

出國報告（出國類別：國際會議）

參加國際財政協會第 77 屆 年會會議報告

服務機關： 財政部賦稅署

姓名職稱： 署長 宋秀玲

組長 葉慧娟

稽核 范良芳

服務機關： 財政部臺北國稅局

姓名職稱： 局長 吳蓮英

服務機關： 財政部國際財政司

姓名職稱： 副司長 包文凱

服務機關： 財政部財政資訊中心

姓名職稱： 副主任 李素蘭

派赴國家： 葡萄牙里斯本

出國期間： 114 年 10 月 3 日至 10 月 12 日

報告日期： 114 年 12 月 26 日

摘要

國際財政協會（International Fiscal Association, IFA）第 77 屆年會於 114 年 10 月 5 日至 9 日在葡萄牙里斯本舉行，安排 2 項主要議題會議「公司所得稅之法人居住者身分」及「租稅協定之不當使用及所得來源國課稅－政策、實務及未來趨勢」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 77 屆年會及會議議題概述 | 4 |
| 參、主要議題會議 | 5 |
| 一、公司所得稅之法人居住者身分..... | 5 |
| 二、租稅協定之不當使用及所得來源國課稅—政策、實務及未來趨勢.... | 13 |
| 肆、專題討論會議 | 27 |
| 一、第二支柱之執行及公司所得稅之簡化（Implementation of Pillar II and corporate income tax decluttering） | 27 |
| 二、OECD 國際租稅之發展趨勢（IFA/OECD） | 37 |
| 三、移轉訂價及集團內服務（Transfer Pricing and Intra-group services） | 42 |
| 四、近期國際租稅發展（Recent developments in international taxation） .. | 54 |
| 五、第二支柱及其後續影響（Pillar 2 and its ramifications） | 74 |
| 六、生成式人工智慧-稅務專業人士（Unlocking the potential of generative AI for tax professionals） | 76 |
| 伍、IFA 分區官員會議..... | 80 |
| 陸、心得與建議 | 84 |
| 附件 會議議程 | 85 |

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 有 13,940 個會員，分別來自 116 個國家，並於其中 71 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，2025 年 10 月 5 日至 9 日在葡萄牙里斯本第 77 屆年會，2026 年將由澳洲分會主辦第 78 屆年會，預定於 2026 年 10 月 18 日至 22 日假該國墨爾本召開。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 77 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，與該署所得稅組葉組長慧娟、范稽核良芳、財政部國際財政司包副司長文凱、財政部臺北國稅局吳局長蓮英、財政部財政資訊中心李副主任素蘭、四大聯合會計師事務所、理律法律事務所、社團法人中華民國會計師公會全國聯合會等共計 17 名會員共襄盛舉。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, 下稱 OECD）及聯合國（United Nations, 下稱 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「公司所得稅之法人居住者身分」及「租稅協定及所得來源國課稅之不當使用－政策、實務及未來趨勢」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。

參、主要議題會議

一、公司所得稅之法人居住者身分

(Residency of legal entities for corporate income taxation)

主席：Pasquale Pistone（荷蘭）

報告人：João Nogueira（葡萄牙）

與談人：

Philip Baker（英國）

Asma Charki（摩洛哥）

Sebastiaan de Buck（荷蘭）

Gabriella Erdős（匈牙利）

Narendra Kumar Jain（印度）

Omri Marian（美國）

Carmel Peters（紐西蘭）

秘書：Trudy Muscat（馬爾他）

(一) 會議目標

1. **以居住地作為連結基準**：分析各國稅法如何界定企業的稅務居住地，以及治理結構與營運範圍的涵義。
2. **雙重與多重居住地**：探討降低其風險並調和全球稅制的策略。
3. **實際管理處所**：理解管理控制處所（Central Management and Control, 下稱 CMC）、實際管理處所（Place of Effective Management, 下稱 PEM）與相互協議程序（Mutual Agreement Procedures, 下稱 MAP）作為預防與解決稅務居住地爭議的工具。
4. **未來改革**：強調更新個人連結基準（personal nexus）架構的必要性，以因應跨國企業面臨的持續變動挑戰。

(二) 報告及討論紀要

1. 國內法目的下的居住地判定 (**Residence for Domestic Law Purposes**)

(1) 公司居住地的功能

公司居住地是一個法律概念，而非「自然概念」，它仍然是稅務系統的基石。如今，居住地是一個多用途工具，依國內法規定，用以判定是否具有扣繳義務人的義務，並應提交全面的納稅申報表，及履行影響深遠的揭露和報告職責；於歐盟法，就判斷是否享有歐盟法律規定的優惠權利至關重要；於協定法，通常與獲得協定優惠的權利相關聯，在判斷是否為來源所得也至關重要（例如股息、利息、特許權使用費，甚至受僱所得的來源地）；另外，在資訊交換方面，決定哪些國家應接收金融帳戶資訊。總體來說，居住地「釋放了一連串其他法律效應」，導致各國皆愈來愈積極主張公司為其居住者。

(2) 居住地概念的擴張

歷史上，關於居住地之判斷，各國使用源自私法及商法的兩個標準之一，即法定所在地（註冊地）或實際所在地（治理/管理地）。幾十年來，單一標準通常足夠，現在，居住地概念正在經歷前所未有的擴張。

這種擴張由四個相互關聯的趨勢推動：

A. 改採累積標準 (**Shift to Cumulative Criteria**)：大多數國家（美國除外）已改採累積標準，居住地由註冊地或管理地其中之一決定。

B. 裁決擴張 (**Adjudicatory Expansion**)：成文法通常對「管理地」的定義極為簡略，這給予法院和稅務機關擴大概念的空間。管理地概念出現在各種不同型態董事會中，例如：在正式董事會之外【如 財務長 (CFO) 所在地】、母公司董事會、甚至決策地。

C. 法制化 (Legislative Codification)：裁決擴張透過修正法律予以法制化，新標準遠遠超出註冊地及管理地範疇。例如：控股股東（持股比率 51%以上）的居住地，或擴張至「其他情況」條款，以保持靈活性。

D. 多重測試 (Multiplication of Tests)：部分租稅管轄區導入三重或四重測試決定居住地，以廣泛事實 (catch-all 框架) 判斷取代了原則框架。

(3) 後果與不確定性

居住地的定義變得更廣，表示公司在多個國家都可能被認為是居住者，這讓公司面臨多國同時主張居住地國課稅權的複雜情況。

在全球化及數位化方面，公司管理已變得數位化，例如董事會會議可於線上進行、管理決策可透過電子郵件或協作平台發出，造成公司管理地與公司實體位置脫鉤之情形。

2. 權力僭越 (Usurpation) /事實管理 (De Facto Management)

本主題探討由非法律指定機構行使管理控制的現象，這通常導致董事成為「橡皮圖章」。

與談人 Gabriella 表示，權力僭越與實際管理的區別在於，權力僭越係由外部人員支配決策；實際管理則是基於業務利益及管理知識實際決策，外部人員可建議或影響，但不能支配決策。判斷是否為權力僭越的指標有橡皮圖章、缺乏專業知識、對營運情形所知甚少等。證明權力僭越很困難，證據必須非常充分且具有決定性（誰在管理，以及這個人是誰）。另外，PEM 的判定與是否有避稅動機無關，不應混為一談。

與談人 Narendra 表示，事實管理就像印度的卡特普特利舞（傀儡之舞），表演者是隱形的，透過線控制傀儡（董事）。集團管理跟事實管理的不同在於，母公司提供全球政策原則【人力資源、資訊科技 (Information Technology, IT)、全球財務）不會因此改變對於

子公司居住地之認定（印度最高法院，Vodafone 案）¹。惟若發現子公司董事會完全受控於母公司時，母公司剝奪了子公司董事會的自主權和核心職能時，將會改變子公司居住地之認定。

與談人 Omri 表示，美國採形式主義規範，居住地實際上可透過註冊或重新註冊作選擇，事實管理不影響稅務稽徵機關判斷居住地。自 1997 年起，勾選制（Check the Box）允許納稅義務人選擇實體是公司或穿透，而其實質要件是透過反避稅規則落實【如反倒置規則（Anti-Inversion Rules）及利益限制（Limitation on Benefits, 下稱 LOB）條款】，該等規則均要求符合中央管理與控制，惟缺乏相關指引。

與談人 Trudy 表示，為了降低風險，公司必須確保實質，而非僅有表象。在治理方面，董事必須是真實的（獨立、知情、在場並有權決策），避免「橡皮圖章」模式；在事實評估方面，需要較高層級的當地主管、真實薪資單、反映有實質活動的損益表（不能僅有郵箱地址）。另外，亦可評估控制的過程，盡量減少透過外國指令管理，並確保當地核准是具實質性且及時發生效力。

3. 以 PEM 打破僵局規則（PEM as a Tie-Breaker）

與談人 João 表示，部分國家國內法亦有對於雙重居住地之規範（例如加拿大、瑞士）。國內法的規範具有高度多樣化（比例公式、非 OECD 打破僵局規則）。在租稅協定方面，依統計結果，PEM 仍然是主導標準，採用 PEM 的現有協定很少能提供真正的解決方案，僅限於複製通用名詞。

與談人 Narendra 表示，從 OECD 有關 PEM 評論的發展歷史顯示，PEM 缺乏一致性，焦點反覆轉變，PEM 最終核心是進行實質測試。

與談人 Sebastian 表示，在併購與公司重組交易中，由於雙方測試差異或註冊地不具實質等原因，跨境併購可能會產生雙重居住地。2017 年以後租稅協定採 MAP 決定居住者身分，可能導致居住地認定在長期

¹ Vodafone International Holdings BV v. UOI & Anr. (2012) 1 SCR 573 at 643.

而言具有不確定性。公司需執行實際的併購後整合計畫，據以判斷其居住地。

4. MAP

與談人 João 表示，MAP 不是打破僵局規則，而是協商框架；它繞過了問題而非解決問題。MAP 條款缺乏約束性標準，賦予稅捐稽徵機關任意決定的完全裁量權，MAP 迫使稅捐稽徵機關執行非常態的職責（如：政策制定者、談判者）。

由於資源有限和案件倍增，MAP 制度刻面臨崩潰風險，結果是納稅義務人通常不知道 MAP 解決的原因，然司法審查案例有限，一些較公開的稅捐稽徵機關使用的 MAP 標準類似於來源地標準（例如工廠地點、客戶聯繫地點），這表示 MAP 可能正在悄悄地將居住地與來源地標準混為一談。

與談人 Asma 表示，許多發展中國家（如：非洲/拉丁美洲國家）因能力有限、語言差異和法律差異等原因，在 MAP 方面面臨挑戰。解決 MAP 案件的平均時間很長（從南非的 20 個月到波札那和阿根廷的 75 個月不等）。

與談人 Omri 表示，如果公司是雙重居住者，美國通常會否准其協定優惠，且通常僅在公司在兩個司法管轄區都註冊成立時才會受理 MAP。

5. 修改 OECD 稅約範本第 4（3）條（Amending Article 4（3） of the OECD MTC）

2017 年以後，PEM 或 MAP 會導致複雜性，與談人 Philip Baker 提議依下列項目進行客觀的分層打破僵局規則²：

- (1) 日常管理（Day-to-day Management），避免使用有問題的 PEM 術語。
- (2) 註冊地（Incorporation）所在地。

² 現場與會者投票結果，壓倒性地支持 Philip Baker 提議的分層打破僵局規則。

(3) 主管機關（Competent Authorities）作為最終判斷。

與談人 Omri 表示，在實務上發生判斷困難的時候，這種分層方法仍很有可能回到以註冊地為判斷標準，本質上仍與美國判斷方法一致。

6. 展望

總報告人 João 表示，打破僵局規則最主要關鍵是不確定性。立法者應建立可預測、一致且公平的明確客觀標準，不能將此任務推給行政或司法部門。目前透過 MAP 方式放棄明確規則，使不確定情況更加嚴重。

Omri 表示，跨國企業具有國籍之觀念已經過時，應該從依賴公司居住地的舊有租稅觀念轉型。

Philip 表示，居住地是一個有百年歷史的概念，過度基於實體存在。公司實體應基於來源課稅，應使用能迅速判斷工具修訂協定。

Carmel 表示，公司由人營運，不應捨棄以實際管理地判定居住地。

Sebastian 表示，關於居住地的規範需要進行根本性改革，可能是客觀的分層打破僵局規則，並以註冊地作為最終判定標準，以及加強管轄區之間的合作。

Gabriella 表示，需要重塑概念框架，著重於核心決策的制定和實際情形。

Narendra 表示，居住地概念沒有崩壞，仍然有其作用；應專注於協調及客觀的打破僵局規則。

(三) 居住地判定（Residence for Domestic Law Purposes）之案例研究分析

1. 案例事實內容

Videoadd 公司在美國註冊成立，其總部遷至印度，相關資訊如下：

(1) Mrs. A（澳洲居民）持有 40% 股權但擁有超過 51% 的投票權、私募基金（開曼群島）持有 60% 股權。

- (2) 公司董事會為雙重董事會【董事會 (Board of Directors) 和執行董事會 (Executive Board)】，任何超過 1,000 萬美元的決策都需要股東大會批准。其中董事會由 5 名英國居民組成，每季度開會，開會地不在英國，但在英國時經常透過電子郵件交流，每兩個月在印度（總部）實體召開執行董事會。
- (3) CEO 居住在新加坡，透過虛擬私人網路 (Virtual Private Network，下稱 VPN) 遠端參加會議 (VPN 顯示地點為印度總部)。
- (4) CFO 和財務人員居住和工作在義大利（所有合約適用義大利法律）。
- (5) COO 居住在哥倫比亞。
- (6) 技術人員居住在玻利維亞（因為勞動成本較低）。
- (7) 該公司於哥倫比亞舉行為期一週的全球會議，董事會與執行董事會全體成員均出席，Mrs. A 積極參與且影響決策，係該會議中最具影響力的人物。

2. 各與談人者就 Videoadd 公司之居住地位於何處發表見解³

- (1) 美國是否為居住地？

與談人 Omri 表示，1909 年以來註冊地為美國最主要的判斷標準，儘管公司與美國沒有實質聯繫，其居住地仍可能認定在美國。

- (2) 澳洲是否為居住地？

與談人 Carmel 表示，澳洲國內法明確規範居住地之判斷標準，包括公司投票權由澳洲居民控制的情形，因此澳洲可能是居住地。

- (3) 義大利是否為居住地？

與談人 Pasquale 表示，依據義大利稅法關於居住地規範，任何層級的決策概念反映日常管理的概念，因此義大利可能是居住地。

- (4) 新加坡是否為居住地？

與談人 Sebastian 表示，新加坡也有可能是居住地，因為 CEO

³ 現場與會者投票結果，認為最有可能主張居住地的國家是印度，其次是美國。另壓倒性地認為實際決策地在印度。

擁有相關的決策權，新加坡對於虛擬出席有適用居住地的可能性，但由於舉證責任（VPN 使用是透過印度），結果尚不確定。

(5) 玻利維亞是否為居住地？

與談人 Asma 表示，玻利維亞也可能是居住地，因為運營勞動力和核心收入產生活動在玻利維亞。依玻利維亞法律規定，如果主要活動在該地進行，則存在居住地。

(6) 哥倫比亞是否為居住地？

與談人 Gabriella/Omri 表示，哥倫比亞可能不是居住地，COO 居住在那裡，並且在那裡舉行了一次決策會議，但該國一項稅務裁決結果表示，單獨的非經常性決策事件不會構成 PEM。

(7) 英國是否為居住地？

與談人 Philip 表示，如果董事在正式會議之外，透過電子郵件交流策略問題可能被認為符合居住地規定，即存在 CMC 在英國的潛在風險。

(8) 印度是否為居住地？

與談人 Narendra 表示，因為總部在印度，且執行董事會（做出重要決策）在印度開會，根據 PEM 規定，非常可能構成居住地的要件。

3. 現場投票結果

大多數與會者認為應以公司之執行董事會認定其居住地所在國，故多數認為印度（其次為美國）可將 Videoadd 公司認定為稅務居民，亦壓倒性認為該公司實際決策地在印度。

二、租稅協定之不當使用及所得來源國課稅—政策、實務及未來趨勢

(Improper use of tax treaties and source taxation: policy, practice and beyond)

主席：Luís Eduardo Schoueri （巴西）

與談人：

Adam Zalasinski （波蘭）

Adriana Rodríguez （墨西哥）

Elisangela Rita （安哥拉）

Eric Kemmeren （荷蘭）

Juan Zornoza （西班牙）

Padamchand Khincha （印度）

Thomas Ickeringill （澳洲）

Valeria D'Alessandro （阿根廷）

秘書：Luís Flávio Neto （巴西）

(一) 總覽

1. 背景說明

本場會議以 42 份 IFA 分會報告及歐盟報告為基礎，涵蓋相關文獻及判例，從租稅協定所得來源國（Source State）視角，探討有關不當適用協定獲取稅務利益情形【例如：「協定競購」（Treaty Shopping）】及其相關之應對措施（包括租稅協定及國內法規制度）。

2. 分會報告內容重點摘要

(1) 租稅協定濫用之「雙管齊下之一般反避稅規定」分析

於租稅協定方面，「主要目的測試」（Principal Purpose Test，下稱 PPT）規定已成為各國防止協定濫用之重要工具。依維也納條約法公約（Vienna Convention）規定，各協定締約國應本於誠信原則解釋及執行協定，然各國或受各自法規制度及見解認知影響，導致於協定解釋及運用上各有不同。

於國內法方面，為防止納稅義務人濫用法規致生避稅問題，通常訂有「特定反避稅條款」(Specific Anti-Avoidance Rule) 及「一般反避稅條款」(General Anti-Avoidance Rules)；然各國基於其法規制度及各自經濟環境不同，所訂之特定反避稅條款或一般反避稅條款之規定亦有不同。

多數國家認為租稅協定為國與國間之契約，亦屬該國國內法律之一部分；由於租稅協定案件可能發生雙重性 (Duality)，濫用協定究應適用協定 PPT，或依國內法特定反避稅條款及一般反避稅條款規定處理，因各國對條文見解及法制制度之不同，產生不同適用情形及運作方式。

(2) 防止濫用協定規定何時成為關鍵？

當來源地國主要經濟政策為吸引外國企業投資時，協定 PPT 或國內法一般反避稅條款等防止濫用措施顯難成為焦點；但如該國一併將「協定不應造成雙重不課稅」納入考量時，反避稅問題及協定 PPT 之適用才會受重視。

(3) 防止協定濫用措施啟動情形

- A. **申請適用協定階段：**納稅義務人必須向締約一方提出「適用協定減免申請」(意即協定需被使用)，此時所謂「來源地國」，通常指受理協定申請適用減免之一方締約國。
- B. **核定或評估濫用階段：**當來源地國稅捐機關審核上述申請案件時，需蒐集符合反避稅規定之濫用事證，俾證明納稅義務人不當享有協定利益。
- C. **爭議解決階段：**來源地國需面臨納稅義務人因違反反避稅規定遭否准適用協定，就該否准依國內法或協定 (MAP) 規定提出相關救濟。

(4) 小結

來源地國稅捐機關於核定或評估濫用協定階段，以協定規定之 PPT 否准協定利益時，必須瞭解或釐清納稅義務人交易或安排之主要目的及申請適用之協定利益條文原洽簽意旨。此時，依各國實務運作及觀點不同，國內法一般反避稅條款或特定反避稅條款亦得用以防止協定濫用情形，或可與協定 PPT 併用。一般而言，依國內法一般反避稅條款認定是否構成濫用有兩種類型，一為著重交易或安排之實質（Substance）或事實（Question of Fact），另一為著重該交易或安排是否符合申請適用法令之立法目的（Question of Law）。依此，協定之 PPT 係結合上述 2 者之規定，故又稱「雙管齊下之一般反避稅規定」（Two-Prong GAAR）。

(二) 何謂協定濫用

1. 前言

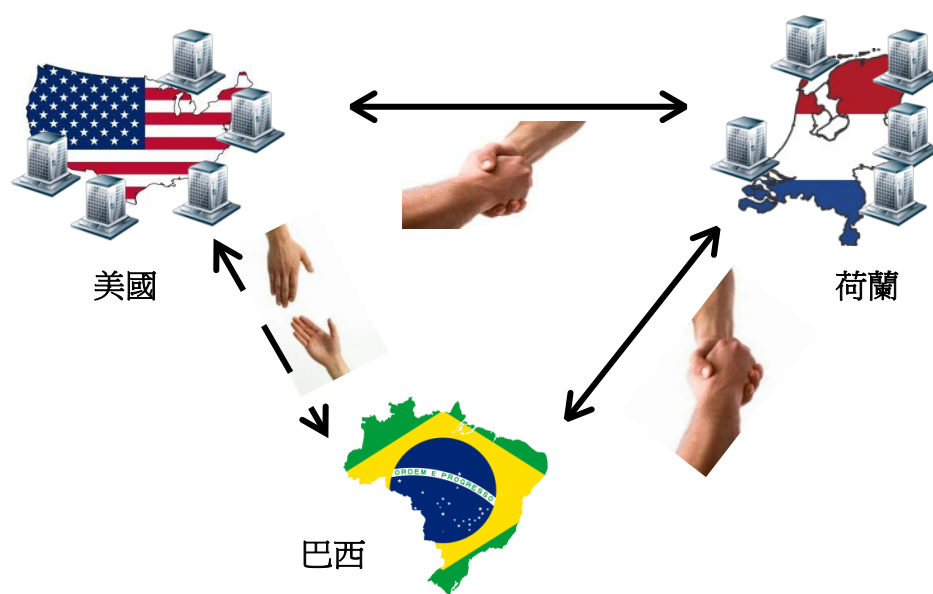


圖 1 協定濫用示意圖

如上圖示例，假設美國與巴西間未簽訂租稅協定，而美國與荷蘭間及巴西與荷蘭間分別簽訂有美荷及巴荷租稅協定。美國企業為享有美荷及巴荷協定所提供之減免稅優惠，於荷蘭設立子公司，再由該子

公司對巴西進行投資，使巴西之營運成果最終以巴西公司分配股利予荷蘭公司之方式實現。

為分析前述交易結構是否涉及協定濫用，須先確認是否不當享有協定利益：

- (1) 巴西作為來源地國，可能依巴荷協定認為該國公司給付荷蘭子公司之股利係受第三國（美國）投資安排規劃，而享有巴荷租稅協定利益，故可能主張協定利益遭不當利用。
- (2) 荷蘭作為間接投資之中介國，倘符合協定適用條件，通常認為不構成協定濫用。然而，本案中美國納稅義務人刻意透過荷蘭間接投資架構以取得協定利益，以此觀點，美荷協定亦可能被認為存在濫用之疑慮⁴。

2. OECD 如何表彰協定不以創造協定競購為目的

2017 年，OECD 修正「所得及資本稅約範本」（下稱 OECD 稅約範本），增訂前言（Preamble），明定協定洽簽之目的包括避免創造避稅及雙重不課稅之機會，以及防止第三國藉由協定競購之規避安排，不當取得協定利益之情形。

然而，協定競購是否構成濫用，應視其交易或安排能否被解釋為符合協定洽簽之主要目的及宗旨而定。若該競購行為係為消除投資目標國家間之發展與經濟關係障礙，或作為企業在決定投資地點與投資方式時之合理考量，且稅負節省並非從事該競購之主要目的，可被認為不具濫用問題。是以，實務上認定協定競購是否構成濫用，仍須依個案事實及具體情況判斷，其執行與適用存在一定困難。

⁴ 會中另以 A 國、B 國及 C 國呈現類似投資架構案例，詢問與會人員是否涉及協定濫用，多數認為兩個協定皆被濫用。

3. 同一協定中亦存在「規定競購」(Rule Shopping)

依據 OECD 稅約範本，分配股利及股份轉讓收益（不動產公司⁵除外），分別適用不同協定條文，產生課稅權分配效果之不同，股利為來源地國及居住地國分享課稅權，股份轉讓收益則僅由居住地國課稅。

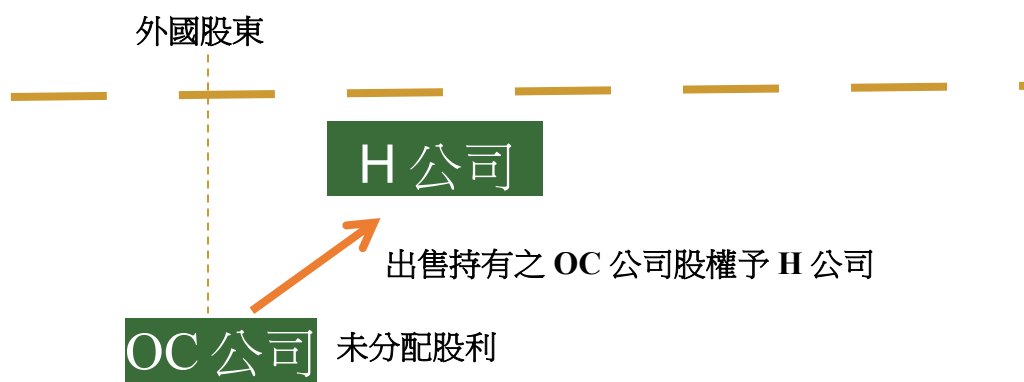


圖 2 規定競購示意圖

如上圖，荷蘭 OC 公司非不動產公司，擁有大量未分配盈餘，由於協定規定就股利及股份轉讓收益之課稅權歸屬不同，倘荷蘭 OC 公司之外國股東於股利分配前出售持股予荷蘭 H 公司，是否有規定競購問題？荷蘭國內法將「股份轉讓收益視為股利」或「忽略股份轉讓行為，視同荷蘭 OC 公司分配股利予外國股東」等反避稅措施可否介入？另 OECD 稅約範本第 29 條（享有利益資格）第 9 項 PPT 是否適用於該情形？本案經荷蘭法院認為該投資及處分安排並無明顯濫用協定之意圖。

與會美國代表表示，依據美國國內法特別反避稅條款之所得重分類原則，本案股份轉讓之收益可被重分類為股利所得，以維護美國對來源所得之課稅權，並將依據國內法特定反避稅條款認定之結果適用相關協定；阿根廷代表則指出，此類所得性質轉換案件在阿根廷並不常見，可能因阿根廷法律規定削弱納稅義務人進行此類租稅規劃之誘因，惟倘有類似情形，阿根廷將依實質課稅原則處理，以防止協定濫用。

⁵ 公司之股份主要價值由不動產所組成。

(三) 從來源地國觀點看防止協定濫用措施

1. 保護來源所得之課稅權

對於開發中國家，其價值之創造多仰賴該國勞力及設備之生產活動；而就已開發國家而言，較依賴持有無形資產為其價值創造之基礎。無論屬開發中或已開發國家，為維護與其價值創造相關利潤之課稅，於國內法採來源所得課稅制度（例如：扣繳），倘有透過國內法規或租稅協定規避該等課稅之情形，需要藉由防止協定濫用措施，以保障來源地國之課稅權。

2. 需在防止濫用措施及維持投資環境吸引力間取得平衡

來源地國如過分擴張防止濫用措施，嚴格執行維護來源所得課稅原則，將影響於其境內從事跨境經貿活動外資稅負之確定性，不利該國投資環境吸引外資繼續經營或加碼投資之能力，故必須於執行防止協定濫用措施及維持投資環境吸引力間取得平衡，即在積極吸引外資與嚴格執行來源課稅原則間折衷處理。

以澳洲等天然資源豐富國家為例，其更重視維護與該國天然資源相關之來源地國課稅權，並於加速「能源轉型」之同時，亦關切如何確保自天然資源開發活動徵收「合理份額」之稅收；然為與投資環境吸引力間取得平衡，澳洲於保護其就太陽能及風力發電等再生能源產業課稅權時，稅捐機關會提供明確之法規，儘可能降低稅務不確定性。

3. 與會人員意見

(1) 南美洲國家

維護來源地國課稅權不僅限於開發中國家，對所有國家皆具重要性，因此協定之 PPT 等反避稅措施顯得格外重要。

(2) 印度

業透過「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約」（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting）修正或更新現

行租稅協定，強化維護印度之來源地國課稅權；又為維持課稅公平、促進公平競爭之良善投資環境，印度亦以國內法一般反避稅條款作為反避稅之措施。

(四) 來源國可運用之防止協定濫用措施

1. 協定之反避稅條款

來源地國面對協定濫用情形（例如：協定競購、第三國之人不當享有協定利益），除前述討論按國內法一般反避稅條款及特定反避稅條款處理外，協定自身明確訂有防止濫用規定者，能最有效直接處理。以 2017 年 OECD 稅約範本而論：

(1) 協定特定反避稅條款

最具代表性者為第 10 條（股利）、第 11 條（利息）及第 12 條（權利金）所定「受益所有人」（Beneficial Owner）要件；另第 29 條（享有利益資格）第 1 項至第 7 項 LOB 明定符合適格之人要件或所定合規情形方得享有協定利益及同條第 8 項「防止利用第三國常設機構（Permanent Establishment, 下稱 PE）不當享有協定利益」等規定亦屬之。

(2) 協定一般反避稅條款

前言明定洽簽目的不包括致生雙重不課稅及使第三國之人不當享有協定利益情形；第 29 條（享有利益資格）第 9 項 PPT 規定亦屬之。

2. 受益所有人—歐盟法院（Court of Justice of the European Union）導管公司（Conduit Company）案例

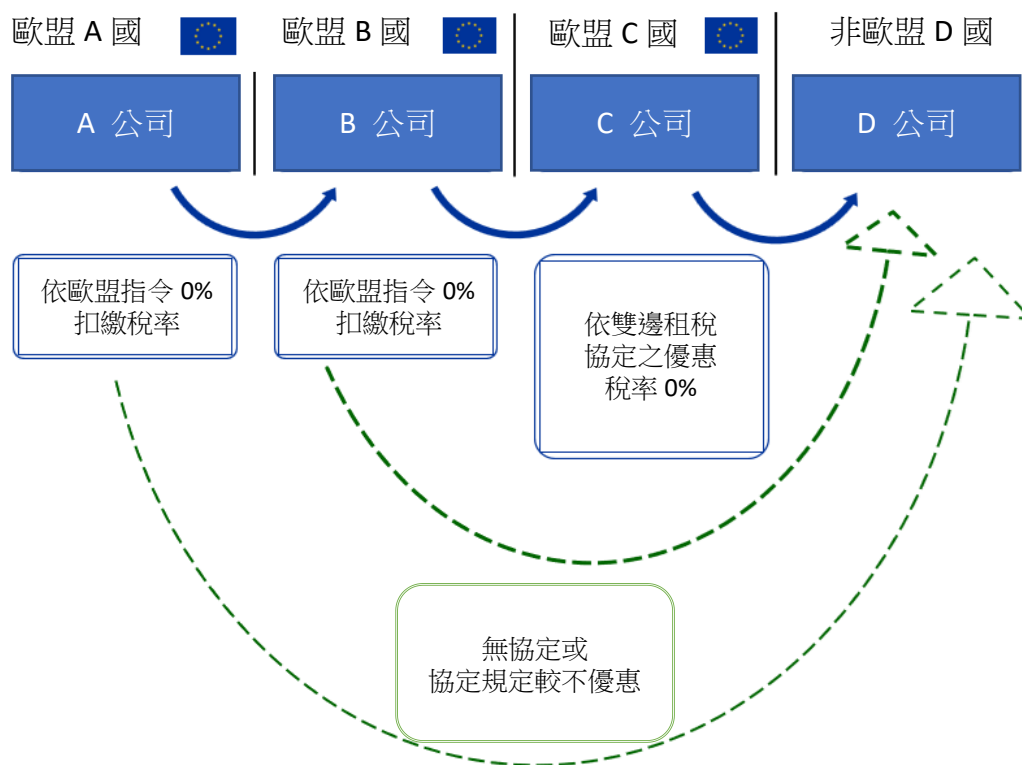


圖 3 導管公司示意圖

(1) 如上圖，某集團於歐盟成員 A 國、B 國及 C 國分別設立 A 公司、B 公司及 C 公司，投資架構為歐盟境外 D 國之 D 公司持有歐盟境內 C 公司、C 公司持有 B 公司，以及 B 公司持有 A 公司。

(2) 歐盟指令與各成員國租稅協定：

A. 歐盟理事會 2011/96/EU 「母子公司指令」(Parent-Subsidiary Directive)：對於集團內股利（持股 10% 以上）免扣繳；無受益所有人要求，惟須適用歐盟相關防止協定濫用措施。

B. 歐盟理事會 2003/49/EC 「利息與權利金指令」(Interest and Royalties Directive)：對於集團內利息與權利金（持股 25% 以上）免扣繳；無受益所有人要求，亦須適用歐盟相關防止協定濫用措施。

C. A 國與 D 國及 B 國與 D 國無租稅協定，或租稅協定提供優惠稅率不如歐盟理事會指令；C 國與 D 國租稅協定提供與上開歐盟指令一致之優惠稅率（免稅）。

(3) 本案該集團主張 A 公司對 B 公司之給付（無論為股利、利息或權利金，以下同）與 B 公司對 C 公司之給付，均依據上開歐盟指令免扣繳。C 公司對 D 公司之給付則適用租稅協定免稅；該等主張是否構成協定濫用致生爭議：

A. 經歐盟法院認定，本案 C 公司依經濟實質及形式（合約）而論均屬「導管公司」，且構成協定濫用情形；在此情況下，B 公司之給付不得主張依歐盟指令免扣繳。然法院亦強調，判斷是否構成濫用時，須同時考量安排之主觀意圖（交易或安排主要目的之一為獲取稅務利益）及客觀事實（提供該等利益未符法規意旨及目的）。

B. C 公司對 D 公司之給付得否適用 C 國與 D 國租稅協定優惠稅率，不受歐盟指令或歐盟法院判決拘束。一方面依歐盟防止協定濫用相關規定認定之導管公司，是否即非協定規定之受益所有人，尚無定論；另依歐盟法院見解，雖認為「導管公司」屬協定濫用情形，惟實務上仍須透過協定之 PPT 加以確認。

3. PPT

(1) PPT 之理論與實務：批判性觀點

A. PPT 正式成為國際防止協定濫用措施之焦點，係源自 OECD 防止稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting，下稱 BEPS）行動計畫 6（防止租稅協定濫用）倡議之最低標準（Minimum Standard）所提供 3 種於協定中增訂條款之方式，以處理可能發生之協定濫用問題（例如協定競購），包括：「訂定 PPT 及簡化版 LOB 條款」、「僅訂定 PPT」及「訂定詳細版

LOB 條款」；惟各國增訂協定條款之方式不同，達成防止協定濫用之效果亦不盡相同。

B. 如前述受益所有人討論案例所示，PPT 條款同時包含「主觀測試」(Subjective test) 與「客觀測試」(Objective test)。主觀測試係指在審酌所有事實與情況後，判斷納稅義務人之主要目的之一是否為取得協定利益；客觀測試則係判斷該協定利益之給予，是否符合協定條款之目的與宗旨。然由於 PPT 不若 LOB 條款明確，稅捐機關於適用 PPT 時，案件舉證責任歸屬仍有爭議；再者，各國對 PPT 之適用標準及解釋亦不一致，致使 PPT 在實務運用上具爭議性，並對租稅確定性產生影響。

(2) 現場投票結果

在現場調查中，假設一項協定安排所涉之所有國家均簽署租稅協定，且該等協定均依 OECD 稅約範本訂有 PPT 條款，51% 與會者認為「爭議案件將會增加」，較少與會者認為「納稅義務人將設計新架構規避 PPT 條款」或「協定被不當使用問題獲得解決」。

(3) LOB 條款與 PPT 之關聯－以美國為例

A. 美國為防止協定競購，於租稅協定中明定客觀 LOB 條款，並未訂定 PPT。客觀 LOB 條款主要檢驗受測實體及其股東之特徵與活動，若受測實體通過客觀要件測試，即視為「適格之人」，得直接享有協定利益，而不論其交易或安排之目的為何。該測試包括股權結構測試及稅基侵蝕給付測試等，通過測試者即被認定無協定濫用問題，得享有協定利益。

B. 若受測實體未能符合 LOB 條款之測試，美國依 LOB 條款酌情救濟規定，允許其向居住地國主管機關申請與美國協商得否適用協定利益。美國主管機關於受理此類酌情救濟請求時，通常會考量該交易或安排之主要目的（例如：多數美國協定之酌情救濟條款規定，主管機關應評估該實體之設立、取得或維持，

以及其營運行為是否以取得協定利益作為其主要目的之一），可視為美國 LOB 條款中隱含 PPT 規定。

C. 美國國稅局（Internal Revenue Service, IRS）就此類案件通常進行詳細調查，並要求申請人就下列事項提出證明，以綜合主觀與客觀標準，判斷是否授予協定利益：

- a. 申請人未能符合客觀 LOB 條款規定之原因。
- b. 申請人在居住地國具有實質且非以稅務目的為主之活動情形。
- c. 若獲准享有協定利益，申請人及其直接或間接持有人均不會以違背協定宗旨之方式享有該協定利益。

D. 若美國主管機關最終經酌情審查後拒絕提供協定利益，納稅義務人不得向法院提起訴訟以尋求國內救濟。

（五）國內法一般反避稅條款或特定反避稅條款處理協定競購是否可行

1. 英國 Methanex 案

以 Methanex 英國公司給付 Methanex 巴貝多公司股利，Methanex 巴貝多向英國申請適用協定優惠稅率案為例，由於該協定並未規定優惠稅率須符合「受益所有人」要件，英國稅捐機關遂依國內法一般反避稅條款規定，認定本案存在「人為（Artificial）操作股利分配」及「虛構（Fictitious）投資架構」之情形，因而否准協定之適用。

惟本案經英國樞密院（Privy Council）審理後認為，本案股利之給付係該公司唯一合法執行商業決策之途徑，並非人為安排；另於集團內設立控股架構實

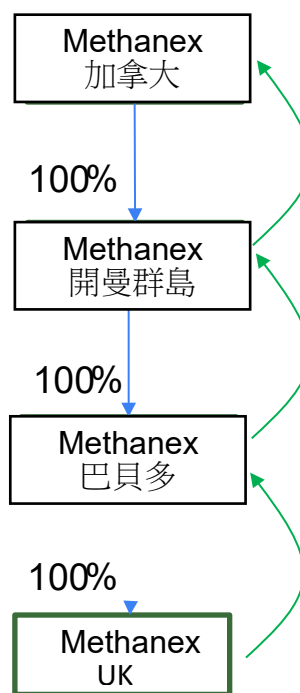
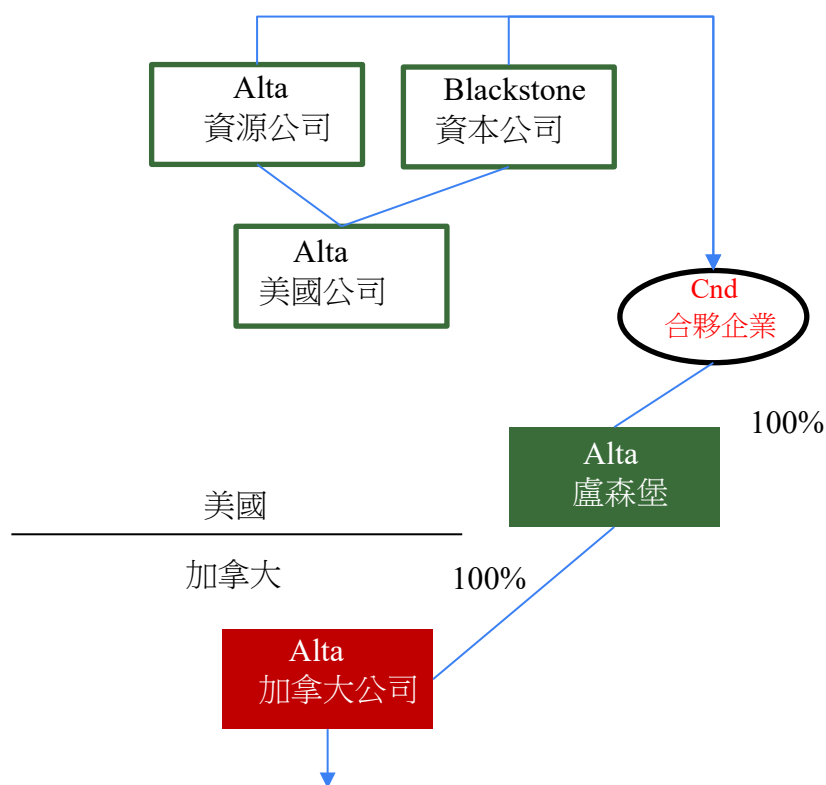


圖 4 Methanex 案示意圖

屬常見經營模式，難謂虛構。法院並指出，對於協定條文中未明文規定之事項，不得加以推論或擴張解釋。

2. 加拿大 Alta Energy 案



在加拿大阿爾伯塔省取得並開發石油與天然氣資產
(包括依亞伯達省核發之許可所取得的鑽井與開採權)

圖 5 Alta 案示意圖

美國 Alta 集團 100%持有 Alta 盧森堡公司，並由 Alta 盧森堡公司完全持有 Alta 加拿大公司。Alta 加拿大公司於加拿大阿爾伯塔省取得並開發石油與天然氣資產、收購並開發油氣資產，並依據當地核發之鑽探與開採許可進行營運。其後，Alta 盧森堡公司處分所持有之 Alta 加拿大公司股份，主張依據加拿大與盧森堡租稅協定，該股份轉讓收益（無涉不動產）僅由盧森堡課稅，遂向加拿大申請免稅。

加拿大稅捐機關援引國內法一般反避稅條款規定，認為 Alta 盧森堡公司之設立目的僅為規避加拿大對股份轉讓收益之課稅，因而否准其申請適用協定。惟經加拿大最高法院（Supreme Court of Canada）多

數決意見認定，加拿大稅捐機關未能提出明確濫用協定之證據，且國內法一般反避稅條款規定不得作為司法程序中修正或變更協定條款之工具，亦即不得創設協定中並未明文規定之要件。

西班牙代表補充，於協定中明確納入 PPT 及其適用定義，對於確保協定正確適用具有重要意義。

3. 拉丁美洲 Arrendadora Movil 案

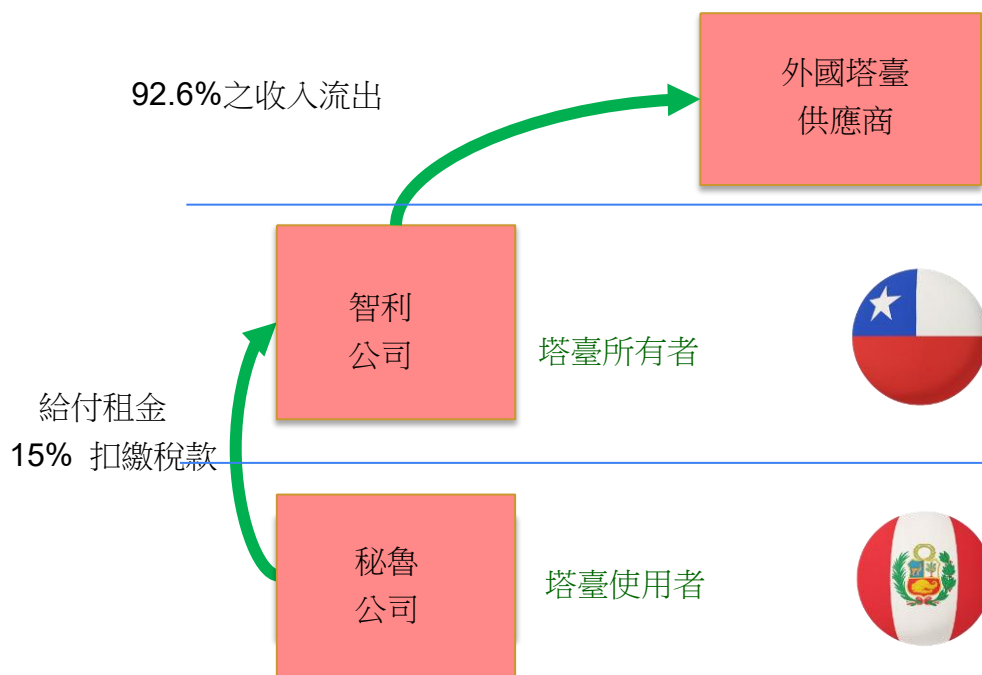


圖 6 Arrendadora Movil 案示意圖

秘魯公司給付塔臺租金予智利公司，適用協定優惠稅率。由於智利公司將自秘魯公司取得款項之 92.6%轉付予第三國塔臺供應商，且智利公司僅有 1 名員工並與其他關係企業共用辦公地點，爰秘魯稅捐機關認為該公司屬於導管公司，即使該協定未明定受益所有人要件，仍結合國內法一般反避稅條款規定，否准該協定利益之適用，防止規避情形。

(六) 來源國就不當使用之應對

1. 按「原產原則」(Principle of Origin) 為基礎之租稅協定

- (1) 依據原產原則為基礎之租稅協定架構，其理念參考 OECD 於 2015 年 BEPS 行動計畫所提出「確保利潤在經濟活動發生及價值創造之

地課稅」精神。此原則強調某項所得係因在一國境內進行具經濟意義之實質活動（Substantial Activity）所產生，則該國即應享有對該所得之課稅權。

- (2) 其中「所得原產」（Origin of Income）被界定為個人於其活動中，透過在物品中投入智慧與技術所創造之所得；其判斷方式不同於傳統依據所得來源地之判定方法，更側重於價值創造是否確實發生於該地。
- (3) 至於實質活動，係指於整體經濟運作中不可或缺、具有重要性，並足以構成價值創造基礎之活動。透過實質活動之判斷，得以確立所得真正產生之地，並據以分配合理課稅權。

2. 為何「原產原則」應成為租稅協定課稅分配之主流

原產原則係以實質活動為基礎進行課稅權分配，其能強化公平原則、量能課稅原則、受益者付費原則、租稅中立性與國際稅負公平。再者，該原則亦有助縮小開發中國家與已開發國家間之經濟差距，促進生產要素之有效配置。綜上，該原則可降低國際間法律及經濟上雙重課稅、協定競購、規定競購及逃漏稅等問題之發生，具有提升全球稅制公平與穩定之效益。

(七) 未來趨勢

PPT 在各國實務適用上展現強烈「在地化」，且或與 OECD 註釋相關指導原則分歧；例如：前述受益所有人案及各國就國內法一般反避稅條款得否處理協定濫用見解與實務存在差異。另外，協定 PPT 之運用涉及適用之協定條款洽簽目的，但該目的未必明確呈現於協定文字。爰此，未來適用協定 PPT 爭議案件將日益增加，考驗協定中相互協議程序或仲裁機制之實用性。

肆、專題討論會議

一、第二支柱之執行及公司所得稅之簡化

(Implementation of Pillar II and corporate income tax decluttering)

主席：Joachim Englisch 【明斯特大學（University of Münster），德國】

與談人：

Barbara Angus （安永，美國）

Jorge Ferreras （西班牙財政部，西班牙）

James Parent 【雀巢（Nestlé）集團，瑞士】

John Peterson 【OECD】

Juan Carlos Pérez Peña （墨西哥）

Thomas Quatrevalet 【液空（AirLiquide）集團，法國】

秘書：Magdalena Schwarz 【藍鳥（Bluebird）法律與稅務事務所，德國】

(一) 背景說明

2026 年起，達全球企業最低稅負制（Global Minimum Tax, 下稱 GMT）適用門檻之跨國企業集團將首次申報全球資訊申報表（GloBE information returns, 下稱 GIR），及 GMT 相關稅務書表，然目前 GMT 在實體規範及程序面上仍有許多內容尚待確認或仍持續修改中。本場研討會從跨國企業集團、稅務顧問及政府機關之角度，深入探討各國推動 GMT 情形，並聚焦於如何確保各國一致性及確定性。另一方面，本場研討會亦將針對 GMT 永久性避風港（safe harbour）、GMT 與公司所得稅制、特定反避稅規範及簡化措施進行討論。

(二) GMT 現況

1. 各國實施 GMT 情形

表格 1 已完成 GMT 立法之租稅管轄區

| 國家名稱 | | 已完成立法 | | | | |
|-------|-------------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|----------------------|
| 中文 | 英文 | 當地補充稅制 (DMTT) | | 所得涵蓋原則 (IIR) | | 徵稅不足 原則 (UTPR) |
| | | 已取得 合格資格 | 尚未取 得合格 資格 | 已取得 合格資 格 | 尚未取 得合格 資格 | |
| 澳洲 | Australia | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 奧地利 | Austria | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 巴哈馬 | Bahamas | | ✓ | | | |
| 巴林 | Bahrain | | ✓ | | | |
| 巴貝多 | Barbados | ✓ | | | | |
| 比利時 | Belgium | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 巴西 | Brazil | ✓ | | | | |
| 保加利亞 | Bulgaria | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 加拿大 | Canada | ✓ | | ✓ | | |
| 克羅埃西亞 | Croatia | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 賽普勒斯 | Cyprus | | ✓ | | ✓ | ✓ |
| 捷克 | Czech Republic | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 丹麥 | Denmark | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 芬蘭 | Finland | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 法國 | France | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 德國 | Germany | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 直布羅陀 | Gibraltar | ✓ | | ✓ | | |
| 希臘 | Greece | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 根西島 | Guernsey | ✓ | | ✓ | | |
| 匈牙利 | Hungary | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 香港 | Hong Kong | | ✓ | | ✓ | ✓ |
| 印尼 | Indonesia | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 愛爾蘭 | Ireland | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 曼島 | Isle of Man | ✓ | | ✓ | | |
| 義大利 | Italy | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 日本 | Japan | ✓ | | ✓ | | ✓ |

| 國家名稱 | | 已完成立法 | | | | |
|-------|--------------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|----------------------|
| 中文 | 英文 | 當地補充稅制 (DMTT) | | 所得涵蓋原則 (IIR) | | 徵稅不足 原則 (UTPR) |
| | | 已取得 合格資格 | 尚未取 得合格 資格 | 已取得 合格資 格 | 尚未取 得合格 資格 | |
| 澤西島 | Jersey | | | ✓ | | |
| 肯亞 | Kenya | | ✓ | | | |
| 科威特 | Kuwait | | ✓ | | | |
| 列支敦斯登 | Liechtenstein | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 盧森堡 | Luxembourg | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 馬來西亞 | Malaysia | ✓ | | ✓ | | |
| 模里西斯 | Mauritius | | ✓ | | | |
| 荷蘭 | Netherlands | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 紐西蘭 | New Zealand | | | ✓ | | ✓ |
| 北馬其頓 | North Macedonia | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 挪威 | Norway | ✓ | | ✓ | | 已提出草案 |
| 阿曼 | Oman | | ✓ | | ✓ | |
| 波蘭 | Poland | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 葡萄牙 | Portugal | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 卡達 | Qatar | | ✓ | | ✓ | |
| 羅馬尼亞 | Romania | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 新加坡 | Singapore | ✓ | | ✓ | | |
| 斯洛伐克 | Slovakia | ✓ | | | | |
| 斯洛維尼亞 | Slovenia | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 南非 | South Africa | ✓ | | ✓ | | |
| 南韓 | South Korea | 已提出草案 | | ✓ | | ✓ |
| 西班牙 | Spain | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 瑞典 | Sweden | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 瑞士 | Switzerland | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 泰國 | Thailand | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 土耳其 | Turkey | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 阿聯 | UAE | ✓ | | | | |
| 英國 | United Kingdom | ✓ | | ✓ | | ✓ |
| 越南 | Vietnam | ✓ | | ✓ | | |

| 國家名稱 | | 已完成立法 | | | | |
|------|----|------------------|--------------|-----------------|--------------|----------------------|
| 中文 | 英文 | 當地補充稅制 (DMTT) | | 所得涵蓋原則 (IIR) | | 徵稅不足 原則 (UTPR) |
| | | 已取得 合格資格 | 尚未取得 合格資格 | 已取得 合格資格 | 尚未取得 合格資格 | |
| 小計 | 55 | 43 | 9 | 42 | 4 | 34 |
| | | 52 | | 46 | | |

註：

1. 本表統計範圍不包含選擇延期實施之歐盟國家、實施國內版最低稅負制但不符合 QDMTT 者（如：百慕達、美國）。
2. 目前中國、印度及大部分非洲國家尚未實施 GMT。

表格 2 已提出 GMT 草案之租稅管轄區

| 國家名稱 | | 已提出草案 | | |
|------|-----------|------------------|-----------------|------------------|
| 中文 | 英文 | 當地補充稅制 (DMTT) | 所得涵蓋原則 (IIR) | 徵稅不足原則 (UTPR) |
| 古拉索 | Curaçao | ✓ | ✓ | |
| 冰島 | Iceland | ✓ | ✓ | |
| 立陶宛 | Lithuania | ✓ | ✓ | ✓ |
| 烏拉圭 | Uruguay | ✓ | | |
| 小計 | 4 | 4 | 3 | 1 |

表格 3 GMT 之 3 項課稅原則實施情形

| DMTT | IIR | UTPR | 租稅管轄區數 |
|------|-----|------|--------|
| ✓ | ✓ | ✓ | 32 |
| ✓ | ✓ | | 11 |
| ✓ | | ✓ | 0 |
| | ✓ | ✓ | 2 |
| ✓ | | | 9 |
| | ✓ | | 1 |
| | | ✓ | 0 |
| 小計 | | | 55 |

註：本表統計結果未區分租稅管轄區實施之制度是否已取得 OECD 認可。

2. 並行制度（Side by Side Approach, 簡稱 SBS）

美國同意 GMT 之立法精神，不樂見跨國企業集團將利潤移轉至低稅負租稅管轄區，惟美國認為其現有制度【尤其是 Global Intangible low-taxed income（GILTI）規則】，已足以確保美國公司應負擔最低稅負，實施 GMT 將徒然增加跨國企業集團之遵循成本，爰美國於 2025 年 6 月 28 日與七大工業國集團（G7）達成協議，第 1 點係擬透過推行 SBS，確保美國公司不受各國實施 GMT 之影響。目前 SBS 主要討論方向：

(1) 適用範圍：最終母公司位在美國之跨國企業集團及其海外營運部門。

(2) 執行機制

A. 可否轉化為一般準則，允許其他租稅管轄區比照辦理？惟將 SBS 拓展至其他租稅管轄區，需藉由同儕檢視確定各租稅管轄區符合 SBS 適用資格，情況將更為複雜。

B. 是否可適用於受控交易？

C. SBS 可能以避風港（safe harbour）方式訂定。

D. 各國短期內修改現有法規難度高。

(3) SBS 允許美國大型跨國企業免適用 GMT 之 IIR 及 UTPR 後，將提高各國採行 QDMTT 確保其稅收之重要性。

(4) GMT 與 GILTI 之差異，可能引發租稅套利安排，亟待解決技術問題。

3. 具實質基礎之租稅優惠措施（Substance based incentives）

2025 年 6 月 28 日美國與 G7 協議第 4 點係擬將具實質基礎且非可退還租稅抵減，比照合格可退還租稅抵減（Qualified Refundable Tax Credit, QRTC）⁶計入有效稅率之分母。目前 GMT 將 QRTC 視同政府補

⁶ 合格可退還租稅抵減（Qualified Refundable Tax Credit, QRTC）：指依成員所在租稅管轄區法令規定，於該成員符合租稅抵減適用要件之日起 4 年內，以現金或約當現金方式給付租稅抵減部分。GMT 規定，QRTC 係計入有效稅率之分母，而非作為分子之減項。

助，並訂定明確且嚴格之定義，OECD 刻討論須建立一個明確且中立之理論，以決定將哪些具實質基礎且非可退還租稅抵減類型比照 QRTC 辦理。

4. 永久性避風港 (Permanent Safe Harbour)

2025 年 6 月 28 日美國與 G7 協議第 3 點係簡化 GMT，尤其是制定取代過渡性國別報告 (Country-by-Country Reporting, 下稱 CbCR) 避風港之永久性方案，永久性避風港目的係以簡化版有效稅率辨別跨國企業集團是否通過避風港，爰 OECD 刻討論下列議題：

- (1) 應以編製合併財務報表所使用之數據計算簡化版有效稅率，而非以個體財務報表計算之。該合併財務報表適用之財務會計準則應以母公司編製合併財務報表所使用之財務會計準則為準，惟對於實施 QDMTT 且允許跨國企業集團成員適用當地財務會計準則計算 QDMTT 有效稅率者，OECD 可能會提供一些彈性作法。
- (2) 主要目標係減少調整項【如：免將購買價分攤 (Purchase Price Allocation, 下稱 PPA) 迴轉】，並允許跨國企業集團進行部分調整（如：權益利益）。
- (3) 目前 GMT 允許將當年度遞延所得稅負債變動數計入涵蓋稅（有效稅率之分子），惟倘該遞延所得稅負債未於 5 年內給付，應重新計算當年度有效稅率及補充稅。但前開回溯計算規則十分仰賴跨國企業集團資料蒐集及保存能力，永久性避風港擬縮小可計入涵蓋稅之遞延所得稅負債範圍至特定免回溯計算之遞延所得稅負債【如：有形資產成本回收扣除額 (Cost recovery allowances on tangible asset)】，降低計算之複雜度。
- (4) 為使虧損公司亦可適用避風港，爰刻討論簡化 GMT 立法範本第 4.1.5 條規定⁷。

⁷ GMT 立法範本第 4.1.5 條規定，一租稅管轄區成員當年度為淨損失，當年度調整後涵蓋稅合計數為負數且小於該轄區之當年度期望轄區涵蓋稅（＝該轄區淨損失×15%）者，應將當年度轄區調整後涵蓋稅與當年度期望轄區涵蓋稅之

- (5) 跨國企業集團如於申報 GIR 後始被當地稅捐稽徵機關調整，免再重新計算有效稅率及補充稅。
- (6) 過渡性國別報告避風港採 Once out always out 規定，即一租稅管轄區一旦某年度不符合該避風港要件，以後年度均不得再行適用該避風港。永久性避風港擬採逐年個別辨認跨國企業集團是否符合避風港要件。

企業界建議 OECD 應著重於有意義之簡化措施，而非僅係提供立法範本簡化版本，尤其應簡化 PPA 及併購調整規定。考量各國仍須一定修法時間以導入永久性避風港，建議將現行過渡性避風港時限延長 1 至 2 年，並建議在永久性避風港中導入微量門檻測試 (De Minimis Test) 及例行利潤測試 (Routine Profit Test)。

(三) GMT 立法挑戰

各租稅管轄區如欲實施 GMT，須將其導入國內法，惟各租稅管轄區各有其立法慣例，導入 GMT 之過程極具挑戰，例如：雖然 GMT 立法範本及其註釋於各國實施 GMT 前已發布，惟相關行政指引 (Administrative Guidance, 下稱 AG) 於 GMT 實施後始陸續發布，使部分國家國內法無法涵蓋較新之 AG 內容，造成各國 GMT 制度之差異。部分國家於國內法訂定 GMT 時，並非係依 GMT 立法範本制定，而是採用原則性且簡略方式訂定 (如：澳洲)，給予其調整彈性。

另一方面，目前 QDMTT 漸漸變成主要 GMT 補充稅之課徵原則，惟 QDMTT 與 IIR 及 UTPR 間之差異 (如：適用之財務會計準則、有效稅率計算方式不同) 不可避免，跨國企業集團須遵守不同國家之 QDMTT 制度規定，提高遵循成本。

GMT 同儕檢視係採 2 個階段，過渡性同儕檢視及永久性同儕檢視，依其檢視機制設定，各國 GMT 規則原則上均會通過過渡性同儕檢視並取得暫時性合格資格，並於永久性同儕檢視階段進入逐條審

差額計入當年度補充稅。

核，若出現與立法範本不一致之處，僅會被要求修改其國內法規，不會影響前已取得之合格資格，縱其未修改，亦僅是未來被視為不合格，不會影響過渡性同儕檢視階段合格狀態。

(四) 跨國企業集團之挑戰

為履行 GMT 申報義務，跨國企業集團必須掌握至少 4 種會計準則（如：合併財務報表、依各國會計法規編製之財務報表、依稅法編製之財務報表及 GMT 報表），而且每個實體須核對超過 250 個非財務數據，已造成跨國企業集團極大負擔。另一方面，雖 OECD 原設想 GMT 僅有一份共同使用之 GIR，但目前各國多針對 QDMTT 額外設計申報書表，跨國企業集團須於不同租稅管轄區遵循不同規則。另跨國企業集團面臨下列 2 項技術問題：

1. 惡性通貨膨脹會計（Hyperinflationary Accounting）

當 3 年累計通貨膨脹率達 100%（如：阿根廷、土耳其）時，依據國際會計準則第 29 號（IAS 29）「高度通貨膨脹經濟下之財務報導」規定，將認列購買力利益或損失（purchasing power gains/losses），該損益可能造成跨國企業集團成員無法通過國別報告避風港，或者造成其產生補充稅，講者建議應進行額外調整。

2. 內部重組（Internal Restructuring）

在部分併購場景下，若資產之公允價值大於帳面價值，將認列商譽。若某些租稅管轄區稅法規定允許公司攤銷商譽，惟財務會計準則不允許，將產生遞延所得稅負債。依據 GMT 立法範本第 6.3.1 條規定，前開資產增值（商譽）會導致 GloBE 所得（有效稅率之分母）增加，但在攤銷商譽時，遞延所得稅負債之減少可能導致涵蓋稅（有效稅率之分子）減少，造成重複課稅之可能性。目前包容性架構（Inclusive Framework, IF）擬制定一個簡易緩解前開重複課稅之規則。

(五) 稅捐稽徵機關之挑戰

除前述之 GMT 立法挑戰外，GMT 與既有國內規則【如：受控外國企業（CFC）制度，租稅優惠措施、核課期間等】可能均須配合調整，亦須建立資訊系統蒐集境外資訊，並建立集中式專業團隊，確保相關規定解釋一致性。

(六) GMT 爭議預防及解決

GMT 有一套共同規則及指導，已很大程度防止各國對 GMT 有不同解釋之情形，再透過同儕檢視、統一申報書及資訊交換，確保各租稅管轄區實施 GMT 之一致性。2023 年底 OECD 透過阿姆斯特丹對話（Amsterdam Dialogue）建立一個專家溝通平臺，針對 GMT 解釋爭議進行討論並提供一致性解釋，未來將集中於風險評估，藉由 GIR 數據建立選案條件，識別須深入查核之個案。

GMT 係在不具法律約束力之共同方法（Common Approach）⁸下執行，然 GMT（尤其是 QDMTT）提供客製化空間，使各租稅管轄區實施之 GMT（含 QDMTT）略有差異，易產生衝突。衝突之性質包含 2 種，一是解釋及應用（Interpretation and application）；一是法律轉置及實施（Transposition or implementation），例如：QDMTT 允許各租稅管轄區設定高於 15% 之補充稅稅率，其他租稅管轄區不得要求該租稅管轄區降低稅率。前開衝突之解決程序可透過協定、國內法規（如：義大利之互惠規定）或仲裁，但理想狀況下，該等解決方案不應導致各國 GMT 合格資格被取消，否則將造成重複課稅之情形。

(七) GMT 是否提供簡化現行反避稅制度（BEPS 1.0）之機會

1. GMT 與 BEPS 1.0 各項行動計畫之關聯性

⁸ 共同方法（Common Approach）：採行與 OECD 立法範本一致之方式，且應接受其他國家（地區）實施該制度。

- (1) 消除混合錯配安排之影響 (Action 2): GMT 較該計畫提出之解決方案，更能有效解決重複扣除及反向混合實體等結構造成之租稅規避問題。
 - (2) 設計有效 CFC 法則 (Action 3): 各租稅管轄區開始質疑 CFC 制度與 GMT 並存之必要性。
 - (3) 限制因利息扣除及其他金融支付之稅基侵蝕 (Action 4): GMT 以租稅管轄區別方式辨認所得金額，促進跨國企業集團採用更標準化方式評估其利息扣除比率。
 - (4) 移轉訂價結果與創造之價值一致 (Action 8-10): 此 3 個計畫降低跨國企業集團將超額利潤放在多個租稅管轄區之能力，意味著可減少 QDMTT 之影響程度。
 - (5) 強制揭露規定 (Action 12): QDMTT 已建立透明申報系統，未來將減少各租稅管轄區應用此計劃之必要性。
2. 各租稅管轄區目前仍採謹慎態度，不希望輕易放棄已建立之反避稅制度，他們強調 GMT 適用對象（大型跨國企業集團）與 BEPS 1.0 不同，至於 CFC 制度，他們認為 GMT 僅是對源自 CFC 制度之收入及稅收制定處理規範，但非 CFC 制度之替代品。但企業界認為，GMT 已阻止了利潤移轉，CFC 制度、混合錯配規則及強制揭露規定等在 GMT 制度實施後，已成冗餘制度，應趁此機會重新檢討並重新盤點企業可能承擔之遵循義務。

二、OECD 國際租稅之發展趨勢（IFA/OECD）

主席：Armando Lara Yaffar（墨西哥）

與談人：

Dr.Achim Pross（OECD）

Manuel de los Santos（OECD）

Gert Boulange（比利時）

Belinda Chan（新加坡）

Prof.Dr.Christian Kaeser（德國）

Dr.Giorgia Maffini（英國）

Mercy Mbithi【非洲稅務管理論壇（African Tax Administration Forum, ATAF）】

Claudia Pimentel（巴西）

Tim Power（英國）

Daniel Smith（美國）

秘書：Roberto Padilla Qrdad（墨西哥）

（一）背景說明

本場研討會與談人為來自政府、學術界、企業和稅務專業人員等專家，討論內容主要聚焦於國際租稅措施和發展，探討 GMT 實施狀況，特別探討美國稅制與 SBS 的未來發展，值得各國關注；此外，針對全球勞動力流動的新興議題、爭議解決機制及稅收確定性架構作廣泛性的討論。

（二）概述

1. OECD 持續研議跨境稅務議題（如租稅協定、移轉訂價、消費稅）；IF 持續進行二支柱（Two Pillars）工作，並闡明 IF 的角色和價值不僅限於二支柱專案，目前正處理全球勞動力流動及稅務不平等議題。
2. 全球勞動力流動和分散所帶來的公司及個人所得稅挑戰，不僅重新定義了工作地點與居住地的概念，也對企業稅制、個人所得稅、移轉訂價

及 PE 認定帶來深遠影響，並討論稅務政策和結構對家庭收入、財富和跨境徵稅的挑戰。

(三) 報告及討論紀要

1. 美國稅制與 GMT 並行之發展趨勢

目前已有 56 個租稅管轄區(其中包含 33 個非歐盟國家)完成 GMT 立法，9 個租稅管轄區已提出草案或正討論中；34 個租稅管轄區實施 UTPR，6 個租稅管轄區已提出 UTPR 草案或承諾會執行。2025 年 OECD 主要工作重點為資訊交換框架、同儕審視 (peer review)、技術援助、行政指引、簡化永久避風港及 SBS。

(1) GMT 與美國稅制比較

| 項目 | 全球企業最低稅負制 (GMT) | 美國制度 ●CFC 制度 ●淨 CFC 測試所得 (Net CFC Tested Income, NCTI) |
|-----------|---|---|
| 適用範圍 | 全球合併收入達 7.5 億歐元之跨國企業集團 | 由美國股東 ^{註1} 合計持股大於 50% 之外國公司 (無規模門檻) |
| 稅基 | 依財務會計所得為基礎調整之 GloBE 損益 | 依美國稅法計算之 CFC 及 NCTI 之課稅所得 |
| 實質性所得排除項目 | 可扣除該轄區之員工薪資成本及有形資產帳面價值一定比例設算之金額 | 無 |
| 計算方式 | 按租稅管轄區 | 全球併同計算 |
| 稅額計算 | 各租稅管轄區超額利潤 ^{註2} × (15% - 有效稅率) | ●CFC 所得 × 21% - 境外稅額扣抵 ●NCTI 所得 × 21% × (1 - 抵減率 40%) - 境外稅額扣抵 |
| 時間性差異 | 將遞延所得稅費用納入有效稅率分子計算並進行調整 | 決定應納稅額時不考量時間性差異 |
| 稅率 | 15% | ●CFC 所得：稅率 21% ●NCTI 所得：實質稅率 12.6%~14% |

註 1：美國股東為直接或間接持有該外國公司 10%以上表決權或股權價值之美國稅務居民個人或法人。

註 2：超額利潤 = 該轄區成員 GloBE 損益合計數 - 實質性所得排除金額。

- (2) G7 財長會議 2025 年 6 月 28 日發布聲明，GMT 與美國稅制可以並行，同意美國母公司控制的跨國企業集團免適用 IIR 及 UTPR（包含境內及境外利潤），SBS 須確保公平競爭與 BEPS 風險，該聲明亦包含應簡化 GMT 管理及框架及應修改不可退還租稅抵減之調整方式。
- (3) IF 正積極討論 SBS 的優點和設計，如何確保不會產生不當的競爭扭曲或破壞 GMT 架構、需要哪些客觀標準來證明將美國跨國企業集團免適用 IIR 及 UTPR 的合理性；另外，對最終母公司非美國公司之跨國企業集團，如其在美國設有子公司，如何處理 IIR 與美國稅制重複課稅問題。與會代表大多數意見係 SBS 應確保公平競爭及實質性簡化；美國及德國代表對於 SBS 提出批評意見。
- (4) 巴西是拉丁美洲第一個實施 GMT 的國家；ATAF 出席代表表示 ATAF 已起草 QDMTT 立法的建議，並鼓勵成員國進行影響評估，南非、肯亞、奈及利亞和辛巴威等國是先行者。

2. 增加投資與稅收成長

- (1) 公司所得稅對投資的影響會因為時間、公司型態、管轄範圍及政策干預形式而有不同，租稅優惠政策工具雖能夠支持投資，但是也帶來公平性的風險；加速折舊、研究發展支出優惠措施對於增加投資都能發揮正面的影響，但稅務確定性對投資之影響亦是不可忽視。
- (2) 新加坡淡馬錫（Temasek Holdings Private Limited）認為，投資者關注三件事：
- A. 稅率（Tax Rate）：這是最初的吸引力，反映了該國立法的效率。
 - B. 優惠措施（Incentives）：應具有高度針對性，對特定產業或工作機會提供獎勵。
 - C. 稅務確定性（Tax Certainty）：投資者會將稅負作為成本一部分進行精確計算，其重要性甚至超越稅率。

3. 遠距和跨境工作的稅務挑戰

(1) PwC 在 2024 年 3 月進行的一項全球員工調查數據。調查範圍涵蓋約 50 個國家，覆蓋全球國內生產毛額（Gross Domestic Product, GDP）之 90%。數據顯示：

- A. 近一半（48%）的工作現在可以遠端完成。
- B. 最受歡迎的工作模式是混合模式，但完全遠端工作比完全親自到場工作更受歡迎（90% 對 23%）。
- C. 在混合或完全遠端工作者中，56%曾跨境工作（包括度假期間工作），其中跨境工作者比例最高的是中東（接近 80%）和亞太地區。中歐、東歐和北美則比例較低。
- D. 未來的趨勢顯示，跨境流動性主要由年輕人驅動。

(2) 混合或完全遠端工作正在大幅增加全球流動性，OECD/IF 將問題劃分為企業稅收【例如家庭辦公室（Home PE）、移轉訂價、PEM】及個人所得稅（例如僱用所得、數位遊民問題），OECD 須重新檢視遠距工作在固定營業場所及 PE 之適用性。

4. 爭議解決與移轉訂價關鍵議題

- (1) 在爭議解決方面，OECD 報告指出儘管移轉訂價案件略有下降，MAP 案件清單仍在增加，德國 MAP 案件持續領先。日本和新加坡等亞洲國家在透過預先訂價協議（Advance pricing arrangements，下稱 APA）解決移轉訂價案件方面更為先進。OECD 將致力於制定稅務確定性藍圖，它不僅僅是單個程序（如 MAP、APA），而係涵蓋了政策框架的清晰度與確定性、爭議預防、爭議解決等三個維度，進行 MAP 案件類型化、為缺乏協定的國家提供確定性解決方案、非 TP 案件之 APA 機制（如商業利潤及特許權使用費）等措施。
- (2) 在移轉訂價審查與簡化工作方面，IF 正在對 OECD 移轉訂價指引（OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations，下稱 TPG）進行「回溯性」審查，目標是確保

所有參與方對準則中的名詞有一致的理解，例如：如何確定常規交易範圍、可比較性的調整等，俾促進確定性和簡化。終極目標是長期降低 MAP 案件量。

三、移轉訂價及集團內服務（Transfer Pricing and Intra-group services）

主席：Isabel Verlinden（比利時）

與談人：

Ivan Diaz-Barreiro（墨西哥）

Rocío Bermúdez（西班牙）

Shikha Gupta（印度）

Dr. Emmanuel Llinares（法國）

Richie Lombard（愛爾蘭）

Dr. Raffaele Petruzzi（義大利）

Daniel Prates（巴西）

秘書：Gaspar Ndabi（比利時）

（一）背景說明

集團內服務交易常伴隨著許多移轉訂價之挑戰及利潤移轉之爭議。過去被視為萬用的成本加成模式，如今已難以適用於所有情況，如何選擇最適常規交易方法也變得更加複雜。在現代商業環境中，傳統產品交易模式逐漸轉型為按需求（on-demand）、訂閱（subscription）或依消費量計費（consumption-based offerings）之商業模式，實體產品亦搭配雲端資料分析平臺以提供更多加值服務。在傳統產品交易模式全面轉型為「一切即服務」（Anything as a Service, 下稱 XAAS）之背景下，如何認定交易之性質（characterization）成為移轉訂價首要難題。雖然透過辨別（classification）高價值與低附加價值服務（Low Value-Adding Services, 下稱 LVAS），有助於決定最適常規交易方法，但當高階決策者位在不同地區時，尚難明確地決定最適常規交易方法。此外，有關效益測試（benefit test）、簡化機制及罰則等議題，多邊協議方案具備明顯優勢。

(二) 報告及討論紀要

1. 主題一：服務性質的認定

(1) 服務交易之特性（講者：Richie Lombard）

A. 風險控制測試 (control of risk test)：服務之本質係消費者願意付費之行為或可供使用之權益。為使交易能被認定為服務，交易必須能被精確界定（delineation），而合約是界定交易之起點，但移轉訂價另要求檢視交易各方風險控制之行為與實質必須與獨立之服務提供方（provider）或接受方（recipient）相同⁹。

B. 效益測試 (benefit test)：當交易被認定為服務時，應進行效益測試，該測試之目的係為檢視該交易是否對接受方產生實質商業效益，從而支持接受方對服務之使用有支付合理對價的義務。

C. 報酬計算條款 (remuneration clauses)：除了常見的依成本加成計算服務費用外，實務上不同服務交易型態存在不同報酬計算方式，例如：融資服務交易可能採用利差（spread）決定報酬、採購服務可能按所節省之成本計算佣金。

D. 風險分配 (risk allocation)：在多數服務交易安排中，服務提供方僅承擔提供服務本身之風險，例如：保固或責任風險，而其他風險通常由服務接受方承擔。風險分配之決定時常產生稅務爭議。尤其係在服務涉及重大風險外包之情形，例如：委託研發服務（contract R&D）若涉及高風險研發活動，稅捐稽徵機關通常將嚴格檢視服務接受方是否有足夠能力承擔及控制，並確實執行相關功能。

⁹ Para. 1.97, Chapter I, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022).

E.與其他交易之重疊：無形資產之提供常會伴隨附屬服務，OECD 也認可無形資產及服務交易間可能不具清楚之界限¹⁰，如：加盟合約（franchise arrangement）常包含服務提供。

(2) 個案分析-連線醫療裝置（Connected Medical Device）（講者：Shikha Gupta）

A. 背景

- a. 本案例之集團製造及銷售睡眠呼吸治療裝置，此裝置於 A 國進行製造，並內建多種感測器，這些感測器會持續收集使用者之生理數據，並將數據傳送到雲端軟體平臺。
- b. 前開雲端軟體之伺服器位於 B 國，透過即時的呼吸與生理數據分析，可調整裝置設定進行個人化睡眠治療，屬一種遠距醫療模式（telemedicine）；雲端軟體也會利用所儲存之個人化數據，持續優化演算法以改善裝置。
- c. 該裝置與雲端軟體服務常以一次性總價出售予位於 D 國之配銷關係企業，該價格並未區隔產品及服務個別售價。

B. 移轉訂價之挑戰

- a. 產品與服務價值之拆分：當售價組成包含產品與服務時，為進行移轉訂價分析或減輕關稅負擔等目的，納稅義務人常評估是否可將產品與服務分拆並合理分配價格¹¹。
- b. 軟體使用費：製造商將產品連結軟體功能時，須界定軟體授權使用屬權利金（royalty）或技術服務費（technical service fee）。目前國際間存有許多爭議判例，尚無定論。
- c. 伺服器使用：某些租稅協定將工業、商業或科學設備的使用費認定為權利金，因此伺服器使用費也可能納入權利金之範

¹⁰ Para. 6.132, Chapter VII, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022) .

¹¹ Para. 6.99, Chapter VII, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022) .

疇。然伺服器相關技術人員可能跨國進行遠端維護及數據備份，不一定位於伺服器所在地（B 國），可能產生於他國產生連結（nexus）與 PE 認定問題。為因應數位經濟下的商業模式，多國稅捐稽徵機關與國際組織目前積極討論虛擬 PE 之認定方式。

- d. 資料處理：軟體會將使用者資料儲存於非公開資料庫中，並藉由分析產生使用價值，此資料處理過程是否形成無形資產，取得及使用渠等數據所給付之報酬是否應視為權利金，均尚無定論。此外，目前許多服務之提供採高度自動化，並無人力介入，渠等服務是否屬於技術服務，亦尚有爭議。又目前許多服務交易範圍涉及多個租稅管轄區，也使識別服務提供方及接受方變得更加複雜，影響價值創造地認定與利潤分配。

2. 主題二：集團內服務之分類

(1) 服務交易之類型（講者：Emmanuel Llinares）

服務通常被分為「高價值服務」（如：研發、管理）、「LVAS」（如：IT 支援、人資、會計）、一般支援服務（如：法律、稅務）及貿易相關服務（如：製造、配銷、行銷）。目前各國雖然對於服務交易無一致的認定規則，但 TPG¹²與美國¹³均有類似 LVAS 之規定。

¹² TPG 規定之 LVAS：指由跨國企業集團中一個或多個成員，代表另一個或多個集團成員所執行之服務，並符合以下條件：

1. 服務性質為支援性。
2. 非屬於核心業務活動（即不產生利潤創造活動，或不對集團之經濟重大活動產生貢獻）。
3. 服務過程不需使用獨特或具價值的無形資產，且服務本身不會產生此類無形資產。
4. 服務提供者不承擔或控制重大風險，也不會因服務產生重大的風險。

【詳 Para. 7.45, Chapter VII, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022) .】

¹³ 美國規定之低利潤涵蓋服務（Low margin covered services）：指受控服務交易中，其可比較公司之服務成本加成率中位數未逾 7% 之服務交易。

【詳 Treas. Reg. Sec. 1.482-9 (b) (3) (ii) .】

辨認服務交易類型時，應評估該服務對於跨國企業創造之價值。低附加價值服務係該活動並非處於價值創造過程的核心；高附加價值服務常與企業營運核心相關，則可能與無形資產的開發、提升、維護、保護與利用（Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation，下稱 DEMPE）功能相關，其中 DEM 是識別價值貢獻者之關鍵。

(2) 墨西哥審查集團內服務費用支付合理性之實務分享（講者：Ivan Diaz-Barreiro）

傳統上以成本加成為基礎之移轉訂價政策，並不足以證明集團內服務費用支付之合理性。墨西哥要求納稅義務人必須證明使用該集團內服務，具有實質效益及明確之投資報酬（Return on Investment, ROI），此觀點亦同時被許多拉丁美洲國家所採納。

墨西哥稅捐稽徵機關會評估服務接受方是否因使用該服務而導致收入增加或成本節約，也會評估其整體利潤水準之變化；同時也會檢視費用是否與子公司獲得之收入或利益相符合，以避免費用過度扣除或集團透過費用支付進行利潤移轉。當集團總部與子公司存在相同職能時（如：財務功能），其會評估於子公司是否仍能透過使用總部之服務獲得成本節約。

3. 主題三：效益測試（Benefit Test）與支付意願測試（Willingness to Pay Test）

(1) 效益測試與支付意願測試（講者：Rocío Bermúdez）

A. 效益測試：當集團內服務對服務接受方帶來實質商業或經濟利益時，服務接受方才可以扣除集團內服務費用。目前 OECD、UN 及許多國家常以效益測試作為檢視跨國集團內服務費用是否可扣除之依據。

B. 支付意願測試：要求服務能被第三方認可並願意支付報酬，才屬可收費（chargeable）服務。

(2) 對效益測試之評論（講者：Dr. Raffaele Petruzzi）

A. 效益測試的本質：講者指出，根據 TPG 第 7 章第 7.6 段，效益測試之目的在於確認「服務是否已實際提供（rendered）」¹⁴，換言之，效益測試是界定「服務本質是否存在」，而非直接針對費用扣除權限做限制。講者強調，TPG 第 1 章明確指出認定交易不存在是非常困難的，就算無類似交易，納稅義務人仍可透過證明交易具有商業合理性，或有獨立第三方會接受該價格來主張交易存在¹⁵，故僅依據效益測試來限制集團內服務費用扣除可能不具正當性。

B. 成本分攤協議之服務：集團內服務除直接提供外，可能透過成本分攤協議（Cost Contribution Arrangements, 下稱 CCA）提供。然 TPG 第 8 章並未明文要求 CCA 應適用效益測試，僅提到參與 CCA 之每個成員對整體貢獻比例，必須與其所能從協議中獲得的「預期效益（expected benefits）」¹⁶比例一致。此處「預期效益」是否等同效益測試，尚需 OECD 進一步釐清。

C. 服務重新定性：若未通過效益測試，TPG 指出該項服務「不應被視為服務」，須重新界定其交易性質。但當服務結合於其他產品時，該指引並未明確說明是否整體交易性質均須重新定性。

4. 主題四：集團內服務之移轉訂價方法

(1) 集團內服務訂價常見之爭議（講者：Richie Lombard）

A. 風險控制：講者說明，決定受控交易參與人風險之分配時，不同國家對 TPG「風險控制框架」¹⁷之第 6 步「基於風險分配對

¹⁴ Para. 7.6, Chapter VIII, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022) .

¹⁵ Section D.2, Chapter I, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022) .

¹⁶ Para. 8.5, Chapter VIII, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022) .

¹⁷ Section D.1.2.1, Chapter I, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational

交易定價」¹⁸之應用有不同的解讀。例如：部分稅務機關認為即使受控交易界定為集團內服務，在定價時仍須考慮風險之利潤共享與損失負擔（如：交易雙方人員薪資差異等因素），宜採用利潤分割法分攤利潤¹⁹。

B. 成本基礎：講者提到集團內服務交易如採傳統成本加成方式計收報酬，爭議重點在於成本是否能明確區分並合理分攤，而非加成率的設定。此外，成本是否可全額轉嫁也是實務常見爭議，如果服務提供方僅扮演代理人（agent）角色，應允許其將成本全額轉嫁予交易相對方。

(2) 案例分享（講者：Dr. Emmanuel Llinares）

A. 資產管理：

在跨國資產管理業中，資產管理服務費通常以管理資產之百分比或績效為基礎計算，但關鍵投資經理人（即投資決策者）往往集中於一個服務公司，而非隸屬於實際向投資人收取資產管理費之公司，投資經理人負責之投資管理工作通常能直接影響基金之績效，但傳統成本加價法往往難以合理反映這些關鍵人員產生之真實價值，因此經常被各國稅捐稽徵機關挑戰。為解決上述問題，講者建議可使用可比較未受控交易法，藉由市場上類似第三方合約條件和價格作為可比較對象，以確定集團內服務之合理價格；如無法取得可比較交易資料，則可考慮採用利潤分割法，按各實體貢獻程度分配利潤。

Enterprises and Tax Administrations（2022）。

¹⁸ 參酌營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 8-1 條第 1 項第 6 款規定，依前 5 款規定確認之風險配置結果重新訂價，給予承擔風險者合理補償，並給予減輕風險者適當報酬。

¹⁹ Para. 1.105, Chapter I, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations（2022）。

B. 高價值行銷貢獻：

在消費者導向產業（consumer-facing industries）中，行銷活動對企業整體價值創造扮演非常關鍵的角色。講者指出，判斷行銷活動的價值貢獻時，必須考量該行銷活動是純粹地執行行銷工作，還是有對品牌無形資產進行價值創造。

講者強調 TPG 對無形資產採用廣義定義，不僅限於受法律保護的智慧財產權，須進行 DEMPE 功能分析，若行銷服務提供執行了開發（development）、提升（enhancement）與維護（maintenance）等關鍵功能，因傳統的移轉訂價方法（如可比較利潤法或成本加成法）無法充分反映其價值貢獻，可能無法使用。當行銷服務提供者與實際銷售產品者兩方都執行高附加價值之行銷活動時，可考慮使用利潤分割方法劃分利潤。

至利潤分攤因子方面，講者提到在金融及行銷領域已廣泛應用薪資費用作為利潤分攤因子；此外，行銷活動之投資比率應可反映前期行銷貢獻，也可作為目前利潤之分攤因子。

5. 主題五：集團內服務之簡化

(1) OECD 之簡化措施（講者：Dr. Raffaele Petruzzi）

A. LVAS：TPG 第 7 章第 7.61 段允許對特定類型之 LVAS 直接以 5%計算報酬，免進行移轉訂價分析亦免除效益測試²⁰。

B. 金額 B（Amount B）：對於簡單之配銷活動，OECD 規定若符合一定量化及質化條件，可根據規定公式計算例行性配銷利潤。

C. 雙邊避風港備忘錄範本（Sample memoranda of understanding for competent authorities to establish bilateral safe harbours）：TPG 第 4 章附錄一提供了「雙邊避風港備忘錄範本」²¹，此備忘錄旨在提供雙邊主管機關協商簡化製造、配銷及研發服務之避風港，但目前實務上尚未被廣泛使用。

(2) UN 之簡化措施（講者：Gaspar Ndabi、Shikha Gupta）

UN 之避風港規則參照 OECD 之做法，但更著重於利用避風港機制幫助發展中國家減輕可比較性分析及文件準備之遵循成本。該避風港為選擇性規則，納稅人可自行選擇是否使用²²。

(3) 各國推行之觀察（講者：Dr. Raffaele Petruzzi）

A. LVAS 避風港：該避風港係為幫助開發中國家減少稅務爭議及減少遵循成本，然根據講者所做之統計（如下圖），目前多數發展中國家及新興經濟體並未正式採納 LVAS 避風港。部分歐洲國家、巴西、澳洲及非洲部分國家則已採納該避風港。

²⁰ Para. 7.54, Chapter VII, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022).

²¹ Annex I to Chapter IV, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2022).

²² Section 5.5.1.1, United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2021).

B. 金額 B：目前僅少數國家（美國、德國、荷蘭、愛爾蘭）表態未來可能採行該制度。

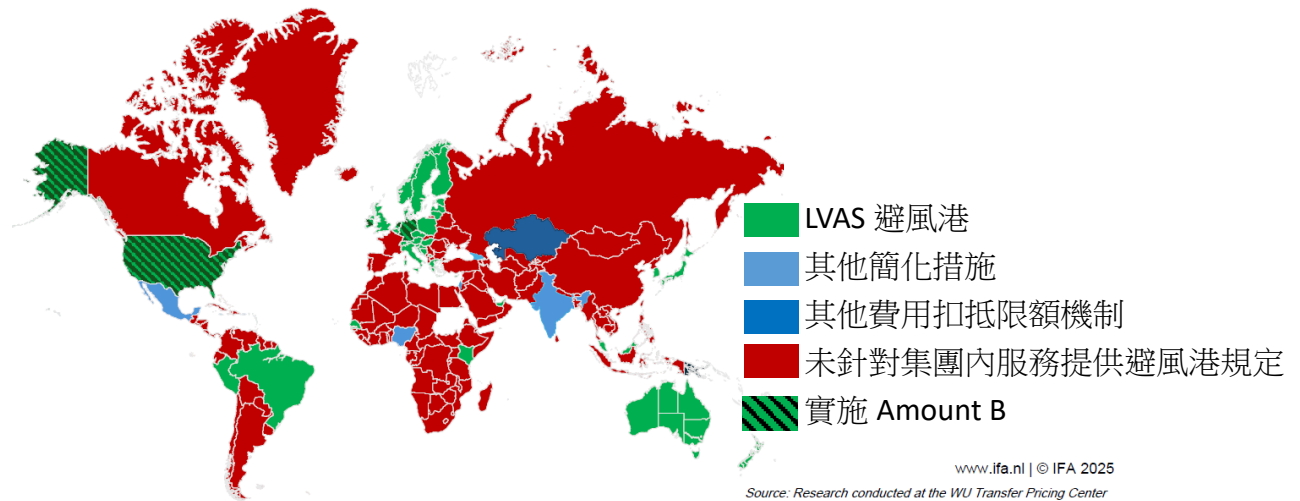


圖 7 全球集團內服務簡化機制實施概況

6. 主題六：文件及遵循之挑戰（講者：Shikha Gupta、Ivan Diaz-Barreiro）

納稅義務人應積極善用 MAP、雙邊預先訂價協議（Bilateral Advance Pricing Arrangement, BAPA）等機制，避免只關注於單邊移轉訂價遵循，以降低租稅不確定性。另應確保相關系統與資料之一致性，（如：稅務申報、財務報表、移轉訂價文件以及資訊系統等），如此可即時提供相關佐證文件。

7. 主題七：移轉訂價相關罰則

(1) 印度法規（講者：Shikha Gupta）：

印度法律未強制針對移轉訂價調整進行處罰，但實務上多數印度稅捐稽徵機關會於稅務查核階段自動加罰，僅有在法院審理後才可能減輕或撤銷罰款。

表格 4 印度移轉訂價案件處罰規定

| 類型 | 要件 | 處罰金額 | 備註 |
|-----|--------------------|----------------------|---|
| 行為罰 | 未依規定保留完整且正確之移轉訂價文件 | 交易價值 2% | 此 2 項處罰規定可能同時處罰 |
| | 未能提交完整移轉訂價文件 | 交易價值 2% | |
| 漏稅罰 | 低報或漏報 | 逃 漏 稅 額 50%至 200% | 若納稅義務人能證明無故意逃漏稅捐之意圖、有合理原因並誠實且完整提供移轉訂價文件，通常可免罰 |

註：如納稅義務人提起行政救濟，會先暫緩徵收罰款。實務上，印度法院訴訟期間冗長，往往需 10 年以上才可確定。

(2) 巴西法規（講者：Daniel Prates）

表格 5 巴西移轉訂價案件處罰規定

| 類型 | 要件 | 處罰金額 |
|-----|---------------------|---------------------------------------|
| 行為罰 | 未提交移轉訂價文件 | 每月營收 0.2% |
| | 提交文件不符合規定 | 年營收 3% |
| | 集團主檔中若有錯誤、遺漏或不完整之資訊 | 合併營收 0.2%，上限巴西幣 500 萬元（約新臺幣 2,800 萬元） |
| 漏稅罰 | 移轉訂價申報錯誤或未申報受控交易 | 逃漏稅額 75%至 150% |

註：如納稅義務人無法提供文件或資料對受控交易之功能、資產及風險完整說明時，可將受控交易他方之功能、資產與風險歸屬至巴西當地實體。

8. 主題八：TPG 之未來（講者：Dr. Emmanuel Llinares）

現行 TPG 多以成本基礎定價，隨著商業模式改變，該定價模式可能無法適用，因此 OECD 計畫更新 TPG 第七章，將為集團內服務應用利潤分割法、可比較未受控交易法及以營業收入為利潤基礎之可比較

利潤法提供指引，並說明各種成本分攤方式之適用情境。新版 TPG 將更強調以交易之經濟實質與功能及風險分析界定交易，並針對納稅義務人如何證明集團內服務創造商業效益進一步的說明（如：建議應備文件及證據），同時也將討論無形資產對集團內服務的影響，說明無形資產之價值創造活動如何影響服務交易的界定與價格之決定。

四、近期國際租稅發展（Recent developments in international taxation）

主席：Prof. Dr. Xaver Ditz（德國）

與談人：

Adolfo Martín Jiménez（西班牙）

Ana Carolina Monguilod（巴西）

Claire Cowen（英國）

David Watkins（澳洲）

Johann Hattingh（南非）

Kyu Dong Kim（南非）

Pascal Hinny（瑞士）

Pvss Prasad（印度）

秘書：Carolin Seibert（德國）

本研討會探討並討論國際租稅領域中最新且最具重要性之司法判決。案例涵蓋租稅協定、移轉訂價，以及影響跨國稅務之國內稅制規定等廣泛議題。該等判決不僅影響作出判決之國家，亦對其他租稅管轄區產生深遠效應，從而共同形塑整體國際租稅實務之發展。

（一）背景說明

1. 案件事實

- (1) 韓國母公司（K 公司）為其中國大陸子公司（C 公司）之貸款提供保證，自 C 公司取得貸款保證費（Payment Guarantee Fee）。C 公司依據中國大陸稅捐機關之稅務核釋，案關貸款保證費視為利息收入並適用扣繳稅率 10%。K 公司主張，於中國大陸繳納扣繳稅款符合「國外已納稅額抵免」規定，應可抵減其在韓國應納之公司所得稅負。
- (2) 韓國稅捐機關基於「保證費」核屬適用韓國與中國大陸租稅協定第 22 條（其他所得）規定之所得項目，依該條規定，案關貸款保證費應僅由韓國課稅，爰韓國無須就中國大陸依協定應予免稅之所得，

提供國外已納稅額抵免，否准 K 公司前述扣抵申請；K 公司不服，於韓國提出行政救濟。

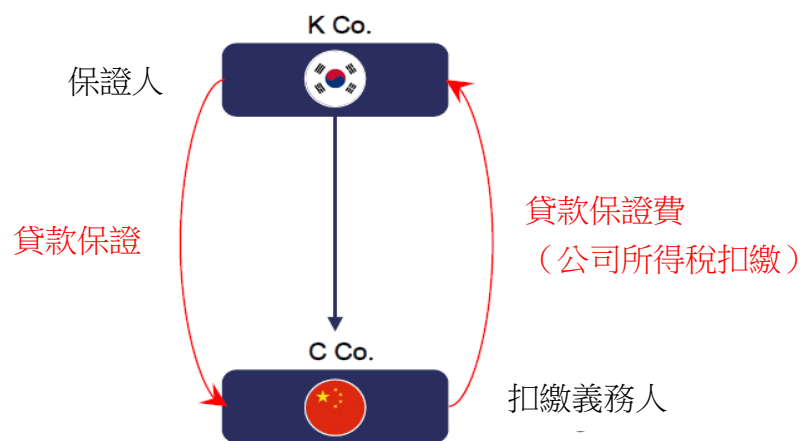


圖 8 K 公司-C 公司交易示意圖

2. 韓國最高法院判決（2024 年 2 月 8 日 2021Du32248）：法院認為貸款保證費非屬韓國與中國大陸租稅協定第 11 條（利息）定義之所得（屬提供貸款保證之對價，非金錢借貸之報酬），亦未符合該協定其他條款規定之所得項目，該所得課稅權之分配應適用第 22 條（其他所得）規定，僅由韓國課稅。依此，最高法院認定，中國大陸就該費用課徵之扣繳稅款不得於韓國適用國外已納稅額抵免規定。
3. **稅務影響：**本案件於韓國高等法院審理時，曾因租稅協定於來源地國（本案為中國大陸）之適用應以該國稅法規定之適用原則【OECD 稅約範本第 3 條（一般定義）第 2 項規定】，而有認屬「利息所得」之不同觀點，惟於最高法院審理時，未討論中國大陸稅捐機關稅務核釋及適用扣繳之事實。K 公司因無法於中國大陸適用協定免稅，該所得面臨雙重課稅問題，此或源自韓國最高法院未依國際間認定之原則辦理所致；是類雙重課稅爭議應屬「適用資格之衝突」（Conflict of Qualification），依 OECD 稅約範本第 23 條（消除雙重課稅）註釋第 32.3 節，應提供 K 公司救濟機會（如：MAP），並以締結協定之意旨係為解決雙重課稅進行

解釋。

4. 與談情形

- (1) 韓國：韓國最高法院認為，依據協定，源自中國大陸之貸款保證費，於中國大陸應適用「其他所得」條款，惟此見解與來源地國中國大陸不同²³。
 - (2) 南非：此案似非「適用資格之衝突」(Conflict of Qualification)爭議，其本質為協定第 11 條(利息)定義之適用解讀；又是類個案國際原則為尊重來源地國觀點。
5. 現場投票：70%與會人員認為居住地國適用協定消除雙重課稅條文時，應尊重來源地國所得項目之認定。

(二) 案例二、印度稅務判決

1. 案件事實

- (1) 2008 年阿拉伯聯合大公國之 Hyatt UAE (凱悅阿聯公司) 與印度 Asian Hotels Ltd., India (AHL) 簽訂 20 年期「策略監督服務協議」(Strategic Oversight Services Agreements)。AHL 為一獨立公司，擁有並經營位於德里及孟買之凱悅品牌飯店；凱悅阿聯公司對於凱悅品牌、行銷、產品開發及其他營運相關策略規劃具完整主導權及決策裁量權，僅於偶發及短期情況下派遣員工赴印度提供顧問或相關策略性服務。
- (2) 依據「策略監督服務協議」，凱悅阿聯公司自行指派員工前往印度執行業務無須事先取得 AHL 同意，且服務報酬係依 AHL 營業收入及累積營業毛利之一定比例計算。另外，印度之凱悅印度公司 (Hyatt India) 依據另行簽訂之「飯店管理協議」負責 AHL 之日常營運管理。

²³ 筆者以為宜尊重來源地國適用之結果。此案宜透過協定主管機關 MAP 諮商解決，惟因中國大陸稅捐機關核釋屬利息所得，其主管機關於 MAP 改變立場之可能性較低。

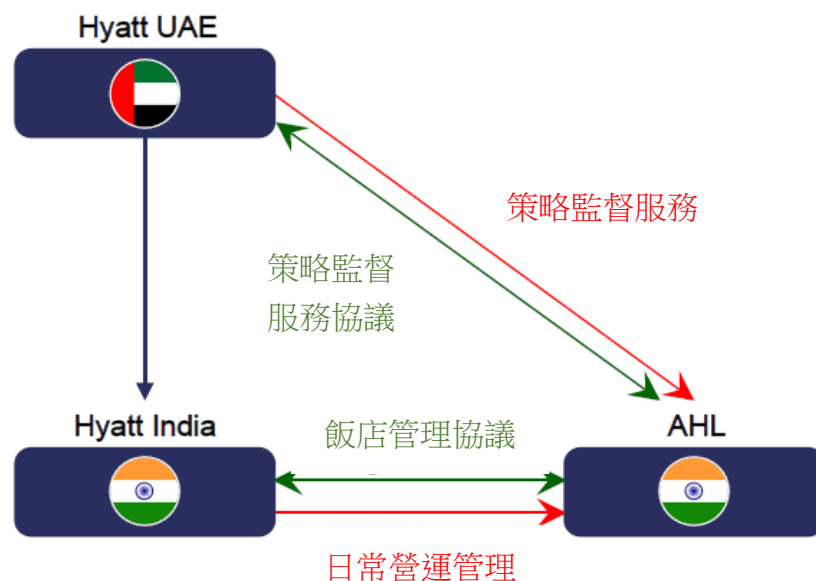


圖 9 Hyatt 案交易示意圖

- (3) 印度稅捐機關認為，凱悅阿聯公司之活動構成印度與阿拉伯聯合大公國租稅協定第 5 條（PE）第 1 項之「固定 PE」，爰印度得依該協定第 7 條（營業利潤）規定，就執行「策略監督服務協議」產生之所得課稅。
2. 印度最高法院判決（2025 年 7 月 24 日 9766/2025）：法院認為，凱悅阿聯公司對飯店之策略、營運及財務層面均行使全面且具拘束力之控制權（經濟控制），超出單純提供顧問服務之範疇；「策略監督服務協議」長達 20 年，雖該公司人員皆僅於印度短暫停留（均未超過 9 個月），但其管理階層與員工頻繁且規律出訪印度，形成持續且長期一致之經營參與；而構成固定 PE 要件中之「固定場所」不以所有權或專門使用為必要。綜上，同意稅捐機關認定本案凱悅阿聯公司構成「固定 PE」，得予課稅。
3. 稅務影響：
- (1) 凱悅阿聯公司主張經濟控制非屬認定固定 PE 之要件，該公司於印度並無固定營業場所，且對於出差人員工作使用之場域不具實際支配權，惟前述論點遭高等法院駁回。最高法院進一步認定，AHL 提供使用之整座飯店即構成凱悅阿聯公司主要營運活動之所在地，該

等活動係在凱悅阿聯公司直接監督下執行，並與其商業利益緊密相關。

- (2) 本案判決再次確認「實質重於形式」(Substance Over Form)原則。跨國企業集團均應重新檢視相關文件紀錄與實際營運行為，確保交易之形式與實質一致；若交易或營運之實質內容與形式不符，可能產生額外稅負及罰鍰責任。

4. 與談情形：

- (1) 瑞士：人員是否受控制之測試非以形式僱傭關係為限，關鍵在於是否存在真正之經濟控制。
- (2) 美國：PE 之認定與人員活動相關，一人是否代表一企業於他國從事營業活動、其從事之活動是否受該企業控制且致使該企業於他國構成 PE，應以「經濟實質測試」認定；然認定時，應考量該人實際執行之業務活動為何，以及該等活動所生利益究係歸屬於何者，印度於此案之認定，未揭示此點。
- (3) 巴西：巴西國內法並無 PE 概念，但有類似之「事實認定測試」。巴西傾向支持來源地國課稅原則。

5. 現場投票：80%與會人員認為經濟控制本身不會構成固定 PE²⁴。

(三) 案例三、澳洲稅務判決

1. 案件事實：Pepsico USA（美國百事可樂公司）與 Schweppes AUS（澳洲第三方裝瓶商）簽訂「獨家裝瓶協議」(Exclusive Bottling Agreement, EBA)。依據該協議，Pepsico USA 指定 Pepsico AUS（澳洲百事可樂公司）為濃縮液之銷售方。另 Pepsico AUS 濃縮液係向 Pepsico SGP（新加坡百事可樂公司）購入。又於該協議中，Pepsico USA 授權 Schweppes AUS 使用其商標，惟未明定使用商標須給付費用。

²⁴ 筆者註，固定 PE 之構成應同時符合固定性、持續性及可支配性要件，本案於可支配性要件之定義似未能詳實。

2. 澳洲稅務局之主張

- (1) 按一般扣繳規定處理：Schweppes AUS 部分給付 Pepsico AUS 之數額（購入濃縮液），包括實際使用 Pepsico 商標權利之對價，應視為權利金，並依澳洲與美國租稅協定 5%稅率扣繳。

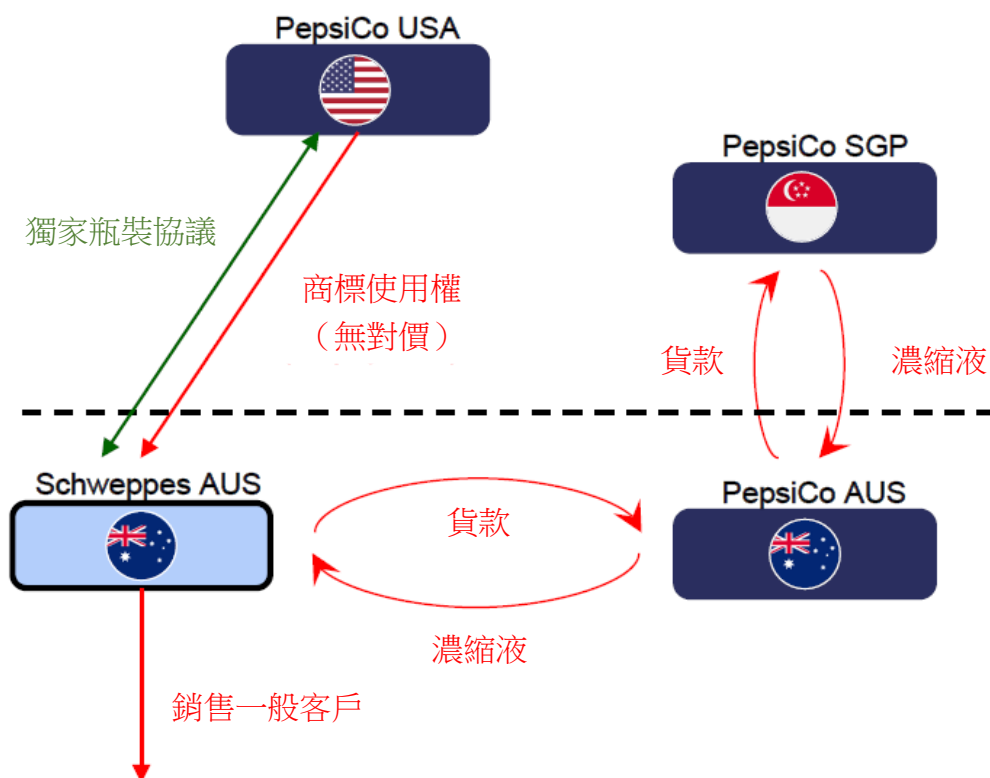


圖 10 PepsiCo 案交易示意圖

- (2) 備案：按國內法一般反避稅條款規定，對上述同一金額（權利金）課徵 40%之移轉利潤稅（Diverted Profits Tax, 下稱 DPT）。
3. 澳洲高等法院判決（[2025] HCA 30）：法院認為濃縮液之價格與其買賣之對價相當，且由於澳洲稅務局未爭論該價格過高或不符常規交易原則等，爰無法認定給付數額包括商標使用費。又使用商標之對價或有以金錢或非金錢方式給付，經澳洲高等法院以 4:3 多數認定，Schweppes AUS 給付 Pepsico AUS 款項不包括使用商標之對價，且國內法一般反避稅條款規定亦不適用於本案。

4. 與談情形

- (1) 澳洲：多數觀點認為本案存在「無形資產（商標）之使用」及「有形資產（濃縮液）之移轉」2 筆個別交易，惟仍有持有不同意見者。認定具 2 筆個別交易者，多認為第 1 筆交易應支付而未支付權利金，或權利金內含於第 2 筆交易之價金。

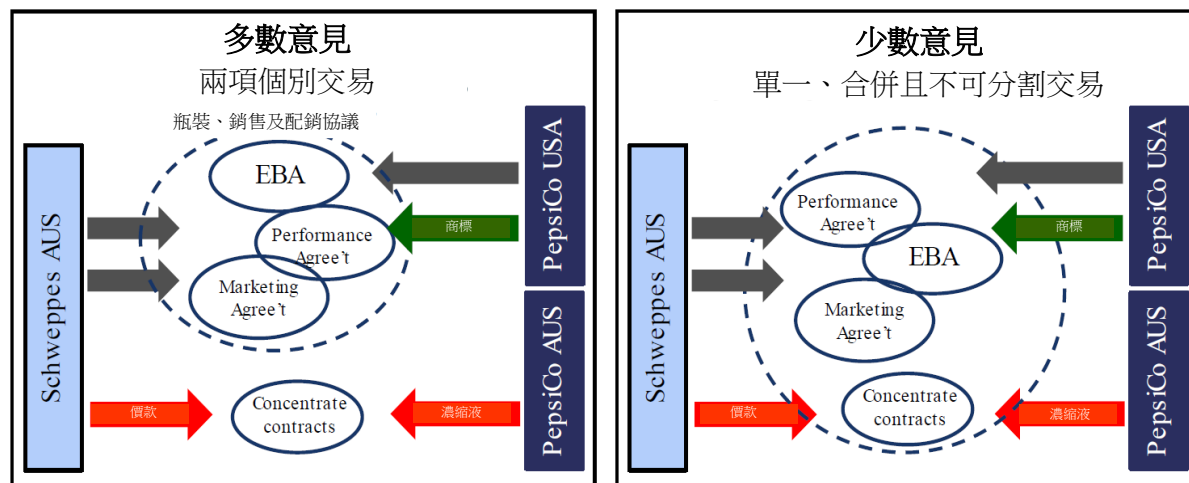


圖 11 對 PepsiCo 案意見示意圖

- (2) 西班牙：西班牙亦曾有可口可樂（Coca Cola）類似案例，由於給付款項中被認定包含權利金成份，爰稅捐機關依據移轉訂價規定，將給付款項拆分為 2 部分，其中一部分視為權利金課稅。
- (3) 韓國：依此案法院意見，除有證據顯示交易出於稅務安排目的，否則應尊重交易形式（即屬國內一般反避稅條款規定之 DPT 不能適用）。
- (4) 美國：倘如本例背景，美國公司之所得經澳洲稅捐機關視為權利金或依 DPT 規定課稅，或有向美國申請適用國外已納稅額扣抵之可能。惟對 IRS 而言，由於該筆在澳洲課稅之所得自始未實現（或未入帳），同意核予扣抵之可能性低。另外，是類視同給付在移轉訂價查核上亦可能發生其他問題。
- (5) 瑞士：使用商標本應支付權利金，本案未支付，在瑞士可能被認定為避稅行為，需依瑞士相關法規課稅。

5. 現場投票：60%與會人員認為本案安排依其國內法有適用權利金扣繳之問題。

(四) 案例四、南非稅務判決

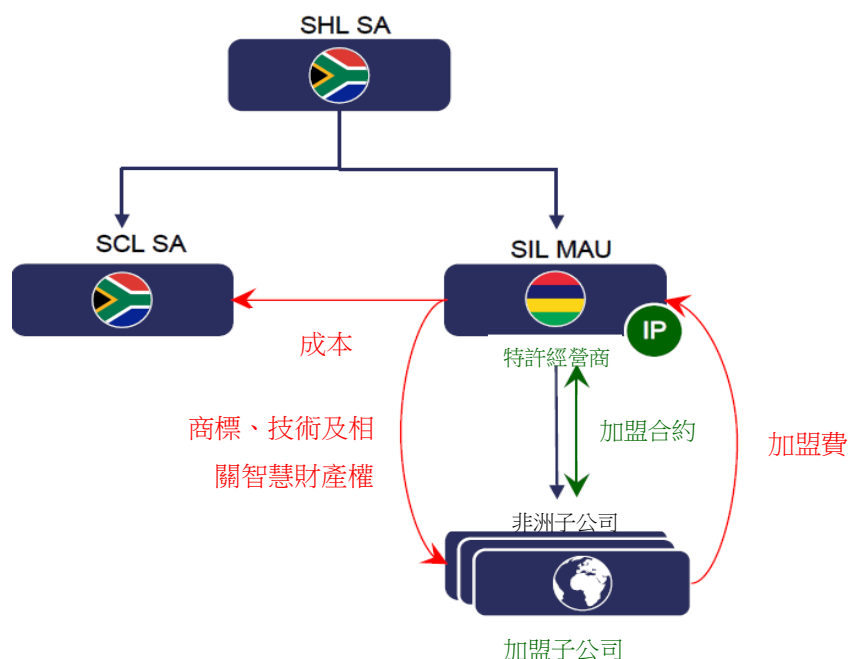


圖 12 SHL 案交易示意圖

1. 案件事實：

- (1) SHL SA 為在南非上市之投資控股公司，透過位於南非 SCL SA 及模里西斯 SIL MAU 2 家子公司，經營食品零售業務；該集團於非洲 14 個國家擁有 1,751 家公司及 360 家加盟店。此投資及營運架構主要係因南非就跨國企業外匯之管制限制，以及透過模里西斯投資控股可獲取之租稅優惠。
- (2) 模里西斯 SIL MAU 具實質營運活動，負責向非洲各子公司（南非除外）提供智慧財產權、融資、財務、債權管理及投資管理服務，其依據加盟合約提供商標、技術及相關智慧財產權部分，向加盟子公司收取總銷售額 1% 之加盟費；南非 SCL SA 為模里西斯 SIL MAU 向加盟子公司提供包括行政、採購及技術之服務部分，則採成本加成 3.5% 向模里西斯 SIL MAU 收取報酬。

2. 爭議焦點：

- (1) 南非稅務局（SARS）認為，模里西斯 SIL MAU 為智慧財產權之名義所有人，惟無形資產之 DEMPE 等活動實際由南非 SCL SA 執行；又依南非 SCL SA 員工及董事職能，認定南非 SCL SA 主導集團在非洲市場擴展策略並制定開發「行銷無形資產」之標準。另模里西斯 SIL MAU 僅負責簽署加盟合約，該合約內容係由南非 SCL SA 員工起草及審核。
- (2) 綜上，南非稅務局主張，依據移轉訂價之可比較未受控價格法，南非 SCL SA 應收取非洲加盟子公司銷售額 4% 報酬，爰成本加成 3.5% 不符常規交易原則。惟於爭議解決程序後期（2024 年 9 月），南非稅務局主張參採專家報告，改按利潤分割法（Profit-Split Method）計算常規利潤；SCL SA 提出反對意見。

3. 稅務法院判決（2025 年 4 月 15 日 Case No 45840）：

- (1) 本案稅務法院僅就「是否允許稅務局在訴訟過程中新增替代移轉訂價評估之方法及專家報告」進行審理，未就本案事實及所涉 DEMPE 分析評論。
- (2) 稅務法院認為，稅務局於「不改變事實或法律基礎」前提下，得新增稅務評估依據，且因移轉訂價方法之選用無涉變更案件事實，爰同意稅務局改採利潤分割法計算之作法。

4. 稅務影響與觀察：此案顯示南非移轉訂價查核重視最適方法之選擇及專家證據之影響力。法院強調，移轉訂價評估之法律基礎在於交易雙方是否為關係人，及案關受控交易是否符合常規。爰此，納稅義務人需特別注意，只要不改變原有事實基礎，稅務局於訴訟過程中得任意調整利潤評估方法。

5. 與談情形：

- (1) 南非：提出另一問題供延伸討論，此案發生於 2015 年，然 DEMPE 概念是在 2017 年修正發布 TPG 第 6 章訂定，DEMPE 概念能否溯及既往？
 - (2) 美國：如大家所知，美國移轉訂價規定自成一格。當美國移轉訂價規定增修條文時，會明確說明是否溯及既往。
 - (3) 巴西：巴西自 2024 年度正式將 OECD TPG 納入巴西稅法，且採不溯及既往原則。
6. 現場投票：75%與會人員認為 DEMPE 概念不宜溯及既往適用。

(五) 案例五、巴西稅務判決

1. 案件事實：

- (1) 巴西 Teracom Telemática 公司支付比利時、加拿大、中國大陸、以色列、義大利及瑞典等外國關係企業技術服務費。巴西財政部認為是類給付應屬租稅協定第 12 條（權利金）適用範疇，應依規定之稅率於巴西辦理扣繳。巴西 Teracom Telemática 公司主張，該等給付為技術服務之對價，應屬租稅協定第 7 條（營業利潤）適用範疇，巴西僅於該等外國公司於巴西構成 PE 時方得課稅；另如屬第 12 條權利金，應涉有相關技術移轉供使用之事實。
- (2) 以巴西及比利時租稅協定為例（係參考 UN 稅約範本洽簽，與 OECD 稅約範本不同），第 12 條（權利金）規定來源地國得就給付予另一締約國居住者之權利金課稅，稅率不得超過 10%；又其議定書明定「技術協助或技術服務之給付亦適用第 12 條（權利金）規定」。

- (3) 早期巴西稅務局函釋，未涉移轉技術而提供技術服務之所得，應依國內法課稅，屬「未明文規定之所得」則適用協定「其他所得」條文；2014 年修正發布國內法令如前揭租稅協定規定，將技術服務報酬視同權利金，應依權利金條款課稅。

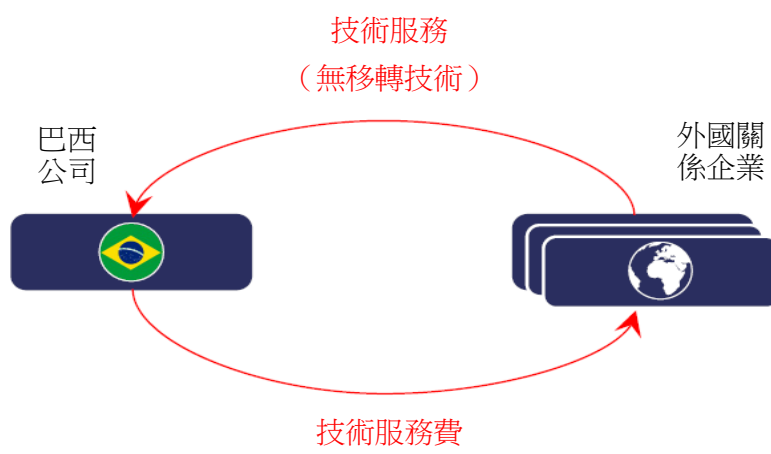


圖 13 Teracom 案交易示意圖

2. 最高法院裁決（2024 年 10 月 14 日 2060432）：過去曾有法院判決（未成通案）認為，租稅協定如將技術服務視同權利金，無論案關交易是否涉及技術移轉之事實，巴西可對該所得扣繳。近期因相關案件具高度爭議，法院決定將此議題納入「重複上訴制度」（System Of Repetitive Appeals），俾統一全國見解。
3. 稅務影響：本案如由財政部勝訴，未來或將成為通案參考，即服務提供即使未涉技術移轉，其相關給付巴西仍得視為權利金辦理扣繳，此將增加外國服務提供者於來源地國（巴西）負擔之稅務成本，且其居住地國可能因不認同該扣繳符合租稅協定規定，拒絕提供國外已納稅額扣抵，致產生雙重課稅問題。
4. 與談情形：
 - (1) 巴西：除上述巴西國內法將技術服務費視為「其他所得」（現調整為「營業利潤」）外，倘本案另有議定書規範技術服務費應適用協定第 12 條權利金規定時，其適用之認定應參考來源地國國內法認定情

形。一般而論，來源地國國內法或採較廣泛之解釋，以利技術服務費歸類為協定定義之權利金，保留該國課稅權。

(2) 英國：技術服務費若要適用協定第 12 條，應在協定中明確定義（例如：參考 UN 稅約範本第 12A 條第 3 項技術服務費之定義）。

(3) 南非：如協定就技術服務費有明確定義，其逕行適用，無需參考國內稅法（例如：是否涉技術移轉情形）。

5. 現場投票：80%與會人員認為不應擴張解釋技術服務（例如：以服務是否與特定專業知識相關認定報酬是否屬權利金）。

(六) 案例六、美國稅務判決

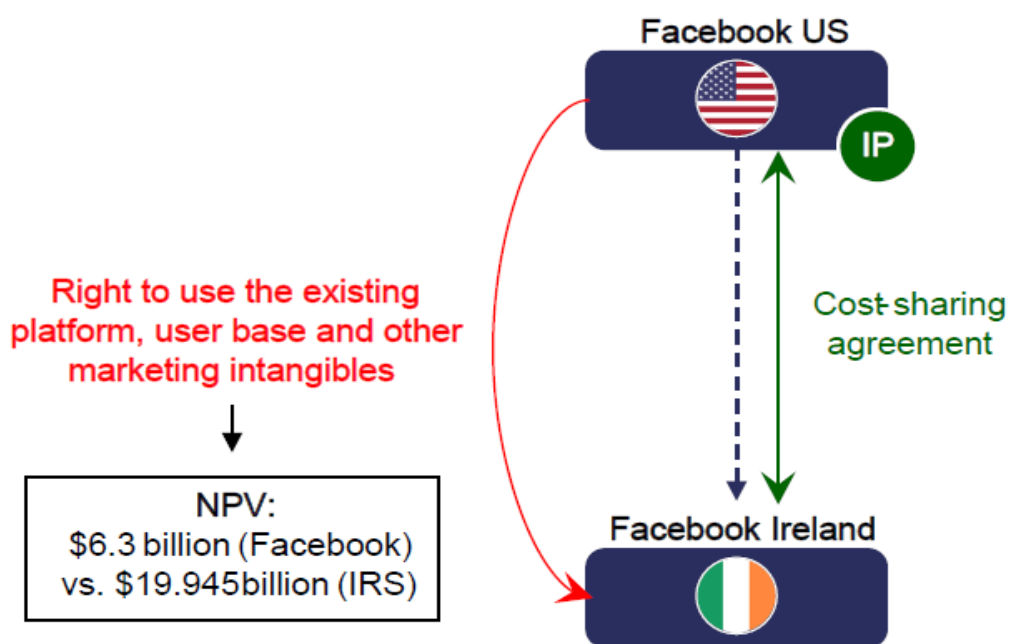


圖 14 Facebook 案交易示意圖

1. 案件事實：

(1) 2010 年 Facebook 美國公司與 Facebook 愛爾蘭公司簽訂 CCA，共同研發 Facebook 線上平臺技術。依據該協議，Facebook 美國公司授予愛爾蘭公司在美加以外地區使用現有平臺、用戶及其他行銷無形

資產之權利。Facebook 美國公司評價是類資產淨現值 (NPV) 為 63 億美元，惟美國 IRS 按收益法 (Income Method) 計算，認定其價值應為 199.45 億美元。

(2) Facebook 美國公司主張因雙方就該平臺均投入非例行性貢獻，收益法不適用於本案。再者，IRS 採用折現率之收入預測明顯過高、風險溢價不合理，且成本分攤時採用之成本加成替代方案亦過低。

Facebook 美國公司亦主張由於 2009 年愛爾蘭公司之實際收益落於允許範圍，應免進一步調整，無需適用 CCA 規定。

2. 稅務法院判決 (2025 年 5 月 22 日 21959-16)：法院認定僅有 Facebook 美國公司提供非例行性貢獻予該平臺，爰適用收益法應無疑義；然修正 IRS 計算參數 (參採 Facebook 內部預測並進行調整)，最終以 17.7% 折現率及 13.9% 成本加成替代方案，認定無形資產價值為 77.86 億美元。法院另認為，2009 年仍得適用成該分攤協議，且 IRS 無濫用裁量權問題。

3. 稅務影響：此案成為美國 CCA 規定適用之重要判例，持續引發美國有關移轉訂價規定中無形資產移轉所涉常規交易價格或範圍問題。法院強調，稅務機關有權於無可比較交易對象之情形下，界定常規交易價格或範圍，並以交易之預期收益 (CCA) 為基準，而非僅以獨立企業間可同意之條件認定。

4. 與談情形：

(1) 美國：OECD TPG 第 7 章 CCA 規定係於 2010 年更新，然美國移轉訂價規定則於 2009 年時即已引入相同概念。美國法院認為 CCA 規定適用於本案，且指出即使納稅義務人不同意該方法適用於其案件，仍不宜忽視 CCA 相關規定引入之概念。另外，本案納稅義務人、IRS 及法院就淨資產計算結果之差異，顯示移轉訂價認定具有之高度主觀性。

(2) 德國：德國法院受理案件時僅就兩造當事人提出之稅額結果判斷並擇一作成決定，不會自行提出第 3 種稅額結果，此與美國法院之作法不同。

5. 現場投票：60%與會人員認為依其國內法，得以 CCA 及收益法進行類似案例之移轉訂價分析。

(七) 案例七、西班牙稅務判決

1. 案件事實

(1) Bunge Ibérica SA 於 2014 年及 2015 年參與該集團「零餘額」現金池（Cash Pool）計畫，同意該公司帳戶每日資金集中至集團之中央帳戶。依移轉訂價之可比較未受控價格法，該公司將其流出至中央帳戶之資金視為銀行存款（適用較低之利率），流入則視為短期集團內借貸（適用較高之利率），並依據集團個別公司信用評等決定個別利率。另外，位於荷蘭之 Bunge Finance BV 為主要現金池公司，就上述利差作為其提供管理服務之報酬。

(2) 西班牙稅捐機關認為，Bunge Finance BV 沒有任何員工或資產，僅負責資金之登記與協調，未實際承擔任何金融決策及違約風險，亦無財務能力，且所有風險係由集團成員共同分擔，爰本案就集團成員採差別利率作法不符常規，且使用集團成員個別信用評等逐一認定其利率亦非合理。

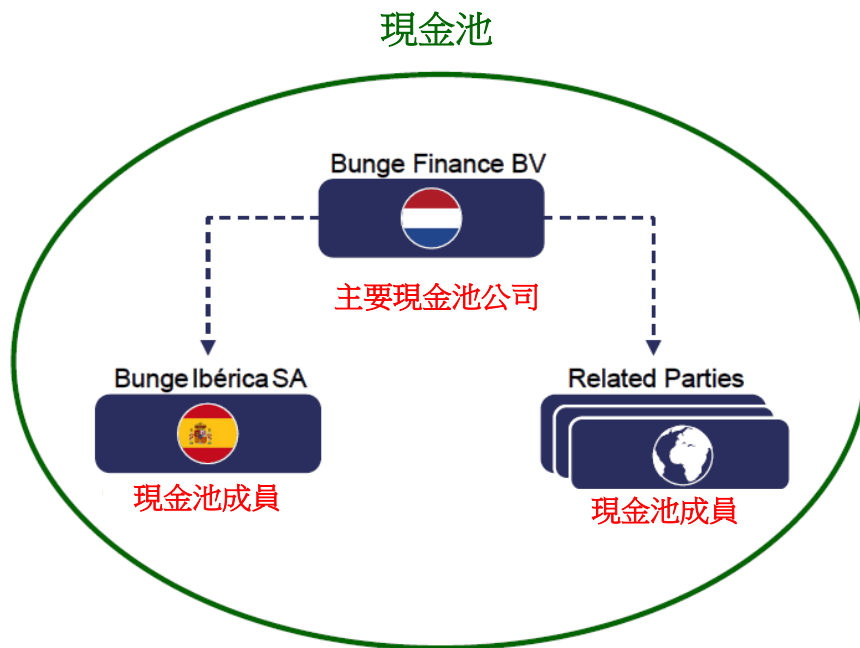


圖 15 Bunge 案交易示意圖

2. 最高法院判決（2025 年 7 月 15 日 985/2025）

- (1) 最高法院（僅限本案）引用 OECD 2022 年更新發布 TPG 第 10 章（第 10.109 段起）規定（本案稅務核定早於該更新規定）認為，Bunge Finance BV 僅執行有限之行政協調職能，資金之經濟與法律所有權屬各子公司，且所有決策及風險由子公司承擔，Bunge Finance BV 不具備集團金融機構之功能（角色）。
- (2) 由於集團成員皆可成為借款人或貸款人，應以集團信用評等為準，且借入與借出資金之利率不應存在差異。另法院認為，本案主要現金池公司（Bunge Finance BV）僅提供低價值服務，不應獲得高額報酬。

3. 稅務影響與觀察：透過本案瞭解，跨國企業集團應審慎檢視現金池計畫各成員之功能分配，並留存妥適文件紀錄，確保主要現金池公司就協調服務取得合宜報酬。又本案法院採實質重於形式之認定結果，認定現金池計畫適用之利率及風險分配，提供未來案件重要參考價值。

4. 與談情形：

- (1) 西班牙：本案最大爭議或為稅務案件查核時，後續核定引用之 OECD TPG 第 10 章規定尚未出現；最高法院因其判決時點在後，支持引用該新規定核定，爰於判決中強調該判決不應作為其他案件援引之依據。
- (2) 德國：德國法院處理此類案件，將以新規定不溯及既往原則辦理；另集團金融交易之現金池安排，可比較未受控價格法仍為最適常規交易方法，且需併同考量執行功能、使用資產及承擔風險。
- (3) 瑞士：與德國看法一致，認為本案不應溯及既往適用。

5. 現場投票：半數與會人員認為本案最高法院之判決正確。

(八) 案例八、英國稅務判決

1. 案件事實

- (1) Thomson Reuters 英國公司與英國稅務及海關總署（His Majesty's Revenue and Customs, HMRC）簽訂 APA，涵蓋 2008 年至 2014 年一系列集團受控服務交易之移轉訂價方法。依該協議規定，部分服務交易適用可比較利潤法，英國公司利潤之常規交易範圍係成本加成率 6%至 15%；其餘服務交易採利潤分割法。
- (2) 英國 2015 年引入 DPT，作為處理「人為規避 PE」及「缺乏經濟實質安排」之反避稅措施。

- (3) 本案 APA 到期後，HMRC 對 2015 年至 2018 年該集團服務收入改採利潤分割法，以確保更合宜之利潤歸屬，並就該等年度依 DPT 發出核定通知；該公司主張，以往年度 APA 原則應繼續適用於後續年度之集團服務。

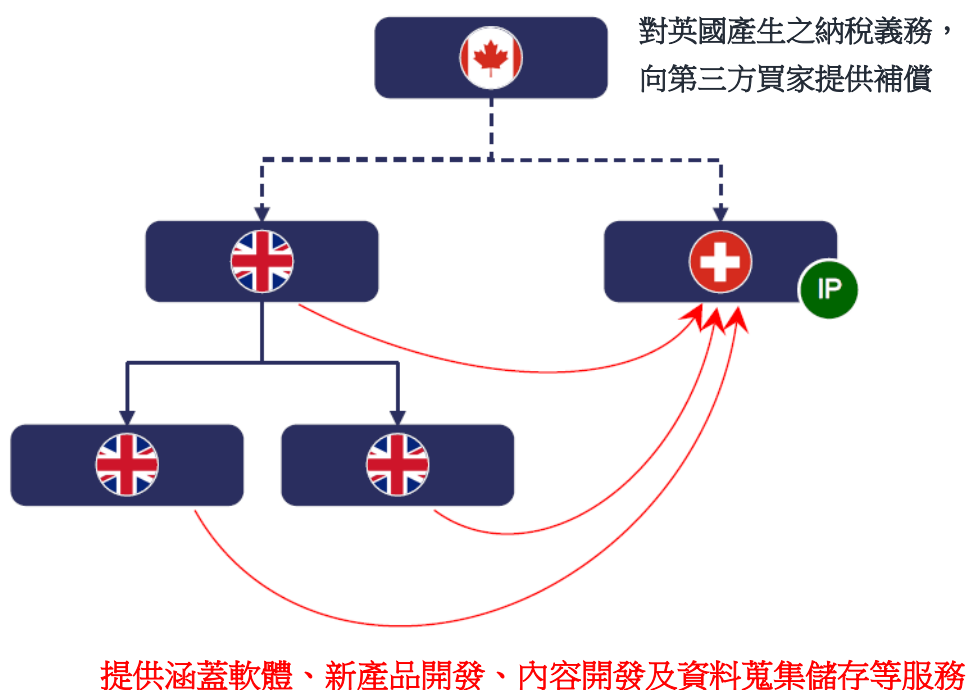


圖 16 Thomson Reuters 案交易示意圖

2. 上訴法院判決（2024 年 11 月 15 日 CA2023-002584）：法院認為，APA 結果僅適用於該協議涵蓋期間（2008 年至 2014 年），無法延伸適用於後續年度；另 DPT 係一套獨立處理利潤移轉問題之機制，雖與移轉訂價原則或有重疊，惟其訂有特殊適用要件及處理方法，爰符合 DPT 立法意旨規範之案件應有其適用，不予採納公司延續適用 APA 至 2018 年之主張。
3. 稅務影響與觀察：法院強調，APA 雖能為協議期間提供確定性，惟期滿後稅捐機關仍可依新法規及新方法查核認定。企業應注意，APA 談判雖耗時費力，但能減少未來爭議。另英國目前刻討論 DPT 制度之改革，尚未定案。

4. 與談情形：

- (1) 英國：本案雖涉 APA，但爭議重點為程序問題，無涉移轉訂價查核之認定；本案兩造未更新 APA，舊 APA 無法用以阻止依新 DPT 法律規定之課稅。
- (2) 瑞士：提醒新 APA 內容原則將按舊 APA 內容更新，惟如兩次 APA 涵蓋期間相關功能或事實有所變動，則新 APA 應調整以反映這些變動。

5. 現場投票：67%與會人員認為現今環境下 APA 仍為必要機制，另 28% 雖認同但認為 APA 價值已不如以往。

(九) 案例九、瑞士稅務判決

1. 案件事實：

- (1) BAG（外國公司）向其瑞士子公司 AAG 提供 2 筆貸款，金額各計 5 億瑞士法郎，分別約定年利率 2.5% 及 3%。
- (2) 依瑞士聯邦稅務管理局（Swiss Federal Tax Administration, SFTA）發布函釋，2014 年集團借貸最高避風港利率（Safe Haven Interest Rate）為 2%，2015 年為 1.5%。
- (3) 由於本案納稅義務人適用利率高於上述避風港標準，蘇黎世州稅務局就該 2 筆貸款分別以 1.08%（BAG 平均融資成本 0.83% 加 0.25% 利差）作為公允市場利率進行調整。

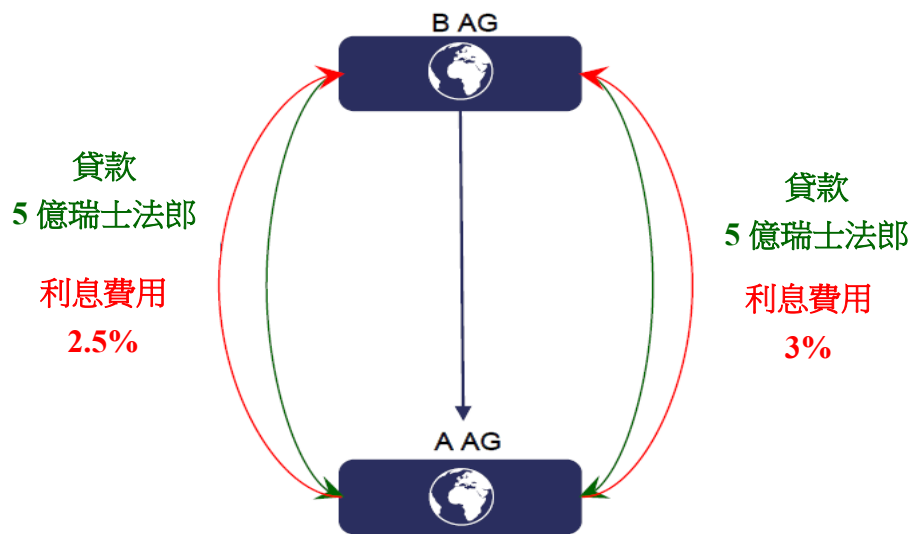


圖 16 AAG 案交易示意圖

2. 法院判決：

- (1) 蘇黎世州法院認定應適用 SFTA 避風港利率（二年分別為 2%及 1.5%），不允許超額利息費用扣除。
- (2) 聯邦最高法院最終裁定（2024 年 7 月 17 日 9C_690/2022），倘納稅義務人遵守 SFTA 通函規定，稅捐機關原則須遵守避風港利率規定（不僅適用於聯邦稅，也適用於地方稅捐）。但如納稅義務人偏離避風港利率，且無法證明所採用利率符合市場條件，稅捐機關可不受避風港利率約束，並可自行認定適用之市場利率（本案為 1.08%，低於避風港標準）。法院認為，納稅義務人如未能遵守避風港規定，即不得主張其得享有避風港利率之信賴保護或平等對待原則。

3. 稅務影響：本判決引發有關合憲性及實務操作疑慮：

- (1) 納稅義務人如未能遵守避風港利率，則舉證使用利率之合理性責任將由稅捐機關移轉至納稅義務人。
- (2) 納稅義務人主張稅捐機關發布函釋之信賴保護原則於本案受到挑戰。
- (3) 如納稅義務人每次偏離避風港利率均須稅捐機關自行個案認定市場利率，增加其執行難度且或有公平性疑慮。

- (4) 該判決可能影響其他涉避風港規定之適用，例如：瑞士發布之資本弱化避風港規定。

4. 與談情形：

- (1) 瑞士：本案主要爭議在於稅捐機關核定利率低於其發布之避風港利率。
- (2) 德國：本案如屬德國與瑞士間之跨境受控交易，德國租稅協定主管機關不會因納稅義務人說明其適用瑞士發布避風港利率，即採認該主張；納稅義務人仍須向德國稅捐機關說明其採用利率之依據並證明符合常規。
- (3) 英國：與德國看法相同，另英國無避風港利率制度。
- (4) 韓國：2018 年韓國稅捐機關針對集團內部貸款利率發布避風港規則，但該規則僅約束稅捐機關，對納稅義務人不具強制性。

五、第二支柱及其後續影響（Pillar 2 and its ramifications）

主席：

Prof. Dr. Robert Danon

Prof. Dr. Adolfo Martín Jiménez（西班牙）

與談人：

Prof. Dr. Daniel Gutmann（法國）

Prof. Dr. Joachim Englisch（德國）

Dr. Giammarco Cottani（阿拉伯聯合大公國/荷蘭）

Prof. Dr. Christian Kaeser（德國）

Prof. Stephen Shay（美國）

（一）背景說明

本場午餐對話彙整 2025 年度巡迴講座研討會討論結果，以各區域視角探討全球發展，從而全面審視 GMT 面臨之挑戰及政策影響。

（二）GMT 發展情形

GMT 被視為一種行為稅（behavioral tax），旨在激勵各國改變其租稅政策，而非作為主要稅收來源，經評估，最終補充稅之金額可能極低。為實施 GMT，全球稅務專業人員除須面對 GMT 之法規複雜度、資訊取得困難等問題，對於補充稅及 UTPR 之稅種【如：所得稅或特許經營稅（franchise tax）】，亦存在爭議。

（三）各國實施 GMT 之情形

1. 歐洲

歐洲實施 GMT 應遵守歐盟最低稅負指令（European Minimum Taxation Directive），惟各國在各方面解釋仍存在巨大差異。又 SBS 對現行歐盟最低稅負指令構成嚴重法律衝突，該指令目前沒有任何條款容納 SBS。

2. 北美

- (1) 加拿大：已與美國達成協議並接受 SBS。
- (2) 美國：追求美國稅制與 GMT 之共存，美國強調其稅收主權，反對任何可能損及美國稅收或經濟之他國最低稅負制。

3. 亞太區域

韓國曾是首批實施 IIR 及 UTPR 國家之一，然隨著全球共識之瓦解，及 GMT 極度複雜，韓國商業協會已公開要求暫停實施相關規則。

4. 拉丁美洲

拉丁美洲國家面臨更為緊迫之稅務問題，GMT 並非優先事項(巴西係該地區唯一實施 QDMTT 之國家)，當地認為 GMT 督促這些國家重新審視績效不佳之租稅優惠措施，但亦擔心 GMT 影響其透過租稅優惠措施吸引投資。許多拉丁美洲國家設有既非所得稅亦非其他稅種之稅，該類稅種難以評估是否屬於 GMT 之涵蓋稅。

5. 非洲（撒哈拉沙漠以南）

大多數非洲國家採取觀望態度，南非實施了 IIR 及 QDMTT，而奈及利亞參採 GMT 概念，實施了國內版最低稅負制，然其為保障稅收，其適用收入門檻（500 億奈拉，約新臺幣 10.62 億元）遠低於 GMT 門檻（7.5 億歐元），這種防禦性機制引發各國質疑奈及利亞是否可與美國同樣享受 SBS 待遇。

六、生成式人工智慧-稅務專業人士（Unlocking the potential of generative AI for tax professionals）

主席：Pasquale Pistone【國際財政文獻局（IBFD）學術主席】

報告人：

Tjerk de Greef（IBFD 技術與資料總監）

Benjamin Alarie（多倫多大學教授兼 Blue J 首席執行官）

與談人：

Philip Baker（牛津大學客座講師）

Karine Halimi-Guez（Booking Holding 資深副總裁兼集團稅務主管）

Isabel Verlinden（移轉訂價專家）

（一）背景說明

自 OpenAI 於 2022 年底發布 ChatGPT 以來，生成式人工智慧（Generative AI）便廣受歡迎，展現了一系列商業和策略方案，它對稅務專業人士的潛力也不例外，希望促進數位轉型，帶來競爭優勢，並確保稅務專業人士在快速發展的環境中保持領先。

（二）概述

生成式 AI 技術快速演進，大語言模型雖然具有強大的能力，為了確保 AI 輸出不會出現幻覺，需要應用核心技術來讓機器學習，以符合專業術語或以「行話」（jargon）的方式開始推理（reasoning）。Blue J 公司利用 AI 和機器學習來進行稅務問題研究，系統的有效性持續提升，未來將進展到國際租稅領域；另稅務專家 AI Agent 的應用，在移轉訂價定性分析上，也發揮了輔助功能。

(三)報告及討論紀要

1. 生成式 AI 核心技術

大型語言模型（Large Language Model，下稱 LLM）具有強大的能力，但它本質上是語言模型（language models），擅長生成文本，它不是知識模型（not a knowledge model），目前缺乏事實查核（fact checking）的能力。LLM 只能根據特定日期前的訓練內容提供答案，對之後發生的事情一無所知。為解決 LLM 的固有缺陷，必須採用特定的技術和架構：

- (1) **Grounding**：確保 AI 輸出不會出現幻覺的關鍵原則。將 AI 輸出非僅依賴模型在訓練期間學到的內容，而會與（如答案、建議、摘要或表格）真實世界、經過驗證的來源資訊連結起來。
- (2) **封閉原始碼（Closed Source）**：封閉原始碼模型利用組織自身的數據或「語料庫」（corpus）運行，將通用 AI 的能力應用於受控的封閉環境中。這種方法能夠創建基於可以信任的來源的答案，減少偏見並提高可靠性。
- (3) **知識圖譜（Knowledge Graphs）**：知識圖譜的目標是從內容中提取語義（semantics，例如名稱和費率），並圍繞這些數據點建立一個相互連接的圖譜。將知識圖譜應用於封閉原始碼模型之上，可以讓 AI 以符合專業術語或「行話」（jargon）的方式開始推理（reasoning）。
- (4) **代理程式（Agents）**：代理程式通常指將小型任務編排成更大任務的能力。一個代理程式可以執行資訊檢索、事實核查、影響評估，並撰寫報告。代理程式被期望具有分析、研究和推理的能力。

2. 稅務法令知識系統導入生成式 AI

- (1) **Blue J** 團隊意識到，生成式 AI 技術可以解決監督式機器學習模式的最大限制，2023 年初，他們選擇從最複雜的稅務系統之一「美國聯邦稅法」開始。**Blue J** 採取了循序漸進的方法來擴大業務範圍，從美國聯邦所得稅法開始，隨後增加了美國州和地方稅、加拿大稅

務系統【包括商品及服務稅（Goods and Services Tax, GST）及合併消費稅（Harmonized Sales Tax, HST）】，以及現在的英國版本【包括所得稅、公司稅和增值稅（Value-added tax, VAT）】。用戶回饋在 2023 年中期，該系統錯誤率約為 50%，2025 年，約每 800 個至 900 個問題有一位用戶點擊「不滿意」（Thumbs down），顯見系統有效性正在持續提高。

- (2) 隨著國內稅務系統的可靠性、一致性和準確性達到水準，AI 將逐步擴展至跨國稅務領域，處理更複雜的國際稅務問題，未來的關鍵就在於結合權威的知識內容與尖端 AI 技術，Blue J 可利用 IBFD 的內容來為 AI 進行 grounding，並與 Tax Analysts（《Tax Notes》出版商）合作，利用其內容來驅動 Blue J，由於稅法是測試大型語言模型有效性的絕佳試驗場，稅務專家將運用這些技術和內容來提升工作品質。

3. AI 輔助移轉訂價定性分析

- (1) 移轉訂價工作的很大一部分是消化事實資訊，AI Agent 協助進行「定性鑑別」（qualitative appreciation）方面很有幫助，也就是組織中真正的價值驅動因素，做出質性的判斷。在過去，TP 專家必須依賴「功能、資產、風險」（functions, assets, risks）的框架評估公司利潤分攤是否合理，惟實務上很難核查客戶提供資訊之真實性。但現在可以利用 AI Agent 查詢客戶在社交媒體檔案中發布的內容，透過其在公開場合談論競爭優勢，瞭解組織內部的治理結構，這些有可能都是價值驅動的因素，有助於確保「剩餘利潤」（residual profit）留在承擔風險的國家。
- (2) 可利用 AI 進行計量經濟學測量（econometric measures）（例如經濟指標或統計測試），評估企業對風險的控制程度，模擬當組織人員職責發生變化或實施遠距工作政策時，尤其是在人們「可隨時隨地工作」（working from anywhere）的情況下，是否衍生 PE 的問題，進

而影響剩餘利潤的分配問題。雖然 AI 能為移轉訂價帶來更透明與高效的工具，但是專業的判斷與質性的分析依然是不可或缺的，僅僅依賴模型推導的答案是危險的。

4. 展望未來

人工智慧，特別是生成式 AI，對稅務專業人士來說，既帶來了挑戰也提供了巨大的機會。雖然存在幻覺和數據控制的風險，但透過採用「閉源系統」、嚴格控制訓練數據、以及利用「基礎化」等尖端技術，可以提高可靠性。AI 不應被視為完美的人類，它是幫助人類做得比自己更好，關鍵在於理解 AI 能做什麼，以及不能做什麼，並專注於將技術應用在真正的痛點上，從而創造價值。

伍、IFA 分區官員會議

一、重建秘書處

IFA 總會辦公室預計自鹿特丹世界貿易中心（Rotterdam World Trade Center）遷移至較接近阿姆斯特丹（Amsterdam），以增加效率並節省成本。

表格 6 秘書處成員

| 職稱 | 人名 |
|---|-------------------|
| 秘書長（Head of Secretariat） | Alexia Kardachaki |
| 科學研究員（Scientific Researcher） | Ezgi Arik |
| 財務與會員行政協調員 （Finance and Membership Administration Coordinator） | Anita Burggraaf |
| 行政助理 （Administrative Assistant） | Mary Darbyshire |
| 副秘書長（Assistant Head of Secretariat） | Tamara Kerrebijn |
| 公共關係、傳播及行銷專員 （PR, Communications & Marketing Officer） | Olena Skachkova |

二、資料保護及隱私（Data protection and privacy）

因 IFA 總會及各分會持有大量個人資料，IFA 總會未來將與各分會簽訂一份定型化合約，內容包含確保個人資料隱私保護之義務，資訊交換時應以密碼加密，若有發生資料洩漏之情形，必須於 48 小時內通知總會。至各分會於當地舉辦研討會，如須與贊助商分享參與者資料，應受各地國內法管轄。

三、新的品牌保護協議及品牌重塑

IFA 總會正在引入新的視覺形象，新標誌融入「F」之曲線，象徵持續成長，配色包含經典藍色（象徵知識）及橘紅色（象徵社群）。為維護 IFA 品牌，預計於 2026 年第一季發布品牌工具包（含模板、字體及設計元素），供分會使用，並預計於未來幾個月將發布定型化協議，要求各分會舉辦活動時，應納入 IFA 品牌。

四、會員管理（Membership administration）

1. 為維持 IFA 總會財務情形，IFA 總

會修改會員資格終止規定，會員對協會之義務（如：未繳納會費達 1 個會計年度），其會員資格將被終止；會員資格如被終止，於履行所有未盡義務後，可立即恢復會員資格。欲退會者，應於 2025 年 12 月 15 日前通知總會，逾期通知者，仍須繳納 2026 年度會費。

2. 2025 年 IFA 總會已收取 81%未付會費，創下歷年紀錄。2026 年會費維持個人會員 75 歐元，團體會員 200 歐元。

五、年會講者推薦（Speaker recommendations for Annual IFA Congress）

IFA 年會講者推薦時程如表格 7，各分會提出推薦名單應詳細、具體地說明被推薦人資歷與演講主題關聯性，各主題總報告人亦會選出最佳分會報告，該報告作者將被視為潛在演講者。未獲選之申請將建檔，以備將來使用。



表格 7 IFA 年會講者推薦時程及情形

| 年會 | 開始推薦時間 | 備註 |
|---------------|-----------------|-----------------|
| 2025 年里斯本年會 | 2024 年 12 月 | 已有 22 個分會提出推薦名單 |
| 2026 年墨爾本年會 | 2025 年 6 月 19 日 | 已有 18 個分會提出推薦名單 |
| 2027 年斯德哥爾摩年會 | 預計於 2026 年第一季 | |

六、IFA 各機構及各委員會候選人推薦

(Candidate recommendations for IFA Bodies and Committees)

表格 8 2026 年各機構及各委員會候選人提名時程

| 時間 | 行動事項 |
|---------------------------------------|---|
| 2025 年 11 月至 12 月 | <ul style="list-style-type: none"> ● 向提名委員會 (Nominations Committee, NC) 及所有 IFA 董事會與委員會主席發送所有職缺清單。 ● 以個別郵件通知所有 IFA 分會職缺清單、評選標準及提名程序。 |
| 2026 年 3 月至 4 月 | <ul style="list-style-type: none"> ● 2026 年 3 月 1 日: 執行委員會 (Executive Board)、常設科學委員會 (Permanent Scientific Committee, PSC) 主席及副主席、青年網絡 (YIN) 與女性網絡 (WIN) 特別委員會、NC 及各分會推薦截止日期。 ● 2026 年 3 月中旬: 被推薦候選人名單送交 NC 成員會議。 |
| 2026 年 5 月至 6 月 | <ul style="list-style-type: none"> ● NC 審查推薦名單。 |
| 2026 年 7 月至 8 月 | <ul style="list-style-type: none"> ● NC 召開第一次會議擬定候選人初步名單、第二次會議決定最終提名人選。 ● 將最終決議通知被提名人、IFA 分會與所有董事會及委員會主席。 |
| 2026 年 10 月 (IFA 2026 墨爾本年會期間) | <ul style="list-style-type: none"> ● 在 IFA 年會之 GA meeting 上正式任命提名候選人，並於會後生效。 |

七、 IFA 導師平臺 (IFA Mentoring Platform)

此平臺由 IFA 波蘭分會開創之一年期合作計畫 (已舉辦 2 個年度)，為經驗豐富之 IFA 導師與 YIN 學員建立聯繫，導師涵蓋 5 種職業領域，包含稅法學術研究、行政及稅務法庭、企業內部稅務、稅務機關及稅務顧問。

八、 新設立及潛在成立之 IFA 分會 (New and potential IFA Branches)

表格 9 新設立及潛在成立之 IFA 分會

| 預計於 2025 年或 2026 年第 1 季成立 | 表達有興趣成立分會 |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">● 沙烏地阿拉伯● 象牙海岸● 羅馬尼亞● 賽普勒斯 (重振) | <ul style="list-style-type: none">● 薩爾瓦多● 喬治亞● 吉爾吉斯● 菲律賓● 泰國 |

九、 巡迴講座計畫 (Travelling Lectureship Program, TLP)

TLP 係一個長期性計畫，為 IFA 總部及各分會拉近距離，巡迴至各區域舉辦講座，2026 年討論主題為扣繳稅之國際層面 (含租稅協定及其他層面)【The International Dimension of Withholding Taxes (Tax Treaties and Beyond)】，各區域講座舉辦日程如表格 10。另 IFA 總會 Linkedin 有近 25,000 追蹤者，IFA 總會鼓勵各分會利用該帳戶推廣各分會活動。

表格 10 2026 年 TLP 講座舉辦日程

| 區域 | 主席／主持人 | 國家 | 日期 |
|------|-----------------------------|------|---------------------|
| 歐洲 | Prof. Dr. Florian Haase | 丹麥 | 2026 年 3 月 4 日 (三) |
| | | 荷蘭 | 2026 年 3 月 5 日 (四) |
| 北美洲 | Prof. Dr. Xaver Ditz | 墨西哥 | 2026 年 3 月 17 日 (二) |
| | | 美國 | 2026 年 3 月 19 日 (四) |
| 亞太地區 | Patricia Brown | 香港 | 2026 年 4 月 20 日 (一) |
| | | 新加坡 | 2026 年 4 月 22 日 (三) |
| 非洲 | Deana D'Almeida | 南非 | 2026 年 6 月 1 日 (一) |
| | | 摩洛哥 | 2026 年 6 月 4 日 (四) |
| 拉丁美洲 | Prof. Luís Eduardo Schoueri | 巴拉圭 | 2026 年 6 月 23 日 (二) |
| | | 智利 | 2026 年 6 月 24 日 (三) |
| | | 玻利維亞 | 2026 年 6 月 26 日 (五) |

陸、心得與建議

一、應積極評估 GMT 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 GMT 之近期發展，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 IFA 相關會議，培育國際租稅人才

隨著全球化發展，國際稅務議題之重要性日益提升。非營利組織 IFA 於 1938 年在荷蘭海牙成立，致力於推動國際稅務議題之研究，並對國際稅務標準之制定及實務爭議之解決產生了深遠影響。IFA 之成員涵蓋了公部門官員、學術界學者、非營利組織成員、私部門專業人士以及企業家等各界人士。IFA 透過舉辦年會、研討會及發行出版品等方式，為會員提供中立之發聲平臺，促進意見交流。

IFA 每年由各分會主辦年會，該年會已成為推動跨境稅務資訊透明與國際合作之重要平臺。我國應持續參與這類國際組織舉辦會議，即時瞭解國際合作之趨勢，從而加強與國際標準之接軌。此次年會對各國在處理國內外稅務案件提供實務做法及各方見解，具參考價值，參加年會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，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 |
|-------------|-------|-------------|---|
| 10/5 (日) | 里斯本時間 | 09:00~13:00 | Sintra Glorious Eden 辛特拉-榮耀的伊甸園 |
| | | 17:15~18:15 | WIN 歡迎會 |
| | | 18:30~19:30 | 開幕典禮 |
| 10/6 (一) | 里斯本時間 | 08:30~11:45 | Subject 1 公司所得稅之法人居住者身分 |
| | | 13:15~15:15 | Seminar A 第二支柱 (Pillar 2) 之執行及公司所得稅之簡化 |
| | | | Seminar B 財富稅 |
| | | 18:00~21:30 | 博物館之夜－里斯本海洋水族館 |
| 10/7 (二) | 里斯本時間 | 08:30~11:45 | Subject 2 租稅協定及所得來源國課稅之不當使用－政策、實務及未來趨勢 |
| | | 13:15~15:15 | Seminar C 租稅規劃、避稅及逃稅－中介機構之義務 |
| | | | Seminar D 環境、社會及公司治理 (ESG) 與稅制關係 |
| | | 15:45~17:00 | IFA 分區官員會議 |
| | | 18:15~20:30 | 文化之夜－法朵音樂會 |
| 10/8 (三) | 里斯本時間 | 08:30~11:45 | Seminar E IFA/經濟合作暨發展組織 (OECD) |
| | | 13:15~15:15 | Seminar F 移轉訂價及集團間服務 |
| | | | Seminar G IFA/歐盟 (EU) |
| | | 19:00~01:00 | 大會晚宴 |
| 10/9 (四) | 里斯本時間 | 08:30~11:45 | Seminar H 近期國際租稅發展 |
| | | 11:45~12:00 | 閉幕典禮 |