

## 反避稅法規新制重點

2009年時，財政部提出反避稅的修法五大方向，包括：（1）防止外資濫用租稅協定；（2）反資本稀釋法則；（3）實質課稅原則；（4）個人與公司的受控外國公司制；（5）防止因身分轉換的避稅。在近年來，財政部已修正法規，逐步完成前三項目標，而最後兩項目標，則已通過行政院院會，正待立法院三讀通過。

臺灣的企業經營版圖早已遍布海外，不少公司為了躲避稅負，在海外設立層層疊疊的公司架構。與臺商經營投資相關的主要國家，也在近年紛紛發布反避稅的相關法令措施，因此臺灣稅局亦逐年加強查稅的力度，以維護租稅主權。隨著所得稅法第43條之3—受控外國公司法則與第43條之4—居住者認定的適行，稅局未來在查核企業避稅時，將有多種反避稅法令可運用，可選擇採用移轉訂價、受控外國公司法則與居住者認定，將企業留在境外的盈餘拉回臺灣課稅。

### 反避稅新制—所得稅法修正條文

#### 所得稅法第43條之3

自一百零四年度起，營利事業直接或間接持有符合一定條件之總機構在中華民國境外關係企業半數以上資本或對該關係企業具有重大影響力者，應依該關係企業當年度盈餘，按其持有該關係企業資本之比率，認列投資收益，計入當年度所得額課稅；營利事業實際獲配該關係企業股利或盈餘時，於已認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅，超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計所得額課稅。

前項之一定條件、總機構在中華民國境外關係企業、資本、具有重大影響力之範圍、認列投資收益、不計入所得額課稅、國外稅額扣抵範圍與計算方法及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

#### 所得稅法第43條之4

自一百零四年度起，依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法規定課徵營利事業所得稅。

前項所稱實際管理處所，指營利事業實際作成其整體營業所必須之主要管理及商業決策之處所；其認定要件及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

### 反避稅新制

#### 何謂「受控外國公司法則」

財政部向立法院所提的立法緣由中提到，為避免我國營利事業母公司將盈餘實現在低稅率國家的境外公司，並將盈餘留在該境外公司，而不將所得分配回臺灣的母公司，藉此規避所得稅負，因而增訂所得稅法第43條之3。勤業眾信聯合會計師事務所會計師張宗銘解釋，由於我國所得稅課徵的時點，是以「實現」為原則，只要境外盈餘未分配回臺灣境內公司，就不會課徵所得稅，因此出現了為了規避所得稅，而將盈餘留在海外公司的情形。

然而在第43條之3立法通過後，對於母公司持股超過半數，或對其有重大影響力的境外公司，未來即使盈餘未分配回臺灣境內，也將課徵所得稅。

## 何謂「居住者」認定

在臺灣境內的營利事業，都會有統一編號（簡稱統編），作為報稅查稅的身分，外國企業並無統編，因此居住者的概念，就是設法對實際上在境內經營，但卻無統編的公司課稅。

稅務所稱的居住者，指的是依照該國的法令規定，在該國成立的企業，並依該國法令規定納稅。然而，有些公司雖然主要的決策與營運功能是在該國境內形成與營運，卻將其企業設在境外的租稅庇護所（或稱租稅天堂），藉此規避該國的稅負，因此對於這樣實質營運管理處所是在境內者，也會將其視為該國的居住者。也就是說，藉由所得稅法第43條之4之規定，稅局可直接將實際管理處所在臺灣，卻在租稅天堂設立紙上總機構的外國公司，直接將臺灣境內的實際管理處所視為居住者，並以所得稅法中對營利事業採屬人主義的方式，對該居住者的境內外所得，課徵所得稅。

<引述會計研究發展月刊>

## 兩大反避稅機制列入所得稅法修正草案可能產生之稅務衝擊分析

行政院院會於101年12月初通過所得稅法修正草案。其中除配合導入國際財務報導準則(IFRSs)而修訂相關法令外，業者最關心者莫非增訂所得稅法第43條之3「受控外國公司法則(CFC Rule)」及第43條之4「居住者公司」之反避稅制度規定。若該法案通過，加上已經施行之「移轉訂價」及「反資本弱化」(移轉訂價、反資本弱化及受控外國公司法則於各國稅法經常被合稱為三大反避稅制度)將構成我國所得稅法反避稅機制之四大天王，企業更應密切注意其可能產生之稅務影響層面及衝擊力道。

### 反避稅機制四大天王，將成為國庫徵稅之利器

稅負為企業經營之主要成本，企業進行租稅規劃之目標自然為整體稅負最小化。因各國租稅制度之差異，促使跨國企業醞釀租稅規劃空間，遂透過各國稅率差異、移轉訂價、免稅天堂之控股公司或資本弱化等手段大幅降低整體稅負。而各國(尤其是高稅率國家)為防止以上述手段進行租稅規避，多已採用反避稅機制，常見之反避稅機制包括移轉訂價、反資本弱化、受控外國公司法則及居住者公司等。此次所得稅法修正前，我國已明訂之具體反避稅措施如下：

#### 1. 移轉訂價

移轉訂價查核為各國反避稅機制中重要之一環。「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」業於93年12月28日訂立發布，並於94年1月1日開始實施。近來隨著促進產業升級條例落日，稅捐稽徵機關之查核方向逐漸轉移至移轉訂價報告。

#### 2. 反資本弱化

100年1月28日生效之所得稅法第43條之2即已明訂關係人負債佔業主權亦超過一定比例者，超過部分之利息於申報營利事業所得稅時不得列報扣除，此乃避免資本弱化之母法規定。此外，財政部已於100年6月22日公布「營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法」，並於100年度營利事業所得稅結算申報案件適用。

此外，此次所得稅法修正增訂所得稅法第43條之3(受控外國公司法則)及43條之4(居住者公司)之反避稅制度，分別說明如下：

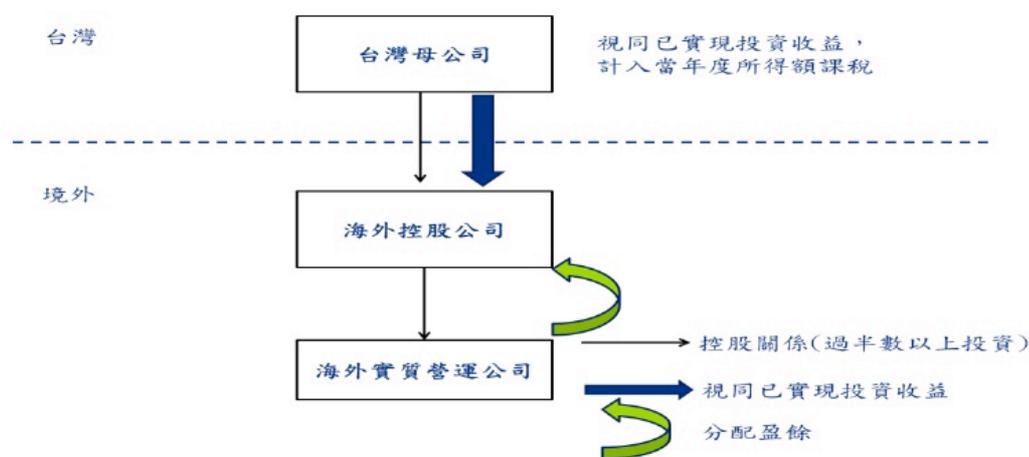
#### 1. 受控外國公司法則：

(1) 依現行台灣法令，營利事業投資於海外公司，倘被投資公司當年度決議不分配盈餘時，得免列投資收益。財政部為避免營利事業(母公司)將盈餘實現於位在未課所得稅或所得稅率較我國為低之租稅庇護所(Tax Haven)國家或地區之國外關係企業(子公司)，並藉盈餘保留不分配以規避我國所得稅負，爰參考國際間其他國家之受控外國公司法則，增訂受控外國公司法則。

(2) 增訂之修正條文：自104年度起，營利事業直接或間接持有符合一定條件之總機構在中華民國境外關係企業半數以上資本或對該關係企業具有重大影響力者，應依該關係企業當年度盈餘，按其持有該關係企業資本之比率，認列投資收益，計入當年度所得額課稅；營利事業實際獲配該關係企業股利或盈餘時，於已認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅，超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。

前項之一定條件、總機構在中華民國境外關係企業、資本、具有重大影響力之範圍、認列投資收益、不計入所得額課稅、國外稅額扣抵範圍與計算方法及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

### (3) 圖示說明如下：



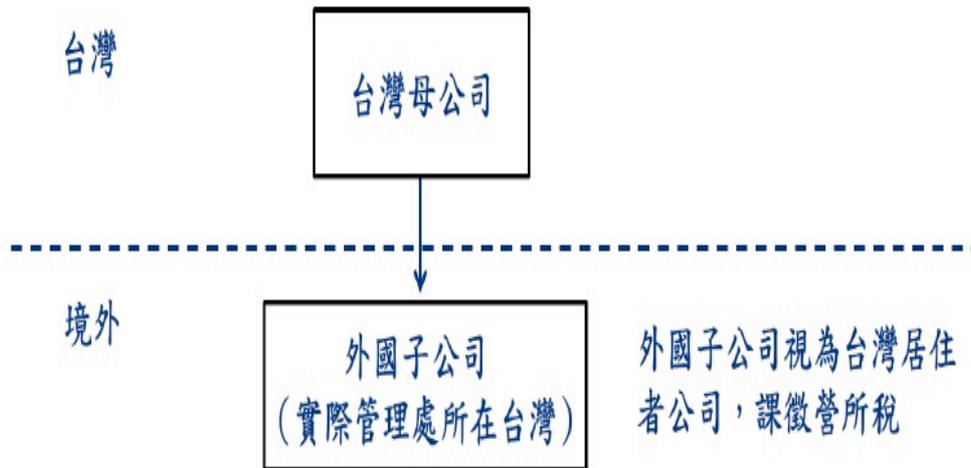
## 2. 居住者公司：

(1) 營利事業於租稅天堂國家設立紙上公司並將實際管理處所設在境內，以規避所得稅法屬人主義（即境內外所得均應合併課稅）。而按實際管理處所(Place of Effective Management，以下簡稱PEM)認定營利事業居住者身分已為國際潮流及趨勢，目的在避免營利事業於租稅庇護所國家或地區設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義之適用，以減少納稅義務。考量採前開認定原則之國家對PEM在該國之營利事業適用屬人主義課稅，除可維護其稅收外，並可透過居住者身分之認定，讓該等營利事業適用該國與其他國家簽署之租稅協定，財政部爰增訂營利事業之PEM在我國境內者，視為總機構在我國境內之營利事業(即我國居住者)，依本法規定課徵營利事業所得稅，並得適用我國與其他國家簽署之租稅協定，俾與國際接軌，並維租稅公平。

(2) 增訂之修正條文：自104年度起，依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法規定課徵營利事業所得稅。

前項所稱實際管理處所，指營利事業實際作成其整體營業所必須之主要管理及商業決策之處所；其認定要件及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

(3) 圖示說明如下：



可能產生之稅務衝擊

1. 受控外國公司法則：

- (1) 受控外國公司如何認定？是否排除非低稅率國家（澳洲、加拿大、法國、德國、印度、義大利、日本、紐西蘭、挪威、南非、美國及英國）之適用？另，該投資收益得否排除因積極經營所得所產生者？
- (2) 應用受控外國公司法則，實務上常發生所得課徵年度與盈餘分配年度不一致，實際盈餘分配年度理應不再重複計入已申報投資收益的金額，但其於國外已繳納之稅額如依目前所得稅法第3條規定，只限於所得發生當年度扣抵（大陸地區投資事業除外），若未進行配套規定，可能導致稅額無法扣抵。
- (3) 若實際營運公司若未分配盈餘至受控外國公司，該受控外國公司並無現金可供分配股利，則可否免除適用？

2. 居住者公司：

- (1) 採實際管理處所認定居住者身分，惟目前得適用租稅協定查核準則第6條亦僅抽象規範實際管理處所之認定，應衡酌公司或其他任何人之集合體之主要經理人所在地、管理與控制所在地等各項因素。故若修正草案通過，授權財政部訂定之認定辦法對企業勢必產生重大衝擊，最直接之影響即為應視為境內營利事業依法課徵營利事業所得稅之公司範圍。而未來如為證明該海外公司之實質營運場所非在境內將大幅增加企業之營業成本。
- (2) 增訂條文僅說明「應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法規定課徵營利事業所得稅。」，惟其影響層面及不確定性包括：
  - 所稱營利事業所得稅除本稅外，是否包含未分配盈餘稅及所得基本稅額？是否須辦理暫繳申報？
  - 所依法課徵之營利事業所得稅是否有可計入股東可扣抵稅額，若可計入尚應設置股東可扣抵稅額帳戶。
  - 既已視為境內之營利事業，所得稅法所規範之所得扣繳及申報義務或其他所得稅法規定之協力義務是否亦應履行？

- 既已視為境內之營利事業，則該居住者公司所分配予境內公司之股利是否有所得稅法第42條之適用？
- 居住者公司已依外國法律規定繳納之所得稅可否扣抵？所得年度與取得納稅憑證年度不一致如何扣抵？

#### **相關配套辦法影響重大，財政部訂定時宜謹慎考量**

承上所述，受控外國公司法則及居住者公司等反避稅機制，其目的係為防杜租稅規避並追求租稅公平，惟受控外國公司及居住者公司認定標準為何影響範圍深遠。財政部未來訂定相關辦法實宜謹慎考量並參考國外法制建置完善之配套措施。

#### **結語**

本次所得稅法條文修正草案有關增列受控外國公司法則及居住者公司，將對跨國經營企業之稅負產生重大影響，建議企業密切注意後續所得稅法之修法動向，提早因應及評估可能之稅負影響，並尋求稅務專業人士之協助。

## 財政部 1020625 新聞稿

### 立法院三讀通過證券交易所課稅制度修正案

立法院第8屆第3會期第1次臨時會第2次會議今(25)日就有關證券交易所課稅(以下簡稱證所稅)制度修正草案進行表決，三讀通過今(102)年5月20日財政委員會審查通過之「所得稅法部分條文修正案」。財政部特別感謝立法院各位委員之支持，使證券交易所之課稅方式早日確定，股市儘速恢復動能。財政部說明，本次證所稅制度主要修正內容如下：

一、取消102至103年臺灣證券交易所發行量加權股價指數之收盤指數達8,500點以上設算課稅規定。

二、104年起股票出售金額在新臺幣(下同)10億元以上大戶課稅方式採「設算為主、核實為輔」，由國稅局歸戶後，就股票出售超過10億元之金額部分，另行發單課徵10/00所得稅。但納稅義務人亦得於結算申報時選擇就股票出售金額全數核實課稅。

至於未上市未上櫃股票、興櫃股票出售數量100張以上、初次上市上櫃前取得而於上市上櫃以後出售之股票(IPO股票)及非中華民國境內居住個人，仍維持現行課稅規定，應自102年起核實計算證券交易所所得，依15%稅率計算應納稅額課稅，長期持有者並得適用相關減徵優惠。