

# BEPS 現況與未來－結論建議、 政策衝擊與執行步驟

## BEPS and Beyond – Results, Impact and Further Steps

Martin Joseph Kreienbaum\*

黃士洲\*\*譯

### 要 目

壹、前言

貳、BEPS 計畫

參、目前進程

肆、BEPS 整體評價

伍、未來尚需努力事項

陸、展望：各國稅務機關之國際合作

### 提 要

OECD的BEPS行動計畫於2015年底提出最終報告，對未來國際租稅規範與實務運作產生重大影響，臺北商業大學財經學院邀請德國聯邦財政部國際稅務司 Martin Kreienbaum 司長訪臺，分享BEPS行動計畫最終報告規範重點，及德國對國際反避稅基本立場與具體措施，尤其在聯繫法則及稅務資訊國際交換上，對我國國內及國際租稅領域逐步接軌國際化，相當值得參考與借鏡。

### 壹、前言

過去10年世界經濟發展受全球化浪潮影響極為顯著。科技進展尤以數位化、國際經濟關係上逐步自由開放，及社群間文化及語言隔閡日益消逝，使各個國

\* 德國聯邦財政部國際稅務司司長，原文為德文，發表於2016年4月19日，臺北商業大學財經學院及財經研究教育基金會主辦「後 BEPS 時代之國際租稅發展趨勢國際研討會」。

\*\* 本文譯者為臺北商業大學財政稅務系副教授兼系主任。

家、文化圈與經濟體彼此間，越來越快速地糾結、融合。過去各自獨立經濟體結構，現在需與國際法律組織及法律規則進行更緊密連結。每個國家自身法律體系（*Rechtsordnung*）往往代表著國家主權核心領域，型塑國家自身利益，稅法尤為核心，不僅展現法律釋意學之國別發展歷程與傳統，更內含國家特殊財政利益，同時也牽動社會政治學圖像。

各國稅法機制在國際上逐步相互連結，有助消除重複課稅（亦即兩個或多個以上國家重複就同一納稅義務人課稅），重複課稅對企業盈餘造成過重負擔，從而阻礙企業開展營運活動。

因此，各國多年來均有共識，使稅法機制不斷地努力形成更完善國際合作平臺，不過亦有顯而易見卻原未預期之負面狀況，即各國租稅協定架構下，產生所謂「雙重不課稅之所得」。因此在今日，「資訊透明性」（*Transparenz*）之重要性更甚以往，更為廣泛資訊透明性一方面可使一國更精確地掌握他國來源所得課稅訊息，另一方面，解釋函令與行政規則資訊透明性，也可對稅務機關有所規制，避免曲解法令而濫發租稅優惠。

經濟全球化不可避免地帶動財稅政策隨之全球化，近年國際租稅政策之國際合作因而更加頻繁。國際租稅政策爭議問題，在國際政治議程所占份量，日益重要。

目前國際租稅政策重點如下：

- 經濟合作暨發展組織（*Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD*）／G20 為防杜「稅基侵蝕與利潤移轉（*Base Erosion and Profit Shifting Project*）」（以下簡稱「*BEPS*」）計畫結論；包括在歐盟平臺上，如何落實計畫結論與後*BEPS* 工作項目。
- 關於金融機構帳戶自動資訊交換機制之新標準如何落實？
- 稅收與發展：能力建構（*Capacity Building*），阿迪司稅收行動方案（*Addis Tax Initiative*）<sup>譯註1</sup>。

---

<sup>譯註1</sup> 原文 *Addis Tax Initiative* 係指 2015 年於伊索比亞首都阿迪斯阿貝巴簽署行動方案，*OECD* 與 G20 國家同意致力於協助第三世界國家推動透明性、公平性稅捐制度。詳閱：[https://www.taxcompact.net/documents/Addis-Tax-Initiative\\_Declaration.pdf](https://www.taxcompact.net/documents/Addis-Tax-Initiative_Declaration.pdf)。

對於該等重要國際財稅政策行動方案，G20 各國扮演驅動者角色，自動資訊交換機制新標準在 G20 政治力之下，即將逐步地落實；BEPS 計畫與能力建構爭議問題，G20 亦將發揮舉足輕重功能，BEPS 計畫均清楚揭露跨國稅務事項之現況問題。

本文聚焦於 BEPS 計畫結論，說明租稅政策框架要件及重要結論內容，此外進一步說明德國國內法與國際法執行要素，及 OECD 現在與未來努力方向。

## 貳、BEPS 計畫

### 一、初始狀況描述

OECD/G20 BEPS 計畫係基於觀察跨國營運大型企業，可將其整體稅負壓至最低水準現況，其背景來自：

- 各國課稅規則不一致。
- 各個國家創設之稅捐漏洞（部分）為刻意創設，所實施屬「有害租稅競爭」（“schädlichen Steuerwettbewerb”）<sup>譯註2</sup>。
- 經由既有國際租稅規則下之規劃空間，例如租稅協定及移轉訂價規定。
- 利用各稅收管轄權間，彼此欠缺資訊透明性效果。

上述客觀背景造成各國稅收銳減，亦扭曲稅制正當競爭—OECD 會員國間相互進行負面租稅競爭，中小企業亦陷入與大型跨國企業不相當競爭劣勢。或許大多數國家現在尚無法直接感受後者對租稅捐正義帶來多大負面影響。

針對侵略性租稅規劃（例如雙重愛爾蘭／荷蘭三明治規劃、盧森堡稅務解密醜聞<sup>譯註3</sup>）公開報導，許多國家民情輿論要求解決跨國公司避稅與不納稅現象。

### 二、BEPS 行動計畫

自始在 OECD 與 G20 層次即有共識，BEPS 之爭議問題，唯有透過國家間一致措施步調才可有效處理，若僅單一國家片面措施，抑或國際間措施步調不一

<sup>譯註2</sup> 德文原文用語“schädlichen Steuerwettbewerb”，其英文對照用語為“harmful tax competition”，中譯為「有害租稅競爭」。

<sup>譯註3</sup> 德文原文用語“LUX Leaks Skandal”，係指2014年11月國際記者揭露一份跨國企業名單，經由某大會計師事務所規劃安排，特意地利用盧森堡稅制與函釋漏洞避稅計畫。

致，很有可能只會產生新的稅政扭曲，續而衍生重複課稅風險。因此國際間共識，正是透過儘可能廣泛涵蓋各國及各種國家利益政治程序，方可有效地處理 BEPS 問題。

2012年G20委託OECD建構一套行動計畫，處理已辨識出之BEPS爭議問題，2015年10月完成15項行動計畫之最終報告，包含各個國際租稅不同觀點，尤其在透明度、經濟實質與連貫性議題。

## 參、目前進程

### 一、概述

為使 BEPS 行動計畫工作結論可有效執行，其最重要之政治成果為參與國家多達 44 國，其中 34 個 OECD 會員國與 10 個 G20 國家但非 OECD 會員國，對最終報告均表同意，因此亦有部分後續執行義務。此番成果不可小覷，蓋參與協商國家各自利益相當分歧，很難找到彼此最大公約數，但現在所有國家對 15 項行動計畫已達成共識，並於兩年內陸續執行。所有參與國家，無論是 OECD 會員國、G20 國家、未開發及開發中國家等都展現高度協商意願，達成前所未見共識程度。總結而言，工作最終階段計 62 國參加，80 個開發中國家將受拘束。

### 二、協議共識拘束力程度

OECD 及 G20 在不同行政領域上達成協議共識，對參與國發生程度不一拘束力。關於行動計畫第 1 項數位經濟時代之租稅挑戰及行動計畫第 15 項建立執行相關計畫之多邊工具機制，由 OECD 擬定下一波具體報告，其餘 13 項則由個別國家於其國內法落實，此部分協議共識拘束力可分為 3 階層：

首先，具拘束力最低底線（minimum standard）係要求參與國應妥善注意與處理，或責由 G20 國家、政府首長負起政治責任。此類最低底線項目諸如防杜有害租稅操作（schädliche Steuerpraktiken）、行政函釋與查核準則；濫用租稅協定優惠行為，應予公布；移轉訂價文據要求標準修正，尤其重要者，乃國別報告（country-by-country report）之國際間交換，及租稅協定相互協議程序之最低要求。

其次，則是建議各國應就特定事項，各自在稅法上作一致處理，尚不要求

參與國對此負起政治責任。此類項目例如針對混合性財務工具與公司組織、利息扣除新規定、常設機構規則修正及OECD移轉訂價指導原則調適。對於該等項目之協議共識，其拘束效力僅止於政治期待，期待參與國可依照協議共識之建議方案，修正內國稅法。

再者，則是所謂「最佳作法」(best practices)，此部分僅單純建議性質，既不要求參與國具遵守義務，亦不期待各參與國儘可能於稅法作到一致。「最佳作法」諸如對受控外國公司法制革新，及公布侵略性稅捐規劃行為法制建議。

關於 15 項行動計畫，以下僅就個別重要問題進行細節性論述，本文亦將論述德國如何將OECD建議及要求落實為內國法具體措施。此外，本文亦將說明歐盟近期 BEPS 進展現況，自 2016 年初，歐盟執行委員會 (European Commission) 已針對如何將 BEPS 行動計畫落實為具拘束力法律，著手制訂指令。

單以德國而言，一系列 BEPS 行動計畫業已轉化為德國內國法律，尤其是利息扣除限制<sup>譯註4</sup>、受控外國公司稅制及部分混合錯配安排防制規則。德國應不會研議防杜有害租稅競爭法律修正案，此乃因為德國鮮少採用租稅優惠機制。面對 BEPS 相關議題，德國採取態度是維護國家租稅利益，並爭取對自身有利競爭條件。因此，從德國國家利益觀點，希望其他國家可以廢止有害租稅競爭作法，並將防衛措施導入各自內國法律。

### 三、行動計畫 1：數位經濟

本項行動計畫之意旨，乃瞭解經濟數位化後影響效力，並檢視現行課稅規則，面對科技快速變遷能否有效規範，同時研議企業稅制未來是否可連結數位特徵要素（即「數位常設機構」概念）。

數位化業逐漸融入目前經濟體系，無法單獨分割，因此不建議引入全新國際租稅聯繫特徵〔例如以「數位存在」(digital presence) 取代既有常設機構概念〕，而是衡量當前經濟型態轉變，調整既有國際租稅規則（例如常設機構概念）。為此，將密切觀察數位化技術發展情況，以瞭解如何即時提出應對措施。對於數位經濟應採取何種課稅措施或態度，OECD 並未作出政策建議。

---

<sup>譯註4</sup> 德文原文用語“Zinsschranke”，其內涵即相當於我國資本弱化防杜稅制（所得稅法第43條之2）。

#### 四、租稅個案函令透明化

稅務機關發給納稅義務人具拘束力承諾文件（*verbindliche Zusagen*, *Rulings*，以下譯為「個案函令」），係稅務上重要、攸關企業營運工具，可確保企業在租稅務安全與可預見前提下，從事組織與投資活動。但另一方面，在歐洲經歷「盧森堡解密事件」後，及現進行的歐盟租稅補貼審查程序，發現此類稅務機關擊發拘束力文件／個案函令，往往創造濫用規避稅負空間。為避免個案函令文件所衍生避稅風險，讓個案函令發揮原有正向效果，OECD 及 G20 達成高度共識，提高此類個案函令公開透明要求。藉由各國稅務機關間彼此函釋公開透明，可發揮管制稅務機關濫發個案函令或從事黑箱作業，各國亦可知道他國如何裁決特定稅務問題，適時做出適當回應。特別值得注目為單方預先訂價協議（*unilateral advanced price agreement*, *UAPA*），若各國不清楚他國曾與企業簽訂某項預先訂價協定，即會形成稅課漏洞風險，個案函令之資訊透明機制可讓他國稅務機關進行相對應課稅，從而降低雙重不課稅風險。

個案函令透明機制要求乃是 BEPS 行動計畫第 5 項「有害租稅競爭」一環，依照 OECD 規劃，作為具拘束力最低標準而言，至少必須強制公開下列 3 類型個案函令：

- 有關優惠性租稅待遇個案函令（在德國僅所得稅法之噸位稅）；
- 單方預先訂價協議（在德國並不常見）；
- 與常設機構相關個案函令（承認或不承認利潤之歸屬）。

各國稅務機關針對具跨境關聯且涉及持有超過 25% 以上關係企業所作成個案函令，應進行國際間資訊交換，交換個案函令之稅務機關應包括關係企業所在地、其上層控股公司及最終母公司所在地稅務機關。

應資訊交換個案函令係自 2016 年 4 月 1 日之後擊發，至遲應於個案函令發布後 3 個月進行交換。至於 2010 年 1 月 1 日之後擊發，且至 2014 年 1 月 1 日之後仍有效之個案函令，應於 2016 年底前進行資訊交換。

#### 五、移轉訂價文據與國別報告

移轉訂價文據要求修正係設定多階層結構，未來將分為 3 部分：首先是針對

企業全球營運活動與企業移轉訂價策略之集團概觀，即所謂核心檔案（master file）；其次為在企業所營運個別國家中有關移轉訂價詳細資訊，即所謂當地國檔案（local file）；當集團全球總營收超過 7.5 億歐元者，應再提供國別報告（country-by-country-report），包含集團特殊稅捐資料，諸如集團營運國家、於各國之營收、稅前盈餘、核定與實際繳納稅額、員工人數、資本額、保留盈餘、金融資產及經濟活動等資訊。

核心檔案與當地國檔案應直接繳交給納稅義務人所在地之稅務機關，其他參與國尚無強制要求納稅義務人履行核心檔案與當地國報告之協力義務。

國別報告情形則不同，國別報告應由集團總公司製作，繳交給集團母公司所在地稅務機關，由該稅務機關與其他國家共享資訊。德國按照已簽署多邊主管機關協定（MCAA<sup>譯註5</sup>），負有條約法義務進行交換，至於核心檔案與當地國報告之交換至今尚未規定。

對於部分 G20 國家及部分 OECD 會員國，課予其義務貫徹企業製作國別報告並相互分享資訊，乃是此次 BEPS 計畫重要成果之一，至於其他國家如德國業有效阻止企業隱匿重要資訊。

國別報告功能為促進移轉訂價過程更有效、合理地評估風險，並不會取代功能性分析，或作為移轉訂價格決定之參考。涉及國別報告之明確共識為透過國別報告所取得之資訊，不會用以供移轉訂價調整之用，亦不會對外公開，分享資訊之稅務機關必須依照交換協定規定處理該資訊。換言之，資訊交換僅限於稅務機關間，且彼此有遵守稅捐資訊保密之義務。

此外，OECD 及 G20 國家贊同當企業集團營業收入總計超過 7.5 億歐元方有製作國別報告之義務。

國別報告資訊交換期間自 2016 年 1 月開始計算，首次交換預計於 2018 年（最低標準要求），國別報告資訊交換之法源基礎為多邊稅務行政互助公約（OECD／歐洲委員會）及「國別報告－主管機關協定標準範本」（Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports, CbC-MCAA），該協定依德

---

<sup>譯註5</sup> 按“MCAA”原文為 model competent authority agreement（譯為「主管機關協定標準範本」）規範 OECD 會員國間主管機關資訊交換格式及作業方式。

國憲法觀點為國際協約性質，應經國會議決程序後，才發生內國法拘束力，現有 31 個國家簽署該協定，德國於 2016 年 1 月 27 日簽署。

## 六、移轉訂價規則

OECD 移轉訂價規則反映 OECD 會員國對常規交易原則內容之共識，BEPS 計畫目的係對交易之調查及衡量，更加著重於經濟實質與價值創造歷程。企業營利活動的課稅應更重視與價值創造歷程一致。為此，BEPS 行動計畫第 8 項至第 10 項為跨國企業與稅務機關移轉訂價規則提供新參考指標。

針對「無形資產價值移轉訂價觀點」，作出以下修正與補充：

- 移轉訂價「無形資產價值」重要定義為：法律上財產僅是移轉訂價決定起點，重點為功能執行、資產價值使用與風險承擔；
- 至於所謂「難以估價之無形資產」，倘個案涉及移轉高價值無形資產，其受移轉訂價調整可能性較高。
- 基於節稅策略而透過契約安排刻意移轉風險，卻未同時於事實上、功能上改變企業營運活動，此時無法發揮達成稅法上移轉風險效力。因此未來所謂「錢櫃公司」(Cash Box)<sup>譯註6</sup>將無權享有大部分剩餘收益<sup>譯註7</sup>。

## 七、「專利盒」(Patent Box)<sup>譯註8</sup>優惠稅制

關於國際間有害租稅競爭，為難以論述且具高度爭議問題，爭議圍繞在租稅優惠制度在何種範圍內為可容許。單在歐洲，就有 10 個會員國制訂專利盒租稅優惠制度，亦即無形資產收入免按一般稅率課稅，而適用較低稅負。德國稅法無此類對無形資產收入租稅優惠制度，且由於德國排除此租稅減免之故，不

<sup>譯註6</sup> 按“Cash Box”為國際稅法用語，指涉跨國企業集團於低稅率國家設立之子公司，無實際營運活動，卻因擁有核心關鍵無形資產，因此可取得營運活動產生最多剩餘收益，如同是跨國企業「錢櫃」一般。

<sup>譯註7</sup> 原文“Residualgewinn”，英文相對應名詞為“residual income”，本文譯作「剩餘收益」，其意義內涵略指營業利潤減去（投資成本乘上最低投資收益率）之餘額，國際租稅通常係指跨國企業集團營運價值鏈中減去各分支機構管銷成本與長期投資、研發攤銷之後，所剩餘利潤。

<sup>譯註8</sup> “Patent Box”係指部分歐美國家對智慧財產收益所給予稅捐優惠制度，最早由愛爾蘭於 2000 年採用，2001 年法國也制訂類似規則，對來自智慧財產授權或移轉所獲之收益適用較低稅率，英國 2013 年 4 月智慧財產權權利金適用企業所得稅優惠稅率 10%。

少稅基因而流入其他低稅負國家專利盒中。妥協解決方案為：依照「關聯性法則」(Nexus Ansatz)，稅課應致力於越加重視營業活動與經濟實質之關聯性。關聯性法則為專利盒課稅規則設定清楚界限：原則上，當源自企業於該居住地國自行研究與發展活動所產生之收益，才可被容許享受此類租稅優惠。

關聯性法則規定之最低標準要求為：設置專利盒優惠稅制國家應將其稅制進行相對應修正；未設置專利盒優惠稅制國家則無義務引進此類修正，且各國對關聯性法則雖有共識，但並不限制他國家因此不得自行另外制定「防衛性租稅措施」，亦即對專利權給付禁止扣除或進行就源課稅。

OECD 及 G20 成員國有義務最遲於 2021 年 6 月 30 日之前，修正彼此租稅優惠制度，此後納稅義務人即不得享舊有與不容許之稅捐優惠。此相對較長之過渡期在歐洲受到相當嚴厲批評，但較短之過渡期在 OECD 及歐盟之執行均窒礙難行。

基於優惠稅制與改正義務之共識，OECD 將啟動「監測程序」(monitoring-process)：測試關聯性法則實際效果，蓋此法則相當複雜且難以推行，其測試程序亦為 OECD 現行推動監測程序內容之一環。

## 八、混合錯配安排

混合性質之法律安排及混合性質之融資行為可能基於法律定性衝突，產生雙重課稅甚而雙重不課稅，及長期稅負遞延或營業費用重複扣除結果。混合錯配安排問題源頭無非是交易所涉國家間，針對財務工具、企業組織、常設機構，各有不同歸屬分類。BEPS 計畫自始即將上述雙重不課稅現象當作核心待解決問題。

BEPS 最終結論報告關於消除混合錯配安排係建議修正內國法，且更新 OECD 稅約範本相關定義。為消除混合錯配造成租稅規避效果，OECD 發布所謂「連結規則」(Verknüpfungsregelungen, linking rules) 規範涉及跨境交易案件，在「基本防杜機制」(Grundmechanismus) 之外，附帶其他「協助防杜機制」(Hilfsmechanismus)，同時輔以「先行權規則」(Vorfahrtsregelungen)，確保不會有兩個以上國家同時行使課稅權（以避免雙重課稅情形）。

消除混合錯配機制僅針對高風險性案件，亦即僅限於持有超過25%關係企業彼此間結構性交易。處理混合錯配規則極其複雜，OECD製作多達450頁執行配套措施。造成如此複雜原因無非由於各國稅制間各種差異而造成。

## 九、防杜濫用租稅協定

防杜濫用租稅協定規則旨在防治不當利用租稅協定下租稅優惠規定。包括德國之許多國家，其國內稅法已有相對應防杜避稅條款，且訂有適用於租稅協定規範效力，另租稅協定通常亦具自身防杜濫用特別條款。因此，BEPS行動計畫建議各國簽署租稅協定條款應包含防杜濫用租稅協定條款，例如宣示租稅協定適用不應產生所得完全不課稅之結果。OECD建議防杜濫用租稅協定條款可採兩種規範模式，一是抽象「主要目的測試」(principle purpose test)條款，另一是仿效美國立法例，設置「利益限制」(limitation of benefit)條款。OECD稅約範本為國際上許多雙邊租稅協定主要參考資料，預計將上開BEPS行動計畫建議納入該範本條款修正。此外，在可能範圍內，透過一項多邊租稅協定，將防杜租稅協定濫用條款一次性地納入現行所有租稅協定中。德國租稅協定政策現亦已著手於比較各種可行方式，嗣後做出決定。

## 十、相互協議程序

許多租稅協定均訂有相互協議程序規定，針對分歧條款解釋意見，進行雙方協議以取得共識，或避免於個案產生重複課稅結果。如何改善相互協議程序，也是德國關心重要議題，蓋避免雙重課稅，其重要性不亞於防杜稅基侵蝕與利潤移轉。德國認為此一爭端解決程序，與其他BEPS行動計畫建議具同等重要地位，爭端解決程序可提高企業在BEPS行動計畫順利落實為國內法過渡期間中，本應享有法律安定性。

BEPS行動計畫第14項賦予參與國有義務建構有效相互協議程序，參與國應更費心於即時地(zeitgerecht)解決，或事前防杜爭議發生，是故應降低納稅義務人實質提起相互協議程序之障礙。包括德國在內多個國家均已宣示彼此間將透過具有拘束力之裁決程序，設置類似裁決法院個案裁決機制，處理當參與國無法對雙重課稅爭議達成共識情形。另OECD也正推動「監測程序」但仍處研議

階段。

## 十一、多邊協議工具

為使 BEPS 建議措施納入租稅協定體系，發生實際規制效果，既有租稅協定應作相對應修正，尤應納入防杜濫用租稅協定條款，修正常設機構概念。考量雙邊租稅協定數量之龐大，若依賴雙邊簽署國彼此協商程序，租稅協定之修正將耗費過多時間，為加快程序，OECD 將成立專門工作小組，草擬一項多邊協議，覆蓋既有所有租稅協定，同時將 BEPS 行動計畫建議一致性地納入。關於此多邊協議工具草案預計於 2016 年底完成。

## 肆、BEPS 整體評價

BEPS 行動計畫工作告一段落之後，成果值得回顧並評價。雖參與國彼此間具有相互衝突利益關係，但卻也就國際廣為接受課稅原則達成高度共識，堪稱國際租稅政策之重要里程碑。將國際上廣為接受之課稅原則轉化為國內法律，對防衛租稅措施達成共同諒解，及對有害租稅競爭設限及轉為中立性租稅競爭關係等，對於防制重複課稅及避免租稅扭曲競爭而言，提供最佳環境條件。可以期待透過 BEPS 計畫討論過程所獲得寶貴經驗，在稅捐法令標準範本設定上，及稅務機關間跨國合作課題，後續進行更為聚焦跨國協調工作。

從德國觀點，關於有害租稅競爭工作成果別具重要意義。對「關聯性法則」之國際共識可謂邁出重要一步，藉此得以應對現行利用專利盒優惠稅制，將租稅客體移轉至其他歐盟會員國之人為規劃。其次，未來攸關跨境稅負個案函令所設之透明機制對於德國之正面影響亦難以估量，隨著國際租稅規則日趨一致，個案函令透明機制亦將對各國產生節制效果，不會在未經慎思熟慮隨意掣發租稅優惠預先核釋，讓跨國企業任意移動租稅主體。

隨著移轉訂價評估標準修正，亦將強化常規交易原則規範效力，並導向企業價值創造歷程，各參與國有義務進一步將修正後常規交易原則納入國內稅法，且國際間應適用同一認定標準，此項工作成果對德國亦有相當重要意義，蓋此降低重複課稅風險。至於國別報告建議亦可讓公開資料限制於合理範圍內，並設定具有意義門檻，確保適用國別報告之企業不會及於大多數企業。此

外，國別報告資訊亦會透過協議程序，僅於稅務機關間分享，以資確保稅捐資訊保密。

進一步成果尚包括改善協定爭端解決機制，未來國際租稅協定爭端解決程序會進一步地改善。混合錯配安排租稅處理規則會著重於租稅協定所不期望之法律定性衝突而衍生「白色所得」<sup>譯註9</sup>，將來針對跨境交易，在稅法上適用聯繫規則將確保協定夥伴國間彼此步調一致並僅課一次稅，此為德國在 BEPS 討論過程重要關心事項，即將避免雙重不課稅情形納入考量。

OECD 稅約範本關於常設機構定義將修正，讓藉由所謂經紀人契約安排，難以規避常設機構構成。在受控外國公司及限制過高利息扣除而言，會導入類似現已在德國運作之機制。

總體而言，BEPS 行動計畫已立下國際租稅之重要里程碑。

## 伍、未來尚需努力事項

首先，各參與國皆有共識，課稅規則修正應進入落實階段。OECD 之 BEPS 行動計畫共識，為對國家與政府領導人具拘束效力之政治協議，期待所有 OECD 會員國儘速落實為國內法。所有參與國家首要落實項目為移轉訂價文據國別報告及個案函令交換義務，至於訂有專利盒優惠稅制之國家應重行檢視並修正其規定內涵。

本文多次提到「監測程序」係因對於各參與國需要能發揮效果之檢視機制，以確認其是否遵守協議標準，尤其是否遵循具拘束力之最低標準為最要。此監測程序尚待建立，考量重點無非儘可能有效率且迅捷，但亦毋須過度耗費資源之檢視程序。此計畫將有別於現行「透明化全球論壇」(Global Forum on Transparency for Tax Purpose)<sup>譯註10</sup>，不設置獨立秘書處組織架構或附屬單位，以工作報告形式，整合既有 OECD 稅務委員會及其相關組織架構內。

<sup>譯註9</sup> 原文用語“weiße Einkünfte”譯為「白色所得」，係指雙邊租稅協定下，兩國均不課稅之所得，亦即所謂雙重不課稅現象。

<sup>譯註10</sup> 經查該組織全文為“Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”（「稅務資訊交換與透明化全球論壇」）。該組織係2000年起下設於OECD平臺，由會員國與非會員國參加，旨在觀測會員國執行稅務資訊透明化與自動交換活動。

為使未參加 BEPS 計畫之非 OECD 會員國或 G20 成員國，亦可有機會在對等基礎一同協力落實 BEPS 行動計畫，並參與制訂未來國際租稅標準，現有所謂「包容性框架協議」(Inclusive Framework)<sup>譯註11</sup>。參與納入該框架協議要件係須接受 BEPS 計畫現行共識。2016年2月26日及27日上海 G20 財政部長會議已議決該框架協議內容，第一次會議將於2016年6月日本京都召開。

OECD 對於 BEPS 討論過程未來亦將成為動態程序持續延續，並檢視各參與國具共識租稅措施與建議方案，實際是否得發揮預期效果，未來幾年將持續追蹤。此外，在能力建構領域亦不宜忽視，尚非所有國家都有能力修正國內法以配合 OECD 建議措施，特別是移轉訂價領域原即國際組織之任務，以協助能力不足國家建立相對應基礎能力。

## 一、國內法上之執行措施

在落實為國內法執行措施，德國執行重點在強化標準之建置，特別是防杜稅法所不樂見避稅安排，目的即為維持德國現行競爭能力。相較於其他國家，德國現在擁有較為堅實防杜規定，旨在處理各式各樣稅法執行需求，並兼顧對中小企業衝擊。

就德國國家利益而言，希望他國能強化自身課稅標準，放棄不公平租稅競爭手段，填補課稅漏洞。針對各別項目進行一致性立法作為在德國也是必要的，尤其對提供國別報告之協力義務，自 2016 課稅年度起開始作業，因此規範國別報告申報義務法源於2016年必須通過。

- 關於個案函令資訊交換機制，現已規定於德國對外簽署租稅協定內（原則為第 26 條），或者參照 OECD 多邊稅務行政互助公約。
- 針對濫用租稅協定計畫建議，具體執行措施仍須尊重既有雙邊租稅協定與多邊協定下，有賴未來國際協定討論。
- 至於混合錯配安排，德國已設有個別防杜條款，但可能需再予微調或補充。德國聯邦財政部現正徵詢各邦意見，如何具體落實消除混合錯配安排機制，

<sup>譯註11</sup> 參見 <https://www.oecd.org/tax/flyer-implementing-the-beps-package-building-an-inclusive-framework.pdf>，此一包容性框架協議擬於2016年6月30日至7月1日於日本京都舉辦，無論開發中或已開發國家或稅捐管轄權領域均具受邀參加此一論壇資格。

目前尚未形成政治決策。

- 德國極可能按照 OECD 建議修正受控外國公司制度，德國稅法現已訂有利息限制條款（即資本弱化稅制），OECD 關於利息支出扣除限制建議，大部分均可含括至現行德國利息限制條款。
- 進一步可能落實項目乃是對稅務規劃行為，制訂強制揭露義務（即 BEPS 行動計畫第 12 項）。

德國亦將認真觀察其他國家如何應對 OECD 建議措施，以創造或維持彼此良性公平競爭。

## 二、歐盟執委會行動方案「反避稅法案包裹」

本文初已表示，歐盟內部相關發展現仍進行中，在此希望讀者在短時間瞭解歐盟現今進展。鑑於歐盟各國直接稅基礎規定，目前尚未協調一致化，歐盟執委會 2016 年 1 月 28 日行動計畫在各會員國利益儘可能一致且符合歐盟基本權利前提下，一致性地、全面性地在歐盟境內執行 BEPS 結論。

歐盟執委會草擬防杜稅基侵蝕與利潤移轉的指導方針，<sup>譯註<sup>12</sup></sup>包含 BEPS 主題（利息扣除限制、受控外國公司制度、混合錯配安排），及共通合併法人稅稅基指導方針<sup>譯註<sup>13</sup></sup>草案之「國際觀點」<sup>譯註<sup>14</sup></sup>「離境稅、一般反避稅條款及「轉換條款」(switch over clause)<sup>譯註<sup>14</sup></sup>」。此類指導方針規範內容部分來自 OECD BEPS 建議措施，部分則未採納 BEPS 建議措施，而係源自歐盟執委會研議結果：

- 針對混合性組織架構，歐盟執委會行動方案建議處理原則，完全有別於 OECD

<sup>譯註<sup>12</sup></sup> 參閱：<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EN/1-2016-26-EN-F1-1.PDF>。

<sup>譯註<sup>13</sup></sup> 原文以“GKKB”來縮寫，全文是“Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer Bemessungsgrundlage”，譯作「共通合併法人稅稅基」，係 2011 年 3 月歐盟執委會所提出來建議，在歐盟境內法人稅適用相同一致的稅基參閱：[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm)。

<sup>譯註<sup>14</sup></sup> 係指企業於歐盟內報繳法人所得稅時，也會申報在其他國家應納、已繳稅額作為境外稅額扣抵，為避免稽徵程序繁瑣，許多歐盟國家法人稅法即規定免徵法人境外來源所得，此造成企業於歐盟內低稅率國家設立常設機構並移轉部分利潤，藉以享受避稅利益，「替換條款」即規定若所得來源國之法人稅率低於 40% 時，該境外來源所得仍應計入居住國之法人稅稅基參閱：<http://www.nortonrosefulbright.com/knowledge/publications/136459/european-commission-proposes-an-anti-tax-avoidance-directive>。

建議措施，歐盟執委會建議處理原則並不適用所有個案規劃，亦不限制該原則僅適用於關係企業個案。

- 歐盟執委會關於移轉訂價國別報告處理原則雖源自OECD建議措施，但當集團總公司怠於提出國別報告，也未指定集團下級企業提出，歐盟稅務機關即可另行要求外國集團於歐盟境內下級分支企業，負擔提供國別報告協力義務。
- 關於受控外國公司制度，歐盟執委會未採納OECD協議結論。受控外國公司制度啟動要件，必須是受控外國公司之所得額超過50%屬於特定類型所得，及受控外國公司於境外公司所得稅有效稅率必須較境內有效稅率之40%為低。

以德國觀點而言，應採行一致性標準而非雙重標準，才能確保國際間彼此競爭良善與公平。

## 陸、展望：各國稅務機關之國際合作

國際間稅務機關相互合作，攸關德國國家利益。德國輪值擔任 G7 主席職務，也拋出要求提高各國稅務機關相互合作之議題。在爭端解決程序問題德國仍有進步空間，目前即有超過 1,000 件租稅協定協議程序及遭重複課稅申訴個案繫屬未決。德國正嘗試透過事前程序從開始即解決個案之協定爭議，例如透過聯席會議方式，德國已開始與鄰近國家協議並進行第一項先行計畫。

租稅協定爭議裁決程序亦具重要指標意義。全球各國稅務機關皆感受與日遽增徵收壓力在伸張各國課稅權力，同時製造越來越多重複課稅爭議案件。防止重複課稅為德國關注首要課題，亦不會於 BEPS 討論程序中被忽視。因此在強化租稅協定協議程序之效能過程中亦會密切重視，同時將著手於建制爭端裁決程序作為租稅協定寬廣根基。德國將善用輪值擔任 G20 主席身分推動 BEPS 行動計畫措施之落實。