

出國報告（出國類別：其他）

## 第三屆海峽兩岸國際稅收交流研討 會

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：蔡碧珍副署長

派赴國家：大陸地區上海市

出國期間：2015/11/11-2015/11/15

報告日期：2016/2/2

## 【報告內容摘要】

為增進兩岸稅務交流，協助在大陸投資的臺灣企業依法合理繳稅，臺灣地區中華產業國際租稅學會與大陸地區中國國際稅收研究會自 102 年起輪流舉辦「海峽兩岸國際稅收交流研討會」。104 年為第 3 屆，11 月 12 日於大陸地區上海市舉行，由陸方主辦。本次研討主題為「跨境數字經濟與無形資產轉讓稅收問題的國際比較研究」，子議題包括「跨境數位產品交易帶來的稅務挑戰」及「因應跨境無形資產轉移國際避稅的對策研究」。兩岸學者、專家及官員於會中針對研討主題、目前面臨之挑戰及未來處理方向，充分交換意見，對強化兩岸跨境稅收課稅議題之處理、避免雙重課稅或雙重免稅，具正面意義。另就臺商在大陸所面臨之課稅議題也與陸方相關單位代表溝通，對臺商在大陸納稅權益保障，當有實質助益。

# 參加「第三屆海峽兩岸國際稅收交流 研討會」報告

## 目次

壹、緣起及目的.....	1
貳、與會人員.....	1
參、會議主題及過程.....	2
肆、考察及參訪行程.....	3
伍、會議內容.....	3
陸、心得與建議.....	21

## 壹、緣起及目的

在經濟發展全球化、區域經濟整合日趨密切及高度競爭的知識經濟環境中，跨國企業面對各國稅務法規快速更迭，稅務機關加強企業稅務稽查及全球各國呼應 OECD 的 BEPS 行動計畫，不但產業界的稅務依從愈顯重要，稅務機關主動協助納稅義務人提高納稅依從，避免企業被雙重課稅或雙重免稅，亦為刻不容緩之事。徵納雙方亟須透過不斷意見交流及各界共同努力，面對新經濟世代的新興課稅議題，集思廣益，使課稅規定儘速明確，納稅義務人得以依法公平合理繳稅。

自兩岸開始交流後，許多臺灣企業陸續前往大陸投資，為增進兩岸稅務交流，協助前往大陸地區投資的臺灣企業在兩岸依法公平合理繳稅，避免被雙重課稅或雙重免稅，瞭解其所面臨的問題及困難，俾協助解決，臺灣地區中華產業國際租稅學會與大陸地區中國國際稅收研究會自 102 年起在福州與台北輪流舉辦「海峽兩岸國際稅收交流研討會」。104 年「2015 第 3 屆海峽兩岸國際稅收交流研討會」，輪由中國國際稅收研究會主辦，於 104 年 11 月 12 日於大陸地區上海市舉行，邀請中華產業國際租稅學會組團前往大陸與會，中華產業國際租稅學會邀請本署派員共同與會。

## 貳、與會人員

本次研討會我方代表團員共 28 位，由中華產業國際租稅學會理事長吳德豐領隊，團員包括產業界資誠聯合會計師事務所稅務暨法律服務營運長郭宗銘、資誠聯合會計師事務所稅務法律服務會計師徐麗珍、邱文敏、段士良、中華產業國際租稅學會秘書長吳金終、副秘書長陳惠鈴、資誠聯合會計師事務所稅務法律服務協理林玉清、愛爾蘭商新思科技臺灣區財務長沈朝俊及中國區財務長劉冰、日月光半導體製造股份有限公司副總經理/會計長郭宏銘、冠捷科技集團財務副總裁連巍鐘、敦南科技股份有限公司財務長黃碧琴、正新橡膠工業股份有限公司財務部協理羅永勵、正新橡膠(中國)有限公司財務部協理曾耀德、正新橡膠(中國)有限公司經理吳禮運、廈門正新橡膠工業有限公司財務部副理楊宗嶽、正新橡膠(重慶)有限公司經理助理郭庭佑、光寶科技股份有限公司協理薛怡文、群光電子(蘇州)有限公司財務部資深處長劉介群及財務部副處長盧信峰；學術界包括臺灣大學法律學院教授葛克昌、臺北商業技術學院財政稅務系副教授黃士洲、東吳大學會計系副教授楊業承；政府部門包括國際財政司司長宋秀玲及秘書包文凱、高雄國稅局副局長洪東煒及賦稅署副署長蔡碧珍。

大陸方面則包括中國國際稅收研究會會長王力、顧問盧仁法、郝昭成、國家稅務總局原副局長張志勇、中國國際稅收研究會副會長兼秘書長伊兵、副會長廖體忠、上海市國家(地方)稅務局領導過劍飛、中國國際稅收研究會常務理事(副秘書長)魏仲瑜、靳東升、彭寧、薛路生、上海市國際稅收研究會會長周振家、浙江省國際稅收研究會會長單美娟、海南省國際稅收研究會會長蘇筱華、北京大學教授劉劍文、中央財經大學稅務學院院長楊志清、中國建築材料集團進出口公司副總經理(總會計師)趙延敏、中國國際稅收研究會稅法服務部主任李子清、法規文獻部主任孫玉剛、理事倪紅日、孫鋼、劉淑民、特邀專家李本貴、張楠、巴方、秦川、李巧郎、高峰、上海市國際稅收研究會副會長張建平、上海稅務局國際處處長邱為、四川省國稅局國際處處長楊林林、上海市交通大學教授汪蔚青、德勤會計師事務所稅務及商務諮詢華東地區主管(合夥人)郭心潔、湖北省國際稅收研究會秘書長高敏、福建省地稅局國際處處長李斌、無錫地稅局分局局長吳志峰、廣東省廣州市番禺區國稅局分局局長謝毅、重慶市地稅局國際處主任科員胡蕾 39 名成員。

### 參、會議主題及過程

本次研討會議題為「跨境數字經濟與無形資產轉讓稅收問題的國際比較研究」，其兩項子議題為：一、跨境數位產品交易帶來的稅務挑戰；二、因應跨境無形資產轉移國際避稅的對策研究。這兩項子議題，均以反避稅為重點，對全球各國呼應 OECD 的 BEPS 行動計畫，具有積極的重大意義。

第一項子議題「跨境數位產品交易帶來的稅務挑戰」，由陸方中國國際稅收研究會常務理事兼副秘書長彭寧擔任主持人。首先，由我方中華產業國際租稅學會監事黃士洲就其與簡銀瑩女士所撰寫的「跨境數位產品交易帶來的稅務挑戰—以 BEPS 行動方案及跨國線上交易個案為重心」提出報告；其次，由陸方中國國際稅收研究會常務理事蘇筱華就跨境數位產品交易稅收問題研究提出報告後，中華產業國際租稅學會洪東煒、葛克昌、中國國際稅收研究會劉劍文及汪蔚青分別就主題發言進行 10 分鐘評論，並開放與會人員討論。

第二項子議題「因應跨境無形資產轉移國際避稅的對策研究」，由我方中華產業國際租稅學會秘書長吳金終擔任主持人。首先，由我方中華產業國際租稅學會研究委員徐麗珍就其與資誠聯合會計師事務所經理謝仲仁及經理何香麗聯合撰寫的「應對跨境無形資產轉讓國際避稅的對策研究」提出報告；其次，由陸方廣東省廣州市國際稅收研究會謝理事毅就該會所撰寫的「應對跨境無形資產轉

移國際避稅對策研究」提出報告後，我方財政部賦稅署副署長蔡碧珍、中華產業國際租稅學會郭宗銘、中國國際稅收研究會楊志清及楊林林分別就主題發言進行 10 分鐘評論，並開放與會人員討論。會中雙方均針對該 2 子議題充分交換意見、熱烈參與討論。

## 肆、考察及參訪行程

為進一步瞭解大陸地區財稅制度及稅務行政，本團一行人由吳德豐理事長率領於 11 月 13 日及 14 日參訪浙江省國家稅務局及浙江省國際稅收研究會，由浙江省國家稅務局張青松副局長及浙江省國際稅收研究會單美娟會長接待，就該省社會情形、經濟發展、稅收概況、提供予台資企業的租稅優惠措施、台資企業在浙江省投資狀況、面臨的問題及建議事項進行交流，雙方藉由實務經驗分享與意見交流，增進彼此相互瞭解，對台資企業在大陸投資所面臨的課稅議題即時溝通，對其在大陸之納稅權益保障，當有實質助益。

## 伍、會議內容

### 議題一：跨境數字產品交易帶來的稅務挑戰

我方中華產業國際租稅學會監事黃士洲就其與簡銀瑩女士所撰寫的「跨境數位產品交易帶來的稅務挑戰－以 BEPS 行動方案及跨國線上交易個案為重心」所提報告，其重點如下：

互聯網、通訊技術、設備發展至今已趨成熟階段，數位經濟透過網際網路交易實體與虛擬的貨物與勞務，成為已開發、開發中國家發展經濟的嶄新課題。今日數字經濟的諸多重要特性，對於原本建構在實體交易、行之多年的傳統稅制，衍生時代性的挑戰。

面對數字經濟對稅務的時代性挑戰，2013 年 9 月起 OECD/G20 推動「防制稅基侵蝕與利潤移轉」計畫（以下簡稱 BEPS），其中行動方案一正是「處理數字經濟的稅務挑戰」（ACTION 1-Address the Tax Challenges of the Digital Economy）。

BEPS 計畫初衷是針對跨國企業的「過度稅捐規劃」行為（Aggressive Tax Planning），希冀藉由各主要國家建構一套，步調一致、足以適應今日數字經濟時代的課稅權分配、居住地判斷、所得分類機制。惟依往昔經驗，各國產業政策、經濟盤算各有不同，難以達成具體的普世共識。

### 一、跨境數位產品交易的模式分析

跨境數位產品交易，較常見者有透過數位平臺，來銷售軟體（微軟）、應用程式 APP、廣告（Google）、數位化影音（APPLE）、貼圖（LINE）、票券旅宿（Agoda, Booking.com）。茲先從臺灣觀點，簡介其中 Booking.com 與 Google Play 二家業者的交易模式與企業組織規劃。

#### (一)Booking.com 的營運模式

- ◆ 消費者線上預定房間，預定時，原則上無庸于訂房時支付房費，但需提供信用卡資訊作為擔保，退房時始直接向飯店業者支付房費；不過，部分飯店業者也會提供線上刷卡付清且不得退費的優惠房價。
- ◆ 消費者向飯店業者付清房價後，飯店業者再向 Booking.com 支付佣金，並由 Booking.com B.V.荷蘭總公司于收付佣金後，開立發票予飯店業者。
- ◆ 臺灣子公司僅向臺灣消費者、飯店業者提供支援服務，服務內容包括找尋「飯店業者客源」、「網頁優化」、「飯店客戶管理」，並無許可權向本地消費者、飯店業者簽訂任何訂房合約或收取費用。
- ◆ 臺灣子公司的營運資金租金、水電及人事等費用，均來自 Booking.com B.V.荷蘭總公司提供，臺灣子公司收款後，開立發票予荷蘭總公司。

#### (二)Google Play 的營運模式

- ◆ Google Play 是由 Google 為 Android 所開發的數位化應用發布平臺，允許使用者透過內建在智慧手機、平板電腦內的 Google Play 網路商店，或透過網站流覽、下載或購買應用程式、音樂、雜誌、書籍、影音節目。
- ◆ APP 程式開發或影音、圖書內容業者透過 Google Play 網路商店銷售軟體、數位內容或提供應用程式，經消費者透過線上刷卡方式，付費下載之後，Google Play 網路商店再依一定比例與程式開發、數位內容業者拆帳；消費者線上付費之後，並不會自 Google Play 網路商店或應用程式、數位內容業者，取得任何符合我國統一發票使用辦法要求之紙本或電子統一發票，至多僅會寄送購買證明/發票（Invoice）而已。
- ◆ Google 臺灣分公司在台營運資金，來自 Google 美國總公司匯入，臺北分公司僅將境內廠商支付的廣告收入，申報為境內應稅銷售額。消費者線上刷卡購買應用程式或數位內容，或內容業者獲取拆帳款項，均沒有從 Google 臺灣分公司獲得任何憑證，或有任何金流關係，收款方為

Google 愛爾蘭公司，故 Google 臺灣分公司認為此系境外他公司銷售額，其無須為境外營業行為開立統一發票。

## 二、跨境數位產品的稅務問題聚焦

Booking.com 與 Google Play 的營運模式核心均在於藉由網際網路型塑一個任何人均可接近使用的線上跨境平臺，在平臺上，消費者可以流覽資訊、付費下載應用程式、數位內容，或預訂實體服務（飯店住宿），所不同者，在於付款金流（Google Play 收款後與業者拆帳，Booking.com 則由飯店業者收款後再拆帳）與組織型態（分公司或子公司營運）。此類線上跨境平臺經營模式對於傳統國際租稅原則，即以實體交易為基礎所建構的跨境課稅權劃分原則，產生相當衝擊，衝擊的焦點主要是「收益來源地」（Source Country）與「常設機構」（Permanent Establishment, PE）概念，是否應當因應數字經濟的特性，增加新的概念內容、判斷標準。

### （一）跨境數位產品交易與收益來源地判斷

關於跨境數位產品交易衍生的課稅權歸屬－收益來源地問題，鑒於國際租稅原則上針對實體貨物、勞務的交易，通說的判斷標準也是以效用發生地為主，跨境線上交易應不會在學說理論上，對國際租稅原則產生變動，實際的衝擊可能會是在決定收益來源地之後，擁有課稅權的國家如何選擇、執行課稅權的機制，亦即跨境線上交易的平臺，在什麼條件之下，會被納入常設機構的概念底下。

### （二）跨境數位產品交易與常設機構概念

#### 1、跨境線上平臺對傳統常設機構的概念衝擊

數位經濟底下，通訊技術與數位平臺已經可以高度整合跨國企業分散于全球的資源、拉近業者與消費者距離，並且在企業體制下快速地決策，核心增值功能以及金流可以輕易地拆分並歸屬於境外的某個實體，企業在一個國家之內即便有「實體活動」（physical presence）的必要，重要性、獨立性與功能性等等已經不足以構成傳統國際租稅準則所要求的「連結性」。

#### 2、傳統常設機構概念對數字經濟的回應與修正

數字經濟賦予經營跨境線上平臺的跨國公司，輕易拆分核心增值功能（例如平臺演算法）與金流的歸屬（例如消費者線上刷卡），即便在主要的消費者居住國家，設有關係企業，其所扮演的功能角色，毋寧大多屬於



準備、附屬性質的業務，不足以在當地產生足夠收益，並沒有針對這筆收益，在收益來源地國家設有常設機構或營業代理人。

BEPS 行動方案 1 指出，高度數位活動的判斷標準係在反映數位經濟中數位服務提供者與消費者之間更緊密、更具互動性的客戶關係對價值的貢獻，例如（1）與用戶的關係維續超過 6 個月，並且於使用者所在地國家擁有實體存在；（2）透過在地語言網站或當地供應商、當地銀行或其它設施，向該國客戶銷售商品服務；（3）有系統地搜集該國客戶資訊以作為銷售商品或勞務之用。

### 3、線上消費爭議的解決與常設機構的判斷

數字經濟下，雖然可以預見常設機構未來將朝向「高度數位活動」作為判準，跨境數位產品交易免不了發生消費糾紛，消費糾紛的調處通常又會由消費者居住國家的行政、司法機關介入。其次，線上平臺交易的金流大多透過刷卡，發卡銀行通常位於信用卡持有人之居住國家，據此兩點容可另闢思考常設機構乃至收益的課稅權歸屬的理論蹊徑。

### 4、以高度數位活動調整常設機構概念，所需考慮因素

未來若以高度數位活動的概念與判準，調整、擴大常設機構的認定範圍，可以預期當被涵攝入之數字業者，可能于消費者居住國家欠缺實體的分支機構或營業代理人，則在協力與繳納義務的履行與後續強制執行上，課稅國政府一定有執行、追徵稅額的手段，但若徹底執行者，可能過度干擾、提早扼殺數字經濟活動，自絕於網際網路、數字經濟開放的國際潮流，惟若過於軟弱、投鼠忌器的態度，亦會令跨國企業透過不公平的稅負競爭攫取數字經濟的壟斷地位。

## 三、跨境數位產品交易的稅務對策

### (一)針對數字經濟引入「吸引力法則」

當跨國企業利用被視為獨立代理人（Independent Agent）或行紀（Commissionaire）關係企業，來履行數位產品交易的附屬、準備性質服務（例如客戶聯繫、售後服務）時，學者建議可以借用吸引力法則將獨立關係企業視為常設機構，並課予其按照營業代理人的稅法身分，履行關於銷售數位產品的申報、納稅義務。

### (二)檢討低價交易的免徵營業稅門檻

按臺灣境內無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人於給付報

酬之次期開始 15 日內，就給付額依稅率（5%）計算營業稅額繳納之（營業稅法第 36 條規定）。惟此規定適用於買受人為境內非營業人（消費者）的場合，具體執行有相當困難，一則現在線購買多屬小額，二則消費者相當零星，難以期待主動申報，一一稽核又將事倍功半、過度擾民之嫌。

另臺灣現將低價交易、貨物進口免征營業稅的門檻設定為一筆交易 3,000 元，參考國際水準，容有調整餘地。

### (三)建立數位交易的扣繳機制

所得稅法與營業稅法增訂金融機構與電信事業，在經手消費者線上付款的金流時，代為預先扣繳所得稅、營業稅，技術上應無太大問題。惟代為預先扣繳稅款，如單一國家自行為之，將形成對自身國民的價格懲罰效果，極易引發境內消費者與境外數位內容業者的反彈，間接產生鎖國效應與借用境外身分、信用卡的避稅現象。相形之下，課予數位產品交易的經營者，應于我國設立稅籍的義務，較不會對交易活動、價格產生扭曲效果。

### (四)數位產品交易的經營者有設立稅籍義務

歐盟自 2004 年開始即對數位服務，研擬並逐步實施所謂一站式（one-stop shop）機制，2015 年起于歐盟內銷售數位服務之業者，均需辦理稅籍登記，並按照規定負擔增值稅的代扣、繳納義務。

歐盟 2015 年起要求數位服務提供業者應辦理稅籍登記的機制，值得臺灣在對應跨境數位產品交易時，稅捐法制興革的參考。

## 四、代結論：2013 年底開始 BEPS 行動方案的時代意義

實則數字經濟的稅務挑戰，乃至混合錯配安排（hybrid mismatch）、受控外國公司（Controlled Foreign Company）、移轉訂價等侵蝕稅基之問題，並非今日所獨有，2013 年底提出 BEPS 行動方案，其時代意義無非代表著國際間開始逐步整合彼此共識，泯除稅負漏洞與租稅天堂的不良稅賦競爭。

關於數字經濟所帶來的稅務挑戰，跨境數位產品交易的課題上，長遠之計，應是仿效歐盟一直以來致力建制的一站式服務計畫，即課予欲於境內銷售數位服務的業者，辦理稅籍登記，輔以電子稽查制度，讓境外電商透過指定的營業代理人，履行報繳稅款責任，較具稅捐中立性。

議題一第二篇論文由陸方中國國際稅收研究會常務理事蘇筱華就跨境數位產品交易稅收問題研究提出報告，其重點如下：

在現代資訊網路技術條件下，數位產品交易的規模飛速增長，對傳統經濟和稅源產生了巨大衝擊，特別是跨境數位產品交易引起的稅源與產品價值創造地或實現地相背離問題，對傳統的國際稅收管轄規則提出了新的挑戰。

由此引發的稅基侵蝕、稅收公平和國際稅收收入分配問題已引起世界各國的高度關注，且 OECD、歐盟和 G20 集團已採取積極措施加以應對。爰宜抓住機遇，積極參與新的國際稅收規則的研究和制定工作，以合理保護稅基，促進數字經濟健康發展。

## 一、數位產品的定義

數位產品（digital products）是數位經濟（digital economy）的產物，數位經濟以資訊技術為核心，以互聯網為基礎，以產業融合為趨勢，以創新為模式，這就決定了數位產品的特殊屬性和內涵。但國際上對數位產品尚無統一的定義。從稅收角度看，發達國家更多的是定義為狹義的數位產品，可以定義為包含數位化格式、可編碼為二進位流的交換物，它可以是嵌入物理載體的有形數位產品，也可以是通過網路來傳播或運送的無形數位產品，或稱之為電子服務（e-services）。

## 二、跨境數位產品交易的稅收問題

在傳統經濟環境下，跨境貨物交易及勞務服務主要涉及關稅、貨物勞務稅和所得稅，在關稅方面，主要是對在互聯網上交付使用的軟體和貨物是否永久性免徵關稅，以及如何界定數位產品的性質，是將其界定為貨物，還是界定為服務，如界定為貨物，應適用關貿總協定（GATT），即成員國如沒有將其關稅水準約束為零，對數位產品就要徵收關稅，如界定為服務，則應適用服務貿易總協定（GATS），即除了與成員國在具體承諾減讓表中做出的國民待遇承諾相一致外，基本上就不再涉及關稅和一般稅費。

在所得稅方面，主要是跨境數位產品交易完全建立在一個虛擬的市場上，打破了空間界限，傳統的常設機構或固定營業場所概念變得模糊，利潤歸屬原則難以落實，且因數位產品涉及從產品創意、研發、外包、總成、行銷、服務到智慧財產權讓渡及無形資產價值創造地、實現地或使用地的稅源劃分等十分複雜而敏感的國家權益問題，各國對於如何確定稅源與價值增值地或實質經濟活動地相一致原則的內涵，並據此在相關國家之間徵稅問題上存在較大分歧。占居數位產品交易主導地位的發達國家，多主張數位產品的價值增值是由資本、智慧財產權或無形資產所有權帶來的，而由此產生的稅源應在投資者所在國徵稅，而新興市場經濟體和發展中國家，則主張按“選址節約”（location saving）、“市場溢價”

(market premium)、“區位優勢”(location advantages)和“成本節約”(cost saving)原則來確定數位產品的價值創造地、實現地或使用地，並據此分享稅源。為應對跨境數位產品交易對傳統稅收管轄權帶來的衝擊和困擾，英國從 2015 年 4 月起，開徵轉移利潤稅(Diverted Profits Tax)，稅率為 25%，針對利用複雜的公司結構或業務結構將利潤轉移到國外，並以此在英國逃稅的跨國公司，惟該規定只適用於年度營業收入超過 3.76 億美元的企業。

在貨物勞務稅方面，通過互聯網進行的數位產品交易，對傳統的貨物勞務稅產地或消費地徵稅原則產生了重大衝擊，稅源在國與國之間或一國不同地區之間的隱性轉移，已導致相關國家或地區的貨物勞務稅大量流失。

### 三、對跨境數位產品交易徵稅的國際借鑒

雖然世界各國對跨境數位產品交易徵稅問題，在關稅、所得稅方面存在較大分歧，但在貨物勞務稅方面，徵稅的意見比較一致，且歐盟已對跨境數位產品交易徵稅達成共識並制定了具體實施方案。

#### (一) 歐盟經驗

為了應對跨境數位產品交易徵稅及稅收收入在成員國合理分配問題，歐盟制定了“迷你一站式商店”(The mini One Stop Shop)方案，並於 2015 年 1 月開始實施。該方案用以解決在消費成員國沒有設立機構，但通過互聯網向該消費成員國非納稅人提供電信、電視和無線電廣播和電子供應服務的企業如何繳納增值稅，以及如何按消費地徵稅原則在成員國之間分配增值稅收入問題。

該方案提出了納稅人身分認證成員國和消費成員國概念。身分認證成員國是指納稅人登記使用“迷你一站式商店”方案，並申報繳納其在消費成員國應交稅款的成員國。且按照聯盟方案，身分認證成員國必須是納稅人設立企業，如總部或獨資企業主的營業場所所在地的成員國。如果納稅人在歐盟沒有設立營業機構，身分認證成員國是指納稅人設立固定場所所在地的成員國。如果納稅人在成員國有多個固定場所，可以選擇其中任何一個成員國作為自己的身分認證成員國。按照非聯盟方案，納稅人可以自行選擇身分認證成員國。消費成員國是指接受納稅人提供電信、廣播或電子供應服務的非納稅人所在成員國。

納稅人應在身分認證成員國辦理“迷你一站式商店”登記，並按季提交“迷你一站式商店”增值稅電子申報表，詳細申報其向消費成員國(the

Member State of consumption) 提供的電訊、廣播和電子供應服務及應交增值稅額。上述申報表連同繳納的增值稅款，由身分認證成員國通過安全通訊網路傳送給相關消費成員國，而“迷你一站式商店”增值稅電子申報表作為附表，由納稅人向身分認證成員國申報國內增值稅納稅義務時一併提交。

## (二)美國作法

早在 1997 年，美國聯邦政府為了激發和保護互聯網在商業和教育上的潛能，決定在一段時間內限制對互聯網活動徵稅，並於 1998 年通過國會批准了《互聯網免稅法案》(The Internet Tax Freedom Act, ITFA)，該法案禁止聯邦、州和地方政府對互聯網接入 (Internet access) 徵稅，包括禁止針對互聯網的歧視性稅收 (Internet-only taxes)，如比特稅 (bit tax)、頻寬稅 (bandwidth tax) 和電郵稅 (email tax)，並將互聯網接入定義為服務，即允許使用者在互聯網上接入供應商提供的內容、資訊、電郵或其它服務，且可以包括接入作為一攬子交易提供給客戶的專有內容、資訊和其它服務。

2014 年 7 月 15 日，美國眾議院又投票通過互聯網永久性免稅法案 (the Permanent Internet Tax Freedom Act, HR3086; 113<sup>th</sup> Congress)，該法案將修訂《互聯網法免稅法案》，並永久性禁止州和地方對互聯網接入徵稅，以及對電子商務徵收多重的或歧視性的稅收。

在聯邦層面，該法案雖然在法定期限內禁止對互聯網接入徵稅，但在全國並未取得共識。互聯網免稅法令並沒有免除互聯網銷售的稅收，也沒有廢除任何一個州的銷售或使用稅 (sales tax or use tax)，互聯網銷售可以在同一個州按地方非互聯網銷售稅率徵稅，就像對郵購銷售徵稅一樣。不少州已運用對特許權徵稅或銷售和使用稅的規定，向消費者徵收購買、使用、交易互聯網產品和服務的稅收。與此同時，其它一些州則制定了對數字下載徵收銷售和使用稅的特別法律，並明確了徵稅範圍。

另一方面，美國參議院分別於 2013 年 5 月 6 日和 2015 年 3 月 10 日通過了《2013 年市場公平法案》和《2015 年市場公平法案》，並已送達眾議院。這是美國第一個全國互聯網消費稅法案，它將使各州能對在本州沒有物理存在 (physical presence) 的網路零售商跨區徵收和匯解遠端銷售稅。《市場公平法案》旨在恢復各州自主實施州或地方銷售和使用稅的權力，即授權加入《簡化銷售和使用稅協定》(Streamlined Sales and Use Tax Agreement) 的成員州，可以不按照人身連結 (銷售商註冊地) 或經濟連結 (設立固定機構或場所)

原則，對年遠端銷售總收入超過一百萬美元以上的其它成員州的銷售商在本州取得的銷售收入徵收和匯解銷售和使用稅，並將支付稅款的責任由顧客改變為遠程零售商，以提高納稅遵從度和增加稅收收入。

#### 四、大陸對跨境數位產品交易的稅收對策

大陸對電子商務及數位產品交易尚無特殊的徵免稅規定，從事電子商務及數位產品交易的企業和個人取得的收入，可按現行稅法規定申報納稅或享受減免稅優惠。當前存在的主要問題和爭議是，電子商務及數位產品交易額巨大，電子商務及數位產品零售逐步替代傳統商業零售的市場份額，稅源轉移和稅收流失現象日趨嚴重，稅收徵管手段和能力滯後，網商和實體零售商之間的稅收公平問題凸顯，在研究和制定相關稅收政策和管理辦法時，應綜合考慮上述問題，抓緊研究和解決如下問題。

##### (一)簡化數位產品定義，明確適用稅種和徵稅範圍

在關稅方面，對遠端銷售數位產品的境外零售商，凡屬於銷售有形數位產品的，可按一般貨物對待，適用關貿總協定；凡屬於銷售無形數位產品的，可視同服務，適用服務貿易總協定。在所得稅方面，對遠端銷售數位產品的境外零售商，凡屬於銷售有形數位產品的，可按非居民對待，並按照常設機構和利潤歸屬原則徵免稅；凡屬於銷售無形數位產品的，宜超越傳統的常設機構和利潤歸屬原則，並視同轉讓特許權，按現行稅法規定徵收 20%的預提所得稅。對數位產品研發階段的外包和最終產品的銷售，應從產業鏈、供應鏈和價值鏈高度，按照資本、智慧財產權、無形資產和選址節約、市場溢價、成本節約相結合的原則，合理劃分相關中間產品和最終產品的利潤份額。在貨物勞務稅方面，宜借鑒歐盟和美國經驗，僅對無形數位產品制定特別徵稅規定，便利數位產品交易。

##### (二)堅持數位產品徵稅原則，制定增值稅特別規定

宜借鑒歐盟“迷你一站式商店”方案的經驗，建立統一的境外數位產品零售商登記申報制度和由消費地分享增值稅收入的機制，並根據境外零售商在我國境內是否設有營業機構和固定場所，以及是否在不同地區設有多個營業機構或固定場所的具體情況，分類制定管理辦法。

##### (三)對軟體外包暫緩徵稅，提升國際競爭力

為提升大陸在全球產業鏈佈局及軟體發展方面的國際競爭力，鼓勵大陸軟體發展人員更多地參與境外跨國公司全球產業鏈的高端分工，培養和造就

大批具有國際水準的軟體發展人才，宜對跨境軟體外包等數位產品研發活動，暫免徵收增值稅，待研究企業所得稅相關政策和征管辦法時再統籌考慮。

## 議題二：應對跨境無形資產轉讓國際避稅的應對研究

我方中華產業國際租稅學會研究委員徐麗珍就其與資誠聯合會計師事務所經理謝仲仁及經理何香麗聯合撰寫的「應對跨境無形資產轉讓國際避稅的對策研究」所提報告，其重點如下：

### 一、前言

在經濟全球化的背景下，跨國公司除了有形資產的交易外，跨境的無形資產交易日趨頻繁，無形資產於產品價值鏈中之重要性逐漸增加，其交易經常涉及跨國集團成員間的職能分工議題及計價基礎的爭議，故經常引發跨國公司與各國稅務機關的稅務處理爭議。

### 二、無形資產之定義

OECD 發表之無形資產指引所稱的無形資產非指實體資產或金融資產，該資產運用於商業活動上時是可被控制(controlled)或擁有(owned)，且在可比條件下，獨立企業間使用(use)或移轉(transfer)這個資產時，將會獲得報酬。

### 三、無形資產交易主要問題

創新構想、知識及新科技，已取代設備、資金、存貨等有形資本，成為跨產業的核心價值來源及競爭關鍵要素，無形資產交易現行存在以下問題：

#### (一) 無形資產交易稅務爭議不確定性高

- 1、相較於有形資產，無形資產涉及的範圍更為模糊；
- 2、相較於有形資產，無形資產的價值更難客觀衡量；
- 3、相較於有形資產的運用，如何判斷無形資產是否被實質運用，缺乏客觀準則；
- 4、相較於有形資產的移轉，無形資產移轉所衍生的稅務議題於許多國家尚待釐清；
- 5、無形資產與利潤配置的關聯性，各國所持見解不同。

#### (二) 無形資產經濟實質與價值創造是否相當

無形資產可以區分為經濟所有權人及法律所有權人，經濟所有權係指一企業個體對於財產所有權有貢獻並承擔相關風險，與以法律角度來看待法律

所有權的概念有別。以移轉訂價角度來說，移轉訂價的目的就是考量交易參與人所執行的功能與所承擔的風險等因素，讓收入與支出能夠合理配合。因此即使法律所有權人與經濟所有權人不同，對無形資產投入大量心力開發、維持及增加價值的個體應有其對應的收入與成本，以符合移轉訂價的原則。

### (三) 企業業務重組與無形資產

企業業務重組指「跨國之間功能、資產及(或)風險的重新配置」，其中可能伴隨著無形資產的移轉問題。主要的問題點在於，某些權利或其他無形資產是否隨著企業業務重組一併被「移轉」了；潛在的利益本身雖然不是一項資產，其潛在的價值卻可能依附在那些有價物件上。在進行分析時，應確認那些被移轉的有價物件是否具有潛在的利益。又其所伴隨無形資產之移轉，是否應計價及如何計價，亦為現形無形資產交易之一大課題。

### (四) 無形資產交易價值計算衡量方式

於實際交易情況下，無形資產價值有時代表的是企業運用商業策略、資本、人才(內部因素)及市場偏好、競爭狀態等(外部因素)的綜合結果，尚難透過有系統的模式精確估訂價值；另外，無形資產價值有時取決於多重因素的交互作用，則難以單獨衡量其價值是否允當。因此，在衡量無形資產的訂價時，多以透過外部可比較的交易做為無形資產授權或移轉的訂價依據。另在無形資產交易上，經常面臨難以衡量價值的無形資產的問題，形成難以衡量價值的無形資產的原因包括：

- 1、無足夠可信賴的可比較對象存在；
- 2、缺乏可靠的未來預期現金流量或獲利預測；
- 3、無形資產的評價假設具高度不確定性。

OECD 建議在「事後」以已發生的事實做為推斷無形資產訂價合理性的依據，藉以衡量關係企業間在「事前」以假設資訊評估的無形資產價值。

若納稅義務人在交易發生時已盡力將可預期事件納入訂價的考量，且財務預測及實際財務結果的差異，實因無法預期的事件所造成，則限縮稅捐稽徵機關依據事後調整的權力，應屬合理。

## 四、跨境無形資產轉讓之國際避稅安排因應對策

稅務機關在檢視受控交易時，除非經濟實質與形式不同或關係企業間所簽訂的交易協定以及實際交易架構不符一般商業合理行為，且實際交易架構阻礙稅務



機關判斷適當的移轉訂價，否則，原則上會以關係企業間的實際交易做為判斷常規交易價格的依據。據此，跨境無形資產轉讓之國際避稅安排因應對策，可從以下幾個方面來做：

(一)無形資產交易應劃分權責

關係企業間在無形資產交易所發生、變更、擔保或消滅某種法律關係為目的的協議，仍需要透過契約來保護關係企業間的權益。

(二)無形資產交易的形式與實質需要相互配合

下列步驟係針對無形資產報酬如何適當的分配給各參與人進行分析：

- 1、根據法律安排(登記或合約)的條款，辨識誰是法定所有權人；
- 2、透過移轉訂價的功能性分析，辨識關係企業間各別所執行與發展(Development)、強化(Enhancement)、維護(Maintenance)、保護(Protection)及利用(Exploitation)(以下簡稱“DEMPE”)相關的功能、使用資產和承擔風險；
- 3、確認關係企業間行為和法律安排條款的一致性；
- 4、確認與 DEMPE 相關的受控交易；
- 5、在可能的情況下，決定符合各方對交易貢獻的常規交易價格。

無形資產之價值於大多情況下，通常係多重因素交互作用的結果，故更難透過有系統且客觀的模式精確估訂價值，且各國亦沒有法規明確規範無形資產價格之訂定方式。一般認定仍應回歸移轉訂價概念之根本，即透過外部可比較的交易做為無形資產授權或移轉的訂價依據，另亦應依實際情況考量可能影響無形資產價值的其他調整事項，藉以增強訂價模式的可比較基礎。跨國企業於進行跨境無形資產之佈局時，應考量可能影響無形資產價格的因素並比照獨立企業可能會採用的計價方式擬定價格，及同時備妥相關佐證資料，以減少後續爭議之產生。

議題二第二篇論文由陸方廣東省廣州市國際稅收研究會理事謝毅就該會所撰寫的「應對跨境無形資產轉移國際避稅對策研究」提出報告，其重點如下：

一、跨境無形資產轉移國際避稅的主要方式

無形資產是指非實物資產或金融資產，在商業活動中可被擁有或控制的，且在類似環境中獨立企業之間會就其使用或轉移支付費用。隨著經濟全球化，

世界各國的貿易往來日益頻繁，跨國公司在全球利益最大化的驅動下，運用轉讓定價方法以實現其避稅目標的動機更為強烈，所涉及的境外關聯交易類型也更加多樣化，其中無形資產交易取代傳統購銷交易成為避稅新方向的趨勢愈加明顯。因此，為順應反避稅工作的新趨勢，加強企業對外無形資產交易的稅收管理已成為當務之急。

#### (一)無形資產的類別

無形資產可分為行銷性無形資產和貿易型無形資產，前者包括商標、商號和品牌、商譽、客戶名單、分銷管道、政府特許權利等；後者包括專利權、專有技術和商業秘密等。

#### (二)無形資產使用和轉讓的交易形式類型

無形資產使用和轉讓的交易形式類型主要分為兩類，即無形資產相關權利的交易和無形資產相關商品銷售或勞務交易。

#### (三)通過無形資產交易實現避稅的方式

分析無形資產交易與傳統購銷等交易在實現避稅方式上的區別，需要重點關注該類交易價格的形成過程，並結合無形資產交易類型特點進行分析。無形資產所有權轉讓，通常以確定價格進行一次性交易，交易價格與其實際價值的差異形成避稅空間；無形資產使用權讓渡和依附商品、勞務交易的無形資產交易，由使用方向無形資產持有方支付一定比例的費用補償，以特定無形資產為交易對象，關聯交易方往往通過模糊計提對象範圍，擴大基數和提高比例等途徑，使支付金額偏離獨立交易價格。

### 二、應對跨境無形資產稅基侵蝕和利潤轉移的挑戰和機遇

#### (一)挑戰

##### 1、拘泥無形資產定義，對轉讓定價分析帶來困難

由於大陸尚未制定針對無形資產轉讓的專門性法律法規，法律的完善和修改具有時間滯後性，反避稅人員在面對新型無形資產避稅手段時，或未能識別通過無形資產轉移避稅的意圖，或因無法律依據進而帶來進行轉讓定價分析的困難。

##### 2、無形資產價值評定缺乏可比性，很難有統一標準

###### (1) 受會計處理規則影響，無形資產價值難以反映真實經濟價值

會計確認的無形資產價值只能作為參考，而不能作為評定依據，使

稅務機關需付出更多徵管成本。

(2) 受不同市場環境影響，影響獨立交易價格的確定。

(3) 關聯企業之間的無形資產交易與獨立企業之間的交易缺乏可比性。

3、與無形資產的開發、提升、維護、保護以及利用相關的受控交易企業之間難以量化其創造的貢獻

(1) 跨境集團關聯企業缺乏合同安排，難以找出在無形資產開發、提升、維護、保護以及使用的過程中執行職能、使用資產並承擔風險的企業。

(2) 難以定量分析各方執行的職能、使用的資產和承擔的風險所創造的貢獻相符合的獨立交易價格。

## (二)機遇

2013年7月，在G20財長莫斯科會議上，OECD正式發布了BEPS的15項行動計畫。第8項行動計畫對無形資產採用了更為廣泛的定義，以避免某些不具有實體形態的特定資產被排除在定義範圍之外；第9項行動計畫的功能、風險和資產分析對識別無形資產及其受測交易的價值創造和劃分有著十分重要的指導意義；第13項行動計畫大量增加了跨境企業在全球範圍內的業務資訊披露要求，納稅人需提供全球範圍的轉讓定價政策和相關的財務資訊，提高了資訊透明度，便於稅務機關在執行轉讓定價工作中掌握更多有用的資訊資源，提高工作的主動性。

## 三、應對跨境無形資產轉移國際避稅的對策建議

### (一)加強相關領域立法，豐富無形資產反避稅管理的工作依據

#### 1、完善無形資產在法律上的定義

在法律對無形資產的定義上，應從其是否被擁有或控制，是否用於商業活動，是否可獨立轉讓，是否在獨立企業間可比情形下對其使用或轉讓會支付對價等方面進行規定，為反避稅人員應對新型無形資產避稅形式預留充足的執法空間。

#### 2、規範特許權使用費的稅前列支和補償返還

在法律層面規範向避稅地支付特許權使用費的限制條件，對境外關聯方不承擔功能風險，或只承擔簡單風險的“空殼公司”，不允許稅前列支費用或支出；境內企業對無形資產價值的維護和增值的貢獻，應要求特

許權所有人給以補償返還，或在收取的特許權使用費中予以抵銷。

### 3、無形資產避稅處罰條款

在完善無形資產避稅相關法律法規的同時，也應適當通過強化處罰力度以增強震懾力。對避稅行為除了加收利息外，還應處以滯納金和罰款，以此提高通過無形資產轉移國際避稅的法律成本。

## (二)建立多方合作機制，拓寬無形資產獨立交易價格資訊來源

- 1、建立與外部機構的多方合作及資訊共用制度。
- 2、積極參與國際反避稅合作，爭取國際稅收話語權。
- 3、加大專業型資料庫投入，充分挖掘資料分析潛力。

## (三)優化轉讓定價方法，推動建立符合公平原則的價格評估機制

在無形資產轉讓定價方法中，“銷售價格法”和“交易淨利潤法”並非直接評估無形資產價值的可靠方法，這在反避稅實踐中已經成為共識。“利潤分割法”因其以各方功能風險作為參考，對整體利潤進行劃分的方法，更切合 OECD 原則及大陸稅法的要求，因此成為無形資產避稅領域的最佳分析方法。

## (四)搭建風險量化模型，以功能風險分析為依據提高利潤分割的合理性

### 第一步：充分搜集功能風險資訊

通過多種管道獲取各方企業在無形資產交易過程中的功能風險：

### 第二步：細緻分析功能風險特點

在資訊收集的基礎上，應詳細分析無形資產各參與方執行的職能和承擔的風險。

### 第三步：初步搭建風險量化模型

利潤分割法的兩個關注點分別是待分割利潤和分割比例，廣義上的利潤分割法包括貢獻分析法和剩餘利潤分析法，一方面，要確定待分割利潤，應在對比同類獨立交易企業在沒有使用該無形資產時的利潤水準，與使用了該無形資產而獲得的利潤水準兩者間差額的基礎上，排除干擾因素而確定。另一方面，要確定分割比例，在實際操作中，應考慮其他情況的影響，並結合實際的情況給予調整係數的考慮。

## (五)在無形資產利潤分配中引入市場溢價理念

### 第一步：衡量是否存在市場溢價

衡量市場溢價是否存在，需要在宏觀層面結合國內市場特殊性，如市場成熟程度、消費心理偏好和市場准入政策等，尤其要立足於發展中國家多為無形資產輸入國的實際，綜合考慮各方因素對市場溢價的影響程度。

第二步：衡量市場溢價是否創造了額外利潤

市場溢價是由於市場自身供求特點而產生，而不是原料成本、人工成本等外部因素的作用結果，在衡量市場溢價是否創造了額外利潤方面，需要大量資料的支撐。通過獲取企業境外資料，橫向對比該集團相同產品、專利技術或商標商譽等，在全球各地不同市場創造利潤的差異程度；縱向參考香港、日本和韓國等市場發展經歷高速發展，現在進入成熟階段的國家或地區，回溯“歷史時間軸”瞭解其處於大陸市場現發展階段時，同類無形資產的定價水準和供求狀況等，探索市場溢價因素發揮作用的歷史規律。

第三步：量化計算來自於市場溢價而產生的額外利潤

根據市場溢價的特點搭建計量量化模型，衡量在排除金融危機、通貨膨脹和匯率變動等外部因素的影響後，市場規模、消費傾向、市場准入等自身特性因素對市場溢價發揮作用的影響程度係數，並估算由市場溢價帶來的額外利潤的規模。

第四步：確定市場溢價所形成的超額利潤應如何分配

這需要在實踐中不斷積累談判經驗，並引入博弈理論和定量分析等分析工具，進一步豐富調整方法途徑，確保利潤合理地各方分配。

**議題二兩篇論文發表後，我方賦稅署副署長蔡碧珍就「應對跨境無形資產轉讓國際避稅的對策研究」提出評論如下：**

### 一、前言

在高度競爭的知識經濟環境中，企業競爭優勢已非源自規模經濟的成本策略，更重要的是具競爭力的差異化策略。無形資產扮演的角色逐漸凌駕有形資產，擁有並善用無形資產的企業，可以使其產品及服務有別於競爭者，發揮差異化競爭優勢。在經濟發展日趨全球化的時代，無形資產是影響大型跨國集團企業利潤的重要因素之一。

本次研討，廣東省廣州市國際稅收研究會彙整查核案件的經驗，從稅務稽徵的角度觀察，對於跨境無形資產移轉國際避稅的主要方式、稅務稽徵所面臨的挑戰及應採取的對策，詳細解析及建議；資誠聯合會計師事務所則透過其辦理業務

的經驗，從協助納稅人的立場，提出納稅人目前應加強與關注問題，同時對於稅務稽徵應努力事項，提出建議，兩篇論文均值各界參考。

## 二、OECD 提出更細緻的適用原則

跨國集團企業無形資產的移轉價值是否合理，係依據獨立企業之間是否會同意此移轉價值而定。但實務上，由於無形資產的無實體性、獨特性、同時重複使用性、價值創造流程的不確定性、價值創造條件的複雜性及價值毀滅的迅速性，或因重要的無形資產僅會在集團企業間轉讓，實務上沒有可靠的可比較非受控交易可供進行可比較性分析，致無法確認交易價格或其他條件符合獨立交易原則。OECD 建議審視無形資產交易價值，必須進行無形資產的擁有、強化、維護、保護及利用的比較分析。

在可比較分析方面，OECD 發布的補充指南提出實務作業上許多細緻的考量點。例如，應考慮交易中的無形資產及相關權利是否具有排他性、受法律保護的範圍和期限、無形資產被授權使用的範圍、使用期限及交易時無形資產的發展階段等因素。各因素間任何些微差異可能導致重大的經濟影響，即便透過差異分析加以調整，調整結果的可靠性亦須斟酌。

在無法找到可靠的可比較非受控交易的資訊時，獨立交易原則通常會考慮下列因素：交易各方所執行的功能、擁有的資產及承擔的風險、參與交易的商業原因、交易雙方的想法及其他可行方案、使用無形資產所帶來的預期未來經濟效益及其他可比較的因素，例如當地市場特性、選址節約、人員配置及跨國企業集團的綜效等。無形資產常規交易原則的適用，涉及個案的各項事實及情況，適用常規交易原則時，必須綜合考量，且個案情況不同無從比較或需進行複雜的調整，造成實務執行的困境。

## 三、實務上可行的具體(輔助)作法

現行實務執行的困境，係納稅人及稽徵機關必須共同面對。某些國家已逐步採行一些措施，以紓減困境，可供參考。

### (一)企業應保留完整的交易相關文件，以利徵納雙方佐證是否合於常規交易

獨立企業間進行無形資產交易時，基於利益衡平考量，雙方必然客觀評估該無形資產的價值；而關係企業之間的交易較常基於集團效益集大化或租稅考量，缺乏獨立企業間客觀性，企業須提出文件佐證交易符合商業理由，訂價已考量各項因素及是否合於常規，以消除稅務機關對於關係企業無形資產訂價的疑慮。

因此，企業在交易進行前應留下決策及價格決定的相關記錄，並於交易進行後記錄該無形資產運用情形，以利徵納雙方在事後驗證。若企業無法留下相關決策資料及文件，勢必耗費更多的成本舉證，且事後證明效果也不易獲得採信。

當無形資產交易的實際結果與預期利益不同時，稽徵機關對無形資產交易價格的合理性難免質疑。此種情況下，決策文件的保留對於「難以評價無形資產」常規交易價格的證明極為重要。

難以評價無形資產係指在移轉時無法取得該無形資產的可比較對象，且亦缺乏該無形資產可靠預期現金流量或評價假設具重大不確定性者。當難以評價無形資產交易的實際結果與預期利益存有重大落差，稽徵機關會判斷實際結果與預期利益的差異是否為不可預測的結果所造成，或係交易時未充分考量影響價格的因素，此時應檢視企業在進行交易時的相關決策文件，以判斷交易時是否已考量所有影響價格的因素。若重大差異係因決策時未考量因素所造成，則稽徵機關可採用價格調整機制對於未考量的因素進行調整，此時決策及交易的相關記錄將有助於徵納雙方判斷差異的原因。

## (二)稽徵機關運用各項專業協助查核

移轉訂價的查核涉及眾多判斷並須考量非租稅因素，特別是產業因素及總體經濟因素，須結合其他專業以找出常規交易價格。因此，某些國家稅務單位查核移轉訂價案件時，係採分階段方式進行，例如分為規劃、執行及決定三個階段，每一階段皆以團隊查核進行，視每一階段需求而有不同專業人員參與。在規劃階段進行初步判斷時，會有查核人員、電腦查核專家、經濟學家、移轉查核實務人員；在執行階段進行功能分析時，除了上述人員，尚有產業專家、工程師及金融商品領域顧問加入。無形資產移轉訂價的挑戰在於無形資產的辨認、可比較對象的選取及可比較程度調整。無形資產的類型及重要性依產業而有不同，須倚重產業專家或專利師協助瞭解無形資產的辨認，並有助後續可比較對象的蒐尋；而經濟學家及金融商品領域顧問的輔助亦有助於可比程度的各項調整或無形資產的評價，故在無形資產的查核上應適當地運用結合其他專業，以獲得較客觀公允的查核結果。

## (三)評價之參考及相關資料庫建立

因無形資產的獨特性，不易於市場上取得相同或類似的可比較對象，如

有評價(valuation)機制，並將評價方法逐漸運用於移轉訂價查核的參考，或許是逐漸減少現行困境的可行方向之一。惟無形資產的價值有時是企業運用商業策略、資本、人才及市場因素等的綜合結果，未必能透過評價呈現移轉訂價的價值，仍須依循移轉訂價的基本原則。

無形資產評價目的有為交易目的、法務目的、財務報導目的或管理目的者，與移轉訂價以交易為主要目的，仍有差異。非關係人間進行無形資產交易時，係以交易目的進行評價，以確保企業利潤極大化；關係人間進行無形資產交易未必以交易為目的進行評價，致其評價未必符合稅法及移轉訂價相關規定，多數必須先行檢視個案的各項事實及經濟環境，經綜合考量後再依循移轉訂價的基本原則，進行必要的調整。因此，當稽徵機關進行查核時，企業透過評價機制所提出的評價報告是否符合常規交易原則，仍須經仔細評估及檢視。由於進行評價需要廣泛且多元的資料，蒐集完整的資訊才能進行評價。因此，如有外界已建立的無形資產交易評價機制，可將各種評價相關資料整合，建置資料庫平台，蒐集累積評價實例及系統化儲存，經過去識別化的處理後，或許可供作為「難以評價無形資產」常規交易價格的參考資料之一。

另外，稽徵機關進行關係企業無形資產受控交易查核，如能將查核結果及相關資料建立資料庫，並適時整合各相關單位無形資產評價資料，則可供參考運用的資料將日趨完備，亦有助無形資產交易的查核。

#### **四、結語**

因應知識經濟的崛起，無形資產的獨特性及多樣性將併同徵納雙方所面臨的跨境無形資產轉讓的課稅議題，與日俱增。徵納雙方須投入更多資源，進行跨國企業無形資產移轉訂價分析，並本於誠信與實在的原則，反映無形資產交易之實質。跨國集團企業應建立具交易實質的營運模式，檢視其租稅架構是否與實際營運模式相符，並備妥無形資產移轉訂價相關法律文件，以支持其營運、租稅架構及移轉訂價策略；稅務機關應考量各種可行的輔助措施，使無形資產交易的查核更客觀及公允。

#### **陸、心得與建議**

##### **一、心得**



1998 年 OECD 楊瓚電子商務立法的基本原則，第一中性原則，第二效率原則，第三確定簡化原則，第四有效公平原則，第五靈活適應原則。不論已開發國家或發展中國家對於電子商務應適用上開原則，均有高度共識。但對於如何落實，各國均欠缺具體可行的做法，尚待各界持續努力。

世界各國對跨境數位產品交易課稅問題，在營業稅方面，意見較一致，歐盟已對跨境數位產品交易課徵營業稅達成共識，並制定了具體實施方案，可供各國參考。

在所得稅方面，對於創造利潤的構成因素，已開發國家多主張是由資本或無形資產所帶來的，由此產生的稅源應在投資者所在國徵稅；而發展中國家則主張應考量“選址節約”(location saving)、“市場溢價”(market premium)、“區位優勢”(location advantages)和“成本節約”(cost saving)等因素來確認數位產品的價值創造地、實現地或使用地，並據此分享稅源。由於跨境數位產品交易打破了空間界限，跨國企業從事跨境銷售貨物或勞務，幾乎已經無須倚賴傳統的常設機構或固定營業場所的設置，因此，以往藉有無常設機構或固定營業場所判定所得來源或利潤歸屬原則難以適用；又數位產品從產品創意、研發、外包、行銷、服務到智慧財產權讓渡及無形資產價值創造地、實現地或使用地的稅源劃分等，十分複雜並涉及各國課稅權分配問題，其中跨境數位產品交易課稅問題又與跨境無形資產轉讓的國際避稅問題相關。各國對於跨境數字產品交易及跨境無形產轉讓國際課稅的問題，究應如何制定一套新的原則，以確定稅源與價值增值地或實質經濟活動地一致，迄今意見仍分歧；縱然認同 OECD1998 年所楊瓚的課稅原則，但對於稅務稽徵實務如何實施、如何確保跨國企業的遵行及實施後對於稅源的掌握程度，仍有許多疑義，尚待 OECD 及各國賡續研究及提供意見。

以英國實施的轉移利潤稅 Diverted Profits Tax(俗稱 Google Tax)為例，該制度係 2014 年 3 月 21 日英國財政部長 George Osborne 於 2014 年 5 月大選前提出，針對跨國企業透過逃稅或避稅造成國家稅收損失的課稅新措施，於 2015 年 4 月 1 日生效，該制適用於年總營業收入超過 2.5 億英鎊的大型企業，不溯及既往，跨國企業應披露各國營業收入。但因英國未針對轉移利潤稅提供稅捐稽徵執行細節，而新制的課稅範圍與公司所得稅課稅範圍並不相同，且有經濟活動範圍不易界定等實質認定問題，是以，該新制如何有效實施，外界尚有疑義。

在數字經濟及無形資產日趨重要的全球化時代，從個別企業的層面，跨國企業衡量一個國家投資環境時，除考量被投資國家的基礎建設(包括網路建設)、人

力資源及政經環境外，尚會考量該國的租稅環境是否友善及課稅規定是否明確，因此，各國莫不極力營造有利的投資環境，以吸引資本的流入；企業應該體認納稅是企業的社會責任，應於創造利潤的所在地(國家)公平合理地繳納稅負，並降低企業的風險，維繫有利企業經營的優良環境，以創造雙贏的局面。

從國家層面，數字經濟及無形資產不只涉及稅法，也包括民商法和其他法律的修正，需要各種配套。各國如能重視相關的立法和推動，瞭解數字經濟及智慧財產權等無形資產的重要性，將有助於國家及企業未來力量的增長；發展中國家將來也有可能變成資本輸出國家，因此，發展中國家在制定過程當中不應僅是考慮稅收和課稅，更需考量怎麼樣扮演一個在已開發國家和發展中國家之間，求得稅收上的利益及跟隨數字經濟創新而發展的衡平角色。

在國際稅收交流與合作方面，一方面須力求適應全球政治與經濟環境的變化，另一方面應在變化中求創新、求精進、求突破及成長。

## 二、建議

### (一)修正跨境數位產品交易營業稅課稅規定

因應網路交易型態的興起，為維持營業人透過實體通路與網路銷售行為間的租稅公平，財政部依相關稅法規定於 2005 年 5 月 5 日訂定「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」，目前係依該規定課徵(報繳)營業稅。外國網路業者如在我國境內無固定營業場所，國內買受人利用網路跨境購買貨物，依營業稅第 2 條及第 41 條規定，由海關向進口貨物的收貨人或持有人徵收營業稅；國內買受人利用網路跨境購買勞務，依營業稅第 36 條規定，採逆向課稅原則，由買受人自行報繳營業稅。惟不論購買國外貨物或勞務，免稅門檻均為 3,000 元。因此，衍生購買國外低價貨物或勞務符合 3,000 元免稅門檻，得免負擔營業稅，不利國內業者公平競爭；網路交易資訊隱密，難以掌握課稅資料；多量小額交易免稅，影響國家稅收等問題。建議研擬修正關稅法對於進口貨物次數頻繁者，取消適用免稅規定；並參考日本、韓國或歐盟修法方向，研擬修正營業稅法，針對非居住者供應商於我國境內銷售勞務者，規定應在臺灣辦理稅籍登記及報繳營業稅。

### (二)強化跨境數位產品交易所得稅相關課稅規定

目前世界各主要國家對於跨境網路交易之所得的核課上，仍依循現行各該國所得稅法及相關規定，各國對於適用現行所得稅法相關規定，咸知會衍

生稅基侵蝕情形。但多數國家認為如僅因為課稅目的而單獨對數位經濟制定新法未盡合宜，且相關稅法應如何修正或調整，稽徵實務上應採行何種措施，並無具體結論，為避免因各國課稅的差異又衍生重複課稅，而影響數位經濟相關產業的發展，OECD 或各國並未積極提出具體課徵方案。

財政部依相關稅法規定於 2005 年 5 月 5 日訂定「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」第 3 點，已明定外國營利事業或個人利用網路銷售貨物或勞務與我國消費者所賺取的所得，屬我國來源所得。該規定與 OECD 所提出有關數位經濟中的「顯著經濟實質(significant economic substance)」及「顯著數位呈現(significant digital presence)」發生在特定國家時，該特定國家有權課徵所得稅的觀念類似。建議參據 OECD 上開原則，研擬補強我國所得來源認定相關法令；另因跨境網路交易營業行為須同時在我國境內及境外進行，對於交易利潤應如何在交易相關國家間分配問題，建議參考現行所得稅法第 25 條有關「總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，其成本費用分攤計算困難者，不論其在中華民國境內是否設有分支機構或代理人，得向財政部申請核准，或由財政部核定，國際運輸業務按其在中華民國境內之營業收入之百分之十，其餘業務按其在中華民國境內之營業收入之百分之十五為中華民國境內之營利事業所得額。」的規定，研擬檢討修正所得稅法相關條文，賦予跨境網路營業人(銷售者)就銷售予我國境內消費者或營業人的營業收入，依該收入的一定比例計算所得額的做法；跨境網路營業人在我國境內設有分支機構或代理人者，由其分機構或代理人申報納稅；跨境網路營業人在我國境內無分支機構或代理人者，應報經稽徵機關核准，委託在中華民國境內有固定營業場所之營利事業為代理人，負責代理申報納稅。至於所得額的計算，可參酌現行各業同業利潤標準及境內、境外利潤貢獻程度標準的作業方式。惟因 OECD 於 2015 年 12 月 31 日發布「數位經濟之時代租稅挑戰」最終報告中指出，為執行「顯著數位呈現(significant digital presence)」的概念，目前國際稅收標準須大幅修正，更須進一步實證分析，以求其正確，目前所提出者仍偏重觀念的傳輸，尚未進入課徵技術作業方式的交流，因此，我國仍宜待主要國家課稅措施較為明確時，再檢討修正。

另沿襲以往跨境銷售貨物或勞務，各國認屬國際貿易範疇，截至目前止，此種見解並未改變。惟在非網路時代，消費端國家通常有一營利事業(為國

外營利事業的關係企業或非關係企業)來處理後續事宜，俾將貨物或勞務提供消費者，因此，跨境交易的全部利潤自然營運主體的不同而在各該國家間分配；在跨境網路交易時代，因各國仍認跨境網路交易屬國際貿易範疇，我國如驟然對跨境銷售貨物或勞務，課徵所得稅，恐影響外國營利事業對臺銷售意願，或將所增加稅負轉嫁與我國消費者，不利整體經濟發展。因此，有關跨境網路交易課徵所得稅的修法或調整方向，為審慎計，近期可觀察國際發展趨勢，再適時配合檢討。

(三)將跨境無形資產移轉訂價相關觀念性架構納入現行相關查核準則中

OECD 於 2015 年針對跨境無形資產移轉訂價提出更細緻的適用原則，並就實務執行時應考量的因素，詳予說明，因此，除個案事實予情況的特殊因素外，宜將 OECD 於 2015 年所提出的最終報告中所臚陳的相關原則及實務執行應考量因素，彙總整理出觀念性架構與執行步驟，俾徵納雙方參考及遵循。