

大陸投資租稅策略

整理◎編輯部

一般而言，台商在中國大陸的事業形式與運作模式，其投資法令可依據「指導外商投資方向規定」、「外商投資產業指導目錄」及「中西部地區外商投資優勢產業目錄」等三法。外商投資企業可分為外資企業（外商獨資企業）、中外合資經營企業和中外合作經營企業等，亦分為有限公司和股份有限公司。在外商的投資項目方面，可分成鼓勵類、限制類及禁止類，而非鼓勵類、限制類和禁止類的項目又稱為允許類，允許類項目則不列入「外商投資產業指導目錄」的法令中，其它還有投資總額、註冊資本及審批作業等相關規定，可見在大陸投資所面臨的租稅政策和挑戰，是台商進軍大陸不可不慎的考驗。

台商投資中國的組織型態及租稅獎勵

中國租稅獎勵遍及經濟特區的生產性外商投資企業（15%，24%）、服務性外商企業（5百萬美元以上／10年，一免兩減）和金融機構（1千萬美元以上／10年，15%／稅務機關核准／一免兩減）。沿海經濟開放區部份，包括生產性外商投資企業（15%，24%）。高新技術產業開發區的高新技術企業（國家認定／國務院確定，15%）。至於中西部大開發區方面，依「外商投資產業指導目錄」中的鼓勵類和「中西部地區外商投資優勢產業目錄」規定的產業為主（主營業收入70%以上，2010年15%）。



▲由台灣自行車公會TBEA所舉辦的「大陸投資之租稅策略與挑戰」研習班，請到資誠會計師事務所的吳德豐會計師來主講（左一），中為TBEA總幹事劉錦泉，右為資誠陳惠鈴協理。

一般來說，租稅獎勵包括：兩免三減半的企業（生產性外商投資企業／10年以上／獲利年度開始）、追加投資再享減免稅優惠（追加投資形成的新增註冊資本額達到或超過6千萬美元，或追加投資形成的新增註冊資本額達到或超過1千5百萬美元，並達到或超過企業原註冊資本50%）、40%可再投資退稅、外商企業股利匯出免扣繳稅、購買國產設備投資抵減或採購國產設備的增值稅也會退還、技術的開發費用抵減、因組織重組造成的外商企業股權移轉免資本利得稅、特殊的企業或產業，如先進技術企業、產品出口企業、高新技術產業、軟件產業或集成電路產業等都可享租稅優惠。

大陸投資常面臨的問題

當台商進軍大陸投資時，通常會面臨以下幾個問題：

- 1.台灣投資政策的管制。
- 2.海外及大陸投資架構的不同設計。
- 3.第三地公司或外商投資企業設立地點的選擇。
- 4.第三地公司的合資契約與章程等設計。
- 5.中國大陸的組織型態。
- 6.外商投資企業設立地點的選擇。
- 7.在大陸之外國企業常駐代表機構（代表處）的運作及課稅問題。
- 8.會計制度處理及所得稅申報稽查等問題。
- 9.進口料件（保稅或非保稅）核銷與關稅申報與內外銷問題，以及帳務處理。
- 10.進口免稅設備的維運與處分。
- 11.產品外包加工與免稅的不同條件。
- 12.營運模式包括內貿權與通路等的設計與租稅。
- 13.免稅優惠（二免三減半）及全球租稅成本考量。
- 14.境外費用列支與報銷。
- 15.外派人員薪資申報。
- 16.當地聘僱人員與薪資福利的條件。
- 17.公司面臨撤資或關廠（回收策略）的潛在問題。
- 18.變更當地合資夥伴或合作對象。
- 19.投資計劃與資金到位等因素之考量。

其他問題還包括：經營團隊及智慧財產權的管理、外匯管制的風險、資金需求、移轉計價（Transfer Pricing）和利潤，及稅務稽查如海關、增值稅、營業稅、所得稅、印花稅、契稅等，甚至是發票的取得、開立及申報等相關問題，都是台商投資大陸時必須面對的問題。

台商投資獲利之關鍵

在台灣戒急用忍的政策及投資審查管制下，與經發會的共識、有效管理及了解目前政府對台商的審查管制機制，實為影響台商在中國大陸投資和未來獲利的重要因素。

在審查管理機制方面，需先了解事前核備及許可、投資金額的限制、技術與授權（智慧財產權）管制，及產業投資的管理，如禁止、准許和專案計畫等。另外，像是財務狀況、勞資關係、個案投資金額與整體投資、產業關聯效果、資金流程和營業立項等，也需納入考量的因素。如以投資架構規劃來看，則可分成控股、上市策略及租稅協定的運用等。租稅協定的運用，又可從股利所得、資本利得、資本結構和回收策略，也就是退出機制來詳加規劃。

針對交易模式與無形資產（智財權）管理，從最基本的租稅協定運用，包括適用稅率及 PE 之認定等，及整體稅賦的評量如關稅、消費稅、增值稅、營所稅和扣繳稅款之綜合考量。其實台灣可能配合推動的稅制改革，可由資金回流、長期投資收益（含 CFC 規範）、移轉計價和無形資產取得與轉移之管制等方面著手。

至於中國大陸方面，其內銷市場與國內商業，包括內貿及配銷權的開放，及 CEPA 中國內地與香港更緊密的經貿關係安排等，配合加入 WTO 而逐步取消「超國民待遇」，並遵循 WTO 要求的法制體系。為鼓勵外資投資政策的調整，除稅制外，包括未來投資產業導向、投資規模和技術層次要求、勞工管理、環保管制等都將逐步重大調整。資本市場也逐漸開放並與國際接軌，以保障未來整體金融與融資環境的

健全。

以租稅法律體系的健全來說，應考慮大陸法制的透明化、關聯企業交易的管理、海關管理、智財權的重視等。而回收（退回）策略之健全與保障，國營企業與行政官僚體系的替代與利益衝突，及未來整體的改革，尤其是人治色彩的逐漸淡化，都是大陸未來的改革方向。現階段中國大陸的政經情勢及開放政策，包括台商的投資及經營策略、經營模式、市場競爭態勢與市場佔有率，都逐漸向客戶及市場靠攏。總而言之，中國大陸的投資與經營潛藏重大商機，也有相對風險，在台灣的成功模式卻不保證一定能在中國成功，但在台灣的夕陽產業，在中國卻可能蛻變成富饒商機的大事業。在大陸，商機無窮，卻也處處有地雷！只有謹慎因應，才能駛得萬年船。

移轉計價的概念

移轉計價又稱為移轉訂價或轉讓訂價，跨國企業能有效實施其全球企業經營策略與模式，須制定具體的內部交易移轉計價政策。而降低納稅義務常成為主導制定跨國企業移轉計價政策的因素，各國也為防止企業透過內部移轉計價手段，對收入、費用及利潤進行不合理移轉分配，並為爭取更多之稅收，故制定移轉訂價稅制。

許多國家對有關適用移轉計價法規的業務傾向採經濟效益理論為基礎，而非單純以會計觀念來解讀。對有關適用移轉計價法規的業務類型，視不同國家立法規定而異。一般可利用下列方法加以判定適用移轉計價法規的業務類型：

- 1.長期虧損或低利的業務活動。
- 2.與關係企業（尤其是設在避稅地者）業務

往來頗為繁雜或金額較大，其獲利違反常規或呈不規則狀況之企業。

中國大陸移轉計價的法源如下：

- 1.外商投資企業和外國企業所得稅法第 13 條。

外商投資企業或外國企業在中國境內設立之從事生產經營的機構場所與其關聯企業間的業務往來，應當按照獨立企業之間的業務往來收取或支付價款費用，不按照獨立企業之間的業務往來收取或支付價款費用，而減少其應納稅之所得額，稅務機關有權進行合理調整。

- 2.關聯企業間業務往來稅務管理規程第 2 條。

本規程適用於關聯企業間業務往來之稅務管理，關聯企業間業務往來之稅務管理是指各級主管稅務機關對於關聯企業間在有形財產之購銷和使用無形資產之轉讓和使用，提供勞務融通資金等業務往來中，不按獨立企業間業務往來收取或支付價款費用，而減少應稅收入或應納稅所得額，依法進行調查審計並實施稅收調整之工作。

關聯企業的問題

關聯企業業務往來類型包括：有形財產之購銷、轉讓和使用、無形財產之轉讓和使用、提供勞務、融通資金等。

關聯企業的範圍：

- 1.相互間直接或間接持有其中一方的股份總和達到 25% 或以上。
- 2.直接或間接同為第三者所擁有或控制股份達 25% 或以上。
- 3.企業與另一企業之間借貸資金佔企業自有資金 50% 或以上，或企業借貸資金總額的

- 10%是由另一企業擔保。
- 4.企業的董事或經理等高級管理人員一半以上或有一名常務董事長是由另一企業所委派。
- 5.企業的生產經營活動必須由另一企業提供的特許權利（包括工業產權、專有技術等）才能正常進行。
- 6.企業生產經營購進原材料、零配件等（包括價格及交易條件等）是由另一企業所控制或供應。
- 7.企業生產的產品或商品的銷售（包括價格及交易條件等）是由另一企業所控制。
- 8.對企業生產經營、交易具有實際控制的其他利益上相關聯的關係，包括家族、親屬關係等。

關聯企業移轉價格易被查核的類型：

- 1.生產經營管理決策權受關聯企業控制的企業。
- 2.與關聯企業業務往來數額較大的企業。
- 3.連續2年以上虧損的企業。
- 4.長期微利或虧損卻不斷擴大經營的企業。
- 5.跳躍性營利的企業。
- 6.與設在免稅天堂的關聯企業發生業務往來的企業。
- 7.比本地區同行盈利低的企業。
- 8.與關聯企業相比，利潤低的企業。
- 9.巧立名目，向關聯企業支付不合理的費用。
- 10.決定減免稅期限屆滿，利潤陡降的企業。

關聯企業在移轉價格方面，採用稅務預約訂價協議（APA），有下列幾項好處：

- 1.消除轉讓訂價調整的風險，避免雙重徵稅。
- 2.確定訂價政策的認可性。

- 3.保障稅後盈利的確定性，有助申請上市時之審查。
- 4.可能有助解決仍在爭議中的以前年度稅務爭議。
- 5.免除因稅局調查而導致的商議、防禦、複議等成本費用。

中國大陸未來修法趨勢分析

中國加入 WTO 後之稅制影響，就國際租稅而言，將逐漸重視國家之間的稅收分配，涉外納稅人與徵稅國的關稅，尤其將重視以關稅為中心的涉外流轉稅的規制。如以關稅為核心，就要探討稅收減讓、待遇原則、稅務徵繳等方面的實體性規定。未來大陸也將加強 WTO 運行機制與爭端的解決機制，包括透過租稅協定強化及調整國家之間稅收管轄和分配關係，或透過稅收一體化模式，改變原有的稅率與稅制，健全反傾銷稅制與相關糾紛的解決方式等。

在稅收方面，中國政府也將全面檢討稅收立法，包括稅種的設計、稅賦水平、稅制優化等，以關稅減讓為核心，積極調整包括關稅、所得稅等涉外稅種稅率及相關稅收規則。進而調整涉外稅收優惠體制，協調引進外資、發展經濟與公平稅負、平等競爭之間的矛盾。在完善的稅收徵管之下，尤其是以合理與平等競爭的原則，加緊反傾銷稅制的因應。而未來的修法方向與稽查實務，應包括關稅中的稅率和徵管；增值稅的生產性、消費性及扣抵的方法；所得稅的補貼、反租稅優惠的政策、稅率、轉移訂價和扣繳稅款等。

總之，台商到大陸投資，絕對要有週全完善的事前規劃與評估，投資經營也必須合法守法，才能可長可久。 ■