

# 2025年 IFA稅務議題年度分享會

Seminar H/Lisbon  
近期國際租稅發展

徐有德 會計師  
勤業眾信聯合會計師事務所



# 徐有德

Andy Hsu

執業會計師

徐有德現任勤業眾信聯合會計師事務所稅務部會計師，主要負責業務為國際租稅及併購交易稅務諮詢服務，並為事務所國際租稅業務負責人。徐有德會計師主要協助台商與外商進行跨國投資稅務諮詢、投資架構設計、跨國併購盡職調查、融資規劃暨後續重組相關經驗。

此外，多年來也為台灣多家新創公司在募資架構、國內外稅務議題、上市前重組等議題提供協助。

徐有德會計師曾調任派駐Deloitte San Jose 會員事務所18個月，對於美國公司稅法相關議題亦有相關研究。

## 學歷：

政治大學會計學碩士

政治大學會計學學士

## 經歷：

- 勤業眾信聯合會計師事務所審計部

- 勤業眾信聯合會計師事務所稅務部

- Deloitte Tax LLP, San Jose

## 專業資格：

台灣會計師

美國會計師考試及格



# 簡報大綱



CASE 1

South Korea (Korean NTS vs. K Co.)



CASE 2

India (Hyatt International Southwest Asia Ltd. vs. ADIT)



CASE 3

Australia (Commissioner of Taxation vs. PepsiCo Inc.)



CASE 4

Brazil (National Treasury vs. Teracom Telemática)



CASE 5

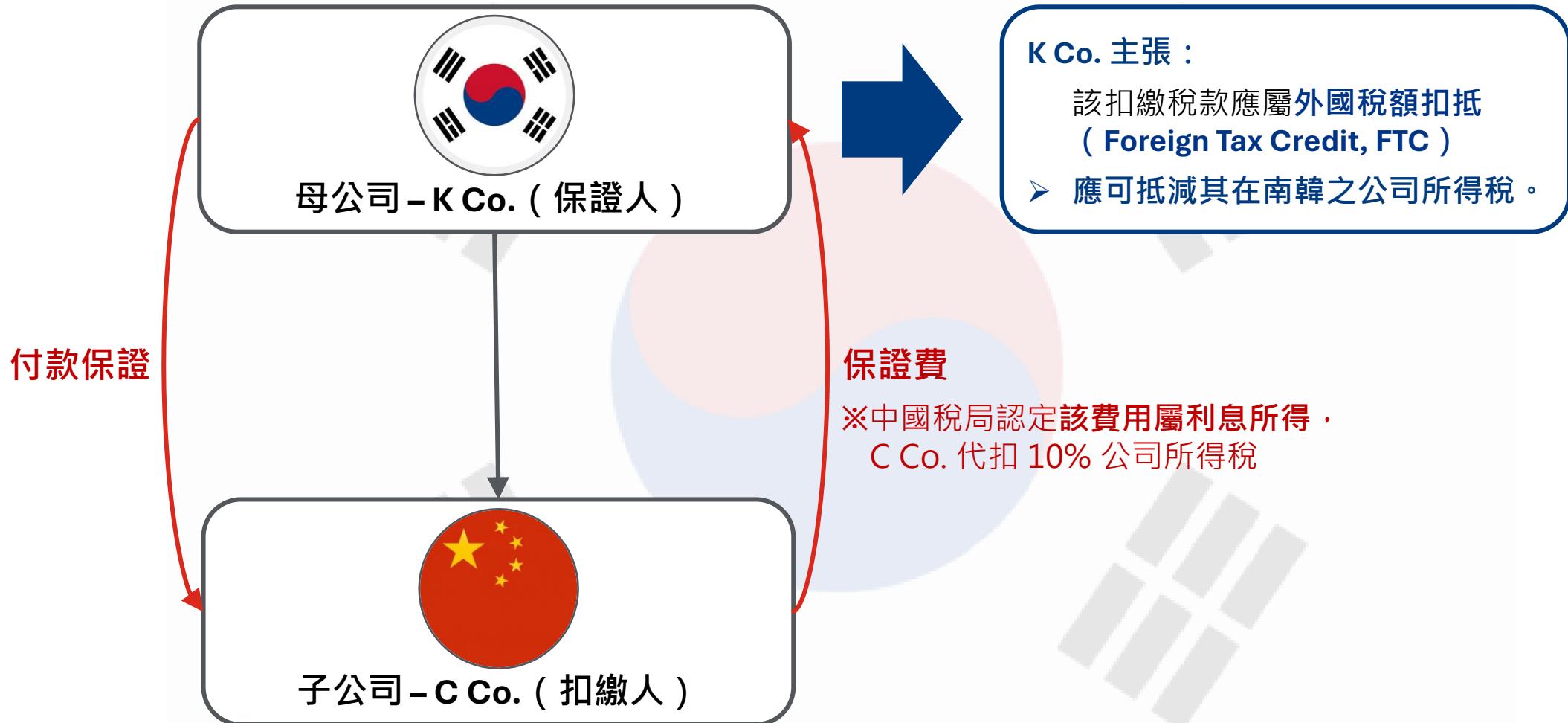
USA (Facebook vs. Commissioner of Internal Revenue)





## CASE 1 - South Korea (南韓國稅局 vs K Co.)

## 1.1 案件背景



## 1.2 案件爭點



《韓中租稅協定》

保證費是否屬第 11 條之「利息所得」？



租稅協定賦予之課稅權議題

若否，中國課稅是否超出課稅權範圍？



FTC適用範圍議題

韓國是否應承認該筆FTC？

## 1.3 法院見解



「保證費是否屬第 11 條之『利息所得』？」

最高法院：「否」

- 該費用**支付目的**係針對提供付款保證服務而非基於債權關係 (debt claim) 之報酬
- 若**非屬租稅協定條文明定**之所得項目，則應歸類為該協定第22條之「其他所得」
- 而「其他所得」之**課稅權僅屬於韓國**



「韓國是否應承認該筆FTC？」

最高法院：「否」

- 僅有在所得來源國 – 中國依據《韓中租稅協定》**享有課稅權**之稅款，方可作為外國稅額扣抵
- 換言之，**超出來源國協定課稅權範圍所繳納之稅款，並非可抵減的合法稅負**



最高法院裁定：「中國對該筆保證費進行之扣繳稅款，不得作為韓國稅法下之外國稅額扣抵。」

## 1.4 稅務意涵及影響



外國稅額扣抵僅限「合法課稅」範圍內的稅負。

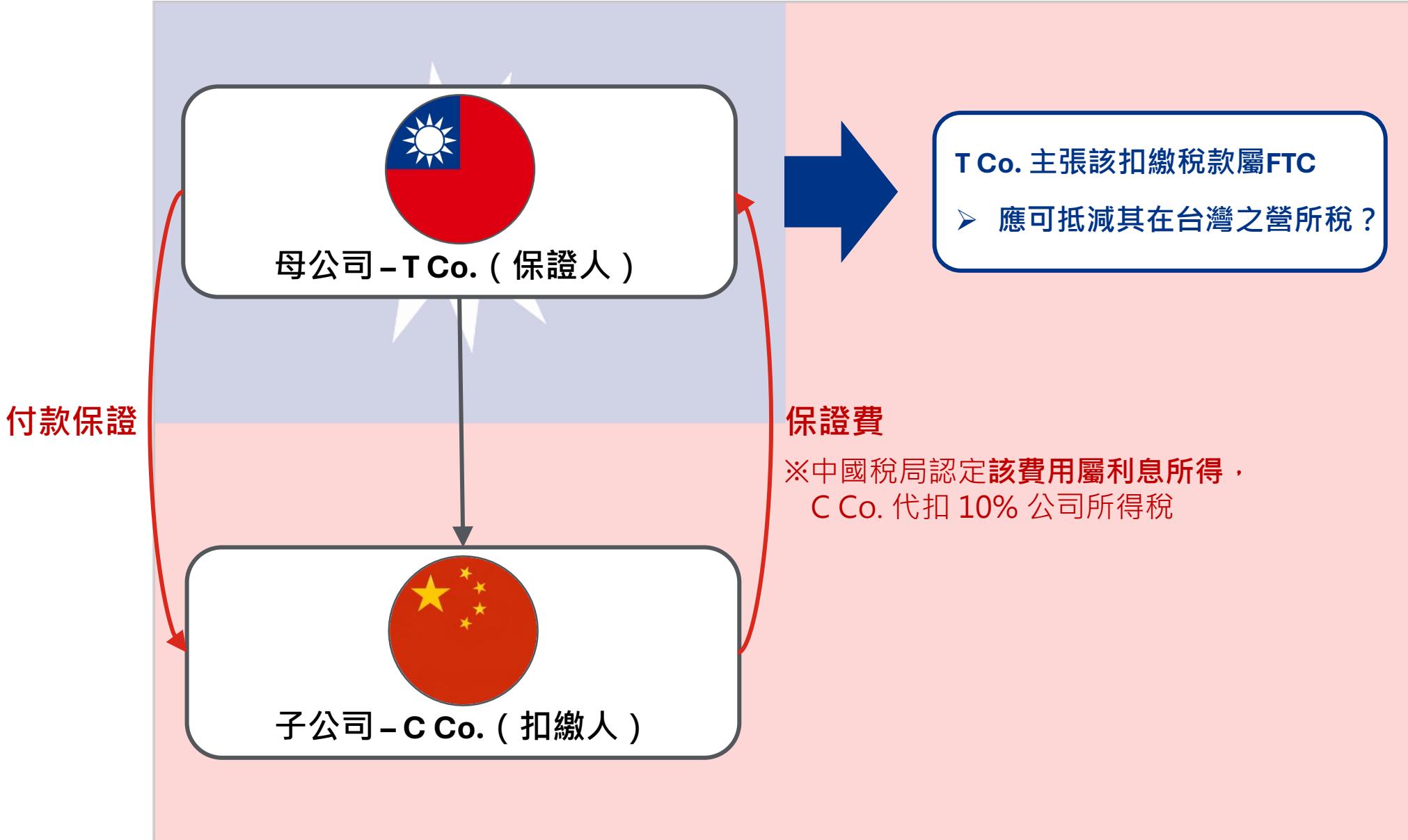


若來源國課稅超出租稅協定範圍，居住國可拒絕承認。



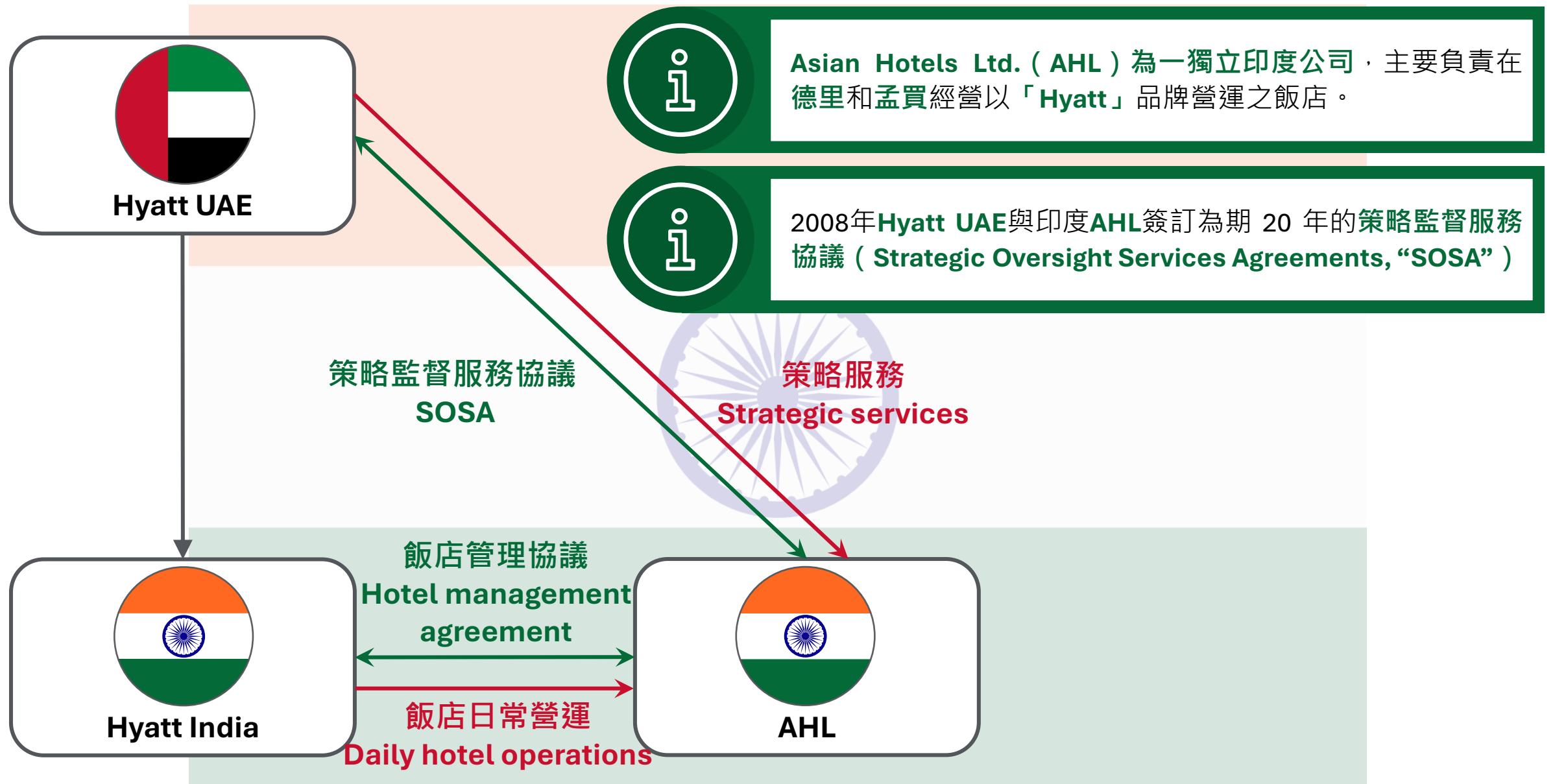
易導致雙重課稅爭議，突顯租稅協定解釋一致性的  
重要性

## 1.5 情境假設 - 若為我國案件？

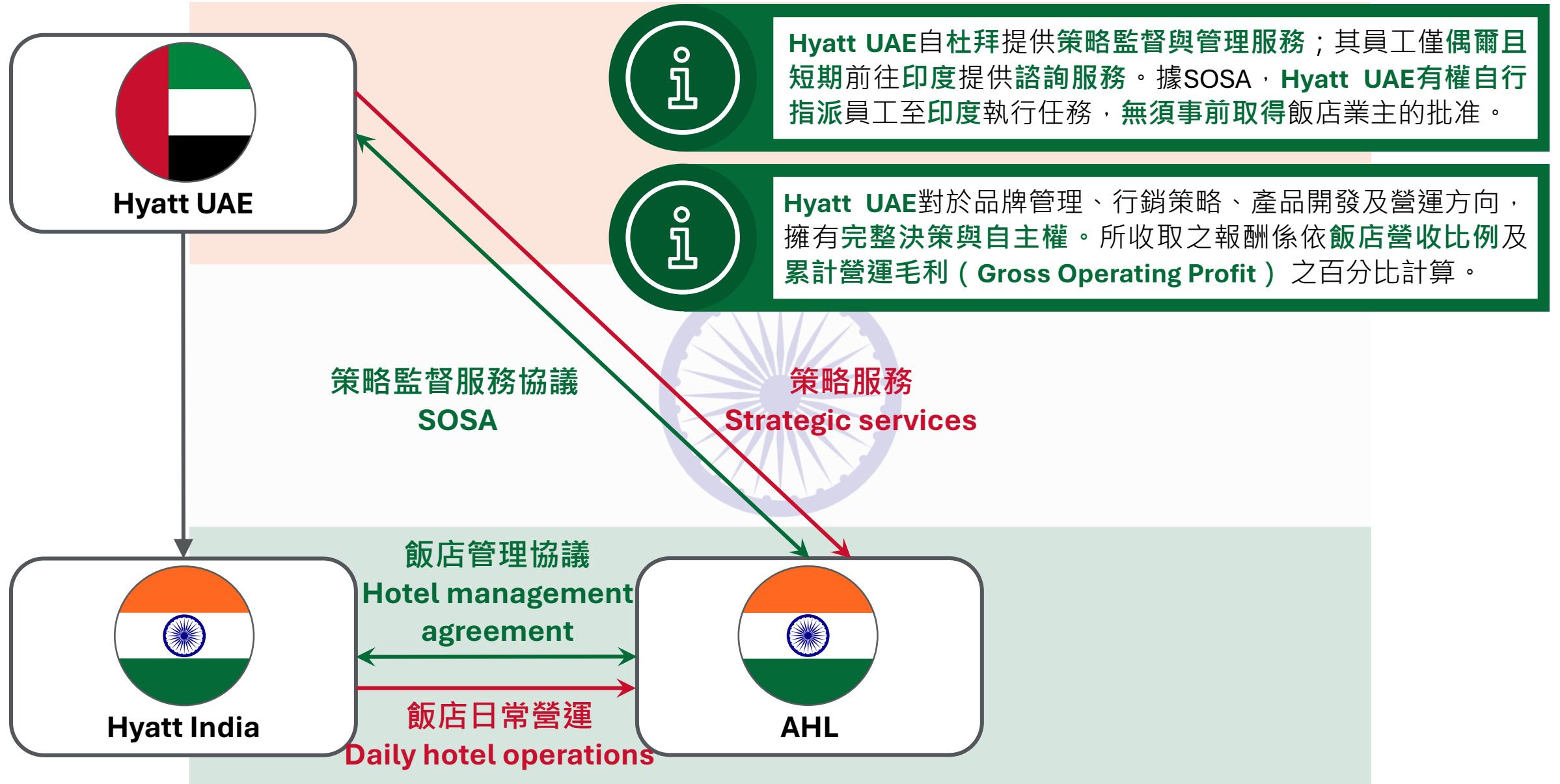


## CASE 2 – India (Hyatt International Southwest Asia Ltd. vs 印度稅局)

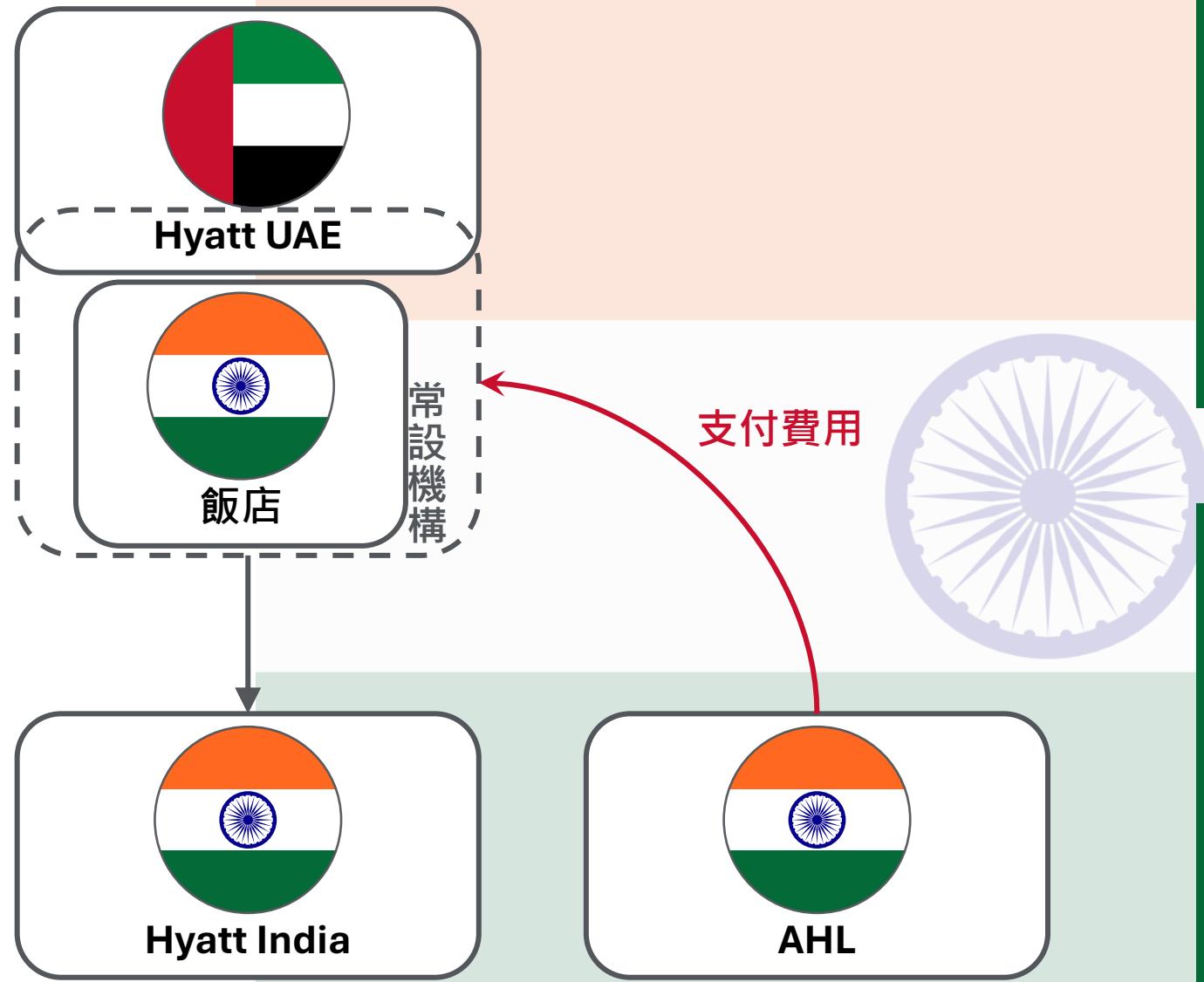
## 2.1 案件背景



## 2.1 案件背景 (續)



## 2.2 案件爭點



### 常設機構議題

Hyatt UAE 是否因其業務活動在印度構成常設機構 ( Permanent Establishment, “PE” ) ?

印度稅務機關：

「**Hyatt UAE**之業務活動構成《印阿租稅協定》第5條第1項 ( DTT India-UAE, Art. 5(1) ) 所稱之**常設機構** ( PE ) 。因此，依據協定第7條 ( 營業利潤條款 )，**SOSA**下所產生之收入應於印度課稅。」

## 2.3 法院見解



### 長期合約及持續控制，構成固定場所 PE

- Hyatt UAE對於飯店之策略、營運與財務層面**具有全面且可執行之控制權**，其行為已超出單純顧問服務（consultancy）的範疇。



### 穩定性、持續性及依附性要件

- 雖無所有權或專用空間，考量**SOSA之長期性（20年）**以及**Hyatt UAE**在印度持續且具功能性的參與，法院認為其已符合常設機構所要求之**穩定性**（**stability**）、**生產性**（**productivity**）與**依附性**（**dependence**）。



雖然沒有任何單一員工在印度逗留超過九個月，但高階主管與員工之**頻繁且持續之往返活動**，已構成連續且協調一致的業務參與。

## 2.4 稅務意涵及影響



強調「實質重於形式」，即使無實體據點仍可構成 PE。

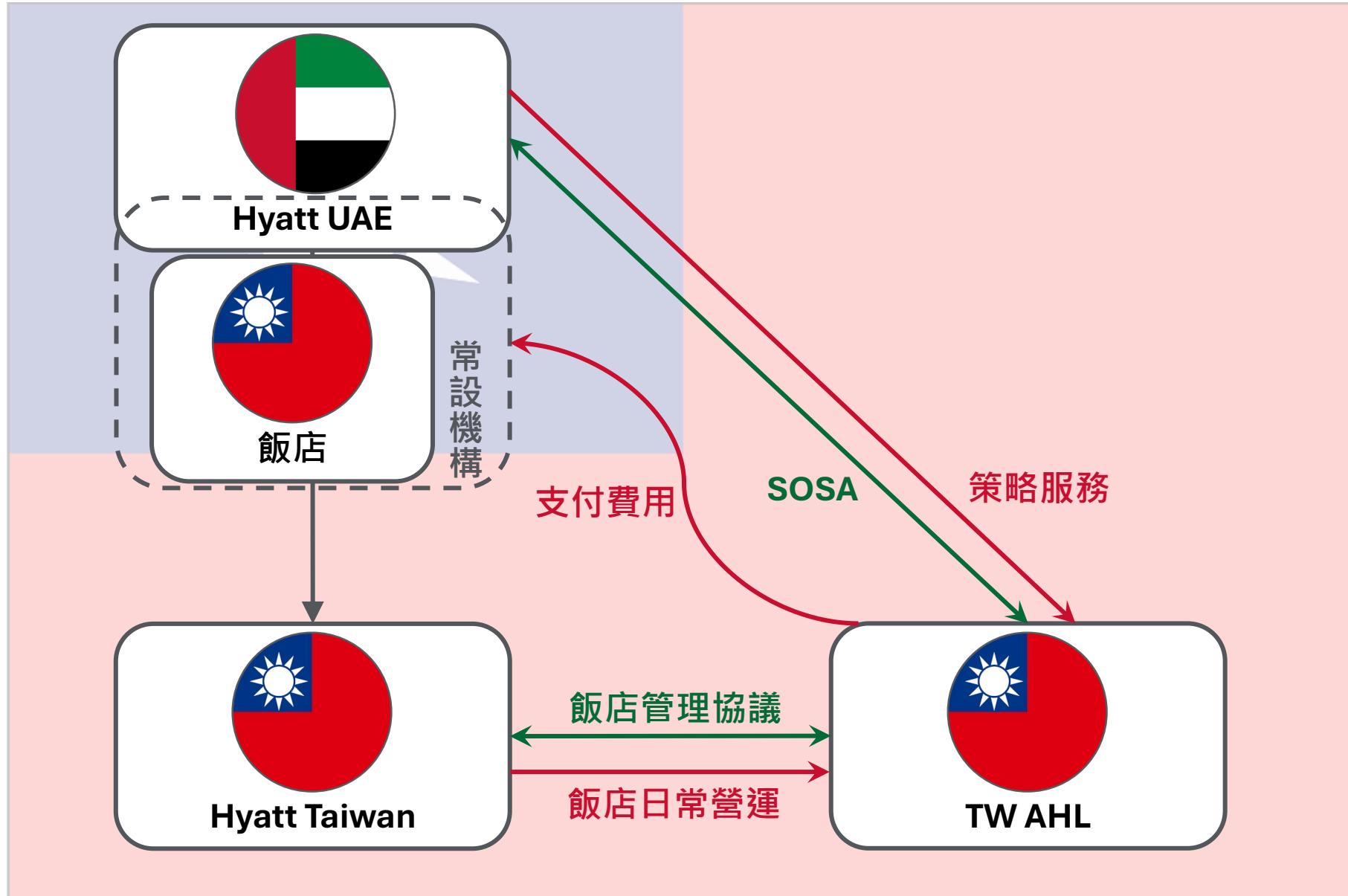


全球企業應審慎檢視合約與實際運作，以避免無意間形成 PE。



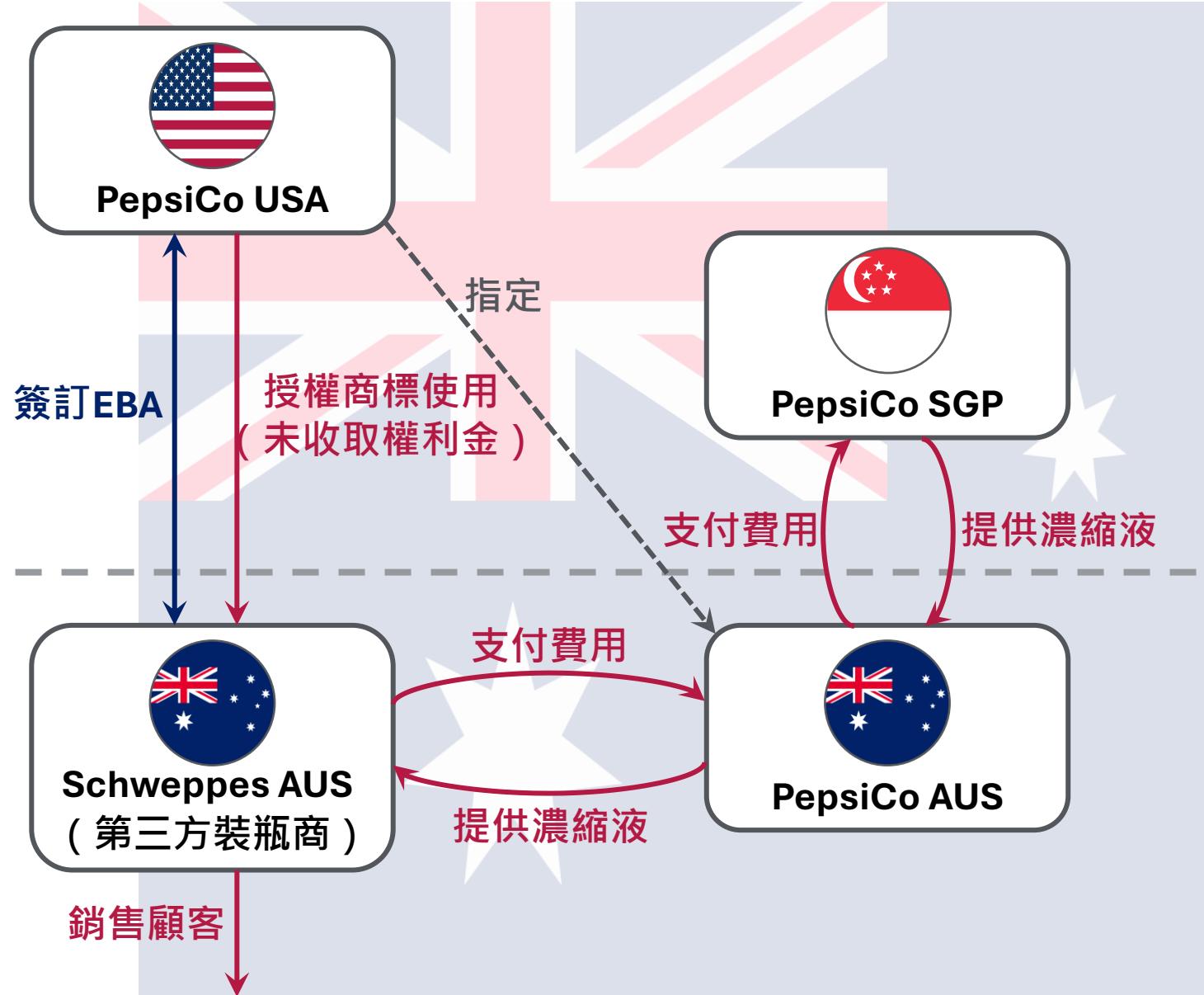
實際經營實質與契約形式不符，常設機構課稅將可能導致額外之所得稅負與罰則風險。

## 2.5 情境假設 – 若為我國案件？

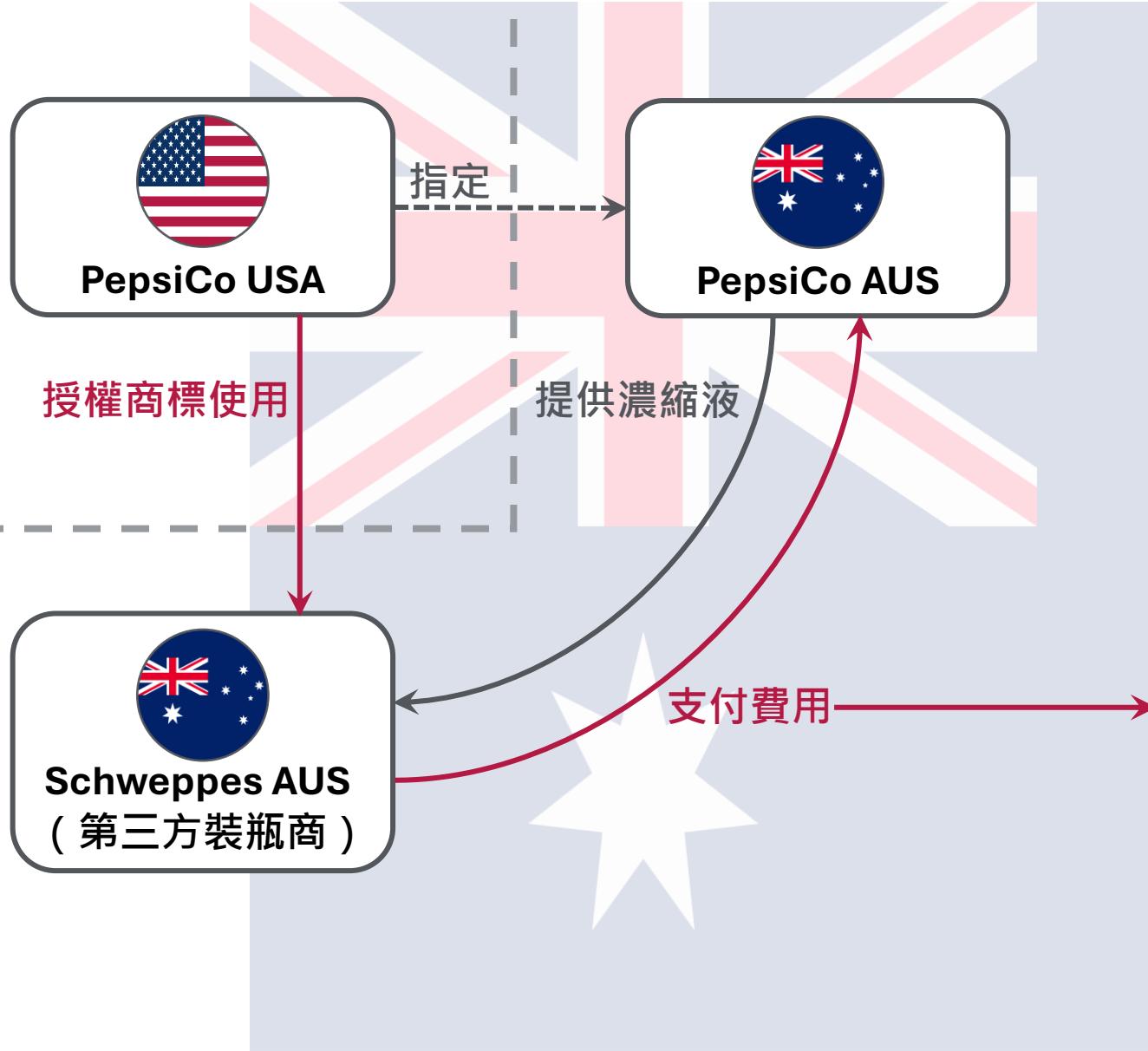




### 3.1 案件背景



### 3.2 案件爭點



澳洲稅務局（ATO）疑點：「支付金額是否包含對商標使用的對價？」

- ATO主張支付PepsiCo AUS之款項中，部分實際上為應付或視為應付予PepsiCo USA 商標使用之「權利金」。
- 根據《澳美租稅協定》權利金應按5%扣繳。
- 替代論點 - 若法院不採納上述論點，ATO可主張適用「一般反避稅條款（GAAR）」。
- 以40%稅率課徵相同金額之「轉移利潤稅（DPT）」，作為反避稅措施。

<Note> DPT 紣針對所得10億澳幣以上的國內與跨國大型企業所課徵之特殊稅制。適用於大型企業執行某項跨境交易(安排)以獲取租稅利益為主要目的，且確已獲取澳洲租稅利益者。

### 3.3 法院見解



澳洲最高法院最終以4:3多數意見判決之結果如下：

1. Schweppes AUS支付予PepsiCo AUS之任何款項，均不構成商標使用對價。
2. 一般反避稅條款（GAAR）不適用於本案。

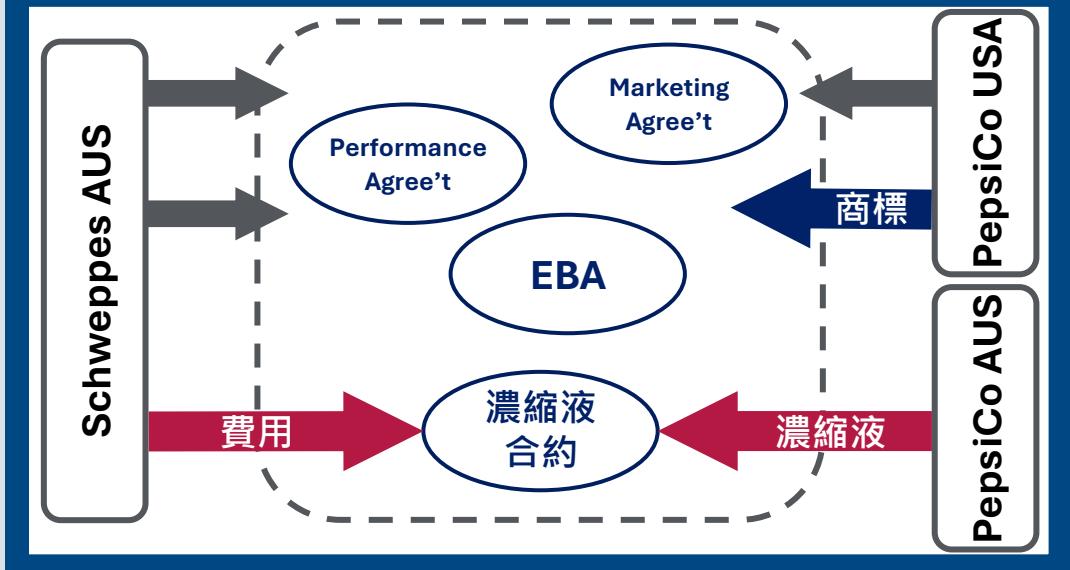
多數說

分離之契約關係



少數說

單一整合之契約關係



### 3.4 稅務意涵及影響



確立「付款之實質用途」為判定是否屬權利金的核心。



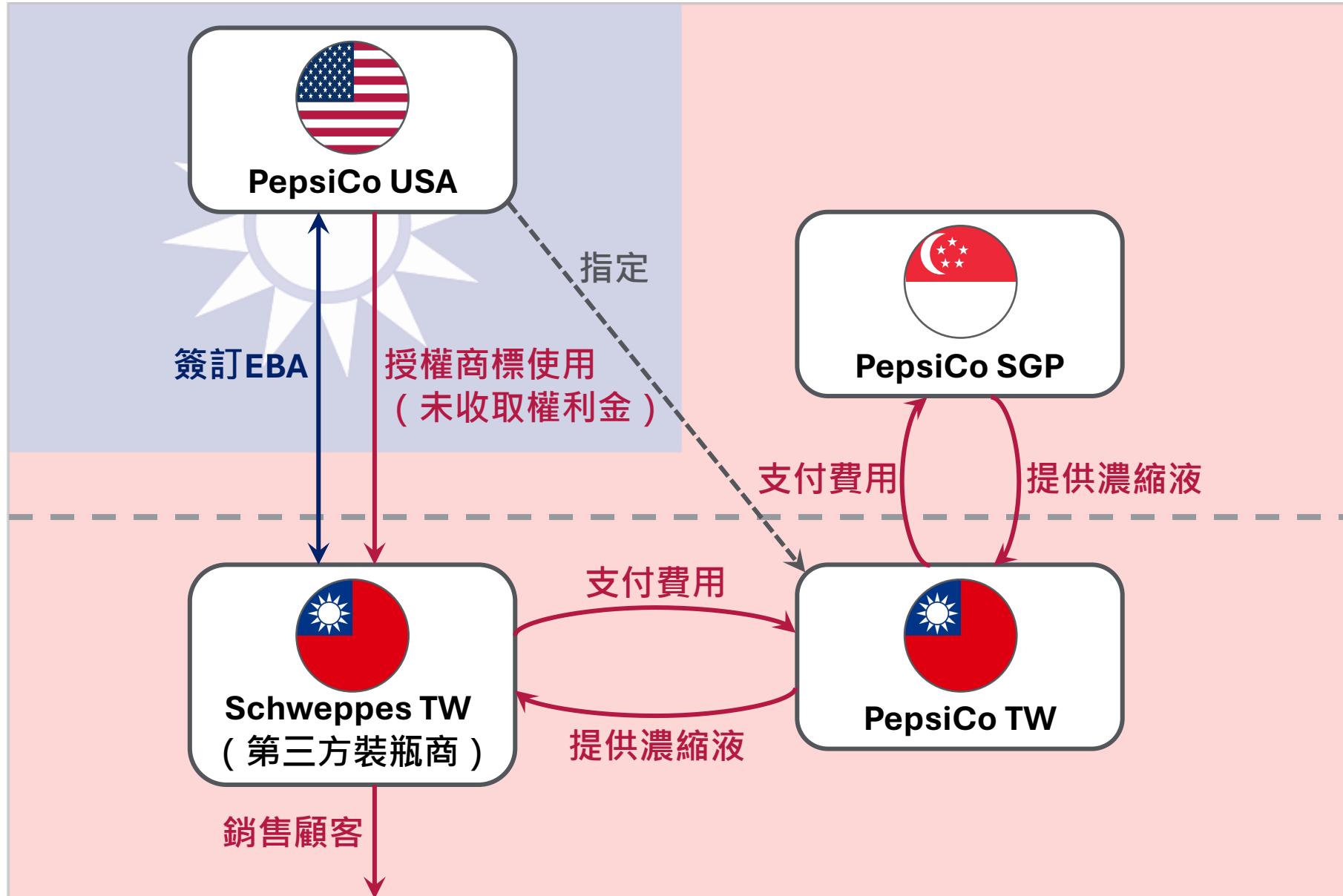
若授權與商品購買分離，支付之款項須能清楚對應以避免被重新歸類為權利金。



本案強調：

1. 契約之實質內容應與付款性質一致 (*substance over form*)；
2. 商標授權與貨品交易應視為獨立商業安排；
3. 若無明確對價歸屬於無形資產授權，則稅務機關不得推定為權利金支付。

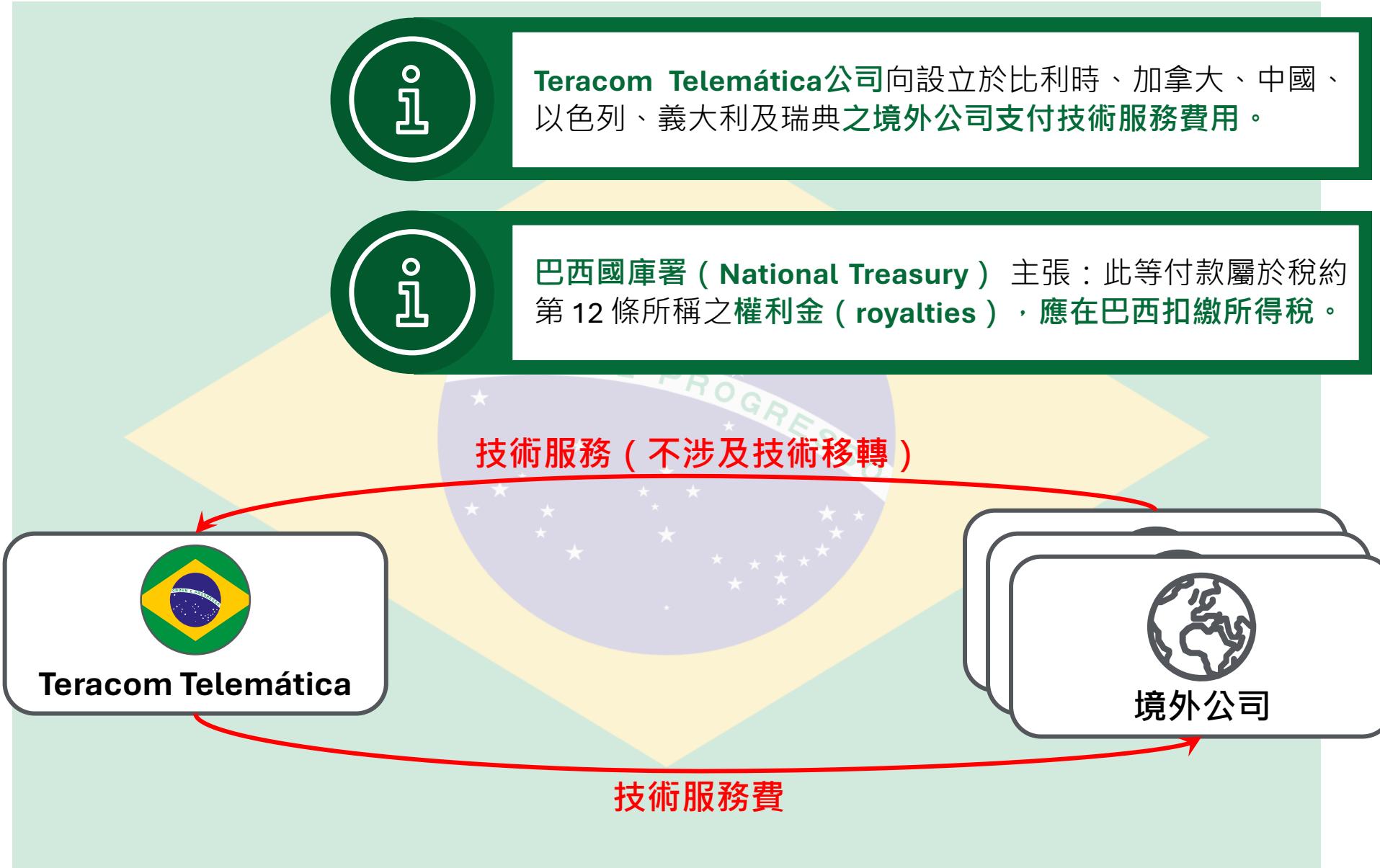
### 3.5 情境假設 – 若為我國案件？





## CASE 4 – Brazil (巴西國庫署 vs Teracom Telemática)

## 4.1 案件事實



## 4.2 爭論點



技術服務費是否屬「權利金」？

無技術移轉時是否仍可課稅？

Teracom Telemática 主張：

「該等付款僅為技術服務費 (technical services fees)，且並不涉及任何技術移轉 (transfer of technology)」

Teracom Telemática 主張：

應依稅約第 7 條視為營業利潤  
( **business profits** )，**僅得於外國受款人有常設機構 ( PE ) 時課稅**。

## 4.2 爭論點 (續)



### 稅約背景 (Treaty Context)

以巴西-比利時稅約為例，其依聯合國範本起草，與 OECD 模式稅約略有差異。

#### 第12條 權利金 (Article 12 ROYALTIES)

- 一締約國來源之權利金支付予另一締約國居民者，得於該居民之所在國課稅
- 惟該等權利金亦得於來源國依其法律課稅，但稅率不得超過協定所定上限。



### 國內法暨第5號解釋令 (Domestic Law, RFB No. 5)

非巴西居民支付技術服務或技術協助費用時，其稅務處理應依雙邊租稅協定規定：

- 若議定書明定技術服務 / 協助與權利金相同課稅待遇，則應依權利金條款(Article 12) 課稅
- 若涉及個人專業技術服務，則依獨立專業條款 (Independent Professions / Personal Services) 課稅
- 若非屬前述兩類，則依營業利潤條款 (Business Profits) 課稅。

#### 修約議定書(Protocol)第 6 點 關於第12條之規定，雙方了解：

第12條之規定亦適用於因提供「技術協助 (Technical Assistance)」或「技術服務 (Technical Services)」所取得之報酬。」

此等報酬所課之稅不得超過總額 10%。

#### 第 1455 號法令 (Normative Instruction, RFB No. 1455) 第 17 條第 II 項

- 技術服務：指須具備專業技術知識之服務，包含行政協助、顧問服務，無論由專業人員或自動化系統提供
- 技術協助：指由技術提供者持續提供之輔導或支援服務，使受讓人能有效運用所移轉之技術、製程或配方

## 4.3 法院見解



技術服務付款得等同權利金（ Article 12 ），即使無技術移轉，巴西仍可扣繳所得稅；



巴西法院長期傾向將技術服務視同權利金，允許扣繳。



第 7 條營業利潤條款不得阻止來源國課稅。

## 4.3 法院見解 (續)



見解遭批評，原因如下：

1. 忽略稅約第 3 條第 2 項（應依來源國法律定義未明確用語之含義）；
2. 違反《維也納條約法公約》第 31 條（條約應依善意並結合上下文解釋）；
3. 未細究各稅約文義及「技術服務」之具體範圍；
4. 將部分疑義情形過度擴張解釋為技術服務。



法院鑑於爭議重大且見解分歧，決定將該議題納入「重複上訴制度（*system of repetitive appeals*）」，以統一全國司法見解。

## 4.4 稅務意涵及影響

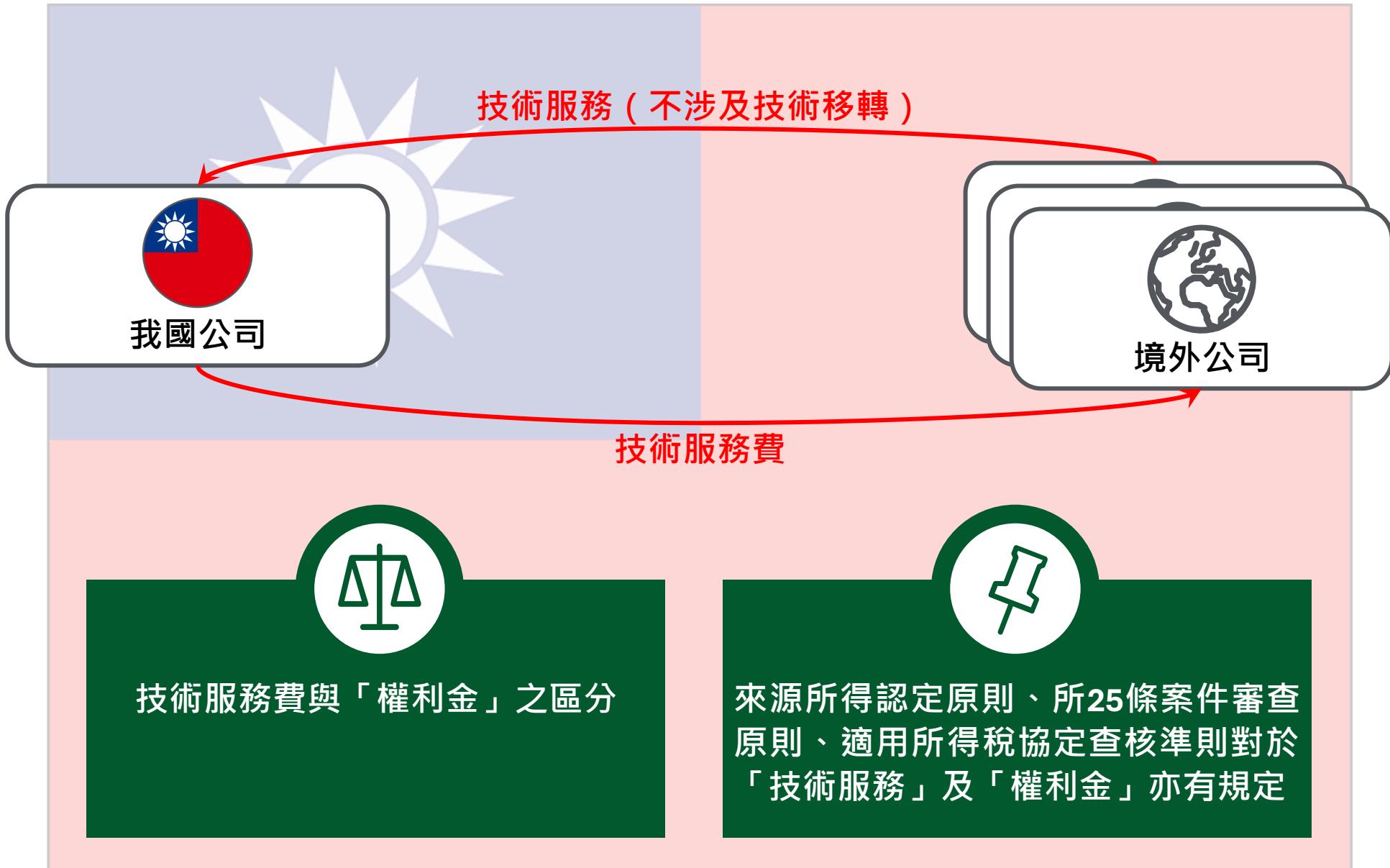


若國庫署勝訴，未含技術移轉的服務費仍可能被扣繳。



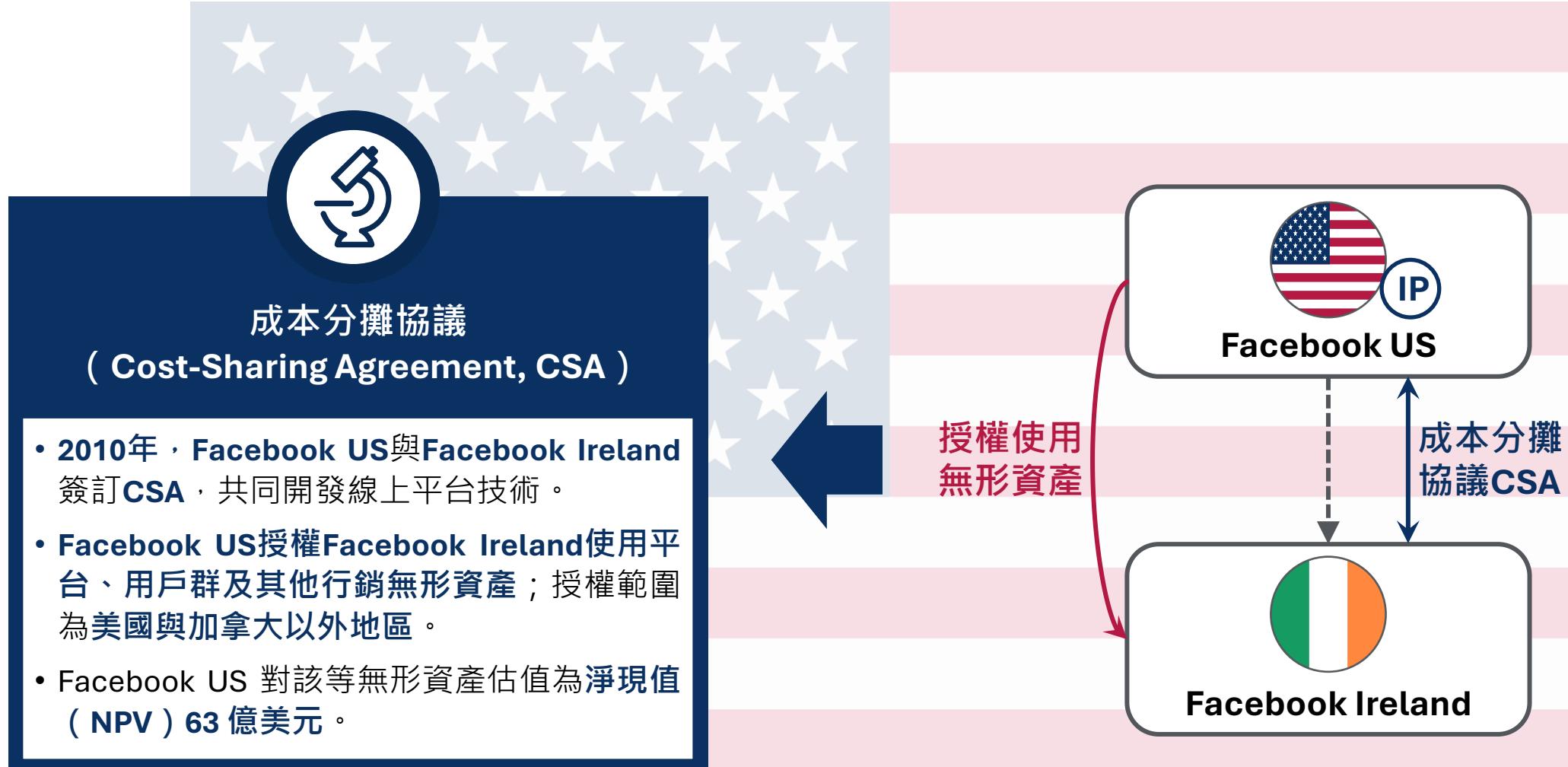
可能導致雙重課稅及FTC被拒，增加跨國服務成本。

## 4.5情境假設 - 若為我國案件？





## 5.1 案件事實



## 5.2 爭論點



### 美國國稅局 ( IRS ) 稅額不足通知 ( notice of deficiency )

2016 年，IRS 對於 2010 年度核發稅額不足通知，主張若依據 **收益法** ( income method ) 計算，其 NPV 應為 **199.45 億美元**。



#### 1. 適用哪一種移轉定價方法？( 收益法 vs. RPBM )

Facebook :

「收益法不適用，因為雙方均提供了**非例行性** (non-routine) 平台貢獻。」



#### 2. IRS 所採假設與貼現率是否合理？

Facebook :

「若採收益法，IRS 所採用的收入預測過於膨脹、折現率中的風險溢酬 (risk premium) 亦呈現不合理偏高，且假設的成本加成法替代方案 (cost-plus alternative) 過低。」



#### 3. 2009 年版成本分攤規定是否有效？

Facebook :

「**2009 年版成本分攤規定無效**，且愛爾蘭實際報酬落於合理區間內，因此不應再行調整。」

## 5.3 法院見解

- 1. 法院認定應採用收益法**

收益法 (income method) 較剩餘利潤分割法 (RPSM) 為更適當之評價方法，因為僅Facebook US提供了非例行性平台貢獻 (non-routine platform contribution)
- 2. 法院對 IRS 之假設進行修正，並重估淨現值為 77.86 億美元**
  - 1) 採用 Facebook 內部預測資料 為起點並作合理調整；
  - 2) 採用 17.7% 折現率 (discount rate) 與 13.9% 成本加成 (cost-plus) 替代方案。
- 3. 法院確認 2009 年成本分攤規則有效**

認為 IRS 在計算 Facebook Ireland 於 CSA 下之預期利益分攤比例時採用永續預測 (forecasting in perpetuity) 而非三年期間，並未構成濫用裁量權 (abuse of discretion)。

## 5.4 稅務意涵及影響



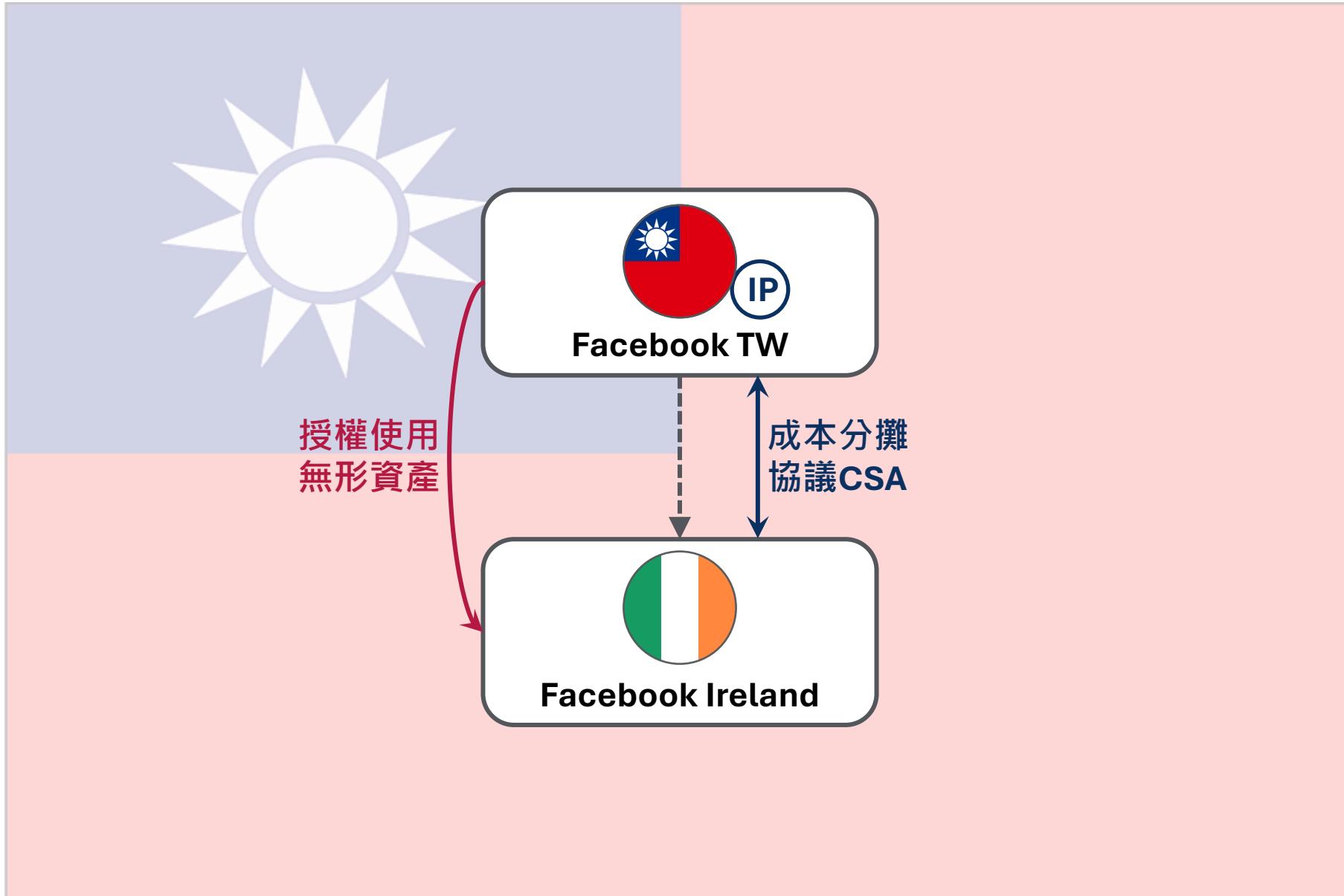
本案意義：

**Facebook案**被視為美國成本分攤規定（Cost Sharing Regulations）的關鍵試金石案例（key test case），該案引發美國內部對於「獨立常規交易原則（arm's length standard）」在無形資產移轉定價中適用性之重大爭議。

顯示 IRS 對無形資產估值與風險調整的高審查標準。

引發對「可比交易原則」在無形資產移轉中適用範圍的爭論。

## 5.5情境假設 – 若為我國案件？



# 國際租稅趨勢走向及總結



# OECD vs UN 模式稅約差異對照

項目	OECD Model	UN Model
主導立場	以資本輸出國 ( <b>developed</b> countries) 為主的利益導向	以資本輸入國 ( <b>developing</b> countries) 為主的利益導向
立法理念	避免雙重課稅、鼓勵跨境投資	維持來源國課稅權、保障發展中國家稅基
適用對象	多由經濟合作暨發展組織(OECD)成員國採用	多由發展中國家與其稅收夥伴簽署之條約參考

## 多國對外稅額抵免 (Foreign Tax Credit, FTC) 認定趨勢

面向	傳統做法	近期趨勢	代表國家與說明
認定原則	僅限「所得稅性質」之稅項可抵免	擴大採「實質同等」( <i>substantive equivalence</i> )原則，關鍵在於是否於所得課稅	美國、英國、加拿大等國家於近期陸續採用更貼近實質之審查原則



# 總結

依全球趨勢而言「形式轉向實質」及「協定走向統一」為兩大主要方向

- 各國逐漸採 “**Substance Over Form**” (實質重於形式) 之原則來判斷是否為來源所得課稅；依權利金而言，更傾向以所有權或使用權內容為判斷基礎。
- OECD 之 **Pillar Two 全球最低稅負制** 亦促使各國調整其 Foreign Tax Credit (“FTC”) 之認定標準，以避免雙重課稅。
- **開發中國家** (如印度、巴西) 對「服務所得」之課稅範圍擴張，但先進國家對於 FTC 制度仍採保守且多為不承認其適用，進而造成日益嚴重之稅務不對稱 (**Tax Asymmetry**) 問題。



# Q & A



**Thank you!**



Deloitte泛指Deloitte Touche Tohmatsu Limited (簡稱"DTTL")，以及其一家或多家會員所網絡及其相關實體(統稱為"Deloitte 組織")。DTTL(也稱為"Deloitte全球")每一個會員所及其相關實體均為具有獨立法律地位之個別法律實體，彼此之間不能就第三方承擔義務或進行約束。DTTL每一個會員所及其相關實體僅對其自身的作為和疏失負責，而不對其他行為承擔責任。DTTL並不向客戶提供服務。更多相關資訊[www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about)了解更多。

Deloitte 亞太(Deloitte AP)是一家私人擔保有限公司，也是DTTL的一家會員所。Deloitte 亞太及其相關實體的成員，皆為具有獨立法律地位之個別法律實體，提供來自100多個城市的服務，包括：奧克蘭、曼谷、北京、邦加羅爾、河內、香港、雅加達、吉隆坡、馬尼拉、墨爾本、孟買、新德里、大阪、首爾、上海、新加坡、雪梨、台北和東京。

本出版物係依一般性資訊編寫而成，僅供讀者參考之用。Deloitte及其會員所與關聯機構不因本出版物而被視為對任何人提供專業意見或服務。在做成任何決定或採取任何有可能影響企業財務或企業本身的行動前，請先諮詢專業顧問。對於本出版物中資料之正確性及完整性，不作任何(明示或暗示)陳述、保證或承諾。DTTL、會員所、關聯機構、雇員或代理人均不對任何直接或間接因任何人依賴本通訊而產生的任何損失或損害承擔責任或保證(明示或暗示)。DTTL和每一個會員所及相關實體是法律上獨立的實體。

