



兩岸 反避稅最新發展 與台商因應之道

文 / 史芳銘

一、前言

從21世紀開始，隨著全球化的加速、數位經濟的來臨以及開發中國家的興起，各國的稅制已漸漸跟不上商業環境變化的腳步，導致企業得以透過各種手段將利潤轉移至低稅率或免稅國家。2008年金融風暴爆發後，國際社會對稅收徵管協作的關注來到了最高峰，全球避稅與反避稅成了各國政府與企業最關心的議題。

在反避稅稅制改革方面，在20國集團（G20）領導人的委託下，「經濟合作暨發展組織」（Organization for Economic Cooperation and Development，以下簡稱OECD）進行「稅基侵蝕與利潤轉移」（Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱BEPS）國際稅制改革研究，目的希望各國攜手打擊跨國企業避稅甚至重複不課稅之現象、重整國際稅收規則體系和行政合作機制。BEPS核心理念包括：1. 跨國稅務處理一致性；2. 利潤轉移與價值創造相當（實質性）；3. 提高稅務資訊透明度，共分三階段15項行動計劃（表一）。所以，BEPS研究成果將提出對各國國內稅收立法的建議、修訂所得稅領域的國際規則（主要是OECD稅收協定範本及其註釋和OECD轉讓定價指南）、及形成多邊法律工具以便各

國進行多邊稅收協調。

在加強各國行政合作方面，2013年9月，G20財長與央行行長會議支持OECD將《多邊稅收徵管互助公約》（CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS，以下簡稱公約）框架內的「稅收情報自動交換」作為全球稅收情報交換的新標準。公約共6章32條，旨在通過加強國際稅收徵管協作，應對和防範跨境逃避稅行為、維護公平稅收秩序的多邊條約。互助內容主要包括跨國稅收情報交換、協助追收稅款、稅收保全和文書送達。跨國稅收情報交換範圍包括納稅人身份、稅務申報文件及金融帳戶等。

綜合觀之，國際合作焦點已從「避免雙重課稅」改為「避免雙重不徵稅」，未來各國執行BEPS行動計劃後，將使國內現行稅制及跨國公約發生重大改變，以往跨國企業常用避稅手段也將被重新定性，不當租稅規劃的違法風險將會提高，即便是非OECD成員國的大陸及台灣稅務機關也表態將密切關注並積極落實BEPS的建議。面對即將來臨的反避稅風暴，台商們應當對全球反避稅的內容及影響有更深入的了解，合法進行跨國租稅規劃，才能避免多年累積的心血付諸流水。

表一

2014年9月	2015年9月	2015年12月
行動計劃 1：關於數位經濟面臨的稅收挑戰的報告 行動計劃 2：消除混合錯配安排的影響 行動計劃 5：審查OECD各成員國稅制，有效打擊有害稅收實踐 行動計劃 6：防止租稅協定濫用 行動計劃 8：無形資產轉讓定價指引 行動計劃 13：轉讓定價同期資料和分國資訊披露指引 行動計劃 15：開發用於修訂雙邊協定的多邊工具	行動計劃 3：受控外國公司規則 行動計劃 4：利息及其他金支付限制扣除規則 行動計劃 5：擴大非OECD成員國的參與，共同打擊有害租稅競爭 行動計劃 7：修改OECD稅收協定範本，防止人為濫用常設機構認定規則 行動計劃 9：風險及資本轉讓訂價指引 行動計劃 10：其他高風險交易轉讓訂價指引 行動計劃 11：蒐集BEPS數據以提出資料統計分析報告 行動計劃 12：租稅規劃強制披露原則 行動計劃 14：爭議解決機制	行動計劃 4：受控財務交易轉讓訂價指引 行動計劃 5：修訂現有標準，更有效因應有害租稅競爭 行動計劃 15：發展多邊工具

資料來源：OECD網站

二、大陸反避稅行動

大陸《企業所得稅法》（2007年3月16日主席令 第63號公布，自2008年1月1日起施行）施行後，各地稅務機關加強反避稅查核力度，自2008年至2014年反避稅稅收佔大陸總稅收比例已增長25倍。與台灣相較，對內有關反避稅立法及修訂較為完整（表二及四），對外簽訂跨國稅收協定也非常積極（表三及五）。

其中，《一般反避稅管理辦法（試行）》（2014年12月2日由國家稅務總局令 第32號發布，自2015年2月1日起施行）針對企業實施的不具有合理商業目的而獲取稅收利益的避稅安排實施特別納稅調整。啓動一般反避稅管理有以下三個步驟：

1. **立案**：當主管稅務機關發現企業存在避稅嫌疑的，層報省、自治區、直轄市和計劃單列市（以下簡稱省）稅務機關覆核同意後，報稅務總局申請立案。

稅務總局同意立案的，主管稅務機關向被調查企業送達《稅務檢查通知書》。

2. **調查**：主管稅務機關審核企業、籌劃方、關聯方以及與關聯業務調查有關的其他企業提供的資料，可以採用現場調查、發函協查和查閱公開信息等方式核實。需取得境外有關資料的，可以按有關規定啓動稅收情報交換程序，或者通過駐外機構調查收集

表二

項目	大陸相關法規
轉讓定價	《企業所得稅法》第41條第1款；《特別納稅調整實施辦法（試行）》（以下簡稱《特別納稅辦法》）第21~45條
預約定價安排	《企業所得稅法》第42條；《特別納稅辦法》第46~63條
成本分攤協議	《企業所得稅法》第41條第2款；《特別納稅辦法》第64~75條
受控外國企業	《企業所得稅法》第45條；《特別納稅辦法》第76~84條
資本弱化	《企業所得稅法》第46條；《特別納稅辦法》第85~91條
實際管理處所	《企業所得稅法》第2條；《企業所得稅實施條例》第4條；《關於境外註冊中資控股企業依據實際管理機構標準認定為居民企業有關問題的通知》第2條
企業重組	《關於企業重組業務企業所得稅處理若干問題的通知》第1條；《企業重組業務企業所得稅管理辦法》第2條
一般反避稅（實質課稅）	《企業所得稅法》第47條；《特別納稅辦法》第92~97條；《一般反避稅管理辦法（試行）》

有關信息。涉及境外關聯方相關資料的，主管稅務機關也可以要求企業提供公證機構的證明。企業拒絕提供資料的，主管稅務機關可以按照《稅收徵收管理法》第35條的規定進行核定。

3. **結案：**主管稅務機關根據調查過程中獲得的相關資料，自稅務總局同意立案之日起9個月內進行審核，綜合判斷企業是否存在避稅安排，形成案件不予調整或者初步調整方案的意見和理由，層報省稅務機關覆核同意後，報稅務總局申請結案。

2014年度大陸反避稅調查立案272件，結案257件，補稅入庫人民幣79億元，平均個案補稅金額人

民幣3,068萬元，補稅超過人民幣億元的案件有20件。同年美國微軟公司被大陸裁定須補繳稅款及利息共計人民幣8.4億元一事，就是大陸政府對於查緝反避稅決心的展現。對於許多以避稅為目的，經由境外公司轉單的大陸台商來說，未來避稅的難度與風險都將大幅的提升。一旦被稅務機關盯上，補稅的追溯年限可以長達10年，不可不慎。

三、台灣反避稅行動

財政部為避免營利事業藉由在租稅庇護所國家或地區設立公司，藉盈餘保留不分配，以規避投資收益

併計我國營利事業所得課稅，或藉居住者身分之轉換規避境內外所得應予合併課稅之適用，擬具所得稅法部分條文修正草案，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，故所得稅法（草案）第43條之3、4曾於2013年上半年提交立法院審議，一讀通過但二讀未通過，需持續觀察後續修法情況。

其中，《稅捐稽徵法》第12條之1於2009年5月13日增訂並於2013年5月29日修正，然實質課稅原則雖已明文規定卻過於抽象並無可供參考之標準，為避免納稅義務人耗費相當的時間、金錢的成本從事特定之租稅規劃，後續與稅務機關的認知不同而被認為稅捐規避行為，納稅義務欠缺預測可能性而影響其交易活動，第7項增訂納稅義務人在從事特定交易行為之前，得向稅務機關提出諮詢之機制，且

表 三

項 目	締 約 情 況
雙邊全面性稅收協定	截至2015年2月底，已對外正式簽署99個避免雙重徵稅協定，其中97個協定已生效，和香港、澳門兩個特別行政區簽署了稅收安排。
單項稅收情報交換協議	截至2015年2月底，已對外正式簽署10個稅收情報交換協議，協議皆已生效。
多邊稅收徵管互助公約	2013年8月27日在法國巴黎簽署，成為第56個簽約方，但尚未生效。截至2015年2月底，已有80多個國家或區域簽署該公約。

資料來源：大陸國家稅務總局網站

表 四

項 目	台 灣 相 關 法 規
轉讓定價	《所得稅法》第43條之1；《營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則》（以下簡稱《查核準則》）第6~22條
預約定價安排	《所得稅法》第43條之1；《查核準則》第23~32條
成本分攤協議	《所得稅法》第43條之1
資本弱化	《所得稅法》第43條之2
受控外國企業	《所得稅法》（草案）第43條之3
實際管理處所	《所得稅法》（草案）第43條之4
企業重組	尚無規定
一般反避稅（實質課稅）	《稅捐稽徵法》第12條之1

表 五

項 目	締 約 情 況
雙邊全面性租稅協定	截止2015年2月底，已對外正式簽署28個避免雙重徵稅協定，皆已生效。
單項稅收情報交換協議	尚未簽署。
多邊稅收徵管互助公約	尚未簽署。

資料來源：財政部國際財政司網站

稅務機關應於6個月期限內答覆。但不論事前諮詢或事後爭訟，稅務機關對實質課稅原則有充足的解釋權，納稅義務人「依法納稅」正當權利已受侵害。

雖所得稅法第43條之4（草案）尚未立法通過，但稅務機關以實質課稅「按實際管理處所（PEM）認定營利事業居住者身分」的真實案例也曾發生，一旦稅務機關查得境外公司實際管理處所在台灣，藉以分散減少台灣公司營業收入，境外公司將遭補徵營所稅並處以罰鍰；另依所得稅法第66條之8規定，經財政部核准，依查得資料調整分配給股東之股利也將被認定為是國內所得，補徵綜所稅並處以罰鍰，稅捐之核課期間將長達7年。

四、因應兩岸反避稅之建議

跨國企業因遵循不同國家規定而負擔較高依從成本，同時稅務機關欲取得跨國企業在他國境內之所得資料難度也高，且各國稅法規定存有差異，致跨國企業得有進行租稅規劃或避稅之機會，對於許多跨國經營的台商來說，應注意以下幾點並及早做出調整：

（一）注重跨國交易定價合理性

對獲利進行可比性分析一直是稅局最常用來評估轉讓定價合理性的手段。長期虧損或微利的企業絕對是稅局稽查的重點，而獲利明顯低於同業水準的企業往往也容易遭稅局盯上。因此企業在利潤轉移的同時，應維持不低於所在地區或公開資料庫中相如同業的獲利率，甚至以獨立交易原則來檢視單筆關聯交易定價的合理性。

至於使用預約定價安排來降低稅務風險的方式，在實務上成功的案例並不多，同時，兩岸稅法對預約定價安排的規定也相當繁複。在成本效益的考量上，預約定價安排對於大型跨國上市公司來說或許適用，但對大部分的中小企業台商來說並不一定是個好選擇。

（二）利潤轉移與企業自身的實質營運功能相當

BEPS強調「稅收與實質經濟一致」，其中關於無形資產的轉讓定價更是重點中的重點。對此，大陸

國家稅務總局已經多次發文警告，並啟動了對境外關聯企業支付大額服務費和特許權使用費的反避稅調查。在BEPS行動計劃公佈了對無形資產轉讓定價的相關指引後，雖然部份指引尚未完善，但對於關聯企業間合理的服務費用已有了更明確的定義及規範。

對於自認已經維持合理獲利的企業而言，必須要注意的是，在BEPS引進如選址節約、其他當地市場特點、配套勞動力及跨國集團綜效等概念後，稅局很可能上調其原本對於合理獲利率的認知。因此，企業不能再將過往的關聯交易模式視為理所當然，應及早重新檢視自身的實質營運功能及與關聯方之間的交易模式，確保企業能證明相關交易的轉讓定價是合理反映實質的經濟活動。

（三）關注轉讓定價同期資料的文件要求

BEPS目的是要建立更透明的全球稅收稽徵管理環境，在各國加強行政合作下，跨國企業提交的轉讓定價同期資料，包括核心資料（全球營運及轉讓定價政策）、本地資料（關聯企業交易詳細資料）以及分國信息披露表（各營運個體財務資訊及營運內容，並按國別分析稅負率）等，未來跨政府合作檢驗文件真實性及正確性以共同打擊跨國重複不課稅也可能成真。為了管控租稅規劃的風險，建議企業以BEPS所發布的文件格式預先演練編製，一來可以確保企業有能力提供未來可能要求的信息；二來企業可以自行檢視在新標準下，所揭露的轉讓定價信息是否已全面考量實質性、一致性及透明性等因素，並盡可能的在稅務機關提出質疑前進行調整。

相對於大型上市公司，中小企業在編製新版轉讓定價同期資料所面臨的挑戰將會更大。除了須揭露集團企業資料外，中小企業台商也普遍存在內外帳目不一致、境外公司未記帳等問題，畢竟內外帳整合及編製境外公司報表都是一項相當費時費力的工作，因此中小企業台商也應提早謹慎因應，持續關注稅務機關對企業製作轉讓定價同期資料的避風港條款及文件要求。🌀

（本文作者為漢邦聯合會計師事務所主持會計師、海基會台商財經法律顧問）