



全球反避稅風潮 大陸台商影響最大

文 / 蔡松棋

為規範兩岸人民在經濟、貿易、文化等往來，1992年7月31日公布「兩岸人民關係條例」，條例中規範台商赴大陸投資只能用間接投資的方式為之。後續經過法令開放，台商赴大陸投資才開啓了直接投資的模式。

如上所述，早期受法令限制，台商對大陸只能間接投資，但開放直接投資之後，為何大陸投資架構還是間接居多呢？依現行所得稅法的規定，境外被投資公司的累積盈餘只有在經當地股東會議分配時，才會計入我國營利事業所得額課稅，由於境外公司大抵都是台灣公司100%掌控，只要將盈餘保留於境外，台灣的稅務機關就課不到這筆所得稅負。再者，現行所得稅法係以總機構登記於台灣境內才屬於稅務居民，境外公司因登記地的關係，並非我方稅務居民身分，因此並無納稅義務，加上當地不用課稅，利用境外公司接單將利潤留在海外，即可規避我國營利事業所得稅負。這些行之有年的租稅漏洞，早在2013年

行政院就已擬定反避稅草案並送立法院審查，當時囿於政黨多方利益拉扯，草案一直未能通過。政黨輪替後，又碰到巴拿馬事件，新法案終於在今（2016）年7月12日立法院三讀通過。

巴拿馬文件公開後引發全世界關注，相關揭露文件讓世界各國名人權貴、多家知名企業利用境外公司逃漏稅或避稅的細節曝光，許多富人利用海外藏富一一被拿出來檢視。為維護租稅公平並彌補海外所得稅收漏洞，各國政府紛紛實施反避稅措施，杜絕個人或企業海外逃稅行為的發生。

政府為防堵租稅漏洞，增訂所得稅法修正條文第43條之3建立受控外國公司（以下簡稱CFC）及第43條之4實際管理處所（以下簡稱PEM）的反避稅條

款。為減少衝擊給予緩衝，CFC與PEM法令原則上不會立即實施，將等兩岸租稅協議生效、OECD金融帳戶資訊自動交換共同申報及應注意標準 (Common Reporting and Due Diligence Standard, 簡稱CRS) 在國際間落實及子法規劃及宣導完成後才會實施，施行日期由行政院訂定。

立法院會三讀通過所得稅修正草案其主要內容有兩點：

- (一)是依CFC規定，受控外國公司在台母公司及其關係企業，直接與間接持有境外受控企業股權或資本額逾50%，或對境外公司具人事財務等重大影響力者，在台企業須依投資比率課徵海外投資收益。課稅地區限定設在「低稅負」地區租稅天堂，即低於我國營利事業所得稅率70%以下地區（即稅率低於11.9%），且沒有實質營運活動就納入課稅範圍，台商普遍使用的境外公司例如開曼、英屬維京群島、薩摩亞等地都是屬於低稅負地區。
- (二)是要求實際管理處所在我國境內的外國營利事業，應視為我國境內的營利事業，依我國所得稅法規定課徵營利事業所得稅。判定實際管理處所在中華民國境內之營利事業，指同時符合下列規定者：
 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。

另外，值得一提的是原所得稅法43-3的規範，個人股東並不適用。惟行政院於本年7月21日通過「所得基本稅額條例」增訂第12條之1，未來只要是台灣個人、營利事業或關係人，持有設在海外低稅區境外公司股權超過50%，或具重大影響力者；若有台灣

個人、配偶與其二親等，合計持有該公司股權超過10%，就須依持股比率計入最低稅負制課稅，這是繼立法院日前三讀通過「公司」反避稅條款修正案後，將反避稅條款擴及個人，未來將與法人反避稅制度同步上路。

上述我國新一波的反避稅措施，其實是受國際潮流及BEPS (Base Erosion And Profit Shifting) 行動計畫的影響。當各國政府從避免雙重課稅改為避免雙重課不到稅，同時預防跨國企業運用國際租稅規畫技巧避稅，在這樣的背景下，OECD早在2013年7月提出BEPS15項行動計畫，並於2015年10月啟動了稅基侵蝕與利潤移轉 (BEPS) 的計畫。該行動計畫全面性梳理的各種國際租稅缺失議題，希望重建納稅秩序，並有效防止跨國企業利用交易模式安排來避稅。

另外，2016年6月29日，大陸國家稅務總局發佈《關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告》；簡稱「42號公告」），指出台商大陸子公司從事關聯交易的資訊揭露將大幅增加（包括國別報告、同期資料文檔—主體文檔及同期資料文檔—本地文檔）。該公告將適用於2016年及以後的會計年度，即企業明（2017）年即需按新規定填報關聯交易資訊、備妥轉讓定價文件，有在大陸投資的台商必須關注42號公告對其關聯交易的影響。

而前述所提CRS簡單的說就是「全球金融帳戶資訊自動交換」。據了解，目前全球已有90多個協議國簽訂參與CRS，包括中國大陸、BVI、開曼群島等，明（2017）年起全球將開始全面執行CRS，香港、新加坡預期會在2018年第二波跟進，致於我國，推估全球狀況，未來應也會加入交換名單之列。而CRS申報表要揭露的資訊包括：帳戶持有人、信託成立人、受益人、監察人、及帳戶持有人所屬的稅務國家、資產明細等，現階段許多銀行已經進行OBU帳戶清理。

財政部表示，有關立法院已經通過之所得稅法43條之3受控外國公司（以下簡稱CFC）及第43條之

4實際管理處所（以下簡稱PEM）的反避稅條款，新制會讓企業逐步適應，並兼顧產業發展。由於國際間金融帳戶資訊主動交換共同申報標準CRS制度2018年才會上路，因此預計反避稅條款最快可能在2018年生效，法令生效後對於台商可能帶來的衝擊，台商該如何因應此一趨勢，筆者說明如下：

1. 全球金融帳戶資訊自動交換（CRS）制度一旦落實，我們以前認為跨國稽徵難度將會被瓦解，屆時企業、個人全球資金帳戶將無所遁形。台商日後不管選擇在哪裡開戶，當地的銀行皆有義務主動將開戶者相關資料提供給主要納稅國家。如此一來，將造成企業、個人及其關係企業在全球各地盈餘全都一覽無遺。台商在各地利潤的保留是否合理，將是各國稅局關注的焦點。
2. 結合CFC&PEM的法律依據，留在各低稅率國家的盈餘，不管盈餘是否分配回台灣，皆可視為已分配回台灣，立刻併入所得課稅，公司課17%營所稅，個人若屬海外所得課20%稅率，非屬海外所得最高併入綜所稅課徵45%稅率。

筆者認為個人以直接、間接投資大陸之台商影響最大（排除港澳），依兩岸人民關係條例，大陸所得視為中華民國所得，依法須併入綜所稅最高課徵45%的所得稅率。綜上所述，全球反避稅潮流趨勢已不可擋，因應全球CRS的落實實施，台灣CFC及PEM的執行，大陸端42號公告的新措施，台商除了密切注意這些法律的執行時程，並應在執行前充分規劃境外帳戶盈餘的分配，相關架構調整因應、文件的準備及考慮各實質營運主體當地的稅率及利潤留存的金額，以便做好這一波反避稅風潮的準備。🌐

（本文作者為易帆特國際企業顧問股份有限公司董事長、海基會台商財經法律顧問）

中國大陸台商投資爭端協處之處理說明

適用範圍

1. 請求協處人應為在中國大陸地區投資之台商且為投資糾紛之當事人。
2. 投資及投資人均應符合兩岸投保協議第一條之規定。
3. 請求案件投資糾紛之對象應為大陸地區之相關部門或機構（P-G案件）。

申請程序

1. 投資人應以書面方式提出，如委託他人提出時，應出具委任書。
2. 行政協處請求書之提出，得以親送、郵寄或電子郵件方式送達台商聯合服務中心；如以電子郵件傳送者，於傳送後，應另以電話確認是否寄達。

提醒事項

行政協處為經濟部協助投資人解決與大陸地區相關部門或機構間之投資爭端，但行政協處本身並無停止或中斷請求協處人依大陸地區法律提起行政救濟法定期間或司法訴訟程序法定期間之效力，投資人仍應自行注意法定期間，適時提起行政救濟或司法訴訟，以確保本身權益。

如要了解更多詳情，請與經濟部「台商聯合服務中心」(02)23820495聯繫，或瀏覽「全球台商服務網網站」(<http://twbusiness.net.gov.tw>)