

受控外國公司課稅立法有漏洞

陳東良

近來最火紅的稅務議題，當屬正在立法院審議，財政部擬增訂所得稅法第 43 條之 3¹及第 43 條之 4²，即所謂 CFC Rule(Controlled Foreign Corporation Rule)。前者係規範本國母公司所投資之受控外國公司，於該受控外國公司當年度有盈餘時，即應列為稅法上之課稅所得，此與現行稽徵實務規定，僅需於該受控外國公司實際分配盈餘時才課稅，大相逕庭。至於後者，則涉及實務上許多投資人為規避在臺灣課稅，而將公司登記設立於境外租稅庇護所，並於我國境內銀行之「境外金融中心」開立 OBU 帳戶，處理相關資金收付問題，但實際上重要管理決策及營運卻均在境內進行，以減少境內納稅義務，基於課稅公平及實質課稅原則，自應將其等之所得納入課稅。此乃我國繼 93 年訂定移轉訂價查核準則、100 年增訂所得稅法第 42 條之 2「反資本弱化」原則後，最終要完成之「受控外國公司課稅制度」，方得以建構出防堵國際租稅規避之完整防線。因此，首揭兩條增訂條文，能否完成立法之重要性不言而喻。

只是據近來消息指出，上開條文由於影響層面既廣且深，且具有直接立即性，不若前開「移轉定價」及「反資本弱化」條款，影響性為部分且間接，因此能否順利通過，實在未定之天。從而，筆者突發奇想，所得稅法第 63 條不是對長期投資訂有如何估價之規定，若搭配稅捐稽徵法第 12 條實質課稅原則，再通過財政部有權機關之解釋，事實上，依現行法規本來就可針對所得稅法第 43 條之 3 及第 43 條之 4 草案之情形課稅，因此，財政部不但立即就應課稅，甚至還可往前補徵五年。

所得稅法第 63 條取代草案第 43 條之 3

所得稅法第 63 條明定「長期投資之握有附屬事業全部資本或過半數資本者，應以該附屬事業之財產淨值或按其出資額比例分配財產淨值為估價標準，在其他事業之長期投資，其出資額及未過半數者，以其成本為估價標準。」本條前段明定公司對其轉投資公司持有逾半數股權之帳務處理應採權益法，後段則對持股未超過半數股權者，則採成本法估價。此雖與我國一般公認會計原則規定，對被投資公司持股達 20% 以上，具有重大影響力，即應採權益法入帳稍有不同。但比對於所得稅法第 43 條之 3 草案規定「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半數以上資本或對該關係企業具有重大影響力者，應依該關係企業當年度盈餘，按其持有該關係企業資本之比率，認列投資收益，計入當年度所得額課稅」，亦以持股逾被投資公司半數以上者之持股比例要件規定相同。亦即兩條文對於持股比例逾被投資公司半數以上者，均應按出資額(持股比例)認列投資收益，則均為相同。

詳言之，依所得稅法第 63 條對長期投資科目之估價準則，當母公司持有擬子公司逾半數股權時，當子

¹ 所得稅法第四十三條之三草案：

自一百零四年度起，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半數以上資本或對該關係企業具有重大影響力者，應依該關係企業當年度盈餘，按其持有該關係企業資本之比率，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。

前項之一定條件、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、國外稅額扣抵範圍與計算方法及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

² 所得稅法第四十三條之四草案：

自一百零四年度起，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，依本法規定課徵營利事業所得稅。

前項所稱實際管理處所，指營利事業實際作成其整體營業所必須之主要管理及商業決策之處所；其認定要件及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

公司年底因本期營運獲利，本期淨利若未分配，將全數結轉保留盈餘，則子公司之淨值必然增加。由於子公司年底淨值增加，則母公司其原持股之帳面金額，依本條既應依子公司之「淨值或按其出資額比例分配財產淨值為估價標準」，則母公司該投資科目之帳面價值勢必等比例增加。依會計學原理，當資產增加時，必是負債減少或是收益增加。從而，於上開情況既非負債減少，自是收益增加。因此，會計入帳分錄應是，借記：長期投資，貸記：投資收入。事實上，這也正是財務會計上採權益法之入帳分錄。

論者或謂，依所得稅法體系而言，所得稅法第 63 條係規定在所得稅法第 3 章第 4 節「資產估價」，而非第 3 節「營利事業所得額」，因此該條僅能解釋為係對「長期投資」之資產估價，而不及於收入成本費用面向，亦即不涉及課稅所得之計算。惟對於所得之計算方法，經濟學或會計學本有兩種不同面向之計算方法，其一為存量之淨變動，其二為分析流量之變化而得出淨變動。前者可謂「資產負債表法」，後者即是「損益表法」。質言之，前者是在分析某會計個體於一段期間內，期初及期末兩不同時點淨資產之變動，如期末淨資產減除期初淨資產，其差額即為本期淨增加(減少)，而得出本期所得是淨利(損)。後者，則是就會計個體之個別經濟事項逐項記錄，依收入、成本、費用、資產、負債分門別類，後再加以計算彙總，而得出本期所得是淨利(損)。理論上這兩種方法計算結果應相同，這也是何以公司之資產負債表與損益表一定要能相互勾稽，否則必有錯誤之理由。因此，稅法既規定資產應如何估價，則對應之收入及成本費用，必然亦會相應變動，否則即違反會計學原理。

舉例而言，甲公司投資乙公司(淨值 2000 元)持股比例 60%，投資成本 1200 元。投資後第 1 年年底，乙公司當年獲利 200 元，因此乙公司淨值增為 2200 元，則甲公司依所得稅法第 63 條以乙公司當年底之淨值 2200 元，作為其投資乙公司當年底「長期投資」科目之估價標準，因其持有 60% 股權，因此當年底「長期投資」科目金額應為 1320 元(2200*60%)，因此，則當年甲公司應認列 120 元投資收入。會計分錄：借記長期投資 120，貸記：投資收入 120。

準此以言，所謂既僅規範「資產估價即不得及於收入、成本及費用」之言，應非的論。茲再舉同屬本節「資產估價」之所得稅法第 49 條關於「備抵呆帳之提列」規定為例，本條規定營利事業得提列備抵呆帳之比率。關於備抵呆帳之提列分錄係，借：呆帳費用，貸：備抵呆帳，顯然已涉及計算課稅所得之費用項目，該金額之提列不但會使應收款項估價降低，亦同步會減少課稅所得，益證上開僅及資產估價之論云云，實屬錯誤。

對此，論者當然會不忘提醒，但「營利事業所得稅查核準則」第 30 條，已明定營利事業轉投資他公司，倘被投資公司當年度經股東同意或股東會決議不分配盈餘時，得免列投資收益。³及第 99 條亦規定，投資損失應以實現者為限；其被投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。⁴因此，查核準則對投資收益及投資損失的認列時點已為明定，筆者上開所論顯然與查核準則規定不同。惟應提醒一言，依租稅法定主義，所得稅法才是法律，查核準則僅是授權法規，行政機關可自行訂定，所以若主管機關亦同意上開見解，非不得自行刪除查核準則上揭規定，而依筆者上揭法理，依所得稅法第 63 條，輔以實質課稅原則，當可直接修改查核準則對於投資損益認定時點之規定。

稅捐稽徵法第 12 條之 1 取代草案第 43 條之 4

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項及第 3 項明定「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」本條堪稱稅法之帝王條款。一旦稅捐機關認定納稅人有規避租稅之嫌疑時，均可祭出主張納稅人所為之

³ 營利事業所得稅查核準則第 30 條第 1 款「營利事業投資於其他公司，倘被投資公司當年度經股東同意或股東會決議不分配盈餘時，得免列投資收益。」。

⁴ 營利事業所得稅查核準則第 99 條第 1 款「投資損失應以實現者為限；其被投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。」。

私經濟行為，概為規避納稅義務，因此稅捐稽關可無視私經濟交易之私法外在形式，逕以其認定所謂之正常交易安排，核定該交易所應負擔之稅負，是稱「實質課稅原則」。相對於所得稅法第 43 條之 4 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**，依本法規定課徵營利事業所得稅。」。亦即，縱使係依外國法成立之事業，但其實際上主要經營及決策均在境內時，則應將該外國公司視為就是在境內經營的企業，因此該外國公司即應如同境內公司般負擔我國之營利事業所得稅。此條可謂是在稅捐稽徵法第 12 條之 1 實質課稅原則概括條款下，針對個別情況應如何適用實質課稅原則之具體規範的展現。惟依司法院大法官釋字 438 號、480 號及 519 號等等多號解釋，均認為由於法律無法鉅細靡遺規範所有稅法事項，因此對於「執行法律之細節性或技術性事項」均得委由稅法主管機關加以訂定。準此以言，所得稅法第 43 條之 4 既僅是稅捐稽徵法第 12 條之 1 之「細節性或技術性事項」，財政部當可自行訂定，而不需再勞師動眾增訂什麼所得稅法第 43 條之 4。當可循「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」、「適用所得稅協定查核準則」之前例，直接就訂定具體的「實際管理處所查核準則」，即可逕為查核「註冊登記地在境內，實際營運處所在境內之外國公司」，對其直接課稅。

稅法千萬條、要用自己「喬」？

筆者不揣淺漏，基於現行稅法規範，試為主管機關尋求免再增訂所得稅法第 43 條之 3 及第 43 條之 4 之「法理基礎」，使能得到等同增訂該兩條文課稅效果之捷徑，其實非神來之筆，這是經歷諸多主管機關類似上開「引經據典」，不斷強調「依法行政」之案例後，深受教導之所得，只能說「傑克，這真得太神奇了」。

按，稅法之龐雜非我國獨有，尤其是對租稅公平要求越高的先進國家諸如美國、德國等，其稅法規定更是以多如牛毛形容而不為過。單以美國申報個人所得稅而言，有極大比例之個人是委託會計師或稅法律師代為申報即知，稅法顯非一般老百姓可搞懂，更何況若是遇到情況稍複雜，更非得尋求專業人士，否則難竟其功。

由於稅法本身自有之複雜特性，再加上我國稅法體系規範亦不嚴謹，若稅法主管機關又得任意解釋，則稅法更將形成邏輯矛盾無人可解之「天書」。於是本有心研究稅法者棄守，稅務代理人深感挫折，被規範的人民動輒被罰，因為只要有違反稅法規定之情事，不管無知、無心或故意，裁罰機關只要祭出「人民不得以不知『稅法』而免責」及「縱非故意，亦難謂無過失」二句箴言，即難逃處罰。如此，長久以往之「稅法」將只成稅官中的「國家稅法」，而非與人民貼近的「人民稅法」，最後終將形成稅法千萬條，稅官要用自己「喬」，諸稅法皆空之異象，「傑克，這就真得太神奇了」。

先求有再求好？

不管是否因為首開所得稅法第 43 條之 3 及第 43 條之 4 草案規定內容，涉及利益極大預計爭議亦大，因此財政部顯然認為應增訂法條方有所據，而非如上揭所述「法理」，逕以行政規則規定據以課稅。但既然要循立法途徑解決，所得稅法第 43 條之 3 草案內容，卻僅規範營利事業，對於個人部分則均未論及，如此將造明顯漏洞，亦即若營利事業改以個人身分投資境外受控公司，即非本條規範所及，因此將造成日後營利事業均改以個人身分投資境外受控公司，即可輕易規避。在比較法上，至少美國及中國大陸之相同反避稅規定，均及於「個人」，對此財政部於增訂該條草案時應不會不知，這或許是因該條影響過大而有意留下之漏洞，畢竟要「先求有再求好」。只是已有證所稅前車之鑑，財政部能不引以為惕嗎？

（作者係理律法律事務所資深律師，本文不代表事務所之意見。）