

# 中國企業所得稅制改革對台商的影响

林俊宏\*

## 網 要

前 言	一、租稅優惠及釋字 565 號解釋
壹、租稅法制與投資環境之相關性	二、移轉訂價與協力義務
一、租稅中立	三、稅捐規避與防杜條款
二、租稅優惠	肆、中國大陸企業所得稅法施行對台資企業的新思維
三、租稅風險	一、優惠稅制的取消與變革
貳、大陸「兩稅合一」之稅制立法	二、租稅風險 - 特別納稅調整
一、大陸內、外資企業稅制沿革	三、稅制改革後對台商投資的影響
二、企業所得稅法之立法背景	參、台灣相關稅制規範之比較
三、企業所得稅法之重要規範	參考文獻
參、台灣相關稅制規範之比較	

## 前 言

企業經營主要目的不外乎追求最大利潤，而稅負多寡不僅為企業經營成

---

\* 逢甲大學財經法律研究所專任教授兼所長，美國舊金山大學法學博士，德國馬普比較公法及國際法研究所(海德堡)訪問學者。

本考量重點之一，亦是風險評估之重心所在（註一），因為其不僅影響企業之淨利，也同時影響企業的經營架構及投資策略；如何以合法方式減少納稅，即須在客觀環境中找尋並加以運用。面對全球競爭的發展趨勢，如何減少成本以便提升企業資金週轉能力，跨國企業利用免稅天堂等地進行全球佈局，甚至利用不同國家、地區之間的稅制差異來進行投資租稅規劃，已是不爭的事實。在法律面向上，國家課稅權雖受依法律納稅之形式限制，及憲法對人民基本權利保障之實質限制；但現代稅捐國家，強調個人對於私經濟領域的自由性與積極性，即納稅義務人基本上有權自由安排其所得與財產，以達到減少稅捐負擔之目的，即可透過「租稅規劃」之方式（註二），達到「合法節稅」的目的。另一方面，在全球化及資金自由流通之下，資金移往最具利益的地方投資，乃經濟法則引導下不可抵擋的發展趨勢。中國大陸近年為適應經濟改革開放、吸引外資，發展經濟等目的，對於內、外資企業實施不一致的所得稅制度；外資企業適用「中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法」，該法以超國民待遇方式，在適用稅率及租稅優惠項目上，明顯優於內資企業所適用的「中華人民共和國企業所得稅暫行條例」，該種優惠稅制於施行十餘年之中，不僅確實達到其所預期的經濟發展目標，也成為台商當初西進投資熱潮誘因之一；但於 2008 年 1 月 1 日所正式施行的「中華人民共和國企業所得稅法」（以下簡稱新企所稅法），不僅對外資企業所得稅制影響最大，也是最新的一部法律，因其通過後，非但將前述二法融合，且做了不少修正，該法共涵蓋八章，包括第一章總則、第二章應納稅所得額、第三章應納稅額、第四章稅收優惠、第五章源泉扣繳、第六章特別納稅調整、第七章徵收管理、第八章附則等；綜觀法規內容，不僅稅收優惠變革對已投

---

註一：吳德豐、徐麗珍，中國企業所得稅法變革與台商因應策略，會計研究月刊，第 258 期，2007 年 5 月，頁 59。

註二：人民在私法上有權利安排其所得財產，而在稅法上亦有權利藉此法律上之規劃，以減少納稅負擔之規劃，學者在用語上並未一致，有使用「稅捐規劃」，亦有使用「租稅規劃」，然兩者在意義上並無太大差異，參閱黃俊杰，稅捐規劃之規範層級思考，稅務旬刊，第 1941 期，2005 年 8 月，頁 34-37。

資台商企業之營業淨利產生立即性明顯的變動，第六章對於特別納稅調整的權限及範圍，在後續執法實施情況不明下，不僅將大幅增加企業經營上的租稅風險，而該租稅風險更關乎投資環境良窳之指標，跨國投資者評估投資地時，當不可漠視租稅法規影響之效果。

## 壹、租稅法制與投資環境之相關性

學者有認為租稅係指國家為了支應政務支出之需要，或為達成其他行政目的，藉由法律所賦予強制徵收的高權，自民間部門之個人或企業轉移資源或購買力，成為政府取得財源最主要的財政融通方式（註三）。故租稅若由法律觀點解釋，則為國家對其主權所及之人民，基於一般公共收入為目的，依據其合於法律所規定的要件事實，可確定有金錢給付義務時，強制徵收的金錢給付（註四）；即凡對國民納稅義務的確定，以及發生法律效果之各項要件，應一律以法規予以明定，以保障私人財產權不受侵害，此為租稅法律主義之原則。由於政府所提供的公共財服務，不具排他性，很難排除他人享用，故民間缺乏誘因自願支付公共財使用的價格，便產生搭便車(free rider)現象，因此須由政府以強制力的方式去取得公共財之財源；但也因國家基於該課稅高權，侵害國民私有財產權，係屬於私有財產權不可侵害原則之重大例外；由於稅務行政侵害國民權利的危險性，故國家課稅須透過立法取得法源依據，並依照憲法有關基本權之保障，對所有納稅人按其實質租稅負擔能力，負擔其應有的租稅，實體表現則為「量能課稅原則」（註五）。

---

註三：王建煊，租稅法，台北：華泰文化事業，30版，2006年8月，頁9。

註四：新井隆一著，林燧生譯，租稅法之基礎理論，台北：財政部財稅人員訓練所，1984年6月，頁20。陳清秀，稅法總論，3版，台北：翰盧圖書出版有限公司，2004年9月，頁4以下。

註五：葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題—財政憲法篇，2版，台北：元照出版公司，2005年9月，頁157以下；陳清秀，量能課稅原則在所得稅法上之實踐，

就租稅法制與跨國投資來看，已開發國家之企業投資者，基於自身產品優勢或地區性優勢等最大經濟利益考量，為了突破在生產資源、銷售市場的瓶頸與困境，而逐漸朝向國際化及多角化發展，企圖找尋較低廉的經濟資源與開發新市場，遂造成跨國企業的蓬勃發展（註六）；而開發中國家，基於發展國家經濟的需求，亟須資金、技術等流入，以及增加本國就業率、產業層級的提升，莫不極力改善自身投資環境，以獲得外資之青睞；故所謂投資環境涵蓋面甚廣，天然資源、市場、政府的行政效率、基礎建設是否完善、法治、吏治清廉度、稅制及金融制度的健全與否等項目皆包括於企業評估中（註七）；故一個國家是否具有完善的租稅制度及較輕的租稅負擔，也成為是否吸引外來投資的決定因素之一，而被投資國基於主權行使及因應國內經濟環境發展之需要，亦制定不同的租稅法律制度，讓跨國投資者進行投資地點選擇時，須進一步考量其跨國投資活動有無進行節稅或租稅規劃的客觀環境，以達到減輕稅負之目的（註八），故租稅法制與投資環境之密切相關，不言可喻。

本文乃試圖針對中國大陸於 2008 年 1 月 1 日正式實施的企業所得稅法加以分析，說明此項稅制改革立法對台資企業之影響，在論文的架構上，主要是針對稅制與投資環境之相關性，包括租稅中立性、租稅優惠、租稅風險的理論分析，以及大陸「兩稅合一」之稅制立法背景，包括內、外資稅制區別、立法沿革、重要規範、租稅優惠環境等問題進行分析。受限於研究主題在性質上的限制，本文針對新企所稅法條文分析整理，特別強調對內外資企業稅制之統一、新舊法在稅捐主體上之差別、租稅優惠政策之改變及特別納

---

載於現代稅法原理與國際稅法，1 版，台北：元照出版公司，2008 年 10 月，頁 45-93。

註六：廖烈龍、喻名鼎，兩岸現行企業所得稅特別納稅調整規定之比較研究，月旦財經法雜誌，第 13 期，2008 年 6 月，頁 76。

註七：王建煊，租稅法，同註三，頁 229。

註八：李彬山，跨國投資節稅策略與實務，1 版，台北：新泰稅務顧問有限公司，1996 年 7 月，頁 1。

稅調整等議題之探討，至於在分析台灣法規範之不同，以解釋台資企業西進大陸投資之情形，則聚焦在租稅優惠、移轉訂價與協力義務、稅捐規避與防杜條款等議題之討論，唯由本文衍伸之議題頗多，限於篇幅及避免失去焦點，在問題意識及爭點分析上皆儘量精簡，朝兩稅合一對台資企業之影響，及評述比較兩岸相關法制對台資企業資本流動是否為決定性因素加以闡釋，文末則針對本文所論述各點，總結提出建議及看法。

## 一、租稅中立

傳統財政學對租稅中立性原則的討論，多由國家租稅權的課徵角色及方式為出發。租稅制度設計不能影響資源配置的效率，不干擾價格機能的運作，或者租稅的課徵，必須不影響資本的蓄積，亦即在完全競爭市場之前提下，租稅的課徵對於經濟發展應採取中立的態度，不干擾經濟本體的決策，才不致於產生效率損失，也就是超額負擔(註九)。故就國內資源配置而言，一國稅制的設計，不應成為影響企業投資決策的主要因素，避免造成資源不當分配，此也是租稅中立性主要立論。隨著全球經濟的快速交流，許多企業為了降低國內經營風險及隨著各種投資理論的展現，跨越國境成立跨國企業者不勝枚舉。而跨國經營之海外投資，因涉及投資母國及被投資國兩個不同的課稅管轄權，海外投資盈餘不僅發生重複課稅問題，更有擔負減輕企業整體稅負之考量；於是利用各國稅制差異，從事國際租稅規劃者有之(註十)，另從國際租稅規避(註十一)以圖減輕負擔者有之(註十二)。而隨著台資企

---

註九：李金桐，財政學，二版，台北：五南圖書出版公司，1991年3月，頁225。

註十：國際租稅規劃指在合法情形下，合理減輕或延遲納稅義務人之國際租稅負擔，例如利用被投資國稅法之特別優惠規定，達到整體企業稅負降低，利潤增加之投資方式。

註十一：租稅規避則指利用稅捐法規所未預定之異常或不相當的法律形式，意圖減少稅捐負擔之行為，藉以達到減輕稅負之行為。金子宏著，蔡宗義譯，租稅法，台北：財政部財稅人員訓練所，1985年3月，頁92。

註十二：林妙雀，防杜國外控股公司避稅之立法研究，財稅研究，第24卷第2期，1992年3月，頁45。

業對外投資之金額與比例逐年升高，中國大陸已成為主要的投資地區，常見的現象為以企業名義在低稅負地區設立控股公司，再轉投資大陸，而自大陸取得之利潤在分配至海外控股公司時，無須扣繳稅款，從海外控股公司匯回所得，因屬境外來源所得，亦免納綜合所得稅。至於營利事業，只要將盈餘保留在第三地，利潤不匯回，亦無須課稅，以致於我國對大陸投資金額雖龐大，但對稅收之貢獻卻極小，顯見資本外移已對我國稅基之完整性造成嚴重威脅（註十三）。

就跨國投資而言，租稅中立不因各國租稅規定的差異，而令投資者或經營者因不同的租稅待遇，影響其投資地點的選擇；但因各國的稅制結構，因政策需求導致稅率與租稅優惠制度均不相同，使得租稅中立性實際上難以達成，也讓國際投資者在面臨被投資國之選擇時，租稅誘因常成為考量的重要因素之一。且隨著各國經濟與企業經營全球化的發展，在國與國之間的貨物、資金、資訊、人才交流更為快速便捷的情形下，國際避稅日趨嚴重；國際租稅規避與反避稅問題，業已受到世界各國及國際組織的重視，經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)也積極討論國際逃漏稅與反避稅問題，並設有租稅規避與逃漏工作小組(Working Party on Tax Avoidance and Evasion)，通過「有關租稅規避與逃漏的建議」，決定有關政府必須互相協助處理租稅規避與逃漏的問題（註十四）；因而如何達成租稅平等中立的最終理想，已成為世界各國在研議新稅法時，不得不思考的方向。先進國家大多於其稅法中訂定反避稅規章，包括移轉訂價(Transfer Pricing)、資本弱化(Thin Capitalization)、居民企業實際管理機構(Tax Resident/Effective Management Rule)等條款落實反避稅，並輔以防止濫用租稅協定及建立避稅地黑名單二項措施，達到反避稅目的。

---

註十三：鄭義和，資金全球化對台灣租稅環境之影響，研究報告 PG9209-1129，台北：財政部稅制委員會，2002 年。

註十四：吳德豐、吳金終，國際避稅與反避稅—企業國際租稅規避，稅務旬刊，第 2059 期，2009 年 1 月，頁 39-41。

## 二、租稅優惠

雖然世界各國期待在國際避稅問題上，能取得共識，但在經濟面向上，由於全球化之開展，國際間勞動及資本的移動、技術移轉等因素都使各國稅基受到衝擊，特別是 1990 年代各國資本市場紛紛解除管制，國際經貿活動及資本市場的整合程度日益升高，致使各國也紛紛以租稅優惠吸引外資進入，不僅可彌補所流失的資本，更期待高技術產業帶動本國產業升級；故各國莫不積極提出租稅優惠措施吸引外資，目的係期望透過租稅優惠措施，以鼓勵投資，加速資本形成，促進經濟成長，針對產業別、功能別、地區別等進行獎勵，但也常引起有關效率及公平的爭議。租稅優惠措施包括租稅假期、投資設備抵減、研發及人才培訓等方面；另有對特定扶植或有意引進的產業，及鼓勵開發特定落後地區而進行的租稅獎勵措施，除前述兩種工具外尚有免稅、稅額上限、稅率降低等方式（註十五）。另租稅遞延(Tax Deferral)（註十六）及外國租稅扣抵(Foreign Tax Credit)（註十七），則鼓勵產業根留本國，避免因重複課稅導致負擔過重，造成產業空洞化。而在法律面向上，依司法院釋字第 565 號解釋理由書（註十八），按量能課稅原則，納稅義務

---

註十五：中華經濟研究院，健全中小企業發展租稅環境之比較，經濟部中小企業處專題研究報告，頁 59-61，網址〈<http://www.moeasmea.gov.tw/public/Attachment/812317553671.pdf>〉最後瀏覽日 2009/10/9。

註十六：母國稅法允許其所屬海外附屬公司，於國外所賺取之所得或盈餘，由附屬公司匯回母國後才課稅，則稱該公司之母國給予租稅遞延或緩課。

註十七：為避免對相同所得發生重複課稅現象，母國對於已經付給被投資國之所得稅，給予租稅扣抵。

註十八：司法院大法官會議釋字第 565 號解釋文：「憲法第十九條規定：人民有依法律納稅之義務。第七條規定：中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。……依據獎勵投資條例第二十七條授權行政機關視經濟發展、資本形成之需要及證券市場之狀況，對個人出售證券，在一定範圍內，就其交易所得所採行之優惠規定，與憲法第十九條所定租稅法定主義尚無抵觸。又此項停徵證券交易所

人固應按其實質稅負能力，負擔其應負之稅捐；但在增進公共利益的考量下，可訂立例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，為有正當理由而給予差別待遇的情形；而量能課稅原則乃是憲法平等原則在稅法上的具體表現，並可作為檢驗稅法有無實現平等原則的衡量標準，意義在於使納稅人依其稅捐負擔能力高低負擔稅捐，而稅捐負擔能力之高低，又因納稅人之經濟負擔能力高低而有所影響，故有關所得稅法之解釋適用，應依量能課稅原則，方可實現租稅平等原則。而依此在解釋租稅優惠措施時，若行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判斷所為合理之差別規定者，即與租稅法定主義、平等原則並非相違背。

由於租稅優惠措施在經濟需求及法制考量下，常成為各國吸引外資或跨境投資者選擇投資地點的一項重大參考指標，而各國在達成其經濟上的目標後，亦可能透過修法、立法等方式，希冀調整其國內產業結構及經濟政策方向，之前中國大陸的企業所得稅法區分為「企業所得稅暫行條例」及「外商投資企業和外國企業所得稅法」，以區別對待內資企業與外資企業，該方式對內資企業及外資企業有明顯的不公平待遇，即是最佳例証，唯此種法制設計不但與租稅平等原則相悖，亦不合法治國的要求，早已被詬病許久，此次中國大陸兩稅合一的稅制改革立法，除著眼於產業升級及平衡區域發展的目標外，更深層的意義即是法制的革新。而有關稅收優惠條款之解釋，更需要有明確解釋原則（註十九），雖由前述司法院釋字第 565 號解釋得知稅收優惠條款並非違憲，但畢竟其採取的方式仍是差別待遇，故租稅優惠條款本質是否即與租稅平等原則、量能原則相違背？本文將針對此點於文後再行分

---

得稅，係行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判斷所為合理之差別規定，與憲法第七條平等原則亦無違背。」

註十九：劉繼虎，稅收優惠條款的解釋原則-以我國企業所得稅法相關條款的解釋為例，政法論壇，第 143 期，2008 年 9 月，頁 59 以下。

析。

### 三、租稅風險

租稅風險包括就國家立場而言的稅收風險，與由企業角度思考的租稅風險；國家稅收風險係指因稅法及稅制上的失誤，所造成的稅收流失，財政機能受損風險；而企業租稅風險則是企業稅務行為，未能有效遵守或被認為違反稅法，可能導致企業未來的利益損失及法律責任（註二十），本文基於跨國企業投資決策影響之探討，僅就企業部分可能面臨的租稅風險作討論。以企業所得稅而言，納稅義務即與企業持續性之經營行為無法切割，經濟行為的連續性也延續了納稅行為，而潛伏在具有連續性納稅行為中的納稅風險也不斷累積，因此租稅風險也成為企業經營中最大風險；更因傳統以來財務會計與稅務會計遵循原則本質上的差異，也增加稅務稽查風險（註二十一）；又如原本依循舊法所做之租稅規劃方案，因法規變動亦可能變為不合法，或租稅優惠政策具有時效性及條件限制，都增加了企業的租稅風險，亦使企業在租稅風險的防範與控制上更加不易。國家稅收政策，隨著整體經濟情勢或產業結構的變化，擔任著重要的調控地位；如新稅制的開徵或優惠稅制的取消、稅率與退稅比率範圍的擴大或縮減、甚至徵管方式的改變等，無一不造成企業租稅風險的提升，也對納稅人帶來不確定性之影響。若不討論違法風險，企業租稅風險主要是一種法律風險，是未來可能發生的風險，但對於是否發生、何時發生，則處於一種不確定狀態（註二十二）。

為降低租稅風險為帶來之利基流失，跨國企業莫不積極進行租稅規劃之設計，而租稅規劃乃係納稅義務人或企業為追求稅捐利益，就未來事務所為

---

註二十：韓靈麗，公司稅務的法律風險及其防範，月旦財經法雜誌，第14期，2008年9月，頁2以下。

註二十一：主觀上沒有逃稅的故意，稅收實務操作過程中，卻因為避稅與逃稅在法律界限不明，產生稅務機關在客觀上認定稅收違法的結果。

註二十二：韓靈麗，公司稅務的法律風險及其防範，同註二十，頁3。

一種事前安排與設計，但對於此種具有減輕稅捐負擔之安排，常有「合法節稅」、「脫法避稅」或「違法逃稅」之爭議（註二十三），主要分別在於其規劃是否合於法律規範，當規劃合於法律規定時，屬於「合法之節稅安排」；但當其規劃不符合法律規定之意旨，則該規劃屬於「不合法之避稅安排」，或「脫法之避稅安排」，亦構成學說上所稱之「脫法行為」（註二十四），或形成所謂之「稅捐規避行為」，而稅捐規避行為，其性質基本上界於合法之節稅與非法之逃稅間，學者亦多有認為其規範定位為稅法上法律漏洞之利用（註二十五）。本文以為節稅、避稅或逃稅三者乃不同層次之概念，蓋以適法與否為斷，節稅為適法之租稅規劃行為，相反者為逃稅之違法行為，惟避稅處於灰色地帶，即其並非法所不許，但相對而言，有逸脫法律規範之可非難性，即本文認為稅捐規避固屬於利用法律漏洞之行為，但應更強調其行為是否有可非難性，而可非難性之有無可能須衡諸社會通念、事件情理等因素通盤考量，以進一步斷定其適法界限，就逃稅之違法行為而言，則指其規劃包含隱瞞或虛偽法律事實之陳述，且因該行為獲致稅捐負擔之降低時，構成「違法逃稅」行為（註二十六）。

本文所指的租稅風險，則只有當納稅人對於所實施的租稅規劃行為，係在認知不違法的情況，卻於事後被稽徵機關認定為違法，所因此產生的法律後果，即非主觀違法的租稅風險。跨國企業依企業整體的最大利益為考量，透過會計及法律專業人員之建議，採取不同形式之租稅規劃，或有利用租稅天堂及租稅優惠政策等方式進行合法的節稅；或有透過進行商業、財務運作轉移利潤等避稅手段，減少稅負，遊走於灰色地帶，而各國在企業主體間因不同形式的租稅規劃，產生稅收嚴重流失之現象，故亦積極針對不同形式的租稅規劃，透過立法或修法方式調整稅法上的反避稅措施。此次大陸新企所

---

註二十三：黃俊杰，同前註二。

註二十四：同前註。

註二十五：陳清秀，同前註五，量能課稅原則在所得稅法上之實踐。

註二十六：黃俊杰，同前註二。

稅法，於第六章以專章明定「特別納稅調整」，在法律形式上給予稽徵機關查核法源之依據，並充份授權予行政機關對反避稅措施予以認定權限；在依法行政的法治國家，有關特別納稅調整之法律意義，是否會違反租稅法定主義？是否給予稽徵機關過高的查核及調整權限？而該法制調整是否會增加企業經營上的租稅風險？是否會降低台資企業投資意願？皆值得吾人深思。但更重要的是台資企業於西進大陸投資時之租稅規劃，應當思索者為在合法範圍內之租稅規劃，而違法之稅捐安排，並不能成為租稅規劃之對象，而此次大陸新企所稅法納入特別納稅調整等規定，即在此次稅制改革下，對租稅規劃行為加以具體規範的立法表現。

## 貳、大陸「兩稅合一」之稅制立法

中國大陸對於內資企業及外資企業之企業所得稅適用，實施內外有別的「雙軌制」已數十年，外資企業適用「外商投資企業和外國企業所得稅法」（以下簡稱外資企所稅），而內資企業則適用「企業所得稅暫行條例」（以下簡稱內資企所稅），於形式上主要差異有外資企所稅是全國人民代表大會所制定的稅收法律；而內資企所稅則是由國務院頒布，僅為行政法規，在法律位階上顯有高低之差別。另在實質意義上，內、外資企所稅不僅徵稅主體不同、納稅義務人規定不同、適用稅率高低不同、稅前費用扣除標準不同、稅收優惠政策也不同。開發中國家為吸引外資與技術而對外商投資企業依國家產業政策，與地區發展政策、技術政策、鼓勵出口創匯政策、利潤再投資政策等有諸多免稅、減稅優惠，固為經濟發展初期慣用之租稅手段。而大陸對此等優惠手段原僅規定於「外商投資企業和外國企業所得稅法」及「外商投資企業和外國企業所得稅法施行細則」中適用，對於內資企業並無此類獎勵，隨著經濟發展進程，內資企業若投資於上開對外資企業之獎勵項目，卻

未能享受同等獎勵待遇（註二十七），不僅對內資企業將出現不公平現象，也扭曲企業選擇投資之方式，因此也造成許多假外資、真逃稅現象層出不窮，就租稅中立性言，顯非恰當。

## 一、大陸內、外資企業稅制沿革

中國大陸早期基於社會主義經濟體制，對於國營企業及私營企業區別不同稅制，於 1983 年由國務院頒布「國有企業所得稅暫行條例」和 1984 年頒布的「國有企業調節稅暫行條例」，在此之前，國營企業一直實行利潤上繳制度（註二十八）；另於 1985 年 4 月及 1988 年 5 月先後發布「集體企業所得稅暫行條例」、「私營企業所得稅暫行條例」。1993 年 12 月國務院再次將「國有企業所得稅暫行條例」、「國有企業調節稅徵收辦法」、「集體企業所得稅暫行條例」、「私營企業所得稅暫行條例」企業稅制施行至 2008 年 1 月 1 日廢止。而中國大陸為適應經濟改革開放、吸引外資，發展經濟，長期以來對於內外資企業實施不一致所得稅制度；1980 年 9 月及 1981 年 12 月，全國人民代表大會分別通過「中外合資經營企業所得稅法」及「外國企業所得稅法」，分別對定義中的中外合資經營企業、外國企業開徵企業所得稅。及至 1991 年 4 月第七屆全國人民代表大會第四次會議將「中外合資經營企業所得稅法」及「外國企業所得稅法」合併整合制定「外商投資企業和外國企業所得稅法」，並於 1991 年 7 月 1 日起適用於外資企業，施行至新企業所得稅法適用施行日起，同時廢止（註二十九）。至此對行之有年，內外資企業不一致之所得稅制度，因 2007 年 3 月 16 日第十屆全國人民代表大會第五次會議通過制定

---

註二十七：陳貴端，兩岸貿易投資與租稅政策之協調—以如何完善兩岸稅制為中心，2006 海峽兩岸財稅學術「建立經濟永續發展之財稅革新措施」研討會，台北：中華財政學會及財政部稅制委員會 2006 年 11 月 20-21 日，頁 37。

註二十八：于洋，大陸企業所得稅的發展趨勢，1997 海峽兩岸租稅研討會論文集，台中：逢甲大學商學院財稅學系，1997 年 10 月，頁 22。

註二十九：劉隆亨，國際稅法，2 版，北京：法律出版社，2007 年 9 月，頁 65。

「中華人民共和國企業所得稅法」，並於 2008 年 1 月 1 日開始施行，歸於統一適用，此亦為所稱之大陸「兩稅合一」政策。而中國大陸重新修訂與施行「兩稅合一」的真實目的，除了在對於內資與外資企業租稅平等原則的落實以外，背後真實的經濟發展策略乃在於加快產業升級與淘汰傳統產業，甚至推動傳統產業往中國大陸廣大的西部地區移動，符合其大西部開發之長期經濟發展戰略方向，即中國大陸在經濟起飛成為世界工廠之後，為平衡東部沿海地帶及西部內陸地區之經濟發展不均衡的現象，並促使中國大陸能迅速從勞力密集產業的經濟結構狀態轉換為技術密集產業的發展規模，期使未來之經濟規模能在國際上與美國、歐洲、日本等世界三大經濟區塊相抗衡之長期目標。

## 二、企業所得稅法之立法背景

大陸此次將研擬已久的內、外資企業所得稅法加以統一，堪稱一次重要稅制立法改革。在未統一內、外資企業所得稅稅制之前，係採雙軌並行制；對於內、外資企業所得稅，不僅所適用的法律不同，對於資產的稅務處理、費用的稅前扣除標準、稅收優惠制度的種類（註三十），及稅率的不一致等制度性差異，不僅有違市場經濟公平競爭之原則，也扭曲資源合理配置。內資企業在市場競爭中處於非常不利之地位，雖中國大陸內資企業可分為國有與非國有，其經營條件不同，亦各擅優勢，不能僅以稅率作為競爭力的唯一比較方式，惟在兩稅合一法制調整前，中國大陸對外資企業給予賦稅上之優惠乃不爭之事實，除不符租稅平等原則之外，亦有違 WTO 所強調的非歧視原則。故在中國大陸加入 WTO 後，基於公平競爭立場，內部對稅制改革呼聲漸高，統一企業所得稅制度遂成為刻不容緩之趨勢。以 2005 年為例，內資企業平均實際稅負為 24.53%，外資企業平均實際稅負為 14.89%，內資企

---

註三十： 袁明仁，大陸租稅環境初探，實用稅務，第 316 期，2001 年 4 月，頁 27。

業高出外資企業將近 10% (註三十一)。由於存在稅負上的不平等待遇，內資企業也設法與外資進行合資經營，使資金流向外資企業，這種因稅制導引資金的流動，不但違反租稅中立性，也導致其他資源如勞動力等的非正常流動，進而影響資源的合理分配 (註三十二)。另內資企業利用資金轉到境外再投資境內之假外資投資方式，藉此扭曲之投資行為，享受外資企業租稅優惠漏洞漸大。中國大陸國家統計局關於外資的研究報告即曾指出，在所調查的外資企業中，約三分之二透過轉讓定價避稅，使中國大陸造成的稅收損失高達三百億元人民幣 (註三十三)；而實際案例中，包括知名的中國微軟公司、香港恒基子公司恒兆置業、安徽太古可口可樂公司皆曾被中國大陸政府部門追繳所得稅款上千萬元人民幣 (註三十四)，外資企業透過減收增支、轉移商品定價、虛報成本等模式，來達到實現避稅、逃稅的目的，此種作法已造成中國大陸稅收的嚴重流失，而為防堵此種因不中立稅制所造成之投資行為選擇，稅制改革遂成為解決之道，這也是中國大陸此次進行稅制改革的主要原因之一。

### 三、企業所得稅法之重要規範

中國大陸此次企業所得稅法之訂定，基於各種立法目的而合併內外資企所稅適用，其改革之幅度不少，主要包括統一內外資企業稅制、降低企業所得稅稅率、統一稅前扣除辦法和標準、租稅優惠政策之調整，及反避稅措施之立法及強化，同時把原來以行政法規、部門規章分別上升到法律和行政法

---

註三十一：劉隆亨，同前註二十九，頁 66。

註三十二：于洋，同前註二十八，頁 23。

註三十三：中國國家統計局，中國統計，北京：中國統計出版社，2005 年 8 月，頁 3 以下。

註三十四：王紀平，北京市地方稅務局轉發國家稅務總局關於微軟(中國)有限公司補徵有關個人所得稅問題的通知，北京地方稅務公告，2002 年第 2 期:152 期，北京市地方稅務局 2002 年 3 月 5 日，參見 2002 年 1 月 4 日北京市地方稅務工作會議暨第十四次稅務所長工作會議報告。

規的層次。故本文主要針對新舊法在稅捐主體、內外資企業稅率及扣除標準之統一等議題，及影響台商投資較鉅的租稅優惠條件及納稅調整為探討中心，以作為新稅制可能對台商投資行為產生何種影響之分析。

### (一) 稅捐主客體之重新定義

首先，新企所稅法中重要的變革包括對納稅義務人的重新界定，新法中所指稱的稅捐主體為企業和其他取得收入的組織（註三十五），並明文排除獨資及合夥企業在該法之適用，以表明新法為一以法人為對象之所得稅法，主要目的在於對獨資、合夥只課徵個人所得稅，以避免重複課稅。因為該法並未對於「企業」加以定義，故如何界定其稅捐主體？因企業之法人資格取得並非依企所稅法，而是依稅捐法以外之法律加以定義，如公司法之規定，而「其他取得收入的組織」指的應是非營利企業，另參酌該條第 2 項規定，依反面解釋或扣除法，得知營利法人亦為課徵對象（註三十六），惟關於企業包含之類型，實際上在該法實施條例第三條已有規定，除企業及其他取得收入的組織外，還有事業單位及社會團體，但若依公司法設立之一人有限責任公司，依照外國法律法規成立、取得來自於中國大陸境內所得的個人獨資企業、合夥企業，則仍視為企所稅的稅捐主體，如此之法制設計及劃分，學者已提出其邏輯未妥（註三十七）。另外，新法並以法人納稅原則，改革原稅法以實行獨立經濟核算為企所稅納稅人的主要條件，即原稅法以非法人分支機構納稅的模式，導致眾多非法人的企業分支機構作為納稅義務人之不合理現象；此次改革則確立企業分支機構不再屬於法定納稅義務人，不須獨立計算、調整、申報、繳納企業所得稅（註三十八），但由於企所稅屬於中央

---

註三十五：大陸企業所得稅法第 1 條。

註三十六：黃茂榮，兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較，月旦財經法雜誌，第 14 期，2008 年 9 月，頁 37 以下。

註三十七：黃茂榮，同前註。

註三十八：大陸企業所得稅法第 50 條。

與地方共用稅，稽徵機關如何對異地企業分支機構實施監管，財政利益如何分配，仍有問題（註三十九）。

再者，新法將受其規範之企業區分為「居民企業」及「非居民企業」（註四十），其區分標準包括在該法第二條第二項中採用註冊地與實際管理機構地雙重標準，即除了在中國大陸註冊之企業外，只要在中國境內對境內外經營活動進行實質的、全面的控制和管理的機構，都視為居民企業，主要目的在於防範企業透過選擇註冊地而逃避納稅義務，可見「在中國境內設立機構、場所」與否，對於非居民企業的認定並不重要。另外，第二條第三項指稱不論其是否依照外國法律成立，或其實際管理機構在中國境外之何處，只要有中國境內的來源所得便有納稅的義務，亦即對於非居民企業所得稅的課徵範圍採來源地主義。至於企所稅法之稅捐客體的範圍，新法第三條則依循一般原則，即基本上規定居民企業應就其來源於中國境內、境外的所得繳納企業所得稅（全球主義）；非居民企業原則上只就其來源於中國境內的所得負繳納企業所得稅的義務（來源地主義），但該條就課稅範圍之劃分並不盡明確，須待進一步解釋（註四十一）；其中即有學者指明應分「實際管理機構」及單純在「境內設立機構、場所」，即境內「所設機構、場所有實際聯繫」之所得，通常為「租金、利息及權利金」，該聯繫事實上以境內資源供境外使用為其共同特徵，亦即以境內之物或權利在境外提供之勞務為其所得之發生原因，故可視為勞務提供國之所得，依來源地主義對其課徵所得稅，始較符合國際所得稅法之一般原則（註四十二）。本文則以為固然新法在稅捐主體上已有了較原稅法更加進步的規定，但新法亦有許多在文字用語及論理邏輯上未盡合宜之處，例如由於「實際管理機構」在大陸境內的企業亦歸屬於

---

註三十九：葛克昌、朱大旗、吳德豐，大陸企業所得稅法釋論—企業法律，初版，台北：元照出版有限公司，2009年4月，頁3以下。

註四十：大陸企業所得稅法第2條。

註四十一：黃茂榮，同前註三十六。

註四十二：劉劍文，中華人民共和國企業所得稅法條文精解與適用，初版，北京：法律出版社，2007年6月，頁37-39。

居民企業，所以「實際管理機構」的定義相當重要，雖然如上所述，其定義在實施條例中有較明白的解釋，但將來實務上如何認定，都仍是未知之數(註四十三)。

## (二) 內外資企業稅率及扣除標準之統一

大陸新舊企所稅之最明顯的不同乃在於內外資企業稅率及扣除標準之統一。原稅法規定企業所得稅納稅人應納稅額，按應納稅所得額計算，稅率為 33%，外商投資企業的企業所得稅和外國企業就其在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所的所得應納的企業所得稅，按應納稅的所得額計算，稅率 30%，地方所得稅，按應納稅的所得額計算，稅率為 3%。外國企業在中國境內未設立機構、場所，而有取得來源於中國境內的所得，或雖設有機構、場所但其所得與其機構場所沒有實際聯繫的按 20% 的稅率徵收預提所得稅。新稅法則區分不同情況適用一般企業所得稅的稅率 25% 或與中國境內所設機構實際聯繫的非居民企業，則就其所得來源課徵 20% 之稅率(註四十四)。在收入方面，新稅法新增「接受捐贈收入」，並修正部份用語(註四十五)，並將企業收入分為應稅收入、免稅收入、不徵稅收入三大類，其中不徵稅收入是原稅法所無的新範疇(註四十六)，將收入總額中之財政撥款及依法收取並納入財政管理的行政事業性收費、政府性基金列為不徵稅收入。其次，新稅法在權責發生制原則下，分別對不同來源和種類的收入，逐一規定收入確認的基準時點，包括利息收入(註四十七)、設備或勞務之分

---

註四十三：偕德彰，大陸新企業所得稅法及實施條例解讀(一)，稅務旬刊，第 2025 期，2007 年 12 月，頁 39-42。

註四十四：大陸企業所得稅法第 4 條。

註四十五：如將原稅法「生產經營收入」改為「銷售貨物收入」、「提供勞務收入」；原稅法「股息收入」改為「股息、紅利等權益性投資收益。」

註四十六：大陸企業所得稅法實施條例第 7 條。

註四十七：大陸企業所得稅法實施條例第 18 條。

期確認(註四十八)、視同銷售(註四十九)等情形,即新稅法關於收入確認並不完全是經濟或會計意義上的歸屬,更重要的是基於約定權利的歸屬。在視同銷售情形,更就內外資在自產產品用於在建工程、及房地產企業自建商品房轉為自用經營之情形(註五十),進行內外資統一之規定;在虧損彌補方面,則修正原稅法有關年度虧損彌補結轉之規定(註五十一),對不徵稅收入、免稅收入之項目不適用於彌補前年度虧損的新規定(註五十二)。

而新稅法亦針對扣除標準,統一了原稅法內外資企業稅前扣除標準和辦法不一的情形,主要包括統一內外資企業工資薪金扣除標準、工會經費扣除標準之統一調整、職工福利費和職工教育經費扣除標準之設立(註五十三)等規定之實施。至於在營業費用方面,提高了業務招待費的稅前扣除比例(註五十四)及合併計算廣告費和業務宣傳費之扣除比例(註五十五);在公益性捐贈支出方面,則針對公益性社會團體的條件、受贈單位的層級有了較明確的規定,並調整捐贈支出稅前扣除的計算基數(註五十六);在有關資產購置、建造期間發生的合理借款費用,則規定為資本性支出計入有關資產的成本(註五十七),擴大了所有企業資本化的範圍。針對外資企業與內資企業長久以來適用稅率及扣除標準不一的情形,新企所稅法都已有全面性的修正。

---

註四十八：大陸企業所得稅法實施條例第 23 條。

註四十九：大陸企業所得稅法實施條例第 25 條。

註五十：參閱中國大陸《國家稅務總局關於房地產開發業務徵收企業所得稅問題的通知》(國稅發[2006]31 號)及《國家稅務總局關於外商投資企業內部處置資產有關企業所得稅處理問題的通知》(國稅函[2005]970 號)函文之規定。

註五十一：參閱大陸《國家稅務總局關於企業的免稅所得彌補虧損問題的通知》(國稅發[1999]34 號)函文之規定。

註五十二：大陸企業所得稅法第 5 條及企業所得稅法實施條例第 10 條。

註五十三：大陸企業所得稅法實施條例第 34 條。

註五十四：大陸企業所得稅法實施條例第 43 條。

註五十五：大陸企業所得稅法實施條例第 44 條。

註五十六：大陸企業所得稅法實施條例第 53 條。

註五十七：大陸企業所得稅法實施條例第 37 條。

### (三) 租稅優惠

在兩稅合一之後，對台資企業影響最大的莫過於租稅優惠的調整，新法的優惠政策以強化大陸經濟政策為導向，以建立產業優惠為主、區域優惠為輔，及間接優惠為主、直接優惠為輔的優惠規範（註五十八）；並統一稅收優惠制度，逐步減少或取消區域優惠，但仍保留對西部地區開發的租稅優惠政策（註五十九），並按產業政策的優先順序而給予基礎設施項目和高新技術產業更多的優惠（註六十）。

#### 1、舊制外資企業所得稅法租稅優惠

在舊制外資企業所得稅法，外資適用稅率為 30%，加上地方所得稅稅率 3%，名目稅率雖達 33%（註六十一），但因有多項特別優惠稅率之適用如符合條件，即可享受各種稅收減免優惠稅率（註六十二）。如：在經濟特區（深圳、珠海、汕頭、廈門及海南島經濟特區）的外商投資企業，設立機構、場所從事生產、經營的外國企業和設在經濟技術開發區的生產性外商投資企業，減按 15% 的稅率徵收企業所得稅（註六十三）。設在沿海經濟開放區和經濟特區、經濟技術開發區所在城市的老市區的生產性外商投資企業，減按 24% 的稅率徵收企業所得稅（註六十四）。另對「生產性」外商投資企業，經營期在十年以上的，從開始獲利的年度起，第一年和第二年免徵企業所得稅，

---

註五十八：劉繼虎，中國大陸企業所得稅優惠制度改革新進展，月旦財經法雜誌，第 13 期，2008 年 6 月，頁 18。

註五十九：新企所稅法對設在中西部地區的國家鼓勵的外商投資企業，在五年的減免稅期滿後，還可延長三年減半徵收所得稅。

註六十：鄭國輝，大陸台（外）商企業所得稅納稅與會計處理實務，1 版，台北：世潮出版，2005 年 1 月，頁 12。

註六十一：大陸外商投資企業和外國企業所得稅法第 5 條。

註六十二：鄭國輝，同前註六十，頁 23-24。

註六十三：大陸中央人民政府網〈[http://big5.gov.cn/gate/big5/www.gov.cn/banshi/2005-07/12/content\\_14047.htm](http://big5.gov.cn/gate/big5/www.gov.cn/banshi/2005-07/12/content_14047.htm)〉，最後瀏覽日 2008/12/21。

註六十四：大陸外資企業所得稅法第 7 條。

第三年至第五年減半徵收企業所得稅(註六十五);從事農業、林業、牧業的外商投資企業免稅、減稅待遇期滿後,經企業申請,國務院稅務主管部門批准,在以後的十年內可以繼續按應納稅額減徵 15%至 30%的企業所得稅(註六十六)。經適用優惠稅率後之實質稅率,往往不到 15%。另為鼓勵外資之長期資本投入,施行再投資退稅優惠,對外商投資企業,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,經營期不少於五年,退還其再投資部分已繳納所得稅的 40%稅款(註六十七);外商投資企業和外國企業在中國境內設立的從事生產、經營的機構、場所發生年度虧損,可以用下一納稅年度的所得彌補,逐年遞延彌補最長五年的「虧損彌補」政策(註六十八),也一向是被台商視為另一種免稅的優惠期待遇。

## 2、新企業所得稅法下的租稅優惠環境

新企所稅法之租稅優惠適用對象以「產業優惠為主,區域優惠為輔」之原則(註六十九),主要規定在第四章,包括鼓勵發展農林牧漁業(註七十)、基礎設施及環保節能產業(註七十一)及符合條件技術轉讓所得(註七十二)等免減徵企業所得稅的優惠,小型微利企業及高新技術產業享有有 15%~20%的減稅規定,並鼓勵創業投資企業實行稅收抵扣(註七十三),針對安置殘疾人員之企業和開發新技術新產品所支出之研究開發費用則可加計扣除支

---

註六十五：大陸外資企業所得稅法第 8 條。

註六十六：大陸外資企業所得稅法第 8 條 3 項。

註六十七：大陸外資企業所得稅法第 10 條。

註六十八：大陸企業所得稅法第 11 條。

註六十九：大陸企業所得稅法第 25 條。

註七十：大陸企業所得稅法第 27 條第 1 項及實施條例第 86 條。

註七十一：大陸企業所得稅法第 27 條第 2 及第 3 項。並參閱大陸《公共基礎設施專案企業所得稅優惠目錄》、《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》等規定。

註七十二：大陸企業所得稅法第 27 條第 4 項。

註七十三：大陸企業所得稅法第 31 條。

出(註七十四),而企業以《資源綜合利用企業所得稅優惠目錄》規定的資源作為主要原材料從事生產(註七十五),或購置並實際使用規定的環境保護、節能節水、安全生產等專用設備者(註七十六)亦享有不同程度的稅收優惠。有關新法在租稅優惠措施上之設計,則包含定額減免、專項減免、減計收入、稅額抵免、加計扣除等方式。而新企所稅法與舊法主要不同點有數處;首先,相對於舊法,新稅法對生產性外資企業的「兩免三減半」措施(註七十七)、高新技術產業開發區內的高新企業兩年免稅等定期減免優惠,將於五年過渡期滿後取消;另對外資企業購買國產設備投資抵免、出口企業減半徵收、外資企業再投資退稅的稅收優惠也取消(註七十八)。新增免稅或抵減項目:對於創投企業投資於未上市的高新企業二年以上,可以按其投資額70%內抵免應稅所得額(註七十九)。從事國家重點扶持的公共基礎設施項目投資經營所得(註八十)、及有關環境保護、節能節水項目所得(註八十一),自產生收入之年度起適用「三免三減半」優惠(註八十二);另經

---

註七十四:大陸企業所得稅法第30條。

註七十五:大陸企業所得稅法第33條。

註七十六:大陸企業所得稅法第34條。

註七十七:大陸外商投資企業和外國企業所得稅法規定,對於生產性外商投資企業,經營期在十年以上的,從開始獲利的年度起,第一年和第二年免徵企業所得稅,第三年至第五年減半徵收企業所得稅,即所謂兩免三減半措施。

註七十八:杜啟堯,中國企業所得稅制改革的衝擊與因應策略,勤業眾信通訊,2008年2月,參考網站〈<http://www.deloitte.com/dtt/article/0.1002.cid%3D188602.00.html>〉,最後瀏覽日2009/10/20。

註七十九:大陸企業所得稅法31條及實施條例第97條。

註八十:參照大陸企業所得稅法實施條例第87條規定,國家重點扶持的公共基礎設施項目,是指《公共基礎設施項目企業所得稅優惠目錄》規定的港口碼頭、機場、鐵路、公路、城市公共交通、電力、水利等項目。

註八十一:參照大陸企業所得稅法實施條例第88條規定,符合條件的環境保護、節能節水項目,包括公共污水處理、公共垃圾處理、沼氣綜合開發利用、節能減排技術改造、海水淡化等。

註八十二:大陸企業所得稅法第27條規定,從事國家重點扶持的公共基礎設施項目投資經營所得、及從事符合條件的環境保護、節能節水項目的所得之企業,享受免徵、減徵稅收優惠政策。企業從事上述規定的投資經營所得,自項目取得第一筆生產經營收入所屬納稅年度起,第一年至第三年免徵企業所得稅,第四年至第六年減半徵收企業

過政府認定之非營利公益組織之非營利性活動收入免稅（註八十三）。設備投資抵減的範圍從舊法的環保、節水設備擴大為只要與環境保護、節能節水、安全生產有關之設備，投資額 10% 可以申請抵免應納稅額；且對高新技術產業取消區域限制，擴大至全國可享受 15% 低稅率。已適用優惠條件之外資企業，影響較小仍予保留之項目，對特定農林漁牧所得免徵或減半徵收；符合條件的基礎設施所得，自產生收入年度起適用三免三減半；研發抵減可加計扣除 50%；固定資產符合特定條件得申請適用加速折舊。

至於何謂新企所稅法中所謂的「高新企業」？在各方揣測及學者論戰之際，中國大陸針對新法中有關「高新企業」之認定，於 2008 年 4 月首度發布《高新技術企業認定管理辦法》，確定享受稅收優惠政策高新技術企業的具體認定門檻（註八十四），辦法中規定所謂高新技術企業應在國家重點支持所屬的八大高新技術領域內（註八十五），並須同時符合該辦法第十條之各項要件（註八十六），主要為該企業之主要產品或服務的核心技術擁有「自

---

所得稅。

註八十三：大陸企業所得稅法第 26 條第 4 款。

註八十四：大陸企業所得稅法將內外資企業所得稅稅率合併為 25%，但高新技術企業可享受 15% 的優惠稅率。依此規定由中國大陸科技部、財政部及國家稅務總局於 2008 年 4 月 14 日聯合發佈《高新技術企業認定管理辦法》。

註八十五：參照大陸《高新技術企業認定管理辦法》附件「國家重點支持的高新技術領域」，高新技術企業包括電子信息技術、航空航天技術、高技術服務業、資源與環境技術、生物與新醫藥技術、新材料技術、新能源及節能技術、高新技術改造傳統產業等。

註八十六：參照《高新技術企業認定管理辦法》第十條「高新技術企業認定須同時滿足以下條件：

- (一) 在中國境內（不含港、澳、台地區）注冊的企業，近三年內通過自主研發、受讓、受贈、並購等方式，或通過 5 年以上的獨占許可方式，對其主要產品（服務）的核心技術擁有自主知識產權；
- (二) 產品（服務）屬於《國家重點支持的高新技術領域》規定的範圍；
- (三) 具有大學專科以上學歷的科技人員占企業當年職工總數的 30% 以上，其中研發人員占企業當年職工總數的 10% 以上；
- (四) 企業為獲得科學技術（不包括人文、社會科學）新知識，創造性運用科學技術新知識，或實質性改進技術、產品（服務）而持續進行了研究開發活動，且近三個會計年度的研究開發費用總額占銷售收入總額的比例符合如下要求：

主」的智慧財產權，且其收入佔該企業當年總收入的 60% 以上，另外特別強調高學歷員工及研發人員所佔比例，惟依照該辦法第八條之規定，地方政府保有對「高新企業」資格認定及審查的權限，而中央級部會則只確認並審議該辦法之管理制定方向（註八十七），不負責實質認定之工作，固可能導致中央與地方間、地方與地方間對「高新企業」有不同的認定（註八十八），而最終賴以審議決定的部門，居然又在法制設計上同時有科技部、財政部及國家稅務總局等三個單位，因此企業在此同一法域中，有可能不同的認定情形，則該新頒佈辦法的明確性及安定性，均不免啟人疑竇。而根據新企所稅法第二十七條規定之「三免三減半」優惠，有關該條各項目的具體條件和範圍仍須經由國務院財政、稅務主管部門會商相關部門制訂，報經國務院批准後，方可公布施行，故本文以為新企所稅法有關適用租稅優惠的主體，雖已先後有「管理辦法」或「實施條例」之頒行，欲明確化具體實施租稅優惠之企業主體，但於該辦法及實施條例規定中，又保留相當大的彈性予行政機關裁量，是否符合法律明確及授權明確原則，則不無疑問。

### 3、過渡條款之設置

為了緩和外資企業因兩稅合一所造成的衝擊，特別是已進入中國大陸投

- 
1. 最近一年銷售收入小於 5,000 萬元的企業，比例不低於 6%；
  2. 最近一年銷售收入在 5,000 萬元至 20,000 萬元的企業，比例不低於 4%；
  3. 最近一年銷售收入在 20,000 萬元以上的企業，比例不低於 3%。

其中，企業在中國境內發生的研究開發費用總額占全部研究開發費用總額的比例不低於 60%。企業注冊成立時間不足三年的，按實際經營年限計算；

- (五) 高新技術產品（服務）收入占企業當年總收入的 60% 以上；
- (六) 企業研究開發組織管理水平、科技成果轉化能力、自主知識產權數量、銷售與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》（另行制定）的要求。」

註八十七：參照《高新技術企業認定管理辦法》第六條。

註八十八：例如北京市對高新企業的地方認定標準規定，企業每年用於技術研發的經費，統一為企業當年銷售額的 5% 以上。這意味著一些沒能通過北京市地方評定的高新企業也能夠享受國家的稅收優惠，而部分北京的低收入高新企業將被排除在國家認定的高新企業範圍之外。

資的外資企業，將因新企所稅法而無法再享有優惠，且新稅法亦有新舊稅收優惠的差別，故亦新法中特別設置了過渡條款以資因應，即新稅法公佈前已依法享受低稅率優惠的，在新稅法實施後五年內逐步過渡到規定稅率，但原享受兩免三減半等定期減免優惠的企業，在新稅法施行後繼續按規定辦法及年限享受至期滿為止。詳言之，新企所稅法特別制定五年緩衝期，即從新法正式生效的 2008 年起到 2012 年間，外資企業累積獲利年度起的兩免三減半之優惠還是繼續有效；對部份享有 15% 優惠稅率的外資企業，在五年緩衝期內也繼續按 15% 稅率納稅。即此次大陸新稅法對於公佈前已經批准設立的企業，依照當時的稅收法律、行政法規規定，享受低稅率優惠的，可以在本法施行後五年內，逐步過渡到本法規定的稅率；享受定期減免稅優惠的，可以在本法施行後繼續享受到期滿為止，但因未獲利而尚未享受優惠的，優惠期限從本法施行年度起計算。法律設置的發展對外經濟合作和技術交流的特定地區內，以及在特殊政策的地區內新設立的國家需要重點扶持的高新技術企業，可以享受過渡性稅收優惠（註八十九）。該過渡辦法也隨後於「國務院關於實施企業所得稅過渡優惠政策的通知」及「國務院關於經濟特區和上海浦東新區新設立高新企業實行過渡性稅收優惠的通知」中規定（註九十），享有過渡優惠政策的企業分為三類；第一類：在 2007 年 3 月 16 日前已經完成登記註冊的企業，符合規定的 30 項低稅率或定期減免稅收優惠，可享受五年過渡期。2007 年 3 月 17 日至 2007 年 12 月 31 日期間登記註冊成立的企業，自 2008 年 1 月 1 日起，適用所得稅法，無過渡條款之適用。惟須注意的是，部門規章、地方性法規、地方政府規章的稅收優惠將無過渡期之適用。第二類：五個經濟特區、上海浦東特區等實施區域特殊政策之地區內重點扶持的高新企業可以同時享受 15% 低稅率及兩免三減半的過渡性稅收優惠。第三類：鼓勵西部大開發區內，企業可以按中國大陸國務院規定享受減免稅優

---

註八十九：大陸企業所得稅法第 57 條。

註九十：劉繼虎，同前註五十八，頁 23-24。。

惠。此辦法規定也明確界定過渡優惠稅制的適用主體。其他減免徵之租稅優惠條款，對購買國債之利息收入免稅；小型微利企業適用 20%較低稅率；居民企業技術轉讓所得不超過 500 萬部份免稅，超過 500 萬部分，減半徵收；居民企業直接投資於居民企業，及非居民企業在中國境內設立的機構、場所取得居民企業之股息紅利，除被投資公司係上市公司且持有期間未超過 12 個月須課稅外，其餘免稅。

至於租稅優惠之變更是否為信賴保護原則（註九十一）所涵括？而過渡條款之設置是否與信賴保護原則有關？有學者認為就新興重要策略性產業之租稅優惠規定，由於原租稅優惠規定之法律效果已產生變更，即受規範對象如已在因法規施行而產生信賴基礎之存續期間內，對構成信賴要件之事實，有客觀上具體表現之行為，且有值得保護之利益，應依司法院釋字第 525 號及第 589 號解釋之意旨（註九十二），亦有「信賴保護原則」之適用（註九十三），並應有相關合理之補救措施或訂定過渡條款，據以平衡公益之追求與私益之保護，始符合法治國之要求，故新法中就過渡條款之設置是否即為信賴保護原則之表現？關於此點，有學者基於釋字第 565 號解釋認為租稅優惠為量能原則之例外，並進一步指出租稅優惠事實上即為差別待遇，不論是否合理皆已違反平等原則之特性，但因有更優先之公共利益要求而例外非

---

註九十一：司法院大法官會議釋字第 362 號解釋、釋字第 525 號解釋、釋字第 589 號。所謂「信賴保護原則」，係指人民因信賴國家機關之一定積極作為（信賴基礎），並因此一信賴而安排其生活或於經濟上處置其財產（信賴表現），且其信賴經斟酌人民之誠實、正當與重大公益之衡量值得保護（信賴值得保護），則國家就人民之信賴利益即有保護之義務。黃俊杰，納稅者之信賴保護，載於納稅者之保護，台北：翰蘆出版，2004 年，頁 129。並參照釋字第 472 號解釋大法官吳庚協同意見書。

註九十二：司法院大法官會議釋字第 589 號解釋：...行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。...至於如何保障其信賴利益，究係採取減輕或避免其損害，或避免影響其依法所取得法律上地位等方法，則須衡酌法秩序變動所追求之政策目的、國家財政負擔能力等公益因素及信賴利益之輕重、信賴利益所依據之基礎法規所表現之意義與價值等為合理之規定。....。

註九十三：蔡朝安、高煒輝，最低稅負制之實施與信賴保護，稅務旬刊，第 1939 期，2005 年 8 月，第頁 46-48。

屬違憲（註九十四），而該公共利益乃因現代國家除維持法律秩序外，所兼負之誘導管制及給付功能；故依此觀點租稅優惠乃係量能課稅原則之例外，而各主要法治國家原則上就租稅優惠之變更為當事人所能預期，故不適用於信賴保護原則，但可基於立法政策設置過渡條款，故過渡條款之設置與信賴保護無關，若本於此意旨，台資企業於西進大陸投資時，因此次新企所稅法的租稅優惠變更，而受有不利益時，即無法主張信賴保護原則，而本文雖在論理上較支持後者之觀點，但仍以為國家以公權力實現其公共目的時，仍應兼顧私益達成及法律安定性及明確性之要求。

#### (四) 特別納稅調整

新法的另一重點則在於第六章「特別納稅調整」中，設立專章規範租稅規避行為。蓋跨國企業利用集團內關係企業進行國際分工，降低成本追求利潤極大化，不僅係企業正常經營方式，更是促使跨國企業蓬勃發展原因之一；也因各關係企業所處被投資國之稅負差異性，讓跨國企業得藉由調整內部計價方式、改變交易模式以及選擇投資方式等進行國際性租稅規劃，以降低或減輕集團租稅負擔（註九十五）。然而此租稅規避行為也造成各國稅基之侵蝕，隨著經濟發展，大陸也逐漸重視此問題，故此次稅制改革，也針對反避稅制度以專章定之，包括移轉訂價、成本分攤協議、預先訂價協議與資本弱化等規定，並賦予稽徵機關強大之調整權力。其中跨國企業依據其全球投資之策略目標，為謀求企業最大利益而訂定之內部交易價格，並不完全依循市場供需法則，甚而不同於市場價格；採取此種作法，使交易當事人間的所得與正常的所得因此產生差額；對於跨國企業關係人之間的交易，利用移

---

註九十四：葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第 565 號解釋評析，月旦法學雜誌，第 116 期，2005 年 1 月，頁 145 以下。

註九十五：廖烈龍、喻名鼎，同前註六。

轉訂價勢必產生國際間所得移動，造成國際租稅規避，侵蝕正常交易所得下之國家稅基，因此有必要加以防止（註九十六）。

中國大陸此次新稅法修訂通過，不僅對於企業與其關聯方之間的業務往來，因不符合獨立交易原則而減少企業或者其關聯方應納稅收入或者所得額，稽徵機關有權按照合理方法調整。另對共同開發、受讓無形資產，或者共同提供、接受勞務所發生的成本分攤，特予規定應按照獨立交易原則計算應納稅所得額。對於關係企業之間業務往來的預約定價安排，須先提出並經由稽徵機關與企業協商、確認後認可；同時企業向稽徵機關報送年度企業所得稅納稅申報表時，應當就其與關聯方之間的業務往來，附送年度關聯業務往來報告表；若企業不提供與其關聯方之間業務往來資料，或者提供虛假、不完整資料，未能真實反映其關聯業務往來情況的，稽徵機關有權依法核定其應納稅所得額。而受控外國公司係指由居住國居民在租稅庇護所設立或持有相當控制權的公司（註九十七），目前國際間對所得稅的課徵，大多以居住國居民全球所得為課稅客體（註九十八），此即所謂「居住者租稅管轄權原則」（註九十九），而對於居民所投資之外國公司盈餘，通常需待盈餘實際分配後，才歸課分配之股利所得。因此利用租稅天堂低稅率或零稅率優勢，成立外國公司的居民，往往透過股權控制手段影響外國公司股利分配政策，藉此租稅遞延達到規避的效果。雖就法律形式而言，受控外國公司(controlled foreign corporation)屬於獨立法人機構，但就實質課稅原則而言，國際間通認應歸居住國居民所有，故所得仍應按居住國相關稅務法規計算徵納所得稅（註一百）。各國為反制此種國際租稅規避，乃對受控外國公司進行所得稅

---

註九十六：陳清秀，論移轉訂價稅制，法令月刊，第59卷第1期，2008年1月，頁81。

註九十七：廖烈龍、喻名鼎，同前註六，頁93。

註九十八：課稅主體係以屬人主義為主。

註九十九：曾慶安，跨國公司之課稅及租稅規劃，初版，台北：眾信聯合會計師事務所，1994年3月，頁87。

註一百：K.H. Young, The Effects of Taxes and Rates of Return on Foreign Direct Investment in the United States, 41:1 National Tax Journal 109-121 (1988).

課稅制度立法，其制度主要針對受控外國公司，若未依會計年度及權責基礎計算配盈餘者，除符合條件之所得外，應按持股比例或應分配比例歸戶課徵所得稅。中國大陸對於居民企業，或者由居民企業和中國居民控制的設立在實際租稅負擔明顯低於本法第四條第一款規定稅率水準的國家或地區的企業，並非由於合理的經營需要而對利潤不作分配或者減少分配的，上述利潤中應歸屬於該居民企業的部分，應當計入該居民企業的當期收入。新稅法此次對於受控外國公司之利潤強制歸戶反避稅措施，明文加以立法，不僅符合國際潮流，更先進於台灣現制。

其次，資本弱化則指故意以借款投資取代股權投資，經由利息費用之減除達到節省稅賦之目的，通常稅務處理對於股權投資股東所獲分配之股利，視為盈餘之分配，被投資公司不能列為費用抵減；而支付投資者借款利息，則可列利息費用減除。不僅給予跨國企業在租稅規劃之空間，也因此造成被投資國稅收損失；對此各國以固定比率法(Fixed Ratio Approach)或常規交易法(Arm's-length Approach)加以反制；所謂固定比率法，為被投資國對於負債權益比設有一定的安全比率限制，若企業支付之利息超過此比率部分將無法以費用減除；而常規交易法，則由投入資本之性質、條件及其他常規交易下借款投資金額數量等多方考量，認定其投資性質（註一百零一）。對於此種規避方式，大陸係採固定比率法加以防杜，企業從其關聯方接受的投資的比例超過規定標準而發生的利息支出，不得在計算應納稅所得額時扣除（註一百零二）。雖此亦符合國際作法，惟其所定比率是否合理？及基於商業因素考量下的高負債權益比，仍須受此安全比率限制是否也有違稅中立性？畢竟以高財務槓桿之出資方式，其所負擔的財務風險相對也高，如何選擇應屬企業內部的經營策略，應避免過度加以干擾。而資本弱化現象發生之因素為何，以及在稅法上如何看待「負債」與「資本」？尤其是在國際租稅競爭之

---

註一百零一：曾慶安，同前註九十九，頁 15-18。

註一百零二：大陸企業所得稅法第 46 條。

現實考量下，須兼顧國內因素或租稅環境之考量（註一百零三），雖然中國大陸於新企所稅法已對於資本弱化防止等相關租稅規避的規範存在（註一百零四），但其內容部份過於空泛，亦有待未來實務運作或頒行細則或標準，以資規範。

## 參、台灣相關稅制規範之比較

分析中國大陸兩稅合一對台資企業之影響，除須了解中國大陸新稅法之立法背景及條文內涵，以闡釋其租稅改革對內地台資企業之影響外，有關中國大陸兩稅合一後與臺灣目前現行稅法的比較，即台資企業為何選擇中國大陸投資？而相較之下，中國大陸經此一租稅改革之後，是否其租稅法上的投資誘因不再，而台資企業有回流台灣的可能？抑或中國大陸的租稅改革已與台灣目前的租稅制度相符，有極大相似之處？其中曲折為何？故中國大陸兩稅合一稅制改革與台灣相關稅制規範之比較，對影響台資企業投資的未來動向，乃具有一定參考價值。而現行台灣對於企業課徵所得稅皆一體規範於所得稅法中（註一百零五），然而配合國家整體政策及為促進產業升級，健全經濟發展，對於特定產業、地區，也給予不同的獎勵與扶助，而相關租稅優惠條款原規範於「促進產業升級條例」中，但為配合稅制的健全及透明，及考量租稅優惠原本為引導產業發展之工具之一，故台灣已於最近基於「低稅率、廣稅基、簡稅政」之目標，將原本「促進產業升級條例」之實施設置落日期限，而另制定「產業創新條例」，期待促進經濟之進一步發展。唯法律

---

註一百零三：蔡孟彥，第十屆兩岸稅法研討會與台灣大學稅捐與實務論壇(二)簡介，月旦財經法雜誌，第17期，2009年6月，頁219以下。

註一百零四：大陸企業所得稅法第46條。

註一百零五：雖實務適用上仍有因課稅所得額不同而有所區別，然此為公平原則下量能課稅之考量課稅級距設計，本文配合跨國投資企業論點，皆以課稅所得額已超過十萬元視之。

上針對租稅優惠訂定「落日條款」，原是希望將租稅優惠當作短期的特殊措施，即賦予企業一定期間的租稅利益，目的在協助或鼓勵企業從事產業升級或提升企業競爭力；因此租稅優惠之實施基本上應視為非常態而為一便宜作法，故本文對於中國大陸兩稅合一制度及我國在所得稅法及相關條款進行說明比較時，將限縮其討論範圍。

## 一、租稅優惠及釋字 565 號解釋

過去台灣對於依公司法設立之公司，不論農業、工業或服務業，若符合所定條件，皆可適用舊有之促進產業升級條例，目的在技術提升方面可獲得政府之輔導及協助，尤其對於投資於研究發展、節能等機器設備資產，可將該資本支出之金額於一定期限內依加速折舊提列費用；而對於促進產業升級之自動化、資源回收、防治污染等設備或技術者，研發及人才培訓等支出，亦可於一定額度範圍內直接抵減（註一百零六）；為鼓勵對經濟發展具重大效益、風險性高且亟需扶植之新興重要策略性產業之創立或擴充，皆訂有相關租稅優惠之規定（註一百零七），主要在藉此對高科技產業之扶植及獎勵。觀察該新增修訂優惠條款期間，恰與台灣之製造業大舉西進大陸期程相符；為創造更有利之投資環境，避免製造業大舉西進投資大陸造成產業危機，似有與大陸租稅優惠競爭之意味，而台灣在新法產業創新條例通過實施後，亦保留研究發展、人才培訓、營運總部及國際物流配送中心等功能性獎勵措施（註一百零八），即台灣仍想藉由此一例外性的租稅優惠方式，留住台資並吸引外資的目的十分明顯。相對於中國大陸在此次兩稅合一的稅制改革上，對於外資企業屬於「高新技術企業」及「國家重點扶持產業」，仍給予 15% 的優惠稅率，主要的策略在於將原有優惠對象從地域及資本性質考量轉變技術及國家利益考量，而對原有已在中國大陸投資之產業，則仍給予五年的緩衝期，此項優惠及排除條款之適用，無疑與我國於修訂產業升級條例時，考量

---

註一百零六：參見促進產業升級條例第 5 條及第 6 條。

註一百零七：參見促進產業升級條例第 9 條。若屬科學工業之公司，於 2002 年 1 月 1 日起自國外輸入自用之機器、設備，在國內尚未製造，而經專案認定者，更可免徵進口稅捐及營業稅，參見促進產業升級條例第 9 之 1 條。另為健全經濟發展並鼓勵製造業及其相關技術服務業之投資，自 2002 年 1 月 1 日起至 2003 年 12 月 31 日止，新投資創立或增資擴展，符合所規定條件之該等公司，得享五年免徵營利事業所得稅，參見促進產業升級條例第 9 之 2 條。

註一百零八：參見產業創新條例第 30 條至 32 條之規定。

晶圓體製造業之高技術性，欲使其根留台灣之策略是相同的，也就是在國家整體利益的考量下，不論台灣或是中國大陸，對於自身欲重點扶植與未來經濟發展攸關的產業，不但有排除條款的適用，更競相給予優厚條件促其選擇其為投資落腳地，其中之隱喻亦不明而白。

唯租稅優惠措施是否與租稅平等原則、量能原則相違背？即租稅優惠為立法機關賦予行政機關裁量權之措施？或須通過立法實質審查以符合租稅法律主義？司法院大法官會議在釋字第 565 號解釋之前，特別強調租稅優惠之立法裁量權，而忽略其憲法界限，而在釋字第 565 號解釋則首度針對租稅優惠是否違反平等原則提出審查標準，即應檢視該優惠所造成之差別待遇是否有正當理由。主要原因在於租稅優惠措施係利用租稅作為經濟誘因，以誘導管制人民行為，致有害於憲法所保障之經濟自由，且犧牲量能平等負擔原則，已破壞市場經濟機能，有違憲法平等原則，但基於社會法治國理念，即租稅優惠措施固然有其弊病，仍非憲法所不許。惟租稅優惠犧牲量能原則，係不當立法宜加以節制（註一百零九），且學者間多認為其屬誘導管制措施，不僅立法上不當，其合憲性亦相當可疑，但為增進公共利益，為有正當理由之差別待遇，故不違反平等原則（註一百一十）。但除平等原則外，租稅優惠措施並涉及對自由權之干預，特別是營業自由及財產權自由等基本權，而此種租稅特別負擔，在違憲審查上即須斟酌其要件是否符合國會保留，及其干預與增進公共利益間是否符合比例原則？故針對租稅優惠之構成要件，就應指明其誘導管制之立法目的及其界限，理由在於平等原則之要求，而立法者在衡諸平等原則之犧牲與誘導目的的達成間，即須在法律中具體明確呈現之。由於早期學說大多將租稅優惠視為立法裁量而不予實質審查（註一百一十一），但在釋字第 565 號解釋之後已對此導出四層憲法意義，包括肯認量能負擔原則、明示租稅優惠為量能原則之例外、授權明確性之違憲審

---

註一百零九：葛克昌，同前註九十四，租稅優惠、平等原則與違憲審查。

註一百一十：葛克昌，同前註。

註一百一十一：司法院大法官會議釋字第 414 號。

查、租稅平等原則之審查標準等四項(註一百一十二);代表意義在於租稅優惠措施仍須經實質違憲審查,並確定其是否侵害平等原則核心保障內容,並就租稅優惠之立法目的與量能原則加以衡量,以確認前者是否更值得保護。而本文則依國際法上的觀點提供另一層的看法,雖然租稅優惠變更乃一國國家高權行為之表現,他國及跨國投資者本無權置喙,但若有條約或協議之達成,依各國憲政體制之不同,將有不同法律位階適用順序之問題,概以跨國投資者之角度而言,因租稅優惠為吸引跨國投資的主要決定因素之一,若得以法律手段任意變更,不啻徒增國際投資爭端?更遑論公共利益之達成,故租稅優惠措施之位階及審查基準,應符合法律層次的規範,並符合憲法要求,而非僅視為行政機關為達經濟目的的層級規範。

## 二、移轉訂價與協力義務

跨國企業為追求利潤極大化,將其經營所得之利潤分別分配於稅負較低之國家,或透過關係企業間成本、費用之安排,使整體稅負降低,達到租稅規劃之目的;本來企業因組織型態與營運活動的商業考量,作出整體規劃無可厚非,但透過私法型態與契約訂價另行安排,將應稅利潤移轉至虧損企業體或免稅、低稅率的國家,藉以規避或降低其原應繳納之稅負,將有違租稅負擔的公平性,故國家有必要予以調整之。在此情形下,納稅義務人負有完整且真實揭露課稅事實的誠實義務,規範移轉訂價的重點即在完整且真實的受控交易事實下,對交易事實的經濟合理性,亦即其是否「合乎營業常規」進行查核;既然移轉訂價的規範出發點有別於一般查核課稅事實的真實性與完整性,其查核、調整、協力義務乃至於制裁的授權基礎,在租稅法律主義的要求下,自應有不同的來源,特別是所得稅,有其大量性與證據方法為納稅人掌握的特殊本質,須建構綿密的協力義務體系(註一百一十三);而稽徵

註一百一十二：葛克昌，同前註九十四，。

註一百一十三：司法院大法官會議釋字第537號：租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查

機關進行查核及調整權限時，更須符合授權明確性與合目的性，亦不得背離現行稅法體系。而為使稽徵機關有效調整不合常規安排之交易事實，由營利事業負起相對應的受控交易文據協力義務，並由其製作移轉訂價之協力報告，以說明受控交易訂價的合理性，均有其必要性。我國現行稅制的徵納協同主義，即包含納稅義務人有主動參與稽徵程序的權利義務，而徵納兩方就程序的進行與課稅事實的闡明，並由綿密的協力義務所構成，即不同稅法有規定納稅義務人負有一般或特定、主動或被動協力義務（註一百一十四）。

台灣對於移轉訂價查核之規定最早可追溯至 1971 年所得稅法修訂，增訂所得稅法第 43 條之 1 不合營業常規所得額之調整規定。及至 1997 年增訂所得稅法第 66 條之 8，對於藉股權移轉或其他虛偽安排不當規避或減少納稅義務有關稅額調整之規定。但此皆僅就片面授予稽徵機關調整權限之籠統規定，導致對調整課稅所得額有關之租稅爭訟不斷；直至 2004 年參酌 OECD 移轉訂價查核指南，導入不合常規交易調整方法、預先訂價協議規定與衡平課稅原則，於營利事業所得稅查核準則第 114 條之 1 訂定預先訂價協議規定等具體規範，並於同年增設營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，始確立台灣具體的移轉訂價查核制度（註一百一十五）。移轉訂價規範主要為約束企業與企業之間關聯交易的價值合理性，以往台商常透過關聯交易的移轉訂價作法，讓企業利潤偏重特定一方，甚至透過移轉訂價將利潤留在海外，造成大陸子公司虧損，而利潤亦未匯回台灣，僅留在租稅天堂，侵蝕台灣稅基，移轉訂價規範實施後，將可防堵台商把利潤移轉到稅賦較低的國家。

由於移轉訂價制度已在全球逐漸成為稽徵查核重點，台灣所得稅法雖授

---

原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。

註一百一十四：例如台灣所得稅法第 83 條第 1 項即規定，納稅義務人有提示各種證明所得額之帳簿、文據的協力義務，若納稅義務人怠於提示或提示不完整者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定一部分或全部的所得額。

註一百一十五：廖烈龍、喻名鼎，同前註六，頁 79。

權稽徵機關得按營業常規調整營利事業的應納稅額(註一百一十六),但因欠缺具體實施細則,故台灣財政部依所得稅法第 80 條第 5 項賦予稽徵機關訂定營利事業所得稅查核準則之法源依據,包括「對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目」之查核權限,在 2004 年 12 月公布「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」,並於隔年實施,以作為執行所得稅法第 43 條之 1 不合常規調整的具體辦法,惟財政部依概括授權制訂的規則或準則,既不得增加母法所未規定的實體與程序義務,亦不得與既有的稅法規範體系形成矛盾衝突,否則即屬違反租稅法律主義(註一百一十七),因常規交易的協力義務與調整,攸關納稅義務人實體與程序權利甚鉅,而台灣所得稅法又缺乏明文規範,因此只由所得稅法第 80 條第 5 項的概括授權,容許財政部自行頒布基準擴增納稅義務人的協力範圍及違反協力的法律效果,因此其合法性令人存疑。固然所得稅法第 43 條之 1 規範稽徵機關得對營利事業不合常規減少納稅義務之行為,經報請財政部許可後,按常規交易予以調整並補稅之,但此規定僅在授權稽徵機關有調整權限,並不能解讀為稽徵機關無須另外的明確授權基礎,而可逕自課予營利事業超出證明所得額的帳簿文據之外的其他說明文據之權限。由於我國目前所實行的移轉訂價查核其適法性令人質疑,尤其在授權基礎、協力義務、舉證責任、調整價格與未提示文據的處罰等,均因其只透過模糊的概括授權及尚屬行政內規位階的疑慮,有不符租

註一百一十六：台灣所得稅法第 43 條之 1 規定：營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。

註一百一十七：司法院大法官會議釋字第 566 號：憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義；……如立法機關授權行政機關發布命令為補充規定者，行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，亦得就執行法律有關之細節性、技術性事項以施行細則定之，惟其內容不得抵觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制。」

稅法律主義精神的問題，因而相較與大陸此次稅法改革賦予移轉訂價法源基礎，台灣移轉訂價查準則以所得稅法第 80 條的概括授權，創設所得稅法所未規定之依常規申報所得額、提供主觀評價性質的受控交易文據，甚至容許稽徵機關比照同業利潤標準與短漏報所得額，來進行補稅或裁罰，故台灣目前實行的移轉訂價查核準則潛藏著重大合法性疑義(註一百一十八)，本文認為惟有透過修正所得稅法第 43 條之 1 或另立新法規的方式，賦予移轉訂價之法源基礎，並明確化授權範圍及方式，始為解決之道。

至於中國大陸新企所稅法關於移轉訂價及協力義務的規定，乃在課予企業按獨立交易原則妥為訂價(註一百一十九)，即無關聯關係的交易各方，應按照公平成交價格和營業常規進行業務往來遵循的原則(註一百二十)，並明文規定納稅義務人就關聯方交易往來應提供相關資料的文據協力義務(註一百二十一)，提示受控交易協力義務的法律基礎，以符合租稅法律主義，同時也區隔一般文據協力與受控交易文據協力。當企業違法提供關聯業務文據的協力義務或獨立交易原則(註一百二十二)，稽徵機關得為納稅調整，並加收利息；亦明確授與稽徵機關查核調整脫法規避稅捐行為的權限，包括可比非受控價格法、再銷售價格法、成本加成法、交易淨利潤法及其他符合獨立交易原則的合理方法(註一百二十三)，而稽徵機關有關脫法避稅的調整係針對納稅義務人藉由形式合法的外觀，形成不相當的經濟效果，來取得降低稅負或免稅的稅捐利益，關聯企業之間藉由提高、降低訂價，將應稅利潤移轉

---

註一百一十八：黃士洲，我國移轉訂價規則潛藏的法律問題—我國移轉訂價查核準則、德國稅捐通則與中國大陸新企業所得稅法的立法例比較，成大法學，第 16 期，2008 年 12 月，頁 41-81。

註一百一十九：大陸企業所得稅法第 41 條。

註一百二十：大陸企業所得稅法實施條例第 110 條。

註一百二十一：大陸企業所得稅法第 43 條規定，「企業向稅務機關報送年度企業所得稅納稅申報表時，應當就其與關聯方之間的業務往來，附送年度關聯業務往來報告表。」、大陸企業所得稅法實施條例第 114 條。

註一百二十二：大陸企業所得稅法第 43 條規定。

註一百二十三：大陸企業所得稅法實施條例第 111 條及第 115 條。

至享有稅捐優惠資格的企業單位，其私法上的法律關係雖真實有效，但基於實質負擔原則，應按常規交易的經濟狀態予以調整，但仍不宜以經濟上不相當為由，將之視為違法逃稅行為（註一百二十四）。至於是否應認定其行為具有可罰性（註一百二十五）？學者有認為特別納稅調整所加收的利息，性質如同滯納金，具有經濟補償和懲罰的雙重效果（註一百二十六），但亦有學者認為新企所稅法僅規定可加收利息，而無處罰規定，故應按反面解釋，不能再另施加處罰（註一百二十七），或認為應以行為人出於捏造虛偽不實文據，藉以逃避申報當時之應納稅負的意圖時，才有裁罰必要（註一百二十八）。本文則以為依罪刑法定原則，該脫法避稅的調整，若未該當相關稅捐法規罰則之規定時，不宜再加以擴大解釋認為應予處罰為當。總之，中國大陸在企所稅法中雖已對於移轉定價有所規範，但從國際移轉定價稅制相比，中國大陸現行規範與操作上皆有再加強之空間，如新企所稅法與實施條例中，許多規定用語屬於不確定的法律概念，如「合理方法」、「獨立交易原則」、「虛假」、「不完整」等文字，而「虛假」之用語有別於「不合營業常規」，係指涉對已發生的關聯業務往來，捏造數量、金額，或提示關聯業務往來資料涉及用以認定是否符合獨立交易原則的相關文件、數據不真實而言（註一百二十九）。故在賦予稽徵機關裁量及調整權限之時，諸多用語須進一步由細則、辦法頒佈參考標準加以確定其法律概念，另外各行各業對於交易事實通常有不同基礎，未在有合理比較基礎之下，行使調整權力，恐有失當之虞。簡言之，中國大陸在移轉訂價相關規範上之詳盡程度，與台灣移轉訂價查準相較，仍有補強空間；而在法源位階上，雖較台灣移轉訂價查準以概括授權

---

註一百二十四：黃士洲，同前註 118。

註一百二十五：中華人民共和國稅收徵管法第 63 條。

註一百二十六：中華人民共和國財政部稅政司編，企業所得稅法宣講讀本，法律出版社，2007 年 4 月，241 頁。

註一百二十七：劉劍文，同前註四十二，頁 295。

註一百二十八：黃士洲，同前註 118。

註一百二十九：劉劍文，同前註四十二，頁 278。

之法規命令為高，但考究中國大陸在該規範上之立法程序及行政執行面，則仍有可議之處。

### 三、稅捐規避與防杜條款

因為國家徵收稅捐並不以向特定人民給付對價為必要，且納稅人較難直接享受到納稅之對待回饋，故人民亦不樂於將所得分享與國家，因而產生規避稅捐之動機，當納稅人以私法形式之安排，違反立法者之課稅計畫，且依其客觀目的，僅為使所得不該當課稅構成要件或該當租稅減免之構成要件，而別無其他正當之經濟目的時，稅法上即認為此類行為乃稅捐規避行為，即納稅人濫用私法契約形成自由，應認為違反稅法上租稅平等及實質課稅之原則，具有可非難性。而稅法常需借助私法既有之概念及法律形式（註一百三十），卻又因私法與稅法兩者本質上之差異（註一百三十一），產生諸多問題（註一百三十二）。因稅法係公共支出於人民之間的公平負擔法律，特別強調量能平等負擔；以稅法上實質課稅之觀點，否定納稅人在私法上所作法律形式之安排，另以實際上之經濟事實，為稅法上認定應負稅捐負擔之標準，即為所謂的「防杜稅捐規避」的特別原則（註一百三十三）。我國在

---

註一百三十： 例如遺產及贈與稅法第 1 條之「遺產」、第 10 條之「贈與財產」，以及所得稅法第 9 條之「買賣」等概念。

註一百三十一： 私法規定重在人民權利義務之發生、內容與消滅；稅法規定則重在掌握人民稅捐負擔能力。

李宏仁，稅法上借用概念之解釋與私法之關係，經社法制論叢，第十六期，2005 年 7 月，頁 247 以下。

註一百三十二： 私法和稅法在不同解釋基礎下，相同文字用語即可能產生不同的法律意義，而實務及學界通常認為稅法之解釋與適用，不應拘泥於私法之法律形式，亦不受限於稅法中所使用的私法名詞定義。德國 1919 年帝國租稅通則第 4 條，該條第 1 項規定：「稅法之解釋應考慮國民通念、稅法之目的與經濟意義及各關係之發展。」第 3 項：「對構成要件之判斷同其適用。」

註一百三十三： 實質課稅原則即於課稅之認定發生形式存在之事實與事實存在之事實不同時，租稅之課徵基礎與其依據，應著重在事實上存在之事實，以防止納稅義務人濫用私法上的法律形成自由，以規避租稅，形成租稅不公平。參閱台中高等

實務上常將實質課稅原則認為與經濟考察方法相近(註一百三十四),惟學者間亦有不同看法(註一百三十五),但學者普遍肯認稅法內在本具有不容規避性,不因有無立法而有所不同(註一百三十六)。

稅法上針對防杜稅捐規避之規定,依其立法形式之不同有所謂「個別防杜」條款及「概括防杜」條款,學者間亦有稱「概括防杜」條款為「一般防杜」條款(註一百三十七),本文則以「概括防杜」乃相較於「個別防杜」之「概括性」條款,故稱之。概括防杜條款之法源依據,主要見於德國稅捐通則第四十二條(註一百三十八),乃係一概括條款之型態,但概括條款之適用應當在特別條款無法適用時,始有適用之餘地。此乃為了維護租稅平等原則,於納稅義務人濫用私法形成自由而規避稅捐時,在稅法法律效果上,否認私法法律形式,屬於稅法與私法二法競合之例外情形,而德國稅捐通則第四十二條之立法目的(註一百三十九),旨在藉由稅法之目的論解釋、或對稅法漏洞之法律補充以達稅法目的。而稅法上「概括防杜」,不外乎是一種租稅課徵行為,理應遵守租稅法定原則,然而就我國稅法規定,對於租稅規避之防杜,並未有如德國設有概括防杜條款,僅就一部分類型作「個別防杜」

---

行政法院 95 訴字第 217 號裁判。此乃因納稅義務人濫用法律事實形成自由,故稅法上認為應否認其私法效果,而依實質課稅原則予以課稅。

註一百三十四：參閱最高行政法院 95 年判字第 1624 號裁判、臺北高等行政法院 96 年訴字第 1490 號裁判。

註一百三十五：參閱孫森焱大法官於釋字第 420 號之不同意見書；陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握—經濟考察方法，政大法學評論，第 26 期，1982 年 12 月，頁 23。

註一百三十六：葛克昌，租稅規避與法學方法，載於稅法基本問題，增訂版，台北：元照出版，2005 年，頁 15 以下。

註一百三十七：葛克昌，同前註。

註一百三十八：德國稅捐通則第 42 條規定：「稅法不得因濫用法律事實之形成自由而規避其適用。濫用者依與經濟事件相當之法律事實，成立租稅請求權。」

註一百三十九：參閱德國稅捐通則第 42 條立法目的：「稅法不容規避，不得藉由濫用法律之形成自由，以規避稅法。」

規定（註一百四十），故我國稅法稅捐規避防杜之效力，應僅侷限於「個別防杜」條款之情形，而無「概括防杜」條款，否則將違背租稅法定主義。

如同上述人民為規避或減少稅捐，作出不合常規之安排時，稽徵機關得按常規予以調整，而為避免納稅義務人不當規避或減少納稅義務，賦予稅捐稽徵機關可依照合於法律依據之安排，調整納稅人納稅義務之權限，藉以防堵納稅義務人假借法律形式要件，隱藏實質交易關係以規避稅負之行為（註一百四十一）而我國主要針對個別租稅規避類型予以立法，否認納稅人在私法上安排之稅法上效果，在不違反比例原則可得肯認；所謂不違反比例原則，指公權力不輕易干預私法上之效果，保障契約自由；如須處罰，須嚴守罪刑法定主義，不得以符合避稅要件即予處罰。而實務上則對租稅規避與違法逃稅嚴予區分（註一百四十二），納稅義務人利用私法行為規避或減少納稅義務時，如該行為手段經主管機關依其職權調查認定後經涵攝結果，已符合各該相關法律處罰規定之構成要件，得以各該法律為處罰之明文依據（註一百四十三）；但若與各相關稅法處罰規定之構成要件不符，稅捐稽徵機關倘僅以抽象之實質課稅原則加以處罰，即與罪刑法定原則相違背。至於「概括防杜」條款，即大陸新企所稅法第四十七條之規定，是否與法律明確性原則相違背？學者有認為概括防杜條款，雖使用不確定法律概念，但其設計係因為對抗稅法上權利濫用之宣示性規定，納稅人及其代理人本有預見可能，故仍不足以構成違反法律明確性之要求（註一百四十四）；但亦有不少學者質疑此種反避稅條款賦予稽徵機關過大權限（註一百四十五）；學者有認為應與違

---

註一百四十：參閱台灣所得稅法第 43 條之 1。

註一百四十一：陳清秀，同前註四，頁 255。

註一百四十二：參閱法務部 95 年 6 月 28 日法律字第 0950018449 號函。

註一百四十三：陳清秀，同前註四，頁 236。

註一百四十四：葛克昌，稅法適用第四講：脫法避稅與法律補充，月旦法學教室，第 76 期，2009 年 2 月，頁 109-118。

註一百四十五：熊偉，中國大陸企業所得稅法新視野，月旦財經法雜誌，第 8 期，2007 年 3 月，頁 59 以下。

法逃稅嚴加區分，有關脫法避稅之否定，應以合憲解釋及對稅法漏洞之類推適用而為的推定，故概括防杜條款不得誤解為立法機關概括授權稽徵機關裁量，因其授權若不具體明確，將有違權力分立原則，故學者認為新法第四十七條，未將權利濫用概念列入條文，恐容易引起誤解（註一百四十六），即認為若將概括防杜條款，視為立法機關概括授權予稽徵機關加以調整，不免有違法律明確與權力分立原則。但如將該條款視為權利濫用禁止之特別宣示條款，對濫用私法契約自由，在無合理商業目的之非常規交易所企圖之租稅利益，依脫法行為之法律效果，使其與常規交易相同之稅法效果，雖該宣示條款使用不確定法律概念，仍具合憲性（註一百四十七）。即概括防杜條款之法律性質應為類推適用，用以填補稅法上之漏洞，因脫法避稅者之信賴不值得保護，乃在於其破壞市場經濟競爭秩序之私法上行為，故應予否認具有稅法上之效果，但其行使仍應有憲法界限，以符合量能原則。

大陸原稅法對反避稅行為的規定較為薄弱，而新稅法參考國際反避稅經驗，在反避稅法方面，首度在第六章設立專章規範反避稅行為，除包括第四十一至第四十四條有關移轉訂價、第四十五條有關避稅港避稅、第四十六條有關資本弱化等個別防杜條款外，並有第四十七條的概括防杜條款（註一百四十八），對租稅反避稅行為有了較全面性的規定，包括對關聯方、關聯業務的調整方法、獨立交易原則、預約定價安排、提供資料義務、核定徵收、防範受控外國公司避稅、防範資本弱化、一般反避稅條款，以及對補徵稅款加收利息等方面都作了明確規定。其中，對特別納稅調整需要補徵稅款的部分，規定按照稅款所屬納稅年度與補稅期間同期的人民幣貸款基準利率加五個百分點計算加收利息；對企業按新稅法和條例的規定提供資料的，可以免除五個百分點的加收利息，新稅法的規定無疑強化了反避稅體系，有利於防

---

註一百四十六：葛克昌，同前註 144。

註一百四十七：葛克昌，同前註 144。

註一百四十八：劉劍文，新企業所得稅法十八講，1 版，北京：中國法制出版社，2007 年，頁 432 以下。

範和制止避稅行為。

惟針對脫法避稅的調整與租稅法定主義之間的衡量，則是在處理租稅規避案件中經常會面對的兩難問題，如何在納稅義務人租稅規劃之權利與確保國家稅收公益間取得平衡，尤其是當稽徵機關認定納稅義務人所為行為係屬脫法避稅而加以調整時，是否能經得起租稅法定主義之檢驗？在稅捐規避之處理上，量能課稅原則及實質課稅原則將是處理此類案件之依據。而台灣現時有關反避稅規範中，對於資本弱化及受控外國公司等相關防制條款，大部份皆未有法律層級之規範（註一百四十九）。台灣現行只有於所得稅法規定企業對未分配之盈餘加徵 10%；但針對受控外國公司所得課稅，因受限於實務查核困難，僅能對實際匯回之盈餘分配數認列收益課稅，也造成利用租稅天堂前進大陸之企業，累積巨額盈餘於境外之關係企業不分配，侵蝕台灣稅基甚鉅，雖然目前已有制定反避稅條款之議，以因應企業日新月異的租稅規劃模式，但矛盾的是行政部門又希望台資企業能主動匯回投資收益，以提升本國經濟能力，故在舊法促進產業升級條例及新法產業創新條例中皆對營運總部有租稅優惠之規定，所以若實施受控外國公司的相關盈餘強制分配規定，等於強制海外所得課稅，兩者之間將有所衝突。然而若無法讓企業資金於停留地創造出最大效益，即使提供再優惠的稅負，也不會具有誘因；本文以為台資企業所該思考的為如何在公平稅制下，使企業資金能留在台灣創造最高效益，而相較於大陸此次企業所得稅法修訂，針對此部分之規定，台灣現行稅制似乎尚有大幅改進空間，以便趕上世界趨勢。

## 肆、中國大陸企業所得稅法施行對台資企業

---

註一百四十九：學者中有謂移轉訂價查核規範，已由所得稅法授權命令，訂定行政命令作為較具體之查核法源依據，但國內亦有不少學者就此有不同觀點。參閱陳清秀，同前註 96。

## 的新思維

中國大陸已加入 WTO 成為會員國，其對外投資措施必須依據 WTO 架構下的投資規範，即「與貿易相關的投資措施」協定(Agreement on Trade-Related Investment Measures, TRIMS)，該協定中的「非歧視原則」主要針對國外投資者應與被投資國享同等投資優惠，故台資企業赴中國大陸投資與其它外資相較，無論在法律規範上或實質施行上，已無任何特殊優惠可言，否則即違反該原則。但實際上，兩岸長期因特殊的政治關係，遲無法單獨就經濟相關議題對等簽訂雙邊投資協定，投資風險徒因政治因素而增加。歷經中國大陸以超國民待遇之優惠稅制，而大舉西進的台商，對此次攸關企業成本新稅制施行，首要關心的為既有優惠措施的取消項目，此當直接受到稅負成本增加之衝擊；以及當稽徵機關依實質課稅原則，逕依經濟實質調整課稅所得所導致的租稅風險；再者即為在未對等簽訂雙邊投資協定或其他國際協約情形下，優惠減少、直接投資風險相對提高，投資政策及投資方向是否會受此影響而有新思維？本文即擬由此三方面討論台資企業可能因中國大陸企業所得稅法施行的因素，而產生質變與量變的投資行為。

### 一、優惠稅制的取消與變革

為了實現稅收公平，中國大陸此次通過企業所得稅法，除了內、外資企業適用統一的所得稅法以外，也適用相同的所得稅率，統一定為 25%，並且限縮租稅優惠政策(註一百五十)，在稅基、稅率、稅收優惠等方面對內外資企業一視同仁，由此結束中國多年的內外資企業稅收分制與紛爭。對於以往台商企業所得稅的優惠，如兩免三減半、低稅率優惠、出口企業減半、再投

---

註一百五十： 史芳銘、徐曉婷，中國大陸兩稅合一新制對台商的影响，貿易雜誌電子報，第 192 期，2007 年 6 月，頁 1 以下。

資退稅、股利分配免稅等超國民待遇，除了部分將有五年的過渡期外，其餘將全面被取消。對原先享有 15%稅率的台資企業，會因兩稅合一提高稅率為 25%，增加負擔，而對設立於沿海經濟特區以外的台資企業，因原本稅率為 33%，2008 年起稅率降為 25%而成為最大受益者。故兩稅合一稅改下，並非所有台商皆處於不利益的狀態中，而台資企業在中國大陸原有的 15%、24%、33%三種企所稅稅率中，所適用比例最高的是 24%，而依新企所稅法之規定原本課予 24%稅率的台商，表面上是比 25%的稅率高，但根據原有的「外商投資企業所得稅法」，法定稅率的 33%是由 30%的中央所得稅再加上 3%的地方所得稅所構成，因此，15%稅率的台資企業實質稅率是 18%，24%稅率的台資企業實質稅率是 27%，雖然部份地方政府豁免外資企業 3%的所得稅，但地方政策朝夕令改也是不爭的事實，故台資企業在評估新企所稅法的影響時，仍須考量 3%地方所得稅，但新的 25%稅率中則已包含地方所得稅稅率在內。故若計算地方所得稅稅率是否會如同前文探討一般，將對原有台資企業造成不利影響？則仍無法一概而論。

另外，兩稅合一新制施行後，中國大陸企業如有盈餘再投資，不僅無法退稅，盈餘分配給外國投資者時，還將被課徵 20%的股利稅，此稅制改變，對已投資台商影響不可謂不大。新的租稅優惠與過去有很大的變化，主要是過去對於外資及區域性的優惠改為對高新技術企業的優惠為主，所以只要是被認定為高新技術企業，不分內外資企業都可享受，而且不限制於某一區域（註一百五十一）。但須注意 2008 年施行新稅法前，已取得高新技術企業證明之企業，並不必然適用新稅法高新企業之優惠，仍須依新稅法規定資格追認。由於早年西進大陸的台資企業，係著眼於大陸低廉之勞動力及以行政措施釋出之低價廠房地租、租稅優惠條件等誘因，故主要投資項目上以不脫傳統製造業，或組裝代工再製出口，賺取微薄利潤之生產性外資企業為主。以

---

註一百五十一： 偕德彰，大陸高新技術企業認定管理辦法及高新技術領域終於出爐了，稅務旬刊，第 2040 期，2008 年 5 月，頁 38 以下。

往台商對於中國大陸租稅優惠制度，多數係適用經濟特區的低稅率、生產性外資企業的兩免三減半的減免優惠，惟新稅法施行後，低稅率、定期減免之稅收優惠都將走入歷史。而原本為了鼓勵出口，對於年出口金額占全年度營業額 70% 以上的外資企業，可認定為「出口型企業」，而取得「出口型企業」之認定後，將可以享受盈餘轉增資，100% 企所稅全免，更可享受當年度半稅的優惠，但隨著中國大陸轉以擴大內需為主要目標，2013 年起出口型企業半稅優惠將被廢止。故台商除可檢視公司目前所營項目，及未來營運走向是否符合新稅法稅收優惠鼓勵項目，諸如高新技術企業、研發投資抵減、設備投資抵減、創投企業、大西部開發區鼓勵企業的稅收優惠（註一百五十二），盡量爭取、規劃企業適用新稅法稅收優惠的資格。另一方面台商所處環境之競爭也更為激烈，不僅須與早已進駐並發展成熟之跨國集團相抗衡，而因稅制改革導致生產成本之增加及營業淨利驟降，優惠稅制內、外資一體適用的同時，面臨大陸國內企業因所得稅明顯降低而崛起之市場競爭實力也不可小覷。

## 二、租稅風險 - 特別納稅調整

跨國企業利用集團內關係企業進行國際分工降低成本以追求集團利潤極大化，原是企業正常經營方式，惟各關係企業藉由所在國家之差異性租稅負擔，經由調整內部計價方式（註一百五十三）、改變交易模式，以及選擇投資方式等進行國際租稅規劃，以降低或減輕集團租稅負擔，也並非一定具有

---

註一百五十二：吳再豐，中國大陸租稅法規改革對台商之影響，展望與探索，第 6 卷第 2 期，2008 年 2 月，頁 120 以下。

註一百五十三：所謂跨國企業移轉訂價，是指跨國集團企業，根據全球性目標在母子公司間，或子公司間訂定有關商品、資本、技術、勞務、信貸等交易價格，透過跨國集團企業間，基於共同股權或控制關係，進行非常規交易安排，影響價格，使利潤由高稅率國家移至低稅率國家，達到減輕稅負，及其他資金移轉，市場控制等目的。陳貴端，海峽兩岸所得稅制度—涉外所得課稅及國際租稅規避問題之探討，財稅研究，第 29 卷第 5 期，1997 年 9 月，頁 95-97。

可非難性。但若利用不合營業常規方式或濫用租稅法律之租稅規避行為，因不具實質上之正當性，且已侵害被投資國之稅基，故各國紛紛以完善本身租稅法律及藉由國際租稅協定，期能防堵此種租稅漏洞（註一百五十四）。中國大陸此次於企所稅法第六章設立特別納稅調整專章，除對於關係企業移轉訂價規範（註一百五十五），也對受控外國公司、反資本弱化、不合營業常規等給予嚴密之規定，且完全授權稽徵機關調整之權力。尤其該法第四十七條對於企業不具有合理商業目的的安排，而減少其應納稅收入或者所得額，稽徵機關有權按合理方法調整。若缺乏嚴謹配套規範下，稅捐稽徵機關不僅有可能介入干涉納稅義務人之經營管理及商業決策之風險大增，於何謂「合理商業目的」、「合理方法」，其檢驗標準何在？恐怕亦將成為往後有投資糾紛時成為租稅爭訟的爭點。該法在適用上不但易造成實務運作中稅捐稽徵機關之誤解，在執法之際亦可能侵犯納稅義務人營業自由等基本權之保障。事實上，在西方法治國家中所強調的租稅法律關係中，作為納稅義務人之營利事業，固受有一定程度常規交易義務之限制，以致在其經營活動中並無法完全如同私法上享有全部權利能力之當事人一般，完全不受限制地行使其權利、決定其交易之條件。然而相對的，國家也應負有對納稅義務人之營業活動、經營管理不干涉之義務作為對價，除非納稅義務人係透過故意之安排，迂迴規避其應納稅捐，且其行為除了純獲租稅利益之外，並無其他商業上正當理由可言，方得動用稅法上抵抗稅捐規避之相關規定（註一百五十六）。

---

註一百五十四：廖烈龍、喻名鼎，同前註六，頁 76。

註一百五十五：企業移轉訂價早期係企業內部產品移轉，因企業規模小，組織簡單，主要目的為生產分工，以產成本為計算基礎。其後隨企業規模擴大，企業經營多角化與國際化，組織型態也趨向複雜化，由部門化轉為集團企業甚至國際企業；管理亦由集權管理走向分工管理，為激勵工作效率與決策時效，乃有費用成本中心、收入中心、利潤中心、投資中心等管理制度之規劃，作為衡量經營績效之指標。各中心產品移轉必須以計價方式，並視同市場買賣，計價目的由消極的內部成本計算，轉變為積極管理規劃控制，使企業關係由內部部門間關係，轉為集團或關係企業各成員個體間之關係，甚或國際跨國企業間之關係。

註一百五十六：黃源浩，論經營管理不干涉原則—中國大陸所得稅法第四十七條規範意旨之再

企業為使其企業整體納稅最小化，利用關聯企業間移轉訂價而達到整體利益的最大化，遂有進行節稅、避稅甚至逃稅之操作可能；大陸所得稅新制同時也採取加強反避稅規定，加強查稅管道。對於部份為規避台灣與大陸營利所得課稅，而透過移轉訂價將利潤保留於第三地投資事業之台商而言，除了可能面臨大陸地區關係企業查核調整；另因利用第三地區投資事業盈餘轉投資大陸，須列入台灣投資中國大陸上限規定之累計金額，也有可能超過台灣政府規定之投資上限，租稅規劃之成本及難度相對提高。又假若不經第三地間接投資，以過去台商中小企業整廠遷移大陸模式，就新稅法對居民企業之定義，凡依照中國大陸法律在境內成立或實際管理機構在境內的為居民納稅人，採屬人主義，須對境內、外的全部所得納稅；而設在境外低稅地區的企業，若利潤不分配或分配不合理，則應計入當期收入對其課稅。中國大陸新稅法對於納稅調整相關規定雖然納入法律層級，展現對租稅法律主義的尊重。惟在此種嚴密防堵的規範中，不僅處處可見稅務行政程序的繁雜、台商面臨查稅風險的提升、稅務爭訟時舉證責任也更形的加重。另以高度不確定性的法律概念，如「合理方法」、「獨立交易原則」、「虛假、不完整資料」賦予稽徵機關行政裁量、調整權利，則納稅義務人依法納稅之基本權益是否能得到如法律上合理的兼顧（註一百五十七），不無疑慮。誠然依法納稅為企業無法迴避的義務，於跨國投資時若藉由關係企業之地利，行租稅逃避之實，損害被投資國之稅基，當亦有可非難之處；但若國家恃其課稅高權，行查稅濫權之實，此也無異讓企業處於高度的查核租稅風險中。

### 三、稅制改革後對台商投資的影響

中國大陸此次稅制改革主要面向在於內、外資統一，產業別優惠、資產

---

思考，月旦財經法雜誌，第 13 期，2008 年 6 月，頁 72 以下。

註一百五十七：黃士洲，同前註 118。

稅務處理、費用的稅前扣除標準等規定之法制調整。在 2007 年以前台商企業適用外資企所稅法，按照規定，外資企業在中國的名義稅負雖是 33%，但因有特別區域優惠、生產性投資企業的稅收優惠、產品出口企業及再投資退稅優惠等，該等企業的法定稅率實為 15% - 24%；2008 年適用新稅法，其法定稅率統一為 25%，稅收優惠政策除高新技術企業、創業投資型企業、節能環保行業、基礎設施建設、安全生產行業、農林牧漁業等外，大幅減少其稅收優惠，故對以生產型及產品出口為主之台商企業將因稅收優惠取消而增加所得稅負擔；反而對以買賣或服務業為主之外資企業法定稅率由 33%降為 25%而減少所得稅負擔；就稅率所產生的稅捐成本負擔影響，依此分析當視台商所投資之產業別而定。此外，過去台資企業當年度盈餘若不匯回境外母公司，而是在中國大陸境內轉增資企業本身，或是轉投資另外的公司，原本外資企業本身或被投資公司屬於「出口型企業」或「先進技術型企業」，則之前繳納的企所稅可以 100%退稅，若非此兩者，則可獲得 40%的退稅。有別於被認定為「高新技術企業」可降低稅率至 15%，台資企業若被認定為「先進技術企業」，可將原先只有兩免三減半的優惠期限拉長為「兩免六減半」，即只要取得「先進技術企業」的認證，可多獲得三年的半稅優惠。有關中國大陸此次稅制改革對台資企業投資行為之影響，雖然稅率差異及其調整對台資企業之影響及其重要性，其對外資企業所造成之影響似皆相同，但就台商近五年對大陸投資之資料分析，台商投資大陸係以製造業為主，故整體而言，因此次稅率調整而受到的影響，台資企業應屬衝擊較大的一群。

而新稅法課稅主體加入了居民企業概念，即從境外進入中國大陸投資，其納稅身份為「非居民」，投資設立在中國大陸境內的公司，則被認定是「居民」身份，台資企業在中國大陸投資所獲得的利潤匯出將可享有免課稅的待遇。而公司依照外國法律成立，但實際管理機構在大陸境內的單位，則仍認定屬於居民企業，負有全球課稅的義務。所以未來在免稅天堂設立的公司，但符合實際管理機構在中國大陸的條件時，就有全球課稅的風險。外資企業

如將中國大陸公司股利、利息和特許權等盈餘匯出海外，須先課徵企業所得稅，也嚴重衝擊台資企業獲利匯出之稅負狀況，母公司是否能享受其投資獲利成果，亦與其當初所規劃之投資架構密切相關，在新法施行後當須重新全面檢視。中國大陸在「嚴徵管」與「反避稅」的稅收政策下，新稅法引入了新的內容，包括關於成本分攤、轉移定價、商業目的、受控外國公司、資本弱化、視同股息及關聯企業等有關的內容，若部份交易被列入反避稅條款中，除了會被仔細審查甚至被罰款和徵收利息。故企業應盡速重新審視其企業股份結構、出口模式、生產模式、貿易模式、無形資產所有權的業務模式，以改良現有的業務模式從而減低新稅法對租稅成本驟升的影響。在台灣尚未與大陸訂有雙邊投資協定前，藉由他國或他地迂迴投資大陸，實為台商降低投資風險及租稅規劃實益考量下的最佳途徑，然而中國大陸為避免外國企業濫用租稅協定導致本國稅收流失，勢必將更嚴格審批協定待遇申請資格，防範協定適用不當，台資企業在做租稅規劃時，更須注意租稅協定地區適用條件是否存有特殊限制，諸如控股公司是否需要實質營運、是否可能被視為中國居民企業、是否符合適用租稅協定的公司種類等變數，都可能造成在申請享受協定待遇時的障礙。

而為解決中國大陸中小企業及沿海台資企業經營困難的問題，中共亦提出若干優惠和產業嫁接措施，包括在免稅條件上，新企所稅法第二十六條第三項規定，免稅的條件包含「在中國境內設立機構、場所的非居民企業，從居民企業取得與該機構有實際關係的股息或紅利等權益性投資收益」，即舉凡投資收入，且為境外企業(非居民)到中國大陸設立公司(居民)所取得的投資利潤，對境外企業而言皆為免稅狀態。而為了鼓勵購買中國大陸當地生產的機器設備，外資企業只要在境內購買由本地國產設備，即可享有增值稅全免，而購買國產設備金額的 40%，則可用以抵充當年度企所稅部份。至於新企所稅法對於企業獲利可彌補五年虧損的規定，則仍繼續延用舊的外資企所稅法的精神，即台資企業當年度獲利先彌補過去五年虧損後，若仍處累積獲

利狀態，則當年度始須繳納企所稅，或進入兩免三減半的第一年免稅期。事實上，新企所稅法對過去舊外商投資企所稅法中很多優惠政策並未多作解釋，例如中國大陸過去對外資企業的租稅優惠，主要是因設立地點是否為經濟特區，來決定能否享受 15% 的最低稅率，但 2008 年後，只有屬於「高新技術企業」及「國家重點扶持產業」才可享有此優惠。再者，由於兩稅合一後的 15% 稅率優惠，將由以地域因素轉為以技術考量為主，對於原先設立在海南、深圳、珠海、廈門、汕頭，或是中國大陸國家級開發區內的外商，2013 年之後的稅率如何調整，則仍有待進一步規範。更重要的是企所稅法並未解決外資企業有關所得稅之問題，特別是在新舊法律及過渡期間的規定，並未在這次公布的法律中詳細解釋。新企所稅法在第八章附則的第五十七條中載明「本法公布前已批准設立的企業」，即 2007 年 3 月 16 日之前設立的企業，屬於原有投資企業可享有五年緩衝期，但對 2007 年 3 月 16 日起至 2008 年 1 月 1 日之前設立的外商企業，應依何標準認定其屬原有投資企業抑或新設企業，而適用新法，依第五十七條的 3 月 16 日的公布日為基準判斷日或依 2008 年 1 月 1 日的生效日為基準判斷日，來決定其何屬，則仍恐將有爭議，而應由中央政府或地方稽徵機關決定其所屬，亦值得思量，且影響範圍不小。

近年來中國大陸投資環境的變遷，包括土地和勞動成本上升，人民幣匯率升值、勞動合同法的施行等因素亦已加深並影響台資企業的投資中國大陸之行為及意願，是否台資企業會因中國大陸近年來在立法上，包括勞資關係、租稅優惠之法制調整，抑或經營成本考量上，尤其投資條件之改變，而影響其投資行為模式，本文則提出分別性的觀察，以中國大陸建制以來，政治制度及法令調整的速度看來，本文認為台資企業在不同產業的成本構成中將造成不同程度的影響。即技術密集性產業，如中國大陸在新企所法中所明文給予優惠的高新技術產業，在可預見的未來，仍可享有相當大程度的優惠，而屬於勞力密集性產業，如紡織製鞋等傳統製造業將因中國大陸勞工意識抬頭、法令政策變遷等因素，不再如以往般備受禮遇；雖然如此，為了吸

引原有外資持續加碼，中國大陸仍祭出緩衝期及產業優惠等除外措施，而在中國大陸政府以「產業升級」與「大西部開發」為目標的長期經濟策略下，台資企業若能藉此機會重新規劃投資方向及對產業地點的選擇，未嘗不是一個新契機。至於是否兩稅合一施行後，台資企業可能在未來減少對中國大陸的投資，考量廣大的內需市場，人才及原物料之取得，以租稅優惠因素之取消或變革斷言台資企業將大幅減少對中國大陸的投資，本文是持比較持保留的態度。

## 伍、結 論

在全球化、自由化世界潮流中，台灣企業向海外投資之家數及金額近年來大幅增加，已然成為資本輸出國；尤其面對地理位置毗鄰、語言並無隔閡的中國大陸，更是大舉遷移。企業因國際化而發展為多國籍企業時，由於跨國投資涉及國與國之間不同的法令規章，固然不可不深入了解影響企業主要營運成本的租稅問題，而稅負上的考量更為企業在從事跨國投資時必須考慮的因素之一（註一百五十八），如因租稅而產生過高的投資風險，則將抵銷最初的租稅優惠誘因，企業投資方案考量須以整體為宏觀評估，不可偏廢某一項目。檢視變革後的大陸稅制優惠項目，除了配合其產業需求及區域開發所需，方有享受優惠稅率等待遇可能，但須考慮的是台資企業水準，是否皆可達到所訂高新技術之要件得享有該優惠？或為享受優惠稅制而配合其大西部開發政策，然因大陸幅員廣大，深入西部對於其基礎建設是否完備？法律及政治制度是否良善？交通運輸成本是否划算？皆須同時計算一併考量。台商在大陸與內資企業相較，已失去身分上之優勢待遇，而大陸新制施行後稅

---

註一百五十八：Richard Vernon, International Investment and International Trade in the Product Cycle, 80:2 Quarterly Journal of Economics 190-207, (1966).

率形式上已與台灣一致，就租稅優惠條件而言，與台灣或他國相較，亦不相上下，在反避稅條款上，台灣似更為寬鬆。就商業利益而言，台商西進大陸是否仍有廣大誘因，有意前往投資或優惠條件被取消之企業，當更應謹慎重新評估。故本文針對此次兩稅合一法制調整作出如下分析：

一、中國大陸此次兩稅合一之法制調整，在立法上由於留有許多灰色空間，包括先前對「高新技術企業」及「國家重點扶持產業」之定義不明，其後，雖透過頒行《高新技術企業認定管理辦法》，確定享受稅收優惠政策高新技術企業的具體認定門檻，惟在辦法及具體實施案例中，仍保留予地方政府過多認定權限，而可能造成標準前後不一、中央與地方及地方與地方不一致之現象，此皆有礙於稅法制度的明確性要求，至於對先前投資之原有企業又留有所謂「緩衝期」及「生效基準日」等空間，該部份立法上的不明確，皆有待未來行政部門於實施細則或行政規章訂立時作出進一步規範，而新企所稅法中有許多通知及辦法是依之前內資企業及外資企業各別發布的，而新法本身仍有許多細部規定都是授權國務院各個主管部門制訂報國務院批准後公布施行，所以實際上仍有許多具體內容並不明確。故本文認為此次企所稅法之制定，條文本身有許多未明白定義之處或有例外條款之運用，而留予行政部門過多的裁量空間，依照以往中國大陸黨政部門獨大、人治高於法治的政治運作模式，加以考量現有外資企業在內地的影響力，本文對於中國大陸貫徹此次企所稅法的意志，頗多存疑；若只流於產業升級、西部大開發、符合租稅公平性及 WTO 之要求等口號，對台資企業的影響恐怕有限。

二、中國大陸新企所稅法中已有專章，即第六章特別納稅調整關於反避稅措施之規範，除有特別防杜條款外，亦有概括防杜條款之設計，目的乃在與國際反避稅規則接軌，但新法在內容上則相對簡化，而國家稅務總局則於 2009 年制定「特別納稅調整實施辦法」，訂定了較詳細的反避稅規則，不過該辦法為試行性質，須時間加以檢驗，因此這些問題都有待國務院及相關部會持續關注；而台灣在反避稅措施之規範則尚未有完整性之規定，面對世界

各國，特別是台資企業鍾愛的投資地區中國大陸，也已訂立完整的規範之際，台灣也應該正視現行法規之不足，但由於反避稅措施涉及納稅義務人之權利義務，故如何在維護國家稅收與確保納稅人權益之間取得平衡點，尤其是符合租稅法定主義及法律明確性之要求，更是重要。

三、本文論述部份主要在強調兩稅合一之後的外資企業，原本享有的租稅優惠條件將會不復存在，因而減低其投資中國大陸意願，但本文也不否認跨國企業於投資地點的選擇及投資行為模式的採用上，其主要的誘因，並不絕對取決於租稅單一因素，包括成本、原物料的取得、運輸便利性、勞資條件等皆為企業投資抉擇的重要參考指標，而最重要乃是利潤與市場佔有率的考量。但亦如本文前述，中國大陸此次稅制調整，意圖規範「假外資、真逃稅」亂象之目的十分明顯，而包括台資企業在內許多跨國投資模式，常利用第三地「租稅天堂」的選擇，規避包括投資母國的法規限制及租稅負擔，如此迂迴之轉投資模式，本文以為租稅因素無疑是決定此一模式的主要指標之一，故租稅法制上的轉變或許非台資企業在選擇投資中國大陸的唯一考量，但絕對是重要的參考因素之一。

而隨著中國大陸稅制改革，新企所稅法施行後對於反避稅措施力道的加強，跨國企業對於租稅規劃方式及相關稅務專業技術性不僅應更加謹慎，且應有正確的思考邏輯。中國大陸稅收法律制度與稅收徵管體制都正處於改革階段，其經濟體制仍處於計劃經濟狀態；憲政運作制度離法治國目標仍有距離而亟待加強，在中國大陸稅收政策變化快速之下，此次稅制改革之立法規範仍有不少模糊地帶，在人治體制尚濃的中國大陸，無疑賦予稽徵機關過大的查核調整權限及解釋空間，相對亦使跨國投資者在進行投資時，可能帶來過高的租稅風險。在台灣與中國大陸尚未簽訂雙邊投資保障協定或租稅優惠協定之前，台灣政府欲藉由參與區域經濟組織如成為東南亞國協(Association of Southeast Asian Nations, ASEAN)之對話夥伴或於亞太經合會(Asia-Pacific Economic Cooperation, APEC)發聲，圖以國際力量保障本國廠商之投資安全

也迭遭阻絕之際，台資企業在中國大陸進行投資行為不可謂毫無風險。故本文以為台資企業除了短期應由本身調整投資結構、投資地點選擇，達到避險目的外，台灣政府亦應於投資全球化的綿密經濟網絡中，藉由國際保障投資訴求之力量，透過現有對話管道，諸如海基會及海協會兩會協商機制，促使中國大陸政府與台灣簽定雙邊租稅優惠協定，以善盡投資國保障本國企業投資之責任；而為維護稅基之完整性，更應重新檢討現行稅制，訂定一套與國際課稅體制相近的完整投資課稅法制，特別是在反規避條款，應修正我國所得稅法規定或另立新法，使法源依據更加明確，並加強與對岸在反避稅措施之合作與資訊交換，以加強對稅源之掌握，方是面對中國大陸此次稅制改革應有之態度。

## 參考文獻

- 中華人民共和國財政部稅政司編，企業所得稅法宣講讀本，法律出版社，2007年4月。
- 中華經濟研究院，健全中小企業發展租稅環境之比較，經濟部中小企業處專題研究報告，頁59-61。
- 于洋，大陸企業所得稅的發展趨勢，1997海峽兩岸租稅研討會論文集，台中：逢甲大學商學院財稅學系，1997年10月，頁22以下。
- 王建煊，租稅法，台北：華泰文化事業，30版，2006年8月。
- 王紀平，北京市地方稅務局轉發國家稅務總局關於微軟(中國)有限公司補徵有關個人所得稅問題的通知，北京地方稅務公告，2002年第2期:152期，北京市地方稅務局2002年3月5日，北京市地方稅務工作會議暨第十四次稅務所長工作會議報告。
- 史芳銘、徐曉婷，中國大陸兩稅合一新制對台商的影响，貿易雜誌電子報，第192期，2007年6月，頁1以下。
- 吳再豐，中國大陸租稅法規改革對台商之影响，展望與探索，第6卷第2期，2008年2月，頁120以下。
- 吳德豐、吳金終，國際避稅與反避稅—企業國際租稅規避，稅務旬刊，第2059期，2009年1月，頁39-41。
- 吳德豐、徐麗珍，中國企業所得稅法變革與台商因應策略，會計研究月刊，第258期，2007年5月，頁59。
- 李宏仁，稅法上借用概念之解釋與私法之關係，經社法制論叢，第十六期，2005年7月，頁247以下。
- 李金桐，財政學，二版，台北：五南圖書出版公司，1991年3月。

李彬山，*跨國投資節稅策略與實務*，1 版，台北：新泰稅務顧問有限公司，1996 年 7 月。

杜啟堯，*中國企業所得稅制改革的衝擊與因應策略*，勤業眾信通訊，2008 年 2 月，參考網站〈  
<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%3D188602,00.html>〉。

林妙雀，*防杜國外控股公司避稅之立法研究*，財稅研究，第 24 卷第 2 期，1992 年 3 月，頁 45 以下。

金子宏著，蔡宗義譯，*租稅法*，台北：財政部財稅人員訓練所，1985 年 3 月。

袁明仁，*大陸租稅環境初探*，實用稅務，第 316 期，2001 年 4 月，頁 27 以下。

偕德彰，*大陸新企業所得稅法及實施條例解讀(一)*，稅務旬刊，第 2025 期，2007 年 12 月，頁 39-42。

偕德彰，*大陸高新技術企業認定管理辦法及高新技術領域終於出爐了*，稅務旬刊，第 2040 期，2008 年 5 月，頁 38 以下。

陳敏，*租稅課徵與經濟事實之掌握 - 經濟考察方法*，政大法學評論，第 26 期，1982 年 12 月，頁 23 以下。

陳清秀，*稅法總論*，3 版，台北：翰盧圖書出版有限公司，2004 年 9 月，頁 4 以下。

陳清秀，*論移轉訂價稅制*，法令月刊，第 59 卷第 1 期，2008 年 1 月，頁 81 以下。

陳清秀，*量能課稅原則在所得稅法上之實踐*，載於*現代稅法原理與國際稅法*，1 版，台北：元照出版公司，2008 年 10 月，頁 45-93。

陳貴端，*兩岸貿易投資與租稅政策之協調 - 以如何完善兩岸稅制為中心*，2006 海峽兩岸財稅學術「建立經濟永續發展之財稅革新措施」研討會，台北：中華財政學會及財政部稅制委員會 2006 年 11 月 20-21 日，頁 37 以下。

陳貴端，*海峽兩岸所得稅制度 - 涉外所得課稅及國際租稅規避問題之探討*，

- 財稅研究，第 29 卷第 5 期，1997 年 9 月，頁 95-97。
- 曾慶安，跨國公司之課稅及租稅規劃，初版，台北：眾信聯合會計師事務所，1994 年 3 月，頁 87 以下。
- 黃士洲，我國移轉訂價規則潛藏的法律問題 - 我國移轉訂價查核準則、德國稅捐通則與中國大陸新企業所得稅法的立法例比較，成大法學，第 16 期，2008 年 12 月，頁 41-81。
- 黃俊杰，納稅者之信賴保護，載於納稅者之保護，台北：翰蘆出版，2004 年，頁 129 以下。
- 黃俊杰，稅捐規劃之規範層級思考，稅務旬刊，第 1941 期，2005 年 8 月，頁 34-37。
- 黃茂榮，兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較，月旦財經法雜誌，第 14 期，2008 年 9 月，頁 37 以下。
- 黃源浩，論經營管理不干涉原則 - 中國大陸所得稅法第四十七條規範意旨之再思考，月旦財經法雜誌，第 13 期，2008 年 6 月，頁 72 以下。
- 新井隆一著，林燧生譯，租稅法之基礎理論，台北：財政部財稅人員訓練所，1984 年 6 月。
- 葛克昌，租稅規避與法學方法，載於稅法基本問題，增訂版，台北：元照出版，2005 年，頁 15 以下。
- 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第 565 號解釋評析，月旦法學雜誌，第 116 期，2005 年 1 月，頁 145 以下。
- 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題 - 財政憲法篇，2 版，台北：元照出版公司，2005 年 9 月，頁 157 以下。
- 葛克昌，稅法適用第四講：脫法避稅與法律補充，月旦法學教室，第 76 期，2009 年 2 月，頁 109-118。
- 葛克昌、朱大旗、吳德豐，大陸企業所得稅法釋論 - 企業法律，初版，台北：元照出版有限公司，2009 年 4 月，頁 3 以下。

- 廖烈龍、喻名鼎，兩岸現行企業所得稅特別納稅調整規定之比較研究，月旦財經法雜誌，第 13 期，2008 年 6 月，頁 76 以下。
- 熊偉，中國大陸企業所得稅法新視野，月旦財經法雜誌，第 8 期，2007 年 3 月，59 頁以下。
- 劉隆亨，國際稅法，2 版，北京：法律出版社，2007 年 9 月。
- 劉劍文，新企業所得稅法十八講，1 版，北京：中國法制出版社，2007 年，頁 432 以下。
- 劉劍文，中華人民共和國企業所得稅法條文精解與適用，初版，北京：法律出版社，2007 年 6 月，頁 37-39。
- 劉繼虎，中國大陸企業所得稅優惠制度改革新進展，月旦財經法雜誌，第 13 期，2008 年 6 月，頁 18 以下。
- 劉繼虎，稅收優惠條款的解釋原則-以我國企業所得稅法相關條款的解釋為例，政法論壇，第 143 期，2008 年 9 月，頁 59 以下。
- 蔡孟彥，第十屆兩岸稅法研討會與台灣大學稅捐與實務論壇(二)簡介，月旦財經法雜誌，第 17 期，2009 年 6 月，頁 219 以下。
- 蔡朝安、高焯輝，最低稅負制之實施與信賴保護，稅務旬刊，第 1939 期，2005 年 8 月，頁 46-48。
- 鄭國輝，大陸台(外)商企業所得稅納稅與會計處理實務，1 版，台北：世潮出版，2005 年 1 月。
- 鄭義和，資金全球化對台灣租稅環境之影響，研究報告 PG9209-1129，台北：財政部稅制委員會，2002 年。
- 韓靈麗，公司稅務的法律風險及其防範，月旦財經法雜誌，第 14 期，2008 年 9 月，頁 2 以下。
- Richard Vernon, International Investment and International Trade in the Product Cycle, 80:2 Quarterly Journal of Economics 190-207, (1966).
- K.H. Young, The Effects of Taxes and Rates of Return on Foreign Direct

Investment in the United States, 41:1 National Tax Journal 109-121 (1988).