

境外公司應用最新稅務相關規定及因應 (實際管理處所篇)

有關境外公司相關反避稅的所得稅法規，於民國 105 年 7 月間修訂完成，但其施行日期財政部仍未公佈，其中有關「實際管理處所」的細部行政作業要點已於民國 107 年 7 月間公佈，同時也在當月發佈「實際管理處所」的所得稅相關函釋，使實際管理處所制度的規定更為完整。本文整理相關作業要點及函令內容，提醒實際管理處所在我國的境外公司，未來可能的應變作法並預作準備。

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。同時亦規定，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。

因為稅務申報的義務在於符合要件的境外公司，故不論我國是否與各國完成稅務資訊交流的協議，仍可能於事前施行各項反避稅條款。尤其是在台灣「國際金融業務分行」有開立境外帳戶的境外公司(BOU 帳戶)，政府持續透過國內的銀行取得相關各境外公司實際管理處所可能在我國境內的資訊，此類境外公司預計將可能成為優先列入判定是否在台灣有申報義務的外國公司。

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。相關所得稅法反避稅的規定請詳本所過去整理之宣導文，本文基於過去宣導文之基礎，僅對於「實際管理處所」民國 107 年 7 月公佈的細部規定補充說明。

此相關主題分別如下：

- 一、 實際管理處所審查及登記作業要點規定內容。
- 二、 實際管理處所未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅規定。
- 三、 實際管理處所營利事業辦理決算、扣繳憑單及股利憑單申報之時限。
- 四、 實際管理處所在境內之外國營利事業需準備事項。

一、實際管理處所審查及登記作業要點規定內容

財政部 1070720 台財稅字第 10704584780 號令公告的「實際管理處所審查及登記作業要點」，其生效日期仍未確定。相關內容分別摘要列示如下：

(一) 要點適用之案件：

1. 自行申請適用實際管理處所在境內之外國營利事業(所得稅法第 43 條之 4)。
2. 稽徵機關依規定審查認定外國營利事業實際管理處所在中華民國境內者。

(二) 實際管理處所構成要件之審查規定：

稽徵機關審查實際管理處所在境內之構成要件時，應依下列各款規定辦理：

1. 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)或實質管理處所在國內之外國營利事業，或作成重大管理決策之處所在中華民國境內。其判定時應綜合考慮 A. 決策成員或 B. 經濟決策執行地點二個要件：

A. 決策成員部分

- (1) 外國營利事業之董事名冊及股東名冊、集團組織結構圖等，核算其執行業務股東或董事半數以上為境內居住之個人或營利事業或實質管理處所於境內之事業，或由其派任者。
- (2) 董事長、總經理或與其相當或更高層級之人或重大管理決策人為境內居住之個人或營利事業或實質管理處所於境內之事業，或其派任或指揮者。

B.經濟決策執行地點部分

- (1) 外國營利事業作成重大經營管理、財務管理及人事管理三項決策之人或處所，均應在中華民國境內，且境內居住之個人或營利事業或實質管理處所於境內之事業。
 - (2) 應就重大管理決策之構成要件為實質審查，不得僅以外國營利事業於國際金融業務分行或國際證券業務分公司開設帳戶，或購買國際保險業務分公司之保險商品，即予認定。
- 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，應以外國營業事業實際經營活動判斷，非以登記事項作判斷，且與其關係企業或所投資事業之主要經營活動無關。

(三) 自行申請認定

外國營利事業應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其在中華民國境內之負責人(以下簡稱負責人)，並檢附文件，向申請時擇定之作成重大管理決策之境內居住個人戶籍所在地或境內營利事業總機構登記所在地之稽徵機關申請認定。

其應檢附文件中含當年度及前一年度財務報告或財務報表、住所之證明文件(如戶籍謄本或租約)等。以及擇定之負責人，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。稽徵機關應於審查完竣後，將審查結果發函告之。

外國營利事業經稽徵機關核定後，應於一個月內，以擇定之負責人個人戶籍所在地或營利事業總機構登記所在地為實際管理處所登記地，向該管轄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實際管理處所在我國。

(四) 稽徵機關審查認定

稽徵機關審查認定外國營利事業是否符合實際管理處所在中華民國境內時，應負舉證責任。但得依稅捐稽徵法第 30 條規定要求作成重大管理決策之境內居住個人、

境內營利事業或外國營利事業在中華民國境內之固定營業場所負協力義務，配合提供相關資料。

稽徵機關審查認定時，應函告全體作成重大管理決策之境內居住個人及境內營利事業。且施行日起三年內，應檢附相關文件陳報財政部核准。

外國營利事業經稽徵機關審查認定實際管理處所在中華民國境內者，亦應於審查認定函送達之翌日起一個月內，檢附文件辦理實際管理處所登記。

(五) 實際管理處所登記的逕行核定

外國營利事業自行申請認定經稽徵機關核准或經稽徵機關審查認定，未於核准函送達之翌日起一個月內辦理實際管理處所登記者，稽徵機關應函告其自行擇定或指定之負責人於14日內，辦理實際管理處所登記，屆期未辦理登記者，規定期間結束後，仍即適用實際管理處所於我國之規定。

稽徵機關應依申請或逕行配賦統一編號，依通報資料建立實際管理處所稅籍登記及掣發稅籍登記核定書，並發函通知該外國營利事業或其全體作成重大管理決策之境內居住個人及境內營利事業。

(六) 實際管理處所變更登記

外國營利事業之實際管理處所登記事項有變更(含境內負責人或地址資訊等變更)，應於事實發生之日起15日內，填具變更登記申請書，並檢附證明文件，向其實際管理處所登記地之稽徵機關申請變更登記。遷移地址者，應向遷入地稽徵機關申請變更登記。

外國營利事業遇有解散、廢止、合併、轉讓、經稽徵機關核准或核定實質管理處所非在境內時，應於事實發生之日起15日內，填具註銷登記申請書，並檢附證明文件，向其實際管理處所登記地之稽徵機關申請註銷登記。

外國營利事業遇有解散或廢止，或經稽徵機關核准或核定實質管理處所非在境內時，自事實發生之日起，逾六個月未申請註銷實際管理處所登記，經稽徵機關通知仍未辦理者，稽徵機關得依職權，廢止其實際管理處所登記。

二、實際管理處所未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅規定

依財政部 1070730 台財稅字第 10700521981 號令規定(施行日期與反避稅規定相同)，實際管理處所在中華民國境內之外國營利事業，依所得稅法第 66 條之 9 第 1 項規定計算未分配盈餘加徵營利事業所得稅時，其未分配盈餘之計算，應以該外國營利事業當年度依中華民國之商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之本期稅後淨利，加計本期稅後淨利以外純益項目計入當年度未分配盈餘之數額，減除同條第 2 項各款規定後之餘額。

二、同法第 66 條之 9 第 2 項各款減除項目，應依下列規定辦理：

(一) 第 1 款「彌補以往年度之虧損及經會計師審查簽證之次一年度虧損」規定，應以該外國營利事業股東會決議彌補以往年度之虧損及經中華民國合格會計師審查簽證之次一年度虧損為準。

(二) 第 2 款「已由當年度盈餘分配之股利或盈餘」規定，應依該外國營利事業所在地國之法律規定，實際已由當年度之盈餘分配之股利或盈餘。前開外國營利事業所在地國之法律，應以與我國公司法或相關法律性質相同者為限。

(三) 第 3 款「已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金」、第 5 款「依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分」及第 6 款「依其他法律規定，應由稅後純益轉為資本公積者」規定，應以該外國營利事業所在地國之法律，與各該款規定所敘我國法律性質相同者為限。

(四) 第 7 款「本期稅後淨利以外純損項目計入當年度未分配盈餘之數額」規定，應依中華民國之商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之數額為準。

依目前已修訂之所得稅法，未分配盈餘稅的加徵比率於 107 年度以後修訂為 5% 的稅率。

三、實際管理處所營利事業辦理決算、扣繳憑單及股利憑單申報之時限

依財政部 1070730 台財稅字第 10700521980 號令規定(施行日期與反避稅規定相同)，實際管理處所在中華民國境內之外國營利事業，向稽徵機關申請註銷登記時，並應依所得稅法規定於 45 日內辦理當期決算申報、於 10 日內辦理扣繳憑單申報及辦理股利憑單申報。前開申報之時限，以稽徵機關核准註銷登記文書發文日之次日起算；其經稽徵機關廢止登記者，以稽徵機關廢止登記函送達日之次日起算。

四、實際管理處所於境內之外國營利事業準備事項

採用低稅負地區國家之境外公司，內部人經評估該公司實際營運管理處所若在我國境內，依本次公告的作業辦法，應提前準備相關事宜，或是於辦法施行前進行營運地點等調整。目前我國雖仍無法與國際組織或國家全面進行稅務資訊交流，但對於目前在我國「國際金融業務分行」有開立境外帳戶的境外公司(BOU 帳戶)，其將可能優先被稽徵機關進行調查或審查認定。目前各境外公司在全球各地區金融機關開立帳戶，皆定期被要求盡職調查，同時需註明實質營運地點或稅務居民資訊。若境外公司所載資訊位於我國境內，未來皆可能被稽徵機關進行調查或審查認定，因此請提早整理各銀行帳戶內容及建立未來應配合國內課稅制度的文件。

本次公佈的作業辦法，境外公司未來申請認定時，依我國會計規定編製之財務報表及報告是基本必要文件，亦是未來核課或申報資訊的依據，同時這些會計結果皆應依我國所得稅相關規定進行帳外調整，再行結算申報。因此建議各境外公司應先行整理及準備符合規定的財務報表及帳冊，實質管理處所在境內的公司，建議優先採以新台幣為記帳幣別，必要時可委託會計師或專業人士整理帳冊或出具財務報告，同時確認公司股東權益實質內容。

財務報表的整理亦是股權移轉變動價值決定的依據，相關會計制度的整理及建立也使股東財產與法人之間有清楚的區別，亦降低未來面對稽徵單位之查核風險，明確未來可能向金融單位或股東說明內容。同時在整理帳冊時亦較能清楚分析未來

境外公司可能面對稅務的行政責任，如包括扣繳申報作業、營業稅或印花稅等。

實質管理處所認定在境內，不一定立即增加稅務成本，但確實增加行政成本。若未來此境外公司在會計或稅務上有純益時，即可能增加稅務成本，如以前年度虧損扣抵將無法扣抵本年度或未來年度的獲利；又如境外公司獲利可能繳納營所稅外，亦可能增加未分配盈餘稅或股東獲配股利的所得稅負擔。因此建議於境外公司仍未列入實質管理處所於境內時，可以另作股權調整、盈餘分配、組織個體或股本的變動，將部份稅務利益先行實現，以降低新制度執行所造成的稅務成本。

實質管理處所在國內之外國營利事業，若符合下列情況，於此建議應優先準備財務報表或先行調整規劃，但各項稅務或行政義務並不僅限於以下所列之情況。

1. 我國營利事業投資成立於低稅負國家之境外公司

此類境外公司可能從事貿易活動或投資控股，因此類公司在稅捐單位審查國內母公司或關係企業時，稅捐單位得明確知曉境外公司的存在，故將可能優先調查認定實質營運處所是否在國內，若過去此境外公司未完整建立符合台灣會計規定的財報報表，應建議即日起調整建立，以因應未來可能所得稅或未分配盈餘稅申報之需。

2. 於國內「國際金融業務分行」有開立境外帳戶的境外公司

境外公司在台灣開立 OBU 帳戶，並非審查認定的要件，但因此類公司在台灣金融單位開戶或盡職調查時，將保留股東或董事及相關實質營運地點等資訊，政府相對容易在境內取得各項境外公司的資訊，若其股東、董事的組成，主要為我國境內自然人或法人時，即容易被認定該公司實質管理處所在境內。

3. 採以低稅負國家地區之境外公司在國內成立子公司或分公司

部分企業採以境外公司作為在台灣投資的母公司或總公司，此類公司在登記主管單位有較完整境外公司資訊，且台灣子公司或分公司亦應有行政上配合調查的義務，故此類境外公司建議優先進行會計記錄作業，此境外公司若相關董事、股東或管理人主要在境內時，將容易被認定實質管理處所在境內。

因台灣地區反避稅各項條文與行政規則並未完全制訂或仍未有稅捐單位執行的行政實務，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。