

## 財政部賦稅署 函

地 址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號  
聯 絡 人：葉珮穎  
電 話：02-23228208  
Email：pyyeh@mail.mof.gov.tw

80054

高雄市新興區中正三路5號5樓之9

受文者：中華民國記帳士公會全國聯合會

發文日期：中華民國104年5月6日  
發文字號：臺稅所得字第10404542710號  
速別：普通件  
密等及解密條件或保密期限：  
附件：如主旨

主旨：檢送本署104年3月25日召開經濟合作暨發展組織發布「消除混合錯配安排之影響」成果報告研討會會議紀錄乙份，請 查照。

正本：國立政治大學會計學系陳教授明進、國立政治大學財政學系羅副教授光達、中華民國會計師公會全國聯合會、中華民國記帳及報稅代理業務人公會全國聯合會、中華民國記帳士公會全國聯合會、勤業眾信聯合會計師事務所、資誠聯合會計師事務所、安侯建業聯合會計師事務所、安永聯合會計師事務所、理律法律事務所

副本：財政部國際財政司、財政部綜合規劃司、財政部臺北國稅局、財政部高雄國稅局、財政部北區國稅局、財政部中區國稅局、財政部南區國稅局(以上均含附件)

署長 吳自心

世界日報

# 經濟合作暨發展組織發布「消除混合錯配安排之影響」

## 成果報告研討會會議紀錄

壹、時間：104年3月25日（星期三）下午2時

貳、地點：財政部8樓會議室

參、主席：蔡副署長碧珍

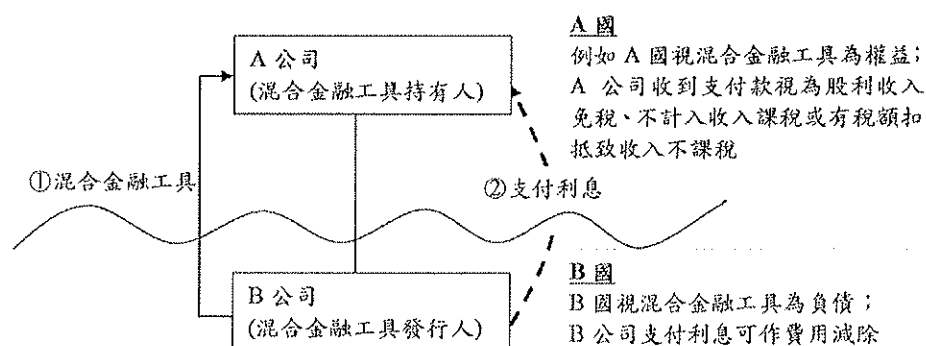
記錄：葉珮穎

肆、主席致詞：略

伍、討論事項

- 一、在現行我國稅制下，就實務上跨國企業(含國內及國外集團企業)利用混合金融工具或混合個體在我國與其他國家間從事租稅規劃以規避稅賦之可能性進行討論，並分享實務案例。

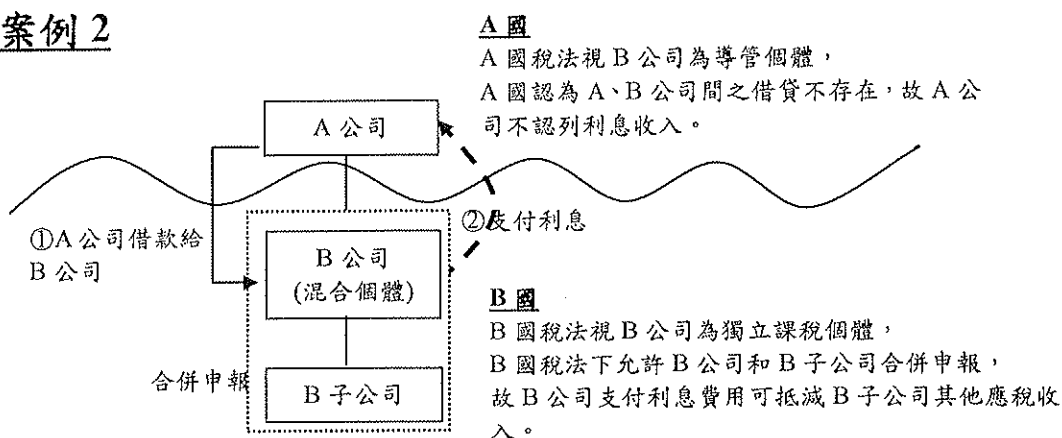
### 案例 1



中華民國會計師公會全國聯合會提供 Profit-Sharing Loan 案例。假設新加坡是 A 國、臺灣是 B 國，臺灣 B 公司為新加坡 A 公司 100% 持股子公司，A 公司借款予 B 公司並簽署合約，其利息支

付方式為若 B 公司虧損時不需計息；但若獲利時，則以利率與獲利率約成正比之方式支付利息予 A 公司。該案例在外商公司很常見，類此案例衍生利息費用是否應剔除或重分類為股利問題。

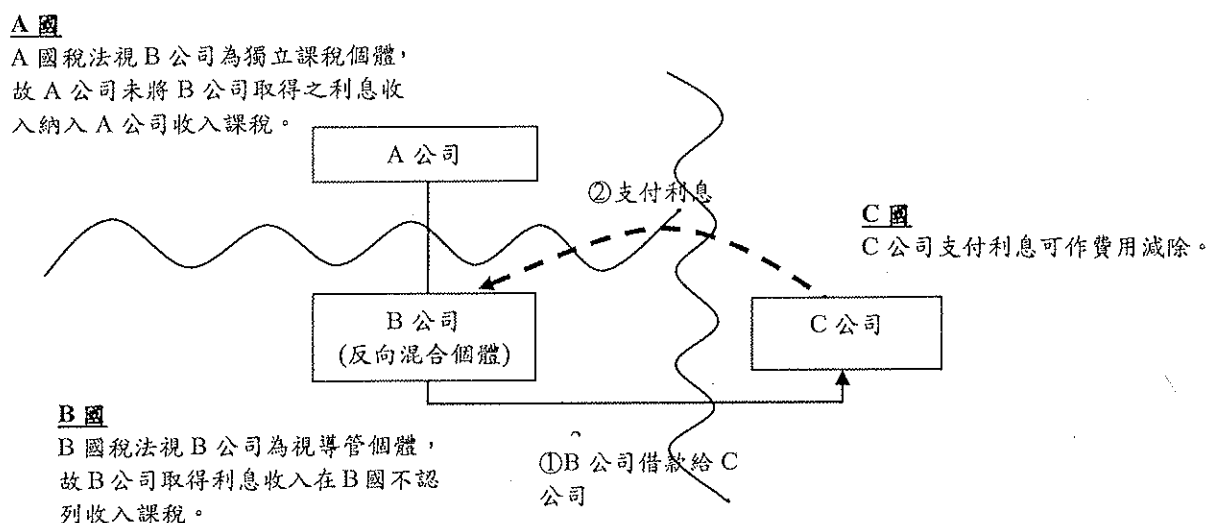
## 案例 2



混合個體通常為合夥組織、有限責任公司(LLC)、信託、特殊目的個體(SPV)或美國 S 公司(有限責任公司)，因為各國對該類之課稅主體認定不同，產生錯配。

中華民國會計師公會全國聯合會認為，依現行臺灣稅法較無混合個體錯配效果的問題，但未來如有限合夥法修改有限合夥組織認定，則可能會構成混合個體。

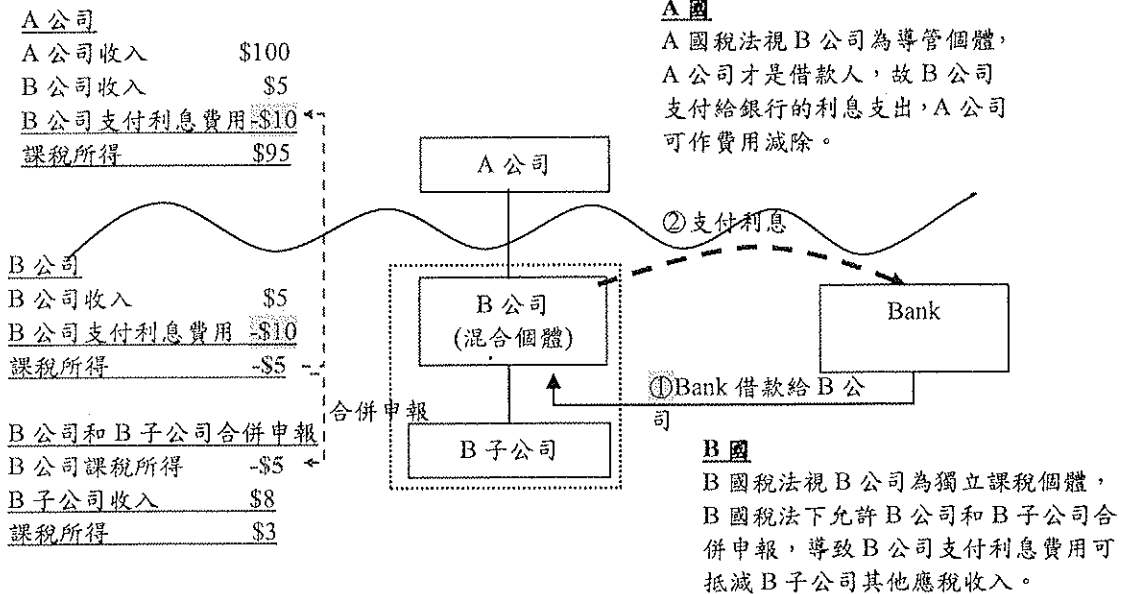
## 案例 3



中華民國會計師公會全國聯合會提供案例，假設臺灣是 A 國、荷蘭是 B 國，臺灣 A 公司至荷蘭設立一合夥組織 B 公司(在荷蘭視為導管)，B 公司再借款給美國(C 國)。臺灣會計師為 A 公司簽證時，如將 B 公司填寫為子公司(或臺灣稅法視合夥組織為獨立課稅個體)，則臺灣對 B 公司所得不課稅；而荷蘭視 B 公司為導管個體之合夥組織，所得亦不課稅，故利潤留在荷蘭且不課稅，產生 D/NI 錯配效果。該類利用合夥組織形成的租稅錯配效果，實務上已有很多案例發生，建議財政部應思考如何處理是類情況。

理律法律事務所提供案例，假設臺灣是 A 國，臺灣 A 公司跟臺灣銀行借款轉投資在免稅天堂國家設立之 B 公司，再由 B 公司借款給 C 公司，亦可能產生 D/NI 錯配情況。另一案例是，美國是 A 國、荷蘭是 B 國(或免稅天堂國家)、臺灣是 C 國，美商 A 公司投資荷蘭的 B 有限合夥組織，該有限合夥組織再借款給臺灣 C 公司，在臺灣 C 公司支付利息時可作費用減除，且依中荷租稅協定將扣繳率降為 10%，但荷蘭視有限合夥組織為導管，則臺灣的利息支出作為費用減除或適用中荷租稅協定 10%扣繳率之合宜性，或者應視為支付利息至美國進而扣繳 20%，均可再深入討論。

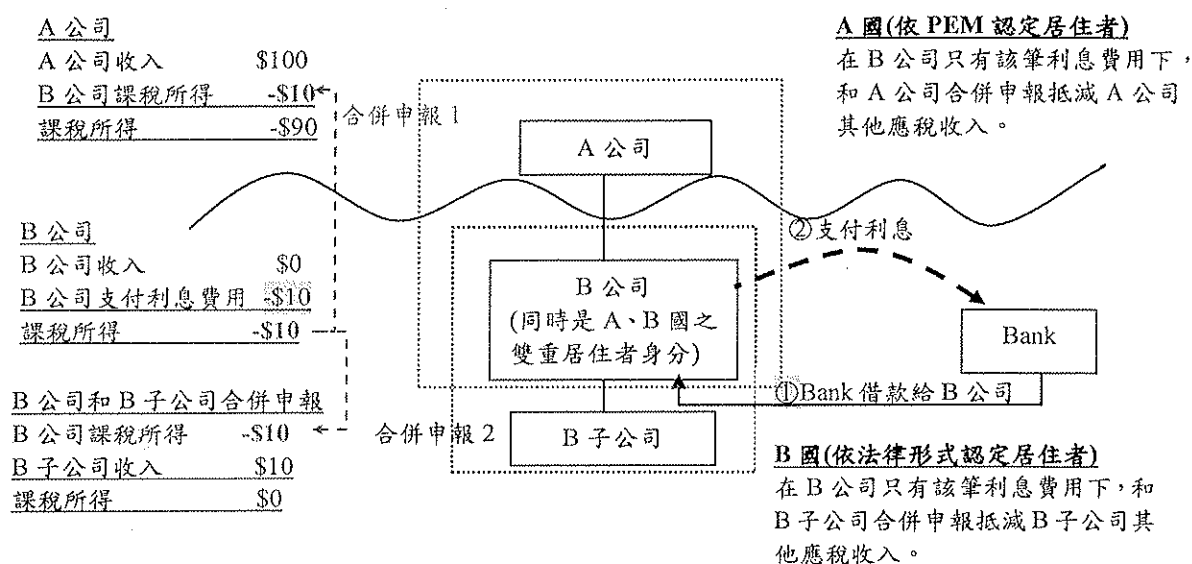
## 案例 4



大部分與會者認為臺灣的連結稅制規範較嚴謹，較不容易造成混合錯配效果。另中華民國會計師公會全國聯合會及勤業眾信聯合會計師事務所認為在臺灣比較容易透過併購方式(A Debt Push-down Acquisition)來達成混合錯配效果。會議中提供一則案例，假設臺灣是 B 國，外商 A 公司在臺灣成立 B 公司(在 A 國視為導管，在臺灣視為公司/獨立課稅個體)。B 公司跟臺灣銀行巨額借款用以購買 B 子公司(一家經營商業活動獲利公司)，再藉由 B 公司(存續公司)及 B 子公司(消滅公司)合併，讓 B 公司後續支付銀行之利息費用在稅上可以抵減 B 子公司原本自身的課稅所得；又因 A 國視 B 公司為導管，故 B 公司同一筆利息費用可以抵減 A 公司課稅所得，導致產生 DD 錯配效果，並降低集團總稅負。對於以 Debt

Push-down 方式併購所產生的利息費用在臺灣是否可作費用減除並不明確，建議可採所得稅法第 43 條之 2 反自有資本稀釋規定，或引進美國或德國 Profit Stripping Rule 認列之利息費用以營業利潤 1/2 為限。

### 案例 5



假設 A 國依 PEM 認定居住者(例如：愛爾蘭、新加坡、香港)，B 國依法律形式認定居住者(例如：臺灣)。假設 B 公司實際營運地在新加坡，但登記地在臺灣，則具雙重居住者身分，若 B 公司為虧損公司，在新加坡及臺灣均可適用連結稅制下，B 公司的虧損同時重複抵減新加坡 A 公司的所得和臺灣 B 子公司的所得，產生 DD 錯配效果。

二、面對各國政府及 OECD 積極推動 BEPS 行動計畫，並期許各國協調建立一致性的課稅規定，就行動計畫 2 之國內法設計建

議，評估我國採行此 8 項建議之可行性、必要性及可能之困難。

理律法律事務所、中華民國會計師公會全國聯合會及資誠聯合會計師事務所認為，在案例 1 情況，多數來源所得臺灣均已就源扣繳，僅少部分例如海外提供勞務免扣繳，就源扣繳是否算已課過稅，是否還須採 Action 2 反錯配法則，仍需追蹤 OECD 及其他國家的看法及意見。另中華民國會計師公會全國聯合會補充說明，歐盟 27 個國家在 The Parent Subsidiary Directive 約定所有的國家在支付股利、利息及權利金均不扣繳，因此丹麥須與其他國家進行資訊交換，惟臺灣應該不會有此類情況。

安侯建業聯合會計師事務所及國立政治大學陳明進教授認為，依 Action 2 之案例 1，假設臺灣為 B 國，依臺灣稅法規定支付利息可以作費用減除，但 A 國對該筆支付款歸類為股利收入免稅，造成同一筆支出減少繳納臺灣所得稅，但在 A 國卻不課所得稅之情況，是有關影響兩國所得稅計算問題，因此與支付境外是否已就源扣繳是兩回事，且實務上已扣繳之支出不一定就可認列為費用減除。

安侯建業聯合會計師事務所、理律法律事務所、資誠聯合會計師事務所、國立政治大學陳明進教授及國立政治大學羅光達副教授基於下列理由，認為臺灣應有立法之必要性：



1. 例如某知名跨國企業從事之跨境交易均符合各國稅法規定，惟該跨國企業透過規劃安排使集團總體稅負下降造成各國稅基侵蝕問題，因此 OECD 及 G20 希望各國就其國內稅法規定作通盤性及一致性的檢討及修訂。Action 2 消除混合錯配安排影響之國內修法建議，是希望在國內稅法建立一個觀念性之立法，不要讓跨國企業藉由規劃之國際間交易，享受雙重扣抵或應課稅而雙重不課稅之情況。OECD 提出反錯配法則之主要原則和防禦性原則設計是觀念性之宣誓立法，讓國內法有依據去落實及處理該類型問題，因此層次較高。
2. 以案例 1 說明，臺灣大部分為支付方（B 國）居多，如臺灣不作觀念性立法並採行主要法則，將會讓收款人國（A 國）採防禦性法則，導致公司須在收款人國繳稅，反而把同一筆稅款之課稅權讓予收款人國，造成臺灣稅收損失而對收款人亦無益處。
3. 又 OECD 提供一致性的觀念及建議給予各國立法參考，各國後續如均參與且一致性立法，而臺灣不參與立法，並不會幫助企業節稅，因為其仍須在別國繳稅，反而造成臺灣稅收損失。
4. 復考量 BEPS 行動計畫之發展是未來國際趨勢，臺灣如欲作為國際租稅之一份子，參與 Action 2 行動計畫是有必要性，應考慮與國際間各國政府一起參與解決該問題。臺灣如不參與

Action 2 行動計畫之反錯配法則，將可能導致國際間認為臺灣是租稅落後國家，甚而被國外跨國企業利用變成免稅天堂，影響臺灣租稅地位及國際形象，因此從立法上有其必要性。

另資誠聯合會計師事務所提出，以移轉訂價、PEM、CFC、反自有資本稀釋及 Action 2 反錯配法則等處理這類型交易時，如有競合時優先適用順序為何應有規範。例如：針對 D/NI 錯配效果如採反錯配法則，不允許利息費用作費用減除，惟我國現行已有反資本稀釋條款，應考量何者應優先適用。

**三、於結算申報書中納入跨國企業須揭露與關係人間、同一集團內或與交易參與人間之規劃性安排等相關稅務資訊之可能性。**

安永聯合會計師事務所認為應於申報書揭露相關資訊規定，並應再明定公司費用如應予認列，則應提示必要資訊，讓會計師有遵循的依據，減少徵納雙方爭議。另資誠聯合會計師事務所認為應設有避風港條款。

中華民國會計師公會全國聯合會認為，因為跨國交易變化多端，會計師難以瞭解客戶是否執行任何規劃性安排，要將相關稅務資訊納入結算申報書有相當之困難度，建議應先界定其必要性、有效性、重大性及可執行性等原則，據以明確立法規定何種稅務資訊應置於結算申報書內。

主席說明，申報書揭露相關資訊未來需要立法之理由，係讓願意主動遵循之納稅義務人有依循標準，且讓不願意主動遵循之納稅義務人，有強制其配合揭露之依據，否則我國稅法將無法處理該類型問題。又 OECD 之成果報告應是參考現行部分國家已採行之立法例彙整作成，因此對於處理混合錯配安排之問題是一個可參考的模式。安永聯合會計師事務所亦認為，建立一通則之規範的確有其必要性，也讓稅捐稽徵機關及會計師會有一個標準或規範，以利依從。

四、針對免稅天堂或對企業利潤採屬地主義課稅國家，是否適用行動計畫 2 之主要法則及防禦性法則。

資誠聯合會計師事務所及理律法律事務所認為，Action 2 是為解決利用混合個體或混合工具產生 D/NI 或 DD 租稅錯配效果，所設計的國內法修法建議，故應就整體安排結果是否構成 D/NI 或 DD 租稅錯配結果作實質判斷，不須針對特定對象(例如：BVI 公司或屬地主義國家)處理。

#### 陸、主席結語

大部分與會者認為 Action 2 主要是為解決跨國企業在符合各國稅法規定下從事規劃安排，透過混合工具或混合個體安排，產生錯配之租稅效果，使集團總體稅負下降造成各國稅基侵蝕問題。因此 OECD 及 G20 希望各國就其國內稅法規定作通盤性及一致性的檢

討及修訂，在國內稅法建立一個觀念性之立法，避免跨國企業在國際間藉由設計規劃之交易，享受雙重扣抵或應課稅而雙重不課稅之情況，並讓國內法有依據去落實及處理該類型問題。各國後續如均一致性參與立法而臺灣不參與，我國企業並無節稅空間，因為其仍須在別國繳稅，且考量 BEPS 行動計畫之發展是未來國際趨勢，臺灣如欲作為國際租稅一份子，參與 Action 2 行動計畫是有必要性。鑒於 OECD 後續將進一步發布混合錯配安排指導原則和相關註釋，說明反錯配法則之應用，且多數國家亦未開始採行，本次會議廣泛聽取與會代表意見，未來將配合 OECD 發布內容，參採各國實施方式，列入我國未來修法之參考。

柒、臨時動議：無。

捌、散會：下午 4 時 10 分。

經濟合作暨發展組織發布「消除混合錯配安排之影響」  
 成果報告研討會簽到表

- 一、 會議時間：104年3月25日下午2時0分
- 二、 會議地點：本部8樓會議室
- 三、 會議主席：蔡副署長碧珍
- 四、 出(列)席人員：

機關(單位)	職 稱	簽 名
國立政治大學 陳 教 授 明 進		陳明進
國立政治大學 羅 副 教 授 光 達		羅光達
中華民國會計師公會 全 國 聯 合 會		林宜賢
中華民國會計師公會 全 國 聯 合 會	研 究 員	林慧琦
中華民國記帳及報稅代理 業 務 人 公 會 全 國 聯 合 會		李竹森
中華民國記帳及報稅代理 業 務 人 公 會 全 國 聯 合 會		雷 嘉
中華民國記帳士公會 全 國 聯 合 會		黃明胡

機關(單位)	職稱	簽名
勤業眾信聯合會計師事務所	會計師	王金剛
勤業眾信聯合會計師事務所	副總	李惠光
勤業眾信聯合會計師事務所	協理	洪子琦
資誠聯合會計師事務所	會計師	廖烈麟
資誠聯合會計師事務所		
安永聯合會計師事務所	司	周新怡/楊凱
安侯建業聯合會計師事務所	會計師	張廷
安侯建業聯合會計師事務所	副總	游雅潔
安侯建業聯合會計師事務所	"	李雅惠
安侯建業聯合會計師事務所	"	丁傳倫
理律法律事務所	資深顧問	邱進成
理律法律事務所	合夥人	林恆錦
會計研究月刊	編輯	吳曉雲

機關(單位)				職 稱	簽 名
財	政	部	局	稽 核	黃 幸 偉
臺	北	國	稅	"	沈 曉 芬
				股 長	林 耶 瑟
				稽 核 員	吳 信 瑞
				"	陳 淑 文
財	政	部	局	股 長	王 詠 慧
高	雄	國	稅	稽 核	葉 奉 奉
財	政	部	局	股 長	華 文 玲
北	區	國	稅	稅 務 員	陳 瑞 玲
				稽 核	陳 惠 娟
				股 長	齊 行 志
				稅 務 員	王 宜 年

財南	政區	稅國	部局	稽核	楊惠超
				審核員	許秋琴
				稅務員	侯旭娟
財政部國際財政司				副司長	李雅晶
				科長	鍾素華
				科員	林天琴
				科員	吳珍菊
財政部綜合規劃司				秘書	朱紀燕
				"	楊濠毅



經濟合作暨發展組織發布「消除混合錯配安排之影響」成果報告研討會

- 一、 會議時間：104年3月25日下午2時0分
- 二、 會議地點：本部8樓會議室
- 三、 會議主席：蔡副署長碧珍
- 四、 出席（列）席人員：

單位	職稱	簽名
財政部賦稅署 所得稅組	組長	樓美鐘
	副組長	
	專門委員	李壽蘭
	專門委員	
	科長	林燕瑜
	稽於	謝富峰
	專員	孫伊伊
	專員	黃芳雲

