

財政園地

No. 33

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

- 財政部第51次全國賦稅會報
- BEPS行動計畫13「重新檢視移轉訂價文據」
- 促參案件營運績效評估之必要性
- 淺談行政處分之轉換及案例研析(上)
- 「固定營業場所」之比較理論與案例分析一
以外商公司於我國境內使用發貨倉庫為例(下)
- 「職場專業英語技巧班」美國學習行(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六四九號執照登記為雜誌交寄
中華民國九十年四月二十日創刊

財政部第51次全國賦稅會報

財政部賦稅署／專門委員 陳秋珠



財政部第51次全國賦稅會報於7月17日及18日假南投縣舉行，由本部長主持，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。

張部長致詞時表示，我國今年度稅收可樂觀預期，據統計，104年度1到6月全國賦稅累計實徵淨額為1兆1,946億元，較上年同期增加1,067億元，成長率9.8%，今年稅收預估將會超過2兆元，將創歷史新高。張部長並強調，國家發展有三大方向—「國家永續、社會正義、經濟發展」，我們稅務同仁在各面向，都做了許多貢獻，期許同仁持續精進努力，並對1萬多位稅務人員及賦稅機關首長的努力表達感謝之意。

張部長進一步指出，過去一年來，在稅制、稅政方面的許多變革成績斐然，尤其房地合一課徵所得稅制度的建立，使不動產交易稅制更加健全，落實居住正義，並揭示將加速研訂相關配套措施，及加強人員教育訓練，使同仁能切實瞭解即將實施的做法及相關規定，務求房地合一課徵所得稅新制於明年初順利上路。同時期勉地方稅稽徵機關首長，應戮力地方財政開源工作，尤其在房屋稅及地價稅部分，應積極檢討並適時修正法規，為地方財政貢獻心力，以符合在地人民期待。另外，因應網路行動時代來臨，應善用資訊科技，並與稅務行政結合，以提升施政效能，使稅捐稽徵工作效率化、優質化，並提供納稅義務人更簡政便民之納稅環境。

會議中由賦稅署吳署長進行「賦稅業務報告」揭示未來賦稅工作努力方向：

- 一、配合採用國際財務報導準則及司法院解釋，廣續推動所得稅相

關修法案。

- 二、持續規劃房地合一所得稅制配套措施。
- 三、因應數位經濟時代檢討加值型及非加值型營業稅法。
- 四、推動外籍旅客購物退稅服務電子化作業，以吸引外籍人士來臺觀光及消費，提高觀光產業相關就業機會及產值。
- 五、廣續蒐集國際租稅發展資訊，研議修正相關稅法，維護人民租稅權益。

此外，本次會議並安排2項創新措施經驗分享，國稅部分由南區國稅局洪局長進行國稅創新措施經驗分享，題目是「提升服務效能，創新措施」，地方稅部分由臺中市政府地方稅務局吳局長進行地方稅創新措施經驗分享，題目是「厝邊服務，要您好稅」，二機關都以簡化稅務行政、主動提供民眾更便捷服務的創新措施為重點，並結合e化作業，與其他機關跨域合作，減少民眾往返不同機關所花費的時間，發揮行政一體最大綜效。在各項報告結束後，張部長高度肯定各項稅制及稅政改革創新並裁示：

- 一、廣續推動各項賦稅革新工作，積極研議鬆綁不合時宜法規，朝法規合理化及行政簡便方向邁進。
- 二、善用e化工具，結合資訊與稅務專業，運用行動裝置提升行政效率及服務到家，朝更主動、更積極及更方便的方向進行。

本次會議特別邀請國立政治大學陳名譽教授聽安進行專題演講，陳教授為財政學界之泰斗，學識淵博，博古通今，透過分享其他國家的興衰、富裕或貧窮成因的探討，提出看法並和與會人員交流，充分展現巨擘風範，闡述「即使地球明天要毀滅，該種的蘋果樹仍要種下」，該做的事就該勇往直前去做，切合財政部近期大力推行稅制、稅政改革之作為，陳教授專題演講內容發人省思，導引與會首長思考未來賦稅業務精進的方向，與會首長均感受良多。會議也在熱烈的掌聲中，圓滿完成。



財政部第51次全國賦稅會報參加人員合影留念104.7.17

重要施政要聞

財政部綜合規劃司 提供

財政健全方案推動成效

財政健全方案自103年推動以來，相關部會持續採行開源節流措施，並多元籌措財源，陸續顯現成效，財政收支結構逐步改善，收支缺口持續縮減，債務規模獲得控制。

舉辦亞太地區基礎建設公私部門夥伴發展與融資國際研討會

財政部104年8月13日舉辦「亞太地區基礎建設公私部門夥伴(Public

Private Partnership, PPP) 發展與融資國際研討會」，由張政務次長璠主持，並邀請亞洲開發銀行、澳洲國庫署、韓國PIMAC、花旗銀行亞太區退休基金處、加拿大豐業理財公司等各國專家與會。

蘇迪勒颱風造成之災害損失，稅捐得扣除減免

蘇迪勒颱風來襲對臺灣部分地區造成災害，受災戶依法領取政府發放之災害補助款(如農漁民救助金)，免納綜合所得稅。

BEPS行動計畫13「重新檢視移轉訂價文據」

財政部賦稅署／專員 黃燕雯

一、OECD發布BEPS行動計畫13之背景介紹

經濟合作暨發展組織（以下簡稱OECD）分別於2013年2月12日及同年7月19日發布稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting，簡稱BEPS）報告及15項BEPS行動計畫，並明定各項行動計畫之期程，提供各國政府修訂國內及國際稅制之參考。

為提升納稅人對稅務機關揭露資訊之透明度並兼顧企業之稅務依從成本，OECD將移轉訂價文據之重新檢視列為BEPS行動計畫13。預期目標係修正移轉訂價文據指導原則，建議將跨國企業全球收入分配、經濟活動及於各國之納稅情形等相關資訊納入揭露範圍，以制式化範本提供予政府，並提供各國政府修訂國內法之方向。

二、移轉訂價文據及國別報告指導原則內容

2014年9月16日OECD發布行動計畫13之成果報告－「移轉訂價文據及國別報告指導原則(Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)」，揭示移轉訂價文據應實現的目標為確保納稅人於訂定受控交易價格、交易條件及申報揭露受控交易所得時，能夠合理考量移轉訂價的要求，以便於後續稅務機關進行風險評估及移轉訂價查核時，提供必要且有效的資訊。

(一)三層架構文據

為了實現上述目標，OECD建議各國應建立一致性的移轉訂價文據架構，並訂定全球檔案(Master file)、當地國檔案(Local file)及國別報告(Country-by-Country report)之三層文據架構。除明確規範各項文件應具備之內容外，更就國別報告設計制式範本及填表說明。全球檔案的目的在於提供跨國企業集團的全貌，主要為跨國企業集團業務概述及商業行為的營運綜覽，應包含跨國企業集團組織結構、商業活動說明、無形資產、內部融資活動及財務稅務情況等資訊。當地國檔案則包括具體受控交易的詳細資訊，可作為全球檔案的補充，協助稅務機關確保受控交易之移轉訂價政策符合常規交易原則，其內容包含受控交易的財務資訊、可比較程度分析及最適移轉訂價方法的選擇與應用等。至於國別報告，係以表格化方式呈現跨國企業集團之全球收入分配、納稅情況、各集團成員之資本、累積盈餘、員工人數及無形資產等，並需列示集團成員之設立登記地、所屬租稅管轄權及主要商業活動。

(二)納稅人稅務依從議題

該原則亦分別就同期資訊、期限、重大性原則、文件保存及更新頻率、語言、罰則、保密性等涉及納稅人稅務依從之議題予以說明，並給予原則性之建議，相關說明詳〈附表一〉。

〈附表一〉

議題	說明
1 同期資訊	納稅人應在交易當時，即按常規交易原則決定移轉訂價結果，並在辦理結算申報時，確認財務上的訂價結果符合稅務上常規交易之結果。此外，稅務機關應於可比較未受控交易等當期文據資料之取得及納稅人依從成本間取得平衡。
2 期限	納稅人應於所屬年度結算申報的截止日期前備妥個別國家檔案；並於跨國企業最終控股公司結算申報截止日前備妥全球檔案，至國別報告的完成時間，在特定情況下，可延至跨國企業最終控股公司的財務年度結束日起1年內。

3 重大性	各國制定移轉訂價文據要求時，應考慮交易規模和企業性質，以訂定重大性門檻標準，另國別報告應包括跨國企業集團所有成員在各稅捐管轄權區的資訊。
4 文件保存	已逾法定保存期限之移轉訂價文件，倘與以後年度移轉訂價查核攸關，納稅義務人應持續保管，而資料保存方式(無論紙本、電子形式或其他方式)應由納稅人依據當地國規定和慣例決定。
5 文件更新頻率	全球檔案、個別國家檔案及國別報告原則上應每年進行檢查及更新，但商業活動的說明、功能分析及可比較對象倘變動不大，可每3年重新執行個別國家檔案的可比較對象搜尋，惟可比較對象之財務數據仍應每年更新，以符合常規交易原則。
6 語言	建議各國允許使用通用語言準備移轉訂價文件，以擴大文件使用範圍。
7 罰則	宜訂制相關罰則或鼓勵措施(如：免除處罰或移轉舉證責任)，以促使納稅人履行移轉訂價文件編製的責任，確保有效落實移轉訂價文據之要求。
8 保密性	稅務機關應對納稅人在移轉訂價文件中提供的資訊嚴格保密。
9 其他	考量資訊信賴程度，在選取可比較對象時，相較於其他國家，應以本地國家為佳。

(三) 施行原則

2015年2月6日OECD發布了移轉訂價文據及國別報告之施行原則(Guidance on the implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)，主要係對於國別報告的具體施行原則予以說明，包括自2016年起集團總收入超過7.5億歐元之跨國企業應申報國別報告、各國採行國別報告應具備保密性、一致性及適當性，及OECD未來將進一步建立各國政府間國別報告資訊交換之架構及施行規定。該施行原則亦建議各國應透過國內法之立法或行政程序，建立企業申報全球檔案及當地國檔案的施行機制。上開補充性內容雖為國別報告之施行訂定了部分細節性規定，然而OECD針對各國稅務機關間交換國別報告資訊之機制，並未有完整且具體的建議，仍有待後續討論及進一步的發展。

三、各國因應行動計畫13之進展

為蒐集各國因應行動計畫13之最新進展，財政部賦稅署分別透過我國駐外單位、亞洲稅務行政及研究組織(SGATAR)及OECD洽詢各國財政或稅務單位，截至目前所蒐集之資訊，德國、馬來西亞、奧地利、美國、英國及中國大陸已確定採行三層架構文據規定，惟仍有待OECD發布該項行動計畫之後續具體施行建議，再行修法〈附表二〉；其餘國家仍持續評估考量中，尚未有具體決定，惟可預期OECD各會員國未來將遵循該組織發布三層架構之移轉訂價文據規定。

〈附表二〉

國家	最新進展
德國	將採行OECD發布移轉訂價文據指導原則，並依據OECD後續發布該指導原則之實施方式研議修法方向。
馬來西亞	將計畫修改現行規定，要求所有境內企業提供三層架構文據，並將透過立法引進全球檔案及當地國檔案有關新移轉訂價文據標準之內容。

奧地利	該國擬將國別報告納入其國內法規定，並採行OECD預計於2015年發布的法令草案相關規定。
美國	刻正研議總部位於美國之跨國集團提示國別報告之相關必要行政程序；同時評估將全球檔案及當地國檔案內容納入現行移轉訂價文據規定之修法可行性。
英國	於103年9月20日公告將採行國別報告，並發布相關法律草案，明訂內容如下： 1.申報主體為母公司位於英國之跨國集團。 2.跨國集團應依OECD發布國別報告範本內容按年向稅務機關申報。 3.至於申報方式及其各國分享機制，將待OECD完成進一步工作後，再訂定相關規定。
中國大陸	目前正修改相關辦法，引入BEPS第13項行動計劃的相關成果，將同期資料擴展為主文檔、子文檔和國別報告三項內容。

四、我國對於行動計畫13所採之因應措施

由財政部的立場看待BEPS行動計畫對我國的影響，除了稅基侵蝕之預防及保障稅收之考量外，適時檢視我國現行稅法規定，修補租稅漏洞並參酌國際規範適度修正，以提供跨國企業協調一致之投資環境，俾利企業降低海外投資之租稅風險，永續經營，亦是財政部努力的重點。基於這些考量，財政部賦稅署於2014年4月發布BEPS作業專案，由賦稅署及各地區國稅局按BEPS各行動計畫分工，依OECD各項計畫時程按期彙整其發布之最新進展，研擬成果報告，並進行因應對策及法令修正意見之評估。

此外，賦稅署於2015年3月12日舉行檢視OECD發布「移轉訂價文據及國別報告指導原則」研討會，邀集專家學者及業界代表等共同參與，討論議題及意見如下：

- (一)有關檢視我國現行移轉訂價文據內容部分，多數建議我國應配合國際租稅發展趨勢，將三層架構文據納入移轉訂價文據規定。此外，我國現行營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則(以下簡稱TP查準)文據規定雖已涵蓋當地國檔案內容，惟尚未納入全球檔案之完整內容及國別報告，爰部分與會代表建議可先行參考當地國檔案內容，修正我國移轉訂價文據規定。
- (二)有關避風港法則部分，多數建議採當地國檔案適用現行避風港規定，另就全球檔案及國別報告分別訂定新的避風港標準，並建議應就集團母公司在臺灣之營利事業及外商在臺子(分)公司分別制定適當的重大性標準，至未來避風港原則之修訂，則建議可考量以企業集團合併營收、海外關係企業營收占集團營收比重、海外營運據點數量或交易類型及交易國別等其他指標，併入重大性判斷標準，並將指標予以類型化，對於不同型態之公司、不同交易或參考其他國家規定，訂定不同門檻，俾於企業依從成本及稽徵機關資訊取得之間取得最佳平衡點。
- (三)有關集團成員範圍部分，部分與會代表建議可以集團成員是否須納入集團最終母公司編製合併財報或以財務報表關係人為認定

標準，並明確定義「集團最終母公司」。

- (四)有關備妥文據之期限部分，多數建議就全球檔案與國別報告分別訂定完成日期限，至國別報告因需揭露集團財務資訊，考量實務上各國關係企業損益資料完成日可能不同、集團資訊彙整需投入額外時間，且極可能有資訊取得之困難，故建議可參照OECD指導原則規定，以該公司會計年度結束日後12個月(內)提交為期限。
- (五)有關國別報告納入營利事業所得稅結算申報書表之可行性部分，考量資訊揭露之即時性及完整性，及稅簽會計師無法驗證其內容正確性，多數建議應訂定國別報告範本並另行提交，不宜將國別報告納入營利事業所得稅結算申報書表。
- (六)有關罰則部分，多數建議分別就不同文據訂定不同罰則、考量以獎勵機制代替處罰措施，並檢討未依規定提供移轉訂價文據之處罰規定。

五、OECD最新進展

OECD頃於2015年6月8日再度發布國別報告的套裝施行規定(Country-by-Country Reporting Implementation Package)，內容為國別報告的立法範本及交換國別報告之多邊主管機關協定。有關立法範本部分，條文包括明定國別報告之申報義務人、集團成員應向其稅務居住地通知之事項、國別報告應涵蓋之內容與範本、申報期限及稅務機關對國別報告資訊的使用範圍及保密義務等規定，可作為各國要求跨國集團最終母公司申報國別報告之立法參考。有關交換國別報告之多邊主管機關協定部分，則提出分別基於稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)、雙邊稅務協定及稅務資訊交換協議(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)三項模式下的主管機關協定(Competent Authority Agreements)範本，提供各國分享國別報告資訊之工具，並說明各國進行國別報告資訊交換時之規則與程序。

六、結語

就跨國企業而言，各國政府對於移轉訂價文據採行一致性的規定，將有效減少納稅人之稅務依從成本。對各國稅務機關而言，行動計畫13之成果報告則為評估企業移轉訂價風險及其查核提供極佳工具。在國際化及全球化日益加深之際，跨國企業應提早進行移轉訂價規劃管理工作，並依三層架構文據規定內容，預先檢視集團營運模式及內部交易，以確保其移轉訂價政策符合BEPS報告及各國政府法令規定，適度降低稅務風險。

鑑於移轉訂價文據及國別報告指導原則所發布包含全球檔案、當地國檔案及國別報告之三層架構移轉訂價文據，為一嶄新且未經試驗的制度，且相關議題涉及實務作業，其相關規定應符合必要性、重大性、有效性及可執行性。隨著OECD陸續發布之施行規定，其執行細節愈趨明朗及具體，我國將持續關注OECD未來陸續發布內容，並掌握各國實施情形，以作為我國未來修訂移轉訂價文據規定之參考。

促參案件營運績效評估之必要性

一 概述本部訂頒「機關辦理促進民間參與公共建設案件營運績效評估作業指引」之目的及始末

財政部推動促參司／技正 王志煒

一、背景說明

公共建設為改善生活品質、帶動經濟成長之重要基礎，於政府資源有限下，運用政府與民間公私協力夥伴關係（Public Private Partnership，簡稱PPP）完成公共建設及提供公共服務，為全球各國重視並為施政重點，亦為我國重要政策目標。

經財政部統計，截至104年6月30日止，促參案件已簽約1,272件，其中目前於營運期間者計695件，因促進民間參與公共建設法（以下簡稱促參法）立法目的，係為提升公共建設服務水準、加速社會經濟發展，且依促參法第8條規定，民間參與公共建設之方式乃以營運（Operate）為要件。基此，為落實促參計畫執行成效考核，定期（每一年度）針對營運階段進行營運績效評估，有其必要性，以提供主辦機關了解計畫執行是否已達原設定施政目的及提供高品質的公共服務內容、確實維護公共利益。

財政部考量促參契約，雖多已納入營運績效評估機制，惟多偏重於民間機構內部管理、設備或設施維護情形等實質履約狀況進行評估，對於公共服務營運品質及民眾使用觀感等主要核心效益卻未多加考量，易使評估機制失真。為避免民間機構重視營收而忽略公共服務的質與量及民眾付費使用後的觀感，應建立專業及適切的營運績效評估機制，協助主辦機關把關、提供民間機構改善營運缺失、並做為契約期滿是否優先續約的參考依據，爰委託中華民國品質學會於101年至103年辦理「促參案件營運績效評估機制建構」專業服務案，針對交通建設客運轉運站、停車場、附設住宿餐飲之文教設施、文創園區、運動中心、游泳池、公立學校宿舍、附設住宿餐飲之勞工福利設施、衛生醫療設施醫療機構、護理機構、社會福利設施身心障礙者職業輔導、附設住宿餐飲遊憩農業設施類及觀光遊憩重大設施風景區等13種常見之促參態樣，完成建置促參案件營運績效評估共同性指標、作業模式及研議營運績效評估機制納入投資契約參考文件之參考條文等具體研究成果。

前述成果復經財政部推動促參司內部多次會議討論，制定「機關辦理促進民間參與公共建設案件營運績效評估作業指引」，並於104年6月15日邀集各中央目的事業主管機關與直轄市、縣市政府召開機關研商會議，依據各機關所提建議，檢討修正後函送供各機關運用參考，前後歷時8個月始制定完成。

二、作業指引內容概述

為利主辦機關依公平、公開程序及符合公共利益、公平合理原則，辦理促參案件營運績效評定，以提升公共服務品質，財政部特於104年7月7日台財促字第10425510410號函訂頒「機關辦理促進民間參與公共建設案件營運績效評估作業指引」（以下簡稱作業指引），函送各主辦機關作為辦理促參案件營運績效評定作業參考，作業指引條文計19點，其內容區分六大部分擇要說明如下：

- (一)適用對象：依促參法第54條第2項規定，經主辦機關評定為營運績效良好之民間機構，主辦機關得於營運期限屆滿時與該民間機構優先定約，委託其繼續營運。為考量營運績效評估的必要性，除適用於投資契約定有於營運期限屆滿時得與民間機構優先定約之促參案件外，對於投資契約未定有優先定約約定之促參案件，主辦機關基於維護公共利益，有於營運期間內辦理民間機構營運績效評定必要者，應於投資契約載明，並得參考該作業指引辦理。
- (二)評估項目及標準：提供促參案件共同性營運績效評估項目及指標建議表，主辦機關得參考並依個案特性及投資契約相關約定，研訂各該評估項目之評估指標及配分權重。
- (三)評估委員會任務：依營運績效評估項目之指標、配分權重及評定

方式，評定民間機構營運績效；協助解釋與營運績效評定結果有關事項；提出次一年度營運績效評估項目之指標、配分權重及評定方式建議，惟評估委員會任務並無包括確認或審定次一年度營運績效評估項目之指標、配分權重及評定方式。

(四)評估委員會組成與遴選：有鑑於營運績效評定結果涉及民間機構優先定約之權利，為使評定結果更具公平性及合理性，避免民間機構或社會大眾質疑，評估委員會委員設置應有外聘專家、學者，且不得少於二分之一；又評估委員會委員人數，考量機關實際運作營運績效評估作業，恐涉相關局處權管事項，內聘委員人數或須7人至8人，爰訂為7人至17人，其中委員人數下限7人，以避免造成開會人數過少即可評定營運績效之情形。評估委員會之外聘專家、學者，主辦機關應參考主管機關所建立「民間參與公共建設專家學者建議名單」，列出遴選名單，於該名單不足或另有考量時，其簽報及核定，均可不受建議名單之限制。

(五)評估程序：明定主辦機關應自促參案件營運開始日起，依程序辦理營運績效評定作業，評估程序包括營運績效評估項目之指標及配分權重之檢討、營運績效說明書之提送、工作小組研提初評意見、評估作業之進行、評定結果明顯差異之處理及評估委員會會議紀錄之製作。

(六)評定結果之通知、救濟、公開及運用：績效評定結果應簽報主辦機關首長或其授權人員核定，並於核定後2週內以書面通知民間機構。民間機構對於績效評定結果如有不同意見，應於評定結果送達2週內以書面向主辦機關提出申復。主辦機關則應於收受民間機構申復書之次日起60日內召開評估委員會會議，就民間機構意見為必要之處置。評估委員會評定結果及會議紀錄，應公開於主辦機關資訊網路。另評定結果做為民間機構營運期限屆滿時優先定約依據；評定結果或建議，如涉及民間機構履約情形改善者，主辦機關應回歸投資契約約定，辦理履約管理。

三、結語

就法律面而言，促參案件於申請及審核等階段，性質是政府給予民間特許權利之公法行為，各階段作業應由主辦機關審慎執行並依促參法規定辦理。促參案件簽訂投資契約後，按促參法第12條規定，主辦機關與民間機構之權利義務，除促參法另有規定外，悉依投資契約約定，契約未約定者，適用民事法相關規定，不再是公法行為。投資契約之訂定，必須維護公共利益及公平合理原則，主辦機關與民間機構間權利義務，應依促參法及投資契約辦理，不應因政治權利更迭，讓民間機構承擔額外風險。基此精神，該作業指引第3點特別敘明，促參案件優先定約事宜應於投資契約明定民間機構提出優先定約申請期限、應備文件、辦理程序、營運績效良好之認定方式等事項及營運績效評估辦法，民間機構方可依契約約定準備辦理營運績效評估作業，並據以申請優先定約，保障其權益，以符公平合理原則。

本文有關「機關辦理促進民間參與公共建設案件營運績效評估作業指引」已登載於財政部民間參與公共建設資訊網頁（<http://ppp.mof.gov.tw/>），路徑為：首頁→參考資料→促參作業指引及參考手冊→作業指引。歡迎各界自行下載參閱。

淺談行政處分之轉換及案例研析(上)

財政部臺北國稅局／科長 倪永祖

壹、問題提出：

一、事實概述：

某甲於86年間出售土地，並將售地所得用以購買某銀行無記名可轉讓定期存單(NCD)，86年間購買87年度到期兌領本金利息，惟實際到期時，是由子(乙)媳(丙)同時領取，利息存入乙、丙帳戶，本金部分由乙、丙名義轉入續存，國稅局以無記名可轉讓定期存單(NCD)領本息時在存單背面讓與人欄背書簽章即可領取，持單人即為權利持有人，既87年間由乙、丙領取本金利息，表示87年間甲有贈與乙、丙NCD本金及利息的事實，據此核課贈與稅。甲不服提起救濟，經臺北高等行政法院96年度訴字第1376號判決及最高行政法院99年度判字第471號判決，認為原核定就NCD本金贈與年度為87年度是錯誤的，贈與年度經判決認為係86年度，遂撤銷原復查決定處分責由國稅局重為復查決定。

二、問題分析：

- (一) 依判決意旨，重核復查決定撤銷原核課87年度贈與稅之處分，認為贈與年度為86年度，按理而言處分年度別不同應另行開徵，則臺北高等行政法院本案判決係98年10月作成，認定課稅事實為86年度贈與者，因其未辦理贈與稅申報，核課期間為7年，核課期間屆至為93年間，故本件國稅局重核復查決定結果欲撤銷原核課處分令原核定單位重核者，早已逾核課期間，臺北高等行政法院判決作成時(98年10月)即已逾核課期間(93年間)，但其判決主文僅為「訴願決定及原處分(即復查決定不利於原告部分)均撤銷」，僅撤銷復查決定並未撤銷至原處分，其隱藏所欲揭示之法理何在？可確定者，其判決主文撤銷復查決定而未撤銷至原處分之理由絕非係為保全程序(因原處分被撤銷者，禁止財產移轉等保全程序將失所附麗)。
- (二) 原審判決所確認的事實與重核復查決定所確認的事實是同一生活事實，即甲出售土地之所得款於86年間購買可轉讓定期存單(NCD)87年到期時由子(乙)與媳(丙)領取本金利息，本金部分再由乙、丙名義續存或換單，只是在本金部分認定贈與年度為86或87年度，法院與國稅局見解不同，以致法律效果不同。國稅局該如何處理確實是棘手的問題，筆者當時有幸擔任復查委員，當然盡力思考解決之道。首先要能於重核復查決定作成原核定87年度贈與稅可變更為86年度贈與稅，又可逾核課期間，使原處分持續有效，不用另行開徵，此等法理為何？因此嘗試以行政處分轉換法理欲尋解決之道。

貳、行政處分轉換之意義：

- 一、所謂行政處分之轉換，是指當行政機關作成一個違法的行政處分，但該違法的行政處分包含另一個合法行政處分的內容，在一定條件下，可將違法的處分溯及既往轉換成具有相同實質要件及相同程序及目的，卻有不同規制內容之合法的處分(註1)。瑕疵處分轉換之性質實為治療瑕疵方法之一種，而瑕疵處分，一般可分為程序上的瑕疵與實體上的瑕疵，程序上瑕疵之治療係以補正方式，經由補正使程序瑕疵處分成為合法的處分(註2)，例如，我國行政程序法第114條規定「違反程序或方式規定之行政處分，除依第111條規定而無效者外，因下列情形而補正：(一) 須經申請始得作成之行政處分，當事人已於事後提出者。

(二) 必須記明之理由已於事後說明者。(三) 應給予當事人陳述意見之機會已於事後給予者。(四) 應參與行政處分作成之委員會已於事後作成決議者。(五) 應參與行政處分作成之其他機關已於事後參與者。」「前項第2款至第5款之補正行為，僅得於訴願程序終結前為之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。當事人因補正行為致未能於法定期間內聲明不服者，其期間之遲誤視為不應歸責於當事人之事由，其回復原狀期間自該瑕疵補正時起算。」另實體上的瑕疵，其治療方式就是轉換，只是當瑕疵的內容為違反土地管轄的規定時，依程序法第115條規定，如有管轄權的機關就該事件仍為相同處分時，原處分雖然違法，但無需撤銷。

- 二、行政程序法第116條與德國行政程序法第47條規定之比較：行政程序法第116條規定「行政機關得將違法行政處分轉換為與原處分具有相同實質及程序要件之其他行政處分。但有下列各款情形之一者，不得轉換：(一) 違法行政處分，依第117條但書規定，不得撤銷者。(二) 轉換不符作成原行政處分之目的者。(三) 轉換法律效果對當事人更為不利者。羈束處分不得轉換為裁量處分。行政機關於轉換前應給予當事人陳述意見之機會。但有第103條之事由者，不在此限。」該條立法例係參考德國行政程序法第47條之立法例，德國行政程序法第47條規定內容如下：

1. 有瑕疵之行政處分，依行政機關所經過之程序及形式，可以合法作成另一相同目的之行政處分，且具備作成該行政處分之要件者，得轉換成該行政處分。
2. 有瑕疵行政處分所將轉換成之行政處分，違反作成原行政處分之行政機關可得認識之意思，或其法律效果對當事人較有瑕疵行政處分不利者，不適用第1項之規定。有瑕疵之行政處分不許可撤銷者，亦不許可轉換。
3. 受法律拘束之決定，不得轉換為裁量決定。
4. 第28條之規定準用之。(說明：德國行政程序法第28條係有關聽證之規定)(註3)

- 三、我國行政程序法第116條與德國行政程序法第47條規定之比較如下(註4)：

1. 我國行政程序法第116條明文規定行政機關是得為轉換之主體，而德國聯邦行政程序法第47條並未規定得為轉換之主體為何，因此，德國學說上亦有主張受理訴願機關或行政法院得為轉換者(註5)。我國從文義解釋觀點，似可認為行政程序法第116條乃直接就行政機關所為得轉換之主體，行政法院似不得據以作成行政處分之轉換。
2. 我國行政程序法第116條係規定轉換為具有相同實質及程序要件之其他行政處分，而德國聯邦行政程序法第47條規定，作成另一相同目的行政處分之程序，形式及要件皆具備時，得轉換為該行政處分。
3. 不得為轉換之行政處分，我國行政程序法第116條僅限於該法第117條但書規定，不得撤銷之行政處分，不得轉換。而德國聯邦行政程序法第47條是所有不得撤銷之行政處分，皆不得轉換。

(續接下一版)

參、行政法院對行政處分轉換之見解：

茲就學者陳淑芳歸納行政法院對行政處分轉換之見解，再予補充後整理如下：(註5-1)

- 一、轉換須由行政機關以行政處分為之，並非依法律逕行轉換（最高行政法院98年度判字第514號、98年度判字第1033號、99年度判字第1280號判決）。其中98年度判字第514號判決意旨，更指出行政處分轉換應由行政機關以行政處分方式作成決定，如果訴訟中以言語書狀提出為防禦方法，未作成轉換處分，難以審認符合轉換之要件。
- 二、以「祭祀公業○○管理人甲」為受處分人之處分得轉換為以「祭祀公業○○派下員甲」為受處分人之處分（最高行政法院99年度判字第1201號判決）。
- 三、以「繼承人在列管期間未將該筆土地繼續作農業使用而追繳其免徵之遺產稅」的處分得轉換為「系爭三筆土地自始均非農業用地，無免徵遺產稅適用而應補繳遺產稅」之處分（最高行政法院94年度判字第257號判決）。學者盛子龍教授對此有不同見解，認為係行政處分理由之追補，詳如後述。
- 四、依「執行業務所得」所核課之稅額得轉換為依「其他所得」所核課之稅額（最高行政法院100年度判字第2866號判決）。（本案前處分經高等行政法院撤銷後，原處分機關轉換為後處分，處分相對人對此不服，提起行政救濟時，行政法院認為前處分已轉換為後處分而無逾核課期間之問題）。又最高行政法院100

年判字第1638號判決，認為系爭所得為其他所得或執行業務所得，屬所得性質歸納問題，並不影響同一筆收入○元應如何計算所得之爭點，此乃所得定性之爭議無違爭點主義。

- 五、「預付款餘額按年利率6.34%調增利息收入3,513,945元，核定利息收入7,768,698元及利息支出88,677,346元」之處分得轉換為「預付款金額按平均借款利率5.869%調減利息收入3,513,945元及利息支出3,252,893元」之處分（最高行政法院100年度判字第509號判決）。
- 六、「祭祀公業劉華生劉達峰」之派下全員證明書不得轉換為「祭祀公業劉華生」與「祭祀公業劉達峰」之派下全員證明書（最高行政法院100年度判字第118號判決）。

註1：陳敏，行政法總論，一百年九月七版，頁424、425。陳淑芳，行政處分之轉換規定的檢討與修正，法學叢刊2012年10月NO.228，頁23。盛子龍，「行政處分轉換與行政爭訟」，收錄湯德宗、李建良主編「行政管制與行政爭訟」頁53。

註2：吳庚，行政法之理論與實用，2012年增訂12版，頁396、397。

註3：摘錄自陳敏，行政法總論，一百年九月七版，頁424註2。

註4：參照陳淑芳，行政處分之轉換規定的檢討與修正，法學叢刊2012年10月NO.228，頁23、24。

註5：陳敏，同註3，頁428。

註5-1：參照註4，頁23。

（未完待續）

「固定營業場所」之比較理論與案例分析 以外商公司於我國境內使用發貨倉庫為例(下)

律師 徐宗甫

肆、案例分析

- 一、我國對外商A公司在境內使用發貨倉庫是否有租稅管轄權？

依據現行法律，我國僅對非居住者A公司之中華民國來源所得擁有租稅管轄權。本例中A公司使用我國境內發貨倉庫所生之營業利潤是否應課徵我國營利事業所得稅，應由以下二點分析之：

- (一) 儲存、運送、展示功能是否構成倉庫為A公司之固定營業場所，就A公司於我國境內「使用」發貨倉庫部分，應先釐清「使用」之範圍與項目為何，以分析該倉庫是否構成A公司於我國境內之固定營業場所。我國所得稅法第十條第一項後段規定，「…專為採購貨品用之倉棧…，其非用以製造加工者，不在此限」可知，倉棧原則上屬於固定營業場所態樣之一，僅於符合前述但書規定時可適用例外規定。因此，本例中A公司不論透過發貨倉庫進行儲存、運送及或展示三者功能之全部或一部，依第十條規定該發貨倉庫均為A公司於我國之固定營業場所。

- (二) A公司於我國境內進行之「實際」營業活動項目為何？

就國際租稅實務查核工作而言，外國營利事業使用本國發貨倉庫所涉之租稅議題，通常不僅限以儲存及/或運送等二

項功能為限，蓋因基於貢獻度理論，即便此二項功能全數存在，其佔整體銷售利潤之比重仍相當有限。

以美國國稅局多年來稽核我國電子業為配合美國品牌大廠客戶零庫存(“just-in-time”)政策而於美國境內設立發貨倉庫為例，美國國稅局通常透過買方(即美國品牌大廠)查核我國電子公司是否透過其發貨倉庫而於美國境內進行行銷、銷貨或參與設計及研發等實質營業行為；一旦確認發貨倉庫(或辦公室或其他固定營業場所)並非單純僅供商品儲存或運送之用而涉及前開所述之實際營業活動，美國國稅局即調查我國電子公司是否構成於美國境內經營工商之事實，若是，則全部銷貨所生之營業利潤(不論是否於美國列帳)均為美國租稅管轄權所及，依法應課徵美國營利事業所得稅。

- 二、我國對外商A公司在境內使用發貨倉庫之應稅所得認定方式我國對外國營利事業於我國境內使用發貨倉庫之所得認定方式，原則上可參照財政部870123台財稅第871924181號、「外商在台設立物流中心其所得稅之課稅釋疑」之函示內容。該函示首先肯認外商在台之物流中心若涉及輸入、儲存及交付

（續接下一版）

等流程時，該物流中心為我國所得稅法第十條所稱之固定營業場所，應依同法第二十一條、第四十一條¹設立帳簿以為核實計算稅額之依據，若無法提示帳簿，則由稽徵機關依據同法第八十三條規定，依查得之資料核定或依同業利潤率核定之。若依美國稅法規觀之，僅涉輸入、儲存及交付等單純功能之發貨倉庫並非美國稅法所稱之固定營業場所，故外國營利事業透過美國發貨倉庫所為之物流行為，尚未達到其於美國境內應課徵美國所得稅之標準，無須評估該物流功能對銷售交易整體營收之貢獻程度。

伍、總結論

長久以來，我國以處理本國所得稅務為主之所得稅法暨相關法規，未就我國對外人該如何課稅一事提供完整之理論基礎及健全之實際規範，以致成為外國營利事業於評估是否對我國投資之高度不確定指標因素之一，並亦使有心人士藉由相關制度漏洞或不全之處而不法規避我國租稅負擔義務。

伴隨網路科技之發展，國際間就商品貨物之流通必定更為頻繁，外國營利事業(特別是國際大型電子商務平台業者)使用我國境內發貨倉庫與物流中心以服務我國客戶或為其開拓亞洲地區之中繼樞紐，此態勢將更為明顯。政府主管機關近期亦已著手研議我國應如何因應電子商務之崛起所帶來之新型課稅挑戰，本文建議應藉此機會一併重新檢視並調整修訂我國目前就對外人課稅相關制度之不足或不宜之處，以健全相關課稅機制，鞏固國家稅收，促進租稅公平及輔助經濟發展。

¹所得稅法第41條意旨為外國營利事業之在台固定營業場所(或營業代理人)應單獨設帳以計算營利事業所得額，惟於有固定營業場所之情形下，究竟該由何者負擔此一義務，法無明文；實務上有以該固定營業場所之所有人為該外國營利事業設帳計算所得額之代理人、不論其是否符合營業代理人之資格(惟僅以法人為限，蓋因自然人無法以本人名義代外國營利事業申報營利事業所得稅)。另外，賦予營業代理人代理外國營利事業此等法定義務，於實務上則亦容易滋生疑義與困擾，蓋營業代理人於大部分情形下並無協助代理帳簿處理及租稅申報之專業知識，其所代理之業務亦僅可能為外國營利事業中之一部份，故本法之規定應為相關之修正，以於確保國家所得稅收及申報納稅義務間取得合理及務實可行之平衡。(完)

「職場專業英語技巧班」美國學習行(下)

財政部關務署／科長 蔡佳靜

二、核心課程(討論、閱讀、寫作、國際會議簡報、跨文化談判)

討論、閱讀與寫作(DRW)

核心課程是本國外班學習重心，目的在於提升專業英語技巧。討論、閱讀與寫作(DRW)屬於簡報與談判的補充課程，著重於基礎英文應用技巧之建立。透過TPP相關文章的閱讀、討論，及指定短篇寫作，讓我對於TPP及臺灣立場能夠有全面性的了解。老師要求每個人閱讀大量文章，並利用Jigsaw Reading(拼圖閱讀)方式讓我們進行分組就文章拆解閱讀，後由各組就所閱讀片段分享理解之內容，從而將整篇文章完整組合復原。Jigsaw Reading又稱為互補式閱讀，注重閱讀時與他人的互動，一開始因著重於對文章片段之深入解析後再合併閱讀全文，會比在獨立閱讀下對文章有更深入的理解。它屬於一種合作式學習，除了閱讀能力提升外，更可同時訓練聽力及溝通能力。

Elevator Pitch(電梯演講)，指在很短的時間內所陳述的一段話，目的是要向對方介紹自己、推銷東西或是表達意見。搭乘電梯的時間通常很短，能說的也有限，所以需要將想表達的內容進行濃縮，既能吸引對方注意也能讓其接受我們的觀點。重點在於，我們陳述的要跟聽者有所連結且對其有增值效果，才能在離開電梯或是當下情境後，對方仍舊記得並願意後續往來。要用英文表達elevator pitch是須要多多練習的，因此老師要求我們就TPP臺灣立場寫elevator pitch，並練習用5句話介紹自己，學著讓文句簡短而精要。

簡報與談判

國際會議簡報是相當實用的課程，而如何能夠做好準備並就我們的專業領域進行完美的簡報，同時提升自信是本課程的重點。具有說服力的簡報演說，須內容充實外還要能夠利用演講者特質(建立可信度、情感連結或邏輯推理等三種)來說服聽眾。在決定好簡報主題後，分析聽眾是相當重要的任務，了解聽眾的背景及對主題的興趣為何，決定最能被接受的表達方式後開始建立簡報內容。在正式簡報時，好的開始將是成功的一半，於開場時利用問問題或引述名人格言等方式吸引聽眾的注

意力，使其對主題內容有所期待而願意聆聽。簡報時伴隨著合適的投影片提示重點，可使傳達的主題更加清晰易懂，也能讓聽眾保持著興致。不光只是口語上的溝通，主講者的肢體語言也將影響簡報好壞，如果表情僵硬、拒絕與觀眾眼神接觸，這樣的表現下將無法造就成功的簡報。在課堂上，親切的Craig老師用相當活潑的方式帶領著我們學習簡報的技巧，也讓我有更進一步的體會。

而跨文化談判是英文技巧運用進階課程。因為我們將來可能都肩負著與其他國家官員進行談判的任務，所以一開始老師即強調要注意跨文化差異對談判之影響，掌握對方文化背景及其談判模式方能有效進行談判。談判課程講座Sean老師，同時也教授DRW課程，要求我們就文化對談判之影響寫出觀點，引導我們透過網路工具如GOOGLE蒐集資訊，就臺美教育差異進行分享及就自由貿易進行正反即席辯論。老師的教學相當多元化，對我非常具有挑戰性，因為老師的用詞較為艱深，談論的範圍不純粹只限於經貿領域，他同時透過政治、哲學、社會學之角度來帶領我們作多方思考，雖有些時候會讓我跟不上步調，但著實讓我這個井底之蛙大開眼界。我們學習了談判準備的每一階段，包括確認議題、立場(positions)和利益(interests)、發展策略和選擇合適的用語。立場和利益的辨別很重要，不同之處在於「立場」是我們所提出的主張，而「利益」則是隱藏在立場後面的動機、原因。

本國外訓練重點在於如何更有效運用英文，因此英文的修辭手法(rhetorical devices)的重要性橫貫各項課程。例如，隱喻法(the classroom is like a cage)、直喻法(your painting is like a photograph)、頭韻法(reduce, reuse, recycle)、對立(man and woman)及修辭問題(提出問題但不是真的要求回答，而是吸引聽眾注意)等方法，讓語言更具有吸引力及說服力，老師均希望我們在進行簡報或談判時運用。而談判的語言，更是要字字斟酌，在討論時應注意用詞避免過於武斷(除表達我方重要立場時應語氣堅定)，以免招致質疑。因此，談判的語言是外交的、謹慎的。

模擬演練

簡報與談判課程最後成果驗收就是最後一堂的模擬演練。學校非

常用心地安排兩次模擬課程，為的就是創造擬真會議情景讓大家身歷其境，並展現學習成果。簡報模擬係由個人輪流上台就所選主題進行講說，學校還特別印製會議小冊將演講者也就是我們學員個人介紹放入，包含所屬會議論壇名稱、演講主題及專業領域等，還準備了攝影機，要求大家著正裝，非常慎重。經貿組簡報主題以TPP為主，而我的題目為介紹凡貿易協定均涉及之貿易救濟措施。雖然每人僅簡報5分鐘，從投影片到講說內容可是花好幾晚的準備成果。正式上場時，個人的肢體語言、吸引聽眾之策略、發音、流暢度與步調、內容對聽眾的合適度等等都是大家從旁觀察的標準。我是個很容易緊張的人，上台時拼命告訴自己放鬆、絕不瞄講稿且記得環視四周、有條不紊地說明。當聽眾時則要觀察同學們的講演優勢在哪，氣度如何展現，充分吸取經驗。這樣的演練著實讓我對於好的演講者應該要有怎樣的呈現有了進一步的領會。

而三週談判課程的模擬演練也是我們在MIIS上課最後一天下午進行，採跨主題方式進行任務編組，代表不同國家進行談判。談判演練分組我屬臺灣經貿代表，與綠能與文創的同學同屬臺灣談判團隊，而我們談判對手則為美國，採3對3談判。其他同學則另代表美國、中國、日本、韓國和新加坡，倆倆國家進行談判。事前準備包括決定目標、底線、欲交換項目等，除了需閱讀跟所代表國家之相關資訊外，也需蒐集對手國資訊，才能與對方就經貿、文創及綠能相關議題進行議題的擬定。再來就是要跟自己的隊員討論要用怎樣的策略及陳述方式來與對方進行討論。像我代表的臺灣經貿議題為請美國表明立場支持臺灣加入TPP。正式上場的模擬談判每組時間長達1小時，因此相對上來說要在短期間內準備相當多的資料，並就整個流程進行設計，才能有效進行演練，完整呈現一個真正的談判。譬如入場、握手寒暄、開場白、介紹隊員、談判中間的必要停頓、休息、討論，結尾的總結並約定下次的會議時間或議題，交換禮物、拍照等，也都演練到位。不僅如此，除所講的話，肢體語言的呈現也是種溝通，眼神手勢等都是談判場合中不可或缺。這均需在模擬演練中貼切的展現出來。談判老師從幾方面就我們的表現進行觀察並且評分：文字和語言是否運用合宜、語調是否適切、談判過程的統整性，譬如開場白是否表明了立場和雙方利益、理由說明是否有條理、觀點陳述及轉換是否適切、對於主張是否有明確詳細的資料補充佐證。再來就是內容是否適切、理由是否具有說服力、是不是跟議題確有相關、對於主題是否真的去研究調查過以及策略是否有效運用。

經過這次模擬練習，我發覺不僅要充分掌握對英文文句應用要得宜外，也得需要對於議題內容有真正了解。在短短的三週內的資料研析到真正搬上檯面正式演練，花費了大家很多心血跟時間去蒐集資料、討論各項議題，這的確是個很大的挑戰。當然帶給我們極為札實的收穫。



▲模擬談判情況

三、參訪與課外活動

參訪活動目的係讓學員可以英語與參訪機構直接對談。因為如果光只在教室演練是不夠的，而且人都移師國外了，如沒有實地的貼近學習，似乎就會失去赴海外之意義。因此本國外班由學校依不同組別的主題，安排了不同地點的參訪。我們經貿組參訪三個地方，分別是財務公司Charles Schwab位於Carmel的分行、蒙特利市政府以及我國駐舊金山的臺灣貿易中心(TAITRA)。我們透過參訪對象的業務簡報內容，與其代表進行專業領域意見交流，經由與專業人士的直接對談，不僅進一步拓展專業知識並學習了美式慣用語與簡報技巧。

另外為增加我們英文運用機會，校方另外安排了晚會(Soirée)及周末beach party等社交活動，讓我們能與老師及其他MIIS學生自然進行對談，除可練習elevator pitch並可瞭解在地生活與美國文化，進一步增加對英文的認知及運用能力。



▲結訓後合影

感想與建議

這個國外班對我而言是個震撼教育。透過上課時臺美文化背景分析比較及學校要求我們隨時替自己的學習進行自我評估，我發現自己是個傳統型被動學習者，較習慣老師給予非常明確的學習指示。MIIS訓練要求學員主動積極探索與學習的作法，對我是個相當大的挑戰，而我也努力修正了。如果只是抱持著既有的學習態度，學習效果其實有限，所以保持open mind，把自己當海綿，坦然去接受各種學習挑戰，甚至主動出擊，多問多學，方能吸收到最多知識和英文技巧。

再來就是要積極融入當地環境，這也是為何在我們在那三週中，雖課業繁重但是大家仍積極趁課餘走走看看，認識當地的人事物參加當地活動，把握機會與native speaker交談，讓自己的英文能靈活運用，否則僅是關在教室上課就失去出國學習的意義。

行政院人事行政總處安排的這個訓練著實讓我收穫滿滿，也很感謝有這樣的受訓機會。本次MIIS的課程規劃很不錯，但如果在課堂中讓其他美國學生加入討論或演練，本人覺得學習效果將會更好。又因三週課程相當緊湊壓力也相當大，如果像100及101梯次之國外訓練期間為4週的話，時間更充裕下我相信將學習到更多。總而言之，隨時把自己保持開放心態，抓住任何學習英文的機會，英文將可持續精進。也希望未來有更多機會讓我出國參加真正的會議與談判，貢獻自己所學。

(完)