



寫給臺大會計系的 國際租稅課隨堂筆記

Introduction to International Taxation - A NTU Accounting Course

編 著

陳彩凰、丁傳倫
林嘉彥、李婉榕
陳慧玲、廖月波、丁英泰

總 審 訂

許志文

推 薦

于紀隆 KPMG安侯建業主席
劉嘉雯 國立臺灣大學會計學系教授兼系主任



看懂
國際租稅的
第一本書

目 錄

| | | |
|------|---------------------------------------|-----|
| 第一章 | 稅務管理(一)：導論—國際稅務管理新思維 | 09 |
| 第二章 | 國際租稅(一)： 從台灣稅法談國際租稅環境及企業全球化稅務挑戰(上) | 21 |
| 第三章 | 國際租稅(二)： 從台灣稅法談國際租稅環境及企業全球化稅務挑戰(下) | 69 |
| 第四章 | 國際租稅(三)： 從租稅條約範本主要內容談國際租稅原則(上) | 117 |
| 第五章 | 國際租稅(四)： 從租稅條約範本主要內容談國際租稅原則(下) | 161 |
| 第六章 | 國際租稅(五)：租稅協定之運用規劃與反制衝突 | 197 |
| 第七章 | 移轉訂價(一)：移轉訂價原則及實務 | 249 |
| 第八章 | 移轉訂價(二)：移轉訂價法令遵循與查核因應 | 271 |
| 第九章 | 移轉訂價(三)： 從價值鏈稅務管理談企業經營效能之提升 | 305 |
| 第十章 | 稅務管理(二)：稅務爭議預防與解決策略 | 335 |
| 第十一章 | 稅務管理(三)： 大陸國際租稅發展趨勢及台商面臨之稅務風險 | 367 |
| 第十二章 | BEPS(一)：國際租稅新議題 | 415 |
| 第十三章 | BEPS(二)：企業因應 BEPS 的稅務管理策略 | 467 |

推 薦 序

使命與傳承

您所理解的稅務工作範圍有哪些？是熟讀各項稅務法令、辦理稅務徵納，還是您也同時想到了稅務規劃？說到稅務規劃，現今的規劃方式常已跳脫國內範疇，來到國際攻防戰的領域，原因來自國際間一波接著一波的反避稅浪潮；這些年來，跨國企業及高資產個人面對各國政府為鞏固稅源所使出的各式查稅、「爭」稅手法，無不卯足了勁、作足規劃、嚴陣以待，以免投資時贏了面子、日後在稅務上輸了裡子。對於這樣的國際稅務趨勢，您是否也體認到了呢？

身為一位會計師，我同時也已在大學會計系兼任教職多年，對於如何將自己的所知所學傳承給年輕的一代，協助他們在投入職場之前即已儲備能力，以面對複雜多元的環境挑戰，我一直有一份使命感。非常高興看到和我有著相同使命感的許志文會計師，將他在台大會計系講授「會計人國際稅務管理新思維」課程的筆記集結成冊，讓更多沒有辦法上課的人可藉由此書一窺國際租稅堂奧。許會計師長時間在國際租稅領域中鑽研，歷練既深且廣，目前是本所稅務投資部的營運長，所以這本書可以說是專家知識與實務經驗的累積，不但適合在校學生研讀，也可以作為企業界人士增進國際租稅知識的入門書籍。

KPMG 安侯建業聯合會計師事務所
主席



推 薦 序

深受同學喜愛的一門課

一部好的風景紀錄片要能夠讓觀眾彷彿身歷其境，甚至興起想要親臨現場的慾望；而一本好的隨堂筆記則要能夠讓人如身處教室之中，甚至想要親至課堂上一睹大師風采、接受大師的薰陶。「寫給臺大會計系的國際租稅課隨堂筆記」即是一本會讓讀者於閱讀時，深刻感受到授課老師諄諄教誨的書籍，讀者會有著彷彿正在教室上課般的錯覺，並希望能夠有機會親至課堂上與授課教師互動。

在會計系大部分的課程中，所得稅常常並未受到重視，認為它僅是一個交易後自動產生的金額，而未強調不同的交易模式會有不同的租稅後果、租稅是需要被管理的。臺大會計系很榮幸於105學年度邀請到許志文會計師協助開設「會計人國際稅務管理新思維」，內容涵蓋台商企業赴海外投資及外國企業來臺投資所面臨之議題、不同投資架構之租稅後果、移轉訂價、稅務爭議之預防與解決、稅基侵蝕及利潤移轉…等，由淺入深，循序漸進幫助同學建立稅務管理之觀念及能力，深受修課同學的喜愛，教學評鑑極佳。而「寫給臺大會計系的國際租稅課隨堂筆記」，即是由該門課之授課內容彙編而成。身為臺大會計系的學生真的很幸福，能夠修習「會計人國際稅務管理新思維」精彩課程，再搭配由授課老師編寫的隨堂筆記，定能收事半功倍之效。

國立臺灣大學會計學系
教授兼系主任

劉嘉雯

作者序

走在國際租稅工作的路上

這本書的緣起要談到我受臺大會計系教授之邀，回到母校開設「會計人國際稅務管理新思維」課程，為了能夠嘉惠更多學生，我有了將此課程內容集結成書的想法，讓學生們對於國際稅務管理這門學問能有更深、更廣的認識，之所以命名為「筆記」，除希望學生能夠配合精美圖表以更生動活潑的方式學習外，也期待教學相長下，以學習者的角度為出發點，讓學生或是對國際稅務領域較為陌生的企業界人士，更能一覽國際租稅領域的奧妙。

筆者從事國際稅務工作已逾20餘年，見證臺灣稅務環境變遷，鑒於近年來國際間反避稅的立法及執法趨勢，各國稅局紛紛加深稅捐調查與調整之力道，致稅務爭議管理成為企業之經營管理層面之新顯學，各國對於跨國企業的追稅戰爭儼然開打。當各國稅務機關因應BEPS（稅基侵蝕與利潤移轉）行動方案取得更多稅務資訊以檢視企業或個人時，應準備好面對潛在稅務爭議時稅務管理的全部過程，且在國際間最新的反避稅趨勢及BEPS行動方案下，行政救濟已非解決稅務爭議的唯一途徑。企業或個人其實可以透過事前交易規劃，及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，減輕、管控與及時解決本地和跨轄區複雜的稅務爭議問題。而面對這樣的國際稅務管理趨勢，惟有從高等教育做起，讓財經、會計、法律、管理領域的學生，能有機會在學校殿堂中培養國際稅務管理的學識，才能夠讓未來產、官、學界的棟樑，提早認知到稅務管理工作的重要性，不僅利於學生個人的職涯選擇，也利於提升國家整體的產業競爭力。

本書從稅務管理的基本知識談起，接著討論臺灣稅法規範下如何面對國際稅務環境變遷，再向讀者介紹國際租稅條約的主要內容及運用規畫。談到國際租稅不能不探討移轉訂價，因此除了移轉訂價的基本概念外，本書亦進一步探討移轉訂價的查核因應及企業的價值鏈管理。在稅務管理的議題上，本書再為讀者介紹稅務爭議預防與解決機制、大陸國際租稅的新趨勢、最後帶領讀者瞭解BEPS行動方案，並以企業因應BEPS行動方案所應有稅務管理策略作結。

本書的完成亦要特別感謝臺大會計系暨研究所牛瑀祁同學、王冠媛同學、吳詩婷同學、李侑蓁同學、周筠臻同學、林家瑜同學、林嫻妮同學、陳佳穎同學、黃中誠同學、葉笠辰同學、劉謹瑜同學、鄭智中同學（按姓名筆畫排序）悉心協助筆記整理，亦感謝多位稅務部同事在本書撰擬以及編排上的努力與協助，然而書籍涵蓋內容廣博，偶有疏漏在所難免，除希望讀者海涵諒解外，亦希望本書能對讀者帶來新的啟發，也為臺灣的教育盡一份心力。

總審訂
KPMG 安侯建業聯合會計師事務所
稅務投資部 營運長



總審訂

許志文

Stephen Hsu

KPMG安侯建業稅務投資部
營運長



學歷

國立台灣大學會計研究所碩士

專業領域

企業購併稅務評鑑
企業投資及營運架構稅務規劃
企業移轉訂價服務
國際租稅諮詢
稅務行政救濟專業訴訟代理
家族企業傳承諮詢

著作

寫給金融業高資產客戶經理的第二本稅務書
寫給金融業高資產客戶經理的第一本稅務書
稅變的年代－透視金融海嘯前後全租稅變革
稅務之鑰－開啟稅務專業知識

編著群

陳彩凰

Hazel Chen

KPMG安侯建業稅務投資部
執業會計師



學歷

美國羅徹斯特大學企管碩士
國立政治大學財政學系學士

經歷

財政部北區國稅局稅務員

專業領域

本國及跨國公司稅務諮詢服務（包括移轉訂價、
企業投資及營運架構諮詢、稅務查核案件）

專業證照

中華民國會計師
美國會計師
高考財稅行政人員資格

丁傳倫

Ellen Ting

KPMG安侯建業稅務投資部
執行副總經理



學歷

美國紐約州立大學水牛城分校企管碩士
國立成功大學會計系學士

經歷

KPMG加拿大溫哥華所 US Tax資深專員

專業領域

全球移轉訂價規劃與遵循
跨境移轉訂價稅務爭議解決
跨國投資國際稅務諮詢
租稅優惠諮詢與申請
價值鍊稅負優化管理

專業證照

美國會計師

林嘉彥

Chris Lin

KPMG安侯建業稅務投資部
執行副總經理



學歷

國立台北大學財稅系學士
英國卡地夫大學國際經濟、銀行與財務學系碩士

經歷

KPMG上海所Taiwan Desk 稅務總監
KPMG台灣所稅務講師

專業領域

全球移轉訂價規劃與遵循
跨境移轉訂價稅務爭議解決
中國大陸稅務諮詢、價值鍊稅負優化管理
台資跨國企業總部費用分攤機制建置規劃
外派人員稅務規劃與合規

行業專長

工業及消費性產品業
科技、媒體與電信業

李婉榕

Betty Lee

KPMG安侯建業稅務投資部
副總經理



學歷

澳洲新南威爾斯大學稅務碩士
澳洲新南威爾斯大學商學學士

經歷

KPMG香港所稅務部經理、副理

專業領域

國際租稅諮詢服務
跨國集團投資架構稅務規劃服務

專業證照

澳洲特許會計師
特許稅務顧問，澳洲稅務學會
澳洲稅務學會資深會員
香港會計師公會國際聯盟會員

陳慧玲

Lynn Chen

KPMG安侯建業稅務投資部
副總經理



學歷

澳洲墨爾本大學商學院會計系學士

經歷

KPMG台灣所稅務部協理

專業領域

企業購併稅務實地查核
國際租稅諮詢案件協助
跨國交易衍生之稅負議題
稅務解釋函申請
稅務調查及爭議案件協助

行業專長

金融服務業
科技、媒體業
工業及消費性產品業

廖月波

Joanne Liao

KPMG安侯建業稅務投資部
協理



學歷

國立台北大學財政學系碩士
國立政治大學財政學系學士

經歷

財政部國際財政司
財政部財稅人員訓練所課程中心講師

專業領域

跨國公司及國內外稅務諮詢服務
租稅協定相關申請解釋令，減免適用及相互協議程序申請

行業專長

科技、媒體與電信業
航運交通業

丁英泰

Ying-Tai Ting

KPMG安侯建業稅務投資部
經理



學歷

國立台灣大學會計學研究所碩士
國立台灣大學會計系暨法律系財經法學組學士

經歷

建業法律事務所律師

專業領域

復查、訴願及行政訴訟案件處理
營業稅及所得稅稅務疑義函釋申請
本國及跨國公司稅務諮詢服務
企業跨國投資架構及營運模式規畫

專業證照

中華民國律師
中華民國會計師考試及格
美國會計師



第一章

稅務管理(一)

導論—國際稅務管理新思維

第一節 何謂「國際稅務」的「新思維」？

此門課在課程設計上是專門針對「會計人」所開設的課程，各位未來可能變成公司的財務顧問、財務長、會計長，甚至執行長，對國際稅務應有的認知和了解。國際稅務離我們並不遙遠，未來在職場上，一定會碰到相關問題，例如：從事國際貿易時，台灣或各國對稅法的相關規定。

在以前資訊不發達的年代，只要熟記稅法條文、規定、解釋令，就可以自詡為「稅務專家」。在當時，只要努力用功，似乎就可以成為稅務專家。然而隨著科技的發展，一個稅法問題，不論先前是否聽過，只要google就可以找到很多答案，重點在於了解客戶或公司所處的商業環境面臨到問題何在，如何解讀這些稅法條文，養成對稅法的敏銳度和思考方式，過程中會包括大量的諮詢、判斷、決策分析，還有很多的討論。

許多有志於稅務工作的國內外學生，投遞履歷時，常會提及自己想做「國際稅務規劃」，認為國際稅務規劃一旦學會，好像萬流歸宗，各國的稅務問題都可以迎刃而解，而日常的資料處理工作、稅務申報等工作都不需要涉入。事實上，由於各國稅法不盡相同，並不是在閱讀國際稅務相關書籍後，就可以學會各國稅法，國際稅務更著重的是國際的經濟活動，從稅務的觀點，有什麼共通議題是必須考慮的，答案是在工作過程中要去定義、要去尋找的。

有些客戶會認為會計師事務所的審計部是幫客戶「做帳」的，稅務部則是幫客戶「逃稅」的，很多企業主管也認為他們營業時都以正常的商業活動為導向，從來不會考慮要節稅、逃稅，該繳多少稅就繳多少稅，不需要稅務管理。（曾經有一知名企業客戶，整個集團利潤為100億，但大陸稅局、東南亞國家的稅局都認為有三分之二的利潤來自他們國家，加總起來要被以200多億的利潤課稅，但集團利潤只有100億，企業主認為應納的稅皆如實繳納，為什麼各國稅局不坐下來好好談一談如何分配？這就是許多人常見的迷思，認為稅局是「包青天」，會公正合理、黑白分明的計算納稅義務人所要繳的稅。）事實上，「稅」是要被管理的，才能如實呈現應繳納的稅，這就是稅務管理的新思維，以往在台灣的大型上市櫃公司，通常針對稅務工作沒有獨立的職位，因為許多公司認為稅務工作就只報稅，但隨著現在走向區域、走向國際，公司要面對的是各國稅局接踵而來的質疑與挑戰，才發覺無及時培養人去管理這些各國稅務的申報、爭議、移轉訂價、利潤配置等問題，因此，在可預見的將來，企業稅務管理的需求將越來越多。

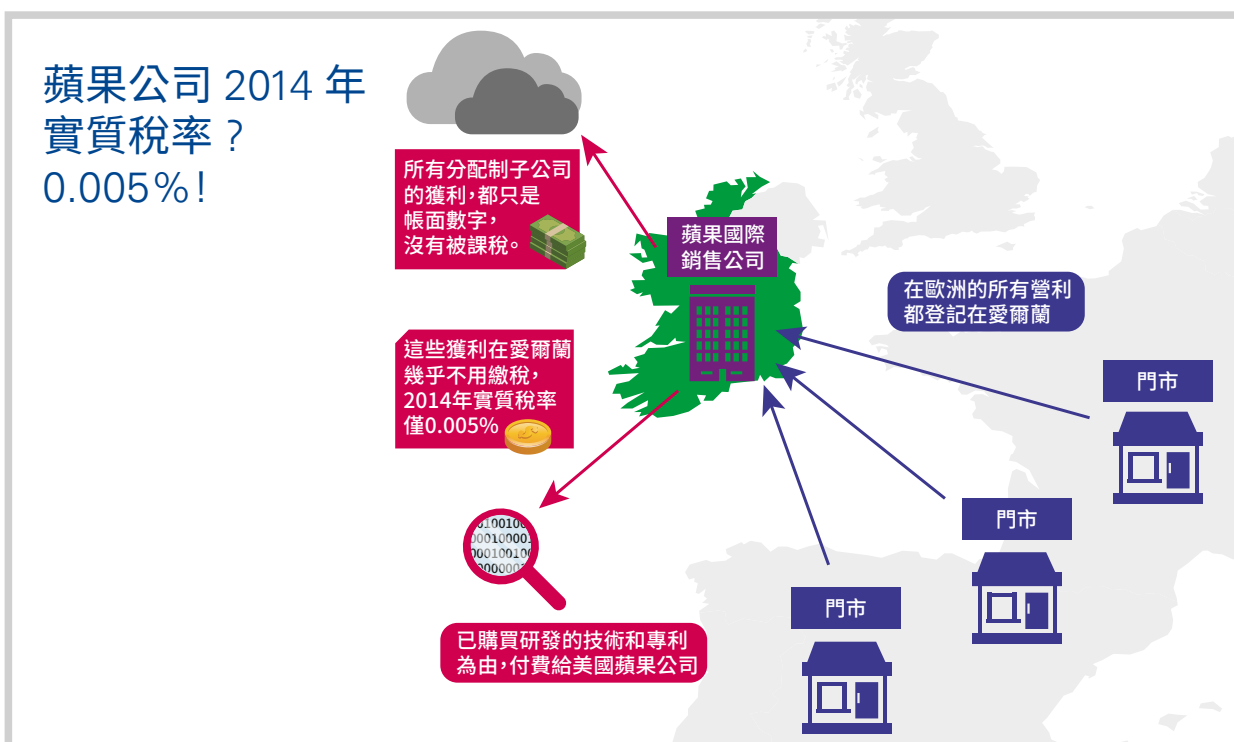
綜上所述，有感於企業對稅務的不重視，所以才會有那麼嚴重的稅負管理無效率問題，本書希望帶給讀者的不只是稅法條文本身，而是能在稅法議題上做研究、思考、討論，培養自我學習的能力。

第二節 從財報看企業稅務成本及管理迷思

第一項、企業財務報表可以看什麼

當財務報表使用者在閱讀財務報表時，會關注的項目包括企業經營績效、每股盈餘、流動性、負債比率、每股淨值等，所得稅費用是時常被忽略的項目。例如歐盟要求蘋果公司補稅予愛爾蘭130億歐元（相當於台幣4,600多億元）的案例，其實在此之前，蘋果公司2014年的財務報表已呈現出實質稅率0.005%的不合理現象，但正是因為在做財報分析時，有效稅率往往不被列入考慮，大家忽略了稅務的管理，導致承認了不合理的財報。另外，此案例的核課期間為2003年至2014年，可見過去看似可行的稅務安排，均逐漸有挑戰甚或被否決的可能性。

| | |
|------|--|
| 事件 | 歐盟要求蘋果公司補稅予愛爾蘭130億歐元 |
| 時間 | 2016年8月30日 |
| 原因 | 歐盟反托拉斯監管部門宣布，蘋果公司和愛爾蘭政府簽訂的稅務優惠協議，25年來讓蘋果公司享有愛爾蘭政府的非法補助 |
| 核課年度 | 2003年至2014年 |
| 結果 | 愛爾蘭和蘋果公司皆申請上訴 |



第二項、台灣企業之營利事業所得稅

台灣 A 企業所得稅率

| | | | | | |
|------|------------------------------|-------------|---|-------------|---|
| 7010 | 其他收入(附註六(廿一)) | 1,816,467 | - | 3,109,558 | - |
| 7020 | 其他利益與損失(附註六(十二)(廿一)及七) | (174,198) | - | 384,209 | - |
| 7050 | 財務成本(附註六(十二)(廿一)) | (1,862,406) | - | (2,398,574) | - |
| 7060 | 採用權益法認列之關聯企業及合資損益之份額(附註六(五)) | 200,797 | - | (16,813) | - |
| | 營業外收入及支出合計 | (19,340) | - | 1,078,380 | - |
| 7900 | 稅前淨利 | 2,370,365 | 1 | 4,844,257 | 1 |
| 7950 | 減：所得稅費用(附註六(十六)) | 1,099,470 | - | 1,253,409 | - |
| 8200 | 本期淨利 | 1,270,895 | 1 | 3,590,848 | 1 |
| 8300 | 其他綜合損益： | | | | |
| 8310 | 後續不重分類至損益之項目(附註六(十五)(十六)) | | | | |
| 8311 | 確定福利計畫之再衡量數 | (103,272) | - | (35,519) | - |
| 8320 | 採用權益法認列之關聯企業及合資之其他綜合損益之份額 | (14,616) | - | (1,077) | - |
| 8249 | 減：與後續不重分類至損益之項目相關之所得稅 | (17,758) | - | - | - |
| | | (100,130) | - | (36,596) | - |

$$1,099,470 / 2,370,365 = 46.38\%$$

資料來源：台灣某上市櫃公司 104 年度合併綜合損益表

更多企業繳的所得稅

| | | | | | |
|------|--------------------|-----------|---|-----------|---|
| 7900 | 繼續營業部門稅前淨利 | 7,183,870 | 2 | 9,680,698 | 2 |
| 7950 | 減：所得稅費用(附註四及六(十五)) | 2,208,135 | 1 | 3,015,137 | - |
| 8200 | 本期淨利(淨損) | 4,975,735 | 1 | 6,665,561 | 2 |

30.74%

$$2,208,137 / 7,183,870 = 30.74\%$$

| | | | | | |
|------|------------------|------------|---|------------|---|
| 7900 | 繼續營業部門稅前淨利 | 22,703,488 | 2 | 24,361,065 | 3 |
| 7950 | 減：所得稅費用(附註六(十四)) | 4,953,816 | - | 5,125,045 | 1 |
| 8200 | 本期淨利 | 17,749,672 | 2 | 19,236,020 | 2 |

21.82%

$$4,953,816 / 22,703,488 = 21.82\%$$

資料來源：台灣某上市櫃公司 104 年度合併綜合損益表

許多讀者在閱讀財務報表時心中可能會有一個疑問，台灣營利事業所得稅率為17%，如果不考慮財稅差異，為何許多台灣上市上櫃公司的財務報表所列示的有效稅率往往超過17%？進一步觀察可發現，很多公司的有效稅率均落在20%至40%，甚至在圖示案例中，更有公司的有效稅率更高達46.38%，比個人稅的最高邊際稅率還高，甚至可能會被懷疑會計部門的稅是不是報錯了。

上述現象的問題在於，許多台灣公司有龐大的所得稅費用，卻沒有專責管理所得稅費用發生的部門，這時如果向高階主管按學理解釋，實際的有效稅率和法定稅率不同，財稅差異，甚至再解釋所得稅費用除需考量當期所得稅費用，也必須再考慮遞延所得稅資產和費用的影響，對於非財務專業的高階主管不見得能了解。如果解釋我們公司是優良納稅義務人，別的公司都在逃漏稅，或許比較容易說服高階主管。進一步討論，請問上個例子的10億稅務費用，如果是水電費、折舊、採購或是人事費用，公司是花多少人力來管理？但如果是稅務費用呢？公司可能沒有一個專責的人力或是部門來負責管理，所以當被詢問為何有這麼高的所得稅費用，只能用學理來解釋。

台灣 B 企業所得稅率

| | 104年度 | | 103年度 | |
|-------------|-------|-------------|-------|-------------|
| 基本稅額應納差額 | NT\$ | 6,041,603 | NT\$ | 4,081,153 |
| 未分配盈餘加徵 | | 12,103,356 | | 9,374,020 |
| 暫時性差異之產生及迴轉 | | (1,542,786) | | (427,459) |
| 所得稅抵減 | | (4,243,661) | | (3,275,093) |
| 投資抵減再衡量 | | - | | (3,188,343) |
| 虧損扣抵再衡量 | | 69,635 | | (102,262) |
| | | 44,617,904 | | 37,679,820 |
| 以前年度所得稅調整 | | (992,995) | | 404,566 |
| 其他所得稅負調整 | | 247,835 | | 230,013 |
| 認列於損益之所得 | NT\$ | 43,872,744 | NT\$ | 38,314,399 |

於104及103年度，本公司中適用中華民國所得稅法之個體所適用之稅率為17%，其他轄區所產生之稅額係依各相關轄區適用之稅率計算

資料來源：台灣某上市櫃公司 104 年度合併財務報表附註

反觀外商國際企業通常設有稅務部門負責處理稅務問題，產生管理報表，較容易與他們溝通為什麼法定稅率與有效稅率不同，可能因為採購、併購，或獲利來自其他國家，導致有效稅率的增減。當然，實務上也存在營利事業所得稅有效稅率剛好就是17%，或甚至比17%還更低的例子。

第三項、為什麼應該要在乎稅

為什麼應該要在乎稅

稅是可以被管理的嗎？應該被管的嗎？
按時申報就好了嗎？

3. 所得稅核定情形

本公司營利事業所得稅除民國一〇一年度尚未經稽徵機關核定外，業經核定至民國一〇二年度，另，民國九十八年度之部分核定差異已依法提起**行政救濟**，惟基於保守原則，已將核定差異全數列入核定年度所得稅費用。俟行政救濟案件確定後，如有差異，列為確定年度所得稅調整。

資料來源：台灣某上市櫃公司 104 年度財報附註

為什麼應該要在乎稅

為了讓稅少繳一點，什麼是租稅規劃？
什麼是節稅？什麼是避稅？

上訴人起訴主張：(一) 上訴人辦理 98 年度營利事業所得稅結算申報所列報之投資損失（實為出售資產損失），係上訴人出售間接投資大陸之第三地區薩摩亞 IDEAL MARKET HOLDINGS LIMITED（下稱 IDEAL 公司）全部股權產生之損失；上訴人對 IDEAL 公司增資，再以該增資款償還對上訴人之應付帳款係為利公司上市之準備，符合我國財務會計準則規範，且所償還之應付帳款亦確實存在，並無虛增長期投資及出售資產損失之意圖，不構成**租稅規避**，被上訴人以上訴人上開增資有資金回流之情事，不認為實質投資，未盡舉證責任即予以剔除，重新核算出售國外投資並無發生損失，違反租稅法律主義、實質課稅原則、誠實信用原則及行政程序法第 36 條之規定。

資料來源：最高行政法院判決節錄

為什麼應該要在乎稅

國稅局說實質課稅！

原處分應將可歸屬於認購權證業務之證券交易稅費用 3,989,110 元列為應稅權利金收入減項。認購權證之避險交易行為，乃依主管機關規範所為強制性行為且受監管之高度管制行為，主觀上實欠缺任意性而有別於稅法所欲規範之「證券交易」行為。又本案雖發生於 95 年度，係在所得稅法第 24 條之 2 公布生效日 96 年 7 月 11 日之前，惟基於「從優原則」、衡平原則及**實質課稅**原則，仍應有其適用等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於剔除玉山證券公司各項耗竭及攤提下列報之營業權攤提數額 21,000,000 元、認購權證避險部位損失 173,658,110 元部分。

(三) 被告否准上訴人列報投資損失，違反財政部 96 年 6 月 29 日函得以實際投資成本乘以減資比例計算投資損失之意旨。被告一味認 FHT CAYMAN 移轉 FHT SAMOA 股權予原告之投資損失之僅係組織架構調整，非實際買賣行為，並未發生投資損失，作為否准由原告列報投資損失之依據，顯係將**實質課稅**原則無限上綱，嚴重違反租稅法律主義及稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定。依財政部 103 年 4 月 9 日臺財稅字第 10304540780 號令，本件應無 103 年修正查核準則第 99 條規定之適用，無庸審認 FHT SAMOA 有無實質營運活動。

資料來源：最高行政法院判決節錄

稅是否應該被管理？我們必須認知到，稅局是由「人」組成的機關，每個人對於稅法的解讀不同，有些企業認為只要不逃稅，稅局核定的稅額都是應該繳的，其實不然，合法繳稅並不代表所繳的稅都是該繳的，可能會多繳稅，例如：公司購併他公司時，可以買賣資產之方式為之，也可以合併方式為之，但根據現行稅法規定，處分公司資產必須繳交營利事業所得稅、不動產移轉的土地增值稅、契稅、房屋稅、印花稅、營業稅、證券交易稅等，若採合併方式為之，上述稅捐幾乎都不須繳納，我們必須有這些稅的認知，不同的經濟行為會有不同的稅的效果，不同的投資架構、營運架構可能導致有效稅率的不同，稅並不是一個固定公式所決定的結果，而是會受投資決策而影響。

什麼是「租稅規避」呢？如果因為個人綜合所得稅的扣除額很少，一個未共同居住的扶養親屬，如果放入所得稅申報書時，會增加一個扣除額，如果決定放入時，是不是一種租稅規避呢？是！以股票市場為例，股票出售沒有課徵證券交易所稅，但收到股利時要課綜合所得稅，如果邊際稅率 45% 的人，在除權前賣掉，之後再買回，有規定不行嗎？沒有！國稅局可以認為是租稅規避逃漏稅嗎？可以！

所以租稅規避在稅法上並沒有特別的明確條件或是個案認定，而是要視實際的經濟情況而考慮，要去思考規避了什麼稅。因此，當國稅局告訴納稅人因為經濟實質和法律條件不同，缺乏商業理由，基於「實質課稅」原則而核定稅捐，但是當納稅義務人多繳稅時，無法以租稅愛好來申請退稅嗎？不行！

因此，在很多情形下，「實質課稅」這樣的說法並不絕對正確。這也就是為什麼在國家稅捐救濟制度的設計上，會給予人民針對不服稅局的核定時有從復查、訴願、行政訴訟的救濟手段，從民主憲政行政、立法、司法三權分立的制度設計上，我們也可了解到國稅局代表的就是行政權，行政權因為掌握國家資源就有可能濫用權力甚至危害人民的財產權，這時候才會需要司法還人民清白。綜上言之，為了避免走到這一步，稅是一門應該要被妥善管理的課題！

為什麼應該要在乎稅

| | 104年度 | | (追溯調整後) | |
|---------------------------------------|------------------|------|------------------|-------|
| | 金額 | % | 金額 | % |
| 4000 營業收入(附註六(廿一)及七) | NT\$ 802,994,930 | 100 | NT\$ 803,504,061 | 100 |
| 5000 營業成本(附註六(七)、六(十六)、七及十二) | 780,260,207 | 97.2 | 782,209,491 | 97.4 |
| 營業毛利 | 22,734,723 | 2.8 | 21,294,570 | 2.6 |
| 5910 減：未實現銷貨損益 | (2,867) | - | 5,657 | - |
| 營業毛利 | 22,737,590 | 2.8 | 21,288,913 | 2.6 |
| 營業費用(附註六(十五)、六(十六)、七及十二)： | | | | |
| 6100 推銷費用 | 3,798,280 | 0.5 | 2,260,919 | 0.3 |
| 6200 管理費用 | 2,581,758 | 0.3 | 2,563,289 | 0.3 |
| 6300 研究發展費用 | 9,052,274 | 1.1 | 9,172,949 | 1.1 |
| 營業費用合計 | 15,432,312 | 1.9 | 13,997,157 | 1.7 |
| 營業淨利 | 7,305,278 | 0.9 | 7,291,756 | 0.9 |
| 營業外收入及支出： | | | | |
| 7020 其他利益及損失(附註六(廿三)) | 293,589 | - | 951,688 | 0.1 |
| 7050 財務成本 | (604,735) | - | (515,563) | (0.1) |
| 7190 其他收入(附註六(十五)、六(廿三)及七) | 786,958 | 0.1 | 751,602 | 0.1 |
| 7370 採用權益法認列之子公司、關聯企業及合資利益之份額(附註六(八)) | 2,413,800 | 0.3 | 790,247 | 0.1 |
| 7670 減損損失(附註六(三)) | (32,000) | - | (1,691,121) | (0.2) |
| 營業外收入及支出合計 | 2,857,612 | 0.4 | 286,853 | - |
| 7900 稅前淨利 | 10,162,890 | 1.3 | 7,578,609 | 0.9 |
| 7950 減：所得稅費用(附註六(十七)) | 1,478,280 | 0.2 | 554,148 | - |
| 本期淨利 | 8,684,610 | 1.1 | 7,024,461 | 0.9 |

資料來源：台灣某上市櫃公司 104 年度綜合損益表

另外，財務報表上只有所得稅費用嗎？如果當一個公司是在經營進出口貿易，在營業成本就會有關稅，在營業費用可能有扣繳稅、營業稅，其他租稅費用內可能有房地稅，在台灣，以最近內湖新蓋的酒店為例，蓋完後房地稅比之前漲了好幾倍，甚至在東協十國，都在討論關稅，預期未來關稅可能比所得稅更重要，所以一個CEO需要瞭解，公司不只有所得稅費用需要管理，公司還有關稅、營業稅、扣繳稅、房地持有稅等其他的稅也需要管理。

第三節 稅應該如何被管理呢？

第一項、稅務管理的迷思

稅應該如何被管理呢？是要時常打電話問國稅局嗎？還是要定期追蹤新發布的解釋函令？各種租稅優惠都能申請嗎？還是等稅單來了再去跟國稅局好好談談？就UBER的稅務爭議而言，認定UBER在台灣提供的服務究竟是運輸服務的提供業者或是網路平台的提供業者，就會讓UBER的稅負有天壤之別，主管運輸業的交通部認定UBER應依照公路法被納入一般運輸業的體系受到監管並取得運輸業營業執照，如此一來，如按照計程車業的納稅標準，依照加值型及非加值型營業稅法施行細則第10條規定，計程車業是屬於免予申報銷售額之營業人，不用課營業稅；但財政部則認為UBER所提供的叫車服務和服務使用，都在台灣境內，屬於營業稅課徵範圍，依法應繳納5%的營業稅，如此爭議不休的情形下，其實是讓UBER的營運成本不斷上升，導致UBER可能黯然退出台灣市場或改變營運模式，否則短期內還看不到爭議畫下句點的一天。

更重要的是，讀者可能認為稅務救濟的制度下，只要依循復查、訴願、行政訴訟的程序，法官最終會讓納稅義務人沉冤得雪，問題是，按照學者的統計，我國稅務訴訟納稅義務人的勝訴率竟然只有6%，也就是十件稅務訴訟案件裡，納稅義務人要贏一件的機率都不到。舉例而言，我們都知道併購案件中會產生商譽，也就是會計上併購價格超過併購取得可辨認淨資產之公平價值的部份，商譽可以再按照營利事業所得稅查核準則第96條的規定攤銷，但國稅局則按最高行政法院的決議認為，除非納稅義務人證明收購價格的真實性、合理性及必要性，否則難以認定商譽的價值存在；(註1)甚至在特定案例中，認為企業所收購的標的僅是「營業據點」或「事業部門」，而非「事業」的收購，在這種情形下沒有產生經營管理、服務、產品品質或因可辨認資產組合產生之綜效，而不得認列商譽。(註2)由這些案例都可以看出稅局與行政法院對於商譽的認定已經過於限縮，讓商譽成為企業併購上所需要額外付出的成本，嚴重影響到企業的競爭力，亦不符合世界潮流，所以，這些都是需要企業經營者正視的課題。

註1：最高行政法院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議：「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第25號第18段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」

註2：最高行政法院105年判字第413號判決：「商譽之產生，係因經營管理、服務、產品品質或因可辨認資產組合產生之綜效，而商譽為企業於事業合併中所取得而無法個別辨認並單獨認列之具未來經濟效益之資產。故商譽之存在具有與企業之不可分性，須企業所收購者屬事業，始生商譽之無形資產及其攤折之問題。」

第二項、稅務管理的三階段



以下，我們就向讀者介紹稅務管理所應該考量的三個階段，藉以回應上述稅務管理問題解決的方式。一個完善的稅務管理機制包括「保護」、「管理」、「解決」的三個階段，敘明如下：

一、保護：保護係指「交易籌劃與納稅申報」，在交易前，從「稅局的觀點」來評估企業或個人的交易，並在過程中提供援助，以取得稅局技術層面的解釋令及意見，同時預測稅務機關未來可能的詢問，有計畫性的準備文件及檔案，並對客戶就稅務資訊揭露提供諮詢服務，包括協助自願性的資訊揭露、事先確認法規遵循及其他稅務機關的計畫遵循等。

二、管理：管理係指「稅務調查和質詢」的管理，包括協助客戶談判稅務調查，回應稅務機關質詢、要求提供的資料或文件，及與稅務機關討論稽查項目並就解決的方式達成共識，同時亦包括和資深的稅務官員溝通，確保遵循行政政策和程序。

三、解決：解決係指「稅務爭議和糾紛」的解決，選擇最優方案來解決棘手的爭議事項，例如：協助企業採用一些變通的方式來處理爭議問題，與稅捐機關達成共識，必要的時候考慮採取相應的法律程序。如果評估案件類型較適合以有效的非對抗性方式解決稅務糾紛，亦協助客戶與稅務機構達成和解，並備妥相關文件，同時利用所有可用的程序和流程，有效率及有效果地解決糾紛。

在這樣的稅務管理架構下，我們可以知道完整的稅務管理機制需要企業各功能的共同參與，雖然稅務人員（或財會人員）會作為主要的工作窗口，但稅務法規之遵循與交易整體之籌畫亦需要法務人員的參與，而交易規畫的執行層面更需要業務、物流的整合，及人力資源就企業整體之資源配置調整，以因應最佳的稅務管理策略。

第四節 本書架構

以下，我們就從稅務管理出發，談談國際稅務架構下台商企業赴外投資，或外國企業來台投資可能會面臨的重要議題，及租稅協定在跨國企業投資架構下扮演什麼樣的角色？在國際投資架構確立後所產生的實際稅負又是如何透過移轉訂價來決定？從移轉訂價的結果來看又該注意哪些企業價值鏈管理的議題？在巴拿馬文件曝光後，全球國家的「反避稅」政策蔚為風潮，在此趨勢下，OCED所公布的稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS, Base Erosion and Profit Shifting）行動方案內容為何？企業又應該如何因應？最後，我們將以台商最大的投資地—中國大陸為例，針對大陸的最新國際租稅發展趨勢以及台商所面臨的稅務風險進行研討，希望透過本書對於國際租稅及稅務管理的介紹，充分建立稅務管理的新思維，在這樣的基礎知識平台上，進一步因應全球化的最新稅務議題所帶來的挑戰。



第二章

國際租稅 (一)

從台灣稅法談國際租稅環境及
企業全球化稅務挑戰 (上)

第一節 國際租稅概論

第一項、國際租稅與你我的生活

國際租稅與你我的生活息息相關 !!

■ 你是果粉嗎 ?!

歐盟狠咬蘋果 全球租稅戰開打

「根據歐盟調查委員會的調查結果是，蘋果公司在歐洲的獲利只付了大概 1%，2014 年更是只有 0.005%。遠遠低於愛爾蘭企業稅 12.5% 的標準。歐盟認為這遠不符合經濟現實」

■ 你搭UBER嗎? 你有買熊大&兔兔的貼圖嗎?

「國稅局揮刀 跨境電商統統要稅」

■ 計畫到新加坡，香港，上海工作嗎?

心理的 OS：「我到底要繳多少稅？」

大家都用iPhone 7嗎？現在新出的iPhone 7（256GB）要價新台幣三萬多元，其他蘋果手機在全球也都是熱銷品。而最近蘋果公司（Apple Inc.）遭到歐盟裁定要求補繳鉅額稅捐，新聞上很聳動的標題是蘋果繳交的稅負不到1%，繳的稅比你少，聽起來似乎很不合理。另外，Uber和LINE，這兩家擁有眾多服務使用者的跨境電商，也引來媒體對這類新興營業模式很多關注，他們到底需不需要在台灣納稅？如果是，那為什麼還有這麼多質疑的聲浪？這些就是現今日新月異的趨勢下，新的商業模式給台灣帶來的稅務課題。

第二項、跨境交易衍生出的國際租稅概念

跨境交易衍生出的國際租稅概念

- 課稅權的訂定
 - ✓ 居住者身分的探討
 - ✓ 所得來源地的認定及課稅方式
- 投資架構與跨國稅務之關係
 - ✓ PE 概念及課稅方式
 - ✓ 子公司 & 分公司
 - ✓ 外國稅額扣抵

以下，我們將國際租稅分為兩個章節，在第一章我們針對跨國租稅的概念做兩部分的介紹。第一，我們將介紹課稅權的制定、居住者身分的探討、所得來源地的認定及課稅方式；第二，透過介紹不同的投資架構跟跨國的交易行為，帶您了解相關的課稅關係是怎麼形成的，包括常設機構（Permanent Establishment, PE）的觀念及課稅的方式、設立子公司與分公司如何課稅，還有外國稅額扣抵的問題等。

第三項、制定課稅權

稅務居住者

WHY要定義？

- 因為人會跑來跑去
- 因為企業不會真的跑

課稅差異

- 居住者 – 全球所得課稅
- 非居住者 – 來源所得課稅

我們的觀察

- 居住者 –More benefits; More compliance burden
- 非居住者 –Easy collection
- 自然人 –Life focus 主要生活重心
- 公司 –Activities focus 主要商業活動

為什麼我們要制定課稅權呢？

其實繳稅的主體不外乎兩者：公司跟人，人會移動、會出差到國外去，去日本、中國等，那麼只因為我們出差，這些國家就可以對我們課稅嗎？另外，公司則會透過公司設立地、企業活動地、交易行為地來「移動」，那要在哪個國家繳稅？因為個人及公司的生活或活動特質，所以我們才要制定課稅權來認定國家究竟可以對誰課稅。也就是訂出課稅的秩序，進而產生居住者認定的議題。什麼叫稅務居住者？除了台灣稅法的規定稍有不同外，在國際租稅的原則上，因為稅務居住者在境內使用較多資源，所以對稅務居住者通常以全球所得課稅（Global Tax）之方式為主；反之，由於非稅務居住者在境內沒有使用那麼多的資源，在境內沒有太多經濟活動，因此只針對境內來源所得課稅。

以下章節將分別討論自然人及公司稅務居民的定義及稅負影響。

第二節 自然人稅務居民

第一項、自然人稅務居民定義

自然人稅務居民的定義

第七條（個人、納稅義務人及扣繳義務人）

本法稱人，係指自然人及法人。本法稱個人，係指自然人。

本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：

- 一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。
- 二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。

本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人。

第二條（綜合所得稅課稅範圍）

中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。

非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。

根據所得稅法第7條，納稅義務人概念下的「自然人」在本法規定有兩種：

- 一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。
- 二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。

第二項、課稅範圍

課稅範圍

Why 要定義？決定所得稅的課稅範圍

- 要對全球所得課稅？
- 但是凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。
- 非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。

Why bother define if there is no difference ?

如果符合上述，也就是稅務居民的話，應就其中華民國來源之所得，課徵綜合所得稅。從上面的法條可觀察到的2個重點，在制訂自然人稅務居民的定義時，重點在於個人行為及活動的本質，因此會著重在個人的生活重心在何地去判斷。

另外比較不同的是，台灣並非採用全球所得課稅，這與當初在制定綜合所得稅制的當時歷史背景有關，儘管如此，如果不論居住者與非居住者都對臺灣來源所得課稅，那到底差別在哪？

第三項、基本所得稅額條例

基本稅額

全球稅概念 - 所得基本稅額條例

- 2006 年實施的所得基本稅額條例 (AMT) 將海外所得納入申報範圍

誰要被課 AMT ？

- 台灣居住者

我們的觀察

- Target high income earners – 申報門檻 / 計算方式的設計
- Self reporting ?! 大家都有報嗎？
- 那真正的差異為何？

在2006年時，政府於是引進國外基本所得稅（Alternative Minimum Tax, AMT）的概念，制定所得基本稅額條例，此條例是為使適用租稅減免規定而繳納較低之稅負，甚至不用繳稅的公司或高所得個人，都能繳納最基本稅額的一種稅制。以自然人而言，是針對納稅義務人於課稅所得達到一定門檻之情形下，必須將海外所得納入申報範圍，帶有全球課稅的概念。

基本稅額如何計算？

課稅範圍 第十二條 - 應計入個人基本所得額之項目及其計算規定

個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列各款金額後之合計數：

- 一. 未計入綜合所得總額之非中華民國來源所得、依香港澳門關係條例第二十八條第一項規定免納所得稅之所得。但一申報戶全年之本款所得合計數未達新臺幣一百萬元者，免予計入。
- 二. 本條例施行後所訂立受益人與要保人非屬同一人之人壽保險及年金保險，受益人受領之保險給付。但死亡給付每一申報戶全年合計數在新臺幣三千萬元以下部分，免予計入。
- 三. 私募證券投資信託基金之受益憑證之交易所得。
- 四. 依所得稅法或其他法律規定於申報綜合所得稅時減除之非現金捐贈金額。
- 五. 本條例施行後法律新增之減免綜合所得稅之所得額或扣除額，經財政部公告者。

所得計算方式及稅率

(綜合所得淨額 + 上述項目 - 670 萬扣除額) = 基本所得額
基本所得額 × 20% 稅率 = 基本稅額

申報方式

基本稅額 - 一般所得稅 > 0
→ 須支付基本稅額 (20%) 與一般所得稅之差額

基本所得稅額如何計算呢？

以個人為例，按所得基本稅額條例第13條規定，其計算公式如下：

基本所得額 = (綜合所得淨額 + 第十二條之各項海外所得 - 670萬扣除額)

基本稅額 = 基本所得額 × 20% 稅率

算出基本稅額後，與一般所得稅應納稅額相減，若大於零，就必須再支付基本稅額與一般所得稅應納稅額之差額。所以有了基本所得稅額條例後，台灣個人稅務居民對於海外所得也須課稅。

根據上述公式可觀察到一個重點，計算基本所得額有較高的申報門檻，就個人而言在實務方面被課到全球稅的比例不高，所以真正的差異是在於稅率及所得類別而有不同的稅負影響。

稅額計算方式不同 (差異有多少?)

稅務居民 vs. 非稅務居民稅負上的差異

- 課稅範圍：台灣來源所得 vs. 全球所得
- 適用稅率：累進稅率 vs. 單一稅率

Who will care ?

- Taxpayer subject to high tax rate 高所得者

居民身分的不同，稅負跟著不同

- High dividend income (45% vs. 20%)
- Rich in foreign investment (20% AMT vs. No tax)

綜上所述，稅務居民與非稅務居民其實主要差異在於稅額計算方式及稅率的不同，尤其對於高所得個人而言，他們的稅負會因為稅務居民的身分不同而有差異。舉例而言，如果有一位某集團董事長，因為他是臺灣稅務居民，又有很高的股利所得，依據累計稅率，他所適用的稅率將會高達45%，但如果董事長不是臺灣的稅務居民，就只需要針對股利收入扣繳20%之所得稅。從另一個角度，如果這位高所得個人的所得來源在境外投資的資產，只有在稅務居民須針對海外所得繳交20%的基本所得稅額，非稅務居民則不用繳納。

由上一項的介紹可知稅務居民與非稅務居民在稅負上是有很大的區別，回到之前章節談的概念，個人的稅務居民判斷重點在個人的生活/活動重心在何處。

因此，按所得稅法第7條第2項的規定，台灣的稅務居民定義為下述兩種：

1. 在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。
2. 中華民國境內無住所，而於同一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿183天者。

在這可以請讀者停下來思考一下：為何不用國籍作定義？答案見下頁。

境內是否有住所及經常居住變得很重要

所得人身分的判斷

- 在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。
- 中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿 183 天者。

為何不是用國籍？

用住所當作所得人身分的判斷？

- What does it mean ?

我們的觀察

- 在中華民國境內有住所？
- 經常居住中華民國境內？
- 稅局通常擴大解釋

由於台灣承認雙重國籍，因此用國籍作為台灣的稅務居民判斷並不實際。

但是，「住所」在稅法中並沒有清楚定義，而實務上個人稅部分，目前稅局實務判斷方式是以個人是否有在台灣有戶籍作為認定標準，國稅局認定有戶籍即為有住所，這牽涉到戶籍法，為台灣較特殊的判斷方式，因為其他國家的稅法規定通常是用一個綜合性的判斷標準，例如，有沒有郵遞住址或是有沒有在銀行開戶並經常交易等等。

除了有戶籍外，稅法的定義還有指「經常居住」，那什麼情況會被認定為經常居住？又如果有戶籍，但沒有居住在台灣的事實？還能算是稅務居民嗎？

所得人身分判斷

Scenario 1

- 每年固定回台探親 / 開會，但是一年天數不超過 2 星期

Scenario 2

- 因為工作需求，長年在美國，超過 2 年未回台

他是稅務居民嗎？

- 在台有住所？ 經常居住？

我們舉一個案例供讀者牛刀小試：

有一位富二代小林年輕時在美國留學，畢業後繼續在美國工作，並取得美國工作證及綠卡，之後承繼在台灣的家業，在台灣公司掛有董事職務，有台灣股利所得，台灣公司依居住者身分開立股利憑單給小林。

情境一：她每年固定回台探親及開會，但是一年滯台天數不超過2星期。

情境二：她因為工作需求，長年在美國，超過2年未回台灣。

那在這兩種情境中，她是稅務居民嗎？在台有住所嗎？屬於經常居住於台灣的情形嗎？

中華民國境內居住之個人認定原則

財政部1010927台財稅字第10104610410號令

自102年1月1日起，所得稅法第7條第2項第1款所稱中華民國境內居住之個人，其認定原則如下：

- 一. 個人於一課稅年度內在中華民國境內設有戶籍，且有下列情形之一者：（一）於一課稅年度內在中華民國境內居住合計滿31天。（二）於一課稅年度內在中華民國境內居住合計在1天以上未滿31天，其生活及經濟重心在中華民國境內。
- 二. 前點第2款所稱生活及經濟重心在中華民國境內，應衡酌個人之家庭與社會關係、政治文化及其他活動參與情形、職業、營業所在地、管理財產所在地等因素，參考下列原則綜合認定：（一）享有全民健康保險、勞工保險、國民年金保險或農民健康保險等社會福利。（二）配偶或未成年子女居住在中華民國境內。（三）在中華民國境內經營事業、執行業務、管理財產、受僱提供勞務或擔任董事、監察人或經理人。（四）其他生活情況及經濟利益足資認定生活及經濟重心在中華民國境內。

這裡稅局其實也發現了原來使用戶籍做為是否為居住者為判斷標準的缺點，因為不論情境一或情境二，只要小林在台灣已經沒有戶籍，就都不適用居住者的課稅規定。因此，財政部在101年9月27日公布了台財稅字第10104610410號令。

依照財政部上述的解釋令，小林究竟是否為居住者呢？

結果稅局怎麼說

| 台灣稅務居民(居住者) | 非台灣稅務居民(非居住者) |
|---|---|
| <p>有戶籍</p> <p>於一課稅年度內在中華民國境內居住合計滿 31 天。</p> <p>~ 所以住 31 天也是經常居住！</p> <p>於一課稅年度內在中華民國境內居住合計在 1 天以上未滿 31 天，其生活及經濟重心在中華民國境內。</p> <p>~ 所以住 1 天也有可能是經常居住！</p> | <p>沒有戶籍</p> <p>在中華民國未設有戶籍，在境內未住滿 183 天，則認定為非稅務居民。</p> <p>~ 所以有除戶很重要！</p> |

情境一：她在中華民國境內仍設有戶籍，且符合於課稅年度內在中華民國境內居住合計在1天以上未滿31天，因為她有董事職務在身，所以符合生活經濟重心在中華民國境內，符合居住者的定義。

情境二：她已超過2年未回台，戶籍已遷出，且在中華民國境內未住滿183天，所以算是非稅務居民。

第三節 公司稅務居民

第一項、公司居住身份及課稅範圍

公司居住身分及課稅範圍

身分的判斷

第三條（營利事業所得稅課稅範圍）

凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。

營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。

營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。

很簡單明瞭的標準

- 按總機構認定！也很容易操作

所以來源所得的認定在台灣國際租稅很重要

在看完自然人稅務居民後，我們再看法人的情況，也就是營利事業。有關營利事業稅務居民的身分及課稅範圍，所得稅法第3條規定了兩種情況：

情況一：營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。

情況二：營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。

也就是按照台灣現行所得稅法的規定，是否為國內營利事業是以其總機構的設立登記地為判斷依據，相較於個人的身分判定較為明確。由上面的定義及課稅範圍可知，如果營利事業有中華民國來源所得者，則一律需要繳稅。因此，來源所得的認定在台灣國際租稅很重要。

第二項、境外所得是否併入總機構課稅

真的有境外所得併入總機構課稅？

境外分公司的盈餘？

- 分公司的盈餘會併入台灣總公司課稅

很簡單明瞭的標準

營利事業所得稅查核準則第三十條

投資收益：

- 營利事業投資於其他公司，倘被投資公司當年度經股東同意或股東會決議不分配盈餘時，得免列投資收益。

從定義上來看，營利事業之總機構在台灣的公司，是要課徵全球稅的。所以台灣公司是否真的有將境外所得併入台灣課稅要先看公司如何投資，採用何種境外投資架構，即成為討論焦點。目前台灣較常見的境外投資方式是設立子公司或分公司，因此有下列兩種可能的情况：

情況一：營利事業設立境外分公司的情形下，由於分公司不具法人資格，其盈餘會併入台灣總公司課稅。

情況二：營利事業設立境外子公司的情形下，則視境外子公司是否匯回股利而定，依據營利事業所得稅查核準則第30條第1款規定：「營利事業投資於其他公司，倘被投資公司當年度經股東同意或股東會決議不分配盈餘時，得免列投資收益。」

第三項、未分派盈餘是否應課稅

但真的有境外所得沒有併入總機構課稅

10% Surtax

- 自八十七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅。
- 前項第三款至第八款，應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限。

What does this mean ?

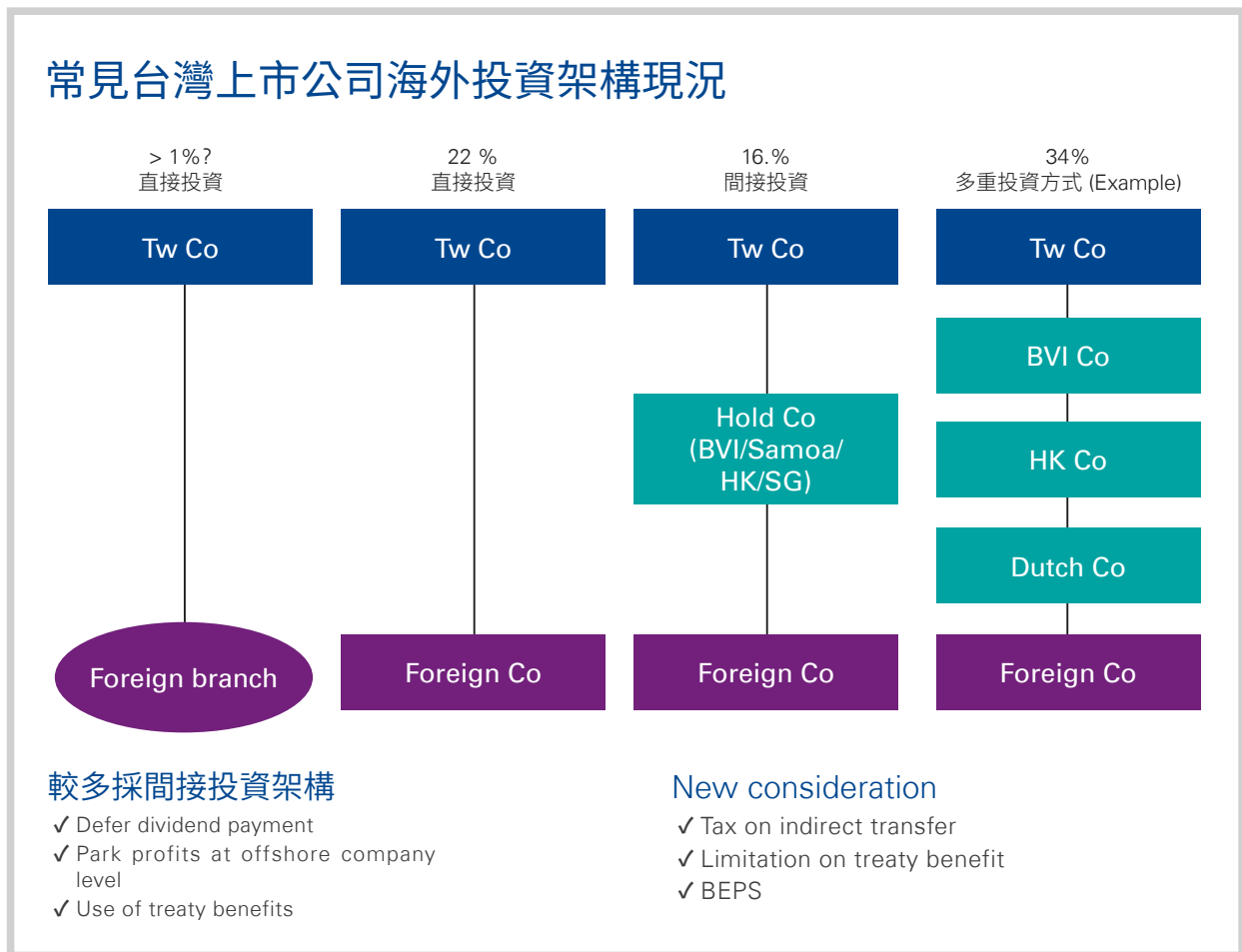
- 當年度盈餘可能包括境外公司盈餘
- 不分配也能課稅

所以採用權益法的境外子公司的盈餘有可能被併入課未分配盈餘保留稅

看完營利事業所得稅查核準則第30條第1款的規定，讀者心裡一定有個疑問，這樣一來，營利事業的境外子公司只要決議不分配盈餘，公司不分配股利給股東時，國家不就課不到稅了？從這點看來似乎跟所得稅法想要課全球稅的目的有些違背，稅局於是從其他角度切入。就會計上而言，如果股東持有一間公司超過20%以上，即對該公司的股利政策具有控制力，也就是說，發或不發股利可以由股東掌握，相關的投資收益會被視為以賺得，並先在財務報表中認列。

在此情形下，稅局自1998年起引進了未分配盈餘課稅（Surtax on Undistributed Retained Earnings）的制度，明定於所得稅法第66條之9第1項：「自八十七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅。」如此一來雖然台灣母公司對於海外子公司有實質影響力，以不發配股利的方式，來遞延課稅，如營利事業的境外子公司是採用權益法，其未分配的盈餘還是會被加徵百分之十的未分配盈餘稅。

第四項、常見台灣上市公司海外投資架構



由以上的內容可知，營利事業透過設立分公司、子公司、間接投資、多重投資架構之方式營運，其稅務效果均各有不同，依據目前的統計，臺灣營利事業直接投資境外分公司的比例不到1%，直接投資子公司約有22%，透過單層控股架構持有境外公司的比例約有16.5%，多數營利事業則是透過多重控股架構持有境外公司，比例約有34%。

若以多重控股架構為例，除了業務上的需求外，透過此種模式可形成程度不一的租稅效果，例如多留利潤在境外公司，遞延分配及課稅時點，或利用租稅協訂降低稅負等。

以下，讓我們來思考一下上述各種不同情況下的利弊得失，如果讀者所經營的營利事業在營運上有設立境外公司的需求，又應該採行哪一種模式呢？

第五項、反避稅法規

課稅權與現行規定所形成的現象

Why use offshore branch ?

- 分公司 vs 子公司，哪一種比較好？

Why dividend up ?

- It does not make sense!

What will you do ?

- Defer distribution
- Profit shifting

所以反避稅法規對捍衛課稅權很重要

由於營利事業近年來積極採行各種不同的投資架構設計或交易架構的安排，通常為了達到集團稅負極小化的目的，稅局則將這些投資架構設計認定為避稅措施，各國政府與國際組織近年來則建立了一連串的反避稅措施（Anti-avoidance Measures）例如：移轉訂價（Transfer Pricing, TP）、CFC受控外國公司條款（Controlled Foreign Company Rule, CFC Rule）、未分配盈餘稅、實質課稅原則、實際管理處所（Place of Effective Management, PEM）等，使得反避稅成為國際稅法上的新顯學。

稅局的反擊之道 - 反避稅法規的建立



台灣稅局也十分了解這情況，因此也積極的建制相關反避稅法規。所以在本書接下來的章節中，我們就會介紹移轉訂價的規定、台灣在2016年也剛通過受控外國公司條款，規定於所得稅法第43條之3，使得未來法規正式施行後，薩摩亞或維京群島等地公司的利潤將被強制分配回來的規定、所得稅法第43條之4實際管理處所的規定，也就是在現行常見的架構下，在台灣有經營管理處所，但是訂單卻由香港接單，盈餘留在香港的情況，這時候就要去定義實際管理處所究竟在哪。另外，實際課稅原則指當一個交易的形式與經濟實質不一致，究竟營利事業要負擔多少稅負，應該依據經濟實質而定，也就是如果交易的實質目的單純是為了規避稅負的目的，就不會被認可，稅局要拿放大鏡檢視的，是交易的實質面，而不是形式面。

第四節 來源所得

第一項、定義所得來源地

為何要定義所得來源地

- 個人稅務居民課徵範圍
- 對外國個人 / 公司的課稅權

What 哪些是來源所得？

| | |
|---|------------------------------|
| 一．中華民國公司所分配之股利。 | 七．在中華民國境內財產交易之增益。 |
| 二．中華民國境內之合作社或合夥組織營利事業所分配之盈餘。 | 八．中華民國政府派駐國外工作人員在國外提供勞務之報酬。 |
| 三．在中華民國境內提供勞務之報酬。 | 九．在中華民國境內經營工商等業之盈餘。 |
| 四．自中華民國政府、境內法人及個人所取得之利息。 | 十．在中華民國境內參加各種競技、機會中獎等之獎金或給與。 |
| 五．在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金。 | 十一．在中華民國境內取得之其他收益 |
| 六．專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。 | |

在讀完課稅主體的相關規定後，我們應該大致上了解了誰才是稅法上的納稅義務人，接下來，我們再來談談應該繳納的稅捐範圍，也就是課稅客體層面的議題。關於人民為何要繳稅有兩種理論：一是義務說、二是利益說。義務說指的是身為國民就該樂於奉獻，把錢上繳給政府讓政府維護國家主權；利益說則是側重於人民所享受到的利益來自政府，例如健保、造橋鋪路等等，因此人民必須繳稅。經濟學上針對人民為何需要繳稅的各種理論有更精闢的論述，本書則要強調，這些理論對於界定所得來源地的重要性，也就是用以解釋總機構設於境外的外國公司為何在台灣需要繳稅、需要繳哪些稅等問題。簡單來說，因為外國公司在台灣賺取所得總是享受了某些利益，也就是針對台灣來源所得，外國公司才要課稅。接下來，我們則要說明何謂「來源所得」？也就是「來源所得」的分類。

第二項、來源所得的分類

來源所得的分類

Passive vs. Active income

What do you think ?

| Passive income | Active income | Other |
|--|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">一. 依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利。二. 中華民國境內之合作社或合夥組織營利事業所分配之盈餘。四. 自中華民國各級政府、中華民國境內之法人及中華民國境內居住之個人所取得之利息。五. 在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金。六. 專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。 | <ul style="list-style-type: none">三. 在中華民國境內提供勞務之報酬。但非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過九十天者，其自中華民國境外雇主所取得之勞務報酬不在此限。七. 在中華民國境內財產交易之增益。八. 中華民國政府派駐國外工作人員，及一般雇人員在國外提供勞務之報酬。九. 在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。十. 在中華民國境內參加各種競技、競賽、機會中獎等之獎金或給與。 | <ul style="list-style-type: none">十一. 在中華民國境內取得之其他收益。 |

依據所得稅法第8條，來源所得共分11個項目，主要可分成消極性所得（Passive Income）跟積極性所得（Active Income），一般消極性所得只要投入金錢不用耗費精力就可以賺取，一般適用比較低的固定稅率。積極性所得則是要投入比較多的勞力、時間和精神。在這裡要特別提到一個財政部中華民國98年9月3日台財稅字第09804900430號解釋令，這個解釋令就所得稅法第8條各款規定中華民國來源所得認定原則做了比較細緻的補充說明，以下我們依據消極性所得與積極性所得之分類，逐一向讀者介紹。

壹、股利所得

股利所得

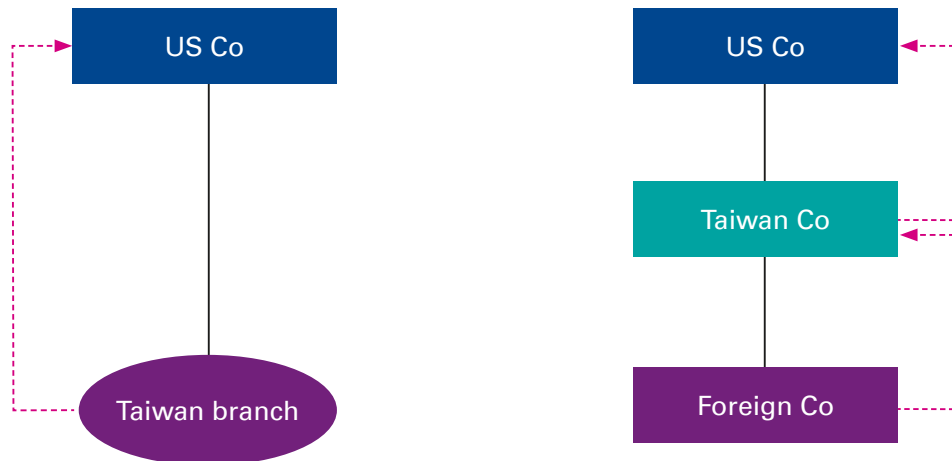
| 所得稅法 | 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 |
|---|---|
| <p>依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利</p> | <p>二、 本法第八條第一款所稱「依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利」，指依公司法規定在中華民國境內設立登記之公司所分配之股利。但不包括外國公司在中華民國境內設立之分公司之盈餘匯回。</p> <p>依外國法律規定設立登記之外國公司，其經中華民國證券主管機關核准來臺募集與發行股票或臺灣存託憑證，並在中華民國證券交易市場掛牌買賣者，該外國公司所分配之股利，非屬中華民國來源所得。</p> |

所得稅法第8條第1款是股利所得的規定，且條文明定依公司法規定在中華民國境內設立登記的公司或是經認許外國公司所分配之股利均有適用，財政部解釋令則強調該條款規定特別排除外國公司在台灣境內設立之分公司之盈餘匯回，因為分公司是總公司的延伸，內部的分配不視為股利，所以這不會是股利所得。

股利所得

How about branch ?

How about foreign dividends pass through Taiwan ?



Ref: 財政部800924台財稅第800356032號函 / 財政部600305台財稅第31579號

看到這裡，讀者可以想想兩種不同的投資架構，其一是美國公司在台灣設分公司，其二是美國公司透過台灣子公司投資其他外國公司，在這兩種架構下，台灣公司的盈餘是股利所得嗎？在第一種架構下，因為分公司是總公司的延伸，沒有股利所得問題。

在第二架構下，如外國公司盈餘分配回台灣，台灣再回給美國，這樣會視為是台灣的股利所得嗎？答案是肯定的，這會被當作美國公司投資台灣公司的股利匯回，但這樣就有雙重課稅的問題，因為外國公司在匯股利給台灣時，台灣公司有境外所得要繳17%的營利事業所得稅。在這架構下，稅負頗重，由此可知，台灣不適合作為投資架構中間的控股公司（Holding Co.）。有些歐洲國家例如荷蘭，稅制設計上，就有避免這樣的情況，在某些條件符合時，他們會免除股利匯回的稅負，使得跨國企業許多都喜歡將投資架構中層的控股公司設在荷蘭。

貳、利息所得

利息所得

| 所得稅法 | 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 |
|--|---|
| 自中華民國各級政府、中華民國境內之法人及中華民國境內居住之個人所取得之利息。 | <p>五、 本法第八條第四款「自中華民國各級政府、中華民國境內之法人及中華民國境內居住之個人所取得之利息」，所稱利息指公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款、依金融資產證券化條例或不動產證券化條例規定發行之受益證券或資產基礎證券分配及其他貸出款項之利息所得。</p> <p>依外國法律規定設立登記之外國公司，經中華民國證券主管機關核准來臺募集與發行，或依外國法律發行經中華民國證券主管機關核准在臺櫃檯買賣之外國公司債券，其所分配之利息所得，非屬中華民國來源所得。</p> |

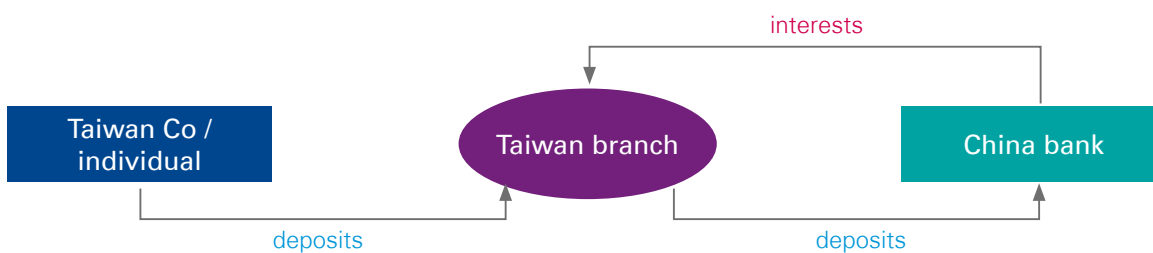
所得稅法第8條第2款利息所得包括了公司債、公債、各種短期票券孳生之利息等。特別的是，外國公司在台櫃檯買賣之外國公司債券所分配之利息所得，非屬中華民國來源所得，因為外國公司來台集資，實際是外國公司要付利息給台灣投資人，給付人在境外，所以稅局並不將此視為台灣來源所得。從相關規定，利息的支付地點是一個判斷重點。

利息所得

自中華民國政府、境內法人及個人所取得之利息

Is this taxable in Taiwan ?

中國銀行台北分行將在台收受人民幣存款，匯回轉存回中國賺取利差的收入



比較有趣的一個案例是一個台灣分行向個人收RMB存款轉存到中國賺取利差。在此案例，雖然利息的支付地是中國，但稅局對此利差做了重分類，認為因為台灣分行為一個RMB清算銀行，所以取得的利差為它在台灣的營業利潤，要課稅。

參、租金所得

租金所得

| 所得稅法 | 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 |
|---------------------|---|
| 在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金 | <p>本法第八條第五款所稱「在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金」，指出租下列中華民國境內之財產所取得之租金：</p> <p>(一) 不動產：在中華民國境內之不動產，如房屋、土地。</p> <p>(二) 動產：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 在中華民國境內註冊、登記之動產，如船舶、航空器、車輛等；或經中華民國證券主管機關核准在臺募集與發行或上市交易之有價證券，如股票、債券、臺灣存託憑證及其他有價證券。 2. 在中華民國境內提供個人、營利事業或機關團體等使用之財產，如直接或間接提供生產之機(器)具、運輸設備(船舶、航空器、車輛)、辦公設備、衛星轉頻器、網際網路等 |

所得稅法第8條第5款的租金所得係指在中華民國境內之不動產、在中華民國境內註冊、登記之動產或是在中華民國境內提供個人、營利事業或機關團體等使用之財產，因租賃而取得之租金。在租金所得認定的重點是資產的所在地。看似簡單的定義，在以下函示中也會因為不同資產的特性有一些有趣的判斷依據。

租金所得

在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金

Is this taxable in Taiwan ?

以計時、計程方式向國外航運公司承租船舶

關於中華民國輪船商業同業公會全國聯合會函詢我國海運業以計時、計程方式向國外航運公司承租船舶，所付租金應否課徵所得稅？

船會跑來跑去，如何認定？

外國航運公司將所屬船舶以計時、計程方式租與我國運輸事業，該船舶營運航線不經過我國內港埠者，非屬在我國境內之營業收入，其租金收入免徵營業稅及營利事業所得稅。三、前項船舶營運航線經過我國境內港埠或在我國承運貨物出口者，租金收入仍應依法課徵營業稅及營利事業所得稅。

上述定義重點是因境內資產租賃收取的租金為台灣來源所得，如果，以我國公司向外國航運公司租賃船舶的案例中，因為船舶會在全世界的海域航行，如此要怎麼認定外國航運公司所取得的租金是不是台灣來源所得？就此疑問，財政部解釋函的規定是：「外國航運公司將所屬船舶以計時、計程方式租與我國運輸事業，該船舶營運航線不經過我國內港埠者，非屬在我國境內之營業收入，其租金收入免徵營業稅及營利事業所得稅。營運航線經過我國境內港埠或在我國承運貨物出口者，租金收入仍應依法課徵營業稅及營利事業所得稅。」（來源請求）因此，如果船舶營運航線經過台灣境內港埠或在承運貨物出口者，租金收入仍應依法課徵營業稅及營利事業所得稅。沒經過的話，則免課徵稅捐。

租金所得

在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金

Is this taxable in Taiwan ?

海纜電路租金

電信公司因與通信終端國間無直達電路，而向外國電信業者租用在我國境外（自外國領土延伸至其他各國）之國際海纜或內陸電路，藉以接續我國國際電信，依協議所支付之海纜電路租金應否課徵所得稅？

電纜在國外，應該不算在境內吧？

電信公司因與通信終端國間無直達電路，而向外國電信業者租用在我國境外（自外國領土延伸至其他各國）之國際海纜或內陸電路，藉以接續我國國際電信，該公司依協議費率定期定額所支付之「海纜電路租金」，包括海纜電路租金、海纜站設備轉接費用及陸鏈租費等，係使用外國電信業者提供之海纜、內陸電路、外國陸鏈等中繼轉接通信設備、相關作業軟體系統及技術服務所支付之報酬，外國電信業者取得上開報酬核屬中華民國來源所得，應依所得稅法第三條第三項規定課徵營利事業所得稅。電信公司給付上開租金，應依所得稅法第八十八條規定辦理扣繳。

另外，讀者可以試著從定義上來看另一個例子，外國海底電纜的租金是來源所得嗎？依上面函令電信公司給付上開租金，應依所得稅法第八十八條規定辦理扣繳。」（來源請求），雖然電纜在境外，在這個函令中注重的一個概念是很多服務是綜合性的服務，如中繼轉接通信設備、相關作業軟體系統及技術服務所支付之報酬，這不是單純租金所得，稅局因此仍將他視為台灣來源所得。

肆、權利金所得

權利金所得

| 所得稅法 | 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 |
|--|---|
| <p>專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。</p> | <p>本法第八條第六款所稱「專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金」，指將下列無形資產在中華民國境內以使用權作價投資，或授權個人、營利事業、機關團體自行使用或提供他人使用所取得之權利金：</p> <p>(一) 著作權或已登記或註冊之專利權、商標權、營業權、事業名稱、品牌名稱等無形資產。</p> <p>(二) 動產：</p> <p>未經登記或註冊之秘密方法或專門技術等無形資產：包括秘密處方或製程、設計或模型、計畫、營業秘密，或有關工業、商業或科學經驗之資訊或專門知識、各種特許權利、行銷網路、客戶資料、頻道代理及其他具有財產價值之權利。所稱秘密方法，包括各項方法、技術、製程、配方、程式、設計及其他可用於生產、銷售或經營之資訊，且非一般涉及該類資訊之人所知，並具有實際或潛在經濟價值者。</p> <p>中華民國境內營利事業取得前項無形資產之授權，因委託中華民國境外加工、製造或研究而於境外使用所給付之權利金，屬中華民國來源所得。但中華民國境內之營利事業接受外國營利事業委託加工或製造，使用由該外國營利事業取得授權之無形資產且無須另行支付權利金者，非屬中華民國來源所得。</p> |

權利金所得

專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。

Is this taxable in Taiwan ?

標準化軟體

外國營利事業

- 直接將未經客製化修改之標準化軟體，包括經網路下載安裝於電腦硬體中或壓製於光碟之拆封授權軟體、套裝軟體或其他標準化軟體，銷售予國內購買者使用
- 透過國內經銷商，將未經客製化修改之標準化軟體，透過網路下載或壓製於光碟，依購買之國內最終使用者指示，將該等軟體安裝於其購買之電腦硬體設備中，併同硬體出售

財政部 960409 台財稅字第 09604520730 號令

外國營利事業提供標準化軟體供國內購買者使用之收入認定方式

- 一. 外國營利事業直接將未經客製化修改之標準化軟體，包括經網路下載安裝於電腦硬體中或壓製於光碟之拆封授權軟體 (shrink wrap software)、套裝軟體 (packaged software) 或其他標準化軟體，銷售予國內購買者使用，各該使用者不得為其他重製、修改、轉售或公開展示等行為者，得視為商品之銷售，其銷售收入應按一般國際貿易認定。
- 二. 外國營利事業透過國內經銷商，將未經客製化修改之標準化軟體，透過網路下載或壓製於光碟，依購買之國內最終使用者指示，將該等軟體安裝於其購買之電腦硬體設備中，併同硬體出售，而該經銷商不得為其他重製、修改、或公開展示等行為者，得視為商品之銷售，其銷售收入應按一般國際貿易認定。惟該國內經銷商，應就其經銷軟體銷售業務之所得，依所得稅法之相關規定申報納稅。
- 三. 所稱標準化軟體，係相對於客製化軟體 (customized software) 而言，屬於現成可供銷售之軟體，供一般使用者使用，且未針對個別使用者撰寫或修改之軟體。買方取得在單一或特定數量之個人電腦安裝及使用程式之權利，但不允許執行任何方式之複製或修改，亦不得進行電腦程式之還原工程 (reverse engineering)、解編譯 (decompilation) 或反向組譯 (disassembly)；所稱拆封授權軟體，指電腦軟體所有權人為對於一般使用者方便授權起見，單方面擬定授權之契約條款，並將此契約條款置於有形的媒介 (如包裝盒) 上，若使用者同意該授權條款，即拆封使用該電腦軟體。典型之拆封授權軟體無須經任何修改即可供一般大眾使用，屬於標準化軟體；所稱套裝軟體，指軟體業者為便於使用者使用該軟體，而採取大量、標準化、規格化之方式製造後，將軟體包裝成套出售。因此套裝軟體多為拆封授權軟體，而非客製化軟體。

所得稅法第8條第6款則規定：「專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。」由上面的解釋函令，稅局在權利金解讀上會因新科技對營業模式的改變而做出符合當時時空背景的見解，如果是未經課製化之標準化軟體 (shrink-wrapped software) 也就是套裝軟體，它是被標準化大量生產的，在經濟實質上接近「軟體商品」，因此即可當作商品銷售，而不認定為權利金所得。

以現在日新月異的科技，例如我們所使用的手機APP，其收費算是權利金收入嗎？可預期的是，未來將會有更多新的交易模式是現在稅法定義上未規範而需更進一步探討的。

伍、勞務報酬

勞務報酬

| 所得稅法 | 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 |
|--|---|
| 在中華民國境內提供勞務之報酬。但非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過九十天者，其自中華民國境外雇主所取得之勞務報酬不在此限。 | <p>四、</p> <p>本法第八條第三款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，於個人指在中華民國境內提供勞務取得之薪資、執行業務所得或其他所得；於營利事業指依下列情形之一提供勞務所取得之報酬：</p> <ul style="list-style-type: none">(一) 提供勞務之行為，全部在中華民國境內進行且完成者。(二) 提供勞務之行為，需在中華民國境內及境外進行始可完成者。(三) 提供勞務之行為，在中華民國境外進行，惟須經由中華民國境內居住之個人或營利事業之參與及協助始可完成者。 <p>前項所稱須經由中華民國境內居住之個人或營利事業之參與協助始可完成，指需提供設備、人力、專門知識或技術等資源。但不包含勞務買受人應配合提供勞務所需之基本背景相關資訊及應行通知或確認之聯繫事項。</p> <p>提供勞務之行為，全部在中華民國境外進行及完成，且合於下列情形之一者，外國營利事業所取得之報酬非屬中華民國來源所得：</p> <ul style="list-style-type: none">(一) 在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人。(二) 在中華民國境內有營業代理人，但未代理該項業務。(三) 在中華民國境內有固定營業場所，但未參與及協助該項業務。 <p>依第一項第二款或第三款規定提供勞務取得之報酬，其所得之計算，準用第十點第二項規定。</p> <p>外國營利事業在中華民國境內提供勞務之行為，如屬在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等本業營業項目之營業行為者，應依本法第八條第九款規定認定之。</p> |

按所得稅法第8條第3款及財政部解釋令規定，勞務報酬屬於台灣來源所得者一共區分為三種：

提供勞務之行為，全部在中華民國境內進行且完成者。

提供勞務之行為，需在中華民國境內及境外進行始可完成者。

提供勞務之行為，在中華民國境外進行，惟須經由中華民國境內居住之個人或營利事業之參與及協助始可完成者。

不過有個但書，那就是如果勞務完全在境外進行，並且符合下列三個條件之一者，外國在台的分公司取得之報酬非屬中華民國來源所得：

在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人。

在中華民國境內有營業代理人，但未代理該項業務。

在中華民國境內有固定營業場所，但未參與及協助該項業務。

勞務報酬

在中華民國境內提供勞務之報酬

Is this taxable in Taiwan ?

IT / back office support services in India

- PDF 文件傳輸到印度公司提供資料處理 / 記帳等服務
- 印度 IT help desk 直接透過電腦連線 de-bug
-

外國電腦訂位訂房服務

- 我國境內旅館業、航空公司等營利事業，透過外國營利事業提供之電腦訂位、訂房系統完成訂位、訂房作業，所支付該外國營利事業之加入費

集團總部提供 Global support services 後勤服務

- Global support services (e.g. IT, 財會, 風險管理, HR), 服務完全在境外提供, 沒有派人到台灣

勞務提供地在台灣？公司提供的服務算不算？台灣有參與協助？

針對勞務報酬所得，是目前跨國稅務爭議的熱門話題之一，在來源所得定義中，如果勞務完全在境外提供，就非屬來源所得。但是實務上，並非想像簡單。值得我們思考的幾個情形是，案例一、很多公司會把IT或是Back office放在印度，因為那邊人工便宜又會英文。台灣的公司就把東西掃描寄到印度由他們輸入，印度IT人員就會依照指令完成作業，那上述的勞務是否有台灣協助？另外，外國的電腦訂位訂房服務呢？集團提供的後勤服務也是在境外提供的情形呢？這些算台灣來源所得嗎？

在現行實務上，是否有台灣的「參與協助」並沒有明確的規範，是較容易產生爭議的地方。

勞務報酬

990525 最高行政法院九十九年五月份第 2 次庭長法官聯席會議

是在中華民國境內取得之提供勞務之報酬而非屬所得稅法第 8 條第 3 款、第 8 款或第 9 款規定者，不得依同法條第 11 款「在中華民國境內取得之其他收益」之規定，而認屬中華民國來源所得……

決議：所得稅法第 8 條於第 1 款至第 10 款例示基於各種典型經濟行為所獲中華民國來源所得之態樣，另輔以第 11 款「在中華民國境內取得之其他收益」作為概括規定。對概括規定之解釋適用，必以不合於例示之各種典型經濟行為獲致之所得，始受概括規定之規範。是在中華民國境內取得之提供勞務之報酬而非屬所得稅法第 8 條第 3 款、第 8 款或第 9 款規定者，不得依同法條第 11 款「在中華民國境內取得之其他收益」之規定，而認屬中華民國來源所得。

所得稅法第 8 條第 3 款乃針對提供勞務之報酬所為之一般規定，而同條第 9 款所稱「工商、農林、漁牧、礦冶等業」之經營，其內容包含有勞務之提供者，則屬就提供勞務之主體與方式有所限制之規定。是營利事業經營其營業事項而包含勞務之提供者，應屬所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍。營利事業經營工商、農林、漁牧、礦冶等業而包含提供勞務之所得，自應適用所得稅法第 8 條第 9 款規定，認定其是否為中華民國來源所得。

所得稅法第 8 條第 9 款規定之所得類型，係以是否在中華民國境內經營作為是否屬中華民國來源所得之判斷基準。總機構在中華民國境外且在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，雖在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。（所得稅法第 8 條、中華民國來源所得認定原則第 4 點第 5 項、第 10 點第 1 項參照）

對此，稅局採取較寬鬆的角度檢視，認定只要勞務使用經過台灣才算完成時，就算是台灣來源所得，實務認定上是依照台灣這邊提供的協助多寡來判斷，像印度的 IT 人員拿到掃描，如果有遇到一些問題，他還是會詢問台灣這邊來協助，那麼台灣參與程度越高，就越容易被視為是台灣來源所得，稅局在勞務報酬這部分，比較是趨向擴張性的解釋。

陸、經營工商盈餘

經營工商盈餘

| 所得稅法 | 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 |
|-----------------------------------|--|
| <p>在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。</p> | <p>十、 本法第八條第九款所稱「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」，指營利事業在中華民國境內從事屬本業營業項目之營業行為（包含銷售貨物及提供勞務）所獲取之營業利潤。</p> <p>前項營業行為同時在中華民國境內及境外進行者，營利事業如能提供明確劃分境內及境外提供服務之相對貢獻程度之證明文件，如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等，得由稽徵機關核實計算及認定應歸屬於中華民國境內之營業利潤。該營業行為如全部在中華民國境外進行及完成，且合於下列情形之一者，外國營利事業所收取之報酬非屬中華民國來源所得：</p> <p>(一) 在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人。 (二) 在中華民國境內有營業代理人，但未代理該項業務。 (三) 在中華民國境內有固定營業場所，但未參與及協助該項業務。</p> <p>外國營利事業對中華民國境內之個人、營利事業或機關團體銷售貨物，符合下列情形之一者，按一般國際貿易認定：</p> <p>(一) 外國營利事業之國外總機構直接對中華民國境內客戶銷售貨物。 (二) 外國營利事業直接或透過國內營利事業（非屬代銷行為）將未經客製化修改之標準化軟體，包括經網路下載安裝於電腦硬體中或壓製於光碟之拆封授權軟體（shrink wrap software）、套裝軟體（packaged software）或其他標準化軟體，銷售予國內購買者使用，各該購買者或上開營利事業不得為其他重製、修改或公開展示等行為。 (三) 在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，於中華民國境外利用網路直接銷售貨物予中華民國境內買受人，並直接由買受人報關提貨。</p> |

針對經營工商盈餘，其概念與勞務報酬的規範類似，重點在於是否在境內進行，有無台灣的參與及協助。比較特別的部分是，因為營業行為可能同時在境內/外進行，因此公司為了證明有多少是歸屬於台灣境內須課稅的營業利潤，針對境內貢獻程度，就要提供移轉訂價報告、工作計畫或是成本費用等證明文件，才能界定台灣部分的貢獻度。另外還有針對國際貿易，因為台灣是個島國，很倚重國際貿易，因此特別將外國公司直接賣貨給台灣這部分是歸屬為國際貿易而免稅。

經營工商盈餘

在中華民國境內經營工商等業之盈餘

Is this taxable in Taiwan ?

使用線上資料庫所給付外國廠商之報酬

總機構在中華民國境外之營利事業以經營期刊、圖書、論文之電子全文、索引、目錄、摘要及統計數據等線上資料庫為本業，經由網路提供使用者搜尋及擷取特定資料之服務

是勞務報酬？或經營工商盈餘？

- 海纜電路租金
- 集團總部提供 Global support services 後勤服務

經營工商盈餘

財政部 1010809 台財稅字第 10100515180 號令

使用線上資料庫所給付外國廠商之報酬課課釋疑

- 一. 總機構在中華民國境外之營利事業以經營期刊、圖書、論文之電子全文、索引、目錄、摘要及統計數據等線上資料庫為本業，經由網路提供使用者搜尋及擷取特定資料之服務，並與使用者約定僅能基於自用之目的，在合理使用範圍內下載、儲存、列印線上資料庫之資料，且無權就線上資料庫之資料進行重製、散布、編輯、改作等著作權之商業化利用，其所收取之報酬屬所得稅法第 8 條第 9 款所規範「經營工商業之盈餘」。前開外國營利事業在中華民國境內如無固定營業場所及營業代理人（以下簡稱外國營利事業），且營業行為全部在中華民國境外進行及完成者，其向中華民國境內線上資料庫使用者所收取之報酬，依「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」（以下簡稱來源所得認定原則）第 10 點第 2 項規定，非屬中華民國來源所得。
- 二. 前點外國營利事業之營業行為，如非全部在中華民國境外進行及完成，而需在中華民國境內進行始可完成，或在中華民國境外進行，惟需經由中華民國境內居住之個人或營利事業之參與及協助（例如提供設備、人力、專門知識或技術資源，但不包括我國使用者單純使用線上資料庫之行為）始可完成者，該外國營利事業向我國使用者所收取之報酬，屬中華民國來源所得，扣繳義務人於給付報酬時，應依所得稅法第 88 條、第 92 條及各類所得扣繳率標準第 3 條第 1 項第 10 款規定扣繳稅款。惟該外國營利事業得依來源所得認定原則第 10 點第 2 項規定，提供明確劃分境內及境外提供服務之相對貢獻度之證明文件，由稽徵機關核實計算及認定應歸屬於中華民國境內之營業利潤。

另一個簡單的案例是線上資料庫，如果有個公司是專門蒐集世界各地的論文期刊，然後客戶可以在上面找資料就簡單的付費，把它的內容下載下來作為參考。那這樣算是經營工商嗎？

在 101 年公布的函令中，若此公司與消費者約定好，這些下載只能在自用的目的下，不能做重製散布或編輯等等之商業化利用，並且此公司並沒有獲得中華民國境內之個人或是營利事業之協助，例如蒐集資料或是提供技術資源等等，這樣的話，非屬中華民國來源所得。反之，如果有獲得協助，公司就要提供證明在表是境外跟境內的貢獻度，並就境內貢獻度納稅。

柒、財產交易所得

另外一個值得探討的所得類別是財產交易所得。從條文中可觀察到的重點在於在境內財產交易所得，需繳納所得稅。其中，台灣因為擁有許多高科技產業，為許多外國廠商的提供製造或委外加工服務。其中，當貨物從台灣境內出口時，常因為不同的交易模式，造成不同的稅負，這就是一般常見的「Drop Ship」稅務議題。

我們透過幾個案例，帶讀者進一步了解相關的稅務議題。

財產交易所得

| 所得稅法 | 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 |
|----------------|--|
| 在中華民國境內財產交易之增益 | <p>八、 本法第八條第七款所稱「在中華民國境內財產交易之增益」，指下列中華民國境內財產之交易所得：</p> <p>(一) 不動產：在中華民國境內之不動產，如房屋、土地。</p> <p>(二) 動產：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 在中華民國境內註冊、登記之動產，如船舶、航空器、車輛等；或經中華民國證券主管機關核准在臺募集與發行或上市交易之有價證券，如股票、債券、臺灣存託憑證及其他有價證券（如香港指數股票型基金（ETF）來臺上市交易）等。但經中華民國證券主管機關核准且實際於境外交易之有價證券（如臺灣指數股票型基金（ETF）於境外上市交易），不在此限。 2. 前目以外之動產： <ol style="list-style-type: none"> (1) 處分動產之交付需移運者，其起運地在中華民國境內。 (2) 處分動產之交付無需移運者，其所在地在中華民國境內。 (3) 透過拍賣會處分者，其拍賣地在中華民國境內。 <p>(三) 無形資產：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 依中華民國法律登記或註冊之專利權、商標權、營業權、事業名稱、品牌名稱等無形資產。 2. 前目以外之無形資產，其所有權人為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業。但依外國法律規定在中華民國境外登記或註冊者，不在此限。 |

財產交易所得 – 直接銷售

貨物需要移運？

貨物起運地？

財政部 760109 台財稅第 7575300 號函

境內有分支機構之外商總機構直接對境內銷售貨物勞務之課稅規定

外商之國外總機構直接對我國客戶銷售貨物或提供勞務，其營利事業所得稅部分，自民國 76 年 1 月 1 日起應依左列規定辦理：

- (一) 銷售貨物：應按一般國際貿易認定，不再認定為在華分支機構之營業收入課稅，惟該國外總機構因該等交易行為所匯撥與在華分支機構之補助經費或佣金，應由在華分支機構依法列計收入報繳營利事業所得稅。
- (二) 提供勞務：國外總機構直接對我國客戶在我國境內提供銷售勞務所取得之報酬，屬於該國外營利事業之中華民國來源所得，應由該國外事業在華分支機構依法繳納營利事業所得稅。

從上面函令，外國公司過進口報關，直接銷貨物給台灣客戶，則比照一般國際貿易免稅。但是，當外國公司將貨物存放在台灣，因為銷售對象及在台灣有進行額外加值活動，相關得稅負得很複雜。

財產交易所得 – Drop ship

貨物需要移運？貨物起運地？

在台灣有無加工？

財政部 69 1 1 1 3 台財稅第 3 9 3 7 1 號函

外商在臺分公司接受外國寄售貨品應代為報繳稅款

1. 貴分公司接受國外營利事業委託代為承租保稅倉庫以儲存寄售貨品，並代為報價銷售予我國境內客戶，應依照所得稅法第 41 條及第 73 條第 2 項規定，代為申報繳納營利事業所得稅。
2. 前項儲存於保稅倉庫之寄售貨品，轉售予我國境外其他地區，無須繳納營利事業所得稅。

財政部 9 7 0 5 1 5 台財稅字第 0 9 7 0 4 5 2 3 8 0 0 號令

外商銷售其在臺物流中心儲存之國外產製貨物至國外無須課稅 外國營利事業在中華民國境內設立物流配送中心，儲存其國外產製之貨物，如該貨物在中華民國境內僅從事以分散交付為目的之拆分處理，無重行改裝行為，且未改變原貨物性質、形狀、功能、顏色等，其將儲存於物流中心之貨物，售予我國境外其他地區，參照本部 69 年 11 月 13 日台財稅第 39371 號函規定，無須繳納營利事業所得稅。

(補充核釋財政部 69 年 11 月 13 日台財稅第 39371 號函之適用疑義)

從上面的2函令，可以觀察到的重點在於外國公司所銷售得貨物是在國外產製，並且只有在銷售給境外客戶時，才有免稅適用。但是，當外國公司在台灣的活動不限於儲存，還涉及更多的加值行為，可由下面2個函釋觀察出當外國公司在台灣有更多的活動，如在境內設立物流中心，從事輸入、儲存並交付其本身在國外產製之貨物等交易流程所產生之所得，或是將貨物運交其外國買主在我國境內之合約製造商進行加工，係屬在我國境內交付貨物並完成銷售之行為，核屬其在我國境內之營業收入係屬中華民國來源所得。

財產交易所得 – Drop ship

貨物需要移運？貨物起運地？

在台灣有無加工？

財政部 870123 台財稅第 871924181 號函

外商在臺設立物流中心其所得稅之課徵釋疑

主旨：核釋外國營利事業在中華民國境內設立物流中心，從事輸入、儲存並交付該事業在國外產製之貨物等交易流程相關所得稅課稅疑義。

說明：二、依據所得稅法第 10 條第 1 項規定，首揭物流中心所在地係屬該外國營利事業在中華民國境內之固定營業場所。該外國營利事業在我國境內設立物流中心，從事輸入、儲存並交付其本身在國外產製之貨物等交易流程所產生之所得，係屬中華民國來源所得，依據同法第 3 條第 3 項及第 71 條第 1 項規定，應由該固定營業場所辦理所得稅結算申報，繳納我國營利事業所得稅。……

財政部 920506 台財稅字第 0920451591 號令

外商委託我國事業輸入其國外產製貨物並運交外國買主在境內之合約商加工應按物流中心課稅

外國營利事業委託國內營利事業代其從事輸入、儲存該外國營利事業在國外產製之貨物，並將貨物運交其外國買主在我國境內之合約製造商進行加工，係屬在我國境內交付貨物並完成銷售之行為。上開外國營利事業銷售予國外客戶之收入，核屬其在我國境內之營業收入，應依本部 87 年 1 月 23 日台財稅第 871924181 號函及同年 4 月 1 日台財稅第 871936481 號函說明二規定，計算其中華民國來源所得，課徵我國營利事業所得稅。

從上面不同交易模式，讀者可以了解 Drop ship sales 的交易模式是因為營業模式或客戶需求而衍生出來的議題。因此，當判斷 Drop ship 交易而產生的財產交易所得是否有台灣來源所得問題，判斷的重點包括貨物是否需移運？是否是在台灣起運地？是進口還是出口？最後，在台灣是否有加值活動等。綜觀上述，如果外國公司銷售貨物的起運地是台灣，如在台灣有加值活動，舊需考慮有台灣 drop ship sales 的風險。

財產交易所得 – Drop ship

相關 Drop ship sales 因為不同需求產生不同的商業模式

- Logistics needs (costs consideration e.g. freight, labour)
- Sourcing / processing needs (e.g. where are the key components/processing center for the goods are made)
- Customers needs (e.g. real time delivery)

Drop ship 課稅所衍生出的重點

- 貨物需要移運？
- 貨物起運地？
- 出口？進口？
- 在台灣有無加值活動？

捌、其他

所得稅法第8條所列中華民國來源所得尚有以下各款，值得讀者一併注意：

第2款：中華民國境內之合作社或合夥組織營利事業所分配之盈餘。

第7款：在中華民國境內財產交易之增益。

第8款：中華民國政府派駐國外工作人員，及一般雇用人員在國外提供勞務之報酬。

第10款：在中華民國境內參加各種競技、競賽、機會中獎等之獎金或給與。

第11款：在中華民國境內取得之其他收益。

在財政部未公告中華民國來源所得認定原則之前，常發生跨國稅務爭議的部分是稅局主張外國公司從台灣取得「其他收益」，而未做進一步依所得稅中其他10款所得類別做進一步區分，產生許多爭議。但是，依現行中華民國來源所得認定原則規定下，外國營利事業在中華民國境內提供綜合性業務服務，稽徵機關應先釐清交易涉及之所得態樣，依其性質分別歸屬適當之所得，不宜逕予歸類為其他收益。

玖、有了來源所得，如何繳稅？

有了來源所得，如何繳稅？

在台有固定營業場所或營業代理人的繳稅原則

- 由境內之固定營業場所或營業代理人單獨設立帳簿
- 再依所得稅法第 71 條規定合併辦理結算申報，依規定累進稅率繳納營利事業所得稅

→ 採用「吸入原則」 (force of attraction rules "FOA") 申報

在台無固定營業場所或營業代理人的繳稅原則

- 由扣繳義務人於給付時，依扣繳率扣繳
- 勞務報酬、租賃所得、營業利潤、競賽等獎金、其他收益可主張成本費用

→ 採用「就源扣繳」 (withholding at source) 申報

從上個章節，有將所得分成積極所得及消極所得。針對消極所得，因為不涉及或不需要積極行為而獲的投資所得，通常是用gross basis依扣繳方式課徵稅負。

除此之外，在報稅時，另外1個重點會影響外國公司的納稅方式會需要判斷外國公司是否有固定營所或營業代理人。基本上，當外國公司取得台灣來源所得時，如果外國公司在台灣有固定營業場所或營業代理人，將須獨立設帳，依照吸入原則由固定營業場所或營業代理人合併申報繳納17%營利事業所得稅。但是，如果沒有固定營業場所或營業代理人，則由扣繳義務人於支付依扣繳率扣繳。

以目前台灣規定，消極所得相關申報方式整理如下：

有了來源所得，如何繳稅？

| 所得類別 | 課稅方式 | 稅額計算方式 |
|-------|---|--|
| 股利所得 | <ul style="list-style-type: none"> 扣繳範圍的所得 分離課稅 | <ul style="list-style-type: none"> WHT rate 20% Gross basis Treaty relief |
| 利息所得 | <ul style="list-style-type: none"> 扣繳範圍的所得 無 TW branch – 扣繳 有 TW branch - 適用吸入原則 | <ul style="list-style-type: none"> WHT rate 20% at gross basis 併入TW branch 申報 at 17% corporate tax rate Treaty relief |
| 租金所得 | <ul style="list-style-type: none"> 扣繳範圍的所得 無 TW branch – 扣繳 有 TW branch - 適用吸入原則 | <ul style="list-style-type: none"> WHT rate 20% - costs expenses deductible 併入TW branch 申報 at 17% corporate tax rate Treaty relief / Article 25 |
| 權利金所得 | <ul style="list-style-type: none"> 扣繳範圍的所得 無 TW branch – 扣繳 有 TW branch - 適用吸入原則 | <ul style="list-style-type: none"> WHT rate 20% at gross basis 併入TW branch 申報 at 17% corporate tax rate Treaty relief |

如果是積極所得，是需要通過真實營業活動獲得的收入，外國公司會產生成本費用，因此通常以淨所得做為tax basis，適用申報方式納稅。以目前台灣規定，相關申報方式整理如下。

另外一個值得觀察的是，對勞務報酬，經營工商盈餘這2類所得，除了可以主張減除成本費用外，還可以主張境內/境外的貢獻度，在計算課稅所得時應一併列入評估參考。

有了來源所得，如何繳稅？

| 所得類別 | 課稅方式 | 稅額計算方式 |
|--------|---|--|
| 勞務報酬 | <ul style="list-style-type: none"> 扣繳範圍的所得 無 TW branch – 扣繳 有 TW branch - 適用吸入原則 | <ul style="list-style-type: none"> WHT rate 20% - costs expenses deductible Onshore/offshore contribution % available 併入 TW branch 申報 at 17% corporate tax rate Treaty relief / Article 25 |
| 經營工商盈餘 | <ul style="list-style-type: none"> 扣繳範圍的所得 無 TW branch – 扣繳 有 TW branch - 適用吸入原則 | <ul style="list-style-type: none"> WHT rate 20% - costs expenses deductible Onshore/offshore contribution % available 併入 TW branch 申報 at 17% corporate tax rate Treaty relief / Article 25 |
| 財產交易所得 | <ul style="list-style-type: none"> 非扣繳範圍的所得 申報納稅 有 TW branch - 適用吸入原則 | <ul style="list-style-type: none"> 無 TW branch - file tax return at 20% on net income 有 TW branch - 併入 TW branch 申報 at 17% corporate tax rate Treaty relief |
| 其他所得 | | <ul style="list-style-type: none"> WHT rate 20% - costs expenses deductible 併入 TW branch 申報 at 17% corporate tax rate Treaty relief / Article 25 |

綜上討論，在評估各類的所得稅負時，必須先判斷外國公司是否有無固定營業場所或營業代理人以決定申報方式。除此之外，不同所得類別也有不同的計算機制，是否有機會主張成本費用及貢獻度。最後，雖然有台灣所得稅負，還是可以進一步思考有無其他透過租稅協定或是所得稅法提供的特殊稅率(例如所得稅法25條) 達到有利的節稅方式。

有了來源所得，如何繳稅？

當外國公司判斷有來源所得後，影響申報的重點

- 有沒有固定營業場所或營業代理人？
- 所得的類別為何？
- 是否可主張成本費用？貢獻度？

除此之外，還可進一步思考更有利的節稅方式

→ 租稅協定

→ 所得稅法第 25 條

第五節 案例思考

第一項、觀念回顧：以所得稅來源地認定及課稅方式之觀念帶入外商「In-N-Out Burger」來台投資之案例

漢堡中的極品 In-N-Out Burger

你愛吃漢堡嗎?!

「美國最好吃的漢堡連鎖店 In-N-Out Burger 將攻台? 導演李安、貝克漢、超殺女克蘿伊摩蕾茲、村上隆都超愛!」

假如你是這次規劃攻台 Project 團隊中的財務副總 ~~~

你需要注意的「眉角」有哪些?

有哪些事情會影響投資損益評估?

有哪些點需要提點規劃營運的團隊?

壹、外國公司設立境內投資主體建立階段之考量

In-N-Out Burger 攻台計畫 – Set up

Question ~ 我要用哪一種投資主體?

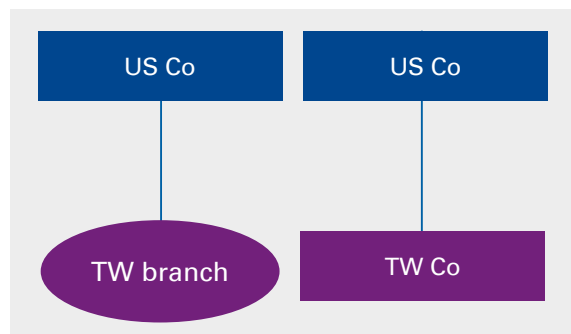
- ✓ 子公司
- ✓ 分公司

這 2 種投資架構的差異在哪?

- ✓ 課稅範圍?
- ✓ 稅率一樣嗎?

Question ~ 我要用哪一種投資方式?

- ✓ Share capital?
- ✓ Shareholders loan?



假設In-N-Out Burger要來台灣設點，身為進攻台灣事業財務長的你，針對這項國外的對台投資，有什麼事項需特別注意？你要提醒規劃營運團隊哪些事項？首先，必須考量課稅主體、課稅權，要用哪種企業主體來營運，舉例而言，是要用分公司還是子公司來進行營運，由於這兩種不同型態的投資在稅負課徵上可能不盡相同。此外也應考量這項投資之資金籌措要選擇使用資本還是向外舉債之方式進

行。因此讀者可以發現，當回到投資架構上來討論，在其他條件不變下，同樣外國公司投資台灣，分公司與子公司給予總公司之盈餘會有不同的課稅結果。

公司居住身分及課稅範圍

身分的判斷

第三條（營利事業所得稅課稅範圍）

凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。

營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。

營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。

很簡單明瞭的標準

- 按總機構認定！也很容易操作

所以來源所得的認定在台灣國際租稅很重要

股利所得

| 所得稅法 | 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 |
|--|---|
| 依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利 | <p>二、 本法第八條第一款所稱「依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利」，指依公司法規定在中華民國境內設立登記之公司所分配之股利。但不包括外國公司在中華民國境內設立之分公司之盈餘匯回。</p> <p>依外國法律規定設立登記之外國公司，其經中華民國證券主管機關核准來臺募集與發行股票或臺灣存託憑證，並在中華民國證券交易市場掛牌買賣者，該外國公司所分配之股利，非屬中華民國來源所得。</p> |

貳、外國公司在營運階段之考量

In-N-Out Burger 攻台計畫 – Operation

規劃營運的團隊初步針對台灣市場會作以下安排

- ✓ 尋找加盟主參與營運
- ✓ 主要原料 ~ the SOURCE & 漢堡肉由美國 In-N-Out 提供

Question

- ✓ 加盟金是台灣來源所得嗎？
- ✓ 由美國直接簽約？轉授權給台灣 In-N-Out 去簽？
- ✓ 物流 Logistics 安排有差嗎？
 1. 直接進口賣給加盟主
 2. 在台灣租保稅倉庫以節省時間 & 運費

當我們選定要以何種（子公司或分公司）投資架構後，在營運階段也有許多會影響稅負的選擇，仍需由相關人員作出最適切的決定，包括尋找加盟主參與營運及尋找主要原料提供者等。

勞務報酬

| 所得稅法 | 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 |
|--|---|
| <p>專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。</p> | <p>本法第八條第六款所稱「專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金」，指將下列無形資產在中華民國境內以使用權作價投資，或授權個人、營利事業、機關團體自行使用或提供他人使用所取得之權利金：</p> <p>(一) 著作權或已登記或註冊之專利權、商標權、營業權、事業名稱、品牌名稱等無形資產。</p> <p>(二) 未經登記或註冊之秘密方法或專門技術等無形資產：包括秘密處方或製程、設計或模型、計畫、營業秘密，或有關工業、商業或科學經驗之資訊或專門知識、各種特許權利、行銷網路、客戶資料、頻道代理及其他具有財產價值之權利。所稱秘密方法，包括各項方法、技術、製程、配方、程式、設計及其他可用於生產、銷售或經營之資訊，且非一般涉及該類資訊之人所知，並具有實際或潛在經濟價值者。</p> <p>中華民國境內營利事業取得前項無形資產之授權，因委託中華民國境外加工、製造或研究而於境外使用所給付之權利金，屬中華民國來源所得。但中華民國境內之營利事業接受外國營利事業委託加工或製造，使用由該外國營利事業取得授權之無形資產且無須另行支付權利金者，非屬中華民國來源所得。</p> |

財產交易所得

| 所得稅法 | 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則 |
|-----------------------|---|
| <p>在中華民國境內財產交易之增益</p> | <p>八、本法第八條第七款所稱「在中華民國境內財產交易之增益」，指下列中華民國境內財產之交易所得：</p> <p>(一) 不動產：在中華民國境內之不動產，如房屋、土地。</p> <p>(二) 動產：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 在中華民國境內註冊、登記之動產，如船舶、航空器、車輛等；或經中華民國證券主管機關核准在臺募集與發行或上市交易之有價證券，如股票、債券、臺灣存託憑證及其他有價證券（如香港指數股票型基金（ETF）來臺上市交易）等。但經中華民國證券主管機關核准且實際於境外交易之有價證券（如臺灣指數股票型基金（ETF）於境外上市交易），不在此限。 2. 前目以外之動產： <ol style="list-style-type: none"> (1) 處分動產之交付需移運者，其起運地在中華民國境內。 (2) 處分動產之交付無需移運者，其所在地在中華民國境內。 (3) 透過拍賣會處分者，其拍賣地在中華民國境內。 <p>(三) 無形資產：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 依中華民國法律登記或註冊之專利權、商標權、營業權、事業名稱、品牌名稱等無形資產。 1. 前目以外之無形資產，其所有權人為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業。但依外國法律規定在中華民國境外登記或註冊者，不在此限。 |

財產交易所得 – Drop ship

相關 Drop ship sales 因為不同需求產生不同的商業模式

- Logistics needs (costs consideration e.g. freight, labour)
- Sourcing / processing needs (e.g. where are the key components/processing center for the goods are made)
- Customers needs (e.g. real time delivery)

Drop ship 課稅所衍生出的重點

- 貨物需要移運？
- 貨物起運地？
- 出口？進口？
- 在台灣有無加值活動？

而根據以上項目，可以進一步思考以下問題，能使我們了解這些項目將會以何種方式影響一家公司所須繳納之稅負，包括：加盟權利金是台灣來源所得嗎？簽約方式為由美國公司直接簽約，還是轉授權給台灣去簽？物流要如何安排？

就加盟權利金的部分，依照案例設定，我們可視加盟金為外國公司授與台灣加盟主在台灣營運的權利，這便牽涉到是否為台灣來源所得的問題，因此，我們需要更加了解我國稅法上定義之權利金才能進一步確認其適用的課稅方式，按營利事業所得稅法第8條第6款與九十八年九月三日財政部台財稅字第09804900430號令訂定發布營利事業所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則中第7點，都有針對法律上定義之權利金有清楚地說明。

除此之外，針對簽約相對人，簽約方式要選擇由美國公司或台灣簽訂？若加盟主直接跟美國公司簽訂，是直接將加盟金匯給美國母公司，若無台灣分公司則只要扣繳完稅；而若是與台灣子公司簽約，則是將加盟金匯給台灣，須在台灣繳營所稅並在股利分配牽涉股利分配時有扣繳稅款的稅務成本。最後針對物流安排的議題，按營利事業所得稅法第8條第7款與九十八年九月三日財政部台財稅字第09804900430號令：「訂定發布營利事業所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則」第8點，在台灣境內起運點交貨給台灣的加盟商，便會產生財產交易所得而需課徵稅，因此需考量到不同的營運模式，選擇使用何種物流安排來權衡營運效率與成本。

In-N-Out Burger 攻台計畫 – Operation

規劃營運的團隊初步針對台灣市場會作以下安排

- ✓ 美國 In-N-Out 提供管理服務給台灣 In-N-Out
- ✓ 美國 In-N-Out 提供營運 support 服務給加盟主，依需求派人來台灣協助訓練，台灣 In-N-Out 有負責替美國 co-ordinate 工作

Question

- ✓ 有沒有台灣所得問題？
- ✓ 如果是，你認為是哪一個類別？
- ✓ What is the tax impact？
 1. 台灣 In-N-Out 是分公司
 2. 台灣 In-N-Out 是子公司
- ✓ 有節稅空間嗎

除了上述關於加盟金，加盟主簽約方式與營運上之物流安排，身為財務長的你針對美國公司所提供之服務，可能會作出下列兩種安排：第一，美國In-N-Out提供管理服務給台灣In-N-Out；第二，美國In-N-Out提供營運支持服務給加盟主，依需求派人來台灣協助訓練，台灣In-N-Out則負責替美國協助工作，而根據上述安排可能會衍生出下列問題：上述安排是否會產生台灣來源所得？如果屬於台灣來源所得，究竟屬於哪一種所得類別？根據上述第一種安排，假設提供管理服務給台灣，便要評估事實上是否有符合勞務報酬所得，按營利事業所得稅法第8條第8款規定，若屬於勞務所得，則必須加以判斷這些所得是在境外還是境內發生。若屬於上述第二種安排，派人來台灣協助訓練，可能就會直接產生台灣勞務所得，而牽涉到課稅問題。

除此之外針對台灣In-N-Out在台灣的投資型態，下列二種型態對於稅負的影響為何？簡言之，若是分公司，則是用吸入原則課稅，若是子公司，則是用扣繳的方式課稅，此外是否有節稅空間？考量在有設立分公司的情況下，是否用17%繳稅較有效率？又或是若台灣與美國沒有租稅協定下，其相關企業有在其他國家設立區域分支機構，而考量到是否可以用這些國家的相關企業提供協助？若用視訊方式從國外提供勞務協助，還能主張這是非台灣勞務所得嗎？

勞務報酬

從來源所得認定原則的重點

- 勞務提供完全在境外完成
- 無須經境內參與協助即可完成
- 外國營利事業在中華民國境內提供勞務之行為，如屬在中華民國境內經營工商之營業行為者，應依本法第八條第九款規定認定之

從聯席會議

- 勞務提供為營業行為的一種
- 雖在境外提供，但該勞務既在境內使用後，其經營事實始得完成，故其因此自境內之營利事業所獲致之所得，而屬中華民國來源所得。

重點在於勞務的使用過程，涉及在境內參與及協助的程度有多高
參與程度越高，課稅風險亦較高

而綜合以上所有之考量，就準備設立投資一家台灣公司與其往後之營運，身為財務長的你所能給予的便是這些不同選擇下是否將對於課稅成本有所不同，而提供公司更進一步的參考的建議。

台灣之光 ~ 珍珠奶茶

台灣的珍珠奶茶也要 Go International !!!

如果你是台灣總部的總經理負責未來營運規劃

從 In-N-Out Burger 的經驗，你可以延伸應用的經驗有哪些？

第二項、觀念回顧：以所得稅來源地認定及課稅方式之觀念帶入台商「五十嵐」向外投資之案例

珍珠奶茶出征計畫 – Set up

台灣的珍珠奶茶也要 Go International !!!

如果你是台灣總部的總經理負責未來營運規劃
從 In-N-Out Burger 的經驗，你可以延伸應用的經驗有哪些？

Question ~ 我要用哪一種投資主體？

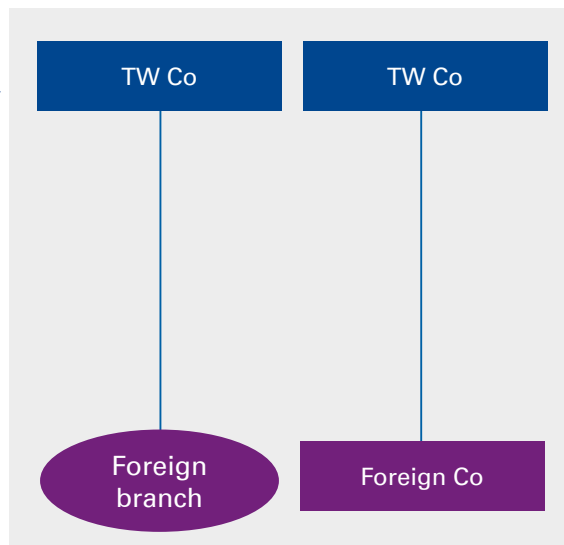
- ✓ 子公司
- ✓ 分公司

這 2 種投資架構的差異在哪？

- ✓ 課稅範圍？
- ✓ 稅率一樣嗎？

Question ~ 我要用哪一種投資方式？

- ✓ Share capital?
- ✓ Shareholders loan ?



珍珠奶茶出征計畫 – Operation

規劃營運的團隊初步針對國外市場會作以下安排

- ✓ 尋找加盟主參與營運
- ✓ 主要原料 ~ 珍珠由台灣提供

Question

- ✓ 加盟金是外國來源所得嗎？
- ✓ 由台灣直接簽約？轉授權給國外子 / 分公司去簽？
- ✓ 物流 Logistics 安排有差嗎？
 1. 直接進口賣給加盟主
 2. 在外國租保稅倉庫以節省時間 & 運費

珍珠奶茶出征計畫 – Operation

規劃營運的團隊初步針對外國市場會作以下安排

- ✓ 台灣集團總部提供管理服務給國外子 / 分公司
- ✓ 台灣集團總部提供營運 support 服務給加盟主，依需求派人去國外協助訓練，國外子 / 分公司有負責替台灣集團總部 co-ordinate 工作

Question

- ✓ 有沒構成外國 PE 常設機構問題？
- ✓ What is the tax impact ?
 1. 設立外國分公司
 2. 設立外國子公司
- ✓ 有節稅空間嗎？

根據上一項In-N-Out Burger的案例，當我們討論到台灣公司「五十嵐」要向外投資擴點時，在投資設立階段時同樣需量到選擇使用設立分公司還是子公司為投資主體，因為這兩種投資主體所產生之稅負問題將有所不同，且選擇使用公司資本還是向外貸款來籌措投資資金亦會產生影響。在決定設立何種形式的投資主體與籌措資金之方式後，規劃營運的團隊將針對國外市場會需要決定尋找加盟主參與營運並尋找主要原料提供者，就此即需考量加盟金屬外國來源所得嗎？是由台灣集團總部直接簽約，還是轉授權給國外子或分公司去簽？物流安排選擇直接進口賣給加盟主，還是選擇在外國租保稅倉庫以節省時間與運費，除了上述規劃，規劃營運的團隊亦將針對台灣集團總部提供外國服務而有以下安排：台灣集團總部提供管理服務給國外子或分公司？台灣集團總部提供營運支持服務給加盟主，依需求派人去國外協助訓練，國外子或分公司負責替台灣集團總部協助工作？規劃營運團隊可能將對其行伸出問題需進行討論：國外設立的分支機構是否構成外國常設機構？由於構成常設機構與否將牽涉到國外的稅務風險問題；設立外國子公司或分公司對於稅負影響分別是什麼？是否因為我國派人去國外協助訓練，而造成在當地構成常設機構營業之行為，而在當地需被課稅？是否有節稅空間？舉例而言，視訊方式是否可節稅，又或是利用其他國外的子公司提供相同服務而能節稅？



第三章

國際租稅(二)

從台灣稅法談國際租稅環境及
企業全球化稅務挑戰(下)

第一節 常設機構概念及課稅方式

為何要定義「常設機構」 (Permanent Establishment)

總論

- PE 是一種稅法上的概念，用於租稅協定裡
- 功能在於界定 所得來源地國與居住地國針對營業利潤之課稅分配權

常見PE之態樣

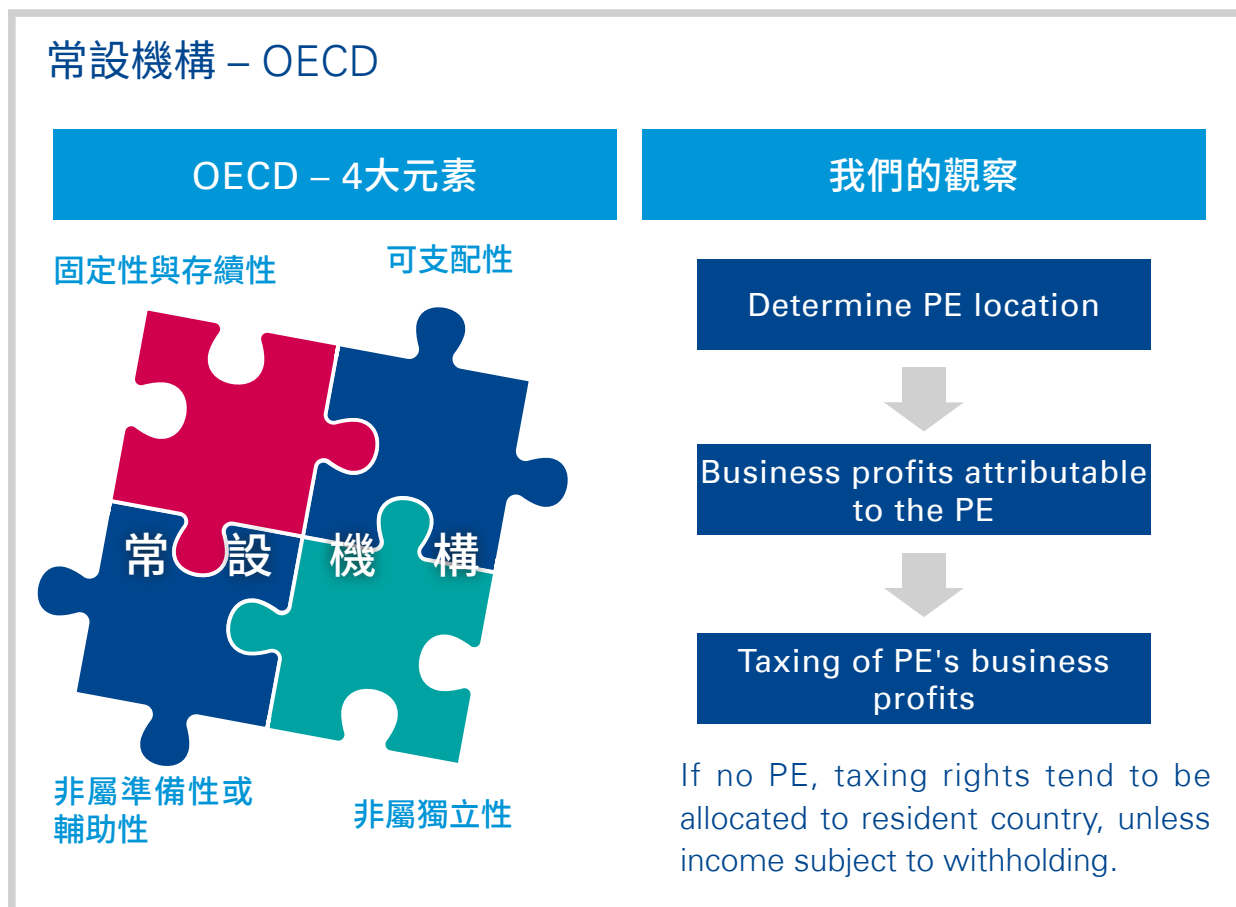
- Physical/Fixed PE
- Project/Service PE
- Agency PE

如前述所言，因為個人及公司的活動或生活特質產生了跨國交易，可能造成所得來源國及居住地國對同一間公司想要課稅，因此，在2個國家對課稅權的爭議，通常是透過租稅協定下所規範的「常設機構」來判斷哪個國家有課稅權。

在本章節中，我們要從「常設機構」這個觀念談起，由於此觀念在國際租稅中扮演極為重要的角色，因此我們需要來了解其定義並將其應用在實務上，來增加我們對於國際租稅的認識。

第一項、常設機構概念

壹、何謂「常設機構」 (Permanent Establishment) ？



- 一、「常設機構」 (Permanent Establishment, PE) 為一種用於租稅協定裡的稅法概念，其功能在於界定所得來源地國與居住地國針對營業利潤之課稅分配權，為國際租稅中非常重要的觀念。其中，常設機構常見的樣貌有以下三種：Physical/Fixed PE：固定的常設機構，例如分支機構、工廠、礦場…等。
- 二、Project/Service PE：企業透過其員工或僱用人員在他方領域提供服務，或因建築工地、營建、安裝或裝配工程，或與上述有關之監督活動而產生的常設機構。
- 三、Agency PE：於一方領域內有權代表該企業簽約並經常行使該權力（例如 外國公司委託台灣代理公司去幫其進行簽約，代表著該公司有從事營業行為）。

貳、OECD針對常設機構定義的四大元素

租稅協定的框架下，常設機構 (PE) 是用來判斷所得來源國對於他國企業在來源國透過PE所產生的

營業利潤賦與課稅權。當我們定義常設機構時，經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）針對其定義涵蓋以下四大元素：

- 一、固定性與存續性：營業場所必須連結在一個營業地點，而該營業地點必須持續存在從事營業活動。
- 二、可支配性：可全權支配此一營業地點或人員。
- 三、非屬準備性或輔助性：準備性或輔助性之營業場所（例如倉儲）明確被排除於常設機構概念下的營業場所。
- 四、非屬獨立性：企業僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具獨立身分之代理人，以其通常之營業方式於一方領域從事營業者，為獨立代理人（independent agent）不屬於常設機構。

參、構成常設機構後之影響

在定義常設機構後，接下來必須考量營利事業有多少營業利潤是來自常設機構，所得來源國就能根據由常設機構所獲得之利潤進行課稅；相反地，若沒有構成常設機構，則該營利事業的利潤就會歸屬於居住國，而非所得來源國（除非有取得就源扣繳的所得如股利所得）。由此得知，是否構成常設機構，在國際租稅上便顯得非常重要。

肆、常設機構應用於電子商務中

E-commerce 常設機構 - OECD 怎麼看？

Fixed place of business

| Website | Server |
|--|---|
| A combination of software and electronic data <ul style="list-style-type: none">• Is it tangible property?• Can it constitute a "place of business" ? | A equipment <ul style="list-style-type: none">• Is it tangible?• Can it constitute "a fixed place of business" ? |

What if the server is provided by ISP... is it at the company's disposal?

| ISP Server | Own Server |
|---|--|
| Website hosted on the server of Internet Service Provider (ISP). Company pay the fee to ISP based on the amount of disk space used to store the website | Website hosted on the server owned (or leased) and operated by the company |

E-commerce 常設機構 - OECD 怎麼看？

Fixed place of business

Based on the OECD concept….

What other things need to be considered…?

- 如果 server 可以被移動，還會被視為是「fixed place of business」嗎？
- 如果只有部分的營業行為透過此 server 設備去提供 / 執行呢？
- 有沒有人員去操作有差嗎？
- ISP 會不會被視為 permanent establishment？

當我們了解常設機構定義與其在租稅協定中會帶來的影響後，我們透過現行蓬勃發展的電子商務，來了解面對這種新式的交易、服務型態，常設機構的概念要如何應用。

所謂電子商務即透過網路、伺服器等無形網路方式來進行交易或提供相關服務，因此當討論到該型態之交易服務是否會牽涉到常設機構，最直觀的想法便是考量這樣的網路與伺服器是否會構成常設機構的問題，而在考量該問題時，便可能會產生以下想法：網路是否能被視為有形、營業場所？伺服器是否可被當作固定營業場所？當遇到自己公司沒有伺服器，伺服器為其他廠商提供，該情況是否會產生常設機構的問題？

而根據這些疑問，OECD提供了下列常設機構的判斷標準以供判定：

- 1.由於伺服器可被移動，容易讓人誤認為該種情況難被視為固定營業場所（fixed place of business），然而面對這種新科技，是否可移動不再是判定常設機構的重點，反而需考量伺服器在一個地點使用的時間長短來進行判斷。
- 2.判定時，必須了解是否只有部分營業行為透過此伺服器設備執行。
- 3.對於是否有人員操作該伺服器，OECD認為判定常設機構時不一定要考量是否真有人在操作。
- 4.在面對網際網路服務提供商（Internet service provider, ISP）會不會被視為常設機構時，OECD認為可以考量其是否有可支配性來判斷。

「常設機構」之重要性

Tax Treaty's Application

在境內未設任何據點之新加坡公司透過網際網路提供訂位服務之所得

財政部900105台財稅第0890458931號函

- Taiwan has a tax treaty with Singapore
- 中新協定第七條第一項規定「一方領土內之企業，除在他方領土內透過其常設機構從事營業外，其營業利潤應僅在該一方領土內可予課稅。」
- 說明：二、查中新協定第七條第一項規定「一方領土內之企業，除在他方領土內透過其常設機構從事營業外，其營業利潤應僅在該一方領土內可予課稅。」本案新加坡企業提供訂位連線之服務，在我國如未設立任何分支機構或營業代理人，亦未在我國設置網站或伺服器，而僅透過獨立之電信服務提供者（例如中華電信股份有限公司）連接網際網路達成，其提供上開服務而取得之所得，依前述規定無需繳納我國營利事業所得稅。有關之適用程序，應逕洽扣繳義務人所在地稽徵機關辦理。

沒有PE, therefore SG has taxing right! But if there is no treaty, then?

藉由「在境內未設任何據點之新加坡公司透過網際網路提供訂位服務之所得」之案例，我們可以了解以網際網路所從事的交易在判定常設機構時該以何種觀點為準。

根據前面的觀念，我們知道常設機構可以用來判斷所得來源國有沒有課稅權限，而根據財政部90年1月5日台財稅第0890458931號函，台灣與新加坡之間有簽訂租稅協定，其中如1982年1月1日生效的中新租稅協定第7條第1項規定：「一方領土內之企業，除在他方領土內透過其常設機構從事營業外，其營業利潤應僅在該一方領土內可予課稅。」而根據此一租稅協定，由於本案的新加坡企業僅提供定位連線之服務，於台灣境內沒有設立伺服器，而是透過獨立之電信服務（中華電信）者提供連接網際網路達成，因此沒有一固定營業場所，在協定上並未建立一常設機構，因此只有新加坡（居住者國）有課稅權。

從上述案例可得，由於台灣與新加坡間存有租稅協定，因此有法源依據可以解決上述問題，然而，許多國家間並未有租稅協定，可以預想到此時又該如何判斷是否構成常設機構呢？實際上，台灣本身也有對常設機構的定義，因此，以下我們將開始討論台灣稅法上對常設機構的定義與規範。

第二項、我國稅法針對常設機構的規範與應用

E-commerce 常設機構 - OECD 怎麼看？

Fixed place of business

固定營業場所、營業代理人

營利事業所得稅法第 10 條

固定營業場所

經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。

營業代理人

合於任一條件之代理人：

1. 除代理採購事務外，並有權經常代表其所代理之事業接洽業務，並簽訂契約者。
2. 經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者。
3. 經常為其所代理之事業接受訂貨者。



Taiwan vs OECD

- Fixed place of business
- Agency concept
- Any timing requirements / Continuity considerations?
- Delivery of 「goods」 only?
- What about provision of service?
- What about e-commerce?

在了解OECD如何定義常設機構與該觀念在國際租稅中扮演之角色後，我們將討論台灣稅法究竟是如何看待常設機構的概念，並藉由實際案例與其解釋函令來更深入了解常設機構的重要性。

壹、我國稅法有常設機構的規定嗎？

台灣有 PE 的定義嗎？

財政部 950302 台財稅第 09504500160 號

有關外國營利事業委託自由港區事業進儲所屬貨物，經組裝、測試後再行出口或送至國內買主，該外國營利事業及自由港區事業之營利事業所得稅課徵疑義乙案

說明：

- 一、復貴會 95 年 3 月 14 日經協字第 0950000220 號函。
- 二、依所得稅法第 10 條第 2 項第 2 款規定，經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此貨品交付與他人者，為營業代理人。
- 三、次依本部 87 年 4 月 1 日台財稅第 871936481 號函規定，「在中華民國境內無固定營業場所之外國營利事業在臺設立物流中心，委託國內營利事業代其從事輸入、儲存並交付該外國營利事業在國外產製之貨物予國內客戶等交易流程，該國內營利事業核屬所得稅法第 10 條第 2 項第 2 款所稱之營業代理人，應就其代理業務範圍內該外國營利事業之中華民國來源所得，依本法第 73 條第 2 項規定，代為申報繳納營利事業所得稅；上開中華民國來源所得之計算，並准比照本部 87 年 1 月 23 日台財稅第 871924181 號函規定說明三及四規定辦理。」本案遠翔公司函詢某瑞士商（在臺無分支機構）委託自由港區事業從事物流中心業務（進儲、組裝、測試後再行出口或運送至國內買主），依上開規定，該受委託之自由港區事業應屬前開瑞士商之營業代理人，應就其代理業務範圍內該瑞士商之中華民國來源所得，依規定代為申報繳納營利事業所得稅。……。

財政部 721012 台財稅第 37218 號函

在台投標代理人如有代理簽約亦屬營業代理人

國外營利事業委託在臺投標代理人，除在臺參加投標或報價外，如有代理簽約之行為，則該代理人依法須負有共同交付該項貨品或勞務之責任，不論其每年簽約次數之多少，均屬所得稅法第 10 條所稱「營業代理人」，依所得稅法第 73 條第 2 項規定，國外營利事業在中華民國境內有營業代理人者，其中華民國境內之營利事業所得，應由營業代理人負責報繳。

事實上，台灣稅法本身存有對常設機構的定義，其中按營利事業所得稅法第 10 條，我們可以看出相對於 OECD 所定義之常設機構觀念，台灣的定義只強調「固定營業場所」與「營業代理人」的觀念，而未提及常設機構原則中的時間存續問題，也未針對勞務提供所造成的 PE 有所定義。

根據「外國營利事業委託自由港區事業進儲所屬貨物，經組裝、測試後再行出口或送至國內買主，該外國營利事業及自由港區事業之營利事業所得稅課徵疑義乙案」，我們可以更加了解台灣稅法中常設機構觀念。其中財政部 95 年 3 月 2 日台財稅字第 09504500160 號函中，按所得稅法第 10 條第 2 項第 2 款規定：「經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此貨品交付與他人者，為營業代理人。」本案遠翔公司函詢某在臺無分支機構之瑞士商委託自由港區事業從事包含進儲、組裝、測試後再行出口或運送至國內買主之物流中心業務，依上開規定，該受委託之自由港區事業應屬前開瑞士商之營業代理人，應就其代理業務範圍內該瑞士商之中華民國來源所得，依規定代為申報繳納營利事業所得稅。

除此之外，根據財政部721012台財稅第37218號函規定，在台投標代理人如有代理簽約亦屬營業代理人，也因此可能會牽涉到台灣稅法中定義的常設機構概念。在第二個函令，代理人代表投標及簽約，就構成營業代理人，簽約的頻率不影響營業代理人的判斷，從這則函令可觀察，台灣PE重點在於是否被賦予代表外國委任方(principle)共同交付該項貨品或勞務之責任。

貳、我國稅法上「固定營業場所」、「營業代理人」與國際上「常設機構」之差異

PE vs 固定營業場所 / 營業代理人 (電子商務)

Question:

外國營利事業利用網路直接銷售標準化軟體予台灣買受人，消費者可經網路下載安裝於電腦/手機內。何時在臺灣視同有固定營業場所或有營業代理人？

OECD 觀點

- Fixed
Website vs server location?
- At its disposal
If the server is owned vs provided via ISP?
- Business activity
Core function of the business?
- Independency

台灣觀點

- 「固定」場所在台灣嗎？
- 有在台交付「貨品」與他人之代理者嗎？
- 有在台代理之事業接受「訂貨」者嗎？

Let's Think

If there is a fixed place of business/business agent in Taiwan, does it automatically equals to the Foreign Co being subject to Taiwan income taxation?

看到這裡，讀者可能會想到一個基本問題：我國稅法「固定營業場所」、「營業代理人」與國外「常設機構」是否可以化為等號，又或是其中間存有差異，而差異又為何？因此，我們將透過以下案例來了解：

【案例】外國營利事業（以下簡稱A公司）利用網路直接銷售標準化軟體予台灣買受人，消費者可經網路下載安裝於電腦、手機內。則A公司於何種情況下會在臺灣被認定為有固定營業場所或有營業代理人呢？

針對此問題，若以國際上OECD慣用的「常設機構」標準，就會進行以下四點判斷：

1. 固定性與存續性：A公司之網站架設地、伺服器位址在哪裡？
2. 可支配性：A公司之網站伺服器是否為自己所有，或是由網際網路服務提供者所提供？

3. 非屬準備性或輔助性：「利用網路直接銷售標準化軟體」之服務是否為A公司之核心業務？
4. 非屬獨立性：「利用網路直接銷售標準化軟體」之服務是否由A公司獨立提供？

可以明顯看出，此四點判斷即為OECD針對常設機構定義涵蓋的四大元素作為判斷，那如果同樣案例應用台灣稅法規定，將會如何判斷？以下則是台灣稅法會進行的判斷：

1. 在台灣有「固定」的營業場所嗎？
2. 在台灣有交付「貨品」與他人之代理人嗎？
3. 在台灣有代理之事業接受「訂貨」者嗎？

有或無固定營業場所 / 營業代理人之差別

營利事業所得稅法第 41 條

[境內分支機構單獨設帳課稅]

營利事業之總機構在中華民國境外，其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。

稽徵程序：

營利事業所得稅法第 71 條

[結算申報]

納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額…

營利事業所得稅法第 73 條

[非居住者稅款之繳納方式]

在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第八十八條規定之各項所得者，不適用第七十一條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；如有非屬第八十八條規定扣繳範圍之所得，並於該年度所得稅申報期限開始前離境者，應離境前向該管稽徵機關辦理申報，依規定稅率納稅；其於該年度所得稅申報期限內尚未離境者，應於申報期限內依有關規定申報納稅。

在中華民國境內無固定營業場所，而有營業代理人之營利事業，除依第二十五條及第二十六條規定計算所得額，並依規定扣繳所得稅款者外，其營利事業所得稅應由其營業代理人負責，依本法規定向該管稽徵機關申報納稅。

Let's Think

- Fixed place of business / business agent in Taiwan / taxing in Taiwan
- Difference in reporting and filing: withholding vs CIT filing

外國公司在台有固定營業場所之申報

財政部 880120 台財稅第 881896532 號函

外商之國外總機構直接對境內提供勞務其帳簿及成本費用之認定

主旨：核釋總機構在中華民國境外之營利事業，其國外總機構直接對我國客戶在我國境內提供勞務，有關帳簿設置、記載與成本、費用認定疑義。

說明：

- 二、依所得稅法第 41 條規定，營利事業之總機構在中華民國境外，其在中華民國境內設立之分支機構，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。另依本部 76 年 1 月 9 日台財稅第 7575300 號函規定，國外總機構直接對我國客戶在我國境內提供勞務所取得之報酬，屬於該國外營利事業之中華民國來源所得，應由其在華分支機構依法繳納營利事業所得稅。為明確計算外國總機構在我國境內提供勞務之所得及分支機構在台營業之所得，並避免總分支機構間之成本、費用混淆不清，該外國總機構在我國境內之分支機構應設置帳簿，分別記載總機構、分支機構之收入、成本、費用，計算所得額後，再依所得稅法第 71 條規定合併辦理結算申報，依規定累進稅率繳納營利事業所得稅。
- 三、前開國外總機構提供勞務之成本或費用，如有在我國境外發生者，可依本部 86 年 12 月 4 日台財稅第 861924459 號函規定，依國外總公司所在地合格會計師簽證，載有境外成本費用金額內容及其計算分析或分攤方式等資料之國外總公司財務報告，並經我國駐在地使領館或我國政府認許機構之簽證，或外國稅務當局之證明，以憑認定。

而之所以會進行上述的判斷是因為按營利事業所得稅法第41條規定及第73條規定，可了解我國「固定營業場所」與「營業代理人」的概念並非用來判斷誰有課稅權，而是判斷要以何種方式繳稅。

因此，從台灣角度而言，有構成常設機構不代表著必須繳稅，反而是強調必須有台灣來源所得才需要繳稅的觀點，由此可知，這與國際稅法觀點：只要有常設機構就必須繳稅，有很大的不同。簡言之，台灣對於外國營利事業是否課稅的判斷方式，是要先判斷該公司是否有台灣來源所得而決定。接下來，讓我們再來看一則財政部函釋針對「外國公司在台有固定營業場所之申報」之規定，對於台灣稅法規定固定營業場所及營業代理人之意義便會更加清楚：

根據財政部88年1月20日台財稅字第881896532號函針對「外商之國外總機構直接對境內提供勞務其帳簿及成本費用之認定」第2項及第3項函釋內容，我們可以了解外商在台灣境內提供勞務是否需要交稅和如何繳稅。簡言之，可以根據下列的三個步驟進行判斷：

1. 外國公司在台灣有沒有台灣來源所得？
2. 台灣有沒有固定營業場所或營業代理人？
3. 若有，則台灣的固定營業場所或營業代理人要協助該公司申報？

參、外商於臺灣分公司成立前後稅務申報差異

外商於臺灣分公司成立前後稅務申報差異

權利金收入之課稅

臺灣分公司設立前

- 就源辦理扣繳 (at 20%)

臺灣分公司設立後

- 取得之收入由其臺灣分公司合併辦理結算申報 (at 17%)

| | 外國公司 設立臺灣 分公司前 | 外國公司設立臺灣分公司後 | |
|---------------|----------------------|--------------|-----------|
| | | 總公司 | 臺灣 分公司 |
| 權利金 | 100 | 100 | - |
| 臺灣分公司 所得 | NA | - | 50 |
| 合併所得 | NA | 150 | |
| 扣繳稅額 (20%) | 20 | NA | |
| 營所稅率 (17%) | NA | 25.5 | |
| 總稅負 | 20 | 25.5 | |

從前述案例，我們可以發現若外商在台有取得台灣來源所得，很有可能牽涉到需繳納台灣稅負的問題，因此我們應該了解分公司設立前後，外國公司稅務申報上究竟有何不同。以下我們將分別舉權利金及服務費的案例，讓讀者了解外商營利事業之台灣分公司成立前後在稅務申報上之差異：

首先，就權利金收入之課稅為例，臺灣分公司設立前僅能就源辦理扣繳，其中稅率為20%，而臺灣分公司設立後，則可就取得之收入由其臺灣分公司合併辦理結算申報享有稅率17%。

另舉服務費收入之課稅為例，在臺灣分公司設立前亦須就源辦理扣繳，稅率同樣為20%，於臺灣分公司設立後，取得之收入亦得由其臺灣分公司合併辦理結算申報享有稅率為17%。除此之外，於本案例上，若台灣分公司出現損失，便會出現損益相抵之效果，使得設立分公司前後在申報稅負上產生很大的差別。

外商於臺灣分公司成立前後申報差異

服務費收入之課稅

臺灣分公司設立前

- 就源辦理扣繳 (at 20%)

臺灣分公司設立後

- 取得之收入由其臺灣分公司合併辦理結算申報 (at 17%)

| | 外國公司設立臺灣分公司前 | 外國公司設立臺灣分公司後 | |
|------------|--------------|--------------|-------|
| | | 總公司 | 臺灣分公司 |
| 權利金 | 100 | 100 | - |
| 總公司境外費用 | (30) | (30) | |
| 臺灣分公司所得 | NA | - | (17) |
| 合併所得 | NA | 53 | |
| 扣繳稅額 (20%) | 14 | NA | |
| 營所稅率 (17%) | NA | 9 | |
| 總稅負 | 14 | 9 | |

外商於臺灣分公司成立前後申報差異

扣繳完稅

- 基本上是以 gross basis 作為扣繳基礎
- 依據所得類別，有機會主張貢獻度 / 境外成本費用

但是，實務上真的可行嗎？

合併申報，合併計算

- 同樣依據所得類別，有機會主張境外成本費用
- 可達成 net off effect ?

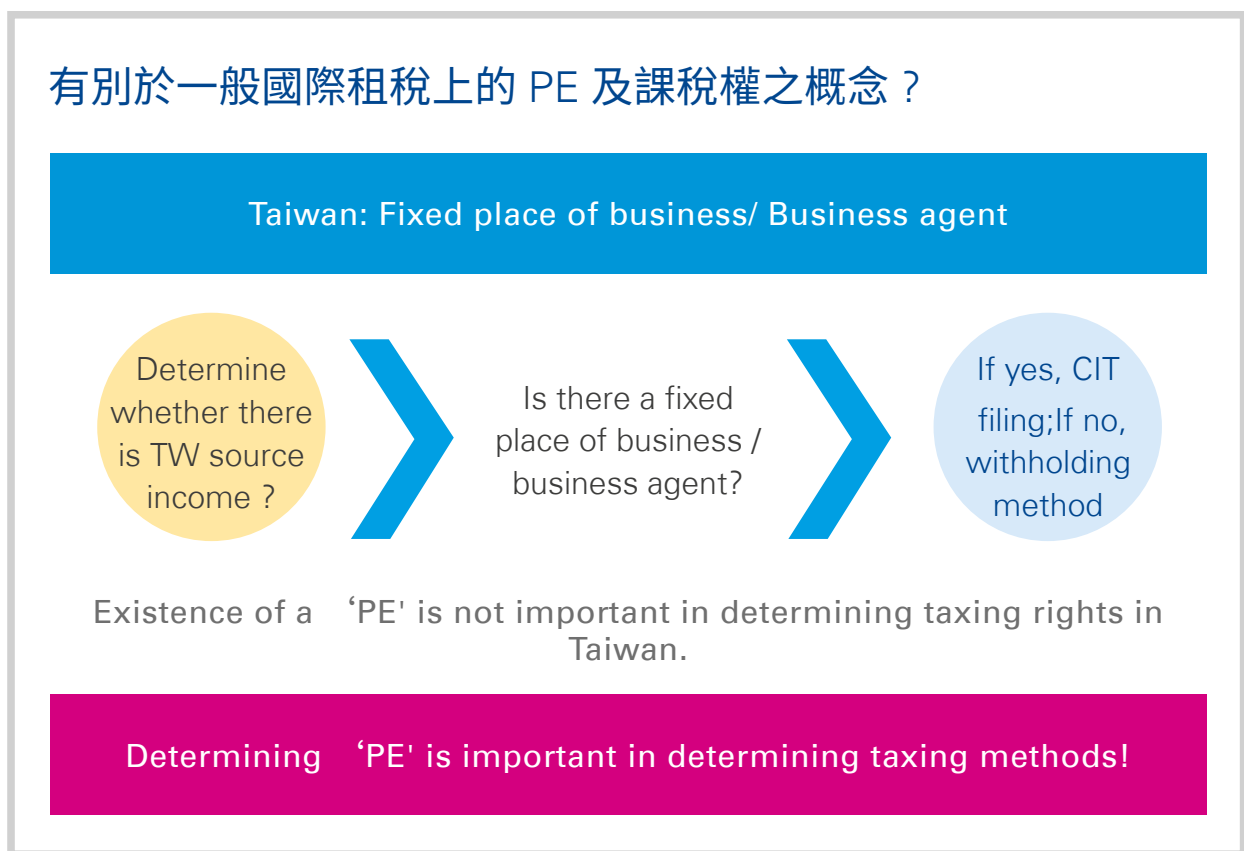
台灣分公司當年度為虧損時

台灣分公司有以前年度累積虧損時

Is it bad to have a PE in Taiwan?

一般而言，扣繳完稅是以收入（毛收益gross basis）作為扣繳基礎，當然也可能出現依照不同所得類別，主張貢獻度、境外成本費用的機會，然而這在實務上舉證上相對困難，因此還是以收入（gross basis）為基礎辦理扣繳；相反地，合併申報同樣可依據所得類別，有機會主張境外成本費用，並可在帳冊完備之前提下，將當年或過去年度的虧損納入計算扣抵，進而減少稅負，因此，實務上如果境外營利事業在台灣有固定營業場所，在申報所得稅上反而較有利。

肆、台灣有別於一般國際租稅上的常設機構及課稅權之概念？



在現行台灣所得稅法的規範下，外國公司在台灣是否有所得稅負的先決問題是，此外國公司是否有獲得台灣來源所得？如果答案為是，那外國公司是否有台灣所得稅法上的PE常設機構只會影響外國公司納稅的申報及計算方式，而非決定台灣是否有課稅權的關鍵。

有別於一般國際租稅上的 PE 及課稅權之概念？

但是台灣還有所得基本稅額條例：

第三條 - 免繳所得稅之營利事業或個人

營利事業或個人除符合下列各款規定之一者外，應依本條例規定繳納所得稅：

- 一、獨資或合夥組織之營利事業。
- 二、所得稅法第四條第一項第十三款規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體。
- 三、所得稅法第四條第一項第十四款規定之消費合作社。
- 四、所得稅法第四條第一項第十九款規定之各級政府公有事業。
- 五、所得稅法第七十三條第一項規定之非中華民國境內居住之個人或在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業。
- 六、依所得稅法第七十五條第二項規定辦理清算申報或同條第六項所定經宣告破產之營利事業。……

第七條 - 應計入營利事業基本所得額之項目及其計算規定

營利事業之基本所得額，為依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計下列各款所得額後之合計數：

- 一、依所得稅法第四條之一及第四條之二規定停止課徵所得稅之所得額。……



Similar to OECD concept of taxing rights allocated to the PE?

在本章節第二項「貳」中，我們發現到台灣稅法上有固定營業場所與營業代理人之相關規定，看似類似一般國際租稅中常設機構之概念，但並非規定的很完全。針對台灣的課稅方式，我們必須決定該國外公司是否含台灣來源所得，再進一步了解該公司在台灣是否有固定營業場所或是營業代理人，由於有或沒有將會影響到其稅負的申報方式。如同前面章節所述，台灣稅法規定下的常設機構的判斷是為了決定課稅的方式，而不是決定要不要在台灣繳稅，這與國際租稅概念上有很大的不同。

然而針對外國公司若在台灣境內構成常設機構是否須繳納稅負，台灣仍有其他稅法加以規定，按台灣所得基本稅額條例第3條第1項第5款及第7條第1項第1款規定，使得在台有常設機構的外國營利事業對台灣而言就有課稅權，因此，若考量到所得基本稅額條例之規定，在台灣構成常設機構之狀況也不全然能夠節省稅負。

舉例而言，外國營利事業在台灣如無固定營業場所或營業代理人時而有出售有價證券的利得時，則不需在台灣繳納所得稅；然如有固定營業場所或營業代理人，其出賣台灣公司之有價證券之利得，依據所得稅法證券交易所稅及所得基本稅額條例之規定，即可能需要在台灣繳納所得稅。由此可見，台灣稅法規定與OECD常設機構及課稅權之概念雖然沒有完全接軌，具體情況仍需個案判斷。

伍、案例討論：外國公司賣台灣公司之有價證券利得，需在臺灣繳所得稅嗎？

台灣所得基本稅額條例與 OECD 的 PE 及課稅權之概念接軌了嗎？

證券交易所稅 & 所得基本稅額

外國公司在台灣有固定營業場所或營業代理人之營利事業，賣台灣公司之有價證券之利得，可能需要在臺灣繳所得稅。

外國公司賣台灣公司之有價證券利得，需在臺灣繳所得稅嗎？

| 在台灣有沒有固定營業場所或營業代理人？ | 外國公司賣台灣公司之有價證券利得，需在臺灣繳所得稅嗎？ |
|---------------------|-----------------------------|
| 有 | 可能需要在臺灣繳所得稅 (AMT) |
| 無 | 無 |

Let's Think

- It is a PE's attributable business profits that are subject to local CIT, should the relevant capital gains derived from sale of shares also be attributed to the PE?
- If there is a tax treaty in place, any difference in Taiwan taxation treatment?
- Is the above domestic law aligned with OECD concepts?

外國公司賣台灣公司之有價證券利得，需在臺灣繳所得稅嗎？

財政部 950817 台財稅字第 09500367140 號令

境外外國機構投資人買賣國內有價證券適用基本稅額條例課稅釋疑

- 一、境外外國機構投資人依華僑及外國人投資證券管理辦法規定買賣國內有價證券，如投資策略係由該境外外國機構投資人決定，國內證券商或其他受託買賣機構僅係接受該境外外國機構投資人之指示買賣國內有價證券，而保管機構僅接受該境外外國機構投資人委託辦理有關證券投資之款券保管、交易確認及買賣交割事宜者，該國內證券商、受託買賣機構或保管機構，尚不構成其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人。該境外外國機構投資人如在中華民國境內無其他固定營業場所或營業代理人，其買賣國內有價證券之所得，依據所得基本稅額條例第 3 條第 1 項第 5 款規定，免繳納所得基本稅額。
- 二、總機構在中華民國境外，而在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人，該總機構於境外募集不特定多數大眾之資金成立基金，並登記為基金型態之境外外國機構投資人，依法買賣國內有價證券之所得，非屬該總機構之所得部分，免由其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人併計申報繳納所得基本稅額。
- 三、總機構在中華民國境外，而在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人，該總機構登記為非基金型態之境外外國機構投資人，依法買賣國內有價證券之所得，應由其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人依據所得基本稅額條例之規定，併計申報繳納所得基本稅額。但該總機構買賣國內有價證券之資金，屬來自該總機構於中華民國境外與客戶簽訂委託買賣、代客操作、信託契約或以其他方式所取得非屬總機構之資金部分，買賣國內有價證券之損益，非屬該總機構之損益，免由其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人併計申報繳納所得基本稅額。…

上述我們已經有討論到外國公司賣台灣公司之有價證券利得，是否需在臺灣繳所得稅的問題，而我們知道這必須以該外國公司在台灣是否設有固定營業場所或營業代理人之營利事業加以判斷，其中若設有固定營業場所或營業代理人，則可能需在臺灣依基本所得稅額條例繳稅。而這個觀念導致了當時最低稅負制（Alternative Minimum Tax, AMT）欲引入台灣時所產生之爭議，爭議點來自台灣資本市場之所以吸引外資的其一原因，因為台灣針對資本利得給予免稅，然而當時許多外資擔心一旦AMT的引入，會讓它們在台灣構成常設機構而須被課徵稅負。

而以下則是處理當時引發之爭議的釋疑：

根據財政部95年8月17日台財稅字第09500367140號令以：「境外外國機構投資人買賣國內有價證券適用基本稅額條例課稅釋疑」第1項規定，因為這些國內券商與保管機構都屬於獨立機構（independence agent），亦即專門處理上述業務之機構，因此不被視為該外資的營業代理人。

而根據同函令第2項規定，特別區分這些外資投資之目的為何，因為這會影響該筆投資收益是否會被我國課稅，其中一方面有可能是為了自己公司之損益進行投資，即利用公司剩餘資金來投資於一些特定產業，另一方面也可能是為了公司背後的投資人或是委託人進行交易，而在後者這種情況下，有點類似基金的概念，因為基金較被視為一種導管，意即所謂非實際課稅主體、非真正之受益人。以基金概念而言，由於實際受益人為買賣基金的當事人，因此推論可知，針對公司背後的投資人或是委託人進行交易的該種投資行為將不會被視為適用AMT課稅的主體。除此之外，同函令第3項規定，當外國公司接受國外客戶委託以外資身份來台進行投資，而投資損益完全歸屬於國外客戶並非該公司所有時，則也會被排除在AMT的規範下。

外國機構經由國內證券商買賣國內有價證券是否構成在國內有營業代理人？

案例：

外國機構投資人經由國內證券商或其他受託買賣機構或保管機構買賣國內有價證券

Let's Think

- 國內證券商、受託買賣機構或保管機構，是否構成境外外國機構投資人，於中華民國境內之固定營業場所或營業代理人？
- What if it is a foreign bank with a Taiwan branch?

外國機構買賣國內有價證券與台灣 PE 是否相關？

案例：

外國機構投資人在台灣有PE並有證券利得，AMT的稅務申報與台灣PE的參與程度有關連嗎？

Let's Think

- 外國機構投資人的態樣會影響是否須申報 AMT?
基金 vs 非基金？為何有差？
- 與台灣 PE 參與程度有無關聯？
- Would there be any difference if the particular foreign country has a tax treaty with Taiwan?

由上述案例與其解釋函令中針對外國機構經由國內證券商買賣國內有價證券是否構成在國內有營業代理人？我們可以得出答案為不構成。

從租稅協定的觀點看的時候

駐英國台北代表處與駐台北英國貿易文化辦事處避免所得稅及財產交易所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定

第十三條 財產交易所得

- 一、一方領域之居住者轉讓他方領域內之合於第六條所稱不動產而取得之利得，他方領域得予課稅。
- 二、一方領域居住者轉讓下列財產所取得之利得，他方領域得予課稅：
 - (一) 股份（不含公開上市之股份）：其全部或大部分之價值直接或間接來自於他方領域內之不動產。
 - (二) 合夥組織或信託之權益：其財產主要為位於他方領域之不動產或前款規定之股份。
- 三、一方領域之企業轉讓其於他方領域內常設機構資產中之動產而取得之利得，或一方領域之居住者轉讓其於他方領域執行業務固定處所之動產而取得之利得，包括轉讓該常設機構（單獨或連同整個企業）或固定處所而取得之利得，他方領域得予課稅。
- 四、一方領域之居住者轉讓該一方企業所經營之國際運輸業務之船舶或航空器，或附屬於該等船舶或航空器營運之動產而取得之利得，僅由該領域課稅。
- 五、轉讓前四項以外之任何財產而取得之利得，僅由該轉讓人為居住者之領域課稅。
- 六、一方領域依其法律規定，對他方領域之個人居住者於財產轉讓前六年間曾為該一方領域之居住者，所轉讓任何財產之財產交易所得之課稅，不受前項規定影響。……

從租稅協定的角度，外國公司是否會有AMT，其資本利得與台灣PE的關聯是有影響的

讀到這裡，讀者應該對於外國公司賣台灣公司之有價證券利得，是否需在臺灣繳所得稅這項問題有了基本的了解，然而我們可以繼續把該問題的各项情況推演下去，這裡，我們將繼續討論的是從租稅協定的角度，當外國機構投資人在台灣存有常設機構並有證券利得，AMT的稅務申報與台灣常設機構的參與程度是否存有關聯？而該問題的答案將取決於適用以下兩種方式中的哪一種判定做決定：其一，依照是否有透過台灣的常設機構賺得收益而決定是否需要來台灣繳稅，其二，只要外國公司在台灣構成常設機構，而不討論這些收益是否產生於該常設機構的情況下，皆需繳稅。

最後，我們將再次藉由該案例依照下列情況來討論：若外國公司之總公司國家與台灣有租稅協定，上述情況將會有所不同嗎？我們將舉台灣與英國間的租稅協定來說明，根據「駐英國台北代表處與駐台北英國貿易文化辦事處避免所得稅及財產交易所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定」中第13條財產交易所得中第2項第1款、第3項與第5項規定，為方便理解，我們將協定中所述之他方視為台灣，便會得出若財產利得直接或間接來自於台灣領域內之不動產，則台灣將可對財產利得課稅，同樣地，第3項中也明確說明若資本利得來自於在台灣構成之常設機構，台灣亦可課稅。比較特別的是，第5項則規範前4項以外的財產交易所得，只有該轉讓人為居住者之領域得以課稅，若依照我們的設定，意思是這種情況下將只有英國可以課稅。因此從租稅協定角度而言，外國公司的資本利得和其台灣常設機構之關係將影響到該外國公司是否會產生AMT，簡言之，若資本利得不產生於台灣的常設機構，則台灣將沒有課稅的權利。

第二節 子公司與分公司之跨國稅務及投資架構探討

General: 跨國投資基本考量

進入階段

- 當地投資環境、投資法規
- 投資架構 (直接 vs 間接)
- 設立公司型態 (子、分公司 etc)

運營階段

- 當地課稅方式 (基本稅種、稅率)
- 有無租稅優惠、有無租稅協定可適用
- 利潤 / 盈餘匯回母公司之稅負

退場階段

- 稅負考量 (資本利得稅、間接稅等)
- 退場彈性

在對於國際租稅課稅權及常設機構有了基本概念之後，接下來再帶讀者了解投資架構之研討，也就是跨國公司如何因應國際租稅環境及租稅協定，藉以達成降低租稅負擔的目標。

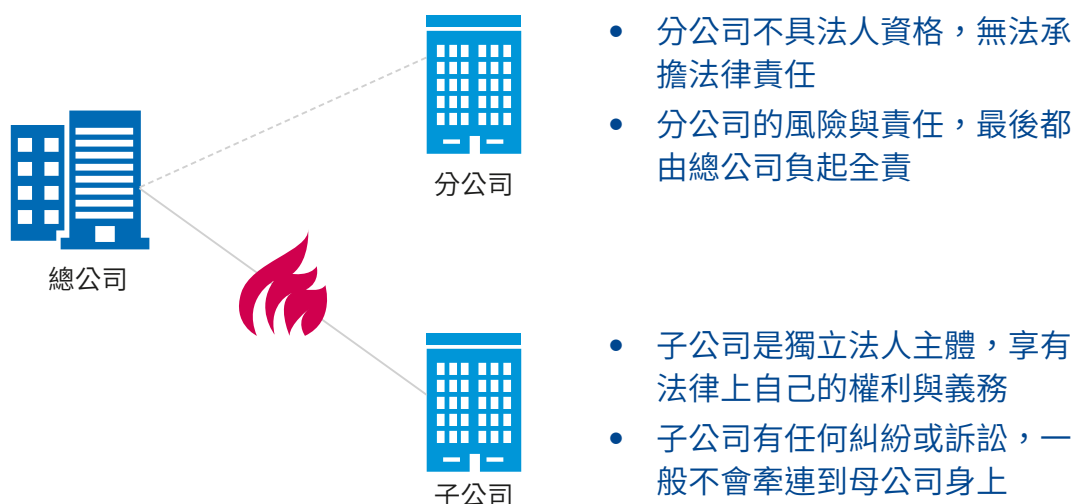
第一項、跨國投資基本考量

基本上，跨國公司在進行某單一市場之投資前，會分為以下不同階段進行考量：

- 1. 進入階段：**包含當地的投資環境、投資法規，選擇運用何種投資架構，例如直接或間接投資，及設立何種公司型態，例如子公司或分公司等。
- 2. 營運階段：**需考量當地課稅方式（基本稅種、稅率），有無租稅優惠、有無租稅協定可適用，亦須了解利潤及盈餘匯回母公司之稅負會產生的影響。
- 3. 退場階段：**了解退場是否會因為當時設立的架構形式有不同的稅負考量，例如資本利得稅及間接稅等，另外還包括退場彈性之考量等。

第二項、外商對台投資情況下臺灣子、分公司稅負差異

General: 子、分公司法律上的主要差異



Question:

如果投資於高風險國家投資，你會選擇以哪種公司形態進行投資？

由前述可知跨國公司在進入階段時，會依照投資國家的風險、投資的領域風險、法規規定綜合考量選擇設立何種形式的分支機構，因此我們先來簡單介紹在法律上子公司與分公司的主要差異。

首先，在法律上，分公司不具法人資格，無法承擔法律責任，因此分公司的風險與責任，最後都將由總公司負起全責。而子公司在法律上則屬獨立法人主體，享有法律上自身的權利與義務，因此當子公司發生任何糾紛或訴訟時，一般不會牽連到母公司身上。由此可知，這兩種型態的分支機構存在很大的法律責任。

壹、子、分公司於法律定義上的主要差異與其對稅負產生之影響

Inbound: 台灣子、分公司的主要稅制差異

| | 分公司 Branch | 子公司 Company |
|-----------------|--|--|
| 課稅範圍 | 中華民國來源所得 | 全球來源所得 |
| 當年度盈餘 | <ul style="list-style-type: none"> 台灣需課稅 稅率: 17% | <ul style="list-style-type: none"> 台灣需課稅 稅率: 17% |
| 稅後盈餘匯出/ 股利分配 | 台灣無須課稅 | 台灣股利扣繳稅 (20%, if no tax treaty) |
| 未分配盈餘稅 | NA | 10% |

Questions:

1. Which entity type is more tax efficient?
2. Why do we still see companies being set up in Taiwan?

→ Shareholding relationship

從台灣稅制方面，主要分公司與子公司的差異在於課稅範圍不同，並且子公司在股利分配的部分有20%股利扣繳及10%未分配盈餘的適用。

Inbound: 台灣子、分公司的主要稅制差異

外商在我國境內分公司之盈餘課稅釋疑

主旨：外國公司在我國設立之分公司，係總公司之分支機構，其在我國境內之盈餘應屬總公司盈餘之一部分，除依所得稅法第3條第3項規定，就其在我國境內之盈餘繳納營利事業所得稅外，尚無盈餘分配問題。至分公司之盈餘與總公司合併計算盈虧後，經股東會決議分配予股東，係屬總公司應否辦理扣繳所得稅之問題，在我國境內之分公司應毋庸扣繳稅款。…

所得稅法

第六十六條之九（未分配盈餘之課稅）

自八十七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅。前項所稱未分配盈餘，自九十四年度起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除下列各款後之餘額：…

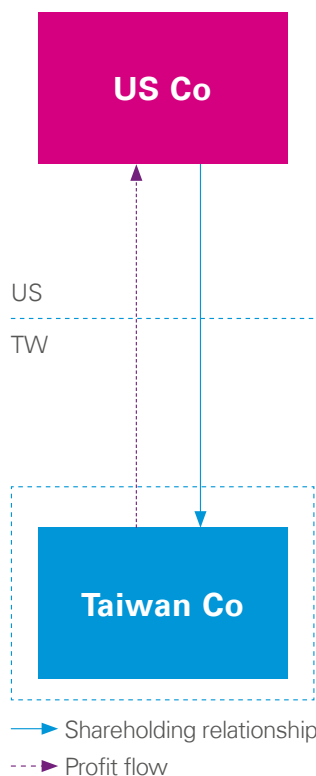
- 一、（刪除）
- 二、彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。

第七十三條之二（非居住者原則上無稅額扣抵之適用）

非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用第三條之一規定。但獲配股利總額或盈餘總額所含稅額，其屬依第六十六條之九規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納之稅額，得以該稅額之半數抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。

因此，從稅負的角度而言，設立分公司同樣繳17%所得稅，但是沒有盈餘匯回扣繳稅及10%未分配盈餘稅的負擔，是較有稅效果的投資架構。

Inbound: 台灣子、分公司的主要稅制差異



| | 分公司 Branch | 子公司 Company | |
|-----------------|---------------|-------------|---------------|
| | | 當年度盈餘 分配 | 當年度盈餘 延後分配 |
| 稅前盈餘 | 100 | 100 | 100 |
| 台灣營所稅 (17%) | (17) | (17) | (17) |
| 稅後盈餘 | 83 | 83 | 83 |
| 未分配盈餘 (10%) | NA | NA | (8.3)* |
| 股利扣繳稅額 (20%) | (0) | (16.6) | (10.79)** |
| 淨分配數 | 83 | 66.4 | 63.91 |
| 總稅負 | 17 | 33.6 | 36.09 |

* 當年度盈餘若未分配，將根據所得稅法 66-9 規定，減除可減除項目後，課徵 10% 未分配盈餘稅，並依所得稅法 73-2，於以後年度實際分配時，得以該稅額之半數抵繳應扣繳稅額。
** Taking 50% of surtax credit into consideration

Question

如單從TW總稅負考量，分公司稅負較低，但為何多數外商仍偏好設立子公司？

接下來，我們將由下列假設來讓讀者明白選定不同型態的分支機構對於稅負將會有什麼影響：假設稅前盈餘為100元，分公司僅需要繳納17元之營利事業所得稅，但若是設立子公司，不但股利匯回須扣繳20%，當年度盈餘未分配的部分還需加徵10%針對未分配盈餘的稅額，比較之下，設立分公司顯然較為省稅，然而，讀者也許會發現實際上外商仍偏好設立子公司大於分公司，而這究竟是什麼原因呢？

我們若從單純考慮稅負的條件上來說，設立分公司比較好，但分公司不具法人資格，其風險與責任，最後都由總公司負擔全責，就營運風險的觀點而言，因此設立子公司較能控管曝險程度，另外，若從國外稅法上看，很可能因為害怕在台灣設立分公司會導致被認定有常設機構之創設，而不選擇在台灣設立分公司，寧可選擇設立子公司，當然有時候還需考量到公司的政策與其他營運面，才能決定設立分公司還是子公司較佳。

貳、外商常見稅務議題：國外總公司管理費用分攤

外商常見稅務議題 - 國外總公司管理費用分攤

營利事業所得稅查核準則第 70 條 (節錄)

中華民國境內之外國分公司，分攤其國外總公司或區域總部之管理費用，經查符合規定者，應予核實認定：

- 一、總公司或其區域總部不對外營業而另設有營業部門，其營業部門應與各地分公司共同分攤總公司或區域總部非營業部門之管理費用。
- 二、總公司或其區域總部之管理費用未攤計入分公司之進貨成本、總公司或區域總部供應分公司營業所用之資金，未由分公司計付利息。

前項分攤管理費用之計算，應以總公司或區域總部所屬各營業部門與各分支營業機構之營業收入百分比，為計算分攤標準。其有特殊情形者，得申報該管稽徵機關核准，採用其他合理分攤標準。

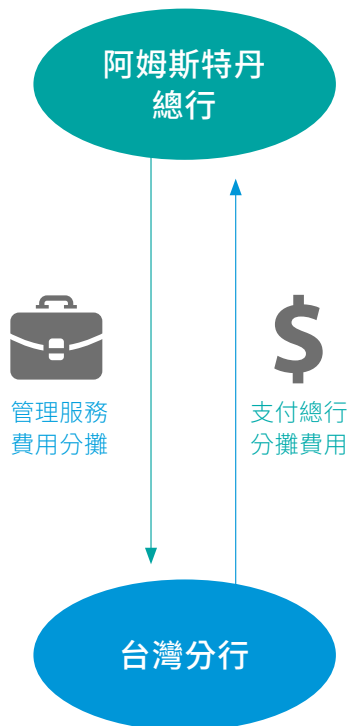
常見的稅務爭議

- 何謂「管理費用」？
- 何謂「其他合理分攤標準」？
- What about subsidiaries?

在討論外商在台設立子公司或分公司對於稅負的影響後，外商對台投資情況下常碰到的問題就是選擇分支機構的型態對於本國境內之分支機構面臨國外總公司管理費用將如何分攤，而該議題之所以會產生，是因為設立分公司後，由於分公司通常會接受總公司之管理後勤的支援，而必須給付管理費用予總公司，這時將會產生該費用將如何分攤，連帶影響到稅負的課徵多寡。

按營利事業所得稅查核準則第70條規定，國外總機構分攤管理費用予台灣分支機構時，管理費用可認為稅法上得扣除之費用扣除，在實際案例上常會碰到以下稅務爭議，例如，何謂「管理費用」？何謂「其他合理分攤標準」？「子公司」是否能分攤？

Inbound: 台灣子、分公司的主要稅制差異



Background

阿姆斯特丹總行設有全球管理支援部門，為全球個別業務單位（如企業金融業務）之營運所需，分別提供全球各分行相關業務別（如企業金融業務），管理工作及服務支援，並收取服務費用。服務內容包括

- 全球資本市場項下之組織管理、資本市場管理、電子商務管理；
- 放款商品項下之放款商品管理；
- 技術、營運及設備服務項下之管理及控制及其他管理工作

台灣分行根據所分攤之費用金額，匯入總行帳戶

法院認為，所稱「管理費用」係指企業由于一般管理上之需要，經常不可避免或應有之各項費用支出，其與特定職能之製造費用、推銷費用及財務費等有別，一般之管理費用包括：高級職員及管理部門薪資、旅費、維持費、法律費、會計師費、生財器具折舊、文具用品、電話電報費、郵費、水電燈炭、稅捐、保險費及會費等。總行所分攤之費用係屬具有特定職能之推銷費用及財務費用，非屬「管理費用」，自不得分攤

國外總公司管理服務費用分攤案例

何謂「管理費用」？

「管理費用」係指企業由于一般管理上之需要，經常不可避免或應有之各項費用支出
所以下面這些項目，是管理費用嗎？

- 全球資本市場項下之組織管理、資本市場管理、電子商務管理；
 - 放款商品項下之放款商品管理；
 - 技術、營運及設備服務項下之管理及控制及其他管理工作
- Relating to products ?
The costs is incurred for marketing purpose ?

何謂「其他合理分攤標準」？

- 被分攤的費用性質 vs Allocation keys 的關聯性
- 是否符合 TP rules ?
- 是否能真實反映真實損益？

外商常見稅務議題 - 國外總公司管理費用分攤

營利事業所得稅查核準則第 70 條 (節錄)

中華民國境內之外國分公司依前二項規定，分攤國外總公司或區域總部管理費用者，應由該分公司辦理當年度所得稅結算申報時，提供國外總公司或區域總部所在地合格會計師簽證，載有國外總公司或區域總部全部營業收入及總公司或區域總部管理費用金額之國外總公司或區域總部財務報告，並經我國駐在地使領館或我國政府認許機構之驗證，或外國稅務當局之證明。但經核准採用其他分攤標準者，其所提供之國外總公司或區域總部財務報告，應另載明分攤標準內容、分攤計算方式及總公司或區域總部所屬各營業部門與各分支營業機構之分攤金額等資料。

前項國外總公司或區域總部財務報告未載明其管理費用金額、分攤標準內容、分攤計算方式及相關金額等資料者，應另提供國外總公司或區域總部所在地會計師查核簽證，載有該等資料之查核報告。...

常見的稅務爭議

- 是指財報嗎？
- 有一定的格式？

讓我們來看一個國外總公司管理服務費用分攤的案例來更加了解實際的應用：

【案例】總公司設於阿姆斯特丹的某家銀行，服務內容包括：全球資本市場項下之組織管理、資本市場管理、電子商務管理，放款商品項下之放款商品管理，及技術、營運及設備服務項下之管理及控制及其他管理工作。台灣分行根據所分攤之費用金額，將費用匯入總行帳戶。

而在這些是否為管理費用的認定上，法院認為：「所稱『管理費用』，係指企業由於一般管理上之需要，經常不可避免或應有之各項費用支出，其與特定職能之製造費用、推銷費用及財務費等有別。總行所分攤之費用係屬具有特定職能之推銷費用及財務費用，非屬「管理費用」，自不得分攤。」除此之外，稅法也允許公司申請其他分攤方法，從實務上看，所謂「其他合理分攤標準」包括需要去證明被分攤的費用性質與分攤基準間的關係、分攤是否符合移轉訂價標準及是否能真實反映損益情形，才能被當地稅局認定營利事業所提出之分攤標準是合理的。由此可知，分攤標準跟營運上存有很大的關係，有時甚至需要其他文件來佐證分攤標準是合理的。

第三項、在台商赴外國投資之情況下，臺灣就海外子、分公司的主要稅制差異

Outbound:
臺灣就海外子、分公司的主要稅制差異

| | 分公司 Branch | 子公司 Company |
|--------|--|---|
| 當年度盈餘 | <ul style="list-style-type: none"> 台灣需課稅 稅率: 17% | <ul style="list-style-type: none"> 台灣待海外子公司股利分配時才需課稅 (but indirectly taxed via undistributed surtax of 10%) 稅率: 17% |
| 國外稅額扣抵 | 適用，含當地所得稅 (有上限) | 適用，限當地股利扣繳稅款 (有上限)，不含當地所得稅 |

Questions:
1.Which entity type is more tax efficient?
2.What about if the foreign branch or company makes a loss?

→ Shareholding relationship

於本節第二項中，我們討論到外商對台投資選用不同分支機構型態在稅負上會產生的差異，此時，讀者一定也會好奇，若是台商赴國外投資的情況下，則於國外設立不同形式的分支機構，將會在稅負上產生何種影響？因此以下的段落將針對此情況作為說明：

與外商來台投資相同，在台商赴外國投資之情況下，同樣需考慮投資國家當地的稅率、設立子公司或是分公司對稅負的影響，以及盈餘匯回時台灣針對國外已繳納的稅負是否得扣抵，意即在外國所得已繳納外國稅負的情況下，有可能因為於本國再次納入課稅所得，而形成雙重課稅及稅負成本增加的問題。詳言之，台商若在海外設立分公司，當年度盈餘需併入總公司所得申報納稅，但在分公司當地若已繳納所得稅，將得在台灣稅額之上限範圍內扣抵；反之，台商如係在海外設立子公司，則一般情形下僅在子公司股利分配予台灣母公司之情形下，才需要課稅（但需另就當年度未分配盈餘課徵10%之未分配盈餘稅），而在國外已繳納之股利所含稅額亦可在台灣稅額之上限範圍內扣抵。讀到這裡，讀者可能產生究竟台商應在海外設立分公司或子公司的疑惑，為此，我們以下列的例子作說明：

Outbound: 台灣就海外子、分公司在稅賦上的差異 (釋例)

| | Foreign Branch | Subsidiary | |
|---------------|----------------|---------------|---------------|
| | HK | US | HK |
| 稅前盈餘 | 100 | 100 | 100 |
| 當地所得稅 | (16.5) | (35) | (16.5) |
| 稅後盈餘 | 83.5 | 65 | 83.5 |
| 當地分公司盈餘分配稅 | NA | (19.5)* | NA |
| 當地股利扣繳稅 | NA | NA | (0) |
| 當地負擔稅負 | (16.5) | (54.5) | (16.5) |
| 台灣營所稅 (17%) | (17) | (17) | (17) |
| 外國稅額扣抵 | 16.5 | 54.5 | 0 |
| 台灣負擔稅負 | 0.5 | 0 | (14.2) |
| 總稅負 | (17) | (54.5) | (30.7) |

— Shareholding relationship
 - - - Profit flow

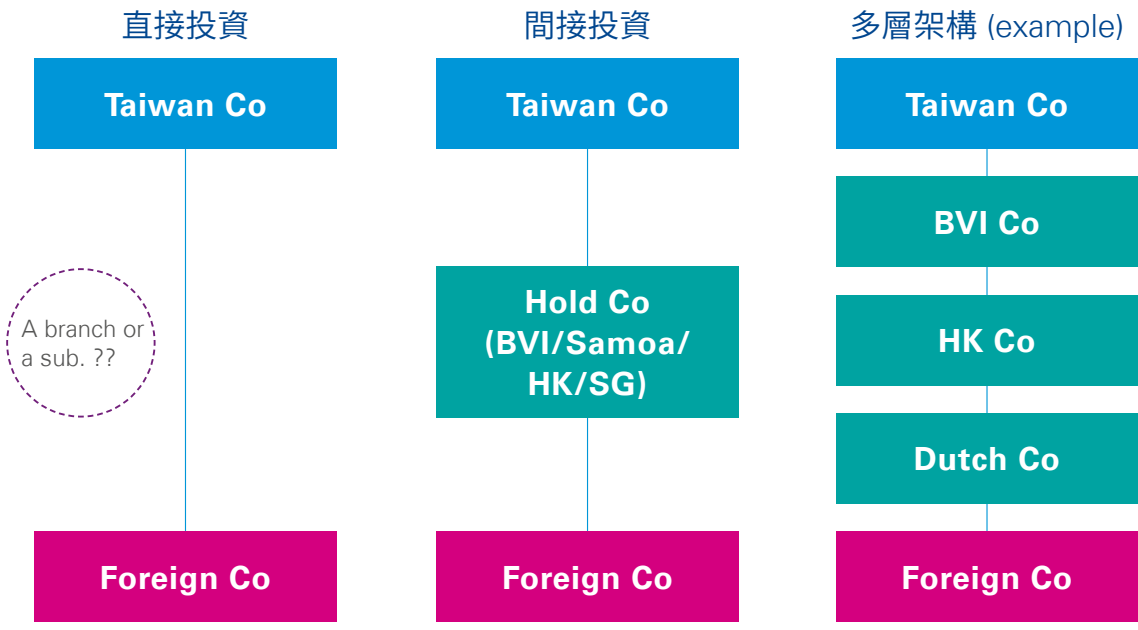
But... Subsidiaries can choose not to pay out dividends... tax deferral / timing difference?

*US Branch Profit Tax: 30%

假設台灣公司分別在香港與美國設立分公司，亦在香港設立子公司，就分公司而言，由於香港所得稅低於台灣，因此在考慮國外稅額扣抵後，台灣最多僅需繳納17%之所得稅；反之，由於美國所得稅較高，導致在美國繳納的稅捐無法完全做為國外稅額扣抵，因此總稅負較高，因此針對在香港與美國設立分公司的比較，可以得出在香港設立分公司將享有較低的稅負。

至於若將比較基礎建立在香港所設立的分公司與子公司上，以香港子公司的稅負而言，台灣母公司取得香港匯回之稅後盈餘（股利）後需繳納17%之所得稅，加計在香港已繳納之所得稅，總稅負將顯著高於在香港設立分公司之情形。因此，香港子公司可能就會考量不匯回盈餘來管理稅負。

Outbound: 常見的臺灣跨國投資架構



Questions:
1. Do you think under the current anti-tax avoidance trend, investing through tax heaven/paper companies is still workable?
2. What entity type would you prefer to set up for the foreign Co? Branch or Sub?

當然，除了考量上述所說分支機構的設立地點外，台商企業還可以考量運用直接、間接、或使用多層架構的方式進行投資，而不同的投資架構在稅負上可想而知會有不同的效果，例如在間接投資或多層架構下，通常中間層的控股公司會設在英屬維京群島、薩摩亞、香港、新加坡等，去透過多層架構就有越多的稅務管理空間，我們以下列的例子說明：

第四項、分公司及子公司的投資退場機制

Exits: 子、分公司的選擇 - 投資退場考量

| 分公司 | 子公司 |
|-----------|------------|
| 較無彈性，出售資產 | 可考慮出售資產或股權 |

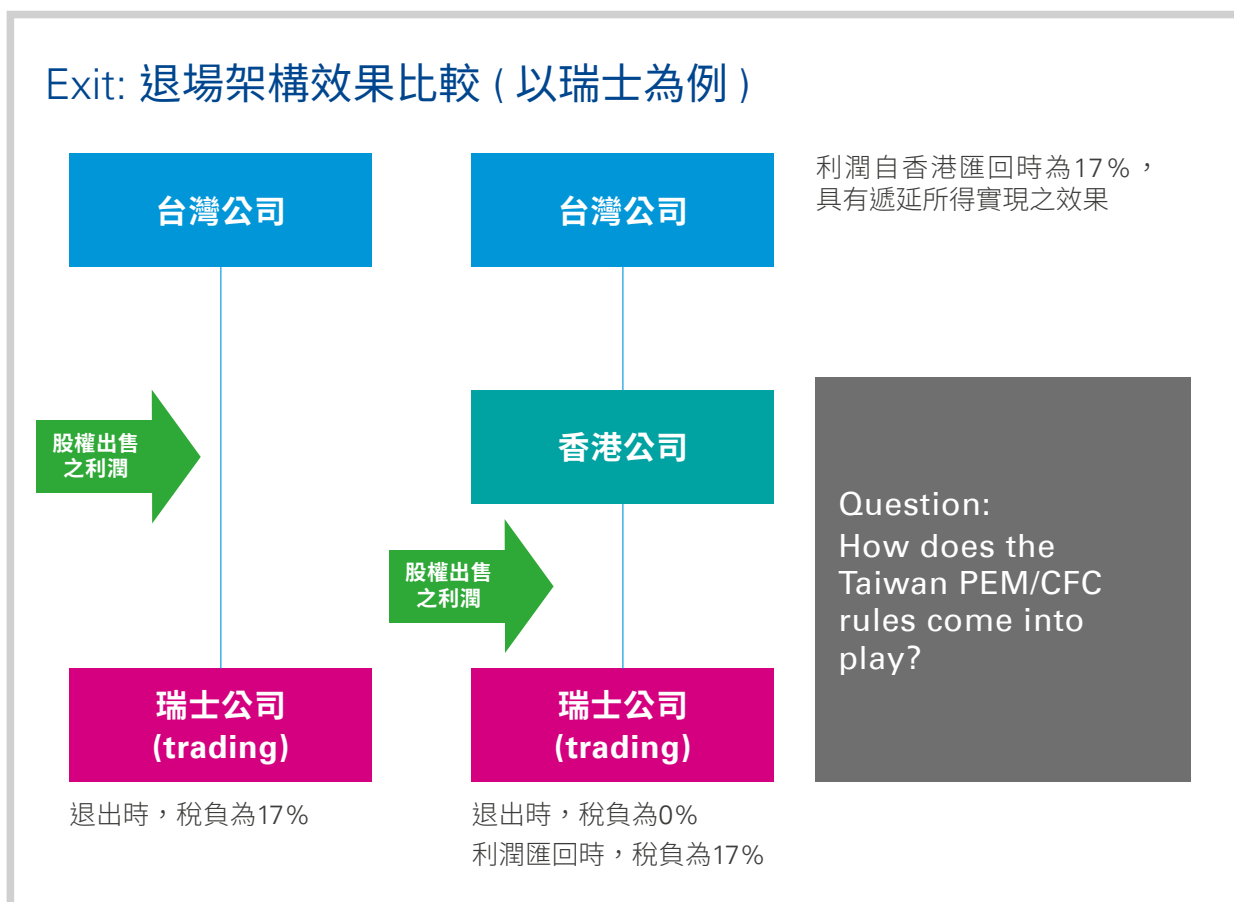
稅務考量

- Branch: Sale of assets local income tax, HQ's income tax (FTC), VAT/GST, other transfer taxes etc
- Company (subsidiary)
 - Sale company's assets then liquidate local income tax/VAT/GST/transfer taxes, parent company's income tax (FTC, return of capital etc) etc
 - Sale of the company's shares local capital gains (direct/indirect, if any), parent company's income tax, transfer taxes etc

Questions:

- 1.What about multi-layers investment structures?
- 2.What other tax considerations can you think of?

最後讓我們談談分公司與子公司的退場機制，也就是撤資的考量下，設立分公司與子公司各有何優劣？基本上，分公司因為不屬獨立法律個體，其退場機制較無彈性，如採取出售資產的方式，也會產生龐大的稅務影響，例如直接稅（所得稅）、間接稅（營業稅、土地增值稅、印花稅）等。反之，如設立子公司，則可以考慮出售資產或股權，規畫上則主要需注意各國對於資本利得的課稅方式。以下我們將以案例來討論不同投資架構在退場時的稅負效果：



【案例】 退場架構效果比較—以瑞士為例

台灣公司直接投資瑞士公司，則退場時，股權出售之利潤直接回到台灣課徵17%的所得稅，若中間有再架一層結構，則瑞士公司的盈餘可停留在香港，而暫時不匯回台灣，稅負為0%，使得利潤自香港匯回時再課徵17%的所得稅，具有遞延所得稅實現之效果。

同樣的，讀者必須注意未來的反避稅機制CFC、PEM，正式施行後，重新評估相關可能帶來不同稅負影響，不容小覷。

第三節 外國稅額扣抵法

前面章節我們有討論到，無論是外商在本國投資，亦或是台商至國外進行投資，都有可能發生重複課稅的問題，而針對此問題，相信讀者一定會好奇究竟重複課稅是如何造成的，是否有相關規定與方式可以解決。

第一項、重複課稅定義與其解決方式

何時會造成重複課稅？

課稅權基礎及範圍

稅務居民

- 個人 – 來源所得課稅 + AMT (海外所得)
- 法人 – 全球所得課稅

非稅務居民 – 來源所得課稅

What is double taxation ?

何時會造成重複課稅？

When will double taxation occur ?

- 居住地與來源地 overlap
- 居住地之 overlap (dual residence)
- 來源地之 overlap

是什麼意思？

Can you think of an example ?

What is the impacts ?

壹、何時會造成重複課稅？

欲了解重複課稅的問題，首先要了解為何會造成重複課稅，而以下三種情況則是發生重複課稅的主因：

1. 居住地與來源地重疊：意即當居住國和課稅國其中有相互重疊。舉例而言，由於美國公司到台灣執行許多活動而取得不少台灣來源收入，則台灣需要針對這筆收入課稅，同時，美國也會要針對這筆收入課稅。
2. 居住地之重疊 (dual residence)：舉例而言，一美國人來台灣工作共停留超過183天，使得其成為台灣稅法上定義之台灣居民，使得其需繳納台灣所得稅，又因為其本身為美國人，同時須繳納美國稅負。
3. 所得來源地之重疊：亦即許多國家對於同樣的所得認定仍主張為該國來源地之所得。

上述前二種情況將可使用租稅協定來解決，而第三種情況可能由於無法以租稅協定來解決，而仍可能發生實質重複課稅的情況。

貳、如何降低重複課稅負擔？

如何降低重複課稅負擔？

How to reduce the double taxation impact by residence country?

國際常見的方法

1. 外國稅額扣抵法 (Foreign tax credit method)

准許在外國繳納的稅可在本國應納稅額中扣抵，避免重複課稅

2. 外國所得免稅法 (Exemption method)

對於國外來源所得不納入課稅，以避免雙重課稅

可想而知對於投資公司而言，不會希望發生重複課稅的問題，而造成沈重的稅負負擔，因此國際間仍存在方法來降低這些公司面臨重複課稅所產生之負擔。以下便舉出兩種常見的方式作為說明：

1. 外國稅額扣抵法 (Foreign tax credit method, FTC)：准許在外國繳納的稅可在本國應納稅額中扣抵，避免重複課稅。
2. 外國所得免稅法 (Exemption method)：對於國外來源所得直接不納入課稅，以避免重複課稅。

參、外國稅額扣抵法概念

外國稅額扣抵 Concept

How to calculate FTC ?

- Per country limitation method
- Overall limitation method

What kind of foreign tax can be used as FTC ?

- Direct foreign tax credit
- Indirect foreign tax credit

有無限制？
沒有用完？

然而，以公司而言當然會希望自身繳納的稅負愈少愈好，然而上述所提的外國涉額扣抵方法在計算上，以國家角度而言卻深怕會因為犧牲到自己國內稅收而有所限制，因此我們可以先來了解FTC在計算上的限額有哪兩種方式：

- 1.個別限額法（Per country limitation method）：透過限額計算，若有投資不同國家時，依照各個國家有訂定限額
- 2.總計限額法（Overall limitation method）：全部一起看，不分國家看限額

除了依照何種方式來計算限額，我們也須了解國外的稅負有哪些可被視為外國可扣抵稅額？

- 1.直接外國稅額扣抵（Direct foreign tax credit）：跟所得直接相關的稅負皆包含在此類
- 2.間接外國稅額扣抵（Indirect foreign tax credit）：非屬所得直接相關的稅負則包含在此類

第二項、台灣針對重複課稅的相關規定

在了解重複課稅發生原因及其相關解決方式與規範後，讀者想必很好奇究竟我國對於重複課稅的相關規定為何，因此以下將會針對此部分進行說明。

壹、台灣重複課稅之規定

台灣的規定是什麼？

所得稅法第3條

「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。…」

Foreign tax credits method is adopted

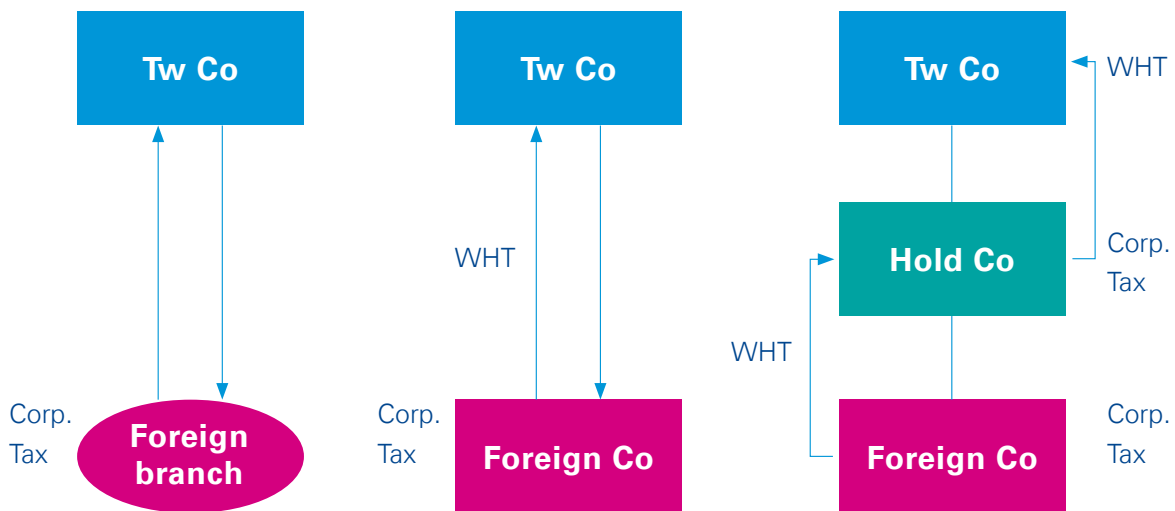
根據營利事業所得稅法第3條規定，台灣公司來自中華民國境外之所得，若已經依照所得來源國稅法規定繳納所得稅，可藉由該來源國所認證之稅務憑證，自該公司其全部營利事業所得結算應納稅額中進行扣抵，由此得知，台灣對於重複課稅是採行外國稅額扣抵法。

貳、哪些外國稅額可以適用FTC？

什麼樣的外國稅額可以當 FTC 扣抵？

依所得稅法規定

其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵



哪一種外國稅額可以被 TW Co 當作FTC扣抵？

讀者了解台灣是採行FTC可扣抵稅額後，同樣需了解哪些外國稅額可適用於此稅額扣抵法下，依照上述營利事業所得稅法規定，其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵，其中我們將以下列三種不同投資架構來說明哪些稅負將可被視為能運用在抵稅的部分：

1. 台灣直接設立海外分公司：在國外分公司所繳的稅，可以當做公司所得稅併入台灣做可扣抵稅額
2. 台灣直接設立海外子公司：當國外子公司盈餘匯回時，預扣所得稅（withholding tax）可以拿回台灣抵稅
3. 多層次架構（中間持有外國公司）：控股公司（Holding Company, Hold Co.）與台灣或母公司間之盈餘匯回的WHT稅負才能做為扣抵稅額，由於此段稅負才屬直接稅

那間接稅可以當 FTC 扣抵？

兩岸人民關係條例

- 臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅。但其在大陸地區已繳納之稅額，得自應納稅額中扣抵。
- 臺灣地區法人、團體或其他機構，依第三十五條規定經主管機關許可，**經由其在第三地區投資設立之公司或事業在大陸地區從事投資者**，於依所得稅法規定列報第三地區公司或事業之投資收益時，其屬源自轉投資大陸地區公司或事業分配之投資收益部分，視為大陸地區來源所得，依前項規定課徵所得稅。**但該部分大陸地區投資收益在大陸地區及第三地區已繳納之所得稅，得自應納稅額中扣抵。**

總結而言，可以發現上述可以適用於台灣的外國稅額扣抵皆屬於直接稅的部分，讀者可能會想到究竟間接稅可否被視為FTC扣抵呢？根據這個問題，我們就許多台商至中國投資之情況加以說明這個例外狀況，也就是根據臺灣地區與大陸地區人民關係條例第24條規定，因應台灣過去只能藉由第三地投資而不能直接投資中國公司的狀況，若該公司是投資中國子公司間接投資的部分，在第三地繳納的稅負亦可以拿回台灣進行扣抵。

參、台灣FTC可扣抵稅額計算

台灣 FTC 可扣抵稅額計算

有多少可以用？

- 第三條
- 但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，**自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。...**

如何計算限額 How to calculate the maximum FTC ?

台灣 FTC 可扣抵稅額計算

如何計算限額？

所得稅法施行細則第二條

本法第三條第二項所稱「因加計其國外所得而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額」，其計算公式如下：

國內所得額與國外所得額之合計數依國內適用稅率計算之全部所得額應納稅額－國內所得額依國內適用稅率計算之國內所得額應納稅額＝因加計國外所得而增加之結算應納稅額

計算公式如下：

$(\text{國內所得額} + \text{國外所得額}) \times \text{國內稅率} = \text{全部所得額應納稅額}$

$\text{國內所得額} \times \text{國內稅率} = \text{國內所得額應納稅額}$

$\text{全部所得額應納稅額} - \text{國內所得額應納稅額} = \text{FTC 可扣抵限額}$

在了解台灣對於FTC可扣抵稅額的相關規定後，我們再聚焦台灣FTC相關的計算方式與其限額之規定。按營利事業所得稅第3條規定，扣抵稅額之數，不能超過「再加計其國外所得並依國內適用稅率計算後所增加之結算應納稅額」。

至於台灣是如何計算扣抵限額，按營利事業所得稅法施行細則第2條規定：「國內所得額與國外所得額之合計數依國內適用稅率計算之全部所得額應納稅額－國內所得額依國內適用稅率計算之國內所得額應納稅額＝因加計國外所得而增加之結算應納稅額」，簡言之，計算公式如下：

$(\text{國內所得額} + \text{國外所得額}) \times \text{國內稅率} = \text{全部所得額應納稅額}$

$\text{國內所得額} \times \text{國內稅率} = \text{國內所得額應納稅額}$

$\text{全部所得額應納稅額} - \text{國內所得額應納稅額} = \text{FTC可扣抵限額 (最大上限數)}$

有來自不同國家的海外所得？

財政部690514台財稅第33826號函

在國外繳納之所得稅扣抵應就全部國外所得併計

主旨：關於營利事業在與我國有互免航運所得稅之國家所繳納地方政府之所得稅，於適用所得稅法第3條第2項規定時，計算扣抵應納我國之營利事業所得稅，仍應依照現行規定辦理。

說明：二、查所得稅法第3條第2項末段規定「扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額」，其可扣抵之數，既未規定應按個別國家之國外所得予以核計，自應依照現行規定按全部國外所得核計其可扣抵之數。

讀到這裡，讀者可能會想這樣的公式將如何應用，同時想到若該本國公司具有來自許多不同國家的海外所得時，將如何運用這樣基本的公式來計算，以下我們舉一個案例說明：

【案例】 本國公司有來自不同國家的海外所得將如何計算FTC可扣抵稅額

按財政部民國69年5月14日台財稅第33826號函說明2提及：「查所得稅法第3條第2項末段規定「扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額」，其可扣抵之數，既未規定應按個別國家之國外所得予以核計，自應依照現行規定按全部國外所得核計其可扣抵之數。」

接下來，我們可以用一個簡單的例子，分別以來自不同國家的海外所得分開算與一起算來看究竟是否有差異，俾利讀者了解函釋的內容：

有來自不同國家的海外所得？

Example

A公司在台盈餘1000，有2間海外子公司，同時分配股利

J國：股利100，已扣除外國稅款30

F國：股利100，已扣除外國稅款15

| 分開算 | 一起算 |
|--|---|
| 1. 在台盈餘應納稅額 $1000 \times 17\% = 170$ | 1. 在台盈餘應納稅額 $1000 \times 17\% = 170$ |
| 2. 限額計算 J國 $(1000 + 130) \times 17\% = 192$ $192 - 170 = 22$ (FTC max 限額) F國 $(1000 + 115) \times 17\% = 190$ $190 - 170 = 20$ $20 > 15$, $15 =$ FTC max 限額 | 2. 限額計算 $(1000 + 130 + 115) \times 17\% = 212$ $212 - 170 = 42$ (FTC max 限額) |
| 3. Total tax $(1000 + 130 + 115) \times 17\% = 212$ $212 - 22 - 15 = 175$ | 3. Total tax $(1000 + 130 + 115) \times 17\% = 212$ $212 - 42 = 170$ |

【案例】 假設A公司在台盈餘1,000元，而A公司有兩間海外子公司分別位於J國及F國，並同時分配股利各100元，其中J國已扣除外國稅款30元，F國扣除15元：

從上述限額計算式子中可以發現，若是分開算，即使J國已扣除外國稅額為30元，然而在限額計算上只有FTC最高限額22元，因此最終兩國FTC可扣抵稅額為37元而非45元。相對而言，在一起算的情況下，限額計算共計42元（並未超過兩國已扣除外國稅額的45元，因此以42元計算），由此可見，不同的限額計算方式，與原本各國所得已扣除外國稅額的金額，將會使得最後在台灣繳納的稅負有所不同。

台灣對 FTC 的計算從寬

採用 pooling 的概念

只限直接稅可計入

無法遞延使用 no carry forward

那外國分公司有FTC的適用嗎？

外國銀行台北分行投資外國債券，收到外國利息收入

台灣分行有無 FTC 的適用？

總結而言，台灣針對FTC可扣抵稅額有以下三點之特色：

- 1.採用全部一起算（pooling）之概念
- 2.除了對中國投資的間接稅外，只限直接稅可計入FTC可扣抵稅額
- 3.不具遞延使用效果，意即不能將本年度未使用完的FTC可扣抵稅額繼續延至下年度使用

肆、台灣對FTC 使用的文件：納稅憑證之要求

台灣對 FTC 使用的文件要求

納稅憑證的要求

第三條

但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，**得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。**...

稅局對納稅憑證的要求，實務上會有哪些問題？

最後，針對台灣FTC可扣抵稅額的應用，我們將說明納稅義務人必須出示何項憑證、文件來取得FTC的適用，按營利事業所得稅法第3條規定：「得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。」然而，稅局對於納稅憑證的要求，實務上將會有哪些問題？根據以下案例，我們將對於稅法如何應用在實務上更加了解：

同一年度納稅憑證？

案例事實

A公司於2013年度貸款與海外子公司，依約收取利息且依法併計國內所得報繳營利事業所得稅，惟該海外子公司於2014年5月始支付利息並扣繳所得稅款

A公司要提供的「同一年度憑證」是哪一年？

- 開始計收利息的年度？
- 實際收到利息的年度？
- 如果來不及給呢？

台灣對 FTC 使用的文件要求

財政部930914台財稅字第09300452930號令

扣抵境外來源所得稅應提出按權責基礎併計境外所得所屬年度之納稅憑證

營利事業依所得稅法第3條第2項但書規定扣抵其中華民國境外所得已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，應提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證。所稱「同一年度納稅憑證」，係指營利事業按權責基礎併計之境外所得所屬年度之同一年度納稅憑證。營利事業於結算申報時，未能提出上開納稅憑證者，可依稅捐稽徵法第28條規定辦理。

首先，回到營利事業所得稅第3條中規定，我們必須知道A公司要提供的「同一年度」憑證是哪一年？而按財政部93年9月14日台財稅字第09300452930號令規定，扣抵境外來源所得稅應提出按權責基礎併計境外所得所屬年度之納稅，因此本案例中，「同一年度」憑證應為2013年憑證。

所得來源國稅務機關發給的納稅證明

案例事實

台灣金融業投資美國股票及債券等有價證券，依據當地法規，是透過中間合格的保管銀行進行投資。

依照當地法規相關利息及股利的withholding agent 為保管銀行，由保管銀行將扣繳稅款繳給美國稅局。

保管銀行轉發給投資人被扣繳的WHT證明

保管銀行發的 statement 是納稅證明嗎？

那台灣呢？扣繳憑單是台灣稅局發的嗎？

Is this a reasonable request ?

由此案例，我們要來討論保管銀行轉發給投資人被扣繳的預扣所得稅證明，是否可被作為台灣對FTC可扣抵稅額使用之納稅憑證？答案是因為依照所得稅法第3條第2項的規定，納稅憑證必須由「所得來源國稅務機關發給」，本例中該證明並非美國稅局正式的納稅證明，不被台灣視為納稅憑證。當然，這個部分已經有越來越多的討論，認為實務上存在許多客觀情形並無法取得稅務機關發給的證明（或部分國家的稅務機關根本不會發給相關證明），則稅額就無法依法扣抵而造成重複課稅的不合理現象。因此，我們也期待稅局未來在文件上有更符合實務的其他替代文件方案。

伍、AMT概念應用於FTC可扣抵稅額

那 AMT 呢？

營利事業

AMT 計算公式中，課稅所得額以外之加計項目，屬來自中華民國境外之所得者，其已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得自 AMT 計算之差額中扣抵。

個人

個人之基本稅額，如有海外所得已依所得來源地法律規定繳納之所得稅，得扣抵之。扣抵之數不得超過因加計該項所得，而依前段規定計算增加之基本稅額。

Similar concept as income tax FTC

Same documents requirement

Can only be used to offset AMT

前面章節有討論到AMT的概念，而在這裡我們將說明當AMT概念應用於FTC可扣抵稅額中，以下概念將分別以營利事業與個人二種角度說明：

1.營利事業：AMT計算公式中，課稅所得額以外之加計項目，屬來自中華民國境外之所得者，其已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得自AMT計算之差額中扣抵。

2.個人：個人之基本稅額，如有海外所得已依所得來源地法律規定繳納之所得稅，得扣抵之。扣抵之數不得超過因加計該項所得，而依前段規定計算增加之基本稅額，總結而言，AMT在FTC的應用與所得稅法的規定一致。

反避稅條款與 FTC 的應用

CFC 受控外國公司法

營利事業直接或間接控制在中華民國境外低稅負地區之關係企業，該關係企業當年度之盈餘，應按營利事業持有該關係企業資本之比率，認列投資收益，計入當年度所得額課稅；營利事業實際取得該關係企業股利或盈餘時，於前開認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅；超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。

案例



根據所得稅法第43條之3受控外國公司法（Control Foreign Company Rules, CFC Rules）規定可知，營利事業直接或間接控制在中華民國境外低稅負地區之關係企業，該關係企業當年度之盈餘，應按營利事業持有該關係企業資本之比率，認列投資收益，計入當年度所得額課稅；營利事業實際取得該關係企業股利或盈餘時，於前開認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅；超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。因此，當反避稅條款與FTC結合應用，將會使FTC可扣抵稅額之計算變得非常複雜，也將成為未來跨國企業所面臨的新挑戰。

FTC 的計算會變得很複雜！



那FTC要何時使用? What do you think?

Year 1：在併入申報時，應不應該有FTC的適用?

Year 2：實際分配時，才能使用FTC？

如何區分屬於Year 1 已依照CFC課稅的股利?

如果Year 1已經抵過 FTC，那在Year 2 還剩多少FTC 可以抵？

【案例】 假設控股公司（Hold Co）被視為設立在低稅負國家，而在第1年依CFC規定將Hold Co的盈餘視同分配回台灣母公司，Hold Co在第2年才實際分配股利回台灣，產生10%的外國股利扣繳稅額。依照之前介紹FTC的規定，台灣母公司在計算及應用FTC上需要考慮的問題即會是：台灣母公司在第1年將Hold Co因CFC是同分配的股利併入營所稅申報時，尚未實際支付而尚未有FTC發生，是否可以視同有FTC在第1年先用？如果可以在第1年先用，那在第2年實際發生時，要如何區分哪些FTC已被使用？剩多少可在第2年繼續用？如果FCT只能在第2年實際分配股利時才能用，要如何區分哪一個部分的股利是屬於在第1年就已經申報過，哪一部分尚未申報？是否會影響FTC限額計算？由上可知，這些時間性差異造成的問題，在可預見的將來，會進一步推升FTC在應用之複雜程度。



第四章

國際租稅(三)

從租稅條約範本主要內容談國際
租稅原則(上)

第一節 國際租稅之基本概念

在這個章節裡，我們要從租稅條約的內容來談國際租稅。租稅條約處理的是跨國交易課稅的問題。在進行跨國投資或跨國交易時，如何有效率地繳稅是重要的考量因素之一，但在實務上，主要的考量因素仍在於能否達成企業投資或交易的目的。例如有一韓國集團客戶欲於某國家進行投資，投資前，要求稅務顧問提供一個最有租稅效率的投資架構。在稅務顧問建議的架構下，韓國集團的董事必須前往歐洲開董事會，此建議一出，旋即被韓國集團客戶否決，因為董事不願坐長程飛機，雖然此租稅安排可以將有效稅率降低至5%以下，仍不予採納。由此例可知，當相關前提條件不存在時，稅務顧問可以提供最有租稅效率的投資架構，但當客戶有其他考量時，仍必須滿足企業可行性的要求。

Broad aim of international tax planning

[國際租稅規劃之主要目標]

- 1) Achieving corporate objectives [達成企業目的]
- 2) Evaluate tax impact [評估稅負影響]
- 3) Limit total tax burden [控制總稅負負擔]
- 4) Minimise double taxation [降低雙重課稅]
- 5) Retain flexibility [保留彈性]

在居住者身分或所得來源地的概念下，進行跨國交易或投資時，可能造成雙重課稅，避免雙重課稅是國際租稅規劃的主要目標之一。另外，企業在交易時多希望保留彈性，有隨時調整的空間。投資架構也會隨著投資目的、投資標的、稅法規定及國際租稅狀態的改變而有所不同。

Restricting a country's power to tax

[國家課稅主權之限制]

- Persons, individuals or corporation, who are either nationals or resident in the country [個人或公司，在該國為國民或居民]
- Economic activities occurring within the country [在該國境內之經濟活動]
- Income or profits from property located within the country [收入或利潤來自於該國之財產]

■ Residence or territoriality [屬人主義或屬地主義]

General Concepts & Recap

■ Residence vs. Source [居住身分 vs. 所得來源地]

1) Residence (worldwide) [依居民身分就全球所得來源課稅 - 屬人主義]

- Total income assessable wherever that income arises

2) Source (territorial) [依所得來源地課稅 - 屬地主義]

- Income or profits from property located within the country
- Income and profits from economic activity within the country

✓ Resident corporations – worldwide basis

[居民企業 – 全球所得來源課稅]

✓ Non-resident corporations (with branch activities) – source basis

[非居民企業(當地有分支機構) – 依所得來源地課稅]

1) Residency – legal and tax [居民身分 - 法律與稅務]

- Domestic law [國內法]
- Central management and control [主要管理和控制]
- Permanent establishment [常設機構]

2) Source [所得來源地]

- Domestic law [國內法]

3) Avoidance of double taxation [避免雙重課稅]

- Domestic law relieves (e.g., exemptions, credit system, deductions) [國內法減輕：如免稅、稅額扣抵、扣除額]
- Use of tax treaties [租稅協定適用]

各國課稅主權的認定可區分成兩大主軸：「居住者身分」或「所得來源地」。

「居住者身分」是指一個人居住身分地之歸屬（屬人主義），其中個人可能有雙重身分或三重身分。美國採屬人主義，亦即只要有美國公民的身分（包括持有綠卡），不論國民身處何處，皆針對全球來源所得課稅。

「所得來源地」的概念則認為，企業創造利潤時會運用到所得來源國的資源，所得來源國應當有課稅權（屬地主義）。由此可知，台灣稅法和國際租稅概念的相同之處在於，在探討課稅主權時，是兼採屬人及屬地主義，首先會去看居住者身分，接下來採所得來源地原則，則會再探究所得來源國為何。例如以公司型態而言，台灣公司（居住者身分在台灣）於香港設立香港分公司，取得香港所得，需報繳香港的企業所得稅（運用屬地主義之概念），同時因為該公司在台灣居民企業的身分，在台灣需針對全球來源所得課稅，造成同一筆所得有雙重課稅的問題。因此在國際租稅除了評估居住者身分，也要看所得來源地。

另值得注意的是，回歸到居住者身分時，通常會去看當地的國內稅法規定，尤其是所得稅法。以台灣而言，總機構在台灣、在台灣設立的公司，會被認定為台灣的居民企業。但有些國家不一定是用設立登記作為認定基礎，在設立登記時依照公司法之規定，但是在稅務上，以主要管理和控制權，或是實際管理處所作為認定基礎，此一觀念在歐洲尤其盛行。以蘋果公司的案例而言，它是在愛爾蘭註冊的公司，但實際管理處所卻不在愛爾蘭，在稅法上不會被視為愛爾蘭租稅居民，這個在國際租稅上的概念和我們較熟悉的台灣稅法有所不同。因此，沒有居民身分時，如何判斷有沒有當地的所得之前提，即會先看當地的國內法規定。

第二節 租稅協定之目標及適用情況

第一項、租稅協定之目標及適用情況

租稅協定 - Why and Aim

Why are there tax treaties?

What are tax treaties?

What do tax treaties aim to do?

租稅協定 - 目的

目地

- 稅收課稅權的分配
- 消除雙重課稅
- 降低租稅課徵不確定性
- 解決租稅爭議

只有 Tax Benefit ……?

→ 建構租稅協定網絡

→ 吸引外來投資

→ 提升國家整體經濟效益

→ Any other benefits?



Q. 真的是這樣嗎？

為什麼會有租稅協定？當我們在談租稅協定時，處理的是跨國交易課稅的問題。在跨國交易下，每個國家有課稅主權，可能產生雙重課稅。租稅協定是讓國與國在課稅範圍之間角力。租稅協定本身並不是課稅依據，他的角色是規範課稅權的分配，目的在於避免雙重課稅。除了租稅的利益之外，還能吸引外國投資及提升國家的總體經濟效益。還有其他好處嗎？香港在十年前，簽訂的租稅協定不多，以香港在亞太地區的重要性而言，大家不免好奇為何香港的租稅協定網絡會這麼少。其中很大一個原因在於租稅協定一般會有稅務資訊交換（exchange of information）條款，早期香港的法規不允許資訊交換，所以當香港在和其他國家簽訂租稅協議時，許多國家因為香港不願意做資訊交換而拒絕和香港簽訂租稅協議，但經由香港修改了其法規，近年內香港簽訂租稅協議的國家迅速成長，甚至目前已超越台灣。為什麼香港在短期間內簽訂的租稅協定迅速成長？除了為了相關租稅利益外，更大原因在於OECD施予香港壓力，若在一定的期限內，未簽署一定數量的租稅協定，很多OECD的會員將視香港為黑名單國家。

壹、什麼情況會有重複課稅的問題

Q1. 什麼情況會有重複課稅？

課稅權基礎：居住地 vs 來源地

(e.g., US Co sending people to provide services in Taiwan and receives service fee etc)

當兩個課稅主權要對同一個課稅標的課稅，也就是針對一個交易，二個國家以上行使課稅權時，各國課稅權競合的結果，即產生重複課稅。例如：我國以「居住地國課稅權」原則，對於國內企業甲公司在國外取得的所得，行使課稅權；另一國又以「來源地國課稅權」原則，對於甲公司於其境內從事經濟活動所取得之所得，行使課稅權，則甲公司即同時面臨上述二個國家同時行使課稅權，即發生國際間之雙重課稅（International double taxation），造成成本增加，妨礙資本、技術、人才之交流。而各國課稅權的競合主要可以分為下列幾類：

- 一、居住性之競合：由於對於居住者的定義認定標準不同，而發生不同國家均認定該納稅人是居住者的情形，而應就其全球所得課稅。
- 二、所得來源地的競合：由於所得來源地判斷標準不同，依據各國國內法規定，對於同一筆所得的來源地，數個國家均認定是其「國內來源所得」，而作為課稅對象。
- 三、居住國課稅與來源地國課稅之競合：企業前往外國從事經濟活動，取得國外來源所得的情形，該所得來源地國通常對之進行課稅。企業之居住地國通常對於境內企業之全球所得納入課稅範圍，因此也對於該國外來源所得課稅，而造成二個國家對於相同所得重複課稅。

貳、租稅協定一定可以消除或降低重複課稅嗎

Q2. 租稅協訂一定可以消除 / 降低重複課稅嗎？

稅額扣抵法 (FTC) vs 所得免稅法 (Exemption)

Treaty's purpose is to allocate taxing rights...

租稅協定主要透過下列兩方法消除或降低重複課稅：

- 一、稅額扣抵法 (Foreign Tax Credit method)：准許在外國繳納的稅可在本國應納稅額中扣抵，避免重複課稅。其可分為：
 - (一) 完全稅額扣抵法 (full credit)：在計算居住地國之稅額時，其在國外已經繳納之稅額，可以全額從國內應納稅額中扣除的方式。
 - (二) 通常稅額扣抵法 (ordinary credit) 是指在計算居住地國之稅額時，其在國外已經繳納之稅額，於一定的扣除限額範圍內，得自居住地國之應納稅額中扣抵的方式。
- 二、所得免稅法 (Exemption method)：對於國外來源所得不納入課稅，則是採取國外所得免稅法，以避免雙重課稅。透過上述兩方法，租稅協定能規範課稅權的分配，但一定能完全消除重複課稅嗎？答案是否，因為各國法規解釋以及實行方式的差別，可能產生不一樣的結果。

第二項、台灣已簽署的租稅協定

截至2016年12月31日止，我國對外簽署生效的租稅協定如下：

（資料來源：財政部網站

<https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=191&pid=63930>

<https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=191&pid=1018>)

壹、全面性所得稅協定32個

| 地區（協定數） | 國家 |
|---------|--|
| 亞洲（8） | 印尼、印度、以色列、日本、馬來西亞、新加坡、泰國、越南 |
| 大洋洲（3） | 澳大利亞、吉里巴斯、紐西蘭 |
| 歐洲（15） | 奧地利、比利時、丹麥、德國、法國、匈牙利、義大利、盧森堡、馬其頓、荷蘭、波蘭、斯洛伐克、瑞典、瑞士、英國 |
| 非洲（4） | 甘比亞、塞內加爾、南非、史瓦濟蘭 |
| 美洲（2） | 加拿大、巴拉圭 |

| 簽約國（地區） | 簽署日期 | 生效日期 |
|---------|------------|------------|
| 新加坡 | 1981/12/30 | 1982/01/01 |
| 印尼 | 1995/03/01 | 1996/01/12 |
| 南非 | 1994/02/14 | 1996/09/12 |
| 澳大利亞 | 1996/05/29 | 1996/10/11 |
| 紐西蘭 | 1996/11/11 | 1997/12/05 |
| 越南 | 1998/04/06 | 1998/05/06 |
| 甘比亞 | 1998/07/22 | 1998/11/04 |
| 史瓦濟蘭 | 1998/09/07 | 1999/02/09 |
| 馬來西亞 | 1996/07/23 | 1999/02/26 |
| 馬其頓 | 1999/06/09 | 1999/06/09 |

| 簽約國 (地區) | 簽署日期 | 生效日期 |
|----------|---------------------------------|------------|
| 荷蘭 | 2001/02/27 | 2001/05/16 |
| 英國 | 2002/04/08 | 2002/12/23 |
| 塞內加爾 | 2000/01/20 | 2004/09/10 |
| 比利時 | 2004/10/13 | 2005/12/14 |
| 丹麥 | 2005/08/30 | 2005/12/23 |
| 以色列 | 2009/12/18 2009/12/24 | 2009/12/24 |
| 巴拉圭 | 1994/04/28 2008/03/06 (補充協議) | 2010/06/03 |
| 匈牙利 | 2010/04/19 | 2010/12/29 |
| 法國 | 2010/12/24 | 2011/01/01 |
| 印度 | 2011/07/12 | 2011/08/12 |
| 斯洛伐克 | 2011/08/10 | 2011/09/24 |
| 瑞士 | 2007/10/08 2011/07/14 (修約換函) | 2011/12/13 |
| 德國 | 2011/12/19 2011/12/28 | 2012/11/07 |
| 泰國 | 1999/07/09 2012/12/03 (議定書) | 2012/12/19 |
| 吉里巴斯 | 2014/05/13 | 2014/06/23 |
| 盧森堡 | 2011/12/19 | 2014/07/25 |
| 奧地利 | 2014/07/12 | 2014/12/20 |
| 義大利 | 2015/06/01及2015/12/31 | 2015/12/31 |
| 日本 | 2015/11/26 | 2016/6/13 |
| 加拿大 | 2016/01/13及2016/01/15 | 2016/12/19 |
| 波蘭 | 2016/10/21 | 2016/12/30 |

貳、海、空國際運輸所得互免所得稅單項協定13個

| 地區（協定數） | 國家 |
|---------|------------------------------|
| 亞洲（4） | 日本、韓國、澳門、泰國 |
| 歐洲（7） | 歐聯、德國、盧森堡、荷蘭(海運、空運各1個)、挪威、瑞典 |
| 美洲（2） | 加拿大、美國 |

| 簽約國（地區） | 內容 | 簽署日期 | 生效日期 |
|---------|----------|--------------------------|--------------------------|
| 加拿大 | 空運 | 1995/07/10 | 同左 |
| 歐聯 | 海運 | 1990/08/01 | 同左 |
| 德國 | 海運 | 1988/08/23 | 同左 |
| 日本 | 海空運 | 1990/09/04 | 同左 |
| 韓國 | 海空運 | 1991/12/10 | 同左 |
| 盧森堡 | 空運 | 1985/03/04 | 同左 |
| 澳門 | 空運 | 1998/12/18 | 1999/02/26 |
| 荷蘭 | 海運 空運 | 1989/06/07 1984/05/28 | 1988/01/01 1983/04/01 |
| 挪威 | 海運 | 1991/06/07 | 同左 |
| 瑞典 | 海運 | 1990/09/05 | 同左 |
| 泰國 | 空運 | 1984/06/30 | 同左 |
| 美國 | 海空運 | 1988/05/31 | 同左 |

租稅協定的主要目的是規範課稅權的分配，前提是雙方國家有密切的投資貿易往來。但甘比亞、塞內加爾為何也和台灣簽署租稅協定？因為租稅協定還有其他特殊目的，對台灣來說，包括外交。

第三項、稅約範本 (Model Tax Convention)

壹、租稅協定範本及發展

租稅協定 - 稅約範本及發展

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital

(1977 1992,1994, 1995, 1997, 2000,2003, 2005, 2008, 2010 2014)

UN Model Tax Convention

(1979 2001 2011)

U.S. Model Income Tax Convention

(1996 2006 2016)

General Observations

- Provisions vary highly
- Very few tax treaties are alike

Questions:

- Questions:
- Why do we have model tax conventions?
- Why do we have different versions?

目前有三個主要的稅約範本廣為參考，依發表時序分別是OECD稅約範本、聯合國稅約範本、美國稅約範本。

1.OECD稅約範本 (OECD Model Tax Convention)：

1963年，以已開發國家為主的OECD率先發表了「關於對所得和財產避免雙重課稅的協定草案」(Draft Double Taxation Convention on Income and Capital)，而後於1977年公布OECD稅約範本(The 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries)，後歷經1992年、1994年、1995年、1997年、2000年、2003年、2005年、2008年、2010年等多次更新。

此範本得到其成員國的普遍接受，因其更著重於維護已開發國家的利益，把更多的課稅權利劃分給居住國，造成多為所得來源國的開發中國家損失較大。

2.聯合國關於已開發國家與開發中國家雙重課稅的稅約範本 (UN Model Tax Convention，簡稱UN協定範本)：

1979年聯合國經濟及社會理事會通過了UN協定範本，其架構大致和OECD稅約範本一樣，章節依序

是協定範圍、定義、所得之課稅、資本之課稅、消除雙重課稅之方法、特別條款、最終條款。UN範本在OECD範本的基礎上，作了適當的修改、補充，兩者最主要差別是UN範本強調來源地國課稅原則，對開發中國家較為有利，由標題「聯合國關於已開發國家與開發中國家雙重課稅的協定範本」便可知UN協定範本致力於已開發國家與開發中國家間公平的稅收分配關係。

3.美國稅約範本（U.S. Model Income Tax Convention）：

美國與各國貿易、投資所衍生出之稅務問題，增加美國對租稅協定之重視，而發展出順應其國情之美國稅約範本，但其仍以OECD稅約範本為基礎。

台灣目前所簽訂的租稅協定即是混合採用此三種稅約範本。綜觀各國間的租稅協定，彼此其實相差甚遠，那麼為什麼還要有稅約範本呢？其實就是讓國與國在簽訂租稅協定時，可以避免從範本的大綱，到涵蓋的分類均耗費心力重新討論，也使各國有一個共通的語言。另外，既稱範本，不具強制性質，而是讓各國參照，增加協議之效率。

這些稅約範本的脈絡是差不多的，最大差別是OECD稅約範本在課稅權的分配上，較偏重已開發國家（資本輸出國），而聯合國稅約範本在課稅權的分配上，較偏重開發中國家（資本輸入國）。實際在談租稅協定時，這些範本僅供各國參考，讓雙邊國家在談的時候有參考範本，避免逐條逐字協商。

貳、OECD稅約範本架構

OECD稅約範本架構

Chapter I

SCOPE OF THE CONVENTION

Article 1 Persons covered

Article 2 Taxes covered

Chapter II

DEFINITIONS

Article 3 General definitions

Article 4 Resident

Article 5 Permanent establishment

Chapter III

TAXATION OF INCOME

Article 6 Income from immovable property

Article 7 Business profits

Article 8 Shipping, inland waterways transport and air transport

Article 9 Associated enterprises

Article 10 Dividends

Article 11 Interest

Article 12 Royalties

Article 13 Capital gains

Article 14 [Deleted]

Article 15 Income from employment

Article 16 Directors' fees

Article 17 Entertainers and sportspersons

Article 18 Pensions

Article 19 Government service

Article 20 Students

Article 21 Other income

Chapter IV

TAXATION OF CAPITAL

Article 22 Capital

Chapter V

METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION

Article 23A Exemption method

Article 23B Credit method

Chapter VI

MSPECIAL PROVISIONS

Article 24 Non-discrimination

Article 25 Mutual agreement procedure

Article 26 Exchange of information

Article 27 Assistance in the collection of taxes

Article 28 Members of diplomatic missions and consular posts

Article 29 Territorial extension

UN 稅約範本無此條款

Chapter VII

FINAL PROVISIONS

Article 30 Entry into force

Article 31 Termination

- Articles to be discussed

Q: OECD/UN model convention frameworks are almost the same, so why different versions?

OECD稅約範本架構分為七章，其目錄內容如下：

| 章(Chapter) | 條(Article) |
|--------------|--|
| 第一章 協定範圍 | § 1. 適用之人 § 2. 適用租稅 |
| 第二章 定義 | § 3. 一般定義 § 4. 居住者 § 5. 常設機構 |
| 第三章 所得課稅 | § 6. 不動產所得 § 7. 營業利潤 § 8. 海空運輸 § 9. 關係企業 § 10. 股利 § 11. 利息 § 12. 權利金 § 13. 資本利得 § 14. 執行業務 (2000年版已刪除) § 15. 個人受僱勞務 § 16. 董事酬勞 § 17. 表演人與運動員 § 18. 養老金與年金 § 19. 政府勞務 § 20. 學生 § 21. 其他所得 |
| 第四章 資本課稅 | § 22. 資本 |
| 第五章 消除雙重課稅方法 | § 23A. 免稅法 § 23B. 扣抵法 |
| 第六章 特別條款 | § 24. 無差別待遇 § 25. 相互協議程序 § 26. 資訊交換 § 27. 協助徵稅 § 28. 外交與領事人員 § 29. 適用區域之擴大 |
| 第七章 最終條款 | § 30. 生效 § 31. 終止 |

第一章協定範圍，說明適用租稅協定之人及租稅為何，而值得注意的是，租稅協定涵蓋的是所得稅，營業稅並沒有包含在租稅協定的範疇中。第二章是定義居住者及常設機構為何。第三章主要說明不同類所得課稅原則的分配。第五章說明降低雙重稅負的方法，亦即租稅協定之主要目的。第六章則為租約中除租稅外的特別條款，第七章最終條款針對租約的生效及終止作說明。

第三節 居住者Resident

第一項、居住者之定義（第 4 條第 1 項）

租稅協定 - Why and Aim

OECD Definition

For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

Let's think...

1. Why do we need to define?
2. What is a PERSON?
→ Corporation vs Individual
3. Need to fulfill resident of what law?
→ Domestic Law
4. What is Liable to Tax?
5. What if the person is a resident of both state.....

首先我們得知道定義居住者的重要性為何？其重要性在於：

- 一、決定租稅協定的範圍和應用。
- 二、解決因為居住性之競合所造成之雙重課稅問題。
- 三、解決因為居住國課稅與來源地國課稅之競合所造成之雙重課稅問題。

在OECD稅約範本內對於居住者定義，規定於稅約範本第4條第1項，指按照該締約國國內法所定義之居住者，亦即在該締約國負有全球所得納稅義務（worldwide income tax liability）之人。上段的關鍵字是「負有全球所得納稅義務之人」，因此居住者不包含因來源所得而負納稅義務之個人或公司。

第二項、居住者（Resident）

Resident 居住者 - Individual vs Company

What if the person is a resident of both state.....

Individual

Tie Breaker Rule

Corporation

Place of effective management

居住者身分認定若遇到具有雙重稅務居民身分的人可分為兩部分：一是針對個人，一是針對企業。若遇到具有雙重稅務居民身分的個人，OECD租約範本第4條第2項及第3項列有打破僵局原則，我們會在下列第三項作更多說明。以企業而言，在OECD租約範本中較常以實際管理處所作為居住者身分的認定，這個認定方式和台灣的國內法有所不同。我們會在下列第四項作更多說明。

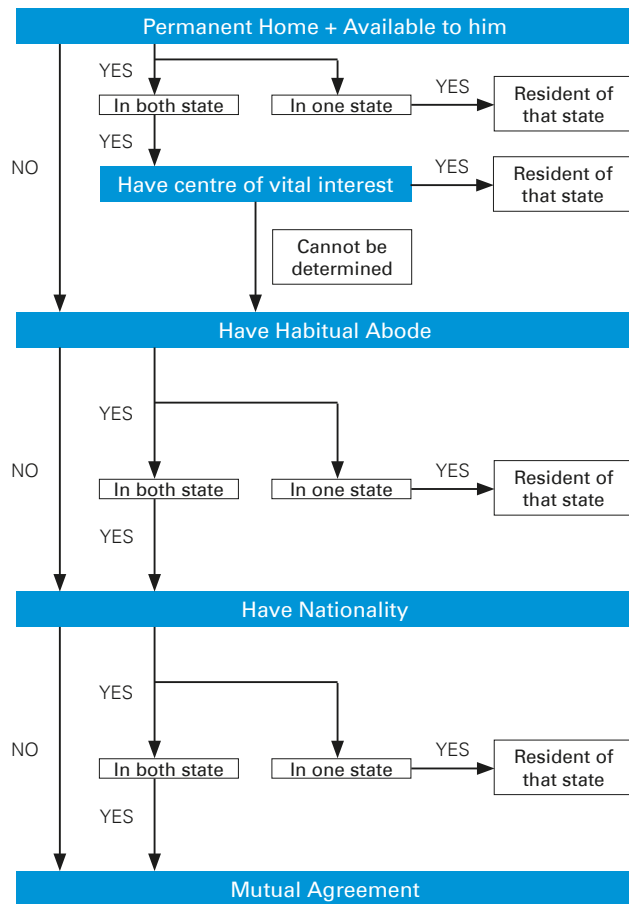
第三項、居住者一個人 (OECD vs TW)

Resident 居住者 – Individual (Article 4 para 2)

Tie Breaker Rule

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
- c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
- d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.



由於居住者的認定會回歸到各國的國內法。實務上很可能出現一個人，在兩個國家同時都是稅務居民，以個人而言，因為人會移動，所以可能出現雙重稅務居民的身分。這時就須依OECD稅約範本第4條第2項及第3項之打破僵局原則(Tie-breaker rule)。

- 一、首先會先看他在其中一個國家有沒有永久居所 (permanent home)
- 二、若兩邊都有永久居所，則會去看經濟重心的緊密程度。(center of vital interests)

三、若根據上述兩項方法還無法決定，則會去看經常居住地。(habitual abode)

四、最後則回歸到公民身分。因為台灣承認雙重國籍，若依據上述條件都還無法決定，就會需要雙方稅局以OECD的角度來決定這個人的歸屬。

由上述可看到，在決定課稅權的分配時，並非以國籍為第一分配條件，反而較著重經濟重心，在哪個國家的活動比較多，那個國家就有課稅權。

Resident 居住者：Individuals (Tw vs OECD)

| 自然人 / 個人稅務居民 (Tw) | OECD |
|--|--|
| <p>所得稅法第七條 本法稱人，係指自然人及法人。本法稱個人，係指自然人。 本法稱<u>中華民國境內居住之個人</u>，指左列兩種： 一. 在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。 二. 在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。 本法稱<u>非中華民國境內居住之個人</u>，係指前項規定以外之個人</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Permanent home available to him • Centre of vital interest • Habitual abode • Nationality • Mutual agreement |
| <p>財政部1010927台財稅字第10104610410號令 ……所稱<u>中華民國境內居住之個人</u>，其認定原則如下： 一、個人於一課稅年度內在中華民國境內設有戶籍，且有下列情形之一者： (一) 於一課稅年度內在中華民國境內居住合計滿31天。 (二) 於一課稅年度內在中華民國境內居住合計在1天以上未滿31天，其生活及經濟重心在中華民國境內。 二、前點第2款所稱生活及經濟重心在中華民國境內，應衡酌………</p> | |

台灣對於自然人／個人稅務居民的認定與上述OECD的規定有所不同，在台灣，根據財政部101年9月27日台財稅字第10104610410號令，自102年1月1日起，所得稅法第7條第2項第1款所稱中華民國境內居住之個人，其認定原則如下：

- 一、個人於一課稅年度內在中華民國境內設有戶籍，且有下列情形之一者：
- (一) 於一課稅年度內在中華民國境內居住合計滿31天。
 - (二) 於一課稅年度內在中華民國境內居住合計在1天以上未滿31天，其生活及經濟重心在中華民國境內。

二、前點第2款所稱生活及經濟重心在中華民國境內，應衡酌個人之家庭與社會關係、政治文化及其他活動參與情形、職業、營業所在地、管理財產所在地等因素，參考下列原則綜合認定：

- (一) 享有全民健康保險、勞工保險、國民年金保險或農民健康保險等社會福利。
- (二) 配偶或未成年子女居住在中華民國境內。
- (三) 在中華民國境內經營事業、執行業務、管理財產、受僱提供勞務或擔任董事、監察人或經理人。
- (四) 其他生活情況及經濟利益足資認定生活及經濟重心在中華民國境內。

想想… 是哪一國的居住者？

案例

- 富二代在台有戶籍，在荷蘭留學期間，會固定回台探親，計滿 31 天
- 畢業後繼續在荷蘭工作，有荷蘭工作證，在荷蘭結婚生子，並購置房子定居，然仍會固定回台探親，計滿 31 天

Tw/NL DTA, Article 4, para 3:

Where by reason of the preceding provisions of this Article an individual is a resident of both territories, then his status shall be determined as follows:

- a) he shall be deemed to be a resident only of the territory in which he has a **permanent home** available to him; if he has a permanent home available to him in both territories, he shall be deemed to be a resident of the territory with which his **personal and economic relations are closer (centre of vital interests)**;
- b) if the territory in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either territory, he shall be deemed to be a resident only of the territory in which he has an **habitual abode**;
- c) if he has an habitual abode in both territories or in neither of them, the competent authorities of the territories shall settle the question by **mutual agreement**.

荷蘭 tax resident?

Residence is to be determined “according to the circumstances” (e.g. permanent home, the place where the spouse and children live and the place of personal and economic relations).

台灣 tax resident?

< 留學期間 vs 畢業後工作 >

■ 留學期間: more a TW tax resident? (permanent home; 有戶籍+回台天數)

■ 畢業後: TW and Dutch resident → tie breaker rule? → more Dutch?

台荷租稅協定居住者身分認定案例探討、一名富二代A君在台有戶籍，在荷蘭留學期間，會固定回台探親，計滿31天。畢業後繼續在荷蘭工作，有荷蘭工作證，在荷蘭結婚生子，並購置房子定居，仍會固定回台探親，計滿31天。請問其在留學期間及畢業後分別屬於台灣還是荷蘭居住者？

根據台荷租稅協定：第一，應判斷A君於哪國擁有永久居所；第二，若於兩國均擁有永久居所，則應判斷生活及經濟重心於哪國；第三，若是無法判斷生活及經濟重心於哪國，則應判斷其經常居住地在哪國；第四，若依據上述條件都還無法決定，就需要雙方稅局達成共同協議來決定。

因此，在A君的留學期間，A君於台灣仍設有戶籍，可知其於台灣擁有永久居所，案例中未提示其於留學期間於荷蘭購置房產，由此可假設其於荷蘭沒有永久居所。且其固定回台探親滿31天，生活經濟重心仍可視為在台灣，故在留學期間富二代仍為台灣稅務居民。於其畢業後，A君於荷蘭購置房子定居可視為擁有永久居所，台灣部分題目並未揭示A君是否有遷出戶籍，若是已遷出戶籍，則可判斷A君為荷蘭稅務居民。若是未遷出，且其每年探親仍在台待滿31天，A君在台灣仍有永久居所，這時就須判斷其個人的生活與經濟重心在哪一國，富二代在荷蘭工作、結婚生子，可清楚揭示其生活與經濟重心在荷蘭，因此畢業後，應可視A君屬於荷蘭之稅務居民。

第四項、居住者－公司（OECD vs TW）

Resident 居住者：Company（OECD vs Tw）

| 公司居住身分及課稅範圍(Tw) | OECD |
|--|-------------------------------|
| <p>所得稅法第三條（營利事業所得稅課稅範圍） 凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。 營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。 營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。</p> | Place of effective management |
| <p>所得稅法第四十三條之四（外國法律設立實際管理處所在中華民國境內之營利事業之課稅） Not yet effective 依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。…</p> <p>第一項所稱實際管理處所在中華民國境內之營利事業，指營利事業符合下列各款規定者：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一. 作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業，或作成該等決策之處所在中華民國境內。 二. 財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在中華民國境內。 三. 在中華民國境內有實際執行主要經營活動。 | |
| <p>前三項依本法及其他相關法律規定課徵所得稅、辦理扣繳與填發憑單之方式、實際管理處所之認定要件及程序、證明文件及其他相關事項之辦法，由財政部定之。</p> | |

依據所得稅法第3條，公司的居住者身分取決於總機構是否在中華民國境內。OECD則是以實際管理處所（Place of Effective Management，簡稱PEM）作判斷。

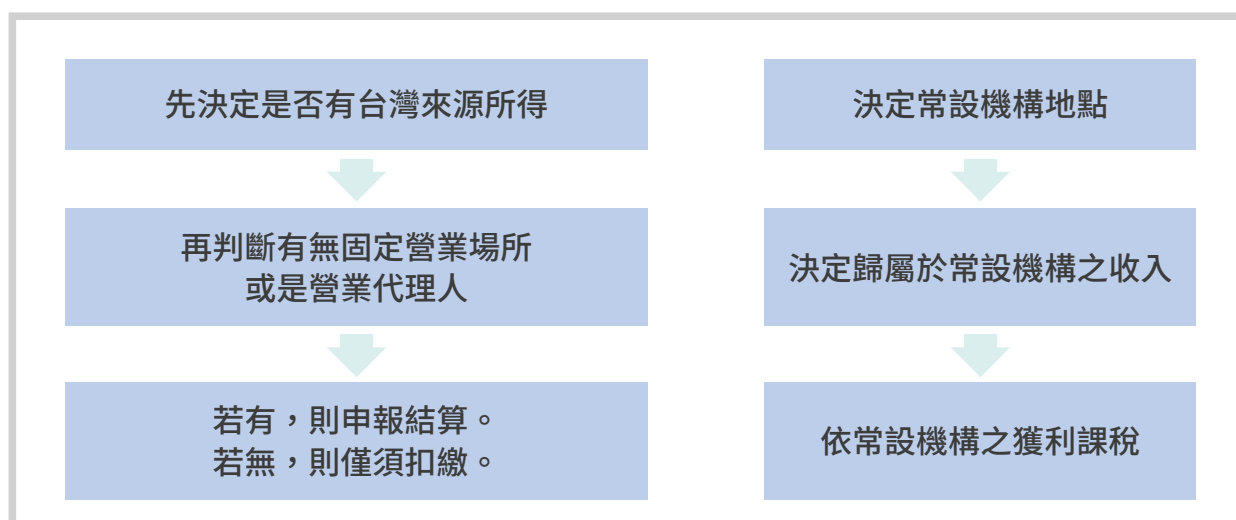
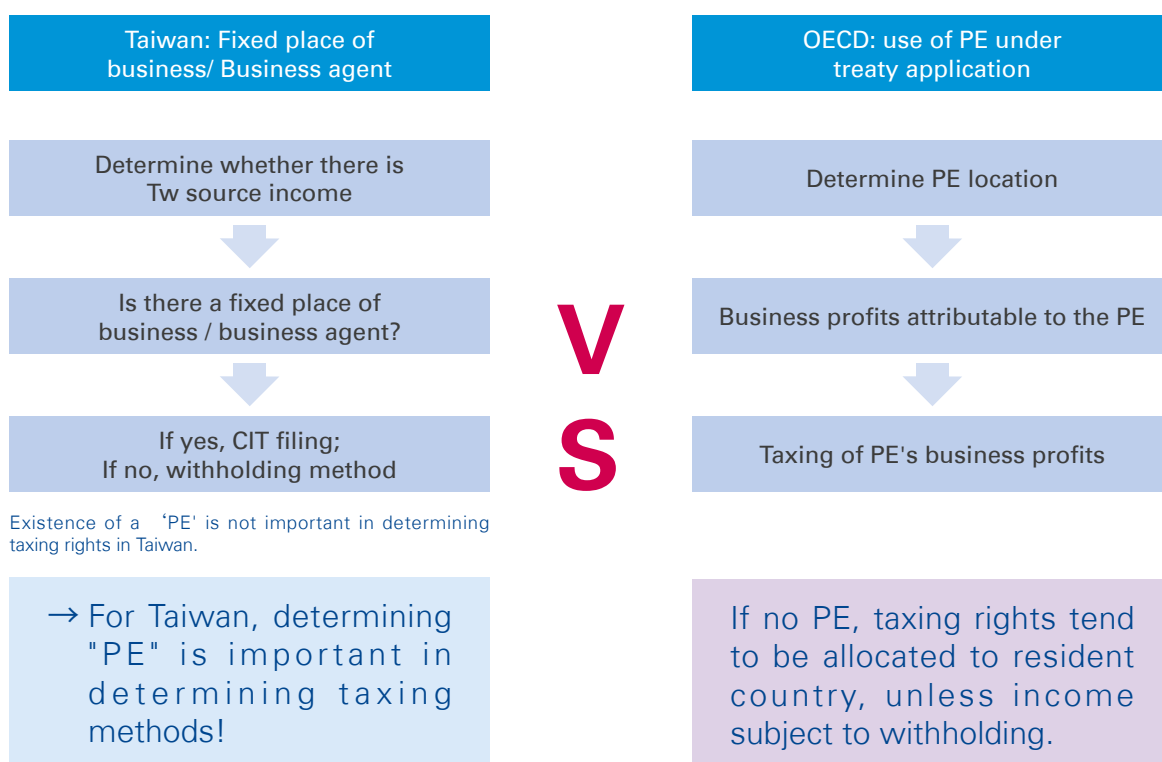
在台灣，最近通過的所得稅法第43條之4便是引進實際管理處所的概念，而其目的是反避稅。從租稅協定的角度而言，實際管理處所相較公司的註冊地對公司營運上影響是比較重要的。

另一方面而言，雖然用總機構的登記地為判斷居民企業的標準較簡陋，但也較客觀明瞭。因為使用PEM為判斷標準，可能造成不同的主管機關或是不同稅務員有不同解釋，存在不確定性。兩種判斷標準各有優缺點，這可能隨著國際潮流的不同而有所修正。為避免公司登記地容易被操控的缺點，未來可能提出相關修正方案，除了以登記地作判斷之外，還須輔以在登記地召開董事會，或是董事應有一定人數擁有登記地之國籍或為登記地之居住者，以避免紙上公司或離岸公司的問題。

第四節 常設機構Permanent Establishment (以下簡稱「PE」)

第一項、我國有別於一般國際租稅上的 PE 及課稅權之概念

Tw 有別於一般國際租稅上的 PE 及課稅權之概念



以台灣稅法而言，我們會先決定是否有台灣來源所得，再判斷有無固定營業場所或是營業代理人，而常設機構（在台灣即指固定營業場所或是營業代理人）的重要性在於區分企業於課稅年度結束時是否需作結算申報。以OECD角度而言，對於跨國企業，我們會去看該企業在台灣有沒有常設機構。一旦構成了常設機構，常設機構所延伸出的營業利潤，課稅權則歸屬於當地國。所以很多外商客戶去國外投資的時候，常問的第一個問題就是「我在當地的活動會不會造成在當地形成常設機構」。

第二項、OECD 常設機構之概念 (Article 5)

OECD: 常設機構概念 PE Recap (Article 5)

固定性與存續性

可支配性



非屬準備性或
輔助性

非屬獨立性

■ Certain degree of permanency

- Fixed place of business: branch, office, factory etc
- Activities: continuity/recurrent/regular in nature
- Construction/Service PE: 6 months or more

Question: 'a place of management'?... Taiwan does not have such concept...

■ Assets/equipment at the company's disposal

■ Non-preparatory or auxiliary in nature

- Liaison or representative office where activities are limited to providing general information, advertisements etc
- Exclude PE for the purpose of storage, display or delivery

Question: when and what kind of activities would push it 'over the edge'?

■ Independent agent vs dependent agent

- An independent agent if:
 - a) he is independent of the enterprise both legally and economically; and
 - b) he acts in the ordinary course of his business when acting on behalf of the enterprise

Question: above definition clear?

OECD常設機構的概念包括：第一，可支配性–對於此處之資產及器具，公司有權做處置；第二，固定性與存續性–此機構會在此處持續性的經營下去，不等同於永續；第三，非屬準備性或輔助性–此機構並不只有聯絡或廣告之效果；第四，非屬獨立性–機構在法律即經濟層面並非獨立於公司。

那做研發呢？多數人會認為商業循環是先有研發，才有採購、製造、行銷，製造、行銷階段才開始課稅，採購不用課稅，研發是更早的準備作業，亦不用課稅。事實上，研發在商業型態中不一定屬於製造的前置作業，有些研發結果可以直接授權，不一定要走向製造、行銷階段。研發通常在當地國要課稅，因為研發用到當地的高教育人才，使用人力資源創造成果、利潤，應當在當地國繳稅（即使用者付費、受益法則）。

經濟活動有各種型態，當租稅協定必須用簡約的文字，做原則性的表達，讀者有時候會陷入難以判斷的窘境。一般而言，如果有用到當地資源，製造空氣汙染，例如聘僱勞工從事製造活動，會認為應該課稅；若在當地從事行銷活動，做一些簡單的形象廣告，或是採購，會認為不用課稅。使用了當地多少資源、做了多少價值的附加，在一定程度以上，當地國就會認為要課稅。

第三項、常設機構種類

壹、常設機構種類：一般定義

常設機構種類：一般定義

OECD Model / UN Model / TW-NL Treaty

1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a **fixed place of business** through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term “permanent establishment” includes especially:
 - a) a place of management;
 - b) a branch;
 - c) an office;
 - d) a factory;
 - e) a workshop, and
 - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

TW Domestic Law

所得稅法第 10 條

固定營業場所

經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房 (warehouses)、礦場及建築工程場所。

但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。

...

根據OECD範本可分為一般定義及列舉定義的常設機構，此款針對「一般定義」做說明。「列舉定義」則於下一款做說明。所謂一般定義，係指範本第5條第1項皆稱「常設機構」，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。一般常設機構具有固定性、持續性及可支配性的特徵。一般常設機構的定義和種類，和台灣的固定營業場所是相似的。根據台灣所得稅法第10條即規定：「本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。」

貳、常設機構種類：工程PE

常設機構種類：工程 PE

OECD Model

A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than **twelve months**.

TW Domestic Law

所得稅法第10條
固定營業場所
 經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房(warehouses)、礦場及建築工程場所。
 但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。...

TW-NL Treaty – UN Model

A building site, a construction, assembly or installation project, but only where such site or project lasts for a period of more than **six months**.

What's the differences?

- OECD 12 個月 vs. UN 6 個月
- TW domestic law 無規範時間

所謂列舉定義則係規定於範本第5條第2項皆列舉出「常設機構」，包括：管理場所、分支機構、辦事處、工廠、工作場所、礦場、油井或氣井，採石場或任何其他天然資源開採場所。

以工程PE而言，在OECD稅約範本中，建築工程場所持續超過12個月才會構成PE，但UN稅約範本或台灣簽訂的大部分租稅協定的標準是6個月。台灣國內法則是有規範固定營業場所為建築工程場所等，然而未特別規範時間。例如：美國企業來台接了一個30天的工程，由於美國和台灣之間沒有租稅協定，適用國內所得稅法，就可能構成固定營業場所。但如果是荷蘭企業，因為荷蘭和台灣之間有租稅協定，建築工程場所須持續超過6個月才會構成PE，營業利潤不課稅。

以個人而言，就必須回歸到來台的居住期間，一般來說是以183天為判斷門檻，但值得注意的是，若不用課稅，是指針對荷蘭公司給的薪資不用課稅，台灣公司給的部分就不適用協定。必須符合取自荷蘭公司的薪資、荷蘭居住者、在台灣一個歷年制沒有居住超過183天，此三個條件。

參、常設機構種類：服務 PE

常設機構種類：Service PE

| | |
|---|---|
| <p>OECD Model</p> <p>None</p> | <p>TW Domestic Law</p> <p>Not covered under 'PE' pursuant to Art.10</p> |
| <p>TW-NL Treaty – UN Model</p> <p>The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ■ Why are we looking into service PE if it is not in the OECD model? ■ What is a 'service PE'? ■ If there is no service PE under Taiwan's income tax law, how does it work with the tax treaty? |

以服務PE而言，OECD稅約範本並無訂出標準。根據台灣與荷蘭的租稅協定以及UN稅約範本則是規定只在12個月期間內提供服務超過183天，不負責施工，只負責設計，仍可能構成PE。例如：來台做新的捷運工程設計、來台接受聘僱做安全委任，並且在一年內提供服務超過183天，即構成服務PE。

簡言之，提供服務的PE，在OECD稅約範本中是沒有涵蓋的，這部分須參考UN稅約範本，而台灣國內稅法亦無服務型PE之相關規範，台灣簽署的租稅協定則是有相關規範。

肆、常設機構種類：營業代理人PE

常設機構種類：Depend Agent PE

OECD Model / TW-NL Treaty

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

TW Domestic Law

所得稅法第10條

...

營業代理人

合於任一條件之代理人：

- 一. 除代理採購事務外，並有權經常代表其所代理之事業接洽業務並簽訂契約者。
- 二. 經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者。
- 三. 經常為其所代理之事業接受訂貨者。

營業代理人PE係指外國公司在台委任營業代理人，代表所代理之事業。OECD 稅約範本中，營業代理人即是指不合於範本第5條第1項及第2項，但又經常執行其所代理之事業的業務，且有權經常代表其所代理之事業接洽業務並簽訂契約者。國內稅法部分則依據所得稅法第10條，營業代理人係指合於任一條件之代理人：一、除代理採購事務外，並有權經常代表其所代理之事業接洽業務並簽訂契約者。二、經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者。三、經常為其所代理之事業接受訂貨者。

第四項、不被認定為 PE 的個體

What is considered not a PE...

■ PE shall be deemed not to include...

OECD Model / UN Model / TW-NL Treaty

Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display, or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in sub-paragraphs (a) to (e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

TW Domestic Law

所得稅法第 10 條

固定營業場所

經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。

營業代理人

合於任一條件之代理人：

- 一. 除代理採購事務外，並有權經常代表其所代理之事業接洽業務，並簽訂契約者。
- 二. 經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者。
- 三. 經常為其所代理之事業接受訂貨者。

根據OECD稅約範本，若只是單純採購行為，並不會被視同PE。台荷租稅協定中也有這樣概念，例如有一個只陳列和運送功能的倉庫，一般來說不會被視為PE。又例如在台灣有存貨只是為了讓另一企業做加工，基本上也不會被視為PE，單純為了購買商品也不會被視為PE。其中爭議性較大的是輔助性或準備性的活動，基本上也不會被視為PE。至於台灣國內法的規定，根據所得稅法第10條，專門採購貨品的場所，基本上會被排除在PE之外。但「經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者」，在租稅協定中雖不會被視為PE，依台灣的國內稅法卻是會的。

美國公司跟台灣沒有租稅協定，因此我們會看台灣的國內稅法；若為荷蘭公司，在台灣有類似的狀

態，可能因為他符合上述台荷租稅協定的要件而不會被視為PE之條件，而認定他在台灣是沒有PE，此時不用結算申報的。

第五項、非為 PE：Independent Agent

What is not PE : Independent Agent

OECD Model / TW-NL Treaty

An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

TW Domestic Law

營業代理人

指合於任一條件之代理人：

- 除代理採購事務外，並有權經常代表其所代理之事業接洽業務並簽訂契約者。
- 經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者。
- 經常為其所代理之事業接受訂貨者。

What is your overall observation re the PE in treaties and TW law?
Do TW law really have PE concept?

稅約範本第5 條第6 款規定「若一企業僅透過一般佣金代理人，或任何一個其他具獨立地位的代理人在締約國從事業務，只要代理人是依循一般業務方式進行代理，則不應被視為在締約國構成常設機構」。獨立代理人（independent agent）和非獨立代理人（dependent agent）最大的不同在於：外國公司對非獨立代理人的控制力較獨立代理人大，非獨立代理人基本上就是在外國公司的控制下做事。以倉庫而言，獨立代理人本身就是在經營倉庫服務事業，外國公司只是在那裡儲藏貨物，而這個獨立代理人對其他的客戶都是一樣的服務狀態。在此種情況下，獨立代理人通常不會被視為外國公司在台灣的PE。



想一想

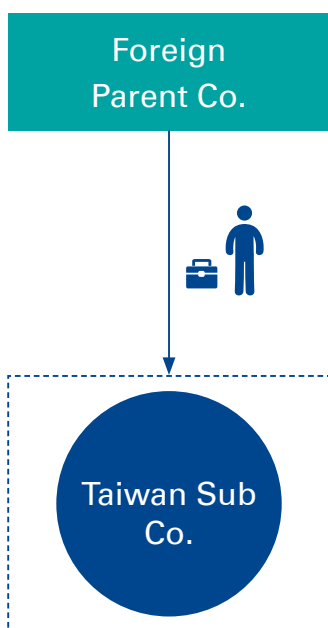
在稅約範本中，很重要的部分在於課稅權的分配。在分配課稅權之前，要先決定居住者身分，所以稅約範本會針對個人或公司，決定他是哪一個國家的居民。稅約範本的第一個部分主要在解釋，個人在什麼樣的情況下是居民、如何決定；公司在什麼樣的情況下構成PE。在解釋公司的PE時，稅約範本通常是針對較極端的狀況，然而在現實生活中，那些非常極端的情況通常較少，實務上遇到的情況不會那麼單純。但為什麼在稅約範本中要針對極端情況？其實這就是談判的技巧，在談判時，最極端、最簡單的狀況最容易達成共識。有很多情況是又儲存貨物，又做了一些簡單的加工，甚至還做一些顧問諮詢服務，這些就要個別去討論。稅約範本所提供的是兩個國家就課稅權分配上所達成的共識，將要課稅的部分和不用課稅的部分表達清楚，其他情況就要個別思考。例如物流中心是否需課稅？要先問這個外國公司是來自哪個國家，是適用國內法還是適用協定。如果外國公司來自美國，因為美國和台灣之間沒有租稅協定，就回歸到國內法，就外國企業而言，要看這筆所得是否為台灣來源所得。若為存貨，以貨物所在地為認定標準，由於貨在台灣，故應課稅。

有些時候，台灣的買方不想有庫存壓力，會要求國外供應商在台灣設倉庫，這個情況和上述物流中心的情況，在商業模式上並沒有太大差別，卻可能造成上述情況要課稅而這種情況不用課稅的現象。以國際慣例而言，很多國家會認為，物流中心的情況在台灣不構成PE，不用課稅，但台灣卻採來源所得課稅的見解。沒有和台灣簽訂租稅協定的國家，就這部分的利潤必須被課稅，將可能造成重複課稅的問題。和台灣有簽訂租稅協定的國家，可以主張適用租稅協定，主張在台灣倉庫功能的限制，向稅局申請不構成PE。

第六項、常設機構認定之範例

常設機構 – Example to brainstorm

Example



Let's Discuss

Does Foreign Parent Co. have a PE in TW?

外國母公司定期派員工來台灣子公司進行業務活動

指合於任一條件之代理人：

- 來台員工人數？天數？
- 來台員工受雇方為何？
(薪資、風險承擔方、員工控制為何?)
- 來台所從事之業務活動性質為何？
 - 單純的市場調查 / 客戶拜訪
...what if 最終促成合約之簽訂
 - 議價 / 合約簽訂
- What other things would you need to know?

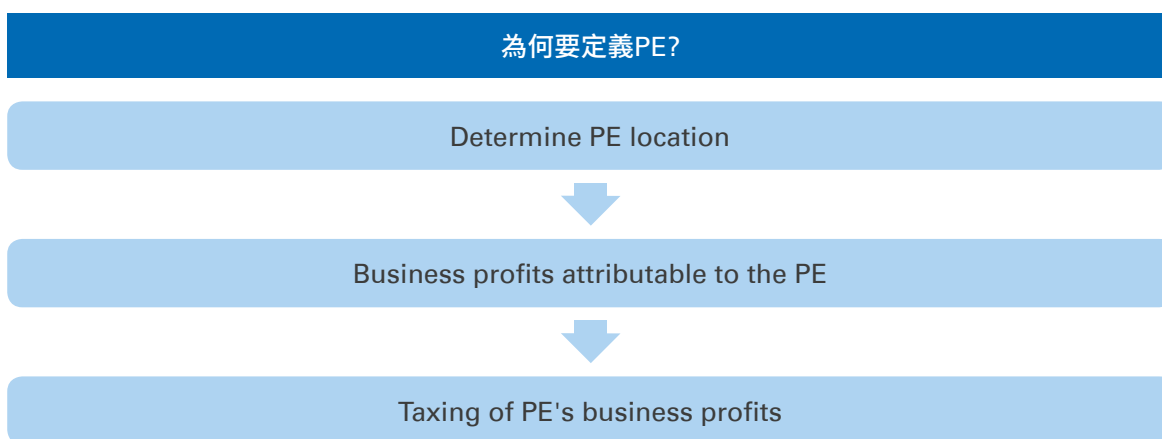
If Foreign Parent Co. is considered to have a PE in Taiwan..... What now? What else to consider?

外國母公司定期派員工來台灣子公司進行業務活動，該外國公司在什麼樣的情形下會被認為在台灣可能有PE？要回答此問題尚須釐清其他背景資訊。例如來台員工的人數、天數，假如這個國家和台灣是有租稅協定的，來台員工天數就會是個重要的問題，還需根據租稅協定，考量天數是在一個歷年制或是任何12個月之內。來台人數的重要性則在於認定是大量的業務提供、勞務提供，或僅是輔助性質。再來就是要釐清來台員工受雇方為何？當客戶派人來台提供服務，有很多種可能性，可能是外國公司直接派員工過來，也可能是派集團公司的人來台提供服務。還有薪資是誰支付的，在看租稅協定時，會去探討薪資合約的所在地，成本掛在哪裡等等，且員工控制也須納入考慮。最後要考慮業務活動，業務活動是一個非常廣泛的說法，其內容究竟是單純的市場調查、客戶拜訪、維繫關係，還是已經在和對方談貨物交易的價格、折扣，甚至簽約。總之，在認定外國公司會不會在台灣構成PE時，各方面都必須去考慮。

我們所討論的在台灣有沒有構成PE的問題，是以外國母公司的角度做討論，外國公司在台灣有分公司，這是外國公司在台灣有PE；外國公司在台灣有子公司，該子公司不當然是母公司的PE，該子公司根據台灣稅法的規定，針對全球所得課稅，該外國母公司，若在台灣無PE，沒有其他活動，外國母公司的所得不需在台灣課稅。以總分公司而言，分公司就是外國總公司的PE，總公司若有台灣來源所得，除了股利以外，分公司根據吸入原則要幫他申報。但在子公司的情況之下，母公司雖然有台灣來源所得，僅需依規定之扣繳率扣繳，子公司沒有將母公司所得併入申報的義務。

第七項、有了常設機構，然後呢？

有了常設機構，然後呢？



If no PE, taxing rights tend to be allocated to resident country, unless income subject to withholding.



營業活動經由所得來源國之PE進行者，所得來源國課稅，惟僅得就歸屬於該PE之利潤課稅。也就是說營業利潤若歸屬在當地的PE，當地基本上有課稅權。在租稅協定的角度下，外國公司在當地國若被認定為沒有PE，則可以去申請租稅協定的免稅。但若被認定在當地有PE，當地國有課稅權，這和台灣的所得稅法規定有PE則結算申報，沒有PE則須扣繳有所不同。下一項則介紹歸屬於PE的營業利潤如何釐清。



第八項、營業利潤歸屬概念 (Business Profits Attribution)

營業利潤歸屬概念 (Business Profits Attribution)

What does OECD Commentary say about business profits attribution

Profits that are attributable are the profits that the permanent establishment might be expected to make if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks.

Observations:

Business profits attribution, one needs to look at the PE with regards to the following:

1. Functions performed
2. Assets used
3. Risks



Step 1:
Functional and Factual Analysis



Step 2:
Transfer Pricing Analysis

根據OECD稅約範本第7條「營業利潤」(Business Profits)第1項：「營業利潤原則上僅由居住地國課稅，除非企業透過設於來源地國之常設機構進行營業活動，則來源地國亦得課稅，但以歸屬於該常設機構之利潤為限，亦即來源地國之課稅權不得延伸至該企業未透過該常設機構而在其境內取得之利潤。」

根據2008年OECD之「常設機構利潤歸屬」報告，其利潤歸屬之方法有2個步驟：步驟一、確認營業活動係透過常設機構所進行了此目的，必須根據OECD移轉訂價常規交易指導原則進行實際及功能性分析；步驟二、依照常設機構所使用資產，執行功能，承擔風險來決定其報酬。在當地有PE，營業利潤的歸屬問題，在OECD的稅約範本只提供概念式的解釋，將他視同為一個獨立的企業，從事相似的活動，所歸屬給這個PE的利潤，即為該PE的營業利潤。稅約範本並沒有提及對於這個PE功能上的考量，使用什麼樣的資產、擔什麼樣的風險，也沒有明確指出如何計算。所以在營業利潤歸屬上，常常衍生出移轉訂價判定的問題。原因在於，租稅協定是國與國所簽訂，以國與國的高度，談的會是原則性、抽象性的概念，再由行政機關達成共識、執行。

第五節 所得來源地之認定及課稅主權

台灣與 OECD 各類所得比較：Overview

| 台灣 | OECD |
|--|--|
| ■ 中華民國公司所分配之 股利 | Dividends |
| ■ 中華民國境內之合作社或合夥組織營利事業所分配之 盈餘 。 | Dividends / Business profits |
| ■ 中華民國境內提供 勞務之報酬 | Income from employment / Directors' fees / Business profits / Entertainers and sportspersons |
| ■ 自中華民國各級政府、中華民國境內之法人及中華民國境內居住之個人所取得之 利息 | Interest |
| ■ 在中華民國境內之財產因租賃而取得之 租金 | Income from immovable property / Other income |
| ■ 專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之 權利金 | Royalties |
| ■ 在中華民國境內 財產交易之增益 | Income from immovable property / Capital gains / Business profits / Other income |
| ■ 中華民國政府派駐國外工作人員，及一般雇用人員在 國外提供勞務之報酬 | Government service / Income from employment |
| ■ 在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之 盈餘 | Business profits / Income from immovable property |
| ■ 在中華民國境內參加各種 競技、競賽、機會中獎等之獎金或給與 | Entertainers and sportspersons / Other income |
| ■ 在中華民國境內取得之 其他收益 | Other income |
| ■ Article 25: 國際運輸之 外國事業所得 | Shipping, inland waterways transport and air transport |

上表為OECD與台灣國內稅法定義的各類所得對應表，供讀者參考。接下來將針對各類常見所得逐一說明。

第一項、台灣 vs OECD 各類所得課稅：股利

台灣 vs OECD 各類所得課稅：Dividends

| Taiwan | OECD |
|--|---|
| <p>中華民國公司所分配之股利</p> <p>所得稅法第 8 條第 1 項 「依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利」</p> | <p>Article 10: Dividends</p> <ol style="list-style-type: none"> Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State. However, dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividend is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed: ... |

Questions:

- Is 「分配」 equals to “paid by” under the OECD dividend article?
- What other key issue should one look at when wishing to utilize the dividend article?

假設跨國投資所得之股利，例如台灣公司投資荷蘭公司，從荷蘭公司分配股利至台灣，則課稅權的歸屬為何？從OECD的角度，認為荷蘭可以課稅，但另一方（收入方）也可以課稅；荷蘭公司投資台灣公司，中華民國所分配之股利，國內法規定分配時可以課稅（扣繳），荷蘭也有課稅。並沒有明確指出課稅權回歸到哪一方，這部分通常爭議性不在支付者身上，爭議比較大的是在受益所有人（beneficial owner）。

所得稅法第8條第1項：「依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利。」另依據OECD稅約範本規定：「締約對方國可對所得來源國分配給締約對方國公司之股利課稅，然而所得來源國對締約對方國居住者取得其國內公司股利就源扣繳稅額時，所扣繳的稅額不能超過股利所得總額按一定百分比（或稱為上限稅率）計算的稅額。」因此，就股利所得，不論是台灣國內法或是OECD稅約範本，就下列之規定是一致的：第一，發放股利的公司所在地國家有課稅權（股利是當地國可以課稅）；第二，從另一個國家取得股利，或是別的國家從台灣取得股利，認定當地國可以課稅，因為股利代表的是經營企業的剩餘利潤，且在此種情況下，重複課稅的情況不會太嚴重，反而是投資國應考慮課完稅後應該要怎麼抵。

Dividends – Example

Concept under DTA

Actual Result

Dividend received by NL Co, may be taxed in the Netherlands

NL/Tw DTA:
If beneficial owner of the dividend is a resident [of NL], the tax so charged shall not exceed 10% of the gross amount of the dividend
→ Taiwan WHT rate reduce to 10%

Dividend paid by Tw Co, may be taxed in Taiwan
→ Taiwan domestic WHT rate @ 20% → 10%

Example

```

graph TD
    TwCo[Taiwan Co] -- "Dividend $100" --> NLCo[Netherland Co]
    TwCo --- P100[100%] --- NLCo
            
```

| Concept under DTA | Actual Result |
|--|---|
| Dividend received by NL Co, may be taxed in the Netherlands | NL Co receives \$90 cash. Satisfying certain conditions, such dividend is not subject to tax in the Netherlands |
| NL/Tw DTA: If beneficial owner of the dividend is a resident [of NL], the tax so charged shall not exceed 10% of the gross amount of the dividend → Taiwan WHT capped at 10% | Overall income tax burden on the dividend for the group is \$10 |
| Dividend paid by Tw Co, may be taxed in Taiwan → Taiwan domestic WHT rate @ 20% → 10% | |

【案例】 台灣公司匯出100元股利給荷蘭公司，這過程需繳納多少稅？給哪一國？

台灣匯出股利的時候，根據台灣的國內法扣繳20%，但若適用台荷租稅協定，可將20%的扣繳率降為10%。荷蘭公司針對這筆股利，在荷蘭不會被課稅，如此一來，這個集團對股利的總稅負為10%，也就是10元。

第二項、台灣 vs OECD 各類所得課稅：利息

台灣 vs OECD 各類所得課稅：Interest

Questions:

Taiwan sourced income to include Taiwan co's dividends being paid [overseas] and interest obtained [取得] in Taiwan... but is “取得” equals to “arising in” under the OECD interest article?

Taiwan

自中華民國政府、境內法人及個人所取得之利息

所得稅法第 8 條第 4 款
「自中華民國各級政府、中華民國境內之法人及中華民國境內居住之個人所取得之利息」

OECD

Article 11: Interest

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. However, interest arising in a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 percent of the gross amount of the interest...

Questions:

1. Is “取得” equals to “arising in” under the OECD interest article?
2. What other key issue should one look at when wishing to utilize the interest article?

根據所得稅法第8條第4款：「自中華民國各級政府、中華民國境內之法人及中華民國境內居住之個人所取得之利息。」根據OECD稅約範本第11條「利息」（Interest）則規定：「來源國亦得課稅。然而，倘若利息的受益所有人是他方締約國的居住者，那麼來源國課稅不得超過利息總額的10%。來源國可以自由依據其國內法以就源扣繳或結算申報之形式對利息課稅。無論採何種課稅方式，皆須符合租稅協定規定之上限稅負。實務上，大部分國家係以就源扣繳稅之形式課稅。」由上可知，利息和股利之作法類似，基本上是來源國有課稅權。但如果適用租稅協定，可以降低課稅的稅率，股利、利息的扣繳率一般是20%，降為10%。

兩邊各自分配的意思是，同意所得來源國課稅，但要求用較低的稅率課稅，當利息或股利回到投資國，適用稅額扣抵時，抵的稅額即較少，代表投資國也可以課部分的稅，是稅率分配的概念。總之，股利和利息並非以PE決定課稅主權，而是用所得來源國。

第三項、台灣 vs OECD 各類所得課稅：租賃所得（例如：來自不動產之所得）

台灣 vs OECD 各類所得課稅：Rental Income (e.g., Income from Immovable Property etc)

| Taiwan | OECD |
|---|---|
| <p>在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金</p> <p>所得稅法第 8 條第 5 款</p> | <p>Article 6: Income from Immovable property</p> <p>Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.</p> |
| <p>Observations</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. For immovable properties, income derived is usually taxed at the State where the immovable property is situated 2. For movable properties, unless effectively connected with a PE, then income derived is usually taxed at the resident State. 3. If connected to a PE, then look at Business Profits article | <p>Article 21: Other Income</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State. 2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a PE situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such PE. In such case the provisions of Article 7 shall apply |

依據所得稅法第8條第5款規定：「在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金。」租賃之標的物可分為動產及不動產，不動產的部分，包括土地及房屋，課稅權回歸到不動產的所在地。動產的部分，則放在其他收入，基本上回歸到居住者的身分去課稅，因此荷蘭公司在台灣租賃動產，課稅權屬於荷蘭。

另依OECD稅約範本第6條「不動產所得」(Income From Immovable Property)第1項則規定：「主要原則為一方締約國之居住者取得位於他方締約國境內之不動產所產生所得，他方締約國得予課稅（不動產所在地課稅原則Situs Principle），不動產所在地課稅原則,優先於其他課稅權分配規定。」有疑義的是動產與不動產的定義分類。如公司的運輸設備（自用乘人小客車）屬於動產（固定資產），那麼可以移動的房子（例如澳洲可以搬房子，不用毀損可分離）算是動產或不動產？簡單而言，不動產在台灣須登記，有登記者才可在台灣被認定為不動產，當然，當地國有當地的規定。原則上，不動產（土地和房屋）課稅權會回歸到所在地，動產課稅權則會回歸到PE的認定。

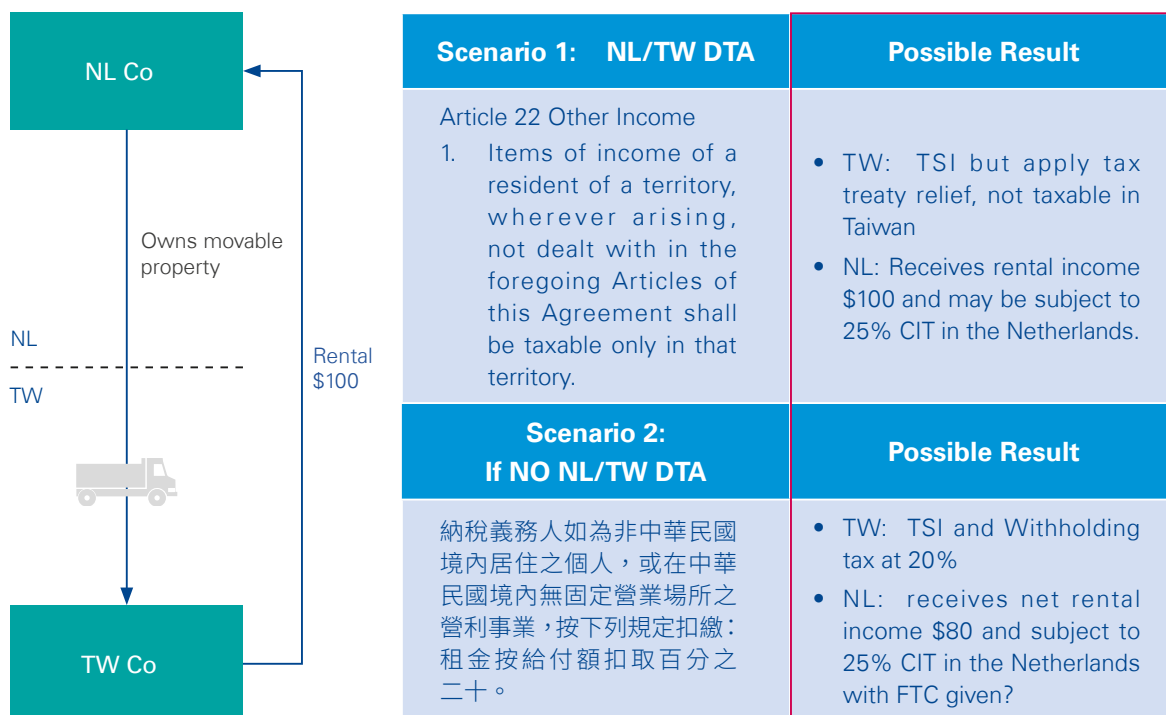
另外讀者可以思考的是，輪船或航空器之租賃，例如航行於台灣與荷蘭間的輪船，所取得之租金，如何決定其所在地？通常而言，因為輪船或航空器需登記國籍，以登記之國籍視同國土的延伸，以登記所在地為認定標準。

由上可知，租賃這部分，隨著科技的進步，所在地之認定將越來越困難，在判斷來源國的時候會產生一些爭議，因為很多時候已難以分辨是租硬體，還是租軟體。以衛星來說，是在租衛星設備，抑或是在租科技、知識？在國際趨勢裡面，支付的是租金或是權利金，這條界線會變得模糊。在現實生活中，何種設備多依賴租賃之方式？例如蓋捷運時挖掘隧道用的潛盾機，還有航空器和輪船、衛星設備、海底電纜。這些設備有一些共同之特性，個別單價高、無法滿足長久營運所需，多為一次性之使用。

Rental Income – Example

案例 1

NL Co 將其在 TW 的機器設備租賃給 TW 客戶，並固定收取租金。



Overall tax difference?

【租賃所得案例一】 荷蘭企業將其在台灣機器設備租賃給台灣客戶，並收取租金。

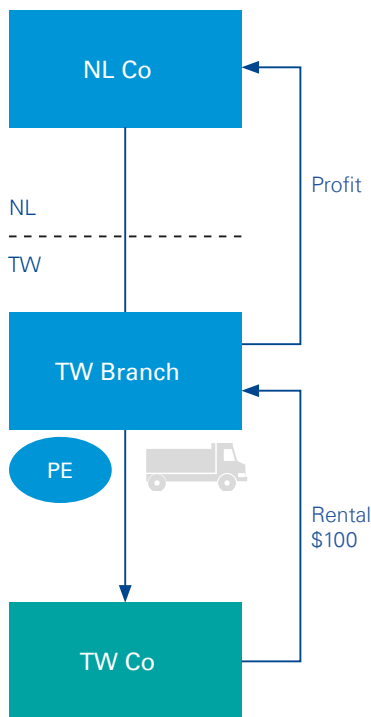
情況一、根據台荷租稅協定，在台灣無須納稅，在荷蘭需繳25%稅金。

情況二、若無法適用台荷租稅協定，按國內稅法，須扣繳租金的百分之二十，並且在荷蘭須繳交25%稅金扣除依據外國稅額扣抵法的餘額。

Rental Income – Example (Cont'd)

案例 1

NL Co 將其其在 TW 的機器設備租賃給 TW 客戶，並固定收取租金。



| Scenario 1: NL/TW DTA | Possible Result |
|--|---|
| <p>Article 22 Other Income</p> <ol style="list-style-type: none"> ... The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a territory, carries on business in the other territory through a PE situated therein, or performs in that other territory independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such PE or fixed base. In such case the provisions of Article 7 [Business Profits] or Article 14, as the case may be, shall apply. | <ul style="list-style-type: none"> TW: Rental paid to TW branch and not subject to Taiwan withholding TW Branch: Profits subject to CIT 17% NL: Offshore Branch profits may be treated as tax free in NL |
| Scenario 2: If NO NL/TW DTA | Possible Result |
| <p>外國公司在我國設立之分公司，係總公司之分支機構，其在我國境內之盈餘應屬總公司盈餘之一部分，除依所得稅法第 3 條第 3 項規定，就其在我國境內之盈餘繳納營利事業所得稅外，尚無盈餘分配問題。至分公司之盈餘與總公司合併計算盈虧後，經股東會決議分配予股東，係屬總公司應否辦理扣繳所得稅之問題，在我國境內之分公司應毋庸扣繳稅款。 (財政部 760309 台財稅第 7586738 號函)</p> | <ul style="list-style-type: none"> Same as above |

Overall tax difference as compared to no PE?

【租賃所得案例二】 荷蘭企業在台灣有分公司，該分公司將其機器設備租賃給台灣客戶，並收取租金。

情況一、依據台荷租稅協定，台灣方面需結算申報並依17%稅率繳稅，而荷蘭政府對於海外分公司無課稅權。

情況二、若不適用台荷租稅協定，外國公司在我國設利之分公司，係總公司之分支機構，在我國境內之分公司無須扣繳稅款，但仍須結算申報。

若在租賃當地國有PE，且租賃和當地是有關連的，課稅權會回歸到當地的PE。

荷蘭公司在台灣租機器設備給台灣客戶，在租稅協定下，屬於其他收入，課稅權會回歸到荷蘭，荷蘭針對該筆租金之所得稅率為25%。倘若沒有台荷租稅協定，該筆租金會回歸到台灣本法的來源所得課稅，租金給付時以20%之扣繳率扣繳。該筆租金回到荷蘭時荷蘭也會課稅，針對台灣所扣繳的20%，當地可能給予國外稅額扣抵。

Rental Income – Example (Cont'd)

| | 案例一, 情況 1 (無PE; 適用台 荷租稅協定) | 案例一, 情況 2 (無PE; 不適用 台荷租稅協定) | 案例二, 情況 1 (無PE; 適用台 荷租稅協定) | 案例二, 情況 2 (無PE; 不適用 台荷租稅協定) |
|---------------------|----------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|
| 租金收入 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| 減去台灣扣繳稅款 (如果有的話) | - | (20) | - | - |
| 台灣分公司結算申 報@17% | N/A | N/A | 17 | 17 |
| 分配給荷蘭公司金 額 | N/A | N/A | 83 | 83 |
| 荷蘭分公司結算申 報@25% | 25 | 25 | - | - |
| 減去外國稅額扣抵 | - | (20) | - | - |
| 淨利 | 75 | 75 | 83 | 83 |
| 整體稅賦 | 25 | 25 | 17 | 17 |

荷蘭公司若於台灣有常設機構，在其他收入中，租賃是回歸到台灣常設機構，針對這個分公司，台灣有課稅權，稅率為17%，荷蘭的國內法針對境外的分支機構是不課稅的（和股利收入相同）。若台荷租稅協定不適用，則結果仍一致。一般而言，許多外國公司會避免在台灣構成PE，但由上述案例可知，在無PE的狀態下，不論有無租稅協定，課稅權皆回歸到荷蘭，稅率為25%；但在有PE的狀態下，總稅負為17%。從租稅之角度，在台灣有PE並不一定是壞事。

第四項、台灣 vs OECD 各類所得課稅：權利金

台灣 vs OECD 各類所得課稅：Royalty

Taiwan

因在中華民國境內供他人使用所
取得之權利金

所得稅法第 8 條第 6 款

“專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。”

OECD

Article 12: Royalties

Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

WHAT'S Missing?????

Let's Think?

- ✓ 在 OECD 範本下課稅權有利於何方…居住地國？所得來源國？Tw DTAs?
- ✓ Royalty's definition?
- ✓ Beneficial owner of the royalties?

Taiwan

1. Royalties arising in a territory and paid to a resident of the other territory may be taxed in that other territory.
2. However, the royalties may also be taxed in the territory in which they arise and according to the laws of that territory, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other territory, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the royalties.

依據OECD稅約範本第12條之規定，針對權利金的課稅權，聚焦於智慧財產權之歸屬，則該歸屬國即有課稅權，這是受益所有人的概念。

而台灣所得稅法第8條第6款中，則聚焦於「在中華民國境內供他人使用所取得之權利金」，因此若是在台灣境內使用而取得的權利金，台灣有課稅權，而這樣的概念更貼近於UN稅約範本。

權利金目前常碰到的爭議在於，所支付款項的哪些部分屬於權利金？權利金在各國的稅負均較重，而且還有扣繳的問題（即使在租稅協定中也要扣繳）。設備常和權利金以不可分割的價格結合出售，國際貿易設備可以用買賣的方式，權利的部分則隨著設備授權，難以區分。例如日本機器人Pepper進軍台灣，只租不賣，該「租金」係屬租金還是權利金。有些人會認為是租金，因為是租設備。但機器人的製造成本其實相對是低的，最大的成本可能在於後台研發連線的成本、科技的使用、資料庫的運用，才可使機器人做人工智慧的反應。以經濟實質優於法律形式的原則，又似乎是付權利金。又例如蘋果手機，要接受IOS10授權合約，否則幾乎無法使用。當廠商將手機賣給消費者時，是賣設備抑或是授權給消費者？這是目前談權利金時常遇到的議題。未來某種程度會更傾向以實質來認定。

由歷史來看，OECD稅約範本係於1977年訂定，在當時，仍處工業2.0，網路普及率並不高，許多課稅規定從現在來看已不合時宜，無法處理當前所面對的很多議題，導致落後的稅法分類必須處理當今的商業模式，我們必須有能力去解讀，才不會導致認為權利就是權利，只是一個單純的授權合約。在現代商業環境中，已不像以前單純訂定授權合約，未來的權利金可能隨硬體買賣，或是以服務合約的方式包含其中。消費者到底是付服務費、買賣價款、設備租金還是權利金？主要是看價款的比例是用以支付設備或是權利。

設備買賣在國際租稅課稅最輕，租賃由於出租人有折舊成本的負擔，在國際租稅中課稅也較輕，權利金則傾向課的較重。



第五章

國際租稅(四)

從租稅條約範本主要內容談國際
租稅原則(下)

第一節 OECD稅約範本第三章：所得來源地之認定及課稅主權

第一項、台灣 vs OECD 各類所得課稅：營業利潤

台灣 vs OECD 各類所得課稅：營業利潤

Taiwan

在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。

所得稅法第 8 條第 9 款

OECD

Article 7: Business Profit

Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.

If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

Observations:

- Business profits article needs to be looked at as to whether there is a PE in the relevant State
- Common example, Foreign Co sets up a Taiwan Branch, the Taiwan branch would be subject to Taiwan income tax

本章我們接續前一章就OECD稅約範本的討論，繼續向讀者介紹稅約範本第三章的內容。OECD稅約範本第7條的規定是營業利潤的課稅方式，什麼是營業利潤？營業利潤又該怎麼去歸屬呢？在台灣而言，按所得稅法第8條第9款規定：「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。」稅約範本第七條則規定則是「企業經由常設機構經營業務」（The enterprise carries on business through a permanent establishment.），所以會有兩個大前提：一個是要在當地有「經營業務」，可以是任何形式的商業經營，另一個大前提是「經由常設機構」經營業務。為什麼這兩個大前提很重要呢？因為這些利潤必須可以歸屬於常設機構。大家可能會覺得，國外的公司來台設一個分公司，分公司在台灣的所有經營工商都應該歸屬在常設機構裡，可是一個公司，可不可以在一個國家，有不只一個常設機構？答案是有可能的。所以營業利潤所應歸屬的範疇是什麼？因為常設機構不是限定只有一個。總之，假如在當地有常設機構而經營工商，而營業利潤就可以歸屬於那個常設機構，當地國就可以課稅，以上就是稅約範本就營業利潤的規定內容。

第二項、台灣 vs OECD 各類所得課稅：勞務報酬（個人）

台灣 vs OECD 各類所得課稅： Service Income(個人)

| Taiwan | OECD |
|--|--|
| <p>中華民國境內提供勞務之報酬</p> <p>所得稅法第 8 條第 3 款 (認定原則)</p> <p>於個人指在境內提供勞務取得之薪資、執行業務所得或其他所得</p> <p>於營利事業指提供勞務之行為：</p> <p>(一) 全部在境內進行且完成者；</p> <p>(二) 需境內/外進行始可完成者；或</p> <p>(三) 在境外進行，惟須經由境內居住之個人或營利事業之參與及協助始可完成者。</p> <p>勞務之行為，全部在境外進行及完成，且合於下列情形之一者，外國營利事業所取得之報酬非屬中華民國來源所得：</p> <p>(一) 在境內無固定營業場所及營業代理人。</p> <p>(二) 在境內有營業代理人，但未代理該項業務。</p> <p>(三) 在境內有固定營業場所，但未參與及協助該項業務。</p> | <p>Article 15: Income from Employment</p> <p>Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived there from may be taxed in that other State.</p> <p>Article 16: Directors' fees</p> <p>Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.</p> |

再來我們要介紹的是個人的勞務報酬規定。首先要探討的是「服務常設機構」的概念。稅約範本沒有明確定義服務常設機構，但仍有涉及服務常設機構的概念，也就是當一個公司派人到某國家，在十二個月內待超過183天或六個月，就會在當地視為有服務常設機構。這和勞務報酬有什麼關係呢？從台灣所得稅法的角度，第8條第3款有分為兩塊，一個是「個人在境內提供勞務取得之薪資、執行業務所得或其他所得」，比如說一個英國的公司派人過來台灣，這個個人在台灣是提供勞務的，他本身個人所得需要課稅，這是個人勞務提供的概念；另一個是「於營利事業提供勞務之行為」，也就是營利事業經由他的員工在提供勞務。所以在看台灣所得稅法的時候，認定原則會分兩塊，一個是個人提供，一個是公司經由他的員工提供。這樣的區分相應於稅約範本的規定，會分別適用不同的規定。當個人在境內提供薪資、執行所得，是屬於稅約範本第15條 Income from Employment，在一個國家提供勞務獲取報酬，那就是個人的薪資所得，勞務提供地有權去課稅，也就是薪資所得在當地需要報稅；另

一個原因是稅約範本第16條：Directors' fees，如果你是當地國公司的董事，固然你人不一定會在當地，但只要因為董事的職稱取得報酬，當地就可以課稅，這是稅約範本兩個在個人角度的勞務報酬所得概念。

第三項、台灣 vs OECD 各類所得課稅：勞務報酬（企業）

台灣 vs OECD 各類所得課稅： Service Income(企業)

| Taiwan | OECD |
|--|--|
| <p>中華民國境內提供勞務之報酬</p> <p>所得稅法第 8 條第 3 款 (認定原則)</p> <p>於<u>個人</u>指在<u>境內提供勞務</u>取得之<u>薪資、執行業務</u>所得或其他所得</p> <p>於營利事業指提供勞務之行為：</p> <p>(一) 全部在境內進行且完成者;</p> <p>(二) 需境內/外進行始可完成者; 或</p> <p>(三) 在境外進行，惟須經由境內居住之個人或營利事業之參與及協助始可完成者。</p> <p>勞務之行為，全部在境外進行及完成，且合於下列情形之一者，外國營利事業所取得之報酬非屬中華民國來源所得：</p> <p>(一) 在境內無固定營業場所及營業代理人。</p> <p>(二) 在境內有營業代理人，但未代理該項業務。</p> <p>(三) 在境內有固定營業場所，但未參與及協助該項業務。</p> | <p>Service PE... then</p> <p>Article 7: Business Profit</p> <p>Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment may be taxed in that other State.</p> |

接下來是營利事業的勞務報酬規定。根據臺灣所得稅法第8條3款規定，營利事業在提供勞務的時候，除針對個人規定為「在境內提供勞務取得之薪資、執行業務所得或其他所得」外，針對營利事業之規定可以分為三個部分：（一）全部在境內進行且完成，（二）需境內／外進行始可完成，（三）在境外進行，惟須經由境內居住之個人或營利事業之參與或協助始可完成者。所以台灣規範所涵蓋勞務面向的廣泛程度是很高的。至於稅約範本第7條規定，則有一個大前提：因為勞務提供而產生了常設機構，所以從這個常設機構所產生的收入，可以歸屬於台灣的服務常設機構，如此一來台灣才可以課稅。

在了解稅約範本的規定後，我們就可以知道如何避免在台灣課稅，例如一個公司派員工來台灣提供勞務，只要一年不超過183天或不到六個月，在台灣沒有構成服務常設機構，就不需要課稅。如此一來，在台灣稅法規定與稅約範本規定如此不同的前提下，臺灣的國內法跟稅約範本應如何適用呢？基本原則是，如果稅約範本優於國內法，則稅約範本優先適用。因此，如果我們跟一個國家沒有稅約範本，就會回歸到國內法。例如，境外的公司在台灣提供勞務，或是需要我國協助始完成，這些境外的公司在台灣就有台灣來源所得，但是如果沒有常設機構，勞務提供者來一年不超過183天或不到六個月，就沒有服務常設機構，沒有營業收入可以歸屬，就不用在台灣繳稅。即使在台灣稅法規定下被預先扣繳所得稅，也可以事後申請退稅，也就是為什麼國外會很在意有沒有構成常設機構。

Service Income – Example (UK)

UK Co.



Offshore

TW

Taiwan Co.

Background:

UK Co provides services (largely from outside Taiwan) to Tw Co and received service fee.

Under UK/Taiwan DTA, how would the service fee be taxed?

TW-UK Treaty – Extracts

Article 5 PE, para 4:

An enterprise of a territory shall be deemed to have a PE in the other territory if: ...

(b) It **furnishes services**, including consultancy services, but only where activities of that nature continue, for the same or connected project, through employees or other personnel or persons engaged by the enterprise for such purpose **in the other territory for a period or periods aggregating more than 6 months within any 12-month period.**

Article 7 Business profits, para 1:

The profits of an enterprise of a territory shall be taxable only in that territory unless the enterprise carries on business in the other territory through a PE situated there in...

Let's Discuss

- Services provided largely offshore No service PE
- If no PE, profits of UK Co shall be taxable only in the UK
- No Taiwan WHT (of if any, apply for refund)
- Not automatic - Need to apply with Taiwan tax authority!

舉個例子，台灣公司委任一個英國公司提供勞務，大部分的時間英國公司的員工執行或提供勞務地點是在台灣境外，而台灣跟英國有稅約範本，因此他只要有來台灣，就是境內收入，按照臺灣稅法規定須要課稅，但只要申請適用英國跟台灣的租稅協定，因為這名員工在臺灣一年在境內不超過183天或不到六個月，就沒有構成服務常設機構，所以營業利潤免稅，課稅權回到英國。但即便有租稅協定，台灣的公司支付服務費的時候仍有扣繳義務，假如該扣沒扣的話，罰則很重。所以這時候會有兩種實務上常見的處理方式：一個是在給付報酬之前，英國的公司可以提出證明適用免稅，就不用預先扣繳所得稅；另外一個方式是，勞務費用在前期先收一筆，期中收一筆，後期在收一筆，所以在前期的時候以台灣的角度要預扣所得稅，因為沒有收到任何通知，英國公司可以申請租稅協定的適用，然後退稅。在台灣的規範，租稅協定不是自動生效的，需要事先作申請。

Service Income – Example (UK) (續)

HK Co.

Offshore

TW

Taiwan Co.

Background:
HK Co provides services (largely from outside Taiwan) to Tw Co and received service fee.
No HK/Taiwan DTA, how would the service fee be taxed?

Taiwan tax law

從來源所得認定原則的重點

- 勞務提供完全在境外完成
- 無須經境內參與協助即可完成
- 外國營利事業在中華民國境內提供勞務之行為，如屬在中華民國境內經營工商之營業行為者，應依本法第八條第九款規定認定之

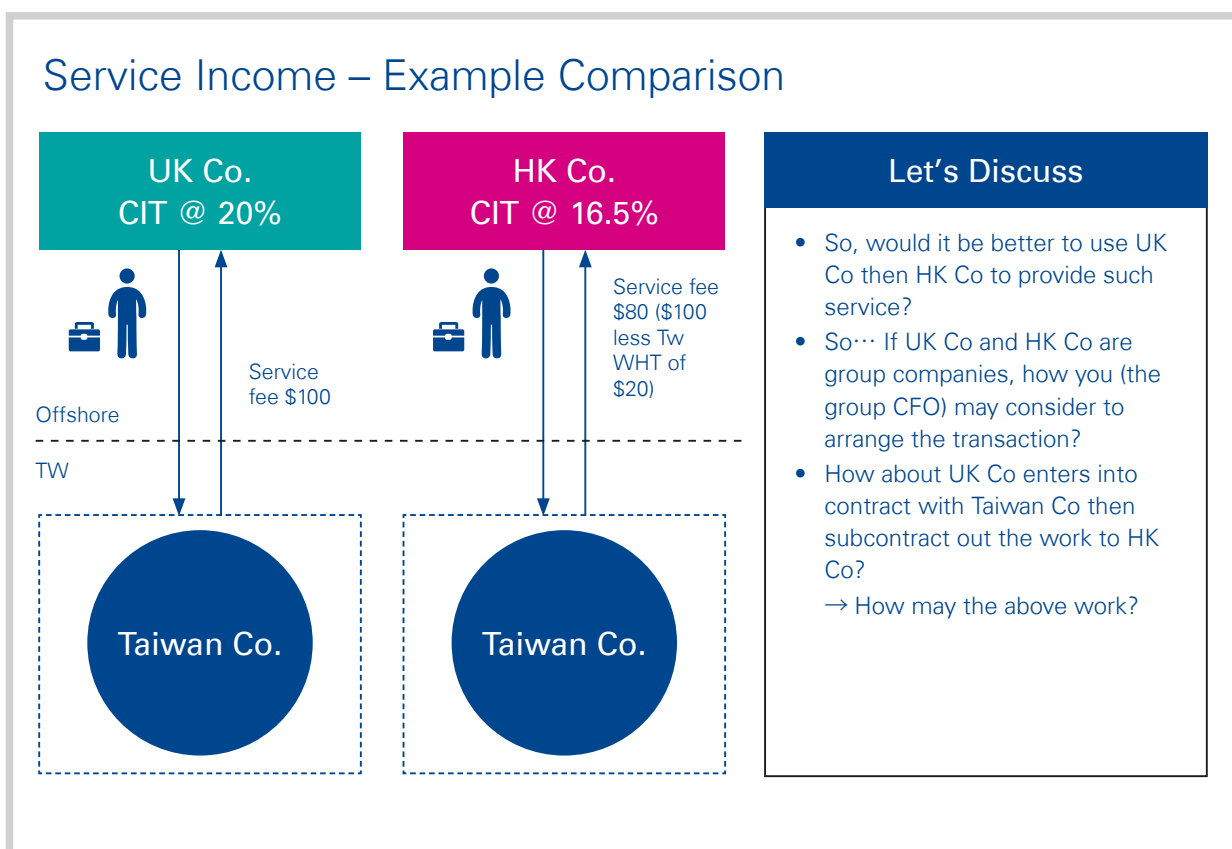
從聯席會議 (9 9 0 5 2 5 最高行政法院九十九年五月份第 2 次庭長法官聯席會議)

- 勞務提供為營業行為的一種
- 雖在境外提供，但該勞務既在境內使用後，其經營事實始得完成，故其因此自境內之營利事業所獲致之所得，而屬中華民國來源所得。

Let's Discuss

- Services provided largely offshore still possible to be treated as Taiwan sourced income
- As no PE, service fee is subject to Taiwan withholding tax at 20%

另一個例子是香港，台灣跟香港沒有租稅協定，所以回歸到台灣的國內法，勞務提供地大部分在境外完成，但不是全部都是，所以和天數無關，只要國內有參與協助，就是來源所得認定的依據。就此，99年5月25日最高行政法院99年5月第2次庭長法官聯席會議決議就臺灣稅法的規定有很明確的解釋：「勞務提供為營業行為的一種，勞務在境內使用後，經營事實始得完成，故其因此自境內之營利事業所獲之所得，而屬中華民國來源所得。」因此，若在台灣境內沒有固定營業場所或營業代理人，課稅方式是台灣公司在支付服務報酬的時候，預先扣繳20%的所得稅。



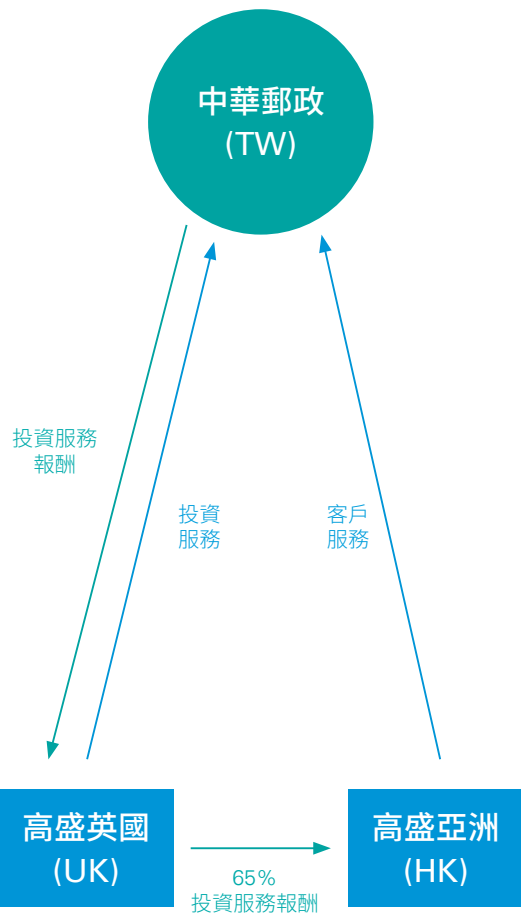
從以上兩個案例我們可以做個比較，服務報酬100元，以上兩個例子最大的不同在於，第一個例子，技術上回到英國課稅，第二個例子，香港沒有租稅協定的範疇，台灣所得來源課稅，扣繳20%。所以如果你是上述案例集團的財務長，當一個集團在提供服務的時候，你會用哪國公司去跟台灣簽約？一般，英國跟香港都是集團，可以控制員工調度的時候，一般會決定用英國跟台灣簽，然後再去申請營業收入免稅，至少台灣的20%所得稅不用扣繳，付英國的稅就好，所以一般我們會先考慮用英國簽。

但是進一步思考，假如英國與香港的人都有到臺灣提供服務的需要，那怎麼辦？這些是集團的子公司，英國從租稅協定的角度不會構成常設機構，但是又需要香港派人來，則可不可以跟英國公司簽主約，然後轉包給香港？100元服務報酬從台灣收取後，不扣所得稅？答案是可以的。對台灣來講，英

國公司是主要委任契約的相對人，至於英國跟香港之間，基本上在很多服務報酬的稅法規範裡面都不需要扣繳，但是香港的人事成本仍可以認列。

所以在適用租稅協定的時候，為什麼會有主約、副約，就是要看租稅協定能不能適用。讀者可以這樣想，假如倒過來，由香港公司簽定委任契約主約，100元的服務費有20元被臺灣稅局預先扣繳了，香港公司假如還是需要英國的人，這時淨收入只有80元，這80元在香港也不一定可以扣抵，因為在香港它是屬於境外提供服務，在香港完全不課稅，因此，香港在支付報酬給英國時，就會有20元的成本不見了。這就是為什麼有時候在看租稅協定時，尤其在勞務提供的部分，會看到很多不同的安排。

營業利潤歸屬 – 案例探討 (中華郵政 / 高盛)



Background

- 高盛英國**
 依據與中華郵政簽訂之委任投資契約內容，提供辦理境外有價證券與金融商品之投資業務，並依委任投資資產淨市值依固定年費率按月計算收取委任報酬。
- 高盛亞洲**
 高盛英國為提供客戶完善周延服務，將部分客戶服務工作，委由設於全球各洲之業務及行銷團隊負責處理，如亞洲地區（除日本外）即委由高盛亞洲，並依集團內部收益移轉政策，支付所收取年度服務費之 65% 為服務費用。
 高盛亞洲本身並不具備完整管理資產或代客操作之專業團隊客戶，其所提供之客戶服務主要包括業務及市場行銷暨客戶關係維護與支援兩大部分執行。
- 嗣高盛英國就所收取之服務收入，向國稅局申請依中英租稅協定第 7 條第 1 項規定，免納中華民國所得稅。

Questions:

- Why was there an issue regarding whether the business profits are attributable to 高盛英國 or 高盛亞洲？
- What factors were considered by Taiwan court?

我們再看一個實際案例，案件的當事人是中華郵政跟高盛，背景是中華郵政委託高盛英國去提供投資契約的服務，辦理境外有價證券與金融商品之投資業務，並依投資資產的淨市值有固定年費按月收取。所以案件中的主約法律關係，是中華郵政支付報酬給高盛，由高盛提供投資服務，且大部分是在境外提供。另外高盛亞洲則是一個香港公司，提供部分包括行銷等等的集團業務，也包括除了日本之外的內部收益移轉、給付年費等等，但本身不具備完整的管理資產或代客操作，所以只有部分是市場行銷與客戶關係維繫。因為它的地理位置問題，主約在英國，跟香港公司簽了另一個投資報酬合約，把部分的服務請亞洲直接提供服務，也就是轉包的副約部分。現在高盛英國所收取全部的服務費，要向國稅局申請台英租稅協定的營業利潤免稅，因為他的員工來台灣一年不超過183天，不用預扣20%所得稅。

讀到這裡，讀者有沒有想到什麼問題？我們回到上一項提到營業利潤免稅的時候，必須要探討營業利潤歸屬的問題，所以在跟國稅局做申請的時候，國稅局就會產生一個疑慮，100元服務報酬是中華電信與高盛英國的合約內容，可是65%的服務是卻是香港公司在提供，如果是單純由中華電信與高盛香港簽約，這65%的服務報酬當然要在台灣繳稅，因為香港與臺灣並沒有租稅協定，所以國稅局不會同意讓高盛英國申請營業利潤免稅，因為65%這部分服務的利潤不歸屬於英國。但其實有一個方式可以在這種主約、副約的情形仍做到營業利潤歸屬的切割，也就是主張「代收轉付」。如此一來，在主張代收轉付下，國稅局會去判斷高盛英國有沒有承擔這100元的全額風險，是不是真的高盛英國只承擔35元的風險，利用代收轉付把65元的風險分擔出去。除了合約以外，稅局就會去查核會計分錄、帳簿憑證。一般在集團內，英國轉包委任香港，再由香港提供，如果有風險的話，會有部分的利潤保持在英國，可是在會計分錄裡完全沒有利潤給英國。所以稅局在看這件案子的時候，除了看合約、風險、實際提供地以外，還看了會計分錄。最後，國稅局查核結果認定65元是實質性的代收轉付，概念是實際的所得承擔人不是英國，所以在營業利潤免稅的部分，65%是不適用的，還是要歸屬於台灣課稅。在申請營業利潤免稅的時候，已經不只有判斷是否有常設機構。

第四項、台灣 vs OECD 各類所得課稅：資本利得

台灣 vs OECD 各類所得課稅：Capital Gains

| Taiwan | OECD |
|---|--|
| <p>在中華民國境內財產交易之增益</p> <p>所得稅法第 8 條第 7 款</p> <p>所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第八項 本法第八條第七款所稱「在中華民國境內財產交易之增益」，指下列中華民國境內財產之交易所得：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 不動產… 2. 動產… 3. 無形資產… | <p>Article 13: Capital Gains</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 [Income from immovable property], and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State. 2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State. 3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic… 4. Gains derived by a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50% of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State. 5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident. <p>Article 7: Business Profits</p> <p>… Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.</p> |

Question:

How does capital gains interact with other articles in the OECD convention?

接下來我們討論資本利得（Capital Gains）的規定。資本利得通常會歸屬在財產交易所得，在台灣有動產、不動產、無形資產等境內財產交易的增益，規定在所得稅法第8條第7款。在稅約範本則規定在第13條，其適用條件，第一，如果是不動產或不動產所產生的利息是歸屬在不動產的所在地，所以不動產在台灣，通常是台灣可以課稅，課稅主權在台灣。第二，如果所處分的動產是常設機構的資產，這個利得會回歸到常設機構裡，可以在當地的常設機構課稅，所以不會先看動產在哪裡，會看有沒有連結到常設機構的營業利潤。第三，跟船隻、飛機有關。第四，轉讓股份，如果直接持有不動產，處分不動產，在當地國家課稅非常直觀；但是如果我是外國人，在台灣設立公司，由台灣公司持有台灣

的不動產，外國公司不直接賣掉台灣的不動產，而是賣掉台灣公司的股份，請問股份所產生的利得，台灣要不要課稅？就此，稅約範本的規定是，如果第三方賣的股份有超過一半以上的價值，是直接或是間接來自不動產，當地國可以課稅。因為該價值還是可以回溯到不動產。第五，在前四個都不適用的狀況下，會回歸到對處分財產的人課稅，居住者的身分如果是在國外，課稅權就是在國外。

綜上所述，讀者可以發現稅約範本的規定是有邏輯的，也就是不動產通常回歸到不動產，動產是歸屬在當地的常設機構，判斷營業利潤會歸屬到常設機構，如果有股份處分利益跟不動產連結，一半以上的價值來自於不動產，就回歸到不動產地，剩下的其他是居住者去課稅。因此，如果外國人設了一個台灣的公司，台灣公司去持有台灣的不動產，但是不動產的價值低於這家公司總值的一半，處分股份的利得，基本上在台灣不用繳稅，課稅權回歸到國外，所以這大概是資本利得處分的概念。讀者可能另外會想到除了第13條規定不動產、動產的情形，則無形資產的處分規定為何呢？稅約範本的規定就無形資產的部分會回歸到稅約範本稅約範本第7條營業利潤，因為通常無形資產或是其他動產可能會歸屬到常設機構，所以可以在這裡做個比較，讓讀者更了解稅約範本規定的邏輯性。

第五項、台灣 vs OECD 各類所得課稅：其他收益

台灣 vs OECD 各類所得課稅：Other Income

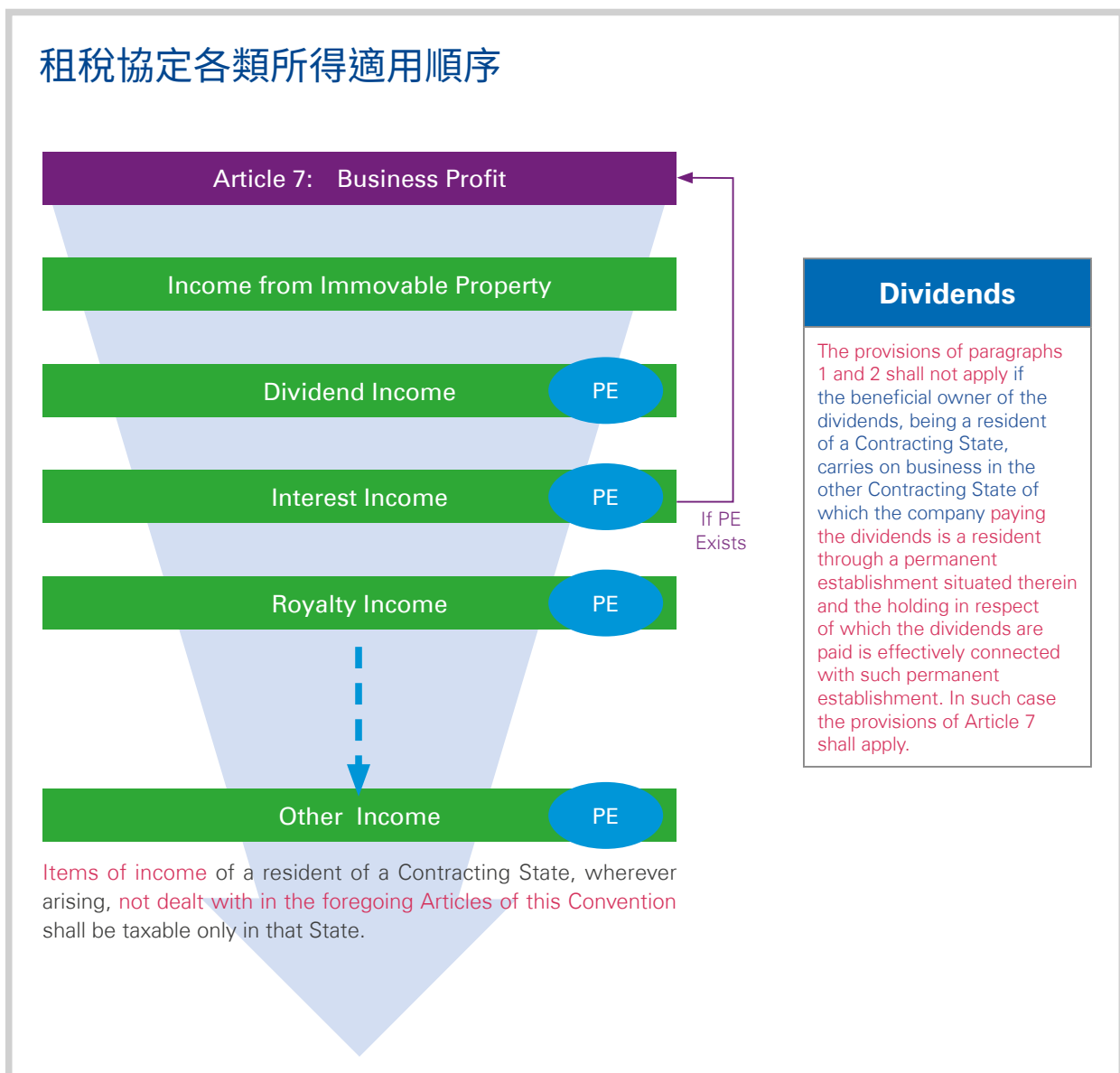
| Taiwan | OECD |
|--|---|
| <p>在中華民國境內取得之其他收益</p> <p>所得稅法第 8 條第 11 款</p> <p>所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第十二項</p> <p>本法第八條第十一款所稱「在中華民國境內取得之其他收益」，指無法明確歸屬第八條第一款至第十款規定所得類別之所得</p> | <p>Article 21: Other Income</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State. 2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6 [Income from immovable property], if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 [Business profits] shall apply. |

Question:

Other Taiwan sourced income should only be used where one is unable to clearly attributable to previous listed items... same meaning to OECD comments?

最後我們看一下其他收益的規定，在臺灣是規定在所得稅法第8條第11款。而稅約範本則是規定在第21條（Other Income），如果稅約範本前面的第1款到第10款都無法歸類，我們才會歸類到其他。規定內容是，如果是簽署合約國的居住者，不論是哪裡來的其他收入，都是在居住地被課稅，所以是國外的居住者就是回歸到國外課稅，但這裡也有明確規定，如果其他收益跟不動產有關、跟常設機構營業利潤有關，會回歸到其所屬的條款。

第六項、稅約範本各類所得的適用順序



在適用稅約範本的條款時，是有一個邏輯性的，還記得稅約範本裡，先提到常設機構，來自不動產的

收入與常設機構的營業利潤無關，再來才談到股利、利息、權利金等等，全部都來自同一個概念：只要收入的產生是回歸到常設機構的營業利潤，全部歸屬於稅約範本第7條的課稅範圍。所以這就是為什麼國外在適用稅約範本的時候，會在意有沒有常設機構跟營業利潤。

舉個例子來說，國外公司在台灣設立分公司，照理說，分公司不能持有台灣其他的分公司，可是有些國家分公司是可以持有股份的，所以在適用稅約範本時，台灣會自動把預先扣繳稅率20%降到10%，而國外的分公司，則會把股利回歸到營業利潤去課稅。適用稅約範本的時候，各國可以根據不同情況適時地做調整，所以擬訂條款時，會把最重要的概念放在最前面，這就是稅約範本的邏輯性。

What are some of the other issues observed in tax treaty applications in Taiwan?

| Passive income: Dividend, Interest Royalties | Active income: Business profits exemption application |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ■ Currently, not required to obtain pre-approval to use the reduced tax treaty rates for dividend, interest and royalty payments ■ Withholding agent needs to have the appropriate documents for support (e.g., overseas tax residency certificate, beneficial ownership declarations) ■ In comparison, less challenges from tax authorities, unless it is related to 'cash refund' applications | <ul style="list-style-type: none"> ■ Business profits exemption under tax treaties requires pre-approval from Taiwan tax authorities, additional scrutiny is expected ■ Areas for challenges: <ul style="list-style-type: none"> • PE determinants? • Is the activity considered 'business profits' or falling under any other income type? → Taiwan source income? • Any other subcontracting / underwriting arrangements? • Profits taxed in resident country? • Foreign Co's core/main business? |

在適用稅約範本的時候，台灣有租稅協定適用辦法，後面會一一做討論。股利、利息與權利金的部分，可以先適用，台灣稅局再做審查，但是營業利潤免稅的部分，需要事前申請才能適用。

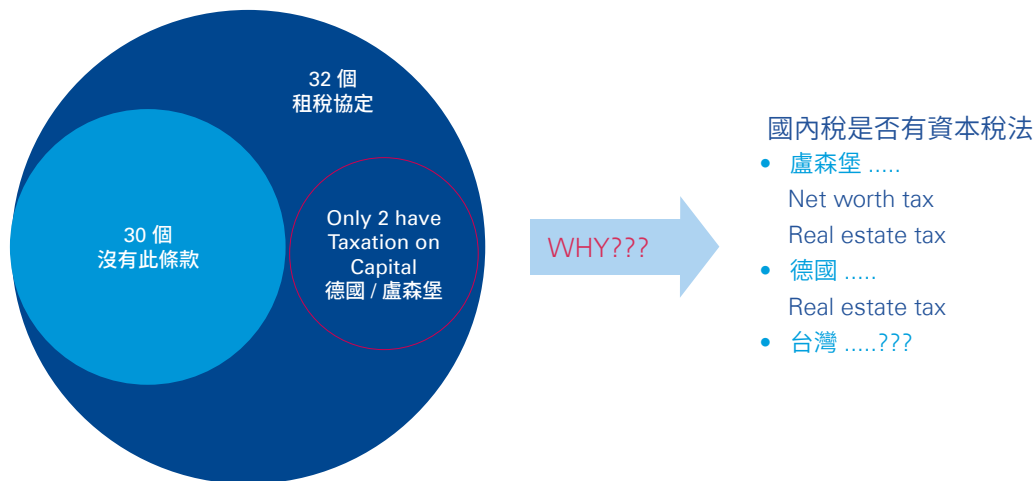
第二節 OECD稅約範本第四章：資本課稅

Taxation on Capital- OECD

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

What about Taiwan treaty ?

Taxation on Capital- 台灣租稅協定

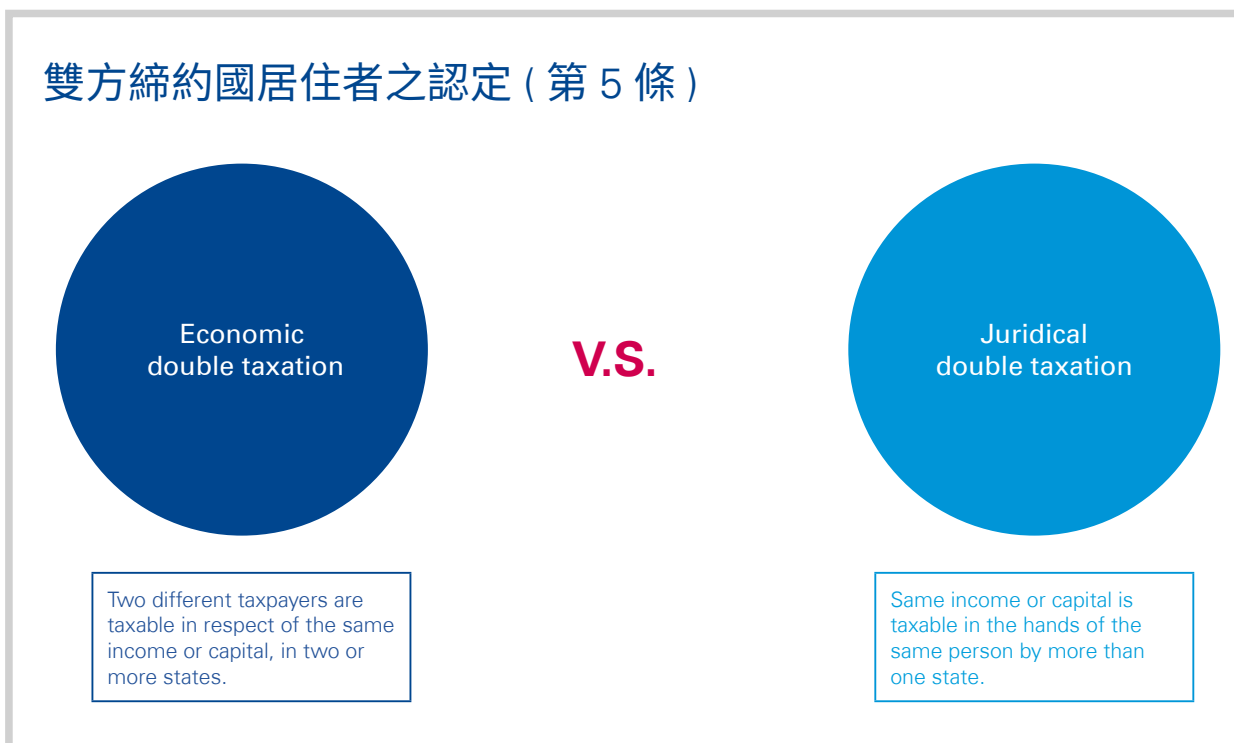


稅約範本的資本課稅範圍有四大前提，第一，如果跟不動產有關，就回歸到不動產的所在地課稅，第二，如果是動產，會回到營業資產的角度課稅，第三，是船隻跟飛機的部分，第四是其他。在台灣目前的32個租稅協定裡面，只有2個租稅協定有資本稅，分別是盧森堡與德國。資本稅是什麼呢？以盧森堡為例，在他們所得稅的框架裡，有淨值稅，舉個例子，公司年底時，淨資產是100元，100元須要按照淨值稅稅率繳納稅淨值稅，類似資產持有稅。台灣比較類似的是房屋稅。而德國的地產稅，是在一定時間內所持有的資產，乘以地產稅稅率繳納所得稅。因為盧森堡與德國有資本稅的稅制，在簽定的稅約範本裡才会有資本稅。

第三節 OECD稅約範本第五章：雙重課稅之消除

第一項、何時會造成雙重課稅？

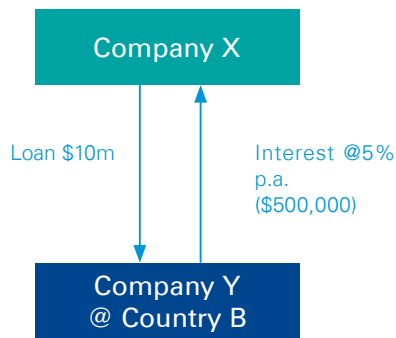
雙方締約國居住者之認定 (第 5 條)



所謂雙重課稅可分為經濟上及法律上之雙重課稅。兩個不同的納稅義務人針對同一個收入，在兩方稅局都被課稅，稱為經濟實質雙重課稅。而法律實質雙重課稅是指，同一個人針對同一個收入，在不只一個地方課稅。

Economic Double Taxation

Two different taxpayers are taxable in respect of the same income or capital, in two or more states.



- Example: Transfer pricing adjustment
If Country B considers that the arm's length rate of interest on the loan should be 4% p.a.:
 - Reduce Company Y's interest deduction by \$100,000; increase taxable profit by \$100,000.
 - Unless Country A provides some relief for Company X, economic double taxation will occur in respect of the \$100,000.
 - Relief for economic double taxation provided by Art. 9(2). (TP 相對應調整)

| | Company X | Company Y | |
|-------------------|-------------|--------------------------------|---------------------|
| | | Before TP adjustment | After TP adjustment |
| | \$2,000 | | |
| EBIT | \$1,000,000 | \$1,000,000 | \$1,000,000 |
| Interest | \$500,000 | (\$500,000) | (\$400,000) |
| Profit before tax | \$1,500,000 | \$500,000 | \$600,000 |
| Double Taxation | | \$500,000-\$400,000= \$100,000 | |

舉一個例子，X公司與Y公司分別在兩個不同的國家，X公司借款給Y公司，X公司收到50萬的利息收入，這項收入會在當地國繳稅，而Y公司支付利息時，會預先扣繳扣抵額。如果B國，也就是Y公司的稅局，認為利息應該只需要支付40萬元，所以認定稅額50萬只能扣40萬，造成同一個收入有兩個納稅人的情況，稱為經濟實質雙重課稅。

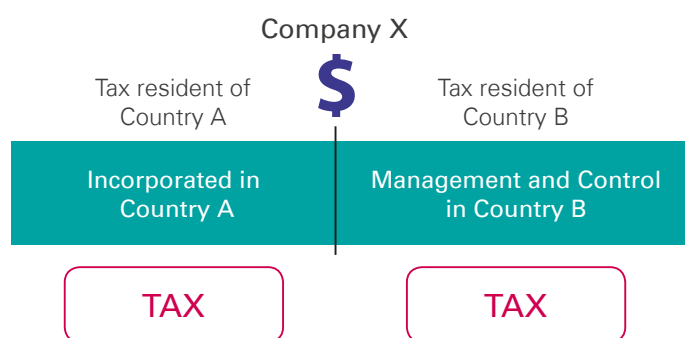
Juridical Double Taxation

Same income or capital is taxable in the hands of the same person by more than one state.

■ Example1: Dual residence Conflict

If both countries tax Company X on a worldwide basis and treat Company X as its tax resident.

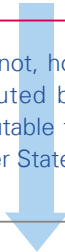
→ Relief for double taxation: Article 4(3): Tie breaker rule



相對而言，而如果一個人在兩個地方都屬於當地居民（Dual residence），就會造成同一個人同一個收入，在兩個地方同時課稅的情況，也就是法律實質雙重課稅。稅約範本在第一個前提下，會有一個破除僵局法則（Tie breaker Rule）的相關條約適用，但在其他的稅約範本裡，有雙重稅務居民時，會直接不適用。另外一部分，叫做所得來源與稅務居民的衝突（Source – Residence Conflict），舉例來說，台灣公司A，在香港有一個分公司，分公司所得來源在香港時，在香港課稅，可是因為台灣公司是全球所得來源課稅，所以香港分公司的所得會併入台灣公司所得課稅。同樣一份所得，在台灣課稅，也在香港課稅，造成同樣的人同樣的收入，在不同地方雙重課稅的情況。

第二項、雙重課稅之消除— OECD 的規定

雙重課稅之消除 – OECD 的規定 (Article 23)

| Article 23A: Exemption Method | OR | Article 23A: Exemption Method |
|--|----|--|
| <p>1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such <u>income</u> or capital from tax.</p> | | <p>1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:</p> |
| <p>2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 (dividend) and 11 (Interest), may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State.</p> | | <ul style="list-style-type: none"> ■ as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State; ■ as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State. |
| <p>Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.</p> | | <p>Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.</p> |
|  | | |
| <p>Credit Method</p> | | <p>How do the commentary explain?</p> |

雙重課稅之消除 – OECD 的規定 (續)

| Article 23A: Exemption Method | Commentary Interpretation |
|--|--|
| <p>1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ■ The obligation of the state of residence to give exemption ■ How much income should be exempted? → It is the gross income derived from the state of source less allowable deduction connected with such income which is to be exempted. |
| <p>2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of <u>Articles 10 (dividend) and 11 (Interest)</u>, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State.</p> <p>Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ■ Why credit method used? Why no Article 13(Royalty)? → In Articles 10 (dividend) and 11 (interest) the right to tax is divided between the state of residence and state of source. However, where the state of residence prefers to make use of its right to tax such items of income, it cannot apply the exemption method since it would give up fully its right to tax the income concerned. |

依照稅約範本的規定，從收入的歸類沒有辦法消除雙重課稅時，有兩個條款規範。第一個是規定在稅約範本第23A條的免稅法（Exemption Method），一個國家的居民企業，在另一國已經課稅時，自己的居住國應當給予免稅，但是免稅法條文中的第二段提到，在當地取得的股利與利息不能免稅，只能利用當地國已繳納的稅額作為可扣抵稅額上限。所以在免稅法裡分成「免稅」再加上「抵稅」的部份。讀者要注意的是，第二段除了利息跟股利在免稅法有特別可扣抵稅額之外，權利金收入沒有在免稅法裡規範。稅約範本中，權利金的課稅主權依據是回歸到居住地，而不是所得來源地，這是與台灣實際簽的稅約範本有很大不同的地方。

第二個消除雙重扣稅的方法是扣抵法（Credit Method），規定在第23B條。扣抵法是針對什麼類型的收入免稅？免稅的範圍有多少？以台灣而言，100元扣繳20%，對方國應給予免稅，免稅的概念是，可歸類的減免其淨值應當免稅，讀者可能會覺得那就是100減20而有80的淨收入，但這是錯誤的，因為收到服務費時會有相對應的成本，所以應該要扣除成本，也就是一般會計歸屬利潤的概念。

雙重課稅之消除 – Exemption Method 案例（一）

Background:

- P Co., is a TW incorporated and TW tax-resident company. It conducts a real estate business in the TW and in JP.
- P Co. generates taxable profits of 1,000 in TW and 2,000 in JP in regard to its real estate business.
- The taxable profits are subject to tax in JP and TW at the CIT rate of 23.4% and 17%, respectively.

| | JP | TW (Resident) | |
|-----------------|---------|---------------|---|
| Taxable Income | \$2,000 | \$3,000 | = \$2,000 + \$1,000 |
| Exempted Income | N/A | (\$2,000) | |
| Taxable Profit | \$2,000 | \$1,000 | |
| CIT rate | 23.4% | 17% | |
| CIT | \$468 | \$170 | Total CIT = \$638 (effective rate = 21.27%) |

舉個例子，P公司是台灣居民企業，在日本跟台灣都有營運，當地所得課稅，收益分別來自日本2,000元和台灣1,000元，以台灣公司的角度，總共是3,000。以免稅法來看，如果日本的2000元在當地已經繳納所得稅，台灣居民業就應免稅，只針對台灣賺的1,000元課稅。

在這樣的情況下，讀者可以注意的是，有效稅率是21.27%，這就是為什麼集團大企業的財報，有效稅率有可能低於10%，或是30%以上，與營運所在地有關。如果大部份的營運來自美國，而美國的稅率約40%，就算是台灣的企業，所得稅率也會高達30%以上，所以在這個例子裡，台灣公司在日本經營，而日本的所得稅稅率比台灣高，導致有效稅率會高於台灣所得稅率（以本例而言21.27%大於17%）。

雙重課稅之消除 – Credit Method 案例 (二)

Background:

- P Co., is a TW incorporated and TW tax-resident company. It conducts a real estate business in the TW and in JP.
- P Co. generates taxable profits of 1,000 in TW and 2,000 in JP in regard to its real estate business.
- The taxable profits are subject to tax in JP and TW at the CIT rate of 23.4% and 17%, respectively.

| | JP | TW (Resident) | |
|-----------------------|---------|---------------|---|
| Taxable Income | \$2,000 | \$3,000 | |
| CIT rate | 23.4% | 17% | |
| CIT before tax credit | \$468 | (\$340) | =\$2,000*17% |
| CIT Credit | NA | \$170 | |
| CIT after tax credit | \$468 | \$170 | Total CIT = \$638 (effective rate =21.27%) |

How about TW domestic law?

The amount of credit shall not exceed the amount of the tax in TW on that income computed in accordance with TW laws.

和前一個例子相同背景之下，我們再以扣抵法來試算，唯一的不同是，把日本的收入併回台灣課稅，但在台灣享有可扣抵稅額，可扣抵稅額上限是在日本已繳納的稅負。而可扣抵稅額，就是日本的2,000元以台灣稅率17%計算應繳的金額。所以免稅法與扣抵法的差別就在於扣抵法可能無法達到完全的避免雙重課稅。舉一個例子，一個國家所得稅的稅率低於台灣稅率17%，使用扣抵法會有不足，例如香港所得稅稅率16.5%，比台灣低，不足0.5%，所以總稅賦的最後有效稅率是17%，反之，美國的所得稅率高於17%，效果則會相反。台灣針對可扣抵稅額當年度沒有扣抵完畢的部分，不能在次年度扣抵，但是有一些國家可以遞延，在這個差別也會造成有效稅率的高低有所不同。

雙重課稅之消除 – OECD 的規定 (續)

Overall Observations

- Resident state shall give deduction
- Income (Exemption method) VS Tax (Credit method)
- Limitation on deduction:
shall not exceed that part of the income tax as computed before the deduction is given to the income may be taxed in that other State.

What about Taiwan treaty and domestic law?

第三項、雙重課稅之消除—台灣租稅協定

接下來我們以臺灣所簽訂的租稅協定來舉例。這是台灣與盧森堡簽訂避免雙重課稅的條款，讀者會發現它不像前面的條款，有居住者所在地、其他所在地等，可以直接連結適用到每個簽定的國家，而是有一部分專門規範盧森堡、一部分規範台灣，並不是一個條款在所有國家互通適用。

雙重課稅之消除 - 台灣租稅協定

台灣租稅協定的規定 (TW/Lux treaty)

1. Subject to the provisions of the law of the territory referred to in paragraph 3a) of Article 2 regarding the elimination of double taxation which shall not affect the general principle hereof, double taxation shall be eliminated as follows:
 - a) where a resident of the territory referred to in paragraph 3a) of Article 2 derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Agreement, may be taxed in the other territory, the first-mentioned territory shall, subject to the provisions of paragraphs b) and c), exempt such Income or capital from tax, but may, in order to calculate the amount of tax on the remaining income or capital of the resident, apply the same rates of tax as if the income or capital had not been exempted;
 - b) where a resident of the territory referred to in paragraph 3a) of Article 2 derives income which, In accordance with the provisions of Articles 10, 11, 12, 17 and paragraph 3 of Article 21 may be taxed in the other territory, the first-mentioned territory shall allow as a deduction from the income tax on individuals or from the corporation tax of that resident an amount equal to the tax paid in the other territory. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from the other territory,
 - c) the provisions of paragraph a) shall not apply to Income derived or capital owned by a resident of the territory referred to in paragraph 3a) of Article 2 where the other territory applies the provisions of this Agreement to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10, 11 or 12 to such income.

For Lux tax resident: Exemption+ Credit Method

2. Subject to the provisions of the law of the territory referred to in paragraph 3b) of Article 2 regarding the elimination of double taxation, double taxation shall be eliminated as follows: where a resident of the territory referred to in paragraph 3b) of Article 2 derives income from the other territory, the amount Of tax on that income paid in that other territory (but excluding, on the case of a dividend, tax paid in respect of the profits out of which the dividend is paid) and in accordance with the provisions of this Agreement, shall be credited against the tax levied in the first-mentioned territory imposed on that resident. The amount of credit, however, shall not exceed the amount of the tax in the first-mentioned territory on that income computed in accordance with its taxation laws and regulations

For TW tax resident Credit Method

雙重課稅之消除 - 台灣租稅協定 (續)

台灣租稅協定的規定 (TW/JP treaty)

1. Subject to the provisions of the laws of Japan regarding the allowance as a credit against tax referred to in paragraph 1 (a) of Article 2 (hereinafter referred to as the "Japan tax") of tax payable outside Japan, where a resident of Japan derives income from Taiwan which may be taxed in Taiwan in accordance with the provisions of this Agreement, the amount of tax payable in Taiwan in respect of that income shall be allowed as a credit against the Japanese tax on that resident. The amount of credit, however, shall not exceed the amount of the Japanese tax which is appropriate to that income.
2. Subject to the provisions of the laws of Taiwan, where a resident of Taiwan derives income from Japan, the amount of tax on that income paid in Japan (but excluding, in the case of a dividend, tax paid in respect of the profits out of which the dividend is paid) and in accordance with the provisions of this Agreement, shall be credited against the tax levied in Taiwan imposed on that resident. The amount of credit, however, shall not exceed the amount of the tax in Taiwan on that income computed in accordance with its taxation laws and regulations.

Credit method and limitation on deduction is adopted

這是最近才簽的台日稅約範本，2017年1/1開始生效，有一部分專門規範日本規範，另一部分專門規範台灣，這一部分兩國都是適用扣抵法。因為牽涉到簽屬國當地的國內法，而做相對的調整，所以與各國的租稅條約會有所不同。

至於台灣的國內法也是用可扣抵稅額的概念，需要取得相關的憑證，在結算時扣抵，根據所得稅法第3條規定：「不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。」台灣所得稅法可扣抵稅額的上限規範，與稅約範本相呼應。

雙重課稅之消除 - 台灣稅法

台灣 domestic law 的規定是什麼？

所得稅法第3條

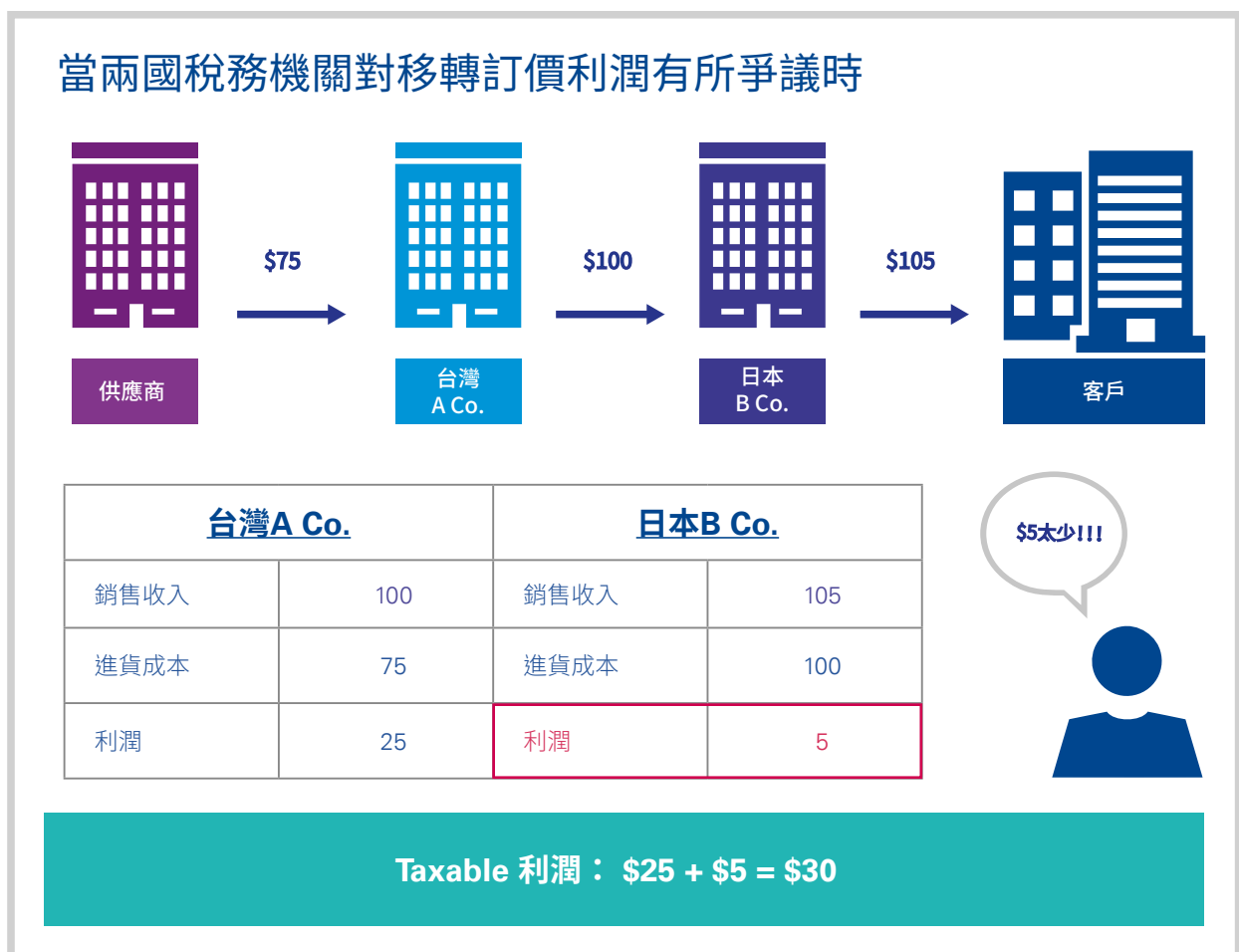
「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算」

Credit method and limitation on deduction is adopted

第四節 OECD稅約範本第六章：相互協議程序

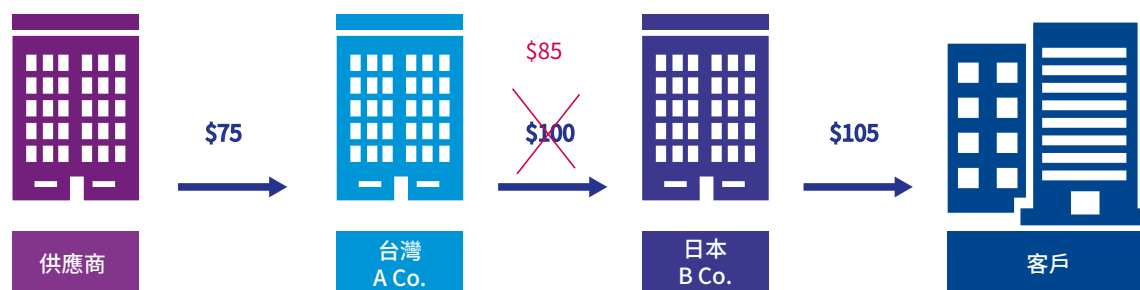
第一項、相互協議程序基本概念

儘管稅約範本希望能夠避免雙重課稅，但還是有很多狀況導致無法避免，所以稅約範本裡有一個很重要的部分，稱為相互協議程序，當跨國的兩個稅務機構因為移轉訂價的調整，而有所爭議時適用，以一個例子來看。



供應商賣給台灣A公司，台灣A公司保有一定的利潤，再轉賣給日本B公司，B公司再轉賣給客戶。假如A、B公司都屬同一集團，稅局會分析其利潤配置。日本5元，台灣25元，日本稅局會認為日本利潤太少，所以在當地調整B公司的利潤，在日本賣給第三方的105元是固定的狀況下，會調整進貨成本，從100元調整為85元，日本的利潤從5元調整成20元。

當兩國稅務機關對移轉訂價利潤有所爭議時

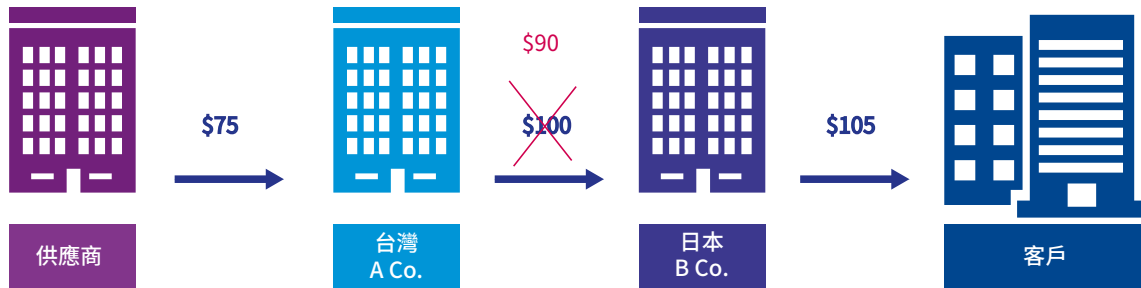


| 台灣A Co. | | 日本B Co. | |
|---------|-----|---------|-----|
| 銷售收入 | 100 | 銷售收入 | 105 |
| 進貨成本 | 75 | 進貨成本 | 85 |
| 利潤 | 25 | 利潤 | 20 |

Taxable 利潤：\$25 + \$20 = \$45 ↑

這時讀者會發現，在台灣沒有作相對應調整的時候，原本的利潤應該是30元，卻變成45元，造成有虛擬的利潤被課稅，這時會請雙方稅局一起協議利潤該如何分配。

當兩國稅務機關對移轉訂價利潤有所爭議時



| 台灣A Co. | | 日本B Co. | |
|---------|----|---------|-----|
| 銷售收入 | 90 | 銷售收入 | 105 |
| 進貨成本 | 75 | 進貨成本 | 90 |
| 利潤 | 15 | 利潤 | 15 |

Taxable 利潤：\$15 + \$15 = \$30



30元的利潤要怎麼分？A公司將賣給B公司的進貨成本調整成90元，讓雙方都有15元的利潤，總利潤不變，避免虛擬的利潤被課稅。

第二項、相互協議程序— OECD 規定

相互協議程序 (MAP) – OECD Article 25

適用資格

- Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, ...
- The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, ...

相互協議程序適用資格的前提是，當納稅義務人認為相關稅局所作的調整，不符合租稅協定的精神，且已跟稅局作相對應的爭取，仍沒有得到合理的結果，此時納稅義務人就可以申請相互協議的程序。其申請方式、申請時限（一般是三年）、協議方式以及協議效力，效力不受任何一方締約國的國內法規範，沒有時間限制。

納稅義務人申請透過 MAP 機制解決爭端

申請方式

- irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident

申請時限

- The case must be presented within 3 years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

協議方式

- The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly

協議效力

- Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

第三項、相互協議程序之爭議

相互協議程序 (MAP) – OECD Article 25 (續)

How do OECD Commentary interpret?

■ 適用之爭議

Any taxation not in accordance with the provisions of this Convention

1. Transfer pricing problems (Corresponding adjustment)
2. Double taxation problems



相互協議程序是一個國與國之間的程序，但台灣目前的法規裡，沒有任何的條文有關如何實施這個程序，在法規還沒有制定之前，會先參考OECD 稅約條款逐條釋義（OECD Commentary）。

How do OECD Commentary interpret?

■ 申請時限

1. The time limit must be regarded as a “minimum” . → It can be longer.
2. How to determine the starting point = “First notification” ?
 - Domestic law rules governing when the notice is regarded as “given”
 - e.g. - when notice is sent
 - specific numbers of days after it is sent
 - What if no such rules??
 - e.g. - the time of actual physical receipt
 - the time when the notice would normally be expected to have arrived at the relevant address

當台灣國內在進行行政救濟，正在申請解釋函令，同時也在申請相互協議程序時，要怎麼辦？有兩種處理方式。第一種，在國內申請程序還沒有完成之前，國與國之間不會開始協議，而是等到國內先有初步的解決辦法，以剛剛的例子來說，日本從原本利潤5元調整為25元，此時台灣正在進行行政救濟，所以日本會等台灣國內法的結果出來之後再開始協議，因為如果行政救濟結果，利潤還是回歸到日本，就不會造成雙方資源的浪費；第二種，考量時效性的問題，先開始對話，但對方會等到台灣撤

回國內的行政救濟程序，因為有很多的不確定性來自於，國內最高法院的判決與稅約範本的適用優先性並沒有明確的規定，因此這樣做是為了避免彼此的矛盾。目前財政部也正在擬定這方面相關的法規讓企業可以遵循。

How do OECD Commentary interpret?

■ 申請時限

3. Three year period continues to run during any domestic law proceedings. How to deal... ?

Taxpayer initiate MAP with no suspension during domestic proceeding:

- a) Competent Authority does not enter into talk until domestic law action is finally determined
- b) Competent Authority enter into talk without settle into agreement until taxpayer agree to withdrawal domestic law action

申請MAP時限一般為三年，但稅約範本聲稱，時限會依據各國的國內法規定而不同。而為什麼「首次接獲通知（First notification）」的時間點那麼重要？因為它與申請時限有關。什麼是第一次通知？以通知發出的時間點為主，當時限是三年，剛好差一天就可以／不可以申請時，判定的標準就會變得非常重要。

第四項、相互協議程序時程

相互協議程序時程 - OECD MEMAP

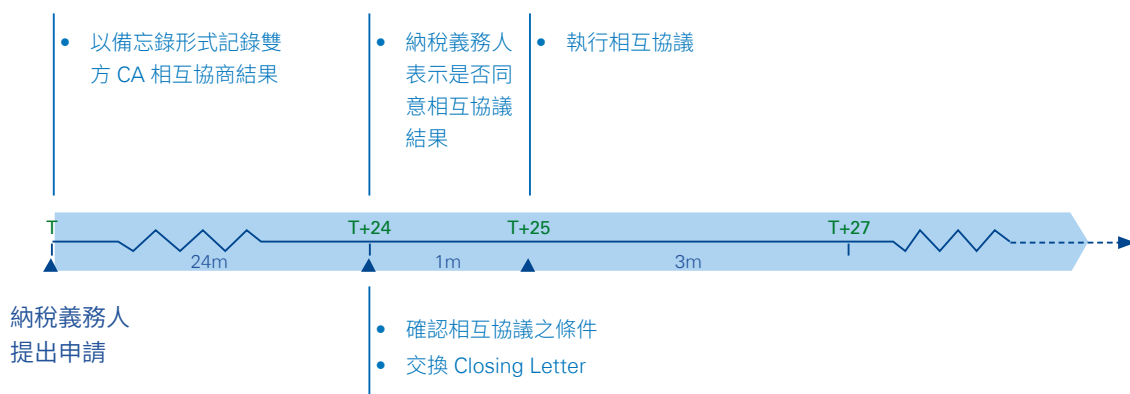
Manual of effective mutual agreement procedure

■ 階段 1：於雙方主管機構實際進入協商前所需時程約為 13~15 個月。



相互協議程序時程 - OECD MEMAP (續)

■ 階段 2：雙方主管機構實際進入協商程序。



當雙方進入相互協議程序的時程，預估約需要一年以上的時間。前置作業如提出申請、雙方主管機構收件、受理及評估等，就要花費三到四個月的時間。進入協商程序之後，時間拉長到兩年的時間，納

稅義務人應表示是否同意，才會執行，完成協議過程。由此可知，相互協議程序的立意良善，但實際上的操作面卻並沒有想像中的簡單。

案例分享：台荷租稅協定 MAP 程序規定

第二十五條 相互協議之程序

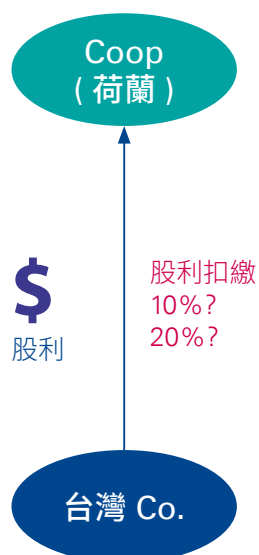
- 一、任何人認為之一方或雙方領域主管機關之行為，對其發生或將發生不符合本協定規定之課稅，不論各該領域國內法之救濟規定，得向其本人為居住者，或其申訴案屬第二十四條第一項範疇之國民所屬領域主管機關提出申訴。此項申訴應於首次接獲不符合本協定規定課稅之通知起三年內為之。
- 二、主管機關如認為該申訴有理，且其本身無法獲致適當之解決，該主管機關應致力與他方領域之主管機關相互協議解決，以避免發生不符合本協定規定之課稅。達成之協議應予執行，不受各該領域國內法之期間限制。
- 三、雙方領域之主管機關應相互協議致力解決有關本協定之解釋或是用上發生之任何困難或疑慮，並得共同磋商，以消除本協定未規定之雙重課稅問題。
- 四、雙方領域之主管機關為達成前述各項規定之協議，得直接相互聯繫。

不符協定課稅

3年

以下我們舉台荷租稅協定所規定之相互協議程序條款為例，向讀者具體說明其規定。依據台荷租稅協定第25條第1項規定：「任何人認為一方或雙方領域主管機關之行為，對其發生或將發生不符合本協定規定之課稅，不論各該領域國內法之救濟規定，得向其本人為居住者，或其申訴案屬第24條第1項範疇之國民所屬領域主管機關提出申訴。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。」由此可知，提起相互協議程序應在首次接獲通知三年內為之。

案例分享：台荷租稅協定 MAP



Background

- 台灣子公司將其稅後盈餘，發放股利予荷蘭母公司。
- 台灣子公司於扣繳時，依中荷租稅協定第 10 條規定，檢附相關證明文件，申請適用上限稅率 10%。
- 稅務機關認為 Coop 係為導管公司，非股利受益所有人，因此本件無上限稅率之適用，責令補繳應扣未扣稅款並課處罰鍰。
- 台灣子公司不服提起復查，然稅務機關尚作成決定。
- COOP 依照台荷租稅協定所賦予之權利，向荷蘭主管機關提出「相互協議程序」申請。

依據荷蘭的國內法，收到國外的股利在荷蘭當地不用課稅，所以荷蘭的合作社（Coop）發放稅後盈餘（合作社不是公司型態，因此不能稱之股利），不需要扣繳。在這個投資架構裡，荷蘭合作社投資台灣公司，台灣公司發股利回荷蘭合作社，扣繳時適用台荷租稅協定第10條，檢附相關文據，將股利扣繳稅率從20%降到10%。

但是稅局後來評估扣繳方式，認為荷蘭合作社是導管公司，並非真正股利受益的所有人，所以租稅協定不適用，股利扣繳稅率應為20%，應連補帶罰，這是認定不同的問題。一般的情形會是台灣國內先提復查，因為子公司是扣繳義務人，而客戶會從其他的收入來證明其不應被視為導管公司，所以後來變成從荷蘭合作社在當地申請相互協議的程序，而不是台灣的公司向國稅局申請。

在這個案例中，讀者可以順便思考荷蘭合作社到底是不是導管公司？合作社本身在荷蘭是稅務居民，需要繳稅，只是投資的股利不需課稅。況且就股利受益所有人而言，荷蘭合作社有台灣的股東，也有其他荷蘭、歐洲的股東，因此荷蘭合作社並不是台灣人跑到荷蘭所設立的導管公司，也不是為了股利免稅而刻意安排的避稅工具。

第五節 OECD稅約範本第六章：資訊交換

第一項、資訊交換的前提

前題

OECD

The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

TW/Lux Treaty

雙方領域之主管機關於不違反本協定之範圍內，應相互交換所有可能有助於實施本協定之規定或為雙方領域、其所屬政府機關或地方機關所課徵本協定適用租稅有關國內法之行政或執行之資訊。資訊交換不以第一條規定之範圍為限。

現今國際趨勢下的資訊交換，會讓租稅協定或金融機構的資料越來越透明。以目前台灣簽訂的租稅協定觀察，資訊交換並不是自動交換，而是藉由申請程序以開啟資訊的揭露與交換。

第二項、資訊交換的效力

要求資訊交換的效力

OECD

If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes.

The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

TW/Lux Treaty

一方領域依據本條規定所要求提供之資訊，他方領域雖基於本身課稅目的無需此等資訊，亦應利用其資訊蒐集措施以獲得該等資訊。前述義務應受前項規定之限制，但不得解釋為他方領域得僅因該等資訊無國內利益而引用前項規定不提供事項資訊。

就要求資訊交換的效力而言，例如澳洲的ABC公司支付了一筆權利金給台灣公司，稅局想要確認這筆金額有真正支付給台灣公司，這樣的要求內容必須非常明確，不能含糊不清。然而，台灣公司在報稅時並沒有逐筆向稅局申報來自澳洲有多少收入，而是直接在收入別彙總報稅，因此，台灣稅局並無法告知澳洲稅局所希望交換的權利金收入內容。另外，這裡提到的觀念是，當一方希望提供他方相對應的資訊時，即使收受方並不需要這項資訊，但仍應將現有資訊或是其他管道收集到的資訊傳給對方。當然這也不等同於每個資訊交換的要求都要執行，只是原則上不能因為本身不需要這個資訊而拒絕執行資訊交換。

第三項、資訊交換的限制

資訊交換的限制

OECD

Any information received received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above.

Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.

TW/Lux Treaty

一方領域依前項規定取得之任何資訊，應按其依該領域國內法規定取得之資訊同以密件處理，且僅能揭露予與前項所述租稅之核定、徵收、執行、起訴、上訴之裁定或監督上述程序之相關人員或機關（包括法院及行政部門）。上該人員或機關僅得為前述目的而使用該資訊，但得於公開法庭之訴訟程序或司法判決中揭露之。

資訊交換的限制 (續)

OECD

In no case shall the provisions of paragraph 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
- c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

TW/Lux Treaty

三、前二項規定不得解釋為一方領域有下列義務：

- (一) 執行與一方或他方領域之法律與行政慣例不一致之行政措施。
- (二) 提供依一方或他方領域之法律規定或正常行政程序無法獲得之資訊。
- (三) 提供可能洩漏任何貿易、營業、工業、商業或專業秘密或交易方法之資訊，或其揭露將有違公共政策(公序)之資訊。

How do OECD Commentary interpret?

Form of Exchange

The rule laid down allow information to be exchanged in 3 ways:

- 1) On request
- 2) Automatically
- 3) Spontaneously

These three forms of exchange may also be combined.

Article does not restrict the possibilities of exchanging information to these methods and that the Contracting States may use other techniques to obtain information which may be relevant to both Contracting States such as simultaneous examinations, tax examinations abroad and industry-wide exchange of information.

以目前台灣的狀況而言，台灣收到的資訊交換要求不到20個，所以實際受理的會更少。以荷蘭為例，荷蘭在歐洲是個很常見的轉投資所在地，所以交換資訊時，荷蘭會最作為主動提供資訊的一方。荷蘭公司在報稅時，如果一方沒有符合當地的實質要求，荷蘭公司必須要做一定的揭露，主動揭露完以後，荷蘭稅局收到資訊，發現股東是台灣母公司，他會主動將資訊傳給台灣稅局。所以很多國家已經不是主動要求資訊，反而資訊是來自其他國家主動提供，在未來資訊揭露將會越來越透明。



第六章

國際租稅(五)

租稅協定之運用規劃
與反制衝突

第一節 前言

前面一章介紹國際租稅的內容大部分是國際租稅協定裡OECD（經濟合作暨發展組織）的稅約範本，並針對稅約範本條文與台灣所得稅法規定作相對應的比較，當然，我們也有提到UN（聯合國）的稅約範本。而在各位針對國際租稅協定有初步理解後，本章則是我國在適用租稅協定上的議題，也就是國內有沒有一些適用租稅協定的相關辦法，以及可能面臨的反制衝突。

■ 台灣簽署租稅協定國家

| | 國家 Countries\所得類別 Income Items % | 股利 Dividends | 利息 Interest | 權利金 Royalties |
|----|--|--------------|-------------|---------------|
| | 無租稅協定國家 Non-treaty Countries | 20 | 15,20 | 20 |
| 1 | 澳大利亞 Australia | 10,15 | 10 | 12.5 |
| 2 | 奧地利 Austria | 10 | 10 | 10 |
| 3 | 比利時 Belgium | 10 | 10 | 10 |
| 4 | 加拿大 Canada | 10,15 | 10 | 10 |
| 5 | *大陸 China (待生效) | 10 | 7 | 7 |
| 6 | 丹麥 Denmark | 10 | 10 | 10 |
| 7 | 法國 France | 10 | 10 | 10 |
| 8 | 甘比亞 Gambia | 10 | 10 | 10 |
| 9 | 德國 Germany | 10 | 10,15 | 10 |
| 10 | 匈牙利 Hungary | 10 | 10 | 10 |
| 11 | 印度 India | 12.5 | 10 | 10 |
| 12 | 印尼 Indonesia | 10 | 10 | 10 |
| 13 | 以色列 Israel | 10 | 7,10 | 10 |
| 14 | 意大利 Italy | 10 | 10 | 10 |
| 15 | 日本 Japan (Effective 1 January, 2017) | 10 | 10 | 10 |
| 16 | 吉里巴斯 Kiribati | 10 | 10 | 10 |
| 17 | 盧森堡 Luxembourg | 10,15 | 10,15 | 10 |
| 18 | 馬其頓 Macedonia | 10 | 10 | 10 |

| | 國家 Countries\所得類別 Income Items % | 股利 Dividends | 利息 Interest | 權利金 Royalties |
|----|----------------------------------|--------------|-------------|---------------|
| 19 | 馬來西亞 Malaysia | 12.5 | 10 | 10 |
| 20 | 紐西蘭 New Zealand | 15 | 10 | 10 |
| 21 | 荷蘭 Netherlands | 10 | 10 | 10 |
| 22 | 巴拉圭 Paraguay | 5 | 10 | 10 |
| 23 | 塞內加爾 Senegal | 10 | 15 | 12.5 |
| 24 | 新加坡 Singapore | 40* | undefined | 15 |
| 25 | 斯洛伐克 Slovakia | 10 | 10 | 5,10 |
| 26 | 南非 South Africa | 5,15 | 10 | 10 |
| 27 | 史瓦濟蘭 Swaziland | 10 | 10 | 10 |
| 28 | 瑞典 Sweden | 10 | 10,15 | 10 |
| 29 | 瑞士 Switzerland | 10,15 | 10 | 10 |
| 30 | 泰國 Thailand | 5,10 | 10,15 | 10 |
| 31 | 英國 UK | 10 | 10 | 10 |
| 32 | 越南 Vietnam | 15 | 10 | 15 |
| 33 | 波蘭 Poland | 10 | 10 | 10 |

* 註：為便於說明，上表另加入兩岸租稅協定，故較第四章所援引財政部網站多一個已簽署之協定。

以上為目前台灣已經簽訂的租稅協定國家，這裡面不包含專門針對海、空運的租稅協定，就全部所得的部分，我們目前總共簽訂了33個租稅協定，其中中國大陸目前還待生效。

台灣 - 適用所得稅協定查核準則

| 第一章 總則 | | 第五章 申報及退稅程序 | |
|--------------|-------------------------------|---------------|---------------|
| 第一條 | 法律授權依據 | 第二十一條 | 適用所得稅協定之稽徵程序 |
| 第二條 | 適用之法令 | 第二十二條 | 視為常設機構之課稅 |
| 第三條 | 適用範圍 | 第二十三條 | 合併申報之除外規定 |
| 第四條 | 適用原則 | 第二十四條 | 溢繳稅款之退還 |
| 第五條 | 雙方締約國居住者之認定 | 第二十五條 | 彙總補稅 |
| 第六條 | 雙重居住者之破除僵局原則 | 第二十六條 | 國外稅額扣抵之申報 |
| 第七條 | 固定常設機構之認定 | 第二十七條 | 視同國外已納稅額扣抵之申報 |
| 第八條 | 工程常設機構之認定 | 第六章 證明之核發 | |
| 第九條 | 服務超過一定期間視為常設機構或執行業務者超過一定期間之認定 | 第二十八條 | 居住者證明之核發 |
| 第十條 | 代理人常設機構之認定 | 第二十九條 | 納稅證明之核發 |
| 第二章 所得課稅權之歸屬 | | 第七章 相互協議及資訊交換 | |
| 第十一條 | 各類所得之課稅權歸屬 | 第三十條 | 居住地認定之相互協議 |
| 第十二條 | 所得來源地之認定 | 第三十一條 | 相互協議之程序 |
| 第三章 減免規定之適用 | | 第三十二條 | 課稅資訊建檔 |
| 第十三條 | 營業利潤之適用 | 第三十三條 | 資訊交換程序 |
| 第十四條 | 國際運輸業務利潤之適用 | 第八章 附則 | |
| 第十五條 | 股利、利息、權利金及技術服務費之減免 | 第三十四條 | 施行日期 |
| 第十六條 | 受僱所得之減免 | | |
| 第十七條 | 其他減免項目之適用 | | |
| 第四章 課稅所得之計算 | | | |
| 第十八條 | 營業利潤之計算 | | |
| 第十九條 | 執行業務所得之計算 | | |
| 第二十條 | 受僱勞務所得之計算 | | |

台灣在適用租稅協定時有一個適用所得稅協定查核準則，總共分成八章，第一章為總則，有點類似OECD的範疇，因此條文包括法律的授權依據、適用之法令、適用範圍、適用原則等，第二章是所得課稅權的歸屬，第三章是針對減免規定的適用，第四章是課稅所得之計算，第五章有關申報及退稅程序，第六章證明的核發，第七章相互協議及資訊交換，第八章是附則。

這八章某些程度是在因應我們在簽定租稅協定的邏輯，接下來會針對紅色框裡面相對應的主題去做比較深入的討論，這幾個紅色框除了對照到之前幾堂課探討的OECD稅約範本，我們也會針對這些相對應的一些條文或是概念去做深入討論。

第二節 居住者之認定

第一項、雙方締約國居住者之認定

雙方締約國居住者之認定 (第 5 條)

所得稅協定查核準則(第5條)

適用所得稅協定之中華民國之居住者，個人指所得稅法第七條第二項規定之中華民國境內居住之個人；公司或其他任何人之集合體指依所得稅法第三條第二項規定，應就中華民國境內外全部營利事業所得課稅之人。他方締約國之居住者，以他方締約國依適用之所得稅協定有關居住者規定，核發之居住者證明相關文件認定之。

OECD Model (Article 4)

Resident

1. For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

之前在討論租稅協定的時候我們很快就導入到何謂居住者認定範圍的討論，也就是必須先確定租稅協定的適用範圍。對此，適用所得稅協定查核準則第5條：「適用所得稅協定之中華民國之居住者，個人指所得稅法第七條第二項規定之中華民國境內居住之個人；公司或其他任何人之集合體指依所得稅法第三條第二項規定，應就中華民國境內外全部營利事業所得課稅之人（第1項）。他方締約國之居住者，以他方締約國依適用之所得稅協定有關居住者規定，核發之居住者證明相關文件認定之（第2項）。」本條是因應OECD稅約範本第4條規定對居住者所作的定義，而稅約範本第4條的主要要件是「under the laws of that State」，意思是判斷居住者時還是應回歸到當地國的稅法如何定義「個人」和「公司」，在台灣的所得稅法裡面假如這個人或公司是被視為中華民國的居住者，就會按照我們的認定，而不會先跳到協定的範疇內，所以租稅協定還是會先尊重相對應的國家他們針對居住者身分的判斷，因此「under the laws of that State」即為「under the laws of Taiwan」；由此可知，回歸到適用所得稅協定查核準則第5條時，其實是針對所謂的租稅協定裡面居住者的認定，針對個人部分，依據所得稅法第7條第2項規定：「本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境

內有住所，並經常居住中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。」同時亦要考慮與所得稅法第7條第2項相關的解釋函令內容；另外針對公司或其他任何人之集合體則是依照所得稅法第3條第2項規定：「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。」所以在台灣的認定裡會先導入在本國是不是中華民國「居住者」。

此外，適用所得稅協定查核準則也針對他方締約國的居住者做出定義，因為這是兩個國家的協定，所以除了要認定自己國家的個人和公司的居住者身分外，如另外一方在認定居住者身分後得以適用我們的租稅協定時，也必須要備妥相對應的憑證和資料供核，以利檢視對方國家的居住者認定是否和本國一致。總之，這會有一個相對應的狀態，他方的居住者會依他自己國內所得稅法的相關規定，以核發居住者證明的相關文件認定之。舉例來說，甲公司的註冊地和營運地都在荷蘭，但是有台灣來源所得並申請適用台荷租稅協定，於是甲公司必須向台灣稅務機構證明其具備適用台荷租稅協定的條件，也就是以是否符合荷蘭的居住者身分為前提，才能適用協定，所以在這個例子便回歸到荷蘭的國內法規定，當荷蘭稅務機關審核確定甲公司是荷蘭的居住者身分並且核發證明，讓荷蘭公司可以向台灣稅務機關申請租稅協定的優惠。



想一想

為什麼要比較適用所得稅協定查核準則和OECD稅約範本？

- 一、每個租稅協定簽訂的內容皆不同，雖然會根據OECD範本作調整，但是也會有部分是根據聯合國稅約範本。
- 二、OECD稅約範本是概括式的，可以去比較我國的所得稅法，不過在真正適用特定租稅協定時，還是要回歸台灣在租稅協定的適用辦法裡有沒有特別的規範或要求。因此簡單來說，就是先導入OECD稅約範本的規定，再去了解台灣是如何適用租稅協定。

第二項、雙重居住者之認定

雙重居住者之破除僵局原則 (第 6 條) // 居住地認定之相互協議 (第 30 條)- 個人

適用所得稅協定查核準則(第6條)

依雙方締約國稅法規定同為雙方締約國之居住者，應依所適用之所得稅協定規定順序判定居住者身分。相關順序之用語定義及判定基準如下：

- 一、**永久住所**，指個人所設置可供其隨時且持續居住之處所。
- 二、**與其個人及經濟利益較為密切之地** (即主要利益中心)，應衡酌個人之家庭與社會關係、職業、政治文化及其他活動參與情形、營業所在地、管理財產所在地等因素綜合認定。
- 三、**經常居所**，應比較個人在雙方締約國居住之期間及次數認定。
- 四、**國民**，指依據一方締約國之國籍法規定擁有該國國籍者。
- 五、…

適用所得稅協定查核準則(第30條)

居住者身分之認定，依所得稅協定須以相互協議方式解決者，應由稅捐稽徵機關敘明相關事實，函請財政部賦稅署洽他方締約國之所得稅協定主管機關協議認定。

OECD Model (Article 4)

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:
- a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
 - b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
 - c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
 - d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

讀到這裡，讀者可能會想到，當個人有雙重居住者身分時該如何處理？對此，OECD稅約範本第4條列出下列4款去做判定：

- 一、個人的永久住所（a permanent home available to him）：如果有兩個永久居所就以與個人的經濟利益較為密切之地來做依據。
- 二、個人的經常居所（an habitual abode）
- 三、國民身分（a national）
- 四、相互協議（settle the question by mutual agreement）

而台灣在適用所得稅協定查核準則的規定也有和OECD稅約範本去做連結，依據適用所得稅協定查核準則第6條規定：「依雙方締約國稅法規定同為雙方締約國之居住者，應依所適用之所得稅協定規定順序判定居住者身分。相關順序之用詞定義及判定基準如下：

- 一、永久住所，指個人所設置可供其隨時且持續居住之處所。
- 二、與其個人及經濟利益較為密切之地（即主要利益中心），應衡酌個人之家庭與社會關係、職業、政治文化及其他活動參與情形、營業所在地、管理財產所在地等因素綜合認定。
- 三、經常居所，應比較個人在雙方締約國居住之期間及次數認定。
- 四、國民，指依據一方締約國之國籍法規定擁有該國國籍者。」

另外同準則第30條則是在第6條無法解決問題時所適用，規定：「居住者身分之認定，依所得稅協定須以相互協議方式解決者，應由稅捐稽徵機關敘明相關事實，函請財政部賦稅署洽他方締約國之所得稅協定主管機關協議認定。」



想一想

另外以台日租稅協定的規定而言，會發現台日租稅協定只有列出OECD稅約範本中前三款判定方式，而沒有第四款的雙方協議，所以OECD稅約範本是一個比較大的架構，再去對應國內法才會知道完整的規定為何。

雙重居住者之破除僵局原則 (第 6 條) // 公司或其他任何人之集合體

適用所得稅協定查核準則(第6條)

依雙方締約國稅法規定同為雙方締約國之居住者，應依所適用之所得稅協定規定順序判定居住者身分。相關順序之用語定義及判定基準如下：

- 一、...
- 二、...
- 三、...
- 四、...

五、實際管理處所，應衡酌公司或其他任何人之集合體之主要經理人所在地、管理與控制所在地等各項因素綜合認定。

OECD Model (Article 4)

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

另針對公司居住者身分的認定，OECD稅約範本第4條之規定內容則是回到實際管理處所的概念；而我國適用所得稅協定查核準則第6條則規定：「實際管理處所，應衡酌公司或其他任何人之集合體之主要經理人所在地、管理與控制所在地等各項因素綜合認定」。

第三節 常設機構之認定

第一項、固定常設機構之認定

固定常設機構之認定 (第 7 條)

適用所得稅協定查核準則(第7條)

本準則所稱常設機構，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。

他方締約國之企業在中華民國境內有符合下列各款規定之營業場所者，應認定為在中華民國境內有常設機構：

一、**固定之場所**，包括固定在土地上或維持在特定地區之房屋、設施或裝置等。他方締約國之企業透過自動化設備從事營業活動，且該設備係由該企業經營及維護者，亦屬之。

二、於該固定之場所**持續營業達六個月以上**，或未達六個月但定期於該固定之場所營業。

三、該固定之場所受他方締約國之企業**所支配或使用**。

他方締約國…

OECD Model (Article 5)

Permanent Establishment

1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term “permanent establishment” includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

Recap: OECD – 4大元素

- 可支配性
- 固定性與存續性
- 非屬準備性或輔助性
- 非屬獨立性



OECD
Commentary

固定常設機構之認定（第7條）（續）

OECD Commentary- 可支配性

4. The term "place of business" covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business of the enterprise whether or not they are used exclusively for that purpose. **A place of business may also exist where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at its disposal.** It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise. A place of business may thus be constituted by a pitch in a market place, or by a certain permanently used area in a customs depot (e.g. for the storage of dutiable goods). Again the place of business may be situated in the business facilities of another enterprise. This may be the case for instance where the foreign enterprise has at its constant disposal certain premises or a part thereof owned by the other enterprise.

外國企業到他國投資時，通常最在乎在當地是否形成常設機構（Permanent Establishment, 簡稱PE）因此接下來將探討常設機構的認定。此規定在適用所得稅協定查核準則與OECD稅約範本有類似之處，可以透過比較來了解其中的差異。前面章節有講述到OECD稅約範本對於PE概念有四大元素，分別是支配性、固定性與存續性、非屬準備性或輔助性和非屬獨立性，而之前在講述PE認定時，我們只有談到OECD稅約範本，也就是只有討論條文（Article）的部分，而沒有談論太多條文註釋（Commentary）；事實上，在判定PE時，根據適用所得稅協定查核準則第7條第1項第1款規定：「固定之場所，包括固定在土地上或維持在特定地區之房屋、設施或裝置等。他方締約國之企業透過自動化設備從事營業活動，且該設備係由該企業經營及維護者，亦屬之。」這點和OECD稅約範本就有些許不同，查核準則的規定比較在談OECD稅約範本的四大元素；例如OECD稅約範本四大元素的支配性來自OECD稅約範本註釋裡的定義跟指引，而OECD稅約範本註釋的目的為了統一OECD國家常用的詞彙的意義，避免各國常用詞彙之解讀各有不同，所以當我們在使用OECD稅約範本或UN稅約範本時，就有必要參考OECD所發布稅約範本的註釋（Commentary）來解釋為什麼用這些詞彙以及他的背景。

舉例而言，OECD稅約範本第5條第2項規定：「The term "permanent establishment" includes especially: a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.」他的定義很清楚比較沒有爭議性，但是如果今天國外公司派人員到台灣客戶的場所並為客戶提供服務超過6個月，其中要思考的問題即是：「請問這個人到台灣提供服務算不算固定營業場所？在台灣算不算有常設機構？」若只是看固定營業場所的字面意思，可能認為國外派駐人員的確是在一個固定場所辦公並且長達6個月的時間，某種程度達到了一點固定性與存續性，可是回到OECD稅約範本的註釋（Commentary）會需要我們思考國外公司對該場所是不是有支配性？如果沒有，就可能不會符合

PE的認定。在OECD稅約範本註釋（Commentary）-可支配性中有提到：「A place of business may also exist where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at its disposal.」這段話的關鍵是「可支配（at its disposal）」，所以不符合可支配的條件就不符合PE定義。



想
一
想

如果有外國電子商務公司將伺服器放置在台灣，是否構成PE呢？

在以前電子商務尚未蓬勃發展的情況下，OECD稅約範本當然無法預料到未來的科技趨勢而針對伺服器放置的情形做規定。因此，這就有賴針對PE的四大元素去做延伸解釋：伺服器因為符合固定性、存續性和可支配性而被認定在本國為常設機構；另外OECD稅約範本第5條第2項規定：「The term “permanent establishment” includes…」意思是包括a到f款以及還可以增加更多的例子上去，已經保留未來增訂的方向，而不是像台灣的適用所得稅協定查核準則第7條第1項規定已經列舉了所有構成常設機構的情形，較沒有辦法因應未來的經濟活動變遷。

固定常設機構之認定（第7條）（續）

OECD Commentary- 固定性

5. According to the definition, **the place of business has to be a "fixed" one**. Thus in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point. It is immaterial how long an enterprise of a Contracting State operates in the other Contracting State if it does not do so at a distinct place, but this does not mean that the equipment constituting the place of business has to be actually fixed to the soil on which it stands. It is enough that the equipment remains on a particular site (but see paragraph 20 below).

接下來是OECD的固定性，註釋提到：「According to the definition ,the place of business has to be a “fixed” one. Thus in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point…It is enough that the equipment remains on a particular site.」所以固定性並不是說一定要釘在某處不可移除，而是它和特定地點有一個連結，所以像設備只要保留在特定地點即可。

固定常設機構之認定 (第 7 條) (續)

OECD Commentary- 持續性

6. Since the place of business must be fixed, it also follows that a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of permanency, i.e. if it is not of a purely temporary nature. A place of business may, however, constitute a permanent establishment even though it exists, in practice, only for a very short period of time because the nature of the business is such that it will only be carried on for that short period of time. It is sometimes difficult to determine whether this is the case. Whilst the practices followed by member countries have not been consistent in so far as time requirements are concerned, experience has shown that permanent establishments normally have not been considered to exist in situations where a business had been carried on in a country through a place of business that was maintained for less than six months (conversely, practice shows that there were many cases where a permanent establishment has been considered to exist where the place of business was maintained for a period longer than six months). One exception has been where the activities were of a recurrent nature; in such cases, each

再來則是針對PE要件中「持續性」的介紹，OECD稅約範本註釋提到：「Since the place of business must be fixed, it also follows that a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of permanency, …, experience has shown that permanent establishments normally have not been considered to exist in situations where a business had been carried on in a country through a place of business that was maintained for less than six months (conversely, practice shows that there were many cases where a permanent establishment has been considered to exist where the place of business was maintained for a period longer than six months.).」意思是PE的認定，除了營業場所必須符合固定性，也應在當地具備一定程度的持續性，並且在實務上通常認為至少須維持六個月以上。因此回到適用所得稅協定查核準則第7條第2項也有持續營業達六個月以上之規定，可以發現對於常設機構的認定，其實和OECD稅約範本註釋 (Commentary) 是相呼應的。

固定常設機構之認定（第 7 條）（續）

適用所得稅協定查核準則(第7條)

本準則所稱常設機構，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。

他方締約國之企業…：

一、…

二、…

三、…

他方締約國之企業僅透過固定營業場所從事具有準備或輔助性質之活動者，不構成常設機構。

OECD Model (Article 5)

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display, or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in sub-paragraphs (a) to (e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

適用所得稅協定查核準則第7條第2項第3款接續規定：「他方締約國之企業僅透過固定營業場所從事具有準備或輔助性質之活動者，不構成常設機構。」而這也可以對照到OECD稅約範本第5條的排除條款亦明確規定如果是準備或輔助性質（activity of a preparatory or auxiliary character）的固定營業場所，一般不會被視為PE。

第二項、其他類型常設機構之認定

固定常設機構之認定（第 7 條）（續）

適用所得稅協定查核準則(第8條)

依所得稅協定有關常設機構之規定，他方締約國之企業在中華民國境內從事**建築、營建、安裝或裝配工程之存續期間超過一定期間**，視為在中華民國境內有常設機構者，**Depend on treaty**

其存續期間之計算，應自承包商開始進行**建築、營建、安裝或裝配工作**（含任何準備工作）之日起算，至工作完成或工程永久終止，並包括季節性或短暫性因素所造成之停工。工程如轉包予次承包商，該期間之計算應包括轉包之工程期間。

前項所稱**建築、營建、安裝或裝配工程**，包括房屋、道路、橋樑或溝渠等工程之**建築、翻修、鑿通、疏濬、輸油管之鋪設**。

OECD Model (Article 5)

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

OECD Commentary

立法理由（99.1.7.）

一、參酌 OECD 二〇〇八年版稅約範本第五條常設機構之註釋第十九項，於第一項規定工程常設機構之存續期間計算原則。工程永久終止，依個案情況認定，惟工程完成後所從事之一般性保固，尚不計入本條規定之存續期間。二、參酌 OECD 二〇〇八年版稅約範本第五條常設機構之註釋第十四項，於第二項規定建築、營建、安裝或裝配工程之範圍。季節性因素包括氣候或颱風，短暫性因素包括原料短缺或人員罷工。

PE探討中有一項特別規定，也就是特別針對工程的常設機構。就此，OECD稅約範本的規定是持續性要超過12個月，可是台灣大部分所簽署的租稅協定中，針對工程常設機構的持續性標準則是超過6個月，也就是較符合UN稅約範本的規定內容，但是適用所得稅協定查核準則第8條第1項其實是規定：「依所得稅協定有關常設機構之規定，他方締約國之企業在中華民國境內從事建築、營建、安裝或裝配工程之存續期間超過一定期間，視為在中華民國境內有常設機構者…」並沒有特別提到6個月的標準，而是回歸到各個租稅協定做權宜性的規定；另外在適用所得稅協定查核準則第8條第1項繼續規

定：「其存續期間之計算，應自承包商開始進行建築、營建、安裝或裝配工作（含任何準備工作）之日起算，至工作完成或工程永久終止，並包括季節性或短暫性因素所造成之停工。工程如轉包予次承包商，該期間之計算應包括轉包之工程間。」這個部分則是參酌OECD稅約範本註釋所做的立法，需要注意的地方是法規規定「承包商自進行建築、營建、安裝或裝配工作（含任何準備工作）之日」計算在存續期間，而這部分和前述對於固定營業場所從事具有準備性質的活動，不構成PE的概念，有所不同，另外對於季節性或短暫因素所造成的停工則仍包括在工程存續期間內。

工程常設機構之認定（第8條）（續）

OECD Commentary

17. The term "building site or construction or installation project" includes not only the construction of buildings but also the construction of roads, bridges or canals, the renovation (involving more than mere maintenance or redecoration) of buildings, roads, bridges or canals, the laying of pipe-lines and excavating and dredging. Additionally, the term "installation project" is not restricted to an installation related to a construction project; it also includes the installation of new equipment, such as a complex machine, in an existing building or outdoors. On-site planning and supervision of the erection of a building are covered by paragraph 3. States wishing to modify the text of the paragraph to provide expressly for that result are free to do so in their bilateral conventions.

而適用所得稅協定查核準則第8條第2項另有規定：「前項所稱建築、營建、安裝或裝配工程，包括房屋、道路、橋樑或溝渠等工程之建築、翻修、鑿通、疏濬、輸油管之鋪設。」這部分亦是參酌OECD稅約範本註釋所做的規定。

服務超過一定期間視為常設機構或執行業務者超過一定期間之認定（第9條）

適用所得稅協定查核準則(第9條)

依所得稅協定有關常設機構之規定，他方締約國之企業在中華民國境內從事與建築、營建、安裝或裝配工程相關之管理或監督活動，或經由其員工、其他僱用人員或其他人（含自然人及法人）提供服務，為相同或相關計畫案而於中華民國境內從事該等性質活動之存續期間超過一定期間，視為在中華民國境內有常設機構者，其存續期間，應按該企業經由其員工、其他僱用人員或其他人（含自然人及法人）在中華民國境內提供服務而實際居留之天數合併計算。但經稅捐稽徵機關調查發現其在境外從事之活動（含準備其在中華民國境內所提供服務內容之活動）與其在中華民國境內所提供之服務密切相關者，得將該等天數一併考量。…

UN Model

The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.

接著我們要來探討服務常設機構的概念。在OECD稅約範本裡沒有承認服務常設機構，不過台灣所簽署的租稅協定裡是有的，這是參考UN稅約範本的規範，針對企業提供服務包括諮詢服務在當地國12個月中超過183天，會被視為服務性質的PE。而在台灣的適用所得稅協定查核準則第9條有具體規定如下：「依所得稅協定有關常設機構之規定，他方締約國之企業在中華民國境內從事與建築、營建、安裝或裝配工程相關之管理或監督活動，或經由其員工、其他僱用人員或其他人（含自然人及法人）提供服務，為相同或相關計畫案而於中華民國境內從事該等性質活動之存續期間超過一定期間，視為在中華民國境內有常設機構者，其存續期間，應按該企業經由其員工、其他僱用人員或其他人（含自然人及法人）在中華民國境內提供服務而實際居留之天數合併計算。但經稅捐稽徵機關調查發現其在境外從事之活動（含準備其在中華民國境內所提供服務內容之活動）與其在中華民國境內所提供之服務密切相關者，得將該等天數一併考量。…」

本條文有三點須注意：第一，外國公司來台提供服務給在台客戶時，沒有一定要用自己公司的員工，可以委託其他公司或個人，因此法條也有規範此情況在「其他僱用人員或其他人（含自然人及法人）提供服務」；第二，在計算存續期間時，是以在中華民國境內提供服務而實際居留之天數合併計算，並且從在準備相關服務內容時就開始計算天數；第三，假如有兩個人同天來台灣一起提供服務，居留的天數不會變為兩天而是視為一天。



想一想

認定的條件為183天和6個月是否有差別？

以香港和中國簽署的租稅協定為例子，一開始他們是用六個月，而香港稅局認為只要公司在中國待的天數不超過12個月中的183天就不構成PE，但是中國稅局卻有另一套解讀，即使公司派一位員工到中國待一天，然後連續12個月都各待在中國只有一天，依然會被視為待滿12個月，雙方之間的判定明顯存有落差，因此後來雙方又重新作協議，改成12個月內不超過183天就不構成PE；雖然後來改成183天，但並不是中國稅局的認定是錯的，而是稅局可能會有自己的解讀，造成判定的不同。

代理人常設機構之認定（第 10 條）

適用所得稅協定查核準則(第10條)

依所得稅協定，在中華民國境內代表他方締約國之企業，有權以該企業名義於中華民國境內簽訂契約，並經常行使該權力之人，指個人、公司或其他任何人之集合體經常被授權代表他方締約國之企業簽約或簽訂具有拘束該企業效力之文件，或代表該企業協商合約內容。但代理人僅從事具有準備或輔助性質之活動，或為具有獨立身分之代理人者，不在此限。

前項所稱具有獨立身分之代理人，指代理人以其通常之營業方式為他方締約國之企業代理業務。

OECD Model (Article 5)

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

最後我們要介紹的是代理人常設機構的概念。對於代理人常設機構的認定台灣是規定在適用所得稅協定查核準則第10條；而OECD稅約範本則是規定在第5條。適用所得稅協定查核準則第10條可以分成

兩個層面來探討：第一，該條文就代理人的定義解釋為：「依所得稅協定，在中華民國境內代表他方締約國之企業，有權以該企業名義於中華民國境內簽訂契約，並經常行使該權力之人，指個人、公司或其他任何人之集合體經常被授權代表他方締約國之企業簽約或簽訂具有拘束該企業效力之文件，或代表該企業協商合約內容。」第二，規定了非為租稅協定規範下的代理人的條件：「但代理人僅從事具有準備或輔助性質之活動，或為具有獨立身分之代理人者，不在此限。前項所稱具有獨立身分之代理人，指代理人以其通常之營業方式為他方締約國之企業代理業務。」

舉例來說，假設有一個英國公司委託其在台灣子公司去幫它簽訂合約，可是合約收入並不是掛在台灣子公司的帳上，而是計入英國母公司帳上，基本上台灣子公司只是英國母公司的代理人，所以從稅上來看台灣子公司不會顯示這項收入，按照上述情況，台灣子公司構成了英國公司在台灣的代理人常設機構。而相對的獨立身分之代理人通常發生的情況，則例如台灣的經銷商除了代理英國公司的產品也有代理其他家公司的商品，當經銷商去簽定銷售合約時，是以自己的身分去做簽署、由自己決定要交易的對象，並且合約收入是掛在自己的帳上。由上述可知，較為簡易的判斷標準為，一般代理人的收入百分之百來自海外或關係企業；獨立身分代理人的收入來源是來自數個不同的客戶，這樣的標準雖然不是百分之百正確，卻是一個實務上頗為常見的標準。

第四節 營業利潤

第一項、營業利潤之減免

營業利潤減免規定之適用（第 13 條）

適用所得稅協定查核準則(第13條)

他方締約國之企業如有依法應課徵所得稅之營業利潤，但依所得稅協定有關營業利潤之規定，應減免所得稅者，

■ 應備文件

應檢附他方締約國稅務機關出具之**居住者證明**、**在中華民國境內無常設機構或未經由中華民國境內之常設機構從事營業之相關證明文件**、**所得相關證明文件**，向給付人所在地之稅捐稽徵機關**申請核准**減免所得稅。

其屬所得稅法第八十八條規定扣繳範圍之所得，稅捐稽徵機關於核准時，應副知扣繳義務人**免予辦理扣繳**。

前項企業依所得稅法規定，應由其在中華民國境內之固定營業場所辦理結算申報，或由其營業代理人申報納稅者，…。



須事前申請核准

立法理由（99.1.7）

一、按所得稅協定「營業利潤」條文規定，他方締約國之企業，除經由其於我國境內之常設機構從事營業，我國得予課稅外，其利潤僅由他方締約國（居住地國）課稅。徵此，營業利潤免稅之適用要件，須符合他方締約國之企業在我國境內未設有常設機構，或雖在我國境內設有常設機構但未經由該常設機構從事營業之要件。爰參照前述所得稅協定規定，於第一項規定營業利潤減免稅之適用程序。

二、**第一項有關在中華民國境內無常設機構或未經由中華民國境內之常設機構從事營業之相關證明文件，包括聲明書或其他證明文件；所得相關證明文件，包括交易合約。**

三、第二項規定他方締約國之企業在我國境內有固定營業場所或營業代理人者，其營業利潤減免稅之申請，亦得由其在中華民國境內之固定營業場所辦理所得稅結算申報或其營業代理人申報納稅時，併同申請，以簡化稽徵程序。

談完常設機構的認定，接下來要針對國外企業依法應課徵所得稅，但是按照租稅協定因為他沒有在台灣構成PE，因此屬於營業利潤減免之所得者，在這種情況下就可以申請相關減免之適用，而且須事前申請核准；再來應備文件根據適用所得稅協定查核準則第13條第1項前段規定：「應檢附他方締約國稅

務機關出具之居住者證明、在中華民國境內無常設機構或未經由中華民國境內之常設機構從事營業之相關證明文件、所得相關證明文件，向給付人所在地之稅捐稽徵機關申請核准減免所得稅。」



想一想

應備文件中的居住者證明取得相對容易，只要向居住地的稅局提出申請，但是國外公司要如何證明在中華民國境內未構成常設機構？

首先為了避免口說無憑，要主張未構成PE就必須證明自己未在當地提供在地服務，例如國外公司可以提出未派人來台灣的證明，像是提供IT服務給台灣客戶時，可能直接在境外提供，因此國外公司可以向稅局提出服務的合約來當作佐證，或是有派人來台但是在一個稅務年度內居留時間未達183天的情況，可以將相關人員的名單和進出海關的資料附於合約向稅局佐證。

適用所得稅協定查核準則第13條第1項後段另有規定：「其屬所得稅法第八十八條規定扣繳範圍之所得，稅捐稽徵機關於核准時，應副知扣繳義務人免予辦理扣繳。」按照規定在公司的申請還未被稅局核准下來前，台灣相關的扣繳義務人還是要做扣繳的動作，直到通過核准、將函令通知扣繳義務人後，扣繳義務人才會停止服務報酬的20%扣繳稅款；如台灣的扣繳義務人僅因為單方的口頭告知，未確認核准函令內容即停止扣繳稅款，將會被稅局處罰。

第二項、營業利潤之計算

營業利潤之計算（第 18 條）

適用所得稅協定查核準則(第18條)

他方締約國之企業經由其於中華民國境內之常設機構從事營業，應依下列規定計算歸屬於該常設機構之營業利潤，課徵所得稅：

- 一、...
- 二、...

OECD Model (Article 7)

Business Profit

1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.

If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

營業利潤之計算（第 18 條）（續）

適用所得稅協定查核準則(第18條)

他方締約國之企業經由其於中華民國境內之常設機構從事營業，應依下列規定計算歸屬於該常設機構之營業利潤，課徵所得稅：

一、應將該常設機構視為於相同或類似條件下從事相同或類似活動之獨立企業，且以完全獨立之方式與他方締約國之企業從事交易，並依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定計算可歸屬該常設機構之利潤，同時備妥足資證明其所歸屬之利潤符合常規之移轉訂價文據，以供稅捐稽徵機關查核。但他方締約國之企業以其在中華民國境內銷售貨物或提供服務之利潤全部歸屬於該常設機構之利潤者，得以該全部利潤為準，不受備妥移轉訂價文據之限制。

二、他方締約國之企業依所得稅協定有關營業利潤之規定，減除該常設機構為營業目的而發生之費用時，…

OECD Model (Article 7)

2. For the purposes of this Article and Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.

當國外公司在台灣構成常設機構，應該如何計算企業之營業利潤？我們首先要了解規範，在OECD稅約範本第7條規定：「If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.」意思為他方締約國之公司只要在當地國構成PE，當地國即可課稅；但是真正要去計算歸屬於該常設機構之營業利潤，課徵所得稅時，應依照適用所得稅協定查核準則第18條第1款規定：「他方締約國之企業經由其於中華民國境內之常設機構從事營業，應依下列規定計算歸屬於該常設機構之營業利潤，課徵所得稅：一、應將該常設機構視為於相同或類似條件下從事相同或類似活動之獨立企業，且以完全獨立之方式與他方締約國之企業從事交易，並依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定計算可歸屬該常設機構之利潤」因此在稅上常設機構即為一個獨立個體，獨立與海外企業從事交易，並且依台灣對於移轉訂價的規定來計算常設機構之利

潤；另外適用所得稅協定查核準則第18條第2款亦規定：「同時備妥足資證明其所歸屬之利潤符合常規之移轉訂價文據，以供稅捐稽徵機關查核。」而OECD 稅約範本相對應的規範為第7條：「the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.」所以概念上是相同的，亦即他方締約國在當地國的常設機構所歸屬的利潤，同樣假設它為在相同或類似活動條件下的獨立公司。

營業利潤之計算（第 18 條）（續）

Recap: What does OECD Commentary say about business profits attribution

Step 1:
Functional and Factual Analysis



Step 2:
Transfer Pricing Analysis

21. Under the first step, a functional and factual analysis is undertaken which will lead to:

- the attribution to the permanent establishment, as appropriate, of the rights and obligations arising out of transactions between the enterprise of which the permanent establishment is a part and separate enterprises;
- the identification of significant people functions relevant to the attribution of economic ownership of assets, and the attribution of economic ownership of assets to the permanent establishment;
- the identification of significant people functions relevant to the assumption of risks, and the attribution of risks to the permanent establishment;
- the identification of other functions of the permanent establishment;
- the recognition and determination of the nature of those dealings between the permanent establishment and other parts of the same enterprise that can appropriately be recognised, having passed the threshold test referred to in paragraph 26; and
- the attribution of capital based on the assets and risks attributed to the permanent establishment.

在適用所得稅協定查核準則第18條有提到應依移轉訂價的查核準則來計算利潤，之後的章節會針對移轉訂價做更詳細的說明，其實OECD稅約範本第7條條文裡他們並沒有用到移轉訂價的字眼，所以台灣的查核準則第18條是參酌了OECD稅約範本註釋的內容。

第一步，針對功能和實際狀況做評估，以下是相關作法：

| | |
|--|--|
| <p>The attribution to the permanent establishment, as appropriate, of the rights and obligations arising out of transactions between the enterprise of which the permanent establishment is a part and separate enterprises ;</p> | <p>將常設機構作為其一部分的企業與單獨企業之間交易所產生的權利和義務歸因於常設機構；</p> |
| <p>The identification of significant people functions relevant to the attribution of economic ownership of assets, and the attribution of economic ownership of assets to the permanent establishment ;</p> | <p>辨別與資產經濟所有權歸屬有關的重要人員職能，以及將資產的經濟所有權歸屬於常設機構；</p> |
| <p>The identification of significant people functions relevant to the assumption of risks, and the attribution of risks to the permanent establishment ;</p> | <p>辨別與承擔風險有關的重要人員職能，以及將風險歸屬於常設機構；</p> |
| <p>The identification of other functions of the permanent establishment ;</p> | <p>辨別常設機構的其他職能；</p> |
| <p>The recognition and determination of the nature of those dealings between the permanent establishment and other parts of the same enterprise that can appropriately be recognized, having passed the threshold test referred to in paragraph 26 ; and</p> | <p>辨識和確定常設機構與同一企業的其他部門之間交易的性質，在通過第26段所述的門檻測試後能夠得到適當辨識；</p> |
| <p>The attribution of capital based on the assets and risks attributed to the permanent establishment.</p> | <p>基於歸屬於常設機構的資產和風險的資本歸屬。</p> |

營業利潤之計算（第 18 條）（續）

Recap: What does OECD Commentary say about business profits attribution

Step 1:
Functional and Factual Analysis



Step 2:
Transfer Pricing Analysis

22. Under the second step, any transactions with associated enterprises attributed to the permanent establishment are priced in accordance with the guidance of the OECD Transfer Pricing Guidelines and these Guidelines are applied by analogy to dealings between the permanent establishment and the other parts of the enterprise of which it is a part. The process involves the pricing on an arm's length basis of these recognised dealings through:

- the determination of comparability between the dealings and uncontrolled transactions, established by applying the Guidelines' comparability factors directly (characteristics of property or services, economic circumstances and business strategies) or by analogy (functional analysis, contractual terms) in light of the particular factual circumstances of the permanent establishment; and
- the application by analogy of one of the Guidelines' methods to arrive at an arm's length compensation for the dealings between the permanent establishment and the other parts of the enterprise, taking into account the functions performed by and the assets and risks attributed to the permanent establishment and the other parts of the enterprise.

第二步，進行移轉訂價分析，以下為OECD稅約範本註釋的內容：

any transaction with associated enterprises attributed to the permanent establishment are priced in accordance with the guidance of the OECD Transfer Pricing Guidelines and these Guidelines are applied by analogy to dealings between the permanent establishment and the other parts of the enterprises of which it is a part. The process involves the pricing on an arm's length basis of these recognized dealings through: -the determination of comparability between the dealings and uncontrolled transactions, established by the Guidelines' comparability factors directly (characteristics of property or services, economic circumstances and business strategies) or by analogy (functional analysis, contractual terms) in light of the particular factual circumstances of the permanent establishment ; -the application by analogy of one of the Guidelines' methods to arrive at an arm's length compensation for the dealings between the permanent establishment and the other parts of the enterprise, taking into account the functions performed by and the assets and risks attributed to the permanent establishment and the other parts of the enterprise.

與歸屬於常設機構的關聯企業的任何交易均按照“OECD移轉定價準則”的規定進行定價，並且這些準則適用於常設機構與同一企業的其他部門之間的交易。該過程包括通過以下方式按公平交易定價這些公認交易：-根據OECD指南的可比性因素（財產或服務的特性，經濟環境和企業策略）或類似因素（功能分析，合約條款）根據特定事實情況，決定交易與未受控交易之間的可比性常設機構；

通過類比的方式應用OECD指南其中之一的的方法，對常設機構與企業其他部門之間的交易達成公平的補償，同時考慮到常設機構所履行的功能以及歸屬於常設機構的資產和風險和企業的其他部分。

簡言之，移轉訂價分析的概念是評估公司的功能、風險和使用到的資源後，以獨立個體的狀態下進行公平的交易，可以賺得多少的利潤，後續章節將會更詳細說明。

第五節 受雇勞務所得

第一項、受雇所得之減免適用

受雇所得之減免適用（第 16 條）

適用所得稅協定查核準則(第16條)

他方締約國之居住者如有依法應課徵所得稅之勞務報酬，但依所得稅協定有關受雇所得之規定，應減免所得稅者，應於辦理所得稅結算申報或申報納稅時，依其適用之所得稅協定條文規定，

■ 應備文件

檢附他方締約國稅務機關出具之居住者證明、護照、聘僱契約或其他相關證明文件，並提供所得給付人、給付金額及該項報酬非由僱主於中華民國境內之常設機構或固定處所負擔等資料，由稅捐稽徵機關核定其減免稅之所得額。

■ 居留期間之計算

依所得稅協定有關受雇所得之規定，他方締約國之居住者在中華民國境內持續居留或合計居留期間超過一定期間，應減免所得稅者，其居留期間之計算，應自其入境之次日起算至出境之日止，包括例假日、國定假日、休假、事假、病假、喪假、出境當日及因罷工、訓練等而未能提供勞務之短暫性停工。

壹、要件

首先，讀者可以思考一個問題：在沒有租稅協定的範疇內，當外國公司派人來台灣提供勞務，並且在境內居留低於90天，該人員的受雇所得是否可以適用減免？根據所得稅法第8條第3款但書：「非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過九十天者，其自中華民國境外僱主所取得之勞務報酬不在此限。」按照題目的狀況，該名人員非境內居住者、於一課稅年度內在中華民國境內居留合計低於90天，且勞務所得為境外僱主提供，符合這三項條件則勞務報酬非屬課稅範圍，因此該名人員的受雇所得不需要報繳台灣的所得稅。

接續以上討論，其實來台工作的外國籍工作者於一課稅年度內在中華民國境內居留合計低於90天，即使有租稅協定，也不需要申請受雇所得的減免適用；若是而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者，為所得稅法所稱中華民國居住之個人，不管有無租稅協定，皆需要申報繳納所得稅；但是若非中華民國境內居住之個人於一課稅年度內，在中華民國境內居留合計超過90天未滿183

天者，有無租稅協定的情形下會影響是否需要報繳所得稅，以下分別簡述：

| 無租稅協定 | 有租稅協定 |
|--|--|
| <p>在中華民國境內提供勞務而自境外雇主取得之勞務報酬，應自行按規定扣繳率申報納稅。</p> | <p>根據適用所得稅協定查核準則第十六條規定：「他方締約國之居住者如有依法應課徵所得稅之勞務報酬，但依所得稅協定有關受僱所得之規定，應減免所得稅者，應於辦理所得稅結算申報或申報納稅時，依其適用之所得稅協定條文規定，…」因為境內未滿183天，課稅權應回到他方締約國，因此可以申請受僱所得之減免適用。</p> |

貳、應備文件

在申請受僱所得之減免適用時，按照適用所得稅協定查核準則第16條規定，應備妥的文件為：「檢附他方締約國稅務機關出具之居住者證明、護照、聘僱契約或其他相關證明文件，並提供所得給付人、給付金額及該項報酬非由雇主於中華民國境內之常設機構或固定處所負擔等資料，由稅捐稽徵機關核定其減免稅之所得額。」

參、居留期間之計算

根據適用所得稅協定查核準則第16條規定：「依所得稅協定有關受僱所得之規定，他方締約國之居住者在中華民國境內持續居留或合計居留期間超過一定期間，應減免所得稅者，其居留期間之計算，應自其入境之次日起算至出境之日止，包括例假日、國定假日、休假、事假、病假、喪假、出境當日及因罷工、訓練等而未能提供勞務之短暫性停工。」

第二項、受僱勞務所得之計算

受僱勞務所得之計算 (第 20 條)

適用所得稅協定查核準則(第20條)

他方締約國之居住者因受僱而取得薪津、工資及其他類似之報酬，以其於受僱期間所取得之勞務報酬為準，按其在中華民國境內提供受僱勞務之實際居留天數占該受僱期間之比例，計算屬中華民國來源之受僱勞務所得，課徵所得稅。但其在中華民國境內提供之勞務對總勞務報酬之貢獻度高於該比例者，應以實際貢獻度為基礎，計算屬中華民國來源之受僱勞務所得。

OECD Model (Article 15)

Income from Employment
Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived there from may be taxed in that other State.

當來台工作的外國籍工作者，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天，應報繳台灣的所得稅，而其受僱勞務所得該如何計算？按照適用所得稅協定查核準則第20條規定：「他方締約國之居住者因受僱而取得薪津、工資及其他類似之報酬，以其於受僱期間所取得之勞務報酬為準，按其在中華民國境內提供受僱勞務之實際居留天數占該受僱期間之比例，計算屬中華民國來源之受僱勞務所得，課徵所得稅。但其在中華民國境內提供之勞務對總勞務報酬之貢獻度高於該比例者，應以實際貢獻度為基礎，計算屬中華民國來源之受僱勞務所得。」簡言之，外國籍工作者的勞務報酬 × MAX {在中華民國境內實際居留天數/受僱期間, 在中華民國境內提供之勞務對總勞務報酬之貢獻度} 即可計算出屬中華民國來源之受僱勞務所得。

第六節 股利/利息/權利金及技術服務費

第一項、要件

股利 / 股息 / 權利金及技術服務費之減免 (第 15 條)

適用所得稅協定查核準則(第15條)

■ 要件

他方締約國之居住者取得中華民國來源之股利、利息、權利金或技術服務費，其在中華民國境內無常設機構或固定處所，或其相關股份、債權或權利與其在中華民國境內之常設機構或固定處所無實際關聯者，得由扣繳義務人於給付時，依所得稅協定規定之上限稅率扣取稅款，不併計該所得人在中華民國境內常設機構或固定處所之營業利潤或執行業務所得，課徵所得稅。

OECD ??

■ 應備文件

他方締約國之居住者依前項規定適用上限稅率者，應依其適用之所得稅協定條文規定，檢具他方締約國稅務機關出具之居住者證明及其為該所得之受益所有人證明，憑供扣繳義務人辦理扣繳申報。扣繳義務人向稅捐稽徵機關辦理扣繳申報時，應敘明適用之所得稅協定條文，檢附前述所得人提供之證明及所得計算之相關證明文件。

……所稱所得計算證明文件，其為利息者，應檢附借貸合約或存款資料、計息明細或通知單等證明文件；其為股利者，應檢附持有股權或受益憑證、股利發放計算表或通知單等證明文件；其為權利金或技術服務費者，應檢附授權或技術服務合約（含中譯本）、計算權利金或技術服務費之明細等證明文件。

須事前申請核准

第二項、應備文件

當他國居住者相要適用租稅協定的上限稅率時，應按照適用所得稅協定查核準則第15條的規定：「他方締約國之居住者依前項規定適用上限稅率者，應依其適用之所得稅協定條文規定，檢具他方締約國稅務機關出具之居住者證明及其為該所得之受益所有人證明，憑供扣繳義務人辦理扣繳申報。扣繳義務人向稅捐稽徵機關辦理扣繳申報時，應敘明適用之所得稅協定條文，檢附前述所得人提供之證明及所得計算之相關證明文件。」舉例而言，英國的居住者相要適用較低的扣繳稅率，他應該提出在英國的居住者證明以及受益所有人的證明文件給扣繳義務人，就可以先適用租稅協定的上限稅率，等到扣繳義務人進行扣繳申報時，才需要敘明適用的所得稅協定條文並且檢附佐證資料給稅局，因此在試用減免規定時，無須事前申請核准適用；雖然無須事前申請，稅局的控管程度較低，但若有疑慮仍可以告知扣繳義務人不適用租稅協定，若扣繳義務人應扣繳而未扣繳，稅局便會要求補稅並罰款。



想一想

什麼是受益所有人證明？他的目的為何？

從字面上是指自我受益的聲明，例如英國公司主張自己是股利、利息、權利金或技術服務收入的真正持有者，而OECD稅約範本的註釋裡並沒有對此有正面的定義，而是解釋說如果收到的股利收入因為合約或法律義務而必須支付給他人，並不符合受益所有人的條件因為他並沒有支配權；為了防止租稅協定的濫用，必須提出自己是受益所有人的證明文件，才能享受租稅協定優惠的規定。

第三項、OECD 和 UN 稅約範本的對應條文

股利/利息/權利金及技術服務費之減免(第15條)(續)

OECD Model

Dividends (Article 10)

- 1.Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
- 2.However, dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividend is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed: ... **上限稅率**
- 3.The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner ...carries on business... through a permanent establishment

Interest (Article 11)

- 1.Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
- 2.However, interest arising in a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ... **上限稅率**
- 3.The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner ...carries on business... through a permanent establishment

Royalties (Article 12)

- 1.Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.
- 3.The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner ...carries on business... through a permanent establishment



UN Model

- 1.Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.
- 2.However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ...

上限稅率

接續股利、利息、權利金及技術服務費之減免議題，以下分別為讀者介紹OECD稅約範本和UN稅約範本的規定：

OECD Model

Dividends (Article 10) 1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State. 2. However, dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividend is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed: …(上限稅率)4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner …carries on business… through a permanent establishment

Interest (Article 11) 1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State. 2. However, interest arising in a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed …(上限稅率)4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner …carries on business… through a permanent establishment

Royalties (Article 12) 1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State. 3. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner …carries on business… through a permanent establishment



UN Model

1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State. 2. However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed …(上限稅率)

這裡對照OECD和UN的稅約範本，因為OECD針對股利和利息都有一個上限稅率的規定，但是在權利金部分，課稅主權則回到專利權所有者的身上；但是就台灣所簽訂的租稅協定則參酌了UN稅約範本，權利金也有上限稅率10%的規定。

第七節 國外稅額扣抵之申報

國外稅額扣抵之申報 (第 26 條)

適用所得稅協定查核準則(第26條)

中華民國之居住者依所得稅協定有關消除重複課稅之規定申報國外稅額扣抵，應於辦理所得稅結算申報時，

■ 應檢附文件

檢附他方締約國稅務機關出具載有所得年度、項目、金額、適用稅率及已納稅額之納稅證明，

■ 扣抵限額及計算方式

其扣抵之限額及計算方式，依所得稅協定、所得稅法、所得基本稅額條例及相關法令規定辦理。

例外不得申報扣抵之情況：依所得稅協定規定屬於他方締約國免予課稅之所得，或訂有上限稅率之所得，不得申報扣抵其因未適用所得稅協定而溢繳之國外稅額。

Recap: 所得稅法第 3 條

「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。

扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。……」

Credit method and limitation on deduction is adopted

第一項、要件和應備文件

有些收入是我國和所得來源國雙方都可以課稅，為了避免雙重課稅，因此給予企業國外可扣抵稅額，根據適用所得稅協定查核準則第26條第1項的前段規定：「中華民國之居住者依所得稅協定有關消除重複課稅之規定申報國外稅額扣抵，應於辦理所得稅結算申報時，檢附他方締約國稅務機關出具載有所得年度、項目、金額、適用稅率及已納稅額之納稅證明，…」讀者可能想知道為什麼應備文件中要檢附他方締約國稅務機關出具載有所得年度、項目、金額、適用稅率和已納稅額的納稅證明呢？這是因為國外可扣抵稅額只能在當年度的應納稅額中扣抵，所以必須取得相對應所得年度的納稅證明，並且因為不同的租稅協定裡，假如符合不同的條件，根據適用的所得類別會有不同的優惠稅率，所以稅局需要查驗項目、金額、適用稅率，以及證明自己已在國外繳納該筆稅額。

第二項、國外可扣抵稅額上限

按照適用所得稅協定查核準則第26條第12項後段規定：「其扣抵之限額及計算方式，依所得稅協定、所得稅法、所得基本稅額條例及相關法令規定辦理。」因此引用所得稅法第3條規定：「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。…」前面章節已有詳細說明如何計算，因此這裡便不贅述。

第三項、例外不得申報抵扣之情況

根據適用所得稅協定查核準則第26條第2項規定：「依所得稅協定規定屬於他方締約國免予課稅之所得，或訂有上限稅率之所得，不得申報扣抵其因未適用所得稅協定而溢繳之國外稅額。」舉例而言，台灣企業投資的一間荷蘭公司發放股利回台時，假如沒有適用台荷租稅協定，荷蘭公司必須要針對股利扣繳15%，但是如果可以適用台荷租稅協定，股利匯回台灣時，可以用較低的扣繳稅率10%去做扣繳；因為台灣和荷蘭有簽屬租稅協定，因此不管什麼理由導致沒適用協定，而被扣繳了15%較高的稅率，台灣公司在台灣的國外可扣抵稅額並不會是15%，最多只能扣抵10%的稅額，超出部分不能做扣抵。

第八節 相互協議程序和資訊交換程序

第一項、相互協議程序

相互協議程序 (第 31 條)

適用所得稅協定查核準則(第31條)

中華民國之居住者就他方締約國或雙方締約國之課稅不符合所得稅協定之情形，得依所得稅協定有關相互協議程序之規定，向該管稅捐稽徵機關提出相互協議之請求，受理之稅捐稽徵機關應先審核該申訴事實是否有理、是否有應作為而不作為及是否為我方可單獨解決之情形，如有必要，得函請財政部賦稅署洽他方締約國之所得稅協定主管機關協議解決。

OECD Model (Article 25)

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, ...
2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, ...

適用所得稅協定查核準則第31條規定：「中華民國之居住者就他方締約國或雙方締約國之課稅不符合所得稅協定之情形，得依所得稅協定有關相互協議程序之規定，向該管稅捐稽徵機關提出相互協議之請求，受理之稅捐稽徵機關應先審核該申訴事實是否有理、是否有應作為而不作為及是否為我方可單獨解決之情形，如有必要，得函請財政部賦稅署洽他方締約國之所得稅協定主管機關協議解決。」目前台灣針對相互協議程序的細節，財政部仍在擬定。

針對相互協議程序OECD稅約範本亦有規範，以下為OECD稅約範本第25條規定：「1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, ... 2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, ...」其中第1款是指如果居住者認為一個或兩個

締約國的行為結果或將導致他不按照稅約範本的規定進行徵稅；第2款是指主管當局應努力，如果反對意見證明有正當理由，以及如果它本身不能達成令人滿意的解決辦法，則應通過與另一締約國主管當局的相互協議解決該案件。

第二項、資訊交換程序

資訊交換程序(第33條)

適用所得稅協定查核準則(第33條)

稅捐稽徵機關因查核業務需要，得依據所得稅協定有關資訊交換之規定，函請財政部賦稅署洽請他方締約國查證或提供相關資訊。

他方締約國之所得稅協定主管機關要求提供納稅義務人之財產、所得、營業及納稅等資料，應由財政部賦稅署受理及答復，該管稅捐稽徵機關應予協助提供及處理資料。

當稅局因查核業務的需要，可以依照租稅協定的規定，請他方締約國做資訊交換，而相關規範為適用所得稅協定查核準則第33條第1項：「稅捐稽徵機關因查核業務需要，得依據所得稅協定有關資訊交換之規定，函請財政部賦稅署洽請他方締約國查證或提供相關資訊。」而他方締約國也應該提供相關所要求的資料，在適用所得稅協定查核準則第33條第2項規定：「他方締約國之所得稅協定主管機關要求提供納稅義務人之財產、所得、營業及納稅等資料，應由財政部賦稅署受理及答復，該管稅捐稽徵機關應予協助提供及處理資料。」

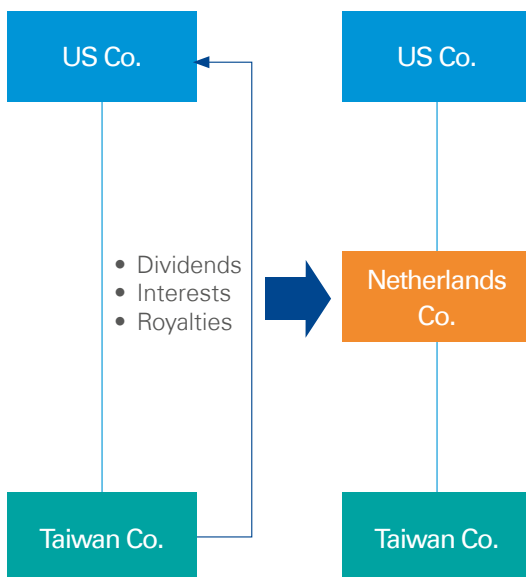
第九節 避免租稅協定之濫用－受益所有人 (Beneficial Owner)

第一項、避免租稅協定之濫用：受益所有人

避免租稅協定之濫用：受益所有人

Treaty Shopping = 非租稅協定締約國的居民，透過在租稅協定締約國設立中介公司，獲取本不應享有的租稅協定中的租稅優惠。

Common examples



為防杜納稅義務人針對特定類型之交易活動進行稅捐規避或逃漏，各國經常在對外所簽署之國際租稅協定或條約中加入所謂「受益所有人 (Beneficial Owner)」的用語。

Let's Discuss

1. Who is the beneficial owner?
2. What is the purpose of the arrangement?
3. Does the Netherlands Co. have substance?

受益所有人其實在前面租稅協定的條文和舉例中都有提到，尤其因為租稅協定中的許多收入類別，都會要求租稅協定的適用者必須是這項收入的受益所有人，所以在這裡我們將更詳細的探討。首先我們了解各國政府為了避免租稅協定遭濫用 (Treaty Shopping) 的情況發生，通常要求租稅優惠的適用者應該提出應有的證明，而Treaty Shopping的意思為：「非租稅協定締約國的居民，透過在租稅協定締約國設立中介公司，獲取本不應享有的租稅協定中的租稅優惠。」例如今天我們要投資一個公司，可是該國和我們並沒有簽屬租稅協定，我們可以利用和我們以及投資國都有簽屬租稅協定的第三地，就可以適用租稅協定的優惠，挑選對自己最有利的租稅優惠的行為就是Treaty Shopping。

這個主題很常用的例子是，台灣公司投資美國公司，但是台美並沒有簽屬租稅協定，所以美國公司匯

回的股利、利息、權利金全部要扣繳30%，相比之下台灣的稅率也不過17%，這個稅務成本十分高，所以台灣公司會透過在中間架一個荷蘭公司，因為台荷和美荷都有租稅協定，如果可以適用租稅優惠，則美國對荷蘭公司的扣繳稅率為5%、荷蘭對外國公司的股利不會課稅，當荷蘭公司將股利匯回台灣時的扣繳稅率為10%，但是這部分在台灣可以扣抵，所以透過這樣的安排可以讓整個集團的總稅賦降低，但是這項收入真正的受益所有人其實是台灣公司而非荷蘭公司，因此為了防杜納稅義務人針對特定類型之交易活動進行稅捐規避或逃漏，各國經常在對外所簽署之國際租稅協定或條約中加入所謂「受益所有人 (Beneficial Owner)」的用語。但是在剛剛的例子裡，假如荷蘭公司具有實質性，他可以決定要如何運用該筆股利，並沒有義務要匯回台灣，則荷蘭公司就是受益所有人。

第二項、受益所有人的概念

股利、利息、權利金之「受益所有人」

'Beneficial owner' is commonly used under the dividends, interests and royalties articles of the tax treaties...

| Dividends (TW) | Interest (TW) | Royalties (TW) |
|--|--|---|
| <p>However, such dividends may also be taxed in the territory of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that territory, but if the beneficial owner of dividends is a resident of the other territory, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the dividends.</p> <p>(TW/NL treaty - UN)</p> | <p>However, such interest may also be taxed in the territory in which it arises and according to the laws of that territory, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other territory, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest.</p> <p>(TW/NL treaty - UN)</p> | <p>However, the royalties may also be taxed in the territory in which they arise and according to the laws of that territory, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other territory, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the royalties.</p> <p>(TW/NL treaty - UN)</p> |

Observation:The term beneficial owner is used but not defined in the treaty, so, let's have a look into this ...

以下我們以台荷租稅協定為例，可以看到股利、利息、權利金的條文中都有提到受益所有人 (beneficial owner)，但是卻沒有給予定義。

Dividends(TW) : However, such dividends may also be taxed in the territory of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that territory, but if the beneficial owner of dividends is a resident of the other territory, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the dividends. (TW/NL treaty - UN)0.1

Interest(TW) : However, such interest may also be taxed in the territory in which it arises and according to the laws of that territory, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other territory, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. (TW/NL treaty - UN)

Royalties(TW) : However, the royalties may also be taxed in the territory in which they arise and according to the laws of that territory, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other territory, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the royalties. (TW/NL treaty - UN)

OECD : 受益所有人概念及判定

What does OECD Commentary say about beneficial owner...

Agent and Nominee (1977)

Where an item of income paid to a resident ... acting in the capacity of agent or nominee it would be inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption...

Object and Purposes (2010)

The term “beneficial owner” is therefore not used in a narrow technical sense, rather, should be understood in its context and in light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance.

Act as Conduit (2003)

It would be equally inconsistent...to grant relief or exemption where a resident of a Contracting State simply act as a conduit for another person who in fact receive the benefit...has very narrow powers...a mere fiduciary or administrator acting on account of the interest parties.

Right to use and enjoy (2014)

In...examples(agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator), the direct recipient of the dividend is not the beneficiary owner because that recipient's right to use and enjoy of the dividend is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person.

以下是OECD稅約範本註釋針對受益所有人的解釋，共有四個版本。首先，1977年的版本稱為「代理人和名義人 (Agent and Nominee)」，意思為法律上雖然代收這筆收入卻沒有真正的支配權，就不

符合租稅協定的精神；到了2003年引進了另一個概念「作為導管 (Act as Conduit)」，例如在前一個例子裡荷蘭公司即為導管公司，真正擁有的權力很狹小，只是一個受託人或管理員；在2010年的版本「目標和目的 (Object and Purposes)」提到在看受益所有人時，應該要用更全面的角度，他的目標和目的應該也要納入考量判斷是否為受益所有人；最後在2014年版本「有權利使用和享受 (Right to use and enjoy)」指出受益所有人應該對收入有權利去使用和享受，不會受到他人合約和法律義務的限制，因此OECD對於受益所有人的概念和判定是隨著時間不斷推陳出新。

Agent and Nominee(1977) : Where an item of income paid to a resident ... acting in the capacity of agent or nominee it would be inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption...

Act as Conduit(2003) : It would be equally inconsistent...to grant relief or exemption where a resident of a Contracting State simply act as a conduit for another person who in fact receive the benefit...has very narrow powers...a mere fiduciary or administrator acting on account of the interest parties.

Object and Purposes(2010) : The term “beneficial owner” is therefore not used in a narrow technical sense, rather, should be understood in its context and in light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance.

Right to use and enjoy(2014) : In... examples(agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator), the direct recipient of the dividend is not the beneficiary owner because that recipient's right to use and enjoy of the dividend is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person.

Taiwan：受益所有人概念及判定

What does Taiwan say about beneficial owner...

適用所得稅協定查核準則

第四條（適用原則）

他方締約國之居住者依所得稅法、所得基本稅額條例及相關法令規定，應課徵所得稅者，得依所得稅協定規定減免之。

稅捐稽徵機關調查、審核前項適用所得稅協定案件之構成要件事實時，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。

Observation:
Submission of required documentation (including self declaration) but is it sufficient?

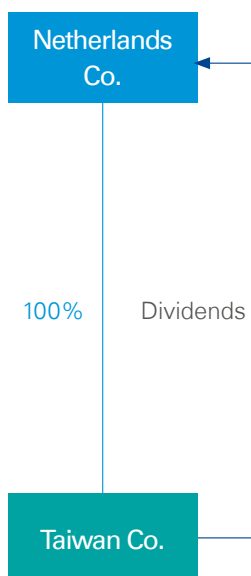
適用所得稅協定查核準則

第十五條（股利、利息、權利金及技術服務費之減免）

他方締約國之居住者依前項規定適用上限稅率者，應依其適用之所得稅協定條文規定，檢具他方締約國稅務機關出具之居住者證明及其為該所得之受益所有人證明，憑供扣繳義務人辦理扣繳申報。扣繳義務人向稅捐稽徵機關辦理扣繳申報時，應敘明適用之所得稅協定條文，檢附前述所得人提供之證明及所得計算之相關證明文件。

所稱所得計算證明文件，其為利息者，應檢附借貸合約或存款資料、計息明細或通知單等證明文件；其為股利者，應檢附持有股權或受益憑證、股利發放計算表或通知單等證明文件；其為權利金或技術服務費者，應檢附授權或技術服務合約（含中譯本）、計算權利金或技術服務費之明細等證明文件。

受益所有人（股利） – Discussion Example



Let's consider from Taiwan perspective

Facts known:

- Netherlands Co. is a Dutch tax resident
- Can provide a 'self-declared' beneficial ownership form

Can we use the reduced 10% dividend withholding tax rate under the TW/NL tax treaty?

受益所有人 (股利) – Discussion Example (cont'd)

Additional Facts:

The ultimate shareholders are companies in non-treaty countries as well as Taiwan individuals



What if...

- 1.NL does not tax the dividend income?
- 2.Does it make a difference if NL Co holds the dividend for reinvestment vs repatriation immediately after receipt?
- 3.The group went through a restructuring 2 year ago where the NL Co was inserted?

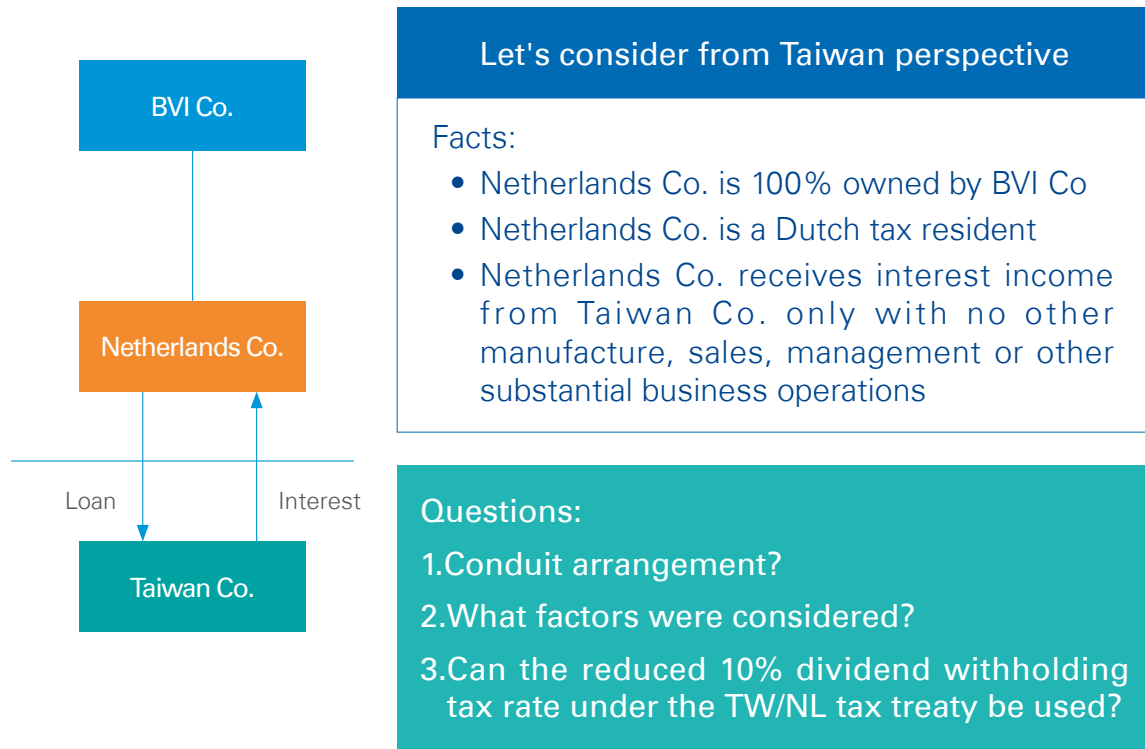
Questions:

- 1.How may your answers change regarding the use of reduced 10% dividend withholding tax rate under the TW/NL tax treaty?
- 2.Any other information you may wish to know?
- 3.What if there are different view points taken between Taiwan and NL tax authorities?

而前面也有提過，在台灣的查核準則對於受益所有人的判定是用自我出具聲明，但是這種方式是否有效？舉例而言，今天有一個荷蘭母公司投資台灣公司，荷蘭公司具有荷蘭居住者身分，也能提供受益人所有人的自我聲明，當台灣公司匯股利回荷蘭時，我們是否能適用台荷租稅協定扣繳10%的稅率？

假如荷蘭公司上面還有其他國家的最終股東（例如其他非租稅協定國家或其他台灣個人），則答案是否相同？針對上述疑義，如果我們還知道關於荷蘭母公司在收到台灣子公司的股利後，他有拿去做其他投資用，我們就會比較肯定荷蘭母公司可能為受益所有人，但是假如我們知道其實在兩年前這個集團在做重組時，荷蘭公司是植入做為中間的控股公司，目的是為了是用台荷租稅協定，我們可能就不會讓它適用較低的扣繳稅率；這個例子是為了要告訴讀者常常我們在判定是否適用租稅協定時，還需要斟酌公司的其他背景資訊，而不是只考慮法律要件。

受益所有人 (利息) – Discussion Example



接下來我們以利息作為案例，假如荷蘭公司是一個被英屬維京群島公司（BVI Co.）百分之百持有的公司，並且它是荷蘭的稅務居民，在荷蘭並沒有其他製造、銷售、管理或是其他重要的企業營運，當它取得台灣公司支付的利息時，若可提供應有的證明文件，台灣應該要扣繳多少的稅率？

在這個案例裡，台灣公司其實支付了四億多元的利息費用，並且因為適用了台荷租稅協定，台灣公司扣繳了10%也就是四千萬的稅額，而在申報扣繳稅額後稅局進行調查，雖然扣繳義務人有提供受益所有人證明，但是經過抽絲剝繭，稅局發現荷蘭公司上面的受益所有人是英屬維京群島公司，並且荷蘭公司並沒有實質營運、資本額也不到二萬歐元，它的資金來源是從英屬維京群島公司借貸來的，因此台灣稅局認為荷蘭公司為導管公司不應該適用台荷租稅協定，所以稅局便要求台灣公司補稅並罰款。因此可知，在看稅局查核實務時，租稅協定最終的解讀仍要回歸到台灣稅局。

第十節 避免租稅協定之濫用-利益限制條款 (Limitation on Benefit, LOB)

第一項、利益限制條款

直接投資與間接投資比較 - 股利匯回 (釋例)

| | 直接 | 間接 | 控股公司 | | 直接投資 | 間接投資 | |
|--------------|------------------------|------------------------|------|--|-----------|-------------|--------------|
| | | | | | | BVI | Hungary |
| | TW Company (Taiwan) | TW Company (Taiwan) | | | | | |
| | | | | | | | |
| 稅後盈餘 | | | | | 100 | 100 | 100 |
| 美國股利扣繳稅款 | | | | | (30) | (30) | (5) |
| 股利淨額 | | | | | 70 | 70 | 95 |
| 控股公司當地營所稅 | | | | | N/A | 0 | 0 |
| 控股公司當地股利扣繳稅款 | | | | | | 0 | 0 |
| 匯入台灣淨額 | | | | | 70 | 70 | 95 |
| 外國稅額扣抵 | | | | | 17 | 0 | 0 |
| 台灣稅後純益 | | | | | 70 | 58.1 | 78.85 |
| 總稅負 | | | | | 30 | 41.9 | 21.15 |

Tax Treaty: LOB / Anti-Avoidance

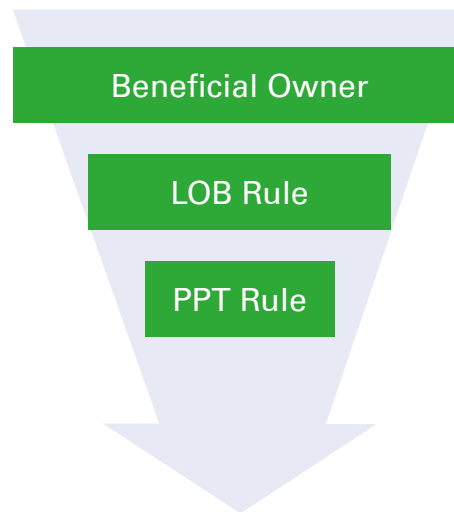
BEPS Action 6 : Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances

Specific rule - LOB rule

Similar to the US Model treaty convention which is used in most of the US treaties.
It provides several “tests” that would be met before treaty benefits could apply.

General rule - PPT rule

a benefit shall not be granted if it is reasonable to conclude, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.



What about treaties in TW?

(15 TW treaties adopted the rule similar to PPT rule)

What about domestic law in TW?

適用所得稅協定案件之構成要件事實時，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

在OECD稅約範本中還未看到利益限制條款（Limitation on Benefit, LOB）的規定，它最主要的目的其實是要延伸受益所有人的限制，延續前面提到的例子，台灣企業要投資一家美國公司，因為沒有租稅協定，所以稅務成本相對較高。例如在美國的稅後盈餘為100元，股利匯回台灣要被扣繳30元，因此股利淨額為70元，而在台灣的應納稅額為100元×17%=17元，不過因為有國外可扣抵稅額（上限到17元），所以台灣稅後純益為70元，在不考慮美國公司繳納的其他稅負下，集團針對取得股利的總稅負為30元；但是如果中間有架一個英屬維京群島控股公司，因為美國和英屬維京群島並沒有租稅協定，所以它最主要的功能是遞延股利，在英屬維京群島並不會對股利課稅，可是匯回台灣後，應納稅額為70元×17%=11.9元，但是因為在英屬維京群島沒有繳稅所以在台灣也沒有外國稅額可以扣抵，集團的總稅負30元+11.9元=41.9元，反而比直接投資美國的稅務成本還高。

假如今天我們是以匈牙利公司為間接控股公司，而台匈和美匈皆有租稅協定，在可以適用租稅協定的

前提下，美國針對匯到匈牙利公司的股利只需課徵5%的扣繳稅額，而匈牙利不需要對股利課稅，對於匯回台灣的股利也不需要扣繳，因此台灣淨拿95元，應納稅額為 $95 \times 17\% = 16.15$ 元，集團的總稅負為 $5 + 16.15 = 21.15$ 元，遠低於直接投資的稅務成本。

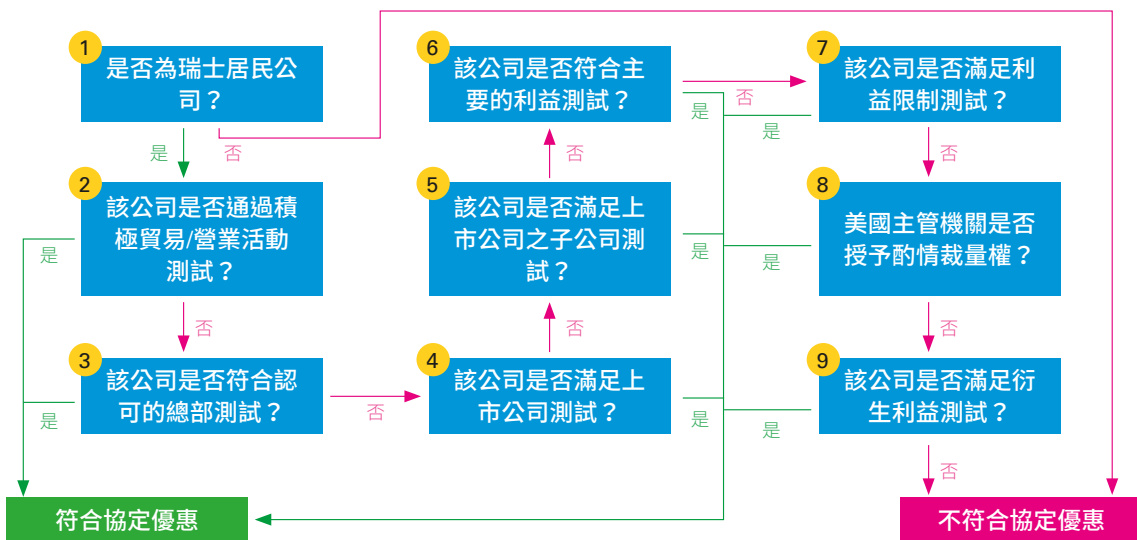
受益所有人的判定會因為公司不同的背景資料或是其他因素而產生不同的結果，例如在剛剛的例子裡，匈牙利公司在取得美國公司的股利時，可以完全的支配無須匯回台灣，它並非名義代理人，在某種程度上匈牙利屬於受益所有人，因此可以適用租稅協定；相對的，其實有很多的Treaty Shopping無法達到這樣的判定，因此我們在看租稅協定的LOB和Anti-Avoidance時，它的目的就是為了反避稅，而OECD和G20也啟動了稅基侵蝕與利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）的計畫，因為許多跨國集團在安排集團架構和營運模式時，其實可以接觸到很多國際租稅協定的優惠，但是它可能在規劃時可以轉變為雙重不課稅，違反了當初租稅協定的精神—避免雙重課稅。

然而，在目前的租稅協定下還沒有很好的法源可以降低這種濫用協定的行為，因此在BEPS的行動方案六裡有「防止給予不適當租稅優惠的情況（Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances）」，意思為雖然符合租稅協定優惠的適用條件，卻不太適當，因此他介紹了兩個在適用租稅協定的規則，分別為利益限制條款和主要目的測試，利益限制條款（Limitation on Benefit, LOB）是一個比較特定性的規定，他是參考美國在簽定租稅協定時所做的特定測試，例如匈牙利公司是否有符合特定的要求才能適用租稅協定；而主要目的測試（Principle Purpose Test, PPT）比較屬於一般規定，它是指假如你的投資架構或是營運安排主要的目的或其中一個主要目的是為了降低扣繳稅率，基本上不會被允許適用租稅協定優惠；因此可以發現租稅協定的一般條款裡除了有受益所有人的限制外，還有LOB Rule以及PPT Rule，它的精神是為了讓公司在實質的經濟關係和利益歸屬下去享有租稅協定的優惠。

第二項、案例：瑞士 - 美國租稅協定 LOB 條款

Tax Treaty: LOB / Anti-Avoidance (續)

■ Example: 瑞士 - 美國租稅協定 LOB 條款



LOB 條款源自1996年美國稅約範本中
 於2003年OECD Commentary (under Article 1) 加入LOB範例條款
 ……How about 台灣簽訂的租稅協定有利益限制條款嗎?

以簡化的瑞士—美國租稅協定LOB條款來作為例子，總共有九個測試問題，以下分別列述：

- 第一題：是否為瑞士居民公司？若為否定馬上就不符合適用條件；
- 第二題：該公司是否通過積極貿易/營業活動測試？意思為如果瑞士公司只是單純的控股/轉投資公司，即使有取得股利、利息、權利金收入，也不符合積極貿易/營業活動的定義，如果答案為肯定則可以適用租稅優惠，否則到下一個題目；
- 第三題：該公司是否符合認可的總部測試？意思是假如有一個經營總部在瑞士，要看它是否有積極貿易/營業活動，如果答案為肯定則可以適用租稅優惠，否則要到下一個問題；
- 第四題：該公司是否滿足上市公司測試？如果瑞士公司是上市公司則可以適用租稅優惠，否則仍須到下一個問題；
- 第五題：該公司是否滿足上市公司之子公司測試？如果瑞士公司為上市公司的子公司則可以適用租稅優惠，否則要到下一個問題；

第六題：該公司是否符合主要的利益測試？即瑞士公司是否為為了適用租稅協定而生存的公司，如果答案為肯定可以適用租稅優惠，否則要到下一個問題；

第七題：該公司是否滿足利益限制測試？如果答案為肯定則可以適用租稅優惠，否則要到下一個問題；

第八題：美國主管機關是否授予酌情裁量權？意思是即使之前的測試都沒通過，但是瑞士公司的目的不是為了要符合租稅優惠的適用，因此向美國的主管機關申請一個裁量權，假如也沒有申請裁量權則要到下一個問題；

第九題：該公司是否滿足衍生利益測試？意思是瑞士公司的存在可能不是主要利益，但是是否符合衍生的利益？如果不符合，則不能適用租稅協定的優惠；

因此在層層的測試下，要適用瑞士—美國租稅協定，其實並非容易。



想
一
想

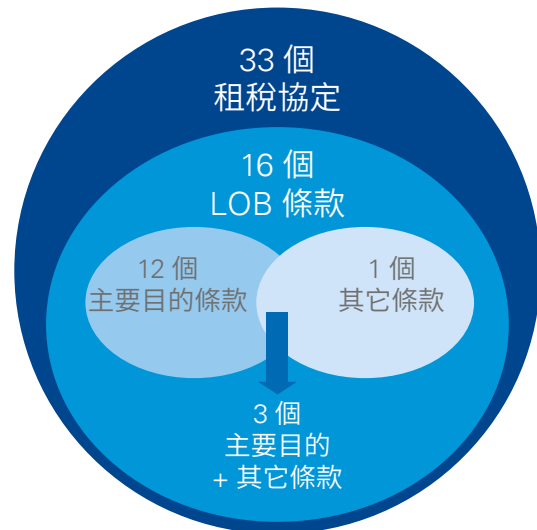
為什麼用上市公司來當作指標？

因為上市公司需要揭露的資訊較多，如果刻意作規避的安排，相關的稅務單位都會來審查，還有其他的管理機構也會做監督，因此一般而言比較不擔心上市櫃集團去做稅務規避的安排。

第三項、台灣含有 LOB 條款的租稅協定

台灣含有 LOB 條款的租稅協定

| 國家 | 簽署年度 | 生效年度 |
|-------------------|------|------|
| 瑞典 Sweden | 2001 | 2004 |
| 比利時 Belgium | 2004 | 2005 |
| 丹麥 Denmark | 2005 | 2005 |
| 以色列 Israel | 2009 | 2009 |
| 匈牙利 Hungary | 2010 | 2010 |
| 法國 France | 2010 | 2011 |
| 印度 India | 2011 | 2011 |
| 斯洛伐克 Slovakia | 2011 | 2011 |
| 瑞士 Switzerland | 2007 | 2011 |
| 奧地利 Austria | 2014 | 2014 |
| 吉里巴斯 Kiribati | 2014 | 2014 |
| 盧森堡 Luxembourg | 2011 | 2014 |
| 大陸 The Mainland | 2015 | 待生效 |
| 日本 Japan | 2015 | 2016 |
| 義大利 Italy | 2015 | 2015 |
| 波蘭 Poland | 2016 | 2016 |



* 註：為便於說明，上表另加入兩岸租稅協定，故較第四章所援引財政部網站多一個已簽署之協定。

回歸到台灣的規範，右邊的圖顯示，在簽訂的33個租稅協定中有16個協定含有LOB條款，且其中有12個有主要目的條款、另1個為其他條款、剩下3個是主要目的和其他條款都有涵蓋；而左邊的圖則是列式16個含有LOB條款的協定分別是和誰簽訂，可以發現大部分最近簽署的租稅協定都會含LOB條款。

台灣租稅協定中的LOB條款: main clause

主要目的原則 12 個租稅協定

(奧地利、比利時、匈牙利、印度、以色列、吉里巴斯、盧森堡、斯洛伐克、日本、義大利、大陸、波蘭)

Example: 盧森堡(2011)

Notwithstanding the provisions of any other Article of this Agreement, a resident of a territory shall not receive the benefit of any reduction in or exemption from tax provided for in the Agreement by the other territory if as a result of consultations between the competent authorities of both territories it is established that the conduct of operations by such resident had for the main purpose or one of the main purposes to obtain the benefits of this Agreement.

Let's Think…….

台灣所簽署的租稅協定中，利益限制條款複雜程度比起其它國家為何？

What about those tax treaties without LOB clause?

接續剛剛提到的主要目的條款（Main Clause），台灣所簽屬的33個租稅協定中有12個含有主要目的條款，分別為和奧地利、比利時、匈牙利、印度、以色列、吉里巴斯、盧森堡、斯洛伐克、日本、義大利、大陸、波蘭 的租稅協定，以下我們以2011年和盧森堡簽訂的租稅協定為範例：

Notwithstanding the provisions of any other Article of this Agreement, a resident of a territory shall not receive the benefit of any reduction in or exemption from tax provided for in the Agreement by the other territory if as a result of consultations between the competent authorities of both territories it is established that the conduct of operations by such resident had for the main purpose or one of the main purposes to obtain the benefits of this Agreement.

可以發現以台灣簽訂的LOB條款和美國簽訂的部分做比較，台灣只會有一個段落，而美國的部份則可能會有3頁的內容；台盧租稅協定的LOB條款要檢視，若公司的主要目的之一是為了適用租稅協定的優惠，基本上稅局不會同意適用台盧租稅協定；和美國的規定相比，台灣的LOB條款複雜度較低，可是它的精神其實是因應稅捐稽徵法第12條之15的實質性，公司真正的主要目的是什麼？它其實有反避稅的氛圍；

台灣租稅協定中的LOB條款: additional parts

主要目的原則 4 個租稅協定
(丹麥、法國、瑞典和瑞士)

Example: 瑞士(2007)

2. The term "conduit arrangement" means a transaction or series of transactions which is structured in such a way that a resident of a territory entitled to the benefits of this Agreement receives an item of income arising in the other territory but that resident pays, directly or indirectly, all or substantially all of that income (at any time or in any form) to another person who is not a resident of either territory and who, if it received that item of income directly from the other territory, would not be entitled under an agreement for the avoidance of double taxation between the territory in which that other person is a resident and the territory in which the income arises, or otherwise, to benefits with respect to that item of income which are equivalent to, or more favourable than, those available under this Agreement to a resident of a territory, and the main purpose of such structuring is obtaining benefits under this Agreement.

「導管協議」

係經由有權享有本協定利益之一方領域居住者取得源自他方領域之所得，而給付予未具任一方領域居住者身分之他人；且該他人依其居住地領域與他方領域之避免雙重課稅協定，均無法享有本協定之利益。

在其他部分，台灣含有主要目的和其他條款的租稅協定有4個，分別為和丹麥、法國、瑞典和瑞士所簽屬的協定，以下我們以2007年和瑞士簽訂的租稅協定為範例：

The term "conduit arrangement" means a transaction or series of transactions which is structured in such a way that a resident of a territory entitled to the benefits of this Agreement receives an item of income arising in the other territory but that resident pays, directly or indirectly, all or substantially all of that income (at any time or in any form) to another person who is not a resident of either territory and who, if it received that item of income directly from the other territory, would not be entitled under an agreement for the avoidance of double taxation between the territory in which that other person is a resident and the territory in which the income arises, or otherwise, to benefits with respect to that item of income which are equivalent to, or more favorable than, those available under this Agreement to a resident of a territory, and the main purpose of such structuring is obtaining benefits under this Agreement.

比較特別的是它裡面有導管協議 (Conduit Arrangement)，它是指「經由有權享有本協定利益之一方領域居住者取得源自他方領域之所得，而給付予未具任一方領域居住者身分之他人；且該他人依其居住地領域與他方領域之避免雙重課稅協定，均無法享有本協定之利益。」台灣的LOB條款所簽屬的對象以歐洲國家居多，其中一個原因是很多歐洲國家本身的稅法本身會有導管的態樣，因此在簽訂租稅協定時，相對應國家也會把這種情形納入考量。從瑞士的角度，它會分成兩個重點：第一公司的主要目的是否為了適用租稅協定優惠；第二，公司的存在是否為導管協議，其實如果有從事導管協議的安排，在受益所有人的適用上就可能會被稅局挑戰，所以LOB條款其實是更深化避免租稅協定濫用的概念。



第七章

移轉訂價(一)

移轉訂價原則及實務

「移轉訂價」四個字看起來艱深，主要是在解決利潤配置的問題，其實它在我們的日常生活中無所不在。本章希望帶讀者了解移轉訂價的概念，並分享實務上的經驗，從KPMG 實務的角度看移轉訂價操作，並且讓讀者了解移轉訂價的問題，畢竟移轉訂價其實是一門藝術而不是科學，常常沒有一定的答案。

第一節 何謂移轉訂價？

移轉訂價（Transfer Pricing）簡單來說是就兩個關係企業在做交易時，彼此之間所訂定的價格。而這個價格之所以如此重要，是因為它牽扯到利潤的配置。舉例而言，汽車或化妝品這些高單價的產品，大部分都是由經銷商向國外關係企業製造商買進台灣之後再賣給消費者。今天，如果你要進口一台歐洲車，你要用一百萬還是一百五十萬買？這個差別是很大的，我們分成幾個層次來討論。我們先不考慮市場，假設大家都買得起。首先，我們要思考的是：歐洲製造總部希望留下多少利潤，台灣經銷商又要留下多少利潤？因為市場的接受價格是固定的，所以如果進口成本越高，台灣經銷商的利潤就越少。但除此之外，我們還要考慮關稅的問題。像這種高關稅的商品，進口的價格越高，繳的關稅就越重，更遑論有些商品還有貨物稅及奢侈稅的問題。

移轉訂價是一個很有趣的議題，他和價格制定息息相關，這個價格制定關係到台灣或是某個地區關係企業利潤要留多少，所以我們常常說移轉訂價是集團內部的利潤分配。

第一項、移轉訂價的定義與營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則

何謂移轉訂價？

營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則（TP 查準）第二條 - 適用範圍

營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用或損益攤計之交易，應符合營業常規，以正確計算相關營利事業在中華民國境內之納稅義務。

前項營利事業從事交易時，有以不合營業常規之安排，規避或減少其在中華民國境內之納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關營利事業之所得額及應納稅額，得依法進行調查，並依本法第四十三條之一規定，報經財政部核准按營業常規予以調整。

金融控股公司法或企業併購法規定之公司與其子公司相互間，及該等公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，有關收入、成本、費用及損益攤計之交易，應符合交易常規。

前項公司從事交易時，有以不合交易常規之安排，規避或減少其在中華民國境內之納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得依法進行調查，並依金融控股公司法第五十條第一項或企業併購法第四十二條第一項第一款規定，報經各該規定之主管機關核准，按交易常規予以調整。

我們先來簡單做一些相關定義。首先，移轉訂價是關係企業從事受控交易時所制定的價格或是利潤，也就是說移轉訂價不一定是一個絕對的價格，也可能是一個利潤率的概念。而不合常規其實是一個很主觀的概念，這也是公司和稅捐機關最常產生爭議的地方。稅捐機關常會問公司為什麼你和同業不一樣，但站在公司的角度，會認為自己和同業之間本來就應該要不一樣，才會有自己的特色和競爭優勢。我們常常說，沒有兩間公司是相同的，但在移轉訂價上雙方關係人交易異於非關係人交易就可能被認定是不合常規，因此我們要學習的是如何判斷這麼主觀的一件事情。

台灣的移轉訂價查核準則是在2004年12月頒布，按營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則（以下簡稱「TP查核準則」）移轉訂價查核準則第2條規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用或損益攤計之交易，應符合營業常規，以正確計算相關營利事業在中華民國境內之納稅義務（第1項）。前項營利事業從事交易時，有以不合營業常規之安排，規避或減少其在中華民國境內之納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關營利事業之所得額及應納稅額，得依法進行調查，並依本法第四十三條之一規定，報經財政部核准按營業常規予以調整（第2項）。金融控股公司法或企業併購法規定之公司與其子公司相互間，及該等公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，有關收入、成本、費用及損益攤計之交易，應符合交易常規（第3項）。前項公司從事交易時，有以不合交易常規之安排，規避或減少其在中華民國境內之納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得依法進行調查，並依金融控股公司法第五十條第一項或企業併購法第四十二條第一項第一款規定，報經各該規定之主管機關核准，按交易常規予以調整（第4項）。」

在這一條條文中，規範了營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則的適用範圍，值得特別注意的是該條所規範的是營利事業跟營利事業之間有一些什麼樣的關係，中間的收入、成本或損益的攤計，影響的是損益表，要符合營業常規，來正確計算營利事業在中華民國境內的納稅義務。因此，有不合常規的情況發生時，稽徵機關要進行正確的計算，依照所得稅法43條之1，報經財政部核准後調整。也就是說，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則是稅務機關調整稅務申報的依據，但最高指導原則還是要報經財政部核准，這在實務上是很重要的一件事情。

何謂移轉訂價？（續）

相關定義 – 台灣 TP 查準第四條

- 十：移轉訂價係指營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤。
- 四、受控交易：指關係人相互間所從事之交易，且屬第二條第一項或第三項規定之範圍者。
- 六、交易結果：指交易價格或利潤。
- 七、不合營業常規或不合交易常規：指交易人相互間，於其商業或財務上所訂定之條件，異於雙方為非關係人所為，致原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條件而未歸屬於該交易人者。

台灣義大利租稅協定 - 第九條 關係企業

- 一、兩企業間有下列情事之一，於其商業或財務關係上所訂定之條件，異於雙方為獨立企業所為，其任何應歸屬其中一企業之利潤因該等條件而未歸屬於該企業者，得計入該企業之利潤，並予以課稅：（一）一方領域之企業直接或間接參與他方領域企業之管理、控制或資本。（二）相同之人直接或間接參與一方領域之企業及他方領域企業之管理、控制或資本。 Treaty 條文基本上參考「ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL [as they read on 28 January 2003]」



稅局基本假設：關係人之間交易，若跟非關係人間之條件不一致，所設定之交易價格或利潤，就有可能不符合常規

此外，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第4條也有移轉訂價相關概念的定義，第1項第10款規定：「移轉訂價：指營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤。」同條項第4款規定：「受控交易：指關係人相互間所從事之交易，且屬第二條第一項或第三項規定之範圍者。」同條項第6款規定：「交易結果指交易價格或利潤。」同條項第7款規定：「不合營業常規或不合交易常規：指交易人相互間，於其商業或財務上所訂定之條件，異於雙方為非關係人所為，致原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條件而未歸屬於該交易人者。」以更實際的規定而言，在台義租稅協定第9條亦規定：「兩企業間有下列情事之一，於其商業或財務關係上所訂定之條件，異於雙方為獨立企業所為，其任何應歸屬其中一企業之利潤因該等條件而未歸屬於該企業者，得計入該企業之利潤，並予以課稅：（一）一方領域之企業直接或間接參與他方領域企業之管理、控制或資本。（二）相同之人直接或間接參與一方領域之企業及他方領域企業之管理、控制或資本。」

由上可知，稅局基本假設是，關係人之間交易若跟非關係人間之條件不一致，所設定之交易價格或利潤就有可能不符合常規。也就是說如果一個企業所做交易條件跟一般同樣的產業不同，稅務機關就有可能認為這是有問題的，而進一步調查。

第二項、稅局認定交易不合常規之依據

為何稅局認為非關係人間交易可作為依據？

OECD 移轉訂價指導原則 1.2 節 - 非關係人間訂價是參考市場力量，關係人間還會參考很多其他因素

非關係人之間交易 - Market Force 訂價

When independent enterprises transact with each other, the conditions of their commercial and financial relations (e.g. the price of goods transferred or services provided and the conditions of the transfer or provision) ordinarily are determined by market forces.

關係人之間交易 – 其他條件訂價

When associated enterprises transact with each other, their commercial and financial relations may not be directly affected by external market forces in the same way, although associated enterprises often seek to replicate the dynamics of market forces in their transactions with each other

稅局基本假設：營利事業開門做生意就是要追求「利潤最大化」

——賠錢生意沒人作

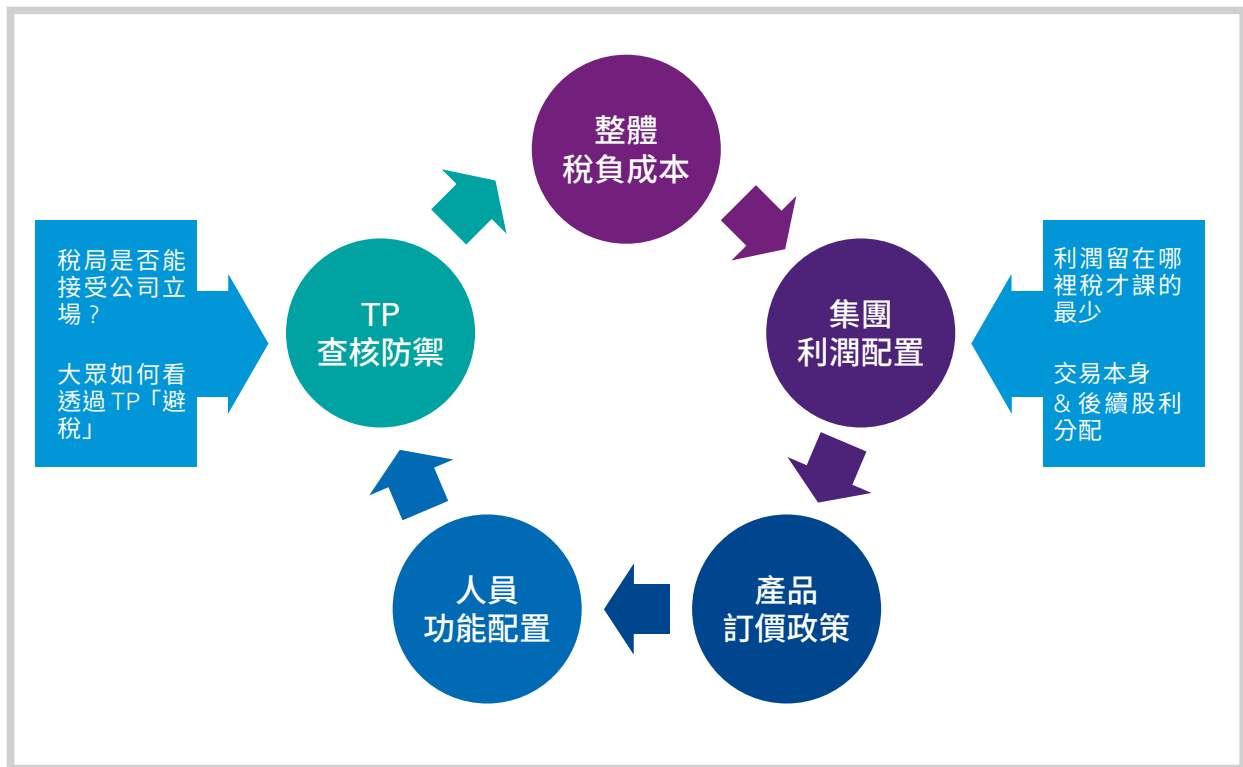
OECD 指導原則 1.2 後半以及 1.5 節提醒：稅局不應自動假設關係人間會主動以移轉訂價避稅負，有時關係人間亦因某些因素造成訂價無法參照 Market Force (e.g. 商業策略)

根據2010年OECD 移轉訂價指導原則 1.2 節：「當非關係人間進行交易，商業及財務條件（例如商品或服務價格及交易條件）通常由市場力量決定，然關係人間還會參考很多其他因素。」非關係人間交易參考市場力量（例如供需關係以決定買方或賣方較有議價空間）來賺取更多利潤，但在關係人交易中，除了追求個別公司之利潤，尚有集團整體營運策略之考量，例如集團總部提供後勤支援或集中採購以節省成本。但除了非關係人交易之外，稅局在判斷時還會考慮許多其他因素，這些因素包含關係人之間交易的其他條件訂價。

這裡的基本假設是營利事業開門做生意就是要追求「利潤最大化」，故OECD指導原則1.2 後半以及 1.5節提醒：稅局不應自動假設關係人間會主動以移轉訂價避稅負，有時關係人間亦可能因為某些因素造成訂價無法參照市場價格，例如，當一個全新的品牌要打入一個新市場，可能必須犧牲一些利潤來達成這個目標。

第二節 稅局與企業關注移轉訂價

第一項、移轉訂價是目前國際租稅中最受關注的顯學



根據國際稅務評論（International Tax Review）的調查，在所有的國際稅務議題之中，移轉訂價是企業CFO最關注的重點。移轉訂價在新聞中出現次數很高，所涉金額也十分龐大，這就是為什麼對公司而言移轉訂價是一個比較重大的問題。

第二項、國稅局查核移轉訂價案例

為了讓讀者對於移轉訂價的意義有比較直接的體會，我們先舉幾個近年來常見的移轉訂價實例供讀者了解：

財政部 1050630 新聞稿

為關係人背書保證，企業應列報手續費收入

財政部中區國稅局表示，最近查得甲公司為大陸子公司提供銀行借款背書保證金額六億餘元，該公司雖於營利事業所得稅結算申報書揭露資金使用資訊，卻未依移轉訂價查核準則規定認列手續費收入，該局遂依實際動用之加權平均金額，參考金融機構承作保證業務手續費率調增手續費收入五百萬餘元。

財政部 1040717 新聞稿

營利事業派員至海外關係企業提供研發技術服務，應收取服務收入

財政部中區國稅局表示，最近查核甲公司營利事業所得稅結算申報案件時，發現該公司申報研發人員之薪資達 1 億餘元，其中屬長期駐外人員之薪資計 3,700 萬餘元，該等人員對海外關係企業提供研發技術指導，惟甲公司未向海外關係企業收取研發技術服務收入，不合營業常規，經依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 12 條規定，調增技術服務收入 3,900 萬餘元，並補稅 663 萬餘元。

財政部 1000516 新聞稿

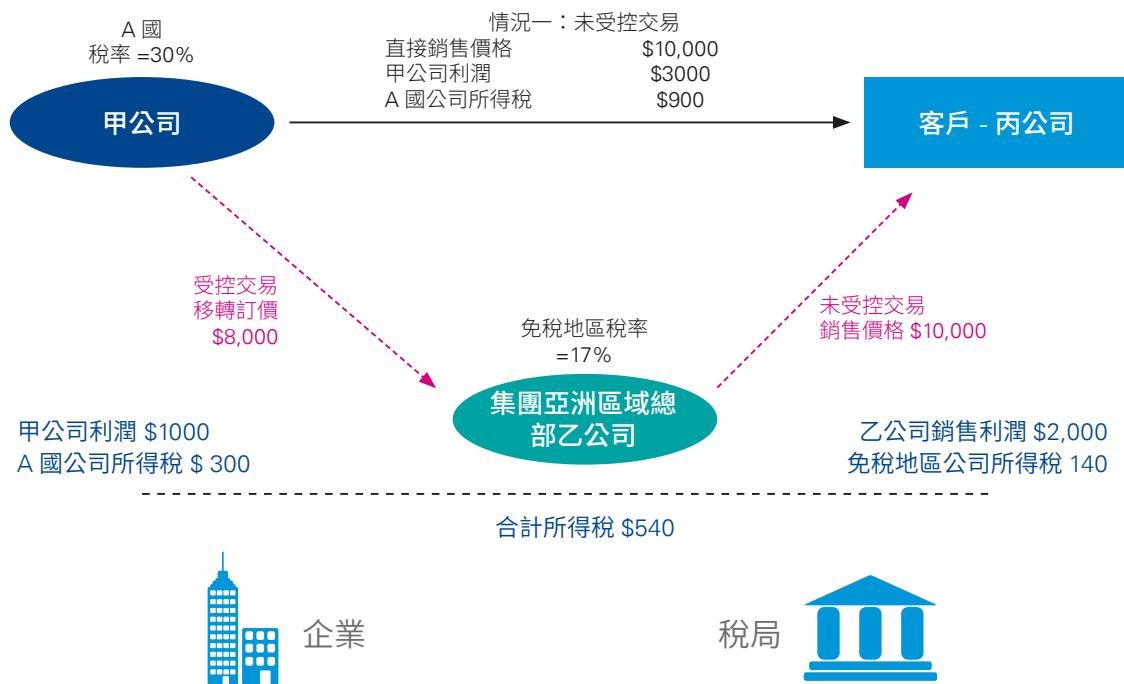
營利事業收取國外關係人應收帳款應與非關係企業採取一致性作法，以免因不合營業常規而遭核定補徵稅款

財政部中區國稅局表示，該局於最近查核 98 年度營利事業所得稅結算申報案件，發現 A 公司於大陸設立 B 公司，並銷售貨物予 B 公司，其應收帳款收取天數超過 365 天，又查 A 公司與非關係人交易之應收帳款平均收款天數為 90 天，顯然 A 公司與關係人 B 公司間之交易不合營業常規，經該局依據 TP 查核準則規定，並按該公司內部貸款利率建立常規交易範圍，以該交易範圍之中位數予以調增利息收入。

第三節 移轉訂價基本概念

在正式進入第三節之前，先帶讀者思考幾個案例問題。美國甲公司製造並銷售商品之成本為7,000元，若其直接以10,000元銷售予泰國非關係企業丙公司，將得到利潤 3,000元。按美國之稅率30%計算，甲公司稅負900元。幾年後，甲公司在新加坡成立亞洲區域總部，先將商品以8,000元銷售予位於亞洲區域總部關係企業乙公司，乙公司再轉銷售予丙公司，則甲公司將有利潤1,000元，乙公司將有利潤2,000元，乙公司之稅率17%，甲、乙公司之合計稅負為540元。

移轉訂價安排 VS 規避稅負 – 思考題



Tax Driven Reasons

- 各國家稅率不一致將驅使集團將其利潤分配在較低稅率的國家。
- 透過規畫移轉訂價可以降低稅負並使集團的利潤配置保留最大利潤

Q: Business Reasons

如果您是企業主，上述規劃可能之商業理由？

移轉訂價與稅收

- 當跨國企業整體繳納的稅減少，各國稅捐機關面臨的稅收相對減少
- 建立相關條整的配套措施，規範跨國企業將利潤「合理的」留在相關交易國內，確實防杜跨國企業逃漏稅

問題：甲公司是否有以不合常規之移轉訂價，規避稅負？

You are Innocent until Proven Guilty? vs You are Guilty Until Proven Innocent?

請問，甲公司以上的安排是否有以不合常規之移轉訂價，規避稅負？從國稅局的角度思考，或是從公司角度思考，會有怎麼樣的解決方式可以提供給公司？你要用什麼樣的理由來規劃這樣的一個交易？站在企業的立場，各國家稅率不一致將驅使集團將其利潤分配在較低稅率的國家，透過規畫移轉訂價可以降低稅負並使集團的利潤配置保留最大利潤；但站在稅局的立場，當跨國企業整體繳納的稅減少，各國稅捐機關面臨的稅收相對減少建立相關條整的配套措施，規範跨國企業將利潤「合理的」留在相關交易國內，確實防杜跨國企業逃漏稅。

第一項、我國移轉訂價法規架構

法源

TP 查準第 2 條
[法規]

所得稅法第 43 條之 1

營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。

金融控股公司法第 50 條

金融控股公司與其子公司相互間、金融控股公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者；或有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者；稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整。但金融控股公司與其持有達已發行股份總數百分之九十之本國子公司間之交易，不適用之。

金融控股公司或其子公司經稽徵機關依前項規定調整其所得額及應納稅額者，當年度不得適用前條合併申報營利事業所得稅之規定。

法源（續）

TP 查準第 2 條
[法規]

企業併購法第 42 條第 1 項

公司與其子公司相互間、公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間有下列情形之一者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經賦稅主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整：一、有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者。二、有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者。

法規

營利事業不合常規移轉訂價查核準則

我國就移轉訂價主要規範於所得稅法第43條之1：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」但其他規範關係企業的法規中亦有所觸及，例如：金融控股公司法第50條規定：「金融控股公司與其子公司相互間、金融控股公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者；或有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者；稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整。但金融控股公司與其持有達已發行股份總數百分之九十之本國子公司間之交易，不適用之。金融控股公司或其子公司經稽徵機關依前項規定調整其所得額及應納稅額者，當年度不得適用前條合併申報營利事業所得稅之規定。」

企業併購法第42條第1項亦規定：「公司與其子公司相互間、公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間有下列情形之一者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經賦稅主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整：一、有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者。二、有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者。」另外較具體之細節性規範則會參酌營利事業不合常規移轉訂價查核準則之相關規定內容。

我國移轉訂價法規架構

■ 於各法源規範下，適用範圍、核准機關等要件皆有不同，茲彙整如下表：

| 規定要件 | 所得稅法第43條之1 | 企併法第42條 | 金控法第50條 |
|-------|------------------------------------|--|---------------------------|
| 適用對象 | 營利事業 | 適用企業併購法規定之公司或其子公司 | 適用金融控股公司法規定之公司或其子公司 |
| 適用範圍 | 1. 交易一方或他方均為營利事業 2. 雙方需具從屬或控制關係 | 1. 交易他方可為個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體 2. 雙方無需具從屬或控制關係 | |
| 適用之交易 | 有關收益、成本、費用與損益攤計之交易，有不合營業常規者 | | |
| 交易結果 | 造成規避或減少我國納稅義務之結果 | | |
| 核准機關 | 財政部 | 財政部 | 目前為行政院金融監督管理委員會；未來視修法內容而定 |
| 規定要件 | 所得稅法第43條之1 | 企併法第42條 | 金控法第50條 |

第二項、何謂「關係企業」？

由於移轉訂價是要探討受控交易所訂定之價格或利潤，也就是關係企業交易之價格或利潤，是有必要釐清何謂「關係企業」。在營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第3條規範之下，所謂「關係企業」係指具從屬或控制關係之營利事業，其認定原則可以初步分類為股權測定法、管理權測定法、控制權測定法、人事財務或業務經營之控制、合資經營或其他：

何謂「關係企業」？

TP 查準第 3 條
[關係企業定義]

在 TP 查核準則第 3 條規範之下，所謂「關係企業」係指具從屬或控制關係之營利事業，其認定原則包含下列各項：

(一) 股權測定法

- 一. 營利事業直接或間接持有另一營利事業有表決權之股份或資本額，超過該另一營利事業已發行有表決權之股份總數或資本總額百分之二十以上。
- 二. 營利事業與另一營利事業直接或間接由相同之人持有或控制之已發行有表決權之股份總數或資本總額各達百分之二十以上。
- 三. 營利事業持有另一營利事業有表決權之股份總數或資本總額百分比為最高且達百分之十以上。

(二) 管理權測定法

- 四. 營利事業與另一營利事業之執行業務股東或董事有半數以上相同。
- 五. 營利事業及其直接或間接持有之股份總數或資本總額達百分之五十以上之營利事業，派任於另一營利事業之董事，合計超過半數。
- 六. 營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人與另一營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人為同一人，或具有配偶或二親等以內親屬關係。

(三) 控制權測定法

- 七. 總機構在中華民國境外之營利事業，其在中華民國境內之分支機構，與該總機構或該營利事業在中華民國境外之其他分支機構；總機構在中華民國境內之營利事業，其總機構或其中華民國境內之分支機構，與該營利事業在中華民國境外之分支機構。

(四) 人事、財務或業務經營之控制

- 八. 營利事業直接或間接控制另一營利事業之人事、財務或業務經營，包括：
 - (一) 營利事業指派人員擔任另一營利事業之總經理或與其相當或更高層級之職位。
 - (二) 非金融機構之營利事業，對另一營利事業之資金融通金額或背書保證金額達該另一營利事業總資產之三分之一以上。
 - (三) 營利事業之生產經營活動須由另一營利事業提供專利權、商標權、著作權、秘密方法、專門技術或各種特許權利，始能進行，且該生產經營活動之產值達該營利事業同年度生產經營活動總產值百分之五十以上。
 - (四) 營利事業購進之原物料、商品，其價格及交易條件由另一營利事業控制，且該購進之原物料、商品之金額達該營利事業同年度購進之原物料、商品之總金額百分之五十以上。
 - (五) 營利事業商品之銷售，由另一營利事業控制，且該商品之銷售收入達該營利事業同年度銷售收入總額百分之五十以上。

(五) 合資經營或其他

- 九. 營利事業與其他營利事業簽訂合資或聯合經營契約。
- 十. 其他足資證明營利事業對另一營利事業具有控制能力或在人事、財務、業務經營或管理政策上具有重大影響力之情形。

第三項、何謂「關係人」？

法源

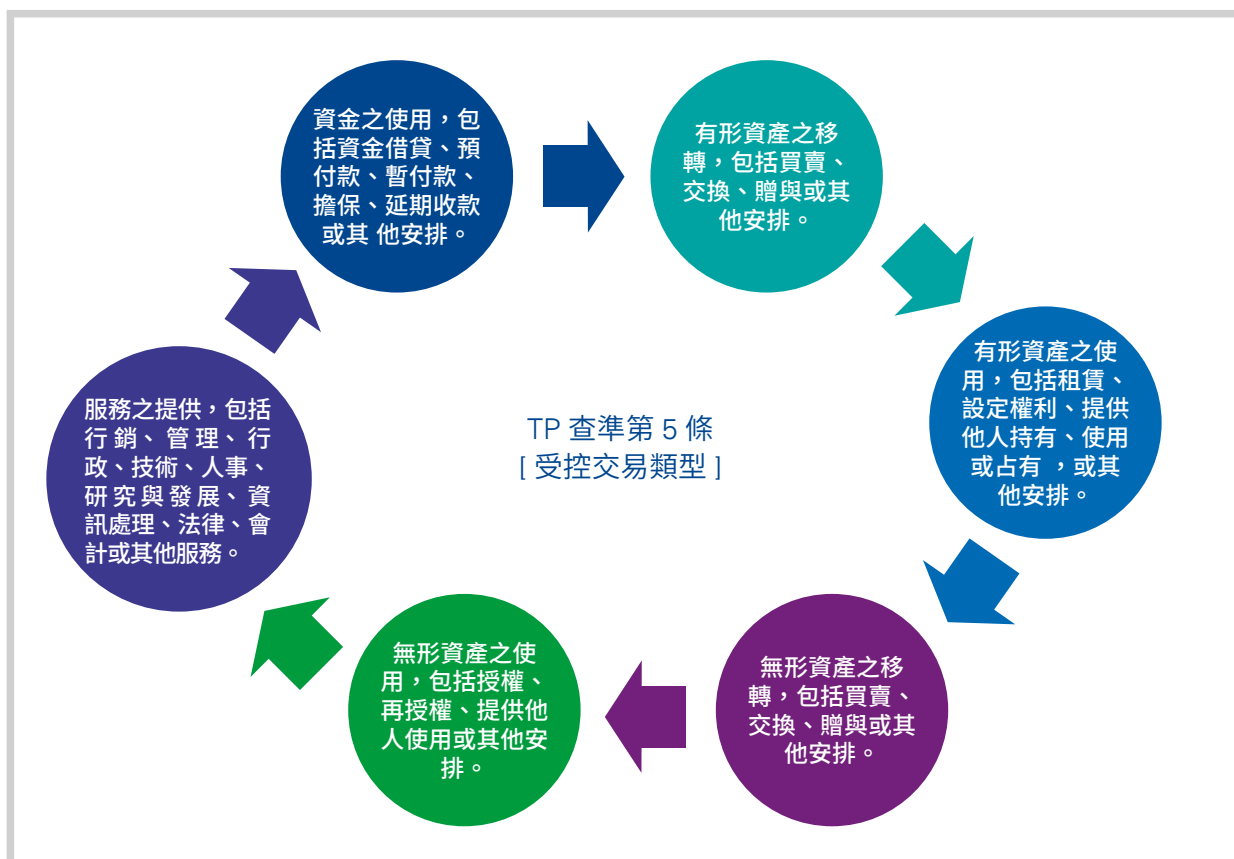
TP 查準第 4 條
[名詞定義]

至於關係人則依據營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 2 款之規定，關係人係指關係企業或有下列情形之人：

- (一) 營利事業與受其捐贈之金額達實收基金總額三分之一以上之財團法人。
- (二) 營利事業與其董事、監察人、總經理或與其相當或更高層級職位之人、副總經理、協理及直屬總經理之部門主管。
- (三) 營利事業與其董事、監察人、總經理或與其相當或更高層級職位之人之配偶。
- (四) 營利事業與其董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人之二親等以內親屬。
- (五) 營利事業與其他足資證明對該營利事業具有控制能力或在人事、財務、業務經營或管理政策上具有重大影響力之人。

第四項、受控交易類型

根據營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第5條之規定，受控交易分為以下幾種類型：



TP 查準第 5 條
[受控交易類型]

■ 練習題：根據下列交易內容，試分辨其屬於哪一種交易類型。

| 交易內容 | 交易類型 | 交易內容 | 交易類型 |
|--------------------------------|------|------------------------------|------|
| 甲公司即將清算，故計畫將現有之製造設備售予其日本的關係企業。 | | 乙公司接受其美國母公司所提供之資訊及管理服務。 | |
| 丙公司使用丁公司的生產技術，並支付其報酬。 | | 甲公司擔任中國子公司之擔保人，俾利子公司向銀行進行融資。 | |
| 丙公司向乙公司承租辦公室，並支付其租金。 | | 丁公司將其自行研發之軟體與所有相關權利售予丙公司。 | |

■ 練習題：解答

| 交易內容 | 交易類型 | 交易內容 | 交易類型 |
|--------------------------------|---------|------------------------------|---------|
| 甲公司即將清算，故計畫將現有之製造設備售予其日本的關係企業。 | 有形資產之移轉 | 乙公司接受其美國母公司所提供之資訊及管理服務。 | 服務之提供 |
| 丙公司使用丁公司的生產技術，並支付其報酬。 | 無形資產之使用 | 甲公司擔任中國子公司之擔保人，俾利子公司向銀行進行融資。 | 資金之使用 |
| 丙公司向乙公司承租辦公室，並支付其租金。 | 有形資產之使用 | 丁公司將其自行研發之軟體與所有相關權利售予丙公司。 | 無形資產之移轉 |

第四節 常規交易原則

第一項、TP 查準第二章 - 常規交易原則之法源

法源

TP 查準第 6 條 - 常規申報及調整原則 [何時需評估?]

營利事業於辦理營利事業所得稅結算申報時，應依本準則規定，評估受控交易之結果是否符合常規，或決定受控交易之常規交易結果；稽徵機關進行不合常規移轉訂價之調查及核定时，亦同。

TP 查準第 7 條 - 徵納雙方應遵循之常規交易原則 [如何評估?]

營利事業與稽徵機關依前條規定評估受控交易之結果是否符合常規，或決定受控交易之常規交易結果時，依下列原則辦理：

TP 查準第 8 條可比較程度分析 [如何評估?]

TP 查準第 9 條最適常規交易方法之決定 [如何評估?]

TP 查準第 9-1 條企業重組之利潤分配評估時應考量因素 [如何評估?] (104.3.6. 增訂)

International Tax Rules 參考依據

參照 OECD 移轉訂價指導原則第一章第 C 節及美國內地稅法第四八二條施行細則一·四八二-一規定之常規交易原則，明列徵納雙方採用常規交易方法時，應共同遵循之原則，以期徵納雙方處理原則趨於一致。

營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第二章主要在規範常規交易原則，包括何時需評估、如何評估等等。根據營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第6條所規定之常規申報及調整原則可知：「營利事業於辦理營利事業所得稅結算申報時，應依本準則規定，評估受控交易之結果是否符合常規，或決定受控交易之常規交易結果；稽徵機關進行不合常規移轉訂價之調查及核定时，亦同。」另外同準則第7條規範徵納雙方應遵循之常規交易原則，第8條規範可比較程度分析，第9條規範最適常規交易方法之決定，第9條之1則規範企業重組之利潤分配評估時所應考量之因素。

其中，根據TP查準第7條所規定之徵納雙方應遵循之常規交易原則，營利事業與稽徵機關依第6條規定評估受控交易之結果是否符合常規，或決定受控交易之常規交易結果時，則依下列原則辦理：

常規交易原則

TP 查準第 7 條
[常規交易原則]

可比較原則

- 以非關係人於可比較情況下從事可比較未受控交易之結果為常規交易結果，以評定受控交易之結果是否符合常規。

採用最通常規交易方法

- 按交易類型，採用最適之常規交易方法，以決定其常規交易結果。

按個別交易評價

- 以個別交易為基礎，各自適用常規交易方法。
- 個別交易間有關聯性或連續性者，應合併相關交易適用常規交易方法。

使用交易當年度資料

KPMG 實務 TIP
徵納雙方實務上大多採用多年度資料

思考：
何時會用當年度資料？ E.g. 利率

- 決定常規交易結果時，以營利事業從事受控交易當年度之資料及同一年度非關係人從事可比較未受控交易之資料為基礎。但有下列情形之一者，得以涵蓋當年度及以前年度之連續多年度交易資料為基礎：

1. 營利事業所屬產業受商業循環影響。
2. 交易之有形資產、無形資產及服務受生命週期影響。
3. 營利事業採用市場占有率策略。
4. 採用以利潤為基礎之方法決定常規交易結果。
5. 其他經財政部核定之情形。

- 前目交易當年度之資料，如屬第二十條規定之可比較未受控交易財務報表資料，且為營利事業於辦理交易當年度營利事業所得稅結算申報時未能取得之資料者，營利事業得以可比較未受控交易之連續前三年度平均數代替之；營利事業有前目但書規定情形之一者，得以不涵蓋當年度資料之連續多年度可比較未受控交易資料為基礎。

- 營利事業依前目規定辦理者，稽徵機關於進行不合常規移轉訂價之調查及核定时，應與營利事業採用相同之原則決定所使用之資料。

採用常規交易範圍

外部

原則：

- 所稱常規交易範圍，指 2 個或 2 個以上之可比較未受控交易，適用相同之常規交易方法所產生常規交易結果之範圍。可比較未受控交易之資料如未臻完整，以第 25 百分位數至第 75 百分位數之四分位中段區間為常規交易範圍。
- 使用多年度資料者，以可比較未受控交易結果之多年度平均數建立常規交易範圍。

內部

例外：

- 營利事業與非關係人間之內部可比較未受控交易，如與受控交易具有相當高之可比較程度，且可據以決定受控交易之單一最可信賴常規交易結果時，得以該結果決定受控交易之常規交易結果，不適用常規交易範圍之規定。

調整：

- 受控交易結果在常規交易範圍之內者，視為符合常規，無需進行調整；其在常規交易範圍之外者，按中位數調整受控交易之當年度交易結果。
- 調整結果將低於中華民國境內納稅義務者，不予調整。

常規交易其他相關規定

分析虧損發生原因

營利事業申報虧損，而其集團全球總利潤為正數者，應分析其虧損發生之原因及其與關係企業相互間之交易結果是否符合常規。

收支分別評價

受控交易之交易人一方對他方應收取之價款，與他方對一方應收取之價款，應按交易任一方分別列計收入與支出之交易價格評價。

其他經財政部核定之常規交易原則

延伸思考一：

根據營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第6條規定營利事業於辦理營利事業所得稅「結算申報時」決定是否符合常規，那可不可在年度中某一個月合乎常規，另一個月又不合常規？

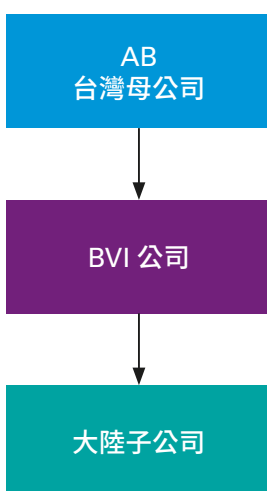
ANS：理論上可行，因為稅局是看整年結果是否符合常規。移轉訂價上容許商業的波動性，畢竟是有可能因為市場等因素導致單一筆交易或單一月份結果無法符合常規交易，但多筆交易後整體結果仍符合常規。

延伸思考二：

除了TP查準第7條第4款所規定之使用多年度資料之情況，同法第18條亦規定於適用「可比較利潤法」時，也應使用年度資料。

練習題

AB 集團係一家產銷消費性電子產品之跨國集團，該集團之投資架構與受控交易彙整如下：



- 原物料銷貨：台灣母公司銷售原物料予越南子公司，以供其進行加工製造，再銷售予非關係人客戶。
- 成品進貨：台灣母公司向越南子公司購回其所加工製造之製成品，以供銷售予非關係人客戶。
- 管理諮詢服務收入：台灣母公司依越南子公司之需求提供管理諮詢服務，並向其收取服務收入。
- 研發服務報酬金收入：台灣母公司提供越南子公司新產品研發技術服務，並向其收取研發服務報酬金收入。

單位：新台幣元

| 簡明損益表 | 台灣母公司 | 越南子公司 |
|---------|--------------|-------------|
| 營業收入淨額 | 387,625,185 | 314,207,820 |
| 營業成本 | 280,934,758 | 282,575,111 |
| 營業毛利 | 106,690,427 | 31,632,709 |
| 營業費用 | 120,714,359 | 15,922,318 |
| 營業利益/損失 | (14,023,932) | 15,710,391 |

練習題 (續)

子題 1

AB 集團準備 105 年度移轉訂價報告。假設該公司之各項受控交易並不存在內部可比較對象，請問應該如何進行基準分析方式並說明採行該方式所作的相關假設前提。

- 按照第 7 條第 1 項第 3 款規定，將按個別交易進行評價，進行 4 套基準分析。（原物料銷貨、成品進貨、管理諮詢服務收入、研發服務報酬金收入）
- 若能證明上述交易間如有關聯性或連續性者，可合併相關交易個別交易評價，進行 1 套基準分析。（第 7 條第 1 項第 3 款）

原物料銷貨
成品進貨
管理諮詢服務收入
研發服務報酬金收入

練習題 (續)

子題 2

AB 集團另詢問，受到經濟大環境衝擊，台灣母公司 105 年之營運結果呈現虧損，惟全集團營收仍為正數，請問在製作 TP 報告時，是否需要提供額外說明？

- 若集團整體營運為正，且台灣公司呈現虧損，則需說明虧損原因。(根據 TP 查準第 7 條第 1 項第 6 款)

單位：新台幣元

| 簡明損益表 | 台灣母公司 | 越南子公司 |
|---------|--------------|-------------|
| 營業收入淨額 | 387,625,185 | 314,207,820 |
| 營業成本 | 280,934,758 | 282,575,111 |
| 營業毛利 | 106,690,427 | 31,632,709 |
| 營業費用 | 120,714,359 | 15,922,318 |
| 營業利益/損失 | (14,023,932) | 15,710,391 |

第五節 可比較程度之分析

第一項、可比較程度分析

- 就營利事業與非關係人之情況，及其所從事之受控交易與未受控交易是否相同或類似及其可比較程度時，應考量下列影響價格或利潤之因素：

TP 查準第 8 條
[可比較程度分析]

KPMG 實務 TIP
徵納雙方實務上大多採用多年度資料

| | | | |
|--------------|-------|-------------|-------|
| 交易標的資產或服務之特性 | 執行之功能 | 契約條款 | 承擔之風險 |
| 經濟及市場情況 | 商業策略 | 支出之成本與所受之效益 | 其他因素 |

- 差異調整：如果營利事業與非關係人之情況，或其所從事之受控交易與未受控交易間，如存在前項各款因素之顯著差異，應就該等差異對可比較未受控交易之價格或利潤所造成之影響進行合理之調整

第二項、移轉訂價分析操作實務

- TP Professionals 如何收集資訊以選擇可比較對象與評估可比較程度？

| | | |
|------------------------------------|--------------------------------|---|
| 瞭解公司所屬產業、經濟環境對整體產業之影響、集團商業策略 | 瞭解受控交易 – 性質、移轉訂價政策、資產標的、服務特性 | 藉由訪談公司人員瞭解交易兩端公司於受控交易中執行之功能、承擔之風險、使用之資產 |
| 與非關係人有無類似交易、競爭對手、是否可自資料庫取得資料 | 契約條款 – 關係人與非關係人間、判斷交易法律形式與經濟實質 | 公司支出之成本與所受之效益（尤其是服務費用與無形資產交易） |
| 其他應考量因素 – 資料庫公司資訊限制、少見交易類型、無商業理由交易 | 可比較對象財務資料是否應做調整，及調整之可行性與可依賴程度 | 如有巨幅利潤波動、甚至虧損，造成因素 |

實務上，我們究竟該如何收集資訊以選擇可比較對象與評估可比較程度呢？

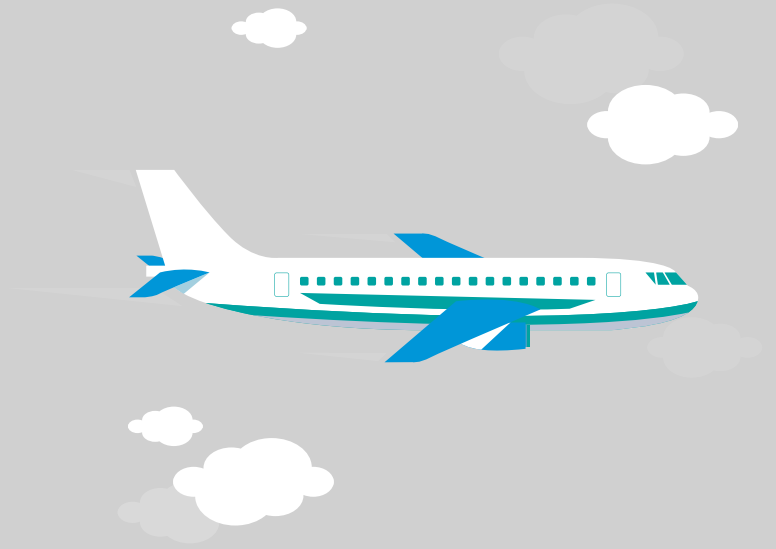
首先，我們需要界定公司所屬產業、經濟環境對整體產業之影響、集團商業策略並且瞭解受控交易之性質、移轉訂價政策、資產標的以及服務特性。還需要藉由訪談公司人員瞭解交易兩端公司於受控交易中執行之功能、承擔之風險、使用之資產，並且瞭解公司與非關係人有無類似交易、競爭對手、是否可自資料庫取得資料。此外，我們也需要確定公司關係人與非關係人間的契約條款，判斷交易法律形式與經濟實質，並了解公司支出之成本與所受之效益，尤其是服務費用與無形資產交易。其他應考量因素則包括資料庫公司資訊限制、少見交易類型、無商業理由交易。最後，我們需要知道可比較對象財務資料是否應做調整，及調整之可行性與可依賴程度，如有巨幅利潤波動、甚至虧損，我們也需要知道其造成因素。

練習題

甲公司為一家外商子公司，定位為集團採購中心，該公司自非關係人供應商採購五金產品（例如：螺絲起子、門把等），並將大多數產品銷售予英國關係企業，以供英國關係企業轉銷售予當地大賣場；惟仍有極少部分的五金產品係銷售予台灣非關係人賣場。

於進行移轉訂價查核時，國稅局主張應採用甲公司銷售予台灣非關係人客戶之價格，與其銷售予英國關係企業之價格進行比較，以檢視是否符合營業常規。為了協助甲公司向國稅局提出說明，以主張其銷售予台灣非關係人客戶之價格不具可比較程度，請依據移轉訂價查核準則提出三項理由？

- 市場層級不同 - 英國關係企業為大盤商，而台灣非關係人客戶為零售 (Art.8.1.5.3)
- 契約條款不同 - 非受控及受控交易分別為內、外銷，且數量差距很大 (Art.8.1.3.2)
- 經濟及市場情況不同 - 所銷售之市場差異大 (Art.8.1.5.1)



第八章

移轉訂價(二)

移轉訂價法令遵循與查核因應

在前一章我們已經為讀者介紹了移轉訂價的基本觀念與原則、法規架構、常規交易原則、可比較程度分析等，本章將會涵蓋最適常規交易方法的選定、基準分析、TP 法令遵循及文據資料、移轉訂價報告章節簡介及常見稅務風險、稅局與企業關注移轉訂價查核與企業因應之道。

第一節 常規交易方法

最適常規交易方法之選定

TP 查準第 9 條

■ 依 TP 查準第 8 條，決定最適常規交易方法時，應依受控交易之交易類型，並依下列規定決定之：

| 可比較程度 | 資料與假設之品質 |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ■ 以營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間之可比較程度決定之。 ■ 相似程度愈高者，其適用性愈高。 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 以蒐集之資料足夠完整正確且能消除該等差異之可能性及適宜性、使用假設之合理性因素決定之。 ■ 品質愈佳者，其適用性愈高。 |

首先，決定最適常規交易方法時，應依受控交易之交易類型，並依「可比較程度」與「資料與假設之品質」之規定決定之，另外，公司所搜尋到的可比較對象及可比較程度之高低，將影響公司測試之方式。假設蒐集的資料足夠完整，也沒有差異性，且資料之可倚賴程度越高，就可以選定特定之最適常規交易方法。

常規交易方法

■ 交易基礎之評價方法：極為強調交易標的之可比較性。

可比較未受控價格法 (CUP)

可比較未受控交易法 (CUT)

再售價格法 (RPM)

成本加價法 (CPLM)

■ 利潤基礎之評價方法：較不強調交易標的之可比較性而較偏重與受控交易個體功能定位之可比較性。

可比較利潤法 (CPM)

利潤分割法 (PSM)

以下為常見的常規交易測試的方法，包括以交易為基礎的有可比較未受控價格法 (Comparable Uncontrolled Price Method, CUP)、可比較未受控交易法 (Comparable Uncontrolled Transaction Method, CUT)、再售價格法 (Resale Price Method, RPM) 與成本加價法 (Cost Plus Method, CPLM)。

以利潤為基礎的評價方法有可比較利潤法 (Comparable Profit Method, CPM)，與利潤分割法 (Profit Split Method, PSM)，其中可比較利潤法CPM使用程度頻率較高。這兩個方法都是測試整體公司之獲利能力，例如測試一整個部門、一整個公司、或一整段交易之獲利能力，亦即以獲利利潤為基礎的評價方式。可比較利潤法CPM是很常見的測試方法，而利潤分割法PSM應用在兩家公司都有做研發的活動，利潤非常難以分割，故另以特定方式加以區分。以下我們再向讀者介紹各個測試方法適用的時機與應用時應注重的部分。

各類交易類型適用之常規交易方法？

(TP 查準第 10~13 條)

| 常規交易方法 \ 交易類型 | 有形資產之移轉及使用 | 無形資產之移轉及使用 | 服務之提供 | 資金之使用 |
|-----------------|------------|------------|-------|-------|
| 可比較未受控價格法 (CUP) | ○ | | ○ | ○ |
| 可比較未受控交易法 (CUT) | | ○ | | |
| 再售價格法 (RPM) | ○ | | | |
| 成本加價法 (CPLM) | ○ | | ○ | ○ |
| 可比較利潤法 (CPM) | ○ | ○ | ○ | |
| 利潤分割法 (PSM) | ○ | ○ | ○ | |
| 其他經財政部核定之常規交易方法 | ○ | ○ | ○ | ○ |

第一項、可比較未受控價格法 (Comparable Uncontrolled Price Method, CUP)

可比較未受控價格法 Comparable Uncontrolled Price Method

| | |
|---------------|--|
| 定義 | 非關係人於可比較情況下，從事可比較未受控交易所收取之價格，為受控交易之常規交易價格。 |
| 適用交易類型 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 有形資產之移轉或使用 ■ 服務之提供 ■ 資金之使用 |
| 應特別考量 | 從事受控交易之營利事業與非關係人之交易標的資產或服務之特性、契約條款及經濟情況之差異，其間如有差異，應就該等差異對常規交易價格之影響進行合理之調整。 |

可比較未受控價格法規定於營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第14條，為在可比較的情況之下，從事可比較未受控交易所取得的價格的常規交易方法。常見的適用類型為有形資產之移轉或使用。舉例而言，甲公司可以選擇跟關係人借款新台幣一億元，洽收2%的利潤，或向某公營銀行借八千萬新台幣，洽收1.89%利率。由此可知，甲公司如選擇跟關係人借錢，而洽收比較高的利率，國稅局可能即會產生質疑。在此情況下，甲公司即需要提出諸多商業理由，如公營銀行無法借貸超過八千萬元，或者銀行因為可貸出的資金不夠而不願意借貸八千萬以上的資金給甲公司。以上有幾項可比較的概念：

一、本件資金借貸某種程度上是可比較的情況，因為都是資金的使用交易，也都是新台幣的交易，而本金一億與八千萬差別可能不算太大。

二、評估的對象都是甲公司，有一致的信用評等，假設公營銀行願意借貸予甲公司1.89%的利率，則甲公司的關係企業還要以比較高的利率借貸，即不合理。在此情況下比較的是甲公司向公營銀行借的錢（可比較未受控交易）取得的利率水準1.89%（價格，價格的呈現方式可以是金額、獲利率、牌照價等等）。

第二項、可比較未受控交易法 (Comparable Uncontrolled Transaction Method)

可比較未受控交易法

Comparable Uncontrolled Transaction Method

| | |
|-------------------|---|
| 定義 | 以非關係人於可比較情況下，從事可比較未受控交易所收取之價格，為受控交易之常規交易價格。 |
| 適用交易類型 | 無形資產之移轉或使用 |
| 應特別考量 | 從事受控交易之營利事業與非關係人之交易標的無形資產之可比較程度及二者所處情況之可比較程度。 |
| 無形資產之可比較程度 | 應視其是否於相同產業或市場用於類似之產品或製程，及是否有相似之潛在利潤而定。 |

可比較未受控交易法規定於營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第15條，為以非關係人於可比較情況下，從事可比較未受控交易所收取之價格，為受控交易之常規交易價格，與可比較未受控價格法剛剛的概念非常一致，側重在價格的比重，因而得適用在無形資產之移轉或使用。有時價格的比重只用權利金的比例來呈現，有時則用無形資產買賣斷的價格來呈現。

第三項、再售價格法 (Resale Price Method)

再售價格法 Resale Price Method

銷售予非關係人之價格→向關係人進貨之常規交易價格。

| | |
|--------------------|---|
| 定義 | 按從事受控交易之營利事業再銷售予非關係人之價格，減除依可比較未受控交易毛利率計算之毛利後之金額，為受控交易之常規交易價格。 |
| 適用交易類型 | 有形資產之移轉或使用 |
| 計算公式 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 常規交易價格 = 再銷售予非關係人之價格 × (1 - 可比較未受控交易毛利率) ■ 毛利率 = 毛利 / 銷貨淨額 |
| 再銷售予非關係人之價格 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 再銷售予非關係人之價格，指受控交易標的之有形資產再銷售予非關係人之價格； ■ 其無此價格者，以相同之有形資產再銷售時或再銷售前、後，銷售予非關係人之價格為準 |

再售價格法規定於營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第16條，定義為按從事受控交易之營利事業再銷售予非關係人之價格，減除依可比較未受控交易毛利率計算之毛利後之金額，為受控交易之常規交易價格，實務上也最常應用在價格的制定。本測試方法最容易讓使用者困惑，因此為了讓讀者了解，我們將以公式解說此測試方法的概念：

常規交易價格 = 再銷售予非關係人之價格 × (1 - 可比較未受控交易毛利率)

毛利率 = 毛利 / 銷貨淨額

要建立常規交易價格，重點須放在可比較對象。再銷售與非關係人的價格為公司賣給非關係人的價格，亦即非受控交易，因為價格是由市場機制運作而成，例如筆記型電腦銷售價格達二萬、三萬或五萬元，是由市場所決定。

毛利率為銷售淨額減去銷貨成本後，除以銷貨淨額，影響毛利率的會計科目是銷貨成本，而成本之中有很大的一部分是進貨，這很有可能是受控的（自國外買入至國內），因此得以進貨價格來操控毛利率。因此，縱然進貨交易是受控的，國稅局仍會要求公司所提供之毛利率與其他公司比較時，仍需具有合理性。

再售價格法時常應用在向關係人進貨之後再轉售給非關係人，特別是經銷商。另外業界也將再售價格法稱為市價減除法（Market Minus Pricing），概念上為保留固定利潤（毛利率）給特定公司（經銷商）。就一般產業而言，市場價格由各市場所控制，而公司會希望由當地經銷商奮力創造業績以保留大量利潤。假設公司保留過低的毛利率給當地經銷商，扣除營業銷管費用，可能會導致虧損，如此即有可能遭受稅局質疑，公司是否將進貨價格拉得太高而留太低的利潤給經銷商。然而，過高毛利也可能造成交易另一端之TP風險。

第四項、成本加價法（Cost Plus Method）

成本加價法 Cost Plus Method

向非關係人進貨之價格→銷售予關係人之常規交易價格。

| | |
|---------------|---|
| 定義 | 自非關係人購進之成本或自行製造之成本，加計依可比較未受控交易成本加價率計算之毛利後之金額，為受控交易之常規交易價格。 |
| 適用交易類型 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 有形資產之移轉或使用 ■ 服務之提供 ■ 資金之使用 |
| 計算公式 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 常規交易價格 = 自未受控交易人購進之成本或自行製造之成本 × (1 + 可比較未受控交易成本加價率) ■ 成本加價率 = 毛利 / 購進之成本或自行製造之成本 |
| 可比較未受控交易成本加價率 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 可比較未受控交易成本加價率，指從事受控交易之營利事業自非關係人購進或自行製造之同種類有形資產，銷售予非關係人之成本加價率； ■ 其無此成本加價率者，得以執行功能、承擔風險及契約條款類似之其他營利事業自非關係人購進或自行製造之同種類有形資產，銷售予非關係人之成本加價率為準。 |

成本加價法規定於營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第17條，定義為自非關係人購進之成本或自行製造之成本，加計依可比較未受控交易成本加價率計算之毛利後之金額，為受控交易之常規交易價格。與再售價格法測試的是受控交易為進貨相對，成本加價法測試的是受控交易為銷貨的部分。因此成本加價法適用於製造商、服務提供者。以公式來看，成本加價法是銷貨成本（Cost of Good Sold, COGS）乘上一個加成（Markup）。因此可比較未受控交易成本加價率只與銷貨成本有關，與營業費用無關。

成本加價法的公式如下：

常規交易價格 = 自未受控交易人購進之成本或自行製造之成本 × (1 + 可比較未受控交易成本加價率)

成本加價率 = 毛利 / 購進之成本或自行製造之成本

有關科目的分類成為了國稅局的關注重點。成本加價法適用在公司銷貨給關係人時。因為成本來自於公司本身的購料與製造費用而無法控制，但是銷售價格能夠由公司控制，因此在成本加價法中要設一個成本加價率，將毛利納入考量因素，用以測試增值活動所帶來的利潤是否足夠。

第五項、可比較利潤法 (Comparable Profit Method)

可比較利潤法 Comparable Profit Method

| | |
|--------------------------|---|
| 定義 | 係以可比較未受控交易於特定年限內之平均利潤率指標為基礎，計算可比較營業利潤，並據以決定受控交易之常規交易結果。 |
| 適用交易類型 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 有形資產之移轉或使用 ■ 服務之提供 ■ 資金之使用 |
| 採用可比較利潤法時，依下列步驟辦理 | <ol style="list-style-type: none"> 一. 選定受測個體及受測活動。 二. 選定與受測個體及受測活動相似之可比較未受控交易。 三. 選定利潤率指標。 四. 決定可比較未受控交易之平均利潤率。 五. 產生常規交易範圍。 六. 受測個體在常規交易範圍之內者，視為符合常規；在該範圍之外者，按中位數調整受測個體當年度之營業利潤。 七. 以受測個體之常規營業利潤為基礎，決定受測個體以外依本法規定應繳納中華民國所得稅之同一受控交易其他參與人之常規交易結果。 |

可比較利潤法規定於營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第18條，係以可比較未受控交易於特定年限內之平均利潤率指標為基礎，計算可比較營業利潤，並據以決定受控交易之常規交易結果。簡而言之，是以多年度平均利潤率指標為基礎計算常規交易的結果，適用在有形資產之移轉或使用、服務之提供與資金之使用。

在選定可比較利潤法後，需再選擇一利潤率指標 (Profit Level Interpret, PLI) 來測試整體公司的獲利能力。以下以若干種比率舉例：

- 一、營業資產報酬率 (Return On Assets, ROA)：通常用於測試製造型的公司。
 - 二、營業淨利率 (OM)：實務最常用於測試有形資產移轉之比率。
 - 三、成本及營業費用淨利率 (NCP)：與成本加價法差別在於NCP係以總成本 (COGS加上營業費用)，而成本加價法之僅考慮COGS。
 - 四、貝里比率 (Berry Ration, BR)：營業毛利/營業費用
- 貝里比率是較少見的比率，大眾也較不熟悉。概念是在相對例行性與較無附加價值的活動之中，花一塊錢成本所賺取的利潤是多少。

可比較利潤法的適用有幾項步驟：

- 一、選定受測個體及受測活動。
- 二、選定與受測個體及受測活動相似之可比較未受控交易。
- 三、選定利潤率指標。
- 四、決定可比較未受控交易之平均利潤率。
- 五、產生常規交易範圍。
- 六、受測個體在常規交易範圍之內者，視為符合常規；在該範圍之外者，按中位數調整受測個體當年度之營業利潤。
- 七、以受測個體之常規營業利潤為基礎，決定受測個體以外依本法規定應繳納中華民國所得稅之同一受控交易其他參與人之常規交易結果。

第六項、利潤分割法（Profit Split Method）

利潤分割法（Profit Split Method）

| | |
|---------------------|---|
| 定義 | 受控交易之各參與人所從事之活動高度整合致無法單獨衡量其交易結果，或受控交易之各參與人均對受控交易作出獨特且有價值之貢獻時，依各參與人對所有參與人合併營業利潤之貢獻，計算各參與人應分配之營業利潤。 |
| 適用交易類型 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 有形資產之移轉或使用 ■ 無形資產之移轉或使用 ■ 服務之提供 |
| 按例行性貢獻分配 例行性利潤 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 以合併營業利潤為基礎，依各參與人從事相關營業活動之例行性貢獻，分配其應得之市場公平報酬。 ■ 所稱例行性貢獻，指非關係人對於相同或類似營業活動之貢獻，其以可資辨識市場公平報酬之營業活動為基礎。 ■ 計算例行性利潤時，應進行功能分析，依各參與人執行之功能、承擔之風險及使用之資產，確認其從事相關營業活動應分配之市場公平報酬。 |
| 按對無形資產之貢獻分 配剩餘利潤 | <ul style="list-style-type: none"> ■ 合併營業利潤減除例行性利潤後，以其餘額按各參與人於相關營業活動中對於無形資產之貢獻價值，計算其應分配之剩餘利潤。 ■ 無形資產之貢獻價值，得以外部市場公平報酬，或無形資產之開發及所有相關改良、更新之資本化成本減除適當攤銷後之餘額為衡量標準。 |

利潤分割法規定於營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第19條，定義為受控交易之各參與人所從事之活動高度整合致無法單獨衡量其交易結果時，或受控交易之各參與人均對受控交易作出獨特且有價值之貢獻時，依各參與人對所有參與人合併營業利潤之貢獻，計算各參與人應分配之營業利潤。由於本測試方法要求兩公司都有執行研發功能，因此較為少見。

第二節 基準分析—如何搜尋可比較對象

第一項、選擇受測個體與移轉訂價方法，以下我們以案例來講解基準分析的流程

案例

進貨：美商在台子公司 A 公司為知名藥廠在台經銷商。向國外關係企業進口藥品及消費保健用品等產品，以銷售予在台之非關係人客戶。



做基準分析前要先決定什麼？最適 TP 方法？
受測個體？受測活動？利潤率指標？



【案例】

美商在台子公司A公司為知名藥廠在台經銷商。向國外關係企業進口藥品（包括處方藥、屈臣氏可以買到的成藥等）及消費保健用品等產品，以銷售予在台之非關係人客戶（藥局、醫院、診所等）。為了評估公司利潤的合理性而必須進行基準分析。我們在進行基準分析之前，必須考量以下幾個問題：最適移轉訂價方法為何？受測個體為何？受測活動為何？要使用哪種利潤率指標？

壹、選定受測個體

為了讓讀者更加明白選定移轉訂價方法的功能與風險分析，我們利用功能與風險分析彙總表來比較台灣A公司與國外關係企業來決定受測個體。

功能與風險分析彙總表

| 功能 | A公司 | 國外關係企業 |
|---------|-----|--------|
| 研發 | X | ○ |
| 採購 | △ | ○ |
| 製造 | X | ○ |
| 行銷 | △ | ○ |
| 銷售 | ○ | △ |
| 存貨管理與物流 | △ | △ |
| 售後服務 | ○ | X |
| 管理與財物 | ○ | ○ |

| 風險 | A公司 | 國外關係企業 |
|------|-----|--------|
| 研發 | X | ○ |
| 信用 | △ | X |
| 匯稅 | X | ○ |
| 存貨 | △ | ○ |
| 產品責任 | X | ○ |
| 市場 | △ | ○ |

註：依下列符號註記執行功能或承擔風險之情形：

- ：執行主要功能或承擔主要風險
- △：執行部分功能或承擔部分風險
- ×：未執行功能或未承擔風險

依據功能與風險分析，因國外關係企業執行研發、製造等功能，並承擔相關風險，相對而言，A公司之複雜度較低，故本分析選擇以A公司為受測個體。

貳、選擇利潤率指標

| | 營業資產報酬率 (ROA) | 營業淨利率 (OM) | 貝里比率 (BR) | 成本及營業費用淨利率 (NCP) |
|---------|---|---|--|---|
| 公式 | 營業淨利/營業資產 | 營業淨利/銷貨收入淨額 | 營業毛利/營業費用 | 營業淨利/銷貨成本或營業成本與營業費用 |
| 選擇及拒絕理由 | <ul style="list-style-type: none"> 適用於測試具有重大營業資產之製造商 由於A公司非屬製造商，其營業收入及利潤並不直接受營業資產水準之影響，故未選擇以ROA為利潤率指標 | <ul style="list-style-type: none"> 當受測個體所執行之功能與可比較對象之功能並非十分吻合時，OM為一常用之利潤率指標，因相較於其他指標，功能別之差異對OM的影響相對較小，故其導出之結果亦較具信賴度。 | <ul style="list-style-type: none"> 適用於受測個體之營業費用可反映該公司主要加值功能並進而產生收益之營運模式，例如從事配銷功能之經銷商等。 A公司為典型之經銷商，本分析不預期其獲利會隨著營業費用之高低而做系統性之變動，故未選擇以BR為利潤率指標。 | <ul style="list-style-type: none"> 適用於製造商或服務提供者。因計算NCP時比較不會因受測個體與可比較對象在成本會計方面處理不一致而影響其可比較程度。 |
| | ✗ | ✓ | ✗ | ✗ |

選定最適移轉訂價方法後，以下說明選擇利潤率指標的步驟。在選擇利潤率時有一個非常重要的原則，即分母必須不包含受控交易。以成本及營業費用淨利率（NCP）為例，若使用NCP，公式為營業淨利除以銷貨成本或營業成本與營業費用，營業成本包含了受控交易的進貨金額，因此分母不適用於我們這一節的案例。營業資產報酬率（ROA）大部分作為測試製造商的利潤率指標，亦即預期獲利能力與營業資產有正相關的關係。然而經銷商營業資產很少，可能只有辦公設備，廠房甚至為租借而來，因此不能預期營業資產對營業做出巨大的貢獻。相對的，貝里比率（BR）與營業淨利率（OM）都可以測試經銷活動。一般來說國稅局較為熟悉營業淨利率，因此我們選擇了國稅局接受度較高的營業淨利率作為利潤率指標。

參、選擇常規交易方法

假設以實務上最常使用的移轉訂價方法—可比較利潤法作為最適移轉訂價方法。一般而言，在選定最適移轉訂價方法時，必須注意兩間公司所執行的功能、所能承擔的風險。

■ 最適常規交易方法：可比較利潤法

■ 受測個體：A 公司

■ 利潤率指標：營業淨利率 = $\frac{\text{營業淨利}}{\text{銷貨收入淨額}}$

NEXT STEP...

基準分析找尋最終可
比較對象

去哪找尋?
如何找尋?

資料庫? 產業別?
篩選條件? 可比程度?

第二項、基準分析流程

壹、選擇資料庫

Step 1. 選擇資料庫

■ 視受測個體所在地



TEJ 主要提供台灣及大中華地區公司之商業及財務資訊，截至民國 104 年 1 月為止，TEJ 資料庫涵蓋台灣約三千餘家公開發行以上公司之資訊，包括 847 家上市公司，679 家上櫃公司，284 家興櫃公司，及超過 1,200 家公開發行之公司。

台灣公司優先使用 TEJ
資料庫



美國及加拿大公司優先
使用 Compustat 資料庫

Compustat North America 係為北美洲地區綜合性專業資料庫，其資料收錄範圍涵蓋美國及加拿大境內一萬一千家股票公開買賣公司。



遠東及中亞、歐洲及大
洋洲等地區使用 OSIRIS
資料庫

OSIRIS 提供全球一百三十餘國，超過三萬八千家企業之商業及財務資訊。

由於已決定要測試台灣A公司，因此選擇台灣經濟新報資料庫（Taiwan Economic Journal, TEJ）。台灣經濟新報資料庫資料庫涵蓋公開資訊觀測站上市上櫃與公開發行公司的資訊，提供經授權的使用者下載使用。另外，由於期望涵蓋遠東與中亞地區的公司，亦選擇了全球資料庫（OSIRIS）。

貳、搜尋潛在可比較對象

Step 2. 搜尋潛在可比較對象

- 產業類別：TEJ 行業分類、SIC code、NACE Rev. 2.0
- 關鍵字：搜尋營業內容描述
- 區域：地區別、證交所（only OSIRIS 資料庫）
- 其他條件：員工人數、資產規模、營收規模、獨立性代碼…等。

基準分析是進階搜尋的概念。由於資料庫公司上萬家，無法針對每一間公司詳細地分析，因此需要以系統係的方式採取各種搜尋條件以篩選出可比較對象。

參、進行定量條件篩選

Step 3. 進行定量條件篩選

- 可能常用篩選條件
- 缺少連續三年度財務資料
- 連續三年度虧損
- 研發費用占營業收入淨額比率
- 營業費用占營業收入淨額比率
- 固定資產占營業收入淨額比率
- 營業收入淨額水準
- …….

定量篩選係以客觀量化的條件，將與測試對象不可比較之公司加以排除，例如法令要求公司需要有連續三年度財務資料，因此缺乏分析之連續三年度財務資料之公司予以刪除；連年虧損的公司通常會被認為有營運的問題，國稅局並不會接受將連年虧損的公司當作可比較對象，通常可比性也比較低，因此予以刪除；由於經銷公司通常不會執行研發功能，因此不會認列任何研發費用，若研發費用占營業收入之比率高的公司，將予以刪除。由於下一階段的定性篩選需要更詳細的資料搜尋與篩選，此階段之篩選亦使得下一階段的定性篩選更有效率。

肆、進行定性篩選

Step 4. 進行定性篩選

找尋公司網站或年報

- 覆核各資料庫、其公司網站或年報所揭露之業務描述摘要及其財務報告

執行之功能（製造、經銷、服務、採購）

- 若業務描述摘要顯示，某公司與受測個體大致上執行相似功能與承擔類似風險，則予以保留供後續分析之用；反之，則予以刪除

產品 / 服務之相似度

- 主要從事的活動為製造、經銷或服務
- 所製造 / 銷售之主要產品為何或所提供的服務內容為何

其他特殊情形

- 業務範圍過於廣泛，予以刪除
- 面臨特殊的情況或業務上的問題，予以刪除

在定性篩選的階段，會實際進到公司網站搜尋詳盡的資訊。通常會進行以下的搜尋與分析，例如搜尋公司網站或年報、執行之功能（製造、經銷、服務、採購）、產品服務之相似度、其他特殊情形，如公司遭併購。

伍、選出最終可比較對象，並以選定之利潤率指標，計算常規交易範圍

Step 5. 選出最終可比較對象，並以選定之利潤率指標，計算常規交易範圍

- 根據最終篩選出之可比較對象之財務資料，計算常規交易範圍。
- 並與受測個體之財務資料比較。

第三節 TP法令遵循及文據資料

第一項、台灣移轉訂價揭露與文據準備的要求

台灣移轉訂價揭露與文據準備的要求

營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 22 條：
從事受控交易之營利事業，於辦理交易年度之所得結算或決算申報時，應備妥下列文據。此外，於結算申報書之移轉訂價揭露表勾選該企業是否已備妥移轉訂價文據。

| 項目 | 說明 |
|-----------|--|
| 企業綜覽 | 包括營運歷史及主要商業活動之說明、影響移轉訂價之經濟、法律及其他因素之分析 |
| 組織結構 | 包括國內、外關係企業結構圖、董事、監察人及經理人名冊及查核年度前後一年異動資料等 |
| 受控交易之彙整資料 | 包括交易類型、流程、日期、標的、數量、價格、契約條款及交易標的資產或服務之用途。所稱用途，內容包括供銷售或使用及其效益敘述 |
| 移轉訂價報告 | 至少需包括： <ol style="list-style-type: none"> 1. 背景資訊 2. 產業及經濟情況分析 3. 受控交易之敘述 4. 功能及風險分析 5. 可比較對象之尋找 6. 最適常規交易方法之決定 7. 評估受控交易之結果是否符合常規 8. 關係人採用之移轉訂價方法 |

根據營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第22條之規定，營利事業須於在所得稅結算或決算申報時備妥相關文據，內容須涵蓋企業綜覽、組織結構、受控交易之彙整資料與移轉訂價報告。其中移轉訂價報告至少須涵蓋：

- 一、背景資訊
- 二、產業及經濟情況分析
- 三、受控交易之敘述
- 四、功能及風險分析
- 五、可比較對象之尋找
- 六、最適常規交易方法之決定
- 七、評估受控交易之結果是否符合常規
- 八、關係人採用之移轉訂價方法

台灣移轉訂價揭露與文據準備的要求（續）

■ 財政部於 93 年 12 月 28 日公布「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」，本查核準則參照美國移轉訂價法規和 OECD 移轉定價指導原則。

■ 揭露要求（營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 21 條）

營利事業於辦理所得稅結算申報時，應依規定格式揭露關係企業或關係人之資料，及與該等關係企業或關係人相互間交易之資料，包含：

- 關係人負債及業主權益明細表
- 關係人結構圖
- 關係人明細表
- 關係人交易彙總表（依受控交易型態揭露）
- 關係人交易明細表（依受控交易對象揭露）

台灣財政部規定，營利事業於辦理所得稅結算申報時，應依規定格式揭露關係企業或關係人之資料，及與該等關係企業或關係人相互間交易之資料。因此公司在申報稅報時必須涵蓋以下的TP五大表：關係人負債及業主權益明細表、關係人結構圖、關係人明細表、關係人交易彙總表（依受控交易型態揭露）與關係人交易明細表（依受控交易對象揭露），以下分別說明表格的內容及目的。

第二項、申報書 TP 五大表

壹、關係人負債及業主權益明細表

申報書 TP 五大表

B1 頁：關係人負債及業主權益明細表

105 年度關係人負債及業主權益明細表

第一部分：基本資料（回答下列問題）

1. 是 否：本營利事業屬銀行、信用合作社、金融控股公司、票券金融公司、保險公司及證券商。
【本題勾選「是」者，免填下列各題項及第二部分】
2. 是 否：本營利事業當年度決算申報是否符合下列情形之一：【本題勾選「是」者，請勾選屬於下列何種情形，可複選，並免填第3、4題及第二部分】
- 2-1 當年度申報之營業收入淨額及非營業收入合計金額在新臺幣(以下同)3千萬元以下。
- 2-2 當年度申報之利息支出及當年度關係人之利息支出金額均在4百萬元以下。本年度申報利息支出合計數_____元(詳說明二)。
- 2-3 當年度申報未減除利息支出前之課稅所得為負數，且其虧損無所得稅法第39條第1項但書規定適用。
3. 是 否：本年度直接或間接對關係人之負債，其負債占業主權益之比非超過規定之比準標準3:1【本題勾選「是」者，請填第4題及第二部分；勾選「否」者，請跳填第二部分】
關係人之負債占業主權益之比率(H)_____。當年度每月平均各關係人之負債合計數(D)_____元。當年度每月平均業主權益合計數(F)_____元。
4. 計算本年度不得列為費用或損失之利息支出：
不得列為費用或損失之利息支出(G)_____元。當年度關係人之利息支出合計數(E)_____元x(1-關係人之負債占業主權益之比準標準3:1)關係人之負債占業主權益之比率(H)_____。

第二部分：關係人負債及業主權益揭露資料

關係人負債明細表

單位：新臺幣元

| 序號 | 關係人中文名稱 (A1) | 統一編號 (B1) | 關係人英文名稱 (A2) | 關係人所在地 (B2) | 國家代碼 (B3) | 與本營利事業之關係 (請填或勾選：「有/無」關係) (C) | 對人計算之負債或權益 (請填或勾選：「有/無」關係) (D) | 本年度每月平均各關係人之負債合計數計算明細表 | | | | | | | | | | | | 本年度各關係人之利息支出 (e) |
|--|--------------|-----------|--------------|-------------|-----------|-------------------------------|--------------------------------|------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|------------|------------|------------------|
| | | | | | | | | 1月初 (d0) x1/2 | 1月底 (d1) | 2月底 (d2) | 3月底 (d3) | 4月底 (d4) | 5月底 (d5) | 6月底 (d6) | 7月底 (d7) | 8月底 (d8) | 9月底 (d9) | 10月底 (d10) | 11月底 (d11) | |
| 1 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 3 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 4 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 合計數【本年度每月平均各關係人之負債合計數 (D) 及本年度關係人之利息支出合計數 (E)】 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

(續前頁)

業主權益明細表

單位：新臺幣元

| 月份 | 本年度每月平均業主權益合計數計算明細表 | | | | | | | | | | | | 本年度每月平均業主權益合計數 (F) | |
|----|---------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|------------|------------|--------------------|-----------------|
| | 1月初 (f0) x1/2 | 1月底 (f1) | 2月底 (f2) | 3月底 (f3) | 4月底 (f4) | 5月底 (f5) | 6月底 (f6) | 7月底 (f7) | 8月底 (f8) | 9月底 (f9) | 10月底 (f10) | 11月底 (f11) | | 12月底 (f12) x1/2 |
| 金額 | | | | | | | | | | | | | | |

- 備註：
一、請參閱背面填表說明。
二、上表如不敷填用，請自行依式另加表格。

| | |
|--------------|--|
| 營利事業 統一編號 | |
|--------------|--|

| | |
|--------------------------------------|--|
| 分 類 碼 所 收 件 編 號 | |
|--------------------------------------|--|

2. 附註：(1) 請填明關係人名稱。
(2) 附註：(2) 請填明關係人名稱，多個關係人請分別填註。

※ 自 104 年度申報案件起併入 TP 四大表

關係人負債及業主權益明細表與計算資本弱化有關，而計算資本弱化也是因為受控的資金借貸交易，因此將之歸類在關係人的資訊揭露中。

肆、關係人交易彙總表

申報書 TP 五大表 (續)

B4 頁：關係人交易彙總表

依受控交易型態揭露

105 年度關係人交易彙總表

單位：新台幣

| 交易類型 (A) | 收稅 | 實際交易金額 (B) | | 溢價淨數交易金額 (C) | |
|----------------|------------------|------------|---------|--------------|---------|
| | | 收入 (B1) | 支出 (B2) | 收入 (C1) | 支出 (C2) |
| (1) 前項資產之轉讓 | 關係企業間轉讓 | 1a | | | |
| | 其他非關係企業轉讓 | 1c | | | |
| | 其他非關係企業轉讓 | 1b | | | |
| | 其他非關係企業轉讓 | 1d | | | |
| (2) 前項資產之使用 | 關係企業交易 | 2a | | | |
| | 關係企業間之關係人交易 | 2b | | | |
| (3) 前項資產之轉讓 | 關係企業交易 | 3a | | | |
| | 關係企業間之關係人交易 | 3b | | | |
| (4) 前項資產之使用 | 關係企業交易 | 4a | | | |
| | 關係企業間之關係人交易 | 4b | | | |
| (5) 服務之提供 | 關係企業交易 | 5a | | | |
| | 關係企業間之關係人交易 | 5b | | | |
| (6) 資產之使用 | 100% 關係企業間之關係人交易 | 6a | | | |
| | 95% 關係企業間之關係人交易 | 6b | | | |
| | 90% 關係企業間之關係人交易 | 6c | | | |
| | 85% 關係企業間之關係人交易 | 6d | | | |
| | 80% 關係企業間之關係人交易 | 6e | | | |
| | 75% 關係企業間之關係人交易 | 6f | | | |
| | 70% 關係企業間之關係人交易 | 6g | | | |
| | 其他關係企業間之關係人交易 | 6h | | | |
| (7) 其他 | 關係企業交易 | 7a | | | |
| | 關係企業間之關係人交易 | 7b | | | |
| 合計 | 關係企業交易 | 9a | | | |
| | 關係企業間之關係人交易 | 9b | | | |
| 溢價淨數之溢價或折價 (D) | | 溢價淨數 (D1) | | 溢價淨數 (D2) | |

備註說明：

- 溢價淨數係指溢價或折價之金額。
- 溢價淨數係指溢價或折價之金額。
- 溢價淨數係指溢價或折價之金額。

申報書 TP 五大表 (續)

頁次：第 14 頁

共 14 頁

以上資訊會內建到國稅局的資料庫中，因此國稅局能特定的方式撈取資訊，例如篩選交易之關係人中為BVI者，或者關係人在租稅天堂者，國稅局以定義搜尋條件的方式優先選出，以進行下一步的查核動作。

伍、關係人交易明細表

B5 頁：關係人交易明細表

依受控交易對象揭露

105年度關係人交易明細表

1. 是否屬應備查移轉訂價報告之母利事業？
 是 否 [1-1] 符合財政部87年11月6日台財稅字第0970453163號令規定者以其他文據取代之。
 [1-2] 已依會計師事務所或會計師公會辦理訂價免稅事項第22條第3項規定向稅務機關報備。
 1-3. 符合財政部87年11月7日台財稅字第0970453183號令規定者以其他文據取代之。
 2. 是否屬應備查移轉訂價報告之受控交易對象？ 是 否 [理由：]

| 關係人資料 | | 關係人資料 | | 關係人資料 | |
|---------|---------|----------------------------|--------|----------------------------|---|
| 關係人資料 | 關係人名稱 | 中文名稱 (A1) | | 中文名稱 (A1) | |
| | | 英文名稱 (A2) | | 英文名稱 (A2) | |
| | | 統一編號 | | 統一編號 | 受控交易相對方之損益需否填列？ |
| | | 國家代碼 (B3) | | 國家代碼 (B3) | |
| | | 與本營利事業之關係代號 (G) | | 與本營利事業之關係代號 (G) | |
| | | 未能取得關係人損益資料者，本欄位請填「Y」。(H1) | | 未能取得關係人損益資料者，本欄位請填「Y」。(H1) | |
| | | 會計年度 (H2) | 年 月 日至 | 會計年度 (H2) | 年 月 日至 |
| | | 營業收入淨額 (I) | | 營業收入淨額 (I) | |
| | | 營業毛利 (J) | | 營業毛利 (J) | |
| | | 營業淨利 (K) | | 營業淨利 (K) | |
| 關係人交易資料 | 交易類型 | 項 目 | 實際交易金額 | 項 目 | 實際交易金額 |
| | 有形資產之移轉 | 收入金額 | | 銷貨 (O1) | |
| | | 支出金額 | | 其他有形資產移轉(O2) | |
| | 無形資產之移轉 | 收入金額 | | 進貨 (O3) | |
| | | 支出金額 | | 其他有形資產移轉(O4) | |
| | 其他 | 收入金額 | | 是否已備妥移轉訂價文據 (詳填表說明十) (O5) | <input type="checkbox"/> a <input type="checkbox"/> b <input type="checkbox"/> c <input type="checkbox"/> d |
| | | 支出金額 | | | |
| | 合計 | | | | |

(第 B5 頁)

備註：一、本表應由母利事業填列。
 二、本表應按年度填列，以會計年度為限。
 三、本表應按關係人填列，以關係人會計年度為限。
 四、本表應按關係人填列，以關係人會計年度為限。
 五、本表應按關係人填列，以關係人會計年度為限。

已填列在YY者，台灣稅局是否還會關切？

受控交易相對方之損益需否填列？

ABCD是什麼意思？

第三項、「是否已備妥移轉訂價文據」勾選說明

「是否已備妥移轉訂價文據」勾選說明

| 交易類型 | 項目 | | 實際交易金額 | 結算申報交易金額 |
|---------|--------------------------|---------------|-----------|--|
| 有形資產之移轉 | 收入金額 | 銷貨 (01) | 2,137,038 | 2,137,038 |
| | | 其他有形資產移轉 (02) | - | - |
| | 支出金額 | 進貨 (03) | 3,186 | 3,186 |
| | | 其他有形資產移轉 (04) | - | - |
| | 是否已備妥移轉訂價文據 (詳填表說明十)(P3) | | | <input checked="" type="checkbox"/> a <input type="checkbox"/> b <input type="checkbox"/> c <input type="checkbox"/> d |

ABCD怎麼勾選?

■ 「是否已備妥移轉訂價文據」欄，請依下列代號之說明填寫：

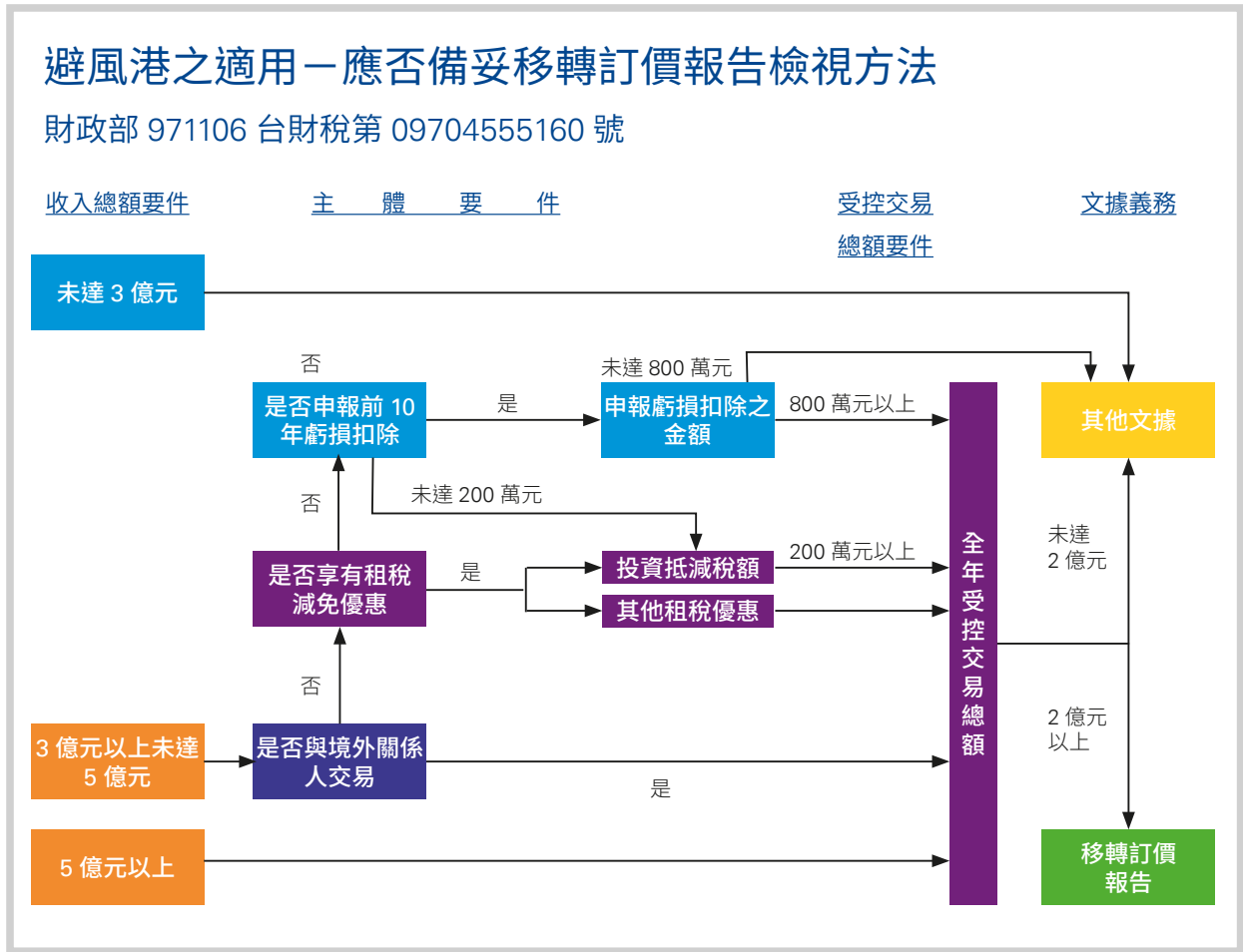
- 已納入移轉訂價報告且依移轉訂價查核準則進行完整移轉訂價分析。
- 符合財政部 97 年 11 月 6 日台財稅字第 09704555160 號令規定之「得以其他文據取代移轉訂價報告之受控交易標準」及 104 年 2 月 2 日台財稅字第 10304578300 號令規定且已備妥同令規定之其他文據。
- 未進行完整移轉訂價分析且未備妥同令規定之其他文據。
- 其他（含已依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 22 條第 2 項規定向稽徵機關申請確認或依 97 年 11 月 7 日台財稅字第 09704555180 號令規定無須備妥文據者）。

「是否已備妥移轉訂價文據」的勾選非常重要，移轉訂價報告有要求勾選說明「是否已備妥移轉訂價文據」，有以下的選項：

- 已納入移轉訂價報告且依移轉訂價查核準則進行完整移轉訂價分析。亦即應備妥已備妥。
- 符合財政部97年11月6日台財稅字第09704555160號令規定之「得以其他文據取代移轉訂價報告之受控交易標準」及104年2月2日台財稅字第10304578300號令規定且已備妥同令規定之其他文據。
- 未進行完整移轉訂價分析且未備妥同令規定之其他文據。
- 其他（含已依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第22條第2項規定向稽徵機關申請確認或依97年11月7日台財稅字第09704555180號令規定無須備妥文據者）。

第四項、避風港之適用

移轉訂價揭露與文據的準備是繁重的負擔，那麼何時可以減輕備置TP文據時的負擔呢？下圖為是否應備妥移轉訂價報告之避風港規定簡易檢視方法。



發布／函頒日期：民國 104 年 02 月 02 日
 發文字號：台財稅字第 10304578300 號 令
 法規體系：財政部賦稅署

本部97年11月6日台財稅字第09704555160號令第2點第3款規定有關免再就受控交易進行個別分析之金額標準，修正如下：「受控交易屬於營利事業之營業收入或營業成本項目，且其同一類型受控交易之全年交易總額在新臺幣1千萬元以下；其非屬營業收入或營業成本項目之金額標準以二分之一計算。自103年度營利事業所得稅結算申報案件起，本款規定變更為同一類型受控交易之全年交易總額在新臺幣1千萬元以下；同一類型受控交易超過新臺幣1千萬元之營利事業，其與同一關係企業之同一類型全年受控交易總額在新臺幣5百萬元以下之交易。」

第四節 移轉訂價報告章節簡介及常見稅務風險

第一項、背景資訊

報告章節—背景資訊

壹、背景資訊

一、○○公司簡介

(一)背景：

- 敘明歷史沿革、現況（如員工人數、經營範圍等）及未來展望。
- 影響企業經營之重大變革（如併購、重大投資、開發新產品等）

(二)主要業務範圍：

- 敘明主要經營之業務及項目
- 主要交易對象及市場

(三)事業部門介紹：

- 部門名稱、各部門員工人數、部門主要職能及近年產銷成果等。

(四)財務狀況分析：

二、集團組織結構

- 國內、外關係企業結構圖
- 關係企業簡介

三、集團簡介

(一)基本資訊。

(二)主要產品或服務說明及市場分析：

(三)主要交易對象：

(四)經營策略：

- 公司及集團整體之管理經營策略
- 集團移轉訂價策略，及是否採取特定之商業策略等。

常見稅務風險與爭議

- 報告主體公司之部門、人員及職能是否與後述功能風險分析一致？
- 報告主體公司之主要產品/服務、市場分佈是否與後述基準分析篩選條件一致？（若受測個體 = 報告主體）
- 報告主體最近各年度財務狀況分析說明是否與受測個體、最終可比較對象之損益趨勢一致？
- 關係企業主要功能是否與後述功能風險分析一致？是否與後述基準分析篩選條件一致？（若受測個體 = 該關係企業）
- 經營策略中涉及集團移轉訂價策略部份，報告主體公司一般不願意主動揭露，惟稅局經常會以補充說明方式要求說明

第二項、產業及經濟情況分析

報告章節—產業及經濟情況分析

貳、產業及經濟情況分析

- 一、全球市場總覽。
- 二、產業趨勢
 - (一)產業現況與發展：
 - 報告期間產業發展及波動情形
 - 商業循環之關聯性
 - 該產業於不同之市場有無不同之特性
 - (二)影響產業之主要因素：
 - 如經濟、政治、社會及科技因素
 - 主要風險及訂價變動之原因。
 - (三)產業結構：
 - 產業上、中、下游之產製流程
 - (四)主要競爭廠商：
 - 競爭市場之規模
 - 主要競爭者名稱、型態及其所涵蓋之產品或服務範圍等。
 - (四)競爭優勢：
 - 公司於市場之地位及其產品之特定優勢等。

常見稅務風險與爭議

- 本章介紹之產業是否與後述基準分析所下產業類別篩選條件一致？
- 產業獲利現況之分析是否與報告主體、後述最終可比較對象利潤率趨勢一致？
- 報告主體與受測個體所屬產業結構？利潤結構？
- 主要競爭廠商是否有被篩選為最終可比較對象？(若報告主體 = 受測個體)
- 競爭優劣分析是否與報告主體、後述最終可比較

第三項、受控交易之敘述

報告章節—受控交易之敘述

參、受控交易之敘述

- 一、受控交易基本資訊
 - 受控交易對象資訊
 - 簡述交易、發票流與物流介紹
 - 所屬交易類型、交易金額及比重
- 二、交易標的之用途
- 三、契約條款
- 四、受控交易之流程圖
 - 敘明交易流程(含發票流與物流)。
- 五、未於本報告進行個別分析之受控交易

實務上，企業可能基於成本效益考量，對受控交易不進行個別分析

第四項、受控交易之敘述

報告章節一功能及風險分析

肆、功能及風險分析

一、功能分析

(一)敘述之內容，包括進行功能分析之方式、過程，並列示受控交易參與人所執行之功能、功能所涵蓋之內容及界定其執行該功能之理由說明。

(二)上述受控交易各參與人所執行之功能，包括：

1. 研究與發展：
2. 產品設計。
3. 採購、原物料管理。
4. 製造、加工、裝配及測試。
5. 行銷、配銷及廣告：
6. 運送、倉儲及存貨管理：
7. 品質管制：
8. 產品服務：
9. 訓練及人員管理服務：
10. 信用與收款：
11. 管理、財務及法律服務

(三)彙整功能分析之結論：可參考下表格式，作成結論：

| 分析項目 | 內容及相關說明 | 受控交易之各參與人執行功能情形(註) | | |
|----------------|---------|--------------------|------|------|
| | | ○○公司 | ○○公司 | ○○公司 |
| 1. 研究與發展 | | | | |
| 2. 產品設計 | | | | |
| 3. 採購、原物料管理 | | | | |
| 4. 製造、加工、裝配及測試 | | | | |
| 5. 行銷、配銷及廣告 | | | | |
| 6. 運送、倉儲及存貨管理 | | | | |
| 7. 品質管制 | | | | |
| 8. 產品服務 | | | | |
| 9. 訓練及人員管理服務 | | | | |
| 10. 信用及收款 | | | | |
| 11. 管理、財務及法律服務 | | | | |
| 12. . . . | | | | |

註：依下列符號註記執行功能情形：○：執行主要功能；△：執行部分功能；×：未執行功能

報告章節—功能及風險分析 (續)

二、風險分析：

(一)敘述之內容，包括進行風險分析之方式、過程，及依此界定之受控交易參與人所承擔之風險、風險所涵蓋之內容及界定其承擔該風險之理由說明。

(二)上述受控交易各參與人承擔之風險，包括：

1. 研究與發展風險
2. 市場風險
3. 存貨風險
4. 產品責任風險
5. 財務風險
6. 信用風險

(三)彙整風險分析之結論：可參考下表格式，作成結論：

| 分析項目 | 內容及相關說明 | 受控交易之各參與人執行功能情形(註) | | |
|------------|---------|--------------------|------|------|
| | | ○○公司 | ○○公司 | ○○公司 |
| 1. 研究與發展風險 | | | | |
| 2. 市場風險 | | | | |
| 3. 存貨風險 | | | | |
| 4. 產品責任風險 | | | | |
| 5. 財務風險 | | | | |
| 6. 信用風險 | | | | |
| 7. . . . | | | | |

註：依下列符號註記承擔風險情形：○：承擔主要風險；△：承擔部分風險；×：未承擔風險

第五項、可比較對象之找尋

報告章節—可比較對象之找尋

伍、可比較對象之找尋

一、依影響價格或利潤之因素逐項確認受控交易之特性

二、可能之可比較對象

• 依受控交易之內容或特性，找尋可能之可比較對象，並敘明下列相關資料：

(一)內部可比較資料：

• 公司或各關係人內部與可比較第三人所簽訂之合約及相關交易資訊。

(二)外部可比較資料：

敘明資料來源、搜尋方式及時間等內容。

以使用公開資料庫為例，應敘明之內容包括：

1. 使用之資料庫名稱及查詢資料之時間。

2. 設定之搜尋條件。

3. 敘明依前述條件搜尋之結果。

4. 選定之可比較對象及選定之理由：

基準分析

常見稅務風險與爭議

■ 內部可比較對象與外部可比較對象之可比較程度，孰高？

第六項、最適常規交易方法之選定

報告章節—最適常規交易方法之決定

陸、最適常規交易方法之決定

一、列入考量之常規交易方法及列入之理由

- 按受控交易之類型、受控交易各參與人所執行之功能
- 移轉訂價查核準則第 8 條第 1 項規定影響價格或利潤之因素
- 逐一列出，同時說明列入考量之常規交易方法之理由。

二、最適常規交易方法之選定

(一)敘述選定程序

(二)茲就各常規交易方法之選定及不採用之理由，說明如下：

1. 可比較未受控價格法：
2. 可比較未受控交易法：
3. 再售價格法：
4. 成本加價法：
5. 可比較利潤法：
6. 利潤分割法：
7. 其他經財政部核定之常規交易方法：

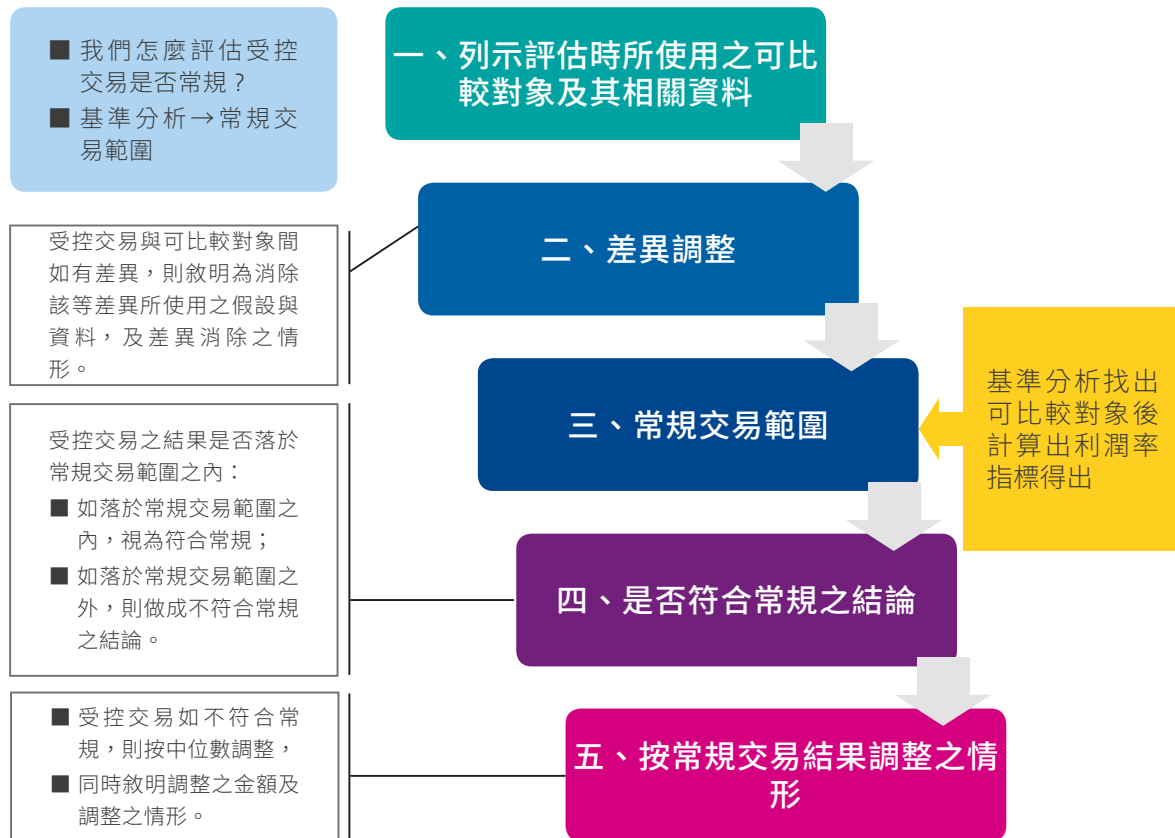
TP 查準第 8 條第 1 項規定之一般因素外，並應特別考量 TP 查準第 14 條至第 19 條各常規交易方法所列應特別考量之因素。

第七項、評估受控交易之結果是否符合常規

報告章節—評估受控交易之結果是否符合常規

柒、評估受控交易之結果是否符合常規

敘明評估受控交易之結果是否常規之程序：



第五節 稅局與企業所關注移轉訂價查核

TP 案件選案查核要點

財政部 940802 台財稅第 09404540920 號

所得稅結算申報案件有下列情形之一者，得列入選查案件：

■ 申報之毛利率、營業淨利率及純益率低於同業申報。

■ 全球集團企業總利潤為正數，而國內營利事業卻申報虧損，或申報之利潤與集團內其他企業比較顯著偏低。

■ 交易年度及前二年度之連續三年度申報之損益呈不規則鉅幅變動情形。

■ 未依規定格式揭露關係人相互間交易之資料。

■ 未依本準則第 6 條規定，評估受控交易之結果是否符合常規，或決定受控交易之常規交易結果，且未依本準則第 22 條第 1 項規定備妥相關文據。

E.g. 台灣 ABC 母公司依利潤配置說明，B 子公司及 C 子公司之獲利顯著高於台灣 ABC 公司。在此情況下，國稅局可能因此質疑集團利潤配置不當。

E.g. ABC 公司 101、102 及 103 年度營業淨利率分別為 10%、4% 及 2%，相較於 101 年度呈現明顯下降。

TP 案件選案查核要點 (續)

■ 關係人間有形資產之移轉或使用、無形資產之移轉或使用、服務之提供、資金之使用或其他交易，未收取對價或收付之對價不合常規。

■ 稽徵機關進行調查時，未依本準則第 22 條第 4 項規定提示關係人交易之相關文據者，其以後年度之營利事業所得稅申報案件。

■ 經稽徵機關依本準則調整者，其前後年度之營利事業所得稅申報案件。

■ 與設在免稅或低稅率國家或地區之關係人間業務往來，金額鉅大或交易頻繁。

■ 與享有租稅優惠之關係人間業務往來，金額鉅大或交易頻繁。

■ 其他以不合常規之安排，規避或減少納稅義務。

E.g. 國稅局目前對於台灣 ABC 公司 103 年度支付 B 子公司佣金費用及是否應向 C 子公司收取權利金存有疑慮。

E.g. 台灣 ABC 公司 103 年度透過 Paper company 與子公司間受控交易之金額達新台幣 XXX 仟元。

其他選案條件如公司被發現未收取對價、未準備TP報告、在免稅或低稅率國家有很大的業務往來、與享有租稅優惠之關係人間業務往來等。

第六節 移轉訂價查核趨勢

新移轉訂價文據與查核趨勢



綜上所述，近期在中國的移轉訂價查核趨勢是資訊透明度增加，且稅務機關資料監控能力的不斷提升，稅務機關會建構自身的資訊系統，成為資訊中心與控管中心。因此公司與事務所的數據分析與熟悉大數據的能力顯得非常重要。此外，中國已成為更為成熟的移轉訂價環境，亦將對納稅義務人提出更高的移轉訂價技術要求。

第七節 企業面對查核之因應之道



針對移轉訂價，公司必須先了解自身處於稅局金字塔查核機制的哪一個位置（移轉訂價專案查核、常態性移轉訂價查核或年度選查案）以此了解國稅局態度，並評估因應策略，擬定移轉訂價政策，並檢視功能風險配置。

進行以上的預防流程後，面對國稅局的查核準備一套適當的防禦說明，以使公司立於不敗之地，以做好稅務管理，避免不必要的稅捐與爭訟成本。



第九章

移轉訂價(三)

從價值鏈稅務管理談企業經營
效能之提升

第一節 什麼是價值鏈 (Value Chain)

Michael Porter - 價值鏈之父

– 美國哈佛商學院著名戰略學家 Michael Porter 於 1985 首次在其暢銷書

“Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance” – 提到價值鏈的概念

– 企業的价值來自其競爭優勢：

“Competitive advantage grows out of value a firm is able to create for its buyers that exceeds the firm's cost of creating it. Value is what buyers are willing to pay, and superior value stems from offering lower prices than competitors for equivalent benefits or providing unique benefits that more than offset a higher price. There are two basic types of competitive advantage: cost leadership and differentiation.”



Source: Porter, Michael E., "Competitive Advantage". 1985, p3. The Free Press. New York.

價值鏈分析可幫助企業進行核心競爭力分析 (core competency) 以及企業是否能夠追求以下競爭優勢：

- 成本優勢 (cost advantage)：以充分的了解公司的各個成本與如何降低。
- 產品差異化 (differentiation)：以了解和專注在企業的核心競爭力，並加強企業對競爭者的競爭力。

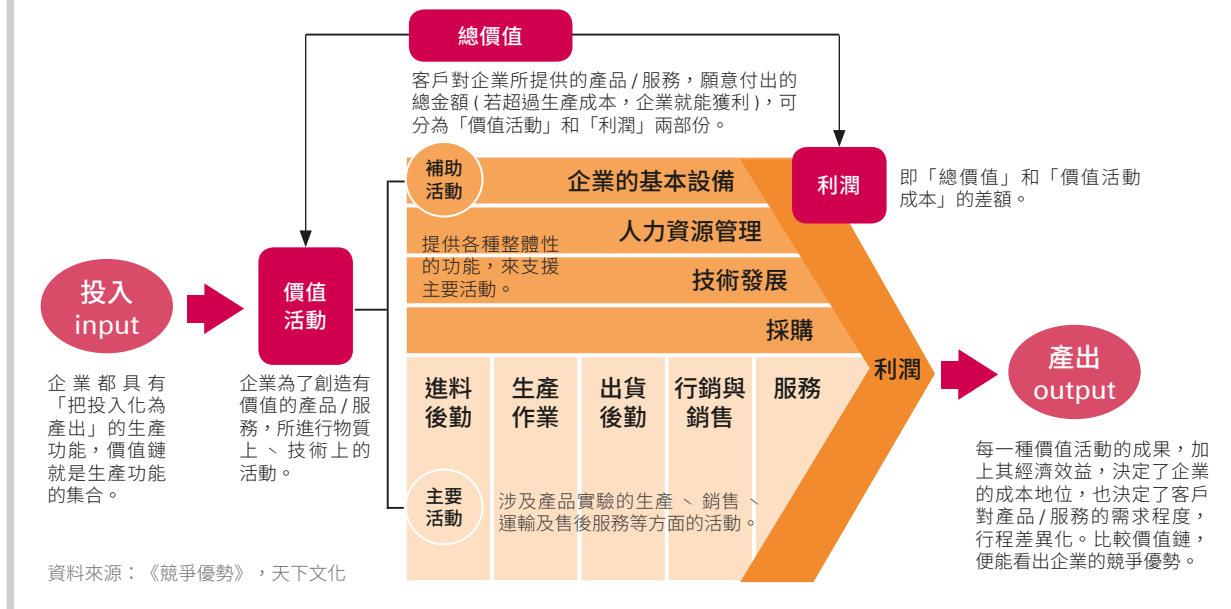
“The idea of the value chain is based on the process view of organizations, the idea of seeing a manufacturing (or service) organization as a system, made up of subsystems each with inputs, transformation processes and outputs. Inputs, transformation processes, and outputs involve the acquisition and consumption of resources— money, labour, materials, equipment, buildings, land, administration and management. How value chain activities are carried out determines costs and affects profits.”

Source: <http://www.ifm.eng.cam.ac.uk/research/dstools/value-chain/>

美國商學院著名的戰略學家 Michael Porter 曾在 1985 年其暢銷書「競爭優勢」 (Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance) 中首次提出價值鏈的概念，他在書中提到：「企業的競爭優勢源自於『它能夠為客戶創造的價值』。」而「價值鏈式分析競爭優勢的基本工具，也是企業找出如何創造和保持競爭優勢的途徑。」他又進一步提到：「競爭優勢的兩種基本型態就是成本領導 (cost leadership) 和差異化 (differentiation)。」成本領導是指一間公司著重於如何降低成本，並成為其產業裡最低成本的製造商。在台灣公司中，鴻海就是一個著名的成功案例。產品

價值鏈：主要活動與輔助活動

價值鏈可區分為兩個部分，右側是企業出售產品／服務所獲得的利潤（margin），左側則是生產過程中進行的各項價值活動（value activity）。



差異化則是設法將自己的產品置於獨特的定位，在產業中獨樹一格。例如蘋果公司，其產品從外觀到內部作業系統都非常具有獨特性，很容易與其他品牌區隔。¹

誠如著名的經理人月刊在「剖析經營活動，診斷企業優勢」的文章中提到：「Porter將企業從投入（input）轉化為產出（output）的每一項過程進行分解。透過價值鏈的分析，便能診斷企業的成本特性和可能建立差異化的方向，因此他將價值鏈稱為分析競爭優勢來源的基本工具」。文章中進一步指出：「Porter又進一步把活動區分為主要活動，以及支援主要活動（Primary Activities）順利進行的輔助活動（Support Activities）。這些加值活動（value-added）相互結合的方式，能夠反映企業的特色與優勢。企業優勢可能來自單一價值活動，也可能來自多項價值活動之間良好的鏈結（linkage）。經由改進個別價值活動，或改善多項價值活動之間的鏈結，都可為企業創造競爭優勢。舉例來說，有些公司將重心放在追求低廉的人工與土地，而有些則大量投入於研發製造及行銷之中，藉以塑造品牌特效。」²

總而言之，「價值鏈」談的是企業創造價值的過程，而價值鏈的概念與功能風險分析不謀而合。在跨國大企業中，我們可以透過價值鏈分析來定義各個子公司在集團裡所扮演的角色。接下來我們將進一步探討價值鏈如何為企業創造價值。

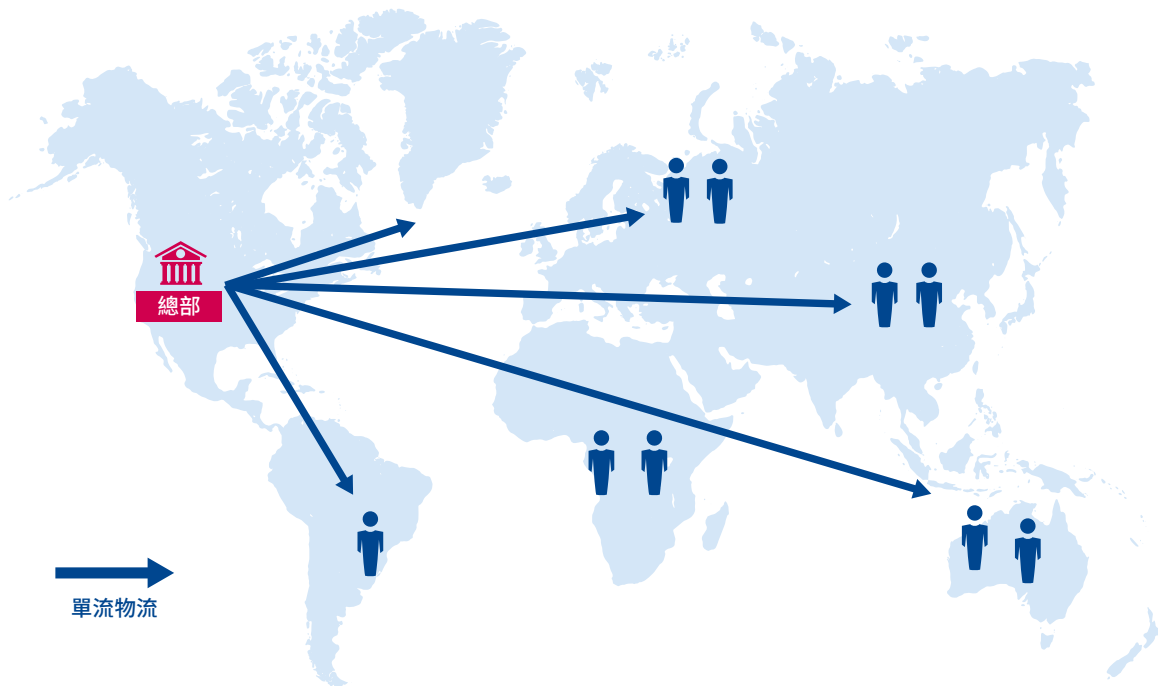
1. 麥可波特，競爭優勢，台北：天下文化，李明軒、邱如美譯，1999年，第4、5、78頁。

2. 經理人月刊，剖析經營活動，診斷企業優勢，2014年11月11日，<https://www.managertoday.com.tw/glossary/view/31>

第二節 什麼是價值鏈 (Value Chain)

企業如何降低成本，增加利潤？

- 情境：假設 A 公司為美國公司，從產品設計到製造、銷售與售後服務皆是 A 公司負責
- 試問：A 公司如何降低成本，創造差異化？



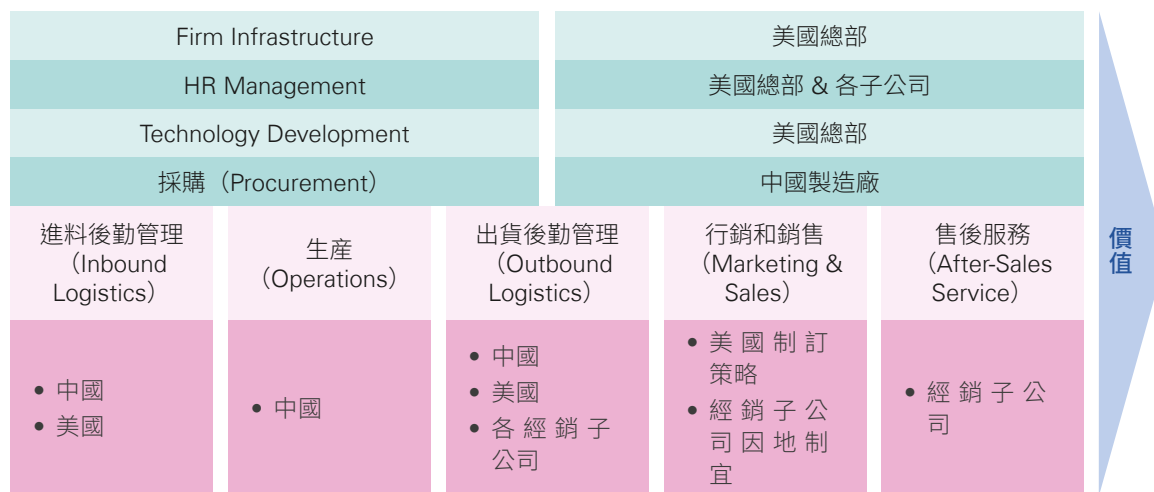
假設A 公司為美國公司，從產品設計到製造、銷售與售後服務皆是A公司負責。而A公司為了創造更大的公司價值，把集團活動移往低成本或更高附加價值之各國，以優化效率和降低成本。

讓 A 公司跨出去 – 跨國企業之價值鍊

A 公司聽取您的建議，把集團活動移往低成本或更高附加價值之各國，以優化效率和降低成本。

例如：

支持活動 Support Activities



主要活動 Primary Activities

在支持活動中，基礎設施 (Firm Infrastructure) 和科技研發 (Technology Development) 可能繼續留在美國總部，而人力資源管理 (HR Management) 的政策制定會留在美國總部，但地方性事務便會分散由各子公司負責。採購 (Procurement) 則會基於成本考量，將主導權轉移至位在中國的製造廠。在主要活動中，行銷和銷售 (Marketing & Sales) 會考量客戶及市場的所在地及產品性質，有不同的廣告策略。如精品業者傾向制定全球一致性的廣告，但是一般生活消費性產品則傾向因地制宜，在不同地區使用不同策略。

跨國企業之價值鍊 – 交易流程

因應此變化，A 集團公司可能有之交易流程有：

1. 美國總部研發產品後，授權生產技術予中國製造子公司 中國子公司支付技術權利金
2. 中國將製成品外銷售予 A 集團各地經銷子公司，由其等銷往各地非關係人客戶 進銷貨受控交易
3. 美國授權商標權予各地經銷子公司 各地經銷子公司支付商標權利金
4. 美國總部提供行政支援服務與全球各地子公司 各子公司支付服務費
5. 經銷子公司負責各地行銷活動與售後服務



由上可知，當A公司成為跨國企業後，關係企業間將產生不同類型受控交易，並衍生非常多的稅務議題。首先是因為考量集團利潤配置而衍生之產品、權利金、服務費移轉訂價政策制定，相關所得稅與間接稅之影響。接下來我們將討論價值鏈稅收優化管理及其可能會面臨的問題。

第三節 價值鏈稅收優化管理

第一項、什麼是價值鏈稅收優化管理

什麼是價值鏈稅收優化管理

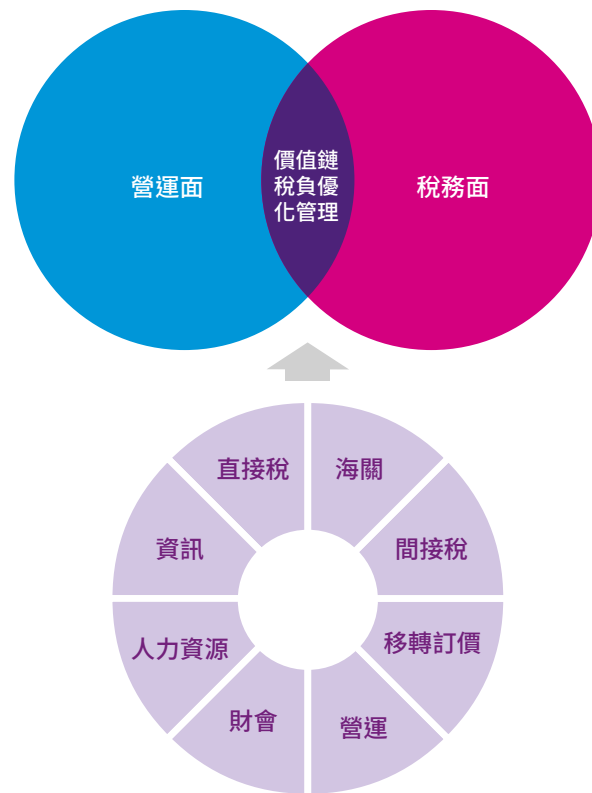
TESCM – Tax Efficient Supply Chain Management，即價值鏈稅收優化管理

- TESCM 是將稅收規劃與價值鏈管理進行整合
- 需要將集團內關係企業的功能、風險和資產進行重新調配
- 根據調配後的功能、風險和資產，來重新分配各關係企業的應稅利潤
- 優化經營效率
- 優化稅收效率
 - 在「優化稅收效率」方面，管理層有義務為所有者（股東）實現利潤最大化。
 - 包括成本最小化。
 - OECD（代表其成員國）認可這一觀點：公司管理層有義務使用各種合法手段，實現稅收成本最小化。

目標：將優化方案與企業的功能、風險和資產的分佈（及再分佈）進行有機的整合

價值鏈稅收優化管理（TESCM – Tax Efficient Supply Chain Management）是將稅收規劃與價值鏈管理進行整合，將集團內關係企業的功能、風險和資產進行重新調配，根據調配後的功能、風險和資產，來重新分配各關係企業的應稅利潤。其目的在於將優化方案與企業的功能、風險和資產的分佈（及再分佈）進行有機的整合，達到優化經營效率和優化稅收效率的效果。其中在「優化稅收效率」方面，管理層有義務為所有者（股東）實現利潤最大化且成本最小化。OECD認可公司管理層有義務使用各種合法手段，實現稅收成本最小化。

什麼是價值鏈稅收優化管理（續）



在價值鏈稅收優化管理中，不應該只以稅為唯一考量。在營運方面，人力資源的調動、投資架構及行銷和銷售的策略都需要一併考量。例如是由子公司製造或者是委外製造？行銷市場應該選擇哪裡又是以哪種形式（例如尋找當地代理商）？是否又一定要雇用當地員工？接下來我們將進一步探討其中稅務面需要考量的因素。

第二項、價值鏈稅收優化管理需考慮的因素

價值鏈稅收優化管理所需考慮的因素可以分為直接稅及間接稅兩個層面來思考，直接稅的管理首要目標是為核心企業尋找有利的稅務管轄區，包括低稅率國、具有優惠投資激勵政策國（例如盧森堡、荷蘭和愛爾蘭）、對海外收入及利潤提供稅收優惠待遇國（例如香港和新加坡）、預繳稅收是否便於管理、是否有理想的稅收協定覆蓋網路（Treaty Network）（例如新加坡和非常多國家簽訂稅收協定，則有非常大的覆蓋網路）；接著就要考量移轉訂價是否符合常規交易原則、企業經營的商業實質及退場成本（各個國家是否在公司最後退場時收最後一筆稅收）；此外亦要考慮常設機構風險，也就是當

地政府如何定義常設機構及相關的稅收關係、雙邊稅收協定對常設機構的規定等，最後則要考慮受控外國企業相關的反避稅條款等。

價值鏈稅收優化管理需考慮的因素—直接稅

- 為核心企業尋找有利的稅務管轄區
 - 低稅率
 - 優惠的投資激勵政策
 - 海外收入 / 利潤是否能享受稅收優惠待遇
 - 預提稅合規環境是否便於管理
 - 理想的稅收協定覆蓋網絡
- 移轉訂價
 - 是否符合獨立交易原則
 - 商業實質
 - 退出成本
- 常設機構風險
 - 當地政府如何定義常設機構及相關的稅收關係
 - 雙邊稅收協定對常設機構的規定
- 與受控外國企業相關的條款

價值鏈稅收優化管理需考慮的因素—間接稅

- 主要問題
 - 現金流影響
 - 間接稅成本的有效收回
 - 減免 / 補貼？
- 增值稅種（例如增值稅（VAT）、商品及服務稅（GST）、營業稅等）
- 預提稅
- 貿易和海關
 - 貿易壁壘
 - 與關稅相關
 - 與非關稅相關
 - 進出口收發貨人
 - 特別貿易區和保稅區
 - 關稅方面的障礙
 - 自由貿易協定

另一方面，在間接稅所面臨的主要問題將會是現金流影響、間接稅成本的有效收回可能性、減免及稅收補貼政策，此外亦要考慮增值稅種（例如增值稅（VAT）、商品及服務稅（GST）、營業稅等）、扣繳稅額，以及貿易和海關的各項議題，例如貿易壁壘、關稅、進出口收發貨人、特別貿易區和保稅區、自由貿易協定等，間接稅會影響企業的現金流，且間接稅的管理其實更為複雜，在此不多做描述。

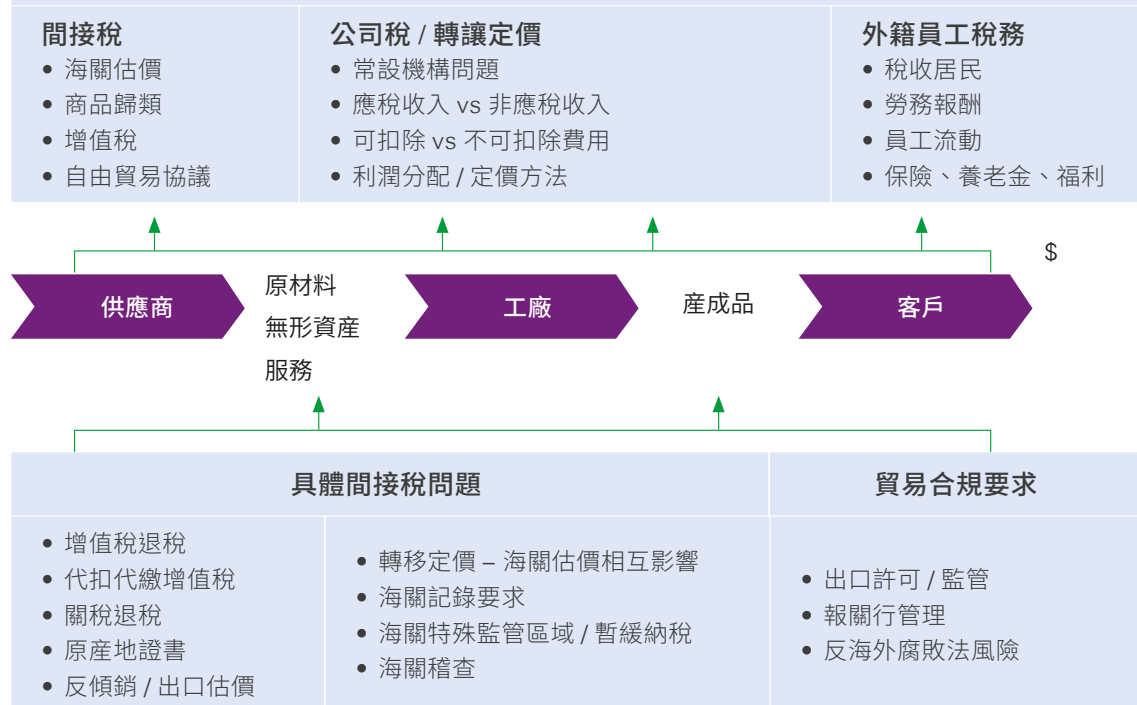
第三項、以大陸工廠為例

接續先前提到A公司在大陸設廠的例子，從供應商進貨到生產再賣給客戶的過程中，有非常多需要考量的因素。從人事方面考量，從總公司派遣過來的員工的稅務申報問題。如果在大陸所繳交的稅額比美國多，公司是否有考慮做補貼。在公司稅及移轉訂價方面，有常設機構、應稅與非應稅收入、費用和利潤分配及訂價方法的考量。再加上其他法規遵循的要求，海外公司需要考慮的事情非常複雜。過去人們往往只考慮銷售端的規劃，在價值鏈規劃時並沒有把稅的因素納入考量，而是事後才想進行補救。但很多時候利潤往往就會因為稅務上所發生的意外而使利潤被抵銷。接下來我們會討論在企業在跨國交易時所會面臨的稅務議題。

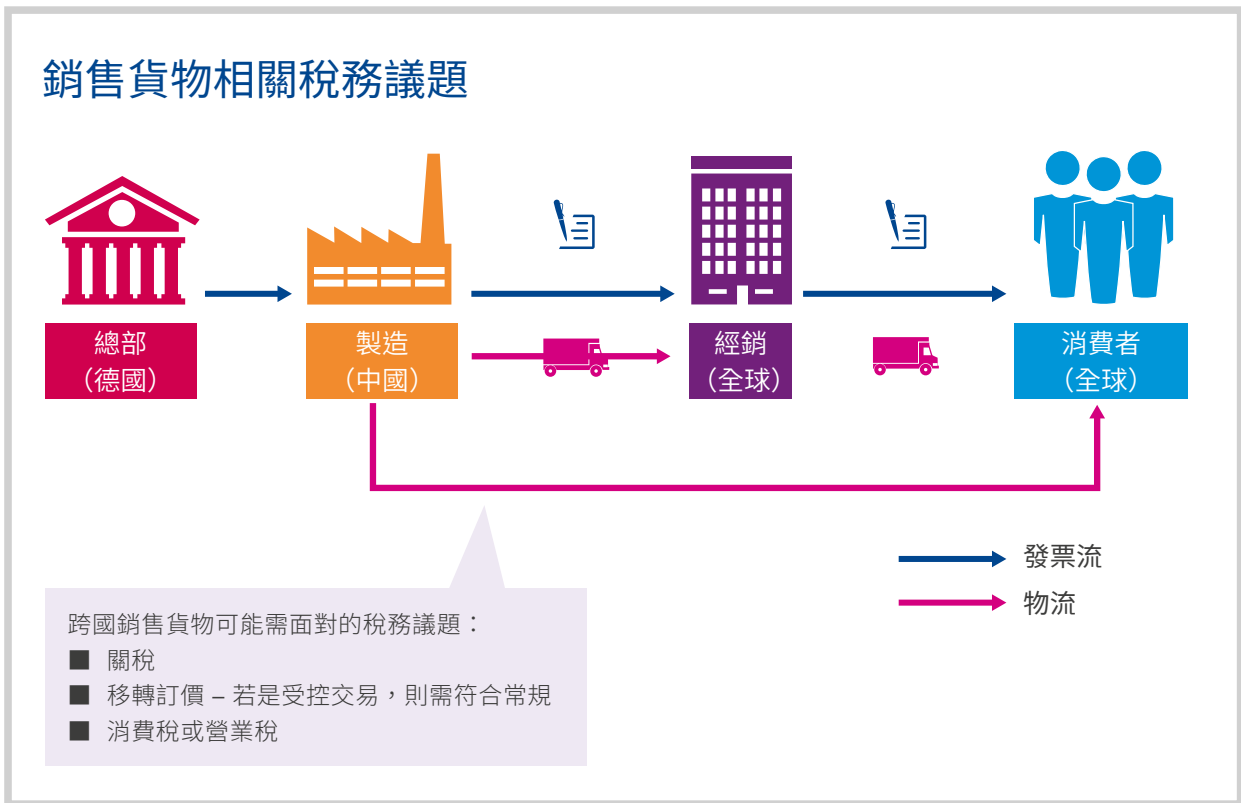
價值鏈稅收優化管理需考慮的因素 —以大陸工廠為例

稅務籌劃是否充分結合經營計劃？

需要重新組合職能、資產和風險以實現稅務和關務效益和成本節約。



第四節 跨國交易模式衍生稅務議題



在這裡以銷售貨物為例。一家德國公司在中國製造貨品，並將其貨物銷往全球的消費者。除了之前有提到的移轉訂價、消費稅和營業稅等等的稅務議題，還有一個只要有轉換國境就會面臨的共同議題——關稅。以前大部分人的觀念都是將關稅交給報關行處理。但是關稅在企業營運中所扮演的角色越來越重要，它佔營業成本的份額越來越高。當人工成本和物料成本都已經進行管理之後，關稅費用成為企業所需管理的項目。

第一項、關稅

關稅是為國家授權海關對出入關境的貨物和物品徵收的稅項，關稅往往是國家稅收乃至國家財政的主要收入。可依課稅客體分別以從價、從量、混合等三種方式課徵。關稅亦可以作為保護國內產業手段，像是反傾銷稅、報復關稅、平衡稅和關稅配額 (Tariff Quotas)。其中關稅配額是指對特定之進口貨物訂定數量，在此數量內適用海關進口稅則所訂之較低關稅稅率，超過數量部分則適用一般關稅稅率。常見的高關稅貨品有汽車、化妝品和果汁飲料類等等。關稅的計算和商品進口有直接的關係。

以下為關稅計算的方法：

完稅價格 = 商品購買價格 + 國際運費 + 保險費 + etc.

關稅 = 完稅價格 × 商品稅率

(進口時之稅費還有營業稅、貨物稅、商港建設費，為簡化暫不討論)

既然關稅是可以被節省的，那麼我們接下來要討論關稅如何被節省，這也會影響到企業在做海外投資時應該選擇哪一個國家進行投資。

關稅

定義：為國家授權海關對出入關境的貨物和物品徵收的稅項，關稅往往是國家稅收乃至國家財政的主要收入。可依課稅客體分別以從價、從量、混合等三種方式課徵。

- 關稅亦可以作為保護國內產業手段 – 反傾銷稅、報復關稅、平衡稅、關稅配額
- **關稅配額 (Tariff Quotas)**：進口國對進口貨物數量制定一數量限制，對於凡在某一限額內進口的貨物可以適用較低的稅率或免稅，但對於超過限額後所進口的貨物則適用較高或一般的稅率。
- **關稅計算概念 (以從價課稅為例)**
 - 完稅價格 = e.g. 商品購買價格 + 國際運費 + 保險費 + etc.
 - 關稅 = 完稅價格 × 商品稅率
- 進口時之稅費還有營業稅、貨物稅、商港建設費，為簡化暫不討論

第二項、關稅減免 - 自由貿易協定 FTA

自由貿易協定 (Free Trade Agreement) 是指兩個以上的國家或地區貿易實體間為開展自由貿易活動，所簽訂的具有法律約束力的契約，目的在於促進經濟一體化，消除貿易壁壘 (例如關稅、貿易配額和優先順序別)，允許貨品與服務在國家間自由流動。

近年來很多國家積極推動區域性的自由貿易協定，例如如北美自由貿易區 (North American Free Trade Agreement, NAFTA)、東協自由貿易區 (ASEAN Free Trade Area, AFTA) 和東協10+3 (東協+中國、日本與韓國)。其內容包括商品貿易自由化、服務貿易與投資領域。議題普遍包括關稅、原產地規定、標準與檢驗、政府採購、服務貿易、投資政策、金融合作、智慧財產權保護、反傾銷和爭端解決等等。

關稅減免 - 自由貿易協定 FTA

■ 自由貿易協定 (Free Trade Agreement, 簡稱 FTA) :

- 定義：兩個以上的國家或地區貿易實體間為開展自由貿易活動，所簽訂的具有法律約束力的契約，目的在於促進經濟一體化，消除貿易壁壘（例如關稅、貿易配額和優先順序別），允許貨品與服務在國家間自由流動。

■ 如北美自由貿易區 (North American Free Trade Agreement, NAFTA) 、東協自由貿易區 (ASEAN Free Trade Area, AFTA) *、東協 10+3 (東協+中國、日本與韓國)

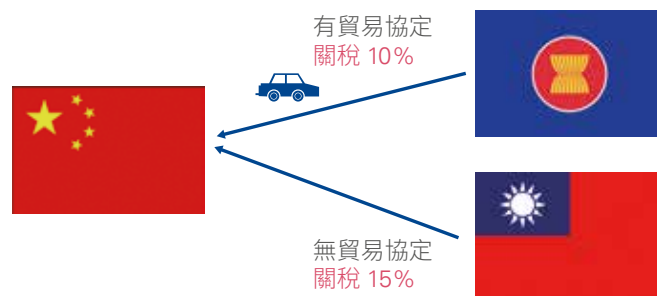
■ 內容：商品貿易自由化、服務貿易與投資領域。議題普遍包括關稅、原產地規定、標準與檢驗、政府採購、服務貿易、投資政策、金融合作、智慧財產權保護、反傾銷、爭端解決等等。

■ FTA 須符合以下四個基本原則：

1. 對於區域內須促進貿易；對於區域外不得增加貿易障礙。
2. 區域內絕大部份貿易產品應消除關稅，並消除具限制性之商業法規。
3. 對區域外不得提高關稅及商業法規之限制性。
4. 於合理期間內（一般為十年）應逐步消除區域內貿易障礙。

* NAFTA 國家：美國、加拿大及墨西哥

AFTA 國家：印尼、馬來西亞、菲律賓、新加坡、泰國、汶萊、越南、寮國、緬甸、柬埔寨，共 10 個國家



關稅減免 - 自由貿易協定 FTA (續)

■ 簽訂自由貿易協定的可能效益：

1. FTA 有助於累積外人直接投資、提高投資誘因，並可提高生產效率，對區域內經濟成長有正面之影響。工業化國家與開發中國家間簽署之 FTA，可促成後者加速工業化，惟可能犧牲區域外開發中國家之利益。
2. 工業化國家間簽署之 FTA，有助於全體締約國家之經濟成長並提高其所得水準；反之，若為開發中國家簽署之 FTA，則不必然產生有如工業化國家之正面效果。亦即，已開發國家間簽署 FTA，其效果遠較開發中國家間為佳。
3. 對於小型國家而言，簽署 FTA 可擴大經濟規模，創造貿易與投資商機。
4. 簽署 FTA 有助於推動貿易自由化，對建立多邊自由貿易體系有所貢獻。
5. 簽署區域貿易協定除經濟利益外，亦含政治與社會安定等考量因素，更可免除一國於國際社會中遭邊緣化的危險。

FTA須符合以下四個基本原則：第一，對於區域內須促進貿易，對於區域外不得增加貿易障礙；第二，區域內絕大部份貿易產品應消除關稅，並消除具限制性之商業法規；第三，對區域外不得提高關稅及商業法規之限制性；第四，於合理期間內（一般為十年）應逐步消除區域內貿易障礙。在新聞上我們常會聽到韓國等其他國家簽訂FTA的消息。就以韓國為例，簽訂FTA之後，韓國所出口的汽車或者化妝品將更有競爭力，但是相對的韓國當地的農產品可能就會受到損害。由此可見FTA並非對一個國家的所有產業都能產生利益，它對一個國家的金融合作、制裁權保護級當地產業都可能帶來相當程度的影響，所以是否簽訂FTA也一直成為各方爭論的議題。

儘管如此，簽訂自由貿易協定可能有以下效益：第一，FTA有助於累積外人直接投資、提高投資誘因，並可提高生產效率，對區域內經濟成長有正面之影響。工業化國家與開發中國家間簽署之FTA，可促成後者加速工業化，惟可能犧牲區域外開發中國家之利益；第二，工業化國家間簽署之FTA，有助於全體締約國家之經濟成長並提高其所得水準；反之，若為開發中國家簽署之FTA，則不必然產生有如工業化國家之正面效果。亦即，已開發國家間簽署FTA，其效果遠較開發中國家間為佳；第三，對於小型國家而言，簽署FTA可擴大經濟規模，創造貿易與投資商機；第四，簽署FTA有助於推動貿易自由化，對建立多邊自由貿易體系有所貢獻；第五，簽署區域貿易協定除經濟利益外，亦含政治與社會安定等考量因素，更可免除一國於國際社會中遭邊緣化的危險。

第三項、關稅減免 - 跨太平洋夥伴協定 TPP

跨太平洋夥伴協定（Trans-Pacific Partnership Agreement，簡稱TPP）為連結亞太地區的域貿易協定，經濟規模達28兆美元，約占全球GDP 36%，高於歐盟的23%及北美的26%，是亞太地區最大之區域經濟整合體。其中參與國包含美國、加拿大、墨西哥、秘魯、智利、日本、越南、汶萊、馬來西亞、新加坡、紐西蘭和澳洲（不含中國）。其目的在於降低關稅壁壘，促進貿易的合作和服務的流通，並且消除稅費問題。但是與FTA不同，成員國之間存在巨大的差異性和複雜性，且協議內容的廣度和深度超過以往任何自由貿易協定（如環保及勞工、國有企業、政府採購等議題）。協議內容和標準更多展現美國自由貿易理念及其戰略利益訴求（有評論指出可圍堵中國在亞太地區之政治及經濟影響力）。

關稅減免 - 跨太平洋夥伴協定 TPP

■ 跨太平洋夥伴協定（Trans-Pacific Partnership Agreement，簡稱 TPP）：

■ 參與國：美國、加拿大、墨西哥、秘魯、智利、日本、越南、汶萊、馬來西亞、新加坡、紐西蘭和澳洲。
（不含中國）

■ 與 FTA 不同的特點：

1. 成員國之間存在巨大的差異性和複雜性
2. 協議內容的廣度和深度超過以往任何自由貿易協定（如環保及勞工、國有企業、政府採購等議題）
3. 協議內容和標準更多展現美國自由貿易理念及其戰略利益訴求（有評論指出可圍堵中國在亞太地區之政治及經濟影響力）

■ 符合以下條件之一時生效：

1. 協定簽署後 2 年內，倘所有締約方皆完成其國生效程序，則協定於 TPP 協定存放機構（紐西蘭政府）收到所有締約方通知其已完成國內程序後 60 日生效；
2. 倘所有締約方未能於 2 年內完成國內程序，但已有 6 個以上締約方完成國內程序，且其 GDP 總和達所有締約方 85% 以上時，協定亦可於前揭 2 年期限屆期後 60 天對已完成國內程序者生效；
3. 倘第 1 或第 2 情境條件皆未能達成，則在不受時間限制下，只要有 6 個以上締約方完成國內程序，且其 GDP 總和達所有締約方 85% 以上時，協定仍可於存放機構收到該等通知後於存放機構收到該等通知後 60 日生效。

■ 鑒於 TPP 各成員國法制及政治環境不一，加上美國新總統反對，生效日期難預測。

TPP在符合以下條件之一時生效：

1. 協定簽署後 2 年內，倘所有締約方皆完成其國生效程序，則協定於 TPP 協定存放機構（紐西蘭政府）收到所有締約方通知其已完成國內程序後 60 日生效；
2. 倘所有締約方未能於 2 年內完成國內程序，但已有 6 個以上締約方完成國內程序，且其 GDP 總和達所有締約方 85% 以上時，協定亦可於前揭 2 年期限屆期後 60 天對已完成國內程序者生效；
3. 倘第 1 或第 2 情境條件皆未能達成，則在不受時間限制下，只要有 6 個以上締約方完成國內程序，且其 GDP 總和達所有締約方 85% 以上時，協定仍可於存放機構收到該等通知後於存放機構收到該等通知後 60 日生效。

但是鑒於 TPP 各成員國法制及政治環境不一，加上美國新總統反對，生效日期難預測。

第四項、關稅減免 - 區域全面經濟夥伴關係 RCEP

區域全面經濟夥伴關係 (Regional Comprehensive Economic Partnership, RCEP) 的成員國有東協十國、中國、日本、韓國、紐西蘭、澳洲、印度，共16國。

成員國GDP占全球總量為30%。2016年6月RCEP第13回合談判，在非關稅貿易障礙與原產地規則之談判取得進展。在貨品貿易談判方面，目前第一群組「東協與東協FTA夥伴」，以80%貨品關稅減讓達成共識。2016年8月RCEP第14回合談判，就貨品、服務、投資、電信、金融服務、檢驗與檢疫議題 (SPS)、技術性貿易障礙 (TBT)、原產地規定、關務程序、智慧財權、政府採購、電子商務、經濟與技術合作。

關稅減免 - 區域全面經濟夥伴關係 RCEP

■ 區域全面經濟夥伴關係 (Regional Comprehensive Economic Partnership, RCEP) :



- 成員國：東協十國、中國、日本、韓國、紐西蘭、澳洲、印度，共 16 國。
- 成員國 GDP 占全球總量：30%
- 2016 年 6 月 RCEP 第 13 回合談判，在非關稅貿易障礙與原產地規則之談判取得進展。在貨品貿易談判方面，目前第一群組「東協與東協 FTA 夥伴」，以 80% 貨品關稅減讓達成共識。
- 2016 年 8 月 RCEP 第 14 回合談判，就貨品、服務、投資、電信、金融服務、檢驗與檢疫議題 (SPS)、技術性貿易障礙 (TBT)、原產地規定、關務程序、智慧財權、政府採購、電子商務、經濟與技術合作 (Ecotech)、爭端解決及法制議題 (legal and institutional) 等 10 餘個議題進行磋商。
- 針對區域內低度開發國家，如柬埔寨、寮國、緬甸等國，給予**特殊與差別待遇 (Special and Differential Treatment)**，並允許有限度的例外項目。

(Ecotech)、爭端解決及法制議題 (legal and institutional) 等 10 餘個議題進行磋商。針對區域內低度開發國家，如柬埔寨、寮國、緬甸等國，給予特殊與差別待遇 (Special and Differential Treatment)，並允許有限度的例外項目。

總結而言，以下為同時參加TPP和中國所主導的RCEP的國家共有汶萊、澳洲、馬來西亞、新加坡、越南、日本。而TPP的特點為涵蓋面廣、自由化程度高、約束力強、參與門檻高；RCEP的特點則為參與門檻較具彈性、採取區別對待及特殊政策。

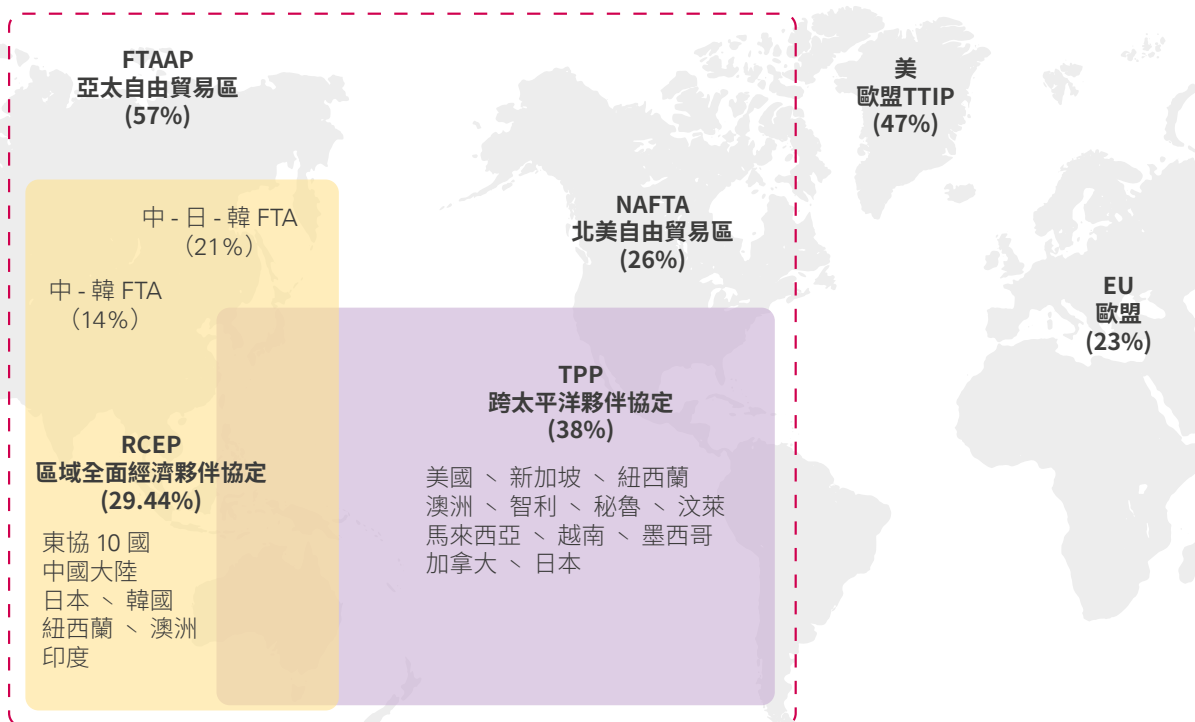
關稅減免 - 區域全面經濟夥伴關係 RCEP (續)

■ 區域全面經濟夥伴關係 (Regional Comprehensive Economic Partnership, RCEP) :



- 同時參加 TPP 和中國主導的 RCEP 的國家：汶萊、澳洲、馬來西亞、新加坡、越南、日本。
- TPP：涵蓋面廣、自由化程度高、強約束力、高門檻
- RCEP：彈性門檻、區別對待、特殊政策

2014年全球GDP 77兆6,087億美元

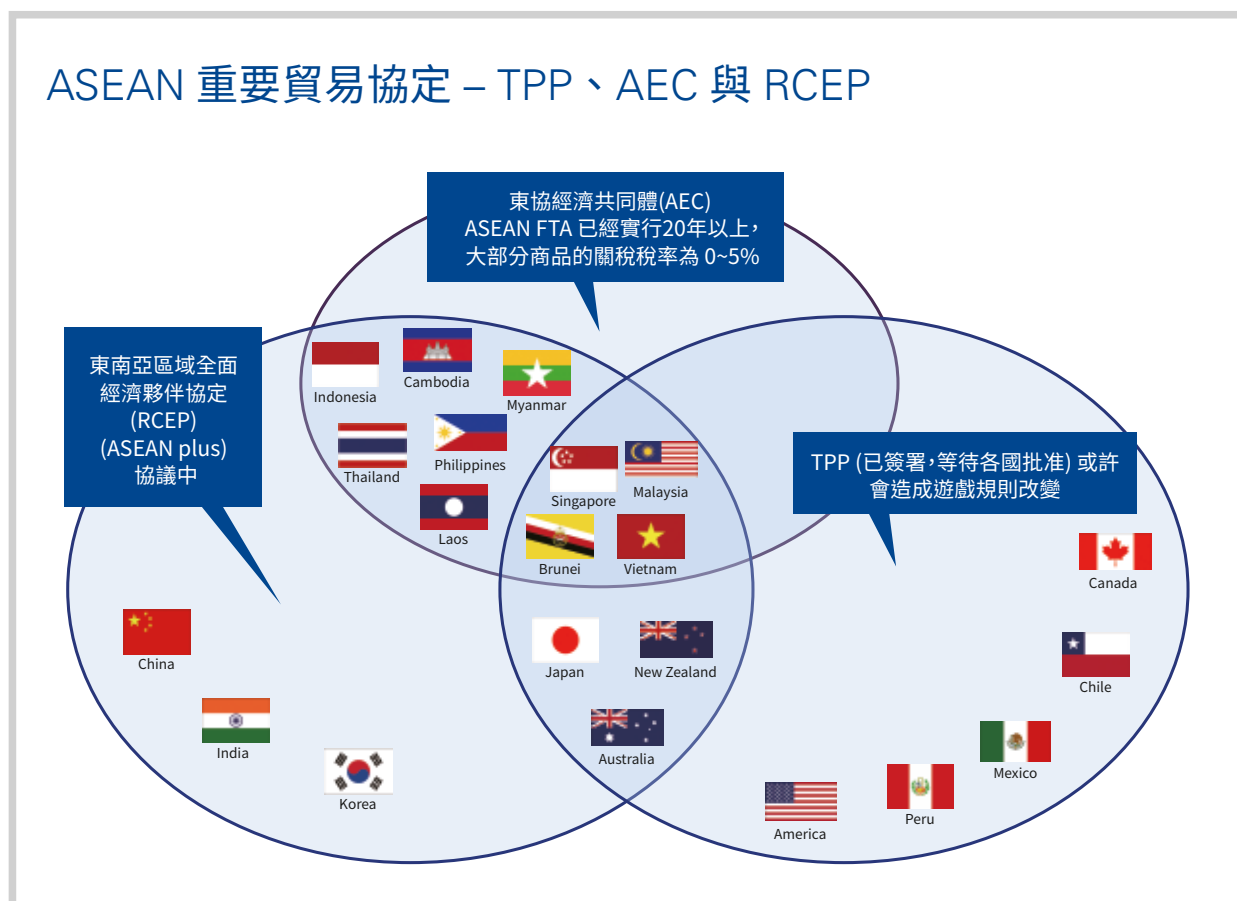


| 2014年台灣 對TPP成員國貿易 | | 2014年台灣 對RCEP成員國貿易 | |
|----------------------|----------|-----------------------|----------|
| 貿易額比重 | 34.8% | 貿易額比重 | 56.3% |
| 貿易金額 | 2,046億美元 | 貿易金額 | 3,310億美元 |
| 出口總額比重 | 32.8% | 出口總額比重 | 57.9% |

第五項、2016 年全球貿易管理調查報告

針對剛剛討論的全球化貿易議題，我們來看一下在實際情況中，企業的考量與實際面臨的問題。為分析全球貿易和供應鏈管理之變化和趨勢，Thomson Reuters和KPMG 共同發佈《2016年全球貿易管理調查報告》。其中我們節錄了三個問題，介紹如下：

【問題一】 企業對以下與全球貿易管理相關的活動評估公司時間和資源分配的結果為何？

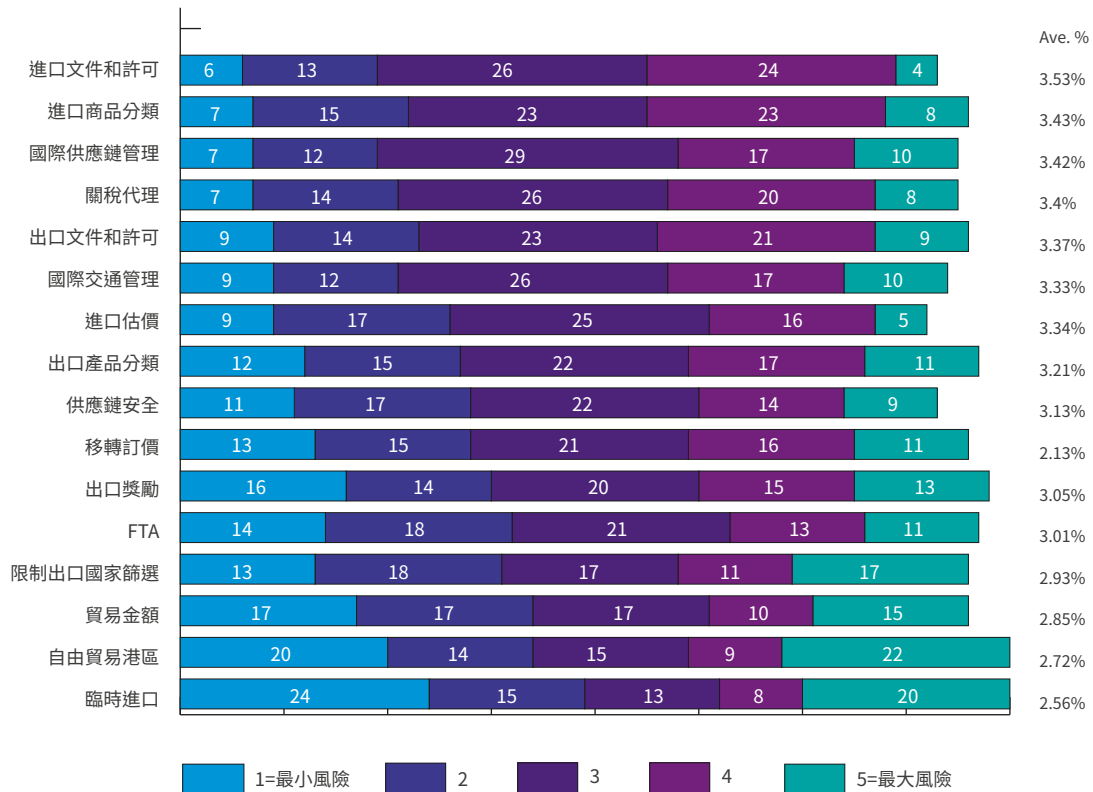


企業對全球貿易管理活動時間和資源的分配

為分析全球貿易和供應鏈管理之變化和趨勢，Thomson Reuters 和 KPMG 共同發佈《2016 年全球貿易管理調查報告》。

根據此報告調查結果顯示：

■ Q：企業對以下與全球貿易管理相關的活動評估公司時間和資源的分配？



資料來源：Q14 (n=1370)·2016年全球貿易管理的調查報告·Thomson Reuters and KPMG International

【問題二】 企業是否於產品上充分使用企業所在國家或地區的所有FTA？

雖然陸續新增30個FTA簽署國使得全球貿易範圍更加擴大，但今年調查顯示各國企業的FTA利用率從30%降低到23%。主要歸因於FTA複雜的原產地規定和準備所需文件繁雜以及內部人員缺乏相關知識。除了FTA之利用，調查報告還發現僅32%的受訪者考量如何使用TPP。調查結果顯示日本（45%）和越南（44%）進行準備的比率高於全受訪者的平均。由此可見，只有四分之一的企業有充分利用FTA。

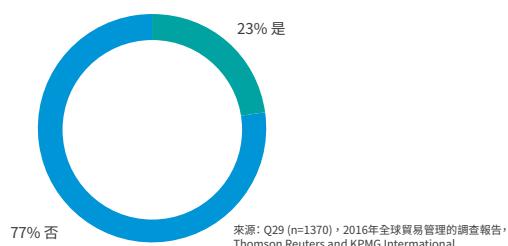
2016 年全球貿易管理調查報告 - FTA 之利用程度

雖然陸續新增 30 個 FTA 簽署國使得全球貿易範圍更加擴大，但今年調查顯示各國企業的 FTA 利用率從 30% 降低到 23%。主要歸因於 FTA 複雜的原產地規定和準備所需文件繁雜以及內部人員缺乏相關知識。

除了 FTA 之利用，調查報告還發現僅 32% 的受訪者考量如何使用 TPP。調查結果顯示日本（45%）和越南（44%）進行準備的比率高於全受訪者的平均。

根據報告調查結果顯示：

■ Q：企業是否有於產品上充分使用企業所在國家或地區的所有 FTA？



【問題三】 企業認為移轉訂價管理的挑戰為何？

跨國企業應致力於使移轉訂價政策與關稅之完稅價格一致，企業依照移轉訂價政策制定價格，並依照發票價格報關。任何移轉訂價與後續變化將直接影響關稅。尤其是海關對限制出口國家交易進口價值之審查較非限制出口國家交易更嚴格，而更正關稅和營業稅申報對公司也是很大的行政負擔。許多企業都會面臨企業難以使移轉訂價與關稅完稅價格一致的問題。因為關稅和移轉訂價為反向的關係。也就是說，關稅越高，營所稅就越少。越高關稅的商品所受到的影響越大。

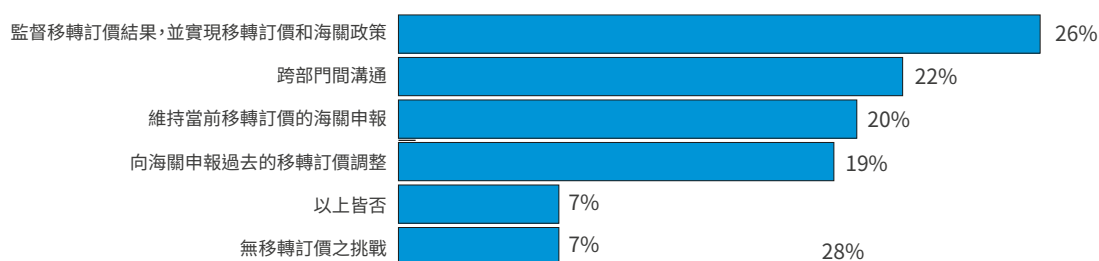
以進口車子為例，假設車子進口價錢分別為 100 萬和 150 萬，關稅稅率 21%，則需分別繳交 21 萬和 33.6 萬的關稅。如果兩輛車子都以 200 萬出售，則所需繳交的營所稅分別為 $(200-100) \times 17\% = 17$ 萬和 $(200-150) \times 17\% = 8.5$ 萬。由此可見，當一家公司在做租稅規劃時，滿足了關稅需求，但卻不一定能滿足所得稅需求。而且因營所稅屬於內地稅，關稅屬於國際稅，企業在處理相關問題時，會遇到很多困難與挑戰。

2016 年全球貿易管理調查報告 企業難以使移轉訂價與關稅完稅價格一致

跨國企業應致力於使移轉訂價政策與關稅之完稅價格一致，企業依照移轉訂價政策制定價格，並依照發票價格報關。任何移轉訂價與後續變化將直接影響關稅。尤其是海關對限制出口國家交易進口價值之審查較非限制出口國家交易更嚴格，而更正關稅和營業稅申報對公司也是很大的行政負擔。

根據報告調查結果顯示：

■ Q：企業認為移轉訂價管理的挑戰？



來源：Q29 (n=1370)，2016年全球貿易管理的調查報告，Thomson Reuters and KPMG International



補充

你知道其實關稅署成立於清朝嗎？

財政部關務署為我國掌理關稅稽徵之機關。其成立其實源於清朝咸豐四年（1854年），原名「海關總稅務司署」。民國成立以後，一直沿用其名稱。直到民國80年2月1日才正式改名為「財政部關稅總局」。並於102年1月1日配合行政院組織改造，與財政部關政司整併成立財政部關務署。

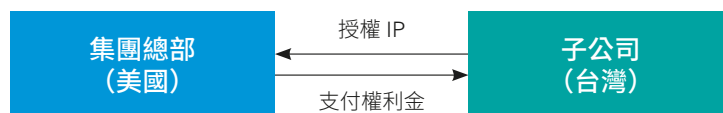
第五節 無形資產交易稅務議題

在跨國交易中，無形資產是最難以評估判斷的交易之一，因為其評價太過於主觀。接下來我們將探討在跨國交易中兩種常見的無形資產－權利金和區域成本節省。

第一項、權利金相關稅務議題

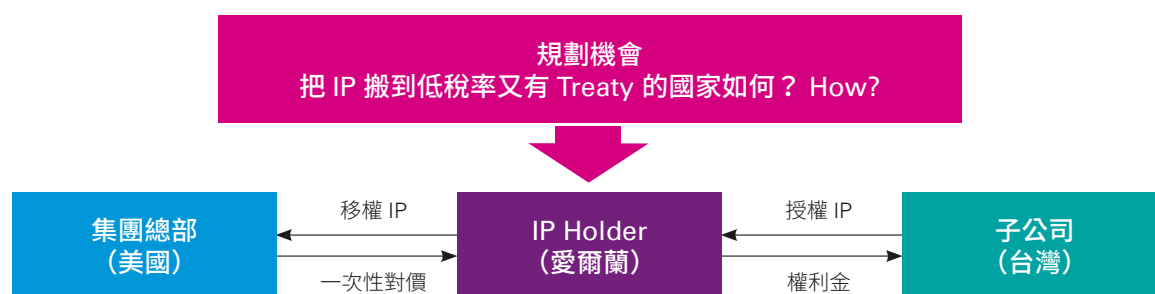
假設美國總公司授權台灣子公司使用某項專利，其中權利金的支付，會需要考慮到是否有扣繳的適用，及有沒有節稅的機會。在移轉訂價方面，權利金是否符合常規交易原則，以及權利金的多寡是否合理？例如有些面板場的權利金可以達到10%，但是做IC的卻只有1%。回到例子當中，台灣的權利金扣繳稅率為20%，和美國之間沒有可適用的租稅條約。那麼我們可以把權利金搬到有租稅協定的國家嗎？那這個國家又要選哪裡呢？

權利金相關稅務議題



- 扣繳：扣繳率？節稅機會？
- TP：權利金要符合移轉訂價常規交易原則
- 營所稅：認列權利金費用佐證資料

- 台灣權利金一般扣繳率為 20%，若有租稅協定則可降低扣繳率。



移轉無形資產 - 成本分攤協議 (CSA)

定義

- 兩個以上企業個體議定的一項框架，用以確定各方在研發、製造和取得無形資產、有形資產或服務等方面所需分擔的成本和風險及各方的利益範圍。

功能

- 為使各功能別公司間的工作及利潤可以進行分配，需要利用成本分攤協議 (Cost Sharing Agreements, CSA) 來完成

優點

- 明確雙方的成本及利益範圍
- 但若是單方只付出成本而並未獲取 CSA 成果的收益，則視為服務的提供方，而非 CSA 的參與方（在某些情況下，參與者可能將其部分的工作外包給第三方，該第三方則非 CSA 的參與者）。

註：於 OECD BEPS 行動計畫中亦稱 Cost Contribution Arrangements, CCA，為廣義的 CSA

國際上常用的方法為成本分攤協議（Cost Sharing Agreements, CSA；於OECD BEPS行動計畫中亦稱Cost Contribution Arrangements, CCA）。成本分攤協議是指兩個以上企業個體議定的一項框架，用以確定各方在研發、製造和取得無形資產、有形資產或服務等方面所需分擔的成本和風險及各方的利益範圍，其功能為使各功能別公司間的工作及利潤可以進行分配，好處在於可以明確雙方的成本及利益範圍。但若是單方只付出成本而並未獲取CSA成果的收益，則視為服務的提供方，而非CSA的參與方（在某些情況下，參與者可能將其部分的工作外包給第三方，該第三方則非CSA的參與者）。

成本分攤協議 (Cost Sharing Agreements)



- 知識財產權拆分為法律權利及經濟權利
- 法律權利由美國總部擁有
- 經濟權利按各國市場之銷售比例分配予各國經銷子公司
- 藉由 CSA，美國總部得以將 IP 使用權利移轉給愛爾蘭子公司（即 IP Holder），進而讓大量利潤留在 IP Holder，並僅需負擔極低的稅率

總銷售利潤

知識財產權

產品製造

法律權利（總部）

經濟權利
（各地經銷子公司）

製造服務利潤
（製造子公司）

簡單來說，無形資產的研發和授權使用，可以分攤在不同的國家。例如美國總公司和愛爾蘭子公司，兩間公司可以協定共同承擔研發費用，之後共享知識財產所產生的利益。知識財產權分為法律權力和經濟權力兩部分，知識財產權註冊在美國總部，保留法律權利，但是經濟上與愛爾蘭共享知識財產的經濟權利，除美國以外的所有權利金，都繳交給愛爾蘭子公司（IP Holder），因為愛爾蘭當地的優惠稅率使得大量利潤得以留在愛爾蘭，並負擔極低的稅率。這樣的作法於理於法都很合理，但是在「稅基侵蝕與利潤移轉」行動計畫（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）BEPS時代下，各國政府越來越重視價值在哪裡被創造，高風險高報酬又應該被實現在哪裡。

BEPS 無形資產價值之創造與利潤歸屬

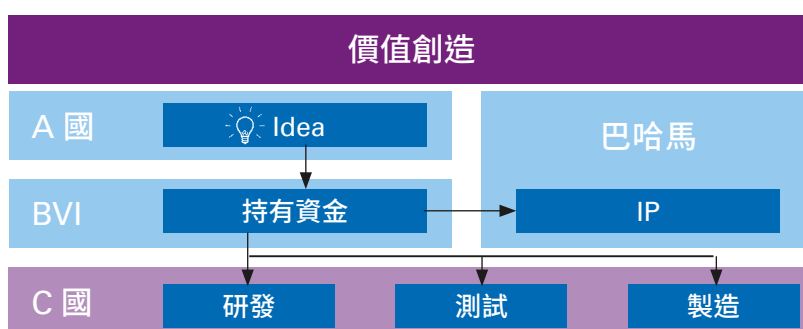
■ 企業價值於何處被創造及執行什麼經濟活動，將會有許多爭議。

■ 價值於何處被創造？

Example：

若創意 A 國發想、BVI 提供資金、巴哈馬則持有智慧財產權 (IP)，而 C 國則貢獻研究發展、測試及製造服務。

誰應擁有 IP 所創造之利潤？



舉例來說，若創意由A國發想，BVI提供資金，巴哈馬則持有智慧財產權 (IP Holder)，而C國則貢獻研究發展、測試及製造服務。那麼誰應擁有IP所創造之利潤？若A國和C國為高稅率國家，政府一定會感到有所不滿，因為實際上是A國與C國在創造經濟價值，但卻是巴哈馬政府在收稅，由此可見價值和利潤的配置是一個極具爭議性的問題。

BEPS 無形資產價值之創造與利潤歸屬 (續)

根據 OECD 行動計畫 8 相關報告，在價值鏈中具有開發或持有部分 IP 的跨國企業，皆須密切關注下列要點：

- 跨國集團在進行無形資產相關獲利分配時，主要乃依據 – 哪個企業體實際執行或擁有關鍵的「發展、提升、維護、保護及開發利用」(Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation, 以下簡稱「DEMPE」) 功能，並依據「DEMPE」功能分析給予企業體適當的報酬。
- 然而若以是否實際執行「DEMPE」功能來決定無形資產所產生的利潤分配，將會產生兩個巨大的變化。首先，IP 資產（如商標或專利權）之所有權人，將不會因跨國企業集團運用該 IP 而獲得任何溢酬；其次，因開發 IP 而承擔投資風險之企業體，除非有執行「DEMPE」功能，否則應僅獲取其「出資風險調整後的報酬」。

針對在價值鏈中具有開發或持有部分IP的跨國企業，在OECD BEPS行動計畫8相關報告中須密切關注下列要點，但其基本原則為經濟實質應大於法律形式。

- 一、跨國集團在進行無形資產相關獲利分配時，主要乃依據哪個企業體實際執行或擁有關鍵的「發展、提升、維護、保護及開發利用」(Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation，以下簡稱「DEMPE」)功能，並依據「DEMPE」功能分析給予企業體適當的報酬。
- 二、然而若以是否實際執行「DEMPE」功能來決定無形資產所產生的利潤分配，將會產生兩個巨大的變化。首先，IP資產（如商標或專利權）之所有權人，將不會因跨國企業集團運用該IP而獲得任何溢酬；其次，因開發IP而承擔投資風險之企業體，除非有執行「DEMPE」功能，否則應僅獲取其「出資風險調整後的報酬」。

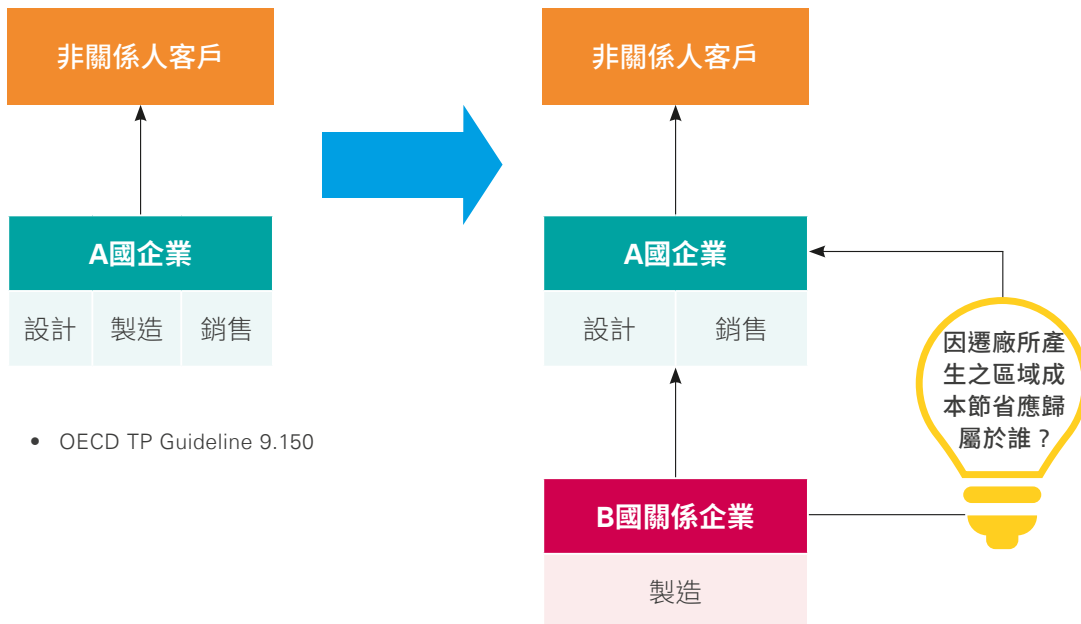
更何況以上這幾項功能有時候並不會全部由同一家公司進行，比如「保護」的動作，像是發起侵權訴訟，一般由註冊專利的國家來執行，以剛剛的例子來說就是A國總公司。「發展」和「提升」則有可能是實際在製造的國家執行，所以現在並不會單一只看過去的合約書或者CSA約定，就決定應該把利潤留在哪裡，將來會更著重在無形資產真正在哪裡執行。

第二項、其他無形資產－區域成本節省

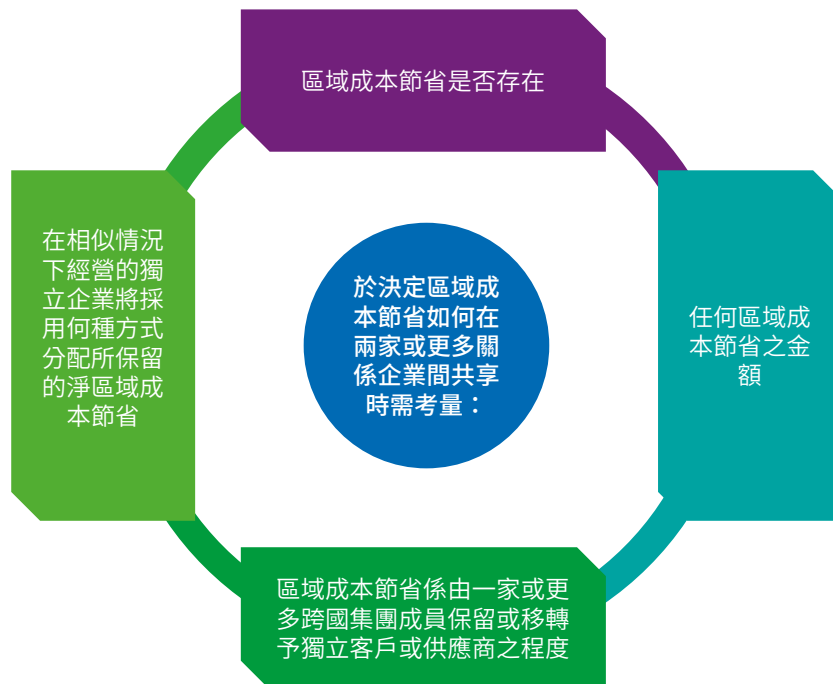
不僅僅只有知識財產權才是無形資產。假設A國企業為名牌服飾商，將所有產線移轉至勞動成本極低之B國關係企業，因而產生重大區域成本節省。在這裡以中國大陸為例子，中國政府非常重視區域節省成本，其認為企業在中國享受低廉的製造成本，是因為當地的人口紅利以及低價的基礎建設，這些利益在某種形式上也是無形資產，因此政府要求企業應將此種利益反應在大陸公司的利潤水準上。但是可以想像，這是一項非常主觀且難以判斷的無形資產，一間公司該如何將其搬遷廠房到大陸的利潤以區域成本節省的方式來評價，又是否真的存在區域成本節省，金額如何計算，又是由一間公司享受還是很多公司共同享受，這些共同享受的公司間，又是如何進行利潤的配置，這些問題都極為複雜且極具爭議性。

其他無形資產 - 區域成本節省

範例：A國企業為名牌服飾商，將所有產線移轉至勞動成本極低之B國關係企業，因而產生重大區域成本節省。



區域成本節省



第三項、其他無形資產－其他當地市場特徵

當地市場特徵，或者又叫地域性特殊優勢，是指存在於特定區域，因特定資產、資源的應用、政府行業政策及相關優惠政策等所得到的相對生產優勢。例如製造中心常位於中國、印度等人力資源充沛且內銷市場廣大之市場特徵。然而當地政府也認為因企業享受「地域性特殊優勢」，要求企業將更多的利潤留於當地。另外像是穆斯林市場清真認證也是一個例子。在大部分伊斯蘭國家，進口商品與貨物都強制要求需要有「清真」認證，也就是halal認證，才能夠進關。但是不僅僅是食物，就連金融服務業，像是銀行，也要符合一定的標準，才能夠成為伊斯蘭銀行，在當地進行業務。但是在這裡需要注意的是，當地市場特徵不直接等於無形資產。此外，有價值的契約上之權利及政府特許權可能會被認為構成無形資產。

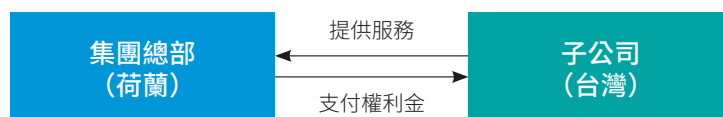
其他無形資產 - 其他當地市場特徵

- 當地市場特徵 / 地域性特殊優勢：存在於特定區域，因特定資產、資源的應用、政府行業政策及相關優惠政策等所得到的相對生產優勢。例如製造中心常位於中國、印度等人力資源充沛且工資較低的地區，然而當地政府亦開始依據「地域性特殊優勢」等概念，要求企業將更多的利潤留於當地。
- 此外，有價值的契約上之權利及政府特許權可能會被認為構成無形資產。



第六節 服務類型交易稅務議題

服務費用受控交易之相關議題



常見跨境服務費用

- 集團管理服務費
- 外銷佣金或採購佣金
- 研發服務費
- IT 服務費
- 技術支援費
- 其他費用（產品業務推廣、銷售協助、換修零件及售後服務等相關費用）

- 是否產生來源所得需扣繳？
- 扣繳率？租稅協定及其他節稅機制？
- 服務費加成比率要符合 TP 常規交易原則
- 服務費費用認列佐證

在服務類的交易中，常見的跨境服務費用有外銷佣金或採購佣金、研發服務費、IT服務費、技術支援費和其他費用（產品業務推廣、銷售協助、換修零件及售後服務等相關費用）。其中主要考慮的稅務因素包含：服務費用是否會被視為於服務收受國產生來源所得？是否需扣繳？扣繳率為何？有無租稅協定及其他節稅機制？同時還需注意服務費加成比率要符合TP常規交易原則，費用認列時有無充足之佐證資料。此外，為求綜效，集團有些活動也集中處理，例如集團管理服務、管理關係企業間應收帳款與應付帳款有效運用資金，集團也可能將關鍵零組件之採購功能集中於某一公司，以獲得較大的議價能力。另外將服務與經銷集中於區域總部也是常見的活動。

第七節 結語

企業面對的發展機遇與挑戰—商業因素



勞動力及生產成本持續攀升

- 低增值、高能耗產業逐步由東南沿海地區向中西部地區轉移
- 部分勞動力密集產業由中國大陸向周邊東南亞國家轉移

政府鼓勵研發活動和產業升級轉型

- 企業提升產業鏈地位，提供高增值產品 / 服務
- 重心由生產向研發轉型，專利登記數量大幅提升

經濟發展勢頭明顯放緩，不明朗因素增加，市場競爭壓力大

對於企業來說，過去大多企業著眼於中國大陸之低廉勞工與廣大的潛在市場選擇於中國大陸設廠。但近年來面對勞動力及生產成本的攀升，中國已經不再是最便宜的選擇，很多企業的生產重心都漸漸移向更便宜的國家與地區，像是東協。目前東協在推行反避稅的力度是比較弱的，因為他們正處於吸引外資的狀態，會提供各式各樣的優惠條件來吸引外資，但是當地的政治經濟環境，公司人脈的配置，以及基礎建設與供水供電的情形，都是企業需要納入考量的重點。其中要考量的關鍵因素有財務風險、成本、現金流、稅務、移轉訂價、人力資源、技術、可持續發展、操作風險及法規等。而中國本身也希望產業能逐漸轉型至高附加價值的活動。因此，很多企業可以藉此機會，重新審視價值鏈的配置，提升企業價值，如同我們前面所提，價值鏈稅收優化的管理能使企業平均利潤上升，透過功能、風險與資產的結合，來達到價值鏈稅收優化的管理。



第十章

稅務管理(二)

稅務爭議預防與解決策略

第一節 前言—稅務爭議的形成與稅務管理概念

稅的世界向來紛紛擾擾，而且動輒得咎



2015 年 9 月 16 日 經濟日報

財政部指示五區國稅局，明（2016）年擴大執行移轉訂價查稅計畫，以防止全球布局避稅。依據計畫，跨國企業年營業額逾 10 億元以上，且出現如母子公司在免稅天堂國設籍等七大不合常規型態，即會列入查核。根據評估，全台至少 300 家以上跨國企業會受查。

五區國稅局自 2004 年起因應國際潮流，開始對跨國集團進行移轉訂價查稅，但受限於人力與經驗，直至去（2014）年為止，列入選查的跨國集團移轉訂價查核案件，每年都在十家以下。鑑於中國大陸、印度及歐美國家將跨國企業利用不合常規安排的避稅行為列為重點查稅事項，台灣累積逾十年的查核經驗，若再不急起直追恐將喪失課稅權，因此要求國稅局明年起展開大規模查稅行動。

由於財政部已經指示明年要擴大對跨國集團查稅，五區國稅局也將提高選案企業數量，估計全台會有 300 家以上跨國集團要接受調查…

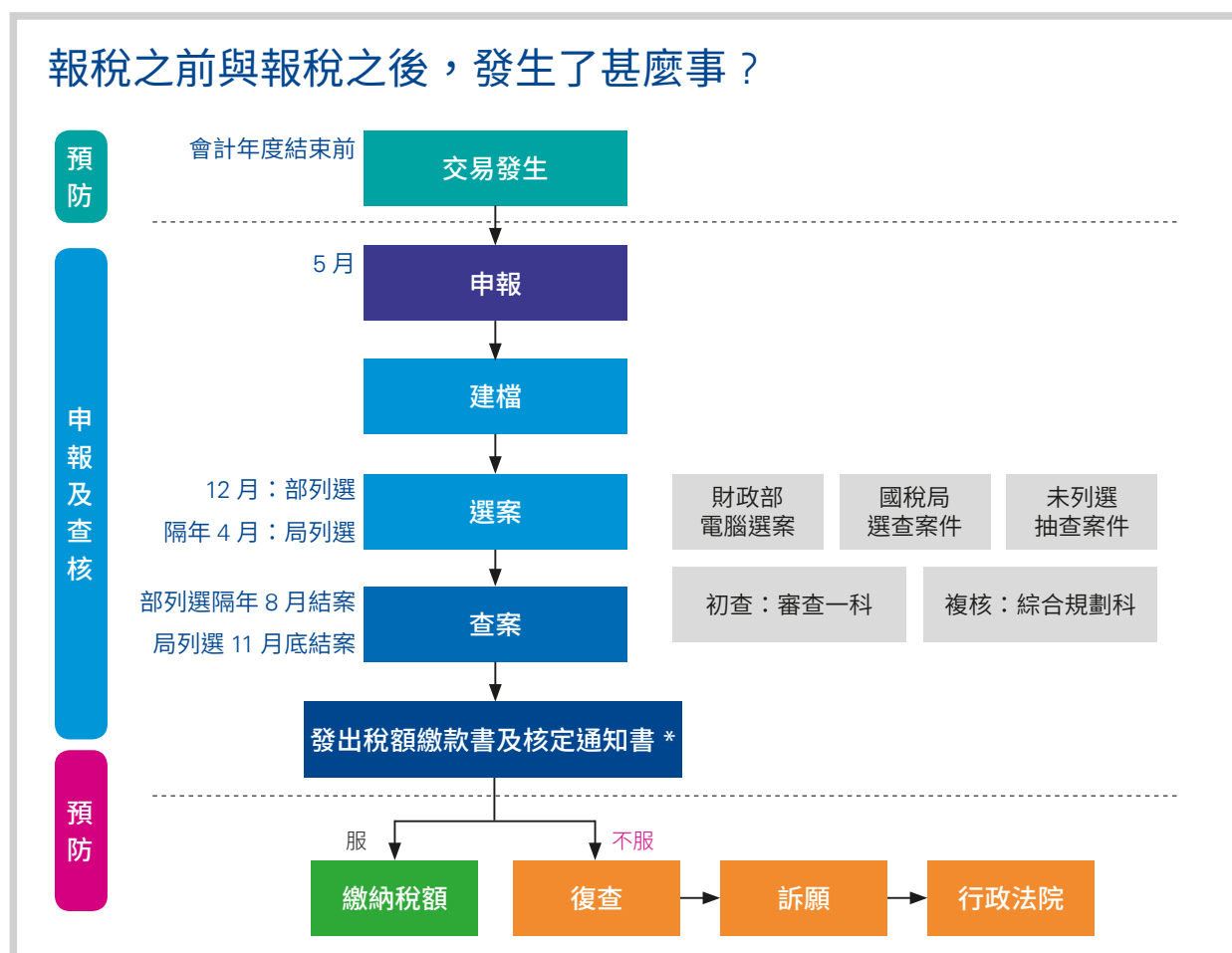
稅務爭議是國際租稅管理共通的重要議題，並不僅限於台灣

The image shows a screenshot of a US Department of the Treasury Internal Revenue Service Information Document Request form. The form is Form 4564 (Rev. September 2006). The subject is 'Transfer Pricing Documentation'. The SAIN Number is 706. The form was submitted to David Wu. The request number is 2. A blue callout bubble points to the subject line with the text '美國國稅局為進行稅務查核而調閱移轉訂價報告'.

| | | |
|--|---|---------------------|
| Form 4564 (Rev. September 2006) | Department of the Treasury — Internal Revenue Service | Request Number 2 |
| Information Document Request | | |
| Subject Transfer Pricing Documentation | | |
| SAIN Number 706 | Submitted To: Wu, David | |
| Dates of Previous Requests | | |
| Please return Part 2 with listed documents to requester identified below | | |
| Description of documents requested | | |

我們先來簡單做一些相關定義。首先，移轉訂價是關係企業從事受控交易時所制定的價格或是利潤，也就是說移轉訂價不一定是一個絕對的價格，也可能是一個利潤率的概念。而不合常規其實是一個很主觀的概念，這也是公司和稅捐機關最常產生爭議的地方。稅捐機關常會問公司為什麼你和同業不一樣，但站在公司的角度，會認為自己和同業之間本來就應該要不一樣，才會有自己的特色和競爭優勢。我們常常說，沒有兩間公司是相同的，但在移轉訂價上雙方關係人交易異於非關係人交易就可能會被認定是不合常規，因此我們要學習的是如何判斷這麼主觀的一件事情。

第一項、報稅之前與之後，發生了什麼事情？



壹、預防

稅務爭議的管理應先建立「事前預防重於事後爭議」的概念，爭議衍生於納稅義務人與稅捐機關對於交易本質看法不同，所以要評估一項交易是否會產生租稅爭議，應先回到交易源頭和實質面，於發生交易時要即針對交易本質進行釐清與確認，即便交易的安排有商業的考量而進行包裝，只要商業本質妥適，不論之後歸入哪項交易類別，就比較不容易產生稅務爭議。

在過去較傳統的稅務思維中，面對稅務爭議的因應方式就是訴諸行政訴訟，然而這是曠日廢時且花費需多資源的過程，時見數年的時間才會定讞，而依過去統計數據資料顯示納稅義務人勝訴機率偏低，甚至僅有百分之十至二十左右，是以進入行政訴訟程序，對公司或個人都是相當大的不確定性及負擔。

貳、申報與查核

當公司於五月份申報營利事業所得稅後，稅捐稽徵機關會先將申報書與申報資料建檔，轉換成適當之格式並彙整稅捐機關查核運用所需資訊，如公司基本資料、統一編號、所轄地區與收入費損等，建檔完成後資料將存於財政部財稅資料中心。在完成資料的建置彙整後稅捐機關會進入選案的階段。

以營利事業所得稅來說，國稅局選查案件一般而言分為三類，分別為財政部電腦選案（部列選案件）、國稅局選查案件（局列選案件）與未列選抽查案件（又稱書面審查案件）。

一、財政部電腦選案：

財政部依據財稅資料中心的分析及相關篩選要件挑選擬定查核的案件，例如：有些公司近三年的利潤呈顯下降趨勢、特定費損科目異常偏高，或是其他財政部認為有疑義的部分，都有可能被財政部列為選查對象，此外也可能依照公開報表之資訊，分析公司境內外的利潤配置是否妥適，如注意到有值得關注者，就可能抽選查核。

二、國稅局選查案件

係指各區國稅局自行依據其內部篩選標準、過去年度針對企業或特定產業稽徵查核等經驗等選列預查核的公司。

三、未列選抽查案件：

受限於稽徵人力，稅捐機關對於大多數係採取書面審查的方式，並未深入就各收入及費損科目進行檢視，僅採用簡單勾稽是否符合法令規定（例如：有限額規範的交際費用），並檢查依法令規定申報時應備妥的文件（例如：移轉訂價報告）是否齊全。

當國稅局完成選案流程通常莫約每年度的12月左右，稅捐機關便會發出正式書函通知受查公司提供相關資料並進行查案。公開發行公司主要由各區國稅局的總局審查一科進行查核，當審查一科執行完第一次查核工作並初步決定當年度的核定內容後，部分案件擬定之核定結果將由各區國稅局的總局綜合規畫科審查，最後確定企業應補稅款並發出稅單。

參、爭議

當公司收到稅單後，若可以接受核定內容及該調整補稅的金額便可直接繳納稅款；若不服國稅局的核定內容或者該金額，就可能進入稅務爭訟程序，依據稅捐稽徵法相關規定，行政訴訟程序可略分為復

查、訴願、行政訴訟等，各程序所作成的查核決定如可為徵納雙方接受，則無需進行至最後的行政訴訟即可確定核定結果。

第二項、有效的租稅管理：並重事前預防及事後爭議解決

有效的租稅管理：並重事前預防以及事後爭議解決

交易籌畫
與申報

「保護自我稅務立場」

國際性訂房網站在我國設立辦事處，招攬合作飯店透過其網站接受消費者訂房，應該如何計算所得及報繳營業稅？

稅務調查
與質詢

「有效溝通管控風險」

公司接獲國稅局的調查函，要求文到七日提供很多資料，平常工作已經很多，有必要配合這樣的要求嗎？

稅務爭議
與糾紛

「解決爭議降低成本」

主管機關認為我們公司的研發成果不具創新高度，剔除高額的投資抵減，應該怎麼做才稱得上「有創新高度」？

壹、交易籌畫與申報—保護自我稅務立場

如前所述，為避免稅務爭議，在交易發生跟申報時就要先思考要該如何去規畫並定調交易立場。舉例而言，現今蓬勃發展的電子商務「網路訂房平台」，事前須確認交易單流要怎麼進行。伺服器到底要設置在台灣還是設在大陸？或是交易流程是從飯店對上網路平台，還是網路平台對上飯店？這些安排往往會影響後續交易處理及稅務影響。

貳、稅務調查與質詢—有效溝通控管風險

在日常交易發生時須妥善保全文件，留下完整交易安排與軌跡是非常重要的，如果公司接獲國稅局的調查函，雖平常工作繁忙仍有必要配合，針對與捐稽徵機關的書面或口頭溝通要盡量留下書面文件，因為進入稅務爭議程序，會有第三方機關、稽徵單位審核相關文件，藉由書面資料來客觀瞭解稅務爭

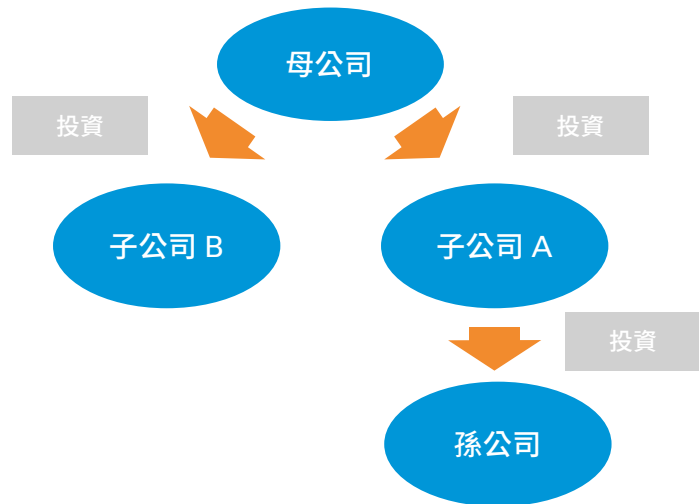
議的前因後果，如果公司準備不周而事後補證，或是被稅捐機關查到有疑義才彙整備置交易相關文件，這樣「臨訟補件」情形往往不被採信，對公司而言相當不利的。

第三項、爭議預防—交易發生時可以做什麼

王小明是台灣上市A公司的財務主管，A公司為調整集團組織架構而預定進行股權移轉交易，由集團母公司將子公司B的股權出售予子公司A或孫公司

王小明由報載稅務新聞了解到，企業併購往往產生很多稅務爭議，例如：該股權移轉交易是否違反實質課稅原則？相關訂價是否與一般買賣行為是否相同？交易價格是否合理？產生之境外股權出售損失是否得認列？

因涉及的金額很重大，小明很擔心，他應該怎麼建議A公司管理決策團隊？



- 稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項：
納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。
- A 公司應於交易發生時即諮詢稅務專家，妥善規劃交易並備妥佐證文件，針對法令不明確的爭議之處，也可先申請解釋

王小明是台灣未上市A公司的主管，公司最近進行組織架構的調整，他閱讀了稅務新聞後也看到很多爭議，有些狀況下國稅局會認為企業意圖租稅規避並衍生出罰款的狀況。常見的爭議包含：把集團母公司對B子公司的股份出售給其孫公司A。股權間買賣會形成所謂的財產交易所得，此財產交易所得的成本應該如何舉證認列？如果有投資損失，這損失在稅務申報上能不能為國稅局所接受？如果有併購衍生的商譽，每年度的攤銷金額是否爭議很多？交易價格是不是和一般的獨立交易結果相同？

面對上述爭議，公司得依稅捐稽徵法第12條之1第7項規定：「納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。」故A公司應於交易發生時諮詢稅務專家，妥善規劃交易並備妥佐證文件，針對法令不明確的爭議處申請解釋。

第二節 爭議管理（上）—從稅捐稽徵的幾個重要觀念談起

第一項、「國稅局未必會查到，可以先安排再說」—自動補報免罰

「國稅局未必會查到可以先安排再說」- 自動補報免罰

- 「假華僑真逃稅」
台灣股東利用國外控股公司回國投資時，當股利匯回時扣繳 20%，相對台灣個人綜所得稅率 45%，少了 25%，財政部後來以實質課稅原則，要求台灣股東回復原狀。
- 台灣股東回復原狀時，能否免罰有不同的處理原則：
 - 已經查核之案件
 - 尚未查核之案件

稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項：

「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑……」

過去曾經發生假華僑真逃稅的案例，有台灣股東在境外設立國際金融業務分行（Offshore Banking Unit, OBU），並透過境外公司開立OBU帳戶，而外國法人可以進到該OBU做生意進行資金匯流，最後再透過OBU把錢轉進台灣。透過該等方式，股利匯回只會扣繳20%的稅款，相對於台灣個人綜合所得稅率45%差距很大，然財政部後來依據實質課稅原則，要求台灣股東恢復原狀。

當台灣股東回復原狀時，能否免罰有不同的處理原則，根據稅捐稽徵法第48條之1第1項：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑……。」故於此情況下，惟有案件未經調查始有機會適用補報免罰之規定，若只要當年度已經啟動任何一個稅目的調查，在國稅局的實務上，當年度任何相關的稅目，就很可能不適用免罰的規定。

第二項、「只要時間夠久，沒查到就會沒事」——核課期間 7 年

- 甚麼是「核課期間」？
- 如果超過核課期間未查獲課稅事實，稅捐機關就莫可奈何了嗎？
- 以 96 年度的所得稅而言，甚麼時候會逾七年核課期間？



稅捐稽徵法第 21 條第 1 項：

「一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年」

核課期間係指稅捐稽徵機關確認納稅義務人應納稅額權利之期間，若在此期間內國稅局不核定稅額給納稅義務人，原則上期間過後國稅局就不能再開稅單給納稅義務人，這也是為了租稅安定性的考量，舉例而言，如果有公司於十年前將專利技術由大陸子公司無償使用供生產製造所需，理當應設算權利金，但公司故意漏報，於十年之後才被國稅局發現，此時國稅局也難以對該筆收入課徵稅額。

稅捐稽徵法第 21 條第 1 項：

「一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」

第三項、「都照法令文字安排就沒有問題」—實質課稅原則

「都照法令文字安排就沒有問題」- 實質課稅原則

- 依遺贈稅法規定，贈與股票係按時價課稅，但利用信託方式移轉股票，則在本金自益孳息他益的安排下，信託利益的計算是以贈與時的財產價值減除按中華郵政一年期定期儲金固定利率的複利折算之現值後課稅，課稅之金額差異很大！
- 某家族企業之家族成員於股東會資料中得知將配發股利後，簽訂孳息他益的信託契約，**國稅局查獲後按實質課稅精神，先歸課所得稅，再按一次贈與課稅。**

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項：

「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。

稅捐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。

納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」

實質課稅原則如同稅捐機關的尚方寶劍，很重要！

依遺贈稅法規定，贈與股票係按時價課稅，但利用信託方式移轉股票，則在本金自益孳息他益的安排下，信託利益的計算是以贈與時的財產價值減除按中華郵政一年期定期儲金固定利率的複利折算之現值後課稅，課稅之金額差異很大。曾經某家族企業之家族成員於股東會資料中得知將配發股利後，簽訂孳息他益的信託契約，但國稅局查獲後按實質課稅精神，先歸課所得稅，再按一次贈與金額進行課稅。

實質課稅原則在稅的領域中是最重要的準則，然而很多稅務爭議往往因其而起。根據稅捐稽徵法第12條之1第1項規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐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。」

第四項、「我沒有逃稅應該可以不用理會國稅局的問題嗎？」—納稅人有協力義務

「我沒逃稅應該可以不理會國稅局的問題嗎？」- 納稅義務人有協力義務

- 王小明的爸爸匯了 500 萬元到小明的帳戶，兩個人也簽訂了一份借貸合約，國稅局卻質疑這是爸爸贈與小明的錢，要課徵贈與稅。
- 小明接到國稅局的備詢公函時，覺得很無可奈何，他一定要帶著資料去國稅局說明嗎？

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 5、6 項：

「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」

稅捐稽徵法第 30 條：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」



王小華的爸爸匯了500萬元到小華的帳戶，兩個人也簽訂了一份借貸合約，國稅局卻質疑這是爸爸贈與小華的錢，要課徵贈與稅。小華接到國稅局的查核函並要求王小華到國稅局備詢，覺得很無可奈何，他一定要帶著資料去國稅局說明嗎？

在處理國稅局查核案件上，不鼓勵民眾對相關要求不聞不問，因稅捐稽徵法有規定納稅義務人有協力責任。根據稅捐稽徵法第12條之5第5、6項：「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」與稅捐稽徵法第30條：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」故王小華有帶著資料前往國稅局說明之必要。

第三節 爭議管理（下）—國稅局如何查核，什麼是協談？

第一項、營利事業所得稅一般查核流程

營利事業所得稅一般查核流程

選案

部列選：查核深度嚴格，約占總抽核件數之 15%
局列選：採抽核方式，約占總抽核件數之 85%
未列選：採簡略勾稽，並檢查文據備妥情形



派案

審查一科
稽徵所



查案

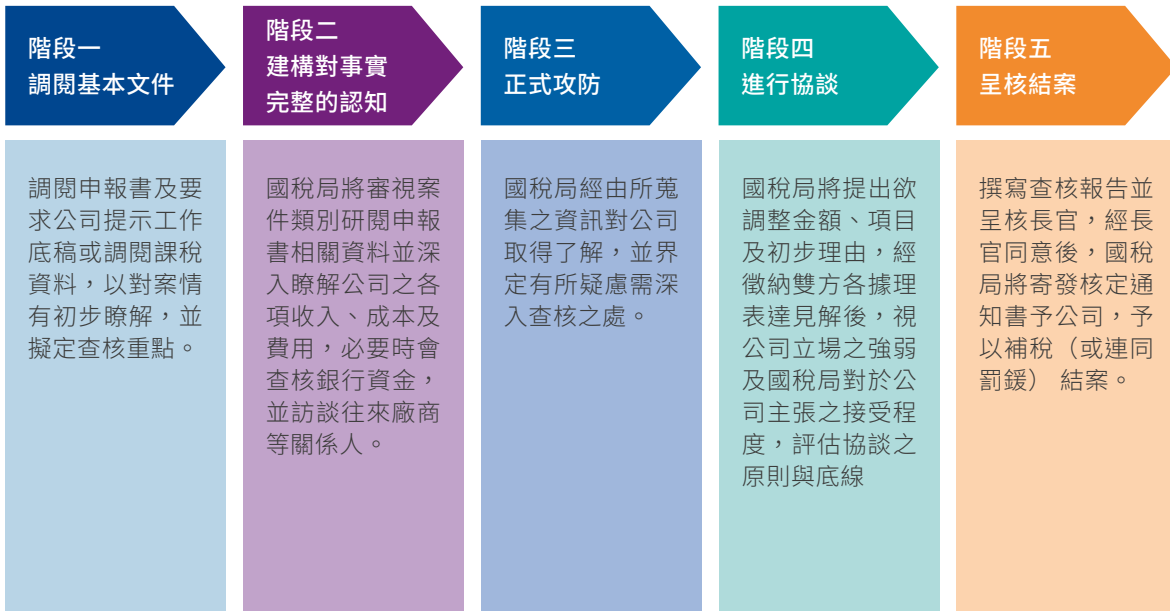
審一科
- 初簽：稅務員 / 審核員
- 複核：股長 / 稽核 / 科長
綜合規劃科



結案

由於稅捐機關人力限制，採取抽核方式進行查核，並不是每個案件都會被選查，查核深度也不同

一般營利事業所得稅查核流程



查核流程較無固定審查時間，惟電腦選案結案期限在 8 月底，局列管要求在 11 月底結案，不會限制個案的辦理時間。



想
一
想

假設有兩間公司甲與乙，分別做一件相同的交易，甲公司過去未如實開立發票與申報，但都未被國稅局發現。今日乙公司向甲公司諮詢，詢問是否該申報此交易，甲公司回覆：「可以不用申報，因為過去都沒被抓到，也都順利在二、三月收到合併通知書。」所以，乙公司也就可以不用申報該交易嗎？

答案：法律遵循是相當重要的概念，沒有被查到不代表是合法的。

第二項、上談判桌也須依法辦理—解析「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」

上談判桌也需依法辦理

- 解析「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」



上段我們提到有關營利事業所得稅一般查核流程的流程，其中當公司與稅捐稽徵機關對於稅額意見相左時，就會進入協談階段，以下我們將針對協談的內容與相關法規進行介紹。

協談作業要點—目的、內容及產生方式



WHAT (§ 2)

稅務案件有下列情形之一，稽徵機關得與納稅義務人協談：

1. 稽徵機關於審查階段中，就課稅事實之認定或證據之採認，有協談之必要者。
2. 復查、由原處分機關重新審查或經行政救濟撤銷重核案件，對課稅事實之認定或證據之採認，徵納雙方見解歧異者。

目的 (§ 1)



為暢通納稅義務人申訴管道，增進徵納雙方意見溝通，以減少爭議，提升為民服務績效，特訂定本要點，以供稽徵機關執行之參考。



HOW (§ 3)



協談案件依下列方式產生：

1. 由承辦人員或其股長簽報核准。
2. 復查委員會之決議。
3. 稽徵機關首長交辦。

協談作業要點—什麼時候協談？

WHEN

協談日期、地點及協談要點應於協談日期三日前，以書面通知所有參加協談之人員。(§ 4)



協談日期三日前

書面通知



協談日期



協談地點



協談要點

若未到場？

納稅義務人或其代理人經合法通知未到場，應另訂日期通知，屆期仍未到場者，視為拒絕協談。(§ 9)

為什麼要協談？協談是為了暢通納稅義務人申訴管道，增進徵納雙方意見溝通，以減少爭議。當稅務案件有下列情形之一，稽徵機關得與納稅義務人協談，例如當稽徵機關於審查階段中，就課稅事實之認定或證據之採認，認為有協談必要者；或是復查時，由原處分機關重新審查或經行政救濟撤銷重核案件，對課稅事實之認定或證據之採認徵納雙方見解歧異者。而協談案件由承辦人員或其股長簽報核准、復查委員會之決議或由稽徵機關首長交辦。

原則上，協談日期、地點及協談要點應於協談日期三日前，以書面通知所有協談之人員。如果協談日未到場，且納稅義務人或其代理人經合法通知未到場，應另訂日期通知，屆期仍未到場者，視為拒絕協談。

協談作業要點—誰來協談？（§5）

承辦單位

- 協談人員由承辦單位指定二人以上人員擔任之
- 如涉及其他單位者，應請其他單位指派人員參與。
- 重大案件應簽請首長指定適當人員參與。

納稅義務人

- 納稅義務人得委託代理人協談，但代理人不得超過三人。
- 前項代理人應於協談時，提出載明授權範圍之委託書。



協談作業要點—在哪裡協談？（§6）

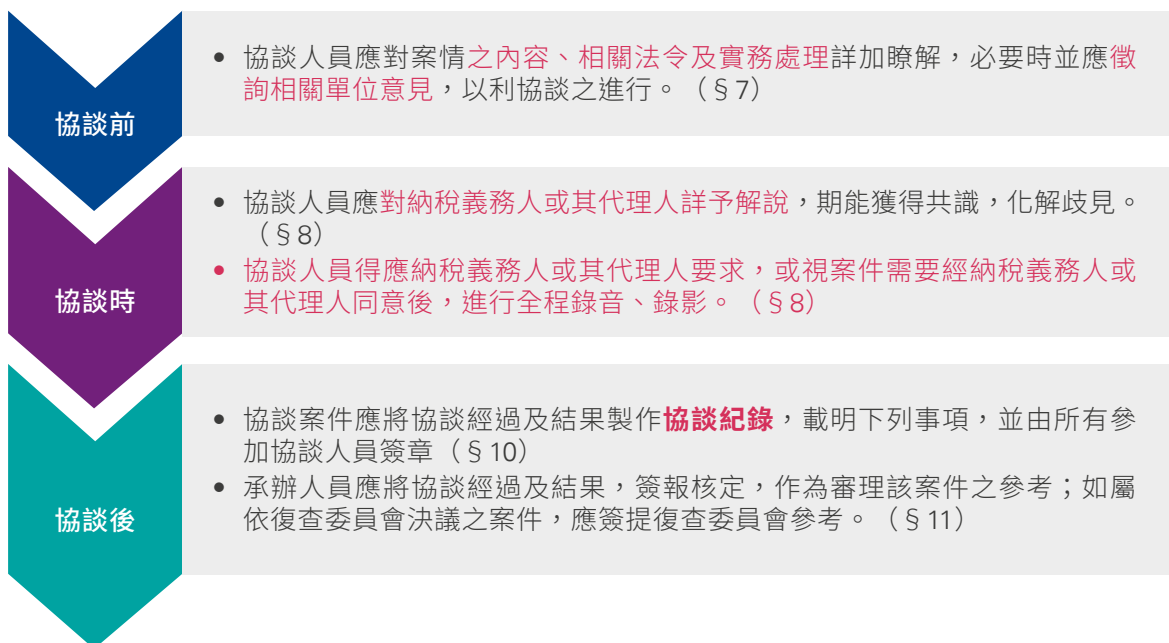
Q：可以在公共場所協談嗎？

Q：可以在納稅義務人之住所或公司協談嗎？



接著，我們要說明誰可以擔任協談人員，在稅捐稽徵機關方面，協談人員通常由承辦單位指定二人以上人員擔任，或該案件涉及其他單位時，應請其他單位指派人員參與。有些情況下案件係屬重大，此時應簽請首長指定適當人員參與協談。納稅義務人得委託代理人協談，但代理人不得超過三人，且代理人應於協談時提出載明授權範圍之委託書。協談人員應於各稅捐稽徵機關設置之協談室進行協談，不得於其他公共場所或是納稅義務人之住所或公司進行。

協談作業要點—協談人員進行協談



協談作業要點—協談紀錄



協談案件應將協談經過及結果製作協談紀錄，載明下列事項，並由所有參加協談人員簽章：(§ 10)



協談日期



協談地點



參加
協談人員
姓名及職稱



協談要點



協談結果

在協談前，協談人員應對案情之內容、相關法令及實務處理詳加瞭解，必要時並應徵詢相關單位意見，以利協談之進行。在協談時，協談人員應對納稅義務人或其代理人詳予解說，期能獲得共識，化解歧見。同時，協談人員得應納稅義務人或其代理人要求，或視案件需要經納稅義務人或其代理人同意後，進行全程錄音、錄影。協談後，協談案件應將協談經過及結果製作協談紀錄，載明協談日期、協談地點、參加協談人員姓名及職稱、協談要點與協談結果，並由所有參加協談人員簽章。另外，承辦人員應將協談經過及結果，簽報核定，作為審理該案件之參考；如屬依復查委員會決議之案件，應簽提復查委員會參考。

協談作業要點—遵照協談結果辦理

遵照協談結果辦理

協談結果，經稽徵機關簽報核定或簽提復查委員會之協談案件，稽徵機關應儘量遵照協談結果辦理。（§ 13）

■ 例外：

- (一) 協談之成立，係以詐術或其他不正當方法達成者。
- (二) 協談成立後，發現新事實或新證據，影響課稅之增減者。



如果合情合理，但遇到法令限制，可以修法嗎？

納稅義務人或其代理人陳述之內容雖屬合情、合理，惟囿於法令限制，未便採行時，應反應上級機關，建議修改法令。（§ 12）

經上述協談程序後，經稽徵機關簽報核定或簽提復查委員會之協談案件，稽徵機關應儘量遵照協談結果辦理。但如果協談之成立，係以詐術或其他不正當方法達成者，或是協談成立後，發現新事實或新證據，影響課稅之增減者，稽徵機關得不依協談結果辦理。



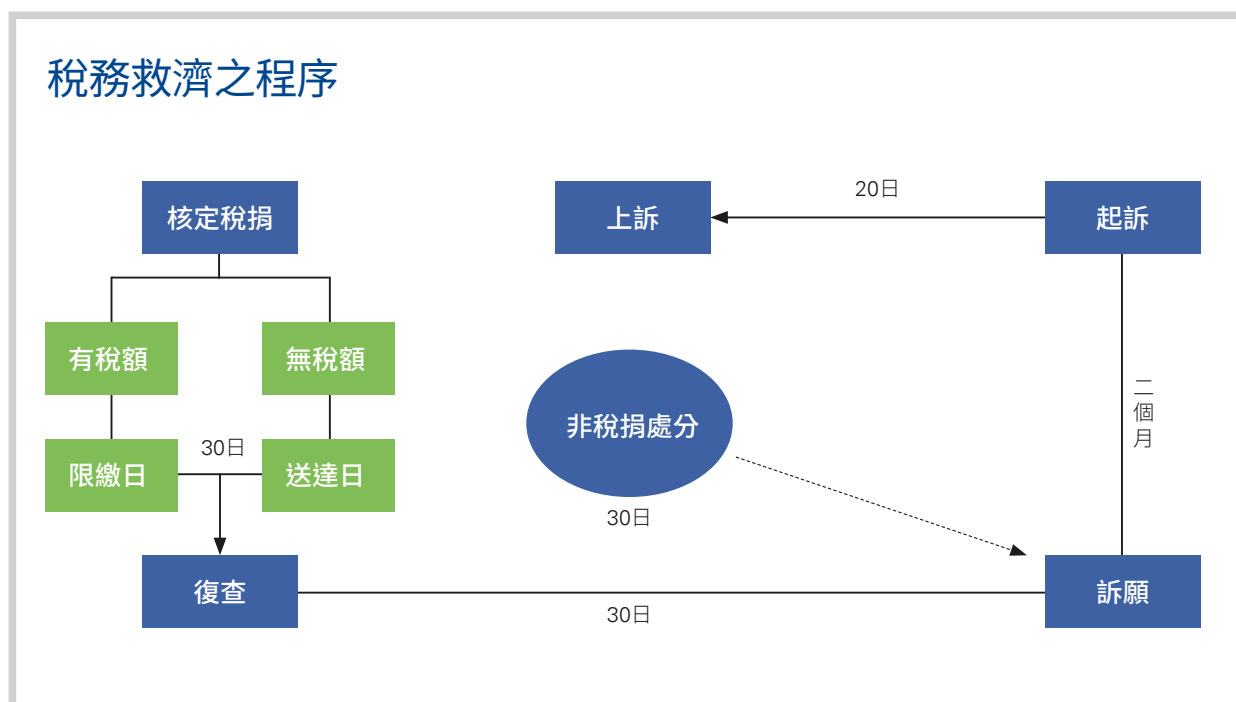
補充

面對協談應有的態度：

往往國稅局會以許多繁瑣的補充說明文件，希望使公司知難而退，逕向稅局溝通稅務議題。然而對公司而言，千萬不可省略必要的行政程序，即便公司財會單位十分忙碌，也要適當與稅局溝通，詢問能否延展補齊文件的時間，以利提供相關文件。若是直接與稅局溝通，跳過補齊資料的程序，公司很有可能會影響權益。

第四節 爭議解決—談談稅務行政救濟

第一項、前言



行政救濟係為維護人民之權利，當人民認為利益受損時，得遵循國家制定的法律尋求救濟，使處分機關矯正或更正其不當的處分，以維持法規的正確使用，保障人民的利益。行政救濟程序分為復查、訴願與行政訴訟，以下將針對行政救濟內容與救濟程序進行說明。

第二項、行政救濟案件的期間的計算很重要

行政救濟案件的期間的計算很重要

■經稅捐機關合法送達之稅額繳款書，假若納稅義務人未能於法定期限內申請復查，則視為核課確認。

- 就核定稅額通知書所載應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內提出。
- 甲公司 102 年度應補徵稅額 100 萬元，繳納期間自 104 年 8 月 16 日至 104 年 8 月 25 日止。
 - 甲公司如不服，則應於 104 年 9 月 24 日前向核發稅單之稅捐稽徵機關申請復查，始符程序。
 - 甲公司如於 104 年 9 月 25 日才提出，將因程序不合被駁回，且須加徵滯納金及滯納利息。

程序先審、實體後究；
程序不合，實體不究

| NOVEMBER | | | | | | |
|----------|----|----|----|----|----|----|
| 11 2016 | | | | | | |
| Mo | Tu | We | Th | Fr | Sa | Su |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 |
| 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | 27 |
| 28 | 29 | 30 | 31 | | | |

在進入正式介紹行政救濟前，必須先向讀者說明計算救濟期間的重要性，因行政救濟係採「程序先審，實體後究，程序不合，實體不究」之原則，所以經稅捐機關合法送達之稅額繳款書，若納稅義務人未能於法定期限內申請復查，則視為核課確認，就無法再提出行政救濟。以下為一釋例說明申請復查之期間計算。

根據相關法令規定，就核定稅額通知書所載應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內提出。甲公司102年度應補徵稅額100萬元，繳納期間自104年8月16日至104年8月25日止。

- 一、 甲公司如不服，則應於104年9月24日前向核發稅單之稅捐稽徵機關申請復查，始符程序。
- 二、 甲公司如於104年9月25日才提出，將因程序不合被駁回，且須加徵滯納金及滯納利息。

第三項、稅務救濟制度簡介

稅務救濟制度簡介

查對更正 - 稅捐稽徵法第 17 條

- 納稅義務人發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關查對更正。

申請退稅 - 稅捐稽徵法第 28 條

- 因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還，逾期未申請者，不得再行申請。
- 可歸責於政府機關之錯誤，稅捐機關應自知悉有錯誤之日起 2 年內查明退還，且不以 5 年內溢繳為限。

行政救濟

- 納稅義務人不服核定之稅捐或其他稅務行政處分，依規定程序行使救濟權益。

當納稅義務人收到稅單時，發現內容可能有誤，此時可先依據稅捐稽徵法第17條規定：「納稅義務人發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關查對更正。」委請稅捐稽徵機關更正稅款。

或是有些時候，可能因為引用法令或錯誤致使溢繳稅款，可依據稅捐稽徵法第28條規定：「因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還，逾期未申請者，不得再行申請……。可歸責於政府機關之錯誤，稅捐機關應自知悉有錯誤之日起2年內查明退還，且不以5年內溢繳為限。」委請稅捐稽徵機關退回溢繳稅款，以保障納稅義務人之權益。

然而有些時候納稅義務人不服稅捐稽之機關核定之稅捐或其他稅務行政處分，此時可依規定程序行使救濟權益，以下將依序向讀者介紹行政救濟流程。

壹、復查

一、復查

申請期限：

- (1) 補稅：繳納期限屆滿之次日起算 30 日。
- (2) 無應納稅額：應於核定稅額通知書送達後 30 日內，申請復查。（稅徵 35）

※ 以發寄局郵戳日期為準。

※ 最後截止日為假日，順延至「次一營業日」。

應檢附文件：

- (1) 原繳款書或繳納收據。
- (2) 復查申請書（書明復查項目及理由）。

受理機關及審理期間：向原處分機關提起、接到申請書後兩個月

審理方式：書面審理或通知補充說明

復查結果：

- (1) 駁回、變更原核定、部分變更部分駁回。
- (2) 開徵補稅，另依稅捐稽徵法第 38 條，依各年度 1 月 1 日郵政儲金一年期定存利率加計利息補（退），罰鍰免加計利息。

**復查通常法務科會請原查核人員表示意見，也可以進行協談
復查需經由跨科室單位主管組成的復查委員會同意**

當納稅義務人收到稅單時，不服稅捐稽之機關核定之稅捐或其他稅務行政處分時，首要救濟程序為復查，其申請期限起算日依據是否應補稅額有別。若有應補稅額，其應於繳納期限屆滿之次日起算 30 日內提出復查；若無應補稅額，應於核定稅額通知書送達後 30 日內申請復查。日期以發寄局郵戳日期為準，若最後截止日為假日，順延至「次一營業日」。

申請復查應檢附原繳款書或繳納收據與復查申請書（書明復查項目及理由）向原處分機關提起復查。但在實務上，因為時間因素有時候可能無法在 30 天內備妥文件提出申請，故仍會先寄出復查申請書，只是會在上面敘明復查理由後補，藉以爭取行政時效。

稽徵機關應於接到申請書以書面審理或通知補充說明。此外，通常法務科會請原查核人員表示意見，也有機會於稅捐機關同意下進行協談，且復查需經由跨科室單位主管組成的復查委員會同意。最後受

理機關於兩個月內向納稅義務人告知復查結果，可能結果為駁回、變更原核定、部分變更部分駁回或是開徵補稅。補稅須另按稅捐稽徵法第38條，依各年度1月1日郵政儲金一年期定存利率加計利息補（退），罰鍰免加計利息。

貳、訴願

二、訴願

申請期限：

應自行政處分（復查決定或原否准更正函等）到達或公告期滿之次日起 30 日內為之。（訴 14、稅捐 35）。於前項期間內為不服之表示者，應於 30 日內補送訴願書（訴 35），採到達主義。

應檢附文件：

- (1) 訴願申請書（書明訴願項目及理由）。
- (2) 復查決定書或原行政處分書。

受理機關及審理期間：

財政部；經由原處分機關向受理訴願機關提起（訴 58）自收受訴願書之次日起三個月內，必要時得延長一次，但以兩個月為限。（訴 85）

審理方式：

書面審理（訴 63）惟受理訴願機關認為必要時或據申請而有正當理由者，得（應）予陳述意見之機會。

訴願結果：

駁回、撤銷、部分駁回部分撤銷。

不是原查核的
國稅局審理

當納稅義務人不服上述之復查結果時，於應自行政處分（復查決定或原否准更正函等）到達或公告期滿之次日起30日內向原處分機關之上級機關提出訴願（非由原查核的國稅局審理），採到達主義。納稅義務人應檢附訴願申請書（書明訴願項目及理由）與復查決定書或原行政處分書，且財政部或經由原處分機關向受理訴願機關自收受訴願書之次日起三個月內審理，必要時該受理期間得延長一次，但以兩個月為限，訴願結果可能為駁回、撤銷、部分駁回部分撤銷。

訴願之審理方式通常以書面審理，惟受理訴願機關認為必要時或據申請而有正當理由者，得（應）予陳述意見之機會，但事實上，訴願階段要向訴願委員會進行事實說明，所需要的佐證資料更為龐雜，更沒有模糊空間也更難協談，對公司負擔的作業成本相當大。

參、行政訴訟-三級二審制

三、行政訴訟 - 三級二審制

- 簡易訴訟程序案件

| 項目 | 第一審：地方法院行政訴訟庭 | 第二審：高等行政法院 |
|------|--|---|
| 適用條件 | 稅額 40 萬元以下者 | 稅額 40 萬元以下者 |
| 提起原因 | 不服訴願之決定 提起訴願逾期不為決定 (1) 逾 3 個月不為決定 (2) 延長後逾 2 個月不為決定 | 不服地方法院行政訴訟庭之決定 |
| 提起期間 | 若因不服訴願之決定 - 訴願決定書送達後 2 個月內 若因提起訴願逾期不為決定 - 訴願機關應決定之期限屆滿時 | 地方法院行政訴訟庭判決書送達後 20 日內，；上訴狀未表明上訴理由者，應於提起後二十日內提出理由書 |

- 通常訴訟程序案件

| 項目 | 第一審：高等行政法院 | 第二審：高等行政法院 |
|------|--|---|
| 適用條件 | 稅額超過 40 萬元者 | 稅額超過 40 萬元者 |
| 提起原因 | 不服訴願之決定 提起訴願逾期不為決定 (1) 逾 3 個月不為決定 (2) 延長後逾 2 個月不為決定 | 高等行政法院 |
| 提起期間 | 若因不服訴願之決定 - 訴願決定書送達後 2 個月內 若因提起訴願逾期不為決定 - 訴願機關應決定之期限屆滿時 | 高等行政法院判決書送達後 20 日內；上訴狀未表明上訴理由者，應於提起後二十日內提出理由書 |

當納稅義務人不服訴願之決定或提起訴願但該機關逾三個月或訴願期限延長後逾兩個月不為決定時，得提起行政訴訟。行政訴訟依據稅額是否大於40萬元分為簡易訴訟程序案件和通常訴訟程序案件。若小於40萬適用簡易訴訟程序，若大於40萬則適用通常訴訟程序，以下將針對簡易訴訟程序案件和通常訴訟程序案件來做說明。

一、行政訴訟—三級二審制-簡易訴訟程序案件

當稅額為40萬元以下時，便列為簡易訴訟程序案件。簡易訴訟程序案件第一審由地方法院行政訴訟庭（簡易庭）審理，須在訴願決定書送達後2個月內或訴願機關應決定之期限屆滿時提出。經過地方法院行政訴訟庭審理後，若不服其決定者，得在地方法院行政訴訟庭判決書送達後20日內向高等行政法院提出上訴，進入第二審階段。

二、行政訴訟—三級二審制-通常訴訟程序案件

當稅額為40萬元以上時，便列為通常訴訟程序案件。通常訴訟程序案件第一審由高等行政法院審理，須在訴願決定書送達後2個月內或訴願機關應決定之期限屆滿時提出。經過高等行政法院審理後，若不服其決定者，得在高等行政法院判決書送達後20日內向最高行政法院提出上訴，進入第二審階段。

三、行政訴訟—上訴相關要點

三、行政訴訟

- 上訴相關要點

可訴理由：高等行政法院之判決有違背法令之情事。

應檢附文件：

- (1) 行政訴訟狀。
- (2) 高等行政法院之判決。

受理機關及審理期間：向原高等行政法院提起，終由最高行政法院審理（行訴244、245、247）

審理方式：最高行政法院之判決不經言詞辯論為之。但得依規定依職權或聲請為之（行訴253）

上訴結果：程序裁定、判決駁回、撤銷原判決、原判決廢棄—發回更審。

在上段內文中，我們有提及經一審判決後若不服其結果可提出上訴，那麼有什麼理由可提出上訴呢？要在什麼時點提出呢？在這個部分我們針對上訴之要件與內容做詳細的說明。

原則上，當高等行政法院之判決有違背法令之情事時，可以提出上訴。納稅義務人應檢附行政訴訟狀

與高等行政法院之判決，向原高等行政法院提起，最終將由最高行政法院進行審理，且最高行政法院之判決不經言詞辯論，但得依規定依職權或聲請為之。上訴的結果可能為程序裁定、判決駁回、撤銷原判決或原判決廢棄—發回更審。

肆、再審之訴：對於確定判決不服

四、再審之訴：對於確定判決不服

申請期限：應於最高行政法院之判決送達後三十日之不變期間內為之。

常見再審之訴之理由：

- (1) 適用法規顯有錯誤。
- (2) 當事人發見未經斟酌之證物。

受理機關及審理期間：再審之訴專屬為判決之原行政法院管轄（行訴 275）

審理方式：

再審之訴不合法者，行政法院應以裁定駁回之（行訴 278）再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，以判決駁回之（行訴 278）再審之訴雖有再審理由，行政法院如認原判決為正當者，應以判決駁回之（行訴 280）

再審結果：程序裁定、判決駁回、撤銷原判決、原判決廢棄—發回更審。

當二審判決定讞，若納稅義務人或稅捐稽徵機關欲推翻該判決，應於最高行政法院之判決送達後三十日之不變期間內提出在再審之訴。提出再訴之審的理由有：適用法規顯有錯誤或是當事人發現未經斟酌之證物（新事證），通常以後者居多。因為經過行政程序層層覆核，顯難有適用法令錯誤之問題。但值得注意的是，在稅務救濟上，新事證的說服力可能低於原始的交易事證，所以稅務爭議上能否勝利的關鍵在於原始文件，只要預先規劃好，預防的不只是最初期的稅務問題，也能避免後續的稅務訴訟的產生，或是在訴訟上獲得優勢。

再審之訴受理機關及審理期間為專屬為判決之原行政法院管轄（行訴275），其審理方式如下：

- 一、再審之訴不合法者，行政法院應以裁定駁回之（行訴278）；
- 二、再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，以判決駁回之（行訴278）；
- 三、再審之訴雖有再審理由，行政法院如認原判決為正當者，應以判決駁回之（行訴280）。

再審結果有：程序裁定、判決駁回、撤銷原判決或是原判決廢棄—發回更審。



補充

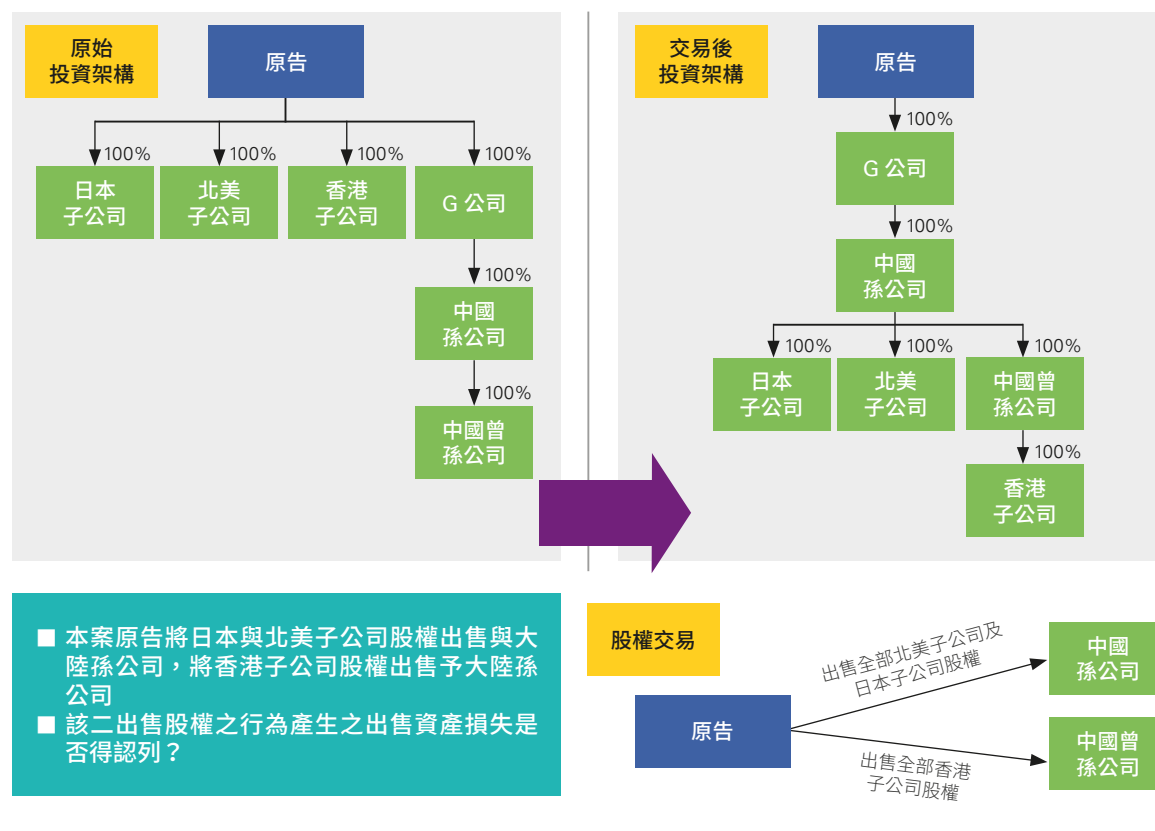
在行政救濟的過程中，國稅局可能因為更深入的查核而發現公司其他的稅務問題而需要補稅，該等問題不可併入此次行政救濟中處理，意即國稅局需另開新案來處理新事證。

第五節 實例探討

第一項、出售境外股權損失之稅務爭議一（臺北高等行政法院 103 年訴字第 889 號判決）

出售境外股權損失之稅務爭議 - 案例一

臺北高等行政法院 103 年訴字第 889 號判決



原告公司原本直接持有100%日本子公司、北美子公司、香港子公司與G公司之股權，其中G公司又直接100%持有中國孫公司與間接持有中國曾孫公司。如今欲將日本與北美子公司售予其中國孫公司和將香港子公司股權售予其中國曾孫公司，此交易安排產生一系列的損失，此出售股權損失是否得以認列？稅局會不會有意見？最後判決結果如何？

出售境外股權損失之稅務爭議 - 案例一

臺北高等行政法院 103 年訴字第 889 號判決 (續)

爭議項目

企業因諸多原因，而須進行集團組織架構重整並出售股權，進而產生出售境外股權損失時，於實務上，稅捐稽徵機關或法院經常認定該出售股權之行為與一般財產交易之行為有別，違反實質課稅原則，進而否准企業認列「出售境外股權損失」。

判決結果：國稅局有理

- 未經公開市場詢價及找尋買主之作業模式下，於投資子公司後，隨即移轉股權予集團內其他關係企業，非將子公司經營權移轉出售至集團外，僅係內部組織架構之調整，其交易目的與一般財產交易有別。
- 原告出售子公司係內部組織架構之調整，查無價金之實際收付，且交易雙方為母子公司，雙方簽約之代表人均為同一人，又因非在公開市場作價交換，其移轉價格易為原告所控制，以達到租稅規避之安排，乃僅具形式之股權買賣外觀，而無交易之實質。
- 形式雖具股權移轉行為，然實質上並未改變原告對 3 家子公司之長期股權投資，且其仍擁有完整之投資人權益，與系爭股權交易前，並無二致，而認原告係藉由契約自由原則，移轉系爭股權，並作為實現損失之方式，以達成規避稅負之目的，原告並未因此受有實質財產上之損失，故以違反實際課稅及公平正義原則 否准認列系爭部分之出售資產損失。
- 本案無股權未來損益風險終局移轉之意涵，不生依所得稅法第 43 條之 1 規定調整交易價格之問題。

本案例之爭議點在於，事實上原告公司係進行集團組織架構重整並出售股權，進而產生出售境外股權損失時，於實務上，稅捐稽徵機關或法院經常認定該出售股權之行為與一般財產交易之行為有別，違反實質課稅原則，進而否准企業認列「出售境外股權損失」。

判決結果認為該股權交易損失不得認列，其理由如下：

- 壹、未經公開市場詢價及找尋買主之作業模式下，於投資子公司後，隨即移轉股權予集團內其他關係企業，非將子公司經營權移轉出售至集團外，僅係內部組織架構之調整，其交易目的與一般財產交易有別。
- 貳、原告出售子公司係內部組織架構之調整，查無價金之實際收付，且交易雙方為母子公司，雙方簽約之代表人均為同一人，又因非在公開市場作價交換，其移轉價格易為原告所控制，以達到租稅規避之安排，乃僅具形式之股權買賣外觀，而無交易之實質。（實質課稅原則）
- 參、形式雖具股權移轉行為，然實質上並未改變原告對三家子公司之長期股權投資，且其仍擁有完整之投資人權益，與系爭股權交易前，並無二致，而認原告係藉由契約自由原則，移轉系爭股權，

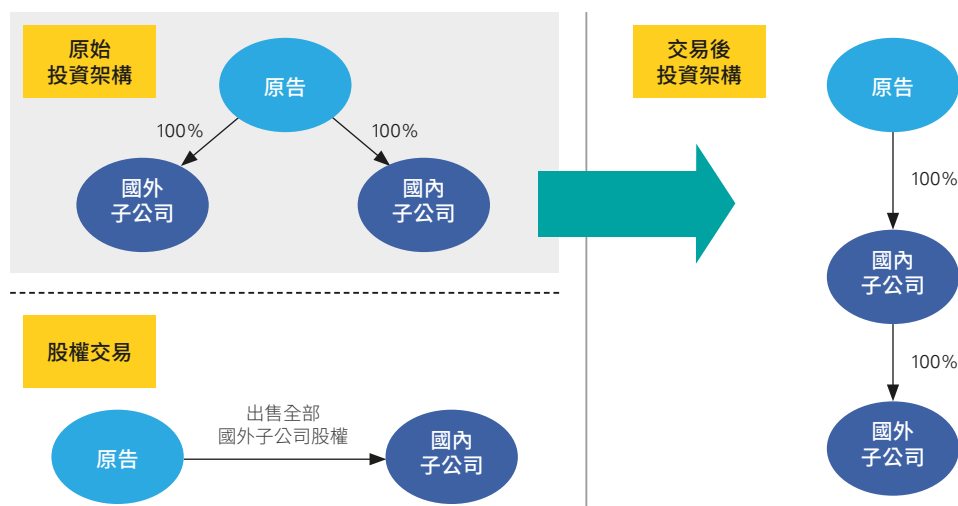
並作為實現損失之方式，以達成規避稅負之目的，原告並未因此受有實質財產上之損失，故以違反實際課稅及公平正義原則 否准認列系爭部分之出售資產損失。

肆、本案無股權未來損益風險終局移轉之意涵，不產生依所得稅法第43條之1 規定調整交易價格之問題。

第二項、出售境外股權損失之稅務爭議二（臺北高等行政法院 103 年訴字第 1519 號判決）

出售境外股權損失之稅務爭議 - 案例二

臺北高等行政法院 103 年訴字第 1519 號判決



- 原告為調整集團投資架構而為股權移轉交易，是否與一般買賣行為有別，而未產生實質財產出售損失？
- 是否違反實質課稅原則？
- 本件是否適用所得稅法第 43 條之 1 規定？

原告公司原直接持有國外子公司與國內子公司100%之股權，如今欲全數售出國外子公司之股權予國內子公司。此交易衍生出以下問題，此股權交易產生的損失是否可以認列？調整集團投資架構而為股權移轉交易，是否與一般買賣行為有別，而未產生實質財產出售損失？是否違反實質課稅原則？本件是否適用所得稅法第43條之1規定？以下我們將依序說明。

出售境外股權損失之稅務爭議 - 案例二

臺北高等行政法院 103 年訴字第 1519 號判決 (續)

爭議項目

企業因諸多原因，而須進行集團組織架構重整並出售股權，進而產生出售境外股權損失時，於實務上，稅捐稽徵機關或法院經常認定該出售股權之行為與一般財產交易之行為有別，違反實質課稅原則，進而否准企業認列「出售境外股權損失」。

判決結果：國稅局有理

- 出售資產損失係原告基於投資架構重新整合而出售系爭股權，即將國外子公司股權移轉予國內子公司所產生之損失，**顯內部組織架構調整之交易目的與一般財產交易有別。**
- 原告調整集團投資架構所為之股權移轉，核與買賣行為有別，核認原告係藉由契約自由原則，移轉系爭股權，並作為實現損失之方式，以達成減少稅負之目的，**此違反實際課稅原則。**
- 原告與國內子公司間之交易及交易價格之決定，相較於一般不具從屬或控制關係之公司間往來情形，易為租稅規避之安排，且原告未備有替代移轉訂價報告之文據供被告查核，**系爭股權移轉交易價格之合理性即無從探究。**
- 原告調整集團投資架構所為之股權移轉，核與買賣行為有別，則原告與其國內子公司間就系爭股權既無交易行為，**自無依所得稅法第 43 條之 1 規定調整其交易價格之問題。**

判決結果認為該股權交易損失不得認列，其理由如下：

- 壹、出售資產損失係原告基於投資架構重新整合而出售系爭股權，即將國外子公司股權移轉予國內子公司所產生之損失，顯內部組織架構調整之交易目的與一般財產交易有別。
- 貳、原告調整集團投資架構所為之股權移轉，核與買賣行為有別，核認原告係藉由契約自由原則，移轉系爭股權，並作為實現損失之方式，以達成減少稅負之目的，此違反實質課稅原則。
- 參、原告與國內子公司間之交易及交易價格之決定，相較於一般不具從屬或控制關係之公司間往來情形，易為租稅規避之安排，且原告未備有替代移轉訂價報告之文據供被告查核，系爭股權移轉交易價格之合理性即無從探究。
- 肆、原告調整集團投資架構所為之股權移轉，核與買賣行為有別，則原告與其國內子公司間就系爭股權既無交易行為，自無依所得稅法第43條之1 規定調整其交易價格之問題。

第三項、結論

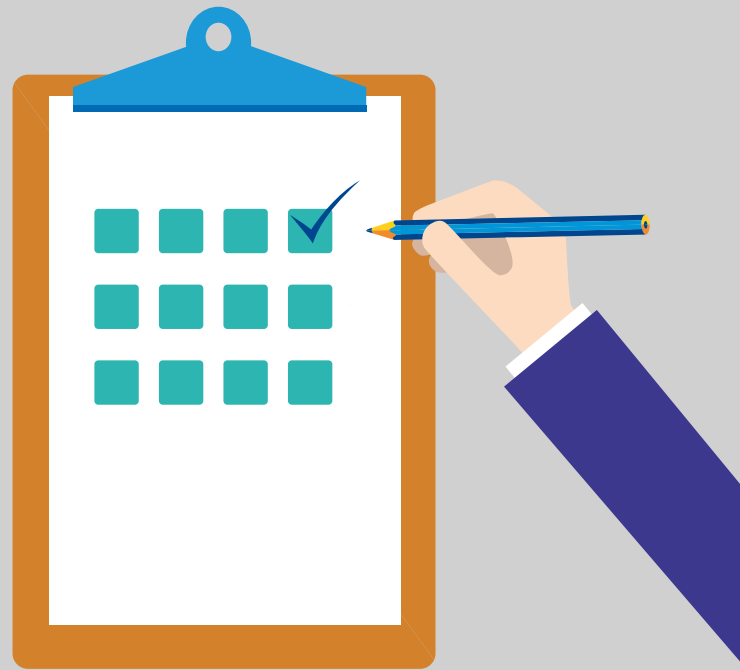


當企業在執行交易時，預先規劃並保存相關文件是相當重要的保護機制，如此面對稅局調查時，方能有效管理租稅問題。當法令有適用上疑義可考慮申請解釋，且稅捐機關核定前別放棄任何溝通之機會，當爭議無可避免，則善用救濟制度選擇最佳方案爭取權益降低稅負。



筆者心得

面對疾病，預防勝於治療，而租稅問題亦是如此。在做交易安排時，交易的源頭就要規劃好，以防後續衍生出龐雜的稅務爭議，進入稅務救濟程序對公司而言是一項沉重的負擔，我們永遠不可以忽視稅務成本的重要性。此外，隨著資金全球化，租稅議題也不僅侷限於單一國家，往往是國與國之間的權衡取捨，故在錯綜複雜的各國稅法中，該如何規劃交易、如何安排資金，都成了一門會計人不可忽視的重要課題。



第十一章

稅務管理(三)

大陸國際租稅發展趨勢及台商
面臨之稅務風險

在前面的章節中介紹了 BEPS 及移轉訂價（大陸稱轉讓定價）的觀念後，本章將以中國大陸為例，介紹這些重要的國際租稅議題在中國大陸實施的情況，尤其是轉讓定價的部份，2016 年底製鞋大廠豐泰遭大陸補稅約人民幣 2.23 億元，引起非常多台商的關注。

第一節 中國經濟、法規及稅務環境

第一項、更加寬鬆的外商投資環境

更加寬鬆的外商投資環境

— 《外商投資產業指導目錄》（2015）和外商投資企業備案管理（2016）

限制：《外商投資產業指導目錄》

- 鼓勵類
- 允許類
- 限制類
- 禁止類

2015年4月目錄減少限制

- 受限領域減少
 - ◎ 合資 / 中方控股企業
 - ◎ 允許外資獨資電子商務
 - ◎ 不限制房地產
- 2016《外商投資產業指導目錄》正在制定中，預計受限領域將進一步縮減

審批：投資事前審批系統

- 商務部 / 地方商務部門
- 其他特殊行業的部門 / 機構（例如：衛生部、中國證監會、國資委）

外商投資企業備案管理

- 准入前國民待遇加負面清單管理（負面清單外的領域實行備案管理）
- 去除重複監管
- 三法合併後的《外國投資法》

審查：國家安全審查 / 《反壟斷法》

- 基礎設施、交通、資源、能源等的國家安全審查

更具針對性的審查

- 取消對外資企業的特殊對待
- VIE 規則收緊

首先介紹目前中國的外商投資環境，從以往幾乎都要事前核准的情況，開始有越來越開放趨勢，從2015年4月的外商投資產業指導目錄中可看出，限制的產業逐漸減少，從過去正面表列哪些產業不能投資的方式，改變成接近像台灣一樣，以負面表列的方式約束哪些產業不能經營，但除此之外的產業原則上都是沒有問題的。舉例而言，外資目前已經可以獨資從事電子商務，房地產也沒有限制，並且正在制定中的2016年指導目錄預期受限制的領域將進一步縮減，這在一個發展中的國家是很正常的狀況，為了要吸引更多的外資進到中國來投資，限制勢必要有所鬆綁。

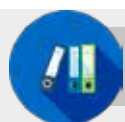
再者，事前審批的制度改為事後備案管理，事前審批的意思是，企業必須先拿到官方的核准之後才能開始投資，由於開放的產業變多後外資的投資相應增加，中國官方發覺在這樣的情況下如果維持事前審批的制度，人力有限的主管機關將會負擔過重。而事後備案管理的運作則是，外資可以先行著手投資，事後向官方報備，而主管機關則保有事後審查的權力，相關規定在中國的外商投資企業備案管理辦法，以負面清單的方式進行管理，亦即負面清單外的產業領域實行備案管理，以上的規定還有三法合併後的外國投資法，目的都是為了讓外資來中國能更加便利。

最後審查的部分，過去中國以反壟斷法的國家安全審查為主，但目前則是轉變成更針對性的審查，例如取消對外資企業的特殊對待，包括在2008年以前，中國的所得稅法是區分內資和外資企業的，並給予外資很多的優惠如盈餘匯出不須繳稅，但在2008年後內外資的所得稅法合一，因此內外資企業的地位是相同的，適用同一部所得稅法的法令。還有一點則是VIE（Variable Interest Entity）規則的收緊，以前很多外商公司要投資中國時，由於不能直接投資的限制，都會透過這個VIE的架構，或是中國公司本身如阿里巴巴等電商要在外國上市時，也會利用這個VIE架構，但是目前中國對於VIE架構的使用是愈趨嚴格。

第二項、逐步放開的外匯制度

逐步放開的外匯制度

一 外商直接投資和外債管理的外匯改革步伐加快



經常項目 (2012-2013)

- 貨物貿易：
 - ◎ 現場逐筆核銷 -> 非現場總量核查
 - ◎ 動態分類管理 (A、B、C 三類)
- 服務貿易：取消對外支付稅務證明，等值 5 萬美元以上對外支付進行稅務備案

- 資本項目外匯收入：支付結匯制 -> 意願結匯制
 - ◎ 適用於：中資企業和外商投資企業，不含金融機構
 - ◎ 包括：外匯資本金、外債資金和境外上市調回資金等
 - ◎ 結匯所得人民幣資金實行負面清單管理



資本項目 (2015-2016)

全口徑跨境融資 宏觀審慎管理 (2016)



- 外債：逐筆審批的前置管理模式 -> 備案管理
- 跨境融資風險加權餘額 < 跨境融資風險加權餘額上限 (外商投資企業淨資產)
- 外商投資企業、外資金融機構可在現行“投注差”管理模式和跨境融資風險加權餘額上限的模式下任選一種模式適用

外匯改革總思路：

※ 擴大流入，增加外匯供給

※ 加強購付匯真實性、合規性審核

首先是2012到2013年的經常項目，包括貨物貿易的部分，從現場逐筆核銷改為非現場總量核查，意思是以往中國外匯管制的主管機關會到現場一筆一筆的去檢查，企業才能成功換匯，但是現在主管機關不僅不會到現場，而且是以企業為單位來總量核查，除此之外還輔以動態分類的管理，A類的監管是最寬鬆的，可能僅需出貨單或發票等簡單的單據就能做核銷，而B、C類則以此類推有更嚴格的管理。服務貿易的部分，以往中國公司若要支付境外的服務費，公司需要先拿到稅局的完稅證明，亦即稅局要先核課完畢後，銀行才會替公司將款項匯出，但新規定取消了對外支付稅務證明的規定，等值5萬美元以上對外支付進行稅務備案，亦即5萬美元以下的對外支付企業可以自由的進行，雖然金額不大，但還是給了企業營運上的方便性，然而補充一點注意事項，有企業想將大金額的支付透過數次5萬美元以下的支付以規避稅務備案，但還是被稅局給發現，因為這個規定的開放只是要鬆綁企業資金的流動，並不代表假使公司真的順利地將多筆5萬美元以下的支付匯出，在稅務上就沒有任何的問題，屆時若遭到稅局的補稅加處罰（註、滯納金按日計算，換算年息約18.25%），將會造成企業無謂的損失。

在2015到2016的資本項目中，外匯收入從支付結匯制轉變為意願結匯制，意思是以往企業收到外幣的資本金時，立即強制轉換為人民幣，但目前則是讓企業能自行選擇外幣和人民幣間換匯的時間點，新規定適用於中資企業和外商投資企業，不含金融機構，包括外匯資本金、外債資金和境外上市調回資金等，結匯所得人民幣資金則實行負面清單管理。

最後一點是2016年的全口徑跨境融資宏觀審慎管理，外債由逐筆審批的前置管理模式改為事後備案管理，這樣由事前改為事後的管理是中國目前的大方向。而企業的跨境融資可從既有的「投注差」模式（實際投入資本及註冊資本的差額可進行跨境融資）和「跨境融資風險加權餘額上限」模式（跨境融資風險加權餘額小於跨境融資風險加權餘額上限，即外商投資企業淨資產）中二擇一使用。

從上述資訊可觀察到外匯的放寬是這幾年才陸續開始，因此放寬的規定還並不算太多，而在中國這兩年資金外逃情況嚴重，以及即將新上任的美國總統川普對大陸的態度稱不上友善等因素下，讓大陸的外匯管理局開始進行「窗口指導」，某種程度上提高了企業資金匯出的難度，讓企業在外匯處理上受到些技術性的困擾。

第三項、中國不斷演進的稅收環境

壹、更加嚴厲的企業稅規則

更加嚴厲的企業稅規則

- 轉讓定價 – 42 號公告和 64 號公告
- 統一報告標準（CRS） – 《非居民金融帳戶涉稅資訊盡職調查管理辦法（徵求意見稿）》
- 稅收執法力度加強 – 受控外國公司、常設機構、間接轉讓、對外支付特許權使用費 / 服務費、享受稅收協定待遇
- 通過相互協商程式為「走出去」企業提供更多稅務援助

國家稅務總局將BEPS視為進行稅制改革和加大執法力度的新契機

更加嚴厲的企業稅規則包括本章第四節會提到的轉讓定價42號公告及64號公告、統一標準報告CRS（Common Reporting Standard）-非居民金融帳戶涉稅資訊盡職調查管理辦法、執法力度加強和相互協商程式MAP（Mutual Agreement Procedure）。

大陸的統一標準報告CRS可以比喻成全球版的肥咖條款（FATCA），從2017年起，大陸將針對高存量（註、一年累積超過600萬人民幣）的非居民金融帳戶優先進行調查，稅局會蒐集在金融機構的開戶資訊，這項措施引起很多台商的緊張，因為假如台灣加入了CRS的計畫，大陸稅局將會把從金融機構蒐集到的非居民(即台灣人)存戶資訊自動交換給台灣的稅務單位，台灣的稅務單位便能調查該帳戶中的收入有沒有在台灣作合規的申報，不過目前台灣尚未加入CRS，且兩岸租稅協議尚未生效，因此目前還無須太過擔心，但持續的觀察是必要的，另大陸目前也擬進行個人稅的改革，可能逐步改變成和台灣類似的綜合所得稅制，且CRS的實施能夠幫助大陸稅局更好地追蹤金融資產的流向，下一步或許就是增訂目前大陸所沒有的遺產及贈與稅。

以上的改變以國內稅為主，而執法力道的加強從跨境的稅務問題看得更加明顯，包含受控外國公司、常設機構、間接轉讓、對外支付特許權使用費/服務費、享受稅收協定待遇等。

最後一點則是透過相互協商程式（MAP）幫助大陸企業走向國際，當中國經濟更加發達後，從過去是外資投資中國為主的情況，逐漸開始有大陸的國營或民營企業開始向海外投資的改變，配合一帶一路

政策，海外併購的案例也越來越多，因此大陸企業將在海外面臨更多的稅務上的風險，透過租稅協定中相互協商程式的機制，能夠給中國企業更多的保障，降低受雙重課稅影響的程度，而中國確實簽訂了不少租稅協定。

第一款的總結是國家稅務總局將BEPS視為進行稅制改革和加大執法力度的新契機，中國對於OECE的BEPS著力相當深，還加上了許多具中國特色的觀點，在本章的第三到第四節將有更詳盡的介紹。

貳、稅收優惠

稅收優惠

- 創新相關優惠範圍擴大（高新技術企業、研發費加計扣除）
- 關注中小企業
- 股權激勵個人所得稅新政

對創新活動給予更大力度的稅收優惠

稅收優惠的重點則是鼓勵創新的活動，從製造業的轉型談起的話，中國想從傳統的純代工業轉型到具更高附加價值的製造業，因此對於研發活動新增了許多租稅上的優惠，如：高新技術企業、研發費加計扣除等措施。同時隨著中國股票上市公司的增加，為了鼓勵企業以股票選擇權等方式獎酬員工，關於股權激勵員工也有很多新的稅務上的優惠措施。

參、間接稅和海關

間接稅和海關

- 「營改增」收官
- 新的《海關稽查條例》發佈
- 海關對特許權使用費和關聯交易轉讓定價的持續關注
- 跨境電商新政

間接稅征管更趨於現代化和數位化

中國2016年在間接稅和海關的部分亦確實有所改變，首先是「營改增」，中國在2016年5月改革了國內的營業稅法，從原本進銷項無法扣抵改變為類似台灣加值型營業稅的方式，並且幾乎全部的行業都得以適用。

其次是海關的部分，除了發佈新的海關稽查條例，海關總署2016年的第20號公告，針對特許權使用費和關聯交易轉讓定價將持續關注，對於特許權使用費是否有加到進口的完稅價格看得非常嚴格，甚至設計了許多新的在報關時就要填具的表單，項目包括交易方是不是關聯方、價格是否合理等，要求企業先自行主張。舉例而言，大陸子公司跟台灣總公司進貨，需勾選交易方是關聯方，並且主張交易價格是合理的，所以報關價格沒有問題，但當企業自行主張完畢，海關事後再調查發現企業實際做的和當初企業主張的情況有所差異時，就會面臨較高關稅遭調整的風險。補充一點提醒是，由於關稅跟所得稅的主管機關不同，若貨物被海關扣押，接下來的製造生產配銷都直接受到影響，和所得稅付出額外補稅的情況不同，因此在中國，海關的風險對企業營運的影響相較所得稅是更巨大的。

肆、稅收征管

稅收征管

- 取消事前審批 (2015)
- 努力構建合作合規模式
- 大企業稅收風險管理 / 稽查加強
- 更廣泛使用技術手段進行稅收風險分析和稽查物件選擇
- 更多的法院判例和事先裁定案例

責任向納稅人轉移，稅務機關更加專注於事中事後監管

稅收征管在第二節有更詳盡的介紹，在此先給讀者一個大方向：責任向納稅人轉移，稅務機關更加專注於事中事後監管。放寬企業得以先認定自己的商業行為與模式，稅務局就有更多的空間專注於事中事後的管理，因此大陸企業在經營上雖然獲得了更多彈性，但相對地在稅務上也增加了不確定性，以下整理幾個要點供讀者參考：

一、取消事前審批

這個趨勢在稅收部分也可見到，而且經濟商業模式通常會走在法律之前，大陸官方認為事前審批幫企業背書的行為根本不需要。

二、努力構建合作合規模式

加強主管機關和納稅義務人之間的合作關係。

三、大企業稅收風險管理和稽查的加強

即在第二節會介紹的「千戶計畫」。

四、更廣泛使用技術手段進行稅收風險分析和稽查物件選擇

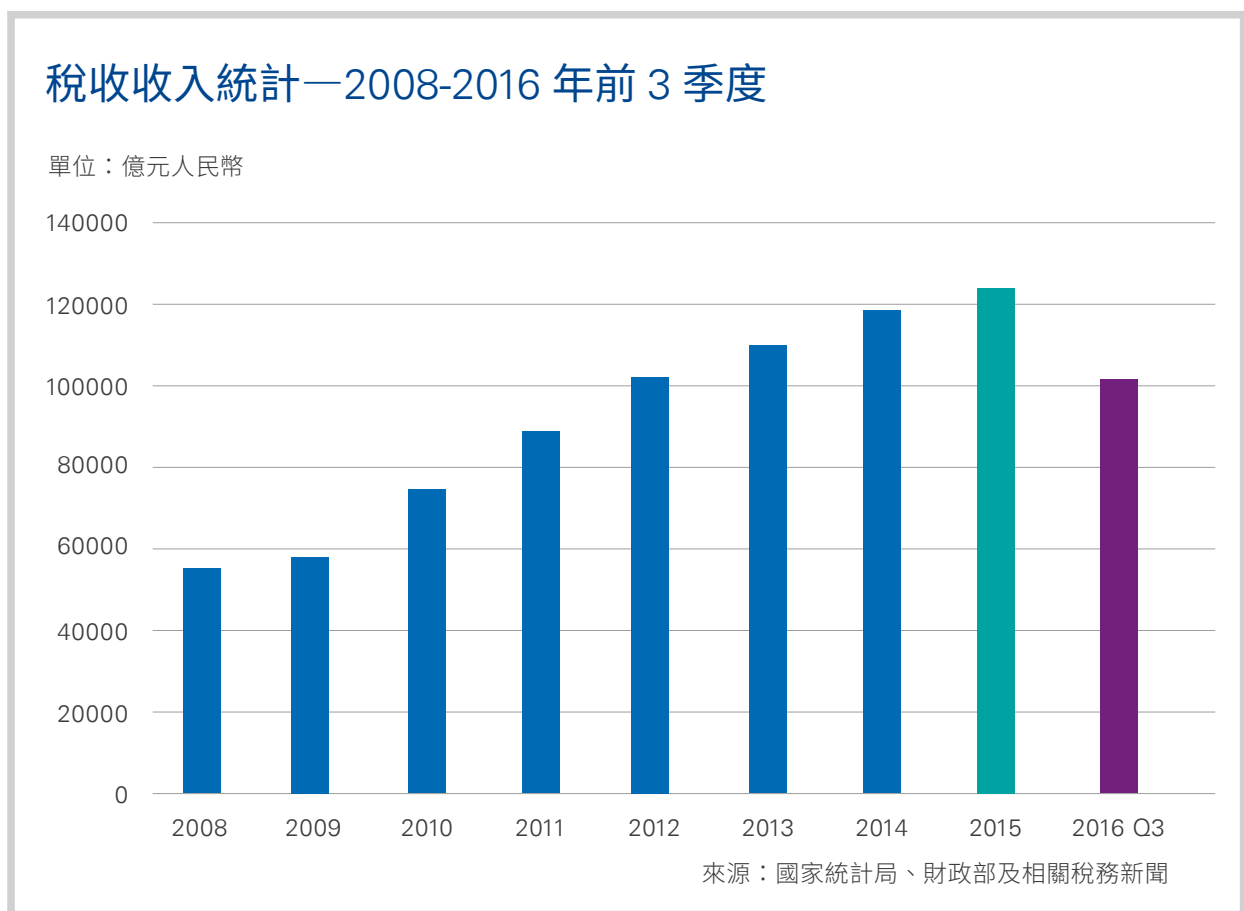
利用大數據和軟體等技術手段，增加查稅的效果，如2016年正式上線的「金稅三期」系統。

五、更多的法院判例和事先裁定案例

法院判例這點可能一改過去外界對大陸的印象，認為怎麼可能有人會在大陸打稅務官司，但在過去兩年間確實有比較多的納稅義務人不服稅務機關的核定，因此進行稅務官司，更多的法院判例就會產生。

事先裁定案例則是大陸效法歐洲的制度，在目前推動的稅務服務環節，納稅義務人假使在稅務上有疑慮時可以先跟稅務局溝通，當雙方有共識時，納稅義務人就可以拿到一個事先裁定的判例，證明納稅義務人的安排是可以的。但實務上可能願意使用的企業不多，因為事前跟稅務局來往將增加企業把自己的資訊揭露給稅務局的風險，屆時為了一件事先裁定的案子反而讓稅務局有新的資訊來做其他部分的核查。

伍、稅收收入統計



上圖是中國自2008年以來的稅收收入統計，呈現階梯式的成長，2016則是統計到第三季為止，因此全年稅收預計仍將維持持續成長的一個態勢，尤其在BEPS這個新的環境之下，預期未來幾年這個稅收成長的趨勢還會持續。

第二節 稅收徵管與爭議解決

第一項、千戶計畫

千戶計畫

背景：「大數據」下的宏觀政策指引、稅收徵管體系的改革

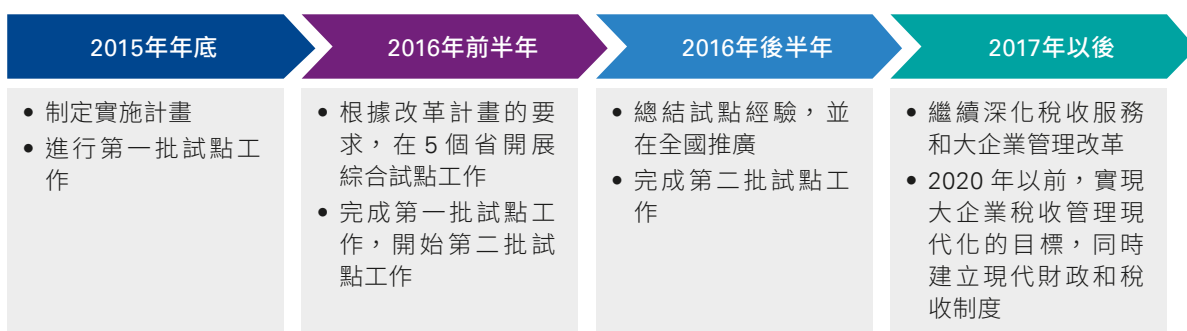
目標：通過總結重要的大企業的財務資料、利潤指標和財務狀況形成一個大資料庫

- 分析稅收結構
- 控制大企業的稅收風險
- 徵稅

目標企業的選擇：世界 500 強（跨國公司、國有企業、民營企業）、行業引領者、稅收規模、增長的視角（新興產業）

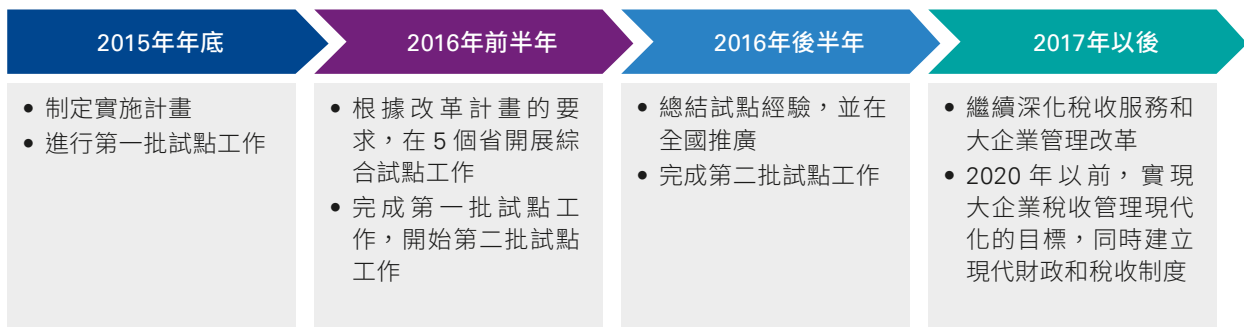
最新進展：

- 編制六個行業（建築業、電力、保險業、汽車行業、證券業和銀行業）和四個科目（跨境投資、股權轉換、財政補貼和關聯方交易）的風險分析指南
- 選擇相關行業典型大企業試點試運行
- 建立和驗證大企業稅收風險的分析模型



千戶計畫的背景是大陸國家稅務總局在「大數據」下的宏觀政策指引，進行稅收徵管體系的改革，目標是通過總結重要的大企業的財務資料、利潤指標和財務狀況形成一個大資料庫，以分析稅收結構、控制大企業的稅收風險及徵稅，目標企業的選擇標準有：是否為世界500強（含跨國公司、國有企業、民營企業）、是否為行業引領者、稅收規模、新興有增長潛力的產業。

目前最新的進展是已經編制了六個行業（建築業、電力、保險業、汽車行業、證券業和銀行業）和四個科目（跨境投資、股權轉換、財政補貼和關聯方交易）的風險分析指南，並選擇相關行業典型的大企業試點運行，以建立和驗證大企業稅收風險的分析模型，詳細的時程表如下：



而當試點完成後，可以預期這套模式在未來實施到其他的一般企業，加上這個千戶計畫若以數位化的方式進行，對企業所承擔的風險可說是相當沉重，任何在稅上有灰色的地帶的交易，可能就因此展露無遺。

千戶計畫的實施還有另一個改變是，原本這些千戶計畫的企業是和地方的稅務局往來，但在千戶計畫之後，這些企業將改為跟省級政府直接往來，等於是一個更高層級的直接監管。

第二項、2016 稅務稽查新變化及重點提示

壹、更加嚴厲的企業稅規則

稅務稽查類別

- 國家稅務總局決定取消按行業選擇特殊稅務稽查 / 檢查目標的做法
- 改為選擇不同類型的交易以及大型集團公司作為目標

大陸國家稅務總局以往會以行業別作為稽查的標準，舉例而言，前幾年大陸某家複印業者被稅局查稅後，稅局便以同一套做法將同一個行業中，也就是其他的複印業者也查了一次，縱使其他的複印業者沒有異常的情況，實際在稅上都是合規的。而台灣的筆電代工廠商也因這個做法遭大陸稅局的連查，然而縱使是同一行業別的企業，每間公司一定有各自不同的現況，然而從國家稅務總局角度而言，卻想用同一套調整的標準適用到同一行業別中的各家企業，表面上是公平一致的作法，實際上則造成某些企業困擾，某些企業卻因此得利的現象。

但之後以行業別檢查的方式應該會逐漸的消失，改變為以不同的交易類型或是集團本身作為目標。

分別舉例來說，目前大陸重視的交易類型是移轉訂價中跨境服務還有無形資產的部分，稅局可能會針對金額較大的專利權授權或是跨境技術服務費作為查核的標的。因此集團本身在大陸投資的版圖越大時，被稽查的風險就會相應的提高。

貳、稅務稽查新方法

稅務稽查新方法

- 隨機抽取稅務稽查案源，隨機選派執法檢查人員（國家稅務總局 2015 年提出，2016 年正式公佈）
- 由於隨機選派執法檢查人員，跨省的稅務稽查將會變成「新常態」。國家稅務總局正在考慮建立一個跨省的稽查團隊

此款所指的新方法是未來稅局會隨機抽取稅務稽查案源並隨機選派執法檢查人員，這個方法的目的是為了避免納稅義務人和區域稅局的人員關係太過熟識，而且禁奢令實施以前，確實是有官員會收取納稅義務人禮品的現象，因此以隨機的方式派案，稅局便能降低此類情事發生的風險。

而由於隨機選派執法檢查人員，跨省的稅務稽查將會變成新常態，國家稅務總局正在考慮建立一個跨省的稽查團隊。

參、稅務稽查辦法1.0

稅務稽查辦法 1.0

- 用於增強稅務機關對於稅務稽查的內部控制的辦法已經頒佈
- 辦法明確界定了稅務機關的職責和權力、行為規範、執行程式、時間、以及應當向納稅人出具的文檔 / 通知書
- 程式：明確、合法、組織良好、更加透明和高效
- 納稅人談判的機會和可能性更小

稅務稽查辦法1.0是用於增強稅務機關對於稅務稽查的內部控制的辦法，辦法明確界定了稅務機關的職責和權力、行為規範、執行程式、時間、以及應當向納稅人出具的文檔和通知書，讓稅局的運作更加明確、合法、透明和高效，因此納稅人未來想透過一些非常規的手法和稅局磋商的可能性是更小了。

肆、營改增後的新趨勢

營改增後的新趨勢

- 營業稅體制下，銀行向地稅局繳納營業稅。當營改增擴展到金融業後，銀行開始向國稅局繳納增值稅
- 國稅局現在可以通過交叉檢查銀行的稅務報告或請求銀行合作來獲得與納稅人資金流動相關的資訊
- 我們開始看到國稅局要求銀行在特定的稅務稽查中提供資訊的趨勢

在營改增這個新的營業稅體制下，銀行金融業開始向國稅局繳納增值稅，並且國稅局現在可以通過交叉檢查銀行的稅務報告或請求銀行合作來獲得與納稅人資金流動相關的資訊。

由於在營改增後進銷項能夠夠抵，加上稅局開始要求銀行在特定的稅務稽查中提供資訊，因此更容易掌握到企業的金流，進而發現一些不當的交易。

伍、2016稅務稽查重點

2016 稅務稽查重點

營業稅和增值稅 (VAT)

2016 年 5 月 1 日營改增全面鋪開之後，營改增過渡期間的稅務處理

個人所得稅 (IIT)

◎ 高收入外籍人士 ◎ 零申報外籍人士 ◎ 外國藝術家和運動員

跨境資本投資 / 資金流

跨境股權轉讓，直接 / 間接股權轉讓

向境外關聯方支付款的扣除，如：特許權使用費和服務費

申報出口退稅

出口退稅申報的審查

黃金交易的稅務發票

全國範圍內開展對於黃金交易的增值稅專用發票的特別稽查行動

農產品虛假發票

初級生產商的抵扣憑證

一級生產者獲得的抵扣憑證以及開具的增值稅專用發票

以下向各位提示幾項2016中國的稅務稽查重點，針對下列列舉的項目，大陸稅局將進行較嚴格和詳盡的調查：

一、營業稅和增值稅 (VAT)

2016年5月1日營改增全面鋪開之後，營改增過渡期間的稅務處理。

舉例而言，到餐廳內用是屬於提供服務的7%增值稅，但如果是外帶則可能會變成屬於銷售商品的17%，因此針對不同的交易安排，大陸的商家將有不同的稅務處理，要預防有開錯發票的風險。

二、個人所得稅 (IIT)

高收入外籍人士、零申報外籍人士、外國藝術家和運動員。

台資企業派到大陸的幹部的收入就要注意這方面的問題，而且個人所得稅對稅局來說是很好補稅的一個項目，除了收入條件的比較很容易稽查外，個人在稅務上能和稅局爭取權益的資源本來就比企業要來的少，加上營改增後營業稅從地方稅改為中央稅，地方稅局很可能會增強在個人所得稅稽查以彌補部分流失的稅收。

三、跨境資本投資/資金流

- 1、跨境股權轉讓，包含直接或間接股權轉讓。
- 2、向境外關聯方支付款的扣除，如：特許權使用費和服務費。

四、申報出口退稅

出口退稅申報的審查，避免不良的企業利用退稅而獲取稅務上的利益。

五、黃金交易的稅務發票

全國範圍內開展對於黃金交易的增值稅專用發票的特別稽查行動

六、農產品虛假發票

初級生產商的抵扣憑證、一級生產者獲得的抵扣憑證以及開具的增值稅專用發票

第三節 國際稅收與BEPS

第一項、政策趨勢

壹、BEPS在中國的落地

政策趨勢—BEPS 在中國的落地

| G20/OECD BEPS 2015 最終成果 | | |
|-------------------------|------------|---|
| 第1項行動計畫 | 數字經濟 | <ul style="list-style-type: none"> 中國尚未引進跨境數位產品B2C交易的增值稅相關建議 中國在全世界率先利用網上購物平臺對跨境貨物B2C交易徵稅 |
| 第2項行動計畫 | 混合錯配 | <ul style="list-style-type: none"> 國家稅務總局曾表示將在2016年年底實施混合錯配規則 |
| 第3項行動計畫 | 受控外國公司 | <ul style="list-style-type: none"> 基於BEPS建議的受控外國公司規則預計將在2016年底發佈 |
| 第4項行動計畫 | 利息 | <ul style="list-style-type: none"> 中國目前沒有計劃實施與息稅折舊攤銷前利潤（EBITDA）相關的利息扣除限制規則 |
| 第5項行動計畫 | 有害稅收實踐 | <ul style="list-style-type: none"> 國家稅務總局公告2016年64號 — 預約定價安排自發的強制的資訊交換 |
| 第6項行動計畫 | 稅收協定優惠不當授予 | <ul style="list-style-type: none"> 中智協定和中俄協定已包含BEPS利益限制（LOB）條款，但其他協定還沒有 中智協定還引入了BEPS主要目的測試（PPT）以及三角情形下的常設機構規則 多邊工具 — 中國是否會通過多邊工具更新全部/部分稅收協定？ 一些國家越來越不願意開具稅收居民身份證明 |
| 第7項行動計畫 | 常設機構 | <ul style="list-style-type: none"> 包容性框架 — 是否會在被用於到中國投資/運營的主要中間控股國家/地區的稅收協定中增加BEPS常設機構規則？ 一些國家是否會放棄採納部分/全部BEPS常設機構規則（例如：德國、美國）？ 尚不清楚中國是否會採用OECD常設機構利潤歸屬規則 |

政策趨勢—BEPS 在中國的落地 (續)

| G20/OECD BEPS 2015 最終成果 | | |
|-------------------------|------|--|
| 第8-10, 13項行動計畫 | 轉讓定價 | <ul style="list-style-type: none"> • 2016年同期資料指南（42號公告）和預約定價安排指南（64號公告）與BEPS成果一致 • 延續了中國一直以來的轉讓定價方法：地域特殊優勢（LSA）、本地無形資產 • 本地文檔：包括價值鏈分析，並要求按照不同類型業務及產品披露財務資料 • 關聯交易申報表：從9張增加到22張，重點關注對外支付的費用在境外國家的稅務處理 • 預約定價安排優先受理：能夠提供詳細的價值鏈分析的納稅人 • 即將發佈的轉讓定價調整檔：進一步加強中國的轉讓定價實踐 |
| 第14項行動計畫 | 爭議解決 | <ul style="list-style-type: none"> • 中國已經承諾實施爭議解決機制最低標準 — 稅收征管論壇（FTA）同行評審 • 國家稅務總局增加處理預約定價安排/相互協商程式的工作人員 |
| 第15項行動計畫 | 多邊工具 | <ul style="list-style-type: none"> • 實施多邊工具的最終形式還不確定（例如，選擇性地採納BEPS常設機構條款） • 對被用於到中國投資/運營的中間控股國家/地區的吸引力的潛在影響 |

中國作為第十屆G20/OECD稅收征管論壇的主辦方，是推進2016年BEPS實踐發展的主要驅動力

以下就BEPS的行動計畫在中國落地的情況加以說明。

一、第1項行動計畫（數字經濟）

中國尚未引進跨境數位產品B2C交易的增值稅相關建議，但在全世界率先利用網上購物平臺對跨境貨物B2C交易徵稅。以淘寶賣家從國外採購為例（大陸用語為海淘），以前是課徵行郵稅，但在2016年開始大部分改徵關稅和增值稅，這項改變將反映在中國消費者的負擔加重上。

二、第2項行動計畫（混合錯配）

國家稅務總局曾表示將在2016年年底實施混合錯配規則，但預期實際上進度應該會延後，因為這項並非大陸在BEPS上的重點。

三、第3項行動計畫（受控外國公司）

大陸在2008年的所得稅法修正已經納入受控外國公司的相關法令，比台灣提早了許多，而基於BEPS建議的受控外國公司規則，預計將在近期還有修正。

四、第4項行動計畫（利息）

中國在2008年的所得稅法修正已加入資本弱化的規定，但目前沒有計劃實施OECD標準的息稅折舊攤銷前利潤（EBITDA）相關的利息扣除限制規則。

五、第5項行動計畫（有害稅收實踐）

國家稅務總局在2016年發布64號公報，規定了預約定價安排自發的強制的資訊交換。

六、第6項行動計畫（稅收協定優惠不當授予）

- （一）中智協定和中俄協定已包含BEPS利益限制（LOB）條款，但其他協定還沒有。
- （二）中智協定還引入了BEPS主要目的測試（PPT）以及三角情形下的常設機構規則。
- （三）還值得觀察的則是，中國是否會通過多邊工具更新全部或部分稅收協定，根據觀察中國的確開始著手許多稅收協定的修改，已反映新的BEPS的概念。
- （四）一些國家越來越不願意開具稅收居民身份證明

七、第7項行動計畫（常設機構）

關於常設機構在中國的實施有以下幾點不確定因素：

- （一）包容性框架的建立，亦即是否在被用於到中國投資及營運的主要中間控股國家或地區的稅收協定中增加BEPS常設機構規則？
- （二）一些國家是否會放棄採納部分或全部BEPS常設機構規則（例如：德國、美國）？
- （三）尚不清楚中國是否會採用OECD常設機構利潤歸屬規則，但我們認為中國應該還是會採納OECD新版關於常設機構的定義。

八、第8-10項及第13項行動計畫（轉讓定價）：

- （一）2016年同期資料指南（42號公告）和預約定價安排指南（64號公告）與BEPS成果一致。
- （二）延續了中國一直以來的轉讓定價方法，包含了地域特殊優勢（LSA，在中國當地被稱為具有中國特色的轉讓定價查核）和本地無形資產，細節的當地規則補充如下。
 1. 本地文檔：包括價值鏈分析，並要求按照不同類型業務及產品披露財務資料。
 2. 關聯交易申報表：從9張增加到22張，重點關注對外支付的費用在境外國家的稅務處理。
 3. 預約定價安排優先受理：給能夠提供詳細的價值鏈分析的納稅人。
 4. 即將發佈的轉讓定價調整檔：進一步加強中國的轉讓定價實踐。

九、第14項行動計畫（爭議解決）

- （一）作為第十屆OECD稅收征管論壇（FTA）的主辦國，中國已經承諾實施爭議解決機制最低標準，也就是同行評審的相關規定。

(二) 國家稅務總局增加處理預約定價安排和相互協商程式的工作人員

十、第15項行動計畫（多邊工具）

(一) 實施多邊工具的最終形式還不確定（例如，選擇性地採納BEPS常設機構條款）

(二) 對被用於到中國投資/運營的中間控股國家/地區的吸引力的潛在影響

從上述BEPS行動計畫在中國落地的情況觀察，中國著力最深的點落在轉讓定價的部分。理由相當直觀，因為轉讓定價是可以讓稅局課到最多稅收的部分，在本章第四節有更詳盡的論述。

貳、稅務資訊交換

政策趨勢—稅務資訊交換

統一報告標準（CRS）

- 新的自動資訊交換（AEOI）國際標準
- 帳戶餘額、金融資產的收益、利息、股息的報告
- 北京舉行的第十屆稅收征管論壇（FTA）為CRS資料建立了統一傳輸系統（CTS）
- 中國承諾自2018年起，與101個國家/地區進行CRS主管當局間協議（MCAA）項下的資訊交換 — 中國尚未決定CRS MCAA的自動資訊交換夥伴
- 其他資訊交換安排 — 香港和新加坡
- 2016年10月14日國家稅務總局發佈了《非居民金融帳戶涉稅資訊盡職調查管理辦法（徵求意見稿）》
- 伴隨著中國大資料分析能力的提升，以及個人所得稅的改革，CRS將會產生重大影響

中國參與的其他重要稅務資訊交換機制

- 中國承諾參與的美國《海外帳戶稅收合規法案》（FATCA）
- 中國承諾通過《國別報告主管當局間協議》（CBC MCAA）（簽訂於第十屆稅收征管論壇）進行國別報告交換
- 通過國際聯合資訊分享與協作聯合工作組（JITSIC）（其改革發佈於第十屆稅收征管論壇）進行稅收情報共用
- 與10個與中國有重要關係的離岸中心簽訂的稅收資訊交換協定（TIEA）
- 基於2005 OECD標準，對中國簽訂的稅收協定的資訊交換條款進行持續更新

通過國際資訊交換獲取的資訊、國內稅務系統自身共用的資訊（包括國稅和地稅），以及從其他政府機關（如外匯管理局、工商管理、海關等）獲取的資訊，共同構成了稅務機關可資利用的大資料系統。

以下為中國目前有的稅務資訊交換機制。

一、統一報告標準（CRS）

中國所簽訂的CRS是多邊協議（MCAA）的架構，意思是所有加入協議的國家會在一個統一的平台上做資訊的交換。包括帳戶餘額、金融資產的收益、利息、股息等的報告，伴隨著中國大資料分析能力

的提升，以及個人所得稅的改革，CRS將會產生重大影響，因此高資產人士未來既使在身為非居民的地區，也有被查稅的風險，目前可以考慮的因應措施為購置古董或房地產等非金融性的資產。

以下有幾點補充說明的資訊：

- (一) 北京舉行的第十屆稅收征管論壇（FTA）為CRS資料建立了統一傳輸系統（CTS）。
- (二) 中國承諾自2018年起，與101個國家和地區進行CRS主管當局間協議（MCAA）項下的資訊交換，但尚未決定CRS MCAA的自動資訊交換夥伴。
- (三) 但中國香港和新加坡間的資訊交換安排屬於單邊協議。
- (四) 2016年10月14日國家稅務總局發佈了「非居民金融帳戶涉稅資訊盡職調查管理辦法（徵求意見稿）」。

二、中國參與的其他重要稅務資訊交換機制

- (一) 中國承諾參與的美國「海外帳戶稅收合規法案」（FATCA）。
- (二) 中國於第十屆稅收征管論壇承諾通過「國別報告主管當局間協議（CBC MCAA）」，進行國別報告交換。
- (三) 通過國際聯合資訊分享與協作聯合工作組（JITSIC）（其改革發佈於第十屆稅收征管論壇）進行稅收情報共用。
- (四) 與10個與中國有重要關係的離岸中心簽訂的稅收資訊交換協（TIEA）。
- (五) 基於2005 OECD標準，對中國簽訂的稅收協定的資訊交換條款進行持續更新。

通過以上從國際資訊交換獲取的資訊、國內稅務系統自身共用的資訊（包括國稅和地稅）、以及從其他政府機關（如外匯管理局、工商管理局、海關等）獲取的資訊，共同構成了中國稅務機關可資利用的大資料系統。因此可以觀察發現，未來在OECD還有國際間的趨勢便是透明化，跨國企業做租稅規劃的空間和誘因也將降低。

第二項、實踐趨勢

壹、稅收協定待遇

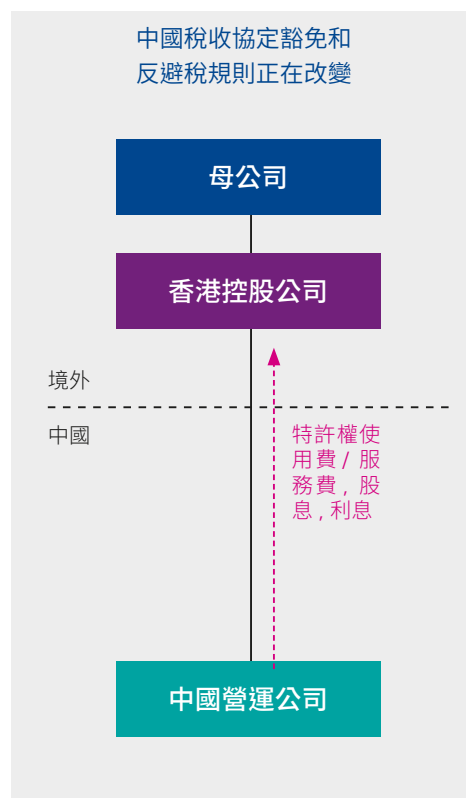
實踐趨勢—稅收協定待遇

實踐中的主要挑戰

- 一些國家 / 地區越來越不願意出具稅收居民身份證明 (如香港)
- 國家稅務總局公告 2015 年 60 號下，預提所得稅潛在扣繳義務：風險管理系統的更新
- 中國各地稅務機關對“商業實質”的關注點不盡相同：外資企業是否應該增加“商業實質”？

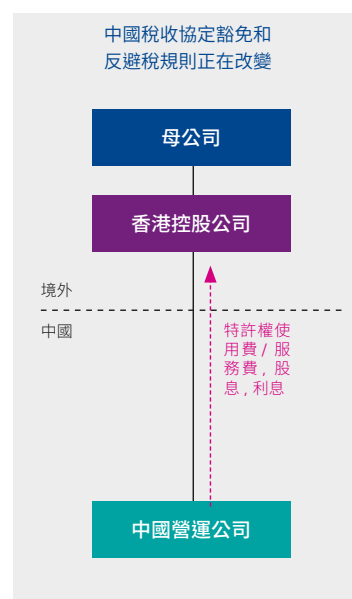
納稅人未來關注點

- 在 60 號公告修改以後，需要給予受益所有人合理解釋
- BEPS 防止稅收協定不當授予規則在協定中的應用，將如何影響稅收協定待遇的授予？
- 後 BEPS 時代稅收協定的更新：受益所有人、一般反避稅規則、被動所得下的主要目的條款、主要目的測試、利益限制、特定規則下的支付、三角情形下的協定濫用等，這些規則之間將如何相互聯繫？



首先說明稅收協定裡實踐中的主要挑戰。一些國家或地區越來越不願意出具稅收居民身份證明。以香港為例，根據中國和香港之間的協定，在符合香港公司有實際營運等條件下，特許權使用費/服務費、股息、利息從中國匯出至香港的扣繳稅率是5%，在沒有協定的情況下是10%。因此常出現如下圖所示的安排，在香港設立的控股公司只是為了享有5%的優惠扣繳稅率，香港為了因應這樣的情況，近期傾向減少對收入以被動式收入（如：股息、利息等）為主要的公司，對其稅務居民證明的發放。

以上的概念來自於認定真正的稅收協定受益人，以台資企業常見的操作為例，會在荷蘭或盧森堡設立控股公司，為的是享受這兩



個國家所擁有和他國的租稅協定，但是在未來這樣的操作將愈顯困難，因為需要證明這個中介公司的商業實質，而在中國內各地稅務機關對「商業實質」的關注點也不盡相同。

補充說明納稅義務人未來關注的重點：

- 一、在60號公告修改以後，需要給予受益所有人合理解釋
- 二、BEPS 防止稅收協定不當授予規則在協定中的應用，將如何影響稅收協定待遇的授予？
- 三、後BEPS時代稅收協定的更新：受益所有人、一般反避稅規則、被動所得下的主要目的條款、主要目的測試、利益限制、特定規則下的支付、三角情形下的協定濫用等，這些規則之間將如何相互聯繫？

貳、稅務稽查和稅收確定性

實踐趨勢—稅務稽查和稅收確定性

資料驅動下的稅務稽查選案

- 資訊交換、大資料分析、納稅人信用評級等，能夠更加準確地確定稅務稽查目標
- 國家稅務總局發佈的資訊交換案例有：
 - 一家中國企業向境外關聯方支付服務費（2013），稅務機關利用資訊交換認定了超出服務實質的費用，從而否定了相關費用的稅前扣除
 - 一家中國企業向境外關聯方購買機器設備（2014），稅務機關利用資訊交換確認了設備的原始成本，從而否定了相關折舊的稅前扣除
 - 一家中國境內的代表處，稅務機關利用資訊交換認定其從事的活動超過了準備性和輔助性的範圍，從而將其認定為常設機構

給予納稅人更大的確定性

- 不斷增加的法院判例
 - 一家義大利公司，山東省芝罘區人民法院，2015年12月審理，跨境重組享受企業所得稅優惠待遇
 - 一位美國稅收居民，廣東省高級人民法院，2015年11月審理，中國境內雙重任職的個人所得稅問題以及中美稅收協定的解釋
- 事先裁定
 - 江蘇某市國家稅務局，2015年11月，跨境重組享受企業所得稅優惠待遇的事先裁定，事先稅收裁定機制正在被應用到跨境交易中

一、資料驅動下的稅務稽查選案

中國在國際稅收架構下的稅務稽查將利用資訊交換、大資料分析、納稅人信用評級等的資訊，能夠更加準確地確定稅務稽查目標。國家稅務總局發佈的資訊交換案例有：

- (一) 一家中國企業向境外關聯方支付服務費（2013），稅務機關利用資訊交換認定了超出服務實質的費用，從而否定了相關費用的稅前扣除。

- (二) 一家中國企業向境外關聯方購買機器設備（2014），稅務機關利用資訊交換確認了設備的原始成本，從而否定了相關折舊在中國境內因為虛增的成本而出現的不合規稅前扣除。
- (三) 一家中國境內的代表處，稅務機關利用資訊交換認定其從事的活動超過了準備性和輔助性的範圍，從而將其認定為常設機構。這是目前很多台商遇到的困難，原則上代表處是不應從事銷售業務等活動，但是中國的稅務機關可利用資訊交換得知該代表處內的員工人數和工作職級、頭銜，假使人數不合理的多，或是有不合理的職務人士（如：行銷副總），稅務機關就能發現該代表處從事的活動可能超過了準備性和輔助性的範圍。

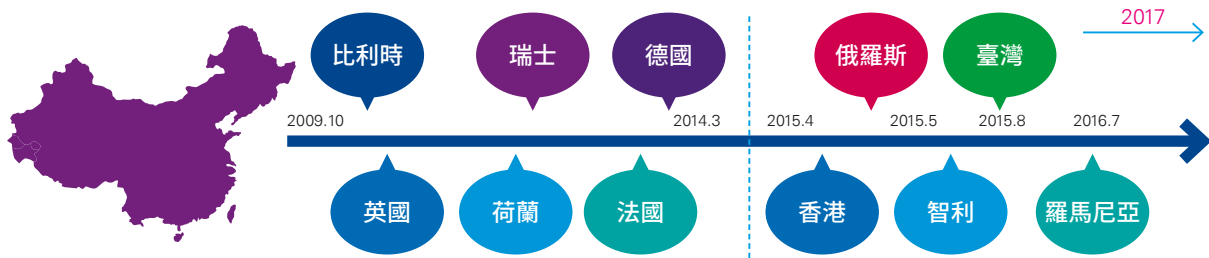
二、給予納稅人更大的確定性

實際情況包括不斷增加的法院判例以及事先裁定：

- (一) 一家義大利公司，山東省芝罘區人民法院，2015年12月審理，跨境股權重組享受企業所得稅優惠待遇。
- (二) 一位美國稅收居民，廣東省高級人民法院，2015年11月審理，中國境內雙重任職的個人所得稅問題以及中美稅收協定的解釋。
- (三) 江蘇某市國家稅務局，2015年11月，跨境重組享受企業所得稅優惠待遇的事先裁定，事先稅收裁定機制正在被應用到跨境交易中。

第三項、中國稅收協定體系的發展

下圖為中國稅收協定簽署的時程表。



下表為各協定的內容概要。

| | 歐洲：比利時, 英國, 荷蘭, 瑞士, 法國, 德國 | 香港 | 臺灣 | 智利 | 俄羅斯 | 羅馬尼亞 |
|---------------|---------------------------------------|---|----------------------------|--------------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| 簽署日期 | 2009年(比利時)至2014年(德國) | 2015年4月 | 2015年8月 | 2015年5月 | 2015年5月 | 2016年7月 |
| 生效日期 | 2014年(比利時)至2017年(德國) | 2017年 | 預計2018年 | 2017年 | 2017年 | 預計2018 |
| 股息 | 5% (持股 ≥ 25%); 10% (<25%) | 5% (持股 ≥ 25%); 10% (<25%) | 5% (持股 ≥ 25%); 10% (<25%) | 10% | 5% (持股 ≥ 25%); 10% (<25%) | 3% |
| 利息 | 10% | 7% | 7% | 4% (銀行) / 10% | 0% | 0% (銀行) / 3% |
| 特許權使用費 | 10% 一般; 6% 租賃 (1) | 7% 一般; 5% 租賃 | 7% | 10% 一般; 4% (租賃) | 6% | 3% |
| 財產收益 | 0% (持股 < 25% + non-land-rich); 其他 10% | 0% (持股 < 25% + non-land-rich, 或者上市公司股權); 其他 10% | 0% (non-land-rich); 其他 10% | 0% (non-land-rich, 或者上市公司股權); 其他 10% | 0% (non-land-rich); 其他 10% | 0% (non-land-rich); 其他 10% |

從以上可以觀察到，中國跟全球的主要交易國家都有簽定稅收協定，而我方和中國的租稅協議雖然已經簽署，但尚未生效，這對台資企業造成一定的困擾。如同引言所提到的豐泰企業，在中國被補的稅款就只能自行吸收，台灣這邊並不會做相應的退稅處理，等於企業面臨了雙重課稅的風險。

第四項、對外投資—相互協商程式 (MAP)

對外投資—相互協商程式

中國對「走出去」企業的稅收援助

- 國家稅務總局對走出去企業進行培訓，以讓其瞭解稅務機關能提供哪些幫助
- 如：海外稅收指南、12366 熱線、預約定價安排和相互協商程式的宣傳

相互協商程式 (MAP) 案例 – 發佈於國家稅務總局和省級稅務機關網站

特許權使用費的稅收協定待遇，2015 年 6 月發佈

- 山東煙臺一家公司在哈薩克的子公司向該公司支付的租金，被按照 20% 的稅率扣繳了預提所得稅（協定稅率為 10%）
- 國家稅務總局啟動了與哈國的相互協商程式，將特使權使用費由 20% 降為 10%，哈國最終退回了多征的人民幣 150 萬元稅款

利息的稅收協定待遇，2016 年 8 月發佈

- 境外某國拒絕對一家中國公司在該國的子公司向中國國家開發銀行貸款所支付的利息給予稅收協定預提所得稅優惠待遇
- 國家稅務總局通過相互協商程式，從企業提出申請到最終解決僅歷時 36 天，為企業免除了 500 多萬美元的稅款損失

常設機構利潤歸屬，2016 年 8 月發佈

- 中國企業與境外某公司簽訂了一項關於電站的設計、採購和建造總承包項目的合同，在當地設立項目部，負責監督供貨及進行其他服務活動，並構成了其在該國的常設機構
- 外國稅務機關在計算中國企業在當地的常設機構的利潤歸屬時，除納入常設機構在岸供貨及服務所得之外，還將離岸設備供貨的部分也納入其中
- 國家稅務總局向該國稅務機關提起相互協商，最終對方國家稅務機關認可離岸設備供貨部分的利潤不應被歸屬於常設機構徵稅，由此該企業避免了近 1000 萬元人民幣的損失

相互協商程式是中國對要幫助企業向外投資（走出去）的稅收援助。國家稅務總局會對走出去企業進行培訓，以讓其瞭解稅務機關能提供哪些幫助，如：海外稅收指南、12366熱線、預約定價安排和相互協商程式的宣傳。

以下是發佈於國家稅務總局和省級稅務機關網站的相互協商程式案例。

壹、特許權使用費的稅收協定待遇，2015 年6月發佈

山東煙臺一家公司在哈薩克的子公司向該公司支付的租金，被按照20%的稅率扣繳了預提所得稅（協定稅率為10%）。國家稅務總局啟動了與哈國的相互協商程式，將特使權使用費由20%降為10%，哈國最終退回了多征的人民幣150萬元稅款。

貳、利息的稅收協定待遇，2016年8月發佈

境外某國拒絕對一家中國公司在該國的子公司向中國國家開發銀行貸款所支付的利息給予稅收協定預提所得稅優惠待遇。國家稅務總局通過相互協商程式，從企業提出申請到最終解決僅歷時36天，為企業免除了500多萬美元的稅款損失。

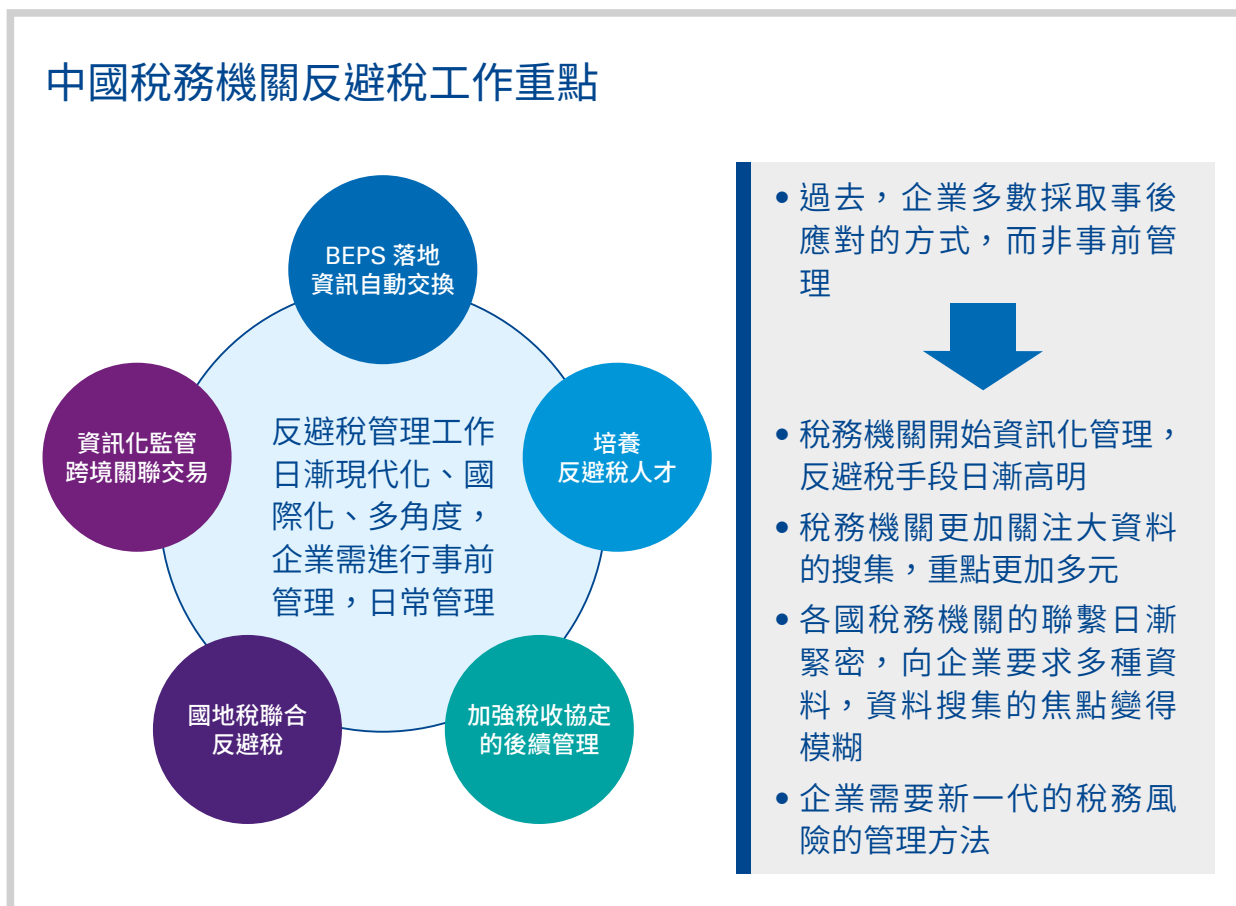
參、常設機構利潤歸屬，2016年8月發佈

中國企業與境外某公司簽訂了一項關於電站的設計、採購和建造總承包項目的合同，在當地設立項目部，負責監督供貨及進行其他服務活動，並構成了其在該國的常設機構。外國稅務機關在計算中國企業在當地的常設機構的利潤歸屬時，除納入常設機構在岸供貨及服務所得之外，還將離岸設備供貨的部分也納入其中，國家稅務總局向該國稅務機關提起相互協商，最終對方國家稅務機關認可離岸設備供貨部分的利潤不應被歸屬於常設機構徵稅，由此該企業避免了近1000萬元人民幣的損失。

對於目前在中國有競爭力和資金，想要往海外進行投資和併購的公司而言，相互協商程式無疑是稅務機關給企業一個很有利的支援的工具。而台灣雖然在KPMG的丁傳倫執行副總和林嘉彥副總持續參與移轉訂價相互協商程式的規則制定，但台灣政府由於過往沒有類似的經驗，因此在推動上顯得保守。

第四節 轉讓定價與BEPS

第一項、中國稅務機關反避稅工作重點及總體情況



中國目前反避稅的工作重點可分為下列五點：

壹、BEPS落地後的資訊自動交換

貳、培養反避稅人才

參、加強稅收協定的後續管理

肆、國地稅聯合反避稅

伍、資訊化監管跨境關聯交易

簡單地整體說明以上的工作重點，由於各國稅務機關在資訊交換的機制下，機關間的聯繫日漸緊密。資訊化監管則是反映大資料時代的趨勢，將稅務的資料盡量的數位化來進行監管，同時向企業要求多種資料，資料搜集的焦點變得多元但是模糊，反避稅手段也日漸高明。而過往國家稅務總局和地方稅務局在所得稅的查核上是分開作業，但目前也開始進行聯合作業。至於培養反避稅人才的部分，鑒於

在稅務機關工作一段時間後，跳出來到大型會計師事務所工作的薪資待遇明顯較佳，使得稅務機關的流動率偏高，因此持續培養稅務機關中的反避稅人才成為工作重點之一。

過去，企業多數採取事後應對的方式，而非事前管理，但考慮到以上的改變後，企業需要新一代的稅務風險的管理方法。

至於反避稅工作在這幾年的總體情況可由下表觀察。

■ 中國稅務機關逐年加強反避稅的監管力度

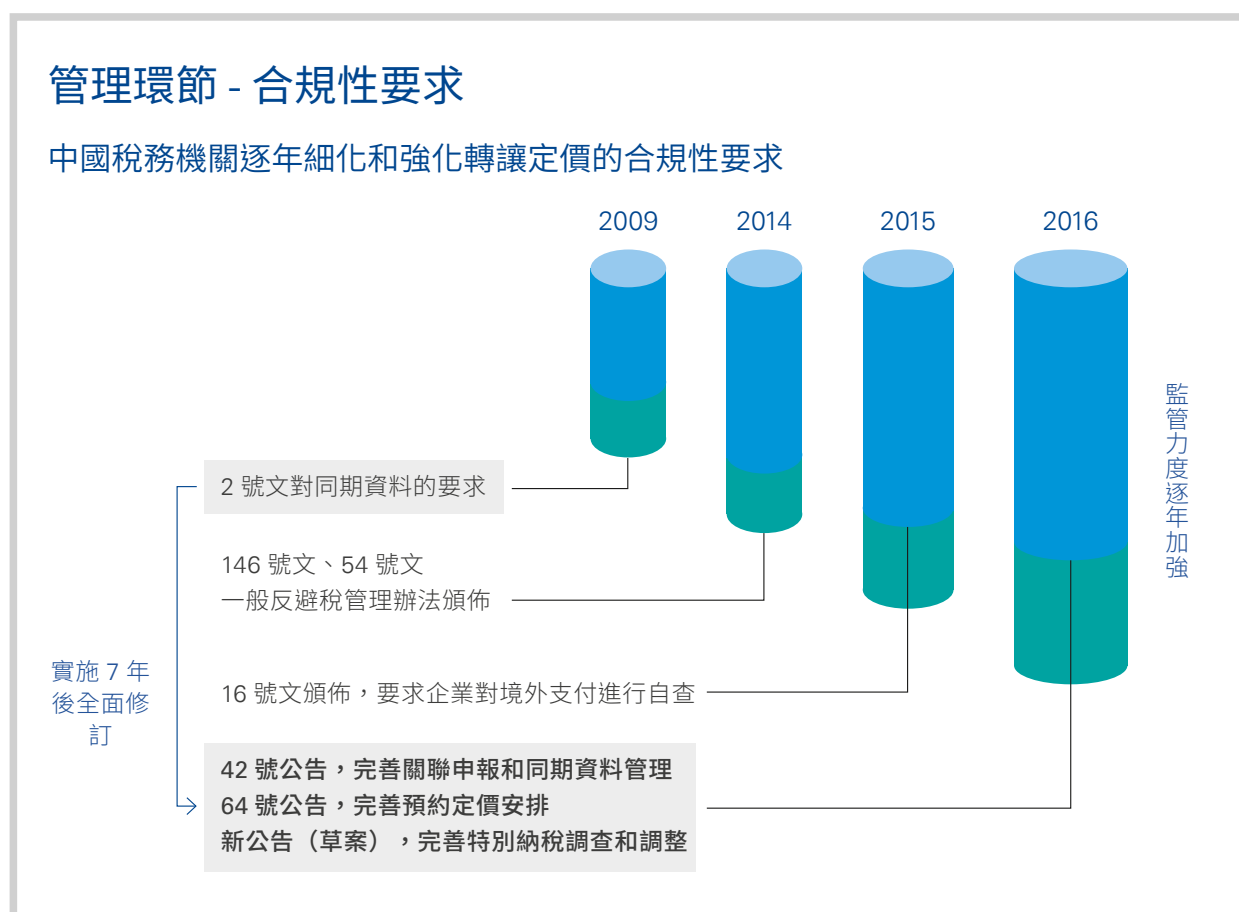
| 新增稅收（單位：人民幣十億元） | | | | | |
|-----------------|------|------|------|------|------|
| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| 管理環節 | 7.2 | 20.8 | 28.3 | 37.7 | 39.6 |
| 調查環節 | 2.3 | 2.4 | 4.6 | 4.6 | 7.9 |
| 服務環節 | 0.8 | 0.7 | 1.7 | 4.6 | 4.8 |
| 合計 | 10.3 | 23.9 | 34.6 | 46.9 | 52.3 |

總共分為管理、調查、服務三個環節，在每個環節的新增稅收都是逐年增長，足可見中國稅務機關逐年加強反避稅的監管力度，以下就這三個環節個別說明。

第二項、反避稅工作的三大環節 - 管理、調查及服務

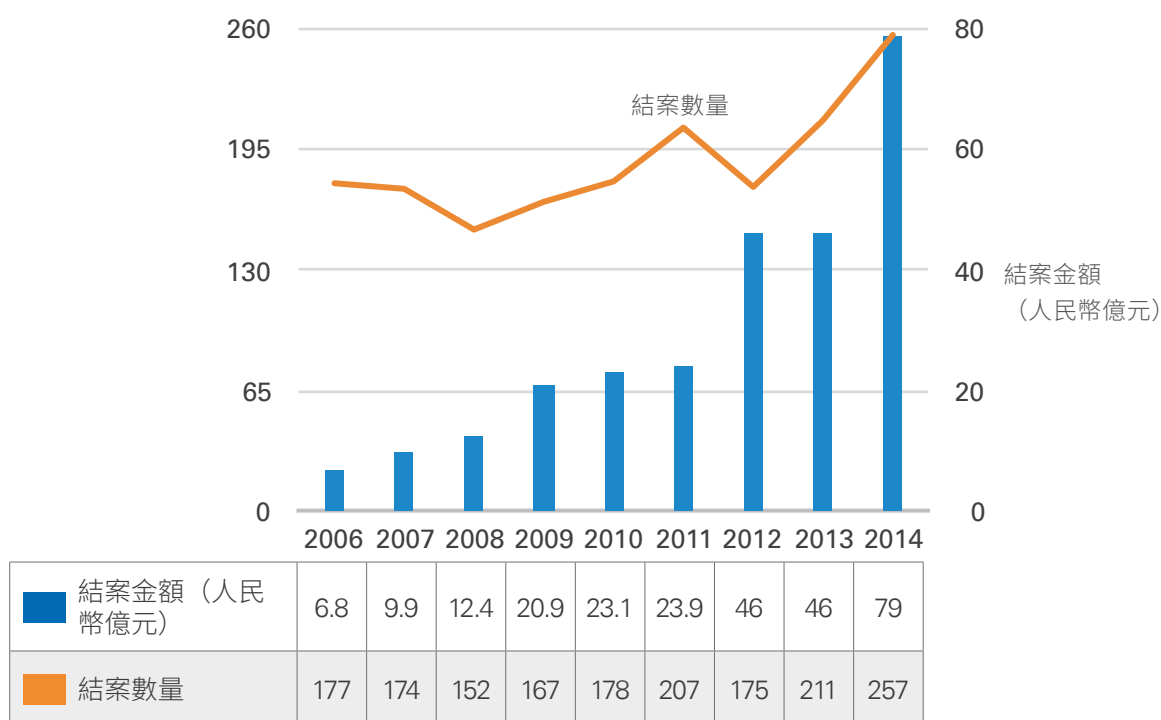
壹、管理環節-合規性要求

中國稅務機關從2009年2號文對同期資料的要求開始，逐年細化和強化轉讓定價的合規性要求。簡單來說，管理環節的重點展現在法規持續的完善，對企業做合規性的要求，重要的規則修改提示於下圖。



貳、調查環節-轉讓定價調查

在上段的管理環節是法規的完善，於本段開始的調查環節就是實際轉讓定價調查的實踐情形。從下表的統計資料顯示，從2006年開始，結案的金額顯著增加，結案數量也是上升的趨勢。



再從比較接近的2014和2015年做觀察，2015僅是統計到11月為止，補稅額已達約人民幣114億元。雖然188件的結案數量應該會使2015年全年的結案數量低於2014年的257件，但是代表平均的補稅額大幅上升，從2014年平均每件約三千萬人民幣跳升至2015年平均每件約六千萬人民幣，代表稅局目前對於大企業或外資企業的補稅是毫不手軟的。

| | 2014年 | 2015年* |
|---------------|-------|--------|
| 結案數量 | 257 | 188 |
| 補稅額 (十億人民幣) | 7.9 | 11.4 |
| 平均補稅額 (百萬人民幣) | 30.68 | 60.37 |

注：2015年1月至11月數據，http://www.ctax.org.cn/csww/24sd/201601/t20160105_1028089.shtml

注：不包括被歸類為一般稅務審計和當地稅局並不上報的小額案例。

在此列舉2016年部分的典型案例：

- 一、遼寧鐵嶺市國地稅聯手反避稅於2015年起共同徵收非居民企業所得稅及個人所得稅達1083萬。從這個案例可以看到國地稅聯手的效力，除了企業的所得稅外，還有個人的所得稅。於2016年還有類似的案例發生在北京國稅總局跟瀋陽地稅局，瀋陽的地稅局從海關的資料發現一間外資企業突然派了很多人員來大陸，而且停留的時間不短，因此著手調查是否有繳交個人所得稅的需要，同時向北京國稅總局通報，進一步去認定是否構成常設機構，而需要繳納企業所得稅，諸如此類的國地連查將越來越常見。
- 二、河南鄭州市國稅對某企業控股母公司轉讓公司股權進行調查，涉稅1710.2萬。
- 三、江西九江市地稅對跳躍式虧損企業調查，追繳524.92萬。

參、服務環節-預約定價安排和雙邊磋商

除了前述所提的補稅的成效外，相對地大陸稅局在對企業有好處的服務環節上也頗有成效。首先是預約定價安排（APA）的部分，有以下的統計資料供參考：

■ 稅局通過服務環節進行反避稅管理

新規：國稅總局可按有關規定與其他國家（地區）交換 2016 年 4 月 1 日後簽署的單邊預約定價安排文本

| 已簽署的APA數量（2005-2014） | | | | | | | | | | |
|----------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| 單邊 | 13 | 10 | 7 | 6 | 5 | 4 | 8 | 3 | 11 | 3 |
| 雙邊 | 1 | 0 | 3 | 1 | 7 | 4 | 4 | 9 | 8 | 6 |

| APA涉及的交易類型（2005-2014）* | | | | |
|------------------------|------|------|------|------|
| | 有形資產 | 無形資產 | 提供勞務 | 融通資金 |
| 達成件數 | 98 | 23 | 29 | 0 |
| 受理件數 | 30 | 26 | 19 | 0 |

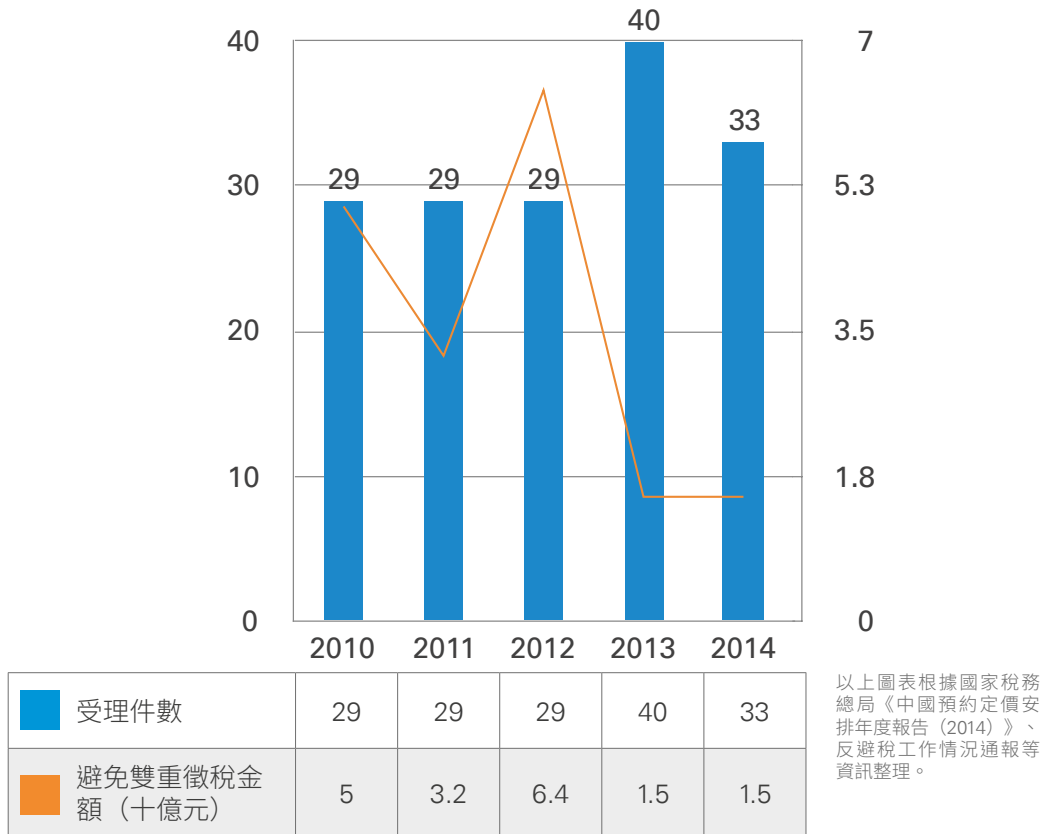
注：由於部分預約定價安排涉及多種類型的關聯交易，因此關聯交易的合計數量要多於預約定價安排數量。

| 簽署雙邊APA的地域（2005-2014） | | | |
|-----------------------|-----|-----|-----|
| | 亞洲 | 歐洲 | 北美洲 |
| 數量佔比 | 65% | 21% | 14% |

單從數量觀之，不得不承認中國的稅務局相較台灣的稅局，在這方面給企業的后援是比較充足的，從2005到2014年間，年年都有預約定價安排（APA）的簽署。而目前為止預約定價安排的交易類型以有形資產為大宗，可以理解是因為有形資產的認定會較其他交易類型來的明確，但可以預期無形資產和提供勞務的部分在未來也會有所成長，因為案件解決的難度也是稅務員的績效衡量指標（KPI）之一，稅務員目前可能會有比較容易受理這兩種交易類型的案件傾向。

下圖則為相互協商程式(MAP)的執行情況：

中國MAP數量



雖然可能仍不及全世界相互協商程式(MAP)做的最好的美國，但是可以看見在2010到2014年間，中國稅局給予企業的協助的成果，尤其在2012年替企業節省了64億人民幣。

第三項、42 號公告

壹、基本介紹

| 新出臺 | 廢止 |
|---------------|---|
| 42號公告同期資料管理部分 | 《特別納稅調整實施辦法(試行)》(國稅發〔2009〕2號檔印發)第二章、第三章、第七十四條和第八十九條 |
| 42號公告關聯申報部分 | 《中華人民共和國企業年度關聯業務往來報告表》(國稅發〔2008〕114號文件印發) |

2016年6月29日，國稅總局發佈了關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告（42號公告），將BEPS第13項行動計畫中對轉讓定價文檔包括主體文檔、本地文檔和國別報告的三層文檔架構的建議整合進了中國的稅務法規。適用年度是2016年1月1日起之財務年度，亦即在2017報稅時，企業就必須提供相關要求的資料。

| BEPS行動計畫13 | 42號文 |
|--|-----------------|
| 主體文檔 (全球檔案) 本地文檔((當地國檔案) 特殊事項文檔 | 關聯交易同期資料 |
| 國別報告 | 《企業年度關聯業務往來報告表》 |

適用年度：2016年1月1日起之財務年度。

以下篇幅會就42號公告在各項文檔資料的細節做說明。

貳、國別報告

42 號公告—國別報告

| | | |
|---------------------|--|-----------------------|
| 需填報國別報告的情形 | <ul style="list-style-type: none"> 若居民企業為跨國企業集團之最終控股企業，且其上一年會計年度合併財報各類收入金額合計超過人民幣 55 億元； 或該居民企業被跨國集團指定為國別報告申報企業 | 大陸個體為跨國企業最終控股公司 |
| 大陸稅務機關獲取國別報告的途徑 | <ul style="list-style-type: none"> 按與外國簽訂之協定實施國別報告的資訊交換 根據特定情況在「實施特別納稅調查時要求企業提供國別報告 | |
| 稅務機關要求大陸子公司提示國別報告情況 | <ul style="list-style-type: none"> 跨國企業集團未向任何國家提示國別報告 雖已向其他國家提示但尚未與中國建立國別報告資訊交換機制 雖已與他國建立資訊交換機制，但國別報告實際未成功交換至中國 | 注意！大陸子公司是否被要求提示集團國別報告 |
| 申報日期 | <ul style="list-style-type: none"> 包含於申報企業之「關聯業務往來報告表」與年度申報表一併申報 次年 5 月 31 日 | |

國別報告的規定原則上和OECD的規定靠攏：

一、需填報國別報告的情形

- (一) 若居民企業為跨國企業集團之最終控股企業，即大陸個體為跨國企業最終控股公司，且其上一會計年度合併財報各類收入金額合計超過人民幣55億元。
- (二) 或該居民企業被跨國集團指定為國別報告申報企業，此即外資企業的總部指定其在大陸的居民企業做國別報告的情況。

二、大陸稅務機關獲取國別報告的途徑

- (一) 按與外國簽訂之協定實施國別報告的資訊交換。
- (二) 根據特定情況在「實施特別納稅調查」時要求企業提供國別報告，因此即使大陸稅務機關沒有透過資訊交換取得國別報告的資料，也可以直接向企業要求並取得。

三、稅務機關要求大陸子公司提示國別報告情況

- (一) 跨國企業集團未向任何國家提示國別報告
- (二) 雖已向其他國家提示但尚未與中國建立國別報告資訊交換機制
- (三) 雖已與他國建立資訊交換機制，但國別報告實際未成功交換至中國

因此跨國企業需要注意大陸子公司是否被要求提示集團國別報告。

四、申報日期

- (一) 次年5月31日
- (二) 包含於申報企業之「關聯業務往來報告表」與年度申報表一併申報

參、同期資料

同期資料一共有三大文檔（主體文檔、本地文檔、特殊事項文檔），這些文檔的目的其實很單純，企業以往只需要準備簡單的本地文檔給當地的稅務機關，但是企業在其他國家全球供應鏈的布局稅務機關卻難以掌握，因此目前稅務機關想藉由這些文檔資料掌握企業全球的營運情況後，便能夠有所本地衡量企業在境內繳交的稅是否足夠。

以下表格列示了需要準備文檔的企業門檻以及提交資料的期限：

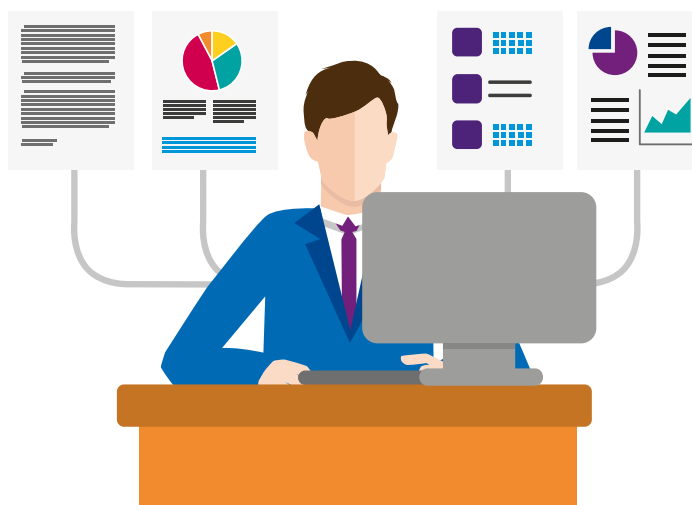
■ 42 號公告—同期資料

| 文檔類型 | 應備妥報告企業條件 | 準備與提交期限 |
|----------------------------------|---|--|
| 主體文檔 Master File (42號公告新增) | <ul style="list-style-type: none"> 年度發生跨境關聯交易，且合併該企業財務報表的最終控股企業所屬企業集團已準備主體文檔；或者 關聯交易總額超過人民幣10億元。 中文（如由境外準備，則需提供中文翻譯） | 在企業集團最終控股企業會計年度終了之日起 12個月 內準備完畢 |
| 本地文檔 Local File | <ul style="list-style-type: none"> 有形資產所有權轉讓金額超過人民幣2億元 金融資產轉讓金額超過人民幣1億元（新增） 無形資產所有權轉讓金額超過人民幣1億元（新增） 其他關聯交易（包括關聯勞務交易、融資利息以及有形資產和無形資產使用權轉讓（即租賃和特許權使用費）等）交易金額超過人民幣4,000萬元 | 關聯交易發生年度 次年 的 6月30日 納稅人提供報告的日期為自稅務機關要求之日起 30日 內 |
| 特殊事項文檔 — 成本分攤協議、資本弱化 特殊事項 | <ul style="list-style-type: none"> 凡是涉及成本分攤協議或者每年度超過資本弱化的債資比例規定（金融企業債資比大於5:1，其他企業債資比大於2:1）的企業均需要準備特殊事項文檔 成本分攤協議特殊事項文檔為新增要求，另，42號公告對債資比計算有變化 | 與本地文檔一致 |

42 號公告—同期資料豁免條件

免除準備資料的條件：

- 企業僅與境內關聯方發生關聯交易（刪除現行 2 號文中需同時滿足外資控股低於 50% 的條件）
- 企業執行預約定價安排的，可以不準備預約定價安排涉及關聯交易的本地文檔和特殊事項文檔，且關聯交易金額不計入上述本地文檔準備門檻所要求的關聯交易金額範圍。



不過同期資料有豁免的條件可以使用，第一點是「企業僅與境內關聯方發生關聯交易（刪除現行2號文中需同時滿足外資控股低於50%的條件）」，這項規定讓企業有了一些稅務安排的空間，假設某台資企業在中國有十間子公司，這些子公司同時跟台灣總部做的交易金額都高過規定的門檻，理論上這十間子公司都必須準備相關的報告，然而企業可以考慮改變營運的安排，其中的九間子公司和剩下的同一間子公司做交易，再由那一間子公司跟台灣總部做交易，如此一來僅有一間子公司有編制同期資料的法律遵循負擔，改善了集團整體需要準備同期資料的負擔，這點規定最後需要注意的是，關聯交易必須100%在境內發生，沒有任何的灰色地帶。

還有一點是，「企業執行預約定價安排（APA）的，可以不準備預約定價安排涉及關聯交易的本地文檔和特殊事項文檔，且關聯交易金額不計入上述本地文檔準備門檻所要求的關聯交易金額範圍。」

一、主體文檔

以下我們將BEPS第13項行動計畫的內容和42號公告要求的內容做比較：

■ 主體文檔內容要求對比

| BEPS 13項行動計畫要求 | 42號公告要求 |
|---|-----------------------------------|
| 組織架構（法律及股權架構，各經營實體地理分佈） | 全球組織架構和地理分佈等（類似） |
| 跨國企業業務描述 | 集團業務描述以及利潤的重要貢獻因素/業務重組情況（類似） |
| 跨國企業財務及稅務狀況 | 報送國別報告的企業名稱和所在地，BAPA情況（新增） |
| 跨國企業無形資產 | 集團公司研發活動的詳細資訊（功能、風險、資產和人員等情況）（新增） |
| 跨國企業內部融資活動 | 集團融資安排的詳細資訊（類似） |
| <p>相較於BEPS第13項行動計畫42號公告所要求主體文檔的內容需要披露的資訊更多，因而，企業集團若僅根據BEPS第13項行動計畫準備了主體文檔，其內容未必符合中國法規要求。</p> | |

其中很值得注意的包括「利潤的重要貢獻因素」、「研發活動的詳細資訊」、和「集團融資安排的詳細資訊」。「利潤的重要貢獻因素」其實考驗著報告撰寫者的智慧，該如何呈現給稅務機關相關的資訊是很重要的工作。而「研發活動的詳細資訊」對台資企業會有很明顯的影響，舉例來說，台資企業以往常透過「委託研發」的方式，以成本加成某個百分比的合約支付受託研發單位，但研發成果歸屬台灣總部，倘若該受託研發單位位於如美國這樣稅賦負擔很重的國家，便可以利用這樣的合約，只留

一部分的利潤在受託研發單位，將大部分的利潤留在台灣這個稅賦負擔較低的國家，但是在BEPS和42號公告的觀念下，這樣的作法將受到挑戰，研發單位當地的稅務局可能會開始質疑：台灣公司有沒有主導研發的預算、是不是研發單位能夠自己主導研究進度和方向、需不需要和台灣公司報備等問題，而在多數的實務操作上，的確研發單位有相當大的自主空間，因此該研發單位應該享有大部分的利潤，而台灣公司享有的則是提供資金的報酬率。最後「集團融資安排的詳細資訊」則能夠讓稅務機關看穿跨國集團利用BVI等紙上公司所做的資金調度，以找出有實際執行功能的人員或營運是位在世界的甚麼地方。

綜合以上資訊，我們可以觀察到，相較於BEPS第13項行動計畫，42號公告所要求主體文檔的內容需要披露的資訊更多，因而，企業集團若僅根據BEPS第13項行動計畫準備了主體文檔，其內容未必符合中國法規要求。

二、本地文檔

42 號公告—同期資料內容 (本地文檔)

- 42 號公告對於本地文檔基本沿用 2 號文框架，主要分為 1) 企業概況、2) 關聯關係、3) 關聯交易、4) 可比性分析，5) 移轉訂價方法的選擇與適用
- **但比 BEPS 與過去 2 號文要求揭露更多資訊，新增分析重點**
- **價值鏈分析：**要求中國納稅人提供大量與其自身相關的跨國企業價值鏈資訊。納稅人必須就跨國企業全球利潤在不同國家歸屬問題提供概要，包括集團利潤在全球價值鏈條中的分配原則和分配結果。同時，本地文檔還要求披露跨國企業價值鏈中所有參與方最近財務報告年度的財務報表
- **地域特殊因素分析：**需對成本節約、市場溢價等地域特殊因素具體描述，並分析對企業創造價值貢獻的計量及其歸屬
- **對外投資情況揭露：**揭露對外投資專案資料，包括對外投資專案的營運資料
- **新增關聯股權轉讓揭露：**要求揭露包含股權轉讓價格、背景、支付方式、股權轉讓收益等，包括股權交易相關的盡職調查報告和資產評估報告等
- **關聯勞務：**
 - 關聯勞務概況，包括勞務提供方和接受方，勞務的具體內容、特性、開展方式、定價原則、支付形式，以及勞務發生後各方受益情況等
 - 勞務成本費用的歸集方法、項目、金額、分配標準、計算過程及結果等
 - 企業及其所屬企業集團與非關聯方存在相同或者類似勞務交易的，還應當詳細說明關聯勞務與非關聯勞務在定價原則和交易結果上的異同

(一) 42號公告對於本地文檔基本沿用2號文框架，主要分為：

- 1、企業概況
- 2、關聯關係

3、關聯交易

4、可比性分析

5、移轉訂價方法的選擇與適用

但比BEPS與過去2號文要求相比，42號公告揭露更多資訊，新增分析重點，以下列點跟讀者說明。

(二) 價值鏈分析：

要求中國納稅人提供大量與其自身相關的跨國企業價值鏈資訊。納稅人必須就跨國企業全球利潤在不同國家歸屬問題提供概要，包括集團利潤在全球價值鏈條中的分配原則和分配結果。同時，本地文檔還要求披露跨國企業價值鏈中所有參與方最近財務報告年度的財務報表。因為這些要求而說說價值鏈分析是最重要的要點也不為過，而且除了中國之外，當各國的稅務局都看到跨國企業在全球價值鏈的這塊大餅後，在全球總利潤不變的情況下，要怎麼分配讓各國的稅局都滿意，相信對跨國企業而言這是相當大的挑戰。

(三) 地域特殊因素分析（具有中國特色的轉讓定價查核）：

需對成本節約、市場溢價等地域特殊因素具體描述，並分析對企業創造價值貢獻的計量及其歸屬。以品牌舉例，台灣的「海倫仙度絲」在中國的品牌名稱為「海飛絲」，在大陸銷售「海飛絲」產品的公司就會付給海外關聯企業使用商標權的權利金，但大陸稅局卻主張說，境內公司銷售所使用的品牌名是「海飛絲」，而非「head and shoulders」的原國外品牌，公司產品在中國的銷售成果是主要來自該中文品牌，因此不接受對國外商標支付過多的權利金，否則就是變相地將應該屬於中國的利潤送往海外。類似的例子還有BMW（在大陸稱「寶馬」）、BENZ（在大陸稱「奔馳」）等，中英文品牌名不同的問題。因此某些企業的因應是將中英文的品牌做比較明顯的連結，如：LEXUS（在大陸稱「雷克薩斯」）。

以成本節約為例，代工廠商的競爭重點在於製造的良率與價格，沒有聽說過一個代工廠商的客戶是因為代工廠的業務銷售能力很強而下單的，因此代工廠需要的是降低成本以創造價格優勢，而中國的稅局根據上述的概念，開始強調代工企業因為在中國的製造活動使用了中國低廉的勞工、土地、天然資源，因而達到了成本節約的效果，因此代工企業應該要留足夠多的利潤在中國大陸內，根據林副總的經驗，中國稅局目前對於利潤留在大陸的比例的主張，達到了40%到50%之多。

(四) 對外投資情況揭露：

揭露對外投資專案資料，包括對外投資專案的營運資料，這點主要是中國內資企業要去注意的。

(五) 新增關聯股權轉讓揭露：

要求揭露包含股權轉讓價格、背景、支付方式、股權轉讓收益等，包括股權交易相關的盡職調查報告和資產評估報告等。

(六) 關聯勞務：

- 1、關聯勞務概況，包括勞務提供方和接受方，勞務的具體內容、特性、開展方式、定價原則、支付形式，以及勞務發生後各方受益情況等。
- 2、勞務成本費用的歸集方法、項目、金額、分配標準、計算過程及結果等。
- 3、企業及其所屬企業集團與非關聯方存在相同或者類似勞務交易的，還應當詳細說明關聯勞務與非關聯勞務在定價原則和交易結果上的異同。

整體而言42號公告本地文檔的部分對企業而言負擔是偏重的，因為這些反避稅的事項在中國可以往前推10年，但企業在早期並沒有這些認知，在現在的情況下就容易遭到補稅，簡單舉例，較早期台資企業到大陸投資所找的勞工，可能只是很簡單的口頭說好一個期間做完後給付多少薪資，但是現在勞務成本在42號公告的要求下，需要做成本歸集的計算，確實給企業帶來不小的風險。

三、特殊事項文檔

在實務上這個文檔則是不常使用到，因此僅供參考之用。

42 號公告—特殊事項文檔內容

成本分攤協議特殊事項文檔：

1. 成本分攤協議副本。
2. 各參與方之間達成的為實施成本分攤協定的其他協定。
3. 非參與方使用協定成果的情況、支付的金額和形式，以及支付金額在參與方之間的分配方式。
4. 本年度成本分攤協定的參與方加入或者退出的情況，包括加入或者退出的參與方名稱、所在國家和關聯關係，加入支付或者退出補償的金額及形式。
5. 成本分攤協定的變更或者終止情況，包括變更或者終止的原因、對已形成協議成果的處理或者分配。
6. 本年度按照成本分攤協定發生的成本總額及構成情況。
7. 本年度各參與方成本分攤的情況，包括成本支付的金額、形式和物件，作出或者接受補償支付的金額、形式和物件。
8. 本年度協議預期收益與實際收益的比較以及由此作出的調整。
9. 預期收益的計算，包括計量參數的選取、計算方法和改變理由。

資本弱化特殊事項文檔：

1. 企業償債能力和舉債能力分析。
2. 企業集團舉債能力及融資結構情況分析。
3. 企業註冊資本等權益投資的變動情況說明。
4. 關聯債權投資的性質、目的及取得時的市場狀況。
5. 關聯債權投資的貨幣種類、金額、利率、期限及融資條件。
6. 非關聯方是否能夠並且願意接受上述融資條件、融資金額及利率。
7. 企業為取得債權性投資而提供的抵押品情況及條件。
8. 擔保人狀況及擔保條件。
9. 同類同期貸款的利率情況及融資條件。
10. 可轉換公司債券的轉換條件。
11. 其他能夠證明符合獨立交易原則的資料。

肆、企業年度關聯業務往來報告表

42號公告後，企業年度關聯業務往來報告表由原先的9張表增加為22張表：

■ 42 號公告—企業年度關聯業務往來報告表

| 信息類別 | 114號公告下的舊表 | 42號公告下的新表 |
|------------|--|--|
| 報告企業資訊 | 無 | 報告企業資訊表[必填表] (G000000) |
| 關聯關係資訊 | 關聯關係表 (表一) | 關聯關係表[必填表](G000000) 境外關聯方資訊表(G112000) |
| 關聯交易資訊 | 關聯交易匯總表 (表二) 購銷表 (表三) 勞務表 (表四) 無形資產表 (表五) 固定資產表 (表六) 融通資金表 (表七) | 中華人民共和國企業年度關聯業務往來匯總表[必填表] (G100000) 有形資產所有權交易表(G102000) 無形資產所有權交易表(G103000) 有形資產使用權交易表(G104000) 無形資產使用權交易表(G105000) 金融資產交易表(G106000) 融通資金表(G107000) 關聯勞務表(G108000) 權益性投資表(G109000) |
| 關聯投資資訊 | 對外投資情況表 (表八) (已根據國家稅務總局公告2014年第38號廢止) | 無 |
| 成本分攤協定資訊 | 無 | 成本分攤協議表 |
| 對外支付款項資訊 | 對外支付款項情況表 (表九) | 對外支付款項情況表 |
| 關聯交易財務狀況分析 | 無 (屬於2號文中第三章對於同期資料管理要求的相關內容) | 年度關聯交易財務狀況分析表 (報告企業個別報表資訊) 年度關聯交易財務狀況分析表 (報告企業合併報表資訊) |
| 國別報告 | 無 | 所得、稅收和業務活動國別分佈表 所得、稅收和業務活動國別分佈表 (英文表) 跨國企業集團成員實體名單 跨國企業集團成員實體名單 (英文表) 附加說明表 附加說明表 (英文表) |

新增的報告某種程度增加財會的負擔，幾個方向包括拆分境內境外、部門別、關係人或非關係人、收入成本及費用，不過大部分公司應該不至於會需要22張表全部編制，因此增加的負擔在可接受範圍內。

第四項、大陸反避稅法規—國際稅收遵從管理規劃

大陸反避稅法規—國際稅收遵從管理規劃

國際稅改已進入後 BEPS 時代，國際稅收規則的巨大變化和稅收透明度的急劇增強對跨國公司的經營和稅務機關的管理都帶來極大挑戰。江蘇省國稅局在發布《2014-2015 年度國際稅收遵從管理規劃》的基礎上，又發布了《2016-2018 年度國際稅收遵從管理規劃》，結合國際稅收規則的新變化，建議跨國企業從 13 個方面防範稅收風險。

涵蓋三部分：

1. 明確了目前江蘇省對防堵 BEPS 的關注和看法；
2. 歸納了「企業跨國稅源風險點」（大部分風險點皆與 BEPS 相關）；
3. 揭露江蘇國稅局對於防範稅基侵蝕、利潤轉移或某些特定避稅方案的應對措施

國際稅改已進入後 BEPS 時代，國際稅收規則的巨大變化和稅收透明度的急劇增強，對跨國公司的經營或稅務機關的管理都帶來極大挑戰。而江蘇省國稅局在大陸中算是稽查反避稅的領頭羊，基本上都是由江蘇省國稅局率先發佈「國際稅收遵從管理規劃」，其他各地的稅局再跟進。江蘇省國稅局在發布「2014-2015 年度國際稅收遵從管理規劃」的基礎上，又發布了「2016-2018 年度國際稅收遵從管理規劃」，結合國際稅收規則的新變化，建議跨國企業從 13 個方面防範稅收風險，並且了涵蓋三部分：明確了目前江蘇省對防堵 BEPS 的關注和看法；歸納了「企業跨國稅源風險點」（大部分風險點皆與 BEPS 相關）；揭露江蘇國稅局對於防範稅基侵蝕、利潤轉移或某些特定避稅方案的應對措施。以下列舉該規劃的十三個方面：

- 壹、跨境稅收風險控制應納入公司治理和內部控制
- 貳、充分考慮中國特殊因素對利潤的貢獻
- 參、企業職能風險承擔與利潤分配應一致
- 肆、對無形資產當地語系化研發和受託研發給予合理回報
- 伍、重視業務重組的經濟實質
- 陸、基於價值貢獻適用適當的轉讓定價方法
- 柒、避免激進的稅收籌畫
- 捌、避免出現被列為高風險的幾種錯配
- 玖、提高同期資料準備品質
- 拾、重視申報、備案類法律義務的遵從
- 拾壹、充分認識多邊稅收征管互助公約、CRS 和 FATCA 實施對企業的影響

拾貳、增強全球價值鏈佈局中的國際稅收遵從意識

拾參、增加稅企溝通和資訊透明度

以上十三點基本上都不脫本節前段所談的轉讓定價的概念。

國際稅收遵從管理規劃

跨境稅收風險控制
應納入公司治理和
內部控制

充分考慮中國特殊
因素對利潤的貢獻

企業職能風險承擔
與利潤分配應一致

對無形資產當地語
系化研發和受託研
發給予合理回報

避免出現被列為高
風險的幾種錯配

避免激進的
稅收籌畫

基於價值貢獻
適用適當的轉讓
定價方法

重視業務重組
經濟實質

提高同期資料準備
品質

重視申報、備案類
法律義務的遵從

充分認識多邊
稅收征管互助
公約、CRS和
FATCA實施對企業
的影響

增強全球價值鏈佈
局中的國際稅收遵
從意識

增加稅企溝通和資
訊透明度

第五項、64 號公告

64號公告是針對預約定價安排的規定，因為跨國企業面臨越來越多的轉讓定價不確定性，對預約定價安排的需求增加。64號公告對預約定價安排的條件、要求和流程等方面進行了明確和詳細的規定，為企業提供更明確的方向性指導，並在國際稅務司新成立反避稅三處，為了就是加快對申請的處理。64號公告有以下特色：

壹、提高申請門檻

貳、申請流程變化

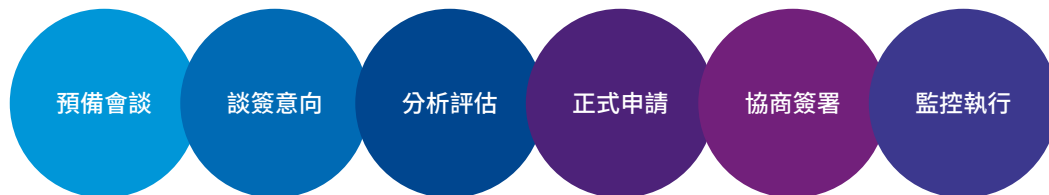
參、新增申請資料要求

肆、更加嚴格的執行監控

伍、單邊預約定價安排進行資訊交換

實際的新流程如下圖所示：

聚焦法規的主要變化



對條件、要求和流程進行了明確和詳細的規定

- 階段一：《預約定價安排預備會談申請書》、增加了所需資料
- 階段二：《預約定價安排談簽意向書》及預約定價安排申請草案、增加了草案的內容
- 階段三：確認是否符合獨立交易原則、增加了分析評估的內容並規定了可以實地訪談
- 階段四：《預約定價安排正式申請書》、明確了可以接受或拒絕正式申請的情形
- 階段五：單邊安排無需層報國稅總局、增加補（退）稅條款
- 階段六：加強執行期間對於利潤水準需保持在四分位區間的監控
- 其他：單邊預約定價文本的資訊交換

這個流程設計的概念是，階段一到三為事先評估的性質，相較以前納稅人直接進行正式的申請，而稅局就要決定是否受理的方式不同，在一到三的階段中，稅局就會評估這件預約定價安排的可行性，因此如果順利進入到了第四階段的正式申請，後續的進行就會很順暢。

第五節 常設機構與BEPS

實踐趨勢—常設機構

稅收執法案例

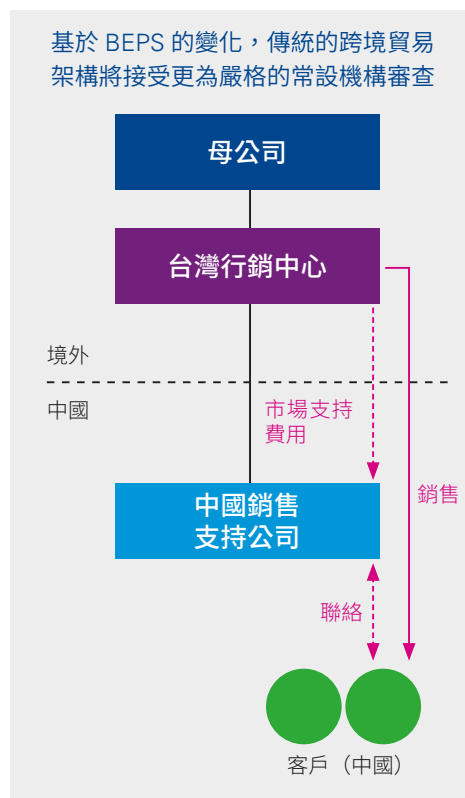
- 2016年8月，國家稅務總局在其微信公眾號發布了一則常設機構案例
- 稅務機關在共認定了19個勞務型常設機構
- 在計算183天的時間限額時，同一企業從事的有商業相關性或連貫性的若干個專案被稅務機關視為「同一專案或相關聯的專案」

BEPS 下納稅人常設機構風險提高

- 2017年預測：
 1. 通過多邊工具更新稅收協定常設機構條款
 2. 國家稅務總局關於常設機構認定和利潤歸屬的新指南
 3. 資料驅動下的各地稅務機關常設機構執法實踐
- 代理型常設機構：
 - 更低 / 更主觀的 BEPS 代理型常設機構判定標準

是否影響現行海外控股公司架構？是否採用本地分銷商模
◦ 採購模式下存在類似問題

- 勞務型常設機構：
 - 中智協定在勞務型常設機構中加入了 BEPS「合同拆分」規則
 - 如果中國的稅收協定廣泛採納這一點，常設機構風險將大大增加
 - 「數字型勞務常設機構」？— 國家稅務總局曾向聯合國提出該建議
- 一旦多邊工具在2016年底實施，風險將變得更加清晰
- 國家稅務總局表現出將利用資訊平臺在稅務部門內部共用常設機構資訊的意圖，以此協助進行聯合調查



第一項、實踐趨勢

基於BEPS的變化，傳統的跨境貿易架構將接受更為嚴格的常設機構審查，因此納稅人有關常設機構的風險提高，包括一旦多邊工具在2016年底實施，風險將變得更加清晰，並且國家稅務總局表現出將利用資訊平臺在稅務部門內部共用常設機構資訊的意圖，以此協助進行聯合調查。

壹、對於2017年我們有以下的預測：

- 一、通過多邊工具更新稅收協定常設機構條款。

- 二、國家稅務總局發佈關於常設機構認定和利潤歸屬的新指南。
- 三、由資料驅動下的各地稅務機關常設機構執法實踐。

貳、對於常設機構在中國的現況和不確定性我們有以下觀察：

一、代理型常設機構

- (一) 更低/更主觀的BEPS代理型常設機構判定標準
- (二) 是否影響現行海外控股公司架構？是否採用本地分銷商模式？
- (三) 採購模式下存在類似問題

二、勞務型常設機構

- (一) 中智協定在勞務型常設機構中加入了BEPS「合同拆分」規則
- (二) 如果中國的稅收協定廣泛採納這一點，常設機構風險將大大增加
- (三) 「數字型勞務常設機構」？—國家稅務總局曾向聯合國提出該建議

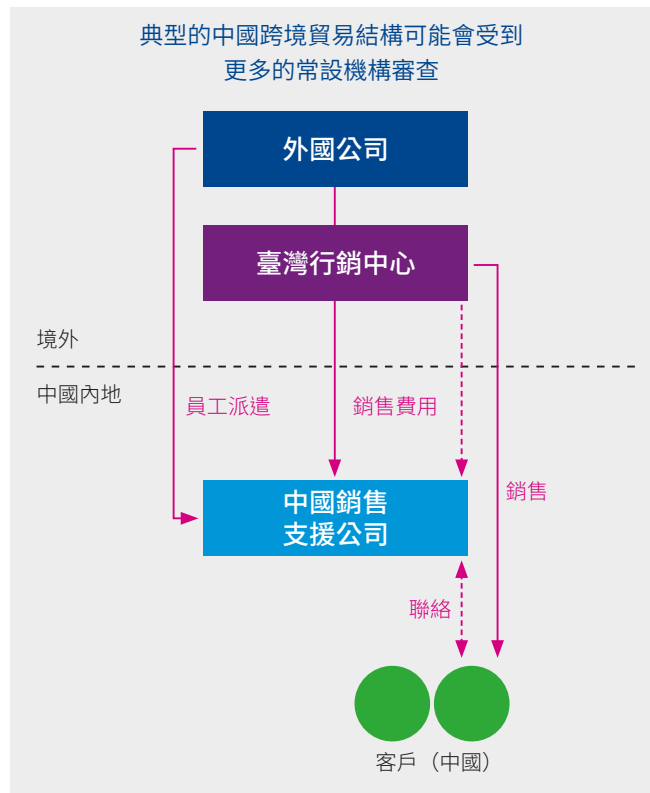
第二項、營運模式分析

以下進行兩種營運模式有關常設機構的分析：

壹、典型的中國跨境貿易結構可能會受到更多的常設機構審查

先從圖示的右端看起，在這個銷售訂單模式下，中國員工在臺灣公司設定的價格及條件範圍內與客戶進行聯絡和談判，但是最終訂單的接收或招標的決定都是由臺灣決定的，並且所有的合同都在臺灣簽訂，而這樣的模式在以前要構成在大陸有常設機構的風險是低的，但由於BEPS對中國稅收實踐的影響，常設機構的風險由較低轉為中等，中國稅務機關可以將參與談判或行銷視為構成代理型常設機構。

接著是圖示的左端，2009年以來，派遣人員來中國是否構成常設機構的問題一直是中國稅務機關的關注重點，而且構成常設機構後



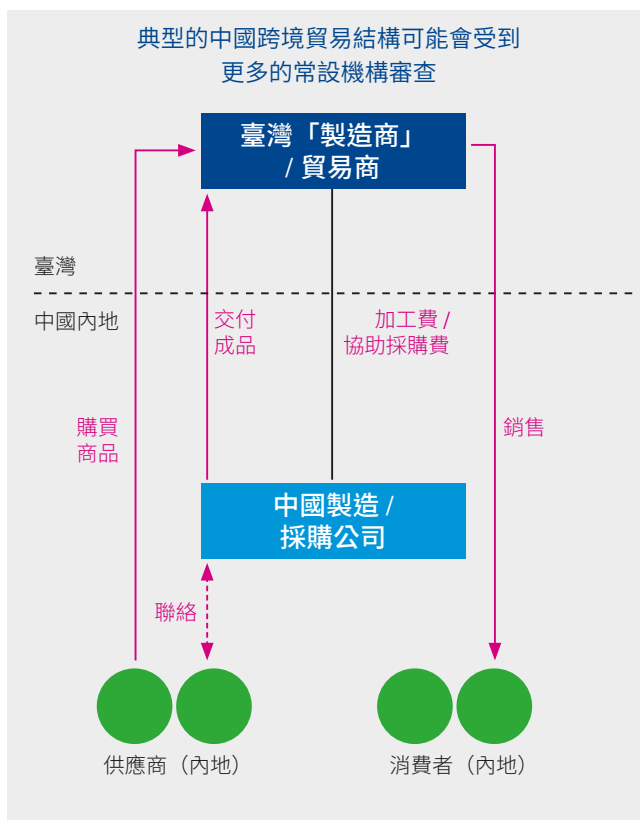
會同時引發個人所得稅、企業所得稅、增值稅的影響，雖然藉著2013年的新指南可以更好地控制風險，但是仍然需要密切關注管理協定和合同的簽訂。

貳、傳統的跨境製造/採購合同結構也將會受到更嚴格的常設機構審查

在這樣子的模式之下，台灣廠商會需要派出相關的管理人員，去監督在中國的製造過程，如果中國稅收體制引入BEPS關於常設機構的規定，構成常設機構的風險將會增加（反拆分規則、「弱化了特定活動排除」、對外國管理人員行使的控制權和方向進行更嚴格的審查），派遣員工將有構成服務型常設機構的風險。

除了常設機構外，還有以下其他的稅務挑戰：

- 一、海關問題的複雜性（特別是涉及海關特殊監管區域的進出口）。
- 二、海關特許權使用費問題（涉及商標、技術等）。
- 三、增值稅出口退稅。
- 四、涉及中國境內多個分支機構時增值稅的複雜性。



第三項、常設機構的利潤歸屬

常設機構的利潤歸屬

中國簽署的稅收協定

- 稅收協定
 - 遵循 2010 年以前的 OECD 範本來計算利潤歸屬，獨立交易原則
 - 不會因為單純的購買行為向常設機構分配利潤
- 國稅發 [2010]19 號
 - 按照收入或成本費用核定利潤的方法
 - 核定利潤率 (≥15%)
- 實踐
 - 不會受外國公司賺取的實際利潤的影響

BEPS

- 應使用符合價值創造的轉讓定價原則
- 國別報告促進了上述原則的應用
- 但國家稅務總局已表示不太可能使用 OECD 認證方法 (AOA) 來分配常設機構利潤，可能會繼續使用核定利潤方法

| 項目 | 核定利潤率 | 企業所得稅稅率 | 企業所得稅實際稅負 |
|-----------------------|---------|---------|------------|
| 工程合同 | 15%-30% | 25% | 3.75%-7.5% |
| 設計合同 | 15%-30% | 25% | 3.75%-7.5% |
| 諮詢合同 | 15%-30% | 25% | 3.75%-7.5% |
| 管理服務 | 30%-50% | 25% | 7.5%-12.5% |
| 其他服務或者非服務 (例：銷售商品) | 不少於 15% | 25% | 不少於 3.75% |

中國對於常設機構的利潤歸屬的計算方式是按照收入或成本費用核定利潤的方法，核定利潤率不少於 15%，相較於 BEPS 使用符合價值創造的轉讓定價原則，也就是常規交易的方法，但國家稅務總局已表示不太可能使用 OECD 認證方法 (AOA, Authorized OECD Approach) 來分配常設機構利潤，可能會繼續使用核定利潤方法，實踐上不會受外國公司賺取的實際利潤的影響。

各個項目的核定利潤率標準如下表所示：

| 項目 | 核定利潤率 | 企業所得稅稅率 | 企業所得稅實際稅負 |
|-----------------------|---------|---------|------------|
| 工程合同 | 15%-30% | 25% | 3.75%-7.5% |
| 設計合同 | 15%-30% | 25% | 3.75%-7.5% |
| 諮詢合同 | 15%-30% | 25% | 3.75%-7.5% |
| 管理服務 | 30%-50% | 25% | 7.5%-12.5% |
| 其他服務或者非服務 (例：銷售商品) | 不少於 15% | 25% | 不少於 3.75% |



第十二章

BEPS (一)

國際租稅新議題

第一節 何謂稅基侵蝕及利潤移轉 (Base Erosion Profit Shifting, 以下簡稱BEPS) 行動計畫?

什麼是BEPS? 在稅負管理的基本概念下, 國際租稅規劃、降低集團總稅賦, 是理所當然、天經地義的事, 但BEPS提供的是另一個概念。公司在哪裡消費、在哪裡創造價值、使用哪裡的資源, 公司就應該在當地繳納相對應的稅賦, 因為公司消耗了當地的資源。再者, 當很多的國家在財政吃緊的狀態下, 他們會想要爭取更多本屬於他們的稅收, 加以社媒體資訊的揭露促使很多國家開始重新檢視該國企業國際租稅的安排。此情況下BEPS計畫應運而生。

第一項、BEPS 報告的發展

2013年經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development, 以下簡稱OECD) 因應G20的要求, 開始準備BEPS的報告, 在這個行動方案裡面, OECD採取共15個行動計畫, 積極地安排在2年之內把結果、發現及建議作一個最終的報告, 並於2015年12月完成所有報告。OECD這15個行動計畫是建議性質, 如同租約範本, 並不具有強制約束性, 所以各國可以15個行動計畫為範本, 參考該國的經濟狀態或是企業 (營運個體) 的狀態, 選擇如何執行, 其中亦包括時間各方面的考量。於本世紀來說, 以國際租稅的演進歷程, OECD這15個行動計畫無疑是一個重大的改革。

BEPS 發展

- OECD 因應 G20 要求於 2013 年 2 月提出稅基侵蝕及利潤移轉 (Base Erosion Profit Shifting 'BEPS') 報告, 並於同年 7 月 19 日在莫斯科高峰會中向 G20 之財金首長提出 BEPS 行動計畫, 希望全球協力合作以使國際租稅系統更現代化
- OECD 之行動計畫陳述 15 項建議採取之行動計畫、界定預期之產出及針對每項產出建立預計之時間表。
- OECD 以非常有企圖心的兩年計畫, 陸續於 2014 年 9 月發布部分報告終稿與期中報告, 2015 年 10 月 5 日發布 13 項行動計畫最終報告, 2015 年 12 月將發布剩餘最終報告。
- 獲得各國政府關注與支持 – OECD 與 G20 國成員首次在平等合作的基礎上共同構思設計應對國際稅收挑戰, 14 個開發中國家直接參予, 其他 60 個開發中國家透過參加區域會議參加, 此外區域稅收組織、國際貨幣基金組織、世界銀行、聯合國等國際組織也一併參與。

2015發布的BEPS報告是近一個世紀以來, 首次對國際稅收標準進行的重大改革。

第二項、BEPS 報告受重視的原因

壹、為什麼各國會那麼在意BEPS報告呢？

依照OECD的調查，因為此種不當的稅基侵蝕跟利潤移轉的安排，全球企業所得稅裡每一年各國的總損失稅收介於1000億美金至2400億美金不等，佔全球企業所得額4%到10%。

貳、導致BEPS的原因：

導致發生稅基侵蝕跟利潤移轉的原因可能是因為：不同國內法的交互作用，稅捐機關基本上缺乏透明度跟合作，所以各國企業可利用資訊不對稱的狀態取得跨國的利潤。另外，跨國企業近年來開始積極從事稅務規劃。舉例來說，跨國企業、大型企業有效稅率比起一般國內經營的企業，有效稅率常會低4%到8.5%，於是當大型的跨國企業在某地與其他國際企業競爭時，或是進入市場時，因為本身就有比較多的資源，所以能藉由租稅的安排而節省較多的稅金。當然，各國國內稽徵資源有限、有害的租稅實務及稅務的法令跟不上商業環境變遷也是主要導致BEPS的原因。



第三項、15 項行動計畫

BEPS的15項行動計畫具體有哪些計畫呢？如果以功能別區分可分成三個部分，一致性（coherence）、實質性（substance）、透明度（Transparency），另外還有兩個跨功能的行動計畫。下列將依不同功能別做進一步說明：



壹、一致性

前面有提到國內法的交互作用，跨國企業可以利用各國法規的不一致性，來達成雙重不課稅（double non-taxation）。而被歸類在一致性大項中的計畫就是要解決國與國之間法規不一致而造成雙重不課稅的情況。什麼叫做一致呢？當一個國家認定某種收入為利息收入時，另一國應該也同等認定為利息收入，有互相配合且一致。

一致性方面包含四個行動計畫，分別是：「計畫二：抵銷混合錯配安排之效益（Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements）」；「計畫三：受控外國公司法令（Designing Effective

Controlled Foreign Company (“CFC”) Rules) 」；「計畫四：限制利息費用認列 (Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments) 」；「計畫五：有害的租稅實務 (Countering Harmful Tax Practices More Effectively) 」。

貳、實質性

實質性則是要確定是否特定公司有實際從事商業活動，實質性方面包含下列計畫：「計畫六：避免租稅協定的濫用 (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances) 」；「計畫七：規避常設機構 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status) 」；「計畫八：無形資產之移轉訂價 (Intangibles) 」；「計畫九：移轉訂價/風險與資本 (Risks & Capital) 」；「計畫十：移轉訂價/高風險交易 (High-Risk Transactions) 」。

台灣與其他國家的租稅協定在近幾年皆加入利益限制條款 (limitation of benefit) ，這是為了防止公司藉由使用租稅協定來不當得利，這便是上列計畫中「避免租稅協定的濫用」的應用。再者，只要公司沒有商業理由 (commercial reason) ，基本上稅局是可以不讓公司適用租稅優惠 (treaty benefit) 。此外，前面章節我們有探討過常設機構 (PE) 的議題，而公司可能會進行輔助性或準備性的活動來規避常設機構 (PE) 的議題，而公司可能會進行輔助性或準備性的活動來規避常設機構 (PE) 的認列，所以透過「規避常設機構」這項行動能夠去檢視或阻止刻意規避常設機構的問題。

參、透明度

前面兩個特性中的計畫若要順利運作必須透過讓各國的稅務透明方能達成，而透明度包含以下計畫：「計畫十一：方法及資料分析 (Measuring and Monitoring BEPS) 」；「計畫十二：揭露法令 (Mandatory Disclosure Rules) 」；「計畫十三：移轉訂價文據及國別報告 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) 」；「計畫十四：爭議解決機制 (Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective) 」。

計畫十一是針對資料收集的部分，當各國稅局在收集稅務資料時會因為收集的基礎不一致而使整個 BEPS 報告無法有效率的進行，所以稅務資料該用什麼方法收集，而又是哪些資料應該分析這都是計畫十一要去探討的。

計畫十二揭露法令，是當有公司在做國與國的交易安排時應揭露該等稅務安排。因為在特定國家有交易安排的時候，可以申請事先稅務裁定 (advanced tax ruling) ，或是預先做稅務特惠制度的確認，所以計畫十二就是在解決有害的稅務競爭 (tax competition) 。

計畫八、九、十及十三為與移轉訂價有關計畫。在十三號計畫出來前很多的跨國企業在訂定移轉訂價報告時，只針對該公司當地國之報告做揭露。但假如有天台灣的稅局拿到該企業在各國的報告，可能會發現有一些資訊是有不一至或特別的利潤配置等。各國在制定移轉訂價文據的時候，會特別設一個全球當地國檔案及國別報告，這便是藉由計畫十三來達到公開透明化。BEPS的行動計畫會增加各國資訊的交換或是訊息的揭露，所以企業會預期稅局能掌握比較多的資訊，而這又會使稅務審查的爭議增加，於是藉由計畫十四提供爭端解決的機制。

肆、跨功能性計畫

在大數據的趨勢下稅務資訊的蒐集也亟需汰換更新，在BEPS的計畫下提出了下列計畫予以因應：「計畫一：數位經濟（digital economy）」、「計畫十五：多邊協議工具（Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties）」。

計畫一是所謂的數位經濟，這基本上是跨功能性的計畫且與其他的行動方案有所連結。而因為越來越多跨國企業及交易型態，所以一些爭議的解決機制不會只有單邊，而是多邊進行，而這會牽涉到BEPS報告中許多計畫，所以計畫十五也是單獨歸類在跨功能計畫下。

第四項、國際間稅務改革方向

由於BEPS報告的採用並沒有強制性，而是一個指標及建議，所以OECD並沒有辦法控制各國BEPS報告的實行。以台灣為例，國內稅法的修訂是以先自行修訂為主，最近台灣所得稅法在受控外國公司法令（CFC）跟實際管理處所（Place of Effective Management, PEM）條款已通過，另外跟電子商務（E-Commerce）有關的增值稅（Value-Added Tax, VAT）也已修法，而這項法令是在數位經濟的部分，尤其聚焦在企業對個人（Business to Consumer）提供電子勞務。

國內稅法的修訂會依照國際間約定進行修訂，其中也會參酌周邊國家的修法狀態，這當然不代表台灣稅法都要一併納入相關規範。在國內稅法修訂之後，接著就是要求資訊揭露，因為一旦法規修正完成後，不同國家的稅局會開始交換意見，而各國稅局經由累積更多經驗就更能了解什麼樣的資訊揭露是妥適的。再下一步就是資訊交換，也就是條約下針對個案要求的資訊交換。最後一階段，公司可以藉由資訊交換所得到的資料去針對某些個案做審查。

在國際間稅務改革方向這部分，公司會擔憂監管機構修法會不會影響到交易型態或投資架構的稅務規劃。所以當資訊越來越透明的時候，公司考慮的就不只是國內法，可能還要顧慮到在國外交易所受到的檢視，所以在可預期的未來，稅務爭議案件肯定會大幅增加。

國際間稅務改革方向



稅捐機關的理想

- 多國稅捐機關表示各國間應相互合作，以增進了解、管理及解釋集團公司之資訊。
- 稅捐機關認為跨國企業能順利地跨國運作，稅捐機關應能以同樣方式運作。只要能於使用資訊時提供適當的保護措施，稅局間沒有理由不分享該資訊。

納稅義務人的擔憂

- 稅捐機關將使用移轉訂價文據於其他用途及該資訊是否有足夠之保密措施
- 大量且複雜的資訊會因當地稅捐機關不熟悉該地區業務而產生誤解。

未來趨勢

- 跨國企業公開揭露其每一個營運所在國繳納稅額將成為常態。
- 既然資訊透明化在 BEPS 下是不可避免的共識，可預期的是稅務查核事件，甚至稅務爭議將大幅增加。

針對前面提到的十五項報告雖然沒有強制要求，但OECD還是會先建議建置國內法應有的最低標準或針對現有的法規做修正。就此，OECD首先希望藉由制定最低標準（Minimum Standard）來解決因不作為而帶給其他國家負面效應的問題。其中第五項計畫中的專利優惠制（Patent Box）與資訊交換，是有害的租稅實務（harmful tax practice），第六項計畫是濫用租稅協定（treaty shopping），第十三項計畫就是前面提及的移轉訂價文據建置，第十五項是所謂的相互協議程序。

接著，應加強現有的國際稅約與指導原則（Reinforce Standard），以台灣為例，應了解是否有需要修訂的法令，例如前項提及常設機構的規定，這部分的規定會回歸到與各國簽訂的條約內容而定。此外，亦應重新檢視以前跟未來的移轉訂價訂定方式，然後找出最佳實務方法及通用模式（Common Approach/ Best Practice），這是回歸到計畫二的混合錯配安排、計畫三的受控外國公司、計畫四的利息減除與計畫十二的揭露積極租稅規劃。最後，跨項目計畫（Horizontal Action）包括跨國、跨區或跨稅種，這部分是前面所提及的稅務經濟、資料分析跟多邊工具的部分。

以下，本章即將帶讀者依據上面所說明BEPS行動計畫的功能別來了解十五項行動計畫的具體內容。

BEPS 2015 最終報告

Minimum Standard (最低標準)

- 有助解決某些國家因不作為而給其他國家帶來負面溢出效應問題。
- 計畫 5 專利優惠稅制 (Patent Box) 與資訊交換；計畫 6 協定競購 (Treaty Shopping)；計畫 13 移轉訂價文據；計畫 14 相互協議程序

Reinforce Standard (修訂現有法令)

- 加強現有相關國際稅約與指導原則
- 計畫 7 常設機構
- 計畫 8-10 移轉訂價

Common Approach/Best Practice (通用方案 / 最佳實務)

- 建議法令方向 Module Rule 與最佳實務以減少各國法規的差異。
- 計畫 2 混和錯配安排；計畫 3 受控外國公司；計畫 4 利息減除；計畫 12 揭露積極租稅規劃

Horizontal Action (跨計畫項目)

- 計畫 1 數位經濟
- 計畫 11 資料分析
- 計畫 15 多邊工具解決稅務爭議

第二節 一致性

本書以上述提及的功能性區分15項行動計畫且於以下章節做進一步討論，依序是一致性、實質性、透明度及跨功能。一致性包含了：「行動計畫二：抵銷混合錯配安排之效益」；「行動計畫三：受控外國公司」；「行動計畫四：限制利息費用認列」；「行動計畫五：更有效地防堵有害的租稅實務」。

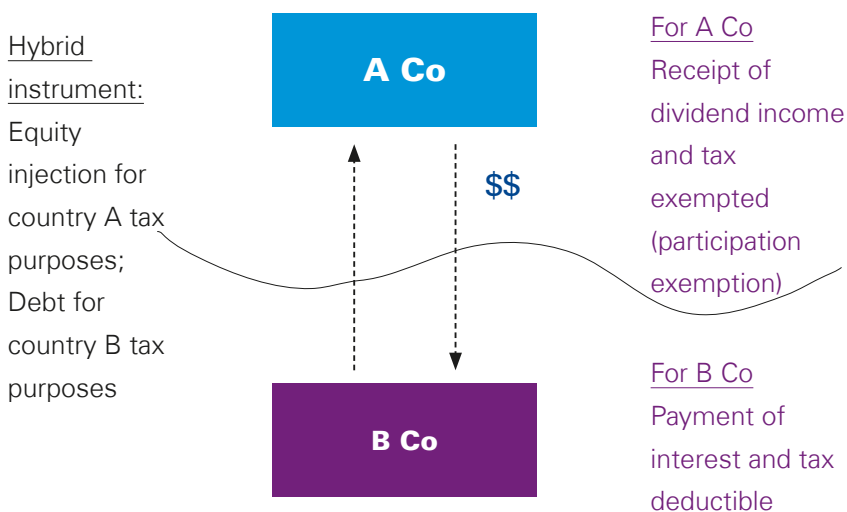
第一項、行動計畫二：抵銷混合錯配安排之效益

計畫二是抵銷混合錯配安排之效益 (Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)，跨國企業可以利用混和工具 (Hybrid Instrument) 達到雙重不課稅的效果，而且這些都是合規的。例如：A國的A母公司 (Co. parent company) 建立了一個在B國的B子公司，A公司可能持有B公司特別股，而這個特別股是混合性的工具，雖然特別股是屬於權益性質，但在特定情況下他也能算是負債性質 (比如B公司每年皆付給A公司固定的股利)。由於在A國 (例如一些歐洲國家) 股利收入是免稅的 (免稅所得)，而B國B公司在認定這項股利時即以負債加以認定，並使B公司可以在稅前將其視同為利息作為費用扣除，如此不論是在A國或B國皆沒有被課到稅，也就是藉由混合錯配安排達到雙重不課稅。

除了上述提及的混合工具 (hybrid instrument) 另外還有混合個體 (hybrid entity)。上述例子中，若B國把他認定為利息，則A國也應該從收入面認列為利息收入而非股利收入；若B國今天將該支出視同為股利支出，那對方也應該要把它視同為股利 (收入)，否則即可能有雙重不課稅的情形。有鑑於此，計畫二所要達成的目標是讓A國及B國皆同時認列同筆交易安排為股利或利息，如此即可阻止雙重不課稅的情況。

Example:

Use of hybrid instruments to achieve 'double non-taxable'



第二項、行動計畫三：受控外國公司

壹、受控外國公司（Controlled Foreign Company, CFC）定義

在探討行動計畫三：受控外國公司時，首先需先了解受控外國公司的定義：第一，受控外國公司指於低稅率或免稅國家設立由本國居民直接或間接控制之外國公司；第二，集團母公司藉由在稅率較低之國家設立CFC，利用該地提供之低稅率或租稅優惠，將盈餘保留於海外CFC而不分配至母國，享受租稅遞延之效果；第三，CFC反避稅條款，通常係將符合一定條件之外國企業視為CFC，而針對CFC的特定所得，直接視為母國控制公司之當年度應稅所得而課稅。國際間已有許多國家設有CFC 條款，我國的所得稅法第43條之3的規定亦同。

貳、計畫背景

在台灣所得稅法CFC條款還沒有實施之前，若臺灣的公司跨國投資，只要國外的股利不匯回台灣，臺灣針對海外所得就無法課稅。例如：台灣的公司設了一個新加坡公司，新加坡公司再去轉投資馬來西亞，若馬來西亞公司決定分配股利，如符合條件，則新加坡公司就此股利所得可就當地免稅。只要新加坡公司不把這個股利再分配回台灣母公司，臺灣母公司就不會需要在台灣繳交（股利）相關的所得稅。因此公司可能會在境外設立所謂的「小金庫」，把股利所得留在海外，再藉由投資架構的安排得到延遞稅收的效果，如此便能降低他的總稅賦。

參、本計畫目標

有鑑於此，OECD即希望公司無法利用時間差或遞延的方法降低集團總稅賦。例如：在上述例子中，台灣的稅局會視同新加坡子公司已經把股利分配至台灣。如此把課稅時點拉前，就如同台灣母公司直接持有馬來西亞的子公司，於馬來西亞公司付股利時就直接等同分配回台灣，而該筆股利收入便會被台灣稅局課稅。

肆、報告建議

OECD 對BEPS報告提出制訂有效CFC法令之建議（該等建議並非必要之最低標準），係由6個構成要件要素組成：

受控外國公司 (續) (Controlled Foreign Company, CFC)

OECD BEPS 報告提出制訂有效 CFC 法令之建議，該等建議並非最低標準，而係 6 個構成要素。

1. CFC 定義

- CFC 規則一般適用於受控於母國管轄區股東的外國企業。當股東對外國企業有足夠的影響力時應如何判定該外國企業是否為一家 CFC？報告對這一問題給出了建議，並同時對非公司制實體和其收入應如何被包含在 CFC 規則中這一事項給出了建議。

2. CFC 的豁免 及門檻要求

- 現行的 CFC 規則下，外國企業只有在排除了稅率豁免，反避稅及最低門檻等條款的適用性後方才適用 CFC。報告建議儘在外國企業的有效稅率顯著低於母國管轄區的有效稅率時適用 CFC 規則。

3. 收入的定義

- 儘管一些國家現行的 CFC 規則將 CFC 所有應當分配給母國管轄區股東的收入認定為”CFC”收入，許多地區的 CFC 規則僅適用於部分特定類型的收入。報告建議 CFC 規則應包含對 CFC 收入的定義，且就 CFC 規則可以用來定義 CFC 收入的方法或方法組合列出了一張非窮盡的清單。

受控外國公司（續） (Controlled Foreign Company, CFC)

4. 收入的計算

- CFC 規則採用母國管轄區的規定計算應歸屬於股東的 CFC 收入。同時建議 CFC 的虧損應僅能與其自身或位於同一管轄區的其他 CFC 的收入相互抵消。

5. 收入的歸屬

- 可能的情況下，應將歸屬的門檻與控制門檻聯繫在一起，並將應歸屬的收入按所有權或影響比例進行計算。

6. 防止和消除 雙重徵稅

- 在制定有效的 CFC 規則時，需要考慮是怎樣確保 CFC 規則不會導致雙重徵稅。例如，採用 CFC 規則的管轄區應允許實際支付的外國稅進行抵扣，包括在 CFC 機制中的中間控股公司應繳納的稅款。此外，若 CFC 已經在 CFC 稅制下繳納過稅款，這些稅款可以抵扣從此 CFC 股份中所獲得的股息或利得所應繳納的稅款以避免雙重徵稅。

第三項、行動計畫四：限制利息費用認列

壹、計畫背景

計畫四是限制利息費用認列，於上面提及的例子，利息一般而言在稅上是可扣除，可以降低當地子公司的課稅所得，但其他費用類型，例如股利就不行扣除。此外，跨國集團常透過調整集團企業內部債務以降低整體稅負，例如將更多非關係人貸款轉移至高稅率國家；利用內部貸款產生之利息費用減除，超過實際支付予非關係人之利息費用；利用非關係人或內部貸款，為免稅收入之產生進行融資。由於上述情況導致各國稅基受到侵蝕，故行動計畫四應運而生。

貳、本計畫目標

本計畫的目標就是消除企業透過調整集團企業內部債務以降低整體稅負而侵蝕稅基的情形。讀者可以思考一個情境：當母公司在投資子公司時可掌握子公司100%股權，最好的規劃是擁有1%權益，剩下

99%則是負債。若一個公司，它的負債權益比99比1時，在財務方面會認為它可能會有營運困難。但這是假設這99%是跟母公司借的，一般情況下公司（非母公司）不可能貸款給負債比已經高到99%的公司，則為什麼母子公司就可以？這其實是不合理的。所以國際間政府會利用下列對策予以因應：

- (一) 是否符合常規交易測試
- (二) 利息費用之扣繳稅款
- (三) 否准企業認列一部份利息費用
- (四) 以固定比率方式來限制企業利息費用或債務水平
- (五) 以集團整體額度限制公司利息費用或債務水平
- (六) 不允許某些特定交易之利息費用獲得費用扣除之針對性反避稅規則

在上列第四項「固定比例方式來限制他的利息費用」是指，因為公司的目的是為了用利息的方式降低總稅賦，所以這時稅局會說：「沒關係，你真的要用利息的方式降低總稅賦也可以，但我會給你限制，若你的負債與權益比例超出一定的比例，超出的利息費用不會讓你扣抵！」以台灣而言，債務權益比是3：1，在超過利息支出扣除額上限部分就不可扣抵。

國際間常見政府因應對策

- 是否符合常規交易測試：將企業之利息或債務水平與企業在完全與非關係人交易時可能出現的情況比較
- 利息費用之扣繳稅款：依來源分配課稅權
- 否准企業認列一部份利息費用（e.g. X %）：不論支付對象係關係人或非關係人，按固定比例否准
- 以固定比率方式來限制企業利息費用或債務水平：e.g. debt/equity ratio；interest/earnings ratio；interest/total asset ratio（台灣採 debt/equity ratio 3：1 限制）
- 以集團整體額度限制公司利息費用或債務水平
- 不允許某些特定交易之利息費用獲得費用扣除之針對性反避稅規則

參、報告建議

BEPS報告提供了最佳實務，下列區分六個階段去找出最適合的利息支出扣除額度：

- 一、階段一：最低標準門檻。設一個最低標準門檻來排除低風險公司，因為低於此門檻的金額影響數並不大，所以基於成本效益考量，低於這個門檻就不列入考量範圍。
- 二、階段二：固定比例規則。
- 三、階段三：集團比例規則。當企業所屬集團的淨利息高於固定比例，允許企業扣除淨利息費用至其

所屬集團之淨利息比率為止。而台灣是一個資本弱化較明顯的國家，也就是公司會傾向以借款成立而非以募資的方式成立，這也就是台灣公司不會以集團比例去計算利息扣除額。

四、階段四：結轉（carryforward）或轉回（carry back）是否准認列利息／未用的利息扣除額度。以台灣而言，目前並無可 carryforward 或 carryback 否准認列利息／未用的利息扣除額度。

五、階段五：補充一般利息扣減限制規則及針對特殊風險的規則。

六、階段六：銀行及保險業的特殊規則。由於金融業較特殊，所以通常會有特殊規範。以台灣而言，一般公司債務與權益比例是3：1，但金融或是銀行則可到6：1。

OECD 行動計畫 4 建議之 Best Practice

以 De minimis 最低標準門檻排除低風險公司（可選擇）
以集團當地的淨利息費用為準



固定比率規則
允許企業扣除淨利息費用直至達到基準淨利息 / EBITDA 比率為止
相關因素有助於國家將基準比率定於 10%~30% 的區間



集團比率規則
當企業所屬集團的淨利息 / EBITDA 比率高於基準固定比率時，允許企業扣除淨利息費用
直至達到其所屬集團的淨利息 / EBITDA 比率為止
各國可選擇提高集團非關係人利息費用比率最高為 10%
國家可選擇採用不同的集團比率規則或不採用集團比率規則



結轉 (Carry Forward) 否准認列利息 / 未用的利息扣除額度及 / 或轉回 (Carry Back 否准扣除的利息，可選擇)



補充一般利息扣減限制規則及針對特殊風險的針對性規則



處理銀行及保險業問題的特殊規則

第四項、行動計畫五：更有效地防堵有害的租稅實務

壹、計畫背景

公司可能藉由租稅安排達到享受租稅優惠卻會對各國產生有害租稅效果的情況。例如：A國的A公司有100元的研究發展費用，這項費用A國稅局認定可以有200元的扣抵額度，而A公司為同時節省人力成本又想獲得租稅優惠，利用租稅安排，外包研究發展活動給台灣子公司，使用台灣的科技人才以節省研發人才成本。如此比起真正使用A國人力的B公司來說，A公司同時享受租稅優惠又同時享受較便宜的人力。以上情況是否合理呢？



進一步而言，同樣是100元研發費用可以抵200元的稅，若使用台灣人才則可以大幅降低人事成本（與歐美國家相比），事實上知識價值的創造（Intellectual Property creation）是在台灣，而收益也應回歸到價值產生的國家，所以A公司在A國不能視為利用A國人才進行研發而享受租稅優惠。但在此例中A公司仍然享受能在A國抵減200元的稅，這其實是不公平的，因為比起真正使用A國人才進行研發的公司，A公司享受了200元的租稅抵減及人事成本大幅降低。此時要去思考兩個問題，第一個問題是A公司有沒有違法？並沒有，A公司聰明地使用A國的租稅優惠。第二個，他該繳的稅有沒有漏繳？沒有，A公司同時繳納了台灣及A國的稅。A公司在案例中皆沒有違法，但如此會降低整體各國應收的稅負，這就是有害的租稅實務。

行動計畫 5 更有效地防堵有害的租稅實務，並將資訊透明度與實質活動等因素納入考量

Example:

- Country A provides for preferential R&D regime (IP Box). A Co applies for the regime and obtained a tax ruling.
- Country A subcontracts out majority of the R&D work to another tax jurisdiction (for low cost, expertise etc) and pay R&D fees (cost plus method)
- A Co owns the IP and enjoys the preferential tax treatment where the income generated from the IP are at a low tax rate

貳、本計畫目標

本計畫的目標是更有效地防堵有害的租稅實務並將資訊透明度與實質活動等因素納入考量。在上述的例子中，各國間會以加強資訊交換來達到檢視是否有有害的租稅實務情況發生。所以A國不能再用外包研發給台灣子公司的方式來節省成本，因為A國的稅局可能會主動把這個租稅優惠跟A公司的交易安排交換給台灣的稅局，而台灣的稅局便可利用此項資訊去檢視臺灣子公司智慧財產的實質控制權跟創造是否都在台灣。且去評估後續權利金是否應納入台灣的課稅範圍。這會使A公司無法藉由資說安排來規避本應該支付的稅。另外，上述提到各國稅局間會互相交換資訊，這亦能增加資訊的透明度。

參、報告建議

BEPS報告提出兩項建議，在優惠制度進行人為利潤移轉方面，BEPS報告中提出一個最低標準，並以此評估租稅優惠制度之適用是否建立在具備實質經營活動的條件下；在資訊透明度方面，目前各方已同意建構一個強制自發交換相關特定資訊的框架，以免因缺乏情報交換而引起BEPS的問題。此外，行動計畫5中也涵蓋相關內容也對已採納詳盡的實質性活動以及資訊透明度等因素評估租稅優惠制度的實施結果。

行動計畫 5 更有效地防堵有害的租稅實務，並將資訊透明度與實質活動等因素納入考量

針對利用優惠制度進行人為利潤移轉方面，報告提出一個最低標準，並以此評估租稅優惠制度之適用是否具備實質經營活動。資訊透明度方面，目前各方已同意建構一個強制自發交換相關特定資訊的框架，以免因缺乏情報交換而引起 BEPS 問題。對於已採納詳盡的實質性活動以及資訊透明度等因素評估租稅優惠制度的實施結果，行動計畫 5 中也涵蓋相關內容。

第三節 實際性

在上面介紹完一致性後接著為實質性，實質性是要確定是否特定公司有實際從事商業活動。其中包含：「計畫六：避免租稅協定的濫用」；「計畫七：規避常設機構」；「計畫八：無形資產之移轉訂價」；「計畫九：移轉訂價/風險與資本」；「計畫十：移轉訂價/高風險交易」。

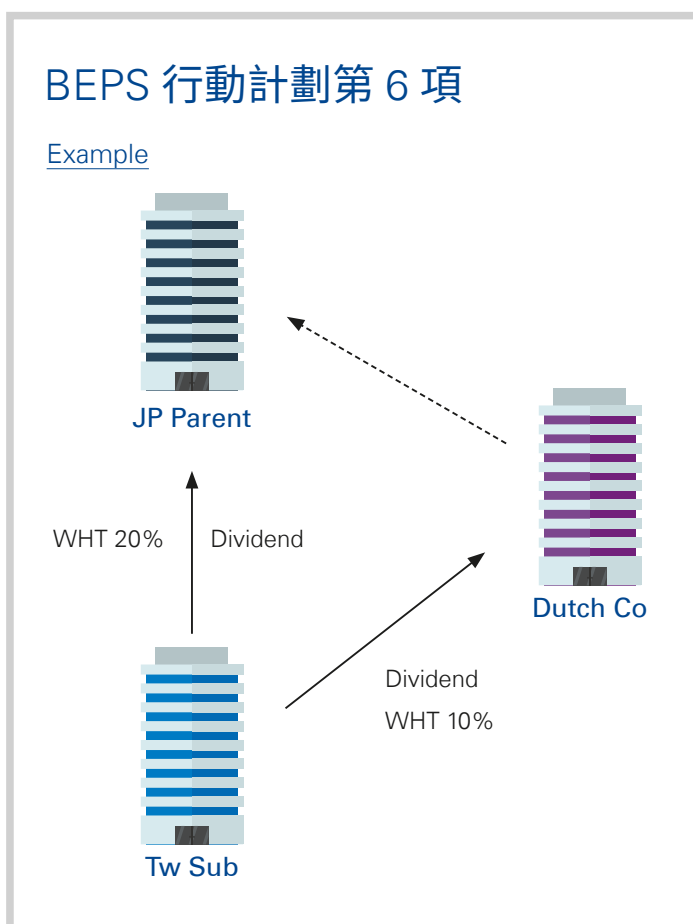
第一項、行動計畫六：避免濫用租稅協定

壹、計畫背景

企業可能藉由租稅協定的濫用來達到降低課稅的效果。例如：有一日本母公司，來台灣設一個台灣子公司，在台日租稅協定還沒有簽或還沒有生效之前，台灣子公司發放股利給日本母公司時，扣繳稅率為20%。由於扣繳稅率太高，日本母公司會考慮藉由投資荷蘭子公司，再由荷蘭轉投資台灣來達到省稅效果。因為日本跟荷蘭有租稅協定，且荷蘭跟台灣也有租稅協定，所以在臺荷租稅協定適用的狀態下台灣匯出的扣繳稅率會從20%降到10%。但若荷蘭公司並非實際營運，而是為了有租稅優惠而成立的紙上公司，這便會有租稅濫用的問題。

貳、本計畫目標

OECD在針對避免濫用條約的部分，有三個目標：第一，發展租稅協定條約範本與針對國內稅法之制訂提出建議，以防止在不當情況下給予租稅協定優惠；第二，釐清租稅協定的目的並非用以產生雙重不課稅，也就是不應濫用公司的所有權，公司亦並不應因以稅基侵蝕為目的而安排交易；第三，各國應於與其它國家簽訂租稅協定之前，先考量其租稅協定政策，這可以藉由利益限制（limitation of benefit）及主要目的測試（Principle Purpose Test）兩種方法來達到。



參、報告建議

本BEPS報告提出了以下幾個建議：第一，於租稅協定之標題及序言中加入一明確之聲明，希望能防止避稅及有意避免創造濫用租稅協定之機會。第二，只有在同時符合下列兩個條件才能享受協定優惠：利益限制（limitation of benefit, LOB）條款及符合主要目的測試（Principle Purpose Test, PPT）。所謂利益限制條款係指公司屬下列情況：

- （一）適格者；或
- （二）積極的貿易或營業活動；或
- （三）衍生性優惠；或
- （四）酌情救濟

簡言之，如公司符合特定條件就是所謂的適合者，又或是有積極地貿易或是營業活動，再不然該公司個體超過一定比例是由某些享有該租稅協定者所持有，這便是衍生性的優惠。

一、利益限制（limitation of benefit, LOB）條款

（一）適格者

在適格者判斷上必須要同時符合下列兩項測試，第一，所有權的測試。持有50%所有權達至少半個課稅年度就會成為適格者，因為有些公司為了租稅協定，會刻意安排在年末前半個課稅年度刻意持有超過50%，跨了這個年度以後又把他轉為原來不超過50%的狀態。第二，稅基侵蝕測試。這是指公司支付款項給非適格者少於50%之毛利。直接或間接支付或預付，其中抵扣支付不包含日常營運中為服務或有形資產支付之公平交易（arm's length）金額，且不包含於來源國被全額課稅之所得。

LOB 條款 – 所有權 / 稅基侵蝕測試

■ 兩部分測試

- 即所有權與稅基侵蝕測試，居民必須滿足這兩部分才能享有協定之優惠。

■ 所有權測試

- 持有 50% 所有權達至少半個課稅年度。

■ 稅基侵蝕測試

- 支付款項給非適格者少於 50% 之毛利。
- 直接或間接支付或預付。
- 抵扣支付不包含日常營運中為服務或有形資產支付之公平交易 (arm's length) 金額。
- 不包含於來源國被全額課稅之所得。

(二) 積極的貿易或營業活動

積極的貿易或營業活動係指針對於積極的貿易或營業活動衍生之所得，提供一方締約國居民租稅協定之優惠，也包含關係人所執行之活動。並在滿足以下兩項條件下之居民得享有租稅協定之優惠：第一，積極的營業活動；第二，與積極的營業活動有關之付款。

何謂「營業」？

- 定義於租稅締約國之國內法。
- 進行或管理投資。
- 只有當該類似活動為由銀行或金融機構所執行的金融、保險或證券活動之一部分。
- 若僅執行總部功能之總部將不符資格。

積極的營業活動是假如母公司在A國從事製造業，因為要把貨物銷到B國，所以在B國設立100%持有的子公司，也就是此B國的功能是幫母公司銷售產品。那在這個積極貿易或是營運活動的測試裡面，A國是製造，B國是銷售，雖然同樣都是為銷售母公司的產品，但因功能不同，故可判斷兩個公司都具有積極性。

LOB 條款 – 積極的貿易或營業活動測試

- 針對於積極的貿易或營業活動衍生之所得，提供一方締約國居民租稅協定之優惠。
- 也包含關聯人所執行之活動。
- 滿足以下兩項條件之居民，得享有租稅協定之優惠：
 - 積極的營業活動；
 - 與積極的營業活動有關之付款
- 「營業」：
 - 定義於租稅締約國之國內法。
 - 進行或管理投資。
 - 只有當該類似活動為由銀行或金融機構所執行的金融、保險或證券活動之一部分。
 - 若僅執行總部功能之總部將不符資格。

(三) 衍生性優惠

由於公司的目的並非為了刻意規避稅額，稅捐優惠應該只是在安排交易所衍生出來的利益，且若不如此安排可能就無法完成交易。亦即，一方締約國居住者公司亦適用本協定利益，當至少95%以上股權係由7人以下符合稅基侵蝕測試的該方締約國居民公司直接或間接持有；且公司在給付或課稅年度不超過50%總收入，直接或間接給付給非相當受益人之人時，在該公司居住者國協定所涵蓋的課稅範圍內，該項支付准予扣除。此外，亦適用於單項所得的情況。

(四) 酌情救濟

在用上列標準判斷完後還是不符合協定優惠的門檻，在某些特定情況下，若公司並非刻意利用租稅協定而避稅，則稅局可以針對情況做特殊判斷。

LOB 條款 – 衍生利益 / 酌情救濟

■ 衍生利益：

一方締約國居住者公司亦適用本協定利益，當：

- 至少 95% 以上股權係由 7 人以下符合稅基侵蝕測試的該方締約國居民公司直接或間接持有；且
- 公司在給付或課稅年度不超過 50% 總收入，直接或間接給付給非相當受益人之人時，在該公司居住者國協定所涵蓋的課稅範圍內，該項支付准予扣除。

適用於單項所得的情況。

■ 酌情救濟：

- 一方締約國居民在他方締約國無法享有租稅協定中的所有優惠時，該居民可向主管機關請求被授予相關優惠。
- 該方主管機關在考慮相關事實與情況，認定該居民的設立、收購或維護、以及其經營行為的主要目的之一並非是取得租稅協定之利益，則該主管機關應授予相關優惠。

二、主要目的測試 (Principle Purpose Test, PPT)

若公司的目的是藉由獲取這些優惠，則不論是直接還是間接，減稅、免稅、緩課稅、退稅，稅局均不會給公司租稅協定裡所享的優惠條約。不給予協定優惠的情形：考慮所有相關因素與情況，某安排或交易的主要目的之一是為了獲取協定優惠，包含直接或間接取得優惠。所謂的優惠包含：減稅、免稅、緩課稅、退稅、由締約國一方居民支付締約國另一方的股利、利息或權利金，及締約國對締約國一方轉讓其境內的動產所取得的資本利得課稅。

利益限制 (LOB) 條款

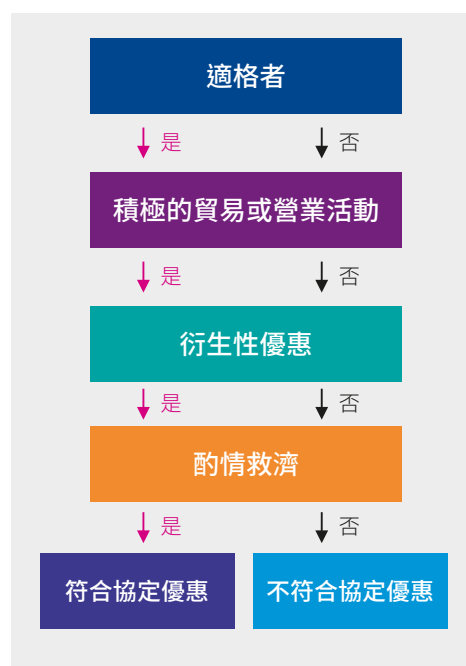
在下列情況下得享受協定之優惠：

符合利益限制 (LOB) 條款：

- 適格者；或
- 積極的貿易或營業活動；或
- 衍生性優惠；或
- 酌情救濟

以及

- 符合主要目的測試 (PPT)

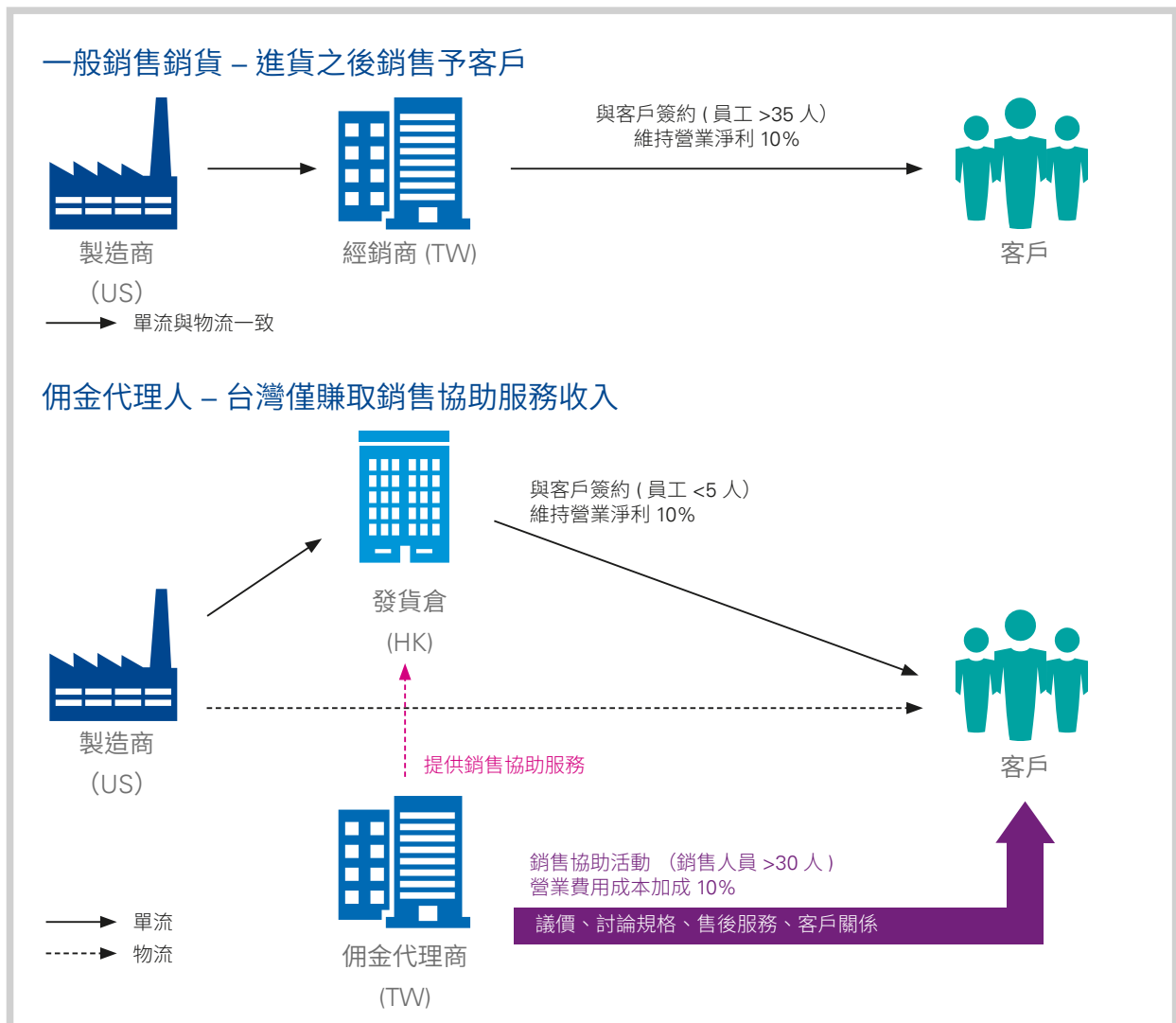


第二項、行動計畫七：避免人為規避常設機構構成

壹、計畫背景

一、規避常設機構問題

企業常會藉由規避常設機構來達成避稅的目的。例如：A公司若要銷售貨物到台灣會聘請一個當地獨立身份的代理人（independent agent），假如A公司是該獨立身分代理人的客戶之一，A公司也不一定會在當地構成常設機構（PE）。一般情況A公司會藉由在台灣經銷商直接賣給客戶，這代表A公司與經銷商有買賣的動作，而這就會符合常設機構的定義。但若是A公司是藉由雇用在台佣金代理人的話，A公司可以規避在台有常設機構事實，因為A公司委任當地的機構幫A公司銷售商品，但只給佣金，而這裡A公司與佣金代理人不代表有做買賣的動作，所以A公司只要主張他在台灣是雇用佣金代理人代為銷售，而沒有買賣行為就可以認定在台灣沒有常設機構，如此台灣也就喪失該筆銷售利益應收的稅收。



貳、本計畫目標

為避免人為規避常設機構構成，可以藉下列方法去認定哪一些活動可不視為常設機構：

一、規範面

OECD現行稅約範本第5條第4項不視為常設機構之活動包括：

- (一) 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。
- (二) 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。
- (三) 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。
- (四) 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。
- (五) 專為該企業從事其他具有準備 (preparatory) 或輔助性質 (auxiliary) 活動目的所設置之固定營業場所。
- (六) 專為從事本項前5款任一組合之活動所設置之固定營業場所。但以該固定營業場所之整體活動具有準備或輔助性質者為限。儲存、展示或是單純運送貨品，就可以假定在本地沒有常設機構。但假如於當地成立的是一個資訊蒐集或是其他具有準備或輔助性的公司解讀空間就很大了。而符合一到六情況公司便可主張在當地沒有常設機構，也就是當地沒有課稅主權。

二、實務面

除了藉由規範面去判斷外，OECD亦提供業界實務允許不視為常設機構的範圍：

- (一) 企業多主張屬上述一到六項列舉範圍內的活動可直接免視為常設機構。
- (二) 非屬上述一到六之活動則試著主張其等為準備性或輔助性活動。
- (三) 分解活動 (Fragmentation) — 以關係企業分散從事之活動規避構成常設機構。
- (四) 分拆合約 (Split up of contract) — 企業可能刻意將工程合約拆分成數個合約，以規避工程或服務設機構之期間測試。

分解活動 (fragmentation) 是把不同的活動分拆給集團內位於其他國家的公司。例如：母公司在美國，子公司分別在新加坡、馬來西亞、香港三個國家，若母公司要求香港公司來台灣設一個單純做儲存的孫公司，若是又在台灣成立另一間孫公司去做購買、採購，當稅局分開看時，會認為一個是單純儲存，另外一個則是單獨做採購，所以不會構成常設機構。若是把這兩個合併回同一區域 (台灣)，稅局就會認為採購及儲存皆在台灣，已經超過輔助性的範疇，這時稅局會認定美國母公司於台灣有常設機構。分拆合約 (Split up of contract) 是為規避成為常設機構而把合約期間拆分開，在稅局認定上可能避免在台灣構成常設機構。從條約的角度這些實務面基本上就是租稅濫用。

參、報告建議

OECD BEPS報告建議修訂OECD租稅協定範本第5條，以更嚴謹的規範何種行為方可免於被視作常設

機構。主要方向有：

- 一、於判斷是否構成代理關係時，除判斷是否以被代理企業名義「簽訂合約」，「於促成合約簽訂過程在不變動合約主要條文情況下扮演主要角色」亦可能造成常設機構。
- 二、若一代理人完全（exclusively）或幾近完全代表一個企業從事業務活動，或代表多個「有緊密關聯（closely related）」的企業，便不能被認定為獨立代理人。
- 三、新增第6款（b）段條文定義「緊密關聯」標準。
- 四、對「準備性或輔助性」活動進一步提出定義。
- 五、有國家建議在第5條第四款一到四項中規定的每個具體活動都應該具「準備與輔助性質」，才能豁免視為常設機構。
- 六、增加反分解活動規定（anti-fragmentation rule—強調倘該等關係企業所有活動相互構成一連貫性活動，則應該就該整體活動考量是否構成常設機構。
- 七、針對分拆合約，參考行動計畫6 加入「主要目的測試」。

稅局在判定是否構成代理關係時，應該要去看簽訂合約或促成合約簽訂的過程。另外，代理人的部分，假如公司主張100%集團裡面的子公司為獨立代理人，通常稅局會質疑（前面在常設機構認定時有提及具有獨立性之代理人可不被認定為常設機構），這部分稅局應以更嚴謹的方式去判斷。

第三項、行動計畫八：無形資產之移轉訂價、行動計畫九：風險與資本及行動計畫十：高風險交易

由於行動計畫八至十皆與移轉訂價有關，故下列將先針對移轉訂價所造成的稅務問題統一討論，再對各行動計畫所提供的建議進行闡述。

壹、計畫背景

目前各國稅局發現企業會藉由移轉訂價規避稅負，此情況在無形資產的移轉上更為明顯。由於無形資產的移轉只需要一張合約而不需要實體物品的移轉，故移轉更為容易，所以稅局在認定時應該去考慮此筆移轉無形資產的合理性。例如：位於英屬維京群島（British Virgin Islands, BVI）的子公司賣回一無形資產給位於英國的母公司，此時會在BVI創造利益，而BVI是免稅所以該筆收益不需課稅。此時必須去思考：BVI是否為該無形資產的價值創造地？通常價值的創造不太可能在BVI，因為BVI鮮少有經濟活動，所以如果只用一張紙就把大部分的利潤歸BVI這並不合理。

貳、行動計畫八至十報告訴求

OECD在移轉訂價中力求實質應該大於形式而提出了五個主要訴求：

第一，公司需準確的界定集團裡關係企業間實際交易（合約規範與實際交易內容）；第二，讓公司了解擁有「法律所有權」不等於擁有利潤所有權；第三，僅提供資金而不執行其他功能就不能賺取超過無風險財務報酬；第四，預期與實際利潤間差異應該按承擔之風險與執行功能之差異來分配利潤；第五，討論在企業與稅局資訊不對稱下如何針對難以評價無形資產、大宗商品以及服務。

移轉訂價行動計畫 報告主要訴求

需準確界定集團關係企業間實際交易 – 合約規範與實際交易內容

擁有「法律」所有權不等於擁有「利潤所有權」

僅提供資金而不執行其他功能就不能賺取超過無風險財務報酬 (risk-free financial return)

預期與實際利潤間之差異應該按承擔之風險與執行功能之差異來分配利潤

討論在企業與稅局資訊不對稱情況下如何提供針對難以評價無形資產、大宗商品 (commodity goods) 以及服務

參、報告建議

一、計畫八：無形資產之移轉訂價

(一) 因為不同無形資產有其獨特性，所以可拿來比較的資料較少，這便是無形資產特地被單獨拿來討論的原因。以下為新OECD移轉訂價無形資產部分指導原則：

1. 僅法律所有權-無權擁有開發無形資產最終收益
2. 出資通常表示承擔某些財務風險—假設有執行相關控制管理
3. 財務風險與開發風險是分開的，僅代表可能承擔部分開發風險
4. 如果僅承擔財務風險卻未實際控制無形資產的開發等相關實際功能，該公司僅應賺取調整風險後財務報酬 (risk-adjusted rate of financial return)
5. 如果該公司也未控制財務風險，則僅能賺取無風險財務報酬 (risk-free financial return)

雖然無形資產的利益歸屬會考慮法令的所有權，但基本還是從集團內去了解無形資產的開發、提升、

維護、保護跟運用。上述在計畫五中有提過有害的租稅實務的例子，若A公司（歐美國家）外包研發到台灣子公司，台灣子公司就為實際價值創造的地方。同理，此報告在無形資產方面，也提供了五項標準去判斷無形資產的價值創造位於何處。

新 OECD 移轉訂價指導原則 – 無形資產

僅法律所有權 - 無權擁有開發無形資產最終收益

出資通常表示承擔某些財務風險 – 假設有執行相關控制管理

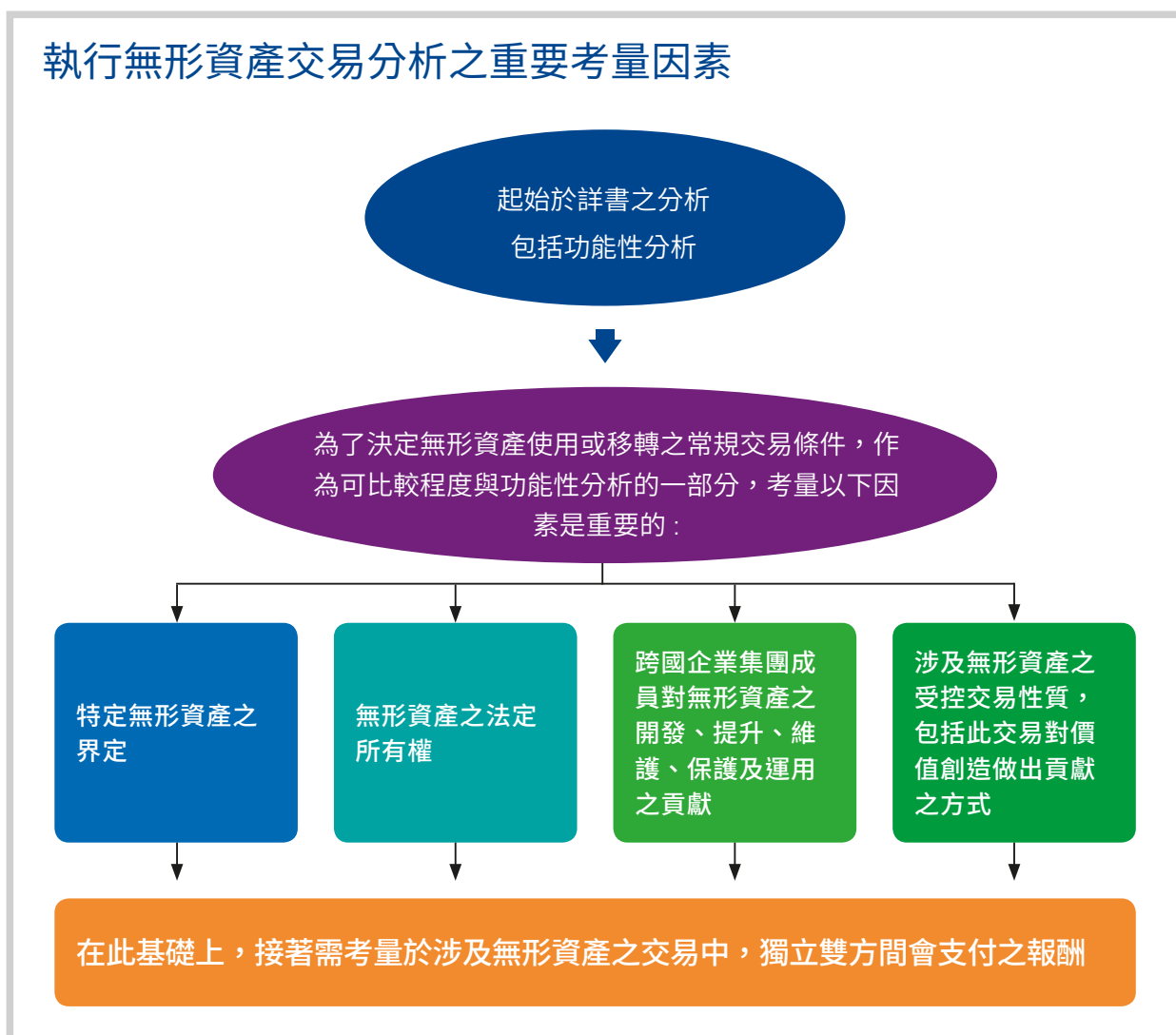
財務風險與開發風險是分開的，僅代表可能承擔部分開發風險

如果僅承擔財務風險卻未實際控制無形資產的開發等相關實際功能，該公司僅應賺取調整風險後財務報酬（risk-adjusted rate of financial return）

如果該公司也未控制財務風險，則僅能賺取無風險財務報酬（risk-free financial return）

（二）執行無形資產交易分析之重要考量因素：在了解基本指導原則後便要進行無形資產的可比較性及功能性分析。在進行分析時，應了解特定無形資產的界定，應辨認無形資產之法定所有權，了解跨國企業集團成員對無形資產之開發、提升、維護、保護及運用之貢獻程度並，涉及無形資產之受控交易性質，包含此交易對價值創造做出貢獻的方式。建構在上述四項因素後應考量涉及無形資產交易中，獨立雙方會支付之報酬。

執行無形資產交易分析之重要考量因素



二、計畫九：風險與資本

計畫九是在提供判別跨國企業集團是否有藉由集團內的風險移轉或超額資本歸屬造成稅基侵蝕與利潤移轉的情況。其內容包括辨識風險，了解風險實際上如何承擔，進行功能分析，確認合約上風險承擔是否與其行為一致，並了解是否有能力控制管理風險以及經濟上是否有能力承擔風險。風險實際上如何承擔？假如某公司只是紙上公司，雖然該公司可以辯駁說他有提供資金，但除了資金以外，其他包括法律權利、價值創造及研究發展這些都沒有辦法歸到相對應的國家時，利潤掛在紙上公司還是對的嗎？所以在評估移轉訂價時，應該判斷該公司是否有能力控制管理風險以及經濟上是否有能力承擔風險。

新 OECD 移轉訂價指導原則 – 風險分析框架



在執行無形資產交易分析時可能會遇到難以評價的無形資產。於此OECD建議應定義何謂難以評價的無形資產。通常難以評價的無形資產特色是交易時可靠之可比較對象資料並不存在、評價也高度不確定。另外亦應辨認企業與稅捐機關對於此類交易之資訊之不對稱造成稅捐機關評估相關價值時之風險。稅局在確認該無形資產為難以評價之無形資產及了解其風險後，須注意若企業不能以完整的分析證明當初在制訂無形資產價格時已考慮各種不確定性，則應以事後證據（ex post）來判斷當初制訂價格事前假設條件（ex ante）之合理性。此外，亦應了解事後證據僅在ex post 結果與ex ante 預測有重大差異，且此重大差異之原因在訂價時就可預見時，始可加以採用。但若企業可提出令人滿意之ex ante分析，且亦涵蓋某些可預見將造成結果與預測重大差異之因素，則稅捐機關不能用ex post 證據。

新 OECD 移轉訂價指導原則 – 難以評價無形資產



- 定義難以評價無形資產 (hard-to-value intangibles)
- 特色是交易時可靠之可比較對象資料並不存在、評價也高度不確定
- 企業與稅捐機關對於此類交易之資訊之不對稱造成稅捐機關評估相關價值時之風險
- 若企業不能以完整的分析證明當初在制訂無形資產價格時已考慮各種不確定性 則以事後證據 (ex post) 來判斷當初制訂價格事前假設條件 (ex ante) 之合理性。
- 事後證據之採用僅能在 ex post 結果與 ex ante 預測有重大差異，且此重大差異之原因在訂價時就可預見。但若企業可提出令人滿意之 ex ante 分析，且亦涵蓋某些可預見將造成結果與預測重大差異之因素，則稅捐機關不能用 ex post 證據

三、計畫十：高風險交易

計畫十中提及移轉訂價的指導原則除了一般常見無形資產的部分，另外應該要去探討集團綜效 (corporate synergy) 是否應納入考量、區域性節省 (Location Savings) 的功能、低價值集團服務 (Low Value-adding Intragroup Services)、大宗商品 (Commodity Products) 及利潤分割法 (Profit Split) 是否適用等。

新 OECD 移轉訂價指導原則 – 其他項目

集團綜效
Corporate Synergies

區域節省
Location Savings

低價值集團服務
Low Value-adding
Intragroup Services

大宗商品
Commodity Products

利潤分割法適用
Profit Split

肆、稅局未來查核方向

由於過去企業常會以合約將資產與風險分配給紙上公司；或將主要經濟責任與利益以及重要功能由當地公司挪至紙上公司，亦可能降低當地公司利潤（因為當地稅率較高）。因此，稅局於未來的此類情形之因應就是以經濟實質大於法律形式為主要判斷規則。例如：稅局收到一個跨區的移轉訂價報告，顯示台灣公司人員配置20個。20個中有15個是做研究發展，但卻沒有任何的智慧財產（intelligent property, IP）在台灣。另外，香港配置1位人力執行行政工作，而報告中卻顯示智慧財產收入、權利金收入全部掛在香港。此時稅局就能看出此份報告是有問題的，因為該公司價值創造地在台灣，但台灣卻沒有相對應的收入跟價值。

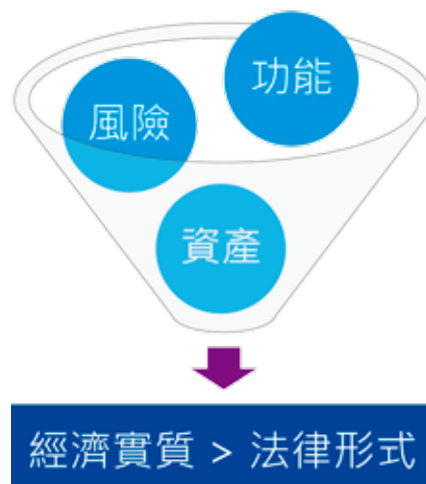
移轉訂價未來稅局查核趨勢

過去企業手段

- 以合約將資產與風險分配予Principal 公司
- 將主要經濟責任與利益以及重要功能由當地公司挪至Principal 公司
- 降低當地公司利潤

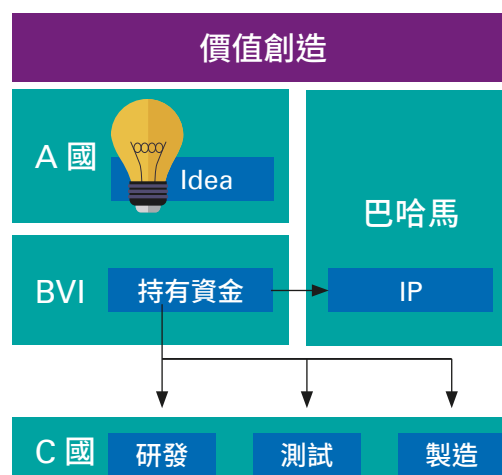
未來稅局著重

- 合約僅是企業交易條件的起點
- 增加「人」與當地公司執行功能重要性
- 著重關鍵決策之制訂、內容與決策所在地
- 僅是合約關係就僅能分配有限功能



稅局將更重視無形資產價值如何被創造

- 企業價值於何處被創造及執行什麼經濟活動，將會有許多爭議。
- 價值於何處被創造？
Example：若創意 A 國發想、BVI 提供資金、巴哈馬則持有智慧財產權 (IP)，而 C 國則貢獻研究發展、測試及製造服務。誰應擁有 IP 所創造之利潤？



第四節 透明度

前面兩個特性中的計畫若要順利運作必須透過讓各國的稅務透明方能達成，而透明度包含以下計畫：「計畫十一：方法及資料分析（Measuring and Monitoring BEPS）」；「計畫十二：揭露法令（Mandatory Disclosure Rules）」；「計畫十三：移轉訂價文據及國別報告（Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting）」；「計畫十四：爭議解決機制（Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective）」。

第一項、計畫十一：建立方法以蒐集並分析 BEPS 相關資料及解決該議題之行動計畫

計畫十一就是建立方法以蒐集並分析BEPS相關資料及解決該議題之行動計畫（Measuring and Monitoring BEPS）。由於目前BEPS的數據基本上是有侷限的，所以各國希望透過不同的數據來源去評估各種不同BEPS的發生的路徑。新的OECD 15項研究估計由於資料難以蒐集而導致的所得稅流失規模每一年大概1,000至2,400億美元。所以OECD希望利用分析工具協助各國評估BEPS對當地的財政影響跟發展應採取的對策。

行動計畫 11 — BEPS 之評估與監督

- 針對現有數據資料研究發現，各種重大的局限嚴重限制了對 BEPS 規模和其經濟影響的經濟分析。以數據資料所局限之基礎上，透過使用不同數據來源並加以評估各種 BEPS 的發生途徑。計畫構建出六項 BEPS 指標，以揭示 BEPS 之存在且隨著時間而增長。儘管受到 BEPS 複雜性及研究資訊限制，新 OECD 實證研究估計全球 CIT 流失規模約莫每年 1,000 至 2,400 億美元。此外，研究亦發現 BEPS 會引起嚴重的非財務之經濟扭曲，並提出如何利用分析工具以協助各國評估 BEPS 對國家財政影響與採取的對策。

第二項、計畫十二：要求納稅義務人揭露其積極性租稅規劃安排

行動計畫十二就是要求納稅義務人揭露其積極性租稅規劃安排（Mandatory Disclosure Rules）。由於很多國家之前所取得的資訊都僅是與當地國有關，較難取得具完整性或是比較全面的資訊，尤其是跨國的部份。所以只能運用當地的資料去評估該企業的風險。行動計畫十二認為納稅義務人應當要主動揭露公司租稅安排。當然採用BEPS報告準則的國家可以自由選擇是否要採用強制性的揭露。例如：荷蘭公司轉投資在盧森堡的公司，若荷蘭公司去申請事先裁定（advance tax ruling），荷蘭的稅局就能把相關資訊揭露給盧森堡的稅局，希望藉此能讓資訊更頻繁的流通。

行動計畫 12 — 要求納稅義務人揭露其積極性租稅規劃安排

- 及早獲取積極性租稅規劃安排資訊可以使稅務機關有機會透過風險評估、稅務稽查或修改相關法條等形式快速應對稅務風險。為未強制性揭露的國家提供一個指引架構，設計出滿足所有牽涉國家需求的制度，用以及早獲取與惡意濫用租稅規劃安排及其使用者有關的資訊。各國可以自由選擇是否採用強制性揭露。計畫具有必要的靈活度，以平衡國家對於及時優質的資訊需求與納稅人義務間的關係。亦為國際租稅規劃相關規定以及各國稅務機關發展落實更有效的資訊交換和合作政策提出了具體的最佳實踐建議。

第三項、計畫十三：移轉訂價文據

上述提到很多關於移轉訂價的分析，接著本書會針對移轉訂價的分析需要有哪些文據進行說明。BEPS時代之TP文據要求包含三層文據架構：第一，全球檔案（Master File）；第二，當地國報告（Local File）；國別報告（Country-by-Country Report）。全球檔案就是該企業提供所有該跨國企業集團相關之集團業務綜覽相關標準化資訊，內容應揭露跨國企業全球組織結構、業務說明、無形資產、內部融資活動及財務稅務情形。全球檔案是為了協助稅務機關進行移轉訂價的評估。例如：A母公司在A國為一間跨國企業，於B國擁有B子公司，若B公司整體營收超出一定的門檻，B國稅局會要求母公司去提供該公司的全球檔案（Master file）。

當地國報告提供有關於當地個體之特定重大受控交易之資訊與移轉訂價分析，應包括具體交易的財務資訊、可比較程度分析以及最適移轉訂價方法的選擇與應用。當地國檔案是為幫助納稅義務人自我評估是否遵循常規交易原則。例如：A母公司在台灣、越南及大陸設有子公司，則在台灣就有台灣的移轉訂價報告，在越南就有越南的TP報告，在大陸就有大陸的TP報告，這就是當地國檔案。

國別報告依規定格式以租稅管轄權為劃分基礎，列示跨國企業集團所有成員之所得、稅負、股本、累積盈餘、員工人數、有形資產主要營業活動類型及簡要補充說明，使公司對全球的資產配置做一個總結及揭露。國別報告是為稅捐機關之移轉訂價查核提供有效資訊。

BEPS 時代之 TP 文據要求 – 三層文據架構

| TP文據架構與要求 | 目標 |
|---|--|
| <p data-bbox="459 521 810 562">全球檔案 (Master File)</p> <p data-bbox="284 591 1007 685">所有跨國企業集團成員相關之集團業務綜覽相關標準化資訊，應揭露跨國企業全球組織結構、業務說明、無形資產、內部融資活動及財務稅務情形</p> | <p data-bbox="1137 566 1366 640">稅捐機關 移轉訂價風險評估</p> |
| <p data-bbox="459 730 810 770">當地國檔案 (Local File)</p> <p data-bbox="284 799 1007 893">提供有關於當地個體之特定重大受控交易之資訊與移轉訂價分析，應包括具體交易的財務資訊、可比較程度分析以及最適移轉訂價方法的選擇與應用</p> | <p data-bbox="1153 752 1353 869">納稅義務人自我 評估是否遵循 常規交易原則</p> |
| <p data-bbox="339 943 930 983">國別報告 (Country-by-Country Report)</p> <p data-bbox="284 1012 1007 1106">依規定格式以租稅管轄權為劃分基礎，列示跨國企業集團所有成員之所得、稅負、股本、累積盈餘、員工人數、有形資產主要營業活動類型及簡要補充說明</p> | <p data-bbox="1137 965 1366 1081">為稅捐機關之移轉 訂價查核 提供有效資訊</p> |

因應 BEPS 移轉訂價文據重點提示：

一、全球檔案

- (一) 門檻由各國政府規定，一般低於國別報告，影響範圍較國別報告廣泛
- (二) 無特定範本
- (三) 通常由集團總部備置－依全集團或事業群
- (四) 時限依各國規定

二、當地國報告

- (一) 各國備置當地 TP 報告門檻通常較低，影響範圍最廣
- (二) 通常需於申報營所稅時備妥
- (三) 需注意未備妥之後果
- (四) 稅報是否有額外受控交易揭露要求

三、國別報告

- (一) 門檻約當 7.5 億歐元
- (二) 由集團最終母公司備置
- (三) 在台灣尚未參加國別報告自動資訊交換機制之前，國稅局可要求提示報告

因應 BEPS 移轉訂價文據重點提示

國別報告 CbCR

- 門檻約當 7.5 億歐元
- 由集團最終母公司備置
- 在台灣尚未參加國別報告自動資訊交換機制之前，國稅局可要求提示報告
- 時限依各國規定，通常為 2017/12/31

全球檔案 Master File

- 門檻由各國政府規定，一般低於國別報告，影響範圍較國別報告廣泛
- 無特定範本
- 通常由集團總部備置 – 依全集團或事業群
- 時限依各國規定

國別報告 CbCR

- 各國備置當地 TP 報告門檻通常較低，影響範圍最廣
- 通常需於申報營所稅時備妥
- 需注意未備妥之後果
- 稅報是否有額外受空交易揭露要求

壹、全球檔案 (Master file)

全球檔案中會希望揭露一些重要的收入來源、主要產品服務及集團成員間重要內部服務等等。全球檔案的特性就是把一集團的內部分配（包含跨國）對外統一一致的表達。例如：在做當地國報告時，位於大陸的母公司把研究發展外包到台灣子公司，如果台灣子公司並沒有在移轉訂價報告提及研究發展在台灣，則大陸當地稅局可能就不知道原來大陸母公司的研發在台灣。

BEPS 行動計劃 13 之全球檔案

跨國企業集團架構

揭示跨國企業集團所有成員之名稱、所在地、及成員間關係之組織圖

跨國企業集團之
業務概況說明

包含下列內容之跨國企業集團業務概況

1. 集團成員的重要收入來源
2. 主要產品及服務 (前五大及佔集團營收 5%) 之供應鏈以統計圖揭示之概況說明
3. 集團成員間重要內部服務 (研發服務以外) 之風險及概況說明 (包括「移轉訂價政策」、「集團內部服務相關費用分攤政策」、「提供服務主要成員之功能」)
4. 企業集團各成員在價值創造方面所承擔之「主要功能」、「負擔之重要風險」、「使用之重要資產」、其他「主要角色」之概要
5. 事業之重要合併、分割事業轉讓等概要

跨國企業集團之
無形資產

跨國企業集團無形資產之開發、所有權及使用相關政策之概要、開發設備所在地、管理開發場所之所在地

跨國企業集團
內部金融交易

1. 跨國集團企業成員之融資概要 (包含向集團外部之融資)
2. 集團內部承擔金融功能之成員名稱及其所在地
3. 集團成員間融資之計價政策概要

跨國企業集團之
財務及稅務情況

1. 跨國企業集團之合併報表中所載損益及財產情況
2. 集團內部移轉訂價常規交易方法及單邊 APA (預先訂價協議) 之概要

國外關係人交易內容

1. 與國外關係人交易相關之資產明細及勞務內容
2. 國外關係人所執行之功能及負擔之風險
3. 國外關係人交易中所使用之無形資產內容
4. 與國外關係人交易相關之合約內容
5. 自國外關係人取得或支付予國外關係人之對價金額明細、對價設定方法、最適常規交易方法及其他國家 APA 內容
6. 與國外關係人交易相關之損益明細及該損益金額之計算過程
7. 與國外關係人交易相關之市場分析
8. 國外關係人業務內容、業務策略及組織之系統

用以計算常規交易
範圍之文件

1. 最適常規交易方法之選擇、選擇之重要前提及理由
2. 採用之可比較交易相關事項及可比較交易等明細
3. 常規交易範圍之計算
4. 可比較交易等進行調整時其理由及內容

貳、當地國報告 (Local file)

每個國家都有自己的移轉訂價文件，所以當地國報告是針對當地個體的管理結構、當地組織結構、業務策略及主要競爭對手等，做功能性分析。

■ 行動方案 13 之當地國檔案

當地個體

- 說明當地個體的管理結構、當地組織結構圖、當地管理階層的呈報對象及上述呈報對象主要辦公處所的所在國家。
- 詳細說明當地個體的業務及所追求的業務策略，包括：指出當地個體在本年度或前一年度中是否涉入業務重組或無形資產移轉，或受到影響，並說明上述交易對當地個體造成影響之構面。
- 主要競爭對手。

受控交易

個體應針對其所涉入的每一重大類型之受控交易提供下列資訊：

- 重大受控交易的描述（例如：取得生產服務、採購商品、提供服務、資金借貸、背書及履約保證及無形資產的授權等），及該等交易發生之情境背景介紹。
- 涉及當地個體之各類型受控交易中，集團內收取與支付的金額（例如：產品、服務、權利金及利息等之收支），並依據境外支付者或收取者所屬的租稅管轄權分拆明細。
- 辨識各類型受控交易所涉及之關係企業及其等間之關係。
- 當地個體所簽訂的所有重要集團內協議之副本。
- 針對有備置文據的各類型受控交易，對營利事業及相關關係企業進行詳細的可比較程度及功能性分析，包括相較於以前年度之任何改變。
- 指出適用各類型受控交易的最適移轉訂價方法及選擇該方法之原因。
- 指出哪一個關係企業被選定為受測個體及選定的原因。
- 彙總適用移轉訂價方法的重要前提假設。
- 若相關，解釋進行多年度分析的原因。
- 列示並說明移轉訂價分析中所選取的任何可比較未受控交易(內部或外部)，及所依據的獨立企業之財務指標相關資訊，包括：說明可比較對象的蒐尋方法，及該等資訊來源。
- 說明所進行的任何可比較程度調整，及指出係調整受測個體或可比較未受控交易之結果，或是兩者皆有。
- 說明依據適用所選擇的移轉訂價方法，結論相關交易之訂價係符合常規的原因。
- 彙總適用移轉訂價方法時所使用的財務資訊。
- 當地稅捐管轄權並非締約或裁定之一方，但與上述受控交易相關之現有的單邊、雙邊及多邊預先訂價協議及其他稅務裁定。

* 若此功能性分析會重複全球檔案中之資訊，參照全球檔案即可

財務資訊

- 當地個體案關會計年度的財務資訊，若有經查核簽證之財務報表，應提供之；若無，應提供現有未經查核簽證之財務報表。
- 提供資訊及分攤表以顯示適用移轉訂價方法時使用之財務資訊，如何與全年財務報表勾稽。
- 分析所使用的可比較對象相關財務資料彙總表，以及取得資料的來源。

參、國別報告 (Country-by-Country Report)

國別報告是依規定格式以租稅管轄權為劃分基礎列示跨國企業有關資訊，

使公司對全球的資產配置做一個總結及揭露。其中包含依租稅管轄權劃分之所得、稅負及業務活動分配概況、涵蓋於各個以租稅管轄權為群組之跨國企業集團所有組成個體之名單及額外資訊。

一、依租稅管轄權劃分之所得、稅負及業務活動分配概況

下列是國別報告的範本（表一），首先我們需要知道租稅管轄權在哪，接著需了解包含收入來自非關係及關係企業相對比例、稅前損益、繳納的所得稅、應計所得稅、資本額、累積盈餘、員工人數及有形資產。假如公司在揭露國別報告時，稅局發現該公司在低稅賦國家累積盈餘很高但人員的配置卻異常稀少時，稅局會想知道這個公司跟低稅賦公司有沒有做交易？該公司的移轉報告可不可以做徵詢？它的交易有沒有是低稅賦公司在協助的？有的話是不是有該地來源所得？

行動方案 13 之國別報告範本

■ 表 1. 依租稅管轄權劃分之所得、稅負及業務活動分配概況

| 跨國企業名稱： | | | | | | | | | | |
|---------|-------|------|----|------|----------------------|----------------|-----|------|------|---------------------|
| 案關會計年度： | | | | | | | | | | |
| 租稅管轄權 | 收入 | | | 稅前損益 | 已納營利事業所得稅 (現金收付制) | 應計所得稅-當年度所得稅費用 | 資本額 | 累積盈餘 | 員工人數 | 有形資產 (現金及約當現金除外) |
| | 非關係企業 | 關係企業 | 合計 | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |

二、涵蓋於各個以租稅管轄權為群組之跨國企業集團所有組成個體之名單

下列是國別報告的範本（表二），範本中會去關心主要營運活動包含無形資產、採購、生產、銷售、行政……等。而同個租稅管轄區會有數個居民組成各體。基本上所有活動都在報告中拆分揭露出來了，如此就達到了資訊交換。例如：母公司在A國，工廠在B國，然後C國有行銷，如果此時B國的稅局有完整的A、B、C的利潤分配，則B國稅局就可檢視留在B國工廠的利潤是不是合規？B國稅局也可能因此認為B國分配到的利潤太低。或者，A母公司本來聲稱B國工廠只有製造的功能，但B國稅局藉由國別報告中發現B國另有3到5人的研發團隊，則B國稅局會認為B國工廠理應有權利金收入。

■ 表 2. 涵蓋於各個以租稅管轄權為群組之跨國企業集團所有組成個體之名單

| 跨國企業集團名稱： | | | | | | | | | | | | | | | |
|-----------|----------------|------------------|--------|-----------|----|------|----------|------------|------------|--------|----------|----|-------------|-------|-----|
| 案關會計年度： | | | | | | | | | | | | | | | |
| 租稅管轄權 | 屬該租稅管轄權居民之組成個體 | 成員設立註冊地(如不同於居住地) | 主要營運活動 | | | | | | | | | | | | |
| | | | 研究發展 | 持有或管理無形資產 | 採購 | 生產製造 | 銷售、行銷或配銷 | 行政、管理或支援服務 | 向非關係企業提供服務 | 內部集團財務 | 受管制之金融服務 | 保險 | 持有股權或其他股本權證 | 無營運活動 | 其他* |
| | 1. | | | | | | | | | | | | | | |
| | 2. | | | | | | | | | | | | | | |
| | 3. | | | | | | | | | | | | | | |
| | 1. | | | | | | | | | | | | | | |
| | 2. | | | | | | | | | | | | | | |
| | 3. | | | | | | | | | | | | | | |

* 請在《額外資訊表》具體說明該組成個體之業務活動性質

三、額外資訊

額外資訊會要求企業涵蓋任何企業認為必要或有助於理解提供於國別報告中強制性資訊。截至到去年9月份，已有44個國家共同簽署多邊主管機關的協定進行國別報告的資訊交換，所以未來這些資訊會越來越透明。

■ 表 3. 額外資訊

| |
|---|
| 跨國企業集團名稱： 案關會計年度： |
| 請涵蓋任何企業認為必要或有助於理解提供於國別報告中強制性資訊，之進一步簡要資訊或說明。 |

肆、國別報告資訊交換程序

各國可藉由國家間的資訊交換來提升稅務透明度。瞭解上述的國別報告的用途後讀者應進一步了解各國稅局如何利用交換程序取得所需資料。國別報告的資訊提交方式可以分成兩個機制：

一、第一機制：根據OECD 建議，原則上係由跨國集團最終母公司依其所在國規定，向其所在國之稅捐機關提示，再由該國政府透過政府間資訊交換機制，將報告提供予符合條件之他國稅捐機關。

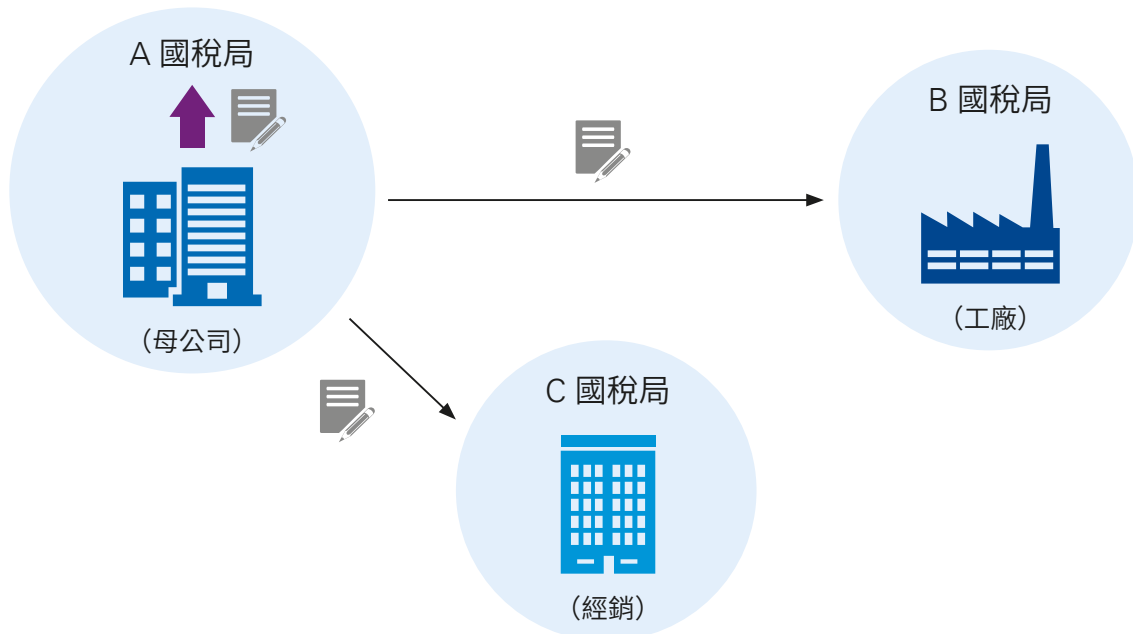
二、第二機制：若因發生下列情形，使有要求國別報告之國家無法經由第一機制取得資訊：第一，最終母公司所在國未要求提示國別報告；第二，最終母公司所在國與子公司所在國之間無資訊交換機制；第三，資訊交換失敗時。OECD建議有上述情況時，應依照各國提示報告之規定，集團子公司所在國之稅捐機關可要求由當地子公司提示國別報告，或由代理母公司準備並提示報告。例如：以荷蘭而言，荷蘭已經採用了國別報告，若台灣母公司有一荷蘭子公司，由於台灣尚未採用國別報告，所以荷蘭稅局會要求荷蘭子公司代為提供相關資訊。

國別報告資訊交換程序

- OECD 建議：

| 文據類型 | 國別報告 | 全球檔案 | 當地國檔案 |
|------|---------------|-------------------------------|-------------------------------|
| 提示方式 | 透過第一機制 / 第二機制 | OECD建議原則上由各集團成員直接向其所在地之稅捐機關提示 | OECD建議原則上由各集團成員直接向其所在地之稅捐機關提示 |

- 「第一機制」：根據 OECD 建議，國別報告原則上係由跨國集團最終母公司依其所在國規定，向其所在國之稅捐機關提示，再由該國政府透過政府間資訊交換機制，將報告提供予符合條件之他國稅捐機關。
- 截至 2016 年 9 月 11 日，已有 44 國共同簽署多邊主管機關協定以進行國別報告資訊之交換。



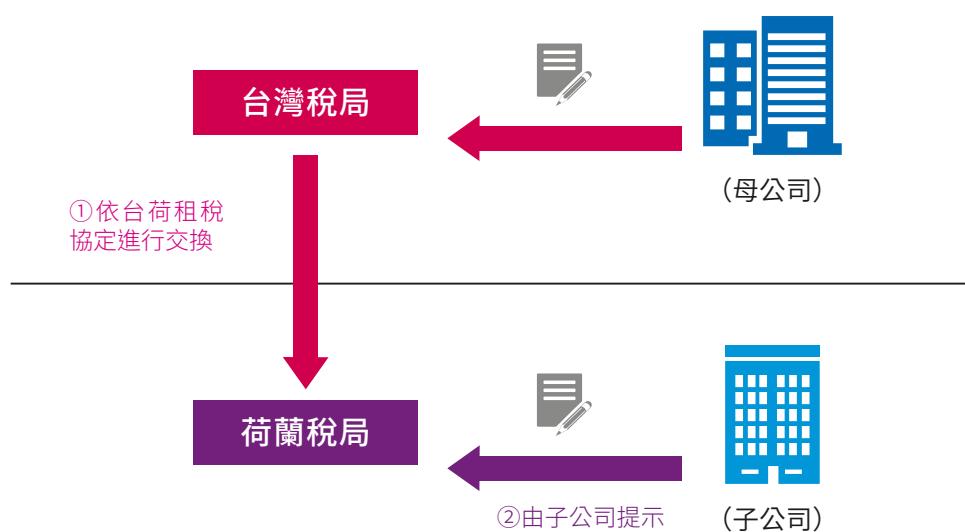
國別報告資訊交換程序

■「第二機制」：

若因發生下列情形，使有要求國別報告之國家無法經由第一機制取得資訊：

1. 最終母公司所在國未要求提示國別報告；或
2. 最終母公司所在國與子公司所在國之間無資訊交換機制；或
3. 資訊交換失敗時

OECD 建議有上述情況時，應依照各國提示報告之規定，集團子公司所在國之稅捐機關可要求由當地子公司提示國別報告，或由代理母公司準備並提示報告。



下圖為目前不同國家的實施情形，綠色的基本上是已經確定要實施的國家。藍色的是目前正在擬定他們的對於國別報告的草案。橘色的則是有意圖要實施。

BEPS Action 13: Country implementation summary



第四項、計畫十四：提升爭議解決之效率

因為BEPS報告的施行使資訊較為透明，稅務爭議的案件應會提升，所以在這部分BEPS報告也規劃了一個計劃來解決稅務爭議。計畫十四中針對跨國的部分提出了相互協議程序（mutual agreement procedure, MAP）的概念。而計畫十四分成3項最低標準（強制性）及11項最佳做法（非強制性）。

BEPS 第14項行動計畫 (提升爭議解決機制之效率)

3 項 最低標準
(強制性)



11 項 最佳作法
(非強制性)



同儕監督
(Peer Review)

以消除執行MAP中遇到的障礙，使MAP執行更有效率、效果

壹、3項最低標準

3項最低標準是為了確保在善意的執行租稅協定中若是進入相互協議程序能得到及時解決；確保行政程序得促進協定相關爭議之預防和及時解決；並確保納稅義務人在符合租稅協定規範之條件下，申請MAP不會遭受到拒絕。台灣目前針對租稅條約適用部分還在擬定自己的MAP程序適用。

■ BEPS 第 14 項行動計畫 (提升爭議解決機制之效率)



3 項最低標準 (強制性)

- 確保善意執行 (in good faith) 與租稅協定相關之相互協議程序，並得到及時解決。
- 確保行政程序得促進協定相關爭議之預防和及時解決。
- 確保納稅義務人於符合租稅協定規範之條件下，申請 MAP 不會遭受拒絕。

貳、11項最佳做法

在非強制性部分是各國應將OECD稅約範本去締結租稅協定的政策，比如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)」，而這是相對較虛無。實際情況會牽扯到很多部分，且很多爭議本質上是不良善的，所以若要提高審核國際稅務案件的能力，應該要先了解國外通常怎麼避稅，然後讓相關人員去辨認案件才是較實際的作法，以下是BEPS第14項行動計畫所提出的非強制性11項最佳作法：

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，暫時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。

■ BEPS 第 14 項行動計畫 (提升爭議解決機制之效率)

 11 項最佳作法 (非強制性)

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，暫時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。

第五節 跨功能性計畫

本書將計畫依性質分為一致性、實質性及透明度，然而有些稅務問題隨著科技發展會出現跨性質的議題，故本章將接續討論面對這些議題OECD擬定出的計畫。其中包含計畫一解決數位經濟之稅務議題及計畫十五多邊協議工具。

第一項、計畫一：解決數位經濟之稅務議題

壹、計畫背景

現今有別於以往銷售方式的出現，讓各國企業可以藉由利潤難以確切歸屬某地來規避應納稅務，如此便會讓現行的租稅濫用問題更嚴重。而數位經濟可能產生以下稅務問題：

一、企業營利所得稅 (Corporate Income Tax, CIT)

(一) 實體

以網購衣服為例：若於英國的網站選購衣服，數天後衣服就到家了。此交易中台灣稅局會想了解此英國公司是委託台灣公司銷售，還是自己建一個存放衣物的倉庫。而該倉庫是否有任何其他的營運？通常英國公司會聲稱其在台灣只有建設一個倉庫，因為如此英國公司在台灣就不構成常設機構。如此會使英國公司可以去申請營業利潤減免 (business profit exemption)，在台灣就不用繳稅。

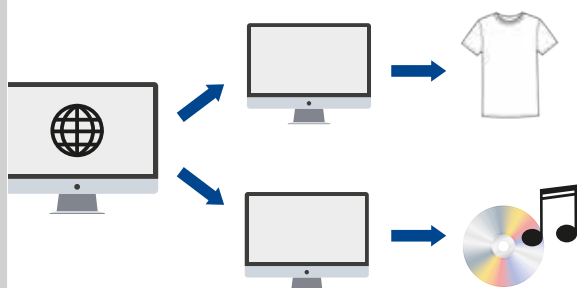
(二) 非實體

以網路下載軟體為例：假如今天英國公司網路銷售軟體給台灣的顧客，因為軟體是採下載網路付費，所以台灣根本沒有任何的實體銷售據點且沒有任何註冊。如此英國公司即使從台灣取得大筆收入，卻不需要在台灣繳任何的稅。

二、加值型營業稅 (value added tax, VAT)

在去年年底修營業稅之前，臺灣規定完稅價格低於台幣3,000元以下的包裹免徵營業稅，所以以上述例子來看，由於英國公司在台沒有任何註冊，所以銷售超過3,000元部分如果沒有主動報繳稅局也不會知道，另外銷售公司可能會把高於3,000元的銷售拆分使各金額皆低於3,000元，如此稅局也無法課到稅。

行動計畫 1 – 解決數位經濟之稅務議題



Examples:

- (1) A Co sells tangible goods to B country's individual customers via offshore online platform. A Co maintains a warehouse to fulfill delivery orders
→ considered preparatory or auxiliary no CIT
- (2) A Co sells music to B country's individual customers via offshore online platform.
→ no physical presence in B country no CIT

| CIT perspective (From tax treaty) | VAT perspective |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Definition of PE: <ol style="list-style-type: none"> 1. Use of fragmentation of business activities among closely related enterprises so that the activities are considered 'preparatory or auxiliary' 2. Use of artificial arrangements relating to the sale of goods or services of one company in a multinational group concluding contracts • Exploitation of IP (Intangible) | <ul style="list-style-type: none"> • Collection of VAT/GST on cross-border transactions, particular between B2C, is an important issue |

貳、報告建議

於是現在稅局希望外國公司如果要提供電子商務的服務（E-commerce service），則該公司必須要來台登記營業且繳納VAT。這部分臺灣不是第一個要做的，周遭的日本、韓國都已經在實施這部分的規範。數位經濟加深了BEPS的國家間的稅務問題，這部分OECD提倡以消費國、消費地去徵收稅，且希望各國在相關稅務問題的處理上具一致性。

行動計畫 1 – 解決數位經濟之稅務議題（續）

- 數位經濟加劇了 BEPS 風險，報告提出解決數位經濟所引起的如聯結性和數據等稅務議題。相關 VAT 法規和實施機制的制定有助於跨境 B2C 交易情況下 VAT 基於消費者所在國徵收稅款。此舉不僅為國內外供應商創造公平的競爭環境，亦便於有效地徵收與該類交易相關的 VAT 稅款。由於該類挑戰和應對方案給予現行跨境活動帶來的系統性問題已超出了 BEPS 的範圍，OECD 和 G20 成員國一致同意監督局勢發展和分析未來可得數據。

第二項、計畫十五：多邊協議工具

由於目前只有雙邊協議已經不夠，假如有三角貿易的情況，則利用雙邊協議會比起多邊協議會需要花更多的時間。所以各國目前希望能有多邊協議的分析工具，透過該協議解決相關議題。目前約有100個國家在發展多邊工具。

行動計畫 15 — 多邊協議工具

- 就研發多邊協議工具，分析稅務及國際公法相關議題，以使有意願之轄區得以實施 BEPS 相關措施，並修訂現行雙邊租稅協定。
- 目前約有 100 個國家參與 BEPS 專案研究小組 (ad hoc group)，以發展多邊協議工具。

第六節 台灣反避稅趨勢與行動

為了配合OECD的15項計畫行動且獲得更多國外稅務方面的資訊，台灣在近年也針對相關法規進行修改。

第一項、亞太區國家參與 BEPS 報告的狀況

台灣目前被歸類在部分參與的國家，與香港、新加坡差不多。而完全參與的國家有澳洲、中國等。中國的採行對台灣影響是很大的，因為有為數不少的台商有在中國投資，所以看BEPS報告採行國家，不能只看台灣，應密切注意其他亞洲國家。

亞太區國家參與 BEPS 狀況

| 尚未參與之國家 | 觀察且有興趣國家 | 部分參與之國家 | 參與且自願採行之國家 | 完全參與且採行之國家 |
|--|--|--|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> 汶萊 柬埔寨 寮國 澳門 緬甸 斯里蘭卡 巴布亞紐幾內亞 | <ul style="list-style-type: none"> 斐濟 蒙古 越南 | <ul style="list-style-type: none"> 香港 馬來西亞 巴基斯坦 菲律賓 新加坡 台灣 泰國 | <ul style="list-style-type: none"> 印度 印尼 | <ul style="list-style-type: none"> 澳洲 中國 日本 南韓 紐西蘭 |

第二項、台灣參與 BEPS 報告之態度

台灣財政部在2013年就啟動了BEPS的行動方案，當時有動員賦稅署、國際財政司跟各區國稅局參與。當時的專案目標就是防止稅基侵蝕，過程中當局亦對BEPS報告的功能進行了解，進而決定哪些現階段可以先要採行而哪一部份目前還不用採行。

台灣參與 BEPS 之態度

國內法- BEPS作業專案

- 財政部於 2013 年已正式啟動「稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫」之作業專案，動員賦稅署、國際財政司、及各區國稅局參與

專案目標

- 防止稅基侵蝕
- 掌握國際租稅發展趨勢
- 呼籲進行國外投資企業，重視 BEPS 行動計畫可能增加之租稅風險

專案效益

- 配合 BEPS 行動計畫，研擬國內稅法修訂評估報告
- 參考國際趨勢，評估租稅減免措施是否構成有害租稅競爭
- 更新國際租稅發展資訊，維護我國人民租稅權益及提升企業競爭力

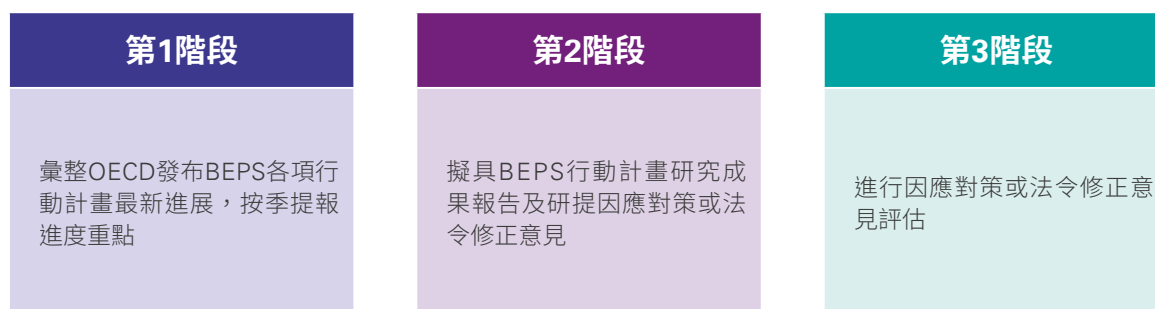
租稅協定

- 將部分報告建議內容具體應用於租稅協定諮商，例如增訂消除混合錯配安排、防止人為規避常設機構、利益限制等，並視國內法研修情形，據以檢討修正我國租稅協定政策。

目前台灣BEPS作業專案分為三個階段。分別是第一階段「彙整OECD發布BEPS各項行動計畫最新進展，按季提報進度重點」、第二階段「擬具BEPS行動計畫研究成果報告及研提因應對策或法令修正意見」及第三階段「進行因應對策或法令修正意見評估」。而我國主要關切之行動計畫包含行動計畫一「數位經濟時代之租稅挑戰」、行動計畫六「防止租稅協定濫用」及行動計畫十三「移轉訂價相關議題」。

台灣參與 BEPS 之態度 (續)

我國BEPS作業專案—各項計畫進行期程



我國現階段主要關切之行動計畫

行動計畫 1：數位經濟時代之租稅挑戰
 行動計畫 6：防止租稅協定濫用
 行動計畫 13：移轉訂價相關議題

第三項、目前台灣針對 BEPS 15 項行動計畫之進展

第三項、目前台灣針對BEPS 15項行動計畫之進展

| 行動計畫 | 台灣進度 |
|--|----------------------------------|
| 行動計畫1 解決數位經濟之稅務議題 | 數位經濟之企業所得稅議題仍在研究中，營業稅議題目前草案正在審議中 |
| 行動計畫2 抵銷混合錯配安排之效益 | 在進行租稅協定協商時已納入OECD之建議 |
| 行動計畫3 強化受控外國公司(CFC)法令 | 受控外國公司條款於2016年7月12日經立法院三讀通過 |
| 行動計畫4 防止透過利息減除及其他財務支出方式造成的稅基侵蝕 | 於2011年開始實施資本弱化條款（與BEPS無直接關聯） |

| 行動計畫 | 台灣進度 |
|---|------------------------|
| 行動計畫5 更有效地防堵有害的租稅實務 (Harmful Tax Practices)，並將資訊透明度與實質活動等因素納入考量 | 無 |
| 行動計畫6 避免租稅協定之濫用 | 仍在研究中並考慮在進行租稅協定協商時納入考量 |
| 行動計畫7 避免人為規避常設機構 | 仍在研究中並考慮在進行租稅協定協商時納入考量 |
| 行動計畫8 確保移轉訂價之結果與價值創造/ 無形資產之配置一致 | 預計2016年更新移轉訂價查核準則 |
| 行動計畫9 確保移轉訂價之結果與價值創造/ 風險及資本配置一致 | 同上 |
| 行動計畫10 確保移轉訂價之結果與價值創造/ 其他高風險交易一致 | 同上 |
| 行動計畫11 建立方法以蒐集並分析BEPS相關 資料及解決該議題之行動計畫 | 無 |
| 行動計畫12 要求納稅義務人揭露其積極性租稅 規劃安排 | 無 |
| 行動計畫13 重新檢視移轉訂價文據要求 | 預計2016年更新移轉訂價查核準則 |
| 行動計畫14 使爭議解決機制更有成效 | 預計2016年發佈相互協商程序指導原則草案 |
| 行動計畫15 研擬多邊協議工具 | 無 |

本節主要探討了BEPS行動計畫一到十五，由三大目標去切分計畫，各部分皆提及目前所遇到的問題、本計畫欲達成之目標及BEPS報告建議的方向，希望讓讀者藉此了解各行動計畫及數位經濟蓬勃發展下衍生出的新交易型態所產生的稅務問題。為使台灣跟上國際腳步且為塑造公平透明的稅務環境，財政部與賦稅署皆有注意BEPS行動計畫及國際稅務趨勢，且根據台灣目前現況修訂適合產業環境的相關規定。



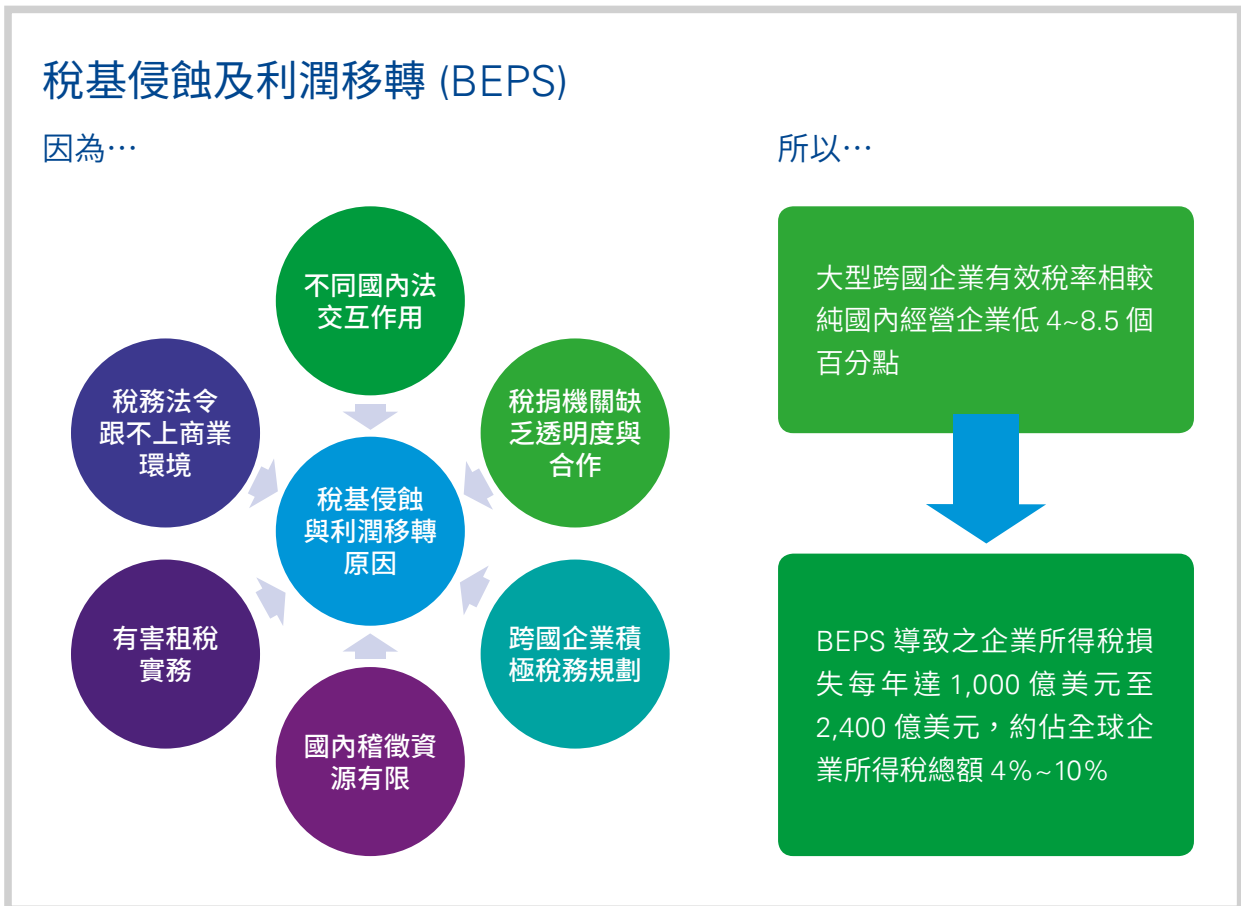
第十三章

BEPS(二)

企業因應BEPS的稅務管理策略

第一節 臺灣與世界各國因應BEPS之現況

第一項、什麼情況下會造成 BEPS ？



上圖為造成BEPS的原因，我們已經在前一章為讀者說明，在此我們再作一點提示，其中「不同國內法交互作用」，代表各國之間的稅務法令不一致，稅捐機關無法取得相關資訊，因此當企業在分析稅務風險時，往往抱著僥倖的心態，認為不會有人發現，而去鑽法律漏洞。此外，因「國內稽徵資源有限」，通常稅捐機關在查核時會以境內交易為優先，而忽略了跨境交易。在這樣的情況下，造成許多大型跨國企業的有效稅率比純國內經營的企業低4%至8.5%，導致的稅收侵蝕估計高達2,400億美元。這項數據是經濟合作暨發展組織（The Organization for Economic Cooperation and Development, OECD）在行動計畫11（Action 11）「方法及資料分析」之下所做的調查。OECD想藉由分析BEPS，了解真正被侵蝕的稅基到底有多少，進而說服各國採行BEPS，接下來我們就為讀者介紹我國因應BEPS的相關規範，以及其他國家的因應措施。

第二項、我國主要反避稅措施

我國主要反避稅措施

| 機制 | 法條 |
|-------------|--|
| 移轉訂價 | 所得稅法第43-1條 |
| | 營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則 |
| 資本弱化法令 | 所得稅法第43-2條 |
| | 營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法 |
| 受控外國公司 | 所得稅法第43-3條 |
| 實際管理處所 | 所得稅法第43-4條 |
| 限制租稅協定優惠之適用 | 適用所得稅協定查核準則 |
| | 利益限制條款（某些較新之租稅協定） |
| 實質課稅原則 | 稅捐稽徵法第12-1條 所得稅法第66條之8(股利所得規避之調整) 所得稅法第14條之3(證所稅規避之調整) 基本稅額條例第15條之1(證所稅規避之調整) |

台灣主要的反避稅措施係規範於所得稅法第43條以下，另外也有部份是修訂適用所得稅協定的查核準則及稅捐稽徵法的規定。以下分別加以說明：

壹、所得稅法第43條之1「移轉訂價」：

所得稅法第43條之1規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」移轉訂價堪稱反避稅中的重中之重，很多概念都是由此延伸。國稅局認為，只要是非關係人交易，就不會有操縱的空間，反之就關係人交易即有必要嚴格審視有無不合營業常規之安排或規避、減少納稅義務，詳細內容我們已經在移轉訂價的相關章節詳細說明。

貳、所得稅法第43-2條「資本弱化」：

所得稅法第43條之2規定：「自一百年度起，營利事業對關係人之負債占業主權益超過一定比率者，超過部分之利息支出不得列為費用或損失（第1項）。前項營利事業辦理結算申報時，應將對關係人之負債占業主權益比率及相關資訊，於結算申報書揭露（第2項）。第一項所定關係人、負債、業主權益之範圍、負債占業主權益一定比率及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之（第3項）。銀行、信用合作社、金融控股公司、票券金融公司、保險公司及證券商，不適用前三項規定（第4項）。」資本弱化即為利息費用的減除。在過去許多情況，我們發現企業常以資本弱化的方式，以比較薄的資本設立一家公司，來進行公司內部資金借貸（Intercompany Loans）。如此一來，就可以認列利息費用。舉例來說，假如今日以1,000萬元投資甲公司，將來的返還就是股利收入。股利收入須扣繳稅款，且通常不可做費用的認列。但假若今日是借款1,000萬元給A公司，那麼當地會認列為利息費用。在資本弱化的法令方面，台灣屬於較晚引進的國家，引入該法令後，企業就較無法藉這種途徑來避稅了。

參、所得稅法第43-3條「受控外國公司」與第43-4條「實際管理處所」：

所得稅法第43條之3規定：「營利事業及其關係人直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達百分之五十以上或對該關係企業具有重大影響力者，除符合下列各款規定之一者外，營利事業應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率及持有期間計算，認列投資收益，計入當年度所得額課稅：一、關係企業於所在國家或地區有實質營運活動。二、關係企業當年度盈餘在一定基準以下。但各關係企業當年度盈餘合計數逾一定基準者，仍應計入當年度所得額課稅（第1項）。（下略）」所得稅法第43條之4規定：「依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定（第1項）。（下略）」此兩條法令為台灣於2016年剛通過，但尚未生效的法令。它們的重點就是避免把利潤留在海外。至於這兩條規定的具體內容將於本章他段詳述。

肆、「限制租稅協定優惠之適用」：

此概念規範在BEPS行動計畫6、7中。在本國，則有修訂適用所得稅協定的查核準則。同時，將來在租稅協定上也會有利益限制條款。其目的在於避免企業利用架構，濫用租稅協定（treaty shopping）。

伍、「實質課稅原則」：

在稅捐稽徵法第12條之1出現之前，因「經濟實質大於法律形式」的概念尚未立於法，因此稅捐機關並沒有普遍性地適用。而在此法訂立之後，即有更具體的準據加以遵循。稅捐稽徵法第12條之1的具體規定為：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡

酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之（第1項）。稅捐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（第2項）。納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避（第3項）。前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任（第4項）。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除（第5項）。稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整（第6項）。納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆（第7項）。」

第三項、全球參與 BEPS 之概況

看完臺灣的規定可知，目前我國尚未將所有BEPS行動計畫的內容納入內國法，讀者一定會好奇，既然全世界都在推廣BEPS，則其他各國參與BEPS行動計畫的進程又為何？就此，KPMG全球總部曾邀請各會員國進行調查，了解各國在BEPS的執行狀況。接著我們將就全球各區參與BEPS的狀況來做進一步討論。

壹、亞太區國家參與BEPS狀況



貳、美洲國家參與BEPS狀況



參、歐洲國家參與BEPS狀況



KPMG總部對於歐洲國家並沒有分析各國的參與程度，主要是因為歐盟區內較無法做明確的區分，且歐盟屬於BEPS發源地之一，在實行上已有許多的落實。目前在歐洲國家的主要BEPS議題包含成立專門小組研討數位經濟相關議題、歐盟之間預先訂價協議的機制與法定的要求、多數國家已採行資訊交換或是移轉訂價三層文據架構、母子公司指令納入混合財務工具與一般反避稅條款（即行動計畫二）、擴大稅務的資訊交換（即行動計畫五）、更嚴謹的租稅規範、要求瑞士、安道爾、摩納哥、聖利馬諾及列支敦斯登稅務更透明化及設置優良稅務治理平台以積極處理稅務規劃與租稅天堂等問題。



想
一
想

在歐盟區中，許多稅基侵蝕的活動與區內各個國家提供不同的稅務環境有關，因此需要擴大稅務資訊的交換。例如，愛爾蘭提供蘋果公司 (Apple Inc.) 極低的稅負去該國做投資，此被歐盟委員會視作「有害的租稅實務」。也就是說，歐盟並不禁止境內各國籍由給予租稅誘因的方式吸引外資，但不應以損害他人的利益來達成這項目的。

第四項、綜合各國發展—國際間稅務改革方向

綜合各國發展 - 國際間稅務改革方向

國內稅法修訂

建立

強制要求
資訊揭露

交換

資訊交換

調查

個案實質審核

稅捐機關的理想

- 多國稅捐機關表示各國間應相互合作，以增進了解、管理及解釋集團公司之資訊。
- 稅捐機關認為跨國企業能順利地跨國運作，稅捐機關應能以同樣方式運作。只要能於使用資訊時提供適當的保護措施，稅局間沒有理由不分享該資訊。

納稅義務人的擔心

- 稅捐機關將使用移轉訂價文據於其他用途及該資訊是否有足夠之保密措施
- 大量且複雜的資訊會因當地稅捐機關不熟悉該地區業務而產生誤解

未來趨勢

- 跨國企業公開揭露其每一個營運所在國繳納稅額將成為常態。
- 既然資訊透明化在 BEPS 下是不可避免的共識，可預期的是稅務查核事件，甚至稅務爭議將大幅增加。

綜合上述各國BEPS的發展與參與的情況，我們未來將面對怎麼樣的稅務環境呢？不管我們的角色是台灣稅捐機關的公務人員或是在全球各地處理稅務諮詢業務的會計師及專家，我們首要做到的應是「觀察國內稅法該如何設立？」在前一章我們有提到，BEPS的15個行動計畫中，要能夠落實的第一步驟，必須要先修改國內的法令。修改後，才能告知在地的企業該做什麼事情，並強制要求企業揭露相關的資訊，承辦人員才能藉由這些資訊去做進一步的查核。接著，進行國與國的資訊交換，最後才進入個案實質審核。

在現行實務下，並沒有所謂解決稅務問題的最佳方案。因此，在國際的稅務改革方向上，稅捐機關的理想是各國的稅捐機關應要互相合作、了解，以建立集團間的資訊並加以共享，如此一來就可以更公開地進行查核。至於納稅義務人所擔心的則是，提供給稅捐機關的資訊是否可被保密？稅捐機關是否能理解？承辦人員對於大量且複雜的資訊會不會有預期之外的解讀與假設？最後就是未來的趨勢，未來，一間公司究竟應在哪繳稅？可以保留多少利潤？從事什麼業務？這些資訊將會越來越透明化。

在這樣的稅務改革的框架下，假定我們需要為公司分析稅務風險，或是身為稅務顧問給予客戶意見時，即不能假定稅捐機關對公司的租稅規劃一無所知。因此，在處理稅務問題時，我們都應抱持著保守穩健的態度審慎以對。

第二節 稅務資訊透明化

在過去還沒有稅務資訊共享的規範，在資訊交流上也沒有那麼公開與密切。而現在OECD所揭示資訊公開的平台下，稅捐機關可以更容易地獲得企業相關資訊。在本節，我們將討論「稅務資訊透明化」，並探討稅捐機關如何獲得企業資訊以及企業可能所面臨的相關風險。

第一項、企業稅務透明度以及自動資訊交換 (Automatic Exchange of Information, AEOI)

企業稅務透明度以及自動資訊交換 (Automatic Exchange of Information, AEOI)

- 各國政府已意識到大量未揭露境外帳戶之存在，OECD 致力於稅務透明化及 AEOI，在與 G20 及其他國家達成協議後，AEOI 的全球模型於 2013 年完成，以打擊逃漏稅。
- AEOI 是指所得來源國有系統地、定期地提供納稅義務人之各項所得資訊予居住國，以促進稅務透明度及增加自願遵循的程度。
- 所得種類包括：
 - 股利、權利金、利息、薪資等。
 - 居住者身份、購買或處置不動產等。

目前AEOI是一個全球範疇，可以是雙邊、單邊或多邊之形式；財務資訊是全球成員國之間進行自動交換，不再是根據要求交換資訊。

首先，先介紹企業稅務透明度以及自動資訊交換 (Automatic Exchange of Information, AEOI) 的概念，它代表著大數據，也就是企業所進行的交易資訊全都揭露於外。具體而言，AEOI是指所得來源國有系統地定期提供納稅義務人各項所得資訊予居住國，因此假如你是台灣人，你就提供資訊給台灣政府。所得種類包括股利、權利金、利息、薪資。除了薪資之外，其他皆為被動所得。讀者可能好奇，這邊的所得為何會提到薪資呢？我們以中國的台幹為例，以前的台幹是兩地支薪，也就是台灣、中國各出一部分的薪水。另一種，則是由第三地或英屬維京群島 (British Virgin Islands, BVI) 支薪。在這種情況下，不管是台灣或是中國的稅捐機關都查不到這份薪水。舉例來說，假如A君在台灣賺了300萬元，需要繳稅；B君同樣也拿到300萬元的薪水，但其中70萬元在台灣、50萬元在中國、剩下的

180萬元來自BVI。如此一來B君就有辦法逃漏稅，這也是因為我們這邊的所得須包含薪資的原因。

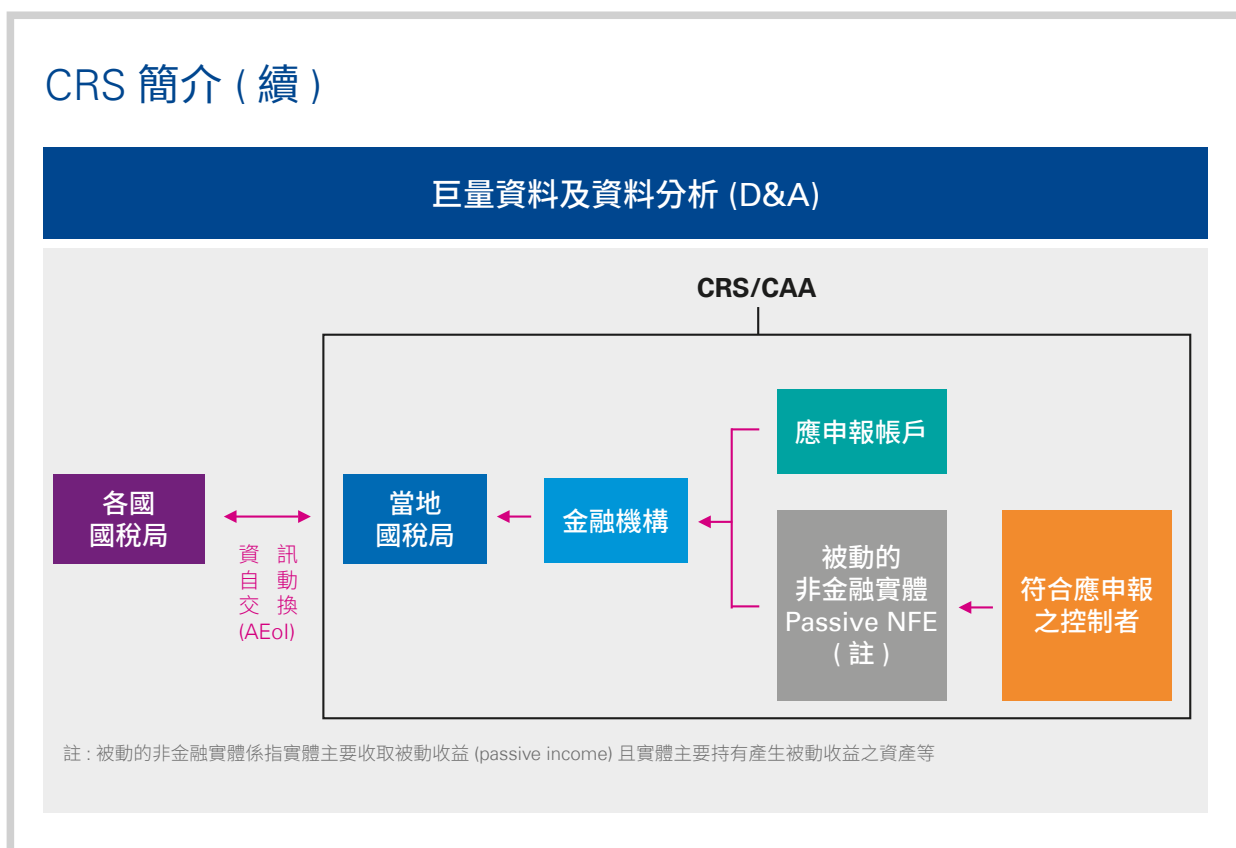
此外，除了要揭露所得，同時也要包含居住者的身份。假如你是中國人，卻在庫克群島開帳戶，這樣的情況甚不合理，代表利潤配置發生問題。綜上所述，我們可以知道稅務透明及資訊交換的重要性，AEOI這個全球資訊交換平台，它的走向與發展也是不可逆的。

第二項、共同申報準則 (Common Reporting Standard, CRS) 簡介

在讀者理解AEOI之後，我們進一步介紹共同申報準則 (Common Reporting Standard, CRS)，CRS 為AEOI其中一個項目。在此我們將依序介紹CRS的背景、目的、對象以及法令遵循架構：



CRS 簡介 (續)



CRS的法令遵循架構包括主管機關協定 (Competent Authority Agreement, CAA) 以及各國簽署當地的法令。舉例來說 (讀者可參考上圖)，假如C君是中國人，他想要在維京群島或是BVI開一個金融資產帳戶，因而產生了應申報的帳戶，假設需申報的是巴拿馬的當地的甲銀行。甲銀行要將此資訊給予給BVI當地的國稅局，而BVI的國稅局因加入了資訊交換的機制，因此又將資訊交換給中國的國稅局。中國的國稅局就會發現，C君在BVI開了帳戶，其利息收入、盈餘收入以及其他不明所得，金額總共高達好幾億元。中國國稅局就可以進一步調查出 C君應該沒有能力獲取這麼高額的收入，稅局即會再利用巨量資料與大數據分析進行更進一步的調查。

承諾遵循 CRS 之租稅管轄區

截至 2016 年 12 月已承諾遵循 CRS 共 101 個租稅管轄區，其中已簽署多邊協定者共 87 個。

多邊協定

2017年: 53個管轄區

安圭拉、阿根廷、巴貝多、比利時、百慕達、英屬維京群島、保加利亞、開曼群島、哥倫比亞、克羅地亞、古拉索、賽普勒斯、捷克、丹麥、愛沙尼亞、法羅群島、芬蘭、法國、德國、直布羅陀、希臘、格陵蘭、根西、匈牙利、冰島、印度、愛爾蘭、英屬曼島、義大利、英屬澤西島、南韓、拉脫維亞、列支敦斯登、立陶宛、盧森堡、馬爾他、墨西哥、蒙特塞拉特、荷蘭、紐埃、挪威、波蘭、葡萄牙、羅馬尼亞、聖馬利諾、塞席爾、斯洛伐克、斯洛維尼亞、南非、西班牙、瑞典、英屬土克凱可群島、英國等國家。

2018年: 34個管轄區

阿爾巴尼亞、安道爾、安地卡及巴布達、阿魯巴、澳洲、奧地利、貝里斯、巴西、加拿大、智利、中國、庫克群島、哥斯大黎加、加納、格瑞那達、印尼、以色列、日本、科威特、馬來西亞、馬紹爾群島、模里西斯、摩納哥、諾魯、紐西蘭、俄羅斯、聖克里斯多福及尼維斯、聖露西亞、聖文森及格瑞那丁、薩摩亞、沙烏地阿拉伯、荷屬聖馬丁島、瑞士、烏拉圭等國家。

雙邊協定*

2017年: 千里達及托巴哥

2018年: 14個管轄區

多米尼克、巴哈馬、巴林、汶萊、香港、黎巴嫩、澳門、巴拿馬、卡達、新加坡、土耳其、阿拉伯聯合大公國、萬那杜等國家。

* 上列雙邊協定之租稅管轄區，未來亦有可能改簽訂為多邊協定。

截至2016年12月為止，共有101個租稅管轄區有簽署了CRS的多邊或是雙邊的協定。如圖所示，例如已經簽署多邊協定的中國而言，只要是中國人在其他86個國家中有開設帳戶，這些國家即會彙整資訊彙報給中國的稅局。又例如簽署雙邊協定的香港、新加坡，這些國家只願意將金融資訊交換給它們認為有能力妥善保管資訊的國家，因此並不是主動提供資訊的交換。

第三項、多邊稅務行政互助公約 (Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters, MCAAT)

多邊稅務行政互助公約 (MCAAT)

| 中文名稱 | 英文名稱 | 內容 |
|------------------|---|--|
| 多邊稅務行政互助公約 | Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters (MCAAT) | 是一項針對稅務行政互助的多邊協定，內容包含資訊交換、稅收追繳和文書送達，要求各簽署國承諾共同合作打擊跨國逃漏稅、避免差別待遇與雙重課稅。 |
| 國別報告資訊交換多邊主管機關協定 | Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA) | 依據MCAAT，要求簽署國家或地區同意未來將根據OECD建議進行國別報告資訊自動交換機制，以防堵跨國逃漏稅。 |

在 OECD 倡議下於 2016 年 1 月 27 日，已有 31 國共同簽署 CbC MCAA 以進行國別報告資訊之交換。2016 年 3 月 22 日 OECD 亦發布國別報告資訊交換之標準電子格式。

MCAA 簽署國：澳洲、奧地利、比利時、智利、哥斯大黎加、捷克共和國、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、法國、德國、希臘、愛爾蘭、意大利、日本、列支敦士登、盧森堡、馬來西亞、墨西哥、荷蘭、奈及利亞、挪威、波蘭、葡萄牙、斯洛伐克共和國、斯洛維尼亞、南非、西班牙、瑞典、瑞士與英國。

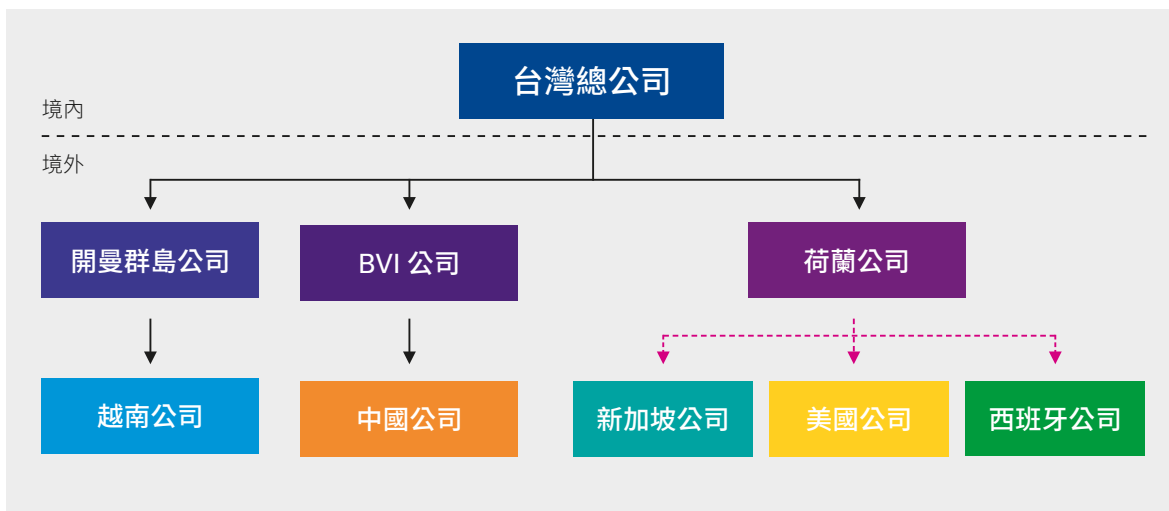
多邊稅務行政互助公約 (Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters, MCAAT) 是一項針對稅務行政互助的多邊協定，內容包含資訊交換、稅收追繳和文書送達。MCAAT 的其中一項包含國別報告的資訊交換，稱之為國別報告資訊交換多邊主管機關協定 (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, CbC MCAA)，要求簽署國家或區域同意未來將根據OECD建議，進行國別報告資訊自動交換機制，以防堵跨國逃漏稅，在OECD倡議下，截至2016年1月27日，已有31國共同簽署CbC MCAA以進行國別報告資訊交換，2016年3月22日OECD亦發布國別報告資訊交換的標準電子格式。

第三節 A 跨國集團案例

BEPS 對集團之影響 – A 跨國集團範例

A 集團投資控股架構與交易背景如下：

1. 台灣總部研發產品，將 IP 註冊於開曼群島，並授權生產技術予中國和越南製造子公司
2. 中國和越南將製成品，透過控股公司回銷台灣總部，由其再銷往客戶
3. 控股公司亦銷售產品予 A 集團各地經銷子公司（包括新加坡、美國及西班牙子公司）由其等銷往各地非關係人客戶
4. 台灣總部提供行政支援服務與全球各地子公司
5. 經銷子公司負責各地行銷活動與售後服務



在本節中，我們將先介紹案例的背景，在本章後續與BEPS行動計畫有關的內容上，我們將延用此例讓讀者更容易理解相關概念：

台灣總部A公司，負責研發產品，將智慧財產權註冊於開曼群島和維京群島，再由開曼和維京群島授權生產技術給越南及中國的子公司進行製造。越南及中國公司則將其製成品，透過開曼及維京群島控股公司，銷回到台灣總部A公司後，再銷往其他地方。最後，由台灣總部A公司透過荷蘭控股公司銷給經銷商子公司（包括新加坡、美國及西班牙子公司），再賣給客戶。另外，台灣總部A公司亦提供行政支援服務與全球各地子公司，經銷子公司則負責各地行銷活動與售後服務。因此在這樣的安排下，假設越南賣100百萬歐元的製成品到開曼公司，開曼公司賣300百萬歐元給新加坡公司，新加坡公司又再賣350百萬歐元給客戶。在這個情況下，A公司的利潤可以留在開曼或BVI公司，形成一種避稅的方法。

BEPS 對集團之影響 – A 跨國集團案例（續）

以 A 集團投資控股架構為例，茲將前述公司背景列示如下：

| 公司名稱 | 地區 | 最高公司稅率 | 營運活動 | 105年損益 |
|-------|------|--------|--------------|--------|
| 台灣 | 台灣 | 17% | 總部 & 研發 & 銷售 | 200 |
| 新加坡公司 | 新加坡 | 17% | 經銷 | 145 |
| 美國公司 | 美國 | 35% | 經銷 | 150 |
| 越南公司 | 越南 | 20% | 製造及銷售 | 200 |
| 中國公司 | 中國 | 25% | 製造及銷售 | (130) |
| 西班牙公司 | 西班牙 | 25% | 經銷 | (150) |
| 開曼公司 | 開曼群島 | 0% | 一般投資 | 320 |
| 荷蘭公司 | 荷蘭 | 25% | 一般投資 | (10) |
| BVI公司 | BVI | 0% | 一般投資 | 200 |

單位：百萬歐元

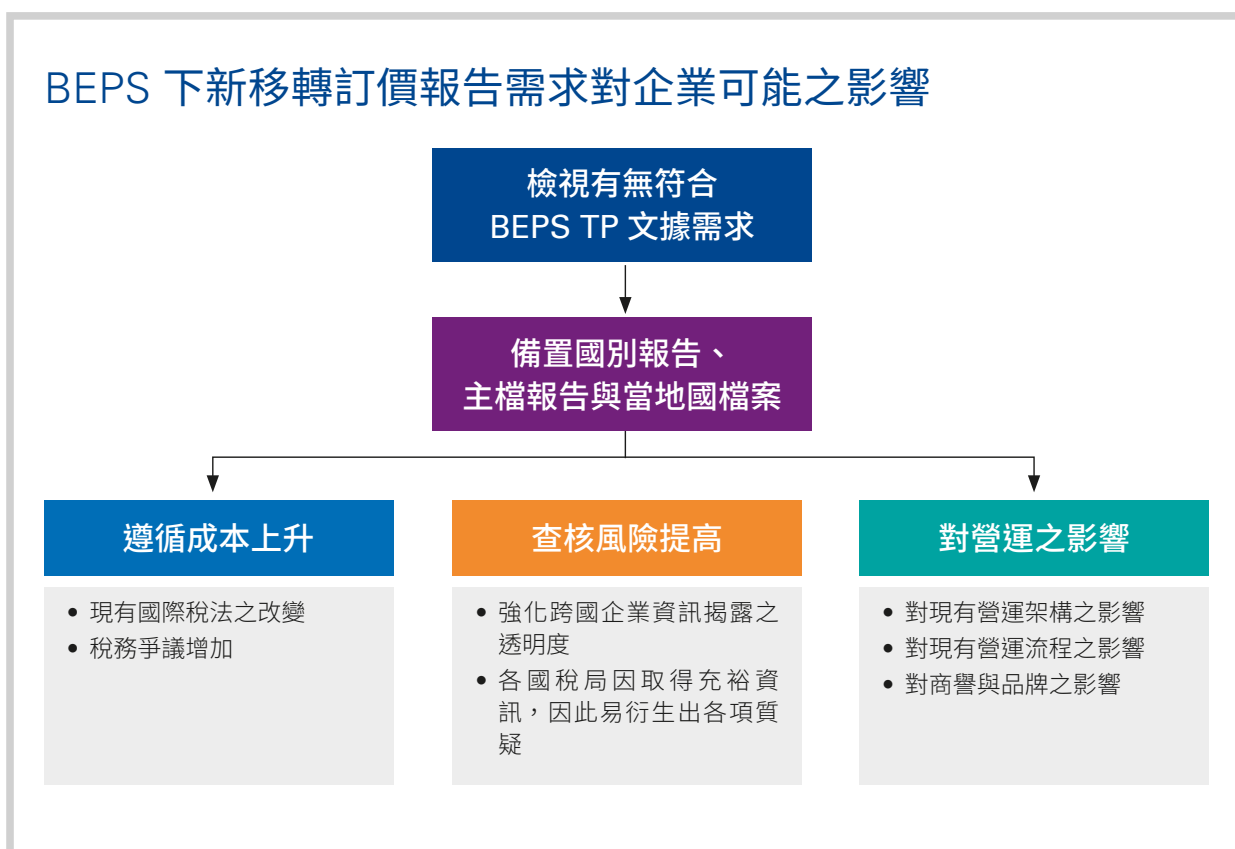


想
一
想

就上述交易與利潤配置，請同學以至今所學，考量A集團可能遇到之國稅局查核風險？

第四節 公司資訊揭露與交換行動計畫十三：移轉訂價文據

第一項、BEPS 下新移轉訂價報告需求對企業可能之影響



在BEPS下，企業首先應檢視其有無符合BEPS移轉訂價文據的需求。新的文據要求包括：國別報告、主檔報告以及當地國檔案。當然，如果準備報告的數量增加，對企業所造成最直接的響是：第一，公司的遵循成本上升；第二，查核風險的提高，各國稅捐機關，在資訊透明的情況下對企業的利潤分配會有更深入的了解，而懷疑於該國的利潤配置；第三，對營運的影響。假定企業先前有逃漏稅之情形，針對過去的事件，或許只能抱持著「過去種種譬如昨日死」，如何開始思考未來的規劃營運架構及流程使公司的風險降到最低，才是首要的目標。

第二項、因應 BEPS 移轉訂價文據重點提示

因應 BEPS 移轉訂價文據重點提示

國別報告

- 門檻約當 7.5 億歐元
- 由集團最終母公司備置
- 在台灣尚未參加國別報告自動資訊交換機制之前，國稅局可要求提示報告
- 時限依各國規定，通常為 2017/12/31

全球主檔

- 門檻由各國政府規定，一般低於國別報告，影響範圍較國別報告廣泛
- 無特定範本
- 通常由集團總部備置 – 依全集團或事業群
- 時限依各國規定

當地國檔案

- 各國備置當地 TP 報告門檻通常較低，影響範圍最廣
- 通常需於申報營所稅時備妥
- 需注意未備妥之後果
- 稅報是否有額外受空交易揭露要求

BEPS 移轉訂價三層文據細節可參考 – KPMG BEPS 4 月號月刊

BEPS移轉訂價文據在OECD的建議下，共有三層架構，即國別報告、主檔報告以及當地國檔案。首先，「國別報告」以表格的方式產生，全集團的營收若達到7.5億歐元，則須由集團最終母公司備置國別報告。至於台灣，仍尚未參與國別報告的交換機制，但國稅局可要求提供。至於報告提供時限依各國規定。

接著「全球主檔」，不如國別報告有全球一致之（約7.5億歐元）門檻，而是由各國政府來規定。沒有特定的範本，通常一樣由集團的總部備置，因為它所要求揭露的資訊，通常也是總部層級才有能力準備。至於時限的部分，則是依各國規定。

最後的「當地國檔案」就是所謂的當地國移轉訂價報告。有可能是由當地或由總部協調來做。由上可知，就現今我們所處的稅務環境而言，總部扮演非常重要的角色，他必須需要協調很多資訊。

第三項、OECD 建議之移轉訂價文據申報及分享機制

OECD 建議之移轉訂價文據申報及分享機制

國別報告取得及使用上的條件限制

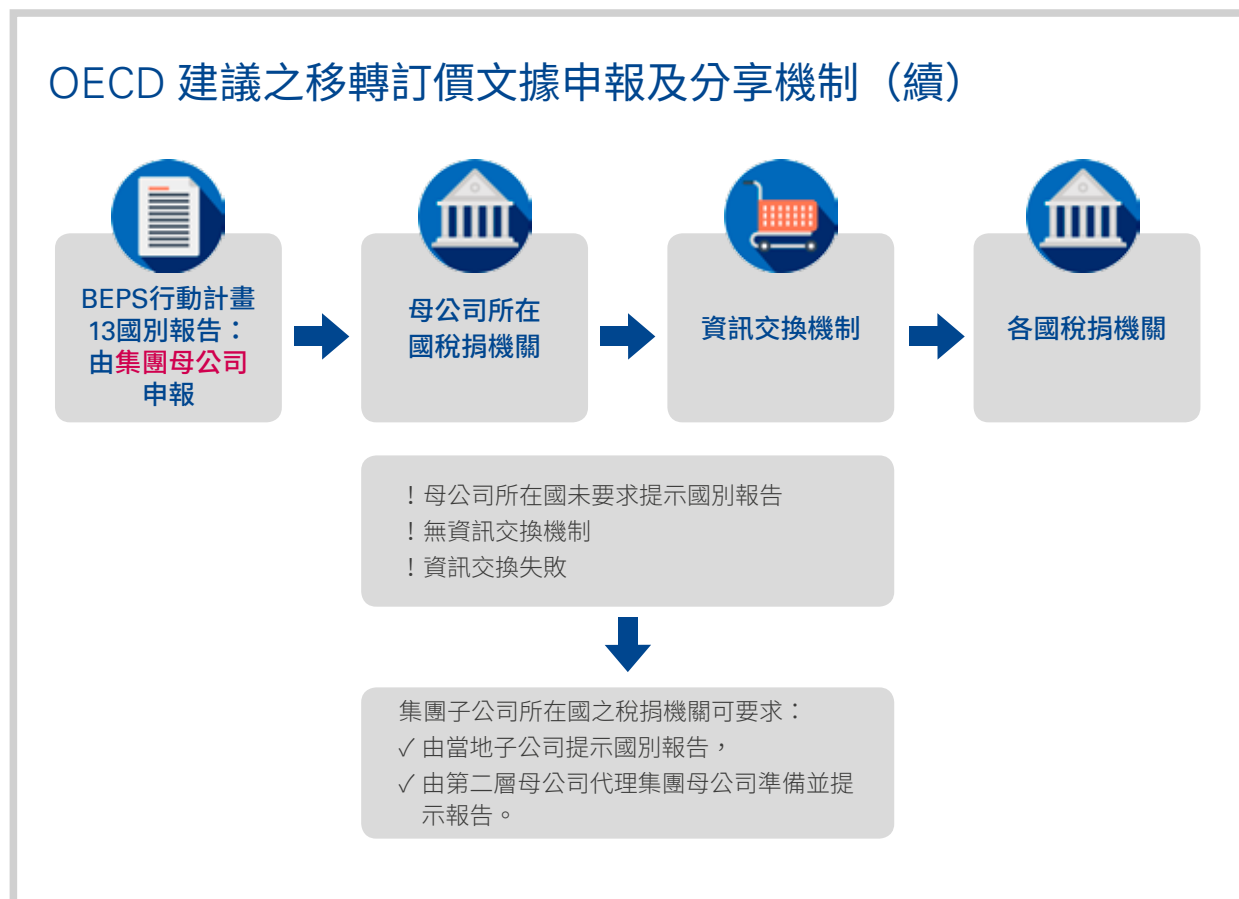
- 保密性：應制定與執行國際標準之法定保護
- 一致性：應要求達到門檻之集團母公司準備及申報
- 適當性：
 - 用此評估BEPS相關風險及進行適當的經濟及統計分析
 - X 替代個別交易和價格之詳細移轉訂價分析
 - X 作為提出移轉訂價調整之決定性證據



當BEPS相關資訊準備好之後，該怎麼做才可將這些資訊交換給其他國家呢？這也就是探討OECD建議之移轉訂價文據申報及分享機制。首先，我們先討論國別報告的部分。上一節有提到，國別報告是以表格的方式，彙整每個國家在哪裡繳多少稅、賺多少利潤等相關資訊。假如案例中台灣A集團的國別報告表格，申報到台灣國稅局，透過AEOI的資訊交換機制，交換到各國的稅捐機關，如新加坡、西班牙、中國、美國。如此一來，這些國家就會獲得A集團利潤配置的資訊。這樣的資訊是個劃時代的產出，因為在過去，各國的國稅局並沒有一個機制可以知道跨國集團的利潤配置為何？即便是年報也不會有所揭露。

至於主檔報告和當地國檔案，通常是由各集團成員申報給集團成員所在地的稅捐機關。例如台灣的集團成員申報至台灣國稅局。若中國的集團成員因該國國稅局需要，則會先詢問總部母公司是否有做主

檔報告，並要求資訊的交換。在這裡我們假設另一種情況：母公司所在國沒有要求提示國別報告、沒有資訊交換機制資訊或是資訊交換失敗。此時，集團子公司所在國的稅捐機關可要求當地子公司提示國別報告或是由第二層母公司代理集團準備並提示報告。



上述的情況就是台灣在2017年即將面臨的問題。新加坡、中國或是西班牙等國家，已經有國別報告的要求。當母公司所在地國沒有國別報告要求，就沒有資訊交換。當地子公司可就該國稅捐機關的要求來提示國別報告。這樣的情況下，國別報告應由誰來做成呢？由於所需收集資訊龐大，理論上係總公司來做。

第四項、新移轉訂價文據與查核趨勢

新移轉訂價文據與查核趨勢



1 資訊透明度增加
(更多資訊披露要求，關注集團價值鏈等)

2 稅務機關資料監控能力的不斷提升

3 更成熟的移轉訂價環境

4 對納稅義務人提出更高的移轉訂價技術要求

前段我們討論了新移轉訂價三層文據要求，他們所帶來的查核趨勢包括：資訊透明度的增加、稅捐機關監控能力的提升、更成熟的移轉訂價環境以及更高的移轉訂價技術的要求。未來，針對利潤的配置，需有合理的理由說明利潤的配置地，不能只是單純的把利潤留在維京群島或開曼群島這類沒有實質營運的國家。企業必須要交代積極的經濟行為，例如人員與交易活動的安排與分配。而國稅局也需監控所取得的資料，確保資料的保密性以及正確解讀所取得資訊的能力。

第五項、行動計畫及對企業的影響

行動計畫 13 對企業的影響

- 台灣一定會修改移轉訂價法令，納入 BEPS 行動計畫 13 新規定。
- 將來國別報告若不能資訊自動交換機制取得，各國稅局可能直接要求各地子公司提供。
- 目前包含中國在內各主要國家已陸續完成移轉訂價文據之修法，因此若台灣海外子公司營收超過國門檻，仍有可能會被當地稅局要求提供相關文據。

Where 何國有要求？

- 檢視集團營運所在地當地法令更新狀況
- 當地查核 TP 強度

Who 誰要準備？

- 法令要求備置文據之主體
- 法令之避風港門檻

When 何時需備妥？

- 是否須於申報稅報時備妥
- 稅局要求幾日內須提示

What 內容為何？

- 報告內容須涵蓋何種分析
- 準備品質好的報告是否可享 Penalty Protection

How 怎麼做？

- 有無過去報告可供參考
- 集團一起做 or 各子公司各自做
- 如何確保一致性

第五節 行動計畫八、九、十：移轉訂價相關

上一節提到BEPS行動計畫十三中，影響最大也是最容易遵循的部分就是移轉訂價的文據。在本節，我們將提到行動計畫八：無形資產之移轉訂價、九：移轉訂價/風險與資本、十：移轉訂價/高風險交易，這些計畫和移轉訂價也有關係，相對起來，雖然較難有一個清楚的指引去遵從與執行，但它的影響卻是很深遠的。

第一項、跨國企業價值鏈

讓台灣公司跨出去 – 跨國企業之價值鍊

雖然，A 集團把集團活動移往低成本或更高附加價值之各國，以優化效率和降低成本。例如：

| 支持活動 Support Activities | |
|-------------------------|-------------|
| Firm Infrastructure | 台灣公司 |
| HR Management | 台灣公司 & 各子公司 |
| Technology Development | 台灣公司、美國公司 |
| 採購 (Procurement) | 越南、中國製造廠 |

| 主要活動 Primary Activities | |
|-----------------------------|---|
| 進料後勤管理 (Inbound Logistics) | <ul style="list-style-type: none"> • 越南 • 中國 |
| 生產 (Operations) | <ul style="list-style-type: none"> • 越南 • 中國 |
| 出貨後勤管理 (Outbound Logistics) | <ul style="list-style-type: none"> • 各經銷子公司 |
| 行銷和銷售 (Marketing & Sales) | <ul style="list-style-type: none"> • 經銷及銷售子公司 • 台灣母公司 |
| 售後服務 (After-Sales Service) | <ul style="list-style-type: none"> • 經銷及銷售子公司 • 台灣母公司 |

BEPS 對集團之影響 – A 跨國集團案例（續）

但是以 A 集團之功能風險以及利潤配置安排，將產生 TP 風險

| 公司名稱 | 地區 | 最高公司稅率 | 營運活動 | 105年損益 |
|-------|------|--------|--------------|--------|
| 台灣 | 台灣 | 17% | 總部 & 研發 & 銷售 | 200 |
| 新加坡公司 | 新加坡 | 17% | 經銷 | 145 |
| 美國公司 | 美國 | 35% | 經銷 | 150 |
| 越南公司 | 越南 | 20% | 製造 | 200 |
| 中國公司 | 中國 | 25% | 製造 | (130) |
| 西班牙公司 | 西班牙 | 25% | 經銷 | (150) |
| 開曼公司 | 開曼群島 | 0% | 一般投資 | 320 |
| 荷蘭公司 | 荷蘭 | 25% | 一般投資 | (10) |
| BVI公司 | BVI | 0% | 一般投資 | 200 |

單位：百萬歐元

Why
so
low?

Why
so
high?

首先，行動計畫八至十最在意的就是「價值鏈」的部分，這個概念在第九章提過。例如某些難以評價的無形資產、集團之間提供的共有服務或是大宗物資的安排和交易，該如何訂價？這裡的重點是，假如A集團把集團活動，移往低成本或高附加價值的各國，該怎麼做才能使讓配置合理？讀者可參考本章第三節的案例，案例中開曼群島與BVI各留有320百萬歐元即200百萬歐元的利潤，而中國與西班牙卻呈現虧損的狀態，而這樣的利潤配置情況，其實增加了公司被查核的稅務風險。

另外，在第九章也曾提及成本分攤協議（Cost Sharing Agreement, CSA）的概念。跨國公司與某海外公司簽CSA，以紙上合約把智慧財產權的利潤移轉到開曼群島等沒有經濟實質的國家。這樣的協議係藉由合約書與法律文件的規範，形式上將無形資產放置在某個國家，並由該國收取權利金；但BEPS移轉訂價下，認為若要收取這個權利金的報酬，必須要有相對應的實質活動加以證明。

在新的OECD指導原則下，企業需在無形資產的「發展、提升、維護、保護及開發利用」(Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation, DEMPE)功能上，執行所有職能、貢獻所有資產並承擔和管理風險。OECD認為，企業若有收取權利金獲額外收入的權利，就必須證明公司有從事DEMPE。以第三節的案例來看，A集團公司必須證明開曼公司有做到無形資產的DEMPE的其中哪幾項，若只達成其中的一項，則開曼就不該享受所有的利潤。事實上，在開曼群島有很多的律師，可以做無形資產的保護，但就此點來說，我們無法證明能在開曼群島也可以做到無形資產的發展或提升。這個概念在將來預計會有很大的影響，也就是商標權的所有權人，將不會因擁有該商標而得到額外的收入，許多公司把商標註冊在某些低稅率國家，在將來也會遭受質疑。

另外，有些企業為出資者的角色，例如利用開曼公司來贊助研發活動。在這個情況下，企業因開發無形資產而承擔投資風險，屬於提供資金的一方，因此，可以享受與出資風險調整後的部分報酬，但仍無法享有所有與研發成果有關的報酬。以台灣A集團為例，針對DEMPE的概念，國稅局會有以下考量的點。第一、以台灣國稅局的角度來看，研發活動在台灣進行，該活動的相關利潤應留在台灣。第二、中國及西班牙國稅局會質疑，明明分別只是單純的加工廠以及經銷公司的角色，為何會產生虧損的狀態？一般情況下，我們認為高風險產生高報酬，那麼在低風險的情況下，為何還沒有報酬呢？第三、如同上段所述的，所有國稅局都會質疑，為何利潤留在開曼及維京群島。

第二項、移轉訂價查核趨勢

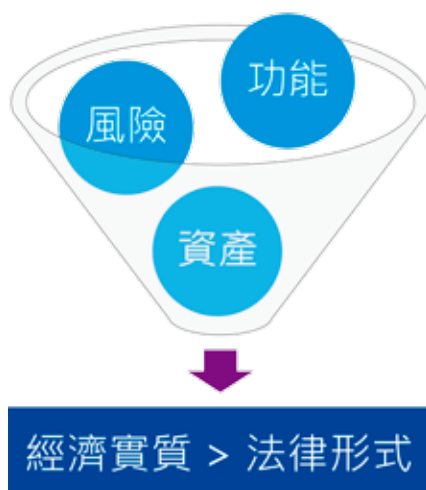
移轉訂價未來稅局查核趨勢

過去企業手段

- 以合約將資產與風險分配予Principal 公司
- 將主要經濟責任與利益以及重要功能由當地公司挪至Principal 公司
- 降低當地公司利潤

未來稅局著重

- 合約僅是企業交易條件的起點
- 增加「人」與當地公司執行功能重要性
- 著重關鍵決策之制訂、內容與決策所在地
- 僅是合約關係就僅能分配有限功能



過去企業會利用合約將資產與風險分配給主體公司（Principal Company），並將主要經濟責任與利益都挪移至該處。同樣以前面的A集團案例來說明主體公司的概念。在過去的價值鏈架構下，企業可能選擇在新加坡設立一家主體公司，將越南與中國製造好的成品賣給新加坡，由新加坡再轉售予其他公司以留有利潤，在這個情況下，因為新加坡提供非常好的租稅優惠，整體稅負成本降低。

但就BEPS來看，國稅局會懷疑，A集團中是否實際有這麼多員工在新加坡？他們又是做什麼工作？是否有實作執行智慧財產權的DEMPE活動呢？為何在新加坡可以享受如此的低稅率？由此我們可以歸納出，未來的查核趨勢上，將會走向經濟實質大於法律形式。

第六節 行動計畫六：避免濫用租稅協定

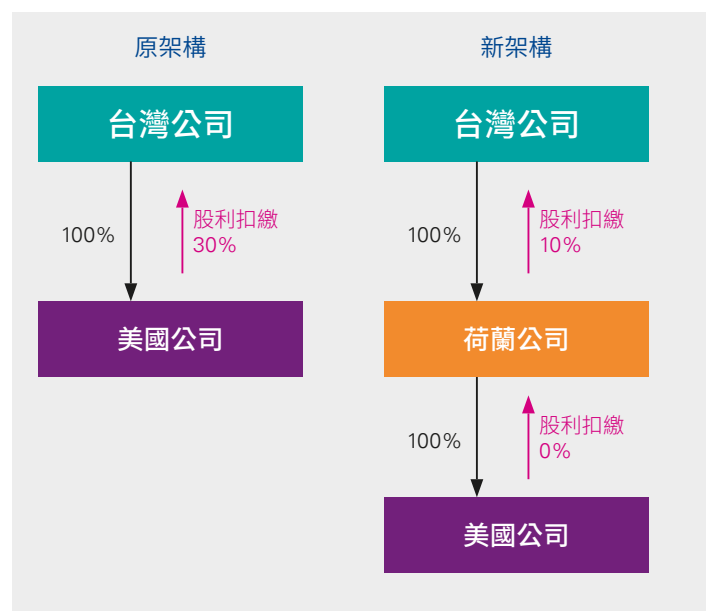
A 集團 – 控股架構安排節省股利匯回扣繳稅率

以 A 集團投資控股架構為例：

依美荷租稅協定，若持有股權大於 80% 且持有期間達到一年以上則扣繳稅率 0%，若持有 10% 以上則扣繳稅率 5%，其他情況則扣繳稅率 15%。

如符合台灣荷蘭稅法規定，外國股利匯入荷蘭免課當地營利事業所得稅。依台灣荷蘭稅法規定扣繳率 10%。

國稅局可能質疑是否真的具有實質 (substance) 享受租稅優惠協定



什麼叫濫用租稅協定 (Treaty Shopping) ？。我們首先以上圖為例說明。假設在原本架構下，A集團以台灣公司直接持有美國公司。美國公司賺錢之後，股利匯回，扣繳稅率30%。但若在這架構中間加入兩邊都有租稅協定控股公司，似乎就可以享受較低的扣繳稅率。在此我們假設中間這個控股公司為荷蘭。荷蘭公司沒有實質營運，美國到荷蘭的股利扣繳0%，荷蘭到台灣股利扣繳10%，省了20%。若股利匯回金額高達上億，那麼每次將會省下不少錢。因此，只要選好一控股公司所在地，如此一來，我們就可以同時享有台灣及美國的協定，進行「Treaty Shopping」。

行動計劃 6 對企業的影響

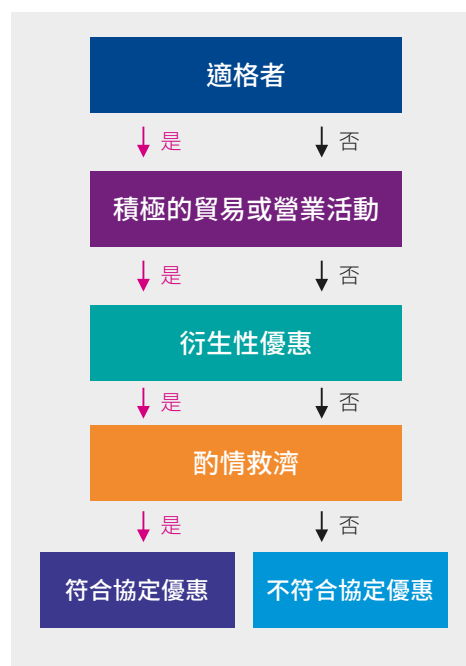
在下列情況下得享受協定之優惠：

符合利益限制 (LOB) 條款：

- 適格者；或
- 積極的貿易或營業活動；或
- 衍生性優惠；或
- 酌情救濟

以及

- 符合主要目的測試 (PPT)



針對上段案例以中間設立控股架構的方式進行「Treaty Shopping」的情形，BEPS行動計畫6將設定更多規範來限定在哪些條件下，才可享受協定的利益，其中包含利益限制（limitation on benefits, LOB）條款以及主要目的測試（Principal Purpose Test, PPT），這裡的LOB條款，對於新的條約而言，較派得上用場。至於台灣是否有認真看待這些限制條件，仍需觀察實務上將來該如何運用，讀者可斟酌參考，有關LOB及PPT內容也可以回顧上一章的說明，以下本章謹就其要點再作補充。

第七節 行動計畫三：受控外國公司 (Controlled Foreign Company, CFC)

本節將以受控外國公司 (CFC) 以及實際管理處所 (PEM) 的概念來說明在BEPS行動計畫三之下，如何解決企業利用中間控股架構來避稅的問題。

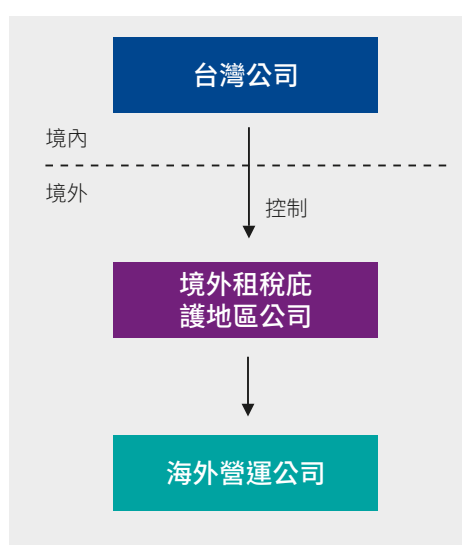
受控外國公司 (CFC) 制度介紹

現制

- 對於轉投資收益之實現，係以被投資公司決議分配盈餘為基準。
- 當被投資公司決議不分配盈餘時，台灣公司得免列已實現投資收益課徵所得稅。

CFC 實施後 (105.7.27 總統公布)

- 位在境外租稅庇護地區公司若為台灣公司及其關係人所控制 (Controlled Foreign Company, 即 CFC)，其當年度之盈餘不論是否分配，台灣公司均應認列投資收益課稅。



第一項、受控外國公司制度介紹

因為歷史原因與營運習慣，台灣大多數公司利用架設中間控股公司（例如維京群島公司）的方式投資中國等海外公司。就現今台灣所得稅法制度下，對於轉投資收益的實現，是以被投資公司有無決議分配盈餘為基準。當被投資公司決議不分配盈餘，台灣公司就不用認列在這邊所實現的投資利潤。簡單來說，不論在中國或是維京群島留有多少利潤，台灣都課不到稅。

回到第三節A集團的案例，在案例中，A集團都是藉由下面的公司彼此間做交易，沒有透過台灣公司。在現有的制度下，沒有CFC，台灣總公司對於這筆利潤看不到也摸不著，因為根本沒有資訊的揭露。為了改善這種情況，於是台灣跟隨世界各國，引入了CFC這項法令。CFC實施之後，位於境外租稅庇護地區的公司，其當年度的盈餘，無論是否分配，都應讓台灣公司認列他的投資收益予以課稅。如此一來，利潤即再也無法像以往一樣，藏在控股公司中。

所得稅法第 43 條之 3 條文重點

| | |
|-------------|---|
| 適用對象 | 自適用年度起， 營利事業及其關係人 直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業（即CFC）股份或資本額合計達百分之五十以上或對該關係企業具有 重大影響力 者。 |
| 豁免門檻 | <ol style="list-style-type: none"> 1. CFC於所在國家或地區有實質營運活動。即該營運活動需具實質貢獻，例如有固定營業場所及僱用員工經營業務，且其股利、利息等收入合計數，占營業收入淨額及非營業收入淨額合計數比例微小者。 2. CFC當年度盈餘在財政部訂定之一定基準以下。但各CFC當年度盈餘合計數逾一定基準者，仍應計入當年度所得額課稅。 |

針對我國的CFC相關法令，其規範於所得稅法第43條之3。適用的對象包括，自適用年度起，營利事業及其關係人直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業（即CFC）股份或資本額合計達50%以上，或對該關係企業具有重大影響力者。也就是說，直接或間接持有在中華民國境外的這間公司，必須在低稅負國家，這樣子就可以課稅。但若CFC在該低稅負國家有實質營運活動，例如有固定營業場所及僱用員工經營業務，同時其被動所得，如股利、利息以及權利金的收入比例不高，則會被排除在適用對象的條件。這邊的低稅負國家包含香港及新加坡。

第二項、以實際管理處所認定居民企業介紹

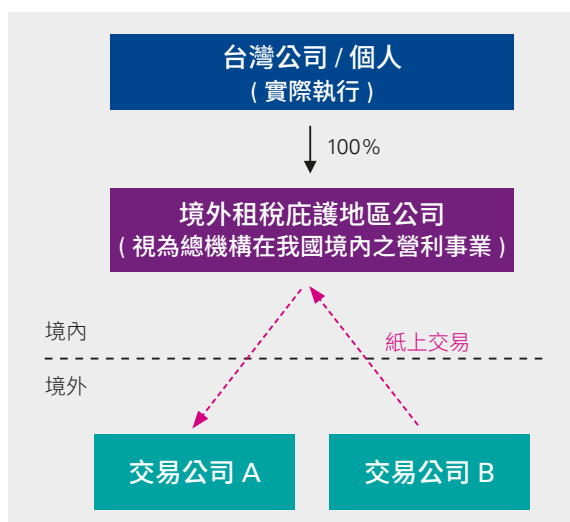
以實際管理處所 (PEM) 認定居民企業介紹

現制

實務上有透過在境外租稅庇護地區成立紙上公司，其**實際營業活動**係由台灣公司或個人在我國境內執行之方式，將利潤保留在境外，規避原應負擔之我國稅負。

PEM 實施後 (105.7.27 總統公布)

- 依外國法令登記成立之公司，若其**實際管理處所** (Place of Effective Management, 即 PEM) 在我國境內者，將視為總機構在我國境內之營利事業。
- 各類所得給付之扣繳義務、股利憑單填報義務、所得基本稅額之課徵、我國與其他國家所簽訂租稅協定之適用，均比照境內營利事業。



另一個與行動計畫三有關的我國所得稅法近期修法條文，是以實際管理處所（Place of Effective Management, PEM）認定居民企業，規定在所得稅法第43條之4，概念是直接把境外租稅庇護公司作為台灣公司。就第三節案例中的A集團來說，他在開曼與維京群島各留有300百萬歐元與200百萬歐元的利潤，我們可以把他們視做CFC公司，將利潤拉回台灣做投資收入課稅之外。此外，在PEM概念下，我們認為這間公司就是由台灣公司所管理，它在法律人格上，屬於台灣公司，不依比例課稅，而是直接要求申報台灣所得稅。此外，任何從此出帳的費用，還需扣繳台灣的稅款。

所得稅法第 43 條之 4 條文重點

| | |
|----------------------|---|
| <p>PEM定義</p> | <p>PEM在中華民國境內之營利事業，指符合下列規定者</p> <ul style="list-style-type: none"> • 作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策（綜合判斷）者為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業，或作成該等決策之處所在中華民國境內。 • 財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在中華民國境內。 • 在中華民國境內有實際執行主要經營活動。 <p>以上以實質經濟事實關係為依據</p> |
| <p>適用對象</p> | <p>自適用年度起，依國外法律設立，PEM在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業。</p> |
| <p>課稅法律效果</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. 視為總機構在我國境內之營利事業，就全球所得課徵營利事業所得稅（含所得基本稅額）。 2. 於給付各類所得時，依所得稅法第8條規定判斷是否屬中華民國來源所得，並依相關規定辦理扣繳與填具扣（免）繳憑單、股利憑單及相關憑單。 3. 違反上述規定，依所得稅法及相關法律規定辦理。 4. 分配之股利屬中華民國來源所得，其中國內個人股東獲配者應併計綜合所得總額課稅；國內營利事業股東獲配者不計入所得額課稅；非居住者股東獲配者應扣繳稅款。 |

壹、我國PEM的適用對象與課稅法律效果

依照所得稅法第43條之4，PEM必須同時符合下列三個要點：

- （一）作重大經營管理、財務管理以及人事管理決策者為中華民國境內居住之個人，或總機構在中華

民國境內之營利事業，抑或是作成該等決策處所在中華民國境內。其實就公司位於開曼、薩摩亞這類地方的狀況而言，除非總管理團隊在中國而不是在台灣（有些F股即是如此）。否則原則上，很多時候決策處所都應在台灣，例如在台灣開董事會或進行各類決策。

- (二) 財務報表、會計帳簿憑證、董事會議記錄或股東會議記錄，該等文件的製作或儲存在中華民國境內。既然第一點提到董事會股東會在台灣進行，可想而知，其會計系統也很可能在台灣做，所以可能第二點也會符合。
- (三) 在中華民國境內有實際執行的主要營業活動。以A集團為例，號稱開曼公司想有智慧財產權且可以從事經銷活動，但事實上，這些活動可能管理都是在台灣進行，所以A集團中的開曼及維京群島公司有可能就符合這三個條件，被視成PEM，視為台灣公司，要繳台灣的稅。

貳、我國PEM的適用對象與課稅法律效果

依本國所得稅法第43條之4的規範，PEM的適用對象，依國外法律設立，PEM在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，至於課稅的效果，視為總機構的公司在我國的企業就要向全球所得課稅。另外，給付各類所得的收入需要做扣繳還有申報的動作。

第三項、所得稅法第 43 條之 3 及 43 條之 4 條文重點

所得稅法第 43 條之 3 及 43 條之 4 條文重點

| | |
|-------------------------|--|
| 不溯及既往 | 於本條文生效前之盈餘，不受PEM制度影響，因此分配屬認定為PEM以前年度之盈餘，非屬中華民國來源所得。 |
| 實施日期 (第126條) | 需視兩岸租稅協議之執行情形，國際間（包括星、港）按共同申報及應行注意標準（CRS）執行稅務用途金融帳戶資訊自動交換之狀況，並完成相關子法規之規劃及落實宣導，故其施行日期將由行政院定之，尚非於立法院通過後之總統公布日施行。 |
| PEM優於CFC適用 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 營利事業可申請適用PEM(子法草案) 2. 經被認定為我國PEM，免再適用CFC規定 |

針對本國所得稅法第43條之3條及第43條之4的重點，首先是不溯及既往的概念，針對本條文生效前留有的利潤以及盈餘，不受PEM制度影響，但企業更關心的是條文生效後對於未來的影響，且條文的生效日期，需視兩岸租稅協議的執行情行，以及台灣何時引進CRS這兩個因素而定。同時，還需要完成子法規之規劃及落實宣導。

第四項、CFC 與 PEM 的比較與觀察

觀察

CFC

- 使境外投資收益延緩課稅之利益喪失或課稅時點提前。
- 大陸以外之境外營運公司分配盈餘至CFC之扣繳稅款，有喪失稅額扣抵權益之虞。
- 調整為直接投資方式，能避免以上衝擊及可能衍生國外稅額扣抵之更正作業困擾。
- 於投資架構調整可能產生稅負成本之考量下，另可評估申請認定為PEM之可行性或於當地有實質營運。

PEM

- 境內個人海外所得轉變成國內所得，整體稅負將增加。
- 境內法人投資獲利，由課稅所得變成非課稅所得。
- 境外個人及法人投資獲利，由非課稅所得變成課稅所得。
- 境外非低稅負地區公司分配盈餘至PEM之扣繳稅款可以扣抵；台灣公司分配盈餘至PEM應無須扣繳稅款；可適用兩岸租稅協議。
- 給付各類所得須扣繳稅款，稅務遵循成本增加。

讀到這裡，讀者可能為想了解CFC和PEM所欲達到的目的其實差不多，則其差異為何？簡言之，PEM的效力大於CFC，因為在以前的情況下，假設是依外國法定登記設立的公司，會視為國外母公司，但在PEM下是用法規擬制的方式，將之直接視為台灣公司。因此我們可以知道，PEM的課稅效果，其所要承擔的遵循成本遠大於CFC。



想一想

讀者可能會想，既然台灣引進了CFC及PEM，就可以避免台灣以荷蘭公司作為控股架構，那麼針對對付「treaty shopping」的部分，LOB及PPT是否就沒有明訂的必要性？

答案是不會。因為實務上很少人會以開曼公司作為境外租稅庇護公司。一般情況下，低稅負國家通常不會簽訂稅務條約，例如開曼、薩摩亞以及BVI。因此CFC、PEM以及LOB、PPT這兩組是並行且不衝突的概念。

但可能發生最糟的情況是，中間的荷蘭控股公司被視為CFC，因為公司沒有員工在進行營業活動，那麼此時分配股利，是否可適用台荷協定10%的稅率呢？

稅局會因為認為此舉為treaty shopping而拒絕，故此股利分配會被認定要繳20%稅率的稅。在此情況下，該兩組的概念則形成互補的關係。

第五項、A 集團案例可能引起的稅務風險

A 集團可能引起之稅務風險

| | |
|--------------------|--|
| Action 13 | 額外移轉訂價文據需求，稅務資訊與利潤配置更透明 |
| Action 8-10 | 利潤配置 VS 功能執行之實質不一致 移轉訂價查核利潤重分配導致之雙重課稅 |
| Action 3 | 利用開曼群島等控股架構，可能被認為有CFC/PEM |
| Action 6 | 荷蘭公司是否具有「實質」可適用稅務協定之優惠。 |

前幾節我們提到了行動計畫十三、行動計畫八至十、行動計畫三以及行動計畫六的概念，同時我們也以A集團的案例架構來說明在這些行動計畫下的相關影響。在這邊我們針對各行動計畫的概念，提出A集團可以引起的稅務風險：

首先，在行動計畫十三下，額外的移轉訂價的文據需求，三層架構使資訊透明化，A集團也將揭露更多稅務資訊與利潤配置給國稅局。接著，行動計畫八至十的部分，國稅局利用上述及的新的文據，會有新的理解，即便A集團利用合約的形式將智慧財產權挪到開曼與維京群島公司，但並沒有實質營運，因此國稅局不會同意將利潤留在該處的情況發生。至於行動計畫三則是與CFC相關，假設利用控

股架構把利潤留在國外，若無實質營運，就強迫回來台灣課稅。最後，行動計畫六的概念是，若是想以荷蘭公司來做一個虛假的控股架構，享受比較低的租稅或是稅率節省，稅局會認為這是個虛假的安排，A集團應該要用真實的扣繳稅率來做扣繳的運作。

第八節 行動計畫十四：提升爭議解決之效率

第一項、衍生雙重課稅之常見稅務爭議

前面幾節中，我們提到了在BEPS的行動計畫下，稅捐機關將要求企業將利潤留在合理的地方，同時也擬定許多措施防止企業避稅行為。但是不可避免的，有些稅捐機關可能用過於激進的方式來進行反避稅機制，從而造成企業的雙重課稅的問題。在這裡的行動計畫十四提供了解決爭議的相關機制。

衍生雙重課稅之常見稅務爭議

- 國際租稅爭議案件，大部分為大型跨國企業所涉及之移轉訂價爭議，對於貿易及投資往來密切國家，其爭議產生之機會更加頻繁。
- 以亞太區國家（中國大陸、日本、印尼、韓國、新加坡、印度及我國等）截至 2014 年之爭議案件類型統計，最多爭議類型即為 TP。歐美區國家之爭議案件類型亦以 TP 案件最多。
- 隨著 BEPS 行動計畫有關移轉訂價法令更新及行動計畫 13 之 TP 文據要求，國稅局對於跨國企業營業活動利潤之分佈將更能掌握，預期未來查核行動將日趨嚴格。
- TP 以外，常設機構之認定亦是衍生雙重課稅的常見稅務爭議。

OECD表示，每個國家都應該致力於租稅爭議的解決，降低雙重課稅，進而提升爭議解決效率。何謂爭議的解決效率呢？首先，我們先討論何種交易會產生爭議？毫無疑問的，第一名是跨國企業跨境受控交易所產生雙重課稅之移轉訂價爭議。此外，租稅協定條文下之常設機構該如何認定也是常見的稅務爭議來源。

第二項、衍生雙重課稅之常見稅務爭議——以移轉訂價訂價為例

衍生雙重課稅之常見稅務爭議 – 以移轉訂價為例

假設位於台灣公司為總公司與位於德國子公司經銷商為關係企業，台灣公司銷售產品予美國公司銷售予美國客戶。

| 台灣公司 | | 德國子公司 | |
|------|-----|-----------|----------|
| 銷貨收入 | 100 | 銷貨收入 | 105 |
| 進貨成本 | 75 | 進貨成本 | 100 |
| 利潤 | 25 | 利潤 | 5 |

Taxable利潤：\$25 + \$5 = \$30



衍生雙重課稅之常見稅務爭議 – 以移轉訂價為例 (續)

假設美國稅局認為美國公司應留更多利潤在德國 (+15)

| 台灣公司 | | 德國子公司 | |
|------|-----|-------------|-----------|
| 銷貨收入 | 100 | 銷貨收入 | 105 |
| 進貨成本 | 75 | 進貨成本 | 85 |
| 利潤 | 25 | 利潤 | 20 |

Taxable利潤：\$25 + \$20 = \$45 ↑

產生雙重課稅問題



我們以上圖所示的案例為例，台灣總部公司銷貨予子公司成本100元的商品，子公司以105元銷往非關係人客戶，利潤有5元。可是，德國稅局認為德國子公司進貨成本100元太高，應該只有85元才合理，因此核課德國公司利潤為20元。在此情況下，集團似虛擬了45元的利潤，相較於原本的30元利潤，多出了15元利潤，造成雙重課稅的問題。

第三項、相互協議程序 (Mutual Agreement Procedure, MAP)

壹、MAP適用資格與適用爭議

何謂相互協議程序 (Mutual Agreement Procedure)

根據 UN(2011)、OECD(2014) 稅約範本第 25 條規定

適用資格

- 任何人如認為主管機關之行為，對其（將）發生不符合**租稅協定**規定之課稅，**不論各該國救濟規定為何**，得申請相互協議程序
- 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，應致力與他方領域之主管機關相互協議解決，以避免發生不符合本協商規定之課稅

適用爭議

- 適用租稅協定上的爭議 (如發生不符合租稅協定規定之課稅)※1
- 申請雙邊預先訂價協議 (BAPA)
- 移轉訂價相對應調整 ※2

※1 例如依照租稅協定，台灣公司將營餘匯回美國股東時，得適用 10% 之優惠稅率扣繳，但台灣國政府否准適用，在該情況下，可提起 MAP。

※2 續前例，如美國機關因移轉訂價查核調增美公司課稅所得時，其交易對方台灣公司得要求台灣機關調減其課稅所得，以降低雙重課稅。

在上段的案例下，就會產生相互協議程序 (Mutual Agreement Procedure, MAP) 的適用。相互協議程序，簡而言之，係納稅義務人的救濟機制之一，希望透國以國與國協商之機制，討論出解決納稅義務人雙重課稅的問題。

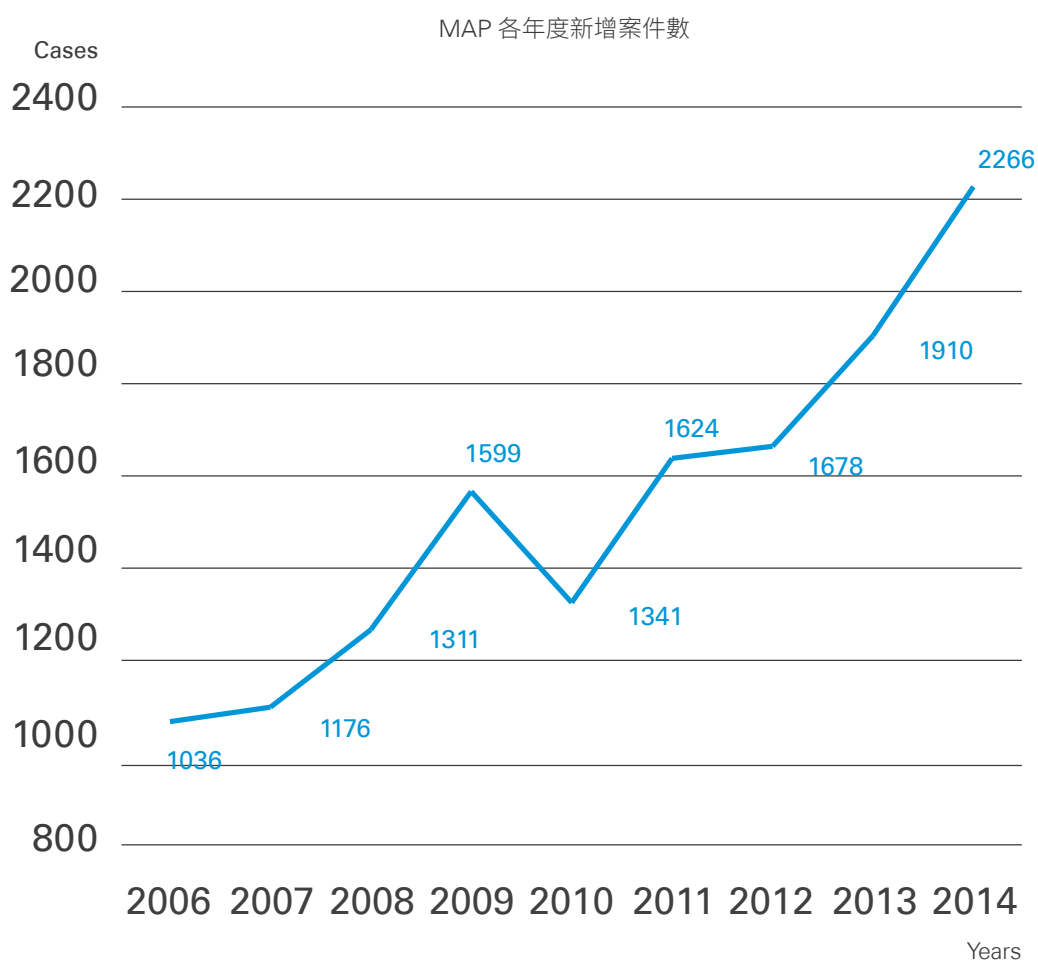
MAP適用情況第一要件為，爭議雙方國家有簽署租稅協定且有MAP相關條文。如果納稅義務人認為，該國的稅捐機關產生了一項不符合租稅協定規定的課稅，不論各該國國內法的行政救濟規定為

何，均得申請MAP。所謂國與國的力量就是指，在國際上面，應要致力與他國稅捐機關相互協議解決，以避免發生重複課稅。簡言之，一個跨國交易，會有兩端的國稅局，其中一端認為另一端的利潤過高或過低。如同本節第二項所提的案例，台德間可以就此項交易去雙邊的稅捐機關做協商做移轉訂價的調整，以降低雙重課稅的情況發生。

以下圖所示OECD對MAP案件的趨勢調查來看，從2006年的1000件到現在的2000多件，可由表格中發現，光是美國的MAP案件已經將近1000件了，可以預見MAP的重要性必定與日俱增。

OECD 會員國 MAP 案件的成長趨勢

自 2006 年起，MAP 各年新增案件逐年增加。若與 2006 年案件相比，成長幅度超過 118%。



Source: OECD releases 2014 MAP statistics

OECD 公布 2009 年至 2014 年主要國家 MAP 未決案件

自 2009 年起，OECD 主要國家之 MAP 未決案件基本上呈現增加趨勢 (中國自 2013 年起公布資料)

| 國家 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|-----|------|------|------|------|------|-------|
| 美國 | 724 | 705 | 686 | 573 | 732 | 956 |
| 英國 | 120 | 131 | 133 | 143 | 160 | 190 |
| 加拿大 | 206 | 225 | 225 | 222 | 235 | 257 |
| 日本 | 90 | 75 | 61 | 70 | 65 | 77 |
| 荷蘭 | 118 | 97 | 99 | 140 | 123 | 198 |
| 澳洲 | 23 | 27 | 21 | 21 | 23 | 18 |
| 德國 | 543 | 484 | 702 | 787 | 858 | 1,029 |
| 韓國 | 47 | 44 | 59 | 65 | 80 | 98 |
| 中國 | N/A | N/A | N/A | N/A | 43 | 55 |

貳、MAP申請方式、時限及協議方式、效力

相互協議程序 (MAP)

| | |
|-------------|-----------------------------|
| 申請方式 | 向其居住地主管機關提出書面申訴，並陳述修正課稅之理由。 |
| 申請時限 | 應於不符合租稅協定規定課稅，首次通知起三年內提出。※1 |
| 協議方式 | 雙方主管機關得直接相互聯繫。 |
| 協議效力 | 達成之任何協議應予執行，不受各自規定的期間限制。※2 |

※1 通常為首次收到稅務核定 / 調整通知日 (Notice of tax assessment/adjustment)

※2 亦即不受各國案件處理期限 (退稅、核定) 等限制

MAP的申請的方式，由納稅義務人向居住地的所在國的主管機關提出書申訴，並陳述修正課稅之理由。申請時限，應於不符合租稅協定規定課稅，首次通知起三年內提出。協議的方式是由雙方主管機關來互相協議。協議的效力不受限於你當地國家的行政救濟或時效的規範。

參、MAP案例說明

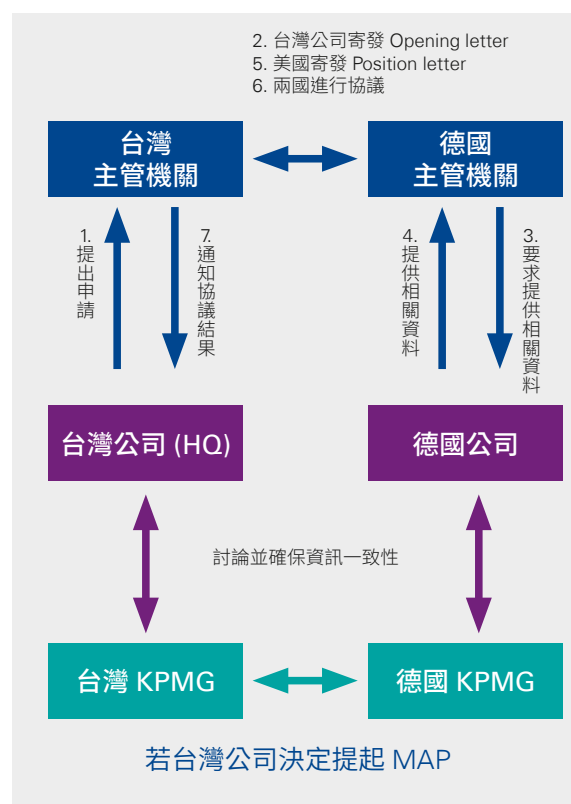
租稅協定 MAP 案例 (續前例)

續前例，若台灣公司對德國所進行之調整認有違租稅協定時，台灣公司得採取以下救濟程序。

其中 MAP 可能之結果：

1. 台灣稅局同意調整數
2. 德國稅局同意撤回調整數
3. 雙方稅局協商調整數

| | 台灣 | 德國 |
|------|--------------------|-------------------|
| 國內救濟 | 非國內間移轉訂價調整，無法提起。 | 由德國公司於德國當地提起行政救濟。 |
| 國際救濟 | 提起MAP – 要求進行相對應調整。 | N/A |



在此，我們將利用上面這張圖讓讀者以更簡易的方式了解MAP。本節的案例中提到，台灣公司銷予德國公司的進貨價格，德國稅局認為過高。在此情況下，台灣公司會想尋求台灣主管機關協助防禦其立場，故向台灣國稅局提出申請並告知德國稅局移轉訂價調整不合理之理由。若台灣主關機關接受申請，將會寄出啟動程序函（Opening Letter）予德國主管機關。德國主管機關則會於荷蘭進一步調查當初做出之調整是否合理。之後德國主管機關會將其立場以立場聲明書（Position Paper）的方式提供予台灣。

協商過程中，德國稅局可能堅持：「當時調整是對的，100元的進貨價格過高，應該維持原案調至85

元。」又或者可能改變當初調整的立場：「當初我們不該將進口價格調整到85元，原本100元可能才是對的。」也有可能雙方各退一步，將價格調至92元。不管最後的價格結論是85元、92元或是100元，其實就是一個溝通協商的過程。

在MAP案件中，專業事務所可以協助資料之準備與溝通，確保對雙邊主管機關說明之案件背景、分析方式與立場陳述皆一致。

第四項、預先訂價協議 (Advance Pricing Agreement, APA)

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

- 如兩國簽訂租稅協議，則針對未來年度之可採 APA 解決機制，相較於在爭議發生後才申請 MAP，APA 可在事前將可能之稅務爭議防範於未然，有效控制企業之風險。
- 兩國公司間交易可透過事前與兩國稅務機關 (若為雙邊 APA) 申請 APA 之簽訂，明訂兩造同意之常規交易方法及移轉訂價結果，可以避免稅務機關針對移轉訂價進行調整。
- 如果納稅義務人符合重要基本假設與訂價條款，可以避免稅務機關針對移轉訂價進行調整。
- APA 自申請年度起適用，效期三至五年，然得以申請延期或續簽。
- APA 之類型包括：單邊 (UAPA)、**雙邊 (BAPA)**、**多邊 (MAPA)**

適用 MAP

預先訂價協議 (Advance Pricing Agreement, APA) 是MAP裡面一個機制。如果說，前面的MAP是治療，那麼APA就是預防了，既然APA中有「預先」這兩個字，它的概念上就是，事先告知國稅局，打算以什麼機制移轉訂價以及留有多少利潤，並徵求國稅局的同意。不同於MAP的事後治療，APA與MAP兩個機制下將會有不同的結果。

APA在臺灣申請的年度，效期是三到五年。它的類型包括單邊、雙邊以及多邊。單邊的概念是，台灣的國稅局與台灣的納稅義務人直接在一國內進行協談，但因為通常受控交易都是兩個國家，也因此APA對另一個國家沒有約束的效果。另一種類型是雙邊協議，不同於單邊協議，雙邊協議對兩國都有約束的效果。當然也有多邊協議的態樣，例如三方的協議，分別是納稅義務人與兩方的國稅局。實務上又另衍生出多邊，它是由多個國家以及多個納稅義務人進行協商。多邊在實務上並不常見，處理起來也比較複雜，歐洲的案件上比較多，亞太區很少，台灣則是幾乎沒有。

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

台灣APA申請資格

- 申請APA之交易，其交易總額達新台幣5億元以上或年度交易金額達新台幣2億元以上。
- 前三年度無重大逃漏稅情事。
- 已備妥第二十四條第一項第一款至第四款及第六款至第十款規定之文件。
- 已完成第二十四條第一項第五款規定之移轉訂價報告。
- 其他財政部規定之條件。

(TP 查準第 23 條)

單邊 APA 申請程序彙整

(TP 查準第 23 條)

| | 先進行預備會議 | 直接申請 |
|---|---|----------------------------------|
|  第一階段 申請 共約 9個月 | 申請人於交易涵蓋之第一個會計年度終了3個月前遞交預備會議申請書及相關文件 | |
| | 申請人於3個月內與稽徵機關進行預備會議 | 申請人於交易涵蓋之第一個會計年度終了前遞交APA申請書及相關文件 |
| | 稽徵機關於3個月內通知申請人是否同意正式申請 | 稽徵機關於1個月內通知申請人是否同意正式申請 |
| | 經同意受理者，於3個月內提供規定之APA申請書、文件及報告 | 經同意受理者，於3個月內提供規定之文件及報告 |
|  第二階段 審核及 協議 1-2年 | 稽徵機關於1年內，最長得延期1年，進行審核評估並作成結論。在此期間內，稽徵機關就各項分析方式、結果及主要問題與申請人相互討論並達成協議 | |
| | 配合稽徵機關之審核，申請人準備及提供補充說明資料，並進行討論 | |
| | 申請人就適用APA之課稅年度中，已辦理所得稅結算申報者，於稽徵機關規定之期限內提示影響報告 | |
|  第三階段 簽署 約6個月 | 審核評估後，申請人需於6個月內與稽徵機關法定代表人或授權簽署人共同簽署APA | |
| | 當分析結果顯示受控交易不符合協議之條款時，企業應進行課稅所得之調整 | |
|  第四階段 執行 | 企業於各該課稅年度之結算申報期間內，向稽徵機關提出執行APA之年度報告 | |
| | 於適用期間屆滿前，企業考量是否申請延長協議適用期間，並提出申請 | |
| | *若為雙邊 APA，則無法定期限，故時間會更長。 | |

第五項、爭議解決補充性機制—仲裁 (Arbitration)

爭議解決補充性機制 - 仲裁 (Arbitration)

- 在 OECD(2014) 及 UN(2011) 稅約範本第 25 條，對於 MAP 效率問題訂有仲裁之機制。
- 若雙邊稅務機關無法在受理 MAP 申請後的兩年內取得共識，則當事人可以提起仲裁。仲裁之程序具有強制及約束力，但若該案件已在任一方締約國進行國內行政救濟，則不應交付仲裁。

*UN 稅約範本中有 A 方案 (alternative) 及 B 方案，其中主要差別為 B 方案有仲裁的相關規定，但 A 方案則無。

這邊要介紹一個補充性的解決機制—仲裁。申請MAP，通常曠日廢時，又若遇到兩國之間遲遲無法達成共識，可能使案件延宕更久。仲裁機制係指，若兩國無法達成共識，那就以第三人強制性的告訴兩方該如何做。有些國家為了避免進入仲裁程序，會加速案件處理，所以就某種程度上來說，引進仲裁機制是強迫大家盡快解決爭議，達成共識。但並非所有國家都同意加入這個機制，這可從大部分的租稅條約是沒有的仲裁條款看出。

第六項、行動計畫十四：提升爭議解決機制之效率

在BEPS第十四項行動計畫中，推動了三項最低標準，與十一項最佳做法以消除執行MAP中遇到的障礙，使MAP執行更有效率、效果。

Recap – BEPS 第 14 項行動計畫 (提升爭議解決機制之效率)

3 項最低標準 (強制性)

- 確保善意執行(in good faith)與租稅協定相關之相互協議程序，並得到及時解決。
- 確保行政程序得促進協定相關爭議之預防和及時解決。
- 確保納稅義務人於符合租稅協定規範之條件下，申請MAP不會遭受拒絕。

11 項最佳作法 (非強制性)

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，暫時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。

BEPS 第 14 項行動計畫近期發展

■ 為確保各國對於 MAP 程序遵循 BEPS 第 14 項行動計畫的建議，OECD 於 2016 年 10 月公布同儕監督 (Peer Review and Monitoring) 之實施辦法 (key documents) 及時程計劃。

■ 同儕監督機制共有兩個階段 (stage)

第一階段 – 檢視該國於 MAP 相關法令是否有符合標準。

第二階段 – 檢視該國實際執行 MAP 時，評估程序是否有瑕疵 (shortcomings)。

■ 第一階段同儕監督將於 2016 年 12 月開始陸續執行，第一波執行國家為比利時、加拿大、荷蘭、瑞士、英國和美國，中國及香港預計於 2018 年 12 月執行。

Source: OECD PEER REVIEW DOCUMENTS

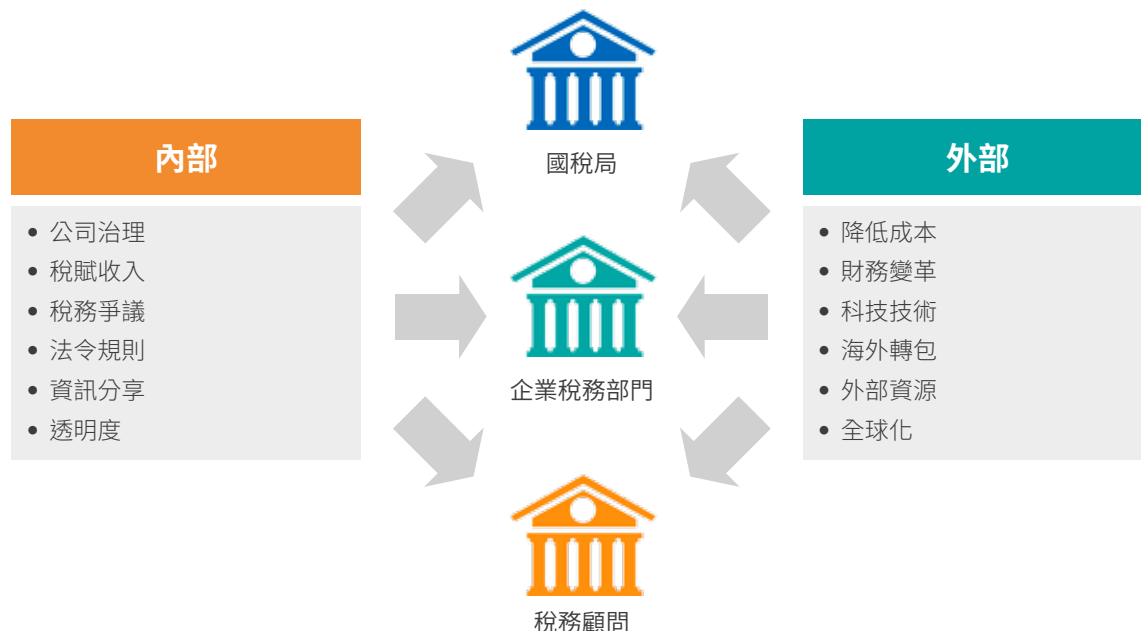
在2016年十月，OECD宣布同儕監督機制 (Peer Review and Monitoring)，也就是說，若要做好 BEPS 第十四項行動計畫，則彼此間要互先監督，就像是班上風紀股長的出現，在監督之下，自然就會做得比較好。監督機制有兩個階段，第一階段是檢視該國於MAP相關法令是否有符合標準，第二階段是檢視該國執行MAP時，評估程序是否有瑕疵。第一階段同儕監督將於2016年12月開始陸續執行，第一波執行國家為比利時、加拿大、荷蘭、瑞士、英國和美國，至於中國及香港則預計於2018年12月執行。

第九節 總結

BEPS 所代表的意義 - 稅捐機關將更重視價值創造來源

- BEPS 行動計畫之目的係賦予國家所需工具，確保經濟活動產地及價值創造之利潤皆有被課稅。
- BEPS 行動計畫著重價值實質創造地。契約及無形資產無法自己創造價值，惟有被人力及功能使用時才可以創造價值。
- 預期稅捐機關關注的重點是功能及人力，資產及風險並非最重要的。
- 然企業普遍認為目前的價值鏈結構可能為因應而改變，但強調 OECD 關於業務實質及適當報酬的討論似乎更應著重在實質及報酬的正確定義，而不是全面拒絕目前企業的實質。

外部及內部挑戰





未來BEPS所代表的意義是，稅捐機關將來會更重視價值創造的來源。而公司內、外部的挑戰則在於如何在降低成本、財務變革、科技技術以及海外轉包之間取得一個平衡。最後，我們要以什麼角度來看未來企業的稅務治理呢？它將會嵌入更多的功能，所扮演更重要的角色。未來公司的稅務部門將在管理階層、董事會或在審計委員會裡，肩負更多報導的角色，亦需要導入更多的IT系統來管理全球的稅務發展。和過去比較之下，「稅」將會越來越重要。

KPMG系列

寫給臺大會計系的 國際租稅課隨堂筆記

Introduction to International Taxation- A NTU Accounting Course

| | |
|-------------|--------------------------------|
| 總 審 訂 | 許志文 |
| 編 著 | 陳彩凰、丁傳倫、林嘉彥、李婉榕 陳慧玲、廖月波、丁英泰 |
| 美術設計 | 羅亞創意設計 / 羅雲高 |
| 出 版 | 安侯企業管理股份有限公司 |
| 發 行 | 財團法人安侯建業教育基金會 |
| 地 址 | 台北市信義路五段7號68樓 |
| 電 話 | (02)87860309 |
| 傳 真 | (02)87860302 |
| E - m a i l | tns168@mail.tax.com.tw |
| 網 址 | www.tax.com.tw |
| 郵政劃撥 | 19940189 |
| 戶 名 | 財團法人安侯建業教育基金會 |
| 印 刷 | 安侯企業管理股份有限公司 |
| 出版日期 | 2017年8月第一版第一刷 |
| 定 價 | 新台幣530元整 |
| I S B N | 978-986-91494-9-5 |

版權所有 翻印必究

國家圖書館出版品預行編目(CIP)資料

寫給臺大會計系的國際租稅課隨堂筆記 / 陳彩凰等
作. -- 第一版. -- 臺北市 : 安侯企管出版 : 安侯建業
教育基金會發行, 2017.08
面 ; 公分. -- (KPMG系列)
ISBN 978-986-91494-9-5(平裝)

1.國際租稅 2.稅務會計

567.01

106013852

寫給臺大會計系的 國際租稅課隨堂筆記

有些客戶會認為會計師事務所的審計部是幫客戶「做帳」的，稅務部則是幫客戶「逃稅」的，很多企業主管也認為他們營業時都以正常的商業活動為導向，從來不會考慮要節稅、逃稅，該繳多少稅就繳多少稅，不需要稅務管理。曾經有一知名企業客戶，整個集團利潤為100億，但大陸稅局、東南亞國家的稅局都認為有三分之二的利潤來自他們國家，加總起來要被以200多億的利潤課稅，但集團利潤只有100億，企業主認為應納的稅皆如實繳納，為什麼各國稅局不坐下來好好談一談如何分配？這就是許多人常見的迷思，認為稅局是「包青天」，會公正合理、黑白分明的計算納稅義務人所要繳的稅。事實上，「稅」是要被管理的，才能如實呈現應繳納的稅，這就是稅務管理的新思維，以往在台灣的大型上市櫃公司，通常針對稅務工作沒有獨立的職位，因為許多公司認為稅務工作就只報稅，但隨著現在走向區域、走向國際，公司要面對的是各國稅局接踵而來的質疑與挑戰，才發覺無及時培養人去管理這些各國稅務的申報、爭議、移轉訂價、利潤配置等問題，因此，在可預見的將來，企業稅務管理的需求將越來越多。

特別感謝

臺大會計系暨研究所

牛瑀祁同學、王冠媛同學、吳詩婷同學、李侑蓁同學、周筠臻同學、林家瑜同學、林嫻妮同學、陳佳穎同學、黃中誠同學、葉笠辰同學、劉謹瑜同學、鄭智中同學（按姓名筆畫排序）悉心協助筆記整理。

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 on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2017 KPMG Advisory Services Co., Ltd., a Taiwan company limited by shares 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 and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.