

目錄

1 ■ 財政部第 52 次全國賦稅會報

財政部賦稅署 / 專門委員 李鳳美

3 ■ 重要施政要聞

財政部綜合規劃司 提供

4 ■ 順應國際租稅潮流 2016ITA 登場

財政部財政人員訓練所提供

5 ■ 2016 年國際租稅班第 32 期結訓典禮部長致詞

財政部財政人員訓練所提供



8 ■ 租稅協定營造有利雙邊經濟發展之租稅環境 - 以臺日租稅協定為例

財政部國際財政司 / 司長 宋秀玲

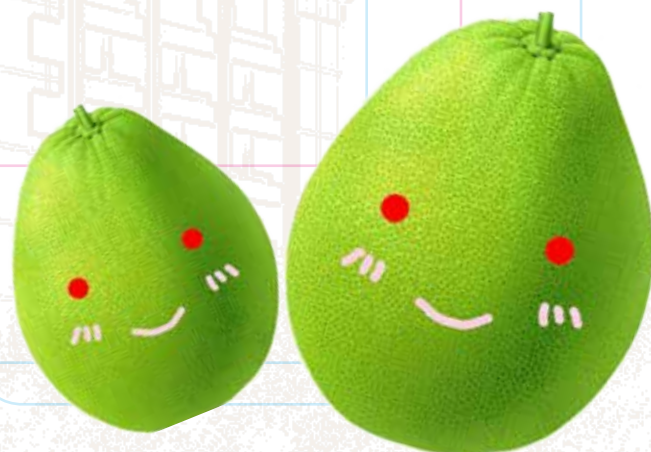
13 ■ OECD 稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫 5 — 「有效打擊有害租稅競爭，並將租稅透明及實質課稅原則納入考量」之簡析

財政部賦稅署 / 科長 劉旭峯 稽核 張伊伊

17 ■ 財政部 105 年度人才培訓班結訓典禮致謝詞

財政部高雄國稅局 / 簡任稽核 謝昆忠

財政部財政資訊中心 / 科長 王靜觀





財政部第 52 次全國賦稅會報

財政部賦稅署／專門委員 李鳳美

財政部第 52 次全國賦稅會報於 7 月 29 日及 30 日假新北市舉行，由本部蘇政務次長主持，本會議除邀集全國國稅、地方稅稽徵機關及賦稅署、財政資訊中心首長參加會議外，財政部所屬單位主管及臺北市、新北市、高雄市政府財政局局長亦出席會議。會中除安排賦稅署就各項稅制稅政措施進行業務報告外，亦安排國稅及地方稅稽徵機關進行創新經驗分享，期藉此會議建立稅捐稽徵機關經驗分享平臺，透過相互觀摩學習、意見交流並凝聚共識，進一步提升稽徵績效及便民服務品質。

蘇政務次長致詞表示，近 3 年稅收呈逐年穩定成長趨勢，且占各級政府支出比率維持在 66.4% 至 74.7% 之間，104 年度稅收達 2 兆 1,349 億元，創歷史新高，並首度突破 2 兆元。蘇政務次長強調「財政為庶政之母」，如果沒有同仁的努力，所有施政將窒礙難行，期許同仁持續精進努力，並對 1 萬多位稅務人員及財稅機關首長的努力表達感謝之意。

蘇政務次長指出，過去一年來，在建立合理稅制及推動簡政便民作了許多改革。在稅制方面，配合房地合一課稅制度自 105 年 1 月 1 日施行，完成後續稽徵作業規劃；推動受控外國公司 (CFC) 及實際管理處所 (PEM) 反避稅制度，防杜跨國租稅規避，維護租稅公平；實施舊車換新車租稅優惠，提振車輛產業發展及落實節能減碳目標；增訂個人以非現金財產捐贈列舉扣除金額之認定規定。在稅政方面，推動外籍旅客 e 化退稅，簡化並加速外籍旅客出境退稅作業；推動「健保卡 + 密碼」報稅措施，提供多元及便捷所得稅申報服務；實施行動支付繳稅，提供民眾更便捷繳稅服務。同時指示稅制與稅政要與時俱進，強調現今政經環境與以前不同，租稅改革要有配套、要逐步漸進、要與

外界充分溝通，俾凝聚共識，順利推動，並進一步提出稅務工作的革新在配合時代需求改變時應掌握稅收滿足政府財政需要、兼顧租稅公平及經濟發展的面向。

會議中由賦稅署李署長進行「賦稅業務報告」並揭示未來賦稅工作努力方向：

- 一、建置反避稅制度及個人以非現金資產捐贈列舉扣除金額認定標準之配套措施。
- 二、通盤檢討綜合所得稅課稅方式，營造攬才留才友善租稅環境。
- 三、建立跨境電子商務課徵加值型營業稅制度，俾掌握稅源及兼顧租稅公平。
- 四、持續推動簡化公用事業電子發票兌獎措施。
- 五、修訂房屋稅繳款書提供稅額計算明細，以利納稅義務人檢視應納稅額是否計算正確，維護納稅義務人權益。

此外，本次會議並安排中區國稅局許局長及高雄市稅捐稽徵處李處長分別就國稅及地方稅的創新措施提出經驗分享報告。在各項報告結束後，蘇政務次長高度肯定各項稅制及稅政革新，並裁示各項制度或措施，要循序漸進，逐步推動；高雄市稅捐稽徵處組織整併與使用牌照稅全面收回自行徵收的業務整合，使組織間稽徵作業方式趨於一致，節省委託代徵經費，可作為其他稅捐稽徵機關組織整併的參考。

此次會議並進行健康專題演講，使與會的機關首長能注重身心健康，以肩負艱鉅、龐雜的稅務工作。整個會議在各機關首長經驗分享、意見交流中圓滿結束。



重要施政要聞

財政部綜合規劃司 提供

●財政部召開第 52 次全國賦稅會報

財政部 105 年 7 月 29 日及 30 日舉行「全國賦稅會報」，會中頒發 104 年度稅捐稽徵機關稽徵業務考核績優機關獎牌，並由賦稅署進行賦稅業務報告、中區國稅局及高雄市稅捐稽徵處分別就國稅及地方稅提出創新措施經驗分享，透過觀摩學習與意見交流，進一步提升稅捐稽徵績效及便民服務品質。蘇政務次長致詞表示，近 3 年稅收呈逐年穩定成長趨勢，占各級政府支出比率維持在 66.4%至 74.7%，104 年度稅收達新臺幣（下同）2 兆 1,349 億元，創歷史新高，對 1 萬多位稅務人員及財稅機關首長的辛勞表達感謝之意，同時就未來賦稅工作提出稅收滿足財政需要，兼顧租稅公平及經濟發展的方向，期許同仁持續精進努力，達成目標。

●中央出地，地方出力，社會住宅向前行

財政部國有財產署為協助推動社會住宅政策，積極配合地方政府興辦社會住宅需求提供適宜國有土地，期透過中央出地，地方出力合作模式共同推展，已完成撥用 15 處國有土地（位於臺北市、新北市、臺中市、桃園市及臺東縣，面積 11.42 公頃）及 1 處國有房地（位於新北市，共 7 戶），另篩選 57 處國有土地及房地（位於基隆市、臺北市、新北市、桃園市、新竹縣、臺中市、嘉義縣、臺南市、高雄市、花蓮縣及宜蘭縣，面積 41.27 公頃）提供地方政府評估興辦社會住宅。

●海關發布 105 年上半年緝私績效

財政部關務署統計 105 年上半年緝獲毒品總案件數 190 件，總重量 2,468.82 公斤，其中第一級毒品（海洛因、古柯鹼等）7 件 12.23 公斤，第二級毒品（安非他命、大麻類等）77 件 50.13 公斤，第三級毒品（愷他命等）14 件 874.97 公斤，第四級毒品（麻黃鹼類等）92 件 1,531.49 公斤。如以毒品人口每人每天吸食 2 公克計算，可減少 123 萬人次吸食毒品機會，對社會治安以及國人健康均具正面意義。

●配合地方拼觀光—國產署與宜蘭縣頭城鎮公所共同開發新亮點

財政部國有財產署 105 年 8 月 10 日與宜蘭縣頭城鎮公所簽訂合作改良利用契約，共同就宜蘭縣頭城鎮大坑罟段國有與鎮有土地，進行整體規劃開發利用。本開發案國有與鎮有土地面積約 511 坪，交通位置良好，鄰近蘭陽博物館及烏石港等熱門旅遊景點，宜蘭縣頭城鎮公所規劃以設定地上權方式辦理招商，預估可吸引民間投資金額 2 億元以上，創造總產值 15 億元，提供 40 人以上就業機會。

●公股銀行青年安心成家購屋優惠貸款撥貸情形

財政部為協助無自有住宅家庭購置住宅，於 99 年 12 月推出「青年安心成家購屋優惠貸款」（下稱本項貸款），由臺灣銀行等 8 家公股銀行以銀行自有資金承辦，實施期程至 105 年底。截至 105 年 7 月底止，各公股銀行辦理本項貸款共計撥貸 207,161 戶、7,803 億餘元。

順應國際租稅潮流 2016ITA 登場

財政部財政人員訓練所提供

為培育我國優秀國際租稅人才，促進國際間租稅交流暨合作關係，財政部財政人員訓練所自 8 月 15 日起至 9 月 2 日止，舉辦為期三週的「國際租稅班第 32 期」訓練課程(The 2016 International Taxation Academy)，邀請國際知名講座講授當前國際重要租稅議題，並進行研討與經驗交流。開訓典禮於 8 月 15 日上午 9 時 30 分舉行，陳代理所長官保親自出席，為本次訓練隆重揭開序幕。

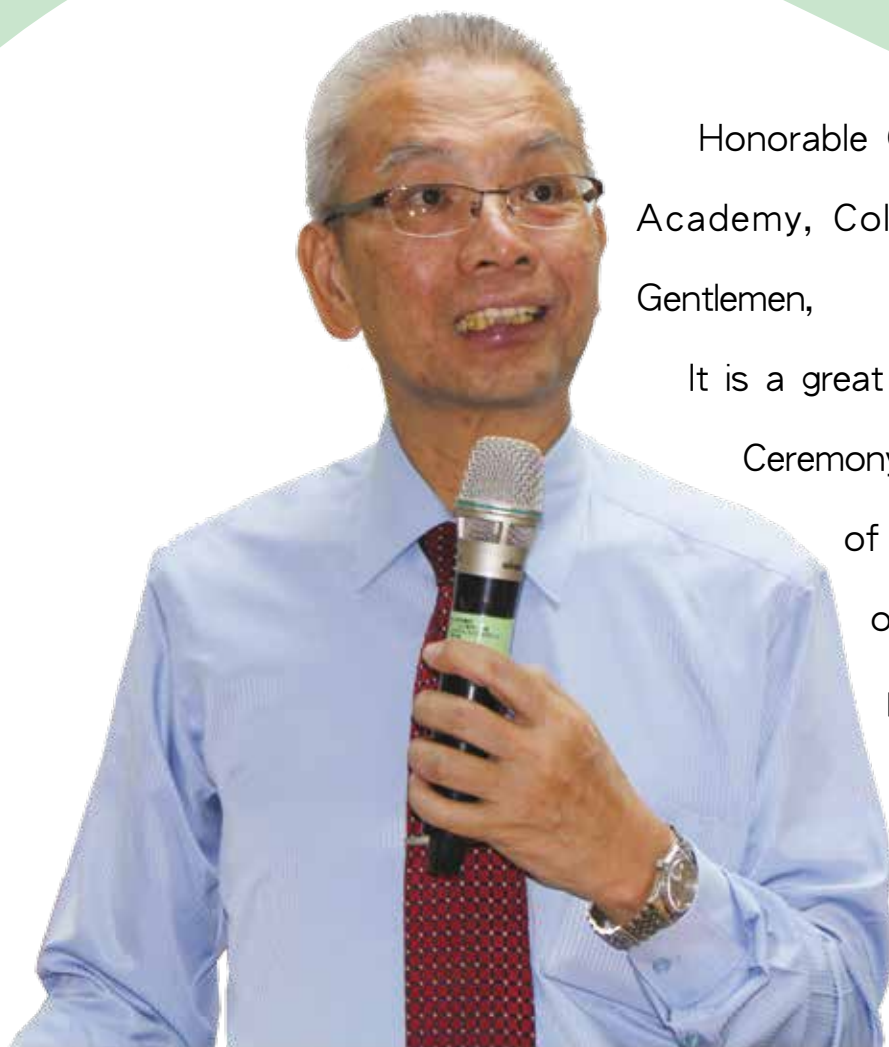
本期國際租稅班課程著重於三大主題，包括：（一）租稅協定－Tax Treaties（二）移轉訂價－Transfer Pricing（三）BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) 稅基侵蝕及利潤移轉。本期邀請到三位國際知名專家學者前來授課，每位講座均具有優秀的學經歷背景，師資陣容卓越－Dr. William P. Streng 擁有美國西北大學法學博士學位，現為休斯頓大學法律中心法學教授，在國際租稅、聯邦政府所得稅、公司稅及遺產規劃具有豐富的教學經驗；Dr. James Brant McOMBER 擁有美國喬治城大學法學碩士、范德堡大學法學博士及愛荷華州立大學傳播學博士學位，現任國際會計事務所 BDO USA 移轉訂價部門資深經理；休斯頓大學法律中心蘇宥人博士 (Dr. Peter Su)，現任職資誠聯合會計師事務所 PwC Taiwan 執行董事及合夥會計師。參訓學員除我國財政部暨所屬機關同仁 49 名外，亦包括經由外交部國際合作及經濟事務司協助來自保加利亞、布吉納法索、多明尼加、印尼、科索沃、巴布亞紐幾內亞、菲律賓、聖文森及格瑞那丁、史瓦濟蘭與泰國等 10 名友邦政府機構遴選具發展潛力之財經官員共同參訓。

財訓所自 1984 年起與美國南美以美大學法學院 (Southern Methodist University School of Law) 合作開辦「國際租稅班」，迄今已辦理 32 期，累計已培養 951 位我國稅務同仁及 235 位來自 57 個國家官員，培訓成效卓著，有效引進國際財稅新知，增進我國稅務人員國際租稅專業知識及專業英語能力，並拓展國際視野，為財政部與國際租稅交流之重要平台。



2016 年國際租稅班第 32 期結訓典禮部長致詞

財政部財政人員訓練所提供



Honorable Guests, Participants in the International Taxation Academy, Colleagues at the Training Institute, Ladies and Gentlemen,

It is a great pleasure to be here today to address the Closing Ceremony of the 2016 International Taxation Academy. First of all, I would like to congratulate all of the participants on their successful completion of the training program. I think that it is indeed enviable that you have had the opportunity to learn about leading tax theories and practices from internationally renowned experts in such pleasant facilities as those at this Training Institute.

The Academy began operations in 1984 and now in its 32nd year, around 951 local tax officials and 235 tax officials from more than 57 countries have benefited from participation in the program since then. This year, we are happy to welcome 10 overseas participants, from Bulgaria, Burkina Faso, the Dominican Republic, Indonesia, Kosovo, Papua New Guinea, the Philippines, Saint Vincent and the Grenadines, Swaziland, and Thailand, in addition to 49 local participants. This program has cultivated quite a few International Taxation Talents for our country and friendly nations.

To comply with the global developments in international anti-avoidance and with regards to increased demand for tax transparency brought by the OECD Base Erosion and Profit Shifting action plans and Panama Papers event, the Ministry of Finance continued its proposal to introduce anti-avoidance rules through amendments to the Income Tax Act. On July 12, 2016, the Legislative Yuan passed the third reading of the Income Tax Act, which includes amendments incorporating Controlled Foreign Company and Place of Effective Management rules in response to the international anti-avoidance trend.

This year, as you know, the content of this course focused on Tax Treaties, Transfer Pricing, and Base Erosion and Profit Shifting. Those topics are of crucial importance in the international taxation field. I believe that your journey through the training program must have been truly rewarding. I hope that all participants in the Academy have acquired more knowledge and skills in the field of your profession.

On behalf of the Ministry of Finance, I would like to express my deep appreciation to those who have made this year's International Taxation Academy an outstanding success. First, to the Southern Methodist University School of Law for helping us by inviting outstanding experts to share their expertise and experience with the participants. Second, to the Ministry of Foreign Affairs, for providing the foreign participants with funding assistance to travel to Taiwan to take part in this Academy. Last but not least, I wish to thank the staff at the Training Institute for their endeavors and hard work.

The Ministry of Finance is committed to making a concrete contribution to the international community by hosting international training seminars of this kind. Once again, I would like to offer my congratulations to each of the participants in the Academy for your admirable achievements. I believe that you will all have good memories of our rich culture and history from your time spent here.

In conclusion, I would like to extend my best wishes to everyone here at this Closing Ceremony for continued good health and every personal success in your job. Thank you.



各位貴賓、各位學員、各位女士、各位先生：

今天非常高興有此榮幸參加 2016 年國際租稅班第 32 期的結訓典禮，首先恭賀所有學員順利結業。各位實在是非常令人羨慕，能在財訓所舒適優質的訓練環境下，接受享譽國際的專家傳授租稅新知，誠屬難能可貴。

本班於民國 73 年開辦，截至目前為止已有 951 名我國稅務同仁及 235 名來自 57 個國家之外國財政官員參訓。本次訓練除本國學員 49 名外，外籍學員部分，經外交部國際合作及經濟事務司協助遴選，包括來自保加利亞、布吉納法索、多明尼加、印尼、科索沃、巴布亞紐幾內亞、菲律賓、聖文森及格瑞那丁、史瓦濟蘭與泰國等 10 國優秀財稅官員共同參訓，為我國及與我友好國家培訓相當多的國際租稅人才。

隨著國際間反避稅潮流之發展與資訊透明化之要求，經濟合作暨發展組織（簡稱 OECD）發布稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫（簡稱 BEPS 行動計畫）及發生震撼全球的巴拿馬文件事件，為建構更周延之反避稅規定，財政部持續推動所得稅法「反避稅條款」修正案，終於在本（105）年 7 月 12 日，立法院三讀通過建立反避稅制度之所得稅法第 43 條之 3、第 43 條之 4 修正案，增訂「受控外國公司（CFC）課稅制度」及「按實際管理處所（PEM）認定營利事業居住者身分」等反避稅制度，俾與國際趨勢接軌。

本班今年課程著重於三大主題，包括：（一）租稅協定（二）移轉訂價（三）稅基侵蝕及利潤移轉，均是國際租稅的重要課題，相信各位學員在三週的課程之後，對於租稅協定的重要性、營利事業不合常規交易之調整，以及營利利潤如何適用租稅協定課稅有深入的了解，各位學員在這三個星期裡一定過得相當充實，而且有滿滿的收穫。

我謹代表財政部，對那些致力使「國際租稅班」圓滿成功的單位，表達誠摯的謝意。首先，感謝協辦合作單位美國南美以美大學法學院，協助邀請三位國際知名的專家前來授課，並進行研討與經驗交流，其次，感謝我國外交部長久以來協助洽邀本班外籍學員並提供資源，使外籍學員得以遠道來此參訓。最後我也要向財政人員訓練所相關同仁致謝，感謝他們的努力與付出。

財政部向來非常支持辦理國際性訓練，藉由此等訓練培育國際財政人才，以達到國際交流目的，也成為我國回饋國際社會的具體貢獻。再次恭喜各位學員順利結業，我相信，外籍學員藉此次在台灣停留三週的學習，有機會了解台灣的風土人情，會永遠記得在此地美好的時光。

最後，祝福在場所有的來賓身體健康、工作順利。謝謝

租稅協定營造有利雙邊經濟發展之租稅環境 —以臺日租稅協定為例

財政部國際財政司／司長 宋秀玲

壹、前言

依照國際租稅慣例，一國人民及企業在他國從事經濟活動，享有所得來源國（地主國）各項公共設施及資源，依據受益原則，取得之各類所得，地主國具優先課稅權，倘該人民及企業之居住地國（母國）採屬人主義，就全球所得合併課稅，將造成地主國與母國雙重課稅問題，形成租稅障礙。針對上述問題，國際間主要係透過母國國內稅法提供其居住者國外稅額扣抵或國外所得免稅，或地主國與母國簽署雙邊租稅協定方式，消除跨國重複課稅問題。

租稅協定係由地主國提供減免稅措施，建立合理所得稅環境，吸引投資；母國提供國外稅額扣抵或免稅方式，消除重複課稅，使一方人民及企業從事跨境經濟活動之總所得稅負，主要決定於母國，而非不同地主國之所得稅制，讓跨境經濟活動回歸地主國市場規模及投資環境（如產業、技術、人才、

天然資源、基礎設施、投資及貿易活動相關政府政策及管理規定），減少各國稅制差異之干擾，俾利產業發展及投資布局。

以日商來臺投資為例，近年臺北市日本工商會於日商白皮書屢屢建議我國降低非居住者扣繳率至 10%，考量調降國內法扣繳率係適用於所有國家（包括日本及其他國家）居住者，對我國稅收衝擊甚大，且未來亦可能因財政需要而調高，無法提供永久低稅負保障；又我國片面降低扣繳率，臺商赴日投資未能對等享受永久減免稅利益，尚非平等互惠，爰建議以締結租稅協定方式，營造有利雙方經濟發展之永久合理低稅負環境。

依據經濟部國貿局統計，104 年臺日雙邊貿易總額 580 億美元，日本為我國第 3 大、我國為日本前 5 大貿易夥伴。另依經濟部投資審議委員會統計，截至 105 年 4 月底，日本對我國累計投資金額約 188 億美元，在僑外資中排名第 4；我國對日本累計投資金額 39 億美元，在對外投資中排名第 6，雙方經貿投資關係密切，確有洽簽租稅協定以消除雙重課稅之必要。經過雙方財政部數回合諮商，終就臺日租稅協定內容達成全部共識，於 104 年 11 月 26 日簽署，經各自完成使協定生效之國內法律程序及相互通知，於 105 年 6 月 13 日生效，為繼義大利之後，我國第 30 個生效之全面性所得稅協定。



貳、臺日租稅協定主要內容

臺日租稅協定主要參考經濟合作暨發展組織（OECD）及聯合國（UN）稅約範本，並依締約雙方經貿投資情況、與鄰近國家之租稅協定及各自租稅協定政策調整，除減少租稅障礙及提供稅負確定性外，亦可解決前述日商在臺面臨較高所得稅負問題，改善我國投資環境，吸引日商加強對臺投資及技術交流，臺商亦可平等互惠在日本享受同等減免稅利益，提升其在日本經營投資之競爭力。主要內容如下：

適用範圍	適用對象	符合我國或日本各自稅法規定之居住者。
	適用稅目	主要為所得稅（海空運輸另包含日本事業稅）。
主要減免稅措施	營業利潤	我國或日本企業於對方國家從事營業未構成「常設機構」，其「營業利潤」免稅。 常設機構（以下簡稱 PE）包括： （一）固定 PE：例如管理處、分支機構、辦事處等。 （二）工程 PE：工程存續期間超過 6 個月。 （三）服務 PE：提供服務天數於任何 12 個月期間合計超過 183 天。 （四）代理人 PE：代表我國或日本企業之人，有權以該企業名義在對方國家簽訂契約，並經常行使該權力。 但在對方國家設立之固定營業場所（例如發貨倉庫）僅從事該企業貨物之儲存、展示或運送、專為該企業採購貨物或商品或蒐集資訊等具有準備或輔助性質活動者，不視為 PE。
	投資所得	（一）股利：10%。 （二）利息：10%；特定利息免稅。 （三）權利金：10%。
	財產交易所得	股份交易所得免稅。
關係企業交易		（一）移轉訂價相對應調整。 （二）雙邊預先訂價協議。
爭議解決		我國或日本居住者遇有： （一）適用本協定爭議。 （二）移轉訂價相對應調整爭議。 （三）其他雙重課稅問題。 得於一定期間內向我國或日本主管機關申請相互協議，解決問題。

參、臺日租稅協定對日商減稅利益

以日商母公司派遣員工來臺技術指導、獲配臺灣子公司股利、提供子公司營運資金、授權子公司使用專門技術、在臺設立發貨倉庫儲存半製品運交臺灣及大陸子公司生產成品之營運模式為例，分析臺日租稅協定生效前後日本母公司在我國所得稅負差異如下：

以下就前揭營運模式分述如下（臺日租稅協定係平等互惠適用於雙方居住者，因此臺商在日本從事類似營運模式，亦可在日本享受類似減免稅利益）：

一、派遣員工為子公司提供技術指導取得報酬

日本母公司派遣員工為臺灣子公司提供技術指導取得報酬，如屬中華民國來源所得，

營運模式	臺日租稅協定生效前我國所得稅負	臺日租稅協定生效後我國所得稅負
一、派遣員工為子公司提供技術指導取得報酬	符合所得稅法第 25 條規定：3% 其他：20%	在我國提供服務天數於任何 12 個月期間合計不超過 183 天者，免稅。
二、獲配子公司股利	20%	10%
三、提供子公司營運資金取得利息，或授權子公司使用其專利技術取得權利金	20%	10%
四、在臺設立發貨倉庫儲存母公司半製品並運交臺灣及大陸子公司生產成品	依實際或設算所得按 17% 課稅。	屬準備或輔助性質者，不視為 PE，其營業利潤免稅。
五、關係企業交易相關費用列報與所得課稅爭議	我國稅捐機關對子公司給付母公司各項費用進行移轉訂價查核，可能遭調減費用補稅，稅負不確定性高	(一) 母公司可依子公司被調減之費用，向日本稅捐機關申請相對應調減所得，或提起相互協議程序，解決爭議。 (二) 母子公司向雙方稅捐機關申請雙邊預先訂價協議。 (三) 稅負確定性高。

原應依法課徵營利事業所得稅，惟依臺日租稅協定服務 PE 之規定，日本母公司在臺無固定 PE，其透過員工或其他僱用之人員或其他人於相關課稅年度開始或結束任何 12 個月期間內，在我國境內提供服務之期間合計在 183 天以下，未構成服務 PE，其取得之營業利潤可依協定向我國稅捐機關申請免稅，有利日本企業對臺提供技術服務，促進臺灣產業升級。又日本母公司指派日籍員工在我國提供勞務，一個課稅年度內在我國境內合計居留不超過 183 天者，日本母公司給付這名員工之薪資，免徵我國所得稅；不符合前述要件者，可依該協定「破除僵局」規定，該解決雙重居住者身分問題，及依「相互協議程序」規定，解決其來源地及來源所得金額爭議產生之重複課稅問題。

二、獲配子公司股利

日本母公司取得臺灣子公司分派之股利，臺日租稅協定生效前，依我國國內法扣繳稅率 20% 課稅，臺日租稅協定生效後，可申請按協定優惠稅率 10% 扣繳，倘日本母公司於股利發放日前連續 6 個月以上持有臺灣子公司 25% 以上股份，在日本可適用 95% 不計入所得額課稅之規定，日本母公司對臺投資之股利所得稅負減輕一半，即 10%，對日商來臺投資極具吸引力。

三、提供子公司營運資金取得利息或授權子公司使用其專利技術取得權利金

日本公司稅稅率高，日本國內稅法對居住者全球所得課稅，國外所得採國外稅額扣抵（符合特定要件之國外股利免稅），租稅協定調降利息或權利金扣繳率，或對未經由 PE 之營業利潤免稅，日本公司仍需補繳日本公司稅稅率與我國所得稅稅率間之差額稅負，以致一般人以為租稅協定對日商企業沒有太多利益。

事實上日商透過租稅協定減免稅措施，可獲取龐大資金週轉利益。例如臺日租稅協定利息及權利金上限稅率為 10%，為我國所得稅法規定扣繳率（一般為 20%）一半，且所得

稅為落後申報，即日商今年取得之所得，明年才需申報，以權利金新臺幣（以下同）10 億元為例，日商扣繳稅額減少 1 億元，相當於增加 1 億元營運資金，日商資金運用更有彈性且可節省資金成本，有利其投資決策。另日商在臺子公司有資金融通需求，亦常透過日本銀行借貸，相關利息給付，亦可適用臺日租稅協定，降低扣繳稅負及資金成本。

四、在臺設立發貨倉庫儲存母公司半製品並運交臺灣及大陸子公司生產成品

我國產業多元化，本土企業、日商在臺子公司及其他外資企業常需向日商購買原物料等物品，為提高供貨時效，日商有在臺設立發貨倉庫供貨予臺灣企業之需要。在無臺日租稅協定前，日商在臺設立發貨倉庫供應臺灣企業部分之利潤需課徵營利事業所得稅，日商可能繞道新加坡設立發貨倉庫，就地生產或採購供應臺灣產業需求；臺日租稅協定生效後，日商可直接來臺設立發貨倉庫，不僅節省發貨時間及運輸成本，尚可利用臺灣豐厚製造業基礎、卓越地理位置、海空運設施及物流服務等優勢，自國外進口原料、半製品或製成品在臺儲存或簡易加工，或直接在臺採購原料、半製品或製成品，供應給鄰近國家或地區廠商，適用協定不構成 PE 免稅之規定，有利日商在臺建立區域物流配銷中心，強化我國產業供應鏈及促進我國國際運輸與物流業發展。

五、關係企業交易相關費用列報與所得課稅爭議

（一）申請移轉訂價相對應調整或提起相互協議程序

我國稅捐機關如對臺灣子公司給付日本母公司上述技術服務費、利息或權利金費用金額進行移轉訂價查核，並以不合營業常規調減費用列支，進而調增子公司結算申報所得額及應納稅額，與調減母公司之所得額及扣繳稅額，日本母公司可向日本稅捐機關申請相對應調減其在日本申報之所得額及稅額，以避免重複課稅；倘日本稅捐機關不同意調減，日本母公司與臺灣子公司可分別向日本與臺灣主管機關提起相互協議，以解決課稅爭議，提升稅負確定性。

以臺灣子公司給付日本母公司 10 億元權利金為例，在臺灣，子公司少繳 1.7 億元所得稅、母公司繳納 1 億元扣繳稅款（假設申請適用協定優惠稅率 10%），在日本，母公司適用臺灣稅額扣抵後繳納差額所得稅 1.39 億元（只考慮日本國稅稅率 23.9%，差額稅率 13.9%），合計母、子公司稅負淨影響數為 0.69 億元。假設我國國稅局就子公司之營利事業所得稅結算申報進行查核，經移轉訂價分析，按獨立企業常規權利金調減權利金費用為 5 億元，合計母、子公司臺灣稅負淨增加 0.35 億元（5 億元 $\times$ (17%-10%)），如果母公司沒向日本國稅廳申請相對應調整，合計母、子公司兩國總稅負淨增加 0.35 億元；如果申請且經核准，母公司在日本少繳 0.695 億元，合計母、子公司兩國總稅負淨減少 0.345 億元；如果申請未獲核准，可分別向日本及臺灣主管機關提起相互協議，解決 5 億元重複課稅問題。

（二）申請雙邊預先訂價協議

上述相對應調整及相互協議可解決移轉訂價查核爭議，但跨國企業仍需備妥移轉訂價文據、負擔較高查核成本及日本國稅廳不同意相對應調整之風險，此時日本母公司與臺灣

子公司可分別向日本及臺灣主管機關申請雙邊預先訂價協議，如果四方同意常規權利金金額為 5 億元，並按此向雙方稅捐機關申報及繳納所得稅，可減少移轉訂價查核風險，提升稅負確定性、降低依從成本及重複課稅之風險。

肆、臺日租稅協定經濟效益

租稅協定係區分不同所得類型按受益原則（經濟關聯性）決定地主國應提供之減免稅措施，一體適用於所有產業及各類型經濟活動，所得人之總稅負原則上決定於母國所得稅稅率，可減少跨國稅制差異及重複課稅對經濟決策之影響；當一國政府決定其產業政策，可透過租稅協定提供相關產業從事跨國經濟活動所產生不同類型所得之減免稅措施，消除租稅障礙。

以技術合作為例，臺灣企業如果想與日本企業技術合作發展高科技產業，可透過日本公司授權使用無形資產及提供技術服務，或入股日本公司取得技術等方式，這些合作模式可能產生權利金、營業利潤及股利等所得，租稅協定針對這些所得提供合宜減免稅與資金週轉利益及提升稅負確定性，減輕企業租稅負擔及資金成本，降低投資風險。因此，租稅協定提供一國政府重整企業投資架構及產業供應鏈之機會。

在建立亞太營運總部與物流運籌中心方面，以往各國常以國內法提供單邊租稅減免吸引外資設立營運總部或發貨中心，近年來 OECD 界定此類租稅減免為有害租稅競爭，各國改以簽署租稅協定提供合理且確定之低稅負環境，輔以各國投資特色吸引外商。臺灣地理位置卓越，又具完善基礎建設及法律制度、豐厚製造業基礎、創新高品質服務業及優秀人才，以我國為亞太區域中心，從事生產、研發、運籌、技術及服務加值等業務，進行產品、技術及服務輸出（主要對象為大陸及香港）與全球布局，極具優勢。鑑於近年來大陸躍升為第 2 大經濟體，兩岸語言相同及臺商深耕大陸之優越經驗，且具有豐厚之經濟基礎，尤其兩岸租稅協議相對優惠之租稅減免措施，可合理減輕臺商對大陸投資及營運之稅負成本，有利日商以臺灣為跳板，在臺設立區域總部及研發中心，投資布局大陸。

伍、結語

租稅協定旨在提供締約雙方人民及企業至對方從事貿易、投資、就業、文化交流活動之永久合理低稅負環境，消除所得稅重複課稅所形成之租稅障礙。國際間已有 3,700 餘個租稅協定，顯見以綿密租稅協定網絡作為保障國人及企業海外投資工具，已蔚為國際潮流。租稅協定網絡有助提升外商在臺設立亞太營運總部及國際物流配銷中心，深耕臺灣之意願，增加外商對我國製造業、港埠設施、國際運輸及物流服務之需求，創造我國就業機會，臺日租稅協定因此應運而生。

臺日租稅協定簽署後，財政部積極參與海內外宣講活動，向專業人士、臺商與日商企業及我國僑民說明協定內涵及效益，希望提升雙邊投資意願及加強技術合作關係。臺日租稅協定為我國與東北亞國家生效之第 1 個全面性租稅協定，對於我國東北亞投資布局極有助益，又日本同時為跨太平洋夥伴協定（TPP）與區域全面經濟夥伴協定（RCEP）成員國，亦可為營造我國加入 TPP 及 RCEP 之有利契機。

OECD 稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫 5 — 「有效打擊有害租稅競爭，並將租稅透明及實質課稅原則納入考量」之簡析

財政部賦稅署／科長 劉旭峯
稽核 張伊伊

自 2013 年經濟合作暨發展組織（簡稱 OECD）發布稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫（簡稱 BEPS 行動計畫）以來，財政部賦稅署及各地區國稅局即投入相當資源，追蹤個別計畫進度。近期，財政部賦稅署將對行動計畫 5 —「有效打擊有害租稅競爭，並將租稅透明及實質性原則納入考量」召開座談會，邀請學者專家一起參與討論報告建議，及對我國現行法令之影響。

行動計畫 5 係以 OECD 1998 年「有害租稅競爭報告」為基礎，持續透過「有害租稅競爭論壇（Forum on Harmful Tax Practices, 以下簡稱 FHTP）」執行相關工作，除落實對 OECD 會員國及相關國家租稅優惠制度之審議外，同時揭示 2 項目標：（1）租稅優惠之適用原則應以具實質性活動為限；（2）建議各國就涉及租稅優惠之相關核釋進行強制性自發式資訊交換。俾在呼應 BEPS 行動計畫「實質性」、「透明化」原則下，消除有害租稅競爭可能造成國際間稅基移動之負面影響。本文將先說明「實質性」原則之內容，再彙整提升「透明度」之做法，最後綜整思考未來國內租稅優惠適用原則：

一、實質性原則

（一）有害租稅優惠制度

按有害租稅競爭，係指一國政府透過租稅優惠政策吸引境外資金或生產要素，惟可能提供跨國企業進行租稅規劃之巧門，造成侵蝕他國稅基，扭曲資本流向、將部分稅負轉由無法流動要素承擔之情形。OECD 1998 年發布「有害租稅競爭」之報告（簡稱 1998 報告），開啟此一議題研究作業，同時成立 FHTP 推動相關工作，俾降低租稅競爭下，因地域流動性資產轉移所產生之資源扭曲效果。該報告指出，符合下列 3 點即屬實質有害租稅優惠制度：

- 1、符合「FHTP 定義範圍」且屬「租稅優惠措施」者。
- 2、就 1998 報告所列 4 項關鍵因素及 8 項其他因素，判斷屬潛在有害租稅優惠制度。
- 3、依潛在有害租稅優惠制度對經濟之影響程度，判斷是否屬實質有害。

上開 FHTP 定義範圍，指透過具地域流動特徵之經濟活動產生且有應課所得稅之所得（但排除吸引從事廠房、建物及設備等投資之優惠）；至租稅優惠措施，則係與國內一般課稅原則相較，無論在稅率或稅基等實體面，或在繳、退稅規範上，如有更加優惠情形，則屬之。另外，有關 1998 報告判斷是否屬潛在有害優惠制度之 4 關鍵因素及 8 項其他因素，整理如下表：

4 項 關鍵因素	1. 所得得予免稅或適用較低實質稅率。	3. 資訊透明度不足
	2. 獨立於當地一般稅制。	4. 欠缺有效資訊交換制度。
8 項 其他因素	1. 可人為操控稅基。	5. 訂有保密條款。
	2. 違反移轉訂價常規交易原則。	6. 建構綿密協定網絡。
	3. 外國來源所得免稅。	7. 專為稅收最小化規劃之稅制。
	4. 可對稅率或稅基協商。	8. 僅以稅收為目的缺乏實質營運本質。

最後，潛在有害租稅優惠制度如對經濟造成實際負面影響，即認定為具實際有害租稅優惠制度。

(二) 具實質性活動

1、評估具實質性活動之方法

在對有害租稅優惠制度初步定義後，計畫 5 進一步強調，租稅優惠制度之適用，應以具有實質性活動者為限，尤其對智慧財產權 (Intellectual Property, 簡稱 IP) 提供租稅優惠時，允宜檢測是否具有實質性活動。價值創造法 (Value Creation Approach)、移轉訂價法 (Transfer Pricing Approach) 及關聯法 (Nexus Approach) 3 種方法曾被提出討論，惟最終僅關聯法為 FHTF 同意且經 20 國集團許可。

關聯法的基本概念，係按納稅人從事研發活動之程度，衡量給予相對租稅優惠之額度。傳統研發支出投資抵減優惠，其減免額度係直接取決納稅人投入研發支出金額，屬對「研發活動前期」支出提供優惠；關聯法延伸此一概念，將租稅優惠範圍擴展至「研發活動後期」所得，俾使前端研發活動支出與後端適用優惠之所得具直接相關性。

2、關聯法之評估方式

關聯法透過研發活動支出之比例，做為衡量適格納稅人從事實質性活動之指標，俾對運用 IP 資產之所得提供租稅優惠，其衡量方式為：

得適用租稅優惠制度之所得 =

(符合條件之開發 IP 支出 / 開發 IP 之全部支出) × 運用 IP 產生之所得

茲將上開公式適用之主、客體及名詞定義，摘述如次：

- (1) 適格納稅人：係指在提供租稅優惠之租稅管轄權內的居住者企業、外國公司在國內之常設機構、居住者企業在國外之常設機構。
- (2) 得適用租稅優惠制度之 IP：報告建議以專利及其他資產（符合受法律保障與應辦理類似許可及登記手續者）為限，而與行銷相關之 IP 資產（如商標），尚不符合關聯法之規定。
- (3) 計算方式：關聯法採累加方式，含括 IP 資產生命週期內，所發生之支出。

A. 判斷符合條件支出時，應注意下列事項：

- a. 由適格納稅義務人所支付，且與 IP 資產具有直接關連性之支出。
- b. 不包括利息支出、建築物成本、外購成本或任何與 IP 資產無直接關聯性之成本。
- c. 另因關聯法將 IP 資產取得成本、委託關係人進行研發費用等，排除於符合條件支出範疇外，為免過度限縮，爰允許得以實際符合條件支出在 30% 限度內，加成認定之，但加成後符合條件支出金額仍不得超出全部支出金額。

B. 全部支出

關聯法之全部支出並不是指開發 IP 資產所產生之全部所有費用。它只是「符合條件費用」加上「外包關係人費用」及「外購成本」。

C. 委外支出及外購 IP 成本

委外支出部分，無論費用發生地點，委託非關係人之支出均得納入「符合條件之費用」，至委託關係人之費用僅得作為全部支出金額。

D. 運用 IP 產生之所得

所得係指運用 IP 資產所生收入（包括專利權使用收入、財產收益等）減除相對費用後之淨額。

3、所得與支出之追蹤記錄

對於適用租稅優惠之 IP 所得，關聯法強調所得與支出間關聯性，惟實務上，鑑於企業一項 IP 資產可運用於多種產品，而且特定產品背後也可能混合數種 IP 資產開發而成，爰須考量關聯法實務操作之可行性。計畫建議，提供租稅優惠制度之國家或地區，允宜建立合理且一致之追蹤方法，俾降低企業適用優惠之依從成本，同時可防杜租稅優惠過度浮濫。

4、可推翻假設

另 OECD 建議，稅捐機關可依關聯法決定納稅人免稅額度，亦應在下列條件下，允許納稅人提出反證推翻關聯法計算之結果：

- (1) 納稅人應先以關聯度比例證明其可享有之租稅優惠。
- (2) 計算之關聯度比例（不得適用加成 30%）不低於 25%。
- (3) 納稅人應詳述並提供相關佐證證明資料，在特殊情形下，採用關聯度比例導致產生與關聯法不一致之結果。

二、提升透明度

行動計畫 5 第 2 項目標為提升稅務資訊透明度，FHTF 建議逐步進行本項工作。首先，對 OECD 會員國相關優惠制度之「核釋」(rulings)，建構一強制性自發式資訊交換機制，進而逐步擴大交換範

圍，最後歸結出一最佳實務作法架構，俾有效提升各國租稅資訊透明度。

核釋定義其實相當廣泛，除了一般性核釋，也包括對納稅義務人所為特定核釋。行動計畫 5 強制性自發式資訊交換架構，主要適用於納稅義務人之特定核釋，其目的在確保透明度、提高確定性及可預見性，俾使一國稅務機關即時掌握境內稅務風險資訊。此外，核釋類型也十分多元，尚不以傳統租稅獎勵規範為限，例如單邊預先訂價協議 (Advanced Pricing Arrangement, APA)，因涉及跨國交易，納稅義務人就未來受控交易結果，僅與一方稅捐機關進行溝通並且達成協議，恐對其他國家或地區稅捐機關之稅收保障有所影響，爰有資訊交換之必要。茲將計畫欲進行強制性自發式資訊交換之核釋表列如次：

核釋之類型	進行資訊交換之國家
1. 涉及租稅優惠制度之核釋	1. 參與交易而自此優惠制度獲利或產生優惠所得之關係企業（以持有 25% 股權為準）的居住地國。 2. 最終母公司居住地國及直接母公司居住地國。
2. 跨境單邊預先訂價協議及其他跨境單邊稅務核釋（包括移轉訂價或移轉訂價原則之應用）	1. 參與單邊預先訂價協議所涵蓋交易之全部關係企業的居住地國。 2. 最終母公司居住地國及直接母公司居住地國。
3. 跨境單邊向下調整納稅人應稅利潤之核釋	1. 參與該等核釋所涵蓋交易之全部關係企業的居住地國。 2. 最終母公司居住地國及直接母公司居住地國。
4. 常設機構 (PE) 之核釋	1. 總公司或常設機構的居住地國。 2. 最終母公司居住地國及直接母公司居住地國。
5. 關係企業導管公司之核釋	1. 任一給付款項予該導管公司之關係企業的居住地國。 2. 導管公司背後最終受益人（通常是最終母公司）的居住地國。 3. 最終母公司居住地國及直接母公司居住地國。
註：報告建議，對於缺乏自動資訊交換恐引起 BEPS 問題之核釋，亦應納入交換範疇。	

行動計畫 5 指出，整個資訊交換架構將本於互惠原則來進行，且應就交換之資訊內容謹守保密規定。參與該計畫之 OECD 會員國及相關國家初步規劃交換架構，將欲交換之核釋劃分為 2 類：屬過去發布之核釋（2010 年 1 月 1 日後發布，且在 2014 年後仍然生效者），預計於 2016 年底前完成交換；屬未來核釋（2016 年 4 月 1 日後發布者），則須在一國稅務主管機關 (Competent Authority) 取得核釋之日起 3 個月內完成交換。

三、結語

行動計畫 5 除探討上開「實質性」及「透明度」議題外，另公布 FHTP 依 1998 年報告揭示標準，審視近期 OECD 會員國及相關合作國家租稅優惠制度之情形，在 IP 資產獎勵措施上，由於多數制度早在計畫 5 提出關聯法概念前即已存在，導致檢視結果跟關聯法之預期尚不一致。惟無論如何，類似審議工作將會持續進行，且行動計畫 5 亦要求 FHTP 制定擴大其他國家參與之策略，並將補充或修訂現有認定有害租稅競爭制度之標準。

在了解行動計畫 5 研究結果後，回頭檢視我國現行法規，多數對 IP 資產提供租稅獎勵措施，因屬對相關研發支出提供投資抵減或加成扣除，尚符合關聯法揭示之實質性原則，惟部分逕對運用 IP 資產所得免稅之規定，似宜再強化免稅額度與研發活動之相關性，俾符合國際間租稅獎勵之原則。

財政部105年度人才培訓班結訓典禮致謝詞

財政部高雄國稅局／簡任稽核 謝昆忠
財政部財政資訊中心／科長 王靜觀

時間：105 年 8 月 12 日早上 11 時 10 分 地點：財訓所 302 階梯教室

謝：蘇次長、各位長官

王：各位學長姐

2 人：大家好

謝：我是高雄國稅局謝昆忠

王：我是財政資訊中心王靜觀

謝：很榮幸我們 2 人能代表全班同學來致謝詞。

王：首先我們謹代表全班同學，感謝各位機關首長的推薦，能經由部長的圈選，讓我們全班同學能齊聚一堂，一起學習。

謝：同學們來自各個機關，五週十天來的共同學習，彼此切磋交流，我們已經展現美好的成果。在此，誠摯地向長官報告，也幫長官按三個讚。

王：讚、讚、讚（同學一起大聲回答）

謝：為甚麼要按讚呢？因為您們的眼光是百分百正確，班上每一位學員都是財政部的優秀人才，皆領有部長認證的結訓證書。

王：可以好好提攜善用喔～

謝：財訓所是個培訓人才、人才培訓的好地方，這次的課程安排是全方位的規劃，講座卡司更是精銳盡出，深獲學員之高度讚許。在座的蘇次長，幫我們講授【在不確定的年代—財政的挑戰】，妙語如珠，課堂間笑聲不斷，最重要說明了在財政困窘的當前要如何開源節流，以創造財富，力求國家財政收支平衡，也讓各個基金的運作都能穩健妥當。

王：而為我們上第一堂課的莊次長，講授【公務人員態度與責任】，口齒清晰、條理分明，以國有財產火燒厝來說明公務員平時要盡責、遇事不卸責、沒事不攬責的態度來應對，才能化危機為轉機、將轉機變良機。

謝：擅長說故事的吳次長，說文解字的功力一流，加上運用數字來說故事，在課堂上娓娓道來，更是絲絲入扣，完全吸引我們的專注力。他鼓勵學員將這種技能用來做【公眾行銷】，特別是在與媒體的互動與國會的溝通，一定會有特別好的成效。

王：而且吳次長在另一堂課【領導、激勵、團隊】也藉由故事主角的種種作為來點出高超的領導技巧，如合理冒險和寓工作於娛樂等方法，就能營造團隊的榮譽及激勵部屬的潛能。這就讓身為幹部的我們瞭解到，在辦公室只要動腦發揮一下巧思和創意，也可以和同仁建構優良的團隊，一起向目標攜手共進。

謝：另外，各核心業務課程，包括國庫管理、賦稅管理、關務管理、國產管理、賦稅資訊及推動促參的講座都是由各機關首長擔綱，感謝長官們在公務繁忙的情況下，還能撥冗前來為我們授課，說明各機關現階段的施政計畫及內容，讓學員了解財政部的整體施政目標。

王：除此之外，還有七堂管理職能的課程，敦聘的講座都是學界和業界的一時之選，令我印象深刻的是錦鯉女王鍾瑩瑩董事長所倡導的激發動能與創新變革，但她也沒忘記要提攜後進、培訓人才。另外洪蘭教授則是強調父母鼓勵兒女和長官鼓勵部屬的重要性。

謝：其實不僅僅是部屬需要長官的鼓勵，實際上，在座的長官也需要我們的鼓勵，來肯定他們對同仁的付出與指導。

王：我們全班給長官們愛的鼓勵，來…同學鼓掌愛的鼓勵二次

王：如果課程的講授是縱向式的學習，那學員間的交流則是橫向式的學習。

謝：本次課程內容的重點是有一項專題製作（第一組：外籍旅客購物退稅新制之精進策略、第二組：房屋稅繳款書加註稅額計算明細之可行方案評析、第三組：改善關稅及內地稅通報機制之檢討、第四組：邊境整合管理—以酒品查驗為例、第五組：海關資料庫之開發、運用與精進研究），各組學員無不卯足全力在為專題報告而努力，不論是在課堂間、餐桌上或是標竿學習的旅程中，都充分掌握時間，對主題都做了深入的研析、討論和準備。甚至在課堂後還特別留下來預演，更有策劃短劇演出來結合報告的主題。大家都是想要呈現最美好的一面，以獲得考評委員的青睞。

王：在此同時，每位學員都能貢獻所長，也藉此期間的互動而增加彼此的認識，這份同窗情誼也是我們的緣分，大家都十分珍惜，我相信將會在財政部各機關間相互交流而持續流傳下去。

謝：當然，我們也要對財訓所陳所長和洪簡任秘書所帶領的工作團隊表達謝意，您們所提供的超優質服務，讓我們全體學員學得開心、吃得安心、住得溫馨，大家都覺得非常滿意。

2人：最後，敬祝大家身體健康，心想事成，有個愉快的周末。

