
國際租稅要聞

International Tax Newsletter

2016 VOL.172

專論

- 32國簽署國別報告資訊交換協議 徐麗珍 執業會計師 / 陳筱娟 協理
- 印度引進三層移轉訂價文據規定-包括國別報告 徐麗珍 執業會計師 / 陳筱娟 協理
- 歐盟執行委員會提出反避稅系列措施(上) 廖烈龍 執業會計師 / 簡綾慧 經理

國際近期租稅要聞

- 中國CN436-財政部國家稅務總局關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知
- 香港HK042-香港2016/17年度預算
- 埃及EG018-埃及關稅新變革
- 巴西BR036 -巴西提高資本利得稅稅率
- 義大利IT017-義大利新增稅務審計準則，加大對私募股權投資之審查力度
- 西班牙SP017-西班牙2016年稅務指引及和海關監管計畫

訊息搶先報

- 「第24屆兩岸稅法研討會暨2016臺灣年度最佳稅法判決評選」研討會報導

好書報報

- 國際租稅要義與釋例 一 跨國投資經商 全球稅務治理

資誠官網「OECD 稅基侵蝕與利潤移轉行動計劃(BEPS)」

- 網址: <http://www.pwc.tw/zh/beps/index.jhtml>

32 國簽署國別報告資訊交換協議

1. 摘要：

截至 2016 年 2 月 4 日止，共計有 32 國簽署「多邊主管當局協議」(Multilateral Competent Authority Agreement, 簡稱“本協議”或“MCAA”)，此協議的簽署將允許各國未來能透過自動交換資訊機制取得國別報告(Country-by-Country Report “CbCR”)，係指 OECD 稅基侵蝕與利潤移轉的行動計劃(以下簡稱“BEPS”)內第 13 號行動方案所提之國別報告)。本協議的目的在協助建立新移轉訂價報告標準的一致性並迅速落實，且在確保資料機密性的情況下，讓稅務機關能盡快瞭解跨國企業如何架構其營運模式。對於 BEPS 第 13 號行動方案之實施及跨境稅務合作而言，本協議是一項重大成就，也強化第 15 號行動方案(多邊協定工具)，也就是 OECD 應採用多國的方式來實施 BEPS 的最終報告，以避免雙邊協議所帶來的無效率協商程序。

此外本協議也針對下述議題制定相關條款：

- (1) 確保交換資訊之機密性及妥善運用
- (2) 於各簽屬國間建立一個有效交換機制
- (3) 簽署國得以相互諮詢與討論以解決“不良經濟後果(Undesirable Economic Outcome)”之案件。

預期下一階段將發展資訊交換語言“XML”(Extensible Markup Language, 簡稱“XML”)，及使用手冊，以協助各國主管當局透過資訊交換機制來交換國別報告。

PwC 觀察：

目前美國與中國均不在 32 個簽屬國之內，美國在 2015 年 12 月發佈 CbCR 相關草案，並認為雙邊租稅協定較能夠客製化並與美國對於任何國際協議之實務做法一致，故現階段傾向與實施國別報告且相互簽訂有租稅協定或稅務資訊交換之國家簽署雙邊租稅協定；而中國則預計未來也將會簽署 MCAA。

關於跨國企業之資訊交換時程及方式：

在自動交換資訊的基礎下，各地稅務主管機關會在 MCAA 有效期間內，從企業取得國別報告，並每年將與簽署 MCAA 的主管當局交換國別報告，交換企業包含在國別報告中於當地構成稅務居民的企業個體 (Constituent Entity) 或於當地有常設機構 (Permanent Establishment)；然而，對於非互惠地區之主管當局，不會收到他主管當局所掌握之國別報告資訊。

一般而言，國別報告將是透過 MCAA 首先交換的資訊，而報告個體第一份國別報告資訊的提交，應於法令生效後之會計年度，需依據相關法令編製及申報國別報告，最晚應於該報告個體會計年度結束日起 18 個月內提交；往後年度，則不得晚於會計年度結束日起 15 個月內。目前各國主管當局會自動交換國別報告，致力於建立彼此同意的傳遞方式，以及加密標準來降低每年彼此交換國別報告資訊之相關成本與複雜度。

2. 對於稅務遵循及執行之合作：

若一國主管當局有理由認定他國之稅務居民公司，於他國所申報之國別報告資料有誤，且該錯誤將導致不正確或不完整報告資訊，或該公司在當地未遵循國別報告之相關規定，則該國主管當局得通知他國主管當局此一情形。

3. 資訊的機密性、安全保護以及妥善運用：

所有交換之資訊都須遵守此協議內之機密性，以及其他資訊安全保護規定，包括資訊交換之限制用途。交換資訊僅能用於特定列舉之用途，包括用於初步移轉訂價分析、與評估稅基侵蝕及利潤移轉相關之風險，以及適當之經濟與統計分析。國別報告的資訊不得取代對個別交易或金額進行完整的功能分析或利潤指標分析。

MCAA 要求國別報告所載資訊不能提供移轉訂價是否適當之結論性證據，亦不能將該報告直接作為各國主管當局，對移轉訂價所作之稅務調整依據。任何由當地稅務機關僅依據國別報告資訊，而對公司所作之不適當稅務調整，未來將需遵守他國主管當局相關的程序結果；但是此協議並未禁止使用國別報告資訊，作為進一步對跨國企業之移轉訂價安排，或查稅案件中其他重大事項之調查依據，儘管最後稅局可能參考所得資訊對課稅所得進行適當的稅務調整。

PwC 觀察：

國別報告資訊的保密性一直是集團合併營收超過歐元 7.5 億的跨國企業所关心的主要議題。而在 OECD 發佈 32 國共同簽署資訊交換協議日後，歐洲執行委員會(The European Commission “EC 部分會員也同時為 OECD 會員國”)也發佈其反避稅檔案(Anti-Tax Avoidance Package)，相關內容包含在 EC 會員國稅務機關間實施國別報告的建議書。EC 目前正進行一項公開揭露跨國企業國別資訊的影響評估，在該評估報告未完成前，其發言人表示，2016 年內，將另行提出要求跨國企業公開揭露國別報告資訊的規定，而此項聲明，將使得 OECD 對國別報告資訊保密的有效性產生疑問。而目前 OECD 也並未發佈相關的指導原則，包含國別報告應如何用於移轉訂價風險初步評估，且未定義何謂“與稅基侵蝕及利潤移轉相關之風險”及未提供國別報告將如何使用於評估該風險之指導原則。

4. 關於稅務調整之諮詢事項：

若各協議國之稅務機關基於國別報告所載資訊，所作之進一步稅務調查，並且對該跨國企業於其境內企業個體的課稅所得，進行之稅務調整將導致不良經濟結果，則該等國家之稅務主管當局應彼此相互諮詢及討論，以取得共識來解決該不良經濟結果所致之影響。

PwC 觀察：

目前 MCAA 未就不良經濟結果多做說明，但有可能是指重複課稅。此外，MCAA 的每一個簽署國彼此間不一定會簽訂租稅協定，並透過常規交易原則或相互協議程序(Mutual Agreement Procedure,以下簡稱“MPA”)來防止或解決重複課稅，其中依據 OECD 移轉訂價準則內新修定的第五章附註所述，若國別報告可以透過雙邊租稅協定來完成資訊交換，則相互協議程序將可適用於解決重複課稅之情況；但若國別報告是透過其它國際間協議來完成交換，且該協議未包含相互協議程序，則該等簽署國家將必須引進主管當局協議(Competent Authority Agreement)來建立機制以解決不良經濟結果。因此，MCAA 也試圖建立一個類似於 MPA 的機制來提供各國相互諮詢與解決任何僅依據國別報告資訊而產生的不適當調整。

5. 資訊交換暫停機制：

若他國主管當局有重大未遵循此協議之事項，則本國主管當局須先與該國主管當局諮詢，並據以決定是否以書面通知暫停彼此資訊交換的機制。所謂重大之未遵循事項係指：1.未確保傳遞資訊之機敏性或違反該資訊的使用限制 2. 該他國主管當局以交換資訊取代進一步移轉訂價分析，以及將該資訊作為調稅之依據 3.發生不良經濟結果卻未與另一方主管當局協商解決 4.未依照此協議及時提供或提供不完善的資訊。一旦決定暫停，則任何交換協議工作即應立即暫停，直到雙方同意的補正措施出現。若經適當的法律許可，則雙方國家可以透過協調機關秘書處(Coordinating Body Secretariat)或第三方簽屬國來參與解決該不良經濟結果。此外任何一國均可以透過書面通知協調機關秘書處退出 MCAA 或要求終止他國的參與。在遞交通知日起算 12 個月後，該項終止立即生效；但在終止之前所取得的交換資訊，仍須依照此協議妥善確保其機密性。

6. 總結：

MCAA 的簽署對於實施 BEPS 第 13 號行動方案的建議事項代表著重大的進展，也代表跨境的稅務合作將顯著增加。對此，OECD 的秘書長 Angel Gurría 預期未來幾個月將持續有新的簽署國，並使 MCAA 成為實施國別報告與資訊自動交換程序的重要一步。因此若 MCAA 的發起簽署國本身國內尚未實施國別報告，則近期之內可能也將陸續實施。除此之外，依照 OECD 對於國家間交換國別報告的架構，若一個國家已施行國別報告，但未及時簽署任何關於交換國別報告資訊的協議，則“第二機制(Secondary Mechanism)”將得以適用，即透過跨國企業指定集團成員，於其為稅務居民當地或最終母公司所在地申報國別報告的方式，以自動交換國別報告資訊；但若國家之間均有簽署 MCAA 或可依據其它類似的雙邊主管當局協議(Bilateral Authority Agreement)來完成國別報告的資料交換，則該第二機制將暫不適用。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

徐麗珍 執業會計師

Tel: 02-2729-6207

Email:lily.Hsu@tw.pwc.com

陳筱娟 協理

Tel: 02-2729-6666 轉 23677

Email:audrey.chen@tw.pwc.com

印度引進三層移轉訂價文據規定-包括國別報告

摘要

印度政府正積極從多方面投入 OECD¹稅基侵蝕與利潤移轉的行動計畫(以下簡稱“BEPS”行動計畫), 包括從事不同的工作小組、專案計畫以及成立相關委員會, 由不同的角度檢視該行動計畫。2015 年 11 月, G-20 各國領袖(包括印度)正式頒布十五項行動計畫。G-20 各國財政部長(包括印度)承諾儘快全面且一致地實施 BEPS 行動計畫。

最終版的 BEPS 行動計畫訂定了一項最低要求(標準), 而 G-20 各國承諾將此要求列為最優先處理事項。BEPS 第 13 項行動方案中, 關於移轉訂價文據所規範的國別報告, 則是其中一項基本要求。

2016 年是印度在 BEPS 行動計畫確定後的第一個財政年度。在印度承諾實施該項行動計畫的國際共識前題下, 預計移轉訂價文據的規定將會被包含於此財政年度。預期相關規定將與 BEPS 第 13 項行動方案大致一致, 並且增加一些細節規範與違規的重大罰則。

說明

印度財政年度預算建議案, 關於移轉訂價文據的規定著重於國別報告(Country-by-Country Reporting)與企業主檔(Master File)的申報, 相關規定包含:(其中必要報導項目曾被提案納入印度的 1961 年所得稅法)

- 適用年度: 2016 財務年度 (即 2016 年 4 月 1 日至 2017 年 3 月 31 日)開始適用, 而第一次申報截至日為 2017 年 11 月 30 日。
- 適用對象: 國別報告只適用大型的納稅義務人, 例如年度合併營收超過 7.5 億歐元的納稅義務人。
- 揭露資訊: 國別報告將涵蓋集團成員的以下資訊:
 - 財務性資料, 收入、稅前淨利(損)、實際納稅額、應納稅額、資本額與累積盈餘;
 - 員工人數;
 - 有形資產(非現金以及約當現金);
 - 所有集團成員的詳細資訊, 包括居住者情況與主要業務活動;

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

- 其他必要資訊;

- 報告格式: 國別報告格式未公佈, 但預期會與 BEPS 第 13 項行動方案一致。此外, 企業主檔需揭露的資訊也尚未公佈。
- 額外要求: 為確認國別報告資訊的正確性, 主管機關可致電國別報告的申報主體並要求提供其他文件或資訊。
- 罰則: 針對 FY 2016-17 財政年度(含以後)的重大罰則已列於提案中, 總結如下:

(a) 未遵循移轉訂價文據的規定:

- 未備妥企業主檔: 罰款 500,000 盧比(約台幣 250,000)
- 未備妥國別報告或提供額外資訊(主管機關要求): 依據延遲提供資訊的時間, 每日罰款 5,000 至 50,000 盧比(約台幣 2,500 至 25,000)
- 國別報告資訊不正確: 罰款 500,000 盧比 (約台幣 250,000)

上述案例中, 若有合理的理由(原因), 則可減輕罰則。

(b) 移轉訂價調整的罰則:

目前規定	新規定(移轉訂價文據準備及揭露)
無充分理由或未盡職(due diligence)。處罰移轉訂價調整稅額的 1 至 3 倍,	<ul style="list-style-type: none">- 若移轉訂價文件已備妥且關係人交易與重大事實均已揭露, 不予處罰。- 若移轉訂價文件未備妥, 處罰移轉訂價調整稅額的 50% 。- 若關係人交易或重大事實未揭露, 處罰移轉訂價調整稅額的 2 倍。

部分現存罰則將持續適用, 例如:未備妥移轉訂價文據、未揭露關係人交易、提供錯誤資訊, 以及未備妥會計師簽證財務報告或未提供稅局要求的其他文據等。

(c) 文據的申報及責任規範如下：

企業(Who)	報告要求 (What)	主管機關(To Whom)	準備時程(When)
母公司在印度或其指定在印度的子公司	國別報告	印度主管機關(註)	報稅截止日
母公司在境外之印度居民企業	- 母公司(或其指定的公司)的詳細資訊; - 母公司(或其指定的公司)為居民企業的所在地或國家	印度主管機關	指定截止日
	若母公司有下列情況，則印度企業需申報國別報告： - 其母公司所在國未與印度簽署國別報告資訊交換協議;或 - 其母公司所在國儘管有簽署資訊交換協議但卻發生資訊交換系統失敗的情況 在特殊情況下，若印度主管機關取得國別報告，則該印度居民企業可免除此義務。	印度主管機關	報稅截止日
集團內所有的印度居民企業	企業主檔	印度主管機關	指定截止日

(註)主管機關尚未指定

觀察

印度如大家所預期的加入了 BEPS 第 13 項行動方案的實施行列。“資訊透明”是此行動方案的主要目標，而這意謂著納稅義務人必須揭露大量的額外資訊予主管機關。

因此，印度新的移轉訂價文據規定，必定增加大量的文件要求，因此納稅義務人的遵循成本也將提高。雖然移轉訂價文據可達到資訊透明的目的，但此行動計畫亦尚需考量 BEPS 行動計畫中關於“實質”(Substance)的議題。

跨國企業母公司為印度公司

母公司所在地在印度的跨國企業(Multinational Enterprise, MNE)，為蒐集與保留跨部門與跨地區的資料，未來將會增加許多業務活動與區域間的資訊整合合作。為精確、及時並有效率地滿足報告要求，跨國企業將需要強化其集團財務系統，以製作、維持及保存移轉訂價相關資訊。

資訊管理系統也許是最有效並可提供即時全球資訊的方式，惟伴隨著完整的資料處理系統，跨國企業針對可能影響相關資訊的蒐集與管理的內部控制制度，可能也需要更多人力資源以強化內部控制制度，然而以上的措施，不僅僅滿足當地對移轉訂價文據的要求外，亦可回應未來當地稅局將增加的各项資訊要求。

稅務機關

稅務機關取得詳細資料與資訊，目的是為了評估風險並進一步審查。針對如何有效地使用資料與資訊，印度正在發展了風險評估系統與程序。依據評估的結果進行選案查核，相關稅務查核人員的作業指導原則也將發佈。

資料保密性

未來稅局將如何維持轉訂價文據資料的保密性，一直是跨國企業所關切的議題(尤其是國別報告)。印度政府似乎承諾會維護資料的保密性，並將引進系統與檢查機制以達此目的。印度很有可能採用國別報告中處理敏感資訊的最佳方式，例如針對資訊的接收方及使用方式制訂各項標準與防火牆。

總結

新的移轉訂價文據規定，將迫使跨國企業及稅務主管機關，對移轉訂價安排及政策等進行整體性的分析。因此，跨國企業在各國所主張的移轉訂價觀點也是重要議題。由於首次報告申報截止日為 2017 年 11 月 30 日，跨國企業尚有一年半的時間著手準備移轉訂價文據。在法案正式實施前，跨國企業應充分採取時間和機會，表達其觀點和建議予印度政府。不久前，印度政府採取了新的政策措施和法律修正案協商的辦法，並將開放給利益關係人提供建議。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

徐麗珍 執業會計師

Tel: 02-2729-6207

Email:lily.Hsu@tw.pwc.com

陳筱娟 協理

Tel: 02-2729-6666 轉 23677

Email:audrey.chen@tw.pwc.com

歐盟執行委員會提出反避稅系列措施(上)

摘要

歐盟執行委員會（EU Commission，以下簡稱「歐執委」）於 2016 年 1 月 28 日提出了一系列反避稅措施（Anti-Tax Avoidance Package），內容包含七大部分：

- 對《反避稅指令》提出立法建議；
- 提出《行政合作指令（2011/16/EU）》的修改建議，並推行 BEPS 行動計畫對國別報告（Country by Country Reporting）的要求；
- 就成員國修訂租稅協定提出建議，並與 BEPS 行動計畫第 6 項「反租稅協定濫用」及第 7 項「防止人為規避常設機構」相對應；
- 對反避稅系列措施及後續方法提出參考框架；
- 對保障歐盟有效徵稅的外部溝通策略提出參考框架；
- 建立歐執委工作文件；
- 對激進稅務安排進行研究。

在這系列反避稅措施之下，歐盟的 28 個政府除了必須決定是否願意對 BEPS 行動計畫中，針對限制利息支出扣除額、消除混合錯配安排、設計有效的受控外國公司規則、反租稅協定濫用及防止人為規避常設機構的建議有更進一步的行動之外，還需要對其他沒有在 BEPS 行動計畫範圍中的反避稅措施達成共識，包括出走稅（exit taxation）、一般反避稅規定（general anti-avoidance rules）及轉換條款（switch-over clauses）。

相較於 BEPS 行動計畫提出的建議沒有強制性的法律效力，歐盟這次用政治性的手段要求歐盟成員國進行稅制改革，將反避稅措施納入各國的國內法中，讓歐盟成員國能有志一同的用更強硬的態度打擊避稅行為。然而這些措施的通過必須獲得歐盟 28 個成員國政府的一致同意，這個過程可能會引發許多爭議及需要經過一段時間的討論才能完成。

內容

前言

在 BEPS 行動計畫開始推行後，國際上對企業應該在經濟活動發生地及利潤產生國納稅投

入了強烈的關注。歐執委反覆重申：在歐盟為一「單一市場」的概念下，制定公平、有效及有助經濟成長的稅收制度是目前的當務之急。

2015 年 6 月，歐執委在「歐盟公平有效的企業所得稅制行動計畫」(Action Plan for a Fair and Efficient Corporate Tax System) 中提出「共同企業所得稅稅基計畫」(Common Consolidated Corporate Tax Base) 是完成稅制改革的終極目標，並表示目前正在努力推行中，希望可於 2016 年(第四季)開始採用。目前可能採兩階段執行，第一部分對特殊的避稅行為提出立即性的處理計畫，第二部分則是推行「共同企業所得稅稅基計畫」。

激進的稅務安排讓涉入的公司享受較低的資金成本，進而對市場價格造成扭曲及擾亂特定市場的遊戲規則，也變相讓缺乏機動能力的企業承擔較高的稅務成本，對中小企業影響甚大。這種情況損害了租稅道德及公平性，使一般公民與政府之間的社會約束力受到威脅，更讓成員國的國內收入產生鉅額減少。

歐執委認為，需要讓納稅義務人擁有稅負確定性及減輕納稅人的行政負擔，更強調成員國之間在反避稅議題上相互合作的必要性。成員國之間若不合作可能讓各國的法規無法在其他成員國充分發揮效力，進而產生讓激進的稅務規劃份子得以利用的漏洞。

反避稅系列措施的影響層面：

- 歐盟可以藉由制訂新法來實現 BEPS 行動計畫中限制利息支出扣除額 消除混合錯配安排、設計有效的受控外國公司規則的建議，也可以透過修訂現有法規來推行採用國別報告。然而，就成員國簽訂的租稅協定，只能在反租稅協定濫用及防止人為規避常設機構相關的議題提出修改的建議。
- 重新啟動 2011 年發起的共同企業所得稅稅基計畫，進一步對出走稅、一般反避稅規則及轉換條款提出新的立法草案。
- 加強國際交流與對話來推廣國際租稅治理準則，並對其他非歐盟成員國提供協助。對不符合標準或不合作的國家執行適當的抵制。

除此之外，歐執委還提出未來可藉由其他歐盟顧問團體，如：歐盟聯合移轉訂價聯合論壇 (Joint Transfer Pricing Forum)、商業稅務行為準則團體 (the Code of Conduct Group for Business Taxation) 及優良稅務治理平台 (the Platform for Tax Good Governance) 來提出一些非正式性的規則。

資誠觀察：

即使歐執委表明反避稅系列措施的主要目的是用來讓重複課稅的風險及爭議降到最低，但是反避稅系列措施的推行可能使部分納稅義務人面臨非常巨大的稅務風險。

《反避稅指令》

概述及影響

歐執委將《反避稅指令》草案（以下簡稱「草案」）的目標對準了被認為將影響歐盟內部市場功能的避稅行為，並於草案第 1 條中指出，《反避稅指令》將適用於成員國中需被課徵企業所得稅的全體納稅義務人（包括常設機構）。

草案第 3 條指出，在不考慮是否涉及跨境交易的情況下，《反避稅指令》僅提供了最低程度的標準。為了更大程度的保護各國稅基，《反避稅指令》並不會阻止成員國在國內或是在與他國的協議中制定其他的反避稅規則。

資誠觀察：

即使歐執委聲明《反避稅指令》以 BEPS 行動計畫為基礎，但在一些重要的措施中，歐執委提出的草案卻與 BEPS 行動計畫的項目有所不同。雖然《反避稅指令》是參考 BEPS 行動計畫及「共同企業所得稅稅基計畫」等的工作成果，但歐執委卻沒有針對《反避稅指令》草案進行相關的影響評估。

財政主權及補充性原則

雖然歐盟成員國對決定及分配課稅權各自保有財政主權，但是依然需要遵循歐盟法律的規定，包括歐盟運作條約（Treaty on the Functioning of the European Union）所奉行的「基本自由原則」（fundamental freedoms）、歐盟指令（EU Directives）及歐盟補助規則（EU State Aid rule）。

在財政主權的補充性原則下，除非這些措施可以在國家層級中執行的更有效果，否則都將於歐盟層級中執行。同樣的，《反避稅指令》遵循財政主權補充性原則的理念，認為打擊跨國避稅及 BEPS 行動計畫的執行及協調工作無法由個別國家獨自達成。

所以，OECD 也認為在執行 BEPS 行動計畫的某些項目時，各國需要具備一定的彈性將 BEPS 行動計畫的執行建議與國家的整體租稅體制（如：受控外國公司規則）一致化。

合法性及租稅協定自由

《反避稅指令》中與歐盟運作條約的「基本自由原則」最有直接相關的租稅自由原則為：在歐盟的設立自由原則（the freedom of establishment）、成員國之間或成員國與非成員國之間的資本流動自由原則（the free movement of capital）。

限制利息支出扣除額

草案第 4 條中規定利息支出扣除額的限制，來避免跨國企業透過對集團資金的操作來減少稅基。

這項規則的淨借款成本扣除額，是以息稅折舊攤銷前利潤（EBITDA）的 30% 或 100 萬歐元（取高者）作為上限；任一年度淨借款成本超過 EBITDA 30% 的部分，或 EBITDA 30% 超過淨借款成本的部分都可以遞延至以後年度使用，無年限限制。

限制利息支出扣除額規則的例外條款是，如果納稅義務人能夠證明其股東權益相對資產的比率不低於集團合併報表中股東權益相對資產的比率 2% 者，則淨借款成本扣除額將不受 EBITDA 30% 的限制，可全額扣除。但是，如果納稅義務人支付關係企業的借款成本超過集團淨利息支出的 10% 時，就不能適用這項允許全額扣除的例外條款。

歐盟提出的利息支出扣除額限制規則中，將淨利息支出廣泛的定義為「淨借款成本」。在收入層面，包括利息收入及因為「金融資產」所產生的各種收入；而在支出層面，除了實際借款利息之外，更包括了所謂的「約當」利息：

- 借款金額與到期還款金額之間的差額；
- 租賃合約中所衍生的利息支出，且可以讓經濟所有人用來抵減所得的部分；及
- 因融資舉債所產生的其他費用。

資誠觀察：

在這項限制利息支出扣除額的規則中，無論利息支出是否來源於關係人借款，都將被限制扣除。歐盟採用 BEPS 行動計畫第 4 項中的建議，允許當年度超過計算限額的部分可以遞延至以後年度使用，並且以 EBITDA 的一定百分比作為扣除限額。但歐盟提出的限制利息支出扣除額規則還是有許多與 BEPS 行動計畫 4 不同的部分（例如例外條款的計算方式），這些差異都可能引發爭議。另外，歐盟的草案中仍有許多不明確的地方有待討論：

- 資產及負債價值的衡量方法應該與編製合併財務報告時所使用的方法相同。然而，如果納

稅義務人的財務數字沒有被集團編入合併財務報告中，那麼合併財務報告所揭露的事項是否足夠做為計算標準？

- 淨借款成本超過 EBITDA30%的部分得以遞延至以後年度使用，而在計算以後年度限額時是否要將當年度發生及以前年度遞延的部分合併計算，或是當年度發生的淨借款成本都有 EBITDA30%的額度得以減除？
- 當納稅義務人向關係企業支付的借款成本超過集團淨利息支出的 10%時，不能適用例外條款。這裡的「淨利息支出」的定義是否與「淨借款成本」相同？

另外，限制利息支出扣除額規則也必須考量與歐盟法律之間的交互作用，包括限制利息扣除的限制是否符合比例原則。當在設立自由的原則上考量跨境資本弱化的議題時，歐盟法院曾經提出：對於超過限額的利息支出，必須讓納稅義務人擁有提供正當商業理由的機會。

出走稅

草案第 5 條主要在預防於所有權未變動的情況下，租稅管轄權被移轉到其他國家所造成的稅基侵蝕。這項規定將對租稅管轄權暫時移轉，最終還是回到初始國家的情形提供豁免。出走稅並沒有在 BEPS 行動計畫中有類似的措施。

當被移轉資產的市價（常規價格）高於計稅基礎，而納稅義務人有下列情形時，將被課徵出走稅：

- 總部與常設機構之間，或常設機構與常設機構之間，將原本位於成員國內的資產轉讓至非成員國；
- 原來為成員國內的稅務居民（Tax Residence），轉變身為非成員國的稅務居民；
- 將位於成員國內的常設機構，移轉至非成員國。

依照歐盟法院判例法（CJEU case law），如果資產轉讓發生在成員國之間或轉讓給歐盟經濟區協議成員國（EEA），出走稅可以遞延 5 年分期支付（需支付利息，及/或提供符合成員國法規的擔保）；而轉讓資產的計稅基礎則以受讓方國內該項資產的市價為準。

下面情況發生時，出走稅將被立即課徵：

- 轉讓資產被處分時；
- 轉讓資產後續被移轉至非成員國時；
- 納稅義務人或其常設機構轉變身為非成員國的納稅居民時；

- 納稅義務人破產或清算時。

資誠觀察：

因為許多成員國（如英國、德國、荷蘭、比利時及西班牙）已經有出走稅相關的法規，所以目前歐執委的立法建議著重在現有的法規的修訂。

為了依循歐盟法院判例法，這項立法建議允許因為在歐盟成員國內的轉換居民身分或資產轉讓所產生的出走稅有遞延支付的選擇，卻也違背了歐盟條約（EU Treaty）中的設立自由原則的基本精神。

立法建議中對可豁免的「暫時移轉」情況並沒有明確的定義；另外，既然資產（或稅務居民身分）被移轉至「非歐盟」國家時，應立即課徵出走稅，那麼歐盟經濟區協議成員國是否適用遞延支付也需要進一步釐清。

轉換條款

草案第 6 條主要目的在確保來源於低稅率國家（非歐盟國家）所得將被課徵一定程度的所得稅。許多成員國對股利收入，資本利得和常設機構利潤給予免稅，在特定情況下，德國、荷蘭、義大利及西班牙有相關轉換條款的規定，英國及比利時則無類似規定。

《反避稅指令》提議制定轉換條款：如果來源國的實體公司或常設機構的法定稅率低於成員國法定稅率 40%，而滿足以下情況的所得，將適用轉換條款，成員國不給予免稅，並可就在來源國已實際繳納的所得稅款進行抵扣：

- 來源於非歐盟國家的股利收入
- 來源於非歐盟國家的資本利得
- 來源於非歐盟國家的常設機構利潤

資誠觀察：

在 2015 年 12 月盧森堡擔任歐盟輪值主席的稅務工作彙報中提出，適用轉換條款必須同時符合 1) 低稅率門檻，及 2) 兩國之間沒有資訊交換機制的情況。但是《反避稅指令》草案中並沒有將有無資訊交換機制的情況列入考慮。如果依照草案的內容執行，將會有很大範圍的境外所得無法被認定為免稅收入，這樣的結果將與歐盟及全球稅務政策的趨勢相違背。在《反避稅指令》草案的解釋備忘錄中指出，轉換條款遵循歐盟法律，這將使來源於非歐盟國家的所得被

視同為歐盟境內所得，因而被課徵與成員國相同程度的稅負。在歐盟法律與轉換條款的相互作用之下，可能會使得這項措施變的相當複雜，所以需要未來進一步的分析。

一般反避稅規則

草案第 7 條的一般反避稅規則主要為了打擊當上述其他措施都不適用的情況下，給予成員國處理企業為了規避稅負而人為進行租稅安排的權力。BEPS 行動計畫中並沒有涵蓋一般反避稅規則。

這項效力及於整個歐盟的一般反避稅規則，能有效的讓稅局否定缺乏反映經濟實質的合理商業目的的非真實（non-genuine）交易安排，或交易安排的主要目的是為了獲取稅務上的優惠且給予稅務優惠不符合適用法律宗旨和目的。

不過，在歐盟境內，一般反避稅規則的使用應僅適用於完全人為安排（Wholly Artificial Arrangements）的情況，以與歐盟的基本自由原則及歐盟法院先前對其他一般反避稅規則適用的解釋相一致。

資誠觀察：

有鑑於部分國家對一般反避稅規則的細節及許多稅務機關嘗試有效運用反避稅規則的經驗，這次的草案僅包含了簡短的原則性條款，而相關指導性的內容則必須回歸到各國國內法的規定。如此一來，可能對納稅人造成巨大的不確定性，而歐盟法院判立法也已經要求，為了符合法律的確定性要求，反避稅規則需要被明確定義。

受控外國公司規則

由於目前將近一半的成員國已有受控外國公司的規定，要讓 28 個成員國對受控外國公司規則有相同的共識顯得較為困難。在 BEPS 行動計畫第 3 項中，也遇到了類似的困難，所以 BEPS 行動計畫 3 中對設計有效的受控外國公司規則也只是提供建制基本要件（Building Blocks）及指引供各國參考。

草案第 8 條及第 9 條主要目的在於根除企業將利潤移轉至低稅負國家的誘因。跨國企業為了延緩支付稅款的時間，經常透過將利潤滯留在位於低稅率國家的受控子公司身上，來達到減輕集團稅務負擔的目的。受控外國公司規則規定受控境外子公司未分配回母公司的盈餘，將視同已分配回母公司，需於母公司課徵相關稅負。

在決定海外子公司未分配盈餘是否視同分配前，需評估是否滿足以下的條件：

- 母公司（或與其關係企業）直接或間接持有（或享有）境外子公司至少 **50%**的權益、投票權或收益；
- 境外子公司所在國的有效稅率低於母公司有效稅率的 **40%**；及
- 境外子公司的超過 **50%**的收入屬於被動所得（例如利息，股息及權利金等）。

值得注意的是，儘管歐盟正在推行「共同企業所得稅稅基計畫」，上面提到的母公司有效稅率是指母公司所在國的有效稅率，而不是歐盟平均稅率，所以每個成員國對受控外國公司的認定會有不同的結果。

受控外國公司在計算應歸入母公司的所得時，是以母公司所在國的國內法規定來認定母公司應得的數額，並可扣除相關的成本及費用。

為了確保這項規則遵循歐盟的「基本自由原則」，當受控外國公司為歐盟成員國或歐盟經濟區協議成員國的居民時，即使交易安排的結果確實造成利潤移轉，但是只要證明交易安排的主要目的並非為了獲取稅務利益或非真實交易，就可不適用受控外國公司規則；受控外國公司從事金融行業者同樣不適用受控外國公司規則。即使受控外國公司為非歐盟成員國的居民，在執行這項規則之前也需要考慮是否符合資本流動自由的原則。

歐盟的受控外國公司規則並不要求跟 **BEPS** 行動計畫第 **3** 項提供的建制基本要件相一致。歐盟的受控外國公司規則以直接或間接控制權達 **50%**的門檻來同時考量法律及經濟層面的控制，並對受控外國公司稅率已達某種程度及利潤適用成員國規則的情況給予豁免。

BEPS 行動計畫 **3** 中對於受控外國公司在當地已繳納的所得稅款可抵扣的建議 在歐盟草案中並沒有被提及，將有可能直接適用母公司所在成員國的國內法規定。

資誠觀察：

這項草案並沒有明確的指出是否需要對部分成員國國內現有的受控外國公司規則進行修改。而在要求修改的同時，也必須考慮成員國的修改意願及規則本身在不同成員國中可能會有的爭議。如同 **BEPS** 行動計畫 **3** 中提到的「考慮到各國稅收政策的差異，第 **3** 項行動計畫保留各國對受控外國公司規則的彈性，僅提供參考建議來協助各國設計出最符合其政策需要的受控外國公司規則。」

混合錯配安排規則

草案第 10 條主要在打擊跨國公司利用成員國之間利用混合個體 (hybrid entity) 或混合金融工具 (hybrid instrument) 來達到所得雙重扣除 (double deduction), 或一方列報扣除成本、費用或損失, 而另一方不計入收入課稅的結果。在《反避稅指令》草案中, 對於混合個體或混合金融工具的認定是依照所得來源國的原則來認定的。

資誠觀察:

歐盟的混合錯配安排規則可能與 BEPS 行動計畫第 2 項「消除混合錯配安排」互相衝突, 以混合金融工具²的處理為例, BEPS 行動計畫 2 中要求支付方就收款方不計入收入的部分不得認列成本、費用或損失, 但依照歐盟提議的原則是讓收款方就不計入收入的部分課徵所得稅。

若歐盟成員國與非歐盟成員國對這項措施無法達成共識, 可能會導致更多重複課稅的情形發生及引發更多爭議。而企業或投資者在做相關的投資決策時, 在考慮重複課稅的影響後, 可能會對在這些地區設置營運活動或投入大額資金產生猶豫。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

廖烈龍 執業會計師

Tel: 02-2729-6217

Email: elliot.liao@tw.pwc.com

簡綾慧 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23782

Email: jo.chien@tw.pwc.com

² 「混合金融工具」的錯配可能產生一方列報扣除成本、費用或損失, 而另一方不計入收入課稅的結果。例如: B 國 B 公司為混合金融工具發行人, A 國 A 公司則為混合金融工具持有人。就 B 國而言, B 國視混合金融工具為負債, B 公司支付利息可作費用減除; 就 A 國而言, A 國視混合金融工具為權益, A 公司收到支付款視為股利收入免稅, 或不計入收入課稅亦有稅額扣抵致收入不課稅。

本期國際租稅要聞

中國 CN436-財政部國家稅務總局關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知

2016年3月5日中國大陸國務院總理李克強在《政府工作報告》中明確，建築業、房地產業、金融業和生活服務業(以下簡稱為“四大行業”)納入營業稅改徵增值稅(以下簡稱為“營改增”)範圍，並於5月1日起全面實施，後續3月18日國務院常務會正式通過營改增方案，3月24日財政部、國家稅務總局發佈《關於全面推開營業稅改徵增值稅試點的通知》(財稅[2016]36號)(以下簡稱為《通知》)，四大行業納入營改增的實施辦法正式出臺，《通知》的內容除了延續過去營改增試點的規定外，納入四大行業並細化調整相關內容，以下摘要重點內容：

整體情況

■ 徵稅範圍調整

- ✓ 此次改革後，營改增徵稅範圍為“在境內銷售服務、無形資產或不動產”，原徵收營業稅的行業將全部改為課徵增值稅。
- ✓ 對於原來已納入營改增的行業注釋範圍進行調整。例如：將“技術轉讓、技術諮詢”從“研發和技術服務”分別歸入“銷售無形資產”、“鑒證諮詢服務”，將“融資性售後回租”從“有形資產租賃”歸入“金融服務”等。

■ 兼營與混合銷售

本次《通知》取消106號文中“混業經營”的概念。對納稅人做出兼營和混合銷售之規定。納稅人兼營不同稅率或徵收率項目，應當分別核算銷售額，未分別核算的，從高適用稅率。一項銷售行為涉及服務和貨物為混合銷售，從事貨物的生產、商貿納稅人按照銷售貨物繳稅，其他納稅人按照銷售服務繳稅。

■ 差額徵稅

考量部分特定行業在營改增過程，無法取得抵扣憑證導致無法準確計算增值額，《通知》引入差額徵稅政策，融資租賃、航空運輸、經紀代理、旅遊服務等業務收取的價款扣除特定支出後，以餘額計算增值額，而其所扣除的特定支出，應取得合法有效的憑證。

■ 進項稅額不得抵扣項目

- ✓ 貸款支出或其他貸款服務之相關費用(如利息支出、投融資顧問費、手續費、諮詢費等)。

✓ 旅客運輸服務、餐飲服務、居民日常服務和娛樂服務。

■ 按淨值計算抵扣

本次《通知》對於因用於簡易計稅、免稅、集體福利或者個人消費而未抵扣的固定資產、無形資產、不動產，如發生用途改變而用於允許抵扣項目，可以在依據合法有效憑證按照淨值計算抵扣；另一方面，納稅人因改變用途而不得抵扣時，需轉出進項稅額。

■ 購入不動產取得合法有效憑證可以抵扣進項稅額

《通知》規定納稅人購入不動產取得合法有效憑證，可以抵扣所含的進項稅額。除了融資租入的不動產以及在施工現場修建的臨時建築物外，納稅人購入不動產的進項稅額自取得之日起分 2 個年度抵扣，第一年抵扣 60%，第二年抵扣 40%。

■ 特定跨境服務適用出口零稅率或免稅政策

《通知》將四大行業的部分跨境應稅行為納入零稅率或免稅管理，如：提供工程項目在境外的建築服務，提供特定跨境金融服務，提供境外文化體育服務、教育醫療服務、旅遊服務適用出口免稅政策。

新增四大行業營改增綜覽

■ 建築業、房地產業

- 建築業、房地產業適用一般計稅方式稅率 11%。
- 符合條件的建築工程及房地產老項目可選擇簡易計稅方法計稅，徵收率 3~5%。
- 符合條件的土地價款可以自銷售額中扣除。

■ 金融業

- 金融業適用一般計稅方式稅率 6%
《通知》規定，金融服務，包括貸款服務、直接收費金融服務、保險服務和金融商品轉讓。
- 貸款服務(利息支出)的接受方不得抵扣進項稅額
- 融資性售後回租歸回金融服務
融資性售後回租過去歸類於“有形動產租賃”以 17%稅率繳納增值稅，本次《通知》依融資性質重新定性納入金融服務按照 6%稅率繳納增值稅。
- 金融商品轉讓按賣出價扣除買入價之餘額為應稅銷售額
- 原營業稅的優惠政策基本上予以保留

■ 生活服務業

- 生活服務業適用一般計稅方式稅率 6%

生活服務業包括文化體育服務、教育醫療服務、旅遊娛樂服務、餐飲住宿服務和居民日常服務。

- 旅遊服務適用差額徵稅

納稅人可以選擇以取得的全部價款和價外費用，扣除住宿費、餐飲費、交通費、簽證費、門票費和支付給其他接團旅遊企業旅遊費用後的餘額為銷售額。

- 接受餐飲服務、居民日常服務和娛樂服務不得抵扣進項稅額

生活服務業中的餐飲服務、居民日常服務和娛樂服務不納入抵扣範圍。購買文化體育服務、教育醫療服務、旅遊服務、住宿服務允許抵扣進項稅額。

- 保留原營業稅中生活服務業的優惠政策

以《財政部、國家稅務總局關於將鐵路運輸和郵政業納入營業稅改徵增值稅試點的通知》(財稅[2013]106 號)為代表的部份營改增文件，將於 2016 年 5 月 1 日起停止適用。

資誠觀點：

營改增的政策目標是降低重複課稅的產生，普遍降低行業稅負，統整中國流轉稅系統。增值稅的課稅範圍和計稅方式隨著營改增的試點進程逐漸細緻完備，此次改革涵蓋範圍極大，細化了計稅規則，準確判斷經營業務的應稅服務類別、計稅方式及完成企業內部價稅分離系統將是台商工作要點。鑒於增值稅與營業稅在稅制原理、抵扣鏈條、發票管理上的諸多差異，四大行業的納入，將把增值稅的徵稅方式和管理制度都更加複雜化，台商需掌握申報表格、發票管理、自身與交易方的納稅方式等要求，降低自身風險，確保增值稅合規遵從。

此外，為因應業務行業特性順利營改增過渡推展，《通知》提供了許多的計稅彈性、優惠及過渡期方案，納稅人應審慎評估營改增過程對企業影響以及時因應。

香港 HK042-香港 2016/17 年度預算

2016年2月24日，香港財政司提出2016/17年年度預算草案 其中與香港利得稅有關的內容，包括仍維持16.5%的稅率沒有改變，及提出以下兩項租稅優惠建議：

- 擴大對購買智慧財產權（intellectual property (IP)）資本支出稅務範圍的扣除，以利積體電路布局設計之開展、植物新品種的研發等。

- 檢視稅收優惠之使用，以提高飛機租賃業務，及航太融資之商機。

資誠觀點：

根據現行香港稅法規定，只允許有限類別的智慧財產權（包括專利、專有技術、版權、註冊外觀設計、和註冊商標）資本支出之扣除。擴大購買智慧財產權）資本支出稅務範圍的扣除，將有助於香港作為區內 IP 貿易中心之推廣。另外，對於飛機租賃和航空融資行業的稅務寬減，亦將有利於香港提高其競爭力，以保持其作為一個重要的交通和物流樞紐的地位。

埃及 EGo18-埃及關稅新變革

為促進當地生產，減少對國外進口的依賴，及增強埃及外幣之兌換等。埃及政府近期公布新的關稅變革，增加許多進、出口規定，包括：

- 埃及海關當局對進口貨物進入埃及採取額外的正式要求。
- 外國製造商貨物運送到埃及之前，必須依一般組織進出口控制（the General Organization for Export and Import Control (“GOEIC”）先進行註冊。
- 從2016年1月31日起，埃及當局已經將500個項目，提高其關稅稅率到10%。

資誠觀點：

由於埃及關稅新變革影響到進、出口廠商雙方面，因此埃及本地進口商和國外出口商應立即檢討新登記規定的要求，並依規定進行合規之作業。如果不能滿足新規定的要求，可能會導致貨物於進口埃及時，遭到拒絕入境，衍生不必要的延遲成本或費用，國外出口商應特別留意。

巴西 BR036 -巴西提高資本利得稅稅率

巴西政府於 2016 年 3 月 16 日，公布臨時措施，提高資本利得稅稅率，主要內容如下：

- 獲利在巴西幣(雷亞爾 BRL, 下同)1 百萬元以下，稅率 15%。
- 獲利在 1 百萬元以上，5 百萬元以下，稅率 20%。
- 獲利在 5 百萬元以上，2 千萬元以下，稅率 25%。
- 獲利超過 2 千萬元以上，稅率 30%。

資誠觀點：

擁有巴西公司股權之跨國公司，應當考慮巴西政府提高資本利得稅稅率，對其投資之影響。尤其是未來有意進行重組、併購或是出售巴西股權之的投資，應考慮這些變化可能會如何影響

他們的交易。

義大利 IT017-義大利新增稅務審計準則，加大對私募股權投資之審查力度

義大利政府於 2016 年 3 月 30 日發佈新的稅務審計準則通知，將加大對有關私募股權投資之審查力度。該通知，一般適用於義大利的私募股權投資，亦適用於過去以及未來的交易。受影響者包括：利用槓桿收購之交易、投資架構之中間公司為非義大利控股或融資公司。

該項通知展現了義大利稅務機關的意圖，稅務稽查人員將評估如下一些因素，以加大審查力度。

- 對投資架構之中間公司為非義大利控股或融資公司，提高審查標準，以查明是否真正具有經濟實質(economic substance)。未具經濟實質者，其配發之股利及資本利得將加以課稅。
- 採用穿透方式(look-through)查明投資架構之最終受益人。假若投資架構之中間公司的稅收是透明的，或是依法經常分發利益給最終受益者，將減少多階段投資收益之課稅。

資誠觀點：

於義大利從事投資之跨國投資者，應該自行檢視本身之投資架構，以確認這些中間公司是否具經濟實質，以減少不必要之稅務風險。

西班牙 SP017-西班牙 2016 年稅務指引及和海關監管計畫

2016年2月23日，西班牙國稅局發佈的2016年稅務指引及和海關監管計畫，該指引主要在防止稅務舞弊之發生及對其之控制，相關之主要內容包括：

- 國稅局將加強拜訪納稅人營業活動地方，以打擊隱藏之經濟活動。
- 國稅局將持續對納稅人海外之收入(資產)等之轉移，加強監控。
- 依稅基侵蝕與利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting; 「BEPS」) 行動方案，查核納稅人是否有利用混合金融工具或是利用積極之租稅規劃，以減少稅負。
- 分析線上交易之資訊，以防止利用數位經濟進行稅務舞弊。

資誠觀點：

西班牙國稅局今年特別專注於挑戰“隱性經濟”及遵循經濟合作暨發展組織發布的稅基侵蝕與利潤移轉行動方案，以防止稅務舞弊之發生。因此，納稅人應了解西班牙政府此項稅務改革之轉變，並依法進行合規之商業活動，避免引來不必要的稅務風險。

訊息搶先報

「第 24 屆兩岸稅法研討會暨 2016 臺灣年度最佳稅法判決評選」研討會報導

由資誠教育基金會、台灣大學財稅法研究中心、中華產業國際租稅學會、東吳大學法學院等單位合作舉辦的第 24 屆兩岸稅法研討會，於 2016 年 4 月 11 日在台灣大學法律學院霖澤館國際會議廳隆重召開。大陸代表團由北京大學法學院暨中國財稅法學會會長劉劍文教授率團一行 7 人來台與會。

本屆研討會以「稅法教育改革與現代法治國家」為主題，邀請兩岸財稅法學者與稅法實務界精英，就兩岸稅法教育面臨個別困境與共同課題，予以全面探討，透過教育改革，培養更多優秀的人才，以期維護納稅人權益，並追求稅捐更公平的租稅環境。財政部許虞哲次長應邀致詞時表示，財政部透過提升稅務資訊及法規的透明度、暢通徵納雙方的溝通管道、強化納稅人權利保護法制、落實稅務訴願審議機制等措施，來保障納稅人權益。

2016 最佳稅法判決評選

最佳稅法判決評選於 2012 年首度舉辦，為國內各法領域的創舉，由財政部前部長顏慶章主持，邀集知名稅法學者與業界人士共同組成評選委員會。今年持續針對符合以下兩大指標的稅法訴訟，評選為優良判決：第一、在判決發展歷史中具有開拓性與原創價值並具說服力，對租稅法學與實務的發展有重要貢獻；第二、具有人權（包括財產權及其他基本人權等）保障的高度，體認稅法為憲法的具體化，秉持稅法解釋應有的準則，並透過合憲解釋與合憲補充，發揮保障人權的功能。

顏前部長連續五年擔任最佳稅法判決評選活動的召集人，在發表會時表示，回顧往昔數百年時光的西方世界，藉由保障人民財產權，造就出凌駕全球其他國家的文明演進，加上課稅涉及人民財產權神聖不可侵犯的具體落實，其中包括行政行為與司法稅務裁判。基於法律人暨前財政部長的體驗，懇切期盼財政部、稽徵機關暨各級法院，能以嚴謹的法學方法，闡明租稅法律的應有適用。本年度有 4 案入選最佳稅法判決，另有 7 案入選優良判決，歡迎上網下載電子版(網址：<http://www.pwc.tw/2016bestcase>)。

稅法教育的改革與發展

北京大學法學院劉劍文教授以「大陸地區財稅法學科建設與教育發展之思路」為題發表專題演講，他認為財稅法治為現代國家治理必經之路，因為稅法直接涉及人民財產保護及社會穩定，世界各國均堅持稅收法定原則。行政、立法及司法部門對稅法人才的需求不斷增加，打造高質量、綜合性、多層次的稅法人才培養體系，應是稅法教育的創新方向。

司法院黃茂榮大法官表示，現代法治國家的稅法教育，首須讓全體國民，包含行政立法機

關體認到稅法乃一門具有高度憲法價值，且涵蓋範圍甚廣的綜合性應用學科。葛克昌教授表示，法治國家應重視稅法教育，養成納稅人為國家供養者，納稅人的最大社會責任為盡協力義務，共同追求稅捐公平負擔，才是社會公平的基礎。陳清秀教授則表示，稅務多元化的人才培養，在稅法教育中導入會計原理及稅務會計等基本知識，鼓勵財稅及會計系學生攻讀租稅法學，進行跨領域人才結合。黃士洲教授以德國稅務人員培養為例，四年大學教育中，除其中一年在稅務機關實習外，其餘三年的 4 分之 3 時間攻讀民法、刑法、稅法、行政法等相關學科，4 分之 1 時間修習團隊合作及人際關係等，值得我國稅務基層人員培訓的借鏡。

普華律師事務所蔡朝安主持律師認為，稅務從業律師在法學院階段即應準備稅務服務提供者所需要的知識，如財務會計；具備充分知識的律師方得有較高的機會進入稅務服務市場；進一步提升律師公會供更多更廣進修課程的效益；律師藉由充分在職進修課程的培養，強化其競爭力方能改變市場認知，進入稅務律師的良性循環。

結語

古人說「十年樹木，百年樹人」，租稅是國家施政不可或缺的主要財源，納稅人人有責，如何教育百姓誠實納稅，首應重視稅法教育，不但納稅人應接受稅法教育，官方的行政、立法、司法相關租稅人員及從業會計師與律師亦應接受跨領域的稅法教育，促進租稅法學的發展，讓課稅更加公平合理，邁向社會正義的理想境界。



前排坐者，從左至右：資誠聯合會計師事務所副所長暨策略長吳德豐、東吳大學客座專任教授葛克昌、財政部次長許虞哲、前司法院長翁岳生、前財政部長顏慶章、北京大學法學院劉劍文教授

後面站者，從左至右：方賽迎教授、徐妍教授、許祺昌會計師、陳顯武教授、胡天龍教授、詹森林院長、黃士洲教授、豆星星教授、黃茂榮大法官、湯貢亮教授、陳清秀教授、洪家殷院長、陳國文教授、柯格鐘教授、郭宗銘營運長

好書報報

國際租稅要義與釋例 — 跨國投資經商 全球稅務治理

內容簡介

租稅是公司經營必要的法令遵循成本之一，國際租稅更是企業經營全球化過程中無可迴避的問題。

企業在全球營運據點依照各國稅務法令盡職申報、公平納稅不僅是法律賦予的義務，更是善盡社會責任的表現。跨國企業在全球各地營運，面對多變的經濟環境及租稅制度，需要有一套嚴謹的管理機制，企業經營者與稅務從業人員更應掌握隨時可能變動的國際稅務議題與其趨勢，強化公司稅務治理，才能面對險峻的經營及稅務環境挑戰，進而創造企業價值。

本書綜合作者多年輔導跨國企業強化稅務治理的實務經驗，從企業跨國投資經商關注的稅務議題觀點，精闢介紹國際租稅重要觀念與原則，並佐以實務案例解析，期能從兼顧理論與實務層面的觀點，協助跨國企業經營者及稅務從業人員了解跨國經商投資應關注的國際租稅議題。

書名：國際租稅要義與釋例—跨國投資經商
全球稅務治理

總編輯：吳德豐

作者：吳德豐、謝淑美

編輯委員會成員：郭宗銘、吳偉臺、徐麗珍、
廖烈龍、段士良、吳金終、羅沁雯、曾博昇、
鄭昌慧

出版者：財團法人資誠教育基金會

ISBN：978-986-91142-0-2

出版日期：2014年 10月

定價：新台幣 500元整



資誠官網「OECD 稅基侵蝕與利潤移轉行動計劃(BEPS)」

當各國政府熱烈激辯稅基侵蝕與利潤移轉相關議題的熱潮已達到最高峰，同時知名跨國企業運用國際租稅規劃技巧避稅的手段被媒體披露後廣為人知，在這樣的背景下，OECD啟動了稅基侵蝕與利潤移轉的行動計劃(Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan)。

OECD在2013年7月發布了BEPS行動計劃報告，將計劃性的全面梳理各種國際租稅缺失議題。該計劃共有15項，將在未來一兩年全部發佈。這項議題已經在全球已開發和重要的開發中國家進行廣泛討論，G20各國領袖與財政部長更對該行動計劃做出背書。可以預期各國的稅制將因此有相當程度的變化，因此也勢必將衝擊企業全球投資架構與跨境交易的佈局，對台商和外商都將產生重大的影響。

為了協助客戶更了解此項議題對自身經營產生的可能影響，且幫助企業能即時了解未來稅制改革可能的趨勢以提早因應，資誠聯合會計師事務所稅務法律服務部門在資誠官網上新增加了一個專題探討專頁，收錄目前PwC Global及PwC Taiwan對此議題的重要觀點，以文字評議和影音播放的多元方式，持續關注此議題的發展。

附上BEPS專題探討網頁連結網址，與您分享此一線上資源。

<http://www.pwc.tw/zh/beps/index.jhtml>

若希望深入了解此項議題，或有相關服務需求，歡迎與以下稅務法律服務部門人員聯繫：

吳偉臺 副營運長

886-2-2729-6704

richard.watanabe@tw.pwc.com

謝淑美 執業會計師

886-2-2729-5809

elaine.hsieh@tw.pwc.com

廖烈龍 執業會計師

886-2-2729-6217

elliott.liao@tw.pwc.com

徐麗珍 執業會計師

886-2-2729-6207

lily.Hsu@tw.pwc.com

如您有國際租稅相關問題，歡迎聯絡：

吳偉臺 副營運長
886-2-2729-6704
richard.watanabe@tw.pwc.com

謝淑美 執業會計師
886-2-2729-5809
elaine.hsieh@tw.pwc.com

廖烈龍 執業會計師
886-2-2729-6217
elliott.liao@tw.pwc.com

徐麗珍 執業會計師
886-2-2729-6207
lily.Hsu@tw.pwc.com

段士良 執業會計師
886-2-2729-5995
patrick.tuan@tw.pwc.com

Copyright: 本國際租稅要聞僅提供參考使用，非屬本事務所對相關特定議題表示的意見，閱讀者不得以作為任何決策之依據，亦不得援引作為任何權利或利益之主張。其內容未經資誠聯合會計師事務所同意不得任意轉載或作其他目的之使用。若有任何事實、法令或政策之變更，資誠聯合會計師事務所保留修正本國稅租稅要聞內容之權利。

© 2016 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. PwC refers to the Taiwan member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.tw for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.