

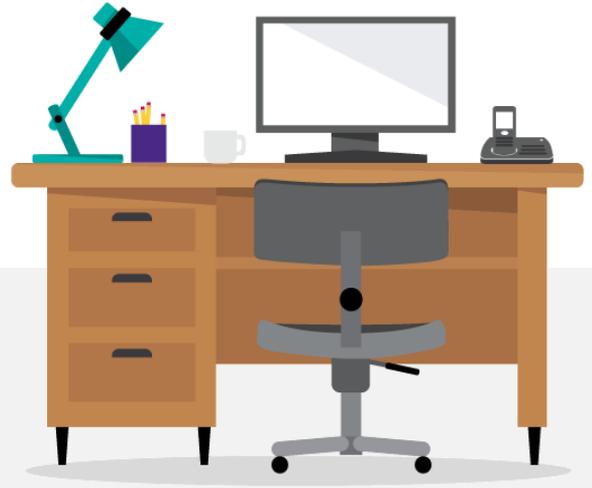


安侯建業

BEPS時代 國際租稅趨勢

2016年8月號

前言



目前全球針對稅基侵蝕和利潤移轉 (BEPS) 問題之解決方案仍持續進行，且於最終經濟合作暨發展組織 (OECD) BEPS行動計畫建議報告發佈並獲得G20與歐盟背書後，各國已著手立法實施該等建議，並預期OECD將開始監督BEPS 15項行動計畫之執行程度。

雖然目前看似僅有歐洲及北美各國積極參與且主導BEPS議題，許多南美洲國家亦深受該等議題與相關國際稅制變遷之影響。隨著OECD BEPS行動計畫發布所產生之影響日益擴大，從實行角度而言，考量如何因應新稅制將變得更為重要。在2016年8月號月刊中，我們將分享KPMG各成員所的國際稅務營運長對於美洲未來趨勢與發展的觀察，如：

- 美洲各國政府對OECD BEPS行動計畫建議之回應？
- 哪些政府領先採行新國際租稅規範？
- 除OECD BEPS行動計畫外，美洲各國政府實行或考量哪些其他單邊行動以打擊BEPS現象及逃漏稅等不法行為？
- 對位於該地區從事經營活動之跨國企業影響為何？

最後，KPMG針對國際企業稅務部門主管提出策略性建議，希望提供企業防範不利變化因應之道，以期能在美洲的新國際租稅規則下穩健成長。

若需參閱美洲各國最新因應OECD BEPS行動計畫之修法趨勢英文原文刊物，敬請參考KPMG於2016年2月發布之〈[OECD BEPS Action Plan - Taking the pulse in the Americas region](#)〉，並請持續關注KPMG安侯建業的[稅基侵蝕及利潤移轉 \(BEPS \) 行動計畫專區網頁](#)，以掌握最新稅務資訊。

Contents

美洲各國因應OECD BEPS行動計畫之修法趨勢

- 02 美洲各國因應OECD BEPS行動計畫之修法趨勢
- 06 美洲各國因應OECD BEPS各行動計畫之修法進程彙整
- 11 KPMG觀察與建議

KPMG安侯建業獲ITR殊榮

2016 National Firm Award

國際財經雜誌International Tax Review (ITR) 是全球稅務領域中最具權威的稅務刊物之一。ITR Asia Tax Award除了對本所提出的實際案例做篩選評比外，ITR編輯群也會徵詢各地稅務專家、個人執業律師、稅務官員等人意見，評選標準包括團隊規模、服務創新程度與案件的複雜度。

來自國際權威機構的肯定，再度證明KPMG安侯建業在台灣及全球稅務服務的品牌地位，KPMG安侯建業將持續走在市場前端，向客戶提供專業且高品質的稅務服務。



美洲各國因應
OECD BEPS行動
計畫之修法趨勢



美洲各國因應OECD BEPS 行動計畫之修法趨勢



2013年OECD提出並制定15項BEPS行動計畫，以確保國際稅務規則適合日益全球化及數位化之商務世界（digitized business world），並防止跨國公司逃漏稅。在歷經兩年的努力，於2015年10月5日，OECD針對國內立法及行政的變化發布15項行動計畫之指導準則，並於2015年11月16日獲得G20的同意。

多數OECD與G20會員國皆積極參與BEPS行動計畫，許多美洲國家亦高度採行該建議，或積極關注國際租稅動向。各國皆開始考量BEPS行動計畫對其現行國內法規之影響，並進行提案、研討與修訂國內稅法。在某些國家中，可能會經過幾年的改革才能完成立法。

下一步？

至今OECD BEPS行動計畫報告已完成，但OECD下一步行動仍未明朗，致使企業開始對不同國家實施新規定所帶來的不確定性及複雜性產生疑慮。OECD於各行動計畫中規劃了執行方針以使各國可達到同等的實施成果，但從目前來看，OECD似尚未針對各國單邊實施行動計畫建議發布指導準則或監督機制。未來，預期OECD將會持續監督參與國家其國內實施新國際租稅規範之情形，以確保各國嚴格遵循並一致執行各行動計畫。

哪些國家參與？

依各國承諾實施OECD BEPS行動計畫之情形，美洲國家的參與程度可從全部參與、積極採用到完全不參與等，分為五個參與程度等級，茲將其列示如下：

為OECD會員，積極參與並提出BEPS建議	加拿大、智利、哥倫比亞、墨西哥、美國
希望成為OECD會員，很可能遵循OECD建議以修訂國內法	哥斯大黎加、秘魯
為G20國家，僅採行對其有利項目	巴西
觀察國際稅法改變對其稅制影響	巴貝多、庫拉索島
沒有興趣參與OECD BEPS行動計畫	其他開發中國家

加拿大、墨西哥與美國同為G20與OECD的會員國，均高度參與並表示其國內已有BEPS相關提案。美洲的新OECD會員國，如智利(於2010年加入)與哥倫比亞(OECD入會候選會員國)亦同樣積極參與。

希望加入OECD會員的國家，如哥斯大黎加與秘魯，將很有可能依循OECD指導準則，以發展國內稅制與金融系統。哥斯大黎加近期提出與他國進行稅務資訊交換之國內法提案、反租稅庇護所(Anti-tax haven rules)規定以及反避

稅法規。**秘魯**已制定許多相關規定（如受控外國公司、反資本弱化與間接股權轉讓），並於近日締結之租稅協定中協談利益限制條款，而OECD的BEPS建議則可能對其租稅協定政策產生更深遠的影響。

BEPS行動計畫參與程度中等的國家為G20會員國，如**巴西**，參與了OECD研討會，但卻可能只挑選適合國情之BEPS行動計畫實施。

許多加勒比海國家均被視為低稅負地區，如**巴貝多**與**庫拉索島**，皆採觀望態度，觀察國際租稅原則的改變對其國內稅制產生之影響。該等國家亦積極進行雙邊稅務資訊交換協議，以避免被列為具有有害租稅制度之黑名單國家。

最後，目前許多美洲的開發中國家對於OECD計畫表示興趣不大。由於這些國家外商投資水準較低、較少跨國活動及稅收制度較不健全，故尚未將BEPS視為重大問題。

租稅規範將更加複雜

各國之國內法規頒布時程不盡相同，針對OECD建議之解釋與實施亦可能有重大差異。雖然許多美洲國家承諾遵循OECD各項建議原則，然而迄今各國採行或提案實施的單方面行動顯示，將「在地化」OECD建議，以因應其自身目的。舉例而言：

- **智利**於2014年導入規定，要求納稅義務人申報有關電子博奕活動、任何形式的電子商務、線上應用程式與數位服務之資訊。
- **哥斯大黎加**已提案立法實施（負債與業主權益比率）2：1之反資本弱化規定，並已實質消除境外放款方之扣繳稅豁免。

- **墨西哥**已實行反混合錯配與雙重扣除法令，限制於收受方國家不納入課稅項目之利息、權利金與技術支援支付款不得扣除費用。
- **美國**（行政部門）已提案針對受控外國公司的海外收入加徵19%最低稅率，並根據跨國集團的美國營運之槓桿比例與全球營運之槓桿比例以限制其利息支出扣抵；且備選提案亦已呈交於美國國會。

美洲各國現行單方面立法行動詳列於後文——美洲各國因應BEPS各行動計畫修法進程彙整。

從全球層面概括而言，偏離OECD建議之法規預期將日益增加，例如：2015年6月，歐盟委員會為改革歐盟公司稅自行提出行動計畫。該計畫提出了一系列的措施以解決反避稅問題、增加透明度及促進歐盟內部一致性的行動計畫。同時，在移轉訂價方面，中國、印度及其他亞洲國家亦以利潤分配之目的，根據自身考量，對市場特色、活動及無形資產貢獻價值進行解讀。

因此，即使OECD BEPS行動計畫試圖於國際租稅制度中提高一致性和確定性，但似乎可能在各個國家及地區實行的過程中，變得更加分歧。

縮小已開發國家與開發中國家之差距

OECD BEPS行動計畫是以現行屬人主義之租稅原則為基礎，並輔以部分其他替代模式，如單一稅制或目的地課稅原則。由於該行動計畫係由某些已開發國家之OECD會員國主導，於計畫發布之初產生許多疑慮，認為將以有利於已開發國家的租稅模式為主。



例如，作為資本輸出國之OECD國家如美國，將因考量可提高境外利潤匯回之稅額，而傾向於採用屬人主義之租稅原則。然而，以資本進口國為主之拉丁美洲開發中國家，則較受益於來源所得稅制，因可增加該等國家境內來源所得課徵之稅額。

然而，已開發國家與開發中國家之間的緊張關係似乎隨著行動計畫的進展有所緩和。OECD認為，為使此共同的國際努力取得成功，開發中國家需於BEPS項目中發聲，以避免BEPS項目之立場過於傾向已開發國家之利益。

在G20要求下，OECD於拉丁美洲、亞洲及非洲針對BEPS議題舉行了一系列討論會，並於後針對BEPS對低收入國家的潛在影響發布相關報告(註)。在該報告中，OECD表示其已瞭解開發中國家面對的BEPS風險，以及於解決BEPS時所面臨的挑戰，將可能因性質與規模的不同而

有所差異。因此，與適合已開發國家經濟體之計畫相比，對於開發中國家的OECD BEPS行動計畫可能需要特別著重於特定領域或進行細微差異調整。

註: Organisation for Economic Co-operation and Development, A Report to the G20 Development Working Group on the Impact of BEPS on Low-Income Countries, Part 1 (July 2014) and Part 2 (August 2014).

報告中指出，開發中國家需要協助立法與行政能力，以實施及執行高度複雜的規定，並查核那些深思熟慮且經驗豐富的跨國企業。於行動計畫最終報告中，已考慮部分開發中國家的關鍵問題，並調整相對應之行動計畫。例如，修訂後之移轉訂價規定與國別報告範本回應了開發中國家的需求。然而，OECD表示，解決方案的擬訂需要更多開發中國家投入，故將進一步加強開發中國家的參與。

提高國際租稅政策之標準

儘管距離理想的全球合作與一致且公平的國際租稅系統仍有一段距離，OECD至今的努力仍促成某些重要的影響：

– 提升對稅法的理解

經過OECD工作小組細心考慮且深度研究分析，所產生的行動計畫之建議為一傑出的稅法架構，並將對未來幾年國際稅務政策產生深遠影響。

– 減少漏洞

OECD的努力讓各國可立法防堵一些跨國企業採用不適當的逃漏稅方法。

– 納入新興市場

非OECD和G20會員國的開發中國家被納入討論BEPS議題。儘管各國不一定站在相同的立場，但菲律賓、印尼及泰國已深刻瞭解到國際稅法準則對其稅基的重要性，以及對該國租稅競爭力的影響。三國皆依循OECD建議修改其國內稅法及行政資源。於2016年2月，OECD財務委員會邀請了全球各國參與建制BEPS相關之全球稅法框架，此舉將可助長國際稅法修訂的趨勢。

– 企業參與

過去三年，企業持有之態度亦有所改變，從過去的興趣缺缺轉為積極參與。對內，企業決策者與管理者更加關注與經營策略相關之稅法，且企業之參與將有助於OECD瞭解更多實務上的問題。

簡而言之，OECD的行動計畫已提高國際稅務政策之標準，儘管該計畫距離理想目標還有很長一段路，甚至可能在短期內使情勢惡化，但

其已使全球於租稅之公平性與透明度等領域大步向前。

嚴峻的未來

儘管OECD努力彙集各國的多元性與競爭標的，以打造國際租稅原則的一致性，其於各國間實施方式不一致的風險仍將存在。在未來數年，預估美洲的跨國公司仍將可能遭遇更多不確定性和稅務爭議。 **K**



美洲各國因應OECD BEPS各行動計畫之修法進程彙整

自2015年10月5日OECD BEPS行動計畫最終報告發布前後，許多國家已經開始修正稅法和管轄機制。下表我們彙整了美洲各國關於15項行動計畫的稅法變更進度：



行動計畫1 – 解決數位經濟之課稅挑戰

智利

2014年通過的稅制改革賦予智利國稅局要求納稅義務人申報有關電子博奕活動、任何形式的電子商務、線上應用程式與數位服務之資訊。智利國稅局亦制定專案審查單位以分析納稅義務人使用之資訊系統。

美國

歐巴馬政府 (the Obama Administration) 針對涉及數位商品或服務對外交易之現行稅制進行提案。



行動計畫2 – 消除混合錯配安排之影響

智利	雖尚未實施具體的反混合規定，但其於 2015年10月 生效之一般反避稅規定可用以審查涉及混合錯配之營運架構或交易。
墨西哥	已實行反混合錯配與雙重扣除法令，限制於收受方國家不納入課稅項目之利息、權利金與技術支援支付款不得扣除費用。
美國	歐巴馬政府已提議將否准在某些情況下涉及混合安排之關係人利息與權利金支付，以及美國所擁有之境外反向混合實體收取之某些款項應予課稅。

行動計畫3 – 強化受控外國公司 (CFC) 法規

巴西	巴西已擁有目前全球最嚴格的CFC法規之一，且這些規定已於 2014年 進一步加強。
智利	CFC法規已自 2014年 生效並於 2016年 起適用。新規定大致符合OECD建議之強化標準。
哥斯大黎加	提案立法將對境外消極所得匯回課稅。
美國	歐巴馬政府提案將對某些CFC國外收入課徵 19% 最低稅率。

行動計畫4 – 防止透過利息減除及其他財務支出方式產生之稅基侵蝕

巴西	已有資本弱化規定、移轉訂價規定、支付租稅天堂款項之扣除限制等措施，以打擊透過利息減除及其他財務支出方式產生之稅基侵蝕。
智利	2015年 強化資本弱化規定。自 2014年 起實施更嚴格的利息扣除與關係人支付款項扣除要求規定。
哥斯大黎加	提案立法實施 (負債與業主權益比率) 2 : 1 之反資本弱化規定，並已實質消除境外放款方之扣繳稅豁免。
墨西哥	於收受方國家不納入課稅範圍之利息、權利金與技術支援費用將否准認列。
巴拿馬	關係企業間之融資行為受移轉訂價法規規定。此外，背對背貸款 (back-to-back loans) 之利息僅差額 (spread) 部分適用扣除。
美國	歐巴馬政府提案根據跨國集團的美國營運之槓桿比例與全球營運之槓桿比例以限制其利息費用扣抵。



行動計畫5 – 有效打擊有害稅務實務，並將透明度與實質性因素納入考量

加拿大	已加入多邊主管機關協定 (Multilateral Competent Authority Agreement)，實施稅務金融資訊自動交換標準。
智利	一般反避稅規則 (依據實質課稅原則) 於2015年生效，並擴大「優惠稅制」定義。
巴拿馬	於2015年頒布相關法令，發展「實質性」概念，要求稅務居住地之證明文件。
美國	立法提案提供無形資產之獎勵規定。

行動計畫6 – 避免租稅協定濫用

巴西	近期簽署之租稅協定包含利益限制 (limitation on benefits) 條款。
智利	行政指令定義「受益所有人」之範圍。新協商之租稅協定包含明確利益限制條款、反協定競購條款 (anti-treaty shopping clauses) 與主要目的測試 (principal purpose test)。
哥斯大黎加	政府不願進行新租稅協定之協商。該國僅有一個租稅協定生效，以及兩個已提交立法機構批准之租稅協定。
巴拿馬	已通過關於正確適用協定優惠之新規定。
美國	歐巴馬政府已提案修改美國稅約範本，包含解決因「特別租稅制度 (special tax regimes)」所產生問題之草案等事項。

行動計畫7 – 避免人為規避常設機構(PE)

加拿大	自2013年起評估打擊協定競購之措施。
智利	至今尚無相關立法。然而，智利租稅協定中「常設機構」定義常較OECD範本之定義範圍更廣，而準備與輔助活動之排除範圍較窄。

行動計畫8, 9, 10 – 確保移轉訂價結果與價值創造一致

行動計畫8 – 無形資產 / 行動計畫9 – 風險與資本 / 行動計畫10 – 其他高風險交易

加拿大	KPMG觀察到加拿大稅務機關已在移轉訂價審查中採用OECD建議原則。
智利	加強移轉訂價查核，並擴大智利企業重組規定的範圍。



行動計畫8, 9, 10 – 確保移轉訂價結果與價值創造一致

行動計畫8 – 無形資產 / 行動計畫9 – 風險與資本 / 行動計畫10 – 其他高風險交易

墨西哥 稅務機關成立新移轉訂價小組以加強移轉訂價查核。

秘魯 應用常規交易原則之查核增加。秘魯稅法明確將OECD的移轉訂價指導準則作為解釋的根據。

行動計畫11 – 建立收集及分析BEPS相關資料之方法與解決方案

智利 新規定要求大型企業納稅義務人申報關於其經營「全球租稅特質 (global tax characterization)」之年度資訊，且第一次申報將針對2015財務年度於2016年進行。

哥斯大黎加 稅法已修改以給予稅務機關擁有更多收集資料之權利。

行動計畫12 – 強制揭露納稅義務人積極性租稅規劃

巴西 至今尚無相關立法。曾提案要求納稅義務人向稅務機關正式申報具節稅效益之交易，但因爭議過大，未獲國會通過。

智利 自願揭露機制允許於智利新的一般反避稅法令下辨別特定租稅規劃非具有避稅性質。將要求納稅義務人透過宣誓聲明，告知智利國稅局投資於智利境內外之金額、類型與目的地。

墨西哥 納稅義務人有義務申報「相關交易 (Relevant Transactions)」的資訊報告，以揭露可能被稅務機關認為具積極性之租稅規劃之資訊。

行動計畫13 – 重新檢視移轉訂價文據要求

加拿大 加拿大政府代表非正式地表示，將制定國別報告法規。於2016年聯邦預算案中正式發布，並於2016年春季將其列入議程。

智利 智利簽署了國別報告交換之多邊主管機關協定 (Multilateral Competent Authority Agreement on Exchange of Country-by-Country Reporting)，並預計將於近期採取在國內執行該協議所需的措施。



行動計畫13 – 重新檢視移轉訂價文據要求

墨西哥 已實施新移轉訂價報告規定，要求備置當地國檔案 (local file)、全球檔案 (master file) 及國別報告 (country-by-country reporting)。

美國 提案將要求跨國集團企業的最終母公司為美國公司者需申報國別報告。

行動計畫14 – 使爭議解決機制更有成效

美洲國家目前尚未採行單方面的行動。

行動計畫15 – 開發多邊工具

加拿大 加拿大已加入開發多邊工具之專案小組。

美國 美國已加入開發多邊工具之專案小組。

KPMG觀察與建議

觀察

有鑑於目前全球稅務發展，所有跡象皆顯示，未來將持續加強對跨國交易與組織營運實質性之查核、納稅義務人與稅務機關之間將更加透明，以及企業將揭露更多繳納稅額與繳納地點之資訊。不論是何種稅負改變之結果，或是公司是位於何處經營業務，皆需建立一套租稅管理策略，以進行公司內部租稅議題交流、管理相關稅務活動與從事稅務風險控管。

不論從事何種行業或於何地經營，企業皆應審慎評估應採取之關鍵行動與因應方式如下：

- **持續接收資訊**：應持續密切關注營運當地與國際間的租稅發展趨勢，並考量這些發展對公司稅務立場與規劃之影響。
- **參與行動**：參與BEPS相關的討論，使公司的實際營運問題得以被納入考量。唯有透過稅務專業人士、政府以及大眾間廣泛的討論，才可得到有效且廣為接受之國際租稅解決方案。
- **進行稅務健檢**：依據OECD行動計畫重新檢視現行稅務交易與組織營運架構，以辨認潛在弱點並採取措施進行改善。改善措施可能包含：調整集團內部職能、資產與人員配置；準備法律、稅務及移轉訂價文據作為佐證；並制定內部政策與定期監控，以降低稅務風險。當具備充足的準備後，跨國企業將能適應由OECD BEPS帶來的新租稅制度，而不會於經營中發生不必要的中斷或於交易中產生額外的租稅成本。
- **做好準備**：做好準備以隨時可對企業經營業務與稅務活動作出回應（此為面對大眾媒體之重要技能）。確認企業的董事、高階管理

者（C-suite）與核心稅務團隊能瞭解來自如政府、投資人、媒體以及一般大眾等利害關係人之潛在問題及挑戰。

- **考量名譽風險**：於進行稅務決策時應考量其潛在的名譽風險，而非僅思考是否已依循各地法規繳納稅負。
- **評估企業與稅務機構之關係**：確認與營運所在國當地稅務機關維繫適當、開放且相互尊重之關係。

建議

稅務健檢：前五重要的檢查項目

美洲的公司稅務經理該如何因應稅法變更浪潮呢？不論是在任何國家，在檢視現行的稅務管理機制時，所有企業應優先思考下列五個範圍：

- 辨認現存具混和錯配性質之實體與架構，並尋找可能的替代方案。
- 判斷海外營運架構是否具有足夠的經營實質，尤其是設立在低稅率或免稅之租稅管轄區的公司。
- 審視企業在海外的營業活動，以及該地是否對常設機構定義有變更之潛在可能性。
- 建制因應移轉訂價的集中管理程序及工具，使其能提供國別報告。
- 備妥對利害關係人說明之公司稅務申報立場。

綜上，由於OECD行動計畫準則之錯綜複雜，企業應密切關注其發展對稅務規劃及營運架構之潛在衝擊，並參考上述建議擬訂因應策略。



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

協理

+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.

