

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後，於民國 105 年 12 月 28 日訂定的「洗錢防制法」將漏稅的行為列入洗錢防制法的範圍中。又於民國 106 年 5 月 10 日及 23 日修訂公佈有關個人所得基本稅額條例的反避稅規定以及「實際管理處所適用辦法」，預計將來仍會有一些細部的執行規定公佈，對目前境外公司的未來或過去的應用影響更為明確。於此特別對於民國 106 年 5 月間修訂的二個新規定簡單整理並說明，讓企業或個人對這些規定有基本的認識，相關行政執行細節或個案的認定或影響，仍需於實際面對相關查核或行政作業才能知悉。

有關民國 106 年 5 月份間修訂的內容，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未來另定之，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時能清楚相關規定，瞭解可能的議題及稅務發展趨勢，本所特別整理本次修法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、 受控外國低稅負地區公司之目前規定介紹
- 二、 「實際管理處所」課稅相關個體認定與行政規定介紹
- 三、 因應目前新規定之決策

一、受控外國低稅負地區公司之目前規定介紹

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，而前者則以營利事業為適用對象。但於民國 106 年 5 月間特別修訂所得基本稅額條例部分條文，將自然人投資外國低稅負地區公司的情況也納入，採與營利事業相同原則，需把投資的利益併入個人基本稅額中計算課稅。

1. 所得稅法規定部分

所得稅法第四十三條之三第一項規定，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。

2. 所得基本稅額條例部分

依新修訂的第十二條之一規定，個人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，且該關係企業無所得稅法第四十三條之三第一項各款規定者(除外條款)，於個人或其與配偶及二親等以內親屬合計持有該關係企業股份或資本額百分之十以上之情形，該個人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計算營利所得，計入當年度個人之基本所得額。但一申報戶全年之合計數未達新臺幣一百萬元者，免予計入。

本法修訂前受控外國公司的損益或盈餘部份，應不列入此規定範圍內。同時未

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過去已列入基本所得報稅部分後，於未來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，而依國內所得基本所得額條例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、營利所得之計算、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。

個人基本稅額，係之依規定計算之基本所得額扣除新臺幣六百萬元後，按百分之二十計算之金額。但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。

二、「實際管理處所」課稅相關個體認定與行政規定介紹

依所得稅法第四十三條之四第一項規定，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。

因此，特別於民國 106 年 5 月公佈有關「實際管理處所適用辦法」，其辦法中規

定除所得稅法外，所得基本稅額條例及稅捐稽徵法也適用，因此與國內營業的企業適用相同的法規環境，但目前的規定中沒有仍未提及營業稅法。有關此辦法的主要內容如下：

- 1、視同國內企業的相關義務
- 2、實際管理處所之構成要件及認定標準
- 3、外國營利事業申請為實際管理處所在我國的作法。
- 4、面對查核時舉證責任與協力義務之規定。
- 5、適用辦法期限的特別規定。
- 6、罰責及其他行政規定。

分別對其內容摘要如下：

1、視同國內企業的相關義務

當被認定「實際管理處所」在中華民國境內之外國營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依所得稅法第八條各款規定認定中華民國來源所得課徵營利事業所得稅，並辦理扣繳、申報及填發扣（免）繳憑單、股利憑單及相關憑單規定；其違反規定者，並適用所得稅法及其他相關法律規定處罰。

適用的組織包含依我國相關法令規定設立登記成立之獨資、合夥、公司、合作社、有限合夥及其他組織方式之營利事業。同時該外國事業分配予股東之股利或盈餘，視為中華民國來源所得。

除此之外，該外國營利事業亦應依法辦理暫繳、結算、未分配盈餘、所得基本稅額申報及繳納稅款。

2、實際管理處所之構成要件及認定標準

在「實際管理處所適用辦法」的第三條規定，所稱實際管理處所在中華民國境內之外國營利事業，指外國營利事業同時符合下列各款規定者：

A、作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策（以下簡稱作成重大管理決策）

者為中華民國境內居住之個人（以下簡稱境內居住個人）、總機構在中華民國境內之營利事業（以下簡稱境內營利事業）或適用實際管理處所在我國規定之外國營利事業，或作成重大管理決策之處所在中華民國境內。

(1) 作成重大管理決策者為境內居住個人、境內營利事業或適用實際管理處所在我國之外國營利事業，指下列情形之一：

- a. 外國營利事業作成重大管理決策之執行業務股東或董事半數以上為境內居住個人、境內營利事業或適用實際管理處所在我國之外國營利事業；其由境內居住個人、境內營利事業或適用實際管理處所在我國的外國營利事業派任或指揮者，視為境內居住個人，合併計算。
- b. 外國營利事業作成重大管理決策之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人為境內居住個人，或由境內居住個人、境內營利事業或適用實際管理處所在我國之外國營利事業派任或指揮者。
- c. 其他足資證明外國營利事業作成重大管理決策之人為境內居住個人、境內營利事業或適用實際管理處所在我國之外國營利事業之情形。

(2) 作成重大管理決策之處所在中華民國境內，依下列因素綜合判斷：

- a. 董事會或其他類似功能組織舉行會議之地點。
- b. 董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人通常執行活動之地點。
- c. 實際總機構所在地。
- d. 執行就經濟及功能觀點為重要管理之處所。
- e. 其他足資證明外國營利事業作成重大管理決策之人通常執行活動之地點。

(3) 所稱重大管理決策，指作成下列決策事項：

- a. 重大經營管理決策，指經營政策、重大營業或財產之決定、變更或其他類似管理決策。
- b. 重大財務管理決策，指重大投資、籌資、融資及財務風險或其他類似管理決策；與其決定之資金籌措、存放、調度地點無關。
- c. 重大人事管理決策，指重大人事任命、聘僱、薪酬或其他類似管理決策。

(4) 所稱境內居住個人，指符合所得稅法規定在我國有住所或是在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者之個人；所稱境內營利事業，指符合所得稅法總機構在中華民國境內之營利事業。

B、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。

C、在中華民國境內有實際執行主要經營活動。

(1) 所稱在中華民國境內有實際執行主要經營活動，指該外國營利事業未於設立登記地從事主要經營活動，且其主要經營活動之執行在中華民國境內。

(2) 該外國營利事業主要經營活動之判斷與其關係企業或所投資事業之主要經營活動無關。

前列構成要件事實之認定，應以實質經濟事實關係為依據。

例外規定，若屬配合臺灣證券交易所股份有限公司或財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心，依有價證券上市審查準則、外國有價證券櫃檯買賣審查準則、證券商營業處所買賣興櫃股票審查準則及外國發行人註冊地國股東權益保護事項檢查表規範應遵循之事項者，該事項得不納入判斷構成要件。

3、外國營利事業申請為實際管理處所在我國的作法

外國營利事業自行申請適用實際管理處所在我國者，應提出足資證明其實際管理處所在中華民國境內之相關資料及檢齊下列文件，並自行擇定作成重大管理決策之境內居住個人或境內營利事業之負責人為該外國營利事業在中華民國境內之負責人(以下簡稱負責人)，向該境內居住個人戶籍所在地或境內營利事業所在地之稽徵機關申請認定，並於稽徵機關核准之翌日起一個月內，向該境內居住個人戶籍所在地或境內營利事業所在地之稽徵機關辦理實際管理處所登記，並擇定自申請日或登記日起適用，一經擇定，不得變更；未於期限屆滿日前辦理登記者，自期限屆滿之翌日起適用：

A、依外國法律設立登記資料，包含公司名稱、營業地址、營業項目、資本額、董

事名冊及住所，並經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。

B、集團組織結構圖。

C、當年度及前一年度財務報告或財務報表。

D、當年度與前一年度董事、高階管理人員基本資料及住所。

E、當年度與前一年度董事會及股東會議事錄。

F、作成重大管理決策之境內居住個人或境內營利事業之負責人，負責各項申報、納稅、辦理扣繳及憑單申報、填發等事宜之承諾書。

4、面對查核時舉證責任與協力義務之規定

稽徵機關於查核企業是否實際管理處所在我國時，就其構成要件事實之認定應負舉證責任，但受查相關個人及個體負協力義務，提供相關資料。

經稽徵機關查核認定外國營利事業實際管理處所時，應核定之翌日起一個月內，自行擇定境內居住個人或境內營利事業之負責人為該外國營利事業之負責人，檢齊規定之文件，向該境內居住個人戶籍所在地或境內營利事業所在地之稽徵機關辦理實際管理處所登記，並自登記日起適用；未於期限屆滿日前辦理登記者，自期限屆滿之翌日起適用。若經稽徵機關指定之負責人對前項處分如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。

5、適用辦法期限的特別規定

認定實際管理處所在我國時，應由前列規定之負責人自申請日、登記日或期限屆滿之翌日起依法辦理暫繳、結算、未分配盈餘、所得基本稅額、扣繳及各類所得申報或繳納稅款。自申請日、登記日或期限屆滿之翌日起至會計年度末日營業期間不滿一年者，應將其所得額按實際營業期間相當全年之比例換算全年所得額，依規定稅率計算全年度稅額，再就原比例換算其應納稅額。營業期間不滿一月者，以一

月計算。

未依規定期限辦理者，稽徵機關應依法核定並填具核定稅額通知書及繳款書，送達其該之負責人依限繳納。

6. 罰責及其他行政規定

依前列規定於我國有稅務義務的企業，若於登記日已逾所得法及所得基本稅額條例規定辦理暫繳、結算、未分配盈餘、所得基本稅額申報、扣繳及各項憑單申報及繳納稅款之期限且未辦理申報或繳納者，其負責人應於登記之翌日起一個月內補辦申報及補繳稅款。其於規定期限內補辦申報及補繳稅款者，得免依所得稅法規定加計滯納利息及加徵滯報金、怠報金、滯納金；屆期未辦理者，應依規定加計滯納利息及加徵滯報金、怠報金、滯納金。同時適用之企業或指定之負責人，亦適用稅捐稽徵、稅捐保全及移送執行等規定。

若實際管理處所登記事項變更，或該外國營利事業解散、廢止、合併或轉讓時，應於事實發生之日起十五日內填具申請書並檢具證明文件，向其實際管理處所登記所在地之稽徵機關申請變更或註銷登記。

若實際管理處所外國營利事業遇有解散、廢止、合併、轉讓或經稽徵機關核准或核定不適用實際管理處所要件規定情事時，應依所得稅法辦理當期決算及清算申報。

三、因應目前新規定之決策

目前我國也正修法並與國際溝通加入國際稅務等資訊交換的作業，因此未來本國人或外國事業或個人各項資金的流動將更為透明化，相對取得符合稅務居民身份的必要性增加，因此，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。

於此辦法規定正式施行後，若仍符合實質管理處所認定在我國要件的外國營利事業，請依此辦法早日申請認定，以減少稅務的風險。或重新調整外國公司各項功能或運作方式，讓其實際營運處所在我國以外之國家或地區，同時在當地取得課稅居民的資格。有關各類營運方式的國內外企業相關風險說明，請詳本事務所 2016 年度的專文提示，本文僅就目前新規定的「實際管理處所適用辦法」及基本稅額條例作補充。

原則上，若擬排除適用本次修法相關規定或稅務行政成本的個人或企業，皆應於民國 106 年內完成或調整個人投資或企業投資的架構，以利配合國內的新規定作準備，而相關境外營利事業皆應有完整的會計紀錄以供未來查核及申報之需。

本次公告的辦法的內容，主要仍是在於實際管理處所的實質要件的認定，建議各相關企業在跨國企業營運時，應擇定清楚讓營運個體適用於全球至少一個且僅有一個國家的租稅居民，才較不容易被重覆課稅或增加稅務成本及風險。同時在不同地點有營運活動時，在一定規模後應在當地成立獨立課稅組織，完成各項稅務的義務，如此在國際活動亦較能減少稅務的行政成本或風險。

因我國地區反避稅各項條文、施行細則與實務作法仍未完全制定，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。