

台灣：財政部公布信託適用 CFC 課稅解釋令

2024 年 1 月 12 日

重點

台灣財政部於民國 113 年 01 月 04 日發布台財稅字第 11204665340 號令，釐清目前《個人計算受控外國企業所得適用辦法》對於(境外)信託架構之持股比例計算之問題。此後委託人透過境外信託所持有之股份或資本額，可能無法再主張不計入直接持股比率之計算，惟未來是否會有進一步解釋，仍待觀察。

聯繫方式

汪士邁
特聘資深顧問
Taipei
michael.wong
@bakermckenzie.com

背景

台灣財政部於民國(下同)112年12月22日發布新修正之《個人計算受控外國企業所得適用辦法》，並於113年1月4日發布台財稅字第11204665340號令(下稱「本函釋」)，令釋以中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額為信託財產適用受控外國企業制度規定，釐清目前《個人計算受控外國企業所得適用辦法》對於境外信託架構之課稅問題。

邱佩冠
合夥人
Taipei
peggy.chiu
@bakermckenzie.com

重要改變

- 於本函釋公布以前，《個人計算受控外國企業所得適用辦法》第2條第1項在判斷是否為受控外國企業時，將個人與關係人或關係企業所持有該外國企業之股份或資本額一併算入，計算是否已達百分之五十，如已達百分之五十或具有重大影響力，則該外國企業為個人之受控外國企業。惟同法第2條第2項：「於個人或其與配偶及二親等以內親屬合計直接持有該受控外國企業股份或資本額達百分之十之情形」，於計算「直接持有」之股份或資本額(下稱「直接持股比率」)時，因不包含第1項「關係人或關係企業」之持股，僅包含「個人或其與配偶及二親等以內親屬」之持股，故委託人透過信託(係列入前述「關係企業」之範疇)所持有之股份或資本額，在文義解釋下，並不計入直接持股比率之計算。112年12月22日該辦法修正後，更進一步將「其所在租稅管轄區主管機關許可之信託業者」排除於關係企業之外。
- 惟以，在112年12月22日該辦法修正數日後，財政部再公布本函釋，說明委託或孳息受益人之直接持股比率需依照本函釋依信託性質為自益或他益信託，計算委託人與受益人之持股，跳脫原辦法將

**Baker
McKenzie.**

© 2024 Baker & McKenzie. **Ownership:** This site (Site) is a proprietary resource owned exclusively by Baker McKenzie (meaning Baker & McKenzie International and its member firms, including Baker & McKenzie LLP). Use of this site does not of itself create a contractual relationship, nor any attorney/client relationship, between Baker McKenzie and any person. **Non-reliance and exclusion:** All information on this Site is of general comment and for informational purposes only and may not reflect the most current legal and regulatory developments. All summaries of the laws, regulation and practice are subject to change. The information on this Site is not offered as legal or any other advice on any particular matter, whether it be legal, procedural or otherwise. It is not intended to be a substitute for reference to (and compliance with) the detailed provisions of applicable laws, rules, regulations or forms. Legal advice should always be sought before taking any action or refraining from taking any action based on any information provided in this Site. Baker McKenzie, the editors and the contributing authors do not guarantee the accuracy of the contents and expressly disclaim any and all liability to any person in respect of the consequences of anything done or permitted to be done or omitted to be done wholly or partly in reliance upon the whole or any part of the contents of this Site. **Attorney Advertising:** This Site may qualify as "Attorney Advertising" requiring notice in some jurisdictions. To the extent that this Site may qualify as Attorney Advertising, PRIOR RESULTS DO NOT GUARANTEE A SIMILAR OUTCOME. All rights reserved. The content of the this Site is protected under international copyright conventions. Reproduction of the content of this Site without express written authorization is strictly prohibited.

信託認定為「關係人」或「關係企業」之體系解釋，逕將受託人之持股穿透，視為委託人或受益人之直接持股，相關規定如下：

(1) 他益信託

- a. $[\text{孳息受益人直接持股比率}] = [\text{委託人成立信託之信託股權比率}] \times [\text{孳息受益人之受益比例}]$
- b. 若受益比例不明或不能推知者，按孳息受益人人數平均計算之。
- c. 孳息受益人及其關係人直接或間接持有該低稅負區關係企業之股權合計達 50% 或對其具有控制能力者，被委託人放入信託的公司則為該受益人之受控外國企業（下稱「CFC」），需依該直接持股比率計算所得。

(2) 自益信託

- a. 若為自益信託，以委託人為孳息受益人，上述規定同樣適用。

3. 委託人之信託股權，不計為受託人之直接持股比率。

4. 釋例：

(1) 若甲（台灣稅務居民）甲於境外設立信託，並將 A 公司的所有股份皆放入 X 信託，作為 X 信託的信託財產。X 信託下持有 B 控股公司，並以 B 控股公司持有 A 公司的所有股份。委託人甲會因本函釋而成為直接持股 A 公司 10% 以上之股東，因而必須申報 A 公司為 CFC 並繳稅嗎？

是。在本函釋出來之前，因為直接持有 A 公司的股份者為 X 信託及其底下之 B 控股公司，而非委託人甲，因此甲不用申報 A 公司為 CFC。

不過本函釋出來以後，甲將持有 100% 的 A 公司放進 X 信託，若 X 信託為自益信託，甲為孳息受益人，計算甲對 A 公司之直接持股比例為 $[\text{委託人成立信託之信託股權比例} (\text{即 } 100\%)] \times [\text{受益比例} (\text{若受益人只有甲，該比例即為 } 100\%)] = 100\%$ ，甲為完全持有 A 公司之股東，A 公司為其 CFC，甲需申報並計算海外所得。

(2) 若 X 信託有受益人乙和丙，且乙丙的受益比例不特定，依本函釋，委託人甲對 A 公司之直接持股比例是否同上一題一樣為 100%？

否。若信託有受益人，因受益比例不特定，依本函釋應平均計算，故乙、丙各自對 A 公司之直接持股比例為 $[\text{委託人成立信託之信託股權比例} (\text{即 } 100\%)] \times [\text{受益比例} (\text{即 } 100\% / 2 = 50\%)] = 50\%$ ，超過 10%，因此 A 公司為乙、丙之 CFC，乙丙兩人皆需申報並計算海外所得。

5. 與《個人計算受控外國企業所得適用辦法》之適用關係：

(1) 《個人計算受控外國企業所得適用辦法》第 3 條第 2 款第 5 點新增：「稱關係企業，指個人與國內外營利事業間有下列關係者：個人與營利事業屬同一信託關係之委託人、受託人或受益人，且該信託關係之信託財產為低稅負區關係企業股份或資本額。但受託人為其所在租稅管轄區主管機關許可之信託業者，該受託人視為非關係企業。」將經所在租稅管轄區主管機關許可之信託業者排除於關係企業外，亦即，正規信託業者所持有之股份或資本額，不會計入第 2 條第 1 項：「個人及其關係人直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區（以下簡稱低稅負區）關係

企業之股份或資本額合計達百分之五十或對該低稅負區關係企業具有重大影響力者，該低稅負區關係企業為受控外國企業。」之受控外國企業 50%門檻之計算中。

- (2) 惟本函釋的操作結果，將使前項《個人計算受控外國企業所得適用辦法》第 3 條第 2 款第 5 點新增的內容無適用結果之差別。因為無論境外信託之受託人是否為許可之業者，委託人或受益人都需依本函釋計算，將受託人持股計入委託人或受益人之直接持股。
- (3) 綜上，因《個人計算受控外國企業所得適用辦法》第 3 條第 2 款第 5 點及本函釋發布時間接近，何以本函釋之內容不一併在前開辦法中作體系性之釐清，且以行政函釋擴張解釋法律文字「直接」持股，對於整個法律體系影響亦不小，本函釋是否可能受到法律保留原則之挑戰，或是否會有更進一步的釐清，有待觀察。

6. 本所觀察：

- (1) 本函釋開宗明義提到「委託人以中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額為信託財產」，如信託財產「並非」中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額，似不適用於本函釋。
- (2) 本函釋謂：「就孳息受益人未確定者【如：信託契約未明定特定之受益人，亦未明定受益人之範圍及條件；或委託人保留變更（指定）受益人或分配、處分信託利益之權利】，該未確定部分，應以委託人為孳息受益人」，但本函釋並未說明如果委託人已死亡，如何再以委託人為孳息受益人為申報，或者，本函釋意指屆時(因已繳過遺產稅)，如後續信託之受益人亦不符合本函釋第一點之情況(即「孳息受益人已確定且特定者」)，即使委託人之繼承人為台灣稅務居民或信託由台灣稅務居民所控制，其等都不必再申報繳納(所得)稅？
- (3) 因本函釋與《個人計算受控外國企業所得適用辦法》間如何交互解釋，又本國法信託之導管理論是否適用於英美法之信託，在信託稅務歸課上，是否宜以行政函釋擴張解釋「直接持股」之定義，而不先探討依各該信託準據法，受託人是否具有獨立法人格，種種疑義似有諸多探討空間，建議個案傳承架構應先與專業顧問充分討論。

建議

1. 已完成信託架構者，請重新檢視相關稅務合規風險。
2. 進行之中之信託架構，請研析相關法規變動之影響。
3. 如本所一再強調，任何傳承架構，法律考量為最優先，皆不應以稅務規畫為主要目的。
4. 有任何疑問，請先與律師討論，以免對法規產生錯誤理解。