

2009年版

資誠國際租稅系列叢書

臺大兩岸稅法年報（2009）

PRICEWATERHOUSECOOPERS

財團法人資誠教育基金會



臺灣大學法律學院財經法中心

大陸企業所得稅法 釋論

Enterprise Income Tax Law of China

葛克昌、朱大旗、吳德豐 主編



元照

大陸企業所得稅法釋論

葛克昌、朱大旗、吳德豐
主 編

元 照 出 版 公 司

大陸企業所得稅法釋論／葛克昌等作． -- 初版．

-- 臺北市：資誠教育基金會出版：元照

總經銷，2009.03

面；公分

ISBN 978-987-81877-1-9（精裝）

1. 公司所得稅 2. 所得稅法規 3. 中國

567.92

98004536

本書已列入月旦法學知識庫全文檢索與數位專屬典藏

大陸企業所得稅法釋論

5H032PA

2009年4月 初版第1刷

發行人 陳永清

主編 葛克昌、朱大旗、吳德豐

作者 葛克昌、熊偉、黃茂榮、朱大旗、崔威
薛建蘭、陳清秀、韓靈麗、劉繼虎、周剛志
柯格鐘、湯潔茵、朱炎生、廖烈龍、李俊明
黃源浩、蔡孟彥、董玉明、黃士洲、江彥佐

出版者 財團法人資誠教育基金會

責任編輯 蔡孟彥、王萱雅、黃詠婕

地址 台北市信義區基隆路一段333號27樓

電話 (02)2758-5889

傳真 (02)2758-5883

總經銷 元照出版有限公司

100 臺北市館前路18號5樓

網址 www.angle.com.tw

定價 新臺幣580元

專線 (02)2375-6688

傳真 (02)2331-8496

郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第1531號

ISBN 978-986-81877-1-9

序

2003年大陸稅法代表團，在團長北京大學劉劍文教授率領下，在台灣大學法律學院舉行首屆「兩岸稅法研討會」，開啟每年由兩岸分別召開之稅法論壇之首頁，將當年最新的研究成果交換心得並發表於法學雜誌。今（2008）年又回到台北召開第八屆論壇，其間適值大陸改革開放開花結果，主要表現在經濟成長每年加速成長躍進，稅收增長更以經濟成長之倍數增加（雖然未必為正常現象），但真正讓世界印象深刻的是大陸稅法學之成長更在稅收成長之上。此固然在國際對中國稅法改革之重視支持與國際組織對改革之壓力，其間稅法學者深具前瞻眼光，勤於研究著作、發表且領導組織團隊更創造了前所未有的改變，而兩岸論壇每年接觸討論所激起火花，亦有催化作用。而台灣方面，因行政訴訟法的改革，改採言詞辯論，律師角色在稅務訴訟中成為不可或缺的重要角色，且對會計師之稅法素養要求日深。台灣大學法律學研究所適時成立財稅法組，培育人才為各界相互爭取，大陸稅法研究成為重點項目，企業所得稅法為核心，劉劍文教授（北大）、熊偉教授（武漢）及崔威教授（政法大學）先後至台大講學，掀起台灣研究企業所得稅法的浪潮。

第八屆兩岸稅法論壇，鑑於前六屆已完成階段性任務，適值當年大陸企業所得稅法正式施行，引起世界稅法學界高度重視，不僅視為中國稅法改革之標誌，亦為市場經濟立法改革之高峰。籌備會成會咸認為2008年第八屆論壇，應為兩岸稅法合

作，並向世界推展稅法成果之時。初步構想，原則上由與會八位大陸代表分別對企業所得稅法各章重要法律問題作出評述，而後由台灣代表分別由其熟稔之德、法、日、美之比較法學觀點予以分析。不意構想推出後，得到極大反響。首先，因故未能參與論壇發表論文之學者，希望在成書之際不缺席，同時建議以繁、簡體字及英文版同時出版，亦希望以比較法觀點參與論壇；再者，會計學界亦對此主題關注，希望能加入一兩篇會計學特別實務觀點。在此亦感謝資誠會計師事務所及月旦財經法雜誌，主動要求參與予以協助，並催促如期出書。企業所得稅法研究為兩岸法學界盛事，此書之出版更標誌兩岸稅法學合作之開始，台灣大學素有貢獻此大學於宇宙之宏願，此次論壇成書有幸表台灣大學之孕育成型集結成冊，簡述其源起，是為序。

國立台灣大學法律學院教授 葛克昌

前 言

為加強兩岸租稅法律實務與理論之積極交流，台灣大學法律學院特與資誠會計師事務所（PricewaterhouseCoopers Taiwan）合作主辦「大陸企業所得稅法暨第八屆兩岸稅法學術研討會」，針對2008年大陸新企業所得稅的發布與影響，就大陸、台灣相關企業所得稅法律進行比較以及相關因應措施進行探討。此次新企業所得稅法之實施，除實行統一稅法、統一稅率、統一稅前扣除標準、統一優惠等政策目的外，最重要的改變在於大陸稅務主管機關政策方向之變化，從早期偏重招商引資的態度，轉變為維護國家課稅主權、杜絕不當國際避稅，因此新稅法中除明確定義大陸稅務居民企業與來源所得外，同時亦對相關反避稅條款設立專章以進行規範。

本屆研討會匯集兩岸學術界的菁英，除了主辦單位台灣大學法律學院，東吳大學、中正大學等大學之法律學院教授亦受邀參與；大陸方面，中國人民大學、廈門大學、山西財經大學、浙江財經學院等中國稅法學者專家也特別來台發表論文暨進行學術交流。此外，資誠會計師事務所稅務法律服務部營運長吳德豐亦帶領稅務法律服務團隊，從實務角度，就發表論文所提出之稅務問題作討論，同時亦擔任論文發表的評論人。

遵循往例，於本屆研討會結束後，將會中各專家學者提出分享之論文集結成書，期與更多大眾分享並促進兩岸稅法學術之合作以及將研究成果加以傳承。同時，也希望能將實務界的

實務經驗與學術界的心得加以融合與交流。因此除感謝兩岸參與學者、社會先進之貢獻外，亦感謝參與研討會及論文出版的工作人員，因為惟有這些人士的無私地貢獻，才能讓最新租稅法律之研究成果、專業知識與實務經驗藉由研討會的舉辦與書籍的出版持續地傳承與分享。

國立台灣大學法律學院教授 葛克昌

中國人民大學法學院教授 朱大旗

資誠會計師事務所稅務暨法律服務部營運長 吳德豐

作者簡介



- | | | |
|------|-----|---------------------------------|
| 第一章 | 葛克昌 | 台灣大學法律學院教授 |
| 第二章 | 熊偉 | 武漢大學法學教授暨稅法研究中心主任 |
| 第三章 | 黃茂榮 | 司法院大法官、台灣大學兼任教授 |
| 第四章 | 朱大旗 | 中國人民大學法學院教授、博士生導師 |
| 第五章 | 崔威 | 中國政法大學中美法學院副教授 |
| 第六章 | 薛建蘭 | 山西財經大學教授 |
| 第七章 | 陳清秀 | 行政院人事行政局局長、東吳大學法律系兼任
副教授 |
| 第八章 | 韓靈麗 | 浙江財經學院法學院教授 |
| 第九章 | 劉繼虎 | 中南大學法學院教授兼常務副院長 |
| 第十章 | 周剛志 | 廈門大學法學院副教授 |
| 第十一章 | 柯格鐘 | 成功大學法律系暨法律研究所助理教授 |
| 第十二章 | 湯潔茵 | 中國北京大學法學院博士研究生 |
| 第十三章 | 朱炎生 | 廈門大學法學院教授 |
| 第十四章 | 廖烈龍 | 資誠會計師事務所會計師 |
| 第十五章 | 李俊明 | 上海交通大學法學院講師 |
| 第十六章 | 黃源浩 | 法國馬賽第三大學憲政司法中心法學博士候選人 |
| 第十七章 | 蔡孟彥 | 台灣大學法律研究所財經法學組博士生 |
| 第十八章 | 董玉明 | 山西大學法學院經濟法研究室主任、教授 |
| 第十九章 | 黃士洲 | 台北商業技術學院財稅系助理教授、德國海德堡
大學訪問學者 |
| 第二十章 | 江彥佐 | 東吳大學法律系兼任講師、東吳大學法研所
博士生 |

目 錄

序

前言

主 編

作者簡介

第一章	企業所得稅法與大陸法制新時代	葛克昌	1
第二章	彙總納稅與地區間財政平衡	熊 偉	27
第三章	兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之 規定的比較	黃茂榮	55
第四章	中國大陸《企業所得稅法》納稅主體 問題的法律研究	朱大旗	99
第五章	外商投資二元課稅模式及其政策取向	崔 威	117
第六章	企業所得稅稅前扣除專案評析	薛建蘭	149
第七章	國際間避免重複課稅之方法與企業所 得稅	陳清秀	163
第八章	公司稅務的法律風險及其防範	韓靈麗	203
第九章	大陸企業所得稅優惠制度改革新進展	劉繼虎	221
第十章	高新技術企業之認定與權利救濟	周剛志	249

第十一章	企業所得稅法中源泉扣繳制度之兩岸法制比較與檢討	柯格鐘 271
第十二章	企業所得稅指定扣繳制度的定位與完善	湯潔茵 301
第十三章	資本弱化稅制的國際比較與借鑒	朱炎生 325
第十四章	兩岸現行企業所得稅特別納稅調整規定之比較研究	廖烈龍 355
第十五章	中國大陸一般反避稅條款構成要件評述	李俊明 391
第十六章	論經營管理不干涉原則	黃源浩 411
第十七章	資本弱化稅制之理念與問題	蔡孟彥 437
第十八章	宏觀調控目標轉變與企業所得稅徵收問題研究	董玉明 461
第十九章	初探移轉訂價的協力義務與制裁	黃士洲 481
第二十章	兩岸企業所得稅稽徵（徵管）程序之比較研究	江彥佐 511
附錄	大陸企業所得稅法條文繁體字版	565

第一章



企業所得稅法與大陸法制新時代

葛克昌

台灣大學法律學院教授

壹、問題概說

貳、確立法人為納稅主體

參、確立淨所得為稅捐客體

肆、確立租稅優惠之法制化

伍、脫法避稅之防杜

陸、結 論

本文承台大法律研究所財稅法組研究生黃詠婕律師蒐集文獻整理文稿，併此致謝。

摘 要

2007年3月16日，大陸企業所得稅法順利通過審議，並於2008年1月1日實施，標誌著在立法方面與世界接軌新時代之來臨，其規範重點分別為：由量能原則出發、重新建構應稅所得之概念、稅捐優惠的節制以及脫法避稅防杜的明文化。本文就概觀方面提出若干觀點與建議，並對企業所得稅法整體，從兩岸比較角度作部分分析。

關鍵字：企業所得稅、租稅改革、稅捐優惠、所得概念、脫法避稅

Corporate Income Tax and Reform of Chinese Taxation

Keh-Chang Gee

Abstract

The new Chinese Corporate Tax Law was passed on March 16, 2007 and came in to effect on the first day of 2008. This new Corporate Tax Law signified a new age of Chinese taxation and its endeavor to comply with international norms. The important points of such law include: Reconstruction of the Concept of Income based on the Principle of the Ability to Pay, Limits on Tax Benefits, and Codification of the principle of anti-tax avoidance. This article aims to analyze this new law from the comparative perspectives and provide some personal recommendations.

Keywords: Corporate Income Tax, Tax Reform, Tax Benefits, Concept of Income, Tax Avoidance

壹、問題概說

一、由量能原則出發

所謂稅法與世界接軌¹，不僅指制度設計，更重要的，基於稅法是由結構性原則所構成之體系，在形式法治國之結構性原則為稅捐法定主義，在實質法治國為量能平等負擔原則²。按量能原則基於憲法之財產自由權，經濟自由權（由概括自由權所衍生），個人得依（私有）財產存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，免受公權力之侵害，俾能實現個人自由，發展人格及維護尊嚴（司法院釋字第400號解釋）。惟此種財產使用收益自由，需受社會衡平、（公共）負擔正義之限制。由於財產權受到憲法保障，得以自由使用、收益及處分，但私有財產亦須仰賴公共服務之提供，故憲法授權立法者需經由稅法制定，將財產之收益分為私有及公有（納稅義務）兩部分。憲法上平等原則適用於稅捐，需從私人使用財產價值上衡量；而平等原則負擔，同時亦須考量稅後保留私人自由使用部分必須平等³。惟租稅負擔之衡量應就個人（自然人）為之，特別是所得稅，依個人所得稅課原則（Individualprinzip），稅捐負擔能力之計算，應以個別自然人，而非集體或群體之集合式負擔能力⁴。如以犧牲說作為量能基礎，則只有自然人始有犧牲感（個人生活需求滿足感之減

1 劉劍文，略論個人所得稅法的國際接軌，法商研究，1995年，12期。

2 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl., 2008, S. 479 ff.; P. Kirchhof, StuW, 1984, S. 319 ff.; 陳清秀，量能原則在所得稅法上實踐，法令月刊，58卷5期，2007年5月，頁66以下；柯格鐘，量能課稅原則作為稅法基本原則，月旦法學，136期，2006年9月，頁101以下；葛克昌，量能原則與所得稅法，稅法基本問題，元照，2005年增訂版，頁155以下；葛克昌，量能原則為稅法結構性原則，前揭書，頁321以下。

3 P. Kirchhof, StuW, 1984, S. 333.

4 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 9, 22 ff.

少），但如果將稅捐作為整體（納稅人）之個人與團體所為分擔金，不僅可以解決企業之正當性問題；亦足以說明納稅人何以負有協力義務，該義務係協助納稅人共同體共同追求租稅正義⁵。進一步需加探討者，即企業稅是否應受競爭中立原則拘束，除公司外其他企業應否包括在內等問題。企業應予課徵所得稅，公司之盈餘或收益分配予股東後，股東之股利所得是否仍需課徵個人綜合所得稅，或兩者之間應有何連結之可能。

確立了量能原則為稅法之結構性原則，在企業所得稅法際，可由四階段予以考量⁶：首先，依量能原則，稅法立法者需在不同之納稅義務人間，加以衡量其租稅負擔能力之有無，也就是立法者在選任稅捐客體時，須以納稅義務人之支付能力為指標。就此點而言，吾人須就企業所得稅之企業範圍予以抉擇（參照企業所得稅法第一章）。

在選擇較合理的稅捐客體後，須進行稅課要件之選取與評量，使之與整體法體制相符，亦即各稅法須針對實證法整體作體系化工作。量能原則要求淨所得原則貫徹，特別企業所得稅應避免課及資本，須扣除成本費用就淨值比較負擔能力，始能維持企業之永續經營，企業之虧損亦然。是以進一步工作，為確定收入總額與扣除額（企業所得稅法第二章、第三章）。又量能原則在考量整體法體系，為了重大公益要求，量能原則須作部分退讓，而有租稅優惠之立法，惟此種立法非出於恣意，而在憲法秩序下，須予統一之法律建制（企業所得稅法第四章），對量能原則之破壞，除立法上租稅優惠外，在稅法解釋適用之際，納稅人以濫用私法契約自由方法以規避稅捐，對量能平等負擔與市場自由

5 Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001. S. 4 ff.; H. Kube, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, DStJG 29, 2006, S. 11 ff.

6 P. Kirchhof, Steuergleichheit, StuW, 1984, S. 297 f.; 葛克昌，量能原則與所得稅法，收入於稅法基本問題（前揭註2書），頁164以下。

競爭秩序均有損傷，各國稅法對此有特別防杜條款與一般防杜條款予以因應⁷，而有不同之納稅調整（企業所得稅法第六章）。為確保量能負擔之貫徹，須在稅務行政程序中公權力得以伸張而須在正當法律程序下保障納稅人，而有扣繳程序（企業所得稅法第五章）與徵收管理程序（企業所得稅法第七章）。以下試就重要問題，基於企業所得稅法規定，分別簡介評論之。以為本書各具體問題析論之提示。

二、所得概念

在稅捐債務法方面⁸，所得稅的徵稅對象是應稅所得。企業所得稅法第7條規定「不徵稅」收入，明確與第26條之「免稅收入」加以區分，為其進步之處⁹。所得稅法之核心概念為「所得」，惟所得之定義，始終為所得稅法最富爭議之問題。傳統所得概念，有源泉說與純（淨）資產增加說，企業所得稅法第6條就「各種來源所得」加以課稅，而不限於反覆性，係採行純資產增加說。惟純資產增加說為經濟學概念，為考量憲法上對課稅權

7 葛克昌，租稅規避與法學方法，收入稅法基本問題（前揭註2書），頁12以下。

8 翟繼光在2008年出版之財稅法原論（立信會計出版社）收有「稅收法律關係的特徵與性質」一文，明確指出「稅收徵納制度實體法律關係是公法上債務關係，而且這也是稅收法律關係最基本最主要的性質，已成共識。」公法債務關係不同於私法，主要在於公法債權人代表公益（私法債權人代表私益）得自己單方決定、自己執行、自己處罰；但亦受法律保留與基本權直接適用之限制，特別是納稅人基本權應受維護。參見葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，2005年增訂版，頁27以下。

9 「不徵稅收入」與「免稅收入」雖均無須納稅，但「不徵稅收入」係不具可稅性，不符合量能負擔原則，本質上不應課稅；反之，「免稅收入」係符合量能原則，原應課稅，但為了重大公益，犧牲量能原則，而為「量能原則之例外」，是為租稅優惠。量能原則犧牲，基於比例原則，可否免稅，值得審查。台灣所得稅法第4條第1項各款「免納所得稅」之規定，則將「非課稅所得」與「免稅所得」混為一談，造成稅法解釋之困難，應予檢討。