中国大陆居民赴台湾地区
投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

前　言

《中国大陆居民赴台湾地区投资税收指南》（以下简称《指南》）的编写目的是向对台投资的纳税人提供相关税制介绍。《指南》依据台湾地区各税目相对应的税种法及“税捐稽征法”，就其所规定税目的课税事实、形成的各种税捐关系（具体包括税捐债务关系、税捐稽征关系、税捐处罚关系）等进行了介绍。

《指南》共包括六个部分。

第一章介绍台湾地区经济概况。首先，选取了 GDP、经济增长率、财政收支、投资、消费、进出口情况、物价水平、CPI、通货膨胀率、外汇和黄金储备、就业情况等主要经济指标和数据，对近年来台湾地区经济发展情况加以介绍。其次，从产业结构，包括三大产业发展情况及其 GDP 占比，以及重点行业及其 GDP 占比，支柱行业、重点行业的现状与发展前景等方面对台湾地区经济支柱和重点行业进行了介绍。再次，介绍了两岸经贸合作情况，包括近年签署的双边经贸合作协议及两岸进出口贸易额、主要进出口商品种类，两岸相互投资情况等。最后，从投资门槛、投资吸引力、投资退出政策等方面介绍了台湾地区的投资政策。

第二章比较全面地介绍了台湾地区税制。首先，从整体上梳理了台湾地区税制，介绍了台湾地区税收法律体系及近年来的重大税制变化。其次，介绍了与赴台投资紧密相关的营利事业所得税、综合所得税、营业税 3 个重要税种的基本课税要素。再次，介绍了台湾地区现行关税、货物税、特种货物及劳务税、遗产及赠与税、证券交易税、期货交易税、烟酒税及健康福利捐、地价税、土地增值税、房屋税、契税、印花税、使用牌照税、娱乐税等 16 个税目（捐）的课税基本要素及其征收管理概况。同时，还梳理和总结了散落在各税种法中的信托税制。其中，营业税相关的统一发票管理制度在《指南》第三章进行介绍。

第三章介绍台湾地区的税收征收和管理制度。首先，介绍了其税务机构的设置和职责。其次，从税务登记、账簿凭证管理、纳税申报、税务检查、税务代理以及法律责任方面介绍台湾地区的税收征管制度。其中，纳税申报和法律责任等内容只针对一些共性的问题进行了介绍，各税种的纳

税申报和法律责任则在第二章各税种相应部分分别介绍。最后，还介绍了非居民纳税人的税收征收和管理措施。

第四章介绍了台湾地区关联申报、同期资料管理、转让定价调查、预约定价安排、受控外国企业、成本分摊协议、资本弱化等特别纳税调整政策及相应法律责任。

第五章介绍了 2015 年海协会和台湾海基会签署的《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》及其相互协商程序。首先，本章对照大陆所签订的双边税收协定及 OECD 和 UN 税收协定范本，从适用范围、常设机构的认定、不同类型收入的税收管辖权、台湾地区税收抵免政策、非歧视待遇、在台湾地区享受税收协定（或协议）待遇的手续等方面对两岸税收协议进行了分析。其次，重点对两岸税收协议中相互协商程序的法律依据、适用及启动程序、法律效力等内容进行了介绍。

第六章介绍了在台湾地区投资可能存在的税收风险。主要内容包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险、享受税收协定待遇风险等。

《指南》基于 2023 年 6 月 30 日前收集的信息进行编写。鉴于税收法规变化及理解偏差等因素，不能保证内容与台湾地区税制完全一致，具体税收法规和纳税流程以台湾地区有关部门正式发布内容为准。同时,建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时,及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询,以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处,敬请广大读者不吝指正。

目　　录

第一章　台湾地区经济概况.....1

1.1 近年经济发展情况.....1
1.2 支柱和重点行业.....4
1.3 经贸合作.....6
1.3.1 两岸经贸及投资相关协议简介.....7
1.3.2 两岸贸易、投资简况.....8
1.4 投资政策.....15
1.4.1 一般投资政策.....15
1.4.2 大陆投资者赴台投资相关政策.....17

第二章　台湾地区税收制度简介.....24

2.1 概览.....24
2.1.1 税制综述.....24
2.1.2 税收法律体系.....27
2.1.3 近年来重大税制变化.....31
2.2 营利事业所得税.....43
2.2.1 居民企业.....44
2.2.2 非居民企业.....71
2.2.3 申报制度.....80
2.2.4 其他.....94
2.3 综合所得税.....108
2.3.1 居民纳税人.....108
2.3.2 非居民纳税人.....120
2.3.3 综所税结算申报制度.....122
2.4 加值型及非加值型营业税.....128
2.4.1 概述.....129
2.4.2 税收优惠.....134
2.4.3 应纳税额.....136
2.4.4 申报制度.....138
2.5 其他税（费）.....144
2.5.1 关税.....144
2.5.2 货物税.....152
2.5.3 特种货物及劳务税.....158

2.5.4 遗产及赠与税 161
2.5.5 证券交易税 165
2.5.6 期货交易税 168
2.5.7 烟酒税及健康福利捐 169
2.5.8 土地税 172
2.5.9 房屋税 181
2.5.10 契税 183
2.5.11 印花税 185
2.5.12 使用牌照税 189
2.5.13 娱乐税 192
2.5.14 台湾地区信托税制简介 194
第三章 税收征收和管理制度 202
3.1 税收管理机构 202
3.1.1 税务系统机构设置 202
3.1.2 税务管理机构职责 203
3.2 居民纳税人税收征收管理 206
3.2.1 税务登记 206
3.2.2 账簿凭证管理制度 214
3.2.3 纳税申报 223
3.2.4 税务检查 228
3.2.5 税务代理 231
3.2.6 法律责任 238
3.2.7 其他征管规定 248
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理 254
3.3.1 非居民税收征管措施简介 254
3.3.2 非居民企业税收管理 257
第四章 特别纳税调整政策 261
4.1 关联交易 261
4.1.1 关联关系判定标准 261
4.1.2 关联交易基本类型 263
4.1.3 关联申报管理 263
4.2 同期资料 271
4.2.1 分类及准备主体 271

4.2.2 具体要求及内容.....271
4.2.3 其他要求.....275
4.3 转让定价调查.....275
4.3.1 原则.....276
4.3.2 转让定价主要方法.....280
4.3.3 转让定价调查.....284
4.4 预约定价安排.....286
4.4.1 适用范围.....287
4.4.2 程序.....288
4.5 受控外国企业.....289
4.5.1 判定标准.....290
4.5.2 税务调整.....294
4.5.3“境外资金汇回管理运用及课税条例”.....295
4.6 成本分摊协议管理.....296
4.6.1 主要内容.....296
4.6.2 税务调整.....296
4.6.3 案例.....296
4.7 资本弱化.....296
4.7.1 判定标准.....296
4.7.2 税务调整.....297
4.8 法律责任.....298
第五章 两岸税收协议及相互协商程序.....299
5.1 两岸税收协议.....299
5.1.1 两岸税收协议.....302
5.1.2 适用范围.....303
5.1.3 常设机构的认定.....306
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....309
5.1.5 台湾地区税收抵免政策.....321
5.1.6 非歧视待遇.....325
5.1.7 在台湾地区享受税收协定（或协议）待遇的手续.....325
5.2 两岸税收协议相互协商程序.....328
5.2.1 相互协商程序概述.....328
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....330
5.2.3 相互协商程序的适用.....330

5.2.4 启动程序.....332
5.2.5 相互协商的法律效力.....332
5.2.6 台湾地区仲裁条款.....333
5.3 两岸税收协议争议的防范.....334
第六章 在台湾地区投资可能存在的税收风险.....337
6.1 信息报告风险.....337
6.1.1 登记注册制度.....337
6.1.2 信息报告制度.....338
6.2 纳税申报风险.....338
6.2.1 在台湾地区设立子公司的纳税申报风险.....338
6.2.2 在台湾地区设立分公司或代表处的纳税申报风险.....339
6.2.3 在台湾地区取得与常设机构无关所得的纳税申报风险.....340
6.3 调查认定风险.....341
6.3.1 转让定价调查风险.....341
6.3.2 资本弱化认定风险.....341
6.3.3 无形资产及相关受控外国企业调查风险.....342
6.3.4 非境内注册居民企业认定风险.....342
6.3.5 混合错配风险.....343
6.4 享受税收协定待遇风险.....343
6.5 其他风险.....344
附 录.....346
一、两岸税法术语对比表.....347
二、两岸税种（税目）大致对应关系.....348
三、台湾地区“行政院”组织图.....349
四、台湾地区签订的已生效租税协议一览表.....350
五、台湾地区预提税率表（各类所得扣缴率标准）.....351
六、台湾地区税目税率表.....353
参 考 文 献.....360
一、主要参考文献.....360
二、本指南涉及台湾地区主要税法（或投资法）及相关规范.....361

第一章　台湾地区经济概况

1.1 近年经济发展情况

台湾地区近年来人均 GDP、人均 GNI、人均所得、经济增长率、平均汇率等经济发展指标数据如表 1.1 所示。台湾地区 2021 年财政收入 33211 亿元，财政支出 33594 亿元，收支相抵后净额差短 383 亿元。①财政收入占 GDP 比率为 15.3%，财政支出占 GDP 比率为 15.5%。税课收入为财政收入的主要来源，2021 年占 82.6%，社会福利支出、教育科学文化支出及经济发展支出在财政支出中占比较高，2021 年分别占 23.7%、23.3% 及 16.9%。②2020 年至 2022 年，出口金额分别为 3452 亿美元、4463 亿美元、4794 亿美元，出口年增率分别为 4.9%、29.3%、7.4%，进口金额分别为 2861 亿美元、3819 亿美元、4280 亿元，进口年增率分别为 0.2%、33.3%、12.1%（近年来进出口详情见表 1.2）。另外，依据 WTO《2022 年世界贸易统计》显示，2021 年台湾地区货物进出口金额世界排名分别为第 17、第 16 位。台湾地区在大陆进口市场占有率近年来保持在 7%至 9%左右，如表 1.3 所示。通货膨胀方面，近年来台湾的消费者物价指数（Consumer Price Index，CPI）及年增率变动幅度不大，其物价水平总体稳定。2020 年至 2022 年，消费者物价指数（CPI）年增率分别为 0.56%、-2.03%、1.96%，详情见表 1.4。台湾地区的汇率比较稳定，1991 年以来新台币对美元平均汇率变动趋势如图 1.1 所示。截至 2023 年 3 月，台湾地区外汇存底（储备）金额为 5602.79 亿美元，黄金储备 423.6 吨。2020 至 2022 年，失业率分别为 3.85%、3.95%、3.67%，劳动参与率分别为 59.14%、59.02%、59.18%，劳动力及就业情况见表 1.5。③

表 1.1　台湾地区国民所得和经济成长率表

① 本指南中的货币种类，如未特别指明，均为新台币。
② 财政收支数据来源于台湾地区“财政部”：“2021年度台湾地区财政年报”。
③ 表1.1、表1.2、表1.4、表1.5及图1.1数据来源于台湾地区统计信息网（www.stat.gov.tw）。

指标 年度	平均汇率	经济增长率	名目国内生产总值（GDP）	人均 GDP	名目国民总收入（GNI）	人均 GNI	名目国民所得（NI）	人均所得
	元/美元	%	百万美元	美元	百万美元	美元	百万美元	美元
2008 年	31.54	0.80	415,824	18,081	425,520	18,503	351,851	15,299
2009 年	33.06	-1.61	390,788	16,933	402,958	17,460	330,371	14,315
2010 年	31.65	10.25	444,245	19,197	457,379	19,765	383,294	16,563
2011 年	29.47	3.67	483,957	20,866	496,583	21,410	414,907	17,889
2012 年	29.62	2.22	495,536	21,295	510,127	21,922	421,900	18,130
2013 年	29.77	2.48	512,957	21,973	526,477	22,552	443,210	18,985
2014 年	30.37	4.72	535,332	22,874	549,791	23,492	467,968	19,996
2015 年	31.91	1.47	534,474	22,780	548,253	23,367	465,705	19,849
2016 年	32.33	2.17	543,002	23,091	556,957	23,684	473,413	20,132
2017 年	30.44	3.31	590,780	25,080	605,477	25,704	516,879	21,943
2018 年	30.16	2.79	609,251	25,838	623,005	26,421	529,458	22,454
2019 年	30.93	3.06	611,336	25,908	626,731	26,561	527,402	22,351
2020 年	29.58	3.39	673,252	28,549	692,582	29,369	582,574	24,704
2021 年	28.02	6.53	775,838	33,059	792,201	33,756	671,197	28,600
2022 年	29.81	2.45	762,674	32,811	780,209	33,565	650,953	28,004

表 1.2 台湾地区进出口金额及年增率（单位：百万美元；%）

年　度	出　口		进　口		出（入）超	
	金额	年增率	金额	年　增　率	金额	年　增　率
2012 年	305,315	-2.2	276,466	-3.8	28,848	16.0
2013 年	310,866	1.8	277,384	0.3	33,481	16.1
2014 年	319,413	2.7	281,096	1.3	38,318	14.4
2015 年	284,434	-11.0	236,380	-15.9	48,053	25.4
2016 年	279,175	-1.8	229,199	-3.0	49,975	4.0
2017 年	315,487	13.0	257,200	12.2	58,287	16.6
2018 年	334,007	5.9	284,792	10.7	49,216	-15.6
2019 年	329,157	-1.5	285,651	0.3	43,506	-11.6
2020 年	345,126	4.9	286,148	0.2	58,978	35.6
2021 年	446,371	29.3	381,958	33.5	64,414	9.2
2022 年	479,442	7.4	428,010	12.1	51,432	-20.2

表 1.3　台湾地区在大陆进口市场占有率[①]（单位：%）

2012 年	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年
7.27	8.03	7.76	9.02	9.17	8.67	8.40	8.35	9.81	9.39

表 1.4　台湾地区消费者物价指数及其年增率（单位：%）

年度	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022

① 台湾地区经贸资讯网：《台湾地区和主要竞争对手国在中国大陆进口市场占有率》，https://www.trade.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=1376&pid=516586，访问日期：2022-03-20。

项目										
CPI	93.71	94.83	94.54	95.86	96.45	97.76	98.30	98.07	100.00	102.95
年增率	0.80	1.20	-0.31	1.40	0.62	1.36	0.55	-0.23	1.97	2.95

表 1.5　台湾地区人力资源调查统计情况（单位：千人）

指标 / 年度	总人口	15 岁以上民间人口	劳动力			非劳动力	劳动力参与率（%）	失业率（%）	就业结构比（%）		
			合计	就业者	失业者				农业	工业	服务业
2012 年平均	23148	19436	11341	10860	481	8096	58.35	4.24	5.01	36.23	58.75
2013 年平均	23218	19587	11445	10967	478	8142	58.43	4.18	4.96	36.16	58.89
2014 年平均	23262	19705	11535	11079	457	8170	58.54	3.96	4.95	36.14	58.91
2015 年平均	23319	19842	11638	11198	440	8204	58.65	3.78	4.95	36.03	59.02
2016 年平均	23364	19962	11727	11267	460	8235	58.75	3.92	4.95	35.88	59.17
2017 年平均	23404	20049	11795	11352	443	8254	58.83	3.76	4.90	35.79	59.31
2018 年平均	23425	20129	11874	11434	440	8254	58.99	3.72	4.90	35.71	59.38
2019 年平均	23440	20189	11946	11500	446	8243	59.17	3.73	4.86	35.58	59.55
2020 年平均	23430	20231	11964	11504	460	8267	59.14	3.85	4.76	35.43	59.80
2021 年平均	23325	20193	11919	11447	471	8274	59.02	3.95	4.73	35.45	59.81
2022 年平均	23086	20028	11853	11418	434	8175	59.18	3.67	4.64	35.40	59.96

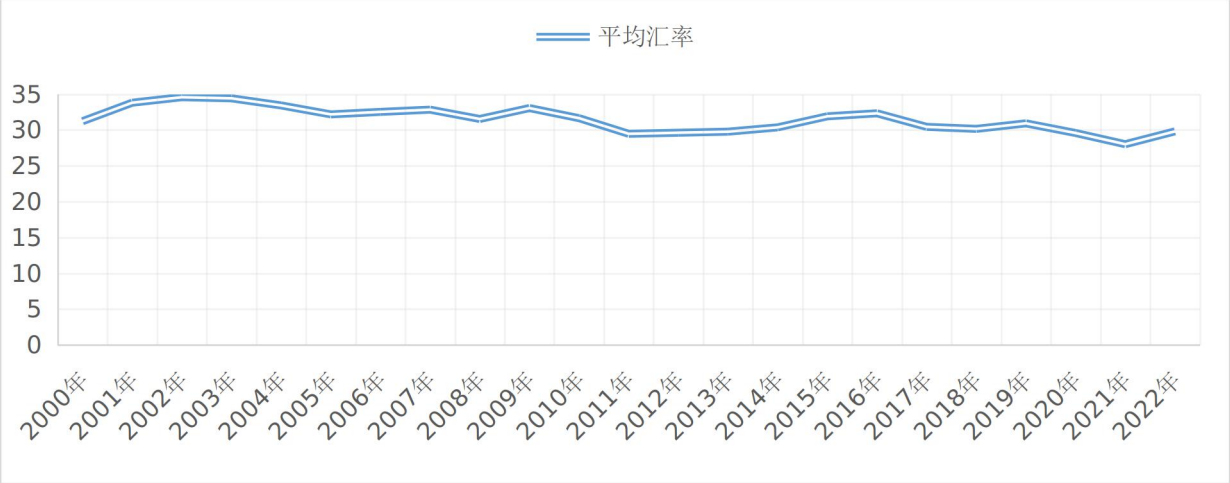


图 1.1　台湾地区 2000 年以来平均汇率变动趋势（新台币/美元）

世界经济论坛（The World Economic Forum，以下简称“WEF”）发布的《2019 年全球竞争力报告》指出，台湾地区的全球竞争力指数（Global Competitiveness Index，GCI）综合得分 80.2 分，在全球竞争力排行榜上排名第 12 位（共 141 个经济体）。在政策环境方面，社会制度和治理指标排名第 24 位、基础设施指标排名第 16 位、信息通信技术采用情况指标排

名第 11 位、宏观经济稳定性指标排名世界第一；在人力资源指标方面，卫生健康指标排名第 24 位、技能指标排名第 23 位；在市场方面，产品市场指标排名第 16 位、劳动力市场指标排名第 15 位、金融体系指标排名第 6 位、市场规模指标排名第 19 位；在创新生态指标方面，台湾地区是仅有的四个创新能力指标超过 80 分的经济体之一（全球的平均分为 38 分），全球排名第 4 位，企业活力指标全球排名第 20 位。[①]依据世界银行公布的《2020 全球营商环境报告》（Doing Business 2020），在 190 个经济体中，台湾地区的经商便利度排名第 15 位。[②]

税收营商环境方面，台湾地区的税收制度采取分税立法，税收法律规范较为完备，税法内容、税务申报程序规定明确。奉行税收法定主义，其税法相对比较稳定和可预测，征管程序公开，有专门针对纳税人保护的法律规范。外汇管理方面，台湾地区外汇依照市场机制运作，制定有专门的“管理外汇条例”。未涉及新台币兑换的纯外币资金进出完全自由，可径行于银行办理结汇，利率及汇率均采自由化，视市场供需而决定。涉及新台币兑换的资金进出，商品、服务及经许可的直接投资、证券投资资金可以自由进出，目前仅针对短期资金移动加以管理。

1.2 支柱和重点行业

台湾产业结构及各行业占 GDP 比重情况详情参见表 1.6。2012 年台湾地区“行政院”核定《产业结构优化计划》，明确台湾应朝“制造业服务化、服务业科技化与国际化、传统产业特色化”的“三业四化”发展，作为台湾产业结构优化推动主轴。2014 年“经济部”制定《产业升级转型行动方案》，明确将通过三大主轴（维新传统产业、巩固主力产业、育成新兴产业）、四大发展策略（推高值、补关键、展系统、育新兴）具体推动上述计划。[③]

① WEF：《2019年全球竞争力报告》（The Global Competitiveness Report 2019）。
② World Bank. Doing Business 2020. https://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2020.
③ 台湾地区“经济部”：《产业升级转型行动方案》，2014年10月13日院台经字第1030058006号函。

表 1.6　台湾地区各业占 GDP 比重（单位：%）[①]

行　　业	占　　比							
	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年
A 农、林、渔、牧业	1.76	1.87	1.82	1.69	1.68	1.58	1.43	1.41
B 矿业及土石采取业	0.08	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.05
C 制造业	31.42	32.22	32.53	32.13	30.96	32.30	34.01	34.24
D 电力及燃气供应业	1.78	1.69	1.34	1.14	1.19	1.49	1.10	-0.31
E 用水供应及污染整治业	0.54	0.56	0.59	0.59	0.59	0.58	0.56	0.55
F 营建工程业	2.47	2.34	2.31	2.39	2.66	2.87	3.05	3.27
G 批发及零售业	15.65	15.25	15.40	15.55	15.73	15.46	15.49	15.82
H 运输及仓储业	3.03	2.91	3.03	2.96	2.99	2.78	3.83	3.94
I 住宿及餐饮业	2.45	2.48	2.50	2.58	2.74	2.39	1.98	2.33
J 出版、影音制作、传播及通讯服务业	3.09	3.13	3.08	3.04	3.11	3.03	2.93	3.08
K 金融及保险业	6.46	6.41	6.53	6.66	6.76	6.71	6.72	6.40
L 不动产及住宅服务业	8.04	7.97	7.96	8.07	8.23	8.20	7.65	7.53
M 专业、科学及技术服务业	2.17	2.18	2.21	2.28	2.33	2.27	2.21	2.29
N 支援服务业	1.61	1.68	1.70	1.75	1.80	1.65	1.53	1.57
O 公共行政及“国防”；强制性社会安全	6.11	5.98	5.83	5.83	5.84	5.74	5.46	5.49
P 教育业	4.34	4.21	4.08	4.05	3.94	3.77	3.44	3.41
Q 医疗保健及社会工作服务业	2.82	2.92	2.94	3.00	3.11	3.10	2.96	3.02
R 艺术、娱乐及休闲服务业	0.83	0.80	0.82	0.83	0.86	0.78	0.59	0.71
S 其他服务业	2.50	2.45	2.45	2.51	2.52	2.39	2.14	2.17
合　　计	97.15	97.11	97.18	97.11	97.10	97.18	97.12	97.00
进口税	1.14	1.14	1.06	1.10	1.11	1.05	1.03	1.06
加值型营业税	1.71	1.76	1.76	1.79	1.79	1.76	1.85	1.95
GDP（生产面）	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
三大产业比重								
农　业	1.76	1.87	1.82	1.69	1.68	1.58	1.43	1.41
工　业	36.29	36.87	36.83	36.31	35.46	37.32	38.76	37.80
服务业	61.95	61.27	61.35	62.00	62.86	61.10	59.81	60.78

台湾的产业聚落分布，北部地区以电子科技产业为主，中部地区则是精密机械产业，南部地区主要是石化及重工业。台湾地区电子、通讯等产业较为发达。台湾地区晶圆代工业产值全球第一，是全球第二大信息硬件生产地区，其中 IC 设计业居全球第二，PC 产品产值居全球第三位。依据

[①] 台湾地区统计信息网（www.stat.gov.tw），更新时间：2023-02-22。

WEF 发布的《2019 年全球竞争力报告》，台湾产业聚落发展指标全球排名第 5。

为打造经济成长新动能，台湾地区选定了具内需含量及在地特色的亚洲硅谷、智慧机械、生技医药、绿能科技、“国防”产业等五大创新产业作为吸引投资重点产业，以在地的市场需求为起点，促进投资、技术及人才紧密结合，发展创新产业聚落，进而连结全球，培养国际型企业。此外，新材料与循环经济以及新农业产业也作为 5+2 产业的部分，列入吸引投资重点产业。在推动 5+2 产业创新的基础上，台湾地区“行政院”于 2021 年 5 月 21 日核定“六大核心战略产业推动方案”，包括信息及数位产业、资安卓越产业、精准健康产业、绿电及再生能源产业、民生产业等。其中，在信息及数位产业方面，目标是研发新世代半导体技术以及促成人工智能物联网（The Artificial Intelligence of Things, AIoT）应用，以期维持台湾地区信息与通信技术领先，并输出 AIoT 解决方案与打入国际 5G 供应链。在资安卓越产业方面，目标是研发 5G、半导体等防护技术、开发 5 项 AIoT 及医疗等领域解决方案，并成立资安攻防及跨境合作机构，以期强化新兴领域防护及打造高阶实战场域。在台湾地区精准健康产业方面，将建构基因及健保巨量数据库，以及开发精准预防、诊断与治疗照护系统，并发展精准防疫产品与拓展国际生计医药商机，将台湾地区防疫品牌推向全球。在绿能及再生能源产业方面，将建构再生能源产业专区及研发基地、健全绿电参与制度，以及打造离岸风电队伍，切入亚太风电产业链，让台湾风电产业输出国际。在民生等产业方面，通过稳固五大供应链，包括能源自主、粮食安全、民生物资、医疗物资、救灾及砂石等，确保关键物资供应，并将掌握半导体材料与设备、车用电池、原料药及 15 项重要工业物资等关键原材料。[①]

1.3 经贸合作

台湾目前加入的经贸合作组织主要包括世界贸易组织（World Trade Organization, WTO）、亚太经济合作会议（Asia-Pacific Economic Cooperation, APEC）、亚洲开发银行（Asian Development Bank, ADB）

[①] 以上信息参考台湾地区“经济部”：《台湾投资环境简介》（2022），https://investtaiwan.nat.gov.tw/showPage?lang=cht&search=127&menuNum=24，访问日期：2023-04-30。

等。台湾地区目前未加入大陆提出的“一带一路”倡议，也未成为大陆推动筹建的亚洲基础设施投资银行的会员。两岸的经贸合作情况如下：

1.3.1 两岸经贸及投资相关协议简介

自 2008 年两岸恢复两会（海峡两岸关系协会，以下简称“海协会”；台湾财团法人海峡交流基金会，以下简称“台湾海基会”）制度化协商以来，截至 2017 年 6 月，已举行十一次两岸两会高层会谈，共签署 23 项协议并达成两项共识。上述协议为两岸经贸交流秩序建立了明确的规范，其中与两岸经贸及投资相关的包括《海峡两岸经济合作框架协议》《海峡两岸投资保护和促进协议》《海峡两岸知识保护与合作协议》《海峡两岸金融合作协议》以及《海峡两岸共同打击犯罪及司法互助协议》。

1.3.1.1 《海峡两岸经济合作框架协议》①

2010 年 6 月 29 日，海协会与台湾海基会领导人在重庆签署了《海峡两岸经济合作框架协议》（Economic Cooperation Framework Agreement，以下简称 ECFA），并于 9 月 11 日完成程序，同意于 2010 年 9 月 12 日起实施。ECFA 是两岸经济关系正常化过程中重要的一步，目的是要建立架构，然后循序渐进、逐步到位；其实质上是两个经济体之间自由贸易协定谈判的初步框架安排，同时又包含若干早期收获协议。ECFA 基本内容涵盖海峡两岸之间的主要经济活动，包括货物贸易和服务贸易的市场开放、原产地规则、早期收获计划、贸易救济、争端解决、投资和经济合作等，有利于两岸经济合作的进一步展开和具有两岸特色的经济合作机制的建立。其中，ECFA 早收计划成果显著。在货物贸易早期收获计划下，大陆对 539 项原产于台湾的产品实施降税，台湾对 267 项原产于大陆的产品实施降税。至 2013 年 1 月 1 日起，早期收获计划全部产品的协议税率已降为零。

1.3.1.2 《海峡两岸投资保护和促进协议》

依据 ECFA 第 5 条规定，海协会和台湾海基会经平等协商，于 2012 年 8 月 9 日达成《海峡两岸投资保护和促进协议》，并于 2013 年 2 月 1 日正式生效。该协议涵盖了常规国际投资保护协定包括的要素和内容，对适用范

① 本部分内容参考商务部台港澳司：《<海峡两岸经济合作框架协议>简介》，http://tga.mofcom.gov.cn/aarticle/e/201006/20100606995185.html。

围和例外、投资待遇、透明度、逐步减少投资限制、投资便利化、征收、损失补偿、代位、转移、拒绝授予利益、协议双方的争端解决、投资者与投资所在地一方争端解决、投资商事争议、联系机制等条款作出了明确的规定。其附件部分，还对投资补偿争端调解程序作出了具体规定。该协议为两岸投资保护提供了制度化的保障。

1.3.1.3 《海峡两岸知识保护与合作协议》

两岸于 2010 年 6 月签署了《海峡两岸知识保护与合作协议》。对合作目标、优先权利、保护品种、审查合作、业界合作、认证服务、协处机制、业务交流、工作规划、保密义务、限制用途、文书格式、联系主体、争议解决等内容进行了约定。自 2010 年 9 月生效以来，两岸在优先权相互承认、著作权认证、植物品种权保护、协处机制等方面取得良好成效。

1.3.1.4 《海峡两岸金融合作协议》

为促进海峡两岸金融交流与合作，推动两岸金融市场稳定发展，便利两岸经贸往来，2009 年 4 月 26 日，两岸签署《海峡两岸金融合作协议》。对金融合作、交换资讯、保密义务、互设机构、检查方式、争议解决业务交流等内容进行了约定。在金融合作协议框架下，两岸金融监管机构签署两岸银行业、证券及期货业、保险业监管合作备忘录，两岸货币管理机构签署了两岸货币清算合作备忘录。

1.3.1.5 《海峡两岸共同打击犯罪及司法互助协议》

2009 年两岸签署《海峡两岸共同打击犯罪及司法互助协议》，双方经协商同意在民事、刑事领域开展相互合作，合作事项包括共同打击犯罪、送达文书、调查取证、认可及执行民事裁判与仲裁裁决（仲裁判断）、移管（接返）被判刑人（受刑事裁判确定人）等。

1.3.2 两岸贸易、投资简况

从大陆改革开放伊始，大陆与台湾地区的贸易与投资几乎是单向的，台湾地区的货物和资金源源不断地输入大陆。受益于大陆经济的强势发展带来的吸引力以及两岸经济的互补潜力，台湾地区“经济部”于 2009 年 6 月 30 日发布“大陆地区人民来台投资许可办法”和“大陆地区之营利事业

在台设立分公司或办事处许可办法”（2022 年 11 月 17 日修订更名为“大陆地区之营利事业或其于第三地区投资之营利事业在台设立分公司或办事处许可办法”），订定大陆投资人及认定标准、投资及设立据点方式、转投资、审查及管理、申报、查核等规范，并公布开放项目清单，正式开放陆资赴台进行投资。至此，两岸从过去单向的台湾地区赴大陆投资，逐步开放为双向的两岸相互投资。2020 年，大陆与台湾地区贸易额为 2608.1 亿美元，同比增长 14.3%。其中大陆对台湾地区出口为 601.4 亿美元，自台湾地区进口为 2006.6 亿美元，对台贸易逆差 1405.2 亿美元。台湾地区是大陆第八大贸易伙伴和第三大进口来源地，大陆是台湾地区最大的贸易伙伴和贸易顺差来源地。大陆共批准台商投资项目 5105 个，实际使用台资金额 10 亿美元，同比下降 37.3%。（若涵盖通过英属维尔京群岛、开曼群岛、萨摩亚、毛里求斯和巴巴多斯等自由港的第三地转投资，大陆实际使用台资金额 26.1 亿美元）。截至 2020 年 9 月，大陆累计批准台资项目 117186 个，实际使用台资 704.0 亿美元。按实际使用外资统计，台资占大陆累计实际吸收境外投资总额的 3.1%。自台湾地区 2009 年 6 月 30 日开放陆资入岛起计算，截至 2020 年 12 月，大陆已有 554 家非金融企业赴台设立了公司或代表机构，备案金额 28 亿美元，领域涵盖批发零售、通讯、餐饮、塑胶制品、旅游等多个行业。[①]据台湾地区统计，2022 年，两岸贸易总额 2051 亿美元，其中大陆对台湾地区出口为 839.9 亿美元，自台湾地区进口为 1121.1 亿美元，对台贸易逆差 281.2 亿美元。 2009 年至 2023 年 3 月，台湾地区累计核准陆资赴台投资件数为 1564 件，核准投（增）资金额计约 25 亿美元。[②]

目前，两岸相互投资、经贸往来的成果有目共睹，但包括陆资赴台投资在内的一些瓶颈问题仍有待突破。首先，两岸贸易严重不成比例，台湾地区对大陆的出口数额一直是大陆对台出口数额的 2 倍以上，如图 1.2 和图 1.3 所示。两岸贸易依存度也存在较大的差距，2001 年以来，台湾地区对大陆贸易数额总体上持续增长，占其对外贸易总额的比例也随之不断调

① 商务部：《2020年1-12月大陆与台湾经贸交流概况》，http://www.mofcom.gov.cn/article/tongjiziliao/sjtj/dlyutwjm/202103/20210303045581.shtml，访问日期：2023-05-31。

② 图1.2、图1.3、图1.4数据来源于台湾地区“经济部投审会”：《2023年3月份核准侨外投资、陆资来台投资、境外投资、对中国大陆投资统计月报》，发布时间：2023-04-20。

高，近年来该比例一直高居 20%以上，台湾地区全球贸易顺差中相当大一部分是由对大陆贸易所贡献，具体情况如图 1.4 所示。而与之形成鲜明对比的是，大陆对台贸易数额占其对外贸易总额的比例很低，近年来仅维持在5%以内，其中对台出口总额仅占其全部数额的 2%左右。两岸主要进出口商品种类如表 1.7、1.8 所示。

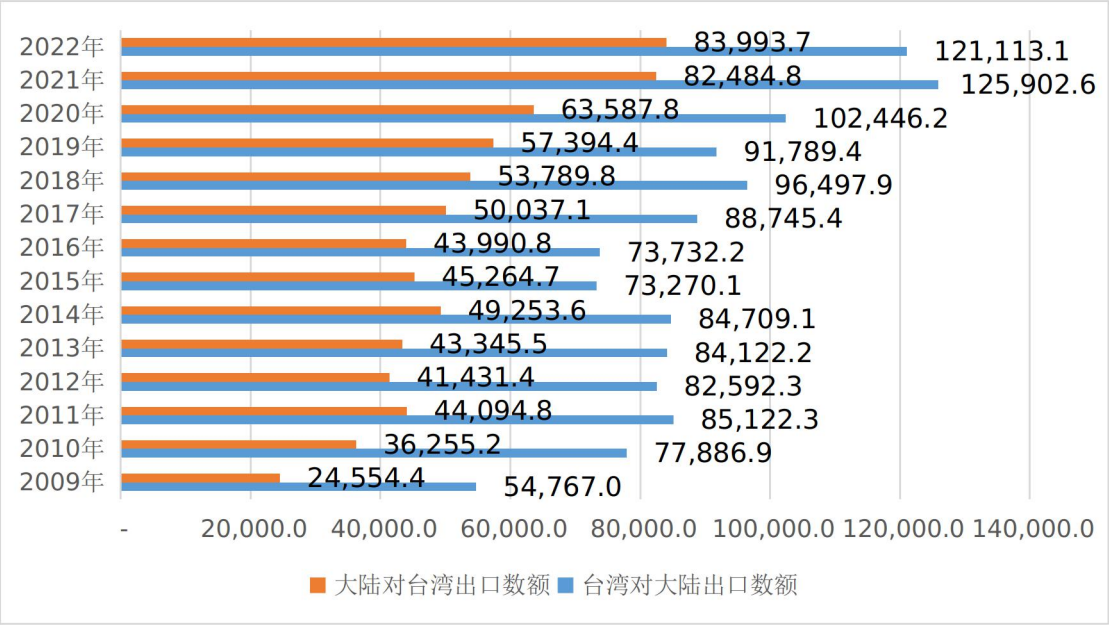


图 1.2　两岸贸易统计（台湾地区“海关”统计）单位：百万美元[①]

[①] 图1.2、图1.3、图1.4数据来源于台湾地区“行政院大陆委员会”：《两岸经济统计月报第360期》。

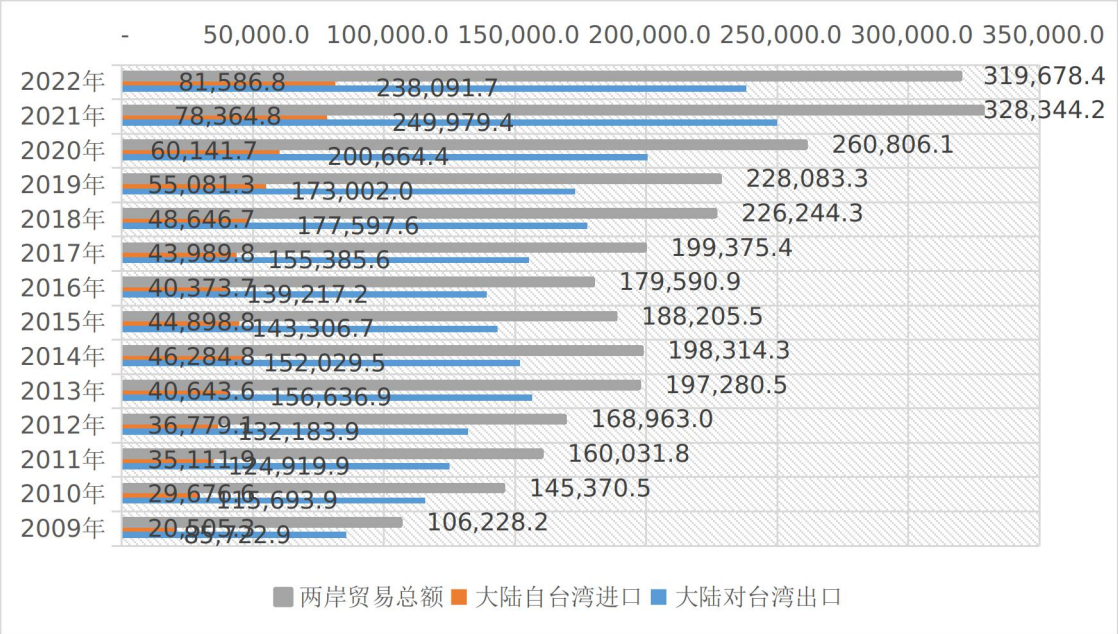


图 1.3　两岸贸易统计（大陆海关统计，单位：亿美元）

图 1.4　台湾对大陆贸易占其贸易总额比重（%）

表 1.7 台湾地区对大陆及香港出口主要产品（2022 年 1-12 月）[①]

序号	HS 编码	商品名称	金额（亿美元）	年增率（%）	该项产品比重（%）
1	85	电机与设备及其零件	1,281.9	7.8	69.0
	8542	集成电路	1,067.6	13.9	57.4
	8541	二极管、晶体管及类似半导体装置；光敏半导体装置；发光二极管；已装妥之压晶体管	39.4	-13.9	2.1
	8523	碟片，磁带，固态非挥发性储存装置，智慧卡及其他录音或录制其他现象之媒体，但第三十七章之产品除外	38.7	-21.1	2.1
2	84	机器及机械用具	150.1	-13.0	8.1
3	90	光学、照相仪器及器具	92.0	-28.2	5.0
4	39	塑胶及其制品	79.9	-24.6	4.3

[①] 表1.7、表1.8数据来源于台湾地区“行政院大陆委员会”：《两岸经济统计月报第358期》。

5	29	有机化学产品	45.1	-16.4	2.4
6	74	铜及其制品	29.1	-11.7	1.6
7	38	杂项化学产品	17.0	16.2	0.9
8	71	矿石、熔渣及矿灰	14.8	8.8	0.8
9	26	钢铁	11.5	-28.1	0.6
10	70	被覆贵金属之金属及其制品	11.3	2.1	0.6
其他			126.4	—	6.8
合计			1,859.2	-1.6	100.0

表 1.8 大陆及香港对台湾地区出口主要产品（2022 年 1-12 月）

序号	HS 编码	商品名称	金额（亿美元）	年增率（%）	该项产品比重（%）
1	85	电机与设备及其零件	422.2	1.3	49.4
	8542	集成电路	215.1	6.2	25.2
	8517	电话机；其他传输或接收声音、图像或其他资料之器具，但不包括第 8443，8525，8527 或 8528 节之传输或接收器具	54.6	-0.2	6.4
	8534	印刷电路	22.3	18.8	2.6
2	84	机器及机械用具	142.1	5.7	16.6
3	39	塑胶及其制品	23.5	-4.5	2.7
4	90	光学、照相仪器及器具	23.4	-16.1	2.7
5	29	有机化学产品	23.1	3.0	2.7
6	98	关税配额之货品	17.0	7.9	2.0
7	38	杂项化学产品	16.1	14.8	1.9
8	87	车辆及其零件与附件	15.4	-0.7	1.8
9	72	钢铁	15.3	-18.2	1.8
10	71	被覆贵金属之金属及其制品	13.6	-11.5	1.6
其他			143.0		16.7
合计			854.8	1.5	100.0

两岸相互投资数量和金额也严重不成比例，如图 1.5 所示。大陆对台投资数额相比“华侨与外国人”对台投资数额极小，如图 1.6 所示。大陆历年对台投资金额如图 1.7 所示。据台湾地区“经济部投审会”统计，侨外（“华侨”和“外国人”）对台投资的前五大投资产业为金融及保险业、电子零组件制造业、批发及零售业、计算机电子产品及光学制品业、信息及通讯业。两岸相互投资行业类别数量和金额如表 1.9 和表 1.10 所示，与侨外对台投资行业相似，陆资对台投资行业也主要集中在批发及零售业、电子零组件制造业、银行业等行业。陆资赴台投资类别（方式）主要包括新设公司、投资现有公司、设立分公司、增资，具体情况如表 1.11 所示。

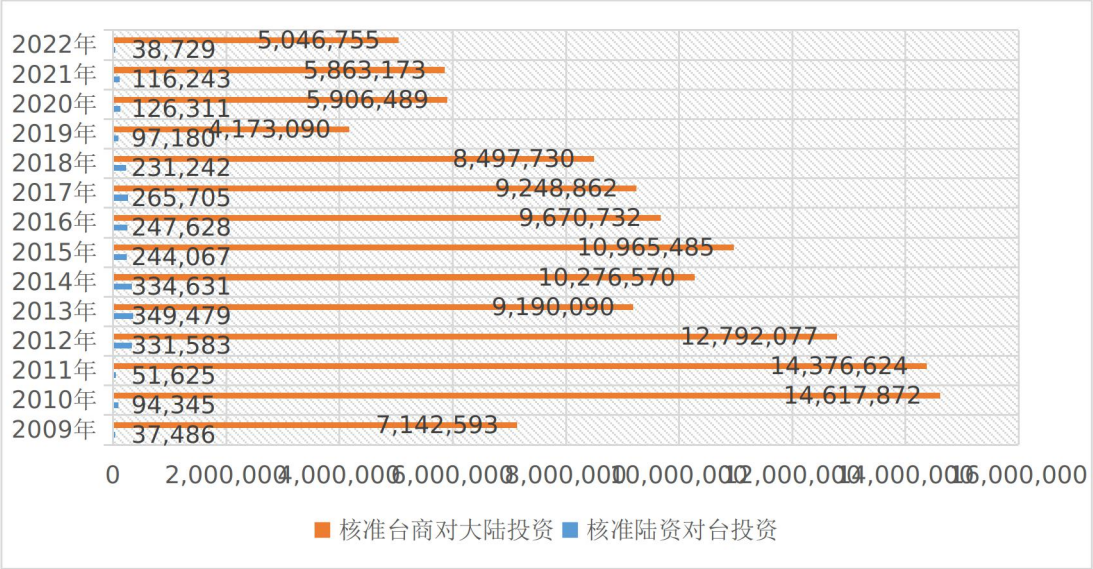


图 1.5　台湾地区核准台商对大陆投资及核准陆资对台投资数额对比图（单位：千美元）

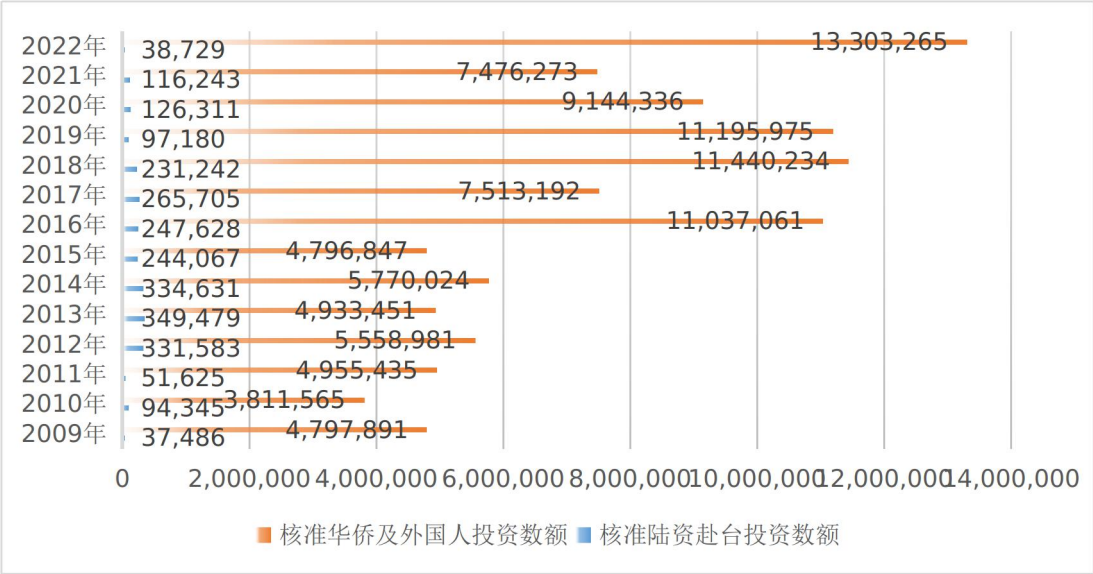


图 1.6　大陆对台投资与“侨外”对台投资总额对比图（单位：千美元）

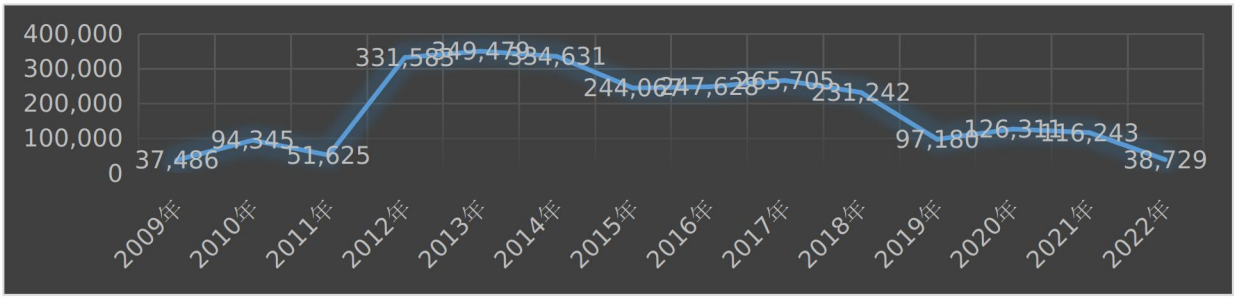


图 1.7　台湾地区 2009—2021 年核准陆资对台投资数额（单位：千美元）

表 1.9　陆资赴台投资分业统计表（截至 2023 年 3 月底）[①]

数额比重 行业	件数	比重	金额 （千美元）	比重
批发及零售业	1035	66.18%	728,394	28.26%
电子零组件制造业	67	4.28%	413,296	16.03%
银行业	3	0.19%	201,441	7.81%
信息软件服务业	112	7.16%	153,016	5.94%
港埠业	1	0.06%	139,108	5.40%
机械设备制造业	37	2.37%	116,528	4.52%
计算机、电子产品及光学制品制造业	38	2.43%	113,141	4.39%
研究发展服务业	9	0.58%	112,135	4.35%
电力设备制造业	9	0.58%	111,124	4.31%
金属制品制造业	15	0.96%	107,054	4.15%
住宿服务业	5	0.32%	106,453	4.13%
化学制品制造业	6	0.38%	75,856	2.94%
餐饮业	78	4.99%	41,602	1.61%
医疗器材制造业	4	0.26%	27,293	1.06%
废弃物清除、处理及资源回收业	10	0.64%	22,087	0.86%
纺织业	2	0.13%	18,250	0.71%
食品制造业	3	0.19%	14,795	0.57%
化学材料制造业	7	0.45%	13,461	0.52%
汽车及其零件制造业	16	1.02%	8,696	0.34%
塑料制品制造业	4	0.26%	8,349	0.32%
其他制造业	2	0.13%	5,405	0.21%
产业用机械设备维修及安装业	8	0.51%	5,299	0.21%
技术检测及分析服务业	7	0.45%	4,984	0.19%
会议服务业	21	1.34%	4,896	0.19%
专业设计服务业	15	0.96%	4,397	0.17%
橡胶制品制造业	2	0.13%	4,002	0.16%
未分类其他专业、科学及技术服务业	5	0.32%	3,813	0.15%
运输及仓储业	20	1.28%	3,048	0.12%
未分类其他运输工具及其零件制造业	6	0.38%	2,985	0.12%
成衣及服饰品制造业	2	0.13%	2,947	0.11%
创业投资业	1	0.06%	1,994	0.08%
租赁业	4	0.26%	1,162	0.05%
废污水处理业	5	0.32%	385	0.01%
清洁服务业	3	0.19%	212	0.01%
家具制造业	1	0.06%	40	0.00%
广告业	1	0.06%	6	0.00%

[①] 表1.9、表1.11来源于台湾地区“经济部投审会”：《2023年3月份核准侨外投资、陆资来台投资、境外投资、对中国大陆投资统计月报》，发布时间：2023-04-21。

小计	1,564	100.00%	2,577,654	100.00%

表 1.10　台湾地区核准台商对大陆投资行业统计（单位：百万美元）[①]

（1991—2023 年 2 月累计）

行业	件数	核准金额	占核准金额比率
电子零组件制造业	3,274	39,626.2	19.4
计算机、电子产品及光学制品制造业	2,942	26,816.1	13.2
电力设备制造业	3,275	12,337.9	6.1
批发及零售业	3,982	15,953.8	7.8
塑胶制品制造业	2,467	6,482.3	3.2
专业、科学及技术服务业	1,283	3,065.5	1.5
金融及保险业	447	15,010.1	7.4
基本金属制造业	748	5,934.9	2.9
医疗保健及社会工作服务业	93	599.4	0.3
化学制品制造业	1,267	2,214.8	1.1
机械设备制造业	2,248	7,481.5	3.7
食品制造业	2,416	3,591.4	1.8
金属制品制造业	2,740	7,500.1	3.7
成衣及服饰品制造业	1,308	1,113.4	0.5
其他产业	16,756	56,010.9	27.5
合计	45,246	203,738.3	100.0

表 1.11　陆资赴台投资类别（方式）统计（截至 2023 年 3 月底）

投资类别	件数	金额（千美元）
新设公司	1,047	566,996
投资现有公司	320	1,104,664
设立分公司	198	224,334
增资	284	681,659
小计	1,849	2,577,654

1.4 投资政策

1.4.1 一般投资政策

台湾地区“行政院经济部”掌管工商业发展及国际贸易等产业事务，是负责外商、陆资投资准入和服务窗口主要的经济部门。其中，“经济部国际贸易局”（www.trade.gov.tw）为主管贸易的部门，负责国际贸易政策的研拟、贸易推广及进出口管理事项。“经济部投资业务处”（http://www.dois.moea.gov.tw；http://investtaiwan.nat.gov.tw）是

[①] 数据来源于台湾地区“行政院大陆委员会”：《两岸经济统计月报第360期》。

负责华侨、外商及大陆投资者赴台投资主要服务窗口，提供咨询服务及协助投资服务。“经济部投资审议委员会”（以下简称“经济部投审会”）（http://www.moeaic.gov.tw/）提供有关侨外及大陆赴台投资的规范条例、审核业务、申办作业。“经济部商业司”（http://gcis.nat.gov.tw/）提供“公司法”及相关法规查询、公司登记申请及其他商业行政事项说明。此外“行政院全球招商联合服务中心”（http://investtaiwan.org.tw/）也提供境内外投资人在台投资的全程服务。加工出口区、科学工业园区提供一些园区服务、相关法规、投资信息等说明。

台湾地区区分投资者身份、公司设立地点、工厂设立地点、组织形态、投资金额、行业别，设置不了不同的（许可）条件和投资待遇。其中，投资者身份包括“本国人”“外国”法人、“外国”自然人、华侨，相应地，台湾地区对于外来投资，区分为“外资”“侨资”及“陆资”三类，分别适用“外国人投资条例”“华侨回国投资条例”及“台湾地区与大陆人民关系条例”（以下简称“两岸人民关系条例”）等规范；投资地点方面，台湾地区为促进投资，除一般商业区和一般工业区的设置，陆续开发了多种特殊目的的园区。目前台湾计有 237 个一般工业区、10 个加工出口区、3 个科学工业园区、3 个农业科技园区、4 个环保科技园区、7 个自由贸易港区等，提供较为优质及低成本的投资经营环境；投资组织形态区分为股份有限公司、有限公司、分公司、办事处、商业；投资金额划分为新台币 5 亿元（含）以上、新台币未达 5 亿元两种情况；行业别区分为非许可业务、许可业务两类。

同时，为鼓励台湾地区外投资者赴台投资，台湾地区提供了包括税收、土地租售、贷款、研发补助等多方面的优惠措施。在税收方面，提供多种优惠奖励措施。例如针对企业的研发支出，提供所得税减免和研发补助等奖励优惠。此外，还设置科学工业园区、加工出口区、农业科技园区、自由贸港区等专区，提高投资的优势条件，以降低企业的营运成本。土地租售方面，台湾地区也提供一定的优惠，例如工业区、加工出口区土地及管理费、高雄软件科技园区、台中软件园区等地区的土地租售方面制定有优惠措施。同时，台湾地区还提供政府低息贷款和对科学工业园区提供研发精进产学合作计划的补助。政府参与投资方面，在六大新兴产业、四大智

能型产业和重点服务业等领域，“国家”发展基金投资会参与投资，参股比例以不超过 49%为原则。另外，政府亦参与投资中小企业、文化创意产业、策略性服务业及策略性制造业，总额度各为 100 亿元，总计额度达 400 亿元。参加投资的股权比例以全部公股不超过 49%为限，并与专业管理公司共同搭配投资。

1.4.2 大陆投资者赴台投资相关政策

针对陆资企业赴台投资，台湾订定有专项管理办法。

一、主要政策法规

台湾地区规范大陆投资者赴台投资的主要政策法规包括：（1）台湾地区与大陆人民之往来及处理衍生法律事件的基本法规为“两岸人民关系条例”及其“实施细则”；（2）与事业投资及设立许可部分相关政策主要是“大陆地区人民来台投资许可办法”和“大陆地区之营利事业或其于第三地区投资之营利事业在台设立分公司或办事处许可办法”；（3）陆资投资台湾地区银行、证券期货机构及保险业等金融产业需要特许，适用的相关规定分别为“台湾地区与大陆地区金融业务往来及投资许可管理办法”“台湾地区与大陆地区证券期货业务往来及投资许可管理办法”和“台湾地区与大陆地区保险业务往来及投资许可管理办法”。（4）大陆人民赴台从事社会交流、专业交流、商务活动、医疗服务交流等活动的相关规定是“大陆地区人民进入台湾地区许可办法”；（5）大陆投资购置不动产的相关规定是“大陆地区人民在台湾地区取得设定或移转不动产物权许可办法”和“台湾地区银行及信用合作社办理在台无住所大陆地区人民不动产担保放款业务应注意事项”；此外台湾还制定有“大陆地区观光事务非营利法人来台设立办事处从事业务活动许可办法”“大陆地区产业技术引进许可办法”“台湾地区与大陆地区贸易许可办法”“大陆地区投资人来台从事证券投资及期货交易管理办法”“大陆地区人民继承被继承人在台湾地区之遗产管理办法”。

二、陆资赴台投资行业及其限制和禁止条件

依“大陆地区人民来台投资许可办法”第 8 条，大陆投资人所为投资

之申请，有下列情事之一者，台湾地区可以限制或禁止。其投资之经营有下列情事之一的，可以撤销或废止其投资：（1）经济上具有独占、寡占或垄断性地位；（2）政治、社会、文化上具有敏感性或影响“国家”安全；（3）对台湾地区经济发展或金融稳定有不利影响。

“大陆地区人民来台投资许可办法”规定大陆投资人可以投资的业别项目、限额及投资比率，由“经济部”会商相关机关拟订，并报“行政院”核定。台湾对陆资赴台投资业别项目，采“正面表列”方式分阶段开放。台湾地区“经济部”于 2009 年 6 月 30 日先行开放第一阶段陆商赴台投资开放项目 192 项，2010 年 5 月 20 日再开放银行、证券、期货等 12 项，2011 年 1 月 1 日配合 ECFA 服务业早收清单开放其他运动服务业 1 项，2011 年 3 月 2 日开放 42 项，2012 年 3 月 30 日开放 161 项；累计开放 408 项，包括制造业 204 项、服务业 161 项、公共建设 43 项，其事业主管机关为“经济部投审会”。需注意的是，部分开放行业的细项尚有持股比率等限制条件。例如电子零组件制造业中的集成电路制造规定有持股比率限制，航空站及港埠相关设施的投资案，还规定外资加计陆资持股比率须低于 50%，且不得超过台湾地区最大股东之持股比率的限制。[①]

三、陆资赴台投资方式及其审批程序

陆资赴台投资，除应遵守大陆相关的投资管理办法外，还需遵守台湾地区的相关法令。按照台湾地区相关规定，陆资赴台投资的类型可以分为产业直接投资和金融投资两种。其中，产业直接投资，是指陆资通过新设、并购及其他方式在台湾境内拥有非金融企业或取得既有非金融企业所有权、控制权、经营管理权及其他权益的行为。其次是金融投资，即陆资赴台投资及设立金融（银行、保险、证券）营业机构。

（一）产业直接投资

1. 投资方式

按照组织形式划分，大陆投资者（以下或简称陆商）可以以商业、公司、分公司、办事处等组织形态在台湾地区从事投资。大陆投资人设立商业获得“经济部”投资许可后，向台湾地区各县市政府办理商业登记，得

[①] 台湾地区“经济部投审会”：“大陆地区人民来台投资业别项目”。

以在台湾营业。商业是指“商业登记法”所称之商业，也就是一般所指的商号（行号），是指以营利为目的之独资或合伙经营事业，负无限责任。台湾地区“公司法”规定有 4 种类型之公司：无限公司、两合公司、有限公司及股份有限公司。大陆投资者最常设立的公司形态为股份有限公司及有限公司。大陆投资人可通过投资既有之公司或设立新公司的方式开始在台湾营业，除上述投资业别项目有限制外，可为台湾公司唯一之法人股东。大陆投资者获得“经济部”投资许可及分公司设立登记后，可以分公司的方式在台湾营业。而大陆企业在台湾设立办事处的，其业务活动范围，以在台湾从事签约、报价、议价、投标、采购、市场调查、研究业务活动为限。大陆投资者的大陆本公司必须符合以下条件，才能在台设立办事处：（1）设立 3 年以上；（2）最低实收资本额折合 600 万元以上；（3）本公司所经营事业应至少一项符合“大陆地区人民来台投资业别项目”。

2. 投资许可

依“两岸人民关系条例”，大陆人民、法人、团体、其他机构或其于第三地区投资之公司，非经主管机关许可，不得在台湾地区从事投资行为。陆资赴台进行投资均需事前审批。

依据“大陆地区人民来台投资许可办法”第 4 条，投资人应申请许可的投资行为包括：（1）持有台湾地区、独资、合伙或有限合伙事业之股份或出资额。但不包括单次且累计投资均未达 10%之上市、上柜及兴柜公司股份；[①]（2）在台湾地区设立分公司、独资、合伙或有限合伙事业；（3）对前两款所投资事业提供一年期以上贷款；（4）以契约或其他方式对台湾地区独资、合伙、有限合伙事业或非上市、上柜或兴柜公司具有控制能力；（5）第三地区投资之公司并购台湾地区非上市、上柜或兴柜公司之营业或财产。核准主管机关为“经济部”。具体审批程序为：由“经济部投审会”

① 投资人依“台湾地区与大陆地区金融业务往来及投资许可管理办法”“台湾地区与大陆地区保险业务往来及投资许可管理办法”及“台湾地区与大陆地区证券期货业务往来及投资许可管理办法”规定，赴台投资台湾地区金融保险证券期货机构，不适用该但书规定。

台湾地区上市公司、上柜公司及兴柜公司均为发行流通股票的公司，主要区别为交易场所、挂牌申请条件及交易规则不同。上市公司股票在台湾证券交易所进行撮合交易；上柜公司股票在证券柜台买卖中心提供的店头市场中发行并交易，通常以新兴产业、中小型企业为主；兴柜公司指未上市、未上柜的公司，其股票在兴柜股票市场发行并交易，公司在上市上柜之前，都要先登录为兴柜公司6个月以上，目前兴柜股票基本无限制，适合初创、盈利不稳定的公司。

作为业务窗口，收件后再汇集各部会意见后提请“经济部投审会”决定。由于陆商赴台投资采“事先许可”制，因此投资人必须在取得台湾方面的投资许可函后，才得以汇入股本。关于股本汇入程序，无论是投资新设公司，或是认购现有台湾事业的增资股份，股本汇入台湾公司银行账户后，台湾公司均须委请会计师，对于投资之资本额进行查核签证程序。针对股本汇入的执行情形，也需向“经济部投审会”申报审定之。值得注意的是，针对实收资本额达 3000 万以上的陆资投资事业，应于每年会计年度终了后 6 个月内，检具经会计师签证之财务报表及股东名簿，报请“经济部投审会”备查。

依据“大陆地区人民来台投资许可办法”第 3 条，陆资投资人可以分为直接投资和间接投资人。直接投资是指大陆个人、法人、团体或其他机构直接赴台投资。间接投资是指大陆个人、法人、团体或其他机构经第三地区投资的公司赴台投资。“大陆地区人民来台投资许可办法”对间接投资人的认定标准做了明确的规定，第三地区投资的公司，指大陆地区人民、法人、团体或其他机构对于第三地区之公司有下列情形之一者：（1）直接或间接持有该第三地区公司股份或出资总额逾 30%；（2）对该第三地区公司具有控制能力。

“大陆地区人民来台投资许可办法”第 7 条规定，陆资出资种类目前以现金、自用机器设备或原料、专利权、商标权、著作财产权、专门技术或其他知识产权、其它经主管机关认可投资之财产（如重整债权、合并、收购及分割股权）为限。

台湾产业直接投资申请审核流程的大致情形，参见图 1.8 至图 1.10。

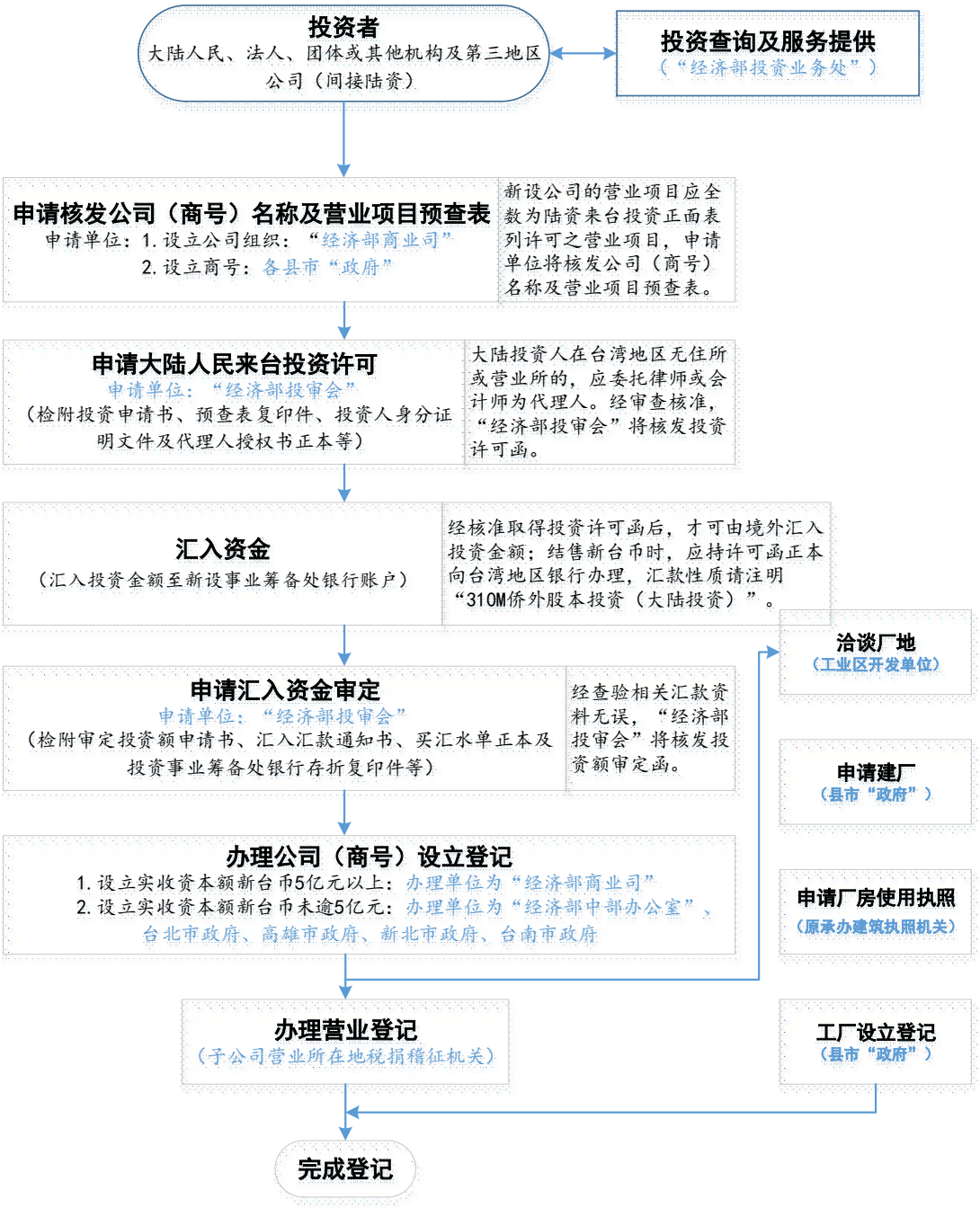


图 1.8　陆资赴台投资新设子公司申请流程图[①]

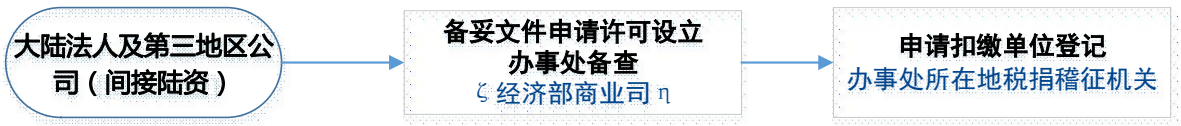


图 1.9　陆资赴台投资设立办事处流程图

① 图1.8、图1.9资料来源于台湾地区“经济部投审会”，http://run.moeaic.gov.tw/MOEAIC-WEB-SRC/OfimDownloadC.aspx。

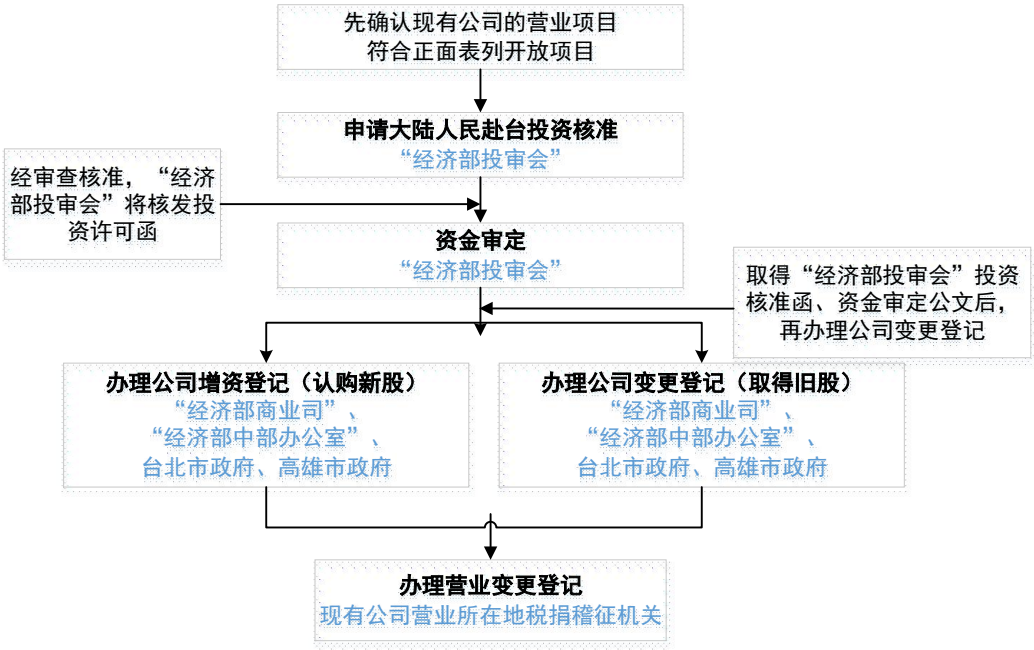


图 1.10　投资现有公司流程图[①]

（二）金融投资

两岸金融业务往来，以及大陆商业银行或陆资银行在台湾地区设立代表人办事处、分行或参股投资台湾地区金融机构，适用“台湾地区与大陆金融业务往来及投资许可管理办法”。

陆资赴台投资保险、证券期货，分别适用“台湾地区与大陆地区保险业务往来及投资许可管理办法”及“台湾地区与大陆地区证券期货业务往来及投资许可管理办法”的规定。目前台湾已先行开放陆资投资台湾证券、期货市场，具体细类包括证券商、期货商、其他证券业、期货业、投资顾问业、其他金融辅助业、基金管理业。依据“两岸人民关系条例”第 73 条第 3 项，[②]台湾地区于 2009 年发布施行“大陆地区投资人来台从事证券投资及期货交易管理办法”（以下简称“管理办法”）。依“管理办法”，经大陆证券主管机关核准的合格机构投资者及其他符合规定的投资人可以赴台从事证券投资或期货交易，其主管机关为台湾地区“行政院金融监督管理委员会”（以下简称“行政院金管会”）。

大陆投资人从事证券投资或期货交易，应依证券交易所或台湾期货交

① 资料来源于普华永道会计师事务所：《陆资企业赴台投资手册（2014年3月版）》，http://www.pwccn.com/webmedia/doc/634595575806062397_investin_tw_guide_chi.pdf。

② 台湾地区称呼法律条文的条款项目依序为条、项、款，与大陆所称条、款、项有所不同。

易所股份有限公司（以下简称“期货交易所”）业务规章的规定，向证券交易所或期货交易所申请办理登记。应指定台湾地区代理人或代表人办理证券买卖或期货交易登记、开户、台湾地区公司债的交换、转换或认购股份申请、买入证券权利行使、期货交易相关权利行使、结汇的申请、税捐的申报、缴纳、其他相关的诉讼及非讼事件行为。此外，陆资赴台证券投资还存在持股额度的管制与介入经营的相关限制。大陆投资人汇入资金尚未投资于台湾地区证券的，主管机关可以视台湾地区经济、金融情形或证券市场状况，对其资金的运用予以限制；大陆投资人投资台湾地区证券数额与华侨及台湾地区境外投资者投资数额的合计数，不得超过其他法令所定华侨及台湾地区境外投资者投资比率上限之数额。大陆投资人单次或累计投资取得上市或上柜公司 10%以上之股份者，应依相关机关所定办法申请核准。此外，经由“管理办法”持有台湾上市柜公司股份之陆资企业，不得有实质控制或影响该上市柜公司经营管理之情事，例如不得当选为该上市柜公司之董事或监察人、不得干预企业经营及人事安排等。

四、投资撤出结汇问题

对于外投资撤出中的获利结汇问题。“大陆地区人民来台投资许可办法”第 12 条规定，陆资可以以其投资每年所得之孳息或受分配之盈余，申请结汇。陆资经许可转让股份、撤资或减资者，可以其经审定之投资额，全额一次申请结汇；其因投资所得之资本利得，亦同。但陆资享有结汇之权利，不得转让。其出资让与投资人之继承人或经许可受让其投资之华侨、外国人或大陆人民、法人、团体、其他机构或其于第三地区投资之公司者，不在此限。

第二章　台湾地区税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

台湾地区税制是台湾税收法规和稽征管理制度的总称。依台湾地区“财政收支划分法”，其现行的税收依据税收管理权归属可区分为“国税”、地方税两级，其中，地方税又大致可分为直辖市税及县市税两种。[①]台湾共计有 15 种税法，19 种税目（相当于大陆所称“税种”）。依据“财政收支划分法”第 8 条、第 12 条及“特种货物及劳务税条例”第 24 条，“国税”包括：营利事业所得税（简称“营所税”）、综合所得税（简称“综所税”）、关税、加值型营业税及非加值型营业税（简称“营业税”）、证券交易税、期货交易税、货物税、特种货物劳务税、遗产税、赠与税、烟酒税、矿区税（已取消）；地方税包括：地价税、田赋（已停征）、土地增值税、印花税、契税、使用牌照税、房屋税、娱乐税、特别税课。[②]原则上，各税目分别按照“国税”及“地方税”的分类，分别由“国税局”或各直辖市及县（市）政府税捐稽征机关征收，即为“税捐稽征法”第 3 条前段所规定的：“税捐由各级政府主管税捐稽征机关稽征之”，但各税种法如有由其他机关代征的规定，其征收权在依法委托代征的限度，移转于受托代征之机关。图 2.1 为台湾的税收结构，即现行税目划分情形。依“地方制度法”第 67 条规定，“直辖市、县（市）、乡（镇、市）之收入及支出，应依本法及‘财政收支划分法’规定办理。地方税之范围及课征，依‘地方税法通则’之规定。……”依“财政收支划分法”第 8 条、第 12 条及“特种货物及劳务税课税收入分配及运用办法”第 3 条，台湾各税可划分为独分（享）税、共分（享）税及统筹分配税，各税目的税收分成比例如表 2.1 所示。

① 依“地方税法通则”第2条，地方税是指下列各税：（1）“财政收支划分法”所称直辖市及县（市）税、临时税课；（2）“地方制度法”所称直辖市及县（市）特别税课、临时税课及附加税课；（3）“地方制度法”所称乡（镇、市）临时税课。

② 依“财政收支划分法”第12条，特别税课指为适应地方自治之需要，经议会立法课征之税（但不得以货物税或烟酒税之货物为课税对象）。

图 2.1　台湾地区赋税结构（含关税及基金）图[①]

表 2.1　台湾各税目税收分成比率

税课划分	税目	税收分成比率
“国税”	关税	“中央”100%
	营所税	“中央”90%、“中央”统筹 10%
	综所税	“中央”90%、“中央”统筹 10%
	遗产及赠与税	直辖市：“中央”50%、直辖市 50% 县市：“中央”20%、市 80%或乡镇市 80%
	货物税	“中央”90%、“中央”统筹 10%
	烟酒税	“中央”80% 直辖市及县市合计 20%，其中 18%按人口比例分配直辖市及台湾省各县市，2%按人口比例分配福建省金门、连江两县。
	证券交易税	“中央”100%
	期货交易税	“中央”100%
	营业税	“中央”61.2% “中央”统筹 38.8%【（1-3%）×40%】 备注：减除 3%统一发票给奖奖金后之 40%由“中央”统筹分配地方，其余划归“中央”
	特种货物及劳务税	优先拨供国民年金保险“中央”应补助之保险费及应负担款项之用，必要时拨供支应其他经“行政院”之社会福利支出（“特种货物及劳务税课税收入分配及运用办法”）
直辖市及县（市）税	印花税	直辖市 100%；县市 100%
	使用牌照税	直辖市 100%；县市 100%
	地价税	直辖市、市 100% 县：县 50%、县统筹 20%、乡镇市 30%
	土地增值税	直辖市 100% 县市：县市 80%、“中央”统筹分配县市 20%
	房屋税	直辖市、市 100% 县：县 40%、县统筹 20%，乡镇市 40%
	娱乐税	直辖市、市 100% 县：乡镇市 100%
	契税	直辖市、市 100% 县：县统筹 20%、乡镇市 80%

内地税、关税及基金构成台湾地区全部赋税总收入，内地税收入占全

[①] 依据台湾地区“财政部赋税署”：“2021年度台湾地区赋税年报”——“赋税结构”图制作。

台湾赋税总收入的比重维持在91%左右，关税收入则维持在5%以上，基金收入比重维持在2.6%至4.5%之间。综上显示，内地税税收对台湾地区财政收入日趋重要。经过了1950年、1958年、1968年和1986年几次大规模的税制改革以及若干次小范围的改革，台湾地区从20世纪80年代开始形成了目前以所得税为核心的税法制度和赋税结构，所得税占比历年多在四成左右，居各税目之首，2021年为42.9%，营业税17.4%位列第二，其余依序为：证券交易税9.6%、土地税 7.0%、 货物税 6.3%、关税 4.6%。如表2.2所示。

表2.2 台湾赋税结构——各税占赋税收入比例（单位%）[①]

税种	2014年	2015年	2016年	2017年	2018年	2019年	2020年	2021年
关税	5.4	5.2	5.2	5.1	5.0	5.0	5.1	4.6
所得税	41.2	43.9	45.2	43.7	45.1	46.5	40.9	42.9
营所税	20.4	21.7	22.9	22.3	23.8	26.2	19.9	24.4
综所税	20.8	22.2	22.3	21.5	21.3	20.3	21.0	18.4
遗产及赠与税合计	1.3	1.5	2.1	2.3	1.3	1.4	1.8	1.8
遗产税	0.7	0.9	1.1	0.9	0.9	1.0	1.2	1.2
赠与税	0.6	0.7	1	1.3	0.4	0.4	0.5	0.7
货物税	8.7	8.6	8.2	7.9	7.5	7.2	7.1	6.3
证券交易税	4.5	3.8	3.2	4.0	4.2	3.7	6.3	9.6
期货交易税	0.1	0.2	0.2	0.2	0.3	0.2	0.3	0.4
烟酒税	2.2	2.1	2.1	1.9	2.9	2.8	3.0	2.5
特种货物及劳务税	0.3	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
营业税	17	15.7	15.9	16.1	17.4	17.0	18.2	17.4
金融业营业税	1.3	1.2	1.1	1.0	1.0	1.1	1.1	1.0
土地税	8.8	8.6	8	8.4	7.6	7.8	8.5	7.0
地价税	3.6	3.3	4.2	4.2	3.8	3.7	3.8	3.1
土地增值税	5.1	5.3	3.7	4.2	3.8	4.1	4.7	3.8
房屋税	3.3	3.3	3.3	3.4	3.3	3.3	3.3	2.9
使用牌照税	3	2.9	2.8	2.8	2.7	2.7	2.8	2.3
契税	0.6	0.6	0.5	0.6	0.6	0.6	0.7	0.6
印花税	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.6	0.5
娱乐税	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.0
特别及临时税课	0	0	0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
教育捐	0	0	0	0	-0.0	-0.0	-0.0	0.0
健康福利捐	1.7	1.6	1.5	1.4	1.2	1.1	1.2	1.0

台湾地区近10年赋税收入总体呈逐年增长趋势，其中2017年度因所

[①] 表格数据来源于台湾地区“财政部赋税署”：“2021年度台湾地区赋税年报”。

得税表现欠佳，总税收仅增加 1.2%，2020 年度因税制调整及应对新冠疫情的税务纾困措施等影响，下滑 2.9%。2021 年度则因企业获利成长，及免办暂缴税款递延入账等影响，总税收达 28742 亿元，较 2020 年度增加 4755 亿元，年增率达 19.8%。[①]依台湾地区“国民”租税负担率走势图所示（图 2.2），[②]台湾地区近 20 年“国民”租税负担率（即赋税收入占“国内”生产毛额的比率）约在 11%至 15%之间，受经济景气因素和金融危机等因素影响而有较大幅度的波动。与世界各国家和地区相比，台湾地区租税负担尚属适中。

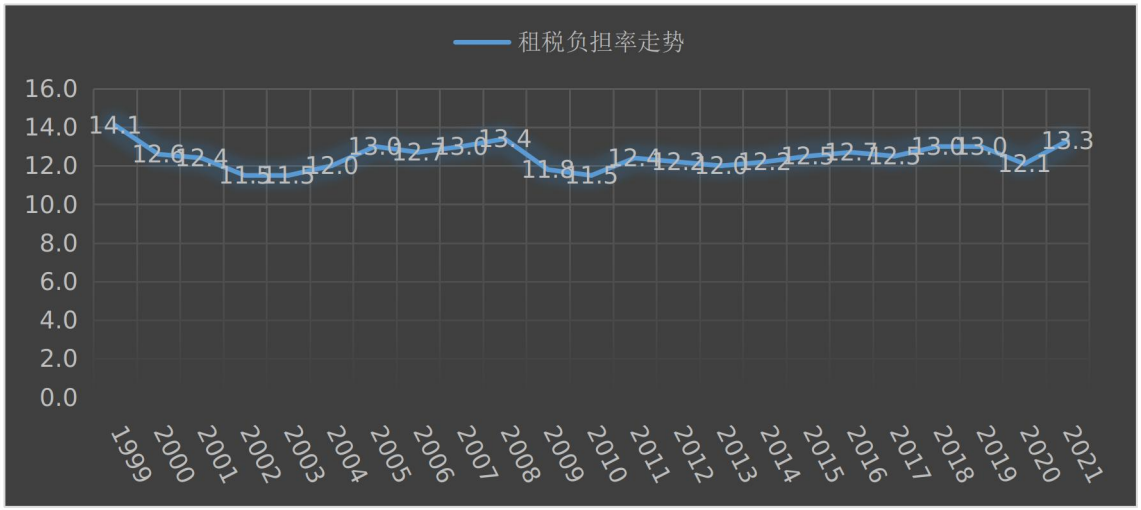


图 2.2　台湾地区“国民”租税负担率走势（单位：%）[③]

2.1.2 税收法律体系

台湾地区税收法律体系具有行政法律体系的一般特点。其法律渊源（按位阶效力排名）主要包括“宪法”“法律”、命令、行政规则、解释函令等。此外，大法官解释及台湾地区签订的税收协定也是其税法的渊源。上述规则共同构成了台湾地区的税收法律体系。

第一，台湾地区“宪法”规定人民有依法律纳税之义务，并明确了国地税立法权限的划分。

① 参见台湾地区“财政部”：“2021年度台湾地区财政年报”。
② “国民租税负担”系指赋税收入占国民生产毛额（GDP）的比率，或赋税收入占国民所得比率，是用来衡量一国国民租税负担轻重的标准，比率愈高，表示国民租税负担就愈重。
③ 数据来源于台湾地区“财政部”：“2021年度台湾地区财政年报”。

第二，“法律”是台湾地区税收法律体系的主要组成部分。依“中央法规标准法”，“法律”得定名为法、律、条例或通则，需经“立法院”通过，“总统”公布。台湾的主要税收法规均为“法律”形式，其基本的税收程序法为“税捐稽征法”，实体法方面，台湾所有税种法均以“法律”形式颁布，19 个税目均包含在 15 个税收“法律”中，包括“所得税法”“遗产及赠与税法”（简称“遗赠税法”）“货物税条例”“证券交易税条例”“期货交易税条例”“加值型及非加值型营业税法”（简称“营业税法”）“印花税法”“烟酒税法”“特种货物及劳务税条例”“使用牌照税法”“土地税法”“房屋税条例”“契税条例”“娱乐税法”“关税法”。除了税收程序法和税种法，台湾税收“法律”还包括以下几种情况：“财政收支划分法”对税课收入的划分进行了明确，“地方税法通则”对县（市）税、地方特别税课、临时税课及附加税课的限制开征项目、征收率上限、征收程序等课税事项进行了规定，“记账士法”对税务代理进行了规范，“平均地权条例”部分条款规定了土地税的相关的内容，“所得基本税额条例”规定了所得税“最低税负制度”，“海关缉私条例”对私运货物进出口查缉中的关税相关问题进行了规定。同时，产业促进相关法律中也会涉及税收优惠规定，如“产业创新条例”“中小企业发展条例”“生技医药产业发展条例”“运动产业发展条例”“科学园区设置管理条例”“发展观光条例”“促进民间参与公共建设法”等，“企业并购法”和“金融机构合并法”规定了并购税收优惠。此外“两岸人民关系条例”对与大陆相关的课税事项进行了特别规定，类似的还有“香港澳门关系条例”。

第三，台湾地区赋税主管机关“财政部”发布的命令也是台湾赋税法律体系的组成部分。机关发布之命令，依“中央法规标准法”，可以依其性质，称规程、规则、细则、办法、纲要、标准或准则。命令包含授权命令及职权命令，授权命令又分为法规命令与非法规命令。职权命令会于条文第 1 条明示订定宗旨，授权命令则于条文第 1 条明示订定依据。赋税命令多为授权性命令。台湾地区赋税行政命令基本为依据赋税“法律”的授权制定的实施细则或细化规定，如“税捐稽征法施行细则”“所得税法施行细则”“烟酒税稽征规则”“统一发票使用办法”“税务违章案件减免处罚标准”等，其均于条文第 1 条明示：“本细则依 XX 法第 XX 条规定订

定之。”

第四，赋税行政规则。台湾赋税“法律”中没有关于赋税行政规则涵义的统一规定，但参照“行政程序法”第 159 条第 1 项规定：“本法所称行政规则，系指上级机关对下级机关，或长官对属官，依其权限或职权为规范机关内部秩序及运作，所为非直接对外发生法规范效力之一般、抽象之规定。”另依第 159 条第 2 项之规定，行政规则可分为两大类：一是关于机关内部之组织、事务之分配、业务处理方式、人事管理等一般性规定；二是为协助下级机关或属官统一解释法令、认定事实及行使裁量权，而订颁之解释性规定及裁量基准。由此，可将行政规则分为组织规程及业务规程、解释法规的行政规则、裁量准则、替代“法律”的行政规则（法律空白时）。行政规则由其首长签署，并登载于“政府公报”发布，应下达下级机关或属官。行政规则所规范之对象为机关内部之事务，故以对内生效（只具有拘束订定机关、其下级机关及属官之效力）为原则，若无“法律”直接授权依据，不直接对外发生效力。但上述裁量性行政规则，可经由实务运作而间接对外产生效力。赋税行政规则实例如“房地合一课征所得税申报作业要点”“‘所得税法’第 8 条规定台湾地区来源所得认定原则”“综合所得税电子结算申报作业要点”“‘财政部’税务预先核释作业要点”“摊贩销售额查定要点”“网络交易课征营业税及所得税规范”“扣缴义务人给付表演人酬劳扣缴税款注意事项”“2017 年度薪资所得扣缴税额表”。

第五，“财政部”对各级稽征机关所为租税法规之释示，依其文号为“函”或“令”的不同，可分别称为“解释函”或“解释令”，或并称“解释函令”。台湾地区实务中对解释函令的性质有不同见解，[①]多数观点认为解释函令性质上相当于行政规则，并非法规命令，亦不属职权命令，除拘束各级稽征机关外，不拘束纳税义务人及行政法院。解释令即为认定事实之解释函令。依台湾地区“税捐稽征法”第 1 条之 1：“‘财政部’依本法或税法所发布之解释函令，对于据以申请之案件发生效力。但有利于纳税义务人者，对于尚未核课确定之案件适用之。”实例如，“2013 年版法令

[①] 参见台湾地区“司法院”大法官释字第287号解释的理由书、释字第441号解释之苏俊雄大法官之不同意见书、释字第505号解释。

汇编”中收录的关于“所得税法”第 1 章第 2 条（综所税课税范围）“个人因政府协议价购土地所领取各项给付之课税释疑的释示函令”（“财政部”台财税字第 09304505280 号令）。[①]

此外，台湾地区签订的税收协定和台湾地区“司法院”大法官解释也具有约束力，也是台湾地区税法的渊源。关于大法官解释之效力，现行“大法官审理案件法”上并无明文规定，但实务中得到阐释和明确。[②]而大法官解释之一般拘束力，释字第 185 号解释有经典说明：谓本院所为之解释“自有拘束全台各机关及人民之效力，各机关处理有关事项，应依解释意旨为之”。依此规定，大法官解释因而取得一般拘束力，所有的机关、法院、人民等均受其拘束。

台湾税捐稽征机关在执法过程中，更多的是依据效力较高的税收法律及其配套细则，并辅之以解释函令。同时，台湾地区税捐稽征机关实施税政改革较为积极，并推行便民服务措施。例如推动所得税各式凭单免填发作业、推动综所税结算申报税额试算服务措施、推动网络报缴税作业、推广各项便利缴税机制及建构电子化缴税作业环境、提高统一发票中奖奖金及中奖率以强化民众索取的动力。台湾税务机关比较重视纳税服务与宣传措施。台湾地区税务部门均设有专门的纳税服务机构，如“国税局”均设有服务科，司职租税纳税服务的提供和租税教育的推行和倡导。服务科下设服务股、宣传股和研考股，配备专业人员从事纳税服务工作。服务股负责编制年度纳税服务白皮书，开展纳税服务工作；宣传股负责开展各项税收宣传工作；研考股负责对各单位的纳税服务工作进行考核。台湾地区因地制宜，通过各级学校租税教育、因特网、电视、广播及报章杂志等大众传播媒体，以举办讲习会或座谈会及倡导活动等方式，促进征纳双方意见沟通，向民众宣传税务常识及权利义务观念，使其了解税收简政便民措施，以便税务行政的顺利推动。另配合各税申报、开征期间或税制、税政变革，制作电视倡导短片、广播电台插播，运用各种传播媒体加强倡导；且不断

① 台湾地区“财政部”台财税字第09304505280号令内容为：“一、个人依‘土地征收条例’第11条有关协议价购土地或土地改良物等所领取之各项所得给付，其给付项目及给付标准与按征收方式办理相同者，应比照征收之课税规定办理。二、个人依协议价购所取得之给付如属损害补偿性质，尚无所得发生，不课征综合所得税。惟协议价格之决定系由买卖双方意思合致为之，如协议价购所为给付项目及给付标准与按征收方式办理者不同，应依现行‘所得税法’之规定认定所得之征免。”

② 参见台湾地区“司法院”大法官释字第177号、第185号、第188号解释等。

研究创新税收教育与倡导做法，以期获得广大纳税义务人支持与配合，建立良好租税环境，让纳税义务人能更便捷顺利依法纳税，税务机关亦能更公平、合理、有效率依法课税。此外，查缉不法逃漏税是“财政部”及各税捐稽征机关经常性的重要工作。“财政部”每年都会制定“维护租税公平重点工作计划”，选定部分具有指标作用及逃漏情形较为严重项目，列为年度重点查核项目，交付各税捐稽征机关加强查缉。2021 年度合计补征税额及估计罚锾 138 亿余元。[①]

2.1.3 近年来重大税制变化

2.1.3.1 受控外国公司和实际管理处所立法

依台湾地区 2016 年之前“所得税法”规定，境外被投资公司累积盈余仅于决议分配时，始计入台湾地区营利事业所得额课税，因此营利事业常在低税负地区（如避税天堂）成立受控外国企业（Controlled Foreign Company，CFC），将盈余保留至 CFC 不分配，规避原本应在台湾地区缴纳的税负，造成税基侵蚀。此外，现行“所得税法”是以设立登记地作为境内或境外营利事业的判断标准，部分实际管理处所（Place of Effective Management，PEM）在台湾地区境内的企业，通过在低税负地区（如避税天堂）登记设立公司，转换为非居住者身份，规避须就台湾地区境内外所得合并课税的规定。早在 2012 年，为应对上述两个问题，台湾地区“财政部”就曾拟制“所得税法”第 43 条之 3 及之 4 修正草案，欲建立 CFC 和 PEM 制度，但当时未获立法机关通过。2013 年 OECD 发布的“税基侵蚀和利润转移”（Base Erosion and Profit Shifting，BEPS）第 3 项行动计划即为“受控外国公司规则”。在上述背景下，为防止跨境税收规避，维护税收公平，以及防止 PEM 在台湾的营利事业滥用税收协议，建立更周延的反避税制度，台湾地区“行政院”于 2016 年初，参考 BEPS 行动计划第 3 项行动计划建议、OECD 及 UN 税收协定范本及两岸税收协议提出“所得税法”第 43 条之 3 及之 4 修正草案，并于 2016 年 7 月 12 日经“立法院”三读通过，建立了营利事业 CFC 制度和 PEM 制度。随后，台湾地区“财政部”又分别于 2017 年 5 月 23 日和 9 月 22 日正式发布“实际管理处所适用办法”及“营利事

[①] 台湾地区“财政部”：“2021年度台湾地区财政年报”。

业认列受控外国企业所得适用办法”两个子法。为使稽征机关依“所得税法”及上述两个“办法”认定案件有一致性审查原则，台湾地区于 2018 年 7 月 20 日制定“实际管理处所审查及登记作业要点”，并于 2018 年 12 月 14 日制定“营利事业认列受控外国企业所得审查要点”。至此，相关为执行母法（“所得税法”第 43 条之 3 有关 CFC 制度及第 43 条之 4 有关 PEM 制度）的细节性及技术性之法规范已逐步完成。上述制度是台湾地区继推动移转订价及反资本弱化法则后，推出的又一个反避税法案，是台湾地区进一步防范和打击跨境避税行为的一大利器。

此外，台湾地区于 2016 年 7 月完成营利事业 CFC 立法后，又于 2017 年 5 月修正“所得基本税额条例”，增订第 12 条之 1，明确个人及其关系人境外关系企业营利所得之计算及规定，建立了个人 CFC 制度。并于同年 11 月制定“个人计算受控外国企业所得适用办法”。为使稽征机关依上述规定审查个人计算受控外国企业所得有一致性原则，2018 年 12 月 21 日制定“个人计算受控外国企业所得审查要点”。

台湾地区于 2016 年 7 月起开始建立 CFC 和 PEM 制度后，一直未实施。台湾地区“财政部”表示，为避免反避税制度实施对企业经营造成冲击，上述规定原则上不会立即实施，将待两岸税收协议生效、CRS（Common Reporting Standard）在国际落实，及子法规制订与倡导完成后才会实施，“所得税法”第 126 条明定施行日期由“行政院”定之，以使企业逐步适应新制，兼顾租税公平与产业发展，并维护纳税义务人权益。[①]

2022 年 1 月 14 日，为配合“境外资金汇回管理运用及课税条例”施行期满（2021 年 8 月 16 日）及回应 OECD 推动实施全球企业最低税负制的情况，台湾地区“行政院”核定营利事业 CFC 制度及个人 CFC 制度分别自 2023 年度及 2023 年 1 月 1 日施行。“营利事业认列受控外国企业所得适用办法”“个人计算受控外国企业所得适用办法”“营利事业认列受控外国企业所得审查要点”“个人计算受控外国企业所得审查要点”自 2023 年（度）起实施。营利事业于 2024 年办理 2023 年度营所税结算申报时，应依规定格式揭露营利事业及其关系人之结构图、年度决算日持有比率、CFC 前 10 年

[①] 台湾地区“财政部”税务入口网：https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/384/768995753504670563 2?tagCode=，2016-07-12。

亏损扣除表、认列 CFC 投资收益表等，并检附营利事业及其关系人持股变动明细及 CFC 财务报表等相关资料，供稽征机关查核。

2.1.3.2 转让定价制度修订

近年来，台湾地区为回应 BEPS 行动计划，多次对转移定价（转让定价）法规进行修订。“营利事业所得税不合常规移转订价查核准则”（以下简称“移转订价查核准则”）自 2014 年制定以来经历了三次重大修订。2015 年 3 月 6 日修正要点如表 2.3 所示。本次修正的重点是将企业功能重组交易新增为移转订价报告文件中需揭露及分析的受控交易类型，但未包含 BEPS 行动计划中针对移转订价文件及国别报告的揭露要求。

表 2.3 “移转订价查核准则”2015 年 3 月修订要点

修正要点	法令索引
增订企业重组之定义及企业重组交易类型；参照 OECD《移转订价指南》第 9 章“移转订价观点之企业重组”增订营利事业从事企业重组之利润分配应考虑之因素及实际交易执行之认定。	第 4 条、第 9 条之 1
将成本及营业费用净利率纳入可比较利润法所使用之利润率指标。	修正条文第 18 条
将“各参与人均对受控交易作出有价值及独特贡献之情形”纳入适用利润分割法。	第 19 条
将决算（解散、废止、合并、转让）申报案件纳入适用“移转订价查核准则”的范围。	第 21 条及第 22 条
修正预先订价协议申办制度并增订预备会议申请机制。	第 23 条
对于营利事业未依规定提示文据或未能提示，稽征机关亦未查得资料，得按“营业成本及营业费用”，依同业利润标准核定所得额。	第 33 条

为回应 BEPS 第 13 项行动计划（《转让定价文档和国别报告》）成果报告，2017 年 11 月 13 日，台湾地区再次修订“移转订价查核准则”多达 12 个条文,其中最重要的是 2017 开始实施的移转订价报告三层文据新规范，该规范在原本的移转订价报告（本地报告，Local File）基础上，增加了集团主档报告(Master file)与国别报告(Country-by-Country-Reporting)的新制度规定。主要修订内容如下：（1）增订集团主档报告相关规定：为协助税务机关进行营利事业借移转订价避税风险评估及税务查核，以了解跨国企业集团全球经营情形及其于全球经济、法律、融资及税务等层面的移转订价政策，增订集团主档报告相关规定，包括应送交主体、期限及该报告之内容等（修正第 21 条之 1）。（2）增订国别报告相关规定：为了解跨国企业集团于各租税管辖区之利润配置与主要营运活动是否相当，供稽

征机关进行避税风险评估，增订国别报告相关规定，包括应送交主体、期限、该报告涵盖之成员及内容等（修正第 22 条之 1）。（3）营利事业办理所得税结算申报时应揭露关系人资料，并配合第 21 条之 1 及第 22 条之 1 集团主档报告及国别报告之文据规定，增订跨国企业集团之台湾地区营利事业成员应并同揭露最终母公司及代理最终母公司送交国别报告之成员相关资料（修正第 21 条）。（4）参照 BEPS 13 项行动计划成果报告有关本地报告规范内容，修正移转订价报告应包括之内容（修正第 22 条）。（5）修正申请预先订价协议应符合条件所引用应备妥第 24 条第 1 项规定文件之款次及增订移转订价报告应另载明之资料（修正第 23 条及第 24 条）。[①]同年 12 月，发布台财税字第 10604700690 号解释令，规定了免送交集团主档报告及免送交国别报告的避风港标准。上述移转订价报告、集团主档报告及国别报告等移转订价文据相关规定，自 2017 年度施行。

为回应国际移转订价发展趋势及有效防止跨国避税，参酌 OECD《转让定价指南》建议及配合境内实务需求，于 2020 年 12 月 28 日再次修订准则部分条文，并自 2020 年度施行。修订重点如下：（1）修正无形资产的定义。无形资产应具备的条件为“可被拥有或控制使用于商业活动，且如于非关系人间运用或移转该项资产将获得相对报酬”，因此除会计处理的资本化项目外，尚包括虽列为当期费用，但具备显著经济价值的研究发展及营销等支出。（2）可比较未受控交易资料（包含内部及外部）与受控交易具有高度可比较程度时，可以单一可比较未受控交易决定受控交易单一最可信赖的常规交易结果。（3）评估可比较情况或交易时，应以交易的实质经济效果为依据，因此应采用以风险基础的分析架构，强调受控交易的参与人是否具备“风险承担”及“风险管理”两大功能的实际经济行为；（4）增订风险评估的分析步骤及是否承担风险及管理风险的判断方式，依风险控制程度给予不同报酬。（5）配合第 19 条之 1 第 2 项所列假设条件，决定最适常规交易方法。（6）增订进行无形资产可比较程度分析应考量的因素。评估无形资产交易应就开发、提升、维护、保护、利用等经济活动进行可比较程度分析，尤应考量于前述经济活动中执行之功能、使用之资产、

① 台湾地区“财政部”：“营利事业所得税不合常规移转订价查核准则部分条文修正草案总说明”，载台湾地区“行政院公报”第023卷，第140期。

承担之风险之贡献程度。（7）增订评价准则公报第七号“无形资产之评价”规定的收益法得作为无形资产交易之常规交易方法之一。（8）增订无形资产采用收益法办理评价应遵循之规定及评估评价方法适用因素。（9）修正移转订价报告应包括的内容及国别报告内容。（10）为避免营利事业过渡租税规划侵蚀税基，修正移转订价查核调整案件的裁罚样态。将企业未于营所税申报书表及移转订价文据揭露受控交易并经查核认定有短漏报者，降低其应处罚的门槛，以强化企业移转订价申报责任。

2.1.3.3 “财政健全方案”短期税制调整规划

台湾地区自 1998 年度起实施两税合一制度，公司分配股利时，其缴纳营所税可以全数扣抵个人股东综所税，以促进投资来带动经济成长，本质为对投资所得给予税收优惠。但是，两税合一制度实施以来对促进投资无明显帮助，而财政收入减少税收近兆元，影响财政健全，且股利所得及可扣抵税额集中于高所得者，未能改善所得分配。为改善所得分配、适度提高所得者对社会之回馈，并充裕税收收入，台湾地区于 2014 年公布“财政健全方案”，并于 2014 年 6 月 4 日修正公布“所得税法”和“营业税法”部分条文。

“营业税法”修正要点为：恢复银行业、保险业经营银行、保险本业销售额之营业税税率为 5%，为防范系统性风险，短期内仍保留 2%金融业营业税拨入特别准备金至 2024 年 12 月底止。基于境内外一致原则，将台湾地区境外金融机构在台湾地区境内无固定营业场所而有销售“营业税法”第 11 条第 1 项各款劳务的行为，比照台湾地区境内金融机构适用相同营业税税率规定，以实现税收公平目标。

“财政健全方案”所得税制改革修正重点内容如表 2.4 所示：

表 2.4 “财政健全方案”所得税制改革修正重点内容

重点	说明
修正两税合一“完全设算扣抵制度”为“部分设算扣抵制度”	（1）台湾个人股东、台湾地区境外股东获配股利或盈余之股东可扣抵税额减半； （2）非小规模营利事业之独资、合伙应办理营所税结算、决算及清算申报并缴纳应纳税额半数。
调整综所税税率结构	增加综合所得净额超过 1000 万元部分，适用 45%税率规定。
制定配套措施	提高个人综所税扣除额、增雇员工费用加成减除、放宽研发投资抵减条件。

2.1.3.4 房地合一税制的实施和改革

2016 年以前，台湾地区对土地交易所得征收土地增值税，对房屋交易所得征收所得税。为了使房产买卖的增值利益能够统一，以此取代当时土地交易利得按公告现值课征土地增值税、房屋交易利得按实价课征所得税的双轨制，达到不动产交易利得实价课税目的，并防范投机者通过分拆房、地价格避税的行为，台湾地区立法机关 2015 年修改相应的税法规范，改以房屋、土地交易所得合一按实价课征所得税，并辅以特种货物及劳务税不动产部分停征、所得税增加之税收用于提供住宅政策及社会福利支出等配套措施。上述新的房屋土地交易所得税制，即房地合一税制，自 2016 年起实施。此后，为防止短期炒作不动产，防止避税，并稳定产业经济及金融，台湾地区于 2021 年 4 月 9 日，修订“所得税法”房地合一税部分条文，主要延长了短期交易房地适用高税率的持有期间，台湾地区称为“房地合一税 2.0”。具体内容参见 2.2.4.2。

2.1.3.5 个人之证券交易所得停征所得税

2015 年，台湾地区“立法院”通过“所得税法”第 4 条之 1、第 14 条之 2 及第 126 条修正案，自 2016 年 1 月 1 日起个人证券交易所得停止课征所得税，证券交易损失亦不得自所得额中减除，营利事业之证券交易所得则维持按“所得基本税额条例”规定课征基本税额（亦即适用最低税负制），证券交易所征收率仍维持 3‰。

2.1.3.6 “产业创新条例”税收优惠措施修订

作为台湾地区主要的税收优惠法律，“产业创新条例”自 2010 年制定以来经历了多次重大修订。2015 年 12 月，鉴于近年台湾地区人才外流严重、技术能量不足的情况，为提升台湾产业竞争优势，台湾地区“立法院”通过“产业创新条例”修正案，增订第 12 条之 1、第 19 条之 1 及第 67 条之 1，并修正第 10 条、第 33 条及第 72 条。增加了研发支出加计抵减、知识产权入股及给付员工股份所得缓课所得税等优惠，并对公司研发支出抵减优惠规定进行了调整。随后于 2016 年发布了与“研发成本加倍减除”“知识产权作价缓课”“员工奖酬缓课”相关的“产业创新条例施行细则”部

分修正条文，以及配套的“台湾地区个人或公司研究发展支出适用加倍减除办法”与“个人或公司适用‘产业创新条例’推迟缴税及缓课所得税办法”。[①]2017 年 11 月，“产业创新条例”修正中，将有限合伙事业纳入研发支出投资抵减、研发支出加倍减除及技术入股推迟课税等税收优惠的适用对象范围。规定有限合伙创投事业于符合一定条件时，可申请采透视个体概念课税，即不课征营所税，仅以盈余分配比率对合伙人课征综所税或营所税。增订个人现金投资特定新创事业综所税优惠规定。并将员工获配股份基础给付之奖酬及以知识产权作价取得股票，由 5 年缓课限制，延长至实际转让时按转让价格课税。2018 年 5 月“产业创新条例”再次修正，修订第 19 条之 1，就员工奖酬股票增订“员工持有该股票 2 年以上，且继续服务于该公司 2 年以上”可按“取得时市价”或“实际转让价格”两者较低者课征所得税规定。2019 年进行了两次修订，新增了智慧机械及 5G 系统支出的投资抵减事项、放宽了员工奖酬孰低缓课的适用范围、规定了公司或有限合伙事业未分配盈余的税基减除，并将相关租税优惠期限展延 10 年。2023 年 1 月修订时新增第 10 条之 2，规定了在台湾地区境内进行技术创新且居国际供应链关键地位的公司研发及设备支出的投资抵减事项。

2.1.3.7 修正“遗产及赠与税法”及“烟酒税法”

为配合“长期照顾服务法”第 15 条明定以调增遗产税、赠与税税率及烟酒税烟品应征税额所增加税课收入，作为长期照顾服务特种基金财源，2017 年 5 月 10 日修正公布“烟酒税法”第 7 条、第 20 条、第 20 条之 1 及“遗赠税法”部分条文，将各类烟品应征税额由每千支（每公斤）征收 590 元调增为每千支（每公斤）征收 1590 元、遗产税及赠与税由单一税率 10%调整为三级累进税率 10%、15%及 20%，二者免税额分别维持 220 万和 1200 万不变。其中“烟酒税法”第 7 条、第 20 条、第 20 条之 1 条文于 2017 年 6 月 12 日施行。

2.1.3.8 建立、完善跨境电商课税制度

台湾地区于 2016 年 12 月 28 日修正公布“营业税法”部分条文，建立

[①] 台湾地区于2018年4月27日修正 “个人或公司适用‘产业创新条例’延缓缴税及缓课所得税办法”，并修正名称为“‘产业创新条例’缓课所得税适用办法”。

跨境电商简易登记及报缴税平台，配合修正“税籍登记规则”等子法规，建立了跨境电商课征营业税制度，并于 2017 年 5 月 1 日实施。依台财税字第 10604539420 号函，跨境电商（台湾地区境外之事业、机关、团体、组织在台湾地区境内无固定营业场所，销售电子劳务予境内自然人），年销售额逾新台币 48 万元者，应依“营业税法”第 28 条之 1 第 1 项规定向主管稽征机关申请税籍登记。[①]2018 年 5 月，制定“台湾地区境外营利事业跨境销售电子劳务课征所得税作业要点”，规范了台湾地区境外营利事业跨境销售电子劳务取得台湾地区来源所得的所得税课征规定。2018 年 7 月，修正“统一发票使用办法”部分条文，规范境外电商开立云端发票事宜。

2.1.3.9 纳税者权利保护立法

为落实生存权、工作权、财产权及其他相关基本权利之保障，确保纳税者权利，实现课税公平及贯彻正当法律程序，台湾地区于 2016 年制定公布了“纳税者权利保护法”，以特别法、专门法的形式对纳税义务人权利予以保护；2017 年 9 月 8 日“财政部”颁布“纳税者权利保护法施行细则”，二者均于 2017 年 12 月 28 日起施行。相较于“税捐稽征法”专章增订之纳税义务人权利之保护、[②]“行政程序法”以及其他法令的相关规范，本次以特别法专法订定，对于纳税人权利保障更能优先适用。“纳税者权利保护法”对税捐法定主义，量能课税原则、租税优惠不得过度、实质课税与租税规避责任等原则性问题，财政资料公开、解释函令及行政规则之公开、正当程序保障、调查及受调查者之权利、推计课税、禁止过度原则等程序性问题，以及纳税人减责事由、诉愿审议委员会、税务专业法庭、纳税者权利保护咨询会、纳税者权利保护官等设置以及纳税者行政救济之保障等救济问题，分别进行了明确。

为落实“纳税者权利保护法”的相关规定，台湾地区陆续制定了相关子法。2017 年 6 月 3 日发布“纳税者权利保护咨询会设置办法”，9 月 14

① 此外，关于网络课税，台湾地区于2013年4月29日成立“网络交易课税项目小组”，以加强网络课税资料之搜集及查核。为利搜集网络交易资料及处理课税问题，2015年2月4日“电子支付机构管理条例”第25条第3项明定税捐稽征机关得要求电子支付机构提供必要交易记录，以有利稽征机关搜集网络课税资料之完整性，并自同年5月3日施行。

② 2018年11月修订“税捐稽征法”时，鉴于“纳税者权利保护法”已经完整涵盖该章内容，遂删除前者“第一章之一”章名及该章所有条文。

日发布“税捐稽征机关调查程序应行注意事项”“纳税者权利保护官资格及选任要点” 以及“纳税者权利保护官办理纳税者保护事项作业要点”。[①]

2.1.3.10 税收信息交换立法

台湾地区适用自动交换的税务用途信息包括金融账户信息（CRS 准则）和国别报告。

OECD 2014 年发布《涉税金融账户信息自动交换标准》（Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters），依据该标准下的《共同申报准则》（Common Reporting Standard，“CRS”），实施 CRS 的国家或地区，将通过当地金融机构执行金融账户尽职审查程序，辨识个人及公司账户持有人的税务居民身份，并自动交换账户持有人的税务信息至其所属的税务管辖地。为避免被列入非合作税收管辖区名单，并落实 CRS，台湾地区于 2017 年 5 月 26 日通过“税捐稽征法”第 5 条之 1、第 46 条之 1 修正案，赋予“财政部”本于互惠原则与外国政府或国际组织商订税务用途信息交换及其他税务协助之条约或协议的权限，以及相关限制。同时，规定了违反规避、妨碍或拒绝落实台湾地区信息交换机制之罚责。该两条成为台湾地区依国际新信息透明标准互惠进行税务用途信息（含金融账户信息）自动交换及相互提供其他税务协助的法源依据。为便利于后续运作，“财政部”又分别于 2017 年 11 月 16 日及 12 月 7 日正式制定“金融机构执行共同申报及尽职审查作业办法”（简称“CRS 办法”）及“租税协定税务用途信息交换作业办法”，与国际建立一致标准，提升跨境信息交换合作。依 CRS 办法，台湾地区金融机构于 2019 年 1 月 1 日起应对其管理的金融账户进行尽职审查，辨识账户持有人或特定实体账户“具控制权之人”是否具有“外国居住者”身份，于 2020 年 6 月向台湾地区税捐稽征机关申报属应申报国居住者的金融账户信息，台湾地区预计于 2020 年 9 月首次进行税务用途金融账户信息自动交换。配合 CRS 办法施行，“财政部”于 2018 年 11 月公告金融机构属“低风险规避税负实体”名单，[②]并发

[①] 台湾地区“财政部”2017年9月14日台财税字第10604652830号令、第10604652840号令。

[②] 台湾地区“财政部”台财际字第10724522360号公告、台财际字第10824506000号公告。“低风险规避税负账户”名单，包括“符合特定条件之企业员工福利及储蓄信托暨其他员工激励信托”、“符

布“金融机构执行共同申报及尽职审查作业办法自我证明表范本”及“金融机构执行共同申报及尽职审查作业办法疑义解答”。税务用途金融账户信息全面采行网络申报，截至 2021 年 4 月 16 日，台湾地区“财政部”公告与其进行 CRS 信息自动交换的应申报国名单包括日本、澳大利亚、英国，[①]金融机构应申报属上述三国税务居住者持有或控制的金融账户信息。

依“移转订价查核准则”规定，跨国企业集团的最终母公司在台湾地区境外，若其居住地国或地区能与台湾地区进行有效信息交换，其在台湾地区境内的营利事业成员，可以免于报送国别报告。依台湾地区“财政部”于 2020 年 11 月 3 日发布的公告，与台湾地区进行有效税收信息交换的国家包括日本、新西兰、澳大利亚、瑞士。[②]

2.1.3.11 2018年“所得税法”重大修订

2018 年 1 月 18 日，台湾地区“立法院”通过“财政部”拟具的“所得税法”部分条文修正草案，共计修订 25 个条文、增订 1 个条文和删除 11 个条文；[③]变动的条文数量多达 37 条，从这个角度看，此次修订为“所得税法”自 1963 年 1 月 29 日修正重颁 50 多年来幅度最大的一次修订。[④]修订主要内容如表 2.5 所示。

表 2.5　台湾地区“所得税法”2018 年修订主要内容[⑤]

条文	原规定	修法内容	施行日期

合特定条件之外籍及陆籍员工集合投资账户”及“小额终老保险”。该公告名单及CRS办法第23条第1款至第7款列示之账户为“被排除账户”，申报金融机构就该等账户无须依CRS办法执行尽职审查及申报。2021年5月CRS办法第11条修正后，“政府实体”定义纳入“各级政府直接或间接完全持有或控制之其他实体”，足以涵盖原公告金融机构属“低风险规避税负实体”名单，因此自2021年12月24日废止该公告。

① 台湾地区“财政部”台财税字第10824500070号公告、台财际字第10824506900号公告。

② 2020年11月3日台财际字第10924519481号公告。

③ 修正公布第5条、第14条、第14条之3、第15条、第17条、第24条、第42条、第66条之9、第71条、第75条、第76条、第79条、第88条至第89条之1、第92条、第100条、第102条之1、第106条、第108条、第110条、第114条之1至第114条之3及第126条；增订第114条之4；删除第3条之1、第五节节名、第66条之1至第66条之8、第73条之2及第100条之1条文，除第5条、第66条之9、第71条、第75条、第79条、第108条及110条，自2018年度施行，第73条之2自2019年1月1日施行外，其余自2018年1月1日施行。

④ 台湾地区“所得税法”自1963年1月29日修正重颁以来，异动条文数量超过30次及以上者包括：（1）1972年12月30日，共计修订23个条文、增订7个条文；（2）1977年1月30日，共计修订31个条文、删除4个条文；（3）1989年12月30日，共计修订31个条文、增订1个条文、删除2个条文。

⑤ 本表来源于德勤（台湾）：《“所得税法”部分条文修正重点简介》，https://www2.deloitte.com/tw/tc/pages/tax/articles/income-tax-amend.html，访问日期：2018-02-02。

第 3 条之 1（股利或盈余所含税额之扣抵）		在两税合一制下，股东获配股利中公司所缴纳之营所税，得用以扣抵其应纳之综所税额	本条删除（因废除两税合一之部分设算扣抵制度）	自 2018 年 1 月 1 日起适用
第 5 条（所得税税率结构）	综所税	综所税课税级距为 6 级，其累进税率分别为 5%、12%、20%、30%、40%、45%	综所税课税级距由 6 级，调整为 5 级，其累进税率分别为 5%、12%、20%、30%、40%	自 2018 年度适用
	营所税	税率：17%	税率：20%；但中小企业课税所得在 50 万元以下者，分三年逐步调到 20%	
第 14 条(综合所得额之计算—第一类：营利所得）		营利所得 1.公司、合作社分配之股利总额（=股利金额加可扣抵税额）或盈余总额（=盈余金额加可扣抵税额） 2.独资、合伙应分配之盈余总额（=税局核定所得额减除半数应纳税额） 3．一时贸易盈余	营利所得 1．公司、合作社、其他法人（例如有限合伙、医疗社团法人等）分配之股利金额或盈余金额 2．独资、合伙分配之盈余（=税局核定所得额） 3．一时贸易盈余	自 2018 年度适用
第 15 条第 4 项(配偶之合并申报—股利所得课税）		本项新增	1.夫妻及同申报户扶养亲属有股利、盈余须适用相同方式课税 2.自行选择下列二者中有利之方式适用： （1）股利、盈余并入综合所得课税（享有股利、盈余 8.5%之可抵减税额，可用以扣抵个人综所税，每户上限 8 万元） （2）股利、盈余按单一税率 28%分离课税	自 2018 年度适用
第 17 条(综合所得净额计算—扣除额）		1．标准扣除额 9 万元 2．薪资所得特别扣除额 12.8 万元 3．身心障碍特别扣除额 12.8 万元 4．幼儿学前扣除额 2.5 万元	1．标准扣除额 12 万元 2．薪资所得特别扣除额 20 万元 3．身心障碍特别扣除额 20 万元 4．幼儿学前扣除额 12 万元	自 2018 年度适用
第 42 条（投资收益免税之规定）	营利事业获配之股利、盈余净额	依法设立之公司，投资于台湾地区境内其他营利事业，所获配之股利净额或盈余净额，不计入所得额课税	依法设立之公司、合作社及其他法人之营利事业（例如有限合伙、医疗社团法人等），投资于台湾地区境内其他营利事业，所获配之股利金额或盈余金额，不计入所得额课税	自 2018 年度适用
	机关团体获配之股利、盈余净额	教育、文化、公益、慈善机关或团体获配之股利或盈余净额者，不计入所得额课税	本项删除（机关或团体获配股利或盈余应并计其收入，依“行政院”订定之“教育文化公益慈善机关或团体免纳所得税适用标准”征、免所得税）	
第 66 条之 1 至第 66 条之 8（股东可扣抵税额账户）		在两税合一之设算扣抵制下，营利事业须设置股东可扣抵税额账户以正确计算并记录股利可扣抵税额	本条删除（因废除两税合一部分设算扣抵制度，取消股东可扣抵税额账户之设置、记载、计算及分配）	自 2018 年度适用
第 66 条之 9（未分配盈余之课税）		税率：10%	税率：5%	自 2018 年度未分配盈余适用

第 71 条（结算申报）	1. 综所税纳税人应以股利总额（股利金额加计可扣抵税额）并计所得课税，计算应纳结算税额时，可以减除获配之可扣抵税额 2. 独资、合伙组织之营利事业须办理结算申报并缴纳半数应纳税额	1. 股利、盈余按上述第 15 条第 4 项修正规定申报纳税（二择一） 2. 独资、合伙组织要办理结算申报，但不须缴税，其所得直接归课独资资本主或合伙人综所税	自 2018 年度适用
第 73 条之 2（非境内居住者抵缴税额之规定）	非台湾地区境内居住者获配之抵缴税额，仅得以该税额之半数抵缴该股利净额或盈余净额之应扣缴税款	本条删除	自 2019 年 1 月 1 日起施行

依据台湾地区“财政部赋税署”新闻稿，上述修订的主要内容包括以下四个方面：[①]（1）调高综所税 3 大扣除额：综所税标准扣除额由 9 万元提高为 12 万元(有配偶者加倍扣除)、薪资所得及身心障碍特别扣除额由 12.8 万元提高为 20 万元，幼儿学前特别扣除额由每名子女 2.5 万元大幅提高为每人 12 万元。上述修订于纳税义务人 2019 年办理 2018 年度综所税结算申报时适用。(2)调整综所税及营所税税率结构：调降综所税最高税率为 40%，删除综合所得净额超过 1000 万元部分适用 45%税率级距。营所税税率由 17%调高为 20%，但课税所得额未超过 50 万元之营利事业，采分年调整，2018 年度税率为 18%、2019 年度税率为 19%，2020 年度以后开始按 20%税率课税。同时，营利事业未分配盈余加征营所税税率由 10%调降为 5%，外资股利所得扣缴率由 20%适度调高为 21%。（3）废除两税合一设算抵扣制，制定个人居住者（内资股东）之股利所得课税新制。废除两税合一部分设算扣抵制度，删除营利事业设置股东可扣抵税额账户、相关记载、计算与罚则，另（2019 年 1 月 1 日起）取消非台湾地区境内居住之个人及总机构在台湾地区境外之营利事业，其获配股利或盈余所含加征 10%税额部分可半数抵缴其应扣缴税额之规定。居住者（内资股东）之股利所得课税新制方面，个人股利所得计税方式按下列两种择一择优适用：①股利并入综合所得总额课税，并按股利之 8.5%计算可抵减税额，抵减应纳税额，每一申报户可抵减金额以 8 万元为限。②股利按 28%税率分开计算税额，与其他类别所得计算之应纳税额合并报缴。（4）独资合伙组织所得免征营所税，直接归课出资人综所税。

2.1.3.12 应对新冠肺炎疫情税务措施

[①] 参见台湾地区“财政部赋税署”新闻稿：《“立法院”三读通过所得税制优化方案》，https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=137&pid=77642，访问日期：2018-01-18。

新冠疫情暴发后，为应对其对经济、社会的冲击，台湾地区“立法院”于2020年2月25日通过“严重特殊传染性肺炎防治及纾困振兴特别条例”（以下简称“防疫纾困特别条例”），为台湾地区应对疫情提供了总领性的法律依据。台湾地区“财政部”依据“行政院”整体规划出台了各项防疫、纾困及振兴措施，其中就包括“税务协助渡难关”措施。台湾地区“财政部”网站专门设置“因应严重特殊传染性肺炎”专区加强倡导，并在各税捐稽征机关设有专人咨询窗口，以便利纳税人实时了解相关应对疫情的申报缴税措施内容及最新相关措施规定。疫情暴发后，台湾地区税务机关积极呼吁纳税人多利用手机、平板或计算机进行网络报税，并利用信用卡、移动支付、委托转账、便利商店等多元方式缴税，以降低群聚感染风险。疫情期间，要求进入“国税”及地方税稽征机关，实施量测体温及应佩戴口罩（该规定至2023年3月停止适用）。疫情严重的时候，还暂停部分税务机关柜台报送服务。此外，台湾地区“财政部”出台多项税法措施以应对疫情，这些措施主要为征管程序事项，也包括一些减免税的实体内容。税收征管程序方面，包括延长申报缴纳期限、税捐延期或分期缴纳、提前退税、营业税留抵（溢付）税额退还、免办理营所税暂缴申报，以及为非居住者身份认定提供便利，主动提供税务协助、辅导受影响的纳税义务人核减相关税捐实体减免税措施。实体方面的减免税措施，包括“防疫纾困特别条例”规定的机关（构）、事业单位、学校、法人、团体给付员工请假（防疫隔离假）期间薪资可以自当年度营利事业所得额中双倍减除，以及受疫情影响自“政府”领取补助免税并不得作为强制执行标的。并制定了一些防疫物资减免税规定，如代售口罩、酒精等防疫物资免征营业税、药用酒精原料机动调降进口关税、公营酒厂产制防疫清洁用酒精不课征烟酒税、救济或防疫物资免征进口税费。此外，还规定了疫情造成的估计亏损可列为未分配盈余减除项目，扩大书面审核可适用较低纯益率、调增执行业务者及其他所得业者费用率等措施。

2.2 营利事业所得税（Profit-seeking Enterprise Income Tax）

营利事业所得税（以下简称“营所税”），即台湾地区对营利事业的盈余征收的所得税，性质类似大陆的企业所得税。按照台湾“所得税法”

规定，凡在台湾境内经营的营利事业，包括公营、私营或公私合营，以营利为目的，具备营业牌号或经营场所的独资、合伙、公司及其他组织的工、商、农、林、渔、牧、矿、冶等营利事业，均须缴纳营所税。因此，相较于大陆，台湾地区营所税的纳税人“营利事业”除公司法人外，还包括独资、合伙及合作社和其他形式的商业组织，范围较广。

台湾地区现行所得税制度前身始于1914年，仿日本税制订定“所得税条例”，初创时期为分类所得税制，进而演进为分类综合所得税制（1946年至1955）；1956年起，营所税与个人综所税并行课征，采独立课税制；1998年后实行两税合一制（营利事业缴纳之营所税，得由股东、社员、合伙人或资本主扣抵其应纳之综所税，消除营利所得重复课税），2015年修正上述“完全设算扣抵制”为“部分设算扣抵制”，2018年废除了两税合一制度。1951年以前，营所税之课征主要依据各业标准纯益计税，1951年开始实行查账征税，配合1952年“商业会计法”之实施，逐步建立查账核课营所税制度。1958年依据“所得税法”及“商业会计法”等规定，试行“营利事业所得税结算申报查账准则”，并于1961年正式施行，建立营所税查核制度。2001年规范了信托制度相关所得课税规定，2005年订定“所得基本税额条例”，于2006年开始实施最低税负制。2010年配合“促进产业升级条例”税收减免规定的失效，营所税税率自25%降为17%，2011年实施吨位税制及反自有资本稀释课税制度，另营利事业基本税额征收率由10%提高为12%。2016年通过“所得税法”第43条之3及之4修正草案，建立了营利事业CFC制度和PEM制度（PEM制度暂未实施）。自2016年起实施房地合一课征所得税制度，并于2021年进行重大修订。2018年实施所得税制优化方案，对“所得税法”进行了重大的修订。2018年“所得税法”进行重大修订、近年来移转订价制度修订的具体内容见前文2.1.3部分。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

台湾税法中没有居民纳税人和非居民纳税人的明确界定，但依据税法的间接规定及税法理论，营利事业纳税人按其总机构是否位于台湾境内，也可分为两类：一是居民纳税人，即总机构位于台湾的营利事业（包括台

湾地区境外公司于台湾地区注册的子公司）；二是非居民纳税人，即总机构在台湾境外的营利事业（例如：台湾地区境外公司及其在台分公司）。如前文所述，台湾地区已通过“所得税法”第 43 条之 4 实际管理处所立法，但目前还未生效。该条规定，依台湾地区境外法律设立，实际管理处所在台湾地区境内的营利事业，应视为总机构在台湾地区境内的营利事业，依法课征营所税；并规定实际管理处在台湾地区）境内的认定标准，应同时符合下列 3 项要件：（1）作成重大经营管理、财务管理及人事管理决策者为台湾地区境内居住之个人或总机构在台湾地区境内之营利事业，或作成该等决策之处所在台湾地区境内。（2）财务报表、会计账簿纪录、董事会议事录或股东会议事录之制作或储存处所在台湾地区境内。（3）在台湾地区境内有实际执行主要经营活动。

扣缴义务人参见 2.2.3.4 所得税扣缴申报部分内容。

2.2.1.2 征收范围

原则上，台湾的营所税采属人兼属地主义，即折衷主义方式课征。依“所得税法”第 3 条，凡在台湾地区境内经营之营利事业，应课征营所税。总机构在台湾地区境内之营利事业（含外商在台子公司），应就台湾地区境内外全部营利事业所得，合并课征营所税。但其来源于台湾地区境外之所得已缴纳之所得税，符合规定的可以申请抵免。总机构在台湾地区境外之在台营利事业（例如：外商在台分公司），而有台湾地区来源所得者，应就其在台湾地区境内之营利事业所得，依法课征营所税。

2.2.1.3 税率

2010 纳税年度及之后营所税起征额及税率如表 2.6 所示，其中，应纳税额不得超过半数的规定体现了台湾地区对量能课税原则的贯彻执行。

表 2.6　现行营所税起征额及税率表

级距（新台币）	税率
120000 元以下	免税
超过 120000 元	2018 年度以前就其全部课税所得额课征 17%，但其应纳税额不得超过课税所得额超过 12 万元以上部分之半数，即课税所得额×17%＜（课税所得额 －120000）×1/2
	2018 年度起营所税税率提高为 20%。但中小企业课税所得在 50 万元以下者，分三年逐步调到 20%。

此外，营所税税率还有一些特殊的规定，主要包括以下三种情况：（1）台湾于 2006 年施行“所得基本税额条例”，即一般通称的“最低税负”，在此条例下针对适用租税减免规定产生实质税率显著偏低的营利事业，仍应按 12%税率缴纳基本税额，亦即营利事业在台湾至少应按 12%税率缴纳营所税；（2）自 1998 年起，营利事业当年未分配盈余加征 10%的营所税（2018 年起降为 5%）；（3）在台湾签订的租税协议中对符合规定的所得适用较为优惠的税率。

2.2.1.4 税收优惠

一、一般公司适用的税收优惠政策

台湾地区于 2010 年起大幅减少租税减免项目，一般性的租税减免仅剩“产业创新条例”所规定的公司研发支出抵减、知识产权入股、给付员工股份所得缓课所得税优惠、有限合伙组织租税优惠等项目。2019 年“产业创新条例”修订将上述租税优惠展延 10 年（至 2029 年 12 月 31 日）。

（一）公司研发支出抵减

“研发支出抵减”的功能性租税奖励是台湾地区公司所享受的主要税收优惠，“产业创新条例”第 10 条规定了公司或有限合伙事业研发支出抵减所得税额的相关问题。同时，依据上述条例第 10 条第 2 项的授权，“经济部”和“财政部”制定了“公司研究发展支出适用投资抵减办法”，[①]对公司研发支出抵减作出了具体的细化规定。

1. 适用范围及申请适用资格条件

公司研发支出抵减适用于农业、工业及服务业等各行业。申请适用研究发展投资抵减的公司，应符合下列资格条件：（1）依“公司法”设立的公司或有限合伙事业；（2）最近 3 年内未违反环境保护、劳工或食品安全卫生相关法律且情节重大；（3）具备研发能力，其从事的研究发展活动应有高度的创新。[②]此外，其适用对象限于依台湾地区“公司法”设立之公司，排除台湾地区境外公司及其在台分公司。

---

① 配合“产业创新条例”于2017年修正中将适用对象扩大到依“有限合伙法”组织登记之有限合伙事业，该办法名称修正为“公司或有限合伙事业研究发展支出适用投资抵减办法”。

② “公司或有限合伙事业研究发展支出适用投资抵减办法”第2条第2项。

2. 优惠内容

“产业创新条例”第10条规定，公司或有限合伙事业投资于研究发展的支出，可以享受抵减当年度应纳营所税额的优惠，但投资抵减税额以不超过当年度应纳营所税额的30%为限，其投资抵减方式可分为：（1）于支出金额15%限度内，抵减当年度应纳营所税额，或（2）于支出金额10%限度内，抵减自当年度起3年内各年度应纳营所税额两种方式，纳税义务人可以择一适用。

3. 研究发展与支出项目

研究发展，指公司以科学方法或技术手段，自行从事产品、技术劳务服务流程或创作之新活动。其活动态样限于：为开发或设计新产品服务创作的生产程序、服务流程或系统及其原型所从事的研究发展活动，以及为开发新原料材或零组件所从事的研究发展活动。

研究发展的支出，包括公司或有限合伙事业研究发展单位从事上述研究发展活动所支出的下列费用项目：（1）专门从事研究发展工作全职人员的薪资；（2）具完整进、领料纪录，并能与研究计划及记录或报告相互勾稽，专供研究发展单位研究用的消耗性器材、原料、材料及样品的费用；（3）专为研究发展购买或使用的专利权、专用技术及著作权的当年度摊折或支付费用；（4）专为用于研究发展所购买的专业性或特殊性数据库、软件程序及系统费用；（5）专门从事研究发展工作全职人员参与研究发展专业知识的教育训练费用。其中上述第3项规定的专用技术、第4项规定的事项的支出，须向“中央”目的事业主管机关申请进行专案认定。[①]

4. 申请程序

受理审查机关为“中央”目的事业主管机关与公司所在地税捐稽征机关，前者负责认定创新研究发展事实，后者负责审理研究发展支出项目、金额及凭证。

首先，公司从事研究发展之支出申请适用投资抵减者，应于办理当年度营所税结算申报期间开始前3个月起至申报期间截止日内（于2月至5

[①] “公司或有限合伙事业研究发展支出适用投资抵减办法”第4条。其中，2020年修订时将第（5）项全职研发人员参与研究发展专业知识之教育训练费用，纳入适用研究发展支出投资抵减项目，自2020年度营所税申报案件开始适用。

月底）向“中央”目的事业主管机关提出申请。公司研发支出项目的专案认定申请，应与上述公司研发活动的申请认定并案提出。

其次，除于按上述规定期限内向事业主管机关申请外，公司应于办理当年度营所税结算申报时（申请期限一般为5月1日起至5月31日止），填报营所税结算申报书（租税减免部分）内容，并检附规定文件，送请公司所在地之税捐稽征机关核定其投资抵减税额。如填报的资料有疏漏，可以在“所得税法”规定申报期限届满前补正；其逾期未补正的，税捐稽征机关可以不予受理。

（二）研发支出加计抵减

“产业创新条例”第12条之1第1项规定，为促进创新研发成果流通及应用，个人、公司或有限合伙事业在其让与或授权自行研发所有的知识产权取得的收益范围内，可以就当年度研究发展支出金额200%限度内自当年度应课税所得额中减除。但公司只能选择就本项与第10条研发支出投资抵减择一适用。2016年9月1日台湾地区“财政部”制定“台湾地区个人或公司研究发展支出适用加倍减除办法”，对该税收优惠的适用条件及具体程序进行了详细规定。

（三）知识产权入股、学术或研究机构创作人获配股票缓课所得税

2017年11月修正的“产业创新条例”第12条之1第2项至4项规定，台湾地区个人、公司或有限合伙事业以其自行研发所有之知识产权，让与或授权公司自行使用，所取得之新发行股票，得选择免予计入取得股票当年度应课税所得额课税，一经择定不得变更。但选择免予计入取得股票当年度课税者，于实际转让或账簿划拨至开设之有价证券保管划拨账户时，应将全部转让价格、赠与或作为遗产分配时之时价或拨转日之时价作为该转让或拨转年度之收益，并于扣除取得前开股票之相关而尚未认列之费用或成本后，申报课征所得税。与旧规定相比，该修订对于缓课之时点及所得属性进行了变更。个人依上述规定及第12条之1第1项规定计算的所得，若纳税人未申报或未能提出证明文件者，其成本及必要费用按其收益或作价抵缴认股股款金额或转让价格之30%计算减除。

2017年11月增订第12条之2规定，台湾地区学术或研究机构以其自行研发且依“科学技术基本法”归属其所有的智慧财产权，让与或授权公

司自行使用，所取得该公司股票，并依同法所定办法分配予该智慧财产权的台湾地区创作人的情况下，该台湾地区创作人取得的股票，可以选择免予计入取得股票当年度应课税所得额课税，一经择定不得变更。但选择免予计入取得股票当年度课税者，于实际转让或账簿划拨至开设之有价证券保管划拨账户时，应将全部转让价格、赠与或作为遗产分配时之时价或拨转日之时价作为该转让或拨转年度的薪资所得，依“所得税法”规定计算并申报课征所得税。

2019 年 7 月修订时明确：（1）智慧财产权人取得股票且提供该智慧财产权应用相关服务累计达 2 年的，（2）创作人持股且于台湾地区境内的产业、学术或研究机构服务并从事研发工作累计达 2 年的，上述知识产权入股、学术或研究机构创作人获配股票可采孰低缓课方式，即股票实际转让时可以“取得时价”或“转让价格”两者孰低计税。

（四）给付员工股份所得缓课所得税优惠

2017 年 11 月 22 日修正的“产业创新条例”第 19 条之 1 规定，公司员工取得奖酬员工股份基础给付，于取得股票当年度或可处分日年度按时价计算全年合计 500 万元总额内之股票，得选择免予计入当年度应课税所得额课税，一经择定不得变更。但选择免予计入取得股票当年度课税者，于实际转让或账簿划拨至开设之有价证券保管划拨账户时，应将全部转让价格、赠与或作为遗产分配时之时价或拨转日之时价，作为该转让或拨转年度之收益，依“所得税法”规定计算所得并申报课征所得税。相较于旧规定，该修订对于缓课之时点及所得属性进行了变更。2018 年 6 月 20 日修订时，规定员工持股及服务年限符合条件的（自取得股票日起持有股票且继续于该公司服务累计达两年以上者），以“取得或可处日时价”或“实际转让价格”两者较低者课税。该修正条文与知识产权入股缓课所得税优惠具体适用条件及程序参见“‘产业创新条例’缓课所得税适用办法”。2019 年修订时，放宽了员工奖酬孰低缓课的适用范围，控制公司及从属公司间双向发放奖酬员工股份基础给付均可适用，同时排除了发行公司的董事及监察人的适用。

（五）有限合伙组织创投透视课税租税优惠

2017 年 11 月 22 修正的“产业创新条例”将有限合伙事业纳入研发支

出投资抵减、研发支出加倍减除及技术入股推迟课税之适用对象。同时，其增订第 23 条之 1，规定有限合伙创投事业于符合一定条件时，可申请采透视个体概念课税，即不课征营所税，仅以盈余分配比率对合伙人课征综所税或营所税。该规定适用于 2017 年 1 月 1 日起至 2029 年 12 月 31 日止新设立之有限合伙创投事业，自设立之会计年度 10 年内之各该年度收入总额。台湾地区于 2018 年 5 月制定“有限合伙组织创业投资事业租税奖励所得计算及申报办法”，对该优惠的具体适用问题做出了具体的规定。

（六）未分配盈余实质投资的税基减除

为促进营利事业以盈余进行实质投资，2019 年增订第 23 条之 3，规定了公司或有限合伙事业未分配盈余的减除项目。自办理 2018 年度未分配盈余加征营所税申报起，公司或有限合伙事业因经营本业或附属业务所需，于当年度盈余发生年度之次年起 3 年内，以该盈余兴建或购置供自行生产或营业用之建筑物、软硬件设备或技术达一定金额（100 万元），该投资金额于依“所得税法”的规定计算当年度未分配盈余时，可以列为减除项目。2020 年 1 月制定“公司或有限合伙事业实质投资适用未分配盈余减除及申请退税办法”，明确了实质投资的一定金额、申报格式、投资证明文件、退还溢缴税款的申请程序、应提交的文件资料及其他相关事项。

（七）智慧机械及 5G 系统支出的投资抵减

2019 年 6 月通过的“产业创新条例”修正案，新增第 10 条之 1，规定了智慧机械及 5G 系统支出的投资抵减事项。为优化产业结构达成智慧升级转型并鼓励多元创新应用，自 2019 年 1 月 1 日起至 2021 年 12 月 31 日止投资于自行使用的全新智慧机械，或自 2019 年 1 月 1 日起至 2022 年 12 月 31 日止投资于导入第五代行动通讯系统之相关全新硬件、软件、技术或技术服务，其支出金额在同一课税年度内合计达 100 万元至 10 亿元范围，可以选择以下列方式之一抵减应纳营所税税额，一经择定不得变更：（1）于支出金额 5%限度内，抵减当年度应纳营所税税额；（2）于支出金额 3%限度内，自当年度起 3 年内抵减各年度应纳营所税税额。其各年度投资抵减金额不超过当年度应纳营所税税额 30%，合并其他投资抵减后不超过 50%。2019 年 10 月，制定“公司或有限合伙事业投资智慧机械或第五代行动通讯系统抵减办法”（2022 年 7 月 4 日修订更名为“公司或有限合伙事业投资

智慧机械与第五代行动通讯系统及资通安全产品或服务抵减办法”），明确了该优惠的适用范围、申请期限、申请程序、核定机关、抵减率、当年度合计可以抵减总额的计算及其他相关事项。

（八）公司前瞻创新研发支出及先进制程机器设备投资抵减

2023 年 1 月 19 日通过的“产业创新条例”修正案，新增第 10 条之 2，规定了在台湾地区境内进行技术创新且居国际供应链关键地位的公司研发及设备支出的投资抵减事项。规定上述公司符合下列各款条件的，可就当年度投资于前瞻创新研究发展支出金额 25%，其当年度购置自行使用于先进制程之全新机器或设备达一定规模的可于支出金额 5%，抵减当年度应纳营利事业所得税额：（1）在同一课税年度内之研究发展费用及研究发展费用占营业收入净额比率达一定规模；（2）当年度有效税率未低于一定比率；（3）最近三年内无违反环境保护、劳工或食品安全卫生相关法律且情节重大情事。其各年度投资抵减金额不超过当年度应纳营所税税额 30%，合并其他投资抵减后不超过 50%。若选择适用前瞻创新研发支出投抵后，不得再适用一般研发投抵、研发费用加倍减除及其他法律为研发目的提供的所得税优惠。若适用先进制程机器设备投抵后，不得再适用智慧机械、5G 及资安产品服务投资抵减，或其他法律规定机器或设备投资的所得税优惠。上文所称有效税率，指公司当年度依“所得税法”规定计算的应纳税额，减除依境外所得来源国税法规定缴纳的所得税可扣抵之税额、大陆地区来源所得在大陆地区及第三地区已缴纳之所得税可扣抵之税额、依条例及其他法律规定之投资抵减税额后之余额，占其全年所得额之比率；所定一定比率，2023 年度为 12%，自 2024 年度起为 15%，但 2024 年度的比率，可由有关部门视情报请“行政院”核定后调整为 12%。

二、中小企业税收优惠

“中小企业发展条例”第 35 条规定了研发抵减、技术入股缓课、薪资加成减除等税收优惠，依该第 35 条授权订定的“中小企业研究发展支出适用投资抵减办法”，对中小企业研发支出抵减作出了具体的规定。为避免中小企业有重复奖励情形，如果“产业创新条例”中有相同性质租税优惠，中小企业仅能择一适用。

（一）适用范围

该条例仅适用于中小企业。依“经济部”制定的“中小企业认定标准”，“中小企业”是指依法办理公司登记或商业登记，实收资本额在新台币 1 亿元以下，或经常雇用员工数未满 200 人之事业。[①]

（二）研发支出抵减

中小企业投资于研究发展的支出，可以享受抵减当年度应纳营所税税额的优惠，但投资抵减税额以不超过当年度应纳营所税额的 30%为限，其投资抵减方式可分为：（1）于支出金额 15%限度内，抵减当年度应纳营所税税额，或（2）于支出金额 10%限度内，抵减自当年度起 3 年内各年度应纳营所税税额两种方式，纳税义务人可以择一适用。该规定实施期间为自 2014 年 5 月 20 日起 10 年。上述两种抵减方式应于办理当年度营所税结算申报时确定，在当年度结算申报期间届满后不得变更，因此中小企业应审慎评估并选择最合适的抵减方式。同时，“产业创新条例”第 10 条对于研究发展支出金额亦得抵减应纳营所税额，但“产业创新条例”授权的子法“公司研究发展支出适用投资抵减办法”对于企业投入的研究发展活动，要求具有“高度创新”始有抵减所得税额适用，高度创新的研发活动的条件对于中小企业来说难度较大，因此，“中小企业发展条例”第 35 条的修订考虑到产业创新条例高门槛要求，放宽适用抵减门槛。

（三）设备加速折旧

中小企业有供研究发展、实验或质量检验用之仪器设备时，其耐用年数在两年以上者可以按“所得税法”固定资产耐用年数表所载年数，缩短二分之一计算折旧，若缩短后余数不满一年者，则不予计算。

（四）技术入股缓课所得税优惠

中小企业或个人以其享有所有权之知识产权，让与非属上市柜或兴柜公司，并取得其新发行股票者，此技术作价所得可递延至该股票实际转让、赠与或作为遗产分配时，以该股票时价作为该年度收益并于扣除相关成本费用后申报课征所得税。

（五）中小企业增雇员工薪资费用加成减除

[①] 2020年6月“中小企业认定标准”修订。修改前中小企业应符合以下条件：（1）制造业、营造业、矿业及土石采取业实收资本额在8000万元以下，或经常雇用员工数未满200人的；（2）除前款规定外之其他行业前一年营业额在1亿元以下，或经常雇用员工数未满100人的。

“中小企业发展条例”第 36 条之 2 规定，中小企业新投资创立或增资扩展之达一定投资额的，增雇一定人数的员工且提高该企业整体薪资给付总额时，可以就其每年增雇台湾地区籍员工所支付薪资金额的 130%限度内，自其增雇当年度营利事业所得额中减除。若增雇员工年龄在 24 岁以下的，上述扣除限度为 150%。

此外，若中小企业于经济景气指数达一定情形下，调高基层员工之平均薪资给付水准时，得就每年非因法定基本工资调整而增加支付台湾地区籍现职基层员工薪资金额之 130%限度内，自其增加薪资当年度营利事业所得额中减除。但因增雇员工所致增加之薪资给付金额已适用前述规定者，不得重复计入。

此外，“中小企业发展条例”第 33 条、第 34 条规定了土地增值税相关的“迁厂适用最低级距税率”和以工业区土地作价投资的优惠政策。

三、企业组织调整税务处理及优惠

为鼓励企业进行并购，进行组织调整，“企业并购法”规定了相关的税收优惠。详细内容参见 2.2.1.5 第五部分：特殊事项的处理——企业重组税务处理。

四、公司引进营运生产相关技术

为鼓励境内企业引进境外新技术，加速境内产业升级步伐，提升企业发展新产品或新技术的速度，“所得税法”第 4 条第 1 项第 21 款规定，境内营利事业以技术合作方式使用境外营利事业所有之专利权、商标权及各种特许权利，其所给付境外营利事业之权利金，经“经济部工业局”依“台湾地区境外营利事业收取制造业技术服务业与发电业之权利金及技术服务报酬免税案件审查原则”项目核定者，上述境外营利事业取得之权利金免纳所得税。境外营利事业取得“经济部工业局”项目核准后，应向主管之税捐稽征机关申请核办免纳所得税。

五、相关行业性税收优惠

与“产业创新条例”规定的税收优惠相比，相关行业性税收优惠条例规定的税收优惠内容虽较为相似，但优惠力度更大。同时，二者的内容和适用条件也有区别，适用时需注意甄别。“产业创新条例”与相关行业性

条例规定的如研发投资抵减等类似税收优惠不可重复适用。若无法适用行业性税收优惠，可适用“产业创新条例”。

（一）“生技医药产业发展条例”规定的税收优惠

生技医药产业为台湾地区近年来鼓励发展的产业之一，2021 年 12 月修订公布的“生技医药产业发展条例”第 5 条规定，生技医药公司可享有研究发展支出抵减、机械设备投资抵减、法人股东投资抵减、个人股东投资抵减，以及奖酬、技术股、认股权孰低课税等税收优惠措施，且其奖励措施实施至 2031 年 12 月 31 日止。修订后的“生技医药产业发展条例”较原 2007 年 7 月 6 日起生效的“生技新药产业发展条例”，在税收优惠措施方面有较大的变化。2022 年 8 月，“经济部”“财政部”陆续发布修订和新制定的相关子法，包括“生技医药公司审定办法”“生技医药公司研究与发展支出适用投资抵减办法”“生技医药公司投资机械设备或系统适用投资抵减办法”“营利事业适用生技医药公司股东投资抵减办法”“个人投资生技医药公司所得额减除办法”“生技医药公司高阶专业人员及技术投资人缓课股票认定件业办法”“适用生技医药产业发展条例缓课所得税办法”，对税收优惠的具体适用作出了明确的规定。

1. 研究与发展支出抵减

为促进生技医药产业升级需要，从事研发制造的生技医药公司发生的研究与发展支出，可于支出金额 25%限度内，自有应纳营所税之年度起 5 年内抵减各年度应纳营所税额。该投资抵减，其每一年度可抵减总额，以不超过该生技医药公司当年度应纳营所税额 50%为限。但最后年度抵减金额，不在此限。同时，修订后将专职研发人才培训支出抵减并入研发支出抵减。

2. 机械设备投资抵减

生技医药公司投资于生产制造所使用的全新机械、设备或系统，其支出金额在同一课税年度内合计达 1000 万元以上、10 亿元以下之范围，可选择以下列方式之一，抵减应纳营所税额，一经择定不得变更：（1）于支出金额 5%限度内，自有应纳营所税之年度起，抵减当年度应纳营所税额。（2）于支出金额 3%限度内，自有应纳营所税之年度起，3 年内抵减各年度应纳营所税额。其各年度投资抵减金额不超过当年度应纳营所税额 30%，同一年度合并适用该投资抵减及其他投资抵减时抵减总额不得超过当年度应纳营

所税额的 50%。但最后年度抵减金额，不在此限。

3. 法人股东投资抵减

为鼓励生技医药公司的创立或扩充，营利事业原始认股或应募属该生技医药公司发行之股票，成为该公司记名股东达 3 年以上，且该生技医药公司未以该认股或应募金额，依其他法律规定申请免征营所税或股东投资抵减的，可以其取得该股票之价款 20%限度内，自其有应纳营所税之年度起 5 年内抵减各年度应纳营所税额。其每一年度可抵减总额不得超过该营利事业当年度应纳营所税额的 50%。上述规定的生技医药公司应为从事研发制造或受托开发制造，且为未上市 （柜），或成立未满 10 年之上市（柜）公司。

4. 个人股东投资抵减

个人以现金投资于未上市或未上柜的生技医药公司，且对同一公司当年度投资金额达 100 万元以上，并取得该公司之新发行股份，持有期间达 3 年者，可就投资金额 50%限度内，自持有期间届满 3 年之当年度起 2 年内自个人综合所得总额中减除，每年可减除之金额，合计以 500 万元为限。上述规定的生技医药公司应为成立未满 10 年且未上市（柜）的研发制造公司或成立未满 5 年且未上市（柜）的受托开发制造公司。

5. 奖酬、技术股、认股权孰低课税

为鼓励高阶专业人员及技术投资人参与生技医药公司之经营及研发，并分享营运成果，生技医药公司高阶专业人员因奖酬及技术投资人因技术入股而取得之新发行股票，可选择免予计入取得股票当年度应课税所得额课税，一经择定不得变更。但选择免予计入取得股票当年度课税者，该股票于实际转让或账簿划拨至开设之有价证券保管划拨账户时，应将全部转让价格、赠与或作为遗产分配时之时价或拨转日之时价，作为该转让或拨转年度之收益，依所得税法规定计算所得并申报课征所得税。上述人员持有股票且继续于该公司任职或提供该公司之技术应用相关服务累计达 2 年的，可在转让时以“转让价”或“股票取得之时价或价格”择低课税。

（二）观光产业所得税投资抵减

依据“发展观光条例”第 50 条，公司组织的观光产业，可以在相关国际观光倡导推广费用支出金额 10%至 20%限度内，抵减当年度应纳营所税额；

当年度不足抵减时，可在以后 4 个年度内抵减。其每一年度可抵减总额，以不超过该公司当年度应纳营所税额 50%为限，但最后年度抵减金额，不在此限。

（三）新市镇开发所得税优惠措施

依“新市镇开发条例”第 14 条规定，股份有限公司投资于新市镇建设，按其投资总额 20%范围内抵减当年度应纳营所税额，当年度不足抵减时，得在以后 4 个年度内抵减之。于新市镇土地规划整理完成当年起第 6 年至第 10 年内投资建设的，其优惠额度减半，第 11 年起不予优惠。必要的施工机器设备可按“所得税法”固定资产耐用年数表所载年数，缩短二分之一计算折旧；其缩短后之年数不满 1 年的，不予计算。

依第 24 条规定，于划定适用租税减免地区且经营符合有利于新市镇发展产业的股份有限公司可于开始营运后，按其投资总额 20%范围内抵减当年度应纳营所税额，当年度不足抵减时，得在以后 4 个年度内抵减。自划定地区起第 6 年至第 10 年内申请者，其优惠额度减半，第 11 年起不予优惠。

（四）都市更新事业所得税优惠措施

“都市更新条例”第 49 条规定，股份有限公司组织之都市更新事业机构投资于经主管机关划定应实施都市更新地区之都市更新事业，得按其投资总额 20%范围内，抵减其都市更新事业计划完成年度应纳营所税额，当年度不足抵减时，得在以后 4 个年度抵减之。其每一年度可抵减总额，以不超过该公司当年度应纳营所税额 50%为限。但最后年度抵减金额，不在此限。

（五）民间参与公共建设相关税收优惠

为提升公共服务水平，加速社会经济发展，促进民间参与公共建设，针对参与公共建设之民间机构提供相关租税优惠。“促进民间参与公共建设法”第 3 章规定了民间参与公共建设享受的税收奖励项目。包括免征营所税、投资抵减、关税的减免及分期缴纳、地价税、房屋税、契税的减免以及股东投资抵减等税收优惠措施。此外，“奖励民间参与交通建设条例”也规定了与“促进民间参与公共建设法”大致相同的税收优惠措施，其中，“民间机构参与交通建设免纳营利事业所得税办法”还对民间机构参与交通建设免纳营所税的相关问题进行了进一步的明确。

1. 5 年免纳营所税

民间机构可以自所参与重大公共建设开始营运后有课税所得之年度起，最长以 5 年为限，免纳营所税。上述民间机构可自各该重大公共建设开始营运后有课税所得的年度起，4 年内自行选定延迟开始免税之期间；其延迟期间最长不得超过 3 年，延迟后免税期间之始日，应为一会计年度之首日。

2. 民间机构的投资抵减

民间机构可在所参与重大公共建设下列支出金额 5%至 20%限度内，抵减当年度应纳营所税额；当年度不足抵减时，得在以后 4 个年度抵减之：（1）投资于兴建、营运设备或技术；（2）购置防治污染设备或技术；（3）投资于研究发展、人才培训之支出。

本项投资抵减每一年度可抵减总额，以不超过当年度应纳营所税额 50%为限。但最后年度抵减金额，不在此限。

3. 股东的投资抵减

营利事业原始认股或应募参与重大公共建设之民间机构因创立或扩充而发行之记名股票，其持有股票时间达 4 年以上者，得以其取得该股票之价款 20%限度内，抵减当年度应纳营所税额；当年度不足抵减时，得在以后 4 个年度内抵减之。

本项投资抵减每一年度可抵减总额，以不超过当年度应纳营所税额 50%为限。但最后年度抵减金额，不在此限。

（六）投资制作台湾产电影片抵减应纳税所得额

依台湾地区“电影法”第 7 条，为奖励投资制作台湾产电影片，营利事业自 2015 年 5 月 22 日修正之条文施行之日起 10 年内，原始认股或应募达一定规模从事台湾地区产电影片制作之事业，因创立或扩充而发行之记名股票，持有期间达 3 年以上者，得以其取得该股票价款 20%限度内，自当年度起 5 年内抵减各年度应纳营所税额。该投资抵减税额，其每一年度可抵减总额，以不超过该营利事业当年度应纳营所税额 50%为限。但最后年度抵减金额，不在此限。

（七）“资源回收再利用法”规定的税收减免

依该法第 23 条，从事资源回收再利用之事业，其投资于回收再利用之研究、设施、机具、设备等之费用，应予财税减免。关于相关财税投资抵减项目、额度及相关应遵行事项，台湾地区制定了“资源回收再利用事业

购置设备及研究支出适用投资抵减办法”作出了具体的规定，资源回收再利用事业购置自行使用于回收再利用的设备，其在同一课税年度内购置总金额达 60 万元以上的，可就购置成本按 7%，自当年度起 5 年内抵减各年度应纳营利事业所得税。资源回收再利用事业投资于研究支出，在同一课税年度内，其属公司组织者，得按 30%，其余事业可按 20%，自当年度起 5 年内抵减各年度应纳营所税税额；支出总金额超过前二年度研究经费平均数者，其属公司组织者，超过部分得按 50%，其余事业可按 30%抵减之。但每一年度可抵减总额，不得超过当年度应纳营所税税额 50%。但最后年度抵减金额不在此限。

（八）捐赠运动业税前扣除

为强化职业运动或业余运动发展，2021 年 12 月，台湾地区“运动产业发展条例”增订第 26 条之 2，规定由主管机关设置专户办理营利事业捐赠，（专户每年可收受总额为 30 亿元），营利事业通过专户捐赠予经认可之职业或业余运动业，申报所得税时，得在捐赠金额 1000 万元额度内，按该金额的 150%列报费用，自当年度营利事业所得额中减除。但营利事业与受赠的职业或业余运动业间具有关系人身份时，仅可在限额内，按捐赠金额 100%减除营利事业所得额。营利事业通过专户捐赠予经项目核准之重点职业或业余运动业，及重点运动赛事主办单位，在申报所得税时，可全数按捐赠金额之 150%自当年度营利事业所得额中减除，不受 1000 万元额度及关系人之限制。对职业运动业之捐赠和对业余运动业及重点运动赛事主办单位之捐赠抵减实施期间分别为新增条文施行之日起 10 年和 5 年。

六、其他优惠

（一）自由贸易港及机场园区所得税优惠

依据“国际机场园区发展条例”第 35 条和“自由贸易港区设置管理条例”第 29 条第 1 项，营利事业在台湾地区境内仅从事准备或辅助性质之活动，自行或委托园区内之自由港区事业在自由港区内从事货物之采购、输入、储存或运送，经自由港区管理机关审查核准者，其销售货物之所得，免征营所税。该项税收优惠实施期限至 2042 年 12 月 31 日止。

另依据“自由贸易港区设置管理条例”第 29 条第 2 项，在台湾地区境

内无固定营业场所之境外、大陆、香港或澳门营利事业销售经认可之国际金属期货交易所认证且经主管机关核定之商品或同一税则号别之商品，如该商品储存于自由港区事业经自由港区管理机关核准之自由港区内之处所，其售与境内、外客户之所得免征所得税；其销售该商品之所得，无须申请免征营所税，并免依“所得税法”规定办理申报。

（二）外籍专业人士租税优惠雇主可以费用列账

依“外籍专业人士租税优惠之适用范围”，外籍专业人士租税优惠，不列为该外籍专业人士之应税所得，雇主（机关、团体、学校或事业）所支付的部分得以费用列账。

2.2.1.5 应纳税所得额

一、收入范围

“所得税法”第 22 条明确了营利事业的会计基础，凡属公司组织者，应采用权责发生制，其非公司组织者，得因原有习惯或因营业范围狭小，申报该管稽征机关采用现金收付制。依“营利事业所得税查核准则”（以下简称“查核准则”）第 27 条，凡应归属于本年度之收入或收益，除会计基础经核准采用现金收付制者外，应于年度决算时，就估计数字，以“应收收益”科目列账。但决算时，因特殊情形，无法确知之收入或收益，得于确知之年度以过期账收入处理。依上述两个规定，营业收入认定原则如下：凡属公司组织者，应采用权责发生制，于年度决算时，就应归属于本年度之收入或收益估计数字，以“应收收益”科目列账。例外情况为：（1）经核准采现金收付制者；（2）决算时，因特殊情形，无法确知之收入或收益，得于确知之年度以过期账收入处理。

依“商业会计处理准则”第 29 条，营业收入，是指本期内因经常营业活动而销售商品或提供劳务等所获得之收入，其科目分类包括销货收入、劳务收入、业务收入。非营业收入，依“查核准则”第 3 章（“收入类之查核”）包括兑换盈亏、利息收入、佣金收入、投资收益、出售资产收益、其他收入。台湾地区“所得税法”未明确分项列示收入，但是，“查核准则”对各类收入的查核及确认进行了规定。

二、不征税和免税收入

（一）不征税所得

除下列规定外，台湾地区“所得税法”未明确列示不征税所得：（1）“所得税法”第 3 条之 3 规定了信托财产信托关系人间，基于信托关系移转或为其他处分时，不课征所得税；（2）“所得税法”第 4 条之 1 明确自 1990 年 1 月 1 日起，证券交易所得停止课征所得税，第 4 条之 2 明确，依“期货交易税条例”课征期货交易税之期货交易所得，暂行停止课征所得税。

（二）免税所得

依台湾地区“所得税法”相关规定（第 4 条、第 4 条之 1、第 4 条之 2 及第 42 条），下列营利事业之所得免纳营所税（包括但不限于）：

1. 营利事业出售土地，或营利事业依政府规定为储备战备物资而处理的财产，其交易之所得。

2. 证券交易和期货交易所得：证券交易所得、依“期货交易税条例”征收期货交易税的期货交易所得，暂行停止课征营所税。

3. “外国”国际运输事业在台湾境内之营利事业所得。但以各该国对台湾国际运输事业给与同样免税待遇者为限。

4. 营利事业因引进新生产技术或产品，或因改进产品质量，降低生产成本，而使用台湾地区境外营利事业所有之专利权、商标权及各种特许权利，经政府主管机关项目核准者，其所给付台湾地区境外事业之权利金。

5. 经政府主管机关核定之重要生产事业因建厂而支付台湾地区境外事业之技术服务报酬。

6. “外国”政府或国际经济开发金融机构，对台湾地区政府或台湾境内法人所提供的贷款，及“外国”金融机构，对其在台湾境内之分支机构或其他台湾境内金融事业之融资，其所得之利息；“外国”金融机构，对台湾地区境内之法人所提供用于重要经济建设计划之贷款，经“财政部”核定者，其所得之利息；以提供出口融资或保证为专业之“外国”政府机构及“外国”金融机构，对台湾地区境内之法人所提供或保证之优惠利率出口贷款，其所得之利息。

7. 依法设立之公司、合作社及其他法人之营利事业（例如有限合伙、医疗社团法人等），投资于台湾地区境内其他营利事业，所获配之股利金

额或盈余金额，不计入所得额课税。

三、税前扣除

（一）税前扣除的限制和禁止

一般而言，在正常营业过程中发生的税法规定限额内的费用或损失并有适当合法凭证证明，是可以扣除的。超过税法规定限额之超额部分或费用凭证与税法规定不符，均应予账外调整，不得认列为费用和损失。“所得税法”明确规定了以下可以或限制、禁止扣除的项目：

1. 资本利息列为损费之禁止

资本之利息视为盈余之分配，不得列为费用或损失。

2. 借款利息之减除

借贷款项的利息，其应在本营业年度内负担的，准予减除；借贷款项合同所载利率，超过法定利率时，仍按当地商业银行最高利率核计。但非银行贷款，已经由稽征机关参酌市场利率核定为最高标准的，得从其核定。

3. 职工薪资之减除

公司、合作社职工的薪资、经预先决定或约定执行业务之股东、董事、监察人的薪资，经组织章程规定或股东大会或社员大会预先议决，不论营业盈亏必须支付的；合伙及独资组织的职工薪资、执行业务之合伙人及资本主之薪资，不论营业盈亏必须支付，且不超过同业通常水平的，可以以费用或损失列支。

4. 职工退休金准备

营利事业，依“劳动基准法”提拨之劳工退休准备金，或依“劳工退休金条例”提缴之劳工退休金或年金保险费，每年度得在不超过当年度已付薪资总额 15%限度内，以费用列支。非适用“劳动基准法”的营利事业，每年度得在不超过当年度已付薪资总额 4%限度内，提列职工退休金准备，并以费用列支。但营利事业设置职工退休基金，与该营利事业完全分离，其保管、运用及分配等符合“财政部”规定的情况下，每年度得在不超过当年度已付薪资总额 8%限度内，提拨职工退休基金，并以费用列支。

5. 设备换置、改良、修理支出

因设备扩充换置、改良、修理的支出，视为资本支出，不得列为费用或损失。

6. 捐赠

营利事业在税法规定的条件和范围内可以将捐赠列为当年度费用或损失。为协助“国防建设”、慰劳军队、对各级政府的捐赠，以及经“财政部”项目核准的捐赠，不受金额限制。前款规定的凡对教育、文化、公益、慈善机关或团体的捐赠，以不超过所得额的 10%为限。所称所得额，是指经该管稽征机关核定之所得额，其应列作费用或损失的捐赠数额，应按核定所得额依法定限度调整。

7. 灾害损失

凡遭受不可抗力之灾害损失，经税务管辖机关派员勘查或能提出确实证据证明其损失属实的，可以扣除。但有保险赔偿部分，不得列为损失扣除。

8. 交际应酬费用

业务上直接支付的交际应酬费用，在取得确实单据可以依一定限度列为费用扣除。

以进货、销货、运输货物为目的，而在进货、销货、运输货物中直接支付的交际应酬费用，以进货货价、销货货价、货运运价为基础，按相应价格区间确定列支限额（参见“所得税法”第 37 条），价格区间越高，列支限额百分比越低，但经核准使用蓝色申报书的，各区间内可列支的限额比例相应会提高。以供给劳务或信用为业，以成立交易为目的，于成立交易时直接所支付之交际应酬费用，以全年营业收益额为基础确定列支限额，原理与上述三种情况相同。

此外，“查核准则”第 5 章“费用类之查核”部分对各类费用的扣除标准作出了非常详细的规定。依“所得税法”第 38 条规定：“经营本业及附属业务以外之损失，或家庭之费用，及各种税法所规定之滞报金、怠报金、滞纳金等及各项罚锾，不得列为费用或损失。”根据“所得税法”和其他相关法律的规定或者在“财政部”特别批准的情况下，未实现的费用和损失也不得申报成可抵税项目，但员工退休金、劳工养老金准备金、备抵坏账和台湾地区境外投资损失拨备除外。

（二）折旧及摊销

关于固定资产折旧，“所得税法”第 51 条规定：“（第 1 项）固定资

产之折旧方法，以采用平均法、定率递减法、年数合计法、生产数量法、工作时间法或其他经主管机关核定之折旧方法为准；资产种类繁多者，得分类综合计算之。（第 2 项）各种固定资产耐用年数，依‘固定资产耐用年数表’之规定。但为防止水污染或空气污染所增置之设备，其耐用年数可缩短为两年。（第 3 项）各种固定资产计算折旧时，其耐用年数，除经政府奖励特予缩短者外，不得短于该表规定之最短年限。”除了“财政部”发布的“固定资产耐用年数表”[①]矿产等“递耗资产耗竭率表”[②]，“行政院”还发布了“固定资产折旧率表”[③]，规定了“平均法”“定率递减”下的折旧率。台湾地区于 2009 年删除“所得税法”第 51 条第 1 项有关固定资产折旧方法的采用或变更须事前申请稽征机关核准的规定，折旧方法改变的会计原则变更，无须事前申请核准，则属会计估计变动之固定资产耐用年数变更事项，亦无须事前申请。

“查核准则”第 95 条对固定资产折旧作出了比较细致的规定。关于残值，依该条第 7 项第 8 项规定，营利事业固定资产计算折旧时，各该项资产事实上经查明应有残值可以预计者，应依法先自其成本中减除残值后，以其余额为计算基础。营利事业折旧性固定资产，于耐用年限届满仍继续使用者，其残值得自行预估可使用年数并重新估计残值后，按原提列方法计提折旧。以平均法为例，其续提折旧公式为：

$$\frac{\text{原留残值－重行估列之残值}}{\text{估计尚可使用之年数}}=\text{折旧}$$

第 96 条则对各项递延资产耗竭及无形资产摊折进行了规定。其中，无形资产应以出价取得者为限，其计算摊折之标准如下：（1）营业权为 10 年；（2）著作权为 15 年；（3）商标权、专利权及其他特许权为取得后法定享有之年数。

四、亏损弥补

“所得税法”第 39 条规定，以往年度营业的亏损，不得列入本年度计算。但公司组织（包含台湾地区境外公司在台分公司）之营利事业，若会

① 台湾地区“财政部”台财税字第10604512060号令。
② 台湾地区“行政院”台财字第1581号令发布。
③ 台湾地区“行政院”台财字第4180号令发布。

计账册簿据完备，亏损及申报扣除年度均使用“所得税法”第 77 条所称蓝色申报书或经会计师查核签证，并如期申报的，可以将经该管稽征机关核定的前 10 年内各期亏损（第 39 条于 2009 年修正，补亏期由前 5 年修正放宽为前 10 年），自本年纯益额中扣除后，再行核课。

依此，营利事业必须符合“公司组织”（办事处无法适用）、“会计账册簿据完备”“亏损及申报年度均使用蓝色申报书或经会计师查核签证”及“如期申报营所税”四项要件，才能适用第 39 条有关盈亏互抵的规定。而所称“会计账册簿据完备”，除该公司形式上已设置及取得相关法令规定的账簿及凭证外，必须账簿及凭证符合“所得税法”第 21 条“营利事业应保持足以正确计算其营利事业所得之账簿凭证及会计记录”及“商业会计法”第 34 条“会计事项应按发生次序逐日登账，至迟不超过 2 个月。”等规定。2019 年 5 月，台湾地区“财政部”发布台财税字第 10804535120 号令，规定依“有限合伙法”设立登记的有限合伙符合上述后三项要件，可比照公司组织之营利事业，适用有关前 10 年亏损扣除的规定。

五、特殊事项的处理

（一）企业重组税务处理

为鼓励企业进行并购，进行组织调整，并发挥企业经营效率，台湾地区制定“企业并购法”，对于企业之合并、收购、分割、股份转换等程序、公司并购时劳工之留用及税务处理等均有特别的规定。“企业并购法”所称的“并购”系指公司的合并、收购及分割。“企业并购法”仅适用于“股份公司”的并购，有限公司、无限公司、两合公司均不适用（以下所称“公司”“企业”均指股份公司）。“企业并购法”第 3 章对于企业并购有关的税务处理进行了规定。同时，依该法第 2 条规定，“企业并购法”为特别法，因此除金融机构的合并外，有关企业并购事宜应优先适用“企业并购法”的规定，“企业并购法”未规定的，始适用其他法律之规定。因此，相关税务处理也优先适用“企业并购法”的规定。公司适用并购相关的税务处理规定时，应依赋税主管机关的规定检附相关书件；未检附或书件不齐者，税捐稽征机关应通知限期补送齐全；届期无正常理由而未补齐者，不予适用。台湾地区公司与台湾地区以外的公司进行合并、分割或依规定收购财产或股份的，可以适用下述第 1 至 7 项税收优惠规定；台湾地区境

外公司则只可适用下列第 1 至 5 项优惠规定。

1. 税捐的减免

公司依“企业并购法”规定收购财产或股份，而以有表决权的股份作为支付被并购公司之对价，并达全部对价 65%以上，或进行合并、分割者，适用下列规定：（1）所书立的各项契据凭证一律免征印花税。（2）取得不动产所有权者，免征契税。（3）应纳的证券交易税一律免征。（4）其移转货物或劳务，非属营业税的课征范围。（5）公司并购记存税款：公司所有的土地，经申报审核确定其土地移转现值后，即予办理土地所有权移转登记。其依法由原土地所有权人负担之土地增值税，准予“记存”于并购后取得土地之公司名下；该项土地再移转时，其记存之土地增值税，就该土地处分所得价款中优先于一切债权及抵押权受偿。记存土地增值税后，被收购公司或被分割公司于该土地完成移转登记日起 3 年内，转让该对价取得之股份至持有股份低于原取得对价之 65%时，被收购公司或被分割公司应补缴记存之土地增值税；该补缴税款未缴清者，应由收购公司、分割后既存或新设公司负责代缴。

“企业并购法”2022 年 6 月修订时，新增被并购新创企业个人股东取得的股份对价，可选择全数延缓缴税的优惠。因合并而消灭之公司、被分割公司，其个人股东取得合并后存续或新设、分割后既存或新设之公司或台湾地区境外公司股份，依“所得税法”规定计算的股利所得，可以选择全数延缓至取得次年度的第 3 年起，分 3 年平均课征所得税，一经择定不得变更。所称“消灭公司、被分割公司”应符合以下两个条件：（1）公司自设立登记日起至其决议合并、分割日未满五年；（2）公司未公开发行股票。

2. 商誉、费用的摊销

公司进行并购所产生之商誉，可以于 15 年内平均摊销；所产生之费用得于 10 年内平均摊销。公司因合并、分割、收购取得的可辨认无形资产可得按实际取得成本于一定年限内平均摊销：营业权为 10 年，著作权为 15 年。但公司合并、分割或收购取得后剩余法定享有年数较短者，按其剩余法定享有年数计算。前述以外之无形资产，为公司合并、分割或收购取得后剩余法定享有年数；法未明定享有年数者，按 10 年计算。

3. 租税抵减的继承

公司进行合并、分割或依“企业并购法”规定收购，合并后存续或新设公司、分割后既存或新设公司、收购公司在符合一定之条件下，可以分别继续承受合并消灭公司、被分割公司或被收购公司于并购前就并购的财产或营业部分依相关法律规定已享有而尚未届满或尚未抵减的租税奖励。但适用免征营所税之奖励者，应继续生产合并消灭公司、被分割公司或被收购公司于并购前受奖励之产品或提供受奖励之劳务，且以合并后存续或新设之公司、分割后新设或既存公司、收购公司中，属消灭公司、被分割公司或被收购公司原受奖励且独立生产之产品或提供之劳务部分计算之所得额为限；适用投资抵减奖励者，以合并后存续或新设公司、分割后新设或既存公司、收购公司中，属合并消灭公司、被分割公司或被收购公司部分计算之应纳税额为限。若相关法令规定继续承受之租税优惠，应符合一定的条件及标准，继受后仍应符合同一奖励条件及标准。

4. 合并亏损公司时营所税的免征

为加速产业结构调整，鼓励有盈余之公司并购亏损之公司，偿还并购时随同移转积欠银行之债务，“企业并购法”还授权“行政院”制定办法规定在一定期间内，公司就并购的财产或营业部分产生的所得，免征营所税。同时，亏损公司互为合并的，也可比照前述规定办理。

5. 公司合并、分割时以往年度亏损的扣除

公司合并，符合一定条件的，合并后存续或新设公司于办理营所税结算申报时，得将各该参与合并之公司于合并前经该管稽征机关核定尚未扣除之前的各期亏损，按各该公司股东因合并而持有合并后存续或新设公司股权之比例计算的金额，自亏损发生年度起 10 年内从当年度纯益额中扣除。

公司分割时，既存或新设公司，得将各参与分割公司分割前尚未扣除的亏损，按股权分割比例计算的金额，自其纯益额中扣除。既存公司于计算可扣除的亏损时，应再按各参与分割公司的股东分割后持有既存公司股权之比例计算。

6. 公司让与全部或主要营业或财产时营所税的免征

公司让与全部或主要的营业或财产（主要的营业，指让与营业之最近 3 年收入达各该年度全部营业收入之 50%以上的；主要的财产，指让与财产达

移转时全部财产之 50%以上的），取得有表决权的股份达全部交易对价 80%以上，并将取得的股份全数转予股东的，其因让与营业或财产而产生的所得，免征营所税；其因而产生之损失，不得自所得额中减除。

公司分割并将取得的股份全数转予股东者，其因而产生的所得，免征营所税；其因而产生之损失，不得自所得额中减除。

7. 并购后可以选择并购母公司为纳税义务人合并申报营所税

公司进行合并、分割或依“企业并购法”规定的收购，而持有其子公司股份或出资额达已发行股份总数或资本总额 90%的，可以自其持有期间在一个课税年度内满 12 个月的年度起，选择以该并购母公司为纳税义务人，依“所得税法”相关规定合并办理营所税结算申报及未分配盈余加征 5%（2018 年之前为 10%）营所税申报；其他有关税务事项，应由该公司及其子公司分别办理。此外，依第 47 条，公司或其子公司不当规避纳税义务，被稽征机关调整其所得额及应纳税额的，当年度不得适用该合并申报营所税之规定。

8. 股票交易损失的认列

公司以营业或财产认购或交换他公司股票时，如所得股票的价值低于营业或财产账面价值时，其交易损失，可以于 15 年内认列。

除了规定上述税收优惠外，“企业并购法”第 47 条还对公司或其子公司不当规避纳税义务的行为作出了规定。依该条规定，公司与其子公司相互间，公司或其子公司与台湾地区境内、外其他个人相互间，营利事业或教育、文化、公益、慈善机关或团体相互间有下列情形之一者，稽征机关为正确计算相关纳税义务人之所得额及应纳税额，得报经赋税主管机关核准，按交易常规或依查得资料予以调整：（1）有关收入、成本、费用及损益之摊计，有以不合交易常规之安排，规避或减少纳税义务者；（2）有借由股权之收购、财产之转移或其他虚伪之安排，不当为他人或自己规避或减少纳税义务者。

同时，公司或其子公司经稽征机关依前项规定调整其所得额及应纳税额的，当年度不得适用上文合并申报营所税的规定。

9. 跨境并购之准用

台湾地区境内公司与境外公司进行合并、分割或依规定收购财产或股

份者，该公司适用上述税捐的减免，商誉、费用的摊销，租税抵减的继承，合并亏损公司时营所税的免征，公司合并、分割时以往年度亏损的扣除，公司让与全部或主要营业或财产时营所税的免征，并购后可以选择并购母公司为纳税义务人合并申报营所税的规定；该台湾地区境外公司亦适用上述税捐的减免、公司合并时以往年度亏损的扣除规定。

（二）重点行业的处理

参见 2.2.1.4 税收优惠第四部分行业性相关税收优惠。

2.2.1.6 应纳税额

一、计算方法

依“所得税法”规定，台湾地区营利事业所得的计算方式，理论上可分为按收入减去成本费用的核实计算与推估的公式型所得。核实计算的所得具体是指以本年度收入总额扣除各项成本、费用、损失及税捐后的纯益额，此方式为绝大多数营利事业所采。此外，“所得税法”还基于稽征便利与促进国际运输产业考虑，规定可按一定的公式，直接设算营利事业所得课税，具体包括“所得税法”第 25 条规定的国际运输事业、第 26 条规定的台湾地区境外影片事业、第 24 条之 4 规定的海运业吨位税。在台湾，除某些免税项目外，几乎所有来源的所得均须缴纳营所税。为了确定公司的应纳税所得，通过考虑免税所得、不可扣减的费用和可允许的拨备以及递延的亏损，调整会计所得来计算应纳税所得额。征税方式中，不动产（房屋、土地）、证券、期货交易所得及股息课税方式较为特殊：

（一）不动产、证券、期货交易等财产交易所得

资本利得即财产交易所得，是指纳税义务人并非为经常买进、卖出之营利活动而持有之各种财产，因买卖或交换而发生之增益。台湾不征收单独的资本利得税，因所有利得（除非法律予以明确免税）均被认定为普通所得，并且须缴纳所得税。对于不动产（房屋、土地）交易所得，2016 年之前土地交易所得，只征收土地增值税，不征所得税（交易产生的损失也不可抵税）。房屋交易所得被视为普通所得缴纳所得税。从 2016 年 1 月 1 日开始，房地（房屋、房屋及其坐落基地或依法可核发建造执照之土地）交易适用新的税制，具体参见下文 2.2.4.2“房地合一”税制。

1990 年 1 月 1 日起，证券交易所得停止课征所得税，证券交易损失亦不得自所得额中减除。依“期货交易税条例”课征期货交易税的期货交易所得，暂行停止课征所得税；其交易损失，亦不得自所得额中减除。但需注意的是，根据“所得基本税额条例”的规定，总机构在台湾的公司以及总机构在台湾境外但在台湾有常设机构须在计算各自的替代式最低税负时包括来源于证券和期货交易的任何利得。

（二）股息

依据台湾 1998 年实行的两税合一税制，其采取实行设算扣抵法（Imputation System），通过允许股东对就公司和个人层面所获股息而支付的税款申请减免，避免对股息进行双重征税。2014 年修正两税合一“完全设算扣抵制度”为“部分设算扣抵制度”，2018 年“所得税法”修订废除两税合一税制，实施新的股息课税制度。具体参见 2.2.4.1 两税合一税制及其废除后的股息课税新制。

（三）海运业吨位税制

2011 年 1 月，台湾实行新的船舶吨税制。从 2011 年起，总机构位于台湾的从事海运业务的合格营利事业可选择将其海运业务收入按船舶净吨位计算营利事业所得额，即将其海运业务所得的税基从常规所得税制重新调整至按船队净吨位数计算的定额税。

在吨位税制下，如果合格营利事业有除来源于船舶运输的所得以外的其他所得，则此等所得仍将依据“所得税法”的相关法规进行征税。明确归属于海运业务相应的成本、费用、利息或损失，不得列为计算非海运业务营利事业所得额的减除项目。

在吨位税制下，营利事业每年度海运业务收入的营所税，为依船舶之净吨位和日所得额标准按每年 365 日累计计算的应税所得额，并适用营所税 20%（2018 年度以前为 17%）的税率计算。其中，日所得额按表 2.7 确定：

表 2.7　海运业吨位税制日所得额确定表

船舶之净吨位	每一百净吨位日所得额
1000 吨以下	67 元
1000 吨至 10000 吨	49 元
10000 吨至 25000 吨	32 元

超过 25000 吨	14 元

营利事业经营海运业务收入经选择依船舶净吨位计算营利事业所得额的，一经选定，应连续适用 10 年，不得变更；适用期间如有不符合所订一定要件，经“中央”目的事业主管机关废止核定的，自不符合一定要件年度起连续 5 年，不得再选择依前述规定办理。

“财政部”于 2011 年 8 月 4 日订定发布“营利事业适用‘所得税法’第 24 条之 4 计算营利事业所得额实施办法”，规定了吨位税制适用要件、适用船舶、海运业务收入范围、所得额的计算、申请期限及程序。营利事业申请适用吨位税，应依该办法规定向“交通部”申请核定并取得相关证明后，检附相关文件，向所在地税捐稽征机关办理申报。

二、列举案例

以 2018 年度为例，台湾地区营所税计算如表 2.8 所示：[①]

表 2.8　营所税计算示例表

课税所得	金额
营业收入净额	100,000,000
减：营业成本	（40,000,000）
营业毛利	60,000,000
减：营业费用及损失	（35,000,000）
营业净利	25,000,000
非营业收入	2,000,000
减：非营业费用及损失	（3,000,000）
全年所得额	24,000,000
减：前 10 年核定亏损本年度扣除额	（3,000,000）
减：免税所得	（4,000,000）
减：证券、期货交易所得	（2,000,000）
加：不可扣除的费用	1,000,000
课税所得	16,000,000
税率	20%
应纳税额	3,200,000
减：扣缴税款	（200,000）
减：暂缴税款	（1,500,000）
应补缴税额	1,500,000

2.2.1.7 合并纳税

① 该表来源于投资台湾入口网：http://investtaiwan.org/showPage?lang=cht&search=55，访问日期：2020-03-21。

依据“所得税法施行细则”第 49 条第 2 项规定，营利事业之总机构在台湾地区境内，并在台湾地区境内设有其他固定营业场所者，应由该营利事业之总机构向其申报时登记地的稽征机关合并办理营所税结算申报。总机构在台湾地区境外，而有固定营业场所在台湾地区境内者，应由其固定营业场所分别向其申报时登记地的稽征机关办理申报。

“企业并购法”第 40 条及“金融控股公司法”第 49 条规定了并购后可以选择并购母公司（“金融控股公司法”为金融控股公司）为纳税义务人合并申报营所税的情形，台湾地区称为连接税制。在连接税制下，合并申报之母公司与其持股 90%以上之台湾地区子公司系视为同一所得税纳税主体，参与合并申报之各公司当年度课税所得额及亏损额可相互抵销，投资抵减奖励可共同适用，以减轻其所得税负担。此外，台湾地区“财政部”还制定了“营利事业依‘金融控股公司法’第 49 条及‘企业并购法’第 40 条规定合并办理营利事业所得税申报处理原则”，[①]对上述两种合并申报情形进行了具体的规定。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1概述

如上文所述，台湾地区的营所税采属人兼属地的折衷主义方式课征。在居民企业认定标准上，台湾现行的“所得税法”（实际管理处所制定生效之前）采用“总机构所在地标准”，即仅以总机构所在地作为认定台湾居民企业的唯一标准，凡是总机构在台湾的企业，是台湾的居民企业；凡是总机构不在台湾的，但有台湾来源所得的企业，是台湾的非居民企业（例如：台湾地区境外公司及其在台分公司），总机构在台湾地区境外的营利事业须仅按其来源于台湾的所得缴纳所得税。

依据“两岸人民关系条例”第 25 条和第 25 条之 1 规定，大陆法人、团体或其他机构有台湾地区来源所得者，应就其台湾地区来源所得，课征所得税。大陆地区法人、团体或其他机构在台湾地区有固定营业场所或营业代理人者，应就其台湾地区来源所得，准用台湾地区营利事业适用之课税规定，课征营所税；其在台湾地区无固定营业场所而有营业代理人者，

[①] 台湾地区“财政部”台财税字第0910458039号函。

其应纳之营所税，应由营业代理人负责，向该管稽征机关申报纳税。但大陆法人、团体或其他机构在台湾地区因从事投资，所获配之股利净额或盈余净额，应由扣缴义务人于给付时，按规定之扣缴率扣缴，不计入营利事业所得额。经申请核准在台湾地区投资经许可的法人、团体、其他机构或其于第三地区投资之公司，其取得台湾地区之公司所分配股利或合伙人应分配盈余应纳之所得税，由“所得税法”规定之扣缴义务人于给付时，按给付额或应分配额扣缴 21%（2018 年度之前为 20%），不适用“所得税法”结算申报之规定。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

所得来源地是确定所得税课税所得的基础，台湾地区“所得税法”第 8 条和“财政部”发布的“‘所得税法’第 8 条规定台湾地区来源所得认定原则”对应被视为来源于台湾的所得的类型作出了定义。依上述规定，来源于台湾的所得及其确定规则如下：

一、股息：取得地

来源于台湾的股息包括依台湾地区“公司法”规定设立登记成立的公司，或经台湾地区认许在台湾地区境内营业的台湾地区境外公司所分配的股利。但不包括台湾地区境外公司在台湾地区境内设立的分公司的盈余汇回。依台湾地区境外法律规定设立登记的台湾地区境外公司，其经台湾地区证券主管机关核准来台募集与发行股票或台湾存托凭证，并在台湾地区证券交易市场挂牌买卖的，该台湾地区境外公司所分配的股利，不属于来源于台湾的所得。

二、盈余分配：取得地

台湾地区境内的合作社或合伙组织之营利事业所分配的盈余。

三、劳务报酬：劳务提供地

在台湾地区境内提供劳务的报酬。但非台湾地区境内居住之个人，于一课税年度内在台湾地区境内居留合计不超过90天者，其自台湾地区境外雇主所取得之劳务报酬不在此限。

在劳务提供者是个人的情况下，是指在台湾地区境内提供劳务取得之薪资、执行业务所得或其他所得。

在劳务提供者是营利事业的情况下，是指有下列情形之一提供劳务所取得的报酬：（1）提供劳务的行为，全部在台湾地区境内进行且完成；（2）提供劳务的行为，需在台湾地区境内及境外进行始可完成者；（3）提供劳务的行为，在台湾地区境外进行，但须经由台湾地区境内居住的个人或营利事业的参与及协助始可完成者。前项所称须经由台湾地区境内居住之个人或营利事业之参与协助始可完成，指需提供设备、人力、专门知识或技术等资源。但不包含劳务买受人应配合提供劳务所需之基本背景相关信息及应行通知或确认之联系事项。

个人或营利事业在台湾地区境外为台湾地区境内个人或营利事业提供下列电子劳务者，为在台湾地区境内提供劳务：（1）经由网络传输下载至计算机设备或行动装置使用之劳务；（2）不须下载储存于任何装置而于网络使用之劳务；（3）其他经由网络或电子方式使用之劳务。

提供劳务的行为，全部在台湾地区境外进行及完成，且合于下列情形之一的，台湾地区境外营利事业所取得之报酬不属于来源于台湾的所得：（1）在台湾地区境内无固定营业场所及营业代理人；（2）在台湾地区境内有营业代理人，但未代理该项业务；（3）在台湾地区境内有固定营业场所，但未参与及协助该项业务。

四、利息：取得地

自台湾地区各级政府、台湾地区境内之法人及台湾地区境内居住的个人所取得之利息。上述利息是指公债、公司债、金融债券、各种短期票券、存款、依“金融资产证券化条例”或“不动产证券化条例”规定发行的受益证券或资产基础证券分配及其他贷出款项的利息所得。

依台湾地区境外法律规定设立登记的台湾地区境外公司，经台湾地区证券主管机关核准赴台募集与发行，或依台湾地区境外法律发行经台湾地区证券主管机关核准在台柜台买卖的台湾地区境外公司债券，其所分配的利息所得，不属于来源于台湾的所得。

五、租金：财产所在地

在台湾地区境内之财产因动产或不动产租赁而取得的租金。

六、权利金：使用地

专利权、商标权、著作权、秘密方法及各种特许权利，因在台湾地区境内供他人使用所取得之权利金。具体包括将著作权或已登记或注册的专利权、商标权、营业权、事业名称、品牌名称等无形资产以及未经登记或注册的秘密方法或专门技术等无形资产在台湾地区境内以使用权作价投资，或授权个人、营利事业、机关团体自行使用或提供他人使用所取得之权利金。

台湾地区境内营利事业取得前项无形资产的授权，因委托台湾地区境外加工、制造或研究而于境外使用所给付的权利金，属来源于台湾的所得。但台湾地区境内之营利事业接受境外营利事业委托加工或制造，使用由该境外营利事业取得授权之无形资产且无须另行支付权利金者，不属于来源于台湾的所得。

以网络或其他电子方式提供上述无形资产在台湾地区境内供他人使用，非属第 4 点第 2 项（劳务报酬）及第 10 点第 2 项（经营工商、农林、渔牧、矿冶等业之盈余）规定之提供或销售电子劳务，应适用权利金规定。

七、资本利得

在台湾地区境内财产交易之增益，具体包括：

1. 不动产（在台湾地区境内）。

2. 动产，包括在台湾地区境内注册、登记的动产，如船舶、航空器、车辆等；或经台湾地区证券主管机关核准在台募集与发行或上市交易的有价证券，如股票、债券、台湾存托凭证及其他有价证券（如香港指数股票型基金（ETF）赴台上市交易）等。但经台湾地区证券主管机关核准且实际于境外交易的有价证券（如台湾指数股票型基金（ETF）于境外上市交易），不在此限；以及前述以外的动产，包括：（1）处分动产的交付需移运的，其起运地在台湾地区境内；（2）处分动产的交付无需移运的，其所在地在台湾地区境内；（3）通过拍卖会处分的，拍卖地在台湾地区境内。

3. 无形资产，包括：（1）依台湾地区法律登记或注册的专利权、商标权、营业权、事业名称、品牌名称等无形资产。（2）前述以外的无形资产，其所有权人为台湾地区境内居住的个人或总机构在台湾地区境内的营利事业；但依台湾地区境外法律规定在台湾地区境外登记或注册者，不在此限。

八、政府雇员境外取得的劳务报酬

台湾地区政府派驻台湾地区境外工作人员，及一般雇用人员在台湾地区境外提供劳务取得的报酬。上述劳务报酬仅指享受驻在国免征所得税待遇范围内的劳务报酬。

九、经营工商、农林、渔牧、矿冶等业之盈余：境内经营

具体是指营利事业在台湾地区境内从事属本业营业项目之营业行为（包含销售货物及提供劳务）所获取之营业利润。

上述营业行为同时在台湾地区境内及境外进行的，营利事业如能提供明确划分境内及境外提供服务的相对贡献程度证明文件，可以由稽征机关核实计算及认定应归属于台湾地区境内之营业利润。该营业行为如全部在台湾地区境外进行及完成，符合下列情形之一者，台湾地区境外营利事业所收取的报酬不属于来源于台湾的所得：（1）在台湾地区境内无固定营业场所及营业代理人；（2）在台湾地区境内有营业代理人，但未代理该项业务；（3）在台湾地区境内有固定营业场所，但未参与及协助该项业务。

台湾地区境外营利事业对台湾地区境内个人、营利事业或机关团体销售货物，符合下列情形之一者，按一般国际贸易认定：（1）台湾地区境外营利事业的境外总机构直接对台湾地区境内客户销售货物；（2）台湾地区境外营利事业直接或通过台湾地区营利事业（非属代销行为）将未经客制化修改的标准化软件，包括经网络下载安装于计算机硬件中或压制于光盘之拆封授权软件、软件包或其他标准化软件，销售予台湾地区购买者使用，各该购买者或上述营利事业不得为其他重制、修改或公开展示等行为；（3）在台湾地区境内无固定营业场所及营业代理人之台湾地区境外营利事业，于台湾地区境外利用网络直接销售货物予台湾地区境内买受人，并直接由买受人报关提货。

营利事业在台湾地区境外销售劳务电子劳务予台湾地区境内个人或营利事业者，属前项在台湾地区境内从事营业行为。但其销售电子劳务符合下列情形之一者，非属台湾地区来源所得：（1）经由网络或其他电子方式传输下载储存至计算机设备或行动装置单机使用之台湾地区境外产制完成之劳务（如单机版软件、电子书），且无须台湾地区境内居住之个人或营利事业参与及协助提供者。（2）经由网络或其他电子方式销售而实体劳务

提供地点在台湾地区境外之劳务。

十、奖金：举办地

指参加举办地点在台湾地区境内之各项竞技、竞赛及机会中奖活动所取得之奖金或给予。

十一、其他收益：取得地

其他收益指无法明确归属上述十种所得类别之所得。

台湾地区境外营利事业在台湾地区境内提供综合性业务服务，是指提供服务的性质同时含括多种所得类型之交易，由税务稽征机关依其性质分别归属适当之所得，不宜径予归类为其他收益。如属在台湾地区境内经营工商、农林、渔牧、矿冶等本业营业项目的营业行为者，应认定为在台湾地区境内经营工商、农林、渔牧、矿冶等业之盈余；若不属于其从事本业营业项目的营业行为，其取得之报酬兼具上述所得性质的，应划分其所得类别并分别认定为各所得。

营利事业与台湾地区境外事业技术合作共同开发技术，并由所有参与人共同拥有所取得的知识产权，其依签订共同技术合约给付的研究发展费用，如经查明确属共同研究发展的成本费用分摊，各参与者可获得合理的预期利益，且无涉权利金之给付及不当规避税负情事的，该给付的费用，非属来源于台湾的所得。

大陆人民、法人、团体或其他机构有依“两岸人民关系条例”第 25 条规定之台湾地区来源所得的，其认定也准用上述规则办理。

2.2.2.3 税率

非台湾地区居民企业，若在台湾地区境内有“所得税法”第 88 条规定之扣缴所得的，其应纳所得税应由扣缴义务人于给付时，依规定之扣缴率扣缴，扣缴率参见表 2.10。若非属第 88 条规定的扣缴所得，由固定场所或营业代理人申报，税率与居民企业相同的规定，参见 2.2.1.3 部分。

2.2.2.4 征收范围

依“所得税法”第 3 条，凡在台湾地区境内经营之营利事业，应依法课征营所税。营利事业之总机构在台湾地区境外，而有台湾地区来源所得

者，应就其台湾地区境内之营利事业所得，依规定课征营所税。

2.2.2.5 应纳税所得额

非居民企业收入范围、扣除和免税规定，[①]参见 2.2.1.5 部分。

关于台湾地区非居民企业所得收入的认定及来源认定，主要依据是“所得税法”第 8 条及其相关规定。此外，台湾地区“财政部”还发布了一些收入认定的特殊规定：台湾地区境外营利事业汇付台湾地区境内分支机构之管理费用免按收益处理；[②]台湾地区境外银行对在台分行亏损所为汇款弥补非属营业收入；[③]台湾地区境外旅游业拨付在台分公司提供服务之款项属其营业收入；[④]外商汇予在台联络处或分公司之采购费用不属课税范围；[⑤]境内有分支机构之外商总机构直接对台湾地区境内销售货物劳务，销售货物应按一般国际贸易认定，不再认定为在台分支机构之营业收入课税，境外总机构直接对台湾地区客户在台境内提供销售劳务所取得之报酬，属于该境外营利事业之台湾地区来源所得。[⑥]台湾地区境外营利事业提供台湾地区境内营利事业计算机订位订房之手续费等收入属台湾地区来源所得；[⑦]外商在台分公司支付台湾地区境外项目小组费用属其总公司之台湾地区来源所得；[⑧]台湾地区境外受托投资或台湾地区境外委任保管机构取得公务人员退休抚恤基金管理委员会支付之报酬属台湾地区来源所得；[⑨]台湾地区境外电信业者取得台湾地区电信业者给付之各种海缆电路租金属台湾地区来源所得；[⑩]台湾地区境外公司受托替台湾地区境内公司之台湾地区境外资产账户提供投资管理服务，所收取之报酬属“所得税法”第 8 条第 11 款规定之其他收益；[⑪]公司募集与发行海外有价证券给付之承销费或手续费，属台湾地

---

① 参见“所得税法”第4条第1项第20、21、22款。此外，“所得税法实施细则”第8条之1规定：“台湾地区境外国际运输事业依本法第4条第1项第20款免征营利事业所得税，以与台湾地区签订之租税协议中订有互惠免税条款或经外交换文同意互惠免税，经‘财政部’核定实施者为限。”

② 台湾地区“财政部”台财税字第35128号函。

③ 台湾地区“财政部”台财税字第35197号函。

④ 台湾地区“财政部”台财税字第35374号函。

⑤ 台湾地区“财政部”台财税字第7558643号函。

⑥ 台湾地区“财政部”台财税字第7575300号函。

⑦ 台湾地区“财政部”台财税字第881897520号函。

⑧ 台湾地区“财政部”台财税字第881958163号函。

⑨ 台湾地区“财政部”台财税字第0920452440号函。

⑩ 台湾地区“财政部”台财税字第0920452432号函。

⑪ 台湾地区“财政部”台财税字第0920455370号函。

区来源所得。[①]

依“所得税法”第 25 条总机构在台湾地区境外的营利事业，在台湾地区境内经营国际运输、承包营建工程、提供技术服务或出租机器设备等业务，其成本费用分摊计算困难者，不论其在台湾地区境内是否设有分支机构或代理人，得向“财政部”申请核准，或由“财政部”核定，国际运输业务按其在台湾地区境内之营业收入之 10%，其余业务按其在台湾地区境内之营业收入之 15%为台湾地区境内之营利事业所得额。但不适用第 39 条关于亏损扣除之规定。

经营国际运输业务者在台湾地区境内之营业收入确定，还有如下特别规定：（1）海运事业：指自台湾地区境内承运出口客货所取得之全部票价或运费。（2）空运事业：客运，指自台湾地区境内起站至台湾地区境外第一站间之票价；货运，指承运货物之全程运费。但载货出口之国际空运事业，如因航线限制等原因，在航程中途将承运之货物改由其他国际空运事业之航空器转载者，按该国际空运事业实际载运之航程运费计算。此外，台湾地区“财政部”明确，总机构在台湾地区境外之营利事业经营人力派遣或劳动派遣业务（台湾地区境外派遣机构），与台湾地区境内有人力或劳动需求之企业（台湾地区境内要派机构）签订要派服务合约，所取得之收入性质系属佣金或人事管理之对价，非属“所得税法”第 25 条第 1 项所称之技术服务收入，不适用该条文有关核计营利事业所得额之规定。若该台湾地区境外派遣机构在台湾地区境内无固定营业场所及营业代理人，应由台湾地区境内要派机构于给付时，按合约总价依规定税率扣缴所得税款。[②]

2.2.2.6 应纳税额

与居民企业相同的规定，参见 2.2.1.6 部分。

2.2.2.7 预提所得税（Withholding Tax）

预提所得税是源泉扣缴所得税的习惯叫法，[③]台湾地区税法中无“预提

① 台湾地区“财政部”台财税字第0930451691号函。
② 台湾地区“财政部”台财税字第09504530470号令。
③ 所谓预提所得税，是指对于不在境内居住的非居民纳税人从境内取得的各项所得，采取源泉扣缴的方式征税，即规定适用与营业所得不同的比例税率，不扣除成本费用，而是按收入全额计征，并

所得税”的相同或相似的称谓。但依其“所得税法”第 73 条，营利事业在台湾地区境内有第 88 条规定之各项所得者，不适用结算申报之规定，其应纳所得税应由扣缴义务人于给付时，依规定之扣缴率扣缴之。其中，在台湾无固定营业场所及营业代理人的境外公司须就其来源于台湾的所得按扣缴率扣缴税款的制度，是为预提所得税制度。台湾地区就源扣缴的所得范围较广，预提所得税税率即在台湾无固定营业场所及营业代理人营利事业适用的扣缴率，具体内容参见 2.2.3.4 所得税扣缴申报部分。对于股息、利息和权利金，如果该营利事业居住地域台湾地区签订税收协定，则可适用税收协定规定的上限税率。

需注意的是，2019 年之前，台湾地区境外营利事业取得台湾地区营利事业给付的所得，会先按给付额依规定的扣缴率扣缴税款，境外营利事业再依“所得税法”第 8 条相关规定，提供资料向“国税局”申请核实减除相关成本费用或认定在台湾地区境内的利润贡献程度后，再办理退还溢缴税款。为减轻所得人资金积压及征纳双方作业负担，“财政部”于 2019 年 9 月 26 日修正“‘所得税法’第 8 条规定台湾地区来源所得认定原则”，新增第 15 点之 1 规定在台湾地区境内无固定营业场所及营业代理人的台湾地区境外营利事业，可以于取得“劳务报酬”或“营业利润”报酬前，检附相关证明文件向稽征机关申请核定适用之净利率及境内利润贡献程度，并可依该净利率及贡献程度计算所得额，由扣缴义务人于给付时，按规定的扣缴率扣缴税款，或自行依“所得税法”规定申报纳税。同时，台湾地区“财政部”也制定了“台湾地区境外营利事业申请核定计算台湾地区来源所得适用之净利率及境内利润贡献程度作业要点”，以规范台湾地区境外营利事业提供劳务取得台湾地区来源收入，可以预先申请核定适用净利率与境内利润贡献程度的作业方式。该新增第 15 点之 1 规定，大幅减少台湾地区境外营利事业因溢扣缴税款造成资金积压情形，并减轻征纳双方退税作业负担。本项简化措施只限“劳务报酬”或“营业利润”，且须为取得收入前，也就是尚未经扣缴义务人扣缴之收入，如果已扣缴之收入，仍

以各种所得的支付人为扣缴义务人，在每次支付有关所得款项时代为扣缴应纳税款；由于采取这种源泉扣缴方式征收的所得税具有估定预征的性质，所以称为预提所得税。参见廖益新主编：《国际税法学》，高等教育出版社2008年版，第157页。

须按第 15 点规定，提供资料向“国税局”申请核实减除相关成本费用或计算在台湾地区境内的利润贡献程度。[①]

2.2.2.8 亏损弥补

台湾“所得税法”第 39 条规定，可以自年纯益额扣除亏损的组织形式必须是公司。依此规定，公司组织，包台湾地区境外公司在台湾之分公司，若会计账册簿据完备，亏损及申报扣除年度均使用“所得税法”第 77 条所称蓝色申报书或经会计师查核签证，并如期申报的，可以将经该管稽征机关核定的前 10 年内各期亏损，自本年纯益额中扣除后，再行核课。

2.2.3 申报制度

台湾的营所税申报有五种形式：结算申报、决算申报、清算申报、暂缴申报和扣缴申报。营所税采取在纳税年度上半年结束后暂缴，年度终了后结算的稽征方法。其一般的申报制度也相应包括“暂缴申报”和“结算申报”两个环节。

2.2.3.1 营所税结算申报

台湾地区营所税结算申报方式大致可分为扩大书面审核申报、查账申报、会计师签证申报三种。（1）扩大书面审核是台湾地区“国税局”为简化稽征作业而推行的便民服务，每年度都会制定“营利事业所得税结算申报案件扩大书面审核实施要点”。在此方式下，全年营业收入净额及非营业收入合计在 3000 万元以下的公司，若愿意依法将结算后较低的纯益率调升至每年度“要点”规定的扩大书审申报标准来计算所得税额，并准时申报且缴纳税款，即可适用扩大书审申报。课税所得额=（全年营业收入净额+非营业收入）×书审率。书面审核案件先以书面或计算机审核，若有异常数据或“国税局”再依主要查核事件进行抽核，可以大幅降低查账机率；（2）营业收入和非营业收入合计在 3000 万元以上之公司，须依照“商业会计法”核实申报账务，据实记载公司的收入、各项成本、费用及损失等，

[①] 台湾地区“财政部北区国税局”：《台湾地区境外营利事业得申请预先核定适用之净利率及境内利润贡献程度计算台湾地区来源所得》，https://www.ntbna.gov.tw/singlehtml/374fe8c4b18e48c691a6806ac02b9984?cntId=60a20f5f60ed4bcea0150af86b2f8e5c，访问日期：2020-3-24。

并就会计账簿计算所得和应缴的税额，办理营所税申报，“国税局”查账决定是否该补缴税款。全年营收额低于 3000 万元的营利事业也可选用此方式；（3）依据“所得税法”第 102 条规定，在一定范围内之营所税结算申报，应委托会计师或其他合法代理人查核签证申报。而依“营利事业委托会计师查核签证申报所得税办法”第 3 条规定，“一定范围”是指下列各营利事业：①银行业、信用合作社业、信托投资业、票券金融业、融资性租赁业、证券业（证券投资顾问业除外）、期货业及保险业。②公开发行股票之营利事业。③依原“奖励投资条例”或“促进产业升级条例”或其他法律规定，经核准享受免征营所税之营利事业，其全年营业收入净额与非营业收入在 5000 万元以上者。④依“金融控股公司法”或“企业并购法”或其他法律规定，合并办理所得税结算申报之营利事业。⑤不属于以上 4 种营利事业，其全年营业收入净额与非营业收入在 1 亿元以上者。以上属于应当委托会计师查核签证申报的情形，当然没有强制规定要会计师签证的公司也可以选择此种申报方式。“所得税法”规定营利事业营所税结算申报委托会计师或其他合法代理人查核的，可对享受使用蓝色申报书者所规定的各项奖励（见下文）。

一、结算申报要求

基本所得额申报和未分配盈余申报已在其相应部分内容中介绍，本部分不赘述。

（一）申报主体

1. 总机构在台湾境内的营利事业，以及“所得税法”第 11 条第 4 项规定的教育、文化、公益、慈善机关或团体及其作业组织，均应办理所得税结算申报。

2. 在台湾境内无固定营业场所，而有营业代理人的营利事业，除依第 25 条（国际运输事业所得）及第 26 条规定（“国外”影片事业所得）计算所得额，并依规定扣缴所得税款者外，其营所税应由其营业代理人负责，依法向该管稽征机关申报纳税。

3. 在台湾境内无固定营业场所及营业代理人的营利事业，在台湾境内有“所得税法”第 88 条规定之各项所得者，不适用结算申报之规定，其应纳所得税应由扣缴义务人于给付时，依规定之扣缴率扣缴之。如有非属第

88 条规定扣缴范围之所得，并无法自行办理申报者，应报经稽征机关核准，委托在台湾境内居住之个人或有固定营业场所之营利事业为代理人，负责代理申报纳税。

（二）会计年度与申报期间

采历年制会计年度的营利事业,应于每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止(末日如遇例假日，顺延至下一个上班日）填具结算申报书，向申报时登记地之“国税局”所属分局、稽征所或服务处办理申报。

采非历年制会计年度的营利事业，申报期限比照历年制推算。例如采 7 月制会计年度的营利事业应在 11 月 1 日至 11 月 30 日期间内办理结算申报。

（三）申报书及蓝色申报制度

办理营所税结算申报的申报书包括：（1）普通申报书：一般营利事业，除核定适用蓝色申报书者外，适用之；（2）蓝色申报书：经稽征机关核准使用蓝色申报书之营利事业使用。

台湾蓝色申报书制度是一种为奖励营利事业诚实申报营所税而设置的激励机制。所谓“蓝色申报书”，依照“所得税法”第 77 条第 1 项第 2 款的规定，即“经稽征机关核准者适用之。其使用蓝色纸张，依规定格式印制之结算申报书，专为奖励诚实申报之营利事业而设置；申请蓝色申报时，应于该事业会计年度终了前提出申请书。”蓝色申报书适用的法规依据除了“所得税法”，还包括“财政部”1993 年发布修正的“营利事业所得税蓝色申报书实施办法”。

有关营所税结算申报采用普通申报书及蓝色申报书最主要的差别，在于采用蓝色申报书有以下优惠：

1. 减免检查：对蓝色申报企业报送的资料仅作书面审核，不再查账，只配以少许抽查告诫。

2. 手续优先、简化：依“所得税法”第 67 条，公司组织之营利事业，会计账册簿据完备，使用第 77 条所称蓝色申报书或经会计师查核签证，并如期办理暂缴申报者，得以当年度前 6 个月之营业收入总额，依“所得税法”有关营所税之规定，试算其前半年之营利事业所得额，按当年度税率，计算其暂缴税额，不适用一般暂缴税额之计算方式（上一年度结算申报税额之半数）。

3. 亏损结转、费用扣除等方面的会计处理优惠：

（1）允许企业列支较高的交际费。依“所得税法”第 37 条规定，营利事业所列支的交际费，适用蓝色申报书的扣除限额要比普通申报书的扣除限额高。以进货时所直接支付的交际应酬费用为例，全年进货净额在 3000 万元以下者，以不超过全年进货净额 1.5‰为限；使用蓝色申报书者，以不超过全年进货净额 2‰为限。

（2）蓝色申报企业其前 10 年的亏损可在本年所得中扣除。

（3）计算个人综合所得额时，如纳税人及其配偶经营两个以上的企业，且均为蓝色申报者，其中如有亏损，可依据“所得税法”规定，将核定的亏损从核定的营利所得中减除，以余者为纳税所得额。

4. 减免税优惠：实行蓝色申报的股份有限公司可依据“所得税法”的规定，享受减免税待遇。

5. 其他形式的优惠：法定免予处罚的条件更加宽松。根据台湾地区“税务违章案件减免处罚标准”规定，营所税纳税人未申报或短漏报所得额，依“所得税法”第 110 条与“所得基本税额条例”第 15 条规定而应处罚锾案件，经调查核定所漏税额在 1 万元以下者，免予处罚。但使用蓝色申报书或委托会计师查核签证申报案件，经调查核定所漏税额在 2 万元以下的，免予处罚。

营利事业若要申请采用蓝色申报书，应于会计年度开始之第 6 个月内，依规定格式填具申请书，连同营利事业登记证复印件，向“国税局”申请。如果是新设立的营利事业，应于该营利事业会计年度终了前 1 个月内提出申请。

（四）申报方式

1. 人工申报

人工申报即人工填写营所税结算申报书。下列申报案件只能用人工申报方式，不可采用媒体及网络申报：①属会计科目特殊案件（如金融业及保险业等）；②逾期申报案件。

办理申报的程序如下：①结算申报书表填妥后，应检齐自行缴纳税款缴款书证明联，各项附表及其他有关证明文件，按目录表编号次序排列装订，一并提出申报。（如设立有其他固定营业场所者，应由总公司向申报

时登记地之“国税局”合并办理申报。）②各区“国税局”之各分局、稽征所或服务处于当年度所得税结算申报期间，代收该局各辖区之营所税结算申报案件。③报税代理业者跨各区“国税局”之各辖区申报，应按分局、稽征所或服务处别检附申报单位明细表及回邮信封并同相关资料送代收单位办理。

2. 媒体申报

媒体申报，是指自“财政部”电子申报缴税服务网站下载申报软件，建文件后检核前端程序，以磁盘或光盘片递送。

3. 网络申报

网络申报即以因特网办理申报。下列申报案件可采用媒体办理申报，但不可使用因特网传输申报：①特殊会计年度申报案件；②决算、清算申报案件自 2013 年 7 月 1 日起，可采用媒体办理申报。

（五）申报地点

营利事业应向其申报时登记地的稽征机关办理申报。

营利事业的总机构在台湾境内，并在台湾境内设有其他固定营业场所的，应由该营利事业的总机构向其申报时登记地之稽征机关合并办理申报。总机构在台湾境外，而有固定营业场所在台湾境内的，应由其固定营业场所分别向其申报时登记地之稽征机关办理申报。

台湾境外营利事业在台湾境内无固定营业场所而有营业代理人的，营业代理人应向其申报时登记地的稽征机关办理申报。

二、税款缴纳

（一）缴纳时间

依规定由纳税义务人自行缴纳的税款，应由缴款人填用缴款书，于提出申报前自行缴纳。依规定由稽征机关填发缴款书通知缴纳的税款，纳税义务人应于缴款书送达后 10 日内缴纳。

（二）缴纳税款方式

营所税的缴税方式如表 2.9 所示。

表 2.9　营所税结算、未分配盈余、暂缴申报税款缴纳方式[①]

缴税方式	网络申报	非网络申报
现金或支票（亲赴金融机构临柜缴纳）	√	√
自动柜员机 ATM（含银行网络 ATM）	√	√
委托便利商店代收（税额 30000 元以下）	√	√
芯片金融卡通过网际网络转账纳税	√	√
活期（储蓄）存款账户（限工商凭证 IC 卡）	√	×

为提供纳税义务人便捷的电子化缴税方式，扩大电子支付应用场景，台湾地区制定了“电子支付账户转账缴纳税款作业要点”，自 2021 年 11 月 1 日生效，自 2022 年 3 月起陆续提供电子缴税服务。

（三）申请分期缴纳税款

纳税义务人因客观事实发生财务困难，不能于缴纳期间内一次缴清营所税，有下列情形之一者，得申请加计利息后分期缴纳：（1）营所税应纳税款缴纳期间届满之日前 1 年内，连续 4 个月营业收入净额合计较前 1 年度同期减少 30%以上者；但营利事业已申请停业或注销、擅自歇业或经主管机关撤销、命令解散、废止则不适用。（2）其他因素致发生财务困难，不能于缴纳期间内一次缴清营所税应纳税款，经查明属实；其应纳税款在 200 万元以上者，并应声明同意提供相当担保。

营利事业应于结算申报期间（每年 5 月 1 日至 5 月 31 日，末日如遇例假日，顺延至下一个上班日）内，检附申请书及相关证明文件，具体叙明无法一次缴清税款之原因及声明同意加计利息，如有应退税款，并同意抵缴分期应纳税款，向营利事业所在地之所属“国税局”分局、稽征所或服务处提出申请；每笔税款并以申请 1 次为限。

2.2.3.2 营所税暂缴申报

暂缴申报是辅助结算申报的即时征缴制度，也就是应纳营所税的营利事业，于暂缴申报期间，现行计算其应纳税额，并缴纳税款的一种制度。在年度结算或年度中决算申报时，此项缴纳税款，可用以抵缴当年度营所税结算或决算申报的应纳税款，如有剩余，还可抵缴上年度未分配盈余加征的税额或退还。“财政部”于 2014 年 8 月 27 日发布台财税字第 10300588330

[①] 表格来源于台湾地区“财政部台北国税局”：https://www.ntbt.gov.tw/singlehtml/c660b9f23298431bb36db4c29642b9d0?cntId=8e788073af234382a8f9f2329e3b7902，更新日期：2022-11-03。

号令，核释自2014年度起，总机构在台湾地区境内之营利事业，暂缴申报按前半年之所得额计算暂缴税额者，其前半年所得额中有境外或大陆来源所得，已在境外或大陆缴纳之所得税，经提出相关纳税凭证并取得驻外机构认证，得自暂缴税额中扣抵。

一、暂缴申报要求

（一）申报主体

暂缴申报主体为除免予暂缴的情形外的营利事业。可免暂缴申报的情形包括：（1）在台湾地区境内无固定营业场所之营利事业，其营所税应由营业代理人或给付人扣缴者；（2）独资、合伙组织之营利事业及经核定之小规模营利事业；（3）依“所得税法”或其他有关法律规定免征营所税者；（4）其他经“财政部”核定之营利事业。

（二）申报期间

申报时间自每年9月1日起至9月30日止，但采用特殊会计年度之营利事业，申报期间比照历年制推算，意即特殊会计月份的初始月份加8。例如采7月制会计年度之营利事业，应于3月1日起至3月31日止办理暂缴申报。

（三）申报方式

营所税暂缴申报方式包括自行申报和网络申报。

（四）暂缴方式

1. 一般案件

应办理暂缴申报的营利事业，应于每年9月1日起1个月内，按其上年度结算申报营所税应纳税额的1/2为暂缴税额，自行向公库缴纳，并依规定格式填具暂缴税额申报书，检附暂缴税额缴款收据及税额抵减证明资料，一并向稽征机关（向申报时登记地之“国税局”所属分局、稽征所或服务处）办理申报。投资抵减税额、行政救济留抵税额、扣缴税额、境外所得可扣抵税额及大陆来源所得可扣抵之税额可以抵减暂缴税额。

但营利事业未以投资抵减税额、行政救济留抵税额及扣缴税额抵减前述暂缴税额的情况下，于自行向库缴纳暂缴税款后，得免依前项规定办理申报（即已完成暂缴申报）。

2. 试算案件

公司组织（包含台湾地区境外公司在台湾之分公司）之营利事业、合作社或医疗社团法人，会计账册簿据完备，使用蓝色申报书或经会计师查核签证，并如期办理暂缴申报的，可以以当年度前 6 个月之营业收入总额，依“所得税法”有关营所税之规定，试算其前半年之营利事业所得额，按 17%税率，计算其暂缴税额。[①]

3. 营利事业前一年度所得税结算申报，如依“金融控股公司法”第 49 条及“企业并购法”第 40 条规定，采合并办理申报者，其当年度所得税暂缴申报，应合并办理；若前一年度的所得税结算申报不符合前述合并申报规定，或未选择合并申报而依“所得税法”第 71 条规定个别办理申报者，其当年度所得税暂缴申报，应个别办理。

二、税款缴纳方式

纳税义务人应于暂缴申报前自行向库缴纳。暂缴申报与结算申报的税款缴纳方式基本一致，可以通过金融机构缴税、便利店缴税、利用自动柜员机缴税、芯片金融卡缴税、活期存款账户缴税。

2.2.3.3 营所税决算、清算申报

营利事业遇有解散、废止、合并或转让情事时，应于截至解散、废止、合并或转让之日止，办理当期决算，于 45 日内，依规定格式，向该管稽征机关申报其营利事业所得额及应纳税额，并于提出申报前自行缴纳。同时，也应办理未分配盈余申报。2017 年度及以前年度在营利事业解散或合并的情况下，应于清算完结日或合并生效日办理股东可扣抵税额账户变动明细资料申报。

营利事业在清算期间的清算所得，应于清算结束之日起 30 日内，依规定格式书表向该管稽征机关申报，并于申报前依照当年度所适用的营所税税率自行计算缴纳。但依其他法律可免除清算程序者，不适用。所称清算期间，若属公司组织的，依“公司法”规定的期限；若不属于属公司组织的，为自解散、废止、合并或转让之日起 3 个月。

独资、合伙组织之营利事业应依上述规定办理当期决算或清算申报，并依规定计算应缴纳的税额，于申报前自行缴纳；其营利事业所得额减除

[①] 台湾地区“财政部”台财税字第09800535850号令。

应纳税额半数后的余额，应由独资资本主或合伙组织合伙人依规定列为营利所得，依规定课征综所税。但其为小规模营利事业的，无须办理当期决算或清算申报，其营利事业所得额，应由独资资本主或合伙组织合伙人规定列为营利所得，课征综所税。

营利事业未依上述规定期限申报其当期决算所得额或清算所得的，稽征机关应依查得资料核定其所得额及应纳税额；其属独资、合伙组织之营利事业的，稽征机关应核定其所得额及依规定计算应缴纳之税额；其营利事业所得额减除应纳税额半数后之余额，归并独资资本主或合伙组织合伙人之营利所得，课征综所税。

营利事业宣告破产的，应于法院公告债权登记期间截至 10 日前，向该管稽征机关提出当期营所税决算申报；其未依限申报的，稽征机关应即依查得之资料，核定其所得额及应纳税额。

2.2.3.4 所得税扣缴申报

台湾地区所得税扣缴申报是指，在纳税年度中，对于属于台湾来源的所得应课税且应扣缴所得类型，在扣缴义务人于给付所得时，将所得人应缴的所得税依规定之扣缴率或扣缴办法，向所得人扣缴税款，并在规定的时间内向“国库”缴纳，且依规定填写各类所得扣缴及免扣缴凭单（以下简称扣〈免〉缴凭单）、信托财产各类所得凭单（以下简称信托凭单），向稽征机关申报（并送交所得人）。需特别注意的是，台湾的扣缴制度适用于包括营所税和综所税在内的多类所得税领域。

一、应扣缴所得及扣缴义务人

所得税扣缴申报应由扣缴义务人办理。扣缴义务人，是指依“所得税法”规定应于给付所得时，负责代为扣缴所得税款并依规定填报及填发扣（免）缴凭单、信托凭单的人。

“所得税法”第 4 节对应扣缴的各类所得和相应扣缴义务人列举如下：

1. 公司分配予非台湾地区境内居住之个人及总机构在台湾地区境外之营利事业的股利净额；合作社分配予非台湾地区境内居住社员的盈余净额；独资、合伙组织之营利事业分配或应分配予非台湾地区境内居住的独资资本主或合伙组织合伙人的盈余。上述股利盈余的扣缴义务人为公司、

合作社、独资组织或合伙组织负责人。

2. 薪资、利息、租金、佣金、权利金、执行业务报酬、竞技、竞赛或机会中奖奖金或给与、退休金、资遣费、退职金、离职金、终身俸、非属保险给付的养老金、告发或检举奖金、结构型商品交易所得，及给付在台湾地区境内无固定营业场所或营业代理人的台湾地区境外营利事业之所得：（1）机关、团体或学校给付的，以其责应扣缴单位主管为扣缴义务人；（2）公、民营、公有、公用等事业，合作社给付者，以其负责人为扣缴义务人；（3）执行业务者给付者，以其本人为扣缴义务人；（4）破产财团给付者，以其破产管理人为扣缴义务人。

3. 依“所得税法”第 25 条规定，给付总机构在台湾地区境外而在台湾境内未设分支机构之营利事业所得：其营业代理人或给付人为扣缴义务人。

4. 给付台湾地区境内无分支机构的境外影片事业所得：其营业代理人或给付人为扣缴义务人。

5. 给付不属扣缴范围或未达起扣点的所得：如为政府机关、团体、学校给付的，以责应扣缴单位主管为填报免扣缴凭单的扣缴义务人；若系事业、破产财团或执行业务者给付者，则以该事业负责人或破产管理人或执行业务者为填报免扣缴凭单的扣缴义务人。

6. 信托财产发生之收入，依“所得税法”第 3 条之 4 第 1 项、第 2 项规定减除成本、必要费用及损耗后，分别计算受益人之各类所得额，受益人为非台湾地区境内居住个人或在台湾地区境内无固定营业场所之营利事业，应以受托人为扣缴义务人。受益人为总机构在台湾地区境外而在台湾地区境内有固定营业场所之营利事业，其信托收益中属获配之股利净额或盈余净额者，亦同。

7. “所得税法”第 3 条之 4 第 5 项、第 6 项规定的公益信托或信托基金，实际分配信托利益时，应以受托人为扣缴义务人。

8. 委托人为营利事业的他益信托，受益人所享有信托利益之权利价值或权利价值增加部分，如受益人为在台湾地区境内无固定营业场所及营业代理人之营利事业，以委托人为扣缴义务人。

从另一方面来看，不需办理扣缴的所得大概可以分为以下几类：

1. 非属扣缴范围的所得。即未列入“所得税法”第 88 条扣缴范围的所得，包括居住者的营利所得、分配给居住者个人或总机构在境内的法人的股利总额及盈余总额、自力耕作渔牧林矿所得、财产交易所得等。

2. “所得税法”规定的免纳所得税的所得。但采用定额免税者，其超过起扣点部分仍应扣缴。

3. 未超过扣缴起点的所得。台湾地区境内居住个人（包括居留满 183 天的大陆个人）如有“各类所得扣缴率标准”第 2 条规定的所得，扣缴义务人每次应扣缴税额不超过 2000 元者，免予扣缴。但下列依规定应分离课税之所得，仍应依规定扣缴：（1）短期票券到期兑偿金额超过首次发售价格部分之利息；（2）依“金融资产证券化条例”或“不动产证券化条例”规定发行之受益证券或资产基础证券分配之利息；（3）公债、公司债或金融债券之利息；（4）以前 3 款之有价证券或短期票券从事附条件交易，到期卖回金额超过原买入金额部分之利息；（5）政府举办之奖券中奖奖金；（6）告发或检举奖金；（7）与证券商或银行从事结构型商品交易之所得。此外，扣缴义务人对同一纳税义务人全年给付上述所得不超过 1000 元的，得免列单申报。

自 2016 年起，在台湾地区境内有固定营业场所的营利事业（包括在台湾地区有固定营业场所或营业代理人之大陆法人、团体或其他机构）如有第 2 条规定的所得，扣缴义务人每次应扣缴税额不超过 2000 元的，也可以免予扣缴。

二、扣缴率

台湾地区“各类所得扣缴率标准”将纳税义务人分为台湾地区境内居住之个人、有固定营业场所之营利事业和非台湾地区境内居住之个人、无固定营业场所之营利事业两类，并分别规定了其扣缴率。其中，前者包含于一个课税年度内在台湾地区居留、停留合计满 183 天的大陆人民及在台湾地区有固定营业场所的大陆法人、团体或其他机构。后者包含于一个课税年度内在台湾地区居留、停留合计未满 183 天之大陆人民及在台湾地区无固定营业场所之大陆法人、团体或其他机构。

各类所得扣缴率标准如表 2.10 所示：

表 2.10　各类所得扣缴率标准

项目	扣缴率	
所得种类	纳税义务人身份	
	台湾地区境内居住之个人、有固定营业场所之营利事业	非台湾地区境内居住之个人、无固定营业场所之营利事业
营利（公司、合作社、其他法人、合伙及独资分配或应分配之股利或盈余）	1.个人、总机构在境内之营利事业：免扣缴 2.总机构在境外之营利事业：21%	1.21% 2.大陆地区人民、法人、团体、其他机构或其于第三地区投资之公司，经核准在台投资：20%。
执行业务报酬	10%	20%（稿费、版税等每次给付不超过 5000 元免扣缴）
薪资	以“全月给付总额”按下列方式择一扣缴：（1）5%；（2）按“薪资所得扣缴税额表”查表金额扣缴。兼职所得及非每月给付之薪资，每次给付额达薪资所得扣缴税额表无配偶及受扶养亲属者之起扣标准者，按给付额扣取 5%，免并入全月给付总额。	18% 自 2009 年起，全月薪资给付总额在“行政院”核定每月基本工资 1.5 倍以下者：6%
佣金	10%	20%
利息	1.10% 2.短期票券利息 10% 3.依“金融资产证券化条例”及“不动产证券化条例”规定发行之受益证券或资产基础证券分配之利息 10% 4.公债、公司债或金融债券之利息 10% 5.以前 3 项之有价证券会之短期从事附条件交易，到期卖回金额超过原买入金额部分之利息 10%	1.20% 2.短期票券利息 15% 3.依“金融资产证券化条例”及“不动产证券化条例”规定发行之受益证券或资产基础证券分配之利息 15% 4.公债、公司债或金融债券之利息 15% 5.以前 3 项之有价证券会之短期从事附条件交易，到期卖回金额超过原买入金额部分之利息 15%
租金	10%	20%
权利金	10%	20%
财产交易所得	1.免予扣缴（申报纳税） 2.20%（个人符合“文化艺术奖助及促进条例”第 29 条规定之文物或艺术品财产交易所得，按成交价额 6%为所得额）	1.免予扣缴（申报纳税） 2.20%（“个人符合文化艺术奖助及促进条例”第 29 条规定之文物或艺术品财产交易所得，按成交价额 6%为所得额）
竞技竞赛机会中奖之奖金或给与	1.10% 2.政府举办之奖券中奖奖金，每联（组、注）奖额不超过 5000 元的免扣缴，超过 5000 元的，全额扣缴 20%。	1.20% 2.同左
退职所得	减除定额免税后按 6%扣缴	减除定额免税后按 18%扣缴
告发或检举奖金	20%	20%
结构型商品交易之所得	10%	15%
其他所得	免扣缴（应列单通报）	在台湾地区境内无固定营业场所及营业代理人的营利事业，上述各类所得以外之所得：20%；个人：按 20%申报纳税

台湾地区境外营利事业经营国际运输、承包营建工程等业务依法按扣缴方式纳税的	—	20%（经“财政部”核准依营业收入 10%或 15%计算所得额）
台湾地区境外影片事业	—	无分支机构：20%
营利事业成立之他益信托，于信托成立、变更、追加时，所得人（受益人）享有信托利益之权利价值或权利价值增加部分	属其他所得，免扣缴，但应由委托人列单申报	受益人为营利事业，由委托人按该受益人享有信托利益之权利价值或权利价值增加部分 20%扣缴，受益人为个人，受益人按 20%申报纳税

三、扣报缴申报时点

（一）扣缴时点

扣缴义务人须依据“各类所得扣缴率标准”或“薪资所得扣缴办法”等行政命令，于给付予纳税人之金额中，按所得性质之不同，依不同扣缴率，扣留纳税人之税款。依“所得税法”第 88 条，扣缴义务人应于给付纳税义务人所得当时，依规定之扣缴率或扣缴办法扣取税款。“所得税法施行细则”第 82 条对“给付”的定义有四类，即实际给付（以现金财物和实物直接交付所得人）、转账给付（将所得转入所得者账户）、汇拨给付（将所得以汇兑或邮政划拨方式支付）之时，以及视同给付，即当公司之应付股利，于股东会议决议分配盈余之日起，6 个月内尚未给付者，称之视同给付。

（二）报缴税款时限及方式

1. 台湾地区境内居住者及在台湾地区境内有固定营业场所的营利事业：应于每月 10 日前将上一月内所扣税款缴清。

2. 非台湾地区境内居住者及在台湾地区境内无固定营业场所之营利事业：应于代扣税款之日起 10 日内，将所扣税款缴清。

3. 营利事业有解散、废止、合并或转让，或机关、团体裁撤、变更时：应随时就已扣缴税款数额缴纳。

营所税扣缴缴税方式包括现金或支票（亲赴金融机构临柜缴纳）、委托便利商店代收（税额 3 万元以下）及芯片金融卡通过因特网转账纳税。

（三）凭单申报期限

1. 台湾地区境内居住者及在台湾地区境内有固定营业场所之营利事

业：扣缴义务人应于每年 1 月底前，将上一年内扣缴各纳税义务人之税款数额及给付所得总额，开具扣缴凭单，汇报稽征机关。

2. 非台湾地区境内居住者及在台湾地区境内无固定营业场所之营利事业：应于给付后 10 日内向稽征机关申报凭单。

3. 营利事业有解散、废止、合并或转让，或机关、团体裁撤、变更时：扣缴义务人应于核准之日起 10 日内申报凭单，所称核准之日以主管机关核准文书发文之日起算。

（四）填发凭单义务

扣缴义务人在扣缴税款时，应随时通知纳税人并于法定时间内将扣缴凭单或免扣缴凭单及相关凭单填发给纳税人；而非台湾境内居住的个人或在台湾境内无固定营业场所之营利事业税款之扣缴，则还需履行一项手续，即应由扣缴义务人填具凭单后，先向税捐稽征机关申报核验，再发给纳税人；机关、团体、学校、事业、破产财团或执行业务者每年所给付的一般扣缴所得，及“所得税法”第 14 条第 1 项第 10 类之其他所得，因未达起扣点，或因不属本法规定之扣缴范围，而未经扣缴税款者，应于 2 月 10 日前，将免扣缴凭单填发纳税人。

（五）申报方式

扣缴义务人可以以人工、磁盘或网络方式向申报时扣缴单位设籍所在地稽征机关办理申报。

四、税款加纳方式

营所税结算申报税款缴纳方式如表 2.11 所示。

表 2.11　营所税结算申报税款缴纳方式[①]

缴税方式
现金或支票（亲赴金融机构临柜缴纳）
委托便利商店代收（税额 30000 以下）
芯片金融卡通过网际网络转账纳税

[①] 表格来源于台湾地区“财政部台北国税局”：https://www.ntbt.gov.tw/singlehtml/c660b9f23298431bb36db4c29642b9d0?cntId=18af92426a974362b680d9ed5285c8fa，更新日期：2022-11-03。

2.2.4 其他

2.2.4.1 两税合一税制及其废除后的股息课税新制

一、两税合一税制（Integrated Income Tax System）

2018 年“所得税法”修订之前，台湾地区对股息、盈余所得课税实行两税合一税制。台湾自 1955 年修正“所得税法”后，一直采“独立课税制”，将营利事业与股东视为独立的个体，对独资、合伙及公司等营利事业课征一次营所税后，其盈余分配予股东时，再对独资资本主、合伙事业合伙人及公司股东的营利所得课征综所税。因此，在公司阶段与股东阶段一共缴纳两次所得税，造成营利所得重复课税。[①]为建立公平合理税制，台湾于 1997 年修订“所得税法”，并自 1998 年实施两税合一制度，将对于营利所得的课征制度由营所税与综所税并行的独立课税制修改为两税合一制。两税合一是消除营利所得重复课税的税制，认为公司为法律的虚拟体，不具独立纳税能力，仅是作为把盈余传送给股东的导管，所以公司阶段的所得与股东阶段的股利，应仅课征一次所得税。

（一）股利所含营所税可由个人股东扣抵综所税

台湾实施的两税合一采用设算扣抵法（Imputation System）。“所得税法”第 3 条之 1 规定，营利事业缴纳属 1998 年度或以后年度之营所税，除本法另有规定外，得于盈余分配时，由其股东或社员将获配股利总额或盈余总额所含之税额，自当年度综所税结算申报应纳税额中扣抵。在两税合一制下，当总机构在台湾境内的公司（含外商在台子公司）分派股利给居住者个人股东时，同时也会分派该公司已依法缴纳的营所税给股东，作为其可扣抵税额，个人股东可用此可扣抵税额扣抵其应纳的个人综所税。另外，教育、文化、公益、慈善机关或团体，以及依其他法令（例如“农会法”“渔会法”）规定不得分配盈余的团体或组织，因无盈余分配问题，均不适用两税合一制。

为配合“财政健全方案”短期税制调整规划，台湾地区修改“所得税法”，将原来采用的“完全设算扣抵制”修改为“部分设算扣抵制”，自

① 本部分仅对公司组织的营利事业适用的两税合一制度进行介绍。

2015 年公司组织发放股利所内含的可扣抵税额，仅能由个人股东半数扣抵。依“所得税法”第 14 条第 1 项第 1 类规定，对于公司居住者个人股东而言，其所获分配的股利总额属于营利所得，应按股利凭单所载股利净额与可扣抵税额的合计数计算，在申报综所税时，应将该所得合并计算综合所得总额申报课税，并以可扣抵税额扣抵其应纳的综所税税额，多退少补。

（二）公司转投资所获股利所得，免计入营所税税基

在两税合一的设算扣抵制下，从 1998 年起，营利事业取自其投资于台湾地区其他营利事业（转投资事业）所获配的投资收益，不计入投资事业之所得额课税，可扣抵税额计入股东可扣抵税额账户，不论营利事业转投资层次的多寡，该投资收益仅在最终被投资事业阶段课征一次营所税。自转投资事业所获配股利净额或盈余净额所含的股东可扣抵税额，亦不得用以扣抵应纳的营所税额，而应依“所得税法”第 66 条之 3 第 1 项第 2 点直接计入其“股东可扣抵税额账户”余额，待盈余分配给个人股东时，再连同盈余分配给股东，扣抵其应纳的综所税。

（三）非台湾地区股东获配股利应就源扣缴，不适用税额扣抵

设算扣抵制度仅适用于台湾地区境内居住者，原则上不适用于非居住者个人及总机构在台湾境外的营利事业股东，但其获配股利总额或盈余总额所含税额，其属未分配盈余加征 10%营所税部分实际缴纳之税额，得以该税额之半数抵缴该股利净额或盈余净额之应扣缴税额。实施两税合一时，由于综所税最高税率为 40%，而营所税最高税率为 25%，两者相差 15 个百分点。为了缩小营所税与综所税税率的差距，并避免扩大享有租税减免与未享受租税减免公司间的不公平，配合两税合一制度之施行，自 1998 年度起，依“所得税法”第 66 条之 9 规定，台湾对营利事业当年度未分配盈余加征 10%的营所税（一般称为“未分配盈余税”），该部分税额可以抵缴该股利净额或盈余净额之应扣缴税额，自 2015 年起得以该税额半数抵缴。

（四）股东可扣抵税额

股东可扣抵税额是指营利事业将所缴纳的营所税，计入股东可扣抵税额账户后，可随同盈余分配予股东扣抵其综所税应纳税额的金额，是以股东获配的股利净额或盈余净额乘以税额扣抵比率计算而得。“所得税法”

规定，原则上课征营所税的营利事业，自 1998 年起，应在其会计账簿外，设置股东可扣抵税额账户，用以记录可分配予股东或社员之所得税额，并依规定保持足以正确计算该账户金额之凭证及记录，以供稽征机关查核。新设立的营利事业，应自设立之日起设置并记载。

二、2018 年“所得税法”修订（两税合一税制废除）后股息课税新制

如前文所述，台湾地区于 2018 年 2 月 7 日修订“所得税法”，为解决两税合一部分设算扣抵制度衍生的居住者个人股东股利所得税负较重与外资股东股利所得税负不平衡的问题，废除两税合一部分设算扣抵制度，删除有关营利事业缴纳之营所税可于盈余分配时，并同分配可扣抵税额予其居住者股东扣抵其综所税、营利事业设置及记载股东可扣抵税额账户、分配可扣抵税额之计算、借股权移转或虚伪安排规避税负之可扣抵税额调整等相关规定，并修正相关处罚规定。

修订后的“所得税法”股息所得课税新制主要内容如下：

（一）个人

依“所得税法”2018 年增订第 15 条第 4 项，自 2018 年 1 月 1 日起，“所得税法”改采股利所得分离课税或部分免税的股息课税新制度。纳税义务人、配偶及合于第 17 条规定可申报减除扶养亲属免税额之受扶养亲属，因投资获配之股利或盈余，其属所投资之公司、合作社及其他法人分配 1998 年度或以后年度之股利或盈余，计算应纳税额时可以在以下两种方式中择一适用：

1．合并计税减除股利抵减税额：股利、盈余并入综合所得课税，股利及盈余合计金额按 8.5%计算可抵减税额，抵减其当年度综所税应纳税额，每一申报户每年抵减金额以 8 万元为限。

2．单一税率分开计税：选择就其股利及盈余合计金额按 28%之税率分开计算税额，合并报缴。

（二）营利事业

为消除重复课税，在原两税合一设算扣抵制度下，营利事业取自转投资事业之投资收益，不计入投资事业之所得额课税，无论转投资层次之多寡，投资收益仅在营利事业阶段课征一次营所税，待盈余分配予个人股东时，由个人股东并计综合所得总额课税。本次废除两税合一设算扣抵制度，

仅修正个人股利所得课税方式，营利事业取自转投资事业之投资收益，仍宜维持仅课征一次营所税。即“所得税法”第 42 条规定：“公司、合作社及其他法人之营利事业，因投资于台湾地区境内其他营利事业，所获配之股利或盈余，不计入所得额课税。”考虑公司以外之合作社及其他法人（例如有限合伙、医疗社团法人等）投资境内其他营利事业而获配之股利或盈余，亦应不计入其所得额课税，因此该等法人分配盈余予其社员或出资者时，由社员或出资者归课综所税，因此，该条时修正纳入合作社及其他法人。

该 42 条删除原第 2 项“教育、文化、公益、慈善机关或团体，有前项规定之股利净额或盈余净额者，不计入所得额课税，其可扣抵税额，不得扣抵其应纳所得税额，并不得申请退还。”依“财政部”修订条文草案说明，教育、文化、公益、慈善机关或团体不得分配盈余予他人。与营利事业取得转投资收益嗣后再分配予个人股东时课税情形不同，机关或团体获配股利或盈余应并计其收入，依“行政院”订定之“教育文化公益慈善机关或团体免纳所得税适用标准”征、免所得税，因此删除该项规定。

2.2.4.2 房地合一税制（房屋、土地交易所得税制）

一、台湾房地合一税制简介

关于不动产征税问题，2016 年以前，台湾地区在不动产的保有环节，对土地征收地价税和田赋（已停征），对房屋征收房屋税，对持有期间在 2 年以内的房屋及其坐落基地或依法可核发建造执照的都市土地及工业区土地征收特种货物及劳务税；在不动产交易环节，征收契税和营业税。同时，对土地交易所得征收土地增值税，对房屋交易所得征收所得税。

由于 2016 年以前的房地产税制，采取房、地分离的课征制度，房屋及土地交易分别课征所得税及土地增值税，不动产在持有或买卖阶段，据以课税的税基以政府公告价格为准，因偏离市价水平，无法真实反映税负（致使土地实际交易价格超过公告土地现值部分之增益，无土地增值税及所得税负担；同一年度买卖土地，公告土地现值尚未调整，无需缴纳土地增值税），存在纳税人操控房地价格，规避所得税等缺失。为了使房产买卖的增值利益能够划一，借此取代目前土地交易利得按公告现值课征土地增值

税、房屋交易利得按实价课征所得税的双轨制，达到不动产交易利得实价课税目的，并防杜投机者通过分拆房、地价格避税的行为，台湾地区立法机关2015年修改相应的税法规范，改以房屋、土地交易所得合一按实价课征所得税，并辅以特种货物及劳务税不动产部分停征、所得税增加之税收用于提供住宅政策及社会福利支出等配套措施，并自2016年起实施。综上，2016年以后实施房地合一税制，是指房屋及土地需以合并后的实际售价总额，扣除取得成本后，按实际获利课征所得税。

为防止短期炒作不动产，防止避税，并稳定产业经济及金融，台湾地区于2021年4月9日，修订“所得税法”房地合一税部分条文，例如，延长短期交易房地适用高税率的持有期间，自2021 年 7 月 1 日起施行。台湾地区称修订后的房地合一税制为“房地合一税2.0”，为便于区分，本文将修订前的房地合一税制为“房地合一税1.0”。

台湾地区“所得税法”第4条之4、第4条之5、第14条之4至第14条之8及第24条之5，对房地合一税制的具体规则，即对房屋、房屋及其坐落基地或依法可核发建造执照之土地（以下合称房屋、土地）交易所得课税规则作出了具体的规定。

二、征税范围

“房地合一税1.0”下，个人及营利事业于2016年1月1日起交易下列房地，应按房地合一新制课税：（1）2014年1月1日之次日以后取得的房地，且持有期间在2年以内；（2）2016年1月1日以后取得的房地。2016年1月1日以后，个人在台湾地区取得以设定地上权方式的房屋使用权，其交易视同前项的房屋交易。

“房地合一税2.0”下，出售 2016 年1月1日以后取得之土地、房屋、预售屋及其坐落基地、直（间）接持有过半数的台湾地区境内外营利事业特定股份或出资额（股份或出资额的价值 50%以上由台湾地区境内之房屋土地所构成，但交易股份属上市／柜、兴柜的不适用）。

三、课税所得计算和申报

（一）营利事业

1. 总机构在台湾地区境内之营利事业

“房地合一税 1.0”下，营利事业当年度的房屋、土地交易所得额，减除依“土地税法”规定计算的土地涨价总数额后的余额，计入营利事业所得额课税（于次年 5 月办理结算申报），余额为负数者，以零计算；其交易所得额为负者，得自营利事业所得额中减除，但不得减除土地涨价总数额。房屋、土地交易所得额，指收入减除相关成本、费用或损失后之余额。但依“土地税法”规定缴纳之土地增值税，不得列为成本费用。课税所得的计算公式为：课税所得额＝房地成交价额－成本－费用－依“土地税法”规定计算的土地涨价总数额。当年度有两笔以上的房屋、土地交易，应按上述规定逐笔计算交易所得额及减除该笔交易之土地涨价总数额后的余额，计入营利事业所得额课税或自营利事业所得额中减除。

“房地合一税 2.0”下，于年度营所税结算申报时分开计算税额，合并报缴。营利事业依持有期间按差别税率课税，营利事业交易持有 2 年以内房地，税率 45%；持有房地超过 2 年，未逾 5 年，税率 35%；持有房地超过 5 年，税率 20%，

2. 总机构在台湾地区境外之营利事业

营利事业的总机构在台湾地区境外，交易台湾地区境内之房屋、土地，其交易所得额，其在台湾地区境内有固定营业场所者，由固定营业场所合并报缴；其在台湾地区境内无固定营业场所者，由营业代理人或其委托之代理人代为申报纳税。“房地合一税 1.0”下，按下列规定税率分开计算应纳税额：（1）持有房屋、土地的期间在一年以内，税率为 45%；（2）持有房屋、土地的期间超过一年，税率为 35%。“房地合一税 2.0”下，按下列规定税率分开计算应纳税额：（1）持有房屋、土地之期间在两年以内的，税率为 45%；（2）持有房屋、土地之期间超过两年的，税率为 35%。当年度交易两笔以上房屋、土地的，应按前述规定逐笔计算交易所得额及减除该笔交易土地涨价总数额后的余额，其交易所得额为负数的情况下，可以从适用相同税率交易计算的余额中减除，减除不足者，可以从适用不同税率交易计算的余额中减除，依规定税率计算应纳税额，但是不得从该营利事业的其他营利事业所得额中减除。营利事业的总机构在台湾地区境外，交易其直接或间接持有股份或资本总额过半数的台湾地区境外公司股权，该股权之价值 50%以上是由台湾地区境内的房屋、土地所构成，其股权交易

所得额，按前述规定的税率及申报方式纳税。

表 2.12　房地合一税制修订前后营利事业适用税率对比表

适用对象	适用税率 / 持有期间	修正前	修正后
总机构在台湾地区境内之营利事业	2 年以内	20%	45%
	2～5 年		35%
	超过 5 年		20%[1]
	申报方式	合并计算税额及报缴[2]	分开计算税额，合并报缴
总机构在台湾地区境外之营利事业	1 年以内	45%	45%
	超过 1 年，未逾 2 年	35%	
	超过 2 年		35%
	申报方式	分开计算税额，合并报缴	

[1]其他维持适用 20%税率情形：（1）因“财政部”公告的非自愿性因素，交易持有期间在 5 年以下房地的。（2）以自有土地与营利事业合建房屋，自土地取得之日起算 5 年内完成并销售该房地的。（3）营利事业提供土地、合法建筑物、他项权利或资金参与都市更新及危老重建者，其取得房地后的第一次移转且持有期间在 5 年内交易。

[2]营利事业交易其兴建房屋完成后第 1 次移转之房屋及其坐落基地，依规定计算之房地交易课税所得，仍合并计营利事业所得额课税，税率为 20%。（申报方式维持合并计算税额及报缴）

（二）个人

1. 税基（课税所得）

以房地收入减除成本、费用所计算的所得额，再减除依“土地税法”计算之土地涨价总数额之余额为课税所得额，并且采用“分离课税”方式，该所得额不计入综合所得总额中。

个人房屋、土地交易所得或损失之计算，按取得方式不同，若为出价取得，以交易时成交价额减除原始取得成本，与因取得、改良及移转而支付之费用后之余额为所得额；若为继承或受赠取得，以交易时的成交价额减除继承或受赠时的房屋评定现值及公告土地现值按政府发布的消费者物价指数调整后的价值，与因取得、改良及移转而支付费用后的余额为所得额。但依“土地税法”规定缴纳之土地增值税，不得列为成本费用。个人房屋、土地交易损失，可以从交易日以后 3 年内的房屋、土地交易所得中

减除之。

2. 税率和税收优惠

台湾地区房地合一税制个人适用税率如表 2.13 所示。

表 2.13　房地合一税制修订前后个人适用税率对比表

适用对象	适用税率 / 持有期间	修正前	修正后
境内居住者	1 年以内	45%	45%
	超过 1 年，未逾 2 年	35%	
	超过 2 年，未逾 5 年	20%	35%
	超过 5 年，未逾 10 年		同修订前
	超过 10 年	15%	
	申报方式	次日起 30 日内申报	
非境内居住者	1 年以内	45%	45%
	超过 1 年，未逾 2 年	35%	
	超过 2 年		35%
	申报方式	次日起 30 日内申报	
注 1：其他维持适用 20%税率情形：（1）因“财政部”公告的调职、非自愿离职或其他非自愿性因素，交易持有期间在 5 年以下之房地者。（2）以自有土地与营利事业合建房屋，自土地取得之日起算 5 年内完成并销售该房地者。（3）个人提供土地、合法建筑物、他项权利或资金参与都市更新及危老重建者，其取得房地后第一次移转且持有期间在 5 年内之交易。 注 2：符合“所得税法”第 4 条之 5 第 1 项第 1 款规定之自住房地优惠者，其课税所得在 400 万元以下免税；超过 400 万元部分适用 10%税率。			

3. 申报

个人应在上述房屋、土地所有权完成转移登记之次日起 30 日内申报纳税。

个人有房屋、土地交易所得或损失，不论有无应纳税额，应于房屋、土地完成所有权移转登记日之次日或房屋使用权交易日之次日起算 30 日内自行填具申报书，检附契约书复印件及其他有关文件，向该管稽征机关办理申报；其有应纳税额者，应一并检附缴纳收据。

四、处罚

依“所得税法”第 108 条之 2 的规定，个人违反规定，未依限办理申报，处 3000 元以上 3 万元以下罚锾。个人已依规定办理房屋、土地交易所得申报，而有漏报或短报情事，处以所漏税额 2 倍以下之罚锾。个人未依本法规定自行办理房屋、土地交易所得申报，除依法核定补征应纳税额外，应按补征税额处 3 倍以下之罚锾。

依“房地合一课征所得税申报作业要点”第21条规定，个人逾规定期限缴纳房屋、土地交易所得之应纳税额者，应依“所得税法”第112条规定加征滞纳金及移送强制执行。

2.2.4.3 替代式最低税负制

一、台湾最低税负制概述

最低税负制最早由美国于1969年的税制改革法案中初次引进，目的是使过度适用税收减免规定而缴纳较低税负甚至不用缴税的公司或高所得个人，都能缴纳最基本税额（Income Basic Tax）。以使有能力纳税者，对财政均有基本的贡献，维护税收公平，确保税收收入。台湾为了解决因为当时实行的各项租税减免措施使减免范围逐渐扩增，导致上述减免利益集中少数纳税义务人，以致税收公平受到质疑的问题，于2005年制定了“所得基本税额条例”，实行最低税负制，并于2006年开始实施。最低税负制使适用租税减免规定而缴纳较低所得税负，甚至免税的法人或个人，至少负担一定比例之所得税，在兼顾既有产业或社会政策的同时，适度减缓过度适用租税减免规定造成的不公平，弥补了现制的不足。[①]此外，台湾地区“行政院”已于2008年9月15日核定，个人海外所得计入基本所得额课税之规定自2010年1月1日施行。

目前，国际上采用的最低税负课征方式，可分为两大类，一是“附加式”最低税负制（Add-on Minimum Tax），二是“替代式”最低税负制（Alternative Minimum Tax，AMT）。台湾选择的是“替代式”最低税负制，即将高所得者享受较多的特定租税减免，加回其课税所得之中，还原成应纳税的税基，再依据另设的免税额与税率级距等税额计算公式，计算其最低应缴纳的税负。如果依此计算出的税负低于现行综所税或营所税所规定应缴的金额，则按现行税制的结果缴税；若依此计算出之税负高于现行税制下应缴的金额，则按最低税负制的结果缴税。

二、课征对象

台湾最低税负制的适用对象包括营利事业及个人。依据台湾税务机关

① 台湾地区“财政部”税务入口网，http://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/VIEW/659，访问日期：2017-03-21。

的解释，台湾现行法规规定的营所税减免较多，并存在集中于少数营利事业的情形，对于这些营利事业课以基本税负，可在兼顾产业发展情况下，一定程度上促进租税公平，并符合社会期待。根据“所得基本税额条例”，除了正常的税额计算以外，台湾居民公司和在台湾设有常设机构的境外公司须计算单独的替代式最低税负。同时，在两税合一制度下，公司所缴纳的所得税，在盈余分配给个人股东时可由个人股东扣抵，同时高所得个人通过实物捐赠方式等规避个人综所税之情形比较严重。因此，最低税负制度若仅于公司阶段实施，无法完全彰显公平，台湾最低税负制也需适用于个人，通过个人阶段实施最低税负制，可适度达到所得重分配效果。

但是，并不是所有的营利事业及个人都适用替代式最低税负制度，“所得基本税额条例”第 3 条第 1 项规定排除适用最低税负制的一些营利事业及个人，包括：（1）独资或合伙组织之营利事业；（2）教育、文化、公益、慈善机关或团体；（3）依法经营不对外营业之消费合作社；（4）各级政府公有事业；（5）非台湾境内居住之个人或在台湾境内无固定营业场所及营业代理人之营利事业；（6）办理清算申报或破产宣告之营利事业；（7）未享受投资抵减及免税等奖励之营利事业和个人；（8）课税所得加计各项免税所得后之所得额（称基本所得额）在 50 万元（2006-2012 年度为 200 万元）以下之营利事业；（9）基本所得额在 670 万元（2006-2013 年度为 600 万元）以下之个人。如前文所述，最低税负制的目的是要让所得很高，但因享受各项租税减免而完全免税或税负非常低的人，对财政有基本的贡献。所以大多数已纳税且没有享受租税减免的纳税义务人，不会适用最低税负。

赴台工作的外籍专业人士，如一课税年度内在台工作居留、停留满 183 天，即属“台湾境内居住之个人”，须依“所得基本税额条例”规定申报基本所得额，其海外所得自 2010 年度起应计入基本所得额。但外籍专业人士自 2010 年起如已适用综所税 20%以上边际税率，其纵有海外所得，因基本所得额可先扣除 670 万元（2014 年度之前为 600 万元）后按 20%税率计算基本税额，基本税额高于一般所得税额时，才须缴纳基本税额，且海外已纳税额亦得申报扣抵，故须缴纳基本税额之可能性应相当低。

三、最低税负的计算

由于台湾地区实行替代式最低税负制，其最低税负之计算原则如下：（1）一般所得税额高于或等于基本税额者，依一般所得税额缴纳所得税；（2）一般所得税额低于基本税额者，除应按一般所得税额缴纳所得税外，另应就基本税额与一般所得税额的差额缴纳所得税，亦即当一般所得税额低于基本税额时，应按基本税额缴纳所得税。

在最低税负制下，“基本所得额”即为税基；基本税额是指基本所得额减除扣除额再乘以税率后计得之税额，其计算公式为：基本税额=（基本所得额－扣除额）×税率，为纳税义务人应有之所得基本贡献度；一般所得税额为纳税义务人按结算或决算申报所计算之应纳税额，减除依其他法律规定之各项投资抵减税额后之余额，用以作为与基本税额比较之基础。

（一）营利事业

1. 基本所得额及税率的具体规定

营利事业之基本所得额，为依“所得税法”规定计算之课税所得额，加计“所得基本税额条例”第 7 条第 1 项各款规定免征、免纳或停征营所税之所得额后之合计数。其基本计算公式为：基本所得额=课税所得额+特定减免税所得。具体来说，基本所得额＝课税所得额＋﹙证券（期货）交易之所得额－经稽征机关核定之前 5 年证券（期货）交易损失﹚＋第 2 款至第 8 款免税所得＋﹙国际金融（证券）业务分行（分公司）之所得额－经稽征机关核定之前 5 年国际金融（证券）业务分行（分公司）损失﹚＋（其他经“财政部”公告之减免所得税及不计入所得课税之所得额－其他经“财政部”公告之减免所得税及不计入所得课税之所得额发生之前 5 年损失）

“所得基本税额条例”规定的适用门槛，即扣除额随消费者物价指数调整，避免因物价上涨，造成实质适用门槛的降低。2006—2013 年之间为 200 万元，但自 2013 年起将适用门槛降低为 50 万元。[①]

2006—2013 年之前企业最低税负的税率定为 10%～12%之间，征收率经“行政院”核定为 10%，2013 年以后营利事业最低税负之税率定为 12%～15%之间，征收率经“行政院”核定为 12%。[②]

① 台湾地区“财政部”台财税字第10404689580号公告。
② 台湾地区“财政部”台财税字第 10100670710 号函。

（二）基本税额的计算

当基本所得额小于等于 50 万元，无须缴纳基本税额；当基本所得额大于 50 万元时，基本税额＝（基本所得额－50 万元）×12%。

此外营利事业享受租税减免，或有证券或期货交易所得者，应申报所得基本税额。自 2013 年度起营利事业出售持有满 3 年以上股票的交易所得，减除持有满 3 年以上之股票交易损失后，余额为正者，其余额按半数计入当年度证券交易所得，并计算基本税额。

（二）个人

1. 基本所得额及税率的具体规定

应计入个人基本所得额的项目包括：个人综所税的“综合所得净额”；海外所得；特定保险给付；个人未上市股票；[①]私募基金的受益凭证之交易所得；申报个人综所税采用列举扣除额之“非现金捐赠金额”；2006 年 1 月 1 日以后，各法律新增的减免综所税之所得额或扣除额，经“财政部”公告应计入个人基本所得额者。关于上述海外所得，“行政院”依“所得基本税额条例”第 12 条第 6 项规定，核定个人海外所得课征基本税额自 2010 年 1 月 1 日起实施。依据“财政部”制定的“非台湾来源所得及香港澳门来源所得计入个人基本所得额申报及查核要点”第 2 点规定，海外所得系指“所得税法”第 8 条规定的台湾地区来源所得及“两岸人民关系条例”规定大陆来源所得以外之所得，亦即包括非台湾地区来源所得及香港、澳门地区来源所得，均属海外所得。一申报户全年合计数未达 100 万元者，免予计入；在 100 万元以上者，应全数计入。若大陆籍个人在台居留满 183 天则符合“境内居住之个人”，因此会适用最低税负制。大陆籍个人的海外所得不含大陆来源所得，但其他地区之所得仍应核算是否超过新台币 100 万元，若已超过则应全数适用最低税负制。

“所得基本税额条例”规定的个人适用门槛，即扣除额 2006 年到 2013

[①] 台湾地区于2021年1月27日修订的“所得基本税额条例”，规定自2021年1月1日个人未上市股票恢复课征最低税负。同时配合培植新创事业公司以带动产业转型政策，鼓励个人投资境内高风险新创事业公司，在但书中规定该等股票的发行或私募公司属“中央”目的事业主管机关核定的境内高风险新创事业公司，且交易时该公司设立未满五年者，免予计入。为便利认定境内高风险新创事业公司，台湾地区制定“‘所得基本税额条例’第十二条高风险新创事业公司认定办法”。

年为600万元，自2014年度起已调整为670万元。[①]

个人的税率为20%，约为现行综所税最高边际税率之1/2。

2. 基本税额之计算步骤

（1）计算海外所得

当全户全年海外所得小于100万元时，无须计入基本所得额；

当全户全年海外所得大于等于100万元时，全数计入基本所得额。

（2）计算基本所得额

基本所得额＝按所得税法计算之综合所得净额＋海外所得＋受益人与要保人不同之人寿保险及年金保险给付（死亡给付全户全年合计数在3330万元以下部分，免予计入[②]）＋未上市（柜）股票及私募基金受益凭证交易所得[自2013年起，未上市（柜）股票不纳入计算]＋非现金捐赠金额

当基本所得额小于等于670万元时，无须缴纳基本税额。

基本所得额大于670万元时，基本税额＝（基本所得额－670万元）×20%。

（3）基本税额与一般所得税额比较

当基本税额小于等于一般所得税额时，无须缴纳基本税额。

当基本税额大于一般所得税额时，视海外已纳税额扣抵金额之大小而定：当海外已缴纳所得税可扣抵税额≧（基本税额－一般所得税额），无须缴纳基本税额；当海外已缴纳所得税可扣抵税额＜（基本税额－一般所得税额），应缴纳之基本税额＝基本税额－一般所得税额－海外已缴纳所得税可扣抵税额。

“海外已缴纳所得税可扣抵税额”系指海外已缴纳税额与海外已纳税额扣抵限额择其低者。海外已纳税额扣抵限额的计算公式为：海外已纳税额扣抵限额=（基本税额－综所税应纳税额）×海外所得÷（基本所得额－综合所得净额）

四、申报

所得基本税额（最低税负）的申报期间与一般营所税及综所税的申报期间相同。因此，应申报所得基本税额（最低税负）者，应于办理所得税

① 台湾地区“财政部”台财税字第10404689580号公告。

② 台湾地区“财政部”台财税字第10404689580号公告。

结算或申报时，同时办理所得基本税额（最低税负）之申报。基本税额之补报、调查核定程序，依照“所得税法”的规定办理。

个人最低税负系以家户为申报单位（除不适用最低税负制的申报户），纳税义务人与其依“所得税法”规定应合并申报综所税之配偶及受扶养亲属，有“所得基本税额条例”规定应计入基本所得额之所得项目或扣除项目时，应由纳税义务人合并计算基本所得额，依规定填写“个人所得基本税额申报表”，并缴纳基本税额。当年度综合所得总额未超过免税额及标准扣除额的合计数，依“所得税法”第 71 条第 3 项规定，得免办结算申报者，但如果当年度之基本所得额已超过 670 万元，仍应依规定计算、申报及缴纳最低税负（即基本税额）。

如上文基本税额的计算步骤所示，必须申报个人基本税额的，不一定就必须缴纳基本税额。基本税额须与一般所得税额作比较，如果一般所得税额高于或等于基本税额，则不必再缴纳基本税额，只要依原来的综所税规定缴税即可。如果一般所得税额低于基本税额，除原来的综所税额外，尚应就基本税额与一般所得税额之差额缴纳所得税。自 2010 年 1 月 1 日起，如基本税额超过一般所得税额，该差额尚可以海外已纳税额扣抵。当海外已纳税额扣抵金额小于上述差额时，始按不足扣抵数缴纳基本税额。

五、漏报或未申报基本所得额处罚

依“所得基本税额条例”第 15 条规定，2007 年以后短漏报或未申报基本所得额，致短漏报基本税额的，会受到以下处罚：（1）已依规定计算及申报基本税额，但有漏报或短报致短漏税之情事的，处以所漏税额 2 倍以下的罚锾；（2）未依规定计算及申报基本税额，而经稽征机关调查，发现有依“所得基本税额条例”应课税所得的，除依规定补征外，应按补征税额，处 3 倍以下的罚锾。此外，若个人已依“所得税法”规定办理综合所得税结算申报，但是未依“所得基本税额条例”规定计算及申报基本所得额，经稽征机关调查，发现有短漏报应计入基本所得额的综合所得净额及依“所得基本税额条例”各款规定的所得额，致短漏基本税额，应依上述第 2 项规定，除依规定补征外，应按补征税额，处 3 倍以下的罚锾。[①]

[①] 台湾地区“财政部”台财税字第09904154480号令。

2.3 综合所得税（Consolidated Income Tax）

台湾地区个人所得税制之演进系从分类所得税制、分类综合所得税制到综合所得税制。第一阶段（分类所得税制）：始于 1936 年所得税制初创时，当时仅就营利事业、薪给报酬及债券存款 3 类所得课征所得税。第二阶段（分类综合所得税制）：1946 年修正“所得税法”起至 1955 年年底止，除原有 3 类所得外，增加财产租赁所得及一时贸易所得两类所得，于课征分类所得税后再合并课征综合所得税，确立分类综合所得税制。第三阶段（综合所得税制）：1956 年迄今，将纳税义务人的各种所得加以合并，按其家庭状况减除各项减免、扣除额后，以其余额衡量纳税能力，并按累进税率课税。

近年来，台湾地区综所税税制变化主要包括以下几个方面：2010 年开始推动综所税扣除额单据电子化作业及综所税税额试算服务，2011 年删除军教人员薪资所得免税规定并自 2012 年施行，2013 年实施个人股票交易所得课征综所税（2016 年起停征），2014 年前后推动所得税各式凭单免填发并修正综合所得税税率结构，2015 年建立房地合一课征所得税制度，2015 年公布修正综所税夫妻所得税额计算方式。[①]2018 年实施所得税制优化方案调高部分扣除额，2019 年修正薪资所得计算规定，2021 年施行精进房地合一课征所得税制度（房地合一税 2.0）。

现行台湾综所税采用综合所得税制的课税模式，将个人的各种所得综合计算，以总计的所得作为课税的基础。同时，以家庭为纳税单位，综合纳税人全年各种不同来源的所得，减去法定的减免税额及各项扣除，就净额按照规定累进税率课征所得税。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

台湾对个人的综所税征收是建立在所得来源地和税收居民身份基础之上的。“所得税法”规定，凡有来源于台湾所得的个人，应就其来源于台

[①] 台湾地区“财政部”财政史料陈列室网站：《所得税重要史料》，https://museum.mof.gov.tw/singlehtml/2646203fe1924614b3df4c43bbde02a2?cntId=2cb47f989fb34325898e9b63f0eacf4d，访问日期：2023-05-30。

湾的所得，课征综所税。非台湾境内居住的个人，而有来源于台湾所得的应纳税额，分别就源扣缴。台湾综所税课征范围，采用“属地主义”，不论其国籍，也不论其在台湾有无住居所，均应就其台湾地区来源之所得课征个人所得税。但存在下列例外：（1）台湾居民如有中国大陆来源所得（如大陆工作的薪资），应缴纳台湾所得税，但在大陆已纳之个人所得税可以依法抵扣。即将台湾地区人民取得大陆来源之所得并入台湾地区来源所得课征所得税。（依据“两岸人民关系条例”第 24 条规定）；（2）台湾居住者的海外所得，须依最低税负制，计算所得基本税额。（具体内容见 2.2.4.3“最低税负制”部分）

依“所得税法”第 7 条第 2 项第 1 款，台湾地区境内居住之个人，即台湾地区居住者，包括在台湾境内有住所，并经常居住台湾境内者；或在台湾境内无住所，但在纳税年度内在台湾居留合计满 183 天或以上两种。

依“财政部”的释令，[①]自 2013 年 1 月 1 日起，“所得税法”第 7 条第 2 项第 1 款所称台湾地区境内居住之个人，其认定原则如下：第一，个人于一课税年度内在台湾地区境内设有户籍，且有下列情形之一者：（1）于一课税年度内在台湾地区境内居住合计满 31 天；（2）于一课税年度内在台湾地区境内居住合计在 1 天以上未满 31 天，其生活及经济重心在台湾地区境内。第二，前点第 2 款所称生活及经济重心在台湾地区境内，应衡酌个人之家庭与社会关系、政治文化及其他活动参与情形、职业、营业所在地、管理财产所在地等因素，参考下列原则综合认定：（1）享有全民健康保险、劳工保险、“国民”年金保险或农民健康保险等社会福利；（2）配偶或未成年子女居住在台湾地区境内；（3）在台湾地区境内经营事业、执行业务、管理财产、受雇提供劳务或担任董事、监察人或经理人；（4）其他生活情况及经济利益足资认定生活及经济重心在台湾地区境内。

依据“两岸人民关系条例”第 25 条第 2 项规定，大陆个人于一课税年度内在台湾地区居留、停留合计满 183 天，应就其台湾地区来源所得，准用台湾地区个人适用的课税规定，课征综所税。[②]

---

① 台湾地区“财政部”台财税字第10104610410号令。

② 居留日数之计算，外侨在台居留日数是以护照入出境章戳日期或“内政部移民署”签发的“入出境日期证明书”为准（始日不计末日计），如一课税年度内出入境多次者，累积计算。

2.3.1.2 征收范围

依台湾地区“所得税法”，凡有台湾地区来源所得之个人，应就其台湾地区来源之所得，依法课征综所税。

一、应税所得

“所得税法”第 14 条规定了综所税的 10 类所得，这 10 类所得包括薪水或工资（以及任何补贴、奖金或类似薪酬）、执行业务所得，以及来源于台湾的营利所得（股利、盈余分配），利息所得，租赁所得及权利金所得，自力耕作、渔、牧、林、矿之所得，财产交易所得，竞技、竞赛及机会中奖之奖金或给与，退职所得，其他所得。纳税义务人本人、配偶，和申报受扶养的亲属，全年所取得以上各类所得的合计，就是综合所得总额。“所得税法”对于个人所得税之课征原则上采综合所得税制的规范类型，但依“所得税法”第 14 条之 1 与第 14 条之 2，对于公债、公司债及金融债券之利息所得以及证券交易所得采分离课税的方式，不并入综合所得总额。对于各类所得的具体范围“所得税法”第 14 条有详细规定，本部分不做详述，仅对薪资所得、资本利得、股息三类较为特殊的所得进行介绍。

1. 薪资所得

薪资所得是指职工薪资及提供劳务者的所得，包括：薪金、俸给、工资、津贴、岁费、奖金、红利及各种补助费。在台停留的时间在 90 天以上的非居住者按其在台湾的工作所赚取的薪水、奖金和佣金，无论此等所得是由本地雇主还是由境外雇主支付，都予以征税，但在台湾以外所履行服务的报酬不予以征税。在台停留的时间不超过 90 天的非居住者（非居住者居住国家与台湾地区订有租税协定者，一般可延长至 183 天），在台湾提供的服务的薪资所得，由境外雇主支付，免课所得税。

2. 资本利得（财产交易所得）

资本利得即财产交易所得，是指纳税义务人并非为经常买进、卖出之营利活动而持有之各种财产，因买卖或交换而发生之增益。台湾不征收单独的资本利得税，因所有利得（除非法律予以明确免税）均被评为普通所得，并且须缴纳所得税。财产交易所得额的确定，因财产取得方式而有所不同。财产或权利原为出价取得的，以交易时的成交价额，减除原始取得

成本，及因取得、改良及移转该项资产而支付的一切费用后的余额为所得额；财产或权利原为继承或赠与而取得，以交易时的成交价额，减除继承时或受赠与时该项财产或权利的时价及因取得、改良及移转该项财产或权利而支付的一切费用后的余额为所得额。

不动产（房屋、土地）交易所得：2016 年之前土地交易所得，只征收土地增值税，不征所得税（交易产生的损失也不可抵税）。房屋交易所得被视为普通所得缴纳所得税。从 2016 年 1 月 1 日开始，房地（房屋、房屋及其坐落基地或依法可核发建造执照之土地）交易适用新的税制，具体参见上文 2.2.4.2 房地合一税制部分。

关于证券交易所得的课税问题。台湾地区从 2016 年度起，个人证券交易所得停止课征所得税。这是台湾自 1965 年、1976 年、1990 年三次停征证券交易所得税后的第四次停征。台湾地区 2013—2015 年与 2016 年以后买卖证券课税规则的区别参见表 2.14。

表 2.14　台湾地区 2013—2015 年及 2016 年以后买卖证券课税比较表

<table>
<tr><th colspan="3">项目</th><th colspan="2">2013—2015 年</th><th>2016 年以后</th></tr>
<tr><td rowspan="4">证券交易所得税</td><td colspan="2">企业</td><td colspan="2">停征</td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="3">个人</td><td rowspan="2">居住者</td><td>上市、上柜、兴柜（100 张以内）</td><td>不课税</td><td>停征</td></tr>
<tr><td>上市柜、兴柜（100 张以上）、IPO</td><td>核实课税、税率 15%</td><td>停征</td></tr>
<tr><td>非居住者</td><td colspan="2">买卖全部股票均需核实课税，税率 15%</td><td>停征</td></tr>
<tr><td rowspan="2">所得基本税额（最低税负）</td><td colspan="2">企业</td><td colspan="2">全部的证券交易利得需计入基本税额，课征 12%所得税</td><td>不变</td></tr>
<tr><td colspan="2">个人</td><td colspan="2">不课征</td><td>不课征
2021 年起计入基本税额</td></tr>
<tr><td colspan="3">证券交易税</td><td colspan="2">0.3%</td><td>0.3%</td></tr>
</table>

3. 股息

依据台湾 1998 年实行的两税合一税制，实行设算扣抵法，通过允许股东对就居住者个人层面所获股息而支付的税款申请减免，避免对股息进行双重征税。2018 年起废除两税合一税制，改采股利所得分离课税或部分免税的个人股息课税新制度。具体内容参见前文 2.2.4.1“两税合一税制及其废除后的股息课税新制”。

对于非居民，来源于台湾的股息所得须按 21%（2018 年之前为 20%）的扣缴率征税征收综所税。但若可以适用税收协定，该扣缴率可能会降低。自 1998 年度起，台湾对营利事业当年度未分配盈余加征 10%的营所税。对该未分配盈余加征的 10%营所税实际缴纳的税额，可抵缴台湾地区境外股东获配股利的应扣缴税款，自 2015 年起得以该税额半数抵缴。2018 年“所得税法”修订后，从 2019 年 1 月 1 日起该抵缴规定不再适用。

二、不征税所得

台湾地区税法中未明确规定综所税不征税所得。

三、免税所得

“所得税法”第 4 条规定了各种免税所得，包括：

1. 伤害或死亡的损害赔偿金，及依“国家赔偿法”规定取得的赔偿金。

2. 个人因执行职务而死亡，其遗族依法令或规定领取的抚恤金或死亡补偿。个人非因执行职务而死亡，其遗族依法令或规定一次或按期领取的抚恤金或死亡补偿，应以一次或全年按期领取总额，与退职所得合计，其领取总额以不超过退职所得规定减除的金额为限。

3. 公、教、军、警人员及劳工所领政府发给的特支费、实物配给或其代金及房租津贴。公营机构服务人员所领单一薪俸中，包括相当于实物配给及房租津贴部分。

4. 依法令规定，具有强制性质储蓄存款的利息。

5. 人身保险、劳工保险及军、公、教保险的保险给付。

6. 台湾地区政府或外国政府，国际机构、教育、文化、科学研究机关、团体，或其他公私组织，为奖励进修、研究或参加科学或职业训练而给与的奖学金及研究、考察补助费等。但受领之奖学金或补助费，如系为授予人提供劳务所取得的报酬，不适用该规定。

7. 各国驻在台湾地区代表机构的“外交官”“领事官”及其他享受“外交官”待遇人员在职务上之所得。

8. 各国驻在台湾地区代表机构及其附属机关内，除“外交官”“领事官”及享受“外交官”待遇的人员以外其他各国国籍职员在职务上的所得。但以各国对台湾地区驻在各国代表机构及其附属机关内的台湾地区籍职员，

给与同样待遇者为限。

9. 自外国聘请之技术人员及大专学校教授，依据外国政府机关、团体或教育、文化机构与台湾地区政府机关、团体、教育机构所签订技术合作或文化教育交换合约，在台湾地区境内提供劳务者，其由外国政府机关、团体或教育、文化机构所给付的薪资。

10. 教育、文化、公益、慈善机关或团体，符合“行政院”规定标准的，其本身之所得及其附属作业组织之所得。

11. 依法经营不对外营业消费合作社之盈余。

12. 个人出售土地（参见“房地合一税制”部分），或个人出售家庭日常使用之衣物、家具。个人或营利事业出售台湾地区 1973 年 12 月 31 日前所持有股份有限公司股票或公司债，其交易所得额中，属于台湾地区 1973 年 12 月 31 日前发生之部分。

13. 因继承、遗赠或赠与而取得的财产。但取自营利事业赠与的财产，不在此限。

14. 各级政府机关、公有事业之各种所得。

15. 台湾地区境外国际运输事业在台湾地区境内之营利事业所得。但以各该境外对台湾地区的国际运输事业给与同样免税待遇者为限。

16. 营利事业因引进新生产技术或产品，或因改进产品质量，降低生产成本，而使用台湾地区境外营利事业所有之专利权、商标权及各种特许权利，经“政府”主管机关项目核准者，其所给付境外事业之权利金；暨经“政府”主管机关核定之重要生产事业因建厂而支付境外事业之技术服务报酬。

17. 外国政府或国际经济开发金融机构，对台湾地区及境内法人所提供之贷款，及外国金融机构，对其在台湾地区境内之分支机构或其他台湾地区境内金融事业之融资，其所得之利息。外国金融机构，对台湾地区境内之法人所提供用于重要经济建设计划之贷款，经“财政部”核定者，其所得之利息。以提供出口融资或保证为专业之外国政府机构及外国金融机构，对台湾地区境内之法人所提供或保证之优惠利率出口贷款，其所得之利息。 18. 个人稿费、版税、乐谱、作曲、编剧、漫画及讲演的钟点费收入。但全年合计数以不超过 18 万元为限。

19. 政府机关或其委托之学术团体办理各种考试及各级公私立学校办理入学考试，发给办理试务工作人员的各种工作费用。

2.3.1.3 税率

台湾综所税采用累进税率，其税率的确定采用物价指数连动法。“所得税法”第 5 条依照全年综所税净额规定了综所税的课税级距及累进税率。依该条第 3 项规定，课税级距之金额每遇消费者物价指数较上次调整年度之指数上涨累计达 3%以上时，按上涨程度调整之。调整金额以万元为单位，未达万元者按千元数四舍五入。综所税免税额及课税级距之金额，于每年度开始前，由“财政部”计算后公告。2018 年“所得税法”修订删除最高税率 45%之课税级距，即课税级距由 6 级修正为 5 级，最高税率降至 40%。2018 年起，税率结构分别如表 2.15 所示：

表 2.15　台湾地区“财政部”公告 2023 年度综所税税率表

级别	税率	课税级距（单位：新台币元）
1	5%	0-560,000
2	12%	560,001-1,260,000
3	20%	1,260,001-2,520,000
4	30%	2,520,001-4,720,000
5	40%	4,720,001 以上

2.3.1.4 税收优惠

“产业创新条例”规定的研发支出加计抵减、知识产权入股缓课所得税等优惠也适用于个人，具体参见 2.2.1.4。同时，为鼓励个人投资与扶植高风险新创事业公司，2017 年“产业创新条例”增订的第 23 条之 2 规定，个人以现金投资于成立未满两年、经相关机关核准的境内高风险新创事业公司，且对同一公司当年度投资金额达 100 万元，并取得该公司之新发行股份，持有期间达两年者，得就投资金额 50%限度内，自持有期间届满两年之当年度个人综合所得总额中减除，抵减金额每年最高 300 万。2018 年 6 月 6 日，依据“产业创新条例”第 23 条之 2 第 2 项授权规定，台湾地区“经济部”会同“财政部”制定“个人投资新创事业公司所得减除办法”，对此优惠的适用作出了具体的规定。此外，台湾地区综所税的其他税收优惠政策如表 2.16 所示：

表 2.16　综所税租税减免一览表

主要法令	适用对象	租税减免措施
“所得税法”第 4 条	各项所得之所得人	免纳所得税（参见 2.3.1.2 第三部分）
“所得税法”第 4 条之 1	所得税纳税义务人	自 1990 年 1 月 1 日起，证券交易所得停止课征所得税，证券交易损失亦不得自所得额中减除。
“所得税法”第 4 条之 2	所得税纳税义务人	依“期货交易税条例”课征期货交易税之期货交易所得，暂行停止课征所得税；其交易损失，亦不得自所得额中减除。
“所得税法”第 6 条之 1	所得税纳税义务人	个人成立、捐赠或加入符合第 4 条之 3 各款规定之公益信托之财产，适用第 17 条有关捐赠之规定。
“所得税法”第 14 条第 3 项	所得税纳税义务人	个人综合所得总额中，如有自力经营林业之所得、受雇从事远洋渔业，于每次出海后一次分配之报酬、一次给付之抚恤金或死亡补偿，超过第 4 条第 1 项第 4 款规定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依“平均地权条例”第 77 条规定，给予之补偿等变动所得，得仅以半数作为当年度所得，其余半数免税。
“所得税法”第 124 条	与台湾地区签订所得税协议国家之居住者	股利、利息及权利金可依各个租税协定之优惠税率扣缴所得税。
“执行业务所得查核办法”第 31 条之 1	执行业务所得及其他所得	凡遭受地震、风灾、水灾、火灾、旱灾、虫灾及战祸等不可抗力之灾害损失，受有保险赔偿部分，不得列为费用或损失。
“外籍专业人士租税优惠之适用范围”	外籍专业人士（享有租税优惠之外籍专业人士，其同一课税年度在台居留合计须满 183 天，且全年取自台湾地区境内外雇主给付之应税薪资须达 120 万元。）	雇主依聘雇契约约定，所支付之外籍专业人士本人及眷属来回旅费、工作至一定期间依契约规定返国度假之旅费、搬家费、水电瓦斯费、清洁费、电话费、租金、租赁物修缮费及子女奖学金，不列为该外籍专业人士之应税所得。
“奖励民间参与交通建设条例”第 33 条	条例所奖励民间机构因创立或扩充而发行的记名股票的认股或应募人	个人或营利事业，原始认股或应募该条例所奖励民间机构因创立或扩充而发行的记名股票，持有时间达 2 年以上者，得以其取得该股票价款 20%限度内，抵减自当年度起 5 年内应纳综所税税额。上述投资抵减税额每一年度抵减的合计总额，亦不得超过当年度应纳税额的 50%，但最后年度则不受此限制。
“台湾地区境外专业人才延揽及雇用法”第 20 条	台湾地区境外特定专业人才	首次在台湾地区居留满 183 日且薪资所得超过 300 万元的，可以于前 3 个课税年度，就其薪资所得超过 300 万元部分的半数免予计入综合所得总额课税，且不适用“所得基本税额条例”。该税收优惠可以递延留用 5 年。

2.3.1.5 税前扣除

台湾地区个人综合所得总额，减除下列免税额及扣除额后之余额，为个人之综合所得净额。因此，“台湾地区境内居住之个人”结算申报之各

项减免扣除包括免税额和扣除额两项。“所得税法”第 17 条规定了综所税的标准扣除额、薪资所得特别扣除额及身心障碍特别扣除额金额计算基准，同时其计算调整方式，依下列规定确定：综所税之免税额，以每人全年 6 万元为基准。免税额及扣除额每遇消费者物价指数较上次调整年度之指数上涨累计 3%以上时，按上涨程度调整之。调整金额以千元为单位，未达千元者按百元数四舍五入。综所税免税额及扣除额之金额，于每年度开始前，由“财政部”依据消费者物价指数计算后公告。所称消费者物价指数，是指“行政院主计总处”公布至上年度 10 月底为止的 12 个月平均消费者物价指数。前项扣除额及免税额之基准，应依所得水平及基本生活变动情形，每三年评估一次。具体来说，免税额及扣除额依下列规定计算：

一、免税额

综所税的免税额是指纳税义务人的所得中，可以依据申报户人数计算一定金额，不予课税的数额。即“所得税法”规定的纳税义务人按规定减除其本人、配偶及符合规定扶养亲属的免税额；纳税义务人本人、配偶及受扶养直系尊亲属年满 70 岁者，免税额增加 50%。“所得税法”规定，综所税的免税额，采用物价指数连动法计算调整，以每人全年 6 万元为基准，每遇消费者物价指数较上次调整年度之指数上涨累计达 3%以上时，按上涨程度作相应的调整。2023 年度“财政部”公告的每人免税额为 9.2 万元，纳税义务人、配偶及受其扶养直系尊亲属年满 70 岁者，免税额为 13.8 万元。

二、扣除额

“所得税法”第 17 条中综所税的扣除额包括标准扣除额、列举扣除额和特别扣除额，纳税义务人除得就标准扣除额或列举扣除额择一减除外，还可减除特别扣除额。具体选择哪种扣除，纳税人可以视情况决定，若列举扣除额的各列报项目金额于法定限额内合计超过标准扣除额时，采用列举扣除额对纳税义务人较有利。“所得税法”第 5 条之 1 规定，综所税的标准扣除额、薪资所得特别扣除额及残障扣除额与综所税税率一样，采用物价指数连动法计算调整，应依所得水平及基本生活变动情形，每三年评估一次。下列为台湾地区“财政部”公告的纳税人申报 2023 年度综所税时

适用的额度：

1. 标准扣除额：

2023 年度纳税义务人个人扣除 12.4 万元；有配偶者扣除 24.8 万元。

2. 列举扣除额：

（1）捐赠：纳税义务人、配偶及受扶养亲属对于教育、文化、公益、慈善机构或团体的捐赠总额以最高不超过综合所得总额 20%为限。但有关“国防”、劳军之捐赠及对政府的捐献，不受金额之限制。此外，2016 年 7 月 27 日增订“所得税法”第 17 条之 4，明定个人以非现金财产捐赠列举扣除额金额之计算及认定标准。

（2）保险费：纳税义务人、配偶或受扶养直系亲属的人身保险、劳工保险、“国民”年金保险及军、公、教保险之保险费，每人每年扣除数额以不超过 2.4 万元为限。但全民健康保险的保险费不受金额限制。

（3）医药及生育费：纳税义务人、配偶或受扶养亲属之医药费及生育费，以给付给公立医院、全民健康保险特约医疗院、所，或经“财政部”认定其会计记录完备、正确的医院的为限。但受有保险给付部分，不得扣除。

（4）灾害损失：纳税义务人、配偶或受扶养亲属遭受不可抗力之灾害损失。但受有保险赔偿或救济金部分，不得扣除。

（5）购屋借款利息：纳税义务人、配偶及受扶养亲属购买自用住宅，向金融机构借款所支付的利息，其每一申报户每年扣除数额以 30 万元为限；但申报有储蓄投资特别扣除额的，其申报之储蓄投资特别扣除金额，应在上项购屋借款利息中减除。纳税义务人扣除购屋借款利息者，以一屋为限。

（6）房屋租金支出：纳税义务人、配偶及受扶养直系亲属在台湾境内租屋供自住且非供营业或执行业务使用的，其所支付之租金，每一申报户每年扣除数额以 12 万元为限。但申报有购屋借款利息者，不得扣除。

3. 特别扣除额

（1）财产交易损失：纳税义务人、配偶及受扶养亲属财产交易损失，其每年度扣除额，以不超过当年度申报之财产交易之所得为限；当年度无财产交易所得可资扣除，或扣除不足者，可以自之后 3 个年度之财产交易所得扣除之。

（2）薪资所得特别扣除：纳税义务人、配偶或受扶养亲属之薪资所得，2023 年度每人每年扣除数额以 20.7 万元为限。为回应“司法院”释字第 745 号解释，台湾地区于 2019 年 7 月修订“所得税”法第 14 条、第 126 条，新增薪资所得计算采定额减除或特定费用减除二者择一择优适用的规定，自 2019 年 1 月 1 日起适用。即维持现行薪资收入减除薪资所得特别扣除额方式，但与提供劳务直接相关且由所得人负担的下列必要费用合计金额超过该定额者，可以选择检附相关证明文件核实自薪资收入中减除该必要费用，以其余额为所得额：（1）职业专用服装费：职业所必需穿着的特殊服装或表演专用服装，其购置、租用、清洁及维护费用。每人全年减除金额以其从事该职业薪资收入总额的 3%为限。（2）进修训练费：参加符合规定的机构开设职务上、工作上或依法令要求所需特定技能或专业知识相关课程的训练费用。每人全年减除金额以其薪资收入总额的 3%为限。（3）职业上工具支出：购置专供职务上或工作上使用书籍、期刊及工具的支出。但其效能非两年内所能耗竭且支出超过一定金额的，应逐年摊提折旧或摊销费用。每人全年减除金额以其从事该职业薪资收入总额的 3%为限。

（3）储蓄投资特别扣除额：纳税义务人、配偶及受扶养亲属于金融机构的存款利息、储蓄性质信托资金的收益及公司公开发行并上市的缓课记名股票之股利，合计全年扣除数额以 27 万元为限。但依“邮政储金汇兑法”规定免税的存簿储金利息及依规定分离课税的利息不包括在内。

（4）身心障碍特别扣除额：纳税义务人、配偶或受扶养亲属为领有身心障碍手册或身心障碍证明者，及“精神卫生法”第 3 条第 4 款规定的病人，2023 年度每人可扣除 20.7 万元。

（5）教育学费特别扣除：纳税义务人就读大专以上院校之子女之教育学费，每人每年扣除数额以 2.5 万元为限。但空中大学、专校及五专前三年及已接受政府补助者，不得扣除。

（6）幼儿学前特别扣除：纳税义务人 5 岁以下之子女，每人每年扣除 12 万元。但纳税义务人全年的综所税适用税率在 20%以上或其基本所得额超过 670 万元者，不得扣除。

（7）长期照顾特别扣除：自 2019 年 1 月 1 日起，纳税义务人、配偶或受扶养亲属为符合卫生福利主管机关公告须长期照顾的身心失能者，每

人每年扣除 12 万元。但当年度综所税申报适用税率在 20%以上（包括适用累进税率 20%以上、股利按 28%税率分开计税，或按 20%课征基本税额）的，不适用。[①]

纳税义务人全年综所税适用税率在 20%以上、选择就其申报户股利及盈余合计金额按 28%税率分开计算应纳税额，或其基本所得额超过 670 万元的，不适用幼儿学前特别扣除及长期照顾特别扣除。依“所得税法”第 17 条之 1，“台湾地区境内居住之个人”，在年度中途离境而不再返台者，其免税额及标准扣除额，应按当年度在台湾地区境内居住日数占全年日数之比例换算减除。

2.3.1.6 应纳税额

一、计算方法

综所税计算系就其本人、配偶及合于规定申报受扶养亲属之综合所得总额，减除免税额及扣除额后的余额，为综合所得净额，再依所得净额按规定之依累进税率（参见表 2.15 综所税税率表或依表 2.17 累进税率速算公式）计算应纳税额。同时，居住者在当年度被扣缴之税款，可于办理结算申报时扣抵。依“所得税法”第 15 条纳税义务人本人、配偶及其扶养亲属之各类所得，应由纳税义务人合并报缴。但本人或配偶之薪资或各类所得可选择分开计算税额，再由纳税义务人合并报缴。计算时，薪资所得分开计算者之免税额及薪资所得特别扣除额，应自薪资所得分开计算者之薪资所得中减除，其余符合规定之免税额及扣除额，应一律由纳税义务人申报减除。选择各类所得分开计算税额者，其免税额、薪资所得特别扣除额、财产交易损失特别扣除额、储蓄投资特别扣除额及身心障碍特别扣除额，应自各类所得分开计算者之所得中减除，其余符合规定之免税额及扣除额，一律由纳税义务人申报减除。

表 2.17　累进税率速算公式（单位：新台币元）

级别	应纳税额＝综合所得净额×税率－累进差额
1	0－540,000 ×5% －0

[①] 此为“所得税法”2019年7月修订内容，依此规定，个人领有身心障碍证明，且符合身心失能者适用条件的，除原有身心障碍特别扣除额20万元，并可再扣除长照扣除额12万元，合计可减除32万元。

2	540,001－1,210,000 ×12% －37,800
3	1,210,001－2,420,000 ×20% －134,600
4	2,420,001－4,530,000 ×30% －376,600
5	4,530,001 以上 ×40% －829,600

二、列举案例

以 2022 年度综所税结算申报为例，假设：（1）纳税义务人有配偶，夫妻皆为 69 岁以下，有一个未满 20 岁的小孩；（2）丈夫有台湾来源之薪资所得 500 万元，采定额 20 万元减除费用计算薪资所得 480 万元；（3）采用标准扣除额；（4）小孩均就读大学，当年各缴纳 3.2 万元学费，其综所税计算如表 2.18 所示。[①]

表 2.18　综所税计算示例表

项　目	居住者	非居住者
台湾地区来源课税所得	4,800,000	5,000,000
减除：		
免税额（每人 92,000×3 人）	276,000	不适用
标准扣除额	248,000	不适用
教育学费特别扣除额（每人 25,000 ×1 人）	25,000	不适用
所得净额	4,251,000	5,000,000
税率	30%	18%
	1,275,300	
累进差额	（ 392,000 ）	（　－　）
应缴纳之所得税	883,300	900,000

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

在台湾境内无住所而于一课税年度（1 月 1 日至 12 月 31 日）内在台湾地区境内居留合计满 183 天以上者，为“非台湾地区境内居住之个人”（非居住者）。非居住者取得属扣缴范围之所得，系以就源扣缴方式履行纳税义务，就源扣缴不能列报前述免税额及扣除额。非居住者如有非属扣缴范围之所得，则应于离境前依规定税率申报纳税。对于在纳税年度内在台湾停留不超过 90 天的非居民个人而言，如果他们的薪酬由在台湾以外注册的实体支付，则不应纳税。但若取自台湾境内雇主所支付之报酬，则需依照

① 案例参考投资台湾入口网：http://investtaiwan.org/showPage?lang=cht&search=56，访问日期：2020-04-13。

20%扣缴税率就源扣缴，不需办理结算申报，亦不适用免税额及扣除额。

依“两岸人民关系条例”25 条第 4 项的规定，大陆个人于一课税年度内在台湾地区居留、停留合计未满 183 天，其来源于台湾地区的应纳税额，应由扣缴义务人于给付时，按规定之扣缴率扣缴，免办理结算申报；另第 25 条之 1 规定，经申请核准在台湾地区投资经许可的法人、团体或其他机构，其董事、经理人及所派之技术人员，因办理投资、建厂或从事市场调查等临时性工作，于一课税年度内在台湾地区居留期间合计不超过 183 天的，其由该法人、团体或其他机构非在台湾地区支付的薪资所得，不视为台湾地区来源所得。

2.3.2.2 征收范围

一、应税所得（分类和具体范围）

与居民纳税人相同，参见 2.3.1.2 征收范围部分。

二、不征税所得

台湾地区税法无明确规定。

三、免税所得

非居住者适用本《指南》2.3.1.2 部分第（6）（7）（8）（9）（12）（13）项免税所得。

2.3.2.3 税率

“非台湾地区境内居住之个人”，其属扣缴类目所得应由扣缴义务人就源扣缴，如有不属扣缴范围之所得，应于结算申报期间内按扣缴率申报纳税，但于结算申报期间开始前离境者，应于离境前办理。

一、扣缴率

非台湾地区境内居住之个人，其属“所得税法”第 88 条扣缴类目的所得，应就源扣缴。“各类所得扣缴率标准”第 3 条规定了适用的扣缴率，具体参见表 2.10 各类所得扣缴率标准。

二、申报纳税扣缴率

此外，下列非属扣缴范围之所得，应依规定之扣缴率申报纳税：

1. 财产交易所得按 20%扣缴率申报纳税。

2. 一时贸易的盈余按 20%扣缴率申报纳税。

3. 缓课股票转让所得按面额（如实际转让价格或赠与、遗产分配时之时价低于面额时，以实际转让价格或赠与、遗产分配时之时价）20%扣缴率申报纳税。

4. 抵押利息及其他所得按 20%扣缴率申报纳税。

5. “所得税法”第 3 条之 2 第 1 项至第 3 项之受益人如为非台湾地区境内居住之个人，应于信托成立、变更或追加年度，按其享有信托利益之权利价值或权利价值增加部分按 20%扣缴率申报纳税。

6. 一课税年度在台居留超过 90 天者，其因在台湾地区境内提供劳务而自境外雇主取得之劳务报酬按 18%扣缴率申报纳税。

2.3.2.4 税前扣除

依“所得税法”第 73 条，“非台湾地区境内居住之个人”不可以减除免税额及各项扣除额。

2.3.2.5 税收优惠

参见 2.3.1.4 居民纳税人税收优惠部分。

2.3.2.6 应纳税额

一、计算方法

有台湾地区来源所得，其属扣缴类目所得应由扣缴义务人就源扣缴，扣缴税额为所得乘以相应的扣缴率。非属扣缴范围之所得，如出售房屋之财产交易所得等，应纳税额为所得乘以相应的扣缴率。

二、列举案例

非台湾地区个人 A 经派赴台湾担任外商在台分公司经理，居留台湾期间为 2016 年 4 月 1 日至 2017 年 4 月 30 日，则 A 在 2016 年度属“居住者”。2017 年度在台居留超过 90 天但未达 183 天，属“非居住者”，境外总公司每月支付薪资 15 万元，应于结算申报期间内按 18%扣缴率申报纳税 2.7 万元，但于结算申报期间开始前离境者，应于离境前办理。

2.3.3 综所税结算申报制度

综所税结算申报，是指台湾地区居住之个人（居住者）纳税义务人应于法定期限内填具结算申报书，向稽征机关申报其上一年度内构成综合所得总额的项目及数额，以及有关减免、扣除之事实，并应依其全年应纳税额减除尚未抵缴的扣缴税额及可扣减税额，计算其应纳之结算税额，并于申报前自行缴纳。居住者全年综合所得总额不超过当年度规定之免税额及标准扣除额之合计数者，得免办理结算申报。但申请退还扣缴税款及可扣减税额者，仍应办理结算申报。所得税扣缴申报制度在 2.2.3.4 部分已介绍，房屋、土地交易所得申报、基本所得额申报的内容在各部分已有介绍，本部分不再赘述。

一、申报要求

（一）申报范围（所得）

纳税义务人及其配偶、受扶养亲属，在纳税年度中所取得的各类所得，不论是否属于扣缴范围之所得都要合并申报。

（二）申报主体及申报单位

“所得税法”规定，凡有台湾来源所得的个人，应就其台湾来源所得课征综所税，并办理结算申报。[①]

台湾地区综所税以家户为申报单位，即纳税义务人本人和配偶，及符合“所得税法”规定可以申报减除扶养亲属免税额的受扶养亲属，所有各类所得，应由纳税义务人合并报缴。纳税人主体一经选定，得于该申报年度结算申报期间届满后 6 个月内申请变更。同时，纳税义务人可在下列 3 种税额计算方式选择较有利的进行合并申报：（1）夫妻所得合并计算税额。（2）夫妻薪资所得分开计算税额。计算本人或配偶薪资分开计税部分的应纳税额时，仅可减除分开计税部分的免税额及薪资所得特别扣除额，其余免税额及扣除额一律由纳税义务人在合并申报中减除。（3）夫妻各类所得分开计算税额。

除上述合并申报规定外，依“所得税法”规定，还存在下列特殊或例外情况：

[①] 凡有大陆来源所得的，应并同台湾地区来源所得课征所得税，在大陆已缴纳所得税可以自应纳税额中扣抵；依“所得基本税额条例”，当全户全年海外所得大于等于100万元时，全数计入基本所得额，申报户内所有成员的台湾地区境内外收入均要纳入计算课征综所税。

（1）夫妻因故分居两地，除可以单独申报的情形外，依法仍须合并办理结算申报。

（2）在年度中结婚或离婚的夫妻，当年度可选择夫妻各自单独申报或合并申报。

（3）纳税义务人的亲属或家属，年满 20 岁或未满 60 岁，且有谋生能力而有所得的，应另行单独申报。年度中满 20 岁的，可以自行选择单独申报或与扶养人合并申报。如未满 20 岁但已结婚的，有所得也可以单独申报。

（4）台湾境内个人年度中死亡，无配偶的，其死亡年度及以前年度依规定应申报课税的所得，除免办结算申报者外，应由遗嘱执行人、继承人或遗产管理人于规定期限内办理结算申报，并就其遗产范围内代负一切有关申报纳税的义务。但死亡人遗有配偶为台湾境内居住的个人，仍应由其配偶于规定期间内，合并办理结算申报纳税。

（5）台湾境内居住的个人，于年度中废止台湾境内的住所或居所离境的，应于离境前就该年度之所得办理结算申报纳税。但其配偶如为台湾境内居住的个人，仍继续居住台湾境内者，应由其配偶于规定期间内，合并办理结算申报纳税。

“所得税法”规定的免办理申报主体包括：（1）纳税义务人本人、合并申报的配偶及受扶养亲属全年所得总额未超过免税额及标准扣除额的合计数，免办理结算申报；但申请退还扣缴税款及可扣抵税额的，仍应办理结算申报。（2）非台湾地区境内居住者，其所得经由扣缴义务人与给付所得时就源扣缴税款，免办理结算申报。例如在台居留日数超过 90 天，而未满 183 天者，其有台湾来源的应就源扣缴所得。

（三）结算申报方式

1. 申报方式简介

综所税结算申报方式有人工申报、二维条形码及网络申报三种。但逾期申报案件仅能适用人工申报。

不论使用何种申报方式，纳税义务人办理结算申报，应检附自缴税款缴款书收据与其他有关证明文件及单据。

申报书种类分简式申报书与一般申报书两种。（1）纳税义务人全年所得只有薪资、利息、公司分配的股利、合作社分配的盈余、取自职工福利

委员会的福利金，全年收入在 18 万元以下的稿费（含版税、乐谱、作曲、编剧、漫画及讲演钟点费），采标准扣除额、无投资抵减税额、无重购自用住宅扣抵税额、无大陆来源所得、无应课税的证券交易所得且无须依“所得基本税额条例”办理个人所得基本税额申报的，使用简式申报书；外侨纳税义务人如属“非台湾境内居住之个人”或单身的台湾境内居住个人无扶养亲属且采标准扣除额，使用“简式外侨综所税结算申报书”。（2）其余纳税义务人，请使用一般申报书；须办理个人证券交易所得申报的，应另行填写“个人证券交易所得税额申报表”；须办理个人所得基本税额申报的，应另行填写“个人所得基本税额申报表”。

2. 税额试算申报等便捷申报措施

除人工申报外，台湾地区提供试算申报、网络申报、二维码申报、邮寄申报等便捷申报措施。本部分将对税额试算申报做简要介绍。

税额试算是台湾地区税捐稽征机关为简化综所税结算申报作业而为民众提供的一项报税服务。“国税局”会帮符合条件的纳税义务人试算其年度综所税结算应缴纳税额或应退还税额，并将税额试算通知书及相关书表寄发给纳税义务人，或以邮简方式通知纳税义务人自行以凭证（自然人凭证或“财政部”审核通过的电子凭证）为通行码至“财政部”电子申报缴税服务网站（http://tax.nat.gov.tw）查询及下载上述通知书及书表，免于再填写结算申报书。纳税义务人收到税额试算通知书等相关书表经核对无误后，于规定期限缴纳税款（缴税案件）或回复确认（退税案件及不缴不退案件），即完成综所税结算申报。

税额试算服务是“国税局”主动利用所搜集的所得凭单及扣除额等数据，据以计算纳税义务人结算应纳税额，简化纳税义务人申报程序，纳税义务人不用搜集整理所得及扣除额资料或向“国税局”查询、不用自行计算税额、填写申报书，仅需缴税或回复确认即完成申报义务，程序简单方便，可节省时间及申报的成本。

对首次申报的，如果纳税年度所得及扣除额等内容单纯，可向“国税局”申请适用税额试算服务措施，经审核符合适用条件的，“国税局”会提供税额试算服务。非首次申报，若纳税人上年度办理结算申报经“国税局”审核符合适用条件（所得额、免税额、扣除额及抵减税额等数据符合

一定条件），且没有不适用税额试算服务措施的情形，“国税局”会主动提供当年度税额试算服务，免事先申请。[①]

（四）申报日期

1. 一般情形

在每年 5 月 1 日至 5 月 31 日（如遇例假日则顺延）结算申报期间都可以申报上一年度所得。

2. 特殊情形（死亡、离境之结算申报）

台湾地区居住之个人年度中死亡，其死亡及以前年度依法应申报课税之所得，除免办理结算申报外，无配偶的于死亡人死亡之日起 3 个月内，但遗有配偶为台湾境内居住的个人，仍应由其配偶于死亡人死亡的次年度 5 月 1 日至 5 月 31 日，合并办理结算申报纳税。

台湾境内居住的个人，于年度中废止台湾境内的住所或居所离境的，应于离境前就该年度的所得办理结算申报纳税。但其配偶如为台湾境内居住的个人并仍继续居住台湾境内的，应由其配偶于离境的次年度 5 月 1 日至 5 月 31 日，合并办理结算申报纳税。

申报日期的确定，应以申报书送达稽征机关之日为准；邮递的，应以挂号寄送，并以交邮当日邮戳日期为申报日期；通过网际网络传输的，应以申报资料传输至稽征机关之日为申报日期。

（五）申报地点

纳税义务人向户籍地“国税”稽征机关办理综所税结算申报，如工作地点与户籍不在同一县市，可挂号邮寄至户籍地稽征机关申报，于申报期间内也可就近向任一稽征机关办理代收。或通过因特网（http://tax.nat.gov.tw）办理。但逾期申报者，仅可以向户籍所在地“国税局”所属分局、稽征所、服务处办理。

无台湾“国民”身份证的华侨及外侨，应向居留地的“国税”稽征机关办理申报。

二、税款缴纳

（一）缴纳时间

[①] 台湾地区“财政部”“综合所得税结算申报税额试算服务作业要点”。

在台湾，依规定由纳税义务人自行缴纳的税款，应由缴款人填用缴款书，于提出申报前自行缴纳。依规定由稽征机关填发缴款书通知缴纳的税款，纳税义务人应于缴款书送达后 10 日内缴纳。

（二）缴退税方式

1. 缴税方式

综所税结算申报（含税额试算）税款缴纳方式如表 2.19 所示。

表 2.19　综所税结算申报（含税额试算）税款缴纳方式[①]

缴税方式		网络申报	非网络申报
e化缴税	信用卡（含行动支付）（通过电话语音或网际网络）	√	√
	芯片金融卡（含行动支付）（通过网际网络）	√	√
	活期（储蓄）存款账户【限凭证方式申报（登录）】	√	
	自动柜员机 ATM（含银行网络 ATM）	√	√
	缴税取款委托书 （利用存款账户委托取款转账缴税）	√	√
	电子支付账户	√	√
非e化缴税	现金或票据（亲赴金融机构临柜缴纳）	√	√
	便利商店（税额 3 万元以下）	√	√
注：[1]芯片金融卡（含行动支付）、活期（储蓄）存款账户及电子支付账户缴税方式为在线实时转账。 [2]自 2016 年起综所税结算申报自缴税款，可利用开办“行动支付工具”缴税业者 APP，以手机信用卡或行动金融卡缴纳。			

2. 逾期缴税

缴纳期间届满后两日内，可以至金融机构、便利商店或利用自动柜员机、信用卡、芯片金融卡等方式缴税，但仍属逾期缴税案件。逾缴纳期间届满后两日缴纳者，仅可以向代收税款金融机构缴纳（邮局不代收）。

3. 退税方式

（1）利用存款账户退税

可利用纳税义务人、配偶或申报受扶养亲属在邮局的存簿储金、划拨储金或参与金资连线之金融机构（包括银行、农会信用部、信用合作社等）的支票存款、活期存款、活期储蓄存款、综合存款或在外商银行开立的新

① 表格来源于台湾地区“财政部台北国税局”：https://www.ntbt.gov.tw/singlehtml/19a350a4e0824eb98568d8880555a328?cntId=00a5a4a0c2554d12943c6f4b3ff2ecb0，更新日期：2023-05-31。

台币存款账户办理。

（2）未利用存款账户退税

纳税人未利用存款账户退税的，由稽征机关寄送“退税凭单”，兑领方式如下：①领现：退税金额在5000元以下的（凭单未划线），可由受退税人携带退税凭单及身份证、私章，径向本市台湾银行所属分行具领。②票据交换：退税金额在5000元以上的（凭单已划线），受退税人可以存入各金融机构或邮局、农会的存款账户提出交换兑领（退税凭单金额在2万元以上者禁止背书转让）。

三、大陆个人来源于台湾地区所得申报注意事项

1. 大陆个人来源于台湾地区的所得课税，视其于纳税年度在台湾地区居、停留日数：（1）居停留合计满183日者，应办理结算申报。（2）居停留合计未满183日者，由扣缴义务人就源扣缴，免办理结算申报，如有非属扣缴范围的所得，应由所得人依规定税率申报纳税（需使用该部分专用申报书）；如其有配偶属台湾地区境内居住个人时，也可以选择由配偶合并办理结算申报。

2. 大陆个人办理申报，应检附载有统一证号、入出境记录的入出境许可证（如台湾地区居留证、居留入出境证、旅行证等）复印件及其他与课税有关的证明文件，向其在台湾地区居留、停留地所属“国税局”办理。

3. 大陆个人办理申报，应利用现金或票据缴纳其应纳税额；经核定有退税的，可利用纳税义务人、配偶或申报受扶养亲属在台的新台币存款账户办理，未提供存款账户或退税款无法转入存款账户的，由“国税局”直接寄送退税凭单（支票）或退税通知单。

2.4 加值型及非加值型营业税（Value-added and Non-value-added Business Tax）

台湾地区自于1985年重新颁布“营业税法”[①]，开始实施新制营业税以来，至2017年6月已进行过26次修正。[②]除了“营业税法”及其“施行细则”外，台湾地区还制定了“小规模营业人营业税起征点”“税籍登记

① 该法原名全称为“营业税法”，于2001年7月9日修正改为现名称“加值型及非加值型营业税法”。
② “营业税重要史料”，台湾地区“财政部”网站：http://museum.mof.gov.tw/np.asp?ctNode=35&mp=1。

规则”“兼营营业人营业税额计算办法”“营业税电子资料申报缴税作业要点”“营业税特种税额查定办法”“营业税特种税额查定费用标准等级表”“银行业、保险业、信托投资业、证券业、期货业、票券业及典当业经营非专属本业收入范围认定办法”“银行业、保险业、经营银行保险本业收入范围认定办法”“外国之事业机关团体组织在台湾地区境内从事参加展览或临时商务活动申请退还加值型营业税实施办法”以及后文提及的发票管理相关规则。

台湾地区营业税的课征区分为加值型营业税及非加值型营业税。加值型营业税，其课税原理与大陆“营改增”之前的增值税类似，是指“营业税法”所规定的按一般税额计算的营业税，即对在各阶段销售行为中销项税额超过进项税额的差额部分课税。营业人支付加值型营业税时，除法定情形外，其进项税额可抵扣销项税额。非加值型营业税又称为总额型营业税或特种营业税，是指按特殊税额计算、按营业总额征税的营业税，适用于银行业、保险业、信托投资业、证券业、期货业、票券业、典当业、特种饮食业、农产品批发市场的承销人、销售农产品的小规模营业人、小规模营业人、符合一定资格条件的视觉功能障碍者经营的按摩业及其他经“财政部”规定免予申报销售额的营业人等行业和营业人。此外，与大陆不同的是，台湾对于娱乐业另行立法，不征收营业税，而单独征收娱乐税，具体参见下文 2.5.13 娱乐税部分。

2.4.1 概述

2.4.1.1 纳税义务人及扣缴义务人

营业税的纳税义务人包括：（1）销售货物或劳务之营业人。（2）进口货物之收货人或持有人。（3）台湾地区境外之事业、机关、团体、组织，在台湾地区境内无固定营业场所的，其所销售劳务之买受人。台湾地区境外国际运输事业，在境内无固定营业场所而有代理人的，为其代理人。（4）免税之农业用油、渔业用油有转让或移作他用而不符免税规定的，为转让或移作他用之人。但转让或移作他用之人不明的，为货物持有人。（5）台湾地区境外之事业、机关、团体、组织在台湾地区境内无固定营业场所，销售电子劳务予境内自然人者，为营业税之纳税义务人。

台湾地区“营业税法”没有明文的扣缴规定。但第 36 条规定，台湾地区境外之事业、机关、团体、组织，在台湾地区境内无固定营业场所而有销售劳务者，应由劳务买受人于给付报酬之次期开始 15 日内，就给付额依第 10 条所定税率，计算营业税额缴纳之；其销售之劳务属第 11 条第 1 项各业（金融保险业）之劳务者，劳务买受人应按该项各款税率，计算营业税额缴纳之。但买受人为依第 4 章第 1 节规定计算税额之营业人，其购进之劳务，专供经营应税货物或劳务之用者，免予缴纳；其为兼营第 8 条第 1 项免税货物或劳务者，缴纳之比例，由“财政部”定之。从性质上看，此为营业税扣缴规定。此外，依“税捐稽征法”第 6 条第 3 项：“经法院、行政执行处执行拍卖或交债权人承受之土地、房屋及货物，执行法院或行政执行处应于拍定或承受五日内，将拍定或承受价额通知当地主管税捐稽征机关，依法核课土地增值税、地价税、房屋税及营业税，并由执行法院或行政执行处代为扣缴。”

2.4.1.2 征税范围

凡在台湾境内销售货物或劳务（包括向境外购买而在台湾境内提供或使用的劳务）及进口货物，均应依法课征加值型或非加值型之营业税。

一、加值型营业税

（一）销售货物

将货物之所有权移转与他人，以取得代价者，为销售货物。除此之外，依“营业税法”第 3 条第 2 款、第 3 款的规定，有下列情形之一的视为销售货物：（1）营业人以其产制、进口、购买供销售的货物，转供营业人自用；或以其产制、进口、购买的货物，无偿移转他人所有。（2）营业人解散或废止营业时的余存货物，或将货物抵偿债务、分配与股东或出资人的。（3）营业人以自己名义代为购买货物交付与委托人的。（4）营业人委托他人代销货物的。（5）营业人销售代销货物的。

（二）提供劳务

提供劳务予他人，或提供货物与他人使用、收益，以取得代价者，为销售劳务。但执行业务者提供其专业性劳务及个人受雇提供劳务，不包括在内。

（三）进口货物

货物有下列情形之一的，为进口：（1）货物自台湾地区境外进入境内的，但进入保税区之保税货物不包括在内；（2）保税货物自保税区进入境内其他地区的。

二、非加值型营业税

非加值型营业税仅适用于特定的范围，即课征总额型营业税之范围包含：金融业、特种饮食业、小规模营业人、符合一定资格条件之视觉功能障碍者经营之按摩业及“财政部”规定免予申报销售额之营业人等，按其销售总额课税。因其进项税额不能通过扣抵（销项税额）方式退还或向主管机关申请退税，而成为销售货物或劳务时的额外成本。

2.4.1.3 税率

一、加值型营业税税率

（一）一般税率

台湾“营业税法”规定，一般税额计算营业人适用税率，税法规定最低为 5%，最高为 10%，具体由“行政院”核定，目前核定的征收率为 5%。因此，除了免税和零税率的项目外，现行加值型营业税税率为 5%。

（二）免税范围

台湾地区“营业税法”第 8 条第 1 项列举了 31 项在销售阶段免征营业税的货物或劳务，例如，出售的土地、医院提供的医疗劳务等。当销售免税货物予买受人时，并无法从买受人收取销项税额，同时这些免税项目的进项税额不能扣抵或退还。销售免税货物或劳务的营业人（纳税人）可以在所在地“国税局”分局、稽征所申请，报经“财政部”核准放弃适用免税规定，改以“营业税法”规定的一般税额计算方式计算营业税额，但核准后 3 年内不得变更。第 8 条之 1 规定受托人因公益信托而标售或义卖之货物与举办之义演，其收入除支付标售、义卖及义演之必要费用外，全部供作该公益事业之用者，免征营业税。第 9 条列举了免征营业税的进口货物。

为促进海峡两岸经贸交流，便利人民往来，海峡两岸陆续签署《海峡两岸海运协议》及《海峡两岸空运补充协议》，双方同意对航运及航空公

司参与两岸船舶及航空运输，在对方取得之运输收入及所得，于互惠原则下，相互免征营业税及所得税，以解决两岸船舶运送业及民用航空运输业所面临之两岸双重课税问题。为执行前述两岸直航互免税捐措施，2010 年 6 月 15 日增订公布“两岸人民关系条例”第 29 条之 1，2010 年 7 月 1 日订定发布“海峡两岸海运协议及空运补充协议税收互免办法”，执行两岸海运及空运相互减免营业税及所得税作业，使两岸海、空运事业分别于 2008 年 12 月 15 日、2009 年 6 月 25 日以后从事两岸海、空运直航取得之运输收入及所得，均可于对岸适用免征营业税及所得税规定。[①]

（三）零税率

零税率是指销售货物或劳务所适用的营业税率为零，由于销项税额为零，如有溢付税额，得在退税限额内由主管稽征机关查明后退还。依据“营业税法”第 7 条，下列货物或劳务的营业税税率为零：（1）外销货物；（2）与外销有关之劳务，或在台湾境内提供而在台湾地区境外使用之劳务；（3）依法设立之免税商店销售与过境或出境旅客之货物；（4）销售予保税区营业人供营运之货物或劳务；（5）国际间之运输。但台湾地区境外运输事业在境内经营国际运输业务者，应以各该国对台湾地区国际运输事业予以相等待遇或免征类似税捐者为限；（6）国际运输用之船舶、航空器及远洋渔船；（7）销售与国际运输用之船舶、航空器及远洋渔船所使用之货物或修缮劳务；（8）保税区营业人销售与课税区营业人未输往课税区而直接出口之货物；（9）保税区营业人销售与课税区营业人存入自由港区事业或海关管理之保税仓库、物流中心以供外销之货物。

上文所称保税区，指台湾地区政府核定的加工出口区、科学工业园区、农业科技园区、自由贸易港区及海关管理之保税工厂、保税仓库、物流中心或其他经目的事业主管机关核准设立且由海关监管之专区。所称保税区营业人，指政府核定之加工出口区内之区内事业、科学工业园区内之园区事业、农业科技园区内之园区事业、自由贸易港区内之自由港区事业及海关管理之保税工厂、保税仓库、物流中心或其他经目的事业主管机关核准设立且由海关监管之专区事业。所称课税区营业人，指保税区营业人以外

① 台湾地区“财政部”：《互免两岸直航运输之营业税及所得税，增加企业竞争力》，台湾地区“财政部”网站：http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=390&pid=63893#。

之营业人。

二、非加值型营业税税率

非加值型营业税税率如表 2.20 所示：

表 2.20　非加值型营业税税率表[①]

营业人种类		税率
特种饮食业	酒家及有陪侍服务的茶室、咖啡厅、酒吧	25%
	夜总会及有娱乐节目的餐饮店	15%
银行业、保险业、信托投资业、证券业、期货业、票券业、典当业	境内左列各业经营非专属本业的销售额	5%
	境内银行业保险业经营银行保险本业的销售额，其中保险业的本业销售额应扣除财产保险自留赔款	5%
	保险业的再保费收入	1%
	境内左列各业经营银行保险本业部分以外的专属本业销售额	2%
	购买台湾地区境外左列各业的非专属本业劳务	5%
	购买台湾地区境外银行业保险业经营银行保险本业劳务	5%
	购买台湾地区境外左列各业经营银行保险本业以外之专属本业劳务	2%
小规模营业人	小规模营业人、符合一定资格条件的视觉功能障碍者经营的按摩业及其他经“财政部”规定免予申报销售额的营业人	1%
	农产品批发市场的承销人及销售农产品的小规模营业人	0.1%

2.4.1.4 制度演变

商品税制演变方面，在 1986 年以前，台湾地区营业税是对境内公营、私营或公私合营的事业，以及机关团体或其他业组织有对外营业者，自制造、批发以至零售各阶段发生的营业行为，所课征的多阶段销售税。为解决多阶段按营业总额课税重复课税及税上加税、税率结构复杂、外销税款无法退清等问题，维持租税中立性，台湾参考其他实施加值型营业税国家作法，于 1985 年修正公布现行“营业税法”并于 1986 年 4 月实施了现行的“新制营业税”。

2010 年 12 月，将“营业税法”第 51 条有关纳税义务人逃漏营业税依该条规定应处之罚锾由现行按所漏税额处“1 倍至 10 倍”调降为“5 倍以下”。2011 年 1 月修正第 7 条以统一保税区之营业人适用零税率之规定，修正第 36 条增订购买台湾地区境外劳务之单笔给付额在一定限额以下者，劳务买受人免缴纳营业税，并授权由“财政部”公告免税之限额。增订第 42 条之 1 明定主管稽征机关对于营业人申报营业税案件之核定期限及核定

① 来源于投资台湾入口网：http://investtaiwan.org/showPage?lang=cht&search=60，访问日期：2017-08-21。

方式等。2011 年 11 月增订“营业税法”第 36 条之 1 明定各公私立各级学校、教育或研究机关进口用于教育、研究或实验之必需品，劳务买受人免征营业税。2014 年 1 月修正第 12 条第 1 项第 2 款规定，明定有陪侍服务之茶室、咖啡厅、酒吧等之营业税税率为 25%，以使有陪侍服务者适用之营业税税率一致。2014 年 6 月修正第 11 条、第 36 条之规定，将银行业、保险业经营银行、保险本业销售额适用之营业税税率，由 2%恢复至本土金融危机前之 5%。2015 年 12 月为健全电子发票环境，将电子发票及载具明定于第 32 条及第 32 条之 1。另外在裁罚规定部分，删除同法第 46 条第 3 款账簿未送验印之处罚，同时参照同法第 51 条规定，将第 52 条裁罚倍数从 1 倍至 10 倍调降为 5 倍以下，并增订裁罚上限为 100 万元。2016 年 12 月为解决现行跨境交易劳务逆向课税及免税门槛衍生之营业税课税议题，修正部分条文，明定境外电商业者利用网络销售电子劳务予台湾地区自然人的，应于台湾地区办理税籍登记及报缴营业税，该规定经“行政院”核定自 2017 年 5 月 1 日施行。2017 年 6 月依“司法院”释字第 746 号解释意旨，滞纳金兼具迟延利息之性质，如再加征利息，不符比例原则；又参照“司法院”释字第 356 号及第 616 号解释意旨，滞报金及怠报金具行为罚性质，再加征滞纳金及利息，欠缺合理性，亦不符比例原则，故修正“营业税法”第 50 条、第 60 条（同时还包括“遗产及赠与税法”第 51 条、“所得税法”第 112 条、“货物税条例”第 31 条、“烟酒税法”第 18 条和第 23 条及“规费法”第 20 条）条文，删除有关滞报金及怠报金加征滞纳金，滞报金、怠报金及滞纳金加征利息规定。

2.4.2 税收优惠

2.4.2.1 营业税税收减免

台湾地区营业税相关税收减免政策如表 2.21 所示。

表 2.21　台湾地区营业税税收减免

主要法令	适用对象	租税减免措施
“营业税法”第 7 条	销售第 7 条规定的货物或劳务者	适用零税率

“营业税法”第 7 条之 1	互惠原则下，台湾地区境外之事业、机关、团体、组织，在台湾地区境内无固定营业场所者	台湾地区境外之事业、机关、团体、组织，在台湾地区境内无固定营业场所者，其于一年内在台湾地区境内从事参加展览或临时商务活动而购买货物或劳务支付加值型营业税达一定金额，得申请退税。但未取得并保存凭证及第 19 条第 1 项第 2 款至第 5 款规定之进项税额，不适用之。 得依前项规定申请退税者，以各该国对台湾地区之事业、机关、团体、组织予以相等待遇或免征类似税捐者为限。
“营业税法”第 8 条	销售第 8 条规定之货物或劳务者	免征营业税
“营业税法”第 8 条之 1	受托人	受托人因公益信托而标售或义卖之货物与举办之义演，其收入除支付标售、义卖及义演之必要费用外，全部供作该公益事业之用者，免征营业税。 前项标售、义卖及义演之收入，不计入受托人之销售额。
“营业税法”第 9 条	进口第 9 条规定之货物者	进口下列货物免征营业税：（1）第 7 条第 6 款、第 8 条第 1 项第 27 款之肥料及第 30 款之货物。（2）“关税法”第 49 条规定之货物。但因转让或变更用途依照同法第 55 条规定补缴关税者，应补缴营业税。（3）台湾地区之古物。

2.4.2.2 园区税收优惠

企业进驻台湾地区加工出口区（科技产业园区）、科学工业园区、农业生物科技园区，及设置保税工厂、保税仓库或物流中心等，可享进口自用机器设备、原料、燃料、物料及半制品，免征进口税捐、货物税及营业税等优惠，如表 2.22 所示。

表 2.22　园区租税奖励优惠措施[①]

间接租税奖励	**加工出口区**	**科学工业园区**	**农业科技园区**	**保税工厂**	**保税仓库**	**物流中心**	**自由贸易港区**
自台湾地区境外输入原料	免征：进口税捐、货物税、营业税、推广贸易服务费			免征：关税、货物税、营业税、烟酒税、烟品健康福利捐、推广贸易服务费	免征：进口税捐、货物税、营业税、烟酒税、烟品健康福利捐、推广贸易服务费		–
自台湾地区境外输入供营运之货物	–						免征：关税、货物税、营业税、烟酒税、烟品健康福利捐、推广贸易服务费、商港服务费
自台湾地区境外输入燃	免征：进口税捐、货物税、营业税、推广贸易				免征：进口税捐、货物税、营业税、推广		

① 资料转引自投资台湾入口网，http://investtaiwan.org/showPagecht10310015?lang=cht&search=10310015&menuNum=4，访问日期：2021-05-26。

料、物料、半制品	服务费		贸易服务费	
自台湾地区境外输入自用机器、设备	免征：进口税捐、货物税、营业税、推广贸易服务费	免征：关税、货物税、营业税、推广贸易服务费	-	免征：进口税、货物税、营业税、推广贸易服务费、商港服务费
将货物/劳务输往台湾地区境外	营业税零税率、免征货物税、烟酒税、烟品健康福利捐			
自课税区购买或输往保税区供营运有关之货物/劳务	免征货物税、营业税零税率	营业税零税率、免征货物税、烟酒税、烟品健康福利捐		

2.4.2.3 公司组织调整

为鼓励台湾地区境内企业进行组织调整（包括合并、分割以及概括承受或概括让与、股份转换等收购方式），以提升企业经营效率，特制定“企业并购法”，提供包括印花税、契税、证券交易税、营业税等在内的租税措施。营业税方面，依“企业并购法”第 39 条，公司进行分割或依规定收购财产或股份，而以有表决权之股份作为支付被并购公司之对价，并达全部对价 65%以上，或进行合并者，其移转货物或劳务，非属营业税之课征范围。

2.4.3 应纳税额

2.4.3.1 销售额/营业额的确认

营业税的销售额，为营业人销售货物或劳务所收取之全部代价，包括营业人在货物或劳务之价额外收取之一切费用。但本次销售之营业税额不在其内。比较特殊的是，农产品批发市场之承销人、销售农产品之小规模营业人、小规模营业人及其他经“财政部”规定免予申报销售额之营业人由主管稽征机关查定确定。

2.4.3.2 应纳税额的计算

一、加值型营业税应纳税额计算

在加值型营业税中，当期销项税额，扣减进项税额后的余额，为应纳税额或溢付营业税额。其中，当进项税额大于销项税额导致溢付税额时，

仍可以继续留抵作为扣抵下期销项税额之用。但特殊情形下，可以报经“财政部”核准退还。

（一）销项税额

销项税额，指营业人销售货物或劳务时，依规定应收取之营业税额（销售额乘以税率）。所定之销售额，为营业人销售货物或劳务所收取之全部代价，包括营业人在货物或劳务之价额外收取之一切费用。但本次销售之营业税额不在其内。

（二）进项税额

进项税额，指营业人购买货物或劳务时，依规定支付的营业税额。

1. 可扣抵进项税额

营业人以进项税额扣抵销项税额者，应具有载明其名称、地址及统一编号之下列凭证：（1）购买货物或劳务时，所取得载有营业税额之统一发票；（2）依规定应被视为销售货物或销售劳务者，所自行开立载有营业税额之统一发票；（3）其他经“财政部”核定载有营业税额之凭证。

2. 不可扣抵进项税额

营业人的下列进项税额，不得扣抵销项税额：（1）购进之货物或劳务未依规定取得并保存“营业税法”第 33 条所列凭证的；（2）非供本业及附属业务使用的货物或劳务。但为协助“国防建设、慰劳军队及对政府捐献”的，不在此限；（3）交际应酬用的货物或劳务；（4）酬劳员工个人的货物或劳务；（5）自用乘人小汽车。

二、非加值型营业税应纳税额计算

非加值型营业税以销售额乘以上述税率计算营业税额，其中兼营非专属本业之销售额部分，可以申请依照“一般税额计算”方式计算营业税额，但经核准后 3 年内不得申请变更。另外，依“营业税法”第 25 条规定，查定计算营业税额的营业人，购买营业上使用之货物或劳务，取得载有营业税额之凭证，并依规定申报者，主管稽征机关应按其进项税额 10%，在查定税额内扣减。税额 10%超过查定税额的，次期可继续扣减。但查定税额未达起征点者，不适用。

关于起征点的问题，“营业税法”第 26 条规定，查定计算营业税额之农产品批发市场之承销人、销售农产品之小规模营业人、小规模营业人及

其他经“财政部”规定免予申报销售额之营业人，其营业税起征点，由“财政部”定之。根据台湾地区“财政部”发布的“小规模营业人营业税起征点”，买卖业等 16 类业别之起征点为每月销售额 8 万元，装潢业等 14 类业别之起征点为每月销售额 4 万元。若营业人兼营上述两类业别的营业，其各点所列业别销售额占各该点起征点之百分比合计数超过 100%者，应予课征。

2.4.4 申报制度

2.4.4.1 报缴

台湾地区营业税的纳税方式包括自动报缴和查定课征（即就主管稽征机关查定的销售额按规定税率计算营业税额），各种类适用的纳税方法如表 2.23 所示。

表 2.23　营业税纳税方式

种类		纳税方法
一般税额计算		自动报缴
特种税额计算	金融业	自动报缴，但是典当业可以查定课征
	特种饮食业	自动报缴或主管稽征机关可以查定课征（稽征机关发单通知缴纳）
	农产品承销人及小规模营业人等	除申请按一般税额计算并申报缴纳外，查定课征（稽征机关发单通知缴纳）

一、自动报缴

1. 营业人除了另有规定的以外，不论有无销售额，应该以每两个月为一期，在次期开始的 15 日内填具规定格式的申报书，检附退抵的税款以及其他的有关文件，向主管的稽征机关申报销售额、应该缴纳或者溢付的营业税税额。有应该缴纳营业税税额的，要先向公库缴纳后，检附缴纳的收据一并申报。

营业人销售的货物或劳务按照规定适用零税率的，应该申请以每月为一期，在次月的 15 日之前按照前项的规定向主管稽征机关申报销售额、应该缴纳或者溢付的营业税税额；但是同一年度内不得变更。

前两项的营业人使用统一发票的，应当检附统一发票的明细表。

规定申报的营业人有合并、转让、解散或废止营业的，应当在事实发

生之日起的 15 日内填具当期营业税的申报和缴款书，连同统一发票的明细表以及有关退抵税款的文件申报主管稽征机关查核。有应该缴纳营业税税额的，要先向公库缴纳以后检附缴纳的收据一并申报。

2. 台湾地区境外事业团体营业税的申报缴纳。台湾地区以外的事业、机关、团体和组织在台湾地区没有固定的营业场所而有销售劳务的，应该由劳务的买受人在给付报酬次期开始的 15 日内就给付额按照规定税率计算营业税的税额并缴纳。其给付额属银行业、保险业、信托投资业、证券业、期货业、票券业以及典当业等的专属本业劳务者，应按需分配 3%计算营业税税额缴纳；但是，买受人为一般税额计算的营业人购进的劳务，专供经营应税货物或劳务之用的，免予缴纳。如果是兼营规定的免税货物或者劳务的，缴纳的比例按照兼营营业人营业税额计算办法的规定缴纳应纳的税额。台湾地区以外的事业、机关、团体和组织在台湾地区没有固定的营业场所，应由该固定营业场所所开立的统一发票申报缴纳，而有销售供教育、研究或实验使用的劳务予公私立各级学校、教育或研究机关者，劳务买受人免依前述规定办理。

台湾地区以外的运输事业在台湾地区没有固定的营业场所而有代理人在台湾地区以内销售劳务的，其代理人应该在载运客、货出境次期开始的 15 日内，就销售额按照一般规定的税率计算营业税的税额，并按照规定申报缴纳。

3. 台湾地区境外技艺表演业的申报缴纳。台湾地区以外的技艺表演业在台湾地区演出的营业税，应该按照规定向演出地的主管稽征机关报缴；但是，在同一地演出期间不超过 30 日的，应该在演出结束后的 15 日内报缴。台湾地区以外的技艺表演业在前项应该报缴营业税的期限届满前离境的，营业税应当在离境之前报缴。

4. 营业税的申报机关。营业人的总机构和其他固定的营业场所设在台湾地区以内各地区的，应当分别向主管的稽征机关申报销售额、应该缴纳或者溢付的营业税税额。按照增值额计算税额的营业人，可以向“财政部”申请核准，就总机构及所有其他固定营业场所销售之货物或劳务，由总机构合并向所在地主管稽征机关申报销售额、应纳或溢付营业税额。

二、查定课征及缴款通知书的填发

表 2.23 所示查定计算营业税税额的典当业以及其他查定计算营业税额的营业人，由主管稽征机关查定销售额和税额，定期填发缴款书通知缴纳。其中，查定计算营业税额之典当业及依第 23 条规定的农产品批发市场之承销人等查定计算营业税额之营业人，由主管稽征机关查定其销售额及税额，每 3 个月填发缴款书通知缴纳一次。特种饮食营业之营业人，由主管稽征机关查定其销售额及税额，每月填发缴款书通知缴纳一次。

三、进口货物应缴营业税之代缴

货物进口时，应征的营业税，由海关代征；其征收及行政救济程序，准用“关税法”及“海关缉私条例”的规定办理。

三、溢付税额的处理

营业人申报的下列溢付税额，应当由主管稽征机关查明后退还：（1）因为销售规定适用零税率的货物或劳务而溢付的营业税；（2）因为取得固定资产而溢付的营业税；（3）因为合并、转让、解散或废止申请注销登记的，其溢付的营业税。

上述以外的溢付税额应该由营业人留抵应纳的营业税；但是，情况特殊的，可以报经“财政部”核准退还。

四、纳税方式及期限

由纳税义务人自行缴纳的税款，应当由纳税义务人填具缴款书向公库缴纳。由主管稽征机关填发缴款书征收或者补征的税款，以及加征的滞报金、怠报金，应当由主管稽征机关填发缴款书通知缴纳，纳税义务人应当在缴款书送达的次日起 10 日内向公库缴纳。税款缴纳方式见表 2.24。

表 2.24　营业税税款缴纳方式[①]

缴税方式		人工申报	媒体申报	网络申报
一、营业税自缴税款				
非线上缴税	现金或支票（亲赴金融机构临柜缴税）	√	√	√
	便利商店（税额 3 万元以下）	√	√	√
线上缴税	芯片金融卡（透过网际网络申报或网络缴税服务网站）	√	√	√
	信用卡（限独资、合伙组织之营业人）	×	×	√

① 表格来源于台湾地区“财政部台北国税局”：https://www.ntbt.gov.tw/multiplehtml/dd3324ae6b5b4ea3993a044852312970，更新日期：2023-05-31。

	活期（储蓄）存款账号转账缴税（通过网际网络申报）	×	×	√
二、营业税查定课征税款				
非线上缴税	现金或支票（亲赴金融机构临柜缴税）			
	存款账户约定转账（税款开征 2 个月前申请）			
	信用卡（透过电话语音或网络缴税服务网站）			
	自动柜员机 ATM（含银行网络 ATM）			
	便利商店			
	芯片金融卡（透过网络缴税服务网站）			
线上缴税	活期（储蓄）存款账号转账缴税（通过网络缴税服务网站）			
	芯片金融卡（通过网络缴税服务网站）			

五、主管稽征机关核定营业税案件之期限

主管稽征机关收到营业税申报书后，应于规定申报期限届满之次日起 6 个月内，核定其销售额、应纳或溢付营业税额。若其无应补缴税额或无应退税额的，主管稽征机关得以公告方式，载明按营业人申报资料核定，代替核定税额通知文书之送达。

依“税捐稽征法”第 48 条之 1 规定自动向主管稽征机关补报并补缴所漏税款者，主管稽征机关也应于受理之次日起 6 个月内核定。

六、核定补征营业税的情形

营业人有下列情况的，主管稽征机关可以根据查得的资料核定销售额及应纳的税额并补征：（1）超过规定申报限期 30 日还没有申报销售额的；（2）没有设立账簿或者账簿超过规定的期限、没有记载并且经过通知补记载依然没有记载、遗失账簿凭证、拒绝稽征机关调阅账簿凭证，或者在账簿上作虚伪不实记载的；（3）没有办好营业登记即行开始营业，或者已经申请歇业仍然继续营业而没有按照规定申报销售额的；（4）短报和漏报销售额的；（5）漏开统一发票或者在统一发票上短开销售额的；（6）经核定应当使用统一发票而不使用的。

营业人申报的销售额显然属于不正常的，主管稽征机关可以参照同行业的情况与有关的资料核定其销售额或应当缴纳的税额并补征。

2.4.4.2 进销项的稽查

稽查人员查获营业人有应当开立统一发票而没有开立情况的，应当当

场做成记录，详细地记载营业人的名称、时间、地点、交易的标的以及销售额，由主管稽征机关移送法院裁罚。上述记录应该交由营业人或买受人签名或盖章。但是，营业人和买受人均拒绝签名或盖章的，由稽查人员载明其具体的事实。

主管稽征机关查获营业人涉嫌违章漏税的证件，如为营业人所需用的，可以按照下列的规定处理：（1）账簿。由该营业人向主管稽征机关申请，自行抄录或影印，并按照有关账簿管理的规定另设新的账簿继续使用。（2）会计凭证及其他的证件。如果以复印件代替原来本足以证明其违章责任的，由该营业人在复印件上签名盖章证明与原本无异，经主管稽征机关核对无误后，将复印件附案，原本发还。

2.4.4.3 处罚

一、未依规定申请税籍登记

营业人没有按照规定申请税籍登记的，除通知限期补办外，处 3000 元以上、3 万元以下的罚锾。超过期限仍然没有补办的，得按次处罚。

二、未依规定申请变更登记等

营业人（1）未按照规定申请变更、注销登记或申报暂停营业和复业的，或（2）申请营业、变更或注销登记的事项不实的，除了通知限期改正或补办的以外，处以 1500 元以上、1.5 万元以下的罚锾，超过期限仍然没有改正或补办的，得按次处罚。

三、拒绝接受缴款书

纳税义务人拒绝接受营业税缴款书的，除了通知限期改正或补办的以外，处 3000 元以上、3 万元以下的罚锾，超过期限仍然没有改正或补办的，得按次处罚。

四、逾期申报销售额或统一发票明细表

营业人没有按照规定的期限申报销售额或统一发票的明细表，没有超过 30 日的，每超过 2 日按照应该缴纳的税额加征 1%的滞报金，金额不得少于 1200 元，最高不得多于 1.2 万元；超过 30 日的，按照核定的应纳税额加征 30%的怠报金，金额不得少于 3000 元，最高不得多于 3 万元；没有应

纳税额的，滞报金为 1200 元，怠报金为 3000 元。

五、逾期缴纳税款

纳税义务人超过期限缴纳税款的，应当自缴纳期限届满的次日起，每超过 2 日按滞纳的金额加征 1%的滞纳金；超过 30 日仍然没有缴纳的，除了移送强制执行外，并得停止其营业。但因不可抗力或不可归责于纳税义务人之事由，致不能于法定期间内缴清税捐，得于其原因消灭后 10 日内，提出具体证明，向稽征机关申请延期或分期缴纳经核准者，免予加征滞纳金。前项应纳税款，应自滞纳期限届满之次日起，至纳税义务人自动缴纳或强制执行征收缴纳之日止，依邮政储金 1 年期定期储金固定利率，按日计算利息，一并征收。

六、漏税

纳税义务人有下列情形之一的，除了追缴税款以外，按照所漏的税额处以 5 倍以下罚锾，并且必须停止其营业：（1）没有按照规定申请税籍登记而营业的；（2）超过规定的期限 30 日没有申报销售额或统一发票的明细表，也没有按照应该缴纳的税额缴纳营业税的；（3）短报或漏报销售额的；（4）申请注销登记后或者经过主管稽征机关按照规定停止其营业后仍然继续营业的；（5）虚报进项税额的；（6）超过规定期限 30 日没有按照规定缴纳购买台湾地区以外劳务营业税的；（7）其他有漏税事实的。

七、停止营业处分

依“营业税法”第 47 条、第 50 条至第 53 条规定，营业人有未依规定使用统一发票、滞纳税款、逃漏税或 1 年内经查获 3 次短漏开统一发票等情形，“国税局”视案情可予或应予核定停止营业处分。主管稽征机关按照“营业税法”的规定发出停止营业的处分时，应当确定期限，最长不得超过 6 个月。但是，停业的期限届满以后，该受处分的营业人对于应当履行的义务仍然不履行的，可以继续处分，直至履行义务的时候为止。停止营业的处分由警察机关协助执行，并在执行之前通知营业人的主管机关。

八、从新兼从轻原则

营业人违反“营业税法”的规定以后，规定有变更的，适用裁处时的罚则规定。但是，裁处前的规定有利于营业人的，适用有利于营业人的规

定。

九、税捐优先权

“营业税法”第 57 条规定，纳税义务人欠缴“营业税法”规定的税款、滞报金、怠报金、滞纳金、利息及合并、转让、解散或废止时依法应征而尚未开征或在纳税期限届满前应纳之税款，均应较普通债权优先受偿。

2.5 其他税（费）

2.5.1 关税（Customs）

2.5.1.1 概述

一、纳税义务人

关税纳税义务人为收货人、提货单或货物持有人。

二、征收范围

台湾地区关税是依“关税法”及“关税法施行细则”及“海关进口税则”规定，对台湾地区境外进口货物由海关征收的进口税。台湾不征收出口关税，对转口货物也不征收关税。同时，仅对进口“货物”征税，对非货物（如大陆税法所称“物品”）不征关税。

三、税率

台湾地区“海关进口税则”对应税进口货物和物品的税率进行了规定。该税则税率分为 3 栏。第 1 栏的税率适用于 WTO 成员，或与台湾有互惠待遇国家或地区的进口货物。第 2 栏的税率适用于特定低度开发、开发中（发展中）国家或地区的特定进口货物，或与台湾签署自由贸易协议或经济合作协议的国家或地区的特定进口货物。适用第 1 栏及第 2 栏税率进口货物以外的进口货物，应适用第 3 栏税率。

四、制度演变

海关税则方面，2002 年台湾地区以“台湾、澎湖、金门及马祖个别关税领域”的名义，成为 WTO 的第 144 个会员。为此，2003 年 12 月 19 日起，海关税则的税率由两栏式税率改为三栏式；税则分类上，台湾地区 1989 年正式采用《国际商品统一分类制度》（The Harmonized Commodity

Description and Coding System），而之前台湾地区采用的是《布鲁塞尔关税税则分类》；外销品冲退税制度方面，由于2008年全球爆发金融危机，为减轻对出口的冲击，台湾地区“财政部”自2009年3月30日起采行外销品所用之原料其可退税额合计占成品出口离岸价格1%以下的案件准予退税；另为降低欧韩、美韩自由贸易协定生效后对出口造成的影响，台湾地区“财政部”续于2011年10月公告1259项货品恢复冲退税。2011年以来，台湾地区积极推动冲退税电子化作业，并自2012年9月正式上线。2013年1月1日起，台湾地区“财政部”公告外销品进口原料除附表所列51项货品外，其余货品恢复冲退税；关税配额制度（Tariff Rate Quotas）方面，加入WTO之后，台湾地区逐渐取消关税配额，自2008年起至今，实施关税配额的农产品共有食米、鹿茸、东方梨、香蕉、红豆、液态乳、花生、大蒜、干香菇、干金针、椰子、槟榔、凤梨、芒果、柚子、桂圆肉等16项。工业产品方面，台湾地区于2011年取消小汽车关税配额；关税估价制度方面，台湾地区曾先后采行两种国际性关税估价制度，1986年7月起，采用《关于实施关税及贸易总协定第七条的协议及议定书》中的“交易价格”（成交价格）制度，以交易价格为计算基准。在此之前，台湾地区于1971年起以真正起岸价格为计算基准。

2.5.1.2 税收优惠

“关税法”第3章“税款之优待”部分对关税税收优惠进行了规定，该部分总共分为三节，分别为“免税”“保税”与“退税”。

一、免税项目

（一）“关税法”规定的免税项目

“关税法”第3章第1节对关税免征进行了规定。其中第49条列举了18项免税的进口货物，例如：教育或研究机关，依其设立性质，进口用于教育、研究或实验之仪器设备及其他必需品。第50条规定了进口货物免征关税的5种情形。此外，该法另定有各种免征关税的情形，例如赔偿或调换进口货物免税、原货复运出口免税、原货复运进口免税、复运出口原料免税、外销退货免税。

（二）“海关进口税则”增注规定的免税

“海关进口税则”也有一些有条件课税、减税或免税的规定，并在相关的各章（类）的增注中规定了相应的条件。“海关进口税则”总则第 3 条规定：“本税则有条件课税、减税或免税之品目，其条件在有关各章内另加增注规定。如须经主管机关出具证明者，得由该主管机关委任所属下级机关或委托不相隶属之行政机关执行之。”

（三）其他

台湾地区在“关税法”和“海关进口税则”以外的其他特别法也规定了关税的免税及其他优惠。如“奖励民间机构参与交通建设条例”就有进口货物免征及分期缴纳关税的优惠规定。

二、保税与出口退税

台湾地区在“关税法”第 3 章第 2 节和第 3 节中分别规定了保税和退税制度。依第 2 节的第 58 至 62 条，台湾的保税制度包括保税仓库、保税工厂、物流中心以及免税商店等形式。第 3 节分别规定了外销品进口原料冲退税、禁止使用或损坏货物的退税，同时还规定：“应退还纳税义务人之款项，海关应先抵缴其积欠，并于扣抵后，立即通知纳税义务人。”

2.5.1.3 应纳税额

关税的完税价格乘以对应税率为关税的应纳税额。完税价格包括以从价税为主，从量税及复合税为辅的一般规定。完税价格的确定也包括一些特殊的规定：首先是不得以进口货物交易价格作为完税价格，包括以同样货物或类似货物之交易价格、台湾境内销售价格、计算价格、依据所查得的数据核定的价格为完税价格。其次，分装进口的整套货物、租赁货物、运往台湾地区境外修理或加工之货物完税价格的特殊计算依据。具体情况如下：

一、计税依据（完税价格）的一般规定

台湾地区关税是以从价税为主，从量税及复合税为辅。从价关税完税价格的决定以交易价格为主。交易价格，指进口货物由输出国（地）销售至台湾地区实付或应付的价格。进口货物的实付或应付价格，如未计入下列费用的，应将其计入完税价格：（1）由买方负担的佣金、手续费、容器及包装费用。（2）由买方无偿或减价提供卖方用于生产或销售该货的下列

物品及劳务，经合理摊计的金额或减价金额：组成该进口货物的原材料、零组件及其类似品；生产该进口货物所需的工具、铸模、模型及其类似品；生产该进口货物所消耗的材料；生产该进口货物在台湾境外的工程、开发、工艺、设计及其类似劳务。（3）依交易条件由买方支付的权利金及报酬。（4）买方使用或处分进口货物，实付或应付卖方的金额。（5）运至输入口岸的运费、装卸费及搬运费。（6）保险费。

二、计税依据（完税价格）的特殊规定

（一）不得以进口货物交易价格作为计算完税价格根据的情形

“关税法”规定，当存在（1）买方对该进口货物之使用或处分受有限制，（2）进口货物之交易附有条件，致其价格无法核定，（3）依交易条件买方使用或处分之部分收益应归卖方，而其金额不明确，（4）买、卖双方具有特殊关系（买卖双方为关系企业或关系人），致影响交易价格等情形时，不得以进口货物交易价格作为计算完税价格根据，而应采用下列方式计算其完税价格：

1. 以同样货物或类似货物之交易价格为完税价格：海关可以按该货物出口时或出口前、后销售至台湾地区的同样或类似货物的交易价格核定。核定时应就交易型态、数量及运费等影响价格的因素作合理调整。

2. 以台湾境内销售价格为完税价格：台湾境内销售价格，指该进口货物、同样或类似货物，于该进口货物进口时或进口前、后，在台湾境内按其输入原状于第一手交易阶段，售予无特殊关系者最大销售数量之单位价格核计后，扣减下列费用计算者：（1）该进口货物、同级或同类别进口货物在台湾地区境内销售的一般利润、费用或通常支付之佣金；（2）货物进口缴纳的关税及其他税捐；（3）货物进口后所发生的运费、保险费及其相关费用。

3. 以计算价格为完税价格：计算价格，是指下列各项费用之总和：（1）生产该进口货物之成本及费用；（2）由输出国生产销售至台湾地区该进口货物、同级或同类别货物的正常利润与一般费用；（3）运至输入口岸之运费、装卸费、搬运费及保险费。

4. 其他合理价格为完税价格：无法按上述方式核定时，海关可以依据所查得的数据，以合理方法核定。

（二）分装进口的整套货物

整套机器及其在产制物品过程中直接用于该项机器的必须设备，因体积过大或其他原因，须拆散、分装报运进口者，除事前检同有关文件申报海关核明属实，按整套机器设备应列的税则号别征税外，各按其应列的税则号别征税。

（三）运往台湾地区境外修理或加工之货物

运往台湾地区境外修理、装配或加工之货物，复运进口者，依下列规定，核估完税价格：（1）修理、装配的货物，以其修理、装配所需费用，作为计算根据；（2）加工货物，以该货复运进口时的完税价格与原货出口时同样或类似货物进口之完税价格的差额，作为计算根据。

（四）租赁货物

进口货物系租赁或负担使用费而所有权未经转让的，其完税价格，根据租赁费或使用费加计运费及保险费估定。

纳税义务人申报的租赁费或使用费偏低时，海关可以根据调查所得资料核实估定。但估定的租赁费或使用费，每年不得低于货物本身完税价格的 1/10。

按租赁费或使用费课税的进口货物，除按租赁费或使用费缴纳关税外，应就其与总值应缴全额关税之差额提供保证金，或由授信机构担保。

2.5.1.4 其他

一、原产地标准

依据“关税法”第 28 条及依其制定的“进口货物原产地认定标准”，台湾海关对进口货物原产地之认定，应依原产地认定标准办理。而其进口货物原产地认定基准分为三类：（1）一般货物之原产地认定；（2）低度开发国家货物之原产地认定；（3）与台湾签订贸易协议之国家或地区货物之原产地认定。前两类采用全部生产地标准和实质加工标准，[①]第三类依商定文件所定原产地认定基准认定。

① 关于上述标准，第1类和第2类表述有所不同。第5条规定：“非适用海关进口税则第二栏税率之进口货物以下列国家或地区为其原产地：一、进行完全生产货物之国家或地区。二、货物之加工、制造或原材料涉及两个或两个以上国家或地区者，以使该项货物产生最终实质转型之国家或地区。第8条规定：“自低度开发国家进口之货物，符合下列规定者，认定为该等国家之原产货物：一、自该国完全生产之货物。二、货物之生产涉及两个或两个以上国家者，其附加价值率不低于50%者。”

二、特别关税

除了财政目的关税，“关税法”在第 4 章中对特别关税作出了规定，具体包括平衡税、反倾销税、报复关税、税率之增减及关税配额。平衡税大致相当于大陆的反补贴税，依“关税法”第 67 条，当进口货物在输出或产制国家之制造、生产、销售、运输过程，直接或间接领受财务补助或其他形式之补贴，致损害台湾地区产业者，除依“海关进口税则”征收关税外，得另征适当之平衡税。依“关税法”第 68 条，进口货物以低于同类货物之正常价格输入，致损害台湾地区产业者，除依“海关进口税则征”收关税外，得另征适当之反倾销税。依“关税法”第 70 条，输入国家对台湾地区输出之货物或运输工具所装载之货物，给予差别待遇，使台湾地区货物或运输工具所装载之货物较其他国家在该国市场处于不利情况者，该国输出之货物或运输工具所装载之货物，运入台湾地区时，除依“海关进口税则”征收关税外，“财政部”可决定另征适当之报复关税。依第 71 条，为应付台湾地区或国际经济之特殊情况，并调节物资供应及产业合理经营，对进口货物应征之关税或适用之关税配额，得在“海关进口税则”规定之税率或数量 50%以内予以增减。但大宗物资价格大幅波动时，得在 100%以内予以增减。增减税率或数量之期间，以一年为限。第 72 条规定了特别关税配额，具体来讲，当依贸易法采取进口救济或依国际协定采取特别防卫措施时，可以分别对特定进口货物提高关税、设定关税配额或征收额外关税。前述关税配额之实施，依“关税法”第 5 条第 2 项关税配额之实施办法办理。上述特别关税的具体实施办法等内容，由“财政部”会同有关机关拟订，报请“行政院”核定。

三、征收管理

台湾地区关税征收管理，与其它内地税税种有所不同。

（一）申报

进口货物的申报，由纳税义务人自装载货物的运输工具进口日之翌日起 15 日内，向海关办理。进口报关时，应填送货物进口报单，并检附发票、装箱单及其他进口必须具备的有关文件。

出口货物的申报，由货物输出人于载运货物的运输工具结关或开驶前的规定期限内，向海关办理。出口报关时，应填送货物出口报单，并检附

装货单或托运单、装箱单及依规定必须缴验的输出许可证及其他有关文件。

前两项货物进出口前，可以预先申报。

（二）缴纳

关税应自税款缴纳证送达之翌日起 14 日内缴纳。所处罚锾，应自处分确定，收到海关通知之翌日起 14 日内缴纳。处理货物变卖或销毁货物应缴的费用，应自通知书送达之翌日起 14 日内缴纳。

（三）事后稽核

海关于进出口货物放行之翌日起 6 个月内通知实施事后稽核的，可以于进出口货物放行之翌日起 2 年内，向纳税义务人、货物输出人或其关系人进行事后稽核工作。根据事后稽核的结果，如有应退或应纳之税款，应于放行之翌日起 3 年内为之。

为调查证据之必要，海关执行前项事后稽核，可以要求纳税义务人、货物输出人或其关系人提供与进出口货物有关之记录、文件、会计账册及计算机相关档案或数据库等，或通知其至海关办公处所备询，或由海关人员至其场所调查；被调查人不得规避、妨碍或拒绝。

（四）关税的执行

1. 征收关税滞纳金和变卖

不依规定期限纳税的，自缴税期限届满之翌日起，照欠缴税额按日加征滞纳金 0.05%；其计算公式为：关税滞纳金金额＝滞纳关税税额×滞纳金征收比率（0.05%）×滞纳天数。

前项滞纳金加征满 30 日仍不纳税的，由海关将其货物变卖，所得价款，扣除应纳关税及必要的费用外，如有余款，由海关暂代保管；纳税义务人得于 5 年内申请发还，逾期缴归“国库”。

2. 强制执行

依“关税法”应缴或应补缴的关税、滞纳金、滞报费、利息、所处的罚锾、处理变卖或销毁货物所需费用（无变卖价款可供扣除或扣除不足的），除另有规定外，经限期缴纳，纳税义务人届期未缴纳的，依法移送强制执行。

（五）税款补缴、发还及征收期间

短征、溢征或短退、溢退税款者，海关应于发现后通知纳税义务人补

缴或具领，或由纳税义务人自动补缴或申请发还。补缴或发还期限，以1年为限。短征、溢征的，自税款完纳之翌日起算；短退、溢退的，自海关填发退税通知书之翌日起算。上述补缴或发还之税款，应自该项税款完纳或应缴纳期限截至或海关填发退税通知书之翌日起，至补缴或发还之日止，就补缴或发还之税额，依应缴或实缴之日邮政储金1年期定期储金固定利率，按日加计利息，一并征收或发还。短征或溢退之税款及依前项规定加计之利息，纳税义务人应自海关补缴通知送达之翌日起14日内缴纳；届期未缴纳的，自期限届满之翌日起，至补缴之日止，照欠缴税额按日加征滞纳金万分之五。

依“关税法”规定应征的关税、滞纳金或罚锾，自确定之翌日起，5年内未经征起者，不再征收。但于5年期间届满前，已依法移送强制执行尚未结案者，不在此限。上述期间的计算，于应征之款项确定后，经准予分期或延期缴纳者，自各该期间届满之翌日起算。依“关税法”规定应征的费用准用上述规定。

（六）关税争议救济

首先，纳税义务人如不服海关对其进口货物核定之税则号别、完税价格或应补缴税款或特别关税的，可以于收到税款缴纳证之翌日起30日内，以书面向海关申请复查，并可以于缴纳全部税款或提供相当担保后，提领货物。

对复查申请，海关应于收到申请书之翌日起2个月内为复查决定，并作成决定书，通知纳税义务人；必要时可以延长，并通知纳税义务人。延长以一次为限，最长不得逾2个月。复查决定书的正本，应于决定之翌日起15日内送达纳税义务人。

其次，纳税义务人不服前条复查决定的，可以依法提起诉愿及行政诉讼。

经依复查、诉愿或行政诉讼确定应退还税款的，海关应于确定之翌日起10日内，予以退还；并自纳税义务人缴纳该项税款之翌日起，至填发收入退还书或“国库”支票之日止，按退税额，依缴纳税款之日邮政储金1年期定期储金固定利率，按日加计利息，一并退还。经依复查、诉愿或行政诉讼确定应补缴税款的，海关应于确定之翌日起10日内，填发补缴税款

缴纳通知书，通知纳税义务人缴纳，并自该项补缴税款原应缴纳期间届满之翌日起，至填发补缴税款缴纳通知书之日止，按补缴税额，依原应缴纳税款之日邮政储金 1 年期定期储金固定利率，按日加计利息，一并征收。

（七）处罚

“关税法”第 5 章（罚则）对相关罚则作出了非常明确的规定，处罚方式除了滞报费、滞纳金及其他罚锾外，还包括停止报关、停止相关业务或废止相关许可、登记等。下文仅对三种常见的处罚进行介绍。

1. 不依限报关之处罚

依第 73 条规定，进口货物不依规定期限报关的，自报关期限届满之翌日起，按日加征滞报费 200 元。前述滞报费征满 20 日仍不报关的，由海关将其货物变卖，所得价款，扣除应纳关税及必要之费用外，如有余款，由海关暂代保管；纳税义务人得于 5 年内申请发还，逾期缴归“国库”。

2. 不依限纳税之处罚

第 74 条规定，不依规定期限纳税的，自缴税期限届满之翌日起，照欠缴税额按日加征滞纳金 0.05%。前述滞纳金加征满 30 日仍不纳税者，由海关将其货物变卖，所得价款，扣除应纳关税及必要之费用外，如有余款，由海关暂代保管；纳税义务人得于 5 年内申请发还，逾期缴归“国库”。

（三）走私漏税之处罚

第 94 条规定，进出口货物如有私运或其他违法漏税情事，依“海关缉私条例”及其他有关法律之规定处理。第 78 条规定，违反规定将保税工厂之产品或免征关税之原料出厂的，以私运货物进口论，依“海关缉私条例”有关规定处罚。

2.5.2 货物税（Commodity Tax）

台湾的货物税和烟酒税类似于大陆的消费税。因加入 WTO 的需要，台湾于 2000 年将烟酒税单独立法。

2.5.2.1 征税范围

台湾地区货物税是对“货物税条例”列举货物在台湾境内出厂或由境外进口环节（不论“出售”“赠与”或“无偿贷与”）从价或从量课征的税收。其征收的货物税依其货物种类不同，所适用的税率或税额也不同。

2.5.2.2 减免税、退税范围

一、减免税范围

依据“货物税条例”第 3 条规定，下列存在以下情形的应税货物免征货物税：（1）用作制造另一应税货物之原料的；（2）运销台湾地区境外的；（3）参加展览，并不出售的；（4）捐赠“劳军”的；（5）经“国防部”核定直接供军用的货物。此外，“货物税条例”第 11 条之 1 规定了符合特定节能标准的电冰箱、冷暖气机、除湿机等节能电器的货物税减征事项，第 12 条、第 12 条之 1、第 12 条之 3、第 12 条之 4、第 12 条之 5、第 12 条之 6 规定了车辆类课税项目的税收减免及期限。

二、退税范围

依据“货物税条例”第4条，已纳或保税记账货物税之货物，存在下列情形的，退还原纳或冲销记账货物税：（1）运销台湾地区境外；（2）用作制造外销物品之原料；（3）滞销退厂整理，或加工精制同品类之应税货物的；（4）因故变损，不能出售的，但数量不及计税单位或原完税照已遗失的，不得申请退税；（5）在出厂运送或存储中，遇火焚毁或落水沉没及其他人力不可抵抗之灾害，以致物体消灭的。

但是，免税货物于进口或出厂后，由于上述第（5）种以外的情况导致灭失或短少的，仍应依规定报缴货物税。

2.5.2.3 纳税义务人和征税时间

依据“货物税条例”，货物税于应税货物出厂或进口时征收，其纳税义务人及征税时间如表 2.25 所示：

表 2.25　货物税纳税义务人及征税时间

征税范围	纳税义务人	征税时间
境内产制的货物	产制厂商	出厂时
委托代制的货物	受托之产制厂商（委托厂商为产制应税货物的厂商时，可以向主管稽征机关申请以委托厂商为纳税义务人）	出厂时
境外进口的货物	收货人、提货单或货物持有人	进口时
法院及其他机关（构）拍卖或变卖尚未完税的应税货物	拍定人、买受人或承受人	拍卖或变卖时
因转让或移作他用而不符免税规定的免税货物	转让或移作他用之人（但转让或移作他用之人不明的，为货物持有人）	转让或移作他用时

2.5.2.4 应税货物、税率或税额

根据“货物税条例”规定，台湾地区货物税之应税货物有 7 大种类，其种类、税率或税额以及减免税规定如表 2.26 所示：

表 2.26　应税货物及其税率或税额

种类	次分类	税率/税额	减免税规定及其他
橡胶轮胎	大客车、大货车使用	10%	内胎、实心橡胶轮胎、人力与兽力车辆及农耕机用之橡胶轮胎免税。
	其他	15%	
水泥	白水泥或有色水泥	每公吨 600 元	“行政院”可以视实际情况在规定的应征税额 50%以内，予以增减。
	卜特兰一型水泥	每公吨 320 元	
	卜特兰高炉水泥高炉炉渣含量所占之重量在 25%以上	每公吨 280 元	
	代水泥及其他水泥	每公吨 440 元	
饮料品	稀释天然果蔬汁	8%	饮料品合于台湾地区标准的纯天然果汁、果浆、浓糖果浆、浓缩果汁及纯天然蔬菜汁免税。
	其他饮料品	15%	
平板玻璃		10%	导电玻璃及供生产模具用的强化玻璃免税。自 2017 年 11 月 24 日起 5 年内，由境外进口或境内产制专供太阳光电模块用之玻璃，检具承诺不转售或移作他用之声明书及工业主管机关之用途证明文件者，免征货物税。
油气类	汽油	每公秉[①]6830 元	前项各款油类掺合变造供不同用途的油品，一律按其所含主要油类应征税额课征。 “行政院”可以视实际情况，在应征税额 50%以内予以增减。
	柴油	每公秉 3990 元	
	煤油	每公秉 4250 元	
	航空燃油	每公秉 610 元	
	燃料油	每公秉 110 元	
	溶剂油	每公秉 720 元	
	液化石油气	每公吨 690 元	
电器类	电冰箱	13%	工厂使用之湿度调节器免税。
	彩色电视机	13%	

① 1公秉等于1600公升。

<table>
<tr><td rowspan="8"></td><td colspan="2">冷暖气机（凡用电力调节气温的各种冷气机、热气机等）：20%；由主机、空调箱、送风机等组成的中央系统型冷暖气机：15%。</td><td rowspan="8">手提 32 公分以下电唱机免税。
如有与非应税货物组合制成之货物的，或其组合之货物适用之税率不同的，应就该货物全部之完税价格按最高税率征收。
冷暖气机，得就其主要机件，由“财政部”制定办法折算课征。</td></tr>
<tr><td>中央系统型冷暖气机</td><td>20%或 15%</td></tr>
<tr><td>除湿机</td><td>15%</td></tr>
<tr><td>录像机</td><td>13%</td></tr>
<tr><td>电唱机</td><td>10%</td></tr>
<tr><td>录音机</td><td>10%</td></tr>
<tr><td>音响组合</td><td>10%</td></tr>
<tr><td>电烤箱</td><td>15%</td></tr>
<tr><td rowspan="5">车辆类</td><td>小客车(汽缸排气量 2000 c.c 以下的)</td><td>25%</td><td rowspan="5">供研究发展用之进口车辆，附有特殊装置专供公共安全及公共卫生目的使用之特种车辆（包括机车）、邮政供邮件运送之车辆、装有农业工具之牵引车、符合政府规定规格之农地搬运车及不行驶公共道路之各种工程车免税。
电动车辆及油电混合动力车辆按左列税率减半征收，但油电混合动力车辆以符合“财政部”公告之标准者为限。
自 2014 年 6 月 5 日起至 2024 年 12 月 31 日止购买低底盘公共汽车、天然气公共汽车、油电混合动力公共汽车、电动公共汽车、身心障碍者复康巴士并完成登记者，免征货物税。
自 2017 年 1 月 28 日起至 2021 年 12 月 31 日止购买完全以电能为动力之电动车辆并完成登记者，免征该等车辆应征之货物税。但电动小客车免征金额以完税价格 140 万元计算之税额为限，超过部分，减半课征。
自 2011 年 12 月 30 日起 5 年内购买油气双燃料车并完成登记者，该汽车应征之货物税每辆定额减征 2.5 万元。
自 2015 年 2 月 6 日起至 2024 年 12 月 31 日止购买符合载运轮椅使用者车辆规定安全检测基准之车辆，免征货物税。但于完成登记 5 年内，汽车所有人变更拆除载运轮椅使用者设备时，应补缴原免征之货物税。
自 2016 年 1 月 8 日起 5 年内报废或出口登记满 1 年之出厂 6 年以上小客车、小货车、小客货两用车及出厂 4 年以上汽缸排气量 150 立方公分以下机车，于报废或出口前、后 6 个月内购买新车且完成新领牌照登记者，新车应征之货物税汽车每辆定额减征 5 万，机车 4 千元。
自 2017 年 11 月 24 日起至 2019 年 12 月 31 日止，报废 1999 年 6 月 30 日以前出厂之大货车并购买新大货车且完成新领牌照登记者，新车应征之货物税每辆定额减征 5 万元。</td></tr>
<tr><td>小客车(汽缸排气量 2001 c.c 以上的)</td><td>30%</td></tr>
<tr><td>货车、大客车及其他车辆</td><td>15%</td></tr>
<tr><td>机车</td><td>17%</td></tr>
</table>

2.5.2.5 货物税的完税价格

一、台湾境内生产货物

应税货物的完税价格应包括该货物的包装从物价格。台湾境内生产货物的完税价格等于产制厂商的销售价格减除内含货物税额。

销售价格，指产制厂商当月份销售货物予批发商之销售价格（不含营业税）；其无中间批发商的，得扣除批发商之毛利；其价格有高低不同的，应以销售数量加权平均计算之。但有下列情形之一的，不得列入加权平均计算：（1）以显著偏低的价格销售而无正当理由的；（2）自用或出厂时，无销售价格的。

1. 有中间批发商的，销售价格其计算方法如下：

$$\text{完税价格} = \frac{\text{销售价格}}{1 + \text{税率}}$$

2. 无中间批发商的，销售价格其计算方法如下：

$$\text{完税价格} = \frac{\text{销售价格} \times （1 - \text{批发商毛利率}）}{1 + \text{税率}}$$

其中，批发商毛利率，由“财政部”依实核算订定。其中，橡胶轮胎业、饮料品业、平板玻璃业及电器业为 8%，车辆业为 9%。

3. 产制厂商接受其他厂商提供原料，代制应税货物的，应以委托厂商之销售价格依上述两个规定计算其完税价格。

二、进口货物

境外进口应税货物的完税价格，等于关税完税价格加计进口税捐的总额。

2.5.2.6 货物税的报缴

产制厂商当月份出厂货物的应纳税款，应于次月 15 日以前自行向公库缴纳，并依照“财政部”规定的格式填具计算税额申报书，检同缴款书收据向主管稽征机关申报；无应纳税额的，仍应向主管稽征机关申报。

进口应税货物，纳税义务人应向海关申报，并由海关于征收关税时代征。

尚未完税之应税货物经法院及其他机关（构）拍卖或变卖的，纳税义务人应于提领前向主管稽征机关申报纳税。

免税货物因转让或移作他用而不符免税规定的，纳税义务人应于免税货物转让或移作他用之次日起 30 日内，向主管稽征机关申报纳税。

2.5.2.7 罚则

一、货物税的产制厂商未依限办理申报或不申报的处罚

1．产制厂商未依规定期限申报计算税额申报书，但已于接获“国税局”通知书3日内补办申报纳税的，按其应纳税额加征10%滞报金，金额不得少于3000元，最高不得超过3万元，如无应纳税额的，滞报金为3000元。

2．产制厂商于接获“国税局”补报通知后，逾期仍未办理申报纳税的，“国税局”即进行调查，核定应纳税额补征，并按应纳税额加征20%怠报金，金额不得少于9000元，最高不得超过9万元，如无应纳税额的，怠报金为9000元。对核定的应纳税额，逾期未缴纳的，可以停止其货物出厂，至税款缴清为止。

二、逾期缴税之强制执行

纳税义务人逾期缴纳税款者，应自缴纳期限届满之次日起，每逾3日按滞纳金额加征1%滞纳金；逾30日仍未缴纳者，移送强制执行。但因不可抗力或不可归责于纳税义务人之事由，致不能于法定期间内缴清税捐，得于其原因消灭后10日内，提出具体证明，向稽征机关申请延期或分期缴纳经核准者，免予加征滞纳金。

前项应纳税款，应自滞纳期限届满之次日起，至纳税义务人自动缴纳或强制执行征收缴纳之日止，依各年度1月1日邮政储金1年期定期储金固定利率，按日计算利息，一并征收。

三、逃漏货物税行为的处罚

货物税纳税义务人有下列情形之一的，除补征税款外，按补征税额处 3 倍以下罚锾：（1）未依规定办理登记，擅自产制应税货物出厂；（2）应税货物查无货物税照证或核准的替代凭证；（3）以高价货物冒充低价货物；（4）免税货物未经补税，擅自销售或移作他用；（5）将货物税照证及货物税缴款书，私自篡改或重用；（6）厂存原料或成品数量，查与账表不符，确系漏税；（7）短报或漏报出厂数量；（8）短报或漏报销售价格或完税价格；（9）于规定停止出厂期间，擅自产制应税货物出厂；（10）自台湾

地区境外进口的应税货物，未依规定申报；（11）其他违法逃漏、冒领或冒冲退税。

四、违反“货物税条例”应办理手续规定的处罚

货物税纳税义务人有下列情形之一的，除通知补办或改正外，处 9000 元以上 3 万元以下罚锾：（1）未依规定申请厂商登记及产品登记的，及申请登记事项有变更，或有合并、转让、解散或废止，未于事实发生之日起 15 日内申请变更或注销的；（2）未依“货物税稽征规则”的规定报告或报告不实的；（3）应贴于包件上或容器上的货物税查验证，或经申请核准以其他特定标志替代，不依规定实贴或刊印特定标志表示替代的；（4）产制厂商对原料领用或货物销存，未依规定保有原始凭证的。

2.5.3 特种货物及劳务税(The Specifically Selected Goods and Services Tax)

为了应对部分地区房价不合理飙涨，且房屋及土地短期交易的移转税负偏低甚或无税负，以及高额消费带动物价上涨引发民众的负面感受，台湾地区参考美国、新加坡、韩国及香港地区等地的立法，针对不动产短期交易、高额消费货物及劳务等项目，于 2011 年制定“特种货物及劳务税条例”，开征特种货物及劳务税。

2.5.3.1 征税范围

特种货物及劳务税的征税范围为在台湾地区境内销售、产制及进口特种货物及劳务。其具体税目如表 2.27 所示：

表 2.27　特种货物及劳务税税目

特种货物	房屋、土地	持有期间在 2 年以内的房屋及其坐落基地或依法可核发建造执照的都市土地及工业区土地（非都市土地）。
	小客车	包括驾驶人座位在内，座位在 9 座以下的载人汽车且每辆销售价格或完税价格达 300 万元的。
	游艇	每艘船身全长达 30.48 公尺的。
	飞机、直升机及超轻型载具	每架销售价格或完税价格达 300 万元的。
	龟壳、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其产制品	每件销售价格或完税价格达 50 万元。但非属“野生动物保育法”规定的保育类野生动物及其产制品，不包括之。
	家具	每件销售价格或完税价格达 50 万元的。
特种劳务	指每次销售价格达 50 万元的入会权利，但不包括具有可退还保证金性质的入会权利。	

为配合房地合一税制实施，自 2016 年 1 月 1 日起，台湾地区对签订销售契约销售持有期间在 2 年以内的房屋及其坐落基地或依法可核发建造执照的都市土地及非都市土地之工业区土地，停止课征特种货物及劳务税。

2.5.3.2 课征对象（纳税义务人）及课征时点

特种货物及劳务税的纳税义务人和课税时点如表 2.28 所示：

表 2.28　特种货物及劳务税纳税义务人及课税时点

课税项目	纳税义务人	课征时点
销售应税房屋、土地	房屋、土地原所有人	销售时
产制高额消费货物	产制厂商	出厂时
进口高额消费货物	进口货物收货人、提单或货物持有人	进口时
法院及其他机关（构）拍卖或变卖尚未完税高额消费货物	拍定人、买受人或承受人	拍卖或变卖时
将免税高额消费货物转让或移作他用而不符免税规定	转让或移作他用之人或货物持有人	转让或移作他用时
销售 50 万元以上入会权利	销售之营业人	销售时

2.5.3.3 税率及应纳税额计算

特种货物及劳务税以“销售价格”或“（进口）完税价格”为税基，税率为 10%，但销售不动产按持有期间长短分级课征，持有期间在 1 年以内移转的，税率为 15%；持有期间逾 1 年至 2 年以内移转的，税率为 10%。

特种货物及劳务税的计算公式如下：

特种货物及劳务税应纳税额＝“销售价格”或“（进口）完税价格”×10%（或 15%）

2.5.3.4 申报及缴纳

特种货物及劳务税的申报缴纳期间，及其申报方式和主管机关如表 2.29 所示：

表 2.29 特种货物及劳务税申报缴纳期间、申报方式和主管机关

项目	申报及缴纳期间	申报方式及主管（税务）机关
销售应税不动产	订定销售契约之次日起 30 日内	自行计算应纳税额，填具缴款书向公库缴纳，并填具申报书，检附缴纳收据、契约书及其他有关文件，向主管稽征机关（台湾地区个人为户籍所在地“国税局”；营利事业、法人为其总机构或其他固定营业场所所在地“国税局”；在台湾境内无总机构或其他固定营业场所的台湾地区境外法人为不动产坐落所在地“国税局”）申报销售价格及

		应纳税额。
产制高额消费货物	应于出厂之次月15日以前	自行计算应纳税额，填具缴款书向公库缴纳，并填具申报书，检附缴纳收据及其他有关文件，向工厂所在地“国税局”申报销售价格及应纳税额。（有应纳税额才需申报）
进口高额消费货物	进口时	向海关申报，并由海关代征。
法院及其他机关（构）拍卖或变卖尚未完税高额消费货物	提领前	由拍定人、买受人或承受人向所在地“国税局”申报纳税。
将免税高额消费货物转让或移作他用而不符免税规定	转让或移作他用之次日起30日内	由转让或移作他用之货物持有人，向主管稽征机关申报纳税。
销售特种劳务	销售次月15日以前	自行计算应纳税额，填具缴款书向公库缴纳，并填具申报书，检附缴纳收据及其他有关文件，向总机构或其他固定营业场所所在地“国税局”申报销售价格及应纳税额。

2.5.3.5 处罚

一、逾期缴纳

纳税义务人逾期缴纳税款，应自缴纳期限届满之次日起，每逾3日按滞纳之金额加征1%滞纳金；逾30日仍未缴纳者，移送强制执行。纳税义务人逾期缴纳期限届满之次日30日内仍未缴纳，应自该滞纳期限届满之次日起，至缴纳之日止，就其应纳税款之金额，依各年度1月1日邮政储金1年期固定利率按日计算利息，一并征收。

二、逃漏税

纳税义务人短报、漏报或未依规定申报销售而发生逃漏税的，“国税局”可以依时价或查得资料核定销售价格及应纳税额并补征之，同时，视情节按所漏税额处3倍以下罚锾。纳税人利用他人名义销售特种货物而逃漏税的，也适用上述处罚。

产制或进口高额消费货物的纳税义务人有下列情形之一构成逃漏税的，除补征税款外，按所漏税额处3倍以下罚锾：（1）未依规定办理厂商登记，擅自产制应税特种货物出厂；（2）免税特种货物未经补税，擅自销售或移作他用；（3）短报或漏报销售价格、完税价格或数量；（4）进口之特种货物未依规定申报。

三、其他

产制厂商未按规定办理厂商登记，或未按规定设置或保存账簿、凭证

或会计记录，主管稽征机关应通知限期补办或改正；届期未补办或改正者，处 1 万元以上 3 万元以下罚锾。

2.5.4 遗产及赠与税（Estate and Gift Tax）

“遗产及赠与税法”和“遗产及赠与税法施行细则”是规范台湾遗产及赠与税（以下简称“遗赠税”）的基本规则。

2.5.4.1 征税范围

凡经常居住台湾境内的台湾“国民”，应就其在台湾境内境外全部遗产及赠与的财产课征遗赠税。

经常居住台湾境外的台湾“国民”，及非台湾“国民”，仅就其在台湾境内的遗产及赠与的财产，课征遗赠税。

经常居住在台湾境内，是指死亡事实或赠与行为发生前 2 年内，在台湾境内有住所者；或在台湾境内无住所而有居所，且在死亡事实或赠与行为发生前 2 年内在台湾境内居留时间合计逾 365 天的。

2.5.4.2 税率

如上文所述，台湾地区 2017 年 5 月 10 日修正公布“遗赠税法”，将遗产税及赠与税的税率由 10%的单一税率改为 10%、15%、20%三级累进税率，详情参见表 2.30。

表 2.30 “遗赠税法”修正前后对比表

实行期间	**2017 年 5 月 11 日之前**	**2017 年 5 月 11 日之后**		
税种	税率	净额	税率	速算扣除数
遗产税	10%单一税率	< 5000 万	10%	0
		5000 万～1 亿	15%	250 万
		>1 亿	20%	750 万
赠与税	10%单一税率	< 2500 万	10%	0
		2500 万～5000 万	15%	125 万
		>5000 万	20%	375 万

2.5.4.3 纳税义务人和税额计算

一、遗产税

台湾对遗产税采总遗产税制，即只对遗产本身课征，而非继承人课征。遗产税的纳税义务人依序为遗嘱执行人、继承人及受遗赠人、遗产管理人。遗产税系以被继承人死亡日之课税财产时价，减除免税额及扣除额为计算基准。2022 年发生的继承案件中被继承人之免税额为 1333 万元，“遗赠税法”第 17 条规定了各项扣除额及其适用范围。另外，被继承人在台湾境内的投资，如符合“华侨回国投资其经审定之投资额课征遗产税优待办法”的规定，于遗产中经审定之投资额部分，可以按“遗赠税法”规定估定之价值，扣除半数，免征遗产税。

自 2017 年 5 月 12 日起，遗产税的计算公式如下：

遗产税应纳税额＝（课税遗产总额－免税额－扣除额）×税率－累进差额－扣抵税额及利息

二、赠与税

一般而言，赠与税的纳税义务人为赠与人。但赠与人有行踪不明、死亡时赠与税尚未核课或逾规定缴纳期限尚未缴纳情况之一时，以受赠人为纳税义务人。赠与税系以赠与人赠与时之课税财产时价，减除免税额及扣除额为计算基准。2022 年发生的赠与案件中每位赠与人每年之免税额为 244 万元。而赠与人捐赠给各级政府、公立教育、文化、公益及慈善机关、公有事业机构、全部公股之公营事业、依法登记为财团法人组织且符合“行政院”规定标准之教育、文化、公益、慈善、宗教团体及祭祀公业、配偶相互赠与等财产，不计入赠与总额，免征赠与税。

自 2017 年 5 月 12 日起，赠与税的计算公式如下：

赠与税应纳税额＝（课税赠与总额－免税额－扣除额）×税率－累进差额

2.5.4.4 申报与缴纳

遗赠税申报案件流程如图 2.3 所示。

一、遗产税的申报与缴纳

被继承人死亡遗有财产的，纳税义务人应于被继承人死亡之日起 6 个月内，向户籍所在地主管稽征机关办理遗产税申报。但由稽征机关申请法院指定遗产管理人的，自法院指定遗产管理人之日起算。

被继承人为经常居住台湾地区境外的台湾地区“国民”或非台湾地区“国民”死亡时，在台湾地区境内遗有财产者，应向台湾地区“中央政府”所在地的主管稽征机关办理遗产税申报。

为便利民众申报遗产税，台湾地区“财政部”2022 年 1 月 1 日起提供遗产税申报税额试算服务，对遗产总额在 3000 万元以下且遗产种类单纯的遗产税案件，主动整合金融机构提供的金融遗产资料及遗产税财产参考清单的不动产、汽车等资料，并核列被继承人未偿债务、公共设施保留地及身心障碍等扣除额，进行税额试算，试算结果（遗产税申报税额试算通知书及确认申报书）申请人可选择由“国税局”以电邮通知自行下载或寄发纸本，经其确认试算内容无误，可采在线登录、签章寄回被继承人户籍地“国税局”或就近洽任一“国税局”临柜递送，即完成遗产税申报，免检附相关证明文件、节省纳税义务人逐笔填写申报书及计算应纳税额时间。

二、赠与税的申报与缴纳

除“遗赠税法”规定不计入赠与总额的赠与外，赠与人在 1 年内赠与他人的财产总值超过赠与税免税额时，应于超过免税额之赠与行为发生后 30 日内，向主管稽征机关办理赠与税申报。除不计入赠与总额公益信托外，委托人有应课征赠与税情形的，应以订定、变更信托契约之日为赠与行为发生日，依前述规定办理。

赠与人为经常居住台湾地区境内的台湾地区“国民”，向户籍所在地主管稽征机关申报；其为经常居住台湾地区境外的台湾地区“国民”或非台湾地区“国民”，就其在台湾地区境内财产为赠与的，向台湾地区“中央政府”所在地主管稽征机关申报。

同一赠与人在同一年内有两次以上应申报纳税之赠与行为的，应于办理后一次赠与税申报时，将同一年内以前各次的赠与事实及纳税情形合并申报。

三、延期申报

遗赠税纳税义务人具有正当理由不能如期申报的，应于规定的申报限期届满前，书面申请延长。申请延长期限以 3 个月为限。但因不可抗力或其他有特殊的事由时，可以由稽征机关视实际情形核定延长期限。

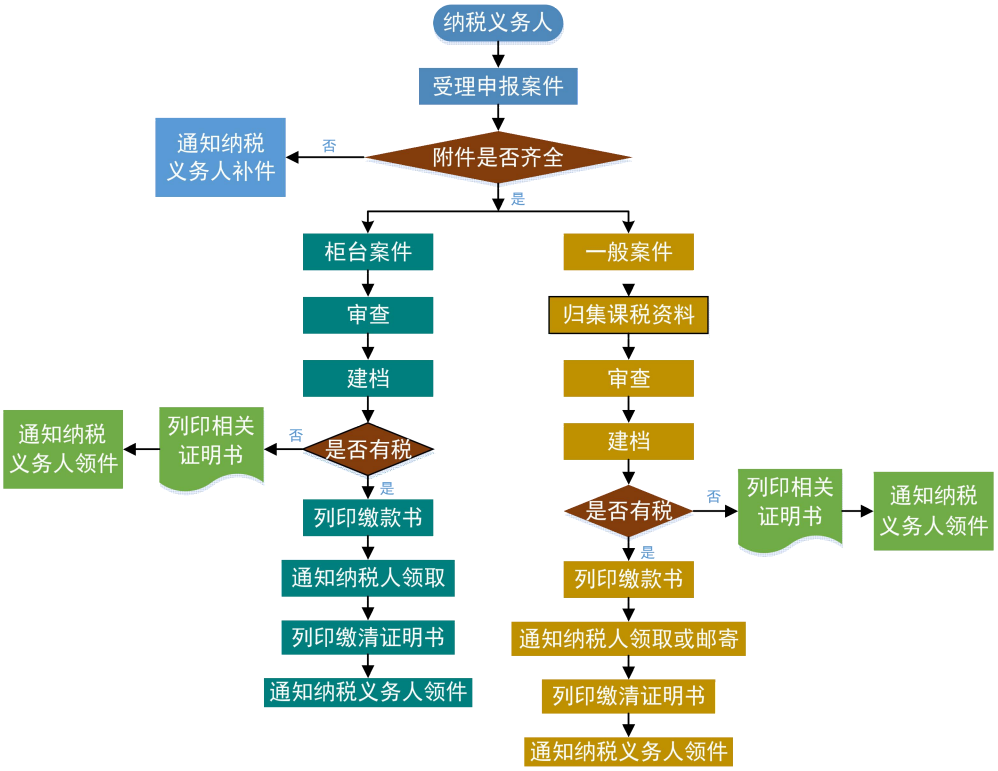


图 2.3　遗产及赠与税申报案件流程图[①]

四、税款延期或分期缴纳及实物抵缴

遗赠税纳税义务人，应于稽征机关送达核定纳税通知书之日起两个月内，缴清应纳税款；必要时，得于限期内申请稽征机关核准延期两个月。

遗产税或赠与税应纳税额在 30 万元以上，纳税义务人确有困难，不能一次缴纳现金时，得于纳税期限内，向该管稽征机关申请，分 18 期以内缴纳，每期间隔以不超过两个月为限。经申请分期缴纳者，应自缴纳期限届满之次日起，至纳税义务人缴纳之日止，依邮政储金一年期定期储金固定利率，分别加计利息；利率有变动时，依变动后利率计算。

遗产税或赠与税应纳税额在 30 万元以上，纳税义务人确有困难，不能一次缴纳现金时，得于纳税期限内，就现金不足缴纳部分申请以在台湾地区境内之课征标的物或纳税义务人所有易于变价及保管之实物一次抵缴。台湾地区境内之课征标的物属不易变价或保管，或申请抵缴日之时价较死亡或赠与日之时价为低者，其得抵缴之税额，以该项财产价值占全部课征

① 来源于台湾地区“财政部南区国税局”网站。

标的物价值比例计算之应纳税额为限。

2.5.4.5 处罚

一、未申报、漏报或短报、逃漏税的行政处罚

纳税义务人未依限办理遗产税或赠与税申报的，按核定应纳税额加处 2 倍以下罚锾。

纳税义务人对已按规定申报但有漏报或短报情事的，应按所漏税额处以 2 倍以下罚锾。

纳税义务人有故意以诈欺或其他不正当方法，逃漏遗产税或赠与税的，除依继承或赠与发生年度税率重行核计补征外，并应处以所漏税额 1 倍至 3 倍之罚锾。

上述未申报、漏报或短报、逃漏税的罚锾，连同应征之税款，最多不得超过遗产总额或赠与总额。

二、逾期缴纳滞纳金、强制执行及罚息

纳税义务人对于核定之遗产税或赠与税应纳税额逾期限缴纳的，每逾 3 日加征应纳税额 1%滞纳金；逾期 30 日仍未缴纳的，主管稽征机关应移送强制执行；但因不可抗力或不可归责于纳税义务人之事由，致不能于法定期间内缴清税捐，得于其原因消灭后 10 日内，提出具体证明，向稽征机关申请延期或分期缴纳经核准者，免予加征滞纳金。

同时，应纳税款应自滞纳期限届满之次日起，至纳税义务人缴纳之日止，依各年度 1 月 1 日邮政储金 1 年期定期储金固定利率，按日加计利息，一并征收。

三、刑事责任

纳税义务人在遗产税未缴清前，分割遗产、交付遗赠或办理移转登记，或赠与税未缴清前，办理赠与移转登记的，处 1 年以下有期徒刑。

2.5.5 证券交易税（Securities Transaction Tax）

证券交易税是对出卖有价证券的行为，按买卖成交价格课征的一种交易税，交易无论盈亏均须缴纳。证券交易所得税则系对出售有价证券的增益所课征的所得税，两者性质不同。证券交易税的主要法律依据为“证券

交易税条例”。

2.5.5.1 征税范围

凡买卖有价证券，除各级政府发行的债券及其他依法免征的外，应征收证券交易税。有价证券，是指各级政府发行的债券，公司发行的股票、公司债及经政府核准可以公开募销的其他有价证券。

2.5.5.2 纳税义务人和代征人

证券交易税系向出卖有价证券人课征。除证券自营商自行出卖其所持有的有价证券，证券交易税由该证券自营商向“国库”缴纳外，证券交易税由代征人代征。代征人依交易类别如表 2.31 所示：

表 2.31　证券交易税代征人

交易类别	代征人
证券承销商出卖其所承销之有价证券业务者	证券承销商
有价证券系经由证券经纪商受客户委托出卖者	证券经纪商
由持有人直接出让与受让人者	受让证券人

2.5.5.3 税率

证券交易税税率如表 2.32 所示。

表 2.32　证券交易税税率

股票		公司债及其他有价证券
现股当冲	非现股当冲	
1.5%	3%	1%
说明：1.依“促进产业升级条例”第 20 条之 1 规定，公司债及金融债券自 2002 年 2 月 1 日起至 2009 年 12 月 31 日止免征证券交易税。 2.依“证券交易税条例”第 2 条之 1 规定，公司债及金融债券自 2010 年 1 月 1 日起至 2026 年 12 月 31 日止暂停征证券交易税；债券指数股票型基金自 2017 年 1 月 1 日起至 2026 年 12 月 31 日止暂停征证券交易税。 3.依“证券交易税条例”第 2 条之 2 规定，自 2017 年 4 月 28 日起至 2024 年 12 月 31 日同一证券商受托买卖，或自 2018 年 4 月 28 日起至 2024 年 12 月 31 日止证券商自行买卖现股当日冲销交易，证券交易税税率由 3‰调降为 1.5‰。 4.依“证券交易税条例”第 2 条之 3 规定，经主管机关核准发行认购（售）权证，于该权证上市或上柜日至到期日期间，基于履行报价责任规定及风险管理目的，自 2013 年 11 月 10 日起至 2028 年 11 月 9 日止，出卖认购（售）权证避险专户内经目的事业主管机关核可之标的股票者，其每日交易成交总金额在避险必要范围内之部分，证券交易税税率由现行 3‰调降为 1‰。		

2.5.5.4 报缴

代征人于每次有价证券买卖交割的当日，按“证券交易税条例”第2条

规定税率代征后，于代征次日，填具缴款书向“国库”缴纳。

证券自营商自行出卖所持有的有价证券，其证券交易税由该证券自营商于每次买卖交割之次日，填具缴款书自行向“国库”缴纳之。

代征人及证券自营商应将每日成交证券的出卖人姓名、地址、有价证券名称、数量、单价、总价及税额等列具清单，于次月 5 日前报告于该管稽征机关。

2.5.5.5 奖惩规定

一、告发或检举奖励

告发或检举证券交易税代征人有不为代征、短征、漏征，或证券买卖人以诈欺及其他不正当行为逃税情事，经查明属实者，稽征机关应以罚锾 20%，奖给举发人，并为举发人绝对保守秘密。公务人员不适用该规定。

二、代征人的奖惩规定

代征人依法定程序及期限完成代征义务的，该管稽征机关应按其代征税额给予 1‰的奖金，但每一代征人每年以 2400 万元为限。

代征人不履行代征义务，或代征税额有短征、漏征情形的，除责令其赔缴并由该管稽征机关先行发单补征外，另处以应代征未代征的税额 1 倍至 10 倍罚锾。

三、证券自营商惩罚规定

证券自营商未缴纳应纳税额或有短缴、漏缴应纳税额情形的，除补征税款外，按所漏税额处 1 倍至 10 倍罚锾。

四、未按规定申报或申报不实、逾期缴纳处罚

代征人或证券自营商不依规定向该管稽征机关填报证券成交列表或所填报事项有虚伪不实之情事的，处以 1500 元以上 3000 元以下的怠报金。

代征人或证券自营商未依照规定期限缴纳税款的，每逾 3 日按滞纳数额加征 1%滞纳金；其逾期 30 日仍未缴纳的，应移送强制执行。

五、有价证券买卖人逃避税处罚

有价证券买卖人以诈欺或其他不正当行为逃避税负的，各处以应纳税额 20 倍的罚锾。代征人有前项同一行为的，加倍处以罚锾。

2.5.6 期货交易税（Futures Transactions Tax）

2.5.6.1 征税范围

凡在台湾地区境内期货交易所从事期货交易，依“期货交易税条例”规定，应征收期货交易税。

2.5.6.2 纳税义务人及代征人

期货交易税向买卖双方交易人课征，由期货商代征。

2.5.6.3 税率

“期货交易税条例”只给出了税率范围，各类别期货交易税的征收率，由“财政部”按不同契约分别拟订，并报请“行政院”核定，具体情况参见表 2.33。

表 2.33 期货交易税税率范围及“行政院”核定征收税率

期货契约类别	期货交易税条例规定的税率范围（R）	核定征收税率
股价类期货契约	0.125‰≤R≤0.6‰	每次交易之契约金额之十万分之二[1]
利率类期货契约	百万分之 0.125≤R≤百万分之 2.5	10 年期政府债券期货：每次交易之契约金额之百万分之 1.25
选择权契约或期货选择权契约	1‰≤R≤6‰	每次交易之权利金金额之 1‰
其他期货交易契约	百万分之 0.125≤R≤0.6‰	黄金期货：每次交易之契约金额之百万分之 2.5
		汇率期货：每次交易之契约金额之百万分之 1[2]
注：[1]依台财税字第 10400731300 号令，“期货交易税条例”第 2 条第 1 项第 1 款规定的股价类期货契约之期货交易税征收率为十万分之二，实施期间自 2016 年 1 月 1 日至 2018 年 12 月 31 日。 [2] 台财税字第 10404605290 号令，台湾期货交易所股份有限公司上市“美元兑人民币汇率期货契约”及“小型美元兑人民币汇率期货契约”的期货交易税征收率为百万分之一，自 2015 年 7 月 20 日生效。		

2.5.6.4 期货商报缴期货交易税方式

期货交易税由期货商于交易当日，按上述税率代征，并于代征之次日，填具缴款书向“国库”缴纳。

代征人应将每日期货交易之交易人姓名、地址、期货交易名称、数量、金额及代征的税额等，以录制媒体数据（电子申报系统：“‘财政部’电子申报缴税服务网址（http://tax.nat.gov.tw）”）或列具月报表列表，于次月 5 日前以电子申报系统上传月报表或将月报表寄达于该管稽征机关。

2.5.6.5 代征人的奖惩规定

代征人依照法定程序及期限完成其代征义务的，按其代征税额给予1‰奖金，但每一代征人每年以2400万元为限。

期货商不履行代征义务，或其应行代征的税额有短漏征情形的，除责令其赔缴，并由该管辖稽征机关先行发单补征外，另处所漏税额 10 倍以上 30 倍以下罚锾。

代征人不依规定向该管稽征机关填报期货交易列表或媒体数据，或所填报事项有虚伪不实之情事的，处 1.5 万元以上 3 万元以下怠报金。

代征人逾期缴纳代征税款的，应予加征滞纳金。

2.5.7 烟酒税及健康福利捐(Tobacco and Alcohol Tax,Health and Welfare Surcharge)

台湾于 2002 年 1 月 1 日取消烟酒专卖制度，施行烟酒税制。烟酒税的主要法律依据为“烟酒税法”及“烟酒税稽征规则”。烟酒税属于特种消费税，是自台湾境内产制及境外进口的“烟”与“酒”两种产品所征收的税赋。此外，“烟害防制法”中规定的烟品应征的健康福利捐，由烟酒税稽征机关在征收烟酒税时代征，同时烟品健康福利捐准用于烟酒税关于征收、纳税义务人、免税、退税及稽征的相关规定。

2.5.7.1 征税范围

烟酒税的课征范围为在台湾境内产制（包括制造、分装等有关行为）或自境外进口的烟酒。

2.5.7.2 征税对象及课征时点

烟酒税的纳税义务人和征税时点如表 2.34 所示：

表 2.34　烟酒税的纳税义务人及征税时点

项目	纳税义务人	征税时点
台湾境内产制的烟酒	产制厂商	出厂时
委托代制的烟酒	为受托之产制厂商。如委托厂商为产制应税烟酒厂商的，可以申请以委托厂商为纳税义务人	出厂时
台湾境外进口的烟酒	收货人、提货单或货物持有人	进口时
法院及其他机关拍卖尚未完税的烟酒	拍定人	提领前
免税烟酒因转让或移作他用而	转让或移作他用之人或货物持有人	转让或移作

不符免税规定的		他用时

2.5.7.3 税额

烟酒税各税目的税额及烟品健康福利捐的金额如表 2.35 所示：

表 2.35　烟酒税税额及烟品健康福利捐金额

税目		税额/金额	
烟	纸烟	烟酒税	每千支 1590 元
		烟品健康福利捐	每千支 1000 元
	烟丝	烟酒税	每公斤 1590 元
		烟品健康福利捐	每公斤 1000 元
	雪茄	烟酒税	每公斤 1590 元
		烟品健康福利捐	每公斤 1000 元
	其他烟品	烟酒税	每公斤或每千支 1590 元
		烟品健康福利捐	每公斤 1000 元
酒	酿造酒类	啤酒	每公升 26 元
		其他酿造酒	每公升每度 7 元
	蒸馏酒类		每公升每度 2.5 元
	再制酒类	酒精成分＞20%	每公升 185 元
		酒精成分≦20%	每公升每度 7 元
	料理酒		每公升 9 元
	其他酒类		每公升每度 7 元
	酒精		每公升 15 元

2.5.7.4 免税及退税

一、免税

烟酒有下列情形之一的，免征烟酒税：（1）用作产制另一应税烟酒的；（2）运销台湾地区境外的；（3）参加展览，于展览完毕原件复运回厂或出口的；（4）旅客自台湾地区境外随身携带的自用烟酒或调岸船员携带自用烟酒，未超过政府规定限量的。

二、退税

已纳烟酒税的烟酒，有下列情形之一的，退还原纳烟酒税：（1）运销台湾地区境外的；（2）用作制造外销物品之原料的；（3）滞销退厂整理或加工为应税烟酒的；（4）因故变损或质量不合“政府”规定标准经销毁的；（5）产制或进口厂商于运送或存储烟酒过程中，遇火焚毁或落水沉没及其他人力不可抵抗的灾害，以致物体消灭的。

2.5.7.5 征税管理

产制厂商当月份出厂烟酒的应纳税款，应于次月 15 日以前自行向公库缴纳，并依照“财政部”规定格式填具计算税额申报书，检同缴款书收据向主管稽征机关申报。无应纳税额者，仍应向主管稽征机关申报。产制厂商逾上述 15 日期限未缴纳应纳税款或未申报的，主管稽征机关应即通知于 3 日内补缴或补报；届期仍未办理的，主管稽征机关应即进行调查，核定其应纳税额通知纳税义务人限期缴纳；届期未缴纳的，得停止其烟酒的出厂，至税款缴清为止。

进口应税烟酒，纳税义务人应向海关申报，并由海关于征收关税时代征。

法院及其他机关拍卖尚未完税的烟酒，拍定人应于提领前向所在地主管稽征机关申报纳税。

2.5.7.6 处罚

一、未办理烟酒税登记、报告或设置账簿凭证的处罚

纳税义务人未依规定申请厂商登记、产品登记的，未依烟酒税稽征规则的规定报告或报告不实的，产制厂商未依规定设置或保存账簿、凭证或会计记录的，处 1 万元以上 5 万元以下罚锾，并通知其依限补办或改正；届期仍未补办或改正的，可以连续处罚。

二、产制厂商未依限办理申报或不申报的处罚

产制厂商未依限申报，但已于接获“国税局”通知书 3 日内补办申报并缴纳烟酒税及烟品健康福利捐的，按应纳烟酒税税额及烟品健康福利捐金额加征 1%滞报金，其金额不得超过 10 万元，最低不得少于 1 万元；其无应纳烟酒税税额及烟品健康福利捐者，滞报金为 5000 元。

产制厂商于接获“国税局”补报通知后，逾期仍未办理申报缴纳烟酒税及烟品健康福利捐的，“国税局”即进行调查，核定其应纳税额补征，并按核定的应纳烟酒税税额及烟品健康福利捐金额加征 2%怠报金，其金额不得超过 20 万元，最低不得少于 2 万元。其无应纳烟酒税税额及烟品健康福利捐的，怠报金为 1 万元。

三、滞纳金

纳税义务人逾期缴纳烟酒税及烟品健康福利捐的，应自缴纳期限届满之次日起，每逾 2 日按滞纳金额加征 1%滞纳金；逾 30 日仍未缴纳者，依法移送强制执行。但因不可抗力或不可归责于纳税义务人之事由，致不能于法定期间内缴清税捐，得于其原因消灭后 10 日内，提出具体证明，向稽征机关申请延期或分期缴纳经核准者，免予加征滞纳金。前项应纳之烟酒税及烟品健康福利捐，应自滞纳期限届满之次日起，至纳税义务人自动缴纳或强制执行征收缴纳之日止，就其应纳烟酒税及烟品健康福利捐之金额，依邮政储金 1 年期定期储金固定利率，按日计算利息，一并征收。

四、逃漏税处罚

纳税义务人有下列逃漏烟酒税及烟品健康福利捐情形之一的，除补征烟酒税及烟品健康福利捐外，按补征金额处 1 倍至 3 倍罚锾：（1）未依规定办理登记，擅自产制应税烟酒出厂的；（2）于停止出厂期间，擅自产制应税烟酒出厂的；（3）台湾地区境外进口的烟酒，未申报缴纳烟酒税及烟品健康福利捐的；（4）免税烟酒未经补征烟酒税及烟品健康福利捐，擅自销售或移作他用的；（5）厂存原料或成品数量，查与账表不符的；（6）短报或漏报应税数量的；（7）烟酒课税类别申报不实的；（8）其他违法逃漏烟酒税或烟品健康福利捐的。

2.5.8 土地税（Land Tax）

台湾地区土地税分为地价税、田赋及土地增值税，规范土地税的主要税法规则有“土地税法”“土地税法施行细则”“土地税减免规则”“平均地权条例”及“平均地权条例施行细则”。

其中，田赋是台湾地区对农业用地在作农业使用期间及与农业经营不可分离的土地征收的实物税。具体来说，是对非“都市土地依法”编定的农业用地或未规定地价的土地，及特定的都市土地征收的一种税赋。田赋是土地税的组成部分，但台湾地区“土地税法”第 27 条之 1 规定：“为调剂农业生产状况或因应农业发展需要，‘行政院’得决定停征全部或部分田赋。”实际上，台湾从 1978 年起减半征收，1988 年起全面停征田赋，因此本部分对田赋不作介绍。

2.5.8.1 土地增值税（Increment Tax on Land Value）

一、征税范围

土地增值税以台湾地区境内土地为征税范围，境外土地不在课征之列。土地增值税是对已规定地价的土地，于土地所有权移转时按其土地自然涨价总数额征收或于设定典权时（拟制的土地自然涨价）预征的一种税收。

二、纳税义务人

土地增值税的纳税义务人如表 2.36 所示。

表 2.36　土地增值税纳税义务人

项目	纳税人	项目说明
土地为有偿移转时	原所有权人	有偿移转指移转时取得相当的对价。例如：买卖、交换、政府照价收买或征收。
土地为无偿移转时	取得所有权之人	无偿移转指移转时取得土地所有权人并未付出代价。例如：赠与或遗赠。
土地设定典权时	出典人	已规定地价的土地设定典权时，出典人须缴纳土地增值税。待回赎时，再要求无息退还原缴税款。
信托土地有偿移转或设定典权时	受托人	受托人就土地，于信关系存续中，有偿移转所有权、设定典或依“信托法”第 35 条规定转为其自有土地。
信托土地归属时	归属权利人	受托人依信托本旨移转土地与委托人以外的归属权利人。

此外，“土地税法”还有代缴的规定。土地所有权移转，其应纳之土地增值税，纳税义务人未于规定期限内缴纳的，可以由取得所有权之人代为缴纳。依“平均地权条例”第 47 条规定，由权利人单独申报土地移转现值的，其应纳的土地增值税应由权利人代为缴纳。

三、课税基础

土地增值税的税基为土地涨价总数额，土地涨价总数额为自该土地所有权移转或设定典权时，经核定之申报移转现值中减除下列各款后的余额：（1）规定地价后，未经过移转的土地，其原规定地价；规定地价后，曾经移转的土地，其前次移转现值。（2）土地所有权人为改良土地已支付的全部费用，包括已缴纳的工程受益费、土地重划费用以及因土地使用变更而无偿捐赠一定比率土地作为公共设施用地的，其捐赠时捐赠土地的公告现值总额。

土地涨价总数额之计算公式为（“土地税法施行细则”第 50 条附件）：

土地涨价总数额=申报土地移转现值－原规定地价或前次移转时所申报之土地移转现值×台湾地区消费者物价总指数/100-（改良土地费用+工程受益费+土地重划负担总费用+因土地使用变更而无偿捐赠作为公共设施用地其捐赠土地之公告现值总额）

四、税率

台湾地区土地增值税采用三级超率累进税率，分别为20%、30%及40%，具体适用情形为：（1）土地涨价总数额超过原规定地价或前次移转时核计土地增值税之现值数额未达100%的，就其涨价总数额征收增值税20%；（2）土地涨价总数额超过原规定地价或前次移转时核计土地增值税之现值数额在100%以上未达200%的，其超过部分征收增值税30%；（3）土地涨价总数额超过原规定地价或前次移转时核计土地增值税之现值数额在200%以上的，其超过部分征收增值税40%。

此外，对于长期持有土地期间在20年以上的，“土地税法”还有减征的规定。另土地所有权人出售符合规定的自用住宅用地，可按10%优惠税率课征。

五、应纳土地增值税额计算

应纳土地增值税额的基本计算公式为：土地增值税应纳税额 = 土地涨价总数额×级距税率 － 累进差额应纳土地增值税 － 减征税额 － 重新规定地价而增缴的地价税。其具体计算公式参见表2.37。

表2.37　土地增值税额的具体计算公式

税级别	计算公式
第一级	应征税额=土地涨价总数额【超过原规定地价或前次移转时申报现值（按台湾地区消费者物价总指数调整后）未达100%】×税率（20%）
第二级	应征税额=土地涨价总数额【超过原规定地价或前次移转时申报现值（按台湾地区消费者物价总指数调整后）在100%以上未达200%的】×【税率（30%）－[（30%－20%）×减征率]】－累进差额（按台湾地区消费者物价总指数调整后的原规定地价或前次移转现值×A） 注：持有土地年限未超过20年，无减征，A为0.10 持有土地年限20年以上，减征率为20%，A为0.08 持有土地年限30年以上，减征率为30%，A为0.07 持有土地年限40年以上，减征率为40%，A为0.06
第三级	应征税额=土地涨价总数额【超过原规定地价或前次移转时申报现值（按台湾地区消费者物价总指数调整后）在200%以上的】×【税率（40%）－[（40%-20%）×减征率]】－累进差额（按台湾地区消费者物价总指数调整后的原规定地价或前次移转现值×B） 注：持有土地年限未超过20年，无减征，B为0.30

	持有土地年限 20 年以上，减征率为 20%，B 为 0.24 持有土地年限 30 年以上，减征率为 30%，B 为 0.21 持有土地年限 40 年以上，减征率为 40%，B 为 0.18

六、减免税及特殊规定

（一）土地增值税减免

“土地税法”及“土地税减免规则”规定的可免征或减征其土地增值税的情形为：（1）因继承而移转的土地免征。（2）政府出售或政府依法赠与的公有土地及政府接受捐赠的私有土地免征。（3）被征收的土地，免征土地增值税。（4）依“都市计划法”指定的公共设施保留地尚未被征收前之移转，全免。（5）依法可以征收的私有土地，土地所有权人自愿按征收补偿地价售与需地机关者，全免。（6）区段征收的土地，以现金补偿其地价的，及因领回抵价地不足最小建筑单位面积而领取现金补偿的，或以抵价地补偿其地价的，全免。领回抵价地后第一次移转时，减征 40%。（7）经重划的土地，于重划后第一次移转减征 40%。（8）土地重划时土地所有权人依法应负担的公共用地及抵费地，全免。于重划区内原土地所有权人应分配之土地因未达最小分配面积标准改领差额地价者，亦同。（9）分别共有土地分割后，各人所取得的土地价值与其分割前应有部分价值相等者，全免。公同共有土地分割，各人所取得的土地价值与分割前相等者，亦同。（10）土地合并后，各共有人应有部分价值与其合并前的土地价值相等者，全免。（11）私人捐赠供兴办社会福利事业或依法设立私立学校使用的土地，全免；但以符合下列规定者为限：①受赠人为财团法人。②法人章程载明法人解散时，其剩余财产归属当地地方政府所有。③捐赠人未以任何方式取得所捐赠土地之利益。

此外，“土地税法”还规定了可以申请不征税的情形，包括配偶相互赠与之土地（但移转时需办理土地现值申报）以及作农业使用的农业用地移转与自然人时。

（二）售旧地购新地之退税

“土地税法”第 35 条规定，土地所有权人于出售土地后，自完成移转登记之日起，2 年内重购土地符合下列规定之一，其新购土地地价超过原出售土地地价或补偿地价，扣除缴纳土地增值税后之余额者，可以向主管稽

征机关申请就其已纳土地增值税额内，退还其不足支付新购土地地价之数额：（1）自用住宅用地出售后，另行购买都市土地未超过 3 公亩部分或非都市土地未超过 7 公亩部分仍作自用住宅用地者；（2）自营工厂用地出售后，另于其他都市计划工业区或政府编定之工业用地内购地设厂者；（3）自耕之农业用地出售后，另行购买仍供自耕之农业用地者。

上述规定土地所有权人于先购买土地后，自完成移转登记之日起 2 年内，始行出售土地者，准用之。上述自用住宅用地及自营工厂用地，于土地出售前 1 年内，曾供营业使用或出租者，不适用之。

（三）其他税法规定的优惠

“中小企业发展条例”第 33 条规定了以工业区土地作价投资的土地增值税优惠。以工业区土地作价投资于中小企业者，经该中小企业同意，以该投资人所取得之该中小企业之股票作为纳税担保，投资人应缴纳之土地增值税，得自该项土地投资之年份起，分 5 年平均缴纳。前项投资之土地，以供该中小企业自用者为限；如非供自用或再转让时，其未缴之土地增值税，应由投资人一次缴清。第 34 条规定了迁厂适用最低级距税率的优惠，即中小企业因下列原因之一，迁厂于工业区、都市计划工业区或于本条例施行前依“奖励投资条例”编定之工业用地，其原有工厂用地出售或移转时，应缴之土地增值税，按其最低级距税率征收：（1）工厂用地，因都市计划或区域计划之实施，而不合其分区使用规定者；（2）因防治污染、公共安全或维护自然景观之需要，而有改善之困难，主动申请迁厂，并经主管机关核准者；（3）经政府主动辅导迁厂者。但依前项规定迁建工厂后 3 年内，将其工厂用地转让于他人者，其迁厂前出售或移转之原有工厂用地所减征之土地增值税部分，应依法补征之。

此外，如前文 2.2.1.5 部分所述，依“企业并购法”第 39 条，公司还可享受记存土地增值税税款的优惠。公司进行分割或依“企业并购法”第 27 条至第 30 条规定收购财产或股份，而以有表决权之股份作为支付被并购公司之对价，并达全部对价 65%以上，或进行合并者，其依法由原土地所有权人负担之土地增值税，准予记存于并购后取得土地之公司名下。记存土地增值税后，被收购土地或被分割土地完成移转登记日起 3 年内，转让该对价取得之股份致持有股份低于原取得对价之 65%时，被收购公司或被分割

公司应补缴记存之土地增值税；该补缴税款未缴清者，应由收购公司、分割后既存或新设公司负责代征。

七、申报、缴纳及登记

（一）移转现值申报

土地所有权移转或设定典权时，双方当事人（权利人及义务人）应在订定契约之日起 30 内，检附契约复印件及有关文件，共同向土地所在地之税捐机关申报土地移转现值，如逾期申报，则以税捐机关收件日当期公告的土地现值为移转现值核定应纳的土地增值税。但依规定可以由权利人单独申请登记的，权利人可以单独申报其移转现值。

纳税义务人及权利人申报移转或申报设定典权时，以该土地的公告现值为计算基础；但申报的土地移转现值超过公告现值时，以自行申报的移转现值为计算基础。申报移转的现值低于公告现值时，可以由主管机关照其自行申报的移转现值收买或照公告现值征收土地增值税。

（二）税款缴纳

主管稽征机关应于申报土地移转现值收件之日起 7 日内，核定应纳土地增值税额，并填发税单，送达纳税义务人。但申请按自用住宅用地税率课征土地增值税之案件，其期间可延长为 20 日。土地增值税纳税义务人于收到土地增值税缴纳通知书后，应于 30 日内向公库缴纳。

（三）登记

权利人及义务人应于缴纳土地增值税后，共同向主管地政机关申请土地所有权移转或设定典权登记。主管地政机关于登记时，发现该土地公告现值、原规定地价或前次移转现值有错误者，立即移送主管稽征机关更正重核土地增值税。欠缴土地税之土地，在欠税未缴清前，不得办理移转登记或设定典权。

八、处罚

1. 纳税义务人或代缴义务人未于税单所载限缴日期内缴清应纳税款的，每逾 2 日按滞纳数额加征 2%滞纳金，逾 30 日仍未缴纳者，移送“法务部行政执行署”所属行政执行分署强制执行。

2. 土地买卖未办竣权利移转登记再行出售的，处再行出售移转现值 2%

的罚锾。

3. 依“土地税法”免征土地增值税的受赠土地的财团法人，有下列情形之一的，除追补应纳之土地增值税外，并处应纳土地增值税额 2 倍罚锾：（1）未按捐赠目的使用土地的；（2）违反各该事业设立宗旨的；（3）土地收益未全部用于各该事业的；（4）经稽征机关查获或经人举发查明捐赠人有以任何方式取得所捐赠土地之利益的。

2.5.8.2 地价税（Land Value Tax）

一、征税范围

台湾地区地价税的征税范围为台湾地区境内的土地。凡已规定地价的土地，除依法课征田赋外，均应课征地价税。地价由台湾地区直辖市或县市主管机关分区调查计算后公告。

二、纳税义务人

地价税的纳税义务人如表 2.38 所示。

表 2.38　地价税纳税义务人

纳税义务人	备　注
土地所有权人	若属于公同共有，为管理人；若为分别共有，以共有人各按其应有部分为纳税义务人
管理机关	土地所有权属公有
管理人	土地所有权属公同共有者（含未办继承登记）
典权人	设有典权土地
承领人	承领土地
耕作权人	承垦土地
受托人	土地为信托财产者，于信托关系存续中

此外，若土地存在纳税义务人行踪不明、权属不明、无人管理、土地所有权人申请由占有人代缴情形之一的，主管稽征机关可以指定土地使用人负责代缴其使用部分的地价税或田赋。

三、申报地价

申报地价以直辖市或县（市）政府规定之公告地价为基础确定。土地所有权人未于公告地价公告期间申报者，以公告地价的 80%为申报地价。土地所有权人可在公告地价 80%至 120%范围内申报地价，但超过公告地价 120%时，超过部分不计，仍以公告地价之 120%为申报地价。但申报价格不足公

告地价的80%时，以公告地价的80%为申报地价。

地价税是指按每一土地所有权人在每一直辖市或县（市）辖区内土地之地价总额计征。

四、累进起点地价

累进起点地价以各该直辖市或县（市）土地7公亩（700平方公尺）的平均地价为准（各县市累进起点地价均不相同）。但不包括工业用地、矿业用地、农业用地及免税土地在内。

五、税率

地价税采用基本税率、一般土地累进税率及特别税率。

地价税的基本税率为10‰，适用于公有土地、工业用地、矿业用地、私立公园、动物园、体育场所用地、加油站及停车场用地等。一般土地地价总额未超过累进起点地价者，按基本税率征收；超过累进起点地价者，依表2.39规定适用累进税率：

表2.39　地价税一般土地累进税率

一般土地超过累进起点地价者按下列规定累进课征	税率
超过累进起点地价未达5倍，就其超过部分	1.5%
超过累进起点地价5倍至10倍，就其超过部分	2.5%
超过累进起点地价10倍至15倍，就其超过部分	3.5%
超过累进起点地价15倍至20倍，就其超过部分	4.5%
超过累进起点地价20倍，就其超过部分	5.5%

特别税率适用如表2.40所示：

表2.40　地价税特别税率

适用土地	特别税率	备注
自用住宅用地	2‰	仅适用于都市土地面积未超过3公亩及非都市土地面积未超过7公亩部分。
劳工宿舍用地、“国民”住宅用地	2‰	
公共设施保留地	6‰	其中符合自用住宅用地规定者，按2‰课征；其未作任何使用并与使用中之土地隔离者，免征。

此外，“土地税法”第21条规定，凡经直辖市或县（市）政府核定应征空地税之土地，按该宗土地应纳地价税基本税额加征2至5倍的空地税。

六、地价税的计算

地价税的计算公式如表 2.41 所示。

表 2.41　地价税的计算公式

税级别	计算公式
第一级	应征税额＝课税地价（未超过累进起点地价）×税率（10‰）
第二级	应征税额＝课税地价（超过累进起点地价未达 5 倍）×税率（15‰）－累进差额（累进起点地价×0.005）
第三级	应征税额＝课税地价（超过累进起点地价 5 倍至 10 倍）×税率（25‰）－累进差额（累进起点地价×0.065）
第四级	应征税额＝课税地价（超过累进起点地价 10 倍至 15 倍）×税率（35‰）－累进差额（累进起点地价×0.175）
第五级	应征税额＝课税地价（超过累进起点地价 15 倍至 20 倍）×税率（45‰）－累进差额（累进起点地价×0.335）
第六级	应征税额＝课税地价（超过累进起点地价 20 倍）×税率（55‰）－累进差额（累进起点地价×0.545）

七、征收和缴纳

地价税由直辖市或县（市）主管稽征机关按照地政机关编送的地价归户册及地籍异动通知资料核定，每年征收一次，必要时得分两期征收；地价税开征日期，台湾地区由省（市）政府决定。主管稽征机关于查定纳税义务人每期应纳地价税额后，应填发地价税税单，分送纳税义务人或代缴义务人，并将缴纳期限、罚则、收款公库名称地点、税额计算方法等公告周知。

可以适用特别税率的用地，土地所有权人应于每年（期）地价税开征40日前提出申请，逾期申请者，自申请之次年期开始适用。前已核定而用途未变更者，以后免再申请。当适用特别税率的原因、事实消灭时，应即向主管稽征机关申报。主管稽征机关应于每年（期）地价税开征60日前，将适用特别税率课征地价税之有关规定及其申请手续公告周知。

地价税纳税义务人或代缴义务人应于收到地价税税单后30内，向指定公库缴纳。

八、处罚

“土地税法施行细则”第15条和第29条规定：适用特别税率的原因、事实消灭时，土地所有权人应于30日内向主管稽征机关申报。减免地价税原因事实有变更或消灭时，土地权利人或管理人，应于30日内向主管稽征机关申报恢复征税。“土地税法”第54条第1项第1款规定，纳税义务人通

过变更、隐匿地目等方式或于适用特别税率、减免地价税的原因、事实消灭时，未向主管稽征机关申报，逃税或减轻税赋的，除追补应纳部分外，处短匿税额或赋额3倍以下罚锾。追补的税额及罚锾，纳税义务人应于通知缴纳之日起1个月内缴纳，届期不缴纳的，移送强制执行。

纳税义务人或代缴义务人未于税单所载限缴日期内缴清应纳税款者，应加征滞纳金。

2.5.9 房屋税（House Tax）

台湾地区房屋税是对房屋所有人在持有期间课征的一种财产税。依据“房屋税条例”，台湾房屋税的具体征收率、开征日期等事项由各直辖市及县（市）政府确定，“房屋税征收细则”也是由各直辖市及县（市）政府依“房屋税条例”分别拟订。因此对于房屋税相关问题，除了参考“房屋税条例”及本部分的内容外，纳税人还需参考台湾地区各直辖市及县（市）政府的具体规定。

2.5.9.1 征税范围

房屋税，以附着于台湾地区境内土地的各种房屋，及有关增加该房屋使用价值的建筑物（指附属于房屋的其他建筑物如电梯、太平梯、中央系统型冷气机、车库等），为课征对象。

2.5.9.2 纳税义务人

房屋税的纳税义务人如下：

房屋未设有典权的，为房屋所有人。房屋设有典权的，为典权人。共有的房屋，为共有人，并由共有人推定一人缴纳，如不为推定，则由现住人或使用人代缴。

未办建物所有权第一次登记且所有人不明的房屋，为使用执照所载起造人；如无使用执照的，为建造执照所载起造人；如无建造执照的，为现住人或管理人。

所有权人或典权人住址不明，或非居住房屋所在地者，应由管理人或现住人缴纳，如属出租，应由承租人负责代缴，抵扣房租。

房屋为信托财产的，于信托关系存续中，以受托人为房屋税的纳税义

务人。受托人为两人以上的，准用上述有关共有房屋的规定。

2.5.9.3 税率

台湾地区“房屋税条例”只给出了房屋税税率的范围，并规定直辖市及县（市）政府可以视地方实际情形，在规定税率范围内，分别规定适用于其辖区的房屋税征收率（需提经当地民意机关通过，并报请或层转“财政部”备案）。

“房屋税条例”规定的房屋税税率结构如表 2.42 所示：

表 2.42　房屋税税率结构

项目		法定税率	
		最高	最低
住家用	自住及公益出租人出租使用	1.2%	
	非自住	3.6%	1.5%
非住家用	营业及私人医院、诊所、自由职业事务所用	5%	3%
	人民团体等非营业用	2.5%	1.5%

其中，对于住家用房屋，各地方政府可以视所有权人持有房屋户数订定差别税率。

房屋同时作住家及非住家用的，应以实际使用面积，分别按住家用或非住家用税率课征房屋税。其中非住家用的房屋，课税面积最低不得少于全部面积 1/6。

2.5.9.4 应纳税额的计算

房屋税以房屋现值，按房屋使用情形所应适用的税率予以课征。房屋现值由地方税稽征机关依不动产评价委员会评定的房屋标准价格核定。

房屋税应纳税额＝房屋课税现值×税率

2.5.9.5 减免税规定

“房屋税条例”分别规定了公有房屋的免税情形，以及私有房屋的减免税情形。例如，私有房屋中，住家房屋现值在 10 万元以下的免税，合法登记的工厂供直接生产使用的自有房屋减半征收。

2.5.9.6 申报和缴纳

纳税义务人应于房屋建造完成之日起 30 日内检附有关文件，向当地主

管稽征机关申报房屋税籍有关事项及使用情形；其有增建、改建、变更使用或移转、承典时，亦同。纳税义务人未依上述规定期限申报，因而发生漏税的，除责令补缴应纳税额外，并按所漏税额处以 2 倍以下罚锾。

房屋税每年征收一次，具体开征日期由省（市）政府决定。新建、增建或改建房屋，于当期建造完成者，均须按月比例计课，未满 1 个月者不计。

欠缴房屋税的房屋，在欠税未缴清前，不得办理移转登记或设定典权登记。但该所欠税款，房屋承受人可以申请代缴，其代缴税额可以向纳税义务人求偿，或在买价、典价内照数扣除。

2.5.10 契税（Deed Tax）

台湾地区契税是在不动产发生买卖、承典、交换、赠与、分割或因占有而取得所有权时，由买受人、典权人、交换人、受赠人分割或占有不动产而依法取得所有权之人申报缴纳的税收。其主要法律依据为“契税条例”。

2.5.10.1 征税范围

不动产之买卖、承典、交换、赠与、分割或因占有而取得所有权者，均应申报缴纳契税。但在开征土地增值税区域的土地，免征契税。

2.5.10.2 纳税义务人与税率

契税的纳税义务人和适用税率如表 2.43 所示：

表 2.43　契税的纳税义务人及适用税率

契税种类	纳税义务人	税率
买卖契税	买受人	6%
典权契税	典权人	4%
交换契税	交换人	2%
赠与契税	受赠人	6%
分割契税	分割人	2%
占有契税	占有人	6%
以不动产为信托财产	归属权利人	受托人依信托本旨移转信托财产与委托人以外的归属权利人时，按赠与契税 6%税率征税。
注：交换有给付差额价款的，其差额价款应依买卖契税 6%税率课征。		

2.5.10.3 税基及应纳税额计算

契价是契税的计税依据。契价以当地不动产评价委员会评定的标准价

格为准，但依法领买或标购公产及向法院标购拍卖的不动产的情况下，其取得不动产的移转价格低于评定标准价格的，契价以移转价格为准。

契税的计算公式为：契税税额 = 核定契价×税率

2.5.10.4 契税的免税规定

符合下列情形之一的，免征契税：（1）各级政府机关、地方自治团体、公立学校因公使用而取得的不动产。但不包括供营业用的部分。（2）政府因公务需要，以公有不动产交换，或因土地重划而交换不动产取得所有权的。（3）建筑物于建造完成前，变更起造人名义的；但建筑物于建造完成前，因买卖、交换、赠与，以承受人为建造执照原始起造人或中途变更起造人名义，并取得使用执照者，应由使用执照所载起造人申报纳税案件，不适用上述免税规定。（4）建筑物于建造完成前，其兴建中之建筑工程让与他人继续建造未完工部分，因而变更起造人名义为受让人，并以该受让人为起造人名义取得使用执照的。（5）承购政府兴建的“国民”住宅或奖励投资兴建的“国民”住宅。

2.5.10.5 申报缴纳期限

纳税义务人应于不动产买卖、承典、交换、赠与及分割契约成立之日起，或因占有而依法申请为所有人之日起 30 内（法院拍卖案件应于法院发给权利移转证明书之日起 30 日内；产权纠纷案件应于法院判决确定之日起 30 日内；新建房屋由承受人取得使用执照案件应有核发使用执照之日起 60 日内；向政府机关标购或领买公产案件应于政府机关核发产权移转证明书之日起 30 日内）填具契税申报书表，检附公定格式契约书及有关文件，向当地主管稽征机关申报契税。但未办建物所有权第一次登记之房屋买卖、交换、赠与、分割，应由双方当事人共同申报。

主管稽征机关收到纳税义务人契税申报案件，应于 15 日内审查完竣，查定应纳税额，发单通知纳税义务人依限缴纳。主管稽征机关对纳税义务人所检送表件，如认为有欠完备或有疑问时，应于收件后 7 日内通知纳税义务人补正或说明。

纳税义务人应于稽征机关核定缴款书送达后 30 日内缴纳。

2.5.10.6 处罚

一、怠报金及滞纳金

纳税义务人不依规定期限申报契税者，每超过 3 日，加征应纳税额 1%的怠报金，最高以应纳税额为限。但不得超过 1.5 万元。

纳税义务人未在缴款书所载的限缴日期内缴清税款者，每超过 2 日，按应纳税额加征 1%的滞纳金。

超过 30 日仍不缴纳税款及前述怠报金或滞纳金者，移送“法务部行政执行署”强制执行。

二、匿报或短报

纳税义务人应纳契税，如有匿报或短报的情形，经主管稽征机关查得，或者经人举发查明属实的，除了应补缴应纳税额外，并另外加处以应纳税额 1 倍以上 3 倍以下罚锾。

2.5.11 印花税（Stamp Duty）

印花税属凭证税，而凭证的种类繁多，并不是各种凭证都需贴用印花税票，仅“印花税法”规定的应税凭证才需要缴纳印花税。

2.5.11.1 征税范围

“印花税法”规定的各种凭证，在台湾地区领域内书立的，均应依该法缴纳印花税。印花税以下列凭证为课征范围：（1）承揽契据，指一方为他方完成一定工作的契据；如承包各种工程契约、承印印刷品契约及代理加工契据等属之。（2）银钱收据，指收到银钱所立的单据、簿、折。凡收受或代收银钱收据、收款回执、解款条、取租簿、取租折及付款簿等也属于银钱收据。但兼具营业发票性质的银钱收据及兼具银钱收据性质的营业发票不包括在内。（3）买卖动产契据，指买卖动产所立的契据。（4）典卖、让受及分割不动产契据，指设定典权及买卖、交换、赠与、分割不动产所立凭以向主管机关申请物权登记的契据。

2.5.11.2 纳税义务人税率及税额

印花税的纳税义务人、税率或税额如表 2.44 所示：

表 2.44　印花税纳税义务人、税率或税额

凭证种类	纳税义务人	税率或税额

承揽契据	立约人	每件按金额 0.1%
银钱收据	立约人或立据人	每件按金额 0.4% 招标人收受押标金收据：每件按金额 0.1%，纳税义务人为立据人
买卖动产契据	立约人或立据人	每件税额 12 元
典卖、让受及分割不动产契据	立约人或立据人	每件按金额 0.1%

2.5.11.3 免税范围

下列各种凭证免纳印花税：（1）各级政府机关及乡（镇、市、区）公所所立或使用在一般应负纳税义务的各种凭证。（2）公私立学校处理公款所发之凭证。（3）公私营事业组织内部，所用不生对外权利义务关系之单据，包括总组织与分组之间互用而不生对外作用之单据。（4）催索欠款或核对数目所用之账单。（5）各种凭证之正本已贴用印花税票者，其副本或抄本。（6）车票、船票、航空机票及其他往来客票、行李票。（7）农民（农、林、渔、牧）出售本身生产之农产品所出具之收据。农产品第一次批发交易，由农产品批发市场代农民（农、林、渔、牧）或农民团体出具之销货凭证。农民（农、林、渔、牧）或农民团体办理共同供销、运销、直接供应工厂或出口外销出具之销货凭证。（8）薪给、工资收据。（9）领受赈金、恤金、养老金收据。（10）义务代收税捐或其他捐献政府款项者，于代收时所具之收据。（11）义务代发政府款项者，于向政府领款时所具之收据。（12）领受退还税款之收据。（13）销售印花税票收款收据。（14）财团或社团法人组织之教育、文化、公益或慈善团体领受捐赠之收据。（15）农田水利会收取会员水利费收据。（16）建造或检修航行于国际航线船舶所订之契约。

2.5.11.4 纳税方法

一、缴纳方法

印花税的缴纳方式除逐件贴用印花税票外，也可以使用大额印花税缴款书逐件缴纳或按期汇总缴纳。

（一）实贴印花税票

应纳印花税凭证，于书立后交付或使用时，应贴足印花税票，并依规定销花。每件依税率计算，采整数贴花原则，计算到元为止，税额或税额

尾数不足1元的部分，不必贴用印花税票。

（二）使用缴款书

如应税凭证之应纳税额巨大，不便贴用印花税票的，可以向地方税稽征机关申请开给缴款书缴纳，但应于限缴期限前缴纳完毕，并将证明联粘贴于应纳印花税之凭证上代替印花税票方得交付或使用。

（三）汇总缴纳

公私营事业组织所用各种凭证应纳之印花税，于报经所在地主管稽征机关核准后，可以汇总缴纳。经核准汇总缴纳印花税的，如汇总缴纳税额不足通用货币1元及应纳税额尾数不足通用货币1元部分，均免予缴纳。

二、具体纳税方法

（一）正本及视同正本

同一凭证须备具两份以上，由双方或各方关系人各执一份的，应于每份各别贴用印花税票；同一凭证之副本或抄本视同正本使用的，仍应贴用印花税票。

（二）兼用凭证代用凭证

同一凭证而具有两种以上性质，税率相同的，仅按一种贴用印花税票；税率不同的，应按较高之税率计算税额。应使用高税额之凭证而以低税额之凭证代替的，须按高税额的凭证贴用印花税票。凡以非纳税凭证代替应纳税凭证使用的，仍应按其性质所属类目贴用印花税票。

（三）一行为产生两种以上凭证

同一行为产生两种以上凭证，除本法另有规定外，应各按其性质所属类目，分别贴用印花税票。

（四）续用及改用凭证

经关系人约定将已失时效凭证继续使用的，应另贴印花税票。

已贴印花税票的凭证，因事实变更而修改原凭证继续使用，其变更部分，如须加贴印花税票时，仍应补足。

（五）实物之计贴标准

应贴印花税票的凭证，如未载明金额，应按凭证所载品名及数量，依使用时当地时价计贴。

（六）簿折及临时收据之计贴

支取银钱之簿、折，应按收取数额逐笔贴用印花税票。凭以付款之付款簿，由收款人在账簿内签名或盖章，以代替收据的亦同，由付款人扣款代贴。

一宗交易，先开立临时收据，再开立正式收据，或分次收款，先开立分次收款收据，再开立总收据的，临时收据或分次收款收据，应先行分别贴足印花税票，待开立正式收据或总收据时，将临时收据或分次收款收据收回贴附背面；其金额相等的，正式收据或总收据免再贴印花税票；其不相等的，应于正式收据或总收据上补足差额。

开立正式收据或总收据时，未依规定将临时收据或分次收款收据收回贴附背面的，应照所载全部金额贴用印花税票。

2.5.11.5 处罚

一、漏贴、贴用不足额或不依限缴纳

不贴印花税票或贴用不足税额的，除补贴印花税票外，按漏贴税额处 5 倍至 15 倍罚锾。

以总缴方式完纳印花税，逾期缴纳的，应加征滞纳金，每逾 2 日按滞纳数额加征 1%滞纳金；逾 30 日仍未缴纳者，移送法院强制执行，并依情节轻重，按滞纳税额处 1 倍至 5 倍罚锾。

应纳印花税的凭证，于权利义务消灭后应保存 2 年。但公营或公私合营之事业，应依照“会计法”及其他有关法令的规定办理。违反该规定的，除按漏贴税额处 5 倍至 15 倍罚锾，应按情节轻重，处 1000 元以下罚锾。

二、违反注销规定

贴用印花税票，应由纳税义务人于每枚税票与原件纸面骑缝处，加盖图章注销，个人可以用签名或画押代替图章。但税票连缀，无从贴近原件纸面骑缝的，可以根据税票的连缀处为骑缝注销。违反该规定的，按情节轻重，照未经注销或注销不合规定之印花税票数额，处 5 倍至 10 倍罚锾。

印花税票经贴用注销的，禁止揭下重用。违反该规定的，按情节轻重，照所揭下重用的印花税票数额，处 20 倍至 30 倍罚锾。

三、补贴及补办注销

凡违反“印花税法”的凭证，于处罚后，其属漏税或揭下重用者，仍

应由负责贴印花税票人，按应纳税额补足印花税票。未经注销或注销不合规定者，仍应由负责贴印花税票人，依法补行注销。其负责人所在不明者，应由凭证使用人或持有人补办之。

四、合并处罚

同一凭证违反“印花税法”所定情事在两种以上的，应分别裁定合并处罚。

2.5.12 使用牌照税（Vehicle License Tax）

使用牌照税是台湾对使用于公共水陆道路供作工业、私用或军用交通工具的机动车辆及船舶征收的税收，其主要法律依据为“使用牌照税法”。

2.5.12.1 征税范围

使用公共水陆道路之交通工具，无论公用、私用或军用，应缴纳使用牌照税。

2.5.12.2 纳税义务人

使用牌照税的纳税义务人为交通工具的所有人或使用人。

2.5.12.3 课税目标及税额

各种交通工具使用牌照税额，依下列规定课征：

1. 机动车辆：分小客车、大客车、货车、机器脚踏车四类车辆。“使用牌照税法”第 6 条附表分别规定了小客车、大客车及货车、机器脚踏车、完全以电能为动力之电动小客车、完全以电能为动力之电动机器脚踏车使用牌照税税额表，就其种类按汽缸总排气量或其他动力划分等级课征，此不赘述。

2. 船舶：总吨位在 5 吨以上的，营业用每艘全年 16380 元，非营业用每艘全年 40320 元；未满 5 吨的，营业用每艘全年 9900 元，非营业用每艘全年 17550 元。

3. “使用牌照税法”第 5 条第 1 款授权直辖市及县（市）政府可以制定上述机动车车辆以外的其他交通工具的征收率。

2.5.12.4 免税范围

“使用牌照税法”列举了 11 项免征使用牌照税交通工具。例如，卫生机关及公共团体设立的医院，专供卫生使用而有固定特殊设备及特殊标识的交通工具，如救护车，免税。同时规定，上述免征使用牌照税的交通工具，应于使用前办理免征使用牌照税手续，非经交通管理机关核准，不得转让、改装、改设或变更使用性质。2015 年修正“使用牌照税法”第 5 条第 2 款，授权直辖市及县（市）政府于 2012 年 1 月 6 日修正条文生效日起算 6 年内，可以对完全以电能为动力的电动汽车免征使用牌照税，2017 年 12 月 6 日将该授权免征期限延长至 2021 年 12 月 31 日，2021 年 12 月 30 日延长至 2025 年 12 月 31 日。2017 年修订时增订电动机车 2018 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日免征使用牌照税。

2.5.12.5 征收管理

一、征收方式

汽车、机器脚踏车及其他交通工具每年征收一次，征税时间为每年 4 月 1 日起 1 个月内一次征收。但营业用汽车可以分两期征收，按应纳税额于每年 4 月 1 日及 10 月 1 日起 1 个月内分两次平均征收。

主管稽征机关于开征使用牌照税前，应填发使用牌照税缴款书送达交通工具所有人或使用人，并将各类交通工具应纳之税额及征税起讫日期分别公告。

二、领用临时牌照

交通工具所有人或使用人领用临时牌照（期间以 15 日为限），以及汽车运输机构、汽车买卖、制造、修理行厂领用试车牌照，其应纳税额，按日计算。领用临时牌照车辆的应纳税额，依“使用牌照税法”第 6 条附表规定各类车辆税额的中位数计算；领用试车牌照者之应纳税额，按表列汽车、机器脚踏车的最高税额计算。

三、新取得、停止使用及转让

新产制、新进口或新装配开始使用之交通工具，应纳使用牌照税，按全年税额减除已过期间日数之税额，计算征收。交通工具未缴清使用牌照税及罚锾前，不得办理过户登记。交通工具申请过户或业已报停之交通工具申请恢复使用时，交通管理机关应查验已纳当期使用牌照税后，方予受

理，并将相关的异动资料通知该管稽征机关。

交通工具所有人或使用人对已领使用牌照之交通工具，不拟使用的，应向交通管理机关申报停止使用，其已使用期间应纳税额，按其实际使用期间之日数计算；恢复使用时其应纳税额，按全年税额减除已过期间日数之税额计算。交通工具未经所有人或使用人申报停止使用的，视为继续使用，仍应依法课征使用牌照税。

已纳使用牌照税之交通工具，所有权转让时，如原所有人已纳全期使用牌照税的，新所有人免纳当期之税。已领使用牌照之交通工具所有权转让时，应依照规定向交通管理机关办理过户登记。交通工具过户后的使用性质，原属免税或原纳较低税额变更为应税或应纳较高税额的，应按日计算差额部分的税额，由新所有人或使用人缴纳；原属应税或原纳较高税额变更为免税或应纳较低税额的，应按日计算退还差额部分的税额，由稽征机关退还。不依规定办理过户登记且未依规定补缴税款的，视为移用使用牌照。

2.5.12.6 处罚

一、逾期未完税

交通工具所有人或使用人未于缴款书所载缴纳期间内缴清应纳税款的，应加征滞纳金。（2021 年 12 月修订之前的规定为“交通工具所有人或使用人未于缴款书所载缴纳期间内缴清应纳税款的，每逾 2 日按滞纳数额加征 1%滞纳金，逾 30 日仍未缴纳者，移送强制执行”。修订之后删除滞纳金加征基准及缴纳期间届满 30 日仍未缴清税款者移送强制执行的规定，回归依“税捐稽征法”规定办理。）。逾期未完税的交通工具，在滞纳期满后使用公共水陆道路经查获的，除责令补税外，处以应纳税额 1 倍以下的罚锾，免再依上述规定加征滞纳金。

二、其他

报停、缴销或注销牌照的交通工具使用公共水陆道路经查获的，除责令补税外，处以应纳税额 2 倍以下罚锾。

违反领用临时牌照和试车牌照规定，经查获的交通工具，主管稽征机关应责令补税领照，并处以应纳税额 1 倍罚锾。

新购未领牌照的交通工具，使用公共水陆道路经查获者，除责令补税外，并处以应纳税额 1 倍罚锾。

交通工具使用牌照有转卖、移用的，处以应纳税额 2 倍罚锾。但最高不得超过 15 万元。

2.5.13 娱乐税（Amusement Tax）

台湾娱乐税是就特定娱乐场所、娱乐设施或娱乐活动按其所收票价或收费额所征收的一种特种销售税。娱乐税与其他各税最大的不同在于纳税义务人是出价娱乐的人，但是由提供娱乐场所、娱乐设施或娱乐活动的业者或举办人代征。其主要法律依据为“娱乐税法”。

2.5.13.1 征税范围及税率

娱乐税就表 2.45 所示娱乐场所、娱乐设施或娱乐活动所收票价或收费额按该表所示税率征收。台湾“娱乐税法”只规定了最高的税率，并授权直辖市及县（市）政府得视地方实际情形，在最高税率范围内，分别规定征收率。[①]

表 2.45　娱乐税征税范围及税率

征税范围	税率
电影	最高不得超过 60%；其中，台湾地区语言片最高不得超过 30%
职业性歌唱、说书、舞蹈、马戏、魔术、技艺表演及夜总会之各种表演	最高不得超过 30%
戏剧、音乐演奏及非职业性歌唱、舞蹈等表演	最高不得超过 5%
各种竞技比赛	最高不得超过 10%
舞厅或舞场	最高不得超过 100%
高尔夫球场及其他提供娱乐设施供人娱乐的	最高不得超过 20%
	其他提供娱乐设施供人娱乐者，最高不得超过 50%

上述各种娱乐场所、娱乐设施或娱乐活动不售票券，另以其他饮料品或娱乐设施供应娱乐人的，按其收费额课征娱乐税。

2.5.13.2 纳税义务人和代征人

娱乐税的纳税义务人为出价娱乐之人，但以娱乐场所、娱乐设施或娱乐活动之提供人或举办人为代征人。

① 该征收率的确定，需提经直辖市及县（市）民意机关通过，报请或层转“财政部”核备。

2.5.13.3 免税

“娱乐税法”规定凡合于下列规定之一的，免征娱乐税：（1）教育、文化、公益、慈善机关、团体，合于“民法”总则公益社团或财团组织，或依其他关系法令经向主管机关登记或立案者，所举办之各种娱乐，其全部收入作为本事业之用的。（2）以全部收入，减除必要开支外，作为救灾或劳军用的各种娱乐。但准予减除的必要开支，最高不得超过全部收入 20%。（3）机关、团体、公私事业或学校及其他组织，对内举办之临时性文康活动，不以任何方式收取费用者。

2.5.13.4 征收管理

一、登记报备

凡经常提供应征收娱乐税的营业，于开业、迁移、改业、变更、改组、合并、转让及歇业时，均应于事前向主管稽征机关办理登记及代征报缴娱乐税的手续。

凡临时举办娱乐活动，对外售票、收取费用者，应于举办前向主管稽征机关办理登记及娱乐税征免手续。

临时举办的娱乐活动不以任何方式收取费用者，应于举办前向主管稽征机关报备。

二、课征方式

1. 自动报缴。由娱乐税代征人将每月娱乐票券之门票销售额或所开立发票销售额，按各直辖市或县（市）规定之征收率计算应纳税额，并填写娱乐税自动报缴缴款书或于网络申报完成自动打印缴款书，于次月 10 日前填用自动报缴书缴纳。

2. 查定课征。经营方式特殊或营业规模狭小，经主管稽征机关查定课征的，由稽征机关填发缴款书，限于送达后 10 日内缴纳。

3. 临时举办之有价娱乐活动，主管稽征机关应每 5 天核算代征税款一次，并填发缴款书，限于送达后 10 日内缴纳。

三、娱乐票

娱乐税代征人应于代征时发给娱乐票作为凭证，并于娱乐人持用入场

时撕断，否则以不为代征论处。但依规定查定课征的，可以免用娱乐票。娱乐票，由主管稽征机关统一印制编号验印者，按照工本费发售各娱乐业使用。但临时举办之娱乐活动售票者，应由负责人于举办前将票编号，标明价格，申请主管稽征机关验印，并办妥纳税保证手续，如期报缴代征税款。

2.5.13.5 奖惩

一、代征人奖励金

娱乐税代征人依法代征并如期缴纳税款的，主管稽征机关应按其代征税款额给予 1%的奖励金。前项奖励金，由代征人于每次缴纳税款时依规定手续扣领。

二、娱乐税代征人未办理手续

未于开业、迁移、改业、变更、改组、合并、转让及歇业前，向主管稽征机关办理登记及代征报缴娱乐税手续者，处 1.5 万元以上 15 万元以下罚锾。

临时举办娱乐活动并未办理登记及娱乐税征免手续,处1500元以上1.5万元以下罚锾；其系机关、团体、公营机构或学校，通知其主管机关依法惩处其负责人。

三、代征人不代征或短征、短报、匿报

娱乐税代征人不为代征或短征、短报、匿报娱乐税的，除追缴外，按应纳税额处 5 倍至 10 倍罚锾，并得停止其营业。依前项规定为停止营业处分时，应订定期限，最长不得超过 1 个月。但停业期限届满后，该代征人对于应履行之义务，仍不履行的可以继续处分至履行义务时为止。代征人逾期缴纳代征税款者，应加征滞纳金。

2.5.14 台湾地区信托（Trust）税制简介

台湾于1996年和2000年发布的“信托法”及“信托业法”构成了其信托制度的基本规范。为了配合两法施行，针对信托所衍生税务问题，台湾没有制定单一信托税法，而是于2001年对相关税法进行了修订，涉及的税法包括“所得税法”“遗赠税法”“营业税法”“土地税法”“平均地权

条例”“房屋税条例”以及“契税条例”等；[①]相应的税种主要包括所得税、遗产税、赠与税、不动产税（包括地价税、土地增值税、房屋税和契税）、营业税等。台湾对于信托行为所衍生出的法律行为及财产的管理、处分，建立了比较完善的课税制度。下文将对台湾地区的信托税制进行简要介绍。

2.5.14.1 形式移转不课税原则

为避免对纯形式移转的信托行为的重复课税，台湾地区信托税制涉及相关税法，均订有信托财产形式移转不课税的条款。

在所得税方面，信托成立时、信托关系存续中及信托消灭时，为信托财产之形式移转，不课征所得税。具体来说，依“所得税法”第3条之3规定，信托财产于下列各款信托关系人间，基于信托关系移转或为其他处分的，不课征所得税：（1）因信托行为成立，委托人与受托人间；（2）信托关系存续中受托人变更时，原受托人与新受托人间；（3）信托关系存续中，受托人依信托本旨交付信托财产，受托人与受益人间；（4）因信托关系消灭，委托人与受托人间或受托人与受益人间；（5）因信托行为不成立、无效、解除或撤销，委托人与受托人间。但是，上述信托财产在移转或处分前，因受托人管理或处分信托财产发生之所得，应依“所得税法”第3条之4规定课税。

在赠与税方面，信托财产于信托关系人间移转或处分时，同样不课征赠与税。“遗赠税法”第5条之2列举了信托财产于信托关系人间移转或为其他处分的五种特殊不课征赠与税的情形（与“所得税法”一致）。

在不动产相关税法方面，“土地税法”第28条之3、“平均地权条例”第35条之3条以及“契税条例”第14条之1均规定，信托设立、存续和终止环节信托财产于信托关系人间的五种形式转移行为（与“所得税法”一致），不课征土地增值税和契税。依上述规定，土地为信托财产的，于信托关系人间移转不课征土地增值税。但依“土地税法”第31条之1规定，不课征土地增值税之土地，于所有权移转、设定典权或受托人依“信托法”第35条

[①] 台湾地区在原有税制下，根据“信托法”的架构，相应的增修信托运作后所衍生之所得税、遗赠税、土地税、房屋税、营业税、契税相关法令以及“平均地权条例”等相关条文，提交“立法院”一次通过，由“行政院”公布各该条文于2001年7月1日施行（“行政院”（2001）台财字第039981号令）。

第1项规定转为自有土地时，以该土地课征土地增值税前之原规定地价或最近一次经核定之移转现值为原地价，计算涨价总数额，课征土地增值税。

在营业税方面，信托财产于信托关系人间移转或处分，不视为销售。“营业税法”第3条之1规定，信托财产于下列各款信托关系人间移转或为其他处分者，不适用前条有关视为销售之规定：（1）因信托行为成立，委托人与受托人间；（2）信托关系存续中受托人变更时，原受托人与新受托人间；（3）因信托行为不成立、无效、解除、撤销或信托关系消灭时，委托人与受托人间。

2.5.14.2 公益信托

台湾地区为维持公益目的，对于符合一定标准的公益信托，其信托利益不适用所得发生时课税原则，而于受益人特定且实际给付信托利益时，始并入受益人之所得课税。依“所得税法”第4条之3规定，营利事业提供财产成立、捐赠或加入符合下列各款规定之公益信托的，受益人享有该信托利益之权利价值免纳所得税，不适用第3条之2及第4条第1项第17款，但书规定（取自营利事业赠与之财产不免税）：（1）受托人为“信托业法”所称之信托业；（2）各该公益信托除为其设立目的举办事业而必须支付之费用外，不以任何方式对特定或可得特定之人给予特殊利益；（3）信托行为明定信托关系解除、终止或消灭时，信托财产移转于各级政府、有类似目的之公益法人或公益信托。依“所得税法”第6条之1，个人及营利事业成立、捐赠或加入符合第4条之3各款规定之公益信托之财产，适用第17条及第36条有关捐赠的综所税及营所税税务处理规定。同时，依“所得税法”第3条之4第5项规定，符合同法第4条之3各款规定之公益信托，其信托利益于实际分配时，由受益人并入分配年度之所得额课税。

“营业税法”第8条之1规定，受托人因公益信托而标售或义卖之货物与举办之义演，其收入除支付标售、义卖及义演之必要费用外，全部供作该公益事业之用者，免征营业税。前述标售、义卖及义演之收入，不计入受托人之销售额。

此外，“遗赠税法”第16条之1和第20条之1规定，遗赠人、受遗赠人或继承人捐赠或加入公益信托的财产，不计入遗产总额。因委托人提供财

产成立、捐赠或加入符合规定之公益信托，受益人可享有信托利益之权利，不计入赠与总额。

2.5.14.3 信托相关所得税制

一、信托导管理论

台湾信托税制系采“信托导管理论”。因此，信托成立时，因自益信托为形式上之移转，根据信托导管理论是完全免税的。

对于当归属信托财产的收入及支出以及受益人特定或既存时，则直接对受益人进行课税；如受益人不特定或不既存时，则在受益人特定或既存之前，以委托人为信托财产的所有人课征所得税。具体而言，依“所得税法”第3条之2规定：委托人为营利事业的信托契约，他益信托成立时（明定信托利益之全部或一部之受益人为非委托人者），该受益人应将享有信托利益之权利价值，并入成立年度之所得额，依规定课征所得税（不课赠与税）。若自益信托变更为他益信托或追加他益信托之信托财产时，对于变更部分，该受益人应依上述规定，将其享有信托之权利价值，并入变更年度之所得额，并归入各类所得计算之。若受益人不特定或尚未存在者，应以受托人为纳税义务人，就信托成立、变更或追加年度受益人享有信托利益之权利价值课税。

二、收入发生时课征所得税

收入发生时课税，是指在信托财产收益产生年度，根据信托的种类分别按利息等所得类别加以课税。依“所得税法”第3条之4第1至第4款规定，信托财产发生的收入，受托人应于所得发生年度，按所得类别依规定减除成本、必要费用及损耗后，分别计算受益人的各类所得额，由受益人并入当年度所得额，依规定课税。当受益人有两人以上时，受托人应按信托行为明定或可得推知之比例，计算各受益人之各类所得额；其计算比例不明或不能推知者，应按各类所得受益人之人数平均计算之。若受益人不特定或尚未存在的，其于所得发生年度依上述规定计算的所得，应以受托人为纳税义务人采扣缴方式纳税。受托人未依上述规定办理的，稽征机关应按查得之资料核定受益人之所得额，依规定课税。

依上述规定可知，台湾对于信托利益课征所得税采权责发生制，而不是收付实现制。但也有例外，依“所得税法”第3条之4第5、第6款规定，公益信托及共同基金等的信托利益采收付实现制，即符合第4条之3各款规定的公益信托，其信托利益于实际分配时，由受益人并入分配年度之所得额，依规定课税。依法经“行政院金管会”核准的共同信托基金、证券投资信托基金、期货信托基金或其他信托基金，其信托利益于实际分配时，由受益人并入分配年度之所得额，依规定课税。

三、报缴及账簿、凭证管理

1. 扣缴税款及所得申报

依“所得税法”第89条之1规定，第3条之4信托财产发生之收入，扣缴义务人应于给付时，以信托行为之受托人为纳税义务人，依第88条、第89条的规定办理扣缴。但扣缴义务人给付公益信托之收入，除依法不并计课税之所得外，得免依第88条规定扣缴税款。信托行为之受托人依第92条之1规定开具扣缴凭单时，应以前项各类所得之扣缴税款为受益人之已扣缴税款；受益人有两人以上者，受托人应依规定之比例计算各受益人之已扣缴税款。受益人为非台湾地区境内居住之个人或在台湾地区境内无固定营业场所之营利事业者，应以受托人为扣缴义务人，就其依第3条之4第1项、第2项规定计算之该受益人之各类所得额，依第88条规定办理扣缴。但该受益人之前项已扣缴税款，得自其应扣缴税款中减除。受益人为总机构在台湾地区境外而在台湾地区境内有固定营业场所之营利事业，其信托收益中属获配之股利净额或盈余净额者，准用前项规定。公益信托或信托基金，实际分配信托利益时，应以受托人为扣缴义务人，依第88条、第89条的规定办理扣缴。

依“所得税法”第92条之1规定，“信托行为之受托人应于每年1月底前，填具上一年度各信托之财产目录、收支计算表及依第3条之4第1项、第2项、第5项、第6项应计算或分配予受益人之所得额、第89条之1规定之扣缴税额资料等相关文件，依规定格式向该管稽征机关列单申报；并应于2月10日前将扣缴凭单或免扣缴凭单及相关凭单填发纳税义务人。每年1月遇连续3日以上‘国定’假日者，信托之财产目录、收支计算表及相关文件申报

期间延长至2月5日止，扣缴凭单或免扣缴凭单及相关凭单填发期间延长至2月15日止。”

“所得税法”第111条之1规定了受托人未申报所得的罚锾：信托行为的受托人短漏报信托财产发生之收入或虚报相关之成本、必要费用、损耗，致短计受益人的所得额，或未正确按所得类别归类，致减少受益人之纳税义务的，应按其短计之所得额或未正确归类之金额（或信托行为之受托人未依规定之比例，计算各受益人之各类所得额的，应按其计算之所得额与依规定比例计算之所得额之差额），处受托人5%的罚锾。但最高不得超过30万元，最低不得少于1.5万元。

信托行为之受托人未依限或未据实申报或未依限填发第92条之1规定的相关文件或扣缴凭单或免扣缴凭单及相关凭单者，应处该受托人7500元的罚锾，并通知限期补报或填发；届期不补报或填发者，应按该信托当年度之所得额，处受托人5%的罚锾。但最高不得超过30万元，最低不得少于1.5万元。

2. 信托账簿及凭证管理

“所得税法”第6条之2规定，信托行为之受托人就各信托，应分别设置账簿，详细记载各信托之收支项目，其支出并应取得凭证。

2.5.14.4 信托相关遗产及赠与税制

一、遗嘱信托

依据台湾地区“遗赠税法”第3条之2，遗嘱信托的情况下（遗嘱信托具有遗赠性质），在委托人死亡时，信托财产应计入委托人的遗产总额并依法征收遗产税。在遗嘱信托存续过程中，继承人死亡的，继承人所享有的信托财产中未实际取得的部分，同样课征遗产税。

二、他益信托

基于实质课税原则，信托实质上构成了对受益人的赠与，应缴纳赠与税。这一点在他益信托中尤为典型。一般认为自益信托中信托财产的最终归属人仍为委托人，没有实质的赠与行为，不课征赠与税。但在他益信托中，受益人是信托财产的最终归属人，视为委托人将享有的信托财产利益无偿赠与受益人，于信托设立时课征赠与税。依“遗赠税法”第5条之1，

信托契约明定信托利益之全部或一部之受益人为非委托人的，视为委托人将享有信托利益之权利赠与该受益人，也应依法课征赠与税。自益信托变更为他益信托时，也需课征赠与税。信托关系存续中，委托人追加信托财产，致增加非委托人享有信托利益之权利者，于追加时，就增加部分，也适用前述规定课征赠与税。上述信托视同赠与而课征赠与税的情况下，纳税义务人为委托人。但是，委托人有第7条第1项但书各款情形之一的（行踪不明、逾规定的缴纳期限尚未缴纳且在台湾境内无财产可供执行、死亡时赠与税尚未核课），以受托人为纳税义务人。

依“遗赠税法”24条之1，委托人因成立他益信托、变更自益信托为他益信托者或追加信托利益而应依法课征赠与税的情形，赠与行为发生日应以订定或变更信托契约之日为准，除符合公益信托要件外，应于赠与行为发生日起30日内，依法办理赠与税申报。

2.5.14.5 信托相关营业税制

信托存续过程中，受托人为受益人的利益销售货物或劳务以及进口货物，应就增值额课征营业税。台湾地区实务上认为在“‘信托法’上之信托，受托人管理或处分信托财产，如有销售货物或劳务时，即应由受托人依法开立统一发票及报缴营业税。亦即认为：‘受托人依信托本旨管理或处分信托财产，如有销售货物或劳务应依法办理营业登记或设立税籍，其销售额除符合‘加值型及非加值型营业税法’第8条之1规定，免征营业税外，应由受托人依法开立统一发票及报缴营业税。至于受托人依信托本旨，将管理或处分信托财产之收益交付受益人，核非属受益人销售货物或劳务之代价，受益人免开立统一发票并免课征营业税’”。[①]

2.5.14.6 信托相关不动产税制

台湾不动产信托涉及的税种包括地价税、土地增值税、房屋税和契税。在信托关系存续中，受托人为受益人的利益处置不动产，产生应税项目时，以受托人为纳税义务人课征地价税、土地增值税和房屋税。在信托终止环节，受托人依信托主旨转移信托财产于受益人时，由受益人缴纳土地增值税。因公益信托而取得的不动产，免征房屋税。

[①] 台湾地区“财政部”台财税字第0920451148号令。

依据“土地税法”第5条之2规定，受托人就受托土地，于信托关系存续中，有偿移转所有权、设定典权或依“信托法”第35条第1项规定转为自有土地时，以受托人为纳税义务人，课征土地增值税。以土地为信托财产而无偿移转予非委托人者，以该归属权利人为纳税义务人，课征土地增值税。

第三章　税收征收和管理制度[①]

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

台湾主管赋税的行政机关为“财政部”，隶属“行政院”，统筹稽征事务的管理、赋税法令的释示及财政划分。其下设“赋税署”，主管台湾地区关税以外的各种赋税（台湾地区称为“内地税”）行政业务，负责“国税”稽征业务的指挥、监督、考核及直辖市、县（市）税稽征业务之督导考核。“财政部”直接设置之税捐稽征机关有5个地区“国税局”，自2013年1月1日，配合组织调整名称修正为台北、高雄及北、中、南区“国税局”，负责各地区“国税”稽征业务（福建省金门县及连江县之国税稽征，交由北区“国税局”设置稽征所及服务处办理）。台北市、新北市及高雄市政府之税务最高主管机关为“财政局”，下设税捐稽征处，负责地方税之稽征。桃园市、台中市及台南市政府下设（地方）税务局，负责地方税之稽征。台湾省及福建省各县（市）政府下设地方税稽征机关，负责地方税之稽征。[②]台湾地区赋税行政组织系统参见图3.1。

[①] 有关海峡两岸税收征管法律制度的比较，可参见李刚、郝利军：《海峡两岸税收程序法律制度比较与税收协调问题研究》，厦门大学出版社2018年版。

[②] 台湾地区“财政部赋税署”：“2021年度台湾地区赋税年报”。

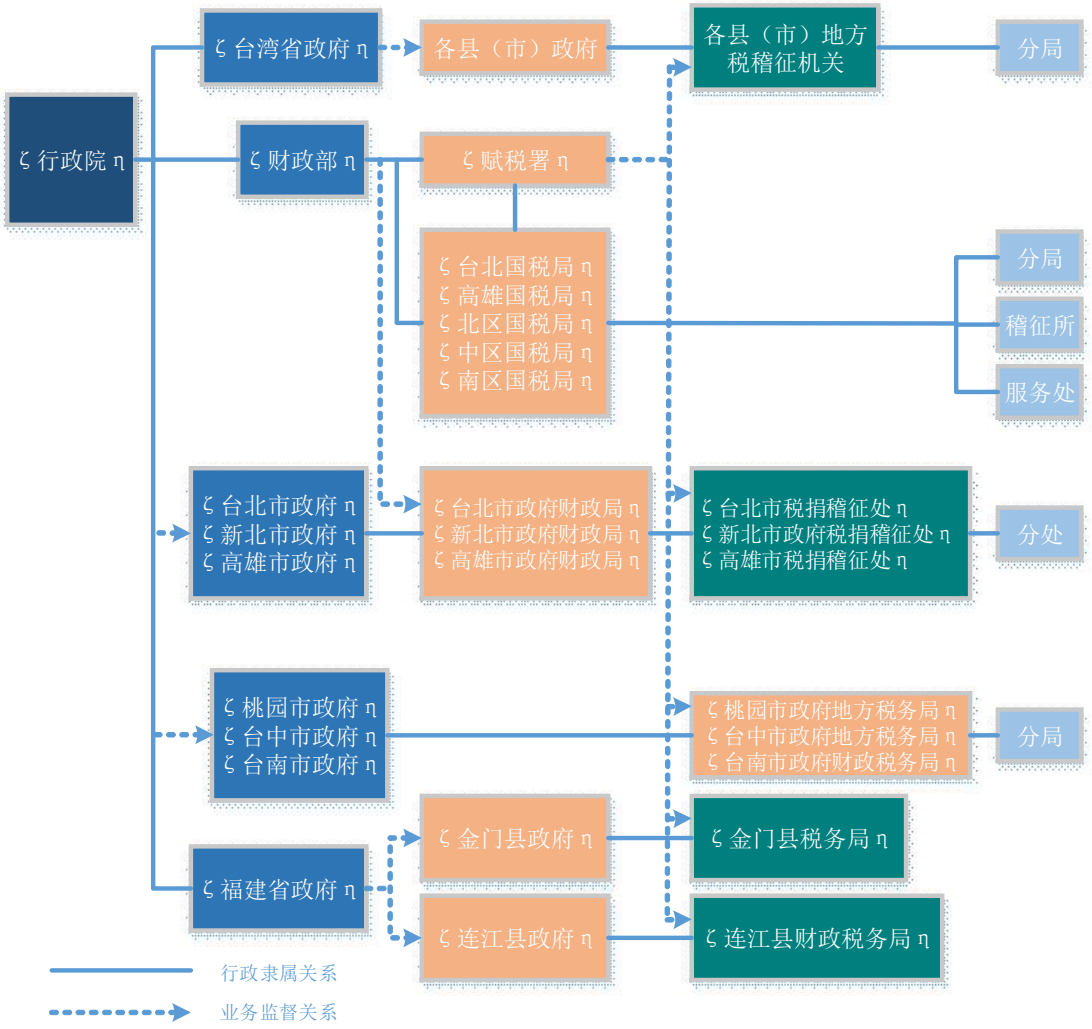


图 3.1　台湾地区赋税行政组织系统[①]

3.1.2 税务管理机构职责

3.1.2.1 “财政部赋税署”职责

“赋税署”为“财政部”直属行政机关，设“署长”1 人，“副署长”2 人，“主任秘书”1 人，设 6 组 4 室，各组设组长、副组长各 1 人，人事、政风及主计室设主任，组及秘书室以下分科办事。主要职责为赋税法规的拟订、修改及解答；“国税”稽征业务的规划、指挥、监

① 依据台湾地区“财政部赋税署”：“2021年度台湾地区赋税年报”——“赋税行政组织系统”图制作。

督及考核；地方税稽征业务的规划、督导及考核；各地区“国税局”监察业务的指挥、监督及考核；重大逃漏税案件的稽核；有关赋税行政、税务信息的规划、考核及租税教育与宣传等的推动。其组织和主要职责如图 3.2 所示。[①]

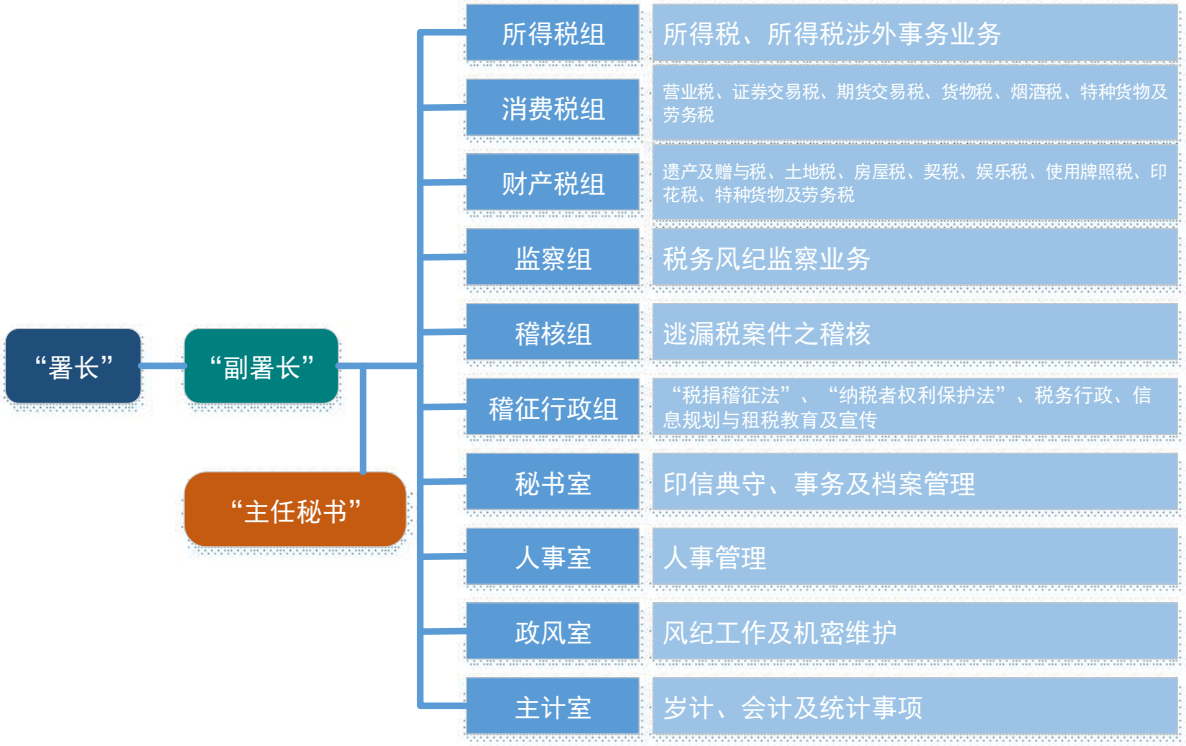


图 3.2　台湾地区“赋税署”组织结构图及职权

3.1.2.2 “财政部”下设各地区“国税局”

“财政部”下设各地区“国税局”主管各自辖区的“国税”征管。依“‘财政部’各地区国税局组织通则”的规定，各地区“国税局”置局长、副局长及主任秘书；下设科、室，并于各行政区分设分局、稽征所或服务处。各地区“国税局”组织系统与职责如图 3.3 所示（以台北市“国税局”为例）：

① 台湾地区“财政部赋税署”：“2020年度台湾地区赋税年报”。

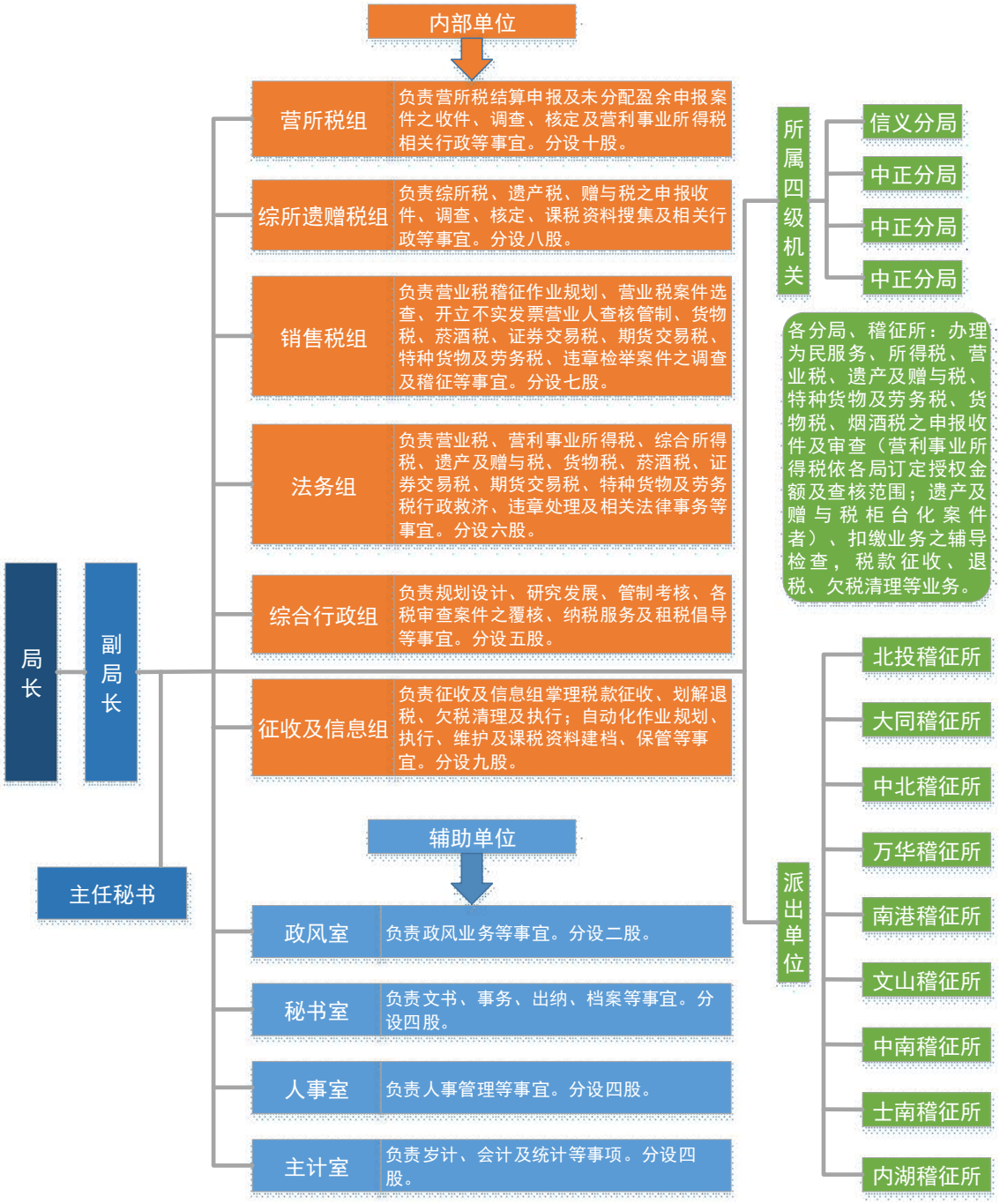


图 3.3　台湾地区“国税局”组织系统与职责图[①]

3.1.2.3 地方税务局

① 依据及台湾地区“财政部台北国税局”网站：“本局组织系统图”编制。

台湾地区地方税务局是依据“地方制度法”与各地政府“自治条例”设立的，隶属地方政府的一级机关，司职地方税各项税捐统一规划管理与稽征业务。地方税务局组织系统与职责如图 3.4 所示（以台中市地方税务局为例）：

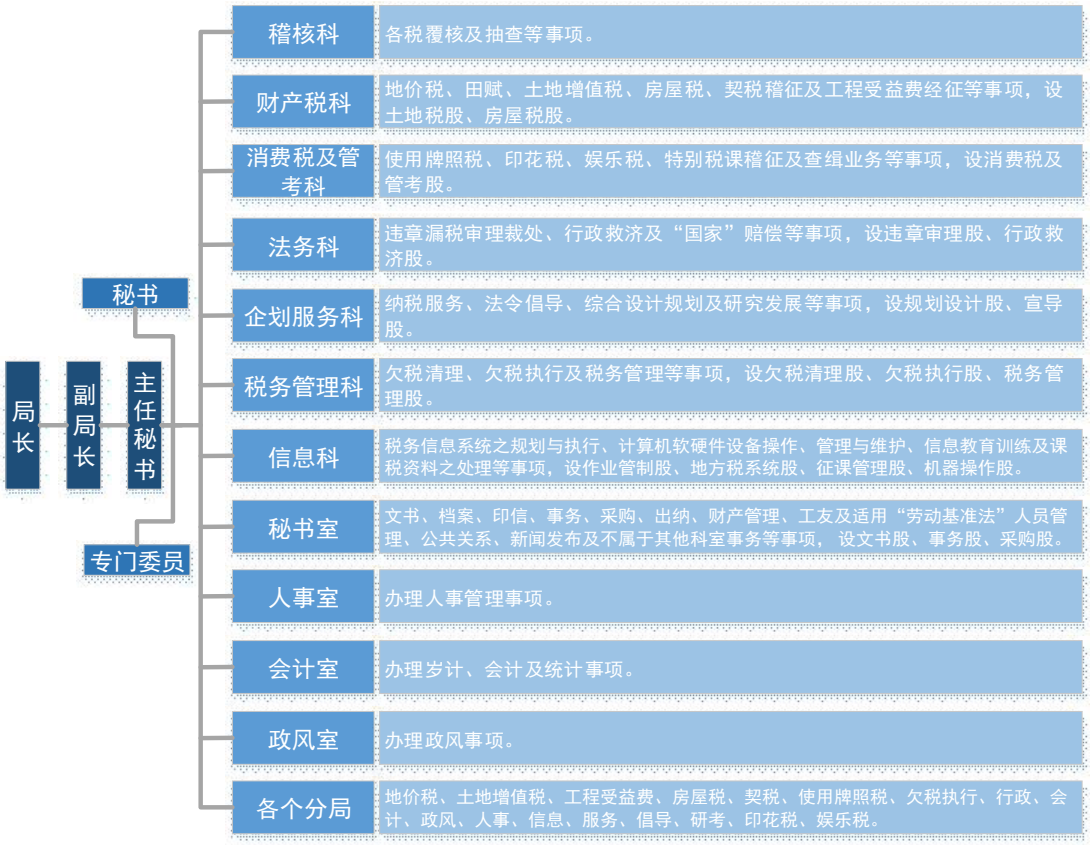


图 3.4　台中市地方税务局组织架构与职责图[①]

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

3.2.1.1 台湾地区税务登记概述

税务登记在台湾称为“税籍登记”。所谓“税籍登记”，就是营业

① 依据台中市地方税务局网站“组织编制及业务职掌”制作。

人向“国税局”申请营业税籍，可供报缴营业税、营所税及综所税之用。“营业税法”及“税籍登记规则”对税籍登记作出了明确的规定。而作为台湾地区税收程序法的“税捐稽征法”及其“施行细则”没有采用“税籍登记”这一概念，也没有对登记行为作出普遍性的规定。

台湾地区的登记对象既包括负有纳税义务的主体，也包括一些应税物品。就主体登记而言，一般经营者所需进行的登记为“税籍登记”，适用“营业税法”和“税籍登记规则”。其中，“营业税法”第 5 章第 1 节专门规范“税籍登记”。主体登记的另一表现形式是特殊经营者的“厂商登记”，“货物税条例”及“货物税稽征规则”“烟酒税法”“娱乐税法”“特种货物及劳务税条例”等都要求进行厂商登记。例如，“货物税条例”及“货物税稽征规则”规定厂商登记义务主体为“货物税条例”所要求的从事应税货物生产、储存、运输、销售（包括代为销售）等活动的实体，包括公司、商号、货物持有人等各种存在形式。厂商登记以产制工厂为登记单位，同一公司如设数厂，应分别向所在地主管稽征机关办理登记。“娱乐税法”（第 7、8 条）也要求经常性经营者、临时经营但收取费用者进行登记。临时经营但不收取费用者，需要向税务机关报告。而对于物的登记，“货物税条例”“烟酒税法”等规定了“产品登记”，即以每一种应税货物为单位在生产前进行客体登记，以便稽征。

台湾地区于 2016 年 12 月 28 日修正公布“营业税法”第 28 条、第 29 条至第 30 条之 1，增订第 28 条之 1 税务登记部分条文，将“营业登记”文字修正为“税籍登记”，并明定台湾地区境外之事业、机关、团体、组织在台湾地区境内无固定营业场所而有销售电子劳务予境内自然人者（以下简称境外电商营业人），应自行或委托报税之代理人于台湾地区办理税籍登记及报缴营业税。为配合“营业税法”修正及 2015 年 6 月 24 日制定公布的“有限合伙法”，台湾地区将原“营业登记规则”进行了修正并更名为“税籍登记规则”。二者均自 2017 年 5 月 1 日施行。

“营业税法”第 5 章第 1 节对税籍登记进行了原则性规定：首先，明确了税籍登记义务。“营业税法”第 28 条规定了营业人的税籍登记义务，明确营业人之总机构及其他固定营业场所，应于开始营业前，分别向主管稽征机关申请税籍登记。28 条之 1 明确境外电商营业人应自行或委托报税代理人申请税籍登记。其次，明确了变更或注销税籍登记事项。“营业税法”第 30 条规定营业人申请税籍登记之事项有变更，或营业人合并、转让、解散或废止时，均应于事实发生之日起 15 日内填具申请书，向主管稽征机关申请变更或注销税籍登记。同时规定营业人申请变更登记或注销登记，应于缴清税款或提供担保后为之。但因合并、增加资本、营业地址或营业种类变更而申请变更登记者，不在此限。最后，明确暂停营业之申报核备事项。第 31 条规定营业人暂停营业，应于停业前，向主管稽征机关申报核备；复业时，亦同。

“税籍登记规则”则对“营业税法”上述税籍登记事项进行了细化。具体内容如下：

3.2.1.2 在台湾地区境内有固定营业场所之营业人税籍登记

一、设立登记

（一）设立登记的类型

1. 营业人有下列应于开始营业前，填具设立登记申请书，向主管稽征机关申请税籍登记的情形：（1）新设立；（2）因合并而另设立；（3）因受让而设立；（4）因变更组织而设立；（5）设立分支机构。

2. 公司、独资、合伙及有限合伙组织（新增）之税籍登记，由主管稽征机关依据公司、商业或有限合伙登记主管机关提供登记基本资料办理，并视为已依规定申请办理税籍登记。营业人属专营或兼营以网络平台、行动装置应用程序或其他电子方式销售货物或劳务的，对其规定之应登记事项，应自主管稽征机关核准之日起 15 日内，向该机关申请补办。

3. 营业人之管理处、事务所、工厂、保养厂、工作场、机房、仓

栈、矿场、建筑工程场所、展售场所、联络处、办事处、服务站、营业所、分店、门市部、拍卖场及类似之其他固定营业场所如对外营业，应于开始营业前依本规则规定，分别向主管稽征机关申请税籍登记。

4. 以自动贩卖机销售货物或劳务之营业人，应向营业人所在地之稽征机关申请税籍登记，并申报贩卖机机器编号、放置处所及营业台数，免就贩卖机放置处所逐一申请税籍登记。但贩卖机放置处所设有专责管理处所或贩卖机收取停车费者，不在此限。

5. 台湾地区境外之事业、机关、团体、组织在台湾地区境内之固定营业场所，应向所在地主管稽征机关申请税籍登记。

主管稽征机关于办理税籍登记后，应以书面通知营业人。非依上述第 2 项规定办理税籍登记者，并应副知建筑管理、消防、卫生等相关单位。

（二）登记事项及应报送的文件

营业人申请税籍登记，应登记事项包括营业人名称及地址、负责人相关信息（第 5 条对各类组织应登记载明的负责人进行了明确）、组织种类、资本额、营业种类、（若为）合伙组织者需登记的信息（合伙人之姓名、身份证统一编号、出资种类、数额）、（若为）有限合伙组织需登记的信息（合伙人之姓名或名称、身份证或法人统一编号、住所、居所、出资额、出资种类及责任类型）、（若）有总机构之固定营业场所登记的信息（其总机构之名称、地址及其营利事业统一编号。但总机构在台湾地区境外者，免予载明营利事业统一编号）。此外，鉴于营业人利用网络平台、移动应用程序（APP）或其他电子方式销售货物或劳务情形甚为普遍，其网域名称及网络位址如同实体固定营业场所的营业地址，属重要信息。为健全税籍及强化税籍管理效能，“税籍登记规则”2022 年修订时，新增规定营业人税籍登记，应登记有无从事网络销售，且如系自行以网络平台、移动应用程序（ APP）或其他电子方式销售货物或劳务，应登记其网域名称及网络位址；其系利用他人网络平台、行动装置应用程序（APP）或其他电子方式销售货物或劳务，应并同登记

其向各业者申请加入卖家之各该会员账号。同时，为便利消费者辨识专营或兼营以网络平台、移动应用程序（ APP）或其他电子方式销售货物或劳务营业人之税籍登记信息，兼顾税籍管理需要，台湾地区规定该等营业人应于其网络销售页面及相关交易应用软件或程序之明显位置清楚揭露其统一编号及名称。

同时，“税籍登记规则”第 6 条、第 7 条分别规定了台湾地区境内营业人和非台湾地区之事业、机关、团体、组织在台湾地区境内营业，但未设立分公司者，其固定营业场所申请税籍登记时，应检送的文件。

二、变更登记、停（复）业申报核备或注销登记

（一）变更登记

1. 税籍应登记事项有变更者，应自事实发生之日起 15 日内，填具变更登记申请书，检同有关证件，向主管稽征机关申请变更登记。但迁移地址的，应向迁入地稽征机关申请变更登记。

2. 公司、独资、合伙及有限合伙组织之营业人对于税籍应登记之事项申请变更登记者，应于办妥公司、商业或有限合伙变更登记（属“公司法”“商业登记法”及“有限合伙法”规定应登记事项范围）之日起 15 日内为之。但仅对于专营或兼营以网络平台、行动装置应用程序或其他电子方式销售货物或劳务者应登记事项申请变更登记者，应依上述第 1 点规定办理。

3. 以自动贩卖机销售货物或劳务者，其自动贩卖机营业台数增减、放置处所变更时，应于事实发生之日起 15 日内，向营业人所在地稽征机关报备。

4. 营业人于 2022 年 12 月 31 日以前已办妥税籍登记，且至 2023 年 1 月 1 日有专营或兼营以网络平台、行动装置应用程序或其他电子方式销售货物或劳务者，应于 2023 年 1 月 15 日以前，依规定之应登记事项，向主管稽征机关申请变更登记。

（二）停（复）业申报核备

“税籍登记规则”参酌公司之登记及认许办法，明确营业人申报核

备停业或展延停业期间，每次最长不得超过 1 年。

公司、独资、合伙及有限合伙组织已向公司、商业或有限合伙登记主管机关办妥停业或复业登记者，由主管稽征机关依据公司、商业或有限合伙登记主管机关提供之停业、复业登记资料办理，并视为已依规定申报核备。

（三）注销登记

营业人解散、废止、转让或与其他营业人合并而消灭者，应自事实发生之日起 15 日内，填具注销登记申请书，向主管稽征机关申请注销登记。

三、撤销或废止登记

1. 营业人之设立或其他登记事项有伪造、变造文书，经有罪判决确定者，主管稽征机关可依检察机关通知，撤销其税籍登记。

2. 营业人登记事项有下列情形之一者，主管稽征机关可依职权或利害关系人申请，废止其税籍登记：（1）登记后满 6 个月尚未开始营业，或开始营业后自行停止营业达 6 个月；但有正当理由经核准延展者，不在此限。（2）迁离原址，逾 6 个月未申请变更登记，经稽征机关通知仍未办理。（3）登记后经有关机关调查，发现无营业迹象，并经房屋所有权人证明无租借房屋情事。

在存在有限合伙组织视同登记情况下，发生前两项应撤销或废止登记情事，主管稽征机关应通报登记主管机关，经其办理撤销或废止登记后，始得为之。考虑部分营业人经登记主管机关通报解散或歇业登记，主管稽征机关仍依该项规定进行通报，将造成登记机关作业困扰，因此增订但书规定：“经登记主管机关通报营业人解散或歇业登记者，不在此限。”

3.2.1.3 境外电商营业人税籍登记

一、设立登记

（一）登记地点

依“营业税法”第28条之1及“税籍登记规则”第12条，台湾地区境外之事业、机关、团体、组织，境外电商营业人年销售额逾一定基准者，[①]应自行或委托报税之代理人申请税籍登记，其办理税籍登记之主管稽征机关如下：（1）自行申请税籍登记者，为“中央政府”所在地主管稽征机关；（2）委托报税之代理人申请税籍登记者，为代理人所在地主管稽征机关。

（二）登记事项及应报送文件

境外电商营业人办理税籍登记采在线登记，营业人应至“财政部”税籍登记平台申请税籍登记，其登记事项如下：（1）营业人名称；（2）负责人姓名；（3）经营信息：网域名称及网络地址、开始提供服务日期、注册国家、注册名称、注册号码；（4）联络信息：联络电话、通讯地址、电子邮件信箱；（5）报税之代理人信息（台湾地区境内居住之个人：姓名、身份证统一编号、通讯地址、联络电话、电子邮件信箱、代理期间、代理范围；台湾地区境内有固定营业场所之事业、机关、团体、组织：名称、地址、营利事业统一编号或扣缴单位统一编号、负责人姓名、联络电话、电子邮件信箱、代理期间、代理范围）；（6）银行账户信息。

其中，明确境外电商营业人委托报税之代理人申请税籍登记者，应报经代理人所在地主管稽征机关核准。依“行政程序法”第71条第4项规定，委托报税之代理人申请税籍登记，有关公文书之通知应向代理人为之：营业人委托报税之代理人申请税籍登记者，前项审核通知应向代理人为之。但主管稽征机关认为必要时，得通知营业人。

“税籍登记规则”第14条规定境外电商营业人税籍登记应检送的文件资料。

二、变更登记、停（复）业申报核备

（一）变更登记

[①] 依台湾地区“财政部”台财税字第10604539420号函，核定的销售额为48万元，自2017年5月1日生效。

境外电商营业人税籍登记事项有变更者，应自事实发生之日起 15 日内，至“财政部”税籍登记平台申请变更登记。

（二）申报核备停（复）业

境外电商营业人应于暂停营业前至“财政部”税籍登记平台申报核备停业，复业时亦同。前项申报核备停业或展延停业期间，每次最长不得超过 1 年。

三、注销登记、废止登记

依“税籍登记规则”第 17 条，境外电商营业人有下列情形之一者，应自事实发生之日起 15 日内，至“财政部”税籍登记平台申请注销登记：（1）于注册国家解散或废止；（2）注销网域名称及网络地址；（3）已依“税籍登记规则”第 28 条规定办妥税籍登记。

为避免营业人怠于向主管稽征机关办理注销登记，并利稽征机关税籍管理，台湾地区明确了废止登记相关规定。依第 18 条规定，营业人有前段第（1）或（2）所定情事，逾 6 个月未申请注销登记，经主管稽征机关通知仍未办理者，主管稽征机关可依职权，废止其税籍登记。

3.2.1.4 不需进行税务登记的情况

除下文所述免办税籍登记之情形，台湾地区税法并无“未达营业税起征点者免办税籍登记”之规定，原则上有营业行为即应办理税籍登记。对于没有达到营业税起征点的经营者，虽然在“商业登记法”上不必登记，但在“营业税法”上仍需进行税籍登记。“营业税法”第 29 条则规定了免办税籍登记之情形，明确专营“营业税法”第 8 条规定的下列免税货物或劳务者及各级政府机关，得免办税籍登记：

1. 供应之农田灌溉用水。

2. 医院、诊所、疗养院提供之医疗劳务、药品、病房之住宿及膳食。

3. 依法经主管机关许可设立之社会福利团体、机构及劳工团体，提供之社会福利劳务及政府委托代办之社会福利劳务。

4. 学校、幼儿园与其他教育文化机构提供之教育劳务及政府委托代办之文化劳务。

5. 职业学校不对外营业之实习商店销售之货物或劳务。

6. 依法组织之慈善救济事业标售或义卖之货物与举办之义演，其收入除支付标售、义卖及义演之必要费用外，全部供作该事业本身之用者。

7. 政府机构、公营事业及社会团体，依有关法令组设经营不对外营业之员工福利机构，销售之货物或劳务。

8. 监狱工厂及其作业成品售卖所销售之货物或劳务。

9. 邮政、电信机关依法经营之业务及政府核定之代办业务。

10. 代销印花税票或邮票之劳务。

11. 肩挑负贩沿街叫卖者销售之货物或劳务。

12. 饲料及未经加工之生鲜农、林、渔、牧产物、副产物；农、渔民销售其收获、捕获之农、林、渔、牧产物、副产物。

13. 渔民销售其捕获之鱼介。

14. 经主管机关核准设立之学术、科技研究机构提供之研究劳务。

3.2.2 账簿凭证管理制度

3.2.2.1 账簿设置要求

“所得税法”第 21 条规定，营利事业应保持足以正确计算其营利事业所得额之账簿凭证及会计记录。“财政部”依该条的授权制定了“税捐稽征机关管理营利事业会计账簿凭证办法”（以下简称“会计账簿凭证办法”），对簿凭证及会计记录之设置、取得、使用、保管、会计处理及其他有关事项进行了明确。“会计账簿凭证办法”第 1 条第 2 项明确“营业税法”规定之营业人有关会计账簿凭证之管理也准用该办法之规定。

“会计账簿凭证办法”第 2 条及第 5 条分别规定了营利事业以下三种账簿设置要求：

一、实施“商业会计法”之营利事业账簿设置要求

凡实施“商业会计法”之营利事业，不同行业应依下列规定设置账簿：

1. 买卖业：日记簿、总分类账、存货明细账、其他必要之补助账簿。

2. 制造业：日记簿、总分类账、原物料明细账（或称材料明细账）、在制品明细账、制成品明细账、生产日报表、其他必要之补助账簿。

3. 营建业：日记簿、总分类账、在建工程明细账、施工日报表、其他必要之补助账簿。

4. 劳务业及其他各业：日记簿、总分类账、营运量记录簿、其他必要之补助账簿。

二、使用统一发票之营利事业账簿设置要求

不属实施“商业会计法”范围而须使用统一发票之营利事业，应依下列规定设置账簿：

1. 买卖业：日记簿、总分类账、存货明细账或存货计数账。

2. 制造业：日记簿、总分类账、原物料明细账或原物料计数账、生产记录簿。

3. 劳务业及其他各业：日记簿、总分类账、营运量记录簿。

三、总机构以外未采用独立会计制度固定营业场所账簿设置要求

营利事业总机构以外之其他固定营业场所采用独立会计制度者，应依前文所述两项规定设置账簿，其未采用独立会计制度者，应按其业别设置下列账簿：

1. 买卖业：零用金（或周转金）登记簿、存货明细账。

2. 制造业：零用金（或周转金）登记簿、原物料明细账、制成品明细账或生产记录簿、生产日报表。

3. 营建业：零用金（或周转金）登记簿、在建工程明细账、施工日报表。

4. 劳务业及其他各业：零用金（或周转金）登记簿、营运量记录簿。

四、其他规定

凡经核定免用统一发票之小规模营利事业，得设置简易日记簿一种。适用“商业会计法”之营利事业，其会计组织健全，使用总分类账科目日计表者，得免设置日记账。摊贩可免设置账簿。

营利事业设置之日记簿及总分类账两种主要账簿中，应有一种为订本式。但采用电子方式处理会计数据者，不在此限，其应依“商业会计法”第 40 条及“商业使用电子方式处理会计数据办法”的规定办理。

3.2.2.2 会计制度简介

“所得税法”第 22 条规定了营利事业的会计基础，凡属公司组织者，应采用权责发生制，其非公司组织者，得因原有习惯或因营业范围狭小，申报该管稽征机关采用现金收付制。非公司组织所采会计制度，既经确定，仍得变更，但须于各会计年度开始 3 个月前，申报该管稽征机关。

“所得税法”第 23 条规定了营利事业的会计年度，会计年度应为每年 1 月 1 日起至 12 月 31 日止;但因原有习惯或营业季节之特殊情形，呈经该管稽征机关核准者，得变更起讫日期。

台湾地区商业会计事务之处理，即商业从事会计事项之辨认、衡量、记载、分类、汇总，及据以编制财务报表的事项的法律依据为“商业会计法”“商业会计处理准则”等规定。

3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

“会计账簿凭证办法”第 6 章规定了账簿凭证的保管制度。

各项会计凭证，除为权责存在或应予永久保存者，应另行保管外，应依事项发生之时序或按其事项之种类，依次编号粘贴或装订成册。其给与他人之凭证，如有误写或收回作废者，应黏附于原号存根或副本之上。以媒体储存之原始凭证，应于记账凭证载明凭证字轨号码，不适用

前项规定。上述账簿凭证一般应留置于营业场所，以备主管稽征机关随时查核。

营利事业设置之账簿，除有关未结会计事项者外，应于会计年度决算程序终了后，至少保存 10 年；至于依照税法规定应自他人取得之凭证及给予他人凭证之存根或副本等各项会计凭证，除应永久保存或有关未结会计事项者外，应于会计年度决算程序终了后，至少保存 5 年。而纳税收据的保存年限则为配合税款的征收期间，避免将来查证欠税时引起争执，亦以保存 5 年为妥。上述账簿及会计凭证于当年度营所税结算申报经主管稽征机关调查核定后，除应永久保存或有关未结会计事项者外，得报经主管稽征机关核准后，以电子方式储存媒体，按序储存后依前项规定年限保存，其账簿及原始凭证得予销毁。公开发行公司、金融控股公司、证券业、期货业、银行业、票券金融业、信托业、保险业及其子公司设置的账簿使用电子方式处理，并按 10 年规定年限保存的，其纸本可予销毁。[①]

若上述各项会计数据若不慎遗失，营利事业应尽可能予以重建相关资料（如取得买受人盖章证明之原收执联复印件或取得原销售营业人盖章证明之存根联复印件），否则依“税捐稽征法”第 44 条规定，营利事业依法应保存凭证而未保存者，应按经查明认定之总额处 5%罚锾。

3.2.2.4 发票等合法票据管理

目前台湾地区涉及发票的规范性文件大致包括以下三个层次：第一层次是税收程序法，即“税捐稽征法”及其“施行细则”；第二层次是税种法，主要有“营业税法”及“营业税法施行细则”；第三层次是专门制定的发票规则，重要的有“统一发票使用办法”“统一发票给奖办法”“电子发票实施作业要点”等。

一、统一发票制度

台湾地区没有类似大陆普通发票与增值税专用发票的区分，其规范

① “商业会计法”第38条，“会计账簿凭证办法”第26条、第27条。

意义上的发票仅指统一发票。根据台湾地区“统一发票使用办法”与“营业税法”的规定，以营利为目的的公营、私营或公私合营事业，以及有销售货物或劳务行为的非以营利为目的的事业、机关、团体、组织在发生“营业税法”上的应税行为时原则上需要开立统一发票，不过符合“统一发票使用办法”第 4 条（共列举 34 项）的规定，营业人可以免用统一发票。例如小规模营业人等，免开发票的项目在台湾地区大多免征营业税或者适用特别税率，不纳入统一发票监控系统有其合理性。此外，2015 年 3 月 9 日修正“统一发票使用办法”，删除公用事业经营本业部分可免开统一发票规定，自 2016 年 1 月 1 日施行。

由于统一发票需要广泛运用于商品与服务的流转环节，因此必须考虑开票方式与发票受众方面存在的差异。有鉴于此，台湾地区立法规定了五类联次不同的统一发票，如表 3.1 所示：

表 3.1　台湾地区统一发票类型表

统一发票类型	发票联次设计	使用范围
三联式统一发票	存根联、抵扣联、收执联	专供营业人销售货物或提供劳务与营业人，并依一般税额（加值额）计算税额时使用。
二联式统一发票	存根联、收执联	专供营业人向非营业人销售货物或劳务，并依一般税额（加值额）计算税额时使用。
特种统一发票	存根联、收执联	专供营业人销售货物或劳务，但依照特种税额（销售额）计算税额时使用。
收银机统一发票	存根联、抵扣联、收执联（向非营业人销售时需要销毁抵扣联）	营业人销售货物或劳务，并依一般税额（加值额）计算税额，以收银机开具统一发票时使用。使用和申报依“营业人使用收银机办法”办理。
电子发票[①]	存根档、收执档及存证档	指营业人销售货物或劳务与买受人时，以因特网或其他电子方式开立、传输或接收之统一发票。

为落实节能减碳及推动电子发票政策，“统一发票使用办法”2016 年 7 月修订时，增订第 25 条第 3 项规定，规定 2017 年 1 月 1 日起台湾地区“财政部”不再核准新设立营业人以电子计算机开立统一发票，鼓

① 2018年7月16日修订的“统一发票使用办法”，增订的第7条之1明确了云端发票的定义并规定境外电商营业人应开立云端发票。依该条规定，云端发票，指营业人销售货物或劳务与使用“财政部”核准载具之买受人或经买受人指定以捐赠码捐赠予机关或团体，依前条规定开立、传输或接收且未打印电子发票证明联之电子发票。增订该条后，电子发票依买受人是否持载具索取区分为无实体及实体（打印电子发票证明联）两类，无实体电子发票即为电子发票云端化类型。

励使用电子计算机统一发票营业人转换电子发票或使用其他种类统一发票。“所得税法”2018 年修订时删除电子计算机统一发票的相关规定，自此，电子计算机统一发票被彻底废除。[①]

二、发票管理制度

台湾地区发票监管权由“财政部”统一行使，各级税务机关仅享有执行权。台湾地区的发票监管内容主要包括以下几个方面：

（一）印制

统一发票，除经核准使用自行印制之收款机统一发票或以因特网或其他电子方式开立、传输之统一发票外，由“财政部”印刷厂印制及发售；台湾地区“财政部”没有垄断统一发票的印制权，符合条件的纳税人也可以拥有这一权利。而在允许部分纳税人自行印制发票的同时，其监管也十分严格。

（二）领购

“统一发票使用办法”第 5 条规定，营业人首次领用统一发票时，应向主管稽征机关申请核发统一发票购票证，加盖统一发票专用章，以凭购用统一发票。

“统一发票使用办法”第 5 条之 1 规定了主管机关应停止和管制营业人购买统一发票的情形。营业人有下列情形之一者，主管稽征机关应停止其购买统一发票：（1）开立不实统一发票；（2）擅自歇业他迁不明；（3）暂停营业或注销营业登记；（4）迁移营业地址至其他地区“国税局”辖区；（5）受停止营业处分；（6）登记之营业地址，无对外销售货物或劳务；（7）已变更统一编号，以原统一编号购买统一发票；（8）变更课税方式为查定课征。营业人有下列情形之一者，主管稽征机关可管制其购买统一发票：（1）涉嫌开立不实统一发票；（2）无进货事实虚报进项税额；（3）新设立或迁移营业地址，营业情形不明；（4）迁移营业地址未办理变更登记；（5）逾期未申报销售额、应纳或

[①] 2019年5月，台湾地区修正“统一发票使用办法”第32条，将电子计算机统一发票停止适用时点，由2020年1月1日延长1年，自2021年1月1日施行。

溢付营业税额；（6）滞欠营业税未缴清；（7）注销营业登记后销售余存之货物或劳务；（8）函查未补正、其他有违反法令规定或显著异常情形者。若上述停止或管制购买统一发票事由消灭时，得视原列管情形，由营业人申请或主管稽征机关查明后解除其管制。

（三）发票使用管理

1．开立时间上，“营业税法”第 32 条规定，营业人销售货物或劳务，应依“营业人开立销售凭证时限表”（“营业税法”后附）规定之时限，开立统一发票交付买受人。“营业税法”所附“营业人开立销售凭证时限表”，将开票时间区分为发货时、收款时、结算时、交付成果时以及双方约定的时间。

2．记载内容上，依“统一发票使用办法”第 9 条规定，营业人开立统一发票，除应分别依规定格式据实载明字轨号码、交易日期、品名、数量、单价、金额、销售额、课税别、税额及总计外，应依下列规定办理。但其买受人为非营业人者，应以定价开立。（1）营业人使用三联式统一发票者，应载明买受人名称及统一编号。（2）制造业或经营进口贸易之营业人，销售货物或劳务与非营业人开立之统一发票，应载明买受人名称及地址，或身份证统一编号。（3）营业人对买受人为非营业人所开立之统一发票，除前款规定外，得免填买受人名称及地址。但经买受人要求者，不在此限。（4）营业人销售货物或劳务与持用签账卡之买受人者，应于开立统一发票时，于发票备注栏载明签账卡号末四码。但开立二联式收款机统一发票者不在此限。（5）境外电商营业人开立云端发票应记载事项，得以外文为之；交易日期得以公元日期表示；单价、金额及总计得以外币列示，但应加注计价币别。[①]营业人开立统一发票以分类号码代替品名者，应先将代替品名之分类号码对照表，报请主管稽征机关备查，异动亦同。

买受人为非营业人时，还需要将税额与销售额合计开立。依“营业税法”一般税额（增值额）计算税额的营业人，于使用统一发票时，应

[①] 2018年7月16日修正公布的“统一发票使用办法”删除第（4）款，增订第（5）款。

区分应税、零税率或免税分别开立，并于统一发票明细表课税别栏注记。

3．开票方式上，凡不属于“免开统一发票”的经济往来，纳税人都需要自行填开发票。

纳税人使用发票时一般应遵循“逐笔开票”原则，但台湾也规定了“汇总开票”制度，以提高交易效率。台湾地区主要有两类汇总开票：[①]（1）按日汇开，即营业人每笔销售额与销项税额合计未满 50 元的交易，除买受人要求或收银机开票的情形外，免予逐笔开立统一发票，但应在每日营业结束时按总金额汇开一张发票；（2）按月汇开，即满足无欠缴已确定的营业税款、营所税和罚锾，[②]且最近两年营所税系委托会计师查核签证或经核准使用蓝色申报书的营业人，在当地稽征机关核准后，可以在月底汇总开具其对其他营业人销售货物或劳务的统一发票。

4．使用期限上，依“统一发票使用办法”第 22 条、第 23 条规定，台湾地区的统一发票原则上仅限当期使用，非当期之统一发票，不得开立使用。但经主管稽征机关核准者，不在此限。营业人对当期购买之统一发票剩余空白未使用部分，应予截角作废保存，以供稽征机关抽查，并于填报统一发票明细表载明其字轨及起讫号码。同时，营业人购买之统一发票或稽征机关配赋之统一发票字轨号码，不得转供他人使用。

三、台湾地区的统一发票奖励制度

台湾地区专门制定了“统一发票给奖办法”，规定每年从营业税收入中提取 3%作为各种奖励的经费来源，并由“财政部”会同营业税稽征机关设置专门单位负责执行。整个激励体系以“统一发票开奖”制度为核心，采用每两个月（每单月）集中开奖一次的办法奖励统一发票的索票人，其奖励力度非常高，奖金幅度为 200 元到 1000 万元。为推动电子发票发展，2013 年增开无实体电子发票专属奖项，2017 年提高奖项之组数上限。但是，营业人、部分公益机构获得的统一发票、按日汇开

① “统一发票使用办法”第15条、15条之1、第11条。

② 按照台湾地区“财政部”台财税字第861933776号函，行政救济程序中欠缴税款但已提供担保的，也允许按月汇开。

的发票、记载不实的发票以及漏开、短开经查获后补开的发票不能参与开奖。

除了对索取发票的消费者进行奖励外，台湾地区对检举、查获伪造、盗卖统一发票或漏开、短开统一发票的检举人、查获人也给予奖励。而对于诚实开立统一发票的营业者，各商业、公益团体可以向当地主管稽征机关推荐。受到认可的营业人可以在未来 3 年内享有专柜受理营业税申报、由稽征机关指定专人协助解决或指导有关税务法令及实务问题、获得税务信息及税务帮助、免列入营业税选案查核对象等程序性优惠。[①]

四、发票法律责任

在“税捐稽征法”和“营业税法”的范围内，台湾地区对依法负有开立统一发票义务的营业人予以处罚的情形主要包括三类：[②]

（一）核定应使用统一发票而不使用或转给他人使用

核定应使用统一发票而不使用或将统一发票转给他人使用的，除通知限期改正或补办外，并可处以 3000 元以上 3 万元以下罚锾。逾期仍未纠正的可以按次处罚，并可以停止其营业。这种处罚由税捐稽征机关交付法院进行。[③]

（二）统一发票未依规定记载

营业人开立统一发票，应行记载事项未依规定记载或所载不实者，除通知限期改正或补办外，并按统一发票所载销售额，处 1%罚锾，其金额最低不得少于 1500 元，最高不得超过 1.5 万元。经主管稽征机关通知补正而未补正或补正后仍不实的，将会被连续处罚。

前项未依规定记载事项为买受人名称、地址或统一编号者，其连续处罚部分的罚锾为统一发票所载销售额之 2%，其金额最低不得少于 3000 元，最高不得超过 3 万元。

---

① 台湾地区“‘财政部’奖励使用统一发票及电子发票绩优营业人实施要点”。

② “营业税法”第47、48、52、53条。

③ “营业税法”第44条。

营业人对于应税货物或劳务之定价，未依规定内含营业税，经通知限期改正，届期未改正的，处 1500 元以上 1.5 万元以下罚锾。

（三）短漏开发票

漏开统一发票或在统一发票上短开销售额者，于法定申报期限前经查获的，除应按短开、漏开的销售额补缴税款外，并按该税额处 5 倍以下的罚锾。一年内被查获 3 次的营业人将被停止营业。停业最长时间不得超过 6 个月，但若停业期满后相关义务仍未履行，稽征机关可以继续要求停业至义务履行时为止。

此外，不按规定期限申报“统一发票明细表”的营业人将按照超期时间承担缴纳滞报金的责任。

刑事责任方面，台湾地区刑法并无直接针对发票违法行为的条款，司法机关需要依据伪造文书罪和欺诈罪的相关规定定罪量刑。

3.2.3 纳税申报

台湾地区所得税纳税申报的分类较细，营所税申报有五种形式，包括结算申报、决算申报、清算申报、暂缴申报和扣缴申报，综所税也包括结算申报和扣缴申报等方式。除各税种法中规定的申报及违反申报规定的处罚条款外，税种中规定的一些特殊的税制中也有相应的申报规定，如综所税中的两税合一税制及最低税负制。为规范和指引纳税人依法申报，台湾地区“财政部”制定了行政规则，名称为“×××申报作业要点”如“房地合一课征所得税申报作业要点”“营利事业所得税电子结（决）算及清算申报作业要点 ”。为便利民众申报，经纳税人申请提供综所税及遗产税申报税额试算服务，对符合条件的案件，主动整合资料进行税额试算，试算结果申请人可选择由“国税局”以电邮通知自行下载或寄发纸本，经其确认试算内容无误，可采在线登录、签章寄回被继承人户籍地“国税局”或就近洽任一“国税局”临柜递送，即完成申报，免检附相关证明文件、节省纳税义务人逐笔填写申报书及计算应纳税额时间。

纳税申报方式包括人工申报和电子申报，电子申报又包括媒体申报和网络申报。人工申报即人工填写申报书。媒体申报，是指自“财政部”电子申报缴税服务网站下载申报软件，建文件后检核前端程序，以磁盘或光盘片递送。网络申报即以互联网办理申报。各种申报方式有一定的适用范围。近年来，台湾地区一直努力推广网络申报等电子申报方式。陆续通过一系列行政规则，如“期货交易税电子申报作业要点”“证券交易税电子申报作业要点”“烟酒税电子申报作业要点”“娱乐税自动报缴及临时公演电子申报作业要点”“货物税电子申报作业要点”“个人房屋土地交易所得税电子申报作业要点”“金融机构执行税务用途金融账户信息电子申报作业要点”“综合所得税资料电子申报作业要点”“土地增值税契税印花税电子申报作业要点”“印花税汇总缴纳及开立缴款书电子申报作业要点”

为便利纳税义务人缴纳税款，除了传统的现金或票据缴税外，台湾地区提供多元的税款缴纳方式，包括信用卡缴税、自动柜员机转账缴税、芯片金融卡通过网络转账缴税、便利商店代收税款、活期（储蓄）存款账户缴税、行动支付缴税、电子支付账户缴税等方式。以下做简要说明：

一、现金或票据缴税。纳税人持打印有附条形码缴款书及现金或未逾限缴日之即期票据到代收金融机构（不含邮局）缴纳。

二、ATM 转账缴税。纳税人持金融卡至贴有“跨行：提款+ 转账+ 缴税”标志的自动柜员机，依柜员机指示步骤操作，交易完成，缴税成功后，收存交易明细单。

三、芯片金融卡网络转账缴税：持有芯片金融卡，装妥读卡机，登入财政部网络缴税服务网站（所得税及营业税申报自缴税款也可以通过该税申报系统），依屏幕指示输入资料，缴税成功后打印交易记录明细表收存。

四、信用卡缴税。（1）以纳税义务人本人或独资、合伙组织负责人本人名义持有的信用卡（地方税除网际网络申报自缴税款外，不限本人信用卡），通过电话语音或登入“财政部”网络缴税服务网站，依语

音或荧幕指示输入资料，经检核无误后取得发卡机构核发的授权码，即完成缴税程序。（2）综所税结算申报自缴税款除纳税义务人本人持有的信用卡外，也可以利用申报户、税额试算通知书内配偶的信用卡，通过申报系统或税额试算服务在线登录回复系统缴税服务网站（连结“财政部”网络缴税服务网站），依荧幕指示输入，实时取得授权码缴纳税款。（3）独资、合伙组织之营利事业使用网际网络申报营业税，以独资、合伙组织之负责人本人持有的信用卡缴纳自缴税款，通过申报系统缴税服务网站，依荧幕指示输入，取得发卡机构之授权号码，即完成缴税程序。

五、移动支付工具，电子支付账户缴税。地方税定期开征税目（使用牌照税、房屋税、地价税）、土地增值税、契税、综所税结算申报自缴税款（含税额试算缴税案件）、综所税结算（未）申报核定补缴税款、营业税查（核）定税款、遗产及赠与税款及各税违章罚锾，可利用电子支付机构或开办“行动支付工具”缴税业者之 APP “可通过‘财政部’网络缴税服务网站/上线银行（业者）进行查询”，以电子支付账户或绑定信用卡、芯片金融卡或活期（储蓄）存款账户缴纳税款；另地方税方面，如台北市地方税（不限定期开征，但不包含逾期、罚锾及移送执行案件)亦可下载支援台北市政府智慧支付平台缴税业者 APP 或通过台北通 APP 扫三段式条形码查询支援业者网址来缴纳税款。

六、在线查缴税。各项定期开征之地方税，纳税义务人可利用地方税网络申报作业网站，以自然人/工商/金融凭证或全民健康保险卡（须先至“卫生福利部中央健康保险署”网站进行健保卡网络服务注册） 或行动自然人凭证（使用牌照税可免凭证、输入身份证或营利事业统一编号及车牌号码）于缴税期限内登入后，查询使用牌照税或房屋税、地价税应纳税额，再点选“电子缴税”项目，即可直接连接至“财政部”网络缴税服务网站，选择以信用卡、芯片金融卡或活期（储蓄）存款账户转账等方式，进行在线缴税。

七、便利商店缴税。（1）各项地方税（使用牌照税车牌号码有中

文字者及娱乐税税款除外）、各项“国税”（营业税－机关团体销售货物及劳务申报销售额与营业税税款除外）申报自缴税款、查（核）定开征税款及罚锾、租税规避案件加征滞纳金及应补缴税款加征利息（含行政执行滞纳税款案件）、行政执行滞纳税款及罚锾在 3 万元以下的税款，于缴纳期间届满后 3 日 24 时前，纳税人可持印有条形码的缴款书到便利商店缴税。便利商店代收营利事业暂缴自缴税款、娱乐税税款、行政执行滞纳税款及罚锾截止时间为缴纳期间届满当日 24 时。（2）各项定期开征之地方税及适用税额试算服务有应自缴税额者，纳税人可持自然人/工商凭证、已注册之健保卡或行动自然人凭证（使用牌照税可免凭证、输入身份证或营利事业统一编号及车牌号码）于缴税期限内至超商（统一超商 ibon、全家超商 Famiport、来来超商 OK-Go、莱尔富超商 Life-Et）多媒体信息机（Kiosk）查询及打印缴纳单，并于超商内缴纳税款（限 3 万元以下税款）。

八、缴税取款委托书（应于结算申报截止日存足应纳税款以备提兑）。（1）综所税结算申报及适用税额试算服务有应自缴税额者，可分别利用申报户、税额试算通知书内之纳税义务人、配偶或受抚养亲属（网络申报或税额试算采在线登录回复者，限申报户、税额试算通知书内之纳税义务人或配偶）在邮局的存簿储金、划拨储金或金融机构（包括银行、信用合作社、农会信用部等）的支票存款、活期储蓄存款、综合存款或在外商银行开立的新台币存款账户办理转账缴纳税款。（2）综所税结算采用人工申报或税额试算采书面确认回复者，需依式填写缴税取款委托书（非金融机构取款条）并盖妥存款印鉴章，并同申报书递（寄）送税捐机关；采网络、二维条形码申报或税额试算服务采用在线确认回复者，于系统键入存款账户等资料即可，免填写缴款书及缴税取款委托书。

九、长期约定转账纳税。（1）纳税人可以利用本人、配偶或受扶养亲属的银行或邮局的存款账户办理转账扣钱，当房屋税、地价税或使用牌照税开征时，税捐机关直接通知银行或邮局从纳税人的存款中，在

限缴日的最后 1 天扣款，不但安全方便而且可靠又划算，只要办理 1 次手续终身受用。（2）营利事业经查定课征的营业税，可利用本事业之存款账户，独资、合伙则以事业负责人（独资也可用负责人配偶）的银行或邮局的存款账户转账缴税，只要在税款开征 2 个月前填写“委托转账代缴营业税税款约定书”或利用定期开征缴款书所附印之“委托转账代缴税款约定书”广告回执联向“国税局”提出申请即可，税款在限缴日的最后 1 天扣款，且会邮寄缴纳证明给纳税人。

十、活期（储蓄）存款账户转账缴税。（1）纳税义务人（遗产税案件限纳税义务人代表人）可利用本人之活期（储蓄） 存款账户，通过电话语音或登入“财政部”网络缴税服务网站，依语音或屏幕指示输入资料，实时完成缴税程序。（2）综所税结算申报自缴税款、个人房屋土地交易所得税申报自缴税款、营所税结算申报自缴税款、营所税暂缴申报自缴税款、营所税未分配盈余申报自缴税款、给付非台湾地区境内居住之个人或在台湾地区境内无固定营业场所之营利事业各类所得之扣缴税款及营业税申报自缴税款，需使用“内政部”核发的自然人凭证、“经济部”核发之工商凭证 IC 卡、已注册之全民健康保险卡、行动自然人凭证、“卫生福利部”核发之医事人员凭证或“财政部”审核通过的电子凭证，并通过电子申报缴税系统办理申报缴纳或税额试算在线登录缴纳。

十一、信用卡临柜缴税。纳税义务人于台北市税捐稽征处临柜申请补发该处所核定之地方税（罚锾及逾期案件除外）缴款书，除可在柜台持信用卡刷卡缴税外，亦可利用智能型手机通过行动支付 APP 以绑定的信用卡感应缴纳税款。纳税义务人亦可持台中市政府地方税务局开立之缴款书（含滞纳金、违章罚锾、租税规避案件加征滞纳金及应补缴税款加征利息、保证金及移送执行案件）及参加财团法人联合信用卡处理中心“公务机关信用卡缴费平台”发卡机构所发行之实体信用卡临该局 8 分局全能服务柜台或该局驻交通部公路总局台中区监理所、台中市监理站、丰原监理站信用卡服务柜台缴纳税款，或以行动支付绑定该信用卡

方式，感应缴纳台中市地方税税款。

3.2.4 税务检查

3.2.4.1 纳税评估

台湾地区税务行政中没有纳税评估的说法，在税收征管中并没有严格地区分纳税评估和稽查阶段。

3.2.4.2 税务稽查

一、稽查对象的选择

从掌握的资料来看，台湾地区立法上尚无关于稽查对象产生方式的统一规定，制度化程度较低。台湾地区重视运用信息技术确定稽查对象，最早于 1980 年就开始规划营所税选案作业计算机化系的“选案模式系统”，于台北“国税局”试点计算机查核案件。2007 年研发出了新的“营利事业所得税电脑选案系统”，极大地提升了稽查选案的质量。为强化查审效能、加强信息连结性与智能型整合应用，营业税、营所税及综所税查审辅助系统陆续自 2011 年前后上线，建立了以单一纳税个体为基础，整合跨税目之赋税资料仓储，并通过资料整合、风险事件搜集与风险控制等措施，建构纳税义务人之风险管理机制，搭配新建立之选案查核功能，据以评估纳税义务人逃漏税捐之风险，筛选违章机率最高之案件，并指引查核方向。

二、稽查措施的实施

税务稽查措施不仅决定着实际稽查效果，而且直接影响纳税人权益，因而在整个稽查程序中占据核心地位。实施稽查措施还必须严格遵守时限，台湾地区的稽查措施要在受理后 2 个月内实施完毕，但本机关首长核准延长的以下情况除外：[①]（1）搜集资料费时的；（2）会同其他机关调查的；（3）重大案件设专案小组办理的；（4）其他原因费时的。

至于具体稽查措施，台湾地区“税捐稽征法”“所得税法”及相关

① “各级稽征机关处理违章漏税及检举案件作业要点”第4条（二）。

解释令函规定，其稽查主要依赖纳税人提供课税资料的方式进行，并严格限制现场调查的对象。与此同时，为保证特殊情形下的稽查效果，又额外规定了“搜查”制度，并引入司法机关进行预先审查和执行监督，以约束税务机关的行为。台湾地区稽查措施主要包括：

（一）询问纳税人

在台湾地区，税务机关可以通知纳税人到其办公地点备询。[①]同时，“所得税法”进一步规定，纳税人因正当理由不能按时接受备询的，可以在接到稽征机关通知后 7 日内作出申复。[②]

（二）调取课税资料

依“税捐稽征法”第 30 条规定，税捐稽征机关或“财政部赋税署”指定之调查人员，为调查课税资料，得向有关机关、团体或个人进行调查，要求提示账簿、文据或其他有关文件。“会计账簿凭证办法”第 28 条也规定稽征机关或“财政部”指定之调查人员进行调查时，营利事业应提示账簿凭证。该“账簿凭证”包括以电子方式储存之会计账簿，若纳税人提供的电子档案可读取且内容可完整呈现，免打印账簿、凭证。

因此措施会在一定程度上影响纳税人的财务管理和日常经营，台湾地区立法对此也有较为严格的限制，主要表现为审批权限和审查期限的要求。台湾地区规定该管稽征机关应掣给收据，除涉嫌违章漏税者外，应于账簿、文据提送完全之日起，7 日内发还之；其有特殊情形，经该管稽征机关或“赋税署”首长核准者，得延长发还时间 7 日。“所得税法”赋予纳税人延期报送资料的权利，即营利事业如在规定送交调查时间以内申请延期提示账簿文件者，稽征机关应予受理。但延长期限不得超过 1 个月，并以一次为限。[③]

（三）经济信息查询

这里的经济信息是指纳税人在银行等金融机构的诸如存款、资金往来等与税收有关的信息，属于调取课税资料的一种特殊形式。这种稽查

① “税捐稽征法”第30条第1款。
② “所得税法”第84条。
③ “营利事业所得税查核准则”第6条第2款。

方式尽管对纳税人的生产经营影响不大，但由于涉及纳税人的个人隐私或商业秘密，因此台湾地区规定了较为严格的条件，即事前审批制度。台湾地区令函规定，税捐稽征机关或“财政部”指定之人员，依“税捐稽征法”第 30 条规定，向各金融机构调查纳税义务人与各该金融机构之资金往来记录作为课税资料的，应一律报经‘财政部’核准，始得向金融机构进行调查。[①]如向各金融机构调查之资料，未涉及“资金往来记录”，尚不受该函规定限制。保险业固为特种金融业之一种，但保险机构与要保人或被保险人之往来记录，属出售保险商品之买卖记录，并不涉及客户之资金往来资料，尚无上述规定之适用。[②]

（四）现场调查

该项措施在纳税人所在地或相关地实施，主要是对纳税人生产、经营过程或产品进行调查，因而其潜在影响是各种措施中最大的，需要在立法上作出严格限制。

台湾地区“税捐稽征法”虽然没有规定调查的具体形式，但从“所得税法”和“营业税法”的规定来看，调查主要是以调取资料这种非现场方式进行。不过特殊情况下当纳税人申请或税务机关认为有必要时，也可以实施现场检查（派员就地调查）。[③]税务机关发现纳税人有重大逃漏税嫌疑，并报经“财政部”核准后，才能对纳税人的资产净值、资金流程以及不合营业常规的营业资料进行调查。[④]

作为补充，台湾地区也赋予税务机关不完全的搜查权，以弥补其因现场调查权受限而无法高效率进行稽查的缺陷。按照其“税捐稽征法”的规定，稽征机关在获得当地法院签发的搜查票后，可以会同当地警察或自治人员展开搜查。搜查必须在 10 日内执行完毕，并将搜查票交还法院。[⑤]

---

① 台湾地区“财政部”第40060号函。此外，根据第810839538号函，向保险机构调查资金往来记录无需报“财政部”核准。

② 台湾地区“财政部”台财税字第810839538号函。

③ “所得税法”第83条第2款。

④ “所得税法”第83条之1第1款。

⑤ “税捐稽征法”第31条。

3.2.5 税务代理

3.2.5.1 台湾地区对税务代理的规定

税务代理是指税务代理人在法律规定的代理范围内，接受纳税义务人之委托，代为办理税务事宜之各项行为的总称。本部分以记账士和会计师制度为例对台湾地区税务代理的具体规定进行介绍。

一、代理资格的取得

台湾地区“记账士法”第 2 条规定：“‘国民’经记账士考试及格，并依本法领有记账士证书者，得充任记账士。”记账士登录后，非加入记账士公会，不得执行业务，公会亦不得拒绝具有会员资格者加入。此外，“记账士法”对离职税务人员从事税务中介存在限制规定，依第 8 条规定：“曾任税务机关税务职系人员者，自离职之日起 3 年内，不得于其最后任职机关所在地之直辖市、县市区域内执行记账士职务。”

依“会计师法”第 5 条规定，台湾地区人民经会计师考试及格并领有会计师证书、取得会计师资格者，可充任会计师。“会计师法”施行前依法领有会计师证书者，仍得充任会计师。

二、税务代理范围

依据“记账士法”第 13 条，记账士的税务代理（执行业务）范围为：（1）受委任办理营业、变更、注销、停业、复业及其他登记事项；（2）受委任办理各项税捐稽征案件之申报及申请事项；（3）受理税务咨询事项；（4）受委任办理商业会计事务；（5）其他经主管机关核可办理与记账及报税事务有关之事项。但是，该条将税捐之查核签证申报及诉愿、行政诉讼事项明确排除在记账士的业务范围之外。

“会计师法”第 39 条规定，会计师执行业务范围中与税务相关的事项包括以下内容：税务咨询、税务案件代理人或营所税相关申报之签证、税务业务之诉愿或依“行政诉讼法”规定担任税务行政诉讼之代理人、其他与税务有关之事项。依台湾地区“会计师代理所得税事务办法”第 3 条规定，会计师向“财政部”申请登记为税务代理人，经审查合格

发给证书后，得受托代理下列各项与所得税有关之事务：（1）充任营利事业之设立、合并、转让、废止以及变更登记之代理人。（2）会计制度之设计以及撰拟有关税务之商事文件。（3）各项会计记录、账表、财务状况之查核、整理、分析、签证、鉴定以及报告等事务。（4）办理资产估价、重估价以及会计方法之申请与变更。（5）代理所得税暂缴、结算、股东可扣抵税额账户变动明细、未分配盈余及决清算申报；纳税、退税、留抵以及申请奖励减免等事务。（6）有关所得税案件之更正、申请复查、提起诉愿及行政诉讼。（7）申请为有关所得税法令之解释。（8）充任清算人、破产管理人、遗嘱执行人或其他有关所得税事务之受托人。（9）关系人交易预先订价协议之申请事务。（10）其他有关所得税事务之代理。

三、权利义务

“记账士法”未明确规定税务代理人的权利，只规定了其义务及禁止行为：记账士受委任后，非有正当事由，不得终止其契约。如须终止契约，应于 10 日前通知委任人，在未得委任人同意前，不得终止进行。记账士执行业务，应设置簿册，载明下列事项：（1）委任案件之类别及内容；（2）委任人之姓名或名称及地址；（3）酬金数额；（4）委任日期。依前项规定设置之簿册，应保存 5 年。记账士不得为下列各款行为：（1）未经委任人之许可，泄漏业务上之秘密；（2）对于业务事件主管机关通知提示有关文件或答复有关查询事项，无正当理由予以拒绝或迟延；（3）以不正当方法招揽业务；（4）将执业证书出租或出借；（5）帮助或教唆他人逃漏税捐；（6）对于受委任事件，有其他不正当行为或违反或废弛其业务上应尽之义务。此外，“记账士法”还规定记账士因懈怠或疏忽，致委任人或其利害关系人受有损害时，应负赔偿责任。

“会计师代理所得税事务办法”也规定了会计师代理所得税事务，不得有下列情事：（1）明知受托代理案件，必须详加说明，方不致使第三者误解之事项，而未予说明者；（2）明知代理案件为不当不实，

而为之签证、鉴定或申报者；（3）明知代理案件内容与税务法令或关系法令及一般公认会计原则不符而未予更正、调整或指明者；（4）任由无权代理所得税事务人员利用本人名义或合作招揽所得税代理业务者；（5）以不正当手段获委托人之委托或影响税务人员核办案件者；（6）其他违背有关法令或会计师职业道德之行为。同时，有下列情事之一者，会计师应拒绝接受代理或继续代理：（1）委托人不提供必要之账簿文据凭证或关系文件者；（2）委托人意图为不实不当之申报、签证、鉴定或报告者；（3）其他因委托人隐瞒或欺骗而致无法为公正翔实之签证者。此外，还规定会计师代理所得税事务，可与委托人约定收取合于规定之酬金，但不得以任何名义收取额外报酬。会计师受托代理所得税事务，应将委托人委托书副本随同代理案件附送有关稽征机关。

四、法律责任

“记账士法”第 26 条对此作出的规定是：记账士有下列情事之一者，应付惩戒：（1）因业务之犯罪行为经判刑确定者；（2）逃漏税捐，经税捐稽征机关处分有案者；（3）帮助、教唆他人逃漏税捐，经移送法办者；（4）违反其他有关法令，受有行政处分，情节重大，足以影响记账士信誉者；（5）违反记账士公会章程的规定，情节重大者；（6）其他违反本法规定者。

“记账士法”第 27 条规定记账士惩戒处分的方式如下：（1）警告；（2）申诫；（3）停止执行业务 2 月以上，2 年以下；（4）除名。记账士受申诫处分 3 次以上者，应另受停止执行业务之处分；受停止执行业务处分累计满 5 年者，应予除名。

关于记账士交付惩戒之程序，“记账士法”第 28 条规定，记账士有第 26 条情事时，利害关系人、业务事件主管机关或记账士公会得列举事实，提出证据，报请主管机关交付惩戒。记账士应付惩戒者，由记账士惩戒委员会处理之。关于惩戒机关及惩戒事件之处理及记账士请求复审之程序，“记账士法”第 29 条、第 31 条规定，记账士惩戒委员会应将交付惩戒事件，通知被付惩戒人，并命其于通知送达之翌日起 20

日内，提出答辩或到会陈述；未依限提出答辩或到会陈述时，得径行决议。被惩戒人对于记账士惩戒委员会之决议不服者，得于决议书送达之翌日起 20 日内，向记账士惩戒复审委员会请求复审。记账士惩戒委员会及记账士惩戒复审委员会之组织及程序，由主管机关定之。

“记账士法”第 34 条规定了非法从事税务代理的法律责任，即未依法取得记账士资格，擅自执行记账士业务者，除依第 35 条第 1 项或其他法令规定可执行报税业务者外，由主管机关处 3 万元以上 15 万元以下罚锾。前项所定之罚锾，经限期缴纳，届期仍不缴纳者，依法移送强制执行。受第 1 项处分三次以上，仍继续从事记账士业务者，处 1 年以下有期徒刑、拘役或科或并科 15 万元以下罚金。

3.2.5.2 台湾地区税务代理市场现状

台湾地区现行规范税务代理制度的法律规范，分散于各相关法律之中。目前，台湾地区的税务代理人主要是由会计师及律师充任之。另外，记账士、地政士（土地登记专业代理人）、专责报关人员，分别针对个别税种从事合法税务代理业务。各主体从事税务代理的依据及代理事项分别如下：

第一，会计师。根据“所得税法”第 102 条规定：“纳税义务人对于本章规定各节，有关应行估计报告、申报或申请复查、诉愿及行政诉讼等事项可委托会计师或其他合法代理人代为办理；其代理办法，由‘财政部’定之。在一定范围内之营利事业，其营所税结算申报，应委托会计师或其他合法代理人查核签证申报；营利事业之营所税结算申报，委托会计师或其他合法代理人查核签证申报者，得享受本法对使用蓝色申报书者所规定之各项奖励。”同时，根据“会计师法”第 39 条有关会计师执行业务范围之规定，即第 4 款“税务案件代理人或营利事业所得税相关申报之签证”及第 6 款：“前五款业务之诉愿或依‘行政诉讼法’规定担任税务行政诉讼之代理人”。可知，当合格会计师加入会计师公会成为会员就得充任一般税务代理人，但依“会计师代理所得税事务办

法”第 3 条规定，会计师代理所得税事务，需先向“财政部”申请登记，经审查合格发给证书后，始取得（所得税）税务代理人资格。会计师在台湾税务代理行业占有非常大的比例。国际四大会计师事务所 Deloitte、KPMG、PricewaterhouseCoopers、Ernst & Young 在台湾分别为勤业众信会计师事务所、安侯建业会计师事务所、资诚会计师事务所、安永会计师事务所。

第二，律师。根据“律师法”第 20 条规定：“律师受当事人之委托或法院之指定，得办理法律事务。律师可办理商标、专利、工商登记、土地登记及其他依法得代理之事务。”依前述规定，律师就一切法律事务具有合法而独立的咨询者及代理人之资格；由于税收申报与缴纳是纳税义务人履行其税法上之义务的法律行为，涉及税法的解释适用。因此，律师从事税务代理人职务，属于法律事务，应无疑义。但实务中，台湾地区的律师执行税务代理人业务，主要以代理税务行政救济案件为主，其次是代理遗产税及赠与税申报或其他税法上之申请业务。

第三，记账士。在 2004 年 6 月 2 日颁布“记账士法”之前，台湾地区没有一部专门的法律对税务代理作出规范，其他更低层级的规范也很少。“记账士法”将记账士资格的取得、主管机关、登录、业务范围及责任、公会、惩处等作了规定，是台湾地区针对税务代理制度的效力最高的专门规范。“记账士法”第 2 条规定：“台湾地区‘国民’经记账士考试及格，并依本法领有记账士证书者，得充任记账士。”。同法第 13 条规定其业务范围业务，使记账士成为另一个合法的税务代理人，虽然其执业范围受到限制，但随着“专门职业及技术人员普通考试记账士考试”自 2005 年 12 月首次举办，预计记账士可能成为台湾地区人数最多之合法税务代理人。

第四，地政士（土地登记专业代理人）。依据“土地法”第 37 条之 1 规定：“土地登记之申请，得出具委托书委托代理人为之。土地登记专业代理人，应经土地登记专业代理人考试或检核及格。但在本法修正施行前，已从事土地登记代理业务并曾领有政府发给土地代书人登记

合格证明或代理他人申办土地登记案件专业人员登记卡者，得继续执业。未领有土地代书人登记合格证明或登记卡者，得继续执业至 1995 年 12 月 31 日。……土地登记专业代理人开业、业务与责任、训练、公会管理及奖惩等事项之管理办法，由中央地政机关定之。”又依照“内政部”的委任立法“土地登记专业代理人管理办法”（2003 年 4 月 24 日废止）第 16 条（专业代理人受委托人之书面委托办理之业务范围）第 3 款规定“代缴土地登记规费及税款”。地政士，在“地政士法”施行前称“土地登记专业代理人”，依据该法第 16 条第 3 款规定，地政士得执行“代理申请与土地登记有关之税务事项。”因此，就与土地登记有关之税务事项，地政士具税务代理人资格。台湾地区“考试院”公布的“专门职业及技术人员普通考试地政士考试规则”对地政士资格考试进行了明确规定。

第五，专责报关人员。依据“关税法”第 22 条第 1 项规定：“货物应办之报关、纳税等手续，得委托报关业者办理；其向海关递送之报单，应经专责报关人员审核签证。前项报关业者，应经海关许可，始得办理公司或商业登记；并于登记后，检附相关文件向海关申请核发报关业务证照。……”依照“财政部”委任立法之“报关业设置管理办法”第 3 条第 2 项规定：“申请设置报关业，资本额应在新台币 500 万元以上，其员工应有一人以上具有专责报关人员之资格。”同办法第 16 条规定：“专责报关人员须经专门职业及技术人员考试专责报关人员考试及格。但曾参加海关所举办之专责报关人员资格测验合格，领有合格证书者，得继续执业。”又同办法第 20 条规定：“专责报关人员之职责如下：一、审核所属报关业受委托报运进出口货物向海关递送之有关文件。二、审核并签证所属报关业所申报之进出口报单。……”换言之，专责报关人员具有关税类之税务代理人资格。“考试院”公布的“公务人员特种考试关务人员考试规则”对专责报关人员资格考试进行了明确。

第六，税务会计记账代理人。记账代理人在 2004 年以前虽不具法律上的税务代理人资格，更无明文规定之相关的资格证照考试及设置管

理办法，但长期以来却在台湾地区执行下列诸项业务：（1）代中小企业办理记账及报税业务（以营业税及营所税为主）；（2）代营利事业办理工商登记或商标注册登记；（3）承办各种税务申请复查案件；（4）代撰各种税务文书；（5）提供中小企业简易税务法令咨询。2004 年通过的“记账士法”第 35 条规定：“本法施行前已从事记账及报税代理业务满三年，且均有报缴该项执行业务所得，自本法施行之日起，得登录继续执业，但每年至少应完成 24 小时以上之相关专业训练。”该规定在制度上承认了代客记账业者，从事代客记账及报税之税务代理的资格，并以强制手段规定未取得记账士合法资格之代理记账业者，应每年接受专业一定时数之在职训练。2007 年 7 月 11 日修订后的“记账士法”第 2 条增加第 2 项规定：“依本法第 35 条规定领有记账及报税代理业务人登录执业证明书者，得换领记账士证书，并充任记账士。”其立法理由为：“依本法第 35 条得继续执业之人员，系为本法施行前已从事本行业之从业人员，然而在本法规范下，却无法取得‘记账士’的名称，更无法适用本法的相关规定，造成同一行业有两种不同的从业人员的混乱状况，为有效管理依本法第 35 条得继续执业之人员，并给予专业自律及惩戒机制，并重视‘以训代考’的制度，宜将此类人员纳入第 2 条之规范，给予‘以证换证’，并继续执业。”然而此增列的第 2 项规定于 2009 年 2 月 20 日被“司法院”大法官释字第 655 号解释认定“违宪”而失去效力。认定违宪的理由是：“记账士系专门职业人员，依‘宪法’第 86 条第 2 款规定，其执业资格应经‘考试院’依法考选之。‘记账士法’第 2 条第 2 项之规定，使未经‘考试院’依法考试及格之记账及报税代理业务人取得与经依法考选为记账士者相同之资格，有违上开‘宪法’规定之意旨。”而该法第 35 条虽与第 2 条相关，但因不是“申请释宪的客体”而未作“审查”。因此，实践中存在的其他税务代理人员的代理资格通过“记账士法”第 35 条而获得承认，但却不能以记账士的名义从事相关业务。而第 35 条也经历了两次修订，其中 2012 年 12 月 5 日的修改中增列了继续执业的强制入会与惩戒规定条款，依规定可

登录继续执业者，非加入记账及报税代理（业务）人公会，不得执行业务；公会亦不得拒绝具有会员资格者加入。并要求依规定可登录继续执业者，应自该修正施行之日起 1 年内加入公会。同时，增列了对依规定可登录继续执业者应付惩戒的事由（与第 26 条记账士应付惩戒之事由相同）及该惩戒的准用法律。

3.2.6 法律责任

3.2.6.1 违反基本规定的处罚

一、违反登记义务处罚

台湾地区“营业税法”主要以罚锾形式对违反登记义务者进行处罚，2016 年底的修订调高了罚锾的数额。其中“营业税法”（第 45 条、第 46 条）规定，未依规定申请税籍登记的除通知限期补办外，并得处额度为 3000 至 3 万元的罚锾。未依规定申请变更、注销登记或申报暂停营业、复业以及申请营业、变更或注销登记之事项不实的处罚额度为 1500 至 1.5 万元。对于违反登记义务而不予纠正者还可以连续处罚。另外，第 43 条规定，未办妥营业登记，即行开始营业，或已申请歇业仍继续营业，而未依规定申报销售额者，主管稽征机关可以核定其销售额及应纳税额并补征。“统一发票使用办法”第 5 条之 1 规定，营业人迁移营业地址未办理变更登记，主管稽征机关可以管制其购买统一发票。未依“营业税法”第 28 条规定申请税籍登记而擅自营业之营业人，其取得之统一发票，不适用“统一发票给奖办法”给奖之规定。[①]“烟酒税法”第 16 条规定，纳税义务人未办理厂商登记和产品登记的，处 1 万元至 5 万元罚锾，对于违反登记义务而不予纠正者还可以连续处罚。“烟酒税法”第 19 条规定纳税义务人未依规定办理厂商登记，擅自产制应税烟酒出厂的，逃漏烟酒税及烟品健康福利捐，除补征烟酒税及烟品健康福利捐外，按补征金额处 1 倍至 3 倍的罚锾。“货物税条例”第 28 条规定，纳税义务人未依规定办理厂商登记和产品登记的，除通知补办或改

[①] 2019年1月7日台湾地区“财政部”台财税字第10704616110号令。

正外，处 9000 元以上 3 万元以下罚锾。第 32 条规定，纳税义务未依规定办理厂商登记，擅自产制应税货物出厂，除补征税款外，按补征税额处 3 倍以下罚锾。

二、会计核算违法处罚

“税捐稽征法”第 45 条对违反账簿设置或记载义务的处罚进行了明确：第一，依规定应设置账簿而不设置，或不依规定记载的，处 3000 元以上 7500 元以下罚款，并应通知限于 1 个月内依规定设置或记载；期满仍未依照规定设置或记载者，处 7500 元以上 1.5 万元以下罚款，并再通知于 1 个月内依照规定设置或记载；期满仍未依照规定设置或记载者，应予停业处分，至依规定设置或记载账簿时，始予复业。第二，不依规定保存账簿或无正当理由而不将账簿留置于营业场所的，处 1.5 万元以上 6 万元以下罚款。此外，同法第 48 条之 1 第 2 项规定了相应的免罚条件：营利事业应保存凭证而未保存，如已给与或取得凭证且账簿记载明确，不涉及逃漏税捐，于税捐稽征机关裁处或行政救济程序终结前，提出原始凭证或取得与原应保存凭证相当之证明者，免依第 44 条规定处罚；其涉及刑事责任者，并得免除其刑。

同时，台湾地区“商业会计法”第 9 章罚则部分规定了商业负责人、主办及经办会计人员等相关人员违反会计核算相关规定的处罚。例如第 71 条规定商业负责人、主办及经办会计人员或依法受托代他人处理会计事务之人员有下列情事之一者，处 5 年以下有期徒刑、拘役或课或并课 60 万元以下罚金：（1）以明知为不实之事项，而填制会计凭证或记入账册；（2）故意使应保存之会计凭证、会计账簿报表灭失毁损；（3）伪造或变造会计凭证、会计账簿报表内容或毁损其页数；（4）故意遗漏会计事项不为记录，致使财务报表发生不实之结果；（5）其他利用不正当方法，致使会计事项或财务报表发生不实之结果。

三、纳税申报违法处罚

本部分仅介绍所得税纳税申报违法相关的处罚，其他各税申报处罚

见本《指南》第 2 章相应部分。

（一）未依限办理结算申报或未申报

对于纳税人未按照规定的期限办理纳税申报和报送纳税资料的，台湾税法的相关程序性规定比较丰富。首先，台湾税法设置了一个前置程序，即税捐稽征机关的“催报”。依“所得税法”第 78 条，稽征机关应随时协助及催促纳税义务人，依限办理结算申报，并应于结算申报限期届满前 15 日填具催报书，指示延迟申报的责任。

其次，在履行催报义务后，稽征机关仍应容忍一个“滞报通知”期限，才能作出相应行政处分（税收核定与其他金钱性处罚）。依“所得税法”第 79 条，纳税人未依规定期限办理结算申报的，稽征机关应即填具滞报通知书，送达纳税人，限于接到滞报通知书之日起 15 日内补办结算申报。只有当超过此期限仍未办理结算申报者，稽征机关应核定其所得额及应纳税额，并填具核定税额通知书，连同缴款书，送达纳税人依限缴纳。并需接受下列处罚：

（1）滞报金：营利事业未依限办理结算申报，但已于接获滞报通知书后 15 日内补办结算申报或于“国税局”填发滞报通知书送达前补办结算申报，经稽征机关据以调查核定其所得额及应纳税额的，应按核定应纳税额另征 10%滞报金；其属独资、合伙组织之营利事业应按稽征机关调查核定之所得额按当年度适用之营所税税率计算之金额另征 10%滞报金。但加征滞报金的金额最低不得少于 1500 元，最高不得超过 3 万元。

（2）怠报金：营利事业于接获滞报通知书后，逾 15 日仍未补办结算申报，经稽征机关依查得资料或同业利润标准核定其所得额及应纳税额的，应按核定应纳税额另征 20%怠报金；其属独资、合伙组织之营利事业应按稽征机关调查核定之所得额按当年度适用的营所税税率计算的金额另征 20%怠报金。但加征怠报金的金额最低不得少于 4500 元，最高不得超过 9 万元。

此外，台湾地区“所得税法”第 116 条还规定了一个滞纳怠报金之

更正期限，滞报金及怠报金，由稽征机关核定填发核定通知书，如通知书之记载或计算有错误时，受处分人得于通知书送达之日起 10 日内，向该管稽征机关查对或请予更正。查对期限届满后，稽征机关应填发缴款书，通知受处分人于 10 日内缴纳之。未分配盈余申报也适用上述滞报金及怠报金的规定，小规模营利事业及依规定免办结算申报的纳税人，则不适用前两项规定。同时，综所税纳税义务人依规定免办结算申报的，不适用上述规定。

（二）未依规定期间办理营所税暂缴申报

“所得税法”第 68 条规定，营利事业未依“所得税法”第 67 条第 1 项规定期间（9 月 1 日起至 9 月 30 日）办理暂缴，而于 10 月 31 日以前已依前条第 1 项规定计算补报及补缴暂缴税额者，应自 10 月 1 日起至其缴纳税额之日止，按其暂缴税额，依邮政储金一年期定期储金固定利率，按日加计利息，一并征收。而营利事业逾 10 月 31 日仍未依前项规定办理暂缴的，稽征机关应按“所得税法”第 67 条第 1 项规定计算其暂缴税额，加计 1 个月之利息，径行核定暂缓税款，一并填具暂缴税额核定通知书，通知该营利事业于 15 日内自行向库缴纳。

（三）未申报信托所得之处罚

依“所得税法”第 111 条之 1：（1）信托行为之受托人短漏报信托财产发生之收入或虚报相关之成本、必要费用、损耗，致短计受益人之所得额，或未正确按所得类别归类致减少受益人之纳税义务的，应按其短计之所得额或未正确归类的金额，处受托人 5%之罚锾。（2）信托行为之受托人未依“所得税法”的规定之比例计算各受益人之各类所得额的，应按其计算之所得额与依规定比例计算之所得额之差额，处受托人 5%之罚锾。（3）信托行为之受托人未依限或未据实申报或未依限填发所得税法规定的相关文件或扣缴凭单或免扣缴凭单及相关凭单者，应处该受托人 7500 元之罚锾，并通知限期补报或填发；逾期不补报或填发者，应按该信托当年度之所得额，处受托人 5%的罚锾。

上述三项处罚最高不得超过 30 万元，最低不得少于 1.5 万元。

3.2.6.2 不履行纳税义务处罚

一、不缴或少缴税款的处罚

1. 依据“所得税法”第 110 条规定处以罚锾。第一，营利事业已依规定办理结算、决算或清算申报，而对依规定应申报课税之所得额有漏报或短报情事的，处以所漏税额 2 倍以下罚锾。第二，纳税义务人未依规定自行办理结算、决算或清算申报，而经稽征机关调查，发现有应课税所得额的，除依法核定补征应纳税额外，应照补征税额，处 3 倍以下罚锾。

营利事业因受奖励免税或营业亏损，致加计短漏之所得额后仍无应纳税额的，应就短漏的所得额依当年度适用的营所税税率计算的金额，分别依前述规定倍数处罚。但最高不得超过 9 万元，最低不得少于 4500 元。

若为独资、合伙组织之营利事业的，应就稽征机关核定短漏的课税所得额，依当年度适用的营所税税率计算的金额，分别依上述规定倍数处罚。

2. 除罚锾以外，应负的刑事责任：依据“税捐稽征法”第 41 条规定，纳税义务人以诈术或其他不正当方法逃漏税捐者，处 5 年以下有期徒刑，并科 1000 万元以下罚金。犯前项之罪，营利事业逃漏税额在 5000 万元以上者，处 1 年以上 7 年以下有期徒刑，并科 1000 万元以上 1 亿元以下罚金。

3. 逾期缴款之滞纳金及执行

依据“所得税法”第 112 条，纳税义务人逾期缴纳税款，每逾 2 日按滞纳之金额加征 1%滞纳金（新修订的“税捐稽征法”第 20 条规定，每逾 3 日按滞纳数额加征 1%滞纳金）；逾期 30 日仍未缴纳的，除由稽征机关移送强制执行外，其为营利事业者并可以停止其营业至纳税义务人缴纳之日止。上述应纳的税款应自滞纳期限届满之次日起至纳税义务人缴纳之日止依邮政储金 1 年期定期储金固定利率，按日加计利息，一

并征收。

二、不履行扣缴义务的处罚

（一）违反扣缴义务的行政处罚

依“所得税法”第 114 条，扣缴义务人违反扣缴义务的行政处罚如下：

1. 扣缴义务人未依规定扣缴税款的，除限期责令补缴应扣未扣或短扣之税款及补报扣缴凭单外，并按应扣未扣或短扣之税额处 1 倍以下罚锾；[①]其未于限期内补缴应扣未扣或短扣的税款，或不按实补报扣缴凭单的，应按应扣未扣或短扣之税额处 3 倍以下罚锾。[②③]

2. 扣缴义务人已依法扣缴税款，而未规定期限按实填报或填发扣缴凭单者，除限期责令补报或填发外，应按扣缴税额处 20%罚锾。但最高不得超过 2 万元，最低不得少于 1500 元；值得注意的是，“所得税法”规定，逾期自动（即在未经检举或未经稽征机关进行调查前）申报或填发者，减半处罚，这是台湾税法中颇具特色的另一激励机制，鼓励纳税人尽快改正其违法行为；经稽征机关限期责令补报或填发扣缴凭单，扣缴义务人未依限按实补报或填发者，应按扣缴税额处 3 倍以下罚锾。但最高不得超过 4.5 万元，最低不得少于 3000 元。

3. 扣缴义务人逾规定期限缴纳所扣税款的，每逾 2 日加征 1%的滞纳金。

---

① 扣缴义务人于给付各类所得，不依法扣缴税款，经稽征机关查明纳税义务人确已将是项应扣缴税款之所得，合并其取得年度之综合所得税申报缴税者得免再责令扣缴义务人补缴，惟仍应依法送罚。扣缴义务人给付所得未依法扣取税款，惟已将是项所得全数填具免扣缴凭单申报，并说明承认违章事实者得免责令扣缴义务人赔缴，径按应扣未扣税款裁处1倍之罚锾。

② 扣缴义务人于给付各类所得时，如已扣取税款而未依规定期限向公库缴纳税款者，尚非“所得税法”第114条第1款所称“应扣未扣”或“短扣”税款之情形，免依该法条规定处罚，应查明有无侵占已扣取税款情事，依“税捐稽征法”第42条第2项规定办理。至其在未经检举及未经稽征机关调查前自动缴纳，系属迟延缴纳，应无“税捐稽征法”第48条之1规定之适用，仍应依“所得税法”第114条第3款规定加征滞纳金。

③ 扣缴义务人未依“所得税法”第88条及第92条规定扣缴税款及申报扣缴凭单，经通知限期责令补缴并补报，但扣缴义务人未补缴亦未补报而提起行政救济之案件，应以扣缴义务人是否依责令期限补缴并补报，为按同法第114条第1款裁罚1倍或3倍罚款之依据。至于裁罚期间之起算，应以该项扣缴税款依“所得税法”第92条第1项规定应向“国库”缴清之次日起算。

（二）刑事责任

依“税捐稽征法”第 42 条，代征人或扣缴义务人以诈术或其他不正当方法匿报、短报或不为扣缴税捐的，扣缴义务人侵占已扣缴税捐的，处 5 年以下有期徒刑、拘役或课或并课 6 万元以下罚金。代征人或扣缴义务人侵占已代缴或已扣缴之税捐者，亦同。可见，仅当扣缴义务人有主观恶意，或者以不正当的手段不履行申报或缴纳义务甚至侵占税款的，才科以刑罚。

（三）违反扣缴义务减免处罚标准[①]

1. 依“所得税法”第 114 条（违反扣缴义务之行政处罚）第 1 款规定应处罚锾案件，有下列情事之一者，减轻或免予受罚：（1）应扣未扣或短扣之税额在 3000 元以下，经限期责令补缴税款及补报扣缴凭单，已依限缴纳及补报者，免予处罚；（2）扣缴义务人已于期限内补缴应扣未扣或短扣之税款，未在期限内补报扣缴凭单，于裁罚处分核定前已按实补报者，按应扣未扣或短扣之税款处 1.5 倍罚锾；（3）扣缴义务人已于期限内补报扣缴凭单，未于期限内补缴应扣未扣或短扣之税款，于裁罚处分核定前已按实补缴者，按应扣未扣或短扣之税款处 1.5 倍罚锾。

2. 依“所得税法”第 114 条第 2 款规定应处罚锾案件，有下列情事之一者，减轻或免予处罚：（1）已自动补报或填发扣缴凭单，其扣缴税额在 6000 元以下者，免予处罚；（2）已于填报或填发扣缴凭单期限届满后 10 日内自动补报或填发扣缴凭单，且补报或填发之给付总额未超过应填报或填发之扣缴暨免扣缴凭单给付总额 30%者，免予处罚；（3）经限期责令补报或填发扣缴凭单，已依限补报或填发，其扣缴税额在 4000 元以下者，免予处罚；（4）经限期责令补报或填发扣缴凭单，未在期限内按实补报或填发，于裁罚处分核定前已按实补报或填发者，按扣缴税额处 1 倍的罚锾；（5）非台湾地区境内居住之个人，或在台湾地区境内无固定营业场所之营利事业，有“所得税法”第 88 条第 1

① 台湾地区“财政部”台财税字第0910450643号令。

项规定之各类所得时，扣缴义务人如未于代扣税款之日起 10 日内申报扣缴凭单，而于次年 1 月底前已自动申报者，按应扣缴税额处 5%之罚锾；（6）营利事业解散、废止、合并、转让或机关、团体裁撤、变更时，扣缴义务人如未于 10 日内申报扣缴凭单，而于次年 1 月 31 日前已自动申报者，按应扣缴税额处 5%之罚锾。

台湾地区无逃避追缴欠税的处罚规定。但为有效防止重大欠税并加强税收征管，台湾地区税捐稽征机关可依“税捐稽征法”第 34 条第 1 项规定进行欠税公告。台湾地区“财政部”2010 年 4 月 12 日台财税字第 09904504190 号函请各税捐稽征机关就辖内个人累计欠税逾 1000 万元及营利事业累计欠税逾 5000 万元之确定案件，于 2010 年 5 月 1 日办理公告，尔后年度则于每年 7 月 1 日办理公告。公告内容包括欠税人姓名或名称（纳税义务人为营利事业者，一并公告其负责人姓名及地址）、税目别、欠税年度、欠税或罚款金额（含滞纳金、利息、滞报金、怠报金）及欠税人地址等，相关公告内容刊登于各税捐稽征机关网站 6 个月。同时，台湾地区“财政部”为激励督促各税捐稽征机关追缴欠税，专门制定“税捐稽征机关清理欠税作业要点”，交付各税捐稽征机关执行，其中责令各税捐稽征机关应订定年度清理欠税工作计划，并实施“税捐稽征机关防止新欠清理旧欠竞赛”，以此提升欠税清理之绩效。据“财政部”新闻稿，2021 公告件数计 955 件，金额约 1001.41 亿余元。此外，台湾地区“财政部”与“法务部”为强化追查执行案件之合作机制，共同制定“强化税捐稽征机关与行政执行机关执行案件追查具体措施”，自 2010 年 8 月 1 日起，税捐稽征机关与行政执行机关就辖内滞欠税款金额累计达 1000 万元以上、军公教（含公营事业）人员滞欠金额累计 100 万元以上、社会关注及具指标性意义等重大欠税执行案件共同派员加强合作，并通过资料搜集、查证、联合举办查核实务课程、适时召开相关会议及定期通报等方式密切合作。截至 2021 年 12 月 31 日，已执

行征起 217.16 亿余元。[①]

3.2.6.3 其他处罚

关于惩罚事项，“税捐稽征法”作出了统一的原则性规定。首先，税收刑事责任。除规定了上文已述的逃漏税捐及违反代征或扣缴义务的处罚，第 43 条还规定了教唆或帮助逃漏税捐的处罚：“教唆或帮助犯第 41 条或第 42 条之罪者，处 3 年以下有期徒刑、并科 100 万元以下罚金。税务人员、执行业务之律师、会计师或其他合法代理人犯前项之罪者，加重其刑至二分之一。”其次，税收行政责任。“税捐稽征法”第 44 条规定了违反给予或取得凭证之处罚：“营利事业依法规定应给与他人凭证而未给与，应自他人取得凭证而未取得，或应保存凭证而未保存者，应就其未给与凭证、未取得凭证或未保存凭证，经查明认定之总额，处 5%以下罚锾。但营利事业取得非实际交易对象所开立之凭证，如经查明确有进货事实及该项凭证确由实际销货之营利事业所交付，且实际销货之营利事业已依法处罚者，免予处罚。前项处罚金额最高不得超过 100 万元。”第 45 条规定了违反设置或记载账簿义务之处罚。第 46 条规定了拒绝调查之处罚：“拒绝税捐稽征机关或‘财政部赋税署’指定之调查人员调查，或拒不提示有关课税资料、文件者，处 3000 元以上 3 万元以下罚锾。纳税义务人经税捐稽征机关或‘财政部赋税署’指定之调查人员通知到达备询，纳税义务人本人或受委任之合法代理人，如无正当理由而拒不到达备询者，处 3000 元以下罚锾。”第 48 条规定了纳税义务人逃漏税及违反环保、劳工、食品安全卫生法令时其享受税收优惠待遇之处理：“纳税义务人逃漏税捐情节重大者，除依有关税法规定处理外，‘财政部’应停止并追回其违章行为所属年度享受租税优惠之待遇；纳税义务人违反环境保护、劳工、食品安全卫生相关法律且情节重大，租税优惠法律之‘中央’主管机关应通知‘财政部’停止并追回其违章行为所属年度享受租税优惠之待遇。”

[①] 台湾地区“财政部”网站，https://www.dot.gov.tw/singlehtml/ch27?cntId=dot_201708090004_27，访问日期：2022-03-07。

此外，“税捐稽征法”还有自动补缴漏税免除处罚的规定。“税捐稽征法”第 48 条之 1 规定，纳税义务人自动向税捐稽征机关补报并补缴所漏税款的，凡属未经检举、未经税捐稽征机关或“财政部”指定的调查人员进行调查之案件，下列处罚一律免除；其涉及刑事责任者，并得免除其刑：（1）“税捐稽征法”第 41 条至第 45 条规定处罚。包括逃漏税捐之处罚、违反代征或扣缴义务之处罚、教唆或帮助逃漏税捐之处罚、违反给予或取得凭证之处罚、违反设置或记载账簿义务之处罚。（2）各税法所定关于逃漏税之处罚。营利事业应保存凭证而未保存，如已给与或取得凭证且账簿记载明确，不涉及逃漏税捐，于税捐稽征机关裁处或行政救济程序终结前，提出原始凭证或取得与原应保存凭证相当之证明者，免依“税捐稽征法”第 44 条规定处罚（违反给予或取得凭证的处罚）；其涉及刑事责任者，并得免除其刑。同时“上述补缴的税款，应自该项税捐原缴纳期限截止之次日起，至补缴之日止，就补缴之应纳税捐，依各年度 1 月 1 日邮政储金一年期定期储金固定利率，按日加计利息，一并征收。”依上述规定，自动补缴漏税之免除处罚还包括违反代征或扣缴义务之处罚，因此，扣缴义务人未依规定扣取税款，于未经检举及稽征机关进行调查前，自动补扣并加计利息一并缴纳，也可免受未依规定扣缴之处罚；但其未依“所得税法”第 92 条规定期限申报扣缴凭单，或逾限始自动补报，仍应依同法第 114 条第 2 款规定处罚。

需注意的是，除了“税捐稽征法”的奖惩规定外，台湾各税种法在与“税捐稽征法”相协调的基础上，还存在一些有针对性的奖惩规定。

为使税务稽征机关在办理裁罚时对违章案件的裁罚金额或倍数有客观的标准可供参考，台湾地区制定了“税务违章案件裁罚金额或倍数参考表”，除税务违章案件符合减轻或免予处罚标准外，应处罚锾案件，其裁罚的金额或倍数，应参照参考表办理。同时，依“税捐稽征法施行细则”规定，参考表变更，如不利于纳税义务人者，对于发布时尚未核课确定的案件，不适用。

3.2.7 其他征管规定

3.2.7.1 税捐核课期间与征收期间

税捐核课期间与征收期间是税捐征收中的两个重要期间。其关系与区别如表 3.2 所示。

税捐核课期间是指核定有无纳税义务的期间，发生于税单送达效力之前，系规定课税事实在一定期间内，税捐稽征机关可依法发单征收或补征税捐，逾此期间则不得再行核课，即税捐稽征机关行使核课权之期间。税捐核课期间乃行政行为之行为期间，为不变期间，逾越核课期间即不得再补税处罚。依“税捐稽征法”第 21 条第 2 款：“在核课期间内，经另发现应征之税捐者，仍应依法补征或并予处罚；在核课期间内未经发现者，以后不得再补税处罚。”首先，关于税捐课核期间的长短，原则上依是否由纳税人申报，或是否有以诈欺或以其他不正当方法逃漏税捐之情形，区分为 5 年或 7 年两种情形，“税捐稽征法”第 21 条第 1 款规定，具体规定为：（1）依法应由纳税义务人申报缴纳之税捐，已在规定期间内申报，且无故意以诈欺或其他不正当方法逃漏税捐者，其核课期间为 5 年；（2）依法应由纳税义务人实贴之印花税，及应由税捐稽征机关依税籍底册或查得资料核定课征之税捐,其核课期间为 5 年；（3）未于规定期间内申报，或故意以诈欺或其他不正当方法逃漏税捐者，其核课期间为 7 年。“税捐稽征法”2021 年 12 月修订时，增订核课期间时效不完成事由，即税捐之核课期间届满时，有下列情形之一的其时效不完成：（1）纳税义务人对核定税捐处分提起行政救济尚未终结者，自核定税捐处分经诉愿或行政诉讼撤销须另为处分确定之日起算 1 年内。（2）因天灾、事变或不可抗力之事由致未能作成核定税捐处分者，自妨碍事由消灭之日起算 6 个月内。其次，有关税捐核课期间起算，“税捐稽征法”第 22 条规定：（1）依法应由纳税义务人申报缴纳之税捐，已在规定期间内申报者，自申报日起算；（2）依法应由纳税义务人申报缴纳之税捐，未在规定期间内申报缴纳者，自规定申报期间届满

之翌日起算；（3）印花税自依法应贴用印花税票日起算；（4）由税捐稽征机关按税籍底册或查得资料核定征收之税捐，自该税捐所属征期届满之翌日起算；（5）土地增值税自税捐稽征机关收件日起算。（6）税捐减免所依据处分、事实事后发生变更、不存在或所负担义务事后未履行，致应补征或追缴税款，或其他无法依前五款规定起算核课期间者，自核课权可行使之日起算。此外，纳税义务人违反税法规定裁罚期间的起算：（1）依法受处分人应于一期限内为一定之行为而不行为者，自期限届满之翌日起算。（2）依法受处分人应为一定行为而不为或不应为一定行为而为之者，自应行为或不应行为之日起算；如其行为或不行为有连续或继续之状态者，自行为或不行为终了之日起算。

而税捐征收期间为税捐稽征机关要求纳税义务人履行已确定纳税义务的期间，依据“税捐稽征法”第 23 条规定，税捐之征收期间为 5 年，自缴纳期间届满之翌日起算；应征而未于征收期间征起的，不得再行征收。但于征收期间届满前，已移送执行，或已依强制执行法规定声明参与分配，或已依破产法规定申报债权尚未结案者，不在此限。关于征收期间的计算。首先，征收期间一般自缴纳期间届满之翌日起算。但是，应征收税捐，有（1）天灾、事变迟误；（2）提前开征、天灾、事变或遭受重大财产损失，不能于法定期间内缴清税捐的；（3）核准延期或分期缴纳之任何一期应缴税捐，未如期缴纳等“税捐稽征法”规定情况的，征收期间自各该变更缴纳期间届满之翌日起算。其次，暂缓移送执行或其他法律规定停止税捐执行的，征收期间计算时应扣除暂缓执行或停止执行的期间。最后，征收期间会因一些事项而中断。税捐的征收，于征收期间届满前已移送执行的，自征收期间届满之翌日起，5 年内未经执行的，不再执行，其于 5 年期间届满前已开始执行，仍得继续执行；但自 5 年期间届满之日起已逾 5 年尚未执行终结者，不得再执行。为维护税收债权，2017 年 1 月 18 日修正公布“税捐稽征法”第 23 条，将 2007 年 3 月 5 日修订前已移送执行尚未终结之欠税案件，截至 2017 年 3 月 4 日欠税金额达 1000 万元、执行期间经法院裁定拘提或管收义

务人确定及行政执行机关核发禁止命令三种重大欠税案件，再延长执行期间5年至2022年3月4日，2021年修订时再次延长10年至2032年3月4日。

表3.2　税捐核课期间与征收期间的区别

	核课期间	征收期间
法条依据	第21条	第23条
目的	维持社会秩序、税收安定、减少税务行政负担	
性质	确定租税债权的期间	要求人民履行已确定租税债权的期间
期间	5年或7年	一律5年
发生先后	先	后
	无核课权，即无征收权	
起算日	已在规定期间内申报，自申报日起算。 未在规定申报期间日申报，自申报期间届满之翌日起算。 印花税自依法应贴用印花税票日起算。 依税籍底册或查得资料核定税捐，自所属征期届满之翌日起算。	原则：缴纳期间届满之翌日起算。 例外：变更缴纳期间届满之翌日。 第10条：天灾、事变迟误。 第25条：提前开征。 第26条：天灾、事变或遭受重大财产损失，不能于法定期间内缴清税捐者。 第27条：核准延期或分期缴纳之任何一期应缴税捐，未如期缴纳者。
期间可否中断	否	可因已移送强制执行、已依强制执行法规定声明参与分配、已依破产法规定申报债权尚未结案者，可使已进行的时间中断。

3.2.7.2 税收保全措施

依据“税捐稽征法”第24条、第25条和第25条之1的规定，台湾地区的税收保全措施包括以下几个内容（参见图3.5）：

第一，限制财产移转或设定他项权利，限制其减资或注销登记。纳税义务人欠缴应纳税捐的，税捐稽征机关可就纳税义务人相当于应缴税捐数额之财产，通知有关机关，不得为移转或设定他项权利；其为营利事业者，并得通知主管机关，限制其减资或注销登记。

第二，实施假扣押。前项欠缴应纳税捐的纳税义务人，有隐匿或移转财产、逃避税捐执行之迹象的，税捐稽征机关可申请法院就其财产实施假扣押，并免提供担保。假扣押是指在案件尚未起诉或已经起诉而判决确定前，为了保全债权人之金钱请求或可易为金钱请求之请求（即金

钱债权）将来可获得清偿，先向法院申请假扣押裁定，待取得假扣押裁定后再对债务人之财产申请假扣押执行，请求法院禁止债务人处分其财产的保全程序。

第三，限制出境。在台湾地区境内居住的个人或在台湾地区境内的营利事业，其已确定的应纳税捐逾法定缴纳期限尚未缴纳完毕，所欠缴税款及已确定的罚锾单计或合计，个人在 100 万元以上，营利事业在 200 万元以上者；其在行政救济程序终结前，个人在 150 万元以上，营利事业在 300 万元以上，得由“财政部”函请“内政部移民署”限制其出境；其为营利事业的，得限制其负责人出境。

税捐稽征机关未执行上述第 1 项或第 2 项规定的，“财政部”不得依第 3 项规定函请“内政部移民署”限制出境。

限制出境之期间，自“内政部移民署”限制出境之日起，不得逾 5 年。“财政部”函请“内政部移民署”限制出境时，应同时以书面叙明理由并附记救济程序通知当事人，依法送达。纳税义务人或其负责人经限制出境后，具有下列各款情形之一，“财政部”应函请“内政部移民署”解除其出境限制：（1）限制出境已逾 5 年；（2）已缴清全部欠税及罚锾，或向税捐稽征机关提供欠税及罚锾之相当担保的；（3）经行政救济及处罚程序终结，确定之欠税及罚锾合计金额未满第 3 项所定之标准的；（4）欠税之公司组织已依法解散清算，且无剩余财产可资抵缴欠税及罚锾的；（5）欠税人就其所欠税款已依“破产法”规定之和解或破产程序分配完结的。

第四，提前开征。有下列情形之一的，税捐稽征机关，对于依法应征收之税捐，得于法定开征日期前稽征之：（1）纳税义务人显有隐匿或移转财产，逃避税捐执行之迹象的；（2）纳税义务人于税捐法定征收日期前，申请离境的；（3）因其他特殊原因，经纳税义务人申请的。

第五，虽有上述四种情况，但纳税义务人已提供相当财产担保的，不适用上述保全措施。依“税捐稽征法”第 11 条之 1，相当担保是指相当于担保税款的下列担保品：（1）黄金，按九折计算，经“中央”银

行挂牌之外币、上市或上柜之有价证券，按八折计算；（2）“政府”发行经规定可十足提供公务担保之公债，按面额计值；（3）银行存款单折，按存款本金额计值；（4）易于变价、无产权纠纷且能足额清偿之土地或已办妥建筑物所有权登记之房屋；（5）其他经“财政部”核准，易于变价及保管，且无产权纠纷之财产。

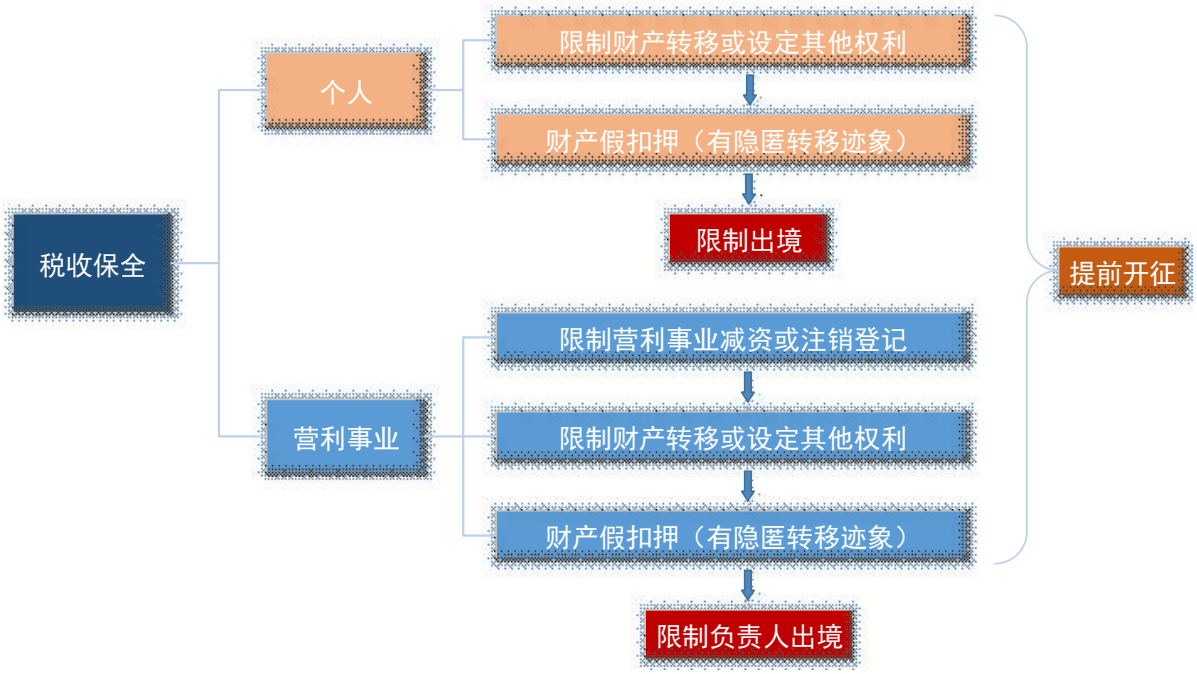


图 3.5　台湾地区税收保全措施简图

3.2.7.3 强制执行

“税捐稽征法”第 5 章对强制执行制度作出了规定。首先，关于未缴税捐的强制执行。纳税义务人应纳税捐，于缴纳期间届满 30 日后仍未缴纳者，由税捐稽征机关移送强制执行。但纳税义务人已依规定申请复查者，暂缓移送强制执行。同时，为避免滥诉，上述暂缓执行之案件如后续又依法提起诉愿的，则须就复查决定的应纳税额（本税不包含行政救济利息）缴纳 1/3，或经税捐机关核准提供相当担保，或税捐稽征机关依规定已就纳税义务人相当于复查决定应纳税额的财产采取保全

措施，否则仍然会被移送强制执行。其次，强制执行的撤回与停止问题。税捐稽征机关认为移送强制执行不当的，得撤回执行。已在执行中者，应即申请停止执行。

3.2.7.4 税款缓缴

依“税捐稽征法”第 26 条的规定，纳税义务人因天灾、事变、不可抗力之事由或为经济弱势者，不能于法定期间内缴清税捐，可于规定纳税期间内，向税捐稽征机关申请延期或分期缴纳。其延期或分期缴纳之期间，不得逾 3 年。关于前项天灾、事变、不可抗力之事由、经济弱势者的认定及实施方式，台湾地区“财政部”制定了“纳税义务人申请延期或分期缴纳税捐办法”进行了明确。

纳税义务人对核准延期或分期缴纳之任何一期应缴税捐，未如期缴纳的，税捐稽征机关应于该期缴纳期间届满之翌日起 3 日内，就未缴清之余额税款，发单通知纳税义务人，限 10 日内一次全部缴清；逾期仍未缴纳者，移送强制执行。

3.2.7.5 因适用法令错误或因计算错误而溢缴税款的退还

“税捐稽征法”第三章第 5 节“退税”对因适用法令错误或因计算错误而溢缴税款的退还作出了规定：

第一，退税请求权时效。纳税义务人因适用法令、认定事实、计算或其他原因的错误，致溢缴税款，可自缴纳之日起 10 年内提出具体证明，申请退还；届期未申请者，不得再行申请。但因可归责于“政府”机关的错误致溢缴税款，其退税请求权自缴纳之日起 15 年间不行使而消灭。税捐稽征机关于上述规定期间内知有错误原因的，应自知有错误原因之日起 2 年内查明退还。上述溢缴之税款，纳税义务人以现金缴纳者，应自其缴纳该项税款之日起，至填发收入退还书或“国库”支票之日止，按溢缴之税额，依各年度 1 月 1 日邮政储金 1 年期定期储金固定利率，按日加计利息，一并退还。

第二，退税抵欠、纳税义务人应退之税捐，税捐稽征机关应先抵缴

其积欠。并于扣抵后，应即通知该纳税义务人。“施行细则”第 8 条对退税抵欠次序等问题作出了进一步的明确。依该条规定，纳税义务人应退之税捐抵缴其积欠，应依下列顺序抵缴：（1）同一税捐稽征机关同一税目之欠税；（2）同一税捐稽征机关同一税目欠缴之滞纳金、滞报金、怠报金、利息及罚锾；（3）同一税捐稽征机关其他税目之欠税；（4）同一税捐稽征机关其他税目欠缴之滞纳金、滞报金、怠报金、利息及罚锾；（5）同级“政府”其他税捐稽征机关各项税目之欠税；（6）同级“政府”其他税捐稽征机关各项税目欠缴之滞纳金、滞报金、怠报金、利息及罚锾；（7）其他各项税目之欠税及欠缴之滞纳金、滞报金、怠报金、利息及罚锾。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

3.3.1.1 登记备案

台湾地区未规定已办理税务登记的扣缴义务人应当在扣缴义务发生后向税务登记地税务机关申报办理扣缴税款登记。仅规定扣缴义务人填报扣缴凭单的义务，即扣缴义务人应于代扣税款之日起 10 日内，将所扣税款向“国库”缴清，并开具扣缴凭单，向该管稽征机关申报核验后，发给纳税义务人。台湾地区也没有非居民纳税人诸如合同项目备案等方面的规定。

申请适用依租税协定相关规定免纳所得税，因涉及常设机构及所得之认定，须经稽征机关核准，在尚未取得核准文件前，扣缴义务人于给付时仍请依“所得税法”第 88 条、第 92 条规定办理扣缴申报，否则会因违反扣缴义务，遭补税处罚。关于享受税收协定待遇审批和备案，台湾地区“适用租税协定稽征作业要点”对适用租税协定申请营业利润免税事项作出了规定。首先，非台湾地区国际运输事业，在台设有常设机构的，应于办理所得税结算申报时，由稽征机关核定免税。其次，在台

湾地区境内未设有常设机构或固定处所，依租税协定，申请免税的，向扣缴义务人或给付人所在地稽征机关申请核准，稽征机关于核准时，应副知扣缴义务人免予办理扣缴。上述两类申请适用的申请表为：“适用租税协定国际运输利润免税申请书”“台湾地区境外营利事业申请适用租税协定营业利润免税申请书”。

适用股利、利息、权利金、技术服务所得上限税率时，应向扣缴义务人检具相关证明，由其办理相关申请和扣缴事宜。适用的申请表书为“适用租税协定上限税率申报书”。

3.3.1.2 分类管理

台湾地区对于境内设立机构场所及未设立机构场所的非居民企业管理的区别主要体现在纳税申报部分。原则上境内有固定营业场所，应与固定营业场所合并办理结算申报，境内无固定营业场所而有营业代理人由营业代理人负责申报纳税。若无固定营业场所或营业代理人，若属第 88 条规定扣缴范围之所得则应按规定就源扣缴，若不属，则应报经稽征机关核准，委托在台湾地区境内居住之个人或有固定营业场所之营利事业为代理人，负责代理申报纳税。下文详述之：

一、有固定营业场所或营业代理人

营利事业之总机构在台湾地区境外，其在台湾地区境内有固定营业场所或营业代理人，应单独设立账簿，计算其营利事业所得额课税，并适用结算申报规定，依“所得税法”第 71 条规定办理结算申报。[①]依“所得税法施行细则”第 49 条第 2 项，各固定营业场所或营业代理人分别向申报时登记地之稽征机关办理结算申报。

二、无固定营业场所或营业代理人

（一）属扣缴范围之所得

依“所得税法”第 73 条，非台湾地区境内居住之个人，及在台湾

① 依“所得税法”第73条第2项规定，在台湾地区境内无固定营业场所，而有营业代理人之营利事业，除国际运输事业所得及台湾地区境外影片事业所得，并依规定扣缴所得税款者外，其营所税应由其营业代理人负责，依本法规定向该管稽征机关申报纳税。

地区境内无固定营业场所及营业代理人之营利事业，在台湾地区境内有第 88 条规定之各项所得者，不适用关于结算申报之规定，其应纳所得税应由扣缴义务人于给付时，依规定之扣缴率扣缴之。

（二）非属扣缴范围之所得

依“所得税法”第 73 条第 1 项，非台湾地区境内居住之个人，及在台湾地区境内无固定营业场所及营业代理人之营利事业，如有非属“所得税法”第 88 条规定扣缴范围之所得，并于该年度所得税申报期限开始前离境者，应离境前向该管稽征机关办理申报，依规定税率纳税；其于该年度所得税申报期限内尚未离境者，应于申报期限内依有关规定申报纳税。依“所得税法施行细则”第 60 条规定，若其无法自行办理申报者，应报经稽征机关核准，委托在台湾地区境内居住之个人或有固定营业场所之营利事业为代理人，负责代理申报纳税。上述所称“如有非属‘所得税法’第 88 条扣缴范围之所得”，指有台湾地区境内来源所得，并依规定应分别就源扣缴应纳税额，但未列入第 88 条扣缴范围；或虽已列入扣缴所得范围，但因未达起扣额，或未规定扣缴义务人者而言；所称“依规定税率纳税”，指非台湾地区境内居住之个人，有非扣缴范围之所得，并于该年度所得税申报期限开始前离境时，应依当年度所适用同类扣缴所得之扣缴率，其未规定扣缴率者，准用同类之扣缴率申报纳税；所称“应于申报期限内依有关规定申报纳税”，指纳税义务人在该年度依规定之所得税申报期限内尚未离境者，其所得应适用上列规定之扣缴率申报纳税。

表 3.3　总机构在台湾地区境外之营利事业申报及课税[①]

所得种类及申报及课税方式 / 身份别	“所得税法”第 25 条及第 26 条计算所得额	股利	“所得税法”第 88 条规定之各类所得	非属“所得税法”第 88 条规定扣缴范围之所得及债券利息

① 表格来源于台湾地区“财政部台北国税局”：“外商课税规定及租税协议概要”，https://www.ntbt.gov.tw/etwmain/web/ETW119/downLoadMaterial?workshopAttachedId=1464209976900000777f55df510a7060，访问日期：2018-02-20。

固定营业场所	分支机构 办理结算申报	就源扣缴	办理结算 申报	办理结算申报
营业代理人	营业代理人 扣缴	就源扣缴	办理结算 申报	办理结算申报
无固定营业场所 及营业代理人	给付人扣缴	就源扣缴	就源扣缴	申报纳税

3.3.2 非居民企业税收管理

3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

台湾地区预提税规定参见本《指南》2.2.2.7 部分，预提税税率详见 2.2.3.4 所得税扣缴申报部分。

3.3.2.2 增值税管理

总机构在台湾地区境外营利事业营业登记方面，依据“营业税法”第 28 条规定，营业人之总机构及其他固定营业场所，应于开始营业前，分别向主管机关申请营业登记。第 28 条之 1 明确在台湾地区境内无固定营业场所，销售电子劳务予境内自然人之营业人应自行或委托报税代理人申请税籍登记。“税籍登记规则”则对“营业税法”上述税籍登记事项进行了细化。参见 3.2.1 税务登记部分。

此外，台湾地区相关函释还有一些特殊规定：（1）台湾地区境外营利事业在台湾地区境内设立之联络处如无对外营业，得免办营业登记（营业外收入仍应办理结算申报），但应报备；[①]（2）台湾地区境外营利事业在台湾地区境内未设分支机构而委托台湾地区营利事业为营业代理人，该营业代理人无须办理营业登记，仅需向稽征机关报备；[②]（3）公证公司代台湾地区境外棉商办理储运、公证、发货等业务，核属“所得税法”第 10 条第 2 项第 2 款所称之营业代理人，应依法就该台湾地区境外棉商在台湾地区境内部分之所得课征营所税；[③]（4）外商在台分

① 台湾地区“财政部”台财税字第7558643号函、台财税字第7586964号函。
② 台湾地区“财政部”台财税字第30916号函。
③ 台湾地区“财政部”台财税字第38006号函。

公司接受台湾地区境外营利事业委托代为承租保税仓库储存寄售货品，并代为报价销售予台湾地区境内客户，应依照“所得税法”第 41 条及第 73 条第 2 项规定，代为申报缴纳营所税；[①]（5）在台投标代理人如有代理签约亦属营业代理人。[②]

3.3.2.3 股权转让

台湾地区于 2015 年 12 月 2 日修正公布“所得税法”第 4 条之 1 及第 126 条，删除第 14 条之 2 条文，自 2016 年 1 月 1 日起证券交易所得停止课征所得税，证券交易损失亦不得自所得额中减除，营利事业之证券交易所得则维持按“所得基本税额条例”（最低税负制）规定课征基本税额，证交税征收率仍维持 3‰。2016 年 1 月 1 日以后证券交易所得课征所得税如表 3.4 所示。

表 3.4　2016 年 1 月 1 日以后证券交易所得课税

股票持有人	股票类型	说明	出售
境内居住个人	上市/柜	依“证券交易法”第 139 条规定在证券交易所上市的股票，包含新股权利证书、股款缴纳凭证等表明其权利之证书	停征，证券交易损失不得扣除
	未上市/上柜股票	包含新股权利证书、股款缴纳凭证等表明其权利之证书	
	兴柜股票	当年度出售数量 100 张以上者全数课征，未达 100 张免税	
	IPO 股票	初次上市、上柜前取得之股票，于上市、上柜以后出售者。但排除下列情形： 1. 属 2012 年 12 月 31 日以前初次上市、上柜之股票。 2. 属每年承销取得各该初次上市、上柜公司股票，数量在 10 张以下。	
非境内居住个人	当年度出售之全数股票		停征，证券交易损失不得扣除
台湾地区营利事业	当年度出售之全数股票		维持课征最低税负，税率 12%，持有 3 年以上减半课税。如有亏损，可当年度扣除及后延 5 年
非台湾地	当年度出售之全数股票		停征且免征最低税负

① 台湾地区“财政部”台财税字第39371号函。
② 台湾地区“财政部”台财税字第37218号函。

区营利事业（无固定营业场所或代理人）		

3.3.2.4 股息红利

总机构在台湾地区境外之营利事业盈余汇回的相关规定：（1）营利事业之总机构在台湾地区境外，而其分支机构在台湾地区境内的，仅就其在台湾地区境内部分之营利事业所得课征营所税，其经课征营所税后汇往台湾地区境外总公司之盈余，非属营利之分配，依现行“所得税法”规定，无须再行课征所得税。[①]（2）对于原“奖励投资条例”（已废止）第 3 条生产事业之台湾地区境外公司，由于已享受该条例规定之优惠，其在台分公司之所得，于缴纳营所税后，将税后盈余给付总公司时，依同条例第 16 条第 3 项规定，应按给付额扣缴 21%（2018 年以前为 20%）所得税。但此项规定已随同该条例施行届满而不再适用，接替它的“促进产业升级条例”已排除台湾地区境外公司适用租税优惠，且无类似上述扣缴所得税之规定，故台湾地区境外公司在台分公司之税后盈余汇回台湾地区境外总公司，无须再行课征所得税。但如原已享受及继续享受原“奖励投资条例”租税优惠之台湾地区境外公司，其在台分公司所产生之相关税后盈余，于 1991 年以后汇回总公司时，为期课税公平，仍应依原“奖励投资条例”第 16 条第 3 项规定，按给付额扣缴 21%（2018 年以前为 20%）所得税。[②]

3.3.2.5 特许权使用费

依“所得税法”第 8 条第 6 款规定，特许权使用费的定义为：专利权、商标权、著作权、秘密方法及各种特许权利，因在台湾地区境内供他人使用所取得之权利金。申报方式，在台无固定营业场所，就源扣缴 20%税款。在台有固定营业场所，由在台固定营业场所开立发票并合并

① 台湾地区“财政部”台财税字第31579号函。
② 台湾地区“财政部”台财税字第800356032号。

报缴所得税。

依相关解释，下列情况也属权利金课税范围：（1）台湾地区境外公司仅将其秘密制造方法及专门技术等资料提供予台湾公司使用，取得一定报酬，其所有权并未转让，自难为出售，则其从台湾公司所取得之报酬属权利金。[①]（2）进口机器所含制造成品之专利费及设计费，如属进口后制造成品之技术专利费及工程设计费，应课征所得税，不予课征关税；如系在台湾地区境外制造该项机器之技术专利费及设计费，应并入机器售价内课征关税。[②]（3）台湾地区境外影片事业提供影片供台湾地区营利事业放映取得之收入属权利金。[③]（4）使用外商特殊技术给付之报酬属权利金应依法扣缴。[④]（5）提供专门技术供独家使用之报酬属权利金。[⑤]（6）台湾地区境内厂商因违法侵害台湾地区境外事业所有之专利权或商标权，而给付之损害赔偿金，依照“所得税法”第 8 条第 11 款之规定，系属该台湾地区境外事业之台湾地区来源所得。[⑥]（7）台湾地区境外公司受托替台湾地区境内公司之台湾地区境外资产账户提供投资管理服务，所收取之报酬属“所得税法”第 8 条第 11 款规定之“在台湾地区境内取得之其他受益”。[⑦]

① 台湾地区“财政部”台财税发第07859号令。
② 台湾地区“财政部”台财税发第13470号令。
③ 台湾地区“财政部”台财税字第09404512020号令。
④ 台湾地区“财政部”台财税字第36533号函。
⑤ 台湾地区“财政部”台财税字第38301号函。
⑥ 台湾地区“财政部”台财税字第35580号函。
⑦ 台湾地区“财政部”台财税字第0920455370号函。

第四章　特别纳税调整政策

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

台湾“移转订价查核准则”所称的关系人（Related Parties）与大陆所称的关联方意义相同。关系人包括关系企业及关系企业以外之关系人。

在处理移转订价问题时，首先需要判明有关的台湾地区境内外企业之间是否存在关联关系，只有存在关联关系的企业，才能成为移转订价税制的主体而纳入移转订价税制管理的范畴，并受到税法中移转订价有关条款的规制。

4.1.1.1 关系企业

“移转订价查核准则”规定，关系企业是指营利事业相互间存在的从属或控制关系，将是否存在“从属”或“控制关系”作为判定关系企业的基本标准。即营利事业与台湾境内外其他营利事业具有从属关系或直接间接为另一事业所有或控制。“移转订价查核准则”第3条列举了十类上述从属或控制的具体情形，可以概括为股权控制、管理权控制、人事、财务、业务经营控制、合资或联合经营契约控制几个类型：

一、营利事业直接或间接持有另一营利事业有表决权之股份或资本额，达该另一营利事业已发行有表决权之股份总数或资本总额20%以上。

二、营利事业与另一营利事业直接或间接由相同之人持有或控制之已发行有表决权之股份总数或资本总额各达20%以上。

三、营利事业持有另一营利事业有表决权之股份总数或资本总额百分比为最高且达10%以上。

四、营利事业与另一营利事业之执行业务股东或董事有半数以上相同。

五、营利事业及其直接或间接持有之股份总数或资本总额超过50%之营利事业，派任于另一营利事业之董事，合计达该另一营利事业董事总席次半数以上。

六、营利事业之董事长、总经理或与其相当或更高层级职位之人与另一营利事业之董事长、总经理或与其相当或更高层级职位之人为同一人，或具有配偶或二亲等以内亲属关系。

七、总机构在台湾地区境外之营利事业，其在台湾地区境内之分支机构，与该总机构或该营利事业在台湾地区境外之其他分支机构；总机构在台湾地区境内之营利事业，其总机构或其在台湾地区境内之分支机构，与该营利事业在台湾地区境外之分支机构。

八、营利事业直接或间接控制另一营利事业之人事、财务或业务经营，包括：（一）营利事业指派人员担任另一营利事业之总经理或与其相当或更高层级之职位。（二）非金融机构之营利事业，对另一营利事业之资金融通金额或背书保证金额达该另一营利事业总资产之三分之一以上。（三）营利事业之生产经营活动须由另一营利事业提供专利权、商标权、著作权、秘密方法、专门技术或各种特许权利，始能进行，且该生产经营活动之产值达该营利事业同年度生产经营活动总产值 50%以上。（四）营利事业购进之原物料、商品，其价格及交易条件由另一营利事业控制，且该购进之原物料、商品之金额达该营利事业同年度购进之原物料、商品之总金额 50%以上。（五）营利事业商品之销售，由另一营利事业控制，且该商品之销售收入达该营利事业同年度销售收入总额 50%以上。

九、营利事业与其他营利事业签订合资或联合经营契约。

十、其他足资证明营利事业对另一营利事业具有控制能力或在人事、财务、业务经营或管理政策上具有重大影响力之情形。

4.1.1.2 关系企业以外之关系人

关系企业以外之关系人指营利事业与台湾地区境内外个人或教育、文化、公益、慈善机关或团体有下列关系之人：（1）营利事业与受其捐赠之金额达平衡表基金总额三分之一以上之财团法人；（2）营利事业与其董事、监察人、总经理或与其相当或更高层级职位之人

及该等人之配偶担任董事总席次半数以上之财团法人；（3）营利事业与其董事、监察人、总经理或与其相当或更高层级职位之人、副总经理、协理及直属总经理之部门主管；（4）营利事业与其董事、监察人、总经理或与其相当或更高层级职位之人之配偶；（5）营利事业与其董事长、总经理或与其相当或更高层级职位之人之二亲等以内亲属；（6）营利事业与其他足资证明对该营利事业具有控制能力或在人事、财务、业务经营或管理政策上具有重大影响力之人。

4.1.2 关联交易基本类型

台湾“移转订价查核准则”所称的受控交易与大陆所称的关联交易意义相同。依据“移转订价查核准则”，受控交易指关系人相互间所从事之交易，且属以下范围：（1）营利事业与境内外其他营利事业具有从属关系，或直接间接为另一事业所有或控制，其相互间有关收益、成本、费用或损益摊计之交易；（2）“金融控股公司法”或“企业并购法”规定的公司与其子公司相互间，及该等公司或其子公司与境内、外其他个人、营利事业或教育、文化、公益、慈善机关或团体相互间，有关收入、成本、费用及损益摊计之交易。“移转订价查核准则”第 5 条规定该准则适用的交易类型如下：

一、有形资产之移转，包括买卖、交换、赠与或其他安排。

二、有形资产之使用，包括租赁、设定权利、提供他人持有、使用或占有，或其他安排。

三、无形资产之移转，包括买卖、交换、赠与或其他安排。

四、无形资产之使用，包括授权、再授权、提供他人使用或其他安排。

五、服务之提供，包括营销、管理、行政、技术、人事、研究与发展、资讯处理、法律、会计或其他服务。

六、资金之使用，包括资金借贷、预付款、暂付款、担保、延期收款或其他安排。

七、其他经“财政部”核定之交易类型。

4.1.3 关联申报管理

为了防止和监控集团公司利用移转订价避税，台湾移转订价税制规定了纳税人文据资料申报或准备义务，以披露其进行的受控交易或证明受控交易合理性。台湾文据资料准备包括两个方面：（1）法定事项揭露，主要是揭露关系人及关系人事务数据、跨国企业集团成员的集团主档报告和国别报告等，类似于大陆税法所称的关联申报；（2）从事受控交易的台湾地区营利事业，在所得税结算申报时应备妥，并依稽征机关书面调查函提供的文据资料（也称“本地报告”“移转定价报告”），即大陆税法所称的同期资料。集团主档报告、移转定价报告和国别报告构成了台湾地区移转订价三层文据架构。

“移转订价查核准则”第 21 条规定，营利事业于办理所得税结算或决算申报时，应依规定格式揭露关系企业或关系人之资料、从属或控制关系及持股比例结构图，及其与该等关系企业或关系人相互间交易之资料；营利事业若为跨国企业集团之成员的，应于办理所得税结算申报时，一同揭露该集团指定送交集团主档报告之境内成员、最终母公司、该集团指定送交国别报告之境内成员或代理最终母公司送交国别报告之成员等相关资料，包括该等公司之居住地国或地区是否要求申报国别报告等。台湾地区“财政部”台财税字第 09604503530 号令对“自 2006 年度起结算申报应揭露关系人及关系人事务数据之适用对象及申报范围”进行了规定，参见图 4.1。“移转订价查核准则”第 21 条之 1、第 22 条之 1 对集团主档报告、国别报告的揭露条件和揭露内容进行了规定。

4.1.3.1 披露条件

一、揭露关系人及关系人事务数据

“移转订价查核准则”规定揭露关系人及关系人事务数据的条件主要包括两个方面，一是营利事业主体方面的条件，二是与关系人交易要件。

（一）营利事业主体方面要件

营利事业之全年营业收入净额及非营业收入合计数在 3000 万元以上，且具有以下情形之一的：（1）营利事业在台湾地区境外有关

系人（包括总机构及分支机构）。（2）营利事业依租税减免法规享有租税优惠，或依法申报扣除前 10 年亏损者；但营利事业依法申报实际抵减当年度营所税结算申报应纳税额及前一年度未分配盈余申报应加征的金额合计在 50 万元以下，或依法实际申报扣除之前 10 年亏损的金额在 200 万元以下者，不适用之。（3）前两项以外的营利事业，全年收入总额在 3 亿元以上。

（二）与关系人交易要件

1. 关系企业方面

符合“移转订价查核准则”规定的关系企业从事交易，且其交易符合下列条件之一者，应依当年度营所税结算申报书格式揭露该等关系企业之信息及其与该等关系企业所从事之所有交易之数据：（1）营利事业与同一关系企业之全年交易总额在 1200 万元以上；（2）营利事业与所有关系企业之全年交易总额在 5000 万元以上。

2. 关系企业以外之关系人方面

营利事业符合“移转订价查核准则”之关系企业以外之关系人从事交易，且其交易符合下列条件之一者，应依当年度营所税结算申报书格式揭露该等关系人信息及其与该等关系人交易之数据：（1）营利事业与同一关系企业以外之关系人之全年交易总额在 600 万元以上；（2）营利事业与所有关系企业以外之关系人之全年交易总额在 2500 万元以上。

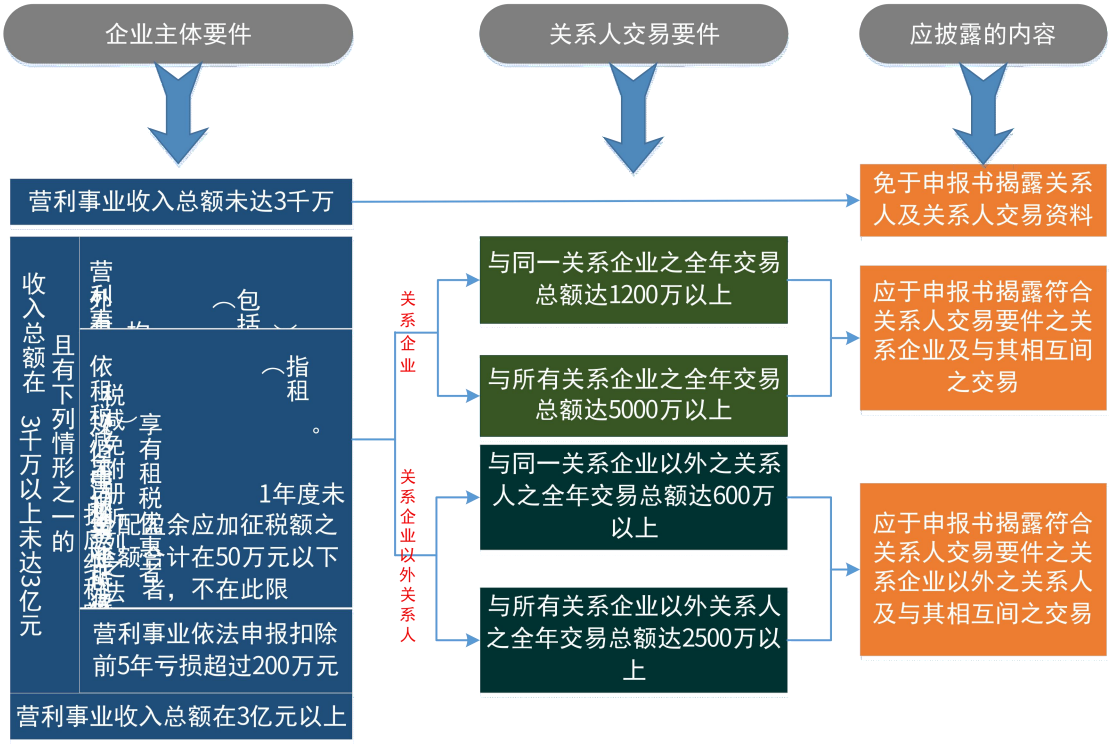


图 4.1　应揭露关系人及关系人交易资料逻辑图[①]

二、跨国企业集团成员

（一）集团主档报告

依据“移转订价查核准则”第 21 条之 1，台湾地区境内之营利事业如为跨国企业集团成员，于办理所得税结算申报时，应备妥集团主档报告，并于所得所属会计年度终了后一年内送交所在地稽征机关。集团主档报告，为 2017 年新增文据，主要协助税务机关了解境内营利事业所属跨国企业集团全球经营情形及移转订价政策，评估其通过移转订价规避台湾地区纳税义务的风险。集团主档报告的送交主体为属跨国企业集团成员的台湾地区营利事业。如集团于境内有 2 个以上成员者，得指定其中一个成员送交。

（二）国别报告

依据第 22 条之 1，台湾地区境内之营利事业如为跨国企业集团之最终母公司，应依规定格式撰拟该集团当年度之国别报告，于会计年度终了后一年内送交所在地稽征机关。国别报告也是 2017 年新增

① 依据台湾地区“财政部”台财税字第09604503530号令制作。

文据，其内容为跨国企业集团收入、利润及税负在全球范围内的分配情况，与集团成员于所在国从事的运营活动。国别报告的设置旨在了解境内营利事业所属跨国企业集团于各税收辖区的利润配置与各成员主要营运活动是否相当，供税务机关有效评估境内营利事业通过移转订价规避台湾地区纳税义务的风险，并与其他租税管辖区进行税务合作。国别报告的送交主体为：（1）集团之最终母公司在台湾地区境内，由境内最终母公司送交。（2）集团之最终母公司在台湾地区境外，得由该最终母公司或其指定代理送交成员送交，但依“移转订价查核准则”第 22 条之 1 第 2 项的规定，若最终母公司位于依已签署生效协定无法就国别报告进行有效信息交换之国家或地区时，即台湾地区无法通过相关协定（如租税协定、信息交换协定或主管机关协定）取得国别报告时，应由台湾地区境内之营利事业成员送交国别报告。[①]集团于台湾地区境内如有多个成员，可以指定由其中一个成员送交。

（三）避风港法则

为适度减轻营利事业遵循成本，上述两个条文均规定有避风港法则：即营利事业为跨国企业集团之成员，其收入总额、跨境受控交易金额或其他相关事项未达一定标准者得免提供集团主档报告，其所属跨国企业集团前一年度合并收入总额未达“财政部”规定标准者得免送交国别报告，该标准由台湾地区“财政部”订定。2019 年 12 月 10 日，“财政部”发布台财税字第 10804651540 号令，核释营利事业免备妥并送交集团主档报告及免送交国别报告认定标准如下：

台湾地区境内营利事业为跨国企业集团成员，依据“移转订价查核准则”第 21 条之 1 第 3 项规定，可以免送交集团主档报告之规定如下：（1）该营利事业全年营业收入净额及非营业收入合计数未达 30 亿元，或全年跨境受控交易总额未达 15 亿元（参见图 4.2）。（2）上述全年跨境受控交易总额，指台湾地区境内营利事业成员与境外其他成员间所从事之受控交易总额，不分交易类型，其交易所涉境内营

① 为便利跨国企业集团在台湾地区境内营利事业成员办理送交国别报告事宜，台湾地区“财政部”于2018年4月27日起公告“依已签署生效协定无法就国别报告进行有效信息交换之国家或地区参考名单”，并持续更新。

利事业之收入或支出，以绝对金额相加之全年总额。

台湾地区境内营利事业为跨国企业集团成员，依据“移转订价查核准则”第 22 条之 1 第 6 项规定，可以免送交国别报告的范围如下：（1）其属跨国企业集团之最终母公司（Ultimate Parent Entity，UPE），该集团前一年度合并收入总额未达 270 亿元（依 OECD BEPS 第 13 项行动计划成果报告规定，以 7.5 亿欧元按台湾地区 2015 年 1 月汇率换算等值新台币之金额）。（2）其所属跨国企业集团之最终母公司在台湾地区境外，且符合下列规定之一者：①最终母公司居住地国或地区定有申报国别报告之法令规定，且该集团符合该居住地国或地区依前文 OECD 成果报告规定订定之免送交国别报告标准。②最终母公司居住地国或地区未定有申报国别报告之法令规定，经该集团指定其他成员代理最终母公司送交国别报告（以下简称代理母公司送交成员，Surrogate Parent Entity，SPE），且符合该代理母公司送交成员居住地国或地区依前述 OECD 成果报告规定订定之免送交国别报告标准。③最终母公司居住地国或地区未定有申报国别报告之法令规定，且未指定集团其他成员为代理母公司送交成员，符合前款台湾地区所定免送交国别报告标准。④该营利事业当年度符合免送交集团主档报告的第（1）个规定的标准。（参见图 4.3）[①]

[①] 台湾地区“财政部”台财税字第10804651540号令，针对营利事业所属跨国企业集团之最终母公司在台湾地区境外的，扩大了在台免送交国别报告范围，即若境内营利事业成员免送交集团主档报告，亦无须送交国别报告。

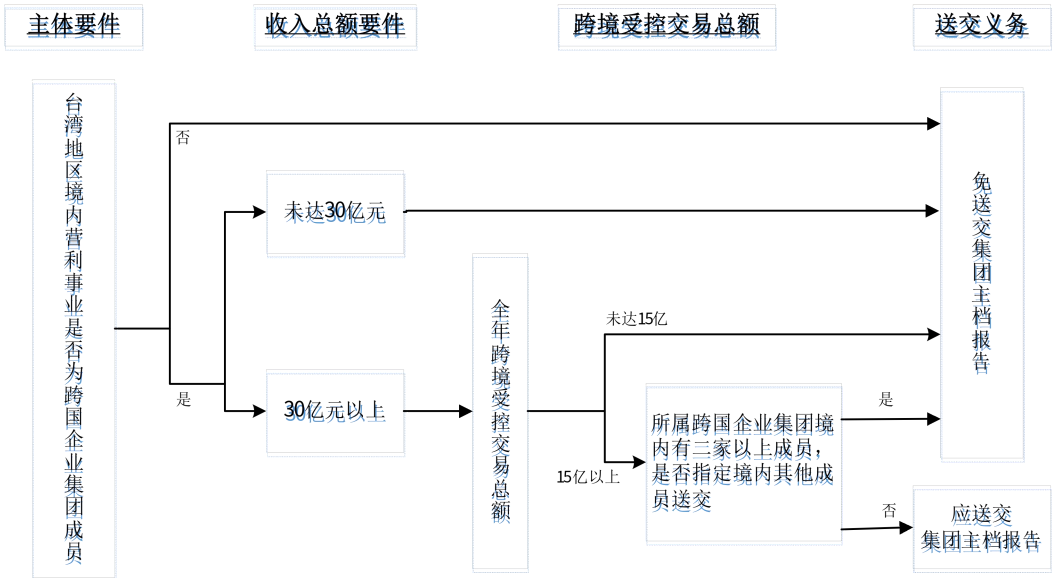


图 4.2　集团主档报告避风港标准检视图[①]

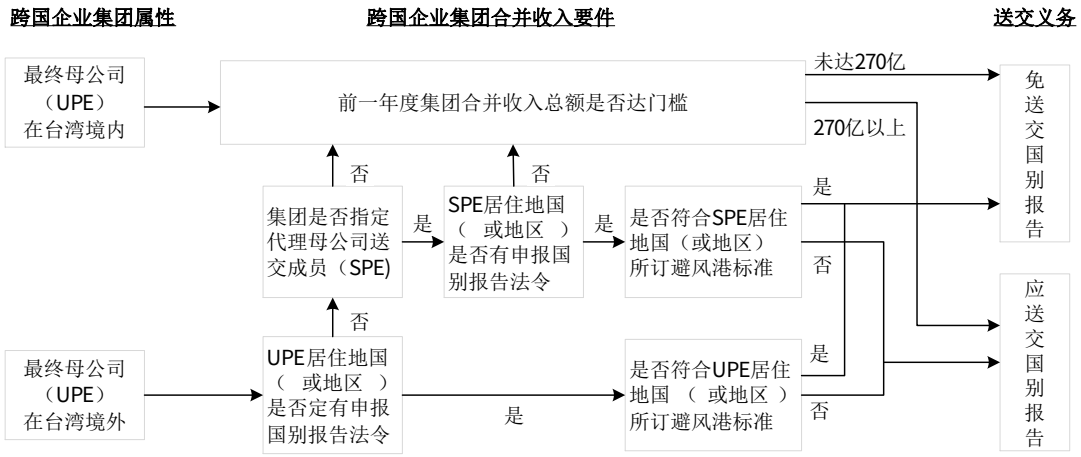


图 4.3　国别报告避风港标准检视图

但是，可以免送交集团主档报告或国别报告的营利事业，其所属跨国企业集团依其他成员居住地国或地区规定应送交集团主档报告或国别报告的，台湾地区稽征机关查核时认为如有必要，可以书面调查函通知依限提示该等报告。

4.1.3.2 披露的内容

一、揭露关系人及关系人事务数据

营利事业与间接持有或被间接持有关系企业间之受控交易，符合

① 图4.2、图4.3来源于台湾地区“财政部”网站：https://www.mof.gov.tw/File/Attach/77084/File_11656.pdf，访问日期：2018-03-01。

前文条件的，其所有直接或间接持有或被直接或间接持有之关系企业资料（不论相互间有无受控交易），均应予以揭露。依据“移转订价查核准则”第 21 条前段规定，营利事业于办理所得税结算或决算申报时，应依规定格式揭露关系企业或关系人之资料、从属或控制关系及持股比例结构图，及其与该等关系企业或关系人相互间交易之资料。以“2022 年度营利事业所得税申报书”为例，其第三部分“关系人交易明细表及跨国企业集团成员揭露资料”中关系人及关系人事务数据包括“关系人负债及业主权益明细表”（B1 页）“关系人基本资料及结构图”（B2 页）、“关系人明细表”（B3 页）、“关系人交易汇总表”（B4 页）与“关系人交易明细表”（B5 页）。

二、跨国企业集团成员披露的内容

依“移转订价查核准则”第 21 条之 1 第 1 项，集团主档报告内容，应包括跨国企业集团之组织结构、经营状况、无形资产、内部融资、财务及税务等数据。第 22 条之 1 第 5 项规定了国别报告应包括之成员及内容。其中，国别报告成员指符合下列各款情形之一者：（1）依最终母公司居住地国或地区之法规或基于编制财务报导目的依循之一般会计原则规定，应纳入编制合并财务报表范围之营利事业；（2）未纳入前款编制合并财务报表范围，但最终母公司之股权如于居住地国或地区公开证券交易市场交易，依该公开证券交易市场交易应遵循之财务报告编制规定，应纳入编制合并财务报表标准之营利事业；（3）仅因规模或重要性因素考虑而未纳入前二目编制合并财务报表范围之营利事业；（4）符合前三目规定之营利事业，基于编制财务报导、法规、税务申报或内部管理控制目的，应单独编制财务报表之常设机构。国别报告内容包括：（1）按跨国企业集团营运所在各国家或地区之收入、所得税前损益、已纳所得税及当期应付所得税、实收资本额、累积盈余、员工人数及有形资产（现金及约当现金除外）合计数；（2）按前目国家或地区，列示跨国企业集团成员之居住地或设立地国或地区，及其主要活动情形；（3）跨国企业集团成员从事前目所列以外之活动者，其活动性质说明。

2017 年度起，台湾地区“营利事业所得税申报书”中新增“跨

国企业集团成员揭露材料”（B6 页）。营利事业应于申报书封面勾选是否属跨国企业集团成员，若属于，则应续填第 B6 页，揭露是否应送交集团主档报告及国别报告、应送交集团主档报告之境内成员、最终母公司、经指定送交国别报告之境内成员或代理最终母公司送交国别报告之成员及相关资料。

三、时限及其他要求

台湾地区境内之营利事业如为跨国企业集团成员，于办理所得税结算申报时，应备妥集团主档报告及国别报告，并于所得所属会计年度终了后一年内送交所在地稽征机关。同时，由于特殊原因，若营利事业不能于规定期间内提示者，得于期间届满前叙明事由向稽征机关申请延期，延长之期间最长不得超过 1 个月，并以 1 次为限。

4.2 同期资料

“移转订价查核准则”第 22 条第 1 项规定，从事受控交易之营利事业，于办理交易年度之所得税结算或决算申报时，应备妥移转订价报告，并于调查时提示。所称的备妥移转订价文据，即同期资料准备。

4.2.1 分类及准备主体

从事受控交易之营利事业，于办理交易年度之所得税结算或决算申报时，应备妥移转订价文据。但营利事业与另一营利事业相互间，如因特殊市场或经济因素所致而有“移转订价查核准则”第 3 条第 8 款第 3 目至第 5 目规定的一方直接或间接控制另一营利事业之人事、财务或业务经营的情形（详见 4.1.1.1 部分），但确无实质控制或从属关系者，得于办理该年度所得税结算申报前提示足资证明之文件送交该管稽征机关确认；其经确认者，免予适用“移转订价查核准则”第 22 条第 1 项备妥文据之规定。

4.2.2 具体要求及内容

一、具体要求

台湾地区“移转订价查核准则”要求纳税人要在进行纳税申报之前完成移转订价文据（同期资料）的准备。从事受控交易的企业，在办理交易年度之所得税结算或决算申报时，应备妥移转订价文据资料，并在税务机关调查时应提供。在事前备妥上述资料，可以降低移转订价被税务机关价查核的风险，同时避免事后调查时无法提示交易当时相关文据到来的不利情形或风险。

二、移转订价文据的内容

参照OECD发布BEPS第13项行动计划成果报告要求加入OECD《转让定价指南》第5章本文及附录2有关“本国事业报告(Local File)”的建议，“移转订价查核准则”2017年11月的修订也相应修正了应备妥移转订价报告（即本国事业报告）应包括之内容及资料。移转订价文据资料的具体内容包括：（1）企业综览：包括营运历史、商业活动及所实行商业策略之详细说明、产业及经济情况分析、主要竞争对手、影响移转订价之经济、法律及其他因素之分析，并说明当年度或上年度是否参与企业重组或无形资产移转交易及所受影响。（2）企业集团组织及管理结构：包括管理架构及组织结构图、管理报告呈交之个人及其主要办公处所所在地国或地区、董事、监察人及经理人名册及查核年度前后一年异动资料等。（3）受控交易之汇整资料：包括主要交易类型之说明及背景介绍、各类型受控交易之参与人及相互间关系、按各类型受控交易之他方交易人所属国家或地区分别列示交易金额、所签订之集团内部重要协议复印件或主要节本。（4）受控交易分析：①受控交易各参与人之功能及风险分析，包括当年度与上年度异动分析。②依常规交易原则办理之情形。③进行可比较程度分析、选定之可比较对象与可比较未受控交易及相关数据。④进行风险分析。⑤决定最适常规交易方法之分析。⑥涉及企业重组者，依评估利润分配符合常规之分析。⑦涉及无形资产交易者，评估利润分配符合常规之分析。⑧选定之受测个体及选定之理由、选定之最适常规交易方法及选定之理由、列入考虑之其他常规交易方法及不予采用之理由。⑨受控交易之其他参与人采用之订价方法及相关数据。⑩依最适常规交易方法评估是否符合常规或决定常规交易结果之情形。⓫与

其他国家或地区就前述受控交易签署之单边预先订价协议及其他涉跨国所得分配之预先核释复印件。（5）“公司法”第 369 条之 12 规定之关系报告书、关系企业合并营业报告书等资料。（6）其他与关系人或受控交易有关并影响其订价的文件。

三、避风港法则

移转订价报告是移转订价文据中最重要的内容，申报时应备妥移转订价报告是一般的规则，但也有例外的规定，即所谓的“避风港法则”。台湾地区“财政部”参考 2004 年营利事业申报受控交易的情形，按移转订价避税风险之高低，于 2005 年 12 月 30 日订定“避风港法则”，并于台财税字第 09704555160 号令中放宽标准。“移转订价查核准则”2017 年 11 月修订时，修正第 22 条第 3 项增列以下避风港法则：“从事受控交易之营利事业全年收入总额及受控交易金额在‘财政部’规定标准以下者，得以其他足资证明其订价结果符合常规交易结果之替代文据取代移转订价报告。所称受控交易金额，不包括已与稽征机关签署预先订价协议之交易金额。”

（一）以其他文据取代移转订价报告

由于移转订价报告的制作的难度较大，成本非常高，因此，为适度减轻营利事业的负担与成本，“移转订价查核准则”第 22 条第 3 项规定，受控交易之金额或全年收入总额在“财政部”规定标准以下的，可以以其他足资证明受控交易之订价结果符合常规的文据替代移转订价报告。营利事业符合此项标准的，可以降低其所需准备的移转订价文据的层级，而享适度减轻备妥文据义务的负担，因此，该规定称为“避风港法则”。

依据该“避风港规则”，在一些情况下营利事业可免制作移转订价报告，而以其他简易分析文据替代。这些情形为：（1）全年营业收入净额及非营业收入合计数（即全年收入总额）未达 3 亿元的营利事业；（2）全年收入总额在 3 亿元以上，但未达 5 亿元的营利事业，只要未享有租税减免优惠（其中实际享有之投资抵减优惠金额在 200 万元以下者，视为未享有），且申报之前 5 年（2009 年 1 月 21 日修正公布“所得税法”修正为 10 年）亏损扣除在 800 万元以下，无论

受控交易金额多寡，均可免制作移转订价报告；（3）不符合上述两点规定的营利事业，只要受控交易总额未达 2 亿元，也可免制作移转订价报告。

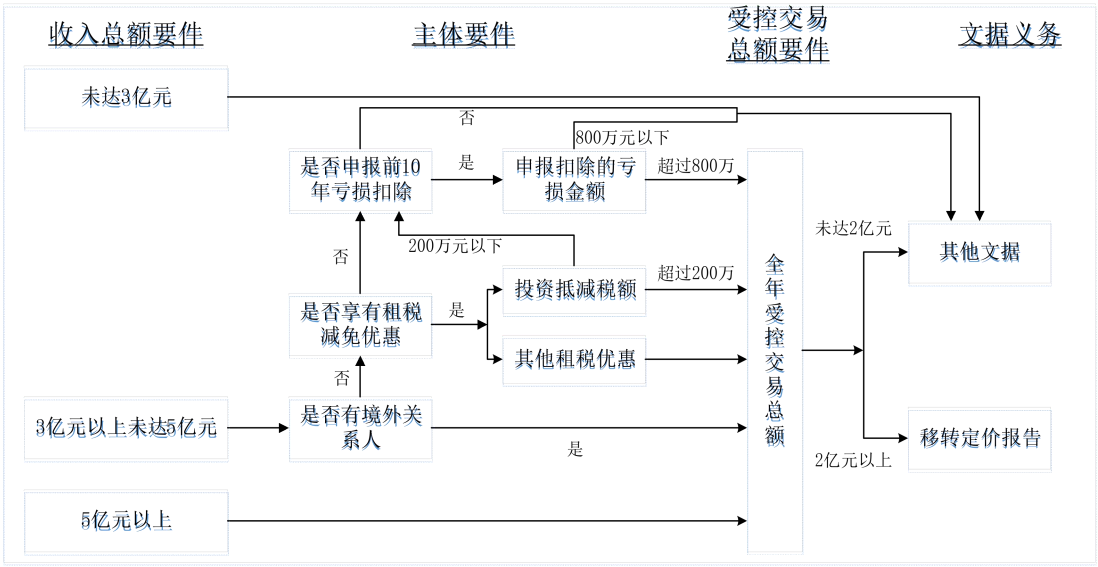


图 4.4　判断企业是否应该备妥转移定价报告流程图（2008 年以后适用）[①]

（二）移转订价报告之简化（免在就受控交易进行个别分析）

不符合“避风港法则”上述规定而需制作移转订价报告之营利事业，亦可适用“避风港法则”第 2 点规定，将符合一定条件的受控交易排除于完整移转订价分析范围之外，而以其他简易分析文据替代且于移转订价报告中叙明其符合之规定及该文据足资证明的理由后，视为符合常规，无须再就该交易进行个别分析，以简化移转订价报告之内容，进而降低分析成本。上述条件为：（1）受控交易参与人之一为政府机关或公营事业。（2）受控交易的所有参与人均为台湾地区境内未享有租税减免优惠，且未申报扣除前 5 年亏损之营利事业。（3）受控交易属于营利事业的营业收入或营业成本项目，且其同一类型受控交易之全年交易总额在 1000 万元以下；其非属营业收入或营业成本项目之金额标准以二分之一计算。（自 2014 年度营所税结算申报案件起，本款规定变更为同一类型受控交易之全年交易总额在 1000

① 来源于台湾地区“财政部南区国税局”网站，http://www.ntbsa.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/1719/8510083927125714332。

万元以下；同一类型受控交易超过 1000 万元之营利事业，其与同一关系企业之同一类型全年受控交易总额在 500 万元以下的交易。)[①]（4）受控交易属于台湾地区境内未享有租税减免优惠，且未申报扣除前 5 年亏损的营利事业之营业收入或营业成本项目，其申报的毛利率在同业利润标准以上，且其同一类型受控交易的全年交易总额在 2000 万元以下；其非属该营利事业的营业收入或营业成本项目，但该营利事业申报的净利率在同业利润标准以上的，金额标准以二分之一计算。（5）受控交易属于资金的使用交易类型，提供者申报的收入在其提供的资金按当年 1 月 1 日台湾银行基本放款利率计算的金额以上，且其提供的资金在 3 亿元以下；使用者申报的成本或费用在其使用的资金按当年 1 月 1 日台湾银行基准利率计算的金额以下，且其使用的资金在 3 亿元以下。

4.2.3 其他要求

依据“移转订价查核准则”，营利事业无需于办理所得税结算申报时提交“移转订价报告或其他替代文据”，但应在税务稽征机关进行移转订价调查时，于书面调查函送达之日起 1 个月内提示，以供稽征机关查核；营利事业如因特殊情形不能于规定期限内提示，则应于期间届满前申请延期，但最长不能超过 1 个月，且以 1 次为限。稽征机关经审阅营利事业所提示之移转订价报告或其他替代文据，认为有再提供支持该等报告或其他替代文据之必要文件及数据者，营利事业应于 1 个月内提供。营利事业依前项规定提供之移转订价报告或其他替代文据，应附目录及索引；提供之数据为外文的，应附中文译本，但经稽征机关核准提示英文版本的，不在此限。

4.3 转让定价（Transfer Pricing）调查

转让定价在台湾称为移转订价，指营利事业与关系人相互间从事受控交易所订定的价格或利润，适用的主要法律规范为“移转订价查核准则”。

[①] 本款经台湾地区“财政部”2015年2月2日台财税字第10304578300号令修正。

4.3.1 原则

营利事业与稽征机关评估受控交易之结果是否符合常规时应遵循之原则，称为“常规交易原则”。台湾所称的常规交易原则（Arm's Length Principle）与大陆所称的独立交易原则意义相同。常规交易原则是移转订价税制核心，为世界各国家和地区普遍采用。依台湾“所得税法”第 43 条之 1 规定，常规交易原则是指，营利事业与台湾地区境内外其他营利事业具有从属关系，或直接间接为另一事业所有或控制，其相互间有关收益、成本、费用与损益之摊计，须符合营业常规之安排，不得规避或减少纳税义务。

“移转订价查核准则”第 6 条规定了常规申报及调整原则，即营利事业于办理营所税结算申报时以及稽征机关进行不合常规移转订价的调查及核定时，应评估受控交易之结果是否符合常规，或决定受控交易之常规交易结果。除了上述概括规定之外，“移转订价查核准则”第 7 条还规定了常规交易原则的内容，即征纳双方应遵循的具体常规交易原则，这些原则包括：可比较原则、采用最适常规交易方法、按个别交易评价、使用交易当年度数据、采用常规交易范围、分析亏损发生原因、收支分别评价等，下文分述之：

4.3.1.1 可比较原则

以非关系人于可比较情况下从事可比较未受控交易的结果为常规交易结果，以评定受控交易的结果是否符合常规。可比较情况或可比较交易，指相同或类似的情况或交易。决定营利事业与非关系人的情况，或其所从事之受控交易与未受控交易是否相同或类似及其可比较程度时，应以交易之实质经济事实关系及其所生实质经济利益之归属与享有为依据，并考量交易标的资产或服务之特性、执行之功能、契约条款、承担之风险、经济及市场情况、商业策略等影响价格或利润之因素。2020 年 12 月“移转订价查核准则”修订时，增订第 8 条之 1，规定了评估风险因素进行可比较程度分析步骤、评估受控交易参与人是否具备风险承担及风险管理等功能的规定，并明确分析并依风险配置结果重新订价时，应依风险控制程度，给予不同报酬。

4.3.1.2 采用最适常规交易方法

因为不同交易的实际情况不同，因此在评估该交易是否符合常规时，应依据既定事实及情况，采用最适常规交易方法。该原则要求营利事业与稽征机关按交易类型，采用最适的常规交易方法，以决定其常规交易结果。同时，“移转订价查核准则”第 9 条还规定了最适常规交易方法的相对可靠性的决定因素，包括：（1）可比较程度。营利事业及其所从事之受控交易与可比较对象间之可比较程度，相似程度愈高者，其适用性愈高。（2）数据与假设的质量。质量愈佳者，其适用性愈高。

此外，2015 年新修订的“移转订价查核准则”增订第 9 条之 1。其中，第 1 款参照《OECD 移转订价指导原则》第 9 章“移转订价观点之企业重组”第 1 部分“风险之特殊考虑”、第 2 部分“企业重组之常规补偿”及第 3 部分“企业重组后受控交易之合理补偿或报酬”内容，明定营利事业提示之移转订价报告应特别揭露企业重组交易相关资料，以证明其受控交易结果符合常规，并作为稽征机关查核企业重组之重点；第 2 款参照《OECD 移转订价指导原则》第 9 章第 4 部分“实际交易执行之认定”内容，明定企业重组受控交易之经济实质不同于形式时，稽征机关于评估该受控交易是否符合常规交易原则时，应就实质交易进行不合常规移转订价调整。2020 年 12 月修订时增订第 9 条之 2，参照 OECD《转让定价指南》“无形资产”一章，特别规定了评估无形资产交易应特别考量事项。明确评估无形资产交易之利润分配是否符合常规时，应就无形资产之开发、提升、维护、保护、利用等经济活动（简称 DEMPE）进行可比较程度分析，以确保利润分配应与其从事 DEMPE 活动之贡献一致，符合常规交易原则。同时，规定了评估无形资产应特别考量的风险。

4.3.1.3 按个别交易评价

该原则要求，除适用的常规交易方法另有规定外，应该以个别交易为基础，各自适用常规交易方法。同时还规定了例外情况，即个别交易间有关联性或连续性者，应合并相关交易适用常规交易方法，以

决定其常规交易结果。

4.3.1.4 使用交易当年度数据

决定常规交易结果时，原则上应以营利事业从事受控交易当年度数据及同一年度非关系人从事可比较未受控交易数据为基础。但也有以下例外情形：第一，受商业循环或产品生命周期之影响、采用的市场占有率策略、采用以利润为基础的方法等情况下，可以使用涵盖当年度及以前年度的至少连续 3 年度资料，来决定常规交易结果；第二，若在申报时未来得及取得可比较未受控交易财务报表数据的情况下，可以使用前 3 个连续年度的平均数据代替；其有使用多年度数据情形之一者，可以以未涵盖当年度数据的连续多年度数据为基础。此外，该原则还要求稽征机关于进行不合常规移转订价的调查及核定时，应与营利事业采用相同的原则来决定所使用的数据。

4.3.1.5 采用常规交易范围

常规交易范围，指两个或两个以上的可比较未受控交易，适用相同的常规交易方法所产生常规交易结果的范围。常规交易原则的前提是关系企业间交易价格或结果是否符合同业标准，除了可比较未受控价格法及可比较未受控交易法可能采用一个价格或交易作比较对象，其他常规交易方法因为可比较对象或多或少存在差异，因此会用一个范围（区间）来评估受控交易是否符合常规。台湾“移转订价查核准则”指出，如可比较未受控交易之数据并不完整，以至于无法确认其与受控交易间的差异，或无法进行调整以消除该等差异对交易结果所产生的影响者，为增强可比公司的可靠性，将四分位区间确定为常规交易区间，即以可比较未受控交易结果的 25%至第 75%的区间为常规交易范围。

使用当年度数据产生常规交易范围的，若在范围之内时，符合常规免调整；若在范围之外时，应依交易当年度所有可比较未受控交易结果之中位数调整；调整结果将降低在台湾地区纳税义务的，不予调整。

使用多年度数据的，用多年度数据平均数产生常规交易范围，受

控交易结果在范围之内时，视为符合常规，无需进行调整；在范围之外时，应依所有多年度平均数之中位数调整；调整结果将降低在台湾地区纳税义务的，不予调整。

例如，台湾地区境内受控配销商 A 公司 2015 年度毛利率 7.2%，假设所搜集之可比较独立配销商 2015 年度毛利率数据计有 6 笔，由小至大依序排列 7%、7.5%、8.5%、8.8%、8.9%、9%。

情况一：以 2015 年度所有可比较独立配销商适用再售价格法，以毛利率建立常规交易范围为 7%～9%，由于 A 公司 2015 年度之毛利率 7.2%在常规交易范围之内，故无需进行调整。

情况二：如上述可比较数据未臻完整，致无法确认可否完全消除受控交易与未受控交易间之差异时，应运用四分位中段区间法建立常规交易范围，即以第 25 百分位数 P（25）（排序后第 2 个数）之值 7.5%及第 75 百分位数 P（75）（排序后第 5 个数）之值 8.9%，产生常规交易范围为 7.5%至 8.9%之间。由于 A 公司 2015 年度毛利率 7.2%在常规交易范围外，故按中位数（（8.5%＋8.8%）/2=8.65%）调整。

情况三：接情况二，但假设 A 公司 2015 年度毛利率为 9.2%，其虽在常规交易范围 7.5%至 8.9%之外，但按中位数 8.65%调整的结果，将降低台湾地区境内纳税义务，故不予调整。[①]

此外，“移转订价查核准则”规定，营利事业与非关系人间内部进行的可比较未受控交易，如果与受控交易的可比较程度相当高，并且据以可决定受控交易唯一的最可信赖常规交易结果时，可以使用该结果决定受控交易的常规交易结果，不适用上述规定。

4.3.1.6 分析亏损发生原因

当营利事业申报亏损，而其集团全球总利润为正数的情况下，应分析其亏损发生之原因及其与关系企业相互间的交易结果是否符合常规。

4.3.1.7 收支分别评价

① 《营利事业所得税移转订价制度倡导手册》（2006年2月修订），台湾地区“财政部北区国税局”网站：http://www.ntbt.gov.tw/etwmain/front/ETW119/downLoadMaterial?workshopAttachedId=13abadb43e400000bf0bf3cead6487d9。

受控交易中交易人一方对另一方应收取的价款，与另一方对其应收取的对价，双方应分别列计收入与支出的交易价格，并分别进行评价。

4.3.2 转让定价主要方法

4.3.2.1 “移转订价查核准则”规定的移转订价方法简介

移转订价方法是评估受控交易结果是否符合营业常规或交易常规的方法或决定受控交易常规交易结果的方法。

“移转订价查核准则”规定的移转订价方法包括：可比较未受控价格法、可比较未受控交易法、再售价格法、成本加价法、可比较利润法、利润分割法以及其他经“财政部”核定之常规交易方法。营利事业应依据上述原则（本《指南》4.3.1 部分）选择最适合的常规交易方法。如营利事业及其所从事之受控交易与非关系人或其从事的非受控交易间的某些因素存在差异，应就该等差异进行合理的调整。但是，若无法通过合理的调整来消除这些差异，应视情采用其他适合的常规交易方法。

一、可比较未受控价格法

可比较未受控价格法（Comparable Uncontrolled Price Method，CUP），是指存在可比较的非关系人情况下，并将一项受控交易中有形资产移转或使用、服务提供或资金使用的价格与未受控交易所收取（或支付）的价格相比较的方法。这种方法下，如果发现两种价格有差异，说明关系企业的受控交易价格有问题，将可比较未受控交易所收取的价格，作为受控交易的常规交易价格。通常是在有相似产品销售给非关联方的情况下使用。它是决定常规交易最直接可靠的方法，但是该方法要求两种具体交易具有高度的可比性。

评估可比较未受控价格法的适用性时，应考虑交易目标资产或服务的特性，尤应特别考虑从事受控交易的营利事业与非关系人交易目标资产或服务的特性、契约条款及经济情况的差异，其间如有差异，应就该等差异对常规交易价格的影响进行合理的调整，若无法通过合理的调整来消除该差异的，采用其他适合之常规交易方法。

二、可比较未受控交易法

可比较未受控交易法（Comparable Uncontrolled Transaction Method，CUT），是指存在可比较的非关系人情况下，以从事无形资产移转或使用的可比较未受控交易所收取的价格，作为受控交易的常规交易价格。

评估可比较未受控交易法的适用性时，应该特别考虑该无形资产的可比较程度，应视其是否于相同产业或市场用于类似的产品或制程，及是否有相似的潜在利润而定。

三、再售价格法

再售价格法（Resale Price Method，RPM），是指按从事受控交易的营利事业再销售给非关系人的价格，减除依可比较未受控交易毛利率计算的毛利后的金额为受控交易的常规交易价格。其计算公式为：常规交易价格＝再销售给非关系人之价格×（1－可比较未受控交易毛利率），毛利率＝毛利÷销货净额。再销售价格法是按照与被调整企业关联的企业（再销售方）将产品再销售给非关联的第三方使用的价格所应取得的利润水平进行调整的一种方法。它一般适用于制造商或分销商的利润调整。应限于再销售方未对商品进行实质性增值加工，仅是简单加工或单纯的购销，不改变或增加实物商品价值的情形。

评估再售价格法的适用性时，应特别考虑功能、风险、契约条款、市场情况、交易内容是否包含无形资产、成本结构、商业经验、管理效率、会计处理的一致性等影响毛利率的因素。

四、成本加价法

成本加价法（Cost-Plus Pricing，CPLM），是指以从非关系人购进的成本或自行制造的成本，加计依可比较未受控交易成本加价率计算的毛利后的金额，为受控交易的常规交易价格。其计算公式为：常规交易价格＝自未受控交易人购进之成本或自行制造之成本×（1+可比较未受控交易成本加价率），成本加价率＝毛利÷购进之成本或自行制造之成本。

评估成本加价法的适用性时，应特别考虑功能、风险、契约条款、交易内容是否包含无形资产、成本结构、商业经验、管理效率、会计

处理的一致性等影响成本加价率的因素。

五、可比较利润法

可比较利润法（Comparable Profit Method，CPM），是指以可比较未受控交易于特定年限内的平均利润率指标为基础，计算可比较营业利润，并据以决定受控交易的常规交易结果。使用可比较利润法的步骤为：（1）选定受测个体及受测活动。（2）选定与受测个体及受测活动相似之可比较未受控交易。（3）选定利润率指标。（4）决定可比较未受控交易之平均利润率。（5）以平均利润率指针，依受测个体之受测活动于特定年限内的营业资产、销货净额、营业费用或其他基础之年平均数，计算可比较营业利润，并依相关规定产生常规交易范围。（6）受测个体从事受测活动于特定年限内的平均营业利润在前述常规交易范围内的，视为符合常规；在该范围外的，按交易当年度所有可比较营业利润的中位数调整受测个体当年度之营业利润。若存在未能取得交易当年数据的情况，按前述所有可比较营业利润的中位数调整。（7）以受测个体的常规营业利润为基础，决定受测个体以外依“所得税法”规定应缴纳台湾地区所得税的同一受控交易其他参与人的常规交易结果。

评估可比较利润法之适用性时，应特别考虑受测个体及受测活动与非关系人及其所从事相关活动的下列因素：（1）影响二者间可比较程度之因素，包括执行之功能、承担之风险、使用之营业资产、相关之营业、交易目标资产或服务之市场、营业规模、位于商业循环或产品循环之阶段；（2）成本、费用、所得及资产，于受测活动及其他活动间分摊方式之合理性及适宜性；（3）会计处理之一致性。

六、利润分割法

利润分割法（Profit Split Method，PSM），是指由于受控交易的各参与人所事的活动高度整合以至于无法单独衡量其交易结果，或受控交易的各参与人均对受控交易作出独特且有价值的贡献时，依各参与人对所有参与人合并营业利润的贡献，计算各参与人应分配之营业利润。该方法通常不需要直接依赖于严格可比的交易，因而可以应用于没有其他方法可用的缺乏独立可比交易，以及受控交易的各参与

人所从事之活动高度整合以致无法单独衡量其交易结果的个案。合并营业利润之分配，依下列步骤办理：（1）按例行性贡献分配例行性利润。以合并营业利润为基础，依各参与人从事相关营业活动的例行性贡献，分配其应得的市场公平报酬。其中“例行性贡献”，是指非关系人对于相同或类似营业活动的贡献，其以可资辨识市场公平报酬的营业活动为基础。计算例行性利润时，应进行功能分析，依各参与人执行的功能、承担的风险及使用的资产，确认其从事相关营业活动应分配的市场公平报酬。（2）按对无形资产之贡献分配剩余利润。合并营业利润减除前述分配给各参与人之例行性利润后，以其余额按各参与人于相关营业活动中对于无形资产的贡献价值，计算其应分配的剩余利润。无形资产的贡献价值，可以以外部市场公平报酬，或无形资产开发及所有相关改良、更新的资本化成本减除适当摊销后的余额为衡量标准。

评估利润分割法之适用性时，应特别考虑：（1）决定例行性贡献市场公平报酬的方法所应考虑之因素，包括执行的功能、承担之风险及使用的资产；（2）成本、费用、所得及资产，于相关营业活动及其他活动间分摊方式的合理性及适宜性；（3）会计处理的一致性等因素。

4.3.2.2. 各类型被测试交易适用的移转订价方法

“移转订价查核准则”规定的常规交易方法（移转订价方法）因被测试交易的性质的不同而存在不同的适用条件。准则主要规定了以下四种类型的交易适用的移转订价方法：

一、有形资产移转及使用

有形资产移转及使用交易可选择的移转订价方法有：可比较未受控价格法、再售价格法、成本加价法、可比较利润法、利润分割法以及其他经“财政部”核定之常规的易方法。针对有形资产移转及使用，营利事业可以基于行业的性质、交易的特征，按照“采用最适常规交易方法”的要求，可以选择合适的定价方法。

二、无形资产交易

适用于无形资产移转及使用之常规交易方法有：可比较未受控交易法、可比较利润法、利润分割法、收益法、其他经“财政部”核定的常规交易方法。

三、服务提供

适用于服务提供之常规交易方法包括：可比较未受控价格法、成本加价法、可比较利润法、利润分割法、其他经“财政部”核定的常规交易方法。

四、资金使用

适用于资金使用之常规交易方法有：可比较未受控价格法、成本加价法以及其他经“财政部”核定的常规交易方法。

4.3.3 转让定价调查

4.3.3.1 移转订价案件选案查核制度

为建立营所税不合常规移转订价案件选案查核制度，台湾地区“财政部”制定了“营利事业所得税不合常规移转订价案件选案查核要点”（以下简称“选案核查要点”）。所谓选案查核，是指就营所税结算申报不合常规移转订价案件，经由计算机选案依据“移转订价查核准则”进行查核。“选案核查要点”规定，稽征机关应就每年营所税结算申报不合常规移转订价案件进行选案查核，选案件数由稽征机关首长视人力、案件数量及重要性审慎决定。“核查要点”规定了营利事业与关系人间从事交易，其营所税结算申报案件列可以入选查案件的一些情形，包括：（1）申报的毛利率、营业净利率及纯益率低于同业申报；（2）全球集团企业总利润为正数，而台湾地区境内营利事业却申报亏损，或申报之利润与集团内其他企业比较显著偏低；（3）交易年度及前两年度之连续 3 年度申报之损益呈不规则巨幅变动情形；（4）未依规定格式揭露关系人相互间交易的数据；（5）未评估受控交易之结果是否符合常规，或决定受控交易的常规交易结果，且未按规定备妥相关文据；（6）关系人间有形资产的移转或使用、无形资产移转或使用、服务提供、资金使用或其他交易，未收取对价或收付的对价不合常规；（7）稽征机关进行调查时，未按规定提示

关系人交易的相关文据的，其以后年度的营所税申报案件。（8）经稽征机关依本准则调整的，其前后年度的营所税申报案件；（9）与设在免税或低税率国家或地区的关系人间业务往来，金额巨大或交易频繁；（10）与享有租税优惠的关系人间业务往来，金额巨大或交易频繁；（11）其他以不合常规的安排，规避或减少纳税义务。

此外，“选案核查要点”还规定，营利事业与其关系人间之交易，经与稽征机关签署预先订价协议的，可以不列入选查案件。但也有例外情形，即使签署预先订价协议，仍可以列入选查案件，这些情形包括：在适用预先订价协议的各该课税年度（1）未依“移转订价查核准则”第 29 条规定向稽征机关提出执行之年度报告或影响报告；（2）未依规定保存申请预先订价协议相关的文件及报告；（3）营利事业实际进行之交易，不符合预先订价协议之规定或不遵守协议条款；（4）营利事业隐瞒重大事项、提供错误信息、涉及诈术或不正当行为。

4.3.3.2 举证责任

移转订价的税额调整幅度牵涉征纳双方对经济实质认定标准，税务机关进行营利事业移转订价调查时进行税额调整的，举证责任主要在税务机关。但由于有关交易的重要事实与资料存在于纳税人的支配范围之内，税务机关信息收集处于劣势，因此，纳税人也承担提交关系人交易资料等协力义务。

4.3.3.3 核定方法

依“移转订价查核准则”第 32 条，营利事业依规定提示移转订价报告或其他替代文据的，稽征机关应依规定核定受控交易之常规交易结果，并据以核定相关纳税义务人之所得额；营利事业未依规定提示移转订价报告或其他替代文据或未能提示的，稽征机关依查得资料，按该上述规定核定；当稽征机关没有查得的资料且营利事业未提示的移转订价报告或其他替代文据是关系其所得额计算的收入、成本或费用的，稽征机关可以就该相关之营业收入净额、营业成本、营业费用，依同行业利润标准核定其所得额。同时，营利事业拒不提示之文据，如属有关其所得额之资料、文件，稽征机关可依“税捐稽征法”第

46 条规定处罚。[①]

此外，依“移转订价查核准则”第 35 条，从事受控交易之营利事业，有关收益、成本、费用或损益摊计之交易，经稽征机关进行调查，并报经“财政部”或“金融控股公司法”规定之主管机关核准按营业常规或交易常规调整且经核课确定者，其交易之他方如为“所得税法”规定应缴纳台湾地区所得税之纳税义务人，稽征机关应就该纳税义务人有关之交易事项进行相对之调整。

4.3.3.4 短漏报的处理

依据“移转订价查核准则”，从事受控交易的营利事业，应依“所得税法”及准则规定决定其常规交易结果，并据以申报所得额。未依规定办理致减少纳税义务，经稽征机关调整并核定相关纳税义务人之所得额的，如有下列具体短漏报，应依“所得税法”第 110 条短漏报规定办理：（1）受控交易申报之价格，为稽征机关核定之价格 2 倍以上，或为核定之常规交易价格 50%以下；（2）受控交易经稽征机关调整并核定增加的所得额，达营利事业核定全年所得额 10%，且达其核定全年营业收入净额 3%；（3）营利事业未提示移转订价报告，且无法提示其他文据证明其订价结果符合常规交易结果；（4）营利事业未于申报书表及移转订价文据揭露之受控交易，经稽征机关调整并核定增加之所得额，达营利事业核定全年所得额 5%，且达其核定全年营业收入净额 15‰。

4.4 预约定价安排（Advance Pricing Arrangement）

在台湾，除了通过准备同期资料避免处罚之外，纳税人也可以通过向该管稽征机关申请预先订价协议的形式提高移转订价的合规性，以减少事后查核所引发的争议及所造成的税务行政负担。预先订价协议是纳税义务人就其与关系人间进行交易之移转订价政策，与稽征机关议定其常规交易结果，所签订之相互约束契约。台湾“预先订价协议”与大陆所称的“预约定价安排”意义相同。“移转订价查核准则”

[①] 依“税捐稽征法”第46条第1项规定，“拒绝税捐稽征机关或‘财政部赋税署’指定之调查人员调查，或拒不提示有关课税资料、文件者，处新台币3000元以上30万元以下罚锾。”

第 5 章规定了预先订价协议的相关内容，此外，2021 年颁布了“‘财政部各地区国税局’处理预先订价协议案件作业要点”，[①]具体规定了税务机关处理预先订价协议案件的作业程序。台湾地区自 2004 年开始实施预先订价协议制度，2015 年之前申请资格为交易总额 10 亿元，或年度交易金额 5 亿元以上，才可向税务机关提出申请。根据台湾地区“财政部”统计，截至 2021 年底，税务机关受理件数仅有 21 件。台湾地区双（多）边预先订价协议申请及办理情况见表 4.1。[②]

表 4.1 双（多）边预先订价协议案件统计表

年度	期初未结件数	当期受理件数	当期办理结果				期末未结件数	与台湾地区签署双（多）边 APA 之国家或地区
			签署	否准	纳税义务人撤回	其他		
2008	0	1	0	0	0	0	1	-
2009	1	0	0	0	0	0	1	-
2010	1	0	0	0	0	0	1	-
2011	1	1	1	0	0	0	1	新加坡
2012	1	2	0	0	0	0	3	-
2013	3	0	0	1	0	0	2	-
2014	2	0	0	0	1	0	1	-
2015	1	1	1	0	0	0	1	荷兰
2016	1	1	0	0	0	0	2	-
2017	2	4	0	0	0	0	6	-
2018	6	4	2	0	0	0	8	瑞士、荷兰
2019	8	2	0	0	0	0	10	-
2020	10	2	0	0	0	0	12	
2021	12	3	3	0	1	0	11	日本、瑞士
合计		21	7	1	2	0	11	

4.4.1 适用范围

[①] 2021年11月1日台财税字第11004576730号令修正发布（原名称：“营利事业申请预先订价协议作业要点”，台财税字第09604543270号）。

[②] 参见台湾地区“财政部”网站：https://www.mof.gov.tw/singlehtml/6590?cntId=86203，访问日期：2023-05-19。

“移转订价查核准则”第 23 条对申请预先订价协议的条件作出了规定。首先，申请人有营业额，“财政部”2015 年 3 月 4 日修正“移转订价查核准则”，将原定申请营业额资格标准由申请预先订价协议之交易总额 10 亿元以上或年度交易金额 5 亿元以上，放宽为申请预先订价协议之交易总额 5 亿元以上或年度交易金额 2 亿元以上；其次，申请人前 3 年无重大逃漏税及备妥第 24 条规定的申请预先订价协议应提供的相关文件，并已完成移转订价报告。

4.4.2 程序

台湾地区预先订价的申请程序大致可以分为决定是否受理的先行程序以及受理后协议内容的讨论与签署两个主要阶段。下文详述之：

4.4.2.1 先行程序

先行程序是指在纳税人和税务机关讨论与签署预先订价协议内容之前，纳税人申请预先订价以及税务机关对此申请进行评估并决定是否受理的程序。

一、形式审查

“财政部”2015 年修订了“移转订价查核准则”，第 23 条第 4 项增加预先订价的预备会议申请机制。营利事业可于交易所涵盖之第 1 个会计年度终了（亦即预先订价协议申请期限）3 个月前先以简化文件（申请适用期间、集团全球组织架构、企业主要经营项目、受控交易类型与功能风险分析及申请预先订价协议理由等）提出预备会议申请。待稽征机关审视同意受理后，再进一步备妥移转订价报告等详细资料，提出正式申请。稽征机关应于营利事业申请预备会议之日起 1 个月内通知申请人或代理人预备会议时间及地点，并于 3 个月内完成前项预备会议，并以书面通知申请人是否同意正式申请，营利事业应于书面通知送达之日起 3 个月内依规定格式，并检附“移转订价查核准则”第 24 条规定的申请预先订价协议应提供的数据文件及报告，向该管稽征机关（正式）申请预先订价协议。预备会议可以增加预先订价协议申办制度的弹性、提升营利事业申请意愿，进而有效降低跨国企业双重课税的风险。

若营利事业依据“移转订价查核准则”第 23 条第 1 项、第 2 项或第 5 项规定直接申请预先订价协议的：“国税局”应于申请日起 1 个月内通知申请人或代理人是否同意受理。

二、实质审查

依据“‘财政部各地区国税局’处理预先订价协议案件作业要点”，稽征机关设立预先订价协议审议委员会处理预先订价协议案件，审议委员会执行秘书应指派专业人员组成审核评估小组，办理预先订价案件的审核评估。

“国税局”同意受理预先订价协议后，依据“移转订价查核准则”第 26 条，稽征机关应于收到申请人或其代理人所提供申请预先订价协议应提供的文件及报告之日起 1 年内（该期限可延长），由审核评估小组进行审核评估，并作出结论。审核评估时，如有必要，可以向申请人或其代理人提出咨询，或要求其提供补充数据、文件。审核评估小组完成审核评估后，应撰写审核评估报告提委员会审议，委员会审议通过的，审核评估小组应将结论作成记录签报局长。

4.4.2.2 预先订价协议内容的讨论与签署

依据“移转订价查核准则”第 27 条第 1 项规定，稽征机关应于作成审核评估结论之日起 6 个月内，与申请人或其代理人就可比较对象及其交易结果、假设条件、订价原则、计算方法、适用期间及其他主要问题相互讨论，并于双方达成协议后，由局长或其授权签署人与申请人共同签署预先订价协议。预先订价协议的适用期间，以申请年度起 3 年至 5 年为限。但申请交易之存续期间较短者，以该期间为准。预先订价协议一经签署，双方互负履行及遵守之义务。

4.5 受控外国企业（Controlled Foreign Corporation）

营利事业 CFC 制度自 2023 年度施行， CFC 的 2022 年度（含）以前盈余不追溯适用，同样 CFC 在 2022 年度（含）以前发生的亏损也不能抵减 2023 年度（含）以后发生的盈余。惟应特别注意，非低税区转投资事业的盈余分配或投资损失，是以决议分配日或实现日为权责发生年度，而非转投资事业产生盈余或发生亏损的年度。

4.5.1 判定标准

一、营利事业

（一）判定标准

依“所得税法”第 43 条之 3 第 1 项，CFC 的判定标准为：（1）股权控制：营利事业及其关系人直接或间接持有在台湾地区境外低税负国家或地区之关系企业股份或资本额合计达 50%以上，或（2）实质管理、控制：对该关系企业具有重大影响力者。

1. 股权控制定义

（1）股权控制定义及计算方式

CFC 子法“营利事业认列受控外国企业所得适用办法”（以下简称“CFC 适用办法”）对股权控制进行了定义。该股权控制定义参考 OECD BEPS 第 3 项行动计划成果报告《制定有效受控外国公司规则》（Designing Effective Controlled Foreign Company Rules）有关控制及少数股东共同行动之建议，加总营利事业及其关系人持有在低税负国家或地区之境外企业股权合并计算。另考虑跨国企业投资架构复杂，为简化股权计算，以当年度决算日之持股比率为准。具体如下：

依据“CFC 适用办法”第 2 条第 3 项，所称营利事业及其关系人直接或间接持有在台湾地区境外低税负国家或地区之关系企业股份或资本额合计达 50%以上，以该营利事业当年度决算日依下列方式合并计算之股份或资本额之比率认定：（1）营利事业直接持有在低税负国家或地区之境外企业股份或资本额者，依其持有比率合并计算。（2）营利事业通过关系企业而间接持有在低税负国家或地区之境外企业，且其持有关系企业股份或资本额超过 50%或对关系企业具有重大影响力者，以该关系企业持有在低税负国家或地区之境外企业之比率合并计算；未超过 50%者，按关系企业各层持有比率相乘积合并计算。（3）符合下列各目规定之关系人及被利用名义之人，应比照前二款计算方式，将其直接及间接持有在低税负国家或地区之境外企业之比率合并计算：①关系企业直接持有营利事业股份或资本额之比率超过 50%者。②关系企业间接持有营利事业股份或资本额且各层持有

比率超过 50%者。③依“财团法人台湾地区会计研究发展基金会”公开之企业会计准则公报及其解释，或“金融监督管理委员会”认可之国际财务报导准则、国际会计准则、解释、解释公告及证券发行人财务报告编制准则规定，关系企业对营利事业具有控制能力者。④“CFC 适用办法”规定之关系企业。⑤“CFC 适用办法”规定之关系人。⑥其他足资证明对营利事业之人事、财务及营运政策具有主导能力之关系人。⑦营利事业利用他人名义进行股权移转或其他安排，不当规避前述六类构成要件者。

依“CFC 适用办法”第 2 条第 4 项规定，若依上述规定计算营利事业及其关系人直接或间接持有在低税负国家或地区之境外企业之比率，如有重复计算情形，以较高者计入。

（2）其他相关定义

首先，“低税负国家或地区”的认定。依“所得税法”第 43 条之 3 第 2 项规定，所称低税负国家或地区，指关系企业所在国家或地区，其营所税或实质类似租税之税率未逾台湾营所税税率之 70%或仅对其境内来源所得课税者。“CFC 适用办法”第 4 条对“低税负国家或地区”的定义进行了进一步的明确，所称低税负国家或地区，指关系企业所在国家或地区有下列情形之一者：（1）关系企业所在国家或地区之营所税或实质类似租税，其法定税率（非有效税率）未逾“所得税法”规定营所税税率之 70%（14%）。（2）关系企业所在国家或地区仅就境内来源所得课税，境外来源所得不课税或于实际汇回始计入课税。同时，鉴于部分国家或地区对特定区域或特定类型企业适用特定税率或税制，为防止台湾地区境外企业借此规避适用 CFC 制度，因此，还规定若存在上述情形，应以该特定税率或税制依上述规定进行判断。此外，低税负国家或地区参考名单，由“财政部”公告。[①]

其次，明确“关系人”，包括关系企业及关系企业以外之关系人

[①] 名单见台湾地区“财政部”2022年12月13日台财税字第11100667270号公告。其中法定税率未逾14%的国家或地区计有29个，仅就境内来源所得课税，境外来源所得不课税或实际汇回时才计入课税的国家或地区计有50个，萨摩亚、爱尔兰、毛里求斯属对特定区域或特定类型企业提供特定税率或税制的，依个案事实个别判断。具“财政部”解答，公告的名单仅供参考，仍应以各该国家或地区实际情况判断其是否符合低税负国家或地区之定义。

的定义。“CFC 适用办法”第 3 条对“关系企业”及“关系企业以外之关系人”进行了定义。为实现现行反避税制度关系人定义一致，参考“移转订价查核准则”及“资本稀释查核办法”，分别列举了构成“关系企业”及“关系企业以外之关系人”之情形。其中，对于营利事业相互间之控制关系，考虑“CFC 适用办法”与“移转订价查核准则”“资本稀释查核办法”立法意旨之差异，作出了部分修正，例如分支机构无法持有其他营利事业之股权，因此无须列为关系企业。

2. “实质控制”定义

“CFC 适用办法”第 2 条第 5 项规定，“实质控制”以营利事业及其关系人对在低税负国家或地区之境外企业之人事、财务及营运政策具有主导能力作判断。依该规定，所称“具有重大影响力”，指营利事业及其关系人对在低税负国家或地区之台湾地区境外企业之人事、财务及营运政策具有主导能力。若营利事业及其关系人，于当年度决算日前有借股权移转或其他安排，不当规避前述“股权控制”构成要件者，稽征机关得以当年度任一日依前项各款方式合并算之持有在低税负国家或地区之境外企业股份或资本额最高比率认定之。

（二）豁免条款

同时，第 43 条之 3 第 1 项还定有豁免条款：即 CFC 于所在国家或地区有实质营运活动或当年度盈余在一定基准以下者，得免适用 CFC 规则。依“CFC 适用办法”第 2 条第 2 项规定，CFC 适用 PEM 规定者，则不适用 CFC 规定，即 PEM 制度优先适用。营利事业办理营所税结算申报时，应依规定格式揭露 CFC 相关信息，如果 CFC 符合豁免规定，须检附符合豁免规定适用要件的相关文件。

“CFC 适用办法”还进一步明确“有实质营运活动”和“当年度盈余在一定基准以下”两个豁免条件：

1. 有实质营运活动

依“CFC 适用办法”第 5 条第 2 项规定，所称有实质营运活动，指 CFC 符合下列条件者：（1）在设立登记地有固定营业场所，并雇用员工于当地实际经营业务。（2）当年度投资收益、股利、利息、权利金、租赁收入及出售资产增益（以上均为消极所得）之合计数占

营业收入净额及非营业收入总额合计数低于 10%，但属海外分支机构相关收入及所得，不纳入分子及分母计算。CFC 将其在设立登记地自行研发无形资产或自行开发、兴建、制造有形资产，提供他人使用取得权利金收入、租赁收入及出售该资产增益，不纳入分子计算。经台湾地区主管机关许可之银行业、证券业、期货业及保险业，其控制之各 CFC 在设立登记地亦以经营银行、证券、期货及保险为本业者，本业收入不纳入分子计算。

2. 当年度盈余在一定基准以下

依“CFC 适用办法”第 5 条第 3 项规定，所称“当年度盈余在一定基准以下”，指个别 CFC 当年度盈余在 700 万元以下。但属台湾地区境内同一营利事业控制之全部 CFC 当年度盈余或亏损合计为正数且逾 700 万元者，其持有各该个别 CFC 当年度盈余，仍应适用上述 CFC 规定。

二、个人

（一）认定标准

依“所得基本税额条例”，增订第 12 条之 1 第 1 项，个人及其关系人直接或间接持有在台湾地区境外低税负国家或地区之关系企业股份或资本额合计达 50%以上或对该关系企业具有重大影响力者，该境外关系企业为 CFC。

“个人计算受控外国企业所得适用办法”（以下简称“个人 CFC 办法”）对于“股权控制”及“实质控制”定义，以及相关的“关系人”“低税负国家或地区”等概念分别做出了进一步的明确。

（二）豁免条款

依“所得基本税额条例”第 12 条之 1 第 1 项及“个人 CFC 办法”第 5 条第 2 项，CFC 于所在国家或地区有实质营运活动或当年度盈余在一定基准以下者，个人得免适用 CFC 规定。所称有实质营运活动，指 CFC 符合下列条件者：（1）在设立登记地有固定营业场所，并雇用员工于当地实际经营业务。（2）当年度投资收益、股利、利息、权利金、租赁收入及出售资产增益之合计数占营业收入净额及非营业收入总额合计数低于 10%，但属海外分支机构相关收入及所得，不纳

入分子及分母计算。CFC 将其在设立登记地自行研发无形资产或自行开发、兴建、制造有形资产，提供他人使用取得权利金收入、租赁收入及出售该资产增益，不纳入分子计算。所称当年度盈余在一定基准以下，指个别 CFC 当年度盈余在 700 万元以下。但当年度个人与其依“所得税法”规定应合并申报综所税之配偶及受扶养亲属控制之全部 CFC 当年度盈余或亏损合计为正数且逾 700 万元者，个人持有各该个别 CFC 当年度盈余，仍应适用 CFC 规定。

4.5.2 税务调整

一、营利事业

符合“所得税法”第 43 条之 3 规定的 CFC 判定标准的，营利事业应将该关系企业当年度之盈余，按其持有该关系企业股份或资本额之比率及持有期间计算，认列投资收益，计入当年度所得额课税。

“CFC 适用办法”第 5 条第 5 项对当年度盈余的计算进行了规定，当年度盈余的计算以 CFC 依台湾地区认可财务会计准则计算之当年度盈余为原则，但其属源自非低税负国家或地区采权益法认列转投资事业之投资收益或投资损失，以该转投资事业股东同意或股东会决议盈余分配数或投资损失已实现数计入。“CFC 适用办法”第 6 条，明确了上述认列投资收益的方式，即营利事业应将 CFC 依上述规定计算之当年度盈余，减除依 CFC 所在国家或地区法律规定提取的法定盈余公积或限制分配项目及以前年度经稽征机关核定之各期亏损后之余额，按其直接持有该 CFC 股份或资本额之比率及持有期间计算，认列投资收益，计入当年度所得额课税。依“CFC 适用办法”第 7 条，为避免重复课税，营利事业于实际获配各 CFC 股利或盈余时，其已依前条规定认列投资收益并计入当年度所得额课税部分，不计入获配年度所得额课税。营利事业实际获配 CFC 之股利或盈余时，其已依所得来源地税法规定缴纳之股利或盈余所得税，于规定期限内可办理扣抵。营利事业获配前开股利或盈余属源自大陆转投资事业分配之投资收益，其在大陆已缴纳之股利或盈余所得税及在第三地区已缴纳之公司所得税及股利或盈余所得税，亦得于规定期限内办理扣抵。

二、个人

个人应将该关系企业当年度之盈余，按其持有该关系企业股份或资本额之比率计算营利所得加计海外所得合计，计入当年度个人之基本所得额。“个人 CFC 办法”第 6 条规定，个人应将企业当年度之盈余，减除依 CFC 所在国家或地区法律规定提列之法定盈余公积或限制分配项目及以前年度经稽征机关核定之各期亏损后之余额，按其直接持有该 CFC 股份或资本额之比率及持有期间计算营利所得，与“所得基本税额条例”规定之所得合计，计入当年度个人之基本所得额。但一申报户全年之合计数未达 100 元者，免予计入。

4.5.3“境外资金汇回管理运用及课税条例”

为引导个人汇回境外资金及营利事业汇回境外转投资收益，2017 年 7 月，台湾地区制定了“境外资金汇回管理运用及课税条例”，给予两年税率优惠，“行政院”核定自 2019 年 8 月 15 日施行。个人及营利事业汇回境外资金或境外转投资收益，可以选择适用本条例，免依一般所得税制课税。个人和营利事业向稽征机关申请适用该条例，经稽核准后，于下列期间将境外资金汇回或获配且汇回境外转投资收益存入外汇存款专户时，由受理银行按下列税率代为扣取税款（条例施行之日起逾 2 年后始汇回的资金不适用）：（1）于本条例施行之日起算：1 年内，税率为 8%。（2）于本条例施行满 1 年之次日起算 1 年内，税率为 10%。存入外汇存款专户资金，原则上用于实质投资，至多 25%金融投资，至多 5%可自由运用（不得购置不动产）。未从事实质及金融投资之资金，需于外汇存款专户内存放达 5 年（自由运用资金除外），期满分三年各提取 1/3。若于规定期限内运用上述资金完成实质投资，6 个月内向“国税局”申请退还 50%税款（即实质税率为 4%或 5%）。但是未按规定运用资金的情况下，则需按 20%税率补征差额税款。据台湾地区“财政部”统计，自 2019 年 8 月起施行至 2021 年 8 月申请期限届满，累计引导逾 3500 亿元境外资金申请汇回，截至 2021 年 9 月 14 日，经“国税局”核准并实际汇回约 3017 亿元。

依据台湾地区现行所得税制，境外直接投资和转投资大陆分配股利时在台湾地区境外被扣缴的税款，可以抵免该投资收益汇回台湾地

区后的应纳税额。若企业选择适用该条例后，则无法适用上述税额抵免和“所得税法”规定的盈亏互抵等规定。企业应综合权衡利弊后决定是否适用该规定。

4.6 成本分摊协议管理（Cost Contribution Arrangements）

台湾地区“移转订价查核准则”等移转订价法规中均未制定关系企业间共同开发之成本分摊之规定。

4.6.1 主要内容

无。

4.6.2 税务调整

无。

4.6.3 案例

无。

4.7 资本弱化

台湾地区所称资本稀释与大陆所称的资本弱化意义相同。台湾地区于 2011 年 1 月 26 日修正公布“所得税法”第 43 条之 2，明定反自有资本稀释课税规定，并自 2011 年度起施行。依据第 43 条之 2，营利事业对关系人之负债占业主权益超过一定比率者，超过部分之利息支出不得列为费用或损失。而营利事业于办理结算申报时，应将对关系人的负债占业主权益比率及相关信息，于结算申报书揭露。上述关系人、负债、业主权益之范围、负债占业主权益一定比率及其他具体内容，由“财政部”具体规定。银行、信用合作社、金融控股公司、票券金融公司、保险公司及证券商，不适用上述规定。

4.7.1 判定标准

“财政部”于 2011 年 6 月 22 日订定发布“营利事业对关系人负债之利息支出不得列为费用或损失查核办法”（以下简称“资本稀释查核办法”），该办法第 5 条参酌国际间普遍采行之避风港法则比率（Safe Harbors），订定营利事业对关系人之负债占业主权益比率标

准为3：1（即安全港法则比率为3），超过部分之利息支出不得列为费用或损失。

4.7.2 税务调整

“资本稀释查核办法”第2条规定营利事业办理营所税结算申报与稽征机关调查及核定时，该办法的规定是计算不得列为费用或损失之利息支出的依据。第3条规定关系人的范围包括关系企业及关系企业以外之关系人，并进行了详细的列举。为正确计算营利事业关系人之负债占业主权益比率，第4条明定应纳入关系人负债及业主权益之范围。另外为简化税务行政及兼顾营利事业借入资金之实务状况，该条还规定不纳入关系人负债之情形。

“资本稀释查核办法”第5条规定，营利事业直接或间接对关系人之负债占业主权益比率超过规定标准者，应依下列公式计算不得列为费用或损失之利息支出：不得列为费用或损失之利息支出＝当年度关系人之利息支出合计数×（1－关系人之负债占业主权益之比率标准/关系人之负债占业主权益之比率）。依台湾地区“财政部”提供的案例：[①]假设甲公司2011年度符合“资本稀释查核办法”第5条规定之当年度关系人之利息支出合计数2500万元，且其关系人之负债占业主权益比率为4:1（当年度每月平均各关系人之负债合计数为4亿元；当年度每月平均业主权益合计数为1亿元），超过3:1比率标准，则其依上述公式计算的当年度不得列为费用或损失之利息支出金额如下：

不得列为费用或损失之利息支出

$$= \text{当年度关系人之利息支出合计数} \times \left(1 - \frac{\text{关系人之负债占业主权益之比率指标}}{\text{关系人之负债占业主权益之比率}}\right)$$

$$= 2500\ \text{万元} \times \left(1 - \frac{3}{\frac{1}{4}}{1}\right) = 2500\ \text{万元} \times \left(1 - \frac{3}{4}\right) = 625\ \text{万元}$$

为便利营利事业正确申报、计算及稽征机关查核不得列为费用或

① 台湾地区“财政部赋税署”网站：http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140005&serno=200912140019&menudata=DotMenu&contlink=ap/news_view.jsp&dataserno=201106230000，2011-06-22。

损失之利息支出，“资本稀释查核办法”第 6、第 7 条明定营利事业于办理营所税结算申报时，应依规定格式揭露关系人之负债占业主权益比率及相关信息，并备妥及保存相关文据。另为适度减轻营利事业之揭露负担，订有免揭露之范围。

4.8 法律责任

依据“移转订价查核准则”，从事受控交易的营利事业，应依“所得税法”及准则规定决定其常规交易结果，并据以申报所得额。未依规定办理致减少纳税义务，经稽征机关调整并核定相关纳税义务人之所得额的，如有具体短漏报，应依“所得税法”第 110 条短漏报规定办理。

第五章　两岸税收协议及相互协商程序[①]

5.1 两岸税收协议

从2009年国家税务总局和台湾相关部门通过海协会和台湾海基会建立的平台商谈两岸税收协议开始，历经6年数回合协商就协议内容达成全部共识。2015年8月25日，海协会和台湾海基会，在福州举办的“两岸两会第十一次高层会谈”中，签署了《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》（以下简称“两岸税收协议”或“协议”）。

两岸税收协议包括正文《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》及附件《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作具体安排》两部分，正文包括序言及13个条文；附件包括13个条文。正文为两岸税务领域加强合作与交流的原则性规定，附件则对各类所得的征税权划分和协议税率、消除双重课税方法、非歧视待遇、相互协商、资讯交换等具体内容作了明确规定。

两岸税收协议文本体例不同于常规税收协定，但基本涵盖所有常规税收协定要素。两岸税收协议既参照了税收协定惯例，又充分考虑了两岸特色，主要体现在制定了一些不同于大陆和台湾各自与其他国家或地区签订的税收协定条款，例如设置“实际管理机构（处所）”规定，解决经由第三地间接投资大陆台商的税收居民认定问题，特别架设税务交流合作平台。就特色而言，除了文本体例以及个别条款的内容与常规税收协定不同外，相较于大陆目前（截至2020年4月）对外正式签订的107个双边税收协定以及与香港、澳门两个特别行政区签署的税收安排，两岸税收协议整体上提供的减免税措施更为优惠（参见表5.1），规定了信息保护水平高、范围限缩程度高、程序最严谨的税收信息（资讯）交换条款以及更完善的争议解决机制。此外，包括两岸税收协议在内的一些两岸重要协议，都是由海协会和台湾海基会以民间名义签署，签署主体与以往大陆与其他国家和地

[①] 有关两岸税收协议及两岸税收协调的详细分析，请参见李刚、郝利军：《海峡两岸税收程序法律制度比较与税收协调问题研究》，厦门大学出版社2018年版。

区的税收协定（安排）签署主体存在不同，这也是协议的特色。

表 5.1　两岸税收协议与大陆签订（选样）税收协议主要措施比较表[①]

项目 与大陆签署税收协议	在大陆承包工程构成常设机构的期间	大陆投资所得适用税率				出售大陆股票交易所得	信息交换不溯及既往规定
		股息	利息	特许权使用费（权利金）			
				税率	工商科学设备租金		
台湾	超过 12 个月	5%；10%	7%	7%	不包括 可能免税	免税	明定
香港	超过 6 个月	5%；10%	7%	7%	包括 7%	可课税	—
澳门	超过 6 个月	10%	7% 10%	10%	包括 10%	可课税	—
新加坡	超过 6 个月	5%；10%	7% 10%	10%	包括 6%	可课税	—
韩国	超过 6 个月	5%；10%	10%	10%	包括 10%	免税	—
日本	超过 6 个月	10%	10%	10%	包括 10%	可课税	—

台湾地区的税收协定网络远没有大陆广。至 2022 年 12 月 31 日止，台湾地区已签署并生效之全面性所得税协定计 34 个（另有与大陆签订的税收协议未生效）；另签订海、空或海空国际运输所得互免所得税单项协议共 13 个，如附录四所示。此外，台湾地区已签署待生效的全面性所得税协定包括两岸税收协议及与澳门签订的海运所得互免所得税单项协议。截至 2020 年 4 月底，在与大陆已签署并生效税收协定的 101 个国家和地区以及与台湾签署并生效税收协定的 33 个国家中，与大陆和台湾地区共同签署并生效双边税收协定的国家有 29 个，包括印度、印度尼西亚、以色列、马来西亚、新加坡、泰国、越南、澳大利亚、新西兰、奥地利、比利时、丹麦、法国、德国、匈牙利、卢森堡、马其顿、荷兰、斯洛伐克、瑞典、瑞士、英国、南非、日本、意大利、加拿大、波兰、捷克、沙特阿拉伯。因此，大陆投资者在台湾地区借助于其税收协定安排商业布局并进行税收筹划的空间有限。同时，如表 5.2 所示，在与上述 29 个国家签订的税收协定中，总体上相较于两岸各自签订的税收协定（或协议），两岸税收协议内容更加灵活，优惠程度更高，筹划空间更大。

表 5.2　两岸所签订税收协定股利、利息及权利金适用税率（%）对比表

① 来源：《两岸租税协议简明版问答集》，台湾地区“财政部”台财际字第10424516060号函。

	台湾方面			大陆方面		
国家\所得类别	股利	利息	权利金	股息	利息	特许权使用费
无租税协定	21	15[1]，20	20	10	10	10
澳大利亚	10[2]，15	10	12.5	15	10	10
奥地利	10	10	10	7（25%）[3]，10	10	10
比利时	10	10	10	5（25%）10	10	7
丹麦	10	10	10	5（25%），10	10	10，7[4]
法国	10	10	10	5（25%），10	10	10
德国[5]	10	10，15[6]	10	5（25%），15[7]，10	10	10
匈牙利	10	10	10	10	10	10
印度	12.5	10	10	10	10	10
印度尼西亚	10	10	10	10	10	10
以色列	10	7[8]，10	10	10	7（限于银行或金融机构），10	10
卢森堡	10，15[9]	10，15[10]	10	5（25%），10	10	10，6
马其顿	10	10	10	5	10	10
马来西亚	12.5	10	10	10（中国大陆），马来免税	10	10，15[11]
新西兰	15	10	10	15	10	10
荷兰	10	10	10	5（25%），10	10	10，6
新加坡	40[12]	未订	15	5（25%），10	7（限于银行或金融机构），10	10
斯洛伐克	10	10	5[13]，10	10	10	10
南非	5[14]，15	10	10	5	10	10，7
瑞典	10	10	10	10	10	10
瑞士	10[15]，15	10	10	5（25%），10	10	9
泰国	5[16]，10	10[17]，15	10	15（25%），20	10	15
英国	10	10	10	5（25%），15，10[18]	10	10，6
越南	15	10	15	10	10	10
日本	10	10	10	10	10	10
意大利	10	10	10	10	10	10
波兰	10	10	10，3[19]	10	10	10，7
加拿大	10，15[20]	10	10	10（10%），15	10	10
捷克	10	10	5[13]，10	5（25%），10	7.5	10
沙特阿拉伯	12.5	10	4[21]，10	5	10	10

注：

[1] “各类所得扣缴率标准”第3条第1项第4款（利息）：除短期票券到期兑偿金额超过首次发售价格部分之利息、依“金融资产证券化条例”或“不动产证券化条例”规定发行之受益证券或资产基础证券分配之利息、公债、公司债或金融债券之利息、前述三种有价证券或短期票券从事附条件交易，到期卖回金额超过原买入金额部分之利息，按给付额或分配额扣取15%。

[2] 在澳大利亚，依《联邦所得税法》规定“已缴纳一般公司税”的股利，不得超过股利总额之10%。在台湾，股利取得人为公司（合伙组织除外）直接持有给付股利公司资本25%以上，不得超过股利总额之10%。

[3] 表中股利一列“7（25%）或6（25%）”表示，持股比例超过25%时适用的限制税率为7%或6%，下同。

[4] 表中特许权使用费一列，“10，6”或“10，7”表示，10%的税率适用于：为使用或有权使用文学、艺术或科学著作（包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带）的版权，任何专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，或者为有关工业、商业、科学经验的信息（专有技术）所支付的作为报酬的各种款项；7%或 6%的税率适用于：为使用或有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项。
[5] 本表使用中德两国 2014 年重新签订的税收协定，该协定截至 2016 年 1 月 1 日未生效。
[6] 台湾不动产投资信托或不动产资产信托所分配之所得，在台湾该信托部分或全部之利润系适用免税，或其分配之金额得自利润中扣除时，所课征之税额不得超过利息总额之 15%。
[7] 如果据以支付股息的所得或收益由投资工具直接或间接从投资于《中德税收协定》第 6 条所规定的不动产所取得，在该投资工具按年度分配大部分上述所得或收益，且其来自于上述不动产的所得或收益免税的情况下，不应超过股息总额的 15%。
[8] 以色列（台湾地区）之银行所提供各种贷款所取得源自台湾（以色列）之利息，不得超过利息总额之 7%。
[9] 股利之受益所有人为设立于卢森堡之集合式投资工具，且依卢森堡租税目的视为法人者，不得超过股利总额之 15%。
[10] 利息之受益所有人为设立于卢森堡之集合式投资工具，且依卢森堡租税目的视为法人者，不得超过利息总额之 15%。
[11] 10%的税率适用于：使用或有权使用专利、专有技术、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序、科学著作的版权，或者使用、有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报；15%的税率适用于：使用或有权使用文学、艺术著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权。
[12] 股利课征之税额，连同给付股利之公司应纳之公司所得税，不得超过用以分配股利之公司课税所得额之 40%。所称“应纳之公司所得税”，包括依促进经济发展目的而制定之法律规定所减免之公司所得税在内。
[13] 使用或有权使用工业、商业或科学设备所给付之对价，不得超过权利金总额之 5%。
[14] 股利受益所有人直接持有给付股利公司资本 10%以上者，不得超过股利总额之 5%。
[15] 受益所有人为公司（不包括合伙）且直接持有该给付股利之公司之股份 20%以上的，为股利总额之 10%。
[16] 受益所有人直接持有给付股利公司之资本 25%以上者，不得超过股利总额之 5%。
[17] 由金融机构（包括保险公司）取得者，不得超过利息总额之 10%。
[18] 参照德国部分脚注。
[19] 使用或有权使用工业、商业或科学设备所给付之对价，不得超过权利金总额之 3%。
[20] 受益所有人为公司且直接或间接持有该给付股利公司之资本 20%以上者，不得超过股利总额之 10%。其他情况，不得超过股利总额之 15%。
[21] 使用或有权使用工业、商业或科学设备所给付之对价，不得超过权利金总额之 4%。

5.1.1 两岸税收协议

《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》原文见国家税务总局网站：http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1794734/content.html。

依据协议正文第 13 条，协议生效须经双方各自完成相关程序并以书面通知另一方。但是截至 2018 年 2 月底，两岸均未完成相应的生效程序，该协议处于未生效状态。大陆方面的程序较为简易；但在台湾方面，其通过

立法部门的审查仍有待时日。依据“两岸人民关系条例”第 5 条第 2 项规定，[①]台湾地区“行政院”于 2015 年 9 月 3 日函请“立法院”优先审议，并经“立法院”2015 年 9 月 15 日院会决议交付“内政及财政委员会”联席审查。该协议在台湾的通过还需配合“两岸人民关系条例”第 25 条之 2 修正并完成相关生效程序后才能完成。[②]目前本协议属于已签署等待“立法院”审查的两岸协议，台湾地区希望能在“两岸协议监督条例”完成立法后，再依“两岸协议监督条例”进行两岸税收协议及配套法案的审议。因此，《协议》何时能够生效还存在较大的不确定性。关于生效条款，该《协议》的效力向前适用不溯及既往，源泉（就源）扣缴税款适用于协议生效之次年 1 月 1 日（含当日）以后实际给付金额。其他税款适用于本协议生效之次年 1 月 1 日（含当日）以后开始之课税年度的所得。资讯交换适用于本协议生效之次年 1 月 1 日（含当日）以后开始之课税年度的资讯。

两岸税收协议参照双方各自签订的税收协议，以 OECD 税收协定范本（为主）及 UN（联合国）税收协定范本为蓝本，考虑了双方税法规定、经贸往来情况及税收政策等因素，基于平等互惠原则签订。两岸税收协议的签署，可以进一步优化两岸相互投资的税务环境，为两岸企业提供相对稳定、透明、公平以及有竞争力的投资环境和条件，对于深化两岸经贸合作有重要意义。对投资者来说，协议规定合理的协议税率、税收抵免规定和方法、非歧视待遇、税务争端协商解决程序，可以使纳税人在降低税收负担、消除重复课税的基础上享受无差别的税收待遇，并为其提供了争议解决渠道和权益救济机制。

5.1.2 适用范围

① “两岸人民关系条例”第5条第2项规定：“协议之内容涉及法律之修正或应以法律定之者，协议办理机关应于协议签署后30日内报请‘行政院’核转‘立法院’审议；其内容未涉及法律之修正或无须另以法律定之者，协议办理机关应于协议签署后30日内报请‘行政院’核定，并送‘立法院’备查，其程序，必要时以机密方式处理。”

② “两岸人民关系条例”第25条之2为拟增订条款，其要点为：基于互惠原则下，对于大陆人民、法人、团体或其他机构自台湾地区取得之收入或所得，及台湾地区人民、法人、团体或其他机构自大陆取得之收入或所得，减免其应纳之营业税及所得税，并得相互提供税务协助。草案全文内容为：“（第1款）大陆地区人民、法人、团体或其他机构自台湾地区取得之收入或所得，及台湾地区人民、法人、团体或其他机构自大陆地区取得之收入或所得，得于互惠原则下，减免应纳之营业税及所得税，以避免在台湾地区及大陆地区双重课税；台湾地区与大陆地区并得相互提供防止逃漏税及征税之协助。（第2款）前项减免税捐及相互提供协助之范围、方法、适用程序及其他相关事项之办法，由‘财政部’依第4条之2规定订定之台湾地区与大陆地区协议事项拟订，报请‘行政院’核定。”

5.1.2.1 主体范围（适用对象）

依两岸税收协议正文第 1 条，在适用主体方面，有权适用协议的主体是“两岸一方或双方居民（居住者）”。一方居住者在另一方所得可依协议在另一方享受减免税优惠，并在一方主张消除双重课税。两岸税收协议的适用对象表述为“居民（居住者）”，是由于大陆所称的“税收居民”在台湾称为“居住者”（以下统称为“居民”）。如果同时为台湾居民及大陆居民，可依判定准则决定唯一居民身份，无需在两岸均就双方所得合并课税。

一、如何确定“居民”身份

依据附件第 1 条第 1 款第 1 项，居民需按大陆和台湾地区各自税法规定对居民的定义处理，但不包括仅就该一方所得而负有该一方纳税义务的人。按照大陆税法的规定，居民包括个人、公司、合伙企业和其他团体。依据台湾地区“适用所得税协定查核准则”第 5 条规定，适用所得税协定之台湾地区之居住者，个人指‘所得税法’第 7 条第 2 项规定之台湾地区境内居住之个人；公司或其他任何人之集合体指：（1）依‘所得税法’第 3 条第 2 项规定，应就台湾地区境内外全部营利事业所得课税的营利事业。（2）“所得税法”规定的教育、文化、公益、慈善机关或团体。（3）各级政府机关。（4）公务人员退休抚恤基金、新制劳工退休基金、旧制劳工退休基金、劳工保险基金、“国民”年金保险基金及其他经“财政部”认定由各级政府设置非以营利为目的且由其直接或间接完全持有或控制之实体。（5）其他依“所得税法”或其他法律规定，应就台湾地区境内外全部所得课税之人。

与大陆与其他国家或地区间签订的税收协定（或安排）以及两大税收协定范本不同的是，附件第 1 条第 1 款第 2 项对居民进行了补充定义，即“虽有前述规定，依第三方法律设立的任何实体，其实际管理机构（处所）在协议一方者，视为该一方的居民。”并对前述实际管理机构（处所）的定义进行了明确，实际管理机构（处所）是指企业实际作出其整体营业所必须的重大管理及经营决策的机构（处所）。所称实际管理机构（处所）在协议一方，指企业同时符合下列规定者：（1）作出重大经营管理、财务

管理及人事管理决策的人为该一方居住的个人或总机构在该一方的企业，或作出该等决策的机构（处所）在该一方；（2）财务报表、会计账簿记录、董事会议记录（董事会议事录）或股东会议记录（股东会议事录）的制作或储存机构（处所）在该一方；（3）实际执行主要经营活动的机构（处所）在该一方。

两岸税收协议中特别规定了实际管理机构，用来认定通过第三地投资的企业的居民身份。在两岸税收协议生效前，对于在第三地（国）设立的实体，大陆方面依据《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》（国税发[2009]82 号，简称“82 号文”），可能被判定为实际管理机构在中国境内的居民企业，并进行征税。在陆资间接投资台湾的情况下，对于作为陆资间接投资台湾中介的第三国（地）实体，符合条件的，可以依据 82 号文，向其实际管理机构所在地或大陆主要投资者所在地主管税务机关提出居民企业申请，判定为实际管理机构在中国境内的居民企业，从而适用两岸税收协议，享受相关优惠规定。而协议签署时，台湾地区“实际管理机构（处所）”相关规范（“所得税法”第 43 条之 4）尚未通过（截至 2022 年 3 月已通过但未生效实施），台湾的“所得税法”尚未将 PEM 位于台湾的实体纳入居民企业的范围，而台商通过在第三地设立的投资控股公司再赴大陆间接投资约占其对大陆投资总额 75%，该第三地区公司原本无法适用协议规定，但是该规定可以使 PEM 在台湾的第三地公司认定为台湾居住者，适用本协议。因此，实际管理机构（处所）条款可以满足两岸间投资与运营实际的需要。在协议生效后，因为协议对实际管理机构（处所）的认定作出规范，当第三地投资控股公司符合 PEM 的定义时，该所得可能会被课税，因此在一定条件下将台湾地区的课税权延伸到第三地。而对于通过第三地间接投资大陆的台商来说可以依相关规定重新申请成为台湾税收居民。

二、双重居民身份处理

对于双重居民身份的协调，OECD 和 UN 范本针对此问题，个人通过决胜法（Tie-Breaker Rule）解决，法人通过实际管理机构所在地的判定解决。决胜法，是指通过永久性住所所在地、重要利益中心、习惯性居住地、国

籍顺序判定个人为哪一方的居民，若上述标准都无法判定，则由缔约双方主管机关协商解决。在大陆所签的税收协定或安排中，因缔约国或地区的不同，双重居民身份判断有较大的灵活性。对于个人的双重居民身份，中日、中法等协定规范规定通过协商或协议解决，中英、中马、中丹、中挪、中意、中捷等协定则按照两个协定范本的判断顺序来确定。对于法人的双重居民身份，协定有不同的处理方法——有的明确为以总机构所在地为准，如中日、中德、中比等协定；有的明确为以实际管理机构所在地为准，如中英、中马、中丹等协定；有的明确为通过协商解决，如中加、中新（新加坡）协定等。

两岸税收协议规定，个人同为双方居民时，其身份按永久住所、主要利益中心所在地、经常居所依序决定。对居民个人身份的决定如有疑义，或个人以外的人同为双方居民时，由双方税务主管部门商定，从而避免个人对两地均承担完全的纳税义务。两岸税收协议关于个人双重居民身份处理，参照两个协定范本的判断顺序，由于两岸并非国与国之间的关系，因此相较范本缺少了“国籍”标准。而对于法人双重居民身份的判断只明确由双方税务主管部门商定。

5.1.2.2 客体范围

在适用客体方面，两岸税收协议适用税种（税目）为对所得征收的所有税收，即大陆的企业所得税和个人所得税，以及台湾方面营所税、综所税及所得基本税额。但也有例外，正文第 2 条第 2 款规定海运及空运收入还另包含营业税、增值税或类似税收（台湾统称为“营业税”）。

5.1.2.3 地域范围

两岸税收协议未规定其适用的地域范围。

5.1.3 常设机构（Permanent Establishment）的认定

常设机构是指协议一方的居民企业在协议另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构通常是用来判断营业利润来源地是否具有税收管辖权的重要标准，对于收入来源地的税收管辖权具有至关重要的影响。由于税收协定（协议或安排）的主要功能是划分居住国（地）与来源国（地）

对跨国（地）收入的征税权，从而避免对跨国（地）收入的双重征税，因此，国际税收协定通常采用的原则是，居住国（地）企业在来源国（地）有常设机构的，来源国（地）的征税权受限制的程度低，居住国（地）企业在来源国没有常设机构的，来源国（地）的征税权受限制的程度高。因此，对于赴台投资或者从事经营活动的大陆居民来说，是否按照两岸税收协议的规定构成在台湾的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。

两岸税收协议附件第 2 条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协议的规定，常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定营业场所。根据协议规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。两岸税收协议中，场所型常设机构参照了 OECD 范本的规定，将单纯提供“交付（运送）”功能的设施、货物或商品排除适用常设机构的规定；工程型常设机构也参照了 OECD 范本的规定，将工程型常设机构的构成时间定为 12 个月（UN 范本为 6 个月）；服务型常设机构则采用了 UN 范本的规定，采用 183 天标准。

5.1.3.1 场所型常设机构的认定

一、正面清单

两岸税收协议规定的场所型常设机构的形式有管理处、分支机构、办事处、工厂、工作场所、矿场、油井或气井、采石场或任何其他天然资源开采场所。

二、负面清单

并非所有的非本国或本地区企业及其分支机构都是常设机构。要构成常设机构，需要符合一定的条件。两岸税收协议规定的常设机构的负面清单主要是针对场所型常设机构的，负面清单的功能在于阻却场所型常设机构的构成。根据两岸税收协议附件第 2 条第 1 款第 4 项的规定，下列情形不构成常设机构：（1）专为储存、展示或交付（运送）属于该企业的货物或商品的目的而使用的设施。（2）专为储存、展示或交付（运送）的目的，或专为供其他企业加工的目的，而储备属于该企业的货物或商品。（3）专

为该企业采购货物或商品或搜集资讯的目的，或专为该企业从事广告、资讯提供、科学研究或具有准备或辅助性质的类似活动，所设置的固定营业场所。（4）专为从事以上活动的结合所设置的固定营业场所；但以该结合的固定营业场所整体活动具有准备或辅助性质者为限。

上述负面清单，将一些具有辅助或准备性的场所设施排除在了常设机构之外。

5.1.3.2 工程型常设机构的认定

工程型常设机构是指存续期间超过 12 个月的建筑工地、建筑（营建）或安装工程或与其有关的监督管理活动。

5.1.3.3 服务型常设机构的认定

服务型常设机构是指一方企业直接或通过雇员或雇用的其他人员，在另一方为同一个项目（计划案）或相关联的项目（计划案）提供的劳务（服务），包括咨询劳务（服务），且在有关纳税年度开始或结束的任何 12 个月连续或累计超过 183 天的劳务（服务）。

5.1.3.4 代理型常设机构的认定

一、非独立代理人的认定

代理人的活动使缔约一方企业在缔约另一方构成常设机构的，这类代理人是非独立代理人。也就是说，缔约一方的居民企业在缔约另一方的代理人按照税收协定的规定能够构成非独立代理人的，那么该居民企业的代理人就构成在缔约另一方的代理型常设机构。两岸税收协议附件第 2 条第 1 款第 5 项对非居民企业的代理型常设机构作出了规定，代表一方企业的人（具有独立身份的代理人除外），有权以该企业的名义在另一方签订契约，并经常行使该权力，其为该企业所从事的任何活动，视为该企业在另一方有常设机构。但其经由固定营业场所仅从事前述常设机构不包括情形的活动，该固定营业场所不视为常设机构。综上，一旦大陆居民企业在台湾的代理人构成非独立代理人的，即被认为是大陆居民企业在台湾的常设机构，由此在台湾产生的营业利润要承担纳税义务。

二、独立代理人的认定

为了限制来源地的税收管辖权，两岸税收协议附件第 2 条第 1 款第 6 项对独立代理人作出了规定。如果缔约一方企业在缔约另一方的代理人是独立代理人的，那么这个代理人不构成该企业的常设机构，则其来源于缔约另一方的营业利润在缔约另一方不征税。独立代理人是指专门从事代理业务的代理人，以常规的经营方式（以通常的营业方式），在另一方从事营业者（其不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务），经纪人、一般佣金代理人或其他具有独立身份的代理人属于独立代理人。

两岸税收协议附件第 2 条第 1 款第 7 项对母子公司之间是否构成代理型常设机构作出了规定。一方居民公司，控制或受控于另一方居民公司或在另一方从事营业的公司（不论其是否通过常设机构或其他方式），此项事实不使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。即母公司通过投资设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或者被控制关系，不会使子公司构成母公司的常设机构。但是，子公司有权并经常以母公司名义签订合同，并符合第 2 条第 1 款第 5 项非独立代理人构成条件的，子公司构成母公司的常设机构。而且，在现实经济活动中母子公司之间常存在较为复杂的跨境人员及业务往来，至于母公司是否能够构成子公司的常设机构需要具体分析。如果大陆母公司派其员工到台湾子公司为台湾子公司工作，且台湾子公司对员工有工作指挥权，工作责任及风险完全由台湾子公司承担，那么台湾子公司向此类员工支付的费用是子公司内部人员收入分配，不是大陆母公司的营业收入，该类员工不构成大陆母公司在台湾的常设机构。如果大陆母公司派其员工到台湾子公司为母公司工作，即大陆母公司对外派员工的工作有指挥权，并承担风险和责任，在这种情况下，大陆母公司向台湾子公司收取有关服务费时，如果外派员工构成大陆母公司在台湾的常设机构，台湾方面有权对子公司支付母公司的服务费征收所得税。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

两岸税收协议附件第 2 至第 8 条对不同类型收入的税收管辖权进行了规定，将两岸居民取得的跨境收入区分为积极所得和消极所得（投资所得）进行征税权的划分。所谓积极所得是指，通过实质性经营营业活动而取得

的所得。在积极所得中，协议把个人劳务所得的规定独立出来加以规定。消极所得也称为投资所得，是指，没有实施营业活动而获得的投资性所得，如利息、股息、特许权使用费。本部分条款在划分各类收入的税收管辖权的同时，还规定了各类所得减免税措施，对来源地税收管辖权进行了限制（两岸税收协议生效前后税率差异参见表 5.3），协议生效后，这些措施的适用可大幅降低两岸企业跨境投资的降低税负成本，增强税务方面的确定性。以下将分不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍。

表 5.3：两岸税收协议生效前后税率差异表[①]

所得种类	协议生效前			协议生效后
	人	来源地	税制	对来源地税收管辖权的限制
营业利润	法人	台湾	•构成固定营业场所或营业代理人：按17%（2018年起为20%）结算申报（以下台湾来源所得，若构成固定营业场所或营业代理人，适用本条） •未构成固定营业场所或营业代理人，但营业行为在台湾：按20%扣缴	•构成常设机构，来源地才有课税权。 •差异分析： 1.交易活动发生地标准、劳务提供地标准、营业行为所在地标准不适用。 2.场所型常设机构：原本仅提供仓储、运输等固定营业场所，都会被认定为常设机构，税收协议下则不会。 3.工程型常设机构：原只要在一方进行建筑业务将构成常设机构，税收协议下则必须超过12个月才会被认定为常设机构。 4.代理型常设机构：大陆不具有独立代理人条款（台湾有），也就是说在大陆只要构成代理人，不论是否具有独立地位，都会被认定为构成机构、场所。税收协议下若适用独立代理人条款则不会被认定为常设机构。 5.服务型常设机构：原本按照劳务发生标准或是营业行为所在地标准，税收协议下只要没有待满183天，则不会构成常设机构。
		大陆	•构成机构、场所：按25%汇算清缴（以下大陆来源所得，若构成机构、场所，适用本条） •未构成机构、场所，但销售货物交易活动发生地在大陆：按10%扣缴 •未构成机构、场所，但提供劳务的劳务发生地在大陆：按10%扣缴	
股息	个人	台湾	•由依台湾公司法成立之公司所分配：按20%扣缴	•税率上限：

① 来源：《两岸租税协议简明版问答集》，台湾地区“财政部”台财际字第10424516060号函；王选仲：《两岸税收协议的制度分析及其影响》，载彭莉、季烨主编：《两岸关系法制评论（2015）》，九州出版社2016年版，第45-48页。

		大陆	•从大陆公司、企业及其他组织或个人取得：按20%扣缴 •长期持有上市公司：一个月以上按所得50%计入应纳税所得额，一年以上按所得计入25%应纳税所得额，2015年9月8日起，一年以上改成免税	1.持股25%以上：5% 2.其他：10% •差异分析：税率降低。
	法人	台湾	•由依台湾公司法成立之公司所分配：按20%扣缴	
		大陆	•分配股息的企业在大陆：按10%扣缴	
利息	个人	台湾	•自台湾地区“政府”、法人以及个人取得： 1.短期票券、受益证券、资产基础证券、公债、公司债或金融债券之利息，或上述证券票券的附条件交易：15% 2.其余各种利息：20% •邮政存簿储金储蓄利息：免税	•税率上限：7% •政府部门或其100%持有之金融机构取得利息、促进出口贷款利息：免税 •差异分析： 1.税率降低 2.税收协议中的免税条款，在双方各自税法中已经存在，故没有差异。
		大陆	•从大陆公司、企业及其他组织或个人取得：按20%扣缴 •国债利息、储蓄利息：免税	
	法人	台湾	•自台湾地区“政府”、法人以及个人取得： 1.短期票券、受益证券、资产基础证券、公债、公司债或金融债券之利息，或上述证券票券的附条件交易：15% 2.其余各种利息：20%	
		大陆	•负担、支付利息的企业或者机构场所在大陆：按10%扣缴	
特许权使用费	个人	台湾	•在台湾供他人使用：按20%扣缴	•税率上限：7% •差异分析：税率降低
		大陆	•特许权利在大陆境内使用：按20%扣缴	
	法人	台湾	•在台湾供他人使用：按20%扣缴	
		大陆	•负担、支付利息的企业或者机构场所在大陆：按10%扣缴	
股权转让	个人	台湾	•转让经台湾地区证券主管机关核准在台募集与发行或上市交易之有价证券：按15%扣缴，适用长期持有优惠政策	•满足两个条件其中之一，且该股份未达50%以上价值直接或间接来自来源地的不动产，来源地就不具有课税权： 1.居住地对其居民转让来源地居民的股权免税 2.在转让前的12个月内，转让人不曾直接或间接持有来源地居民公司25%以上的资本。 •差异分析：
		大陆	•在大陆境内转让，不论支付地是否在大陆境内：按20%扣缴 •转让上市公司股：免税	

	法人	台湾	•营所税：免征 •基本所得税额： 1.在台湾有固定营业场所或营业代理人者，计入基本所得额课征基本税额。 2.持有满三年以上，以所得半数计入基本所得额。	3.大陆居民取得来源于台湾的股权转让所得：若从2016年台湾废除证券交易所得税后的政策来看，仅有法人的部分要课征所得基本税额。而在税收协议下由于大陆并没有对来源于台湾的股权转让所得免税，所以只要该股份未达50%以上价值来自台湾不动产，大陆就没有课税权。 4.台湾居民取得来源于大陆的股权转让所得：原本大陆皆有课税权。在税收协议下，由于台湾并没有对来源于大陆的股权转让所得免税，所以只要该股份未达50%以上价值来自大陆不动产，台湾就没有课税权。
		大陆	•被转让企业在大陆：按10%扣缴	
其他动产转让	个人	台湾	•在台湾注册之动产，或起运地在台湾之动产：按20%扣缴	•转让人为其居民的一方才具有课税权。 •差异分析：原台湾居民个人在大陆境内转让财产、大陆居民个人及法人转让注册地或起运地在台湾的动产，来源地即有课税权。税收协议下，仅有居住地有课税权。
		大陆	•在大陆境内转让，不论支付地是否在大陆境内：按20%扣缴	
	法人	台湾	•在台湾注册之动产或起运地在台湾之动产：按20%扣缴	
		大陆	•转让动产的企业或者机构场所在大陆才课税，故对非大陆居民企业或是在大陆境内未构成机构场所的企业，不课税。	
独立个人劳务	个人	台湾	•在台湾境内提供劳务：按20%扣缴	•符合以下要件之一，来源地具有课税权： 1.在来源地具有固定构成处所 2.在有关年度开始或结束的12个月期间，在来源地连续或累计居留达到183天 •差异分析：原只要劳务提供地在一方境内，就会被认定为一方来源所得，来源地即具有课税权。税收协议下需构成固定处所或停留达183天，来源地才具有课税权。
		大陆	•劳务提供地在大陆：超额累进税率 1.小于两万：按20%扣缴 2.一次性收入介于两万与五万之间的，超过两万的部分：30% 3.一次性收入超过五万的，超过五万的部分：40%	
受雇劳务	个人	台湾	•在台湾境内提供劳务：按18%扣缴 •全月给付总额在台湾基本工资1.5倍以下的：按6%扣缴。 •停留不超过90天，由境外雇主支付的所得：免税。	•符合以下要件之一，来源地不具有课税权： 1.在有关年度开始或结束的12个月期间，在来源地连续或累计居留超过183天 2.报酬并非由来源地居民雇主支付的 3.报酬并非由雇主在来源地的常设机构或固定处所负担的 •差异分析：原本只要停留超过90天，由境外雇主支付的薪资就会被认定为来源地来源所得，税收协议下放宽至183天。
		大陆	•在大陆受雇：须视其停留天数、薪资给付方而定，按累进税率3%～45%纳税。 •停留不超过90天，由境外雇主支付的所得：免税。	

5.1.4.1 营业利润

在所得税的领域中，所得的分类非常重要，因为这将可能导致不同的税基以及税率的适用。两岸税收协议与 OECD 和 UN 税收协定范本一样，并

没有明确定义何谓营业利润，但其附件第 8 条其他所得条款明确规定，所得人如为一方居民（居住者），经由其所得来源的另一方的常设机构从事营业，且与该所得给付有关的权利或财产与该常设机构有实际关联时，应适用有关营业利润的规定。即若任何所得可以归类于协议其他条款提及的所得种类，则不应适用营业利润的条款，只有所得在无法被归类到协议中其他条款的所得时，才会被归类为营业利润。

对于课税权的归属问题，依据两岸税收协议附件第 2 条第 2 款，“一方居民企业如经由其在另一方的常设机构从事营业，另一方可就该企业的利润课税，但以归属于该常设机构的利润为限。一方居民企业在另一方营业取得的利润，在未构成常设机构的情况下，另一方予以免税或不予课税。”即若一方在营业利润来源地构成常设机构，只有来源地对此营业利润有课税权。大陆居民企业通过在台湾设立的常设机构取得来源于台湾的经营营业利润，台湾方面有权向大陆居民企业的常设机构征税；大陆居民企业没有在台湾设立常设机构而取得来源于台湾的收入或者虽在台湾设立常设机构但取得的来源于台湾的收入与该常设机构没有实际联系的，台湾方面无权向大陆居民企业及其常设机构征税。

关于归属于常设机构的利润问题，两岸税收协议采用了 OECD 范本确定并为大多数国家的双边税收协定所采用的实际联系原则，仅针对可归属于该常设机构的利润保留来源地课税权。对此问题，UN 范本则采用引力原则，只要产生所得的营业活动属于该常设机构的营业范围或与其相类似，即便与常设机构没有联系，来源地也有课税权。附件第 2 条第 2 款第 2 项规定，“一方居民企业通过其在另一方的常设机构从事营业，双方在确定归属该常设机构的利润时，应将该常设机构视为在相同或类似条件下从事相同或类似活动的独立企业，并以完全独立的方式与该常设机构所属的企业从事交易所应获得的利润相同”；附件第 2 条第 2 款第 4 项规定，“如果一方惯例依企业总利润按比例分配予所属各单位利润的方法，计算确定应归属于常设机构的利润，前述规定不得排除该一方的分配惯例。但采用该分配方法所得到的结果，应与前述规定的原则一致。”协议附件第 2 条第 2 款第 6 项规定，前述有关常设机构利润的归属，除有正当且充分的理由外，每年应采用相同方法确定。此外，UN 范本在营业利润的归属上还有一个特

别的规定，就是针对“常设机构仅为该企业采购货物或商品”的情况，能不能对该常设机构归属利润。UN 范本持中立态度，交由双方自行协商。对此问题，两岸税收协议附件第 2 条第 2 款第 5 项则明确规定为不得对其归属营业利润。

关于营业利润扣除问题，协议附件第 2 条第 2 款第 3 项规定，计算常设机构的利润时，该常设机构有权减除“为该常设机构营业目的而发生的费用”，包括行政及一般管理费用，不论该费用在何处发生。

此外，协议正文第 2 条关于营业利润部分规定，一方居民企业在另一方营业取得的利润，在未构成常设机构的情况下，另一方予以免税或不予课税。一方如对关联企业间交易进行转让定价（移转订价）调整，另一方应作合理对应调整。

5.1.4.2 海运及空运收入

对于海运及空运收入征税权，依据两岸税收协议正文第 2 条第 2 款规定，一方海、空运输企业在另一方经营取得的收入及利润，另一方予以免税或不予课税。该条免税或不予课税的税种除了包含所得税之外，还包括营业税、增值税或类似税收（台湾方面统称为营业税）。

依据两岸税收协议附件第 4 条，上述免税或不征税的海运及空运收入，是指以船舶或航空器经营海、空运输业务的收入及利润。海运及空运收入范围即其免税范围，包括下列项目：（1）以计时、计程或光船方式出租船舶或航空器。（2）使用、维护或出租运送货物或商品的货柜（包括货柜运输的拖车及相关设备）；前述使用、维护或出租应以船舶或航空器经营海、空运输业务的附带活动为限。参与联营或其他经营机构取得的收入及利润，属于本协议规定的海运及空运收入及利润范围，但以归属于参与上述经营的比例所取得的收入及利润为限。

此外，关于海空运收入，在海峡两岸签署的《海峡两岸海运协议》及《海峡两岸空运补充协议》中，双方同意对航运及航空公司参与两岸船舶及航空运输，在对方取得之运输收入及所得，于互惠原则下，相互免征营业税及所得税，以解决两岸船舶运送业及民用航空运输业所面临之两岸双重课税问题。为执行前述两岸直航互免税捐措施，2010 年 6 月 15 日增订公

布“两岸人民关系条例”第 29 条之 1，2010 年 7 月 1 日订定发布“海峡两岸海运协议及空运补充协议税收互免办法”，执行两岸海运及空运相互减免营业税及所得税作业，使两岸海、空运事业于 2008 年 12 月 15 日、2009 年 6 月 25 日以后从事两岸海、空运直航取得之运输收入及所得，均可于对岸适用免征营业税及所得税规定。

5.1.4.3 投资所得（消极所得）

两岸税收协议规定的投资所得（消极所得），包括股息（股利）、利息以及特许权使用费（权利金）。

对于消极投资所得，一般按照两岸税收协议附件第 5 条的投资所得条款来征税，但也有例外规定，根据协议附件第 5 条第 4 款的规定，股息（股利）、利息、特许权使用费（权利金）的受益所有人如为一方居民，经由其所得来源的另一方的常设机构从事营业或固定处所从事独立个人劳务（执行业务），且与该所得给付有关的股份、债务、权利或财产与该常设机构或固定处所有实际关联时，应适用有关营业利润或独立个人劳务（执行业务）的规定。同时，大陆居民企业在台湾设立常设机构取得的投资所得并入其常设机构的营业利润在台湾地区征收营所税，适用协议的营业利润条款。

一、来源地征税管辖权

对股息（股利）、利息以及特许权使用费（权利金）这些投资所得，两岸税收协议明确了居民地管辖权原则。同时协议还承认了来源地管辖权原则，但有一定的限制，协议限定来源地对股息、利息、特许权使用费征税适用的税率最高分别为 5%（或 10%）、7%、7%。根据台湾“所得税法”的规定，在台湾地区没有常设机构（固定营业场所、营业代理人）的境外公司取得来源于台湾的等消极收入，一般要按照 20%的税率缴纳公司所得税。如果大陆居民企业适用两岸税收协议优惠，则会享受上述最高分别为 5%（或 10%）、7%、7%的协议限制税率。

二、股息（股利）

依据两岸税收协议，股息（股利），是指“以股份或非债权关系参与

利润分配的其他权利所取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民一方的税务规定，视同股份所得同样课税的其他公司权利取得的所得。”也就是说，在此协议当中，“股份”以及“非债权关系参与利润分配的其他权利”都将被视为股权，由“此股权取得的所得”以及“按照两岸的税法规定视同股权取得的所得”都将被认定为股息。

两岸税收协议限制了来源地管辖权原则，即股息（股利）受益所有人如为一方居民，在受益所有人为公司且直接持有给付股息（股利）的公司25%以上资本的情况下，来源地所课征税额不超过股息（股利）总额的5%；在其他情况下，所课征税额不超过股息（股利）总额的10%。本规定不影响对该公司用以发放股息（股利）的利润的课税。同时，一方居民公司从另一方取得利润或所得，其所给付的股息（股利）或其未分配利润（未分配盈余），即使全部或部分来自另一方的利润或所得，另一方不得对该给付的股息（股利）或未分配利润（未分配盈余）课税。但给付予另一方居民的股息（股利），或据以给付股息（股利）的股份与另一方常设机构或固定处所有实际关联者除外。

三、利息

依据两岸税收协议，利息是指从各种债权所取得（孳生）的所得，不论有无抵押担保及是否有权参与债务人利润的分配，尤指债券或信用债券的所得，包括附属于该等债券的溢价收入及奖金。但延迟给付的违约金，不属于协议所称利息。

对于利息所得，协议同样规定了有限的来源地管辖权原则，利息受益所有人如为一方居民，则来源地所课征税额不超过利息总额的7%。

需特别指出的是，由于两岸税法均有针对部分利息的免税规定，该规定也延续到了协议中，因此，协议还规定了利息来源地一方应予免税的利息范围：（1）给付予另一方的公共服务部门或另一方公共服务部门完全所有的金融机构的利息，或给付予该等部门或机构为促进出口（外销）所提供、担保（保证）或保险的贷款利息；（2）经双方税务主管部门确认为促进出口（外销）目的的金融机构所提供、担保（保证）或保险的贷款利息。

对于不符合独立企业交易原则（台湾所称的不合营业常规）的利息给

付，两岸税收协议规定了特别纳税调整方法：“给付人与受益所有人间，或上述二者与其他人间有特殊关系，所给付的利息数额，超过给付人与受益所有人在无特殊关系时所同意的数额，本协议有关利息的规定仅适用于后者的数额。在此情况下，对该超过给付数额的部分，应按各方规定课税，但应考虑本协议其他相关规定。”

四、特许权使用费（权利金）

依据两岸税收协议，特许权使用费（权利金）是指使用或有权使用文学、艺术或科学作品（包括电影影片、供广播或电视使用的影片、磁带、录音带）的著作权、专利权、商标权，设计或模型、计划、秘密配方或制造程序，或有关工业、商业、科学经验的资讯，所给付的各种款项。对于上述特许权使用费，应按照两岸税收协议附件第 5 条第 3 款的规则进行征税。但是，若股息（股利）、利息、特许权使用费（权利金）的受益所有人为一方居民，经由其所得来源的另一方的常设机构从事营业或固定处所从事独立个人劳务（执行业务），且与该所得给付有关的股份、债务、权利或财产与该常设机构或固定处所有实际关联时，应适用有关营业利润或独立个人劳务（执行业务）的规定。需注意的是，与大陆对外签订的大多数税收协定不同的是，两岸税收协议特许权使用费（权利金）定义明确排除因使用或有权使用任何工业、商业或科学设备所给付的款项。依据国家税务总局《关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》（国税函[2009]507 号），税收协定特许权使用费条款定义中所列举的有关工业、商业或科学经验的情报应理解为专有技术，一般是指进行某项产品的生产或工序复制所必需的、未曾公开的、具有专有技术性质的信息或资料（以下简称专有技术）。凡税收协定特许权使用费定义中明确包括使用工业、商业、科学设备收取的款项（即大陆税法有关租金所得）的，有关所得应适用税收协定特许权使用费条款的规定。

两岸税收协议规定了有限的来源地管辖权原则，特许权使用费（权利金）受益所有人如为一方居民，则来源地所课征税额不超过特许权使用费（权利金）总额的 7%。

由于特许权使用费在实务中种类很多，比较难界定，因此协议规定了

确定特许权使用费来源地的三种方法。根据协议规定，由一方居民所给付的利息及特许权使用费（权利金），视为源自该一方。利息及特许权使用费（权利金）给付人如在一方有常设机构或固定处所，而与利息及特许权使用费（权利金）给付有关的债务及权利与该常设机构或固定处所有关联，且该利息及特许权使用费（权利金）由该常设机构或固定处所负担，不论该利息及特许权使用费（权利金）给付人是否为该一方居民，该利息及特许权使用费（权利金）视为源自该常设机构或固定处所所在的一方。具体来说，若支付特许权使用费的人是台湾居民的，来源地是台湾；支付特许权使用费的人是台湾居民在大陆设立的常设机构的，来源地是台湾；支付特许权使用费的人是大陆居民在台湾设立的常设机构的，来源地是大陆。

关于特别纳税调整方法，两岸税收协议规定：“特许权使用费（权利金）给付人与受益所有人间，或上述二者与其他人间有特殊关系，所给付的特许权使用费（权利金）数额，超过给付人与受益所有人在无特殊关系时所同意的数额，本协议有关特许权使用费（权利金）的规定仅适用于后者的数额。在此情况下，对该超过给付数额的部分，应按各方规定课税，但应考虑本协议其他相关规定。”

5.1.4.4 财产收益

两岸税收协议附件第 6 条有关财产收益条款，对不动产转让或使用所得、常设机构营业财产转让所得、股权转让所得、转让经营海、空运输业务的船舶或航空器等所得的征税权划分进行了规定。协议规定了上述财产转让所得来源地有限的征税权，转让上述财产以外的其他财产所取得的收益，仅由该转让人为其居民的一方课税。

一、不动产转让和使用所得

两岸税收协议在附件第 6 条第 1 项中原则性规定，一方居民转让或使用位于另一方的不动产所产生的所得（包括农业或林业所得），另一方（来源地）可以课税。大陆居民转让或使用位于台湾的不动产而产生的所得，不论其是否在台湾存在常设机构，台湾方面可以向大陆居民征税。但是，协议明确列举的不动产的范畴仅包括农业和林业，同时并未规定“使用”的形式。

二、常设机构营业财产转让所得

两岸税收协议在附件第 6 条第 2 项规定，一方企业转让其在另一方常设机构用于营业的资产中的动产所取得的收益，或一方居民（居住者）转让其在另一方从事独立个人劳务（执行业务）的固定处所的动产而取得的收益，包括转让该常设机构（单独或连同整个企业）或固定处所而取得的收益，可以由常设机构所在地征税。因此，若大陆居民企业在台湾设有常设机构，那么其转让营业财产中的动产产生收益的，台湾方面有权向该常设机构征税。

三、股权转让所得

依附件的第 6 条第 4 款，一方居民转让股份，且该股份的 50%以上价值直接或间接来自另一方的不动产，其取得的收益，另一方可以课税。

依据附件第 6 条第 5 款，除前述转让股份规定外，一方居民转让其在另一方居民公司资本中的股份或其他权利取得的收益，仅由转让人为其居民的一方课税。但是如果转让人为其居民的一方对来自于另一方的该项收益免税，且该转让人在转让行为前的 12 个月内，曾经直接或间接持有该另一方公司至少 25%资本，另一方可以课税。

简言之，大陆居民转让其在台湾居民公司的股份取得的收益，在满足以下任一条件时，台湾方面有权征税：（1）被转让台湾居民公司的股份的 50%以上价值直接或间接来自位于台湾的不动产；（2）大陆居民在转让前的 12 个月内曾经直接或间接持有该被转让台湾居民公司至少 25%资本。除此之外，大陆居民转让其在台湾居民公司的股份取得的收益，台湾方面无权征税。

此外，两岸税收协议规定，转让经营海、空运输业务的船舶或航空器，或附属于该等船舶或航空器营运的动产而取得的收益，仅由转让人为其居民的一方课税。

5.1.4.5 个人劳务所得

两岸税收协议附件第 7 条规定个人劳务所得包括一般个人劳务所得和特殊个人劳务所得。协议将一般性个人劳务所得区分为独立个人劳务所得与非独立个人劳务所得，并规定了其征税权划分。同时，还对表演人及运

动员、学生的纳税义务以及董事报酬、养老金、公共服务等特殊的个人劳务所得的征税权划分进行了规定。

一、独立个人劳务（执行业务）

两岸税收协议对独立个人劳务（执行业务）活动的定义为，具有独立性质的科学、文学、艺术、教育或教学等活动，及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师及会计师等独立性质的活动。

针对独立个人劳务所得，两岸税收协议采用了 UN 范本的规范，通过固定处所（Fixed Base）以及停留时间作为来源地能否课税的依据。根据两岸税收协议的独立个人劳务条款，一方居民在另一方因从事独立个人劳务（执行业务）或其他具有独立性质活动所取得的所得，除以下情形外，仅由居民地征税，符合以下情形之一的，另一方（来源地）可以课税：（1）该居民为执行活动而在另一方有固定处所；但另一方仅就归属于该固定处所的所得课税。（2）该居民（居住者）在有关纳税年度开始或结束的任何 12 个月期间，在另一方连续或累计居留 183 天以上；但另一方仅就该居民（居住者）在另一方执行该等活动而取得的所得课税。

二、非独立个人劳务（受雇劳务）

根据两岸税收协议的非独立个人劳务条款，一方居民因受雇而在另一方提供劳务所取得的报酬，双方均有权征税。同时，协议对来源地的征税权作出了限制，即同时符合下列三个条件时，仅由一方（居民地）课税：（1）该居民在有关纳税年度开始或结束的任何 12 个月期间，在另一方连续或累计居留不超过 183 天；（2）该项报酬非由为另一方居民的雇主所给付或代表雇主给付；（3）该项报酬非由该雇主在另一方的常设机构或固定处所负担。

大陆企业的雇员在同时符合上述三个条件时，台湾方面无权征税。因此，大陆派遣大陆籍员工短期赴大陆出差时，若符合上述条件，可避免被台湾方面征税。

三、特殊个人劳务

两岸税收协议参照国际税收协定范本，对于表演人及运动员、学生的纳税义务以及董事报酬、养老金、公共服务等特殊性个人劳务的征税权作

出了规定。以下作简单介绍。

（一）表演人及运动员

根据两岸税收协议的表演人及运动员条款，一方居民为表演人，如音乐家或戏剧、电影、广播、电视演艺人员，或为运动员，在另一方从事个人活动而取得的所得，另一方可以课税，不受有关营业利润、独立个人劳务（执行业务）及受雇劳务规定的限制。表演人或运动员在一方从事活动所取得的所得，如该活动完全或主要由双方或任一方的公共服务部门所资助，或基于公益慈善目的所举办，该一方应予免税。

（二）学生

根据两岸税收协议的学生条款，学生专为教育或训练目的而在一方停留，且在停留台湾时或之前为另一方的居民，其为生活、教育或训练目的而取得的所得，该一方应予免税。

（三）董事报酬

根据两岸税收协议的董事报酬条款，一方居民（居住者）因担任另一方居民（居住者）公司董事职务而取得报酬及其他类似给付，该另一方可以课税。

（四）养老金

根据两岸税收协议的养老金条款，因过去雇佣关系，源自一方而给付予另一方居民（居住者）的养老金或其他类似给付，及依一方社会保险制度规定给付予另一方居民（居住者）的养老金或其他给付，仅由该一方课税。

（五）公共服务

一方公共服务部门给付予其派驻另一方为该等部门提供劳务的一方人民的报酬，仅由派驻方课税。但为一方公共服务部门所经营的事业提供劳务而取得的薪津、工资或其他类似报酬及养老金，不适用本规定。

5.1.5 台湾地区税收抵免政策

5.1.5.1 营利事业境外所得的税收抵免办法

总机构设在台湾地区的营利事业（即台湾地区居民企业）须对其全球

所得缴纳所得税，无论所得来自于台湾地区境内还是境外。因此，若所得来源地国对此所得征税的话，就会造成境外所得的双重征税。为了消除上述双重征税，台湾地区“所得税法”第 3 条第 2 款但书规定了境外已纳税额抵免制度。来自台湾地区境外之所得，已依所得来源地税法规定缴纳之所得税，得由纳税人提出所得来源地税务机关发给之同一年度纳税凭证，并取得所在地台湾地区代表机构或其他经台湾地区政府认许机构之签证后，自其全部营利事业所得结算应纳税额中扣抵。扣抵之数，不得超过因加计其台湾地区境外所得，而依台湾地区适用税率计算增加之结算应纳税额。而依“所得税法施行细则”第 2 条规定，所称“因加计其境外所得而依境内适用税率计算增加之结算应纳税额”，即抵免限额，其计算公式如下：境内所得额与境外所得额之合计数依台湾地区适用税率计算之全部所得额应纳税额－境内所得额依境内适用税率计算之境内所得额应纳税额＝因加计境外所得而增加之结算应纳税额。另外，台湾地区采综合抵免法，既不分国（地区）也不分项进行计算抵免限额。[①]此外，依“两岸人民关系条例”第 24 条规定，总机构在台湾地区境内的营利事业，其分支机构及转投资的子公司获有大陆来源所得，可将大陆已缴纳的所得税，列作境内税额扣抵。

台湾地区“财政部”于 2017 年发文规定，纳税义务人取得境外所得时，已依台湾地区境外相关法令缴纳所得税、遗产税或赠与税，并取得台湾地区境外税务机关提供之纳税凭证，该纳税凭证得免再经过台湾地区驻外单位机构验证。[②]但是，依“两岸人民关系条例”第 24 规定，大陆来源所得应并同台湾地区来源所得课征所得税，非属前述台湾地区境外所得的范围，故大陆的纳税凭证仍应经台湾海基会与海协会等两岸相关单位机构验证，方得于并同课税时扣抵应纳税额。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

台湾地区综所税课税范围仅限于个人来源于台湾的所得，对境外所得不课税，因此无抵免规定。但是，依据“两岸人民关系条例”第 24 条规定，台湾地区个人如有大陆来源所得，应缴纳台湾所得税，但在大陆已纳之个

① 台湾地区“财政部”1980年5月14日台财税字第33826号函。
② 台湾地区“财政部”2017年8月25日台财税字第10604544060号令。

人所得税可以依法抵扣。即将台湾地区个人取得大陆来源之所得并入台湾地区来源所得课征所得税，并允许抵扣。

5.1.5.3 饶让条款相关政策

两岸税收协议通过对非居民所得的征税权在居民地与来源地之间进行划分，在很大程度上限制了来源地的征税权，能够有效避免双重征税。同时，协议正文第 3 条规定，双方同意当一方居民在另一方取得所得并依本协议规定在另一方缴税时，该一方应依有关规定消除双重课税。关于消除双重课税的措施，两岸税收协议的消除双重征税条款规定了税收抵免制度，其目的和功能就在于让居民地承认来源地征税的税额，并在此基础上在居民地给予税收抵免优惠，从而进一步消除双重征税。在两岸税收协议附件第 9 条消除双重征税条款中，大陆方面允许对来源于台湾的收入实施直接抵免和间接抵免，台湾方面仅提供了直接抵免。

根据两岸税收协议第 9 条第 1 款的规定，大陆居民从台湾取得的所得在台湾缴纳的税额，允许在对该居民征收的大陆税收中抵免，但抵免额不应超过对该项所得按照大陆税务规定计算的税额；从台湾取得的所得是台湾居民公司给付予大陆居民公司的股息（股利），而大陆居民公司直接或间接持有给付股息（股利）的公司股份不少于 10%的，该项抵免应考虑给付该股息（股利）公司就该项所得缴纳的台湾税收。在大陆提供的两项消除双重征税措施中，前者为直接抵免，后者为间接抵免，两者适用于不同的情形。直接抵免是指，大陆居民企业直接就其境外所得在境外缴纳的所得税额在大陆的应纳税额中的抵免。直接抵免主要适用于企业就来源于境外的营业利润所得在境外缴纳的所得税，以及就来源于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的预提所得税。间接抵免是指，境外企业就分配股息前的利润缴纳的境外所得税额中由大陆居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分，在大陆的应纳税额中抵免。

根据两岸税收协议第 9 条第 2 款的规定，台湾方面仅允许对来源于大陆的收入实施直接抵免。即台湾居民取得来自大陆的所得，依本协议规定在大陆就该所得缴纳的税额，应准予扣抵大陆对该居民所课征的税额（如

系股息（股利），不包括用以发放该股息（股利）的利润所缴纳的税额），但扣抵数额不得超过台湾依其税法规定对该所得课征的税额。

两岸税收协议附件第9条及其他条款并没有规定税收饶让抵免的方法，对于一方居民取得所得税税收优惠的税额是否允许抵免没有作出明确规定。税收饶让是配合税收抵免的一种特殊方式，是税收抵免内容的附加。税收饶让是指居民国对其居民在来源国因税收优惠而减免的所得税，视同已纳税并给予抵免，不再按照本国税法规定补征。它是在抵免方法的基础上，为贯彻某种经济政策而采取的优惠措施。税收饶让这种优惠措施的实行，通常需要通过签订双边税收协定的方式予以确定。由于两岸税收协议中未规定税收饶让抵免，因此大陆居民取得来源于台湾的收入并且享受了台湾的减免税等税收优惠的，大陆目前尚不承认在台湾的减免税额，大陆居民企业可以在大陆抵免的税额是在台湾实际缴纳的税额。同时，因大陆的企业所得税率高于台湾营所税税率，因此大陆企业即使在上述限额抵免后适应的税率最低仍为25%，所享受的协议优惠范围有限。

与台湾地区签订饶让条款的主要国家如表5.4所示。上述饶让条款既包括双向也包括单向条款。双向如台湾与波兰税收协定（全称“驻波兰台北经济文化办事处与驻台北华沙贸易办事处避免所得税双重课税及防杜逃税协定”）第22条第1项第2款规定“第2条第3项第1款所称领域之居住者取得依据本协议任何条文规定该领域应予免税之所得者，该领域于计算该居住者其余所得之应纳税额时，得将该免税所得列入计算”，单向如台湾与加拿大税收协定（全称为“驻加拿大台北经济文化代表处与加拿大驻台北贸易办事处避免所得税双重课税及防杜逃税协议”）第22条第2项规定：“加拿大税务局主管之所得税法所适用之领域之居住者取得之所得，依据本协议任何规定，该领域应予免税者，该领域之政府于计算该居住者其余所得之税额时，得将该免税所得纳入考量。”

表5.4　与台湾地区签订饶让条款的主要国家

国家	条款	备注
印度	第23条第2项第2款	双向
马来西亚	第23条第1项第4款	单向
新加坡	第18条第2项	双向

泰国	第 22 条第 3 项	单向
越南	第 23 条第 4 项	单向
奥地利	第 21 条第 1 项第 3 款	单向
比利时	第 22 条第 2 项	双向
匈牙利	第 22 条第 2 项第 3 款	双向
甘比亚	第 22 条第 2 项	双向
塞内加尔	第 22 条第 2 项	双向
加拿大	第 22 条第 2 项	单向

5.1.6 非歧视待遇（Non-Discrimination）

两岸税收协议附件第 10 条，规定了大陆和台湾之间在税收征管方面的“国民待遇原则”，即非歧视待遇原则，主要涵盖四方面内容：

1. “国民”无差别待遇，一方的居民在另一方所负担的税收或相关要求，不应较另一方的居民在相同情况下，负担不同或较重的任何税收或相关要求。

2. 常设机构无差别待遇，一方企业在另一方设有常设机构，另一方对该常设机构不应课征较从事相同活动的另一方企业不利的税收。

3. 间接投资无差别待遇，即一方企业给付予另一方居民的利息、特许权使用费（权利金）及其他款项，在计算该企业应课税利润时，应与在相同情况下给付该一方居民同样准予扣除（减除）。

4. 子公司等无差别待遇，即一方企业的资本全部或部分由一个或一个以上的另一方居民直接或间接持有或控制者，该企业不应较该一方其他类似企业负担不同或较重的任何税收或相关要求。例如，大陆企业在台湾的子公司无论出资形式或比例如何，不应较台湾其他类似企业负担不同或较重的任何税收或相关要求。

此外，两岸税收协议附件第 10 条第 5、6 项规定，前述规定仅适用于协议适用的税种（税目）。同时，非歧视待遇规定不应解释为一方给予其居民的税收优惠或抵免税规定，应同样给予另一方的居民。

5.1.7 在台湾地区享受税收协定（或协议）待遇的手续

5.1.7.1 享受协定（税收安排）待遇办理流程及所需资料

一、消极所得上限税率之适用

依据台湾地区“适用租税协定稽征作业要点”第10点，缔约他方居住之人取得台湾地区来源之股利、利息、权利金或技术服务所得，适用之租税协定上限税率，[①]低于各类所得扣缴率标准之扣缴率，该缔约他方居住之人得检具缔约他方税务机关出具之居住者证明及该所得之受益所有人证明，凭供扣缴义务人办理扣缴事宜。[②]扣缴义务人向稽征机关办理扣缴申报时，应叙明适用之租税协定条文，检附前项所得人所提供之证明，及所得计算之相关证明文件复印件。该所得计算之相关证明文件，其为利息所得者，应检附借贷合约或存款资料、计息明细或通知单等证明文件。其为股利所得者，应检附持有股权或受益凭证、股利发放计算表或通知单等证明文件。其为权利金或技术服务所得者，应检附授权或技术服务合约（含中译本）、计算权利金或技术费之明细等证明文件。

二、免税之适用

依据台湾地区“适用租税协定稽征作业要点”第11点，缔约他方之国际运输事业，适用租税协定减免所得税者，如该缔约他方居住之人在台湾地区境内设有常设机构者，应依“所得税法”规定办理所得税结算申报，由稽征机关核定其免税所得。

他方缔约国居住之人在台湾地区境内未设有常设机构或固定处所，依租税协定，台湾地区应予免税者，该所得人应检附他方缔约国税务机关出具之居住者证明及所得相关证明文件（例如交易合约），叙明适用之租税协定条文，向扣缴义务人或给付人所在地稽征机关申请核准。其属“所得税法”第88条规定扣缴范围之所得，稽征机关于核准时，应副知扣缴义务人免予办理扣缴。

三、个人劳务所得之减免

依据台湾地区“适用租税协定稽征作业要点”第12点，他方缔约国居住之个人，在台湾地区境内提供劳务所取得之报酬，申请免征综所税者，

---

① 依“适用租税协定稽征作业要点”第15点第4项，上限税率，指依所得税协定，对他方缔约国之居住者取得之利息、权利金或技术服务费课征之税额不得超过所得总额之一定比率；其为股利者，指“所得税法”第73条之2之应扣缴税额不得超过股利净额之一定比率。

② 台湾地区“财政部”2019年6月24日发布台财际字第10800577770号令，核释有关所得税协定受益所有人的相关规定。

应检附他方缔约国税务机关所出具之居住者证明、护照及其他相关证明文件，并说明报酬给付人、给付金额及该项报酬是否由雇主于台湾地区境内之常设机构或固定处所负担。

四、溢缴税款之退还

依据台湾地区“适用租税协定稽征作业要点”第 13 点，扣缴义务人或所得人未依第 10 点、第 11 点或第 12 点规定办理者，应适用“所得税法”相关规定。但已依各类所得扣缴率标准课税之案件，得由所得人委由扣缴义务人自缴纳之日起 5 年内检附第 10 点、第 11 点或第 12 点所列证件、授权书正本、支付凭单、税款报缴书正本、更正前后扣缴凭单及申报总表，向受理扣缴稽征机关办理退还溢缴税款；其非依各类所得扣缴率标准课税之案件，得由所得人自缴纳之日起 5 年内检附第 11 点或第 12 点所列证件、申报书及缴款书正本，向受理申报稽征机关办理退还溢缴税款。

五、台湾地区境外税额扣抵之申报

依据台湾地区“适用租税协定稽征作业要点”第 14 点，台湾地区境内居住之公司或其他任何人之集合体，取得他方缔约国来源所得，依租税协定之上限税率纳税者，于申报台湾地区境外税额扣抵时，以扣抵依该上限税率计算之应纳税额为限，并依“所得税法”第 3 条相关规定办理；其依租税协定属于他方缔约国免予课税之所得，或依租税协定订有上限税率之所得，因未适用租税协定而溢缴之台湾地区境外税额，不得申报扣抵。台湾地区境内居住之个人，申请适用双重课税之消除，应检附他方缔约国税务机关出具已课税之所得项目、金额、适用税率及已纳税额之纳税证明，俾凭计算可扣抵之税额。有关之扣抵限额及计算方式，比照前述规定办理。

六、视同已纳税额扣抵之适用

台湾地区境内居住之人申报视同已纳税额扣抵，应于办理所得税结算申报时，提供他方缔约国税务机关出具载有租税减免之法律、所得额及减免税额等相关资料之证明供核。前项视同已纳税额应不包括他方缔约国依其与第三地之租税协定所给予之境外税额扣抵金额。

5.1.7.2 开具税收居民身份证明的流程

台湾地区“适用租税协定稽征作业要点”第 7 点明确了居住者证明核发事项。依此要点，台湾地区居住之人，为向他方缔约国申请适用租税协定之需要，得填具《申请核发居住者证明申请书》并检附相关证明文件，向管辖稽征机关申请核发居住者证明。受理之稽征机关，应依租税协定规定，查核申请人有关资料，确认其居住者身份无误后，核给居住者证明。稽征机关核给证明后，应将申请人之他方缔约国相关所得资料建档，并于每年底汇送“财政部财税资料中心”归户运用。

5.2 两岸税收协议相互协商程序

5.2.1 相互协商程序（Mutual Agreement Procedure）概述

在预约定价的执行过程中，不可避免会发生纳税人与主管税务机关之间以及两岸主管税务机关之间的争议，因此相互协商程序及必要的税务交流合作机制必不可少，两岸税收协议中对二者都予以了规定。一方面，两岸税务部门可通过相互协商，具体解决两岸投资者面临的涉税争议，消除重复征税；另一方面，与大陆和外国所签的税收协定和与港澳签订的税收安排不同的是，与台湾地区签订的《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》的名称中就包含税务合作的内容。协议双方除同意建立两岸税务联系机制，由双方税务主管部门协商解决因解释或实施本协议时所发生的困难或疑义，以及消除双重课税等事宜外。双方还同意通过人员互访、培训或工作会议等形式，加强两岸税务业务方面的交流与合作。此外，协议还包括协助征税条款，即双方同意在各自有关规定均可以进行协助征税时，双方税务主管部门将进一步协商确定具体协助征收方式。上述规定为两岸税务合作交流建立了制度框架，对于两岸税务争议的解决具有重大的意义。下文将对两岸税收协议中的相互协商程序进行介绍。

5.2.1.1 两岸税收协议中的相互协商程序概述

相互协商程序即是指税收协定双方税务主管部门为解决税收协定争议，在双边税收协议相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。两岸税收协议附件第 11 条协商程序条款为两地主管部门之间的协商解决机制提供了依据。

两岸税收协议对相互协商程序的规定为：

1．任何人如认为一方或双方的行为，导致或将导致对其不符合本协议规定的课税时，可以不论各自救济规定，向其为居民一方的税务主管部门提出申诉。此项申诉应于首次接获不符合本协议规定的课税通知起 3 年内提出。

2．一方税务主管部门如认为该申诉合理，且其本身无法获致适当的解决，应致力与另一方税务主管部门相互协商解决，以避免发生不符合本协议规定的课税。达成的协商决定应予执行，不受各自规定的期间限制。

5.2.1.2 关于转让定价特别纳税调整相互协商程序的另行规定

两岸税收协议附件第 3 条第 1 款对关联企业的概念进行了规定。关联企业指企业间有下列情况之一：（1）一方企业直接或间接参与另一方企业的管理、控制或资本。（2）同一人直接或间接参与一方企业及另一方企业的管理、控制或资本。同时，附件第 3 条第 2 款规定了对关联企业间转让定价的特别纳税调整措施，即关联企业间商业或财务关系方面所设定的条件不同于独立企业，以致本应归属而未归属于其中一企业的利润，可以计入该企业的利润，据以课税。

因转让定价引起的税务争议是各国（地区）主管部门需要通过相互协商程序协调解决的最主要问题，转让定价问题的特殊性也注定了其是国际税收争议中最复杂的领域之一。近年来两岸税务机关皆将转移定价列为税务查核之重点项目，鉴于两岸关系企业间交易频繁，且两岸税法和税务机关对于常规交易的认定上也存在一定的差异。在两岸税收协议生效前，企业若因两岸关系企业受控交易被一方税务机关进行转移定价调整，同时两岸税务主管机关对于关联交易转移定价认定不一致时，由于缺乏相应调整机制，被调整的税负并无法在交易另一方的关联企业做相对应的税负调整，因而使集团遭受两岸双重课税。

为解决上述问题，第 3 款规定了关于转让定价特别纳税调整的相互协商程序。即一方已对前述本应归属而未归属于该企业的利润课税时，另一方如认为该项调整符合独立交易（常规交易）原则，应对该部分利润所课征的税额作适当调整。在确定此项调整时，应考虑（考虑）本协议其他相

关规定，如有必要，双方税务主管部门应相互协商。同时，两岸税收协议正文第 2 条第 1 款规定，一方如对关联企业间交易进行转让定价（转移定价）调整，另一方应作合理对应调整。该“转移定价相对应调整”规定，意在解决两岸税务机关对关系企业交易进行转移定价查核所产生的双重课税问题。依该规定内涵的目的，协议一方对关联（关系）企业交易进行转移定价（移转订价）查核，按营业常规合理调增在一方关联（关系）企业所得并据以课税，另一方应相对调减其交易对方的所得，以避免两边重复计入所得课税。这种一方调整时另一方调减的制度安排，在必要时，可以借助相互协商程序实现。未来在两岸税收协议生效后，集团企业遭转移定价调整时，在协议建立的相对应调整机制下，一方面，企业被赋予了申请消除双重课税的权利，若双方税务主管机关针对转移定价调整看法不一致，则交易双方任一方可于 3 年内向其税务主管机关提出申诉。若税务机关认定此双重课税的现象属实，且该申诉合理，且其本身无法获致适当的解决，应致力与另一方税务主管部门相互协商解决，以避免上述不符合协议规定和精神的双重课税问题。除上述相互协商机制外，未来两岸税收协议生效后，企业将有机会与两岸税局主动签署双边预先定价协议，企业有机会主动与两岸税务机关确定在其受控交易中，两岸关系企业所应保留的合理利润。换而言之，未来若交易双方企业获利皆落于核准之常规交易区间内，则当地税务机关将不再对企业进行转移定价方面的税务调整。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

“适用所得税协定查核准则”第 9 章及“适用租税协定稽征作业要点”第 16 点对台湾地区相互协议适用的程序有原则性的规定。2018 年 6 月 25 日，台湾地区制定发布“适用所得税协定相互协议程序作业要点”，专门规范适用所得税协定相互协商程序作业。[①]

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 适用之人

[①] 台湾地区“财政部”台财际字第10724508540号令。

台湾地区“适用所得税协定查核准则”第 41 条及“适用租税协定稽征作业要点”第 16 点规定，相互协商程序的申请人为台湾地区境内居住者。“适用所得税协定相互协议程序作业要点”第 4 点规定：适用之人“以具台湾地区、缔约他方或双方居住者身份之人为限。但适用之所得税协定另有规定者，从其规定。”具体来说，适用所得税协定之台湾地区之居住者，个人指“所得税法”第 7 条第 2 项规定之台湾地区境内居住之个人，即在台湾地区境内有住所，并经常居住台湾地区境内者或在台湾地区内无住所，而于一课税年度内在台湾地区境内居留合计满 183 天者；公司或其他任何人之集合体指依“所得税法”第 3 条第 2 项规定，应就台湾地区境内外全部营利事业所得课税的总机构在台湾地区境内的营利事业等。

5.2.3.2 适用税种

“适用所得税协定相互协议程序作业要点”第 4 点规定，适用税种“以台湾地区或缔约他方课征之所得税为限。但适用之所得税协定另有规定者，从其规定。”

5.2.3.3 适用期间

“适用所得税协定相互协议程序作业要点”第 4 点规定，适用期间“以适用之所得税协定生效条文规定开始适用日期以后及终止条文规定终止适用日期以前之税务案件为限。但所得税协定另有规定者，从其规定。”

5.2.3.4 适用范围

“适用所得税协定相互协议程序作业要点”第 2 点规定，申请人认为台湾地区、缔约他方或双方之行为，对其发生或将发生不符合所得税协定规定之课税，可以向台湾地区主管机关提出相互协议程序申请的事由如下：（1）双重居住者最终居住者身份判定争议。（2）常设机构认定争议及其营业利润归属产生之重复课税。（3）所得税协定减免规定适用争议。（4）移转订价相对应调整。（5）跨境双边或多边预先订价协议。（6）无差别待遇争议（7）消除双重课税规定适用争议。（8）其他所得税协定适用或解释产生之重复课税。（9）未能依所得税协定消除之重复课税争议。

对于相互协商程序的方式，两岸税收协议在正文第 5 条规定，双方同

意建立两岸税务联系机制，由双方税务主管部门协商解决因解释或实施本协议时所发生的困难或疑义，以及消除双重课税等事宜。对于相互协商程序的时限和具体情形未作规定。

双方居住者与对方面临本协议适用问题或税务争议，可通过税务主管部门（大陆国家税务总局及台湾地区“财政部”）努力协商解决或沟通处理。

5.2.4 启动程序

台湾地区境内居住之人对于缔约他方或缔约双方之课税有不符合租税协定之情形，即可依据租税协定相互协议程序之规定，提出申请。对于启动相互协商程序的期限，两岸税收协议与 OECD 税收协定范本规定一致，企业应于首次接获不符合租税协议规定课税之通知起 3 年内提出申请。“适用所得税协定相互协议程序作业要点”第 8 点及第 9 点，受理稽征机关对于相互协议之请求，应先行审核该申请是否符合适用税收协定要件，主管机关（“财政部”）审核相互协议程序申请案件符合适用所得税协议要件的，将转请该管稽征机关审核是否可以由台湾方面单方解决；无法单方解决的，主管机关将洽缔约他方进行相互协议程序。如属移转订价案件，主管机关将授权该主管稽征机关与缔约他方进行相互协议程序。

5.2.5 相互协商的法律效力

1. 相互协商程序结果的法律效力

关于相互协商程序结果的法律效力,两岸税收协议附件第 11 条第 2 款规定，两岸税务主管部门达成的协商决定应予执行，不受各自规定的期间限制。对于决议的执行，依据台湾地区“适用所得税协定相互协议程序作业要点”第 13 点、第 14 点，相互协议程序案件达成决议需要台湾地区配合执行的，主管稽征机关应于达成决议之日起 90 日内执行，但适用之所得税协议未定有执行决议排除境内法期间相关规定者，应同时受境内法规定期间的限制。若一方或双方主管机关认为争议已解决（如任一方提供消除重复课税机制、申请人撤回申请）、有无法进行相互协议程序之事由或申请人未尽协力义务的、申请人隐瞒重大事项、故意提供错误信息、意图以诈术或不正当方

法逃漏税捐的，台湾地区主管机关可以通知缔约他方主管机关程序终了。

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。值得注意的是，上述普遍性规则有可能因税收协定特殊条款存在而产生例外，如根据中国与荷兰签订的议定书第 2 条规定，双方认为，如果缔约国双方主管当局通过相互协商，根据上下文就下列将导致双重征税或双重免税的案例形成解决方案：（1）适用第 3 条第 2 款对本协定未定义的名词进行解释；（2）定性上的差异。在双方主管当局公布后，该解决方案也应对未来适用本协定规定的其他类似案例具有约束力。[①]两岸税收协议及台湾地区法律对此均未做规定。

2. 相互协商程序与司法判决的关系

台湾地区没有明文法律规定。通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。[②]

3. 保护性措施

保护性措施（Protective Measures），是指当纳税人请求主管当局启动相互协商程序被拒绝或主管当局不能达成决议时，转而寻求国内司法程序解决时很有可能面临已过诉讼时效期的问题时，纳税人可以采取的中止诉讼时效等保全其请求司法救济权利的措施。另一方面，保护性措施也指，为保证达成的任何协议应予执行，而不受各缔约方国内法的任何时效限制或因为行政、法律或程序性障碍而失效，纳税人或关联主体以及主管当局采取保护性措施。目前，台湾地区税法没有保护性措施的相关规定。

5.2.6 台湾地区仲裁条款

① 《中国居民赴美国投资税收指南》，国家税务总局网站：http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n1671176/n1671206/c2069914/content.html，2016-04-12。

② 《中国居民赴美国投资税收指南》，国家税务总局网站：http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n1671176/n1671206/c2069914/content.html，2016-04-12。

为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施，OECD 税收协定范本第 25 条第 5 款规定了仲裁条款，规定在相互协商程序中，若（1）如果当事人向缔约国一方主管当局提交了案例，涉及一方或两方缔约国，得到的结果和本协定条款规定不一致的；或者（2）主管当局不能就第 2 款的案例在两年内达成一致的，如果当事人请求，可以将该案例提交仲裁程序。但是，这些未决案例如果已经由任何一方缔约国的法院或行政部门作出判决的，不能提交仲裁。除非直接受到该案例影响的当事人不接受相互协商程序达成的仲裁决议，该决议可以影响缔约国双方，其执行不受缔约国国内法的时间限制。缔约国双方主管当局可以通过相互协商应用本款的模式。截至 2017 年 7 月，大陆及台湾地区对外签署的双边税收协定（协议或安排）中均未包含仲裁条款。

5.3 两岸税收协议争议的防范

两岸税收协议争议是指两岸之间因税收协议条款的解释和适用而引发的争议。税收争议主体上来看，争议可能存在两种情况：一是大陆或台湾税务机关与跨地区纳税人在区际税收关系中就两岸税收协议条款的解释和适用产生争议；二是跨地区纳税人与两岸税务机关争议通过相互协商程序转化为大陆与台湾地区两个税收协议签订主体之间的争议。对于两个税收协议签订主体之间的争议可以通过协议建立的两岸税务联系机制及税务交流合作平台解决。下文将对跨地区纳税人和税务主管机关之间争议的产生原因、主要表现及防范措施进行介绍。

跨地区纳税人和税务主管机关之争议产生的原因，首先是投资者对于税收协议及投资地当地的税法的具体规定了解和掌握不够透彻，存在一定的误区；其次是投资者在一些具有争议的涉税问题的处理上与投资地税务当局的认定存在偏差和争议，缺乏有效地事先沟通和共识。下文将从国际间普遍性的税收协定争议和两岸税收协议可能引发的特殊争议两个方面介绍两岸税收协议争议的表现。

首先，国际间普遍性的税收协定争议。由于投资者对两岸税收协议及两岸税法的具体规定理解有误或在具有普遍争议的涉税领域与税务机关存在分歧，而引发的税务争议。受益所有人认定、常设机构的认定、双重税

务国籍、营业利润与特许权使用费区分争议是国际税收协定领域常见的争议。第一，受益所有人认定方面。纳税人适用税收协议股息、利息或者特许权使用费协议优惠税率时，应当向来源地税务当局证明自身的受益所有人身份。如果纳税人作为受益人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司（Conduit Company），那么其受益所有人的身份可能会被否定，由此可能引发税务争议。第二，常设机构认定方面。投资者在来源国（地）获得营业收入是否应当在所得来源国（地）履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，投资者的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在所得来源国（地）纳税。因此，常设机构的具体认定问题常常容易引发税务争议。第三，双重居民身份问题。目前两岸通过第三地间接投资的情况较为普遍，依据大陆实际管理机构（境外注册居民企业）规定及台湾地区“所得税法”第 43 条之 4 实际管理处所规定，投资者可能被认定为协议双方的税收居民，或者可能同时被认定为双方非居民企业，导致无法适用税收协定，产生不利的税收后果。第四，所得类型划分争议。税收协定中，营业利润与其他收入类型的范围存在着一定的重叠，如何鉴定收入类型，是税收协定中常见的争议问题。例如协议一方公司向另一方公司提供技术服务并收取服务费的，该费用是属于技术服务费还是技术授权费，该笔收入属于税收协议规定的营业利润还是属于特许权使用费则经常发生争议。

其次，两岸税收协议可能引发的特殊争议。由于两岸特殊的政治、经济关系，两岸税收协议的内容相较于国际税收协定范本和两岸各自签订的税收协定（安排）都有非常明显的不同。上述不同可能引发的争议具体表现在以下几个方面：（1）两岸税收协议缺失“一般定义条款”。由于两岸的特殊关系，相较于 OECD 范本和大陆与其他国家或地区签订的税收协定及安排，两岸税收协议删除了“一般定义条款”，这可能会导致对协议中的一些名词的解释可能产生争议。例如两岸税收协议附件第 11 条了双方税务主管部门的相互协商程序，但并没有明确双方税务主管部门的定义。一旦发生争议，投资者该向哪个机构申请启动相互协商程序就可能会产生争议。同时，两岸税收协议为了照顾双方的汉语词汇使用习惯，规定了一些比较特殊的词汇，如项目（计划案）、未分配利润（未分配盈余）、特许权使

用费（权利金），上述表达方式由于没有对应的英文版本，在生效后适用过程中可能产生争议。（2）正文第 2 条规定一方海、空运输企业在另一方经营取得的收入及利润，另一方予以免税或不予课税（包括营业税、增值税或类似税收）。该条款表述主体为“一方企业”，而其他条款的表述则为“一方居民（居住者）”，由于没有相关的定义条款，对于何谓“一方企业”及相应的征税权归属容易产生争议。（3）协议附件第 5 条“投资所得”部分对股利、利息、特许权使用费的规定以及第 9 条至 13 条的协议执行条款规定过于简略，未来执行中可能会产生争议。（4）自 2000 年起，OECD 税收协定范本取消了第 14 条独立劳务所得条款，改由第 7 条“营业利润”调整。为此，第 3 条第 1 款增加了对“企业”和“营业”的两项规定，规定“企业”一语指开展任何营业活动，而“营业”一语包括从事专业性劳务和其他独立性活动。相应地，第 15 条的标题也由非独立劳务所得条款改为“受雇所得”。而两岸税收协议第 7 条第 1 款个人独立劳务所得参考了 UN 范本。（5）由于台湾地区法规禁止大陆学生在台读书期间勤工俭学以任何形式获得收入，[①]第 7 条第 7 款学生所得免税条款实际上是单方面保护台湾在大陆留学生利益的条款。而这种由台湾非税收法规造成的歧视待遇，并不适用两岸税收协议下的第 10 条非歧视待遇条款。

大陆投资者一旦与台湾地区税务机关产生争议，首先需要依赖于双方税务主管部门通过相互协商程序或依正文第 12 条未尽事宜商定条款协商解决，但是，发生争议后双方税务主管机构是否能够快速有效解决争议和达成一致存在很大的不确定性。因此，大陆投资者应当注重在事前防范和避免两岸税收协议争议，在投资或经营决策阶段就全面了解两岸税收协议及台湾地区税法的具体规定，及时寻求税务律师、注册会计师等税法专业人士的帮助，制定合理的交易结构和税务筹划方案，加强交易的税务合规审查，建立税务风险的控制机制，并就一些可能的争议领域和税务处理加强与台湾地区税务机关的沟通与交流，尽可能地获得共识。同时，应就风险较大交易的税务处理备齐相关的证明材料，以防范和应对台湾税务机关的调查。

[①] 参见台湾地区“教育部”：“大陆地区人民来台就读专科以上学校办法”第15条等规定。

第六章　在台湾地区投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

台湾的税务登记制度较为复杂，既包括主体登记也包括物品登记，即登记对象既包括负有纳税义务的主体，也包括一些应税物品。主体登记除一般的税籍登记，还包括一些特殊经营者的“厂商登记”，“货物税条例”“烟酒税法”“特种货物及劳务税条例”等都要求进行厂商登记。2017 年 5 月 1 日施行的“营业税法”新税籍登记规则，登记主体区分在台湾地区境内有固定营业场所的营利事业和无固定场所的境外电商营业人，适用不同的规则。而包括管理处、事务所、工厂、保养厂、工作场、机房、仓栈、矿场、建筑工程场所、展售场所、联络处、办事处、服务站、营业所、分店、门市部、拍卖场及类似之其他营业人的固定营业场所如对外营业，均应于开始营业前申请税籍登记。而对于物的登记，“货物税条例”“烟酒税法”等规定了“产品登记”。登记种类和具体规则方面，相较于大陆的登记制度，台湾还规定有撤销登记，停复业登记，对应规则也有很大的不同。注销登记方面，台湾地区工商登记和其他登记先于税籍登记办理。总之，台湾地区的登记对象由各税种法分别确定，比较繁杂，具体的登记规则与大陆也有很大的区别，对纳税人提出了较高的遵从要求。

台湾地区主要以罚锾形式对违反登记义务者进行处罚。未申请税籍登记及变更登记、注销登记、停业复业登记以及登记申报不实的，未依规定办理厂商登记和产品登记的，均会被处以一定额度的罚款。对于违反登记义务而不予纠正者还可以连续处罚。此外，未履行登记义务还可能面临其他的不利结果，如营业人迁移营业地址未办理变更登记，主管稽征机关可以管制其购买统一发票。[①]因此，纳税义务人应严格遵守相关登记义务，以免引发不利的税收后果。

---

① 参见“营业税法”第 45 条、第 46 条，“统一发票使用办法”第 5 条之 1，“烟酒税法”第 19 条、“货物税条例”第 28 条。

6.1.2 信息报告制度

台湾地区相关信息申报主要集中在税籍登记、纳税申报、关联申报等方面，各税法也会有一些零星的涉税信息报告制度，[①]并规定有违反报告义务的相应处罚。

“移转订价查核准则”规定，营利事业符合规定标准的，在办理所得税结算申报或决算时，应依规定格式揭露关系人及关系人事务数据、跨国企业集团成员的集团主档报告和国别报告等（关联申报）。台湾税法要求营利事业的负责人及主办会计应于前述报表中签章，确定关系人及关系人交易信息皆已完整揭露。营利事业关系人及关系人事务数据的揭露，一方面营利事业可以自行评估是否涉及移转订价问题，另一方面，税务机关可以从中搜集课税信息，作为筛选查核移转订价案件的参考。纳税人存在申报不符合规定、不符合常规或存在异常的情形，均会入选营所税不合常规移转订价案件选案查核案件，可能会引发相关调查风险。

2017 年 5 月 26 日通过“税捐稽征法”第 46 条之 1 修正案规定，有关机关、机构、团体、事业或个人违反规避、妨碍或拒绝“财政部”或其授权之机关调查或备询，或未应要求或未配合提供有关信息者，将处以罚款，并得按次处罚。纳税人注意此法律变化可能带来的风险。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在台湾地区设立子公司的纳税申报风险

陆资在台子公司乃是依据台湾“公司法”注册成立的公司，可以享用某些总机构在台湾地区境内公司专享的税务优惠，如“产业创新条例”中所规定的研发支出投资抵减。陆资若选择以子公司型态赴台投资，其境内、外所得将合并课征台湾之营所税，且盈余汇回母公司时，陆资母公司需要就该等股息（分红）缴纳 21%（2018 年以前为 20%）的预提税。子公司作为扣缴义务人，承担相应的扣缴义务和凭单申报义务。在最低税负制下，子

① “所得税法”第91条、第106条规定，各仓库应将堆存货物之客户名称、地址、货物名称、种类、数量、估价、仓租及入仓、出仓日期等，于货物入仓之日起3日内，依规定格式报告该管稽征机关。稽征机关得经常派员稽查仓库，并记录其全部进货及出货，并审查仓库之账簿及记录。若仓库负责人，未将规定事项报告，将处以罚款。

公司若取得计入最低税负制之项目的证券、期货交易所得及符合租税减免规定之免税所得，虽可不课征所得税，但可能会因适用最低税负制而课征12%之税额。

对于子公司来说，适用台湾移转订价、资本稀释等反避税制度，需依照税法规定揭露关系人及关系人事务数据（关联申报）。如在移转订价方面，原则上全年受控交易金额达 2 亿元以上即可能须编制移转订价报告，若被税务机关查获有不合常规交易之安排，除补税外，尚有处罚之规定。

管理费用之分摊及驻外人员之薪资项目为台湾地区“国税局”对台湾地区境外在台分公司或子公司查核的重点，纳税人在申报时应注重上述两个问题，防范相关风险。第一，管理费用之分摊。台湾地区税法允许符合特定条件的台湾地区境内分公司（或子公司）分摊其台湾地区境外总公司（或区域总部）向其提供管理服务（如财务管理、风险管理，或信息系统之支持建置等）之管理费用。台湾境内的子公司（或分公司）应提供载明其管理费用金额、分摊标准内容、分摊计算方式及相关金额等数据之财务报告，或台湾地区境外总公司所在地会计师查核签证，载有该等资料之查核报告。另分摊标准应按营业收入之相对比例计算，若系采其他分摊标准，应先经该管稽征机关核准始可采用。实质方面则应留意分摊之费用性质限一般、共同、例行性之管理费用，如人事、财会、信息等费用，因此，与产品有关之销售费用或研发费用等将会被剔除。第二，驻外人员之薪资。台湾子公司若有派员至境外提供劳务且在境外居留天数超过 183 天，税务机关可能会认为该员工实际系为境外关系企业提供服务，故以相关之劳务成本应非由台湾公司负担为由而剔除补税。另根据移转订价规定，对于此部分之劳务成本要求设算技术服务报酬课税，补税金额将增加，存在一定的查核风险。

6.2.2 在台湾地区设立分公司或代表处的纳税申报风险

若单纯从税负考虑，一般实务上，常见外资赴台投资采取设立分公司模式，较具节税效益。在台湾境内有固定营业场所的营利事业（分公司或办事处）可能会因适用最低税负制而课征 10%之税额。

依台湾地区法律，办事处不得对外营业，因其功能仅能从事签约、报

价、议价、投标、采购等法律行为，不得从事营业行为。纳税申报风险方面，一般来说，台湾地区境外营利事业在台湾地区境内设立之联络处，为其总机构办理采购业务，从事验货及联络通讯等工作，如无对外营业，除应向主管稽征机关报备外，得免予办理税籍登记，免征营业税及营所税。如仅为其总机构办理采购业务，尚非属销售劳务性质，其台湾地区境外总机构按实际需要汇入之采购费用，并非该联络处或分公司在台湾地区境内销售劳务之销售额。若有营业外收入者，仍应依法办理结算申报缴纳营所税。如：台湾地区境外总公司提供之营运资金及其孳息，扣除相关成本费用后之所得，仍应申报营所税且有暂缴申报之适用。但是，若从事上述范围以外之业务行为，如：提供协助台湾地区境外总机构于台湾销售货物或劳务，易被认定属营业行为并应办理税籍登记，当然亦应将归属境内之所得申报营所税。[①]

6.2.3 在台湾地区取得与常设机构无关所得的纳税申报风险

台湾地区法律对取得与常设机构无关的所得如何纳税未作明确的规定。台湾地区对于总机构在境外之营利事业，不论该营利事业是否在台湾境内设立常设机构或固定处所，均应就台湾来源所得征税。只是纳税方式依该境外事业在台湾有无固定营业场所而异，总机构在台湾境外的营利事业在境内有固定营业场所，应与固定营业场所合并办理结算申报，其在台湾地区境内之固定营业场所，应单独设立账簿，计算其营利事业所得额课税，并应由其固定营业场所分别向申报时登记地之稽征机关办理结算申报。

但在存在税收协定（协议）情况下，一般是以有无常设机构，作为判断来源地对营业利润有无课税权之依据。如果境外营利事业在缔约一方设有常设机构，且通过该常设机构经营业务时，则该缔约一方（来源地）仅就归属该常设机构之利润课税。若在缔约一方无常设机构，纵有境内来源所得，来源地不予以课税，而归属于居住地课税。对于有部分交易并未通过常设机构办理时，则该项交易活动之所得是否也应归属于常设机构之营业所得的问题，即可归属于常设机构的所得的确定。台湾签订的税收协定（协议）中，除与印度尼西亚之租税协议有部分采引力原则（Force of

① 台湾地区“财政部”台财税字第7558643号函及台财税字第7586964号函。

Attraction Principle）外，其他协议皆采实际联系原则（Attributable Principle）。例如两岸税收协议规定“一方居民（居住者）企业通过其在另一方的常设机构从事营业，双方在归属该常设机构的利润时，应将该常设机构视为在相同或类似条件下从事相同或类似活动的独立企业，并以完全独立的方式与该常设机构所属的企业从事交易所应获得的利润相同”。

因此，综合上述分析，在两岸税收协议生效以前，对于与固定营业场所（常设机构）等无关（无实际联系）的所得是否需申报纳税，还应咨询主管机关，以避免相关风险。

6.3 调查认定风险

6.3.1 转让定价调查风险

据新闻报道,台湾地区自2004年起开始对跨境集团进行移转订价核查，但受限于人力与经验，直至2014年为止，列入选查的跨境集团移转订价查核案件，每年都在10家以下。但从2015年开始，各“国税局”逐渐增加选案数量，并进行全面性的项目查核，加强常态性重点查核，预计每年选案查核件数将突破百件以上，同时每年都会提前确定当年度的选案原则。投资者应关注每年台湾地区“国税局”发布的所得税结算申报中列入优先列为选查对象的情形，加强自身移转订价的税务合规管理，重视移转订价报告的制作。赴台投资企业若可能被列为选案查核的高风险对象，同时如有未依移转订价相关法令规定办理的情形，在税捐稽征机关进行调查（或被检举）之前，应向所辖分局、稽征所或服务处办理更正申报并自动补缴所漏税款，避免因违反“移转订价查核准则”规定而补税受罚。[①]

6.3.2 资本弱化认定风险

近年来过度加大债权性投资，减少权益性投资，增加税前列支、以降

[①] 2019年11月，台湾地区“财政部”发布10804629000号函，规定自2020年度起，营利事业从事受控交易，在符合规定要件及备妥各项文据下，可以于会计年度结束前进行“一次性移转订价调整”，并将所得税、关税、货物税及营业税等连动影响一并考量，但仍应符合“所得税法”第43条之1、“营利事业所得税不合常规移转订价查核准则”及相关法令规定。规定要件包括：（1）事先就其交易条件及所有影响订价之因素达成协议；（2）依协议调整之应收应付价款已计入财务会计账载数；（3）所涉受控交易之其他参与人，同时进行相对应调整。企业可以将此“一次性移转订价调整”的规定作为应对调查风险的一种方式。

低税收负担来获取税收利益的倾向在跨国（境）投资中非常普遍。为避免企业通过上述方式逃避纳税义务，各国、各地区税法中普遍规定了资本弱化条款，以限制企业通过操纵各种债务形式的支付手段。台湾地区采用固定比例法，对企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例作出规定。相较于大陆金融企业为 5:1、其他企业为 2:1 的规定，台湾未做区分，其税法对关联方之间债权性融资和权益性融资的比例统一核定为 3:1。同时，营利事业应于办理营所税结算申报时，应依规定格式揭露关系人之负债占业主权益比率及相关信息，并备妥及保存相关文据，以证明债资比符合规定。关联融资交易金额较大的企业应审阅有关交易安排的合规性，以防范利息支出不得列支及被纳税调整的风险。

6.3.3 无形资产及相关受控外国企业调查风险

在跨境企业中，集团母公司往往以境外公司作为无形资产及控股中心，向海外制造及销售公司收取技术、商标授权权利金及股利所得。但在台湾地区 CFC 及 PEM 等反避税法令实施后，该境外公司可能将面对税负大幅增加的后果。因此，跨境企业须注意无形资产布局，对集团价值链作出相应调整，防范 CFC 及 PEM 法令实施引发的纳税调整风险。此外，在国际反避税趋势之下，企业也将面对大量揭露信息的要求（如集团主档报告及国别报告），而引发各“国税局”挑战的风险。此外，台湾地区尚未建立无形资产成本分摊协议制度，对于共同开发、受让的无形资产的成本分摊问题没有明确的法律指引，可能导致稽征机关认为不符合常规交易原则而遭调整。

6.3.4 非境内注册居民企业认定风险

台湾现行税法是以“营利事业登记地”（总机构所在地）作为境内或境外公司区分的标准。企业常常为转换居住者身份，通过避税天堂登记设立境外公司，但这些境外公司实际营运活动及决策行为却通过台湾母公司运作。未来 PEM 法令实施后，若同时符合 PEM 认定的要件，例如境外总部的大部分董事或高阶管理人员均在台湾，经营管理、财报编制、股东会议记录等皆在台湾进行，该营利事业可能视为总机构在台湾地区境内之营利

事业，[①]即须依台湾地区税法及其他相关法律规定负担以下租税义务：（1）20%（2018 年之前为 17%）的营所税；（2）12%所得基本税额；（3）未分配盈余加征 5%（2018 年之前为 10%）；（4）履行扣缴义务等，并产生双重课税的不利效果。

6.3.5 混合错配风险

混合错配安排（Hybrid Mismatch Arrangements），是指由于交易所涉国家（地区）间在所得性质认定、实体性质认定、交易性质认定等方面的税制差异，对同一实体、金融工具、所得或交易进行不同税务处理，从而产生国际重复征税或重复免税的问题。很多跨境公司人为筹划混合错配，以产生双重扣除或者一方扣除、一方不计收入的错配结果，使得交易方总体税负减少，或实现长期递延纳税的目的。BEPS 第 2 项行动计划及其产出成果关注的就是以降低税负为目的、人为筹划的混合错配安排，对消除混合错配税收影响的国内法规及国际条约示范条款的修改提出建议。若未来台湾地区采纳该建议修改相关法律，或通过税收信息交换获取跨境企业利用混合错配安排实现双重不征税的问题，会使跨境企业面临调整风险。

6.4 享受税收协定待遇风险

未来两岸税收协议生效后，对于在台湾地区投资的收益，包括主动的营业收益和被动的投资收益，需考虑两岸税收协议中消除双重征税措施的适用情况。总机构在台湾地区境外企业，在台湾地区经营取得的营业利润，其征税权的确定取决于是否构成常设机构，如果在台湾构成“常设机构”，征税权在台湾地区，大陆不征税。在构成常设机构的情况下，两岸税收协议采实际联系原则，一般应以归属于该常设机构的利润为限，缴纳台湾营所税。大陆企业直接取得来自台湾地区的财产转让收益，需根据被转让财产的性质判断征税权的归属；例如，大陆居民转让或使用位于台湾的不动产而产生的所得，不论其是否在台湾存在常设机构，台湾方面可以向大陆居民征税。若大陆居民企业在台湾设有常设机构，那么其转让营业财产中的动产产生收益的，台湾方面有权向该常设机构征税。大陆居民转让其在

[①] 但若台湾地区境外公司同时符合CFC与PEM，则优先适用PEM。

台湾居民公司的股份取得的收益，在满足一定条件时，台湾方面才有权征税。转让经营海、空运输业务的船舶或航空器，或附属于该等船舶或航空器营运的动产而取得的收益，仅由转让人为其居民的一方课税。对于大陆企业直接取得来源于台湾地区的投资所得，如股息、利息、特许权使用费等，一般需缴纳 20%（2018 年起股息为 21%）的台湾预提税，如果满足两岸税收协议相关条款规定的享受协定优惠的条件（包括限制受益人条款规定的条件），则该预提税税率可能可以降低至 5%（10%），7%，7%。上述税收协议待遇若无法适用，将会为企业带来双重征税的风险。

如果大陆企业通过中间控股公司间接取得来源于台湾地区的上述收益，则同时需要考虑相关国家（地区）之间的双边税收协定相应的税收优惠及其适用条件。大陆企业申请适用营业利润条款，应检附大陆地区税务机关出具的居住者证明、在台湾地区境内无常设机构或未经由台湾地区境内之常设机构从事营业之相关证明文件、所得相关证明文件，向给付人所在地之税捐稽征机关申请核准减免所得税。大陆企业取得台湾地区来源之股利、利息、权利金或技术服务费不属于营业利润，即其在台湾地区境内无常设机构或固定处所，或其相关股份、债权或权利与其在台湾地区境内之常设机构或固定处所无实际关联者，才可适用协议规定的上限税率，而不并入常设机构营业利润或执行业务所得课税。申请适用上限税率时，应检具他方缔约国税务机关出具之居住者证明及其为该所得之受益所有人证明，凭供扣缴义务人办理扣缴申报。扣缴义务人向税捐稽征机关办理扣缴申报时，应叙明适用之所得税协定条文，检附前述所得人提供之证明及所得计算之相关证明文件。“受益所有人”的认定是判断纳税人是否能享受该税收协定优惠待遇的前提和基础。除了所得来源地对“受益所有人”商业实质的审查，居住国（地）也会在开具《居民身份证明》的时机对居民享受协定待遇进行侧面的审查。若申请人被认定为构成导管公司、缺乏商业实质或存在滥用税收协定等避税行为，将会面临无法享受税收协定优惠待遇的风险。

6.5 其他风险

台湾地区正处于新一轮的税制改革期间，税法和相关函令解释变动频

繁，投资人需及时跟进相关税务处理规则的变化，深入了解其运营交易和会计安排所涉及的台湾地区相关税法规定，并注意相关税务处理的风险。同时，投资人需关注其自身以及被投资企业所处行业特殊税收制度，了解纳税申报及其他涉税事项，防范相关税务风险。例如，查缉逃漏税是台湾地区“财政部”及各税捐稽征机关经常性的重要工作。台湾地区“财政部”为积极督促税捐稽征机关加强查缉逃漏税，每年度都会订定“维护租税公平重点工作计划”，选定部分具有指标作用及逃漏情形较为严重之项目，列为年度重点查核项目，交付各税捐稽征机关加强查缉。因此，投资人应强化纳税遵从与合规审查，避免被调查和处罚。

附　录

一、两岸税法术语对比表
二、两岸税种（税目）大致对应关系
三、台湾地区政“行政院”组织图
四、台湾地区签订税收条约一览表
五、台湾地区预提税率表（各类所得扣缴率标准）
六、台湾地区税目税率

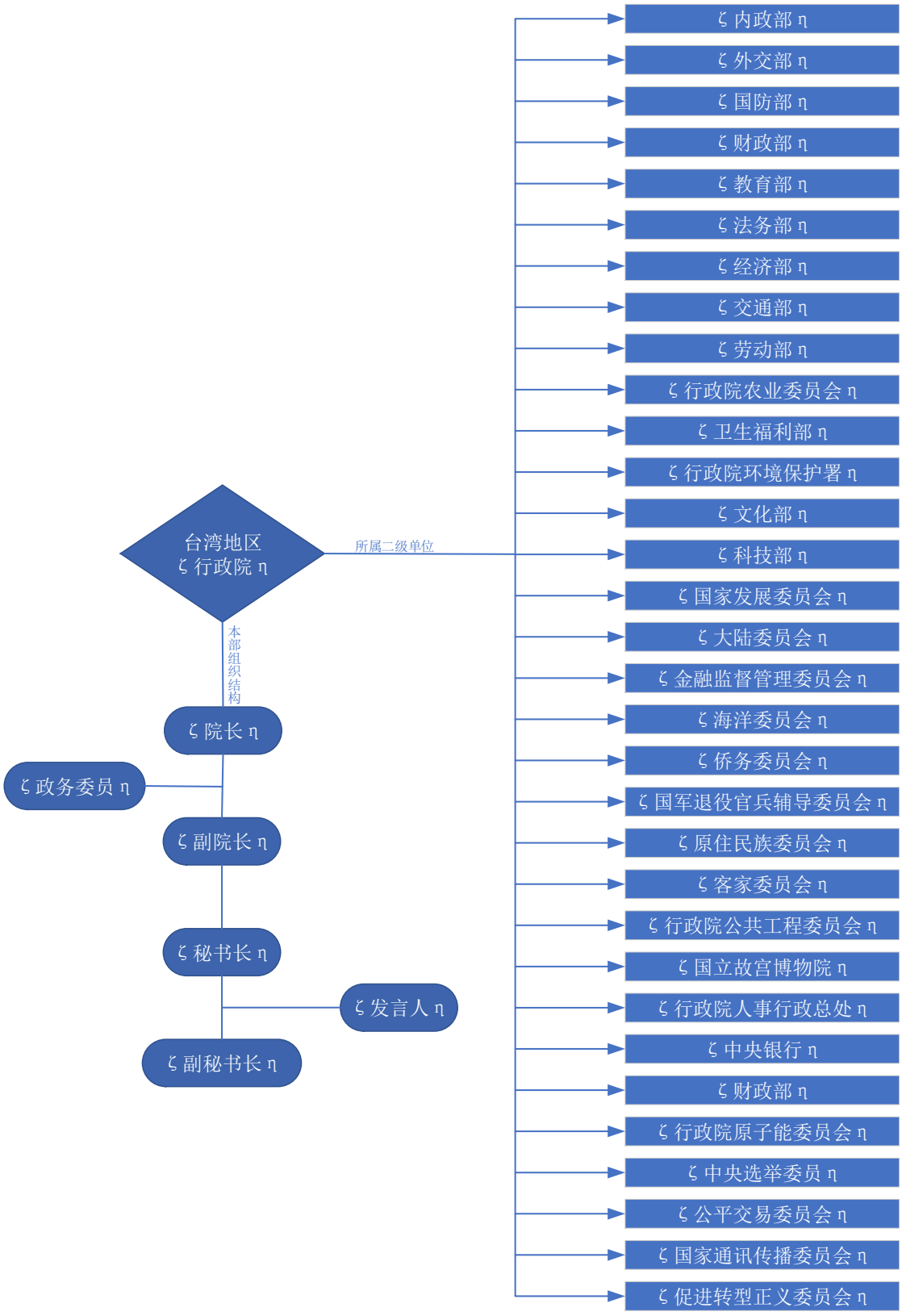
一、两岸税法术语对比表
【按台湾地区术语拼音排序】

台湾地区	祖国大陆	相似度
备妥移转订价文据	同期资料准备	类似
财产交易所得	资本利得	类似
常规交易原则	独立交易原则	相同
罚锾	罚款	相同
法规命令	行政法规	类似
法条序号：条、项、款、目	法条序号：条、款、项、目	相同
（费用等）税前认列	（费用等）税前列支	相同
关系人（企业）	关联方（企业）	相同
记账士	（注册）税务师等税务代理人	类似
揭露关系人及关系人事务数据	关联申报	类似
就源扣缴	源泉扣缴	类似
居住者和非居住者	居民纳税人和非居民纳税人	相同
课税处分	具体税收行政行为	类似
权利金	特许权使用费	相同
设算扣抵法	归集抵免制	类似
实际管理处所	实际管理机构	相同
税捐稽征机关	税务机关	相同
税目	税种	相同
税收扣抵	税收抵免	类似
税收资讯交换	税收信息（或情报）交换	相同
税籍登记	税务登记	类似
税务诉愿	税务行政复议	相同
税务协谈	税务约谈	类似
未分配盈余	未分配利润	相同
行政罚、秩序罚	行政处罚	类似
移转订价	转让定价	相同
营利事业	企业	类似
预先订价协议	预约定价安排	相同
资本稀释	资本弱化	相同
智慧财产权	知识产权	相同
租税协议	税收协定	相同

二、两岸税种（税目）大致对应关系

台湾地区	祖国大陆
加值型营业税	增值税
非加值型营业税、娱乐税	（原）营业税
营利事业所得税	企业所得税
综合所得税	个人所得税
地价税	城镇土地使用税
房屋税、特种货物及劳务税（部分）	房产税
证券交易税	无
期货交易税	无
关税	关税
印花税	印花税
契税	契税
土地增值税	土地增值税
使用牌照税	车船税
遗产及赠与税	无
无	证券交易印花税
货物税、烟酒税、特种货物及劳务税（部分）	消费税
无	车辆购置税
“所得税法”吨位税制	船舶吨税
无	资源税
无	城市维护建设税
烟酒税（部分内容）	烟叶税
无	耕地占用税
无	环境保护税

三、台湾地区“行政院”组织图



四、台湾地区签订的已生效租税协议一览表

地区	租税协议	
	全面性所得税协议（包括各项所得）	海、空或海空国际运输所得互免所得税单项协议
亚洲	印度、印度尼西亚、以色列、日本、马来西亚、新加坡、泰国、越南、沙特阿拉伯	日本、韩国、澳门、泰国
大洋洲	澳大利亚、基里巴斯、新西兰	
欧洲	奥地利、比利时、丹麦、法国、德国、匈牙利、意大利、卢森堡、马其顿、荷兰、波兰、斯洛伐克、瑞典、瑞士、英国、捷克	欧联、德国、卢森堡、荷兰（海运、空运各 1 个）、挪威、瑞典
非洲	冈比亚、塞内加尔、南非、斯威士兰	
美洲	加拿大、巴拉圭	加拿大、美国
注：另有与大陆签订的税收协议未生效。		

五、台湾地区预提税率表（各类所得扣缴率标准）

项目	扣缴率	
所得种类	纳税义务人身份	
	台湾地区境内居住之个人、有固定营业场所之营利事业	非台湾地区境内居住之个人、无固定营业场所之营利事业
营利（公司、合作社、其他法人、合伙及独资分配或应分配之股利或盈余）	1.个人、总机构在境内之营利事业：免扣缴 2.总机构在境外之营利事业：21%	1.21% 2.大陆地区人民、法人、团体、其他机构或其于第三地区投资之公司，经核准在台投资：20%。
执行业务报酬	10%	20%（稿费、版税等每次给付不超过 5000 元免扣缴）
薪资	以“全月给付总额”按下列方式择一扣缴：（1）5%；（2）按“薪资所得扣缴税额表”查表金额扣缴。兼职所得及非每月给付之薪资，每次给付额达薪资所得扣缴税额表无配偶及受扶养亲属者之起扣标准者，按给付额扣取 5%，免并入全月给付总额。	1.18% 2.自 2009 年起，全月薪资给付总额在“行政院”核定每月基本工资 1.5 倍以下者：6%
佣金	10%	20%
利息	1.10% 2.短期票券利息 10% 3.依“金融资产证券化条例”及“不动产证券化条例”规定发行之受益证券或资产基础证券分配之利息 10% 4.公债、公司债或金融债券之利息 10% 5.以前 3 项之有价证券会之短期从事附条件交易，到期卖回金额超过原买入金额部分之利息 10%	1.20% 2.短期票券利息 15% 3.依“金融资产证券化条例”及“不动产证券化条例”规定发行之受益证券或资产基础证券分配之利息 15% 4.公债、公司债或金融债券之利息 15% 5.以前 3 项之有价证券会之短期从事附条件交易，到期卖回金额超过原买入金额部分之利息 15%
租金	10%	20%
权利金	10%	20%
财产交易所得	（1）免予扣缴（申报纳税） （2）20%（个人符合“文化艺术奖助及促进条例”第 29 条规定之文物或艺术品财产交易所得，按成交价额 6%为所得额）	（1）免予扣缴（申报纳税） （2）20%（“个人符合文化艺术奖助及促进条例”第 29 条规定之文物或艺术品财产交易所得，按成交价额 6%为所得额）
竞技竞赛机会中奖之奖金或给与	1.10% 2.政府举办之奖券中奖奖金，每联（组、注）奖额不超过 5,000 元者免扣缴，超过 5000 元的，全额扣缴 20%。	1.20% 2.同左
退职所得	减除定额免税后按 6%扣缴	减除定额免税后按 18%扣缴

告发或检举奖金	20%	20%
结构型商品交易之所得	10%	15%
其他所得	免扣缴（应列单通报）	在台湾地区境内无固定营业场所及营业代理人的营利事业，上述各类所得以外之所得：20%；个人：按20%申报纳税
台湾地区境外营利事业经营国际运输、承包营建工程等业务依法按扣缴方式纳税的	—	20%（经“财政部”核准依营业收入10%或15%计算所得额）
台湾地区境外影片事业	—	无分支机构：20%
营利事业成立之他益信托，于信托成立、变更、追加时，所得人（受益人）享有信托利益之权利价值或权利价值增加部分	属其他所得，免扣缴，但应由委托人列单申报	受益人为营利事业，由委托人按该受益人享有信托利益之权利价值或权利价值增加部分20%扣缴，受益人为个人，受益人按20%申报纳税

六、台湾地区税目税率表

营利事业所得税课税级距及累进税率（2018 年度起）

课税级距	税率
120,000 以下	免
超过 120,000	20% 其应纳税额不得超过营利事业课税所得额超过 12 万元之半数

综所税税率（2023 年度）

级别	税率	课税级距（单位：新台币元）
1	5%	0-560,000
2	12%	560,001-1,260,000
3	20%	1,260,001-2,520,000
4	30%	2,520,001-4,720,000
5	40%	4,720,001 以上

营业税税率（2014 年 7 月 1 日起）

类别	业别		税率	类别	业别	税率
一般营业人	依照“营业税法”第四章第一节一般税额计算之营业人（营业人所取得合乎规定之进项凭证税额得予扣抵销项税额）		5%	特种饮食业	夜总会、有娱乐节目之餐饮业（进项税额不得扣抵）	15%
金融业	银行业、保险业、信托投资业、证券业、期货业、票券业及典当业（进项税额不得扣抵）	境内左列各业经营非专属本业部分	5%		酒家及有陪侍服务之茶室、咖啡厅、酒吧等（进项税额不得扣抵）	25%
		境内银行业保险业经营银行保险本业部分	5%			
		境内左列各业经营银行保险本业以外之专属本业部分	2%	查定课征营业人	小规模营业人、符合一定资格条件之视觉功能障碍者经营之按摩业及其他经“财政部”规定免予申报销售额之营业人（取得合乎规定之进项凭证税额之 10%得扣减其查定税额）	1%
		购买台湾地区境外左列各业之非专属本业劳务部分	5%			
		购买台湾地区境外银行业保险业经营银行保险本业劳务部分	5%			
		购买台湾地区境外左列各业经营银行保险本业以外之专属本业劳务部分	2%		农产品批发市场之承销人及销售农产品之小规模营业人（进项税额扣抵同上）	0.1%
		保险业之再保费收入	1%	购买台湾地区境外劳务（除属境内自然人利用网络购买之台湾地区境外电子劳务外，由劳务买受人缴纳；买受人为依“营业税法”第四章第一节计算税额之营业人免予缴纳）		5%

货物税税率及税额（2017 年 1 月 18 日起）

项目	税率
橡胶轮胎	15

大客车及大货车使用之橡胶轮胎	10
水泥	每公吨
白水泥或有色水泥	600 元
卜特兰一水泥	320 元
卜特兰高炉水泥	280 元
代水泥及其他水泥	440 元
饮料品、汽水	15
果汁	—
稀释天然果蔬汁	8
平板玻璃	10
油气类	每公秉
汽油	6,830 元
柴油	3,990 元
煤油	4,250 元
航空燃油	610 元
燃料油	110 元
溶剂油	每公秉 720 元
液化石油气	每公吨 690 元
电器类	
电冰箱	13
电视机	—
彩色电视机	13
冷暖气机	20
工业用中央系统型	15
除湿机	15
录影机	13
电唱机	10
录音机	10
音响组合	10
电烤箱	15
车辆类	—
汽车	
小客车	—
汽缸排气量在 2,000 立方公分以下	25
汽缸排气量在 2,001~3,600 立方公分	30
汽缸排气量在 3,601 立方公分以上	30
货车、大客车及其车辆	15
机车	17
电动车辆	免征（小客车完税价格在 140 万元以下）

特种货物及劳务税税率（2015 年 1 月 9 日起）

课征标的	税率

特种货物	
1.房屋、土地：持有期间在 2 年以内之房屋及其坐落基地或依法可核发建造执照之都市土地及非都市土地之工业区土地。	
（1）持有期间在 1 年以内的	15%
（2）持有期间逾 1 年，2 年以内的	10%
2.小客车：包括驾驶人座位在内，座位在九座以下之载人汽车且每辆销售价格或完税价格达 300 万元的。	10%
3.游艇：每艘船身全长达 30.48 公尺的。	10%
4.飞机、直升机及超轻型载具：每架销售价格或完税价格达 300 万元的。	10%
5.龟壳、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其产制品：每件销售价格或完税价格达 50 万元者。但不包括非属野生动物保育法规定之保育类野生动物及其产制品。	10%
6.家具：每件销售价格或完税价格达 50 万元的。	10%
特种劳务	
所称特种劳务，指每次销售价格达 50 万元之入会权利，不包括属可退还性质的保证金。	10%
备注：自 2016 年 1 月 1 日起，订定销售契约销售之土地、房屋，停止课征特种货物及劳务税。	

遗产及赠与税课税级距及税率（2017 年 5 月 12 日起）

遗产税		**赠与税**	
课税级距	**税率**	**课税级距**	**税率**
50,000,000 以下	10%	25,000,000 以下	10%
50,000,001～100,000,000	15%	25,000,001～50,000,000	15%
超过 100,000,000	20%	超过 50,000,000	20%

证券交易税税率

股票		**公司债及其他有价证券**
现股当冲	非现股当冲	
1.5%	3%	1%
说明：1.依“促进产业升级条例”第 20 条之 1 规定，公司债及金融债券自 2002 年 2 月 1 日起至 2009 年 12 月 31 日止免征证券交易税。 2.依“证券交易税条例”第 2 条之 1 规定，公司债及金融债券自 2010 年 1 月 1 日起至 2026 年 12 月 31 日止暂停征证券交易税；债券指数股票型基金自 2017 年 1 月 1 日起至 2026 年 12 月 31 日止暂停征证券交易税。 3.依“证券交易税条例”第 2 条之 2 规定，自 2017 年 4 月 28 日起至 2024 年 12 月 31 日同一证券商受托买卖，或自 2018 年 4 月 28 日起至 2024 年 12 月 31 日止证券商自行买卖现股当日冲销交易，证券交易税税率由 3‰调降为 1.5‰。 4.依“证券交易税条例”第 2 条之 3 规定，经主管机关核准发行认购（售）权证，于该权证上市或上柜日至到期日期间，基于履行报价责任规定及风险管理目的，自 2013 年 11 月 10 日起至 2028 年 11 月 9 日止，出卖认购（售）权证避险专户内经目的事业主管机关核可之标的股票者，其每日交易成交总金额在避险必要范围内之部分，证券交易税税率由现行 3‰调降为 1‰。		

期货交易税税率（2019 年 9 月 12 日起）

类别	**税率和核定征收率**	
股价指数期货、股价类期货	税率	百万分之 0.125～0.6%
	征收率	十万分之 2
股价指数期货选择权、股价选择权、选择权、期货选择权	税率	1%～6%
	征收率	1%

利率类期货	30 天期商业本票	税率	百万分之 0.125～2.5
		征收率	—
	10 年期政府债券	税率	百万分之 0.125～2.5
		征收率	—
其他	黄金期货	税率	百万分之 0.125～0.6%
		征收率	百万分之 2.5
	汇率期货	税率	百万分之 0.125～0.6%
		征收率	百万分之 1
	原油期货	税率	百万分之 0.125～0.6%
		征收率	百万分之 5

烟酒税税额及烟品健康福利捐金额

税目		税额/金额	
烟	纸烟	烟酒税	每千支 1590 元
		烟品健康福利捐	每千支 1000 元
	烟丝	烟酒税	每公斤 1590 元
		烟品健康福利捐	每公斤 1000 元
	雪茄	烟酒税	每公斤 1590 元
		烟品健康福利捐	每公斤 1000 元
	其他烟品	烟酒税	每公斤或每千支 1590 元
		烟品健康福利捐	每公斤 1000 元
酒	酿造酒类	啤酒	每公升 26 元
		其他酿造酒	每公升每度 7 元
	蒸馏酒类		每公升每度 2.5 元
	再制酒类	酒精成分＞20%	每公升 185 元
		酒精成分≦20%	每公升每度 7 元
	料理酒		每公升 9 元
	其他酒类		每公升每度 7 元
	酒精		每公升 15 元

地价税税率（1989 年 11 月 1 日起）

课征标的	税率
私有土地	
一、一般土地：基本税率为 10‰；超过累进起点地价者按下列规定累进课征：	10‰
1.超过累进起点地价未达 5 倍的，就其超过部分课征 15‰。	15‰
2.超过累进起点地价 5 倍至 10 倍的，就其超过部分课征 25‰。	25‰
3.超过累进起点地价 10 倍至 10 倍的，就其超过部分课征 35‰。	35‰
4.超过累进起点地价 15 倍至 20 倍的，就其超过部分课征 45‰。	45‰
5.超过累进起点地价 20 倍以上的，就其超过部分课征 55‰。	55‰
二、符合下列规定之自用住宅用地，其地价税按 2‰计征：（1）都市土地面积未超过 3 公亩部分。（2）非都市土地面积未超过 7 公亩部分。	2‰
居民住宅及企业或公营事业兴建之劳工宿舍按 2‰计征。	
三、工矿业等用地按 10‰计征。	10‰
四、都市计划公共设施保留地按 6‰计征；其未作任何使用并与使用中之土地隔离者免征。	6‰
公有土地	
公有土地按 10‰征收地价税。但公有土地供公共使用者，免征地价税。	10‰

土地增值税税率（2005 年 2 月 1 日起）

课征标的	税率
自用住宅用地	10%
一般用地	
1.土地涨价总数额超过原规定地价或前次移转时核计土地增值税之现值数额未达 100%者，就其涨价总数额征收增值税 20%。	20%
2.土地涨价总数额超过原规定地价或前次移转时核计土地增值税之现值数额在 100%以上未达 200%者，除按前款规定办理外，其超过部分征收增值税 30%。	30%
3.土地涨价总数额超过原规定地价或前次移转时核计土地增值税之现值数额在 200%以上者，除按前二款规定分别办理外，其超过部分征收增值税 40%。	40%
4.长期持有土地者之减征：	
（1）持有土地年限超过二十年者，就其土地增值税超过一般用地最低税率部分减征 20%。	20%
（2）持有土地年限超过三十年者，就其土地增值税超过一般用地最低税率部分减征 30%。	30%
（3）持有土地年限超过四十年者，就其土地增值税超过一般用地最低税率部分减征 40%。	40%

房屋税税率（2014 年 6 月 6 日起）

课征标的（按现值课征）	税率
1.住家用	
（1）自住	1.2%
（2）公益出租人出租使用	1.2%
（3）其他供住家用	1.5%～3.6%
2.非住家	
（1）营业用	3%～5%
（2）私人医院、诊所或自由职业事务所	3%～5%
（3）非营业用	1.5%～2.5%
（4）同时作住家及非住家，按实际使用面积分别课税；但非住家用者课税面积最低不得少于全部面积 1/6。	
3.私有房屋有下列情形房屋税减半征收： （1）“政府”平价配售之平民住宅 （2）合法登记之工厂供直接生产使用之自有房屋 （3）农会所有之自用仓库及检验场，经主管机关证明者 （4）受重大灾害，毁损面积占整栋面积三成以上不及五成之房屋	
备注：税率由各直辖市及县（市）政府在上列税率范围内分别规定征收率。	

契税税率（1999 年 7 月 17 日起）

课征标的（按契价课征）	税率
1.买卖契	6%
2.典权契	4%
3.交换契	2%
4.赠与契	6%
5.分割契	2%
6.占有契	6%

印花税税率（1986 年 1 月 19 日起）

课征标的	税率
1.银钱收据，每件按金额课征	4%
2.招标人收受押标金收据，每件按金额课征	1%
3.承揽契据，每件按金额课征	1%
4.典卖、让受及分割不动产契据，每件按金额课征	1%
5.买卖动产契据，每件税额课征	12 元

使用牌照税税额（2017 年 12 月 8 日起）

车辆种类及税额 汽缸总排气量（立方公分）（CC）	小客车(每车乘人座位九人以下)		大客车（每车乘人座位在十人以上）	货车	机车
	自用	营业			
150（含 150 以下）	1,620	900	—	900	0
151-250	1,620	900	—	900	800
251-500	1,620	900	—	900	1,620
501-600	2,160	1,260	1,080	1,080	2,160
601-1,200	4,320	2,160	1,800	1,800	4,320
1,201-1,800	7,120	3,060	2,700	2,700	7,120
1,801-2,400	11,230	6,480	3,600	3,600	11,230
2,401-3,000	15,210	9,900	4,500	4,500	11,230
3,001-3,600	28,220	16,380	5,400	5,400	11,230
3,601-4,200	28,220	16,380	6,300	6,300	11,230
4,201-4,800	46,170	24,300	7,200	7,200	11,230
4,801-5,400	46,170	24,300	8,100	8,100	11,230
5,401-6,000	69,690	33,660	9,000	9,000	11,230
6,001-6,600	69,690	33,660	9,900	9,900	11,230
6,601-7,200	117,000	44,460	10,800	10,800	11,230
7,201-7,800	117,000	44,460	11,700	11,700	11,230
7,801-8,400	151,200	56,700	12,600	12,600	11,230
8,401-9,000	151,200	56,700	13,500	13,500	11,230
9,001-9,600	151,200	56,700	14,400	14,400	11,230
9,601-10,200	151,200	56,700	15,300	15,300	11,230
10,201 以上	151,200	56,700	16,200	16,200	11,230
备注：1.小客货两用车之税额按自用小客车之税额课征。 2.曳引车之税额按货车税额加征 30%。					

娱乐税税率（1980 年 7 月 1 日起）

课征标的（按所收票价或收费额课征）	税率（最高不得超过）
1.电影	
（1）台湾地区语言片	60%
（2）台湾地区语言片	30%
2.职业性歌唱、说书、舞蹈、马戏、魔术、技艺表演及夜总会之各种表演	30%
3.戏剧、音乐演奏及非职业性歌唱、舞蹈等表演	5%
4.各种竞技比赛	10%
5.舞厅或舞场	100%

6.撞球场	50%
7.保龄球馆	30%
8.高尔夫球场	20%
9.其他提供娱乐设施供人娱乐者	50%
备注：1.直辖市及县（市）政府得视地方实际情形，在规定税率范围内，分别规定娱乐税征收率，提经同级民意机关通过，报请或层转“财政部”核备。 2.自 2007 年 5 月 25 日起撞球场、保龄球馆免征娱乐税。	

参 考 文 献

一、主要参考文献

1.台湾地区“经济部”：《台湾投资环境简介》（2020），https://investtaiwan.nat.gov.tw/getFile?file=46573748-7c53-4dfa-8c5d-b9fe904ebca4.pdf&Fun=ArticleAction&lang=cht。

2.PwC Taiwan. Introduction to Taiwan Tax Rules (Taiwan Pocket Tax Book 2019), https://www.pwc.tw/en/publications/assets/taiwan-pocket-tax-book-2019.pdf。

3.台湾地区“经济部”：《陆商来台投资业别项目手册》（2015 年 7 月版）。

4.台湾地区“经济部投资业务处”：《陆商来台投资资讯手册》（2015 年 7 月版）。

5.台湾地区“财政部”：2011-2022 年度“台湾地区财政年报”。

6.台湾地区“财政部赋税署”：2011-2021 年度“台湾地区赋税年报”。

7.台湾地区“行政院大陆委员会”：《两岸经济统计月报》《两岸经济交流统计速报》《两岸二十一项协议执行成效》《施政绩效》。

8.马伟主编：《台湾地区税收制度》，当代中国出版社 2014 年第 2 版。

9.刘剑文、王桦宇：《两岸税法比较研究》，北京大学出版社 2015 年版。

10.李刚、郝利军：《海峡两岸税收程序法律制度比较及税收协调问题研究》，厦门大学出版社 2018 年版。

11.台湾地区“监察院”：《台湾地区赋税结构与政府税制改革措施项目调查研究报告（2011 年）》，http://www.cy.gov.tw/AP_Home/Op_Upload/eDoc/出版品/101/1010000051010101326p.pdf。

12.台湾地区“财政部赋税署”：《财政健全方案所得税制改革措施（倡导折页）》，http://www.dot.gov.tw/dot/file/20150706.pdf。

13.台湾地区“财政部赋税署”：《财政健全方案所得税制改革模拟问答－疑义解答》，http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=201412250001&serno=201412290003&menudata=DotMenu&contlink=ap/faq_view.jsp&dataserno=201507060000。

14.朱华永：《台湾税收制度历史沿革及其新一轮税制改革启示》，http://www.dcetax.com/ntax/apps/case/index.php/Article/displayArticle/ArticleID/4588。

15.台湾地区“财政部赋税署”网站：《所得基本税额条例疑义解答目录》，http://www.dot.gov.tw/userfiles/files/201411271646.pdf；

16.台湾地区“财政部南区国税局”：《“国税”报缴手册》《营利事业所得税暂缴申报手册》《营利事业所得税结算申报手册》《所得税扣缴手册》《营业税简介手册》《货物税报缴手册》《特种货物及劳务税报缴手册》《赠与税报缴手册》《遗产税报缴手册》《证券交易税&期货交易税报缴手册》《烟酒税报缴手册》《烟酒税电子申报作业倡导手册》，http://www.ntbsa.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/841/9001969800088997220。

17.《营利事业所得税节税手册》《综合所得税节税手册》《遗产税及赠与税节税手册》《货物税节税手册》《证券交易税节税手册》《期货交易税节税手册》《营业税节税手册》《烟酒税节税手册》，“财政部”税务入口网，http://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/VIEW/406。

18.台湾地区“财政部南区国税局”：《“国税”共享教材及倡导资料》（《2021 年薪资所得扣缴办法》《“产业创新条例”等相关租税减免法规》《两税合一处理实务》《教育文化公益慈善机关或团体税务法规与实务解析》《2020 年外籍人士综合所得税报缴须知》《2020 年遗产及赠与税申报

实务》《2020 年综合所得税扣缴实务》），https://www.ntbsa.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/832/5389678582421816919。
19.台湾地区“财政部北区国税局”：《综合所得税结算申报税额试算服务作业要点》《税额试算服务措施 Q&A》，http://www.ntbna.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/1865/724101563679053336 9。
20.台湾地区“财政部北区国税局”：《移转订价报告 Q&A》，http://www.ntbna.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/862/6466123417784195139。
21.台湾地区“财政部北区国税局”：《所得基本税额条例疑义解答》，http://www.ntbna.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/1341/6376935153125923362。
22.台湾地区“财政部北区国税局”：《2013 年度起证券交易所得课税制度》，http://www.ntbna.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/1341/6376935153125923362。
23.台湾地区“财政部北区国税局”：《房地合一课征所得税申报作业要点》《房地合一课征所得税制度（倡导折页）》《房地合一课征所得税制度疑义解答》《个人房屋土地交易所得税电子申报作业要点》，http://www.ntbna.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/2252/72395989496453494 95。
24.《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》，国家税务总局网站：http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1794734/part/1794748.pdf。
25.《中国企业赴美国投资税收指南》，国家税务总局网站：http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n1671176/n1671206/c1834767/part/1834781.pdf。
26.《国家税务总局港澳台办公室有关负责人就签署〈海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议〉答记者问》，国家税务总局网站：http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1797379/content.html，2015-09-07。
27.台湾地区“财政部国际财政司”：《〈海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议〉相关说明》，http://www.mof.gov.tw/Pages/List.aspx?nodeid=190#。
28.《两岸租税协议生效前后课税规定比较表》，台湾地区“财政部”网站：http://www.mof.gov.tw/File/Attach/66758/File_5276.pdf。
29.台湾地区“经济部投资业务处”：《两岸租税协议问答集》，http://www.dois.moea.gov.tw/content/pdf/两岸租税协议问答集.pdf。
30.台湾资诚会计师事务所：《两岸租税协议全面启动》，《资诚通讯》第 292 期，http://www.pwc.tw/zh/publications/events-and-trends/c292.html。
31.《财政部、国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税[2009]125 号）。
32.《企业境外所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告 2010 年第 1 号）。
33.《国家税务总局关于境外所得征收个人所得税若干问题的通知》（国税发[1994]44 号）。
34.《境外所得个人所得税征收管理暂行办法》（国税发[1998]126 号）。
35.台湾地区“财政部南区国税局”：《营利事业所得税移转订价报告 Q&A》，http://www.ntbsa.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/1719/6475140444460367067。
36.台湾地区“财政部北区国税局”：《营利事业所得税移转订价制度宣传手册》，http://www.ntbna.gov.tw/etwmain/download?sid=13a4ee496e6000007242658b1129f51d。

二、本指南涉及台湾地区主要税法（或投资法）及相关规范

37.“大陆地区人民来台投资许可办法”（最新修订于 2020 年 12 月 30 日）。

38.“大陆地区之营利事业或其于第三地区投资之营利事业在台设立分公司或办事处许可办法”（2022 年 11 月 17 日制定）。
39.“台湾地区与大陆地区人民关系条例”（最新修订于 2019 年 7 月 24 日）。
40.“台湾地区与大陆地区金融业务往来及投资许可管理办法”（最新修订于 2011 年 9 月 7 日）。
41.“台湾地区与大陆地区保险业务往来及投资许可管理办法”（最新修订于 2014 年 11 月 5 日）。
42.“台湾地区与大陆地区证券期货业务往来及投资许可管理办法”（最新修订于 2023 年 3 月 17 日）。
43.“外国人投资条例”（最新修订于 1997 年 11 月 19 日）。
44.“财政收支划分法”（最新修订于 1999 年 1 月 25 日）。
45.“地方税法通则”（2002 年 12 月 11 日制定）。
46.“地方制度法”（最新修订于 2022 年 5 月 25 日）。
47.“特种货物及劳务税税课收入分配及运用办法”（最新修订于 2013 年 6 月 28 日）。
48.“‘财政部’各地区国税局组织通则”（最新修订于 2012 年 2 月 3 日）。
49.“自动柜员机转账纳税细部作业要点”（最新修订于 2021 年 12 月 29 日）。
50.“稽征机关委托便利商店代收税款作业要点”（最新修订于 2021 年 12 月 29 日）。
51.“金融机构及邮政机构存款账户转账缴退税作业要点”（最新修订于 2019 年 11 月 5 日）。
52.“芯片金融卡转账缴纳税款作业要点”（最新修订于 2023 年 2 月 8 日）。
53.“电话语音及因特网转账缴纳税款作业要点”（最新修订于 2023 年 2 月 8 日）。
54.“信用卡缴纳税款作业要点”（最新修订于 2023 年 2 月 8 日）。
55.“电子支付账户转账缴纳税款作业要点”（最新修订于 2023 年 2 月 8 日）。
56.“产业创新条例”（最新修订于 2023 年 1 月 19 日）。
57.“产业创新条例施行细则”（最新修订于 2020 年 1 月 7 日）。
58.“‘产业创新条例’缓课所得税适用办法”（2020 年 3 月 5 日制定）。
59.“有限合伙组织创业投资事业租税奖励所得计算及申报办法”(最新修订于 2019 年 12 月 24 日)。
60.“公司或有限合伙事业研究发展支出适用投资抵减办法”（最新修订于 2020 年 11 月 2 日）。
61.“个人投资新创事业公司所得减除办法”（最新修订于 2019 年 12 月 26 日）。
62.“公司或有限合伙事业投资智慧机械与第五代行动通讯系统及资通安全产品或服务抵减办法”(2022 年 7 月 14 日制定）。
63.“公司或有限合伙事业实质投资适用未分配盈余减除及申请退税办法”(2020 年 1 月 9 日制定)。
64.“中小企业发展条例”（最新修订于 2016 年 1 月 6 日）。
65.“中小企业研究发展支出适用投资抵减办法”（最新修订于 2018 年 10 月 3 日）。
66.“发展观光条例”（最新修订于 2022 年 5 月 18 日）。
67.“生技医药产业发展条例”（最新修订于 2021 年 12 月 30 日）。
68.“促进民间参与公共建设法”（最新修订于 2022 年 11 月 21 日）。
69.“奖励民间参与交通建设条例”（最新修订于 2015 年 6 月 17 日）。
70.“文化创意产业发展法”（最新修订于 2019 年 1 月 7 日）。
71.“都市更新条例”（最新修订于 2021 年 5 月 28 日）。
72.“新市镇开发条例”（最新修订于 2020 年 1 月 15 日）。
73.“企业并购法”（最新修订于 2022 年 6 月 15 日）。
74.“金融控股公司法”（最新修订于 2019 年 1 月 16 日）。

75.“营利事业依‘金融控股公司法’第 49 条及‘企业并购法’第 40 条规定合并办理营利事业所得税申报处理原则”（2003 年 2 月 12 日制定）。
76.“都市危险及老旧建筑物加速重建条例”（最新修订于 2020 年 5 月 6 日）。
77.“住宅法”（最新修订于 2021 年 6 月 9 日）。
78.“长期照顾服务法”（最新修订于 2021 年 6 月 9 日）。
79.“台湾地区境外专业人才延揽及雇用法”（最新修订于 2021 年 7 月 7 日）。
80.“纳税者权利保护法”（2016 年 12 月 28 日制定）。
81.“纳税者权利保护法施行细则”（2018 年 12 月 26 日制定）。
82.“纳税者权利保护咨询会设置办法”（2017 年 6 月 3 日制定）。
83.“税捐稽征机关调查程序应行注意事项”（最新修订于 2019 年 5 月 13 日）。
84.“纳税者权利保护官资格及选任要点”（2017 年 9 月 14 日制定）。
85.“纳税者权利保护官办理纳税者保护事项作业要点”（最新修订于 2019 年 2 月 18 日）。
86.“规费法”（最新修订于 2017 年 6 月 14 日）。
87.“华侨回国投资条例”（最新修订于 1997 年 11 月 19 日）。
88.“华侨回国投资其经审定之投资额课征遗产税优待办法”（1979 年 11 月 29 日制定）。
89.“中小企业认定标准”（最新修订于 2020 年 6 月 24 日）。
90.“科学园区设置管理条例”（最新修订于 2018 年 6 月 6 日）。
91.“科技产业园区设置管理条例”（最新修订于 2023 年 1 月 19 日）。
92.“农业科技园区设置管理条例”（最新修订于 2022 年 11 月 22 日）。
93.“自由贸易港区设置管理条例”（最新修订于 2019 年 1 月 16 日）。
94.“国际机场园区发展条例”（最新修订于 2019 年 1 月 16 日）。
95.“所得税法”（最新修订于 2021 年 4 月 28 日）。
96.“所得税法施行细则”（最新修订于 2022 年 2 月 21 日）。
97.“所得基本税额条例”（最新修订于 2021 年 1 月 27 日）。
98.“‘所得基本税额条例’第十二条高风险新创事业公司认定办法”（2021 年 4 月 14 日制定）。
99.“营利事业对关系人负债之利息支出不得列为费用或损失查核办法”（2011 年 6 月 22 日制定）。
100.“加值型及非加值型营业税法”（最新修订于 2017 年 6 月 14 日）。
101.“加值型及非加值型营业税法施行细则”（最新修订于 2018 年 6 月 25 日）。
102.“小规模营业人营业税起征点”（最新修订于 2006 年 12 月 22 日）。
103.“货物税条例”（最新修订于 2022 年 12 月 30 日）。
104.“货物税稽征规则”（最新修订于 2023 年 2 月 23 日）。
105.“特种货物及劳务税条例”（最新修订于 2015 年 6 月 24 日）。
106.“关税法”（最新修订于 2022 年 5 月 11 日）。
107.“关税法施行细则”（最新修订于 2020 年 5 月 18 日）。
108.“海关进口税则”（最新修订于 2022 年 5 月 11 日）。
109.“遗产及赠与税法”（最新修订于 2021 年 1 月 20 日）。
110.“遗产及赠与税法施行细则”（最新修订于 2021 年 4 月 26 日）。
111.“证券交易税条例”（最新修订于 2021 年 12 月 29 日）。
112.“期货交易税条例”（最新修订于 2008 年 8 月 6 日）。
113.“烟酒税法”（最新修订于 2023 年 2 月 8 日）。

114.“烟酒税稽征规则”（最新修订于 2023 年 3 月 25 日）。
115.“烟害防制法”（最新修订于 2023 年 2 月 15 日）。
116.“土地税法”（最新修订于 2021 年 6 月 23 日）。
117.“土地税法施行细则”（最新修订于 2021 年 9 月 23 日）。
118.“土地税减免规则”（最新修订于 2010 年 5 月 7 日）。
119.“平均地权条例”（最新修订于 2023 年 2 月 28 日）。
120.“平均地权条例施行细则”（最新修订于 2022 年 8 月日）。
121.“房屋税条例”（最新修订于 2014 年 6 月 4 日）。
122.“契税条例”（最新修订于 2010 年 5 月 5 日）。
123.“印花税法”（最新修订于 2002 年 5 月 15 日）。
124.“使用牌照税法”（最新修订于 2021 年 12 月 30 日）。
125.“娱乐税法”（最新修订于 2007 年 5 月 23 日）。
126.“税捐稽征法”（最新修订于 2021 年 12 月 17 日）。
127.“税捐稽征法施行细则”（最新修订于 2013 年 1 月 7 日）。
128.“税籍登记规则”（最新修订于 2021 年 10 月 22 日）。
129.“税捐稽征机关管理营利事业会计账簿凭证办法”（最新修订于 2021 年 5 月 19 日）。
130.“‘所得税法’第 8 条规定台湾地区来源所得认定原则”（最新修订于 2021 年 12 月 16 日）。
131.“台湾地区境外营利事业申请核定计算台湾地区来源所得适用之净利率及境内利润贡献程度作业要点”（2019 年 9 月 26 日制定）。
132.“限制及解除欠税人或欠税营利事业负责人出境规范”（最新修订于 2022 年 8 月 19 日）。
133.“统一发票使用办法”（最新修订于 2021 年 10 月 22 日）。
134.“统一发票给奖办法”（最新修订于 2022 年 7 月 21 日）。
135.“电子发票实施作业要点”（最新修订于 2019 年 1 月 9 日）。
136.“营业人使用收款机办法”（最新修订于 2018 年 1 月 19 日）。
137.“‘财政部’奖励使用统一发票及电子发票绩优营业人实施要点”。（制定于 2023 年 1 月 3 日）。
138.“营利事业所得税蓝色申报书实施办法”（最新修订于 1993 年 4 月 23 日）。
139.“综合所得税结算申报税额试算服务作业要点”（最新修订于 2023 年 1 月 16 日）。
140.“各类所得扣缴率标准”（最新修订于 2021 年 6 月 30 日）。
141.“薪资所得扣缴办法”（最新修订于 2010 年 12 月 22 日）。
142.“记账士法”（最新修订于 2022 年 5 月 4 日）。
143.“会计师法”（最新修订于 2018 年 1 月 31 日）。
144.“会计师代理所得税事务办法”（最新修订于 2016 年 5 月 10 日）。
145.“律师法”（最新修订于 2020 年 01 月 15 日）。
146.“土地登记专业代理人管理办法”（2003 年 04 月 24 日废止）。
147.“地政士法”（最新修订于 2021 年 1 月 27 日）。
148.台湾地区“考试院”“专门职业及技术人员普通考试地政士考试规则”（最新修订于 2019 年 4 月 22 日）。
149.台湾地区“考试院”“专门职业及技术人员特种考试专责报关人员考试规则”（最新修订于 2020 年 8 月 3 日）。

150.“记账士法第 35 条规定之管理办法”（最新修订于 2016 年 5 月 23 日）。
151.“营利事业所得税查核准则”（最新修订于 2018 年 6 月 29 日）。
152.“纳税义务人申请延期或分期缴纳税捐办法”（2015 年 5 月 26 日制定）。
153.“适用所得税协定查核准则”（2021 年 8 月 12 日制定）。
154.“适用所得税协定相互协议程序作业要点” （2020 年 11 月 25 日制定）。
155.“适用租税协定稽征作业要点”（2001 年 2 月 22 日制定）。
156.“海峡两岸海运协议及空运补充协议税收互免办法”（2010 年 7 月 1 日制定）。
157.“营利事业所得税不合常规移转订价案件选案查核要点”（2005 年 8 月 2 日制定）。
158.“营利事业所得税不合常规移转订价查核准则”（最新修订于 2020 年 12 月 28 日）。
159.“营利事业认列受控外国企业所得适用办法”（2017 年 9 月 22 日制定）。
160.“营利事业认列受控外国企业所得审查要点”（2018 年 12 月 14 日制定）。
161.“个人计算受控外国企业所得适用办法”（2017 年 11 月 14 日制定）。
162.“境外资金汇回管理运用及课税条例”（最新修订于 2020 年 6 月 10 日）。
163.“金融机构执行共同申报及尽职审查作业办法”（最新修订于 2021 年 5 月 25 日制定）。
164.“租税协定税务用途信息交换作业办法”（2017 年 12 月 7 日制定）。
165.“台湾地区境外营利事业跨境销售电子劳务课征所得税作业要点”（最新修订于 2021 年 12 月 16 日）。

编写人员：蔡福田 杨柳健
审校人员：林梦帆 严瑾 陈敏 胡书伟 姜文阔 徐晓欢 邬昊苏