

台商企業租稅環境大挑戰，常見稅務居民條件比一比

勤業眾信會計師事務所 徐曉婷會計師、陳欣旋協理

2017年12月起，歐盟陸續公布及更新稅務不合作國家之黑名單和觀察名單以落實 BEPS 行動方案，黑名單地區可能面臨歐盟祭出的防禦措施，如禁止獲得歐盟資金及揭露更多企業資訊等。部分租稅天堂地區陸續公布經濟實質相關法案，包含開曼群島、英屬維爾京群島及百慕達群島，即係回應歐盟稅務不合作地區觀察名單所作承諾。該法案生效後，除增加申報義務，亦可能引發相關罰則。

隨著各個租稅天堂的經濟實質法規的訂立，顯示了國際租稅環境的改變，其中值得注意的是，主動聲明稅務居民身分已成為各國經濟實質法要求申報的內容。台商企業因運營需求而多角化跨國經營，在考量投資法令租稅延緩及外匯操作便利性上，大都有使用境外公司，在因應這次租稅天堂公布之經濟實質法申報要求，著實為目前台商企業最關注的議題。

以下針對目前台商較常見運營國家的稅務居民條件進行比較說明：

	台灣	中國大陸	香港	新加坡
法源	所得稅法第 43 條之 4(註一)	《企業所得稅法》第 2 條及《企業所得稅法實施條例》第 4 條	《稅務條例》(第 112 章)第 2(1)、第 14(1) 及 68(c)條	所得稅法第 2 條(1)
適用對象	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，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅	居民企業，是指依法在中國境內成立，或者依照外國(地區)法律成立但實際管理機構在中國境內的企業	<ol style="list-style-type: none"> 1.在香港經營任何行業、專業或業務； 2.該公司從該行業、專業或業務獲得利潤者； 3.該公司有關利潤在香港產生或得自香港者。 	<p>"常設機構" 指企業全部或部分經營，包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 管理地； (b) 分支； (c) 辦公室； (d) 工廠； (e) 倉庫； (f) 車間； (g) 農場或種植園； (h) 開採、油井、採石場或者其他自然資源開採場所的； (I) 建築物或工地或建築、安裝或裝配工程。 <p>在不影響上述一般性的情況下，任何人如在新加坡擁有常設機構，則須視為在新加坡設有常設機構。</p>

條件	<p>A. 決策地: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。</p> <p>B. 帳冊保存地: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。</p> <p>C. 實際經營地:在中華民國境內有實際執行主要經營活動。</p>	<p>A. 實際經營地:企業負責實施日常生產經營管理運作的高層管理人員及其高層管理部門履行職責的場所主要位於中國境內。</p> <p>B. 決策地:企業的財務決策(如借款、放款、融資、財務風險管理等)和人事決策(如任命、解聘和薪酬等)由位於中國境內的機構或人員決定，或需要得到位於中國境內的機構或人員批准。</p> <p>C. 帳冊保存地:企業的主要財產、會計帳簿、公司印章、董事會和股東會議紀要檔案等位於或存放於中國境內。</p> <p>D. 董事及高級幹部居住地:企業 1/2 (含 1/2) 以上有投票權的董事或高層管理人員經常居住於中國境內。</p>	<p>A. 事實問題:確定利潤的來源地須根據有關個案的事實而決定，由利潤性質及產生有關利潤的交易性質所決定。</p> <p>B. 作業驗證法:納稅人從事賺取有關利潤的活動，以及該納稅人從事該活動的地方。尋找納稅人曾經做過何事以賺取有關利潤，而在何處做出該事。</p> <p>C. 交易所得的毛利:在確定利潤來源地時，只需考慮直接產生毛利的商業活動，而一般行政管理等活動不在考慮範圍。</p> <p>D. 做出決定的地點:作出日常投資或業務決策的地點，只是確定利潤來源地時須考慮的因素之一，而在一般情況下，並非是決定性的因素。</p> <p>E. 海外業務辦事處:利潤來源存在非香港來源所得。</p>	<p>A. 監督管理地:與建築物或工地或建築、安裝或裝配工程有關的監督活動;</p> <p>B. 決策地:在新加坡有另一人代表此人行事，其中</p> <p>(a) 擁有並習慣性地行使訂立合同的權力;</p> <p>(b) 為代表該人交貨而保存貨物或貨物庫存;或</p> <p>(c) 習慣性地為該人或該人控制的其他企業全部或部分獲得訂單。</p>
公司所得稅率	20%	25%	16.5%	17%
未分配盈餘課稅	有 5%	無	無	無
股利匯出扣繳	分離課稅 28%或併入綜所稅申報 (二擇一) (外資股東 21%) (註二)	10%	0%	0%

註一：台灣通過的反避稅條款中的第 43 條之 4(實際管理處所 PEM)增訂案，尚須待《海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議》生效後，該條款方能生效執行。

註二：台灣和新加坡有租稅協定，兩方企業的股利匯出扣繳稅率加上在當地所繳營所稅不得高於 40%，此租稅協定是台灣少數有允許間接稅額扣抵的租稅協定。

為因應經濟實質法申報要求及國際租稅公平、透明化及反避稅趨勢，建議台商企業及個人進行以下兩階段之自我檢視：

第一階段：檢查、發掘、評估、因應

台商企業應先自行檢視現有投資架構及交易流程，針對未來營運方向及法令適用進行評估，並與專家討論可能涉及的議題。當進行投資架構或交易流程調整時，應同時考慮供應鏈及資金等非稅務因素，並將企業角色定位逐一確認，評估各面向的可行性，隨時觀察各國法令修訂時程，對於未來集團營運方針保持彈性及空間。

第二階段：現行法令及預計上路的法規遵循之應備文件及早準備

因應目前最新反避稅法令及經濟實質法相關法規，由於申報法規繁雜且提交的文件期限也都不盡相同，台商針對自身法令遵循部分，應早些進行確認是否符合其準備提交條件，估算留在免稅國家的企業設點所衍生的成本，及早著手進行準備文件與蒐集相關資料，隨時注意參考國際間相同或類似法令內容與趨勢，進而達到減低集團與個人稅務風險。