

境外公司應用稅務最新相關規定及因應

所得稅法於民國 105 年 7 月間修訂通過新的反避稅條文，對於依外國法律設立，但「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，依所得稅法及相關規定課徵營利事業所得稅。同時也增訂，若外國的關係企業在認定非「實際管理處所在中華民國境內」的特定情況下，中華民國的營利事業仍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，認列投資收益課徵我國營利事業所得稅。

這二項反避稅的條款，在爭議多年後終於定案公告，因相關實施辦法及配套細則仍未確定，亦考慮目前我國與其他各國之間稅務資訊交流協議仍未執行，故規定實施行日期仍應由行政院另定之，目前各方文宣中顯示，預計開始實際施行日期可能在民國 107 年。不論此規定於何年度正式施行，為減少未來正式實施時相關企業的稅務風險或行政成本，有關境外公司目前或未來各項應用情況與策略，皆應再次檢視或評估。為讓企業或個人運用境外公司操作者能清楚相關規定，面對可能的議題及稅務發展趨勢，本所特別整理相關規定提供境外公司使用者作為參考。此相關主題分別如下：

- 一、 所得稅法修訂最新反避稅規定內容
- 二、 應用境外公司在那些情況下稅務風險將增加
- 三、 因應目前新規定之決策
- 四、 因應稅務發展趨勢的觀念與策略

一、所得稅法修訂最新反避稅規定內容

最新所得稅法第 43 條之 3 及之 4 的規定，主要內容分為二部份，其一為受控外

國低稅負地區公司之規定；其二為「實際管理處所」課稅個體認定之規定。其中以後者的適用範圍較大，不限於營利事業或自然人的投資，前者則以營利事業為適用對象。此二項規定皆採以實際控制、重大影響或營業管理為核課稅負之判斷基礎，不以法律設立或登記地點是否在國內為依據，因此造成課稅權力範圍擴大的效果。

1. 受控外國低稅負地區公司

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或資本額合計達百分之五十以上或對該關係企業具有重大影響力者，除符合下列各款規定之一者外，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，計入當年度所得額課稅：

(1)關係企業於所在國家或地區有實質營運活動。

(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合計數逾一定基準者，仍應計入當年度所得額課稅。

前項所稱低稅負國家或地區，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中華民國營利事業所得稅稅率之百分之七十或僅對其境內來源所得課稅者。

在此原則下，外國受控之公司未來財務會計上採用權益法認列之損益，將有可能會列入我國之課稅所得，不再如過去有財稅差的情況，至於稅務上認列的所得與財務上是否相同，則仍未確定。但因本法修訂前受控外國公司的損益或盈餘部份，則應不列入此規定範圍內。未來若有利益要課稅，自然有損失時亦應可抵減相關所得，因此增訂當外國關係企業自符合認定為我國受控公司之當年度起，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十年內扣除依規定計算的投資收益。

外國受控公司之盈餘在列入我國課稅範圍後，我國營利事業於實際獲配該關係企業股利或盈餘時，在已經認列投資收益課過所得稅的範圍內，不再計入所得額課

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。

為減少重覆課稅的情況，我國公司獲配受控制公司股利或盈餘若已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於在我國認列投資收益年度申報期間屆滿之翌日起五年內，得由納稅義務人提出所得來源地稅務機關發給之納稅憑證，並取得所在地中華民國駐外機構或其他經中華民國政府認許機構之驗證後，自各該認列投資收益年度結算應納稅額中扣抵；扣抵之數，不得超過因加計該投資收益，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。

有關關係人及關係企業、具有重大影響力、認列投資收益、實質營運活動、當年度盈餘之一定基準、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

若外國受控企業若被認定為「實際管理處所」在中華民國境內企業時，則應依「實際管理處所」的課稅規定執行，不再適用受控企業前列的規定。

2. 「實際管理處所」課稅個體認定

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，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。

被認定「實際管理處所」在境內的企業，其給付之各類所得應比照依我國法規成立之營利事業，依所得稅法第八條各款規定認定中華民國來源所得，並依法辦理扣繳與填具扣（免）繳憑單、股利憑單及相關憑單；有違反時，並適用所得稅法及其他相關法律規定處罰。但該外國營利事業分配非屬被認定為「實際管理處所」課稅年度之盈餘，則視為非屬我國來源所得。

所謂「實際管理處所在中華民國境內之營利事業」，指營利事業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。

有關此外國企業課徵所得稅、辦理扣繳與填發憑單之方式、實際管理處所之認定要件及程序、證明文件及其他相關事項之辦法，將由財政部定之。雖然有關實際管理處所的判定標準雖仍未清楚明確，但通常會考慮公司董事或執行業務股東長期居住地、營業文件及帳冊或財務功能操作地點或企業交易進行地點等各項要素。

此情況的適用不論自然人或營利事業的海外投資企業，或是總公司或母公司在國外的企業，皆有可能被推定實際管理處所在台灣。故所有未在海外有實際營運的紙上一般境外公司，若營業或管理活動在我國境內者，都有被認定實際管理處所在我國的可能。

前二項規定被認為是反避稅的規定，主要係當營利事業或自然人有在台灣實際從事營利行為，若以在我國沒有相關法人或企業個體之理由，沒有實際記錄並申報相關稅務或繳納合理稅捐時，即發生避稅的情況。台灣國稅單位則可採用前列規定內容執行相關稅捐課徵或處罰。

二、應用境外公司那些情況下稅務風險將增加

採用低稅負地區國家之境外公司作投資或交易活動，或是實際營運管理地點在台澎金馬地區之自然人或分公司或法人者，在我國的自然人或營利事業皆面對相關稅務核課範圍擴大的情況。相關規定雖於預計於民國 107 年度後適用，但對於民國 107 年度以前相關事實已經發生多年的情況，亦增加被稅捐單位得知、瞭解或查核課稅的機會。於此整理部份情況分析說明，但並不僅限於以下所列各項情況。

1. 海外投資部份

台灣個人或企業對海外直接或間接投資，成立分公司或子公司或其他個體，若關係企業擁下列情況時，容易被認定適用擴大課稅的範圍。

A. 投資事業營運決策地點在台灣

國外關係企業其董事或執行業務股東在台灣執行董事會職權或是在台灣實際開會決議各項事項，且該組成人員皆長期定居在國內，重要交易合約亦在台灣簽定或確認。如：高階管理決策者在台灣長期定居且一年度中離境時間少。

B. 台灣地區從事財務及會計事務

台灣地區有專責人員從事會計事務或財務的調度工作，相關財務資料亦在台灣地區可以清楚得悉，或是在台灣地區從事融資活動等財務決策。如：台灣為財務會計管理中心，處理財務收支工作，在台灣保存主要的會計憑證或紀錄等。

C. 境內有實際執行主要經營活動

在台灣地區提供主要服務給國內外各客戶，相關企業營業活動的主要價值或成本來自台灣地區，或相關服務或營運的核心技術在台灣等。

D. 台灣地區投資持股擁有控制力

台灣地區自然人或企業間接或直接對外國公司有實質控制力或重大影響力，尤其是對於盈餘分配的決策事項。如：台灣地區股東或關係自然人持有之股份比重高，或擔任主要董事或指派經理人，能直接影響盈餘分配決議的通過情況。

當海外投資的事業擁有前三項情境時，即可能被認定為實質營運地點在中華民國境內，將該投資單位所有的資訊在我國申報及課稅，若只有第四項情境時，則仍可能被認定需將其投資收益在當年度結束時認列於我國境內課稅。

2. 海外來台投資部份

A. 台灣地區為集團關係企業營運主體或決策主體且未取得合理收益

企業營運勞力成本及服務流程中價值來源主要來自台灣地區，且台灣地區未取得相對利潤或收益。如：台灣為生產製造或業務服務中心，或擁有企業技術核心，但長期在台灣地區無相對合理收益或利潤的分配，造成台灣地區企業長期虧損或高負債，而海外個體擁有高收益或以海外個體為專利技術的

名義持有登記者。

B. 台灣地區事業以辦事處之名執行各項營業主體活動

台灣地區成立辦事處，但實質業務主要決策及契約協商或是專利技術研究皆在台灣地區時，使台灣地區長期只有支出無收入的認列情況。

以上各種情況的發生或組合，亦可能被認定企業的實際管理處所在台灣，若被認定實際管理處所在台灣時，將可能造成企業集團整體的收入或支出被稅局合併考慮，評估台灣地區應有之收入或利潤，核課可能的營所稅。亦或是推定台灣地區在管理或營業活動中占有重要地位，應在移轉訂價中作適當的調整與計價，核課台灣地區可能的營所稅。因此，這些境外公司雖登記地址在海外低稅負地區，仍可能在台灣地區增加稅務風險或成本。綜合而言，應用境外公司經營國際間交易業務或個人理財投資活動的情況，若其事實或動機有規避中華民國地區稅負者，所面對此反避稅規定時的影響較大。

三、因應目前新規定之決策

新規定的實施行日期雖然可能在民國 107 年，但一個境外公司的存在確實持續多年，或許新規定在稅務上不溯及既往，對於過去的營運事項不會特別造成稅務負擔，但此不溯及既往的前題是在於這境外公司的存在，過去無特別的稅務規劃安排為前題，因為就算是在沒新修訂這二個反避稅條款下，目前仍有移轉訂價的規定及實質課稅的原則訂在我國的法律中，過去或現在存在不符合稅法規定的事宜，在稅務追溯期限內，仍面對未來被查核、課稅或裁罰的風險。於此建議各投資者應檢視目前境外公司運用的情況，評估未來可能的影響，在現在或近期內作必要的調整。以下舉例提示部份目前使用境外公司的情況作為參考。

1. 境外公司交易活動實質營運地點在中華民國境內

依目前規定內容檢視我們已經存在的境外公司實質營運地點是否在我國境

內，若是，則很有可能被認定為境內之營利事業，應考慮其組織實質營運地點是否可調整為其他地區，但此作法亦應注意是否被其他地區認定為實質營運地區而課稅。亦或是將此境外公司功能調整為單以投資為目的的境外公司，或者將多功能的境外公司業務分離成二個以上單一功能的組織，以簡化各類交易集中到單一公司的複雜情況，造成可能產生更多的稅務溝通成本。當然也可以評估此公司是否仍有存在的必要，在成本效益評估後可以作組織調整，減少不必要存在的境外公司，或是調整股東結構。

2. 境外公司無設立健全的會計帳務記錄

境外公司不論實質營運地點是在我國或其他國家，不論股東為個人或法人，建議應及早整理及建立健全的會計制度或帳務憑證，以利未來接受查核時能提供有利於自己的證據。在特定情況下，應與專業人士討論會計整理的方式及作法，記帳的會計原則，憑證的法律依據或是否需要會計師查核等事宜，同時亦檢視公司登記資料與實質內容的相符程度，必要時應作修正或調整，以減少被查核時存在徵納雙方的不信任感。

3. 境外公司支付相關勞務酬勞

過去習慣以境外公司支付勞務、權利金或佣金時，不論其支付對象為中華民國境內或境外的自然人或企業，若此境外公司被認定實質營運地點在境內，且其所支付的所得被認定為中華民國來源所得時，皆可能會違反我國目前各類所得扣繳辦法的規定，在未來新法實施後，不但未來事件應依法辦理扣繳作業或申報，過去或現在所發生的事實，亦可能面對受查的風險。建議應提早調整相關支付方式或整理完整資訊，以利未來面對查核時的主張。

4. 以境外公司隱藏資產

利用境外公司隱藏資產若未來公開時，稅捐單位可能查核此資產的來源記錄，此資訊的公開也許與稅務無關，但亦可能與公眾或家族利益有關，或是這些資產的產生與過去的稅務規避有關，因此，建議在面對未來新法施行時，應作一些調整或是處理完稅，以減少未來資訊公開的衝擊。

5. 以境外公司管理資產或作投資活動安排

當以境外公司執行海內外投資活動，未來此公司若被認定實質營運個體在台灣時，相關投資的收益或損失應依我國規定核課所得稅，同時未來個人股東處份此境外公司股權時，應可能視為我國的財產交易所得，非境外所得。因此，建議應重新檢視目前資產投資管理規劃下，未來稅法實施時可能存在增加的稅務成本，確認是否提早處份或另作安排。

四、因應稅務發展趨勢的觀念與策略

網路交易或經濟活動國際化複雜後，各國對於合理稅捐核課權亦產生角力。因此企業與政府之間或政府與政府之間亦就存在許多合作或協商機制，企業常以各國政府之間資訊的不對稱或是政治關係的限制，降低稅務或管理成本，保存更多的獲利。免稅或低稅負地區境外公司的組織型態就是多年來跨國企業避稅安排的重要工具之一，此情況造成各地區經濟實際管理處所或營運地區政府單位稅基的流失，國際間經濟大國日益重視，亦紛紛採取一些反避稅的立法或措施。

實際管理處所的課稅權觀念，在國際間逐漸被採用，加上我國政府亦正與各國政府協議稅務資訊交流的機制，未來企業若是以集團或關係企業組織運作安排，把獲利保留在較低稅負地區組織時，皆可能被實質營運個體國家要求補稅。

面對這個反避稅的規定，建議企業未來減少以所得稅規劃為動機去規劃營運的架構，反而更重視企業其他營運成本、經營發展策略或交易稅的規劃安排。必要時可以減少間接組織成立的數量。雖然依目前規定，未來境外企業營運成果於我國申報或課稅時，對其組織整體而言，稅負不一定增加，但面對各地政府的查核時，企業組織整體行政成本及機會成本勢必增加。故於此提供一些企業管理策略的想法，作為未來因應之參考：

1. 減少以境外公司執行書面交易對象的情況

在各國租稅協定簽定與資料交換的機會增加下，各項採用低稅負地區之境

外公司作為交易個體的避稅行為風險日增，因此若減少以境外公司作重大金額交易的情況，相對稅務風險也會減少。

2. 關係企業間減少提供服務的情況

關係企業間相關服務或交易的發生，是移轉計價稅制或是實際營運處所判斷參考或評估的要件之一，若企業間各自分開獨立或減少之間需合理計價的交易，自然無相關稅務風險的發生。

3. 關係企業財務會計工作分別在各地區管理執行

財務會計工作或憑證記錄地點分散或不在台灣地區，財務調度較高度的分散授權或在海外課稅方式較彈性的地區，可減少實際營運處所集中在台灣的情況，如境外公司的銀行帳戶地點不集中在台灣地區等。同時境外公司的會計帳務亦應清楚正確紀錄，在面對國稅單位查核或申報作業時才能提供清楚可供查閱的資訊，或完整主張台灣地區非實際營運處所的證明。

4. 國際間投資若非必要，應減少間接投資的採用

國際間投資活動若非組織管理運作等其他考慮的必要，可減少間接投資模式的採用，因為採用投資公司規避股利分配課稅的效果減少，加上台灣地區若與最終投資地區存在租稅協定時，相關稅租優惠不能適用或重覆課稅的情況會減少，故反而採直接投資相關管理成本及稅務成本較低。

5. 關心各國或地區稅務發展

各國或地區稅務發展對於稅務稽徵立法及態度較積極時，關係企業之間交易計價的合理性及實際管理處所的原則採用則更為擴大，關係企業間之營運與管理方式亦應提早作適當調整或重新安排，減少稅務成本或風險。

6. 個人投資與企業投資的差別

個人投資通常較企業投資所發生的管理成本及稅務風險為低，亦是企業依不同組織個體分開營運或管理的好方式。同時企業對外投資相關法律及財務管理成本通常亦受到較多限制或約束。因此，可多採用個人作為投資海外的方式。但不論以何方式作投資，有關個人或企業大額資金流入或流出台灣地區時，皆應注

意其合理性或合法性，最好能預先作好規劃以面對未來可能稅務的議題。

以上各項觀念供企業或個人在處理投資活動時作為參考。對於已經採用境外公司安排或操作多年的企業，應考慮在民國 105 年度檢視或調整相關組織個體或財務管理工作，以因應未來面對稅務單位查核時，能有適合及完整清楚的資訊與主管單位溝通，相關檢視或調整工作請與專業人士共同討論為之。

因台灣地區反避稅各項條文、施行細則與實務作法並未完全制定，未來執行時亦可能存在程度及課稅能力上的差異，並且本文無法說明所有情況及內容，故於未來新法施行後，有關個人或法人投資交易應如何因應，請與相關專業人士再詳細研討。再次提醒，所有交易之稅務安排皆存在法律的風險，同時法律常因時空變化而修訂，目前認為最佳的選擇或決策，在未來可能並非最大利益之決策。