

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20屆租稅協定會議」暨「第5屆
OECD租稅及發展專責小組全體會議」
報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：司長	宋秀玲
科長	鐘素華
科員	吳珍菊

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：104年10月30日至11月6日

報告日期：105年2月5日

摘要

經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 每年均召開全球租稅論壇，就當前租稅協定相關議題，邀集會員與非會員經濟體政府代表參加，期能建立全球共識，制定國際間共同遵守之租稅原則。

鑑於跨國企業利用各國稅制及租稅協定規範差異，移轉利潤至低稅率或免稅國家(地區)，嚴重侵蝕各國稅基，影響租稅公平。為此，OECD 應 20 國集團(G20) 要求於 102 年 2 月發布防止「稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)」報告，並於同年 7 月發布 15 項行動計畫，期集合各國力量遏止 BEPS 行為，進而凝聚全球對 BEPS 計畫之共識。OECD 於 103 年 9 月發布 BEPS 行動計畫第 1 階段 7 項行動計畫成果，另於 104 年 10 月發布第 2 階段 15 項行動計畫成果。

本次 2 項會議於法國巴黎舉行。11 月 2 日至 3 日為「第 5 屆 OECD 租稅及發展專責小組全體會議」，對開發中國家 BEPS 問題進行討論；11 月 3 日至 4 日為「第 20 屆租稅協定會議」，發表於 104 年 10 月完成之 BEPS 15 項行動計畫中與租稅協定相關議題成果。

本次與會有助於瞭解國際租稅議題最新發展趨勢，提供我國訂定國內反避稅措施及租稅協定政策參考，對加強我國與租稅協定夥伴國、OECD 會員及非會員經濟體以及其他國際組織間交流互動，提升我國參與國際租稅能見度，亟具助益。

目次

壹、緣起及目的	2
貳、議程及與會人員	3
參、會議議題內容摘述	5
第 5 屆 OECD 租稅及發展專責小組全體會議	5
議程一、租稅、永續發展目標及開發中國家財政議題	5
議程二、防止 BEPS 與開發中國家之關係	11
議程三、無國界稅務查核(Tax Inspectors Without Borders, TIWB).....	18
議程四、協助開發中國家有效執行自動資訊交換	22
議程五、奧斯陸對話：開發中國家稅務犯罪調查之能力建構	27
議題六、國家、國民及權責之有效性	28
第 20 屆租稅協定會議	32
一、「防止稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)」行動計畫最終報告概述	32
二、BEPS 行動計畫 1 (數位經濟時代之租稅挑戰)及行動計畫 2 (消除混合 錯配安排之影響)成果及相關議題	39
三、BEPS 行動計畫 6 (防止租稅協定濫用)最終報告	43
四、BEPS 行動計畫 7 (防止人為規避常設機構構成)最終報告	61
五、BEPS 行動計畫 14 (提升爭議解決機制效率)最終報告	69
六、BEPS 行動計畫 15 (建立執行相關計畫之多邊工具)最終報告	744
七、未來執行 BEPS 各項行動計畫措施之挑戰	76
肆、會議心得與建議	80
一、心得	80
二、建議	81

附件

壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) 於 1961 年設立，主要任務在研提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解決共通問題方法之管道，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，以制定國際標準，並因應全球化帶來的經濟、社會和政府治理等方面挑戰。

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領導先驅，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)，亦涉及租稅政策、稅務行政、侵略性租稅規劃 (Aggressive Tax Planning)、租稅犯罪等。鑑於跨國企業利用租稅協定網絡及各國稅制差異進行侵略性租稅規劃，侵蝕各國稅基，OECD 於 102 年 2 月發布防止 BEPS 報告，同年 7 月發布 15 項行動計畫，將依據結論報告提出修正 OECD 稅約範本、移轉訂價指導原則及發布制定國內法之建議。「第 5 屆 OECD 租稅及發展專責小組全體會議」及「第 20 屆租稅協定會議」即針對 OECD 於 104 年 10 月完成之防止 BEPS 行動計畫成果報告，邀集會員與非會員經濟體之政府官員共同參與討論，進而凝聚共識。

貳、議程及與會人員

本次 2 項會議於法國巴黎舉行。11 月 2 日至 3 日為「第 5 屆 OECD 租稅及發展專責小組全體會議」，由 OECD 租稅及發展秘書處邀集會員及非會員經濟體之政府代表，針對開發中國家所面臨之 BEPS 問題進行討論；11 月 3 日至 4 日為「第 20 屆租稅協定會議」，參與人員為會員及非會員經濟體之代表，會中討論防止 BEPS 之 15 項行動計畫與租稅協定相關議題之成果報告。

一、第 5 屆 OECD 租稅及發展專責小組全體會議

(一)會議期間為 11 月 2 日至 3 日。

(二)與會國家、經濟體或國際組織：200 多個。

(三)議程：主要分為 7 項議題

- 1.介紹聯合國永續發展目標(SDG's)及其他會議倡議之租稅發展。
- 2.BEPS 行動計畫對開發中國家影響。
- 3.建構開發中國家執行防止 BEPS 行動計畫能力。
- 4.協助開發中國家有效執行自動資訊交換。
- 5.協助開發中國家建構查緝逃漏稅能力。
- 6.在租稅上建立效能政府與公民意識及責任。
- 7.提升納稅義務人依法納稅之公民義務。

二、第 20 屆租稅協定會議

(一)會議期間為 11 月 3 日至 4 日。

(二)與會國家或經濟體：共 102 個共同參與。

(三)議程：主要討論議題如下

- 1.簡介 BEPS 行動計畫於 104 年 10 月發布之成果報告。
- 2.行動計畫 1 及行動計畫 2:數位經濟時代之租稅挑戰(Address the challenges

of the digital economy, and the planned next steps)及消除混合錯配安排影響(Neutralize the effects of hybrid mismatch arrangements)之成果報告。

- 3.行動計畫 6：防止租稅協定濫用(Preventing treaty abuse)之成果報告。
- 4.行動計畫 7：防止人為規避常設機構構成(Prevent the artificial avoidance of PE status)之成果報告。
- 5.行動計畫 14：提升爭議解決機制效率(Make dispute resolution mechanisms more effective)之成果報告。
- 6.行動計畫 15：建立執行相關計畫多邊工具(Implementation of the measures)之成果報告。
- 7.討論未來執行 BEPS 各項行動計畫措施之挑戰。

叁、會議議題內容摘述

第 5 屆 OECD 租稅及發展專責小組全體會議

本會議由租稅及發展專責小組共同主席，南非稅務局首長 Mr. Tom Moyane 及荷蘭財政部國際租稅及消費稅組長 Mr. Harry Roodbeen，與 OECD 秘書處租稅政策及行政中心主任 Mr. Pascal Saint-Amans 及發展援助委員會主任 Mr. Jon Lomoy 共同主持。

Mr. Pascal Saint-Amans 首先肯定本次專責小組廣泛邀集 OECD 會員國、非會員國及非營利組織與會之努力，並以詼諧口吻表示，近期 OECD 總部密集舉辦包括稅務論壇及稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)相關議題多場研討會，他很開心能夠遠離 OECD 總部到香榭麗舍大道萬豪酒店參與本次研討會。此外，OECD 已如期於 2015 年 10 月份發布防止 BEPS 各項行動計畫的期末報告，不可諱言，這份報告將是國際租稅一個重要里程碑，OECD 也預計將該份成果報告內容提報至即將於利馬(Lima)舉辦 20 國(G20)財政部長會議。

Mr. Jon Lomoy 說明 2015 年是國際間非常重要一年，許多志向遠大計畫都在今年落實或成形，包括 BEPS 行動計畫及聯合國開發計畫署(United Nations Development Programme, UNDP)倡議的永續發展目標(Sustainable Development Goals, SDGs)。其中，SDGs17 項具遠見之目標，與 OECD 發展援助委員會長期關注開發中國家基礎建設等議題相同。此外，本次會議議程也涵蓋投資及租稅協助(Aid Investment and Tax, AIT)議題，討論國際間對於開發中國家提供的各項財政教育及基礎建設協助，期待會議中對於各項稅制討論可符合開發中國家需要，也預祝租稅及發展專責小組未來可以發揮更積極功能，為開發中國家謀福利。

緊接在會議共同主席及 OECD 秘書處代表介紹之後，隨即進入議程一：租稅、永續發展目標及開發中國家財政議題。

議程一：租稅、永續發展目標及開發中國家財政議題

一、租稅、聯合國永續發展目標(SDGs)及運用可靠的稅收統計獲致的

監管進展

主講人：Ms. Gail Hurley, UNDP 政策專家 / Mr. David Bradbury,
OECD 租稅政策及統計部門主管





(一) 聯合國永續發展目標 2030 年議題

繼 2000 年發布千禧年發展目標(Millennium Development Goals, MDGs) 後，UNDP 於 2015 年倡議更為積極的 SDGs，該目標預計在 2030 年完成，與 MDGs 相比較，擁有下列 3 項更積極性進展：

1. 涵蓋面向更廣。MDGs 設定 8 項目標及 9 項細項目標，SDGs 則包括 17 項目標(Goals)及 169 項細項目標(Targets)，並結合經濟及環境永續發展、制度化能力建立協助、和平及安全社會等；
2. 更為積極性前瞻目標。包括「消滅」而非僅「減少」貧窮，提升健康、教育及性別平等之攸關人類生存需求項目；
3. 普遍性議題。清楚明確認知，符合普世價值，大到世界各國，小到每個個人都可以主張適用，因此 SDGs 多項議題都需要國際間共同採取行動。

以下列表說明 UNDP 發布 SDGs 所列示 17 項目標

表一、SDGs 目標及內涵

目標	內涵	目標	內涵
	消除各地一切形式貧窮		減少國內及國家間不平等
	消除飢餓，達成糧食安全，改善營養及促進永續農業		打造具包容、安全、韌性及永續性城市及人類居住環境
	確保健康及促進各年齡層福祉		確保永續消費及生產模式
	確保全面性的受教權、公平以及高品質教育，及為所有人推動終身學習機會		採取緊急措施以因應氣候變遷及其影響

	<p>實現性別平等，並賦予女性權力</p>		<p>保育及永續利用海洋與海洋資源，以利永續發展</p>
	<p>確保水源及公共衛生環境之可取得及可永續管理</p>		<p>保護、維護及促進領地生態系統的永續使用，永續管理森林，對抗沙漠化，終止及逆轉土地劣化，並停止生物多樣性喪失</p>
	<p>確保所有的人都可取得負擔得起、可靠、永續，及現代化能源</p>		<p>推動和平及包容社會，以落實永續發展；提供司法管道給所有人；建立有效、負責且包容之制度，適用所有階層</p>
	<p>推動包容且永續經濟成長，達到全面且有生產力就業，讓每一個人都有一份好工作</p>		<p>活化永續發展之全球夥伴關係</p>
	<p>建立有彈性基礎建設，促進全面性且永續性工業，並加速創新</p>		

資料來源：本報告整理

呼應本次租稅及發展專責小組會議所定主題，稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)，UNDP 代表特別列舉了幾項目標 16 及目標 17 所涵蓋重要細項目標。

1. 目標 16：推動和平及包容性社會。包括「2030 年以前，大幅減少非法融資與軍火流通，強化貪污資產(Stolen Asset)追回，以及對抗各種形式組織犯罪」、「大幅減少各種形式貪污賄賂」、「在各個階層發展有效、負責且透明制度」以及「強化相關國家制度，包括透過國際合作，在各個階層協助能力建構，尤其是開發中國家，以預防暴力並對抗恐怖主義與犯罪」。
2. 目標 17：活化永續發展之全球夥伴關係。UNDP 代表就財政及能力建構兩面向，列舉重要細項目標進行說明。

財政面

- (1) 強化國內資源動員，例如藉由提供國際支援給開發中國家，以便增進開發中國家取得稅收與收益的能力。
- (2) 已開發國家全面落實官方發展援助(Official Development Assistance, ODA)承諾，包括提供國民所得毛額 0.7%給開發中國家等承諾事項。
- (3) 從多方源頭調度額外財務支援給開發中國家。

能力建構面

提高國際支援，以利在開發中國家實施有效且目標明確能力建構，俾支援國家計畫，落實所有永續發展目標，支援範圍包括北半球國家與南半球國家、南半球國家與南半球國家，以及三角合作。

(二) 稅收統計介紹

OECD 租稅政策及統計部門主管 Mr. David Bradbury 說明 OECD 統計部門的工作願景及近期陸續發布各項統計資料。主講人雖未備投影片資料，但仍詳細說明稅收統計數據完備，對於各國財稅部門意涵及重要性，尤其在財政政策研擬過程當中，統計數據反映出現階段及以往政策推動狀況，並可用於預測政策效益。OECD 也建議各國分享稅收統計數據，此類政府資訊公開有利於強化各國財政透明度。

二、租稅及阿迪斯阿貝巴(Addis Ababa)召開發展籌資會議結論

主講人：**Ms. Gail Hurley, UNDP 政策專家**

阿迪斯阿貝巴行動議程(Addis Ababa Action Agenda, AAAA)係指 2015 年 7 月間，於衣索匹亞首都阿迪斯阿貝巴召開之聯合國第 3 屆發展籌資國際會議(International Conference on Financing for Development, FfD3)之會議議程，就未來 15 年全球永續發展於每年所需之數兆美元資金籌措問題，提出了 100 多項措施和政策建議，該會議也涵蓋在聯合國預定於 2030 年發展之 SDGs 範圍內。本次發展籌資會議是繼 2002 年墨西哥蒙特雷和 2008 年卡達杜哈舉行兩次發展籌資會議之後，又一次意義重大發展籌資會議，也是聯合國在 2015 年舉辦三場關鍵會議之一。

AAAA 包括 7 個主要章節：1.國內公共資源、2.私部門金融、3.國際發展合作、4.國際貿易、5.持續承受債務能力、6.系統性議題、7.科學、技術、創新、資料、監管及後續行動。AAAA 會議成果簡要說明如下：

(一) 承諾事項綜覽

FfD3 決議通過「第三次發展籌資問題國際會議阿迪斯阿貝巴行動議程」及 AAAA，包括確認 ODA 承諾事項、通過多項具體承諾事項，成果豐碩，茲就一般性承諾事項整理說明如下：

1. 為評估所有籌資來源俾挹注開發中國家能力建置協助之需要，ODA 該有系統性地檢視其承諾之協助款項。
2. 承諾完成一項新社會契約，以支撐社會保護制度及必要之公共服務。
3. 承諾增加研究、基礎建設、確保食品安全及營養倡議之公共投資金額。
4. 重申 ODA 對於既有承諾事項(提供相當金額援助款項)之履行。
5. 建立技術促進機制及全球基礎建設論壇。
6. 低度開發國家(Less Developed Countries, LDCs)、內陸開發中國家(Land-Locked Developing Countries, LLDCs)及小型島嶼開發中國家(Small Island Developing States, SIDS)先天具備面積小，位置偏遠，資源和出口貧瘠劣勢，並且面臨全球環境挑戰，應認知其發展過程中所面臨特殊挑戰，及提供協助必要性。
7. 認知應有效預防及處理各項衝擊和危機需要，包括金融和經濟危機、自然災害、疫病爆發等。
8. 確保私人間籌融資活動與永續發展目標一致。
9. 強化多方利害關係人之間夥伴關係。
10. 建立一個效能兼備的發展籌資國際會議後續追蹤機制，以落實各項承諾事項。
11. 聚焦於較佳數據資料，使開發中國家得以提升資訊運用效能。

(二) 租稅及非法資金流動之相關承諾事項

私部門商業及籌融資活動、投資和創新，是包容性經濟成長以及就業創造重要動力。其中，包括國外直接投資在內之私部門間國際資本流動，對開發中國家之發展至關緊要，然許多外國直接投資僅集中在部分發展中國家少數幾個部門，往往避開最有需要國家，且多數為短期資金或涉及非發資金流動，欠缺穩定性。爰此，僅分就國內稅法制度及國際稅務合作之承諾事項，簡要介紹說明如下：

國內稅法制度部分

稅收是國家最穩定發展資金來源，FfD3 承諾運用現代化、累進課稅制度、革新租稅政策及更有效率租稅徵收系統，來改善租稅行政效率。因此，各國根據個別國情訂定稅收目標之努力及有助於該目標達成之各項協助都是受到歡迎及肯定作法。此外，本次會議各國也承諾將處理租稅優惠浮濫問題。

國際稅務合作之承諾事項

1. 承諾將強化國際合作，協助開發中國家建構基礎租稅能力，其中並將涵蓋藉由 ODA 提供之各項協助合作。此外，各項國際合作必須是跨國界、普遍級於開發中國家運用，而非僅少數國家或部門可得適用。
2. 承諾將朝向自動資訊交換目標前進，同時加強跨國稅捐稽徵機關之間合作關係，以共同打擊國際反避稅活動。主講人特別強調，本承諾事項有賴於開發中國家租稅能力建構之協助，以完備跨國稅權分配之公平合理。
3. 承諾將提升來自聯合國「國際稅務合作專家委員會」各項協助資源，以強化國際稅務合作之成效，其中應包括支持開發中國家指派專家參與前開委員會之名額及會議場次，其甄選應公平地按地區分配，以擴大開發中國家參與。
4. 承諾將加倍努力，藉由加強國家管理和國際合作，在 2030 年以前大幅減少非法資金流通，以期最終得以消除非法資金流動。
5. 承諾將藉由強化國際法制及國際合作打擊避稅及貪汙，亦承諾將減少租稅規避的機會，並考慮在所有租稅協定中列入反濫用條款。
6. 確保公司向從事經濟活動及價值創造地國政府繳納稅捐，並致力於消除租稅天堂。

(三) 國際籌資會議之後續行動

後續行動對實現可持續發展目標及執行國際籌資會議之各項結論至關重要。為有效監理及落實 AAAA 之各項承諾，未來將運用聯合國經濟社會委員會(Economic and Social Council, ECOSOC)發展籌資年度論壇，將是發展籌資問題利用國際會議之召開，定期性地討論及檢討。此外，亦將結合聯合國 SDGs 之發展進程，獲致各界諮詢意見及建議事項。最後，預計第 4 屆發展籌資國際會議之召開時程為 2019 年。

三、阿迪斯租稅倡議、目標及後續工作

主講人：**Mr. Simon Whitfield**, 英國國際發展部

阿迪斯阿貝巴協議揭櫫一個重要觀念，就是國內穩定收入對於籌資發展重要性，同時呼籲國際間提供實質協助，並強調處理租稅規避必要性。加速開發中國家國內資源整合，以確保穩定資金來源，已成為 2015 年後籌資發展重要綱領，可根本地強化聯合國 SDGs 之達成。多數開發中國家亟需國際間提供技術性協助，透過擴大及保護國內稅基、改善國內稅捐依從程度、強化跨國及國內反避稅工具及流程之建置等方法，有效提升其稅收金額。

於此背景下，阿迪斯租稅倡議於焉產生。該倡議期使各國在國內資源整合、稅收等面向之能力建置建立一個緊密夥伴關係，確保各國間善盡責任、相互合作，提供協助，並具體提出 3 個承諾事項，包括：「在 2020 年前，贊助方將加倍投入技術性合作，協助租稅之徵收」、「夥伴國家應重申其加速國內資源整合之承諾，以具體行動協助開發中國家達成 SDGs 及包容性發展之目標」及「各國應重申其將確保發展一致性政策之承諾」。在前開 3 項承諾下，國際間應致力於擴大稅基之能力建置活動，支持新的國際課稅準則(例如：防止 BEPS 行動計畫與資訊交換之修法建議)之執行、積極整合夥伴國家進而拓展成為全球性租稅倡議、改善自然資源之課稅及稅收管理效能。

有 18 個贊助國家、12 個夥伴國家、7 個國際組織及 1 個基金簽署阿迪斯租稅倡議，包括澳洲、比利時、加拿大、卡麥隆、丹麥、衣索比亞、歐盟、芬蘭、法國、迦納、德國、印尼、義大利、肯亞、韓國、賴比瑞亞、盧森堡、馬拉威、荷蘭、挪威、菲律賓、盧安達、塞內加爾、獅子山、斯洛維尼亞共和國、瑞典、瑞士、坦尚尼亞、英國、美國、非洲租稅論壇(African Tax Administration Forum, ATAF)、英聯邦稅務行政組織(Commonwealth Association of Tax Administrators, CATA)美洲國家稅務主管中心(Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT)、全球論壇(Global Forum)、國際貨幣基金組織(International Monetary Fund, IMF)、OECD、世界銀行(World Bank Group, WBG)及蓋茲基金(Gates)。

議程二：防止 BEPS 與開發中國家之關係

本議程將討論開發中國家如何參與及影響防止 BEPS 行動計畫。現階段，多

數國家對於防杜 BEPS 已形成共識，接下來的重點將是如何落實防止 BEPS 的各項具體結論。後續將有進行多項工作，協助對於防止 BEPS 行動計畫有興趣的國家建立有效率的、一致性的執行能力，特別針對開發中國家，設計一套執行工具以解決其執行過程可能面臨之挑戰尤為重要。

一、開發中國家參與 BEPS 專案之影響及防止 BEPS 成果在開發中國家之執行

主講人：**Mr. Pascal Saint-Amans, OECD 租稅政策與行政中心
(Centre for Tax Policy and Administration, CTPA) 主席**

主講人一開始即概要說明 OECD 進行 BEPS 專案原因，主要是許多跨國企業運用租稅天堂或低稅率國家地區之租稅優勢以及各國間稅制差異，進行規劃安排，形成雙重不課稅等稅基侵蝕問題。OECD 期許能建立一套標準化規範，處理跨國間 BEPS 議題，同時呼籲各國應有一致性合作行動，俾有效率地達成目標。

BEPS 共納入 15 項行動計畫，分別歸類至 3 個面向：包括(1)各國租稅制度之協調一致性(Coherence)，納入消除混合錯配安排之影響(計畫 2)、強化受控外國公司之應用(計畫 3)、減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅基侵蝕(計畫 4)、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(計畫 5)；(2)實質課稅原則(Substance)，納入防止租稅協定之濫用(計畫 6)、防止人為規避常設機構之構成(計畫 7)、移轉訂價與無形資產、風險與資本、高風險交易之價值是否相當(計畫 8-10)；及(3)課稅資訊透明度之提升(Transparency)，納入蒐集分析防止 BEPS 資料及執行計畫方法(計畫 11)、揭露侵略性租稅規畫(計畫 12)、重新檢視移轉訂價文據(計畫 13)、提升爭議解決機制之效率(計畫 14)。此外，數位經濟活動相關 BEPS 稅務問題，其本質和一般經濟活動下需檢視稅制問題相同，OECD 強調就 BEPS 行動計畫所提出建議意見，均需併予考量在數位經濟活動下可適用性。又為有效執行防止 BEPS 各項成果建議，OECD 提出建立執行相關計畫之多邊工具(計畫 15)，以供各國運用。

主講人指出，OECD 業於 2015 年 10 月 5 日完成各項行動計畫期末成果報告，並於 10 月上旬假秘魯首都利馬舉辦 G20 財政部長會議中提交相關報告予 G20 確認。強調未來租稅天堂的現況將有所改變，尤其 OECD 於行動計畫 15 提出多邊執行工具，將運用現行全球租稅協定及各項協議，串聯各國共同以最有效率方式

達到打擊 BEPS 效果。

然而，開發中國家在本次國際間 BEPS 行動計畫中亦扮演重要角色，OECD 也鼓勵開發中國家積極參與各項行動計畫結論討論。然開發中國家存在其特有問題，包括各項租稅優惠措施存在必然性及必要性、股票資本利得特殊課稅規定、移轉訂價查核過程中可比較未受控交易資料尋找之困難、實際執行 BEPS 各項行動計畫能力不足問題、本身可能即為租稅協定競購基地之現狀、仍在草擬相關法規初期階段，實際執行尚遙不可及等情形。主講人表示 OECD 及國際間將主動協助開發中國家因應上開各項挑戰，期許防止 BEPS 行動計畫能成為國際間協同合作最佳典範。

二、開發中國家參與防止 BEPS 專案觀點：牙買加

主講人：**Ms. Marlene Parker** 牙買加賦稅署法律及協定服務組組長

牙買加為經濟發展目的，一向將國內資源之有效運用調度列為國家首要施政目標，以吸引外資投資。2012 年起，牙買加開始進行一連串租稅政策、稅務法規及租稅稽徵行政之改革，以利創造更為適合外資投資環境。為使牙買加稅制更為國際化，提升稅制透明度以利招商，該國自 2010 年起即成為全球租稅透明及稅務資訊交換論壇成員，致力於自身稅制健全。對於 OECD 於 2014 年起倡議之防止 BEPS 行動計畫，牙買加也本於初衷積極參與，期望表達國際間對於開發中國家利益重視。

對牙買加而言，BEPS 本質上已屬重大性風險，因為公司所得稅佔牙買加直接稅收之大宗，公司所得稅稅基侵蝕將危及該國基本財政收入之穩定性。因此，牙買加已體認配合國際間研發法令以確保該國可以有效率地因應 BEPS 風險，實有其必要性及急迫性。就實際作為上，牙買加在 BEPS 行動計畫研議過程中，均配合參與，以確保所有開發中國家對於防止 BEPS 專案政策及執行面所有疑慮，被開發中國家及 OECD 所充分考量。此外，在參與防止 BEPS 行動計畫過程中，有機會可以檢視各項成果報告所提出之建議，確實可以提供像牙買加這樣的開發中國家可執行且可解決問題方法。

主講人特別提到，BEPS 行動計畫研議過程中，許多類型案例提出來讓各國充分討論，多數案例之挑戰也是現階段牙買加境內所面臨之棘手問題，透過國際

間的學習，牙買加得到許多解決問題支援，吸取其他國家分享之知識及經驗。牙買加目前在防止 BEPS 方案執行中，已經進入執行階段，將研擬國內法之修正及檢視租稅協定之內容，這也是現階對需借助國際力量完成重要工作。

至於 BEPS 行動計畫之下一階段，牙買加將聚焦於標準化行動之設定，期望建立一套標準化、一致性之工具包，有利於牙買加等開發中國家以簡單可行方式操作防止 BEPS 相關措施，以彌補一直以來國內存在各項能力建構不足之疑慮。在 OECD 協助下，牙買加發展出一套為期 3 年移轉訂價能力建構計畫，該國將承諾檢視 OECD 所發布 BEPS 行動計畫各項成果，對於符合現階段需要措施將積極推動，且將善加運用各項能力建構協助下所累積專業知能，強化稽征效率。牙買加期許自己能夠成為區域性領袖，在南南合作計畫(South-South Cooperation, SSC)中提供具體建樹。

三、20 國集團支援開發中國家工具手冊指令~以租稅優惠為重點 主講人：世界銀行代表

為協助開發中國家解決 BEPS 問題，結合了 UNDP、IMF、WGB 及 OECD 之努力，共同研擬因應 BEPS 問題之工具手冊(Toolkits)。主講人特別說明，由於這是一項結合國際組織及區域性稅務組織專案計畫，初期即已確認方向，亦即應充分考量政策制定需要及實務執行問題之解決，涵蓋各國執行經驗之分享、可採行法規之選擇、立法樣板之提供、及後端訓練資源之建置，期提供開發國家易懂可行之建議。初步規劃工作手冊主題及產出期程列表說明如下：

表二、20 國集團支援開發中國家工具手冊

工具手冊主題	發布期程
1. 租稅優惠	2015 年 11 月
2. 移轉訂價可比較程度分析	2016 年 10 月
3. 間接移轉資產	2016 年 9 月
4. 移轉訂價文據資料	2016 年 10 月
5. 租稅協定諮商能力	2016 年 12 月
6. 稅基侵蝕給付	2017 年 6 月
7. 供應鏈管理	2018 年 3 月
8. BEPS 風險評估	2018 年 3 月

資料來源：世界銀行代表投影片

鑒於租稅優惠是開發中國家關注投資促進工具，爰列為支援手冊優先辦理項目。主講人概要說明該手冊之各項措施均以「吸引投資」及「租稅收入」衡平為願景，期望開發中國家於提供減稅措施之餘，仍可建立稅制之透明度及有效監管機制，手冊內容運用大量案例說明，均以低所得國家為討論重點。除此之外，主講人也呼籲開發中國家運用租稅優惠工具之前，應先經過深思熟慮之評估，包括界定國內經濟發展問題所在、租稅是否為最有效政策誘因，或者仍有其他措施更有效果、考量執行成本、評估減稅措施之成本與效益是否洽當、衡量維持稅制透明度所需耗費之成本、及應發展與稅務稽徵能力相符之減稅措施。

四、更新 OECD/EC/WBG 推動移轉訂價能力建構方案進度

主講人：**Mr. Jose Correia Nunes**, 歐盟組長/**Madame Binh Tran Thi Thanh**, 南稅務局國際稅務司副司長/**Ms. Moses Madongorere**, 辛巴威稅務局個案調查經理

為協助開發中國家推動移轉訂價法規擬定及建立查核能力，OECD、EC 及 WBG 等國際機構合作推動一項移轉訂價協助方案，擇定波札那、柬埔寨、衣索匹亞、牙買加、肯亞、馬拉威、摩洛哥、奈及利亞、祕魯、盧安達共和國、塞內加爾共和國、斯里蘭卡、突尼西亞、越南、尚比亞及辛巴威等 16 個開發中國家，以直接或間接參與方式協助該等國家建立移轉訂價制度。歐盟代表 OECD 及 WBG 說明本項協助方案之最新進展，並由越南及辛巴威代表說明該項計畫在其國內推動具體效益。

(一) OECD/EC/WBG 推動移轉訂價能力建構方案

EC 代表首先說明選擇移轉訂價議題作為能力建構方案之緣由。考量集團間受控交易已占全部交易金額 2/3 強，稽徵機關查核交易之型態與以往大不相同，而近年來開發中國家因大量引進投資，參與跨國受控交易程度日益加深，其國內大部分的稅基與跨國集團間受控交易息息相關，面對複雜移轉訂價議題之查核已力不從心。初步估計開發中國家因租稅規避、移轉訂價濫用及進出口偽報已占其境內非法資金流動金額近 2/3，儘管開發中國家警覺到這樣現象將不利國家穩定發展，但極度不足的查核能力導致這些國家無力處理移轉訂價問題，OECD、EC 及 WBG 因此合作推動以移轉訂價為主題之能

力建構方案。

本項方案包括政策改革及能力建構兩個面向。政策改革部分，提供建立移轉訂價法制及稽徵程序之架構；能力建構部分，提供個別國家及地區性能力建構計畫。透過緊密性、組織性合作，確保整套計畫朝向目標且在一致性、完整性前提下運作，期使開發中國家之移轉訂價法制符合國際標準，與國際接軌。目前已有 16 個開發中國家參與本項計畫且成效卓著，例如：衣索匹亞及牙買加已完成移轉訂價立法、肯亞在 2013 至 2014 年間稅收金額倍數成長且完成預先訂價協議立法、越南在 2013 至 2014 年間稅收成長 3 倍且已完成預先訂價協議立法、辛巴威因為參與移轉訂價研討會獲得與會者建議，贏得移轉訂價稅務訴訟成功徵起 1 億 5 百萬美金稅收，同時完成移轉訂價立法及加入多邊工具專案小組。

目前仍有許多國家提出參與本項計畫方案之申請，主講人在報告最後特別呼籲各國展開行動以期有效率、公平、透明地因應跨國反避稅挑戰。前開行動應該符合「以身作則」及「全球夥伴」原則，也就是應關注國內及區域性法令與其法令對於其他國家的外溢效果，以及研擬租稅監管、國內大眾融資、打擊租稅規避、非法資金流通之國際一致性處理準則。

(二) 越南實施效益

越南於 2006 年至 2011 年間開始規劃移轉訂價制度，包括 2010 年發布 66 號指令（越南移轉訂價指導原則）及發展涵蓋移轉訂價議題在內的稅捐依從度選查指南。然越南沒有移轉訂價小組及專家成員、缺乏移轉訂價審查手冊，也未建立風險管理及各項指標資料庫，因此推動效率十分有限，亟需進一步的跨國協助。因此，越南財政部在 2012 年參與移轉訂價能力建構方案，並擬定 2012 年至 2015 年間執行移轉訂價實務查核行動計畫，在國際協助下推動移轉訂價查核。越南參與本項計畫的目標及預期成效說明如下：

目標：在不影響外資對越南投資意願前提下，有效地因應不當移轉訂價問題及徵起合理之稅收。

預期成果：強化移轉訂價政策、完備法令規定及提升稅務局查核人員之專業知能及查核技巧。

預期產出：

- 1.檢視現行法規並提出配套措施，包括：預先訂價協議、避風港法則等。
- 2.建立移轉訂價重點及專責查核小組，俾強化風險評估等移轉訂價查核程序。
- 3.提升整體能力，透過加強人員訓練及專家素質提升等方式建構移轉訂價整體能力。
- 4.資料庫之研究。

在 2012 年至 2015 年間，越南參與移轉訂價能力建構方案成果斐然，不論質與量均有顯著提升，茲分就法制、查核能力、查核成效等方面簡要說明：
法制面：發布預先訂價協議法規及受控交易書表格式。

編制架構：截至 2015 年 9 月，完成中央專責查核小組及 4 處地方重點查核小組之建置。

能力建構之提升：數千名國稅局查核人員接受 OECD/EC/WBG 提供之訓練，包括移轉訂價、預先訂價協議之座談會及 3-4 門 OECD 之訓練課程，每次訓練課程平均有 40 至 60 名國稅局人員及 20 名地方查核大型納稅人之人員與會。

查核成效：2013 年查核 1,592 件移轉訂價相關案件、調增所得額 1 億 5,200 萬美金、增加補稅及罰款 7,200 萬美金；2014 年查核 2,866 件移轉訂價相關案件，調增所得額 2 億 7,700 萬美金、增加補稅及罰款 8,100 萬美金。

(三) 辛巴威實施效益

辛巴威財政收入成長比例從 2010 年的 9%急遽下降到 2014 年-6%，各項資源及財政短缺無法支援政府各項施政需要，在跨國企業之課稅查核方面，加值型營業稅鉅額退稅申請導致大型跨國集團稅收貢獻極其微小，又跨國企業集團組職、持股結構及交易的複雜程度高，辛巴威現有稅法及稅局查核人力均無法有效執行查核，此外跨境資訊交換亦未能有效發揮效用，辛巴威決定加入 OECD/EC/WBG 之移轉訂價能力建構方案。

2015 年辛巴威接受 3 項移轉訂價訓練課程，每項訓練課程為期 5 天，共 32 位官員參訓，涵蓋律師、查帳員、訓練人員。此外，移轉訂價法律也修正。以往查核補稅案件徵起稅收約占辛巴威稅局(Zimbabwe Revenue Authority, ZIMRA)整體稅收 4%，統計資料顯示 2013 年為 1 億 5,300 萬美元、

2014 年為 1 億 6,000 萬美元，但截至 2015 年 9 月底止，稅收已成長至 2 億 1,100 萬美元，可謂辛巴威自 2015 年 10 月起參與移轉訂價訓練計畫初步成效之展現。

辛巴威代表進一步說明，加入本項移轉訂價計畫後，該國統計 2015 年移轉訂價查核調整之稅收為 4,800 萬美元，同時修正移轉訂價法規，增訂移轉訂價文據要求規定，自 2016 年 1 月起實施。辛巴威代表並說明該國未來努力方向，包括界定及因應移轉訂價與其他國際租稅風險、減少移轉訂價之稅務訴訟案件，並提供一致性且與國際標準相調和查核方式。

議程三、無國界稅務查核(Tax Inspectors Without Borders, TIWB)

OEDE 及 UNDP 於 2015 年 7 月假衣索匹亞首都阿迪斯阿貝巴召開之聯合國第 3 屆發展籌資國際會議(FiD3)上，正式宣布了 TIWB 夥伴合作計畫。TIWB 是一項全新能力建構倡議，挑選有經驗稅務查核專家實地協助開發中國家稅捐稽徵單位進行稅務調查，期縮小理論及實務之差距，具體提供開發中國家協助。本議題首先由 UNDP 指派之專家說明 TIWB 計畫內容，另分別介紹 TIWB 與迦納、塞內加爾及肯亞合作之案例，因部分案例以法文介紹，爰擇要就 UNDP 介紹之 TIWB 計畫及 TIWB 與迦納之合作案例進行說明。

一、無國界稅務查核－OECD／UNDP 專案計畫

主講人：Mr. Martin, OECD 政策及 UNDP 方案協助理事會代表

促進國內資源整合攸關國家發展，聯合國大會(United Nations General Assembly)在阿迪斯阿貝巴行動議程(AAAA)中揭示：「UN 注意到各界持續不斷努力，包括：IMF 能力建構協助計畫、OECD 推動無國界稅務查核倡議等。我們理解不同開發中國家需要來自多邊、區域性、雙邊或南南組織提供技術性協助。此外，20 國集團財政部長及央行總裁峰會也提到：「IMF、WBG、UN 及 OECD 已提供必要而適切技術性協助，俾利開發中國家因應現階段面臨國內資源整合挑戰，包括 BEPS 問題。」

主講人進一步分析，目前開發中國家所普遍欠缺租稅查核專家以有效解決稅收短缺問題，根據國際經驗，當一個國家稅收占國內生產毛額比重低於 10%~15%，意味著國家欠缺穩定收入支應所需之各項支出，將會產生嚴重負面效果。IMF

建議開發中國家對大型企業展開稅務查核，估計藉由對大型企業加強稅務查核，可增加國內稅收 60%至 80%。於此背景下，TIWB 於焉產生。茲分就 TIWB 之定義、試驗階段成果及運作方式，擇要說明如下：

(一) TIWB 之定義

所謂 TIWB，是直接派遣有經驗稅務查核專家到開發中國家實地協助稅務查核之進行，透過「從做中學習」方式，將查核經驗及技巧移轉給當地稅務查核人員，提升查核效率。前開 TIWB 計畫稅務查核專家，涵蓋現職及退休稅務專家，可充分滿足開發中國家需要。

(二) TIWB 試驗階段成果

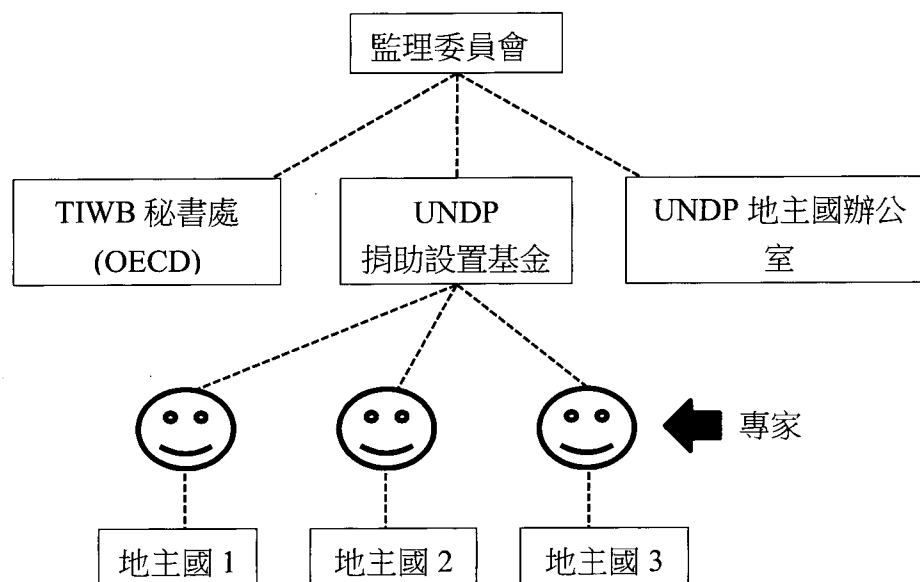
TIWB 計畫成形後，於 2013 至 2014 年間，開始擇定部分開發中國家進行為期 18 個月試驗操作，提供全方位稅務查核協助。這段期間成果表現在稅務查核品質與查核一致性之改善、查核技巧穩定提升、納稅義務人稅務依從程度增加、稅收成長等面向。此外，就長期效益而言，政府施政自信程度提升、整體納稅依從度強化及更為公平有效率之稅制，更為開發中國家帶來利益。

在肯亞，2013 年至 2014 年間，因為 TIWB 在稅務上協助，稅收從 5,200 萬美金倍數成長到 1 億 700 萬美金；在哥倫比亞，移轉訂價查核增加稅收 10 倍之多；在越南，查核件數由 1 件增加到 100 件，稅收也因此增加 4,000 萬美元，成果斐然。

(三) TIWB 運作方式

需要 TIWB 稅務支援的開發中國家，向設於 OECD 總部 TIWB 秘書處提出需求，秘書處本身擔任情報技術交換所角色，負責媒合稅務專家及開發中國家，一旦雙方達成合意後，將簽署派遣協議，同時 TIWB 秘書處及 UNDP 設置於各國之辦公室，也會居間提供各項必要協助。

有關派遣專家至開發中國家提供稅務協助各項開支，目前來自於多項資金來源，包括各開發中國家設置之基金、派遣贊助資金、家執行捐助基金、全額捐助資金等，有 UNDP 統籌管理運用。



二、實際案例分享－TIWB 及迦納

主講人：Mr. Guswin Okkerse, 荷蘭國稅局查帳員、Mr. Kwame Owusu, 迦納稅務局移轉訂價查核小組組長

為讓與會者充分了解 TIWB 操作模式，本次會議介紹了幾個 TIWB 合作個案，其中荷蘭與迦納個案十分詳盡且具效益，使用英文介紹且附有完整簡報資料，爰分就荷蘭及迦納之簡報內容，擇要摘述於本報告。

(一) 荷蘭觀點

1. 合作計畫緣起

2013 年間，迦納提出 TIWB 稅務協助需求，地點位於迦納首都阿克拉大型納稅人辦公室(Large Taxpayer Office, LTO)。估計有 35-45 件移轉訂價查核案件須進行協助審查，主要行業別為採礦業、石油業、電信業等。所需 TIWB 專家，須具備高度複雜跨國移轉訂價查核實務經驗、嚴守個案保密原則，同時必須具備領導、訓練及監督管理經驗。

2. 過程

迦納與荷蘭共同簽署合作協議，內容涵蓋協助形式、保密規定及使用 OECD 發布各項工具手冊。工作期間，與荷蘭方面，密集與荷蘭財政部、國際事務司及荷蘭駐阿克拉大使館聯繫，謹守政治財政分際；迦納方面，與迦納稅務局(Ghana Revenue Authority, GRA)國內稅收署(Domestic Tax Revenue Division, DTRD)署長及組長會談協助計畫之規劃及操作方式，實務運作上，與阿克拉大型納稅人辦公室移轉訂價小組組長與組員合作，同時也協助大型納稅人辦公室有關查核人員之管理訓練事宜。

迦納移轉訂價法令於 2012 年 7 月間發布，自 2012 年 9 月 14 日起生效。其內容主要採 OECD 移轉訂價移轉訂價指導原則之規定。OECD 已經協助迦納擬具操作手冊及實務上所需之各項文件資料，包括移轉訂價交易之申報書表均已完備。此外，該國的移轉訂價專責查核小組也於 2013 年間成立。提供協助內容包括：移轉訂價選案、審查的前置作業、初步審核結果之複核、下一階段審核方式之討論等，也就是持續尋求最好審核方式，追求下一階段精進。

3. 觀察

就宏觀面(Macro)觀之，迦納應致力於立法的協調一致性，也就是應盤點國內是否有部分法令規定超越移轉訂價法規，導致查核受限；就中觀面(Meso)觀之，組織內的緊密合作是重要核心，經驗分享與能力建構同樣重要；就微觀面(Micro)觀之，首重於查核工具之精進，包括：一般性實務查核技術應普遍落實、法令相關知識、納稅義務人商業活動之了解、適用移轉訂價法令規定之知識、租稅稅權合理分配之國際觀點及警覺、運用網路或集團網站獲取課稅資訊、培養團體查核能力、大小企業個案之查核等；就技術面(Technical)觀之，迦納應善用移轉訂價可比較利潤法、強化可比較程度分析、建立資料庫以解決可比較資料不易尋找之困境，同時增加商業活動資訊之取得，以提升移轉訂價查核效能。

(二) 迦納觀點

如同前面荷蘭代表所提到現況，迦納與發布移轉訂價法令後，隨即成立專責查核小組。然嚴峻的挑戰才正要開始。迦納面對跨國企業移轉訂價之查核顯得束手無策，首先，應開如何開啟查核？迦納稅務局查核人員對於大型企業查核欠缺經驗，更遑論移轉訂價之查核。

迦納將國內面臨困境向 OECD 技術顧問提出以尋求協助，OECD 建議迦

納參與 TIWB 稅務協助計畫，藉由 TIWB 派遣資深稅務專員在當地國提供協助，有地利之優勢，相關分析均為迦納境內資訊，效果會比迦納派遣查核人員到國外學習效果為佳，爰迦納有機會接觸此計畫，於 2013 年與荷蘭稅局簽署合作備忘錄。TIWB 小組從 2013 年 12 月首度派員前往迦納，此後分別於 2014 年 3 月、2015 年 1 月及 9 月，分別派員協助。

TIWB 協助計畫提供高風險課稅事項之界定、移轉訂價查核案件之檢視及查核架構等，迦納移轉訂價專責小組也擬出多項執行移轉訂價所需政策面協助議題，並獲得具體協助。對迦納而言，受惠於 TIWB 協助計畫重要項目整理如下：

1. 提升查核人員對於界定移轉訂價議題之理解程度。
2. 建立查核人員執行移轉訂價案件審查之自信心。
3. 有助於查核人員查核技能之精進，俾其專業可與納稅人齊頭並進。
4. 強化申報書表設計以利稅捐稽徵所需。
5. 查核小組對於法規執行之疑慮被重視，並提交財政部統籌辦理。
6. 迦納與荷蘭稅局的合作關係更為友好緊密。

議程四、協助開發中國家有效執行自動資訊交換

(一) 背景說明

國家永續發展仰賴稅收，提升租稅透明度係防止租稅逃漏之重要議題，倘租稅不透明，即使再好的租稅法律制度都無法有效防杜逃漏稅，影響一國稅收及國內社會經濟發展。

過去五年，租稅透明度及執行個案資訊交換標準均有重大進展。在 2014 年，OECD 於 2014 年發布一項進階標準－自動資訊交換(Automatic Exchange of Information, AEOI) 準則(即「金融帳戶資訊自動交換準則」，該準則包括「共同申報及應行注意標準」及「主管機關協定」)，全球稅務主管機關藉由此項新準則，每年獲取其居住者海外金融資訊，有效減少租稅逃漏。OECD 倡導自動資訊交換，係為確保各國能自提升稅務透明度中獲益；為有效解決相關租稅逃漏問題，有賴各國稅務主管機關相互合作，開發中國家亦需共同參與，以打擊租稅逃漏。

自動資訊交換準則已獲廣泛支持，計有 94 個國家或地區(其中包含許多

開發中國家) 公開承諾採用自動資訊交換準則，預計於 2017 年或 2018 年開始執行自動資訊交換。開發中國家亦能從自動資訊交換中獲得許多益處，可透過自動資訊交換取得之資訊，查緝逃漏及打擊非法資金流動。換言之，即使租稅逃漏為全球現象，但開發中國家能藉由審查相關資訊而徵得大量逃漏稅額，有益其國家稅收。

然而，許多開發中國家需透過協助，方能有效且即時執行自動資訊交換準則。為確保所有國家皆能參與自動資訊交換計畫（尤其是開發中國家），OECD 及全球稅務透明度與資訊交換論壇（以下簡稱全球論壇）提出相關計畫協助開發中國家建構相關能力，包括：(1)自動資訊交換集團之建立(AEOI Group)；(2)試點計畫(Pilot Projects)；(3)訓練研討會(Training)及(4)雙邊協助(Bilateral assistance)。

由於體認開發中國家需要協助，國際社會不斷地表達其對開發中國家執行自動資訊交換能力建構之支持（包括 G20 財長及領導人聲明等），2014 年 9 月間之 G20 財長及央行總裁特別要求 OECD、全球論壇與世界銀行集團及其他組織，一同執行試點計畫以協助開發中國家執行自動資訊交換準則。其中全球論壇主要領導執行自動資訊交換相關工作，以確保開發中國家有能力的藉由發展自動資訊交換準則而獲益。然自動資訊交換之執行仍存在以下挑戰：一、如何建立開發中國家對自動資訊交換標準之認識；二、如何確保開發中國家參與自動資訊交換標準之意願；三、如何建立開發中國家執行自動資訊交換能力。

(二) 稅務透明度對開發中國家之重要性

相較於已開發國家，開發中國家財富有很高比例藏置於海外，估計顯示所有中東及非洲國家之財富，分別約 25%及 33%被安置在海外，相對地，北美和西歐之財富，僅 2%和 8%。為打擊租稅逃漏，各國政府必須透過國際間稅務合作及稅務資訊共享方能處理，僅靠單一個國家之力，即使具備完善國內稅法及稅務行政，租稅逃漏者仍可規避相關規範，將應稅財富移轉至海外地區，倘開發中國家皆能參與 OECD 發展之自動資訊交換標準，將能有效解決前述問題。

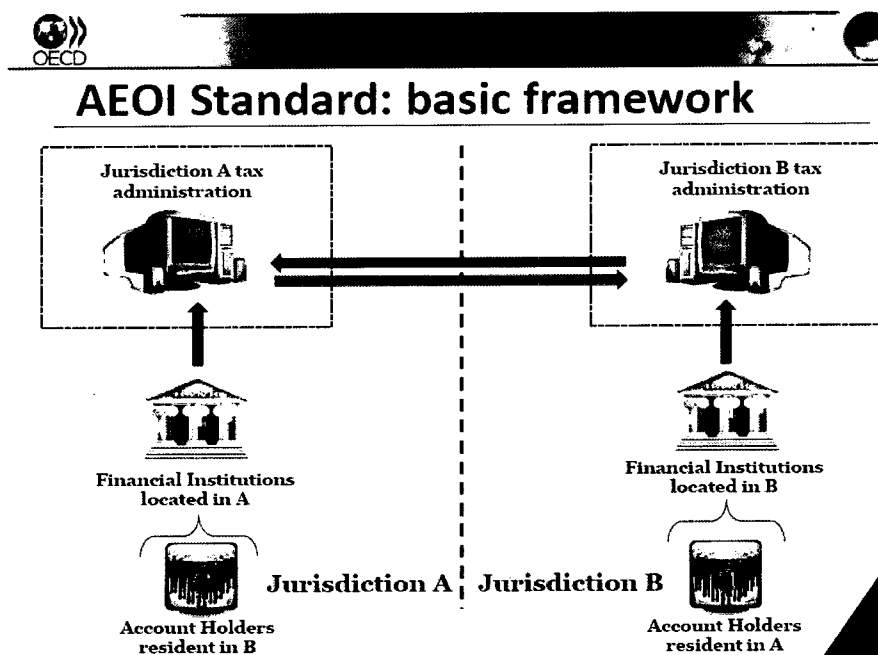
透過參與自動資訊交換標準，開發中國家能查得其居住者藏於海外之應稅財富，並藉由自動資訊交換取得其居住者海外財富之相關資訊，打擊租稅

逃漏。此外，為有效執行自動資訊交換，開發中國家需建構相關能力，增進其稅務機關行政能力及效率，並參照各國經驗，改善其國內稅法規定，使打擊租稅逃漏之相關規範網絡能更加緊密。透過前述方式，開發中國家將取得更多資源並增加稅收，使其能擁有更多資源進行國內政策之配置使用，健全發展社會經濟。

在推行自動資訊交換標準方面，全球論壇有其不可或缺的地位。全球論壇領導自動資訊交換相關計畫之推行，對於開發中國家執行自動資訊交換所面臨問題給予建議及協助，惟仍有許多開發中國家尚未瞭解自動資訊交換之內容與效益，爰全球論壇另一重要任務，為提升開發中國家對自動資訊交換標準之認識，協助其參與以符合國際標準，提升其國內稅務資訊透明度，並強化稅務行政能力。此外，除有能力提供及取得相關稅務資訊外，如何應用相關稅務資訊審查稅務申報案件亦是主要重點項目，全球論壇透過教育訓練等方式協助稅務審查人員能有效使用全球自動資訊交換架構以查核跨境稅務案件。

(三) 自動資訊交換之基本架構

自動資訊交換標準之基本架構，為一國金融機構擁有他國居住者金融帳戶資訊時，該國稅務機關蒐集相關資訊後，與他國交換其居住者金融帳戶資訊。其概念簡圖如下：



(四) 執行自動資訊交換之效益

透過資訊交換，各國在查核租稅逃漏上將有大幅進展，尤其是開發中國家所受影響較已開發國家為大。透過自動資訊交換，將能有效地降低納稅義務人逃漏稅誘因，提升稅收。透過打擊租稅逃漏，一國政府能建立一般民眾對其信任度，政府在推行後續相關政策將較易獲得人民支持，使該國金融體系相對穩定，對於其社會經濟發展皆有益處。此外，透過自動資訊交換標準之執行，各國政府將能完善其國內相關稅制及促使稅務行政現代化。自動資訊交換標準若能越早執行，各國將能越早享受執行自動資訊交換之效益。

(五) 全球論壇於 2014 及 2015 年提供之支援

為利一國家或地區有效執行自動資訊交換，必須滿足四個必要要件：(1) 國際法律協定；(2) 國內法律架構；(3) 行政及資訊科技設備及(4) 保密及資料保護。各國所需協助範圍及程度，隨其是否已具備前述要件與金融部門大小及組成而有不同。

在 2014 至 2015 年，全球論壇已透過下述方法協助國家或地區執行上述四要件：(1) 自動資訊交換集團之建立；(2) 試點計畫；(3) 訓練研討會及(4) 雙邊協助。

在 2013 年，全球論壇建立自動資訊交換集團，開放所有全球論壇成員參加，自動資訊交換社群工作係為回應 G20 要求，監督自動資訊交換全球新標準之執行，以及促進開發中國家參與新準則。尤其鼓勵開發中國家參加，以提升遵行相關準則之意識及同儕知識分享機會。

試點計畫是透過階段性方法執行自動資訊交換準則，在計劃管理、法律架構、保密及資料保護、資訊科技設備及資訊使用有效性等方面支持開發中國家。迄今已有 7 個國家表達願意參與自動資訊交換試點計畫，其為阿爾巴尼亞、哥倫比亞、迦納、摩洛哥、巴基斯坦、菲律賓及烏干達，其中阿爾巴尼亞、哥倫比亞、迦納和菲律賓分別與試點夥伴義大利、西班牙、英國、澳洲合作，經試點計畫後實地訪查顯示，這些開發中國家表示願意加入並執行自動資訊交換標準，全球論壇其他成員參與試點計畫之意願也因此提升。

全球論壇為執行自動資訊交換訓練計畫，已舉行 9 場區域型自動資訊交換研討會，總計 120 個國家或地區，超過 400 位參與者參加相關研討會，為全球論壇舉辦以來召開最密集且參加率最高之訓練計畫，顯示各國對自動資

訊交換訓練之高度需求。這些訓練研討會重點為提升遵行自動資訊交換準則意識及使各國能即時且有效執行該準則，相關計劃更進一步提升各國政策與全球論壇準則制定者間關係，以利全球論壇瞭解 2016 年需要進一步支援之領域。

雙邊協助持續進行中，尤其對開發中國家提供建議及支援，包括立法草案、協助當地金融產業必要諮詢及資料機密與保護要求之諮詢，透過相關支援，使全球論壇能以有效且合宜方式提供開發中國家協助，確保自動資訊交換有效且及時執行。

自動資訊交換準則於 2014 年發布後，全球論壇提供之協助，開展了小型且目標明確之試驗，且已產生重要結論，提供能達到具體成效之支援模式。2014 至 2015 年之支援，展現全球論壇在此工作之創新及效率。首先，全球論壇與大多數開發中國家間有著良好關係，且已提升對自動資訊交換之意識。藉由全球論壇對執行自動資訊交換之支援，開發中國家高階政策制定者開始注意自動資訊交換，並且促使這些國家參與自動資訊交換協議。例如，賽席爾群島在 2014 年中接受全球論壇支援後，承諾將在 2017 年實施自動資訊交換。藉由賽席爾群島經驗，全球論壇將在加勒比海建立區域關係，有效同時協助許多國家。

試點計畫和雙邊支援計畫將持續支援施行自動資訊交換。例如，試點計畫中阿爾巴尼亞和迦納，因該兩國為無金融中心之開發中國家，所以並未被要求承諾在特定時點開始自動資訊交換，但藉由全球論壇協助，該兩國願意和大多數 G20 及 OECD 國家同步，於 2018 年開始實施自動資訊交換，且全球論壇將持續提供支援。

(六) 結論

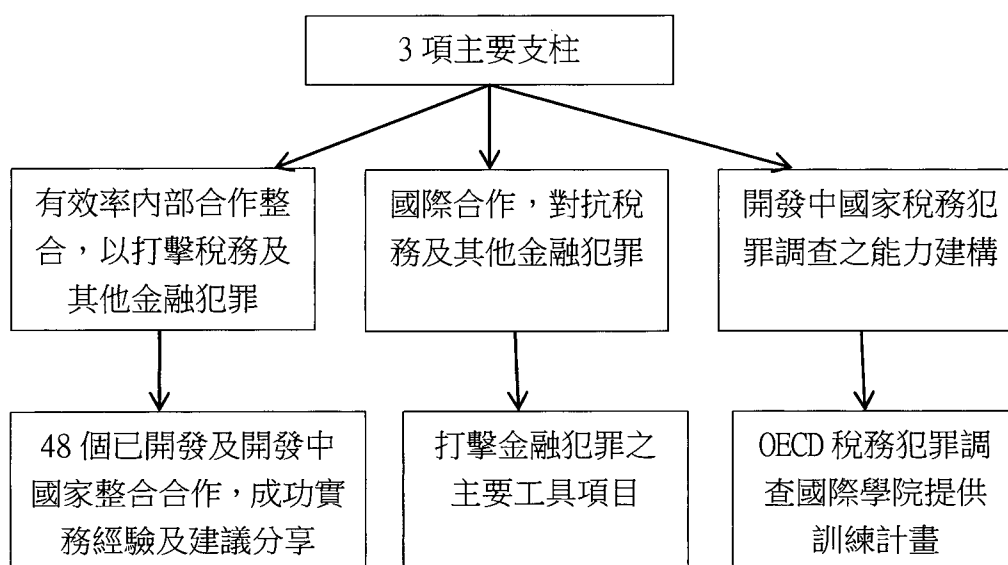
自動資訊交換是以全球標準基礎設計，當越多國家承諾參與資訊交換，代表越多資訊被提供，可有效打擊租稅逃漏，且廣泛地執行全球標準能確保各國間公平競爭，同時減少政府及金融部門成本。因此，各國（尤其是開發中國家）有必要一起參與並執行自動資訊交換標準，增進各國稅收及改善其社會經濟環境，達成永續發展目標。

議程五、奧斯陸對話：開發中國家稅務犯罪調查之能力建構

主講人：Mr. Achim Pross, OECD 國際合作及稅務行政組組長

為回應 2030 年以前達到 SDGs 目標 16、「推動和平及包容的社會」有關大幅減少非法融資與軍火流通，強化貪污資產(Stolen Asset)的追回，以及對抗各種形式的組織犯罪」之子計畫執行，奧斯陸對話積極推動應集合所有政府力量打擊稅務及其他金融犯罪。OECD 稅務犯罪調查國際學院提供相關訓練計畫給來自世界各地查核人員、檢察官、法官及其他官員，內容著重於近期先進查核技術，並分享查核經驗，本次會議受邀請 OECD 代表說明 OECD 稅務及犯罪調查國技學院近年推動之進展。

OECD 代表說明，奧斯陸對話所倡議是一套跨國政府總動員合作方法，其操作方式可以下圖說明：



奧斯陸對話所倡議跨國政府合作法，透過高質化政策設計、強化政策透明度、更有效率情報蒐集，共同對抗非法資金流通。OECD 代表強調，政府間合作重要性在於預防、打擊與偵查犯罪，進而回復非法活動進行前狀態，保障開發中國家甚至全球金融秩序。

OECD 提供了最佳實務供各國參考，包括：強化法制架構、強化行政及實務執行能力以預防、偵查、調查及告發金融犯罪。2015 年 9 月份在荷蘭阿姆斯特丹舉辦的第 4 屆租稅與犯罪論壇所獲致 2 項建議，也可做為各國採行參考，相關建議包括：各國稅捐稽徵機關均應向金融情報中心(Financial Intelligence Unit,

FIU)取得完整可疑交易報告(Suspicious Transaction Reports, STRs)、各領域應修正其法規架構，同意稅捐稽徵機關可取得及運用前開 STRs 於稅捐查核程序中。

議題六、國家、國民及權責之有效性

本議題討論國家建立與稅務的關係，近期有關租稅在國家、國民及權責之有效性當中應扮演何種角色，已被各界關注及討論。對開發中國家而言，租稅意味著某種形式社會財政契約，相對也需提供符合納稅人期待公共服務。本次會議邀請國際學者、國際組織及稅務官員，分就 3 項子題深入討論。

一、租稅：文明的代價或巨獸的貢獻

主講人：**Mr. Lant Pritchett**, 哈佛大學甘迺迪政府學院教授

有關租稅及國家發展間關係，目前以亞當史密斯(Adam Smith)所提出「簡單稅」(easy tax)及尼古拉斯卡爾多(Nicholas Kaldor)所提出「公共收入」(Public Revenue)理論最為重要。亞當史密斯提出「簡單稅」，並非輕稅，而是指平等及法定稅收，具有合理稅收分類和標準，高效率稽徵行政，且稅收應用於建設或所小貧富差距。至於尼古拉斯卡爾多所提出「公共收入」理論，認為資源短缺及不足誘因，將限制經濟發展，也就是公共收入以經濟發展為重觀點下，其重要性不易被彰顯。主講人分就 3 項觀點探討租稅就係「價格」或為「貢獻」，茲分述如下：

(一) 政府提供服務「會計成本」與「經濟成本」

會計成本是在一定預算額度下加總各項支出之金額，經濟成本則是一種產出某項產品最小成本概念。政府所支出會計成本與經濟成本之差額部分，對國民來說通常不會帶來額外效益，舉例而言，政府即使增加用於每位學生之教育支出預算，惟其效益仍不及私部門，主要因為私部門反映是經濟成本。

(二) 政府生產私部門財貨的良性循環與惡性循環

假設政府部門和私部門一樣，都提供 Q 服務（包括學校、健康、電力、道路），隨著所得程度提高，人民對於 Q 服務的品質將隨之提升。主講人用許多統計圖表說明公、私部門提供相同服務正向及負向循環，歸納出 3 種可能結果，包括：部分服務僅能由公部門或私部門擇一提供（例如：基礎教育、

保健診療)、付費始可增加享有服務(例如:電力、用水、保全服務)及私部門通常不願意提供而以公部門為主服務(例如:道路)

(三)「社會保險計畫」及「獨有的社會福利計畫」

按照精算公平市價強制要求購買保險,已經是近代密集討論政治性議題,通常和這個議題結合在一起討論就是社會保險租稅化問題。有時候這樣社會福利稅額可能高到令政治人物卻步而不敢推動,此時及必須仰賴私部門提供類似服務。

二、租稅道德：衡量納稅人付稅之意願

主講人: **Ms. Angel Melguizo, OECD 發展中心拉丁美洲和加勒比組組長**

統計資料顯示,拉丁美洲租稅規避問題長期以來未能被有效解決。主講人表示,啟動租稅道德之研究計畫動機包括:

- (一) 稅收比重偏低的原因除了稅務稽徵行政效能不彰及執行稅法能力不足等原因外,應該還包括社會偏好在內。
- (二) 財政法定主義觀念在開發中國家普遍低落,主要因為開發中國家人民通常不相信稅收會被正確運用,導致人民納稅意願低落。單方面強化稅捐稽徵執行面各項措施顯然不足,根本解決之道仍在改善納稅人與政府之間關係。

主講人表示,人民或公司如果預期可以從政府方面得到較佳公共服務,擇期相對願意支付較高租稅,因此,租稅政策之分析本質上無法與公共支出脫鉤。OECD 進行租稅政策分析採用方法包括租稅效益分析法、研究室實驗法、軟體資料分析法等。

首先,主講人說明世界各地租稅道德差異性。為了瞭解世界各地租稅道德差異程度,主講人提供一份問卷統計:如果有機會,您會躲避課稅嗎?請選擇量尺數字,1 代表總是會、10 代表未曾如此。問卷樣本數涵蓋 55 個國家,依地區別分為中西歐、東歐、亞洲、非洲、北美洲與大洋洲、拉丁美洲與加勒比,回收有效問卷約 5 萬 2,000 份。統計資料顯示,躲避課稅機率除東歐約 50%、中西歐將近 60%,其餘地區均高於 60%。經過交叉比對婚姻狀況、宗教、性別、教育程度、就業情況、所得分位、經濟狀況、民主程度、政府信賴程度等項目,實證分析結果影響高租稅道德的因素排序為民主化程度、教育、政府信賴程度、性別(女

性)、宗教及教育程度。

三、菲律賓菸酒稅制改革

主講人：**Ms. Kim Jacinto-Henares**, 菲律賓國際稅收局局長

菲律賓是東南亞地區吸菸人口比例最高國家，吸菸所產生經濟成本遠遠高過菸稅稅收，估計每年吸菸產生的經濟成本為 1,770 億披索，但實施菸酒稅制改革前，每年菸稅稅收僅 250 億披索。綜觀亞洲地區，菸商強力進行政治遊說，菲律賓菸稅及香菸售價相較於世界均明顯偏低。菸品氾濫在菲律賓還衍生許多其他問題，其中最重要的當屬健康問題，由於過度吸菸及吸菸人口年輕化趨勢，菲律賓面臨極為嚴重國民健康問題，菸稅收入因為走私及避稅規畫，稅收始終短缺，菲律賓政府亦無力財政能力可指定部分稅收專款用於醫療保健，因此國內開始有菸酒稅制改革倡議，歷經超過 10 年努力，成功協調許多來自各部門利害關係人疑慮，菲律賓各界期待已久之菸酒稅制改革於焉展開。

(一) 菲律賓菸酒稅制改革重要內涵

改革主要目的是挹注資金於菲律賓寰宇健康醫療計畫(Universal Health Care Program, UHCP)，同時簡化現行酒類、菸類產品長久以來弱化課稅結構，採行措施包括：取消凍結菸酒價格與品牌分類、減少菸酒等級分類、隨同通貨膨脹調整稅率浮動稅制、處理伴隨著菸酒消費而產生國民健康議題。

(二) 菲律賓菸酒稅制改革成功因素及改革結果

主講人 Ms. Kim 強調，在菲律賓推動菸酒稅制改革難度極大，成功關鍵因素在於「以健康為訴求」成功打動菲律賓人，國內支持聲浪極高，因此政治團體轉而高度支持本法案，各方利害關係人有建設性地參與法案推動、即時性分析協助、策略性溝通技巧，加上原本支持 UHCP 的政治團體也轉而支持菸酒稅制改革以便取得稅收挹注等，都是菸酒稅制改革得以推動助力。

(三) 菲律賓菸酒稅制改革結果

菲律賓推動菸酒稅制改革後，2013 年政府稅收超徵 172 億披索，2014 年超徵 73 億披索，國內菸、酒消費量相較於 2012 年分別下降 16%及 11.2%，名目國內生產毛額由 0.5%上升到 0.9%，成果斐然。

受惠於稅收之增加，菲律賓政府用於擴大醫療照顧資金規模。增加健康保險補助支出範圍，2014 年用於健康醫療部門的預算較 2013 年成長 57%，金額由 533 億披索提高到 837 億披索，其中大部分金額將用於資助貧困家庭，

受惠家庭將由 2013 年的 420 萬戶，大幅提高到 1,470 萬戶。

主講人最後說明，雖然新菸酒稅制在菲律賓實施成效頗佳，但宥於菲律賓國內納稅風氣及民眾消費習慣，菸酒稅法仍面臨許多挑戰，包括持續有效率地依據菸酒稅法執行徵課及監理。

第 20 屆租稅協定會議

一、「防止稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)」行動計畫最終報告概述

本議題由 OECD 財政委員會第 1 工作小組主席 Andrew DAWSON、OECD 租稅政策與行政中心代表 Marlies DE RUITER 及 Valerio BARBANTINI 與談。

(一) 總論

1. 自工業革命（1869 年）迄今，全球化帶來世界經濟蓬勃發展，投資、經濟貿易活動活絡加速各項產業欣欣向榮，為企業帶來可觀利潤。企業通常會以跨國企業（Multinational Enterprises, MNEs）集團方式營運，以充分利用各國經濟特色、比較利益及競爭優勢，創造集團最大利潤。由於租稅為企業獲取利潤之成本，為追求全球稅後利潤最大化目標，MNEs 透過精心租稅規劃及安排，移轉來源地國稅基，並規避居住地國稅負，人為操作結果使得該 MNEs 於全球創造高額利潤同時，卻未負擔合宜之稅負，甚至未負擔任何稅負。倘各國政府持續漠視 MNEs 透過人為租稅規劃所造成稅基侵蝕及利潤移轉問題，不僅損及租稅公平，亦影響國際合作及國際稅制整合。
2. OECD 財政委員會（Committee on Fiscal Affairs, CFA）應 G20 遏止國際間 BEPS 行為要求，於 2013 年 2 月發布防止 BEPS 報告，同年 6 月 25 日通過防止 BEPS 行動計畫，嗣經 G20 於 2013 年 7 月 19 日財政部長會議及同年 9 月 5 日至 6 日領袖會議肯認支持，並於 2015 年 10 月提交各項行動方案最終報告。
3. 15 項行動計畫依其目的區分為一致性、實質原則、透明度及綜合項目 4 大類，各類別包括之行動計畫如下：

表 1 防止 BEPS 15 項行動計畫分類表

類別	一致性	實質原則	透明度
行動計畫	2：消除混合錯配安排之影響	6：防止租稅協定濫用	11：建立蒐集分析防止 BEPS 資料及執行計畫之方法
	4：減少因利息及其他金融支付扣除所產生之稅基侵蝕	7：防止人為規避常設機構之構成	12：要求納稅義務人揭露侵略性租稅規畫

	3：強化受控外國公司之應用	8：確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致	13：重新檢視移轉訂價之文據
	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	9：確保移轉訂價結果與風險及資本之價值一致	14：提升爭議解決機制之效率
	—	10：確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值一致	—

類別	綜合項目
行動計畫	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

(二) 透明度 (Transparency) – 行動計畫 11：方法與資料分析，包括對財政及經濟之影響如下：

1. 全球企業所得稅年度收入：在目前資訊不透明下，全球企業所得稅損失約 4% 至 10%，約 1,000 億至 2,400 億美元（以下同）。
2. 跨國企業有效稅率：與從事相同或類似產業之國內企業（非跨國企業）相較稅負減輕約 4% 至 8.5%。
3. 投資集中效果：淨國外直接投資（Foreign Direct Investment, FDI）及國內生產毛額（Gross Domestic Production, GDP）急速成長。
4. 需要更完善資料：包括衡量 BEPS 對於實質經濟活動移轉之效果、以國別報告（Country-by-Country Report, CBC Report）為基礎進行統計分析、定期更新企業所得稅統計數據。

(三) 實質原則 (Substance) – 行動計畫 8 至 10，有關移轉訂價：

1. 報告內容

- (1) 移轉訂價 (Transfer Pricing, TP) 應與價值創造之結果一致：就常規交易原則 (Arm's Length Principle)、貨物交易、利潤分割法 (Transactional Profit Split Method, 後續工作已進行規劃)、無形資產、低附加價值之集團內部服

務、成本貢獻協議（Cost Contribution Arrangement）及 TP 文據標準（涉及行動計畫 13）等原則或規則之規範修訂，使 TP 之結果與企業價值之創造一致。

(2)使 TP 與關係企業間真實交易情形一致（衡量相關經濟特性）：透過關係企業間合約內容，企業實際資產之使用及風險之假設與所執行之功能，移轉訂價相關商品或服務之特性，企業面臨之外在經濟環境，及企業內在商業目標等要件尋求可比較對象以進行移轉訂價查核分析。

(3)在「風險假設」方面，透過下列機制衡量：

- A. 首先辨認出可能存在風險。
- B. 確認依合約所假設風險。
- C. 執行功能分析。
- D. 考量個案相關事實，決定合約所假設之風險歸屬與關係企業實際風險之承擔是否一致。
- E. 依指導原則，進行風險歸屬：風險應歸屬於實際具有控制及財務負擔能力之一方。

(4)有關 TP 交易涉及無形資產之相關指導原則部分：辨認集團中實際對無形資產研發（Development）、改良（Enhancement）、維持（Maintenance）、保護（Protection）、運用（Exploitation）等功能具有控制或實際投入貢獻者。倘出資者未執行前揭重要功能，亦未承擔相關風險，顯示其僅負有財務風險，應依負有之風險調整其財務報酬；另倘出資者不負擔任何風險時，其報酬應不超過無風險交易下所能獲得之財務報酬。

(5)有關 TP 交易涉及難以評價無形資產之相關指導原則部分：允許由納稅義務人提供合宜之 TP 分析，並注意資訊不對稱問題。

2. 未來工作規劃

(1)指導原則之修訂：完善利潤分割法及金融交易之 TP 原則，並整合 TP 指導原則。

(2)新指導原則之實施：TP 交易涉及難以評價之無形資產，以及低附加價值之服務等修訂後指導原則之實施。

(3)為低所得國家提供可運用之 TP 工具組 (Toolkits)。

(四) 一致性 (Coherence) – 行動計畫 3 至 5

1. 受控外國公司 (Control Foreign Corporation, CFC) 原則之建立：

(1)建立 CFC 制度：包括 CFC 適用門檻及除外條款，將導管個體、特定常設機構 (Permanent Establishment, PE) 納入其適用範圍，並加強防範因混合錯配效果規避 CFC 所得行為之發生。

(2)建立 CFC 所得定義：規範 CFC 所得計算及分配原則，並按各國不同政策目標，提供不同認定原則，以供選擇。

2. 利息費用減除原則：

(1)建立最適減除原則：包括固定比例原則 (一般適用原則)，集團適用比例原則及非關係人債務適用原則，並建議各國將該等原則依需要納入國內法規範，建議程序如下：

- A. 指出並排除具低度利息費用減除濫用風險企業。
- B. 決定一般企業減除稅捐、利息、折舊、折耗前盈餘 (Earnings before Interest Tax Depreciation Amortization, EBITDA) 水準。
- C. 依前項水準，決定一般企業適用之減除固定比例 (10%至 30%)，並依盈餘計算可減除最大利息數額。
- D. 將實際發生利息數額與可減除最大利息數額相比較。
- F. 考量是否納入集團關係企業所適用比例。
- G. 超額利息認列原則是否僅適用於一課稅年度？
- H. 承前項，考慮是否得遞延減除規定。

(2) 2016 年及 2017 年將持續規劃，建立該減除原則與 TP 指導原則、租稅協定間相互適用原則。

3. 有害租稅競爭 (採多站方式逐步解決)：

(1)各國需對各自租稅優惠進行檢視，透過衡量納稅人享有該等優惠措施時是否於該國從事實質加值活動，找出屬有害租稅競爭之「優惠措施」。

(2)各國相互檢視各自法令 (包括建立強制性自動資訊交換網，相互檢閱各項

法令所涉租稅優惠)。

(3)於 2015 有害租稅競爭論壇 (Forum on Harmful Tax Practices, FHTP) 進行成果報告。

(五) 透明度 (Transparency) – 行動計畫 13 及 14：國別報告及爭議解決

1. 透過前述多項為達成資訊透明所實施之各項措施〔包括各國間相互檢視，強制揭露原則之確立，多邊稅務行政互助公約 (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAC) 之結盟，舉辦有害租稅競爭論壇等〕，可預見全球資訊透明之風潮將於各國進行相互國別報告 (Country-by-Country Reporting) 達到最高峰，並藉以產生資訊透明最大化效果。
2. 有關國別報告措施之確立，需先完成下列各項檔案之建置，俾逐步實施：
 - (1)各國主檔案 (Master file)：集團各關係企業需先向各該企業所在國提交主檔案，揭露其集團內部企業「組織架構」及「經營交易」模式。
 - (2)各地區性檔案 (Local file)：前揭各該關係企業再向各該企業所在國揭露其所涉集團關係企業間「交易細節資訊」。
 - (3)國別報告之組成：結合前揭各國集團關係企業地區性檔案為統整國別報告。屆時歐洲約有 7 億 5 仟萬份申報資料。
3. 國別報告實施期程規劃：2015 年以前，參與國家宜先增修訂其國內涉及實施國別報告資訊揭露要求相關法令；2015 年底前就涉及實施國別報告使用之資訊系統語言 (Extensible Markup Language, XML) 及相關指導原則進行審核；2017 年底前，跨國集團關係企業開始申報 2016 年度國別報告相關檔案資料；2018 年中，各國就前揭 2016 年度國別報告資料檔案進行傳輸；2020 年底檢討 2016 年度國別報告計畫實施情形。
4. 結語：透過前述資訊透明最低標準之建置，各國間同儕檢視 (Peer review) 效果，及各國相互承諾之其他支援工具 (包括租稅協定中相互協商之仲裁機制)，將可解決各國因資訊不對稱而產生之租稅爭議案件 (參見表 2)。

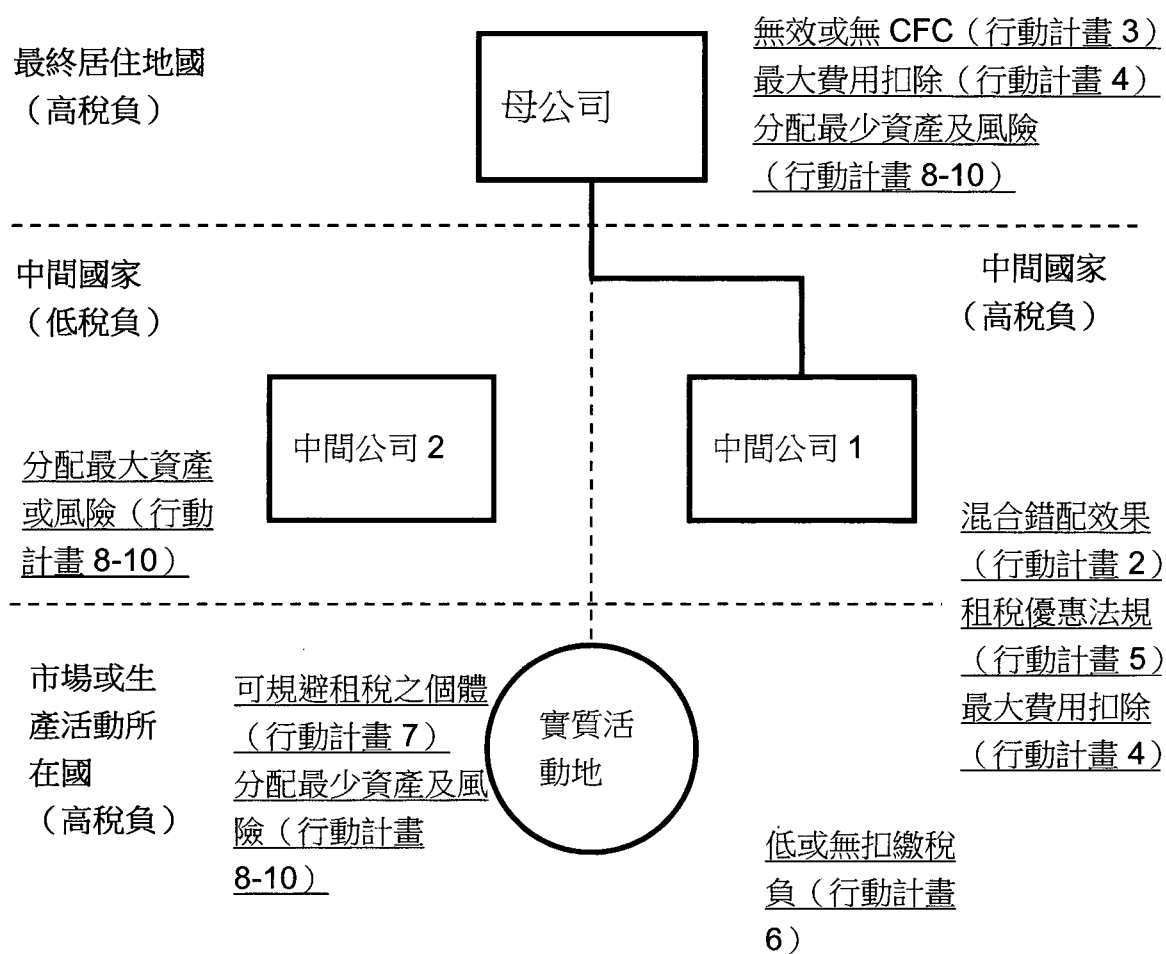
表 2 租稅協定相互協商 (Mutual Agreement Procedure, MAP) 案件及解決情形彙整表

單位：件

年度 項目	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
啟動	1,036	1,176	1,311	1,599	1,341	1,624	1,678	1,910	2,266
解決	883	843	904	951	1,348	1,187	1,146	1,299	1,571

(六) 防止 BEPS 之衝擊

1. 集團關係企業從事 BEPS 活動透過下圖相對應之行動計畫予以改善或解決



2. 上列各行動計畫內容簡介：

行動計畫	重要內容摘要
2	各國於國內法中制定防止混合錯配之應對工具 (包括主要應對原

	則、防衛性應對原則或其組合) 為通則。另各國應於法明定，在避免雙重課稅之原則下亦需防範雙重不課稅問題之發生。
3	各國宜在國內法CFC所得定義中，納入存有BEPS疑慮之所得，例如涉及電子商務所得等。
4	限制利息費用之減除：可減除利息費用上限之通則，為按EBITDA之一定比例（介於10%至30%間）計算；另得視情形納入適用於集團間之減除比例。
5	在判別智慧財產（IP）相關租稅優惠法規是否構成有害租稅競爭時，應以研發費用為指標，衡量其與IP優惠活動之關聯性為原則。強制與其他國家就國內公布之法令進行自動資訊交換。
6	透過訂定防止租稅協定競購之最低標準，並增修訂其他防止租稅協定濫用條款，俾解決租稅協定濫用問題。
7	就已知規避PE原則之手段訂定規範，例如：佣金合約取代傳統經銷合約，以規避代理人（Agency）PE；藉人為規劃分解營業活動，使各該活動分別符合僅從事單純準備或輔助性質適用PE排除規定，規避營業利潤之課稅；分割工程合約，使各合約均不超過構成工程（Project）PE之期間規定等。
8至10	藉由增修訂TP指導原則，使企業實質從事之活動與所創造之價值相互連結：包括如何與實際交易聯結、風險如何分配、無形資產（包括價值難以量化之無形資產、成本分攤原則）之查核、商品交易與服務等。

3. 透過前揭各該行動計畫，使資訊更為透明；新規則制定或舊規則修訂，提升法律適用之確定性及爭議解決有效性，並持續監督，在其相互作用下預期可產生綜合效應，以遏止 MNEs 從事稅基侵蝕及利潤移轉活動，解決各國稅捐機關依現行制度無法按經濟活動實質課稅問題，獲取應得之合宜稅收。

(七) 未來工作

1. 導入防止 BEPS：OECD 正進行 TP 指導原則之修訂。涉及租稅協定部分，修訂並發布 OECD 稅約範本及註釋外，各國另需配合重新諮商既有租稅協定條文，或建置多邊工具，俾導入實施新條文。涉及國內法部分，需各國完成國內立法程序，以完備各國執行各項新措施法源依據。
2. 持續監督 BEPS 計畫。
3. 執行工具及報告：將防止 BEPS 結論具體轉化為可執行之工具及報告，以利開發中國家參與（即完成 8 項產出計畫）。此 8 項產出計畫涉及之議題不侷限於防止 BEPS，其內容為租稅優惠之制定、TP 可比較原則、資產間接轉讓之課稅、TP 文據之最低要求、租稅協定諮商能力之養成、指出具稅基侵蝕疑慮之所得、供應鏈管理及防止 BEPS 風險評估等 8 個項目。
4. 全球參與：按 2015 年於土耳其舉行之 G20 財長會議決議，G20 將持續關注全球 BEPS 計畫實施情形，並籲請 OECD 於 2016 年初建置合宜架構，使有興趣加入該計畫之非 G20 會員國家及地區（尤其是開發中國家），得於同等基礎下共同參與。

二、BEPS 行動計畫 1 (數位經濟時代之租稅挑戰)及行動計畫 2 (消除混合錯配安排之影響)成果及相關議題

本議題由主席 Edouard MARGUS、Marcus PONTES 及 OECD 秘書 Maikel EVERS 與談。

(一) 行動計畫 1 最終報告

數位經濟工作小組是 OECD 財政委員會(CFA)所屬分支機構，G20 中非 OECD 會員國以合作夥伴形式參與，並享有與 OECD 會員國同等發言權。該工作小組於 2013 年 9 月成立，工作小組廣泛諮詢利害關係人意見，並對商業界、社會各界、學術界以及開發中國家提出之書面意見進行分析。嗣於 2014 年 9 月發布期中報告，並於 2015 年 10 月發布最終報告。

1. 數位經濟未來發展

數位經濟是資訊和通訊技術 (ICT)引發轉型過程之產物。ICT 之革新使科

技更加價廉、更具影響力、更為標準化，使經濟各領域中不斷改進流程和激勵創新。由於數位經濟漸成為其經濟本身，欲將數位經濟自經濟其他範疇明確區分(ring-fence)相當困難。

數位經濟及其商業模式都具有影響稅收之特徵，包括：移動性 (Mobility)、對資料依賴性(Reliance on data)、社群效應(Network effects)、多邊商業模式 (Multi-sided-business)、壟斷或寡占傾向 (Tendency towards monopoly or oligopoly)和波動性(Volatility)等。

數位經濟之商業模式包括電子商務、各類應用軟體商店(app)、線上廣告、雲端計算、參與式網路平臺、快速交易和線上支付服務等。同時，跨國公司在整合其業務運作上，數位經濟也加快及改變其全球價值鏈之分布。

2. 解決數位經濟衍生之租稅挑戰方案

儘管數位經濟及其商業模式不會造成獨特 BEPS 問題，但其一些關鍵性特徵卻加劇 BEPS 之風險，這些風險已經辨識，而 BEPS 相關行動計畫也將這些問題考慮於其中，以確保所提建議方案能夠全面對應數位經濟中 BEPS 問題。最終報告建議方案如下：

(1) 直接稅

A. 修正常設機構定義：為因應跨國集團內某一公司實際上負責為母公司簽訂合約卻透過人為安排成為銷售貨物或提供服務，例如銷售實體產品線上銷售商或線上廣告服務提供者在某地設有子公司，子公司銷售團隊經常與潛在大客戶訂定產品或服務銷售合約，且這些合約為例行性簽訂，母公司未對合約內容作實質修改，依修正後常設機構定義，這些活動將使母公司於子公司所在地構成常設機構。

B. 修正常設機構例外條款：工作小組將其納入 BEPS 行動計畫 7「防止人為規避常設機構之構成」。為確保利潤於核心活動地課稅，工作小組同意修改 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項，以確保常設機構例外條款僅限於在該活動僅屬“準備或輔助性”(preparatory or auxiliary)性質時適用，另外也引入新反分割(anti-fragmentation)條款，以確保關聯企業間人為分割經濟活動方式不能藉由適用常設機構例外條款而獲益。對於現存雙邊租稅協定，預期將

透過行動 15「建立執行相關計畫多邊工具」達成。

- C. 修訂移轉訂價指導原則：修訂後移轉訂價指引明確指出擁有法定所有權本身不一定能產生所有（或是任何）研發無形資產取得報酬所有權，唯有視實際交易情形確認何者為重要功能，貢獻重要資產和控制經濟上顯著風險之集團才應取得合理報酬。相關指引也可確保不因稅務機關與納稅義務人難以估計無形資產，或利用特別合約關係，例如成本分攤協議情況存在之訊息不對稱，而削弱稅務機關分析移轉訂價能力。
- D. 建議設計有效受控外國公司法則（CFC）：包括明確定義 CFC 所得，使數位經濟相關類型所得在最終母公司所在地課稅。

(2) 間接稅

數位經濟對增值稅課徵亦帶來挑戰，對跨境交易，尤其是企業與個人消費者間交易，課徵消費稅/貨物稅和勞務稅十分重要。因此各國應考慮推行國際增值稅/貨物和勞務稅指引(International VAT/GST Guidelines)課徵機制。

3. 現階段不建議採行方案

先前在數位經濟期中報告中除建議採行前述建議方案外，尚有(1)以顯著經濟存在方式出現的新關聯性(new nexus)，(2)建立電子交易之扣繳稅款制度，(3)實施頻寬稅或位元稅，經過評估後，在目前階段，不建議進一步採行。其主要原因在於其他 BEPS 行動計畫措施將對數位經濟中的 BEPS 問題帶來重大影響，同時某些措施亦將減緩部分數位經濟衍生之租稅挑戰，使消費稅也會在市場國被有效課徵。

然而，各國也可以在其國內法中採行上述三個方案中任何方案，作為對應防止 BEPS 之額外措施，但前提是尊重目前租稅協定或是雙邊租稅協定之義務，如一國選擇將這些法案納入國內法中，則須對其進一步澄清其細節及提供更清晰指引，同時須予以適度調節，使其與現行相關的國際法保持一致。

4. 未來工作方向

鑑於上述結論會隨數位經濟之持續發展而改變，因此有必要隨時注意數位經濟發展。下一步工作需要視防止 BEPS 其他行動計畫後續工作完成情況，及

徵詢相關意見。有關數位經濟後續工作成果報告應在 2020 年前提出。

(二)行動計畫 2 最終報告

1. 概述

OECD 於 2015 年 10 月發布行動計畫結論，其中行動計畫 2-消除混合錯配安排之影響包含 2 部分，第 1 部分就實務上跨國企業(含國內及國外集團企業)利用混合金融工具或混合個體從事跨國租稅規劃以規避稅負，例如交易一方得認列費用減除而另一方免納入所得課稅，或雙方皆得認列費用減除等情形，建議各國政府協調建立一致性課稅規定，以防杜跨國稅基侵蝕。

該報告第 2 部分為第 1 部分之補充，內容包括建議修訂 OECD 稅約範本，以確保混合金融工具和混合個體（以及雙重居住者實體）不會被用來獲取不正當之租稅協定減免稅待遇，以及國內法可能變化與 OECD 稅約範本條文間之交互影響。

2. 與租稅協定相關內容之建議

(1) 雙重居住者之認定

建議修訂 OECD 稅約範本中第 4 條第 3 項有關非個人居住者雙重居住者認定標準，其建議文字為：「個人以外之人同為兩締約國之居住者，則該二締約國主管機關應致力於相互協議來確定其居住者身分。就租稅協定目的而言，視該人為居住者之締約國，應考慮該人之實際管理處所、設立登記或以其他方式設立之地點及任何其他相關因素判定之。在未獲雙邊相互協議結論前，除非締約國主管機關同意或以主管機關同意之方式獲租稅減免稅待遇，該人不得享有租稅協定所提供之任何租稅減免稅待遇」。

例如 A 國對非個人居住者認定係採設立登記地原則，B 國則採實際管理處所原則。A 公司設立登記於 A 國，並於 A 國設立 B 子公司，惟將 B 公司實際管理處所設於 B 國，則 B 公司可能具有雙重居住者身分。依現行租稅協定運作模式，B 公司向 A 國銀行貸款所支付之利息，可能享有協定上限稅率或免稅之利益；倘 A 國與 B 國訂有租稅協定，在未判定 B 公司唯一居住者身分或 A 國與 B 國主管機關達成協議前，將不提供租稅協定中有關利息之減免稅利益。

但 OECD 亦體認即使修正稅約範本文字，雙重居住者問題仍無法完全解決，

仍有賴國內法配合修正，始得解決雙重居住者問題。依據 OECD 統計，目前已有 41.77%參加 OECD 年會之國家納入新版非個人居住者認定標準條文，仍有 51.9%之國家未採納。

(2) 所得稅協定適用之人條件

修正稅約範本註釋中有關透視個體適用租稅協定時，亦適用 OECD 合夥報告(partnership report)，以確保租稅協定利益可合理提供，倘雙方國家對導管個體不視為其居住者時，不予提供協定利益，此時應採取先扣繳後退稅方式處理。OECD 建議世界各國於所得稅協定第 1 條第 2 項適用之人增訂如下條款：「基於本協定目的，經由依任一方領域稅法規定視該個體為全部或部分導管課稅個體取得之所得或經由其取得之所得，應認定為一方領域居住者之所得，但以該領域基於課稅目的，將該所得視為該領域居住者之所得範圍為限。」以確定租稅協定利益得合理提供。

例如法國 2 名合夥人於法國設立合夥組織，並自巴西取得授權收入(即權利金)。倘該合夥組織經法國或巴西任一國認定為導管個體，巴西於提供法國與巴西租稅協定有關權利金扣繳稅額上限之優惠時，應確認僅就該所得在法國被認列為居住者取得之收入且課稅之部分給予租稅優惠。承上例，倘其中一名合夥人位於第 3 地(如美國)時，巴西應分別依據法國與巴西租稅協定及美國與巴西租稅協定提供優惠待遇，惟減免之數額亦應符合「他方領域認定該所得已納入其居住者課稅所得內」時，始得提供租稅協定減免稅優惠。

依據 OECD 統計，目前已有 43.84%參加 OECD 年會之國家於適用之人條文納入新版導管個體規範，仍有 49.32%之國家未採納。

三、BEPS 行動計畫 6 (防止租稅協定濫用)最終報告

本議題由紐西蘭代表 Carmel PETER、荷蘭代表 Aart ROELOFSEN、亞塞拜然代表 Ulvi YUSIFOV 及 OECD 租稅政策與行政中心代表 Jacques SASSEVILLE 共同與談。

(一) 檢視 OECD 過去針對協定濫用之相關發表內容

1. 在 1963 年稅約範本草案包括「…財政事務委員會最近正研究協定與國內法

交互作用下所產生不當使用雙重課稅協定及逃漏稅問題」。

2. 1977 年稅約範本增加「不當使用協定(Improper Use of the Convention)」內容包括「財政事務委員會已檢視不當使用租稅協定問題，惟鑑於該問題之複雜性，暫時於稅約範本第 1 條註釋簡要討論此問題，並規範特定案例，財政委員會將更深入探討該問題及研究處理該問題其他方法」。
3. 1987 年更深入探討協定濫用問題報告包含「租稅協定與踏板公司之使用(Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies)」及「租稅協定與導管公司之使用(Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies)」。基於前述報告，於 1992 年將防止不同方式協定濫用條款納入稅約範本第 1 條註釋之「不當使用協定」內容中，今該條款已明列在稅約範本第 1 條註釋第 13 節至第 19 節「導管公司」項下。另修正稅約範本引言，指出「財政事務委員會將持續檢視不當使用租稅協定及國際逃漏稅問題」。
4. 在 1998 年發布「有害租稅競爭(Harmful Tax Competition)」報告指出國際競相以租稅優惠或零稅率吸引投資，將扭曲全球資源之合理分配與有效運用，同時使投資人利用其達到逃稅或避稅結果，進而造成各國稅基流失。2003 年「不當使用協定」內容中包含依據 1996 年 US 稅約範本之利益限制條款及適用第 10 條(股利)、第 11 條(利息)、第 12 條(權利金)及第 21 條(其他所得)之反避稅條款。
5. 2014 年及 2015 年發布 BEPS 行動計畫 6 (防止租稅協定濫用)成果報告。

(二) BEPS 行動計畫開展前，因應協定濫用之條款及相關註釋

1. 特別反協定濫用規定

(1) 稅約範本條款：

- A. 第 10 條(股利)、第 11 條(利息)及第 12 條(權利金)註釋說明導管情況中所謂「受益所有人」之定義。
- B. 第 11 條(利息)第 6 項及第 12 條(權利金)第 4 項有關「特殊關係條款(Special relationship rule)」超額給付議題：第 11 條第 6 項規範利息給付人與受益所有人間，或上述二者與其他人間有特殊關係，其債務之利息數額，超過利

息給付人或受益所有人在無上述特殊關係下所同意之數額，本條規定應僅適用於後者之數額。在此情形下，各締約國應考量本協定之其他規定，依其法律對此項超額給付課稅。第 12 條第 4 項規範權利金給付人與受益所有人間，或上述二者與其他人間有特殊關係，考量使用、權利或資訊等因素，所給付之權利金數額，超過權利金給付人與受益所有人在無上述特殊關係下所同意之數額，本條規定應僅適用於後者之數額。在此情形下，各締約國應考量本協定之其他規定，依其法律對此項超額給付課稅。

- C. 第 13 條(財產交易所得)第 4 項有關「轉讓主要價值由不動產組成之股份」規定：為避免藉由設立公司購買不動產，再以出售公司股權方式，規避不動產所在地國稅負情形，規範一方締約國居住者轉讓股份，如該股份超過 50%價值直接或間接來自他方締約國境內之不動產時，他方締約國得予課稅。
- D. 第 17 條(表演人或運動員)第 2 項有關「經紀公司」規定：為避免表演者藉由經紀公司等第三人居中安排，規避活動舉行地國之稅捐，規範表演人或運動員以該身分從事個人活動之所得，如不歸屬該表演人或運動員本人而歸屬於其他人者，活動舉行地國對該項所得得予課稅，不受第 7 條(營業利潤)及第 15 條(受僱所得)規定限制。
- E. 第 9 條(關係企業)之移轉訂價調整：規範關係企業利潤之歸屬，應以常規交易為之。

(2) 相關註釋規定：

- A. 稅約範本第 1 條註釋「不當使用租稅協定」內容中包含防止協定競購之不同條款。
- B. 稅約範本第 1 條註釋第 21 節至第 21.5 節包含防止其他形式協定濫用條款：
 - a. 針對適用租稅優惠實體之條款規定：相關註釋指出，在居住地國享受租稅優惠之特定類型公司，極易進行導管安排而引發有害租稅競爭問題，可透過將這些公司排除在協定適用範圍外，或在協定中增訂這些公司所取得或支付之特定類型所得，如股利、利息、資本利得或董監事費等，不適用協定有關減免稅規定，防止前述問題之產生。
 - b. 對適用租稅優惠而享低稅率或免稅之特定類型所得：註釋第 21.3 節指出，

協定減免稅優惠不適用於適用租稅優惠而課徵低稅負或免稅之所得。

- c. 對為獲取特定類別所得租稅協定利益之反濫用規定：註釋第 21.4 節指出，倘第 10 條之股份或其他權利、第 11 條債權、第 12 條及第 21 條權利之產生或分配，及與其相關股利、利息、權利金及其他所得之支付，其主要目的或主要目的之一係為獲取本協定利益，不得享有本協定相關利益。
- d. 對協定簽署後實施之租稅優惠規定：註釋第 21.5 節指出，為避免協定簽署後，一方締約國實施租稅優惠產生協定濫用問題，規範本協定第 6 條至第 22 條減免稅利益，不適用依據下列法律得享任何租稅優惠之人，包括「雙方締約國透過換文確認之任何一方締約國法律」及「任何之後頒布之類似法律」。

2. 維也納條約公約規定

- (1) 第 26 條：凡有效之條約對各當事國有拘束力，必須由各該國善意履行。相關註釋指出條約善意履行原則(the principle of good faith)已成為「條約必須遵守法則(Pacta sunt servanda)」之一部分。聯合國海洋法公約第 300 條亦規範「締約國應誠意履行根據本公約承擔的義務並應以不致構成濫用權利的方式，行使本公約所承認的權利、管轄權和自由」。
- (2) 第 31 條第 1 項：「協定應依其條文按其上下文並參照協定之宗旨及目的所具之通常意義，善意解釋之」。

3. 國內反避稅規定

- (1) 概述：濫用協定通常亦會濫用國內法，因此防止協定濫用條款必須能處理協定濫用及國內法濫用情形。
- (2) 特別國內反避稅規定：包括反稀釋自有資本原則、受控外國公司法則，導管融資法則(Conduit financing rules)、離境稅(exit or departure taxes)、規避股利課稅規定(Dividend Stripping Rules)及移轉訂價法則等。
- (3) 一般國內反避稅規定及司法原則：司法原則包括步驟交易原則(Step-transaction)、商業目的原則(Business purpose)、實質重於形式原則(Substance over form)、權利濫用或詐欺法規(Fraus legis)等。
- (4) 國內反避稅規定與租稅協定間之相互關係：倘租稅協定條款與國內法相衝

突時，應優先適用租稅協定條款。惟國內反避稅規定與租稅協定間是否會產生衝突，OECD 稅約範本第 1 條註釋第 22 節及第 22.1 節提供租稅協定與國內反避稅規定間相互作用關係之一般性討論，主要結論為依據第 1 條註釋第 9.5 節之指導原則「倘從事某交易或安排之主要目的係取得更優惠的租稅待遇，該優惠租稅待遇與相關條文之目的與宗旨相悖，則不能給予雙重課稅協定利益」，適用特定國內反避稅條款與該指導原則於構成協定濫用交易之結果相同，爰不生衝突。

(三) BEPS 行動計畫 6

1. 概述：BEPS 行動計畫 6 呼籲各國進行三方面工作，包括(1)研擬修正租稅協定範本，與國內法提供防止不當給予協定利益之修法建議、(2)釐清雙重不課稅非租稅協定之意圖及(3)各國與他國洽簽租稅協定前，通常應進行其租稅協定政策之考量。上述工作將與行動計畫 2 (消除錯配安排之影響)互相配合。
2. OECD 工作進展：OECD 於 2014 年 3 月發表討論草案並徵詢公眾意見，並於同年 4 月 14 日至 15 日召開公眾諮詢會議，2014 年 6 月產出報告，並於同年 9 月 16 日呈交 G20。本行動計畫之後續工作持續至 2015 年 9 月，於 2015 年 10 月 5 日發布期末報告。
3. 行動計畫 6 報告有關防止租稅協定濫用之方式：本報告指出租稅協定應清楚聲明雙方締約國旨在避免為逃稅或避稅行為(包括協定競購安排)提供減免稅之機會，並建議在稅約範本中加入防止租稅協定濫用規定，及釐清租稅協定與國內反避稅規定之相互影響。本報告建議之防止租稅協定濫用規定可分為下列兩大類：
 - (1) 一般防止租稅協定濫用規定(General treaty anti-abuse rule)：主要對以獲取協定利益為主之安排。
 - (2) 特定防止租稅協定濫用規定(Specific treaty anti-abuse rules)：
 - A. 利益限制條款(Limitation-on-benefits, LOB)：處理基於法律性質、所有權、一般活動或一方締約國居住者身分之協定競購情況。
 - B. 規定最低持股期間以防止移轉股利交易之安排。

- C. 修正 OECD 稅約範本第 13 條(財產交易所得)第 4 項，以防止規避處分不動產公司股份交易利得課稅。
- D. 修正 OECD 稅約範本第 4 條第 3 項個人以外之人雙重居住者之破除僵局法則(Tie-breaker rule)。
- E. 防止藉設立於第三國之常設機構濫用協定之規定。

4. 訂定不同處理租稅協定濫用規定之理由

協定濫用如同國內法濫用，最好的處理方法為結合下列兩者：

- (1) 特定防止租稅協定濫用規定：是否濫用協定可提供較高之確定性，但僅能處理已知之協定濫用策略，且只能以一般客觀標準處理。
- (2) 一般防止租稅協定濫用規定或司法原則：較不具確定性，但可處理過去尚未發現、解決及需逐案分析之協定濫用交易。

5. 防止協定競購(Treaty shopping)之最低標準：行動計畫 6 報告之關鍵成果為訂定防止協定競購之最低標準。確保各國最少應同意於租稅協定中載明：

- (1) 協定之共同目的係消除雙重課稅，且旨在避免製造協定競購之機會，及
- (2) 以下任一點：
 - A. 一般防止租稅協定濫用規定。
 - B. 利益限制條款，並輔以處理協定中未提及之導管安排(Conduit arrangements)機制。
 - C. 一般防止租稅協定濫用規定及利益限制條款。

6. 與他國洽簽租稅協定前應先考量租稅政策

- (1) 在稅約範本序言增列相關內容。
- (2) 可捍衛不與特定低稅率或免稅國家推動租稅協定決策。
- (3) 當協定夥伴國國內法發生重大改變時，是否維持、修正或終止已締結之租稅協定。

- (4) 僅處理租稅政策及其他與締結、維持或終止租稅協定決策相關因素。
- (5) 應考量之租稅政策因素
- A. 雙重課稅之實質風險：當跨境貿易及投資達到顯著程度時，雙重課稅問題更加重要。許多居住地國及來源地國法律上雙重課稅雖可透過國內法消除，但基於下列理由需要有租稅協定輔助達成：a. 雙重居住者所產生雙重課稅情況(residence-residence double taxation)、b. 兩國所得來源法則有顯著差異、c. 國內法不允許單方消除經濟上重複課稅(例如，移轉訂價調整之情況)。
 - B. 雙重不課稅(或低課稅)之風險：當一國不課稅或課偏低所得稅，或一國之稅制可能產生不課稅風險時。
 - C. 來源地國扣繳稅額過高所產生超額課稅風險與對跨境貿易及投資之影響。
 - D. 跨境貿易及投資利益：a. 保障外資免於差別租稅待遇(稅約範本第 24 條)。b. 租稅協定提供更確定之租稅待遇。c. 存在跨境租稅爭議之雙邊解決機制(稅約範本第 25 條)。
 - E. 有效執行租稅協定行政互助條款之利益(例如：EOI 及協助徵稅條款)。
- (6) 問題 1：在 OECD 稅約範本中納入前述租稅政策考量是否有助於防止協定濫用，各與會代表意見如下：
- A. 是的，在進行租稅協定協商前應納入考量：比例為 44.29%。
 - B. 是的，應作為背景考量：比例為 24.29%。
 - C. 部分同意，但仍須考量其他租稅政策：比例為 27.14%。
 - D. 不認為有助益：比例為 4.29%。
7. 修正稅約範本之協定名稱與前言，以釐清雙重不課稅非租稅協定之意圖
- (1) 協定名稱：A 國與 B 國消除所得稅及資本稅雙重課稅與防杜逃稅及避稅協定。
 - (2) 協定前言：A 國與 B 國為深化雙方經濟關係及加強雙方稅務合作，咸欲於不為逃稅及避稅提供雙重不課稅或減免稅機會下(包括第三國居住者藉由

協定競購安排間接獲取本協定利益)，締結避免所得稅及資本稅消除雙重課稅協定：

- A. 由於協定名稱及前言為協定內容一部分，表彰締結協定目標與目的於詮釋協定條文時扮演重要角色。依據維也納公約第 31 條第 1 項規定「協定應依其條文按其上下文並參照協定之宗旨及目的所具之通常意義，善意解釋之」。
- B. 明確指出協定目的非僅為消除雙重課稅。
- C. 鑑於協定競購之安排造成稅基侵蝕與利潤移轉，外界一致認為此類安排為一種避稅形式，協定不應助長其發生，亦為各締約國應防止之避稅形式。

(3) 問題 2：如何看待修正 OECD 稅約範本之協定名稱與前言，各與會代表意見如下(複選題)：

- A. 將建議在未來協定中納入新的協定名稱：比例為 76.32%。
- B. 將建議在未來協定中納入新的協定前言：比例為 71.05%。
- C. 納入新協定名稱及前言有技術上問題：比例為 15.79%。
- D. 以上均非：比例為 2.63%。

(四) 行動計畫 6 報告有關「防止不當賦予協定利益」之成果重點

本報告重點為防止不當賦予協定利益，除提供稅約範本增修條款，並提供國內法修法建議。主要內容可分為二部分：一為「意圖規避協定本身設定之限制」；二為「意圖利用協定規避國內稅法規定」。有關「意圖規避協定本身設定之限制」部分，對「協定競購」安排所產生協定濫用情況，參考美國、日本及印度與其他國家簽訂之協定利益限制(LOB)條款，於 2014 年 9 月發布之「詳細版 LOB 條款」及相關註釋外，另於 2015 年 5 月發布「簡化版 LOB 條款」。由於 2015 年 5 月底美國發布其稅約範本最新 LOB 條款並徵求公眾意見，「詳細版 LOB 條款」及相關註釋須據以審核；而「簡化版 LOB 條款」仍有許多後續工作未完成，尚待起草相關註釋，最終版將於 2016 年上半年出爐。另對 LOB 條款未涵蓋之協定競購情況，如導管融資安排等，納入主要目的測試條款(PPT)，並於 2015 年 10 月發布報告中新增更多 PPT 條款釋例及行政程序註釋。有關「意圖利用協定規避國

內稅法規定」部分，該報告先列舉意圖利用協定規避之國內法，並探討相關協定議題及目前稅約範本已可解決之問題，另就協定不影響一國對其居住者課稅權之相關規定進行探討。茲分述如下：

行動計畫6報告有關防止不當賦予協定利益之成果重點

1. 意圖規避協定本身設定之限制	(1) 協定競購之安排	A. 利益限制條款(LOB) B. 主要目的測試(PPT)
	(2) 其他規避情況	A. 適用較低股利上限稅率之最低持股期間 B. 否准特定CIV分配股利適用較低上限稅率 C. 修正出售持有不動產之公司股份交易所得課稅規定 D. 修正個人以外之人雙重居住者破除僵局原則 E. 防止藉第三國PE濫用協定
2. 意圖利用協定規避國內稅法規定	(1) 意圖利用協定規避之國內法	A. 涉及之國內法 B. 協定相關議題 C. 因應方式
	(2) 不影響一國對其居住者之課稅權規定	A. 保留條款 B. 離境稅

1. 協定競購之安排：

(1) 2015年1月版之跨太平洋夥伴協定(Trans-Pacific Partnership Agreement)：協定競購不僅是租稅協定議題，亦為跨太平洋夥伴協定第14條(拒絕給予利益)規範範圍，其規範一方可拒絕給予他方企業投資人利益，倘該企業(a)由非TPP締約方或被拒絕之締約方擁有或控制；(b)在任何締約方領域內未從事實際營業活動。

(2) 詳細版LOB條款：鑑於本條款業於2014年9月報告發布，簡述如下：

A. 第1項：一方締約國居住者除符合第2項定義「適格之人(qualified person)」外，不得享有本協定利益。

B. 第2項：「適格之人」，指：

a) 個人。

b) 政府實體。

- c) 特定公開上市公司。
- d) 非營利組織與退休基金。
- e) 符合所有權測試及稅基侵蝕測試之個人以外之人。
- f) 【集合投資工具之可能條款】。

C. 第 3 項(從事積極營業活動)：不符合「適格之人」規定者，如該項所得與積極貿易或營業行為有關，得享有協定利益。

D. 第 4 項(衍生利益條款)：公司 95%以上所有權由 7 個以下有資格適用類似協定之「約當受益人(equivalent beneficiary)」持有，且該公司符合稅基侵蝕測試。

E. 第 5 項(酌情救濟條款)：倘納稅義務人之設立或營運，未以取得協定利益為其主要目的，一方締約國主管機關得給予協定利益。

F. 第 6 項：本條名詞定義。

(3) 簡化版 LOB 條款：於 2015 年 10 月發布，簡述如下：

A. 第 1 項：除本條另有規定外，一方締約國之居住者符合「適格之人(qualified person)」規定時，得享本協定利益。

B. 第 2 項：基於本條之目的，一方締約國之居住者有下列情形之一者為適格之人：

- a) 個人。
- b) 締約國、其所屬行政區或地方機關及中央銀行，或由該締約國、其所屬行政區或地方機關直接或間接完全擁有之人。
- c) 公司，其主要類別股票經常在一個以上認可之證券交易所交易。
- d) 公司以外之人，其受益權經常在一個以上認可之證券交易所交易。
- e) 個人以外之人，符合第(a)款至第(d)款適格之人之締約國居住者直接或間接擁有該人超過 50%受益權。

f) 【集合投資工具之可能條款】。

- C. 第 3 項(衍生利益條款)：一方締約國居住者不符合「適格之人」規定者，該居住者超過 75%受益權由約當受益人(equivalent beneficiaries)直接或間接擁有時，得享本協定原給予特定所得項目利益。
- D. 第 4 項(從事積極營業活動)：
- a) 一方締約國居住者非為適格之人，且不符合第 3 項得享本協定原給予特定所得項目利益規定者，如該居住者於該一方締約國從事營業活動(非屬居住者為其本身投資或管理投資之業務，但銀行業、保險業、券商或其他締約國核准之機構所從事營業活動除外)，且該所得項目與該營業活動直接相關或有附屬關係者，仍得享本協定有關該所得之利益。
 - b) 一方締約國居住者在他方締約國從事營業活動取得之所得，或自其相關企業(related enterprise)取得源自他方締約國之所得，僅於該居住者於一方締約國所從事之營業活動，與該居住者或其相關企業在他方締約國所從事之營業有實質關聯(is substantial in relation to)時，始符合第 a)款所述條件。基於本項目的，營業是否有實質關聯，應依所有事實及情況判定。
 - c) 基於本項目的，合夥從事之營業係由其合夥人之相關企業所經營，應視為由該合夥人經營之營業。
- E. 第 5 項(酌情救濟條款)：一方締約國居住者既非適格之人，亦未符合第 3 項及第 4 項得享本協定原本授予特定所得項目之利益，倘受請求申請適用協定利益之主管機關應該居住者請求，依其國內法或行政慣例認定該居住者之設立、收購或維持及其營業行為，非以取得本協定利益為其主要目的之一時，仍得享本協定有關該所得之利益。接獲他方締約國居住者提出請求之一方締約國主管機關，於拒絕該請求前，應與他方締約國主管機關諮商。
- F. 第 6 項(名詞定義)：基於本條之目的：
- a) 所稱「主要類別股票(principal class of shares)」指代表公司多數表決權之股票或各類股票總計。
 - b) 所稱「認可之證券交易所(recognized stock exchange)」：

i)依任一方締約國法律設立及規範之任何證券交易所。

ii)雙方締約國主管機關同意之任何其他證券交易所。

c)所稱「約當受益人(equivalent beneficiary)」：

指依一方締約國國內法、本協定或任何其他國際工具，就特定所得項目得享與本協定相當或更優惠利益之人。但該人如非雙方締約國之居住者，以該一方締約國與該人之居住地國間簽署包含有效且全面稅務資訊交換之協定者為限。於決定一人是否為股利之約當受益人時，當公司申請適用支付股利公司股利協定利益時，該人應視情況持有支付股利公司相同資本、股份或表決權。

d)如依所有相關事實與情況判定，一人控制他人，或兩人皆受相同人或多人控制時，該人為他人之關係企業(related enterprise)。

G. 第 7 項：雙方締約國主管機關得相互協議決定本條之適用方式。

(4) 問題 3：有關是否承諾執行防止協定競購最低標準，各與會代表意見如下：

尚未承諾執行防止協定競購最低標準，且

A. 同意此做法：比例為 9.46%。

B. 將建議承諾執行該標準：比例為 32.43%。

已承諾執行防止協定競購最低標準，並於協定中納入下列條款：

C. 一般防止協定濫用規定：比例為 32.43%。

D. 利益限制條款，並輔以處理協定中未提及之導管安排機制：比例為 5.41%。

E. 一般防止租稅協定濫用規定及利益限制條款：比例為 13.51%。

F. 以上皆非：比例為 6.76%。

2. 其他規避情況：

(1) 修正個人以外之人雙重居住者破除僵局法則

A. 第 4 條第 3 項：個人以外之人，如同為雙方締約國之居住者，雙方締約國主管機關應考量其實際管理處所、設立登記地及其他相關因素，透過相互協議，致力決定依本協定目的該人應視為何締約國之居住者。如雙方未能

達成協議，除雙方締約國主管機關同意之範圍外，該人不得享有本協定所規定之任何減稅或免稅利益。

B. 新增註釋說明新破除僵局法則之適用：

- > 註釋第 24.2 節：依據第 3 項作成之決定，該人得透過第 25 條相互協議程序第 1 項規定提出申訴。依第 25 條第 1 項書面申請之規定，在任何情況下，該人經雙方主管機關依第 4 條第 3 項規定決定為一方締約國之居住者，應於首次接獲一方或雙方締約國拒絕給予協定減免稅待遇之通知起 3 年內提出申訴。主管機關於接獲該申訴後，應迅速處理並儘速通知納稅人其決定。
- > 註釋第 24.3 節：由於作成該決定之事實可能隨時間改變，主管機關應澄清其作成決定之適用期間。
- > 註釋第 24.4 節：第 3 項末句，如雙方未能達成協議，除雙方締約國主管機關同意之範圍外，該人不得享有本協定所規定之任何減稅或免稅利益。惟不影響任一方締約國適用本協定非減免稅利益條款有關該人居住者身分之認定，如第 15 條(受僱勞務)第 2 項第 2 款，有關該人為任一方締約國居住者在他方締約國從事僱用活動之雇主，或該人為公司適用第 10 條(股利)給付股利之居住者公司之規定。
- > 註釋第 24.5 節：有些國家認為較佳處理雙重居住者問題方法為採「實際管理處所」認定標準，認為該標準可防止濫用。

(2) 防止藉第三國常設機構濫用協定之規定

A. 條文草案如下：

- a) 一方締約國企業自他方締約國取得所得，且該所得歸屬於該企業位於第三國之常設機構，且
- b) 歸屬該常設機構之利潤於該一方締約國免稅者，

如該所得於第三國之應納稅額低於該所得由該一方締約國企業取得且不歸屬於該企業位於第三國之常設機構時於該一方締約國應納稅額之 60%，其原得適用之本協定其他條款之利益，不適用於該所得。

符合上述規定者：

c)他方締約國應依其國內法規定對任何適用本項規定之股利、利息或權利金課稅，但課徵之稅額不得超過所得總額之百分之【稅率待確定】

d)他方締約國應依其國內法規定對適用本項之其他所得課稅，不受本協定其他條款限制。

自他方締約國取得之所得符合下列情形之一者，不適用上述各款規定：

e)與該常設機構在他方締約國從事積極(active)營業活動相關或具附屬關係(不包括企業本身從事、管理或純持有投資，除非該等活動為銀行、保險公司或證券商所從事之銀行、保險或證券業務)之所得。

f)取得為使用或有權使用企業經由常設機構所產生或開發之無形資產所收取之權利金。

B. 後續工作：上述為 2014 年 9 月發布版本，考量美國在 2015 年 5 月底發布類似條款最新規定，並徵詢公眾意見至 2015 年 9 月 15 日，未來將據以審酌，預計於 2016 年上半年完成修訂。

(3) 問題 4：是否將上述兩者特別反避稅規定列入未來租稅協定條文，各與會代表意見如下：

A. 僅含個人以外之人雙重居住者破除僵局法則：比例為 17.81%。

B. 僅含防止藉第三國常設機構濫用協定之規定：比例為 12.33%。

C. 均含兩者：比例為 53.42%。

D. 均不含兩者：比例為 6.85%。

E. 無意見：比例為 9.59%。

(4) 否准特定集合投資工具(CIV)分配股利適用較低上限稅率之最新條款

A. 適用情況：當一締約國國內法允許透過特定集合投資工具投資該國公司股份，而該集合投資工具無需就其投資所得繳稅時，非居住者取得該集合投資工具所分配之股利不得適用較低股利扣繳率。

B. 條文草案：增訂第 2 項第 a 款(較低上限稅率)不適用於由【國家名稱】之【描

述本條款應適用之集合投資工具類型】居住者給付之股利。

(5) 適用較低股利上限稅率之最低持股期間

條文草案：第 a 款：股利之受益所有人為公司(合夥除外)，且其在股利支付日前 365 天期間(包括股利支付日)直接持有支付股利公司 25%以上資本(基於計算該期間之目的，無須考慮直接因公司合併或分割等重組所導致持有股權公司或支付股利公司之所有權變動)者，股利上限稅率為股利總額之 5%。

(6) 修正出售持有不動產之公司股份交易所得課稅規定

條文草案：第 13 條第 4 項：一方締約國之居住者轉讓股份或類似權益(如合夥或信託權益)，如在轉讓前 365 天中任一時點，該股份或類似權益之 50%以上價值直接或間接來自於他方締約國依第 6 條定義之不動產，其取得之利得，他方締約國得予課稅。

(7) 小組討論：是否將上述兩者特別反避稅規定列入未來租稅協定條文?

與會者大多認同上述兩條款具防止協定濫用功能，其中一與會者提出是否可採主要目的測試(PPT)條款檢視納稅義務人是否為取得上述來源國減免稅利益而企圖增加持股比例，OECD 代表指出，倘協定條文中有天數、比例等門檻，即便納稅義務人為達到門檻而增加天數或比例，很難以 PPT 條款判定其濫用協定，舉例來說，某人持有某公司 24%股份，之後增加持股比例至 25%而得享受協定較低股利上限稅率，稅捐稽徵機關不能因此斷定其增加持股係為取得協定利益為主要目的。

3. 不影響一國對其居住者之課稅權規定：本報告亦處理意圖利用租稅協定以限制一國對其居住者課稅權之情況，分別建議在稅約範本增加「保留條款(Saving clause)」及討論「離境稅(Departure taxes)」與租稅協定間之關係，說明如下：

(1) 保留條款：條文內容為「除第7條第3項、第9條第2項、第19條、第20條、第23條、第24條、第25條及第28條規定外，本協定不應影響一方締約國對其居住者之課稅權」。

(2) 租稅協定與離境稅：本報告指出租稅協定不會排除當一國居住者終止為該

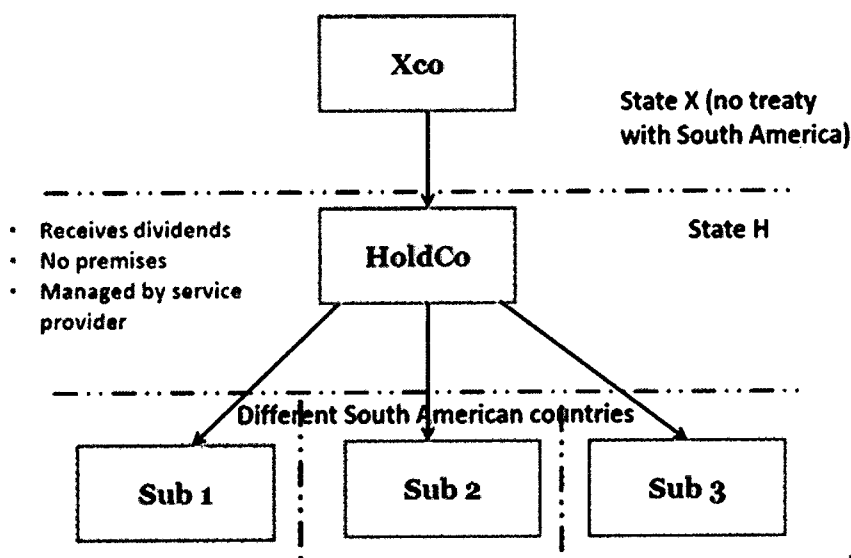
國居住者身分時所課徵之離境稅。條文內容為「相關納稅義務僅針對該居住者為該締約國居住者期間課徵，且未擴及要求對其終止該國居住者身分應計之所得課稅者，本協定，特別是第13條與第18條，並未禁止此種課稅」。本報告同時討論雙重課稅之風險，包括當此人成為另一國居住者後，另一國對同一所得在不同時間點課稅，例如於實際取得退休金或出售資產予第三人時課稅。

(3) 小組討論：是否同意本報告對保留條款及離境稅相關指導原則？

荷蘭代表說明荷蘭一貫將離境稅納入其租稅協定條文，尤其對資本利得及退休金課稅時，認為離境稅條款對於如何歸屬所得為離境前及離境後所得極為重要。其他與會代表則提到，倘租稅協定納入行動計畫2(消除混合錯配安排之影響)所建議透視課稅實體或安排適用協定之條款時，必須同時納入保留條款，否則會造成居住地國對其居住者課稅爭議，至於離境稅部分，其認為協定應同時保護國內法租稅政策。

(五) 本報告研訂之規則如何影響去年討論之案例

1. 案例一：區域控股公司(Regional holding company)



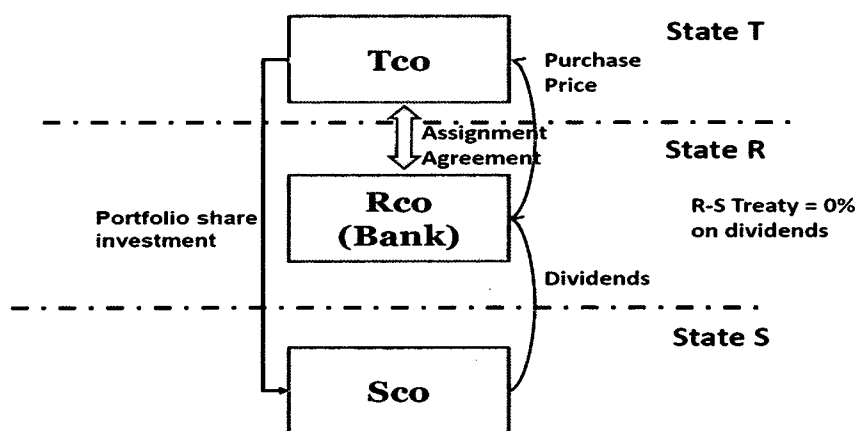
(1) 說明：XCo (X國居住者公司)為跨國集團母公司，為享受H國與南美洲國家租稅協定之減免稅優惠，XCo在H國設立一100%投資控股子公司HoldCo(H國居住者公司)作為其在南美洲區域控股公司。HoldCo獲配自位於南美洲數家子公司之股利，該股利將再投資於該集團或匯回XCo。HoldCo在H國並無不動產亦無員工，由服務提供者管理。

(2) 相關安排稅負效果：倘XCo直接投資南美洲國家子公司取得之股利收入，應按各該子公司所在國家國內稅法規定扣繳率扣繳稅款。此安排使HoldCo取得股利收入除享H國與南美洲國家租稅協定上限稅率優惠，HoldCo支付股利予XCo，依H國國內稅法規定，亦免扣繳稅款。

(3) 問題討論：本案是否屬協定濫用安排？在此安排中受損國家為何？本報告研訂之規則可適當處理此情況嗎？

發言與會代表認為HoldCo僅收取股利，在H國並無實際管理或營業活動，認為此為協定濫用之安排，倘給予租稅協定股利上限稅率優惠，將侵蝕所得來源國南美洲國家之稅基，本報告之PPT或LOB條款均可處理此協定濫用情況。OECD代表補充說明，H國與南美洲國家洽簽租稅協定目的係為吸引企業赴H國成立營運總部或區域控股公司，並促進與南美洲國家間雙邊投資，倘HoldCo在H國僅有少數不動產及員工，但其角色不僅僅只持有南美洲子公司股份，並提供子公司管理行銷服務等實質營運功能並承擔相關風險，應仍可享受租稅協定優惠。至適用本報告PPT條款時，應視事實情況予以個案分析，並無特定標準，爰有其困難度，而適用本報告LOB條款時，假設無衍生利益情況，因HoldCo全部股份均由第三國居住者持有，並非該條款所稱適格之人，惟倘其從事積極營業活動，仍可適用協定。

2. 案例二：所得安排(Assignment of income)



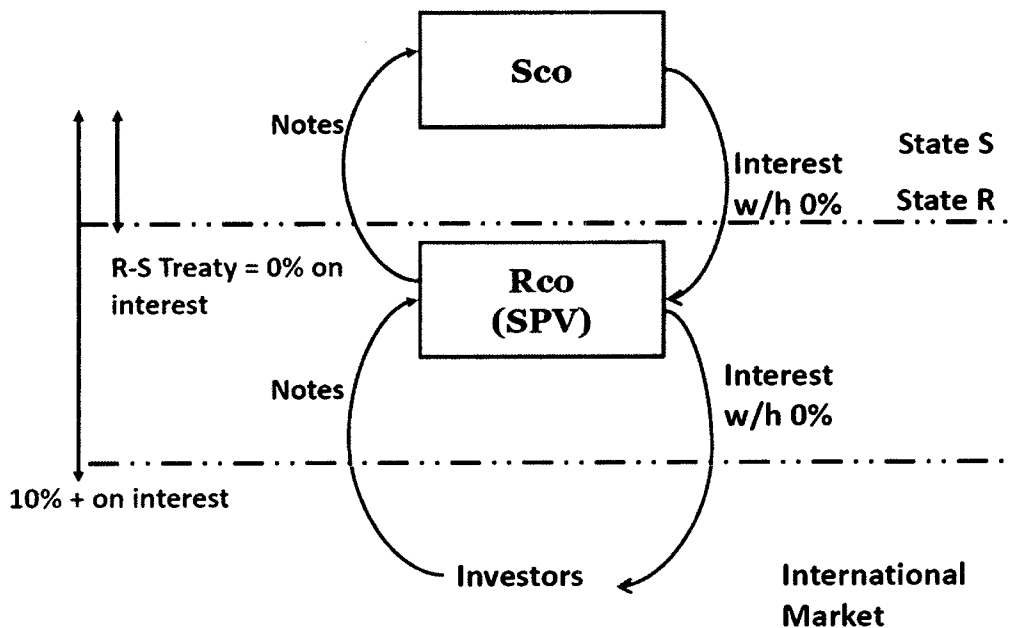
(1) 說明：T國與S國並無租稅協定。依據R-S國租稅協定，一方締約國居住者公司給付予受益所有人為他方締約國居住者公司之股利免徵扣繳稅款。TCO(T國居住者公司)擁有SCO(在S國證券交易所掛牌上市公司)股份，TCO與

RCo(具R國居住者身分之獨立金融機構)簽訂合約，將TCo取得SCo已宣告分配但尚未給付股利之權利轉讓予RCo。

- (2) 相關安排稅負效果：倘TCo取得SCo股利收入，應按S國國內稅法規定扣繳稅率扣繳，此安排使RCo取得股利收入免稅。
- (3) 問題討論：此為協定濫用之安排？那些國家在此安排中受損？本報告研訂之規則可適當處理此情況嗎？

與會代表發言認為此為協定濫用安排，認為本報告PPT條款可處理此協定濫用情況，然因RCo為銀行，符合LOB條款所稱適格之人，爰無法以LOB條款拒絕其適用協定。另其中一發言與會代表表示股利免稅並非其國家租稅協定政策，OECD代表盼各國制定國內法以防止此類所得移轉及安排。

3. 案例三：特別目的融資工具(Special purpose vehicle)



- (1) 說明：S國所簽訂租稅協定中，利息收入扣繳上限稅率大多為10%。然依據R-S國租稅協定規定，一方締約國居住者支付利息予受益所有人為他方締約國居住者，來源地國應予免稅。RCo支付利息予非居住者免徵扣繳稅款(R國國內稅法規定)。SCo(S國居住者公司)原計劃在國際市場發行商業本票募集資金，為減少支付利息予非居住者票據持有人之來源扣繳稅款，SCo在R國設立100%投資之子公司RCo(特殊目的工具)，由RCo在國際市場發行商業本票並由SCo無條件且不可撤銷為該本票作擔保，之後RCo再以實質相同條

件融資予SCo。

(2) 相關安排稅負效果：倘SCo自行在國際市場發行本票借款，支付利息扣繳稅率為10%。此安排由RCo在國際市場發行本票，支付利息免扣繳R國稅款，SCo再行支付利息予RCo時，依R-S國租稅協定免稅。

(3) 問題討論：本案是否屬協定濫用安排嗎？此安排中受損國家為何？本報告研訂之規則可適當處理此情況嗎？

與會代表發言均認為此為利用導管融資公司濫用協定之安排，並表示其租稅協定或國內法均未訂定利息扣繳稅率為零。荷蘭代表並表示倘SCo控股公司欲於國際市場發行債券，並成立RCo執行該集團融資功能，RCo雖無執行決策高階管理人員但有執行日常活動員工時，就無法認定其為導管安排。OECD代表補充說明欲規劃導管公司符合LOB條款所有權測試及其他適格之人條件並非難事，爰應適用PPT條款加以解決。

四、BEPS 行動計畫 7 (防止人為規避常設機構構成)最終報告

本議題由菲律賓代表Kim Jacinto-Henares、英國代表Lee Harley、智利代表Nestor Venegas及OECD代表Jacques Sasseville與談。

(一) OECD 就行動計畫 7 之工作簡介

2015年9月OECD於報告行動計畫7修正有關常設機構定義，防止納稅義務人透過佣金代理人之安排及特定免稅活動等人為規避常設機構之構成。OECD後續亦將處理相關利潤歸屬問題。

由於租稅協定規範外國企業之營業利潤僅於他方國家構成常設機構時始得歸屬利潤，爰行動計畫7報告修正OECD稅約範本有關常設機構定義，以防止納稅義務人技術性避免於他方國家構成常設機構。納稅義務人主要規避方式有：

1. 透過跨國集團當地國成員為佣金代理人之安排銷售屬於外國企業產品。
2. 利用特定活動僅具準備或輔助性質等例外規定(特別是透過分割行為)以避稅。
3. 工程合約之分割。

(二) 佣金代理人之安排

佣金代理人安排可以被廣泛定義為，一人以其本身名義在某國代表一企業、銷售該外國企業擁有之產品。透過特定安排，外國企業於某國銷售其產品，技術上未於該國構成常設機構，其銷售利潤無需於該國課稅。

1. 案例說明

PARENTO為R國居住者公司，SUBCO為S國居住者公司，兩公司屬同一跨國集團。2010年以前SUBCO為PARENTCO公司產品在S國之經銷商，而PARENTCO之產品係購自跨國集團母公司並轉售至S國。2010年起，SUBCO由經銷商轉變為“佣金代理商”，依該佣金代理商合約，PARENTCO決定銷售產品之態樣及行銷活動，SUBCO僅為PARENTCO在S國銷售中介者，該產品所有權仍為PARENTCO公司。

在此契約下，SUBCO為PARENTCO尋找產品訂單、報價與提交文件及簽訂銷售契約等。SUBCO亦被授權毋需先經PARENTCO公司核准即可進行議價、協商折扣或付款條件等，而SUBCO與客戶所簽訂之契約僅約束SUBCO與客戶之間，未及於其他企業體(包括PARENTCO)。SUBCO因未以PARENTCO名義簽訂契約，不符合第5條第5項代理人PE之定義。

2. 其他規避 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項之安排

還有一些類似安排也被用於規避第5條第5項之適用，其中包括：合約談判主要於一國進行，但未於該國簽訂，而於境外簽約或授權；或一人雖然經常行使簽訂合約之權利，且與其代表境外企業有密切關聯，但仍可以適用第5條第6項規定“獨立代理人”之例外規定。

(三) OECD 稅約範本第 5 條第 5 項及第 6 項建議修正內容

1. 修正後第 5 條第 5 項

當一人(除第6項另有規定外)於一方締約國代表一企業經常簽訂契約或主導完成簽約，該企業對合約不進行實質修改，且該合約有下列情形之一者，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，不受本條第1項和第2項規定之限制：

(1)以該企業名義簽訂。

(2)涉及該企業擁有之財產或有權使用之財產之所有權轉讓或使用權授予。

(3)涉及該企業提供之勞務。

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，該固定場所不視為常設機構。

2. 修正後第 5 條第 6 項

(1) 具獨立代理人身分之人代表他方締約國企業，以其通常營業方式，於一方締約國內從事營業，不適用第5項規定。但一人僅或幾乎僅代表一企業或數個關聯企業，不應認定該人為前述任一企業之獨立代理人。

(2) 基於所有相關事實和情況，認定一人及一企業控制另一方，或雙方被相同人或企業控制，則應認為該人與該企業緊密關聯。於任何情況下如一方直接或間接擁有另一方超過50%受益權(如屬公司情況則為超過50%表決權和股權或受益權之價值)，或第三方直接或間接擁有該人和該企業超過50%受益權(如屬公司情況則為超過50%表決權和股權或受益權之價值)，應認屬該人和該企業緊密關聯。

3. 問題討論：是否建議於貴國租稅協定中納入第 5 條第 5 項及第 6 項？

與會人員投票結果，贊成者比率接近 85%，反對者約 4%，另約 11%與會者無意見。

(四) 常設機構認定之例外

OECD稅約範本第5條第4項規定一系列常設機構例外情形(特定活動免除條款)。根據該條款，企業經由固定營業場所僅從事該條款所列活動，該營業場所不視為構成常設機構。當上述例外情形首次納入OECD稅約範本時，相關活動通常被視為僅具準備或輔助性質。然企業營業活動方式如今已有很大轉變，以往被認定為具準備或輔助性質之活動可能成為企業核心營業活動。為使於一國發生之核心營業活動能於該國課稅，OECD稅約範本修正第5條第4項有關認定常設機構之例外情形，應僅具準備或輔助性質。

1. 修正後第 5 條第 4 項

前三項「常設機構」不包括下列各款，但以下列各款活動或第五款所述固定

營業場所的全部活動屬於準備或輔助性質為限：

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 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。
- (4) 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。
- (5) 專為該企業從事其他活動的目的所設置之固定營業場所。
- (6) 專為從事前5款任一組合之活動所設置之固定營業場所。

2. 問題討論：是否建議於貴國租稅協定中納入第 5 條第 4 項？

經與會人員投票結果，贊成者比率約 52.8%，反對者約 23.6%，另約 23.6% 與會者無意見。

(五) 分割化活動

關於OECD稅約範本第5條第4項，BEPS報告亦相當關切所謂分割化活動 (fragmentation of activities)，由於跨國企業易改變其營運架構以獲取租稅利潤，BEPS報告建議新反分割化活動法則防堵企業藉由將整體營運活動分成數個細小部分，每一部分均僅具準備或輔助性質規避常設機構之構成，以適用OECD稅約範本第5條第4項之例外規定。

BEPS報告認為新反分割化活動法則不應僅限於同一企業在一國設立多處營業場所情形，尚應適用於多家緊密關聯企業於一國設立多處營業場所情形。由此，下列建議新增第5條第4之1項規定解決部分第5條第4項涉及稅基侵蝕與利潤移轉問題，其中既考慮同一企業於不同場所進行活動，也考慮緊密關聯企業於不同場所或相同場所進行活動。此項新規定和第5條第4項適用範圍限定於具準備或輔助性活動合理搭配，以防止關聯企業分割營業活動成僅具準備或輔助性活動。

1. 新增第 5 條第 4 之 1 項

一企業使用或維護一固定營業場所，如同一企業或緊密關聯企業於同一場所營業或於同一締約國之其他場所營業且符合下列各款規定時，不適用本條第4項規定：

- (1) 該場所或其他場所依本條規定構成該企業或其緊密關聯企業之常設機構。

- (2) 兩企業於同一場所從事各項營業活動之組合，或同一企業或緊密關聯企業於兩場所進行營業活動，使得整體活動不具準備或輔助性質，且該兩企業於同一場所或同一企業或緊密關聯企業於兩場所從事之營業活動構成補充企業整體營業活動一環。

2. 合約分割

BEPS報告亦關切緊密關聯企業間透過合約分割濫用第5條第3項免視為工程常設機構規定，OECD稅約範本將根據BEPS第6項行動計畫(防止租稅協定濫用)報告增加主要目的測試條款，該條款將解決透過合約分割濫用協定所引發稅基侵蝕與利潤移轉。對無法透過國內反避稅法則因應問題之國家，OECD稅約範本註釋要求未包含主要目的測試條款租稅協定中應加入一項更為簡便判斷法則，對合約分割問題特別關注國家或可以將該法則列入考量選項。

3. 案例說明

R公司為R國居住者公司，R公司投標S公司某發電建設項目。S公司為S國居住者公司且與R公司相互獨立。該建設項目預計持續22個月。合約談判過程中，該項目被拆分成兩個合約，每個合約持續11個月。第一份合約由R公司簽訂，第二份合約由一家R公司近期於R國設立子公司SUBCO簽訂。S公司希望從法律上確保R公司對兩份合約履行情況負責，因此要求在兩份合約中明確規範R公司子公司SUBCO履行其與S公司之間合約時，R公司負有連帶責任。

在此案例中，若無導致不同結論其他情況，有理由認為分開簽署合約是為了讓R公司與其子公司適用R國與S國租稅協定第5條第3項租稅優惠，然上述情況下給予協定優惠已違背該項適用目的。

4. 增訂條款

BEPS報告建議針對工程常設機構12個月門檻可增訂以下條款：

為判斷是否超過第3項所規定之12個月期間：

- (1) 一方締約國之企業於他方締約國之建築工地、營建或安裝工程活動未超過12個月，且
- (2) 與上述企業緊密關聯之企業在不同期間於同一建築工地、營建或安裝工程從事與上述活動相關聯的活動，每個活動期間都超過30天。

此兩項不同期間均應計入第1款所提及企業於他方締約國之建築工地、營建或安裝工程活動期間。

5. 問題討論：您個人建議於貴國租稅協定中採行何種途徑避免合約分割？①主要目的測試(The Principle Purpose Test, PPT)②增訂條款(The alternative provision)③以上皆非
- 經與會人員投票結果，選 1 者比率約 60.3%，選 2 者約 30.1%，另約 9.6%與會者選 3。

(六) 保險議題

OECD檢視UN稅約範本有關保險企業認定為常設機構之條款(一方締約國之保險企業，除再保險外，如該企業係透過非屬第六項規定具有獨立身分之代理人於他方締約國收取保險費，或承保位於他方締約國之風險，視該企業於他方締約國有常設機構，不受本條前四項規定之限制)及許多國家之協定實務後歸納結論：

「透過針對保險活動規定與其他類型營業活動不同之常設機構判定法則來解決這些問題並不妥適。外國保險公司透過大型獨家代理商網絡銷售保險相關之稅基侵蝕與利潤移轉問題，應透過本報告第1章對第5條第5項和第6項整體修改加以解決。」

(七) 利潤歸屬

第7項行動計畫關於利潤歸屬問題現階段工作，為應本報告修改而判定之常設機構，於利潤歸屬時提供更多指引。後續工作將著重利潤歸屬相關議題及與移轉訂價有關之相關防止BEPS行動計畫(尤其關於行動計畫9：確保移轉訂價結果與風險及資本價值一致)。

1. 案例一

(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。

(2) 相關安排

- A. S國客戶中所有廣告訂單，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%。
- B. TV公司提供訂價表(rate card)予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。

C. S 國代理人僅能將廣告訂單傳送予 TV 公司。

D. TV 公司有權利拒絕任何廣告。

E. 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。

(3) 問題癥結

與會者多認為就現行稅約範本觀之，形式上，S 國代理人似未構成 PE，另有與會者提出倘 TV 公司發射衛星提供電視節目予 S 國，更難以判定其構成 PE。另有與會者認為判定構成 PE 之關鍵在於代理人之獨立性，本案例 S 國代理人代理 TV 公司之所得僅占其全部所得不到 5%，實難以認定為 TV 公司於 S 國之常設機構。

2. 案例二

(1) 背景

ARMA 公司為 R 國居住者，主要從事防禦設備(defense equipment)銷售，包含將前揭設備銷售予 S 國政府。ARMA 公司經 R 國同意後在 S 國設立 2 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。

(2) ARMA 公司之主張

ARMA 公司聲稱該等辦公室並無構成 PE，原因為：

A. 該兩處聯繫辦公室並未從事實際營業活動。

B. 該兩處辦公室僅提供資訊予現有或潛在客戶，該兩處辦公室僅從事聯絡功能。

(3) 問題癥結

有與會者認為若 S 國之聯繫辦公室有從事行銷或遊說活動，尚難謂不構成 PE。

另有人主張判斷是否構成 PE 應非僅就形式判斷，尚需更具體之事實如該等辦公室人員配置、風險分攤及所從事活動之經濟實質等，以認定是否構成 PE。

3. 案例三

(1) 背景

A. 一跨國集團於一新興經濟體擁有 4 家工廠。

- B. 集團中一家公司(T國之居住者，該國適用免稅制或屬地主義)於該新興經濟體有一採購辦公室，並透過該辦公室購買上述 4 家工廠之產品。
- C. 由於該辦公室係大量採購，其宣稱可從上述工廠獲取採購折扣。

(2) 相關安排

採購折扣將降低歸屬於工廠之利潤，該採購辦公室若於該新興經濟體未構成常設機構將無須課稅。此外，由於T國採取屬地主義，該折扣所獲取之利益亦無須於T國課稅。

(3) 問題癥結

此案例問題主要在於採購折扣之利益有多少需歸屬於採購辦公室？採購辦公室所扮演之功能有多少？此為移轉訂價議題。

4. 案例四

(1) 背景

RCo為R國居住者公司並在該地經營若干大型折扣商店，另在S國於兩年期間內有一家辦公室負責當地市場之研究以及向S國政府遊說使RCo公司能於S國開店。在前述兩年期間內RCo公司之員工偶爾會採購若干物品予S國之辦公室，該等採購就RCo公司而言均屬準備或輔助性質。

(2) 問題癥結

本案從形式觀之似未構成PE，然仍須視實際情況加以判斷。

5. 案例五

(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：

- A. 採購辦公室：負責採購原物料，並運送至 R 國。
- B. 倉庫：設立於 S 國，用於儲存供應商提供之各種原物料。
- C. 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。

(2) 相關安排

R國稅務機關主張，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項僅具輔助及準備性質之規定。因此R公司考慮將倉庫及採購辦公室轉移至同屬R國居住者之子公司。

(3) 問題癥結

現行稅約範本第5條第4項第5款僅規範「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場所」即不視為PE，倘企業分散各項活動於其他地均具準備或輔助性質，似有適用爭議。

五、防止 BEPS 行動計畫 14 (提升爭議解決機制效率)最終報告

本議題由美國代表 John HUGHES、阿根廷代表 Carlos PROTTO 及 OECD 租稅政策與行政中心代表 Edward BARRET 與談。

(一)背景說明

OECD於2015年10月公布行動計畫結論，其中第14項行動計畫-提升爭議解決效率，作為防止跨國企業逃漏稅同時避免雙重課稅之配合機制，藉由租稅協定約定相互協議條款，提供跨國企業納稅義務人確定避免所得稅重複課稅及不因國民身分差別待遇之保障。

全球3700多個所得稅協定中雖多有納入相互協議條文，惟各締約國依其行政慣例、租稅協定政策等各自執行，相互協議可能無法完全落實，OECD第14項行動計畫提出相關建議，並訂執行相互協議程序(MAP)之最低標準，盼締約國間得解決MAP之阻礙，如：大部分租稅協定未納入仲裁條文以及納稅義務人申請相互協議遭拒等問題，使MAP案件更有效率執行。

(二)MAP 案件統計

依據OECD統計，自2006年起至2014年，全球MAP案件量自1000餘件倍數增長為2200餘件，而MAP案件結案率除2010年申請件數與結案數達到平衡外，其餘年度MAP案件增加數量均遠高於協商結案數量。截至2014年止，全球MAP案件已累計5423件未決待議。以美國為例，2014年平均每一MAP案件處理週期約為24個月，且新增MAP案件量較2013年舊案量增加1.31倍，惟僅有78%結案。

OECD並請參與年會之國家代表以現場投票方式提供調查數據，結果顯示過去5年間，有44.29%之國家或地區其MAP案件數量明顯增加，並有54.93%之參與者認為防止BEPS行動計畫或MAP指導原則將促使MAP案件量增加，而僅有

26.76%參與者認為不會增加MAP案件量。

(三)案例研討

1.背景說明

P 國之 P 公司於 S 國成立 S 子公司，P 公司提供服務予 S 公司，並由 S 公司支付服務費予 P 公司。相關查核事件如下：

2012 年 8 月：P 國稽徵機關通知 P 公司就上述交易將進行移轉訂價查核。

同年 11 月：P 公司收到稽徵機關正式調整通知。

同年 12 月：P 國稽徵機關與 P 公司進行溝通。

2013 年 1 月：P 國核發核定通知書。

2013 年 3 月：P 國稽徵機關更正其核定通知書。

2013 年 4 月：P 公司提起國內行政救濟。

2014 年 9 月：P 公司依據 P 國與 S 國間之租稅協定(與 OECD 稅約範本相同)向 P 國主管機關提起相互協議之請求。

2014 年 9 月：S 公司要求 S 國稽徵機關進行相對應調整或與 P 國主管機關進行相互協議。

P 國主管機關立場：接受 P 公司申請，向 S 國提起相互協議，惟 P 國將不提供單邊消除重複課稅機制，且要求 P 公司撤銷其於 2013 年提起之行政救濟申請。

S 國主管機關立場：認 P 國查核案件屬 2008 課稅年度案件，已逾 S 國核課期間(statute of limitation on assessment)，無法啟動 MAP 機制；2009 年之查核案件，S 公司與 S 國稽徵機關達成移轉訂價常規交易查核協議，並約定對該交易結果不提起 MAP；2010 年之查核案件，S 國主管機關認為 P 國稽徵機關移轉訂價調整不符常規交易原則，爰 S 國主管機關對於各課稅年度查核案件皆拒絕 S 公司 MAP 之申請，且不提供相對應調整。

2.問題討論：

OECD 專家承認目前納稅義務人申請 MAP 具多重障礙，使目前 MAP 之存量高居不下。本案例遭遇障礙研析如下：

(1)依據 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項規定：「任何人如認為一方或雙方締約國之行為，對其發生或將發生不符合本協定規定之課稅，不論各該締約國國

內法之救濟規定，得向其本人之居住地締約國主管機關提出申訴；如申訴案屬第二十四條第一項規定之範疇，得向其本人為國民所屬締約國之主管機關提出申訴，此項申訴應於首次接獲不符合本協定規定課稅之通知起三年內為之。」第 2 項規定：「主管機關如認為該申訴有理，且其本身無法獲致適當之解決，應致力與他方締約國之主管機關相互協議解決，以避免發生不符合本協定規定之課稅。達成之任何協議應予執行，不受各該締約國國內法任何期間規定之限制。」

(2)鑑於 MAP 須經由締約國雙方主管機關評估後始得啟動，P 公司基於自身權益提起 MAP，仍受限於 P 國及 S 國雙方主管機關之裁量。P 國主管機關以 P 國撤銷國內行政救濟申請為條件，以受理 MAP 案件之立場，國際上有不同見解。部分國家礙於行政負荷亦採此項措施，而部分國家則允許其納稅義務人同時申請 MAP 並提起行政救濟。以美國為例，倘 P 國為美國公司，美國法院允許暫停 P 公司所提起行政救濟程序，而優先由主管機關進行 MAP，美國專家認為此作法為融合國內行政救濟及 MAP 之最佳做法。至 P 國主管機關移轉訂價調整究竟是否合理？並應如何證明其合理？OECD 專家表示，以目前租稅管轄權本位主義而論，令一方稽徵機關更正其原移轉訂價核定之結果並不容易，其合理性必需經由審閱(review)而得。

(3)有關 MAP 案件逾核課期間部分，確造成目前各國主管機關無法重開程序，惟稽徵機關得考量於他方締約國是否亦逾核課期間，是否有他方主管機關得配合調整之空間。鑑於法令程序性(formality)，於程序不符實體不究原則下，政府應提供納稅義務人足夠資訊及協助，並應告知納稅義務人有關查核時程等細節，本例中，令 S 公司知悉其可能尋求之其他救濟管道，同時 S 國主管機關於審核案件時應具獨立性，以維護 S 公司權益。對於 S 公司與 S 國已達成移轉訂價協議，是否成為 S 國阻卻 S 公司提起 MAP 事由？OECD 專家認為，只要申請案件符合租稅協定第 25 條第 1 項規定，可能造成不符合租稅協定之課稅，納稅義務人皆有權提起 MAP，S 國主管機關不應拒絕。

(四)最低執行標準及作法

有關104年9月公布之OECD第14項行動計畫結論，述及世界各國主管機關均應落實MAP之3項最低標準，以增加MAP效率，並藉由同儕監督(peer-based monitoring)方式控管。OECD報告並提出11項最佳做法(best practices)以促進該3

項最低標準之落實，目前規劃該11項最佳做法並不具強制性，且非OECD同儕監督之評核項目。

OECD強調，MAP機制係於締約國雙方主管機關間因不符合協定課稅而建立之爭議解決機制，締約國應落實「公開及透明」原則，即雙方主管機關間應加強公開受理案件透明度、提升納稅義務人知悉MAP案件資訊透明度、提高締約國雙方對於MAP目標之共識度、並公開MAP相關統計資訊及建立同儕檢視。

1. 落實 MAP 之 3 項最低標準及其執行之 17 項作法建議為：

(1) 確保與租稅協定相互協議將合理善意(good faith)被執行，並得到及時解決，其實際作法為：

- ① 租稅協定政策納入第 25 條第 1 項及第 2 項規定，並將移轉訂價相對應調整案件納入相互協議範圍。
- ② 允許納稅義務人對於反避稅條款認定產生爭議時，亦屬相互協議範圍。
- ③ 致力於 24 個月內解決 MAP 案件。
- ④ 積極參加 FTA 舉辦之 MAP 論壇，強化主管機關間聯繫。
- ⑤ 公布即時且完整 MAP 統計資訊。
- ⑥ 同意由 FTA 舉辦 MAP 論壇成員國間進行同儕檢視。
- ⑦ 對於 MAP 仲裁案件，該國之立場應公開透明。

(2) 確保行政程序得促進協定相關爭議之預防和及時解決：

- ① 公布 MAP 指導原則以供徵納雙方遵循。
- ② 公布 MAP 檔案供大眾參閱。
- ③ 確保 MAP 主管單位具有依照協定規範解決爭議之權責。
- ④ 採取適當績效衡量因子評核主管機關績效。
- ⑤ 確保有足夠資源執行 MAP。
- ⑥ 確保經查核協商同意之結果不影響納稅義務人申請 MAP。
- ⑦ 對於部分案件提供預先訂價協議(APA)適用於其他年度案件。

(3) 確保納稅義務人於符合租稅協定規範之條件申請 MAP 不會遭受拒絕：

- ① MAP 申請後，雙方主管機關均應被通知，並應就是否受理表態。
- ② 各國公布之 MAP 指導原則應詳述納稅義務人應準備之文件及相關資訊。
- ③ 國家之租稅協定政策應於第 25 條第 2 項納入 OECD 稅約範本末句「達成之任何協議應予執行，不受各該領域國內法任何期間規定之限制。」或

同意納入第 9 條第 2 項或第 7 條第 2 項為 MAP 之事由，並加註相對應調整之期間限制。

2. OECD 第 14 項行動計畫提出之 11 項最佳做法為：

- (1) 各國應將 OECD 稅約範本第 9 條第 2 款納入締結租稅協定之政策。
- (2) 有關「解釋或實施所得稅協定發生之困難或疑義」解決方式若據廣泛普遍性(非僅 MAP 案件中之特定納稅義務人)，各國應訂定原則並公布。
- (3) 各國應鼓勵相關人員參加「全球意識培訓課程」，以提高審核國際性稅務案件之「全球意識(“global awareness)”。
- (4) 各國應當落實雙邊預先訂價協議。
- (5) 各國應允許納稅義務人就相關事實情況相同，且其真實性可以被審核之 MAP 案件援用於以前之課稅年度。
- (6) 各國應於 MAP 期間暫停稅款徵收，暫停徵收期至少與國內行政救濟程序相同。
- (7) 各國應執行適當之行政措施加速 MAP 之進行，並承諾納稅義務人擁有行政救濟之權利。
- (8) 各國發布之 MAP 作業辦法應包含 MAP 與國內行政救濟間關係之解釋。
- (9) 各國應發布 MAP 作業辦法，敘明納稅義務人申請方式，包括主管機關應接受納稅義務人於境外善意發起之調整所引起雙重課稅之 MAP 案件。
- (10) 各國發布之 MAP 原則應提供提起相互協議程序中是否應加徵利息或罰鍰相關規定。
- (11) 各國發布之 MAP 原則中應包括多邊 MAP 及雙邊預先訂價協議原則。

(五) 結語

OECD 專家表示同儕監督是為提高 MAP 執行率之措施，參與國可能感受到相關壓力，相關程序將由 FTA 之 MAP 論壇執行，由 OECD 財政事務委員會報告向 20 國集團提交報告，至相關細節將於 2016 年第 1 季公布，預計於 2017 年年底公布第 1 波報告。另 OECD 公布之 11 項最佳做法之建議並不具強制性質，非同儕監督標的。

至於仲裁條款，目前已有 20 國接受，並認同其效力，基於同意採納仲裁條款之該 20 國受理之 MAP 案件存量即高達 OECD 統計全球累計 MAP 總數量 90%，倘仲裁機制確實落實，對於解決 MAP 案件進度將具助益，惟各國對於相關細節部分

包括仲裁案件之類型、仲裁員之選定、仲裁期間等細節規定尚無共識，將於第15項行動計畫中研究討論。

六、BEPS 行動計畫 15 (建立執行相關計畫之多邊工具)最終報告

本議題由墨西哥代表 Juan CARLOS、新加坡代表 Geok Lee ENG-TAY、加拿大代表 Stephanie SMITH 及 OECD 租稅政策與行政中心代表 Jesse EGGERT 與談。

(一) 背景內容

1. 多邊工具之需求

各項防止 BEPS 行動計畫工作成果涉及 OECD 稅約範本條文修訂，同時必須納入各國雙邊租稅協定條文，才能發揮作用。然而租稅協定之修訂，無法一夕之間達成，世界上約有 3600 個雙邊租稅協定，將耗費數年更新。因此需要以有效率與效果之方式加以解決。

2. 行動計畫 15 報告與成立特別小組

行動計畫 15 結論為多邊工具是合適且可行解決方式，相關協商並應儘速展開。同時成立特別小組建立多邊工具方案亦經 CFA 認可並由 G20 財政部長背書。參加者不限於 OECD 會員國，開放所有有興趣國家以平等之基礎參與。目前為止參與國家共計 94 國，另包含地區與國際組織以觀察員身分參與。預計工作將於 2016 年底前完成。

3. 工作範圍

執行與修訂租稅協定條文相關之防止 BEPS 措施

- (1) 行動計畫 2：有關混和工具條文及因應由消除重複課稅之豁免法所引起之潛在問題。
- (2) 行動計畫 6：避免協定濫用之最低標準及特殊反避稅規定。
- (3) 行動計畫 7：修改第 5 條第 5 款及第 6 款以因應佣金代理人及相似安排問題以及修改第 5 條第 4 款例外規定，避免跨國企業將營業活動分割於各集團成員中，使其營業活動僅具有準備或輔助性質，濫用例外規定而不被視為 PE。
- (4) 行動計畫 14：有關執行爭議解決之最低標準條文以及強制相互協議程序仲

裁之選擇性條文。除仲裁外，工作範圍限於防止 BEPS 行動計畫工作期間，執行已同意之建議。

(二) 技術挑戰

透過多邊工具廣泛地修改各種現有協定網絡，並與現有的雙邊協定共存，一方面維持彈性，另一方面，不增加協定間之複雜性。藉由一個多邊工具而非數千個雙邊租稅協定之修訂，較可能保證不同國家間解讀一致，並幫助確保國際租稅協定之持續可靠性以及提供商業活動額外確定性。

(三) 廣泛地修改各種現有協定網絡

1. 多邊工具將以修訂雙邊租稅協定之方式而非取代雙邊租稅協定。但需要尋找一種方式描述下列事項：
 - (1) 必須明白地指出修改條文與未修改之條文。
 - (2) 增修條文取代預訂修改之舊條文。
 - (3) 避免修訂預訂範圍以外之條文。
2. 可能解決之道：
 - (1) 加入一般相容性條款:當先簽署之雙邊租稅協定與後簽署之多邊工具適用同一事項時，後者優先適用，而雙邊租稅協定與多邊工具相容時，亦適用之。
 - (2) 訂定詳細描述性規定關於何種類型條款將被修正取代及何種類型條款將被保留。
 - (3) 將修正雙邊協定段落清單：過程中除了描述那些條款被修正，亦須明確說明如何修正。防止 BEPS 行動計畫研議出如何修正現有 OECD 稅約範本模型，但現有雙邊稅協定可能是以舊版本模型簽訂、使用其他稅約範本模型簽訂或使用雙邊協商語言簽訂。例如:行動計畫 6 關於股利移轉交易條文，需要加入 365 天持有期間同時不修正雙邊議定之比率與所有權比例。

(四) 靈活性與簡易性之衡平

1. 防止 BEPS 行動計畫報告有時提供多種方法解決相同問題，因為不同國家可能依照各自國內稅務體系而採取不同方法解決所關注之議題。多邊工具需要具有彈性儘可能使得越多國家參與，同時不增加太多複雜度以及不以雙邊協

商取代多邊討論。以下方法可以增加彈性：

- (1) 選擇性退出:條文中加入成員可以表達選擇不受拘束規定。
- (2) 選擇性加入:條文中加入成員可以自願表示加入成為其中一員規定。
- (3) 替代性條文:提供參與成員可以選擇適用規定。

2. 部分核心條文規範所有成員均應受拘束，例如:同意最低標準作為防止 BEPS 措施之一部分。部分案例，可能有替代方案，同時確立出一有效方式滿足各國偏好。在行動計畫 6 中提供 3 種方式供選擇：

- (1) 清楚敘明參與成員須致力於防止透過逃稅或避稅達成不課稅或減少課稅。
- (2) 技術性反協定濫用規定(利益限制條款 LOB)。
- (3) 基於目的之一般反協定濫用規定(主要目的測試 PPT)。

於最低標準規定下，須自上述三選項選擇其一。目標為確保盡可能使更多國家透過多邊工具滿足最低標準，同時保有足夠彈性使國家間可選擇不同方式(例如：一個國家選擇 LOB 而另一個國家選擇 PPT)。

(五) 確保一致性解釋

為使防止 BEPS 條文具一致性解釋，編寫防止 BEPS 措施條文相關註釋，提供相關背景資訊與介紹條文涵義，使各成員透過註釋瞭解措施內容，進而達成解釋上之一致性，在未來可能也需要建置解決條文解釋疑義之機制，例如在多邊工具中提供存在於許多雙邊租稅協定之諮商程序。

七、未來執行 BEPS 各項行動計畫措施之挑戰

本議題由 OECD 財政事務委員會第 1 工作小組主席 Andrew DAWSON 及 OECD 秘書處 Grace PEREZ-NAVARRO 與談。

(一) 落實 BEPS 行動計畫措施之未來工作

1. 後續技術面工作

將於 2016 至 2017 年，繼續尚未完成議題之後續工作，包括完成集團內部合理融資率之訂定以解決超額支付利息問題、完成稅約範本防止協定濫用條款(包含 LOB 條款及其相關註釋)、歸屬常設機構利潤指導原則、修正移轉訂價利潤分割法指導原則、國別報告執行要求及檢視標準等。

2. 執行工作

對於已確定之因應措施，應執行工作包括以下三方面，並須確保所執行工作與 BEPS 行動計畫產出結果一致，及提供稅捐機關與納稅義務人法律上之確定性，茲說明如下：

(1) 修正移轉訂價指導原則

依據與移轉訂價相關 BEPS 行動計畫建議，修正現行 OECD 移轉訂價指導原則，包括第 1 章(辨認交易本質、風險分擔、集團綜效、區位優勢及其他市場特性及團隊人力資源價值)、第 2 章(商品)、第 5 章(移轉訂價文據及國別報告)、第 6 章(無形資產)、第 7 章(低附加價值之集團內部服務)及第 8 章(成本分攤協議)等，有些國家可直接適用該原則，有些國家則須參據該原則另訂相關法規，端視各國法律及租稅制度而定。

(2) 修正租稅協定稅約範本

依據與租稅協定相關 BEPS 行動計畫建議，修正現行租稅協定稅約範本。另依據 BEPS 行動計畫 15 制定多邊工具，修改各國既有之雙邊租稅協定，俾迅速執行 BEPS 計畫下發展之租稅協定措施。OECD 已成立發展多邊工具特別小組(ad hoc Group)，邀請所有有興趣參與國家成為該小組成員，該多邊工具之實施有賴與其他計畫實質工作相互合作，初步計畫為多邊工具之協商包括行動計畫 2 (消除混合錯配安排之影響)有關混合個體(Hybrid entities)適用協定規定、行動計畫 6 (防止協定濫用)有關增列利益限制條款(LOB)或主要目的測試條款(PPT)、修正稅約範本前言及其他反協定濫用措施、行動計畫 7 (防止人為規避常設機構之構成)有關修正常設機構之定義、行動計畫 14 (提升爭端解決機制之效率)及行動計畫 13 (重新檢視移轉訂價文據)等建議之租稅協定條款，並考量納入各項計畫之最低執行標準，預計於 2016 年底前完成多邊工具之制定，並開放簽署。

(3) 其他建議

提供國內法設計及執行建議，包括國別報告及其他移轉訂價文據、改善有害租稅競爭作為、透過混合金融工具產生一方認列費用減除，另一方未認列收入情形之因應措施、超額支付利息扣除、受控外國公司法則及強制揭露之資訊透明化要求等提供國內法修法建議。

3. 監督工作

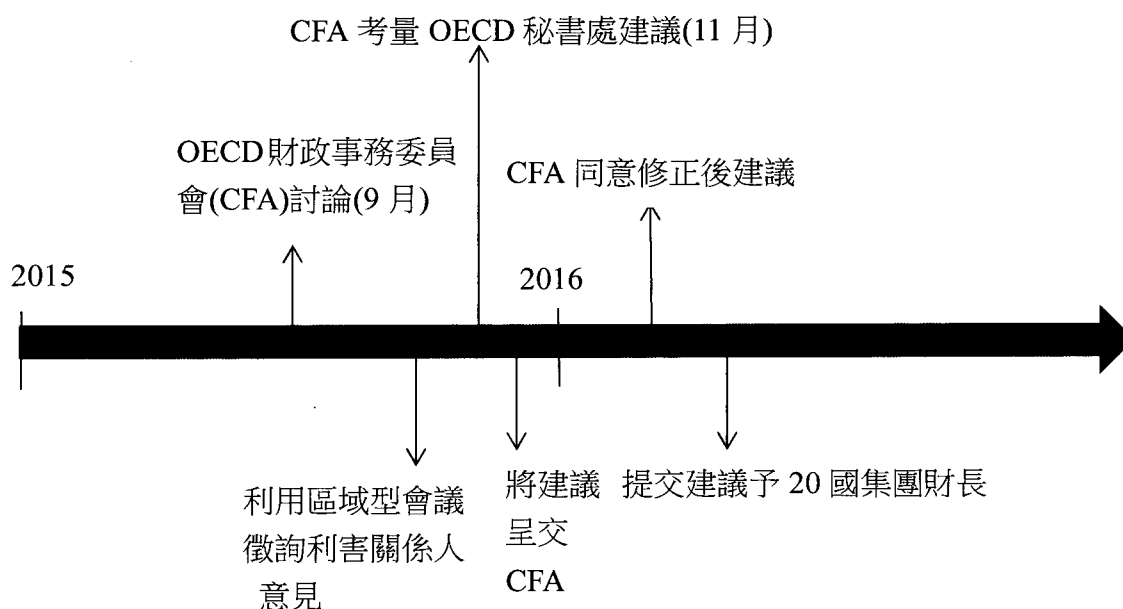
(1) 持續關注防止 BEPS 各項措施之執行及成效

包括廣納有興趣參與國家於平等基礎上共同討論 BEPS 行動計畫措施，以實現廣泛執行防止 BEPS 措施之目標、深入結合國內立法以執行 BEPS 行動計畫產出成果、及行動計畫 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)、行動計畫 6 (防止租稅協定濫用)、行動計畫 13 (重新檢視移轉訂價文據)與行動計畫 14 (提升爭議解決機制效率)所規範最低執行標準之遵行。

(2) 持續關注 BEPS 各領域發展情況

尤其是數位經濟時代之租稅挑戰，必須確保掌握數位經濟發展最新趨勢、商業模式、最新發展之科技及執行方案等，並結合其他 BEPS 行動計畫，以尋求解決之道。此外，同時提升以經濟和數據分析呈現防止 BEPS 措施所達成之效果。

(二) 規劃期程



(三) 各國與會代表對 BEPS 行動計畫之綜合意見

1. BEPS 行動計畫之影響：86%與會代表表示，自 2014 年 7 月 OECD 發布 BEPS 行動計畫兩年來，該計畫對其國家造成直接影響；75%與會代表表示，防止 BEPS 行動計畫將影響其租稅協定政策；57%與會代表表示，其國內法尚未配合完成修正。

2.行動計畫 6 之最低執行標準：尚未承諾執行行動計畫 6 最低執行標準之國家佔 42%；承諾執行者佔 52%，其中大多數承諾執行主要目的測試(PPT)條款，次為利益限制條款(LOB)加上 PPT 條款，再者為利益限制條款(LOB)並輔以處理協定中未提及之導管安排(Conduit arrangements)機制。

3.問題：是否因 BEPS 行動計畫而改變租稅協定政策，於本會議開始與結束時對各國代表調查情形如下：

	會議開始	會議結束
是的，將會改變	75.68%	90.14%
不會改變	6.76%	4.23%
並無租稅協定政策	5.41%	1.41%
不清楚	12.15%	4.23%

肆、會議心得與建議

一、心得

(一) BEPS 議題勢必成為未來各國稅制及稅政改革重點

鑑於全球利潤半數以上涉及國際交易，跨國資本流動便利，加上低稅負及零稅率避稅天堂之存在，不少跨國企業利用各國稅制及租稅協定之差異，透過跨境交易移轉利潤至非實際從事經濟活動之國家(地區)之手段規避或逃漏稅負，OECD 應 G20 要求，於 2013 年發布防止 BEPS 報告及行動計畫，並於 2015 年底前完成共同對抗跨國企業避稅行為之實施計畫。OECD 於 2014 年 9 月發布 7 項成果報告，並持續發布各項報告討論稿、召開區域諮詢會議、公眾討論會議及國際網路公開討論會議，另 OECD 亦體認 BEPS 行動計畫落實並發揮成效，有賴開發中國家協力合作，爰於區域諮詢會議中邀請各國就開發中國家參與 BEPS 行動計畫進行討論及提供相關協助。

本次會議中 OECD 專家及各國出席代表均肯定 BEPS 行動計畫之重要性，依據會中調查結果，大多與會代表表示 BEPS 行動計畫將影響其租稅協定政策及國內法制定，OECD 亦承諾將協助未來 BEPS 行動計畫落實執行。在 OECD 各成員國集中火力準備各項行動計畫，各國官員支持 BEPS 行動計畫態度益趨明確，且 OECD 積極協助開發中國家建構參與 BEPS 行動計畫之能力，BEPS 行動計畫已然蔚為全球共識。

為因應上述國際租稅發展趨勢，於國內法部分，財政部賦稅署已會同各地區國稅局成立因應 OECD 發布 BEPS 行動計畫專案小組，就各行動計畫報告內容分工研析，檢視有無修正國內法令必要。於租稅協定部分，財政部國際財政司亦將部分報告建議內容具體應用於租稅協定諮商，例如行動計畫 2 消除混合錯配安排報告所建議之透視課稅實體適用協定條款及行動計畫 6 防止租稅協定濫用報告所建議之利益限制條款等，並將視前述國內法研修情形，據以檢討修正我國租稅協定政策。

(二) 透過與各國代表交流汲取經驗有利推動租稅協定

本次租稅協定年會每一國家出席員額上限為 5 名，按 OECD 建議，各國出席人員以租稅協定主談人、主管機關或資深專家為原則，另會議內容亦包含租稅協定以外議題之探討，建議亦可由制定租稅政策相關人員參加。各國代表均利用

此國際會議平臺就本次會議討論議題進行意見交流，並由於參加代表多為該國協定主談人或對租稅協定政策制定具影響力人士，此平臺亦為各國推動租稅協定之場域。我方代表積極把握機會與洽談中之租稅協定夥伴國代表互動，瞭解租稅協定進展及安排諮商會議期程，有助我國租稅協定推動。

二、建議

(一)持續關注 BEPS 行動計畫尚待完成議題之後續發展

OECD 於 2014 年 9 月發布 BEPS 行動計畫第 1 階段 7 項成果報告，復於 2015 年 10 月發布 13 項成果報告，除整合第 1 階段報告外，並已就多數重要議題做成決定，未來仍有少數特定議題尚待完成後續工作，包括完成稅約範本防止協定濫用 LOB 條款及其相關註釋、常設機構利潤歸屬相關議題及修正移轉訂價利潤歸屬原則等，均將於未來 1 至 2 年內完成，建議持續關注其餘議題後續發展，掌握國際稅約範本因應防止 BEPS 行動計畫建議修正情形，據以檢討修正我國租稅協定政策、國內法及相關適用法令參考。

(二)提升我國資訊透明度及健全我國反避稅措施

為防止跨境逃漏稅，G20 於 2014 年 9 月舉行之「全球稅務透明和資訊交換全球論壇(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)」正式公布全球自動資訊交換(Automatic Exchange of Information, AEOI)之共同申報準則(Common Reporting Standard, CRS)，提供全球稅務自動資訊交換之標準，迄今，近百個國家和地區承諾未來將依照 CRS 進行稅務自動資訊交換以有效偵測跨國交易及經濟活動所涉逃漏稅行為。我國現行執行資訊交換法源為租稅協定個案資訊交換條款，為因應全球稅務自動資訊交換趨勢，建議積極研議我國進行自動資訊交換之合宜性及可行性，俾訂定我國資訊交換政策。此外，宜加強我國反避稅措施，除現行移轉訂價、反自有資本稀釋及實質課稅原則外，應儘早完成受控外國公司法則(CFC)及實際管理處所(PEM)之立法。

(三)積極參與 OECD 會議，提升我國國際能見度

我國每年均受邀出席 OECD 租稅協定年會及其他區域型會議，參加該等會議可確實瞭解 OECD 推動國際租稅改革之具體內容及目標，亦可與 OECD 等國際組織維持良好關係，並藉由於會議中傳達我國推動各項租稅改革措施及對特定

議題之見解，更可提升我國租稅方面之國際能見度，建議應持續積極派員參與，擴大相關業務同仁國際視野，並建立人脈維持與國際組織良好互動。