

出國報告（出國類別：國際會議）

「第一屆參加經濟合作暨發展組織  
亞太地區稅基侵蝕及利潤移轉  
技術會議」會議報告

服務機關： 財政部賦稅署

姓名職稱： 林育安 稽查

派赴國家： 印尼 日惹

出國期間： 104 年 11 月 10 日至 13 日

報告日期： 105 年 1 月 31 日

# 參加經濟合作暨發展組織 「第一屆亞太地區稅基侵蝕及利潤移轉技術會議」

## 摘 要

近年來由於大型跨國企業利用不同國家間之稅制差異，進行租稅規劃以移轉利潤，進而降低稅負，甚至產生雙重免稅情況。此一避稅情形已造成各國嚴重稅收損失，若未能有效處理，將有損及各國租稅體系及稅制完整性。基此，經濟合作暨發展組織(以下簡稱 OECD)乃進行相關研究，並應 20 國集團(G20)之要求於 2013 年 7 月 19 日發布「稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shift, 以下簡稱 BEPS)行動計畫」，訂定 15 項行動計畫。2015 年 10 月 OECD 發布 BEPS 行動計畫各項計畫之期末報告，其為瞭解亞洲國家關注議題，並討論亞太區域所面臨 BEPS 挑戰及所需之能力建構，以利後續行動計畫之執行，爰希望建立一全面性架構，使非 OECD 會員國家亦得參與討論。本次會議之目的為報告 BEPS 行動計畫之最新進展及後續執行情形，特別聚焦於查核能力之建構及工具包(toolkits)之發展，各場次議題為 BEPS 期末報告、工具包之執行、效率及有效之投資租稅優惠、移轉訂價文件及缺乏可比較資料之工具、間接移轉資產、共同建構後 BEPS 環境-亞太地區國家之參與，相關討論意見保留供下次亞太地區區域會議議題之研擬參考。

參加經濟合作暨發展組織  
「第一屆亞太地區稅基侵蝕及利潤移轉技術會議」  
目 錄

壹、緣起及目的.....	1
貳、議程及與會人員.....	3
參、議題內容摘述.....	5
肆、心得與建議.....	17
伍、附件.....	19

## 壹、緣起及目的

### 一、經濟合作暨發展組織簡介

經濟合作暨發展組織(the Organization for Economic Co-operation and Development,以下簡稱 OECD)之前身係由美國馬歇爾計畫資金挹注下所成立之歐洲經濟合作組織(Organization for European Economic Cooperation, OEEC)，並在美國與加拿大於 1960 年 12 月加入後，簽署新 OECD 協定，1961 年 9 月 30 日正式成立，總部設於巴黎。迄今會員國達 34 個，包括歐洲 24 國：奧地利、比利時、捷克、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、冰島、愛爾蘭、義大利、盧森堡、荷蘭、挪威、波蘭、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛維尼亞、西班牙、瑞典、瑞士及英國；美洲 4 國：加拿大、智利、墨西哥及美國；亞洲 4 國：以色列、日本、韓國及土耳其；大洋洲 2 國：澳大利亞及紐西蘭。另哥倫比亞及拉脫維亞刻進行入會諮商，並於 2015 年 4 月邀請哥斯大黎加及立陶宛就入會資格進行討論，巴西、中國大陸、印度、印尼及南非等 5 國參與該組織「強化合作夥伴關係」計畫，OECD 希冀藉由跨國間合作以促進經濟繁榮穩定與各國間和諧發展，隨著各主要新興經濟體將陸續加入，該組織各項倡議及所擬訂相關指導原則，已逐漸對全球經濟及發展產生相當影響力。

OECD 組織主要任務為引領各國政府一同走向民主與市場經濟，其目標涵蓋維持持續性之經濟成長、提高就業、提升生活水準、保持財政金融穩定、協助其他國家經濟發展，及促進全球貿易成長等。該組織架構主要為理事會(由 OECD 秘書長擔任主席並以會員國及歐盟組成，負責監督及指導政策方向，決策係共識決)、委員會(由會員國與觀察員身分之非會員國組成，並與秘書處討論及執行政策議題)、秘書處(下設各業務處，負責分析及建議)。

近 50 年來，OECD 發布之經社數據與具比較性之統計資料已成為全球最龐大且最可靠來源之一。除資料與數據蒐集外，OECD 同時掌握趨勢，分析與預測經濟發展，並就社會變遷、貿易、環境生態、農業、科技、租稅等各項議題演變提出研究報告，OECD 已成為全球經濟與公共政策領域最大出版者。

## 二、本次會議緣起及目的

近年來由於企業全球化佈局考量及各國間人員流動頻繁等因素，愈益使納稅義務人有誘因利用不同國家間之稅制差異，進行租稅規劃以移轉利潤，進而降低稅負，甚至產生雙重免稅情況。若未能有效處理，將有損及各國租稅體系及稅制完整性。基此，OECD 乃進行相關研究，並應 20 國集團(以下簡稱 G20)之要求於 2013 年 7 月 19 日發布「稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫 (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)」，訂定 15 項行動計畫。

為因應稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shift,以下簡稱 BEPS)各行動方案，OECD 於各地區召開相關會議，OECD 在亞太地區分別於 2014 年 2 月及 2015 年 2 月於韓國首爾召開「高階 BEPS 諮詢會議」及「BEPS 亞太地區區域網絡諮詢會議」，本次會議即為此一系列區域會議之一。2015 年 10 月 OECD 發布 BEPS 行動計畫各項計畫之期末報告，其為瞭解亞洲國家關注議題，並討論亞太區域所面臨 BEPS 挑戰及所需之能力建構，以利後續行動計畫之執行，爰希望建立一全面性架構，使非 OECD 會員國家亦得參與討論。

本次會議之目的為報告 BEPS 行動計畫之最新進展及執行情形，特別聚焦於查核能力之建構及工具包(toolkits)之發展，相關議題為 BEPS 期末報告、工具包之執行、效率及有效之投資租稅優惠、移轉訂價文件及缺乏可比較資料之工具、間接移轉資產、共同建構後 BEPS 環境-亞太地區國家之參與，由 OECD 秘書處進行簡報並與各國代表進行討論，相關意見將留供下次亞太地區區域會議議題之研擬參考。

## 貳、議程及與會人員

### 一、會議議程

「第一屆亞太地區稅基侵蝕及利潤移轉技術會議」由印尼財政部賦稅署、OECD 韓國政策中心及 OECD 共同舉辦，於 2015 年 11 月 11 日至 12 日假印尼日惹 Tentrem Hotel 舉行。每場次分由 OECD 秘書處進行簡報並與各國或代表進行討論，詳細會議議程如下：

11 月 11 日	
時間	議題
08:30-09:20	迎賓、開幕致詞及全體合照
09:20-09:45	休息
09:45-10:00	主席致詞
10:00-10:30	本次會議之目的
10:30-11:00	中場休息
11:00-13:00	BEPS 行動計畫期末報告概述
13:00-14:00	午餐
14:00-14:30	工具包之執行概況
14:30-15:30	租稅優惠之有效性及效率

11 月 12 日	
時間	議題
09:00-09:05	本日議題簡述
09:05-10:00	間接移轉資產
10:00-11:00	移轉訂價文件及缺乏可比較資料之工具
11:00-11:30	中場休息
11:30-12:30	移轉訂價文件及缺乏可比較資料之工具
12:30-13:30	午餐
13:30-16:00	共同建構後 BEPS 環境-亞太地區國家之參與
16:00-16:30	中場休息

11 月 12 日	
時間	議題
16:30-16:45	結論及未來展望
16:45-17:00	結業式

## 二、各國與會人員

本次會議共有澳洲、孟加拉、文萊、柬埔寨、印尼、日本、韓國、馬來西亞、緬甸、菲律賓、巴布亞紐幾內亞、中國、沙烏地阿拉伯、新加坡、泰國、越南及我國等 17 個國家近 40 位代表與會，另有伊斯蘭教國家稅捐機關協會(Association of Tax Authorities of Islamic Countries)、日本國際協力機構(Japan International Cooperation Agency)、OECD 韓國政策中心、澳洲印尼經濟自理夥伴(Australia Indonesia Partnership for Economic Governance)、亞洲稅務行政及研究組織(SGATAR)等 5 個非政府組織參加。

本次會議由賦稅署林稽查育安代表與會，藉由參與會議討論瞭解國際間 BEPS 行動計畫最新發展趨勢，除能提高我國參與程度，強化與 OECD 間之合作關係外，可與亞太國家進行交流，瞭解國際間目前所面臨之實務問題與因應之道，可供我國借鏡，進而有效防杜跨國避稅案件，確保租稅公平。

## 參、議題內容摘述

### 一、本次會議之目的

本場次概要說明本次會議之目的，本次會議先就 2015 年 10 月 OECD 發布 15 項行動計畫之報告進行簡介，期瞭解各國最關切、認屬最攸關之行動計畫及是否在短期內實行 BEPS 各項結論建議。在各項行動計畫期末報告發布後，即進入 BEPS 執行階段，涉及後續工作及監控作業、預期之改變(如國內稅法及租稅協定之修改)及多邊工具之角色，透過本次會議可瞭解各國在執行 BEPS 之挑戰及機會、各國是否評估 BEPS 各項工具及其影響、對於共同合作以掌握 BEPS 執行之態度、透過多邊工具進行協商之意願。本次會議聚焦於工具包(toolkits)，將簡介為協助開發中國家執行 BEPS 所發展之工具包、工作現況及發展時程，透過討論希望瞭解是否有其他議題需被處理或其他產業需要特別考量、相關報告及工具包之形式(例如訓練教材或實務方法)。本場會議最後提及產業對於法規不確定性感到擔憂，例如 OECD「跨國企業與稅捐機關移轉訂價指導原則」(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations，以下簡 TPG)之指引有時不明確，且徵納雙方對是否適用租稅優惠時有歧見，該等不確定性之消除為未來努力之目標。

### 二、BEPS 期末報告概述

自從水陸運輸網絡的發達，帶動了商業之全球化，隨著全球化之趨勢，跨國企業興起並逐漸將利潤移轉至低稅負地區，造成各國稅基侵蝕，有鑑於此，OECD 應 G20 之要求於 2013 年 2 月 12 日發布 BEPS 報告，提出當前 BEPS 之概況，並強調跨國政府間之合作，並於同年 7 月 19 日發布 15 項 BEPS 行動計畫(如圖一)，於 2015 年 10 月發布各行動計畫之期末報告。BEPS 成為各國及國際稅務組織關注之焦點，例如亞洲稅務行政及研究組織(SGATAR)，近二年年會討論議題分涉及 BEPS 議題，如 2014 年分組議題之一為稅基全球化下造成之稅務行政的挑戰，2015 年分組議題之一為國別報告之執行及應用(BEPS 行動計畫 13)，我國亦於 2014 年 4 月成立專案，以瞭解

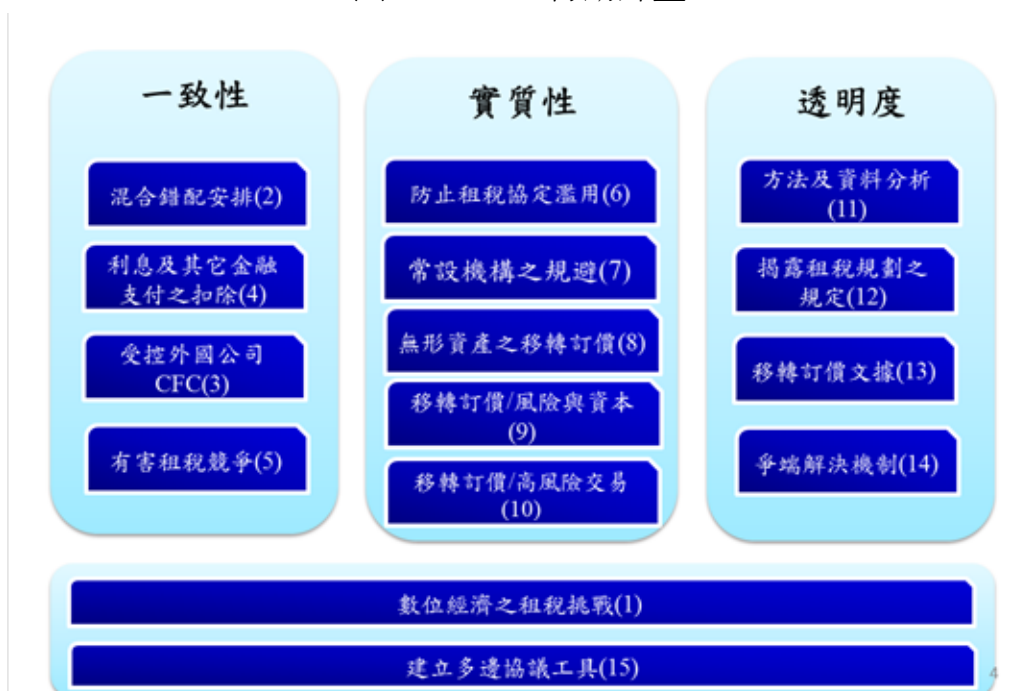


BEPS 行動計畫之最新進展，並評估各項建議及工具，就各項因應對策或法令修正意見具可行性者，分階段推動。

在進入各行動計畫期末報告之簡介前，主講人將各行動計畫依性質分類如下：

<p style="text-align: center;"><u>最低之標準</u></p> <p>5-有效打擊有害租稅競爭 6-防止租稅協定之濫用 13-重新檢視移轉訂價文據 14-提升爭議解決機制之效率</p>	<p style="text-align: center;"><u>強化租稅協定及移轉訂價之相關國際準則</u></p> <p>6-防止租稅協定之濫用 7-防止人為規避常設機構之構成 8-10-確保移轉訂價結果與價值創造一致 13-重新檢視移轉訂價文據</p>
<p style="text-align: center;"><u>國內法修訂之共同方法及最佳實務</u></p> <p>2-消除混合錯配安排之影響 3-強化受控外國公司之應用 4-減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅基侵蝕 12-要求納稅義務人揭露侵略性租稅規劃</p>	<p style="text-align: center;"><u>分析報告</u></p> <p>1-數位經濟時代之租稅挑戰 15-建立執行相關計畫之多邊工具</p>
<p style="text-align: center;"><u>衡量BEPS之報告</u></p> <p>11-蒐集分析稅基侵蝕與利潤移轉資料及執行計畫之方法</p>	

圖一：BEPS 行動計畫



在行動計畫 1(數位經濟)期末報告中，因為數位經濟的特性，難以依稅務目的將其獨立為特別交易而有特別處理，雖然沒有特定之 BEPS 議題，但數位經濟的特徵會使 BEPS 疑慮加劇，常設機構、移轉訂價及受控外國公司法則係與本行動計畫較具關聯之議題。

行動計畫 2 至 5 與各國稅制之一致性有關，行動計畫 2 係在處理特殊交易安排或工具所造成之混合錯配，當有混合錯配時，支付國可採主要法則而拒絕扣除，當支付國沒有採用主要法則，則收款國可採用防禦法則，將免稅收入視為應稅收入課稅。行動計畫 3 介紹受控外國公司(controlled foreign company, CFC)法則之架構，分就政策目標、CFC 定義、豁免門檻、CFC 收入定義、CFC 歸入所得計算及避免雙重課稅給予說明。行動計畫 4 係討論利息扣除議題，處理集團間因利息之不當安排所造成之 BEPS，其解決方式可依盈餘比率計算利息扣除上限，上限之計算可採固定比率或集團比率，若實際支付利息超過利息上限，超過部分不得作費用扣除，不得扣除之利息可考慮給予後抵。行動計畫 5 與有害租稅競爭有關，建議政府在提供租稅優惠時，僅限企業從事實質活動部分始得適用，例如權利金收入免稅，應僅限於自行發展之專利所衍生之相關收入，若係向外購得之專利所產生之權利金收入則不得適用。另因應本行動計畫而成立之有害租稅競爭論壇，仍持續進行租稅優惠之審查，以檢視有害租稅競爭之制度，同時建構一個強制自發性資訊交換架構，交換租稅優惠相關規範、預先訂價協議所涉及之移轉訂價結果及調降納稅義務人之課稅所得、常規機構規範及導管公司規範等資訊。

行動計畫 6 至 10 與交易之實質有關，行動計畫 6 係為確保租稅協定消除重複課稅同時亦避免產生協定濫用之機會，可透過一般協定反濫用法則(general treaty anti-abuse rule)或利益限制法則(limit of benefit rule)達到此一目的。行動計畫 7 將透過修改稅約範本第 5 條之內容避免人為避免常設機構之情況。行動計畫 8 至 10 係確保移轉訂價結果與價值創造一致，仍參照 TPG 採用常規交易原則(arm's length principle)，惟修正部分內容，該等行動計畫探討之議題為大宗貨物交易、利潤分割法、無形資產、集團內低附加價值服務、成本貢獻協議。

與透明度有關之計畫為行動計畫 11 至 14，行動計畫 11 係透過數據資料

衡量 BEPS，其指出全球稅收損失約為 4~10%，跨國企業之有效稅率較情況相當之非跨國企業低 4%~8.5%，並提供比率供作 BEPS 評估。行動計畫 12 提供一強制揭露之工具，使稽徵機關可即時並全面性地取得侵略性租稅規劃之相關資訊。行動計畫 13 與移轉訂價文件有關，設計三層式架構文件-全球檔案(master file)、當地國檔案(local file)及國別報告(country by country report)，未來可供稽徵機關評估移轉訂價風險。另鑑於申請相互協議程序(mutual agreement procedure, MAP)案件日漸增加，但實際完成 MAP 的件數遠不及申請數，爰為了增進各國執行 MAP 之效率，行動計畫 14 建議訂定一最低標準以利各國加速解決協定適用上之紛爭，並且建立健全之同儕監督(peer review)，定期由 OECD 財政委員會向 G20 報告，以確保該標準能達到目標，亦可在租稅協定中加入 MAP 仲裁條款，以保證協定爭議在一定時限內獲得解決。

行動計畫 15 係多邊工具，BEPS15 項行動計畫中有四項(行動計畫 2、6、7 及 14)與協定有關，為了減少協定修改的時間，發展了多邊工具，目前約有 90 多國加入，力求於 2016 年 12 月 31 日前完成該多邊工具之起草，以供各國簽署。

隨著 BEPS 期末報告之發布，未來將進入執行階段，例如移轉訂價方面有 TPG 之修正、租稅協定方面配合 BEPS 行動計畫建議透過協商修改協定內容及多邊工具之發展、各國將參考 BEPS 行動計畫各項建議進行修法程序。在執行時同步進行監控，檢視納稅義務人是否遵循、稽徵機關是否妥適地執行及所採行工具之有效性，以利定期評估行動計畫成效並適時修正工具。

### 三、工具包之概況

在 BEPS 行動計畫發布後，因為開發中國家之經驗與已開發國家不同，面臨之租稅規避模式亦不同，開發中國家欠缺因應 BEPS 之立法工具，且取得相關資料亦有困難，需建構查核能力以執行具高度複雜性國際租稅案件之判斷。為使開發中國家有能力執行 BEPS 行動計畫，OECD 將透過與國際組織及地區性組織，配合 BEPS 結論轉換成工具包內容(但不限於 BEPS 行動計畫)，提供政策考量及實務最佳解決方案-分享各國經驗、監管方案之概況、立

法模式之參考、稅務行政之指引及訓練教材，此一工具包將分為 8 個主題，於 2015 年至 2018 年陸續完成相關工作。

OECD 工具包之主題及預定完成時程

主題	預定完成時程
租稅優惠	2015 年 11 月
移轉訂價可比較程度	2016 年 10 月
間接移轉資產	2016 年 9 月
移轉訂價文件	2016 年 10 月
租稅協定諮商能力	2016 年 12 月
侵蝕稅基之支付	2017 年 6 月
供應鏈管理	2018 年 3 月
BEPS 風險評估	2018 年 3 月

為正確聚焦於適當議題及合適解決方案，工具包不應獨自發展，需要考量其他在特殊情況可提供適當解決方案之工作計畫，在實務及理論方法間提高立法者及查核人員使用工具包之附加價值，並與利害關係人持續進行討論，檢視是否更新現有機制，將能力建構納入工具包。為達成上開目的，OECD 將透過問卷調查及委請地區性國際性稅務組織收集地區性觀點，亦歡迎各界提供建議及想法。

#### 四、租稅優惠之有效性及效率性

刺激投資及吸引外資(foreign direct investment)投入係各國政府重大經濟政策目標，特別係低所得國家亟需外資挹注，因外資不但帶來資金，亦會刺激經濟並提升國內市場效率，對於國內整體經濟發展有重大影響。許多國家為吸引投資而提供租稅優惠，租稅優惠雖然有助於投資增加，但可能係以犧牲稅收為代價，故「稅收」及「經濟成長」為在制定政策時所需考量之重要因素。租稅優惠係指針對特定的活動或產業給予特別優惠之租稅待遇，其主要形式眾多，包含免稅期間、優惠稅率、經濟特區(free zone)或稅額扣抵或扣除。

評估租稅優惠政策時需考量其成本效益，在效益部分，直接影響為增加投資、就業機會並提高所得，在評估淨投資影響時，需考量多餘效果 (redundancy，即不提供獎勵亦會進行投資)及替代效果(其他投資之減少)；間接影響為對供應鏈及市場競爭、提供市場效率之影響，將帶動收入及所得成長；亦可能帶動知識技能之交流，有助於科技及知識之移轉。成本部分，直接影響即因租稅優惠所造成之稅收損失，尚要考量因投資增加之稅收所抵銷部分稅收損失；間接影響為納稅義務人利用租稅漏洞而濫用租稅優惠所造成之稅收損失；租稅優惠之提供會增加行政成本，稽徵機關因管理租稅優惠制度所需額外付出之成本，例如適用資格及要件之審查及徵納雙方在適用租稅優惠認定之紛爭；租稅優惠亦可能扭曲資源配置，因租稅優惠使資源導入特定產業或活動，會使資源非以最有效率方式配置，可能導致該獎勵之產業或活動之平均報酬下降。

1980 年代，撒哈拉以南之非洲低所得國家僅不到 40%提供免稅期間且未有經濟特區之設立，但在 2005 年，這些國家中約有 50%提供免稅期間並有半數以上國家設立經濟特區。由於經濟貿易存有區域競爭，故當某些國家提供租稅優惠，為持續維持投資成長，其他國家會有跟進之壓力。會中展示 2011 年對投資於非洲之投資人之問卷結果顯示，投資最重要的 12 項因素中，前 3 名分別為經濟穩定性、政治穩定性及原物料之成本，而租稅優惠僅排序第 11 名，且與過去 3 年比較，租稅優惠之重要性不增反減，顯示租稅優惠對非洲地區之投資環境影響較小，此時要注意租稅優惠對於吸引投資是否屬多餘，亦即無此租稅優惠仍會進行投資，則政府即損失了稅收。在此種情況下，租稅優惠僅為現金補貼，並無誘發效果，而與租稅優惠原為吸引尚未投資之投資人目標相悖。

租稅優惠須考量「有效性」(effective)及「效率性」(efficient)，有效性係指租稅優惠是否能達成所設定之目標，可以投資或外資之增加或其他社會福利作為指標。有效性依國家而有所不同，依據以往經驗，在已開發國家中，稅負會影響投資，在開發中國家亦是如此，但效果較小，可能係因開發中國家之基礎建設、政經穩定性及經商環境較為不佳，租稅優惠不足以消除該等缺失，如同前開影響投資非洲國家之因素中，法規制度及基礎建設相較於租

稅優惠影響較大。另租稅優惠之影響隨產業別也有所不同，根據實證結果，針對出口導向產業及移動性資本給予租稅優惠係相對有效，而針對內需市場產業及開採業之租稅優惠之影響較小。此外，投資人居住地國之稅制也會影響租稅優惠之有效性，例如居住地國有受控外國公司法則或採全球所得課稅，則來源國之租稅優惠僅係將稅收重新分配予居住地國，對投資人而言僅係延緩課稅，則租稅優惠效果有限。而跨國集團利用租稅規劃將利潤移轉至低稅負國家享受租稅優惠，亦會影響租稅優惠之有效性，應排除避稅目的交易適用租稅優惠。在評估租稅優惠之有效性時，替代效果係重要考量，租稅優惠可使外國投資人之投資增加，但要進一步評估此外國投資人是否為假外資，國內投資人可能透過身分轉換以享受租稅優惠，導致政府損失稅收而淨投資未增加。

租稅優惠之效率性係指以低社會成本達成目標，社會成本係指政府所損失之稅收、稽徵成本及遵循成本以及因資源配置扭曲所造成之無效率等。若租稅優惠係屬多餘(redundancy)或並非影響投資之重要因素，此時租稅優惠之效率性將降低，因為部分稅收損失並非達成目標之必要成本。另納稅義務人亦透過租稅規劃濫用租稅優惠，例如印度在 2000 年取消出口產業之租稅優惠，但仍維持加工出口區之租稅優惠，投資行為並未因租稅優惠之政策而改變，但發現出口區外廠商之稅前利潤大幅減少，而出口區內廠商之稅前利潤大幅增加，顯示加工出口區內外之關係企業進行利潤分配使稅負極小化，此時在投資行為不變下所減少之稅收即降低租稅優惠之效率性。所有租稅皆有稽徵成本及遵循成本，但因租稅優惠會使稅制複雜化，開發中國家因為管理及查核能力有限，此類成本影響較大。計算稅式支出(tax expenditure)有助於瞭解租稅優惠所造成之政府稅收損失情形，在評估稅收損失時，尚須考慮公共資金之邊際成本(marginal cost of public funds)，課稅使資金由私部門移轉至公部門，會扭曲勞動供給、儲蓄及投資之資源配置而增加社會成本，先進國家每 1 元稅收之公共資金之邊際成本為 1.2 元，故租稅優惠之成本效益要考量此一邊際成本。

OECD 為協助開發中國家減少不必要之租稅優惠(curbing wasteful tax incentives)，發布「開發中國家強化租稅優惠透明度及治理之原則」(Principles

to Enhance the Transparency and Governance of Tax Incentives of Developing Countries), 期望開發中國家可依此原則提供租稅優惠，此原則臚列如下：

- 1、租稅優惠應與整體政策一致，須符合既定政策之架構及目標，故應在政策管理之架構下，公開說明租稅優惠內容及目標，並定期說明租稅優惠之績效評估及是否有重複獎勵之情形。
- 2、有些國家之租稅優惠非明定於稅法，而係在投資相關法律中訂定，亦有依解釋令、行政命令或協議提供租稅優惠，若對該國之法律制度不熟悉則無法找到適用之租稅優惠，亦不利於稽徵機關管理，故所有租稅優惠應於稅法中訂定(或在稅法中引述)，俾使資訊透明及供徵納雙方管理與適用。
- 3、租稅優惠之核准及管理如分屬於不同部會，如財政部、經濟部或投資相關部會，可能會增加舞弊之風險及競租之情形，應整合由單一部會管轄，有助於增加透明度、避免重複獎勵及獎勵政策之不一致，建議由財政部擔任。
- 4、立法機關之審查及監督有助於檢視租稅優惠之目的及成本效益，並增加透明度，爰應確保所有租稅優惠措施皆經過立法機關之批准，而不宜以行政解釋或協議方式提供。
- 5、以透明方式管理租稅優惠，即符合適用條件之納稅義務人可依法適用租稅優惠，無須與主管機關進行協商。
- 6、定期計算租稅優惠之稅收損失，並公開揭露稅式支出報告，於報告中揭露租稅優惠之主要受益對象。
- 7、定期評估租稅優惠之績效，以瞭解目標達成之程度並供是否繼續提供之決策之用。
- 8、租稅優惠之提供有時係受鄰近國家影響，造成各國相競提供更為優惠之租稅措施，對於區域發展係較為不利，建議強化區域合作以避免有害租稅競爭。

## 五、間接移轉資產

主講人先從 2015 年有關肯亞資本利得稅之報導進行開場，肯亞對轉讓油礦田之資本利得課徵較高之資本利得稅，在當地有常設機構之外國企業適用稅率為 37.5%，居住者適用 30%，相較於土地、房屋及股票投資，油(礦)田資本利得稅高達 8 倍。接著提出一個案例進入本場主題，假設 2012 年 SearchCo 在石油所在地 A 國以 1 千萬元取得開採權，於 2015 年成功發現石油，並以 2 億 5 千萬元出售給 EnergyCo，因各國家對於資本利得有不同課稅方式，有些國家會以其他稅目課稅如肯亞，有些則係併同營利活動所得課徵，但無論課稅方式如何，SearchCo 售價將成為 EnergyCo 使用油田之成本，SearchCo 雖被課資本利得稅，但未來 EnergyCo 透過折舊而有稅盾，故就 A 國稅收角度而言資本利得僅係時間性差異，真正會創造稅收來源的是 EnergyCo 使用油田所創造之利潤。但 SearchCo 可以透過投資架構規避稅負，假設 HoldingCo 係 EnergyCo 100% 持有之子公司，HoldingCo 設立於租稅天堂，SearchCo 透過 HoldingCo 在 A 國進行營運，當成功發現石油時，則 EnergyCo 透過出售 EnergyCo 之股份予 EnergyCo 以移轉油田，以出售股票形式實現資本利得，此時 A 國(來源國)是否有課稅權？若認為 A 國可主張課稅權，則其他國家(如 SearchCo 之居住國)亦可能主張有課稅權，此時發生雙重課稅。第二個問題則是 A 國(來源國)是否有能力課稅？受限於資訊不對稱，境外股權交易資訊不易取得，造成稽徵機關不易發現此一交易，且稅捐之稽徵亦有困難，因 SearchCo 並無在 A 國營運亦無相關稅藉資料，可能無法徵得相關稅收。

為處理前開間接移轉資產之議題，OECD 接受 G20 委託已著手進行此議題之研究，並預計於 2016 年完成，報告之架構將分為二部分，第一部分為經濟及政策考量，包括所得稅制及資本利得課稅之一致性、跨國課稅、資訊不對稱及稅捐稽徵之困難，第二部分為具體方案，包括實務解決方案及各國經驗。

最後提出坦尚尼亞有關間接移轉之資本利得稅制介紹，該國於 2004 年於所得稅法增訂相關規定，當個體持有國內資產(境內股票、商譽、智慧財產權、公債、證券、土地及財產等)，該個體之所有權發生變化(3 年內變動 50% 以



上)，則重新估算(reevaluation)該個體之價值，由該個體作為納稅義務人。例如 TanCo 係坦尚尼亞境內之公司，為境外 ForCo 之子公司，TanCo 持有坦尚尼亞境內資產，ForCo 將 TanCo 移轉給另一境外公司 BuyCo，則需進行重新估計資本利得，視為 TanCo 實現出售資產而有所得，由 TanCo 繳納相關資本利得稅。

## 六、可比較分析及移轉訂價文件之工具包

可比較程度分析係移轉訂價之核心，但也是世界各國稽徵機關認為最有挑戰性之議題，許多開發中國家缺乏財務資料庫，所以在進行可比較程度分析時遭遇到許多困難，在使用外國公司資料時亦有許多挑戰。當無法找到可靠之可比較對象時，稽徵機關常思考是否有其他簡化方法可以評估交易是否符合常規，期望 OECD 能提供一個風險評估架構及資訊蒐集工具以證實納稅義務人之移轉訂價格及協助進行調整。

G20 邀請 OECD 及世界銀行集團(World Bank Group )發展一套可行之工具包處理此一議題，將以兩個面向設計工具包，一為協助開發中國家處理取得可比較資料之困境，另一面向為在缺乏可比對象時，提供一個各方皆可接受的處理方式。

第一部分將提供可比較程度分析基礎概述，並提供可行方法之指引以正確使用資料，例如如何正確地描述實際交易、如何善用資料以協助找尋可靠之可比較對象及如何進行差異調整，並說明在進行可比較對象找尋及可比較程度分析之架構，分析之起點應從當地市場之可比較對象開始，若可取得當地市場之可比較對象，則無須就當地市場之特別情況進行差異調整，倘若無當地市場之可比較對象，則要善用資料尋找可靠之可比較對象(如國外之可比較對象)。

第二部分係在協助開發中國家在缺乏可比較對象時如何適用常規交易原則，將提供實務上可行之簡化工具，例如風險分析及資訊蒐集工具，提供其他國家之案例及考量，並就各案例之優缺點進行討論；當取得可比較對象有困難時，執行有效之預先訂價協議如何解決此一困境。亦會就現有之工具進

行簡介，如避風港法則、視同訂價(deemed pricing)、固定獲利(fixed margins)、產業平均(industry averages)、關務估價(customs valuations)、稽徵機關資料(tax authority data)、內部報酬率、及使用其他市場之資料。

另一工具包係與移轉訂價文件有關，此工具包之目的係以協助其他國家分析及使用移轉訂價文件，闡明國別報告(country-by-country report)、全球檔案(master file)及當地國檔案(local file)及角色。

此類工具包之目的為強化稽徵機關之查核能力及適用移轉訂價規則，在發展工具包時，將邀請各國、專家及相關組織參與討論，以確認是否有其他應注意之議題需處理、是否有其他可行方案供參考、工具包之設計係完整且衡平及選出案例供大家瞭解最佳實務。OECD 與世界銀行集團在 2015 年 3 月時已與 ATAF、CREDAF、IMF 及聯合國開始合作進行研究範圍之草擬，也透過調查取得開發中國家面臨可比較資料之困境。

## 七、共同建構-BEPS 之執行

為取得國際共識，以利 BEPS 之執行，OECD 與地區性國際組織業已進行溝通及合作，在美洲地區為美洲國家稅務主管中心(CIAT)；在非洲為非洲稅務論壇(African Tax Administration Forum)及法語國家稅務行政管理會議與研習中心(Conference and Study Centre for Tax Administration Executives from French-Speaking Countries, CREDAF)；在歐洲地區為歐洲稅務管理組織(Inter-European Organisation of Tax Administrations)；在亞太地區為 SGATAR。為了有更佳的對話，自 2014 年以來透過 3 種方式進行溝通，分別為直接參與 OECD 財政事務委員會及其附屬組織、租稅政策及稅務行政官員之區域網絡及能力建構之協助，以建構一套各國皆參與之架構(inclusive framework)，敦促各國持續投入以確保執行時一致性，OECD 持續關注各國執行之情形及各工具對之影響。

進入執行階段後，能力建構就特別重要，工具包亦係能力建構之一環，將 BEPS 結論轉換為工具包，即把解決方案轉換為實際執行，此為較務實之作法，在建構工具包之過程，會先向各稽徵機關及產業進行調查，並依據各

國經驗提供可行方案，工具包之產出有多種形式，亦可能以訓練教材方式呈現。

開發中國家為了要提升查核能力並與國際稅務趨勢接軌，可藉由參與無國界稅務稽查 (Tax Inspectors Without Borders, TIWB)計畫提升查核能力，此計畫係由 OECD 及聯合國發展開發計畫共同運作，可針對申請國之需求設計訓練計畫，由已開發國家派遣稅務專家至申請國，此稅務專家可能係尚在服務之稅務官員或已退休之專家，稅務專家將以「做中學」方式協助申請國之稅務人員在決解查核中案件之困難，指導範圍可包括查核前風險評估、選案、查核技巧，涉及領域可能包括移轉訂價議題、反避稅法則及產業特殊議題。

## 肆、心得與建議

### 一、心得

我國對外貿易依存度高，廠商赴海外投資情形十分普遍，許多具規模之企業已形成跨國集團企業，需因應各國不同之稅制，國際租稅已係重要議題，爰我國政府需積極掌握國際租稅之脈動，一方面檢視我國法規，以確認是否有足夠之工具處理 BEPS 議題，一方面籲請企業重視其 BEPS 風險。財政部於 2014 年即設有專案追蹤 BEPS 行動計畫之最新動態，亦派員參加國際租稅研討會瞭解 OECD 之規劃及各國動態，隨著 BEPS 行動計畫各方案之期末報告出爐，開始進入計畫之執行階段，BEPS 行動計畫中部分工具係我國較不熟悉，此種情況亦發生在其他國家，故 OECD 在各地區辦理相關會議，以瞭解各地區在執行過程中將遭遇之挑戰，本次會議即此系列之一。

本次會議主要圍繞在即將發展之工具包，分別為租稅優惠、移轉訂價可比較程度及間接移轉資產。有關租稅優惠之工具包，我國在 2009 年以前提供多項產業別、地區別及功能別之租稅優惠，為進行「輕稅簡政」所得稅制改革，將促進產業升級例屆滿後不再繼續提供各項租稅優惠措施所增加之稅收，用於調降營利事業所得稅稅率，由 25% 降為 17%，另配合國內產業發展需要，陸續提供與強化研發創新、促進智慧財產權流通、協助企業留才攬才政策相關之階段性租稅獎勵措施，期使有限的財政資源得以發揮最大效益，故現階段租稅獎勵工具以達成特定目標為導向，以提升租稅優惠之有效性及效率性，我國代表亦於會中向各國分享我國於 2009 年所採取輕稅簡政之稅制改革，以減少租稅優惠所帶來之成本，如行政成本及效率扭曲。移轉訂價已為我國查核重點，特別係無形資產移轉訂價之議題，在茶敘時我國代表與 OECD 代表討論到 BEPS 之困難時，即詢問了無形資產移轉訂價議題最大的困難乃可比較對象之找尋及可比較程度差異調整，OECD 代表表示此困難是所有國家皆面臨的，希望各國可以在會中提出以便 OECD 瞭解此一議題之重要性，期待 OECD 於移轉訂價可比較程度工具包中能夠提供具體可行之指導供我國實務使用。本次會議發言及休息時間之交流實為寶貴經驗。

## 二、建議

### (一)持續關注 OECD 有關工具包及 BEPS 行動計畫之後續發展，俾利於工具包各項議題之實務操作及反避稅制度之建立

OECD 將於 2018 年前完成 8 項主題之工具包，此工具包將以理論方法切入並提供最佳實務，部分主題如移轉訂價可比較程度、間接移轉資產、侵蝕稅基之支付皆為我國實務上所遭遇之挑戰，故建議應持續關注工具包之發展。另我國已於 103 年成立賦稅署暨各地區國稅局因應 OECD 發布「BEPS 行動計畫」之作業專案，將參考 OECD 發布各項 BEPS 行動計畫之期末報告建議，進行因應對策或法令修正意見評估，OECD 國家目前已進行 BEPS 行動計畫之執行階段，我國應持續關注 OECD 相關動態消息及各國執行情況，以掌握國際租稅之趨勢。

### (二)廣續積極參與各項國際租稅會議，隨時與國際租稅最新發展趨勢接軌

透過參與國際會議可瞭解各國如何看待各項租稅議題，有助於瞭解國際租稅趨勢並擴展國際視野，藉由與專家及各國代表面對面意見的交流，有助於我國國際租稅人才之養成及提升我國能見度，故建議應持續派員參與各項國際研討會。

## 伍、附件

會議相關資料