

出國報告（出國類別：國際會議）

## 參加國際財政協會第 69 屆年會 會議報告

服務機關： 財政部賦稅署

姓名職稱： 組長李怡慧

服務機關： 財政部國際財政司

姓名職稱： 科長鐘素華

出國期間： 104 年 8 月 28 日至 9 月 6 日

報告日期： 104 年 12 月 2 日

## 摘要

國際財政協會(International Fiscal Association)第 69 屆年會係於 104 年 8 月 30 日至 9 月 4 日在瑞士巴塞爾召開。依慣例包括 2 項主要議題會議及其他專題討論會議，前者包括研究發展之租稅優惠政策、納稅義務人基本權利保護，後者計有專利盒、外派人員稅務議題、跨境提供服務與增值型營業稅－IFA 專題進展、資訊交換程序之納稅義務人保護、企業跨境併購、IFA/EU：檢視國家補助以防止侵略性租稅規劃、IFA/OECD：防止稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫工作進展、全球化家庭稅務議題、參與免稅法之效益、國際租稅之最新發展、稅務訴訟程序之納稅義務人實質保護、租稅協定適用時效等議題。

本報告就前述 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。第 69 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，令與會代表獲益良多。

# 參加國際財政協會第 69 屆年會

## 目錄

|                        |    |
|------------------------|----|
| 壹、緣起及目的.....           | 1  |
| 貳、第 69 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.....        | 13 |
| 伍、心得與建議.....           | 44 |
| 陸、附件.....              | 47 |

## 壹、緣起及目的

國際財政協會(International Fiscal Association)成立於西元(以下同)1938年，為一民間國際組織，以研究與精進財政相關之國際法及比較法為其宗旨，其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。國際財政協會秘書處設於荷蘭鹿特丹，並建置網頁(網址：<http://www.ifa.nl>)，載有相關活動報導，協會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。目前國際財政協會有超過 12,500 個會員，分別來自 111 個國家，並於其中 68 個國家成立分會(IFA Branches)。

鑑於我國係海島型經濟國家，隨著國際經貿日益發展，亟須瞭解國際租稅趨勢，財政部爰於 1994 年 5 月 15 日邀集產、官、學界推動成立國際財政協會中華民國總會，屬於前述國際財政協會之分會，除積極參與前述國際財政協會年會外，並不定期舉辦相關財稅專題研討會。

國際財政協會年會係由各分會爭取主辦權，尚無輪值舉辦之制度，本(2015)年國際財政協會第 69 屆年會由瑞士分會主辦，財政部計有賦稅署李組長怡慧及國際財政司鐘科長素華代表出席。由於與會人員包括財稅官員、經濟合作暨發展組織(OECD)及聯合國(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，對於各項議題提供不同角度看法及分析，是以我國出席代表可藉此機會從不同面向進一步瞭解各國稅制發展趨勢及跨國租稅合作等議題，以作為我國稅制稅政擘劃之參考。

由於歷次國際財政協會年會參加人員多達千人，為求籌備周延，多於數年前即決定年會主辦分會，第 70 屆年會訂於 2016 年 9 月 25 日至 30 日假西班牙馬德里舉行，第 71 屆年會訂於 2017 年 8 月 27 日至 9 月 1 日假巴西里約熱內盧舉行，第 72 屆年會則訂於 2018 年 9 月 2 日至 6 日假韓國首爾舉行。併此敘明。

## 貳、第 69 屆年會及會議議題概述

國際財政協會係於 1938 年 2 月 12 日由 9 個國家之 33 位會員所成立，歷經 76 年，會員人數已達萬餘名，與其他國際組織之關係亦更臻密切頻繁，為國際間研究財政問題的著名民間團體。國際財政協會第 69 屆年會係於 2015 年 8 月 30 日至 9 月 4 日在瑞士巴塞爾，假巴塞爾會議中心(Congress Center Basel)召開。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)、各大會計師事務所(如 KPMG、Ernst & Young、PWC 及 Deloitte)、律師事務所(如 Lenz & Staehelin、Bär & Karrer、Flick Gocke Schaumburg)、知名出版社(如 Wolters Kluwer)、卡達金融中心(Qatar Financial Centre)、第 70 屆至第 72 屆年會主辦會員等單位設站宣傳及提供相關資訊。

第 69 屆年會主辦單位為使與會代表對巴塞爾有更深刻之認識，分別於 8 月 30 日下午及 9 月 1 日晚間舉辦巴塞爾講座(Lecture on Basel)、安排巴塞爾城市導覽及參觀貝耶勒基金會博物館(Fondation Beyeler museum)。藉由上開活動，可瞭解巴塞爾城市及當地人之日常生活，並認識瑞士之文化及當代藝術之近期發展。此外，大會開幕典禮則於 8 月 30 日晚間進行。

國際財政協會為鼓勵青年才俊參與會務推動並研究租稅相關問題，除成立 YIN (Young IFA Network)作為年輕會員互動管道外，並設置三個研究獎項以資鼓勵。第一個獎項係由國際財政協會以其首任榮譽主席之姓名設置 Mitchell B. Carrol Prize，頒發 35 歲以下，其學術論文研究國際財政問題、比較財政法及地方財政法與外國財政法關係者，本年獲獎者為美國 Emily Fett，研究主題為「Triangular Cases:The Application of Bilateral Income Tax Treaties in multilateral Situations」。國際財政協會另於 2011 年增設 Maurice Lauré Prize，該獎項以 1954 年在法國實施加值型營業稅之 Maurice Lauré 為名，頒發 35 歲以下，學術論文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，本年獲獎者為比利時 Marie Lamensch，研究主題「European value-added-tax in the digital area: A critical analysis and proposals for reform」，惟未能參加本次會議。此外，國際財政協會於 2014 年再增設 IFA President YIN Scientific Award，頒予 35 歲以下，於適格媒體發表國際財政法

律、比較租稅法律之研究及解決跨境交易實務問題之文章，本年獲獎者為波蘭 Kasper Dziurdz，研究主題為「Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm's Length Principles under Articles 7(2) and 9」。上開三獎項均於開幕典禮中頒發，得獎人除未出席會議者外，皆於 YIN Seminar 發表其得獎論文。

本屆年會基於環保考量，逐步將 National Reports 邁向電子化，其編輯與出版依舊，會員可選擇由大會出版印刷紙本書方式提供，或由網站下載電子檔案。另於會議期間，國際財政協會亞太區域委員會召開會議，決議事項計：一、2015 年新加坡會議紀錄之決議；二、決議由印度主辦 2017 年亞太區域會議；三、2018 年及以後年度亞太區域會議之主辦國計有海灣合作理事會國家(如巴林、科威特、阿曼、卡達、沙烏地阿拉伯及阿拉伯聯合大公國)、紐西蘭及澳洲共 3 國表達主辦意願，主席建議於 2016 年的首爾會議進行最後決定；四、有關 2016 年的韓國首爾會議，就討論主題、議程、主席及與談小組成員的配置及工作時程表等事項進行討論。

第 69 屆年會依慣例包括 2 項主要議題會議及其他專題討論會議，前者包括研究發展之租稅優惠政策及納稅義務人基本權利保護，後者計有專利盒、外派人員稅務議題、跨境提供服務與加值型營業稅-IFA 專題進展、資訊交換程序之納稅義務人保護、企業跨境併購、IFA/EU：檢視國家補助以防止侵略性租稅規劃、IFA/OECD 防止稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動計畫工作進展、全球化家庭稅務議題、參與免稅法之效益、國際租稅之最新發展、稅務訴訟程序之納稅義務人實質保護、租稅協定適用時效等議題。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。

## 參、主要議題會議過程

### 一、研究發展之租稅優惠政策 (Tax incentives on Research and Development)

#### (一)會議報告人及與談人

本場係於 8 月 31 日上午召開，由美國 Stephen Shay 擔任主席，瑞士 Robert Danon 擔任報告人，OECD David Bradbury、瑞士 Barbara Kessler、荷蘭 Raymond Luja、IBFD Belema Obuoforibo 及墨西哥 Manuel Tron 擔任與談人，瑞士 Thierry Obrist 負責秘書議事。

#### (二)背景內容

已開發國家日益重視知識經濟與創新，創新被視為經濟成長之重要因素。研究與發展(R&D)則是創新之重要來源，R&D所產生之知識具公共財性質，可能被其他人使用，在缺乏產權保護下，無法排除其他使用者。因此，在創作者獲得創新利益之前，R&D市場報酬可能被競爭者占用，倘缺乏政府鼓勵，R&D之正向外溢效果將被低估，導致R&D投資低於最適社會福利水準。

各國政府採行一系列政策處理市場失靈，除透過大學及國防機構贊助研究，及藉由法律政策保護專利權、著作權及營業秘密法，以鼓勵私部門研究外，並長時間使用R&D租稅優惠政策，首先是R&D支出之扣除（非資本化），理論上係對投資報酬之有效減免；許多國家進一步提供超額扣除及稅額抵減作為額外之租稅優惠，部分政府則以激勵R&D為由，藉由短期調降些許稅率，誘發長期研發活動的增加。

早期跨國納稅義務人義務藉由轉移稅負，以增加對有法律保護之智慧財產權及其他無形財產權（IP）之經濟利益，利用法律形式將智慧財產所有權集中於低稅賦國家，以適用更低之有效稅率及獲取更高之稅後報酬。此外，專利益之廣泛使用，已引起OECD及歐盟執委會對R&D租稅優惠之加強調查，OECD並將之列為稅基侵蝕及利潤轉移(Base Erosion and Profit Sharing, BEPS)計畫之一部分。考量各國政府對R&D租稅優惠觀點之轉變，本次會議爰將R&D租稅優惠政策列為討論主題。

### (三)報告及討論紀要

本議題區分為 6 個部分，具體過程如下：

#### 1.R&D 租稅優惠之政策目標

OECD 代表 Bradbury 強調提供 R&D 租稅優惠係為促進創新，而創新是經濟成長之驅動力。

##### (1) 政府干預的理由

- A. 創新驅動經濟成長：在一定框架條件下，R&D 可促成創新。
- B. 市場失靈/矯正外部性：因知識無排他性，R&D 之正外部性將產生外溢效果，使市場提供之 R&D 少於社會最適水準。
- C. R&D 為高風險之投資，可能影響企業負債及股權融資之使用。

##### (2) 政府干預方式

- A. 非租稅政策工具：公部門投入研究發展、支持私部門研究發展支出(如政府補助、貸款、保證及法律保護 IP 權利)
- B. 租稅優惠：
  - I .投入型租稅優惠(Input incentives)：主要標的為研發活動發生之支出，例如 R&D 投資抵減、加速折舊或增加補貼。
  - II .產出型租稅優惠(output incentives)：主要著重於減少研發活動所生收入之實質稅負，如知識盒(Knowledge boxes)及投資者獎勵、降低公司稅、社會安全捐等。

##### (3) R&D 租稅優惠政策之設計

Bradbury 概述設計 R&D 租稅優惠政策應考量要件包括：

- A. 獎勵基礎：研究發展支出、工資、IP 取得成本、IP 所得。
- B. 計算基礎：定量/增量、上限金額限額範圍。
- C. 研究/活動/KBC 類型：基礎、應用、實驗；電腦資料(如軟體)，創新財產(如 R&D)，經濟技能(如品牌權益)。
- D. 受益人：規模、法律形式、地區、特別共同研究。
- E. 利益：結轉前期抵減(carryback)/結轉後期抵減(carryforward)、現金退還、補貼、可移轉性。



F. 新穎：對於世界、國家、產品或公司而言是嶄新的。

(4) 投入型租稅優惠之效果

- A. 投入型租稅優惠可激勵 R&D 投資。
- B. 有效誘發投資於工作、成長、生產力、創新之研發支出：支出之重新分類及區域分布。
- C. 因企業型態不同(跨國企業、中小企業、新設企業及草創期企業)產生之效果亦不同。
- D. 有效性視制度設計及施行措施而定。

(5) 產出型租稅優惠之效果

- A. 國家將擁有更多的註冊專利及無形資產收入，但對研發投入、就業、經濟成長、生產效率和創新較無顯著之影響。
- B. 報酬係與商業的成功有所連結，無關社會利益。
- C. 促使企業偏向於取得專利權之研究並對風險予以重新分類。
- D. 導致顯著稅收損失及 BEPS 風險。
- E. 於當地進行實質活動之要求將有助於減少 BEPS 及鼓勵當地研究。

## 2. 報告人之觀點

報告人瑞士 Danon 認為政府提供 R&D 租稅優惠，應考量因素主要有兩項，一為中立性(Neutrality)，另一為比例性(propportionality)。

(1) 租稅中立性

- A. 就課稅主體而言，R&D 租稅優惠適用對象應包括所有納稅義務人，不論其法律型式為何(如公司、合夥及個人)均得適用。
- B. 就課稅客體而言，R&D 租稅優惠政策之利益應符合中立性，專利權及非專利權之 R&D 應享有相同待遇。
- C. 居住者及非居住者執行相同研發活動應享有相同之租稅優惠。

(2) 比例性

Danon 主張有效的 R&D 租稅優惠措施，應堅守其必要性，不應超出原先預訂目標，亦即不應偏離租稅中立性，且不應造

成超額之政府損失。符合比例性之 R&D 租稅優惠政策應考量下列因素：

- A. 相同租稅優惠在不同納稅義務人間之協調，避免同一 R&D 活動重複適用租稅優惠(如研究發展雙重收費)。
- B. 投入型及產外型租稅優惠之協調。
- C. 租稅優惠及直接補貼之協調。
- D. 明確定義適用租稅優惠之 R&D 活動。

Danon 並提及外包 R&D 活動易造成國內及跨國 R&D 活動之扭曲，亦即透過委外研發合約可能使委託者與受託者同時享有 R&D 租稅優惠。

### 3.R&D 租稅優惠與租稅協定之議題

從跨境角度觀之，OECD 代表 Obuoforibo 認為 OECD 及 UN 稅約範本第 24 條非歧視待遇係 R&D 租稅優惠政策之主要挑戰：

- (1)第 24 條(3)：R&D 租稅優惠政策應該擴大適用至外國公司之常設機構。
- (2)第 24 條(4)：R&D 投入型租稅優惠，若一締約國居民支付款得以扣除，則在相同條件下，不論該款項係支付與居住者或非居住者應均得扣除。
- (3)第 24 條(5)：根據本款，R&D 租稅優惠應適用於居民企業，即使該居民企業係由另一締約國企業所擁有或控制亦同。

Obuoforibo 進一步強調，前開條款並非為所有協定所採用，又目前各國傾向於採行稅額扣抵優惠，而不採行增額扣除優惠，俾使租稅優惠不因稅率變動而改變。

### 4.歐盟法律對 R&D 租稅優惠政策之約束

荷蘭 Luja 由歐盟的觀點探討 R&D 租稅優惠政策之主要課題：

#### (1) 重新修改之關聯法

如果 R&D 租稅優惠為全球所得稅基之一部分，則歐盟內常設機構之 R&D 費用應准予認列。若境內子公司之 R&D 費用可以認列，

則歐盟子公司之 R&D 費用也應被承認。(重新)修改之關聯性法則業經由歐盟集團(EU's Code of Conduct Group)同意，並於 OECD BEPS 行動方案 5 提出。

(2) 國家協助法則(State aid rules)及受控外國公司法則(CFC legislation)

A. 歐洲聯盟運作條約 (Treaty on the Functioning of the European Union，以下簡稱 TFEU) 第 107 條(1) 對於會員國針對特定產品或產業提供租稅優惠，設有限制，一般性 R&D 租稅優惠不在國家協助審查範圍，如廣義之研究發展盒。歐盟執委會可能同意選擇性 R&D 租稅優惠政策，但大多僅限於投入型租稅優惠。

B. 如果基於歐盟政策目標 (如區域發展或歐洲 2020) 而同意 R&D 租稅優惠，則其他歐盟成員國家是否可能因其分配到之租稅負擔過低而採行 CFC 法則，係一個應該考量之課題。

(3) 共同的(合併)公司稅基礎(CCCTB)

Luja 說明，因為 CCCTB 不能提供個別國家之研究發展租稅優惠，歐盟成員國不被允許使用國家之租稅優惠政策以降低共同之課稅基礎，亦不可提供特定之稅額扣抵。國家非租稅之獎勵政策(補助)可能會被視為利潤，如果課稅基礎合併，將依比例分攤至其他歐盟成員國家。

5. 小組總結

(1) R&D 獎勵政策不侷限於課稅，應確保 R&D 租稅優惠措施可有效激勵研發活動，並避免為納稅義務人帶來意外之財。

(2) 提供 R&D 租稅優惠應秉持中立性及比例性原則，以確保其有效性。

(3) 協定之無差別待遇條款對於租稅優惠獎勵影響有限，但支持中立性政策。

(4) 歐盟法律支持單一市場之研究發展活動；但國家間的協調及 BEPS 之挑戰仍有待解決。

## 二、納稅義務人基本權益保護實務 (The practical protection of taxpayer's fundamental rights)

### (一)會議報告人及與談人

本場座談於 9 月 1 日上午舉行，由瑞士 Michael Beusch 擔任主席，英國 Philip Baker、義大利 Pasquale Pistone 擔任報告人，南非 Beric Croome、巴西 Luis Eduardo Schoueri 及日本 Masato Ohno 與談，瑞士 Susanne Raas 負責秘書議事。

### (二)背景說明

本場會議探討納稅義務人基本權益保護實務，報告人義大利 Pasquale Pistone 指出本項主要議題係彙整各地 IFA 分會回復問卷內容反映之各國行政實務訊息，從而歸納納稅義務人權利保護最低標準及最佳作法。所稱最低標準，即當多數國家均採行某一保護納稅義務人措施，則推斷該措施為最低標準；倘對某項議題有特別亮眼出色之行政措施，該措施即為現行最佳作法。納稅義務人權利，擇其要者包括隱私權(防止個資洩漏)、公正審判權(審判前進行公正調查及訴願)、避免歧視性或獨斷性租稅待遇之自由、自認犯罪之自由、尊重法治之租稅立法及程序等。研討會主軸即就主要議題報告之 12 項納稅義務人權利保護項目進行討論。

### (三)報告及討論紀要

#### 1. 辨識納稅義務人 (identify taxpayers)

日本 Masato Croome 提及對稅務機關而言，利用資訊科技與納稅義務人溝通並儲存及處理資料，大幅提升效率、節省處理成本及降低遵循成本。惟使用現代科技也使得納稅義務人權利暴露於潛在風險，例如資料遺失、相關舞弊及身分資料被竊取。以在南非實施配賦納稅義務人識別碼為例，即必須考慮防範身分冒用之措施。

#### 2. 稅額評定 (tax assessments)

現代租稅制度通常要求納稅義務人自行評估申報其直接稅，其主要前提假設是納稅義務人擁有相關課稅資訊，於非強制性租稅行政架

構下，納稅義務人與稅捐機關合作，稅捐機關執行發現事實 (fact-finding) 程序以確保納稅義務人評估稅額反映其真實情況。

自行評估稅額必須配合於納稅義務人與稅捐機關之間，提供具建設性對話機制，俾利納稅義務人及稅捐機關於兼顧事實與法律，順利達成合意之課稅結果，此對話機制兼具提升稅務行政並保障納稅義務人權利。紐西蘭之紙牌全亮方法(all-cards-on-the-table approach)提供納稅義務人與稅捐機關自始即共享所有相關資訊。此公開透明方法是納稅義務人與稅捐機關協同邁向權利平等(equality of arms)公平課稅目標之最佳寫照。瑞士Susanne Rass指出電子化申報有利於稅務機關與納稅義務人雙方即時回應及解決錯誤情形。

### 3. 保密(Confidentiality)

義大利Pasquale Pistone指出，於法律明定保障機密是所有國家應遵守之基本最低標準。為確保機密性，部分稅務機關針對納稅義務人接收之資訊提供一套自動加密系統，惟仍有例外情形，部分國家為公益性考量允許揭露資訊，例如為打擊舞弊，或公布因無法繳納鉅額欠稅納稅義務人姓名(naming-and-shaming)。日本Masato Ohno指出，此舉恐侵犯隱私權，在日本不會採取此種作法。又日本稅捐機關無需司法機關許可即可掌握納稅義務人財產，亦無需採用此種方法。巴西Luis Eduardo Schoueri表示，在巴西也不實施公布姓名之作法。惟因行政法院開庭公開，且裁定書包括公司名稱及系爭金額，亦將公開出版，因此常見媒體報導個案並提及公司名稱及金額。主席Michael Beusch對現場與會者作調查，無人支持此種做法。

### 4. 一般查核、加強查核、審核及上訴

討論小組同意在稅務查核過程中，納稅義務人權利應受到保障，任何違反基本原則之稅務通知，即為無效處分。在報告中，Baker 和 Pistone 指出四個基本原則分述如下：

#### (1) 比例原則

起源自 19 世紀普魯士行政法，與合理性原則有關。採行比例原則

時，稅務當局調查必須兼顧稅務查核目的及納稅義務人權利保護。

(2) 一事不兩罰(Ne bis in idem)

係就同一違法行為，禁止進行多次處罰。就稅務查核而言，指一課稅期間，對納稅義務人僅進行一次查核 (one audit per taxable period)。

(3) 陳述意見之權利

於稅務查核期間，納稅義務人應被通知在稅務查核過程中所作成之決定，及參與所有稅務機關相關會議。Raas 強調可從此原則進一步延伸，在稅務當局作出決定前納稅義務人有權表達不同於稅務當局觀點之意見。

(4) 不自證己罪原則(Nemo tenetur se detegere)

賦予納稅義務人在稅務查核期間保持緘默之權利。

5. 刑事罰與行政罰、稅務執行

Pistone 表示稅務機關徵稅時不應剝奪納稅義務人之最低生存標準。此最低標準應為欠稅執行之界限，並賦予納稅義務人得請求延遲繳納積欠稅款；鑑於比例原則，扣押財產應視為最後手段工具。

6. 跨境程序

Beusch 敘及資訊交換和相互協議之納稅義務人保護問題在另一場研討會將有詳細分析。

7. 立法、徵收實務與引導、納稅義務人權利保護制度框架

討論小組同意溯及既往之立法僅於詳列特定情形下方得允許，理想情況則是完全禁止。納稅義務人有權取得所有相關法律文件(立法、行政法規、徵稅報表、法令核釋、手冊及其他文件)為最低標準。此外，國家應接受納稅義務人權利憲章。

8. 結語

有權利必有救濟(Ubi jus, ibi remedium)，強而有力之稅捐機關即有更強之納稅義務人權利保護，義大利 Pasquale Pistone 表示，因應全球化趨勢，國際租稅發展自然需要全球化解決方法，OECD 積極推動之 BEPS

計畫與提升租稅透明固然賦予各國稅務機關就跨境活動有更大權力，惟亦必需在全球合作架構下，兼顧納稅義務人權利保護。有效之權利保護需有效之事前補救措施(防患未然)，否則事後損害補償(亡羊補牢)，亦只是次佳選擇。

Pistone 與 Baker 共同聲明，將試圖建構監督小組，就本報告中之最佳實務與最低標準，據以檢視未來有效保護納稅義務人權利之發展。

## 肆、專題討論會議過程

### 一、跨境提供服務與加值型營業稅-IFA 專題進展 (Seminar C)

#### (一)會議主席及與談人

瑞士Philip Robinson擔任小組主席，與談人包括：OECD Piet Battiau、澳洲 Thomas Ecker、英國 Rita de la Feria及德國 Karl-Heinz，由瑞士 Clara Bodemann負責秘書議事。

#### (二)背景說明

本場次討論數位經濟興起產生的課稅議題，例如如何完納稅捐？應該在何地完納稅捐？現今愈來愈多的企業從事跨國境交易，造成固定營業場所認定之爭議，也影響勞務提供地是否可以作為直接稅和間接稅課徵之判斷標準，跨境勞務交易之課稅，比有形(貨物)交易更難掌握。

OECD從 1998 年開始研究電子商務課稅議題，在 2014 年發表國際加值稅指導準則(International VAT/GST Guidelines)，對於跨境服務認為應由買方所在地國家擁有課稅權。本場次於上開基礎下，以案例討論方式，探討下列課題：

1. 課稅權的分配
2. 強制課稅機制
3. 加值稅原則的實踐

#### (三)報告及討論紀要

##### 1.課稅權的分配

跨境提供數位勞務，經濟實質受數位服務及全球化所支配，而加值稅原本的設計並非架構在數位服務上，數位服務其勞務的提供不再有實體存在，造成課稅上之挑戰；此外，全球化課題也對以國家為中心的課稅原則產生挑戰。

OECD的準則規劃提供一個可以在國際流程中避免扭曲競爭的國家加值稅系統指導方向，其目標在於目的地(消費地)課稅原則下維持加值稅對於商業交易的中立性。在B2C情形下，鼓勵提供者在提供地運用代



理制度，並定義代理制度，同時建立穩定的課稅權分配原則。

企業所關切者為重複課稅問題，尤其在提供地原則的應用上，不同解讀可能造成重複課稅或不課稅。供給者不應因課稅而阻礙其提供意願，對於避稅行為，政府應該採行反避稅措施，而非以變更提供地規則作為反擊。

本場次並探討將直接稅有關常設機構(permanent establishment, PE)概念與消費稅有關固定營業場所(fixed establishment, FE)概念予以調整之可能性，二者如能調和，納稅義務人將更容易依從。然而，所得稅和間接稅的關聯門檻(nexus threshold)畢竟不同，就消費稅而言，企業在一國境內有供應活動，其固定營業場所即可作為代理人。

英國De la Feria認為直接稅和間接稅確有本質上差異，但二者課稅目標相同，然長期而言，如稅務機關將PE認定為FE，在許多案例上可能產生加值稅重複課稅的結果。目前較務實的作法係繼續採用現行加值稅課稅準則，但未來勢必須有所調整。澳洲Ecker提出加值稅所須面對的三項挑戰，首先必須訂定一個可以確保企業公平競爭且稅收公平分配的規則，其次必須使納稅義務人願意遵守稅務機關的管理，最後是必須可以監督管理，所有的國家都是在一條船上，有極高的誘因去交換資訊，藉以取得課稅權利。

## 2.執行與徵稅機制

在舊有的收入原則下，一個國家不會代表另一個國家收稅，但隨著租稅協定資訊交換及對於電子服務實施之迷你一站式簡易註冊申報服務(從 2015 年開始，非歐盟區內提供電信、廣播電視及電子服務與歐盟境內非營業人者，該營業人得適用此項措施，僅需申報一份營業稅表格，MOSS)，已慢慢改變舊有收入原則。在加值稅的查核上，各國稅務機關應相互合作，但應避免增加企業負擔，加值稅課稅資訊交換有進一步改進空間。

## 3.加值稅準則的實踐

加值稅問題應透過一個共同協議的程序尋求解決方法，此必須建立在合法的基礎上。加值稅指導準則是軟法(soft law)，僅為規範原則，不具拘束力，但可以為稅務機關、企業及學界對於共通性議題提供解決方法，各國處理此類議題時仍具有彈性，OECD將持續修正準則，以因應變動中的世界，各國稅務機關之合作係必要的，但應避免將加值稅的合作濫用到直接稅之課稅目的上，否則將影響營業人稅籍登記與依從意願。

## 二、資訊交換過程中之納稅義務人保護實務 (Seminar D)

### (一)會議主席及與談人

本場研討會由南非 Jennifer Roeleveld 主持，小組討論成員包括德國 Ernst Czakert、烏拉圭 Addy Mazz、OECD 代表 Monica Bhatia、英國 Philip Baker 及瑞士 Xavier Oberson，美國 Alan Granwell 為協調者，南非 Craig West 負責秘書議事。

### (二)背景內容

本議題延續 2013 年於丹麥哥本哈根召開之第 67 屆年會有關稅務機關資訊交換及跨境合作議題，及結合本年度主要議題二--納稅義務人基本權益保護實務。自 2008 年金融危機後，尤其是 2009 年，各國為共同打擊逃漏稅，於建置稅務資訊交換新標準及簽訂稅務資訊交換協定快速發展之際，納稅義務人權利保護發展落後及被忽視。

本場研討會聚焦於資訊交換過程納稅義務人之權利，就個案資訊交換及自動資訊交換討論。英國 Philip Baker 表示本簡報反映 IFA 國家報告內容，即透過各國國內與國際之改革，建構符合所有國家期望與界定最佳實務之資訊交換最低標準目標。

### (三) 會議內容紀要

#### 1.個案資訊交換(Exchange of Information upon request)

與資訊交換有關之納稅義務人權利之一，為資訊交換過程中是否通

知納稅義務人，即納稅義務人之知情權。稅務機關認為通知納稅義務人可能導致爭訟程序過於冗長，並可能延遲資訊交換程序而使資訊交換未能發揮效果。依據總體報告(General Report)，41 國家中有 7 個國家通知納稅義務人，9 個國家於第三方調查時通知納稅義務人。

瑞士 Xavier Oberson 指出目前有兩種觀點，傳統觀點視資訊交換為稅務機關內部蒐集程序，因此可排除納稅義務人之知情權或參與行政程序權利。另一觀點則是資訊交換為獨立之行政程序，可賦予納稅義務人參與該程序之權利。奧地利、列支斯登、荷蘭、葡萄牙及瑞士迫於 OECD 資訊透明論壇同儕檢視壓力，取消通知納稅義務人規定。

英國 Philip Baker 以捷克足球員 Sabou 之歐盟法院判決為例，納稅義務人請求適當被通知及參與資訊交換過程並未於歐盟指令清楚界定。該判決區分稅務機關調查階段及爭訟階段，法院判定納稅義務人之知情權及參與行政程序之權利僅限於爭訟階段。

德國 Ernst Czakert 以資訊交換是稅務機關發現事實過程，符合輔助原則(principal of subsidiarity)，支持法院判決。另一方面，烏拉圭 Addy Mazz 認為該判決喪失強化納稅義務人立場之機會。

OECD 代表 Monica Bhatia 表示，國際間認同推行資訊交換標準同時仍應兼顧保障納稅義務人權利，兩者並未衝突，國際間反避稅之努力，似乎暫時中止，但並未永久消除各國國內對納稅義務人權利保障。為支持抑制納稅義務人知情權，Bhatia 指出納稅義務人對資訊交換程序表示異議，將可能導致請求國因冗長之法律訴訟程序而不再請求該等資訊。

瑞士 Xavier Oberson 則舉出瑞士近來將納稅義務人知情權改為例外措施。其主張納稅義務人知情權為所有其他權利之根本，不可廢除。

英國 Philip Baker 主張只有在資訊交換程序起始，納稅義務人即獲得通知，稅務機關才能就資訊請求案件進行適當評估，爰該知情權係最低標準。英國 Philip Baker 以美國 Aloe Vera 案例，分享美國國稅局(Inland

Revenue Service, IRS)提供日本主管機關資訊，該資訊後經日本媒體批露，致公司蒙受鉅額損失。儘管該公司向美國 IRS 求償 5,200 萬美元，最後僅獲得 1,000 美元之賠償。烏拉圭 Addy Mazz 表示，此案例完全顯示納稅義務人必須在資訊交換程序最初時即有知情權並可聲明異議，否則事後獲得再多賠償均無濟於事。

小結：總體報告有關個案資訊交換請求之最低標準為請求國應通知納稅義務人，除非有影響調查程序之特殊理由；被請求國應通知納稅義務人，除非請求國有合理理由認為經通知納稅義務人將影響調查程序；第三方資訊交換請求應有司法授權；倘請求國無法提供獨立、可驗證之證據證明其具有高標準保護資訊機制，則應拒絕提供交換資訊。最佳實務措施包括執行資訊交換時應通知納稅義務人、被請求國亦應提供資訊協助納稅義務人、於租稅協定條文中訂定資訊交換特別情形，例如德國執行租稅協定資訊交換，倘請求資訊交換對方國無法確保資訊安全，德國保留暫停提供資訊交換權利；芬蘭亦要求於授權進行資訊交換前須先取得請求國對資訊安全之保證。此外，瑞士 Xavier Oberson 主張不當取得之資訊違反維也納公約之誠信條款，爰應拒絕非法獲取之資訊交換。

## 2.自動資訊交換(Automatic Exchange of Information)

國際間執行自動資訊交換與傳輸巨量資料(bulk data)，均應符合各自國內法確保個人或金融資訊安全之規範。

OECD 代表 Bhatia 認為自動資訊交換性質與個案資訊交換請求不同，不可能建立一個無資訊外洩風險之系統，然而存有資訊可能外洩之虞的系統其合法性，則為英國 Philip Baker 與瑞士 Xavier Oberson 所質疑。

美國 Alan Granwell 分享近來「外國帳戶稅收遵從法(Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA)」之發展，對於如何處理及篩選大量資訊是美國國稅局持續努力解決之課題。目前最大挑戰在於境外國際金融機構提供資訊與國內法有關國際遵從兩者間缺乏一致性。

英國 Philip Baker 表示，自動資訊交換之最佳實務為即時通知納稅義務人，使所有利害關係人均能適時行使資料保護權利，並避免無法挽回之損害發生。

### 三、IFA/EU：檢視國家補助以防止侵略性租稅規劃（Seminar F）

#### （一）會議主席及與談人

比利時 Luc De Broe 擔任小組主席，與談人包括：英國 Conor Quigley、歐盟執委會 Karl Soukup、匈牙利 Rita Szudoczky 及比利時 Isabel Verlinden，由比利時 Joris Luts 負責秘書議事。

#### （二）背景說明

經濟危機結束後，各國政府積極捍衛租稅主權以維護稅收，對抗跨國企業侵略性租稅規劃之各項措施成為熱門議題，在此背景之下，G20/OECD 提出之 BEPS 計畫及歐盟執委會 (European Commission, EC) 所提租稅舞弊及逃漏行動計畫 (the Action plan on tax fraud and evasion) 已成為全球關注之焦點。

除前開非法律措施，鑑於跨國企業利用歐盟會員國租稅制度及課稅待遇不同獲取租稅利益，EC 透過歐盟競爭法規範各會員國進而要求其採取積極的作為，歐盟會員國國家協助之禁止即為其中之一。

EC 自 2013 年起對專利盒租稅優惠 (patent box) 及預先核釋與預先訂價協議 (advance pricing arrangements, APA) 發動資訊調查，部分審核並已啟動國家協助之調查，如 (1) Apple、Starbucks、Fiat 及 Amazon 分別與愛爾蘭、荷蘭、盧森堡稅務機關簽訂之 APA；(2) 比利時超額利潤可申請減除制度；(3) 直布羅陀之預先核釋實務。國家協助之禁止係為了使各會員國企業有平等競爭之經商環境，跨國企業進行稅基侵蝕及利潤移轉之安排將導致競爭扭曲，有鑑於國家協助之審查在租稅上之重要性，本場次安排探討 EU 國家協助法則 (state aid rules) 在競爭扭曲可以扮演之角色。

#### （三）報告及討論紀要

##### 1. 國家協助定義

國家協助係指企業基於特定營業活動或項目自國家機關取得任何形式利益之政策工具，故個人補貼或所有企業皆適用之工具均不符合國家協助之定義，國家協助主要符合下列四要件：

- (1)使符合資格之企業享有經濟利益(economic advantage)。
- (2)係屬國家政策且透過國家資源授予此一利益(包含稅費之減除)。
- (3)扭曲會員國間之競爭並影響貿易。
- (4)特定性(selectivity)一對特定營運活動或特定貨物之生產給予利益。

會中特別闡明經濟利益(economic advantage)及特定性(selectivity)，判斷政府措施是否具有經濟利益及特定性，皆需透過比較，惟比較之方式不同，經濟利益係指企業因為政府介入而改善營運之狀況，此利益可於稅務程序之任何階段中提供，如稅基、稅率或退稅等等，要判斷是否產生經濟利益，須比較同一個體享受該措施與其未享受之財務狀況；特定性係指在可比較情況下，因為租稅措施不同而造成納稅義務人間之差異，亦即獎勵特定對象。近來亦有認為特定性可為平等原則之展現，一般而言，相同情況應採取相同之處理，惟當情況不同時可採用不同之措施以達到平等。

會員國各自享有租稅主權，依稅收及政策目標設計國家之稅制，惟歐盟運作條約(Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU)第 107 條規定，因國家協助之提供會影響企業間之競爭力，為確保會員國間之貿易競爭平等，受國家協助若扭曲會員國間平等競爭，除可合理說明有利於整體經濟發展，原則上應予禁止國家協助，而 EC 負責確保歐盟會員國落實國家協助法則，將介入會員國相關措施之執行。依歐盟運作條約及相關程序規定，會員國若有國家協助措施需事前通知(notification)EC，EC 在接獲通知後會進行初期調查，若資料完備並符合規定，最快於 2 個月內核准，該項措施在 EC 審查通過前皆未生效。若會員國事前未通知 EC 進行審查而被判定違反國家協助規定，則已經適用該國協助之案件可能會被要求回復原狀(recovery of aid)，會員國如不服決定應於時限內向歐洲法院(European Court of Justice)提出訴訟。EC 之決定及程序亦可由一般法院進行審

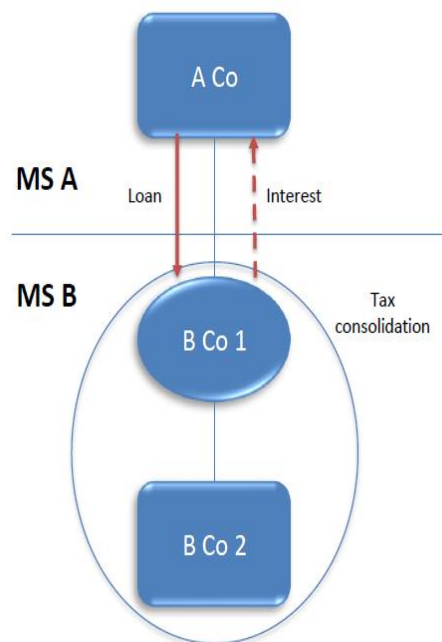
查，而歐洲法院有最終決定權。

## 2. 商譽攤銷

西班牙稅法規定，併購案件由非西班牙公司持有至少 5% 股份者始得適用商譽攤銷，一般法院認為不具特定性，因為此項措施僅係針對特定交易類型而非特定經營活動。

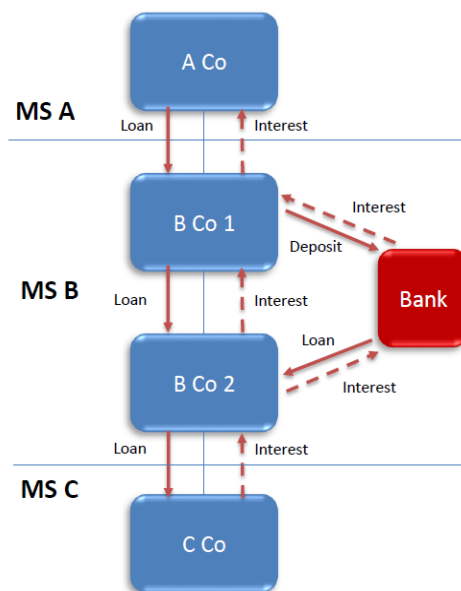
## 3. 混合個體(hybrid entites)

若 A 國 A 公司借款予 B 國 B1 分公司，因 A 國視 B1 分公司為導管，A 公司就該筆利息收入無須於 A 國課稅，而 B 國稅務上視 B1 分公司為實體，假設 B1 分公司本身沒有收入，當 B2 公司及 B1 分公司合併申報時，B1 分公司支付予 A 公司利息費用可用於扣除 B2 公司之收入，產生一方可扣除一方未列收入之租稅利益 (deduction/non-inclusion)，此等利益看似有利於跨境活動，惟此利益係因稅制不一致(對於課稅主體之認定不同)所造成，並未有利於特定經營活動，故不符合特定性。



## 4. 集團利息盒制度 (group interest box regimes)

此一制度係針對集團融資活動所產生之收入及支出有特別適用之稅率，會中舉例說明(如右圖)，A 國及 C 國稅率皆為 30%，B 國為 25%，惟 B 國採集團利息盒制度，所有於 B 國境內之集團企業均強制適用此一制度，集團內之利息收入及費用依 5% 課稅及扣除，則企業



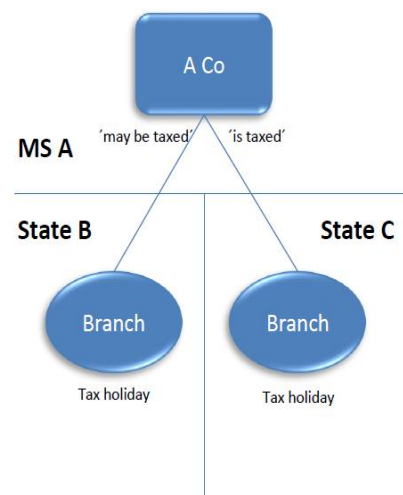
可以透過稅率差異進行租稅套利，例如 B2 公司向銀行(非集團成員)貸款所支付之利息可以扣除(如同 25%稅額減除)，再將此一資金貸予集團成員 C 公司，收取之利息收入依 5%課稅。此一制度只適用於集團公司，似乎有利於跨境活動，惟此一制度並未被 EC 認定為國家協助，因關係人間之借貸情形與非關係人間之借貸不具有可比較性，且集團之要件可輕易達成，不具特定性。另因此制度並非針對跨境交易，有關跨境借貸所造成之利益係因為各國稅制之差異，並非透過國家資源給予納稅義務人利益，故不符合國家協助之定義。

#### 5. 反避稅制度及常規交易原則

在可比較情況下，公司納稅義務應為相同，若因某項措施而破壞稅制，減少特定營業活動之稅負，可能有特定性疑慮，主席 Luc De Broe 表示可透過反避稅條款作適當之調整，消除被認定為國家協助之疑慮，惟反避稅條款之訂定涉及租稅主權，應由各會員國自行決定，會員國尚無義務訂定反避稅條款。至於會員國是否有義務訂定移轉訂價法規或常規交易原則之法律，歐盟執委會 Soukup 表示會員國應適用常規交易原則，以反應市場情況並可避免造成經濟扭曲，即可避免國家協助之發生，更進一步強調 OECD 移轉訂價指導準則係重要之參考文件，但常規交易原則不限於該指導準則，各國在適用時無須完全一致。

#### 6. 租稅協定下之雙重不課稅(double non-taxation under tax treaties)

租稅協定之適用若干情形下會造成雙重不課稅，會中以一個案例說明，A 國之 A 公司分別在 B 國及 C 國設立分公司，B 國及 C 國對該分公司提供租稅優惠，A 國分別與 B 國及 C 國簽訂租稅協定，但協定中對於分公司所得之課稅規定不同，在 A 國及 B 國租稅協定下，B 國對於分公司有課稅權，





故 A 國不得對 B 境內之分公司所得課稅，在此一情形下，B 國境內分公司所得因僅 B 國有課稅權，而 B 國又給予免稅待遇，故該分公司所得即構成雙重不課稅；在 A 國及 C 國租稅協定下，若 C 國對分公司有實際課稅，則 A 國不得對 C 境內之分公司所得課稅，本案例中，因 C 國對分公司給予免稅所得而未課稅，故 A 可就 C 境內之分公司所得課稅。英國 Quigley 強調此種稅負差異係因為租稅協定所造成，而協定係雙邊協定，只要在同一協定架構下沒有產生歧視 (discrimination)，不同協定所造成之稅負差異並不產生特定性，即不構成國家協助。

#### 7. 透過稅務行政及實務提供國家協助

稅務機關對於法律享有解釋權限，並對各個案件之核課具有行政裁量權，爰政府可能透過預先核釋 (tax rulings) 及稅務協談 (tax settlement) 提供國家協助。預先核釋若僅係減少法律之不確定性，依法律作出適宜之解釋，則此預先核釋不會被認定為國家協助；若預先核釋逾越法律之規定且對於特定營運給予租稅利益，則有國家協助之虞。但匈牙利 Szudoczky 表示是否逾越法律規定之判斷通常很模糊，此一界線該由誰來判斷？實務上可能沒有相似之案例。現行 EC 尚在調查中之移轉訂價案件，遇到許多挑戰，如課稅基礎之決定係協商決定、欠缺移轉訂價之分析、比較程度分析之缺失、移轉訂價之方法選擇錯誤或誤用、常規交易範圍等。

#### 8. 回復原狀

當會員國違反國家協助之規定，除受歐盟法一般原則保護及 10 年年限保護，EC 原則上會要求回復原狀，企業需將所受利益返還予政府。前開歐盟法一般原則指比例原則 (proportionality)、法律安定性 (legal certainty)、合理預期之保護 (protection of legitimate expectations) 及不可執行性 (absolute impossibility)。回復原狀之目的即係將收受者之利益要求返還，以還原至無國家協助之狀態，即透過比較已繳納之稅款及無此國家協助下應負擔之稅款，差額即應返還之利益，此一返

還之利益尚需加計利息。但返還利益之計算尚涉及許多因素，如若無此一國家協助，企業可能會選擇其他可營運方案、適用其他稅法規定或因返還利益後造成雙重課稅等。

#### 9. 瑞士觀點

瑞士並非歐盟會員國，雖不受歐盟法規限制，但歐盟與瑞士於 1972 年簽訂之自由貿易協定第 23 條內容亦有類似規定，禁止任何會扭曲或影響競爭之公共協助(public aid)，故瑞士之稅制受此條規範，EC 於 2007 年即判定瑞士 Zug 州及 Schwyz 州對於管理或控股公司之稅務規定違反前開自由貿易協定，應予廢除，雖瑞士認為 EC 之判定係毫無理由，但其在立法設計稅制時仍將歐盟有關國家協助法則併予考量。

#### 10. 小結

國家協助僅係避免市場扭曲，不應被作為打擊侵略性租稅規劃之工具，應由 OECD 現行 BEPS 計畫及歐盟第二層法律架構因應。

### 四、IFA/OECD: 防止稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動計畫工作進展 (Seminar G)

#### (一) 會議主席及與談人

德國 Wolfgang Schön 擔任小組主席，與談人包括瑞典 Krister Andersson、OECD Marlies De Ruiter、加拿大 Ron Durand、智利 Liselott Kana、OECD Pascal Saint Amans 及美國 Robert Stack，由瑞士 Peter Hongler 負責秘書議事。

#### (二) 背景說明

BEPS 行動方案係 OECD 於 2012 年/2013 年提出，該方案將於 2015 年底完成。本場次主要討論 BEPS 行動方案之期中績效，重點包括 1. BEPS 計畫之現況；2. BEPS 主要重點(bigger picture)；3. 課稅與價值創造一致議題；4. 「錢箱(cash box)」案例研討；5. BEPS 衝擊與執行。

### (三)報告及討論紀要

#### 1. BEPS 計畫之現況

主席 Schön 就 BEPS 行動方案現狀提出概述，並特別強調即將於 2015 年發布之其餘行動計畫成果報告。他指出，BEPS 對於課稅權分配部分，未改變目前來源地國及居住地國法則，且 BEPS 行動方案同時也著重於防止對營業利潤之雙重不課稅，以及課稅與價值創造/經濟實質之一致。此外，透過全球協調方式(coordinated approach)可增加國際透明度，如協調修改協定及國內立法、標準化文據、國際資訊交換、對營業之確定性及可預測性。

| BEPS 大紀事 |   |
|----------|---|
| 2012     | ➤ G20 認為「需要避免稅基侵蝕及利潤移轉」   |
| 2013     | ➤ OECD 發布「BEPS 報告」及「BEPS 行動計畫」，並列舉 15 項「行動項目」，預計 2015 年 12 月前完成 |
| 2014     | ➤ 討論稿及成果報告<br>➤ 開發中國家之參與  |
| 2015     | ➤ 討論稿及成果報告<br>➤ 多邊工具專案小組<br>➤ 經 OECD 及 G20 批准之最終 BEPS 成果報告      |
| 2016     | ➤ 開始執行  |

#### 2. BEPS 主要重點

回顧過去幾十年，國際貿易由簡單供應鏈走向全球化、數位化，企業藉由將利潤移轉至低稅負國家，造成稅收及稅基侵蝕，為對抗稅基侵蝕與利潤轉移之情形，由 OECD 國家及 G20 國家組成小組研議 BEPS 行動方案，主要圍繞三大主軸：(1)力求各國租稅制度一致性(Coherence)；(2)落實實質(Substance)課稅原則；(3)提升納稅義務人資訊揭露透明度(Transparency)。



會中與談人提出 BEPS 可能造成之影響，例如，美國 Stack 提到 BEPS 計畫對透明度之影響，特別是交換法則及移轉訂價文件，並強調對轉讓訂價之潛在影響。智利 Kana 則指出對許多開發中國家而言，應藉由 BEPS 計畫讓其理解目前全球所面臨之稅基侵蝕問題。會中亦討論 BEPS 行動計畫是否會導致來源地國及居住地國課稅權界線之變化，加拿大 Durand 認為課稅權有可能確實會（巧合地）由居住地國改變至來源地國，而 Stack 更認為行動計畫 7(常設機構之規避)將增加來源地國之課稅權。

關於 BEPS 計畫之最終執行上，Kana 認為就開發中國家而言，一些簡化措施是非常重要的；而 Durand 則認為，國家投入足夠資金，以利採用更有效率之紛爭解決制度將是重要的。

### 3.課稅與價值創造一致議題

OECD 代表 De Ruiter 對移轉訂價文件之三大支柱(即全球檔案<sup>1</sup>、當地國檔案<sup>2</sup>及國別報告<sup>3</sup>)提出看法，認為課稅與價值創造之一致應側重於分析移轉訂價中之風險配置，其步驟為(1)確認風險；(2)確定風險

<sup>1</sup>全球檔案主要為跨國企業集團業務概述及商業行為之營運綜覽。

<sup>2</sup>當地國檔案為本國營利事業與其他國家關係企業重大受控交易之移轉訂價分析。

<sup>3</sup>國別報告為總合跨國企業集團於各租稅管轄權之資訊，如全球收入分配、納稅情況、員工人數及無形資產等。

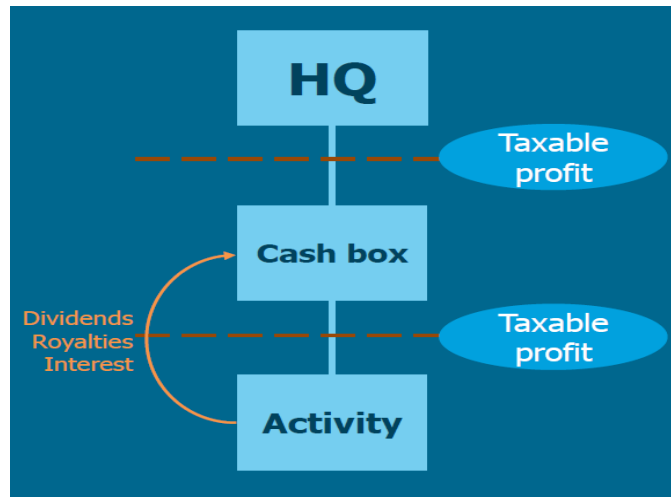
如何根據契約來承擔；(3)功能分析；(4)確定契約風險假設是否與關係企業及案件其他事實一致；(5)對風險配置應用移轉訂價指導準則。其強調判斷契約風險假設之重要性，無論風險是否被配置給行使控制且具有經濟能力之一方，需注意該假設是否與涉入企業之行為一致。

各與談人認為，課稅與創造價值一致一直是國際稅法的目標，然而，在實施 BEPS 措施後，該目標可能導致不確定性及歧異。De Ruite 總結 BEPS 各項措施可能之執行情形，如租稅協定措施可透過重新談判/多邊工具方式進行、國內法措施將藉由國內立法程序來進行，並說明 BEPS 後續工作：(1)移轉訂價—財務交易、難以評價之無形資產(Hard-to-Value Intangibles, HTVI)指導準則及利潤分割法；(2)協定濫用—非集體投資工具(collective investment vehicles, CIVs)之協定權利；(3)有害租稅競爭—擴大非 OECD 成員之參與及修訂有害租稅制度(Harmful Tax Practices, HTP)準則；(4)利息扣除—完成集團比例(group ratio)之設計及特殊行業之特殊規定；(5)常設機構—澄清利潤歸屬；(6)多邊工具—透過特別小組溝通。

最後，討論 BEPS 行動計畫 7(常設機構之規避)，有關常設機構定義之可能變化。Kana 表示參照現有判例法(case law)，目前常設機構定義已有顯著不確定性，而其他與談人認為 BEPS 計畫不一定會使常設機構之定義更加清楚。

#### 4. 「錢箱」案例研討

會中以「錢箱」(cash box)案例研討數個 BEPS 行動計畫項目間之合作，及 BEPS 計畫之影響。本案例假設一家總部公司(headquarter company)擁有設在另一國家之營運公司(operating company)，然而，該總部公司並非直接持有營運公司股份，而係藉由中間公司（即「錢箱」）來執行提供資金功能，如下圖。



錢箱可能涉及移轉訂價問題，特別是錢箱公司對有形資產或無形資產風險之控制，及其是否實際控制營運公司資金之財務風險。錢箱結構亦可能涉及租稅協定之濫用，依據 BEPS 行動計畫 6(防止租稅協定之濫用)，防止協定濫用之最低標準有三個選項：

- 利益限制 (Limitation on Benefits, LOB) 加主要目的測試 (Principal Purpose Test, PPT)；
- 僅採用主要目的測試 (PPT)；
- 採反導管原則補充 LOB (LOB supplemented by anti-conduit rule)。

因為錢箱公司很可能對資產價值沒有貢獻，且其通常設立於低稅負或無稅負之管轄區，或可能受益於有利制度，故 OECD 代表 De Ruiter 認為所有 (BEPS) 措施相結合後，確實可能使 (恢復) 課稅與價值創造一致。

主席 Schön 認為，為了避免稅基侵蝕及利潤轉移，各國可能採取之措施取決於每個國家之觀點，例如，是否在轄區內創造無形資產或補償所使用之無形資產？Stack 則強調美國不同意實施主要目的測試，因為在實務上，其可能會引發顯著不確定性。

依據行動計畫 12(揭露租稅規劃法則)，揭露租稅規劃法則應由國際共同遵循。Durand 認為，理論上認同增加強制性揭露要求，但實務上，將面臨許多問題及不確定性。爭端解決機制方面，Stack 表示支持國家

執行額外之爭端解決機制是一種有效解決爭端之方式，且將增加一國之外國投資。

## 5. BEPS 衝擊與執行

會中就 BEPS 各項措施及其影響之落實進行討論，De Ruiter 認為多邊工具是 BEPS 計畫之重要部分，因為其允許在 BEPS 計畫內，有效且有彈性的執行協定措施；Schön 則強調美國不太可能參與建立執行多邊工具，Stack 認為美國無意加入之理由係因其在協定實務上已經執行大部分 BEPS 協定措施。至於 BEPS 計畫到目前為止是否確實對國際租稅制度造成一致性？Schön 認為此一問題取決於接下來幾個月之討論。

## 五、參與免稅法之效益 (Seminar I)

### (一) 會議主席及與談人

奧地利 Georg Kofler 擔任小組主席，與談人包括：法國 Gauthier Blanluet、荷蘭 Eric Kemmeren、美國 Ruth Mason 及日本 Toshio Miyatake，由瑞士 Florian Regli 負責秘書議事。

### (二) 背景說明

幾乎所有國家為避免營利所得雙重課稅，透過採行參與免稅、參與扣除及資本利得免稅方式為之，各國制度不盡相同，並非所有制度都能有效避免雙重課稅。

大部分國家受限其參與免稅制度，包括否准持有成本及跌價扣除。OECD BEPS 行動計畫及歐盟行動計畫(EU's Action Plan)以濫用參與免稅制度之混合錯配安排為目標，而一些國家包括澳洲及荷蘭等則提出新的反避稅法則。同時，歐盟母子公司指令提出基本的標準，以減輕在歐盟的經濟上雙重課稅，至歐洲法院(ECJ)則認為國家不應對跨境股利差別待遇。

### (三) 報告及討論紀要

#### 1. 主要議題

##### (1) 目的

參與免稅之主要目的在於消除經濟上之重複課稅，在母子公司指令下，28 個歐盟會員國有 27 個採行免稅法，34 個 OECD 會員國中則有 26 個國家採免稅法；各國另有基於國際競爭、利潤匯回及刺激經濟之目的考量而採行參與免稅機制，如日本國內法為消除經濟上重複課稅，已提供間接稅額扣抵，但因面臨海外盈餘保留不匯回之問題，爰於 2009 年採行參與免稅機制。英國基於上述理由、稅制簡化及減輕依從負擔等考量，由間接稅額扣抵改採參與免稅。

## (2)適用範圍

參與免稅之適用範圍通常很廣泛，但盈餘分配涉及視為分配及分配時點之課題，基於資本輸入中立性及利潤應由產生加值的國家課稅之原則，資本利得亦應包含於參與免稅之適用範圍，歐盟母子公司指令未將資本利得納入適用範圍，未來可能進一步納入考量，此外，某些價格調整及貨幣風險工具亦應納入適用範圍。

## (3)適用條件

典型減免條件包括所有權基本要求、基本持有期間、積極的營運、可比較的稅款、租稅協定或資訊交換協定及防止套利或混合工具條款。典型的保護條款則包括轉換條款或 CFC 法則、費用扣除或降低帳面價值。

## (4)國內及跨境情形

對於國內及跨境之公司利潤分配採行不同之機制，可能涉及差別待遇課題。依據歐盟基本自主法，國內減免制度之延伸、免稅額及間接扣抵之平等、成本扣除法之區別等均涉及差別待遇課題。

## 2.參與免稅安排之限制及例外

### (1)成本扣除之限制

成本扣除限制最常見的問題通常為利息(借款利息)扣除，另有專業性審查成本及匯兌損失等，各國對於免稅所得相關之成本通常不准扣除，須將成本分配於股利及其他所得，如果無法區分，則可能採行總額減除法(Lump-Sum Solutions)，如法國對於自其他 EU 會員



國子公司取得之股利採 95%免稅，其中 5%視為不可扣除之成本，仍應計入所得課稅，日本採 35%免稅法。

## (2)時點課題

根據母子公司指令，分配時點是具有決定性的。但在實務上可能發生若干複雜性，如在分配後如何履行最低持有期間之限制，公司亦可能追溯獲取利益。

## (3)虧損情形

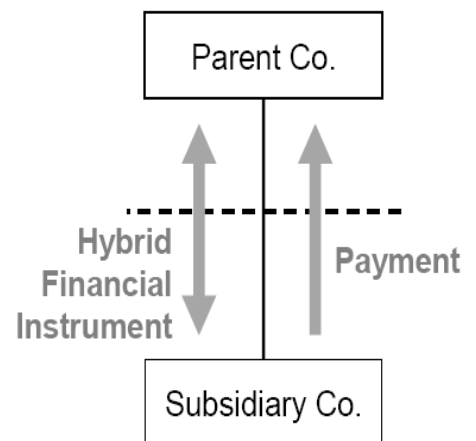
在參與免稅機制下，母公司自子公司取得之股利免稅，若母公司發生虧損，則股利減免可能影響母公司虧損後抵之效果。

## (4)轉換條款(Switch-Over Clause)及其他反避稅法則

會中討論從免稅轉換為稅額扣抵課題，奧地利 Kofler 以 Haribo and Salinen(Case C-436/08)進行討論，奧地利對於母公司取自子公司之股利適用免稅法，但對於某些取自非歐盟會員國子公司之股利，採用間接稅額扣抵法，若二者使得集團最終稅負相同，則上開轉換條款之適用，不構成差別待遇，但與談人提醒應以母公司所在國之課稅規定為基礎重新計算稅基，以確保中立性及無差別待遇。

## (5)混合財務工具(Hybrid Financial Instruments)及雙重免稅

跨國母子公司間採用兼具債務與權益性質之財務工具，可能發生在子公司所在國將之視為債務利息支出，而准許作為利息費用扣除，在母公司所在國將母公司自子公司獲配金額視為股利而予以適用參與免稅，造成雙重不課稅之情形。OECD 於 BEPS 行動計畫 2 建議，提供參與免稅機制係為消除分配盈餘之經濟上重複課稅，如該金額係由稅後盈餘(after-tax profit)支付，則應限制其適用參與免稅機制。



歐盟發布打擊租稅詐騙及租稅規避第 14 號行動計畫及於 2014 年修正母子公司指令，規定母子公司間混合借款合約之給付，倘借款人可作為費用扣除，則會員國不應將該給付視為利潤分配而適用參與免稅制度。與談人指出設在租稅天堂之公司，雖不採行免稅，但其適用稅率低，上開限制並未能完全解決混合錯配之問題。

## 六、國際租稅近期發展 (Seminar J)

### (一)會議報告人及與談人

本場研討會由法國 Daniel Gutmann 主持，與談人包括美國 Herman Bouma、瑞士 Jean Blaise Eckert、加拿大 John Lorito、德國 Arne Schnitger、澳洲 John Taylor、英國 Mike Williams、荷蘭 Bartjan Zoetmulder、印度 Porus Kaka，瑞士 Luzi Cavelti 負責秘書議事。

### (二)背景內容

本場次目的為從一般國際間的角度討論在本年 IFA 會議之其他研討會中未涵蓋之其他重要國際租稅議題。

### (三)會議內容紀要

#### 1. 英國移轉利潤稅制度 (the UK Diverted Profits Tax, DPT)

Williams 概述英國移轉利潤稅制度主要特點，並說明該制度以防杜跨國企業利用人為稅務安排達避稅目標，與 OECD BEPS 行動計畫精神相符，主張英國境內之經濟活動產生利潤時，該利潤應於英國境內課稅。該制度主要內容如下：

- (1) 消除外國公司濫用未構成常設機構之租稅安排。針對非英國居住者公司於英國執行相關活動，且此活動與提供商品及服務予英國顧客有關，防止其為免構成英國常設機構以達避稅目的之租稅安排。
- (2) 預防公司藉由缺乏經濟實質之交易或企業，創造租稅利益。針對現行英國稅制下，進行缺乏經濟實質之特定租稅安排。其主要功能為消除濫用稅制差異，及利用「有效租稅錯配結果」之租稅安排。

Taylor 說明澳洲目前亦正試著透過不同方式以達類似效果。在 2015 年 5 月 12 日宣布 2015/16 預算後，澳洲財政部發布立法草案及解釋備忘

錄，其將於所得稅評價法新增 177DA 乙節，藉由執行最新反避稅措施修正現行一般反避稅規定，處理跨國公司在澳洲規避課稅問題。

## 2. 受益所有人之要求

瑞士 Eckert 就瑞士聯邦最高法院於 2015 年 5 月 5 日有關總報酬交換(Total Return Swaps)案例，分析該判決主要關注在應用總報酬交換及未來合約時，租稅協定中受益所有人之概念。此案例中，兩家丹麥銀行藉由瑞士資產部位進行避險，並主張申請退還瑞士股利扣繳稅額。瑞士聯邦稅務總局以該衍生性交易目的為避險，其自瑞士取得之股利缺乏受益所有人，拒絕退還稅額。銀行向聯邦行政法院提起上訴並獲得勝訴，聯邦稅務總局再提上訴，最後聯邦最高法院逆轉聯邦行政法院之決定，支持聯邦稅務總局觀點。在聯邦最高法院決定中，認為受益所有人概念於所有租稅協定中均有規範，即股利之收受人必須是受益所有人才能主張適用租稅協定，即使租稅協定並無明文定義受益所有人。最高法院進一步指出，丹麥銀行必須將股利分配移轉給相關人。銀行在此交易下並無承擔任何風險，不能被認定為股利之受益所有人。

加拿大 Lorito 接著比較瑞士案例與加拿大的 Prévost 和 Velcro 案例，討論受益所有人概念。在加拿大兩案例中，該國法院相當程度地限縮國內法中關於受益所有人概念，由加拿大居住者支付之股利及權利金，收受方各自為該股利及權利金之受益所有人。

## 3. 控股公司之實質要求

荷蘭 Zoetmuldere 概述自 2014 年 1 月 1 日起荷蘭對金融控股公司提出新實質性要求，倘納稅義務人無法完成一項或多項規定，納稅義務人必須：

- (1)宣告沒有符合規定內容；
- (2)提供足以判定是否滿足相關要求之文件；
- (3)提供適用消除雙重課稅、利息及權利金之條款，已請求或能請求之利息、權利金、租賃支出之說明；
- (4)提供支付相關支出之公司名稱及地址資訊。

納稅義務人如無法符合要求且意圖適用租稅協定關於消除重複課稅之規定，或是自利息及權利金獲益情況，荷蘭自發地將納稅義務人相關資料提供予相關之租稅協定夥伴國或是歐盟會員國。

#### 4. 美國稅約範本之修正建議

美國 Herman Bouma 就 2015 年 5 月 20 日美國財政部公布之新聞稿，概述美國稅約範本(2006 年版)之預告修正內容如下：

- (1) 分配予低稅負居住地國以外常設機構之所得，於特定條件下，所得來源國不再提供租稅協定優惠措施。
- (2) 利息、權利金或其他所得由關係給付人實現且符合低稅負居住地國特殊規定時，所得來源國可拒絕提供租稅協定優惠措施。
- (3) 若居住地國對其國內稅法制定特定修正類型，當股利、利息、權利金及其他所得(第 21 條)由公司或個人實現時，所得來源國可拒絕提供租稅協定優惠措施。
- (4) 有關稅約範本第 21 條利益限制，主要修正上市公司子公司例外情形，增加對股利以外之利益進行稅基侵蝕測試
- (5) 與移出國外企業(expatriated entities)交易取得源自美國之股利、利息、權利金及其他所得(第 21 條)，美國對該等企業反轉(corporate inversion)後 10 年期間內，拒絕提供租稅協定利益。所謂移出國外企業指一個曾經為集團母公司之美國公司，經企業反轉後，集團母公司由原來美國公司調整成另一外國公司，而原本為集團母公司之美國公司成為集團子公司之一。

有關前述(1)至(3)項修正，主要有關源自所得來源國之所得於居住地國享有特殊規定致該所得低稅或免稅情形時，所得來源國可拒絕提供租稅協定利益。惟部分人士認為此舉有違租稅協定消雙重課稅之目的，且徒增租稅協定複雜度。

### 七、稅務訴訟程序之納稅義務人實質保護 (SeminarK)

#### (一) 會議主席及與談人

澳洲 Justice Tony Pagone 擔任小組主席，與談人包括：馬爾他 Robert

Attard、法國 Emmanuelle Cortot-Boucher、德國 Justice Klaus-Dieter Druen、印度 Justice Vineet Kothari 及加拿大 Justice Gerald Rip，由比利時 Filip Debelva 負責秘書議事。

## (二)背景說明

本議題主要分成 3 個部分討論：

### 1. 審前程序 (Pre-trial Proceedings)

藉由小組成員的經驗分享，討論有關讓訴訟案件更容易解決並兼顧納稅義務人權益保護及國家合法要求權之程序。

### 2. 專家證據和證詞 (Expert Evidence and Testimony)

參考納稅義務人權利的表現、保護及發展，以及考量審判員 (adjudicators) 的需求及其攸關性，本小組藉由經驗分享討論專家證據和證詞如何作為有利證據。

### 3. 模擬法庭審判 (Moot trial)

本次研討會由小組成員模擬法庭審判並分享經驗。

## (三)報告及討論紀要

### 1. 在稅務訴訟程序中對於納稅義務人權利之有效保護

會中討論在稅務訴訟中，如何藉由參與來保護納稅義務人權利，法國稅務案件採行審前程序 (Pre-trial Proceedings)，有效解決稅務訴訟，其訴訟程序均予以紀錄，具有追根究底之特色。所有審前程序使納稅義務人與稅務機關得以對訴訟問題交換雙方爭點，盡可能在法官判決前解決該爭議，包含行政程序及法庭前之調查程序。

在法國大多數稅務訴訟案件係在法院之前，透過前行政要求程序 (Prior Administrative Claim) 解決。在進入下級法院前，需先提交行政要求。處理行政要求時，稅務機關應依法辦理，行政要求與未來法院審判有密切聯繫。相較於法院，前期行政要求對納稅義務人權利之保護程度較低。行政要求不能取代向法院提起訴訟之權利。納稅義務人可暫緩繳納稅款，且萬一發生較嚴重爭執，仍得向下級法院提起訴訟，不會因提交行政要

求而受阻礙。

在法國僅少數(約 0.5%)稅務案件係由法院裁定，稅務訴訟案件在進入法院之前的調查程序，係達成協議之最後機會。如未達成協議，將由法官判決係由稅捐機關放棄稅收或撤回納稅義務人之訴訟。

## 2.稅務訴訟程序中專家證據和證詞 (Expert Evidence and Testimony) 之採行

本場次亦探討在訴訟中專家意見之運用及專家知識對於納稅義務人權利可能之影響，包括準備程序中發現證據及作為訴訟本身之一部份。

德國於稅務程序中採行職權調查原則 (the ex officio principle)，注重專家證據，私人專家證據不等於司法專家證據，查明事實及評估證據係法院權利及責任 (職權調查原則)，正確法律決策需要依靠專業知識，通常會任命及諮詢獨立專家，以避免法院錯誤使用專業知識及未徵詢專家證據之程序缺失。德國以法律規定諮詢專家證據，對專家證據予以明確要求。需要專家證據之典型領域包括在國內之資產評價和藝術、不動產、非上市公司之評估；對於租稅利益事實評估之適當性；在國際方面，則為移轉訂價及被隱藏的股利。專家之任命係由法院自由裁量，例如不動產估價經常需要獨立專家之專業知識，但若法官自身已具備充足和相關的經驗，則法院可以不考慮專家證據，惟使用之自身專業知識必須明確。納稅義務人可以提出自己的專家證據，阻止採納專家報告。證據的考量和評價原則必須以常識為基礎，且須具一致性及透明性。

## 八、租稅協定適用時點議題 (Seminar L)

### (一)會議主席及與談人

奧地利JosefSchuch擔任主席，與談人包括：摩洛哥LailaBenchekroun、OECD JacquesSasseville、義大利MarioTenore 及荷蘭JoannaWheeler，書記：瑞士JeromeBurgisser負責秘書議事。

### (二)背景說明

租稅協定適用時點議題關乎基於適用租稅協定目的，一方締約國對所得是否具有課稅權及何時得對該所得課稅；另於一方締約國具有課稅權時，應以何時點之相關國內法為核課依據。至於協定何時生效與終止，

更是與適用租稅協定「時間」議題密不可分。本場次以案例分析說明於適用租稅協定時間相關問題與解決之道。

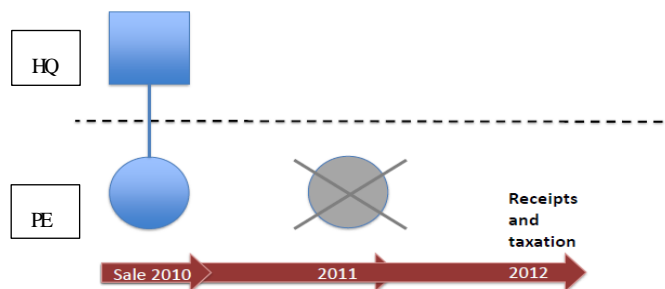
### (三)報告及討論紀要

#### 1.案例 1 — 遞延課稅

##### (1)背景

A、B兩國於租稅協定諮商時，A國建議第 7 條第 1 項(營業利潤)採行 OECD 稅約範本文字“...If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.”即「該企業如經由其於他方締約國內之常設機構營業，他方締約國得就該企業之利潤課稅，但以歸屬於該常設機構之利潤為限」。B國則建議參考智利與瑞士租稅協定(2011)內容，修正第 2 句為“...If the enterprise has carried on business as aforesaid, ...”

##### ➤ Case 1 – Delayed taxation



##### (2)討論情形

按B國建議之修正文字內容，主要見於美國的租稅協定，依據美國財政部 1984 年對美國與加拿大租稅協定(1980)之解釋，於第 7 條第 1 項加入相關文字有助一方締約國對境內常設機構於停業前，因延遲或權責發生制應分配予該常設機構之營業利潤，提供一明確認定基礎。2007 年美國與加拿大租稅協定議定書，亦於第 7 條第 2 項、第 10 條、第 11 條及第 12 條等與常設機構相關條文亦基於相同原則，予以修正增列“*has carried on*”文字。

與談人於進行相關討論後提出兩項建議原則：首先，租稅協定僅分配課稅權，至於何時及如何行使課稅權則屬於國內法範疇，協定中尚無課稅年度或會計期間問題。其次，相關協定條文文字隱含規範適用協定須符合相關適用要件。

## 2. 案例 2 — 動態(ambulatory)或靜態(static)

### (1) 背景

A、B兩國於租稅協定諮商時，A國建議第 6 條第 2 項(不動產定義)採行 OECD 稅約範本文字 The term “immovable property” shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated .... 「稱『不動產』，應具有財產所在地締約國法律規定之含義...」。B國則建議修正為 As regards the application of the Convention at any time , the term “immovable property” shall have the meaning which it has at that time under the law of the Contracting State in which the property in question is situated ...”

### (2) 討論情形

依據 OECD 稅約範本第 3 條第 2 項規定，於一方締約國於任何時間適用協定時，未於協定界定之任何名詞，除上下文另有規定外，依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其他法律之規定。

有關協定解釋議題，常見於協定適用時點所依據之相關國內法律，究係簽署時(靜態)或適用當時(動態)之國內法；以協定範本陸續新增註釋(動態)解釋已生效協定(靜態)之適法性等。依據 OECD 稅約範本第 3 條第 2 項註釋 11，OECD 財政事務委員會決議以適用協定時現行國內法為準據，並於 1995 年修正稅約範本第 3 條第 2 項規定。

與談人於討論後提出之原則：除非上下文另有說明，否則任何協定涉及國內法時應解讀為適用協定當時之現行國內法，於 OECD 稅約範



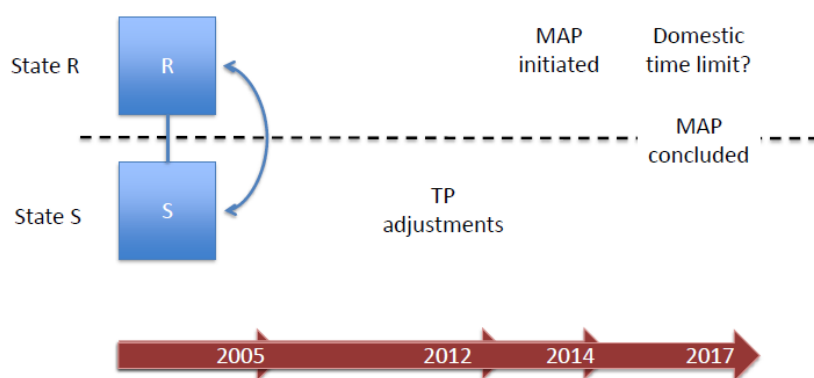
本第 3 第 2 項文字已確認此原則<sup>4</sup>。

### 3. 案例3 — 移轉訂價調整後之相對應調整

#### (1) 背景

R國居住者R公司與其完全持有之S國居住者S子公司，於 2005 年進行交易。2012 年S國對該筆交易調整S子公司利潤，並對S子公司匯回R國母公司利潤進行扣繳。2014 年R國母公司要求R國啟動相互協議程序，進行相對應調整。2017 年雙方主管機關決議S國調整利潤合理，但R國以囿於國內法限制無法對R公司之 2005 年營業利潤進行相對應調整。

#### Case 3 – Relief after transfer pricing adjustment



#### (2) 討論情形

OECD稅約範本第 9 條註釋 10 指出，第 9 條第 2 項就A國調增X企業利潤後，B國相對應調整Y企業利潤時是否應有調整期限之規範未明確。部分國家認為B國相對應調整Y企業利潤義務並無期間限制，亦即無論A國於何時調整X企業利潤，B國均應相對應調整Y企業利潤，不受期間限制。另部分國家則認為，以行政實務而言，無期間限制是不合理的。因於本條並未對此議題規範，締約雙方如果有意願，可於雙

<sup>4</sup>Unless the context indicates otherwise, any treaty reference to domestic law shall be read as a reference to the domestic law in force at the time of application of the treaty. The wording of Art. 3(2) simply confirms that principle.

方協定中納入B國相對應調整之期限規定。

又OECD稅約範本第 25 條(相互協議)第 2 項規定「主管機關如認為申訴有理，且其本身無法獲致適當解決，應致力與他方締約國之主管機關相互協議解決，以避免發生不符合協定規定之課稅。**達成之任何協議應予執行，不受各締約國內法任何期間規定之限制**」。由該條註釋 39 可知，第 25 條第 2 項後段規定之目的在於使國內法中有關核課調整及退稅雖訂有期間限制之國家，可執行相互協議結果。

倘相關租稅協定中並無OECD稅約範本第 9 條第 2 項規定時，大多數案件可能透過OECD稅約範本第 25 條(相互協議)第 1 項予以解決。

部分國家對於第 25 條第 2 項有關相對應調整不願意採行無限制性義務時，替代方案為透過限制初次作成調整之時間，如防止稅基侵蝕與利潤移轉 (BEPS)行動計畫 14 討論稿建議，於第 9 條註釋加入替代方案條文，以限制依據第 9 條第 1 項調整時間。

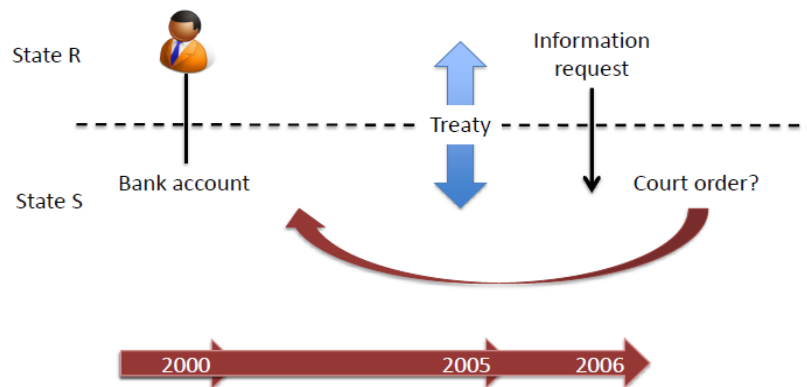
與談人建議原則：在OECD稅約範本第 7 條第 3 項、第 9 條第 2 項或第 25 條中未納入對提供租稅減免應有時間限制之義務。

#### 4. 案例4 — 資訊交換的應用

##### (1)背景

R國及S國間的租稅協定於 2005 年正式生效。S國欲瞭解其居住者X可能在R國開立之銀行帳戶及自 2000 年至 2005 年間每年存款餘額，爰於 2006 年向R國提出資訊交換請求，X於知悉S國對其展開調查並向R國請求資訊時，R國法院提出聲請以防止R國主管機關將其於協定生效前相關銀行資訊包括 2000 年開戶資料交換提供予S國。

## Case 4 – Temporal application of Article 26



### (2)討論情形：

#### A.瑞士 2002 年聯邦法院判決資訊交換案例(Case BGE 2A.551/2001)

1996 年簽署之協定於 1997 年生效，並自 1998 年 1 月 1 日起適用。瑞士國稅局請求交換銀行資訊期間為 1990 年至 1997 年度，瑞士法院認為該 1996 年簽署協定第 26 條資訊交換條文得適用。法院決定 1990 年至 1997 年度之課稅超出協定適用範圍，然而生效條款僅及於協定條文而未涵蓋程序性條文。資訊交換條文屬於程序性條文，不僅可立即適用並於協定生效前追溯適用。

#### B.假設案例

2015 年間母公司位於美國的義大利子公司其 2008 年營業利潤遭到調整，美國與義大利租稅協定包括 1984 年舊協定(自 1985 年元月起生效)及 1999 年新協定(自 2010 年元月起生效)，義大利子公司於 2015 年提出相互協議程序應適用舊協定或新協定?依據新協定第 28 條第 4 項規範，先前協定條文將於本協定相關條文依據本條第 2 項及第 3 項規定日期生效後停止適用；先前協定於依據本項前述條文生效日最後一日終止<sup>5</sup>。與談人表示依據新協定第 28 條第 4

<sup>5</sup>The provisions of the prior Convention shall cease to have effect when corresponding provisions of this Convention take effect in accordance with paragraphs 2 and 3 [i.e., 1 January 2010], and the prior Convention shall terminate on the last date on which it has effect in accordance with the foregoing provisions of this paragraph

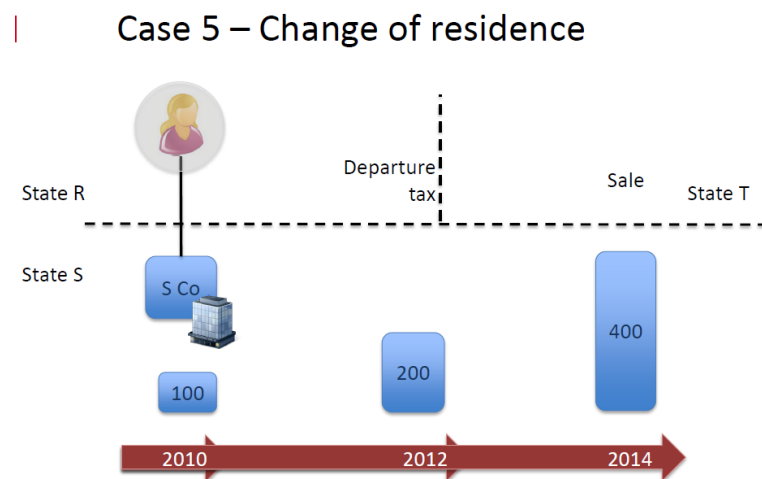
項，建議適用舊協議。另依維也納公約法第 28 條(不溯及既往)規定，除條約有不同意思，或另經確定外，關於條約對一當事國生效之日以前所發生之任何行為或事實或已不存在之任何情勢，條約之規定不對該當事國發生拘束力。本假設案例最終結果是 2 個不同協定同時適用。

- C. 與談人建議原則：除協定或議定書另有規定外，OECD稅約範本第 25 條、26 條以及 27 條等程序性條文，應受該租稅協定涵蓋稅目之相關適用規範。

## 5. 案例5 — 居住者身分變更

### (1) 背景

2010 年X為R國居住者，以 100 元持有S公司 100%股份，S公司所有資產為座落於S 國之不動產。2012 年X成為T國居住者，依據R國課徵離境稅(departure tax )規定，於X離境並終止其居住者身分時，對其持有之S公司股份視同處分(時價為 200 元)，2014 年X以 400 元售出S公司股份。

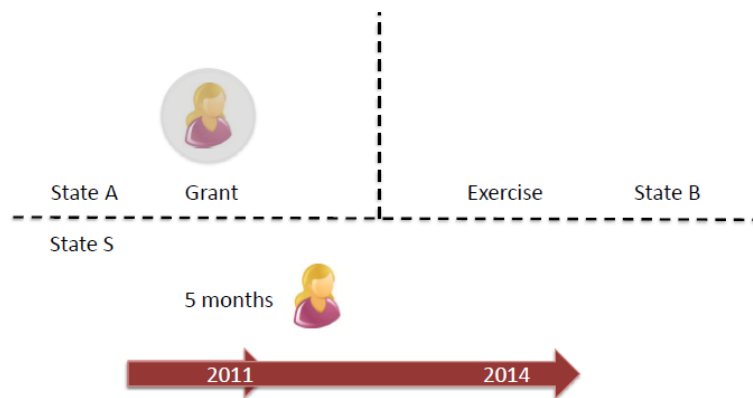


### (2) 討論情形

關於納稅義務人轉換稅務居住地所產生之影響，特別是有關離境稅之適用，與談人透過OECD稅約範本第 23 條(消除重複課稅)註釋 4，有關股票選擇權課稅角度加以討論。與談人以註釋 4.1 案例為基

礎，假定X於 2011 年為R1 國居住者，因提供勞務而獲得股票選擇權，且R1 國於公司授予股票選擇權時課稅。X於受雇期間於S國工作 5 個月。2014 年X成為R2 國居住者，並執行股票選擇權，R2 國課稅規定為於執行股票選擇權時點課稅。由於R1 國、R2 國對該股票選擇權於X屬於具其居住者身分時點分別課稅，尚無雙重居住者情形，爰無法以第 4 條解決雙重課稅問題。

### The stock-option example in paragraph 4.3 of the Comm. on Art. 23



依據註釋 4.3<sup>6</sup>內容，倘X的勞務提供地在S國而非R1 國或R2 國，不會產生所得來源國與居主地國間雙重課稅問題，此時可經由相互協商加以解決。可能解決方式為，締約雙方主管機關基於居住地國應提供消除重複課稅措施之共識，當受雇人為他方居住者時，其勞務提供於一方締約國時由該國課稅。因此X在成為R2 國的居住者前，X勞務提供地在第三國（S國），R1 國對X於第三地提供勞務所得已課稅部分，由R2 國提供消除重複課稅措施（無論是扣抵法或免稅法）是合乎邏輯的，因為基於R1 國與R2 國租稅協定目的，X提供勞務之當時為R1 國居住者非R2 國居住者。

有關案例 5，OECD JacquesSasseville表示，依據OECD協定範本

<sup>6</sup>Where, however, the relevant employment services have not been rendered in either State, the conflict will not be one of source-residence double taxation. The mutual agreement procedure could be used to deal with such a case. One possible basis to solve the case would be for the competent authorities of the two States to agree that each State should provide relief as regards the residence-based tax that was levied by the other State on the part of the benefit that relates to services rendered during the period while the employee was a resident of that other State.

第 13 條(財產交易所得)第 4 項，一方締約國之居住者轉讓股份，如該股份超過 50% 之價值直接或間接來自於他方締約國內之不動產，其取得之利得，他方締約國得予課稅，爰S國對X轉讓股份之利得具有課稅權，R國及T國均應對S國課稅部分提供消除重複課稅措施。另外離境稅因為不同時間不同居住地，也是租稅協定無法解決居住地與居住地重複課稅之另一情形。而修正股票選擇權案例解決方式，即由各個締約國對經他方締約國基於居住地國立場於居留期間發生之財產交易所得課徵之租稅提供消除重複課稅措施可能是適當的<sup>7</sup>。

---

<sup>7</sup>A modified version of the stock-option solution could be appropriate: each State should provide relief as regards the residence-based capital gains tax that was levied by the other State on the part of the gain that accrued during the period of residence

## 伍、心得與建議

### 一、心得

國際財政協會係一國際財政組織，每年由會員國輪流舉行年會，探討國際租稅議題。其會員來自超過 100 個國家之財政機關、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，涵蓋產、官、學各界，有別其他國際組織如 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，其討論層面更加多元及廣泛。

本屆年會討論之主要議題為「研究發展之租稅優惠政策」及「納稅義務人的基本權利保護」，另並就「專利盒」、「外派人員稅務議題」、「跨境提供服務與增值型營業稅- IFA 專題進展」、「資訊交換程序之納稅義務人實質保護」、「企業跨境併購」、「IFA/EU：檢視國家補助以防止侵略性租稅規劃」、「IFA/OECD 防止稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動計畫工作進展」、「全球化家庭稅務議題」、「參與免稅法之效益」、「國際租稅之最新發展」、「稅務訴訟程序之納稅義務人實質保護」及「租稅協定適用時效議題」等議題進行介紹及研討。涵蓋範圍由國內法至國際租稅，從所得稅至營業稅，均為當前國際租稅熱門議題。藉由本次年會之參與，當更有助於瞭解國際間對於相關議題之發展與看法，可作為未來研議政策方向之參考。

財政部此次由賦稅署及國際財政司各派 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

### (一)持續關注 BEPS 發展，作為修正我國國內法與租稅協定政策之參考

近年來區域經濟整合加速，電子商務交易型態日新月異，跨國企業利用各國稅制及租稅協定差異，進行侵略性租稅規劃，嚴重侵蝕各國稅基，影響租稅公平。OECD 已於今年 10 月發布 BEPS 15 項行動計畫之最終成果報告，針對各項議題提出問題及建議，在國內法部分，財政部賦稅署會同各地區國稅局成立之 BEPS 行動作業計畫專案小組刻正依計畫時程進行研究工作，除應參採 OECD 建議檢視國內法有無不足外，亦宜觀察各國(尤其鄰近國家)採行趨勢，俾與國際接軌；在租稅協定上，我國於協定談判時應持續注意 OECD 之最新建議，並將部分報告建議內容(如增訂消除混合錯配安排、防止人為規避常設機構、利益限制條款等)具體應用於近期租稅協定諮商。

此外，OECD 表示最終成果報告雖已發布，然於未來幾年，部分行動計畫仍將持續進行檢討修正，爰須持續關注 BEPS 行動計畫最新發展，以隨時配合因應調整；並應賡續積極洽簽租稅協定，藉由協定諮商，減少企業因應各國反避稅措施管理稅負風險而調整投資架構及交易模式之稅負成本，提供企業合理保障。

### (二)租稅優惠之提供應符合中立性及比例性，避免形成有害租稅競爭及雙重不課稅

為矯正市場失靈，促進經濟發展，政府對於部分具公共財性質之企業活動(如研究與發展(R&D))提供租稅優惠，雖有助於企業投資達社會最適水準，但租稅優惠措施應注意其有效性，堅守其必要性，不應超出原先提供優惠之預訂目標，即應符合中立性及比例性原則，避免為納稅義務人帶來意外之財，造成超額之政府稅收損失。另亦應思考研擬之租稅優惠是否與國際租稅協定及有害租稅競爭之新興國際標準(特別包括修正關聯法限制租稅優惠部分)具有相容性，並且持續關注國際租稅之發展。

貿易之自由化及公平競爭係國際貿易原則，我國在促進產業升級條例時代提供多項產業別、地區別及功能別之租稅優惠，曾被美國政府指



控涉及直接或間接提供生產、出口及銷售補貼，該國主張理由之一即為租稅補貼，並要求展開平衡稅調查。惟在 98 年底促進產業升級條例落日後，取消各項產業別及地區別之租稅優惠，進行輕稅簡政之所得稅制改革，僅提供研究發展投資抵減之租稅優惠，租稅優惠對於貿易自由競爭之影響已減輕。另我國雖非歐盟會員國，但未來若與歐盟簽訂自由貿易協定，則將處於與瑞士相同之處境，故未來我國在稅制設計、租稅優惠之提供、預先核釋及預先訂價協議皆應注意國家協助之議題，應先預為因應，以符合國際趨勢。

歐盟國家雖採參與免稅，以避免營利事業利潤分配雙重課稅情況，惟同時亦面臨租稅濫用及稅基侵蝕情況，因此，如何避免營利所得雙重課稅及避免稅基侵蝕已成為國際間重大租稅議題，建議朝 OECD 發布 BEPS 行動計畫報告內容進行深入研究，以作為未來國內進行稅制改革之參考。

### (三) 參酌審前程序之優點，作為檢討我國稅務訴訟程序之參考

納稅義務人權利保護，取決於是否有進行裁決的有效途徑。一個有效的預警過程，將幫助納稅義務人和稅務機關聚焦其爭議點。有效的過程亦讓審判員（*adjudicators*），在早期發表意見並引導當事人瞭解其真實利益，並辨認和解決在裁決過程中影響納稅義務人和稅務機關間之相互尊重程序問題。未來我國稅務訴訟程序可參考審前程序（*Pre-trial Proceedings*）之優點，以有效解決納稅義務人和稅捐機關之糾紛，並減少爭訟案件。

陸、附件-會場照片及會議資料

