

台商應以整體管理政策因應大陸 租稅問題

陳明進
國立政治大學會計系

背景及文獻

- 統計數據顯示，中國大陸成為我國電子業廠商最重要的製造基地。
- 台商在大陸的投資動機（嚴宗大與李惠琴，1990；何雍慶，1993；戴愛坪，1998）：
 1. 勞工工資低廉且勞動力充沛；
 2. 土地成本低廉；
 3. 語言、文化背景相似；
 4. 地緣優勢；
 5. 優惠的租稅待遇。

台商去大陸的動機？

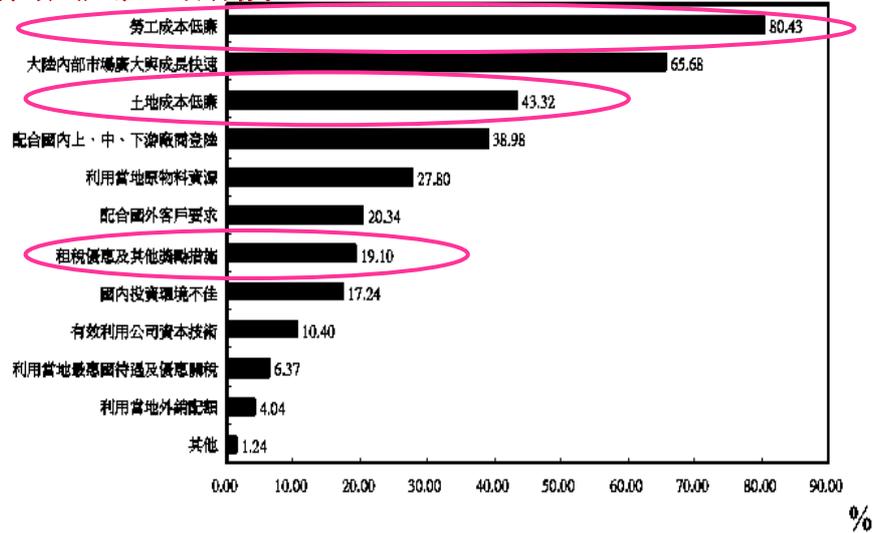


圖 3-6 對中國大陸投資事業之投資動機

劉孟俊，2006年赴中國大陸投資事業營運狀況調查分析報告(調查年度：2005年)，中華經濟研究院，p. 15。

- 台商赴大陸的動機：
 - 尋找**低成本(租稅成本及非租稅成本)**代工製造的地點
 - 群聚效果
 - 市場

(1) 截至 2005 年底中國大陸投資事業占國內外總投資之比重

100%=645 家

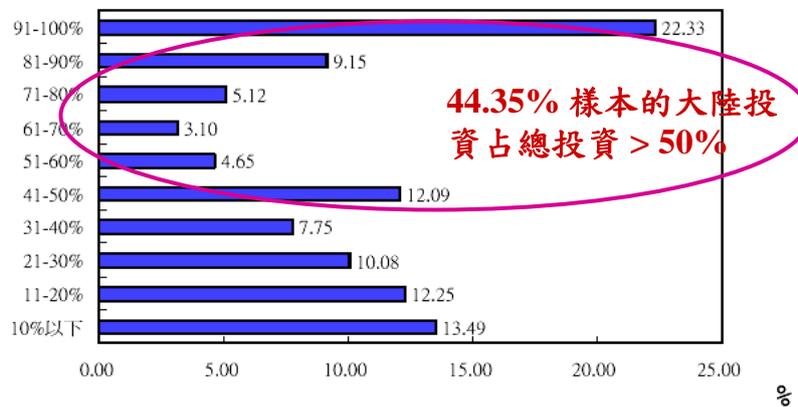


圖 3-1 截至 2005 年底中國大陸投資事業投資總額占國內外總投資之比例

劉孟俊，2006年赴中國大陸投資事業營運狀況調查分析報告(調查年度：2005年)，中華經濟研究院，p. 9。

- 大家都去大陸了，大陸會不會改變？
- (如果你是大陸的政府，大家來了後，你會開始怎麼想?)
- 中國大陸環境變遷，對於低附加價值、高耗能源與污染性產業，已不再列為歡迎投資之招商對象。

台商感受大陸的六大改變

[廖運源(海基會主任秘書)，2008/2，兩岸經貿，p.5]

- 從「招商引資」改為「挑商選資」
- 從「來者不拒」改為「嫌貧愛富」
- 從「築巢引鳳」改為「收巢改鳳」
- 從「市場經濟優先」改為「社會主義優先」
- 從「沿海改革開放」改為「台商西進養民」
- 從「領導求見招商」改為「工商求見領導」

- 2008年新企業所稅法對台商衝擊。

2008年施行之新企業所得稅法：

- 1. 統一內資、外資企業適用的企業所得稅法；
- 2. 統一並適當降低企業所得稅稅率，企業所得稅最高名目稅率為33%降為25%；
- 3. 統一規範稅前扣除辦法和標準，外資企業不再享有較優惠的薪資扣除標準、捐贈費用扣除標準等；
- 4. 統一稅收優惠政策，實行「產業優惠為主，區域優惠為輔」的新稅收優惠體系，取消生產性外商企業二免三減半、再投資退稅、出口退稅延長減半徵收、特定地區優惠稅率等普惠性租稅優惠，但對重點扶持和鼓勵發展的產業與項目擴大租稅優惠，如高新技術產業企業可適用15%的優惠稅率，由原來僅限定設立於國家高新技術產業開發區的企業擴大到全國範圍，而從事符合規定條件的環境保護、節能節水或技術轉讓等項目之所得，可免徵所得稅。

大陸稅收優惠變動—有增有減!

	外資投資企業所得稅	2008年企業所得稅
1	外商投資生產企業得享有兩年免稅三年減半課稅	取消
2	符合條件的外商投資出口型產業得享有減半課稅	取消
3	高新技術企業適用15%的稅率	擴展到全國,但取消兩年免稅
4	研發費用可以在稅前多計50%的扣除	沿用
5	無	增加創業投資的稅收優惠
6	無	增加節能、節水、安全製造的稅收優惠
7	基礎建設、農、林、漁、牧的稅收優惠	維持
8	再投資退稅	取消

大陸新企業所得稅法變革

- 假設以往在兩免三減半期間，新舊稅制改變，對稅率提高影響：
- 免稅期間 0% → 25%
(稅後淨利減少25%)
- 減半期間 15% → 25%
(稅後淨利減少12%)

→對台商成本競爭優勢的衝擊?

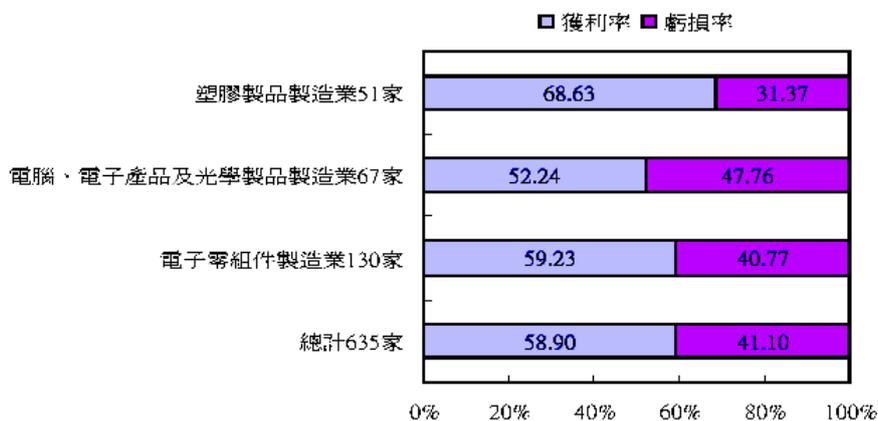


圖 3-7 中國大陸投資事業之營運狀況

半數以上台商已經開始獲利繳稅，會逐漸受到新稅制對租稅成本提高的衝擊？

- **跨國企業的租稅成本是以總體考量**→
在大陸繳的稅，回台灣能不能抵稅？

臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅。但其在大陸地區已繳納之稅額，得自應納稅額中扣抵。臺灣地區法人、團體或其他機構，依第35條規定經主管機關許可，經由其在第三地區投資設立之公司或事業在大陸地區從事投資者，於依所得稅法規定列報第三地區公司或事業之**投資收益**時，其屬源自轉投資大陸地區公司或事業分配之**投資收益**部分，視為大陸地區來源所得，依前項規定課徵所得稅。但該部分大陸地區投資收益在大陸地區及第三地區已繳納之所得稅，得自應納稅額中扣抵。前二項扣抵數額之合計數，不得超過因加計其大陸地區來源所得，而依臺灣地區適用稅率計算增加之應納稅額。(臺灣地區與大陸地區人民關係條例#24)

- 新企業所得稅法也加入**特別納稅調整及反避稅條款**：

- 1. 引進居民企業和非居民企業的課稅觀念，將在中國大陸具實際管理功能，但未正式成立法人資格的企業視為居民企業，就境內外所得課稅；另外，非居民企業則應就與中國境內機構、場所有實際聯繫的所得部分予以納稅。
- 居民企業：本法所稱居民企業，是指依法在中國境內成立，或者依照外國(地區)法律成立但實際管理機構在中國境內的企業。(#2)
- 所稱實際管理機構，是指對企業的生產經營、人員、賬務、財產等實施實質性全面管理和控制的機構。
- → 對台商影響？

- 2. 規定關聯企業交易移轉訂價之調整及應提供之資料
- 企業與其關聯方之間的業務往來，不符合獨立交易原則而減少企業或者其關聯方應納稅收入或者所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整。企業與其關聯方共同開發、受讓無形資產，或者共同提供、接受勞務發生的成本，在計算應納稅所得額時應當按照獨立交易原則進行分攤。(#41)
- 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。(#43)
- → 對台商影響？

- 3. 對於**境外低稅率地區受控企業的強制利潤分配**；
- 由居民企業，或者由居民企業和中國居民控制的設立在實際稅負明顯低於本法第四條第一款規定稅率水準的國家（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。（#45）
- → **對台商影響？**

- 4. **防杜資本弱化**；
- 企業從其關聯方接受的債權性投資與權益性投資的比例超過規定標準而發生的利息支出，不得在計算應納稅所得額時扣除。（#46）

- 5. 對不具合理商業目的的安排致減少應納稅收入或所得額之調整；
- 企業實施其他不具有合理商業目的的安排而減少其應納稅收入或者所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整。（#47）

- 6. 取消外資股利匯出免稅的優惠，將對外資在大陸子公司盈餘匯出課徵扣繳稅款。

- 探討問題：
 1. 電子業台商在大陸營運稅務之狀況。
 2. 2008年新〈企業所得稅法〉施行對電子業台商之影響。
 3. 在兩岸嚴查移轉訂價情勢下，對電子業台商之影響。
 4. 《個人所得稅自行納稅申報辦法（試行）》對台籍幹部個人所得稅租稅負擔的影響。

- 以台灣上市、上櫃及興櫃電子業公司在昆山及蘇州地區轉投資之七家大陸子公司進行實地訪談。

訪談結果與研究發現（一）

受訪公司大陸稅務成本之狀況

大陸稅務成本之狀況

- 1) 台商大陸稅務成本的重要程度與其大陸子公司功能定位及產品利潤率有關。
- 2) 電子業大陸子公司在價值鏈功能定位為幾乎多為「代工製造」，或母公司品牌之製造廠，利潤率較低，因此租稅成本增加影響較大。
- 3) 多數受訪台商大陸子公司的主要租稅優惠為二免三減半，但目前所得稅課徵上，已進入減半課稅之租稅優惠期間，在過渡期間(不足五年)後，稅率由7.5%(或15%)提高到25%，增加幅度顯著。

大陸稅務成本之狀況（續）

- 4) 其他稅目，受訪公司提及印花稅及城鎮土地使用稅可能成為潛在重要稅務成本之一。
- 5) 在大陸對於課稅規定認定趨嚴及增加新稅下，對於微利的台商電子業在大陸從事加工事業，其稅務成本的規劃更顯重要。

台商在大陸租稅面臨的不是單一所得稅法修改的問題，而是大陸經營整體租稅成本提高的改變。

訪談結果與研究發現（二）

新<企業所得稅法>之影響

新企業所得稅法對公司稅率影響程度

- 1) 新稅法對台商影響程度不一，主要視受訪者目前享有的租稅減免程度，以及2008年後是否仍處於租稅優惠過渡期或是否能申請獲准有高新技術優惠稅率而定。

2008年新稅法對受訪公司實質繳納稅負影響	家數
—稅率提高10%以上	3家
—稅率提高5%-10%	1家
—稅率提高5%以下	無
—稅率不受影響	3家

公司對新企業所得稅法因應態度

- 1) 雖然新<企業所得稅法>對台商企業的稅務成本影響不小，訪談結果發現，**多數企業仍較為被動**；七家受訪公司中，二家個案公司尚未提出因應方案；餘五家中有三家表示未來將爭取適用高新技術產業優惠；一家表示考慮在2008年以前新設轉投資大陸子公司，重新適用二免三減的優惠，爭取五年的過渡期間，只有一家提及將爭取其他可行的租稅優惠。

租稅優惠政策變動 對公司未來投資計畫的影響

- 1) 新<企業所得稅法>除了提供高新技術企業優惠稅率，對於從事獎勵條件之環保、節能、節水及技術轉讓等項目所得均予以免稅。
- 2) 訪談結果僅二家受訪公司表示願意調整近期投資計畫，以爭取可行的租稅優惠項目；餘五家表明短期內之投資計畫不受租稅優惠措施影響。

- 大陸環境改變，新稅制下，還有沒有租稅優惠？
- 問題：台商在大陸子公司可否爭取研發及高新技術優惠？
- 高新技術：擁有核心自主知識產權，以及產品範圍及研發費用、產品收入、科技人員等均需占一定比率。
- →對大陸子公司在價值鏈功能之定位！

放不放心將研發移到大陸？

訪談結果與研究發現（三）

移轉訂價議題

移轉訂價交易情況

- 1) 電子業台商多採集權式管理，由台灣母公司接單，並直接掌控大陸子公司管理及業務。
- 2) 集團內部利潤分配，大陸子公司製造代工的利潤率通常決定於台灣母公司管理當局，交易訂價趨向採成本加成方式，惟此一訂價模式容易忽略市場價格標準，提高大陸稅局查核母子公司間移轉訂價風險。
- 3) 台商企業往常習慣透過租稅天堂進行交易，藉由利潤安排，拉長大陸子公司虧損期間，以延後定期減免稅的開始適用年度；此類安排容易成為中國稅局查核移轉訂價之重點對象。

移轉訂價交易類型

- 1) 多數類型為進銷貨
- 2) 有形資產之購銷、轉讓和使用
- 3) 僅有一家提及勞務交易

→兩岸移轉訂價交易類型，反映電子業台商對於兩岸經營個體的功能分工與定位。

➤多數公司未提及涉有無形資產之移轉訂價交易，顯示電子業台商可能忽略人員支援、專利技術移轉或技術合作開發等實務，可能涉及移轉訂價交易申報問題。

移轉訂價交易的風險

- 有4家受訪公司表示受到移轉訂價查核的影響大，主要原因在於多數受訪台商將大陸子公司定位為加工製造廠，但進行三角貿易之交易模式。**由於其母公司在台灣多為上市公司，大陸稅局容易掌握集團獲利的資訊**，對於台商以製造功能的價值貢獻度較低，而配置給大陸子公司利潤率較低的操作理由，往往會提出質疑。

因應移轉訂價交易的方式

- 在面臨大陸稅局的移轉訂價查核挑戰時，3家受訪台商表示其主要因應之道為和大陸稅局人員協商，保留合理利潤率在大陸。

問題：協商結案後，是不是移轉訂價的問題就結束了？

僅有1家受訪公司考慮要將三角貿易模式由進銷貨方式改為代工方式，降低大陸子公司認列之營收，爭取大陸稅局之認同。

兩岸移轉訂價策略發生抵觸或矛盾 時如何因應

- 若兩岸稅局要求互有抵觸時，公司會以滿足何方為考量？
- → 將視個案公平決定兩岸合理利潤率之配置 (**politically correct answer!**)
- → 內心真正的答案？

訪談結果與研究發現（四）

台籍幹部個人所得稅議題

〈自行納稅申報辦法(試行)〉
對台籍幹部租稅負擔提高程度

- 2006年11月6日《個人所得稅自行納稅申報辦法(試行)》中規定，在中國境內無住所但居住滿一年者，年所得人民幣12萬元以上(包含薪金及其他所得等)或自中國境內兩處以上取得工資薪金的納稅人須自行申報納稅，亦即在每年三月底前，凡年收入有上述兩項情況者，除了仍維持由企業代扣代繳個人所得稅方式外，個人還要主動申報。
- 居住滿一年者，源自於大陸境內工作之所得，無論支付地在大陸或台灣及第三地，都應該在大陸申報納稅!

→對常駐在大陸台籍幹部的影響? 風險提高!

台籍幹部如何因應?

- 1) 台籍幹部目前因應方式多為採用租稅協談，將其薪資調高至大陸稅局容許程度，以符合自行申報納稅規定。
- 2) 問題:這樣規劃，是否可以規避台籍幹部在大陸及台灣報稅之風險?
- 3) →兩岸沒有租稅協定或建立協商機制下，對台籍幹部在大陸非稅風險的考量!

台商如何因應大陸租稅變革？

- **專家建議：**
- 改變交易結構安排，降低留在大陸的課稅利潤；
- 或更換控股大陸投資的第三地之地點，降低大陸利潤匯出扣繳率等等；
-
- →這些應對的措施，僅考慮到解決大陸目前稅法改變立即帶來的影響，沒有從企業整體的組織管理功能調整，去思考大陸投資環境改變的現狀及未來可能的發展。

- 大陸租稅環境改變造成台商衝擊的原因主要為二個層面：
- 一是許多台商在集團企業的功能價值鏈管理上，將大陸子公司定位為製造代工廠，分配之利潤率較低。因此，大陸的租稅成本提高對代工製造利潤率的侵蝕，是一項重要的考量因素。
- 另一個原因是，一些中小企業台商仍習慣於透過帳務處理操作，或透過租稅天堂進行三角貿易交易，安排利潤分配，降低須在大陸繳稅的帳面利潤，在大陸開始採取嚴格查稅規範下，面臨被補稅的風險也提高。

- 台商的大陸租稅問題？
- 整體租稅規劃：→ 作價投資成本、資金來源（成本）、母子公司間交易模式（計價）、投資架構…… → 影響大陸子公司現在的盈餘水準及未來匯回的租稅成本。
- 大陸子公司的功能及組織定位：→ cost down 競爭 → 尋找低成本之資源及低稅負環境 → 強化低價競爭能力 → …… → 萬一環境改變了！……

中國大稅改 將加速台商轉進越南

【2007-10-01/商業周刊/1036期/P.096】

- 最近中國政府閃電修法，新制出口退稅率嚴重壓縮企業獲利，而明年元旦實施的新勞動合同法，更讓企業勞動成本增加五成以上。政策震盪，企業主紛紛積極尋找其他出路，其中，被譽為「亞洲新興第五虎」（編按：其他四虎分別是印尼、馬來西亞、菲律賓及泰國）的越南，成為許多台商心目中的首選。
- 傳承中國過去十年的開放政策，越南政府現在也積極廣設工業開發區，以極低廉的土地租金和優惠稅率，積極向外資招手，甚至有較偏遠的工業區打出「七十年不用土地租金、營所稅永遠一〇%」的優惠政策。

台灣錢淹越南 外資No.1

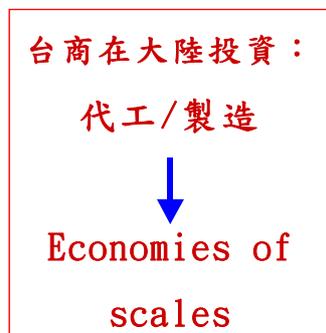
【2007-11-21/聯合晚報/4版/焦點】

- 北越基礎建設與勞力供給不足是隱憂
根據越南駐台北經濟文化辦事處資料顯示，台商投資越南件數1636件，已躍升為全球第一，投資金額86億美元，雖然低於新加坡的93億美元和韓國的91億美元，但如果加上台商直接從中國和第三地投資越南，總金額也是全球第一，因此台灣是越南最重要的合作夥伴。

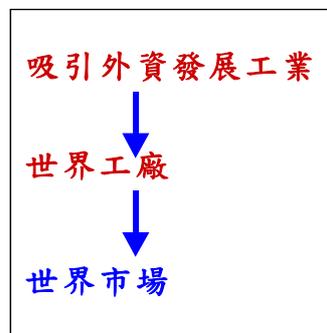
- 問題:
- 大陸的經驗.....
- 如果你是越南的政府，大家來了後，你會開始怎麼想？
- 台商從台灣 → 大陸 → 越南，是不是就可以解決根本的問題！

- 管理模式:
- → 組織要切合環境

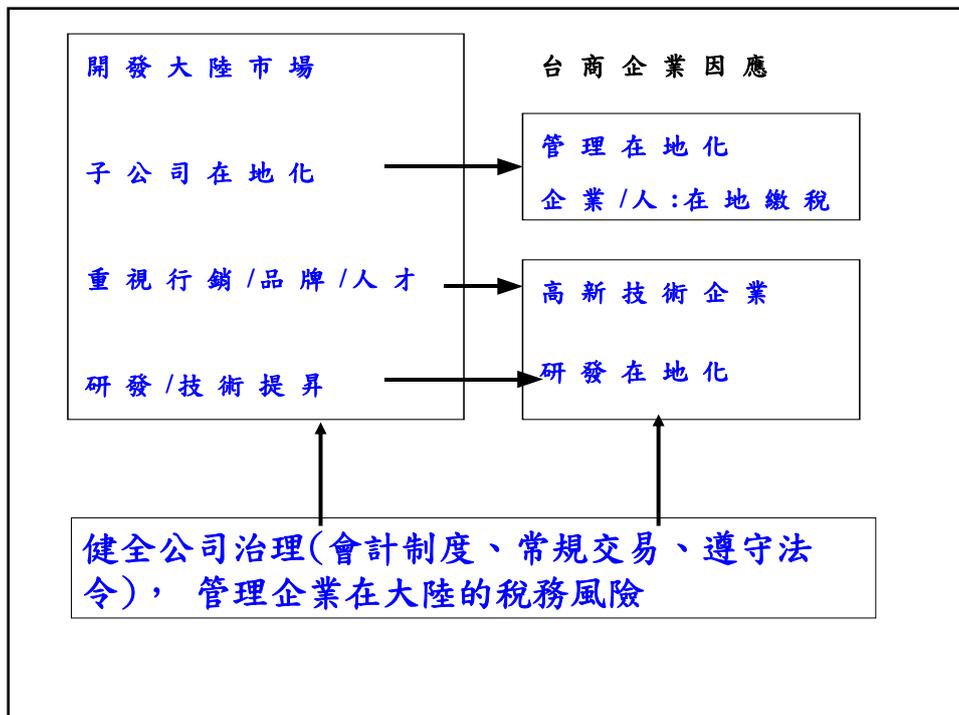
台商定位



大陸環境



- 大陸稅務機關所發布選擇重點調查審計對象的一般原則包括：
- (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) 長期微利或微虧卻不斷擴大經營規模的企業；
- (4) 與設在避稅港的關聯企業發生業務往來的企業；
- (5) 與集團公司內部關聯企業比較，利潤率低的企業；
- (6) 巧立名目，向關聯企業支付各項不合理費用的企業。
- →這些稅務風險其實是源自於企業未建立健全的公司治理觀念及制度



報告完畢

謝謝您的聆聽