

議題研析

一、題目：受控外國企業（CFC）消極性所得課稅相關法制研析

二、議題所涉法規

所得稅法、營利事業認列受控外國企業所得適用辦法

三、背景說明（緣起）

隨著全球反避稅規範日趨嚴格，臺灣自 112 年¹ 1 月 1 日起正式實施受控外國企業（Controlled Foreign Company, CFC）制度，針對我國稅籍居民透過境外公司累積未分配盈餘的情形進行課稅。此一制度目的在於防堵高資產人士或家族企業藉由設立境外公司延遲或規避納稅義務。

四、問題爭點

臺灣現行 CFC 制度未明確界定「消極性所得」的法律定義與範圍，易導致納稅義務人透過收入型態重分類、金融商品操作等方式，規避應課稅項目。此外，現行豁免條件設計雖有助降低合規負擔，卻可能成為避稅規劃空間。相較美、日制度對消極性所得課稅範圍與豁免標準的明確規範，臺灣應可參考美、日做法，調整相關立法設計，以提升 CFC 制度反避稅效果，爰有探討之必要。

五、探討研析

¹ 有關年分之使用，原則以民國紀年表述，惟涉及外國法制或立法例部分，改採西元紀年表述。

(一) 消極性所得²豁免條件

依臺灣「所得稅法」第 43 條之 3 第 1 項及「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」第 5 條第 2 項及第 3 項規定，當 CFC 符合下列任一條件，即可豁免將其盈餘計入我國課稅所得：1、具實質營運活動³；2、當年度盈餘在新臺幣 700 萬元以下。此類豁免設計有助於降低對規模較小或未達一定盈餘門檻 CFC 的稅負。然而，也可能被企業利用，藉由在低稅負國家設立 CFC 並進行資金或利潤移轉，以規避本應課稅之所得。

相較之下，美國與日本對於 CFC 制度下的消極性所得課稅採取更為嚴格的規範。在美國，若 CFC 所在租稅管轄區的實質稅負率高於「國內稅法」(Internal Revenue Code, IRC) 第 11 條所定公司稅率的 90%(2017 年稅改後為高於 18.9%)⁴，則該外國公司可豁免適用 Subpart F⁵規定，美國納稅義務人無須就其未分配盈餘進行申報課稅。此外，為簡化稽徵程序，若 CFC 來自「外國基礎公司所得」及「保險相關所得」合計低於總收入 5%，或金額未滿 100 萬美元(以較低者為準)，亦可豁免將該等 Subpart F 所得計入當年度課稅基礎⁶。

日本方面，若納稅義務人提出書面證明，證明 CFC 符合實質營運活動基準，則僅需就其被動性所得⁷課稅。2017 年稅改後，日本引入最低豁免門檻，即當被動性所得不超過日幣 2,000 萬元或不超過該年度稅前淨利之 5%，則免納入課稅範圍⁸。然而，2023 年稅改新增最

² 「消極性所得」或稱被動所得，是美國稅法用語 (Subpart F Income) 的翻譯，具有特定的法律含義與分類範圍，主要指的是非實質營業活動產生的收入。

³ 「實質營運活動」指在設立國家或地區設有固定營業場所，並在當地雇用員工實際從事經營業務；或是消極投資所得占營業收入淨額及非營業收入總額合計數 10%以下者。(參照營利事業認列受控外國企業所得適用辦法第 5 條第 2 項規定)

⁴ 參照 IRC, §954(b)(4)。Legal Information Institute，網址：
<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/954>，最後瀏覽日期：114 年 4 月 30 日。

⁵ Subpart F 所得是美國稅法 (IRC) 第 26 篇第 1 子章中第 9 小節 (Subpart F) 所規範的概念，主要是針對美國納稅人持有的受控外國公司 (CFC) 所產生的某些類型的收入，即使沒有實際匯回美國，也需要申報課稅。

⁶ 林家玉、江向才，受控外國公司國際反避稅制度之探討，財稅研究，第 51 卷，第 4 期，111 年 10 月，頁 35。

⁷ 「被動性所得」是具體的投資性收益 (如利息、股息、版稅等)，而非涵蓋其他如銷售或服務等被視為消極性的收入。日本 CFC 制度多採用「被動所得 (パッシブ所得)」為課稅判斷標準。

⁸ 林家玉、江向才，同註 6，頁 41。

低稅負制，將原本實質稅負率需達 30%之門檻，調降為 27%，作為判斷是否需合併申報的標準⁹。因此，自 2024 年起，即使 CFC 的被動性所得金額不高，若其整體稅負率低於 27%，仍可能被納入課稅範圍。顯見，2017 年制度下的豁免條件相對寬鬆，重在控制被動性所得的絕對金額與占比，但 2024 年起，日本稅制改革轉向以實質稅負率作為主要課稅依據，課稅審查標準趨於嚴格，亦反映全球反避稅趨勢。

（二）消極性所得之定義與範圍

臺灣現行 CFC 制度並未明確界定「消極性所得」之定義與完整範圍，僅於「所得稅法」第 43 條之 3 及相關子法中提及部分被動性質之所得類型¹⁰，例如股利、利息、權利金、租賃收入、出售資產增益等。然而，實務上尚未明確將衍生性金融商品之收益、資本利得、以及因金融交易或匯兌產生之所得納入，導致納稅義務人可能藉由形式轉換收入性質，以迴避 CFC 課稅規範，影響制度公平性與反避稅效果。

美國 CFC 制度對「消極性所得」之界定較為周延。根據 IRC 第 952 條及第 954 條第(c)項規定，Subpart F 所得包含下列主要類型：1、外國基礎公司所得（Foreign Base Company Income, FBCI）：外國基礎公司銷售所得（FBC Sales Income）、外國基礎公司服務所得（FBC Services Income）、外國基礎公司被動性所得（FBC Passive Income），如利息、股息、租金與權利金；2、保險所得（Insurance Income）；3、參與國際抵制、非法賄賂等所得（Income from International Boycott, Bribes, etc.）；4、外國基礎公司石油相關所得（Foreign Base Company Oil Related Income）¹¹。而且，美國於 2017 年稅改中增訂全球無形資

⁹ EY Global，呼之欲出 日擬修法引入最低稅負制，112 年 4 月 13 日，網址：https://www.ey.com/zh_tw/insights/tax/japan-plans-to-introduce-global-minimum-tax，最後瀏覽日期：114 年 4 月 30 日。

¹⁰ 參照營利事業認列受控外國企業所得適用辦法第 5 條第 2 項第 2 款規定。

¹¹ 參照 IRC, § 952 規定，Legal Information Institute，網址：<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/952>，最後瀏覽日期：114 年 5 月 1 日。及 IRC, §954 (c)規定，Legal Information Institute，網址：<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/954>，最後瀏覽日期：114 年 5 月 1 日。

產低稅負所得制度（Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI）¹²，進一步對未分配之低稅負所得（特別是無形資產所產生者）課稅，以遏止跨國企業將高利潤性資產或活動移轉至低稅負國家。

日本亦於 2017 年稅改中擴大 CFC 制度下「消極性所得」之適用範圍，除原規範的 6 類消極性所得(股利、利息、證券出借收益、有形資產租賃收入、無形資產權利金收益及超額利潤)，另新增 5 類特定消極性所得，包括有價證券之出售損益、衍生性金融商品所產生之損益、匯兌損益、金融資產持有期間所產生之收益及無形資產之處分損益¹³。此類擴大消極性所得範圍的設計，目的在於因應企業使用金融工具、資本交易或無形資產進行租稅規劃的現象，加強反避稅規範與租稅中立性。

（三）修法建議

為提升臺灣 CFC 制度的國際接軌程度與實務可行性，或可借鏡美國、日本制度進行調整，以完善我國反避稅體制規範。

1、調整消極性所得豁免條件

借鏡美國與日本的 CFC 制度設計，臺灣可考慮從多面向調整消極性所得（特別是被動性所得）之豁免條件，以提高制度之國際適足性與反避稅效能。例如美國對於 Subpart F 所得採行「小額免稅原則」（de minimis rule），當被動性所得占 CFC 總收入未逾 5%，或金額未達 100 萬美元(以較低者為準)，即可免列入課稅基礎。此舉有助於聚焦打擊規模較大、避稅意圖明確的結構性安排，同時排除因偶發性或規模小而產生的低風險 CFC，降低納

¹² GILTI 是一項針對由美國公司與公民所控制的非美國公司收入所徵收的稅。這些外國公司被稱為受控外國公司（CFC），其股權必須有超過 50%由美國公民持有，且每位美國股東必須持有該 CFC 至少 10%的股份。此項稅收特別針對來自智慧財產（IP）所得的收入，例如著作權、授權、專利與商標，旨在防止受控外國公司運用可疑的稅務策略來避稅。GILTI 稅率範圍在 10.5%至 13.125%之間(目前的 GILTI 稅率預計將在 2026 年增加至 13.125%至 16.406%的範圍)，確保對外國收入徵收至少 10.5%的最低稅，並抵消透過將智慧財產權資產策略性地遷移到稅收更友善的地方所獲得的稅收優勢。(摘自 Thomson Reuters，網址：

<https://tax.thomsonreuters.com/en/glossary/global-intangible-low-taxed-income>，最後瀏覽日期：114 年 5 月 1 日。)

¹³ 林家玉、江向才，同註 6，頁 40-41。

稅義務人之法遵負擔。

另可參酌日本自 2023 年起引入之最低稅負制，將原適用豁免規定之稅負率標準自 30%調降至 27%，以更接近 OECD 倡議的全球最低稅負（Global Anti-Base Erosion, GloBE）之 15%實質門檻。相較之下，臺灣目前 CFC 制度中「稅負率合理」之判斷標準為 14%，係依我國營利事業所得稅率 20%之 70%計算而得，未必能完全反映國際稅負水準之變化。建議主管機關宜檢討現行稅負率門檻，研議考慮與 GloBE 標準接軌，以強化制度一致性、減少租稅規劃空間，並兼顧企業法遵成本與反避稅目標之平衡。

2、明確界定消極性所得並擴大課稅涵蓋範圍

臺灣現行 CFC 制度尚未對「消極性所得」作出明確定義與完整列舉，僅於子法中舉例部分被動性質所得，此種規範方式易產生解釋空間，減弱制度之反避稅效果。相較之下，美國依 IRC 第 954 條第(c)項明確界定 Subpart F 所得中之「消極性所得」範圍，涵蓋外國基礎公司所得（如被動收入、服務收入、銷售收入等）、保險所得及特定非法所得；並於 2017 年稅改中增訂 GILTI 制度，進一步對未分配之低稅負所得進行課稅，涵蓋範圍包括來源於無形資產之超額利潤。日本亦於 2017 年 CFC 稅制改革時擴大「消極性所得」適用類型，增列 5 類特定金融性或資本性收益，藉以強化對租稅規劃工具的涵蓋力。臺灣可參酌美、日做法，檢討現行制度中消極性所得之界定與列舉方式，研議於法規中明確規範其定義，並適度擴充涵蓋範圍至更多樣化的金融性及無形資產相關收益，以強化 CFC 課稅制度之合理性、明確性與韌性。

撰稿人：林鈺琪