



從OECD「稅基侵蝕與利潤移轉 (BEPS)」 發展探討我國租稅政策之調整

游奕恬*

壹、前言	參、歐盟反避稅措施趨勢及我
貳、稅基侵蝕及利潤移轉 (BEPS) 概述	國反避稅措施現況
	肆、檢討與建議
	伍、參考資料

摘 要

跨國公司利用租稅規範漏洞及各國稅制差異進行避稅規劃，如：移轉訂價 (Transfer pricing)、資本弱化 (Thin capitalization)、受控外國公司 (Controlled Foreign Company)、實際管理處所 (Place of Effective Management) 等，已嚴重侵蝕稅基，破壞稅制的公平性和完整性。OECD 因應 G20 國家要求，建立新的國際租稅規範，以防堵雙重不徵稅，於 2015 年 10 月完成防堵跨國公司避稅方案計畫，包括 15 項行動方案報告。

我國現行反避稅規定，包括：網路交易課徵營業稅及所得稅規範、針對利息費用訂定反資本弱化法規、營所稅不合常規移轉訂價查核準則，及受控外國公司 (CFC) 與實際管理處所 (PEM) 制度等，另為建構更周延反避稅制度，及順應國際 BEPS 潮流，已研修稅法並於 106 年 4 月 21 日經立法院三讀通過，增訂個人反避稅條款。

針對跨國避稅議題，我國除落實執行現行反避稅法規外，經參酌 OECD 發布 BEPS 改革建議及範本，建議未來尚可朝以下方向改進：

- 一、強化跨國電子商務交易課稅法規執行
- 二、適時檢討租稅優惠
- 三、將實質交易課稅觀點認定常設機構納入課稅範圍
- 四、加強國際間稅務合作及資訊掌握

* 作者為經濟發展處科員。

Discussion on the Adjustment of Taiwan's Tax Policy from the Development of OECD "Tax Base Erosion and Profit Transfer (BEPS) "

I-Tien Yu

Officer

Economic Development Department, NDC

Abstract

Multinational corporations use the loopholes of tax rules and national tax differences for tax avoidance planning, such as Transfer Pricing, Thin capitalization, Controlled Foreign Company, Place of Effective Management. Those have seriously eroded the tax base, undermine the fairness and integrity of the tax system. OECD has established a new international tax policy to prevent the double taxation, and in October 2015 completed the "Base Erosion and Profit Shifting", anti-pack multinational tax avoidance program, including 15 action plan reports.

Taiwan's current anti-tax avoidance provisions, including: online transactions levy business tax and income tax norms, for interest costs set anti-capital weakening laws and regulations, CFC, PEM system, and so on. In order to construct more anti-tax avoidance system, and conform to the international BEPS trend, has been training tax law, to add personal anti-tax avoidance provisions.

The suggestion of Taiwan's taxation can still be improved in the following direction:

1. To observe the effectiveness of Cross-Border e-Commerce
2. Government should timely to review the tax concessions
3. The permanent establishment of taxation should include the real transaction tax point
4. Government should strengthen the cooperation with other countries.



壹、前言

在全球化及網路經濟等交易模式下，跨國公司為追求利潤，利用各國間稅制差異，進行利潤移轉之租稅規劃，嚴重侵蝕稅基，破壞稅制的公平性和完整性，依據經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) 統計，因跨國公司稅基侵蝕與利潤移轉，致全球每年損失金額約 1,000 億到 2,400 億美元 (約占全球公司所得稅稅收之 4-10%)，影響各國財政至鉅，爰國際間日益重視對跨國避稅的防堵措施。

OECD 於 2013 年發布稅基侵蝕與利潤移轉報告 (Base Erosion and Profits Shifting, BEPS)，並於 2015 年底分階段完成防堵跨國公司避稅方案計畫 (Action Plan on Base Erosion and Profits Shifting)。除 OECD 的會員國之外，包含中國大陸、日本、韓國、紐西蘭等 G20 國家，亦已參採 BEPS 指導原則，增修相關稅法，積極建構更公平的租稅機制。

跨國商品交易為我國重要之經貿型態，基於維護我國稅制公平性，如何避免雙重不徵稅 (Double No Tax)，為當前租稅改革的重要課題，OECD 發布之反避稅方案，可做為未來我國相關措施之參考。

貳、稅基侵蝕及利潤移轉 (BEPS) 概述

一、跨國公司主要避稅手法

跨國公司利用租稅規範漏洞及各國稅制差異進行避稅規劃，主要避稅手段如下：

- (一) 移轉訂價 (Transfer pricing) : 係指營利事業與關係人公司從事受控交易¹ 所訂定之價格或利潤。由於移轉訂價將影響營利事業本身之收入、成本、費用或損失項目之金額，進而操控損益，影響課稅所得及應納稅額。
- (二) 資本弱化 (Thin capitalization) : 係指公司資本結構中，債務比重超過股權融資的比重。由於股息屬稅後盈餘的分配，而舉債利息屬費用，可於稅前盈餘中扣除，爰可期藉由資本弱化，達到提高稅前費用 (利息)，降低公司所得稅稅負的目的。
1. 受控外國公司 (Controlled Foreign Company, CFC) : 係母國公司藉由在境外稅率較低或免稅之國家 (如：英屬維京群島、巴哈馬等) 註冊設立受控外國公司，利用該國所提供之租稅優惠措施，將盈餘保留於海外而不分配至母國，以享受租稅遞延之效果與利益。
 2. 實際管理處所 (Place of Effective Management, PEM) : 係國內公司於租稅庇護所國家或地區² (如：新加坡、巴拿馬等) 設立紙上公司³，藉納稅義務人居住者身分之轉換，規避租稅管轄權 (如：屬人主義，即境內外所得合併課稅)，以享有免稅之待遇。

¹ 受控交易：指關係人相互間所從事之交易，且屬營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第二條第一項或第三項規定之範圍者，如：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。

² 租稅庇護所為租稅天堂種類之一，係指租稅管轄權採屬地主義，僅對境內來源所得課稅，而對境外來源所得給予免稅待遇之國家或地方。

³ 依據最高行政法院判決，紙上公司 (Paper Company) 係指公司若只具備立案登記的形式要件，而欠缺實質上的營業能力者。



二、OECD 稅基侵蝕及利潤移轉 (BEPS) 防堵措施

OECD 因應 G20 國家要求，建立新的國際租稅規範，以防堵雙重不徵稅，於 2015 年 10 月完成防堵跨國公司避稅方案計畫，包括 15 項行動方案報告 (詳表 1)，主要改革方向如下：

- (一) 數位經濟之租稅規範：對於公司運用無形資產及多邊營運模式，造成課稅轄區難以界定及現行國際稅法適用困難等問題，建議採取租稅衡平措施，如：健全營業登記制度，讓國外公司提供商品或服務予國內消費者時，即可按收取之商品或服務總價課稅，符合有所得就需依法納稅的租稅公平原則。(行動計畫 1)
- (二) 檢討國際租稅協定法規：為防堵跨國公司利用國際間稅制差異，獲取雙重免稅，研提相關租稅協定建議範本以供遵循，避免租稅優惠濫用，減少稅基侵蝕。(行動計畫 2、4-6)。
- (三) 強化實質交易課稅規範：為防堵移轉訂價 (非常規交易)、受控外國公司等造成稅基侵蝕，及確保納稅義務與實際經濟活動發生地相符，提出強化實質交易課稅規範及相關法規修訂建議。(行動計畫 3、7-10)
- (四) 落實反資本弱化：為防止公司利用提高利息費用等租稅扣抵，造成稅基侵蝕情形，研提有關法規修正建議，如：公司可扣除的淨利息費用，以不超過淨利息 (利息收入減去利息支出) / 「稅息折舊及攤銷前利潤 (EBITDA)」比率的 10%-30% 為限。
- (五) 提升租稅資訊之透明度及可確定性：在傳統的商務交易方式，各國傾向對於公司課稅資訊保密，有利跨國公司隱匿避

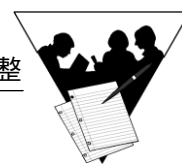
稅。現今網路數位的快速發展，促使各國更重視合理的租稅分配及公平正義的賦稅制度，爰提出建構或重新檢視公司交易實質內容資訊透明度規範等，如：「共同申報準則」(Common Reporting Standard; CRS)⁴等，擴大互換資料範圍(包含稅務與金融)，提升資訊透明度及可確定性，以建置各國間的互惠自動稅務資訊交換機制。(行動計畫 11-14)

(六) 開發多邊協議工具(文書)：為因應全球經濟快速變化，OECD 已成立專案小組，研提創新發展方式及制定多邊工具(文書)，分析稅務及國際公法相關議題，並修訂現行雙邊租稅協定，使有意願之國家(轄區)能實施 BEPS 相關措施，以迅速落實各項防堵稅基侵蝕與利潤移轉方案措施。(行動計畫 15)

表 1 15 項行動計畫及行動步驟

行動計畫	行動步驟
行動計畫 1—確認數位經濟之租稅挑戰	<ul style="list-style-type: none"> ● 定義數位經濟適用現行國際稅法規則之主要困難，考量直接稅及間接稅研提整體性之解決方案。 ● 面對數位經濟發展，該行動計畫報告並沒有提出共通性的解決方法，建議各國應量身訂作適合自己的法規，以克服日益複雜的稅務挑戰。 ● OECD 會持續留意數位經濟的 BEPS 沖擊，自 2016 年起透過與跨境公司業者協商溝通及對後 BEPS 環境監測下，將於 2020 年出具數位經濟的影響結果報告。

⁴ OECD 在 2014 年發布「共同申報準則」(Common Reporting Standard; CRS)，旨在建置各國間的互惠自動稅務資訊交換機制，提供各國政府標準化與低成本的資訊交換模式，並要求全球的金融機構提供各國稅捐機關該國納稅義務人的帳戶資訊(包含該帳戶的孳息)。



行動計畫	行動步驟
行動計畫 2—抵消混合性及錯配安排 (hybrid mismatch arrangements) ⁵ 之不當效益	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提租稅協定條款範例及對於各國法規修正之建議，以抵銷混合工具 (Hybrid Instruments)⁶ 產生之 BEPS 效果 (如：遞延課稅、雙重扣抵、雙重不課稅等)。 ● 報告指出可透過訂定國內法令規範如：提高混合性及錯配安排不當利益的租稅負擔、提高認列扣除額的成本，以助於防止雙重不徵稅，及適用多國稅收抵免的避稅情形。 ● 抵銷混合性及錯配安排不當利益的反避稅手段，雖可維護租稅公平，但也不能過份使用這些工具，否則可能會產生對跨境貿易和投資的不利影響。
行動計畫 3—強化受控外國公司 (CFC rules) 法規	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提 CFC 法規設計之意見。 ● 報告提出 CFC 規則在於解決 BEPS，各管轄區可配合政策目標，設定不同 CFC 規則，並沒有基本的標準，只要能有效地防止納稅人將收入轉移至外國子公司規避稅負即可。
行動計畫 4—防堵透過利息減除及其他財務支出方式造成的稅基侵蝕	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提有關法規修正建議，以減少透過利息費用減除造成稅基侵蝕情形，如：利用關係人及非關係人借款，以超額利息費用做為財務性支出。 ● 該報告推薦最佳採行方法為「固定比率規則」 (fixed ratio rule)，允許公司可扣除的淨利息費用，以不超過淨利息/「稅息折舊及攤銷前利潤 (EBITDA)」比率的 10%-30% 為限。
行動計畫 5—有效防堵有害的租稅實務 (Harmful Tax Practices)，並考量租稅透明與實質課稅原則等因素	<ul style="list-style-type: none"> ● 修補有害之租稅實務工作，並進行資訊透明度之改善，包含：即時交換有關租稅優惠法制資訊，及要求需有實質交易活動，才可適用租稅優惠。 ● 定義各種類型的常設機構 (Permanent Establishment, PE)，只要在消費國被認定為 PE，外國公司銷售貨物或勞務的利潤，須在消費國繳納所得稅，以符

⁵ 指利用兩個或兩個以上租稅管轄領域對同一混合個體或混合金融工具於稅務處理上的差異，透過與關係企業或關係人的交易或結構安排，產生參與一方列報扣除成本、費用或損失，另一方不計入收入，或雙重扣除 (double deduction) 之結果，從而減少交易或安排的所有參與方總體所得稅負。

⁶ 混合工具 (Hybrid Instruments)，係指可轉換公司債、可轉換優先股與可回收優先股等。

行動計畫	行動步驟
	<p>合實質課稅原則。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 在租稅透明度方面，OECD 和 G20 國家達成協議，修訂租稅協定時，需考慮到租稅訊息揭露的透明化。
<p>行動計畫 6—避免租稅協定之濫用 Prevent treaty abuse</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 為避免租稅協定優惠，導致雙重免稅情形，研提租稅協定範本與國內法規設計之建議。 ● 報告建議，各國間訂定租稅協定時須納入，如：限制設定會引發逃稅、避稅機會的法規等事項（股利所得視為免稅所得等）。 ● 引進具體的反濫用規則限制（the limitation-on-benefits, LOB）規定，以確保有實際發生及其居住地國家之間的充分的聯繫，以防止 BEPS。
<p>行動計畫 7—避免人為規避常設機構（PE status）</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提修正常設機構之定義，以避免人為規避與 BEPS 相關之常設機構，包含：利用佣金代理商協議及從事特定活動。 ● 稅務協定通常規定，只要公司在一個被認定設有常設機構，即須在該國繳納營所稅。該報告提出廣泛的常設機構形態，包括：佣金代理商的安排等。 ● 佣金代理商的安排 ● 佣金代理商係指個人以自己的名義在消費國替外國公司銷售其貨物。透過佣金代理商的安排，消費國只能對佣金代理商所賺取的報酬課稅，無法針對外國公司銷售貨物的利潤課稅。 ● 保險合約 ● 規範當保險費是從消費國收取或為消費國境內的風險進行保險，則外國保險公司視為在消費國境內有 PE。
<p>行動計畫 8—確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提法令以防止跨國公司透過無形資產移轉造成之 BEPS，包含：對難以計價之無形資產研提特別規範及更新成本分攤協議之指導原則。 ● 報告涉及無形資產的交易控制轉讓定價問題，因無形資產較難以衡量實質價值，認定不當分配為無形資產利潤者，應歸屬為 BEPS。



行動計畫	行動步驟
行動計畫 9—確保移轉訂價之結果與風險及資本之價值一致	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提法令以防止跨國公司風險移轉，或過多的資本分配所造成之 BEPS，修正租稅協定稅約範本，使該等風險承擔與資本使用報酬，所創造價值一致。 ● 依據 OECD 和聯合國稅務示範公約和移轉讓定價指南，訂定公平原則的條件，內容包括：價格，跨國公司集團內部事務。
行動計畫 10—確保移轉訂價之結果與其他高風險交易之價值一致	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提法令以防止關係人間進行非常規交易所造成之 BEPS，包含：重新定位在全球價值鏈下，移轉訂價方法之適用，及對於以給付管理費或總公司費用等 BEPS 行為，提供建議。 ● 報告指出關係人企業交易，透過操控交易價格，認定為缺乏合理商業行為，將不認定該筆移轉訂價，且利潤分擔之風險將由不具備經濟能力一方承擔。
行動計畫 11—建立蒐集與分析 BEPS 相關資料及執行計畫之方法	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提 BEPS 規模及對經濟衝擊指標建議。 ● OECD 進行廣泛的分析，估計得出因 BEPS 行為，全球每年之損失，約為公司所得稅稅收 4-10%，隨著逃漏稅的手段日新月異，OECD 將持續增進經濟及數據分析和監督 BEPS 手法。
行動計畫 12—要求納稅義務人揭露積極性租稅規劃	<ul style="list-style-type: none"> ● 要求納稅義務人揭露強制性訊息，及應同時考量稅捐機關及公司之行政成本，並建議參考已有該等法規國家之實務經驗。 ● 報告提供各國使用不具強制性的指導規則，並建議給納稅義務人足夠的時間去繳納租稅。 ● 也提供國際稅收制度的具體建議，讓各國稅務主管部門之間資訊交流與合作能更有效。
行動計畫 13—重新檢視移轉訂價文據	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提移轉訂價文據相關法令並強化資訊透明度，包含：規範跨國公司依通用範本，提供政府有關其全球所得配置、經濟活動及各國納稅情形等資訊。 ● 報告提供三個的移轉定價文件內容應包括： <ul style="list-style-type: none"> — 首先為主文件，要求跨國公司提供關於其全球業務運營和因應移轉定價政策提供給所有相關的稅務機關文件。

行動計畫	行動步驟
	<p>— 其次為本地文件，即記載重大關係交易詳細的資料，如：營業金額、往來公司等內容。</p> <p>— 再者為國別報告，大型跨國公司都要提交一份按國別報告，內容包括：每年營業收入額，支付和應計和經濟活動的其他指標所得稅，稅前利潤等，給管轄區的稅務機關，並和簽訂租稅協定的國家間交流共享。</p>
<p>行動計畫 14—提升爭議解決機制之成效</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提租稅協定所面臨爭議障礙之解決計畫，包含：多數租稅協定中缺乏之仲裁條款及在特殊情況下不得適用之相互協議程序。 ● 報告指出行政計畫 14，目的是提高在解決條約與有關的糾紛的相互協商程序。 ● 報告商定各國解決爭端的基本及最佳範例；基本範例，涵蓋在誠信基礎下確保相互協商程序和行政程序，預防產生與條約有關的糾紛，與可及時解決的做法。另最佳範例，包括：培訓解決爭議工作人員等。 ● 澳洲、加拿大、日本、英國和美國等國家已經宣布將會在雙邊稅務條約中，規定具強制性的約束仲裁機制，以解決條約相關的糾紛。
<p>行動計畫 15—研擬執行計畫之多邊協議工具</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 研提以創新方式制定多邊工具（文書），分析稅務及國際公法問題，並修訂現行雙邊租稅協定，使有意願之國家（轄區）能實施 BEPS 相關措施，以迅速落實各項防堵稅基侵蝕與利潤移轉方案措施。目前 OECD 專案小組尚在研議中。

資料來源：

1. OECD (2015) ,OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Explanatory Statement.
2. OECD (2013) , Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. 。
3. KPMG 安侯建業，BEPS 計畫介紹。



參、歐盟反避稅措施趨勢及我國反避稅措施現況

一、歐盟

歐盟執委會於 2016 年 10 月公布「共同企業所得稅稅基計畫」(the Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB) 草案，將重新啟動企業稅改革，期望藉由統一 28 個歐盟成員國的稅制，即在歐盟營運之跨國公司得適用同一套計算應納所得額之稅基，再進一步決定其在各國之應納所得，運用更簡便的稅務申報流程，以防堵跨國公司利用歐盟現有稅制漏洞進行避稅。

該草案規範未來跨國公司所得稅將以「獲利發生地」為原則，根據公司資產與員工所在地，以及營業收入發生的地點計算課稅稅基及申報繳稅，與目前僅須繳交企業稅給公司總部所在國不同；預期可有效防堵部分歐盟成員國運用租稅競爭等稅制漏洞，爭取外國企業投資。

歐盟執委會指出，CCCTB 草案尚經各成員國同意通過後，可望將自 2021 年執行，預計可消彌現行跨國公司常採行之透過不同子公司間帳務處理，以降低稅負手法，初估可消除 7 成的獲利移轉。

二、我國反避稅措施現況

(一) 已訂定數位經濟課稅規範

OECD 對於消費稅之指導原則，係將稅收歸屬消費地國家，其中，電子商務公司之網路交易行為，係以消費者經常住所視為消費地，我國亦於 94 年 5 月 5 日發布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」，以維持實體通路銷售與網路銷售間的租稅衡平。

另，自 106 年 5 月 1 日起，在我國境內無固定營業場所之境外電商業者⁷，銷售電子勞務予我國境內自然人，其年銷售額逾 48 萬元者，應申請辦理稅籍登記，以掌握其銷售電子勞務予我國境內個人之資料及稅源。

(二) 已針對利息費用訂定反資本弱化法規

為制約跨國公司資本稀釋行為，各國紛紛提出「反資本弱化條款」，訂定得列報利息費用之上限額度。

我國已於「所得稅法」第 43 條之 2 及「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」第 5 條訂定利息上限規範，自 100 年度起，關係人負債與業主權益比例超過 3:1 者，超過部分之利息，於申報營利事業所得稅時，不得列報扣除。

(三) 已訂定交易實質課稅相關規範

「所得稅法」第 43 條之 1，已規範公司與國外關係公司間之「非常規交易」，來防止藉移轉訂價規避我國所得稅負，並於 93 年 12 月 28 日發布「營所稅不合常規移轉訂價查核準則」，以強化關係公司避稅案件之查核效率，落實交易實質課稅，維護租稅公平。

財政部為強化防堵移轉訂價避稅情事，將下列情形列為優先選案查核對象，包括：與設在免稅或低稅率國家或地區之關係人間業務往來、與享有租稅優惠之關係人間業務往來，金額巨大或交易頻繁；申報的毛利率、營業淨利率及純益低於同業；全球集

⁷ 係指在我國銷售勞務的範圍包括付費下載音樂軟體、訂房網、販售手機貼圖，或是 AppStore、Play 商店等。



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。根據財政部統計，截至 2014 年底，全國移轉訂價補稅總金額約 90 億 3,201 萬元，具有相當成效。

(四) 已建立受控外國公司 (CFC) 及實際管理處所 (PEM) 制度

為避免營利事業藉於低稅負地區 (如租稅天堂) 設立 CFC 保留盈餘不分配，以遞延課稅或規避稅負及防杜 PEM 在我國境內之營利事業藉於租稅天堂登記設立境外公司，轉換居住者身分，規避應申報繳納之我國營利事業所得稅，立法院於 105 年 7 月 12 日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、第 126 條修正案。

(五) 已建立個人 CFC 制度

為建構更周延反避稅制度，避免營利事業 CFC 制度實施後，衍生改以個人名義設立 CFC 方式規避稅負⁸，再者，參考美國、日本、韓國等國家個人 CFC 規範趨勢，立法院已於 106 年 4 月 21 日三讀通過建立個人 CFC 制度之「所得基本稅額條例部分條文修正草案」，將個人股東也納入受控外國公司規範。

中華民國境內居住之個人及其關係人直接或間接持有設立於低稅負國家或地區之外國企業股份或資本額合計達 50% 以上，或對該外國企業具有重大影響力者，於該 CFC 個人股東或其與配偶及二親等以內親屬合計持有該 CFC 股份或資本額 10% 以上之情形，該個人股東應適用 CFC 課稅規定。

⁸ 現行所得稅法及所得基本稅額條例規定，營利事業或個人股東海外投資獲利於實際分配時，始計入獲配當年度所得額課稅，因此納稅義務人可藉於低稅負地區 (如租稅天堂) 成立 CFC，將盈餘保留至 CFC 不分配，規避原本應負擔之我國稅負。

(六) 積極與租稅協定締約國家稅務合作防杜逃漏稅

為消除雙重不課稅，並防杜逃漏稅，本於互惠原則積極與締約國簽訂租稅協定，商訂相互提供稅務行政協助之範圍，維護雙方稅收。

截至 105 年 12 月 31 日止，我國已簽署並生效之全面性所得稅協定計 32 個；另海、空或海空國際運輸所得互免所得稅單項協定計 13 個，⁹並於 104 年 8 月 25 日簽署完成「海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議」，建立兩岸稅務合作機制，提升我國租稅資訊之透明度。

肆、檢討與建議

政府對跨國避稅議題日益重視，除落實執行現行反避稅法規外，經參酌 OECD 發布 BEPS 改革建議及範本，建議未來尚可朝以下方向改進：(詳表 2)

一、強化跨國電子商務交易課稅法規執行

鑑於個人跨境利用網路購買勞務日益頻繁，衍生諸多營業稅課稅問題，我國自 106 年 5 月 1 日起，規範境外電商業者前一年度或當年度銷售電子勞務予我國境內自然人，年銷售額逾 48 萬元者，即應辦理稅籍登記，以掌握網路公司交易稅源，符合租稅公平。

⁹ 截至 105 年 12 月 31 日止，我國已簽署並生效之全面性所得稅協定計 32 個(如：新加坡、英國、德國、義大利等)；另海、空或海空國際運輸所得互免所得稅單項協定計 13 個(如：日本、韓國、美國等)。



惟僅規範境外電商銷售予自然人的部分，倘境外電商銷售電子勞務予國內營業人，則仍維持由國內業者填寫相關申報書表報繳，境外電商業者因銷售對象不同，租稅處理方式將不同，增加政府稽徵成本及租稅複雜性，建議宜賡續評估跨國電子商務交易相關稅法之適宜性及合理性，以因應跨國電商之創新交易型態，並思考如何簡化稅制及穩固稅制健全。

二、適時檢討租稅優惠

為避免租稅協定導致雙重避稅情形，OECD 於租稅協定範本內訂定相關優惠之限制，舉如：股利所得視為免稅所得、或從事不當安排以適用最優惠股利扣繳率、及利用第三地常設機構獲取稅務利益等，建議我國宜賡續參酌 OECD 規範，適時檢討與各國簽訂之租稅協定。

三、將實質交易課稅觀點認定常設機構納入課稅範圍

BEPS 計畫對課稅行為之認定，已修正改採「實質交易課稅」原則，只要替業主進行實質交易合約協商行為，即認定在所得來源國設有常設機構，須依所得來源國之稅法適用課稅。未來我國是否可參照 OECD 做法，將實質交易課稅觀點，納入課稅範圍進行修法。

四、加強國際間稅務合作及資訊掌握

OECD 考量網路數位經濟時代的快速發展，單邊國與國的租稅協定，可能無法因應交易形態的變化，於 2016 年 1 月推動「共同申報準則（CRS）」，並以多邊稅務行政互助公約為協商原則，進行租稅及金融帳戶資訊交換。目前已有新加坡、大陸等 60 國加入，簽署國間資訊互惠範圍更為廣泛。

我國尚未簽署 CRS，但因應稅務資訊透明化的國際趨勢，未來宜擴展國際間稅務合作機會，以掌握相關資訊，並賡續關注 OECD「多邊協議工具」協商結果，做為後續因應措施之參考方針。

表 2 我國與 OECD 反避稅做法

反避稅措施	我國有無類似做法	說明
1. 數位經濟之租稅規範	✓	<ul style="list-style-type: none"> ● 針對電子商務貨物逃漏稅問題，我國於 94 年發布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」，102 年成立「網路交易課稅專案小組」，加強查緝逃漏稅，進一步於 104 年設立「網路交易課稅專區」，檢討數位經濟之特殊交易型態於現有法令之適用與疑議，並進一步研修網路交易課稅相關法規，使法規臻於完備合理。 ● 自 106 年 5 月 1 日起，在我國境內無固定營業場所之境外電商業者，銷售電子勞務予我國境內自然人，其年銷售額逾 48 萬元者，應申請辦理稅籍登記，以掌握稅源。
2. 檢討國際租稅協定 - 避免租稅優惠濫用	✓	<ul style="list-style-type: none"> ● 我國與各國簽訂租稅協定，業已參照 OECD 修訂範本，納入防制租稅協定濫用相關方法（包括：特定反制條款、一般反制反款）。
3. 落實反資本弱化法規	✓	<ul style="list-style-type: none"> ● 「所得稅法」及「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」，已訂定利息上限規範，關係人負債與業主權益比例超過 3:1 者，超過部分之利息，於申報營利事業所得稅時，不得列報扣除。



反避稅措施	我國有無類似做法	說明
4. 強化實質交易課稅規範 - 移轉訂價規範 - 受控國外公司法則 · 營利事業	✓ ✓	<ul style="list-style-type: none"> ● 為防止藉移轉訂價規避我國所得稅負，「所得稅法」第 43 條之 1，規範公司與國外關係公司間之「非常規交易」，並於 93 年 12 月 28 日發布「營所稅不合常規移轉訂價查核準則」，落實交易實質課稅，維護租稅公平，相關規範如下： <ol style="list-style-type: none"> 1. 營利事業應依所得稅申報書，揭露關係人及關係人交易資料，從事受控交易之營利事業及移轉訂價報告。 2. 受控交易之金額或全年收入總額在財政部規定標準¹⁰（避風港法則），得以其他可證明受控交易之訂價結果符合常規之文據替代「移轉訂價報告」。 ● 為因應國際潮流建立受控外國公司課稅制度，並配合我國推動會計準則與國際接軌，立法院已於 105 年 7 月 12 日三讀通過所得稅法第 43 條之 3，規範營利事業及其關係人直接或間接持有在我國境外之關係企業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，營利事業應將該關係企業之當年度盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率及持有期間認列投資收益。

¹⁰ (1) 全年收入總額未達 3 億元營利事業。(2) 全年收入總額在 3 億元以上，未達 5 億元營利事業，未享租稅減免優惠（實際投資抵減優惠在 200 萬元以下），且申報之前 5 年虧損扣除在 800 萬元以下。(3) 受控交易總額未達 2 億元，免製移轉訂價報告。

反避稅措施	我國有無類似做法	說明
· 個人 - 按實際管理處所認 營利事業 居住者身 分	✓ ✓	<ul style="list-style-type: none"> ● 為建構更周延反避稅制度，及避免營利事業 CFC 制度實施後，衍生改以個人名義設立 CFC 方式規避稅負，經參考美國、日本、韓國等國家訂定個人 CFC 規範之趨勢，立法院已於 106 年 4 月 21 日三讀通過建立個人 CFC 制度之「所得基本稅額條例部分條文修正草案」，將個人股東也納入受控外國公司規範。 ● 為防止實際管理處所在我國境內營利事業利用租稅庇護所紙上公司，規避屬人主義（即境內外所得合併課稅）之適用，立法院已於 105 年 7 月 12 日三讀通過所得稅法第 43 條之 4，規範依外國法律設立，實際管理處所在我國境內之營利事業，納入課徵營利事業所得稅之範圍；並於給付各類所得時，依所得稅法第 8 條各款規定認定中華民國來源所得。
5. 提升租稅資 訊之透明度 及可確定性 - 共同申報 準則	✓	<ul style="list-style-type: none"> ● 針對各國對於租稅資訊透明度日益重視的趨勢，我國於 105 年 4 月發布「依所得稅協定提出及受理資訊交換請求審查原則」，將跨國稅務資訊交換機制法制化，建立制度化審理規範及有效執行資訊交換機制。
6. 參照多邊協 議工具	-	<ul style="list-style-type: none"> ● 未來將參照 OECD 專案小組研擬修正範本，賡續檢討我國租稅協定。

資料來源：1. 財政部稅務入口網，「網路交易課稅相關法規」、「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」；財政部訂定發布「依所得稅協定提出及受理資訊交換請求審查原則」新聞稿；行政院會通過「所得稅法」部分條文修正草案新聞稿。

2. 本研究自行整理。



參考文獻

1. 行政院網站，中華民國國情簡介/國防與外交/兩岸關係，http://www.ey.gov.tw/state/News_Content3.aspx?n=A88B8E342A02AD0A&s=1147EAE977DA3799
2. 行政院(2016)，行政院會通過「所得稅法」部分條文修正草案新聞稿，4月28日，http://www.ey.gov.tw/news_Content2.aspx?n=F8BAE9491FC830&s=7CAA170ACA46C69D
3. 財政部網站，國際財政服務資訊/租稅協定，<https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=191&pid=1017#>
4. 財政部稅務入口網，稅務資訊/法規查詢 <http://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/VIEW/424>
5. 財政部(2016)，訂定發布「依所得稅協定提出及受理資訊交換請求審查原則」新聞稿，4月25日，<http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=137&pid=69706&ap=0&pc=15&k=,24,17,2016/04/01,2016/04/30&nid=24>
6. 財政部(2016)，「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、第126條修正案」新聞稿，7月12日，http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140005&serno=200912140018&menudata=DotMenu&contlink=ap/news_view.jsp&dataserno=201607120003
7. 財政部(2016)，「行政院院會通過所得基本稅額條例部分條文修正草案」新聞稿，7月12日，http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140005&serno=200912140018&menudata=DotMenu&contlink=ap/news_view.jsp&dataserno=201607210000
8. 徐俊賢、莊蕎安(2017)，「跨境電商課稅 留意外商是否有在臺公司」，《會計研究月刊》，376，40-41。
9. 黃士洲(2016)，「BEPS 現況與未來-結論建議、政策衝擊與執行步驟」，《財稅研究》，Vol.45 No.4，1-15。
10. 黃士洲(2016)，「我國如何面對 BEPS 最終報告建議-以跨境電商稅務挑戰為主」，《財稅研究》，Vol.45 No.4，16-36。
11. 廖碧莉、邱小恕(2017)，「國際租稅要聞-歐盟-重啟共同企業所得稅稅基計畫」，《會計研究月刊》，375，28-29。
12. KPMG 安侯建業網站，新興議題/ 稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫專區 /BEPS 計畫介紹 <http://www.kpmg.com/TW/zh/topics/beps/Pages/about-beps.aspx>
13. OECD, “About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”, <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>

14. OECD, “Base Erosion and Profit Shifting”, <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>
15. OECD(2015), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Explanatory Statement.
16. OECD(2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.
17. OECD(2015), BEPS 2015 Final Reports.