅收徵管互助公約

《多邊稅收徵管互助公約》由 OECD 於 1988 年發起，2010 年修訂後積極鼓勵全球所有國家一同簽定，其宗旨在於建立國際稅收徵管的合作原則與標準，共 6 章 32 條⁹。其主要內容包括：1. 跨國稅收情報交換；2. 協助追收稅款；3. 相關法令文件提供。截至 2016 年 11 月 21 日為止，包括大陸在內已有 107 個成員¹⁰ 簽署，其公約之影響力正逐年上升。

⁹ 國家稅務總局，多邊稅收徵管互助公約中文譯本，<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152827/content.html>(最後上網日期 2016/12/7)。

¹⁰ OECD, JURISDICTIONS PARTICIPATING IN THE CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS STATUS – 21 NOVEMBER 2016, http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf(最後上網日期：2016/12/7)。

需特別注意的是，依公約所稱之稅收情報交換，係指各國稅務主管機關將自動提供納稅人的稅收情報，其交換範圍包括納稅人身分、稅務申報文件以及金融帳戶等。因此，未來設立於公約國的跨國企業，想藉由隱瞞收入或模糊收入性質等方式來達到雙重或多重不課稅的目的，可謂難上加難。

第一節 金融帳戶資訊自動交換共同申報標準 (CRS)¹¹

OECD 於 2000 年組織成立全球稅務透明與資訊交換論壇 (The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)，約有 100 多個國家或地區參與，其中也包含非 OECD 成員國，是目前最大的稅務資訊交換組織，其資訊交換模式包括對「特定請求資訊交換」(Exchange of Information on Request) 發布之 International Standard of Transparency and Exchange of Information on Request (簡稱「EOIR 模式」)，以及針對「自動資訊交換」(Automatic Exchange of Information) 發布之 Standard for Automatic Exchange of Financial information in Tax Matters(簡稱「AEOI 標準模式」)。

¹¹ OECD，BEPS Actions，<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>(最後上網日期：2016/12/7)。

OECD 受 20 國集團 (G20) 委託，以「AEOI 標準模式」及《多邊稅收徵管互助公約》為基礎，加上 BEPS 觀念導入，於 2014 年 7 月發布《金融帳戶資訊自動交換共同申報標準》(CRS) 目前有 101 個國家或地區承諾遵守 (其中 87 個國家或地區正式簽署)，主要內容是在呼籲各國政府從其金融機構取得詳細的帳戶資料，並每年與帳戶持有人所屬居住地的主管稅務機關自動交換該等資料。

(一) CRS 與美國 FATCA 法案之差異

與 CRS 的概念相似的是美國於 2010 年通過、2014 年開始推動的《外國帳戶稅收遵從法》(Foreign Account Tax Compliance Act, 以下簡稱 FATCA)¹²，此法案的主要目的在於徵收美國納稅義務人於國外的稅收，要求外國金融機構 (Foreign Financial Institutions, 以下簡稱 FFIs) 承諾並改進其內部流程和系統以辨認具美國身分的帳戶所有人，協助提供帳戶相關資料，並針對不願配合之金融機構或帳戶持有人進行美國來源所得的懲罰性扣繳。嚴格來說，FATCA 所要求的資訊交換並非雙向互助，而是由 FFIs 單方面地向美國稅局提供美國納稅義務人的相關資料。

因此，雖然台灣已於 2014 年 6 月與美國簽署了第 2 類 (Model 2) 跨政府協議 (Intergovernmental Agreement, 以下

¹² IRS, Foreign Account Tax Compliance Act, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> (最後上網日期：2016/12/7)。

簡稱 IGA)，視同已簽署 FATCA，其主要影響對象為具有美國國籍身分之個人或法人，以及台灣的金融機構（包括境外之分支機構），對於大部分台商來說其影響程度不如 CRS。CRS 與 FATCA 差異比較：

表 2-1-1 CRS 與 FATCA 差異比較

項目	CRS	FATCA
適用對象	已簽署 CRS 國家（多為 OECD 及 G20 成員國）之金融機構	與美國簽定 FATCA 國家之 境內金融機構（跨國金融 機構之子、分公司，應以 子、分公司所在國是否定 FATCA 為適用依據）
資訊提供	雙向：每年自動向金融機構之 所在地政府申報，以便政府提 供給帳戶持有人之稅務居住國	單向：每年自動向當地政府 或美國稅局申報美國稅務居 民資料
查核及 申報門檻	個人戶無金額限制；法人戶為 超過 USD 25 萬	個人戶為超過 USD 5 萬； 法人戶為超過 USD 25 萬
罰則	最終視各國政府所立法規而定	美國來源所得扣繳 30%
兩岸三地 簽署情況	大陸：已簽署	大陸：已簽署
	香港：宣布遵守	香港：視同簽署
	台灣：尚未簽署	台灣：視同簽署

資料來源：本研究整理

（二）香港金融帳戶資訊交換機制

在全球反避稅趨勢的推動下，為了維持正面的國際聲譽以及亞太營運中心的地位，香港於 2014 年 9 月向「稅務透明化及有效交換資料全球論壇」（Global Forum on Transparency

and Exchange of Information for Tax Purposes) 表示，在保障隱私和資料的保密性，以及正當使用所交換資料的原則下，支持自動交換資料的新國際標準，並且最晚於 2018 年底進行首次自動資料交換¹³。

香港做為世界金融與商業中心，不只金融商品的種類多、靈活性高，稅負對比於其他金融發達國家也相較為低，因而許多投資人會利用香港的低稅負與租稅協定，來達到跨國避稅、雙重不課稅的效果。香港《2016 年稅務(修訂)(第 3 號)條例》(以下簡稱《修訂條例》)於 2016 年 6 月 30 日生效，隨著《修訂條例》獲通過後，香港將開始從其 42 個已簽定了全面性避免雙重課稅協定或稅收資料交換協定的經濟體中，物色進行自動交換資料的夥伴，目標是於 2016 年年底前，完成自動交換資料協定的磋商，並將相關夥伴加入《稅務條例》新增的附表(有關修訂須經立法會進行先訂立後審議的程序)。在有關修訂獲得立法會通過後，金融機構可於 2017 年開始進行盡職審查程序，以識辨和收集相關財務帳戶的資料，並於 2018 年向稅務局提交資料，讓稅務局可將資料傳送至相關自動交換資料夥伴¹⁴。對於許多在香港設有銀行帳戶的台商而言，將面臨更大的稅務風險，應當即早進行調整及預防。

¹³ 香港特別行政區政府，2014/9/15 新聞公報，<http://www.info.gov.hk/gia/general/201409/15/P201409150479.htm>(最後上網日期：2016/12/7)。

¹⁴ 香港特別行政區政府，2016/6/30 新聞公報，<http://sc.isd.gov.hk/gb/www.info.gov.hk/gia/general/201606/30/P201606300675.htm>(最後上網日期：2016/12/7)。

第二節 稅基侵蝕與利潤轉移計畫 (BEPS)

OECD 於 2013 年 7 月首次發布「BEPS 行動計畫報告」，其目的在於攜手各國打擊跨國企業避稅、甚至重複不課稅之現象，建立國際稅收規則體系和行政合作機制。其核心理念包括：1. 跨國稅務處理一致化；2. 利潤轉移與價值創造相當；3. 提高稅務資訊透明度。BEPS 本身僅就相關議題，提供各國國內立法以及國際規則調整的建議，並不具有法律效力。然而在 G20 領導人背書下，其報告結果預計將對各國的稅制改革及反避稅政策帶來實質性的影響。BEPS 行動計畫報告內容可分為 5 大類，共 15 項行動計畫¹⁵，分別描繪了未來各國在反避稅相關法規上的改革方向。OECD 將 15 項行動計畫分為三大階段，於 2015 年底前全數發表。15 項行動計畫之分類與時程表如下：

表 2-2-1 BEPS 行動計畫分類與時程表

類別	行動計畫	完成時間
1. 對數位經濟的挑戰	1. 解決數位經濟的稅收困境	2014 年 9 月
2. 協調各國企業所得稅制	2. 消除混合錯配安排	2014 年 9 月
	3. 受控外國公司規則	2015 年 9 月
	4. 限制利息扣除	2015 年 9 月 2015 年 12 月
	5. 打擊有害租稅競爭	2014 年 9 月 2015 年 9 月 2015 年 12 月

¹⁵ BEPS 2015 Final Reports，<http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>(最後上網日期：2016/12/7)。

類別	行動計畫	完成時間
3. 重塑現行稅收協定和轉讓定價國際規則	6. 防止租稅協定濫用	2014 年 9 月
	7. 常設機構認定	2015 年 9 月
	8. 轉讓定價－無形資產	2014 年 9 月
	9. 轉讓定價－風險及資本	2015 年 9 月
	10. 轉讓定價－其他高風險交易	2015 年 9 月
4. 提高稅收透明度與確定性	11. 資料統計分析	2015 年 9 月
	12. 租稅規劃強制披露原則	2015 年 9 月
	13. 轉讓定價－文件要求	2014 年 9 月
	14. 爭議解決機制	2015 年 9 月
5. 開發多邊工具促進行動計畫實施	15. 發展多邊工具	2014 年 9 月
		2015 年 9 月
		2015 年 12 月

資料來源：OECD 官方網站，BEPS 2015 Final Reports，<http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>(最後上網日期：2016/12/7)。

15 項行動計畫中，第 13 項「轉讓定價－文件要求」是對於大陸台商最為直接衝擊的行動計畫，亦將會是大陸稅務總局及大陸台商應密切注意的方向。為了使各國稅務機關可以更有效地對轉讓定價進行風險評估和審查，BEPS 就各國制定轉讓定價文件提出了建議，並認為轉讓定價文件應分為「主體文檔」、「本地文檔」及「國別報告」三層。此外 BEPS 也針對文件的內容與格式提出了具體的要求，使各國的轉讓定價文件更為統一，以利於國際間稅務信息的交換以及透明化，共同解決跨國避稅的問題。

(一) 轉讓定價文件之目的

報告指出各國的轉讓定價文件應以達到以下 3 個目標為前提來制定：

其一，提供納稅義務人對於是否遵循獨立交易原則進行自我評估。

其二，提供稅務機關評估企業存在不合理之轉讓定價的風險，以利於稅務機關選擇合適的案件進行調查。

其三，在稅務機關對企業進行全面性的調查時提供有用的信息。

(二) 主體文檔

主體文檔主要的目的為揭露跨國企業的全球營運概述，並將跨國企業的轉讓定價活動與全球經濟、法律、金融及稅收環境相結合。其內容應包括全球業務性質、整體轉讓定價政策以及全球收入及經濟活動的分配情況，以協助稅務機關確定重大轉讓定價風險是否存在。

此外主體文檔並不要求集團提供詳盡的細節列表，惟如果某個信息之遺漏將會對轉讓定價結果的可靠性造成影響，則此類信息就應被認為是重要的。故納稅人在準備主體文檔時，應牢記主體文檔的目的，謹慎斟酌信息提供的攸關性以及詳細程度。主體文檔中的信息是由以下 5 個部分組成：

1. 跨國企業集團全球組織架構；
2. 跨國企業經營情況描述；
3. 跨國企業的無形資產情況；
4. 跨國企業內部融資活動；
5. 跨國企業的財務及稅務情況。

更具體來說，主體文檔與現今國際轉讓定價文件標準之不同處在於，主體文檔應提供包括集團最主要產品或服務的供應鏈在內的全球業務描述；列明無形資產、融資交易和業務重組方面的重大交易；概述集團現有的單邊預約定價安排及其它有關各國之間收入分配的稅收裁定。

最後，主體文檔要求企業提供許多過往不須在轉讓定價文件中提供的信息。企業面對即將到來的改變，應及早開始著手審核現有文件以及準備文件的流程。

(三) 本地文檔

不同於要求提供整體概況信息的主體文檔，本地文檔的要求重點在於提供，本地企業與他國關聯企業發生且對於當地稅收管轄而言較為重大之關聯交易的轉讓定價分析。

本地文檔應提供之信息包括：具體關聯交易的相關財務信息、相關的可比性分析，以及最合適的轉讓定價方法的選擇與應用。此外，若本地文檔要求的某項信息已於主體文檔中提供，則可以直接引用主體文檔中的信息。

(四) 國別報告表

國別報告表是這次 BEPS 成果發表中對企業衝擊最大的部分之一。報告中指出，國別報告表要求跨國企業揭露集團內各關係企業所在區域的經濟活動，以及其各別的收入、功能、稅前損益、稅負信息及員工人數等信息。國別報告表的内容可以分為以下 3 點：

1. 集團收入、稅負及業務活動分配情況；
2. 跨國企業集團成員實體名單；
3. 附加信息。

簡單來說，有了國別報告表後，跨國企業在全球的佈局以及利潤分配的情形都將一目瞭然，如果有任何瑕疵很容易就被各地稅局所盯上。不過報告中也強調，雖然國別報告表有助於對轉讓定價之風險進行概括性的評估，但對一項交易的轉讓定價分析，還是必須建立在功能分析以及可比性分析的基礎上，並不能完全以國別報告表來取代。

第三節 境外公司與租稅天堂之淵源

一、境外公司與租稅天堂之定義

所謂境外公司 (Offshore Company) 廣義而言，註冊在海外 (本國以外) 的公司即屬之；狹義的定義係指不在設立當地

設置營業處所及從事營業活動的公司，同時當地國家或地區為吸引外國人到該地區設立公司，會制定頒布特殊的公司法律或制度，提供這些「非居住者」在當地設立公司可以享受免稅或極低的稅率，且每年只要按時向當地政府繳交些許規費及依當地法令規定出示相關資料或進行相關的法令申報，即可維持其法人資料，故又被稱為紙上公司 (Paper Company) 或第三地公司 (Third Area Company)。

根據特殊法律成立的境外公司，因其設立時間短、程序簡便，不受外匯管制，同時當地政府提供租稅優惠、高度的隱密性、財務運作靈活等環境，因此在國際上這些國家或地區遂有租稅天堂、租稅樂園或避稅天堂之稱。一個國家或地區要成為租稅天堂往往具備以下三要件：

(一) 具有充分自主權

該國家或地區須可自行制定租稅、金融等法規，並且可以協助非居住者 (個人或企業) 規避其在交易進行地原本應該遵守的法規義務。

(二) 提供保密的環境

使用者可以幾乎以完全匿名的方式，來使用根據當地法令所設立的公司及在銀行所開立的帳戶；同時當地政府為保全企業機密，並不會要求提供該公司設立之目的及營運活動之內容，且大多不會要求公司提供財務年報及帳冊等資料。

(三) 操作便利、費用便宜

公司設立後，使用者每年僅須繳納固定的年費即可靈活使用，例如：使用該公司與其他實體公司進行貿易往來於該公司留存利潤、資金可透過 OBU 帳戶自由流動、未分配盈餘可保留於此。

此外，當一個國家或地區要被認定為租稅天堂大多具有以下特點：

(一) 持有成本低

對境外公司在營運活動中產生之營利所得給予免稅 (例如：英屬維京群島、薩摩亞) 或對其營利所得若屬境外來源所得不課稅 (例如：香港、新加坡) ，而每年僅須繳交低額的註冊費及管理費，該境外公司即可自主運作。

(二) 盈餘可永久保留

以該境外公司作為投資控股公司，當該境外公司獲配股利所得除可享受免稅外，其未分配盈餘亦可永久保留於該公司。同時，如果需要在其他海外設立子公司時，也可以利用該資金進行投資，有效彈性運用資金。

(三) 未在當地營運

境外公司的實質營運地點通常不會在設立國家或地區，且該國家或地區亦不會要求境外公司需在設立當地進行實質的經濟活動及納稅。

(四) 無須提供財報

租稅天堂通常僅會要求境外公司應提交股東、董事、會議記錄、實質受益人、帳冊留存地等資料，但不會對該資料進行盡職審查或要求相關認證，而且大多不會要求企業填寫設立目的、從事的營運活動及提交關於該境外公司的財務報表或帳冊，亦不用在當地進行稅務申報。

二、租稅天堂存在的原因

會成為租稅天堂通常係因其外在環境居於劣勢，例如：殖民地的地位、地理位置多為大島旁的小島，為了增加國家收入、外匯與使其就業市場環境有所成長，遂在法律上採取相對優惠、寬鬆、保密的制度，以吸引國外企業的投資。有供給面就一定要有需求面才有租稅天堂之誕生，會在租稅天堂設立境外公司，其大多是具有以下需求：

(一) 減輕稅負

大量使用租稅天堂的人通常係為已開發或開發中國家之人民，由於國內政府為了公共建設及提供更健全的社會福利，透過各種管道向人民徵稅或提高稅率，使人民的稅負負擔不斷增加，因此讓人民想透過各種方法來減輕稅負而產生對境外公司之需求。

(二) 受到政治或法令的限制

台灣早期受到法令的限制，無法直接到大陸投資或從事貿易往來，須透過第三地公司間接投資大陸、或進行貿易往來。然而境外公司無須在當地從事實質營運及納稅，又可自由運用該公司之資金，非常符合台商之要求繼而產生對境外公司之需求。

(三) 財富隱密性

對於特殊情況(例如：賄賂、洗錢)下取得的財富，因未經正當管道取得或存在無法直接放置在自己名下之狀況，境外公司提供的保密環境、無須交待資金來源，亦可採用隱名制度無須揭露實質股東，即成為非法洗錢、賄賂等擁有未經正當管道取得財富之人，用來藏匿財富之最佳方法，因而產生對境外公司之需求。

基於上述原因，為了增加國家財政收入而提供的優惠，及其他國家人民的需求，創造了租稅天堂，且受到全球人民的喜愛。台灣較常出現的租稅天堂名單，大致可分以下二類：

(一) 對境外公司不課所得稅之國家或地區¹⁶

1. 英屬維京群島 (British Virgin Islands, B.V.I)

¹⁶ 漢邦管理顧問有限公司，「境外公司介紹」，<http://www.hamber.net/> (最後上網日期：2016/12/6)。

位在中美洲的東加勒比海，處於波多黎各東方 80 公里，安第加西北方 180 公里，由大約 40 個島嶼組成，面積約為 153 平方公里，人口數約為 2.8 萬人，是英聯邦成員國之一。英文為其官方及地方主要語言，以英國普通法為依據並配合當地條例施行。法定貨幣為美金，資金進出並沒有限制。

英屬維京群島於 1984 年頒布國際商業公司法 (International Business Corporation Ordinance)，使當地成為最顯著的國際租稅天堂。因境外所得無須申報稅務及繳納任何稅項，僅須每年繳納少許的註冊費；同時在隱密性方面，英屬維京群島政府要求遞交存檔的資料甚少，不會對外透露公司所有人資料，除非涉及黑社會販毒洗錢，因此已成為全球熱門境外公司註冊地之一。

2. 薩摩亞 (Samoa)

位在國際換日線以東的南太平洋、夏威夷與雪梨中間，由 9 個島嶼組成，面積約為 2,934 平方公里，人口數約為 20 萬人。薩摩亞曾經歷過英國、德國、紐西蘭等國家管治，直至 1962 年才成為太平洋首個獨立的國家。英文為其商業及官方法定語言。

薩摩亞國的憲法效法議會制度，建基於英國的普通法，並深受英聯邦判例的影響。於 1987 年及 1988 年當地政府頒布國際公司法與相關法例，開放對金融市場的控制和國際商業公

司的設立，其後為了更符合市場上的需求，仿效英屬維京群島的形式，使之更容易使用。由於其政府每年收取的規費較其他大部分境外公司註冊地收費低廉；且無論資本額大小，政府規費皆相同，對需要大額資本的公司將可節省不少開支；同時當地設有大陸大使館，對文件需要官方認證者大為方便，因此有不少台商選擇透過薩摩亞境外公司赴大陸投資。

3. 開曼群島 (Cayman Islands)

位在佛羅里達州邁阿密的南方 640 公里的西加勒比海中，由 3 個島嶼組成，面積約為 264 平方公里，人口數約為 5.5 萬人，屬於英屬殖民地。因其長久以來政治穩定，當地除旅遊業外極少其他工業，因而也特別集中注意力及著重提供企業、金融及銀行等服務。英文為其官方語言。

開曼群島的公司法律是基於 1984 年英國公司法制定，並可在最少的行政干預下，使企業擁有最大的彈性營運管理。當地的境外公司分為非居民及豁免公司兩種，因豁免公司受一條特別 20 年豁免徵稅的保證加以保護，同時又可將註冊地遷冊，因此一般境外公司均使用豁免公司。

境外公司設立在開曼群島可以在美國那斯達克、香港創業板以及新加坡證券交易市場掛牌買賣，因此許多集團選擇將海外投資控股總公司設在開曼群島，並以此做為出發點轉投資其他子公司，一方面有遞延賦稅的功用，又可達到未來上市的規

劃，亦具有投資風險規避的效果。

4. 貝里斯 (Belize)

位在中美洲，東面臨加勒比海、西北部與墨西哥接壤、西南部與瓜地馬拉接壤，面積約為 2.2 萬平方公里，人口數約為 34 萬人，於 1981 年脫離英國獨立。是一個長年和平、安定及民主的國家，英文為其商業及官方法定語言。

貝里斯的法律是源於英國法律，商業和契約法也是根據英國模式，於 1990 年正式通過國際商業公司法。其法例容許公司在公司執照上，除英語名稱外，可使用中文名稱或其他外國的名稱，且在公司章程及備忘錄採用中英文對照，同時當地設有台灣大使館，對文件需要官方認證者大為方便。

5. 巴拿馬 (Panama)

全名為巴拿馬共和國，是中美洲最南部的國家，連接大西洋及太平洋的巴拿馬運河位於國家的中央，劃分了南北美洲，擁有重要的戰略地位。面積約為 7.8 萬平方公里，人口數約為 361 萬人，西班牙文為其主要官方語言，於 1907 年開始使用美元作為流通貨幣，是世界上第一個美國以外使用美元作為官方貨幣的國家。

巴拿馬是一個引入現代立法、允許為租稅規劃目的而創立境外公司的國家。於 1927 年頒布公司法，立法以來施行十分成功，迄今運作良好，其稅法規定外國投資者的收入免予徵

稅、對在境外進行的交易即使通過巴拿馬公司來操作亦免徵一切稅負，同時巴拿馬公司具有高度保密性，巴拿馬政府或外國政府不能強制要求巴拿馬公司揭露其公司資料，且此一保密制度亦適用於銀行帳戶及其他交易資料。然而巴拿馬文件公布後，巴拿馬總統宣布將參與國際間稅務及資金的資訊交換，成為繼英屬維京群島之後第 98 個會員國。

6. 美國德拉瓦州 (Delaware)

位在美國東岸，位於紐約及華盛頓間，距離費城約有 30 分鐘車程，是最早加入美國聯邦的州，所以又有「第一州」(The First State) 之稱，面積約為 6,452 平方公里，人口數約為 94 萬人。因美國財星雜誌前 500 大公司有一半以上在此成立公司登記，故又有「世界公司首都」之稱 (CORPORATION CAPITAL OF THE WORLD)。

德拉瓦公司的稅務原則是採用屬人兼屬地原則，該公司只要沒有在當地有實質營運就不必繳納所得稅，同時非德拉瓦州之州民亦不須就其擁有股份在德拉瓦州繳稅。因德拉瓦州不像英屬維京群島或開曼群島法令規定明文免稅，因此在設立前務必確認股東及董事身份及公司未來營運方針，以免被課徵高額稅負。

7. 模里西斯 (Mauritius)

位在印度洋的西南方、距非洲東方約 1,200 海哩，是一個

政治穩定、通訊設備完善的民主共和國，面積約為 2,040 平方公里，人口數約為 129 萬人。英文為其主要官方語言。

模里西斯目前的公司類別分為 GBC2(即 International Company) 和 GBC1(即 Offshore Company) 二種，其中 GBC2 之規定與英屬維京群島公司基本相同；而 GBC1 如要適用到模里西斯及其他國家之租稅協定，則須適用 15% 的公司所得稅。此外，這二種公司都不可發行無記名股票。

8. 百慕達 (Bermuda)

位在北大西洋西部、距美國北卡羅來納州的哈特拉斯角約 1,030 公里，由約 138 個島嶼和許多岩礁組成，面積僅有約 71 平方公里，人口數約為 6 萬人，英文為其主要官方語言。於 1967 年 6 月誕生第一部憲法實行內部自治，但其防衛與外交至今仍是由英國政府負責。

百慕達擁有發達的國際商業經濟體系，其沿用英國法例體系對專為外國投資者所設計的豁免公司不須繳納資本利得稅、銷售稅及贈與稅等，成為不少外國公司的離岸金融中心。

9. 汶萊 (Brunei)

全名為汶萊達魯薩蘭國，是北婆三邦之一，位在婆羅州北岸、南中國海南岸，介於馬來西亞的沙勞越州及沙巴州之間，由 33 個島嶼組成面積約為 5,762 平方公里，人口數約為 41 萬人，馬來語為其官方語言、也使用英語及閩南語。當地政治

穩定，石油及天然氣是當地主要經濟支柱，是世界最富有的國家之一。

汶萊境外公司法是根據英國普通法制定，於 2000 年頒布國際商業公司法是當地規範國際商業公司的主要法例，這套法例在公司成立、註冊、監管、運作和稅務各方面均為全面且簡易明確，同時要求揭露的資料很少。法例容許公司在註冊證書上除英語名稱外，可使用中文名稱或其他外國的名稱；在公司條例、公司章程以及公司股票等相關證件也可以使用中文，增加銀行開戶及海外投資認證的便利性。

10. 塞舌爾 (Seychelles)

位在非洲東南方、印度洋中西部一個群島國家，為英聯邦成員國之一，由約 115 個島嶼組成，面積約為 445 平方公里，人口數約為 9 萬人。因塞舌爾之居民都從其他國家移民過來的，其主要官方語言有以法語為基礎的克里奧爾語、法語及英語。

塞舌爾受成文法規定，但公司法例和刑法則根據英國普通法制定。於 1994 年擬訂國際商業公司法，對登記在塞舌爾的國際商業公司境外來源所得利潤完全免稅，且法例在公司成立、註冊、監管、運作和稅務各方面均為全面且簡易明確，同時要求披露的資料很少。此外塞舌爾當地設有大陸大使館，對文件需要官方認證者大為方便。

(二) 對境外來源所得不課稅之國家或地區¹⁷

1. 香港 (Hong Kong)

位在大陸東南方的南中國海中，為大陸特別行政區，由香港島、九龍半島、新界及 263 個島嶼組成，面積約為 2,755 平方公里，人口數約為 729 萬人。香港最普遍的語言為廣東話，官方語言為英文及中文，政府書面文件皆以英文為主，再佐以中文譯本提供參考。

香港的稅務條例裡明確規範只對香港來源所得徵稅，從香港以外地區所獲得的收入或利潤一律免徵所得稅，使得對於透過香港轉投資大陸的公司顯得相當有利。惟需注意在香港設立境外公司需每年提交周年申報書及稅務報表，同時亦需提交經會計師審計的審計報告；另香港公司的註冊資料（如股東或董事資料）可透過付費查詢，隱匿性較其他租稅天堂不足。

2. 新加坡 (Singapore)

古稱獅子城，位在馬來半島南端、隔馬六甲海峽與馬來群島中的蘇門答臘相對。於 1819 年由英國萊佛士先生來此開發，1826 年英國將新加坡、馬六甲及檳城三地合併，由倫敦殖民地設官治理。新加坡大小島嶼約有 63 個，面積約為 716 平方公里，人口數約為 547 萬人。在語言方面包含英文、中文、

¹⁷ 漢邦管理顧問有限公司，「境外公司介紹」，<http://www.hamber.net/>（最後上網日期：2016/12/6）。

馬來語及塔米爾語皆為官方指定語言，但在有關商業及政府文件則皆使用英文。

新加坡所得稅法 (INCOME TAX ACT) 規定，其課稅範圍不論是在境內或者外國成立公司，只要是行政管理及行政權在新加坡者，都算是所得稅居民需在新加坡納稅。而在股利預扣稅方面，凡是已繳交公司所得稅者，股利在發放時即無須繳稅；換言之，在新加坡公司股利所得免稅。

有關在國外投資所獲得的利潤，根據新加坡所得稅法的規定，在外國賺取並匯回的利潤，都必須繳交所得稅。但由於新加坡與大陸定有避免所得稅雙重課稅之租稅協定，因此，透過新加坡至大陸投資所獲得的股利，其在大陸的扣繳的預提所得稅可拿回新加坡抵扣，且股利若未匯進新加坡當地，在新加坡是不必繳交所得稅的。

另外，新加坡與台灣亦訂有避免所得稅雙重課稅的協定。根據協定，新加坡公司分配股利予台灣公司，如後者持有前者股份不少於 25%，則該稅額抵扣應將前者之公司所得稅考慮在內，但此項抵扣不得超過因加計此項所得而增加之應納稅額。另外，如以台灣公司名義在新加坡設立公司間接投資大陸公司，則大陸公司投資收益在透過新加坡公司分配給台灣公司時，其扣繳的預提所得稅可在台灣公司抵扣。

惟在新加坡設立公司手續繁雜，當地政府規定公司董事有一人必須是新加坡公民，發起人必須在新加坡會計師面前簽證或在台灣公證人簽證，且每年須召開股東大會、報表須經會計師簽證及進行稅務申報。



3

第三章

大陸積極 跟進反避稅 潮流

第一節 大陸反避稅的強力推動

一、大陸轉讓定價 1.0 草創期

大陸對於轉讓定價的關注開始於 1991 年 7 月 1 日起施行的《外商投資企業和外國企業所得稅法》¹⁸ 及其實施細則，是大陸首次律定關聯企業間轉讓定價的全國性法律，亦為大陸轉讓定價的初始法源。1992 年 10 月 29 日施行《關聯企業間業務往來稅務管理實施辦法》¹⁹，規範關聯企業的認定及徵納雙方的權利與義務等操作性程序，是大陸首部專為轉讓定價獨立出台的法規。1998 年 4 月 23 日進一步發布並同時施行的《關聯企業間業務往來稅務管理規程》²⁰，則分為 12 章共 52 個條文規範「關聯企業間業務往來的稅務管理」，這可說是對於稅務機關查核轉讓定價較具系統依據的部門規章。至此，大陸關於轉讓定價有了操作性的完整規範，直到 2008 年新企業所得稅法施行前，屬於轉讓定價 1.0 的草創期，在此時期，大陸稅

¹⁸ 1991 年 4 月 9 日主席令第 45 號發布，自 1991 年 7 月 1 日施行。本法已由《企業所得稅法》(2007 年 3 月 16 日主席令第 63 號發布，自 2008 年 1 月 1 日實施)規定廢止。

¹⁹ 1992 年 10 月 29 日國家稅務總局國稅發第 237 號發布施行。本法已由《關於發布已失效或廢止的稅收規範性文件目錄的通知》(2006 年 4 月 30 日國家稅務總局國稅發第 62 號)規定廢止。

²⁰ 1998 年 4 月 23 日國家稅務總局國稅發第 59 號發布施行。本規程已由《國家稅務總局關於印發〈特別納稅調整實施辦法(試行)〉的通知》(2009 年 1 月 8 日國家稅務總局國稅發第 2 號發布，自 2008 年 1 月 1 日施行)公告廢止。

務機關對於轉讓定價的查核案件微乎其微，可說是空有法令的形式卻無制度的實質。

二、大陸轉讓定價 2.0 發展期

2008 年 1 月 1 日大陸施行的《企業所得稅》²¹ 及其實施條例，除了將內外資企業所適用的所得稅法併軌（俗稱兩稅合併）之外，並以專章規定「特別納稅調整」（俗稱反避稅專章），後續依該章單獨出台《特別納稅調整實施辦法（試行）》²²（以下簡稱《辦法》），作為大陸反避稅主要的稅收法規，是大陸第一次將反避稅議題進行全面性大規模的立法，並要求凡是關聯購銷交易達 RMB 2 億或其他關聯交易達 RMB 4,000 萬的企業，皆有按時備妥「同期資料」²³（以下稱「TP 報告」）的義務，意謂稅務徵納攻防所應負舉證責任的主體，由稅務機關轉變成納稅義務人，更確立了徵納雙方的權利與義務，自此進入轉讓定價 2.0 的發展期。自 2008 年至今，大陸稅務機關在反避稅法律的框架和管理指南之下，稅務機關內部進一步統整構築數據庫體系、推行專家會審制度、訂定特別納稅調整內部工作規程，並建立行業整體分析與企業排查相結合、風險識別與風險預警相結合、管理成效分析與稅收遵從監控相結合等跨國

²¹ 2007 年 3 月 16 日主席令第 63 號公布，自 2008 年 1 月 1 日施行。

²² 2009 年 1 月 8 日國家稅務總局國稅發第 2 號，自 2008 年 1 月 1 日起施行。

²³ 特別納稅調整實施辦法（試行）第 15 條。

企業利潤動態監控體制，以強化專職隊伍積極擴張轉讓定價查核的範圍及力度，這時期反避稅的稅收貢獻合計約 RMB 2,313 億，調查立案共 1,443 件，補稅結案比例約 93%，平均個案查核徵補稅款從 2008 年約 RMB 816 萬，至 2014 年大幅提升約 RMB 3,068 萬²⁴，對大陸官方而言成果豐碩，但對大陸台商企業而言卻如坐針氈、惶恐不安。

三、大陸轉讓定價 3.0 進階期

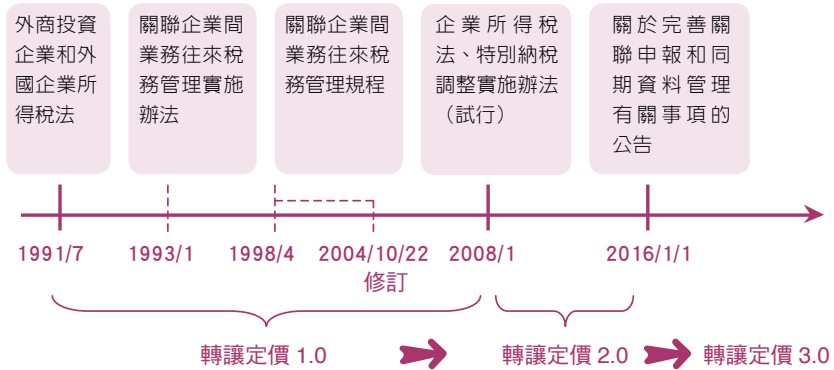
然而，大陸稅務總局一方面在境內展開反避稅查核的同時，另一方面積極參與 G20 和 OECD 推動的 BEPS 行動計畫。2015 年 10 月，OECD 最終完成並發布 BEPS 項目成果包括所有 15 項行動計畫和一份解釋性聲明，G20 成員國未來的主要任務是將 BEPS 的各項成果在全球推進實施，各國首要工作即是各國稅收法規的修法或立法，大陸稅務總局緊接著以 BEPS 行動計畫為基礎，積極增補反避稅法律體系，出台《一般反避稅管理辦法》²⁵、《關於非居民企業間接轉讓財產企業所得稅若干問題的公告》²⁶ 等強化反避稅管理的規章和規範性文件，以及全面起草《特別納稅調整實施辦法（徵求意見稿）》（2015 年 9 月 17 日發布，尚未正式修訂實施，以下簡稱《意見稿》），

²⁴ 2008～2015 年國家稅務總局反避稅工作情況。

²⁵ 2014 年 12 月 2 日國家稅務總局令第 32 號發布，自 2015 年 2 月 1 日施行。

²⁶ 2015 年 2 月 3 日國家稅務總局公告 2015 年第 7 號發布，自發布日施行。

並於 2016 年 6 月底先行發布《關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告》²⁷ (以下簡稱《42 號公告》)，重新定義關聯申報及 TP 報告之要求，根據大陸稅務總局 2015 年 10 月召開稅基侵蝕和利潤轉移計畫 (BEPS)2015 年成果的宣講會內容及《42 號公告》規定，新的轉讓定價規範將於 2016 年 1 月 1 日開始啟動，轉讓定價亦隨之將進入 3.0 進階期的時代。



轉讓定價 1.0 : 1991/7/1 ~ 2007/12/31

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

轉讓定價 3.0 : 2016/1/1 ~ → 稅收貢獻 ?

圖 3-1-1 轉讓定價 1.0 ~ 3.0 時期階段圖

資料來源：本研究整理

²⁷ 2016 年 6 月 29 日國家稅務總局公告 2016 年第 42 號發布，自發布日施行。

第二節 大陸全面清查非居民金融帳戶

2014年9月，大陸在G20財政部長和央行行長會議上承諾將實施CRS，首次對外交換信息的時間為2018年9月。為了履行金融帳戶涉稅信息自動交換國際義務，規範金融機構對非居民金融帳戶涉稅信息的盡職調查行為，稅務總局起草了《非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查管理辦法(徵求意見稿)》²⁸(以下簡稱《辦法》)，內容就盡職調查對象、範圍、期程及報送稅務機關之信息內容等有明確規範，茲將重要內容彙整如下：

一、盡調對象

(一) 非居民²⁹

本辦法所稱非居民是指大陸稅收居民以外的個人、企業和其他組織(以下統稱企業)，但不包括政府機構、國際組織、中央銀行、金融機構或者在證券市場上市交易的公司及其關聯機構。大陸稅收居民是指大陸稅法規定的居民企業或者居民個人。

同時構成大陸稅收居民和其他稅收管轄區稅收居民的，視為本辦法所稱非居民。

²⁸ 2016年10月14日國家稅務總局國際稅務司發布。

²⁹ 辦法第9條規定。

(二) 非居民控制人的消極非金融機構

1. 消極非金融機構³⁰

符合下列條件之一的機構：

- (1) 上一年度內，股息、利息、租金、特許權使用費收入等不屬於積極經營活動的收入，及據以產生前述收入的金融資產的轉讓收入占比 50% 以上的非金融機構；
- (2) 上一年度末，擁有可以產生前述收入的金融資產占比 50% 以上的非金融機構；
- (3) 稅收居民國（地區）不實施金融帳戶涉稅信息自動交換標準的投資機構。

2. 控制人³¹

對消極非金融機構實施控制的個人。

公司的控制人按照以下規則依次判定：

- (1) 直接或者間接擁有超過 25% 的公司股權或者表決權的個人；
- (2) 通過人事、財務等其他方式對公司進行控制的個人；
- (3) 公司的高級管理人員。

³⁰ 辦法第 11 條規定。

³¹ 辦法第 12 條規定。

二、盡職調查範圍

金融機構盡職調查非居民之金融帳戶包括存量帳戶和新開帳戶，調查範圍³²圖示如下：

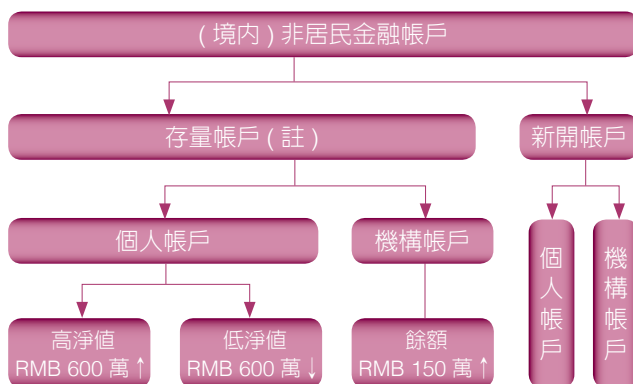


圖 3-2-1 大陸對非居民金融帳戶盡職調查之範圍

資料來源：本研究整理

註：帳戶持有人在同一金融機構及其關聯機構所持有的全部金融帳戶餘額或者資產的價值之和。在確定是否為高淨值帳戶時，客戶經理知道或者應當知道在其供職的金融機構內幾個帳戶直接或者間接地由同一個人擁有或者控制的，應當對這些帳戶進行加總。

三、盡職調查期程

金融機構對於新開立帳戶盡職調查從 2017 年 1 月 1 日起展開，對於個人高、低淨值帳戶及機構餘額帳戶之盡職調查期程如下³³：

³² 辦法第 14 條規定。

³³ 辦法第 19、20、27 條規定。

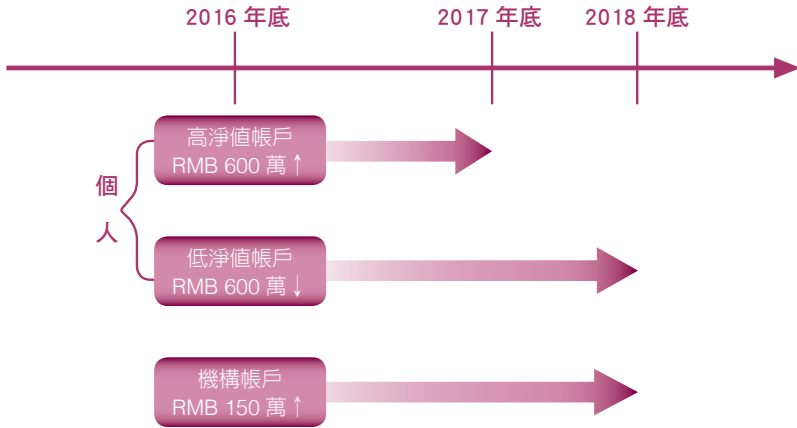


圖 3-2-2 大陸對非居民金融存量帳戶盡職調查之期程

資料來源：本研究整理

四、報送信息內容

金融機構應當向稅務機關匯總報送境內分支機構的下列非居民帳戶信息³⁴，並註明報送信息的金融機構名稱、地址以及納稅人識別號：

表 3-2-1 大陸金融機構向稅務機關報送非居民帳戶之信息

項目	內容
基本資料	<ol style="list-style-type: none"> 個人帳戶持有人及消極非金融機構的非居民控制人的姓名、現居地址、稅收居民國(地區,下同)、居民國納稅人識別號、出生地、出生日期； 機構帳戶持有人的名稱、地址、稅收居民國、居民國納稅人識別號。

³⁴ 辦法第 34 條規定。

項目	內容
唯一識別碼	帳號或者類似信息。
存量	年末帳戶餘額或淨值：帳戶在本年度內註銷的，無需報送此項信息，但應當註明帳戶已註銷。
流量	1. 存款帳戶，年度內收到或計入的利息總額； 2. 託管帳戶，年度內收到或計入的利息總額、股息總額及其他由於被託管資產而收到或者計入該帳戶的收入總額； 3. 其他帳戶，年度內收到或計入的收入總額，包括贖回款項的總額。
其他	大陸國家稅務總局要求報送的其他信息。

資料來源：本研究整理

第三節 大陸關聯申報及 TP 報告之最新要求

大陸稅務總局 2015 年 9 月編修發布的《意見稿》，主要將 BEPS 成果進行轉化應用，對於關聯申報、TP 報告架構、轉讓定價調查及調整規則等進行全面性修訂，而《42 號公告》的發布，代表著第一階段的關聯申報及 TP 報告架構已正式啟動，首先對大陸企業重新要求關聯申報及 TP 報告進行全面細化，《42 號公告》對於大陸企業的關聯關係定義、TP 報告的種類、內容、準備條件和時限、國別報告的報送主體、報送內容等進行詳細的規定。

一、增修關聯關係之定義³⁵

- (一) 親屬關係合併計算持股比例，將兩個以上具有夫妻、直系血親、兄弟姐妹以及其他撫養、贍養關係的自然人，共同持股同一企業之股權應合併計算，以整體評估是否達到25%以上之持股比例。
- (二) 明確借貸資金總額占實收資本比例之計算公式，借貸資金總額占實收資本比例 = 年度加權平均借貸資金 ÷ 年度加權平均實收資本，年度加權平均係按實際占用天數 ÷ 365 天計算。
- (三) 購銷實質控制應具有持股關係，而實質控制是指一方有權決定另一方的財務和經營政策，並能據以從另一方的經營活動中獲取利益。
- (四) 擴大高級管理人員的範圍，除原《辦法》規定的董事會成員和經理外，增加董事會秘書、總經理、副經理、財務負責人和公司章程規定的其他人員等皆屬高級管理人員。

二、依循 BEPS 擬定 TP 報告框架及門檻

《42 號公告》依據 BEPS 第 13 項行動計畫的內容，具體要求 TP 報告應包含主體文檔、本地文檔和特殊事項文檔。另

³⁵ 42 號公告第 2 條規定。

符合條件的大型跨國集團尚須填報國別報告表，並備妥國別報告以供稅務機關查閱。

(一) 主體文檔

是用以披露跨國集團全球業務的整體情況，主要內容包括集團的組織架構、業務描述、無形資產、融資安排及財稅狀況（包含集團合併報表）等。符合下列條件之一的企業，應當準備主體文檔³⁶：

1. 年度發生跨境關聯交易，且合併該企業財務報表的最終控股企業所屬企業集團已準備主體文檔。
2. 年度關聯交易總額超過 RMB 10 億的企業。

(二) 本地文檔

是用以披露本地企業關聯交易的詳細信息，主要內容包括企業概況、關聯關係、關聯交易情況、價值鏈分析、可比性分析及轉讓定價方法的選擇和使用等。年度關聯交易金額符合下列條件之一的企業，應當準備本地文檔³⁷：

1. 有形資產所有權轉讓金額（來料加工業務按照年度進出口報關價格計算）超過 RMB 2 億。
2. 金融資產轉讓金額超過 RMB 1 億。
3. 無形資產所有權轉讓金額超過 RMB 1 億。

³⁶ 42 號公告第 11 條規定。

³⁷ 42 號公告第 13 條規定。

4. 其他關聯交易金額合計超過 RMB 4,000 萬。

(三) 特殊事項文檔

包括成本分攤協議特殊事項文檔和資本弱化特殊事項文檔。企業簽定或者執行成本分攤協定的，應當準備成本分攤協議特殊事項文檔。企業關聯債資比例超過標準比例需要說明符合獨立交易原則的，應當準備資本弱化特殊事項文檔³⁸。

三、大陸新版 TP 報告應備載內容

(一) 主體文檔³⁹

1. 組織架構

以圖表形式說明企業集團的全球組織架構、股權結構和所有成員實體的地理分佈。成員實體是指企業集團內任一營運實體，包括公司制企業、合夥企業和常設機構等。

2. 企業集團業務

(1) 企業集團業務描述，包括利潤的重要價值貢獻因素。

(2) 企業集團營業收入前 5 位以及占營業收入超過 5% 的產品或者勞務的供應鏈及其主要市場地域分佈情況。供應鏈情況可以採用圖表形式進行說明。

³⁸ 42 號公告第 15 條規定。

³⁹ 42 號公告第 12 條規定。

- (3) 企業集團除研發外的重要關聯勞務及簡要說明，說明內容包括主要勞務提供方提供勞務的勝任能力、分配勞務成本以及確定關聯勞務價格的轉讓定價政策。
- (4) 企業集團內各成員實體主要價值貢獻分析，包括執行的關鍵功能、承擔的重大風險、以及使用的重要資產。
- (5) 企業集團會計年度內發生的業務重組，產業結構調整，集團內企業功能、風險或者資產的轉移。
- (6) 企業集團會計年度內發生的企業法律形式改變、債務重組、股權收購、資產收購、合併、分立等。

3. 無形資產

- (1) 企業集團開發、應用無形資產及確定無形資產所有權歸屬的整體戰略，包括主要研發機構所在地和研發管理活動發生地及其主要功能、風險、資產和人員情況。
- (2) 企業集團對轉讓定價安排有顯著影響的無形資產或者無形資產組合，以及對應的無形資產所有權人。
- (3) 企業集團內各成員實體與其關聯方的無形資產重要協定清單，重要協定包括成本分攤協定、主要研發服務協定和許可協定等。
- (4) 企業集團內與研發活動及無形資產相關的轉讓定價政策。

- (5) 企業集團會計年度內重要無形資產所有權和使用權關聯轉讓情況，包括轉讓涉及的企業、國家以及轉讓價格等。

4. 融資活動

- (1) 企業集團內部各關聯方之間的融資安排以及與非關聯方的主要融資安排。
- (2) 企業集團內提供集中融資功能的成員實體情況，包括其註冊地和實際管理機構所在地。
- (3) 企業集團內部各關聯方之間融資安排的總體轉讓定價政策。

5. 財務與稅務狀況

- (1) 企業集團最近一個會計年度的合併財務報表。
- (2) 企業集團內各成員實體簽定的單邊預約定價安排、雙邊預約定價安排以及涉及國家之間所得分配的其他稅收裁定的清單及簡要說明。
- (3) 報送國別報告的企業名稱及其所在地。

(二) 本地文檔⁴⁰

1. 企業概況

- (1) 組織結構，包括企業各職能部門的設置、職責範圍和雇員數量等。

⁴⁰ 42 號公告第 14 條規定。

- (2) 管理架構，包括企業各級管理層的彙報對象以及彙報對象主要辦公所在地等。
- (3) 業務描述，包括企業所屬行業的發展概況、產業政策、行業限制等影響企業和行業的主要經濟和法律問題，主要競爭者等。
- (4) 經營策略，包括企業各部門、各環節的業務流程，運營模式，價值貢獻因素等。
- (5) 財務資料，包括企業不同類型業務及產品的收入、成本、費用及利潤。
- (6) 涉及本企業或者對本企業產生影響的重組或者無形資產轉讓情況，以及對本企業的影響分析。

2. 關聯關係

- (1) 關聯方信息，包括直接或者間接擁有企業股權的關聯方，以及與企業發生交易的關聯方，內容涵蓋關聯方名稱、法定代表人、高級管理人員的構成情況、註冊位址、實際經營地址，以及關聯個人的姓名、國籍、居住地等情況。
- (2) 上述關聯方適用的具有所得稅性質的稅種、稅率及相應可享受的稅收優惠。
- (3) 本會計年度內，企業關聯關係的變化情況。

3. 關聯交易

(1) 關聯交易概況

- A. 關聯交易描述和明細，包括關聯交易相關合同或者協定副本及其執行情況的說明，交易標的的特性，關聯交易的類型、參與方、時間、金額、結算貨幣、交易條件、貿易形式，以及關聯交易與非關聯交易業務的異同等。
- B. 關聯交易流程，包括關聯交易的信息流、物流和資金流，與非關聯交易業務流程的異同。
- C. 功能風險描述，包括企業及其關聯方在各類關聯交易中執行的功能、承擔的風險和使用的資產。
- D. 交易定價影響要素，包括關聯交易涉及的無形資產及其影響，成本節約、市場溢價等地域特殊因素。地域特殊因素應從勞動力成本、環境成本、市場規模、市場競爭程度、消費者購買力、商品或者勞務的可替代性、政府管制等方面進行分析。
- E. 關聯交易資料，包括各關聯方、各類關聯交易涉及的交易金額。分別披露關聯交易和非關聯交易的收入、成本、費用和利潤，不能直接歸集的，按照合理比例劃分，並說明該劃分比例的依據。

(2) 價值鏈分析

- A. 企業集團內業務流、物流和資金流，包括商品、勞務或者其他交易標的從設計、開發、生產製造、營銷、銷售、交貨、結算、消費、售後服務、循環利用等各環節及其參與方。
- B. 上述各環節參與方最近會計年度的財務報表。
- C. 地域特殊因素對企業創造價值貢獻的計量及其歸屬。
- D. 企業集團利潤在全球價值鏈條中的分配原則和分配結果。

(3) 對外投資

- A. 對外投資基本信息，包括對外投資項目的投資地區、金額、主營業務及戰略規劃。
- B. 對外投資項目概況，包括對外投資項目的股權架構、組織結構，高級管理人員的僱傭方式，項目決策許可權的歸屬。
- C. 對外投資項目資料，包括對外投資項目的營運資料。

(4) 關聯股權轉讓

- A. 股權轉讓概況，包括轉讓背景、參與方、時間、價格、支付方式，以及影響股權轉讓的其他因素。
- B. 股權轉讓標的的相關信息，包括股權轉讓標的所在地，

出讓方獲取該股權的時間、方式和成本，股權轉讓收益等信息。

C. 盡職調查報告或者資產評估報告等與股權轉讓相關的其他信息。

(5) 關聯勞務

A. 關聯勞務概況，包括勞務提供方和接受方，勞務的具體內容、特性、開展方式、定價原則、支付形式，以及勞務發生後各方受益情況等。

B. 勞務成本費用的歸集方法、項目、金額、分配標準、計算過程及結果等。

C. 企業「主體文檔」、「本地文檔」及「國別報告表」及其所屬企業集團與非關聯方存在相同或者類似勞務交易的，還應當詳細說明關聯勞務與非關聯勞務在定價原則和交易結果上的異同。

(6) 與企業關聯交易直接相關的，境外其他國家稅務主管當局簽定的預約定價安排和作出的其他稅收裁定。

4. 可比性分析

(1) 可比性分析考慮的因素，包括交易資產或者勞務特性，交易各方功能、風險和資產，合同條款，經濟環境，經營策略等。

(2) 可比企業執行的功能、承擔的風險以及使用的資產等相關信息。

(3) 可比對象搜索方法、信息來源、選擇條件及理由。

(4) 所選取的內部或者外部可比非受控交易信息和可比企業的財務信息。

(5) 可比資料的差異調整及理由。

5. 轉讓定價方法的選擇和使用

(1) 被測試方的選擇及理由。

(2) 轉讓定價方法的選用及理由，無論選擇何種轉讓定價方法，均須說明企業對集團整體利潤或者剩餘利潤所做的貢獻。

(3) 確定可比非關聯交易價格或者利潤的過程中所做的假設和判斷。

(4) 運用合理的轉讓定價方法和可比性分析結果，確定可比非關聯交易價格或者利潤。

(5) 其他支援所選用轉讓定價方法的資料。

(6) 關聯交易定價是否符合獨立交易原則的分析及結論。

(三) 特殊事項文檔

特殊事項文檔包括成本分攤協議特殊事項文檔和資本弱化特殊事項文檔。

1. 成本分攤協議特殊事項文檔包括以下內容⁴¹

- (1) 成本分攤協議副本。
- (2) 各參與方之間達成的為實施成本分攤協定的其他協定。
- (3) 非參與方使用協定成果的情況、支付的金額和形式，以及支付金額在參與方之間的分配方式。
- (4) 本年度成本分攤協議的參與方加入或者退出的情況，包括加入或者退出的參與方名稱、所在國家和關聯關係，加入支付或者退出補償的金額及形式。
- (5) 成本分攤協定的變更或者終止情況，包括變更或者終止的原因、對已形成協議成果的處理或者分配。
- (6) 本年度按照成本分攤協議發生的成本總額及構成情況。
- (7) 本年度各參與方成本分攤的情況，包括成本支付的金額、形式和對象，作出或者接受補償支付的金額、形式和對象。
- (8) 本年度協議預期收益與實際收益的比較以及由此作出的調整。
- (9) 預期收益的計算，包括計量參數的選取、計算方法和改變理由。

⁴¹ 42 號公告第 16 條規定。

2. 資本弱化特殊事項文檔包括以下內容⁴²

- (1) 企業償債能力和舉債能力分析。
- (2) 企業集團舉債能力及融資結構情況分析。
- (3) 企業註冊資本等權益投資的變動情況說明。
- (4) 關聯債權投資的性質、目的及取得時的市場狀況。
- (5) 關聯債權投資的貨幣種類、金額、利率、期限及融資條件。
- (6) 非關聯方是否能夠並且願意接受上述融資條件、融資金額及利率。
- (7) 企業為取得債權性投資而提供的抵押品情況及條件。
- (8) 擔保人狀況及擔保條件。
- (9) 同類同期貸款的利率情況及融資條件。
- (10) 可轉換公司債券的轉換條件。
- (11) 其他能夠證明符合獨立交易原則的資料。

(四) 大陸新版 TP 報告準備期限⁴³

主體文檔應當在企業集團最終控股企業會計年度終了之日起 12 個月內準備完畢；本地文檔和特殊事項文檔應當在關聯交易發生年度次年 6 月 30 日之前準備完畢。TP 報告應當自稅務機關要求之日起 30 日內提供。

⁴² 42 號公告第 17 條規定。

⁴³ 42 號公告第 19 條規定。

(五) 新增國別報告的報送要求⁴⁴

若大陸企業為集團最終控股企業，且年度合併營收超過 RMB 55 億的，在報送年度關聯業務往來報告表時，應當填報國別報告相關報告表（包括《國別報告－所得、稅收和業務活動國別分佈表》、《國別報告－跨國企業集團成員實體名單》和《國別報告－附加說明表》，中英文各 1 份共 6 張表）；而最終控股企業在境外，按照其他國家有關規定應當準備國別報告，且大陸稅務機關無法透過稅收交換取得的，稅務機關可要求大陸企業提交國別報告。

(六) 完善關聯業務往來報告表填報內容⁴⁵

《42 號公告》在要求企業揭露集團及關聯交易信息的全面性、準確性和完整性之基礎上，對於關聯業務往來報告表重新進行編製，以加大企業揭露信息的範圍，關聯業務往來報告表共有 22 張表單（扣除國別報告表中英文重複者後為 19 張，詳如下表），企業依據自身發生的業務情況選擇填報，茲將本次關聯業務往來報告表之重點說明如下：

⁴⁴ 42 號公告第 5 條規定。

⁴⁵ 參考 42 號公告附件 2.《企業年度關聯業務往來報告表 (2016 年版)》填報說明。

表 3-3-1 關聯業務往來報告表

表單編號	表單名稱
G000000	報告企業信息表
G100000	中華人民共和國企業年度關聯業務往來匯總表
G101000	關聯關係表
G102000	有形資產所有權交易表
G103000	無形資產所有權交易表
G104000	有形資產使用權交易表
G105000	無形資產使用權交易表
G106000	金融資產交易表
G107000	融通資金表
G108000	關聯勞務表
G109000	權益性投資表
G110000	成本分攤協議表
G111000	對外支付款項情況表
G112000	境外關聯方信息表
G113010	年度關聯交易財務狀況分析表 (報告企業個別報表信息)
G113020	年度關聯交易財務狀況分析表 (報告企業合併報表信息)
G114010	國別報告 – 所得、稅收和業務活動國別分佈表
G114011	國別報告 – 所得、稅收和業務活動國別分佈表 (英文)
G114020	國別報告 – 跨國企業集團成員實體名單
G114021	國別報告 – 跨國企業集團成員實體名單 (英文)
G114030	國別報告 – 附加說明表
G114031	國別報告 – 附加說明表 (英文)

資料來源：42 號公告附件 1. 企業年度關聯業務往來報告表 (2016 年版)

1. 強化企業基本信息之揭露

新增《報告企業信息表》，填報內容包含企業所屬行業、集團最終控股企業信息、被指定國別報告的報送企業、勾選本

年度同期資料準備情形、成本分攤協議簽定情況、企業內部各部門信息（職責業務範圍與流程、部門人數等）、高級管理人員信息及前 5 大股東信息等。其中內部組織部門、高級管理人員、股權結構等信息以往是撰寫在 TP 報告內容，本次則要求在新的關聯業務往來報告表即進行揭露。

另外，該表除要求企業填報更詳盡的信息外，亦為後續其他報告表提供指引，並為稅務機關提供關聯業務往來信息判斷之依據，例如以填報之國民經濟行業分類及部門信息，作為可比性分析中關於可比對象之搜索及選擇條件提供指引；以填報集團控股企業名稱及其國家，作為國別報告之編製或透過稅收交換取得提供指引；以填報高級管理人員及前 5 大股東，作為通過人員控制或持股控制進行關聯關係的判斷提供指引等。

2. 修訂關聯業務往來匯總之填報內容

修訂《關聯業務往來匯總表》，主要揭露關聯交易、關聯債資、成本分攤協定、同期資料準備等項目信息，依據《42 號公告》之要求填報關聯交易類型及境內外關聯交易金額，而境外關聯交易金額作為準備同期資料之本地文檔的判斷標準；債資比例及成本分攤信息是作為準備資本弱化及成本分攤協議特殊事項文檔之依據。

3. 調整關聯交易揭露比例

原《購銷表》要求填報占進出口銷售總額 10% 以上的境外採購或銷售對象及其交易，本次從絕對比例調整為相對比例之揭露，《有形資產所有權交易表》、《無形資產所有權交易表》、《有形資產使用權交易表》、《無形資產使用權交易表》及《金融資產交易表》，則要求填報關聯交易金額占比前 5 位的信息。

4. 細化填報關聯交易內容

《有形資產所有權交易表》、《無形資產所有權交易表》、《有形資產使用權交易表》、《無形資產使用權交易表》、《金融資產交易表》、《資金融通表》及《關聯勞務表》新增關聯交易內容填報欄位，並將交易內容進行細化，例如有形資產包含原材料、半成品、產品（商品）、固定資產－房屋及建築物、固定資產－機械機器設備、周轉材料－低值易耗品及周轉材料－包裝物等；無形資產包含專利、非專利技術、商業秘密、商標、品牌、客戶名單、銷售管道、市場調查成果、特許經營權、土地使用權、商譽及著作權等；金融資產包含應收帳款、應收票據、其他應收款項、股權投資－上市公司、股權投資－非上市公司、債權投資及衍生金融工具形成的資產等；資金融通包含信用貸款、擔保貸款、票據貼現、融資租賃、應計息預付款、應計息延期收付款及集團資金池等；關聯勞務包含市場

調查、營銷策劃、代理、設計、諮詢、技術服務、維修服務、法律服務、財務管理服務、審計服務、招聘服務、培訓服務、建築工程勞務、安裝工程勞務、交通運輸及物流輔助等。

(五) 新增境外關聯方信息之揭露內容

新增《境外關聯方信息表》，該表包含境外關聯方的納稅人名稱、經營範圍、註冊國家(地區)、經營國家(地區)、適用所得稅性質的稅種名稱、實際稅負、註冊資本、享受所得稅性質的稅種的稅收優惠、所屬行業、法定代表人或負責人、是否獨立核算、是否編製個別財務報表、是否上市公司、上市股票代碼、上市交易所及記帳本位幣等信息，可為稅務機關開展反避稅調查及非居民股權轉讓等國際稅收事項的管理提供非常充足的信息。

(六) 新增大型跨國集團填報國別報告表之要求

《42 號公告》要求大陸企業為集團最終控股企業，且年度合併營收超過 RMB 55 億的，需填報《國別報告—所得、稅收和業務活動國別分佈表》、《國別報告—跨國企業集團成員實體名單》和《國別報告—附加說明表》(中英文各 1 份)，主要披露最終控股企業所屬跨國企業集團所有成員實體的全球所得、稅收和業務活動的國別分佈情況。稅務機關可從上述表格得知跨國集團在各個不同的國家或地區的業務收入與納稅情況，尤其是關注在高低稅負國家的利潤水準及納稅情況，並

結合集團合併報表和財務狀況變動等信息，觀察利潤在低稅負國家的增減變化，藉此分析是否存在利潤轉移至低稅負國家之情形，亦能評估跨國集團在各稅務地區的資產分佈、利潤水準及納稅情況的相關性與差異程度等。

此外更值得關注的是跨國集團的成員實體在各稅務地區的主要經營活動信息，以便稅務機關對各成員實體進一步實行功能風險分析，結合其他關聯報告表中各成員實體業務活動所執行的功能、承擔的風險、使用的資產、利潤的創造、稅收的貢獻，以及業務往來的主要類型與主要對象，透過各種數據及信息的比對與變化，評估可能存在的轉讓定價風險。

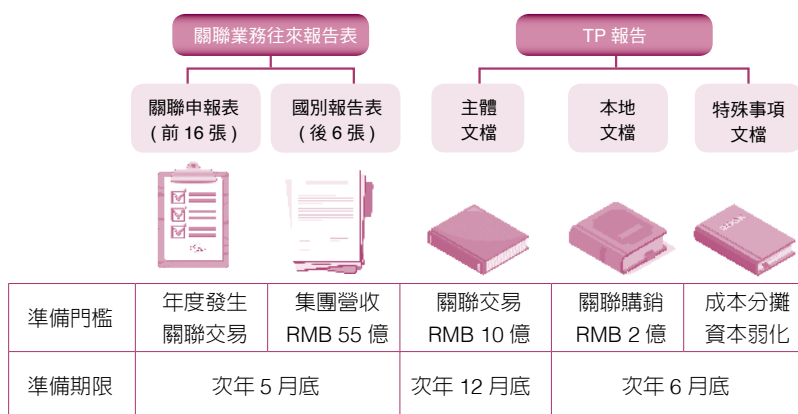


圖 3-3-1 關聯交易申報各階段準備期限

資料來源：本研究整理

第四節 大陸轉讓定價查核之未來發展

《42 號公告》的發布代表著大陸轉讓定價 3.0 時代第一階段的關聯申報及 TP 報告已正式啟動，未來第二階段預計對於轉讓定價調查及調整規則的修訂，正式法令若完整參照《意見稿》內容，將賦予稅務機關更多的調查手段及籌碼，恐拉大稅務機關與受查企業協商談判的立場，使受查企業處於不利的地位。重點說明如下：

一、從優挑選可比對象家數⁴⁶

目前實務上稅務機關為提高同業利潤水平的穩定性及可信性，計算同業利潤時是篩選多家可比對象後按統計方法計算，而《意見稿》放寬稅務機關在篩選可比對象組時，在可比對象質量之可比性非常強的情況下，可以只選一個可比對象。

表 3-4-1 可比對象挑選方式

可比對象	A	B	C	D	E	F
利潤率	0.4%	1.5%	2.6%	3.7%	4.8%	5.9%
中位值	3.2%					

資料來源：本研究整理

⁴⁶ 意見稿第 53 條。

二、多樣同業利潤統計方法⁴⁷

原《辦法》規定稅務機關採用之統計方法為四分位法，《意見稿》在原四分位法之外再增加簡單平均法及加權平均法，使得稅務機關可先按照各種統計方法試算稅額，得以選擇計算結果最有利的統計方法進行調整。

表 3-4-2 同業利潤統計方法

可比對象	A	B	C	D	E	F
營業利潤	4	18	41.6	51.8	86.4	88.5
營業收入	1,000	1,200	1,600	1,400	1,800	1,500
利潤率	0.4%	1.5%	2.6%	3.7%	4.8%	5.9%

◎ 四分中位值：3.2%

◎ 簡單平均法：3.2% (= Σ 利潤率 \div 6)

★ 加權平均法：3.4% (= Σ 營業利潤 \div Σ 營業收入)

資料來源：本研究整理

三、彈性選擇調整計算方式⁴⁸

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

⁴⁷ 意見稿第 53 條。

⁴⁸ 意見稿第 53 條。

表 3-4-3 同業利潤彈性調整方式

年度	2010	2011	2012	2013	2014	2015
審計利潤率	1.4%	1.5%	1.2%	0.7%	1.1%	0.9%
同業利潤率	3.4%	5.5%	4.6%	3.7%	4.8%	3.9%
逐年調整	+ 2.0%	+ 4.0%	+ 3.4%	+ 3.0%	+ 3.7%	+ 3.0%
統一調整 (註)	+ 2.9%	+ 2.8%	+ 3.1%	+ 3.6%	+ 3.2%	+ 3.4%

註：統一調整係假設按 6 年度同業簡單平均利潤率 4.3% 進行調整。

資料來源：本研究整理

四、被測試企業之選擇⁴⁹

台灣《營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則》明確規定最適之受測個體(被測試企業)，應在關聯交易的參與人中，選擇複雜度最低且未擁有高價值無形資產或特有資產之參與人。對於這項規則精神，《42 號公告》僅在可比性分析中提及需對被測試企業的選擇與理由進行說明，而《意見稿》明確規定大陸企業與低稅國家履行簡單功能、承擔有限風險的關聯方發生關聯交易，稅務機關得以該關聯方作為被測試企業。

⁴⁹ 意見稿第 61 條。

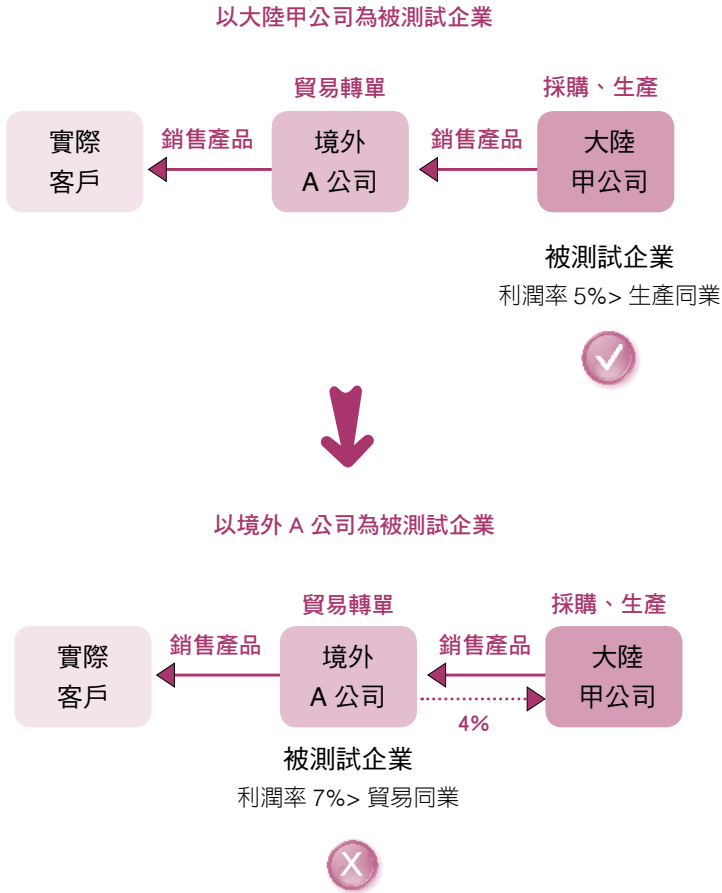


圖 3-4-1 被測試企業選擇情形

資料來源：本研究整理

五、稅務註銷之最終核查⁵⁰

稅務註銷登記在大陸台商企業辦理清算程序中是個繁雜的重要環節，稅務機關實務上在進行稅務註銷登記核查時，主要

⁵⁰ 意見稿第 62 條。

是對企業各項稅種應申報的稅款、滯納金及罰款是否結清，各類資產（特別是不動產和土地使用權）處置情況是否按規定申報納稅，清算剩餘財產分配是否按規定申報繳納所得稅，以及重點核查以往年度納稅情況，而是否對轉讓定價進行核查則視各地規定或執行情況而異。《意見稿》直接以法令形式要求稅務機關對於存在跨境交易的企業在註銷稅務登記前，應當對其進行特別納稅調整風險分析，並特別關注是否存在低價或者不作價向境外轉出無形資產的情況。對不符合轉讓定價有關規定的，應當實施特別納稅調查及調整。

第五節 台商企業面臨的挑戰與因應

單從附表關於 TP 報告架構及內容之對照表來看，就可見大陸稅務總局對於 BEPS 行動計畫的強力應用與落實。除此之外，大陸轉讓定價也注入新的觀念及思維，要求企業揭露豐富及細項的集團及關聯交易信息，並鞏固稅務機關進行轉讓定價調查與調整的權力及手段，對於涉及關聯交易的眾多大陸台商企業來說，應注意以下幾點並及早做出準備，以因應進入轉讓定價新時代之衝擊。

一、檢視集團營運職能及利潤配比

大陸快速展現應用 BEPS 行動計畫內容的執行力及效率，未來新版 TP 報告要求披露集團的投資架構、整體營運供應鏈、創造利潤的因素組成、集團各企業在利潤價值的參與貢獻程度、所有無形資產的分佈、財務融資的安排及集團合併報表與關聯交易各參與方報表等，使得大陸稅務機關將更清楚集團整體的價值所在及各關聯方扮演的職能角色與承擔的風險，台商企業不能再將過往的關聯交易模式視為理所當然，應及早重新檢視自身的實質營運功能及與關聯方之間的交易模式，盡可能的在稅務機關提出質疑前做出調整，確保能證明相關交易的轉讓定價是合理反應實質的經濟活動。

對企業的經營利潤進行對比評估一直是大陸稅務機關最常用來轉讓定價調查的分析方式，長期虧損或微利的企業絕對是稅務機關選案調查的重點，而獲利明顯低於同業水準的企業往往也容易遭稅務機關盯上。此外，《意見稿》及《42 號公告》注入選擇被測試企業的新思維，大陸台商企業主要以製造業為主，除應維持與生產同業相似的獲利能力之外，關聯交易對口的境外轉單公司亦有可能被稅務機關選為被測試企業；因此，台商企業在檢視集團企業營運職能的同時，已非以往單方面的僅就大陸企業進行利潤評估即可，尚須將境內外兩方甚至整體全方面的重新思考集團利潤的安排，以免顧此失彼不小心落入轉讓定價的雷區。

二、界定集團企業之揭露範圍

《42 號公告》加大企業基本信息及關聯業務往來情況的揭露內容，對於高級管理人員（例如董事、總經理、執行長、總監或經理等職務）及前 5 位大股東的信息都必須填報。然而對部分台商企業以往是以小股東或台籍幹部作為境外公司股東或董事的安排，在《42 號公告》關聯申報表新的填報要求下，恐因信息必須公開而使原本境外公司之安排將難再繼續操作。另外，部分台商企業在大陸稅務機關進行轉讓定價調查時，對於關聯交易對口的境外轉單公司堅持否認為關聯企業，現在關聯申報表新的填報要求，以及現今網路信息爆炸的時代，集團企業網站、人力銀行網站、供應商平台或媒體報導等信息來源都可能查得集團的關聯企業及重要經理人等信息之情況下，也難以繼續堅持該境外公司非為關聯企業。因此，台商企業需再進一步檢視或調整集團涉及關聯交易的境外公司之安排，或將大陸企業之董事派任單純化（例如取消董事會改派 1 名執行董事）以降低關聯關係的連結，並界定集團企業在大陸揭露之範圍。

三、尋求改變交易流程之可能性

從事製造業的大陸台商以往大多從事加工貿易保稅業務（包含進料加工及來料加工），並且使用境外公司做為加工貿易的境外對口，在《42 號公告》對於關聯申報及 TP 報告之新要求下，應評估尋求降低關聯交易的形成或簡化關聯交易使用

境外公司之可能性，例如轉廠交易以往是透過買賣雙方的境外公司下單後，轉單至各自的大陸企業，大陸企業在兩方加工貿易手冊具有產品及料件之商品編碼可相互對應情況下，得以用轉廠方式結關交貨，而轉廠價格大多為實價交易（若非實價則將有一方受益一方損失），但卻虛增關聯交易之金額，此可進一步評估改採內購內銷交易的可能性；另外，部分台商仍存在使用多個境外公司與大陸企業對口進行交易之安排，這些境外公司在新要求下恐都須進行揭露，亦可進一步評估簡化或減少交易關聯方的境外公司之使用情形。

四、及早準備關聯申報表及新版 TP 報告

轉讓定價的第一要務就是填報關聯業務往來報告表及編製 TP 報告，2016 年之後新版的 TP 報告架構包括主體文檔、本地文檔和特殊事項文檔，新版 TP 報告的內容比現有 TP 報告所需準備的資料、時間及人力更是大大倍增，並且次年 5 月底在進行企業所得稅匯算清繳申報時，即須填報關聯業務往來報告表（集團營業規模超過 RMB 55 億的須填報國別報告表），關聯業務往來報告表之填報內容與 TP 報告內容不可有相互矛盾之處，因此，大陸台商企業應先依《42 號公告》所發布的關聯業務往來報告表及 TP 報告格式預先準備資料或著手編製。一來檢視是否有資料可提供關聯業務往來報告表或 TP 報告內容所要求的信息，並可及早準備與補充；二來檢視在新的

標準下，所揭露的轉讓定價信息是否存在過高的稅務風險，並提早進行調整因應。

五、評估申請大陸稅收優惠之可行性

在大陸稅務總局對於 BEPS 行動計畫的強力應用與落實之轉讓定價 3.0 時代，大陸台商企業勢必將面臨更嚴峻的稅務風險，迫使利潤須逐漸調整反應在大陸企業，以致增加企業所得稅之稅務成本。然而轉讓定價的調查評估是依據財務會計處理的財務報表進行可比性分析，財務會計與稅務會計本身就有認列基礎的差異（例如財務會計的交際費在稅務會計上只能按發生額之 60% 認列稅前扣除），因此在利潤率被稅務機關要求提高之情況下，應評估申請大陸稅收優惠之可行性（例如高新技術企業優惠稅率 15% 或研發費用加計扣除等），以適度消弭或降低轉讓定價要求所增加之稅務成本，請詳表 3-5-1 之說明。

表 3-5-1 稅收優惠抵消稅務成本分析

單位：RMB 萬

項目	自結財務報表	稅務機關要求	適用稅收優惠
營業收入	10,000	10,000	10,000
利潤率	3%	5%	5%
稅率	25%	25%	15%
應納稅額	75	125	75

資料來源：本研究整理

大陸為加大對科技型企業特別是中小企業的政策扶持，有力推動大眾創業、萬眾創新，培育創造新技術、新業態和提供新供給的生力軍，促進經濟升級發展，科技部、財政部、國家稅務總局於 2016 年 1 月 29 日對《高新技術企業認定管理辦法》⁵¹ 進行了修訂完善⁵²，並於 2016 年 6 月 22 日對細部認定規則的《高新技術企業認定管理工作指引》⁵³ 進行補充修訂。茲將高新技術企業認定之條件簡列如下：

表 3-5-2 大陸高新技術企業認定條件簡表

項目		內容
認定條件	知識產權取得	通過自主研發，受讓、受贈、併購等方式，獲得對其主要產品（服務）在技術上發揮核心支援作用的知識產權。
	科技人員佔比	企業從事研發和相關技術創新活動的科技人員占企業當年職工總數的比例不低於 10%。
	研發費用佔比	近 3 個會計年度的研究開發費用總額占同期銷售收入總額的比例符合如下要求： 1. 最近 1 年銷售收入小於 5,000 萬（含）的，比例不低於 5%； 2. 最近 1 年銷售收入在 5,000 萬至 2 億（含）的，比例不低於 4%； 3. 最近 1 年銷售收入在 2 億以上的，比例不低於 3%。

⁵¹ 《高新技術企業認定管理辦法》（2016 年 1 月 29 日科技部、財政部、國家稅務總局國科發火第 32 號發布，自 2016 年 1 月 1 日起實施）。

⁵² 大陸科學技術部，http://www.most.gov.cn/tztg/201602/t20160204_123994.htm（最後上網日期：2016/12/19）。

⁵³ 《高新技術企業認定管理工作指引》（2016 年 6 月 22 日科技部、財政部、國家稅務總局國科發火第 195 號發布，自 2016 年 1 月 1 日起實施）。

項目	內容
有效期限	通過認定的高新技術企業，其資格自頒發證書之日起有效期為 3 年。
填報義務	企業獲得高新技術企業資格後，應每年 5 月底前在“高新技術企業認定管理工作網”填報上一年度知識產權、科技人員、研發費用、經營收入等年度發展情況報表。

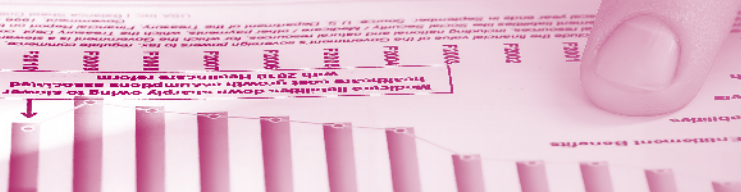
資料來源：本研究整理

六、帳務合規與帳戶透明

大陸實施《非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查管理辦法(徵求意見稿)》之目的雖然係為了履行金融帳戶涉稅信息自動交換之國際義務，且短期內台灣立法院尚未通過兩岸租稅協議，故台灣個人或企業在大陸金融帳戶涉稅信息短期內尚無被交換至台灣稅務機關之可能性。然而，2017 年起大陸銀行帳戶信息將被金融機構有系統的報送稅務機關，若屬於非居民的台籍個人在大陸之銀行帳戶如有涉及違法所得、漏稅所得或不明來源等資金時(如商業賄賂、漏開發票、地下換匯等)，建議應及早評估銀行帳戶資金違法之原因，並就不同原因根本改善問題(如依法開立或取具發票、資金不足依法舉借外債、停止賄絡行為等)；而對於銀行帳戶現有大額資金(超過 RMB 600 萬)的，若不想帳戶信息 2017 年底即被報送稅務機關，得評估將資金購買非金融資產(如大陸境內不動產)。



Total Liabilities: \$47 Trillion in F2010



Medicare's Hospital Inpatient program is showing a downward trend in total liabilities with 2010 revenues reform.

4

第四章

台灣反避稅 立法



第一節 台灣反避稅立法過程

一、反避稅條款之起源

財政部有感於營利事業常於低稅負國家或地區（即租稅天堂）成立受控外國公司（Controlled Foreign Company，簡稱CFC）保留原應歸屬台灣營利事業之利潤，規避納稅義務；或將實際管理處所（Place of Effective Management，簡稱PEM）在台灣境內之企業，透過在租稅天堂登記設立公司轉換居住者身分，規避台灣營利事業須就其境內外所得合併課稅之規定，於2012年提議增訂《所得稅法》第43條之3及43條之4（俗稱「反避稅條款」）並經行政院會通過，惟送進立法院二讀時，被朝野立委以「恐引發台商出走潮」為由擋下。時至今日在「巴拿馬文件」的推波助瀾帶動全球反避稅的浪潮，於是財政部參考OECD在2015年10月發布BEPS行動計畫3「受控外國公司規則」（Designing Effective Controlled Foreign）之建議，並因應國際稅制發展趨勢，再度於行政院會中提出及通過「反避稅條款」，成為新執政黨上任後的第一次立法院議會的重點審議法案⁵⁴。在社會瀰漫著仇富及將境外公司與避稅天堂劃上等號

⁵⁴ 大立法院第9屆第1會期第13次會議議案關係文書，「所得稅法第43條之3、第43條之4、第126條修正草案總說明」，2016年4月29日，http://lci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/09/01/13/LCEWA01_090113_00063.pdf（最後上網日期：2016/12/9）。

的情勢下，此次「反避稅條款」在 2016 年 7 月 12 日立法院三讀通過。然而，新黨團時代力量另認為《所得稅法》增訂的第 43 條之 3 及 43 條之 4 都僅針對法人，對於以個人名義在海外設立 CFC 方式規避稅負，未加以規範；同時鑑於「巴拿馬文件」曝光後，揭露不乏個人於租稅天堂設立公司之情形。因此，為建構更完備反避稅制度，避免營利事業 CFC 條款實施後，衍生改以個人名義設立 CFC 方式規避稅負，遂要求財政部擬定《所得基本稅額條例》修正草案新增第 12 條之 1，建立個人 CFC 條款，該草案目前已經行政院會通過，即將送立法院審查。

二、反避稅條款之內容及稅負影響

為避免個人或營利事業透過使用境外公司之方式，將於台灣產生之利潤移轉至海外，規避在台灣之納稅義務，增訂 3 條反避稅條文，《所得稅法》第 43 條之 3 係規範營利事業之受控外國公司（法人 CFC 條款）、同法第 43 條之 4 規範實際管理處所（PEM 條款），及《所得基本稅額條例》第 12 條之 1 規範個人之受控外國公司（個人 CFC 條款），茲將法令規定、說明及影響列示如下：

（一）所得稅法第 43 條之 4（以下簡稱 PEM 條款）

1. 法令規定⁵⁵

⁵⁵ 2016 年 7 月 12 日總統華總一義字第 10500080981 號令修正。

依外國法律設立，PEM 在台灣境內之營利事業，應視為總機構在台灣境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。

依前項規定課徵營利事業所得稅之營利事業，其給付之各類所得應比照依台灣法規成立之營利事業，依第 8 條各款規定認定台灣來源所得，並依本法及其他相關法律規定辦理扣繳與填具扣 (免) 繳憑單、股利憑單及相關憑單；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。但該營利事業分配非屬依第 1 項規定課徵營利事業所得稅年度之盈餘，非屬第 8 條規定之台灣來源所得稅。

第 1 項所稱 PEM 在台灣境內之營利事業，指營利事業符合下列各款規定者：

- (1) 作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為台灣境內居住之個人或總機構在台灣境內之營利事業，或作成該等決策之處所在台灣境內。
- (2) 財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在台灣境內。
- (3) 在台灣境內有實際執行主要經營活動。

前 3 項依本法及其他相關法律規定課徵所得稅、辦理扣繳與填發憑單之方式、PEM 之認定要件及程序、證明文件及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

2. 說明

按 PEM 認定營利事業居住者身份已為國際趨勢，旨在避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義課稅規定之適用，以減少納稅義務，故財政部參照 OECD 在 2014 年版稅約範本第 4 條居住者註釋第 24 項，所稱 PEM，指營利事業實際作成其整體營業所必須之主要管理及商業決策之處所；又依聯合國 2011 年版稅約範本第 4 條居住者註釋第 10 項，PEM 可衡酌公司實際管理及控制地點、公司重要管理政策最高決策地點、經濟及功能觀點之公司最主要管理地點、最重要之會計帳冊保存地點及其他因素綜合定之，而訂定條文此 3 項條件⁵⁶，若境外公司符合 PEM 之條件，即被視為台灣公司，依法應繳納營利事業所得稅及辦理扣繳，惟法令中未載明 PEM 之 3 項條件，是應同時或其一符合即屬之。細看 PEM 之 3 項條件與《海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作具體安排》(簡稱兩岸租稅協議)PEM 之定義相符，但《兩岸租稅協議》載明應同時符合 3 項條件才視為 PEM 所在地。另財政部長於立法院備詢時亦答覆應同時符合 3 項條件才適用 PEM 條款。

⁵⁶ 立法院第 9 屆第 1 會期第 13 次會議議案關係文書，「所得稅法第 43 條之 3、第 43 條之 4、第 126 條修正草案總說明」，2016 年 4 月 29 日，http://ci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/09/01/13/LCEWA01_090113_00063.pdf (最後上網日期：2016/12/9)。

另從 3 項條件中，再細分析發現第 1、2 項條件又隱藏著多種情況及組合，只要其中一要件係在台灣境內執行 (為下圖中任一條線)，即符合法令規定，茲將其構成的情況圖示如下：



圖 4-1-1 PEM 條款第 1 項條件之組合

資料來源：本研究整理

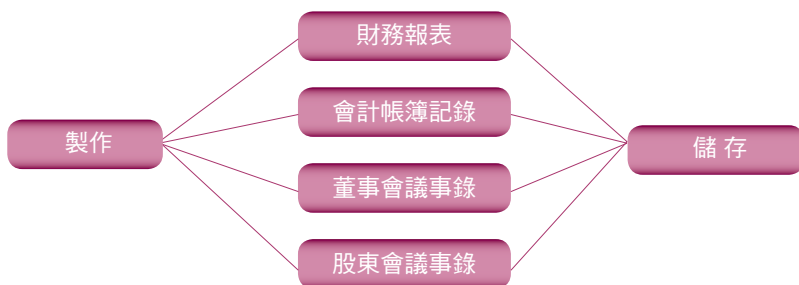


圖 4-1-2 PEM 條款第 2 項條件之組合

資料來源：本研究整理

(二) 所得稅法第 43 條之 3(以下簡稱法人 CFC 條款)

1. 法令規定⁵⁷

營利事業及其關係人直接或間接持有在臺灣境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達 50% 以上或對該關係企業具有重大影響力者，除符合下列各款規定之一者外，營利事業應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率及持有期間計算，認列投資收益，計入當年度所得額課稅：

- (1) 關係企業於所在國家或地區有實質營運活動。
- (2) 關係企業當年度盈餘在一定基準以下。但各關係企業當年度盈餘合計數逾一定基準者，仍應計入當年度所得額課稅。

前項所稱低稅負國家或地區，指關係企業所在國家或地區，其營利事業所得稅或實質類似租稅之稅率未逾第 5 條第 5 項第 2 款所定稅率之 70% 或僅對其境內來源所得課稅者。

關係企業自符合第 1 項規定之當年度起，其各期虧損經所在國家或地區或台灣合格會計師查核簽證，並由營利事業依規定格式填報及經所在地稽徵機關核定者，得於虧損發生年度之次年度起 10 年內自該關係企業盈餘中扣除，依第 1 項規定計算該營利事業投資收益。

⁵⁷ 2016 年 7 月 12 日總統華總一義字第 10500080981 號令修正。

營利事業於實際獲配該關係企業股利或盈餘時，在已依第 1 項規定認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅；超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。其獲配股利或盈餘已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於認列投資收益年度申報期間屆滿之翌日起 5 年內，得由納稅義務人提出所得來源地稅務機關發給之納稅憑證，並取得所在地台灣駐外機構或其他經台灣政府認許機構之驗證後，自各該認列投資收益年度結算應納稅額中扣抵；扣抵之數，不得超過因加計該投資收益，而依台灣適用稅率計算增加之結算應納稅額。

前 4 項之關係人及關係企業、具有重大影響力、認列投資收益、實質營運活動、當年度盈餘之一定基準、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

第 1 項之關係企業當年度適用第 43 條之 4 規定者，不適用前 5 項規定。

2. 說明

該條文之訂定，係為避免營利事業透過低稅負國家或地區成立受控外國公司 (CFC) 保留原應歸屬台灣營利事業之利潤不作分配，以遞延課稅或規避稅負。因此財政部參照 OECD 於 2015 年 10 月發布的 BEPS 行動計畫 3「受控外國公司規則」之建議及國際間其他國家規定，建立 CFC 條款。明定營利事

業及其關係人直接或間接持有在臺灣境外低稅負國家（地區）關係企業股份或資本額合計達 50% 以上或對該關係企業具有重大影響力者，該營利事業應按持股比例及持有期間計算，將該等關係企業之盈餘認列國外投資收入，計入當年度所得額課稅。此外，鑑於營利事業除透過其本身直接或間接持股外，亦可藉關係人聯合控制該境外關係企業，故參考 OECD 之建議，營利事業及其關係人所持有股權應加總計算，以合理判斷境外關係企業是否究屬 CFC。

同時為落實 CFC 條款及精神，兼顧徵納雙方成本考量，參照 OECD 建議及美國、日本、韓國之立法，訂定豁免條款，明訂 CFC 於當地國家或地區有實質營運活動者或當年度盈餘在一定標準以下者，排除適用。惟為避免營利事業藉成立多家關係企業分散盈餘使其當年度盈餘未達門檻符合 CFC 排除條款，故相關條文亦定明各關係企業當年度盈餘合計數超過標準者，仍應計入當年度所得額課稅⁵⁸。

對於低稅負國家或地區定義亦於第 2 項規範，係指關係企業所在國家或地區之營利事業所得稅或實質類似租稅之稅率未

⁵⁸ 「受控外國企業適用辦法草案總說明」第 5 條第 3 項訂定受控外國企業當年度盈餘在 NTD 700 萬元以下者，得免依 CFC 條款辦理；但屬我國境內同一營利事業持有之受控外國企業當年度盈餘合計數逾 NTD 700 萬元者，仍應依本法第 43 條之 3 規定辦理。行政院公報第 22 卷第 213 期，2016 年 11 月 14 日，http://gazette.nat.gov.tw/EG_FileManager/eguploadpub/eg022213/ch04/type3/gov30/num12/images/Eg01.pdf（最後上網日期：2016/12/5）。

逾台灣稅率之 70%，即稅率未逾 11.9%(營所稅 17%×70%)或採屬地主義課稅者，即屬之。

另外，為正確反映 CFC 可供分配盈餘，於第 3 項規範經認定為 CFC 者，其各期虧損經合格會計師查核簽證及稽徵機關核定的，得於虧損發生年度之次年起 10 年內自該關係企業盈餘中扣除；且為避免存在重複徵稅，在第 4 項明定關係企業實際分配盈餘時，已依 CFC 條款認列收入課稅之投資收益，免再重複計入所得額課稅及提供國外稅額扣抵機制。

(三) 所得基本稅額條例第 12 條之 1 (以下簡稱個人 CFC 條款)

1. 法令規定 (修正草案)⁵⁹

個人及其關係人直接或間接持有在台灣境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達 50% 以上或對該關係企業具有重大影響力，且該關係企業無《所得稅法》第 43 條之 3 第 1 項各款規定者，於個人或其與配偶及二親等以內親屬合計持有該關係企業股份或資本額 10% 以上之情形者，該個人應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率計算營利所得，與前條第 1 項第 1 款規定之所得合計，計入當年度個人之基本所得額。但一申報戶全年之合計數未達 NTD 100 萬元者，免予計入。

⁵⁹ 行政院網，所得基本稅額條例部分條文修正草案總說明，2016 年 7 月 22 日，http://www.ey.gov.tw/News_Content4.aspx?n=D0675BEBB0C613C7&sms=1B6A34286EEBCD4C&s=A77AC8E00CF9AE0B (最後上網日期：2016/12/6)。

前項所稱低稅負國家或地區，依《所得稅法》第 43 條之 3 第 2 項規定認定。

關係企業自符合第 1 項規定之當年度起，其各期虧損符合《所得稅法》第 43 條之 3 第 3 項規定之查核簽證，並由個人依規定格式填報及經所在地稽徵機關核定者，得於虧損發生年度之次年度起 10 年內自該關係企業盈餘中扣除，依第 1 項規定計算個人之營利所得。

個人於實際獲配該關係企業股利或盈餘時，於減除依第 1 項規定計算之營利所得後之餘額，依前條第 1 項第 1 款規定計入獲配年度之所得。但依第 1 項規定計算之營利所得，未計入當年度個人之基本所得額者，不得減除。

第 1 項規定之營利所得於實際獲配年度已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於計入個人之基本所得額年度申報期間屆滿之翌日起 5 年內，得由納稅義務人提出所得來源地稅務機關發給之納稅憑證，並取得所在地台灣駐外機構或其他經台灣政府認許機構之驗證後，自各該計入個人之基本所得額年度依第 13 條第 1 項前段規定計算之基本稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計該營利所得，而依規定計算增加之基本稅額。

前 5 項之關係人及關係企業、具有重大影響力、營利所得之計算、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

第 1 項之關係企業當年度適用《所得稅法》第 43 條之 4 規定者，不適用前 6 項規定。

2. 說明

個人 CFC 條款之訂定，主要是為避免法人 CFC 條款實施後，改以個人名義設立 CFC 方式規避稅負，故個人 CFC 條款參照法人 CFC 條款第 1 項對 CFC 之定義，個人及其關係人直接或間接持有於低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達 50% 以上或對該關係企業具有重大影響力者，即屬 CFC。但該關係企業有實質營運活動，或當年度盈餘在財政部規定標準以下者，得排除適用。惟為降低衝擊並考量徵納雙方成本，因此規定該個人之持股比率達 10% 以上者，始須適用個人 CFC 條款；另為落實 CFC 條款之精神，避免個人藉由分散股權規避適用門檻，進一步規定個人之持股比率雖未達 10%，但經與配偶及二親等以內親屬持股合計達 10% 以上者，該個人仍應依規定計算營利所得及計入基本所得額納稅。

三、反避稅條款之相互關係及實施日期

(一) 反避稅條款之關係

法人 CFC 條款及個人 CFC 條款之條文中皆提到，當境外公司被認定為 PEM 在台灣時，優先適用 PEM 條款，即該境外

公司視同台灣公司應按規定辦理稅務登記、納稅及申報扣繳，意即每家境外公司僅會適用反避稅 3 條款其中之一，並不會有同時存在之情形，如下圖所示，當境外公司 PEM 是在台灣，則適用 PEM 條款視為台灣公司，應依法辦理扣繳申報及繳納營利事業所得稅，該境外公司亦不再適用 CFC 條款。若該公司 PEM 不在台灣，則依其股東之身份是法人或是個人，分別判斷是否符合 CFC 之定義，若為法人則適用法人 CFC 條款，若為個人則適用個人 CFC 條款。

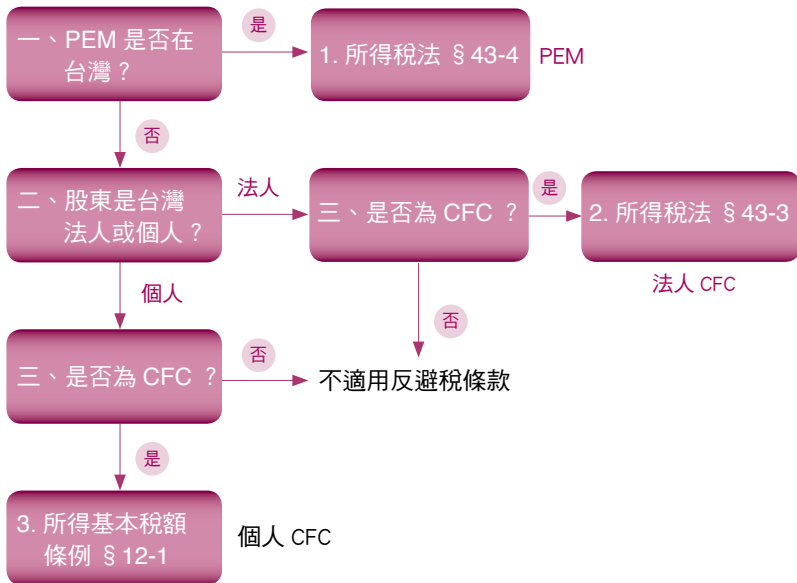


圖 4-1-3 台灣反避稅相關條文適用關係

資料來源：本研究整理

(二) 反避稅條款實施日期

財政部為避免反避稅條款對企業經營造成衝擊，故修訂《所得稅法》第 126 條，明定反避稅條款之施行日期由行政院定之，行政院須視兩岸租稅協議執行情形，以及國際間 (包括香港及新加坡) 按 CRS 執行稅務用途金融帳戶資訊自動交換之狀況，並完成相關子法規之規劃及落實宣導後施行。

CRS 是一套金融機構盡職調查和申報的標準，需要進行申報的內容包括金融機構、金融帳戶、盡職調查程序、應申報之資訊等。OECD 於 2015 年 8 月公布 CRS 執行手冊、稅務資訊交換協定 (Model Protocol to the Tax Information Exchange Agreements，或稱做「TIEAs」) 等報告書，提供及協助各國政府官員和金融機構導入 CRS，因 CRS 類似美國肥咖法案 (FATCA) 模式一之跨政府協議 (Intergovernmental Agreements，IGA)，故 CRS 又被稱為全球版肥咖法案 (GLOBAL FATCA)。截至 2016 年 12 月 7 日已有 101 個⁶⁰ 國家或地區正式簽署或同意遵循 CRS 計劃進行金融帳戶資訊自動交換，包含大陸、日本、澳洲、香港等，皆同意於 2018 年起啟動 CRS 計劃，因此推估台灣反避稅條款最快在 2018 年開始施行。

⁶⁰ CRS by jurisdiction，<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/#d.en.345489> (最後上網日期：2016/12/6)。

第二節 台商受反避稅新制的影響

一、實施 PEM 條款的影響

成立境外公司之用途，原則上可分貿易、投資控股及私人理財這 3 種 (圖示如下)，其中又以從事貿易活動之境外公司被認定為 PEM 在臺灣影響最為重大，其境外公司將被視為台灣的營利事業，繳納全球營利事業所得稅，其應納之相關稅負說明如下：

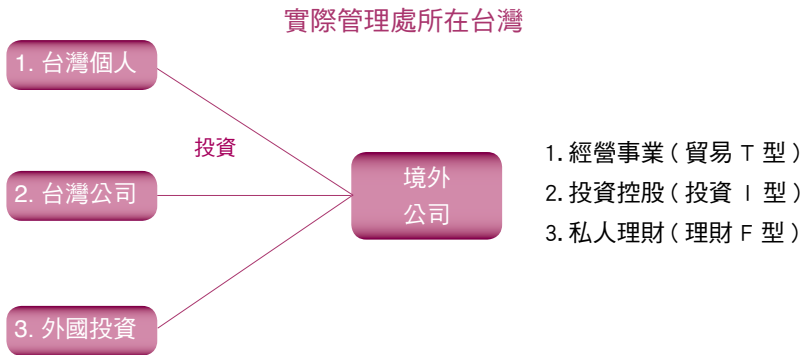


圖 4-2-1 成立境外公司之用途

資料來源：本研究整理

- (1) 境外公司 PEM 在台灣，為台灣營所稅的納稅人，應依台灣法令規定辦理稅務登記、記帳、各種稅務申報及所得扣繳。

(2) 境外公司稅後盈餘分配將視為台灣所得，非為海外所得，其已納營所稅可計入股東可扣抵稅額（抵扣半數）；而分配給台灣公司之股利視為投資台灣營利事業⁶¹，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅；分配給外國投資者之股利則依規定⁶²應於給付時，先行代扣繳 20% 稅款後再行匯出。

(3) 稅後盈餘如果不進行分配，則就未分配盈餘加徵 10% 保留盈餘稅⁶³。

綜上，若以台灣個人投資 PEM 在台灣之境外公司為例，境外公司營利所得額 NTD 100 元，繳納 NTD 17 元的營所稅後，盈餘分配給股東個人，依現行綜合所得稅率最高 45% 計算，整體稅負高達 49.675%，且若未於當年度進行盈餘分配加徵 10% 保留盈餘稅後，分配到最終台灣個人整體稅負將提高為 51.958%，圖示如下：

⁶¹ 所得稅法第 42 條。

⁶² 所得稅法第 88 條。

⁶³ 所得稅法第 66 之 9 條。

以台灣個人投資 PEM 在台灣的境外公司為例

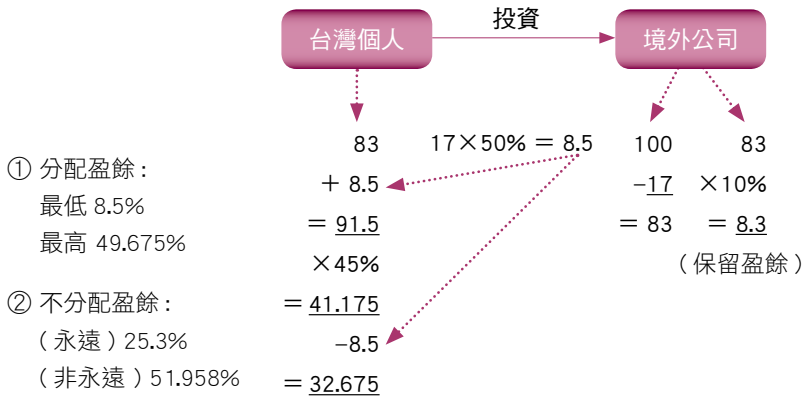


圖 4-2-2 PEM 條款對稅負之影響

資料來源：本研究整理

二、實施法人 CFC 條款的影響

台灣營利事業透過境外公司去轉投資其他公司 (如下圖所示)，該境外公司如已被認定 PEM 在台灣，則根據第 6 項規定，不再適用法人 CFC 條款規定。反之，當境外公司適用法人 CFC 條款，該境外公司當年度盈餘，台灣營利事業應按其持有境外公司資本之比率及期間，認列投資收益，計入當年度所得額課稅，因此實施法人 CFC 規定之影響，如下列示：

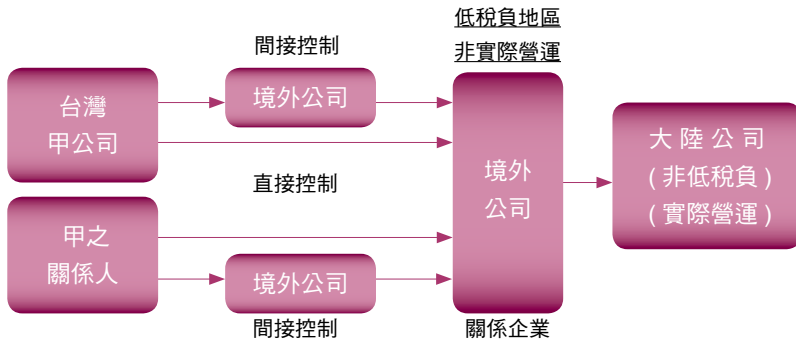


圖 4-2-3 實施法人 PEM 條款之影響

資料來源：本研究整理

- (1) 法人 CFC 條款適用對象是台灣營利事業轉投資的境外公司，其以台灣營利事業（即股東）為納稅義務人，故與適用 PEM 條款之境外公司以本身即為納稅義務人不同。
- (2) 適用法人 CFC 條款之境外公司利潤將無法保留於境外，亦即境外公司獲利當年度台灣營利事業應立即依其持股比例及持有期間認列投資收益課稅，無法因盈餘尚未分配而達到緩課效果。
- (3) 台灣營利事業認列境外公司投資收益而產生之已納稅額可作為股東可扣抵稅額，個人股東未來獲配股利時，台灣營利事業所納稅額的 50% 可用於抵扣個人所得稅額。

綜上，茲依據常見的台灣個人以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司之方式，分別設算當境外公司被視為 PEM 在台灣或適用法人 CFC 條款，回歸到台灣個人股東之整體稅負，以境外公司適用 CFC 條款之稅負為最高約 64.32%。

範例一、以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司，且該境外公司被認定為 PEM 在台灣，適用兩岸租稅協議，如下圖所示，當大陸公司賺取稅前盈餘 NTD 100 元，回歸到最終個人股東僅存 NTD 36.71 元，中間分別被台灣及大陸課徵 NTD 34.54 及 NTD 28.75 元，合計整體稅負高達 63.29%。

以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司為例 (1)

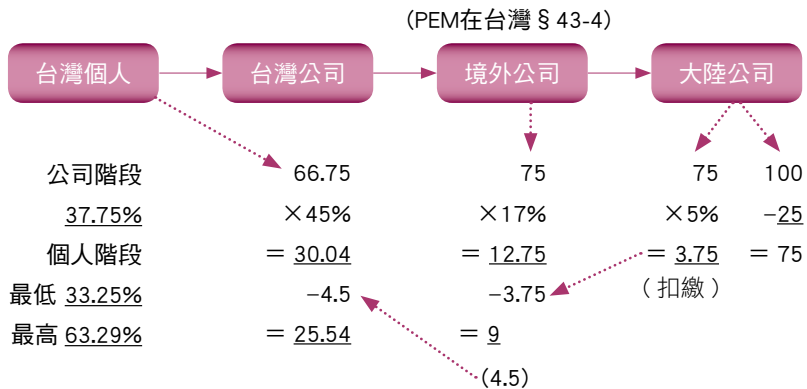


圖 4-2-4 境外公司 PEM 在台灣之稅負分析 (台灣公司間接投資大陸)

資料來源：本研究整理

範例二、以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司，但該境外公司 PEM 不在台灣，無法適用兩岸租稅協議，惟該境外公司符合法人 CFC 條款，如下圖所示，當大陸公司分配盈餘至境外公司時，無論境外公司盈餘是否分配為台灣公司，台灣公司於境外公司取得大陸公司盈餘當年度皆應認列該投資收益納稅，經設算其盈餘分配到最終個人股東之整體稅負為 64.32%。

以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司為例 (2)

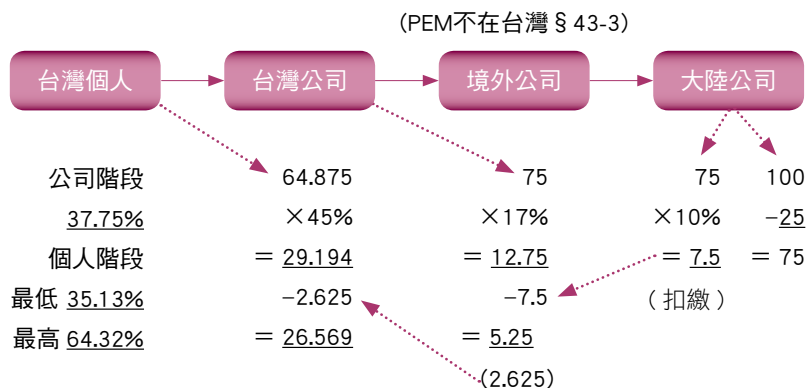


圖 4-2-5 境外公司適用法人 CFC 條款之稅負分析 (台灣公司間接投資大陸)

資料來源：本研究整理

三、實施個人 CFC 條款的影響

- (1) 個人 CFC 條款的適用對象為台灣個人直接投資的境外公司，其納稅義務人為台灣個人。
- (2) 境外公司獲利當年度，台灣個人應立即認列投資收益計入個人海外營利所得繳納 20% 的個人海外所得稅。
- (3) 實施個人 CFC 條款後，個人投資境外公司以前年度取得的未申報利潤，恐將難以再匯回台灣。

綜上，茲依據常見的台灣個人透過境外公司間接投資大陸公司之方式，分別設算當境外公司被視為 PEM 在台灣或適用個人 CFC 條款，回歸到台灣個人股東之整體稅負，及若以台灣個人直接投資大陸公司之整體稅負，其以境外公司被視為 PEM 在台灣之稅負為最高約 63.29%。

範例三、以台灣個人透過境外公司間接投資大陸公司，且該境外公司被認定為 PEM 在台灣，可適用兩岸租稅協議，如下圖所示，當大陸公司賺取稅前盈餘 NTD 100 元，回歸到最終個人股東合計整體稅負達 63.29%，與範例一以台灣公司透過境外公司間接投資大陸公司，境外公司被認定 PEM 在台灣整體稅負相同。

以台灣個人透過境外公司間接投資大陸公司為例 (3)

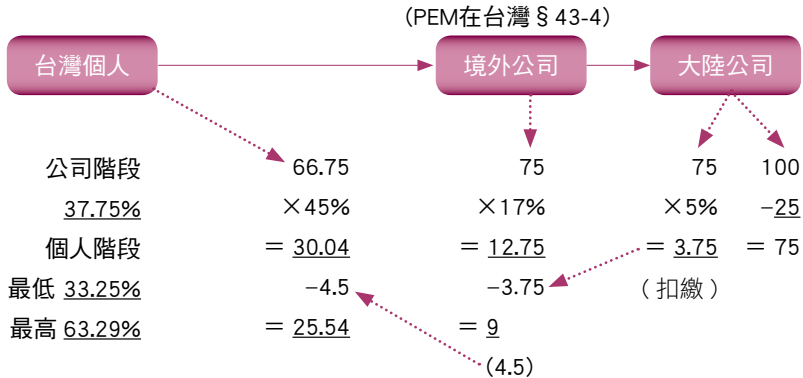


圖 4-2-6 境外公司 PEM 在台灣之稅負分析 (台灣個人間接投資大陸)

資料來源：本研究整理

範例四、以台灣個人透過境外公司間接投資大陸公司，若該境外公司 PEM 不在台灣，無法適用兩岸租稅協議，且該境外公司符合個人 CFC 條款，如下圖所示，當大陸公司分配盈餘至境外公司時，無論境外公司盈餘是否分配給台灣個人，台灣個人於境外公司獲配大陸公司盈餘當年度皆應認列該投資收益計入個人海外所得課稅，經設算其盈餘分配到最終個人股東之整體稅負為 46%。

以台灣個人透過境外公司間接投資大陸公司為例 (4)

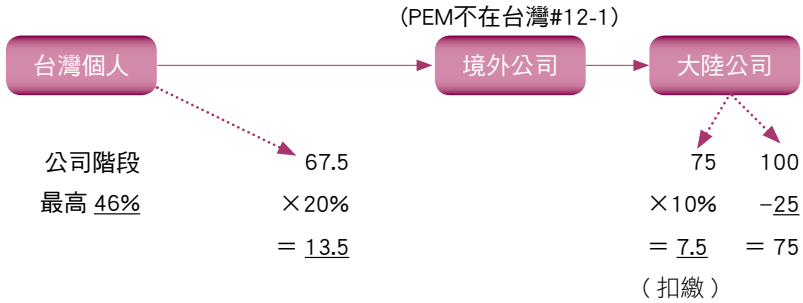


圖 4-2-7 境外公司適用個人 CFC 條款之稅負分析 (台灣個人間接投資大陸)

資料來源：本研究整理

範例五、以台灣個人直接投資大陸公司，適用兩岸租稅協議，其大陸公司盈餘分配至台灣個人，整體稅負最高為 58.75%。

以台灣個人直接投資大陸為例

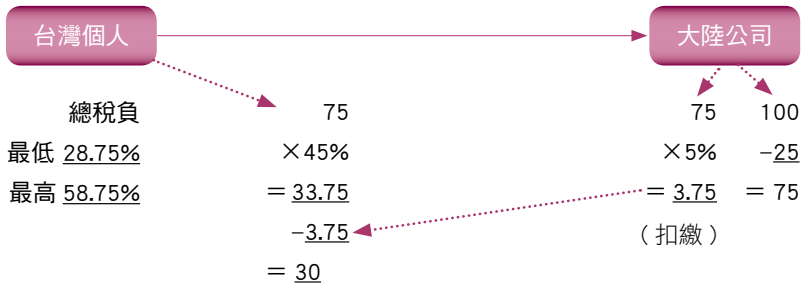


圖 4-2-8 台灣個人直接投資大陸公司之稅負分析

資料來源：本研究整理

第三節 台商如何因應 PEM 條款

台商成立境外公司後，為配合資金流轉及操作便利性，大部分都在台灣開立 OBU 帳戶，所謂 OBU 帳戶其全名為 Offshore Banking Unit，一般稱為「境外金融中心」或「國際金融業務分行」，是為了吸引外國公司到本國銀行從事金融活動而設計出的金融單位。實施反避稅條款後，在台灣開立 OBU 帳戶的境外公司，當其被認定為 PEM 在台灣時，稅務機關恐依 OBU 帳戶往來情況據以徵稅，導致 OBU 帳戶資金將大量外逃，這對以 OBU 帳戶為主要業務的銀行將產生嚴重衝擊。在不考慮政治、經營成本及海外所得稅、遺產及贈與稅之情況下，茲就兩岸三地對 PEM 所在地總稅率進行比較 (如下表)，發現 PEM 在台灣要繳的稅負是最高的，處於非常不利的情況。台商長期可能考慮將境外公司的 PEM 移往他處，如此將對台灣的經濟環境及就業市場造成重大影響。

表 4-3-1 PEM 所在地總稅率比較

PEM 所在地	總稅率
台灣	49.675%
大陸	32.5%
香港	16.5%

資料來源：本研究整理

一、因應 PEM 反避稅條款之方案

(一) PEM 在台灣依法納稅或不再使用境外公司

以台灣個人投資境外公司從事貿易活動為例，當境外公司已被視為 PEM 在台灣則須依台灣法令納稅及申報扣繳，回歸到台灣個人股東整體稅負為 49.675%，與台灣個人成立台灣公司從事貿易經營活動所負擔的稅負相同，因此當 PEM 被認定在台灣時，就稅負角度而言，已不具有節稅空間可以運用，建議台商如境外公司 PEM 是在台灣，可以考慮不再使用境外公司，直接以台灣公司從事貿易活動。

(二) 大陸公司盈餘不分配，改以大陸公司轉投資

台商使用境外公司另一用途為投資控股，以下圖為例，透過境外公司投資大陸公司，若大陸公司盈餘分配到境外公司，境外公司 PEM 在台灣整體稅負最高為 63.29%，若 PEM 不在台灣而適用法人或個人 CFC 條款其整體稅負分別為 64.32%、46%。因此單純就稅負角度來探討排除其他外匯或政治因素的影響，大陸公司盈餘不作分配，改以大陸公司對台灣或其他地區進行投資，依大陸《企業所得稅法》第 24 條規定⁶⁴，大陸公司取得從其直接或間接控制的外國公司分得的來源於大陸境外的股息、紅利等權益性投資收益，外國企業在境外實際繳納的所得稅稅額中屬於該項所得負擔的部分，可以作為大陸公司取得該筆投資收益所得稅額之抵減額，故改以大陸公司轉投資其他國家或地區總稅負為 25%，較盈餘分配回台灣個人為輕。

⁶⁴ 2007 年 3 月 16 日主席令第 63 號，自 2008 年 1 月 1 日起施行。

以大陸公司投資台灣或其他地區稅負較輕為例

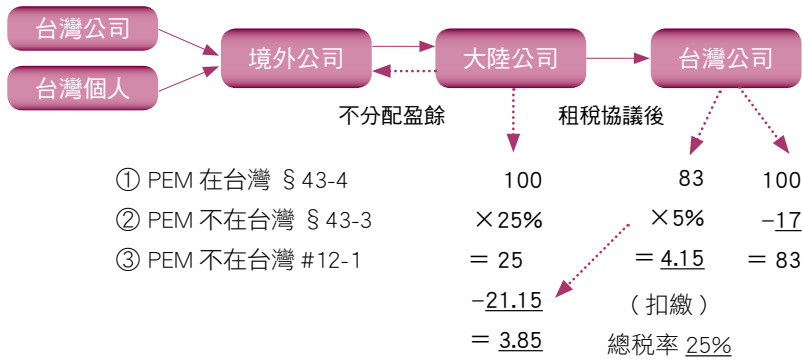


圖 4-3-1 改以大陸公司轉投資之方案稅負分析

資料來源：本研究整理

(三) 境外公司 PEM 移至海外

1. 當境外公司 PEM 在大陸，即視為大陸公司，需依據大陸法令規定繳納 25% 企業所得稅，及盈餘分配時要再繳納 10% 盈餘分配稅，惟境外公司盈餘回到台灣視為海外所得繳納 20% 的海外所得稅，整體稅負為 46%(32.5% + 13.5%)。
2. 當境外公司 PEM 在香港，即視為香港公司，依據香港法令規定屬於香港地區來源所得需繳納 16.5% 的利得稅，惟香港未有盈餘分配稅，且境外公司盈餘分配亦視為海外所得繳納 20% 的海外所得稅，故當境外公司 PEM 在香港，整體稅負為 33.2%(16.5% + 16.7%)。
3. 當境外公司 PEM 在其他地方，須依照當地或國家的法令規定，去設算其應繳納的稅負成本及加計境外公司盈餘回到台灣加徵 20% 的海外所得之整體稅負與 PEM 在台灣做比較，

以確認移至該地或國家是否可達到減輕稅負之條件。

二、境外公司 PEM 在台灣的認定及國稅局課稅要件

(一) 境外公司 PEM 在台灣的認定及存在的證據

依據 PEM 條款對台灣境內之境外公司，同時符合下列各款規定者，即被認定為 PEM 在台灣，細看以下三要件，第一要件作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為台灣個人或台灣公司，若該境外公司非由台灣個人或台灣公司設立，理論上作該決策事項也不會出現在台灣；第二要件境外公司的財務報表、會計帳簿紀錄、董事及股東會議事錄之製作及儲存地點在台灣，因財務報表、會計帳簿及相關會議事錄之製作及儲存並不侷限於在台灣處理，故境外公司可能不符合該規定；第三要件實際執行主要經營活動在台灣境內，因各境外公司之用途不同，若為貿易公司主要業務人員皆在台灣境內且未在境外公司設立登記地從事主要經營活動，恐被視為主要經營活動在台灣，而符合該要件。

1. 作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為台灣境內居住之個人或總機構在台灣境內之營利事業，或作成該等決策之處所在台灣境內。
2. 財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在台灣境內。
3. 在台灣境內有實際執行主要經營活動。

(二) 國稅局對 PEM 在台灣的境外公司課稅必須具備以下 2 個要件

原則上國稅局要認定境外公司 PEM 在台灣並取得其相關財務資料據以徵稅難度頗高，首先要取得相關證據以確實該境外公司在台灣有營運活動，其次要有證據能計算境外公司的應納稅所得額，說明如下：

1. 認定境外公司 PEM 在台灣的可能證據

- (1) 在台灣有關係企業，即台灣公司與境外公司存在關聯關係，國稅局從台灣公司稅務申報中，可收集到境外公司的相關資料。
- (2) 當台灣國稅局透過相關管道取具董事名冊後及調取董事出入境記錄，該境外公司董事半數以上時間居住在台灣，將被認定作成重大經營管理決策之人及處所在台灣。
- (3) 透過留存在台灣的境外公司營業文件、財務報表及帳冊，判定其 PEM 在台灣。
- (4) 國稅局可向台灣銀行申請調閱境外公司 OBU 帳戶相關資料，確認 OBU 帳戶的使用及操作人員是否皆在台灣境內，認定其 PEM 在台灣。

2. 計算境外公司的應納稅所得額

- (1) 從台灣銀行調閱 OBU 帳戶往來資料，是國稅局最容易取具的財務數據，能夠直接掌握該境外公司之應納稅所得額。

- (2) 與台灣公司進行交易的相關文件，亦是國稅局唾手可得的財務數據來源，可以對境外公司核課其應納稅所得額。
 - (3) 留存在台灣的境外公司帳冊及財務報表，國稅局亦可依據財務數據對境外公司課徵其應納稅所得額。
- (三) 國稅局主要可透過以下幾種方式，取得境外公司 PEM 在台灣的課稅資料：
1. 查核台灣公司的納稅申報時發現：
 - (1) 台灣公司帳上長期投資科目有境外公司；
 - (2) 台灣公司的股東有境外公司；
 - (3) 台灣公司業務往來對象有境外公司且該境外公司在台灣銀行開立 OBU 帳戶；
 - (4) 台灣公司網站、廣告及名片上出現境外公司的名稱；
 - (5) 台灣公司與境外公司資金往來頻繁及出現異常情況。
 2. 查核境外公司台灣分公司納稅申報資料時發現境外公司總公司 PEM 可能在台灣。
 3. 查核個人所得稅納稅申報時，發現有大額匯出入款對象為境外公司。
 4. 因法令規定台商赴大陸投資應向投審會申請且大部分台商係透過境外公司間接投資大陸，故國稅局亦可向投審會索取大陸投資申報的相關資料。



\$ € ¥

653.25

653.25



5

第五章

稅制變革引 發兩岸投資 環境變化

第一節 兩岸招商引資及促進產業發展之稅務優惠制度

一、大陸開放引資之租稅優惠

大陸政府隨著國家經濟情況與產業發展策略在不同階段制定與調整對外商企業之租稅規定與優惠內容，希望透過租稅政策來吸引外商投資及促進產業升級並引導產業發展方向，惟在發展過程中，為兼顧大陸進入世界貿易組織 (WTO) 與內外資租稅公平之氛圍下，調整與取消對外商企業之租稅優惠，發展至此，外商企業之營運成本逐年上升與租稅負擔亦持續增加，使外商企業在大陸之投資環境變化出現了優劣轉折。

(一) 早期租稅優惠吸引外資

依據 1991 年 4 月 9 日人大會發布之《外商投資企業和外國企業所得稅法》⁶⁵ (以下簡稱《外資企所稅法》) 及 1993 年 12 月 13 日國務院發布之《企業所得稅暫行條例》⁶⁶ 規定，大陸境內及外國企業在大陸境內的生產、經營所得和其他所得，皆需按稅率 33% 計算繳納企業所得稅。大陸政府為鼓勵外商

⁶⁵ 本法已由《企業所得稅法》(2007 年 3 月 16 日全國人民代表大會主席令第 63 號發布，自 2008 年 1 月 1 日起施行) 規定廢止。

⁶⁶ 本條例已由《企業所得稅法》(2007 年 3 月 16 日全國人民代表大會主席令第 63 號發布，自 2008 年 1 月 1 日起施行) 規定廢止。

企業至大陸投資生產，故在《外資企所稅法》及有關細則制定對外商企業之所得稅減免措施，內容如下：

1. 特定地區的稅率優惠

表 5-1-1 早期特定地區的稅率優惠

地區	企業	行業	優惠稅率
1. 經濟特區 (深圳、珠海、汕頭、廈門、海南)	外商投資企業	不限	15%
2. 經濟技術開發區 (經國務院批准在沿海港口城市設立的經濟技術開發區)		生產性	
3. 沿海經濟開放區、老市區 (設在沿海經濟開放區和經濟特區、經濟技術開發區所在城市的老市區)			24%

資料來源：本研究整理

2. 特定資格的減免稅優惠

(1) 石油、天然氣、稀有金屬、貴重金屬等資源開採以外行業

表 5-1-2 早期外資企業從事生產性行業減免稅優惠

地區	經營期	企業	行業	項目	減免所得稅期	審批規定
全國	10 年	外商投資企業	生產性	不包括石油、天然氣、稀有金屬、貴重金屬等資源開採項目	從獲利年度起 2 年免 3 年減半	由當地稅務機關審核同意

資料來源：本研究整理

(2) 港口碼頭建設業

表 5-1-3 早期中外合資企業從事港口碼頭建設業減免稅優惠

地區	經營期	企業	項目	減免所得稅期	審批規定
全國	15 年	中外合資經營企業	港口碼頭建設	從獲利年度起 5 年免 5 年減半	所在地的省、自治區、直轄市稅務機關批准

資料來源：本研究整理

3. 減免稅優惠期間延長

表 5-1-4 早期產品出口與先進技術企業延長減免稅優惠

地區	企業	項目	減徵所得稅	審批規定
全國	產品出口企業	依稅法規定減免稅期滿後，凡當年出口產品產值達到當年企業產品產值 70% 以上的	當年稅率減半 (低於 10% 按 10%)	取得外經貿主管部門的產品出口企業證書
	先進技術企業	依稅法規定減免稅期滿後，為先進技術企業的 (最長 3 年)	當年稅率減半 (低於 10% 按 10%)	取得科技主管部門的先進技術企業證書

資料來源：本研究整理

4. 再投資退稅優惠

外商投資企業的外國投資者，將從企業取得的利潤直接再投資於該企業，增加註冊資本，或者作為資本投資開辦其他外商投資企業，經營期不少於 5 年的，經投資者申請，稅務機關批准，退還其再投資部分已繳納所得稅的 100% 或 40% 稅款。

- (1) 外國投資者將其分得的利潤在大陸境內直接再投資舉辦、擴建產品出口企業或者先進技術企業的，100% 退還再投資部分已繳納的企業所得稅稅款。
- (2) 外國投資者在大陸境內直接再投資舉辦、擴建一般企業的，退還其再投資部分已繳納企業所得稅的 40% 稅款。

5. 盈虧互抵優惠

外商投資企業和外國企業在大陸境內設立的從事生產經營的機構、場所，發生年度虧損（按稅法規定調整後的金額），可以用下一納稅年度的所得彌補，下一年納稅年度的所得不足彌補，可以逐年延續彌補，但最長不得超過 5 年。

6. 購買國產設備之投資抵減

外商投資企業投資項目符合《外商投資產業指導目錄》的鼓勵類，在投資總額內所購置的生產經營性設備或是投資總額以外但係為了提高經濟效益、提高產品質量等目的，採用先進的新技術、新工藝、新設備、新材料等對現有設施、生產工藝條件進行改造所購置的國產設備，其買價的 40% 可投資抵免企業所得稅額。

7. 外國投資者獲配盈餘免徵所得稅

外國投資者從外商投資企業取得的利潤，免徵所得稅。

(二) 內外資企業所得稅統一與調整

2007年3月16日全國人民代表大會通過的《企業所得稅法》，適用於大陸境內外的企業，其最終目的在於實現“租稅公平”的目標，企業不因為國有、民營、內資或外資的不同而有異；因此，《企業所得稅法》完成了“四個統一”：(1) 統一內外資企業的所得稅；(2) 統一並適當降低稅率；(3) 統一稅前扣除辦法和標準；(4) 統一稅收優惠政策。

其中對於外商企業租稅優惠的調整，《企業所得稅法》係依據大陸的經濟情況及社會發展為考量，將原以特定區域與企業資格給予優惠，轉變為以特定產業優惠為主，兼顧區域發展優惠為輔的目標，其中高新技術和節能環保的產業，成為稅收優惠的重點，調整內容如下⁶⁷：

1. 以5年時間過渡的優惠

2007年3月16日《企業所得稅法》公布前已經批准設立的企业，依照當時的稅收法律、行政法規規定：

- (1) 享受低稅率優惠的，可以在2008年起5年內，逐步過渡到本法規定的稅率；

⁶⁷ 依據《關於實施企業所得稅過渡優惠政策的通知》(2007年12月26日國務院國發第39號，自發布之日起施行)規定。

表 5-1-5 企業所得稅優惠稅率過渡期

年度	2008	2009	2010	2011	2012
稅率(%)	18	20	22	24	25

資料來源：本研究整理

- (2) 享受定期減免稅優惠的，可以在 2008 年後繼續享受到期滿為止，但因未獲利而尚未享受優惠的，優惠期限從 2008 年起計算。

表 5-1-6 新舊企業所得稅法過渡期優惠稅率處理方式

情 況	新舊稅法的過渡
1. 截至 2007 年尚未進入獲利年度	2008、2009 年免稅； 2010、2011、2012 年減半
2. 2007 年進入獲利年度	2008 年免稅； 2009、2010、2011 年減半
3. 2006 年進入獲利年度	2008、2009、2010 年減半
4. 2005 年進入獲利年度	2008、2009 年減半
5. 2004 年進入獲利年度	2008 年減半

資料來源：本研究整理

2. 立即取消的優惠

原給與外商企業之減免稅優惠期間延長、再投資退稅、購買國產設備投資抵減及外國投資者獲配盈餘免徵所得稅等優惠於《企業所得稅法》施行後立即取消。

(三) 目前外資企業之租稅優惠

2008 年《企業所得稅法》施行後，大陸對內外資企業給予相同之租稅優惠，優惠條件及內容除規定於《企業所得稅法》外，稅務總局又發布稅務法令對部分優惠條件進行調整，茲將有關內容說明如下：

1. 稅率優惠

(1) 符合以下條件的小型微利企業⁶⁸，稅率 20%。

表 5-1-7 小型微利企業稅率優惠

條件	行業類型	應納稅所得額	從業人數	資產總額
製造業	非限制和禁止行業	≤ RMB 30 萬	≤ 100 人	≤ RMB 3,000 萬
非製造業			≤ 80 人	≤ RMB 1,000 萬

資料來源：本研究整理

(2) 國家需要重點扶持的高新技術企業，稅率 15%⁶⁹。

符合以下條件之企業，得申請成為高新技術企業，適用所得稅 15% 之稅率優惠：

⁶⁸ 依據《企業所得稅法實施條例》(2007 年 12 月 6 日國務院令 512 號，自 2008 年 1 月 1 日起施行) 規定。

⁶⁹ 依據《高新技術企業認定管理辦法》(2016 年 1 月 29 日科技部、財政部、國家稅務總局國科發火第 32 號，自 2016 年 1 月 1 日起實施) 規定。

表 5-1-8 高新技術企業稅率優惠

項目	內容
擁有自主技術	自主研發、受讓、受贈、併購等方式，獲得對其主要產品（服務）在技術上發揮核心支援作用的知識產權的所有權。
限定產品範圍	屬於《國家重點支持的高新技術領域》規定的範圍，包含電子信息技術、生物與新醫藥技術、航空航太技術、新材料技術、高技術服務業、新能源及節能技術、資源與環境技術及高新技術改造傳統產業。
科技人員占比	企業從事研發和相關技術創新活動的科技人員佔企業當年職工總數的比例不低於 10%。
研發費用占比	<p>企業近 3 個會計年度（實際經營期不滿 3 年的按實際經營時間計算，下同）的研究開發費用總額占同期銷售收入總額的比例符合如下要求：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 最近 1 年銷售收入小於 RMB 5,000 萬（含）的企業，比例不低於 5%； 2. 最近 1 年銷售收入在 RMB 5,000 萬至 RMB 2 億（含）的企業，比例不低於 4%； 3. 最近 1 年銷售收入在 RMB 2 億以上的企業，比例不低於 3%。 <p>其中，企業在大陸境內發生的研究開發費用總額占全部研究開發費用總額的比例不低於 60%。</p>
技術收入占比	高新技術產品收入佔企業當年總收入的 60% 以上。
其他核心技术管理	研究開發組織管理水準、科技成果轉化能力、自主知識產權數量、銷售及總資產成長性等指標符合《高新技術企業認定管理工作指引》（以下簡稱《工作指引》）的要求。

資料來源：本研究整理

2. 減免稅優惠

(1) 從事農、林、牧、漁業項目的所得

企業從事蔬菜、水果種植及牲畜、家禽飼養的所得，免徵企業所得稅；而從事海水養殖、內陸養殖的所得，減半徵收企業所得稅。

(2) 從事國家重點扶持的公共基礎設施項目投資經營的所得

企業從事港口碼頭、機場、鐵路、公路等國家重點扶持的公共基礎設施項目的投資經營的所得，自項目取得第 1 筆生產經營收入所屬納稅年度起，第 1 年至第 3 年免徵企業所得稅，第 4 年至第 6 年減半徵收企業所得稅。

(3) 從事符合條件的環境保護、節能節水項目的所得

企業從事公共污水處理、公共垃圾處理、節能減排技術改造等符合條件的環境保護、節能節水項目的所得，自項目取得第一筆生產經營收入所屬納稅年度起，第 1 年至第 3 年免徵企業所得稅，第 4 年至第 6 年減半徵收企業所得稅。

(4) 符合條件的技術轉讓所得

一個納稅年度內，居民企業技術轉讓所得不超過 RMB 500 萬元的部分，免徵企業所得稅；超過 RMB 500 萬元的部分，減半徵收企業所得稅。

(5) 非居民企業境內來源所得

非居民企業取得《企業所得稅法》第 27 條第 (五) 項規

定的所得，減按 10% 的稅率徵收企業所得稅，若獲配居民企業屬於 2007 年度及以前年度的累積未分配利潤的股息收益，仍免徵所得稅。

3. 加計扣除優惠⁷⁰

(1) 開發新技術、新產品、新工藝發生的研究開發費用

企業開展研發活動中實際發生的研發費用，未形成無形資產計入當期損益的，在按規定據實扣除的基礎上，按照本年度實際發生額的 50%，從本年度應納稅所得額中扣除；形成無形資產的，按照無形資產成本的 150% 在稅前攤銷。

(2) 安置殘疾人員及國家鼓勵安置的其他就業人員所支付的工資

企業安置殘疾人員的，在按照支付給殘疾職工工資據實扣除的基礎上，按照支付給殘疾職工工資的 100% 加計扣除。

4. 加速折舊優惠⁷¹

⁷⁰ 依據《企業所得稅法實施條例》(2007 年 12 月 6 日國務院令第 512 號，自 2008 年 1 月 1 日起施行) 規定。

⁷¹ 依據《關於進一步完善固定資產加速折舊企業所得稅政策的通知》(2015 年 9 月 17 日財政部、國家稅務總局財稅第 106 號，自 2015 年 1 月 1 日起施行) 規定。

表 5-1-9 加速折舊優惠政策

行業類別	企業類型	固資類別	固資用途	優惠政策
1. 生物藥品製造業 2. 專用設備製造業 3. 鐵路、船舶、航空航太和其他運輸設備製造業 4. 計算機、通信和其他電子設備製造業(39 開頭) 5. 儀器儀錶製造業 6. 信息傳輸、軟件和信息技術服務業	一般企業	所有類別	用於主營業務超過 50%	優惠政策一：(以下擇一) 1. 縮短折舊年限：不低於企業所得稅法規定折舊年限的 60%。 2. 加速折舊方法：雙倍餘額遞減法或年數總和法。
	小型微利企業	儀器設備	研發生產經營共用	優惠政策二： 1. 單位價值超過 RMB 100 萬：縮短折舊年限或加速折舊方法(同 6 大行業)。 2. 單位價值不超過 RMB 100 萬：一次性計入當期成本費用在計算應納稅所得額時扣除。
所有行業	不分類型	儀器設備	研發專用	
		所有類別	不限用途	優惠政策三： 單位價值不超過 RMB 5,000 元的，可一次性在計算應納稅所得額時扣除。

資料來源：本研究整理

5. 投資抵減優惠⁷²

(1) 企業購置用於環境保護、節能節水、安全生產等專用設備

企業購置並實際使用《環境保護專用設備企業所得稅優惠目錄》、《節能節水專用設備企業所得稅優惠目錄》和《安全生產專用設備企業所得稅優惠目錄》規定的環境保護、節能節水、安全生產等專用設備的，該專用設備的投資額的 10% 可以從企業當年的應納稅額中抵免；當年不足抵免的，可以在以後 5 個納稅年度結轉抵免。

(2) 創業投資企業從事國家需要重點扶持和鼓勵的創業投資

創業投資企業採取股權投資方式投資於未上市的中小高新技術企業 2 年以上的，可以按照其投資額的 70% 在股權持有滿 2 年的當年抵扣該創業投資企業的應納稅所得額；當年不足抵扣的，可以在以後納稅年度結轉抵扣。

6. 盈虧互抵優惠

企業納稅年度發生的虧損，准予向以後年度結轉，用以後年度的所得彌補，但結轉年限最長不得超過 5 年。

(四) 未來外資企業租稅優惠之趨勢與因應

從大陸國務院 2014 年 11 月 27 日發布《關於清理規範稅收等優惠政策的通知》⁷³ (以下簡稱《62 號文》)，可以看

⁷² 依據《企業所得稅優惠政策事項辦理辦法》(2015 年 11 月 12 日國家稅務總局公告第 76 號，自發布之日起施行) 規定。

⁷³ 2014 年 11 月 27 日國務院國發第 62 號發布，自發布日施行。

出大陸中央不再允許地方用稅收補貼來盲目競爭招商，將過去企業與地方政府談妥的獎勵補貼、先徵後返等優惠，在 2015 年 3 月底前清理，並一律停止執行，後來雖在各國政府與各地外商協會向大陸中央建言下，大陸國務院發布《國務院關於稅收等優惠政策相關事項的通知》⁷⁴（以下簡稱《25 號文》），確立大陸各地方政府與企業已簽定的優惠政策持續有效，解決了《62 號文》對於外商企業投資權益的衝擊，也提醒外資企業要意識到在大陸經營不能再靠補貼及稅收優惠政策，必須透過調整經營型態及產業升級等方式，提升企業競爭力，也才能在日漸競爭的大陸市場中，掌握契機。

二、台灣獎投促產之租稅優惠

在台灣產業發展、調整與轉型的過程中，政府透過各種獎勵及優惠措施協助產業順利進行，其中包含租稅優惠政策，租稅優惠政策在面對產業外移與轉型升級的環境變化下，政府適度調整租稅優惠內容，期望達到協助企業發展與國家經濟成長之目標。

（一）早期獎投促產之內容與方向

台灣對企業主要的租稅優惠可從 1960 年 9 月 10 日頒布

⁷⁴ 2015 年 5 月 10 日國務院國發第 25 號發布，自發布日施行。

施行的《獎勵投資條例》⁷⁵說起，早期台灣政府為輔導及促進台灣產業的投資、誘導外資流入，並鼓勵產品輸出以達到獎勵投資、促進經濟成長目的，在稅制上提供企業5年免徵企業所得稅、固定資產加速折舊、延遲開始免稅期間1至4年、投資生產設備金額5%～20%抵減當年度應納所得稅額、轉投資收益80%免稅及盈餘轉增資股東免徵所得稅等優惠。《獎勵投資條例》於1991年1月30日廢止後，政府基於產業適應調整等需要，於1990年12月29日頒布施行《促進產業升級條例》⁷⁶，希望繼續藉由租稅獎勵政策工具的運用，帶動產業升級，讓企業可以深耕台灣、佈局全球，並希望發展台灣成為全球企業前往大陸投資的中繼站。

《促進產業升級條例》強調與產業升級有關的功能性獎勵，在租稅獎勵工具上，包括設備、研究與發展及人才培訓投資抵減、企業在台設立營運總部或物流配銷中心享有免稅優惠及製造業及其相關技術服務業5年免稅優惠等，茲將重要內容彙整如下：

⁷⁵ 1960年9月10日總統令公布，於1991年1月30日行政院台經字第4207號公告廢止。

⁷⁶ 1990年12月29日總統華總一義字第7468號令公布，於2010年5月12日總統華總一義字第09900112321號令公布廢止。

表 5-1-10 台灣早期產業升級之租稅優惠與項目

獎勵項目	內容說明
設備加速折舊 (#5)	公司購置專供研究與發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備及節約能源或利用新及淨潔能源之機器設備，得按 2 年加速折舊。
設備投資抵減 (#6)	<p>公司得在下列用途項下支出金額 5% ~ 20% 限度內，自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 投資於自動化設備或技術。 2. 投資於資源回收、防治污染設備或技術。 3. 投資於利用新及淨潔能源、節約能源及工業用水再利用之設備或技術。 4. 投資於溫室氣體排放量減量或提高能源使用效率之設備或技術。 5. 投資於網際網路及電視功能、企業資源規劃、通訊及電信產品、電子、電視視訊設備及數位內容產製等提升企業數位資訊效能之硬體、軟體及技術。
研究與發展 (#6)	研究與發展支出金額 35% 限度內，抵減應納營利事業所得稅額。公司當年度研究發展支出超過前 2 年度研發經費平均數者，超過部分得按 50% 抵減應納營利事業所得稅額。
人才培訓 (#6)	人才培訓支出金額 35% 限度內，抵減應納營利事業所得稅額。公司當年度人才培訓支出超過前 2 年度人才培訓經費平均數者，超過部分得按 50% 抵減應納營利事業所得稅額。
資源貧瘠或發展 遲緩鄉鎮地區 投資抵減 (#7)	投資於資源貧瘠或發展遲緩鄉鎮地區之一定產業，得按其投資金額 20% 範圍內，自當年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。

獎勵項目	內容說明
新興重要策略性產業 (#8)(#8,#9)	原始認股或應募記名股票，持有時間達 3 年以上者，得選擇股東投資抵減或公司 5 年免稅 (得選定開始免稅期間最長 4 年)。
減免關稅、營業稅 (#9 之 1)	科學工業公司自 2002 年起由國外輸入自用之機器設備，在臺灣尚未製造，經專案認定者，免徵進口稅捐及營業稅。
傳統產業 5 年免稅 (#9 之 2)	製造業及其相關技術服務業 2002 年 1 月起至 2003 年 12 月止新投資創立或增資擴展，得 5 年免徵營利事業所得稅。
鼓勵創作發明 (#11)	以自己之創作或發明，依法取得之專利權，提供或出售予台灣境內公司使用，其權利金或收入，50% 免予計入綜合所得額課稅。
對外投資損失準備 (#12)	進行國外投資的公司，得按國外投資總額 20% 內，提撥國外投資損失準備。
鼓勵僑外投資 (#13,#14)	僑外投資者取得股利或盈餘按 20% 稅率就源扣繳所得稅，不必辦理結算申報。外國營利事業經理人等境內居留期間合計不超過 183 天者，境外給與之薪資所得，不視為台灣來源所得。
鼓勵在台設立物流配送中心 (#14 之 1)	外國營利事業或其在台灣境內設立之分公司，自行或委託台灣營利事業在台灣設立物流配送中心，從事儲存、簡易加工，並交付該外國營利事業之貨物予台灣客戶，其所得免徵營利事業所得稅。

獎勵項目	內容說明
鼓勵合併 (#15)	<p>公司為促進合理經營，經經濟部專案核准合併者，得享：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 相關印花稅、契稅、證券交易稅及營業稅免徵。 2. 土地隨同一併移轉時應繳納之土地增值稅准予記存。 3. 因合併出售事業所有之工廠用地，新購土地，超過原出售土地地價扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請，就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額。 4. 商譽得於 15 年內攤銷；產生之費用得於 10 年內攤銷。
鼓勵合理經營 (#16)	<p>公司為調整事業經營，將其能獨立運作之生產或服務設備及該設備坐落之土地轉投資，且持有該投資事業股權 40% 以上，其轉投資之土地增值稅由公司提供相當擔保並經核准者，得按股權比例予以記存。</p>
配合遷廠 (#17)	<p>公司因配合都市計畫之實施及防治污染等，遷廠於工業區，其原有工廠用地出售或移轉時，應繳之土地增值稅，按其最低級距稅率徵收。</p>
資產重估增值 免稅 (#18)	<p>營利事業依所得稅法之規定，辦理資產重估之增值，不作收益課稅。</p>
股票溢價作為 公積免稅 (#19)	<p>公司依公司法規定，將發行股票超過票面金額之溢價作為公積時，免予計入當年度營利事業所得額課稅。</p>
員工分紅配股 (#19 之 1)	<p>為鼓勵員工參與公司經營，公司員工以其紅利轉作服務產業之增資者，其因而取得之新發行記名股票，採面額課徵所得稅。</p>
研發計畫免營業稅 (#20)	<p>營利事業承接政府委託之研究發展計畫，免納營業稅。</p>

獎勵項目	內容說明
買賣公司債及金融債券免稅 (#20 之 1)	為活絡債券市場交易，協助企業籌措資金，凡買賣公司債及金融債券，免徵證券交易稅。
鼓勵設立營運總部 (#70 之 1)	在台灣設立達一定規模且具重大經濟效益之營運總部，下列所得免徵營利事業所得稅： <ol style="list-style-type: none"> 1. 對國外關係企業提供管理服務或研究開發之所得。 2. 自國外關係企業獲取之權利金所得。 3. 投資國外關係企業取得之投資收益及處分利益。

資料來源：本研究整理

(二) 產創條例對租稅優惠之縮減與調整

2010 年 5 月 12 日《促進產業升級條例》廢止而《產業創新條例》⁷⁷ 開始施行，《產業創新條例》在制定過程中考量國內外租稅公平及 1998 年起實施兩稅合一制度後，公司營利所得分配予個人股東時，公司繳納之所得稅得抵扣個人股東之所得稅，在此制度下，使得過去《促進產業升級條例》給予公司 5 年免稅、研發或自動化生產設備減免等優惠，在計算公司與股東整體稅負時，此租稅優惠毫無實益，且配合公司所得稅率由 25% 降為 17%，故《產業創新條例》中對企業之租稅減免大幅刪減只剩研究發展投資抵減、智慧財產權作價入股及員工獎酬股票等。

⁷⁷ 2010 年 5 月 12 日總統華總一義字第 09900112301 號令制定公布，2015 年 12 月 30 日總統華總一義字第 10400152831 號令修正公布。

(三) 目前台灣企業享有之租稅優惠

台灣現行的租稅獎勵措施，主要係規定於《產業創新條例》中，旨在鼓勵企業創新、研發、建立自有品牌等，除《產業創新條例》外，其他非稅法的法規，亦存在不少租稅獎勵措施，給予無法符合主管機關對於申請《產業創新條例》優惠所訂條件之企業亦能享有租稅優惠。例如，《中小企業發展條例》⁷⁸、《生技新藥產業發展條例》⁷⁹等，詳細內容彙整如下：

1. 《產業創新條例》

表 5-1-11 現行《產業創新條例》租稅優惠

獎勵項目	內容說明
研發支出抵減	最近 3 年內無違反環境保護、勞工或食品安全衛生相關法律且情節重大情事之公司投資於研究發展之支出，得選擇以下列方式之一抵減應納營利事業所得稅額，一經擇定不得變更，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額 30% 為限： 1. 於支出金額 15% 限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額。 2. 於支出金額 10% 限度內，自當年度起 3 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。
授權智產權 收益抵扣	台灣個人或公司在其讓與或授權自行研發所有之智慧財產權取得之收益範圍內，得就當年度研究發展支出金額 200% 限度內自當年度應課稅所得額中減除。但公司得就本項及上述研究發展支出投資抵減擇一適用。

⁷⁸ 1991 年 2 月 4 日總統華總一義字第 0705 號令制定公布，2016 年 1 月 6 日總統華總一義字第 10400154141 號令修正公布。

⁷⁹ 2007 年 7 月 4 日總統華總一義字第 09600083781 號令制定公布。

獎勵項目	內容說明
<p>授權智產權認股 權收益延緩課稅⁸⁰</p>	<p>台灣個人或公司以其自行研發所有之智慧財產權，讓與或授權上市、上櫃或興櫃公司自行使用，作價抵繳其認股股款，該個人或公司作價抵繳股款當年度依法規定計算之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第 5 年課徵所得稅，擇定後不得變更。</p> <p>前項個人或公司讓與或授權非屬上市、上櫃或興櫃公司自行使用，所取得之新發行股票，免予計入當年度應課稅所得額課稅。但於實際轉讓時，應將全部轉讓價格作為該轉讓年度之收益，並於扣除取得前開股票之相關而尚未認列之費用或成本後，申報課徵所得稅。個人依前二項規定計算之所得，未申報或未能提出證明文件者，其成本及必要費用按其收益或作價抵繳認股股款金額或轉讓價格之 30% 計算減除之。</p>
<p>獎酬員工股份 收益延緩課稅⁸¹</p>	<p>公司員工取得獎酬員工股份基礎給付，於取得股票當年度按時價計算全年合計 NTD500 萬元總額內，其依所得稅法規定計算之所得，得選擇全數延緩至取得年度次年起之第 5 年課徵所得稅，一經擇定不得變更。</p> <p>前項獎酬員工股份基礎給付訂有限制轉讓期間者，於股票可處分日當年度按限制轉讓期間屆滿次日之時價計算 NTD 500 萬元總額內，其依所得稅法規定計算之所得，適用前項所定延緩繳稅期間應扣除該限制轉讓期間，於剩餘延緩繳稅期間屆滿之年度課徵所得稅。</p>

資料來源：本研究整理

⁸⁰ 延緩課稅之選擇，建議應考量公司股價之未來漲幅，設算評估緩課之稅負成本差異，再予決定。

⁸¹ 同前註。

2. 《中小企業發展條例》

表 5-1-12 現行《中小企業發展條例》租稅優惠

獎勵項目	內容說明
土增稅分年繳納 (#33)	以工業區土地作價投資於中小企業 ⁸² ，其土地增值稅分 5 年平均繳納。
土增稅按最低稅率徵收 (#34)	政策性遷廠於工業區，土地增值稅按最低級距稅率 (20%) 徵收。
研發抵減與加速折舊 (#35)	研究發展支出享有投資抵減，儀器設備享有加速折舊。
智產作價認股收益緩課 (#35 之 1) ⁸³	智慧財產作價取得之股票享有緩課優惠。中小企業發展條例於民國 103 年 6 月 4 日增訂第 35 條之 1 明定個人或中小企業以其享有所有權的智慧財產權，讓與非屬上市、上櫃或興櫃公司，所取得的新發行股票，免計入當年度所得額課稅，而在實際轉讓、贈與或作為遺產分配時，按全部轉讓價格或時價作為當年度收益，依規定課徵所得稅。
提撥投資損失準備 (#36 之 1)	投資總額 20% 範圍內，提撥投資損失準備。
增聘員工與調高工資加計扣除 (#36 之 2)	因應國際經濟情勢變化，增僱本國籍員工及調高基層員工薪資費用加成 30% 減除；增僱 24 歲以下員工者薪資加成 50% 減除等租稅優惠。

資料來源：本研究整理

⁸² 中小企業，是指符合中小企業認定標準，依法辦理登記或商業登記的企業（不含獨資合夥及小規模營利事業）。若是製造業、營造業、礦業及土石採取業，實收資本額必須在 NTD 8 萬元以下，或經常僱用員工數未滿 200 人；其他行業的營業額在 NTD 1 億元以下，或經常僱用員工數未滿 100 人，就可認定為中小企業。

⁸³ 同前註。

3. 《生技新藥產業發展條例》

表 5-1-13 生技新藥產業租稅優惠

獎勵項目	內容說明
研究發展與人才培訓	<p>生技新藥公司得在投資於研究與發展及人才培訓支出金額 35% 限度內，自有應納營利事業所得稅之年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額；生技新藥公司當年度研究與發展支出超過前 2 年度研發經費平均數，或當年度人才培訓支出超過前 2 年度人才培訓經費平均數者，超過部分得按 50% 抵減之。</p> <p>前項投資抵減，其每一年度得抵減總額，以不超過該生技新藥公司當年度應納營利事業所得稅額 50% 為限。但最後年度抵減金額，不在此限。</p>
原始認股股東投資抵減	<p>營利事業原始認股或應募屬該生技新藥公司發行之股票，成為該公司記名股東達 3 年以上，且該生技新藥公司未以該認股或應募金額，依其他法律規定申請免徵營利事業所得稅或股東投資抵減者，得以其取得該股票之價款 20% 限度內，自其有應納營利事業所得稅之年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。</p> <p>前項營利事業如為創業投資事業，應由其營利事業股東按該創業投資事業依第 1 項規定原可抵減之金額，依其持有該創業投資事業股權比例計算可享投資抵減金額，自創業投資事業成為該生技新藥公司記名股東第 4 年度起 5 年內抵減各年度應納營利事業所得稅額。</p>
技術股延緩課稅	<p>為鼓勵高階專業人員及技術投資人參與生技新藥公司之經營及研究發展，並分享營運成果，生技新藥公司高階專業人員及技術投資人所得技術股之新發行股票，免予計入該高階專業人員或技術投資人當年度綜合所得額或營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、贈與或作為遺產分配時，應將全部轉讓價格，或贈與、遺產分配時之時價作為轉讓、贈與或作為遺產分配年度之收益，扣除取得成本，申報課徵所得稅。</p>

資料來源：本研究整理

(四) 未來企業租稅優惠之趨勢與因應

《產業創新條例》實施至今已超過 6 年，當初立法精神除考量租稅公平外，更希望台灣企業能增加創新與研發能力進而建立自我品牌，從過去的代工製造 (OEM) 方式經營，轉型為發展設計製造 (ODM) 甚至達到自有品牌製造 (OBM) 的階段。然而目前台灣企業在研發能力與品牌經營確實部分企業有所表現，惟國家整體產業的成長及與外國之競爭能力表現似乎不太亮眼，此結果在與租稅優惠所造成財政收入減少、稅負不公等問題綜合評估下，不少學者提出應減少對企業之租稅優惠，並加強重視人才培訓、強化智慧財產權保障及鬆綁國外人才、資金、技術之管制等發展政策。此外，基於租稅公平考量，將企業享有之租稅減免項目轉納入最低稅負制課稅，此作法是否存在疊床架屋之問題，仍待政府官員、學者與企業共同討論，並尋求共識。

第二節 兩岸產業投資環境的遞移

一、過去台商投資演變與兩岸稅務之關係

(一) 大陸改革開放前台灣稅務政策對台商產業投資之影響

在大陸改革開放吸引外商投資前，台商主要的生產據點在台灣，並將生產產品內銷滿足台灣需求或外銷至東南亞及北美等地。根據經濟部投資審議委員會資料顯示自 1959 年至

1980 年間，台灣對外投資地區主要集中在東南亞與北美，投資目的主要係為建立美國之行銷據點或為掌握東南亞之天然資源與生產所需原料⁸⁴。此時期生產經營模式單純，甚少轉單或關聯交易，交易對象多為實際客戶，台灣政府透過《獎勵投資條例》輔導及促進台灣產業的投資、誘導外資流入，並鼓勵產品輸出以達到獎勵投資、促進經濟成長目的，並依計畫對不同產業的扶植，使企業投資合乎《獎勵投資條例》規定，政府此時期先著重化學工業獎勵，爾後除化學工業外，更著重電子、機械及電工器材等工業之發展。

(二) 大陸改革開放後兩岸稅務政策對台商企業營運模式之影響

1979 年大陸改革開放後，陸續有外商企業前往大陸投資，不過此時外商投資金額皆不大，多屬新市場開發嘗試階段，在 1990 年後大陸擴大開放招商引資後，台商及其他各國外商紛紛大舉投入大陸市場，主要著眼於大陸的低廉工資與豐富的勞力資源，大陸政府於 1991 年順勢推出《外商投資企業和外國企業所得稅法》給予外商企業所得稅優惠，加大吸引外商投資的力度。此時期台商前往大陸投資受限於台灣法令規範，無法以台灣個人或公司直接至大陸投資設立公司，而必須透過第三地公司間接投資來進行，也進一步形成台商利用第三地公司進行多角貿易的交易模式，並透過多角貿易之稅負規劃達到節稅

⁸⁴ 涂茜文，「對外投資、勞動力變動與產業結構調整：台灣之實證分析」，《國立政治大學經濟研究所碩士論文》，2005 年，頁 12。

效果 (請詳本章第四節說明) 。

台商大陸投資之多角貿易方式，主要係台灣或第三地公司承接國外客戶訂單，再轉由大陸公司生產，而生產所需原物料亦多由大陸公司透過台灣或第三地公司向國外供應商下單取得，大陸政府為鼓勵此客戶與供應商皆在大陸境外 (俗稱兩頭在外) 之營運模式發展，遂於《海關法》⁸⁵ 規定，經海關批准暫時進口或者暫時出口的貨物，以及特准進口的保稅貨物，在貨物收發貨人向海關繳納相當於稅款的保證金或者提供擔保後，准予暫時免納關稅，使台商普遍採行之加工貿易方式稅負與資金成本下降。

二、目前台商企業順應兩岸租稅政策之營運調整

(一) 大陸進出口貿易方式之稅負分析

多數台商企業之生產據點在大陸，集團大陸公司產品生產完成後，將產品銷售給國外客戶或境內客戶，對國外客戶之進出口交易除可採保稅加工貿易方式外，亦得採行一般貿易方式進行，其中加工貿易之進出口方式得再進一步區分直接進出口與轉廠進出口 2 種方式；另對境內客戶之銷售方式除採徵稅內銷方式外，亦得評估將貨物出口至大陸物流園區再由大陸客戶將貨物報關進口之方式執行。

⁸⁵ 1987 年 1 月 22 日主席令第 51 號發布，自 1987 年 7 月 1 日實施，於 2016 年 11 月 7 日主席令第 57 號修訂。

從上述分析可知，大陸企業對國內外客戶之進出口交易存在多種協商洽談之選擇彈性，然不同交易方式因進出口關稅與增值稅之稅務設算規定不同，產品出口退稅率差異等，致產品內外銷價格一致條件下，因進出口貿易方式不同使產品之稅後利潤亦不相同，茲舉例分析如下：

1. 大陸公司成本結構比例如下：

表 5-2-1 大陸公司進出口貿易成本結構比例

項目		比例 (%)	
主營業務收入		100.0	100.0
主營業務成本	直接材料	12.6(保稅)	13.2(非保稅)
	直接人工	8.7	8.7
	製造費用	45.8	45.8
營業費用		3.8	3.8
營業利潤		29.1	28.5

註：1. 委外加工費佔製造費用比例約 60%。

2. 推估製造費用及營業費用合計之 70% 可取得進項稅額，設算其進項稅額比例約為 5.9% [= (45.8 + 3.8) × 70% × 稅率 17%]。

3. 料件進口關稅 5%。

資料來源：本研究整理

2. 參照上述成本結構、附註假設及產品出口退稅率 5%，設算不同銷售模式的增值稅及兩稅（城市維護建設稅及教育費附加）實質稅負差異如下：

表 5-2-2 大陸公司進出口貿易實質稅負差異

單位：RMB 元

項目	一般貿易出口	保稅轉廠出口	保稅直接出口	內銷	
收入金額	A	100.0	100.0	100.0	
保稅進口	B	—	12.6	—	
進項稅額	$C = 5.9 + \text{非保稅料件} \times 17\%$	8.1	5.9	8.1	
不得免徵和 抵扣稅額	$D = (\text{出口} - \text{保稅進口}) \times (17\% - 5\%)$	12.0	5.9 (註)	10.5	—
銷項稅額	E	—	—	—	17.0
應納稅額	$F = E - (C - D)$	3.9	—	4.6	8.9
免抵稅額	$G = (A - B) \times \text{退稅率} - \text{退稅額}$	5.0	—	4.4	—
兩稅稅額	$H = (F + G) \times 10\%$	0.89	—	0.9	0.89
實質稅負	$I = D + H$	12.89	5.9	11.4	0.89
最終利潤	$J = \text{營業利潤} - I$	15.61	23.2	17.7	27.61

註：保稅轉廠出口之出口退稅適用免稅政策，其進項稅額不得抵扣應作轉出。

資料來源：本研究整理

(二) 大陸加工貿易下之內銷方式分析

大陸加工貿易企業在業務開發拓展之銷售活動過程中，有時會發生需將生產完成之保稅貨物內銷給大陸公司或個人消費者之情形，除可向海關申請補徵進口環節稅負（關稅、增值稅及消費稅）後內銷外，尚得採將貨物出口至保稅物流中心再由

大陸客戶或跨境電商業者將貨物報關進口之交易方式，採行保稅物流中心方式者，大陸加工貿易企業得節省關稅與消費稅，惟會增加貨物運送至保稅物流中心暫存之運費與倉儲成本，且貨物後續進口之關稅與消費稅成本將由大陸客戶負擔，其對銷售價格之影響亦需一併評估。交易模式圖示說明如下：

1. 銷售予大陸公司

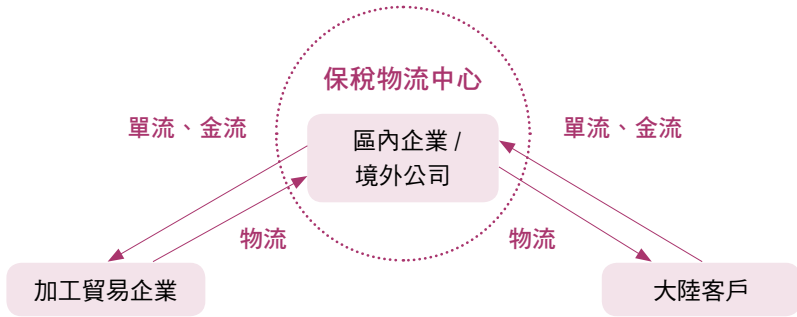


圖 5-2-1 大陸加工貿易企業銷售予大陸客戶交易模式

資料來源：本研究整理



2. 銷售予大陸個人消費者

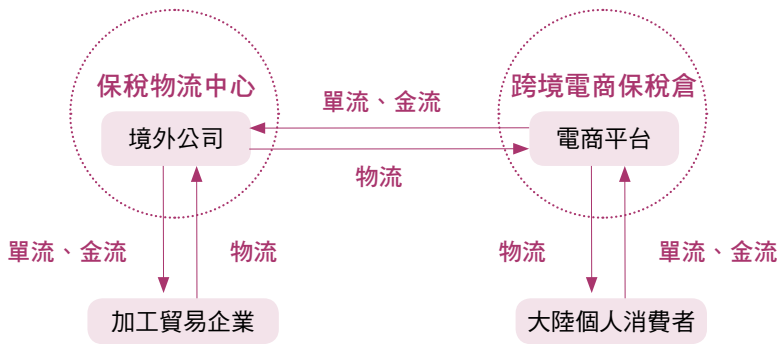


圖 5-2-2 大陸加工貿易企業銷售予大陸個人消費者交易模式⁸⁶

資料來源：本研究整理

(三) ECFA 對台商兩岸三地營運模式之影響

2011 年《海峽兩岸經濟合作架構協議》(以下簡稱 ECFA) 生效後，台商企業原產於台灣之貨物銷售至大陸時，若該貨物係列入協議所列表載早期收穫清單範圍內者，大陸公司進口該貨物得申請關稅適用零稅率優惠。依據 ECFA 之《適用於貨品貿易早期收穫產品的臨時原產地規則》及大陸海關《海峽兩岸經濟合作框架協議項下進出口貨物原產地管理辦法》之規定，大陸公司進口時適用關稅減免之主要條件如下，台商企業得依條件作適度調整以符合規定：

⁸⁶ 《關於跨境電子商務零售進口稅收政策的通知》(2016 年 3 月 24 日大陸財政部、海關總署、國家稅務總局財關稅第 18 號發布，自發布日實施) 指出，大陸個人進口商品的單次金額 ≤ RMB 2,000 元，年度 ≤ RMB 20,000 元者，進口的關稅稅率為 0%，而進口增值稅、消費稅，按法定應納稅額的 70% 徵收；若進口金額超過上述限額，則按照一般貿易方式全額徵稅。

1. 原產地為台灣

- (1) 在台灣完全獲得的；(主要為農林漁牧礦等之獲得及其加工)
- (2) 在台灣僅由大陸或者台灣原產材料生產的；(若從非台灣原產材料到進口貨物的稅則歸類改變，符合 ECFA 項下產品特定原產地規則中，相應稅則歸類改變標準或區域價值成分標準的，該進口貨物應當視為原產於台灣的貨物)
- (3) 在台灣非完全獲得，但符合 ECFA 項下產品特定原產地規則的。(符合《協議》項下產品特定原產地規則中，相應稅則歸類改變標準或區域價值成分標準的)

2. 直接運輸

- (1) 從台灣直接運輸至大陸，途中未經過大陸、台灣以外的其他第三方。
- (2) 貨物經過大陸、台灣以外的一個或者多個第三方，不論是否在第三方轉換運輸工具或者臨時儲存，同時符合下列條件的，應當視為“直接運輸”：
 - A. 由於地理原因或者運輸需要；
 - B. 貨物在該第三方未進行貿易或者消費；
 - C. 除裝卸、重新包裝或者使貨物保持良好狀態所必需的處理外，貨物在該第三方未經其他處理；

D. 該貨物在第三方作臨時儲存時，處於該第三方海關監管之下。

茲將上述要件判斷流程圖示如下：

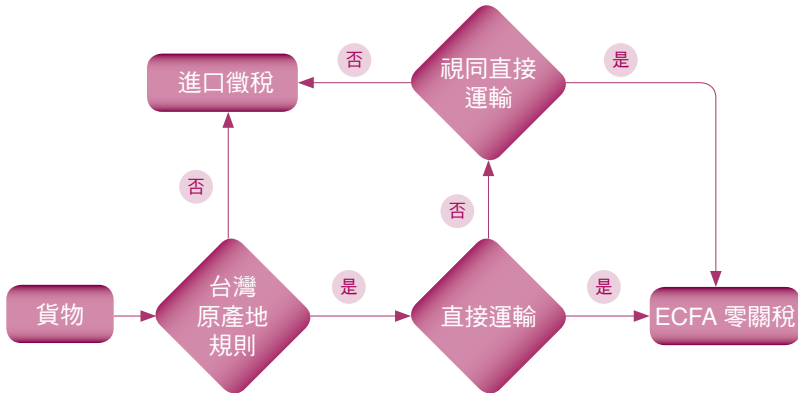


圖 5-2-3 台商適用 ECFA 之營運模式

資料來源：本研究整理

(四) 大陸出口退稅之選擇與分析

台商大陸企業之進出口貿易方式可分為一般貿易與加工貿易方式，其中加工貿易的進料加工方式可再區分直接進出口與轉廠進出口 2 種方式。一般貿易與直接進出口進料加工之出口退稅適用增值稅退（免）稅規定，而轉廠出口退稅則適用增值稅免稅規定，然大陸出口退稅法令其實存在給予企業主動與被動選擇適用不同增值稅退稅規定的空間，而某些交易環境情況下，企業選擇不同增值稅退稅規定可以獲得節稅效果，以上述（一）之範例說明，該大陸公司出口產品於境內加工增值比例

高，但產品出口退稅率僅 5%，在此情況下，依增值稅退（免）稅規定設算之增值稅負分別高達 RMB 12.89 元（一般貿易出口）與 RMB 11.4 元（保稅直接出口），而依增值稅免稅規定設算之稅負則較低為 RMB 5.9 元。

承上，該大陸公司之一般貿易與保稅直接出口交易之出口退稅方法，若想選用免稅政策得採以下方式：

1. 主動申請

依據《關於出口貨物勞務增值稅和消費稅有關問題的公告》⁸⁷ 規定，出口企業或其他單位可以放棄全部適用退（免）稅政策出口貨物勞務的退（免）稅，並選擇適用增值稅免稅政策。放棄適用退（免）稅政策的出口企業，應向主管稅務機關報送《出口貨物勞務放棄退（免）稅聲明》，辦理備案手續。自備案次日起 36 個月內，其出口的適用增值稅退（免）稅政策的出口貨物勞務，適用增值稅免稅政策。

2. 被動適用

依據《關於出口貨物勞務增值稅和消費稅政策的通知》⁸⁸（以下簡稱《通知》）規定，出口企業未按規定申報或未補齊增值稅退（免）稅憑證的出口貨物勞務（具體如下），適用增值

⁸⁷ 2013 年 11 月 13 日大陸國家稅務總局公告 2013 年第 65 號，自 2014 年 1 月 1 日起施行。

⁸⁸ 2012 年 5 月 25 日大陸財政部、國家稅務總局財稅第 39 號發布，自 2011 年 1 月 1 日施行。

稅免稅政策的出口貨物勞務，其進項稅額不得抵扣和退稅，應當轉入成本。

- (1) 未在大陸國家稅務總局規定的期限內申報增值稅退（免）稅的出口貨物勞務。



圖 5-2-4 出口貨物免稅政策被動適用方法 (1)

資料來源：本研究整理

- (2) 已申報增值稅退（免）稅，卻未在大陸國家稅務總局規定的期限內向稅務機關補齊增值稅退（免）稅憑證的出口貨物勞務⁸⁹。

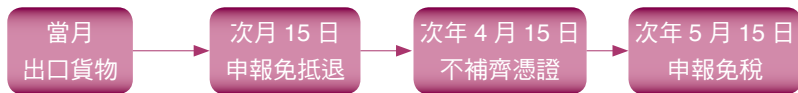


圖 5-2-5 出口貨物免稅政策被動適用方法 (2)

資料來源：本研究整理

(五) 大陸自貿區對台商企業貿易方式之影響

2013 年 9 月後大陸陸續在上海、天津、福建、廣東等地

⁸⁹ 依據《出口貨物勞務增值稅和消費稅管理辦法》(2012 年 6 月 14 日國家稅務總局公告 2012 年第 24 號發布，於 2013 年 3 月 13 日國家稅務總局公告 2013 年第 12 號修訂，自 2013 年 4 月 1 日施行) 第 4 條規定，申報期限為出口次月 15 日，補齊憑證期限為次年 4 月 15 日。

成立自貿區，自貿區對於貨物進出境監管方式以“一線放開”、“二線管住”為原則，貨物從海外進口至區內免徵進口環節稅（關稅、增值稅、消費稅），當貨物從區內經“二線”內銷時才徵進口環節稅，且自貿區對於貨物於海外與自貿區間進出檢驗採行寬鬆政策，外商企業得利用自貿區的特殊規範來拓展大陸市場，說明如下：

不少台商企業為使台灣或其他海外地點生產之貨物在內銷大陸各地時能縮短運送時間，便於上海自貿區設立貿易公司並承租倉庫，事先將貨物進口至自貿區倉庫內以利接獲訂單時立即發貨，惟需注意自貿區倉儲費用較大陸區外高，故透過自貿區進口內銷之產品多屬體積小、單價高、具品牌價值等（如面膜產品）。

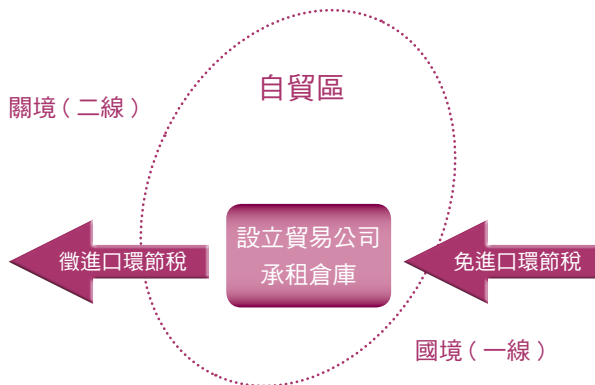


圖 5-2-6 大陸自貿區台商企業貿易方式

資料來源：本研究整理

三、未來台商企業因應兩岸稅務變革之佈局

(一) 兩岸租稅協議對台商企業營運模式之影響

2016年7月12日台灣反避稅條款(台灣《所得稅法》第43條之3、4)已經立法院三讀通過，而生效施行係以《海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議》⁹⁰(以下簡稱《兩岸租稅協議》)生效為前提，其對台商大陸投資之影響有以下2點：

1. 減少關聯交易

協議生效後兩岸稅務機關會進行資訊交換，未來避稅的稅務風險將增加，兩岸如有關聯交易應調整為直接貿易，並依功能及風險承擔的大小，在兩岸貿易中進行合理的定價。如有一方稅務機關進行納稅調整時，可依協議的規定要求另一方稅務機關進行相應的調整或進行雙邊磋商。

2. 部分台幹薪資毋須課稅

每年在大陸居住天數91天～183天的台籍人士，目前大陸境內來源所得無論境內或境外支付均須課稅，當協議生效後，大陸境內來源所得只就境內支付部分課稅，境外支付部分毋須課稅。

⁹⁰ 2015年8月25日海基會與海協會第11次高層會談簽署《海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議》，於雙方各自完成相關程序並以書面通知另一方，自雙方均收到對方通知後次日起生效。

(二) 東協自由貿易協定對台商企業營運模式之影響

東南亞國協與大陸在 2002 年簽定自由貿易協定，之後逐年逐步開放，從 2010 年起全面執行最終開放承諾，截至目前大陸與東協各國間貿易超過 9 成商品免徵關稅。隨著大陸近幾年勞動力成本快速上升，且在推動企業轉型升級的改革趨勢下，大陸台商企業若無法轉型發展提升生產附加價值、以自動化機器設備取代密集人力或降低生產對環境之汙染等，將被迫離開大陸，因此不少台商企業著眼於東協各國逐漸成長的消費力與相較大陸便宜的勞動力、土地等因素，將集團生產據點由大陸移往越南、泰國、菲律賓及柬埔寨等地，再將產品銷往全球，或於東協與大陸這巨大的消費市場中銷售。

第三節 台商基於稅務規劃下的交易流程改善

一、過去台商稅負規劃下之多角貿易模式

台商企業多角貿易交易模式多屬關聯企業交易，通常由台灣公司或第三地公司接單再轉向大陸公司下單生產，大陸公司向國內外供應商採購料件生產完成後出口給客戶，基於稅負考量，台商企業會透過關聯企業交易訂價調整方式，於台灣公司及大陸公司保留合理利潤，而在低稅率第三地公司保留剩餘利潤，內容如下：

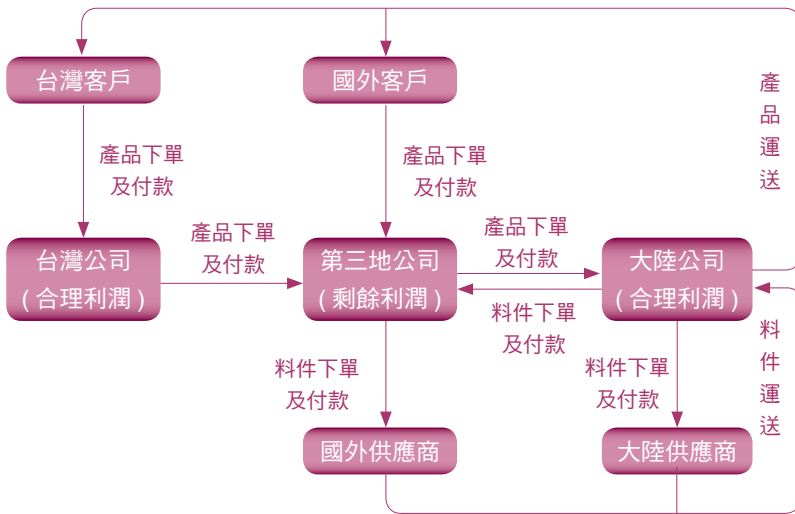


圖 5-3-1 傳統多角貿易模式

資料來源：本研究整理

表 5-3-1 傳統多角貿易訂單、貨物、資金流

項目	流程說明
訂單流	購料交易流程：(下單) 大陸公司 → 大陸供應商 大陸公司 → 第三地公司 → 國外供應商
	銷貨交易流程：(下單) 台灣客戶 → 台灣公司 → 第三地公司 → 大陸公司 國外客戶 → 第三地公司 → 大陸公司
貨物流	購料運送流程：(運送) 大陸供應商 → 大陸公司 國外供應商 → 大陸公司
	銷貨運送流程：(運送) 大陸公司 → 台灣客戶 大陸公司 → 國外客戶

項目	流程說明
資金流	購料付款流程：(付款) 大陸公司 → 大陸供應商 大陸公司 → 第三地公司 → 國外供應商
	銷貨付款流程：(付款) 台灣客戶 → 台灣公司 → 第三地公司 → 大陸公司 國外客戶 → 第三地公司 → 大陸公司

資料來源：本研究整理

二、ECFA 及東協自由貿易協定對台商交易流程之影響





(一) ECFA 對交易流程之影響

台灣出口至大陸之貨物若要適用 ECFA 零關稅優惠，需符合原產地及直接運輸之規定，其中有關直接運輸規定中，貨物經過大陸、台灣以外的一個或者多個第三方，不論是否在第三方轉換運輸工具或者臨時儲存，同時符合下列條件的，應當視為“直接運輸”：

1. 由於地理原因或者運輸需要；
2. 貨物在該第三方未進行貿易或者消費；
3. 除裝卸、重新包裝或者使貨物保持良好狀態所必需的處理外，貨物在該第三方未經其他處理；
4. 該貨物在第三方作臨時儲存時，處於該第三方海關監管之下。

承上，許多台商企業將台灣公司料件銷售往大陸係透過境外公司轉單，此作業依上述規定，貨物若為兩岸直接運輸則不受影響，若透過第三地(如香港)轉運則可能無法符合“視同直接運輸”的條件，茲將兩岸交易台灣原產的料件及設備適用 ECFA 之模式列示如下：

表 5-3-2 適用 ECFA 之三角貿易模式

交易模式	適用與否
	<p style="text-align: center;">✓</p> <p style="text-align: center;">(直接運輸)</p>
 <p>註：需注意若台灣出口價與大陸進口價相同時，部分大陸海關無法接受。</p>	<p style="text-align: center;">✓</p> <p style="text-align: center;">(直接運輸)</p>
	<p style="text-align: center;">▲</p> <p style="text-align: center;">(須符合視同直接運輸要件)</p>
	<p style="text-align: center;">X</p>

資料來源：本研究整理

(二) 東協自由貿易協定對交易流程之影響

因東協各國與大陸間貨物流通免徵關稅，因此不少台商企業將集團生產據點由大陸移往越南、泰國、菲律賓及柬埔寨等勞動力與土地成本較低國家，產品生產後再銷往全球，或於東協與大陸這巨大的消費市場中銷售，茲將交易流程圖示如下：

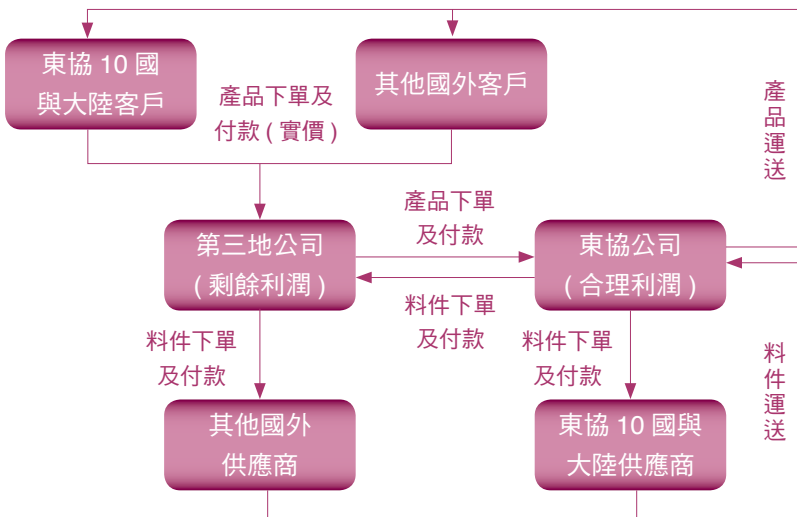


圖 5-3-2 適用東協自由貿易協定多角貿易模式

資料來源：本研究整理

三、PEM 通過後台商多角貿易新思維

依據台灣《所得稅法》第 43 條之 4(以下簡稱 PEM 條款)規定，PEM 在境內之營利事業，應視為總機構在台灣境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅，上述所稱 PEM 在台灣境內之營利事業，指營利事業符合下列

各款規定者：

- (一) 作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為台灣境內居住之個人或總機構在台灣境內之營利事業，或作成該等決策之處所在台灣境內。
- (二) 財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在台灣境內。
- (三) 在台灣境內有實際執行主要經營活動。

承上規定，因台商企業第三地公司之決策者通常為台灣居住個人，而公司事務決策地點或主要經營活動執行亦難免於台灣境內發生，故第三地公司被視為實際管理機構在台灣境內的機率大增，台商切不可恣意運作，以免有觸法之風險。

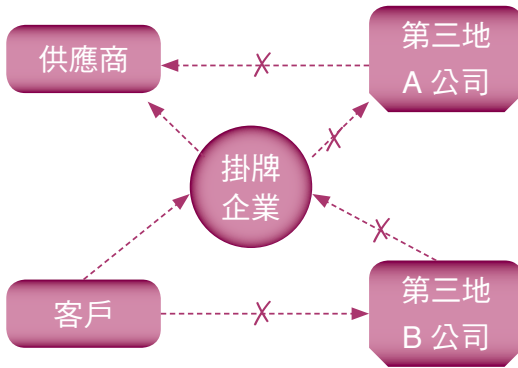
四、兩岸掛牌企業之交易流程規範與稅務規劃之權衡

台商企業常因從事加工貿易無可避免存在關聯交易，或基於稅負考量保留超額利潤在集團境外企業，然兩岸資本市場掛牌審查均要求企業關聯交易比率必須下降，且須消除不必要的關聯交易。因此台商掛牌企業若欲順利通過台灣或大陸資本市場掛牌審查，集團交易模式必須作轉變與調整，一般而言，通過關聯交易審查之方法，有(1)改變集團交易模式由掛牌企業直接與供應商或客戶交易，及(2)減少非必要關聯方，或(3)

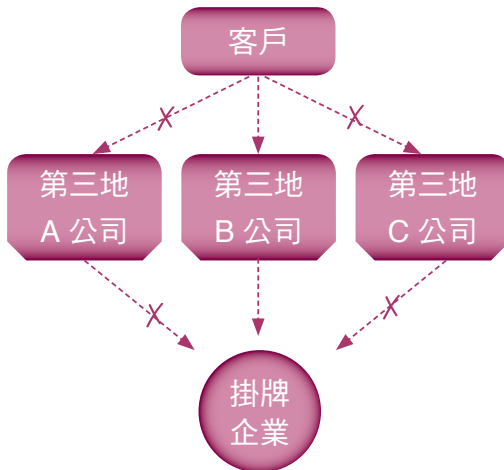
在關聯交易訂價上，考量實際成本費用並反應真實利潤，(4) 無可避免與第三地非實質營運關聯企業交易時，掛牌企業得與所控制之第三地關聯企業交易以反應交易利潤。

投資 ——>
下單 - - - ->

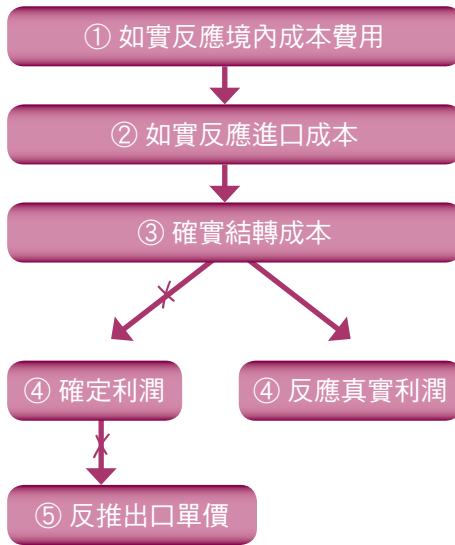
(1) 與供應商或客戶直接交易



(2) 減少交易關聯方



(3) 改變單期利潤規劃方法



(4) 與所控制關聯企業交易

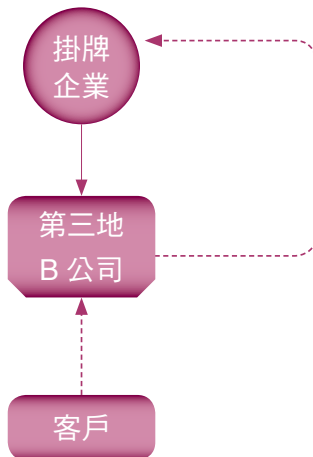


圖 5-3-3 通過關聯交易審查之方法

資料來源：本研究整理

第四節 台商基於稅務規劃下的投資架構重組

一、過去台商大陸投資之集團投資架構規劃

早期台商企業或個人對大陸投資受限於台灣法令限制僅能透過第三地公司間接投資大陸，後來法令鬆綁台商對大陸直接投資之限制，然基於稅負考量、集團控股、台灣 IPO 或個人大陸創業等因素，台商對大陸投資存在多種投資架構型態，其中主要有 4 種圖示如下：

(一) 以個人名義間接投資 (主要基於稅負考量)



圖 5-4-1 傳統台商以個人名義間接投資大陸公司方式

資料來源：本研究整理

(二) 以個人名義直接投資 (主要屬個人大陸創業類型)



圖 5-4-2 傳統台商以個人名義直接投資大陸公司方式

資料來源：本研究整理

(三) 以公司名義間接投資 (主要係台灣母公司集團控股及延緩課稅目的)



圖 5-4-3 傳統台商以公司名義間接投資大陸公司方式

資料來源：本研究整理

(四) 以公司名義直接投資 (主要係符合台灣母公司上市櫃規範)



圖 5-4-4 傳統台商以公司名義直接投資大陸公司方式

資料來源：本研究整理

二、大陸反避稅法令出台對台商企業投資架構重組與股權調整之影響

(一) 集團投資架構之重組方式

依據《關於非居民企業間接轉讓財產企業所得稅若干問題的公告》⁹¹ (以下簡稱《7 號公告》) 第 1 條規定，非居民企業通過實施不具有合理商業目的的安排，間接轉讓大陸居民企業股權等財產，規避企業所得稅納稅義務的，應按照《企業所得

⁹¹ 2015 年 2 月 3 日國家稅務總局公告 2015 年第 7 號。

稅法》第 47 條的規定，重新定性該間接轉讓交易，確認為直接轉讓大陸居民企業股權等財產。而依據《7 號公告》第 6 條規定，同時符合以下條件的，應認定為具有合理商業目的：

1. 交易雙方的股權關係具有下列情形之一：
 - (1) 股權轉讓方直接或間接擁有股權受讓方 80% 以上的股權；
 - (2) 股權受讓方直接或間接擁有股權轉讓方 80% 以上的股權；
 - (3) 股權轉讓方和股權受讓方被同一方直接或間接擁有 80% 以上的股權。
2. 本次間接轉讓交易後可能再次發生的間接轉讓交易相比在未發生本次間接轉讓交易情況下的相同或類似間接轉讓交易，其大陸所得稅負擔不會減少。
3. 股權受讓方全部以本企業或與其具有控股關係的企業的股權（不含上市企業股權）支付股權交易對價。

承上，若台商企業或個人因集團投資架構重組需進行股權轉讓（如下圖示），股權轉讓交易應符合上述合理商業目的，以避免被大陸稅務機關確認為直接轉讓大陸公司股權而需依《企業所得稅法》、《企業所得稅法實施條例》及《關於加強非居民企業股權轉讓所得企業所得稅管理的通知》計徵股權轉讓稅負。

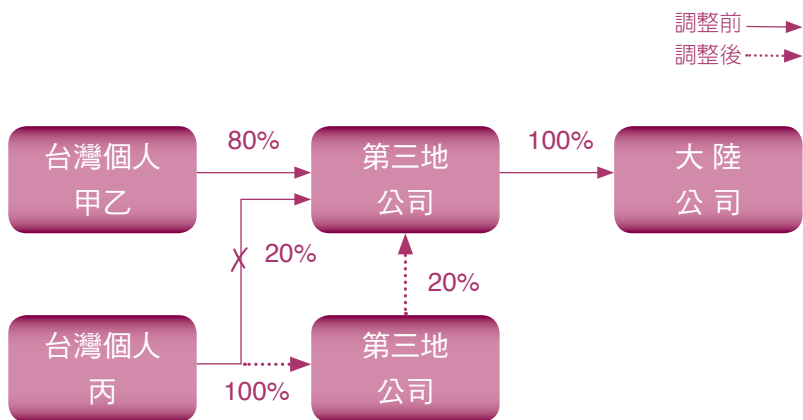


圖 5-4-5 集團投資架構之重組方式

資料來源：本研究整理

(二) 台商股權調整之方式

早期台商企業或個人透過第三地公司對大陸投資，基於股東間彼此的信任及第三地公司設立成本與便捷等因素，第三地公司常存在以特定股東代表登記之情形，使第三地公司登記股東與實質股東不一致。隨著股東第二代接班、外部投資者進入或準備 IPO 等因素下，需將第三地公司登記股東及其持股比例調整為實際股東持股比例，在調整過程中，應採增資方式進行，以避免採股權轉讓方式調整而需依第(一)點所述法令繳納股權轉讓所得稅。

三、台灣反避稅法與兩岸租稅協議通過後台商集團 投資架構規劃新思維

(一) 適用兩岸租稅協議之投資架構調整

承前第三節二、(一)關於適用《兩岸租稅協議》前後之盈餘匯回稅負差異分析，可以得知以公司名義對大陸投資，無論採直接或間接投資，稅負差異皆不大，總稅負約可下降 1～2%，惟以個人名義間接投資大陸者，適用《兩岸租稅協議》總稅負會大幅增加 17.29%。因此，台商企業申請適用《兩岸租稅協議》者，多屬以公司名義對大陸投資者，且若採間接投資方式，其第三地公司實際管理機構會申請在台灣或大陸其中一方，惟第三地公司申請實際管理機構在台灣，則視為台灣公司課稅，使第三地公司不再具有延緩課稅之效果，已無存在之必要性，得將間接投資調整為直接投資，以節省第三地公司維護成本。

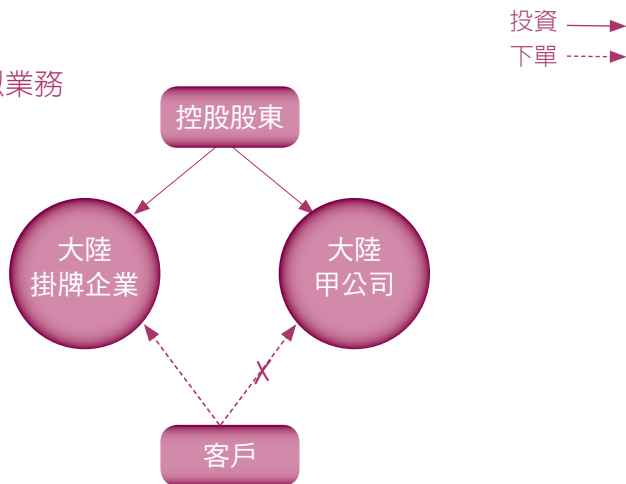
(二) 避免適用台灣反避稅法實際管理機構條件之投資架構調整

台商大陸投資架構，若無在台上市櫃或以母公司控制集團股權考量，通常會以個人名義間接投資大陸以節省未來盈餘匯回之稅負，基於此，此投資架構之台商企業在台灣《所得稅法》第 43 條之 3、4 通過後，不會希望第三地公司被認定實際管理機構在台灣境內，而視為台灣公司課稅，以致股東總稅負上升。

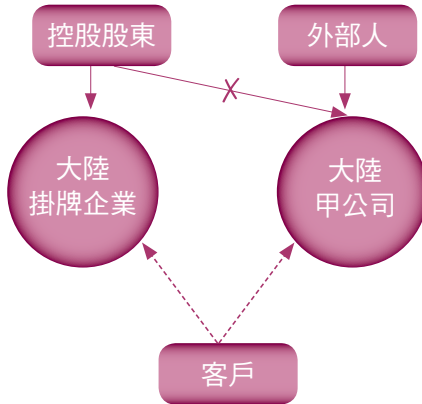
四、兩岸掛牌企業之投資架構規範與稅務規劃之權衡

承前第一及三點說明，未來台商企業若打算於台灣 IPO，宜採行之投資架構為台灣母公司直接投資大陸子公司，透過第三地公司間接投資已無法再產生延緩課稅效果；若考慮至大陸上市或新三板掛牌，常因掛牌企業與集團其他企業間存在同業競爭而需進行投資架構調整，對此，台商企業實務上可常採行之方式如下：(1) 集團其他企業停止與掛牌企業從事相同或相似業務；(2) 與掛牌企業從事相同或相似業務之集團企業，經組織調整由掛牌企業控股或將其股權出售予非關聯方；(3) 掛牌企業與從事相同或相似業務之集團其他企業共同簽定「避免同業競爭市場分割協定」對銷售市場進行明確劃分。

(1) 停止相似業務



(2) 競爭個體股權移轉



(3) 簽訂市場分割協定

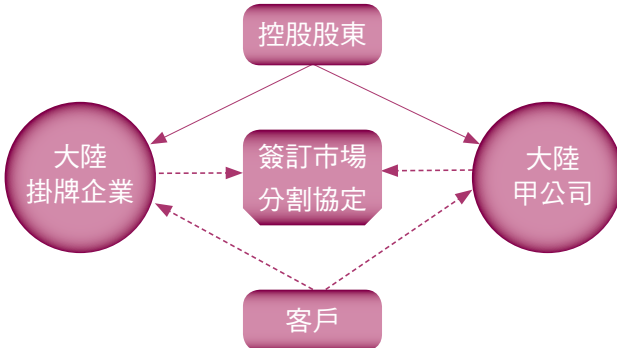


圖 5-4-6 台商企業回台申請上市櫃方案

資料來源：本研究整理

後記

漢邦顧問團隊自 1992 年起即開始從事台商大陸投資的諮詢顧問服務，史會計師同時身為海峽交流基金會台商財經法律顧問，經常協助大陸台商解決所面對的投資、會計、稅務、外匯、海關、勞動等法令遵循領域的實務問題，這些問題也是多數大陸台商所面對的經營管理重要課題。

在超過 20 年的服務經驗中，深感在大陸經營環境快速變遷的情勢下，多數台商不但面對成本高漲的壓力，更面對越發激烈的競爭環境，如何合法、有效地展開投資經營活動成為最重要的課題。有鑑於近年來全球反避稅的風潮，兩岸有關反避稅的法規接連不斷立法通過與出台，兩岸稅務機關也都加大反避稅的稽查力度；大陸台商面臨的嚴峻法規環境不言可喻；漢邦顧問團隊投入了大量的資源、時間與精神來研究兩岸反避稅制度，台商在充分理解這些制度後，對於爭取稅收利益的空間，相信會有很大的助益。

台商應充分認識避稅的成本將越來越高、避稅的風險亦將越來越大，首先應增強企業的核心競爭力，保持企業在市場競爭中的真正優勢，其次理性看待避稅，正確理解兩岸反避稅制度，避免法遵風險。本書分析兩岸反避稅的

相關法規，將所探尋發現法規制度中的差異之處，輔以漢邦顧問團隊的實務處理經驗，提出可能之因應方案，相信可讓大陸台商於符合法令精神的前提下，及早著手稅收籌劃。期望本書以這種釐清制度的方式，對於廣大的大陸台商朋友們，確實具有實質的幫助，並作為面對兩岸反避稅議題參考的工具書。

寫作期間，承蒙工作團隊在原本就繁忙的工作之餘，所作的額外任務分擔；其中陳傳宗協理、洪欣宜經理、趙正源經理、鄭雅蕙副理、葉祐逸副理、楊千慧助理顧問師及柯欣儀助理顧問師等大陸投資顧問部的同仁們，在資料蒐集、彙整及文章修校上的鼎力相助，方使全文的論述尚稱通順。最後尤其要感謝海基會的各位長官，基於服務大陸台商的熱忱，長期規劃並克服各種困難使本書得以問世，謹以此書向海基會表示敬意及感謝。

作者：史芳銘會計師
游博超會計師



NOTES

A large, rounded rectangular area with a light pink background, containing horizontal white lines for writing notes.





NOTES

A large, rounded rectangular area with a light pink background and horizontal white lines, intended for writing notes.





NOTES

A large, rounded rectangular area with a light pink background and horizontal white lines, intended for writing notes.



兩岸稅制變革趨勢

— 台商對反避稅制度的認識與因應



NOTES

A large, rounded rectangular area with a light pink background, containing horizontal white lines for writing notes.



兩岸稅制變革趨勢

— 台商對反避稅制度的認識與因應



NOTES

A large, rounded rectangular area with a light pink background and horizontal white lines, intended for writing notes.





NOTES

A large, rounded rectangular area with a light pink background, containing horizontal white lines for writing notes.



兩岸稅制變革趨勢

— 台商對反避稅制度的認識與因應



NOTES

A large, rounded rectangular area with a light pink background, containing horizontal white lines for writing notes.



兩岸稅制變革趨勢

— 台商對反避稅制度的認識與因應



NOTES

A large, rounded rectangular area with a light pink background, containing horizontal white lines for writing notes.



兩岸稅制變革趨勢

— 台商對反避稅制度的認識與因應



NOTES

A large, rounded rectangular area with a light pink background, containing horizontal white lines for writing notes.





NOTES

A large, rounded rectangular area with a light pink background, containing horizontal white lines for writing notes.



兩岸稅制變革趨勢：臺商對反避稅制度的認識與因應 / 史芳銘，游博超著。

-- 第一版 -- 臺北市：海基會，民 106.01

面；公分

ISBN 978-957-9498-76-0 (平裝)

1. 稅制 2. 租稅規避 3. 稅務改革

567.1

106001273

書名：兩岸稅制變革趨勢—台商對反避稅制度的認識與因應

出版者：財團法人海峽交流基金會

發行人：柯承亨

社長：李麗珍

總編輯：羅懷家

編輯委員：劉克鑫 黃國瑞 陳啟迪

副總編輯：饒仁宏

作者：史芳銘 游博超

執行編輯：許淑幸

編輯：李源清 陳新雄 葉耀嵐 李紅妤 洪晟晏 林怡岑
巫健宇 紀幸宜 于文娟

地址：10465 台北市中山區北安路 536 號

網址：<http://www.sef.org.tw/>

兩岸經貿網：<http://www.seftb.org>

電話：02-2175-7000

傳真：02-2175-7100

設計印刷：種子發多元化廣告有限公司

電話：02-2377-3689

出版年月：2017年1月

版次：第一版第一刷



 財團法人海峽交流基金會

地址：10465台北市中山區北安路536號

電話：02-2175-7000

網址：<http://www.sef.org.tw>

