



安侯建業

BEPS時代 國際租稅趨勢

2016年5月號

前言



經濟活動的全球化，使得人員與資金在國界之間頻繁地往來與流通。許多國家為了吸引外部資本流入，推出競爭性的優惠租稅稅制，作為投資利基。跨國企業及自然人一方面除了藉由資產與交易的配置，來提升經濟活動的效率外，另一方面亦利用各國之間稅制差異以及資訊不透明來進行租稅安排，藉以規避稅負。

從「盧森堡解密」、「瑞士解密」、到今年轟動全球的「巴拿馬文件」，跨國企業及權貴的避稅手法陸續被揭露，凸顯出各國過度的租稅競爭，已經造成嚴重的稅基流失問題，在高移動性國際資本，紛紛往低稅或無稅國轉移的情況下，各國政府財政收入受到損害，為留住稅源，必須跟進降低高移動性資本的稅負，而使得部分稅負向低移動性稅基轉移，形成租稅政策的扭曲與弱化，並給予跨國公司雙重不課稅的可乘之機會。

如何解決此一利用稅制差異及資訊不透明所帶來的稅基流失問題，已經成為各國稅局最關心的焦點之一。OECD所提出的BEPS行動計畫5：「更有效地防堵有害的租稅實務」，以建立一公開、透明的國際化稅收稅制為前提，對有效防杜有害優惠稅制問題，提供了一些實務上的指引。

Contents

OECD BEPS行動計畫5

- 05 背景
- 06 何謂有害優惠稅制
- 08 實質性活動要求
- 10 提高租稅裁定 (Tax Ruling) 透明度之框架
- 12 KPMG觀察與建議



OECD BEPS行動計畫5



背景

過去常見跨國企業租稅規劃的手段之一，為利用關係企業間之金融及其他服務（含無形資產安排）等具有可移動性的活動（geographically mobile financial and other service activities），將利潤由A國移轉至對這些經濟活動提供優惠稅制的B國。通常這類活動的特性是容易利用跨境費用之支付，將利潤由一國移轉至另一國。此舉有可能造成稅基為較不具可移動性（例如具有固定資產、勞工）之國家，需承擔更高之稅負成本，造成該國納稅義務人與稅捐機關負擔更高之遵循與行政成本，迫使各國競相降低稅率（race-to-the-bottom），以吸引投資資金流入。

「經濟合作暨發展組織」（Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD）在1990年代，開始關注各國利用不同程度稅收優惠政策吸引外資衍生之租稅競爭議題，並於1998年公布「Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue」報告，列出評量有害優惠稅制之12個條件，並根據該報告成立「有害稅收實踐論壇」（Forum on Harmful Tax Practices, FHTP），負責研擬相對應的措施。OECD的目標並非干預各國稅率的制訂或創造OECD內部或外部所得稅或稅收架構之調和，相反地，係

為創造各國間自由與公平的租稅競爭環境。

延續1998年之成果報告，2013年由各國財長與G20領袖背書公布的BEPS報告，再次呼籲各國制訂更有效的解決方案，以打擊有害稅收實務，行動計劃5承諾FHTP將完成以下工作：

「針對改進有害稅收實務的相關工作，將優先考慮透明度，包括對優惠制度的相關租稅裁定進行強制性自動資訊交換，同時要求任何優惠稅制必須基於實質性活動。在BEPS背景下，相關工作會對優惠稅制進行全面性評估，並且在現有框架下讓非OECD成員參與，同時考慮對現有框架進行修訂和補充。」

2015年10月所公布的最終報告中，闡明了FHTP的工作規畫。FHTP工作的主要重點是尋求共識以建立一套方法，定義獲取租稅優惠所必需的實質活動之要求。其中首先著眼於智慧財產權（Intellectual Property, IP）的優惠制度，隨後再考量其他優惠制度。由於缺少有關租稅裁定的資訊交換將可能導致BEPS風險，FHTP的工作同時也關注如何透過對這類租稅裁定，進行強制性自動資訊交換，以提高資訊的透明度。 **K**

何謂有害優惠稅制

有關1998年報告中，對於如何評估某一項稅制，是否屬於有害優惠稅制，係分為下列三個步驟：

1. 考量該稅制是否屬於FHTP的工作範圍，以及該稅制是否較為優惠；
2. 以1998年報告中，歸納四項關鍵因素及八項其他因素，以決定該優惠稅制是否屬潛在有害的稅制；
3. 考量該稅制的經濟影響，以決定該潛在有害稅制是否實際有害。

稅制是否屬於FHTP的工作範圍以及該稅制是否較為優惠

為符合FHTP範圍，該稅制首先必須適用於具有移動性的之經濟活動，例如金融和其他服務活動，包含提供無形資產。用以吸引投資於廠

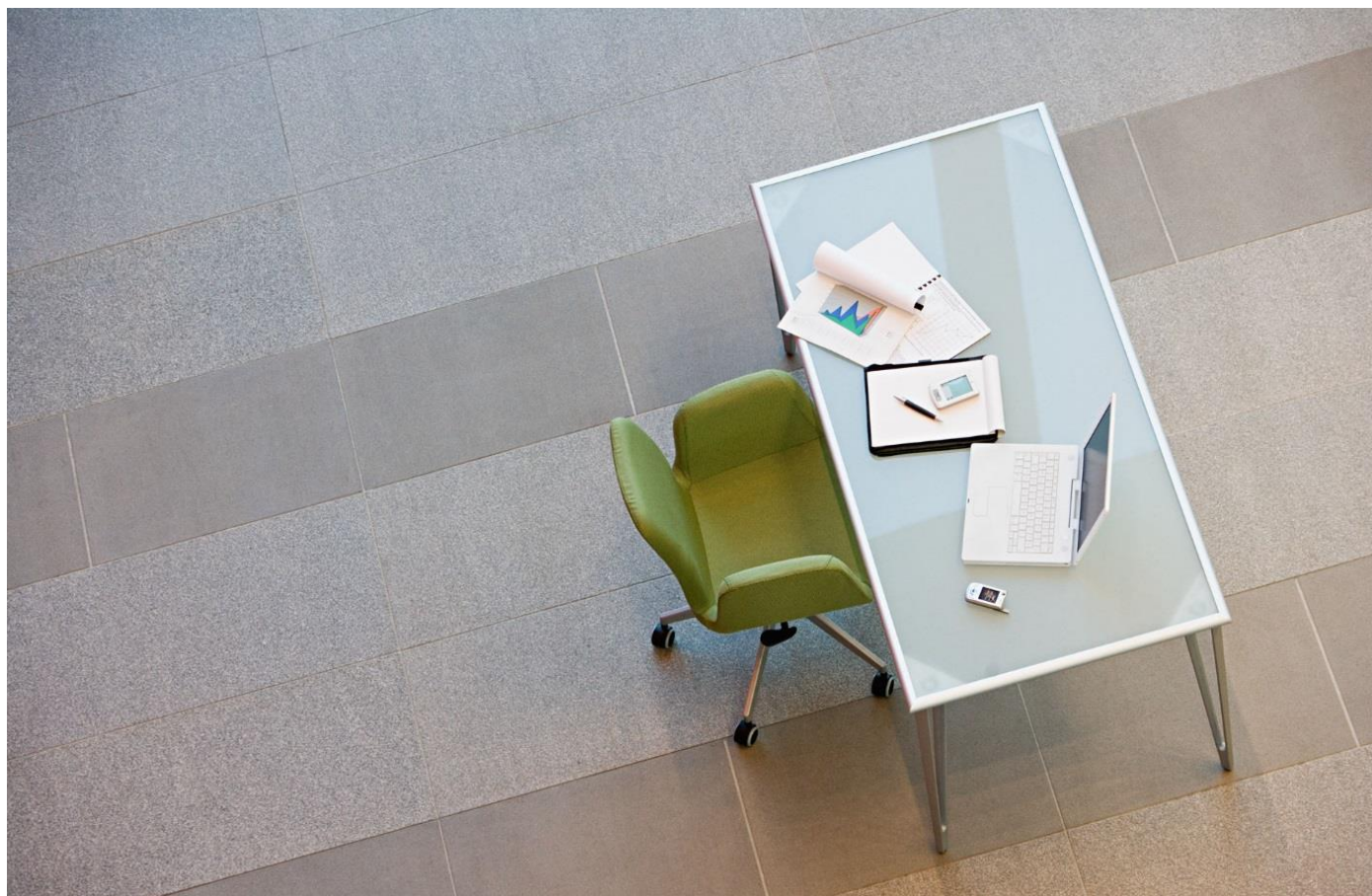
房，建築物和設備的優惠稅制並不在FHTP範圍之內。

此外，一項稅制是否「優惠」，並非僅與其他國家比較稅率。而係比較對源自具有移動性經濟活動之所得課徵之稅率與該國普遍稅收原則相比，是否更為優惠。舉例來說，當某一特定國家對所有所得皆適用10%的公司所得稅，則對源自具有移動性經濟活動之所得課徵10%稅負並非較為優惠，即使該稅率可能比其他國家所適用的稅率更低。

以4項關鍵因素以及8項其他因素以決定一項優惠稅制是否為潛在有害

FHTP在評估是否為潛在有害之優惠稅制，係根據1998報告中所歸納的4項關鍵因素與8項其他因素加以綜合考慮，茲將這些因素整理如下：

四項關鍵因素	八項其他因素
1. 該稅制對於源自具有移動性之金融或其他服務活動收入之稅率為免稅或實際稅率很低 2. 該稅制與所在國國內經濟存在明確區分 (ring-fence) 3. 缺乏透明度 (舉例來說，該稅制的細節或它的適用範圍並不明確，或者缺乏充分的監管制度或財務揭露) 4. 缺乏有效的資訊交換	1. 可人為操縱稅基 2. 違背國際移轉訂價原則 3. 外國來源所得免稅 4. 稅率或稅基可協商 5. 存在保密條款 6. 擁有廣大之租稅協定網路 7. 該稅制可作為使稅收最小化之工具 8. 該稅制鼓勵單純以稅收利益為目的，且無實質活動之經營或安排



是否被認為潛在有害的稅制，「免稅或實質稅率很低」是第一道門檻。當此條件符合時，將整體考量其他11個因素。當免稅或實際稅率很低以及一個以上其他因素成立時，該稅制將被判定為潛在有害。

考量稅制的經濟影響以決定一項潛在有害稅制是否實際有害

潛在有害的稅制若未對經濟造成有害影響，則可不被認定為實際有害。下列三個問題有助進行於這項評估：

1. 這項稅制是否導致經濟活動從一國移動至提供優惠稅制的另一國，而非產生新的經濟活動？
2. 經濟活動的存在與活動程度是否與所在國的投資或所得相匹配？

3. 該優惠稅制是否為經濟活動選擇所在區域的主要動機？

在考量經濟影響之後，產生有害影響的稅制將被歸類為有害的優惠稅制。

當一項優惠稅制被發現為實際有害，相關國家有機會廢棄該稅制，或移除產生有害影響的特徵。其他國家可以採取防禦措施來抵制該有害稅制的影響，同時繼續鼓勵採用該稅制的國家修正或廢除該稅制。其他國家的防禦措施，亦可用於1998年報告所未定義的有害優惠稅制。

1998年報告並不影響各國在此情況下使用防禦措施的權利。 **K**

實質性活動要求

為有效打擊有害租稅稅制，BEPS行動計畫5建議從兩個方面來執行，分別是「實質性」及「透明度」。「實質性」要求即為BEPS核心概念之一，稅收與實質活動相符，確保應稅利潤不再被人為從價值創造地移轉到別的地方。若一個租稅稅制允許純粹以租稅利益為目的的營運安排，也無須具有實質活動才能享有租稅優惠，通常會被視為有害的租稅稅制。

IP制度背景下的實質性活動要求

研發活動是經濟成長背後的關鍵驅動因素，各國為了吸引跨國企業投資，常常提供智慧財產權 (Intellectual Property, IP) 相關的租稅優惠稅制作為鼓勵，然而這些優惠稅制可能造成的稅基侵蝕問題，此為FHTP的工作重點之一。FHTP認可各國可自主地對研發活動提供租稅優惠，但必須在一定的原則下，執行以免對其他國家造成有害的影響。

在衡量經濟活動實質性上，關聯法 (Nexus Approach) 最終獲得FHTP之同意與G20之背書。此方法著重IP稅制是否以納稅義務人從事研發活動的程度為條件來給予優惠，即確保鼓勵研發活動的稅制，僅提供優惠給實際從事研發活動之公司。

關聯法的目的，是僅對源自納稅義務人自己實

際從事研發活動取得的IP所得給予優惠。只有直接與研發活動相關的支出比例才能反映納稅義務人真正貢獻的價值，並且作為納稅義務人從事多少實質性活動的指標。為達到此目的，必須對所謂符合條件的支出作出定義。若某公司只有一項IP資產，研發該IP資產所有的費用皆由公司自己負擔，則關聯法允許該IP產生的所有所得享受租稅優惠。當公司的業務模式複雜化，關聯法的應用也將變得複雜。為處理此複雜性，關聯法根據支出的比例分配所得，並運用下列公式計算可以獲得租稅優惠的所得：

$$\frac{\text{開發 IP 所產生符合條件之支出金額}}{\text{開發 IP 所產生之支出總額}} \times \text{IP 資產所產生之淨收入總額} \\ = \text{可享受稅收優惠的收入}$$

專利盒 (Patent Box) 優惠稅制

歐洲有10個會員國制定被稱為專利盒(Patent Box)的IP優惠稅制，使源自相關IP之收入享有較低稅負。因此由未制訂類似制度的國家之稅基，流入有制定專利盒之其他國家。關聯法規定最低標準為：制定專利盒優惠稅制的國家應進行相關法令修正，僅提供優惠予源自於所在國研發活動的收入；而且各國得自行制訂所謂的「防衛性稅捐措施」，亦即對專利權支付禁止扣除或進行就源扣繳。

其他制度之實質性活動要求

行動計畫5除對IP制度，亦對所有優惠稅制提出實質性活動之要求。IP制度是為了鼓勵研發活動、促進經濟成長與就業，因此，就IP制度而言，實質性活動要求的原則，為僅允許對實際從事研發活動並且在研發活動上實際發生支出的納稅義務人給予租稅優惠。此原則也能應用在其他優惠制度。亦即，僅針對符合條件之納稅義務人承擔了產生優惠稅制涵蓋的營業收入所要求的核心營業活動，符合條件的情況下給予優惠，方能符合實質性活動要求。以控股公司優惠制度為例，控股公司優惠制度大致分為兩類：

1. 為持有各種資產，並取得多種類型收入（例如利息、租金以及權利金）的公司提供優惠；
2. 僅針對持有股權投資而獲得股息和財產收益的企業提供稅收優惠。

對於第一種情況而言，優惠制度對控股公司獲得股息和財產收益以外的其他收入提供稅收優惠，其實質性活動之要求，係應要求符合條件的納稅義務人從事與其收入類型相關的核心業務活動。

對於上述第二類控股公司稅收優惠制度，因為它們較其他優惠制度更注重緩解經濟雙重課稅問題，通常會引起其他政策考量。因此這類制度可能事實上並不會要求企業從事太多實質性與控股和管理股權相關的主要活動。而各國對這類制度所關注的議題，包括資訊透明以及無法確認股息受益所有人，控股公司的設立是否使得付款方和收款方享受本來不能享受的租稅

協定優惠，以及控股公司制度是否存在明確區別（ring-fence）等。其中一些議題業於BEPS其他行動計畫討論，如資訊交換，避免協定濫用，消除混合錯配安排效果，受控外國公司等。

一旦上述種種政策問題得以解決，這些優惠制度引導BEPS的情況將會減少。因此，如果控股公司制度僅僅對股權控股公司提供租稅優惠，實質性活動因素應至少要求享受優惠的企業遵循所有適用的公司法律申報要求，並具備從事控股和管理股權活動的實質。（例如，證明企業具備從事該等活動之人員和辦公地點條件）此排除郵箱公司和空殼掛牌公司享受控股公司租稅優惠的可能性。**K**



提高租稅裁定 (Tax Ruling) 透明度之框架

行動計畫5第二個優先項目是提高透明度，包括建立自動資訊交換之框架。「透明度」為BEPS三大核心工作之一，FHTP決定透過下列三個步驟來提高透明度：

1. 第一步驟重點為制定與優惠制度有關的稅務裁定之強制性自動資訊交換框架。
2. 第二步驟的工作中，FHTP考量各成員國及其他合作夥伴國的自動制度，並於調查後發現，要求強制性自動資訊交換，大致可涵蓋所有因缺乏租稅裁定交換而引發BEPS風險的情形。行動計畫5不僅限於交換與優惠稅制有關的裁定，而是考慮到更廣泛的透明度。舉例來說單邊預先訂價協議 (Advanced Pricing Agreement, APA) 或預先租稅裁定 (Advanced Tax Ruling, ATR) 本身並不被認為是一項優惠稅制，然而一項優惠稅制，可藉由APA或ATR來全部或部分達成。FHTP認為唯有兩國就APA或ATR資訊充分交換才能協助稅捐機關判斷決定。
3. 第三步驟為FHTP為租稅裁定的設計與運作發展一通用最佳實務框架。

自動資訊交換框架所涵蓋的裁定類型

綜合上述第一和第二步驟，FHTP通過一致同意

之租稅裁定強制性自動資訊交換框架，要求交換下述六種針對特定納稅義務人可能引發BEPS風險的裁定：

1. 優惠稅制相關的裁定：若一項裁定屬於FHTP工作範圍、與優惠制度有關、且符合免稅或實際稅率很低的條件。
2. 單邊APA或移轉訂價相關的其他跨境單邊裁定：單邊APA可以對利潤進行調增減，也可以設定未來年度的移轉訂價方法，訂價政策或利潤分配架構，若缺乏透明度，可能對另一國的稅收產生直接或間接的影響而引發BEPS風險。
3. 跨境單邊調降應稅利潤的裁定：一項允許利潤下調的制度，可能導致免稅或稅率很低，而使跨國企業利用此途徑來轉移利潤。
4. 常設機構的裁定：此類裁定判斷常設機構存在與否（無論常設機構位於裁定國境內或境外），或確定歸屬於常設機構的利潤有多少。
5. 導管公司的裁定：這類裁定包括資金或所得透過位於裁定國的實體進行跨境移動安排，從一國直接或間接流向另一國。
6. 其他可能引發BEPS風險的裁定：若一裁定可能引發BEPS風險，經FHTP同意後，在未來可將自動資訊交換的義務擴大適用之。

接受資訊的國家或地區

根據一般性規則，針對上述六種裁定須進行自動資訊交換的國家和地區為：

- 所有關係人居民國：該關係人與納稅義務人發生交易且該交易享受優惠待遇或由此交易產生了可享受優惠待遇的收入。
- 最終母公司居民國以及直接母公司居民國。

關係人之判定標準為一方直接或間接持有另一方股份達**25%**，或者雙方直接或間接同為第三方所持有股份達**25%**以上。FHTP認為須對控股比例持續審議。

上述兩條資訊交換規則所涵蓋應自動資訊交換的裁定類型以及需要進行資訊交換的國家整理如下：

所涉及的裁定類型	需要與哪些國家進行資訊交換？
優惠稅制： 包含航運公司稅制、銀行稅制、保險稅制、融資租賃稅制、資金管理稅制、總部稅制、分銷中心稅制、IP稅制、控股公司稅制以及其他被FHTP認定為優惠稅制的各項稅制	1. 所有與納稅義務人發生交易，且該交易享受優惠待遇或由此交易產生了可享受優惠待遇的收入之關係人居民國 2. 最終母公司居民國以及直接母公司居民國
跨境單邊預先訂價協議(APA)或及其他移轉訂價相關的單邊預先租稅裁定(ATR)	1. 所有與納稅義務人發生交易，且該交易涵蓋在預先訂價協議中之關係人居民國 2. 最終母公司居民國以及直接母公司居民國
單邊調降應稅利潤且未反映於財務帳目中的跨境裁定	1. 所有在裁定中與納稅義務人發生交易的關係人居民國 2. 最終母公司居民國以及直接母公司居民國
常設機構相關之裁定	1. 總部居民國或常設機構所在國 2. 最終母公司居民國以及直接母公司居民國
關係企業導管公司相關之裁定	1. 任何直接或間接向導管公司支付款項之關係人居民國 2. 支付給導管公司款項之最終受益所有人（通常為最終母公司）居民國 3. 第二款未涵蓋的(a)最終母公司居民國以及(b)直接母公司居民國

裁定框架的應用

過去的裁定

目前所達成的共識是：對**2010年1月1日**（含）之後發布並且在**2014年1月1日**起仍然有效的裁定之相關資訊仍必須進行交換。

未來的裁定

對於未來的裁定，各國必須採取必要的措施，以確保其擁有或能夠獲得相關資訊以辨認必須參與資訊交換的國家。這代表各國將需要修改與裁定相關的措施，要求納稅義務人提供這些資訊並將其視為裁定過程的一部分。未來的裁定將只適用於**2016年4月1日**（含）之後作出的裁定。 **K**

KPMG觀察與建議

BEPS行動計畫5推動的核心概念「實質性活動要求」及「資訊透明度」，不僅是租稅公平稅制的一環，也是各先進國家所追求的一致共識。近年來隨著利用避稅天堂的避稅手法被媒體揭露，OECD強烈要求各國應配合BEPS行動計畫以維護國際租稅公平和各國之合理財政主權，並委由FHTP對成員國及合作夥伴國之既有優惠稅制持續進行審查。各國為避免被列為黑名單，進而影響國際聲譽以及外資投資意願，幾乎各國均願意配合逐步改革稅制，履行國際稅務責任。

接下來可預見的方向，將必須進行修訂IP稅制，以便將關聯法包含在內。這項改變使得IP稅制產生相當高的認定複雜性，對於許多納稅義務人而言，尤其是在不同國家從事研發活動的跨國集團，新稅制很可能會限制其整體利益。納稅義務人除了應仔細了解IP稅制的修改內容外，亦應秉持利潤與實質活動相符的原則，基於實際從事研發活動以及產生支出的程度，來進行集團內的合理利潤分配。

根據FHTP的要求，租稅裁定之強制性自動資訊交換機制須於2016年之內完成，內容包含優惠稅制、跨境ATRs和APAs、單邊移轉訂價、單邊調降應稅利潤及常設機構等相關裁定。納稅義務人應密切注意關於特定裁定的何種資訊將被強制進行交換，及早進行檢視集團內之實質活動及透明度之影響，進行必要之因應及調整。 **K**



安侯建業

BEPS行動計畫專案服務團隊

張芷

執業會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機04590)

schang1@kpmg.com.tw

丁傳倫

執行副總

+886 (2) 8101 6666 (分機07705)

eting@kpmg.com.tw

游雅潔

執行副總

+886 (2) 8101 6666 (分機14139)

ryu17@kpmg.com.tw

李雅惠

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機08688)

amberlee1@kpmg.com.tw

張維欣

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機10309)

waylonchang@kpmg.com.tw

丁文芳

專員

+886 (2) 8101 6666 (分機15746)

lindseyding@kpmg.com.tw

kpmg.com/tw

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2016 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



立刻加入KPMG安侯建業

給我們一個“讚”!

facebook KPMG in Taiwan

Press "Like" and stay connected with us.