



國立臺灣大學管理學院臺大-復旦 EMBA 境外專班

碩士論文

Executive MBA Program for NTU-Fudan Joint Program

College of Management

National Taiwan University

Master Thesis

企業跨國稅務風險管理

—以臺灣上市櫃公司為例

Global Tax Risk Management

—Examples of Taiwan listed Companies

吳德豐

Der-Feng Wu

指導教授：李書行 博士

Advisor: Shu-Hsing Li, Ph.D.

中華民國 103 年 5 月

May, 2014

國立臺灣大學碩士學位論文

口試委員會審定書

企業跨國稅務風險管理

—以臺灣上市櫃公司為例

Global Tax Risk Management

—Examples of Taiwan listed Companies

本論文係吳德豐君（學號 P00750011）在國立臺灣大學管理學院臺大-復旦 EMBA 境外專班完成之碩士學位論文，於民國一百零三年五月十二日承下列考試委員審查通過及口試及格，特此證明

口試委員：

王全之

（指導教授）

楊永弘

黃勇

廖咸興

楊明慧

系主任、所長

謝辭

時光荏苒匆促，兩年的 EMBA 生涯已告一段落，感謝師長的指導、同學的勉勵及學習上的互動，不但擴展個人的專業視野，也得以將所學理論與工作實務予以結合，相互印證。

如同大部分同學一般，在職進修期間周旋於事業、學業與家庭之間，雖然壓力沈重，卻也樂在其中。在此，感謝同事及家人的支持與鼓勵，讓我順利完成學業及論文寫作。

本論文的完成，衷心感謝恩師李書行教授的悉心指導與鼓勵。承李教授指導跨國企業稅務風險管理的研究重點及問卷調查方向，以及將本研究調查問卷推薦給上市公司財務、會計主管，本研究始得順利完成並達到預期成果。

學無止境，亦如逆水行舟，期許個人及同學們，未來在事業上及學習上皆能不斷努力、精進，繼續對人類及社會做出貢獻。

最後，以此論文與師長、同學、同事及朋友共同分享，並提供跨國企業做為全球稅務風險管理的參考。

吳德豐 謹誌
於台大管理學院
民國 103 年 5 月

中文摘要



跨國企業各部門業務，包括國際行銷、智慧財產管理、跨國投資、人事派遣等，涉及租稅事務愈來愈多而不易掌控，遂成為企業經營風險的主要來源之一，稍有不慎，稅務風險即轉變為巨額財務損失，並對企業的經營成果、形象與聲譽帶來嚴重的負面影響。

各國稅務機關的嚴厲查核，造成跨國企業的稅務風險不斷升高，經營者不僅應探討跨境交易的稅務風險所在，謹慎規劃其稅務策略，並應瞭解稅務管理趨勢，掌握國際稅務脈動，始有助於企業的版圖擴張與業績成長。

本研究針對台灣上市櫃跨國企業發出問卷 1,433 份(上市 800 份、上櫃 633 份)，截至 2013 年 10 月 30 日，回收有效問卷 323 份(上市 197 份、上櫃 126 份)，回收率 22.54%(上市 24.63%、上櫃 19.91%)，隨即進行統計、歸納、分析，瞭解跨國企業的稅務風險管理概況及發展趨勢。此一研究為目前唯一針對台灣上市櫃跨國企業，所做的大規模稅務風險管理調查研究，對跨國企業具有重要的參考價值。

企業的稅務策略及風險管理，直接影響財務報表的重要數據、公司價值及投資決策。全球的政府及稅務機關嚴厲查核監控跨國企業，防杜租稅逃漏與不適當規避。租稅不僅是法律問題，同時也是道德及企業社會責任問題。在快速變化及充滿風險的商業環境，對企業經營者而言，最大的挑戰在於如何盡最大努力達到三大目標：一、做好法規遵循，二、提高股東報酬，三、盡到企業責任。因此，稅務風險管理必須結合內控機制、創造企業價值及善盡社會責任。

最後，本研究建議跨國企業應重視重大決策及交易的稅務風險評估、重視供應鏈及經營要素的稅務管理與風險控管、加強日常稅務管理工作、訂定稅務原則並避免複雜的稅務結構、履行企業稅務承諾、建置稅務功能部門，完善稅務風險管理，有助於達成企業目標。

關鍵字：稅務風險、風險管理、租稅規劃、稅務功能、價值創造

THESIS ABSTRACT
SENIOR PUBLIC ADMINISTRATION
COLLEGE OF MANAGEMENT
NATIONAL TAIWAN UNIVERSITY



NAME : Der-Feng Wu

MONTH/YEAR : May, 2014

ADVISER : Shu-Hsing Li, Ph.D.

TITLE : Global Tax Risk Management —Examples of Taiwan listed Companies

A multinational corporate (MNC) involves collaboration of cross-border marketing, IP management, investment, and expatriate...etc. As the collaboration touches down different tax issues, the potential tax risk has been more and more difficult to be controlled. If the tax risk has not been well-controlled, it may cause a tremendous loss, jeopardize business performance, damage company image, and negatively impact corporation reputation.

The tax authorities' strict audit results in the increase of MNCs' tax risk. In order to develop or expand the business, top management not only has to identify tax risk caused by cross-border transactions, but also has to develop tax strategy, and understand the trend of tax management.

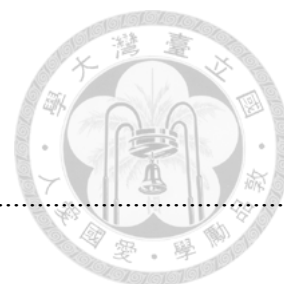
To better understand the status of MNCs' tax risk management and trend, this research conducts survey for 1,433 MNCs listed in Taiwan (TWSE listed 800, OTC listed 633). As of Oct. 30, 2013, there are 323 effective survey respondents. The response rate is 22.54% (TWSE 24.63%, OTC 19.91%). The survey is unique and important to tax risk management of Taiwan MNCs.

A MNC's tax strategy and risk management directly influence accounting record, corporate value, and investment decision making. Nowadays, many governments and tax bureaus strictly monitor MNCs to prevent from tax-evasion and inappropriate avoidance. Tax is not a legal issue, but also a moral and corporate social responsibility (CSR) issue. In the rapidly changing world and risk embracing business environment, the biggest challenge to a top management is to strive for achieving three goals: 1. tax regulation compliance; 2. shareholders' return maximization; and 3. CSR fulfilling. Therefore, a comprehensive tax risk management also has to consider internal control, create corporate value, and make efforts to CSR.

To summary, this research suggests that MNCs not only need to consider tax management, but also have to value the tax risk caused by important decisions and material transactions. Moreover, to well-manage tax risk to achieve corporate goals, a professional top management has to give highly attention to supply chain, key factors of tax management, corporate tax commitments, and build up tax function effectiveness.

Keywords : tax risk, risk management, tax planning, tax function, value creation

目 錄



口試委員會審定書.....	i
謝 辭.....	ii
中文摘要.....	iii
英文摘要.....	iv
目 錄.....	v
圖目錄.....	vii
表目錄.....	ix
第一章 緒 論.....	1
第一節 研究背景.....	1
第二節 研究方法.....	5
第三節 研究範圍與限制.....	8
第四節 研究流程與架構.....	9
第二章 跨國企業面臨的稅務風險.....	10
第一節 跨國稅務挑戰及其風險.....	11
第二節 企業稅務功能的挑戰及策略執行.....	18
第三節 租稅規劃的風險及其管理.....	22
第四節 跨國企業的稅務管理趨勢.....	24
第三章 稅務風險種類及其來源.....	28
第一節 稅務風險種類.....	28
第二節 稅務風險製造者.....	32
第三節 稅務風險發生原因及風險類型發生的排序.....	34
第四章 內部控制與稅務風險管理.....	37
第一節 COSO 內部控制.....	37
第二節 COSO 內部控制適用於稅務風險管理架構.....	40



第三節 以 COSO 架構分析台灣企業跨國稅務風險管理.....	42
第五章 跨國企業的稅務策略及其風險管理.....	46
第一節 稅務策略的規劃與執行.....	46
第二節 企業稅務風險定位.....	57
第六章 稅務功能部門的設置與管理.....	60
第一節 設置稅務功能部門.....	60
第二節 有效能的企業稅務功能部門.....	64
第三節 管理企業稅務功能部門.....	65
第七章 結論與建議.....	70
第一節 問卷調查所獲綜合結論.....	70
第二節 建議.....	72
參考文獻.....	75
附 錄.....	76
附錄一：指導教授李書行博士推薦函.....	76
附錄二：問卷調查封面函.....	77
附錄三：問卷調查題目.....	78

圖目錄



圖 01-02-02	受訪企業所屬產業別	6
圖 01-02-03	受訪者職級統計圖	6
圖 01-02-04	受訪企業境外投資分布情形	7
圖 01-04-01	研究流程與架構圖	9
圖 02-01-01	最具稅務挑戰的國家	11
圖 02-01-01.1	科技、電子產業之製造業認為最具稅務挑戰的國家	12
圖 02-01-01.2	非科技、電子產業之製造業認為最具稅務挑戰的國家	12
圖 02-01-01.3	其他服務業認為最具稅務挑戰的國家	13
圖 02-01-02	台灣跨國企業最大的稅務風險事項	14
圖 02-01-03	目前及未來二年跨國企業面臨最多挑戰的稅務議題	16
圖 02-02-01	企業稅務功能面臨重大稅務挑戰排名	18
圖 02-02-02	稅務風險管理策略的核准與有效督導情形	19
圖 02-03-01	企業高階管理層對進行租稅規劃的態度	23
圖 02-04-01	全球稅務整合架構	27
圖 03-01-01	各國稅務機關進行積極稅務稽核的次數較以往增加	31
圖 03-01-02	未來三年各國稅務機關最可能採取的稅務手段	31
圖 03-02-01	跨國企業內部的稅務風險主要製造者	32
圖 03-03-01	跨國企業面臨最重大的稅務風險	34
圖 03-03-02	企業跨國經營產生稅務風險的主要原因	35
圖 04-01-01	COSO 內控架構與企業組織及活動關係圖	39
圖 04-02-01	COSO 內控架構與各種稅務風險及稅目關係圖	40
圖 05-01-02	稅務功能活動花費時間比率	48
圖 05-01-04	風險管理模式圖	50
圖 05-01-07	企業租稅規劃的態度	53
圖 05-01-08	稅務風險管理策略亟需改善的項目	55

圖 05-02-01	企業高階管理層對稅務風險評估與管理的關注程度	59
圖 06-01-02	企業稅務功能所屬部門	63
圖 06-03-01	高階管理層對稅務功能部門的期待和重視程度	66
圖 06-03-02	企業稅務功能在各種活動中所花費的時間比率	66
圖 06-03-03	企業稅務功能在企業經營相關事項中的參與程度	67
圖 06-03-05	稅務功能績效指標的重要程度	69



表目錄



表 01-02-01	本研究問卷調查母體及樣本數統計表	5
表 02-01-02.1	各產業別的稅務風險事項排名	14
表 02-01-03.1	各產業目前及未來二年面臨最多挑戰的稅務議題排名	16
表 02-02-03	企業稅務功能的有效執行程度	21
表 02-03-02	企業租稅規劃依各因素受重視程度排序	23
表 02-04-02	企業關注稅務風險型態的優先順序表	27
表 03-03-03	企業跨國經營的稅務風險的發生機率	36
表 04-03-01	COSO 架構內部控制系統與台灣企業跨國稅務風險管理評估表	43
表 05-01-01	創造價值活動交叉分析表	48
表 05-01-03	企業稅務部門對重要經營決策參與程度交叉分析表	49
表 05-01-05	稅務問題解決方式的優先順序表	51
表 05-01-06	跨部門溝通及稅務風險預防教育執行情形表	52
表 06-01-01	台灣企業解決跨國經營稅務問題的優先順序	62
表 06-03-04	稅務功能在企業經營相關事項中的參與程度(按產業別)	68

第一章 緒論



PricewaterhouseCoopers(PwC)進行全球企業執行長(Chief Executive Officer, CEO)調查業已 16 年，今年(2013)全球 CEO 們關心的事情特別多，從期盼經濟成長到政府過度管制，企業經營面臨許多挑戰。2013 年台灣資誠聯合會計師事務所依據 PwC 的國際規範，問卷調查 105 家台灣上市櫃企業，並深度訪談 12 位台灣卓越的企業領袖，完成《2013 資誠台灣企業領袖調查報告》。依調查報告顯示：

- 受訪者對政府財政赤字及債務負擔的反應，有 65%的受訪者感到不安。
- 在商業經營環境中，有 67%的受訪者表示稅務負擔日益增加是主要的商業威脅。稅務負擔增加的顧慮，主要源自於各國加強稅制改革及稽徵查核力度，且有意提高稅率，用以支應債務需求。

企業擔心的事，不僅稅務負擔增加，更憂心不確定的稅務風險日漸增加。

金融風暴導致大環境的急遽變化，使得各國政府加強查稅力度及稅收徵管，因為經濟復甦需要政府大量的投入資金刺激，而政府財政收入大部分來自於稅收。跨國企業為避免成為查稅標的，強化企業稅務治理成為必然的選項，但部分企業為提升獲利，選擇的是採取積極的稅務規劃以尋求降低稅務成本，這種現象是矛盾的，而且也可能是一種冒險。這並不意謂企業不能從事稅務規劃，而是應該有所權衡。易言之，即使要從事稅務規劃，也應重視合法性及合於合理商業目的的範籌。從企業的角度來看，社會大眾對公司治理要求與標準越來越高，稅務風險管理議題，必將成為企業董事會所關注及討論的重點，這不是偶然的現象，而是管理的趨勢使然。

第一節 研究背景

目前世界上很多國家為提升國家競爭力及招商引資，往往以租稅競爭做為重要的手段，透過設計精密差異化的租稅制度、稅率，提供租稅優惠與獎勵政策，藉由降低企業或個人的稅負，用以吸引國際資金及人才。但提供租稅優惠措施，不表示各國將放棄課稅權力及稅務稽查。因此，企業亦須持續關注各國稅制中既有的，或迫於國際壓力所制定的各項反避稅措施，以避免抵觸相關規定，喪失實質租稅權利。除應依法完成納稅義務及相關稅務申報外，企業不應誤認凡採取以租稅優惠為競爭手段的國家，其稅制複雜度及稅務稽查力度必然較低。企業為能充分依法享受租稅獎勵，及降低責任與風險，更應謹慎小心處理相關稅務與申報，以及稅務法規遵循管理。

在全球化經營的趨勢下，企業頻繁的從事跨境投資與各項經貿活動，涉及不同國家的租稅法規及稅收徵管，所需處理的稅務議題十分複雜，對大部分的跨國企業而言，稅務的複雜性可能代表著極大的風險因素及稅務風險管理的挑戰。為探究跨國企業稅務管理的重要性及趨勢，本研究針對台灣地區的跨國企業進行調查研究，探討企業的稅務管理人員所面臨的稅務挑戰，並比較他們對若干稅務議題所採取的態度與做法。

一、研究動機

企業為營利機構，經營的主要目的為獲利及創造股東價值。而維持企業競爭力及持續成長，是企業在競爭激烈的商業環境中，能夠永續經營與獲利的重要致勝因素。許多企業選擇國際化作為其成長的重要策略，而國際化的結果是在許多國家進行投資及從事各項經貿活動。當企業決定對外發展及選擇投資地點時，所考量的因素包括市場機會、金融體系與資源、人才取得、當地的法制環境及租稅制度與獎勵措施等。值得注意的是，根據 2012 PwC Global CEO Survey 報告：“稅務議題不僅是區域風險，從歐洲、美洲、亞洲到中東，幾乎所有企業主對各地政府蠢蠢欲動的徵稅新政，都難掩焦慮之情，甚至多數執行長不諱言，當前企業在決策對外發展的投資地點時，考量當地稅務議題的程度，勝過市場機會、天然資源和人才取得等因素”。

不可諱言的，稅務成本是企業投資決策及經營的重要考慮因素，稅務成本的高低，尤其是稅務遵循成本與稅率，將影響企業整體的競爭力，這在跨國企業所處的國際租稅環境中，更加明顯。首先，世界各國的稅制及租稅管轄權的原則不同，導致徵稅範圍與所得認定的不同，使得跨國企業具有租稅規劃空間或發生重複課稅問題；其次，各國由於歷史傳統、社會文化、經濟發展、產業政策、財政目標等等差別，導致其租稅制度、課稅範圍、稅率結構及獎勵措施等規定也有差異，這些差異提供跨國企業進行國際租稅規劃的誘因；而國與國之間的租稅競爭及為招商所提供的租稅優惠措施，也影響跨國企業的投資決策、資金流動及經營型態。

從跨國企業稅務部門的管理角度探討，實務上企業稅務部門每日汲汲營營，不但要達成經營管理階層交付的使命，同時還得面臨來自於全球各營運地龐雜的稅務法規與遵循程序、稅務資訊的管理與彙整，又得面臨各區域不同主管稽徵機關的稅務申報需求與稽查。這樣的壓力，若不透過有系統與完善的機制予以管理，勢必成為跨國企業未來面臨稅務風險的主要來源。

各國稅制變動快速，加上不同國家稅制上的差異，使得跨國企業進行稅務管理時，發現企業(集團)的稅務管理體制與能力跟不上各國法令要求，而且專業程度嚴重不足。

面對日趨複雜的全球化投資環境與經營型態的挑戰，為降低整體經營成本，企業可能選擇以稅務為導向的積極性交易架構安排，藉此達到降低、遞延或規避稅負目的，但也可能使得許多跨國企業因而牴觸稅務法規，或因未盡法令遵循義務，而衍生稅務風險的現象。為強化公司治理及控制風險，企業理應正視此一問題，並積極瞭解本身集團或公司可能面臨的稅務風險與議題。但現實的情況又如何呢？希望本研究完成之後，對未來有意進行研究或瞭解，台灣上市櫃企業的跨國稅務風險管理情形者，具有重要參考價值，並為台灣跨國企業的稅務風險管理做出貢獻。

基於以上動機，以及為了瞭解台灣企業對國際稅務問題的風險管理，本研究以「企業跨國稅務風險管理」為題，聚焦於台灣上市櫃公司的企業所得稅及其相關稅務風險管理進行研究。

二、研究目的

租稅是企業經營不可避免，更是不可忽略的成本，隨著世界各國租稅環境日趨嚴峻，跨國企業必須研擬適合本身經營管理的稅務策略，涵蓋稅務法規遵循、稅務規劃及稅務風險控管，交由公司及從屬公司落實執行。換言之，企業稅務策略以遵守稅務法規、降低稅務成本及控制稅務風險為手段，協助企業達成利潤目標及增進企業價值為目的。影響企業租稅負擔的因素頗多，例如：國家、地區、行業、產品、融資、財務規劃、組織型態、投資方案等，充分顯示企業租稅負擔雖是在營運過程中所發生的，但稅負輕重卻是在企業決定經營策略時幾乎可以確定。因此，為降低租稅成本，企業僅注意經營過程中避免額外稅負，尚不足夠。而是在決定經營策略之前，必須綜合考慮不同經營方案可能導致的稅負輕重問題。換言之，租稅規劃應與企業經營策略同步進行。企業租稅規劃不但應配合經營決策，順應稅法的立法意旨，並應考量市場因素，掌控稅務風險，尋求企業未來最合理的稅負與經營效益。此為企業所追求的最佳稅務策略。

稅務風險管理的核心議題與能力，並非展現於當稅務問題發生時，公司與稅局進行訴訟的能力；最佳實務是提昇管理能力，進行有效風險管理，創造價值及避免由於工作中的疏忽而引起的爭議和訴訟，甚至免除處罰。經濟環境不斷變化，走過金融風暴，企業更瞭解到各國經濟的連動性超乎想像。跨國交易日漸頻繁且複雜，貿易壁壘消失，以區域合作替代，企業對法規遵循及風險管理更顯重要；公司稅務風險管理的目的為以較小的管理成本支出，而達到控管不特定稅務風險及成本，創造企業整體價值。

如同大家所認知的，企業所面臨的稅務風險，輕則為遭遇稅務機關的調查或補稅，重則可能重大衝擊企業的獲利與財務負擔能力，甚至重創企業的形象和名譽，或稅務機

關於未來年度繼續加強查核力度的可能性。

對台灣跨國企業來說，傳統的集團稅務管理，一般係採取母公司與國外子公司稅務分權管理的模式進行，台灣企業總部財稅人員對海外子公司管理，大多著重於按月或按季彙總財務資訊，就稅務方面，係在海外子公司出現重大稅務問題時始參與處理。這種傳統管理方式，可能因為集團總部無法掌握企業整體的稅務問題，亦無法據以設計符合集團利益與經營模式的稅務風險管理策略，而造成管理上的問題。集團整體性的稅務問題，例如集團所面臨的移轉訂價政策問題，因通常涉及集團內部整體制度(如訂價策略及員工績效評估之衝突等)，應由集團總部扮演主導角色，採取可行的管理策略，甚至可能需要調整整體組織功能與風險配置，或企業的政策與管理會計系統。

事先做好稅務風險管理的企業，透過事先準備、規劃及思考公司策略，往往較能因應稅務環境的變化。反之，較少著墨於稅務風險管理的企業，可能因稅務風險的產生，對企業的營運結果造成重大影響，進而影響企業聲譽或股東價值。

本研究透過採取對台灣上市櫃企業進行問卷調查的方式，以發現及研究台灣上市櫃企業進行跨國投資與經營活動時，可能會在哪些國家面臨稅務風險的挑戰，台灣企業可能面臨的稅務風險來源與風險製造者，以及租稅實務上可能面臨的跨國稅務風險管理議題，並提出本研究的綜合結論與建議，以提供跨國企業進一步完善跨國稅務管理機制系統之參考，以利研擬相應的稅務風險管理制度。

第二節 研究方法



稅務風險如同不定時炸彈，隨時都可能爆發，企業一旦身陷其中，其日常營運和聲譽都將可能遭受損失。因此，本研究將蒐集跨國企業稅務風險管理的理論、範圍界定、重要觀念與趨勢等國內外文獻，做回顧與探討。

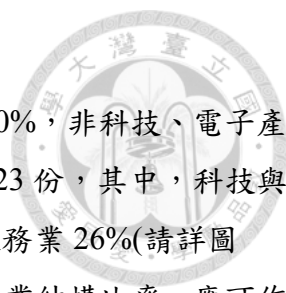
企業各部門業務，包括國際行銷、智慧財產管理、跨國投資、人事派遣等，涉及租稅事務愈來愈多而不易掌控，遂成為企業風險的主要來源之一，稍有不慎，稅務風險即轉變為巨額財務損失，並對企業的形象與聲譽帶來嚴重的負面影響。為探究跨國企業稅務管理的重要性及趨勢，本研究針對台灣地區上市、上櫃企業進行調查研究，探討企業的稅務管理人員所面臨的稅務挑戰，並比較他們對若干稅務議題所採取的態度與做法。本研究首先設計 28 題問卷，分為：稅務風險、稅務部門功能效益、稅務風險管理、稅務規劃及風險管理能力、受訪者基本資料等五大部分(請詳附錄三)。針對 1,457 家上市櫃公司(上市 812 家、上櫃 645 家)，扣除僅在台灣發行 TDR 的外國公司及外國公司回台第一上市櫃(F 股)，實際發出問卷 1,433 份(上市 800 份、上櫃 633 份)，截至 2013 年 10 月 30 日，回收有效問卷 323 份(上市 197 份、上櫃 126 份)，回收率 22.54%(上市 24.63%、上櫃 19.91%)，請詳表 01-02-01 本研究問卷調查母體及樣本數統計表。隨即進行統計、歸納、分析，瞭解跨國企業的稅務風險管理概況及發展趨勢。

表 01-02-01 本研究調查母體及樣本數統計表

項 目	上市櫃 合計家數	上市公司 家數	上櫃公司 家數	發出或回收家數與比率		
				科技類股 家數	傳統產業類股 家數	其它
上市櫃公司家數	1,457	812	645			
扣除:TDR 及 F 股	24	12	12			
發出問卷數	1,433	800	633	718 (50%)	298 (21%)	417 (29%)
回收數	323	197	126	149	90	84
回收率	22.54%	24.63%	19.91%	46% (149/323)	28% (90/323)	26% (84/323)

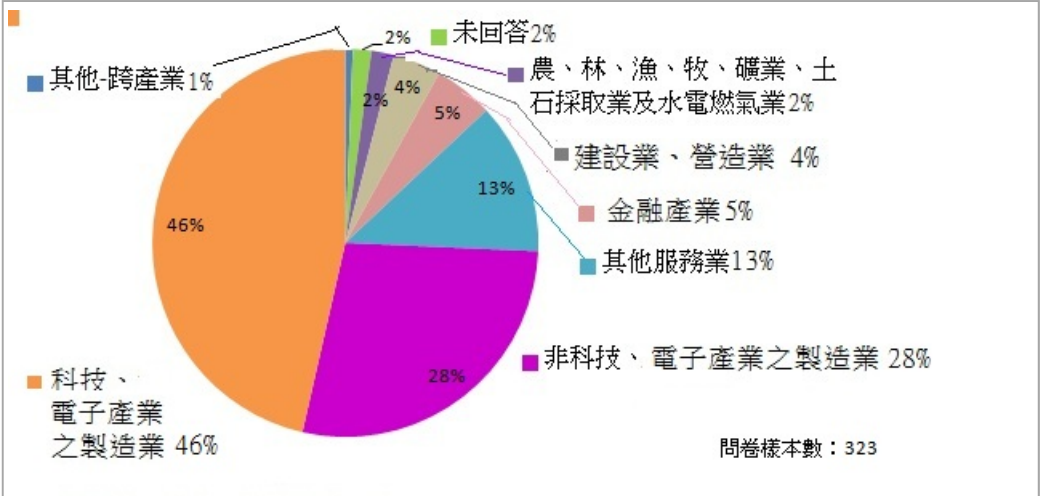
說明：截至 2013 年 8 月上市櫃公司資料，摘自公開資訊觀測站

(<http://mops.twse.com.tw/mops/web/index>)



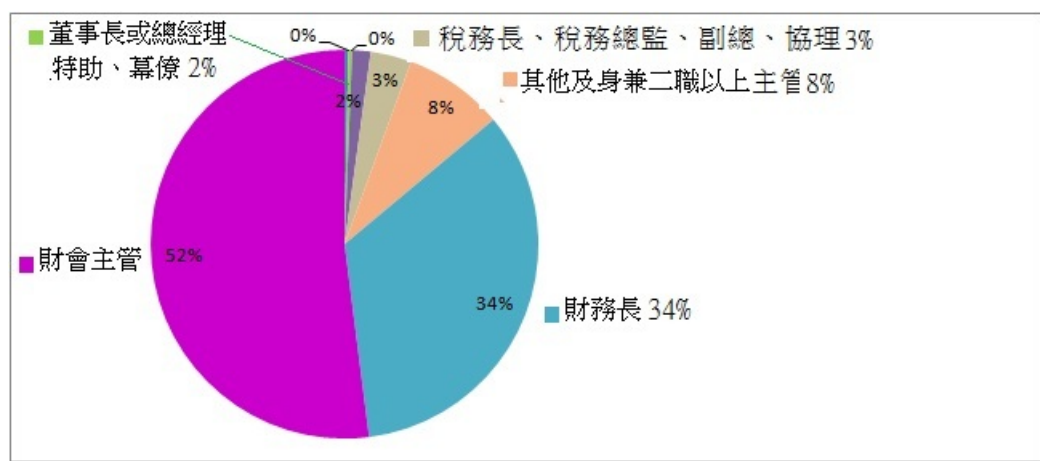
本問卷調查發出者所屬產業別：科技、電子產業之製造業占 50%，非科技、電子產業之製造業(傳統產業)占 21%，其他服務業占 29%。回收問卷計 323 份，其中，科技與電子產業佔 46%，非科技及非電子產業(傳統產業)佔 28%，其他服務業 26%(請詳圖 01-02-02)。回收問卷之產業比率約當的反映了台灣上市櫃公司的產業結構比率，應可作為分析的有效參考。

圖 01-02-02 受訪企業所屬產業別



依受訪者職務分析：財會主管 52%，財務長 34%，身兼二職以上主管 8%，稅務長、稅務部門總監、副總、協理 4%，董事長、總經理 2% (請詳圖 01-02-03)。

圖 01-02-03 受訪者職級統計圖

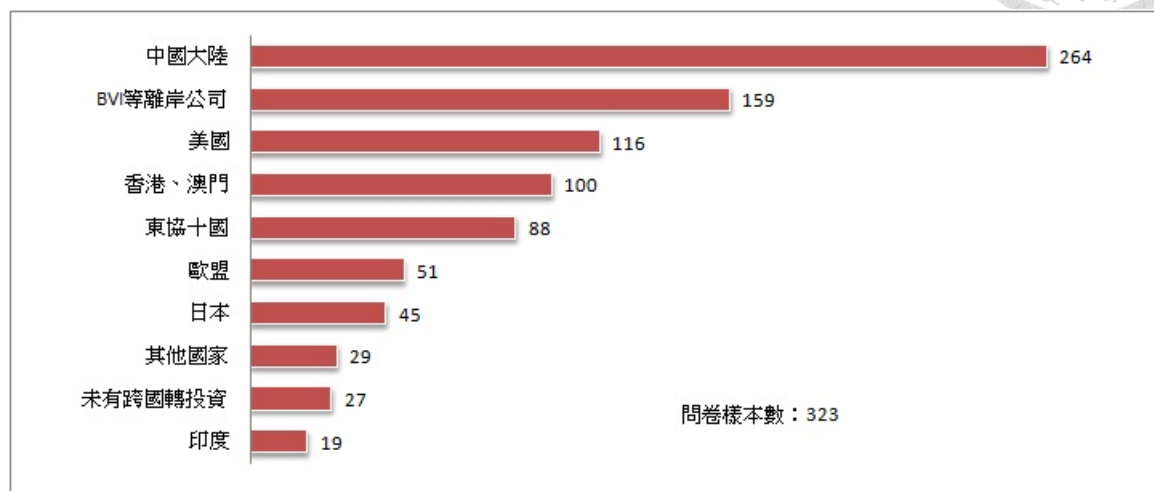


受訪 323 家跨國企業當中在境外投資的分布情形如下：中國大陸 264 家，BVI、Cayman、Samoa、Mauritius 等離岸公司(Offshore Company)所在國 159 家(透過離岸公司

轉投資其他國家)，美國 116 家，香港、澳門 100 家，東協十國(汶萊、柬埔寨、印尼、寮國、馬來西亞、緬甸、菲律賓、泰國、越南、新加坡)88 家，歐盟 51 家，日本 45 家，其他國家 29 家、印度 19 家(請詳圖 01-02-04)。



圖 01-02-04 受訪企業境外投資分布情形



基於本人十多年來在大學兼任教職，講授國際租稅課程，且在國際性會計師事務所主管稅務法律服務部門提供大型跨國企業稅務、法律諮詢服務等，並經常參與諸如：世界銀行對台灣稅制環境調查的專案研究、協助 PwC 進行亞太區稅務管理的專案調查等；在學術上及實務上累積多年經驗。所以，此次台灣上市櫃企業對跨國稅務風險管理的調查，係參酌上述專案研究與調查之相關問卷調查的資料與經驗，並考量台灣上市櫃企業的特性等相關因素，完成問卷設計。

由於本問卷調查涵蓋台灣上市櫃 323 家企業，除 27 家未有境外投資外，其餘 296 家的境外投資遍及中國大陸、港澳地區、美國、日本、歐盟、東協、印度及 BVI 等離岸公司。就產業別而言，包括科技及電子產業之製造業、傳統產業製造業、服務業、營造業、金融業、農林漁牧礦等業。換言之，在問卷調查的產業面，具有代表性。再者，本問卷調查，絕大多數由財會、稅務等高階主管所作的回答，依其答復所作的統計、分析，具有高度的可信賴性。

第三節 研究範圍與限制

面對日新月異的全球化投資環境，不僅企業的交易行為日趨複雜，各國的稅制日漸綿密，稅務機關對企業的查核也漸趨嚴厲。企業如何建立完備的稅務風險管理制度並藉此機會評估建置全球稅務管理平台，以適時及有效掌控集團整體稅務風險，乃跨國企業刻不容緩的重要議題。因此，稅務風險管理的主要目標包括：稅務規劃具有合理的商業目的，並符合稅法規定；經營決策和日常經營活動考慮租稅因素的影響，符合稅法規定；對稅務事項的會計處理符合相關會計制度或準則以及相關法律規定；納稅申報和稅款繳納符合稅法規定；稅務登記、帳簿憑證管理、稅務檔案管理以及稅務資料的準備和報備等涉稅事項符合稅法規定。稅務風險管理制度主要包括：稅務風險管理組織機構、職能和權責；稅務風險識別和評估的機制和方法；稅務風險控制和應對的機制和措施；稅務信息管理體系和溝通機制；稅務風險管理的監督和改進機制。

對所有跨國企業而言，不同租稅轄區的稅制與所面臨的稅務風險，均有所不同，加上各國稅務機關執法力道上的差異，於進行全球稅務管理時，需兼顧集團總部與地方的不同風險關注，求取集團整體租稅與各地稅務負擔風險的平衡。集團總部應以全面性思維規劃與管理各項稅務計畫與風險，各地子公司則較關注稅務特定風險的管理，有策略及有系統的制定公司管理政策。

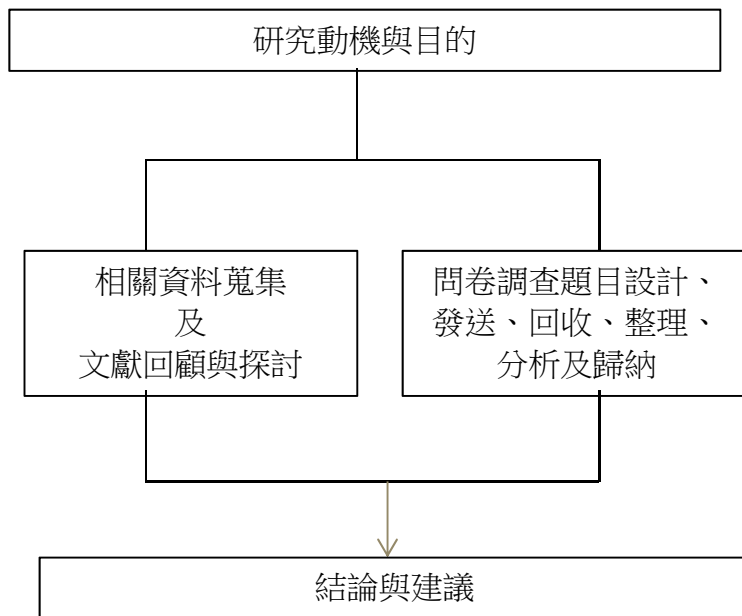
跨國企業的全球稅務風險管理，其具體內容涵蓋風險的類型、稅目、區域、利害關係人等。就風險類型而言，有策略性及交易上的風險、操作風險、法規遵循風險、財務會計報導風險、企業聲譽風險等。就稅目而言，包括企業所得稅、營業增值稅(VAT或GST)、關稅、薪資稅、扣繳稅等風險。就地域而言，台灣本地的稅務風險、中國大陸的稅務風險、美國、歐盟、南美洲、澳洲、東南亞等地的稅務風險。就企業稅務部門的功能而言，有租稅規劃、稅務策略等風險的存在。雖然稅務風險管理的範圍較為廣泛，但有關跨國稅收學的探究，主要集中在企業所得稅，因此，本研究聚焦於企業所得稅的風險管理及其相關議題。

另外，依受訪者職級統計（圖 01-02-03）分析，受訪者的身分主要為財會主管及財務長，稅務長或負責稅務相關職務者，這主要係因跨國稅務風險管理的議題具相當的複雜性與專業，若非由具相關背景或實務經驗的人員回覆訪查，則無法有效掌握關鍵問題及做出合理判斷，但也可能因為同時兼管稅務功能之運作，難免在回覆時，會因職務上的關係而有相當程度的主觀偏好判斷，尤其在探討稅務功能的價值與貢獻層面，讀者於閱讀此份報告時，應對此有所注意。

第四節 研究流程與架構

鑑於各國稅務法規更迭快速，稅務機關加強企業稅務稽查，導致產業界的稅務工作日漸繁重，稅務工作者的壓力升高，企業的稅務風險隨之增加。本研究為瞭解跨國企的稅務風險管理情形，除蒐集相關文獻資料外，同時進行問卷的設計、郵寄、回收、整理、統計、歸納與分析，最後提出結論與建議。

圖 01-04-01 研究流程與架構圖



第二章 跨國企業面臨的稅務風險

近年來，國際上許多大公司因為對稅務風險的防患與控管不嚴密，而在納稅議題上出現若干困擾，造成重大的財務負擔。21 世紀最顯著的案例為美國的葛蘭素控股公司 (GlaxoSmithKline, US Glaxo) 的移轉訂價稅務案件，為美國內地稅局 (IRS) 有史以來與跨國企業最大的稅務爭議，主要爭議是美國 IRS 主張葛蘭素公司在美國市場所銷售藥品，應在美國承認更多銷售利潤，反映美國市場溢價 (market premium)，而不應過度主張藥品研發的利潤貢獻。該局於 2006 年 9 月宣布本案的決定，US Glaxo 同意支付 34 億美元稅款，徵納雙方達成和解¹。另外，跨國企業在中國大陸、印度及其他國家都有重大稅務案件發生。

稅捐是企業經營成本的一部分，也是各國政府重要的財政收入來源。每當政府財政赤字無法平衡時，如何課徵足夠的稅收就成為重要議題，而跨國企業將利潤轉移低稅率轄區或避稅地²，往往是各國稅局所最關注的。此外，各國為強化國家競爭力，通常利用各類租稅政策，例如：降低稅率、提高免稅額、對特定經營活動提供租稅獎勵，以便招商引資，促進產業升級與經濟發展。企業在國際化經營中，因各國不同的經濟環境及稅務法規，以致跨境交易所涉及的國際租稅議題更趨複雜。因各國稅制結構及稅捐優惠程度的差異，致跨國企業有機會運用對其有利的租稅制度，追求整體有效稅率最低化，進而提升股東的投資價值。各國稅務機關為防杜稅收流失，仍多數以其傳統稅務稽查方式，因應納稅人多樣且瞬息萬變的跨國交易模式與層出不窮的節稅措施，也面臨更高的挑戰。

台灣企業對跨境投資，尤其對中國大陸的投資，由於以往台灣政府不允許企業採取直接投資方式，而以間接投資方式為主，加上當時台灣、中國大陸及其他國家並未採取嚴謹的反避稅措施，因此透過第三地，例如香港、英屬或威京群島、開曼群島等避稅地，對其他國家或地區進行投資，成為台商企業境外投資模式之常態；但隨著時勢變異，許多國家相繼制定或實施有關反避稅措施，對採取以第三地避稅地進行間接投資的架構策略面臨日益嚴厲的挑戰。

各國稅務機關的加強查核，造成跨國企業的稅務風險不斷升高，經營者不僅應探討

¹ 資誠聯合會計師事務所/普華商務法律事務所編著《智慧財產權全方位管理策略》，作者自刊，2010 年 3 月，p.2。PwC "International Transfer Pricing, 2012", pp. 806, 807.

² Anuschka Bakker and Sander Kloosterhof, "Tax Risk Management — From Risk to Opportunity", IBFD, 2010. P.1.

跨境交易的稅務風險所在，謹慎規劃其稅務策略，並應瞭解稅務管理趨勢，掌握國際稅務脈動，始有助於企業的版圖擴張與業績成長。



第一節 跨國稅務挑戰及其風險

因應新商業模式、法規環境及競爭文化的快速變化，企業在全球及區域市場的商業運轉亦快速增長，尤其是亞洲地區的業務成長明顯超越世界其他地區。然而亞洲地區的稅務法規環境與歐美先進國家比較，對大部分的跨國企業而言仍存在著極大的不確定性及複雜度，以致企業經營面臨更多潛在的風險因素及稅務治理的挑戰。為探究跨國企業稅務管理的重要性及趨勢，本研究針對台灣上市櫃跨國企業進行調查研究，探討跨國企業所面臨的稅務挑戰，並比較他們對這些稅務議題所採取的態度與做法。

由於各國的稅務法規環境差異頗大，跨國企業在各國所面臨的風險與挑戰不盡相同，且在全球化經營的趨勢下，涉及的租稅法規及議題益形複雜，稅務管理也因此成為跨國營運治理中最重要的一环之一。

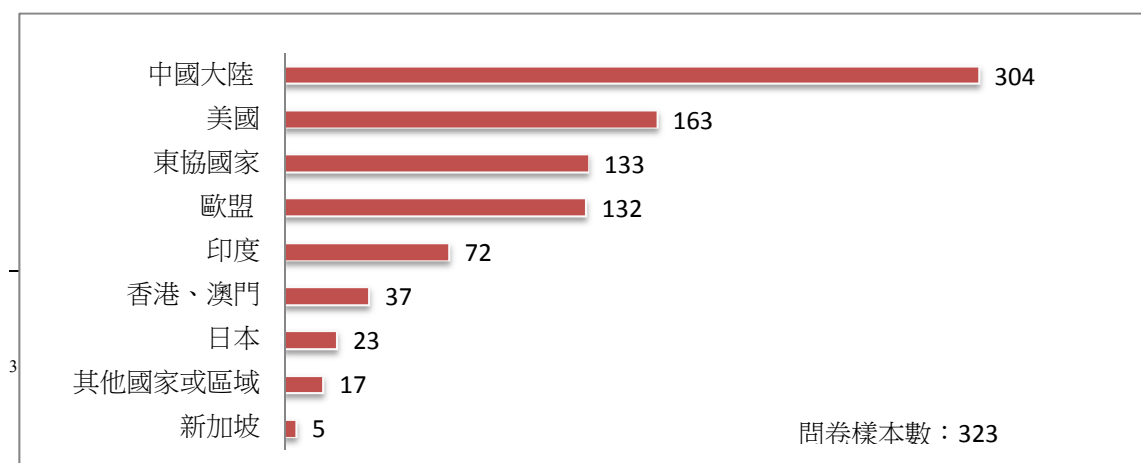
一、跨國稅務管理最具挑戰的國家

根據 PwC 第 9 屆的全球執行長調查，55% 的受訪者表示，中國大陸是他們公司最主要的業務來源，他們認為中國大陸可以提供主要的市場機會。在歷次的調查報告中，中國大陸都列於最大稅務挑戰國家的第 1 名，其次是印度，其經濟成長超過 8%，這都不足為奇，因為這是反映該兩個國家的經濟活動與投資，以及當地法規的複雜程度³。

本研究針對此一議題進行問卷，台灣企業跨國經營時面臨最困難稅務挑戰的前三大國家，依序為：中國大陸、美國、東協國家，其次為歐盟，印度名列第五(請詳圖 02-01-01)。

圖 02-01-01 最具稅務挑戰的國家

問：您認為台灣企業跨國經營時面臨最困難稅務挑戰的前三大國家或區域為何？



月，

為求調查研究分析的精確度，本研究再就受調查者的產業別予以統計分析，台灣跨國經營面臨最困難稅務挑戰的前三大國家或地區排名，上市櫃跨國公司屬於科技、電子產業的製造業者認為：中國大陸、美國、歐盟，屬於非科技(傳統產業)、電子產業的製造業者認為：中國大陸、東協國家、美國，屬服務業者認為：中國大陸、美國、歐盟(圖 02-01-01.1、02-01-01.2、02-01-01.3)，可見因產業別不同，在不同國家的稅務風險亦有若干程度上的差異。

圖 02-01-01.1 非科技、電子產業之製造業認為最具稅務挑戰的國家

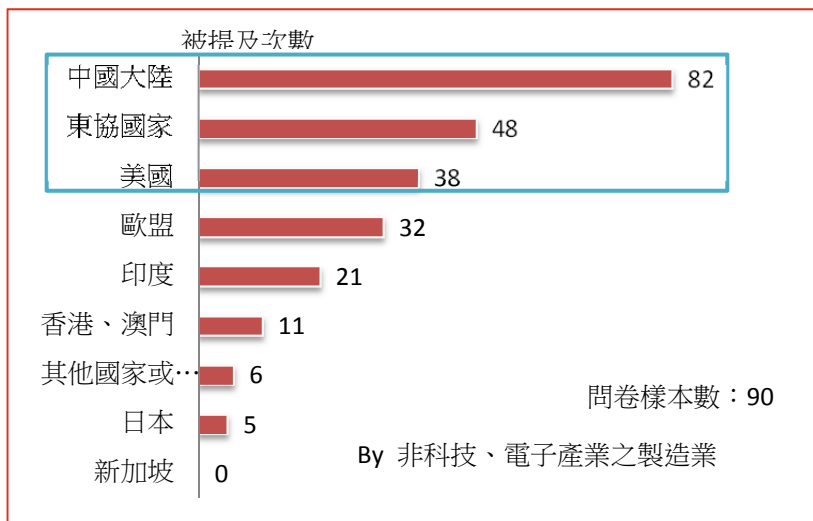


圖 02-01-01.2 科技、電子產業之製造業認為最具稅務挑戰的國家

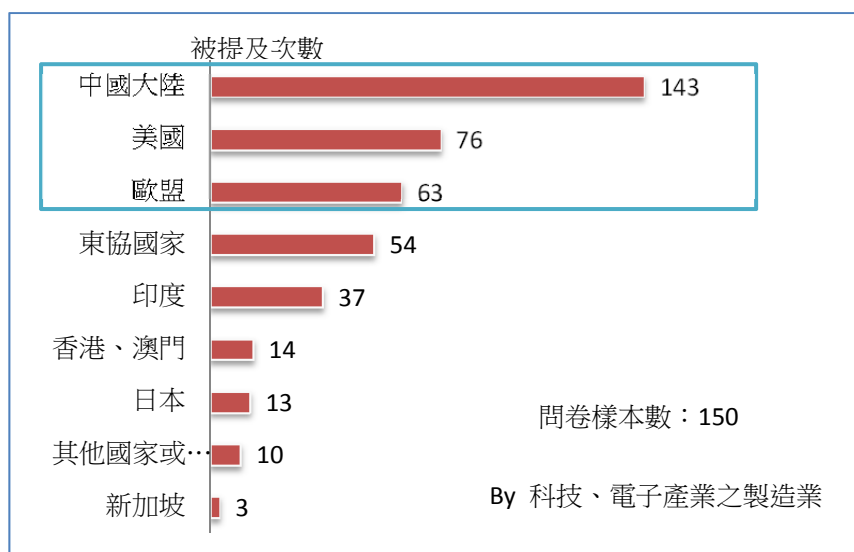
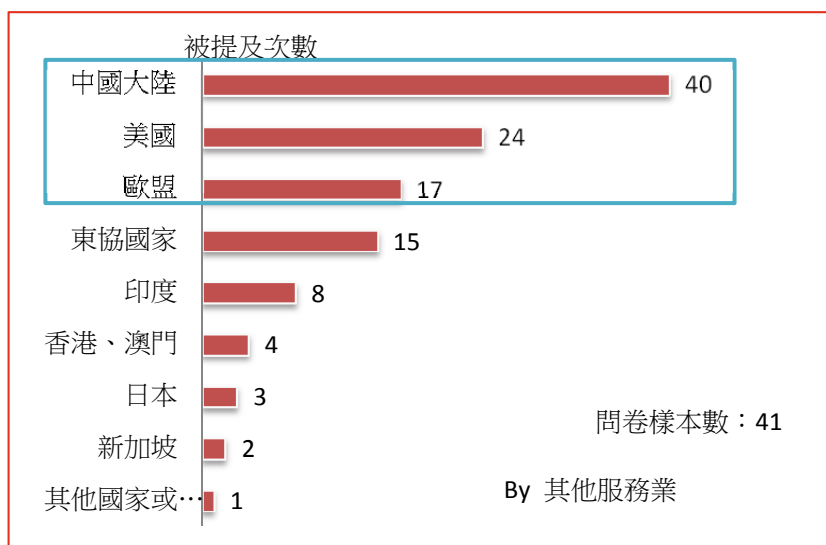




圖 02-01-01.3 其他服務業認為最具稅務挑戰的國家



中國大陸在歷次的全球性稅務風險問卷調查中，始終名列首位稅務風險最具挑戰國家，本次調查高達 94%受訪者認為中國大陸是最具困難度的稅務挑戰國家，可見台灣跨國企業大多與中國大陸有投資或貿易關係，對中國大陸的稅務風險具有高度的警覺性。本次調查 323 家上市櫃企業有 296 家有境外投資，而 296 家境外投資的跨國企業當中，有 264 家占 89.2%在中國大陸有投資(請詳圖 01-02-04)，加上從台灣出口總值的 40%輸出中國大陸與香港，台灣全年對外投資總額 70%注入中國，台灣因與中國投資或貿易的往來，每天平均逾一百萬台灣人民居住在中國⁴，可以驗證台灣經貿投資倚賴中國大陸的程度，因此，認為中國大陸為最具稅務挑戰的國家，是可以理解的。

二、最大的稅務風險事項

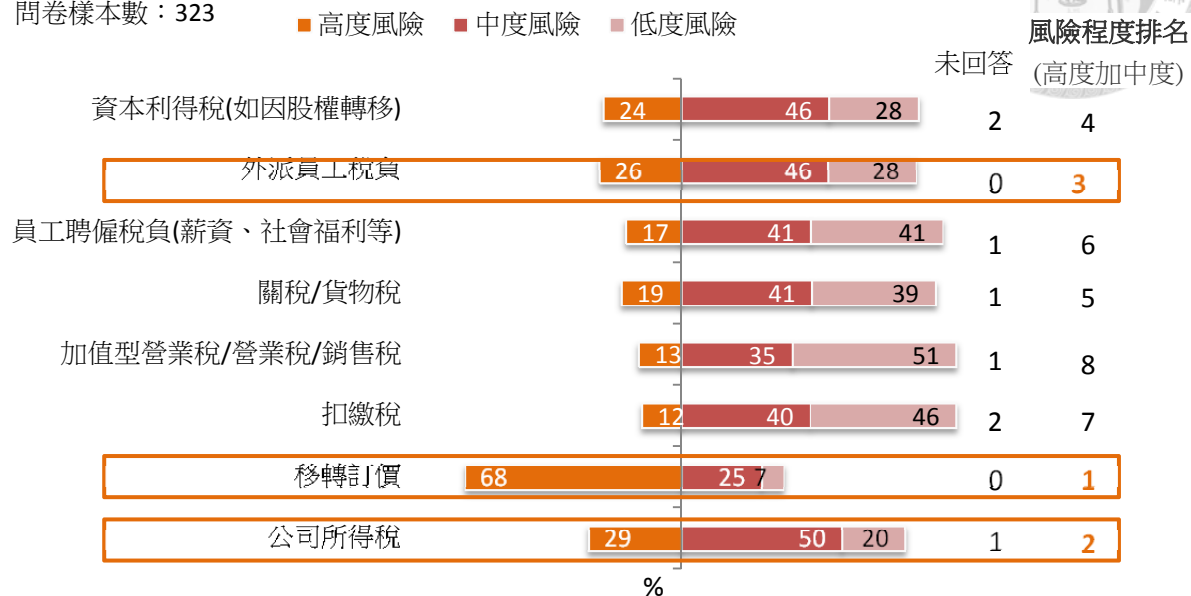
當跨國公司逐漸擴張業務到其他國家時，難以避免導向更多的集團內部交易，例如：貨物進銷、勞務供應及財務交易。此外，當越多公司愈來愈全球化時，政府和稅務機關也越來越關心他們的稅課收入。對企業稅務部門言，移轉訂價一向都被認為是最高的稅務風險，遠高於其他的稅務事項。就本次調查的排名而言，將高度風險與中度風險合併觀察，有 93%受訪者認為移轉訂價的風險程度最高，其次為公司所得稅，再次為外派員工稅負與股權移轉的資本利得稅(請詳圖 02-01-02)。

⁴ 顏慶章從天下看台灣「徘徊十字路口的台灣經濟」，《財訊》雜誌第 435 期，2013.10.10 出刊，pp.28-30。

圖 02-01-02 台灣跨國企業最大的稅務風險事項

問：您認為台灣企業跨國經營時在下列稅務項目普遍面臨的風險高低程度為何？

問卷樣本數：323



上圖 02-01-02 係綜合各產業的風險程度排名，如就各產業別對稅務風險程度的認知予以觀察，則科技、電子產業之製造業的風險程度排名與各產業綜合的排名一致，與本次問卷調查，科技、電子產業之製造業占總樣本數 46% 有關。然而，非科技、電子產業之製造業(傳統產業)的稅務風險程度排名依序為：移轉訂價、外派員工稅負、公司所得稅；其他服務業的稅務風險程度排名依序為：移轉訂價、公司所得稅、資本利得稅(如因股權轉移)。因為產業別不同，其稅務風險程度高低的排名次序亦有所差別(表 02-01-02.1)。

表 02-01-02.1 各產業別的稅務風險事項排名

風險程度排名	科技、電子產業之製造業	非科技、電子產業之製造業	其他服務業
1	移轉訂價	移轉訂價	移轉訂價
2	公司所得稅	外派員工稅負	公司所得稅
3	外派員工稅負	公司所得稅	資本利得稅(如因股權轉移)
4	資本利得稅(如因股權轉移)	資本利得稅(如因股權轉移)	外派員工稅負
5	員工聘僱稅負	關稅/貨物稅	加值型營業稅/營業稅/銷售稅
6	關稅/貨物稅	員工聘僱稅負	關稅/貨物稅
7	扣繳稅	扣繳稅	扣繳稅

8	加值型營業稅/營業稅/銷售稅	加值型營業稅/營業稅/銷售稅	員工聘僱稅負
---	----------------	----------------	--------

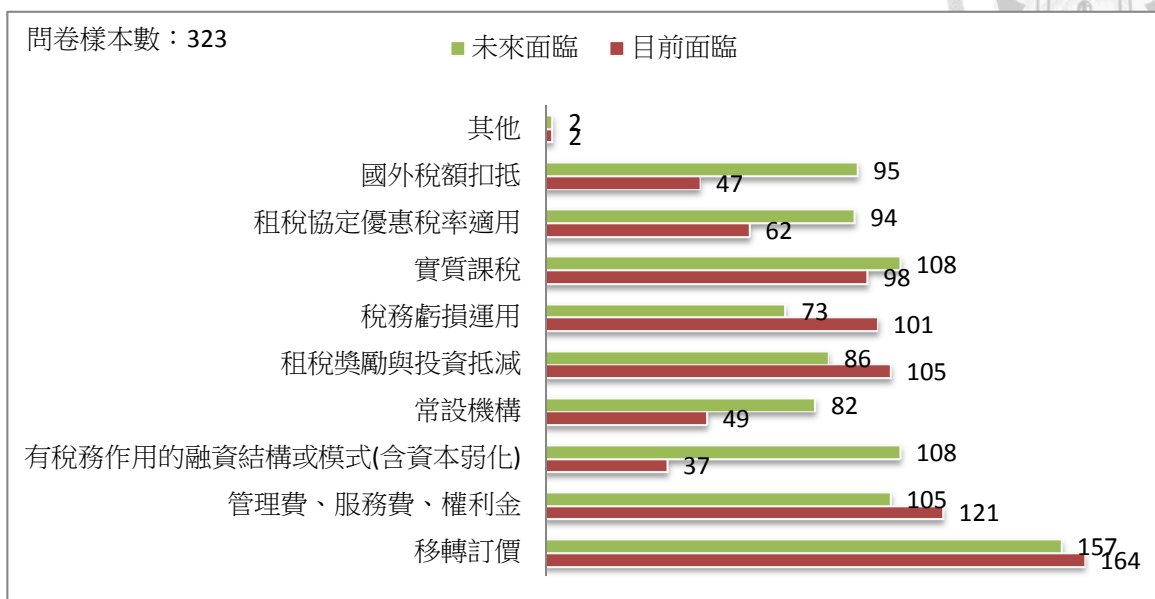
說明：風險程度排名 1 代表最高，8 代表最低。

三、目前及未來二年跨國企業面臨最多挑戰的稅務議題

由於全球化，各國鼓勵跨國公司滙回利潤、回國籌資及回饋母公司管理及服務費等相關的租稅問題，都是跨國企業面臨最多挑戰的稅務事項。目前台灣跨國企業面臨最多挑戰的稅務議題排名，其前五名依次為：一、移轉訂價；二、管理費、服務費及權利金；三、租稅獎勵與投資抵減；四、稅務虧損運用；五、實質課稅。展望未來二年，除移轉訂價議題仍高居首位外，其餘依序為：一、實質課稅、有稅務作用的融資結構或模式(含資本弱化)併列第二位；二、管理費、服務費及權利金，原第二位退居第三順位；三、租稅獎勵與投資抵減，原第三順位退居第四順位；四、常設機構課稅議題(請詳圖 02-01-03)。仔細觀察跨國企業未來必須面對的公司稅相關問題，最具挑戰者非“實質課稅”莫屬。

圖 02-01-03 目前及未來二年跨國企業面臨最多挑戰的稅務議題

問：下列哪三項是您服務的企業目前及預測未來二年將面臨最多挑戰的稅務議題？



以上為台灣跨國企業目前及預測未來二年面臨最多挑戰的稅務議題，惟各產業所面臨的稅務議題不盡相同，排名亦有差異，茲就調查所獲資料，按產業別分析如下表。

表 02-01-03.1 各產業別目前及預測未來二年面臨最多挑戰的稅務議題排名

排名	目前面臨最多挑戰的稅務議題			未來二年面臨最多挑戰的稅務議題		
	科技、電子產業之製造業	非科技、電子產業之製造業	其他服務業	科技、電子產業之製造業	非科技、電子產業之製造業	其他服務業
1	移轉訂價	移轉訂價	移轉訂價	移轉訂價	移轉訂價	移轉訂價
2	管理費、服務費、權利金	稅務虧損運用	管理費、服務費、權利金	實質課稅	租稅協定優惠	實質課稅、
3	租稅獎勵與投資減	管理費、服務費、權利金	實質課稅	管理費、服務費、權利金	國外稅額扣抵	管理費、服務費、權利金
4	稅務虧損運用	租稅獎勵與投資減	租稅獎勵與投資減	資本弱化	資本弱化	常設機構
5	實質課稅	實質課稅	稅務虧損運用、適用租稅協定優惠	租稅獎勵與投資減、常設機構	租稅獎勵與投資減實質課稅	租稅獎勵與投資減、稅務虧損運用

移轉訂價公認為目前普遍存在的稅務風險(請詳圖 02-01-02 及表 02-01-02.1)，且為目前及未來二年跨國企業面臨最多挑戰的稅務議題⁵，不論科技、電子業之製造業、傳統產業或其他服務業都認為如此(圖 02-01-03 及表 02-01-03.1)。因此，台灣跨國企業在進行租稅規劃時所重視的因素，第一順位為：稅務規劃與安排必須具有合理商業目的且與營運活動一致(請詳第二章第三節，圖 02-03-02)，因為移轉訂價管理必須與企業所運用的資產、扮演的功能與承擔的風險一致。從這一點觀察，台灣跨國企業具有強烈的稅務風險意識。然而，在實際稅務管理的執行度上，將「稅款繳納事項均報經高階管理階層知悉」列為第一順位(請詳本章第二節，表 02-02-03)，對於公司稅務年度計畫及重大事項、稅務功能控管、價值創造、稅務風險預防列為次要事項，則出現稅務風險認知與管理執行上的不一致，饒富趣味，亦值得進一步探討。

此外，實質課稅原則為未來面對最多挑戰的稅務議題之一。實質課稅原則旨在防杜租稅規避，稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避⁶。舉凡濫用租稅優惠、濫用租稅協定、濫用公司組織形式、利用避稅地規避稅賦及其他不具有合理商業目的的安排等，都屬於實質課稅的範圍。稅捐稽徵法第 12 條之 1 雖明定稅捐稽徵機關就實質事實有舉證責任，但納稅義務人的協力義務仍不能免除。當稅務機關啟動實質課稅原則進行調查，並要求納稅人盡協力義務，將增加企業納稅成本，也提高稅務風險。衡諸未來，台灣跨國企業因各國實施實質課稅原則，導致境內外的稅務風險逐漸升高，因此，強化稅務風險管理已成為必然趨勢。

⁵ 根據吳德豐等編著「跨國移轉訂價策略及風險管理」(第四版)，財團法人資誠教育基金會 2013 年 9 月出版，P24, 0001 節敘述：「各國稅捐機關對移轉訂價政策加強關注的原因雖然很多，但是最重要的誘因在於稅捐機關認為挑戰納稅義務人的訂價政策，進而要求補稅是較容易達成的目標。……皆沒有絕對的規則來決定「正確」的移轉訂價，因此納稅人可能較傾向於早日解決，並支付當地稅捐機關要求補徵的稅款。」

⁶ 台灣稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項及第 3 項。

第二節 企業稅務功能的挑戰及策略執行

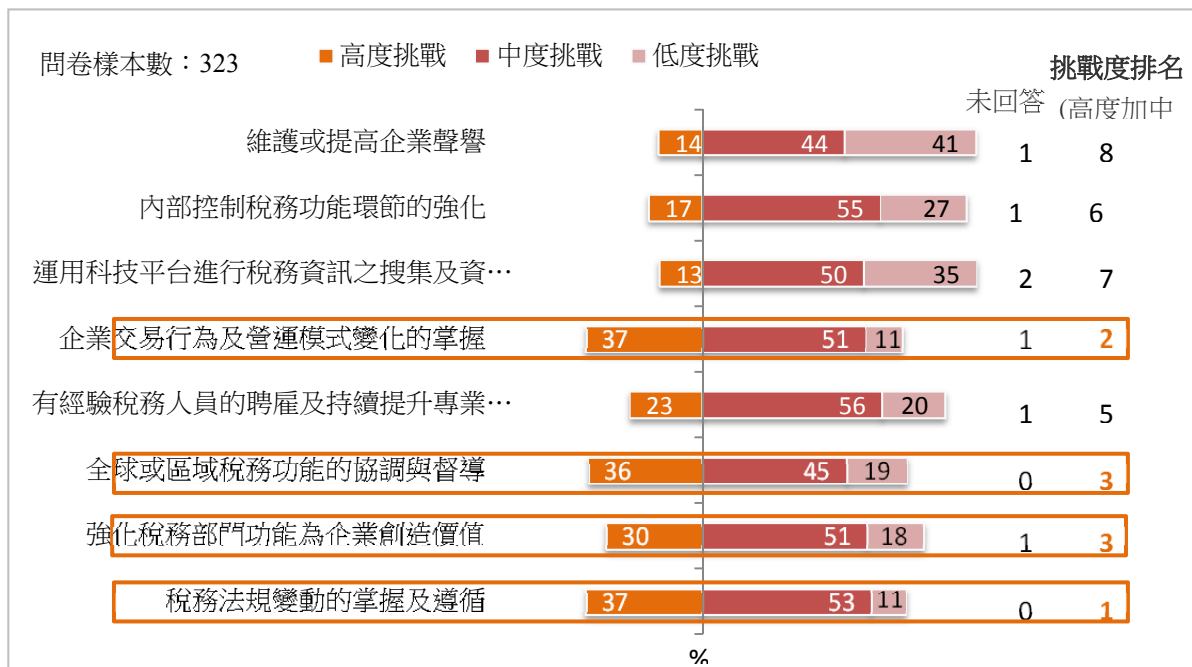
稅務策略有助於公司全體成員聚焦稅務議題，更可將稅務議題納入高階管理階層主要管理項目之一，對企業形象與競爭力的提升，及創造股東的價值等均有助益。企業稅務功能(Tax Function)依企業營運計畫擬訂稅務策略，並負責執行。企業稅務功能已從後勤單位和稅務知識研究員的角色，轉變為公司業務經營的重要部門。比起往昔，企業稅務功能對公司的活動有更多的影響力，亦面臨許多重大的挑戰。

一、企業稅務功能面臨重大稅務挑戰排名

大多數跨國公司的稅務功能非常專注於稅務法規遵循⁷，有 37%受訪者表示，稅務法規變動的掌握與遵循是他們所面臨高度的稅務挑戰。另有 53%受訪者表示此一項目為中度挑戰，亦即：90%受訪者表示，稅務法規變動的掌握與遵循具中度以上的挑戰；其次，有 88%受訪者表示企業交易行為及營運模式變化的掌握，具有中度以上的挑戰；再次為全球或區域稅務功能協調，以及強化企業稅務功能部門為企業創造價值，併列排名第三，有 81%的受訪者表示具有中度以上的挑戰。

圖 02-02-01 企業稅務功能面臨重大稅務挑戰排名

問：您認為過去二年您所服務企業的稅務功能面臨以下挑戰的程度為何？



⁷ 同註 3 書，p.241。

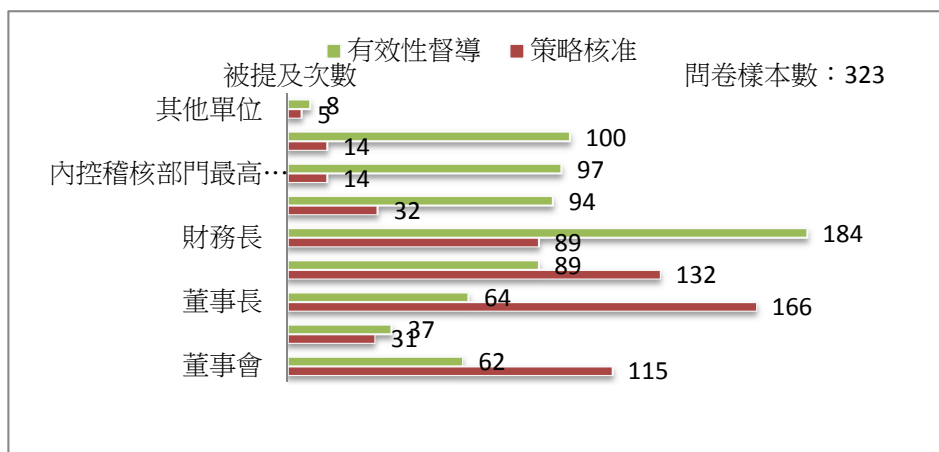
值得注意的是，排名第五的「有經驗稅務人員的聘雇及持續提升專業能力」，在現行新頒布法令規章紛陳的環境下，繁雜的財務報告規定，企業不斷擴充營運，許多案件都與稅務部門有關，公司要求適任的高水準稅務功能部門人員，協助其他部門。此一問題逐漸受到認同，問卷調查結果顯示，招募高水準的稅務部門專業人員日漸重要。此一問題與第五章第一節第六項稅務風險管理策略急需改善的項目，排名第一者為「稅務功能單位人才養成及專業教育訓練」，相互呼應。如對外招募稅務專業人才有困難，則稅務功能部門的人才養成及專業訓練，屬當務之急。

二、企業稅務風險管理策略的核准與督導

管理策略的核准層級越高，表示公司越重視稅務風險管理。經統計本研究結果：超過 51% 的受訪公司經由董事長核准(含董事會核准的 35.6%)，由執行長或總經理核准的受訪公司有 40.9%。至於督導管理策略遵循的有效性，有 57% 由財務長負責，其次依序為外部稅務顧問 31%、內控稽核部門最高主管 30%、稅務部門最高主管 29%、財務長、執行長或總經理 27.6%(請詳圖 02-02-02)。

圖 02-02-02 稅務風險管理策略的核准與有效督導情形

問：您所服務企業組織中最終覆核和核准稅務風險管理策略與負責督導管理策略遵循有效性的是誰？



前述稅務法規變動的掌握及遵循是企業稅務功能面臨的最重大挑戰，當今企業高層管理人在公司的稅務功能中扮演更積極的角色，呼應企業重視稅務治理的要求。

在既定事實之下，跨國企業通常利用外部稅務顧問協助進行稅務策略遵循的有效督導，顯示企業尊重稅務專業的能力，重視稅務風險管理的重要性。

三、企業稅務功能的有效運作程度

一般而言，企業稅務功能設於財務或會計部門，擔任稅額計算與繳納任務，包括盡最大可能遵循稅法的規定、公司所得稅最低應納稅額的規劃。在大多數情況下，從企業內部的觀點及外在的活動，一般人缺乏稅務功能影響範圍的認知。稅務功能涵蓋企業內部不同部門之間的互動，不僅是財務與會計部門之間，稅務功能的活動結果，最後都直接或間接影響企業的應納稅額。在企業目標的大前提下，稅務功能具有三項核心目標⁸：

1. 創造企業價值、維護企業價值及優化企業價值；
2. 從企業繼續經營中，管理與稅務有關的風險；
3. 確保稅務法規遵循與申報的規定。

受訪者針對稅務策略與高層管理人溝通的數據，令人鼓舞。有96%的受訪者就全部或部分稅款繳納事項均報經高階管理階層知悉。有超過90%的受訪者表示，全部或部分稅務事項的角色及權責有明確的界定，且定期與高階管理階層溝通稅務政策或重要事項。有81%受訪者表示，全部或部分公司稅務年度計畫及重大事項均報告高層管理階層同意，並作成稅務策略書面文件。有72%受訪者表示，稅務功能控管的風險已被辨識並提出報告，以及價值創造是衡量稅務部門績效的主要指標(請詳表02-02-03)。

在本節第一項(圖02-02-01)，我們看到法規變動的掌握及遵循是企業稅務部門面臨的最大挑戰，目前，企業高層管理人在公司的稅務功能扮演更積極的角色，以呼應稅務法規遵循的嚴厲要求。惟從上述稅務功能三項核心目標觀察，法規遵循僅為其中之一而已，控管風險僅25%及創造價值僅20%被有效執行，殊值跨國企業警惕。

由稅務管理相關事項的執行程度分析，重視稅款繳納事項級與高階管理層進行溝通，加上公司稅務年度計畫及重大事項均報告高層管理階層同意、但以創造價值為稅務功能的績效衡量指標、稅務功能控管的風險已被辨識並提出報告等項目的有效執行率偏低，由於跨國企業的稅務功能未能採行積極進取的作為，證明跨國企業的稅務治理傾向於保守的態度。

⁸ "Managing on Effective Tax Function" by Neil Wilson, 《INTERNATIONAL TAX REVIEW》01 July 2008.

表 02-02-03 企業稅務功能的有效執行情度



問：您認為您所服務企業在下列稅務管理相關事項的執行程度為何？

項 目	有效執行 %	部分執行 %	執行欠佳 %	未回答 %
稅款繳納事項均報經高階管理階層知悉	78	18	3	1
稅務事項的角色和權責有明確的界定	46	44	9	1
定期與高階管理階層溝通稅務政策或重要事項	45	46	10	0
公司稅務年度計畫及重大事項均報告高層管理階層同意，並作成稅務策略書面文件	31	50	15	4
稅務功能控管的風險已被辨識並提出報告	25	47	27	1
價值創造是衡量稅務部門績效的主要指標	20	52	27	1
有系統性的跨部門溝通及稅務風險預防教育	17	58	25	0
運用科技平台或系統以提昇稅務管理及作業效率	16	44	38	2

第三節 租稅規劃的風險及其管理



租稅規劃為企業重要的財務管理活動，受到政府租稅政策、稅務行政及企業本身的產業特性影響。租稅規劃為企業帶來節稅的利益，但「利之所在，弊亦隨之」，租稅規劃也給企業帶來風險。因此，企業應重視租稅規劃的風險管理能力。

一、企業租稅規劃的態度

通常稅務風險管理的目標是將風險降至最低，但稅務風險管理並非將風險降低為零，而是決定企業可接受程度。每一企業都負有依法納稅的義務，然而，也應該重視納稅規劃。因此，租稅管理為企業稅務功能部門的重要任務，讓企業的租稅負擔最適化。在許多個案分析中，具體的納稅數額是企業達成目標及強化競爭力的關鍵數目。因此，企業必須瞭解哪些項目必須進行規劃，哪些事項是稅務上不可踏踩的紅線。

除下列租稅規劃所重視的因素外，其他應考量項目，例如：企業準備多少資源用於租稅規劃？此外，從企業社會責任的觀點，某些公司的稅務政策絕對透明，不僅公布企業集團的總稅賦對社會的貢獻度，並明確表示：為降低稅負積極與利害關係人溝通，包括稅務機關、股東與客戶，不考量違法的租稅規劃⁹。因此，租稅規劃應與企業社會責任併同考量。

本研究在此一議題的問卷結果顯示，有 71% 的受訪者表示：在稅法支持的可信基礎上，利用機會進行稅務規劃；22% 的受訪者表示：只有在稅務規劃是商業交易安排一部分時，始進行稅務規劃(請詳圖 02-03-01)。另外只有 6% 受訪企業會改變例常商業模式以獲取稅務規劃利益，此一行為即可能為「不具有合理商業目的的安排」或「純粹為稅務目的的安排」，因純粹係為租稅規避或租稅利益動機所作的規劃，將可能引來稅務機關的關切，或適反避稅措施予以補稅處罰，招致更大的稅務風險。

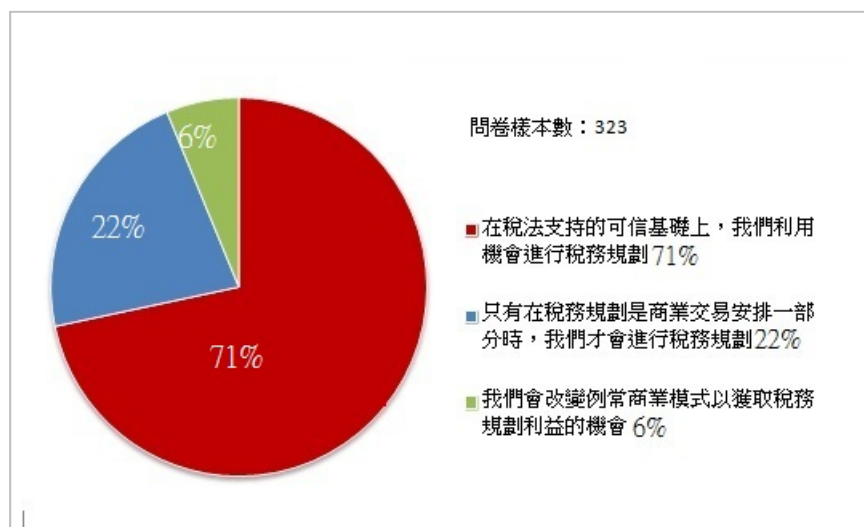
顯然，台灣跨國企業的租稅規劃態度相當保守。跨國企業因商業交易安排的需要，固然應進行租稅規劃。但租稅規劃必須掌握法規環境與時機，在稅法支持的可信賴的基礎上，平日即應積極從事租稅規劃，始能因應商業環境變化及降低租稅成本，強化企業競爭力。

⁹ PwC, 《Tax Transparency — Communicating the tax companies pay》November 2011, p.27。

圖 02-03-01 企業高階管理層對進行租稅規劃的態度



問：下列哪項描述較符合您所服務企業高階管理階層對進行稅務規劃的態度？



二、租稅規劃所重視因素

進行稅務規劃必須具有合理商業目的，不應以租稅規避、獲取租稅利益為主要目的，且須在符合法令規定的前提下進行，避免因過於激進的稅務規劃，反而造成企業的稅務風險。此外，單純為稅務目的所安排的交易，最終仍可能遭稅務機關依實質課稅原則進行認定，而不但失去稅負節省效果，更可能遭處罰緩。

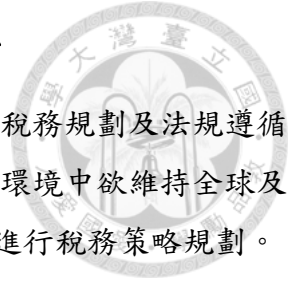
本次調查企業在進行稅務效能評估及要求稅務部門進行稅務規劃時，高階管理層重視因素的排列順序。調查結果顯示重視程度的排序，如表 02-03-02。

表 02-03-02 企業租稅規劃依各因素受重視程度排序

問：您認為您所服務企業的高階管理層在進行稅務效能評估及要求稅務部門進行稅務規劃時重視因素的排列順序為何？(請按順序 1~6 標示，1 表最重視，6 表最不重視)

重視程度排名	租稅規劃所重視的因素
1	公司稅務規劃與安排必須具有合理商業目的且與營運活動一致
2	求取繳納稅負與稅務風險平衡的最適稅負
3	最低稅務風險
4	繳納最低稅負成本
5	與同業財務報表有效稅率高低的比較
5	重視外界觀感及企業聲譽

第四節 跨國企業的稅務管理趨勢



跨國企業的全球商業運作，在世界各地區的業務日漸成長，其稅務規劃及法規遵循也更加複雜。基於財務效率及長期節稅的需要，跨國企業在複雜的環境中欲維持全球及區域較低的有效稅率(Effective Tax Rate, ETR)，需要配合公司策略進行稅務策略規劃。

一、重視創造價值效益之可持續性

跨國企業的商業或營業模式改變，以及新的商業活動(例如營運的地理區域擴充)、成本降低、貨物及勞務供應鏈改變等，足以改變現行或新開創的價值鏈、交易流程、現金流量、契約權益及配銷模式等的改變。高階經理人必須認清時空環境變化，把握租稅規劃的機會並管理稅務風險。由於上述環境的改變，跨國企業面臨全球性及區域性租稅環境的空前挑戰。跨國公司應以全球及區域為基礎，積極調整營運架構及商業模式，以便管理核心功能與風險，提升核心競爭力，並以整合性的策略，創造價值、處理稅務挑戰。

如前所述，企業稅務功能的第一項核心目標是“創造企業價值”，但這也是台灣企業跨國稅務管理的重要挑戰。本次調查(圖 02-02-01，企業稅務功能面臨重大稅務挑戰排名)顯示，企業稅務部門除對稅務法規或企業交易行為及營運模式變動的掌握為主要的挑戰外，全球或區域稅務功能的協調與督導，以及如何強化稅務部門功能為企業創造價值，也是跨國稅務管理重要的挑戰。

進一步探討企業稅務功能的績效指標，本次調查(圖 06-03-03，稅務功能績效指標的重要程度)顯示，依企業稅務績效指標的最重要程度排列，第一為稅務法規遵循和稅務申報的即時性及正確性，第二為確保稅務會計和財務報表資訊揭露的正確性，第三則是應對稅務機關要求及稽查的成功度。可以明顯的發現，台灣企業跨國稅務功能上係傾向以法規遵循為主，包括掌握法規或交易等變動所帶來的稅務申報議題，至於強化創造價值議題，明顯的在本次調查中，台灣企業鮮少對此議題賦予該有的正視，並列為重要行動項目。以我個人執業多年經驗判斷，可能的原因是企業稅務部門人員對企業稅務部門究竟可以為企業創造什麼價值，或如何創造價值，認識不足。

跨國稅務治理可分兩大面向，一是價值創造(Creating Value)，一是風險管理(Managing Risk)¹⁰，任一面向均不宜偏廢，否則將無法發揮稅務策略的價值與節稅效益

¹⁰ 同註 3，p.30

。例如，企業股東價值因業務成長或國際化導致盈餘增加而增加，但可能因所得稅有效稅率（ETR）改變而被抵銷。

為長期正面影響股東價值或每股盈餘，企業的節稅效益必須具有持續性。全球知名跨國企業通常不採取僅使用一次或針對特定稅目所做的租稅規劃，因為此一規劃方式偏重於戰術運用，而非策略性的規劃。戰術運用無法整合集團內所有公司資源或稅務策略，亦無法有效對降低 ETR 產生長遠影響。換言之，企業集團的稅務策略及規劃，唯有透過綜合性及整合性的方法，配合全球及區域的商業及營運策略，始有可能產生重大性及持續性的節稅效益。

二、重視具合理商業目的或實質功能活動

跨國企業進行全球稅務規劃，應首先明確計算 ETR 並與同行比較，評估貢獻企業利潤及其租稅負擔的因素。換言之，跨國企業應訂定稅務效益指標，瞭解跨國企業的利潤及其稅負，以及為何該企業比其他企業更為有利或不利。

各跨國企業集團之間的稅務目標，或許各有差異，但跨國企業必須集中於對集團利潤及 ETR 產生重大影響項目的租稅策略。影響利潤及 ETR 的項目，一般可歸為兩大類：一為財務上的項目，一為功能上的項目。

財務上的項目，與財務風險有關，表示報酬來自於資本投資、無形資產及內、外商業風險(例如存貨、應收帳款、保證、產品責任、外匯等風險)。負面因素通常包括在高稅率地區的無形資產利潤及資金配置，亦可能因為無效率的移轉訂價政策導致情況更加惡化；反之，在存貨及其他風險與營運實質一致的情況下，轉移至低稅率地區具實質營運功能的主體企業(principal company)，屬於正面因素，可產生持續的降低 ETR。

功能上的項目來自企業的核心營運功能，與企業的關鍵性功能發生作用時有關。例如：製造、配運、市場行銷、銷售、服務、研究發展，企業適當規劃商業營運模式並在企業所在地適當執行上述功能並承擔風險(例如市場及經濟風險)，對利潤及 ETR 產生重大影響。在高稅率地區執行核心營運功能並承擔相關風險，屬於負面因素；反之，假定所得的移動具有營運實質的支撐且符合常規交易原則，則將核心營運功能(營業單位/區級主管、採購、生產規劃、存貨管理、全球運籌、市場行銷)及伴隨此功能而產生的風險，轉移至低稅率地區可導致持續性的降低 ETR。

本次調查，顯示台灣企業對租稅規劃應重視有關合理商業目的的要求及實質功能（課稅）要求的這項稅務管理趨勢已有所警覺，「圖 02-03-02 企業租稅規劃重視因素」以

「公司稅務規劃與安排必須具有合理商業目的且與營運活動一致」排列第一重要因素，而「圖 02-01-03 未來二年跨國企業面臨最多挑戰的稅務議題」有關“實質課稅（即實質重於形式）”被台灣企業認定為第二大挑戰。從調查資料顯示，台灣企業對於租稅規劃，已警覺到不能再單純為了獲得租稅利益的目的而進行，否則將會牴觸各國反避稅法規而無法達到預期的租稅效益目標。

三、綜合性稅務架構

跨國稅務的管理趨勢是朝向以綜合性稅務架構的長期效益策略，因為採取此項策略，始能以企業的經營目標策略引導發展整合性的管理策略。設計可產生長期效益的稅務策略，是採取謹慎、廣泛、量化的程序，所涵蓋範圍超越一般稅務申報事項。此一策略必須可以支持集團的策略性願景及目標，將稅務策略融入集團的策略及架構，且必須跨越其他功能性的領域(例如：財務政策與目標)，與集團的目標持續保持一致。此一可以產生長期效益的稅務策略，可稱為綜合性的稅務架構。

綜合性稅務架構的設計及實施，包括多重步驟：辨識影響全球及區域利潤與稅務的因素、設定目標、確認策略及規劃技術、衡量及選擇可供運用的項目、資源與商業模式及可調整的營運功能、計畫實施與定期檢討。

企業集團可能有多項個別的稅務規劃策略，組成一完整的全球綜合性稅務規劃架構。該架構涵蓋三大領域¹¹：

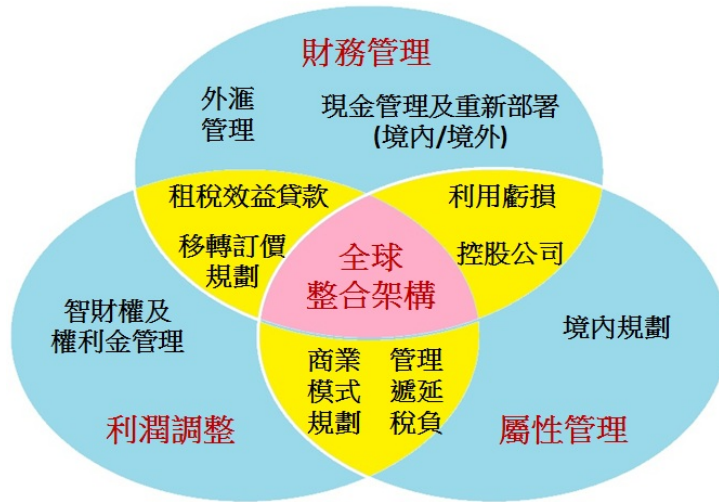
- 1.利潤調整：辨識及規劃跨國企業最初產生利潤的所得及課稅的影響，並評估可能的利潤與稅務的調整策略。
- 2.屬性管理：測試跨國企業的特性及其營運所在國的租稅制度，尋求可得獲得租稅規劃的機會。
- 3.財務管理：現金或資源配置於不同租稅管轄區，不論支用於再投資或股東報酬，在各種不同情況下產生問題的因應措施。

三大領域之間有相當大部分的重疊，例如：財務策略，在某一租稅管轄區內，設計運用利息扣除，母公司所在國於收到利息時課稅，達到延緩課稅目的；財務管理揭露財務中心的外匯管理，並投入具有租稅效益投資。下列圖示顯示重疊的扼要情形。

¹¹ PwC. "Integrated Global Structuring", Asia Pacific Tax Note, Issue 21, May, 2008. pp. 2-5.



圖 02-04-01 全球稅務整合架構



跨國企業的稅務管理架構，將因企業的行業特性、全球布局及不同的租稅管轄地而呈現不同複雜的樣貌與租稅風險型態，根據本次調查結果顯示，台灣企業跨國經營時，關注的稅務風險型態的程度排列如下：

表 02-04-02 企業關注稅務風險型態的優先順序表

關注優先順序	稅務風險型態
1	策略及交易風險
2	法規遵循風險
3	操作風險
4	管理風險
5	企業聲譽風險
6	財務會計報導風險

說明：順序排名 1 為最高，6 為最低

本次調查顯示的風險關注程度的順序，顯示台灣企業認為“策略及交易風險”所可能帶來的影響，較遠離其他風險來的重大與深遠。這項認知與第六章「圖 06-03-02 稅務功能參與程度」的調查結果相呼應，有關各類型風險的定義，將在第三章進一步闡明。

第三章 稅務風險種類及其來源

企業進行決策、活動或營運，皆引起各種不確定事項，其中部分不確定事項屬於稅務方面，此種稅務不確定事項可能與租稅法規運用有關，或是由商業活動或營運引起額外的租稅負擔。廣義的稅務風險包括因稅務策略與稅務規劃的運用、日常營運或法規遵循結果而產生的現金納稅義務、財務報告錯誤或損害企業聲譽等對企業不利影響等。稅務風險管理就是要瞭解風險從何處而起，並做出判定，乃至於如何處理這些風險。近年來，企業面臨前所未有之稅務風險壓力，經營者必須務實地面對企業稅務風險，務必將其控制在合理範圍內。

第一節 稅務風險種類

有七種類型的風險與稅務有關，其中四項屬特定的風險，其餘三項範圍較為廣泛，屬於一般性的風險。特定風險(Specific Risk Area)包括：策略及交易風險(Strategic and Transactional Risk)、操作風險(Operational Risk)、法規遵循風險(Compliance Risk)、財務會計報導風險(Financial Accounting Risk)；一般性風險(Generic Risk Area)包括：組合風險(Portfolio Risk)、管理風險(Management Risk)、企業聲譽風險(Reputational Risk)，以及企業本身無法掌控的外部風險¹²。茲分述如下：

一、特定風險

(一)策略及交易風險

此一風險係與策略上的規劃及主要或非例行性特定交易有關的風險。任何策略上的規劃都可能因法規的適用性，而存在不確定性的風險，尤其是需要特別判斷的複雜交易。

一般而言，非例行性的策略性特殊交易(例如：併購、處分全部或部分營運資產、企業組織重組)較諸於例行性的日常業務(例如：銷售貨物或勞務)，非例行性策略性交易更容易產生重大稅務風險。為處理日常交易，企業通常已制訂相關作業流程與制度進行控管，而此一作業流程與制度通常不適用於非例行性交易，使得非例行性交易的執行相對較不易掌控。

從租稅觀點來看，最大的稅務風險通常來自專為租稅目的而進行的交易安排，例如

¹² 吳德豐等著《公司稅務治理與規劃—管理風險，創造價值》，財團法人資誠教育基金會，2010年10月，pp.75-83。

：為租稅目的而安排的組織重組，在中國大陸發布企業所得稅法令後，有許多企業將控股公司由第三地轉由香港控股，以尋求降低股利扣繳稅率。但此企業重組必須兼顧香港控股公司的功能等，才能符合相關規定，而非僅為租稅目的而進行的組織調整。

(二)操作風險

操作風險係企業例行性營運所適用租稅法規的潛在風險，可定義為「由於內部作業程序、人員、制度未能充分勝任或失靈，或外部事件，而導致損失的風險」¹³。不同型態的營運交易具有不同水準的風險，例如：對非關係人的產品銷售交易與集團關係企業的跨國產品銷售交易相較，對關係企業的跨國交易具有更高的稅務風險(例如：移轉訂價)。隨著企業經營的日漸全球化，因非故意的疏忽而產生可課稅情事的風險，也隨同增加。

(三)法規遵循風險

法規遵循風險係指與遵守稅務法規義務有關的風險。主要來自於公司為準備與呈送稅務申報書以及回應稅務機關的詢問、調查或爭議，所採用的制度、作業方式與流程。例如：相關文件證據的保存、稅務敏感資訊的保全及稅務法規的更新與應用等。

一般而言，公司最容易發生的法規遵循風險是依法該申報而未申報，以及誤解法令規定而導致未依法申報等情況。通常若有此情況發生，不僅單一年度，而是連續多年，一旦被稅局查核，將被追溯查核及補稅受罰，甚至被認定為漏稅。

(四)財務會計報導風險

2002年美國沙賓法案第404條「管理階層對內部控制之評估」要求企業需提供佐證文件證明公司的內部控制的有效性，對許多企業稅務部門而言是一項特殊的挑戰。財務會計報導風險一般有下列幾種常見情況：

1. 稅務風險或補稅金額對財務損益或有效稅率的影響；
2. 財務報表或其附註所揭露事項所可能衍生的稅務稽查風險；
3. 遞延所得稅資產科目的評價或所得稅負債估列的影響；
4. 除直接稅(所得稅)外，間接稅的申報與繳納，亦可能對報表有重大影響。

¹³ Anuschka Bakker and Sander Kloosterhof, "Tax Risk Management – From Risk to Opportunity", IBFD, 2010. .15.

引自 Basel II: International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards: A Revised Framework, comprehensive version June 2006, Para. 644. P.144.



二、一般性風險

(一)組合風險

組合風險係風險的集合體，即將策略及交易風險、操作風險及法規遵循風險等三項風險視為整體，同時考量這三項不同特定風險的交互影響。尤其當公司涉及複雜的多項交易，且在不同國家而面臨不同稅目的不同程度稅務風險時，除個別衡量不同類型的風險外，亦應綜合考量其整體影響。每一特定的交易都可能低於「風險門檻」，但將前述三項風險納入綜合考量，其累積的風險組合很可能超過風險限度，變得無法接受。

(二)管理風險

管理風險是指未能妥善管理上述各項風險所造成的風險。管理風險通常與企業的稅務管理文化、稅務管理人員的專業能力及培訓，以及蒐集各國的稅制變動的完整性與速度相關。

(三)企業聲譽風險

企業聲譽風險來自公司的活動演變成為公共新聞時，對企業營運的影響。此一風險因新聞的本質而波及廣泛的商業利益，例如：法院對公司稅務事項的判決，假定此資訊導致顧客、供應商或員工改變對公司的觀感，將影響公司營運上的利益。因此公司應考量稅務事項所造成對企業聲譽的影響。同時，亦應考量公然大規模從事激進的租稅規劃所造成的影響。

企業社會責任愈來愈受社會大眾所關注，依法納稅亦被視為企業盡社會責任的一項重要指標，企業因為重大違反稅法規定，或從事激進的稅務規避行為，將對企業的商譽與形象有嚴重的傷害。

三、外部風險

外部風險包含法律改變、意料之外的法院判決或政權輪替等。稅務機關導致的查核風險，是企業關注的重要風險之一。

此外，自 2008 年全球金融海嘯後，經濟成長幅度縮減，各國政府稅收不如預期，稅務機關的查核力度不斷加強，台灣跨國企業對各國稅務機關可能採取的稅務手段前三大項為：(一)擴大稽查範圍和執法力度，(二)加強國際反避稅法規的制定與執行，(三)提高對納稅人跨境交易的稅務關注(圖 03-01-02)

本研究針對台灣企業於最近二年內遭受稅務機關進行稅務稽核的次數及稅務機未來三年可能採取的稅務手段予以調查，有 36% 的受訪者認為過去兩年內稅務機關進行稅

務稽核的次數較以往增加，56%的受訪者認為次數與以往年度相當(請詳圖 03-01-01)。

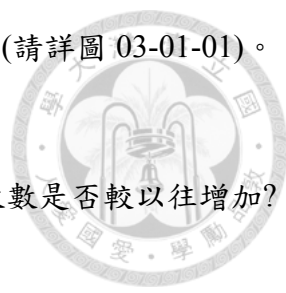


圖 03-01-01 各國稅務機關進行積極稅務稽核的次數較以往增加

問：過去二年您服務的企業遭各國稅務機關進行積極稅務稽核的次數是否較以往增加？

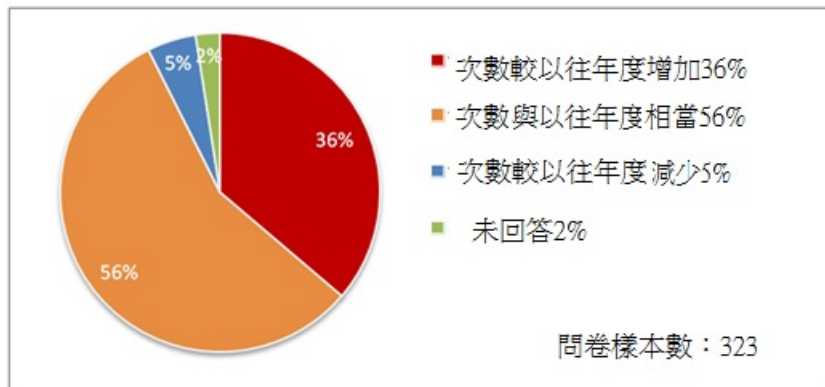
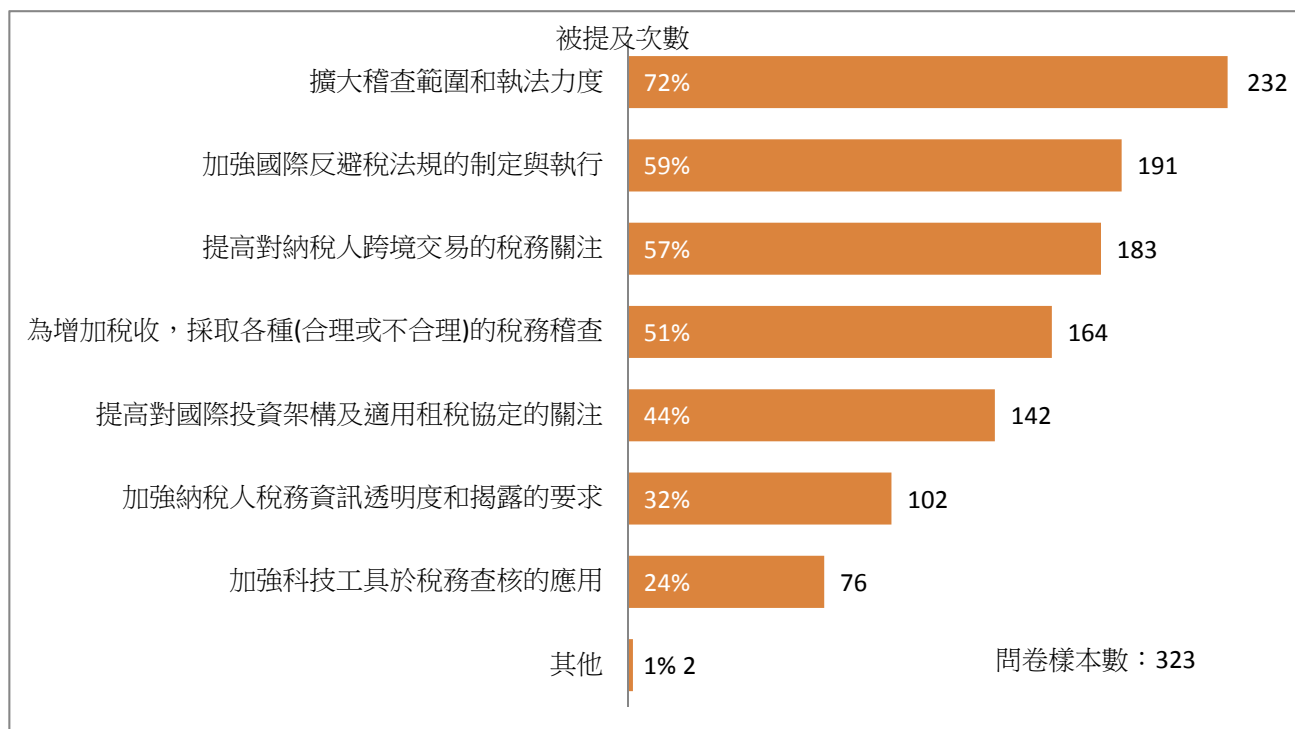


圖 03-01-02 未來三年各國稅務機關最可能採取的稅務手段

問：下列哪些項目係未來三年各國稅務機關最可能採取的稅務手段?(可複選)



第二節 稅務風險製造者

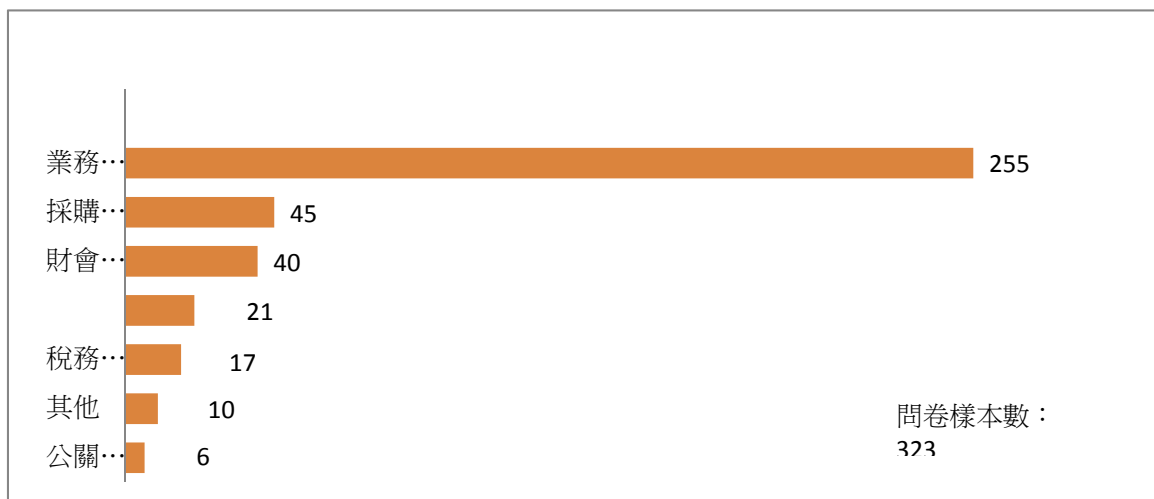


對從事跨國投資與經貿活動的企業來說，為管理稅務風險，重要的是應瞭解誰是企業經營過程中稅務風險的製造者(Risk Creator)？所謂風險製造者，用白話一點來說，誰是闖禍者？

這些人是否瞭解到他們的角色與功能與稅務風險有何關聯？他們是否注意到他們的作為可能引發什麼樣的稅務風險等？從稅務風險管理角度來看，組織內的每一個部門或每一個人，均可能是稅務風險的製造者，所以企業在建立稅務風險管理機制時，對於組織內的所有人員都應該教育正確的稅務風險觀念與責任。唯有將稅務治理及風險文化落實於企業日常業務，才可能真正達到稅務治理的要求，進而達成符合企業稅務策略的最高目標。為瞭解誰是跨國企業內部的主要稅務風險製造者，本次研究將業務、採購、公關、人事、稅務、財會等部門列入調查範圍，結果顯示業務單位為主要的風險製造者(請詳圖 03-02-01)。

圖 03-02-01 跨國企業內部的稅務風險主要製造者

問：依過去的經驗，您認為造成台灣企業跨國稅務風險的主要內部風險製造者(Risk Creator)是哪一單位或部門？



跨國企業內部各業務部門普遍存在著「稅務風險製造者」，主要是因為跨國企業稅務專業部門以外的部門或人員不諳複雜的稅務法規，尤其跨國稅制與實務，在競爭激烈的經營環境下，為了成就業務與交易、或降低成本或創新商業模式，致有意或無意中，成了稅務風險的製造者。為控制此項風險以免進一步擴散，跨國企業的管理階層，必須重視如何提供內部各營業單位合理的資源與諮詢管道，建置有效的稅務管理平台，做為落實稅務管理的重要措施，這是企業應積極改善之事項。也是企業稅務管理的要項。

參酌本項調查結果，再與第五章第一節第六項「改善稅務風險管理策略」(圖05-01-08)，可以發現企業在跨國稅務風險管理所面臨的迫切性與需求。



第三節 稅務風險發生原因及風險類型發生的排序

日趨複雜的全球化投資環境與經營型態加上各國法規環境的快速更迭，將使跨國企業可能面臨哪些風險？

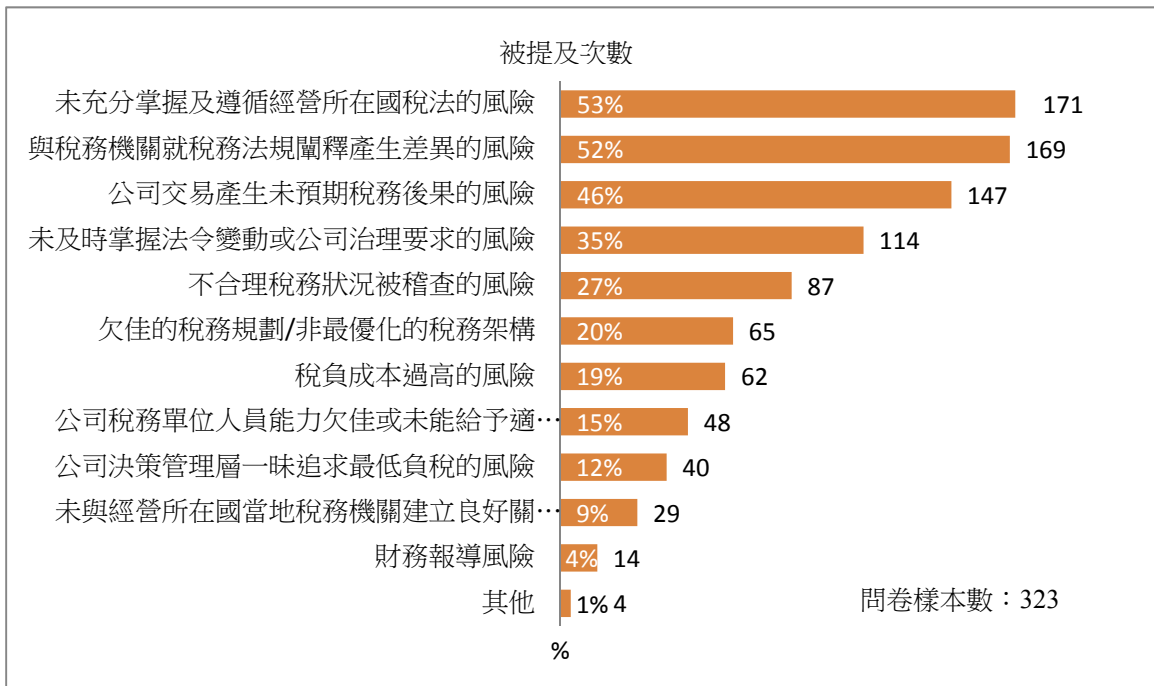


一、跨國企業面臨最大的稅務風險

所謂複雜的國際租稅環境，主要係因各國對租稅管轄權的法律規定不同，其次為各國由於歷史傳統、社會文化、經濟發展、產業政策、財政目標等等差別，導致其租稅制度、課稅範圍、稅率結構、獎勵措施及稅務稽查等規定也各有差異，都導致跨國企業存在稅務風險。本研究針對企業目前面臨的重大稅務風險進行調查，其結果如下圖所示：

圖 03-03-01 跨國企業面臨最重大的稅務風險

問：下列哪三項是您所服務的企業目前面臨最重大的稅務風險？



上開調查結果顯示，跨國稅務風險主要肇因於企業稅務部門未能充分掌握及遵循各國稅法，或對稅務法規的見解與各國稅務機關有差異，或未預見交易的稅務後果的風險等，但究竟什麼原因使企業面臨到這些風險呢？針對這項問題，進一步調查結果如下。

二、台灣企業跨國經營產生稅務風險的主要原因

越來越多的企業在處理跨國稅務議題，或與各國的稅務機關展開稅務協商，除發現集團的稅務管理體制跟不上各國法令要求外，經常會有力不從心的感覺，這項論述貼進企業的現實情況嗎？本研究針對企業跨國經營產生稅務風險主要原因予以調查，發現主

要原因有：(一)對當地國法令不熟悉或未能及時掌握法令變動，(二)當地國稅局的稅務查核力道及執法權力高張，(三)新投資或新營運模式所引發的未預期稅務問題，(四)缺乏完善稅務風險預防及管理機制，(五)企業稅務部門人力不足或專業能力欠佳(請詳圖 03-03-02)。

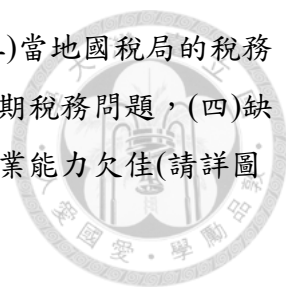
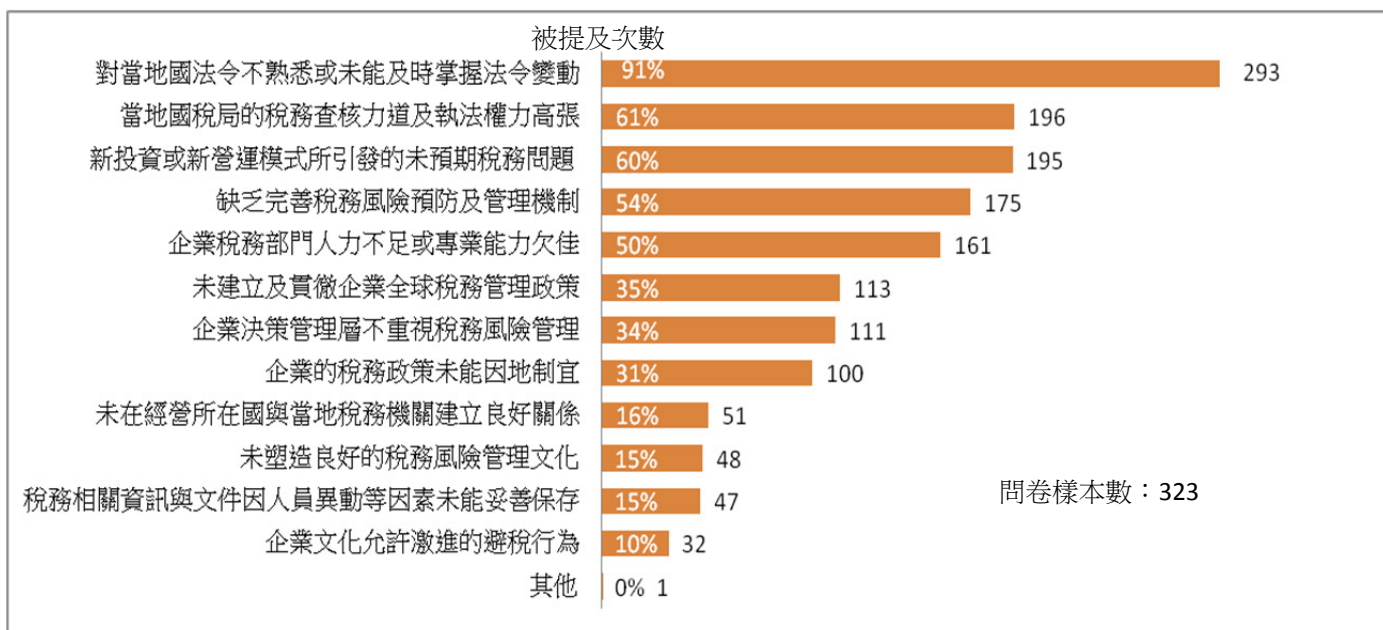


圖 03-03-02 企業跨國經營產生稅務風險的主要原因

問：下列哪五項是台灣企業跨國經營時產生稅務風險的主要原因？



以上台灣企業跨國經營產生稅務風險主要原因，不論對當地國法令不熟悉或未能及時掌握法令變動，抑或企業稅務部門人力不足或專業能力欠佳，都與體制及人的因素有關，再深一層，與「圖 06-03-03 稅務功能績效指標的重要程度」及「圖 06-03-01.2 企業稅務功能在各種活動中所花費的時間比率」進行交叉分析及探究，可以清楚呈現台灣企業所重視的稅務管理功能及負責稅務功能的人員，著重的是稅務法規遵循、例行性稅務申報、稅款繳納事項，因應稅務爭訟及財務報導等的工作為主，但對於建構企業稅務功能為企業風險保護者或提升稅務管理效能方面（「表 02-02-03 企業稅務功能的有效執行程度」），包括：（一）有系統跨部門溝通及稅務風險預防教育；（二）運用科技平台或系統以提升稅務管理及作業效率；（三）稅務功能控管的風險已被辨識並提出報告；（四）價值創造是衡量稅務部門績效的主要指標等，卻並未被充分重視及有效執行。整體而言，台灣企業在跨國稅務管理方面重視是否依規申報、繳納什麼稅款及例行性稅務處理等，卻缺乏重視稅務策略目標與功能上的導引、效稅效能與效率的提升等，這也體現在企業在處理跨國稅務能力及與各國稅務機關協商時所遭遇困難情況的寫照。

三、台灣企業發生跨國稅務風險類型的排序

企業從事跨國投資與經貿活動，都牽涉到有關國家的稅收法令與規範等課稅議題，對企業來說，哪種類型的稅務風險容易發生且其發生風險的高低順序為何呢？本次調查顯示，為免受訪者對各項風險的定義產生疑義，因此特別於問卷說明各項風險的定義。請詳附錄三，Q2)。各種類型的稅務風險發生的順序如下圖所示：

表 03-03-03 企業跨國經營的稅務風險的發生機率

問：台灣企業跨國經營時稅務風險型態發生機率高低的排列順序為何？

發生機率順序	風險類型
1	策略及交易風險
2	法規遵循風險
3	操作風險
4	管理風險
5	財務會計報導風險
6	企業聲譽風險

說明：1 為最高，6 為最低

從上開調查發現，台灣企業普遍認為發生“策略及交易風險”的機率最高，法規遵循風險次之，操作風險又次之，但台灣企業認為跨國稅務風險，對企業聲譽及財務會計報導風險影響最低。理論上，重大稅務風險應會對企業聲譽造成重大影響，也應被深刻關注，但非屬於惡意或不法的重大逃漏稅案件，對企業聲譽的影響較有限。

有關稅項分析企業所面臨的最大稅務風險事項，請參考「圖 02-01-02 台灣跨國企業最大的稅務風險事項」說明。

第四章 內部控制與稅務風險管理

稅務風險管理及其程序，通常藉內部控制架構達成目的。根據 2013 年 5 月，COSO 委員會(Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission)發布新修正的“COSO 內部控制 – 整合架構”(COSO’s Internal Control-Integrated Framework，簡稱 Framework)一再表達企業發展內部控制，有助於達成重要目標及使績效得以持續與改善¹⁴。在此，作者以 COSO 架構作為評估及參考指標，探討台灣企業的國際稅務風險管理。

第一節 COSO 內部控制

COSO 架構內部控制的意義：「內部控制是一種流程，受到組織董事會、管理者及其他人員的影響，為達成有關營運、報導及遵循法規等目標，提供合理保證而設計」¹⁵。

依據 COSO 架構，內部控制是一種流程，隨時間經過而改變與發展；公司內部控制的有效性，指一個或多個時間點上流程狀態的陳述。內部控制的目的，旨在協助公司達到其成果與營利目標，以及保護公司資產。內部控制亦可協助確保可資信賴的財務報告。遵循法律規章的規定可避免傷害公司聲譽及地位。

COSO 架構為內部控制的重要規範模型，可參考作為稅務風險管理的適當模型。

一、內部控制構成要素

企業的內控目標，與內控構成要素及組織功能單位之間有著直接關係¹⁶：

- 內控目標 – 指企業經營時積極追求的三大內控目標；營運、報導及遵循法規；
- 五種內控構成要素 – 指為達成營運目的所應具備的，包括控制環境、風險評估、控制活動、資訊與溝通及監督活動；
- 組織功能單位 – 指企業內部組織單位、包括營運單位、法律個體、部門及其他功能單位。

現行 COSO 整合架構包含內部控制系統之五種相互關聯要素，可適用於所有型態及規模的企業，也可適用於稅務風險管理。討論特定的稅務風險管理觀念之前，首須瞭解

¹⁴ COSO, “Internal Control-Integrated Framework”, May 2013, pp.6-8. .

¹⁵ 同上註書，p.1。

¹⁶ 同上註書，pp.15-21。。

五種要素的觀念。

(一)控制環境

控制環境是指公司整體的心態—公司的文化與風格。控制環境是內部控制的基礎。當企業認為稅務風險管理重要，員工對相關控制措施就會認真對待，則公司內部控制就可能處於有效能的狀態。

(二)風險評估

風險評估為公司面對風險的認知及反應，必須建立流程與處理程序以辨認、評估這些風險，並應整合公司其他項目，訂定風險目標。

(三)控制活動

控制活動指管理與應付風險以達成公司目標，所設計與運作的政策與流程。為管理與緩和風險的需要，並與公司整體目標一致，於實際操作控制活動時，必須具有效能。

(四)資訊與溝通

為確保公司人員瞭解、獲得、交換、記錄公司管理與控制風險的必要資訊，資訊與溝通制度為支撐其他四項要素所必需。資訊與溝通也必須評估其執行情形，以及目標是否達成。

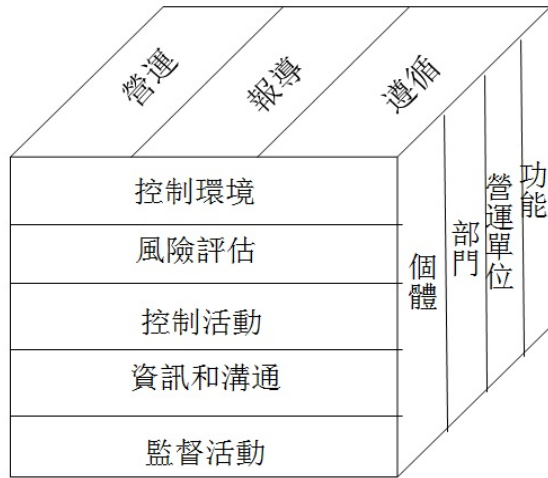
(五)監督活動

所有內部控制過程，尤其控制措施與流程，必須予以高度監控，以評估其有效性，並辨識何處可採取必要修改或改善的行動。監控可提前辨識缺陷，以便內部控制系統可反應公司內外情況的變遷。

二、COSO 整合架構內控模型

依 COSO 整合架構，五種內控構成要素，與內控三大目標之間有直接的關聯，而且五種內控構成要素必須在企業所有活動與業務單位中有效運作，企業才能達成內控三大目標。有關控制目標、控制要素及功能單位之互動關係可圖示如下：

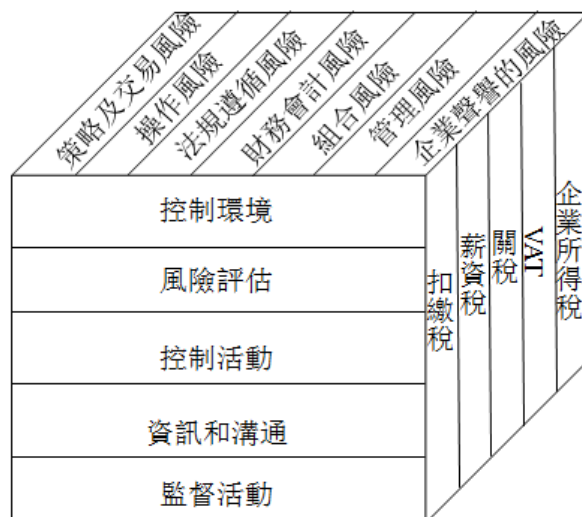
圖 04-01-01 COSO 營運目標、內控架構要素與功能單位



第二節 COSO 內部控制適用於稅務風險管理架構

將 COSO 內部控制架構考量適用於稅務風險管理時，可以參考 COSO「企業風險評估架構」，在三大內控目標下與內控架構要素及稅務風險管理建立連結關係，圖示如下：

圖 04-02-01 COSO 內控架構與各種稅務風險及稅目關係圖



內控目標與稅務風險的對應關聯界定如下¹⁷：

營運目標：策略及交易風險、操作風險

報導目標：財務會計風險

遵循法規目標：法務遵循風險

由於一般性稅務風險(組合風險、管理風險及企業聲譽的風險)比特定稅務風險目標更為寬廣，純粹主義者認為，當直接應用於稅務風險，它們不應包含於 COSO 架構。圖 04-02-01 頂端究竟是四項或七項稅務風險，還有爭議，始終沒有最終定論，整個稅務風險管理的思潮仍在發展之中¹⁸。因此，圖 04-02-01 頂端仍列入七項稅務風險。

本研究採七項稅務風險。組合風險為稅務風險的集合體，即將策略及交易風險、營運風險及法規遵循風險等三項風險視為整體，同時考量這三項不同特定風險的交互影響，尤其當公司涉及複雜的多項交易，且在不同國家面臨不同稅目的不同程度稅務風險時，除個別衡量不同類型的風險外，亦應綜合考量其整體影響；管理風險係指如未能妥善管理上述各項風險所造成的稅務風險；造成企業聲譽負面影響的因素很多，諸如：誠實依

¹⁷同註 3，吳德豐等著「管理風險 創造價值－公司稅務治理與規劃」，2010，P102

¹⁸ PwC, "Tax Risk Management" 2004. pp.23-24。

法納稅、產品瑕疵、高階管理人不當言行等，其他各項風險，亦可能因為媒體的報導而導致企業聲譽上的風險。



第三節 以 COSO 架構分析台灣企業跨國稅務風險管理

前兩節說明稅務風險管理的整體模型，應依風險管理的內部五大構成要素逐項進行評估及檢查。本節將以 COSO 內控構成要素的意義，根據對台灣上市櫃公司稅務管理實務調查所蒐集的資訊，探討台灣跨國企業的稅務風險管理有效性與完整性之樣貌，期對台灣上市櫃企業跨國稅務管理之現狀有一清晰的了解，但因非係個別企業的檢視，將不會對企業特定風險的控制程序進行評估及分析探討。

從稅務風險管理觀點，本研究於五項內部控制要素列出相對應的評估，以檢視台灣企業跨國稅務風險管理流程是否符合 COSO 架構的規範指標。

根據內部控制五大要素對本次調查結果進行評估結果如後附評估表所列。

表 04-03-01 COSO 架構內部控制系統與台灣企業跨國稅務風險管理評估表

COSO 內控 五大要素 ¹⁹	台灣企業跨國稅務治理		評述
	有執行 / 非常重視	部分執行 / 一般重視	
<p>• 控制環境</p> <p>1. 展現對正直與道德價值的承諾</p> <p>2. 董事會以超然獨立方是監督內控制度運作的效能</p> <p>3. 經營管理層建立適當報告與權責分明體系已達成內控目標</p> <p>4. 組織透過聘用、培訓與留才展現迎合控制目標的承諾</p> <p>5. 組織對負責內控責任的人員課以明確責任</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 受上市櫃法規及公司治理要求規範</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 由董事長/董事會/執行長負責覆核及核准稅務風險管理政策 (Q16)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 制定稅務功能績效指標 (Q14)</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 稅務功能績效指標較不重視對稅務內部控制的有效性 (Q14)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 稅務人才的養成培訓不足 (Q20)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 未完善稅務風險管理文化 (Q20)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 決策管理層對稅務風險的重視態度不足 (Q20)</p>	<p><input type="checkbox"/> 台灣企業對跨國稅務風險並未提升至董事會治理層次</p> <p><input type="checkbox"/> 企業未形成稅務風險管理文化並未受到各單位充分重視，欠缺事前風險管理意識</p> <p><input type="checkbox"/> 全球稅務管理並未形成總機構與各營運當地國有關策略統籌、規劃及分管執行的明確平衡體系，且亦欠缺統籌全球稅務的政策與人才</p> <p><input type="checkbox"/> 運作不當可能導致組合風險、管理風險</p>
<p>• 風險評估</p> <p>6. 明確要求辨識及評估風險</p> <p>7. 就辨識的風險擬訂管理策略</p> <p>8. 基於風險考慮可能的舞弊</p> <p>9. 辨識與評估會重大影響內控體系的重重大改變</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 認識跨國稅務環境的複雜，且了解稅務風險對企業的影響(Q4)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 對稅務規劃已逐漸調整以往以追求稅務目的的態度，且不過度追求稅務利益(Q21)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 了解有關稅務風險議題，包括目前及未來的挑戰(Q6)</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 欠缺跨部門的協調與溝通，風險的掌握及處理仍有不足 (Q20)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 對有關風險的評估及掌握度，限於專業與能力，以及運用科技平台與體系的不足，仍遇到相當程度的挑戰 (Q13, 19, 20)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 認識風險與解決風險兩者之間仍有相當落差，存在中度或高度挑戰 (Q13)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 未充分將企業社會責任 (CSR) 的需求充分體現在企業跨國稅務管理層面 (Q23)</p> <p><input type="checkbox"/> 全球或區域稅務功能的協調與督導存在高度挑戰 (Q13)</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 稅務風險管理未形成企業文化，欠缺透過稅務風險的辨識與評估，以建立控制管理策略</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 當企業未充分將 CSR 納入跨國稅務管理政策及體系中，對相關利害關係人之利益考量仍有不足</p> <p><input type="checkbox"/> 運作不當可能導致組合風險、財務會計報導風險</p>

¹⁹ 參考 COSO's Internal Control-Integrated Framework, Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control

COSO 內控 五大要素	台灣企業跨國稅務治理		評述
	有執行 / 非常重視	部分執行 / 一般重視	
<p>• 控制活動</p> <p>10. 選擇及制定可降低風險的控制措施或活動</p> <p>11. 利用科技支援風險控制措施或活動</p> <p>12. 制定政策及各項措施以貫徹內控管理目標</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 責成財會部門負責稅務功能與業務管理，且負責督導執行成效 (Q16)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 各項作業及管理機制主要偏重法規遵循及申報 (Q12, 14)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 企業董事會對納稅事項及與稅務機關的應對，仍賦予必要關注 (Q14, 19)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 要求權責單位負責督導 (Q16)</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 對跨國經營稅務問題之解決方式偏向由營運當地國負責解決，未能發揮應有的風險控制功能及價值創造功能 (Q8)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 未充分重視稅務內部控制的有效性 (Q14)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 新投資計畫貨交易模式的事前稅務評估與規劃 (Q14)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 稅務預算控制之重視不足 (Q14)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 年度稅務計畫與政策之執行仍未全面受重視 (Q14)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 投資及運用科技平台系統以提升稅務管理及作業效率未受充分重視 (Q20)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 對許多重要事項，企業稅務功能的參與度不夠全面與深入，包括事前參與 (Q15)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 對各國稅務遵循進行稽查或督導仍有不足 (Q14)</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 有關稅務的控管仍偏向以各國自行負責及解決為主，尚未形成真正的全球整體性管理與控制</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 未形成運用科技平台與系統以提升管理效能及效率</p> <p><input type="checkbox"/> 運作不當可能導致法規遵循、財務會計報導風險及管理風險</p>
<p>• 資訊與溝通</p> <p>13. 獲取或蒐集相關資訊以支援控制功能</p> <p>14. 內部充分溝通及協調督導以支援控制功能</p> <p>15. 就影響控制功能與外部單位溝通</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 透過會計報導與納稅事項的控管，作為掌握稅務問題的基礎 (Q14)</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 與重要營運部門間的溝通或與利害關係人溝通稅務風險項目的機制不足 (Q20)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 對影響稅務風險的決策或活動稅務功能(事前)參與度不足 (Q15)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 未有系統性的跨部門溝通及稅務風險預防教育 (Q19)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 稅務的價值創造功能未受重視 (Q19)</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 未能與主要風險製造者建立良好溝通與控管</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 因處理各國的風險及稅務機關要求均有差異，未有效形成經驗累積及作為解決稅務問題的有效方式</p> <p><input type="checkbox"/> 運作不當可能導致組合風險、財務會計報導風險及管理風險，甚至造成企業聲譽上的風險</p>

COSO 內控 五大要素	台灣企業跨國稅務治理		評述
	有執行 / 非常重視	部分執行 / 一般重視	
<p>• 監督活動</p> <p>16. 透過內部稽核或外部專業協助，以確保內控制度運作之效能</p> <p>17. 定期就內控缺失像負責主管溝通</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 內部稽核會定期稽查 (Q14, 16)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 重大納稅均會受到管控 (Q19)</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 限於跨國稅務的專業性，對各國關係企業稅務遵循進行稽查或督導 (Q14) 仍有拘限</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> 定期性稽核及對事前風險的偵測與檢討，內部稽核部門在稅務管理的專業能力仍有不足，且受限於企業未構建科技管理平台及管理體系投資不足，致稅務風險偏向發生時的檢討與因應，對事前防範管理重視不足 (Q20)</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> 當跨國稅務在價值創造及風險管理之體制上未提升為公司治理層次，有關效益與效能之督導仍受拘限</p> <p><input type="checkbox"/> 運作不當可能導致管理風險</p>

第五章 跨國企業的稅務策略及其風險管理

2008 年金融海嘯後，跨國企業全球化與區域化營運的挑戰程度更加嚴峻。金融海嘯帶來各國經濟連動性超乎預料，各國為了財政收入與保障課稅主權，除了強化有關反避稅政策外，稅務機關的稽查更趨嚴格。從稅務的角度來看，跨國企業如何在全球化的運作下，以最具效率的成本及最適當的風險來營運，並將風險控制在最適當的程度，這是確保企業價值的重要策略之一。

企業擬訂整體經營策略時，不能忽略租稅因素或策略對其整體經營策略的影響，因為企業的經營是將各項資源與機會，各項的衝突與風險加以整合與均衡使之最適化以創造企業經營利基及獲利來源，而稅務策略就是對企業在不同發展或成長階段（國際化）中，就所衍生的本國或國際稅務問題與風險，制定良好的稅務治理策略與機制，透過有效率稅務規畫與法規遵循，穩固其價值的創造，或降低企業再創造價值極大化過程中所可能引發的有關稅務衝擊、成本或風險。

從企業經營的角度來看，在公司治理需求及標準越來越高之際，稅務策略及風險管理議題，一定會成為公司董事會所關注及討論的重點，這不是偶發的現象，而是管理趨勢使然，從另一角度探討，企業從創立開始，以及不斷壯大，其能獲得成功，不僅需要社會環境的支持、自然環境的支持、政府的支持且與股東、員工、供應商、客戶或消費者、社區等等利害關係人有著密切連結，也都會對利害關係人造成影響，越是大型的企業，其造成的影響越大，所以積極回饋社會，以善盡企業公民之責任，是現代企業不能迴避的。企業對納稅之義務、稅務法規的遵循及風險管理，已不單被視為是影響企業的成本或獲利，更被視為企業善盡社會責任的指標之一，對企業的形象與聲譽影響是絕對的。對跨國企業來說，無國界的競爭，使得跨國企業必須嫻熟全球化的運作及各國法規的規範，並在兼顧企業社會責任的要求下，具體的反應在企業的租稅策略，以創造或維護企業的價值。

第一節 稅務策略的規劃與執行

稅務策略，指企業在遵守法令規定及善盡企業社會責任為前提下，以創造企業價值及管理稅務風險為目標，擬定健全的公司稅務政策及稅務治理文化，以及有效率的處理租稅事務的方法。近年來，全球化、商業發展與科技運用導致商業環境快速變遷，且各國強化反避稅法規及公司治理制度，對企業的稅務管理造成廣泛的影響，跨國企業不僅在母國或跨境管理的稅務複雜度增加，且在法規遵循及財務報導上也面臨巨大的挑戰。

因此，跨國企業之稅務策略，需要有目標及方法，方能有效控制風險與創造價值，達成企業目標。



一、租稅策略目標 – 創造價值

企業通常在下列領域或項目的作為，可為企業創造價值：

- (一) 租稅規劃：包括從企業投資與經貿活動規劃投資架構與組織型態，價值鏈的功能與風險承擔配置、資源及無形資產配置及移動、訂價政策、租稅獎勵、商業或交易模式、財務調度、管理團隊人員配置等，並參酌相關國家稅率與制度差異，及有關國家的租稅協定等等，透過事前評估與參與，規劃具租稅效率且符合企業活動需求的租稅計畫。
- (二) 新投資或新業務或進行重大投資理財交易活動（如併購）的稅務評估及反饋，可促使企業關注未浮出水面的稅務成本或風險，甚至辨識出會抵銷投資與交易效益的各項租稅因子或法令規範，讓企業能更理性的將滯後或外部稅務成本加以內化為企業營運成本，以避免發生可能的虛盈實虧的現象。
- (三) 建置迎合跨國稅務管理與因應挑戰所需的稅務團隊及全球稅務管理平台，包括人才招聘、培訓與留用、以及透過科技平台及管理系統，對總公司與分支機構間或跨部門間進行稅務政策及事務的協調溝通及宣導，資源及經驗分享、各國稅制與稅政變動的更新、稅務稽查的重點或未解爭議問題的跟催管理、潛藏稅務風險的評估與辨識、納稅事項的管理及員工專業培訓等等，除有助促進全球稅務合規性管理外，對提昇企業稅務管理效能及作業效率，均有助益，尤其在跨國稅務資訊及未解爭議事項的報告與管理，將有助企業財務報告及透明度的提昇與及時向利害關係人說明。
- (四) 定期檢視或查核企業現行投資與經營活動的稅務政策與處理的合規性，或提出精簡與調整組織布局以精簡成本或享受租稅獎勵，評估有關稅制或稅政的變動所帶來的影響，以定期向公司管理階層反饋，並擬定因應政策與稅務計畫。
- (五) 定期或經常性的檢討公司跨國稅務管理效益與成效，並整體性的向董事會或高階主管報告，強化公司的稅務治理功能，並作為鞭策企業因應稅制環境變化及滿足企業社會責任期待等的應有作為。

二、台灣企業跨國稅務管理 – 創造價值之實踐與調查

本文作者對台灣企業在“創造價值”這一稅務目標進行調查，並就調查結果進行交叉分析，可以發現一些有趣的現象：

(一) 與創造價值有關的功能活動未被有效執行：

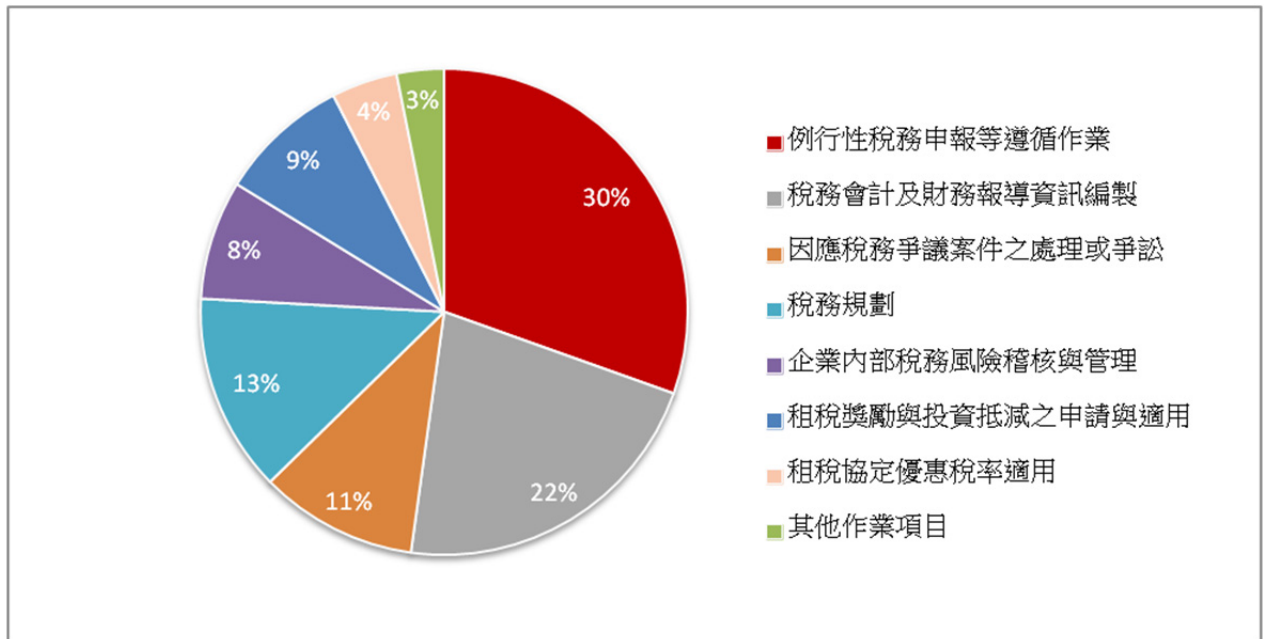
表 05-01-01 創造價值活動交叉分析表

	執行欠佳	部分執行	有效執行
1.運用科技平台或系統以提昇稅務管理及作業效率	38%	44%	16%
2.價值創造是衡量稅務部門績效的主要指標	27%	52%	20%
3.稅務功能控管的風險已被辨識並提出報告	27%	47%	25%

(二) 進行稅務功能投注的時間比率：向“例行性稅務申報等遵循作業”(30%)及“稅務會計及財務報導等資訊編製”(22%)傾斜，對“價值創造性活動”投入時間偏少。

圖 05-01-02 稅務功能活動花費時間比率

問：過去二年您服務企業的稅務功能在下列活動中所花費的時間比率為何?(請填寫各項目花費時間佔整體稅務功能時間的百分比)



(三) 除“新交易模式或營運方式改變”這一項參與比率較高外，企業稅務部門對重要經營相關活動決策的參與程度普遍不高（要發揮有效功能，應高度參與），由於參與程度不高（尤其事前參與），將無法有效發揮“創造價值”的功能，也不易發揮辨識相關經營活動的風險成本或價值：

表 05-01-03 企業稅務部門對重要經營決策參與程度交叉分析表

問：您認為您所服務企業的稅務功能在以下企業經營相關事項中的參與程度為何？

	低度參與	中度參與	高度參與
1. 智慧財產權管理	43%	43%	14%
2. 人員外派國外機構	38%	44%	18%
3. 公司組織架構改變	34%	39%	27%
4. 併購或投資活動	28%	31%	41%

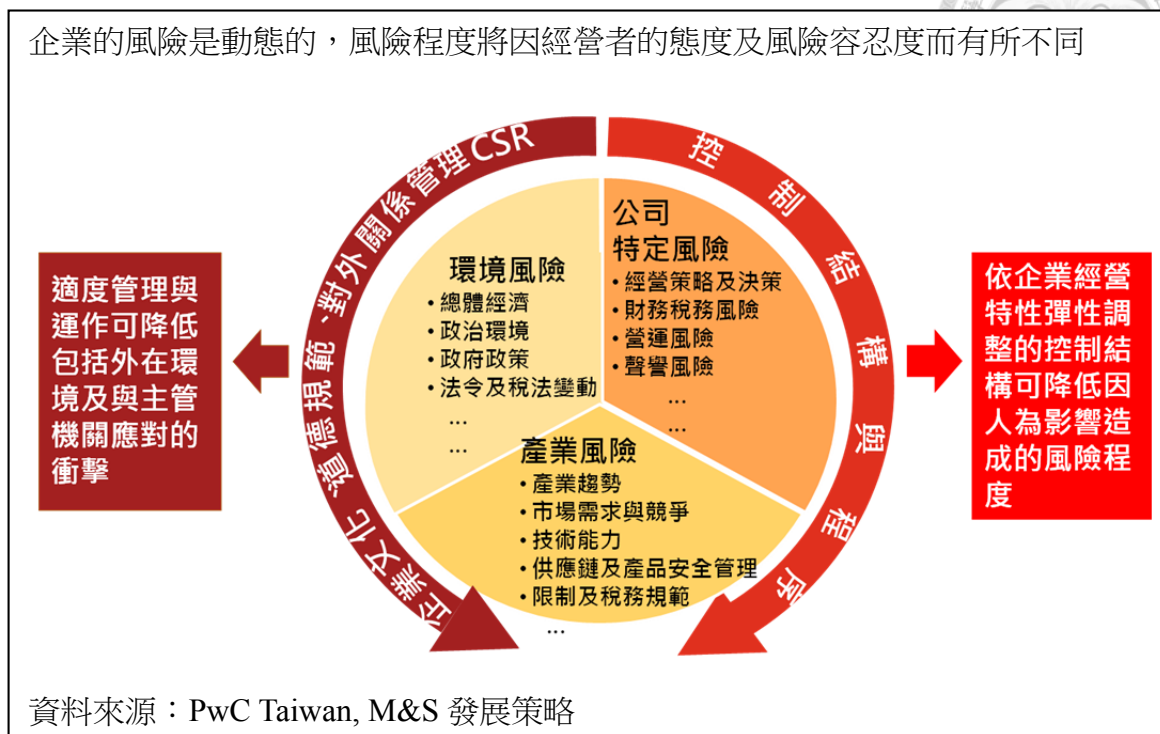
從上開調查結果分析，台灣企業跨國稅務管理，在有關創造價值這一項功能上，尚有進步的空間。

三、台灣企業跨國稅務風險管理的實踐與調查

稅務風險是企業風險管理的一環，也是企業在經營策略或追求成長策略時，所必然會伴隨而發生的問題，所以稅務風險的管理，將可使企業的經營或成長效益，得到進一步的確保。

一般企業的風險型態，可分為：（1）環境風險，（2）產業風險，（3）企業特定風險；企業的風險將因大環境的變動、法制變動、產業與競爭態勢變動、公司經營決策及管理團隊的變動以及時間的經過等因素而變化。企業為了控制經營上的風險，除透過公司治理及組織控制結構與程序的設計等措施以管理風險外，建置及健全組織文化、道德規範、對外關係管理並發展及善盡企業社會責任等無形價值因素的約束機制，均將有助於強化企業的風險管理。有關風險管理模式圖示如下：

圖 05-01-04 風險管理模式圖



關於企業針對風險管理所規劃設計的相關“公司治理控制結構與程序”，作者引用了 COSO 內控架構進行說明及分析，請參考“第四章 內部控制與稅務風險管理”章節說明。

至於“企業文化、道德規範、對外關係管理及企業社會責任”，因牽涉層面甚廣，作者在進行調查時，透過問卷交叉分析，約略可理出台灣企業跨國稅務風險時的態度與政策：

(一) 企業稅務文化：

1. 創造價值及風險管理：主要重視法規遵循和稅務申報的即時性及正確性，對追求創造價值則相對的保守。
2. 對租稅規劃的態度：重視，但不以積極追求繳納最低稅負成本，而是相對保守的以“在稅法支持的可信基礎上，利用機會進行稅務規劃”，且以“公司稅務規劃與安排必須具有合理商業目的且與營運活動一致”為主要價值訴求，態度相對並不激進。
3. 企業跨國稅務管理導向上，係透過企業內部管理及適度尋求外部專業的協助，認真評估可能的稅務風險挑戰，但企業內部溝通與協調機制尚未臻完

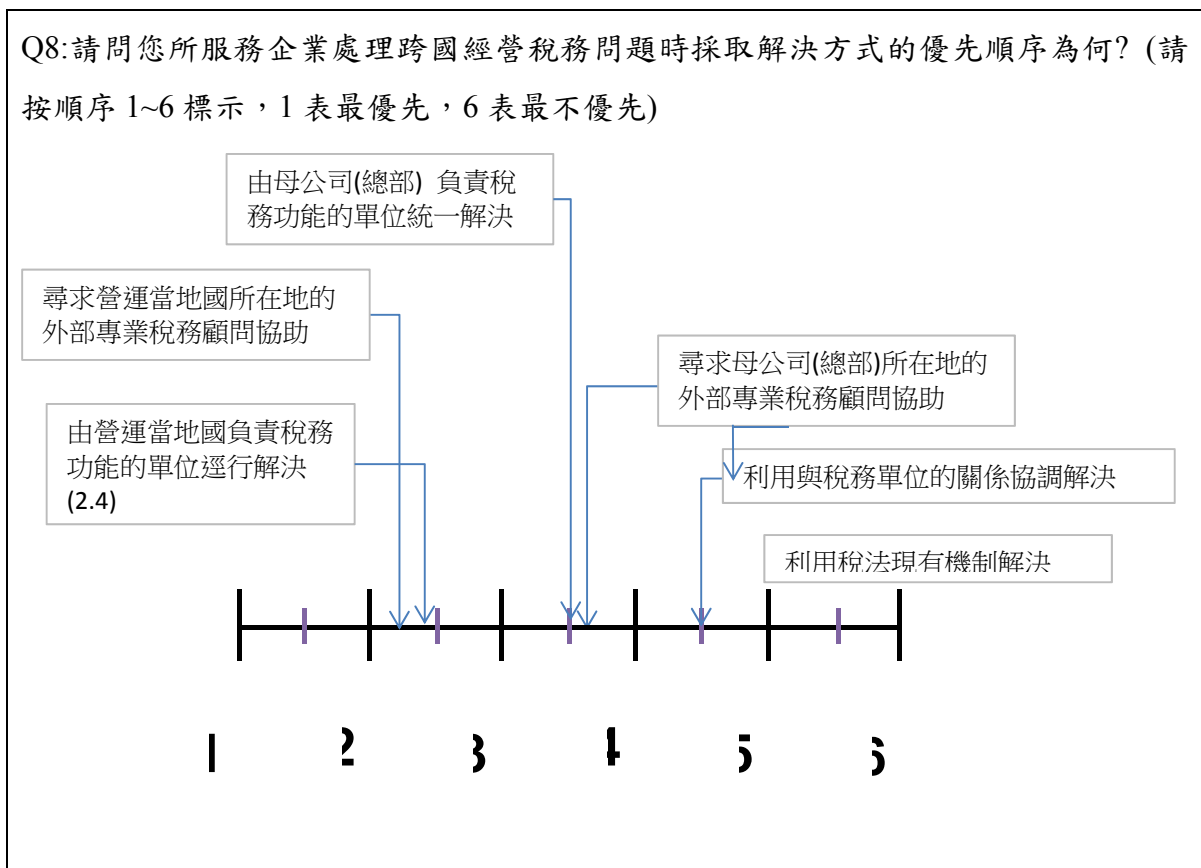
善，對風險預防機制尚有進步空間。

4. 對投資與運用科技平台或管理系統作為稅務管理工具尚未成為企業普遍認同的作業。



(二) 對外關係管理方面，值得關注的是與稅務機關的互動模式，尤其在處理跨國經營稅務問題採取的方式，可從其優先順序觀察之。一般人的印象中，都認為台灣企業偏好透過“與稅務機關的關係”來解決或處理稅務問題，但根據本次調查結果，顯示台灣企業在處理跨國稅務問題時，仍以尊重專業方式為主：

表 05-01-05 稅務問題解決方式的優先順序表



(三) 企業社會責任 (CSR)：企業的經營本即運用適當資源，將各項機會與風險加以均衡、最適化，機會包括：適應新的商業模式、科技與產品，變得更為生態友善，更具競爭力，企業透過妥善管控內外部風險，設定因應機制，不僅保障企業與員工的生存發展及社會大眾的利益，也須顧及對社會環境造成的衝擊。企業更應承諾正派經營，做到誠實依法納稅，控管稅務風險，以維護公平競爭環境，善盡優秀企業公民必須負起的社會責任(請詳本節第五項論述)。

四、溝通及參與

稅務功能部門在跨國集團內部的運作，如同整體的一部分，當其他單位與人員所從事的營業活動受稅制所約束時，必須評估稅法對其從事活動之影響，而企業稅務功能人員應協助企業各部門於早期確認稅務風險，提供必要及充分的資訊，以便於正常決策時提前研擬因應措施。稅務功能除參與決策外，尚可擔任企業內部各部門之間的溝通角色，在商業決策過程中，兼顧法令規範溝通營業議題，有助於提升整體決策品質。在許多個案中，稅務風險在早期決策階段即可確認；否則，等到決策或交易完成後，再行因應面臨的稅務風險或挑戰可能對企業營運產生重大負面影響。有關此議題，本次調查結果如下：

表 05-01-06 跨部門溝通及稅務風險預防教育執行情形表

	執行欠佳	部分執行	有效執行
有系統性的跨部門溝通及稅務風險預防教育	25%	58%	17%

企業稅務功能部門除本身必須轉化為其他部門的策略夥伴外，也應加重本身的角色功能，積極建議可資增加企業價值的改善事項，強化與其他部門的連結。從上開調查結果顯示，台灣企業在這方面的作為，尚有進一步強化與改善之空間。

五、稅務治理與社會責任

企業社會責任已成為企業極為重視的議題，依法納稅雖被視為企業善盡社會責任的一項重要指標，但如何適度的納稅則是求取各利害關係人利益平衡的熱門議題。依法納稅與適度的租稅規劃並不衝突，跨國企業此一議題採取的態度，影響其稅務風險管理政策。

本次調查有 51% 的受訪者表示，依法納稅是應該的，但在合法合理的限度內進行稅務規劃及風險管理，則是企業經理人的職責，也是維繫企業競爭力的要素。另有 13% 左右的受訪者認為：(一) 企業求取稅負與稅務風險平衡為最適稅負的政策，納稅的企業社會責任已包含在企業稅務政策中；(二) 企業善盡納稅義務的社會責任是指企業不應從事逃漏稅行為，也不應採取激進的脫法避稅行為，而積極進行稅務風險管理，則是企業高階管理層不能忽視的經營議題；(三) 企業針對有效稅率及納稅的管理，是為了對利害關係人—股東託付經營盡善良管理人責任的體現，也是對股東價值的最佳回饋(請詳圖 05-01-07)。

本研究認為：企業針對有效稅率及納稅的管理，是對股東託付善盡管理人責任，也

是創造股東價值的體現，在合法合理的限度內進行稅務規劃及風險管理，固然是企業經理人的職責，也是維繫企業競爭力的要素。但企業善盡納稅義務的社會責任，積極的態度係指企業不應從事逃漏稅行為，也不應採取激進的脫法避稅行為，而應積極進行稅務風險管理，則是企業高階管理層不能忽視的經營議題。然而，超過半數的受訪者以「依法納稅是應該的，但在合法合理的限度內進行稅務規劃及風險管理，則是企業經理人的職責，也是維繫企業競爭力的要素」為第一優先選擇，係因商業經營環境及稅務法規環境變化過於快速，企業迫於商業爭壓力下的無奈選擇。

圖 05-01-07 企業租稅規劃的態度

問：您認為您所服務企業在依法納稅與社會責任議題上，採取甚麼樣的政策與態度？



傳統的稅務策略，雖然偏向於降低納稅的現金流出，但也重視稅務風險利害關係人的溝通。利害關係人希望公司在納稅方面具有高標準的透明度，表現優秀的企業公民。

稅務功能除降低企業納稅額之外，與稅務機關建立良好關係具有長期利益，必須列為稅務策略的一部分。企業與稅務機關之間的潛在爭議必須在短期內解決，俾使稅務情況更加明確，從事稅務功能人員更有自信²⁰。

許多公司對社會與環境問題的企業責任已有多種構想，惟針對具有爭議的經濟面，其構想不多，通常與公司的財務表現劃上等號。然而，經濟面與公司的財務雖然有關，但不能等量齊觀。財務報告聚焦於市場交易價值經由會計報表予以表達，而經濟要素則

²⁰ 同上註，p.38。

需超越企業組織的界限，須以更寬廣的角度觀察。

納稅一向被認為是企業對經濟影響與社會貢獻方面扮演重要角色。但是企業責任在納稅方面的要求，並非簡單地要求公司繳納更多之稅賦。將企業責任的原則運用於企業稅務，其項目包括：(一)負有義務性的責任(accountability)，(二)透明與揭露(transparency and disclosure)，(三)利害關係人的參與(engagement with stakeholders)，(四)道德方式(an ethical approach)，(五)承諾增加經濟價值(a commitment to add economic value)及(六)訂定適當稅務策略(setting an appropriate tax strategy)²¹。

企業要創造社會價值，不僅依法納稅一端而已，舉凡環境保護、勞工權益、人文藝術、慈善公益、社區參與等等，都需要企業熱心奉獻。然而，納稅只是企業善盡社會責任的最基本要求。企業不應只重視降低公司整體稅負，而應節稅規劃與稅務風險管理並重，着眼於長遠目標的公司治理與稅務治理才是企業生存與發展之道。

先進國家的稅務機關深信，有良好公司治理的企業較有可能遵守稅法的規定，因為有良好的稅務風險管理，才有良好的稅務治理，有了良好的稅務治理，才會有良好的公司治理。換言之，良好的公司治理是建立在良好的稅務治理的基礎之上。在公司治理相關規定日趨嚴格之際，公司董事會對稅務治理責無旁貸，是管理階層要面對的財務新課題。

六、改善稅務風險管理策略

所謂稅務策略，係指企業以降低稅務成本、增加利潤為目的，且以遵守稅法規定為前提，用以處理租稅事務所採取的政策與方法。許多企業於進行稅務管理時，僅從點的角度訂定目標和執行計畫，但缺乏從整體面的角度來訂定稅務策略。稅務風險管理策略為稅務策略的一環，有助於企業形象與競爭力的提升，並創造股東價值，且可以提供企業稅務管理運作的架構及解決方案，可成為企業管理階層、稅務部門、業務單位及外部顧問的溝通工具，有助於公司上下聚焦於稅務議題，更可將稅務議題納入高階管理層主要管理項目之一。

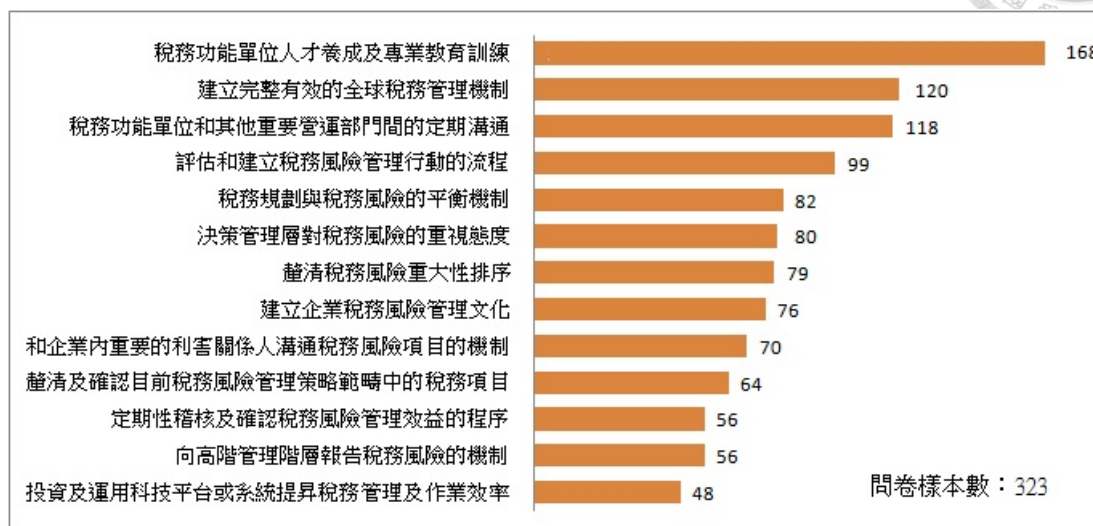
本研究針對稅務風險管理策略亟需改善的項目進行問卷調查，認為：稅務功能部門人才養成及專業教育訓練、建立完整有效的全球稅務管理機制、稅務功能單位和其他重要營運部門間的定期溝通等三項，最迫切需要改善；其次依序為：評估和建立稅務風險管理行動的流程、稅務規劃與稅務風險的平衡機制及決策管理層對稅務風險的重視態度

²¹ 吳德豐等「企業納稅責任」刊載於《稅務旬刊 2113 期》，2010 年 6 月 10 日，pp.33-36。

等三項(請詳圖 05-01-08)。

圖 05-01-08 稅務風險管理策略亟需改善的項目

問：您認為您所服務企業目前的稅務風險管理策略在以下哪些項目急需改善?(可複選)



本題問卷調查結果，適度的反映了台灣企業進行其跨國稅務管理時所面臨的挑戰與壓力，值得深一層的解讀與分析：

- (一) 前五大亟需改善的項目，反映出負責稅務功能的單位，當他們負責處理企業面臨的重大稅務風險議題(圖 03-03-01 跨國企業面臨最重大的稅務風險)時，深刻感受到人才與專業能力、管理制度、部門間的溝通、作業流程、以及求取租稅規劃與風險平衡，對其跨國稅務管理的必要性與迫切性，這些因素，正是前五大亟需改善項目所揭示的。
- (二) 從第六項至第十項，反映出負責企業稅務功能的單位，體認到企業決策管理層的支持態度，對企業的稅務風險管理文化、風險辨識，以及企業內部的有效溝通，對解決企業跨國稅務問題的解決與管理的重要性。
- (三) 後三項亟需改善的項目，是屬於企業內部的風險管理執行面，除有關內部報告體系因已有效執行(詳「表 02-02-03 企業稅務功能的有效執行程度」)而不再將告報機制之需求列作優先項目外，對內部稽核及運用科技平台或管理系統以輔佐風險管理的需求，認為迫切性不高，有趣的是：
 - (1) 在探討稅務功能有效執行度(表 02-02-03)時，運用科技平台或系統這一選項，有效執行偏低(16%)，這可能是台灣企業目前普遍未導入及運用科技平台與管理系統於跨國稅務管理有關。

(2) 「圖 06-03-03 績效指標」調查顯示，目前台灣企業對各國關係企業進行稽查或督導這一職能，並未在績效指標中受到高度重視。



第二節 企業稅務風險定位

稅務風險管理是企業治理的一項，由於租稅的特性，企業依規定處理各項稅務事項及辦理申報後；未來一段時間其申報及稅款繳納事項可能會被稅捐機關進行稽查，所以必須管理因租稅制度及法規的適用所可能引起的損失。稅務風險與其他種類的風險有其相似點，亦有其主要的差異點。其差異來自租稅立法極其複雜，以及大量的稅務法規解釋。稅務機關與納稅人在先天上存在對立的局面，對有些租稅法規的適用看法兩極，通常僅能訴諸司法訴訟途徑，始能解決問題。縱然如此，不確定性仍然存在。因此，企業必須尋求本身的稅務風險定位，就其可能面臨的稅務風險進行評估與確認，尤其對企業財務報導之影響及對利害關係人之說明或報告，從而建立稅務風險管理政策。

公司的風險政策首先應明確了解公司所將面對及所須因應的稅務風險議題。部分企業的稅務風險目標是將風險降到最低，惟管理稅務風險不是以降到零或最低風險為目標。管理稅務風險應從最適化風險及相對的價值角度出發，以相對的價值決定可接受的風險水準，然後管理並監控風險。企業承擔風險以獲取利潤，沒有風險的策略既不具成本效益，對企業經營亦非正確。就企業經營而言，每一企業都有責任及義務繳納適度的稅款。惟在法令規定容許範圍內，亦應管理及規劃租稅事務，以便優化稅後的經營成果。

一、企業應有因應及承擔稅務風險的準備

稅務風險的管理有其特殊性。因為稅務風險的發生不僅與企業的經營策略及管理相關，亦受外部環境，尤其各國政府機關的政策與變動影響，所以企業在擬訂因應策略與管理措施時，掌握發生稅務風險的關鍵因素以及掌握稅險發生的趨勢，就成為重要的考慮因素。一般在探討企業稅務風險的管理策略時，通常會以企業經營所在地，產生最大稅務風險的稅項與原因、企業面臨的稅務挑戰等等進行研究，本文作者在探究台灣企業跨國稅務管理時，也遵循此項規範進行研究。

從本次調查結果，可以發現台灣企業跨國稅務風險管理的一些特徵：

1. 企業所反映的遇到最困難稅務挑戰的地區，與企業投資的區位與投資密度成正比，易言之，中國大陸被評為第一、美國第二，而台灣則並未被列為主要稅務風險來源地。
2. 台灣企業對稅務風險的議題，明顯的因為各國政府對反避稅問題的重視，驅使台灣企業跟著重視反避稅措施而帶來的影響，例如：移轉訂價、實質課稅等議題，均已成為台灣企業預期面臨最多稅務挑戰的主要議題。

3. 各國稅務機關擴大稽查範圍與力度，以及加強反避稅法規的實施，台灣企業對此也有所準備，台灣企業因應之道，即對企業的稅務安排與規劃，更重視合理商業目的及與營運活動一致，高階管理階層對稅務風險賦予更多的關注。

二、特定國家或地區的潛在稅務風險

企業進行跨國稅務管理時，應對投資所在地的不同國家的經營單位所可能發生的稅務風險項目或稅種進行評估與辨識，目的是按以國家別、地區別、稅目別或稅務風險型態為基礎予以分析，以便確認採取優先的行動或解決方案。

本次調查結果，台灣企業對在不同國家投資與經營所可能面臨的稅務風險挑戰，均有相當清楚的認識與瞭解。

三、企業高階管理層必須關注稅務風險評估與管理

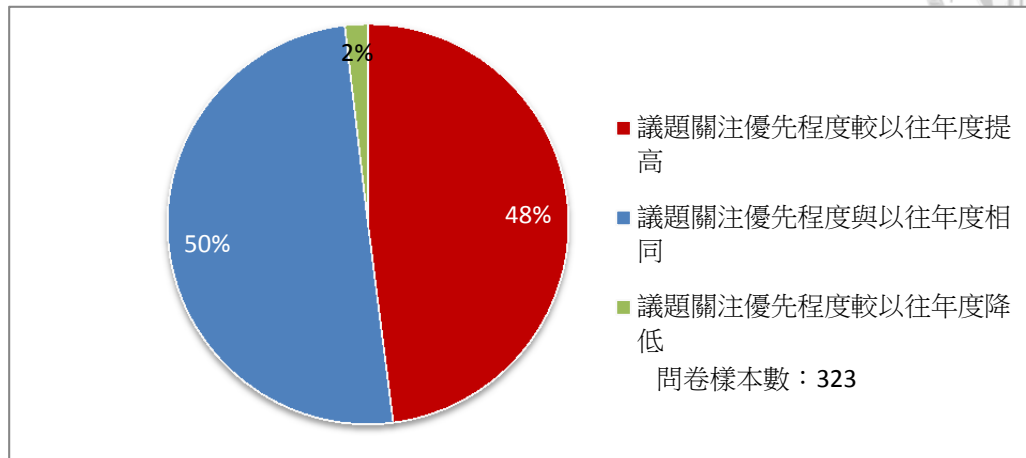
企業高階經理人包含執行長、財務長及稅務長等，皆需對營運與管理負責。綜觀模範企業的管理階層，除著重市場開拓與經營、產品研發及各項成本的控管外，也將稅務成本視為一項重點，而不僅是稅前利潤的減項。

高階管理層態度決定企業文化，管理者對「依法納稅」及「涉稅風險防範」的意識，重大影響企業的稅務風險，他們對現有及潛在稅務議題，所採取的態度及應對，也將左右企業租稅負擔，以及暴露於稅務風險的程度。如果企業管理者以守法態度進行稅務管理，從制定稅務策略開始，參與稅務管理流程，衡量稅務管理的成果，不斷反饋與改進，公司上下自會朝著一致方向邁進，達到管理風險、創造價值的目標。

企業經營趨向微利，迫使管理階層產生減少納稅的念頭，可能造成企業過度耕耘與稅務機關的關係。此一企圖靠人際關係來管理稅務的方法，是因為企業對於稅務風險的殺傷力太過低估所導致。企業高階管理層對稅務風險管理方面的關注，包括發展與實施稅務策略計畫、營造良好的稅務控制環境、強化稅務風險意識等。本研究針對受訪者所服務的企業，於過去兩年來高階管理層對稅務風險評估與管理議題關注的優先程度進行調查顯示，有 48% 的企業關注的優先程度較往年提高，半數企業關注程度與往年相同(請詳圖 05-02-01)。

圖 05-02-01 企業高階管理層對稅務風險評估與管理的關注程度

問：過去二年您所服務企業的高階管理階層對稅務風險評估與管理議題關注的優先程度為何？



第六章 稅務功能部門的設置與管理

稅務策略為企業稅務功能對公司整體目標的貢獻，企業稅務功能(Tax Function)與傳統的企業稅務部門(Tax Department)不同。傳統企業稅務部門通常被視為成本中心，以最少的成本對跨國集團內部其他部門提供服務，與現代的稅務功能部門比較，形成強烈對比。因為現代的稅務功能部門係以企業的公司治理要求及所設定的績效指標，對內或對外進行稅務服務及管理的效益為衡量標準，屬於利潤或投資中心。為使原本屬於成本中心的稅務部門，轉變為利潤中心的稅務功能部門，稅務功能部門必須將與其他部門做業務交流與溝通同時列為首要工作，成為業務部門在決策過程中的合作夥伴²²。

企業稅務功能部門不再是獨立作業的坐冷板凳單位，而是參與跨國企業集團各部門之間的作業，就其稅務專業提供增加企業價值的熱門單位。

跨國企業經營者都知道，降低稅負可以增加公司價值，稅負可改變公司資本結構、集團內部的資金籌措與安排、移轉訂價及其類似之交易。因此，稅務風險管理必須與企業之營運結合，不能自外於其他部門而實施單獨管理。

由於企業稅務功能部門執行稅務策略，直接監控稅務風險，稅務功能部門人員參與交易的規劃，將稅務風險觀念植入跨國企業整體營運系統，影響跨國企業經營的成敗。企業稅務功能部門是稅務風險管理的龍頭，是稅務策略的總操盤者。因此，本研究特地勻出專章予以探討。

第一節 設置稅務功能部門

依公司治理架構，董事會承股東會付託，秉持保障股東權益、強化董事會職能、尊重利害關係人權益等原則，訂定企業管理規範交付執行長負責執行。企業管理包含財務、營運、技術、人力資源、商業競爭、法律、稅務等許多面向，一旦管理不善，最後都導致財務損失或企業聲譽減損。

一、稅務功能部門的必要性

稅務管理為企業管理中重要之一環。公司治理的範圍涵蓋企業管理，企業管理中任一環節都可能導致稅務負擔的不確定性。因此，基於下列理由，跨國企業應設置稅務功能部門。

²² Anuschka Bakker and Sander Kloosterhof, "Tax Risk Management — From Risk to Opportunity", IBFD, 2010. pp. 21-23。

(一)強化稅務風險管理

近年來，先進國家的稅務機關已運用風險導向方法(risk-oriented approach)將公司治理作為研判公司是否依法治稅的重要指標之一。換言之，稅務機關對於未設置專責處理稅務事項單位的企業、未明確訂定稅務風險管理政策及確實執行的企業，將增加查核力度與密度。倘若公司對於複雜、多變的稅務問題如不設置專業單位予以處理，對稅務機關的改變缺乏認識與瞭解，將使公司承受稅務風險。

(二)避免股東價值減損

企業稅務功能部門若能靈活管理稅務風險與運用稅務策略，將可為企業創造價值，或避免股東價值減損。雖然不同公司稅務部門的組織型態及業務性質不盡相同，但設置稅務功能部門，將使功能及業務專業化，除彰顯企業重視稅務治理文化的重要性外，並能有效提升及發揮企業稅務功能。

(三)回應投資人要求

隨著現代企業日益重視企業社會責任與形象，依法納稅亦被視為企業盡社會責任的一項重要指標，企業若重大違反稅法規定，或從事激進的稅務規劃而遭受重大補稅與處罰，將對企業的商譽與形象有嚴重的傷害，甚至影響公司的股價表現及社會大眾的投資意願。

投資人的主要資訊來源之一是公司財務報表，財務報表所揭露的稅務風險不確定性的因素將對其分析判斷造成影響，稅務風險已被認為對財務報表具重要影響的事項之一，財務報表必須對重大的稅務不確定事項進行揭露，例如美國第 48 號財務會計準則公報 (FIN#48) 對這方面的要求更加嚴格與具體。

對投資人來說，企業賺取激進稅務規劃或安排的風險財比例偏高，代表其投資風險亦相對偏高，所以他們對於公司管理層的稅務管理風格與習性，越來越關注。

二、稅務功能部門的組織

全球各大跨國企業的稅務功能部門組織，各有不同型態，並無一致的標準。某些跨國公司設置獨立稅務部門，某些公司的稅務工作小組附屬於財務部門或管理部門，或由財務會計部門人員兼任，某些公司則將大部分的稅務事項委外包辦，更有些企業採取設置類似稅務功能(shadow tax function)人員。所謂類似稅務功能人員，指不屬於企業的正式稅務功能部門人員，而在其他營業單位負責處理租稅事務的人員。跨國企業也會聘有外部稅務顧問提供企業稅務功能部門人員專業的諮詢與協助。

跨國企業稅務功能部門的職能有兩種形式可供選擇：一為總機構中央領導模式，一為各事業單位分權自行管理模式。總機構中央領導模式偏向於中央集權，其優點為以集團策略及利益觀點主導衡量集團整體的租稅負擔，其稅務策略較重視集團整體的業務策略，並作為與各地子公司協調的基礎，除可控制從事稅務工作的人數及可提供專業知識資料庫外，也才能確保集團稅務策略及管理文化得以貫徹；其缺點為缺乏海外地區特定的詳細稅務資訊，與業務單位距離較為遙遠。分權自行管理模式偏向於地方分權，其優點為具有當地特定的稅務技巧，與當地業務單位較為貼近，可降低對總機構的依賴程度；但較無法聚焦於集團總部的策略及利益、稅務政策缺乏一致性、較難監管各地活動及控制稅務成本、難於確保資源最適運用、難以培養具國際稅務能力的稅務人才或團隊等。縱然總機構中央領導模式與分權自行管理模式各有優劣，台灣企業在實務上，處理跨國經營稅務問題的優先次序，仍偏向於分權自行管理模式(請詳表 06-01-01)。

表 06-01-01 台灣企業解決跨國經營稅務問題的優先順序

問：您所服務企業處理跨國經營稅務問題時採取解決方式的優先順序為何？

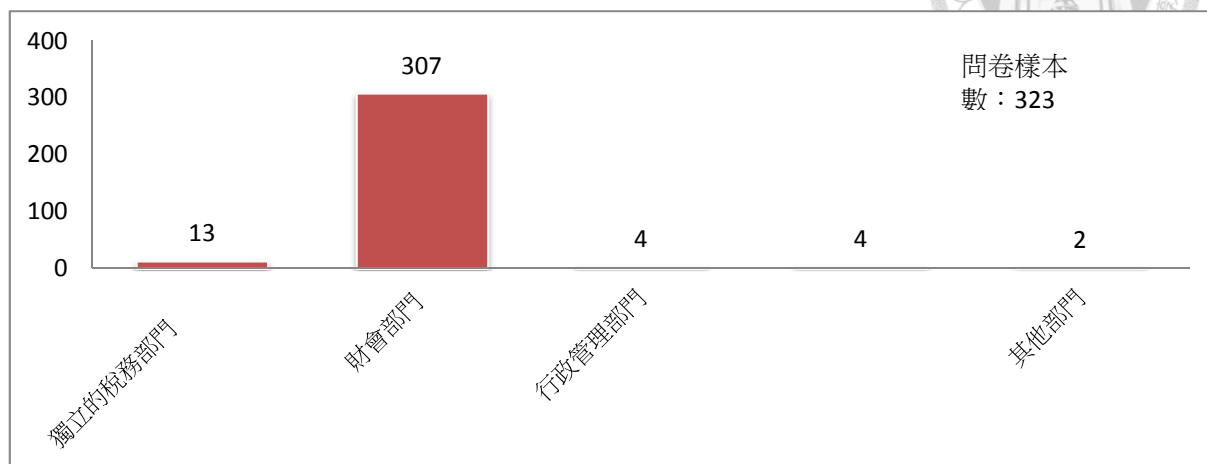
(請按順序 1~6 標示，1 表最優先，6 表最不優先)

次序	解決問題方式
1	尋求營運當地國所在地的外部專業稅務顧問協助
2	由營運當地國負責稅務功能的單位逕行解決
3	由母公司(總部)負責稅務功能的單位統一解決
4	尋求母公司(總部)所在地的外部專業稅務顧問協助
5	利用與稅務單位的關係協調解決
6	利用稅法現有機制解決

稅務功能部門的規模大小，以及如何決定組織形式，雖然可參酌其他同業來決定，但重要的是必須視何種組織形態可以完成企業稅務策略的四項任務而定：(一)租稅規劃(Tax Planning)，(二)稅務會計及報告(Tax Accounting and Reporting)，(三)稅務稽核防衛(Tax Audit Defence)及(四)稅務法規遵循(Tax Compliance)。然而，稅務功能究竟屬於哪一單位或部門負責，本次調查研究結果，絕大部分的台灣企業受訪者皆認為應屬財會部門(圖 06-01-02)。

圖 06-01-02 企業稅務功能所屬部門

問：企業的稅務功能由哪個單位或部門負責



台灣跨國企業鮮少設立獨立的稅務部門執行稅務功能，而絕大部分由財會部門兼任稅務功能的角色。本研究調查，僅 3.9% 跨國企業有獨立的稅務功能部門，而高達 93% 由財會部門兼任。

21 世紀初期，美國許多公司為因應稅務法規日益龐雜及快速變化，紛紛將稅務功能從財務部門中獨立出來，成立企業稅務功能部門，其主要原因在於期望稅務功能在企業活動中扮演更積極重要角色，並對企業的決策做出更多實質的貢獻；另一方面，係為強化執行租稅規劃及稅務風險管理能力，以及避免稅務事項在財務報表上的誤謬²³。台灣跨國企業顯然未能重視此一趨勢，以致企業稅務管理整體效能未能具體顯現，尤其對價值創造，仍有相對改善空間，顯露的問題或現象包括對稅務法規變動的掌握及遵循成為稅務功能面臨最高程度的挑戰(請詳第二章第二節及圖 02-02-01)。

由於大部分台灣跨國企業尚未建置稅務功能部門，專責全球稅務管理。因此，在稅務風險管理策略急需改善項目中，本研究受訪者認為：「建立完整有效的全球稅務管理機制」為僅次於「稅務功能單位人才養成及專業教育訓練」的項目(請詳第五章第一節第六項及圖 05-01-08)。

²³ "What Do Companies Want from the Corporate Tax Function?"，資料來源：http://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedStates/Local%20Assets/Documents/us_tax_cfo_what_companies_want_161106.pdf，檢索日期：2013/12/12。

第二節 有效能的企業稅務功能部門

PwC 曾經進行全球企業調查指出，良好的稅務管理可以降低 1% 的現金租稅負擔，增加股東價值 1.4% 至 2.3% 之間。此一數據與營業績效比較，需要增長 12% 到 15% 的營業額，才能夠達成相同的股東價值增加數²⁴。因此，有效能的企業稅務部門，不僅要管理稅務風險，更要創造企業價值，成為企業稅務部門的重大挑戰。

企業稅務事項，應依企業營運策略及目標制定稅務計畫並按計畫執行。於實際運用時，對稅務議題、風險管理與法規遵循等，難免與原先計畫有少許差距。有效能的企業稅務部門，應集中注意力於管理關鍵性的稅務風險，以便創造企業價值與利益。

有效能的企業稅務部門需具備何種要件？過去曾有許多調查指出，創造企業價值為挑戰企業稅務部門的首要議題，但由於企業經營跨國稅務風險日益增高，且各國競相制定反避稅法規，所以強調稅務風險管理與法規遵循的重要性，已逐漸增加。在本次調查中，也呼應了這項趨勢，台灣企業在跨國稅務管理方面，投注了大量時間於法規遵循作業上(圖 06-03-02)。在稅務法規的質與量都朝向複雜與繁多的趨勢下，創造價值與風險管理互不衝突，而應齊頭並進。然而，徒法不足以自行，有效能的企業稅務部門需要有卓越的領導與優秀的執行人員，始能達成創造企業價值的目標。因此，管理稅務風險、管理人員及創造價值已成為股東價值極大化的關鍵因素。

除一般性的工作紀律外，為提升企業稅務部門的人員素質，必須實施工作技能訓練，以便有效執行任務。從本研究調查亦指出「稅務功能單位人才養成及專業教育訓練」為稅務風險管理策略急需改善的首要項目(請詳第五章第一節第六項及圖 05-01-08)。企業稅務部門人員的管理，應超越一般職員之管理。因為申請租稅優惠、解釋令之適用、稅務稽查或利益遊說，企業稅務部門人員都必須與稅務機關人員建立友善關係。此類關係必須長期培養、維護，以加速稅務問題、稅務申報案件及稅務法規遵循之處理與解決。與外部稅務服務提供者之有效溝通，可增進效率，並從外部專家所提之建議中獲益。

開放各種溝通管道，尤其是企業稅務部門與營業部門人員的溝通，是提升稅務功能的一項重要因素，因為有效的溝通有助於弭平雙方歧見，或消除誤會並降低企業的稅務風險。企業稅務部門必須以前瞻性的態度，積極發展與各利害關係人及稅務顧問之間的良好關係。

²⁴ 吳德豐等「管理稅務風險與創造企業價值」，刊載於《稅務旬刊》2119 期，2010 年 8 月 10 日，pp.37-39。

第三節 管理企業稅務功能部門



為達成企業稅務目標，必須倚賴稅務部門的執行力。因此，企業如何有效管理稅務部門，對稅務策略目標的達成，舉足輕重，不可等閒視之。

一、企業稅務功能部門角色

許多企業稅務部門，它們的角色被界定為「處理所有與租稅事務有關的任何問題」，但明確界定角色與責任對遂行企業稅務功能是很重要的。企業稅務部門的功能，可以劃分為下列四個面向：

- (一)策略性或高層次的規劃工作：包括研訂企業集團稅務策略目標及稅務管理計畫、貫徹董事會稅務治理目標、建立稅務警覺的企業集團文化及整合不同意見等。
- (二)支援營業或業務部門的工作：包括建置稅務支援平台、企業集團稅務事項的溝通、稅務技術與交易的建議及支援、稅務方案的評估與實施、稅務資料與知識管理、稅務先期規劃等。
- (三)法規遵循的工作：包括稅務處理及合規申報，以及稅務風險管理控制工作與自行稽核、企業集團稅務遵循管理、跨境稅務控制、資料蒐集、例行性業務諮詢、稅務事項諮詢管理等。
- (四)稅務團隊管理：包括資源分配與編製預算、人員招募及專業培訓發展、績效考核、顧問群管理等。

企業高階管理層對稅務功能部門的重視，可鼓舞稅務功能人員的士氣，強化從業人員對企業的忠誠度。本研究針對台灣企業高階管理層對企業功能的期待與重視程度進行問卷，有 44% 的跨國企業認為高階管理層對稅務功能部門的期待和重視程度較以往年度提高(請詳圖 06-03-01)。

此外，稅務功能部門的資源有限，於企業內部必須將有限資源分配給各種稅務管理及風險控管活動，本研究針對企業稅務功能在各種活動中所花費的時間比率進行調查，稅務功能用於例行性稅務申報等遵循作業所占比重最高，占 30%；其次為稅務會計及財務報導資訊編製，占 22%；再次為稅務規劃及因應稅務爭議案件的處理或爭訟，分別占 13%及 11%。(請詳圖 06-03-02)

圖 06-03-01 高階管理層對稅務功能部門的期待和重視程度

問：企業的高階管理階層對稅務功能的期待和重視程度為何？

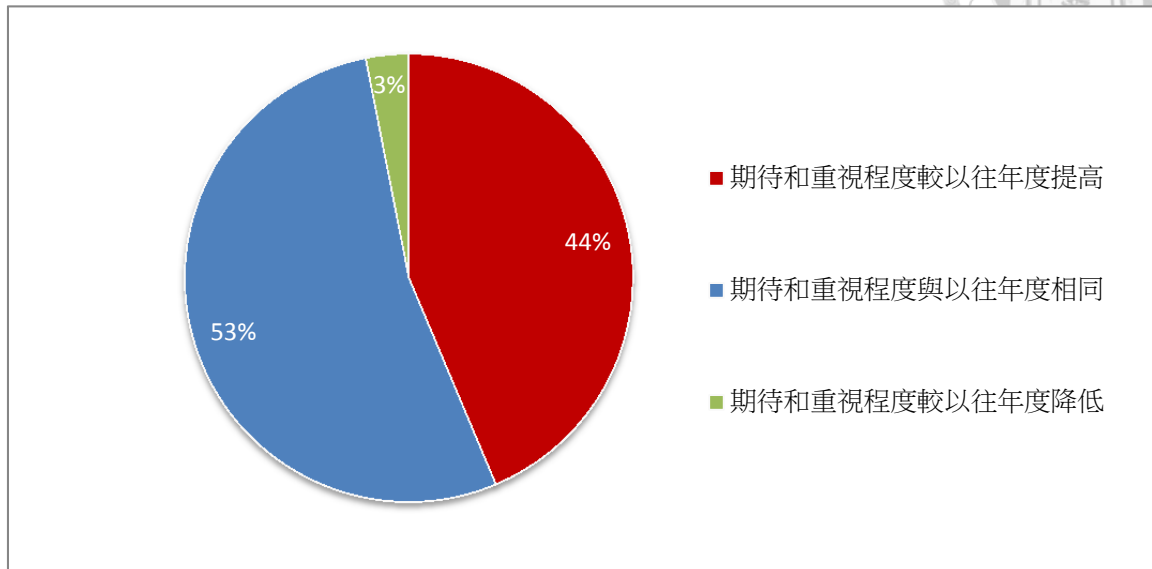
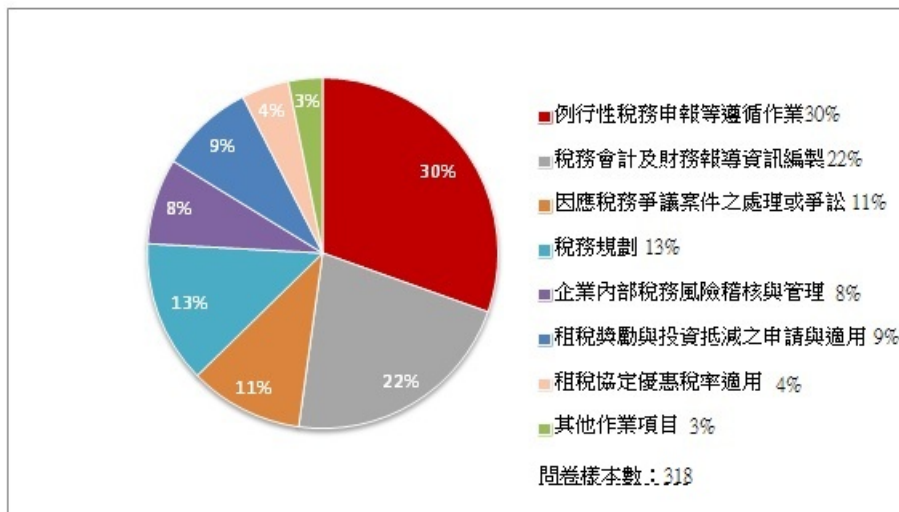


圖 06-03-02 企業稅務功能在各種活動中所花費的時間比率

問：企業的稅務功能在下列活動中所花費的時間比率為何?(請填寫各項目花費時間佔整體稅務功能時間的百分比)



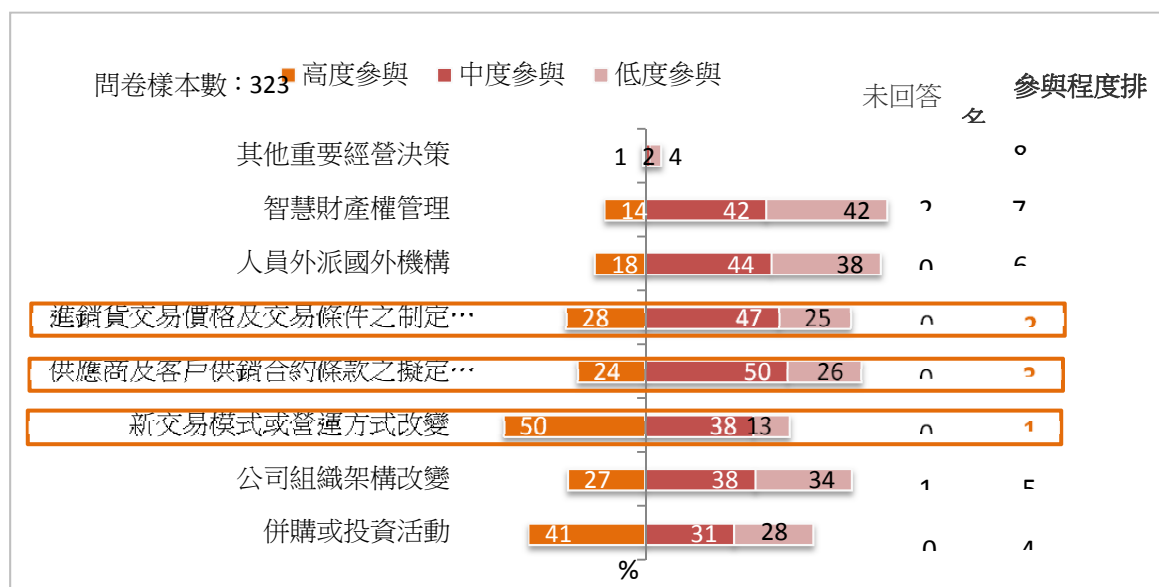
二、提供高價值服務

企業稅務功能部門不太可能有充裕資源從事上述的全部活動，所以應依工作的重要性與必要性做必要的選擇，而企業集團內部需要稅務功能部門提供服務的其他部門，其服務需求通常超過供給，企業稅務部門的資源也常受到限制。

稅務功能部門積極參與相關部門的策略及業務活動，將有利於提供更契合有關部門所需的專業稅務諮詢，並協助控管稅務風險。本研究就稅務功能參與其他部門的相關重要決策的參與程度進行調查，參與程度最高者為新交易模式或營運方式改變，其次為進銷貨交易價格及交易條件的制定與修改，再次為供應商及客戶供銷合約條款之擬定與修改(請詳圖 06-03-03)

圖 06-03-03 企業稅務功能在企業經營相關事項中的參與程度

問：企業稅務功能在企業經營相關事項中的參與程度為何？



許多跨國企業一遇重大決策和交易事項，例如：企業合併、企業重組、重大投資專案、經營模式的改變的內部關聯交易等，都涉及稅務風險，需要稅務功能部門相關人員參與決策。上述各交易事項的參與程度高低，係就整體產業予以觀察，如就個別產業予以觀察，其對各種交易事項的參與程度排名次序有所不同(表 06-03-04)。

表 06-03-04 稅務功能在企業經營相關事項中的參與程度(按產業別區分)

參與程度排名	科技、電子產業之製造業	非科技、電子產業之製造業	其他服務業
1	新交易模式或營運方式改變	新交易模式或營運方式改變	新交易模式或營運方式改變
2	供應商及客戶供銷合約條款之擬定與修改	進銷貨交易價格及交易條件之制定與修改	併購或投資活動
3	進銷貨交易價格及交易條件之制定與修改	供應商及客戶供銷合約條款之擬定與修改	公司組織架構改變
4	併購或投資活動	併購或投資活動	供應商及客戶供銷合約條款之擬定與修改
5	公司組織架構改變	人員外派國外機構	進銷貨交易價格及交易條件之制定與修改
6	智慧財產權管理	公司組織架構改變	人員外派國外機構
7	人員外派國外機構	智慧財產權管理	智慧財產權管理
8	其他重要經營決策	其他重要經營決策	其他重要經營決策

說明：1 代表參與程度最高，8 代表參與程度最低，餘類推。

三、稅務人力發展

對大部分的企業稅務部門而言，優秀的技術性職能是基本要求，但假如稅務部門有效率的實質管理租稅負擔及風險，則其他「軟性」的商業技能則更為重要。如果企業將大部份稅務功能外包或稅務部門可從外部稅務顧問取得技能投入，可能不必在公司內部大量投資培養稅務技術性的專門知識。甚至，當應付稅務機關時，較諸談判協商能力，技術性的稅務技能較不重要。典型的「軟性」技能很明顯的使稅務部門更有效的運作，其項目包括：領導能力、商業警覺性、應變能力、影響力、形象、談判協商能力、資訊蒐集及處理能力、溝通與待人接物能力、專案管理能力、資訊科技能力等。稅務總監的任務是確保在稅務部門內融合與均衡上述技能，他們需要努力確保現有職員擁有、發展和使用這些技能，或是進入稅務部門的職員都須具備這些技能。

企業稅務工作人員做決策前有時需要大量的基本資訊，當然，稅務領域的規劃不能

與基本資訊分離，但越來越多的決策必須根據不完美或不完整的資訊迅速決定，有能力在此環境下工作的人可能變成企業有價值的資產。

本次調查結果（圖 05-01-08）也顯示，台灣企業目前的稅務管理策略上在“稅務功能單位人才養成及專業教育訓練”這一項，為大多數企業受訪者評為首要急需改善的項目，可見這一項目的重要性與急迫性。

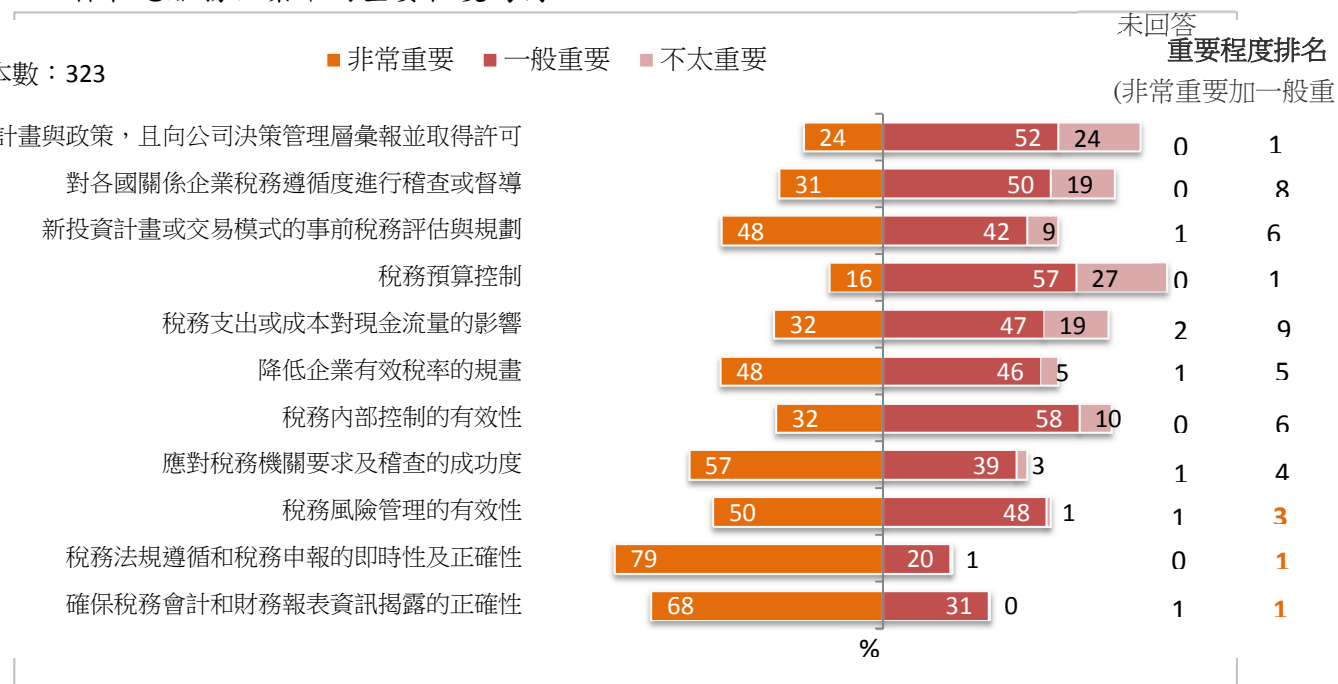
四、稅務功能的績效衡量

企業的經營本就是將各項的衝突與風險、機會與資源加以均衡最適化，稅務功能是透過有效率的稅務規劃與精準的稅務遵循來管理有效稅率與稅務風險，進而將公司的價值極大化。

稅務功能績效指標衡量的設定，因不同公司或職能編制而有不同，一般會涵蓋如確保稅務會計和財務報表資訊揭露的正確性、稅務法規遵循和稅務申報的即時性及正確性、稅務風險管理的有效性、應對稅務機關要求及稽查的成功度、稅務內部控制的有效性、降低企業有效稅率的規劃、稅務支出或成本對現金流量的影響、稅務預算控制、新投資計畫或交易模式的事前稅務評估與規劃等項目。本次調查結果，認為稅務功能績效指標最重要者，確保稅務會計和財務報表資訊揭露的正確性、稅務法規遵循和稅務申報的即時性及正確性兩項併列第一重要，其次為稅務風險管理的有效性(請詳圖 06-03-05)。

圖 06-03-05 稅務功能績效指標的重要程度

問：衡量稅務功能績效的指標在您服務企業中的重要程度為何？
 問：衡量稅務功能績效的指標在您服務企業中的重要程度為何？



第七章 結論與建議



跨國企業集團的全球稅務風險管理是一項複雜的工作，因不同國家的法制與實務皆有其地域特性且變動頻繁，加上須維持經常性的跨部門或跨地區溝通與解決各地業務單位的稅務疑難雜症，及外部顧問等溝通協調的工作，並涉及不同的財務會計制度、語言、時區、文化及各國制定的反避稅制度，在在使稅務管理益形複雜。也因為管理上的複雜，當稅務問題發生時，可能是企業始料未及且影響重大的棘手問題。因此，企業稅務問題必須事先予以規劃與管理。當稅務風險發生或疏於管理、監控，可能立即化為財務損失，企業經營成果將被增加的租稅負擔或應繳罰款所侵蝕，進而影響到股東權益或利害關係人之利益。跨國企業管理稅務風險，如同船舶航行於汪洋大海中，如不駕馭浪潮必被浪潮所淹沒。

雖然國際上有很多類似跨國企業稅務風險管理的調查研究，但這是台灣第一份，也是目前台灣唯一的一份，大規模針對"台灣上市櫃企業跨國稅務風險管理的實務與作為"，進行調查研究所完成的書面報告，對未來有意進行研究或瞭解目前台灣上市櫃企業的跨國稅務風險管理情形者，具有實質的參考價值；對台灣跨國企業的稅務風險管理，意義尤其重大。

第一節 問卷調查所獲綜合結論

許多台灣上市櫃企業跨足兩岸及全球投資，不論何種產業，中國大陸已被公認為最具稅務挑戰的國家。不論目前或未來，移轉訂價為台灣企業跨國經營面臨最高程度的稅務風險議題；實質課稅的稅務風險，將僅次於除移轉訂價的稅務問題。

從經營策略或交易項目(例如:併購案、投資案、跨境交易)產生風險的機率最高且最受到關注，換言之，對當地國法令不熟悉或未能及時掌握法令變動，或未充分掌握及遵循經營所在國稅法，是台灣企業跨國經營面臨的主要稅務風險

台灣跨國企業高階管理層對企業稅務功能的期待，日漸提高。惟企業稅務功能耗費50%以上時間，用於例行性稅務申報等遵循作業及稅務會計及財務報導資訊編製，顯然未能發揮企業稅務功能的效益。企業稅務功能宜積極參與交易行為及營運模式變化的掌握、全球或區域稅務功能的協調與督導，進而為企業創造價值。

台灣跨國企業高階管理者對稅務風險評估與管理議題關注的優先程度，較已往年度提高，也在稅法支持的可信基礎上利用機會進行稅務規劃，納稅事項都報經高階管理者知悉。惟稅務功能部門的人才養成及專業教育訓練仍有待加強。

我們已看到台灣企業高階管理者在進行稅務效能評估，以及要求稅務部門進行稅務規劃時，重視具有合理商業目的且與營運活動一致；本次調查發現業務單位是企業內部最主要的稅務風險製造者(risk creator)，而不是高階管理者。足見，企業高階管理者已具有稅務風險管理意識。另外，企業社會責任已成為企業極為重視的議題，依法納稅雖被視為企業善盡社會責任的一項重要指標，企業有效稅率及納稅的管理，是為了對利害關係人——股東託付經營盡到善良管理人責任的體現，也是對股東價值的最佳回饋。

台灣企業普遍認為目前亟需改善的跨國稅務風險管理議題，主要集中在人才養成及專業訓練，建立完整有效的全球稅務管理機制，以及負責企業稅務功能的單位應和其他重要營運部門進行積極有效的定期溝通。

第二節 建議

有效的稅務管理，是重視合規性及風險管理，而不是一味為降低稅務成本而採行積極的稅務規劃。落實稅務管理，目的是為適時地管理與控制企業內部各營業單位因不諳稅法規定而變成「稅務風險製造者」。企業應避免於稅務風險發生後的補救措施，而應積極著手於防患未然。跨國企業在進行日常稅務作業時，所必須注意稅務管理上的結構變化。

為能有效進行全球稅務管理，跨國企業首先須投入資源，從企業內部建置有效的稅務管控政策與措施，再將稅務風險意識普及到各營業單位，包括事先就企業的投資與經營活動所可能衍生的稅務問題進行合規性評估與管理，事後執行內部稅務稽核以確保作業執行與申報，能在合法的基礎上進行。基於本次調查與研究發現的結果，提出下列數項建議供跨國企業參採。

一、重視重大決策及交易的稅務風險評估

如第五章顯示，許多跨國企業遇到一些重大決策和交易事項，例如：企業合併、企業重組、重大投資與營運模式、智識產權管理等，這些決策和交易事項都涉及稅務風險。但許多企業的管理層並沒有嚴肅對待這一點，因此，企業稅務部門對重要經營相關活動決策的參與程度不高。

如事先讓決策層知道有多重處理方式，且不同方式稅負差異極大，決策層在進行交易談判時，將留有許多討論餘地。針對重大決策和交易的稅務風險控制，一般建議企業稅務管理人員應參與重大決策的具體方案制定。在制定前，稅務功能部門人員應進行稅務影響分析和規劃、稅務盡職調查和相關稅務合規性覆核等。同時，在整個決策過程中，稅務人員應和決策實施部門保持密切溝通，以避免可能存在的稅務風險，或者額外增加稅務成本。

二、重視跨部門溝通與風險控制

經營活動指企業的主要業務連結，如採購、生產、銷售、研發等，經營要素包括人、財、物等。不同經營活動要素都存在不同程度的若干稅務風險，需要企業稅務管理人員在開展稅務風險管理工作時加以識別與因應，並提供必要及充份訊息，以便於正常決策時提前研擬因應措施，企業稅務部門除參與決策外，尚可擔任企業內部各部門間的溝通角色，在商業決策過程中，兼顧法令規範溝通營業議題，有助於提昇整體決策質量。

三、加強人員專業培訓與教育，並運用科技平台或管理系統提昇管理及作業效率

完整且有效的全球稅務管理機制，是可使企業達成內控管理目標，包括營運、報導與法規遵循目標，更重要的是可促進企業的價值創造與風險管理的功能。由於跨國企業稅務繁雜且須跨地域管理，不只必須克服業務功能垂直管理的效率與效能問題，橫向跨部門間的政策溝通與風險控管，更必須仰賴有效的制度化管理，以及運用科技平台或系統。

在日常管理工作中，企業稅務管理人員經常容易因疏忽，而導致企業遭受稅務處罰。例如：對於各種稅負的核算及計提、遞延稅款、稅務扣除限額、費用專案的合理分類、納稅調整、納稅事項的披露等。這些例行性管理問題的發生，通常是稅務風險管理機制不健全，稅務管理人員欠缺稅務風險管理意識，或經驗、能力不足導致，將給企業帶來稅務損失。這種人為疏誤的因應除需加強稅務管理人員明確責任，加強訓練，對相關事項進行仔細覆核外，透過建置科技平台或管理系統，將可有效提昇管理效能及作業效率，並可降低風險。

四、訂定公司稅務政策並擬訂稅務部門績效衡量指標

企業應訂定明確的稅務政策，規定企業稅務管理及稅務處理的政策性方針，包括租稅方案必須合規且具合理商業目的，稅務安排必須與真實的業務操作一致，以及稅務方案符合可以攤在陽光下檢視的原則且能向稅務機關完全揭露等，將對塑造企業稅務管理文化及風險管理有所助益，且在現行稅務法規變化快速的環境下，配合跨國複雜的稅務管理需求，擬訂企業稅務部門績效衡量指標，將有助於引導資源投資於重要稅務管理議題上，且有助於創造稅務功能的價值。

五、重視企業稅務治理與社會責任

企業遵守法規條文不足以滿足社會期待，尚應遵守立法意旨，始符合社會大眾對企業的期待。企業獲取不正當的租稅利益，必定受到社會大眾的責難。企業報導其現金繳納稅款的數額，可爭取社會認同與提高企業聲譽。

公眾及媒體對企業納稅的興趣逐漸升高，近年來，此一議題經常成為媒體專題報導的對象。評論者不限於稅法遵循層面，同時也涉及企業對社會的責任，認為納稅是企業社會責任一部分。租稅不只是法律問題，同時也是道德問題。公司對某些不道德的租稅規劃機會必須有所限制。

六、稅務風險管理必須結合內控機制

全球的稅務機關都在努力排除他們認為不適當的租稅規避，確保企業遵守稅務法規。一般而言，租稅規劃係有計畫的安排企業經濟活動，以稅法的規定為依據，不違背立法意旨所做的最有利安排，合法達成減輕租稅的目的。企業經營中的法規遵循，為稅務風險管理的重要環節，而稅務風險管理其實為企業整體內部控制系統的一部分。建立稅務風險管理體系，包括參酌 COSO 內控體系，應在現有內部控制系統的基礎上，納入稅務風險管理元素，從而進行、規劃及管理稅務風險，並將稅務風險管理和其他業務的風險管理融合在一起，成為完整體系的內部控制管理機制。透過公司的稅務策略及建立內部控制的管理機制，確認租稅法規的遵循情形，衡量稅務風險程度，有效控管稅務風險發生。企業的法規遵循及風險管理，被視為企業的價值創造及善盡社會責任的指標。

七、稅務風險管理必須創造企業價值

一般而言，租稅被認為是企業的成本，必須予以管理，儘可能壓低納稅數額係為股東利益的原因。然而，租稅為法律賦予企業的義務，每一企業降低租稅成本的方法都有些微差異。繳納不必要的賦稅固然令人厭惡，但是納稅也是企業責任與價值所在，例如：與稅務機關建立良好的關係，博取社會大眾認同的企業聲譽。但此一價值可能被激進的稅務規劃所傷害，保守謹慎的企業也可能未進行租稅規劃而錯失租稅機會。合法的稅務規劃必須建置完善的稅務治理機制，尤其是跨國企業，面對多變的經營環境及各國日趨繁複的法規要求，更需要有一套嚴謹的風險管理機制，才能面對挑戰，進而創造企業價值。

參考文獻



一、英文書籍

1. Anuschka Bakker and Sander Kloosterhof, “Tax Risk Management — From Risk to Opportunity”, IBFD, 2010.
2. COSO, “Internal Control-Integrated Framework”, May 2013.
3. PwC, “Dealing with disruption — Adapting to survive and Thrive”, 2013.
4. PwC, “International Transfer Pricing”, 2012.
5. PwC, “Substance 2.0 — Aligning international tax planning with today's business realities”, 2012.
6. PwC, “Tax Risk Management”, 2004.
7. PwC, “Tax Transparency — Communicating the tax companies pay”, November 2011.
8. PwC, “The ‘Best Practice’ tax function”, 2008.
9. Tony Elgood, Tony Fulton and Mark Schutzman, “Tax Function Effectiveness”, CCH, 2008.
10. PwC, “Worldwide Tax Summaries — Corporate Taxes 2011/12”, 2012

二、中文書籍

1. 《公司稅務治理與規劃—管理風險，創造價值》，吳德豐等主編，財團法人資誠教育基金會，2010年10月。
2. 《因應經濟動盪—企業的突破與成長》，資誠聯合會計師事務所，2013年5月。
3. 《智慧財產權全方位管理策略》，資誠聯合會計師事務所/普華商務法律事務所編著，作者自刊，2010年3月。
4. 《跨國移轉訂價策略及風險管理(第四版)》，吳德豐等編著，財團法人資誠教育基金會，2013年9月。

三、期刊

1. “Integrated Global Structuring” PwC, Asia Pacific Tax Note, Issue 21, May, 2008.
2. “INTERNATIONAL TAX REVIEW”, 01 July 2008.
3. 《稅務旬刊》2113、2119期。

附 錄



附錄一：指導教授李書行博士推薦函

國立臺灣大學管理學院臺大—復旦 EMBA 境外專班 企業跨國稅務風險管理研究 指導教授推薦函

敬愛的企業主管 您好：

本人係國立臺灣大學管理學院的專任教授。在本人擔任臺灣大學管理學院院長期間，致力於我國管理學術水準的提升，由臺灣大學與復旦大學管理學院攜手合辦的「臺大—復旦 EMBA 境外專班」即是在此一理念下催生的。這項課程係為順應兩岸經濟開放交流，共同培養具有世界觀、跨領域、創新思維與前瞻觀念的高階管理人才而合作開設的課程，相信能對於我國高等管理人才的培育起到重要的作用。

吳德豐同學為本專班 100 級的優秀學生，現任職於資誠聯合會計師事務所(PwC Taiwan)擔任副所長暨策略長一職，在此之前也擔任了多年稅務法律部門營運長的工作，本身專業即為跨國企業的國際稅務管理。在專業著述方面歷年來也與臺灣大學法學院葛克昌教授及其他大陸知名教授共同主編出版多本以兩岸稅制及納稅人權力保護為主題的書籍，及與資誠聯合會計師事務所的同仁共同編著了「公司稅務治理與規劃－管理風險 創造價值」、「跨國移轉定價策略及風險管理」、「通曉智慧財產權－全球稅務觀點」等書籍。

吳同學請我擔任其論文的指導教授，並擬以「企業跨國稅務風險管理—以台灣上市櫃公司為例」作為論文主題，我感到十分欣喜。台灣目前研究上市櫃公司跨國經營稅務管理議題的論述著作仍相當稀缺，我相信以吳同學本身具備的深厚專業底子，及在「臺大—復旦 EMBA 境外專班」所學習與激發的管理思維，結合台灣上市櫃公司的調查結果，必能提出一份對台灣企業提升稅務風險管理能力有所助益的研究報告，藉以回饋我國企業。

本人除肯定吳同學在專業實務之成就外，亦對其身任要職卻不斷學習進修及貢獻所學回饋於社會，亦表贊許。因此本人樂於推薦其正從事「企業跨國稅務風險管理—以台灣上市櫃公司為例」之研究，邀請各企業先進共同參與，期研究結果能對協助台灣企業建置內部風險管理政策以降低跨國經營稅務風險有所助益。

國立臺灣大學管理學院
教 授：李書行 博士
2013 年 9 月 9 日

附錄二：問卷調查封面函

企業跨國稅務風險管理研究問卷



敬愛的_____您好：

本人是國立臺灣大學管理學院臺大一復旦 EMBA 境外專班的學生吳德豐，正從事「企業跨國稅務風險管理—以台灣上市櫃公司為例」之研究，目的在探討企業跨國經營時常面臨的稅務風險議題，以及在各國政府加強徵稅力道及實施反避稅措施的情況下，跨國企業如何提升企業內部的稅務功能及稅務風險管理機制，期能協助台灣企業建置內部風險管理政策以降低跨國經營稅務風險並增加企業競爭力。

本研究問卷填寫時間大約 15 分鐘，煩請您協助調寫並於 **102 年 10 月 30 日前利用所附回郵信封寄回**。若您同意接受書面問卷調查，對於您所提供的資料，將嚴格保密，調查結果將以不具名的統計資料方式呈現。為了感謝您的參與與協助回覆，本人將致贈一本由本人編著之稅務管理書籍並提供您一份研究報告作為參考。

若您對問卷內容有任何疑問，歡迎來電或來信洽詢。若您的職務性質不適合回答此研究問卷，尚煩請您能協助將此問卷轉交給 貴公司合適職務的同仁協助回覆。非常感謝您的協助與支持。

連絡電話：02-27295229

電子信箱：steventhgo@gmail.com

敬祝

商祺

國立臺灣大學管理學院臺大一復旦 EMBA 境外專班
指導教授：李書行 博士
研究生：吳德豐 敬上



附錄三：問卷調查題目

第一部分、稅務風險

Q1:您認為台灣企業跨國經營時面臨最困難稅務挑戰的前三大國家或區域為何?

- 中國大陸
- 香港、澳門
- 美國
- 歐盟
- 新加坡
- 印度
- 日本
- 東協國家(汶萊、柬埔寨、印尼、寮國、馬來西亞、緬甸、菲律賓、泰國、越南)(請圈選國家名)
- 其他國家或區域 _____
(請敘明)

Q2:您認為台灣企業跨國經營時稅務風險型態發生機率高低與企業關注程度的排列順序為何?(請按順序 1~6 標示, 1 表最高, 6 表最低)

	風險發生機率順序	企業關注優先順序
策略及交易風險	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
操作風險	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
法規遵循風險	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
財務會計報導風險	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
管理風險	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
企業聲譽風險	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

風險定義:

策略及交易風險:從經營策略或交易項目(例如:併購案、投資案、跨境交易)產生的風險

操作風險:指在例行性營運時未考量稅法規定導致的風險

法規遵循風險:未依稅法規定處理或申報導致的風險

財務會計報導風險:稅務事項在財務報表中未允當揭露導致的風險

管理風險:企業稅務相關事務與資訊因人員異動等因素未能妥善處理或保存導致的風險

企業聲譽風險:因企業不當的稅務規劃或稅務處理,而導致企業聲譽受損或如媒體抨擊產生的風險

Q3:您認為下列哪五項是台灣企業跨國經營時產生稅務風險的主要原因?

- 對當地國法令不熟悉或未能及時掌握法令變動
- 當地國稅局的稅務查核力道及執法權力高張
- 新投資或新營運模式所引發的未預期稅務問題
- 未建立及貫徹企業全球稅務管理政策
- 企業的稅務政策未能因地制宜
- 稅務相關資訊與文件因人員異動等因素未能妥善保存



- 缺乏完善稅務風險預防及管理機制
 - 企業稅務部門人力不足或專業能力欠佳
 - 未在經營所在國與當地稅務機關建立良好關係
 - 企業文化允許激進的避稅行為
 - 企業決策管理層不重視稅務風險管理
 - 未塑造良好的稅務風險管理文化
 - 其他_____
- (請敘明)

Q4: 您認為下列哪三項是您所服務的企業目前面臨最重大的稅務風險?

- 未充分掌握及遵循經營所在國稅法的風險
 - 與稅務機關就稅務法規闡譯產生差異的風險
 - 未及時掌握法令變動或公司治理要求的風險
 - 公司交易產生未預期稅務後果的風險
 - 財務報導風險
 - 不合理稅務狀況被稽查的風險
 - 欠佳的稅務規劃/非最優化的稅務架構
 - 稅負成本過高的風險
 - 公司決策管理層一味追求最低負稅的風險
 - 公司稅務單位人員能力欠佳或未能給予適當訓練產生的風險
 - 未與經營所在國當地稅務機關建立良好關係的風險
 - 其他_____
- (請敘明)

Q5: 您認為企業跨國經營時在以下稅務項目普遍面臨的風險高低程度為何?

	高度	中度	低度
公司所得稅	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
移轉訂價	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
扣繳稅	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
加值型營業稅/營業稅/銷售稅	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
關稅/貨物稅	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
員工聘僱稅負(薪資、社會福利等)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
外派員工稅負	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
資本利得稅(如因股權轉移)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Q6: 下列哪三項是您服務的企業目前及預測未來二年將面臨最多挑戰的稅務議題?

	目前面臨	未來將面臨
移轉訂價	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
管理費、服務費、權利金	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
有稅務作用的融資結構或模式(含資本弱化)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
常設機構	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
租稅獎勵與投資抵減	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
稅務虧損運用	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
實質課稅	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

- 租稅協定優惠稅率適用
- 國外稅額扣抵
- 其他，請敘明_____



Q7:過去二年您服務的企業遭各國稅務機關進行積極稅務稽核的次數是否較以往增加?

- 次數較以往年度增加
- 次數與以往年度相當
- 次數較以往年度減少

Q8:請問您所服務企業處理跨國經營稅務問題時採取解決方式的優先順序為何?(請按順序1~6標示,1表最優先,6表最不優先)

- 由營運當地國負責稅務功能的單位逕行解決
- 由母公司(總部)負責稅務功能的單位統一解決
- 尋求營運當地國所在地的外部專業稅務顧問協助
- 尋求母公司(總部)所在地的外部專業稅務顧問協助
- 利用稅法現有機制解決(例如:稅務行政救濟程序、申請稅局函釋、簽訂預先訂價協議等)
- 利用與稅務單位的關係協調解決

Q9:您認為下列哪些項目係未來三年各國稅務機關最可能採取的稅務手段?(可複選)

- 擴大稽查範圍和執法力度
- 提高對國際投資架構及適用租稅協定的關注
- 提高對納稅人跨境交易的稅務關注
- 加強納稅人稅務資訊透明度和揭露的要求
- 加強科技工具於稅務查核的應用
- 加強國際反避稅法規的制定與執行
- 為增加稅收,採取各種(合理或不合理)的稅務稽查
- 其他_____
- (請敘明)

第二部分、稅務部門功能效益

Q10:請問您所服務企業的稅務功能由哪個單位或部門負責

- 獨立的稅務部門
- 財會部門
- 行政管理部門
- 董事長或總經理幕僚部門
- 其他部門,請註明_____

Q11:過去二年您服務企業的高階管理階層對稅務功能的期待和重視程度為何?

- 期待和重視程度較以往年度提高
- 期待和重視程度與以往年度相同
- 期待和重視程度較以往年度降低

Q12:過去二年您服務企業的稅務功能在下列活動中所花費的時間比率為何?(請填寫各項目花費時間佔整體稅務功能時間的百分比)

_____ % 例行性稅務申報等遵循作業



- _____ % 稅務會計及財務報導資訊編製
- _____ % 因應稅務爭議案件之處理或爭訟
- _____ % 稅務規劃
- _____ % 企業內部稅務風險稽核與管理
- _____ % 租稅獎勵與投資抵減之申請與適用
- _____ % 租稅協定優惠稅率適用
- _____ % 其他作業項目

Q13:您認為過去二年您所服務企業的稅務功能面臨以下挑戰的程度為何?

	高度	中度	低度
稅務法規變動的掌握及遵循	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
強化稅務部門功能為企業創造價值	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
全球或區域稅務功能的協調與督導	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
有經驗稅務人員的聘雇及持續提升專業能力	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
企業交易行為及營運模式變化的掌握	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
運用科技平台進行稅務資訊之搜集及資料保存	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
內部控制稅務功能環節的強化	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
維護或提高企業聲譽	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Q14:下列衡量稅務功能績效的指標在您服務企業中的重要程度為何?

	非常重要	一般重要	不太重要
確保稅務會計和財務報表資訊揭露的正確性	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
稅務法規遵循和稅務申報的即時性及正確性	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
稅務風險管理的有效性	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
應對稅務機關要求及稽查的成功度	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
稅務內部控制的有效性	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
降低企業有效稅率的規畫	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
稅務支出或成本對現金流量的影響	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
稅務預算控制	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
新投資計畫或交易模式的事前稅務評估與規劃	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
對各國關係企業稅務遵循度進行稽查或督導	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
制定年度稅務計畫與政策，請向公司決策管理層彙報並取得許可	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Q15:您認為您所服務企業的稅務功能在以下企業經營相關事項中的參與程度為何?

	高度	中度	低度
併購或投資活動	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
公司組織架構改變	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
新交易模式或營運方式改變	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
供應商及客戶供銷合約條款之擬定與修改	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
進銷貨交易價格及交易條件之制定與修改	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
人員外派國外機構	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
智慧財產權管理	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
其他重要經營決策	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

第三部分、稅務風險管理



Q16:請問您所服務企業組織中最終覆核和核准稅務風險管理策略與負責督導管理策略遵循有效性的是誰?

	策略核准	有效性督導
董事會	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
審計委員會	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
董事長	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
執行長或總經理	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
財務長	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
稅務部門最高主管	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
內控稽核部門最高主管	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
外部稅務顧問	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
其他單位，請註明_____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Q17:過去二年您所服務企業的高階管理階層對稅務風險評估與管理議題關注的優先程度為何?

- 議題關注優先程度較以往年度提高
- 議題關注優先程度與以往年度相同
- 議題關注優先程度較以往年度降低

Q18:下列哪項描述較符合您所服務企業高階管理階層對進行稅務規劃的態度?

- 在稅法支持的可信基礎上，我們利用機會進行稅務規劃
- 只有在稅務規劃是商業交易安排一部分時，我們才會進行稅務規劃
- 我們會改變例常商業模式以獲取稅務規劃利益的機會

Q19:您認為您所服務企業在下列稅務管理相關事項的執行程度為何?

	有效執行	部分執行	執行欠佳
公司稅務年度計畫及 Q15 所列事項均經報告高層管理階層同意並作成稅務策略書面文件	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
稅款繳納事項均報經高階管理階層知悉	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
定期與高階管理階層溝通稅務政策或重要事項	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
稅務事項的角色和權責有明確的界定	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
價值創造是衡量稅務部門績效的主要指標	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
稅務功能控管的風險已被辨識並提出報告	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
運用科技平台或系統以提昇稅務管理及作業效率	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
有系統性的跨部門溝通及稅務風險預防教育	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Q20:您認為您所服務企業目前的稅務風險管理策略在以下哪些項目急需改善?(可複選)

- 稅務功能單位和其他重要營運部門間的定期溝通
- 向高階管理階層報告稅務風險的機制
- 和企業內重要的利害關係人溝通稅務風險項目的機制
- 評估和建立稅務風險管理行動的流程



- 釐清稅務風險重大性排序
- 釐清及確認目前稅務風險管理策略範疇中的稅務項目
- 定期性稽核及確認稅務風險管理效益的程序
- 稅務功能單位人才養成及專業教育訓練
- 運用科技平台或系統提昇稅務管理及作業效率
- 稅務規劃與稅務風險的平衡機制
- 決策管理層對稅務風險的重視態度
- 建立完整有效的全球稅務管理機制
- 建立企業稅務風險管理文化

第四部分、稅務規劃及風險管理能力

Q21:您認為您所服務企業的高階管理層在進行稅務效能評估及要求稅務部門進行稅務規劃時重視因素的排列順序為何?(請按順序 1~6 標示, 1 表最重視, 6 表最不重視)

- 與同業財務報表有效稅率高低的比較
- 公司稅務規劃與安排必須具有合理商業目的且與營運活動一致
- 繳納最低稅負成本
- 最低稅務風險
- 求取繳納稅負與稅務風險平衡的最適稅負
- 重視外界觀感及企業聲譽

Q22:依過去的經驗, 您認為造成台灣企業跨國稅務風險的主要內部風險製造者(Risk Creator)是哪一單位或部門?

- 業務單位
- 採購單位
- 公關部門
- 人事部門
- 稅務部門
- 財會部門
- 其他, 請註明 _____

Q23:企業社會責任已成為企業極為重視的議題, 依法納稅雖被視為企業善盡社會責任的一項重要指標, 但如何適度的納稅則是求取各利害關係人利益平衡的熱門議題。您認為您所服務企業在依法納稅這一項議題上是採取甚麼樣的政策與態度?

- 有效稅率及納稅的管理, 是為了對利害關係人-股東託付經營盡到善良管理人的體現, 也是對股東價值的最佳回饋
- 依法納稅是應該的, 但在合法合理的限度內進行稅務規劃及風險管理, 則是企業經理人的職責, 也是維繫企業競爭力的要素
- 企業善盡納稅義務的社會責任是指企業不應從事逃漏稅行為, 也不應採取激進的脫法避稅行為, 而積極進行稅務風險管理, 則是企業高階管理層不能視而不見的經營議題
- 我們公司一向以求取稅負與稅務風險平衡為最適稅負的政策, 納稅的企業社會責任以包含在此政策中
- 政府應該制定各項租稅獎勵措施, 也應該利用租稅營造良好的投資與經營環境, 讓

企業獲利企業才有餘力去進行各項捐輸與公益事業，企業納稅支出與社會責任不該混為一談



第五部分、受訪者基本資料

Q24:請問您的大名為_____ (此項資訊僅供做為書籍及研究報告寄送用途，不做個資蒐集或其他目的使用)

Q25:請問您所服務的企業為

- 上市公司 上櫃公司

Q26:請問您所服務的企業所屬產業別為

- 農、林、漁、牧、礦業、土石採取業及水電燃氣業
 科技、電子產業之製造業
 非科技、電子產業之製造業
 金融產業
 建設業、營造業
 其他服務業

Q27:請問您在公司的職級為

- 董事長、總經理
 財務長
 稅務長、稅務部門總監、副總、協理
 財會主管
 董事長或總經理特助、幕僚
 其他，請註明_____

Q28:請問您服務企業在以下哪些國家或區域有進行轉投資(可複選)

- 中國大陸
 香港、澳門
 BVI、Cayman、Samoa、Mauritius 等離岸公司(Offshore Company)所在國
 美國
 歐盟
 印度
 日本
 東協十國(汶萊、柬埔寨、印尼、寮國、馬來西亞、緬甸、菲律賓、泰國、越南、新加坡)(請圈選國家名)
 其他國家_____ (請敘明)
 未有跨國轉投資

感謝您協助回覆此問卷，請勾選一本您欲受贈的書籍

- 通曉智慧財產權 – 全球稅務觀點
 跨國企業從事投資與商貿經營應了解的稅務治理議題 (預定於 2014 年年初出版)