



財政園地

Training Institute, Ministry of Finance, R.O.C.

- 103 年統一發票盃新竹萬人路跑活動
- 我國回饋稅制度之簡介
- 移轉訂價國際趨勢及我國未來發展方向(下)
- 蛻變 & 突破，國稅服務可以不一樣
「遠鄉若比鄰，視訊兩點靈」
- 資產活化三贏策略 - 結合目的事業主管機關
共同開發國有土地
- 財政部 103 年度人才培訓班一薦任 9 職等科
長級以上至簡任 11 職等人員結訓典禮致謝詞
- 103 年特考關務班第 1 期結訓典禮致謝詞
- 淺談「實質受益人」之基本規範與個案認定
標準 - 由稅法角度觀之(下)

發行所：財政部財政人員訓練所 發行人：謝鈴媛 編輯小組召集人：陳慧玉 執行編輯：周雅琪
所址：116 臺北市文山區羅斯福路六段 142 巷 11 號 電話：02-8663-2399

設計・印刷：名格文化印刷設計事業有限公司
電話：02-2793-0966

中華郵政台北雜字第 649 號執照登記為雜誌交寄
中華民國九十年四月二十日創刊

103 年統一發票盃新竹萬人路跑活動



財政部秘書處 / 科長 楊金亨



財政部 103 年統一發票盃第三場（新竹場）路跑活動，9 月 14 日（日）在新竹縣政府特區前方縣政六路口，由財政部張部長盛和、吳政務次長當傑、張政務次長璠、許常務次長虞哲、兆豐金控蔡董事長友才，以及北區國稅局李局長慶華的帶領下，熱鬧開跑，新竹縣政府邱縣長鏡淳以及立法委員呂學樟、新竹縣議會陳議長見賢等人，也都前來共襄盛舉。

該路跑邀請亞洲之光、健走大使 - 前奧運國手紀政女士，一起率領全場上萬名民眾，共同為健康而跑。現場總計超過萬名的民眾熱情參與，並成功募集了 300,520 張發票，全數於現場捐贈給新竹地區的財團法人台灣省私立香園紀念教養院、台灣風信子精神障礙者權益促進協會、財團法人台灣兒童暨家庭扶助基金會 - 新竹家庭扶助中心、財團法人創世社會福利基金會附設新竹市私立創世清寒植物人安養院及財團法人台灣省天主教會新竹教區附設德蘭兒童中心等 5 家社福團體，幫助弱勢族群，讓愛透過健康有活力的運動，持續流傳。

動，持續流傳。

張部長盛和表示：統一發票是國家重要的資產，目前統一發票開立約 87 億張，創造了 7 千多億的稅收，因此透過統一發票路跑活動來推廣三個概念，第一，大家買東西一定要拿發票，稅收才會入庫；第二，透過路跑捐發票的方式來做公益發揮愛心，累積到現在已經蒐集 300 多萬張的發票，中獎 3 百多萬都捐給弱勢團體，今天大家捐出的發票也都將全數捐給新竹 5 個弱勢社會團體；第三，推廣路跑活動，希望跑出健康，跑出幸福。

邱縣長鏡淳表示：103 年度統一發票盃路跑的活動，與我們新竹一起跑，最重要的，我相信一個國家的財政，一個地方的財政，如果不穩定、不健全，其他老百姓以及各方面的建設，就會向後退步，我非常佩服張部長，上任以後對於公用土地的活化，對稅制的改革，對公平正義的原則，都一步一步按部就班的讓國家財政能夠穩定中成長，今天特別要來呼應財政部的 2 個標語，「財

政健全拚經濟，回饋稅制符民意」、「電子發票存雲端，載具歸戶更便利」。在我得知國稅局要把統一發票電子化、雲端化時，我特別再加簽配合財政部舉行記者會，如果我們大家都用雲端發票，就不會破壞地球，就不用再砍樹了，相信這樣一舉多得的良好政策，我們大家務必來支持中央的決議，新竹縣政府也對重要的政策全力配合，在此更祝福路跑的朋友們，跑出健康，跑出幸福，尤其我們紀董事長已經來了，她在哪裡，幸福指數就在哪裡，健康指數就在哪裡，新竹縣祝福今天的大會圓滿順利成功。

前奧運國手紀政女士表示：今天財政部在新竹縣舉辦統一發票路跑活動，一方面來宣導大家索取統一發票，二方面最重要的，我們希望大家跑出健康，跑出幸福，新竹縣市都是幸福城市，全國排名連續 2 年不是第 1 就是第 2，有張部長還有各個單位給我們加持，我們一定越來越幸福，祝福大家。

統一發票盃路跑活動已舉辦 5 年，新竹是第 20 場，現場除承辦單位兆豐金控與財政部北區國稅局外，還有財政資訊中心、國有財產署新竹辦事處、經濟部水利署、法務部行政執行署新竹分署、法務部調查局新竹縣調查站、勞動部勞動力發展署桃竹苗分署、臺灣菸酒（股）公司、新竹縣政府稅捐稽徵局、環境保護局、警察局等 20 多個單位共同來設攤宣導，提供民眾多項闖關遊戲、有獎徵答、稅務諮詢及電子發票捐贈體驗等活動項目，讓參加的民眾度過了一個有活力、有健康、又充滿愛心的假日時光！

重要施政要聞

財政部綜合規劃司 提供

103 年下半年統一發票六獎中獎組數調增為 7 組

財政部為鼓勵民眾踴躍索取統一發票，經審慎估算 103 年度發放統一發票中獎獎金經費額度，規劃調增 103 年 7-8 月、9-10 月及 11-12 月等各期統一發票六獎（獎金新臺幣 200 元）中獎組數，由目前 5 組增加為 7 組。

國有財產署與臺中市政府共同開發原審計新村舊宿舍群國有房地

為配合臺中市政府推動「摘星青年、築夢臺中」計畫，國有財產署與臺中市政府共同規劃開

發位於臺中市西區民生路原審計新村舊宿舍群東側國有房地，提供文創產業發展需求空間。

舉行聯合表揚大會，頒發模範公務員等各類獎項

財政部 103 年 9 月 22 日舉行聯合表揚大會，由張部長親自主持，頒發 103 年模範公務人員、專書閱讀心得寫作優良作品、廉潔楷模、績優採購人員，以及 102 年度政府服務品質獎核列績優機關、研究發展報告優良作品等各類獎項。

廣續推動法規合理化，維護民眾權益

財政部為因應國家政策及促進經濟社會發

展，持續推動財政業務法規合理化作業，以保障民眾權益，提升服務品質。自 101 年 6 月至 103 年 8 月底止，已完成 196 項法律、法規命令及行政規則之增修，近期（103 年 6 月至 8 月）新增 29 案，其中與民眾權益影響重大者，包括修正「所得稅法」，調整現行兩稅合一設算扣抵制度及綜合所得稅課稅級距，適度提高高所得者對社會之回饋，改善所得分配情形；修正「房屋稅條例」，增加持有非自住房屋稅負，以抑制囤房落實居住正義；修正「使用牌照稅法」，增訂身心障礙者使用車輛免徵使用牌照稅之條件限制，以避免租稅減免浮濫，維護租稅公平。

我國回饋稅制度之簡介

財政部賦稅署 / 專員 黃湘淇
/ 稽查 呂繼宗
/ 稽查 邱筱惟

壹、前言

回饋稅 (feedback tax) 制度係基於「取之於少數，用之於多數」之精神，讓少數行業或高所得者多繳稅以回饋社會，使多數人受益之稅制。財政部依據「財政健全方案」短期稅制調整之規劃，針對不符國際趨勢之兩稅合一稅制及不合時宜之金融業營業稅稅率進行檢討，並擬具「所得稅法」部分條文修正草案及「加值型及非加值型營業稅法」(以下簡稱營業稅法) 第 11 條、第 36 條修正草案，報請行政院核轉立法院審議，以建立我國回饋稅制度。

上開所得稅法及營業稅法修正草案於民國 (以下同) 103 年 5 月 16 日經立法院三讀通過，並於同年 6 月 4 日經總統修正公布，茲就其修法內容及預期效益進行簡介。

貳、所得稅法修正案部分

一、修法內容

- 修正「完全設算扣抵制」為「部分設算扣抵制」
 - 自 104 年 1 月 1 日起，調整我國境內居住個人股東獲配股利淨額之可扣抵稅額為原可扣抵稅額之半數；另為衡平租稅負擔，自 104 年 1 月 1 日起，非居住者股東獲配股利淨額之可扣抵稅額中，屬加徵 10% 營利事業所得稅抵繳該股利淨額之應扣繳稅額部分，亦調整為現行規定之半數。
 - 為衡平獨資、合夥組織與公司組織在部分設算扣抵制度下之租稅負擔，爰規定自 104 年度起，獨資、合夥組織營利事業辦理結算、決算及清算申報時，應繳納全年應納稅額之半數；另基於簡政便民考量，針對 46 萬家小規模之獨資、合夥，仍維持現行課稅制度。

2. 修正綜合所得稅稅率結構

自 104 年度起，將現行綜合所得稅課稅級距由五級調整為六級，增加綜合所得淨額超過新臺幣 (以下同) 1,000 萬元部分，適用 45% 稅率規定，適度提高高所得者對社會之回饋，以達量能課稅及適度縮小貧富差距目標。

3. 配套措施

(1) 屬所得稅法部分之配套措施

為適度減輕中低所得者、薪資所得者及特殊境遇家庭租稅負擔，自 104 年度起，所得稅制改革所增加之部分稅收，將用以提高納稅義務人個人標準扣除額 (單身者由 7.9 萬元提高為 9 萬元，有配偶者加倍扣除)、薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額 (各由現行 10.8 萬元提高至 12.8 萬元)。

(2) 屬其他法律部分之配套措施

為促進國內中小企業投資意願、提升國內就業率及鼓勵研發創新，增訂中小企業發展條例第 36 條之 2，規定中小企業增僱一定人數之員工且提高該企業整體薪資給付總額時，得就每年增僱本國籍員工所支付薪資金額之 130% 限度內，自其增僱當年度營利事業所得額中減除；另修正同條例第 35 條，規定中小企業得選擇於研究發展支出金額 15% 限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額，或於支出金額 10% 限度內，抵減自當年度起 3 年內各年度應納營利事業所得稅額。前開中小企業發展條例第 35 條及第 36 條之 2 規定之施行期間為 103 年 5 月 20 日起 10 年。

二、預期效益

- 兩稅合一稅制調整、修正綜合所得稅稅率結構及相關配套措施實施後，預計每年可淨增加國庫稅收約 452 億元。
- 修正兩稅合一稅制及調整綜所稅稅率結構所增加之稅收可充裕國庫、健全國家財政，並有助於改善所得分配；提高標準扣除額、薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額，可適度減輕中低所得者、薪資所得者及特殊境遇家庭之租稅負擔，減稅利益由全國 472 萬申報戶、647 萬薪資所得者及 51 萬身心障礙者共享。
- 所得稅制改革所增加之部分稅收，將用於中小企業增僱員工薪資費用加 3 成減除及放寬研發投資抵減條件，有助於增加就業及鼓勵企業研發創新，為我國經濟發展增添動能。

叁、營業稅法修正案部分

一、修法內容

- 恢復「銀行業、保險業經營銀行、保險本業」銷售額之營業稅稅率為 5%，至該二業其餘銷售額適用之稅率，基於減輕其跨業經營他業業務適用較高稅率可能帶來資源配置扭曲問題，爰銀行業、保險業經營銀行、保險本業以外之專屬本業銷售額及其他金融業之銷售額適用之稅率仍維持現行規定。
- 本次調增稅率部分所增加之稅款，由國庫統收統支；現行銀行業、保險業經營銀行、保險本業銷售額稅率 2% 以內之稅款及金

融業其他營業稅稅款仍維持專款專用。

- 基於稅制與預算體制之完整性，金融業營業稅稅款專款撥入金融業特別準備金之權宜措施，將於 113 年 12 月 31 日退場，責由金融業自行提撥籌措基金財源，金融業營業稅款全數回歸國庫統收統支。
- 基於國內外一致原則，將外國金融機構在中華民國境內無固定營業場所而有銷售第 11 條第 1 項各款勞務者，比照我國金融機構適用相同營業稅稅率規定，以達租稅公平目標。

二、預期效益

- 將銀行業及保險業經營銀行、保險本業銷售額之稅率恢復至 5%，預估每年營業稅稅收所增加稅收約 189 億元將納入國庫統收統支。
- 自 114 年起恢復金融業營業稅稅款全部納入一般預算統收統支，將有助財政穩健，為經濟注入活水，帶動經濟發展，營造金融穩定局面。

肆、結語

立法院於 103 年 5 月 16 日三讀通過、總統於同年 6 月 4 日修正公布之所得稅法及營業稅法修正案為「財政健全方案」短期稅制調整之重要措施，透過該等修正法案所建立之回饋稅 (feedback tax) 制度，讓少數行業及高所得者為國家多貢獻一些心力，使多數人受益，發揮「取之於少數，用之於多數」之精神，有助於改善所得分配，並可充裕國庫，為我國各項政務推動及經濟發展注入活水。



移轉訂價國際趨勢及我國未來發展方向 (下)

財政部賦稅署 / 科長 林燕瑜



四、移轉訂價避風港法則

為達到降低納稅人稅捐依從成本、提高租稅負擔可確定性及提升稽徵效率等目標，OECD 於 102 年 5 月間修正發布移轉訂價指導原則第 5 章文據要求 E 節有關避風港法則之規定。避風港法則運用方式可歸納為 3 類，包括：簡化 (simplify) 移轉訂價適用方法、免除 (exempt) 全部或部分移轉訂價法規之適用及減輕 (relieve) 移轉訂價的文據要求。

避風港法則對於降低稅務依從成本、減少移轉訂價適用不確定性及提高稽徵行政效率頗有助益，但納稅人濫用避風港法則之情形有日益嚴重趨勢，各國稅局在制定避風港法則時，發現避風港內充斥未符合常規交易原則之受控交易、雙重課稅或雙重不課稅交易以及租稅規劃案例，例如納稅人為獲取避風港法則利益，進行組織重整，將原本實際營運個體切割為數個功能相對較為單純之營運單位，降低營業額，以利分別適用避風港法則之規定。因此，OECD 本次修正避風港法則，也提出下列適用建議：

(一) 有助於跨國企業落實審慎評估原則

多數納稅人都期盼於交易前明瞭包括租稅風險在內之所有交易風險，避風港法則有助於減輕稅捐依從成本，並且將低租稅負擔之不確定性風險，跨國企業可以審慎評估交易風險及利潤。

(二) 有助於稽徵機關提升查核效率

避風港法則特別適用於小型納稅人及交易相對較為單純納稅義務人，稅捐機關可聚焦於具查核必要性之高風險、大型跨國企業交易；也可以運用避風港法則，篩選出備供查核名單，節省人力，提高稽徵效率。

(三) 運用雙邊協議程序

為強化跨國稅捐機關之合作，提高移轉訂價查核效率，依租稅協定稅約範本第 25 條所定雙邊協議程序架構進行磋商，修正避風港法則的訂價結果，可以避免跨國企業面臨雙重課稅之風險。

(四) 發展雙邊或多邊避風港

OECD 提出雙邊或多邊避風港之概念，提供國與國間簽署備忘錄之樣本 (Sample memoranda of understanding)，並列示各項考慮因素，供稅捐機關建立雙邊或多邊避風港。

(五) 不建議使用避風港法則的情況

避風港法則本質上是將訂價方式以化繁為簡的標準化方式處理，因此，複雜程度高及風險大的移轉訂價案件，本質上不適用避風港法則。

(六) 各國稽徵機關應審慎評估

避風港法則是一項簡化移轉訂價稅務依從成本、提高稅賦確定性的工具，缺點是可能存在租稅規避風險，各國稽徵機關應審慎評估良窳，依照國情善用避風港法則。

叁、我國持續推動移轉訂價面臨之挑戰

移轉訂價議題本質上具備高度涉外性，需配合國際潮流、與時俱進。我國經貿對外依存度高，廠方赴海外投資情形十分普遍，財政部基於財稅主管機關權責，向來極為重視移轉訂價議題，一方面防止我國稅基侵蝕、保障稅收，另一方面籲請進行海外投資之企業，重視及審慎評估國際間強化移轉訂價查核可能增加之租稅風險。此外，財政部為因應推動租稅協定洽簽、強化預先訂價協議功能等政策目標，對於移轉訂價法規及實務查核之精進，均應同步提升，僅就前開我國現階段持續推動移轉訂價面臨之各項挑戰分述如後。

一、因應推動租稅協定洽簽之政策目標

隨著我國國際化程度日漸加深，推動租稅協定之洽簽已成為本部重要之政策目標。財政部於 99 年 1 月間訂定發布「適用所得稅協定查

核準則」，其中有關租稅協定常設機構利潤計

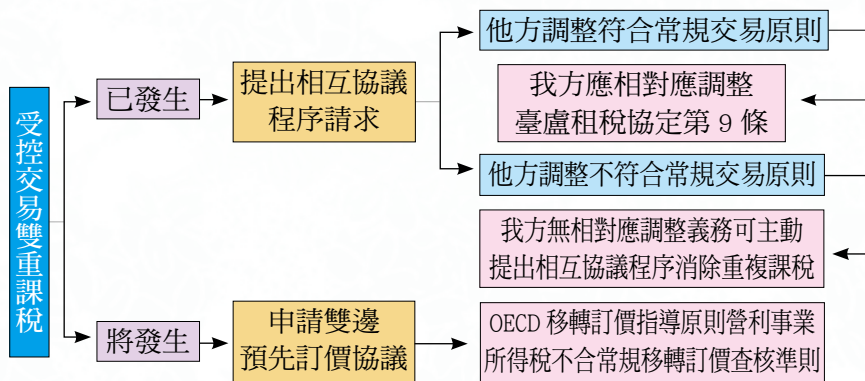
算與課稅方式之處理，即已明定運用移轉訂價常規交易原則辦理；此外，跨國企業與締約國關係企業間受控交易移轉訂價可能之相關重複課稅問題，可循租稅協定架構下之爭端處理機制處理，可預見未來稽徵機關將面臨租稅協定架構下移轉訂價核認之挑戰。以甫生效之「臺灣臺北財政部賦稅署與盧森堡直接稅稅務局避免所得稅及資本稅雙重課稅及防杜逃稅協定」(以下簡稱臺盧租稅協定)為例：

(一) 受控交易已依租稅協定締約國雙方移轉訂價法令規定辦理，惟囿於徵納雙方法令見解或事實認定不一產生重複課稅，跨國企業可依臺盧租稅協定第 25 條第 1 項規定分別向我國或盧森堡主管機關提出申訴。

1. 倘盧森堡稅捐機關之調整符合常規交易原則，我國稅捐機關應依臺盧租稅協定第 9 條第 2 項規定相對應調整臺灣公司之交易價格及利潤，以解決重複課稅問題。

2. 倘盧森堡稅捐機關之調整不符合常規交易原則，我國稅捐稽徵機關不具有相對應調整之義務，惟可與盧森堡稅捐主管機關進行相互協議，以消除雙重課稅問題。

(二) 對於受控交易「將發生」雙重課稅，可申請「雙邊預先訂價協議」，以提高稅負之確定性。



圖一、租稅協定架構下受控交易雙重課稅處理流程圖

二、因應推動預先訂價協議簽署之政策目標

預先訂價協議機制提供徵納雙方事先就受控交易移轉訂價結果進行充分討論之機會，有助於降低跨國企業稅負之不確定性。我國自 93 年底訂定發布營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則迄今，申請預先訂價協議件數僅 14 件，完成簽屬件數僅 8 件，為強化預先訂價協議機制之功能，財政部已責成賦稅署將預先訂價協議之推動列為重要目標，並責成各稽徵機關應積極配合辦理。值此重要時刻，強化稽徵機關第一線查核人員移轉訂價之查核實力，有助於未來因應跨國企業或其他國家稅局提出預先訂價協議磋商時，於諮商過程中可確保我國稅源並提升稽徵效率。

表二、預先訂價協議案件統計表

	申請件數	簽署件數	撤回件數	辦理中件數
單邊	11	7	3	1
雙邊	3	1	0	2
合計	14	8	3	3

備註：資料統計至 103 年 7 月 31 日止

三、因應移轉訂價國際發展趨勢

我國移轉訂價法規建制雖早，惟自 93 年底訂定發布營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則迄今已 10 年，尚未就現行各項調整法規及解釋函令進行檢討。參考 OECD 近年進行之移轉訂價檢討工作，及國際間主要國家採行之措施，包括無形資產、移轉訂價文據要求、避

風港法則運用、企業重組交易型態、常規交易方法－利潤法之檢討及應歸屬於常設機構之利潤等，均有不同於以往之見解推陳出新，我國移轉訂價法規之檢視修正，似已刻不容緩。

肆、我國未來移轉訂價發展方向之建議

以往我國主要由五區國稅局負責移轉訂價查核，惟囿於查核人力有限，各局係以兼辦方式，配合財政部核定之「財政部各地區國稅局落實移轉訂價查核制度及經驗傳承施行計畫」，進行 3 次專案查核。第 1 次查核期間為 95 年至 96 年，第 2 次為 98 年至 99 年，第 3 次為 101 年至 102 年，查核案件分別為 15、25 及 27 件，第 3 次案件量已較第 1 次成長許多；移轉訂價查核專案之調整所得額，從第 1 次 13.68 億元大幅成長為第 3 次之 28.19 億元，調整應納稅額亦從 2.2 億元成長至 4.5 億元。

回顧以往移轉訂價查核歷程，我國移轉訂價發展階段可分為「輔導期」、「學習期」、「成長期」及「成熟期」，我國現階段已邁入成長期，建議未來可以朝向精進移轉訂價查核技術及深度、落實移轉訂價常態查核、研擬修訂移轉訂價相關法規及強化知識分享四大面向發展。

表三、移轉訂價專案查核統計表

單位：年度 / 新臺幣億元 / 件

	年度	調整所得額	調增應納稅額	案件數
第 1 次	93	13.68	2.22	15
第 2 次	95	13.75	1.75	12
	96	13.86	1.34	13
	合計	27.61	3.09	25
第 3 次	98	0.06	0.01	1
	99	28.13	4.49	26
	合計	28.19	4.50	27

一、精進移轉訂價查核技術及深度，建立制度性專案查核計畫

觀察我國移轉訂價案件之查核趨勢，調整有形資產移轉及資金使用交易類型之比重下降，而無形資產使用及服務提供之交易類型比重上升，正符合跨國交易趨於複雜化之特性。財政部以往專案查核移轉訂價案件，均以 2 年為計畫執行期間，未來應採「逐年」執行，且選案及績效評估重點應在於查核技術及深度之精進，以推升我國移轉訂價查核技巧，提升查核績效。

二、落實移轉訂價常態性查核，厚實基礎知能並培養基層查核人力

我國以往無專責小組負責查核移轉訂價案件，而係各地區國稅局透過類似任務編組之方式，就每一件選查案件指派資深查核人員，並搭配 2 名以上具備基本查核能力之查核同仁，透過案件查核達到經驗傳承效果。統計 3 次移轉訂價專案查核中，累計具備移轉訂價查核能力之人次共達 270 餘位，然因工作調遷，移轉訂價查核人力宜從基層開始耕耘，又移轉訂價議題覆蓋甚廣，凡關係企業間從事受控交易，

均可能涉有移轉訂價問題。故除了專案選查案件之外，稽徵機關應透過選案系統，選查高風險之移轉訂價案件進行常態性查核、累積移轉訂價查核知能，並期透過一般常態性選案查核，培養基層查核人力。

三、研擬修訂所得稅法及移轉訂價查核準則

（一）增訂企業重組交易型態

OECD 移轉訂價指導原則增訂全功能配銷商 (full-fledged distributors) 轉換為風險有限之配銷商 (limited-risk distributors)、全功能製造商 (full-fledged manufacturers) 轉換為專業代工商 (contract-manufacturers) 或來料加工製造商 (toll-manufacturers)、將無形資產集中管理等「企業重組」型態在移轉訂價方面之應用，我國移轉訂價查核準則第 5 條係明定適用之 6 項交易類型，企業重組涉及關係企業受控交易者，雖可依現行規定辦理，惟為提醒徵納雙方於企業重組過程中應注意移轉訂價相關議題，似可評估於法規中增列。

（二）利潤分割法之檢討

現行利潤分割法之適用情形僅限於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，始有其適用。稽徵機關建議參考 OECD 移轉訂價指導原則，納入「各參與人均對受控交易作出有價值及獨特貢獻」之情形，應具備可行性；又我國移轉訂價查核準則第 19 條，未就營業活動中對於無形資產之貢獻價值訂定參考指標及其價值衡量標準。建議可參考國際間處理經驗，研析增訂「對無形資產之貢獻」指標及衡量標準之必要性及可行性，以利實務適用。

（三）無形資產之檢討

在無形資產部分，配合 BEPS 行動計畫時程，應適時增訂移轉訂價查核準則有關無形資產之定義、納入合宜之評價方式、涵蓋無形資產之受控交易、辨認無形資產及利潤歸屬，均可評估於法規中增訂相關規範。

（四）研訂罰則之可行性

為進一步強化移轉訂價之功能，針對受控交易於稅務申報書表之揭露、移轉訂價文據資料之提供及常規交易原則之遵循等項目，可評估於所得稅法增訂適度之懲罰規定，以提高納稅依從度。惟處罰規定尚涉及修法程序，需於凝聚外界共識始得推動。

四、強化知識分享

移轉訂價查核技巧之精進，與查核案件之複雜程度有絕對相關。目前五區國稅局均已累積一定程度的移轉訂價查核經驗，惟因轄區產業聚落特性迥異，稽徵機關也各擁有不同專精之查核領域。倘能定期透過具體個案研討會之舉辦，交流查核人員之查核技巧、累積國際間移轉訂價專業知能，持續不間斷的學習，當有助於強化我國移轉訂價查核制度之紮根。

蛻變&突破，國稅服務可以不一樣

「遠鄉若比鄰·視訊兩點靈」

近年來，由於資通訊科技與網際網路的快速發展，大幅改變了政府與民眾的互動模式，運用網路科技改善服務流程，提供高品質的服務，已然成為政府機關強化服務效能的必要作為，對於財政部北區國稅局而言，透過網路科技提供服務，更是不可或缺的傳遞橋樑。

本局負責九縣市國稅稽徵業務，服務轄區包含 100 個鄉鎮區，也就是說全國將近有一半的縣市屬於本局的服務範圍，但受限於行政資源及員額編制，本局目前僅設 24 個服務據點。面對如此龐大的服務人口，如何做到服務面面俱到，每一位民眾平等受益，難度相較其他機關來得高，且本局服務轄區域域差異大，居住地區已成為民眾認定機關服務品質好壞的重要影響因素。例如：機關提高線上服務量能，

會讓居住於資訊通路發達的民眾立即感受到機關服務品質的提升，但對於住在偏遠山區或離島的民眾，提升線上服務量能卻沒有發揮揭竿見影之效，差別在於遠鄉地區居家資通訊環境不佳，僅能臨櫃申辦，但臨櫃申辦的交通及距離問題，卻往往被忽視，試想不論納稅金額多寡，民眾繳納的每一元稅金對國家的貢獻不都是等值的嗎？本局正視到遠鄉民眾的心聲，遂於 102 年推出「遠鄉若比鄰·視訊兩點靈」服務措施。

「遠鄉若比鄰·視訊兩點靈」服務措施係由李慶華局長、本局各級主管與同仁們透過工作圈的運作含括 7 縣市 25 個鄉鎮區域為服務藍圖，結合公所服務資源，突破機關間藩籬，發揮跨機關水平整合效應，通力合作建構而成。



財政部北區國稅局 / 股長 王秀梅

遠鄉視訊服務至今申辦件數雖不多，同仁的服務熱誠卻沒有一絲一毫減少。回想規劃初期，李局長即不斷地提醒及勉勵同仁，遠鄉視訊服務是民眾查調所得及財產資料申請政府補助最快速的途徑，對於遠鄉民眾而言，申請補助是攸關權益的大事，即使只有 1 人有需求，同仁也應全心全意、義無反顧地完成工作任務。

目前遠鄉視訊服務在各公所機關首長的大力推動下不斷地深化，如花蓮縣壽豐鄉視訊服務據點已延伸至鄉內各村，桃園縣遠鄉視訊服務因桃園縣政府地方稅務局的加入增加了地方稅的服務項目。未來，遠鄉視訊服務申辦流程更將邁入線上一貫作業的新里程碑，國稅服務可以不一樣－財政部北區國稅局從「心」做起、從「新」出發。

資產活化三贏策略

財政部國有財產署 / 專員 李建榮

——結合目的事業主管機關共同開發國有土地

壹、前言

土地是重要資源，也是產業活動的基本要素，故云「有土斯有財」，倘能善利用，不僅可活絡經濟，更可發揮一本萬利、點石成金的乘數效果，轉化為高價值的生產動能。國有土地面積高達 223 萬公頃，價值約 4.76 兆元¹，如何活化運用國有土地，永續經營國家資產，已成為政府健全財政管理的重要課題。

近年來，以公私協力²模式活化運用國有土地，結合產業發展或興建公共設施，是國家財政管理及推動公共工程的新政策思維。為配合以公私協力模式，引進民間資金及創意投入產業發展活動，財政部國有財產署（以下簡稱國產署）依國有財產法（以下簡稱國產法）第 47 條及其施行細則第 48 條、第 48 條之 1、第 48 條之 3 等規定，結合目的事業主管機關（以下簡稱主管機關）辦理國有非公用不動產改良利用作業，建構由國產署提供土地，主管機關辦理招商，民間企業投入資金的開發模式，規劃透過資產活化，達成各取所需、均獲其利的三方皆贏策略。

貳、法制規範

國有土地屬於全民所共有，且依國產法第 1 條規定，國有財產之取得、保管、使用、收益及處分，依該法辦理；國產法未規定者，則適用其他法律。開發國有土地當應有法制規範，俾以規制最適宜的國有土地活化策略，並將開發效益回饋全民共享。

依國產法第 47 條第 1 項「非公用財產類不動產，得依法改良利用」規定，係國產署得辦理國有非公用不動產改良利用業務（以下簡稱本項業務）的法源。在實務執行上，依國產法施行細則第 48 條規定，應訂定工作計畫，報請財政部核定。另依同細則第 48 條之 1 及之 3 規定，國產署以委託、合作或信託方式辦理本項業務，得由財政部指定具有專業能力之政府機關或公營事業機構為之，並由國產署與被指定之機關或公營事業機構簽訂改良利用契約。其業務性質屬國庫行政³，係行政機關在私法上財產管理行為，受「私法自治」原則之支配，簽訂之改良利用契約為私法契約，適用「契約自由」原則，在辦理過程中，可較一般行政行為更具有選擇裁量及彈性。

另外，為確立本項業務的辦理程序及處理原則，財政部及國產署分別訂定「財政部國有財產署結合目的事業主管機關辦理國有非公用不動產改良利用作業原則」及「財政部國有財產署結合目的事業主管機關辦理國有非公用不動產改良利用之收益分收比例計算方法」2 項行政規則，俾透過統一規範業務標準流程及裁量基準，以利國產署暨所屬分署及主管機關依循。

參、策略規劃及執行

鑒於目前國家財政狀況困窘，政府部門當研擬開源節流措施改善財政狀況，惟增加賦稅之作法，恐引發民眾反彈及造成投資萎縮，反使稅基縮小，形成稅收不增反降的效果。此外，因應國產法第 53 條，國有非公用土地面積在 1,650 平方公尺以上者不得標售之規定，如何以活化運用國有土地方式，吸引民間投資，提升經濟動能，進而擴大稅基及增加財政收入，當屬目前健全財政的首要政策思維。

其次，閒置的國有土地常發生管理困擾或環境髒亂問題，國產署雖得委託地方政府等機關代為管理，並辦理綠美化等環境維護事宜，但不得作其他積極利用，以致成效有限。如能以共同開發方式，由國產署與主管機關辦理國有土地改良利用，除能解決前述閒置國有土地管理問題，更能發揮地盡其利，增加收益的積極效果。

在公私協力的概念下，國產署以「招標設定地上權」、「參與都市更新」、「結合目的事業主管機關共同開發」、「與民間合作開發」四大開發業務項目，引進民間的資金、創意及技術，作為國有非公用土地的活化策略，其中「結合目的事業主管機關共同開發」乙項，可促成土地、專業、資金等生產要素的結合，進一步推升經濟動能，辦理績效甚為顯著，獲得曾經合作的主管機關肯定，咸認本項業務應予擴大舉辦。為積極推展本項業務，國產署推動主要作法如下：

- 一、目標量化管理：設定 1 年簽約 5 案之量化目標。
- 二、進行標竿學習：編印「點石成金」實作手冊，藉由成功案例經驗分享，增加主管機關共同促進產業發展之可行性及參與意願。
- 三、設置輔導機制：設置橫跨各項專業領域之「國有土地活化運用顧問輔導專案小組」，提供個案協助與輔導。
- 四、提供優質標的：篩選轄區內適當國有土地標的提供予主管機關，主動徵詢共同開發意願。
- 五、個案客製處理：依主管機關規劃需求提供國有土地，釋出優惠條件、協商合理收益分收比例等個案客製化處理。
- 六、跨域行銷結盟：透過與相關部會聯合舉辦座談會的時機，運用資源整合行銷模式，擴大宣導本項業務。

肆、執行成效

自 92 年起，國產署陸續與主管機關共同開發位於各縣市的國有土地，積極促成其重要建設規劃及產業引進，開發項目包括觀光旅館、交通轉運中心、休閒渡假園區、遊憩區、市場、商場、電影城、軟體園區、產業專用區等，除活絡經濟、增加國庫永續財源收入及政府各項稅收外，並提供民眾更優質的經濟生活環境，具體呈現政府多面向的施政績效。

截至 103 年 8 月底，國產署與主管機關已簽訂契約共同開發國有土地計有 27 案，預估總收益新臺幣（下同）133.7 億元，吸引民間投入 413.7 億元資，創造 15,000 個就業機會，各縣市辦理情形如下表。此外，目前國產署與主管機關洽商中的案件達 25 案，且持續增加中，可預見本項業務將會在各縣市遍地開花，處處顯現商機。

產業類別	案件數	合作縣市	投資金額 (億元)	辦理情形
觀光旅館	4	臺北市、新北市、臺南市	99.5	營運中 2 案、興建中 1 案、招商中 1 案
產業及軟體園區	4	新北市、臺中市	126.5	興建中 4 案
商場	9	臺北市、新北市、臺南市、南投縣、臺東縣	166.0	營運中 1 案、興建中 5 案、招商中 3 案
交通轉運中心	1	雲林縣	0.3	營運中 1 案
渡假園區及遊憩區	2	新北市、宜蘭縣	17.3	興建中 1 案、招商中 1 案
市場	3	新北市、臺中市、臺南市	2.0	營運中 1 案、興建中 2 案
文創園區	4	臺北市、南投縣、屏東縣	2.1	營運中 3 案、招商中 1 案
合計	27		413.7	營運中 8 案、興建中 13 案、招商中 6 案

伍、結語

由於政府機關經常受到自我限縮的特性及預算規模的侷限，較難有開創性的作為。民間則擁有充沛資金及無限創意優勢，國產署、主管機關及民間如能充分結合三方所特有的資源，積極運用開發策略，透過主管機關專業的規劃招商，吸引民間企業的投資，共同參與活化國有資產，定能達成三贏的局面。

國產署作為國有非公用土地之管理機關，除消極避免國產權益遭受損害外，更應積極提升國有土地的使用效益，透過資產活化開發利用，創造永續的財政收入，做到地盡其利，將每寸土地創造出「國家寶藏」等級的價值，俾讓全民共享國有資產的開發經營效益。

1 價值以 102 年申報地價計算，數據統計至 102 年底。

2 公私協力（Public Private Partnership，簡稱 PPP）係指公私部門在互動過程中，雙方以平等互惠及責任分擔的方式，共同參與完成行政任務。

3 國庫行政係指公行政立於國庫之地位，以私法法律形式所為之行政行為。

財政部 103 年度人才培訓班

薦任 9 職等科長級以上至簡任 11 職等人員結訓典禮致謝詞



財政部關務署臺北關 / 課長 蔡文標

部長、各位長官以及各位學長姐，大家好！

謝謝學長姐給我這個機會，向長官們的指導與照顧表示謝意。

首先，感謝部長蒞臨主持以及各位長官蒞臨指導本班的結訓典禮。

話說，這個課程的第一天，我們從一大早上課到晚上九點鐘，尤其是最後的三個鐘頭，教授帶領我們組成幾個小組，自行設計問題，並加以分析、討論，最後上台說明解決方案，相信學長姐們跟我一樣，當天晚上一定很好睡，因為真的有點累。

第二天早上有三個小時是部長的課，部長上課第一件事，就是關心前一天晚上的小組討論。根據財訓所長官們的報告，部長說小組們上台發言，個個侃侃而談，似乎很滿意。也就是平常的專業素養、來自財政部不同單位成員間的協調、溝通以及論述能力，我們得到了肯定，感謝部長的鼓勵。

不過，戲才剛開始，五週共十天的訓練，主軸還是在小組的專題討論。小組自行提出的議題應該是平常業務上碰到的，長官及教授們在研討過程中不斷給我們觀念上的更新，例如三位次長強調公務員應有的責任與態度、同心協力、溝通協調以及團隊精神的重要性，對於我們整個討論過程的發展，都有正面的提示。各位長官以及教授們所講述的課程，也持續強化討

論的內涵，這不只對我們的討論有所幫助，也對日後在處理業務上有正面的價值，會從更廣、更高以及合縱連橫的觀點來看問題。昨天進行專題討論報告，各組彼此分享成果，再加上評審委員對報告內容優缺點精彩的講評，讓我們像是經歷了一場非常豐盛的知識享宴，感謝財訓所這樣的課程安排。

人的思考、行為都有一些慣性，今天我們所提出的問題也不例外，都是平常業務上碰到的，所提出的解決方案，或許不見得是最好，但我們的目的，是在要求更好，追求卓越。畢竟問題已經拋出，至少讓問題的合理解決出現契機。饒署長提到的「饒五點」，其中第四點法規合理化，就是說明了這個觀念，也呼應了部長一直提醒的：凡事講求一個理字，不合理的地方就是要改。

聽說，部長密密麻麻的筆記本裡，有包括房地兩稅合一等議題的暑假作業。我們都是來自財政部不同單位的中級主管，如果把財政部比喻成一個工廠，我們就是機器設備。相聚自是有緣，有緣能更加親近就是廣結善緣，希望結訓之後，大家能夠更加親近，要親而有見，就算南北兩地相見不易，至少也要用電話溝通，用現代的電子工具相互親近，讓工廠裡的機器、設備、齒輪相互運作，幫助部長儘快完成暑假作業，為民造福。

再次謝謝長官們的蒞臨指導，最後祝大家身體健康，工作順利，並祝整個財政部的暑假作業早日圓滿。

財政部北區國稅局板橋分局 / 分局長 張世玠

部長、各位長官、各位學長姐大家好。

首先要感謝部長和我的直屬長官李局長，讓我來參加本班的研習。相信這次受訓對我和各位學長姐都是特別而且難忘的經驗。我們是 7 月 24 日開訓，前一天 7 月 23 日麥德姆颱風來襲，當天傍晚 7 時 6 分澎湖上空發生復興航空空難；7 月 31 日高雄三多路因丙烯外洩氣爆；8 月 15 日新店永保安康社區又因瓦斯外洩氣爆。接二連三的天災事變造成重大傷亡，地方政府及各部會除了忙救災之外，不約而同都伸手向中央要求經費補助救災及重建。這使我想起張部長的決心：「控管年度舉債額度—不超過前 3 年 GDP 平均數的 38.6%，預留 2% 的舉債額度供天災事變之用。」足見部長是位高瞻遠矚有遠見的領導人。

我在民國 86 年就取得升簡任官的資格，很遺憾就沒機會參加升簡任官的訓練，因此本次受訓對我是全新的體驗。受訓期間雖說有 5 週，其實每週只上課 2 天，而本班學員都是財政部各部門的中堅幹部，平常工作十分忙碌，只能利用下課或午休時間討論財政專題報告主題，分工合作蒐集資料、撰寫報告及製作簡報等工作。在短短的時間內，我們從不認識到互相熟悉，進而建立了革命的情感，更激盪出智慧的火花。昨天是我們財政專題報告的日子，大家都交出很棒的成果：

第 1 組探討月退休俸發放改進方式；第 2 組規劃海關退稅 e 化；第 3

組探討高雄興達港國有財產活化案；第 4 組提出跨機關合作查緝私菸的建議；第 5 組建議加強推動電子發票協助食品安全把關。

各組提出的報告及建言已涵括財政部國庫、國產、關務、稅務、促參及財政資訊等核心業務。能有如此佳績，顯見本班學員不但有專業素養，更具備良好的溝通協調及執行能力，符合部長「主管要具備專業、溝通、論述」能力的要求。

受訓期間非常感謝部長及各位長官，撥冗為我們說明財政部各項重要業務未來推度動的目標及方向，更感謝財訓所精心安排各領域頂尖的專家學者為我們講授危機管理、專案規劃執行、變革與創新等課程，開闊我們的視野也提升我們解決問題的能力。才上 10 天的課實在太短了，雖感覺意猶未盡，但也不能一直賴在財訓所，好在結業只是本班學員開枝散葉的開始，未來期待每位學長姐能保持聯繫，不只在業務上可互相配合，也可一起從事休閒活動廣植人脈。

最後祝福部長、各位長官、各位學長姐身體健康、家庭美滿，工作順利。最重要的是要記得部長剛剛對我們的期許：「熱愛工作、努力學習、和睦相處、活出尊嚴。」



103 年特考關務班第 1 期結訓典禮致謝詞



一個月的奇幻旅程就這樣結束了，從四月底考完到六月放榜結果出爐，待關區遴選後，滿心期待進入公職生涯中最無憂無慮的受訓課程，這一切漫長的等待真的耐人尋味啊！提著簡單衣物與裝滿理想的行李走進了引領期盼的財訓所大門，期待著包羅萬象的訓練課程與各方人才的雲集。

這裡是一個學習海關入門的殿堂，培植著海關人員的專業素養，而入此寶山豈能空手而回，看著所方安排的豐富課程與堅強的授課師資，就知道一定不虛此行。

猶記得第一天彬彬有禮的彭富源老師，演講內容交織著尋找價值或價格的經緯，引述經驗發人深省，而我想人生的不平凡在於追求自我存在的價值〔海關恆久遠 價值永流傳〕，而彭老師對接續的課程有了畫龍點睛的效果。除了追尋自我價值外，也不忘汲取前輩的經驗，印象最深刻的就是經驗可以信手拈來的臺北關副關務長曾溫亮，他的口頭禪是：「你們說的這一些，碰巧我都有研究過，要不是時間限制，再給我四十個小

時也說不完」，繁複的法條到他妙嘴生花的話語裡，簡直是篇活潑生動的小故事，學習自然事半功倍。還有專職緝私法規與緝案處理的曾正達老師，上課幽默風趣，用著高度磁性的聲調，不斷提醒新進同仁：「同學要記得，你們進來要好好做，因為有很多人不好好做」，看似簡單的道理也令人深省。

而教授行政程序法的張邦麟老師提及：「專業加經驗等於價值」，並且勉勵各位建立個人的使命感，成為公認的專家或達人。教授驗貨法規與實務的陳金標老師，有同學提問深怕受訓期間會不合格，老師逗趣的回應：「打你一拳之後，還是會想辦法教會你，讓你終身合格」，同學們聽完無不醍醐灌頂、精神抖擻啊！

在課程最後的尾聲，陳木生老師帶領緝毒犬隊親臨現場，模擬緝毒犬值勤的實況，訓練有素的緝毒犬們果真迅速達成任務，也得到了應得的報酬一毛巾乙條，陳老師也戲稱：「我們工作一輩子是為了薪水，但牠們辛苦值勤是為了一條毛

財政部關務署高雄關
/ 課員 林詩航
(甲班學員代表)



巾」，逗得全場哄堂大笑，此外還有其他長官們用心的授課，點點滴滴的經驗傳承，讓我們能在短短四週的課程，對海關工作從一無知悉至有入門的認識，真是受益良多啊！

而同學們也是這條道路上最驚奇的寶藏，各類人才薈流於此，交流相長下蹦出新火花，不管在準備考試、專題討論，甚至是課餘時間的打屁聊天，無不盡歡聚歡笑每一刻，「朋友一生一起走 那些日子不再有 一句話 一輩子 一生情 不喝酒～」，大家珍重再見，期待再相逢～

這邊除了長官們與輔導員精心設計的例行訓練外，也給予了我們乾淨的住宿、用餐環境，非常感謝清潔阿姨的用心整理，也感謝廚房阿姨的好手藝，讓我們每天都會期待有不一樣的小驚喜，甚至是保全大哥也是親切和藹，協助處理學員們的疑難雜症，處處都可以感受到財訓所對受訓同學無微不至的照料與關心。

最後要與大家共勉：要積極培養勇於任事的態度，扮演好國家守門員的角色，攜手創造無可取代的價值。因為未來我們不是代表個人，而是國家的一個方向，一條道路，任重而道遠！最後代表學員們感謝關務署、財訓所，設計如此精彩課程與一切人事安頓，讓我們無後顧之憂的快樂學習。「海關是個好地方，因為有你們在，有我們來」，你們是我此生最美麗的風景！

部長、署長、所長

以及各位長官、輔導員，大家好！

結訓感言，當有機會在這裡發表結訓感言的同時，代表著我們已經順利通過第一階段專業訓練的考試並得以結訓。第一必須先感謝的，就是財訓所依據各位學員日後下關區的任職勤務而規劃的各項課程，並邀請海關這個專業組織裡的各個實務經驗豐富之長官來所裡授課。除了專業知識的傳授之外，前輩們的公職生涯分享以及充分地介紹日後各關區的實際工作環境，更是這次受訓中的珍貴收穫。

很快的，四週的受訓時間，當初拎著行李到財訓所報到並找尋自己所分配的房間以及床位的畫面，直到現在仍猶在眼前。輔導組長以及班上的兩位輔導員積極與細心的照顧和幫忙、輔導班務的推行，以及所方的「管吃、管住、管睡」讓我們都好像回到了就讀幼兒園時的無憂無慮。輔導組組長更是常在中午用餐時間等待確定各位學員都妥善用餐後才自己就座，種種的關懷舉動與問候更是讓我們很輕易的感受到所方人員的負責、用心與關心。

硬體設施方面，多位學長、前輩極力稱讚所內的住宿環境堪稱是「五星級」規模，相信不久的將來，各位從所裡結訓的學員很快就能夠感受到「五星級」的稱號由來。還記得我第一次清洗個人衣物之時，除發現竟然有免費的洗衣精提供使用之外，還有全自動的洗衣機，最糗的是還一

直找不到零錢投幣孔，最後才由同學的解說之下了解使用全自動洗衣機的訣竅，僅須將插頭連接至牆壁上的電源插座，不禁讚嘆財訓所真是「佛心來著」。除了有方便使用的設施之外，從伙食的安排與寢具的清洗、收藏……等，更可以體會財訓所各級幹部管理上的認真與細心。在所裡睡覺的第一天，還有室友稱讚涼被蓋起來不僅乾爽舒適且沒有任何發霉味道，還傳來陣陣的香味。雖然只是洗潔精的味道，但這個簡單由嗅覺就可以獲得的感受，也讓我們這些出外人體會到財訓所的努力與用心，盡量要讓學員們有在「家裡」受訓的感覺。相信大家了解好的生活環境不應僅僅是建立於良好的硬體設施，日常的保養與維護更是比花費經費建置設備還要困難的事情。

其次是所方提供學員完全免費的球具使用，尤其像是羽球這種昂貴的消耗性球具。在各公家機關厲行「節能減碳」的政策之下，一張 A4 紙張都必須摺節使用，卻仍努力在球具上盡量運用資源以滿足受訓學員於受訓期間得以安排有益身心健康的課後運動，這些都讓我們剛剛踏入公部門受訓的菜鳥深刻體驗到「稱職的公務員並不是一味的摺節支出，而是盡最大的努力將資源運用在對的地方」的服務精神與熱忱。

最後也必須感謝關務班乙班的幹部們這四週以來為班務推動的付出與服務，真的很感謝他們的熱心，學員長黃彥堯同學，副學員長張智群先生，以及康樂股長王惠君同學，謝謝你們。所方

財政部關務署基隆關 / 辦事員 張智群
(乙班學員代表)



也致力於本期關務班的各班交流活動而舉辦了卡拉 OK 大賽，感謝財訓所的用心規劃以及康樂股長的協助統籌。大家賣力且生動活潑的表演，輕鬆之餘更可以由學員們的認真投入而預演海關的活力、光明的未來。

感言到最後，也不免俗的向公務繁忙還特地安排行程蒞臨指導與鼓勵的各級長官，部長、署長以及所長，謝謝您。有機會能如此近距離尊稱您，除了是長官與部屬之間的連結之外，更代表我們都已經是財政部這個大家庭裡的一份子，我們是一家人，雖各自堅守不同的工作崗位以及相異的任務職掌，卻上下秉持著一脈相通的堅定信念，讓國家的財政工作得以順利運作，期望未來也會是機關同仁的學員們，都能以「為人民謀福祉為己任」。國家更好，人民也會更好，國家公僕也是中華民國公民的一份子，自然也會蒙受其利，謝謝大家。

淺談「實質受益人」之基本規範與個案認定標準

——由稅法角度觀之(下)

美國紐約州第二上訴巡迴法院註冊律師
/ 波士頓大學國際租稅法碩士 徐宗甫

實質受益人於實際個案之認定標準

因欠缺清楚認定標準而導致租稅協定適用效果不安定之情況，於著名之 INDOFOOD 一案之後開始有顯著之改善。

本案之背景略為一家設立於模里西斯之融資公司，就其提供融資貸款服務於另一間設立於印尼之公司（也就是 INDOFOOD）而因此賺取之利息收入，依據當時模里西斯與印尼所簽署之雙邊租稅協定，該利息收入僅須以 10% 就源扣繳之方式完納其於印尼之相關稅負負擔。然若該年後，模里西斯與印尼間之租稅協定全面終止適用，導致該等利息收入不再享有原先可以 10% 就源扣繳方式完稅之適用依據，而須回歸印尼國內稅法中所規範之 20% 就源扣繳方式完稅。融資公司因租稅成本之增加而要求贖回借款並終止該項融資協議¹。

融資公司提出終止該協議之要求，為當時監管該協議執行之受託人 JP Morgan 所拒絕，理由是以 10% 就源扣繳方式完稅並非因模里西斯與印尼間租稅協定之終止而“終局”地不再可能。JP Morgan 認為，就融資公司與 INDOFOOD 間因融資借貸所衍生利息所得以扣繳完稅一事，於模里西斯與印尼終止雙邊租稅協定後，仍可藉由安插另一間新設立於荷蘭之特殊目的 (Special Purpose Vehicle, SPV) 公司，並將原本存在於融資公司與 INDOFOOD 二造間之一段式融資契約，拆分為二段式契約，意即原本由融資公司為債權人身份所提供予 INDOFOOD 之融資，改由新設之荷蘭 SPV 公司為向融資公司借款之債務人，同時再由荷蘭 SPV 公司以債權人之身份提供融資於 INDOFOOD，則於 INDOFOOD 給付利息予荷蘭 SPV 公司時，依據印尼荷蘭間之租稅協定，荷蘭 SPV 公司應可主張以 10% 就源扣繳之方式完納所有印尼之所得相關稅負。

融資公司不認為 JP MORGAN 之提議可將扣繳稅率適法地降回原先協議所約定之 10% 並堅持贖回借款，導致雙方因此就是否得終止協議一事訴諸法律。

本案最終判定 JP MORGAN 敗訴，原因是荷蘭 SPV 公司並不符合印荷租稅協定中所稱「實質受益人」之資格；法院除就荷蘭 SPV 公司登記設立時間之長短、該公司是否具備商業目的 (commercial purpose) 與相關佐證文件，及其人力資源編制是否與其所主張之商業目的合致等一般用於檢視交易安排是否可能涉及租稅協定濫用 (treaty shopping) 之構成要件外，法院亦以系爭融資協議之內容，提出分析及判斷荷蘭 SPV 公司是否確實符合「實質受益人」資格之操作與認定標準，歸納為以下三點並分析說明如后：

1. 協議內容比較

法院檢視原本之“一階段”協議及 JP MORGAN 所倡議之“二階段”協議內容後發現，“二階段”協議屬於“背靠背”性質 (in back-to-back nature) 之協議，意即原本存在於融資公司與 INDOFOOD 間之協議，除協議當事人名稱、地址、日期等基本資訊於形式上之更正外，此些協議之內容幾乎完全一致，意即所有“一階段”協議中所列舉之權利義務，不論在任何版本之協議下仍由融資公司所獨自承擔。

2. 自主決定有無

除協議內容於本質上完全一致外，法院亦發現荷蘭 SPV 公司就其所領受之利息所得並無任何一般“實質”所得人（或財產所有權人）可得自由使用、收益、處分之權力²。此外，法院亦發現依據“背靠背”協議之內容，荷蘭 SPV 公司自 INDOFOOD 受領利息之「當下」，必須「立刻」「無條件」地將該等利息「全額」轉匯出至融資公司，荷蘭 SPV 公司並無任何例外或裁量之權力。

3. 損失風險承擔

法院再發現荷蘭 SPV 公司雖為法律形式上提供融資於 INDOFOOD 之債權人，但依據契約內容所示，不論任何緣由，倘於完全受償前發生任何無法受償之情事，荷蘭 SPV 公司無須承擔任何法律責任及呆帳（或壞帳）之損失或風險，所有相關法律責任依協議均由融資

公司所承擔。

綜上所述，法院認定依據 JP MORGAN 所提出之融資方案，荷蘭 SPV 公司雖預定為與 INDOFOOD 簽署融資協議之債權人，但荷蘭 SPV 公司並非真正參與協議之實質當事人，「其本質上應僅屬於融資公司之代理人或代表人」，而依 OECD 範本之建議，此等性質之「居住者」並不因其僅單單符合租稅協定第四條之規定，便可當然主張第十條至第十二條中關於降低扣繳稅率規定之適用。此外，荷蘭 SPV 公司既無任何可自主 (at its own and sole discretion) 支配其自 INDOFOOD 領受之利息，事實上荷蘭 SPV 公司並未因此而受有任何利益，故其自非 OECD 範本所稱之“實質受益人”；再者，因荷蘭 SPV 公司無須承擔任何壞帳損失之風險，法院認定荷蘭 SPV 公司非為該利息所得之真實受領人、也就不是該利息之「實質受益人」。

基於上開理由，法院判定 JP MORGAN 敗訴，亦即荷蘭 SPV 公司並非符合印荷租稅協定中所稱之「實質受益人」，自無該協定中關於降低扣繳稅率規範之適用。

結 論

我國近年來為避免稅基因受不當交易安排之扭曲而遭侵蝕，已於所得稅法第 43 條系列中開始增列反避稅條款，其中同法第 43-2 條「反自有資本稀釋」規範，與本案例中 OECD 欲藉由「實質受益人」制度以防止藉由不當操作租稅協定而降低所得來源國之稅負負擔，有部分異曲同工之處。然「反自有資本稀釋」制度因僅限於限縮「關係人」間欲藉由以融資取代資本之避稅安排，對「非關係人」間以不正之融資避稅行為，則尚有部分不足之處，僅此建議我國應於簽署或更新租稅協定時，考量將「實質受益人」之相關細節規範一併納入租稅協定中，以於確保我國稅基不致因不正安排而受侵蝕時，亦可提供有效之法源規範以符合法治國之法律保留原則。

1 該協議中清楚載明，“經終局確認利息相關之租稅負擔於超過該利息總額之 10% 時，融資公司可主張終止該融資協議並贖回借款

2 此項認定標準成為日後幾乎所有涉及“實質受益人”爭點案件之必備檢視要件，於實務操作上甚為重要。



103 年特考關務班第 1 期結訓典禮致謝詞

財政部關務署臺北關
/ 辦事員 李錦芳
(丙班學員代表)

所長、副所長、各位先進、前輩，以及未來即將下關同仁，大家好，我是丙班的李錦芳，未來將任職於臺北關，很榮幸能擔當丙班的致詞代表，在這分享這短短四個禮拜的收穫與感想。

還記得 6 月 10 日查榜時，在電腦前的雀躍，除了自己有資格能成為中華民國海關的一份子，更夢想著小確幸的高薪以及引人遐想業外收入，但世事有利必有弊，伴隨而來的，不管是外界的新聞傳聞，或者對於海關內業務的相關風險，在在期待之餘，也夾帶一絲緊張，但我知道，在這一次的調訓，應能藉由與師長間的互動來解開

撥開些許未知的謎團。

初到財訓所時，環境清幽，置身於此彷彿能忘卻大台北都市的繁忙，教室及會議廳的各種舒適，讓我們在聽課之餘也能充足的調劑身心，別出心裁的日常三餐，佐以各式充足的娛樂設施，讓身為學員的我們在課務繁忙之餘除了能充足的放鬆外，更促進我們男女同仁之間的交流。

在課程上，諸位前輩先進熱心的授課，也著實令我們受益良多，不管是在驗貨法規與實務上老師爽朗的介紹，緝私法以及實務中時而有趣，但又時而消音的案例講解，以及各種驗貨估價應注意的眉眉角角，更讓我了解作為一名海關人員的核心之價值，此外對於各種槍枝、毒品或相關廢棄物，以及關務業務的介紹，更讓我們了解到

未來的角色定位，對比外界，個人對於國家培育公務員的用心，真的是深深肯定。

隨著四週的時光飛逝，與各位相處的時間是如此的短暫。這四週感謝各位先進的諄諄教誨，使我們從青澀的公務員新人，內化成將邁入海關的新鮮人。一段旅程的結束，意味著另一段的啟航，航程中縱然時有風雨，然只要有所堅持，終有雲開天清之時。同學們，不妨注目一下左右同學，短短四週雖不足讓大家深交，在未來仍希望可以相互扶持，並提醒：不該拿的不要拿，最後在此祝福各位先進、同學們，在未來的旅程上能夠順遂平安，進而相約再話當年，謝謝大家。