

出國報告(出國類別：國際會議)

參加國際財政協會第 75 屆 年會會議報告

服務機關：財政部南區國稅局

姓名職稱：局 長 李雅晶

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：主任秘書 葉慧娟

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：專門委員 王瑀璇

派赴國家：墨西哥坎昆

出國期間：112 年 10 月 19 日至 10 月 29 日

報告日期：113 年 1 月 18 日

摘要

國際財政協會(International Fiscal Association, IFA)第 75 屆年會於 112 年 10 月 22 日至 26 日在墨西哥坎昆舉行，安排 2 項主要議題會議「企業損失分攤及移轉：『新』型態利潤移轉？」與「國內稅法與國際稅法之誠信原則」及多場專題討論會議。與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等。藉由參加本次會議，得以掌握國際租稅最新發展趨勢，作為我國相關法令措施研議之參考。

目錄

壹、緣起及目的	3
貳、第 75 屆年會及會議議題概述	4
參、主要議題會議	5
一、企業損失分攤及移轉：「新」型態利潤移轉？	5
二、國內稅法與國際稅法之誠信原則.....	16
肆、專題討論會議	25
一、常設機構利潤之歸屬：經認可之 OECD 方法與聯合國稅約範本.....	25
二、誰贏得了比賽？	31
三、國際稅法之倡議及發展.....	38
四、IFA/EU 以歐盟角度來看國際稅法之發展	42
五、近期國際租稅發展.....	46
六、國際移動性及遠距工作：對公司稅之影響.....	54
七、移轉訂價之爭議及解決趨勢.....	57
伍、政府官員午餐會	61
陸、心得與建議	62
一、應積極評估 GloBE 規則對我國企業影響及研議因應對策	62
二、持續派員參與國際財政協會相關會議，培育國際租稅人才.....	62
附件 會議議程	63

壹、緣起及目的

IFA 成立於西元(下同)1938 年，為一非營利國際財稅組織，以研究與精進財政相關國際法及比較法為其宗旨，主要活動包括召開年會(Annual Congresses)、發表相關刊物及進行研究計畫等。IFA 總部設於荷蘭，所建置之官方網站(網址：<https://www.ifa.nl>)載有相關活動報導，會員可經由帳號登入資料庫，查詢歷年年會討論內容及專題研究等資料。目前 IFA 約有 12,900 個會員，分別來自 114 個國家，並於其中 70 個國家成立分會。我國於 1994 年 5 月 15 日由官、學界與業者推動成立「國際財政協會中華民國總會」，屬於 IFA 之分會，積極派員參與 IFA 年會，並不定期舉辦國際稅制發展專題演講或研討會。

IFA 年會係由各分會爭取主辦權，無一定輪序，2023 年 10 月 22 日至 26 日在墨西哥坎昆第 75 屆年會，2024 年將由南非分會主辦第 76 屆年會，預定於 2024 年 10 月 27 日至 31 日假該國開普敦召開。出席本次會議，可從不同面向多方瞭解各國稅制發展趨勢及跨國租稅合作議題，俾作為我國規劃與精進稅制稅政之參考。

貳、第 75 屆年會及會議議題概述

本屆年會由財政部賦稅署宋署長秀玲率團參加，與財政部南區國稅局李局長雅晶、四大聯合會計師事務所、理律律師事務所及社團法人中華民國會計師公會全國聯合會等共計 21 名會員共襄盛舉，為我國歷年與會規模最大。與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD)及聯合國(United Nations, UN)等國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等，就各項討論議題研討分析與意見交流。

本屆年會安排 2 項主要議題會議「企業損失分攤及移轉：『新』型態利潤移轉？」與「國內稅法與國際稅法之誠信原則」及多場專題討論會議。本報告將擇要說明相關議題背景、報告內容及討論經過，作為我國日後各相關法令措施研議之參考。

叁、主要議題會議

一、企業損失分攤及移轉：「新」型態利潤移轉？

(Sharing and Shifting of Corporate Losses—The New Profit Shifting?)

主席：Sam Kaywood(美國)

報告人：Rene Matteotti(瑞士)

與談人：

Sylvia Dikmans(荷蘭)

Yushi Hegawa(日本)

Don Maher(美國)

Carlos Orsolon(巴西)

Juan Carlos Perez-Pena(OECD)

Jose Carlos Silva(墨西哥)

Jason Yen(美國)

秘書：Ximena Garcia Torres(墨西哥)

(一)背景說明

本場討論議題為跨國企業集團藉由將損失於集團成員間移轉，進行租稅規劃之行為，及稅捐稽徵機關防範該等租稅規劃行為所採用之反避稅措施。

(二)報告及討論紀要

近年來發生各種經濟衝擊及金融事故，OECD 於 2010 年預估全球累積虧損至少已達 7,000 億美元，累積稅收損失約 2,300 億美元，故推出防止稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)15 項行動計畫，期在國際層級下，制定較嚴格之租稅及反避稅政策，使各國政府在以租稅優惠措施吸引投資及維持稅收之間取得平衡。在前開行動計畫，雖未直接討論「損失」議題，惟行動計畫 2「消除混合錯配安排之影響」(Hybrid Mismatch Arrangements)卻與損失息息相關，嗣 OECD 於 2017 年又發布了「消除分公司混合錯配之影響」報告

(Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements)，建議各租稅管轄區於實施虧損扣抵政策設定有更多的要求與限制。

現行制度中，巴西、德國等國正於憲法法庭討論使用虧損扣抵之合法性；大多數的租稅管轄區目前多以虧損後抵制(carryforward)為主，部分國家更進一步設有抵減額度(如：墨西哥)或抵減年限(如：加拿大、我國)限制；另有 12 個國家施行虧損前抵制(carryback)，其中多數國家設有極嚴格適用要件，如：法國、德國、西班牙及日本規定僅有中小企業始得適用虧損前抵制。

以下謹就公司如何藉由損失進行租稅規劃及各稅捐稽徵機關相應之反避稅措施進行介紹：

1.重複扣除損失及損益錯配(Loss Duplication & Loss/Income Mismatches)

(1)具雙重稅務居民者身分公司(Dual Resident Companies)

假設 A 公司係依美國法律設立，惟其實際管理處所位於墨西哥，A 公司具有為數可觀之累積虧損，且預期未來將產生收入。依照美國與墨西哥之國內稅法規定，A 公司分別符合當地稅務居住者之定義，惟依美國與墨西哥之所得稅協定第 4 條第 3 項有關雙重稅務居住者身分規定，當非自然人主體同時具有雙邊租稅管轄區之稅務居住者身分時，於適用該所得稅協定時，不應將該主體視為任一租稅管轄區之稅務居住者。惟上述規定並未規範 A 公司應如何申報其虧損，爰 A 公司得否於美國及墨西哥稅務申報使用上開虧損，將分別由美墨稅局依當地稅法規定判斷。

(2)遷居(Migration)：轉換稅務居住者身分

美國稅法允許公司認列無價值證券(worthless securities)產生之損失，凡因被投資公司破產、停業或清算產生之損失，無論持有證券公司是否實際處分該證券，該公司皆得於稅務申報認列投資損失。因此，美國母公司若有破產、停業或清算之子公司，該母公司得先於美國稅務申報認列投資損失；倘該母公司隨後遷居至 B 國，轉換成為 B 國稅務居住者，並轉讓前開

子公司股權予其關係企業，該母公司可於 B 國實際處分股權時，再度認列處分資產損失，致同一筆損失產生重複扣除之情形。美國爰修改前開規定，上開母公司認列損失後，其持有子公司股權之成本應下修至公允價值，以消弭避稅空間。

(3)債務豁免(Cancellation of debt)

各租稅管轄區對於債務豁免之「盡一切所能收回債務」各有定義，爰債權人對債務人行使債務豁免時，債權人認列損失及債務人認列所得之時點各有不同。

以美國為例，債權人不需待債務「完全」不具價值，得先就債務不可收回部分認列損失，又美國稅局僅要求境內合併申報公司，應依收入成本配合原則，同時認列債務豁免產生之所得及損失，故美國公司得藉由境外子公司透過債務豁免所得與損失之混合錯配，進行租稅規劃。

又以荷蘭為例，債務人獲債務豁免時，如同時符合以下條件，債務豁免之所得得享有免稅待遇：

- A.債務豁免係基於商業考量；
- B.債權人預期無法收回債務人之債務；
- C.債權人清楚表示豁免其應收款項；及
- D.豁免所得須先抵減其他損失。

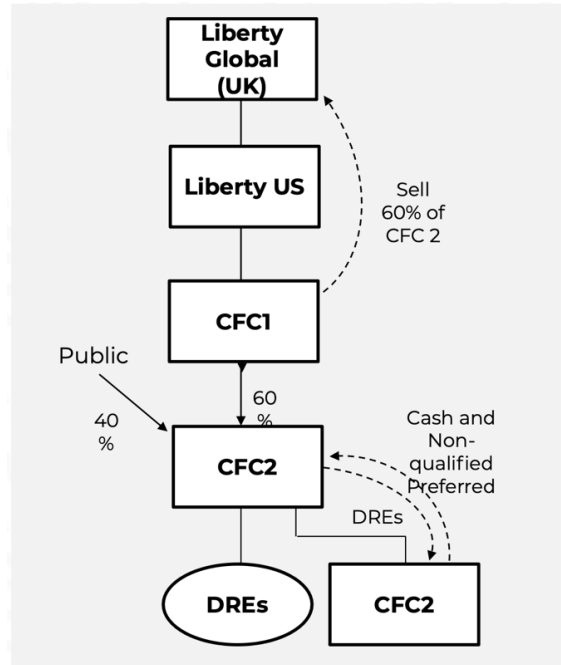
另荷蘭債權人得透過將其對子公司之債權轉為對該子公司之增資，避免子公司因債務豁免產生所得。荷蘭目前已透過國內稅法相關規定遏止上述刻意安排，惟並非每一個租稅管轄區都有對應的防範規定。

2.技術性將虧損扣抵年限重新起算(Refreshing Losses)及轉換稅務認定所得屬性(Other Tax Attributes)

假設位於 A 國的虧損公司，將其資產完全提列折舊後，再出售該資產予位於 B 國的獲利公司，A 公司嗣透過售後租回方式繼續使用該資產。A 公司得繼續認列租金費用且使用該等資產，另一方面，B 公司得以資產公

允價值認列帳面價值並繼續提列折舊費用，以享有更多租稅利益。現行各國對此安排皆有不同防範方式，例如：墨西哥稅法規定，企業如有上述安排，應向稅局申報核備。

另一釋例(如右圖)係公司透過轉換稅務上認定之所得屬性進行租稅規避。Liberty Global(UK)為英國公司，100%持有 Liberty US，Liberty US 另持有 CFC1 及 CFC2 等海外子公司。該集團如透過 CFC1 將其持有 60% 之 CFC2 股權出售予 Liberty Global(UK)，此股權出售使 CFC1 產生 24 億美元之資本利得，依全球無形資產低稅負所得制度(Global Intangible Low-Taxed Income, 下稱 GILTI 制度)，應由 Liberty



US 認列相關 CFC 所得。

該集團為規避 Liberty US 之 GILTI 所得，於上開集團內交易前，由 CFC2 併購一非獨立實體(Disregarded entities, DREs)，透過收取現金及不資格特別股(nonqualified preferred stock)，為 CFC2 創造龐大利潤，另依據美國內地稅法第 1248 條規定，上開 CFC1 出售 CFC2 股權產生之資本利得，於 CFC2 之盈餘範圍內，得重行認定為 CFC1 之股利所得，並享有同法第 245A 條規定之股利參與免稅(participation exemption)優惠。透過轉換所得屬性，該集團將原應認定為資本利得之所得轉換為股利所得，免計入 GILTI 所得。該案現於美國地方法院審理，美國國稅局(IRS)以欠缺經濟實質及合理非租稅之商業目的為由，主張應不予承認上開交易。

3.損失與境外分公司(Losses & Foreign Branches)

各租稅管轄區針對境外分公司產生之所得主要有兩種課稅制度，分別為境外稅額扣抵法(Credit Method)及境外所得免稅法(Exemption Method)。在境外稅額扣抵法下，境外分公司之所得和損失皆會直接反應在總公司之帳上，同時總公司得將境外已繳納稅額用以抵免其因該境外分公司所得而增加之應納稅額，部分國家(例如：西班牙及巴西)規定，總公司應計入境外分公司之所得，惟其損失不得計入。

另一方面，在境外所得免稅法下，總公司所在國對於境外分公司所產生之所得將提供免稅優惠。同時，部分國家(如：西班牙)之境外所得免稅法另附有「轉換課稅條款」(Switchover clauses)，當境外分公司所在租稅管轄區未對該境外分公司產生之所得課稅時，總公司所在之租稅管轄區即可對該境外分公司產生之所得進行課稅。

各國對於境外分公司所產生損失之稅法規定不盡相同，以巴西為例，巴西總公司之境外分公司將被視為一獨立的境外公司計算稅負，同時，境外分公司產生之損失不得用以抵免巴西總公司產生之稅負。日本則分採國稅及地方稅制度，於國稅制度下，境外分公司之所得與損失將直接穿透並反映於日本總公司帳上；於地方稅制度下，境外分公司之所得免予課稅。

以下謹就利用分公司進行損失移轉之租稅規劃行為進行介紹：

(1)損失輸入(Loss Importation)

以 2012 年前荷蘭的境外所得免稅法制為例，境外常設機構之所得免稅，惟該境外常設機構損失卻得自荷蘭母公司應稅所得中減除，爰荷蘭母公司得藉由境外常設機構損失降低稅負。荷蘭嗣於 2012 年修正前開規定，境外常設機構之損益均不計入荷蘭母公司稅基。

(2)損失重複扣除(Loss Duplication)

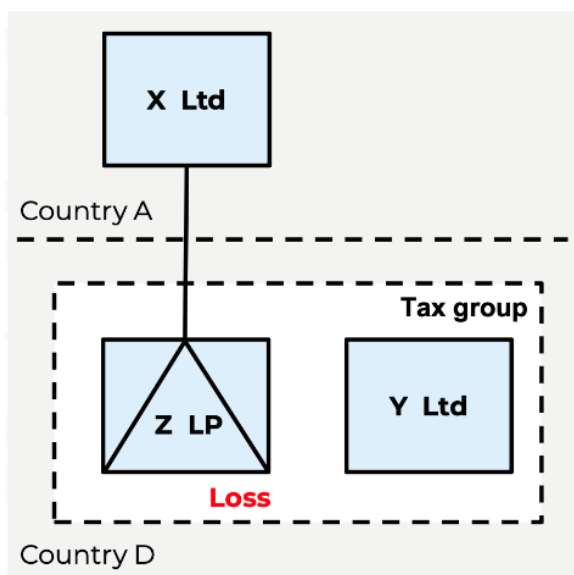
舉例而言，若設於 A 國之母公司(A)於 B 國同時設有分公司(B)以及子公司(S)，假設母公司 A、分公司 B 及子公司 S 帳上利潤分別為 100 元、-50 元及 100 元，倘 A 國採境外稅額扣抵法，計入境外分公司 B 之所得，並承

認其損失，則 A 公司全球應稅所得為 150 元【 $=(100 \text{ 元}-50 \text{ 元})+100 \text{ 元}$ 】。又倘 B 國規定得以分公司 B 抵減子公司 S 之稅務所得，則 A 公司全球應稅所得將降為 100 元【 $=(100 \text{ 元}-50 \text{ 元})+(100 \text{ 元}-50 \text{ 元})$ 】，致 A 公司分別於 A、B 國重複申報同一筆 B 分公司之損失。

4.損失與混合錯配實體(Losses & Hybrid Entities)

與損失有關之混合錯配議題，係指納稅義務人可重複運用同一筆款項分別於不同租稅管轄區主張扣除或不課稅之情形，例如：在費用發生國已主張扣除之同一筆款項，於投資國亦享有稅上扣除之效果，或支付方已作為費用損失扣除，惟收取方卻無須計入所得。

舉例而言(如右圖)，A 國設有母公司 X，D 國設有 Z 有限合夥(LP)及 Y 公司(Ltd.)，其中依 A 國稅法，Z 有限合夥被視為一穿透實體，於 A 國可由母公司 X 認列其虧損；惟依 D 國稅法，Z 有限合夥為獨立實體，且 Z 有限合夥與 Y 公司得採集團合併申報，爰於 D 國可以 Z 有限合夥之虧損抵減 Y 公



司所得，致 Z 有限合夥之虧損分別於 A、D 國重複申報扣抵，此時，Z 有限合夥即為混合錯配實體(Hybrid Entity)。根據歐盟反避稅指令(EU Anti-Tax Avoidance Directive)，若 A 國未剔除母公司 X 所認列之 Z 有限合夥之虧損，D 國即須剔除該虧損。

5.所得移轉與移轉訂價(Migration of Income & Transfer Pricing)

當公司在其租稅管轄區有利潤，境外子公司卻處於虧損狀態時，公司為降低跨國企業集團整體稅負，可能透過轉讓母公司的資產、員工、執行

功能與承擔風險等經濟活動至其子公司，將利潤移轉至境外子公司，並以子公司之虧損抵減前開經濟活動產生之利潤。以日本及墨西哥為例，員工移轉僅為合約之終止與簽約，不涉及所得稅之課徵，惟如員工移轉涉及公司部門之轉讓，則可能被視為含有無形資產之移轉，須繳納資本利得稅。

實務上移轉訂價針對損失之規定經常面臨極大之複雜性，舉例而言，當跨國企業研發一個新產品時，需有研發、生產、製造及銷售部門等跨部門合作。為研發與製造一個新產品，公司必須從集團內各租稅管轄區間調動專業人才，甚至成立涵蓋各國人員之專案小組，最終可能才由美國總公司製造。倘若此產品最終研發失敗，則相關費用及損失應如何正確分攤至各集團成員，對公司而言實為一大難題。

6.損失之使用、創造與變現(Utilizing, Creating and Monetizing Losses)

(1)巴西

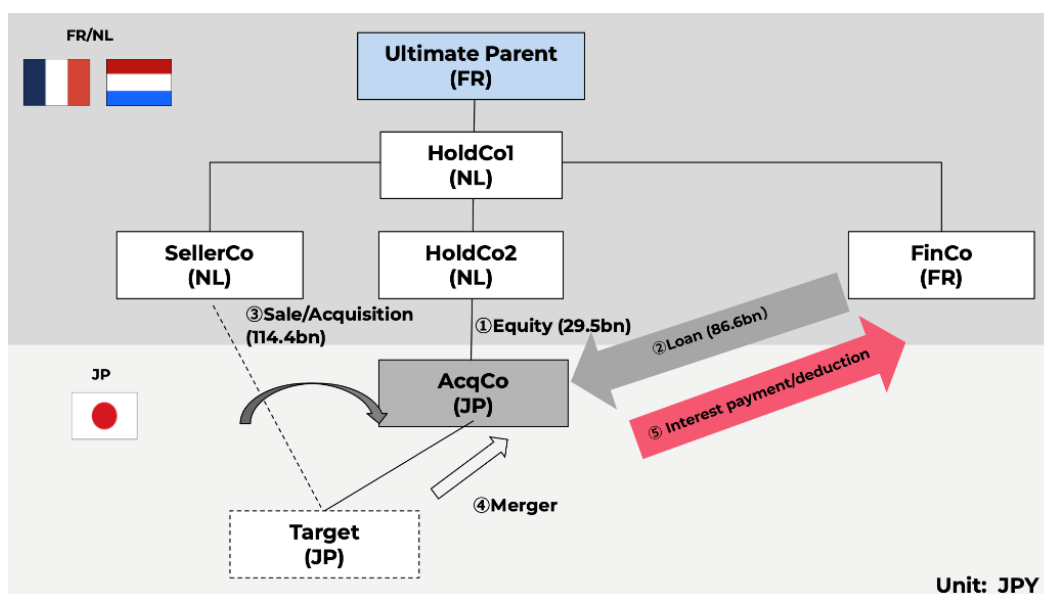
依巴西稅法規定，非營業相關損失僅得用以抵減非營業收入，同時，若公司於組織重組過程中產生股權變動，相關損失也須按股權變動等比例減少，亦禁止透過合併或分割等方式將損失移轉與其他公司。惟因過往巴西未限制公司合併後之存續公司不得為虧損公司，因此納稅義務人開始透過反向併購(Reverse merger)方式，將虧損公司作為存續公司、盈餘公司作為消滅公司，藉以延續使用虧損公司之損失。嗣巴西稅局認定前開併購涉及詐欺且不具經濟實質，進而對其課稅。

另外，根據巴西之受控外國企業(CFC)制度規定，符合特定條件時，納稅義務人得選擇將境外公司與當地公司進行合併申報，且有條件地使用該境外公司產生之損失，目前巴西政府已將此政策延長適用至 2024 年(尚不確定延長適用期間)。此外，巴西亦有將損失變現之相關規定，符合特定條件時，其稅上損失得以用來抵減其應納稅額、相關利息與罰金。

(2)日本

A.環球音樂案(Universal Music Case)

日本 AcqCo 為收購日本 Target，先辦理增資 295 億日幣(唯一股東係荷蘭控股公司)，又同時向關係企業法國 FinCo 借款 866 億日幣。



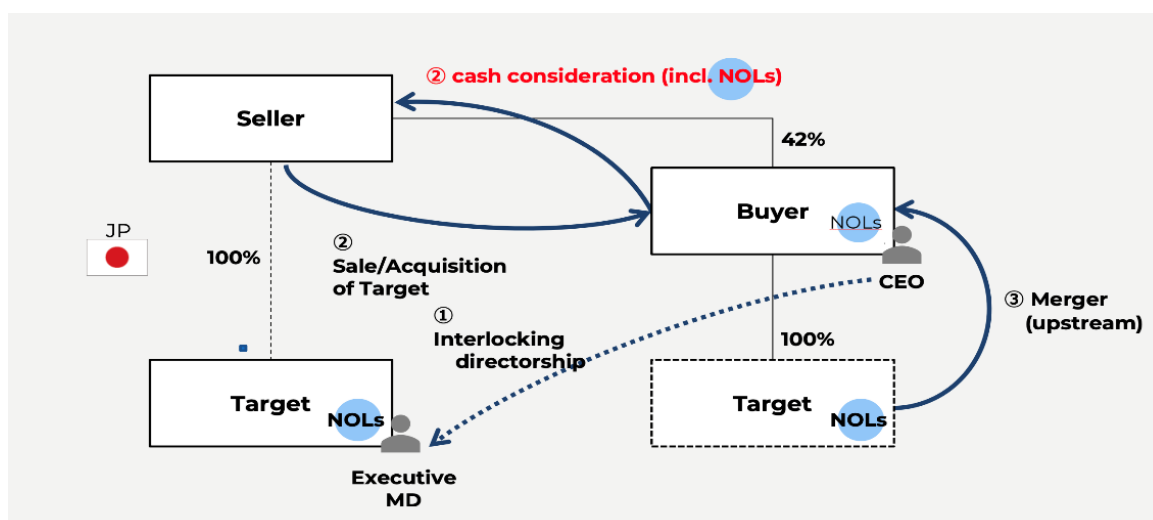
當時日本規定，負債占業主權益比例應小於 3:1，本案借款金額(866 億日幣)與增資金額(295 億日幣)比例小於 3:1，本符合反自有資本稀釋(Thin Capitalization)之規定，惟日本稅局認為本案係集團內部收購，欠缺合理之經濟實質，前開借款利息費用之扣抵應受反避稅條款限制。然而，日本最高法院最終裁定稅局敗訴，認為前開收購具有經濟實質，不應受反避稅條款之限制。

B. 雅虎案(Yahoo Japan Case)

本案標的公司(Target)帳上虧損約 500 億日圓，為使買方公司(Buyer)於收購標的公司後得繼續使用前開虧損，買方公司先將其 CEO 任命為標的公司之執行董事，以符合連鎖董事(interlocking directorship)要求。買方公司復以現金 450 億日圓支付賣方公司(Seller)取得標的公司，該對價包含標的公司帳上虧損約 500 億日圓(約當 200 億之租稅利益)，以達到賣方公司將虧損變現(monetizing losses)及買方公司繼續利用虧損扣抵(utilizing losses)之目的。上開買賣雙方為避免買方公司最終因稅局認定無法使用前開虧損，另於股權轉讓協議中設有補償條款，明定若買方公司未成功享受標的公司

帳上所列之 500 億日幣虧損，賣方公司需補償買方公司之成本及損失。

最終，法院認為標的公司未具有顯著經濟價值，本案併購對價約有半



數源於標的公司帳上所產生之虧損，爰裁定納稅義務人敗訴，買方公司不得使用標的公司虧損。

7. 虧損與第二支柱(Losses and Pillar Two)

(1) 遞延所得稅調整項目

現行一般所得稅，係依稅法規定計算應稅所得，並將應稅所得乘以法定稅率，以計算納稅義務人之應納稅額；第二支柱之全球企業最低稅負制 (Global Anti-Base Erosion Rules, 下稱 GloBE 規則)係從財務報表之淨利及涵蓋稅，進行一系列 GloBE 規則特有之調整過程，設算跨國企業集團於各租稅管轄區之有效稅率，以計算補充稅額。

其中關於損失之規定，現行一般所得稅允許於以後年度使用虧損扣抵，用以扣抵納稅義務人當年度產生之應稅所得；而 GloBE 規則係利用遞延所得稅調整項目，將虧損扣抵之影響納入 GloBE 規則之計算。舉例而言，公司於第 1 年度帳上損失 100 元，當地稅率為 20%，此時公司於當年度將認列遞延所得稅資產 20 元，並有遞延所得稅利益 20 元。第 2 年度公司帳上產生 100 元淨利，此時 20 元之遞延所得稅資產將被迴轉並產生 20 元之遞延所得稅費用。GloBE 規則於計算公司當年度所得稅費用(亦即有效稅率

之分子)時，係採用財報之調整後當年度所得稅費用加上調整後遞延所得稅費用，惟倘當地稅率高於 GloBE 規則最低要求稅率(15%)時，應以 15%重新計算遞延所得稅資產，爰按上例，公司第 1 年帳上損失 100 元，因當地稅率(20%)高於 GloBE 規則最低要求稅率(15%)，故以稅率 15%認列遞延所得稅資產 15 元，第 2 年帳上淨利 100 元，前開遞延所得稅資產迴轉並產生遞延所得稅費用 15 元，此時其 GloBE 規則有效稅率之分子為 15 元(=當期所得稅費用 0 元+遞延所得稅費用 15 元)，有效稅率達 15%，無須依 GloBE 規則繳納補充稅額。

另一方面，遞延所得稅資產若與損失相關，且該遞延所得稅資產係按低於 15%之稅率認列時，該遞延所得稅資產須以 15%重新估算。延續上述案例，公司第一年帳上損失 100 元，當該租稅管轄區之有效稅率僅有 5%時，按會計準則規定，其應認列遞延所得稅利益 5 元，惟按 GloBE 規則規定，須以 15%重新估算遞延所得稅利益 15 元。然倘一租稅管轄區同時設有聯邦稅與州稅時，目前尚無相關指引說明應如何計算 GloBE 規則之遞延所得稅調整項目。

又 GloBE 規則計算遞延所得稅費用時，應排除遞延所得稅資產之備抵評價，然 GloBE 規則之國別報告避風港規定未將遞延所得稅資產之備抵評價排除，可能導致 GloBE 規則與國別報告避風港規定計算之有效稅率結果不同。

(2)損益及所得稅分配

GloBE 規則下採境外所得免稅法者，母公司不得將其常設機構產生之所得與稅負納入其自身有效稅率之計算當中；採境外稅額扣抵法者，得將常設機構損失納入母公司有效稅率之計算當中。

另一方面，CFC 因其擁有獨立財務報表，在 GloBE 規則下被視為一獨立個體，應獨立計算有效稅率，惟部分國家國內稅法允許以母公司之虧損扣抵 CFC 所得，OECD 爰於 112 年 2 月發布行政指引(Administrative

Guidance)，針對納稅義務人因 CFC 制度，以母公司之虧損扣抵 CFC 所得，其對應之境外稅額扣抵，得建立於 GloBE 規則下特有之替代虧損扣抵之遞延所得稅資產(substitute loss carry-forward deferred tax asset)。

(三)結論與建議

現行反避稅條款漸趨完善，同時亦日趨複雜，未來政府機構與民間企業間勢必應增加雙向溝通，俾於全新的全球稅法制度環境下，創造公私部門間之雙贏局面。

二、國內稅法與國際稅法之誠信原則

(Good Faith in Domestic and International Tax Law)

報告人：Craig Elliffe (紐西蘭)、Sjoerd Douma (荷蘭)

主席：Hon. Marshall Rothstein (加拿大)

與談人：

Vanessa Arruda Ferreira [國際財政文獻局(IBFD)]

Céline Braumann (加拿大)

Luzius Cavelti (瑞士)

Daniel Gutmann (法國)

Sachit Jolly (印度)

秘書：Ilana Ludwin (加拿大)

(一)背景說明

誠信原則為國際法及大多數國家法律體系【包括大陸法系(civil law)及英美法系(common law)】之基本法律原則。在國內稅法體系，主要體現於稅務機關與納稅義務人間關係；於國際稅法領域則適用於租稅協定締約國間往來，尤其協定之洽簽與解釋，及任一方締約國與納稅義務人之關係。維也納條約法公約(Vienna Convention on the Law of the Treaties, VCLT)及聯合國憲章(Charter of the United Nations)為國際間誠信原則重要法源依據，惟其實務應用亦受各國立法機關、法院與行政部門(包括稅務機關)影響。

本場次以 IFA 分會報告(branch report)為基礎，比較誠信原則於國內稅法及國際稅法體系扮演角色與目的，就當前國際租稅實務議題進行案例研討；評估是否需進一步發展及強化誠信原則，以利提升各國於國際租稅議題之法律明確性，並提出相關建議。

(二)報告及討論紀要

1.IFA 分會報告摘要

經分析 40 份 IFA 分會報告，40 個租稅管轄區均將誠信原則納入國內

法，並普遍認定誠信原則係誠實 (honestly)、忠實 (faithfully) 與合理 (reasonably) 處理事務之責任，當援引誠信原則解釋契約、法令及協定時，得超越條文文字，而應以整體上下文及該法律文書簽訂目的與宗旨進行討論及說明。

誠信原則起源於羅馬法 (Bona fides in Roman law)，亦為許多歐洲國家及大陸法系國家之基礎法理。大陸法系國家通常將誠信原則普遍明定於法規條文中，包括憲法、民法等；英美法系國家則將誠信原則體現於各項領域，例如契約、僱傭關係、信託、保險、公司、破產及行政法等。

在國際法與國內法關係方面，40 個租稅管轄區中，有 20 個採行一元論 (Monist)，即條約得直接於國內適用，效力優於國內法；16 個採行二元論 (Dualist)，即條約需經轉化為國內法，始得於國內適用，且效力等同國內法，因此倘依新法優於舊法原則，新國內法可能優於舊條約規定；餘 4 個租稅管轄區表示其制度兼有兩者性質。此調查結果於國際租稅領域別具意義，因誠信原則可能有助防止或解決部分國家主張「新國內法優於舊租稅協定」相關爭議。

誠信原則之適用在國際法領域比國內法更具一致性，尤其在租稅協定法制與實務中最常引用之維也納條約法公約第 26 條¹(條約必須遵守並善意履行)、第 27 條²(不得以國內法規定為由不履行條約)及第 31 條³(條約之解

¹ Article 26 (“Pacta sunt servanda”): Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith.

² Article 27 (Internal law and observance of treaties): A party may not invoke the provisions of its internal law as justification for its failure to perform a treaty. This rule is without prejudice to article 46.

³ Article 31 (General rule of interpretation):

1. A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.
2. The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:
 - (a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;
 - (b) any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related

釋應依其上下文並參照條約目的及宗旨善意解釋)。然而自 40 份 IFA 分會報告發現，實務上無論於稅務機關與納稅義務人間(垂直關係)或協定夥伴國間(水平關係)，仍有未能按誠信原則實施租稅協定情形發生，且各界對誠信原則之認知及實行方式存有差異，甚或過度運用造成扭曲，爰仍有進行改革、完善相關法規與實務措施之空間。

2.誠信原則於國際法及國際租稅領域之歷史與基礎

(1)誠信原則於國際法之意義及效力

與談人首先引據早期運用誠信原則之著名判決－國際法院(International Court of Justice, ICJ) 1974 年 Nuclear Tests 案：「誠信原則係創造及履行所有法律義務之最基本原則之一。信任(trust)與信賴(confidence)為國際合作固有本質，尤其在各領域國際合作重要性皆日益增長之時代。如同維也納條約法公約中立基於誠信之『協議必須遵守』(pacta sunt servanda)規定，單方面聲明(unilateral declaration)亦推定具國際義務與拘束力」。

事實上，單方面聲明並非國際法之法源，該判決係運用誠信原則賦予單方面聲明國際法之效力(拘束力)。自該判決可瞭解誠信原則之核心係保護法律主體間之信任與信賴，雖其本身非基本義務(primary obligation)，但係廣泛運用於解釋及履行條約之原則，且為更具體之法理或法律規範之基礎。在國際法實務，誠信原則可發揮保障合理預期(legitimate expectation)、維護共同利益及避免法律遭濫用等基本功能。

再者，依據 40 份 IFA 分會報告，無論採一元論或二元論之租稅管轄

to the treaty.

3. There shall be taken into account, together with the context:
 - (a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;
 - (b) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;
 - (c) any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.
4. A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.

區，皆認為誠信原則係法律之一般性原則，爰在國際法領域中，所有國家皆應同等受誠信原則拘束。

(2)誠信原則與國際租稅領域之關係

維也納條約法公約第 18 條⁴規定，將誠信原則適用於租稅協定之起始點，往前延伸至協定簽署時，縱使尚未完成批准等生效程序，簽署國即不得違反協定目的與宗旨，且不得正當延遲協定之生效程序；租稅協定之適用與解釋則應依前述維也納條約法公約第 26 條及第 31 條規定辦理。

在爭議解決層面，雖 OECD 所得及資本稅約範本(下稱稅約範本)第 25 條(相互協議程序)未明定誠信原則，但國際間公認依誠信原則協商解決爭議為締約國之義務，此非指締約國有義務達成共識，而是指協商過程應確實係基於達成協議之意圖、應合理將對方立場納入考量，且不於協商過程加劇爭議。

對納稅義務人而言，誠信原則一方面保障其合理期待，另一方面防止其濫用法律規定，此亦反映於各類防止濫用條款規定，過去 10 年國際間為此亦發展 BEPS 行動計畫，防止納稅義務人透過營業活動之安排，利用法規漏洞減輕納稅義務。然締約國亦有違反誠信原則風險，不應以雙重標準寬待；常見屬締約國違反誠信原則情形包括：

- A.於國內法重新定義用詞，影響租稅協定第 3 條(一般定義)第 2 項(未於協定界定名詞，優先依締約國稅法規定辦理)規定之適用。
- B.於國內法增(修)訂構成租稅義務之基本要素，例如增(修)訂稅目、稅基範圍、所得歸屬方式、納稅義務人、稅率等，影響租稅協定之適用。

⁴ Article 18 (Obligation not to defeat the object and purpose of a treaty prior to its entry into force): A State is obliged to refrain from acts which would defeat the object and purpose of a treaty when:

- (a) it has signed the treaty or has exchanged instruments constituting the treaty subject to ratification, acceptance or approval, until it shall have made its intention clear not to become a party to the treaty; or
- (b) it has expressed its consent to be bound by the treaty, pending the entry into force of the treaty and provided that such entry into force is not unduly delayed.

C.政府立法怠惰，例如遲未完成使租稅協定生效之法定程序。

D.被動容許納稅義務人進行租稅規避、協定競購(treaty shopping)等安排。

上述締約國違反誠信原則問題，可能導致在租稅協定下課稅權不正確重分配、阻礙租稅協定適用，及於不合宜情形仍給予租稅協定效益等問題。

3.國際租稅領域誠信原則相關案例

(1)數位服務稅(Digital Service Tax, DST)、平衡稅(equalization levy)及其他類似稅目

此類稅目多係市場所在國因應經濟數位化發展，為對無須於境內構成常設機構即可從事營業活動之外國科技公司掌握課稅權，設計稅基與稅率均與公司所得稅不同之新稅目。例如法國 DST 對特定業別(數位中介服務與特定廣告服務)課徵收入之 3%；印度平衡稅對透過電子商務交易之貨物或勞務總額課稅；巴西參與經濟領域捐(Contribution for Intervention in the Economic Domain, CIDE)對給付予非居住者之技術服務等收入課徵 10%。

此類稅目與誠信原則有關爭議為該等稅目是否應落入租稅協定第 2 條(適用之租稅)範圍，此須考量在協定諮商過程是否有以較廣義範圍訂定與解釋第 2 條規定之意圖，及此類新增稅目在國內法性質是否接近所得稅等；倘認定非屬租稅協定第 2 條規定範圍，則需進一步探討是類稅目之設計是否違反誠信原則(是否蓄意規避租稅協定課稅權分配之規範)。

以巴西 CIDE 為例，巴西以往對其居住者給付予非居住者之技術服務費規定扣繳 25%，惟其租稅協定大多就此類所得訂有 15% 上限稅率；嗣巴西修正國內稅法，將扣繳率調降為 15%，同時對給付技術服務費之國內廠商(巴西居住者)按給付金額課徵 10% 之 CIDE。由於 CIDE 屬捐(contribution)而非所得稅性質，且課徵對象為巴西居住者，與原扣繳稅款納稅義務人為收受技術服務費之非居住者不同，顯已非屬租稅協定適用範圍，但同時也引發此係巴西以「於國內法增修構成租稅義務之基本要素」方法規避租稅協定之適用，而產生違反誠信原則之爭議。

(2)政府立法怠惰

A.印度租稅協定最惠國待遇(Most Favored Nation, MFN)條款

印度與荷蘭、法國、瑞士等國之租稅協定議定書(protocol)定有 MFN 條款，規定倘印度未來與其他 OECD 會員國就股利、利息、權利金或技術服務費條文，訂定更為限縮之所得來源國課稅權範圍或較低上限稅率，則與荷蘭、法國、瑞士等國之租稅協定，將於與該 OECD 會員國協定生效時，比照變更為該等較優惠規定。近年來部分公司控訴印度未依該等協定 MFN 條款提供較優惠協定利益，印度主張 MFN 條款並非自動生效，依其國內實務及二元制法律體系，因事涉變更原協定內容，應再次通過協定生效之國內法程序(例如發布於行政公報)始得發生效力。

與談人說明印度之主張明顯違反維也納條約法公約第 26 條及第 31 條規定之誠信原則。議定書為租稅協定之一部分，印度有義務遵循其與荷蘭、法國、瑞士等國租稅協定議定書之 MFN 條款規定，倘議定書無特殊規範，不得加諸額外生效要件妨礙 MFN 條款之適用；此外，印度雖主張應再進行相關國內法生效程序，但於 MFN 條款規定條件成就後歷經數十年皆未啟動相關程序，此亦可作為其違反誠信原則之論點。

B.葡萄牙與芬蘭所得稅協定修約

葡萄牙與芬蘭 1970 年代即有租稅協定，該協定規定退休金僅所得人之居住國有課稅權，惟因芬蘭國內稅法規定提撥退休金時不課稅、葡萄牙國內稅法規定領取退休金時不課稅，爰芬蘭居住者退休後移居葡萄牙，則可獲得雙重不課稅之利益。2010 年代芬蘭甚至有許多宣傳該租稅規劃之廣告，爰芬蘭決定與葡萄牙啟動修約諮商俾解決退休金雙重不課稅問題，並於 2016 年完成新約之簽署。芬蘭立即完成新約生效程序，但經多次催促，甚至公開表示不滿，葡萄牙仍遲未完成新約生效程序。嗣芬蘭於 2019 年宣布終止 1970 年代舊約，而在舊約終止、新約尚未生效情況下，兩國實質上無租稅協定，應適用國內法規定對退休金課稅。

與談人說明本例葡萄牙之立法怠惰顯然違反維也納條約法公約第 18 條規定，協定一經簽署，縱使尚未生效，締約國亦應遵循協定目的及宗旨，且不得正當延誤協定生效程序。

(3) 推定遵循誠信原則之挑戰

在執行租稅協定時，締約雙方皆應推定對方締約國遵循誠信原則，倘欲挑戰對方締約國之誠信，不得只憑一般性跡象，需具備明確事證，例如對方已違反或極可能違反協定義務、曾以單方聲明或雙方聲明等文件明示或默示相關保證事項等。茲以下列瑞士聯邦最高法院裁判為例說明：

A. 2017 年法國提出資訊交換請求案

法國曾單方發布聲明，稱其不會透過租稅協定請求他方締約國提供遭竊取之銀行資料，嗣就 Hervé Falciani⁵竊取洩漏之銀行資料(下稱 Falciani 名單)向瑞士提出資訊交換請求；瑞士聯邦最高法院裁定拒絕該資訊交換請求，因誠信原則保障依法律、聲明及陳述所生合理期待，法國既曾聲明不請求是類資訊，則應受該聲明拘束。

B. 2018 年印度提出資訊交換請求案

印度亦向瑞士請求上述 Falciani 名單資訊。瑞士聯邦最高法院裁定同意該資訊交換請求，因印度未如同法國發布不請求該資料之聲明；另說明請求資訊國運用自非法管道取得資料並不構成違反誠信原則問題，除非有其他約定或保證事項，例如雙方曾約定不得運用自締約他方非法管道取得資料等。

C. 2021 年印度提出資訊交換請求案

印度向瑞士提出資訊交換請求，惟案關納稅義務人提出申訴，表示印

⁵ Hervé Falciani 為義裔法籍資訊工程師，2001 年起任職於瑞士日內瓦某銀行，自 2009 年起與不同國家警方合作，開放該銀行資訊系統，嗣遭瑞士警方追捕。其所洩漏之「Falciani 名單」協助追討數百萬歐元鉅款，主要為法國及西班牙公民之逃漏稅款。法國與比利時並依其提供證據，以有組織之稅務詐欺、洗錢、陰謀犯罪及非法金融中介等罪嫌偵辦該瑞士銀行。

度稅務機關將運用該等資訊，依印度「黑錢法」(Black Money Act)追溯偵辦以前年度刑事犯罪相關罪責，違反特定性原則⁶(specialty principle)，並提出相關媒體報導、學者評論等證明文件。瑞士聯邦最高法院裁定同意該資訊交換請求，說明納稅義務人提出之佐證屬一般性跡象，不足以證明印度稅務機關很可能(sufficient probability)違反特定性原則；並闡述基於國際法之誠信原則，被請求國應信任請求國將遵循協定約定義務，該「推定遵循」僅於對請求國之誠信已產生嚴重懷疑時，始得另為考量。

4.協定夥伴國違反誠信原則之因應方式

- (1)正式提出抗議，避免產生默許效果，且該抗議可作為後續其他行動基礎。
- (2)視違反情節重大程度或情況是否已發生根本性改變，決定暫停或終止雙邊協定。
- (3)實施單邊之對抗或報復手段。
- (4)以靜態解釋(static interpretation)方式適用協定，否定對方締約國修正國內法對協定產生之影響。
- (5)進行相互協議程序(含仲裁)。
- (6)透過國內法院訴訟程序解決。

(三)結論與建議

無論在採一元論或二元論之租稅管轄區，誠信原則適用於國際法領域尚欠缺一致且完整效力，爰與談人提出下列建議：

- 1.參考英國與歐盟之貿易合作協定，增訂條文闡明誠信原則相關要件之解釋與適用。
- 2.增訂 OECD 稅約範本有關第 3 條(一般定義)第 2 項(未於協定界定名詞，優先依締約國稅法規定辦理)相關註釋，解決透過增(修)訂國內法用詞定義影響協定適用效果之爭議。

⁶ 特定性原則常見於一般國際條約或刑事司法互助之引渡制度，指請求國取得締約他方提供資訊，應限於約定目的範圍內運用該等資訊。

- 3.增訂 OECD 稅約範本相關註釋，納入司法與立法部門因應法規濫用方式，確保導入誠信原則及明定締約國與納稅義務人均不得濫用相關規定。
- 4.修正 OECD 稅約範本第 1 條註釋，規範協定優於稅約範本第 2 條(適用之租稅)第 4 項所稱重大修正之國內法；併同擴大第 1 條(適用之人)第 101 節註釋(為解決協定簽署後國內法修正效力爭議，提供相關釋例與建議條文)解釋範圍。

肆、專題討論會議

一、常設機構利潤之歸屬：經認可之 OECD 方法(AOA)與聯合國(UN)稅約範本 (Attribution of Profits to PEs: AOA vs. UN Model)

主席：Richard Vann (澳洲)

與談人：

Stéphane Austry (法國)

Siddharth Banwat (印度)

Liselott Kana (智利)

Diane Ring (美國)

秘書：Fernando Lujan (墨西哥)

(一)背景說明

OECD 於 2010 年發布經認可之 OECD 方法(authorized OECD approach, AOA)，作為適用租稅協定將營業利潤歸屬至常設機構之方法，並配合修正 OECD 稅約範本第 7 條(營業利潤)條文與相關註釋。然而，至 2017 年修正 OECD 稅約範本時，仍有至少 10 個 OECD 會員國對 AOA 提出保留意見；2021 年修正之 UN 稅約範本仍維持與 OECD 2010 年以前(下稱 OECD 舊版)稅約範本相似之第 7 條(營業利潤)規定及參採 OECD 2005 年版第 7 條相關註釋，不採 AOA 規範。

自 AOA 發布迄今已 13 年，允宜綜整 AOA 對租稅協定之影響及 UN 稅約範本不採行 AOA 對協定諮商與應用造成效果。本場次將簡介 AOA 背景，討論 AOA 之視同給付(deemed payments)、依功能別拆分企業方法之限制及與 UN 稅約範本關係，及 BEPS 行動計畫對 AOA 影響等。

(二)報告及討論紀要

1.AOA 主要內涵與歷史沿革

AOA 係運用「依功能別拆分企業方法」，將常設機構依其功能視為分

離且獨立之企業，與原屬企業之其他部分區隔後，歸屬利潤至該常設機構。AOA 分為兩步驟：(1)依據功能及事實分析，假設構成常設機構之部分為分離且獨立企業，將資產、負債、風險、資本及內部往來(dealings)分別分配予常設機構及其所屬企業之其他部分；(2)就常設機構與其所屬企業其他部分間之內部往來，類推適用關係企業間交易所採行之移轉訂價指導原則。上述 AOA 兩步驟如下圖 1：

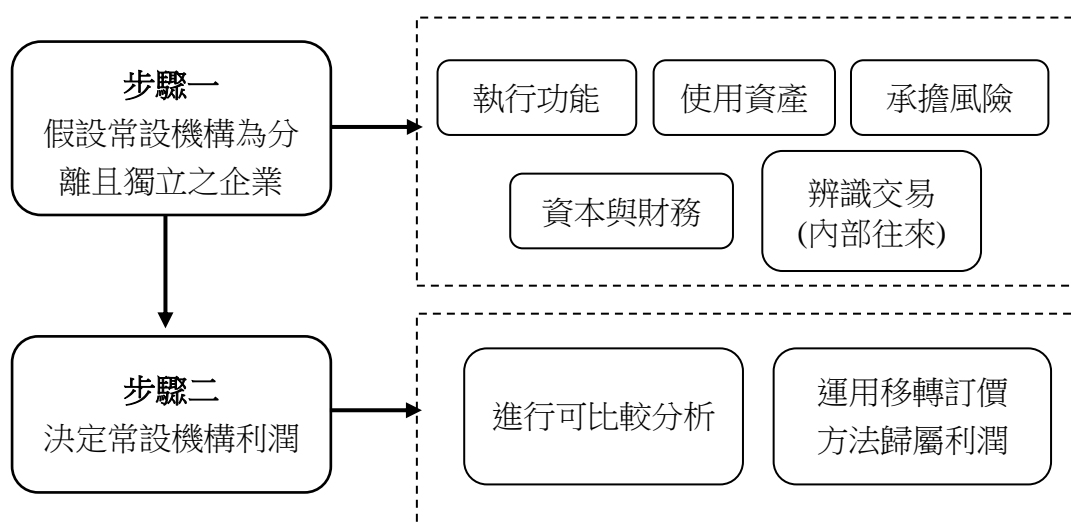


圖 1 AOA 歸屬常設機構兩步驟

AOA 是由 OECD 負責租稅協定之第 1 工作小組(Working Party 1)與負責移轉訂價之第 6 工作小組(Working Party 6)共同合作折衝發展而來，使 OECD 稅約範本第 7 條(營業利潤)與第 9 條(關係企業)之歸屬或分配利潤，均採行原僅適用於獨立企業間之常規交易原則；惟 UN 稅約範本第 7 條(營業利潤)至今未採行 AOA。茲以下頁圖 2 說明 OECD 與 UN 稅約範本第 7 條(營業利潤)之沿革與差異。

2.AOA 實施情形

與談人將各國實施 AOA 方式大略分為以下類型：

- (1)無論現行租稅協定規定，原國內法已與 AOA 規定一致：英國、法國。
- (2)租稅協定政策採 AOA，且將 AOA 導入國內法：義大利、日本、德國。
- (3)租稅協定政策採 AOA，但僅限於租稅協定階層，未導入國內法：瑞典、

荷蘭、瑞士。

(4)租稅協定政策不採 AOA，但同意適用 OECD 於 2008 年對舊版稅約範本第 7 條修正之註釋：南非、澳洲。

此外，縱使屬租稅協定政策採 AOA 之國家，其現行租稅協定通常仍有第 7 條(營業利潤)規定與 OECD 舊版稅約範本相同者，對適用該等協定時是否採行 AOA，大多採較保留態度，尤其倘特定協定夥伴國明確主張不採 AOA，則就該協定亦對等不適用 AOA。

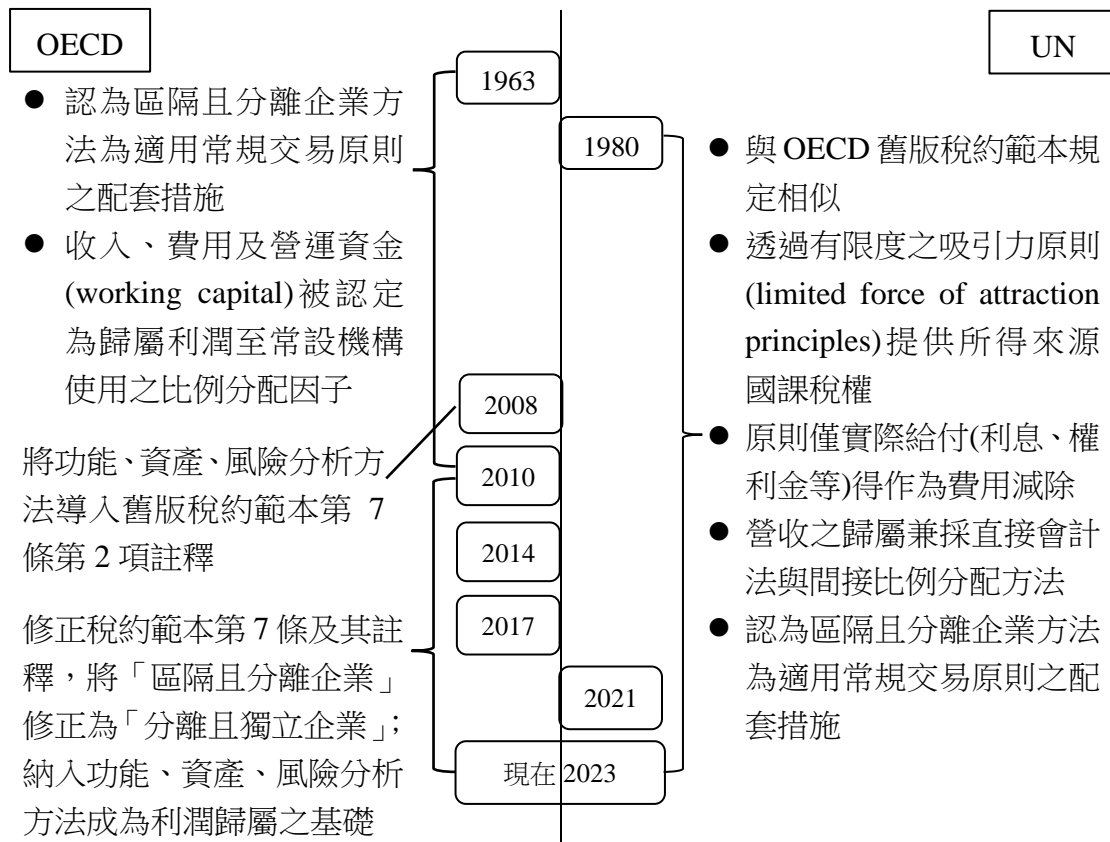


圖 2 OECD 與 UN 稅約範本第 7 條(營業利潤)沿革與差異

3.AOA 與租稅協定其他條文規定之一致性

AOA 與 OECD 舊版稅約範本常設機構利潤歸屬方法主要不同之一，即 AOA 允許常設機構將「視同給付」(deemed payments)作為費用減除。

在舊版稅約範本規範下，常設機構原則上僅有實際對外部企業給付及對其所屬企業內部管理服務之成本得作為費用減除；AOA 因將常設機構視為分離且獨立企業，採用移轉訂價指導原則之功能、資產、風險分析方法，

就常設機構與其所屬企業其他部分之內部往來，類推適用常規交易原則設算利息、權利金等費用，且該等「視同給付」之設算費用可作為常設機構之費用減除。此類「視同給付」費用因未實際支付，實務上常發生爭議，例如金額計算方式、是否衍生所得來源國扣繳問題(即使實際未給付)、倘被扣繳則居住國是否應消除雙重課稅等。

茲以下圖為例，說明常設機構與其所屬企業其他部分間內部往來，及常設機構與關係企業間交易，於適用租稅協定時，有關費用減除、利潤歸屬及消除重複課稅議題。

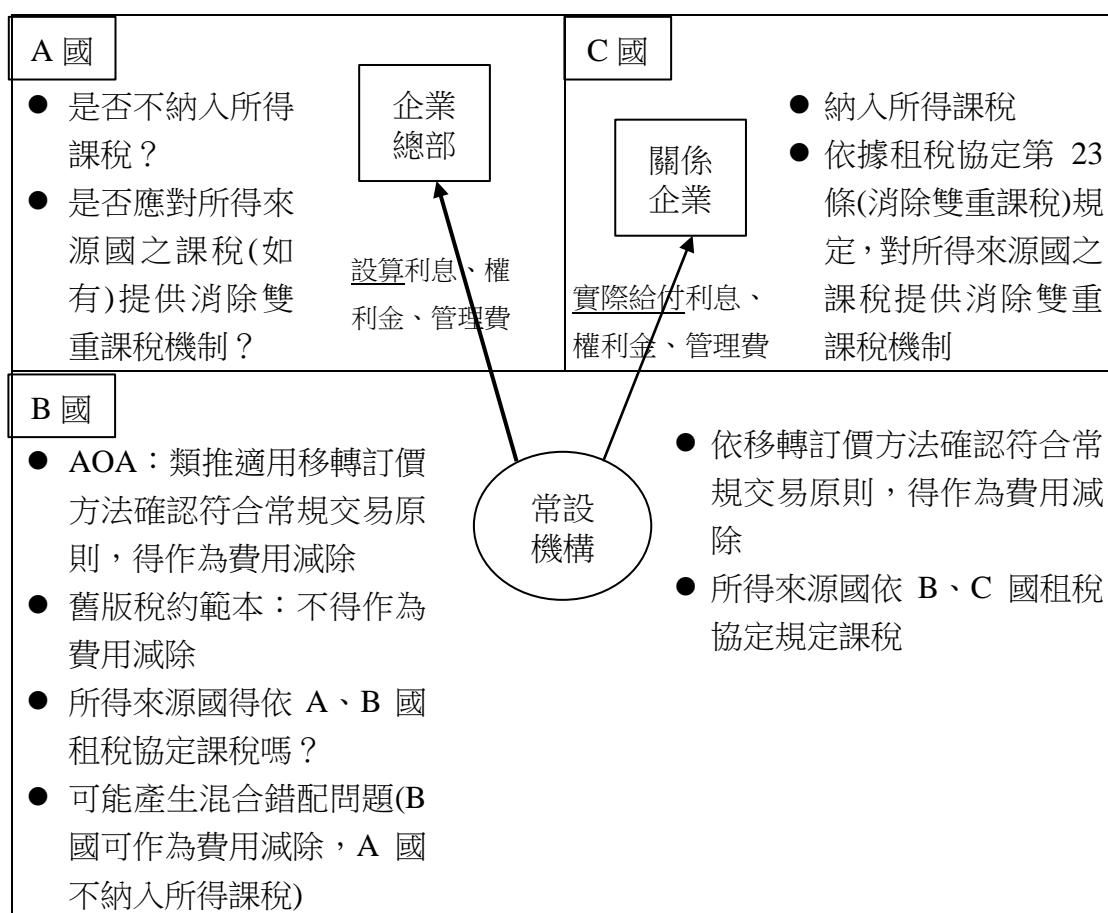


圖 3 AOA 與租稅協定其他相關條文之適用

與談人另以美國分支機構利潤稅(branch profit taxes)與 AOA 不一致問題及解決方式為例。美國分支機構利潤稅設計目的為使美國分公司(常設機構)將資金匯出至境外總公司時，與美國子公司將資金匯出至境外母公司適用一致性租稅待遇。分公司匯出利潤之課稅視同子公司分配股利；分公司

匯出利息，可能依國內法規定，得列報超過實際支付金額之利息費用(超出部分即視同支付利息)，課稅規範與子公司匯出利息予母公司相同。前述匯出利潤、實際支付與視同支付利息，均應於美國扣繳。

另一方面，AOA 允許常設機構為計算其應歸屬利潤，設算利息作為費用減除，但不會將該設算利息視為租稅協定第 11 條(利息)規定給付予另一企業(他方締約國居住者)之利息所得；換言之，OECD 稅約範本不認為常設機構與其所屬企業其他部分間之「內部往來」構成實際給付或產生所得，爰無所得來源國扣繳概念，亦不認為所得來源國應就該等內部往來適用協定相關條文(如股利、利息)上限稅率規定。

美國對於其國內法分支機構利潤稅與現行租稅協定不一致問題，目前主要採洽商協定夥伴國修約方式解決，將協定納入得與其分支機構利潤稅調和之相關規定。另為避免美國常設機構列報費用減除而外國總公司未納入所得課稅之混合錯配問題發生，美國亦於其內地稅法定有「視同分支機構給付」及「分支機構混合錯配給付」相關規定，避免雙重不課稅問題發生，並確保美國對該等給付之課稅權。

4.AOA 與 BEPS 行動方案相關議題及未來展望

(1)BEPS 行動計畫 7「防止人為規避常設機構之構成」有關歸屬營業利潤予代理人常設機構之討論

本項討論係基於關係企業間其中一方構成另一方之代理人常設機構時，就兩者間之交易與利潤分配，將同時適用租稅協定第 9 條(關係企業)第 1 項規定(分配利潤予兩關係企業)及第 7 條(營業利潤)第 2 項規定(歸屬利潤予常設機構)。OECD 於 2018 年發布 BEPS 行動計畫 7 之常設機構利潤歸屬增訂指導原則，即納入此類情形案例，於歸屬利潤予常設機構時適用 AOA 規範；然該報告亦指出實務上許多租稅協定採 OECD 舊版稅約範本文字，致常設機構利潤歸屬應依所得來源國之國內法規定而可能應依特定比例計算，或「視同給付」不得列為費用減除。部分國家甚而採行 OECD 不

認同之「單一納稅義務人方法」(single taxpayer approach)⁷，即當擔任代理人之關係企業已依租稅協定第 9 條第 1 項規定之移轉訂價常規交易原則分配合理利潤，此時可另行歸屬其代理人常設機構身分之營業利潤應為零。綜上，就此類型交易架構實務宜如何分配關係企業利潤及歸屬利潤予常設機構議題，似仍有研究與討論空間。

(2)兩支柱與 AOA

綜觀之，兩支柱原則使用財務會計報表資訊(僅為有限之稅務調整)作為計算基礎，而常設機構為稅務上概念，可預見未來常設機構之利潤歸屬將須仰賴更多會計原則、租稅協定與國內稅法之調和。

與談人另指出未來須特別注意第一支柱避免雙重課稅機制之運作與 AOA 之相互影響；第二支柱部分，於計算常設機構所在國實質稅率時，亦可能須注意適用 AOA 歸屬常設機構利潤結果。

⁷ 「單一納稅義務人方法」釋例說明：關係企業 A 公司與 B 公司分別為 A 國及 B 國居住者(假設 A、B 兩國租稅協定與 OECD 稅約範本相同)，依兩公司契約，A 公司為 B 公司於 A 國市場執行代理人業務，依租稅協定第 5 條(常設機構)規定，構成 B 公司在 A 國之代理人常設機構。在分配與歸屬利潤時，倘 A 公司已依租稅協定第 9 條(關係企業)第 1 項規定之移轉訂價常規交易原則，按代理人之功能、風險、資產，分配常規交易利潤，此時可再依租稅協定第 7 條(營業利潤)規定自 B 公司歸屬至 A 公司代理人常設機構之營業利潤應為零；此係因按 A 公司代理人常設機構身分之功能、風險、資產計算應歸屬之利潤，已在前步驟適用租稅協定第 9 條(關係企業)規定時分配完竣。簡言之，依「單一納稅義務人方法」，就上述釋例之代理人常設機構情形，其依租稅協定第 7 條(營業利潤)規定歸屬利潤之結果必然為零。

二、誰贏得了比賽？

(Who is winning the race?)

主席：Natalia Quinones Cruz(哥倫比亞)

與談人：

Michelle de Niese(澳洲)

Itai Grinberg(美國)

Andrea Laura Riccardi(烏拉圭)

Achim Pross (OECD)

秘書：Germán García García(哥倫比亞)

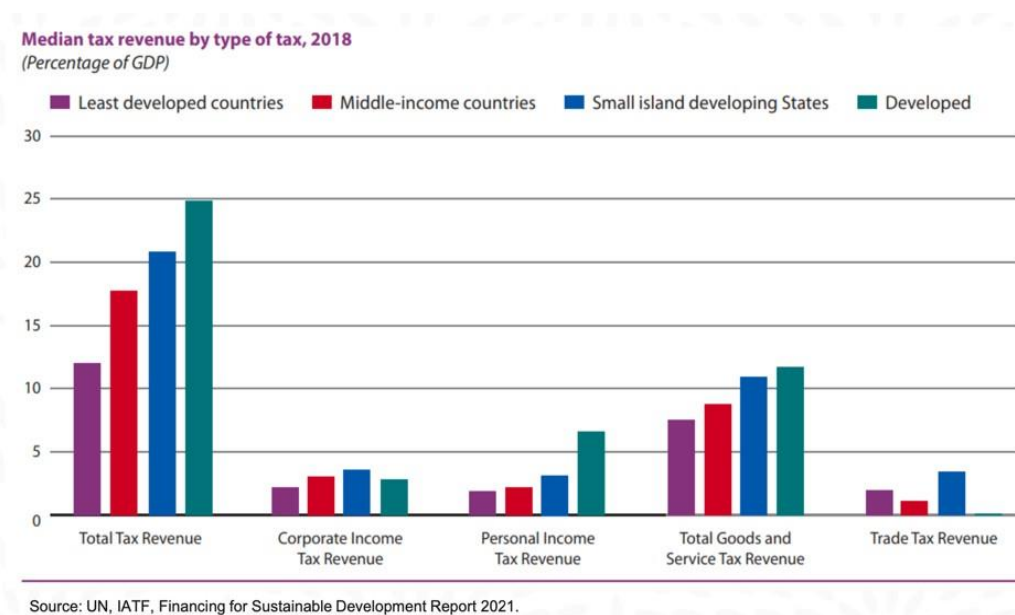
(一)背景說明

隨著網路之普與，現行之租稅協定範本已無法適用於目前多樣之貿易型態，許多跨國企業利用租稅規範漏洞及各國稅制間之差異進行租稅規劃，嚴重侵蝕各國稅收，並破壞稅制公平性與完整性，爰 OECD 與各國稅局發展多項反避稅措施，如：實際管理處所(Place of Effective Management)、資本弱化(Thin Capitalization)、移轉訂價(Transfer Pricing)及受控外國企業(Controlled Foreign Company)制度等。

為遏止激進之租稅規劃，OECD 於 2015 年 10 月發布 BEPS 15 項行動計畫(BEPS 1.0)，並於 2021 年 10 月 8 日發布關於 BEPS 2.0(Two Pillars, 兩支柱)之相關聲明。本場會議邀集相關與談人討論前開 BEPS 專案之演進史及其成效。

(二)報告及討論紀要

依據 UN 按發展程度統計 2018 年各國稅收占 GDP 比率(如下圖)可知，各區域應稅收入由高至低分別為已開發國家(Developed)、小型島嶼發展中國家(Small island developing States)、中收入國家(Middle-income countries)及低度開發國家(Least developed countries)。



依上開統計，國家總稅收占 GDP 比率與發展程度呈正比，亦即發展程度較高區域，總稅收占 GDP 比率相對較高，惟公司所得稅占 GDP 比率卻未必與發展程度成正比，例如：已開發國家之總稅收占 GDP 比率雖高於小型島嶼發展中國家，公司所得稅占 GDP 比率卻相對較低。與談人建議，各租稅管轄區應依相關統計數據，重新檢視現行國內課稅制度，與發展程度近似國家相比，是否具備改善之空間，據以修正。

1.BEPS 專案之沿革與現況

回顧早期建立之 BEPS 1.0 之 15 項行動計畫(實施情形如下表)，其中行動計畫 5(有效打擊有害租稅慣例)、行動計畫 6(防止租稅協定濫用)、行動計畫 13(移轉訂價文據及國別報告)，及行動計畫 14(提升爭議解決機制效率)，係最低標準(Minimum standards)，各租稅管轄區皆應實施。

行動計畫	各租稅管轄區實施情形或 OECD 最新進度
最低標準	
行動計畫 5(有效打擊有害租稅慣例)	<ul style="list-style-type: none"> ● 319 個國家據此檢視其現行租稅環境與法規規範 ● 184 個國家據此廢除或修正其法規規範
行動計畫 6(防止租稅協定濫用)	100 個租稅管轄區據此與其他租稅管轄區簽訂或修訂租稅協定
行動計畫 13(移轉訂價文據及國別報告)	超過 100 個租稅管轄區將移轉訂價文據及國別報告之相關要求納入國內稅法
行動計畫 14(提升爭議解決機制效率)	82 個租稅管轄區據此建立同儕審核機制(Peer review)，並提升租稅爭議解決機制之執行效率
其他計畫	
行動計畫 1(解決數位經濟下之租稅挑戰)	<ul style="list-style-type: none"> ● 第一支柱 Amount A：OECD 於 2023 年 10 月 11 日發布「實施第一支柱數額 A 多邊公約」文本(The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One)及隨附文件，惟該公約仍有部分問題尚待解決 ● 第二支柱 ✓GloBE 規則：56 個租稅管轄區逐步立法執行 ✓STTR：OECD 於 2023 年 10 月 2 日發布「促進實施第二支柱應予課稅規定多邊公約」範本(Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule)，即日開放各國簽署
行動計畫 2(消除混合錯配安排)	澳洲、哥斯大黎加、紐西蘭、美國、英國與歐盟等已將混合錯配(Hybrid mismatches)之觀念納入其國內稅法
行動計畫 3(受控外國企業制度)	51 個租稅管轄區將 CFC 制度導入國內稅法
行動計畫 4(限制因利息扣除及其他金融支付之稅基侵蝕)	90 個租稅管轄區據此制定資本弱化(Thin capitalization)相關規定

行動計畫	各租稅管轄區實施情形或 OECD 最新進度
行動計畫 7(常設機構)	超過 45 個租稅管轄區將代理人 PE(agent PE)認定為常設機構；超過 55 個租稅管轄區將反分離條款(anti-fragmentation rule)納入租稅協定之常設機構認定條文
行動計畫 8 到 10(移轉訂價)	確保移轉訂價結果與價值創造一致(aligning transfer pricing outcome with value creation)
行動計畫 12(強制揭露規定)	<ul style="list-style-type: none"> ● 歐盟 2018/822 指令修正 2011/16/EU 指令(又稱 EU DAC6)，強制企業應申報之跨境交易 ● 英國之強制揭露規定(Mandatory Disclosure Rules)

近年 OECD 為解決 BEPS 問題並尋求國際共識，於 2016 年 6 月確立 BEPS 包容性架構(Inclusive Framework, IF)，該架構於 2019 年發布之「研議一致處理經濟數位化租稅挑戰工作計畫」，首度提出兩支柱概念，嗣經研討及協商後，OECD 分別於 2021 年 7 月及 10 月更新「解決經濟數位化課稅挑戰之兩支柱聲明」，展示 BEPS 2.0 相關政治協商之具體成果。

第一支柱，主要係由「數額 A」(Amount A)及「數額 B」(Amount B)所組成，其中 Amount A 係針對「全球收益高且獲利大」之跨國企業集團，賦予市場所在國就具經濟關聯性收入之課稅權，按公式計算分配予消費市場所在國之利潤數額；Amount B 則就跨國企業於市場國之關係企業或常設機構間進行基本行銷及配銷活動(baseline marketing and distribution activities)，採符合常規交易原則之公式計算其應分配課稅利潤，以解決此類型案件所涉移轉訂價查核爭議，及提高稅負確定性。目前 OECD 刻擬定相關規定，並發布相關公眾徵詢意見稿。

第二支柱，旨在消除跨國企業透過低稅率地區從事租稅規避行為，確保企業負擔最低稅負，以避免各國稅基遭受侵蝕，分為 GloBE 規則及「應予課稅規定」(Subject to tax rule, STTR)：

(1)GloBE 規則

為確保大型跨國企業集團(MNE)於各租稅管轄區內，均應負擔一定最低稅負，為各國租稅競爭訂定 15% 之下限稅率。目前已有 56 個國家採取行動準備實施 Globe 規則。

(2)STTR

STTR 係針對跨國企業集團位於不同租稅管轄區集團成員間之特定給付，依租稅協定於所得來源地國享有減免稅措施，惟於居住地國因享有國內稅法租稅優惠，未實質負擔合理稅負，為解決上述問題，OECD 爰修正相關多邊公約範本，增訂 STTR 之「最低稅負」(minimum tax) 條款，並於 2023 年 10 月 2 日起開放各國簽署。

2.BEPS 專案是否解決 BEPS 問題

與談人表示，儘管已有 BEPS 1.0 與 BEPS 2.0 之相關規範，BEPS 情形恐將持續存在，主要原因之一，考量已開發國家與開發中國家的稅法設計本身即存在許多之差異，為確保任何國家皆能適用該等規定，BEPS 相關規定提供許多讓租稅管轄區自行選擇之空間或執行上之彈性。因此，在解決 BEPS 議題時，各租稅管轄區間之配合，及其自身稅法制度與 BEPS 防範規定之一致性，皆扮演至關重要之角色。換言之，如租稅管轄區對於 BEPS 防範規則之實施持保留態度，稅務規劃的空間將持續存在。

此外，自數據資料觀之，各國承諾實行 BEPS 1.0 與 BEPS 2.0 相關規範，確實一定程度降低激進之跨國租稅規劃，惟 OECD 亦觀察，租稅管轄區境內之過激租稅政策(例如：國內獎勵投資政策)，使國內 BEPS 問題仍繼續存在。

另一方面，無論是 BEPS 1.0 或 BEPS 2.0，主要皆針對大型跨國企業(MNE)，意味中小企業(SME)之租稅規劃造成之 BEPS 問題仍持續存在，此亦係未來稅制設計時須考慮之面向。

3.開發中國家如何參與現今 BEPS 專案

BEPS 1.0 旨在使各租稅管轄區重新審視自身稅制及租稅協定，並修正納入相關反避稅條款。因 BEPS 1.0 並未根本性改變國際間整體稅制，而 BEPS 2.0 之施行，實對各國間稅制產生根本性變革。

部分開發中國家為實施 BEPS 1.0 反避稅相關措施，包含對於稅局以及相關從業人員之訓練，已耗費大量國內資源，爰開發中國家對 BEPS 2.0 之實施，仍持相對保留態度。尤其 BEPS 2.0 規定高度複雜，稅局以及相關從業人員除須具備稅法知識，尚須具備稅務會計基礎甚至進階之認識。又長年來開發中國家為吸引外商直接投資，提供許多租稅減免及非租稅相關之投資優惠，目前第二支柱設計機制，確實影響開發中國家現行租稅優惠措施，未來各該國設計相關租稅優惠制度時，也勢必將受到第二支柱之限制，惟因第二支柱數據主係以財務資料為基礎，仍可藉由影響財務資料數據之相關政策，保有投資優惠政策之部分吸引投資效果。

4.BEPS 相關反避稅專案之複雜性

因第二支柱補充稅額之計算係以公司財務報表為基礎，相關避風港條款係以國別報告為基礎，許多項目不存在於現行公司財務系統及稅務系統之資料，意味著公司為遵循第二支柱制度，將面臨根本性調整財務系統之挑戰。

又 OECD 為利於各租稅管轄區將合格國內補充稅(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT)導入當地稅制，允許各租稅管轄區施行之 QDMTT 制度可與第二支柱規定有所不同，此彈性規定亦使企業遵循產生許多不確定性，迫使企業需隨時追蹤各租稅管轄區之立法近況與系統更新，並評估相關依從成本。

除依從成本、新增資料與揭露需求外，依據現行要求跨國企業之揭露資訊相關法規，已要求企業提示國別報告、永續報告書、財務報導等資訊。第二支柱之實施，將使企業最早須於 2026 年年中，申報 GloBE 資訊申報

書(GloBE Information Return)，惟上述揭露之資訊，是否應再全面檢討，避免重複揭露資訊，或揭露不必要資訊，為各國稅局應評估之因素，以降低企業之依循成本，並確實有效達到政策目的帶來之效益。

與談人表示 BEPS2.0 之施行成本確實很高，已有許多國家已將第二支柱導入國內法制，陸續於 2024 年起施行，惟該等規定之相關細節指引卻未臻完備，爰大部分國家可能仍處於空有法律架構之階段。另一方面，第二支柱對納稅義務人之影響層面尚不得而知，可能有低估依循成本，或稅收效益低於依循成本之情形。

5.BEPS 專案未來展望

與談人呼籲，OECD 現行設計 BEPS 相關專案時，應同步密切估計其將產生之遵循成本，同時考慮將 BEPS 2.0 相關方案與現行之 BEPS 1.0 相關方案產生之效益進行對比，是否增加整體效益，考量政策實際執行成本後，評估 BEPS 1.0 相關方案是否為較佳解方。

(三)結論與建議

從 BEPS1.0 之 15 項行動計畫到 BEPS2.0 二支柱時期，各租稅管轄區相繼推動許多防範稅基侵蝕與利潤移轉之政策，與談人建議各租稅管轄區應檢視自身稅收相關統計數據，並與發展程度相近之租稅管轄區、甚至全球之相關統計進行比較，藉以瞭解其稅制中是否存有須改善之處。同時亦得檢視現行稅制與 BEPS1.0 和 BEPS2.0 之相關制度是否存有差異之處，瞭解是否有更多可行之反避稅措施，以及如何與國際接軌，以有效避免企業從事稅基侵蝕與利潤移轉行為。

三、國際稅法之倡議及發展

(Initiative and Development of International Tax Law)

主席：Porus Kaka(印度)

與談人：

Manal Corwin (OECD)

Achim Pross (OECD)

Stef van Weeghel(荷蘭)

Liselott Kana(智利/UN)

Armando Lara Yaffar(墨西哥)

Nicole Krenger(瑞士)

Tom Roesser(美國)

秘書：Aditya Vora(印度)

(一)背景說明

近年來，OECD 持續致力於提升國際租稅合作、協作及溝通協調，藉各租稅管轄區集體合作，以維護各國之共同利益。相較 2016 年，國際間參與度日益增加，至今已有 168 地區成為「稅務資訊透明及交換全球論壇 (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)」成員、143 地區加入「OECD/G20 解決稅基侵蝕及利潤移轉包容性架構」等，顯見各國對解決稅基侵蝕及移轉訂價問題之決心。

為有效解決租稅規避，OECD 除積極提升租稅透明及資訊交換，強化稅務行政機關執行效能及效率外，並藉完善移轉訂價準則及相關多邊公約，協助各國政策制定，又透過人才能力建構專案，協助開發中國家接軌國際以有效打擊租稅犯罪。

本場次主要邀集 OECD 代表及各國官員，針對 OECD 近期發布有關兩支柱之多邊公約擇要說明。

(二)報告及討論紀要

1.第一支柱(Pillar One)

(1)數額 A—發布多邊公約文本、解釋性說明等指引文件

OECD 於 2023 年 10 月 11 日發布「實施第一支柱數額 A 之多邊公約」(The Multilateral Convention to implement Amount A of Pillar One, MLC) 文本、解釋性聲明(Explanatory Statement)及「適用確定性的共識備忘錄」(Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One, UAC)等指引文件，反映目前包容性架構成員就課徵數額 A 技術架構部分所取得之共識，惟該公約尚存部分由少數租稅管轄區針對特定事項提出之歧見，仍待該等租稅管轄區消弭相關適用差異。

第一支柱數額 A，主係針對合併營收達 200 億歐元且利潤超過 10% 之大型跨國企業(Multinational Enterprise, MNE)，就該超過 10% 之超額利潤，將其中 25% 重新分配予市場所在租稅管轄區課稅。數額 A 之適用對象及計算分配稅額步驟如下表：

主要步驟	細項步驟
1. 辨認是否符合適用範圍	(1) 集團收入(200 億歐元)及利潤率(10%)測試 (2) 例外部門(exceptional segment)規則 (3) 排除規定
2. 辨認合格市場管轄區	(1) 收入來源規則 (2) 經濟關聯性測試
3. 計算及分攤超額利潤	(1) 確認集團總利潤 (2) 分配部分超額利潤予市場管轄區 (3) 調整重複計算部分
4. 消除重複課稅	(1) 確認各市場管轄區利潤 (2) 分配消除重複課稅義務予各管轄區 (3) 辨認各管轄區享有重複課稅減免權之實體
5. 申報納稅及獲得租稅確定性	(1) 向主要租稅管轄區(Lead Tax Administration)申報 (2) 由單一集團成員納稅 (3) 申請重複課稅減免 (4) 獲得租稅確定性

有關數實施第一支柱數額 A 之多邊公約之運作模式，擇要說明如下：

A.生效前提

該公約之條款生效，須經 30 個以上之租稅管轄區核准簽署，且上述租稅管轄區需涵蓋 60% 以上目前預計符合數額 A 範圍之大型跨國企業 (Multinational Enterprise, MNE) 之最終母公司。

B.與雙邊租稅協定間之關係

倘簽署上述多邊公約，就適用數額 A 部分，該多邊公約將優先適用於現行雙邊租稅協定。

C.簽約國會議(Conference of the Parties, CoP)

多邊公約另成立簽約國會議，就條款解釋及執行面問題作成決定。

D.7 年檢視(7-year review)

簽約國會議將於公約生效之 7 年後視執行情形，將符合數額 A 範圍之收入門檻由 200 億歐元調降為 100 億歐元；倘執行成效不彰，簽約國會議需於 2 年內解決執行面問題，以達成降低收入門檻之目標。

E.租稅確定性

提升租稅確定程序，訂定強制性爭議解決機制，以解決數額 A 涉與移轉訂價及常設機構之爭議。

F.撤銷數位服務稅(Digital Services Taxes, DST)及其他類似措施

核准簽署國須承諾未來將不會對企業另予課徵數位服務稅，澳洲、法國、印度、義大利、西班牙、突尼西亞、土耳其、英國亦須配合撤銷現行之數位服務稅相關規定。

(2)數額 B—簡化移轉訂價

OECD 目前考量執行低功能之租稅管轄區(下稱低功能區)訴求，致力於權衡定性及定量分配公式，並預計於 2024 年 1 月修正移轉訂價指導原則 (TPG)。

2.第二支柱(Pillar Two)

(1)GloBE 規則

為消弭有害之租稅競爭，全球最低稅負制設定有效稅率 15% 之最低標準，以確保非低稅負區國家稅基。現行約有 55 個租稅管轄區已立法或預定施行，其中至少 7 個管轄區係首次推行企業所得稅制。

(2)STTR

STTR 係就集團關係企業間支付之利息、權利金、服務費用等特定款項，如取得所得者居住地國對該所得課徵之名目稅率低於 9%，所得來源國得對該支付款項補徵差額稅額，以解決因租稅協定上限稅率規定造成特定款項於所得來源國及居住地國雙重免稅或稅負偏低之問題。STTR 將優先適用於全球企業最低稅負制，該補徵稅額可併計全球企業最低稅負制有效稅率之分子。

鑑於 STTR 涉及租稅協定，本須由雙邊進行協商修正現行租稅協定條款，為加速施行進度及簡化相關作業，OECD 於 2023 年 10 月 2 日發布「促進實施應予課稅規定之多邊公約」(Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule, MLI)開放各國簽署。締約國雙方透過簽署 STTR 多邊公約，將雙邊租稅協定列入 STTR 多邊公約適用範圍，並以附約方式修正現行租稅協定以實施 STTR。開發中國家多為上述集團內特定款項之支付方，STTR 將賦予其對支付款項增加課徵權，係促成開發中國家同意施行第二支柱之關鍵。

3.稅收影響與執行複雜性

依據 OECD 2020 年數據，第二支柱之施行每年將增加稅收 2,000 億美元，其中 1/3 源自降低企業透過移轉訂價規避之稅負。縱部分租稅管轄區即將於 2023 底施行全球企業最低稅負制，第二支柱仍存在許多挑戰，基於其稅額相關計算公式本具複雜度，實務運作問題亦恐逐漸浮現，未來將如何使企業依法遵循之方式亦將成為稅務行政機關及跨國集團之關注重點。

四、IFA/EU 以歐盟角度來看國際稅法之發展

主席：Georg Kofler (奧地利)

與談人：

Benjamin Angel (歐盟)

Pia Dorfmueller (德國)

María José Garde (歐盟)

Eric Kemmeren (荷蘭)

Juliane Kokott (歐盟法院)

Błażej Kuźniacki (波蘭)

秘書：Theres Neumüller

(一)有關解決歐盟內部市場現行企業稅制挑戰之相關倡議

歐盟為調和 27 個會員國不同稅制，並達簡化、減輕遵循成本、提升租稅確定性及促進公平稅制目的，近期研擬下列 3 項指令(directive)草案：

1.中小企業總公司課稅制度[Head Office Tax (HOT) System for SMEs]

本項指令草案目的為改善歐盟多數中小企業囿於各會員國稅法規定不同、複雜度及遵循成本高，選擇不進行跨境商業活動之問題。該指令草案規定中小企業於計算位於其他歐盟會員國常設機構之所得稅時，除歸屬常設機構之利潤仍適用租稅協定第 7 條(營業利潤)規定，稅率仍適用常設機構所在國國內稅法規定外，計算應稅所得時得適用總公司所在國國內稅法，所得稅由總公司所在國課徵，再轉予常設機構所在國。該指令草案得大幅減輕中小企業稅務遵循成本，但目前亦有會員國提出可能造成國內稅法競購(shopping)疑慮。

表 1 現行制度與 HOT 草案比較表

	總公司所在會員國	常設機構所在會員國
現行制度	對總公司全球所得課稅；以免稅法或扣抵法消除跨境重複課稅	1. 依租稅協定第 7 條(營業利潤)規定歸屬利潤或損失 2. 依常設機構所在會員國國內稅法規定計算應稅所得

	總公司所在會員國	常設機構所在會員國
		3. 依常設機構所在會員國國內稅法規定稅率計算應納稅額 4. 由常設機構負擔所得稅
HOT 草案	對 <u>中小企業</u> 總公司全球所得課稅；以免稅法或扣抵法消除跨境重複課稅	1. 依租稅協定第 7 條(營業利潤)規定歸屬利潤或損失 2. 依 <u>總公司所在會員國</u> 國內稅法規定計算應稅所得 3. 依常設機構所在會員國國內稅法規定稅率計算應納稅額 4. 由常設機構負擔所得稅 5. <u>由總公司向其所處會員國申報及繳納所得稅，總公司所在會員國再將各常設機構部分稅款轉予常設機構所在國</u>

2. 移轉訂價指令

本項指令草案係為解決逐年增加之移轉訂價相關訴訟與相互協議程序案件，並降低移轉訂價實務之複雜度與遵循成本。該指令草案將常規交易原則導入歐盟法規，就關係企業定義、相對應調整與補償調整時機、辨識商業與財務關係、選擇最適移轉訂價方法、進行可比較分析及決定常規交易範圍訂定歐盟之共同規範，內容與 OECD 移轉訂價指導原則一致，並規劃進一步就移轉訂價文據及其他有關移轉訂價之特定領域議題訂定授權法令。

3. 歐洲經商所得稅架構 (Business in Europe: Framework for Income Taxation, BEFIT)

本項指令草案尚在籌劃階段，其目的為採用一通用架構而非 27 套不同公司稅制。其採用 OECD 兩項支柱相關概念，先以第二支柱概念決定課稅範圍及計算稅基，再以第一支柱概念分配稅基及運用簡化之移轉訂價規範。

該指令草案規定適用對象為適用歐盟第二支柱相關指令之跨國企業集團(年度全球合併營業收入 7.5 億歐元以上者)；其他較小規模歐盟跨國企業集團得自行選擇是否適用。

(二) 簡化扣繳稅款免稅/退稅程序 (FASTER)

本項指令草案目的為提供更快速、效率、安全及低成本之扣繳稅款免稅或退稅程序，適用範圍為公開交易之股票與債券相關所得(即股利或利息)之扣繳稅款，預期 2027 年 1 月 1 日生效。為實施該指令，須先完備下列 3 項基礎要件(building blocks)：

1.數位居住者證明

須調和各會員國核發數位居住者證明流程，包括受理申請後應於 1 個工作天內核發，效期至少 1 年，且所有會員國均一致遵循。

2.金融中介業者之申報義務

各會員國金融中介業者皆依規定註冊為「經認證金融中介業者」(certified financial intermediaries, CFIs)，遵循 DAC2 [即歐盟有關 OECD 共同申報與盡職審查準則(CRS)之指令]、防制洗錢指令，且不得位於黑名單國家；CFIs 有義務於交易紀錄日之 25 日內申報資料。

3.快速扣繳稅款免稅/退稅程序

得採(事前)所得來源國免扣繳或(事後)快速退還扣繳稅款程序。倘採快速退還扣繳稅款程序，於取得股利或利息日之 25 日內得提出快速退稅申請，於申請日之 25 日內應完成退稅；倘超過 25 日退稅則須加計利息。

本項指令草案適用於公開交易股票與債券相關股利及利息之扣繳稅款，股利倘符合歐盟現行母子公司指令(Parent-Subsidiary Directive)即可免稅，爰本項指令草案似可視為補充規定性質，會員國尚無意見；惟就利息部分，部分會員國提出如何確定符合租稅協定第 11 條(利息)規定受益所有人要件等疑慮。與談人說明該指令草案制度之設計，須 CFIs 有能力快速審查所得人電子居住者證明正確性(該制度下將改由金融機構直接向稅務機關申請所得人之電子居住者證明)及是否符合協定規定受益所有人要件，爰尚需時討論及完備相關配套措施。

(三)第二支柱推動進展

歐盟會員國陸續依 2023 年初通過之全球最低稅負制指令，於國內制定相關法令，此應於 2023 年 12 月 31 日前完成；歐盟執委會持續提供各會員

國相關支援以加速實施進程。

(四)更新商業賦稅行為準則(Code of Conduct for Business Taxation)

歐盟於 2022 年更新商業賦稅行為準則，包括打擊有害租稅措施、增訂軟性規定提升政治影響力等，其中有關判斷有害租稅措施之指標，列舉數例如下：

- 1.具備與國內市場區隔之藩籬(ring-fenced)優勢：例如僅限非居住者或與非居住者間交易得享有利益。
- 2.無須具備任何在地經濟活動或實質經濟存在(substantial economic presence)即可獲取利益。
- 3.決定利潤之規定與國際普遍認同原則(例如 OECD 規範)相悖。
- 4.相關措施與適用流程欠缺足夠透明度。
- 5.提供雙重不課稅機會。
- 6.就相同費用、相同所得或相同交易鏈，得適用雙重或多重租稅優惠利益。
- 7.租稅措施未伴隨適當防止濫用條款或其他適當避風港條款。
- 8.租稅措施嚴重影響企業對營業活動地點之選擇，違反租稅中立性。

歐盟行為準則小組未來將以該準則對會員國進行檢視，並向歐盟經濟暨財政事務理事會(Economic and Financial Affairs Council, ECOFIN)報告，另將持續與 OECD 稅務資訊透明及交換全球論壇(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)、有害租稅實務論壇(Forum on Harmful Tax Practices, FHTP)及 BEPS 包容性架構(Inclusive Framework on BEPS)合作。

五、近期國際租稅發展

(Recent Developments in International Taxation)

主席：Jonathan Schwarz (英國)

與談人：

主題一：納稅義務人與租稅人權

Silvia Boiardi (義大利)

Lizelotte De Maeyer (比利時)

Sunita Doobay (加拿大)

Michaela Engel (德國)

Frédéric Teper (法國)

主題二：其他近期國際租稅重要裁判

Andreas Bullen (挪威)

Peter Connors (美國)

Kuntal Dave (印度)

Rébecca Dorasamy (瑞士)

Remedios García Gómez de Zamora (西班牙)

Charlotte Kies (荷蘭)

Ryan Killoran (南非)

Christopher Steeves (加拿大)

Wojciech Sztuba (波蘭)

Nora Morales Rodriguez (墨西哥)

秘書：Gabriela Haro (秘魯)

(一)主題一：納稅義務人與租稅人權(**taxpayers and human rights in tax**)

1.吹哨者(**whistle blower**)之權利(歐洲人權法院)

(1)事實背景

H 君為盧森堡 PwC 事務所稅務部門員工，在第一波盧森堡解密(Lux

Leaks)⁸文件公開後數個月，H 君將其自事務所複製 14 份稅務申報書等文件提供記者；該記者隨即於電視節目公開資料，並轉交國際調查記者聯盟 (International Consortium of Investigative Journalists, ICIJ)，ICIJ 嗣於網路公開該等資料。盧森堡 PwC 事務所就 H 君竊取及洩露客戶機密資料提出刑事告訴。

(2)爭議焦點

歐洲人權公約(European Convention on Human Rights)第 10 條⁹規定任何人皆有表達自由(freedom of expression)，包括持有意見、接收與分享資訊與想法之自由；該自由權不受公權力干預，亦不受國境拘束。惟該自由權之行使伴隨義務與責任，在民主社會中為防止機密資訊洩露，可能須以法律就相關形式、條件、限制、處罰等加以規範。

(3)法院見解

盧森堡上訴法院認為 H 君揭露業務保密資訊(professional secrecy)損害 PwC 事務所名譽與客戶信任度，其造成損害高於揭露資訊之公共利益，爰判處 H 君罰金 1,000 歐元。

本案續由歐洲人權法院第三法庭審理，對於吹哨者依其個案情形，得否適用前述歐洲人權公約第 10 條(表達自由)規定，列舉下列要件：

A.揭露資訊應符合公共利益。

⁸ 盧森堡解密文件由國際調查記者聯盟(ICIJ)於 2014 年 11 月公開，揭露盧森堡政府在 2003 年至 2011 年間，與超過 350 家大型企業秘密協商鉅額租稅優惠，協助企業於其他國家進行避稅安排。

⁹ Article 10 (Freedom of expression):

1. Everyone has the right to freedom of expression. This right shall include freedom to hold opinions and to receive and impart information and ideas without interference by public authority and regardless of frontiers. This Article shall not prevent States from requiring the licensing of broadcasting, television or cinema enterprises.
2. The exercise of these freedoms, since it carries with it duties and responsibilities, may be subject to such formalities, conditions, restrictions or penalties as are prescribed by law and are necessary in a democratic society, in the interests of national security, territorial integrity or public safety, for the prevention of disorder or crime, for the protection of health or morals, for the protection of the reputation or rights of others, for preventing the disclosure of information received in confidence, or for maintaining the authority and impartiality of the judiciary.

B.揭露資訊屬實。

C.透過媒體向大眾公開資訊，係向大眾提出警示及引發關注之唯一可行方式。

D.揭露者行為符合誠信原則。

E.大眾獲取資訊之公共利益應與揭露資訊造成損害程度相當。

F.裁罰符合比例原則。

就本案而言，第三法庭同意盧森堡上訴法院判決，認同 PwC 事務所名譽遭實質損害，其所受損害高於揭露資訊之公共利益；並認為裁處罰金相對輕微，不致對表達自由之行使造成寒蟬效應(chilling effect)，反而可能鼓勵有類似意圖之其他人考慮相關行為之合法性。

嗣歐洲人權法院大法庭推翻第三法庭判決，認為盧森堡上訴法院對公共利益之解釋過於狹隘，業務保密資訊本身即屬公共利益範圍；自單一國家與自歐洲角度，對跨國公司租稅實務所涉公共利益可能有不同解讀，認為本案揭露資訊對公共利益之貢獻高於所造成損害。另 H 君已被 PwC 事務所開除，後續被起訴、經法院判決有罪及裁處罰金等經歷，已然造成吹哨者表達自由之寒蟬效應。

2.稅務機關公開納稅義務人個人資料(歐洲人權法院)

(1)事實背景

依據匈牙利法律規定，欠稅超過 1,000 萬匈牙利福林(約新臺幣 88.8 萬元)逾 180 天者，匈牙利稅務機關得於其網站公開欠稅人名單及各欠稅人之個人資料，包括姓名、住家地址、稅務識別碼及欠稅金額。一線上媒體公司並利用稅務機關公開資料，製作名為「欠稅人國家地圖」之互動網頁，顯示欠稅人姓名及住家地址，並以紅點標示連結提供欠稅人個人資料，所有人均得於該網頁查閱。

(2)爭議焦點

歐洲人權公約第 8 條¹⁰規定任何人之私人與家庭生活、住家與通訊均

¹⁰ Article 8 (Right to respect for private and family life):

1. Everyone has the right to respect for his private and family life, his home and his

有被尊重之權利；該權利之行使不應受公權力干預，除非符合法律規定且為民主社會中國家經濟福祉利益所必需。上述「私人生活」應為廣義解釋，包括無需遭受不需要之注意(unwanted attention)，及保護於合理期待下，未經同意不應被公開之個人資料等。

(3)法院見解

本案匈牙利法律立法目的為改善繳稅紀律，保障國家經濟福祉；且得保護第三方關係人利益，使其可瞭解欠稅人之財務狀況。

歐洲人權法院表示，法院通常尊重立法機關之政策選擇，除非該選擇「明顯欠缺合理基礎」；爰本案核心問題為立法機關是否在其擁有之裁量空間(margin of appreciation)內，衡酌各方權利之平衡制定法律。一般而言，立法者對經濟或社會策略之一般性措施有較大立法裁量空間；然就攸關個人有效享有其私人生活等基本權利，立法裁量空間應較為限縮。

本案被告國(匈牙利)未能證明立法機關係自確保公權力干預應符合比例原則之角度，致力尋求相關個人與公共利益間之平衡。法院特別指出揭露「住家地址」並非達成立法目的之必要手段，難以證明公開該資訊確實有助解決逃漏稅與稅收損失問題，反而可能造成嚴重危害，且將該等資訊公開於網頁，可能使損害風險加劇，爰認定該法律規定不符合比例原則，匈牙利稅務機關不應依該法律公開該等個人資料。

(二)主題二：其他近期國際租稅重要裁判

1.雲端運算(cloud computing)之國際租稅(加拿大最高法院)

(1)事實背景

加拿大 H 公司向其客戶提供社群媒體平臺服務。H 公司使用美國 A 公司之伺服器與基礎設施，運用雲端運算操作該社群媒體平臺，從事其日常

correspondence.

2. There shall be no interference by a public authority with the exercise of this right except such as is in accordance with the law and is necessary in a democratic society in the interests of national security, public safety or the economic well-being of the country, for the prevention of disorder or crime, for the protection of health or morals, or for the protection of the rights and freedoms of others.

營運工作；並使用 A 公司之專用高速網絡(非一般網際網路)直接連結(direct connect)至美國不同地點，以提升其使用 A 公司服務之效率。A 公司工程師並透過網路介面(即本案所稱「控制臺」)，提供一對一技術支援。

加拿大稅務機關就下列交易核定 H 公司銷售稅(sales tax)，H 公司不服，提起訴訟：

A.技術支援服務：因係透過 H 公司位於加拿大電腦使用「軟體程式」或「通訊服務」。

B.雲端運算：因係於加拿大使用「軟體程式」。

C.直接連結(direct connect)：因係於加拿大使用「專用通訊服務」。

(2)法院見解

本案稅務議題之探討應立基於對案關技術與交易性質之完整分析。H 公司購買 A 公司包括控制臺(軟體)等支援服務，並透過 H 公司自有網路連結使用 A 公司提供服務。法院分析加拿大稅務機關所提 3 項交易性質如下，判決 H 公司勝訴：

A.技術支援服務：H 公司係向具備專業資格條件之美國工程師購買技術服務；控制臺僅為提供服務管道。

B.雲端運算：H 公司(使用者)租用並按其需求使用共享之電腦運算資源，屬 A 公司提供之基礎設施服務。

C.直接連結：屬 A 公司提供之專線通訊服務，該服務範圍僅於美國境內。

(3)延伸討論

本案判決主張雲端運算費用係使用居住國(本案美國)基礎設施服務之對價，而非因於所得來源國(本案加拿大)使用軟體程式；此主張可能影響該費用是否屬「權利金」性質及是否應於所得來源國扣繳。倘認定雲端運算費用係因使用居住國提供支援服務，依租稅協定營業利潤條文規定，所得來源國可能無課稅權(以本案為例，倘 A 公司於加拿大未構成常設機構，則加拿大無對該費用無課稅權)。

2.雲端運算之國際租稅(印度所得稅上訴法院)

(1)事實背景

美國 A 公司向全球客戶提供線上「標準化與自動化」雲端運算服務，不為任何客戶提供客製化服務；所有客戶均簽署 A 公司之定型化客戶服務契約，客戶無使用著作權或其他智慧財產權之權利，亦不得為商業目的利用(exploit) A 公司智慧財產權。A 公司不提供設備予客戶使用，客戶亦無法自行運用相關技術知識、技能、流程等。

印度客戶支付 A 公司雲端運算(例如使用虛擬主機與頻寬)相關費用，依印度與美國租稅協定，是否屬權利金或技術服務費(即印度對該費用有無課稅權)¹¹？

(2)法院見解

A.權利金

印度與美國租稅協定對權利金之定義略以：「使用或有權使用...有關工業、商業或科學經驗之資訊...」、「使用或有權使用工業、商業或科學設備...」。法院認為本案印度客戶僅具有有限、非專屬、可被撤回且不可轉讓之使用權，A 公司未分享相關智慧財產權之原始碼，亦不提供設備予客戶使用，爰印度客戶支付 A 公司雲端運算費用非屬權利金。

B.技術服務費

印度與美國租稅協定對技術服務費之定義略以：「提供(make available)技術知識、經驗、技能、專門知識或製造程序...」。此處「提供」(make available)一詞限縮技術服務費之解釋空間，僅在客戶能獨立使用該技術、無需仰賴服務提供者之情形，始符合技術服務費定義。法院認為本案 A 公司僅向印度客戶提供附加與輔助性質之支援服務，本質近似使用者手冊，並未移轉技術或知識，爰未符合前述「提供」要件，印度客戶支付 A 公司雲端運算費用非屬技術服務費。

¹¹ 查印度與美國租稅協定，權利金與技術服務費均規範於第 12 條，無論屬哪一類，其效果皆為所得來源國與居住國共享課稅權(所得來源國適用上限稅率)；倘非屬權利金或技術服務費，則可能須適用營業利潤規定，A 公司在印度若未構成常設機構，印度不得對其營業利潤課稅。

3.服務費與權利金(挪威稅務上訴委員會)

(1)事實背景

挪威公司經營船舶設計業務，中國大陸公司經營船舶製造業務，雙方約定挪威公司為中國大陸公司修改船舶設計圖，並派員至中國大陸協助船舶相關測試。中國大陸公司給付契約價金時，依租稅協定權利金上限稅率規定扣繳 10%。

挪威公司將該扣繳稅款列為國外稅額扣抵，惟挪威稅務機關主張依挪威與中國大陸租稅協定規定權利金定義「為使用或有權使用...設計或模型...所取得作為對價之給付」，及 OECD 稅約範本第 12 條(權利金)註釋「倘該給付目的係為開發尚未存在之設計，則不符合『為使用或有權使用設計』所為之給付」及「服務提供者可能需支付受僱於研究、設計、測試、繪圖等工作員工之薪資」，案關給付應屬服務費。因挪威公司於中國大陸未構成常設機構，依協定第 7 條(營業利潤)規定，中國大陸對該給付不得課稅，爰否准挪威公司申報之國外稅額扣抵。

(2)法院見解

- A.有關本案修改設計圖部分，挪威公司需依中國大陸公司要求，客製化修改船舶設計，此屬挪威公司船舶設計員工運用其專業知識提供之設計服務，而非移轉其專業知識供中國大陸公司使用，爰相關給付屬服務費。
- B.有關挪威公司派員協助船舶相關測試部分，此為履行其整體契約之必要工作，非屬附加或輔助性質，應與契約其他部分(修改設計圖)分別檢視給付性質；派員協助測試明確屬服務之提供，相關給付屬服務費。
- C.綜上，本案給付屬服務費，中國大陸對該給付課稅違反租稅協定規定，挪威稅務機關無須提供挪威公司該項國外稅額扣抵。

4.技術服務費與權利金(西班牙國家法院)

(1)事實背景

英國公司提供租車軟體「Cars+」供西班牙經營租車業務之公司使用，西班牙稅務機關認為「Cars+」並非完全標準化軟體，西班牙公司使用該軟

體所為給付應屬權利金。雖 OECD 稅約範本第 12 條(權利金)註釋規範「為有權使用軟體所為之給付通常被認定為營業利潤」，但依西班牙、墨西哥及葡萄牙對該註釋表示意見(observation)，與軟體相關之給付通常被認定為權利金，除非購買者係為從事其自身之營業活動購入軟體，且該軟體係完全標準化，未依購買者需求進行任何調整。

(2)法院見解

本案決定「為有權使用軟體所為之給付」屬權利金或營業利潤之關鍵要素，為該軟體是否經客製化調整；依據前述西班牙對 OECD 註釋之意見，對軟體進行任何調整均將使相關給付成為權利金。本案英國公司為滿足西班牙公司需求，調整「Car+」軟體之資料結構，爰已非標準化軟體，雖西班牙公司主張「英國公司有其他客戶」、「英國公司並非依其指示經營業務」、「其無權複製或修改軟體原始碼」，皆與「軟體是否經客製化調整」要件無關，爰西班牙公司對英國公司之給付應適用租稅協定第 12 條權利金規定。

5.國外稅額扣抵(波蘭最高行政法院)

(1)事實背景

波蘭居住者 X 先生投資美國公司股票，美國公司於發放股利時，依美國國內法規定扣繳 30%。按波蘭與美國租稅協定規定，股利上限稅率為 15%，但於美國適用租稅協定需填具 W8-BEN 表格(含受益所有人聲明)向美國國稅局提出申請，X 先生未提出該申請。

X 先生依波蘭國內法應就該股利所得繳納 19%所得稅，於減除國外稅額扣抵(30%)後無需繳稅。惟波蘭稅務機關主張國外稅額扣抵之上限為下列兩者中較低者：

- A.該所得依國內法規定之應納稅額(本案為 19%所得稅)。
- B.該所得依租稅協定規定於所得來源國之應納稅額(本案為 15%扣繳稅；實際課稅超過部分，波蘭稅務機關認為 X 先生應向美國申請退稅)。

依此，波蘭稅務機關核定 X 先生僅得主張 15% 之國外稅額扣抵，應於波蘭補繳差額 4%。

(2) 法院見解

國外稅額扣抵之適用無需考量租稅協定規定，扣抵上限即該所得依國內法規定之應納稅額(本案為 19%)，爰認同 X 先生原申報國外所得扣抵 30%，於波蘭應納稅額為 0。

六、國際移動性及遠距工作：對公司稅之影響

(International Mobility and Remote Work—Corporate Tax Implications)

主席：Ana Claudia Utumi(巴西)

與談人：

Sandra Benedetto(智利)

Karine Halimi-Guez(法國)

Victor Jaramillo(美國)

Belema Obuoforido(IBFD)

Juan Carlos Perez-Peña (OECD)

Frank Pötgens(荷蘭)

Tom Roesser(美國)

秘書：Doris Canen(巴西)

(一) 背景說明

近年來，隨著網際網路、社交網站軟體等科技及媒體快速發展及 Covid-19 疫情考驗，加速公、私部門採行遠距上班模式，會議也改採線上方式進行。雖於後疫情時代，員工漸漸返回辦公室上班，部分企業為留才攬才，亦維持提供員工一週可選擇幾天採遠距上班，省去員工舟車勞頓之苦。另一方面，企業基於用人需求，需跨國招攬特定人才，或派遣員工至位於他國之關係企業，使人員移動及跨境勞務之提供更加頻繁。跨國人員移動及跨境遠距勞務之提供，產生不同租稅管轄區間之居住者認定疑義、集團個體間執行之功能及薪資成本費用分攤方式，以及跨境勞務之課徵等稅務問題，

不僅涉及租稅管轄區間之稅基角力，企業及員工亦希冀提升相關租稅確定性，以降低稅務依從成本，避免重複課稅。

(二)報告及討論紀要

1.當前挑戰及議題

OECD 代表認為目前亟需討論係國際移動議題，假設 A 公司位在 A 國，甲員工(A 公司員工)亦居住於 A 國，嗣該員工遷居至 B 國，對 A 公司及甲員工而言，可能衍生國內法及租稅協定 2 面向問題，需考量因素臚列如下：

(1)國內法

A.所得稅

大部分國家對稅務居住者之認定，係以該個人是否於一課稅年度居留滿 183 天為準，惟部分租稅管轄區亦可能有較低之天數門檻或其他特殊條件(例如：生活經濟重心)，判斷該個人是否為該國之稅務居住者。以前開案例說明，甲員工可能衍生下列問題：甲員工是否因此喪失 A 國稅務居住者身分？是否會成為 A 國及 B 國雙重居住者？如有雙重課稅問題是否可藉租稅協定解決？另有關員工福利計畫(如：員工認股權)，是否須因該員工之居住者身分變動而調整福利？

B.社會安全捐

應負擔社會安全捐(如：勞、健保)之認定方式不一定依循所得稅之認定原則，當甲員工遷至 B 國時，A 公司及甲員工是否需負擔 B 國之社會安全捐，亦須按當地勞動法及相關法規規定。如該員工於 A、B 國均須繳納社會安全捐，A、B 國間是否簽署社會安全協定，以供該員工適用？

(2)租稅協定

OECD 租稅協定範本第 15 條(受雇所得)於現代工作型態下，已過時不敷使用，因該條文之立論基礎，主係建立於員工與雇主應位於同一租稅管轄區，且須實體到達工作地點，才能提供勞務，並未考慮遠端工作、線上提供勞務等情形，該議題亦已於 UN 租稅委員會(UN Tax Committee)提請討論。

2.當前國際討論可能解決方式

與談人認為，為避免雙重課稅及避免相關稅務爭議問題，自企業觀點，可利用資訊透明(例如：揭露國際移工名單)、提供豁免門檻(例如：重大性原則)、簡化稅務依從程序(例如：透過公司居住地進行扣繳)，以及建立租稅協定與社會安全協定例外規定等方式，

與談人首先建議，應由國際移工於居住地國主動揭露申報其「遠距工作狀況」，並由居住地國稅務機關，透過資訊交換提供及取得申報資訊。另針對常設機構之認定與利潤配置及受雇所得課稅問題，提出可能解決方案如下：

(1)常設機構之認定與利潤配置

A.常設機構認定之豁免門檻

依據當地受雇員工人數、各租稅管轄區之遠距工作員工比例、因遠距工作產生之當地費用等因素，訂定豁免門檻，據以決定該公司是否因遠距員工而被認定於當地設有常設機構，以簡化稽徵作業。

B.常設機構利潤配置之豁免門檻

公司如因遠距員工經認定於當地設有常設機構，得以成本加價(cost plus)或貝里比率(Berry ratio)，據以計算應歸屬分配予該常設機構之利潤，並訂定一定金額以下免重行分配之豁免條款，以簡化稅務依從成本。

(2)薪資所得稅

A.租稅協定

新增條文以規範跨境遠距工作者之薪資所得課稅權，或提供註釋說明遠距工作者應如何適用之規定。

B.一站式課徵薪資所得稅與社會安全捐費用

(One-stop-shop for wage withholding and social security payment)

由雇主公司於居住地國扣繳該跨境遠距員工之薪資所得及社會保險相關費用，並向稅局申報跨境遠距員工之聘僱情形，復由各國(地)國

稅局進行資訊交換，重新分配應歸屬各國之薪資所得稅及社會保險費用。

(三)結論與建議

與談人認為，國際移動及遠距工作之稅務議題迫在眉睫，必須盡快提出實務可行之解決方案，並強調資訊透明之重要，各國利害關係人應誠實揭露，使各國(地)國稅局利用資訊交換，以取得足夠資訊據以評判實際案例情形。另一方面，建立明確準則及簡化相關規定，方能有效避免徵納雙方爭議、降低納稅義務人之稅務遵循負擔與稅務風險，以創造各國政府留住當地人才、跨國企業擴大建立人才庫及員工受益於遠距工作提供之彈性等三贏局面。

七、移轉訂價之爭議及解決趨勢

(Transfer Pricing Controversy and Resolution Trends)

主席：Monique van Herksen (荷蘭)

與談人：

Mukesh Butani (印度)

Stefan Greil (德國)

Eric Lesprit (法國)

Marc Levey (美國)

Mayra Lucas (OECD)

Ricardo Rendón (墨西哥)

秘書：Carla Herrera Ferez (墨西哥)

(一)背景說明

近年移轉訂價之法院爭訟案件，主要爭議為如何分配與無形資產(尤其行銷無形資產)之常規交易利潤。雖受控交易均應依循常規交易原則(Arm's Length Principle)，但爭議案件增加顯示常規交易原則於實務上之解釋與應用仍具相當差異，爰移轉訂價案件之爭端解決機制十分重要。然在 MAP 未能發揮預期效果之情況下，傳統替代方案係尋求預先確定性【如：預先訂價

協議(Advance pricing arrangement, APA)、稅務核釋(rulings)】，但預先確定性是否真的存在？值得商榷。

隨著第二支柱之實施將徵收額外稅負及提高稅務遵循成本，爰解決各國對無形資產移轉訂價立場之差異與不可預測性及未臻完善之爭端預防與解決機制等問題更顯急迫。本場次邀請於移轉訂價、MAP、APA 具豐富實務經驗之從業人員與(前)政府官員及 OECD 代表，討論上述議題及相關解決與改進方案。

(二)報告及討論紀要

1.各國與無形資產有關之法院判例

(1)美國－2022 年可口可樂案

可口可樂集團母公司位於美國，持有製造及行銷無形資產，並設立多間境外供應公司(Supply Points)及境外服務公司(Serve Cos)，供應公司負責製造及配銷商品；服務公司於供應公司所在地負責開拓市場及建立品牌，渠等境外子公司支付相關權利金予美國母公司。多年前，美國國稅局(IRS)與可口可樂達成 10-50-50 基礎之協商結案協議(Closing Agreement)，約定境外服務公司獲配利潤為其市場研究費用加成 10%，剩餘利潤再由美國公司及境外供應公司各分 50%。

嗣 IRS 進行功能分析重新評價前開交易，認為前開 10-50-50 協商協議不符合常規交易原則。該案法官認為境外供應公司未實際持有行銷無形資產，爰僅能以成本加成方式計價。法官採用可比較利潤法以確認剩餘利潤分配是否合宜，藉由檢視損益表確認公司如何分配資源(費用)及相關風險，聚焦境外供應公司所主張與行銷無形資產相關之行銷費用，認定該等費用僅係用於執行單純行銷活動，即屬廣告費性質，與建立品牌(建構行銷無形資產)無關；此為首次闡明與建立品牌相關之行銷費用須經資本化(capitalized)之概念，本案尚於上訴階段，惟該案判決結論及討論過程將對美國後續移轉訂價案件頗具影響。

在討論過程中，與談人指出目前資料庫不一定有營業費用細項資料，實務上難以判斷哪一項營業費用可被扣除或被資本化，且許多大規模公司常進行垂直整合，不易自外部取得其部門別相關資料。

(2)印度－2014 年 LG 電子案

印度國稅局就該案進行「Bright-Line 測試」，即將印度子公司之行銷費用與其他印度第三方可比較對象之平均數相比，超額部分認定係為境外母公司(品牌所有人)進行品牌推廣服務，而在印度以行銷無形資產產生利潤，須向境外母公司洽收相對應之報酬。

LG 電子案上訴審時，法院認為國稅局不得以全部行銷費用為基礎進行計算，應排除僅與銷售商品相關之費用，因該等費用與品牌推廣及建構行銷無形資產無涉。嗣印度國稅局採用強度基礎(Intensity-Based)進行調整，將不含銷售費用之行銷費用與可比較對象相比，作為移轉訂價調整基礎，該方法亦常用於印度移轉訂價談判及 APA 案件。

Mukesh Butani 表示，目前印度於回覆 OECD 問卷中，明確表示該國與 OECD 移轉訂價指導原則第 6 章(無形資產之特殊考量)採不同立場，爰在印度營運之跨國企業集團將面對許多租稅挑戰。首先，印度國內法有關無形資產定義包含品牌、供應鏈管理及市場研究等，該國國稅局實務擴大將客戶名單、行銷管道、商業秘密、客戶關係、商標等均視為無形資產。另一方面，印度國稅局對可比較對象之審核亦相當嚴格，且常出現事後調整情形。

(3)墨西哥－2013 年電話公司案及 2019 年飲料配銷商案

2013 年電話公司案係該公司將其所有之商標移轉其位於墨西哥之關係企業，嗣後該關係企業被瑞士公司併購，該商標登記所有人亦變更為該瑞士公司。墨西哥最高法院認為該商標所有人(即瑞士公司)得享有商標直接產生利潤，被授權使用者僅能保有子公司之利潤，故拒絕被授權者認列與該商標相關之行銷費用，與談人(Ricardo Rendón)持反對意見。2019 年飲

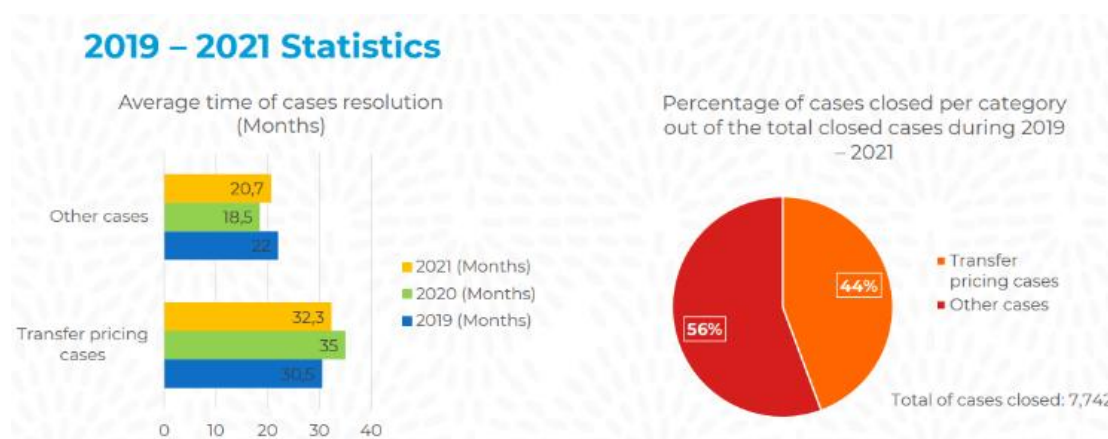
料案，法院認為銷售產品之公司僅簽署非專屬性授權合約且非商標所有人，不得認列行銷費用，但目前尚未確定。

與談人認為，實務上若以移轉訂價角度切入，前開行銷費用仍有可能認列減除，尤其在 APA 案件，該等費用允許扣除。

2. MAP 統計數據

依 OECD 統計數據，2019 年至 2021 年 MAP 案件計 7,742 件，其中 44% 為移轉訂價案件，且平均結案時間超過 30 個月，高於其他種類型案件，審理時效尚有改進空間；經研究各國無法提升 MAP 審理效率之主因係辦理 MAP 案件之相關資源不足。

依 2021 年結案 MAP 案件類型分析，約 85% 結案類型屬解決全部或部分重複課稅，成效卓著。



3. 避免租稅爭端之工具

(1) 移轉訂價文件

依據防止稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫 13，OECD 標準化移轉訂價申報文件，包含集團主檔報告、移轉訂價報告及國別報告，有助於各租稅管轄區進行風險評估。

(2) 合作遵循

OECD 近期持續進行納稅義務人與稅捐稽徵機關之橫向聯繫並建立信賴關係，倘納稅義務人依規定揭露資訊，可減少其被稅捐稽徵機關查核之機率。

(3)同步或聯合稽查

同步或聯合稽查係結合多個租稅管轄區稅捐稽徵機關之查核資源及權力共同進行查核，可極大化查核資源亦可避免重複課稅情形。過去 10 年，已有 125 個租稅管轄區簽署多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)，OECD 持續致力以該公約規定架構，推動簽署之租稅管轄區進行同步或聯合稽查。

(4)風險評估

OECD 自 2018 年開始推行國際遵循保證計畫(International Compliance Assurance Program, ICAP)，目前有來自 22 個不同區域之參加者，目的係協助該等租稅管轄區進行風險評估，以協助分配其查核資源於較高風險之納稅義務人。

(5)APA

自 1999 年 OECD 推出 APA 起，APA 即成為 OECD 國家中最常用於避免重複課稅及提升租稅確定性之工具。過去一個會計年度，印度已完成 95 件 APA 案件。

4.租稅爭端未來趨勢

未來 OECD 應提出更多更具體之指引，且可藉由第一支柱之 Amount B)降低租稅爭議，各國亦可藉由雙邊協定降低移轉訂價爭議。至 Amount A，尚有一些爭議及公平性問題尚待解決。

伍、政府官員午餐會

本次會議於 112 年 10 月 24 日中午設有政府官員餐會，邀集與會人員中具政府官員身分者參加，期增進情誼與意見交流。我國由財政部賦稅署宋署長秀玲及南區國稅局李局長雅晶出席。餐敘前與 IFA 理事會出席代表交談，其表示對於我國於 2018 年舉辦第 4 屆亞太區域會議印象深刻，並表達肯定及感謝之意。另本次餐敘與澳洲稅務局、美國國稅局及日本稅務大學等官員同桌，就近期國際租稅發展趨勢與各國實施現況及規劃進行意見交流，並介紹我國電子發票制度及雲端發票 App，在防杜逃漏稅、食品安全管理等面向及節能減碳之相關成效。

陸、心得與建議

一、應積極評估 GloBE 規則對我國企業影響及研議因應對策

本屆年會多場會議均論及兩支柱議題之發展，為保障我國課稅權，健全國家財政，未來跨國企業集團應按照在於各國經營之實質經濟活動，合理分配利潤，降低稅務風險。我國身為全球重要經濟體之一，為建立國際間公平合理租稅環境，宜持續關注此等國際稅制發展趨勢，適時精進稅制稅政，評估對國內企業影響及研議因應對策，研議我國課稅規定配合修正之必要性與可行性。

二、持續派員參與國際財政協會相關會議，培育國際租稅人才

IFA 年會討論面向前瞻多元兼具深度及廣度，不僅可汲取講座專業知識，更可即時更新目前各國相關稅務改革趨勢供我國參考，爰宜持續派員參與，深入瞭解國際租稅相關議題之立論、規劃細節，汲取他國經驗，以利我國國際租稅人才之培育及稅制健全發展，更應鼓勵同仁積極與各國代表及稅務專家交流討論，並與各國與會成員及講座建立合作關係維持聯繫，為推動國際稅務合作奠定良好基礎。

附件 會議議程

日期及時間		議程
10/22 (日)		17:30~ 18:30 WIN 歡迎會
		19:00~ 20:00 開幕典禮
		20:00~ 22:00 歡迎茶會
10/23 (一)	坎昆 時間	07:00~ 08:00 早餐
		09:00~ 10:30 Subject 1 : 企業損失分攤及移轉：「新」型態利潤移轉？
		10:30~ 11:00 中場休息
		11:00~ 12:00 Subject 1 : 企業損失分攤及移轉：「新」型態利潤移轉？
		12:00~ 13:30 政府官員工作午餐
		12:00~ 13:30 YIN Seminar : 消費稅及數位經濟
		13:30~ 15:30 Seminar A : 常設機構利潤之歸屬：經認可之 OECD 方法(AOA)與聯合國(UN)稅約範本
10/23 (一)		13:30~ 15:30 Seminar B: 運用租稅制度實現非財政政策目標
		15:30~ 18:00 自由活動(渡假村慢跑)
		18:00~ 20:00 文化之夜
10/24 (二)	坎昆 時間	07:00~ 08:00 早餐
		09:00~ 10:30 Subject 2 : 國內稅法與國際稅法之誠信原則
		10:30~ 11:00 中場休息
		11:00~ 12:00 Subject 2 : 國內稅法和國際稅法之誠信原則
		12:00~ 13:30 午餐
		12:00~ 13:30 WIN Seminar : 利用電子發票作為打擊稅務詐欺之手段
		13:30~ Seminar C :

日期及時間		議程
		15:30 國際稅務爭端裁決論壇
10/24 (二)		13:30~ 15:30 Seminar D： 誰贏得了比賽？
		15:30~ 19:00 自由活動
		19:00~ 22:00 墨西哥之夜
10/25 (三)	坎昆 時間	07:00~ 08:00 早餐
		09:00~ 10:30 Seminar E： IFA/OECD(國際稅法之倡議及發展)
		10:30~ 11:00 中場休息
		11:00~ 12:00 Seminar E： 國際稅法之倡議及發展
		12:15~ 13:30 Lunch Dialogue： IFA 會員國間實施全球最低稅負制情形
		13:30~ 15:30 Seminar F： IFA/EU 以歐盟角度來看國際稅法之發展
		13:30~ 15:30 Seminar G： 直接與間接非歧視性原則
		IFA 中華民國總會團員聚會
10/26 (四)	坎昆 時間	07:00~ 08:00 早餐
		09:00~ 10:30 Seminar H： 近期國際租稅發展
		10:30~ 11:00 中場休息
		11:00~ 12:00 Seminar H： 近期國際租稅發展
		12:00~ 13:30 午餐
		13:30~ 15:30 Seminar I： 國際移動性及遠距工作：對公司稅之影響
		13:30~ 15:30 Seminar J： 移轉訂價之爭議及解決趨勢
		15:30~ 20:00 自由活動
		20:00~ 慶祝晚宴(Gala Dinner)