

CFC 反避稅制度 簡介

我國針對受控外國公司(Controlled Foreign Company, CFC)制定之所得稅法第 43 條之 3¹，亦即俗稱之『CFC 反避稅制度』，雖於民國 105(2016)年即經我國立法機關三讀通過並經總統宣布，然而其施行日期根據同時修訂之所得稅法第 126 條第 2 項規定為「由行政院定之」，且其立法理由包含須視海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議，以及國際間共同申報及應行注意標準(Common Reporting and Due Diligence Standard, CRS)之執行狀況而定，故於過去本條文即『CFC 反避稅制度』之上路之日遙遙無期。惟隨著境外資金匯回專法(包含我國於民國 108(2019)年 7 月 24 日公布之「境外資金匯回管理運用及課稅條例」²及其子法規)制定並施行後，該法為期 2 年之施行期於 2021 年 8 月 16 日期滿，根據境外資金匯回專法通過時之立法院附帶決議，財政部須在專法施行期滿後 1 年內，報請行政院核定反避稅規定之施行日期，因此『CFC 反避稅制度』於 2022 年 1 月 14 日經行政院核定於民國 112(2023)年開始施行。

一、立法背景及目的

自 2014 年起，隨著「盧森堡解密」、「瑞士解密」以及「巴拿馬文件」等調查報告遭揭露，跨國企業之避稅規劃引起相當大的反彈，並且因此引發國際間針對反避稅措施之討論。經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Cooperation and Development, OECD)便於 2015 年 10 月發布「稅基侵蝕與利潤移轉」(base erosion and profit shifting, BEPS)報告，其中第 3 項行動計劃「強化受控外國公司法則(Designing Effective Controlled Foreign Company Rules)」，即是 OECD 為防止跨國企業從事避稅行為所提出之方案³。值得注意者係，觀我國所得稅法(下稱「本法」)第 43 條之 3 的立法理由亦可發現，該條文即是我國立法機關參考 OECD 所發布之該項行動計畫所制定，其立法目的亦係為了避免營利事業可藉由在低稅負國家或地區成立受控外國公司(即 CFC)，以規避我國納稅義務，以及避免對誠實納稅之境內企業形成不公平競爭現象。

所謂 CFC，係指我國營利事業或個人在低稅負地區(如租稅天堂)設立由其直接或間接控制之外國企業，將利潤移轉並保留於 CFC，透過控制 CFC 之股利決策，刻意不分配盈餘，以規避我國營利事業所得稅。根據財政部之統計資料，截至 2013 年底，我國位於低稅負地區之上市櫃公司境外公司未分配盈餘累積高達 2.2 兆元新台幣。

¹ 條文內容請至(於 2022 年 6 月 28 日之時點):

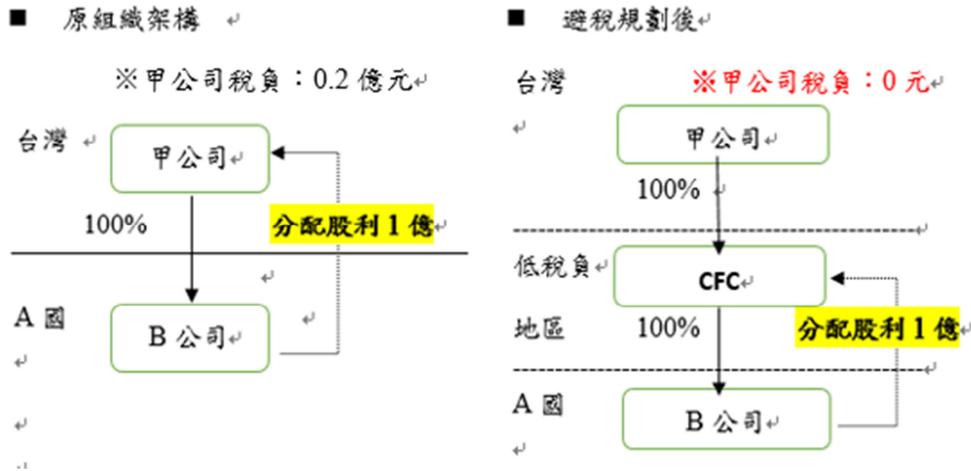
<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawSingleRela.aspx?PCODE=G0340003&FLNO=43-3&ty=L>

² 全文請至(於 2022 年 6 月 28 日之時點):

<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340155>

³ 許志文、巫念衡，受控外國公司與實際管理處所制度施行後對於台灣企業之稅務成本的影響分析，月旦會計實務研究，2018 年第 3 期，頁 34-35。

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。



二、CFC 反避稅制度

(一) CFC 定義

1. 控制要件：根據本法第 43 條之 3 第 1 項，指營利事業及其關係人直接或間接持有在「低稅負國家或地區」之外國企業股份或資本額合計達百分之 50 以上⁴或對該外國企業具有重大影響力者，後者係指達實質控制之程度，如營利事業及其關係人對該外國企業之人事、財務、營運政策具有主導能力。
2. 低稅負國家或地區：根據本法第 43 條之 3 第 2 項，指該外國企業所在國家或地區，其營利事業所得稅或實際上類似租稅之稅率未超過我國稅率之百分之 70 (亦即稅率不超過 14%) 或僅對其境內來源所得課稅者，包含就境外來源之所得不課徵稅負或於實際匯回後方計入課稅。

(二) 豁免規定

1. 排除 CFC 有實質營運活動者
 考量 CFC 如具實質貢獻者，應尚無規避稅負之意圖，本法第 43 條之 3 第 1 項第 1 款明定 CFC 有實質營運活動者，應排除本條之適用。至於何謂實質營運活動，觀「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」⁵第 5 條第 2 項，必須同時符合「在設立登記地有固定營業場所，並僱用員工於當地實際經營業務」以及「當年度投資收益、股利、利息、權利金、租賃收入及出售資產增益之合計數占營業收入淨額及非營業收入總額合計數低於百分之 10⁶。」

⁴ 股份或資本額比率之認定方式詳參「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」第 2 條第 3 項。

⁵ 全文請至 (2022 年 6 月 28 日)：<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340145>

⁶ 列入計算之項目詳參「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」第 5 條第 2 項。

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。

2. 排除 CFC 當年盈餘在 700 萬元以下者

本法第 43 條之 3 第 1 項第 2 款參考 OECD 建議，訂定 700 萬元之微量門檻，目的在於排除獲利微小之 CFC，然而為了避免營利事業成立多家 CFC 以分散盈餘，該款規定亦特別提及，如我國境內同一營利事業控制之全部 CFC，當年度盈餘或虧損合計為正數且逾 700 萬元者，其持有個別 CFC 當年度盈餘，仍應計入當年度所得額課稅。

(三) 計算 CFC 課稅所得

依本法第 43 條之 3 第 1 項，營利事業應將 CFC 當年度之盈餘，按其持有該 CFC 之股份或資本額之比率及持有期間計算，認列投資收益，計入當年度所得額課稅。值得注意者係，根據「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」第 6 條，應減除依 CFC 所在國家或地區法律規定提列之法定盈餘公積或限制分配項目；此外，根據第 43 條之 3 第 3 項，於計算該營利事業投資收益前，其各期虧損經所在國家或地區或中華民國合格會計師查核簽證，並由營利事業依規定格式填報及經所在地稽徵機關核定者，得於虧損發生年度之次年度起 10 年內自 CFC 之盈餘中扣除。

(四) 避免重複課稅(本法第 43 條之 3 第 4 項)

1. 營利事業已依 CFC 反避稅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. 國外稅額扣抵規定：如獲配之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，得由納稅義務人自各該認列投資收益年度之應納稅額中扣抵，此主要係為了鼓勵 CFC 儘早將盈餘分配回台灣，且兼顧避免重複課稅而訂定之配套措施⁷。

三、小結

為了避免跨國企業利用 CFC 持續侵蝕我國稅基，以及對國內誠實納稅之企業形成不公平待遇，我國接軌國際趨勢實施 CFC 反避稅制度有其必要。此外值得注意者係，於民國 105 (2016) 年修正本法時，除了增訂 CFC 反避稅制度(本法第 43 條之 3)以外，亦同時針對依外國法令登記之公司，增訂實際管理處所(Place of Effective Management, PEM)制度(本法第 43 條之 3)及其適用辦法，且依據本法第 43 條之 3 第 6 項，企業同時構成 CFC 和 PEM 時，應優先適用 PEM 之規定，然而因 PEM 制度之爭議較多，而仍待另定施行期程。

⁷ 葉珮穎，推動國際反避稅新規定—受控外國企業(CFC)制度及實際管理處所(PEM)制度，財稅研究，第 46 卷第 5 期，2017 年 9 月，頁 11。