



行政院院會通過所得稅法CFC及PEM反避稅條款修正草案

近年來跨國企業藉於租稅天堂進行租稅規劃移轉利潤，造成稅基侵蝕，經濟合作暨發展組織(簡稱OECD)及G20呼籲各國政府應完善其國內租稅法令，共同建構完整之反避稅網絡，建立反避稅制度已是全球化趨勢。

依據我國現行所得稅法規定，境外被投資公司於決議分配累積盈餘時，始負有繳納我國營利事業所得稅負之義務，並僅以設立登記地作為境內或境外營利事業之判斷標準。此造成部分營利事業藉由於低稅負地區成立受控外國公司(Controlled Foreign Company，以下簡稱CFC)，將盈餘保留於CFC不分配，或雖實質管理處所(Place of Effective Management，以下簡稱PEM)在境內，透過在低稅負地區登記設立公司，轉換為非居住者身分，規避須就我國境內外所得合併課稅之規定。因此財政部為防杜跨國租稅規避，擬具所得稅法第43條之3、第43條之4、第126條修正草案，建立

CFC及PEM制度，並經行政院第3497次院會(105年4月28日)通過。

反避稅條款修正草案主要內容

CFC制度部分(第43條之3)

– CFC定義及歸課所得計算

營利事業及其關係人直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業股份資本額合計達50%以上或對該關係企業有重大影響力者，除符合財政部訂定豁免門檻規定外，營利事業應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率及持有期間計算，認列投資收益，計入當年度所得課稅。

– 低稅負國家或地區

所謂低稅負國家或地區，指關係企業所在國家或地區，其營利事業所得稅或實質類似租稅之稅率未逾我國所得稅稅率之百分之七十或僅對其境內來源所得課稅者。

– 豁免門檻

- 關係企業於所在國家或地區有實質營運活動。
- 關係企業當年度盈餘在財政部訂定之一定基準以下。

– 虧損扣抵年限

關係企業經認定為CFC之當年度起，其各期虧損經所在國家或地區或我國會計師查核簽證，並由營利事業依規定格式填報及經稽徵機關核定之虧損，得於虧損發生年度之次年度起10年內自該CFC盈餘中扣除後，再計算我國營利事業應認列之投資收益。

– 避免重複課稅

我國營利事業已依CFC制度認列之投資收益，於實際獲配股利或盈餘時，不再計入所得額課稅，且其獲配股利或盈餘已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於認列投資收益年度申報期間屆滿之翌日起5年內，如取得符合規定之納稅憑證，得自認列投資收益年度應納稅額中扣抵。

– PEM優先適用

如關係企業經認定為我國PEM，則應優先適用PEM之課稅規範，而排除CFC之適用。

– 不溯及既往

於本條文生效前之盈餘，不受CFC制度影響。

PEM制度(第43條之4)

– 適用對象

依外國法律設立，PEM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，依所得稅法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅。

– 適用範圍

PEM在中華民國境內之營利事業，指同時符合下列規定者：

- 作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業，或作成該等決策之處所在中華民國境內。
- 財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在中華民國境內。
- 在中華民國境內有實際執行主要經營活動。

– 課稅方式

- 視為總機構在我國境內之營利事業，就全球所得課徵營利事業所得稅。
- 於給付各類所得時，依所得稅法第8條規定判斷是否屬中華民國來源所得，並依相關規定辦理扣繳與填具扣(免)繳憑單、股利憑單及相關憑單。
- 違反上述規定，依所得稅法及相關法律規定辦理。

- 分配之股利屬中華民國來源所得，其中國內個人股東獲配者應併計綜合所得總額課稅；國內營利事業股東獲配者不計入所得額課稅；非居住者股東獲配者應扣繳稅款。

– 不溯及既往

於本條文生效前之盈餘，不受PEM制度影響，因此分配屬認定為PEM以前年度之盈餘，非屬中華民國來源所得。

施行日期(第126條)

本修正草案於完成立法後需視兩岸租稅協議執行情形，並完成相關子法規之規劃及落實宣導，故其施行日期將由行政院定之，尚非於立法院通過後之總統公布日施行。

KPMG觀察

本修正草案相對於過去曾提出但未完成立法之同一法案內容，已有下列較為清楚之輪廓：

1. CFC構成中之低稅負國家或地區條件，除當地所得稅之稅率外，亦包含僅對其境內來源所得課稅者，顯係為納入透過在所得稅課徵採屬地主義之國家（例如香港）所設立之控股公司。
2. 考量CFC盈餘於我國營利事業轉投資收益認列上可有海外當地虧損彌補之適用，該CFC盈餘可能為財務會計上處理之盈餘，非為依我國稅法之盈餘獲配數，故會產生課稅時點提前之現象。

3. 於CFC國外稅額扣抵之適用上，條文呈現之意義可能為CFC分配盈餘至我國營利事業之扣繳稅款，或能包含大陸營運公司分配盈餘至CFC之扣繳稅款及在CFC課徵之所得稅，但不包含大陸以外之其他海外營運公司分配至CFC之扣繳稅款及在CFC課徵之公司所得稅，故會有喪失稅額扣抵權益之疑慮。
4. PEM優先於CFC適用，二者不會有競合現象。

在此輪廓下，境外第三地公司若構成CFC，則我國營利事業對於境外投資收益之課稅時點將提前，並有境外營運公司分配盈餘至CFC之扣繳稅款於我國喪失稅額扣抵權益之虞。由於PEM可排除於CFC之適用，故對於境外第三地公司是否予以適用PEM，或改採直接投資方式，可配合修法進度之掌握，在臺係以個人或營利事業之投資主體與投資地區（大陸地區、其他海外地區、臺灣地區）之實際情形，以及投資架構調整之稅負成本，預先評估不同方式之整體稅負影響，以妥善因應。

作者：安侯建業聯合會計師事務所

陳志愷執業會計師

施淑惠副總經理

廖月波協理