

## 因應租稅天堂經濟實質法之衝擊，兩岸營運交易如何合理化經營

勤業眾信聯合會計師事務所 林淑怡會計師、林世澤協理

### 租稅天堂經濟實質化之挑戰

近期歐盟為落實 OECD「稅基侵蝕及利潤移轉 ( Base Erosion and Profit Shifting, 以下簡稱 BEPS ) 計畫 5「有害租稅競爭行動方案」，對各國執行稅制檢查，並根據檢查結果，將英屬開曼群島(Cayman)、英屬維京群島 (BVI)、薩摩亞(Samoa)及百慕達(Bermuda)等租稅天堂國家列於觀察名單或黑名單中，要求這些國家須於期限內改善當地法規，否則會予以經貿制裁。2018 年底，Cayman、BVI 等國不敵歐盟壓力，陸續立法通過經濟實質法案，要求該等國家註冊之企業必須符合經濟實質測試並辦理年度申報說明。若未遵循要求，將對該等公司予以罰款、連續罰，甚至是無法取得良好存續證明而影響銀行帳戶運作，進而強迫註銷或負責人、申報人的連帶刑責。

台商長久以來透過 Cayman、BVI、Samoa 等公司(以下簡稱「租稅天堂公司」)規劃交易安排，以享受獨特之租稅優惠或獲取交易便利性；隨著稅務環境變遷，全球反避稅稅制陸續出台，尤其在經濟實質法案推動下，傳統台商利用租稅天堂公司進行之轉單交易並保留利潤於免稅天堂以支付台籍幹部薪資、執行國際間外匯與資金調度、或登記集團品牌或專利權等無形資產，授權予其他關係企業個體使用等交易安排將面臨極大挑戰。

### 因應策略與方向

為因應該項挑戰，台商得進行投資架構精簡作業，先行盤點集團各租稅天堂公司主要執行功能，評估是否可通過各租稅天堂國家之經濟實質申報要求？若自評無法通過申報要求者，則需考量各家租稅天堂公司存續之必要性與註銷的可行性，得採註銷租稅天堂公司之登記，或透過營運交易流程優化作業以為因應。

### 營運交易流程合理化作業

精簡投資架構予以註銷租稅天堂公司之登記，即可達免受經濟實質法案之規範；而營運交易流程優化作為因應策略之目的，係變更目前營運交易流程以符合經濟實質法規立法意旨，即變更交易流程將租稅天堂公司之實質功能與交易內容調整至相匹配，或交易產生之利益合法納稅，就以傳統台商透過租稅天堂公司之交易模式為例，常見營運交易流程優化方式如下：

## 一、 有形資產之移轉交易

企業無法實際派遣人員至租稅天堂公司或在當地聘用適當人員公司執行營運交易以增加職能，租稅天堂公司多為無職能公司，在經濟實質法案下，租稅天堂公司將難以作為交易主體；在傳統交易類型中，透過租稅天堂公司接單至中國生產、或由台灣公司接單透過租稅天堂公司轉單至中國生產的情況下，營運交易流程將可能由轉單貿易改為直接貿易，無須再透過租稅天堂公司作為交易主體，如此，租稅天堂公司將無存在必要性，亦毋需面臨經濟實質要求的考驗，即可豁免租稅天堂經濟實質的要求。另或是改以分公司為轉單主體（例如：台灣分公司），並由分公司取得他國稅務居民身分，並在當地納稅。

## 二、 無形資產解決方向

近期中國大陸對境外支付服務費或無形資產使用之權利金審查日趨嚴格，若遇支付對象為租稅天堂公司者，極有可能受制於外匯管制或反避稅議題無法匯出，加上近期經濟實質法的實施，由於免稅天堂公司並無對無形資產實際執行發展 (Development)、價值提升 (Enhancement)、維護 (Maintenance)、保護 (Protection) 及開發利用 (Exploitation) 等活動 (簡稱「DEMPE 活動」)，因此對於無形資產登記於租稅天堂公司，存在是否可收取相對應報酬？有否需考慮移轉無形資產至實體公司？新的無形資產應如何登記？未來收取使用費、權利金之合理性？上述總總的問題無一不可避免地與 BEPS 反避稅的要求與租稅天堂經濟實質的實施產生關聯。

## 三、 台籍幹部支付薪資思考方向

台商以租稅天堂公司作為轉單主體外，亦常見以租稅天堂公司作為台幹薪資或其他費用支付之個體，在經濟法案實體之推動，與近年實施之 CRS 金融帳戶資訊交換，以及 2019 年度中國大陸對個人所得稅進行大幅度地翻修，部份回歸為綜合所得稅的納稅制度之環境下，利用租稅天堂公司支付台籍幹部薪資的困難度提高，在收入與費用配合原則下，提供勞務地應為所得來源地；當租稅天堂公司無法再利用轉單貿易留取利潤以因應支付的費用情況下，台籍幹部等其他費用之支付須回歸至勞務效益發生地支付，如此便可減少移轉訂價查核之衝擊，亦可解決租稅天堂公司之經濟實質要求之議題。

## 結論

租稅天堂經濟實質法案的發佈適用，過去引用租稅天堂公司為交易主體之台商企業更是首當其衝，為因應實質經濟法之規範，台商得先後或同時引用精簡架構與營運交易流程合理化方式作為因應策略，但是在各項架構或交易主體轉換過程中，可能會面臨客戶端(Vender code)之訂單銜接問題、資金調度問題、或是利潤配置變動引起各地稅局關注問題，該等變動之影響端視各企業不同，尚待各企業再輔以不同策略因應；提醒台商在調整歷史交易過程中，應展望未來發展方向，以合乎商業目的之安排為依歸，促使各項安排達實質功能與交易內容調整至相匹配，交易產生之利益，合法納稅，方可全面因應國際反避稅浪潮。