

出國報告（出國類別：國際會議）

參加國際財政協會第 66 屆年會 會議報告

服務機關： 財政部賦稅署
姓名職稱： 副組長 李雅晶
服務機關： 財政部稅制委員會(財政部綜合規劃司)
姓名職稱： 科長 張琬如
派赴國家： 美國 波士頓
出國期間： 100 年 9 月 29 日至 10 月 7 日
報告日期： 101 年 1 月 3 日

摘 要

國際財政協會(International Fiscal Association)第 66 屆年會係於 100 年 9 月 30 日至 10 月 4 日在美國波士頓召開。依慣例包括 2 項主要議題會議及其他專題討論會議，前者包括企業服務及負債權益難題，後者計有運用罰鍰及爭議解決程序以提升納稅依從、跨境套利、相互協議程序及跨境爭端解決、租稅協定第 3 條第 2 項及國內法之範圍、加值型營業稅及非居住者銷售人、常設機構之迷思、拉丁美洲跨國課稅之發展、跨國慈善捐贈及免費服務、國際電信所得、國際租稅最近發展、金融交易課稅及租稅協定利益限制條款之現況等議題。

本報告將就前述 2 項主要議題及部分專題討論議題，擇要說明相關議題背景、報告內容及討論經過，俾供我國日後各相關法令措施研議之參考。又本屆年會出席人員包括政府機關之財稅官員、OECD 及 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，對於各項討論議題提供不同角度之分析與意見交流，對於與會代表就該等議題當有所啓發。

參加國際財政協會第 65 屆年會

目 錄

壹、緣起及目的.....	1
貳、第 66 屆年會及會議議題概述.....	2
參、主要議題會議過程.....	4
肆、專題討論會議過程.....	17
伍、心得與建議.....	52
陸、附件.....	55

壹、緣起及目的

國際財政協會(International Fiscal Association)係於 1938 年成立，總部設於荷蘭鹿特丹(網址：<http://www.ifa.nl>)，屬一非政府及非部門國際組織，其設立之目的係研究及改進與財政相關之國際法與比較法。依據該組織之章程規定，其下設有執委會(Executive Committee)、會員大會(General Assembly)及各式特別委員會(Special Committee)等。至運作方式主要為召開年會(Annual Congresses)、發表相關刊物及研究計畫等，該組織係以研究為主軸，探討之議題包括當今財政發展及各國法制變革等。

國際財政協會目前約有 12,500 個會員，分別來自 108 個國家，並於其中 63 個國家成立分會(IFA Branches)，我國係於 83 年 5 月 15 日由財政部推動成立國際財政協會中華民國總會，會員包括財政學者、會計師事務所、律師事務所、財稅機關及個人等，不定期舉辦相關財稅專題研討會。101 年財政部計有賦稅署第一組(所得稅組)副組長李雅晶及稅制委員會(綜合規劃司)張琬如科長出席國際財政協會第 66 屆年會，至 102 年第 67 屆年會訂於 8 月 25 日至 30 日假丹麥哥本哈根舉行，103 年第 68 屆年會訂於 10 月 12 日至 17 日假印度孟買舉行，104 年第 69 屆年會訂於 8 月 30 日至 9 月 4 日假瑞士巴賽爾舉行。

貳、第 66 屆年會及會議議題概述

國際財政協會第 66 屆年會係於 100 年 9 月 30 日至 10 月 4 日在美國波士頓，假海恩斯國際會議中心(Hynes Convention Center)召開。報到處及展覽中心設於 2 樓，會議室則設於 3 樓。

與會者自 9 月 30 日上午 10 起即可辦理報到登記，即持主辦單位事前以電子郵件所寄發之條碼，經掃描後直接列印名牌、資料袋領取卡、登記參加活動之入場券或邀請函。會場中並有經濟合作暨發展組織(以下簡稱 OECD)、國際財政文獻局(IBFD)、新加坡國際租稅學院、各大會計師或律師事務所(如 Ernst & Young、Global Approach Consulting、Thomson Reuters、PWC)、彭博通訊社、第 67 屆及第 68 屆年會主辦會員等單位設站宣傳及提供資訊。

9 月 30 日晚間開幕典禮首先由本屆年會(IFA Boston 2012)主席 Kenneth J. Vacovec 致詞，對於與代表表達歡迎之意，並對參與本屆年會籌備之工作夥伴致謝，其簡介本屆年會議程及各項活動安排。接續由國際財政協會主席墨西哥 Manuel Tron 致詞並宣布本屆年會正式揭幕。

會中另播放影片，介紹美國歷史上著名之波士頓茶黨事件(渠等宣稱在英國國會未有代表席次，即無義務向英國繳稅—No Taxation Without Representation)，俾提供與會代表對此一美國古老城市有更深一層之認識。

又 IFA 為鼓勵青年進行租稅研究，以其首任榮譽主席之姓名設有 Mitchell B. Carrol Prize，其參選條件為 35 歲以下，研究國際財政問題、比較財政法及地方財政法與外國財政法關係者，由 Prof. Hugh Ault 宣布本年得主為 Niels Bammens。另自 2011 年起增設 Maurice Lauré Prize，係以首度於 1954 年在法國實施加值型營業稅之 Maurice Lauré 為名，其參選條件亦為 35 歲以下，研究間接稅之國際租稅議題、比較間接稅法及地方間接稅與外國間接稅關係者。由 Jean-Claude Bouchard 宣布，得者為 Thomas Ecker。

CNN 資深政治分析家及美國尼克森、福特、雷根、柯林頓總統顧問 David Gergen 專題演講，其指出倘歐巴馬總統贏得大選，續任美國總統，將限

制年所得超過 250,000 美元之個人適用扣除額規定，並將面對所謂財政懸崖 (Fiscal Cliff) 議題，其相信後者將本於自由及公平二原則妥予解決。最後由哈佛大學人聲合唱團進行歌唱表演，開幕典禮圓滿結束，嗣於 2 樓舉行接待酒會。

叁、主要議題會議過程

一、企業服務

(一)會議報告人及與談人

本場係於 10 月 1 日上午召開，由印度 Porus F. Kaka 擔任主席，澳大利亞 Ariane Pickering 擔任報告人，加拿大 Brian Arnold、日本 Akiyuki Asatsuma、德國 Christian Kaeser、智利 Liselott Kana、美國 Gary D. Sprague 擔任與談人，美國 Emily Fett 負責秘書議事。

(二)背景說明

跨國服務貿易在某些國家已超過跨國商品貿易，雖然前者之影響層面未必低於後者，惟有關課稅規定及租稅協定適用並未如後者有一深入之探討及一致性處理原則。跨國服務所涉及之問題甚為複雜，如來源所得之認定、適用稅目及兩國課稅權分配、移轉訂價及其他國際租稅議題等，另有關服務活動項目之認定、服務提供地或消費地之認定等亦有待討論。又 OECD 稅約範本及 UN(聯合國)稅約範本對於服務亦有不同之處理方式。本場會議將討論企業服務，不僅關注新型態之服務(如線上服務)，也討論消費者或企業取得服務之新傳送模式(如軟體服務)，並介紹服務於適用租稅協定相關規定之演進。

(三)報告及討論紀要

本場主要議題可分為 2 部分：一為年度各分會報告(General Report)、二為租稅協定相關議題—包括所得分類、來源所得認定、聯合國稅約範本對於服務之討論、實務處理、利潤歸屬等。

1.年度各分會報告—澳大利亞 Ariane Pickering

(1)各分會報告顯示各國國內法對於服務所得之分類、來源所得認定、課稅方法等尚無一致性，不同稅約範本對於服務所得之處理亦不相同。

(2)半數以上分會表示，其所在地國家對於服務所得課稅方式原則上與一般所得相同，多就淨所得課稅，僅有少數國家將服務所得獨立為另一

類別所得課稅處理。部分國家就娛樂提供、國際運輸或保險等課稅另予規範。

(3)部分國家就個人專業服務另訂課稅規定，按淨所得課稅，但與其他服務所得適用不同稅率、課稅門檻、來源所得法則。

(4)服務來源所得認定方式可分為 4 類：a.須同時符合服務提供地及門檻要件。b.僅須符合門檻要件不論服務提供地。c.僅須符合服務提供地無須門檻要件。e.服務提供者倘為居住者即認定屬服務來源所得。

2.租稅協定相關議題

印度 Porus F. Kaka 表示，依據布萊克法律辭典(Black' s Law Dictionary, 2nd Edition)，服務為一經濟財之有形等價。由於服務相關課稅規定仍於持續發展中，故若干議題尚待討論。又稅約範本中與服務相關條次包括第 7 條營業利潤、第 8 條國際運輸、第 12 條權利金(有時納入技術服務費相關規定)、第 14 條執行業務及第 17 條表演人及運動員。本子題僅著重於 OECD 及 UN 稅約範本第 7 條營業利潤規定，探討包括所得分類、來源所得認定、UN 稅約範本對於服務之討論、實務處理、利潤歸屬等。

(1)所得分類—澳大利亞 Ariane Pickering

a.租稅協定並未就服務加以定義，在 OECD 稅約範本第 12 條註釋中曾提及服務及權利金之區別，另部分國家於其國內法中對於專門知識之提供亦認屬權利金。部分租稅協定亦將技術服務費列為第 12 條權利金之範圍，引發何種技術服務為適用該條規定之爭議。另是否存有明確界限，得以劃分技術服務協助、權利金及第 7 條服務提供之認定。其指出部分租稅協定將個人專業服務另定專條規範(如 2000 年版之前 OECD 稅約範本第 14 條及 UN 稅約範本第 14 條)，至現行 OECD 稅約範本則認為執行業務者及企業所提供之服務尚無差異，爰將執行業務所得納入第 5 條常設機構及第 7 條營業利潤一併規範。

b.美國 Gary D. Sprague 就所得分類之實務問題加以說明，其列舉「服務與租金(如提供硬體併同資料分析)」、「服務與權利金(如擷取遠端 DNA 資料庫彙編之資料)」、「服務、租金與權利金(如擷取遠端資料庫並存取資料)」、「服務、租金與銷售(如提供機器及試劑分析血液樣本)」及「服務與專門知識之轉讓(創新技術之訓練)」等例，並進一步提問，在何種情況下，可以拆解單一契約而依各項本質課稅？倘未能拆解，則應如何決定該契約應適用何種所得？此外，另提出 2 例混合型契約(例 1 為提供硬體偵測病人心跳及其他指數遠端監控服務；例 2 為提供線上簿記服務，使用人得存取銀行資訊、加入社群及雲端儲存等)，1 項案例研討(顧問公司藉由不同型態之提供方式【實際到製造公司現場提供服務、藉由視訊監控設備發掘問題遠端指導、藉由電話、電子郵件及視訊遠端答復詢問、設立問答資料庫供製造公司員工查詢】，提供服務予製造公司)。

(2)來源所得認定—澳大利亞 Ariane Pickering

澳大利亞 Ariane Pickering 說明依據各分會報告，對於服務認屬來源所得之方式尚未臻一致，有以服務提供地認定、服務由常設機構提供者常設機構所在地認定、服務使用地認定、訂定契約地認定、支付服務所得者之居住地國認定、所支付之服務費可作為費用減除地認定。另各分會國內法對於服務課稅，有以固定營業場所為前提、有以於當地從事營業為前提、有需要一定服務期間門檻、有些則無門檻規定。在租稅協定部分，則有以下 3 個規範方式，惟常見此 3 種方式混合使用：

a.OECD 稅約範本法(OECD Model approach)：此法為半數分會所在地國所採用。服務所得適用第 7 條營業利潤規定，以構成常設機構從事營業活動為前提，採淨所得課稅，不適用吸引力法則(force attraction rule)。

b.UN 稅約範本法(UN Model approach)：附加期間門檻規定，服務所得

適用第 7 條營業利潤或第 14 條執行業務，採淨所得課稅，部分不適用吸引力原則，另規定服務期間超過一定期間者，雖未設有常設機構，仍構成視為服務常設機構。

c. 權利金法(royalty approach)：服務所得(通常限於技術服務、技術協助或專門知識提供)適用第 12 條權利金或其他條文，其是否涉及來源所得宜依給付人居住地國或常設機構所在地國稅法規定認定之。

印度 Porus F. Kaka 說明服務所得與 OECD 稅約範本第 5 條之關係，其專注於探討構成常設機構之 2 要件：一為服務是否經由從事營業之固定處所提供(service rendered through a fixed place of business)，此在德國判例法 German BFH 7/14/2004 及 BFH 6/4/2008 均有較嚴謹之規範；一為個別處所是否均為企業得支配，僅實體之呈現不一定構成得支配該地，另 OECD 稅約範本第 5 條註釋有關畫家一例亦可供參酌。其並舉 *Dudney v. The Queen* 乙案，說明 A 公司派遣人員 B 於 C 公司提供服務，雖 B 於 C 公司有一辦公處所，惟該處所尚非屬於 A 公司可供支配，故不構成服務常設機構。惟加拿大 *Brian Arnold* 則不贊成此一判決。

智利 *Liselott Kana* 說明服務所得與 UN 稅約範本第 5 條第 3 項第 b 款之關係，其指出該款規定「服務(包括諮詢服務)之提供，由一方領域之企業透過其員工或其他為此目的僱用人員提供者，但以該等性質之活動(為相同或相關計畫案)在他方領域內於任何 12 個月期間內持續或合計超過 183 天者為限」，創設出以一定服務期間作為視為常設機構之門檻要件。

澳大利亞 *Ariane Pickering* 指出 OECD 稅約範本對於租稅協定締約國希望就服務常設機構加以規範者，於其第 5 條註釋第 42.11 段至第 42.47 段提出建議條文，該等條文揭示 2 要件—服務須於當地提供，實體呈現期間須超過一定門檻。德國 *Christian Kaeser* 再以前述顧問公司提供製造公司諮詢服務為例，說明在不同稅約範本條文下之認定結果

，其並提醒租稅協定中並未就服務定義明確規範，故倘服務範圍過於擴張，將造成超級常設機構(super PE)，建議仍應予以適度規範，以免一企業之活動雖未構成工程常設機構，惟因服務範圍認定過寬而被認定為服務常設機構。

(3) 聯合國稅約範本對於服務之討論

印度 Porus F. Kaka 說明國際稅務合作特設專家組(the Committee Experts on International Cooperation in Tax Matters)於 2011 年公布修正 UN 稅約範本，第 14 條執行業務並未比照 OECD 稅約範本刪除，依 UN 稅約範本第 14 條第 9 段說明，該專家組討論時同意，倘該服務係由執行業務者提供，則適用第 14 條規定；倘該服務係由企業僱用人員所提供，則應適用第 5 條常設機構及第 7 條營業利潤規定。第 14 條第 11 段並註明，倘各國對於同條第 9 段及第 10 段之解釋有不同見解時，宜於租稅協定磋商時併予敘明。專家組下所設之服務分組後續將對於服務或技術費於租稅協定適用持續研究，並適時於網站上發布。

(4) 實務處理

印度 Porus F. Kaka 以一提供全球諮詢公司為 3 家公司提供諮詢顧問服務為例，就是否構成常設機構加以解說，倘構成常設機構，則相關人員之報酬適用第 15 條受僱所得時須加以留意、另亦涉及該常設機構於所在地之稅籍登記、會計帳簿設置及稅務處理等事項。

(5) 利潤歸屬

OECD 稅約範本第 5 條註釋第 42.47 段僅粗略說明服務常設機構之利潤歸屬，即應以提供該等服務活動之利潤(淨所得)歸課，並應考量相關成本費用，以核可 OECD 方法(authorized OECD approach，即考量資產配置、風險承擔等)，惟因管理費用等多歸屬於公司總機構，故或有低估該總機構之所得。

主席印度 Porus F. Kakat 感謝所有參與者之討論，報告人與談人並就是否應對「服務」明確定義，來源國對於服務之認定與課稅及租稅協定之

調和、如何對服務適當課稅等問題表達看法。

二、負債權益難題

(一)會議報告人及與談人

本場係於 10 月 2 日上午召開，由荷蘭Machiel Lambooi擔任主席，美國Patricia Brown擔任報告人，比利時Stijn Vanoppen、巴西Hélio Araújo、法國Jean-Yves Hemery、紐西蘭Casey Plunket擔任與談人，美國Chris Callahan負責秘書議事。

(二)背景說明

舉債及股權在傳統稅務上之處理多有差異，目前大部分國家仍維持著對於舉債所支付之利息可列為費用減除，股利之發放則多作為盈餘分配，而不得自稅前所得減除。在企業可發行各式金融工具籌募資金之情形下，稅捐稽徵機關如何發現該等交易之真實本質，或採取措施限制發行債券可得之利益，其結果又如何，實值探討。

舉債隱含著低且固定之風險及報酬，股權則隱含高且變動之風險及報酬，又各國對於混合式金融工具基於財務報表之允當表達或管制目的，多認為屬非債工具。此外，一國對於營利所得課稅是否採行兩稅合一制度，亦直接影響股權之稅負。另在跨國案件中，上述分析將更形複雜，並同時受到租稅協定有關利息及股利規定之影響。本場討論乃彙整各分會報告，並研討論析上述問題。

(三)報告及討論紀要

美國Patricia Brown首先說明，IFA近年曾就相關議題多有討論，包括 2000 年德國慕尼黑年會「混合型金融工具於跨境交易之課稅處理」、2008 年比利時布魯塞爾年會「公司跨國利息租稅措施之新趨勢」。本場會議希望不僅是探討舉債及股權稅務處理之差異，而是進一步論述兩者為何有此差異，故將就稅制全盤檢視，包括個體稅負、稅率比較及國際

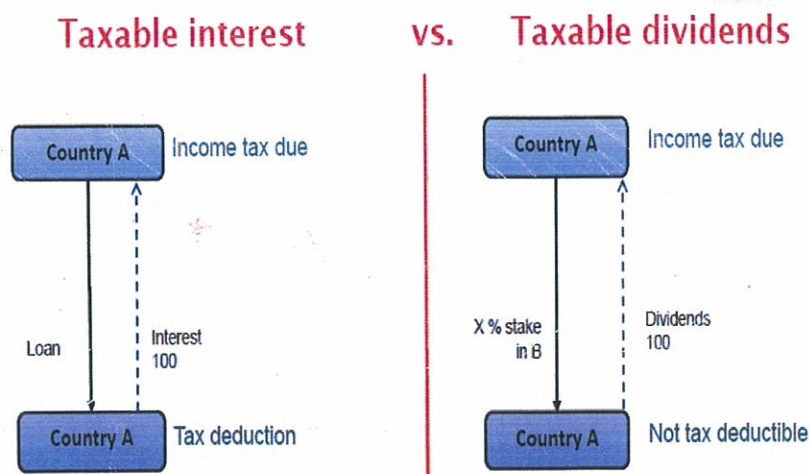
租稅政策。

美國Patricia Brown表示各分支機構報告之內容相當豐富，包括企業之定義、法制及租稅架構，如何認定歸屬債權或股權、反避稅措施及近期之修正。其指出各國於處理此一議題上，多採將債權重分類為股權，或採取反避稅規定，惟較無同時兼採。依其原來所想，採行兩稅合一制度或將公司視為導管之國家應較採行獨立稅制國家較不重視此種超額槓桿現象(即以債權代替股權)。惟據其發現，各國對於債權及股權之看法係架構於其對租稅之看法。至所謂之難題(conundrum)，首先面臨定義問題，由於風險及報酬有各式各樣之型態，故尚難對之歸屬定義。另許多國家對於債權、股權定義係直接援引稅法以外之定義，並期減輕該等定義間之差異。

1.以舉債方式籌資在稅務上是否仍處於較有利之地位？

美國Patricia Brown指出由於舉債所支付之利息可列為費用減除，股利之發放則否；利息扣繳率又多低於股利扣繳率，故二者於稅務上仍存有差異。其以下列三圖說明，圖一兩造公司均位於A國，圖左之借款公司得減除利息費用，債權公司應將利息收入計入所得課徵所得稅；

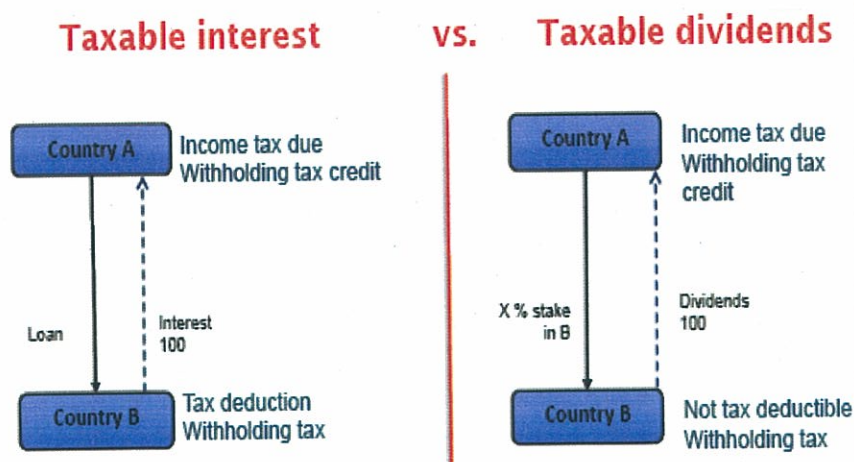
圖一 兩家公司處於同一國



圖右之被投資公司尚不得自所得中減除股利，而投資公司應將股利收入計入所得課徵所得稅。兩者之差異為該等給付款項得否自付款公司所得中減除。

圖二兩造公司分處不同國家，圖左之B國借款公司得減除利息費用並扣繳稅款，A國債權公司應將利息收入計入所得課徵所得稅，其於B國扣繳稅款得扣抵之；圖右之B國被投資公司尚不得自所得中減除股利並應對該股利扣繳稅款，而A國投資公司應將股利收入計入所得課徵所得稅，其於B國扣繳稅款得扣抵之。在此等稅制規定，舉債似仍處於較有利之地位，惟倘B國非採前述之直接稅額扣抵法(僅允許扣抵股利扣繳稅款)，而係採間接稅額扣抵法(允許扣抵股利扣繳稅款，及該股利所源自之盈餘於公司階段所繳納之B國公司所得稅)，則利息及股利差別待遇之情形或可降低或消除(當A國與B國公司所得稅率相同)。

圖二、兩家公司分處不同國家一情況一

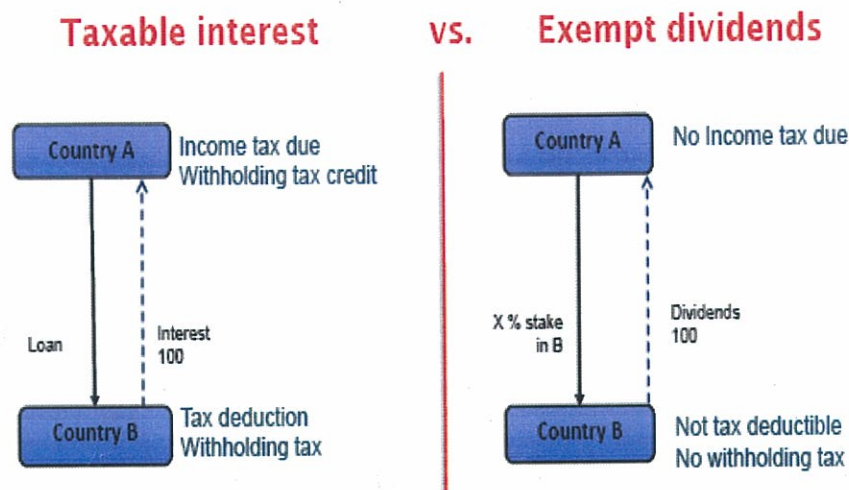


圖三當A國對利息課稅，股利免稅時，圖左之B國借款公司得減除利息費用並扣繳稅款，A國債權公司應將利息收入計入所得課徵所得稅，其於B國扣繳稅款得扣抵之；圖右之B國被投資公司尚不得自所得中減除股利並應對該股利扣繳稅款，而A國投資公司股利毋須課稅。在此

等稅制規定，稅負僅落於一階段(借款人或被投資公司)，至於是否仍對舉債優惠，則須視兩者適用稅率之差異。

荷蘭Machiel Lambooi說明挪威係採股東模式(shareholder model)，挪威公司所得稅率為 28%，不論給付國內或國外之利息費用均可自所得中減除。倘借款人為個人且利息金額超過免稅扣除額時，則利息超額

圖三、兩家公司分處不同國家一情況二



部分之 72%尚須再加徵 28%(即該部分之稅率將達 48.16%【 $= (1 + 72\%) \times 28\%$ 】)；另股利倘超過無風險報酬部分，則應就超額部分課徵 20.16%，亦即考量股利在公司階段並不能自所得中減除，則該部分之總稅負為 48.16%【 $= 28\% + 20.16\%$ 】。在上述規定下，利息是在借款人階段課徵 48.16%，而股利則分別於公司及股東階段課稅，亦為 48.16%。其進一步說明，當投資人之居住地國對於該等股利之稅率高於挪威時，則股利之稅負將高於投資人及被投資公司都在挪威境內之情形。反之亦然。又大部分國家對於利息之課徵稅率多低於挪威，因此在跨境給付利息之情形下，利息稅負較輕。

荷蘭Machiel Lambooi指出，參據OECD稅約範本之利息扣繳率通常約定為 10%，部分租稅協定甚至為 0，歐盟利息及權利金指令亦認為會員國公司間之利息及權利金應免予扣繳。又OECD稅約範本之股利扣繳

率則建議為 5%及 15%。歐盟母子公司指令亦認為會員國公司間之股利應免扣繳，部分國家之租稅協定亦訂有 0 扣繳率。綜上，利息扣繳率似乎較股利扣繳率為低，然非四海皆準；有逐漸朝向消除公司間利息及股利扣繳率之趨勢；部分國家審慎考量將關係企業間利息之扣繳率訂為高於股利扣繳率。

2. 舉債或股權之分類議題

美國Patricia Brown說明各國處理舉債或股權分類議題方式如下：

- (1) 依據非稅法之規定：此一方法可有效降低或消除稅上定義及非稅上定義之歧異，惟法律、評等、會計或監管法規多有其特定目的，逕依該等定義是否與經濟實質相符仍須審慎考量。以比利時為例，其採「全有或全無法(all-or-nothing approach)」，稅上係依循非稅法規定並依是否具有償還性質(repayment)判斷，凡投資者得擁有取得償付款(包括清算或違約)之權利者均屬負債。
- (2) 成文法所定義：以澳大利亞為例，倘一財務機制發行人極有可能非或有義務應提供之財務利益，至少等於其所收受之利益，則該財務機制屬負債。上開「義務」倘年限在 10 年以下，以面值計算，若否，則為淨現值(net present value)。亦即「收受的錢」大於或等於「付出的錢」，屬負債；「收受的錢」可能小於或等於「付出的錢」，屬股權。依此概念，定率可贖回特別股倘年限短於 10 年為負債；付息無到期日債券亦屬負債性質。
- (3) 反避稅規定。
- (4) 採取美國範例：衡酌相關事實及環境、實質課稅原則。其所考慮之因素參照美國內地稅法第 385 條及國稅局所使用之相關準則，包括是否無條件地承諾在特定需求或特定日期給付款項、當事人之意圖、債權比率、利潤分享、參與管理、債權及股權持有人是否相同、有無抵押品等。

3. 混合型工具及跨境錯配(hybrid instruments & cross border mismatches)

美國Patricia Brown以附買回特別股為例，說明該等給付可能在一國認定為股利，而在另一國認定屬利息，從而利用該等差異進行租稅套利。其說明關於降低 2 種籌資管道之租稅差異，可採行限制利息扣除、廢除利息扣除、允許股利自所得中減除及其他整合方式等。上述方法又可分為運用反避稅措施(如規定利率上限、運用移轉訂價規定、反自有資本稀釋、盈餘減除法等)及結構性措施。

法國Jean-Yves Hemery進一步說明廣基企業所得稅(comprehensive business income tax，下稱CBIT)，即以減除利息費用前之所得為所得稅稅基，以使舉債與募股稅負一致。荷蘭Machiel Lambooi亦說明荷蘭原計劃採強制集團間利息適用較低稅率規定，惟有人批評此一措施無異創造利息所得之租稅庇護所，故最後未予採行。

美國Patricia Brown說明亦可採允許公司股權設算利息費用(Notional interest expense)減除，惟實務上該減除之費用受限較大，遠比不上舉債利息費用之減除。比利時Stijn Vanoppen介紹比利時於 2006 年開始採用此法，其計算係採無風險之利率，以 10 年期公債之利率為準，自 2013 年起固定為 3%，且自該年起盈餘不足減除部分不得後延。巴西Hélio Araújo介紹巴西之資本利息法(interest on capital, IOC)，巴西公司支付股利原則上不得自所得中減除，但可減除資本利息。該法係假設支付權益報酬之一部分亦視為支付權益之利息，其計算係以調整後權益為基礎(包括資本及準備)乘以官方長天期利率(6%)，得減除限額為公司所得減除該資本利息前之 1/2 或公司保留盈餘之 1/2 兩者從其高。又對於非巴西居住者股東之股利，非位於租稅庇護所股東之股利扣繳率為 15%、位於租稅庇護所股東之股利扣繳率為 25%。至於該等資本利息於租稅協定適用上應屬利息或股利，巴西稅捐稽徵機關之解釋相互矛盾。

紐西蘭Casey Plunket說明參見OECD稅約範本對於「股利」之定義，指自股份、受益股份或權利、發起人股份或其他非屬債權而得參與

利潤分配之權利所取得之所得，及依分配股利之公司居住地領域稅法規定視為分配之所得。「利息」之定義，指由各種債權所孳生之所得，不論有無抵押擔保及是否有權參與債務人利潤之分配。巴西之資本利息似兼具兩者之特性。美國Patricia Brown補充巴西對於外幣兌換另課徵金融交易稅(即俗稱熱錢稅)，對於短於 2 年之境外借款稅率為 6%。其雖名為稅，惟實為外匯管制政策之一環。

義大利Giovanni Mameli上臺介紹義大利所實施之設算利息扣除機制(notional interest deduction regime)，其說明為幫助公司成長，義大利亦採用設算利息扣除機制，並訂有反避稅規定以避免跨境租稅套利。公司權益資本確實用於公司營運，而非流向集團企業者可適用上開設算利息扣除規定。

從上開國家之實施經驗，吾人可以學到什麼？比利時Stijn Vanoppen感歎比利時之制度比中國菜菜單還難瞭解，通常組合型之投資會被視為股利，非組合型投資易於辨認屬利息性質者，則該部分仍可適用利息規定。

4.財政整合之影響

上開舉債及股權之差異於集團內之兩家公司均屬同一國時，其影響較小。惟倘該二家公司分位於不同國家，則基於總稅負最低之考量下，或將有規劃之行爲而產生偏頗，影響資本配置。有鑑於此，為消除現行企業於歐盟會員國間跨國營運租稅障礙，歐盟提出二種解決之道：一為就公司於歐盟跨國營運活動均可適用統一連結公司稅稅基(The Common Consolidated Corporate Tax Base，簡稱CCCTB)認定準則。二為對於中小型企業採用居住地國課稅原則(Home State Taxation)。

統一連結公司稅稅基意涵

- (1)Common：各歐盟會員國均適用相同法則。
- (2)Consolidated：不同會員國間之利潤及損失可互相抵銷。
- (3)Corporate：適用於公司及與公司相同型態者。

(4)Tax Base：前揭規定係指稅基統一連結，而非指稅率一致。

該制度於 2007 年之前，原擬無須考量反自有資本稀釋及移轉訂價規定，2007 年則認為對於非屬歐盟之子公司，則須考量是否有超額自有資本規定(fat-capitalization rule)之情形。2008 年歐盟委員會指出亦可考慮盈餘減除、反自有資本稀釋及移轉訂價規定。2011 年則考量對於公司所得稅率低於歐盟各國平均公司所得稅率之國家，相關利息給付應予以適當限制。此一限制與反自有資本稀釋規定之結果相同。

小組最後結論，尚無具體之答案可解決此等負債權益難題，另由於資本於國際間自由流動，所以倘無國際通力合作，倘未有有效之國內措施可以解決此一問題，渠等認為此一問題或可建構於移轉訂價原則上進一步研議。

肆、專題討論會議過程

一、運用罰鍰及爭議解決程序以提升納稅依從(Seminar A)

(一)會議主席及與談人

美國Stephen Shay擔任小組主席，與談人包括：義大利Paolo Valerio Barbantini、比利時Christian Chéruy、日本Toshio Miyatake及巴西Raquel Preto，由美國Christopher Beck負責秘書議事。

(二)背景說明

各國近期因金融危機及其相關影響導致稅收短少，惟因經濟及租稅競爭等因素，亦難以擴大稅基或提高稅率方式以彌補該等稅收。在此氛圍下，各國政府乃傾向於以加強查緝逃漏稅及從重處罰來充裕稅收。本專題討論係邀請已開發國家及新興國家之代表分享各國稅務罰鍰規定、國內租稅爭議案件解決程序，並探討該等規定在不同法制及經濟環境中所扮演之角色。

罰鍰之設計應注意下列各點：

- 1.提升依從度。
- 2.遏止並處罰違法及未依從行爲。
- 3.持續以透明之程序執行及檢視該罰鍰制度。
- 4.提供動機以促使納稅義務人在事前合理運用實質課稅原則，降低事後徵納雙方爭議。
- 5.藉由對於納稅義務人未依從之處罰，強化納稅規範。

所得稅通常係就納稅義務人未履行申報義務或短漏稅款等行爲，處以罰鍰。其類型包括未辦理所得稅申報、未繳納稅款、短漏報所得或於申報書未揭露相關資訊。其罰鍰則按短漏報所得或稅款之一定比例處以漏稅罰、或就違法行爲處以一固定金額之行爲罰。此外，罰鍰機制亦需就是否有合理原因或無法歸責於納稅義務人之不可抗力因素(如天災、內亂、罷工、重病或意外等)，而予以調減。又罰鍰機制亦可就納稅義務人稅務依從程度，而予差別待遇。此外，所違反之稅法是否具有不確定性

，亦是處以罰鍰考量因素之一。凡以種種都是處以罰鍰時宜考量因素，避免因處罰不公而影響納稅義務人之依從。

當納稅義務人短繳稅款時，稅捐稽徵機關通常加徵利息，以補償政府就該短繳部分需另尋其他來源之資金以爲支應。倘該利息超過市場利率，則超額部分可視爲另一種型式之罰鍰。此一情形在加徵之利率以法明定，且市場處於低利率時代爲甚。凡此種種，從日本之輕罰到義大利之重處，各國制度及實務或有不同。

在執行稅款徵收時，爭議解決機制亦爲解決徵納雙方爭議之重要機制。在此機制下，納稅義務人提出異議是否須事前或事後給付一定金額？循行政救濟或司法救濟之機會爲何？限期提出該等異議之期間是否合理？各國在其法律體制及稅法規範下，亦均有不同。

本討論係由來自義大利、比利時、日本及巴西之與談人分別介紹該等國家罰鍰及稅務爭議解決制度，交換施行經驗，俾與會代表得進一步思考相關制度之設計及執行。

(三)報告及討論紀要

1.義大利

義大利Paolo Valerio Barbantini首先說明稅收執行及罰鍰機制兩者之關係，納稅義務人是否依從稅法，除考量納稅義務外，稅捐稽徵機關運用實質課稅原則核課、罰鍰機制、激勵制度、稅收執行及爭議解決程序亦是重要因素。如何在彼此之間取得平衡，兼顧增加稅收及簡化措施，從納稅服務觀點平等對待依從及未依從稅法規定之納稅義務人，均宜審慎。其強調罰鍰機制爲落實公平、效率及有效之稅收執行制度中一環。高額之罰鍰雖可遏止逃漏，但在政治層面可能難以接受。有時採激勵措施所達成之依從效果要較處以罰鍰來得好。另經由稅務風險管理以發現積極性租稅規劃案件，並與其他國家稅務合作分享資訊。

其接著介紹義大利之制度，說明義大利對於未申報及短漏稅款處

以高額罰鍰，所重視為違法之本質(如詐欺)及納稅義務人過去之行爲，至於規避稅捐或交易之大小則非其所在乎。在某些情形下，甚至處以刑罰。有關相關罰鍰規定如下表：

項目	罰鍰		計算方式
	下限	上限	
未辦理所得稅結算申報	120%	240%	按應納稅額計算
短漏報所得	100%	200%	按應納稅額計算
未依限繳納稅款	30%	30%	按短繳稅額計算
行爲罰	定額		

另加計利息適用之利率係按各年之法定利率(2012 年爲 2.5%)計算，該利息尚不具懲罰性質，而係就政府因是筆短收稅款而必須以其他資金來源支應所負擔之成本論之。

義大利對於爭端解決程序之設計，著重於鼓勵儘速達成和解，於越早階段和解所處罰鍰越輕：

項目	罰鍰	適用情況
同意依稅捐稽徵機關查核報告	應納稅額 1/6	完全接受調增之稅額
同意依稅單所載稅額	下限金額 1/3	部分接受調增之稅額
在訴訟階段達成協議	協議稅額 40%	於訴訟階段部分接受調增之稅額

其舉出 2010 年 5 月 31 日發布之第 78 號法令第 26 條(Article 26, Law Decree No. 78, 31 May 2010)，規定倘納稅義務人已備置移轉訂價所要求之文件，則有關移轉訂價查核所調整之稅額不另處罰鍰。即是提供激勵規定，以提升納稅依從。

義大利Paolo Valerio Barbantini總結其報告，認為租稅罰鍰制度之設計，尚須與有效之稅收執行制度及爭議解決方式，採一致性之方法，未來更應研議合作依從措施，以完善相關制度。其並引述知名記者

Lowell Nussbaum所說「罰金係對做錯事所課的稅，稅係對做對事所處的罰金。(A fine is a tax for doing something wrong. A tax is a fine for doing something right.)」，做為報告之結語。

2.比利時

比利時Christian Chéry說明比利時有關租稅懲罰，包括在行政面採提高稅額及處以罰鍰、在刑事面採刑事處分。在提高稅額部分所考量之 3 個因素包括「違反稅法之性質(如未申報或短漏報)」、「納稅義務人之態度(故意或過失)」及「納稅義務人違反稅法之次數或頻率」。至於未依限繳納尚不處以罰鍰，而係課以法定利率 7%之滯納利息。

其指出歐洲人權公約(European Convention on Human Rights)第 1 議定書第 1 條規定，每一個自然人或法人均有權平等地享用其財產。除為公眾利益及法律與國際法之普遍原則所規定之條件，任何人不得剝奪其財產。上述規定將不能以任何方式損害國家根據普遍利益或為了保證付稅或其它獎懲措施而實施必要控制財產使用之權利。亦即該條規定說明人民之財產權應予保障，但課稅則屬例外之情形。另依歐洲人權公約第 6 條規定，在決定某人之公民權利與義務或在決定對某人之任何刑事罪名時，任何人有權在合理時間內受到依法設立之獨立與公正法庭之公平與公開審訊。此一條文亦揭示應受到公平審判之權利及刑事之概念。

另在執行面部分，新的反避稅條文適用範圍更廣，提升銀行秘密及資料庫之資訊透明度，增加外國帳戶及流動性所得之資訊報導，更系統化及一致性地應用租稅罰鍰。

至於刑事罰部分，列表如下：

刑事罰		下限	上限
租稅詐欺	罰金	250 歐元	125,000 歐元
	徒刑	8 日	2 年
未出席或拒絕作證	罰金	125 歐元	12,500 歐元
	徒刑	8 日	6 個月

違反不得為稅務顧問之禁令	罰金	250 歐元	12,500 歐元
	徒刑	8 日	2 年

其指出有關滯納利息之法定利率為 7%

爭議解決程序雖公平但相當漫長，從審核階段、複查重核階段、稅務法庭、上訴法庭及最高法庭。另相關之替代方法包括：正式核釋程序、稅務調解、稅務法規化及額外自願聲明。

3.日本

日本Toshio Miyatake說明日本對於罰鍰係採從輕處罰政策，相關規定如下：

- (1)與提供資訊相關罰鍰：例如：無申告加算稅，納稅義務人於申報期限後申報或在此前提下另又補(重)申報，就應納稅額處 15%，倘該應納稅額超過日幣 50 萬圓，該超過部分處 20%，但有正當理由者不在此限(國稅通則法第 66 條)。
- (2)與正確性相關罰鍰：例如：過少申告加算稅，納稅義務人已於期限內申報，嗣後補(重)申報，就該補稅額處 10%，倘該應補稅額超過日幣 50 萬圓，該超過部分處 15%，但有正當理由者不在此限(國稅通則法第 65 條)。
- (3)與徵納相關罰鍰：例如：不納付加算稅，就源扣繳稅款或申報自繳稅款未繳納者，就該稅額處 10%，但有正當理由者不在此限(國稅通則法第 67 條)。
- (4)與詐欺相關罰鍰：例如：重加算稅，其逃漏稅行為屬詐欺者，倘為過少申告之情形，則處應納稅額 35%；倘為未申告者，則另處應納稅額 40%(國稅通則法第 68 條)。
- (5)在(1)之情況下，倘應納稅款於期限內繳納且於限期後 2 週內完成申報；在(3)之情況下，倘應納稅款於限期後 1 個月內繳納，可免除該等加算稅(國稅通則法第 66 條第 6 項及第 67 條第 3 項)。
- (6)移轉訂價亦適用一般處罰規定，未另訂有特別規定。

(7)刑事罰(訂於各相關稅法規定)：倘稅額超過日幣 1 億元，則除上述重加算稅外，另處以刑事罰。

日本Toshio Miyatake整理相關法院判決，認為下列情形符合正當理由：

- (1)天災、竊盜、受傷或受損(國稅通則法第 46 條)。
- (2)在特定情況下有關稅法解釋之變動。
- (3)稅捐稽徵機關誤導或答復有誤。

至以下情形則認為不符合正當理由：

- (1)主張太忙而未依從(Tokyo Dist. Ct. June 23, 1956)。
- (2)誤解稅法而將所得申報於他年度(Osaka Dist. Ct. Nov. 17, 1958)。
- (3)不知該項所得應課稅(Takamatsu Dist. Ct. Nov. 16, 1970)。
- (4)因繼承人中有人在醫院，而無法達成協議分割遺產(Osaka Dist. Ct. Oct. 22, 1975)。
- (5)依據稅務官員所著作之書辦理(Supreme Court July 20, 2004)。
- (6)美國公司誤認為取得商港建設發行之債券利息亦適用修正前美日租稅協定第 10 條海運互免所得稅(Tokoyo Dist. Ct. June 11, 1982)。

又為鼓勵納稅依從，自動補報者得減輕或免除處罰：

- (1)未申報自動補報者：由 15%或 20%，減輕為 5%。
- (2)短漏報者，由 10%或 15%，免罰。
- (3)短繳稅款者，由 10%降為 5%。
- (4)自 2014 年起，海外資產(不動產、動產、債券、股份等)超過日幣 5,000 萬圓者，應於 3 月 15 日以前申報。倘有短漏報，則依有無申報情況減或增 5%。

欠稅加計利息規定：

- (1)以所欠之本稅計算(國稅通則法第 62 條第 2 項)。
- (2)於補稅通知期限後 2 個月內繳納，按中央銀行利率加計 4%計息(租稅特別措置法第 94 條)。

(3)逾補稅通知期限 2 個月後繳納，按 14.6%利率加計利息(國稅通則法第 60 條第 2 項)(具懲罰性質)。

日本憲法第 84 條規定，徵收新稅或變更現行稅收，必須以法律或法律規定之條件作依據。亦即稅捐稽徵機關之裁量權應受限制。

日本國內爭議解決程序，須先繳納稅款再提起救濟，並應循行政訴訟方式，申請重新調查或重新核定後，方可向法院提出，受理法院亦屬一般，尚無特別之審理法院。

4.巴西

巴西Raquel Preto說明巴西罰鍰及加計利息所適用之利率均高，徵納雙方稅務爭議現象普遍，納稅義務人亦常訴諸行政及司法救濟程序。

(1)納稅義務人倘於稅捐稽徵機關未採行措施前，補繳短繳或延遲繳納之稅款，按日加徵 0.33%至 20%，另國稅法(National Tax Code)第 138 條則訂有減輕處罰規定。

(2)納稅義務人倘於稅捐稽徵機關採行措施後，始補繳短繳或延遲繳納之稅款，則罰鍰可高達 75%，但在某些情況可降低為 30%至 50%。

(3)未申報或申報不實者，其罰鍰可高達 75%，但在某些情況可降低為 30%至 50%。

(4)詐欺、故意逃漏稅、偽造文件或拒不提供文件者，處 112.5%、150% 及 225%之罰鍰，並送交刑事起訴。

(5)不當申請退稅或稅額扣抵，處 50%至 100%罰鍰，詐欺者加重處罰及刑事起訴。但納稅義務人能證明不具詐欺意圖等，則可減輕處罰。

(6)欠稅者不得參與政府投標及與各級政府簽訂合約。

(7)移轉訂價適用一般規定，尚無另訂特別罰則。

巴西Raquel Preto指出，據巴西高等法院表示，上述以刑事罰處理，須於稅務行政程序及查核終結後方得啓動。納稅義務人倘支付欠稅或達成分期繳稅之協議可避免刑事起訴，刑事罰最高可處 5 年徒刑及罰金。

在巴西欠稅加計利息之利率係按特別清算制度之利率(Special Settlement and Custody System Rate)，通常頗高。

有關巴西爭議解決程序部分，一般而言納稅義務人可提起行政訴訟，於程序開始時就法制及技術論證、提出證據及相關主張理由，此外亦可提示文件、要求聽證、出具經濟、會計報告等專業證明、專家意見，惟尚不得同時併循司法途徑。行政稅務法院亦不就是否涉及憲法議題加以探討。

一旦訴諸司法，則行政訴訟即應停止。法院受理法制及憲法議題，聯邦稅(包括所得稅)由聯邦法院受理，州稅由州法院受理。法院審理時，得提出專家見證或各式證據，倘政府於一審時敗訴，須再提起二審後方為確定。巴西之稅務爭議尚無仲裁或調解機制。

綜上有關義大利、比利時、日本及巴西罰鍰之比較如下表：

適用情況	義大利	比利時	日本	巴西
未申報	120%-240%	10%-30%	15%-20%	75%
短漏報所得	100%-200%	10%-30%	15%-20%	75%-112.5%
未繳稅	30%	0%	0%	0.33%/天至 20%
利息	2.50%	7.00%	4.3%；逾2 個月 14.6%	7.5%

會場中有人提問，高額懲罰是否和慷慨減稅不對稱，巴西Raquel Preto答以巴西罰鍰之設計有許多考量，其中認為高額罰鍰有遏止逃漏稅之效。另有人表示，在以色列稅務和解案為公開，在其他國家是否也是如此？義大利Paolo Valerio Barbantini 答以，在義大利鼓勵稅捐稽徵機關及納稅義務人就稅務和解內容發布聯合新聞稿，但不強制發布。主席Stephen Shay亦表示在美國稅務和解內容並不予發布，僅由納稅義務人於其公開財務報表附註說明。其總結本場討論，指出在較高納稅依從度之國家(如比利時、日本)，稅務罰鍰通常較制度化也較輕，而在較低納稅依從度之國

家(如義大利、巴西)，稅務罰鍰偏重，俾以遏止逃漏。

二、租稅協定第 3 條第 2 項及國內法之範圍(Seminar D)

(一)會議主席及與談人

荷蘭Frank Engelen擔任小組主席，與談人包括：法國Philippe Martin、印度Shefali Goradia、墨西哥Manuel Hallivis及瑞士Rene Matteotti，由荷蘭Anna Gunn負責秘書議事。

(二)背景說明

多數租稅協定參照OECD稅約範本第 3 條第 2 項規定，約定未於租稅協定界定之名詞於適用時應如何認定解釋。該項約定條文與維也納條約公約法(Vienna Convention on the Law of Treaties)第 31 條、第 32 條及第 33 條規定間之關係，引發學者就租稅協定解釋此一基本議題之爭論。本場主要由各與談代表提出之案例研討及實務操作，就下列議題進一步探究——引述國內法定義之程度(國內法有二種以上定義時如何定奪？於國內稅法之定義不同於其他法律規定時如何取決？)、上下文之範圍(是否包括議定書條文、OECD稅約範本註釋或信賴保護等法律原則)、倘協定未訂有類似前述第 3 條第 2 項條文應如何處理、OECD稅約範本第 3 條第 2 項及第 23 條間之關係。

(三)報告及討論紀要

1.主席荷蘭 Frank Engelen 首先介紹有關未於租稅協定中定義之名詞於適用時應如何認定解釋？其說明可參照下列適用原則：

(1)國際公法(維也納條約公約法)：

a.第 26 條(條約必須遵守)¹誠信原則。

b.第 31 條(解釋之通則)

¹維也納條約公約法第 26 條規定，凡有效之條約對其各當事國有拘束力，必須由各該國善意履行。

第 1 項：條約應依其用語按其上下文並參照條約之目的及宗旨所具有之通常意義，善意解釋之。

第 2 項及第 3 項：規範上下文所指範圍，並說明應衡酌當事國之真實目的。

第 4 項：倘經確定當事國有此原意，條約用語應使其具有特殊意義。

c.第 32 條(解釋之補充資料)

倘意義仍屬不明或難解；或所獲結果顯屬荒謬或不合理時，為確定其意義起見，得使用解釋之補充資料。

(2)租稅協定：

第 3 條第 2 項(未於協定界定名詞之適用原則)

其內容通常如下：「本協定於任何時間於一方締約國適用時，未於本協定界定之任何名詞，除上下文另有規定外，依本協定所稱租稅於協定適用當時之法律規定辦理，該締約國稅法之規定應優先於該締約國其他法律之規定。」

荷蘭 Frank Engelen 強調維也納條約公約法第 31 條為所有協定之基本解釋原則，屬一般定義，參照上下文、協定目的與宗旨。至租稅協定第 3 條第 2 項係規範未於租稅協定界定之名詞適用之特別原則，應依協定適用當時之國內法定義，強調上下文另有規定優先適用。

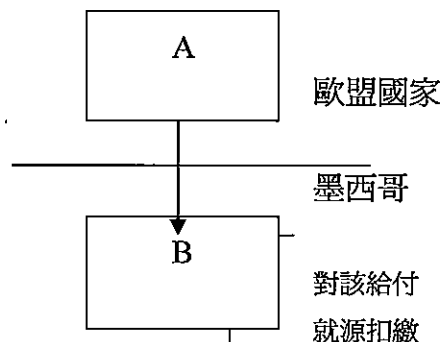
2.有關「未於協定界定之任何名詞」之意義(The meaning of any term not defined)

墨西哥 Manuel Hallivis 說明關鍵點為何種構成協定未界定之名詞？如何適用國內法之定義？是否應先適用維也納條約公約法？

墨西哥權利金案例

背景說明：

- (1)A 授權 B 使用軟體。
- (2)2.墨西哥對於權利金給付扣繳 10%。
- (3)A 就 B 所扣繳稅款，向稅捐稽徵機關要求



退稅被拒，爰向墨西哥聯邦稅務法院提起上訴。A 主張系爭所得非屬權利金所得。

(4)依據兩國租稅協定第 12 條第 3 項規定，本條稱「權利金」，指使用或有權使用版權……所取得作為對價之任何方式之給付。

(5)依據墨西哥稅法第 15 條第 b 款規定，權利金包括使用或有權使用版權……所取得作為對價之任何方式之給付。基於前項之目的，版權包括程式或計算機指令集。

分析：

→墨西哥法院所使用之方法，係先依維也納條約公約法(即檢視租稅協定有無相關定義或參照)，因租稅協定第 12 條(權利金)並未對各種型態軟體所涉及權利金明確規範，復其上下文亦無定義，爰依租稅協定第 3 條第 2 項有關上下文未界定之名詞，依協定適用當時之國內法規定，且稅法優先其他法律適用。故本案援引墨西哥稅法及智慧財產權法規定，認定該給付為權利金。

印度Shefali Goradia就租稅協定第 3 條第 2 項規定是否指租稅協定所界定之名詞得排除國內法之適用提出質疑？其說明印度之租稅協定或國內法原均未將軟體給付款項包括於權利金範圍，至晚近始於國內稅法規定軟體給付亦屬權利金並追溯適用。印度多數之租稅協定均明定「權利金」一詞，此時似不得再援引租稅協定第 3 條第 2 項規定，而將軟體給付適用租稅協定權利金條款。印度德里高等法院在Nokia Networks OY案；孟買B4U International Holdings Ltd案亦持上開見解。

法國Philippe Martin說明在OECD稅約範本第 3 條第 2 項規定中，有關所稱未界定之「名詞」，在英文版為「any term」，但在法文版為「any term or expression」，亦即不僅包括名詞，亦包括表述。以法國與瑞士租稅協定為例，就租稅協定之目的，有關商業債權延遲給付之利息探究其特性應該適用利息或營業利潤規定？縱使於租稅協定中已界定「債權」，但對於「各種型式之債權產生之所得」並未予界定，另有

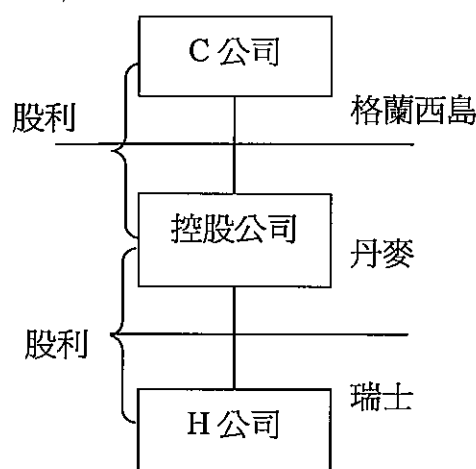
時在所界定之名詞(表述)中，又隱含著另一未予界定之名詞(表述)。

3.上下文之意義

瑞士René Matteotti說明，除非租稅協定上下文中有要求，不然在一般情形下，租稅協定不會逕予適用國內法定義。在OECD稅約範本註釋中，探討上下文時，會考量締約國雙方之意圖及他方締約國對該名詞之定義，並留予雙方主管機關裁量空間。其舉「丹麥導管公司案

(Danish conduit Company Case)」為例：

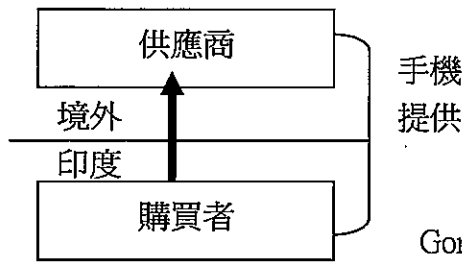
依右方圖示，吾人要探究為股利是否給付予(paid to)控股公司？M氏指出在瑞士與丹麥租稅協定中並未界定「給付予」一詞。瑞士租稅法院認為除非租稅協定之上下文界定該詞



，否則應依照國內法之定義。本案依據瑞士國內法對於受益所有人之概念，該股利為給付予格蘭西島之C公司。然而在分析該案時亦應考慮到租稅協定之上下文，例如：檢視防止重複課稅規定，思考丹麥對於該所得是如何看待？是否課稅。

墨西哥Manuel Hallivis強調，倘租稅協定中已就該名詞界定，則應依據該定義。倘該定義與國內法之定義不同，應優先適用租稅協定之定義。印度Shefali Goradia亦呼應，「租稅協定上下文規定」應優先於「租稅協定適用當時之國內法規定」。法國Philippe Martin則提出OECD稅約範本之註釋是否可認為「租稅協定上下文」，其指出法國Conseil d'Etat(行政法院)曾於個案中，因租稅協定未界定一名詞，而檢視租稅協定簽署時之OECD稅約範本註釋是否就該名詞解釋或定義，經查均無後，方引述國內法定義。至於是否可以引用租稅協定簽署後之OECD稅約範本註釋，其認為較無拘束力，必須再佐以其他證據以為支持。

4.使用國內非稅法定義



Goradia舉例說明，印度境外之供應商提供電話系統(包括軟體及硬體)給印度境內之購買者，則該給付中是否包括權利金

？依據印度法院判決，該等給付須屬租稅協定第 12 條所稱著作權之使用，惟有關著作權一詞未見於該租稅協定亦未見於印度稅法，則參見著作權法之著作權定義。因為購買者並未擁有如同著作權持有人之權利，故該等給付非屬權利金。其另舉例，像證券一詞參見證券法，銷售一詞參見貨物銷售法等，均與上例類同。

有關各項法制之適用優先順序，在有些國家維也納條約公約法可能優先適用。至於在印度之適用優先順序為：租稅協定、國內稅法、其他法律、判例法及法典、維也納條約公約法。

墨西哥Manuel Hallivis說明在墨西哥，適用順序依序為循維也納條約公約法之法理，復依租稅協定第 3 條第 2 項、國內稅法、國內法規定。法國Philippe Martin則補充說明倘仍未能發現適用，則可參見國內租稅判例。

又瑞士René Matteotti說明當透過多層次投資架構，則該等隱藏股利分配(Hidden dividend distribution)得否適用租稅協定？依據瑞士公司法規定，該等多層次投資架構，間接投資者當非屬股東。惟由於稅法對於股利之解釋較廣，上開隱藏股利在稅法上亦可能視為股利，依此概念，則間接投資者亦有可能被認定為股東。至瑞士租稅法院見解，認為須租稅協定上下文未規定，方尋求國內法規定。

荷蘭Frank Engelen則說明國內法對同一名詞有不同定義之情況，其舉例：荷蘭公司買回股份，該公司給付予比利時籍股東，就荷蘭所得稅而言認為資本利得，但就股利扣繳稅而言則認為股利，此時應適用荷比租稅協定第 10 條(股利)或第 13 條(資本利得)規定？租稅協定則未

予規範，而留予締約國選擇權利。

5.法律擬制條款之使用

有關法律擬制(legal fictions)如何影響租稅協定第 3 條第 2 項規定之適用？法國Philippe Martin以法國 2005 年以前受控外國公司(CFC)規定為例(Schneider Electric Case)說明，依該規定法國對於母公司持有子公司之情況，採透視法(look-through-approach)，即對於位於低稅率國家之子公司利潤課稅，此等規定經認定違反法國與瑞士租稅協定第 7 條規定。按分析此案，先從國內稅法檢視租稅協定中所稱子公司，復就國內法觀點該制度係將子公司之利潤視為母公司之利潤，倘非視為子公司分配股利予母公司，依此，倘子公司於母公司所在地國並未構成常設機構，依租稅協定第 7 條規定，母公司所在地國不應對子公司課稅，故認定法國受控外國公司規定違反法國與瑞士租稅協定第 7 條規定。法國嗣於 2005 年以後將受控外國公司規定修正為視同股利分配。

瑞士René Matteotti說明瑞士對於受控外國公司係採視為股利分配，另有關「給付予(paid to)」一詞就丹麥導管公司案例觀之，係指給付予受益所有人。故在此情形下，倘法國母公司為受益所有人，則受控外國公司之課稅得適用租稅協定。若否，則租稅協定中受益所有人之概念，將限制受控外國公司之課稅適用租稅協定。

印度Shefali Goradia說明印度可能訂定直接稅法(Direct Taxes Code)，在該稅法下將訂有受控外國公司制度，並明定該等規定優先於租稅協定。

荷蘭Frank Engelen說明荷蘭法院曾認為法律擬制行為仍可適用租稅協定，但須該擬制不會改變該等行為本質於租稅協定中之課稅權分配。

5.居住地國是否得不承認來源地國之國內法規定

荷蘭Anna Gunn以比利時漁船案為例，在兩國對適格主體認定之矛盾中，比利時(來源地國)認定該行為屬營利所得，而荷蘭(居住地國)則

認為漁夫取得之所得為受僱所得。荷蘭法院對此所得核課，尚不依比利時國內法規定，而仍採荷蘭國內法規定，故造成該所得重複課稅。依據 2000 年版OECD稅約範本第 23 條A/B，應由居住地國消除此等適格主體認定之矛盾。

當適用租稅協定可採二種解釋時，則應就誠信、客觀及租稅協定目的觀點來選擇，亦即應採效能原則(Principle of Effectiveness)來選擇。

主席荷蘭Frank Engelen詢問在場聽眾，有關其所在地國是否採用前述OECD稅約範本所述之認定方式，結果多數人表示並未依照OECD稅約範本規定。法國Philippe Martin則說明法院通常慣於使用本國法之規定，Judge Manuel Hallivis Palayo則強調適當運用方法論及維也納條約公約法，可以在應用租稅協定第 3 條第 2 項規定前，解決某些問題。

三、國際電信所得(Seminar I)

(一)會議主席及與談人

加拿大Jinyan Li擔任小組主席，與談人包括：法國Bernard Bacci、印度Mukesh Butani、美國Kim Majure及中國大陸Xiong Wei，由墨西哥/美國Pedro Corona De La Fuente負責秘書議事。

(二)報告及討論紀要

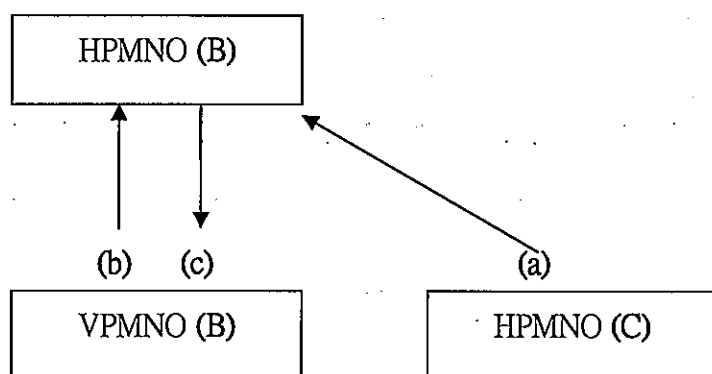
主席加拿大Jinyan Li首先介紹「電信」指提供傳輸數據或通信，或提供通信容量。國際電信指二國間電信之傳輸，以國際漫遊而言，所涉及之給付包括使用衛星、海底電纜及線路、頻譜。由此所衍生之租稅議題包括 3 部分：(1)扣繳稅款：確認所得屬性、來源所得法則。(2)公司所得稅：確認是否構成常設機構、歸屬常設機構之所得。(3)減輕雙重課稅。其指出「來源國課稅之不確定性」、「國際間課稅之調和」、「技術差異及功能對等下之政策制度」尤為吾人所關注。

1.國際漫遊

法國Bernard Bacci說明全球電信網路是由眾多國家、眾多電信業者所建構連接之單一全球網路。各段網路屬於各電信業者，所涉及之雙邊合約亦達千餘個，使用者不論身處何地均可撥打，而受話人亦可能位於任何國家。

「發信公共行動通信運營商(Home Public Mobile Network Operator，簡稱HPMNO)」指握有當地執照，提供行動通信服務之運營商。「受訪公共行動通信運營商(Visited Public Mobile Network Operator，簡稱VPMNO)」則指允許發信公共行動通信運營商之漫遊訂戶使用其行動通信網路。另「國際漫遊」指不同國家公共行動通信運營商提供服務使訂戶得在到訪地使用服務。「漫遊訂戶」指可在到訪國家使用行動通信服務之訂戶。

漫遊協定通常包括範本漫遊協定(Model Roaming Agreement，須受GSM協會參考文件之拘束)、補充協定(Supplementary Components，毋須受GSM協會參考文件之拘束)。



漫遊訂戶與其本國通信運營商簽約，使用國際通信服務，其並支付使用服務價款予本國通信運營商。該本國通信運營商之服務應課加值型營業稅殆無疑義，但該訂戶與受訪地通信運營商並無商業或法律關係，後者亦未自前者受領報酬。後者之報酬係來自與本國通信運營商所簽訂之漫遊協定，其是否應於本國課稅引起爭議。

通常依漫遊協定，本國運營商負責顧客服務部分，包括SIM卡遺失

、手機遺失、帳單查詢等服務。有人認為通信網路屬實體，而服務為無形資產。另有人主張通信業以往多屬國營，為高度管制之事業，因此相關課稅規定尚不明確。

法國Bernard Bacci及印度Mukesh Butani說明，OECD雖曾於2009年11月25日至2010年1月31日發布與電訊交易相關之租稅協定議題草案，討論付給衛星營運商之款項、漫遊給付、海纜及管線、頻譜執照費等議題於租稅協定之處理建議，徵求公眾意見，惟尚無進展。另國際電信聯盟(International Telecom Union，為聯合國主管資訊通信技術事務之機構)於1989年之墨爾本公約(Melbourne Convention)，曾約定來源國不應對營運商間之跨境交易課稅。惟該公約簽訂時營運商多屬國有或受國家所控制，與現時情況有所差異，部分國家亦未遵從。該聯盟訂於2012年12月(依該聯盟網站所載為3日至14日)在杜拜召開國際電信世界大會，重新審視國際電信規則(International Telecommunication Regulations，為具有約束力之全球性條約，旨在促進通信與資訊業務之國際互聯互通，並確保其效率、公共有效性及可用性)，以反映當前資訊通訊技術之進程。

渠等進一步指出，就電信所得特性而言，應屬服務之提供，倘未構成常設機構，即無來源所得課稅。以法國電信漫遊訂戶自摩洛哥撥打電話至德國為例，自發話地(摩洛哥)，經由海底電纜、法國、瑞士，至受話地(德國)，該等利潤應如何歸屬於常設機構？亦值探究。其建議國際組織應就相關租稅課題提供指導原則以利遵循，另相關課稅亦應本互惠原則辦理，並適切反映商業之實況。

2.印度

印度Mukesh Butani說明印度對於常設機構利潤歸屬、技術服務費及權利金之課稅訂有最嚴格之來源所得規範，亦時有對於所得屬性之爭議，此外在印度租稅協定優先於國內法之規定。

B氏指出，外國公司倘經判定在印度構成常設機構，則依所得稅法

第 44DA 條規定對該常設機構之利潤(所得淨額)課以 42.034% 稅率。倘經判定在印度未構成常設機構，則須進一步判定是否屬營業利潤，倘屬營業利潤，則因未有常設機構則不課稅；倘非營業利潤而係權利金，則就給付毛額按 10.506% 稅率課稅。

其接著說明，印度所得稅法第 9 條第(1)(vi)款規定，就印度居住者而言，其課稅範圍僅排除(1)於印度境外從事營業活動，為使用權利、財產、資訊或利用服務之給付。(2)源於印度境外之所得。就非印度居住者而言，其課稅範圍僅就(1)於印度境內從事營業活動，為使用權利、財產、資訊或利用服務之給付。(2)源於印度境內之所得。

印度國內法有關權利金定義訂於所得稅法第 9 條，範圍甚廣，包括專利權、發明、模型、設計、秘密方法或製程、商標或其他類似財產之權利移轉、授權或使用；技術、工業、商業、科學知識經驗或技術相關資訊之使用；工業、商業或科學設備之使用或有權使用；著作權、文學、藝術、科學作品之移轉或授權使用。上述給付包括一次給付，另排除屬於資本利得部分。主席加拿大 Jinyan Li 不禁感歎，印度幾乎將所有可能情況都認為屬權利金，則租稅協定第 5 條常設機構及第 7 條營業利潤到底於何種情況才能適用。

B 氏同時提到印度 2012 財政法案(Finance Act 2012)更擴大權利金範圍並追溯自 1976 年 6 月適用，其所得稅法第 9 條(1)(vi)款相關解釋如下：

- (1)第 4 號解釋令規定，電腦軟體之使用或有權使用(包括授權)不管所使用之媒介均屬權利金。
- (2)第 5 號解釋規定，權利、財產或資訊之對價均屬權利金，不論其是否為給付人所得擁有、或是否為給付人直接使用、或是否位於印度境內。

(3)第 6 號解釋規定，所稱程序(process)包括經由衛星傳輸(訊號上鏈、放大、轉換、下鏈)、纜線或光纖傳輸、其他類似技術之傳輸(不限於該製程是否有涉及秘密方法)

有關衛星傳輸之所得屬性部分(衛星轉頻器租賃協議)：

所得/活動本質	OECD 稅約範本 2010 年版	印度於 OECD 稅約範本所持保留意見	印度所得稅法規定	司法判決
轉頻器租賃協議之給付。	使用轉頻器傳輸容量之給付不構成權利金。 不認為涉及使用秘密程序。 不認為涉及設備之租賃。	使用轉頻器之給付屬使用程序之給付。 亦認為係設備租賃，核屬權利金(此一概念可參見印度國內法及其與其他國家所簽署之租稅協定)。	衛星傳輸給付屬權利金範圍。 轉頻器所在區位及是否實體擁有非關鍵考量。 修正程序之定義，包括傳輸。	亞洲衛星案(德里法院)究其契約本質係服務之提供。 在使用或有權使用之基礎上考量，尚無涉及資產或程序之提供，是以尚非權利金。

有關海底電纜及管線租賃容量之所得屬性部分：

所得/活動本質	OECD 稅約範本 2010 年版	印度於 OECD 稅約範本所持保留意見	印度所得稅法規定	司法判決
海底電纜及管線租賃或購買之給付。	海底電纜及管線租賃或購買之給付不構成權利金。	海底電纜及管線屬工業、商業或科學設備。 使用該等設備之給付構	權利金範圍擴大至海纜、光纖或其他類似技術之給付。 該等屬秘密	戴爾國際案(Dell International case)所稱設備之使用，其關鍵認定因素

		成權利金。	與否尚不重要。	應為顧客能營運或控制該等功能。 海底電纜電信頻寬之使用並不一定涉及設備之使用，故非權利金。
--	--	-------	---------	--

有關漫遊及頻譜海底電纜及管線租賃容量之所得屬性部分：

所得/活動本質	OECD 稅約範本 2010 年版	印度於 OECD 稅約範本所持保留意見	印度所得稅法規定	司法判決
電信網路營運者對於國際漫遊之給付。	使用電信服務之給付一不認為屬權利金。 使用無線頻道，不構財產或資訊之使用一不認為屬權利金。	漫遊構成製程或程序之使用一屬權利金。 頻道執照之給付一屬權利金。	權利金範圍擴大至海纜、光纖或其他類似技術之給付。 認定屬權利或財產之使用時，下列情況亦包括在內：	海纜及無線網路案。 頻寬容量係為多位顧客所提供之服務。 不一定包括設備之使用。
使用頻譜之給付。			1. 未具控制 2. 間接使用 3. 印度境外使用。	

常設機構

衛星營運商提供之服務

OECD 稅約範本 2010 年版	印度於 OECD 稅約範本所持保留意見
-------------------	---------------------

<p>衛星營運商在其他國家並不一定構成營業地點，理由如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 就衛星區位而言，尚非位於其他國家境內。 2. 衛星通訊涵蓋地區(footprint area)亦難認為屬該營運商可支配。 	<p>衛星涵蓋地區在來源地國可能構成固定營業場所，理由如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 來源地國除提供顧客需求外，並有基礎建設以從事相關傳播。 2. 衛星涵蓋地區有固定範圍，具價值，得為商業目的之使用。
--	--

以海底電纜或管線提供傳輸服務

<p>OECD 稅約範本 2010 年版</p> <p>契約內容為服務之運送及傳輸。 海底電纜及管線尚非顧客得支配，故非屬顧客之常設機構。 構成海纜所有人之常設機構。</p>	<p>印度於 OECD 稅約範本所持保留意見</p> <p>海底電纜及管線於所在地國構成其所有人在該國之常設機構。</p>
---	---

伺服器上之網站

<p>OECD 稅約範本 2010 年版</p> <p>網站本身不構成有形財產，因此不是營業場所。</p>	<p>印度於 OECD 稅約範本所持保留意見</p> <p>企業將網站架構於一地之伺服器，可能視為營業處所。 一網站可能構成常設機構。</p>
---	---

外國網路所有人提供之漫遊服務

<p>OECD 稅約範本 2010 年版</p> <p>外國網路尚非本國網路運營商可能支配，故非本國網路運營商之常設機構</p>	<p>印度於 OECD 稅約範本所持保留意見</p> <p>漫遊通話為一組合式程序—須要來源地國及居住地國各種不同設備之組合使用。 對於 OECD 稅約範本第 5 條註釋 9.1 段所建議之區分，尚不採其文義或邏輯。</p>
--	--

3. 中國大陸

中國 Xiong Wei 說明中國大陸對於資通訊課稅並無特別規定，其對

於來源所得之認定與印度較為相近。通信相關給付可能認定為服務所得、權利金所得或租賃所得。亦即倘涉及無形資產、專利權、專門知識、商標權、著作權或任何其他特許權利之所得，可能認定屬權利金；倘有形資產之所得，可能認屬租賃所得；倘非屬權利金或租賃所得，則可能認屬服務所得。

其指出，依據中國大陸「國家稅務總局關於外國企業出租衛星通訊線路所取得的收入徵稅問題的通知」（國稅發〔1998〕201號1998年11月12日）規定，「外國公司、企業或其他組織將其所擁有的衛星、電纜、光導纖維等通訊線路或其他類似設施，提供給中國境內企業、機構或個人使用所取得的收入，屬於『中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法』（以下簡稱稅法）實施細則第6條規定的來源於中國境內的租金收入，應依照稅法第19條的規定計算徵收企業所得稅。」另依據企業所得稅實施條例第7條規定，租金所得及特許權使用費所得，係按照負擔、支付所得之企業或機構、場所所在地認定，或按照負擔、支付所得之個人住所地認定來源所得；至提供勞務所得，係依照勞務發生地認定來源所得。有關服務所得部分，中國大陸僅就歸屬於境內之常設機構之來源所得課稅，其國家稅務總局見解與印度相近。

又中國大陸簽署生效之租稅協定接近100個，第5條常設機構及第12條營業利潤深受UN稅約範本之影響，設備租賃常被規範於權利金範圍，至於使用製程之給付，倘該製程涉及秘密製程，則屬權利金，尚與印度不同。

W氏介紹2002年12月26日中國大陸北京市高級人民法院終審審結中央電視臺使用泛美衛星國際系統公司衛星轉頻器傳輸電視節目，所給付之所得核屬中美租稅協定約定之租金所得乙案。依據業者主張在兩家公司之協議下，中央電視臺對於該等設備並無控制力及營運權力，且設備位於美國境內，此項給付屬性為服務。惟法院指陳，有關

頻寬(衛星轉頻器之容量)應屬設備，服務僅係附帶於系統之使用，中美租稅協定中所稱「有權使用」僅限於設備之「實際擁有及營運」，本案給付在中美租稅協定之適用上屬「權利金」。W氏歸納中國大陸對於電信課稅議題係採開發中國家之態度，其與印度均面臨著保護稅基之相似情境。

4.美國

美國Kim Majure說明，美國稅法對於跨境課稅主要是以是否涉及實體論之，探究所得屬性、來源所得、常設機構、是否符合受控外國公司規定。隨著通信技術之演進，部分美國稅法亦就通信活動之可知實體特性作適當調適。上開概念簡言之，當提供通訊或資料(包括電信容量)傳輸予他人即涉及所得。其說明，此一概念包括微小提供，倘該提供非屬微小，則應就該部分分離處理獨立課稅。M氏進一步說明，應就「給付之目的(paid to do)」基礎分析，即該給付是否爲了從一地傳輸至另一地？是否承擔傳輸風險？其僅就傳輸之起始點及目的地論之。倘訂戶(發話人)位於法國，受話人位於墨西哥，僅係經由美國傳輸，則尚不符合上述分析所提要件。

M氏說明，美國電信所得計算係採公式型基礎(formulary basis)：

- (1)美國—美國傳輸：全屬美國來源所得。
- (2)外國—外國傳輸：全屬外國來源所得。
- (3)美國—外國傳輸 或 外國—美國傳輸(國際電信)：
 - a.所得人爲美國企業或受控外國公司：50/50 法則。
 - b.所得人爲外國企業：僅屬外國來源所得。
 - c.歸屬於外國企業之美國固定營業場所之利潤：全屬美國來源所得。
 - d.倘經由衛星或國際海域傳輸：則視給付者居住地國之來源所得認定。

M氏另指出，就電信產業美國僅有少數之課稅指引。如Piedras Negras Broadcasting Co. v. Commissioner, 43 BTA 297 (1941)一案，墨西哥廣播電臺對美國播放認爲屬國外服務，是案隱含著以設備坐落地點認

定課稅相關議題。綜上，在國際電信所得人為外國公司之情形下，似多屬外國來源所得，但亦應考量下列情形：

- (1)倘該外國公司於美國設有固定營業場所，或於美國從事營業活動。則應分析其執行功能、使用資源及承擔風險，就歸屬於美國之利潤課稅。
- (2)倘適用租稅協定，應就歸屬於美國之常設機構利潤課稅。

反遞延法則(anti-deferral rule，美國內地稅法第 26 章第 3 節第F小節)規定受控外國公司之所得亦應計入其股東之所得中課稅，前述受控外國公司所得適用於被動所得(passive income，如利息、股利、特定之租金或權利金)及部分具有高度可移動性之所得。依此，由於電信亦具有相當之可移動性及規劃性，其商業活動亦具有地區性分散之特質，因此美國電信公司之受控外國公司從事服務、銷售等，可能被課以適用前述F小節課稅規定。

最後，M氏說明當前美國所面臨的問題為是否須隨著技術演進而發布新的課稅指導原則，其認為電信所得並不一定包括特定內容之傳輸，在目前未有特別針對該業別之課稅規範下，相關所得之認定應回到稅法之原則性規範。

四、國際租稅最近發展(Seminar J)

(一)會議主席及與談人

英國Philip Baker擔任小組主席，與談人包括美國Mary C. Bennett、印度Nishith Desai，由澳大利亞Chloe Burnett負責秘書議事，另邀請法國Stéphane Gelin、瑞士Robert Danon及挪威Stig Sollund就各子題說明。

(二)報告及討論紀要

1.OECD 無形資產報告

法國Stéphane Gelin簡介OECD有關無形資產報告草案之討論進展，該草案始於 2010 年，嗣於 2012 年 6 月 6 日公布徵求公眾意見，同年 9

月 24 日公布各界所提供之意見，擬於同年 11 月 12 日至 14 日在巴黎舉行公開諮詢會議，預計草案將於 2013 年修正後再度徵求公眾意見。

2. 受益所有權(Beneficial Ownership)

瑞士Robert Danon介紹瑞士聯邦行政法院 (the Federal Administrative Tribunal Judgment)2012 年 3 月 7 日第A-6537/2010 案判決，該判決為納稅義務人勝訴，惟瑞士賦稅署已向最高法院提出上訴申請，預計於 2012 年底或 2013 年初將作成判決。此外，瑞士聯邦行政法院亦於 2012 年 7 月 23 日就類似個案(第A-1246/2011 案)為相同之判決。有關第A-6537/2010 案之案情為丹麥銀行以瑞士證券為標的全報酬權益交換(the total return equity swap)，同時基於避險並購買瑞士證券，該交換之交易相對人為美國、英國及法國之居住者。丹麥銀行取得瑞士證券所發放之股利得否適用丹瑞租稅協定，徵納雙方對於丹麥銀行是否可認為屬丹瑞租稅協定第 10 條股利受益所有人之認定尚有歧見。其指出受益所有人之判定，應看該等交易行為是否具有商業上合理之理由，不宜將國內法有關反避稅規定逕予適用於租稅協定。

英國Philip Baker簡要介紹丹麥 2011 年 12 月 20 日ISS案，另中國大陸繼 2009 年發布國稅函[2009]601 號文件「國家稅務總局關於如何理解和認定稅收協定中『受益所有人』的通知」後，續於發布國家稅務總局公告 2012 年第 30 號「關於認定稅收協定中“受益所有人”的公告」。

美國Mary C. Bennett說明OECD進行有關受益所有人報告草案，於 2011 年 4 月徵求公眾意見，復於修正後訂於 2012 年 10 月再度進行徵詢(已於 2012 年 10 月 19 日上網，意見截止日為 2012 年 12 月 15 日)。

3. 一般反避稅條款及溯及既往規定

印度Nishith Desai說明印度訂於 2013 年 4 月實施一般反避稅條款，範圍極廣、多涉主觀，且無獨立委員會予以檢視。其表示依據Shome委員會主張：建議該等條文應專注於濫用、人為，有預謀之安排；明確

釐清商業本質；明確規定避風港法則、集團間交易、負債及權益比率、衍生性操作工具；信賴保護實施前之案件；提供預先核釋機制；尊重租稅協定約定。D氏同時亦表關注納稅義務人藉由境外股份移轉以規避印度稅負之情形，並對於一般反避稅條款追溯適用認為尙有不宜。

澳大利亞Chloe Burnett介紹澳大利亞反避稅條款之修正計畫(Part IVA)，希望追溯自 2012 年 3 月 1 日適用；英國Philip Baker亦介紹英國擬修正之規定。至有關宜否訂定追溯條款，美國Mary C. Bennett認為不宜(never)，印度Nishith Desai則認為永遠不要說不(never say never)，即視情形而定，至英國Philip Baker則認為規避稅負本為不當行為，故同意追溯適用。

4.移轉訂價

挪威Stig Sollund介紹聯合國移轉訂價小組發布「開發中國家移轉訂價實務手冊(Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries)」，以反映UN稅約範本第 9 條、相關註釋及常規交易原則之運作。該手冊係在共識下所作成，內容與OECD移轉訂價指導原則相似，包括前言、企業架構、一般法制環境、可比較分析、移轉訂價方法、文件要求、查核及風險評估、避免爭議及解決方式。該手冊雖無獨立一章討論無形資產或服務，惟訂有國家實務乙章。

5.資訊交換

美國Mary C. Bennett介紹美國之外國帳戶稅收遵從法制度(FATCA regime)，其目的在掌握美國居住者隱藏於金融機構之所得，對於不合作外國金融機構(FFIs)之所得將扣繳 30%扣繳稅款。其並說明美國與外國政府採行跨政府合作協議(Intergovernmental Agreement，簡稱IGA)有二模式：

- (1)模式 1：參見 2012 年 2 月美國與 G5(法國、德國、義大利、西班牙及英國)之聯合宣言，其範本已於 2012 年 7 月發布，在此模式下，金融機構提供美國帳戶資訊與該國稅捐稽徵機關，在由該國彙整後經由自

動資訊交換送交美國國稅局。該等金融機構所得即可免予扣 30%稅款。此一模式又依係雙向提供，或僅單向向美方提供，而分為互惠式及非互惠式。

(2)模式 2：參見 2012 年 6 月美國與日本、瑞士之聯合宣言，金融機構直接向美國國稅局申報合作之美國帳戶持有人資訊，至於不合作帳戶之資訊，則由兩國間進行資訊交換。在此模式下，對方國國內法似宜配合修正相關規定。

B氏接著介紹 2012 年 9 月 12 日美英簽署之跨政府合作協議，並說明美國表示開放與各國討論，儘可能簽署協議。此外，OECD亦邀集企業及各國政府代表，希望能整合IGAs及OECD的TRACE機制(Treaty Relief and Compliance Enhancement Regimes)。

英國Philip Baker介紹瑞士分別與德國、英國、奧地利簽署之Rubik協議(Rubik Agreement)，瑞士未來可能與義大利、希臘及比利時簽署該等協議。B氏以瑞士與英國所簽署之協議為例，該協議包括 3 要素—對於過去已存在之帳戶，鑑於該等帳戶申報將面臨補稅、罰鍰及加計利息，故直接按其持有帳戶期間所增加金額課以 25%-26%；以後開立之帳戶，就其所得及利得就源扣繳稅款；帳戶持有人去世，課 40%。帳戶持有人於該協議下有 3 項選擇—同意揭露帳戶資訊、維持匿名且依前述 3 要素課稅、離開瑞士。其表示該協議引起道德爭議，對於歐盟儲蓄指令之進程亦有影響。會議中主席亦詢問在場人員，FATCA或Rubik協議將成爲未來趨勢？結果與會者多認爲二者都不會成爲未來趨勢。

五、租稅協定利益限制條款之現況(Seminar L)

(一)會議主席及與談人

法國Daniel Gutmann擔任小組主席，與談人包括美國Daniel Berman、瑞士Raphaël Gani、日本Takashi Imamura、以色列Gideon Klugman及盧森堡

Alexander Rust，由美國John Bates負責秘書議事。

(二)報告及討論紀要

1.介紹

美國Daniel Berman首先說明利益限制條文之發展過程，按該條文係源於非協定國之居住者利用在協定國境內設立控股公司，以申請適用協定利益。1980年美國稅約範本乃草擬利益限制條文，並於1989年美德租稅協定納入，其後該條文歷經多次修正，美國並於1986年訂定分支機構利潤稅及1992年通過Rostenkowski Gradison bill，以遏止濫用租稅協定利益。當前美國對於租稅協定利益限制之政策，除於新簽訂之協定均予納入利益限制條款外，另避免租稅協定優先適用國內法(即上述分支機構利潤稅等法案仍得較租稅協定優先適用)，採客觀之測試方式，考量商業及各國之實際情形，設有主觀之安全閥以裁量減免。

以色列Gideon Klugman就為何非租稅之協定亦訂有利益限制條款加以說明，其指出此乃考量自由貿易協定或間接稅協定，亦有可能有類此情形，爰亦增訂該等條文以儘量避免例外情事。

日本Takashi Imamura亦說明，除了美國之租稅協定訂有利益限制條文外，其他國家之租稅協定亦陸續訂有該等條文。例如印度有21個租稅協定訂有利益限制條文；日本亦有6個租稅協定訂有利益限制條文。其進一步說明，以2003年修訂之美日租稅協定為例，日本為吸引外人投資，故約定投資所得之扣繳率為0%，因此更需要此等利益限制條文，以避免第3國居住者競購美日租稅協定。又利益限制條文之型態，或拘束各類所得，或僅拘束股利等特定所得，端視締約國之約定。

2.美國稅約範本第22條利益限制條文

美國Daniel Berman說明美國稅約範本第22條利益限制條文之重點如下：

(1)主體須為居住者且屬適格之人：

a.個人：須為受益所有人，毋須動機測試。

b.一方締約國、所屬機關或地方機關。

c.公開發行公司：其股票係於認可之證券交易所交易；具經常交易特性；該公司之管理及控制地位於其居住地國；至少有 50%以上股份係直接或間接由 5 家以下得享有利益之適格公司所有等。

(2)所有權/稅基侵蝕測試

必須符合下列 2 項測試

a.所有權測試：兼具 50%以上投票權及價值。

b.稅基測試：直接或間接分配予非適格之人之所得，須低於 50%。

(3)積極營業測試

a.於居住地國從事商業或營業。

b.其所得與商業或營業有關，且該商業或營業較其於來源地國所從事之活動為重。

c.活動認定歸屬。

d.相關活動或偶發活動。

e.重要性—包括客觀或主觀測試。

(4)裁量減免

倘該等居住者身分之建立、取得或維持，或其營運活動，尚非以獲取租稅協定利益為其主要目的之一，得裁量減免。

盧森堡Alexander Rust說明美國稅約範本與OECD稅約範本之差異，其指出OECD稅約範本第 1 條註釋列舉「透視方法(Look-through approach)」、「徵稅方法(Subject to tax approach)」、「管道方法(Channel approach)」及「利益限制條款」，以對抗租稅協定競購。其中利益限制條款係於 2003 年首次納入OECD稅約範本第 1 條註釋第 20 段，其規定與美國稅約範本條文類似，惟美國在下列規定較OECD稍微嚴格：

(1)公開發行公司測試—美國要求須在其居住地國進行主要交易或為營運總部公司。

(2)所有權測試—美國要求在間接投資下，中間之公司亦須與納稅義務人屬同一居住地國。

(3)稅基侵蝕測試—美國範圍較窄。

(4)裁量減免—美國使用「shall」而非「may」。

3.利益限制條款操作議題

各國對於適用租稅協定利益之方式，約可分為二種：

(1)美國、日本等國係採於給付款項時，直接適用租稅協定利益，僅由扣繳義務人提供相關證明文件。

(2)義大利、瑞士等國係於給付款項時，先依國內法規定扣繳稅款，後續再依申請適用租稅協定辦理退稅。

日本 Takashi Imamura 及美國 Daniel Berman 分別說明下例：

所有權測試 (ownership test) —間接所有權

情況一

(1)公司 R—60%股權為 R 國居住者公司 A 持有；40%股權為 R 國非居住者公司 X 持有。

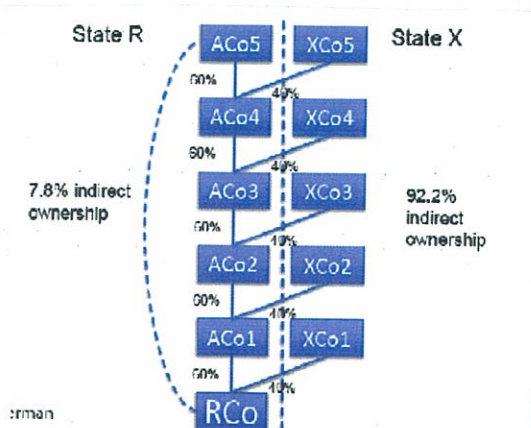
(2)公司 A—60%股權為 R 國居住者個人持有；40%股權為 R 國非居住者公司 X 所持有

公司 R 是否滿足所有權測試？

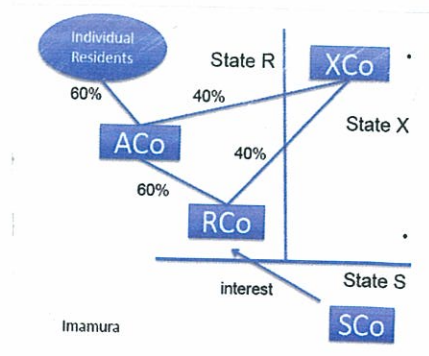
R 國居住者共持有公司 R 股份 36%(=60%×60%)

X 國居住者共持有公司 R 股份 64%(=40% + 60%×40%)

情況一



情況二

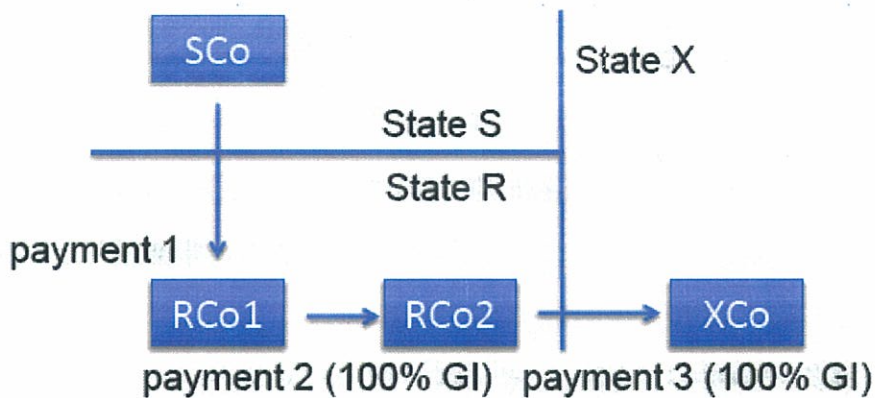


情況二

(1)R 國居住者共持有公司 R 股份 7.8%

(2)X 國居住者共持有公司 R 股份 92.2%

稅基侵蝕測試(base erosion test)



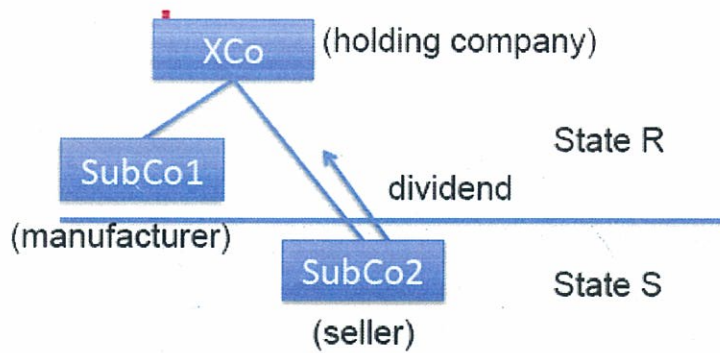
(1) 公司 X 經由公司 R1 及公司 R2 投資公司 S。

(2) 公司 R1 係由 R 國居住者個人及公司 R2 所共有。

(3) 公司 S 給付公司 R1(payment 1)，公司 R1 再全額給付公司 R2(payment 2)，公司 R2 再全額給付公司 X(payment 3)？倘公司 R2 為上市公司，則是否可符合稅基侵蝕測試？又應就形式認定或實質認定？均宜討論。

積極營業測試(active business test)

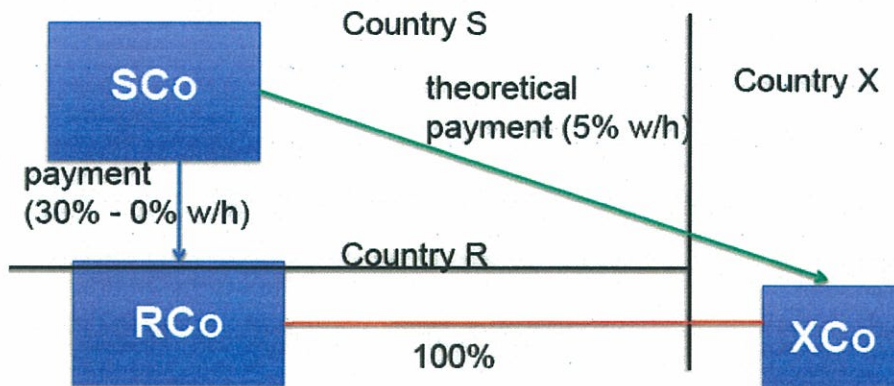
美國Daniel Berman說明，1996年版美國稅約範本提供了一些事實及環境情況測試方法，另提供了避風港規定(倘歸屬於居住地國資產價值、毛所得、薪資費用占該公司資產價值、毛所得、薪資費用分別達7.5%以上，且3項比率平均值超過10%)，該等避風港規定雖已於2006年版美國稅約範本中刪除，惟據其瞭解，倘非此3項比率未能允當表達，而係因考量部分業者刻意符合該等比率，以循此途徑規避相關規定。



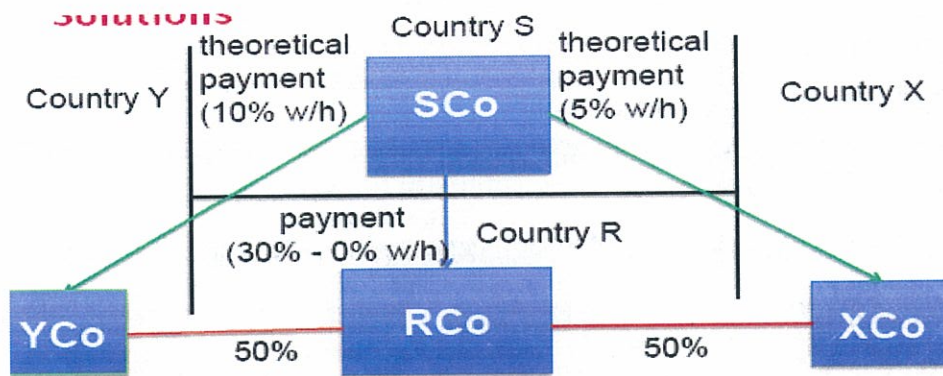
日本Takashi Imamura亦提出在上圖中，假設控股公司X百分之百持
股子公司 1 及子公司 2，控股公司X是否符合積極營業測試，其所取得
之股利，可否適用R-S租稅協定允宜探究。

衍生利益測試(derivative benefits test)

以色列Gideon Klugman說明衍生利益測試，其以下圖為例，公司S
給付予公司R，適用扣繳率為 30%-0，而公司S倘給付予公司X，則扣繳
率僅為 5%。故雖然公司X百分之百持有公司R，但刻意透過公司R來進
行租稅規劃顯不合常理，故系爭給付應屬合理商業性質。



又在判斷類此案件時，可能涉及多國，此時可以最高稅率或加權
平均稅率作為判定指標。(以下圖為例，則可以適用扣繳率 10%或 7.5%
判定之)



瑞士Raphaël Gani說明由於利益限制條款深具複雜性，故而稽徵機關裁量亦屬重要，惟在實務上較少廣為使用。

瑞士Raphaël Gani及以色列Gideon Klugmanu說明，美荷租稅協定瞭解備忘錄第XIX條說明，在依據美荷租稅協定第 26 條第 7 項規定，判斷一公司居住者是否以獲取租稅協定利益為目的，可就以下 6 個因素考量：

- (1)公司設立登記日與美荷租稅協定生效日。
- (2)公司營業及所有權之持續性。
- (3)公司於其居住地設立是否有合理之商業理由。
- (4)公司於居住地國是否為獲取其租稅利益，倘是，其範圍為何。
- (5)公司於其他國家之營業活動是否仰賴於居住地國之資本、資產或人事之範圍。
- (6)公司於居住地國可獲得之租稅利益，與公司倘設立於多數股東之居住地國所獲得之租稅利益相較。

盧森堡Alexander Rust提到經稅捐稽徵機關裁量後認為尚非屬租稅協定競購，同意適用租稅協定利益之條款文字，在美國稅約範本所使用「may」，而OECD稅約範本註釋所使用「shall」。前者賦予稅捐稽徵機關充分裁量權，而後者則除非有其他更堅強之理由或反證，稅捐稽徵機關應同意納稅義務人享有租稅協定利益。惟參據 1994 年美法租稅協定，英文版使用「shall」，而法文版使用「peut néanmoins(與「may」相同)」，由此觀之，兩者似乎又相似。

3.政策聲明

(1)利益限制條款可能過於嚴苛

以色列 Gideon Klugmanu 說明採稅基侵蝕測試，締約國居住者公司一旦其非居住者股東直接或間接持股比例超過 50%，該締約國居住者公司即不得享有租稅協定利益，產生原全數可享有，過了門檻則全數不得適用，此一懸崖效果(cliff effect)似失之過嚴，建議宜依比例適用租稅協定利益。瑞士 Raphaël Gani 亦說明當併購時，亦會發生二家公司因股東組合不同，致併購後原可適用租稅協定利益之公司，其非居住者股東持股超過 50%，而不得享有租稅協定利益。或透過併購方式將原未符合所有權測試之情形，轉化為符合，以享有租稅協定利益。

(2)政策目標尚有疑問

瑞士 Raphaël Gani 利益限制條文中部分規定背後之基本目標尚不明確，其說明美荷租稅協定及美瑞(瑞士)租稅協定均包含營運總部公司測試(head-quarters companies test)，該等規定相當複雜，亦難瞭解其論據。

美國 Daniel Berman 則認為該等規定可能係由協定締約國所提出，主要係希望經由該等測試，可排除某些大公司受到利益限制條款之拘束，從而可以享有租稅協定利益。

(3)提升資訊交換以改善利益限制條款適用程序

以色列 Gideon Klugmanu 指出利益限制條款是否能妥善運作，有賴於來源地國及所謂「居住地國」間適當之資訊交換。然而，隨著資訊交換範圍之擴增及程序改進，亦可能使利益限制條文作些微修正。此外，當來源地國已與租稅協定伙伴國進行資訊交換，建立龐大資料庫。則受控外國公司之來源地國當能確認是否符合利益限制測試。

(4)利益限制條款與歐盟法律規定之兼容性

盧森堡 Alexander Rust 強調利益限制條款與歐盟法律規定之兼容性，特別是有關基本自由部分。其說明利益限制條款可能經由稅基侵蝕測試而影響納稅義務人之貸款行爲，另積極營業測試亦可能限制於歐盟國家設立附屬機構之法律型態。(參見 Open Skies (Case C-466/98))。又歐盟法庭曾就落地權做出判決，認爲某些協定訂有國籍條款，以防止第三國國民取得協定利益，爲不當之限制。另一歐盟法庭之判決(ACT Group Litigation (Case C-374/04))，檢視利益限制條款，認爲一國無義務對所有歐盟國家給予最有利待遇，故可使用利益限制條款以避免非居住者享有協定利益。

R 氏說明，在此等議題上雖然可採 2 種觀點，一爲利益限制條款之應用不受限制，一爲對抗協定競購，採行利益限制條款爲正當，但仍須符合比例要件。其指出小組成員較同意後者之觀點。至所謂比例要件，應考慮採行措施與所欲達成之目標是否過當？受調整公司係全然虛僞安排或具有實質經濟活動？完全否准適用租稅協定是否允當？是否採透視法？衍生利益測試時應注意最終受益人是否適用協定較不適用協定更爲不利。

最後瑞士 Raphaël Gani 就利益限制條款與其他條款關係加以說明，其指出日本等國家其國內法並未訂有利益限制條款，故租稅協定中之利益限制條款更形重要。又維也納條約公約法、租稅協定優先適用國內法、資訊交換、將利益限制概念依國際習慣法視爲隱含於租稅協定條文中、受益所有人之相關規定，均宜併同審慎考量。

伍、心得與建議

一、心得

國際財政協會係一國際財政組織，其會員來自不同國家之財稅機關、國際組織、學術團體及院校、司法機構、跨國企業、會計師及律師事務所等，年會各場會議中各與談人就其所長，自不同面向切入，相互輝映，較其他國際組織如 OECD 或亞洲稅務行政及研究組織(SGATAR)所舉辦以各國財稅官員為主之研討會，其論述更加多元。惟因會員或為跨國企業經理人、或為會計師、律師，故部分意見係就其角色出發所為論述，吾人於案件研析或可參酌，惟尚不宜逕引為依據。

本次會議討論之議題，除探討企業服務及負債權益難題，並就運用罰鍰及爭議解決程序以提升納稅依從、跨境套利、相互協議程序及跨境爭端解決、租稅協定第 3 條第 2 項及國內法之範圍、加值型營業稅及非居住者銷售人、常設機構之迷思、拉丁美洲跨國課稅之發展、跨國慈善捐贈及免費服務、國際電信所得、國際租稅最近發展、金融交易課稅及租稅協定利益限制條款之現況等議題進行介紹及研討。所涵蓋範圍從國內法至國際租稅，從所得稅至營業稅，不僅強調跨境課稅之調和，也揭櫫各國因財政危機而致力防杜逃漏稅之施政目標。透過會議之參與，當更有助於瞭解國際間對於相關議題之發展與看法，可作為研議相關案件之參考。

財政部此次共計派遣 2 名代表，由賦稅署所得稅組及前稅制委員會各派 1 名人員出席，積極參與各場會議及活動，並與各國財政官員及國際財政協會之會員交換意見。本次與會有助於提升財稅專業知識，瞭解國際租稅趨勢，俾供我國稅制改革之參考，並促進國際互惠合作與租稅交流。

二、建議

自 97 年世界金融海嘯，迄 101 年歐、美各國財政危機，各國政府莫不致力健全財政，從納稅依從之提升、反避稅制度之強化、跨國課稅之調和等進行研議及改革，爰我國於從事輕稅簡政之稅制改革外，允宜密切注意國際租稅之發展趨勢，俾適時因應或預先籌劃，保障稅收。謹就本次參加會議提供下列建議：

- (一) 跨境服務貿易逐年增加，新型態企業服務亦層出不窮，有關服務來源所得之認定、混合型交易課稅等宜予適當之釐清。我國已於 98 年 9 月 3 日發布「所得稅法第八條中華民國來源所得認定原則」，惟屬原則性規範，部分涉及服務提供之案件徵納雙方倘有疑義，仍宜由稅捐稽徵機關查明實情，本諸上開原則之意旨，核實認定。另財政部於 101 年 8 月 9 日以台財稅字第 10100515180 號令就經營線上資料庫之外國營利事業向我國境內使用者收取之報酬，核釋是否屬中華民國來源所得之認定原則，亦屬近期就新型態服務所作之釋令。建議日後對涉及服務提供來源所得之認定、所得類別之歸屬，亦可參酌國際間見解妥予處理，俾與國際接軌。
- (二) 我國所得稅法對於舉債利息及股權股利之處理，亦與多數國家相同，即企業以舉債方式籌募資金之稅負較輕。為避免營利事業利用關係人債權融通規避租稅，業參考國際間主要國家採用固定「負債/業主權益」之安全港比率法則，於所得稅法第 43 條之 2 增訂反自有資本稀釋制度，自 99 年度施行，相關實施成效尚待觀察。惟此一議題究應採何種方式為當？誠如與會者所言尚無定論，允宜密切注意，作為後續相關政策研議之參考。
- (三) 截至 101 年底止我國已簽署生效 25 個全面性所得稅協定，未來申請適用租稅協定案件或爭議亦將隨之增加，本次會議中有關租稅協定第 3 條第 2 項及國內法之範圍、國際電信所得、國際租稅最近發展(資訊交換、FATCA 等)及租稅協定利益限制條款之現況等議題相關討論，可供我國未來研擬租稅協定或其他協定之參考。另為使財政部稅務同仁能掌握國際租稅發展

趨勢，擬將本報告提供予財政部業務相關同仁及各地區國稅局同仁研提租稅協定條文、論析租稅協定爭議案件之參考。

陸、附件
會議資料