

出國報告(出國類別：國際會議)

文務
政稅
財洲
際亞
報
國屆
會
與第
5
討
廳第
研
稅辦
關
國舉
機
國合
管
韓聯
主
加局
參獻

服務機關： 財政部賦稅署

姓名職稱： 稽查 賴意婷

派赴國家： 韓國首爾

出國期間： 107年7月2日至6日

報告日期： 107年10月3日

摘 要

韓國國稅廳與國際財政文獻局(IBFD)於今(2018)年 7 月 3 日至 5 日聯合舉辦第 5 屆亞洲稅務主管機關研討會，邀請 IBFD 之 Prof. Jan de Goede、Prof. Dr. Victor van Kommer 及經濟合作暨發展組織(OECD)之 Mrs. Heike Buss 擔任相關討論議題之主席，討論議題包括「反避稅：整體概況」、「包容性架構 (Inclusive Framework) 與導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約 (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, 下稱 MLI)」、「打擊避稅行為」、「稅收評估：稅務機關之診斷工具」及「虛擬貨幣」，並由各個國家就各相關議題分享其國內執行情形，及相互交換意見。

我國代表於會中說明我國推動反避稅之發展及在移轉訂價法規及查核之努力方向，透過出席本次研討會可瞭解亞洲各國反避稅措施之發展、面臨之挑戰及解決方法，並汲取他國經驗及展現我國成果，以提升國際能見度、促進國際租稅交流。

目 錄

壹、 前言及目的	1
貳、 議程及與會代表	2
參、 討論議題及各國與會代表報告摘要	3
一、 開場及 BEPS 評估工具	3
二、 反避稅：整體概況	5
三、 包容性架構與 MLI.....	9
四、 打擊避稅行為	14
五、 稅收評估：稅務機關之診斷工具	19
六、 虛擬貨幣	19
肆、 心得與建議	24
一、 心得	24
二、 建議	24

壹、前言及目的

國際財政文獻局（International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD）於 1938 年成立，係獨立性非營利稅務研究機構，致力於國際稅務研究及培訓專業人才。該單位為提升各國之稅務專業，經常舉辦各種跨國性研討課程及座談會，獲得國際間稅務專業人士高度肯定。

本次由韓國國稅廳(National Taxation Service)與 IBFD 聯合舉辦第 5 屆亞洲稅務主管機關研討會(Asian Tax Authorities Symposium)，透過專家引言，針對研討會主題「反避稅：稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)及其他相關議題」，請各國代表就各相關討論議題分享其國內執行情形，並相互交換意見。

我國向來重視國際租稅發展趨勢，積極參考 BEPS 行動計畫結論，建構反避稅制度及依國際新資訊透明標準建置有效之資訊交換機制，同時參與國際組織舉辦之相關稅務及 BEPS 國際性研討會，透過與世界各國稅務代表及稅務專家們交換實務意見與心得，相互討論切磋，汲取國際租稅新知，俾使我國租稅制度更加完善、健全和進步。本次於韓國首爾舉辦之第 5 屆亞洲稅務主管機關研討會，透過各國代表分享其國內稅制最新發展及相互討論，增進與會人員瞭解各國反避稅相關議題之最新進展，並藉以促進國際租稅人員交流。

貳、議程及與會代表

本研討會於韓國首爾由韓國國稅廳與 IBFD 共同舉辦，研討會期間為 2018 年 7 月 3 日至 5 日，主要討論議題包括：

- 一、反避稅：整體概況
- 二、包容性架構與 MLI
- 三、打擊避稅行為
- 四、稅收評估：稅務機關的診斷工具
- 五、虛擬貨幣

本次會議邀請任職國際組織之租稅專家共同與會討論，包括 IBFD 3 位專家 Prof. Jan de Goede、Prof. Dr. Victor van Kommer 及 Ms. Rachel Saw，德國技術合作公司 (Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit, GIZ) 專家 Sandra Stelzne，加上來自 27 個亞洲國家或地區之與會代表共計 68 位。

叁、討論議題及各國與會代表報告摘要

一、開場及 BEPS 評估工具

(一)IBFD 教授 Jan de Goede 開場介紹本次研討會主題-發展中國家於反避稅 BEPS 及其他相關議題

跨國企業透過租稅規劃侵蝕各國稅基之問題，亦為發展中國家現階段面臨之挑戰。OECD 於 BEPS 行動計畫 11 中表示，自 2013 年以來調查發現 BEPS 影響的嚴重性，據保守估計，BEPS 造成全球公司所得稅(CIT)收入之流失已達全球 CIT 收入總額之 4%至 10%，即每年 CIT 損失金額達 1,000 億美元至 2,400 億美元之多，發展中國家損失更多。Jan de Goed 認為發展中國家應列出其企業稅、BEPS 及其他相關議題之挑戰及需求、設定優先順序及規劃，並確認最需要之建構能力及外部支援。Jan de Goed 同時著重於 IBFD 對 GIZ 之研究以及「Asian Voices BEPS and Beyond」書中有關亞洲國家之觀點。

BEPS 行動計畫共有 15 項方案，三大目標：

一致性(Coherence)	實質性(Substance)	透明度(Transparency)
混合錯配安排(2)	防止租稅協定之濫用(6)	衡量及監控 BEPS(11)
利息及其他金融支付之扣除(4)	常設機構之規避(7)	揭露租稅規劃之規定(12)
受控外國公司(3)	無形資產之移轉訂價(8)	移轉訂價文據(13)
有害租稅競爭(5)	移轉訂價/ 風險與資本(9)	爭議解決機制(14)
	移轉訂價/高風險交易(10)	
數位經濟之租稅挑戰(1)		
建立執行相關計畫之 MLI (15)		

GIZ 2018 年出版「發展中國家落實 BEPS 行動計畫之報告(Report on Implementation of BEPS Package in Developing Countries)」針對發展中國家在落實 BEPS 行動計畫之優先事項、經驗、挑戰及需求，以及迫切需要之能力建構協助進行書面研究及調查研究，其結論如下：

1. 書面研究：

書面研究發現，2016 年包容性架構部分 BEPS 最低標準並未與 OECD 2014 年及聯合國(UN)2015 年報告所提發展中國家優先事項相符，例如 BEPS 行動計畫 5 及 14 並非屬發展中國家之優先事項、BEPS 行動計畫內容未包含前開 OECD 2014 年及 UN 2015 年之報告內容及其他 BEPS 議題。爰每個發展中國家都應該依其國內狀況確認落實 BEPS 之優先事項，根據其具體情況進行評估是否加入包容性架構，判斷否應加入簽署 MLI 避免 BEPS 問題，並參考其他國家有關國別報告資訊保密之經驗考量是否公開國別報告。

2. 調查研究【針對 19 個德國發展合作(German Development Cooperation, GDC)夥伴國提出問卷】：

調查研究結果指出，GDC 國家幾乎沒有參採 BEPS 行動計畫，且缺乏應加入包容性架構落實最低標準之意識，因其國內租稅制度及稅務主管機關因素並不考慮或落實 BEPS 行動計畫。倘欲落實 BEPS 行動計畫將優先考量 BEPS 行動計畫 4(限制利息之扣除)、8-10(移轉訂價結果與價值創造一致)及 13(移轉訂價文據指導原則，其中國別報告被列為最低標準)。當缺乏國際租稅基本知識、足夠的稅務人員能力及專業、技術工具、IT 基礎設施，落實 BEPS 行動計畫對稅務主管機關而言將是一大挑戰。

對發展中國家而言，首要問題為立法及行政層面之優先設定，包含

是否加入包容性架構及加入簽署多邊公約，同時尋求可用資源及可得協助。除協助了解 BEPS 內容及相關議題，應針對各國不同之需求，協助設定不同之優先事項(例如:最低標準；其他 BEPS 及非 BEPS 措施)並採取實際行動，有效監控進展並評估協助之影響。

(二)GIZ 專家 Sandra Stelzner 說明落實 BEPS 行動計畫應做之評估

GIZ 對公共財政/稅收領域遵循整體「良好財務治理 (Good Financial Governance,GFG)¹」方法，目前大約有 30 個 GFG 計畫。經 IBFD 研究和與 GIZ 夥伴國家之其他經驗，主講人表示，面對國際 BEPS 議題，尚有其他優先事項，需考量政策層面與稅收管理之關係，於落實上頗具挑戰性。

主講人認為有必要使用實務工具來評估 BEPS 之具體挑戰和優先事項、風險、目前實施反措施之現狀、加入包容性架構之意義、實施最低標準需要採取之措施、加入簽署 MLI 之意義，以及落實反 BEPS 或反避稅優先事項應採取之措施等，並根據各國實際需求制訂對國家之具體建議；另應評估各國特定 BEPS 情況，量身訂定 BEPS 策略，俾利達成計畫之有效性及效率性。

二、反避稅：整體概況

該議題由 IBFD 專家 Rachel Saw 介紹全球各國推動 BEPS 行動計劃之概況後，由各與會國家代表分別說明其國內現況及作法。

(一)中國大陸反避稅整體概況

中國大陸於 2009 年發布《特別納稅調整實施辦法》(國稅發【2009】2

¹良好財務治理 (Good Financial Governance,GFG) 是一全球性技術合作計畫，藉由政府財政部門及非政府組織共同合作加強公共財政系統，目前全球大約有 30 個良好財務治理計畫。

號文)作為詳細的反避稅審查準則。該實施辦法遵循國際租稅規則，並根據其境內之特定情況做調整。特別納稅調整實施辦法包含了移轉訂價、預先訂價協議、成本分攤協議、受控外國企業、資本弱化及一般反避稅規則。

自 2016 年起，國家稅務總局發布了各種反避稅指導原則，檢討過去經驗並導入 BEPS 行動計畫成果，包括：

1. 國家稅務總局【2016】42 號公告，關於受控交易報告及移轉訂價同期文據管理，引進國別報告及集團主檔報告。
2. 國家稅務總局【2016】64 號公告，簡化預先訂價協議程序，並規範自 2016 年 4 月 1 日起單邊預先訂價協議應被列入強制性自動資訊交換範圍。
3. 國家稅務總局【2017】6 號公告，完善移轉訂價查核及調整之規範，並包含了 BEPS 成果報告中有關無形資產及集團內部服務之內容。該 6 號公告《特別納稅調查調整及相互協商程序管理辦法》納入 BEPS 行動計畫之原則，即利潤應於利潤及價值創造地被課稅，並導入無形資產交易之利潤分配需與從事開發、強化、維護、保護、利用(development, enhancement, maintenance, protection and exploitation, 簡稱 DEMPE)等之貢獻一致之概念。該公報第 30-32 條規範關係人間之無形資產分配收入之基本原則。

自 2013 年至 2017 年移轉訂價查核案件共計 1,126 件，調整金額約 38,788 百萬人民幣；2005 年至 2016 年，單邊預先訂價協議共簽署 84 件，雙邊預先訂價協議共 55 件，合計 139 件。依前開統計數據足見移轉訂價案件為近期之查核重點。

移轉訂價稽徵實務上，中國大陸建立集中移轉訂價案件審查機制，透過行政(如強制報告、檢視同期報告)、服務(如預先訂價協議提供確定性、相互協議程序減少爭端並消除重複課稅)及查核(如經常性及大額之受控

交易、異常損失或利得)三方同時進行，並成立專家小組制度進行反避稅工作。

(二) 澳洲反避稅整體概況

澳洲現行反避稅措施如下：

1. 一般反避稅規則(1981 年)：針對反避稅安排的措施，以確保澳洲租稅利益。該法案於 1981 提出，於 2013 年重大修正。倘適用此一般反避稅規則，則可取消適用之租稅優惠，進行調整補償並予以處罰。
2. 跨國反避稅法(2015 年)：主要處理透過常設機構規避稅負議題。
3. 移轉利潤稅(Diverted Profits Tax, 2017 年)：確保應納澳洲稅確實反映其在澳洲進行經濟活動之價值，以防杜關係企業間透過海外利潤移轉以獲得租稅利益。
4. 移轉訂價(舊法 1981 年，新法 2012 年，2013 年及 2017 年)：落實 BEPS 行動計畫 8-10，以確保跨境受控交易價值與常規交易條件及常規交易利潤一致。
5. 混合錯配規則(發展中)：落實 BEPS 行動計畫 2，建立完整規範以減少一方扣除一方不扣除、雙方扣除及進口產生之混合錯配。
6. 其他反避稅之租稅工具：
 - (1) 有關公司稅之租稅工具，包括 MLI、對重大全球個體要求揭露資訊並增加透明度、增加對重大全球個體之罰則等。
 - (2) 非公司稅之租稅工具，包括商品及服務稅(Goods and Services Tax, GST)、附加福利稅及印花稅之反避稅規則。

(三) 斐濟反避稅整體概況

斐濟近期推動稅制改革，朝低稅率、廣稅基方向進行，明確訂定常設機構、居住者認定、來源所得及國際租稅等相關規定，並檢視租稅優惠是否構成有害租稅慣例。

現行特定反避稅規則包含收入分配原則、反資本稀釋法則及移轉訂價制度。自 1974 年起即有一般反避稅規則，嗣陸續修法制定更詳細完整之規範。另透過簽署避免雙重課稅協定及 MLI 作為對抗國際避稅工具之一。

(四) 印尼反避稅整體概況

為打擊租稅規避，印尼將主要目的測試 (Principal Purpose Test, PPT) 及利益限制 (Limitation on Benefits, LOB) 機制納入租稅協定中，並把一般反避稅規則納入法規中，強化特定反避稅規則，並加強透明度、區域及全球合作。

為落實反避稅，印尼最早於 1984 年頒布反資本稀釋法則，同年施行移轉訂價法規；1994 年頒布受控外國企業法規，但因該法規無法適用於間接控制之情形，故不具效益，嗣於 2017 年修法；2008 年頒布「反步驟」(anti-stepping) 法規，適用於銷售及購買交易；舊租稅協定內原已包含受益者制度。

透過上開反避稅制度，印尼盼能擴大稅基，鼓勵投資及經濟成長。

三、包容性架構與 MLI

OECD 專家 Heike Buss 介紹 BEPS 包容性架構及 MLI

目前有 116 個國家加入包容性架構，其中 19 個國家來自亞太地區。對包容性架構會員而言，可享下列優勢：

1. 對於落實 BEPS 行動計畫制定一致性之標準。
2. 可獲得目標倡議 (targeted initiatives) 及能力建構以確保有效參與並落實 BEPS 行動計畫。
3. 在同儕檢視中擁有平等發言權。
4. 成為發展全球共識之一分子，可強化國家稅收制度，全球地位及訓練官員。
5. 強化資訊及知識分享

今(2018)年 6 月底前超過 80 個管轄區加入簽署 MLI，目前依 MLI 內涵已修正了上千個租稅協定，所有序言及反租稅濫用規則均納入租稅協定中，今年 7 月 1 日 MLI 生效，依 MLI 內涵修正之租稅協定預計於 2019 年生效。

主講人另於會上說明 OECD 目前所支持倡議如下：

1. 為支持適時落實最低標準同時配合同儕檢視機制，OECD 擬定相關計畫步驟包含由高階 OECD 代表團會見財政部長及幕僚、舉辦財政高階代表及稅收主管機關之技術研討會、由各國制訂落實最低標準之時程、以實際行動落實擬採行之 BEPS 行動計畫。
2. 雙生計畫：由具有經驗之包容性架構成員擔任一個或多個新包容性架構成員之導師，並由 OECD 秘書處於國家間做為「媒合者」以針對特定議題提供或尋求協助。
3. 建立實用工具包：針對低所得地資本國家處理 BEPS 議題之特殊需求，目前已完成之工具包包含「低所得地區以投資為目的之租稅優惠有效性及有

用性(Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment)」及「處理移轉訂價分析取得可比較資料之困難(Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses)」。另有關間接境外移轉利息、有效落實移轉訂價文據、協定談判、BEPS 風險評估及供應鏈結構等工具包尚在進行中。

4. 能力建構雙邊計畫 (Capacity Building Bilateral Programmes) 係以需求為導向之計畫，著重於移轉訂價及其他 BEPS 行動計畫(如常設機構及利息扣除)，並落實 BEPS 最低標準之特殊支援，目前計 30 個雙邊國家計畫，對於完成或進行中的修法案、組織重組、建構技能有顯著影響。
5. 無國界之租稅檢查員(Tax Inspeycors Without Borders, TIWB)：於 2015 年 7 月在阿迪斯阿貝巴啟動，導入 OECD 及聯合國開發計畫署(The United Nations Development Programme, UNDP)之聯合倡議，加強發展中國家的國內資源調動，安排經驗豐富的稅務審計員赴發展中國家之稅務主管機關與當地稅務審計員併同處理實務案件，俾使發展中國家稅務官員從中學習移轉審計知識及技巧，著重國際租稅議題及審計實務。

各國報告其加入包容性架構及(或)加入簽署 MLI 之概況

(一) 印尼

印尼身為 G20 成員之一，同時面臨跨國企業透過租稅規劃侵蝕各國稅基之問題，此須與世界各國共同努力，爰加入 OECD 建立之包容性架構，積極落實 BEPS 行動計畫最低標準，並於 2017 年 6 月 7 日加入簽署 MLI，逐步將 MLI 內涵條文納入租稅協定。主講人表示透過加入包容性架構，除可提高國際租稅規則之一致性，更能進一步獲得國際組織之指導及支援，俾與世界各國共同積極解決避稅和逃稅問題。

目前印尼採取 15 項 BEPS 行動計畫之狀況如下表：

已採行之行動計畫	
行動計畫	辦理情形
行動計畫 1	該計畫尚未針對電子商務所得稅制度給予最佳建議，目前印尼已訂有「印尼銀行法規」(Bank Indonesia Regulation no. 19/8/PBI/2017)。
行動計畫 3：	受控外國企業制度及間接控制已納入印尼法規(MOFR 107/PMK.03/2017)。
行動計畫 4：	目前反資本稀釋法則(採 DER)已納入現行稅法(MOFR 169/PMK.010/2015)，EBIDTA 須修正所得稅法。
行動計畫 5：	印尼為有害租稅競爭論壇(FHTP)之成員，經 OECD 檢視其租稅優惠制度並非屬有害租稅慣例制度，且已可進行單邊 APA 及稅務核釋之交換。
行動計畫 6	已訂定相關法規，並接受 PPT 及簡化 LOB。
行動計畫 7	已採取 MLI 第 4 部分-避免 PE 狀態，並重新談判租稅協定。
行動計畫 8-10	現行法規為 DGR 32/PJ/2011, DGR 22/PJ/2013，刻正將 8-10 結論有關無形資產查核相關規定，納入法規。
行動計畫 13	於 2017 年 1 月 26 日簽署國別報告多邊主管機關協定，移轉訂價文據已納入法規，包含集團主檔報告、當地報告及國別報告，訂於 2018 年 5 月交換 2016 年度之國別報告
行動計畫 14	刻正檢視所得稅法中有關相互協議程序之規範及預先定價協議之相關法規。
行動計畫 15	已加入簽署 MLI。
尚未採行行動計畫 2 及 12。	

(二)馬爾地夫

馬爾地夫稅務局(Maldives Inland Revenue Authority, MIAR)於 2010 年成立，授權管理所有稅目(除了進口稅外)，並訂定租稅政策。馬爾地夫於

2011 年引進貨物及勞務稅、企業利潤稅，目前無個人所得稅。

馬爾地夫於 2017 年 11 月加入包容性架構，建立與國際稅制一致之規範。今年提出租稅管理法(Tax Administration Act)修正草案，增訂落實自動資訊交換(AEOI)規定以符合全球論壇之標準，同時為落實 BEPS 行動計畫 5，檢視其境內有 2 種情況可能導致有害租稅慣例：一為境內外來源所得適用稅率之差異(對境外來源所得課徵 5%，對境內來源所得課徵 15%)；另一為經濟特區法規(SEZ)，特區內免徵相關租稅，且依不同投資人或開發者及不同類別之投資給予不同免稅額，並根據特定指引可享有租稅抵減或赦免，刻調整境外來源所得稅率與境內一致，並檢視修正經濟特區法規。另研擬修正草案導入 BEPS 行動計畫 13 有關國別報告規定。馬爾地夫目前尚未加入簽署 MLI，但已開始與其他國家進行談判，參採 BEPS 行動計畫 6 及 14 建議，據以簽署租稅協定。

該國另與其他國家或組織合作制定相關法規如移轉訂價、反資本稀釋法則、租稅協定、資訊交換有關審查見解，建立合規風險管理委員會並接受培訓，續接受其他國家或國際組織之支援。

(三)韓國

韓國為包容性架構成員之一，針對落實 BEPS 行動計畫 4 項最低標準，行動計畫 6 及 14 分別接受同儕檢視中，行動計畫 5 及 13 檢視結果摘述如下：

1. 行動計畫 5：於 2017 年接受同儕檢視，經同儕檢視目前無有害租稅慣例，且 IP 制度因具實質活動，亦未構成有害租稅慣例。目前未針對特定納稅人做出稅務核釋，但有單邊預先訂價協定及預先核釋，將按 BEPS 5 建議修正法規以授權交換租稅優惠核釋。修正”國際租稅執行法令”(Enforcement Decree of International Taxes Act)，預先訂價計算方法可作為稅務核釋交換。

2.行動計畫 13：於 2015 年修正調整國際租稅法案(Adjustment of International Taxes ACT)，納入當地報告及集團主檔報告。於 2016 年修正前開法案導入國別報告，並簽署國別報告 MCAA，於 2018 年 6 月第 1 次交換國別報告(目前收到來自 34 個國家 600 份報告)。倘未送交移轉訂價文據，每份報告將處以 27,000 美元之罰鍰。

(四)香港

香港為包容性架構成員之一，積極落實 BEPS 行動計畫 4 項最低標準，其相關之措施如下：

1. 移除屬有害租稅慣例之租稅優惠制度。
2. 於 2017 年 6 月加入簽署 MLI 以落實 BEPS 行動計畫建議修正租稅協定，僅實施最低標準，即第 6 條（協定目的），第 7 條（防止協定濫用）和第 16 條（相互協議程序）。
3. 訂定國別報告及爭端解決機制之法規架構。
4. 今年 5 月加入多邊稅務行政互助公約(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAC)以建立國別報告及稅務核釋交換平台。
5. 參酌 OECD 最新移轉訂價指導原則制定移轉訂價制度。

為執行上開措施，於今年提出有關 BEPS 條例草案，該草案主要內容包含制定移轉訂價法規及建立預先訂價制度、納入移轉訂價文據之規範（亦即集團主檔報告，當地報告和國別報告、建立相互協議程序（MAP）和仲裁相關規定、取消採行藩籬制度(ring-fencing)之租稅優惠措施，並建立實質活動之要求。未來將密切關注其他 BEPS 行動計畫之進展情況，並適時制定因應計畫。

四、打擊避稅行為

該議題係由各國與會代表分享其境內反避稅措施，包含 BEPS 及非 BEPS 措施。

(一) 所羅門群島

所羅門群島目前有三大主要稅法，分別為所得稅、貨物稅及銷售稅，刻進行相關稅制改革，包含以加值型營業稅(VAT)取代貨物稅及銷售稅，以及修正所得稅法。將於銷售稅、貨物稅及所得稅法中訂定反避稅規定。

目前尚無任何有關反避稅之爭訟案件，惟已有案件現正進行審查中。稅務機關僅針對稅基侵蝕情況下確定為策略操縱案件才會採取臨時反避稅措施，並就該避稅案件處以罰金或 2 倍稅收，或是 2 年有期徒刑。

相對於為吸引海外投資而建立經濟特區，所羅門更迫切建置移轉訂價機制，但目前並無具備相關專業知識之人員以辨識及審查移轉訂價案件，僅能透過與 OECD 討論相關移轉訂價案件之方式做為人才培訓。

(二) 泰國

泰國為包容性架構成員之一，並積極落實 BEPS 行動計畫最低標準，目前檢視修正國際營運總部之租稅制度，以避免構成有害租稅慣例，並於其國內法增訂常規交易原則及關係企業之定義，並導入三層文據架構，建立與國際移轉訂價文據一致之規範；為避免不當獲取租稅協定利益，已修正其稅約範本，並將更新租稅協定，惟尚未建立相互協議程序相關法規，另盼加入簽署 MLI。

此外，泰國尚參酌其他 BEPS 行動計畫之建議修正其國內法，建立數位經濟之營業稅課稅制度，並設定利息扣除上限以防杜利息扣除所產生之稅基侵蝕議題。另刻正更新租稅協定以符合 BEPS 行動計畫 7 避免常設機構之構成。未來於審查移轉訂價案件時，特別係有關無形資產交易，亦將參考 BEPS

行動計畫 8-10 建議。

(三) 蒙古

歐盟於 2017 年 12 月 5 日公布不合作名單，蒙古曾名列其中，嗣後於 2018 年 1 月 3 日加入包容性架構，成為其成員，並承諾落實 BEPS 最低標準。

目前蒙古刻正強化移轉訂價法規、改善租稅協定申請程序、專注於防止協定濫用、發展 MLI 並落實 BEPS 有關租稅協定措施。同時修正相關法規，包含反避稅法規、相互協議程序、資訊交換、強化移轉訂價法規、定義集團、最終受益者及關係企業等。此外，將自動資訊交換納入法規，包含其定義、有關稅務資訊交換、受託人之責任、資訊交換之程序、內容及時程、相關法規、資訊保密及國別報告。未來將執行相互協議程序以落實雙重租稅協定，有關財務及預算之內閣應通過相互協議程序之法規以符合租稅協定。

(四) 新加坡

新加坡表示贊同 BEPS 之精神，即利潤應於經濟活動發生地及價值創造地課稅，支持實質經濟活動，並於 2016 年加入包容性架構，並致力於落實 BEPS 行動計畫 4 項最低標準，以有效打擊跨國企業移轉利潤所造成稅基侵蝕問題，營造公平競爭環境。

現行國內法已規範一般反避稅規則，並針對濫用租稅扣抵及補貼者採特定反避稅規則，國內法亦已規範移轉訂價相關規定。於 2017 年修訂法規以強化移轉訂價制度，包含未依規定送交移轉訂價文據罰則(罰金不超過 10,000 新幣)及針對移轉訂價調整所得額加收 5%附加稅。

因應國際反避稅措施，新加坡落實 BEPS 最低標準情形如下：

1. 行動計畫 5：加入有害租稅慣例論壇(FHTP)檢視其租稅優惠，FHTP 評估新加坡租稅優惠尚符合 BEPS 行動計畫有關有害租稅慣例之標準，且其租稅

核釋將進行自發性資訊交換。

2. 行動計畫 6：於 2017 年 6 月 7 日已加入簽署 MLI，使其租稅協定網絡符合國際標準；採納 PPT 以防止協定濫用，不允許不對稱地應用簡化之受益限制規則；訂定酌情減免條款，倘納稅人未通過主要目的測試，主管當局可根據其要求酌情給予納稅人條約利益。
3. 行動計畫 13：於 2016 年 12 月 29 日施行國別報告相關法規，並於 2018 年 2 月 5 日公布子法規，自 2017 年 1 月 1 日起，跨國企業在其境內有營利事業成員，集團合併營收達新幣 11 億 2 千 5 百萬元以上，且於境外至少有一子公司或營業處所者，應於會計年度終了前 12 個月內送交國別報告。
4. 行動計畫 14：於 IRAS 和 OECD 的網站上發布新加坡的 MAP 資料，並發布了新加坡避免雙重徵稅協議的租稅指南作為 MAP 流程指導；另避免雙重徵稅協議中納入強制性約束性仲裁條款。

為因應數位經濟之崛起，新加坡將於 2020 年針對進口勞務課徵商品及服務稅(GST)，其新制規範如下：

1. 針對 B2B(Business-to-Business)進口貨物反向課稅，適用對象為因享有部分免稅而無法適用全額進項稅額扣抵之已辦稅籍登記企業及收受非商業收據之已辦稅籍登記慈善或福利組織。(註：倘 12 個月期間的進口服務超過 100 萬新元，則須做 GST 稅籍登記。)
2. 針對 B2C(Business-to-Consumer)進口數位服務建立登記制度，要求年度全球營業額超過 100 萬新元或為新加坡客戶提供超過 100,000 美元的 B2C 數位服務，需註冊 GST；一旦註冊 GST，海外供應商需向新加坡客戶收取提供 B2C 數位服務之 GST。另訂定電子市場營運商之特殊註冊規則，同時簡化制度，減少海外供應商之註冊和報告要求。

(五)我國

我國於OECD提出BEPS行動計畫前已注意到跨國企業透過租稅規劃侵蝕各國稅基之問題，並建立相關反避稅措施如下：

1. 實質課稅原則-稅捐稽徵法第 12 條之 1：稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。
2. 移轉訂價制度-所得稅法第 43 條之 1：關係企業交易涉及收益、成本、費用與損益之攤計，有不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關得報經財政部核准按營業常規調整。財政部並於 2004 年 12 月 28 日發布營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則。
3. 反自有資本稀釋制度-所得稅法第 43 條之 2：營利事業直接或間接對關係人之負債，其負債占業主權益之比率超過規定標準者，超過部分之利息支出不得列為費用或損失。

近年來，為解決各國日益嚴重稅基侵蝕問題，OECD 近年來致力防杜各種跨國租稅規避安排，並提出 15 項 BEPS 行動計畫，日益受到各國高度重視，我國亦表認同，並配合國際租稅發展趨勢，適時檢討租稅政策，近期提出稅制改革，建立符合國際潮流、公平合理及稅政簡化之稅制，滾動檢視我國租稅優惠法規避免構成有害租稅慣例。此外，為提升租稅資訊透明度，修法授權財政部與其他國家簽署得執行國際資訊透明標準之全面性租稅協定及資訊交換協定，積極洽簽租稅協定，提供企業合理保護，宣導國際反避稅趨勢，提醒企業及早因應，財政部亦成立「反避稅制度推動工作小組」，俾執行相關反避稅措施。我國依國內經濟發展實際需求及經濟結構特色，陸續參採 BEPS 行動計畫結論建議事項，檢視及修正我國現行稅法規定如下：

1. 受控外國企業制度-所得稅法第 43 條之 3 及所得基本稅額條例第 12 條之

- 1：導正跨國企業或個人利用低稅負國家或地區成立 CFC 並將盈餘保留不分配之避稅現象，使其適度繳納合理之我國所得稅額。
2. 實際管理處所制度-所得稅法第 43 條之 4：避免企業將公司設立登記在其他國家或地區，而 PEM 在中華民國境內，藉居住者身分之轉換，以規避境內外所得合併課徵我國營利事業所得稅。
3. 移轉訂價三層文據架構：我國參酌 BEPS 行動計畫 13 成果報告，於 2017 年 11 月 13 日修正發布營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，導入跨國企業集團三層文據架構，建立與國際移轉訂價文據一致之規範。
4. 數位經濟：為掌握稅源及促使國內、外電商業者公平競爭，我國參考 OECD 建議及國際作法，2016 年 12 月 28 日修正公布加值型及非加值型營業稅法，建立境外電商課徵營業稅制度，定明跨境利用網路銷售勞務予境內個人買受人之境外電商業者，應於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅。配合前開規定，我國於 2018 年 1 月 2 日發布外國營利事業跨境銷售電子勞務予我國境內買受人取得我國來源所得課徵所得稅規定，外國營利事業所取得之報酬，如因與我國具一定經濟關聯性而認屬我國來源收入，得事先向稽徵機關申請按核定利潤率及境內利潤貢獻程度計算所得額及應納稅額，有效減輕外國營利事業依從成本及影響程度，建立公平合理簡化之租稅環境。

自 2017 年起，跨國企業除符合避風港標準外，應依規定送交集團主檔報告及國別報告，我國將參考前開二報告，偵測移轉訂價避稅高風險案件；列入選查之案件，將依其移轉訂價報告進行查核。另刻正參考 BEPS 行動計畫 8-10 結論有關無形資產查核相關規定，納入無形資產交易之利潤分配需與從事 DEMPE 功能等之貢獻一致之原則，修正移轉訂價查核準則，未來將依三層文據及 DEMPE，加強關係企業間無形資產交易之查核。盼透過參加國際研討會議或國際訓練課程，汲取其他國家運用三層文據之

經驗。

五、稅收評估：稅務機關之診斷工具

IBFD 教授 Victor van Kommer 就稅務機關可使用之診斷工具簡單介紹。

近期國際稅務界之發展正改變稅務管理之運作方式，其影響稅收政策和管理運營策略，此對稅務管理之有效性至關重要。為協助應對前開挑戰，IBFD 發展了 TAx-Ray 評估，可用於多種目的，包含(1)評估和衡量稅務機關在設計，管理和執行稅法之機構、策略和營運效率和有效性；(2)可作為辨認稅務機關優勢和劣勢之工具；(3)辨認尚須透過培訓及開發以改進之領域；(4)評估（例如供將來參考）稅務機關績效。主要評估範圍包含環境、租稅制度、依從風險管理、任務及策略、組織特徵及稅務業務等，根據前開項目再細分子項目個別進行評估及檢測。

TAx-Ray 提供涵蓋租稅政策和稅務管理之綜合方法，並關注稅務管理之背景環境和具體情況。TAx-Ray 以證據為基礎（需要進行研究及蒐集廣泛資訊），可用於自我評估，作為組織之指導及指令方向。根據 IBFD 調查結果，稅務機關通常擁有優先考慮，指導及分配資源至欲加強或改進之特定領域之權利，爰 IBFD 推薦稅務機關可使用 TAx-Ray 作為診斷工具。

另 IBFD 亦出版了“稅收管理手冊(The Handbook on Tax Administration)”累積了作者們 80 多年之實務經驗，包含荷蘭稅務和海關總署（DCTA）、財政部、財政情報和調查處（FIOD），將為全球政府（包含稅務主管機關及財政部）提供數十年的技術支援經驗。該手冊可作為稅務政策制定者及稅務管理者之參考工具。

六、虛擬貨幣

(一)印度分享有關虛擬貨幣對稅務之挑戰

金融行動小組（Financial Action Task Force, FATF）認為，虛擬貨幣或加密貨幣是一種數位化之價值，可用來進行數位交易，並作為交易媒介，亦(或)為一個帳戶或一個儲存價值之單位，但在任何國家下都不具有合法地位。

最著名之虛擬貨幣即為比特幣。比特幣透過區塊鏈（blockchain）技術運作，採用密碼技術來控制貨幣之生產和轉移，而無中央發行機構，無法任意增發，交易在全球網路中執行，有特殊隱密性，加上不必經過第三方金融機構，因此獲得越來越廣泛之應用。使用者利用個人電腦和智慧型手機中之加密錢包軟體，無需任何銀行、信用卡、在線支付公司等中介機構，可隨時隨地在網路上直接交易、透過交換物品、服務或是透過「挖礦」方式獲得比特幣。比特幣之發行有其時間以及數量，大約每十分鐘會由程式碼執行新比特幣之發行，並且授予給參與比特幣交易之對象。因此，只要能連上網路，及適當相關電腦裝置(稱為「礦機」)，任何人都可挖礦。因比特幣之特色包含去中心化、全球通用、不需第三方機構或個人管理員、交易匿名性，任何人皆可參與比特幣活動，導致比特幣極可能淪為洗錢及資恐工具。

針對虛擬貨幣，現有各國監管和法律結構大致分為三大類：沒有任何立法或法規、具有不同程度之立法或監管架構及對虛擬貨幣實施禁令。世界各國對虛擬貨幣之目前做法如下表：

序號	比特幣之監管性質或法律地位	國家
1	未規範;未受限制; 無具體法規	哥倫比亞，智利，塞浦路斯，愛沙尼亞，菲律賓，印度，巴基斯坦，越南，英國，土耳其，波蘭，愛爾蘭，巴西，希臘，葡萄牙，馬來西亞，比利時
2	受洗錢防制與打擊資恐(AML/CFT)之監管和制裁	香港，瑞士，加拿大，美國，中國大陸，澳大利亞
3	不違法	澳大利亞，韓國，新加坡，俄

		羅斯，克羅地亞
4	禁止	孟加拉，尼泊爾，玻利維亞，厄瓜多爾，泰國
5	視為係金錢(money)而非法定貨幣	阿根廷，日本，美國
6	應稅	芬蘭，挪威（資本財）
7	非屬貨幣而不受監管	丹麥，斯洛伐克，印尼
8	視為係一種貨幣而非商品	歐盟，瑞典
9	私部門可持有和交易比特幣，但銀行和金融機構不得持有或交易	中國大陸

印度稅局目前做法如下：

1. 比特幣來源 1：透過挖礦取得

➤ 比特幣視為納稅義務人之資本資產

採礦獲得之比特幣係自行生產之資本資產，故出售此類比特幣之資本收益應課徵所得稅。倘持有期間不超過 24 個月，視為出售短期資本資產並作為其他收入課稅；倘持有期間超過 24 個月，視為出售長期資本資產並以 20% 稅率課稅。

➤ 挖礦為納稅人義務之業務

此時採礦所獲得之比特幣視為納稅義務人交易之股票，故出售比特幣所額款項應視為收入，比特幣採礦過程中產生的所有直接費用均視為其費用，以成本或可變現淨值較低者作為比特幣之期末存貨。交易之淨利潤為銷價減成本，再乘上適用之所得稅稅率計算所得稅額。

2. 比特幣來源 2：透過實際貨幣購買

➤ 比特幣作為投資持有

倘持有期間不超過 24 個月，視為出售短期投資收益並作為其他收入課稅；倘持有期間超過 24 個月，視為出售長期投資收益並以 20 % 稅率課稅。

■ 成本價格 = 從比特幣交易所購買之成本

■ 指數成本 = 成本 * 指數銷售數量 / 購買指數年份

■ 銷售價格 = 比特幣在比特幣交易所出售之價格

➤ 比特幣之買賣為納稅義務人之業務

此時所獲得之比特幣視為納稅義務人交易之股票，故出售比特幣所額款項應視為收入。

■ 成本價格 = 比特幣從比特幣交易所購買之成本

■ 業務費用 = 與業務相關的所有直接和間接費用應視為業務費用

■ 銷售價格 = 比特幣在比特幣交易所出售的價格

■ 淨利潤 = 銷售價格 - 成本價格 - 業務費用

■ 所得稅 = 淨利潤 * 適用納稅人所得稅稅率

3. 比特幣來源 3：貨物和服務之銷售

比特幣代替金錢銷售或提供商品，銷售商品及服務和隨後出售比特幣產生之任何利潤，應被視為納稅義務人之營業收入，按納稅義務人適用之所得稅稅率計算得稅額。

4. 目前尚未就比特幣訂定相關商品及服務銷售稅(GST)

(二) IBFD 針對數位貨幣之調查結果

IBFD 於本次會議前針對數位貨幣對各國與會代表進行問卷調查，發現 87 %代表幾乎沒有接觸到該議題之相關訊息，僅 13%對於該議題有相關認知。針對該議題，與會代表大多關注稅務議題，包含公司稅、個人稅、資本利得稅及間接稅，同時應瞭解該資產之性質。目前僅澳洲有頒布數位貨幣之相關法規。本次調查有 73%認為虛擬貨幣之主管機關應為中央銀行，26%認為應為財政部。另有 7 成與會代表認為由中央主管機關發行之數位貨幣更值得信賴，並應有國際一致發行標準。

肆、心得與建議

一、心得

隨著企業邁向全球化，跨國商業活動日益頻繁，企業於國際化經營中，伴隨著全球價值鏈之串聯及經濟之數位化，加上各國不同之經濟環境及稅務法規，及國際租稅制度無法即時配合跨國企業全球化之營運模式，以致造成各國稅基侵蝕及企業之利潤移轉。本次會議透過各國依其國內經濟發展實際需求及經濟結構特色，分享其落實 BEPS 行動計畫之作法及推動反避稅措施之決心，盼能共同努力發展適用於國內、區域及全球之 BEPS 解決方案，以有效打擊跨國企業移轉利潤所造成稅基侵蝕問題，深感稅務相關議題尚非獨行其是，需與各國攜手合作，始能共同維護租稅公平，促進經濟繁榮。

另伴隨虛擬貨幣之應用越來越廣泛，因其不受政府控制、相對匿名、難以追蹤之特性，極可能成為犯罪或隱匿犯罪所得之工具，更是未來稅務機關所要面臨之挑戰，惟根據本次會議前 IBFD 之調查及會上各國代表之反應，目前各國對此議題瞭解似乎有限，且見解不一，盼國際組織或各國能共同合作，致力發展此議題之相關研究。

二、建議

(一) 持續落實 BEPS 行動計畫最低標準，滾動檢視我國租稅優惠

依本次會議各國分享落實「BEPS 行動計畫 5：有效打擊有害租稅慣例標準」之作法，多已接受國際組織檢視(如 OECD 或歐盟)其租稅優惠措施是否構成有害租稅慣例，並取消或修正構成有害租稅優惠之法規。

為落實我國反避稅政策，因應國際組織檢視，宜持續依前揭 BEPS 包容性架構行動計畫 5 最低標準檢視項目，滾動檢視我國現有租稅優惠，未來配合產業發展修正或新增租稅優惠時，遵循行動計畫 5 實質活動之建議，獎勵具實質性經濟活動，並規範業務主管於評估其必要性、可行性及有效

性時，應先檢視確認未構成有害租稅慣例，俾兼顧租稅優惠政策目的且避免構成有害租稅慣例。

(二)積極參與各類國際租稅研討會議，增加國際交流機會

透過國際會議的參與，與各國稅務官員及專家學者交流稅務經驗，不但能提升我國國際能見度、瞭解國際租稅議題最新發展趨勢及各國租稅政策，並可藉此機會與專家學者及各國代表交流，提升我國稅務人員租稅理論與實務查核之能力。除了租稅專業知識外，亦可觀摩其他國家舉辦國際研討會議整體軟硬體規劃，有助於我國未來承辦類似國際會議時之參考。