



2017年 台商面對兩岸反避稅新挑戰

文／游博超

從21世紀開始，隨著全球化的加速、數位經濟的來臨以及開發中國家的興起，各國的稅制已漸漸跟不上商業環境變化的腳步，導致企業得以透過各種手段將利潤轉移至低稅率或免稅國家。而2008年金融風暴爆發後，國際社會對稅收徵管協作的關注來到了最高峰，全球避稅與反避稅成了各國企業與政府最關心的議題。

一、國際反避稅風潮

國際反避稅的風潮從2009年「經濟合作暨發展組織」（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）公布「租稅天堂黑名單」開始，到最近引起高度國際關注的「稅基侵蝕與利潤轉移」（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）行動計畫，各國政府極力推動稅收改革的決心早已不言而喻，全球反避稅的號角已經正式吹響了。就OECD

近年來所發布的反避稅政策概述說明如下：

（一）多邊稅收徵管互助公約

許多國家積極附和並極力推動稅收改革。2010年《多邊稅收徵管互助公約》（Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 簡稱《公約》）修訂後積極鼓勵全球所有國家一同簽定，其宗旨在於建立國際稅收徵管的合作原則與標準。一波波的全球反避稅浪潮，加上國際經濟制裁的壓力，促使許多避稅天堂如英屬維京群島、開曼群島、汶萊、香港等，相繼承諾遵守國際認可的稅收規則並且實際履行。目前，包括大陸在內已有100餘個國家簽署，其公約之影響力正逐年上升，未來設立於公約國的跨國企業，想藉由隱瞞收入或模糊收入性質等方式來達到雙重或多重不課稅的目的，可謂難上加難。

（二）金融帳戶資訊自動交換共同申報標準（CRS）

OECD於2000年組織成立全球稅務透明與資訊交換論壇（The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 簡稱Global Forum），約有100多個國家或地區參與，是目前最大的稅務資訊交換組織。OECD受20國集團（G20）委託，以Global Forum制定之「Standard for Automatic Exchange of Financial information in Tax Matters, AEOI標準模式」及《公約》為基礎，加上BEPS觀念導入，於2014年7月發布俗稱全球肥咖條款的《金融帳戶資訊自動交換共同申報標準》（Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, CRS），目前有101個國家或地區承諾遵守（其中87個國家或地區正式簽署），主要內容是在呼籲各國政府從其金融機構取得詳細的帳戶資料，並每年與帳戶持有人所屬居住地的主管稅務機關自動交換該等資料。

（三）稅基侵蝕與利潤轉移計畫（BEPS）

OECD於2013年7月首次發布「BEPS行動計畫報告」，其目的在於攜手各國打擊跨國企業避稅、甚至重複不課稅之現象，建立國際稅收規則體系和行政合作機制。其核心理念包括：1.跨國稅務處理一致化；2.利潤轉移與價值創造相當；3.提高稅務資訊透明度。2015年10月，OECD最終完成並發布BEPS項目成果，包括所有15項行動計畫和一份解釋性聲明，描繪了未來各國在反避稅相關法規上的改革方向。其中第13項「轉讓定價—文件要求」是對於大陸台商最為直接衝擊的行動計畫，亦是大陸稅務總局及大陸台商應密切注意之要點。

二、大陸跟風反避稅

台商群聚密度最高的大陸，正藉由BEPS的成果發表，不但加快稅法上對反避稅相關法條的修訂，更加大了反避稅偵查的力度。日前美國微軟公司被

裁定須補繳稅款及利息共計人民幣8.4億一事，就是大陸對於緝查反避稅決心的展現。

（一）大陸反避稅的強力推動

大陸稅務總局一方面在境內展開反避稅查核的同時，另一方面積極參與G20和OECD推動的BEPS行動計畫，積極增補反避稅法律體系，公布《一般反避稅管理辦法》、《關於非居民企業間接轉讓財產企業所得稅若干問題的公告》等強化反避稅管理的規章和規範性文件，以及全面起草《特別納稅調整實施辦法（徵求意見稿）》，並於2016年6月底先行發布《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》），重新定義關聯申報及TP報告之要求，根據大陸稅務總局2015年10月召開BEPS計畫2015年成果的宣講會內容及《42號公告》規定，新的轉讓定價規範於2016年1月1日開始啟動，可見大陸對於反避稅的積極修法，宣告終結了尚且留存給大陸台商的避稅空間。

（二）大陸全面清查非居民金融帳戶

2014年9月，大陸在G20財政部長和央行行長會議上承諾將實施CRS，首次對外交換信息的時間為2018年9月。為了履行金融帳戶涉稅信息自動交換國際義務，規範金融機構對非居民金融帳戶涉稅信息的盡職調查行為，為此稅務總局在2016年10月起草了《非居民金融帳戶涉稅信息盡職調查管理辦法（徵求意見稿）》，內容就盡職調查對象、範圍、期程及報送稅務機關之信息內容等有明確規範。

三、台灣反避稅立法

巴拿馬文件觸動台灣朝野推動反避稅立法的高度共識。財政部有感於營利事業常於低稅負國家或地區（即租稅天堂）成立受控外國公司（Controlled Foreign Company, CFC）保留原應歸屬台灣營利事業之利潤，規避納稅義務；或將實際管理處所（Place of



大陸近年來打擊移轉定價等海外避稅的手段相當嚴厲，2014年被大陸媒體稱為「中國反避稅第一大案」的美國微軟公司被裁定須補稅8.4億元人民幣。

圖/法新社

規定辦理稅務登記、記帳、各種稅務申報及所得扣繳；2.境外公司稅後盈餘分配將視為台灣所得，非為海外所得，其已納營所稅可計入股東可扣抵稅額（抵扣半數）；而分配給台灣公司之

Effective Management, PEM) 在台灣境內之企業，透過在租稅天堂登記設立公司轉換居住者身分，規避台灣營利事業須就其境內外所得合併課稅之規定。

於是財政部參考OECD在2015年10月發布BEPS行動計畫3「受控外國公司規則」(Designing Effective Controlled Foreign) 之建議，並因應國際稅制發展趨勢，再度於行政院會中提出並通過《所得稅法》第43條之3(簡稱法人CFC條款)及43條之4(簡稱PEM條款)，並於2016年7月27日經總統公告，最快2018年開始實施。另新黨團認為法人CFC條款及PEM條款僅針對法人，對於以個人名義在海外設立CFC方式規避稅負，未加以規範；同時鑑於「巴拿馬文件」曝光後，揭露不乏個人於租稅天堂設立公司之情形。因此，要求財政部擬定《所得基本稅額條例》修正草案其中新增第12條之1，建立個人CFC條款，該草案目前已經行政院會通過，即將送立法院審查。

(一) 實施 PEM 條款的影響

成立境外公司之用途中，以從事貿易活動被認定為PEM在台灣影響頗為重大，將被視為台灣的營利事業，其相關稅務負擔包括：1.應依台灣法令

股利視為投資台灣營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅；分配給外國投資者之股利則依規定應於給付時，先行代扣繳20%稅款後再行匯出；3.稅後盈餘如果不進行分配，則就未分配盈餘加徵10%保留盈餘稅。

(二) 實施法人 CFC 條款的影響

法人CFC條款之訂定，係為避免營利事業透過低稅負國家或地區成立受控外國公司保留原應歸屬台灣營利事業之利潤不作分配，以遞延課稅或規避稅負。其實施法人CFC規定之影響包括：1.法人CFC條款適用對象是台灣營利事業轉投資的境外公司，若該境外公司被認定PEM在台灣，則不再適用法人CFC條款規定；2.適用法人CFC條款之境外公司利潤將無法保留於境外，亦即境外公司獲利當年度台灣營利事業應立即依其持股比率及持有期間認列投資收益課稅，無法因盈餘尚未分配而達到緩課效果。3.台灣營利事業認列境外公司投資收益而產生之已納稅額可作為股東可扣抵稅額，個人股東未來獲配股利時，台灣營利事業所納稅額的50%可用於抵扣個人所得稅額。

（三）實施個人 CFC 條款的影響

個人CFC條款之訂定，主要是為避免法人CFC條款實施後，改以個人名義設立CFC方式規避稅負，因此實施個人CFC，其規定之影響包括：1.個人CFC條款的適用對象為台灣個人直接投資的境外公司，其納稅義務人為台灣個人。2.境外公司獲利當年度，台灣個人應立即認列投資收益計入個人海外營利所得繳納20%的個人海外所得稅。3.實施個人CFC條款後，個人投資境外公司以前年度取得的未申報利潤，恐將難以再匯回台灣。

四、台商稅務規劃新考量

面對全球反避稅風暴，對於許多以避稅為目的，經由境外公司轉單的大陸台商來說，未來無論在大陸或台灣，其避稅的難度與風險都將大幅的提升。一旦被大陸稅務機關盯上，補稅的追溯年限甚至可以長達10年。同時，亦需關注台灣因反避稅所制定的PEM及CFC條款。台商們應當對兩岸反避稅的內容及影響有更深入的了解，準備好面對全球反避稅的因應之道，才能避免多年累積的心血付諸流水。

（一）大陸「反避稅」之因應對策

大陸快速展現應用BEPS行動計畫內容的執行力及效率，《42號公告》將加強稅局查核反避稅的力道，除當年度發生關聯交易即須填報關聯申報表，面對大陸轉讓定價調查的問題，不能再將過往的關聯交易模式視為理所當然。台商應避免成為轉讓定價調查的對象，應及早重新檢視自身的實質營運功能及與關聯方之間的交易模式，檢視集團營運職能及利潤配比，界定集團企業之揭露範圍，尋求改變交易流程之可能性，建立適當的轉讓定價模組，甚或與大陸稅務機關簽定預約定價安排，盡可能的在稅務機關提出質疑前做出調整，確保能證明相關交易的轉讓定價是合理反應實質的經濟活動，在利潤

率被稅務機關要求提高之情況下，可評估申請大陸稅收優惠（如：高新技術企業）之可行性，以適度消弭或降低轉讓定價要求所增加之稅務成本。

大陸為履行金融帳戶涉稅信息自動交換國際義務，規範金融機構對非居民金融帳戶涉稅信息的盡職調查行為。雖然台灣目前尚未加入CRS交換行列，暫無法進行資訊交換。惟大陸稅務總局在接收金融帳戶資訊過程中，對金額較大的帳戶可能倍感興趣，在資訊交換之前或許先行調查其資金來源，此時資金是否正當且完稅茲事體大；台商宜自行檢視其帳戶內的資金流量、存量的合法性、合理性。

（二）台灣「反避稅」之因應對策

台商設立使用境外公司之決策者通常為台灣居住個人，而該公司事務決策地點或主要經營活動執行亦難免於台灣境內發生，故被視為PEM在台灣。建議1.PEM在台灣依法納稅或考慮不再使用境外公司直接以台灣公司從事貿易活動；2.大陸公司盈餘得不分配使其直接進行投資，稅負上優於盈餘分配回台再進行投資。3.設算境外公司PEM在其他地方應繳納的稅負並加計其盈餘回到台灣加徵20%的海外所得之整體稅負，將其與PEM在台灣做比較，以評估是否可達到減輕稅負之效果。

另從財政部於2016年11月15日預告PEM適用辦法草案規定，其適用辦法除自行申請認定，另遭機徵機關查核認定且並報送財政部核准後適用，且必要時得延長3年。因適用PEM時間點延後及不溯及既往等條件，相對突顯CFC條款之重要性。若將境外公司設立於稅率不低於11.9%（營所稅17%×70%）同時課徵海外所得之國家或地區，將可避免境外公司被視為設立於低稅負國家，免於使個人或企業落入CFC條款之適用條件。🍷

（本文作者為漢邦聯合會計師事務所會計師）