

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織（OECD）  
「第18屆租稅協定會議」暨「OECD  
秘書處與非會員經濟體代表會議」

出國報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：司 長 宋秀玲

專門委員 丁碧蓮

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：科 長 林燕瑜

派赴國家：法國巴黎

出國期間：102年9月23日至27日

報告日期：101年12月27日



## 摘要

經濟合作暨發展組織（The Organization Economic Co-operation and Development, OECD）每年均召開全球租稅論壇，就租稅協定及移轉訂價國際租稅議題，邀集會員與非會員經濟體之政府代表參加，交換彼此經驗，以期建立國際間共同遵守之租稅原則。

主辦單位鑑於近年來OECD非會員經濟體之移轉訂價制度日趨成熟，且面臨之移轉訂價問題亦漸趨複雜，爰分別於今(2013)年3月間召開第2屆移轉訂價國際會議，另於9月間舉辦第18屆租稅協定會議。

本次「第18屆租稅協定會議」於9月26日至27日於法國巴黎OECD總部召開。25日為預備會議，由OECD秘書處邀集非會員經濟體之政府代表，針對租稅協定相關議題之最新發展進行經驗交流；26至27日召開正式會議，分為全體會議及分組會議。本次會議係以「稅基侵蝕與利潤移轉」為主題，討論子題包括防止人為規避常設機構(PE)之構成、消除錯配安排之影響及防止租稅協定濫用等議題。

本次與會除加強我國與OECD會員國及非會員經濟體間之交流，並有助於我國了解國際間租稅協定之當前議題、未來潮流及實務處理趨勢外，對於促進國際互惠合作與租稅交流及提升我國國際租稅地位亦有莫大助益。



## 目次

壹、緣起及目的 .....	1
貳、議程及與會人員 .....	2
參、會議議題內容摘述 .....	4
肆、會議心得與建議 .....	41

附件



## 壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織（The Organization Economic Co-operation and Development, OECD）於1961年設立，主要任務在研訂改善全球人民經濟及社會福祉之政策。OECD舉辦論壇，建立各國政府分享經驗及尋求共通問題解決方法之管道，並與政府部門合作以瞭解經濟、社會與環境脈動，從事生產力及全球貿易與投資量之衡量，分析及預測未來趨勢。OECD亦就農業、租稅到化學製品之安全等廣大範圍，制定國際標準。

目前該組織正式會員有34國，包括澳大利亞、奧地利、比利時、加拿大、智利、捷克、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、冰島、愛爾蘭、以色列、義大利、日本、韓國、盧森堡、墨西哥、荷蘭、紐西蘭、挪威、波蘭、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛維尼亞、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英國及美國（以國名英文字首排列）。

OECD 秘書處之租稅政策與行政中心（Centre for Tax Policy and Administration, CTPA）為國際性租稅議題之先導，如建立租稅協定範本（OECD Model Tax Convention）及訂定移轉訂價指導原則（Transfer Pricing Guideline），對於租稅政策、稅務行政、侵略性租稅規劃(Aggressive tax planning)、租稅犯罪等亦有涉及。該中心以往係於每年9月同時就移轉訂價及租稅協定會議議題舉行全球租稅論壇會議，惟鑑於近年來 OECD 非會員國經濟體對於移轉訂價制度日趨成熟，主辦單位爰決定獨立該議題，自去(2012)年起，分別於3月及9月舉辦移轉訂價國際會議及租稅協定會議，本年9月係第18屆租稅協定會議，除邀集全體會員國出席，亦開放給非會員經濟體參加，共同討論目前具重要性之租稅議題。

## 貳、議程及與會人員

本(第 18)屆租稅協定會議於本年 9 月 26 日至 27 日在法國巴黎 OECD 總部召開。25 日為預備會議，由 OECD 秘書處邀集非會員經濟體之政府代表，針對租稅協定發展等國際租稅議題進行經驗之交流；26 日至 27 日召開正式會議，參與人員為會員國及非會員經濟體之代表，會中討論租稅協定之政策面執行方向；同日下午及次日上午則就 3 項議題分組討論。

### 一、秘書處與非會員經濟體代表會議

(一) 會議期間為 9 月 25 日。

(二) 與會國家或經濟體：共 65 個，包括阿爾巴尼亞、安哥拉、阿根廷、亞美尼亞、亞塞拜然、巴林、孟加拉、白俄羅斯、波士尼亞與赫塞哥維納、巴西、保加利亞、喀麥隆、查德、哥倫比亞、剛果民主共和國、哥斯大黎加、象牙海岸、克羅埃西亞、捷克共和國、厄瓜多、加彭、喬治亞、迦納、中國大陸香港特別行政區、印度、印尼、伊朗、哈薩克、科威特、拉脫維亞、賴索托、列支敦斯登、立陶宛、馬拉威、馬來西亞、馬爾他、摩爾多瓦、摩洛哥、那米比亞、奈及利亞、巴基斯坦、中國大陸、羅馬尼亞、俄國、沙烏地阿拉伯、塞內加爾、塞爾維亞、塞席爾、新加坡、南非、蘇丹、史瓦濟蘭、坦尚尼亞、泰國、突尼西亞、土庫曼、烏干達、阿拉伯聯合大公國、烏拉圭、尚比亞、辛巴威、我國及歐盟、西非經濟暨貨幣聯盟(West Africa Economic and Monetary Union, UEMOA)與聯合國代表。

(三) 議程：主要分為 6 項議題

1. 強化 OECD 會員國與非會員經濟體關係－與非會員經濟體進行技術與政策對話，包括展望未來全球關係及租稅與發展計畫。
2. 租稅發展－包括各國移轉訂價制度發展情形及租稅誘因回顧等。
3. 聯合國(UN)對於國際租稅合作之最新發展－包括工作回顧、移轉訂價手冊介紹與 UN 及 OECD 稅務合作事宜等。

4. OECD 現階段對於租稅協定之相關工作－包括介紹現行工作情形與 2014 年修正主要內容及方向等。
5. 自動資訊交換(AEOI)－包括自動資訊交換內容、存在理由、有效進行自動資訊交換之方式、自動資訊交換與 G20 之關係、最新國際標準及未來發展趨勢等。
6. OECD 最新移轉訂價發展－包括移轉訂價發展趨勢、移轉訂價與 BEPS 發展之關聯、無形資產相關移轉訂價研議及修正、移轉訂價文據提供內容及移轉訂價簡化程序。

## 二、第18屆租稅協定會議

- (一) 會議期間為 9 月 26 日至 27 日。
- (二) 與會國家或經濟體：100 個會員國及非會員經濟體，共同參與。
- (三) 議程：主要討論議題如下
  1. BEPS 推動背景及其行動計畫執行進程 (Background to the BEPS Project and the Development of the Action Plan)
  2. 移轉訂價及其他議題工作概述 (Overview of Work Related to Transfer Pricing and Other Topics)
  3. 防止人為規避常設機構(PE)之構成 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)
  4. 消除錯配安排之影響 (Neutralising the Effect of Hybrid Mismatch Arrangements)
  5. 防止租稅協定濫用 (Preventing Treaty Abuse)
  6. 強化受控外國公司 (CFC) 制度 (Strengthening Controlled Foreign Corporation Rules)

7. 防止藉利息支出及其他金融支出侵蝕稅基(Limiting Base Erosion via Interest Deduction and Other Financial Payments)
8. 數位經濟相關租稅議題 (Tax Issues Related to the Digital Economy)
9. 規則之修改(Changing the Rules)

### 叁、會議議題內容摘述

#### 9月25日秘書處與非會員經濟體代表會議

##### 一、強化 OECD 會員國與非會員經濟體關係

(一)目標：全球經濟體站在相同立足點，參與全球關係推展計畫(the Global Relations Programme)、全球論壇、區域性計畫等。

全球關係推展計畫係每年透過全球租稅論壇及各種國際會議，與非 OECD 會員經濟體進行對話，前揭計畫目標包括：

- 1.稅務官員公開對話，交換相關意見。
- 2.就經濟體提出之問題，找出解決方案。
- 3.協助定義並實施全球標準。
- 4.分享實務經驗。
- 5.建立發展區域性網絡及共同體之平台。
- 6.協助區域性稅務組織達成目標。
- 7.將 OECD 工作成果導入區域中。
- 8.將夥伴國家提供之觀點與 OECD 之工作相結合。

(二)新方法及挑戰包括：

- 1.發展並支持訓練者養成(the Train the Trainers)之概念，如協助經濟體建立移轉

訂價制度並付諸實施。

- 2.擴大互動—事前參與並採取進一步之行動。
- 3.知識分享平臺—扶持會員經濟體及夥伴國家。
- 4.於區域性及全球基礎下，建立在職官員之虛擬社群(virtual communities)。
- 5.協助強化區域性組織。

## 二、租稅發展

(一)有關各國移轉訂價制度發展情形，摘要如下：

- 1.哥倫比亞(Columbia)：稅收之增加主要來自移轉訂價調整(由 2011 年之 330 萬美元增加至 2012 年之 583 萬美元)；另其已完成新移轉訂價之立法程序。
- 2.迦納(Ghana)：其已立法通過新移轉訂價準則，並提供新移轉訂價實務準則 (Transfer Pricing Practice Note)供納稅義務人及稅務人員依循。
- 3.肯亞(Kenya)：審查案件完成件數、稅收及爭議案件進行調處件數皆增加。另近期有二案例透過協商進行移轉訂價調整而分別增加 1,290 及 1,090 萬美元稅收。
- 4.盧安達(Rwanda)：刻正以利潤移轉風險之全面性評估為基礎，研擬新移轉訂價制度。
- 5.越南(Vietnam)：稅務機關執行移轉訂價法令之能力顯著提高。另近期因審查某大型跨國公司而增加 390 萬美元稅收。

(二)租稅誘因回顧

茲將若干國家有關租稅誘因機制之情況，摘要如下：

- 1.迦納(Ghana)：特殊課稅規定及免稅造成巨額稅收損失，如 2011 年稅收損失占 GDP 比率達 6.13%，並引發有關租稅誘因機制合理性之政治爭論。

- 2.突尼西亞(Tunisia)：由其新投資誘因法案(Investment Incentive Code)可知突尼西亞革命後成立之政府(post-revolution government)努力將租稅誘因合理化、恢復對所有投資者一視同仁並改善投資環境。
- 3.尚比亞(Zambia)：透過改革將租稅誘因合理化，並使稅制更加公平。改革項目包括限縮有關礦業之租稅優惠，並於經濟特區及工業園區內提供合理之租稅優惠。
- 4.緬甸(Myanmar)：建議將有關投資之租稅誘因合理化、簡化稅率結構，並加強努力進行全面性之租稅改革。
- 5.哥斯大黎加(Costa Rica)：具備透明及效能之租稅誘因機制，以吸引技術密集投資者。

### 三、聯合國(UN)對於國際租稅合作之最新發展

#### (一)移轉訂價手冊介紹

聯合國國際稅務合作專家委員會於 2009 年成立移轉訂價小組委員會，編製移轉訂價手冊，以落實聯合國租稅協定範本第 9 條內容與其涵蓋之常規交易原則 (arm's length principle)，及反映開發中國家處於不同發展階段之實際情況，此外，亦特別關注於發展中國家有關移轉訂價之相關實務經驗，並汲取其他國際論壇之工作成果。前揭手冊內容包括移轉訂價介紹、商業環境、法律環境、建構移轉訂價稅務管理能力、可比較程度分析、移轉訂價方法、移轉訂價資訊揭露、移轉訂價查核、解決移轉訂價爭議、開發中國家之實務經驗等 10 個章節；附錄則為可比較程度分析案例與移轉訂價資訊揭露範例。

另此移轉訂價手冊之附加價值在於其並反映出開發中國家在處理移轉訂價問題時，因以下原因而面臨若干挑戰：

- 1.採用移轉訂價方法決定常規交易價格之複雜性。
- 2.缺乏資源及專業知識與技能之差距。

3.缺乏評估移轉價格適當性之相關數據資料。

此外，開發中國家就跨國交易進行有關移轉訂價之相關策略及管理面分析時，該手冊雖能提供較明確及實務之指引，惟仍應定期檢視並修訂其內容，如增加開發中國家有關移轉訂價之實際案例，或將如無形資產、服務、成本分攤等議題列入該手冊內容中。

## (二) UN 及 OECD 稅務合作事宜

UN 目前以觀察員身分參與 OECD 機構或倡議如下：

- 1.財政委員會(Committee on Fiscal Affairs)
- 2.租稅協定、移轉訂價及增值稅之年度會議
- 3.資訊透明與交換全球論壇(Global Forum on Transparency and Exchange of Information)
- 4.稅務發展倡議(Tax and Development initiative)

OECD 目前以觀察員身分參與 UN 機構或倡議如下：

- 1.社會經濟委員會(ECOSOC)
- 2.稅務專家委員會(Committee of Experts on Tax Matters)
- 3.移轉訂價及爭議協調小組委員會(Subcommittees on Transfer Pricing and Dispute Resolution)
- 4.專家小組會議及研討會
- 5.能力建構(capacity building)活動

## (三) OECD 現階段對於租稅協定之相關工作

1.現行主要工作情形，摘要如下：

- (1)2014 年將修正稅約範本

(2)稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)議題：

- a.數位經濟(第 1 項行動計畫)，預計目標為確認數位經濟活動適用現行國際稅制面臨瓶頸，並建立相關規範加以因應，預計於 2014 年 9 月前完成。
- b.消除錯配安排之影響(第 2 項行動計畫)，預計目標為修正租稅協定稅約範本相關規定及發布制定國內法則之建議，預計於 2014 年 9 月前完成。
- c.防止租稅協定之濫用(第 6 項行動計畫)，預計目標為修正租稅協定稅約範本相關規定及發布制定國內法則之建議，預計於 2014 年 9 月前完成。
- d.防止人為規避常設機構之構成(第 7 項行動計畫)，預計目標為修正租稅協定稅約範本相關規定，預計於 2015 年 9 月前完成。
- e.提昇爭議解決機制之效率(第 14 項行動計畫)，預計目標為修正租稅協定稅約範本相關規定，預計於 2015 年 9 月前完成。
- f.建立執行相關計畫之多邊工具(第 15 項行動計畫)，預計目標為完成國際法相關分析及建立執行相關計畫之多邊工具或規則，分別預計於 2014 年 9 月前及 2015 年 12 月前完成。

(3)其他相關工作情形，摘要如下：

- a.專供稅務官員使用之 OECD 網站，並持續更新資料。
- b.相互協議程序統計(Mutual Agreement Procedure Statistics)。
- c.與非 OECD 會員經濟體合作。
- d.擴大回顧(enlargement reviews)。

2.2014 年主要修正內容及方向，摘要如下：

- (1)修正稅約範本第 26 條及其註釋。
- (2)修正稅約範本第 10、11 及 12 條註釋有關受益所有人之定義。

- (3)修正稅約範本第 17 條及其註釋。
- (4)適用租稅協定之可交易排放許可證之處理方式。
- (5)修正稅約範本第 15 及 18 條註釋有關遣散費之處理方式。
- (6)稅約範本部分規定所引起之技術性問題。

## 五、自動資訊交換(AEOI)

### (一) 自動資訊交換內容

自動資訊交換係所得來源國有系統且定期將大批納稅義務人之所得資料交換給其居住國之稅務機關，其資料來源為給付人(例如金融機構或雇主)申報之給付款項資料，常見之所得類別包括股利、利息、權利金、薪資及退休金。納稅義務人居住國之稅務機關可依據所交換之前揭資料判斷納稅義務人是否如實申報其海外所得資料，此外，稅務機關亦可依據所交換之資產資料，衡量納稅義務人之淨財富，以檢視其所得資料申報情形是否合理。

### (二) 有關自動資訊交換之基本程序步驟如下：

- 1.給付人或給付機構蒐集有關納稅義務人之資料或自其內部取得相關資料。
- 2.給付人或給付機構向稅務機關申報納稅義務人之所得資料。
- 3.稅務機關按居住地國家別整合納稅義務人之所得資料。
- 4.將加密後之資料整批傳送至納稅義務人居住地國之稅務機關。
- 5.居住地國稅務機關接收資料，並進行解密。
- 6.居住地國就所交換之所得資料進行整合。
- 7.居住地國分析結果並進行審查。

### (三) 自動資訊交換與 G20 之關係

G20 會員國領袖於 2013 年 9 月 5 日簽署自動資訊交換全球模式提案，自動資訊

交換已成為新國際標準，此外，G20 會員國領袖亦強調保密之重要性，並預期 G20 所有會員國於 2015 年底時啟動自動資訊交換之機制。

#### (四) 新國際標準

OECD 與 G20 合作，以其早期工作成果、歐盟自動資訊交換之發展、洗錢防制規範，及執行外國帳戶稅收遵從法(FATCA)跨政府合作協議模式之發展為基礎，預計於 2014 年完成自動資訊交換之全球模式。

#### (五) 未來發展趨勢

OECD 與 G20 合作發展自動稅務資訊交換之新國際標準，並預計於 2014 年 2 月發布。另預計於 2014 年中完成有效自動交換之技術模式、共同指引，以確保實施之一致性。此外，未來亦須確保所有國家皆能受益於前揭國際標準，並透過全球論壇監控實施之情況。

### 六、OECD 最新移轉訂價發展

#### (一) 2013 年移轉訂價發展情況

OECD 於 2013 年 4 月 30 日出版移轉訂價風險評估手冊 (Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment)。另分別於同年 5 月 21 日及 7 月 19 日發布避風港最終版指引(final guidance on safe harbors)及稅基侵蝕與利潤移轉報告之行動計畫(BEPS Action Plan)。接著於同年 7 月 30 日發布無形資產移轉訂價修正草案(Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles)及移轉訂價文據資料白皮書(White Paper on Transfer Pricing Documentation)。

#### (二) 與 BEPS 相關之計畫

OECD 工作小組亦將同步進行 6 項 BEPS 行動計畫。

#### (三) 無形資產修正草案內容，摘要如下：

- 1.將定義部分作適度之修正。

- 2.大幅修正無形資產所有權及無形資產相關報酬之條文。
- 3.新增當地市場(local market)特性、區位優勢(local savings)、團隊人力資源價值(assembled workforce)及集團綜效(group synergies)之條文。
- 4.調整方法及可比較程度分析之條文，惟仍認可謹慎採用適用於評價案件之評價方法(valuation techniques)。
- 5.提供更多案例並修正既有案例。

#### (四) 移轉訂價文據白皮書

茲將 OECD 於 2013 年 7 月 30 日發布之移轉訂價文據白皮書(White Paper on Transfer Pricing Documentation)之重點摘要如下：

- 1.簡化文據資料，並使該文據資料更加統一。
- 2.瞭解文據資料之目的。
- 3.申報雙軌制(two tier system of reporting)。

#### (五) 移轉訂價簡化程序相關進展

- 1.已完成避風港指引(safe harbors guidance)，惟其仍須由各國家(特別是發展中國家)執行。
- 2.刻正進行文據資料之簡化。
- 3.低附加價值服務(low value added services) 之相關工作仍在進行中，並將其納入 BEPS 相關工作項目中。
- 4.預先訂價協議 (Advance pricing agreement, APA) 之簡化工作至少延遲 2 年。

## 9月26日及27日第18屆租稅協定會議

### 一、BEPS 推動背景及其行動計畫執行進程

#### (一) 背景

2013年6月25日，OECD財政委員會(Committee on Fiscal Affairs, CFA)應G20要求遏止國際間之稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)計畫。BEPS係指跨國企業(Multinational Enterprises, MNEs)以人為方式將所得自所得產生國移出，人為操作結果使得該跨國企業繳納極低稅賦，甚至造成跨國間雙重免稅。

倘各國政府漠視跨國企業透過人為租稅規劃所造成之稅基侵蝕及利潤移轉，其所導致之後果不僅有損租稅公平，亦將影響國際稅制整合之目標。另外，就競爭角度而言，由於跨國企業常藉由各國稅法差異進行交易安排，使得跨國企業相較於國內企業而言較具競爭利益，扭曲投資決策，造成資源產生無效率之分配。

#### (二) 15項行動計畫簡介

數位經濟活動之蓬勃發展，為現行國際租稅制度面臨挑戰之最佳範例，包含層出不窮且新穎百變之商業模式、無形資產之重要及流動性，以及無需實體出現即可銷售商品及提供服務之能力。雖然15項行動計畫中業明定諸多應採行之行為，然對於數位經濟活動所衍生之議題，仍應予深入探究。第1項行動計畫預計目標為確認數位經濟活動適用現行國際稅制面臨之瓶頸，並建立相關規範予以因應，該等規範主要係遵循下列3項原則：

##### 1. 避免因跨國間租稅差異導致雙重免稅

租稅政策為各國租稅管轄權之核心，各國均有權利依其需求設計各國認為最適用之稅制。同時，國際間經濟相互關聯程度日益增強，凸顯跨國稅制之差異，而該差異得由國內稅法相互作用所創造出來。目前並沒有國際標準得以防堵各國國內稅法差異所致之缺口，以及避免可能產生之雙重免稅後果。前揭15項行動

計畫之第 1 項計畫，將建立一系列新的標準，以避免形成雙重免稅。舉例來說，該計畫將避免公司透過跨國間之混合錯配安排(Hybrid Mismatch Arrangements)來降低應納稅額，亦會避免透過網路支付及境外子公司藏匿所得等方式來侵蝕稅基。

## 2. 結合實質課稅原則

一般而言，現存之租稅協定及移轉訂價規則不僅有效，而且可避免所得雙重課稅，但在某些情形之下，卻允許企業得以藉由操控租稅協定及移轉訂價之安排，使實際營運活動與利潤分配脫勾。因此，在避免雙重課稅之同時，透過實質課稅原則之結合，本項計畫將可回復這些標準的預期效果。特別是，現行對於常規交易安排之解釋已面臨跨國企業之挑戰，跨國企業透過人為方式移轉動產(例如無形資產及資本)來移轉利潤。本項計畫將修補這些議題，確保利潤不再被跨國企業以人為方式，自價值創造及利潤產生之國家移轉至低稅率國家，也同時確保紙上公司無法再以不適當方式申請適用租稅協定減免稅優惠利益，以達雙重免稅之效果。

## 3. 提昇透明度

BEPS 計畫將要求增加納稅義務人與稅捐機關，以及稅捐機關間之透明程度。該計畫將開發跨國企業向相關政府報告它們的全球利潤分配、經濟活動及各國納稅情形之模式。同時，透過該計畫之執行，亦將創造及提供必要之確定性，以鼓勵全球投資並確保爭議能盡速解決。

### (三) OECD 及 G20 對於 BEPS 計畫

BEPS 係一項期待全球合作之全球性議題，且該計畫將成為歷史上國際間稅務合作之創舉。因此，所有 G20(包含 G20 中之非 OECD 會員國)將受邀參與該項計畫，非 OECD 會員國則將透過共同參與該等會議或其他方式參與研議該項行動計畫。UN 等國際組織亦將藉由參與 OECD 財務委員會之方式來參與。最後，營利事業及全體社會等將受邀對前揭計畫給予評論及建議。

#### (四) 時間為關鍵

所有行動將於 18 至 24 個月內完成，由於 BEPS 計畫對於大部分國家而言實屬關鍵，故應於一定期程內，以最有效之方式完成。該計畫進行必須確保具體行動計畫能儘速完成。對於大部分國家而言，對該計畫之政治期待頗高，BEPS 工作結果及衝擊將符合前揭政治期待。

為了確保儘速完成前揭相關計畫，將發展出一項多邊工具 (Multilateral Instrument)，以修正現行雙邊協定。前揭計畫之進行，亦包含修正現行 OECD 稅約範本。若單純以雙邊協定方式進行修約，修約過程將過度冗長且費時，亦緩不即急，透過研發全新之多邊工具，始能加速計畫進行速度。

## 二、行動計畫

BEPS 行動計畫時程表如下。

表一：BEPS 行動計畫時程表

項目	計畫	預計目標	預計完成日
1	數位經濟時代之租稅挑戰	確認數位經濟活動適用現行國際稅制面臨瓶頸，並建立相關規範加以因應。	2014 年 9 月前
2	消除錯配安排之影響	修正租稅協定範本相關規定	2014 年 9 月前
		發布制定國內法則之建議。	2014 年 9 月前
3	強化受控外國公司 (CFC) 之應用	發布制定受控外國公司法則之建議。	2015 年 9 月前
4	減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅基侵蝕	發布制定國內法則之建議。	2015 年 9 月前
		修正移轉訂價指導原則。	2015 年 12 月前
5	有效打擊有害租稅競爭，並將租稅透明及實質課稅原則納入考量	全面檢視 OECD 會員國稅制。	2014 年 9 月前
		全面檢視 OECD 非會員國稅制。	2015 年 9 月前
		修正現行有害租稅競爭稅制標準。	2015 年 12 月前
6	防止租稅協定之濫用	修正租稅協定範本相關規定。	2014 年 9 月前
		發布制訂國內法之建議。	2014 年 9 月前
7	防止人為規避常設機構之構成	修正租稅協定範本相關規定。	2015 年 9 月前

8	確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致	修正移轉訂價指導原則及租稅協定範本相關規定。	2014年9月前
		修正移轉訂價指導原則及租稅協定範本相關規定。	2015年9月前
9	確保移轉訂價結果與風險及資本之價值一致	修正移轉訂價指導原則及租稅協定範本相關規定。	2015年9月前
10	確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值一致	修正移轉訂價指導原則及租稅協定範本相關規定。	2015年9月前
11	建立收集分析稅基侵蝕與利潤移轉資料及執行計畫之方法	發布有關資料蒐集及分析方法之建議。	2015年9月前
12	要求納稅義務人揭露侵略性租稅規畫	發布制定國內法之建議。	2015年9月前
13	重新檢視移轉訂價之文據	修正移轉訂價指導原則及發布制定國內法之建議。	2014年9月前
14	提昇爭議解決機制之效率	修正租稅協定稅約範本相關規定。	2015年9月前
15	建立執行相關計畫之多邊工具	完成國際法相關分析。	2014年9月前
		建立執行相關計畫之多邊工具或規則。	2015年12月前

### 三、分組討論議題

分組討論議題包含 3 項，分別為防止人為規避常設機構之構成、消除混合錯配安排之影響及防止租稅協定之濫用，以下將就該 3 項議題分別敘述。

#### **分組討論 A：防止人為規避常設機構(PE)之構成**

本議題由馬來西亞代表擔任主持人，英國、印尼、比利時及 OECD 代表與談。

2013 年 7 月所作成之 BEPS 行動計畫，對於防止人為規避 PE 之形成，行動計畫概述如下：

##### **行動計畫 7-防止人為規避 PE 構成**

預計於 2015 年 9 月前修正租稅協定範本中有關 PE 之定義，避免納稅義務

人以人為方式規避 PE 之構成。例如納稅義務人透過佣金代理人之安排，以避免代理人 PE 之形成，或跨國企業將營業活動分散於各集團成員中，使其營業活動僅具有準備或輔助性質，而不被視為 PE。

為了達到上述目標，將對下列 3 項子議題進行檢視及研議：

- (一)探討現行國際稅約範本第 5 條第 5 項(及其它相關項次)條文及其註釋目前面臨之問題及可行改善方式，以防止人為規避 PE 之構成。
- (二)探討現行國際稅約範本第 5 條第 4 項(PE 排除條款)條文及其註釋目前面臨之問題及可行改善方式，以防止人為規避 PE 之構成。
- (三)探討其他可能以人為方式規避 PE 構成之所有行為。

前揭 BEPS 第 7 項行動計畫將全面檢視並探討第 5 條可能潛在之問題，而非僅在註釋中繼續釐清相關疑義。目前已成立一工作小組從事相關研議工作，該工作小組已於 9 月 19 日至 20 日召開第 1 次工作會議。

OECD 目前對於第 5 條第 5 項之最新解釋，已於 2012 年 10 月之「OECD 稅約範本：關於第 5 條適用及解釋之修正建議(OECD Model Tax Convention : Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5)」中發布。以下將就前揭 BEPS 第 7 項行動計畫(防止人為規避 PE 形成)之 3 項子議題摘述如下：

- (一)探討現行國際稅約範本第 5 條第 5 項(及其它相關項次)條文及其註釋目前面臨之問題及可行改善方式，以防止人為規避 PE 之構成。

#### 1.概述

第 5 條第 5 項係規範具有獨立身分之代理人，不視為符合 PE 之要件，換言之，非獨立身分之代理人，將視為 PE，現行第 5 條第 5 項條文規定如下：

「當一人(除第 6 項所稱具有獨立身分之代理人外)於一方締約國內代表他方締約國之企業，有權以該企業名義於該一方締約國內簽訂契約，並經常行使該權

力，其為該企業所從事之任何活動，視該企業於該一方締約國有常設機構，不受第 1 項及第 2 項規定之限制。但該人經由固定營業場所僅從事第 4 項之活動，依該項規定，該固定營業場所不視為常設機構。」

由前開條文觀之，獨立代理人 PE 之構成，必須符合下列條件：

- (1) 非為具有獨立身分之代理人。
- (2) 以企業名義行使權利。
- (3) 有簽訂契約之權利。
- (4) 於他方締約國經常行使權力。
- (5) 以企業名義為之。
- (6) 非從事第 4 項(輔助或準備性質)不視為 PE 之活動。

有關第 5 條第 5 項之適用及解釋，OECD 在其註釋中表示，勿直接照字面意思來判斷，換言之，對於特殊情況下，應依據合約內容及交易事實綜合判斷。此外，就世界各國之法院判決結果觀之，各國對於交易安排亦可能採取不同作法。

## 2.問題探討：第 5 條第 5 項非獨立代理人 PE 可能面臨之濫用情形

### (1) 案例 1：非獨立代理人 PE (dependent agent PE)

#### ① 背景

TV 公司為 R 國居住者，主要從事電視廣播活動，該公司於 S 國指定一代理人(以下簡稱 S 國代理人)，為 TV 公司於 S 國搜集廣告，S 國代理人自 TV 公司收取之報酬符合常規交易原則，相關明細如下：

- S 國客戶中所有之廣告訂單，均係透過 S 國代理人接獲，惟其占 S 國代理人全部所得不到 5%。
- TV 公司提供訂價表(rate card)給 S 國代理人，S 國代理人必須依照該等訂價表進行交易，換言之，S 國代理人無權擅自變更價目。
- S 國代理人僅能將廣告訂單傳送予 TV 公司。
- TV 公司有權利拒絕任何廣告。
- S 國代理人就其與 TV 公司有關之營業活動，受到 TV 公司之控制及指

揮。

此外，TV 公司之律師表示，即使 TV 公司被認定為在 S 國有非獨立代理人，由於 TV 公司支付 S 國代理人之報酬已依常規交易原則辦理，故 TV 公司在 S 國之常設機構無須歸屬利潤。

② 其他規定：S 國與 R 國簽署之租稅協定係依 OECD 稅約範本訂定。

③ 討論議題

- 你認為 TV 公司在 S 國是否有非獨立代理人?理由為何?
- 你認為你對第 5 條第 5 項之解釋，是否為正確政策結果?
- TV 公司聲稱其支付予 S 國代理人之報酬符合常規交易原則，因此無須歸屬利潤予 S 國，您認為呢?

④ 討論情形

- 經討論，大多數認為 S 國代理人是否為 TV 公司之子公司非為關鍵之子公司非為關鍵因素，且就形式安排而言，S 國代理人似未構成 PE，惟仍需視合約而定。本案如經判定構成 PE，由於 TV 公司已依常規交易原則支付報酬，再歸屬該 PE 之利潤亦屬微小。

**(2) 案例 2：「以企業名義簽訂契約(to conclude contracts in the name of the enterprise)」之定義**

① 背景

PARENTCO 係 R 國居住者公司，SUBCO 為 S 國居住者公司，二者屬同一多國籍企業集團。2008 年以前，SUBCO 負責 PARENTCO 產品在 S 國的經銷，其向 PARENTCO 購買產品並在 S 國銷售。2008 年二公司將上述「經銷關係」(distributorship arrangement) 改為「佣金代理商合約」(contract of commissionaire)，SUBCO 為 PARENTCO 的代理商，代為銷售 PARENTCO 所擁有之產品。SUBCO 接受訂單、提供報價及投標文件，並代替 PARENTCO 與客戶簽訂銷售合約，且被授權與現有客戶及新客戶商定價格、折扣或付款條件，

毋需經 PARENTCO 事先核可。

對於承認間接代理之國家而言，SUBCO 與 PARENTCO 間簽訂之合約將認定 SUBCO 為佣金代理商；相反地，對於不承認間接代理之國家而言，SUBCO 與客戶間簽訂之合約僅規範 SUBCO 及其客戶，不對其他人(包括 PARENTCO)產生約束力。

依據 SUBCO 與 PARENTCO 間另一合約，PARENTCO 將補償 SUBCO 所有因 SUBCO 與客戶所簽訂之合約而給付給客戶之金額，PARENTCO 亦將控制透過 SUBCO 銷售產品之種類。

② 其他規定：S 國與 R 國簽署之租稅協定係依 OECD 稅約範本所制訂。

③ 討論議題

- 以企業名義簽訂契約，係視合約對委託人具有法律上拘束力，或具經濟上拘束力即已構成？

④ 討論情形

- 印尼代表與英國代表看法一致，認為 SUBCO 與 PARENTCO 間簽訂有契約，故不應僅著眼於經濟上之拘束力。此外，本案應以廣泛之角度解釋，不應僅看合約條款，亦應重視實質。

(二)探討現行國際稅約範本第 5 條第 4 項(PE 排除條款)條文及其註釋目前所面臨之問題及可行改善方式，以防止人為規避 PE 之構成。

1.概述

第 5 條第 4 項係列舉不視為 PE 之情形，即便營業活動係透過固定營業處所而進行，現行 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項條文規範如下：

「4.前述之「常設機構」，不包括下列各款：

- (a)專為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物或商品目的而使用設備。

- (b)專為儲存、展示或運送目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
- (c)專為供其他企業加工目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
- (d)專為該企業採購貨物或商品或蒐集資訊目的所設置之固定營業場所。
- (e)專為該企業從事其他具有準備或輔助性質活動目的所設置之固定營業場所。
- (f)專為從事前五款任一組合之活動所設置之固定營業場所。但以該固定營業場所之整體活動具有準備或輔助性質者為限。」

第 5 條第 4 項衍生之解釋及適用若干疑義，已於 OECD 在 2012 年 10 月發布「OECD 稅約範本：關於第 5 條適用及解釋之修正建議」第 12 項至第 19 項中規範。

## 2.問題探討

- 第 5 條第 4 項之目的為何？
- 第 5 條第 4 項可能面臨之濫用情形。
- 專供運送使用之倉庫。

OECD 第 5 條第 4 項第 a 款規範，專為儲存、展示或運送(delivery)屬於該企業之貨物或商品目的而使用設備，不視為 PE。然而，UN 稅約範本認為跨國企業可透過在所得來源地國設立倉庫來增加銷售量。UN 稅約範本於本項規定中刪除「運送」，認為“倉庫”構成常設機構，此外，在所得來源地國設立倉庫(warehouse)，可便利藉由境外網路銷售產品之營業活動行為。

### (1) 案例 1：聯繫辦公室(Liaison Office)

#### ① 背景

此為印度案例，ARMA 公司為 R 國居住者，主要從事銷售防禦設備(defense equipment)工作，包含銷售前揭設備給 S 國政府。ARMA 公司經 R 國同意後，在 S 國設立了二個聯繫辦公室(亦即辦事處 representative office)，透過此等辦事處之設立安排，ARMA 公司得以銷售大量防禦設備給 S 國政府。

S 國政府認為該兩處聯繫辦公室已在 S 國構成 PE，爰得就 ARMA 公司營業利潤歸屬於該 PE 之利潤課稅。然而，ARMA 公司聲稱該等辦公室並無構成 PE，

主張理由如下：

- 該兩處聯繫辦公室並未從事任何實際營業活動。
- 該兩處聯繫辦公室並未簽訂任何契約。
- 所有實質商業活動均係由 ARMA 公司於 R 國完成，該兩處辦公室僅從事聯絡功能。
- 該兩處辦公室係經 R 國同意後於 S 國成立，故該兩處辦公室無法從事任何實際營業活動。
- 由於該兩處辦公室僅從事準備或輔助性質之活動，故符合不視為 PE 之規定。

② 其他規定：S 國與 R 國簽署之租稅協定係依 OECD 稅約範本訂定。

③ 討論議題

- 你認為該兩處辦公室是否符合第 5 條第 4 項不視為 PE 之規定?
- 鑑於 ARMA 公司大量銷售防禦設備予 S 國政府，倘該兩處公室最終被認定符合第 5 條第 4 項而不構成 PE，是否為正確判斷?
- 若你認為該兩處辦公室構成 PE，則該 PE 應歸屬多少利潤?

④ 討論情形

- 印度代表表示，應以實質課稅原則觀之，本案 ARMA 公司於 S 國設立之二處聯繫辦公室，並非僅從事聯絡事宜，實質上尚從事其他諸如行銷、取得訂單及簽訂合約等經濟活動，爰應不符合第 5 條第 4 項不視為 PE 之規定。

**(2) 案例 2：採購辦公室(procurement office)**

① 背景

ACTIVE FASHION 為 R 國居住者，為北美、歐洲及亞洲之戶外服飾領導設

計商、批發商及零售商，ACTIVE FASHION 從事製造創造性產品，並從事相關研發活動，它於 S 國設立一辦公室，負責在 S 國、印度等地採購布料，該採購辦公室主要負責確認店家、覆核成本、店家建議、品質管理及上傳布料價格至內部產料管理系統之工作，此外，該辦公室亦負責監督店家是否遵循公司政策、程序、標準、運送、訂價等。

ACTIVE FASHION 主張該採購辦公室並未構成 PE，理由如下：

- 它並未銷售任何產品至 S 國。
- 採購辦公室僅係成本中心(非利潤中心)
- 採購辦公室並無儲存任何產品。
- 採購辦公室僅協助 ACTIVE FASHION 從事採購事宜。
- 採購辦公室係準備及輔助性質。
- 第 5 條第 4 項第 d 款及第 e 款符合，故未構成 PE。

S 國之國稅局主張該採購辦公室已構成 PE，理由如下：

- 除了從事採購事宜外，該採購辦公室尚協助 ACTIVE FASHION 從事其他活動，諸如買家選擇及品質管理等，因此，該採購辦公室事實上有從事 ACTIVE FASHION 之核心工作。
- 一個從事設計、製造及銷售產品之營利事業，其營業利潤不可能僅源自於銷售功能，其他諸如設計、品質管理等功能，亦是產生及構成營業利潤之一部分。
- 該採購辦公室透過一固定處所從事營業。
- 該採購辦公室不僅從事採購事宜。
- 該採購辦公室從事 ACTIVE FASHION 之核心業務，故不符合第 5 條第 4 項第 e 款規定。

② 其他規定：S 國與 R 國簽署之租稅協定係依 OECD 稅約範本訂定。

③ 討論議題

- 你認為 ACTIVE FASHION 採購辦公室是否符合第 5 條第 4 項不視為 PE 之規定?
- 判斷採購辦公室符合第 5 條第 4 項不視為 PE 是否妥適?
- 該歸屬多少利潤至該 PE?

④ 討論情形

- 印尼代表表示，該採購辦公室執行之活動相當顯著，換言之，其並非僅從事附屬或輔助工作，爰本案應構成 PE。
- 印度代表表示，第 5 條第 4 項第 d 款係指「專為」該企業採購貨物或商品或蒐集資訊目的所設置之固定營業場所，本案尚不符合此要件。
- 亦有出席代表認為本案不構成 PE，且符合第 5 條第 4 項第 4 款規定意旨，再者，即使認定為 PE，亦不易歸屬利潤。OECD 代表並說明該款僅著眼於「採購」，並不以其為附屬或輔助活動為適用免稅 PE 之要件。

**(3) 案例 3：分割採購及相關活動(fragmented procurement and related activities)**

① 背景

R 公司為 R 國居住者，於 R 國從事生產製造活動，其於 S 國有若干辦事處從事下列工作：

- 採購辦公室：負責採購原物料，並運送至 R 國。
- 倉庫：設立於 S 國，用於儲存供應商提供之各種原物料。
- R 公司之部分商品，由 S 國某公司進行加工，該公司與 R 公司並非為關聯企業，加工後之商品將送至 R 公司位於 R 國之工廠。

R 國國稅局主張，R 公司於 S 國之營業活動，並不符合第 5 條第 4 項不視為

PE 之規定，因為 R 公司前開分割之採購及相關活動，應綜合成同一項活動，爰不符合第 5 條第 4 項僅具備輔助及準備性質之規定。

② 其他規定：S 國與 R 國簽署之租稅協定係依 OECD 稅約範本所訂定。

③ 討論議題

- 你認為 R 公司之活動是否符合第 5 條第 4 項不視為 PE 之規定？
- 倘認定 R 公司於 S 國並未構成 PE，此是否為正確判斷？

(三)探討其他可能以人為方式規避 PE 構成之所有行為。

BEPS 第 7 項行動計畫，係有關避免以人為方式規避 PE 之構成，特別是針對非獨立代理人 PE 及不構成 PE 兩款規定。和數位經濟活動有關之 PE 問題，則將於第 1 項行動計畫中規範，本次會議係希望與會代表能就數位經濟活動以外之其他情形進行探討。

## **分組討論 B：消除錯配安排之影響**

本議題由立陶宛代表擔任主持人，南非、美國、荷蘭、愛爾蘭、丹麥及 OECD 代表與談。

### **一、「消除錯配安排之影響」已列為稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫項目**

所稱「混合錯配安排」(Hybrid Mismatch Arrangement)，指運用兩國或多國間課稅規範之差異，達到利潤跨境間移轉或長期地侵蝕特定國家稅基之效果。混合錯配安排形式上雖呈現一層又一層複雜之控制規劃，然而，其運作仍係架構於下列兩項基本要素：

1. 混合個體：就課稅觀點而言，某一個體，一方國家認定為導管 (Transparent)，他方國家認定為獨立課稅 (Non-transparent) 個體。
2. 混合工具：就課稅觀點而言，某一項工具，在課稅交易所涵蓋之不同國家

之間，適用之課稅規定不同。重要的案例包括：一方國家認定為負債，他方國家認定為權益。

透過混合錯配安排產生的效果包括：一方國家認定的費用減除金額，在交易他方國家沒有相對應之課稅收入金額；或者，相同之一筆支出金額，在不同國家間被重複認定為費用，可分別自各該國課稅收入中減除。類此混合錯配安排通常以跨國交易型態進行，同時很難界定，何國蒙受稅收損失。

混合錯配安排，除了因不同國家國內法規定差異而發生外，也經常在租稅協定架構下進行，舉例言之：經由混合錯配安排，給付人在所得來源地國列報費用，所得人並主張適用租稅協定利益，且於居住地國毋須列報所得。OECD 於 1999 年發布「OECD 稅約範本於合夥組織之應用」(The Application of the OECD Model Convention to Partnerships)報告(以下簡稱 OECD 合夥報告)，就合夥組織如何適用租稅協定之各項規範進行廣泛且深入分析，包括合夥組織存在課稅規定錯配情況之探討。目前，OECD 第 1 工作小組(Working Party No.1)已著手研擬 OECD 稅約範本(OECD Model Tax Convention)之修訂，類此因協定締約國國內法規定，於稅務上視為導管之個體或安排產生之所得，其課稅權將歸屬居住地國。此外，OECD 第 1 工作小組正檢視與混合個體(Hybrid Entity)給付相關之租稅協定利益規定。

OECD 於 2012 年發布「稅務政策及遵循議題：混合錯配安排」報告 (Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues)，探討重要的混合錯配安排交易類型及其影響效果，並且提出因應方向及處理建議，包括在國內法明定納稅人不得享有混合錯配安排之租稅利益。報告中建議各國再次檢視及修正目前國內法可能提供混合個體或工具進行錯配安排之規定，或者訂定相對應法規以抵銷混合錯配安排之租稅利益，使國內與國外課稅效果趨於一致。2012 年間 OECD 邀集來自 16 個會員國的資深稅務官員於加拿大蒙特婁召開「混合錯配安排議題演討會」，除探討近期趨勢，也分享了偵測、防制及回應策略。

OECD 相當重視混合錯配交易安排所產生稅基侵蝕及利潤移轉議題，業將「消除錯配安排之避稅效果」列入稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫項目第 2 項，預

計於 2014 年 9 月完成，工作內容包括：

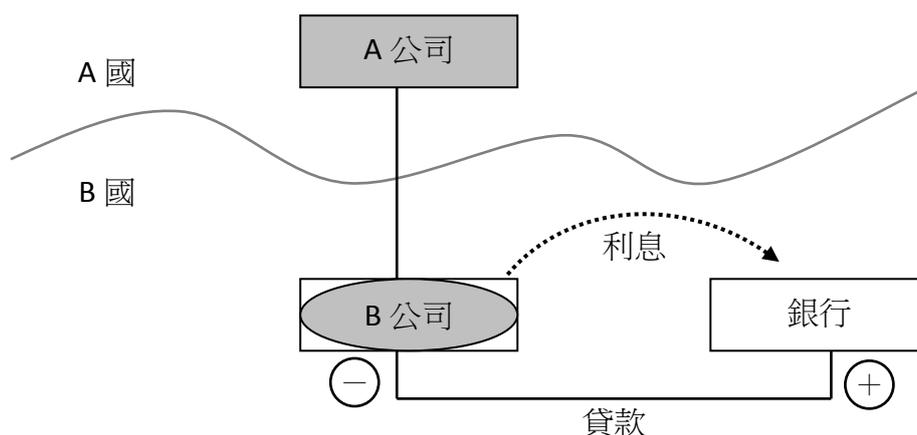
- 1.修正 OECD 稅約範本，以消除混合個體或工具因各國國內法規差異，產生雙重不課稅、費用重複減除或長期遞延課稅之避稅效果。
- 2.提出國內法修正建議，包括給付之一方國家可認列為費用時，相對取得收入之他方國家應避免提供免稅優惠；一方國家如已提供免稅優惠，則他方國家應否准相對應支出列報為費用減除項目；相同一筆支出在一方國家已認列為費用減除，則他方國家應否准再予重複認列為費用減除。

## 二、混合錯配安排案例討論

### 案例 1--混合個體給付款項產生雙重費用減除效果

A 公司持有境外 B 公司 100% 股份，B 公司為一混合個體，依據 A 國稅法規定，B 公司不能視為一與 A 公司分離之獨立個體(應歸屬於 A 公司一部分)。B 公司在當地國向銀行借款並且實際支付利息，但因 A 國稅法不認定 B 公司為一獨立個體，故 A 公司將被認定為借款人，B 公司支付之利息可同時依據 A 國及 B 國規定作為費用減除。

#### 案例 1A--混合個體不視為一獨立個體



就某些國家稅務觀點而言，這類雙重費用減除(Double Deduction, DD)之情況有時候是可容許或必要存在的。以本案例觀之，倘 A 國採全球課稅基礎，則允許雙重費用減除可以避免將海外非獨立個體(例如 B 公司)之收入併計課稅所產生

之重複課稅現象，茲簡要說明如下表：

	B 國稅負			A 國稅負		
所得計算	B 國所得	300		A 國所得	300	
	費用	(200)		B 國所得	300	
	淨所得	100		費用	(200)	
淨所得			淨所得	400		
稅率 30%			(30)			(120)
可扣抵稅額						30
應付稅額			(30)			(90)
<b>合計繳納稅額：120</b>						

上開案例假設 A 公司源自於 A 國的營業利潤是 300 元，B 公司源自於 B 國的營業利潤也是 300 元，B 公司支付利息費用 200 元，兩國稅率均為 30%，兩國均以國外已納稅額扣抵規定消除重複課稅。

B 公司支付之利息，在 A 國與 B 國均得列為費用減除，計算結果 A 公司淨課稅所得 400 元，應納稅額 120 元，扣抵 B 國已繳納稅額 30 元後，應付稅額為 90 元。歸納這類案例的效果，雙重費用減除之節稅效果，將因 B 公司所得在 A 國及 B 國均需列報之規定，而被抵銷。然而，若 B 公司在 B 國無課稅所得，則 A 公司的淨所得為 100 元，應納稅額將下降至 30 元，在這種情況下，雙重費用減除衍生之稅基侵蝕問題有必要進一步探究。

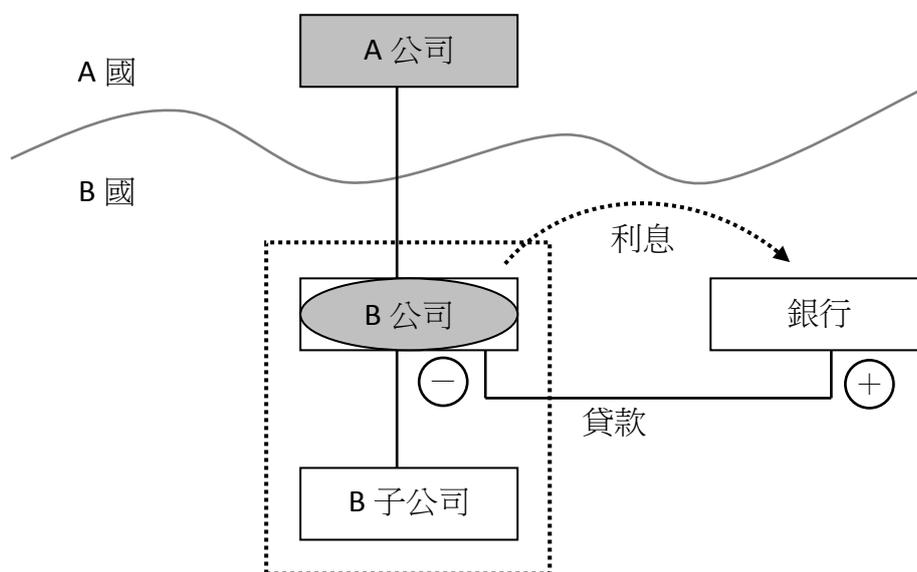
	B 國稅負			A 國稅負		
所得計算	B 國所得			A 國所得	300	
	費用	(200)		B 國所得		
	淨所得	0		費用	(200)	
淨所得			淨所得	100		
稅率 30%			0			(30)
可扣抵稅額						
應付稅額			0			(30)

在某些情況下，上述 A 國稅基侵蝕狀況可能是暫時性的(亦即，稅基將在後續課稅年度回補)。假設 B 公司在後續年度將產生該筆課稅所得，但因 B 國有以往年度虧損扣除(Loss Carry-Forward)，A 國則無類此規定，致 B 國後續年度課稅所得降低，應繳納稅額減少，因而 A 國後續年度應扣除之 B 國已納稅額扣抵金額減少，A 國稅基侵蝕之問題將在後續年度回復。

	B 國稅負			A 國稅負		
第 1 年 所得計算	B 國所得			A 國所得		300
	費用	(200)		B 國所得		
	淨所得	0		費用	(200)	
稅率 30%			0			(30)
<b>應付稅額</b>			<b>0</b>			<b>(30)</b>
第 2 年 所得計算	B 國所得	300		A 國所得		
	費用			B 國所得	300	
	以往年度虧損	(200)		費用	0	
	淨所得	100		淨所得	300	
稅率 30%			(30)			(90)
可扣抵稅額						30
<b>應付稅額</b>			<b>(30)</b>			<b>(60)</b>
<b>第 1 年及第 2 年合計繳納稅額：120</b>						

前開案例將衍生出另一種非常典型之混合個體安排態樣，也就是費用可以被分離之獨立個體重複減除，而且均符合各國國內法令之規定，達到稅負減少之效果。

### 案例 1B--不視為獨立個體之混合個體控股實質營運子公司



延續案例 1A，B 公司在 B 國設立具備實質營運功能之子公司，所得全數列報於該公司，B 公司轉而成為控股公司。將產生下列兩項課稅上的改變：

1. A 公司無需將 B 國所得併計課稅，因此 B 國發生之費用將自動抵銷 A 公司之課稅所得。
2. 透過 B 國之連結稅制，B 公司之利息支出在計算 B 集團所得時，可以做為費用減除。

類此架構將在 A 國產生永久性之稅基侵蝕效果，主要因為 B 國採行連結稅制，B 公司利息費用已自 A 公司無關之 B 子公司課稅收入中減除，後續年度該筆利息費用相對應之收入產生時，無法透過虧損扣除降低課稅所得，進而減少 A 公司可減除之 B 公司已納稅額扣抵，亦即未來 B 公司所有依據 B 國法律規定應申報課稅之所得併計入 A 公司所得課稅時，B 公司在 B 國繳納之稅款按 A 國法律規定可以全額扣抵。

為因應這類安排產生之雙重費用減除效果，限制(ring-fence)費用減除是一個很好的處理方向，也就是費用僅在相對應收入有課稅之國家減除，惟為確保限制

費用減除措施得以有效運作，必須使交易涵蓋之國家均納入規範。然而，限制費用減除還是無法完全消除混合錯配安排產生之避稅效果，尤其是跨國集團運用不同國家間稅率高低差異，配合稅務上有關境外已納稅額扣抵規定，極大化母公司可減除之扣抵金額。以案例 1B 為例，如果 B 國(低稅率國家)同意 B 公司之虧損可放棄由 B 子公司扣除，則在限制費用減除規定下，A 公司後續年度於 A 國(高稅率國家)列報 B 公司相對應之收入時，可以提出減除利息費用要求，降低 A 國應納稅額，同時可扣抵 B 公司同年度在 B 國繳納之稅額，受惠於兩國間稅率差異，B 國已繳納稅額通常可在 A 國全數扣抵。

丹麥代表說明，丹麥公司稅法第 31 節(Corporate Tax Act Section 31)明定，如果居住地國母公司計算所得時，已經扣除丹麥境內常設機構之虧損，則丹麥境內常設機構計算課稅所得時，該筆虧損當年度不得再予扣除，而係用於扣除該常設機構以後年度之盈餘。

美國代表以上開案例 1B 為例，假設 A 國是美國，在美國的稅法規定下，B 公司將不會被視為 A 公司以外之獨立個體，在多數情況下，B 公司之利潤或虧損都會被視為 A 公司之利潤或虧損。然而，基於課稅目的，在雙重合併虧損(Dual Consolidated Loss，以下簡稱 DCL)法則規定下，A 公司列報 B 公司的利息費用可能受到限制。

美國制定 DCL 規定，是為了防止單一筆營業虧損重複扣除(Double Dipping)美國境內及境外所得，適用於雙重居住者公司及美國公司透過美國境外混合個體及分支機構營運之情形，當 B 公司因為扣除借款利息導致當年度產生營業虧損，則該筆借款利息將會被視為 DCL，並且適用 DCL 法則有關限制虧損扣除之規定。有關美國 DCL 法則相關規定摘述如下：

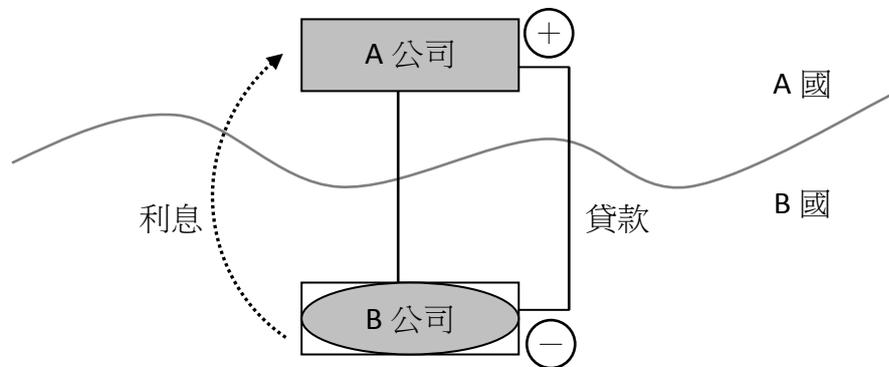
1. 母子公司(假設 A 公司和 B 公司都為在美國境內)在美國境內使用 DCL，原則上是不被允許的，但是 A 公司以往年度倘已列報與 B 公司虧損相關的收益，則在收益範圍內之 DCL 准予扣除。
2. 前開但書不適用於「境外使用」DCL 之個案，如果 B 國連結稅制要求 B 公司之扣除額併計入 B 子公司、或者 B 國有「仿效立法」(Mirror

Legislation)，則將被視為在美國境外使用 DCL。

在案例 1B 情境下，如果美國是 B 國，原則上沒有 DCL 法則之適用，只有在雙重居住者公司或者是一個分支機構／混合個體直接或間接由美國境內公司控股案例下，發生 DCL 情況，才會適用 DCL 法則。

## 案例 2--混合個體與關係人間不被視為給付之給付

此類案例架構在混合個體支付一筆得作為費用減除之款項予關係人，形成付款人列報利息費用而收款人毋須列報利息收入的情形。

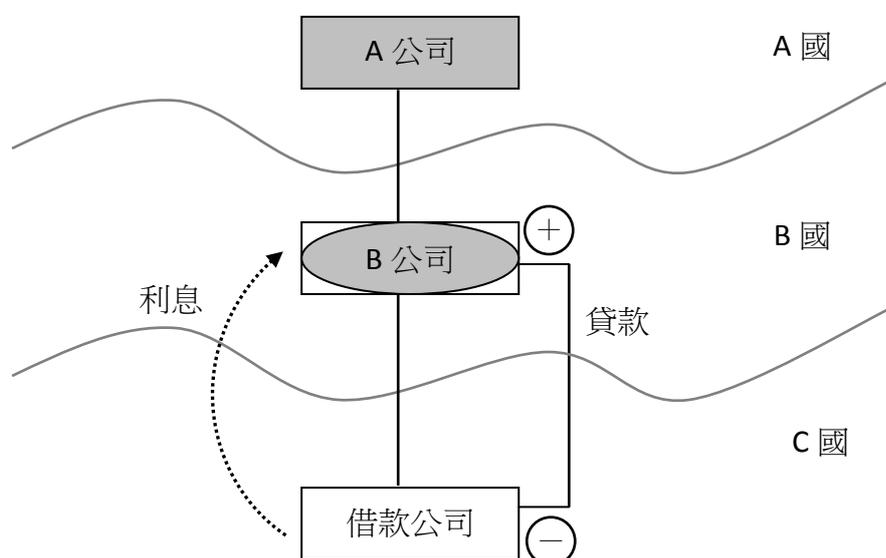


B 公司是 A 公司 100% 持股之子公司，A 公司借款給 B 公司。由於 A 公司是 B 公司唯一股東，依據 A 國法令規定，B 公司為一稅務上之虛擬個體，且 B 公司不能視為一與 A 公司分離之獨立個體(應歸屬於 A 公司一部分)，因此 A 公司和 B 公司之間的借款合同及利息給付，在 A 國法令規定下，不被認定為真實存在之交易。這類安排形成「有扣除額無所得額」(a deduction, no inclusion，以下簡稱 D/NI)的結果，也就是 B 公司依據 B 國法令列報借款利息支出，但 A 公司依據 A 國法令規定毋須列報相對應之利息收入。

丹麥代表說明，丹麥公司稅法第 2A 節(Corporate Tax Act Section 2A)規定，所有基於丹麥課稅目的而被視為導管個體之丹麥居住者公司，如果同時符合國外有關導管個體之法令規定，則前開居住者公司之認定將予以轉化，也就是將原本之導管個體將轉化為常設機構。

### 案例 3--反向混合個體之給付

第 3 種混合錯配安排之態樣是透過混合個體給付利息給反向混合個體，達到 D/NI 的效果。



A 公司在 B 國設立境外子公司 B 公司。依 B 國法律規定，B 公司認屬稅務上導管個體；但依 A 國法律規定，B 公司就稅務上應認屬與 A 公司分離之獨立個體，A 國稱此類公司為「反向混合個體」(Reverse Hybrid)。位於 C 國之借款公司向 B 公司借款並支付利息，借款公司依 C 國法律規定可列報費用自應稅收入中減除，但相對應之利息收入不需列為 A 公司或 B 公司之課稅所得，會有這樣的結果是因為 A 國及 B 國均不將這筆利息視為該國居住者之所得，具體言之，A 國及 B 國均將該筆利息認屬對方國家居住者之所得而未予課稅。

依 B 國法律規定，B 公司認屬稅務上導管個體，故 B 國稽徵機關會將該筆利息認定為 A 公司之所得而不予課稅；但就 A 國法律規定觀之，B 公司認屬稅務上之獨立個體，故 A 國稽徵機關會將該筆利息所得認定為 B 公司之所得而不予課稅。上開 A 國及 B 國法律規定之差異，在稅務上產生 D/NI 之結果。這類混合錯配安排架構，毋須透過關係企業間交易即可進行，其範圍及影響均較案例 2 為廣，同時架構中涵蓋了借款公司及借款國，就 C 國借款公司觀點，其並無參與混合錯配安排之故意，稽徵機關實務上很難掌握確切證據，並界定出混合錯配

安排之效果。

丹麥代表說明，丹麥公司稅法第 2C 節(Corporate Tax Act Section 2C)規定，依丹麥課稅目的而被視為虛擬個體的公司，如果被國外法令認屬可單獨課稅之獨立個體，則前開虛擬個體將重新認定為應單獨課稅之獨立個體。

美國代表說明，**假設 A 國是美國**，在美國稅法規定下，B 公司將會視為 B 國獨立個體之公司，故借款公司給付 B 公司之利息收入，不會視為 A 公司課稅所得而須在美國納稅，此外，B 公司同時也是 A 公司之受控外國公司(Controlled Foreign Corporation，以下簡稱 CFC)，1962 年美國內地稅法增訂 F 節 (Subpart F) CFC 課稅規定，當受控外國公司取得境外所得時，即設算歸入美國股東當年度之股利所得，提前課稅而不能延緩 (defer) 至股利分配時才課稅。受控外國公司之立法，使許多美國個人與公司無法利用另一個法人的身分，將所得累積於低稅負之國家，但符合下列情況可不予併計：

- 1.CFC 穿透法則(CFC look-through rule)：倘 B 公司和借款公司是關係企業，且借款公司是 B 公司之 CFC，則符合穿透法則；此外，倘合約於年度結束前中止，亦符合穿透法則之規定。
- 2.積極型財務融資活動之例外(Active financing exception)：倘 CFC 賺取利息收入係源於其主動從事銀行或財務業務，且該 CFC 所營活動確實與該銀行或財務業務顯著相關者，則該筆利息收入與傳統上歸課 CFC 之被動型所得有別，可不適用 CFC 課稅規定。

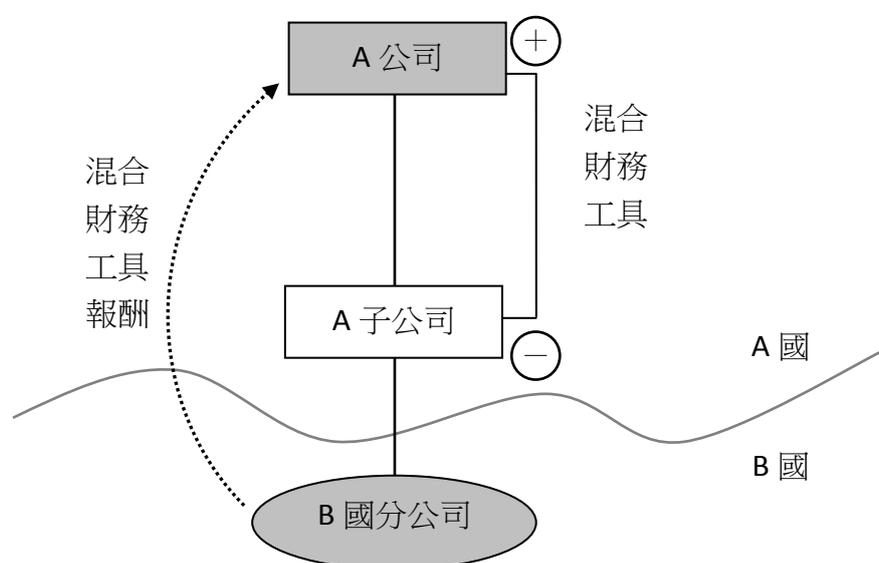
另外需要強調的是，如果 B 公司按 B 國法律認屬一導管個體，則依據 B 國稅法規定 B 公司將毋需繳納稅捐，則不適用美國 CFC 法規。

此外，**假設 B 國是美國**，B 公司就稅務上不視為與美國境外之 A 公司分離之獨立個體，故美國將不會對其居住者公司(B 公司)課徵所得稅。本案例之利息收入屬於 C 國來源所得，故美國也不會對該筆收入扣繳稅款。

最後，**假設 C 國是美國**，借款公司之利息支出可作為費用減除，如果借款公司被視為美國境內之反向混合個體(符合 B 國或美國相關認定規定者)，則借款公司之利息支出尚須評估 DCL 法則之規定。

#### 案例 4--運用混合財務工具之給付產生 D/NI 結果

下列案例是運用混合財務工具(Hybrid Financing instruments，以下簡稱 HFIs)操作之混合錯配安排。所稱混合財務工具係指同時具有負債及權益性質之金融財務工具或商品，國際間對於是類商品之課稅規範也不相同，最常見的例子就是給付國認定為費用支出，但收款國認定為權益收益。就課稅效果而言，通常產生付款人因 HFIs 所為之給付依當地國法律規定可做為費用，但收款人依當地國法律規定可享受減免稅優惠。



A 子公司發行財務工具給關係企業 A 公司，依 A 國國內法規定，這個財務工具被歸類為權益性投資工具，其相關給付認屬股利收入。

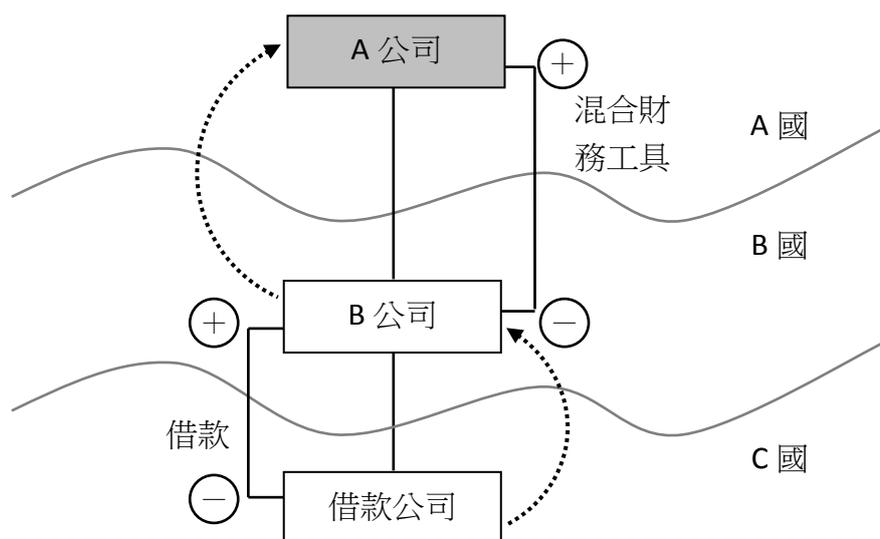
A 子公司在 B 國設立分公司(為常設機構)並進行營運活動，A 子公司將發行前開財務工具所獲得之資金用以挹注 B 國分公司之營業所需，按 B 國國內法規定，這項財務工具應視為 B 國分公司的金融負債(debt-claim)，B 國分公司給付之報酬可列報費用扣除額。此外，該筆利息所得將被 B 國視為來源所得，因為 A 子公司發行財務工具所得之資金係用於 B 國分公司之營運，B 國將於 B 國非公司給付報酬時，按非居住者扣繳率扣繳，如 A 國及 B 國簽有租稅協定，則依協定約定之優惠稅率扣繳。此類安排多數可透過租稅協定降低稅負。

丹麥代表說明，丹麥公司稅法第 2B 節(Corporate Tax Act Section 2B)規定，

如果混合財務工具被外國法令認定為權益工具，則丹麥會重新定義該混合財務工具為權益工具，故丹麥付款人所為之給付將不得列報費用扣除。此外，如果丹麥母公司取自境外子公司被認定為金融負債之混合財務工具之股利，且在當地國可作為費用減除者，該筆股利將不得適用股利免稅之規定。

### 案例 5--運用混合財務工具之給付產生 D/NI 結果

實務上，混合錯配安排往往由涵蓋多個國家之課稅安排組合而成，以利獲致理想之租稅利益。前面所敘述的各項規劃技巧可以產生最基本之 D/NI 或雙重費用減除之節稅效果，進一步延伸，透過更為複雜且精心規劃之混合錯配安排，納稅人獲得之租稅利益究竟源於哪個國家之課稅架構，可能更為含糊不清，各國稅捐稽徵機關更不容易查得及歸屬課稅。



在案例 5 之架構下，B 公司是 A 公司 100% 持股之子公司，A 公司藉由發行 HFIs 挹注資金給 B 公司，A 公司因 HFIs 而自 B 公司收取之給付款，依 A 國法律規定可享受免稅；B 公司給付之款項，依 B 國法律規定可作為費用扣除。此外，本架構中位於 C 國之借款公司向 B 公司借款，借款公司給付之利息支出依 C 國法律規定可作為費用扣除；B 公司因借款合同收取之利息收入，依 B 國法律規定應列報課稅所得，故 B 公司僅需就收取自借款公司之利息收入與支付給 A 公司之利息支出差額課稅，這類安排在 A 國及 C 國之間形成 D/NI 之課稅效果，對 B

國稅收而言，因收入與支出相抵消，並無重大影響。

這類案件造成 D/NI 之課稅效果，實質上影響了 C 國稅收，但是因為 A 國與 C 國之間並無混合錯配安排之存在，而是因為納稅人在 A 國與 B 國之間所為之避稅交易，對 C 國稅收產生影響。又因為在 C 國沒有任何混合個體或混合工具之運用，就稅務調查層面而言，此類案件偵測及查核之困難程度均偏高。

## **分組討論 C：防止租稅協定濫用**

本議題由哥倫比亞代表擔任主持人，加拿大、美國及 OECD 代表與談。

有關防止租稅協定濫用，OECD 於 BEPS 報告中之規範如下：

租稅協定係 BEPS 重要工作項目之一，現行 OECD 稅約範本業於第 1 條註釋援引若干得以防止租稅協定濫用之示例，惟有制定嚴密之反避稅條款，並透過國內法之有效運作，才能確保所得來源國之課稅權。

### **行動計畫 6-避免租稅協定濫用**

預計於 2014 年 9 月前修正租稅協定範本相關條文，並發布有效建置國內法相關建議，以防止不當之租稅協定利益。工作重點在於強調租稅協定之簽署目的係避免雙重課稅，而非創造雙重免稅，各國於簽署租稅協定前，於各該國租稅協定政策中確立防止不當之租稅協定利益。

為了達到上述目標，針對下列 3 項子議題進行研議：

- (一)檢討現行租稅協定條文及其國內稅法相關規定。
- (二)明瞭雙重免稅並非租稅協定簽署之用意。
- (三)在與他國洽簽租稅協定前，各國於租稅協定政策中確立防止不當之租稅協定利益。

以下將就前揭 3 項子議題分別進行討論。

## (一)檢討現行租稅協定條文及其國內稅法相關規定

現行 OECD 稅約範本業於第 1 條註釋中，明定若干防止租稅協定濫用之建議條文，而美國稅約範本第 22 條亦訂有利益限制之規定，提供明確之測試標準（避風港法則），按其意圖或目的，以判定一方締約國之居住者可否享有租稅協定之利益。查美國對於第三國居住者，以取得租稅協定利益為目的而於其租稅協定夥伴國設立或創設之人，均限制該居住者享有租稅協定利益。然而，倘第三國之居住者，有合理之營業目的而於其租稅協定夥伴國設立或創設之人，其取得之美國來源所得，美方則無意限制其利益，因此，美方於租稅協定中規定避風港法則，以確定公司是否與其登記或管理地點有明確之關聯性，以防止租稅協定濫用。

1.所謂不當利益給予係指非任一方締約國之居住者藉由濫用租稅協定以獲取利益。以下列舉獲取不當利益租稅安排之情形

### (1) 案例 1：移轉所得以獲取利益

- T 國與 S 國間並無租稅協定。
- 在 R-S 租稅協定中，一方締約國之居住者公司支付股利予他方締約國居住者公司（須為股利受益所有人），無須對該股利扣繳（亦即扣繳稅款為零）。
- T 公司（T 國之居住者公司）持有 S 公司（S 國之上市公司）股份，由於 T 國與 S 國間並無租稅協定，T 公司乃與 R 公司（R 國居住者，為一獨立財務機構）進行交易，約定 T 公司將 S 公司已宣告但尚未分配之股利權利移轉予 R 公司。

### (2) 案例 2：經由收益權(Usufruct)交易以適用較低稅率獲取協定利益

- 在 T-S 租稅協定下，股利扣繳之上限稅率為 15%；在 R-S 租稅協定下，股利扣繳上限稅率為 5%。
- T 公司（T 國居住者公司）與 R 公司（R 國居住者，為一獨立財務機構）進行交易，於該交易安排下，R 公司取得 S 公司（T 公司在 S 國成立之子公司）特別股之收益權(Usufruct)，由於 R 公司有權取得特別股之股利，T 公司保留了

在 S 公司之 100%原始持股及投票權。

### (3) 案例 3：股利

- R-S 租稅協定與 OECD 稅約範本規定相同。R 公司(R 國居住者)百分之百持有 S 公司(S 國居住者)。S 公司已停止營業，唯一資產為現金 1 千萬元。
- R 公司出售 S 公司持股予獨立的稅務顧問新設立之 N 公司(S 國居住者)，交易金額 1 千萬元。由 R 公司擔保之短期銀行借款。
- R 國國內法規定參與經營免稅，以及 R-S 租稅協定第 13 條第 5 項資本利得免稅。S 公司支付 1 千萬元股利予 N 公司(依 S 國規定參與經營免稅)，N 公司用以償還銀行貸款。

### (4) 案例 4：特殊目的財務結構安排

#### ① 背景

- S 國大部分簽署之租稅協定，利息扣繳之上限稅率均為 10%，在 R-S 租稅協定下，一方締約國居住者支付他方締約國受益所有人之利息則係免稅。
- S 公司(S 國居住者)於國際市場發行公司債募集資金。
- 為降低利息扣繳稅負，S 公司於 R 國成立一完全控股之子公司(R 公司)。
- R 公司於國際市場發行公司債，並由 S 公司負完全擔保。
- R 公司同時將募集資金貸與 S 公司。

#### ② 討論情形

- 美國代表對於前揭案例回應如下：

美國自 1970 年後之租稅協定，對於第三國之居住者，以取得 DTA 利益為目的而設立於其租稅協定(DTA)夥伴國者，均限制該居住者享有 DTA 利益。然而，倘第三國之居住者，有合理之營業目的於其 DTA 夥伴國設立或創設

公司，其取得之美國來源所得，美方則無意限制其利益，因此，美方於租稅協定中規定避風港法則，以確定公司是否與其登記或管理地點有明確之關聯性。其相關規定係訂於美國稅約範本之利益限制條文中。

鑑於美國稅約範本之利益限制條文係提供明確之測試標準，以判定一方締約國之居住者是否得享有 DTA 之利益，爰前揭案例之他方締約國居住者，如符合下列測試標準者，即得於美國申請適用租稅協定之利益，實務上較無爭議：

US 稅約範本	得享有 DTA 利益之測試標準
	<ol style="list-style-type: none"> <li>1.符合有資格享有 DTA 利益之人（包括個人、政府、及符合特定條件之公開發行公司、公開發行公司之子公司、免稅組織及個人以外之人）</li> <li>2.取得之特定所得項目，與其於居住地國積極從事貿易或營業有關者</li> <li>3.經他方締約國之主管機關認定其非以取得本協定利益為主要目的者</li> </ol>

➤ 加拿大代表對於前揭案例則回應如下：

加國於 2004 年修正其一般反避稅規則(GAAR rule)及適用所得稅協定法(Income Tax Conventions Interpretation Act)，明確規範其國內之一般反避稅規則亦適用於租稅協定濫用案件。此外，加國積極參加 OECD 稅約範本相關工作，並支持 OECD 稅約範本有關防止租稅協定濫用之相關註釋，其部分租稅協定並參考 OECD 建議納入相關規定。再者，加國目前洽簽 90 餘個租稅協定，其中 16 個租稅協定及近期洽簽之租稅協定，納入主要目的測試，即一方締約國居住者或與該居住者有關之人，以取得租稅協定利益為其主要目的或主要目的之一者，該居住者不得享有他方締約國依該協定所提供之減

稅或免稅利益；又加國與美國之租稅協定之利益限制條文，係按美國稅約範本納入明確測試標準，然該利益限制條文並未排除加方國內法有關一般反避稅規則之適用。

爰此，前揭案例之他方締約國居住者於加國得否申請適用租稅協定之利益，實務上主要係依國內法之一般反避稅規則認定之，由於涉及實質認定問題，其執行上時有行政救濟案件，部分案件係採和解方式解決，部分案件雖有獲加國法院支持之前例(即判決支持加國稅捐機關，否准租稅協定濫用案件)，然近年來之行政救濟案件，加國法院已有數個判決支持納稅義務人。爰此，加國內部刻積極檢視相關規定，以防止租稅協定濫用案件之擴大，惟須兼顧加國以租稅協定吸引外資之政策目的。

## 2. 獲取不當協定利益之情形

- (1) 規避協定之適用限制：利用所得轉換方式，例如將利息所得轉成保證費用、股利或股權交易以適用較低上限稅率等。
- (2) 濫用國內法以適用協定利益：某些避稅策略非直接由租稅協定條文所衍生，而係由與協定適用相關之國內法所產生。爰為避免獲取不當協定利益發生，除租稅協定外，尚須一併考量國內法。例如反資本稀釋、雙重居住者之認定、移轉訂價、所得項目或時間差之套利交易。
- (3) 申請適用協定以規避國內法之反避稅規定：即國內反避稅法規與租稅協定條文適用之衝突。例如第 13 條第 5 項資本利得與離境稅(departure tax or exit tax)。

## (二) 明瞭雙重免稅並非租稅協定簽署之用意

### 1. 由協定名稱或序文可知雙重免稅並非簽署租稅協定目的

一般常見的租稅協定名稱有下列幾項：「A 國與 B 國關於所得稅及資本稅協定」、「A 國與 B 國關於避免所得稅及資本稅雙重課稅協定」、「A 國與 B 國關於避免所得稅及資本稅雙重課稅及防杜逃漏稅協定」，由以上協定名稱即可瞭

解簽署協定用意在於避免雙重課稅及防杜逃漏稅。另常見的協定序文或前言為，「A 國與 B 國咸欲締結條約以避免所得稅及資本稅雙重課稅及防杜逃漏，雙方同意如下...」，由以上字義可知雙重免稅並非簽署協定之目的。

## 2. 租稅協定的目的與宗旨

依據現行 OECD 稅約範本第 1 條第 7 段註釋：「The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. **It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.**」明訂避免雙重課稅協定主要目的在於，透過消除國際間雙重課稅，促進貨物及勞務交易，以及資本與人員的流動。而防止避稅與逃漏稅也是租稅協定的目的。

另德國的租稅協定部分序言如下：「The Federal Republic of Germany and ..., Desiring to further develop their economic relationship... **Intending to allocate their respective taxation rights in a way that avoids both double taxation as well as non taxation.**」，表彰簽署租稅協定以「避免雙重課稅」及「雙重不課稅」之方式分配締約雙方課稅權，同時依維也納條約法公約第 31 條第 1 項規定，協定之解釋原則必須基於善意，就上下文整體及協定宗旨與目的，以探求其真意。同條第 2 項進一步闡明第 1 項，就協定解釋而言，上下文除約文外，尚包括序言及附錄。另維也納條約法公約註釋中指出，國際法庭不只一次的依賴協定序言中聲明有關協定之目的及宗旨，以解釋特定協定條文。爰就個別協定觀之，於序言中載明有關協定之目的及宗旨，其對協定之解釋重要性與一般協定條文無異。

## 3. 常見租稅協定不課稅項目種類

常見的租稅協定不課稅情形，可分為雙方締約國有意的不課稅、締約國間無意的不課稅等。可能有意的不課稅情形列舉如下：對慈善機構、主權基金、退休基金等免稅；所得來源國以租稅為誘因而免予課稅；參與經營的股息及資本利得免稅；損失遞延、時間不一致、超額國外稅額扣抵等不課稅情形。

#### 4. 確認締約雙方瞭解雙重免稅並非租稅協定簽署目的的方式

藉由締約雙方於租稅協定序言中敘明協定簽署目的；或經由修正 OECD 稅約範本註釋以強調或重申租稅協定的宗旨及目的；透過簽署或發表聯合聲明等方式，表明締約者瞭解雙重免稅並非租稅協定簽署的宗旨。

#### (三) 與他國洽簽租稅協定前，於租稅協定政策中確立防止不當之租稅協定利益給與

租稅協定政策係各國商洽租稅協定之基本立場或範疇，於推動洽簽租稅協定前，各國基於其協定政策預先研擬提案或對案，作為磋商之準據。有關於租稅協定政策確立防止不當之租稅協定利益給與部分，為簡便起見，能否以不與租稅天堂或低稅率國家簽署租稅協定以防止給予不當租稅協定利益，則須考量未簽署租稅協定可能存在之雙重課稅風險，租稅協定對貿易、投資、勞務提供者移動之影響，以及租稅協定有關資訊交換、協助徵稅與相互協議程序等行政協助之功能。

如發生國內法修正或變更，影響先前簽署租稅協定之適用，則需考量是否重新協商修約或終止協定。

#### 肆、會議心得與建議

為保障國人在國外投資或經營事業獲得合理租稅待遇，強化國際財政合作關係，營造國外臺商良好經營投資環境，我國近年積極推動與我國經貿關係及投資往來密切國家洽簽租稅協定，以建構我國租稅協定網絡。截至 2013 年 12 月底止，我國已生效之租稅協定達 25 個，其中，與歐洲國家簽署並生效之租稅協定共 11 個。我國所簽訂之租稅協定主要係參照 OECD 及 UN 等國際稅約範本，並考量雙方之政治、財政、經濟、貿易狀況及國內法而商訂。爰此，OECD 會員國對於稅約範本條文與註釋所表達之觀察或保留意見，以及非會員經濟體所表達之立場，亦成為我國在租稅協定談判時，瞭解協定締約國政策之重要參考。

在國際化及全球化日益加深之際，國際間對於透過雙邊及多邊合作，相互協助各國政府海外追稅已有共識，為順應國際趨勢，我國除應致力建立符合國際潮流之賦稅制度，建構有利投資之優質賦稅環境外，並應廣續推動租稅協定，建置周延資訊交換機制，與各國加強稅務合作，以防止稅基侵蝕、保障我國稅收，研議提供新增租稅獎勵時，宜評估是否將構成 OECD 稱之有害租稅競爭，並避免跨國企業利用該等優惠進行租稅規劃，使我國成為侵蝕他國稅基之天堂。

以下謹就本次會議提出心得與建議事項：

## 一、有關租稅協定方面

### (一) 研析數位經濟活動(電子商務)課稅議題

傳統國際租稅理論，係以經濟活動是否在所得來源地進行及該活動與所得來源地關聯(Nexus)之強弱作為是否在所得來源地國課徵所得稅的判斷指標。例如：租稅協定中以一方締約國企業在他方締約國是否有常設機構作為他方締約國可否保留課稅要件。然而，電子商務之最大特點在於其經濟活動係以「虛擬網路」為交易平臺，無論銷售商品或提供服務，銷售方之活動均可在所得來源地以外之地區進行，難以套用前述傳統國際租稅理論以關聯性作為是否課徵所得稅之判斷標準。例如：亞馬遜書店之公司設立地、網路伺服器所在地以及發貨中心均位於我國境外，對於我國消費者透過網路向該書店購書之消費行為，即難以依現行稅法之規定進行課稅。依此，為順應電子商務潮流，我國應深入探討電子商務交易型態，以確認電子商務交易在適用國際租稅法規時之主要困難，並就相關課稅問題進行通盤考量，研擬合乎電子商務特性之所得來源判斷原則與課稅措施，作為將來我國修訂相關法令之參考，俾維護我國稅基。

### (二) 健全我國反避稅(Anti Avoidance)措施

跨國企業常利用租稅協定網絡及各國稅制差異進行侵略性租稅規劃(Aggressive Tax Planning)，各國為避免稅基侵蝕而造成嚴重財政惡化，近年來紛

紛實施反避稅措施，以遏止跨國企業國際避稅之浪潮。國際間常見反避稅措施包含移轉訂價(Transfer Pricing)、反自有資本稀釋(Thin Capitalization)、受控外國公司(Controlled Foreign Corporations)及實際管理處所(Place of Effective Management)等，我國除受控外國公司及實際管理處所目前尚未完成修法外，移轉訂價、反自有資本稀釋及實質課稅原則等反避稅措施均已入法。OECD 為健全國際間反避稅措施，本次 BEPS 行動計畫明訂應確保關係企業交易價格及利潤須與無形資產、風險與資本及其他高風險交易價值一致，並要求各國重新檢視移轉訂價文據，且強化受控外國公司之應用。依此，為與國際接軌，我國應對已實施之措施重新檢視是否符合最新國際趨勢，如重新檢視現行移轉訂價相關規定，並就備受爭議之無形資產移轉訂價研擬符合國際趨勢之規定，並儘速通過其他尚未完成修法之反避稅措施。

### (三)防止有害租稅競爭(Harmful Tax Competition)

以往各國政府為吸引廠商投資進駐，競相提供各項租稅減免優惠，不僅扭曲投資者之經濟活動及資源配置，更造成本國及他國之稅基流失，有鑑於此，OECD 曾於 1998 年發布「有害租稅競爭」報告，提出解決有害租稅競爭之建議。我國以往提供諸多減免措施之促進產業升級條例已自 2010 年廢止，目前僅餘設備及研發支出投資抵減與 5 年免稅等優惠處於過渡期間，惟將陸續屆滿適用。我國刻規劃自由經濟示範區且研擬提供租稅優惠措施，其是否構成有害租稅競爭，宜予評估。我國雖非 OECD 會員國，然 OECD 已於 BEPS 行動計畫中明確表示，將於 2015 年對非會員國進行稅制檢視，倘我國因為新增可能侵蝕他國稅基之租稅獎勵措施而被列為黑名單或灰名單，並對我國祭出租稅制裁，例如我國居住者取得該國所得適用較高扣繳率(如澳洲)，與我國企業交易適用較高之文據要求(如義大利)，恐影響我國人民之租稅權益及企業經營競爭力，不得不慎。

### (四)提升我國資訊透明度

跨國企業集團透過各國稅制差異所進行之全球化布局，增加各國稅務機關查核之困難度，復因各自課稅主權之限制，無法透過國內法管道取得納稅義務人海

外資訊，「資訊交換」遂成為各國稅務機關取得納稅義務人國外稅務資訊之重要工具及管道。自 G20 於 2009 年宣布銀行保密時代終結後，許多國家著手修正已生效租稅協定之資訊交換條文，並持續拓展全球租稅協定網絡，積極與他國洽簽全面性租稅協定或單項資訊交換協定(TIEAs)，以符合 OECD 最新資訊交換標準。OECD 全球論壇並自 2010 年 3 月起，就租稅透明與資訊交換實施同儕檢視 (Peer Reviews)，對於不符合標準之國家，限期要求改進，例如香港及新加坡，即因面臨 OECD 要求於限期內提升資訊透明度，而修正國內法律刪除國內租稅利益及銀行資訊保密限制，並積極與他國洽簽符合 OECD 資訊交換標準之全面性租稅協定或單項資訊交換協定。

我國現行執行資訊交換之法源依據，僅限於稅捐稽徵法第 5 條授權財政部對外簽署之租稅協定資訊交換條文，以全面性租稅協定提供減免稅優惠為基礎，附帶提供資訊交換之行政協助。惟我國因兩岸特殊政治關係，洽簽租稅協定困難度極高。為提升我國資訊透明度，我國除應廣續拓展我國租稅協定網絡，並儘量依循國際稅約範本之資訊交換標準。

## 二、有關參與 OECD 相關會議方面

本次會議每一國家出席員額上限為 5 名，按 OECD 秘書處建議，各國出席人員以租稅協定之主談人、租稅協定主管機關或資深租稅協定專家為原則，另由於會議內容「稅基侵蝕及利潤移轉」亦包含租稅協定以外議題之探討，爰建議亦可由制定租稅政策相關人員參加，爰世界各國租稅代表無不把握此機會，藉由國際組織提供之對話平臺，齊聚一堂，共同討論國際性租稅議題的發展。不論在會議進行中或在休息時間，各國代表皆藉此機會互相交流，並進行相關議題的討論與交換意見，無論在專業領域與友好國家實質官方交流方面，我國代表均有豐碩之收穫。

在各國與會代表部分，大多數國家之與會代表多為辦理租稅協定業務相關之人員，並且大部分國家會有一至二位與會代表每年均固定參加，其中多數為該國

租稅協定主談人，及對於各該國家租稅協定政策、重要案件發展方向之決定亟具影響力之人。透過特定人員積極參與 OECD 相關會議，除可藉此會議與我國租稅協定夥伴就已生效租稅協定適用案件交換意見，及與我國刻推動之租稅協訂夥伴國就推動中租稅協定瞭解進展外，並可與該國際組織建立良好互動、培養深厚友誼，對於加深我國國際租稅之能見度，參與國際組織活動，亟具助益。