

行政院及所屬各機關出國報告
(出國類別：出席國際會議)

參加美洲國家稅務主管中心 CIAT
第 50 屆年會會議報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：主任秘書 陳進雄

派赴國家：墨西哥

出國期間：105 年 4 月 25 日至 4 月 28 日

報告日期：105 年 7 月 25 日

摘 要

美洲國家稅務主管中心（Inter-American Center of Tax Administration，簡稱 CIAT）為目前國際上最具規模及官方色彩的稅務組織，該中心每年均定期舉辦 2 次國際會議，分別於上半年舉行年會及下半年舉行技術會議，提供各會員國及經濟體有關稅務行政實行經驗與意見交換、技術協助與訓練，期能日益提升各國稅務機關稽徵效能。

本屆年會由墨西哥財政部與 CIAT 共同主辦，在墨西哥首都墨西哥城舉行。本次會議適逢第 50 周年，為鑑往知來主題定為「稅務行政的過去、現在與未來」，並分就「拉丁美洲過去 50 年的稅務優化管理」、「稅務機關的稅務管理及治理現況」、「稅務管理在 21 世紀所面臨挑戰」等 3 個子題進行研討。

「拉丁美洲過去 50 年的稅務優化管理」議題，彙述拉丁美洲國家 50 年來在租稅政策、稅收結構及稅務管理等方面的演變，同時列舉未來可能面臨新環境的問題及因應方向；「稅務機關的稅務管理及治理現況」則探討納稅義務人申報制度及納稅依從度關係，稅務稽徵機關運用科技資訊工具蒐集課稅資料及培植稅務人力資源與專業化；「稅務管理在 21 世紀所面臨挑戰」則分析從數位經濟、社會行為、國際資訊透明度新模式、建立多邊架構及因應 BEPS 的現況與挑戰等問題及尋求可能解決途徑。本次會議透過分享各國實務經驗及國際經濟組織研究報告，並經由討論及交換意見，從不同觀點研討稅務行政問題及風險管理，具有相當意義。

參加美洲國家稅務主管中心（CIAT）第 50 屆年會會議報告

目 錄

| | |
|---|----|
| 壹、前言..... | 3 |
| 貳、CIAT 第 50 屆年會主題及議程..... | 3 |
| 參、與會人員 | 6 |
| 肆、會議內容 | 7 |
| 一、 稅務機關稅務管理及治理現況..... | 7 |
| (一) 稅捐稽徵機關與依從度(阿根廷、墨西哥、墨西哥納稅義務人權益保護局經驗分享)..... | 7 |
| (二) 稅務機關人力資源與專業化(智利、牙買加經驗分享)..... | 12 |
| 二、 稅務管理在 21 世紀所面臨挑戰 | 14 |
| (一) 稅務管理在 21 世紀所面臨挑戰(秘魯經驗分享)..... | 15 |
| (二) 數位經濟(荷蘭經驗分享)..... | 20 |
| (三) 國際透明度新模式、多邊架構及因應 BEPS 現況與挑戰(美國、印度經驗分享)..... | 23 |
| 伍、心得及建議 | 51 |
| 附件、會議資料 | |

參加美洲國家稅務主管中心（CIAT）第 50 屆年會會議報告

壹、前言

美洲國家稅務主管中心（Inter-American Center of Tax Administrations，簡稱 CIAT）成立於 1967 年，屬非營利性的國際組織，成立宗旨在透過經驗與意見的交流、技術協助與訓練、資訊交換及研究技術，提升會員國稽徵行政效能。該中心目前有來自 4 大洲的 38 個會員國及副會員國，其中美洲國家包括美國、加拿大、拉丁美洲國家等 31 國，歐洲國家中的法國、義大利、荷蘭、葡萄牙、西班牙等 5 國，非洲及亞洲分別別有肯亞及印度加入該中心為副會員國，各會員國或副會員國代表均為各該國稅務機關首長。該中心每年皆定期舉辦國際會議，邀請專家學者就稅務相關議題進行專題報告，議程中透過參與國家的報告及討論，彼此交換稅務行政經驗，以達到該中心為提升會員國稽徵效能的宗旨，目前該中心為國際上最具規模且具官方色彩的國際稅務組織。

CIAT 每年分別於上、下半各舉辦 1 次國際會議，上半年舉行年會（General Assembly）及下半年舉行技術會議（Technical Conference）。我國曾於 1991 年主辦 CIAT 技術會議，與該中心的關係甚為友好，每年皆獲邀參與會議。藉參與會議的機會與其他國家稅務官員交換稅務經驗，瞭解其他國家稅制稅政情形，並藉此拓展租稅外交，獲益頗多。

貳、CIAT 第 50 屆年會主題及議程

本（第 50）屆年會由墨西哥財政部與 CIAT 共同主辦，於本(2016)年 4 月 25 日至 28 日在墨西哥首都墨西哥城舉行。本次會議主題為「稅務行政的過去、現在與未來」(PAST ,PRESENT AND FUTURE OF THE TAX ADMINISTRATION)，並分就「拉丁美洲過去 50 年的稅務優化管理」(CIAT - 50 years working toward better tax management in Latin America - A historical vision of the CIAT Executive Secretariat)、「稅務機關的稅務管理及治理現況 (The present - current situation of tax management and governance of the Tax Administrations)」、「稅務管理在 21 世紀所面臨挑戰」(Future challenges in tax management in the XXI century)等 3 個子題進行研討，

上開主題及各子題係由該中心秘書處就稅制及稅政相關領域中，於徵詢各會員國意見後所擇定。

「拉丁美洲過去 50 年的稅務優化管理」議題，從稅務政策演變、已達成及尚未達成的目標，並回顧 CIAT 過去 50 年的稅務管理經驗；「稅務機關的稅務管理及治理現況」議題，剖析納稅義務人申報到課稅資料蒐集程序，以及稅捐稽徵、依從度與資訊科技運用間關係，探討稅務機關人力資源與專業化功能；「稅務管理在 21 世紀所面臨挑戰」議題，透過數位經濟、社會行為，探討國際透明度新模式、多邊架構及 BEPS 推動現況與挑戰。本次會議透過各國分享已採行稅務行政措施及面臨的困難等經驗，並針對現行重要稅務議題進行報告及討論，議程緊湊，討論熱烈，是一次非常成功的會議。

本次會議期間自本年 4 月 25 日至 28 日計 4 日。4 月 25 日為 CIAT 內部行政會議，與會員國出席代表進行選舉等相關事宜；4 月 26 日就職儀式後，隨即進行正式會議，依序由報告人提出口頭報告，評論人作扼要評論，分別邀請不同會員國代表擔任主持人，並於報告後，進行公開討論，使與會者能參與討論或分享經驗。詳細議程如下：

| 4 月 25 日(一) | | |
|-------------|------|--|
| 起訖時間 | 時數 | 議題 |
| 行政會議 | | |
| 4 月 26 日(二) | | |
| 起訖時間 | 時數 | 議題 |
| 9:00-9:40 | 40 | 開幕式 |
| | | 第 50 屆年會影片導覽 |
| | | Marcio F. Verdi (CIAT 執行秘書)致詞 |
| | | Aristóteles Núñez Sánchez (執行委員會主席，墨西哥財政部部長)致詞 |
| 9:40-10:10 | 30 | 官方合影 |
| 10:10-11:25 | 1:15 | 議題 1：拉丁美洲過去 50 年的稅務優化管理- |
| 10:10-10:20 | 10 | 主持人：Jan Christian Sandberg(IOTA 代理執行秘書) |
| 10:20-10:50 | 30 | 報告人：Márcio F. Verdi (CIAT 執行秘書) |
| 10:50-11:15 | 20 | 評論人：Alberto Barreix(IDB 資深稅務經濟學者) |

| | | |
|-------------|------|-------------------------------------|
| 11:15-11:25 | 15 | 討論 |
| 11:25-12:25 | 1:00 | 子議題 1.1：拉丁美洲過去 50 年的稅務行政 |
| 11:25-11:35 | 10 | 主持人：Santiago Menéndez Menéndez(西班牙) |
| 11:35-11:55 | 20 | 報告人：Miguel Pecho(CIAT 租稅研究部門主管) |
| 11:55-12:10 | 15 | 評論人：Ricardo Martner (ECLAC) |
| 12:10-12:25 | 15 | 討論 |
| 13:45-14:50 | 1:05 | 子議題 1.2：已達成及尚未達成的目標 |
| 13:45-13:55 | 10 | 主持人：Natasha Avendaño Garcia(哥倫比亞) |
| 13:55-14:15 | 20 | 報告人：Gilbert Terrier (IMF) |
| 14:15-14:35 | 20 | 評論人：Arturo Herrera(世界銀行業務經理) |
| 14:35-14:50 | 15 | 討論 |
| 15:10-17:10 | 2:00 | 圓桌會議 1 |
| 4 月 27 日(三) | | |
| 8:30-10:00 | 1:30 | 議題 2：稅務機關的稅務管理及治理現況 |
| 8:30-8:40 | 10 | 主持人：Jeffrey Owens(奧地利國際租稅法律學院) |
| 8:40-9:00 | 20 | 報告人：Santiago Menéndez Menéndez(西班牙) |
| 9:00-9:20 | 20 | 報告人：Vincent Mazauric(法國) |
| 9:20-9:40 | 20 | 報告人：Lizandro Núñez Picazo(墨西哥) |
| 9:40-10:00 | 20 | 討論 |
| 11:20-12:30 | 1:10 | 子議題 2.1：從納稅義務人申報到課稅資料蒐集 |
| 11:20-11:30 | 10 | 主持人：Kennedy Oyonyi(ATAF 主管) |
| 11:30-11:50 | 20 | 報告人：Olga Pereira(葡萄牙) |
| 11:50-12:10 | 20 | 報告人：Victor Gomez De La Fuente(巴拉圭) |
| 12:10-12:30 | 20 | 討論 |
| 12:30-13:40 | 1:10 | 子議題 2.2：稅捐稽徵與依從度 |
| 12:30-12:40 | 10 | 主持人：Miriam Guzmán(洪都拉斯) |
| 12:40-13:00 | 20 | 報告人：Horacio Castagnola(阿根廷) |
| 13:00-13:20 | 20 | 報告人：Ernesto Luna Vargas(墨西哥) |
| | | 報告人：César Edson Uribe Guerrero |
| 13:20-13:40 | 20 | 討論 |
| 15:00-15:50 | 0:50 | 子議題 2.3：資訊科技的運用 |
| 15:00-15:10 | 10 | 主持人：Joaquín Serra(烏拉圭) |
| 15:10-15:30 | 20 | 報告人：Aloisio Almeida(巴西) |
| 15:30-15:50 | 20 | 討論： |
| 16:10-17:20 | 1:10 | 子議題 2.4：稅務機關人力資源與專業化 |
| 16:10-16:20 | 10 | 主持人：Didier Cornillet(CREDAF) |
| 16:20-16:40 | 20 | 報告人：Christian Hansen(智利) |

| | | |
|-------------|------|--------------------------------------|
| 16:40-17:00 | 20 | 報告人：Judith Smith Richards(牙買加) |
| 17:00-17:20 | 20 | 討論 |
| 4 月 28 日(四) | | |
| 9:00-10:10 | 1:10 | 議題 3：稅務管理在 21 世紀所面臨挑戰 |
| 9:00-9:10 | 10 | 主持人：John Njiraini(肯尼亞稅務局) |
| 9:10-9:30 | 20 | 報告人：Adrián Guarneros(墨西哥) |
| 9:30-9:50 | 20 | 報告人：Martín Ramos(秘魯) |
| 9:50-10:10 | 20 | 討論 |
| 10:30-11:40 | 1:10 | 子議題 3.1：數位經濟 |
| 10:30-10:40 | 10 | 主持人：Corina Küsei(墨西哥) |
| 10:40-11:00 | 20 | 報告人：Stefano Gesuelli(義大利) |
| 11:00-11:20 | 20 | 報告人：Jaco Tempel(荷蘭) |
| 11:20-11:40 | 20 | 討論 |
| 11:40-12:30 | 0:50 | 子議題 3.2：社會行為、倫理及稅收道德 |
| 11:40-11:50 | 10 | 主持人：Abel Cruz(危地馬拉) |
| 11:50-12:10 | 20 | 報告人：Michael Snaauw |
| 12:10-12:30 | 20 | 討論 |
| 12:30-13:40 | 1:20 | 子議題 3.3：國際透明度新模式、多邊架構及因應 BEPS 的現況與挑戰 |
| 12:30-12:40 | 10 | 主持人：Carlos Vargas Duran(哥斯大黎加) |
| 12:40-13:00 | 20 | 報告人：Pascal Saint-Amans(OECD) |
| 13:00-13:20 | 20 | 報告人：Theodore Setzer(IRS 美國) |
| 13:20-13:40 | 20 | 報告人：Sushil Kumar Sahai(印度) |
| 14:40-16:40 | 2:00 | 圓桌會議 2 議題:2025 年稅務行政 |
| 17:10-18:10 | 1:00 | 閉幕 |
| 17:10-17:20 | 10 | 技術會議(美國邁阿密) |
| 17:20-17:30 | 10 | 簡報 2017 年會(巴拉圭) |
| 17:30-18:10 | 40 | 閉幕儀式 |

參、與會人員

CIAT 的會員國皆係以國家名義加入，該中心每年舉辦的年會及技術會議，除邀請各會員國與會外，也邀請非會員國及其他國際組織，以觀察員身分參加。

本次會議與會人員除該中心的會員國，包括阿根廷、阿魯巴、巴貝多、百慕

達、委內瑞拉、玻利維亞、巴西、加拿大、智利、哥倫比亞、哥斯大黎加、古巴、庫索臘島、多明尼加、厄瓜多爾、薩爾瓦多、法國、瓜地馬拉、蓋亞納、海地、宏都拉斯、義大利、印度、牙買加、肯亞、墨西哥、荷蘭、尼加拉瓜、巴拿馬、巴拉圭、秘魯、葡萄牙、聖馬丁、西班牙、蘇利南、千里達多貝哥、美國、烏拉圭等，由其稅務部門首長及相關主管代表參加外，受邀參加會議者，包括我國、摩洛哥、韓國、中國、瑞典、比利時，及國際知名組織，如歐盟（EU）、經濟合作暨發展組織（OECD）、國際貨幣基金（IMF）、世界關稅組織（WCO）、國際財政文獻局（IBFD）、國際財政協會（IFA）、國際稅務協會（IOTA）、德國技術合作公司（GIZ）、亞洲稅務行政及研究組織（SGATAR）等，與會代表總計二百餘位，相當盛大。

肆、會議內容

一、稅務機關稅務管理及治理現況

(一)稅捐稽徵機關與依從度(阿根廷、墨西哥、墨西哥納稅義務人權益保護局經驗分享)

1. 阿根廷

稅務行政管理的主要目標，係有效率處理稅務申請案件並致力提升人民的稅捐依從度。一般而言，適切措施宜因應不同的文化及社經環境因地制宜。在稅捐依從度較高國家，多半僅就重大違章情形進行偵查及裁罰，便足以到達殺雞儆猴效果；反之，在稅捐依從度相對低的國家，多數納稅義務人對稅法規定較不熟稔，而較易發生違章行為，再者，倘納稅義務人認為違反稅法規定並不會產生任何風險，將更不可能積極調整目前行為。在這樣的環境之下，稽徵機關為有效提升納稅義務人稅捐依從度，往往採取各式各樣的策略，例如加強租稅教育宣導、實施及時且有系統的控管措施與實質規範等做法，以提高納稅義務人稅捐依從度。

近十年來，歸功於經濟學理論及社會學的貢獻，稅捐稽徵程序已配合社會及經濟行為，而有長足的進步，稅務審查已成為阿根廷政府整體稽徵程序

中最基礎的一環；然而，在整體稅捐稽徵作業上，不應只著重於稅務審查方面，以下為阿根廷政府稅務審查機制及依從度管控。

●背景建立與管理機制

納稅義務人主體，小至個人、小型公司或經濟體，大到業務範圍廣闊的大型集團，部分國家幅員廣大致產生城鄉差距，會使稅務行政臨更大的挑戰。此外，近十年來，由於經濟與金融的全球化，加上政治、文化及教育等因素的影響，使納稅義務人與稽徵機關行為產生很大的改變。稽徵機關需對當地社經及國際情勢等背景資料有更深入的理解，進而提出不同的應對方式。

為因應不同樣態的納稅義務人採取特定查核策略，阿根廷的稽徵機關透過「內部管轄 DNA」作業機制，依不同類型納稅義務人應作為的義務，評量該作為的複雜度，並依稽徵機關內部處理層級及管轄範圍，據以衡量需調配的人力及層級，並依管轄範圍評估其績效及管理情形。

●技術平台及風險分析

由於資訊及通訊科技的發達，進而提升稅務行政管理所需技術，如推廣電子申報、電子繳稅及電子發票等，皆是建立稅務查核程序及查核資料庫的重要關鍵。然而，一個上百萬筆交易或申報資料的資料庫，仍需專業人士有效運用方得以發揮效果。近年來，透過導入大數據分析，資訊人員得以透過重複模式解析大量數據，進而有效利用稽徵機關所掌握的大量資訊。

另一方面，藉由採取即時、可靠的資訊及有效運用方法，稽徵機關的查核能力已有大幅進步，此外，透過風險評量選案機制，不僅可降低稅務人員可能發生道德風險機率，並藉由對納稅義務人的風險評估，使稽徵機關得以依照納稅義務人的稅捐依從度高低，據以制定不同的策略及因應措施。

●完整循環

依阿根廷政府實務做法，申報案件一進入查核程序，將由多組查核人員(一般為每組 5 到 7 人)負責執行，5 到 6 個小組為一個部門，使用各種資訊進行分析，以提升核課準確率及客觀性。此外，地區的稽徵機關必須就一定數量的案件進行查核，俾適度達到遏阻效果，此種做法亦反映目前稅務稽徵的限制，稽徵機關需透過重大案例的選查，來導正民眾的納稅行為，促使納稅義務人認知，倘有逃漏稅或其他違章行為，將存在被查獲的風險，進而督促其主動誠實申報。然而，稽徵機關除建立納稅義務人上開風險意識外，亦需輔以適度的租稅教育宣導及完整的稅籍資料登記制度，方能提升稅捐依從度。

透過稽徵機關的整體稽徵架構，包含督促納稅義務人自動申報、申報後的稽徵查核機制，以及提供教育宣導及相關登記制度等服務，即阿根廷政府所謂的「完整循環」，也是該國致力達成的最終目標。

2. 墨西哥

墨西哥稅制主要著重於督促納稅義務人履行納稅義務，由稽徵機關就納稅義務人申報納稅資料進行查核及驗證，最終目標則係期望全國納稅義務人能自發性的完成納稅義務，並藉由提高稅捐依從度，使稽徵機關蒐集更多資訊，進而強化高逃稅風險的納稅義務人的防杜措施。

墨西哥政府稅捐查核程序改革，可分為三個階段。第一階段係過去採取的書面查核作業；第二階段為目前查核方式，逐漸由書面轉換為電子查核方式；第三階段係預期未來全面以電子形式進行查核。

由於第一階段採書面報稅及稽徵方式造成納稅義務人很大的不便，導致納稅義務人自發性依從的比例相當低，進而影響政府稅收，稽徵機關查緝逃漏稅的效率亦難以提升；從另一角度觀之，納稅義務人逃漏稅被查獲的風險也相對較低。

● 目前發展

墨西哥政府近年來在稅捐稽徵及查核程序已有長足的進步，並採取下列措施提升納稅義務人的稅捐依從度：

- (1)**主動告知**：主動通知納稅義務人稽徵機關所查得的違章事項，並給予一定期限的改善期。
- (2)**提升風險意識**：透過大數據選查案件，並挑出具代表性的納稅義務人進行深入查核，以達殺雞儆猴之效。
- (3)**全面資訊掌握**：藉由資訊科技執行管制及查核程序，包含簽證會計師的各項資訊。
- (4)**加強積極性逃稅行為的查核**：分析大量資料據以建立風險模組以偵測涉嫌逃漏稅的企業。

●2014 年稅制改革

墨西哥政府於 2014 進行稅制改革，提升電子媒體在稅務查核的重要角色。

- (1)**線上電子稅務憑證(CFDI)**：自 2014 年起，全面採用電子憑證申報，稽徵機關得以即時掌握納稅義務人的申報情形，並透過系統管理納稅義務人相關資訊。
- (2)**電子稅務信箱**：提供納稅義務人與稽徵機關間一快速、即時且簡便的溝通管道。
- (3)**電子會計**：納稅義務人需依稽徵機關要求，透過電子系統遞交相關財務及會計資訊。
- (4)**電子管控**：透過各種電子審核方式進行查核及管控措施。

此外，墨西哥稅務機關亦開始思考如何進一步有效率地提升稅捐依從度，規劃採取下列措施：

- (1)**大規模電子監控**：利用資訊系統管理違章情形頻繁的納稅義務人，並透過電子監控掌握是類納稅義務人的即時資訊並及時應變。
- (2)**策略性管制**：針對高違章風險的納稅義務人，進一步分析其可能採取的逃稅計畫或行為，進而抑制逃漏稅風險發生。

3. 墨西哥納稅人權益保護局-最終裁決協議制度(Conclusive Agreements)

自 2014 年 1 月 1 日起，墨西哥實施最終裁決協議制度，納稅義務人得在發生租稅爭議時，請求納稅人權益保護局(西班牙文字首縮寫為 PRODECON) 提供協助，PRODECON 為納稅義務人與稽徵機關之間的中介者，協助調解稅務審查及核定過程中所產生的任何爭議，俾利徵納雙方取得共識，不僅可保障納稅義務人的基本權利，並確保稅務審查過程的透明度。

●歷史背景

最終裁決協議制度前身為一般申訴程序(complaint procedure)，有鑑於 PRODECON 已逐漸成為納稅義務人與稽徵機關間最理想的溝通媒介，越來越多稅務爭議案件皆委由 PRODECON 協助調解。PRODECON 經檢討現行的稅務審查程序，分析仲裁、調解案例及對控管程序各環節的觀察，提出了最終裁決協議制度。相關草案於 2013 年 9 月送交國會審議，經參議院及眾議院審議修訂通過後，自 2014 年 1 月 1 日生效。

●制度簡述

最終裁決協議可謂稅務爭端解決的替代途徑，透過仲裁人的介入，稽徵機關與納稅義務人進行協商取得共識以解決爭端，PRODECON 在此程序中即扮演仲裁人及見證人的角色。

(1)最終裁決協議的目的

最終裁決協議讓納稅義務人對稽徵機關所做出的認定結果有異議時，得以表達意見，並提出其認為合理的見解。在仲裁過程中，雙方都必須利用佐證資料來支持自己的論點，並在一透明公開的過程中達成共識。

(2)申請最終裁決協議

稅務查核程序開始至稽徵機關核發補稅通知前，納稅義務人如認為稽徵機關認定納稅義務人的申報案件有遺漏事項時，可自行或委託法律代理人提出申請。

(3)最終裁決協議程序

A. 最終裁決協議程序自納稅義務人向 PRODECON 提出書面申請開始，

無論 PRODECON 受理此申請案與否，稽徵機關所有稅務查核權限都會立即被中止。

- B. 當 PRODECON 收件後，會立即向權責稽徵機關發出通知，告知因納稅義務人提出最終裁決協議，所有稅務查核程序將被中止，已發出的補繳通知同時停止生效。
- C. PRODECON 需於 3 個工作天內決定是否接受此申請案。若受理此案，稽徵機關須於接獲 PRODECON 通知後 20 個工作天內，出具同意書表示接受納稅義務人所提出的主張，或列出不予接受的原因及理由；倘 PRODECON 不受理此案，則應向納稅義務人及稽徵機關發出申請終止書，此時稽徵機關的查核權限將恢復，且原訂繳稅期限亦將維持其效力。
- D. 當 PRODECON 確認主管機關的回應後，應在 20 天完成仲裁程序。仲裁過程中，徵納雙方可在 PRODECON 的仲裁下持續交換意見，包含相關法令見解的溝通以及查核實務面的認定標準等。
- E. 仲裁程序最後會以兩種方式終結，視稽徵機關是否接受最終裁決協議：
 - (i) 稽徵機關接受：徵納雙方及 PRODECON 應簽署最終裁決協議。
 - (ii) 稽徵機關拒絕：由 PRODECON 發出終止書通知雙方，原主管機關的查核程序及期限將繼續生效。

●制度優點

最終裁決協議可加速稅捐案件審查流程，透過 PRODECON 作為仲裁的中介角色，以及協議程序的制度化及資訊透明化，提高了審查程序的執行性，避免案件走向行政訴訟。此外，最終裁決協議具不可挑戰性，協議一旦簽署，即代表徵納雙方皆同意認定內容及彼此主張，雙方不得再對協議結論提出異議。

綜上，最終裁決協議制度的實施，使稅捐稽徵及審核的程序更加有效率，亦大幅節省徵納成本，達到納稅義務人及稽徵機關雙贏的局面。

(二)稅務機關人力資源與專業化(智利、牙買加經驗分享)

1. 智利

智利稅捐稽徵機關(Chilean Tax Administration, SII)於 20 年前即開始著手組織改革計畫，第 1 階段於 1980 至 1990 年間辦理組織重組，第 2 階段則於 1990 至 2005 年間，著重於管理的現代化，透過電腦應用及系統勾稽查核。2000 年初，SII 開始對於員工進行稅務專業訓練，且與具工程專業背景人員合作，提升查核技術；於 1990 至 2008 年間，SII 開始大量招募員工，並運用科技技術建置專屬網站；1997 年起，稅務系統與各種科技工具結合，提升納稅義務人的服務品質，例如 1999 年起推動網路申報所得稅、2001 年起實施電子簽章及 2004 年導入電子發票系統等。近年來，該國政府通過第 20,727 號法案及第 20,780 號法案，修正電子發票稅務代碼(tax code)，確保稽徵查核結果的效力並提升對納稅義務人服務。

為配合該國政府重大支出政策(例如實現教育改革)，為促進財政支出融通，自 2014 年起，SII 開始從事 30 年來最大規模的稅法改革，重新檢視相關法規，強調現代化流程的重要性並提升稅務人員專業化及對納稅義務人服務的品質，以實現新政府施政承諾。

● 智利稅捐稽徵機關人力資源及專業化推動進程

- (1) 改變組織及員工編制。
- (2) 調整管理階級，提升組織的功能。
- (3) 強化內部工作的協調合作機制。
- (4) 修訂組織法規，俾利實務運作。
- (5) 因應實務及挑戰訂定組織目標。
- (6) 以人力管理導向，提升員工工作滿意度。
- (7) 架構組織能力，包括開發稅務科技系統及相關技能。
- (8) 以能力作為基礎管理，連結個人表現、訓練及職涯發展等。
- (9) 現代化教育訓練，提升員工工作技能及良好工作態度。

2. 牙買加

2008 年，牙買加政府檢視賦稅機關業務運作情形，發現包括內地稅部門

(徵收業務)、審核部門(審核業務)、稅捐服務部門(法律服務管理及訓練等)、海關部門及訴願部門等，部門彼此之間部分職責重疊，導致重複工作及缺乏效率，造成納稅義務人高依從性成本，乃於 2011 年 5 月進行組織流程再造及重新定義角色責任，並透過建立管理董事會，制定有關人力資源管理行為準則，評估員工表現系統及員工利益政策等，提升納稅人教育及促進服務品質，藉由明確的責任，提升服務品質及組織效率。

組織轉變的預期結果，係藉由運用科技及有效的資源分配，透過提升對納稅義務人的服務品質及對行政的滿意度、藉由雙方溝通、及建立資訊平台，以達成納稅義務人自動依從，終而達到增加稅收目的。

●牙買加稅捐稽徵機關組織架構

- (1)目標：成為與國際接軌的世界級組織。
- (2)任務：在公平基礎下徵收稅款，提升納稅義務人依從度，使所屬同仁致力為民眾提供良好的服務。
- (3)核心價值：以整合、互相尊重、專業化及團體合作為核心價值。
- (4)建立專業化：提供同仁良好晉升管道，著重發展，滿足基本需求。
- (5)招募適任人員：同仁須具備會計相關大學文憑，並具有高整合能力、提供客戶服務良好品質、注重團體合作及嚴謹分析的特性。
- (6)學習及發展：人力資源部門規劃各種管理訓練課程，因應不同階層的工作需求並可做為晉升準備。
- (7)建立領導能力：設定具挑戰性的目標，建立員工擁有良好溝通技巧及可接受改變的心態，發展員工專業化的能力，並可提升組織的名聲。
- (8)溝通管理：為使組織運作流暢，須不斷的溝通，並辦理滿意度調查，協助組織了解不同層級對設備、領導及管理能力的溝通、資源、福利等滿意度，以及組織需改進之處。
- (9)建立良好關係及工作環境：提供工作上所需資源及維護良好工作環境，並舉辦相關活動以維繫情誼。

二、稅務管理在 21 世紀所面臨挑戰

(一)稅務管理在 21 世紀所面臨挑戰(秘魯經驗分享)

1. 概述

在秘魯，中小企業（以下簡稱中小企業，MSEs）的發展不僅是活絡市場的重要因素，也是促進就業市場重要來源，然而，相較於大企業而言，中小企業常因財務制度較不健全，生產效率較低，或因缺乏財務或稅務的專業知識，致使它們常有一些違規行為，這種情形阻礙了它們的企業成長及永續經營。

為避免過高的稅務依從成本阻礙經濟發展，秘魯的稅務機關利用電子通訊技術，提供較簡便的稅務稽徵程序以提高納稅依從度，然而，受限於該國相關稅法規定，致使稅務機關所擬定的解決方案都沒有成功。秘魯稅務機關乃擬定新方案，以更簡化的方式，促使中小企業誠實納稅，透過納稅義務人自我管理及自願遵守規定，主動提供相關資訊，俾利稽徵機關追蹤，以降低稅務依從成本及確實課徵稅收。

2. 中小企業基本介紹

中小企業對於拉丁美洲國家在經濟及就業是不可或缺的。根據全球勞動組織(International Labor Organization)報告顯示，在拉丁美洲和加勒比海地區的就業機會，其中有 47% 係由中小企業所提供(即提供約 1.27 億人的就業機會)。

在秘魯，中小企業係指個人或法人經濟單位，從事開發、開採、加工、生產、銷售商品或提供服務的活動，依年度銷售額可分為微型或小型企業(如下表一)：

表一 中小企業分類標準

| 類型 | 年銷售額(UIT) | 金額(索爾) |
|------|----------------|-----------|
| 微型企業 | 150 UIT以下 | 172,740 |
| 小型企業 | 超過150到1700 UIT | 1,957,725 |

註：

- (1)Unidad Impositiva Peruana，UIT(Tax Unit)為秘魯的納稅單位：秘魯政府每年都會公布多少索爾等於一個納稅單位，以 2014 年為例 1UIT=3,800Sol。
- (2)索爾(Sol)為秘魯的貨幣單位，以 2016 年 7 月 8 日為例 1USD=3.27Sol。
- (3)本表為 2013 年度資料。

秘魯中小企業家數佔全國公司家數 99.5%，扮演著國家經濟發展的重要

角色，其中微型企業占了 94.9%，而小型企業則占 4.5%(如下表二)：

表二 中小企業分布情形

| 企業類型 | 家數 | 百分比 |
|------|-----------|------|
| 微型企業 | 1,518,284 | 94.9 |
| 小型公司 | 71,313 | 4.5 |
| 中型公司 | 2,635 | 0.2 |
| 大型公司 | 8,388 | 0.5 |
| 合計 | 1,600,620 | 100 |

資料來源：秘魯生產部

中小企業被認為是較不重要的納稅義務人，因為他們所繳納的稅額比例非常小，僅占總稅收的 0.5%，然而，它們的家數占全國總家數達 99.5%，由於沒有專門為中小企業設計的稅制，故政府提出簡化替代方案，例如新型簡化制度（New Unique Simplified Regime, NRUS）及特別所得稅制度（Special Regime of Income, RER），並與一般課稅制度並行，造成稅制更加複雜。中小企業倘符合特定條件，例如，收入和經濟活動的態樣等，即可適用上開制度，主要特色如下表三：

表三 中小企業適用稅制比較表

| 中小企業類型 | 新型簡化制度 | | | | 特別所得稅制度 | 一般所得稅制度 |
|--------|--|-------|-------|---------|--------------------------|---|
| 個人 | 可適用 | | | | 可適用 | 可適用 |
| 法人 | 限個人有限責任公司(Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, EIRL) | | | | 可適用 | 可適用 |
| 所得限制 | 每年不超過105,170.91索爾或每月不超過 8,741.26索爾 | | | | 每年不超過 152,972.03索爾 | 無限制 |
| 應檢附文件 | 銷售憑證及無扣抵稅額的收據 | | | | 發票，收據及其他證明文件 | 發票，收據及其他證明文件 |
| 應否辦理申報 | 免申報 | | | | 免申報 | 應申報 |
| 每月應納稅款 | 級別 | 收入限額 | 進項限額 | 稅額 | ●所得稅：每月 1.5% ●增值稅：18% | ●所得稅：每月估定一定稅額繳納，再根據所得稅法規定的稅率繳納或 1.5% 課稅 ●增值稅：18% |
| | 1 | 1,456 | 1,456 | 6 | | |
| | 2 | 2,330 | 2,330 | 15 | | |
| | 3 | 3,787 | 3,787 | 58 | | |
| | 4 | 5,826 | 5,826 | 11 7 | | |
| 5 | 8,740 | 8,740 | 17 | | | |

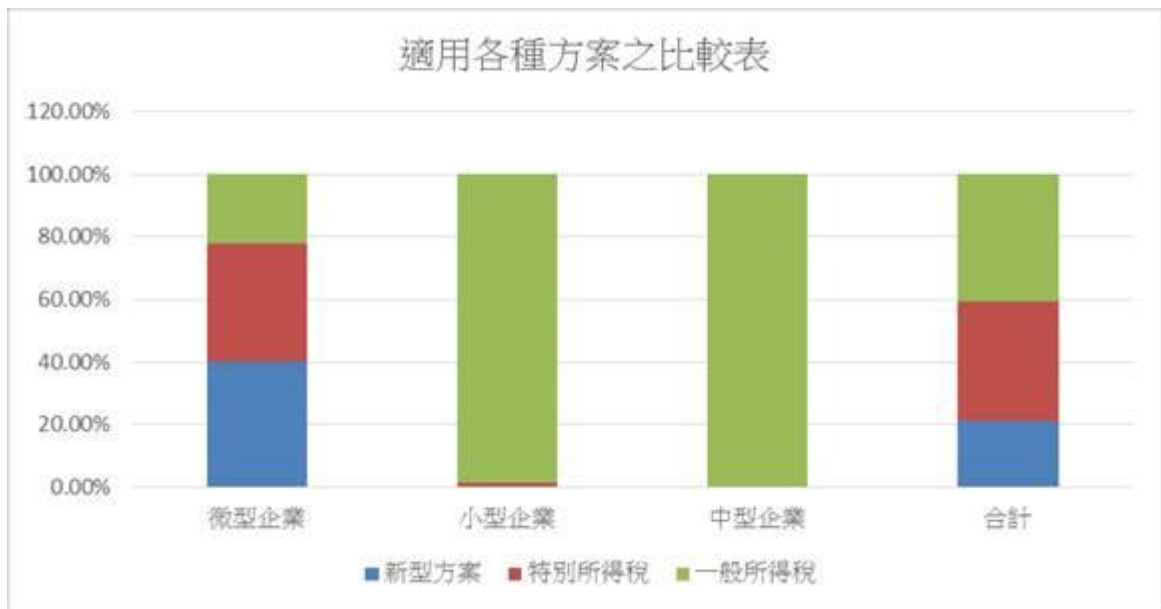
| | | | | | |
|------|-----|--|---|-------|-----|
| | | | 5 | | |
| 受雇員工 | 無限制 | | | 最多10位 | 無限制 |

資料來源：秘魯賦稅總署

截至 2015 年 12 月止，適用新型簡化制度的納稅義務人約為 1,00 萬家，適用特別所得稅制度的納稅義務人約 35.2 萬家，適用一般所得稅制的納稅人約 59 萬家。

另依 2014 年的中小企業報告分析，微型企業中有 40.2% 適用新型簡化制度，37.7% 適用特別所得稅制度，22.1% 適用一般所得稅制度。至於小型企業則有 98.8% 適用一般所得稅制度，1.2% 適用特別所得稅制度(如下表四)：

表四



資料來源：秘魯生產部

3. 拉丁美洲中小企業課稅制度主要特徵

定性標準是按納稅義務人的類型(個人或法人)或經濟活動(商業、服務業或工業等)區分，定量標準則係按其收入或年銷售金額、資產淨額、存貨金額或僱用員工人數衡量。大多數拉丁美洲國家的定量標準係按年收入為主要的衡量標準，最常用的定性標準則按一定條件的個人或針對貿易業和工業來分類。

一些拉丁美洲國家如墨西哥、阿根廷和巴西，已針對中小企業屬小規模者，實施簡化稽徵作業。墨西哥最近則實施公司註冊制度 (Regimen de Incorporacion Fiscal-RIF)，參與該制度的公司，可獲得增值稅 10% 的折扣，其

折扣比率從第 1 年開始，逐年遞減，達到稅收總數 10% 為止。經過 2 年的實施，已有超過 1 百萬的納稅義務人參與該制度。在阿根廷則採用單一稅率，截至 2013 年 1 月止，已有 270 萬納稅義務人註冊，收入總額較上一年成長 16%，各國採取的方案分析(如下表五)：

表五 簡化稽徵作業方案比較表

| 特別方案 | 墨西哥 (公司註冊制度) | 阿根廷 (單一稅率及稅制 簡化) | 巴西 (簡化制度) |
|-------------|--|-----------------------------|--|
| 納稅義務人 類型 | 有營業行為的個人 | 個人或營業活動少且收入不超過稅法起徵點的小型合夥企業。 | (i)微型企業 (ii)小型企業 |
| 適用條件 | 年所得在 150,461 美元以下。 | 營業毛收入低於美金 29,417 元。 | (i)微型企業 每年銷售毛額不超過 36 萬里爾(美金 89,193 元)。 (ii)小型企業 每年銷售毛額在 36 萬里爾至 360 萬里爾間(美金 891,936 元)。 |
| 作業方式 | 應於 RFC(Registro Federal de Contribuyentes) 聯邦納稅人註冊處辦理註冊。 | 每月應繳納款項包括綜合稅及社會安全捐。 | 可簡化聯邦、州及市的納稅義務。 |

註：里爾為巴西貨幣單位

資料來源：美洲國家稅務中心-CIAT

4. 中小企業稅務管理面臨的挑戰(稅捐徵收面)

- 提供中小企業可接受的稅收制度

秘魯的中小企業透過主動向稅務機關申報相關資訊的稽徵方案，證明其企業價值及經濟能力，降低信用風險，且除稅務上效果外，並可用於金融機構對其信用評估，進而對其進行資金上的融通，降低融資成本。

- 減少地下經濟活動

在秘魯，地下經濟占其 GDP 比率約為 19%，約占經濟活動人口 61%，透過簡化的稅收稽徵方案的實施，使地下經濟的企業進而願意選擇適用該方案，繳納一定稅額，進而合法化，以便享有勞動權利、資金融通而得與其他經營活動者競爭等，達到減少地下經濟活動的目標。

- 降低稅務成本

根據世界銀行(2012)相關研究，秘魯中小企業花費在稅務顧問、會計師諮詢、帳務處理成本、符合稅務機關申報作業要求的相關成本等費用，約占其銷售額的 10%，其中包含了瞭解和運用法規、提供稽徵機關要求的資料、培訓人員費用等，由於這些費用與其收入水準無關，亦即中小企業與一般企業負擔相同的稅務成本，使其不願誠實報稅。同時，稽徵機關也因為稅務管理產生成本，例如：人力、物力和基礎設施的投入等，也造成整體稅務成本的上升，如何降低徵納雙方稅收成本，已成為稅務當局的一項重大挑戰，其中又以資訊技術扮演重要的關鍵因素。

5. 秘魯對中小企業管理的行動方針

秘魯在 2013 年底制訂生產發展和業務提升(MiPyME)法案，減輕該國納稅義務人租稅負擔，並推動一般增值稅(VAT)進項稅額先行退稅制度，使中小企業獲得較高現金流量，以提高其生產效率。至於稅收稽徵程序上，稽徵機關藉由開發通訊技術及訊息傳遞方式，促使納稅義務人遵循，實施方式說明如下：

- 電子發票和電子帳冊

秘魯賦稅總署開發電子納稅證明及電子書表，降低印刷成本、管理成本、儲存成本及其他繁複的程序。中小企業則受惠於該國推行的電子發票制度，使交易成本降低。此外，賦稅總署並於網站設置電子平臺，提供企業將帳冊(收入或所得)轉為電子格式。目前使用電子發票約有 70,298 納稅義務人，超過 12.2 萬納稅義務人則已於電子平臺系統註冊。

- 申報制度

納稅義務人負有每月向稽徵機關辦理申報繳納增值稅義務，賦稅總署

透過納稅義務人每月於電子平臺申報的資料，取得交易資訊，並透過資訊技術建立驗算系統，審核納稅義務人申報資訊，以提高其正確性。其他如所得稅、特別收益稅及碾米銷售稅等，亦建立相關系統予以審核。

藉由上開電子申報平臺，稽徵機關可準確計算納稅義務人應繳納的稅額，提高納稅義務人稅務依從度。2015 年 12 月止，已有超過 12.2 萬的納稅義務人，使用此一電子平臺辦理稅務申報。

- 自動稅務分析研究

中小企業通常被要求以現金付款交易，銷售則延後收帳，導致現金流問題，為減輕中小企業繳納稅款的壓力，稽徵機關提供分期繳納稅款申請服務，並將審查時間從 45 天縮短至 5 天，符合規定的中小企業得獲得分期繳納稅款的優惠。

- 講習及宣導

2014 年至 2015 年辦理多場法令講習及電子平臺座談會並針對中小企業提供宣導摺頁，供其迅速瞭解租稅規定。網站並設置宣導專區，透過有趣懶人包等簡單易懂方式，達到宣導效果。

(二)數位經濟(荷蘭經驗分享)

我們的經濟正經歷一場關於網路的轉變。如今，人們透過 What' s App 溝通、用臉書分享他們的經歷、用 Instagram 分享照片，這些數位資訊來回不斷地被交換。這樣的現象不僅出現在私人生活，也出現在商業領域，這些發展已對各國的經濟產生重大影響，各國稅務機關又應如何面對這樣的發展，然而面對此一挑戰，目前仍未找到有效解決方法。

經濟合作暨發展組織(OECD)前於 2013 年 7 月 19 日發布稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫(Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, BEPS 行動計畫)，其中行動計畫一「數位經濟時代的租稅挑戰」，即為處理本問題並試著找出方案解決這些困難與挑戰。

因應近年來的資通訊科技(ICT)的發展趨勢，網路使用者透過通訊設備進行

聯繫，尤以智慧型手機的使用，使人們無論在何時何地都可以聯繫，大量擴增網路使用者網路溝通次數。如物聯網可使網路使用者透過相關設備直接與他人立即聯繫。虛擬貨幣在線上遊戲可作為法定貨幣使用，例如像是比特幣，另一方面也可以兌換成法定貨幣，惟其缺點為匿名交易，迫使稅務機關在課稅方面變得相對困難。其他如機器人可使生產力提高及降低營運成本、3D 列印使產品更貼近顧客需求，3D 產業技術亦被用於助聽器等醫療使用。換言之，標準化產品等大規模產業將被淘汰。

然而數位經濟的發展亦將促使地下經濟更趨蓬勃，例如 Uber 和 Airbnb，不僅為經濟體帶來更多新契機，也使稅務機關面臨新挑戰。許多數位公司的經營形態以全球規模的整合性架構來營運，這些新興商業型態與以往所知的正規模式不同，對稅務機關而言，必須因應不同營運模式採取更有彈性的處理方式，且由於具有跨國界性質，須透過各國稅務機關的合作予以解決。

在數位經濟發展下，包括支付服務、APP 商店、線上廣告、雲端計算及參與式網路平臺等，可能產生的租稅規避，包括規避應稅情況、使所得極小化、規避扣繳稅額、減免中間控股公司所在地稅賦或減免最終母公司所在地稅賦，以及規避增值稅等，由於交易所使用的軟體、使用者及顧客都是相對流動性的，如代理式服務等，這種商業型態可以使距離很遠的顧客與商業相互結合在一起，可能會造成蓄意或非蓄意的隱藏實際銷售地點，雖然傳統經濟市場也可能發生，然而，數位經濟將更進一步提高租稅規避及租稅逃漏的機率。

由於現今大多數的跨國企業都在網路進行商業活動，將其資訊公開在網路上，商業廣告亦在網路平台撥放，公司可以將其商品販售給來自許多國家(管轄權)的消費者，這些新模式對稅務機關而言，變得更難以管理，故數位經濟亦被認為利潤移轉及租稅規避開啟另一道大門。

面對透過網站或是 app 銷售商品的交易行為，各國稅務機關應訂定實質法律規範，避免這些進行銷售商品的企業得以運用策略逃漏稅捐，毋須在任何國家負擔稅賦。依 OECD 所提 BEPS 行動計畫一「數位經濟時代的租稅挑戰」結論認為，數位經濟已進一步擴大 BEPS 風險，而成為一個新的經濟體，各國稅務機關必須

更快速反應以因應其發展並想出解決方案據以執行，並追蹤後續影響。

然而，另一方面科技發展對稅務機關亦有正面的影響，說明如下：

1.大數據分析

其特色在於可透過實際觀察及資料分析，運用公司營運、製造業營運資料和一些非建構資料進行分析，對於納稅義務人的依從行為提供更好的洞察力，進而採取有效的「客製化」干預並進行最適資源配置，提供具前瞻性的稅務解決之道。

2.行動支付

行動支付是一種新掘起的使用數位錢包和移轉金錢系統，透過 SMEs 這種新型且新掘起的行動服務提供者，提供支付服務，例如非洲的 M-PESA 支付方式。從租稅依從度觀點，因為使用行動支付系統，交易者須透過註冊才可使用，進而可觀察納稅義務人收付情形，避免交易金額或收入被低報。

3.物聯網

物聯網的崛起，透過 M2M 通訊使用，記錄了所有的貨物流通情形，其他如線上現金提款機，稅務機關可透過聯結該系統即時獲取所需課稅資訊，並可建立稅務機關與納稅義務人彼此的信賴度，進而減少對企業商業活動的干預。

4.雲端計算

雲端計算，或稱為隨選運算，是一種以網路為基礎，分享資源的運算方式，數據與資料可提供給電腦和其他隨機設備，使資料使用更有效率。此外，使用雲端計算，因每次紀錄與修正都有紀錄，高度自動化可以形成更完善的管理（包括完整的審計追蹤），進一步改善租稅依從度。

在荷蘭，稅務機關正利用前述科技使用的新思維，進行變革。荷蘭稅務機關因應數位經濟，改變傳統稅捐稽徵管理模式，可分為下列五種模式：

- 1.開發網路互動平台：改變傳統使用書信或小冊子溝通模式。納稅人如需瞭解自身稅務狀況，得利用網路查詢，並可作線上更新。
- 2.資訊導向處理：重新調整風險管理相關法規，將資訊導向處理簡單化並提供

大量的自助服務。

3. 投資 IT 產業：荷蘭的預先所得稅申報制度相當成功，該國稅務機關正研究將存檔在雲端的預先所得稅申報提供給 SME 的可行性。
4. 加強使用數據與分析能力：荷蘭稅務局透過 IT 系統取得不同數據組合並統整所有訊息，透過系統連結以更新稅務資訊，並可監控稅收債務狀況。另一方面，透過透明化機制（如 CRS 與 CbC）亦可以取得更多資訊。
5. 資訊的系統性管理：稅務機關利用資訊的系統性管理以做出最適選擇，使社會信賴稅務機關的效率及效能。

(三)國際透明度新模式、多邊架構及因應 BEPS 現況與挑戰(美國、印度經驗分享)

1.美國

俗話說：「知識就是力量。」稅捐稽徵機關透過資訊透明化，盡可能地掌握納稅義務人稅務事宜來取得相關資訊，俾正確核課稅捐。然而，要達到資訊透明化可能是有困難的，在全球化活動下，稅捐稽徵機關更難以掌握個人及企業移轉海外資產資訊。另外隱私權也使稅捐稽徵機關無法取得個人及企業資產的所在地及金額，進而稅捐稽徵機關無法行使管轄權以執行自身法律權力，且因稅收來源減少使政府提供給民眾服務相對減少。

為了獲取納稅義務人的全部資產及收入，以確保稅收來源。稅務機關必須多方合作。美國內地稅務局(Internal Revenue Service, 簡稱 IRS)長官 John Koskinen 曾說：「現今令人注意的是，政府單位之間為了確保納稅義務人在自家租稅管轄區內遵守其納稅義務而密切合作，且有關個人所得稅法規部分，我們看到即將生效的外國帳戶稅收遵從法 (Foreign Account Tax Compliance Act, 簡稱 FATCA) 合作過程，以及已生效的共同申報準則(Common Reporting Standard, 簡稱 CRS) 將被全球採用，當然這些努力即是多方自動交換資訊，顯示著國際租稅透明度不再是遙不可及的夢想，而是可以立即實現。」

本文將討論美國達成資訊透明化的方法，其中一些方法僅需單方面行動即可，如透過法條及規章執行獲取有用資訊，其他則基於各國為徵起合理稅收前

提下，透過各國管轄權合作來達成。首先討論以往資訊透明化的實施經驗，進而探討美國達到資訊透明化的主要步驟—實施 FATCA，此項工作係受惠於電子傳輸平台發展，始達到多方自動交換資訊的成果。此外，本文亦將提及資訊自動交換廣泛運用於一般報導準則及後續發展。最後，為增加資訊透明度及激勵多方合作，將討論 OECD 所發展 15 項 BEPS 行動計畫，以及美國目前已採取的 3 項行動計畫。

● 基本介紹

科技進步及全球經濟活動下，跨國企業業務經營範圍透過網路已涵蓋至全球各地，並使大部分跨國企業集團內部交易佔全球國內生產總值比例逐漸增加。在納稅義務人資訊全球流通情況下，租稅規劃者極有可能利用套利方式—如利用兩個或多個國家法律間的差異，防止利潤在任何地方被課稅，跨國企業將更有能力採取積極避稅手段，其他如個人納稅義務人亦得尋求所屬國家與其他國家間有利的潛在租稅差距，將海外持有的大量資金移至免稅天堂。

在各國法規不同情況下造成此種行為是必然的，雖然稅收是國家獨立主權的核心，但不同管轄權法律及規章的交互作用下，創造了差距及摩擦。近年來各國稅捐稽徵機關均致力於實施 OECD 及 G20 承認的 15 項 BEPS 行動計畫，透過單邊或多邊關係加強創新方法來鼓勵資訊透明化，以解決今日不斷面臨的挑戰。美國方面，除透過實施 FATCA 外，並支持 BEPS 行動計畫 5、13 及 14，為改善全球資訊透明化目標而努力。

● IRS 資訊透明化的方法

(1) 背景

美國稅制係仰賴自動申報制度，由納稅義務人自行申報並支付稅款，並與政府有最小限度的互動，且自動申報率約為 84%。「稅收差距(tax gap)」指納稅義務人未自動申報繳納稅額與實際應納稅額的差距，在 2006 年稅收差距約 3,000 億美元，部分稅收差距來自跨國交易未支付的稅款。

(2) 資訊透明化初始階段

對於達到資訊透明化方法可分為單邊、雙邊或多邊方法。在單邊方法下，由美國獲得單向交易資訊，例如從納稅義務人或第三方資訊管理人(如納稅義務人帳戶的銀行)；在雙邊方法下，涉及兩方管轄權透過雙邊協議進行訊息交換，這些雙邊協議，包括避免雙重課稅協議及稅務資訊交換協議等；多邊方法則係發生在管轄權進入兩個以上管轄權的資訊交換機制，雖然資訊流動仍屬雙向(即從一個管轄權到另一個)，但是多邊資訊透明化將可透過建立提供資訊的單一平台進行資訊交換，提升效率及效能。

IRS 已經參與許多增加資訊透明度的多邊合作計畫。最大的多邊集團係全球稅務透明與資訊交換論壇(Global Forum on Transparency and the Exchange of Information for Tax Purposes，簡稱全球論壇)，為首屈一指國際租稅協定資訊透明化標準及資訊交換實施的國際組織，擁有 132 個會員，透過檢視程序，監督所屬成員是否依程序執行資訊透明化標準及進行資訊交換，主要著重個案(on request)交換資訊，現已擴大至資訊自動交換。

● FATCA 及擴大資訊交換

(1) FATCA 發展

FATCA 制定於 2010 年 3 月，為 2010 年刺激就業法案的一部份，其目的係為解決因缺乏資訊透明度導致財產在沒有繳納適當稅款情況下被移轉或維持在海外的問題。美國帳戶持有者及該帳戶所屬的金融機構應依 FATCA 分別申報特定金融資產，不遵守申報要求的金融機構，其大部分的投資收益(如支付予該金融機構的利息或股利)將被扣繳 30%稅款。

FATCA 效果屬雙面的資訊透明化，擁有外國金融帳戶的美國納稅義務人須向 IRS 申報帳戶資訊，國外金融機構亦須向 IRS 申報其所擁有的帳戶資訊。

(2) FATCA 資訊交換

為協助解決國外金融機構遵循 FATCA 可能受該國法律提供資訊限制，及申報需求可能增加的額外負擔，美國與其他國家政府合作發展兩種基本模式，透過跨政府間協定(intergovernmental agreements，簡稱 IGAs)，

在 IGAs 條件下，第一個 FATCA 資訊互換係於 2015 年 9 月 30 日完成，IRS 聲明，之後將會成功地傳遞及接收資訊，未來將與美國納稅義務人申報的國外帳戶資訊進行比較，以辨認未申報國外帳戶資訊。

IRS 為鼓勵納稅義務人自動申報海外資產且支付相關稅款及罰鍰，於 2009 年推動海外自動申報計畫(Overseas Voluntary Disclosure Program, OVDP)，針對非故意未申報海外金融資產且願支付相關稅款的納稅義務人，推出簡化申報程序。

(3)發展共同申報標準

為推動 FATCA，美國制定了國際資料據交換服務(International DATA Exchange Service，簡稱 IDES)作為一個安全平台，讓外國金融機構或主辦國稅捐稽徵機關(host country tax administration, HCTA)及傳送管轄區(sending jurisdiction)可以利用該平台傳輸及交換 FATCA 資料至美國。IDES 的發展，顯示可使自動資訊交換於統一模式下執行，而國外金融機構亦可安全地透過 IDES 網路上傳及下載使用 FATCA 資料。

隨著 FATCA 實施，多數人認為資訊交換採取電子化格式是可行的且具使用性，同時美國亦透過 IGAs 與其他租稅管轄權者簽署協議，自動交換資訊。2013 年 4 月，法國、德國、義大利、西班牙及英國共同發布一項試驗性質的自動資訊交換計畫模型，且 G20 表達支持自動資訊交換開發一個新的多邊標準，及支持 OECD 投入新的全球自動資訊交換標準的工作。2013 年 11 月於印尼雅加達舉行全球論壇會議，全球論壇同意建立一個新的自動資訊交換群組，協助全球論壇執行監督及審查自動資訊交換工作。

OECD 已成立自動資訊交換(簡稱 AEOD)計畫，並於 2014 年 2 月發布自動資訊交換的單一全球標準(即共同申報標準)，規定金融機構需報告不同類型納稅義務人的金融帳戶並應遵循共同的應行注意標準。在共同申報標準程序下，被通報者需上傳帳戶資料供其他稅收管轄權者下載。

●稅基侵蝕及利潤移轉工作

2012 年 6 月於墨西哥洛斯卡沃斯舉辦的 G20 會議，各國領袖們指出「在

稅收領域，我們重申承諾加強透明度及全面資訊交換……，我們需要防杜稅基侵蝕及利潤移轉及遵循關注 OECD 在該部分進行的工作。」 OECD 在 2013 年發布 BEPS 報告，並於 2013 年 7 月發布 BEPS 行動計畫及工作時間表。該行動計畫主要由 3 個支柱所組成：

- 國內法應對跨境活動有一致性認定。
- 強調實質性，經濟活動及價值創造的發生地有課稅權。
- 提高透明度。

2013 年 7 月 20 日在莫斯科舉辦 G20 財政部長及中央銀行總裁會議，共同發表「有雄心及全面遵從 G20 的要求，透過 OECD 達成發表稅基侵蝕及利潤移轉…」公報。最終行動計畫全部於 2015 年 10 月完成並且在 G20 發表。最近在上海舉辦的 G20 會議，領袖們共同發表「包容性架構(inclusive framework)係透過 OECD 對全球執行 BEPS 計畫及鼓勵相關、有興趣的非 G20 國家及租稅管轄區承諾執行 BEPS 計畫，包括開發中國家，且基於平等的基礎加入此架構」目標。

(1) BEPS 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

OECD 於 2013 年 BEPS 報告，確定打擊有害租稅優惠制度的可行性，並將其視為 BEPS 的重要計畫，未來目標係發展更有效率的解決方案，包括租稅優惠制度相關核釋強制自動資訊交換等，並需與非 OECD 國家在現行的架構下共同合作。

依行動計畫 5 報告表示，單邊預先訂價協議本身不是租稅優惠制度，然而，租稅優惠核釋的交換有利於充分做出明智決策。該架構對於資訊交換應在下列二者間達到平衡，即「確保該資訊對於其他稅捐稽徵機關是相關的」，以及「該交換不致增加行政作業不必要負擔，不論是資訊交換國家或接收資訊國家」。

下列 6 種因屬對特定納稅義務人的核釋規定，可能因缺乏資訊交換而引起利潤移轉或稅基侵蝕的問題：

- 有關租稅優惠制度的核釋。
- 單邊 APA 或其他跨境單邊移轉訂價的核釋。
- 向下調整跨境課稅利潤的核釋。
- 常設機構的核釋。
- 關聯方導管的核釋。
- 經 FHTP 認定的其他核釋，屬缺乏強制性自動資訊交換而引起 BEPS 疑慮者。

A. 預先訂價協議(Advance Pricing Agreement，簡稱 APA)

IRS 在 1991 年引進 APA 計畫，由納稅義務人及 IRS 雙方在相同原則及基礎上，共同解決移轉訂價議題。如果納稅義務人遵守 APA 條件及限制，IRS 就不能在 APA 涵蓋的交易範圍內進行移轉訂價調整。APA 程序透過鼓勵納稅義務人提出申請並陳述所有事實，對所包含議題進行適當評估，朝著開放及合作的精神共同解決相關議題，以增加稅捐稽徵機關的效率。透過 APA 程序，可減少納稅義務人遵循負擔，徵納雙方就預先議題討論並訂定原則性解決方案，且徵納雙方事前皆已明確知悉可能的執行結果。

APA 可分為 3 種類型，單邊的 APA 是 IRS 與納稅義務人間協議、雙邊 APA 是 IRS 與外國租稅管轄區兩者間協議，多邊 APA 則包括 IRS 與超過 1 個以上的外國租稅管轄區之間協議。自 1991 年執行 APA 計畫開始，截至 2014 年，IRS 已有 509 個單邊 APA(62 個處理中)，並有 878 個雙邊 APA 及 14 個多邊 APA(268 個雙邊 APA 及 6 個多邊 APA 處理中)。

B. 個案稅務核釋(Letter Rulings)

指 IRS 應納稅義務人書面請求，就該納稅義務人預計將進行的特定行為或交易所涉及稅務效果所作的書面核釋。一般而言，納稅義務人需於辦理當年度稅務申報前提出前項申請。該項核釋係就納稅義務人特定的事實進行所適用的稅法進行解釋，並在稅捐稽徵機關合理利

益基礎下發布。

IRS 每年會公開上開核釋資料，如書面核釋內容及背景文據供公眾查閱，並消除任何具識別性的細節及資訊，因此，外國租稅管轄區無法由個案稅務核釋所描述的情境判斷是否適用其所轄的納稅義務人。

(2) BEPS 行動計畫 13：移轉訂價文據及國別報告

OECD 發布的跨國企業及稅捐稽徵機關移轉訂價指導準則(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)為稅務上衡量關係企業間跨境交易時，有關常規交易原則適用提供指導原則。自 1995 年 OECD 理事會首度採行前揭移轉訂價指導準則以來，許多國家已建立移轉訂價文據法則。為因應日益增加及複雜的集團內部交易，政府更嚴格審查移轉訂價活動，並因此明顯增加納稅義務人的遵循成本。然而，稅捐稽徵機關經常發現無法透過移轉訂價文據取得納稅義務人完整及足夠的資訊，以利其進行稅務徵收及風險評估需求。為解決該項問題，BEPS 行動計畫 13 致力於重新檢視現有的移轉訂價文據，並為跨國企業集團於各租稅管轄區的所得、租稅及營運活動配置，建置申報制度。

OECD 第 6 工作小組主要任務在監管行動計畫 13，有關為稅捐稽徵機關加強透明度的移轉訂價文據法則發展，並同時考量企業的遵循成本。該法則包括要求跨國企業透過一項共同範本，提供政府要求其於各國間有關所得、經濟活動及已支付稅賦的所有資訊。為確保實施移轉訂價文據標準的一致性及有效性，參與 BEPS 計畫的各國同意其核心要素，包含跨國企業向所轄稅捐稽徵機關直接申報的全球檔案(master file)及當地國檔案(local file)；跨國集團最終控股母公司應向其轄稅捐稽徵機關申報國別報告(country-by-country reports)，並依據多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)、租稅協定(Bilateral Tax Conventions)及稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)等政府對政府的機制，透過自動資訊交換與其他租稅管轄區分享國

別報告資訊。

嶄新的國別報告要求年度集團合併收入大於歐元 7.5 億元(約計美元 8.21 億)的跨國企業於 2016 年 1 月 1 日起開始實施適用，並將於 2020 年重新檢視。行動計畫 13 最終報告指出，部分租稅管轄區將需時間配合其國內立法程序進行修法。美國身為世界最大經濟體及部分世界最大跨國企業母公司所在國，將參與國別報告程序。

A. 提升納稅義務人租稅資訊透明度

行動計畫 13 成果報告所包含的三層架構移轉訂價文據，旨在要求納稅義務人資訊透明性。首先，跨國企業應於「全球檔案」中提供稅捐稽徵機關有關全球企業營運及移轉訂價策略的高層次資訊，該項檔案資訊適用於所有相關稅捐稽徵機關；其次，跨國企業應於「當地國檔案」中提供詳細的移轉訂價交易資訊，針對個別國家，揭露重大關係人交易、受控交易金額及企業進行受控交易的移轉訂價分析決定因素；最後，大型跨國企業應申報包括跨國企業於各租稅管轄區營運收入、稅前淨利、應付及實際支付所得稅費用的年度「國別報告」。

跨國企業將透過國別報告揭露各租稅管轄區的員工人數、登記資本額、保留盈餘及有形資產。跨國企業另需提供各集團成員營運所在地，並提供各集團成員營運活動指標，納稅義務人應基於一致移轉訂價立場提供前揭三層架構文據。

依據前揭各項文據所揭露資訊，稅捐稽徵機關可加強移轉訂價風險評估，有效配置審查資源並鎖定審查目標。預期跨國企業可由三層架構文據說明其移轉訂價策略，並達成納稅義務人的稅務遵循。稅捐稽徵機關可由備妥的文據確保納稅義務人已於稅務申報時考量有效的可比較資料，並符合移轉訂價的可比較原則。移轉訂價文據將有效提升租稅資訊透明度，惟各國政府亦瞭解，交換及使用國別報告時應負的責任同樣至關重要。

B. 國別報告：交換及使用

美國財政部及 IRS 於 2015 年 12 月發布國別報告施行規則草案，直到 2016 年 3 月 22 日止，為期 90 天的公開意見諮詢，刻正研擬最終版本，並將自該規則發布年度開始適用。美國財政部及 IRS 認為，如同美國 FATCA 所要求的資訊，國別報告施行規則要求提供的資訊，將有助於提升納稅義務人資訊透明度，俾利於美國稅法執行。此外，就如同 FATCA 一般，國別報告的施行只有在解決資料保護及適當使用前提下，才可達到提升資訊透明度效果，爰其他國家如何交換並使用國別報告資訊，將超過美國政府處理範圍。

各國政府間交換國別報告的施行工具將解決 2 項議題，首先，要求跨國企業集團的最終母公司於其居住轄區申報國別報告的立法範本業由 OECD 發布，由各國視其需要納入其法制；再者，OECD 並發布國別報告自動交換國際協議範本，這些範本提供多邊及雙邊模式，以助各國建立交換機制。

有關機密資訊使用及資訊安全保護等其他施行議題仍在討論中，並透過各項工具以解決問題。FATCA、行動計畫 5 及行動計畫 13 提供及交換資訊旨在提升稅捐稽徵機關風險評估能力，因此，美國政府將參酌 FATCA 的經驗，制訂國別報告的施行方式。

如同 IDES 或共同傳輸系統資訊共享平台，需以加密方式將資訊安全傳輸至接收者。為評估該機制可行性，美國政府對於 FATCA 標準的資訊自動交換，制定相關保障措施。為確保 FATCA 安全執行，IRS 制定國際資訊安全及基本設施工作手冊 (International Data Safeguards & Infrastructure Workbook)，以相互評估 FATCA 夥伴的資訊安全及基本設施，將有助於共同傳輸系統以同等安全方式施行。FATCA 及 OECD 的國別報告亦同樣關注如何在稅務稽徵機關移轉訂價風險評估的資訊有效性及納稅義務人增加的遵循成本間取得平衡。

C. 確保正確使用資訊：工具手冊及能力建置

另一項與 FATCA 及國別報告相關議題為如何確保適當使用資

訊。對於稅捐稽徵機關應如何於稅務審查時利用國別報告資訊及資訊保密義務等，皆有特別要求。國別報告所交換的資訊僅可使用於高度移轉訂價風險評估，不應使用於個別案件特定調整。

對於高度移轉訂價風險評估及提升資訊透明度而言，國別報告為一項有效新工具。各國皆同意，國別報告資訊不應取代以完整功能及可比較分析為基礎的個別交易價格移轉訂價分析。此外，行動計畫 13 的最終成果報告強調，國別報告資訊不應作為證明移轉訂價是否妥適的證據。基此，稅捐稽徵機關不宜以跨國企業於國別報告中的全球所得分配資訊，作為移轉訂價調整依據，相關資訊僅得使用於評估高度移轉訂價風險、BEPS 相關風險及適當的經濟統計分析。前揭各項規定僅為該項作業第一步，且對於協助實務執行的工具至關重要。

(3) BEPS 行動計畫 14：更有效的爭端解決機制

為及時保障稅基，各國政府莫不加強審查跨境交易流程，稅務主管機關因而面對更大壓力。為確保妥當適用國際租稅原則，以減少雙重課稅、雙重不課稅或未依租稅協定課稅情事，各國需共同致力於識別並解決稅法規定分歧之處。透過多邊方式共同合作以取得共識，有效解決上揭問題。相互協議程序(簡稱 MAP)為透過各國主管機關開會討論關注領域並解決雙重課稅等問題的機制。

隨著 MAP 案件數量的增加，各國間花費更多時間解決爭端。依 OECD 統計數據，OECD 會員國 2014 年公開的 MAP 件數為 5,423 件，較 2013 年同期增加 18.7%，並較 2006 年 2,352 件增加 130%，相關案件增加導致各國質疑 MAP 的有效性。為有效解決全球化經濟下的國際租稅議題，跨國企業體認爭端解決模式需要共同合作及透明度，所有稅捐稽徵機關應共同發展並分享相關機制。

藉由共同合作，各國可加強並擴展現有計劃，以有效解決稅務爭端議題並提升租稅透明度，因此每一國家的主管機關皆體認，成功的關鍵需密切仰賴其他國家的主管機關共同努力。成立稅捐稽徵機關相互協議

程序論壇(Form on Tax Administration MAP Form)目的，主要係為 FTA 會員國提供一個場合，定期開會討論影響所有參與國進行相互協議程序的議題。透過 FTA 主管機關間的觀念分享、解決方案及策略研擬，以解決問題並改善全球租稅環境。

BEPS 行動計畫 14「提升爭端解決機制的效率」包含加強相互協議程序有效性措施，行動計畫 14 旨在藉由確保一致性並正確執行租稅協定，包括透過 MAP 過程中的解釋或適用，有效並及時解決爭端，以降低不確定風險及重複課稅。各國同意致力於解決爭端，包含採行解決租稅協定相關爭端的最低標準、承諾儘速施行並同意確保有效執行。因此，參與 OECD/G20 的 BEPS 專案的國家一致同意，將由 OECD 財政事務委員會研擬監測過程文件，並透過 FTA 相互協議程序論壇和由稅收協定及相關議題(Tax Conventions and Related Questions)第 1 工作小組所組成的爭端解決專責小組共同研擬。

最低標準的執行將透過相互監督機制以確保最低標準的落實，並確保所有 OECD 及 G20 國家接受審查機制。藉由參與評估過程，多方參與將提升紛爭解決過程的透明度，並提供一個方法辨認出改善之處。

最低標準包含各國會用來確保即時、有效及有效率決解租稅協定相關爭議的方法，最低標準的設定與下列目標有關：1)各國應確保與相互協議程序相關的協定義務均被妥善落實；2)各國應避免行政程序產生協定相關紛爭並及時解決紛爭；3)各國應確保符合 OECD 稅約範本第 25 條第 1 項規定的納稅人可適用相互協議程序。

(4)後 BEPS 時代的挑戰及現況

BEPS 行動計畫完成後，隨著不同需求及徵納雙方的考量，下一階段的多國合作將持續進行，包容性架構將成為關注焦點，採用政府整體法(whole of government approaches)，並辨認工具包(toolkits)需額外增加的項目，以利能力建構。這些行動有利於增加透明度及行動計畫 5、13 及 14 的執行。

A. 包容性架構

隨著 BEPS 行動計畫期末報告發布，BEPS 進入到新階段，需要發展實務解決方法以符合徵納雙方需求。為監測及支援各國執行 BEPS 方案，OECD 將焦點轉向設計新架構，有意願國家或地區可以平等基礎方式(on an equal footing)參與，亦將致力縮短現行新興國家與國際規定的差異。OECD 估計納稅義務人從事的租稅規避所造成稅收損失大約佔全球公司稅 4%至 10%，因新興國家較仰賴這些稅收，此稅收損失對於新興國家的影響更大。此外，BEPS 議題係屬於全球性，單一國家或未協調的行動將使國際課稅問題惡化，爰需要透過全球一致手段解決。因此，這個工作的目標係支援及監測不同工具的執行情形，並隨著時間檢視其影響。

此一新架構將開放給有意願國家或地區參加，以財政事務委員會延伸的 BEPS 合作夥伴(associate)身份參與，可與 OECD 及 G20 成員共同討論 BEPS 計畫尚未完成的準則，並共同檢視及監督 BEPS 方案(BEPS package)執行情形。包容性架構的工作重點在於檢視 4 項 BEPS 方案最低標準的執行情況，目前 BEPS 方案最低標準包含「避免協定濫用」、「標準化移轉訂價國別報告」、「有害租稅競爭的審查(含專利盒及透明度的提升)」及「同意參與確保紛爭解決機制」等 4 項，亦著手進行數位資訊稅務挑戰的資料蒐集及 BEPS 影響的衡量，對於其他 BEPS 方案的執行情況也會同時進行監控，並持續完成 BEPS 計畫尚未完成的準則，特別係與租稅協定及移轉訂價相關的準則。

透過包容性架構，各國可進行多邊合作提升透明度及強化紛爭解決機制，需謹慎處理執行過程，並考量各國會採行的方法及有效執行的工具。倘包容性架構可順利進行，將有利於現行多邊合作關係(如 FATCA)，並強化各租稅管轄權的合作。

B. 政府整體法

為了要持續進行國際合作及提升透明度，各國政府內部的立場及

資源要能相互配合，國內政府機關協調有助於實務運作及政策一致性，藉由機關間共同作業才能確保一致性及協調，同時也能確保稅捐稽徵機關及主管機關(Competent Authorities)不受到國內不同意見的限制。主管機關須被授權簽訂及執行與他國簽訂的協議。當參與多邊活動時，機關間的一致性亦相當重要。例如，當 IRS 準備參與國際場合如 OECD，IRS 需先進行內部協調，以確保與財政部及 IRS 審議部門(Chief Counsel Division)同一立場，並使 BEPS 相關建議具可執行性。在適用協議所定原則解決雙重課稅或雙重不課稅的問題時，需讓查核人員接受適當訓練以具備相當專業能力。足夠的國際視野有助於瞭解國際重大議題，並使稅捐稽徵機關具備面對當前挑戰的能力。透明度提升及有效稅務管理是下一階段各國需面對的處境及挑戰，除了需要各國要共同合作以整合國際資源，也需考量各自國內不同立場而整合國內資源。

C. 工具包及能力建構(Capacity Building)

為因應實務處理的需求，FTA 及部分工作小組已著手提供工具包，如移轉訂價相關議題，藉由提供實務資源，不同查核能力的國家將更有能力執行 BEPS、增加透明度、資訊交換及紛爭解決。透過提供可接受的實務工具處理新興國家所面對特定議題，工具包有助於資訊交換及產生創新的解決方式。在包容性架構下，BEPS 工作夥伴於工具包發展過程中辨認相關議題，處理具優先性議題，亦有助於 BEPS 方案的執行。藉由辨認新興國家需要額外行動的議題，其他能力建構的倡議可補充其他管理工具，例如可能會有需求採取或補充特定 BEPS 相關作為。

● 小結

美國將持續透過自行單方行動及多邊合作提升資訊透明度。近來 FATCA 的執行即是全球達成透明度提升的一大進展，並證實多邊進行自動資訊交換係屬可行。執行 FATCA 經驗有助於未來發展自動資訊交換的共同申報標準。

BEPS 15 項行動計畫中，3 項特別處理透明度的強化及多邊合作，計畫 5 與自發性資訊交換有關、計畫 13 處理國別報告、計畫 14 處理有效爭端解決機制。此 3 項計畫的執行必需建構在各國在現行多邊合作關係上，以解決問題、確保一致立場及透過工作包分享經驗及知識。此外，透明度的提升不僅在於取得資訊，稅捐稽徵機關亦應以審慎及有效率方進行資訊保護及使用。

2. 印度

稅捐稽徵機關在所得及資本利得稅的國際合作已有大幅進展，特別是提升稅務資訊透明度，如國與國間稅務目的資訊交換，可採自動或個案方式進行。稅務透明的提升已成為 20 國集團(簡稱 G20)首要目標，也促使國際間尋求在其他議題合作，例如處理跨國企業避稅議題、共同修正租稅協定。

本文分為三個部分，第一部分說明國際租稅透明度發展，第二部分介紹多邊合作平台新方法，第三部分討論新模式及機制現況及挑戰。

● 第一部分：國際租稅透明度發展

(1) 修正資訊交換(exchange of information, EOI)條款、多邊稅收徵管互助公約及租稅透明度全球論壇

全球化及跨境交易使跨國企業有機會進行租稅規劃及規避，需透過各國稽徵機關的合作共同打擊全球性租稅規避。2008 年金融危機後，各國更體認到共同合作的必要性，並有後續動作。G20 於 2009 年 4 月在倫敦舉行的領袖高峰會宣告銀行保密時代已結束。稅務透明度及資訊交換全球論壇重新架構，並要求確保國際透明度準則的執行，論壇開放給所有國家，但參與國家需承諾執行相關國際準則、同意進行同儕監督(peer review)及繳納會員費。多邊稅收徵管互助公約開放予非 OECD 會員國家。印度亦持續投入心力採取多個步驟，如重新諮商租稅協定內容、將新規定納入新的租稅協定及修正國內相關規定。

(2) 自動資訊交換的新發展

A. 外國帳戶稅收遵從法(Foreign Account Tax Compliance Act，簡稱 FATCA)

在 2010 年，美國完成 FATCA 立法，藉由取得美國居住者及公民在境外的財務帳戶資訊打擊逃稅行為。依 FATCA 規定，若外國金融機構不同意提供美國個人或由美國個人所控制個體的相關帳戶資訊，則給付予該外國金融機構時，將以 30% 扣繳。

因為部分國家國內法不允金融機構直接將客戶資訊與美國分享，故美國與許多國家簽訂跨政府協議(inter-governmental agreement，簡稱 IGA)，美國與印度跨政府協議的文本業經雙方政府同意，在美印跨政府協議下，金融機構將提供資訊給印度稽徵機關，再由稽徵機關轉給美國。

在 IGA 下，美印資訊交換並非完全對等，當個體由美國個人所控制，縱使該個體尚非美國個體，美國仍可獲得該個體資訊，而印度僅能獲取印度居住者在美帳戶相關資訊，而無法取得受益所有人或控制個體資訊。印度金融機構需執行應行注意程序(due diligence procedures)，而美國金融機構卻無此要求。再者，美國可獲得帳戶金額資訊，而印度僅能收到已納稅款、扣抵稅額及帳戶是否存在的資訊。

B. 共同申報標準(Common Reporting Standard，簡稱 CRS)架構下自動資訊交換

自動資訊交換(automatic exchange of information，簡稱 AEOI)係指由所得來源地國以有系統方式並定期將大量納稅義務人稅務資訊提供給居住地國，可在租稅協定架構下及稅務行政合作多邊公約(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)下進行。

雖然個案式(on request)資訊交換已提升稅務資訊透明度，但範圍仍有限，因為僅在居住國已有一定程度資訊或已著手個案調查時，海外金融機構及租稅庇護所才有義務提供資訊。因此，對於辨認藏匿在海外或租稅庇護所的金融資產，個案式資訊交換的效果有限。

印度政府在國際論壇積極扮演領導角色，包括 G20 及 OECD 第

10 工作小組，在世界主要經濟體間建立共識，惟有透過自動資訊交換金融帳戶資訊可以處理海外逃稅及非法資金。

因應 G20 要求，OECD 與其他非 OECD 會員的 G20 國家(包含印度)發展自動資訊交換的單一格式標準，即自動資訊交換的共同申報標準。此國際格式已獲 G20 於 2014 年在凱恩斯舉辦的財長會議及同年 11 月於布里斯本舉行的高峰領袖會議認可。

為維持在此領域的領導地位，印度亦成為首度採用此新標準 48 國家之一，並承諾於 2017 年進行自動資訊交換。有些地區後來加入，目前承諾 2017 年進行自動資訊交換的國家(地區)增加至 55 個，41 國家(地區)將於 2018 年進行。

C. 多邊主管機關協定(Multilateral Competent Authority Agreement，簡稱 MCAA)

2016 年 2 月，80 國家(地區)建構一個 MCAA，在此 MCAA 架構下，需依照新國際標準進行自動資訊交換，這些國家(地區)已簽署宣言同意遵循此 MCAA 條款並在約定期限開始進行資訊交換，大部分的國家為 2017 年開始交換。加入 MCAA 架構後，這些國家(地區)需簽署雙邊或多邊協議，以確保資訊接受國對取得資訊的保密及防護。印度於 2015 年 6 月 3 日簽署 MCAA。

新全球標準範圍很廣，並責成協定合夥伴進行資訊交換，包含從金融機構蒐集的資訊，例如最終控制人及受益所有權人。金融資訊交換，包含帳戶、利息、股利、銷售獲利及金融資產贖回等資訊。

根據共同申報及應行注意標準進行 AEOI，當全面實施後，未來印度可從各國獲取離岸金融中心和租稅庇護所等相關資訊，以防杜跨國避稅的關鍵，藉 AEOI 獲取資金藏匿於海外的資訊並追回課稅。依 CRS 格式交換的資料，可偵測印度居民逃漏海外金融資產的所得。

D. 印度 AEOI 及 FATCA 的實施

印度於 2015 年 8 月 31 日發布指導原則，以提供金融機構及稅捐

稽徵機關遵循。該指導原則解釋複雜的揭露要求及提供進一步指引，並於 2015 年 12 月 31 日更新，以解決執行不斷變化的問題。2016 年 2 月 19 日並發布相關說明。印度政府已指定情報及刑事調查局負責監督金融機構是否遵循 FATCA 及 CRS。

(3) 稅基侵蝕及利潤移轉(簡稱 BEPS)行動計畫 13：移轉訂價文據和國別報告

關於行動計畫 13 最終報告，旨在發展移轉訂價文據，以提升稅收管理透明度，並兼顧企業遵循成本。本報告工作分別在 2014 年 9 月完成行動計畫 13 報告並經 G20 及 OECD 同意，2015 年 5 月完成國別報告並經 OECD 財政事務委員會同意且於 2015 年 6 月發布，上述兩份報告並經 G20 領袖核准彙整為最後報告。

新的移轉訂價制度將納入現行 OECD 移轉訂價指導原則第 5 章，其內容摘要如下：

- A. 新的移轉訂價文據制度包含三層架構，包括主要檔案、當地檔案及國別報告。
- B. 新的 OECD 移轉訂價指導原則第 5 章附錄 I、II、III，包含三份檔案格式。
- C. 主要檔案提供跨國企業全球營運活動及移轉訂價政策等較高層級資訊，並由企業提供給所有稅捐稽徵機關。
- D. 當地檔案由企業提供具體及細節的移轉訂價文據予當地國稅捐稽徵機關。
- E. 國別報告由每年集團合併營收達 7.5 億歐元的跨國集團準備，國別報告須包含集團成員於每個租稅管轄區的商業活動、收入、稅前利潤、已納所得稅、應納營所稅、員工人數、資本額、保留盈餘和有形資產。
- F. 三層架構制度將於 2020 年進行檢視及評估。
- G. 主要檔案及當地檔案由企業提供給當地國稅捐機關，國別報告則由最終母公司提供予其居住地國稅捐機關，並透過自動資訊交換分享給各國，根據政府對政府的機制，例如：多邊稅務行政互助公約、雙邊租

稅協定或租稅資訊交換協議(TIEAs)。

- H. 在某些特定情況下，亦可由當地企業提供國別報告。
- I. 各國已發展一模式並立法，要求跨國集團提供國別報告。
- J. 已發展主管機關協議(Competent Authority Agreements)，以方便各國稅捐稽徵機關執行交換國別報告。
- K. 將發展此一機制，以監督各國遵守承諾，並監督立法及執行過程的有效性。

行動計畫 13 建議，提供各國稅捐稽徵機關有關跨國集團全球所得分攤、經濟活動及已納稅款等資訊。印度參採相關建議認為，該建議將有助於讓發展中國家對跨國集團採行有效風險評估及移轉訂價分析，以提高資訊透明度。

(4)強制揭露規範(Mandatory Disclosure Norms)

為使稅捐機關在早期階段收到有關租稅規劃資訊，使其能及時透過修法或改進風險評估及遵循計畫(目標查核)，以即時回應稅務風險。強制揭露規範也可作為偵測侵略性納稅義務人或嚇阻濫用的行動，而該規定的重點是「國際租稅計畫」，且可透過資訊交換機制讓各國稅捐稽徵機關分享相關資訊。其建議強制揭露制度內容如下：

- A. 租稅規劃者與納稅義務人雙方均負有揭露義務；或強制由租稅規劃者或納稅義務人其中一人負揭露義務。
- B. 如存在普通及特殊的特徵，將引發揭露要求。
- C. 普通特徵適用於一般租稅規劃計畫，如保密的要求或支付溢價費用。
- D. 特殊特徵則關注於特定領域，如損失。
- E. 建立一個追蹤揭露機制，當辨認租稅規劃計畫的使用者也是潛在強制揭露制度的一部分時，應連結租稅規劃者與納稅義務人的揭露資訊。

(5)法令資訊交換

行動計畫 5 要求有害租稅論壇進行改善透明度的工作，包含優惠制度的法令資訊交換，而最終報告係有關透明度架構涵蓋所有可能產生

BEPS 問題的法令。各國同意依據最低標準，將其提供予納稅義務人優惠法令自發性進行資訊交換，該資訊應與致力於此透明度架構下所有攸關的國家進行交換。此透明度架構特點如下：

- A. 有義務自發性交換有關提供予納稅義務人優惠法令的資訊。
- B. 需進行資訊交換的攸關國家已被指定加入此透明架構，該基本理念是與所有受影響的國家進行法令資訊交換。
- C. 該資訊交換的法律依據為雙邊資訊交換機制，多邊稅務行政互助公約，或其他類似機制。
- D. 此架構下資訊交換應於 2016 年 4 月 1 日就該日以後所發布的法令進行交換。於 2010 年 1 月 1 日以後發布且至 2014 年 1 月 1 日以後仍有效力者，仍須進行交換。關於以前的法令交換可分階段進行，惟應於 2016 年底完成。
- E. 資訊交換應盡可能即時且不遲於法令生效後 3 個月內。
- F. 法令的資訊交換應依規定格式交換，交換的資訊必須包含可辨認納稅義務人、法令適用會計期間、問題說明及相關交易等。
- G. 已提供法令的國家不能以缺乏互惠為由，不進行自發性資訊交換，故如果提供的法令，產生自發性資訊交換義務，則該國有義務適用該架構進行自發性資訊交換。
- H. 持續監督及審核將採行機制，以確保各國有義務遵循此架構的自發性資訊交換。有害租稅論壇將於 2017 年開始每年審核機制。

此透明架構業經許多國家採行，包含印度。針對混合錯配或雙重不課稅等問題，該架構將有助於提升租稅制度或稅捐稽徵機關查核的透明度。

(6) 國際聯合反避稅資訊中心(Joint International Tax Shelter Information Centre，簡稱 JITSIC)下稅務行政管理合作

稅務行政論壇(簡稱 FTA)發起 JITSIC 新網絡，這將協調全球稅捐機關防杜避稅、稅基侵蝕及利潤移轉。每個參與國預計指定一位聯繫人為

JITSIC 窗口(SPOC)，其將作為跨租稅管轄區協調與合作窗口。JITSIC 工作包含合作計畫參與國確認及倡議，及加速資訊交換和協調參與國合作。該合作將在現有法律機制範圍內進行，包含避免雙重課稅協定、租稅資訊交換協議及稅務行政互助公約。

FTA 成員國於 2014 年發布公報，強調 FTA 成員承諾更緊密合作、分享知識，協調行動及處理各國稅捐機關間有關 BEPS 工作。JITSIC 係依現有法律機制下，致力於資訊交換系統及各國合作努力，專注於處理跨境避稅。

FTA JITSIC 網絡目的是提供一個平台，讓所有參與國可以更有效地認識及處理有關 BEPS 及海外避稅的全球風險。預期提供機會增加國際稅務合作，包含跨境合作及協調工作，以防杜稅基侵蝕。

目前，JITSIC 正發展數個計畫，由成員國負責執行。這些計畫的性質是藉由各國簽署的雙邊或多邊公約進行合作、資訊分享、最佳實務和協調工作。JITSIC 成員國可資助特定計畫。資助的成員國負責倡議特定計畫及舉辦會議，如電話會議，面對面會議等。雖然 FTA 秘書處將提供必要的協助，並負責匯總各計畫報告，惟個別計畫中 FTA 秘書處僅扮演有限角色，而是由資助成員國負責。

通過 FTA JITSIC 個別計畫，可關注於增加瞭解納稅義務人跨境金融事務，包含構建組織圖及功能表，確定所有權及辨認離岸金融中心的所得等。計畫還可在各國簽署的公約規範內，就從事重大跨境事務納稅義務人案件的協調工作為導向。JITSIC 國際合作的目的之一，是提供各成員國協調方法的機會，以降低稅務遵循成本。

● 第二部分：在多邊機制(multilateralism)的新倡議

(1)傳統方法

傳統各國租稅間的互動多以雙邊租稅協定，例如：全面性雙重課稅及避稅協議(簡稱 DTAA)或類似的資訊交換協議。DTAAs 提供一複雜的機制，將課稅權劃分為所得來源國及居住地國課稅權，限制兩個締約國

的課稅權，避免重複課稅。該協定主要限制所得來源國的課稅權，但相對地已在所得來源國課稅的所得，居住地國有義務提供稅額扣抵或所得減免。

該全面性協議係根據兩個稅約範本，OECD 稅約範本和聯合國(簡稱 UN)稅約範本。OECD 稅約範本係由 OECD 成員國政府代表所發展，代表該國政府立場，並代表其政府的立場。相反地，聯合國委員會係由稅務專家以個人身份被提名至委員會，其觀點並不一定代表該國政府的意見。因此，兩個稅約範本及注釋所採取的方式有所不同。

UN 稅約範本採用大部分 OECD 稅約範本的特色，即使特定條款如常設機構定義、利潤歸屬至常設機構、權利金和資本利得部分與 OECD 稅約範本不同。OECD 稅約範本的資訊交換，即所稱多邊稅務行政互助公約，亦大部分被發展中國家採納。

上述兩個稅約範本提供各國指導原則，但仍保留彈性予各國決定。OECD 稅約範本記錄了 OECD 會員國及非會員國的意見，從而提供各國選擇其偏好。

(2) BEPS 行動計畫：OECD 及 G20 的參與

跨境所得稅務問題的多邊合作重大發展之一，是 OECD 及 G20 國發布 BEPS 行動計畫，並由 G20 及其他發展中國家作為觀察員參與相關工作，該行動計畫基於平等基礎上讓 OECD 會員國及 G20 共同參與，亦讓發展中國家有發言權。雖然多數發展中國家尚未參與，惟該行動計畫以一個更加衡平的觀點處理，期能對發展中國家有重大顯著影響。

BEPS 行動計畫由 OECD 財政事務委員會執行，數位經濟專責小組負責行動計畫 1 各自的工作組會議，這是構成了處理有關帶來稅收的挑戰行動 1「解決數位經濟時代的租稅挑戰」。這些活動監督及指導，由 12 個 OECD 會員國及 4 個非 OECD 會員國組成。更重要的是，所有決定係透過一致協商意見，對非 OECD 會員國提供合理重要保障。

BEPS 主要目標是處理跨國集團跨境租稅規避及稅基侵蝕問題，藉由

租稅協定獲取雙重不課稅利益，或藉由現存國內法法律漏洞及租稅協定進行租稅規劃。15 項 BEPS 行動計畫於 2013 年 7 月經 G20 同意，並於 2013 年 9 月發布 2 年期程，計畫期間並邀集企業股東、非政府組織及學者舉辦數場研討會，並於 2015 年 9 月完成最終報告。

發展最低標準是 BEPS 行動計畫一項重要特徵，其顯示 4 項行動計畫執行成果的政治承諾。這些承諾最顯著的是有關行動計畫 6 防止濫用協定，其中最低標準係更改協定的序言(Preamble)，指出這並不意味著協定競購(treaty shopping)或雙重不課稅，以及包含一項「利益的權利」條文，其旨在對於聲稱是居民的實體在該國未有充足經濟實質（利益法則的限制），或針對協定以利用利益為目的而創造的一項安排(主要目的測試)，否定其協定利益。這些最低標準代表一種非常強而廣泛國際共識，在防止跨國企業濫用協定。BEPS 其他行動計畫結果涉及最低標準尚有行動計畫 5 有害租稅競爭、行動計畫 13 移轉訂價文據與國別報告，以及行動計畫 14 爭端解決更有效率。

不同行動計畫所產生的共識程度不相同，結果顯示當涉及避稅及解決這些避稅問題的措施，較容易產生共識。共識出現在相對清楚的防止濫用協定(行動計畫 6)、受控外國公司法則(行動計畫 3)、消除混合錯配(行動計畫 2)、有害租稅競爭(動作計畫 5)、移轉訂價(行動計畫 8、9 及 13)，以及強制揭露法則(行動計畫 12)。當談論來源地與居民地課稅權具爭議的問題，其結果相對地更難以獲得一致共識，通常被認為是不屬於 BEPS 方案範圍。因此，在行動計畫 1 解決數位經濟更廣泛的租稅挑戰未有明確建議，儘管最終報告明確指出這是一個急迫的問題，且於報告中列示、闡述並詳細分析 3 種可能解決數位經濟租稅挑戰的方法。

雖然 BEPS 方案有其限制，但可以確認其在發展國際租稅及移轉訂價法則的擴大多邊進程上，向前邁進一大步，且還提供未參與計畫工作的開發中國家途徑，使其可以評估成果，並決定加入實施過程，尤其是仍在進行的行動計畫 15。

(3)多邊工具(Multilateral Instrument, MLI)的特別小組(Ad-hoc Group)

BEPS 專案導致需要修正雙邊租稅協定。為便利各國以具成本效益的方式修正其雙邊租稅協定，行動計畫 15 係以建立多邊工具為目的，包含 BEPS 協定相關的產出，而對此目的感興趣的國家成立一個特別小組。

行動計畫 15「建立用以修改雙邊租稅協定的多邊工具」部分內容檢視此類工具的可行性，並指出多邊工具是合理且可行的。對於發展多邊工具的決定被 OECD 財政事務委員會批准，並隨後於 2015 年 2 月被 G20 財政部長及中央銀行總裁所認可。依據 G20 給予的指令，特別小組的成員是開放予所有感興趣的國家，且所有小組成員以平等基礎方式(on an equal footing)參與，將發展多邊工具，截至 2015 年 9 月，已有 87 個國家加入小組成員。

特別小組被預期同時處理政策及技術議題，包含不同國家採行的國內法律要求、國際法義務及憲法程序差異。接下來，2015 年 5 月第 1 次程序會議，21 個國家(包含印度)已被指定為特別小組的主席團(Bureau)，對發展此類工具進行監督及提供秘書處指引。主席團的組成意味著一個地域平衡及小型與大型經濟體良好組合，因為其包括 OECD 成員、G20 成員、發展中國家，以及非 OECD/非 G20 經濟體。

設想大部分關於多邊工具的設計及內容的決策將在全體大會中被採用。國際組織及非國家轄區身為觀察員的參與亦被考慮，為了對所有利害關係人所關心事項能被納入考量，而提供較廣泛基礎。至目前為止，相關大綱已被提出，就參與國家投入部分有進一步發展。

多邊工具的發展首開先例記錄於國際稅務事件上，使多邊機制邁進了一大步。儘管有關其設計的數個顯著問題仍有待解決，世界各地許多國家已加入一起努力的事實，記錄在相關稅收收入事件，使日益增長的多邊機制成為一個重要里程碑。

(4)稅務行政論壇¹(Forum on Tax Administration, FTA)的新倡議

¹ 目前有 45 個國家成員，其中包括所有 34 個 OECD 國家、一些 G20 國家及挑選具有現代稅務行政系統之其他國家，而主席團是由 12 個國家稅務首長所組成。

OECD 稅務行政論壇提供對稅務行政議題有興趣的成員國家機會，透過資訊及經驗分享，並接受聯合倡議來進行合作。在過去一年，由 FTA 倡議的數個新項目已在進行中，其項目如下：

- A. 網路進階分析—由愛爾蘭主辦，其中在進階分析工作部分則由 FTA 規劃，其能使與會成員分享經驗，從而提高他們關於應用更複雜方法在資訊蒐集、風險評估、資料管理及其用途等挑戰的能力。
- B. E 化服務及數位傳送—本計畫由俄羅斯主辦，其目的在於提供更好的納稅義務人服務，並探究其他在稅務行政使用的電子服務。本計畫初步會議去年(2015)在莫斯科舉行。
- C. 能力建構倡議—FTA 正考慮介紹本倡議，其可能開發現有能建構計畫，如 OECD 全球關係計畫(Global Relations Program)及無國界稅務稽查員(Tax Inspectors)。能力建構其中一項目的也是為使發展中國家能夠從 BEPS 成果中受益。
- D. JITSIC—係 FTA 採取的一項新措施，旨在提高稅捐稽徵機關間的協調以解決國際避稅。迄今超過 30 個國家，包括印度，紛紛加入這個網絡。預計該平台能幫助各國在打擊國際避稅方面採取協調一致行動。
- E. 共同傳送系統(Common Transmission System, 簡稱 CTS)的發展—最近由 FTA 進行的其中一項活動，共同傳送系統係為共同申報標準(CRS)執行自動交換資訊目的而發展。

● 第三部分：後 BEPS 情況與挑戰

(1) 概述當代情況

雖然 OECD 一直主導國際標準的發展，所有標準尚未包含非 OECD 國家，這從大多數開發中國家依附著聯合國稅約範本，且 OECD 與聯合國稅約範本間持續出現差異，顯而易見，尤其是當涉及到有關來源地國課稅或居住地國課稅的偏好，其差異性依然顯著。其中一些差異係從國家利益所產生²，特別是這些差異進一步強調關於常設機構的定義，以及

² 已開發國家係資本及技術之出口者，其認為居住地國課稅較符合其國家利益；而開發中國家則是資本及技術之進口者，其較偏好來源地國課稅。

營業所得課稅的利潤歸屬法則的條款，而類似差異也存在於有關權利金課稅，以及在一些國家(如印度)有關技術服務費課稅。

最近 BEPS 計畫就 OECD 及非 OECD、非 G20 國家一同制定標準，儘管上述團體仍然無法完全代表所有開發中國家及其利益，卻已提供難得機會予些許非 OECD 新興經濟體的參與，如中國、印度、巴西、阿根廷、印尼及南非，使已開發國家及開發中國家一同工作，以制定措施來解決國際避稅。從這個意義而言，BEPS 可視為第一次嘗試更廣泛的國際社會來共同制定國際稅務標準。

BEPS 行動計畫主要著重於避稅/雙重不課稅，已為所有國家關注的一項議題。OECD 及非 OECD 國家代表間在 BEPS 專案中長期及密切交流似乎已創造了一個更好的理解角度及喜好，同時也可能帶來對他們之間差異的認識。重要的是，該計畫引領在許多領域出現常用方法，例如制定措施以防止濫用協定、國別報告規範等，可以從其他領域合作看出，如 FTA，可能也在行政事項上增加了更大的合作。

(2)挑戰

已開發及開發中國家的努力成果及產生更大強度能力在共同關心領域上攜手合作，對國際稅務事項上(包括移轉訂價問題及行政合作)，尤其對多邊機制的未來是個好兆頭，雖然仍有下列挑戰需要解決。

A. 有關來源地國及居住地國課稅差異

BEPS 專案首要目標解決稅基侵蝕及人為移轉利潤導致規避租稅。專案大部分行動計畫，不會干擾來源地國與居住地國間現行課稅權分配的平衡。行動計畫 7 旨在解決人為規避的常設機構狀態，即使這種人為規避常設機構狀態是大多數發展中國家關注一大原因，甚至可能是一些已開發國家也關注議題，該行動計畫可能不會接受任何最低標準。這將與行動計畫 14 形成鮮明對比，其旨在增進相互協議程序(MAP)下的爭端解決，導致各國間須落實 20 項最低標準及 13 項最佳實踐協議，主要對象則是已開發國家。

行動計畫 7 報告結果的後續行動，提供對所得歸屬的指引，並進一步強調這些差異，已開發國家堅持接受由其制定修正 2010 年版 OECD 稅約範本第 7 條，即利潤歸屬依 OECD 授權方法(2010 年版指引)進行，儘管許多非 OECD 開發中國家不接受且強烈反對此版本第 7 條。印度對 2010 年版 OECD 稅約範本第 7 條也持保留意見，並表示其無法遵循 OECD 建議的 AOA(authorised OECD approach)指引。

另一個關於課稅權劃分差異的實例在行動計畫 1 解決數位經濟更廣泛的租稅挑戰中可看見，其中最終報告未提出任何明確建議方向，即使認識到問題的嚴重程度，且還提出至少 3 個可能解決方案，每一個方案皆被非常詳細分析。國家間的妥協可能在承認一個國家權利執行任何公認的解決方案，無論是在國內法，或在締約國間相互協議的雙邊租稅協定，皆需要一個解決方案，且係勉強接受這樣的解決方案。這些限制在達到適當解決辦法前，儘管迄今已有顯著進展，在來源地國與居住地國稅權區分領域的挑戰仍繼續備受關注。

B. 能力(Capacity)及資源的差異

許多開發中國家可能會發現很難以負擔由已開發國家建議執行國際標準所需的資源。例如，行動計畫 14 報告所導致的 20 項最低標準及 13 項最佳實踐，實施前揭結果需要相當多資源。對許多開發中國家而言，要符合已開發國家追求及實施的國際標準，將是一項挑戰。

C. 稅務方法(avenues)在開發中國家仍未解決

G20 已制定許多強調國內資源調動，如開發中國家財務經濟及人類發展的主要方法。雖然已開發國家面臨的避稅係有關企業放置利潤於投資低稅轄區，開發中國家主要面臨避稅的本質大多與跨國企業用以避免常設機構及利潤歸屬相關。在這方面，行動計畫 7 旨在對常設機構狀態的規避提出建議措施，卻一直未能提出相關建議以解決此類避稅行為。在行動計畫 7 最低標準的意見皆不一致，這也可能使建議措施的實施在許多開發中國家是相當困難。利潤歸屬結果的後續工

作，在此一行動計畫已為 OECD 的中心，並沒有充分考慮到開發中國家的敏感性或偏好。同樣地，對數位經濟(行動計畫 1)的所得課稅議題仍然是一項未完成議程，雖然最終報告承諾將在 2020 年就情況進行檢視。

D. 許多開發中國家特殊(specific)議題尚未開始進行

雖然 BEPS 行動計畫提供了幾乎前所未有的機會讓非 OECD/G20 國家密集參與該項方案，而該計畫的議程有很大程度是依已開發國家偏好來主導。認識需求到進行議題可能是對發展中國家具有更大的意義，G20 建議在一些議題上分開進行進一步的工作。

BEPS 行動方案提出其中一個問題是資本利得間接轉讓的避稅，這是由一些開發中國家(如印度及中國)所公認的一個問題。間接轉讓不動產已被承認，且稅約範本已提供解決此類轉讓資本利得的方式。

然而，對於構成避稅主要途徑之間接移轉企業所有權，類似的認可尚未同意，特別是在開發中國家，偏好從來源地國轉讓股權及比較利益課徵資本利得，該項工作未含括在 BEPS，現正由 OECD、世界銀行及國際貨幣基金組織進行，但最容易受到這問題影響的開發中國家，並未參與本次工作。

依 G20 建議，同時也進行發展租稅誘因工具，包含與開發中國家能力建構的工作。然而，這些問題如同其他 BEPS 行動方案一樣急迫需待處理。

(3)最後意見(Final Observations)

雖然 BEPS 行動計畫由 OECD 及 G20 國家共同合作已為空前例子，同時也強調挑戰存在於擴大多邊機制的稅務事件，特別是當涉及到來源地國與居住地國家間的課稅權劃分。有關能力及資源的限制，對開發中國家是一項重要挑戰。

因此，擴大多邊機制如同經歷 BEPS 方案的機會，創造擴大多邊合作與協調可能性的新途徑，但挑戰依然存在，這些問題仍待解決。

至目前為止的經驗，也許可以得出這樣的結論，更多的合作將對於稅務透明度、行政合作、聯合行動以打擊避稅與逃稅問題更容易。同時，在開發中國家進行更大的國際協調努力的能力構建，才能縮小一些能力差距，並促進更廣泛的合作。

綜上所述，近期在參與國際稅收透明度與其他倡議的經驗，包括 BEPS 行動計畫，對已開發及開發中國家之間已開啟更重要多邊合作的新可能性。在 G20 國家，包括印度，都樂見這樣發展，並呼籲讓更多的開發中國家參與這些計畫。

伍、心得及建議

- 一、依據阿根廷透過技術平台、風險分析及完整循環的國家稅務行政，係因應不同的文化及社經環境因地制宜採取適當納稅服務措施，並致力於提升人民的稅捐依從度；依循該稅務行政的主要精神，我國自 100 年起，首次實施「綜合所得稅結算申報稅額試算服務」，此乃現行結算申報制的一大突破。本項服務措施不僅大幅降低納稅義務人短、漏報所得的機率，提升人民稅捐依從度，亦能有效縮短稽徵機關核定與審查的時間及所需耗費的人力。建議未來應再強化各項納稅服務，降低納稅義務人依從成本，進而徵起適足稅收。
- 二、參照牙買加及智利國家改善稅務行政經驗，係以納稅義務人為核心，透過教育訓練提升稅務同仁專業素質，並落實專業分工及獎懲制度，增加員工對其組織之向心力。我國在財政人員的訓練上，業設有財政部財政人員訓練所，專責辦理稅務人員的訓練研擬及執行，每年辦理同仁民意調查，俾據以安排最適課程符合同仁職務所需外，亦邀請在專業領域學有專精的講師講解，以提升同仁的專業素養及能力，我國近年來因應際稅制改革潮流，已陸續完成兩稅合一稅制改革、房地合一課徵所得稅制度及營利事業反避稅制度等重大稅制改革，建議應加強教育訓練，提升稅務同仁對新制的專業知能，即時解決納稅義務人稅務疑義，不僅可減少徵納雙方爭議，並可減輕同仁工作壓力，提升內部滿意度。
- 三、參照荷蘭利用 IT 技術加強使用數據與分析的能力，進而統整稅務資訊；及墨西哥政府三階段稅捐查核程序改革(逐漸由書面轉換為電子查核)經驗，我國目前亦致力於建構營利事業電子化稅務環境，提升稅務服務品質及強化查審效能，循序規劃建置帳簿網路上傳平臺，得透過帳簿網路上傳平臺，以電子方式提示帳簿，減少營利事業查帳依從成本。該部分建議未來進一步利用電子帳簿結合稽徵機關內部資訊系統，統整稅務資訊，俾利稽徵機關精進查

核技術。

四、參照美國及印度國家資訊交換及透明度的稅務經驗，目前我國亦架構於租稅協定下(由本部國際財政司執掌)，就稅務資訊交換有相關規定，惟部分法律學者認為依現行國內法相關規定(稅捐稽徵法第 5 條、第 30 條及第 33 條)，目前似僅能提供「個案」資訊交換。目前我國已成立「財政部『因應國際反避稅及資訊透明趨勢健全我國資訊交換機制及政策』專案計畫」，作業期間自 104 年 6 月至 105 年 12 月，第一階段：研議訂定資訊交換審查原則及作業程序，包括稅務及關務，第二階段：因應國際反避稅及資訊透明新標準(「稅務資訊」及「金融帳戶資訊」自動交換)，研議提供適合我國的政策方向、法令、資訊交換模式、作業程序及執行技術。其中已完成第一階段，業於 105 年 4 月 21 日發布施行「依所得稅協定提出及受理資訊交換請求審查原則」。未來我國除應持續關注國際上 BEPS 行動計畫(Base Erosion and Profit Shifting Action Plan)發展，積極參與國際會議討論，汲取各國租稅制度實務經驗外，並應尋求與其他國家合作機會，提升稅務資訊透明度，以提昇 BEPS 行動計畫的綜效。

五、參考巴西聯邦稅務局有關國際貿易整合系統(SISCOMEX) 從經貿資訊整合、通關程序再造以及資訊科技化，採用單一窗口概念，將國際貿易文件、電子傳輸訊息及使用名稱等調和與國際一致，有效簡化通關程序，降低機關間重覆投入資源(成本)，並提升貿易統計正確性；及 IRIS 專案(Project IRIS) 整合多項資訊科技，包含「臉部生化辨識」及建構跨機關資訊交換系統等，讓海關可以更精確選擇及分析高風險旅客(如逃稅、毒品運輸及攜帶非法物品等)，提升海關、移民局及其他在機場工作相關單位的行政效率。以上相關資訊及成果已刊載於 2015 年 6 月出版的世界關務組織雜誌，因與本部關務署業務相關，奉核後擬提供該署參考。