

本文之著作權屬台灣通商法律事務所所有，未經許可不得使用及轉載。

## 從巴拿馬文件事件看反避稅條款草案

### 前言

2016 年 4 月初，國際調查記者同盟（International Consortium of Investigative Journalists, ICIJ）陸續公布其與上百家國際媒體合作之針對某家巴拿馬律師事務所外洩之 1150 萬筆機密文件（通稱為「巴拿馬文件（Panama Papers）」）之調查結果，並於 5 月上旬開放網路資料庫供公眾查詢，依據巴拿馬文件，全球 70 多個國家之政商權貴恐涉及利用境外公司（offshore company，亦有稱為離岸公司）進行藏富、避稅、洗錢等行為而引起國際高度關注。

在巴拿馬文件的調查結果揭露後，不排除可能催生世界各國訂立更嚴苛的反避稅法規，亦可能促使 G20 國家聯合對巴拿馬等租稅天堂（tax heaven）施壓，要求稅務資訊更加透明化。鑑於此一事件，我國財政部表示將與金管會及中央銀行合作追查假外資（例如我國企業至其他國家設立境外公司，再以外資身分回台投資之情形），行政院亦在 2016 年 4 月 28 日第 3497 次院會通過所得稅法第 43 條之 3、第 43 條之 4 及第 126 條之修正草案（以下稱反避稅條款草案）。

本文將扼要介紹 2016 年 4 月行政院版本之反避稅條款草案之內容（草案詳細內容得於下方註 1 所載網址瀏覽），俾供參考，並期盼反避稅條款草案儘速經立法院三讀通過，以防堵避稅漏洞及避免我國稅基侵蝕、財政嚴重惡化之結果。

### 反避稅條款草案<sup>12</sup>

跨國企業利用境外公司所在國家或地區提供之租稅優惠措施，將盈餘保留在受控外國公司而不分配或僅少量分配予股東，享受租稅遞延繳納效果，或者將跨國集團之利潤規劃安排至低稅率之受控外國公司，以降低集團整體租稅負擔之情形並不少見<sup>3</sup>，為此各國無不採取或強化反避稅措施以茲因應。

<sup>1</sup> 行政院，所得稅法第四十三條之三、第四十三條之四、第一百二十六條修正草案，<http://www.ey.gov.tw/Upload/RelFile/3329/736470/4af3f496-965f-4438-ba2a-f8b991b1ee70.pdf>，最後瀏覽日期 2016 年 5 月 9 日。

<sup>2</sup> 財政部賦稅署，公告行政院院會通過所得稅法第 43 條之 3、第 43 條之 4、第 126 條修正草案，[http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140005&serno=200912140018&menudata=DotMenu&contlink=ap/news\\_view.jsp&dataserno=201604280001](http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140005&serno=200912140018&menudata=DotMenu&contlink=ap/news_view.jsp&dataserno=201604280001)，最後瀏覽日期 2016 年 5 月 9 日。

<sup>3</sup> 鄭竹君、蕭子誼，受控外國公司法則課稅制度之初探，財稅研究，第 43 卷第 4 期，頁 73，2014 年 7 月。

本 Newsletter 謹就法律之原則，作一說明，並不構成對具體個案提供法律意見，蓋因每一個案內容及事實不同，恐有不同之考量，故若需尋求對具體個案之法律諮詢，煩請與本所聯絡。

本文之著作權屬台灣通商法律事務所所有，未經許可不得使用及轉載。

國際間常見的反避稅措施包含移轉訂價(Transfer Pricing)、反自有資本稀釋(Thin Capitalization)、受控外國公司(Controlled Foreign Corporations, CFC)及實際管理處所(Place of Effective Management, PEM)等，目前移轉訂價、反自有資本稀釋及實質課稅原則等均已立法規範，惟受控外國公司(CFC)及實際管理處所(PEM)制度之修法草案尚未通過立法，當世界各國積極健全反避稅措施、提升資訊透明度、合作修補租稅漏洞等之同時，更凸顯此次反避稅條款修法草案(所得稅法第43條之3、第43條之4)之立法刻不容緩。

再者，本次增訂之反避稅條款明定由行政院訂定施行日期(所得稅法第126條草案參照)，俾使企業逐步適應新制，兼顧租稅公平與產業發展，並維護納稅義務人權益。

## 一、所得稅法第43條之3草案：受控外國公司(CFC)制度

### (一) 立法目的

為避免我國營利事業將盈餘實現於位在未課徵所得稅或所得稅率較我國為低之租稅天堂國家或地區之國外關係企業，並藉保留國外關係企業之盈餘不分配之方式規避我國所得稅負，故參照經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)於2015年10月發布稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行動計畫三「強化受控外國公司法則(Designing Effective Controlled Foreign Company Rules)」之建議及國際間其他國家規定，增訂本條之CFC制度。

### (二) CFC制度

#### 1. CFC認定標準

營利事業及其關係人直接或間接持有設立於我國境外低稅負國家或地區<sup>4</sup>之關係企業股份或資本額合計達50%以上或對該關係企業具有重大影響力者。但該外國關係企業符合下列情形之一者，得排除適用CFC制度：

- (1) 關係企業於所在國家或地區有實質營運活動<sup>5</sup>；
- (2) 關係企業當年度盈餘在一定基準以下，但各關係企業當年度盈餘

<sup>4</sup> 「低稅負國家或地區」係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第5條第5項第2款所定稅率70%者(意即前述稅率未逾11.9%(=17%\*70%)者)，或僅對其境內來源所得課稅者(採屬地主義課稅者)。

<sup>5</sup> 關係企業於所在國家或地區如有從事實質營運活動(該營運活動需具實質貢獻，例如有固定營業場所及僱用員工經營業務，且其股利、利息等收入合計數，占營業收入淨額及非營業收入淨額合計數比例微小者)，應尚無規避稅負意圖，故得排除適用。

本文之著作權屬台灣通商法律事務所所有，未經許可不得使用及轉載。

合計數逾一定基準者，仍應計入當年度所得額課稅<sup>6</sup>。

2. 適用對象

CFC 之營利事業股東適用(※CFC 之個人股東或非關係人股東不適用)

3. 歸課所得之計算

CFC 之營利事業股東應就 CFC 當年度盈餘，按其持有股份或資本之比率及持有期間計算，認列投資收益，計入當年度所得額課稅。

4. 虧損扣抵

自符合所得稅法第 43 條之 3 第 1 項規定(CFC 定義)之當年度起，CFC 各期經所在地國家或地區或我國合格會計師查核簽證並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，再計算該營利事業投資收益。

5. 避免重複課稅

- (1) 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，但超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。
- (2) 營利事業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，得自各該認列投資收益年度應納稅額中扣抵。

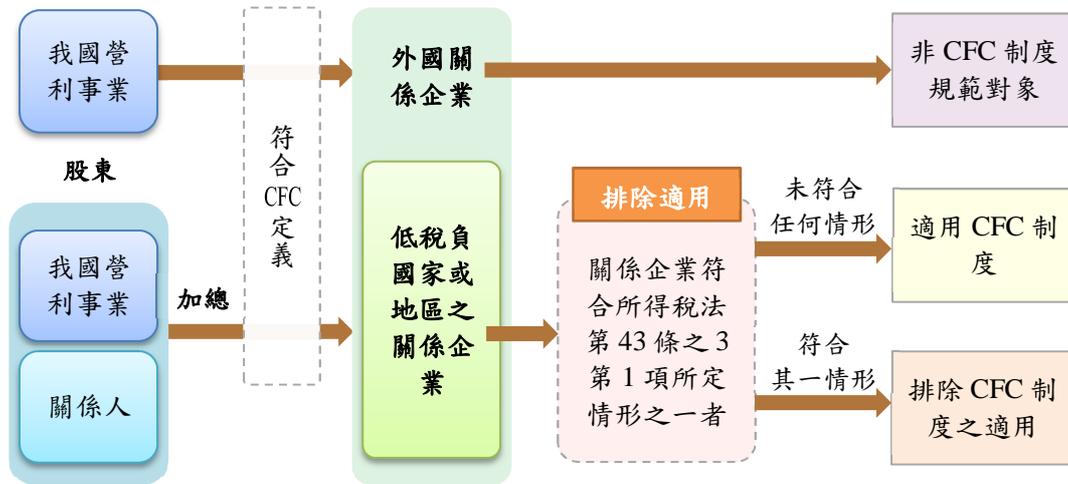
6. 所得稅法第 43 條之 4 之優先適用

考量關係企業經認定其實際管理處所(PEM)在我國境內者應優先適用所得稅法第 43 條之 4 之規定，視為總機構在我國境內之營利事業，依法課徵營利事業所得稅，故規定所得稅法第 43 條之 4 優先於同法第 43 條之 3 第 1 項至第 5 項適用。

(三) CFC 制度之適用 (以下方簡圖表示)

<sup>6</sup> 為避免營利事業藉成立多家關係企業分散盈餘，以規避 CFC 制度適用門檻，故於但書定明各關係企業當年度盈餘合計數逾一定基準者，仍應計入當年度所得額課稅。

本文之著作權屬台灣通商法律事務所所有，未經許可不得使用及轉載。



(四) 外國法之 CFC 制度<sup>78</sup>

國家	美國	日本	中國
制定年度	1962	1978	2007
CFC 認定標準	課稅年度中任一時點，外國公司 50% 以上之表決權股份或股份價值由美國股東（包含間接與推定持股）獨自或共同持有，且各該美國股東持有外國公司 10% 以上之有表決權股份。	日本居住者股東（公司、個人）持有外國公司 50% 以上股份或資本額，且該外國公司設立於未課徵法人所得稅或法人所得稅率在 20% 以下之國家或地區。（※2015 年 4 月 1 日以後開始事業年度之外國公司，其	中國居民股東（居民企業及居民個人）直接或間接單一持有設立在實際稅負低於《企業所得稅法》規定稅率水平 50% 之國家（地區）之外國公司 10% 以上有表決權股份，且共同持有該公司 50% 以上的股

<sup>7</sup> 張雅鈞，受控外國公司法則與公司治理關聯性之研究，東吳大學會計學系碩士論文，頁 13、18、20，2014 年。

<sup>8</sup> 相關法規之美國法部分：26 U.S. Code Subpart F (§§951 - 965)；日本法部分：日本《租稅特別措置法》第四節の二、第七節の四及《租稅特別措置法施行令》第八節の四、第八節の五；中國法部分：中華人民共和國《企業所得稅法》第 45 條、《企業所得稅法實施條例》第 117-118 條及國家稅務總局國稅發〔2009〕2 號《特別納稅調整實施辦法（試行）》第八章。

本 Newsletter 謹就法律之原則，作一說明，並不構成對具體個案提供法律意見，蓋因每一個案內容及事實不同，恐有不同之考量，故若需尋求對具體個案之法律諮詢，煩請與本所聯絡。

本文之著作權屬台灣通商法律事務所所有，未經許可不得使用及轉載。

國家	美國	日本	中國
		設立之低稅負國家或地區之基準修改為法人所得稅稅率「未滿20%」 <sup>9</sup> )	份。若股東持股不符合上述標準，將視是否在股份、資金、經營等方面對外國公司構成實質控制。
課稅對象	美國公民或居民個人、國內獨資、合夥、有限責任公司等	日本公司及個人	中國個人、公司等
課稅所得之認定	外國公司在課稅年度連續 30 天以上符合 CFC 之定義，CFC 之特定所得即推定為美國股東（係指持有 10% 以上有表決權股份者）當年度之股利所得，按其持股比例課稅。	CFC 在任何會計年度中有利得時，直接或間接持有 10% 以上股份或資本額之日本居住者股東以及直接或間接持有 10% 以上股份等之同一股東集團之日本居住者股東，均需依其持股比例計算課稅所得。	CFC 非出於合理經營需要而不為分配或減少分配之利潤均視同股東當期所得，歸屬於中國居民企業者將課徵 25% 的企業所得稅；歸屬於個人者將課徵 20% 的個人稅。

## 二、所得稅法第 43 條之 4 草案：按實際管理處所 (PEM) 認定營利事業居住身分之制度

在「按 PEM 認定營利事業居住者身分之制度」未完成立法的情況下，因稅法相關法令似無說明「總機構」之認定標準，故實務上似多以公司之註冊地認定為總機構所在地。依照前述總機構之認定標準，諸多於租稅天堂（例如巴拿馬 Panama、貝里斯 Belize、薩摩亞 Samoa、英屬維京群島 BVI、英屬開曼群島 Cayman Islands）設立紙上公司，而於台灣從事實際管理及營運活動之台灣企業，往往被認定為非台灣居住者，其海外所得不納入課徵範

<sup>9</sup> 日本財務省，平成 27 年度稅制改正の大綱 (5/7)，4 外国子会社合算税制等の見直し，[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2015/27taikou\\_05.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/27taikou_05.htm)，最後瀏覽日期 2016 年 5 月 11 日。

本 Newsletter 謹就法律之原則，作一說明，並不構成對具體個案提供法律意見，蓋因每一個案內容及事實不同，恐有不同之考量，故若需尋求對具體個案之法律諮詢，煩請與本所聯絡。

本文之著作權屬台灣通商法律事務所所有，未經許可不得使用及轉載。

圍，故可達到規避所得稅法第 3 條第 2 項規定之目的<sup>10</sup>，我國因此減少之稅收恐難以計數<sup>11</sup>。

#### (一) 立法目的

按實際管理處所 (PEM) 認定營利事業居住者身分之制度其目的係避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義 (即境內外所得合併課稅) 之適用，以減少納稅義務。此一制度之增訂將使 PEM 在我國之營利事業，視為總機構在我國境內之營利事業 (即我國居住者)，應依所得稅法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅，以維護租稅公平，同時，企業亦得透過居住者身分之認定，適用我國與其他國家簽署之租稅協定 (協議)。另為具體化 PEM 之認定標準，立法者參照 OECD 2014 年版稅約範本第 4 條及聯合國 (United Nations, UN) 2011 年版稅約範本第 4 條關於居住者之註釋於本條第 3 項定明 PEM 在中華民國境內之營利事業之定義。

#### (二) PEM 制度

##### 1. 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。

##### 2. 適用條件

PEM 在中華民國境內之營利事業，指符合下列各款規定者：

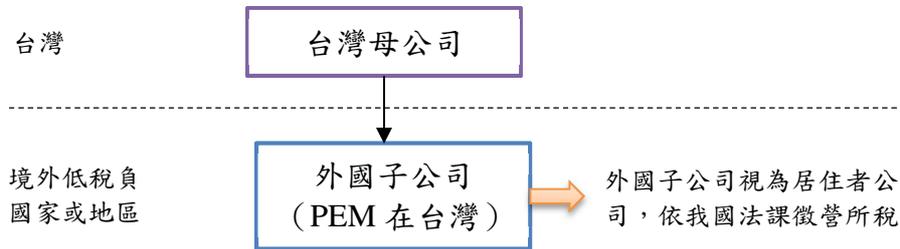
- (1) 作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業，或作成該等決策之處所在中華民國境內。
- (2) 財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在中華民國境內。
- (3) 在中華民國境內有實際執行主要經營活動。

<sup>10</sup> 依所得稅法第 3 條第 2 項，營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。反之，如果總機構被認定在中華民國境外，依所得稅法第 3 條第 3 項，如其有中華民國來源所得，僅就其中華民國境內之營利事業所得課徵營利事業所得稅，其他境外所得不在課徵範圍。

<sup>11</sup> 謝淑美、蘇宥人，「實際管理處所概念解析」專論，國際租稅要聞第 142 期，資誠會計師事務所，頁 2-3，2013 年。

本文之著作權屬台灣通商法律事務所所有，未經許可不得使用及轉載。

(三) PEM 制度示意圖 (舉例)



(四) 中國法對 PEM 之認定<sup>1213</sup>

我國法對於 PEM 之認定係參考 OECD 及 UN 之稅約範本而定，而與我國商業往來密切之中國就 PEM 之認定，部分標準與 OECD 及 UN 之稅約範本相近、部分標準有所不同，說明如後。

中華人民共和國《企業所得稅法實施條例》第 4 條將實際管理機構 (PEM) 定義為「對企業的生產經營、人員、帳務、財產等實施實質性全面管理和控制的機構」。中國國家稅務總局於 2009 年發布之國稅發第 82 號文亦有相關規定，該函文主要針對由中國大陸境內企業或集團企業作為主要控股投資者，在中國大陸境外依據外國法律註冊設立之企業，若符合實際管理機構之條件，則應就該境外中資企業全球所得課稅。該函文亦列舉實際管理機構之判斷標準為(1)負責實施日常生產經營管理運作之高層管理人員或部門履行職責之場所；(2)企業人事和財務決策地點；(3)企業主要財產、會計帳簿、公司印章、董事會和股東會議記錄等之存放地；(4)企業具有 1/2 以上有投票權之董事或高層管理人員之居住地。自上述判斷標準可看出中國似偏向兼採高層及日常營運活動地點作為實際管理機構之認定標準。

<sup>12</sup> 楊葉承、張雅鈞，我國實施反避稅制度之影響評估，財稅研究，第 44 卷第 6 期，頁 56-57，2015 年 11 月。

<sup>13</sup> 謝淑美、蘇宥人，「實際管理處所概念解析」專論，國際租稅要聞第 142 期，資誠會計師事務所，頁 3-4，2013 年。

本 Newsletter 謹就法律之原則，作一說明，並不構成對具體個案提供法律意見，蓋因每一個案內容及事實不同，恐有不同之考量，故若需尋求對具體個案之法律諮詢，煩請與本所聯絡。