# CFC投資收益歸課與避免重複課稅

## 前言

在確定CFC當年度盈餘後，接下來的重要步驟是計算歸屬於國內營利事業的CFC投資收益，並正確處理後續的稅務問題。CFC制度的核心在於將境外企業未分配的盈餘視同分配課稅，但為了避免同一筆所得被重複課稅，法規設計了多項配套措施。本文將深入探討CFC投資收益的歸課計算方法，以及避免重複課稅的各項機制，幫助企業正確適用相關規定，合理管理稅負。

## 一、CFC投資收益歸課計算方法

依據「營利事業認列受控外國企業所得適用辦法」第8條規定，營利事業應認列的CFC投資收益計算公式如下：

CFC投資收益 = (CFC當年度盈餘 - 法定盈餘公積或限制分配項目 - 以前年度核定各期虧損) × 直接持股比率 × 持有期間加權平均

其中各項目的內容及計算方式詳述如下：

**1. 法定盈餘公積或限制分配項目的扣除**

* **扣除依據**：依CFC所在國家或地區法律規定提列的法定盈餘公積或限制分配項目
* **認定標準**：依CFC的股東同意書或股東會議事錄及財務報表等文件認定
* **扣除限制**：僅限於依法強制提列的項目，自願提列的盈餘公積不得扣除

此項扣除旨在尊重CFC所在地法律對盈餘分配的限制，避免對實際無法分配的盈餘課稅。

**2. 以前年度核定各期虧損的扣除**

營利事業可以從CFC當年度盈餘中扣除CFC前十年內經稽徵機關核定的虧損，但須符合特定要件：

* **申報要求**：依限申報計算虧損並檢附相關文件
* **核定要件**：經我國稽徵機關核定
* **扣除順序**：依虧損發生年度順序扣除
* **扣除期限**：自虧損發生年度的次年度起10年內

值得注意的是，即使CFC符合豁免條件（實質營運活動或微量門檻），但當年度發生虧損且未來欲適用虧損扣除，仍須依規定申報CFC當年度虧損。

**3. 直接持股比率與持有期間的計算**

* **直接持股比率**：營利事業直接持有CFC的股權比率，不包括透過關係企業間接持有的部分
* **持有期間**：若在年度中取得或處分CFC股權，應按持有期間加權平均計算

## 二、CFC 10年虧損扣除實務

CFC的虧損扣除機制是避免重複課稅的重要環節，其適用要點包括：

**1. 虧損扣除的適用要件**

要適用10年虧損扣除，必須滿足以下條件：

* 依限申報計算虧損
* 依限檢附文件（如CFC財務報表、結構圖等）
* 經我國稽徵機關核定

若未能在申報期限內檢附相關文件，應於申報期間屆滿前敘明理由申請延期6個月提供。逾期未申請或未提供者，將不得適用虧損扣除規定。

**2. 虧損扣除的特殊規定**

* **虧損發生年度**：僅限2024年度（制度實施後）發生的虧損可申請扣除
* **豁免年度虧損**：即使當年度符合免計算所得要件，仍應扣除以前年度虧損
* **減資彌補虧損**：若CFC以減資彌補經核定的虧損，應自以前年度核定各期虧損中扣除
* **不得跨CFC扣除**：一個CFC的虧損不得自其他CFC的盈餘中扣除

**虧損扣除案例**：

假設某CFC於2024年發生虧損1000萬元，經稽徵機關核定。2025年該CFC盈餘為800萬元，則2025年可扣除2024年虧損800萬元，剩餘200萬元虧損可於後續年度繼續扣除。若2026年該CFC盈餘為500萬元，則可扣除剩餘的200萬元虧損，計算CFC投資收益300萬元。

## 三、避免實際獲配股利重複課稅機制

為避免已依CFC制度課稅的盈餘在實際分配時再次課稅，法規設計了以下機制：

**1. 實際獲配股利的處理原則**

依據所得稅法第43條之3第3項規定，營利事業於實際獲配CFC股利或盈餘時，其已依CFC制度認列投資收益部分，不計入獲配年度所得額。具體處理方式如下：

* **認列時點**：實際獲配年度
* **認列條件**：在申報認列CFC投資收益年度申報期間屆滿之翌日起5年內實際獲配
* **處理方式**：已認列部分不計入獲配年度所得額，未認列部分仍應計入獲配年度所得額

**2. 境外已納稅額扣抵處理**

實際獲配CFC股利時的境外稅額扣抵處理原則：

* **非源自大陸地區**：CFC所在地已繳納的所得稅可申請扣抵
* **源自大陸地區**：CFC所在地及大陸地區已繳納的所得稅可申請扣抵
* **扣抵方式**：若有溢繳稅款，可申請更正原申報CFC所得年度的申報書並退稅

**實際獲配股利案例**：

甲公司於2024年依CFC制度認列CFC投資收益1.8億元。2025年實際獲配CFC分配的股利1.8億元，CFC所在地扣繳稅款0.18億元。

處理方式：

* 2025年獲配股利1.8億元不計入甲公司的所得額
* 甲公司可申請更正2024年度申報書，將0.18億元納入境外稅額扣抵計算

若CFC分配的是2023年度及以前年度的盈餘（CFC制度實施前的盈餘），則應正常計入獲配年度的所得額，不適用上述特別規定。

## 四、處分CFC股權的特殊處理

為避免已依CFC制度課稅的盈餘在處分CFC股權時重複計入處分利益，法規規定了特殊的處分損益計算方式：

**1. 處分CFC股權損益計算**

處分CFC股權的損益計算公式：

* 處分損益 = 處分收入 - 原始取得成本 - (處分日已認列該CFC投資收益餘額 × 處分比率)

其中「處分日已認列該CFC投資收益餘額」的計算公式：

* 累積至處分日已依規定認列該CFC投資收益 - 以前各次實際獲配的股利或盈餘不計入獲配年度的所得額 - 以前各次按處分比率計算CFC投資收益餘額減除數

**2. 部分處分的處理**

若僅處分部分CFC股權，應按處分比率計算減除已認列的CFC投資收益：

* 減除金額 = 處分日已認列該CFC投資收益餘額 × (處分股權數 ÷ 處分前持有股權數)

**處分CFC股權案例**：

甲公司於2024年依CFC制度認列CFC投資收益1.8億元，尚未實際獲配股利。2025年以5億元處分全部CFC股權，原始取得成本為2億元。

處分損益計算：

* 處分收入：5億元
* 減：原始取得成本：2億元
* 減：處分日已認列CFC投資收益餘額 × 處分比率：1.8億元 × 100% = 1.8億元
* 處分損益：5億元 - 2億元 - 1.8億元 = 1.2億元

## 五、CFC制度下的境外稅額扣抵機制

CFC制度實施後，境外稅額扣抵的處理更為複雜，主要規定包括：

**1. 一般境外稅額扣抵原則**

依所得稅法第3條第2項規定，營利事業海外所得已繳納的外國所得稅，得自應納稅額中扣抵，但扣抵額不得超過因加計該項所得而增加的應納稅額。

**2. CFC制度下的特殊扣抵規定**

* **認列投資收益年度**：計算CFC投資收益時，可將CFC已繳納的所得稅納入境外稅額扣抵
* **實際獲配年度**：實際獲配CFC股利時，若該部分已依CFC制度認列投資收益，其境外已納稅額可更正原申報年度的境外稅額扣抵
* **大陸地區特別規定**：源自大陸地區的所得適用台灣地區與大陸地區人民關係條例的特別規定

**境外稅額扣抵案例**：

甲公司於2024年認列CFC投資收益1億元，該CFC已在當地繳納企業所得稅0.1億元。2025年實際獲配股利1億元，當地扣繳稅款0.05億元。

處理方式：

* 2024年申報時，可將0.1億元納入境外稅額扣抵計算
* 2025年獲配股利時，該1億元不計入所得額，0.05億元扣繳稅款可申請更正2024年度申報書並納入境外稅額扣抵

## 結語

CFC投資收益的歸課計算及避免重複課稅機制是CFC制度的重要環節，涉及多項專業判斷和操作實務。企業應掌握法定盈餘公積扣除、10年虧損扣除、實際獲配股利不重複計入及境外稅額扣抵等關鍵機制，確保既符合法規要求，又能最大程度避免重複課稅的稅負不利。

在實務操作中，建議企業建立完善的CFC相關資料庫，詳細記錄每年認列的CFC投資收益、境外已納稅額、實際獲配情況及處分記錄等，以便在需要時提供準確資訊，支持相關稅務處理。

下一篇文章將聚焦CFC申報程序與應備文件，包括申報書填寫指南、應檢附文件清單及相關實務提醒，幫助企業順利完成CFC相關稅務申報工作。

標籤：CFC、投資收益、重複課稅、境外稅額

發布日期：2025-04-22