

大陸新稅制及對大陸投資之介紹

November 2010

段士良 協理

資誠聯合會計師事務所稅務法律服務部



題綱

- 中國新稅制之簡介
- 企所稅、個人稅、各種流轉稅之簡介
- 近期大陸稅法熱點問題
- 台灣投資者投資中國大陸實務經驗分享

中國大陸新稅制

現行大陸稅收實體法規的分類

稅收實體法按其性質和作用大致分為六類

- 流轉稅類：增值稅、消費稅、營業稅、關稅
- 資源稅類：資源稅、城鎮土地使用稅
- 所得稅類：企業所得稅（2008年1月1日後內外資企業統一為企業所得稅）、個人所得稅
- 特定目的稅類：城市維護建設稅、土地增值稅、車輛購置稅、耕地佔用稅
- 財產和行為稅類：房產稅、城市房地產稅（2009年1月1日起合併至房產稅）、車船稅、印花稅、契稅

法規體系簡介

- 中國國家稅務總局 - 對於涉外企業之主要稅務主管部門
 - 大企業稅收管理司：稽查處
 - 國際稅務司：反避稅處、非居民稅收管理處
- 其他程序稅
 - 稅收徵收管理法：2001修訂通過對於企業、納稅人之稅收管理制度，包括
 - 稅務登記、帳簿及憑證管理、發票管理、納稅申報、稅款征收、稅務檢查、違反稅收征管法之法律責任等。
- 稅收救濟/稅務之行政復議。

法規體系

全國人民代表大會和全國人大常委會制定的稅收法律

例如：《企業所得稅法》、《個人所得稅法》、《稅收徵管法》

全國人大或人大常委會授權國務院制定具有法律效力的暫行規定或條例

例如：《中華人民共和國增值稅暫行條例》、《中華人民共和國營業稅暫行條例》

國務院制定的稅收行政法規

例如：《企業所得稅法實施條例》、《稅收徵收管理法實施細則》

國務院稅收主管部門制定的稅收部門規章

例如：《增值稅暫行條例實施細則》

法規體系

國家級財政部、國稅總局制定的
稅收規範性文件

例如：《財稅【2009】59號》、
《國稅發【2009】124號》、
《國稅函【2009】601號》

地方級國稅局、地稅局制定的當地
稅收規範性文件

例如：《滬國稅所【2009】60
號》、《滬地稅所【2010】26號》

稅務徵收管理

- 申報主體

 - 納稅人

 - 扣繳義務人

- 申報期限

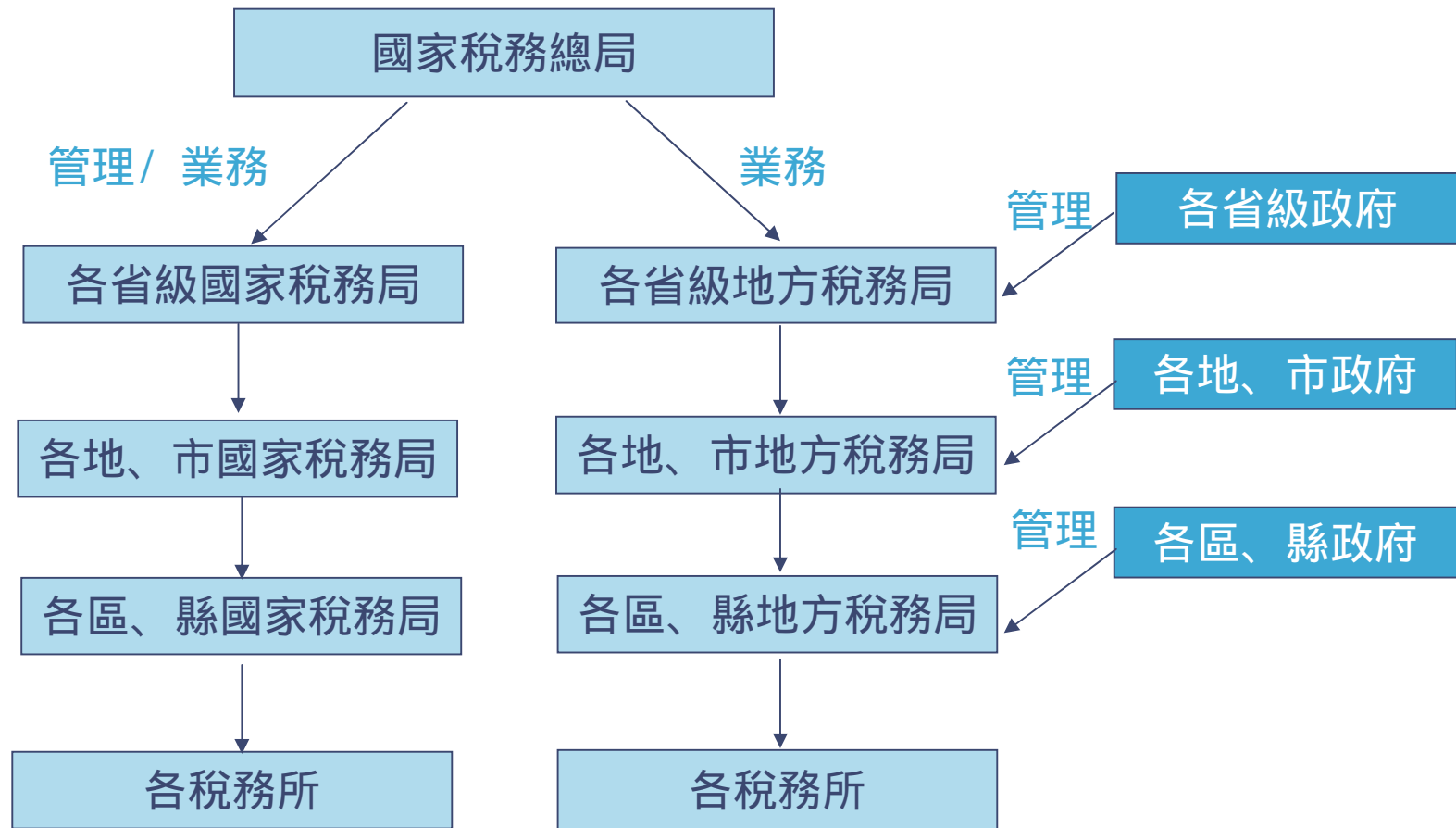
 - 企業所得稅：按季度預繳，年度終了5個月內匯算清繳

 - 個人所得稅：按月申報/扣繳；年所得超過12萬人員年度終了3個月內作年度申報

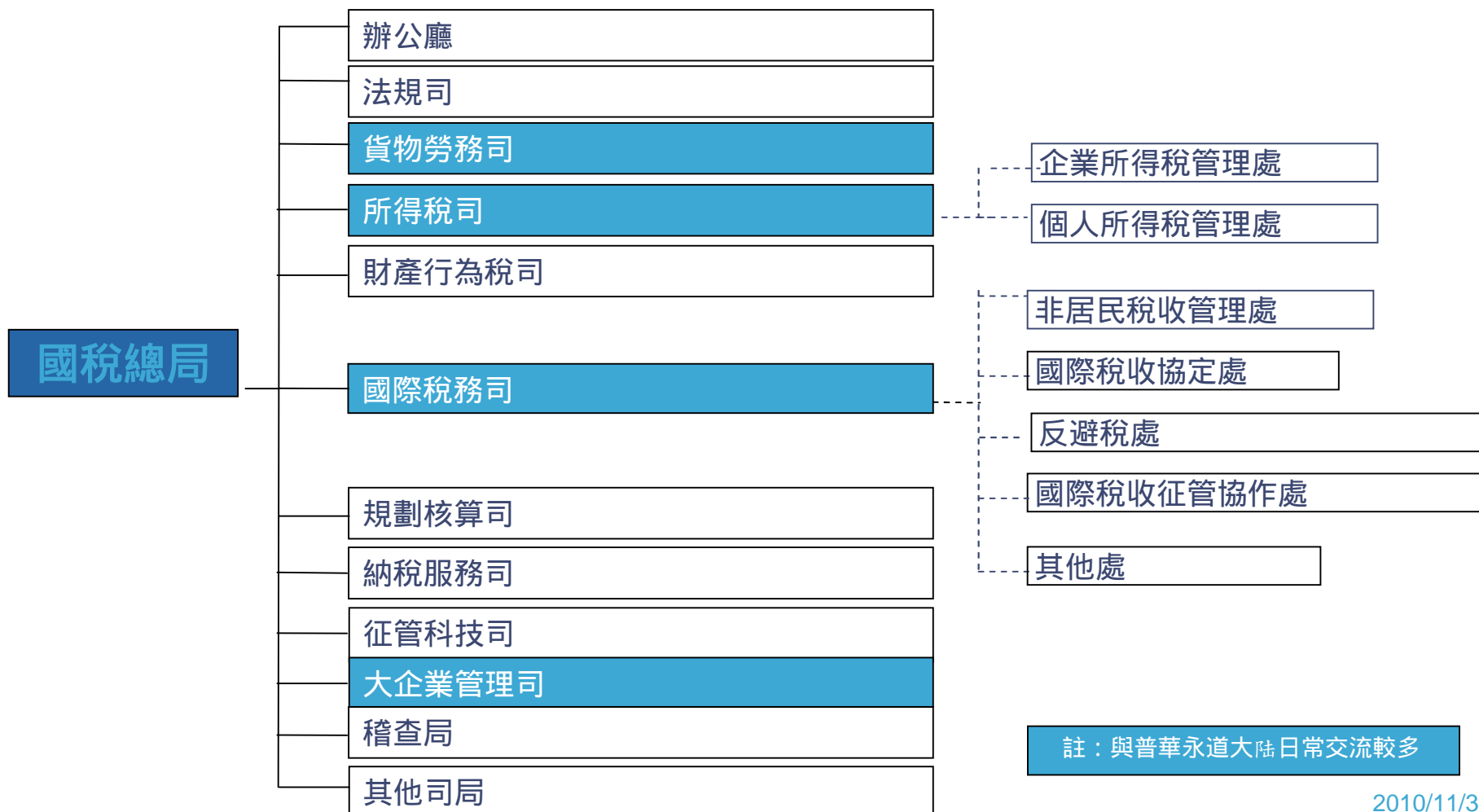
 - 流轉稅：按季度或月度申報繳納

稅務機構的設置

- 大陸國家稅務局和地方稅務局的分工



國家稅務總局機構結構設置



企業所得稅 - 來源所得之定義與課稅方式

2008年1月1日生效的新企業所得稅法

內外資企業統一企業所得稅

居民和非居民的概念

特別納稅調整（國稅發【2009】2號文）

同期轉讓定價資料要求

轉讓定價方法

轉讓定價調查及調整

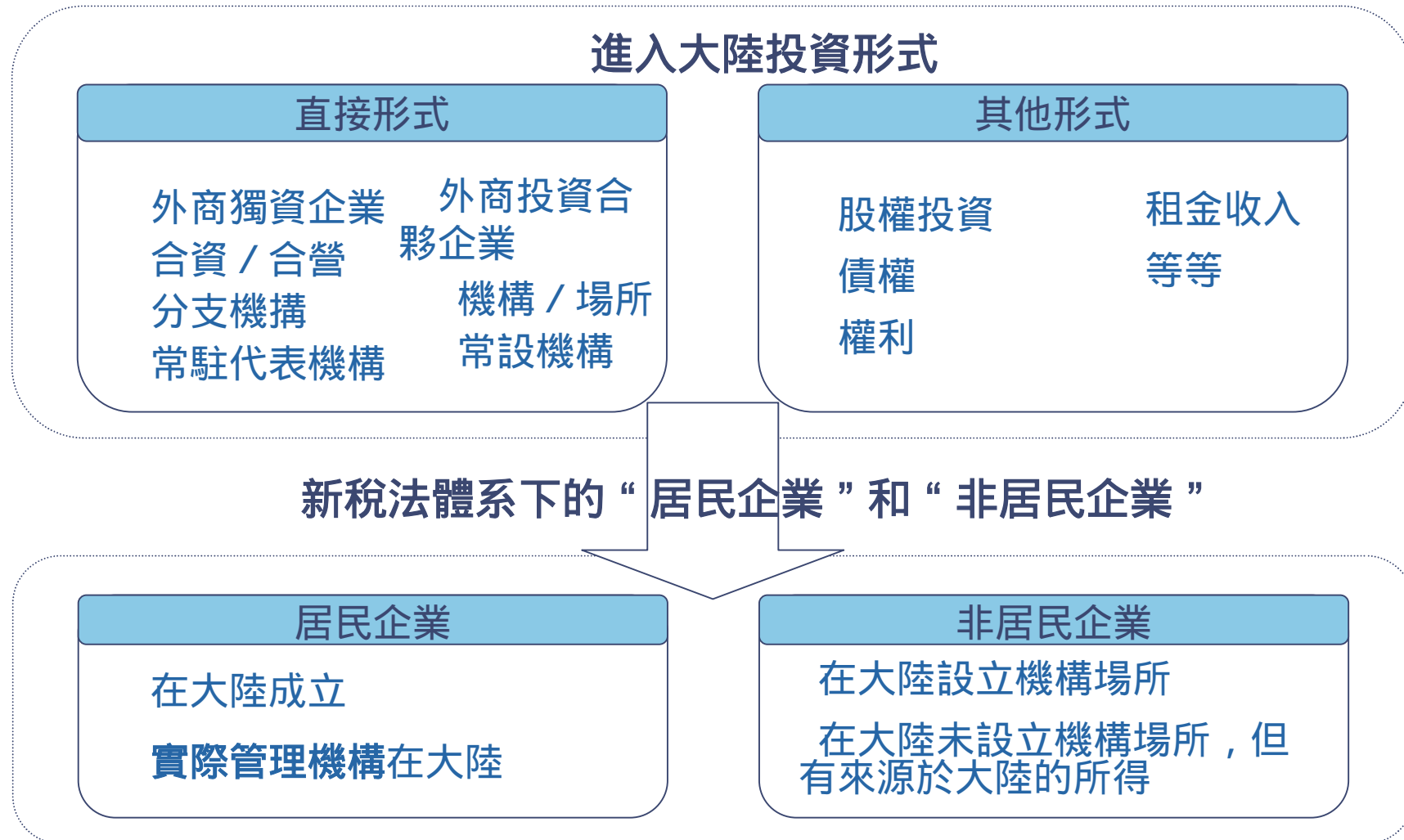
成本分攤協議

預約定價安排

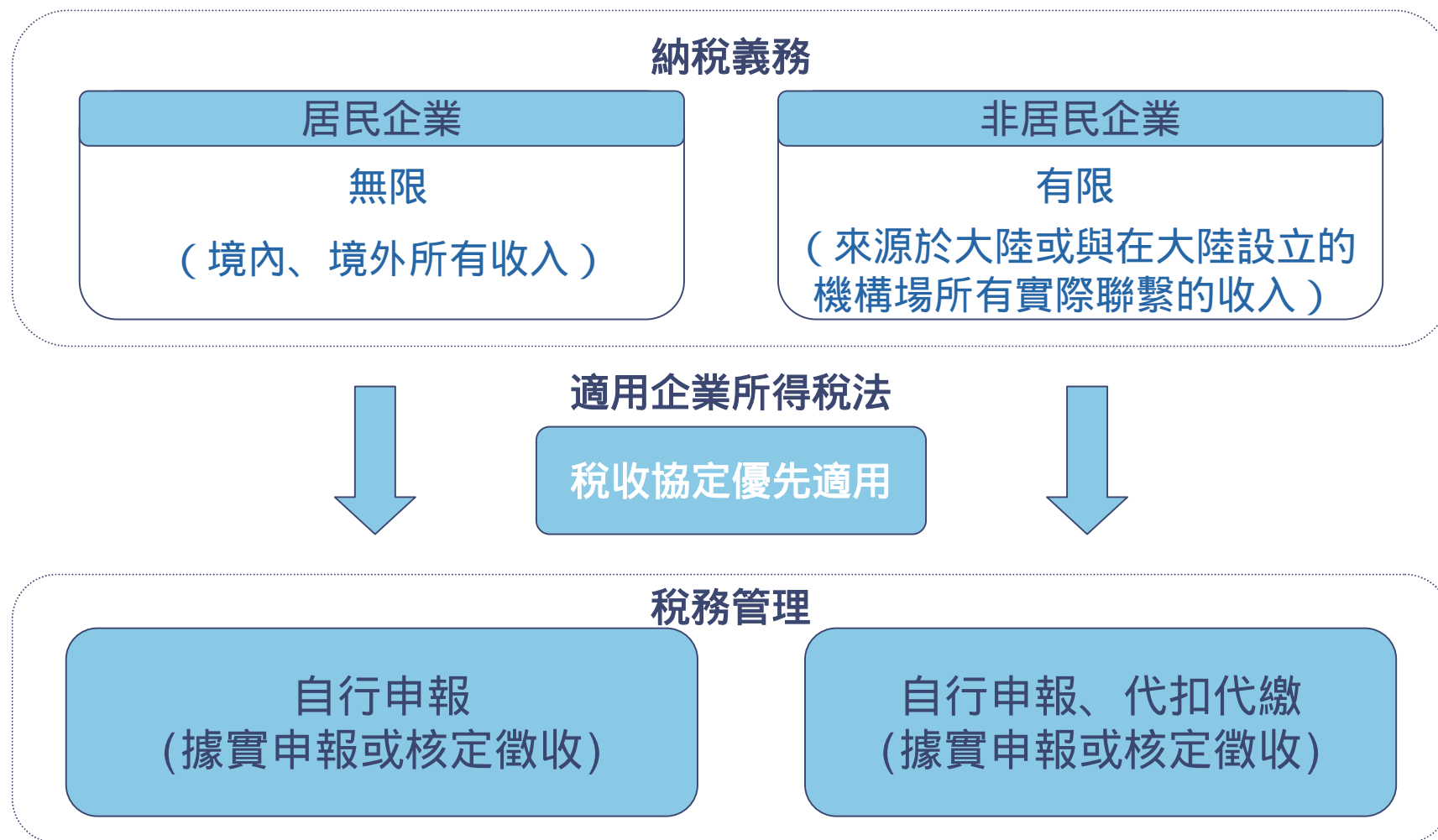
資本弱化管理

一般反避稅規定

新稅法下的“居民企業”和“非居民企業”



居民、非居民企業納稅義務



新企業所得稅法 - 居民企業 v s 非居民企業

在中華人民共和國境內企業和其他取得收入的組織（統稱企業）為企業所得稅之納稅人。



納稅人：包括居民企業和非居民企業，個人獨資企業、合伙企業不適用本法。

應納稅所得額：收入 - 不徵稅收入 - 合於稅法之各項扣除額 - 允許彌補的以前年度虧損後之餘額。

企業所得稅率：25%(Notes)

Notes：小型微利企業所得稅率-20%

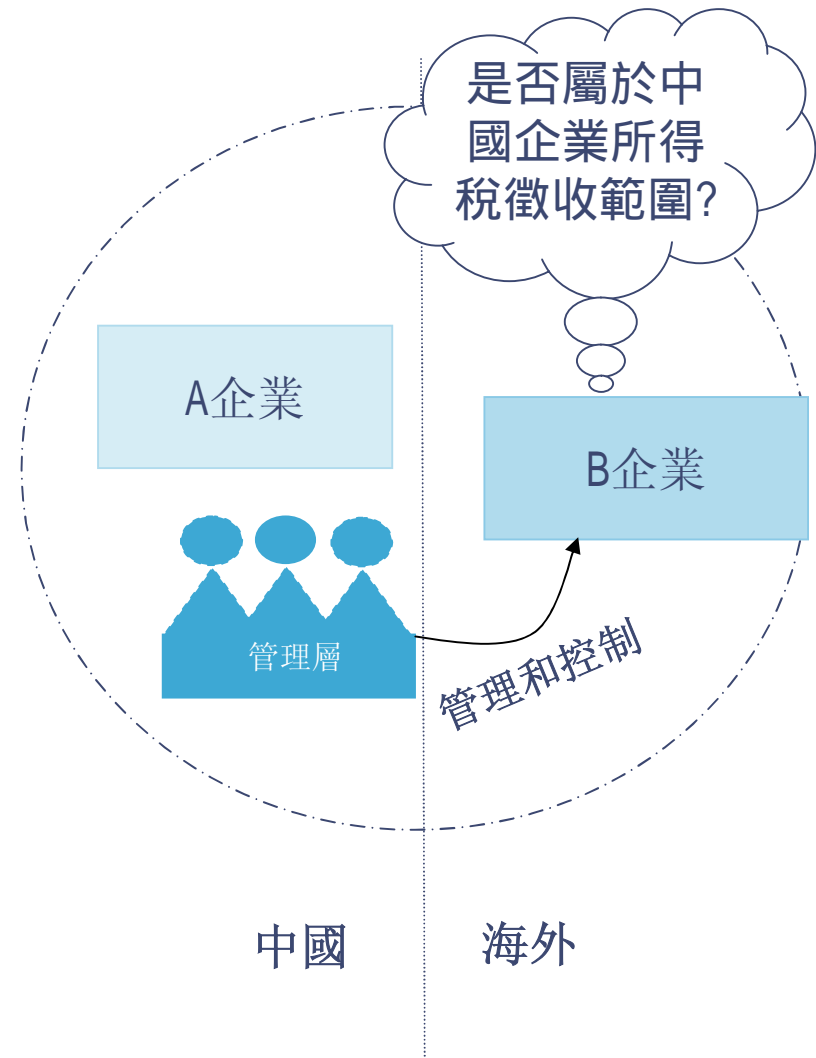
高新技術企業-15%

居民企業

如果企業依照外國（地區）法律成立但實際管理機構在中國境內，該企業將被認定為中國居民企業；居民企業應當就其來源於中國境內、外所得納稅。

實際管理機構：

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。

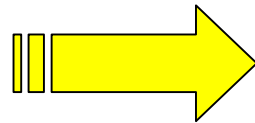


非居民企業 - 中國來源所得暨其納稅義務

非居民企業

外國企業且(1) 實際管理機構不在中國，但(2)在中國設立機構、場所，或(3)未設立機構場所但有來源於中國境內所得之企業

課稅方式



- ✓其中(2)，應就其機構、場所取得來源於中國境內所得以及發生在中國境外但與(2)有實際聯繫的所得，繳納企業所得稅(企業所得稅率25%)。
- ✓未設立機構場所的或與其機構場所沒有實際聯繫的，應就其來源於中國境內所得納稅(企業所得稅率20%/10%)。

企業收入/所得之類別



企業來源所得定義之延伸

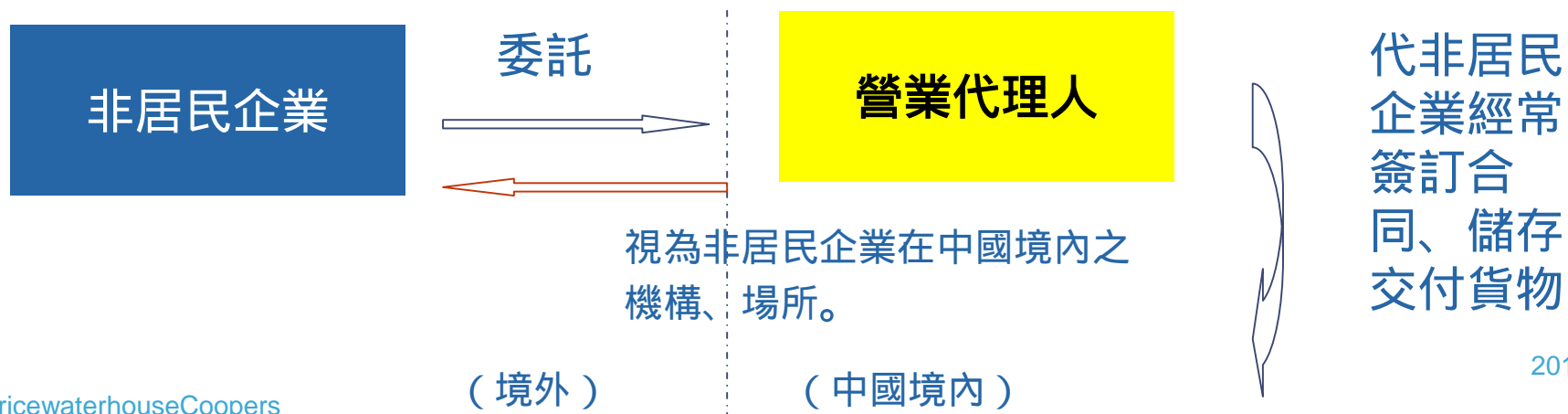
何謂機構、場所？

是指在中國境內從事生產經營活動的機構、場所，包括管理機構、營業機構、辦事機構、工廠、提供勞務之場所、從事建築、安裝、裝配、修理等工程作業的場所。

中國境內之營業代理人？

何謂有實際聯繫？

指非居民企業在在中國境內設立機構場所擁有據以取得所得的股權、債權以及擁有、管理、控制據以取得所得之財產。



新稅法過渡期

新稅法過渡期

- 過渡期政策
- 新企業所得稅法
 - 一般反避稅規定
- 鼓勵產業
 - 高新技術企業
 - 技術先進企業

過渡期政策

股息、紅利分發

08年2月22日出台的財稅[2008]1號《關於企業所得稅若干優惠政策的通知》

對於2008年1月1日之前外商投資企業形成的累積未分配利潤,在2008年以後分配給外國投資者的,免徵企業所得稅;2008年及以後年度外商投資企業新增利潤分配給外國投資者的,依法繳納企業所得稅。

過渡期政策

特定地區的稅收優惠政策

經濟特區及浦東新區	西部地區
<ul style="list-style-type: none">• 新設立的高新技術企業自取得第一筆生產經營收入所屬納稅年度起，享受“兩免三減半”定期減免稅政策• 適用於在區內取得的所得• 自取得第一筆生產經營收入年度開始• 區內非生產性外商投資企業不享受過渡優惠政策	<ul style="list-style-type: none">• 現行稅收優惠政策截至2010年• 國家鼓勵類產業減按15%稅率徵收• 生產型企業及其他從事基礎設施企業從第一個獲利年度起的“兩免三減半”的定期減免稅政策• 其他

一般反避稅規定 (GAAR)

新的企業所得法下的一般反避稅規定

新的企業所得稅法（第47條）

- 企業實施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

企業所得稅法實施條例（第120條）

- “不具有合理商業目的”，是指以減少、免除或者推遲繳納稅款為主要目的。

一般反避稅規定(GAAR) (續)

新的企業所得法下的一般反避稅規定

特別納稅調整實施辦法(試行) -- 國稅發【2009】2號文

- 對存在以下避稅安排的企業，啟動一般反避稅調查(第92條)
 1. 濫用稅收優惠；
 2. 濫用稅收協定；
 3. 濫用公司組織形式；
 4. 利用避稅港避稅；
 5. 其他不具有合理商業目的的安排。

- 按照實質重于形式的原則審核企業是否存在避稅安排，並綜合考慮：(第93條)
 1. 安排的形式和實質；
 2. 安排訂立的時間和執行期間；
 3. 安排實現的方式；
 4. 安排各個步驟或組成部分之間的聯繫；
 5. 安排涉及各方財務狀況的變化；
 6. 安排的稅收結果。

鼓勵產業

舊稅法體系

- 地區優惠政策
- 外商投資企業各項優惠
(生產型企業)



新企業所得稅法體系

- 產業類優惠 (鼓勵技術創新)
- “西部大開發”的優惠 (內、外資產業指導目錄中的鼓勵類產業)

鼓勵技術創新產業

技術相關的所得稅稅收優惠

- 高新技術企業

- ✓ 無地區限制的15%企業所得稅稅率（新企業所得稅法第28條）
- ✓ 在“5+1”地區新設立的高新技術企業可享受“兩免三減半”的政策（國發【2007】40號文）

- 研究開發費用

- ✓ 加計扣除（新企業所得稅法第30條）
- ✓ 成本分攤安排

- 技術轉讓所得（新企業所得稅法第27條）

- ✓ 企業所得稅免征/減征

- 創業投資企業投資中小高新技術企業（新企業所得稅法第31條）

- ✓ 抵扣創業投資企業的應納稅所得額

- 研發中心採購設備免增值稅（財稅【2009】115號文）

高新技術企業

認定條件（國科發火【2008】172號文）

1. 擁有自主智慧財產權（也稱“知識產權”）
2. 產品(服務)屬於《國家重點支持的高新技術領域》規定的範圍；
3. 科技人員及研發人員比例要求；
4. 研究開發費用總額比例要求（根據銷售收入總額確定）；
5. 高新技術產品(服務)收入比例要求；
6. 評估四項指標的高賦值（智慧財產權、科技成果轉化能力、研究開發的組織管理水準、成長性指標四項指標）。

高新技術企業認定管理辦法

根據2008年4月14日出台之國科發火(2008)172號《關於高新技術企業認定管理辦法》第10條規定，高新技術企業認定須同時符合如下條件：

項目	內容說明
(1) 核心自主智慧產權	在中國境內(不含港澳台地區)註冊的企業，近三年內透過自主研發、受贈、受讓、並購等模式，或透過五年以上的獨佔許可模式，對其主要產品(服務)的核心技術擁有自主智慧產權；
(2) 產品(服務)屬於《國家重點支援的高新技術領域》規定範圍	分為電子訊息、生物與新醫藥、航空太空飛行、新材料、新能源及節能、資源與環境等技術及高技術服務業與高新技術改造道統產業等八大領域。
(3) 科技人員比例	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。
(4) 研發費用比例	企業為獲得科學技術(不包含人文、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發費占銷售收入總額比例如下：(接下頁)

高新技術企業認定管理辦法(續)

根據2008年4月14日出台之國科發火(2008)172號《關於高新技術企業認定管理辦法》第10條規定，高新技術企業認定須同時符合如下條件：

項目	內容說明
(4) 研發費用比例	(A) Sales<RMB\$50M，R&D不得低於6% (B) RMB\$50M<Sales<RMB\$200M，R&D不得低於4% (C) RMB\$200M<Sale，R&D不得低於3% (以上系指最近一年銷售收入與R&D支出占銷售收入比例關係) 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比例不低於60%。企業註冊成立時間不足三年的，按實際經營年限計算。
(5) 高新技術產品(服務)收入比例	高新技術產品(服務)收入占企業當年度總收入的60%以上。
(6) 其他	企業研究開發組織管理水準、科技成果轉化能力、自主智慧產權數量、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》(尚未出台)的要求。

技術先進型服務企業

適用於21個大陸服務外包示範城市（財稅【2009】63號文以及國辦函【2010】69號文）：

•北京、天津、上海、重慶、大連、深圳、廣州、武漢、哈爾濱、成都、南京、西安、濟南、杭州、合肥、南昌、長沙、大慶、蘇州、無錫、廈門

技術先進型服務企業認定條件：

- 技術先進型服務業務收入比例要求
- 與境外客戶簽訂服務外包合同,且其向境外客戶提供的國際(離岸)外包服務業務收入比例要求
- 具有大專以上學歷的員工比例要求

沒有對智慧財產權
有要求

技術先進型服務企業（續）

稅收優惠政策（自2009年1月1日起至2013年12月31日止）：

- 減按15%的稅率徵收企業所得稅
- 離岸服務外包業務收入免徵營業稅（根據財稅【2010】64號，自2010年7月1日起放寬至所有示範城市企業的離岸外包業務）
- 職工教育經費按不超過企業工資總額8%的比例據實在企業所得稅稅前扣除。超過部分，准予在以後納稅年度結轉扣除（企業所得稅法規定的比例是2.5%）

技術先進型服務業務範圍

- 資訊技術外包服務(ITO)：軟體研發及外包、資訊技術研發服務外包等
- 技術性業務流程外包服務(BPO)：企業業務流程設計服務、企業內部管理服務、企業運營服務、企業供應鏈服務等
- 技術性知識流程外包服務(KPO)：知識產權研究、產品技術研發、工程設計、動漫網遊設計研發等

個人所得稅

所得之定義 - 個人所得稅

在中國境內有住所，或者無住所而在境內居住滿一年的個人，從中國境內外取得之所得，依規定繳納個人所得稅。



其他納稅人：包括無住所又不居住或無住所而在境內居住不滿一年的個人，取自中國境內的所得者，亦應依規定繳稅。

應納稅所得額：依不同所得類別而有所不同

所得之類別：工資薪金、個體工商戶之生產經營所得、勞務報酬、稿酬所得、特許權使用費、利息股息紅利所得、財產租賃所得、財產轉讓所得、偶然所得以及經主管機關核定徵稅之其他所得。

個人所得稅 - 大陸稅收法律介紹

* **居民**：全球來源所得課稅；**非居民**：僅就中國來源所得課稅。

* 分項所得、分項限額申報方式。

* 個人所得稅管理辦法(2005年10月)/全員全額扣繳申報管理暫行辦法等，主要包括：

- ✓ 建立個人收入檔案管理制度
- ✓ 代扣代繳明細帳制度
- ✓ 納稅人與扣繳義務人向稅務機關雙向申報制度
- ✓ 與社會各部門配合的協稅制度
- ✓ 利用資訊技術手段加強個人所得稅管理
- ✓ 切實加強高收入者的重點管理，逐步實現全員全額申報管理，在此基礎上，為每個納稅人開具完稅憑證(證明)

個人所得稅 - 大陸稅收法律介紹

其他所得之課稅方式：

- ★ 稿酬所得：適用比例稅制、稅率為20%，並按應納稅額減征30%
- ★ 勞務報酬：適用比例稅制、稅率為20% - 40%。
- ★ 特許權使用費所得、利息、股息、紅利所得、財產租賃所得、財產轉讓所得、其他所得等，適用比例稅制、稅率為20%。（註）
- ★ 註：部份所得項目予以減征，如個人出租房屋所得減按10%征收個人所得稅。

個人居留天數與課稅方式

一課稅年度於大陸停留期間	徵稅方法	
	徵稅情形	免稅情形
不超過90日	於中國境內工作期間，實際由中國境內雇主支付或由中國境內機構負擔之所得	1. 由中國境外雇主支付且不是由該雇主的中國境內機構負擔之所得； 2. 境外來源所得
超過90日但不滿一年	按實際在中國境內工作期間取得由中國境內雇主支付及中國境外雇主支付的所得	於中國境外工作期間取得之所得(境外來源所得)
居住滿一年但不超過五年者	在中國境內工作期間取得由中國境內雇主支付及中國境外雇主支付的所得	臨時離境 工作期間由中國境外雇主支付的所得
超過五年者	來源於中國境內外之所得	無

個人薪津、工資所得稅率表

全月應納稅所得額	稅率 (%)	單位：人民幣 速算扣除數
不超過500元的部分	5	0
超過500~2,000元的部分	10	25
超過2,000~5,000元的部分	15	125
超過5,000~20,000元的部分	20	375
超過20,000~40,000元的部分	25	1,375
超過40,000~60,000元的部分	30	3,375
超過60,000~80,000元的部分	35	6,375
超過80,000~100,000元的部分	40	10,375
超過100,000元的部分	45	15,375

應納稅所得額：每月固定薪津尚有2000/或4800元得予免除納稅。

增值稅、營業稅、消費稅

增值稅 - 稅收法律介紹

➤ 課徵範圍：

✧ 在中華人民共和國境內銷售貨物或者提供加工、修理修配勞務以及進口貨物的單位和個人，為增值稅的納稅義務人

➤ 基本稅率：17%、低稅率：13%(農牧及其他特定產品)

➤ 零稅率(出口貨物或國務院另有規定者)。

➤ 混合型之銷售行為：按主營業務統一征收增值稅

➤ 允許抵扣固定資產進項稅額(生產型轉向消費型)

➤ 小規模納稅人統一降至3%

➤ 取消對三來一補企業之進口設備免稅規定納稅申報期限延長(10日 - 15日)

➤ 對境外納稅人如何確認扣繳義務人、扣繳義務時程、地點及期限等

➤ 對於與企業技術更新無關 & 個人消費自用消費品(小汽車、遊艇等)不得扣抵進項稅額

增值稅 - 稅收法律介紹

- 一般增值稅納稅人VS 小規模營業人
 - 新辦小型商貿企業應自稅務登記起一年內實際銷售額達RMB80萬元，可申請認定
 - 註冊資金在500萬、人員在50人以上的新辦大樓商貿企業、可申請認定
- 「視同銷售」貨物行為：
 - ✧ 將貨物交付他人代銷；
 - ✧ 銷售代銷貨物；
 - ✧ 二個非同一縣(市)之機構間的貨物移送；
 - ✧ 將自產或委託加工的貨物用於非應稅、集體福利或個人消費；
 - ✧ 將自產、委託加工或購買的貨物用於投資、提供給其他單位或個體經營者、分配給股東或投資者、無償贈送他人。

增值稅 — 改革

從“生產型”向“消費型”增值稅體系轉變（2009年1月1日起實施）

取消了進口設備免增值稅的規定（政策過渡期截止2009年6月30日）

取消了外商投資企業購買國產設備退增值稅的政策（政策過渡期截止2009年6月30日）

增值稅改革對業務的影響

優點：

- 可抵扣的增值稅進項稅額降低了投資成本

減少多重徵稅

缺點：

提高非增值稅一般納稅人的採購成本（如：研發活動(符合條件的研發機構可享受退稅)，融資租賃）

現金流的壓力

出口導向型業務

初始資本金投資較高的業務（取消了過往的免稅處理）

營業稅 - 稅收法律介紹

➤ 課徵範圍：

✧ 在中華人民共和國境內提供本條例規定的應稅勞務、轉讓無形資產或者銷售不動產的單位和個人，為營業稅的納稅義務人。

❖ 在中華人民共和國境內是指：(1)提供的勞務發生在境內；(2)在境內載運旅客或貨物出境；(3)在境內組織旅客出境旅遊；(4)轉讓的無形資產在境內使用；(5)所銷售的不動產在境內；(6)在境內提供保險勞務。一是境內保險機構提供的保險勞務，但不包括境內保險機構為出口貨物提供的保險；二是境外保險機構以在境內的物品為標的提供的保險勞務。

❖ 應稅勞務是屬於交通運輸業、建築業、金融保險業、郵電通信業、文化體育業、娛樂業、服務業稅目徵收範圍的勞務。

❖ 單位或個體經營者聘用的員工為本單位或雇主提供的勞務，不屬於營業稅的應稅勞務。

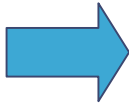
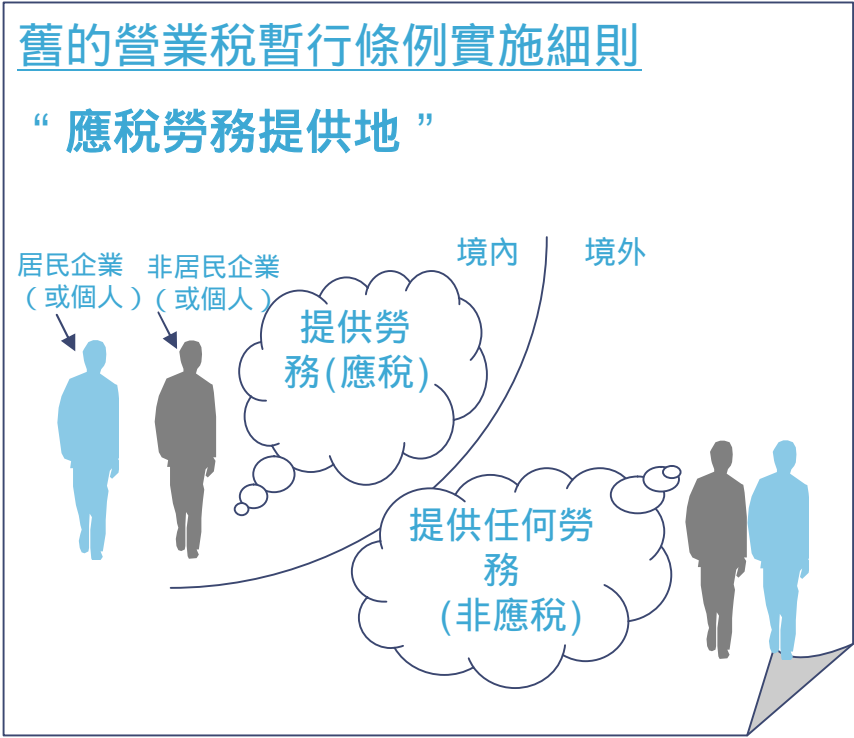
營業稅 - 稅收法律介紹

➤稅率：

稅目	徵收範圍	稅率
一、交通運輸業	陸路運輸、水路運輸、航空運輸、管道運輸、裝卸搬運	3%
二、建築業	建築、安裝、修繕、裝飾及其他工程作業(以承包人為納稅人)	3%
三、金融保險業		5%
四、郵電通信業		3%
五、文化體育業		3%
六、娛樂業	歌廳、舞廳、卡拉OK歌舞廳、音樂茶座、台球、高爾夫球、保齡球、游藝	5% 20%
七、服務業	代理業、旅店業、飲食業、旅遊業、倉儲業、租賃業(以承租人為納稅人)、廣告業及其他服務業	5%
八、轉讓無形資產	轉讓土地使用權、專利權、非專利技術商標權、著作權、商譽	5%
九、銷售不動產	銷售建築物及其他土地附著物	5%

營業稅 – 改革

判斷營業稅應稅勞務所得的來源



消費稅 - 稅收法律介紹

➤ 課徵範圍(5個類型， 11種產品)：

✧ 在中華人民共和國境內生產、委託加工和進口本條例規定的消費品的單位和個人，為消費稅的納稅義務人。

❖ 煙、酒及酒精

❖ 化妝品、護膚護髮品

❖ 鞭炮、焰火

❖ 汽油、柴油

❖ 汽車輪胎

❖ 摩托車

❖ 小汽車

➤ 消費稅稅率:3~50%

近期大陸稅法熱點問題

近期大陸稅法熱點問題

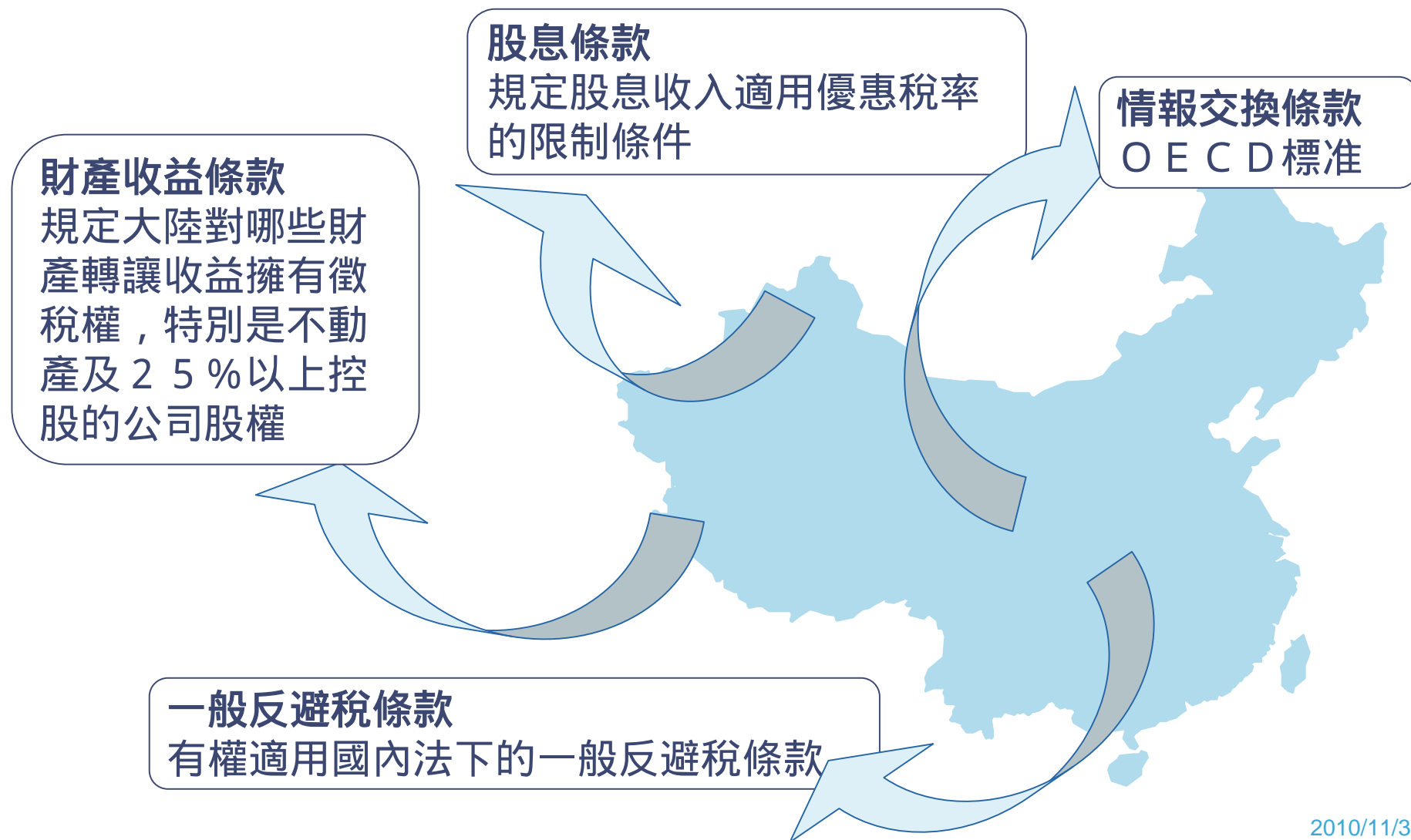
- 加強對非居民企業的稅務管理
- 企業重組與投資形式

過去一年大陸新簽訂的稅收協定/議定書/稅收資訊交換協議

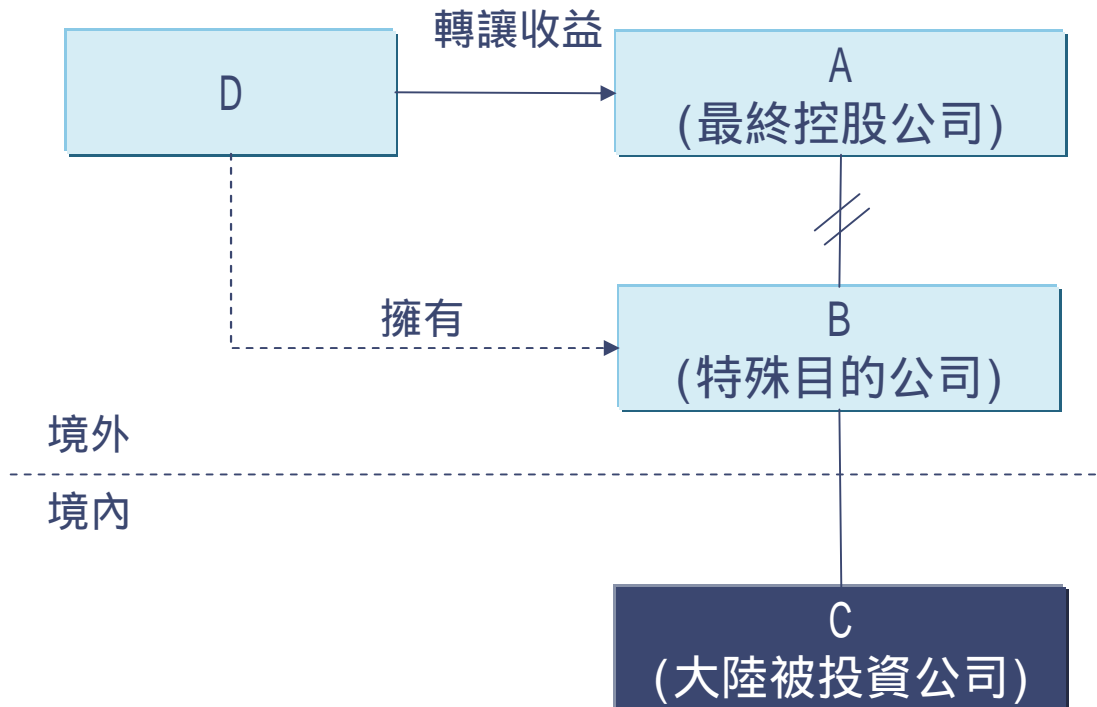


詳情請見2010年第六期《中國稅務/商務新知》

稅收協定/議定書的新趨勢

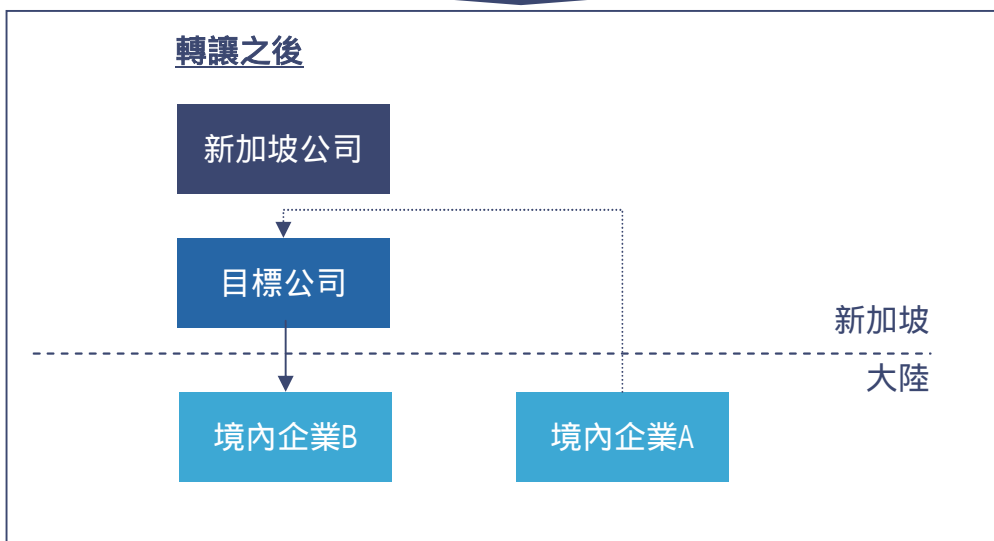
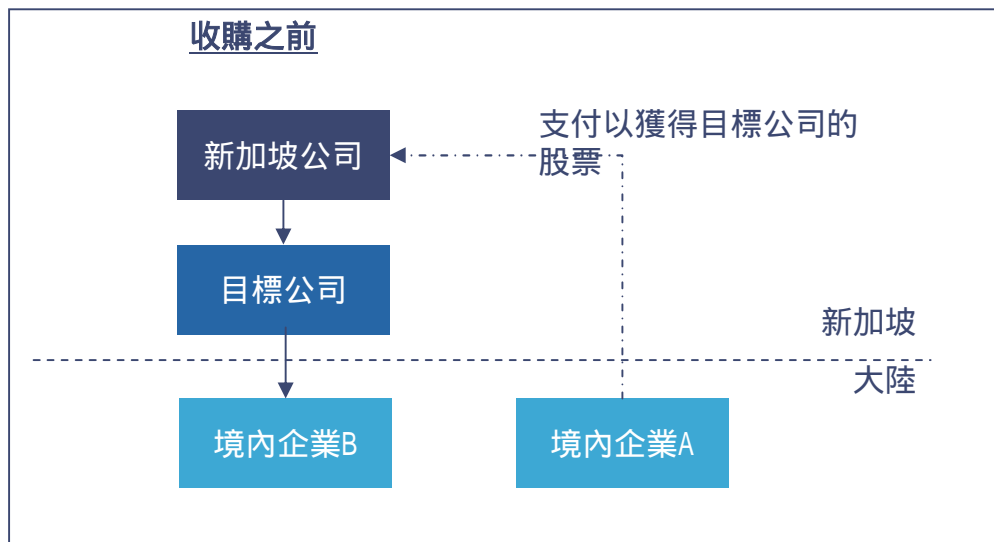


間接轉讓收益的預提所得稅風險



- 一般反避稅條款 – “主要目的”
- 所得稅法中“收入來源地”的規定

重慶案例



重慶案例所傳遞的資訊

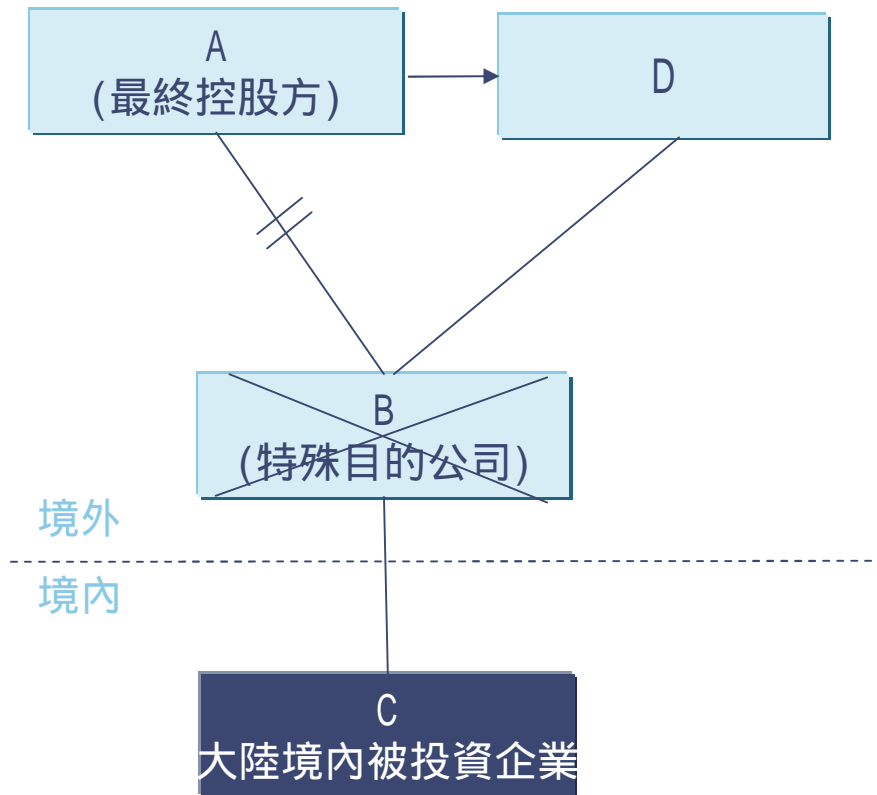
單獨的案例?

國稅總局的立場(反避稅)

實質重於形式!

重慶及新疆案例詳情請見
2009年第八期《中國稅務/商務新知》

非居民企業間接股權轉讓新政策（698號文）



國稅函【2009】698號文

根據B所在地區的稅務情況決定A是否有申報義務

可能的“穿透B企業”的處理

大陸相關稅收影響：收入來源地

生效日→溯至2008年1月1日

特殊性稅務處理跨境重組特定情形 (非居民企業-非居民企業模式)

A必須直接100%控股B

臺灣公司A

100%

臺灣公司B

不得轉讓所取得的股權
(3年!)

沒有預提所得稅稅負變化

境外

大陸

外商投資企業

最新出臺的《企業重組業務企業所得稅管理辦法》



對59號文規定的各類企業重組方式制定了具體的申報操作流程和文檔要求

對59號文中部分條款的具體意思予以澄清

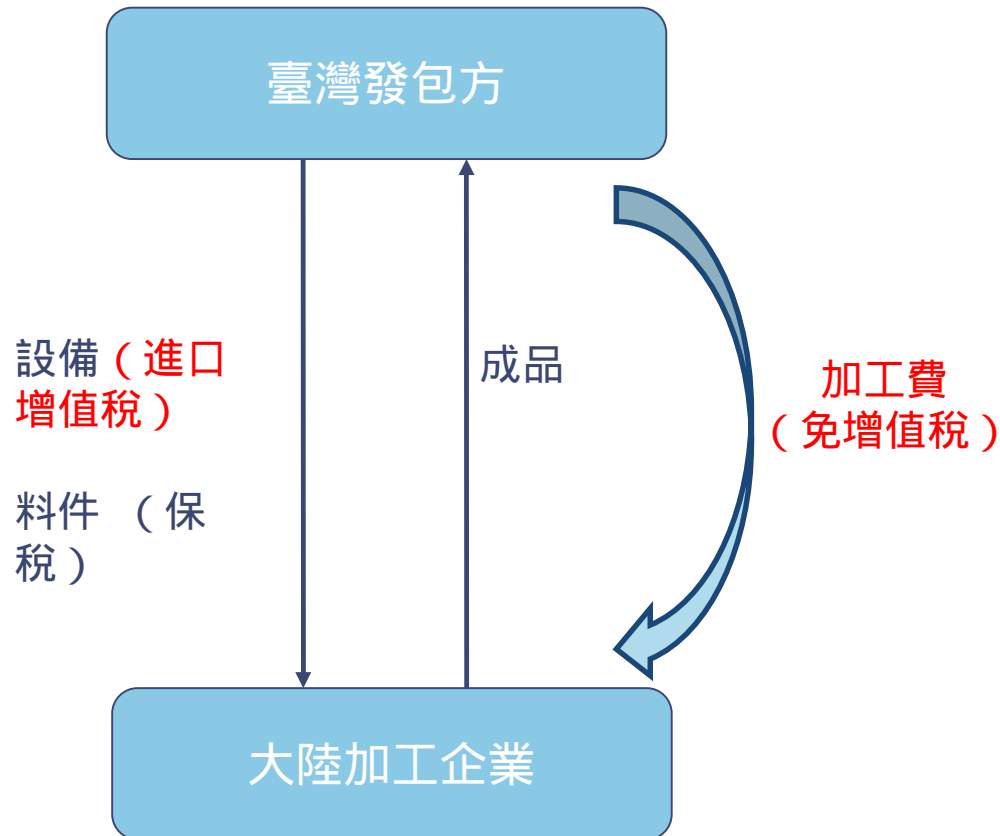
對部份政策性條款提出較寬鬆的處理



- 並沒有對跨境重組業務放寬條件
仍有許多不明確之處

臺灣投資者投資大陸的實務經驗分享

案例一 來料加工貿易模式



A) 增值稅改革帶來的影響

- 進口設備不再免增值稅
- 出口加工費免增值稅
- 現金流壓力

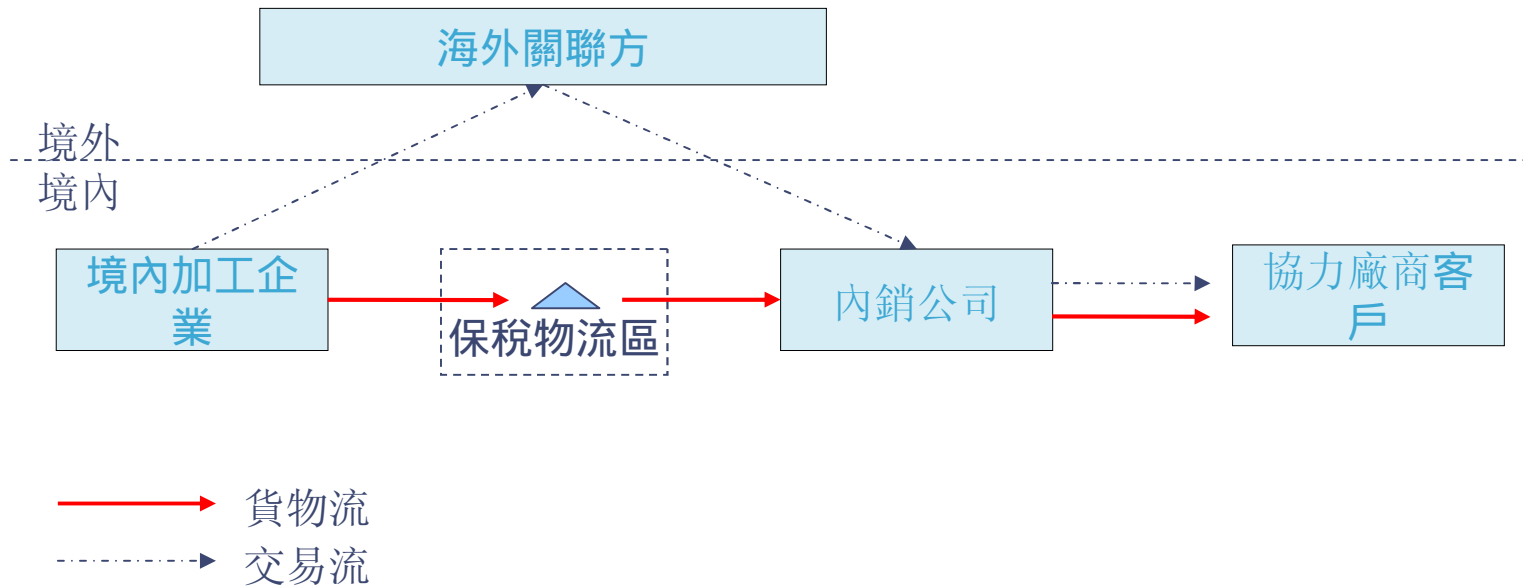
B) 可能的貿易模式轉變

- 轉為“進料加工”
- 遷往出口加工區

C) 最新動態

- 國稅總局貨物勞務司已開始調研“來料加工”改為“免、抵、退”出口退稅方法的可行性

案例二 大陸內銷模式

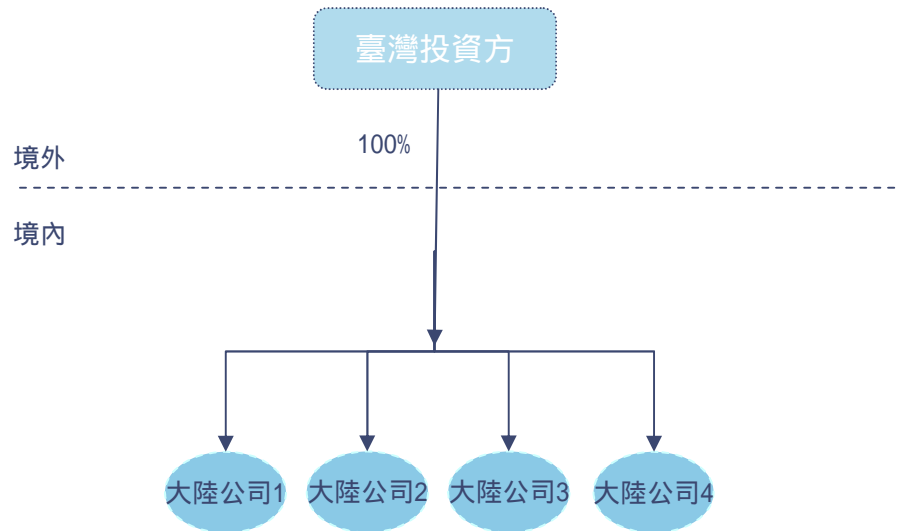


實務中的考慮：

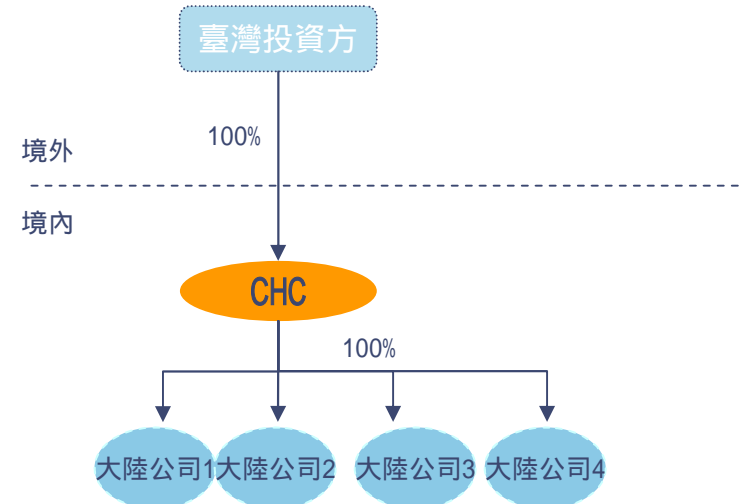
- A) 利用保稅區實現境內交付產品的可行性研究
- B) 設立內銷公司的可行性研究
- C) 未來貿易模式的稅務分析

案例三 大陸投資性公司架構 (CHC)

目前架構



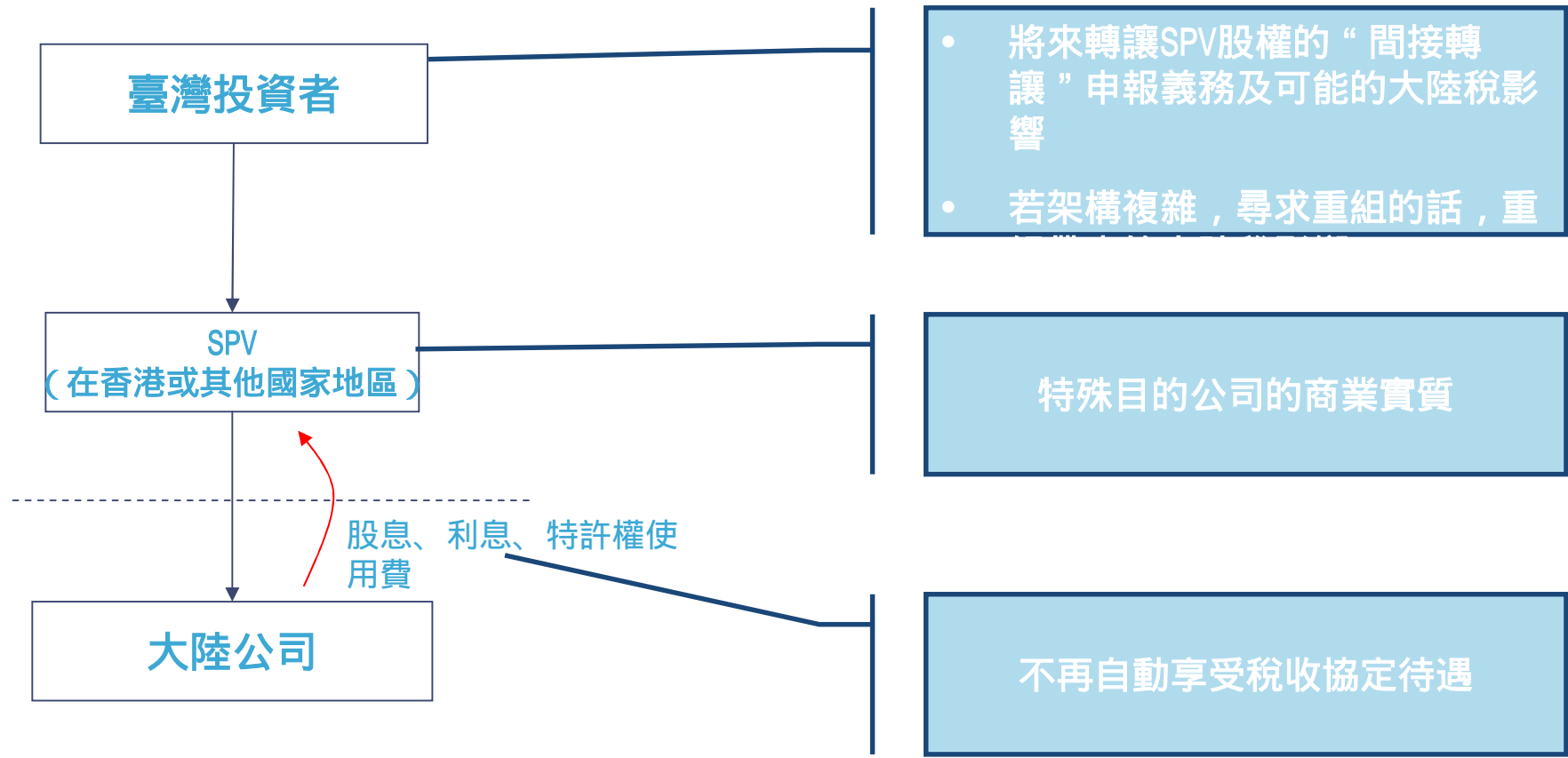
設想架構



需要考慮的問題：

- 投資性公司設立的可行性
- 將來投資性公司的營運（轉讓定價、資金運作等）
- 重組的稅務處理（是否能滿足特殊性稅務處理的要求？）
-

案例四 台商通過特殊目的公司投資大陸



Q&A