

# 台灣CFC法案立法趨勢及其影響

周思齊 : 資誠稅務諮詢顧問(股)公司 副總經理  
李明萱 : 資誠稅務諮詢顧問(股)公司 協理

Dec 11, 2012

## 議程

- 台灣受控外國公司反避稅草案介紹與範例探討
  - 台灣受控外國公司反避稅草案
  - 國內常見之國際貿易交易型態範例 - 修法前後稅額比較
  - 草案條文衍生問題思考
  
- 美、中、日CFC相關規定比較與台灣可能立法方向探討

## 台灣受控外國公司反避稅 (CFC rule) 草案 - 立法意旨

- 鑒於部分跨國企業利用國際租稅規畫將盈餘留在海外藉以規避稅負，財政部於今年九月提出所得稅法第43條之3與第43條之4修正草案，分別針對「受控外國公司」(Controlled Foreign Corporation)與「實際管理處所」(Place of Effective Management)做出定義與規範。
- 行政院已於**12月6日**通過「所得稅法」條文修正草案。

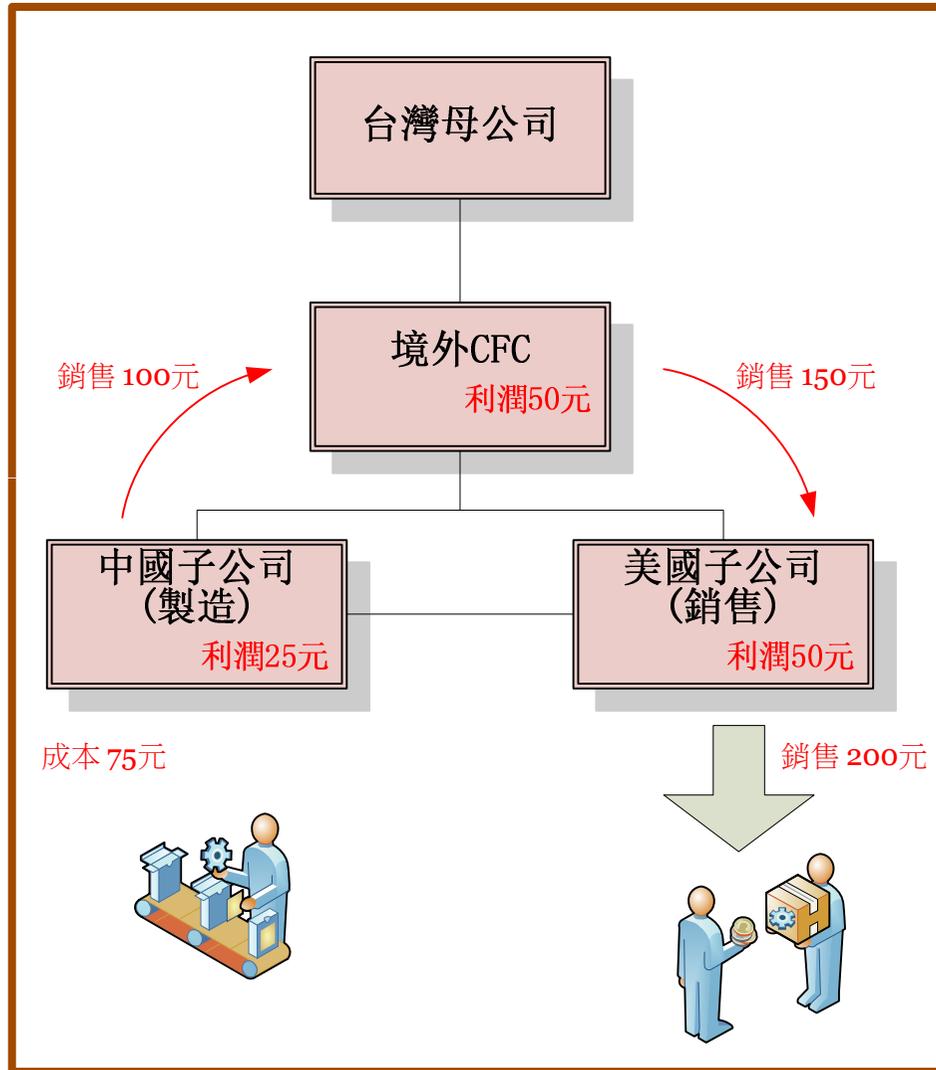
## 台灣受控外國公司反避稅草案 – 第43條之3修正條文

### ■ 修正條文

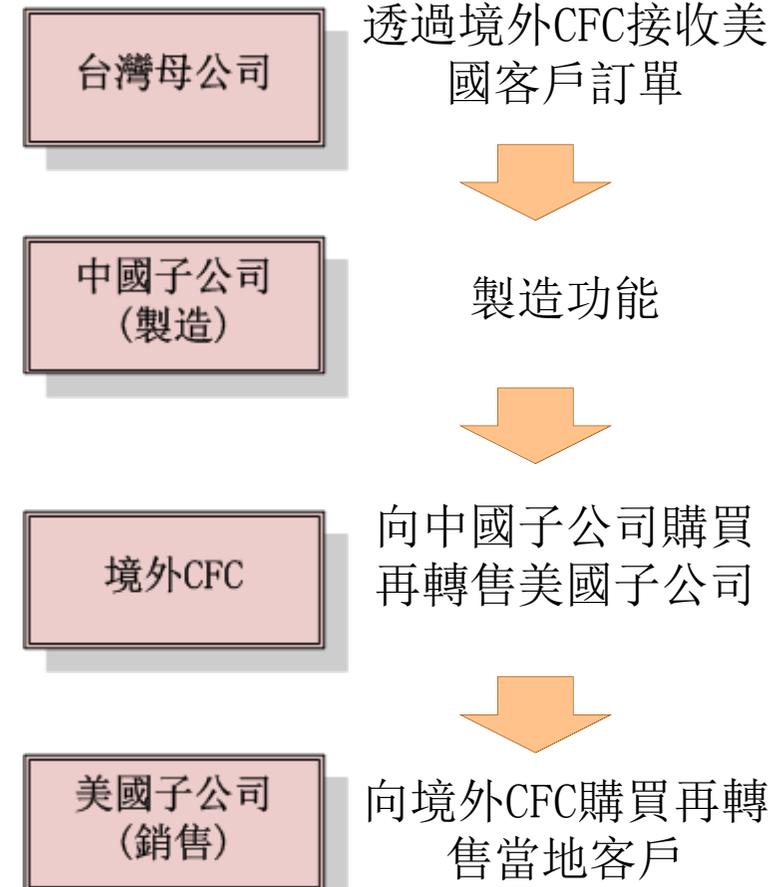
自104年度起，”營利事業”直接或間接持有符合一定條件之總機構在中華民國境外關係企業全部資本或過半數資本，或具有重大影響力者，應依該關係企業當年度盈餘，按其持有關係企業資本之比例，認列投資收益，計入當年度所得額課稅；營利事業實際獲配該關係企業股利或盈餘時，於已認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅，超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。

第一項之一定條件、總機構在中華民國境外關係企業、資本、具有重大影響力之範圍、認列投資收益、不計入所得額課稅及國外稅額扣抵之方法與其他應遵行事項之辦法，由財政部訂之。

# 國內常見之國際貿易交易型態範例：未來CFC法案可能之影響



## 交易流程



## 國內常見之國際貿易交易型態範例(續): 修法前集團稅負設算

	台灣母公司	中國子公司 (製造)	境外CFC	美國子公司 (銷售)
交易利潤	無	$100 - 75 = 25$	$150 - 100 = 50$	$200 - 150 = 50$
所得稅負 (合計23.75)	無  因母公司與子公司分屬不同法人個體，除非股利匯回台灣，境外子公司當期所得不會納入台灣母公司所得課稅。	$25 \times 25\% = 6.25$  中國子公司依其售價與製造成本之差額於中國認列所得並繳納稅款。	$50 \times 0\% = 0$  視此境外CFC成立之地點，常見以開曼或BVI等無公司所得稅國家或香港等低稅率國家做控股公司，再透過盈餘不分配方式，將營利累積於海外。	$50 \times 35\% = 17.50$  美國子公司依其售價與取得成本之差額於美國認列所得並繳納稅款。

## 國內常見之國際貿易交易型態範例(續): 修法後集團稅負概估

	台灣母公司	中國子公司 (製造)	境外CFC	美國子公司 (銷售)
交易利潤	CFC法令帳外加計課稅所得50 (註)	$100-75=25$	$150-100=50$	$200-150=50$
所得稅負 (合計32.25)	<b><u><math>50 \times 17\% = 8.50</math></u></b>	$25 \times 25\% = 6.25$	$50 \times 0\% = 0$	$50 \times 35\% = 17.50$
•可能更高??	依國際立法趨勢，透過無實質營運之外國受控公司交易，此類所得即使尚未分配，很可能被視為台灣母公司交易當年度課稅所得。	中國子公司依其售價與製造成本之差額於中國認列所得並繳納稅款。	視此境外CFC成立之地點，常見以開曼或BVI等無公司所得稅國家或香港等低稅率國家做控股公司，再透過盈餘不分配，將營利累積於海外。	美國子公司依其售價與取得成本之差額於美國認列所得並繳納稅款。

註：因美國與中國有實質營運，故假設未來CFC法規將排除之。

## 所得稅法第43條之3修正條文衍生之問題思考

- 個人直接投資境外公司，是否納入受控外國公司規範？
- 「直接或間接」持有之定義，是否有推定持有 (Constructive Ownership) 的機制？
  - 個人：如美國推定個人擁有其配偶、子女、孫子女與父母直接或間接所持有的股權。
  - 公司：如美國推定持有公司10%以上股權的股東，依該股東持股比例推定其擁有該公司所持有的其他公司股權。
- 如何計算關係企業的年度盈餘？是否區分積極性所得、消極性所得、基地公司所得？
  - 如美國Subpart F Income主要為：外國控股公司所得(如股利、利息與權利金所得)、外國公司銷售所得(如與關係人間的商品銷售或購買)、外國公司勞務所得(如CFC為關係人在其設立國境外提供勞務)。
- 外國稅額扣抵該如何計算？如有多層子公司架構，如何計算已繳外國稅額？
- 是否有例外排除CFC適用之規定？

## 各國CFC相關規定比較與台灣可能立法方向

	美國	中國	日本	台灣可能立法方向
CFC定義 - 控制	<ul style="list-style-type: none"> <li>由美國股東持有<u>超過50%投票權或價值</u>之股權的外國公司。</li> <li>美國股東的定義：直接、間接或推定持有外國公司10%以上具投票權股份的美國稅務居民（個人或公司）。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>居民企業或中國居民直接或間接<u>單一持有外國企業10%以上有表決權股份</u>，且由其<u>共同持有50%以上股份</u>之外國企業；或</li> <li><u>股份、資金、經營、購銷</u>等方面對該外國企業構成實質控制。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本公司、居民或與有特殊關係之非日本居民直間或間接持有<u>50%以上股份</u>的外國公司。</li> </ul>	<p><u>營利事業</u>直接或間接持有符合<u>一定條件</u>之總機構在中華民國境外關係企業全部資本或過半數資本，或具有<u>重大影響力</u>者，其中關鍵名詞尚未有明確定義？</p>
CFC定義 - 稅率及其他標準	<ul style="list-style-type: none"> <li>None</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>實際稅負低於企業所得稅法規定稅率的50%，亦即低於12.5%；及</li> <li><u>不分配或減少利潤分配</u>非基於合理經營需要。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>外國公司位於<u>實質所得稅率低於20%</u>之國家地區。</li> </ul>	<p>尚未有明確定義？</p>

## 各國CFC相關規定比較與台灣可能立法方向(續)

	美國	中國	日本	台灣可能立法方向
納稅義務人	<u>10%以上的</u> ”美國股東”(個人及公司)持有在一年內連續30天以上符合CFC的定義之外國公司，且該股東在同年度的最後一天仍持有該CFC公司股票。	中國居民 <u>企業</u> 股東。	稅務居民(公司及個人)直接或者間接持有外國CFC之10%以上股權，應依其持股比例所分配之收益於當期認列為日本公司及個人所得。	持有CFC過半數股權或具重大影響力之 <u>營利事業股東</u> 。

## 各國CFC相關規定比較與台灣可能立法方向(續)

	美國	中國	日本	台灣可能立法方向
課稅所得	<ul style="list-style-type: none"> <li>Subpart F Income主要為<u>(依所得類型個別判斷)</u>:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>外國控股公司所得 (FPHCI)</li> <li>外國公司銷售所得 (FBCSI)</li> <li>外國公司勞務所得 (FBCServI)</li> </ul> </li> <li>Subpart F Income合計<u>超過CFC總所得70%以上</u>, 則全部計入。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>中國居民企業股東當期所得</li> <li>=<u>CFC視同股息分配額</u></li> <li>× <math>\frac{\text{實際持股天數}}{\text{CFC納稅年度天數}}</math></li> <li>× 股東持股比例。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>不符合免除條款:<u>CFC之全部應稅所得</u>。</li> <li>符合免除條款:<u>CFC之消極性所得</u>(如權利金與債券利息股利所得等)。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>“<u>關係企業當年度盈餘按持股比例認列投資收益</u>, 計入當年度所得額課稅。</li> <li>認列<u>投資收益</u>, <u>不計入所得額課稅及國外稅額扣抵</u>之方法等, 由財政部另訂之。</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li><u>高稅率所得排除 (High-Tax Exemption)</u>: CFC公司就某一類所得項目繳納之當地有效稅率高於美國最高法定稅率的90%(即31.5%), 此類所得項目可不納入Subpart F Income。</li> </ul>			

## 各國CFC相關規定比較與台灣可能立法方向(續)

	美國	中國	日本	台灣可能立法方向
免除條款	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>微量條款 (De-Minimis Rule)</u>: Subpart F Income 合計若低於該 CFC 之總所得(Gross Income)的5%或100萬美元(取低者), 則全數可不計入 Subpart F Income。</li> <li>• <u>同國家製造</u> (商品在CFC所在國家製造)、<u>同國家使用</u> (商品銷售給CFC所在國家的客戶使用等)。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CFC設立在國家稅務總局指定的<u>非低稅率國家/地區</u>: 如美國、英國、法國、德國、日本、義大利、加拿大、澳洲、印度、南非、紐西蘭與挪威等</li> <li>• CFC主要取得<u>積極經營活動所得</u></li> <li>• CFC年度<u>利潤總額低於500萬元人民幣</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 依行業別需<u>同時符合</u>下述條件, 但仍須認列消極性所得                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 事業基準</li> <li>- 實體基準</li> <li>- 管理支配基準</li> <li>- <u>非關聯者基或所在地國基準</u> (依行業性質適用)</li> </ul> </li> <li>• <u>微量條款</u> CFC消極性所得為1,000萬日圓以下或為稅前純益的5%以下, 不需認列消極性所得。</li> </ul>	<p>財政部可能參酌國外立法趨勢, 排除實質營運所得或已被課徵較高國外所得稅之所得。</p>

## 附錄：

---

### 美國受控外國公司反避稅相關規定

- Foreign source income earned by a controlled foreign corporation (CFC) generally is not subject to US federal income tax until repatriation to the US (i.e., tax is deferred until cash is repatriated).
- Exception: Under anti-deferral rules, certain foreign-source income of a CFC is taxable currently to its US shareholder(s). Such income is referred to as “Subpart F” income.

- CFC定義：

Any foreign corporation is considered a CFC if more than 50 percent of the total combined voting power of all classes of its voting stock, or the total value of all stock of such corporation, is owned, or considered as owned, by U.S. shareholders on any day during its tax year.

- U.S. Shareholder定義：

A U.S. shareholder is a U.S. person who owns or is considered to own at least 10 percent of the total combined voting power of all classes of stock entitled to vote of the foreign corporation.

## 附錄：美國受控外國公司反避稅相關規定（續）

- Subpart F income must be included in the US shareholders' gross income in the year the income is earned, whether or not it has been distributed. The income is treated as a deemed dividend subject to a US federal income tax.
- **Subpart F Income**定義：
  - **Foreign Personal Holding Company Income (FPHCI)** 外國控股公司所得, which comprises, inter alia, dividends, interest, royalties, rents, annuities, gains from commodities transactions and certain gains from the sale or exchange of property.
  - **Foreign Base Company Sales Income (FBCSI)** 外國公司銷售所得，詳後。
  - **Foreign Base Company Services Income (FBCServI)** 外國公司勞務所得，詳後。。

## 附錄：中國受控外國公司反避稅相關規定

- 政策目標

中國為避免受控外國公司對利潤不作分發或減少分發而規避稅負，於2008年一月實施新的企業所得稅法，加入受控外國公司等反避稅條款，要求不分配或不匯回的利潤中歸屬於居民企業的部分，應當計入該居民企業的當期收入。

- 中國企業所得稅法第四十五條

由”居民企業”，或者由”居民企業和中國居民”控制的設立在實際稅負明顯低於本法第四條第一款規定稅率水準的國家（地區）的企業，並非由於合理的經營需要而對利潤不作分配或者減少分配的，上述利潤中應歸屬於該居民企業的部分，應當計入該居民企業的當期收入。

- CFC定義

1. “居民企業”或者”中國居民”在納稅年度任何一天單層直接或多層間接單一持有外國企業10%以上有表決權股份，且由其共同持有該外國企業50%以上股份（實施條例第117條之一；二號文第77條）；
2. “居民企業”，或者”居民企業和中國居民”持股比例沒有達到第1項規定的標準，但在股份、資金、經營、購銷等方面對該外國企業構成實質控制（實施條例第117條之二）。

[www.pwc.com/tw](http://www.pwc.com/tw)

# 台灣證所稅及其對台美雙重國籍人士股東之影響

周思齊 : 資誠稅務諮詢顧問(股)公司 副總經理  
李明萱 : 資誠稅務諮詢顧問(股)公司 協理

Dec 11, 2012

## 議程

- 台灣證所稅及其對台美雙重國籍人士股東之影響
  - “台美雙重國籍”或”美籍人士”台灣證所稅課稅綜覽
  - 中華民國稅務居民
  - 美國稅務居民
  - 對台美”雙重國籍”及”美籍人士”雙重課稅下，證所稅有無美國所得稅扣抵(Foreign Tax Credit)之適用?

## “台美雙重國籍”或“美籍人士”台灣證所稅課稅綜覽

影響層面	中華民國稅務居民	非中華民國稅務居民
綜合所得稅之課徵方式	年度結算申報	就源扣繳
所得稅之稅率負擔	累進稅率：0%~40%	20%
證所稅	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>102及103年採設算扣繳及核實課稅雙軌制</b></li> <li>• <b>自104年度起核實課稅</b></li> </ul>	自 <b>102</b> 年度起核實課稅，稅率 <b>15%</b>
長期持股優惠	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 一般股票持有滿<b>1</b>年以上：<b>7.5%</b></li> <li>• <b>IPO</b>股票自上市上櫃開始日至轉讓日，繼續持有滿<b>3</b>年以上：<b>3.75%</b></li> </ul>	同左

- Q: 台美雙重國籍或美籍人士，可否適用長期持股優惠稅率？

## 中華民國稅務居民 vs. 非稅務居民

### ■ 台美雙重國籍人士或美籍人士

構成**ROC**稅務居民之”居住者定義”包含以下幾種情況(所得稅法第7條第2項):

- 無戶籍，但一課稅年度居留天數滿**183**天；
- 有戶籍，一課稅年度居住滿**31**天；
- 有戶籍，一課稅年度居住**1**天以上未滿**31**天，且其生活及經濟重心在境內。

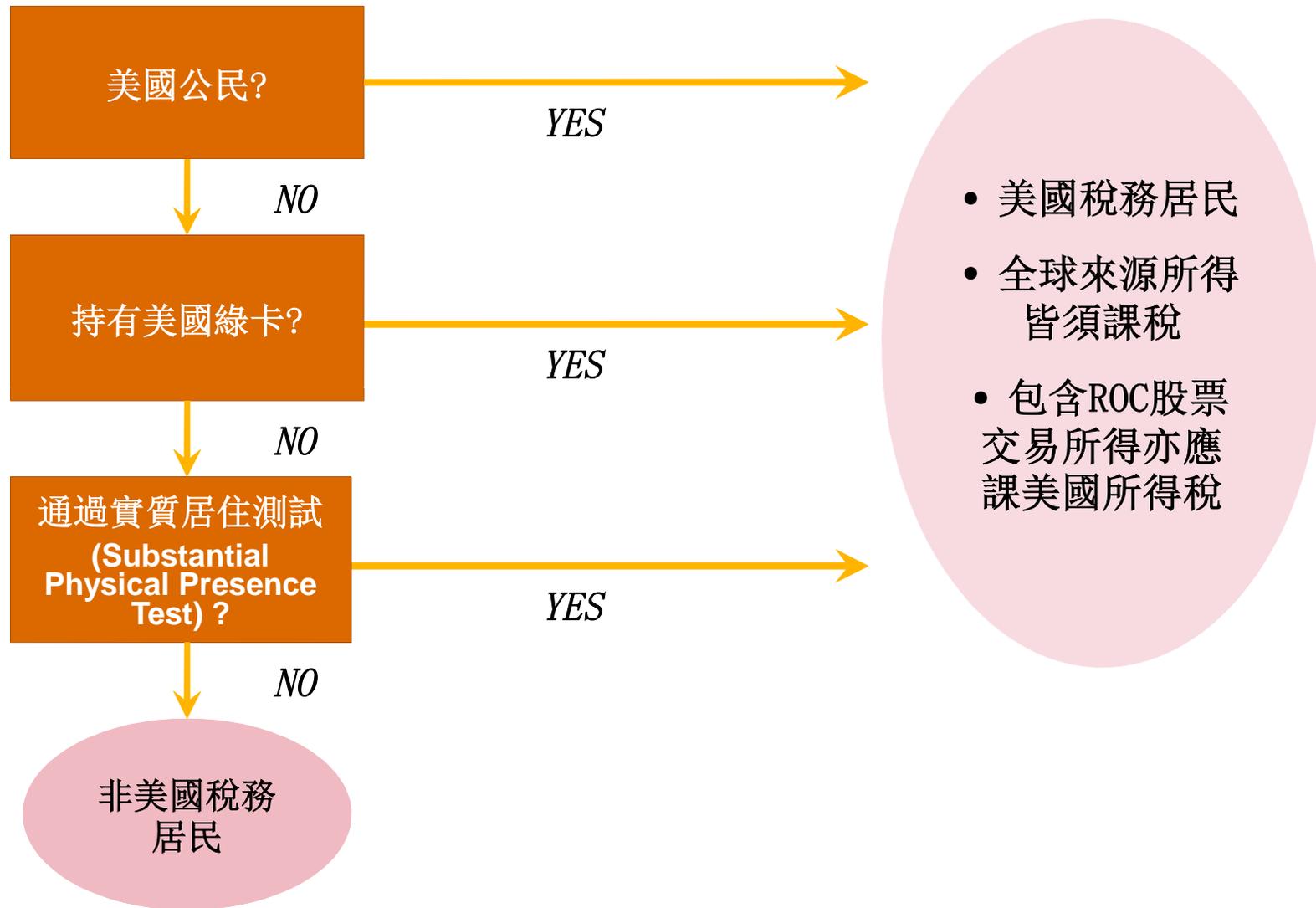
## 中華民國稅務居民 vs. 非稅務居民 (續)

### ■ 財政部101.9.27台財稅字第10104610410號令

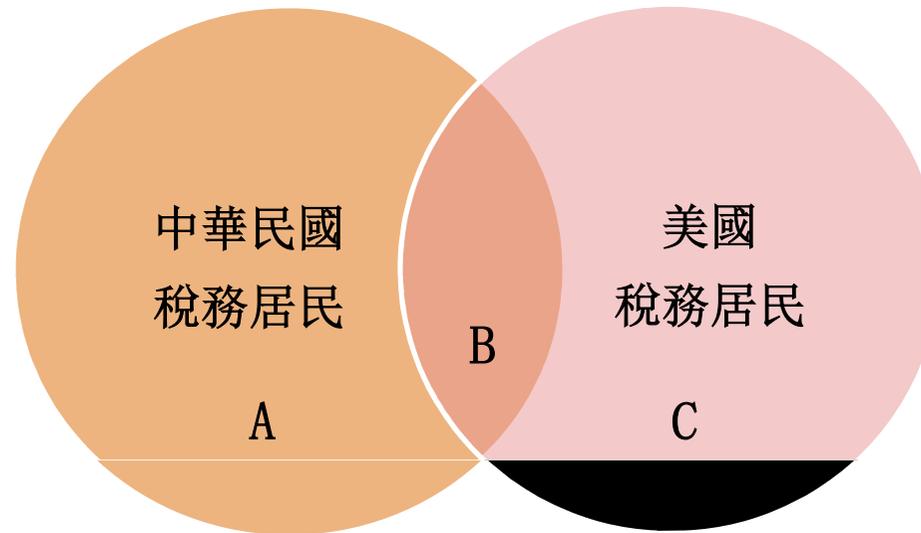
自102年1月1日起，所得稅法第7條第2項第1款有關”生活及經濟重心在境內”，其認定原則整理如下：

個人之家庭與社會關係	政治文化及其他活動參與情形	職業、營業所在地、管理財產所在地等因素
<ul style="list-style-type: none"><li>• 享有全民健保、勞保、國民年金保險或農民健保等社會福利</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 其他生活情況及經濟利益足資認定生活及經濟重心在中華民國境內</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 在中華民國境內經營事業、執行業務、管理財產、受雇提供勞務或擔任董事、監察人或經理人</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• 配偶或未成年子女居住在中華民國境內</li></ul>		<ul style="list-style-type: none"><li>• 其他生活情況及經濟利益足資認定生活及經濟重心在中華民國境內</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• 其他生活情況及經濟利益足資認定生活及經濟重心在中華民國境內</li></ul>		

## 美國稅務居民 vs. 非稅務居民

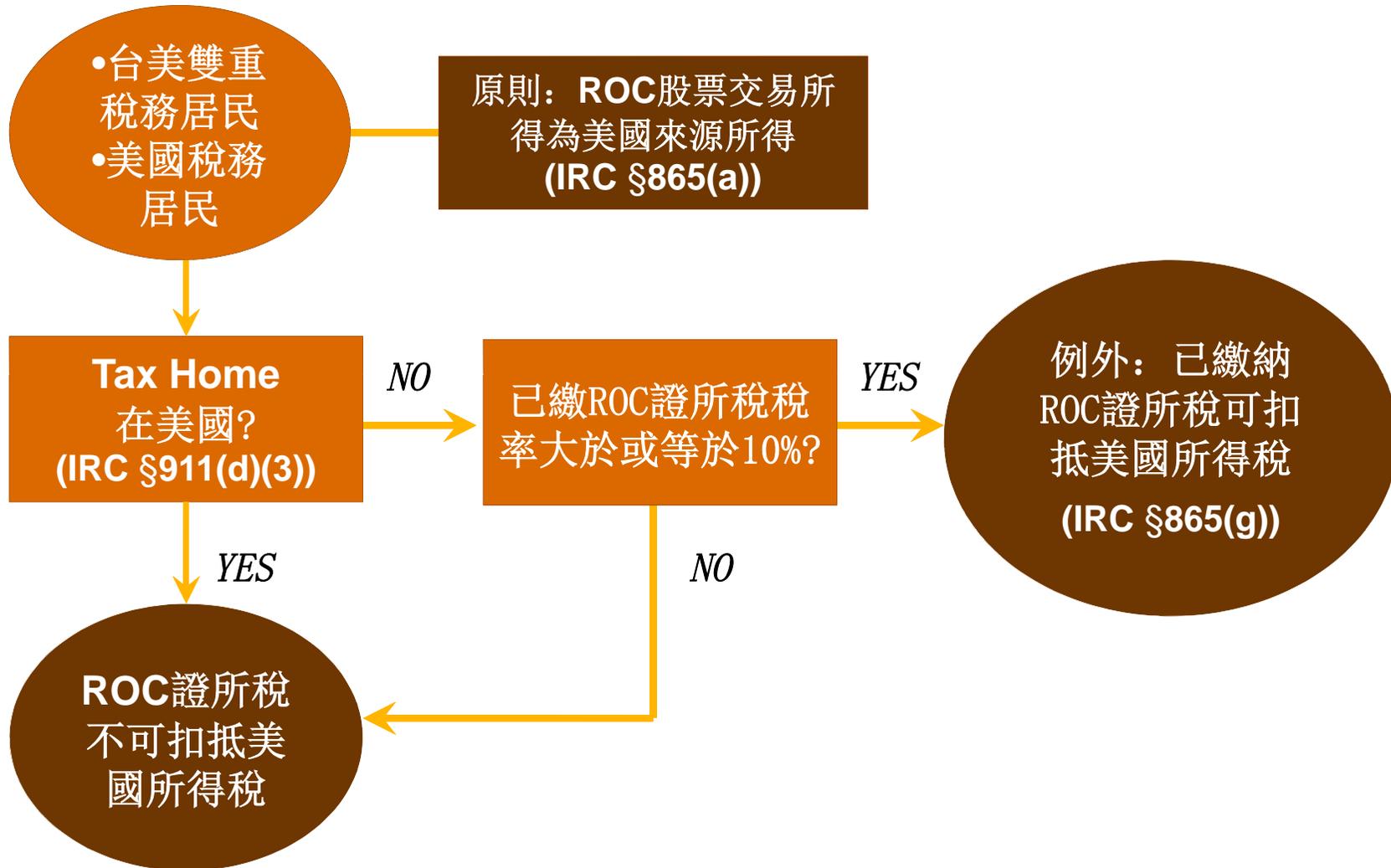


## 中華民國 vs. 美國雙重課稅



- **B與C**應適用“核實課稅或設算扣繳擇一?”或“僅可採核實課稅?”
- **B**:於一課稅年度內在ROC居住合計滿183天的美籍人士，應如何申報證券交易所得?
- **C**:美籍人士如有台灣證券交易所得應如何申報?
- **B與C**已繳納台灣證所稅可否扣抵美國稅?

## 已繳納ROC證所稅可否扣抵美國稅？



## 中華民國 vs. 美國雙重課稅下衍生之問題思考

- 若採設算扣繳完稅，如何主張扣抵美國所得稅？
- 以往ROC證所稅免稅，股票交易所得未詳列在ROC稅報而可能產生之漏申報美國所得稅，未來應如何因應？
- 未來依租稅協定是否可能適用ROC證所稅免稅？(例如中英租稅協定；而目前台美尚無租稅協定)

---

# *Thank You*

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers Taiwan, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2012 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. In this document, "PwC" refers to PricewaterhouseCoopers Taiwan which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.