

出國報告(出國類別：國際會議)

參加國際財政協會第 71 屆年會 會議報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：專門委員 林燕瑜

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：副組長 倪麗心

派赴國家：巴西 里約熱內盧

出國期間：106 年 8 月 27 日至 9 月 1 日

報告日期：106 年 11 月 20 日

摘 要

IFA 第 71 屆年會於 2017 年 8 月 27 日至 9 月 1 日在巴西里約熱內盧舉行，本屆年會安排 4 項主要議題會議及 8 場專題討論會議。主要議題包括「評估防止稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）行動計畫：源起、標準及因應」、「移轉訂價之未來」、「IFA/OECD 簡介 OECD 近期稅務工作及發展」及「國際租稅最新發展」；專題討論有「契約分割及課稅」、「自動資訊交換：新標準？」、「成本分攤及成本貢獻安排」、「預先訂價協議及國際課稅影響」、「經濟危機與納稅者權利保護-課稅正當性？」、「企業跨境服務間接稅課稅：多邊、內部或雙邊方法」、「外匯影響對國際租稅之衝擊」及「IFA/EU 簡介歐盟近期租稅措施及影響」等議題。

與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、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，就各項討論議題進行分析與意見交流，出席本次會議，可從不同面向多方瞭解各國稅制發展趨勢及跨國租稅合作等議題，獲益良多。

本報告將就 4 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，作為我國日後各相關法令措施研議之參考。

參加國際財政協會第 71 屆年會

目錄

壹、源起及目的.....	3
貳、第 71 屆年會及會議議題概述	4
參、主要議題會議.....	6
肆、專題討論會議	32
伍、心得與建議	74
陸、附件－會議資料	77

壹、源起及目的

國際財政協會（International Fiscal Association, IFA）成立於西元（以下同）1938 年，為一非政府及非經濟部門國際組織，以研究與精進財政相關國際法及比較法為其宗旨，主要活動包括召開年會（Annual Congresses）、發表相關刊物及進行研究計畫等。IFA 總部設於荷蘭，所建置之官方網站（網址：<https://www.ifa.nl>）載有相關活動報導，會員可經由帳號登入資料庫，查詢歷年年會討論內容及專題研究等資料。目前 IFA 約有 12,500 個會員，分別來自 116 個國家，並於其中 70 個國家成立分會。我國於 1994 年 5 月 15 日由官、學界推動成立「國際財政協會中華民國總會」，屬於 IFA 之分會，除積極派員參與前述 IFA 年會，並不定期舉辦相關專題演講或研討會。

IFA 年會係由各分會爭取主辦權，無一定輪序，2017 年 IFA 第 71 屆年會由巴西分會假里約熱內盧辦理，第 72 屆年會將由韓國分會主辦，地點位於首爾，期間預定為 2018 年 9 月 2 日至 6 日；第 73 屆年會將由英國分會主辦，地點位於倫敦，期間預定為 2019 年 9 月 8 日至 13 日；第 74 屆年會將由墨西哥分會主辦，地點位於坎昆，期間預定為 2020 年 10 月 4 日至 8 日。

第 71 屆 IFA 年會，財政部由國際財政司林專門委員燕瑜及賦稅署倪副組長麗心代表出席。與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、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，就各項討論議題進行分析與意見交流，出席本次會議，可從不同面向多方瞭解各國稅制發展趨勢及跨國租稅合作議題，俾作為我國規劃與精進稅制稅政之參考。

貳、第 71 屆年會及會議議題概述

IFA 第 71 屆年會於 2017 年 8 月 27 日至 9 月 1 日假巴西里約熱內盧舉行，會議地點擇定於溫莎會議及展覽中心 (Windsor Convention & Expo Centre)。依循往年慣例，主辦單位於會場中安排許多單位設站宣傳及提供相關資訊，設站單位包括 OECD、國際財政文獻局 (IBFD)、ADIT、Tax Analysts、Bloomberg BNA、Univ. Miami School of law、Wolters Kluwers、WTS、Duff & Phelps、EY、PwC、KPMG、Lenz & Staehelin、Mayer Brown、Maples、Norton Rose Fulbright、Freshfields、路透社、Lefebvre El Derecho 及第 72 屆至第 74 屆年會主辦分會 (韓國、英國、墨西哥) 等。

主辦單位為使與會人員對里約熱內盧有更深刻認識，於 8 月 27 日會議第 1 天受理報到當日下午，安排巴拉達蒂茹卡 (Barra da Tijuca) 城市導覽，會議第 2 天 8 月 28 日晚上，安排博物館之夜，參觀當地著名之明日博物館 (Museu do Amanhã)，與會者因而有機會親臨 2016 年里約奧運會比賽館場，並領略巴西近代建築藝術之美。

IFA 年會為 IFA 組織年度盛事，全球會員齊聚，主辦單位於 8 月 27 日晚上舉辦大會開幕典禮及歡迎晚宴，晚宴採雞尾酒會方式進行，與會者可隨意走動，與各國會員交流，氣氛溫馨自在。8 月 28 日中午安排政府官員工作午餐，我國代表與挪威、義大利代表暢談納稅者權利保護等稅務議題，收穫頗豐。主辦單位另用心安排文化之夜，在里約熱內盧著名景點糖麵包山 (Pão de Açúcar) 設宴款待與會人員，與會者均留下美好印象。

本屆年會會議開始前，主辦單位已備置 IFA 2017 之 APP 軟體供與會者下載於智慧型裝置使用，包括會議庶務資訊、行事曆、即時訊息等均已提早建置，議題概要及議題書面資料於會議前已上傳網站及 APP 供參閱，各項議題及專題簡報則於會議前一晚或會議當天一早上傳，俾議題進行時可下載參考，現場不提供書面資料，以呼應無紙化環保訴求。惟因與會者眾多，各場次參與人數均達數百人，主辦單位

於會場提供之無線網路不易登入，登入後也時有斷訊情形，加上會場僅排放座椅，未提供與會者便於書寫之桌面，與會者攜帶之筆記型電腦、筆記本及其他參考資料只能放置膝蓋上或地面上，議題進行過程略顯混亂。

本屆主辦單位原擬採電子化方式，在 APP 軟體設計投票介面，將就多項議題設計問卷進行不記名投票。惟囿於無線網路傳輸不穩定，及與會者人數過多，首次投票即告失敗，主辦單位爰改以紙卡投票方式進行，放置綠色及紅色兩張紙卡於座位上，請與會者就「同意」、「不同意」選項高舉卡片，再由議題主持人估算多數與會者意向。

本屆年會安排 4 項主要議題會議 (Plenary Sessions)，不同於以往各屆年會多僅安排 2 項主要議題會議，另有 8 場專題討論會議 (Seminars)。主要議題包括「評估防止稅基侵蝕與利潤移轉 (BEPS) 行動計畫：源起、標準及因應」、「移轉訂價之未來」、「IFA/OECD 簡介 OECD 近期稅務工作及發展」及「國際租稅最新發展」；專題討論有「契約分割及課稅」、「自動資訊交換：新標準？」、「成本分攤及成本貢獻安排」、「預先訂價協議及國際課稅影響」、「經濟危機與納稅者權利保護-課稅正當性？」、「企業跨境服務間接稅課稅：多邊、內部或雙邊方法」、「外匯影響對國際租稅之衝擊」及「IFA/EU 簡介歐盟近期租稅措施及影響」等議題。本報告將就 4 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，作為我國日後各相關法令措施研議之參考。

叁、主要議題會議

一、評估防止稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）行動計畫：緣起、標準及因應

主席：Robert Danon（瑞士）

與談人：Allison Christians（加拿大）、Marienne Coutinho（巴西）、

Sjoerd Douma（荷蘭）、Akhilesh Ranjan（印度）、

Pascal Saint-Amans（OECD）、Sam Sim（新加坡）、

Stephen Shay（美國）

秘書：Jake Heyka（USA）

（一）報告及討論要點

會議一開始首先簡單介紹 BEPS 起源，2008-2010 年間避稅天堂間的競爭及跨國企業避稅行動盛行，引發各國政府開始高度關注稅基侵蝕議題，BEPS 行動計畫自 2010 年發展至今，發布 15 項重要的行動計畫報告，建構包容性架構(Inclusive Framework)及簽署多邊工具協議等；在此同時，亦伴隨著國際上發生多起爭議事件，如盧森堡和跨國企業間秘密稅務安排事件、巴拿馬文件事件、蘋果公司課稅爭議、愛爾蘭提供違法稅務優惠予特定公司等，均引發各國關注並影響反避稅措施之發展。

BEPS 行動計畫之三大原則為「一致」、「實質」及「透明」，具體落實於 4 項最低標準，即有效打擊有害租稅慣例(行動計畫 5)，避免不當獲取租稅協定利益(行動計畫 6)、移轉訂價文據(行動計畫 13)及提升爭議解決機制效率(行動計畫 14) 等。經調查 IFA 各分會，13% IFA 分會認為他們的國家很可能執行超越 BEPS 計畫之要求。另外，BEPS 行動計畫常被認為未處理部分議題，包括：對貿易和投資的影響、是否有足夠能力及資源執行行動計畫要

求、各國執行上的不一致及增加納稅依從成本等。

1. 關於 BEPS 執行情況

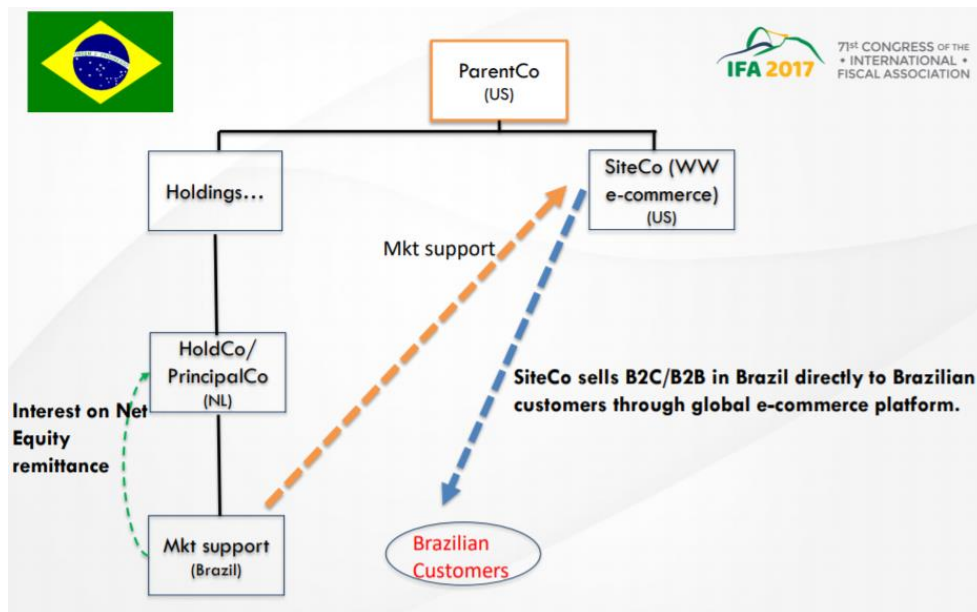
關於 BEPS 的覆蓋率，到目前為止，已有 102 個國家(管轄區)參與包容性架構，其中 19%位於非洲、18%位於亞太區域、18%位於北美洲、拉丁美洲及加勒比海地區、26%位於東歐及中亞地區、19%位於西歐。目的在於執行 BEPS 行動計畫，並經由同儕檢視使各國執行情形能達一致標準。各 BEPS 行動計畫執行情況：

行動計畫 5 有效打擊有害 租稅慣例	1. 約 125 個租稅優惠制度被認定屬有害租稅競爭。 2. 超過 12 個有害智慧財產(IP)制度被廢除或修正。 3. 超過 6,000 個租稅優惠資訊被交換及檢視。
行動計畫 6 避免不當獲取 租稅協定利益	1. 有 70 國家簽署多邊工具(Multilateral instrument, MLI)，涵蓋 1,100 個租稅協定。 2. 該 1,100 個租稅協定均將納入主要目的測試(Principal purpose test, PPT)。
行動計畫 13 移轉訂價文據 及國別報告	1. 55 個國家已採取行動，將實施 CbC 申報義務。 2. 超過 65 個國家簽署 CbC MCAA (the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports)。
行動計畫 14 提升爭議解決 機制效率	1. 刻規劃執行約 60 個國家的同儕檢視 2. 已有 6 個國家完成審查。 3. 部分較大的國家為了有充裕準備時間，希望 2 年後再進行審查 4. 27 個國家於簽署多邊工具時同意採行相互協議程序(Mutual agreement procedure, MAP)的強制仲裁程序。

2. 巴西經驗分享

與談人 Marianne Coutinho 來自巴西，其表示巴西為 G20 成員，但尚未加入 OECD，已於 3 個月前提出申請加入 OECD，且巴西有可能很快將簽署

多邊工具。以下面例子說明巴西在電子商務之課稅情形：



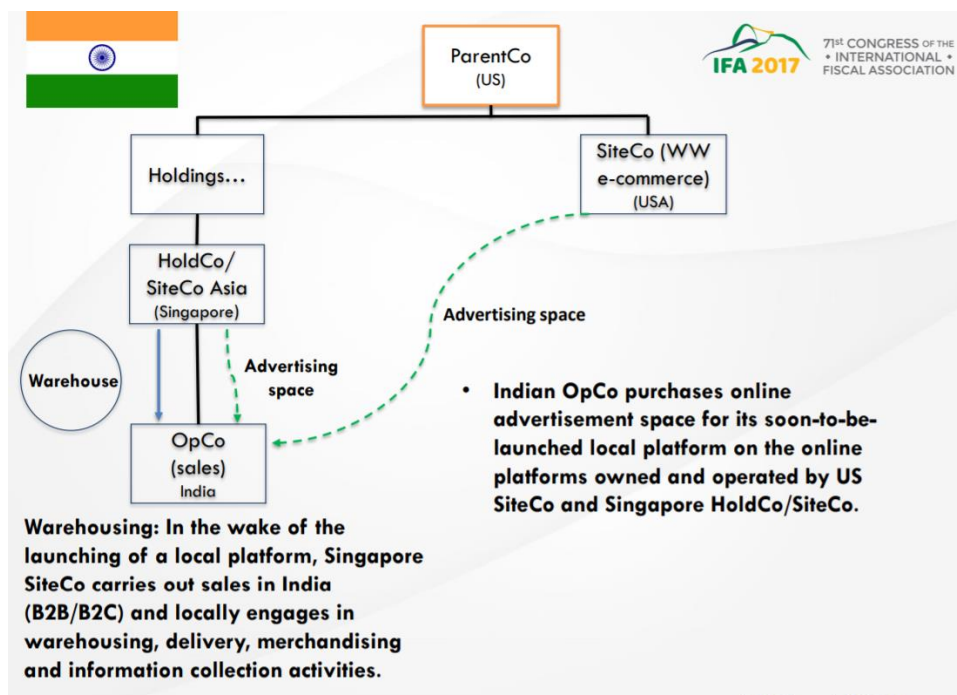
母公司在美國的跨國集團於全球從事產品之製造及銷售(包含實體商店及網路銷售)，該集團在巴西的子公司負責在巴西從事市場調查及廣告行銷業務，但由美國的 Site Co 透過全球電子商務平台將產品銷售與巴西的個人及法人客戶。目前巴西稅法並無規範電子商務課稅方式，其所得稅僅就一般直接銷售商品或透過代理商銷售或委託代銷等方式規範其課稅規定。在此例子中，巴西子公司並未接觸美國 Site Co 的巴西客戶，巴西子公司亦無參與整個銷售過程，巴西子公司僅在巴西從事市場調查及廣告行銷業務，依目前巴西稅法規定，無法認定巴西子公司是美國 Site Co 在巴西的 PE。

3. 印度經驗分享

與談人 Akhilesh Ranjan 為印度內地稅務局官員，其表示印度積極參與 BEPS 行動計畫，並願意盡可能配合執行。這一點可從印度簽署了涵蓋其所有租稅協定之多邊工具可獲證明。行動計畫 1（數位經濟）一直是印度高度優先執行的計畫，在目前僅能針對實體交易課稅，而無法對來自數位經濟的

利潤課稅情形下，已對印度國內資源配置及流動造成重大影響。從事數位經濟的跨國企業不公平的租稅優勢亦違反租稅中立原則，目前的稅制並未使其稅負與所創造價值一致，尤其在數位經濟活動中，係市場需求創造了交易價值，故市場所在地即為創造價值的所在地，應該獲得應有的稅收。

根據行動計畫 1 的建議，印度已通過「平衡課稅措施(Equalization Levy)」，該措施非屬所得稅性質，為專門針對數位服務課稅的獨立稅制，非居住者提供數位服務予印度居住者或在印度的 PE (B2B)，將就給付總額扣繳 6%，若提供服務之非居住者在印度有 PE 且該服務提供與該 PE 相關，不適用平衡課稅措施，其收入可按淨額併入 PE 所得申報。目前該措施課徵對象多為網路廣告服務，未來將持續擴大課稅範圍，目的在減少對經濟活動的干擾，並在避免重複課稅的情況下，確保租稅中立性及降低依從成本。又平衡課稅措施為獨立稅制，非屬所得稅性質，是否適用所得稅避免雙重課稅協定，尚有疑義。



以上例說明，印度 OpCo 向美國 SiteCo 及新加坡 HoldCo 購買網路廣告，印度 OpCo 給付費用予美國 SiteCo 時，應按給付總額 6%扣繳平衡稅；至印度 OpCo 給付新加坡 HoldCo 的費用，因新加坡 HoldCo 在印度從事貨物儲存、遞送及銷售等功能，視為在印度有 PE，其取得之網路廣告收入，應辦理所得稅申報，免課徵平衡稅。

印度向來強調對數位經濟課稅的重要性，並力促應修正 OECD 稅約範本第 5 條 PE 定義，將「顯著經濟/數位存在(Significant Economic/Digital Presence)」納入對利潤課稅的重要考量。他認為 OECD 的 AOA(Authorized OECD-Approach)無法有效判定利潤的歸屬，因為需求面的因素是很重要的。對於數位經濟的課稅，取得國際上的共識是很重要的，可省卻個別國家的單打獨鬥，數位經濟的因應措施和挑戰是國際上必須儘快解決的議題。

4. 結語

最後，主席提出一些問題讓與會人士思考，「你認為你的國家是否充分遵循 BEPS 要求」、「就跨境數位經濟，需求市場所在國家是否有獲取合理稅收」、「反避稅浪潮下，租稅不確定性是否造成你的客戶延遲或取消投資」、「BEPS 是否改變你客戶的投資計劃」。

BEPS 對各個國家的影響端視各國遵循其相關規範的程度，各國遵循 BEPS 時，可能是形式上或實質上遵循，可能是原則性亦可能是鉅細靡遺納入法令落實，有些國家落實程度已超過 BEPS 要求，有些國家則仍然抗拒，各國腳步不一，但進度落後者會隨著時間經過透過同儕檢視一一浮現。從國防軍事、社會安全到各項福利措施，甚至其他國家發生的問題、難民等等，均可能是每個國家需要支付的，充足財政收入變得不可或缺。國際合作以防止稅基侵蝕，確保稅收，是未來明確發展方向且無法拒絕的，縱使相關演進仍有諸多改進及溝通空間，仍需各國透過合作持續努力。

二、移轉訂價之未來

報告人：Sergio André Rocha(巴西)

主席：Luís Eduardo Schoueri (巴西)

與談人：Yariv Brauner(美國)、Natalia Quiñones(哥倫比亞)、

Jefferson VanderWolk(OECD 專家)、Richard Vann(澳洲)及

Isabel Verlinden(比利時)。

秘書：Mateus Calicchio Barbosa (Brazil)

(一) 背景說明

依據 IFA 分會報告顯示，各國發展其移轉訂價制度時，OECD 移轉訂價準則 (OECD TP Guidelines) 扮演很重要角色，為各國遵循依據。然而，目前各國面臨的問題是，風險及功能分析的困難度已經大幅提高，經濟實質重於形式的趨勢已經形成，未來移轉訂價的查核將持續增加，同樣地，爭端及爭端解決機制亦將隨之增加。

(二) 報告及討論要點

1. 常規交易原則

集團企業可輕易安排受控交易下的價格，因此造成跨國集團應負擔稅負較從事相同交易行為的獨立企業為低，形成租稅不公並扭曲市場競爭，故透過常規交易原則 (Arm's Length Principle, ALP)，以市場價值衡量受控交易下的價格是否合理，依納稅義務人負擔租稅能力重新配置各納稅義務人所得，兼具實現租稅公平及符合量能課稅原則，目前各界均認為透過常規交易原則可以公平合理地將課稅利潤分配與各國。

但反對常規交易原則者主要論點有二，一為經由集團內部合作及資源

共享所產生的額外利潤，應如何處理？常規交易原則目前尚無法處理此問題，因此將無法正確配置集團成員間的利潤及分配各國課稅權。二為常規交易原則下的分析方法，常被質疑是不公平、無效率，且不易執行的。

2. 替代常規交易原則的方法

Vann 表示儘管他承認資訊不對稱及其他資訊取得等問題應該尋求解決，但仍主張採取循序漸進的方法，現階段應該繼續維持常規交易原則。Verlinden 贊同避風港原則的發展趨勢，因為可以簡化稅務機關的工作，並可降低稅務機關內部培訓的要求，並建議需投注更多關注在成本分析的內涵，而不是只關注加價方法。Schoueri 提到使用法定利潤率，目前巴西就是使用利潤率，他認為這對於開發中國家的稅務機關是非常好用的，利潤率對納稅義務人而言具有確定性。對於從事跨國投資的公司，如果他們能在租稅公平及法律確定性之間作選擇，他們將會選擇法律確定性。

Brauner 則贊成以公式分配法(formulary apportionment) 取代常規交易原則，不過關鍵問題是如何獲得一個大家一致同意的公式。Brauner 認為它比常規交易原則更實際、更透明，且非常簡單，可大幅降低依從成本。

公式分配法係將跨國企業集團視為單獨經濟個體，將整個集團利潤依各成員的貢獻度分配予各成員，該方法認同集團企業有將其整體利潤極大化之需要，爰進行集團成員間的交易安排，故分析時應忽視集團內部的交易，子公司間是否以有效率的方式提供服務，並不重要，故子公司如果以無效率的方式為集團提供服務並負擔非必要的勞工成本，基於其仍具有貢獻，仍可獲配利潤。然而在常規交易原則下，子公司能獲得的收益，應以市場價值衡量，如果子公司不能提供與未受控交易下相同的服務水準，該子公司的收益應該下降甚至會有損失。公式分配法對各國課稅權分配有很大影響，它將集團的全球損益相抵後，以淨利潤按公式分配與不同國家的

關係企業，該利潤分配與所得來源無關，認同公式分配法的人不否認該法分配利潤的方式過於武斷，但認為常規交易原則亦有相同主觀判斷及武斷的問題。公式分配法與納稅義務人的真實所得無關，亦無法決定納稅義務人的真實所得，亦不認為應按納稅能力課稅，易於執行是公式分配法的最大優點。

Verlinden 討論了歐盟於 2016 年 10 月提出的共同綜合稅基 (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB) 提案，一旦公司的綜合稅基決定後，該公司在歐盟會員國從事活動，各該國均有對其部分稅基課稅的權利。至於該稅基可歸由各會員國課稅的比例，將根據三個權重相等的因素決定：(I) 資產 (II) 勞力 (III) 銷售。但 CCCTB 也衍生一些爭議。首先，企業與歐盟以外第三國間的交易仍然會適用移轉訂價，則移轉訂價查核調整與 CCCTB 間如何調適；其次，所有國家是否會同意使用同一個公式計算稅基，令人質疑；第三，CCCTB 的核課似與價值創造無關。

Brauner 認為，在目前仍以常規交易原則為主流的情況下，當可找到合理的可比較對象時，仍宜使用常規交易原則，否則，或許可運用公式分配法，將其視為第二選擇。

當各國選擇不同的衡量及配置所得方法時，會產生截然不同結果，但建議宜留意以下三原則：(I) 維持租稅中立性 (II) 合理分配各國課稅權 (III) 具實務可執行性。尤其可執行性問題是發展中國家稅務機關及法官主要面臨的問題，因為他們對移轉訂價較缺乏足夠的認識。Quiñones 認為加強培訓是必要的，部分國家稅務機關近期也開始透過無國界稅務檢視計畫接受相關訓練。

3. 結語

最後，各與談人提出結語。Rocha 建議，開發中國家如果沒有資源以遵循常規交易原則，可以參照巴西的方式，使用固定的利潤率。Verlinden

指出，常規交易原則衍生的問題需要更完整的思考，她質疑 CCCTB 是否能解決移轉訂價的問題。Quiñones 指出，所有的方法及措施都應該考慮到法官及稅務機關的能力，持續培訓是必要的，此外，建置國際稅務法庭也是很需要的。Calicchio Barbosa 則同意 Rocha 的看法，並建議可採取巴西的解決方案，即採用訂定利潤率方式。最後，Schouer 下了結論，移轉訂價未來發展趨勢，應該是要發展出一個簡單又明確的制度。

三、IFA/OECD 簡介 OECD 近期稅務工作及發展

主席：Mr. Wolfgang Schön（德國）

與談人：Mr. Maikel Evers（OESO）、Mr. Johann Hattingh（南非）、

Mr. Guglielmo Maisto（義大利）、Mr. Pascal Saint-Amans（OECD）、

Mr. Mike Williams（英國）

秘書：Ms. Selina Reif（德國）

（一）背景說明

主席 Mr. Wolfgang Schön 說明，為了彰顯 IFA 長期與 OECD 密切合作之豐碩成果，本屆 IFA 年會特別將本議題安排於全體會員大會，也讓與會者明瞭過去 12 個月間 OECD 完成的重要工作項目，同時說明未來國際租稅之發展趨勢，尤其是 OECD 多邊工具（Multilateral Instrument, MLI）之介紹。

（二）報告及討論要點

1. 巴西申請成為 OECD 會員國

Mr. Pascal Saint-Amans 說明，巴西於 2017 年 6 月正式申請成為 OECD 會員國，待 OECD 完成必要程序，巴西可望成為 OECD 第 36 個會員國，也是繼智利和墨西哥之後，拉丁美洲第 3 個 OECD 成員國。巴西是拉丁美洲最大經濟體，加入 OECD 可促進國際投資和出口，對巴西經濟發展有正面助益。

2. 包容性架構（Inclusive Framework）之發展

Mr. Evers 接續介紹，為回應 20 國集團（G20）領袖之要求，OECD 成員國及 G20 國家於 2016 年間發展稅基侵蝕與利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）包容性架構，以達成下列 BEPS 執行目標為宗旨：

(1) 採行 BEPS 行動計畫 4 項最低標準；

(2) 按行動計畫 1（數位經濟時代之租稅挑戰）及行動計畫 11（建立收集分

析 BEPS 資料及執行計畫之方法) 結論進行資料蒐集；

(3)完成因應 BEPS 挑戰之技術性工作；

(4)協助各經濟體落實執行 BEPS 計畫，包括為低所得國家提供更為詳盡之指導原則及發展工具包。

OECD 同時邀請國際間其他經濟體加入，俾檢視及相互監督 BEPS 各項行動計畫之執行成果，目前已有超過 100 個經濟體加入包容性架構。2017 年 7 月 OECD 發布包容性架構之執行成果報告，重要進展摘述如下：

(1)包容性架構成員已經陸續完成其執行 BEPS 行動計畫 4 項最低標準之法律架構並開始執行。

A. 涉及透明度之提升部分（行動計畫 5 及行動計畫 13）－超過 50 個經濟體已完成申報國別報告之立法程序、35 個 OECD 會員國、7 個非 OECD 會員國之 G20 成員、28 個歐盟會員國及其他 13 個經濟體（百慕達、哥倫比亞、耿西島、曼島、澤西島、肯亞、列支敦斯登、馬來西亞、馬爾他、模里西斯、秘魯、塞內加爾、新加坡）已開始執行國別報告；已完成 9,000 餘個稅務核釋之辨識，截至 2016 年底已自發交換 6,000 餘個，相關作業持續進行中。

B. 課稅之實質性部分（行動計畫 5 及行動計畫 6）－已完成有害租稅慣例（Harmful Tax Practices）之檢視，檢視標準為各國提供無形資產租稅優惠與實際上研發功能是否具連結性；防止協定濫用部分，2017 年 6 月已有 67 個國家或地區完成 MLI 簽署，預計 2017 年底將有另外 20 個國家完成簽署。

C. 有效率之爭議解決機制（行動計畫 14）－為強化爭議解決機制，包括巴西、加拿大、中國大陸、德國、希臘、義大利、日本、墨西哥、南非及美國等國家，已表達將增加人力或完善法規，加速相互協議案件之處理程序。另歐盟要求會員國進行同儕檢視，以強化相互協

議程序之效能。有關仲裁機制落實部分，目前有 20 個國家已承諾當相互協議程序未能於一定期間內解決爭議時，將啟動仲裁機制。

(2)有關其他 BEPS 行動計畫之執行成果－

- A. 國際租稅規範之修正部分，完成國際稅約範本之更新，以利雙邊租稅協定之適用；已完成移轉訂價指導原則之修正，以落實課稅之實質性原則。
- B. 國內法修正建議部分，行動計畫 2（消除混合錯配安排之影響）、行動計畫 3（強化受控外國公司之應用）、行動計畫 4（減少因利息及其他金融支付之扣除產生之稅基侵蝕）及行動計畫 12（要求納稅義務人揭露侵略性租稅規畫），已提出國內法修正方向建議。
- C. 數位經濟下間接稅之課徵挑戰部分，行動計畫 1 發布之結論建議，已獲得國際間逾 100 餘國之採行

3. 多邊工具（MLI）介紹

本專題聚焦 MLI 之介紹，分成三個部分，皆由現在 OECD 負責主導 MLI 計畫的 Mr. Evers 進行說明。

(1)MLI 背景介紹

Mr. Evers 先帶與會者回到過去，簡要說明國際租稅發展史上重要的里程碑。1869 年，普魯士王國和薩克遜王國簽署了第 1 個租稅協定，確立了「租稅」在跨境投資中不可忽略的重要地位，隨著國際貿易投資活動興盛，跨國企業利用各種避稅手段移轉利潤、侵蝕各國稅基的情況日益嚴重，自 2013 年起，在 G20 與 OECD 合作下，BEPS 時代於焉到來。下圖可以清楚看出 BEPS 行動計畫發展紀要，時至近日，BEPS 已經進入執行階段，以及執行成效之同儕檢視。



圖叁三之一、BEPS 行動計畫大事記

Mr. Evers 提到，如何落實 BEPS 行動計畫，尤其涉及租稅協定之修約部分？環顧現行超過 3,000 個租稅協定，實難以逐一修正，因此國際間對於透過簽署多邊公約方式取而代之早有共識，且咸認發展 MLI 可謂一個有效且具彈性的做法，爰 BEPS 第 15 項行動計畫「建立執行相關計畫之 MLI」應運而生。MLI 的設計靈活，參與國家可以自行決定納入 MLI 之租稅協定，以有彈性之方式符合 BEPS 租稅協定濫用和爭議解決方面之最低標準，可選擇退出或以不同方式符合最低標準的要求，又非最低標準要求之規定亦可予以保留。

主席 Mr. Wolfgang Schön 補充，他認為 MLI 就像一連串數學演算的過程，各國在考量國情及國家利益的前提下，仍有相當大的自由選擇不同的運算因子，來執行 BEPS 各項行動計畫之規定，獲致不同效果。主席 Mr. Wolfgang Schön 事先準備一連串問題就教各與談人意見，第

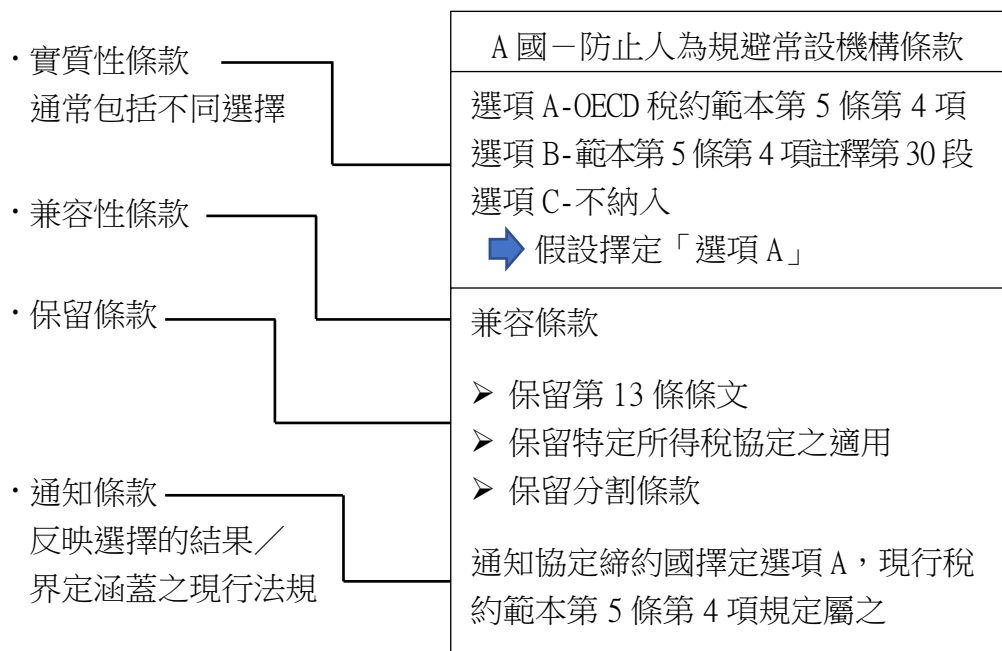
一部分 14 個問題主要重點皆在各國對於 MLI 是否負擔義務，囿於會議時間限制，無法逐一進行討論，僅就各與談人談話重點摘要如下：

- A. 首先發言的英國代表 Mr. Williams 認為 MLI 僅僅是一項工具，也就是 OECD 會員國為執行 BEPS 承諾所使用的工具，因此毋須將 MLI 與 BEPS 之遵循義務混淆。因此，各國在執行 BEPS 過程中，並無義務將 MLI 發展出來的所有規範納入其租稅協定當中，而係自由選擇適切之條文予以納入，至於保留未採行之條款可以在次一階段，甚至正式簽署後通知協定夥伴國。
- B. 南非代表 Mr. Hattings 持相同論點，認為 MLI 之所以提供靈活有彈性的選擇條款，就是為了讓各國充分考量國內政策需要後，做出合適的決定。正因如此，即便 MLI 已經是國際間公認依從 BEPS 行動計畫結論的最有效率工具，以安道爾為例，雖該國為租稅協定數目十分有限的國家，也一樣選擇最有利的條款。
- C. 義大利代表 Mr. Maisto 談論重點在於配套之國內法是否須配合修正。Mr. Maisto 提到 MLI 保留條款之設計實質上已形成租稅協定締約雙方存在不對稱規定之可能性，執行該等租稅協定之相關國內法倘未配合修正，可能面臨法據不足難以執行的困境。
- D. Mr. Evers 附和 Mr. Maisto 的觀點，因為 MLI 必須和現有的雙邊租稅協定並存，二者相重疊的規範，依據後法優於前法的慣例，為使 MLI 相關規範產生執行效力，必要的國內法修正很難避免。除了修法之外，另外一種可行的做法是租稅協定締約雙方可以就特定條款文字意涵、或雙方主張部分，另外簽署議定書或行政協定，以避免修法影響層面過大。

(2) MLI 之內容及運作機制

Mr. Evers 以防止人為規避常設機構之構成條款為例，說明 MLI 之

運作架構。假設 A 國將簽署多邊公約，有關防止人為規避常設機構構成之條款，A 國評估 3 個選項：A. 依 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項規定、B. 依 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項註釋第 30 段規定，或者 C. 不予明定。假設 A 國選擇選項 A，決定範圍為 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項規定，後續有義務通知協定夥伴國。當然，A 國也可以保留部分協定之原有規定，毋須一體適用選項 A 內容。此外，A 國也可以保留部分多邊公約之條款，例如保留第 13 條「特定活動免視為人為規避常設機構構成」，又或者 A 國考量反分割活動或分割契約規避常設機構構成之需要，可以保留分割之規定。



圖叁三之二、MLI 內容及運作架構釋例

南非代表 Mr. Hattingh 補充，執行 MLI 未如想像中順暢，許多國家面臨挑戰，甚至面臨不可行之困境。以主要目的測試（Principal Purpose Test, PPT）為例，多邊公約的設計既然賦予各國有不同程度的決定權，必然導致各國產生不同的實施結果，此與雙邊租稅協定的核

心價值有所差異。義大利代表 Maisto 也說明，許多國家做決定之前，會先考慮到他方締約國法院對於未來租稅協定條文的解釋，甚至直接考量他方締約國一般反避稅法規當中對於 PPT 的規範。

(3)MLI 之影響

Mr. Evers 最後介紹 MLI 之執行成效，截至 IFA 年會召開前，已有 71 個國家（地區）簽署 MLI（最近一個簽署地區為香港），落實 BEPS 行動計畫結論之成效斐然：

- A. 行動計畫 6 最低標準之落實部分，71 個簽署國家（地區）全數採行 PPT 規定，其中 12 個國家（地區）優先選擇簡化之利益限制（Simplified Limitation on Benefit, S-LOB），4 個國家（地區）接受 S-LOB。
- B. 行動計畫 14 最低標準之落實部分，71 個簽署國家（地區）全數同意提升其 MAP 至 OECD 所定標準，也將執行通知與諮詢程序。其中 47 個國家（地區）接受於締約國雙方均可提起 MAP 程序之規範，26 個國家（地區）優先採用仲裁機制。
- C. 行動計畫 7 期末報告建議結論部分，有 26 個國家（地區）納入防止藉合約分割濫用稅約範本第 5 條免視為常設機構之規定，31 個國家（地區）參考期末報告結論重新定義「佣金代理人」（commissionaire），41 個國家（地區）納入「特定活動免除條款」（specific activity exemption）。

（三）結論

主席 Mr. Wolfgang Schön 最後邀請各與談人對 MLI 未來在國際租稅領域中的發展發表看法，Mr. Pascal Saint-Amans 斷言 MLI 在未來仍會是一項重要且不可或缺的工具，尤其 OECD 陸續發布許多規範，在國際間達成多

數共識的前提下，MLI 確保相關共識之可行性，但不意謂未來國際租稅將發展成「多邊化」型態，租稅協定仍將以雙邊為基礎。義大利代表 Mr. Maisto 也持相同看法，並強調多邊化的規範無法解決兩國諮商過程中面臨的技術性問題及政策評估之需求。英國代表 Mr. Williams 則有不同見解，他認為雙邊基礎下有許多國際租稅問題無法有效解決，建立多邊共識才是最有效的方法，因此，MLI 及多邊化型態之國際租稅模式將成為未來主流，且將扮演重要的功能。

四、國際租稅最新發展

主席：Mr. Daniel Gutmann（法國）

與談人：Mr. Tatiana Falcao（巴西）、Mr. Peter Koerver Schmidt（丹麥）、

Mr. Michael Lennard（歐盟）、Mr. Xavier Oberson（瑞士）、

Mr. Diego Quiñones（哥倫比亞）、Mr. Willard Taylor（美國）、

Mr. Marcos Valadão（巴西）、Mr. Peter van Dijk（加拿大）、

Mr. Scott Wilkie（加拿大）

秘書：Mr. Jonathan Barros Vita（巴西）

（一）背景說明

本議題列入全體會員參與之第 4 場主要會議，由來自法國的 Mr. Daniel Gutmann 擔任主席，廣泛介紹近期國際租稅最為熱門的話題，本場次與談人多達 9 人，討論項目包括「遵循 BEPS 透明度標準對國內法制之影響」、「境外控股之課稅」、「協定個案判例」及「國際租稅未來發展」，各與談人分就各討論項目深入分享其專業觀察，內容豐富。

（二）報告及討論要點

1. 遵循 BEPS 透明度標準對國內法制之影響

（1）資訊交換：拉丁美洲近期革新

哥倫比亞代表 Mr. Quiñones 首先介紹拉丁美洲「自動資訊交換」（Automatic Exchange of Information）之走向。自 2014 年起，資訊交換漸漸由「雙邊所得稅協定」或「資訊交換協定」基礎下之「個案資訊交換」，進展到自動資訊交換。就拉丁美洲部分國家（例如：墨西哥、智利、哥倫比亞、巴西）之觀點，咸認此現象係為回應 OECD 發布之 BEPS 行動計畫所採取的作為，對於少數以屬地主義課稅制度為傳統的國家，例如：巴拿馬，縱有千萬個不願意也必須納入自動資訊交換制度，主要

仍是考量保有國家國際金融中心的地位，避免國際制裁流失競爭力。

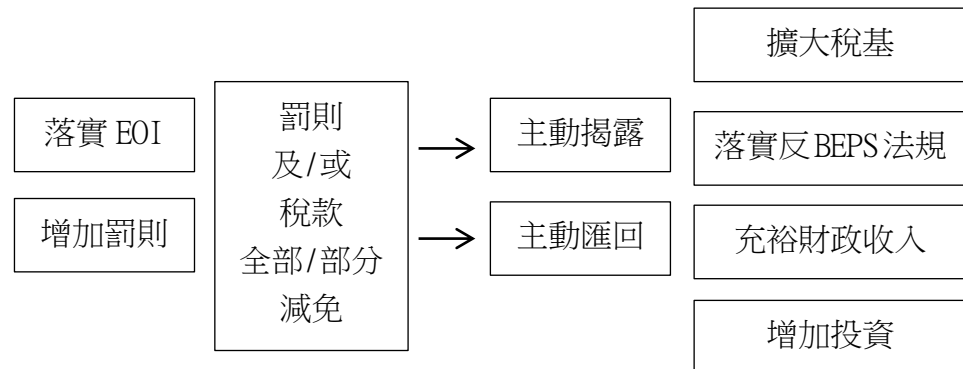
Mr. Quiñones 接著介紹拉丁美洲國家因應美國外國帳戶稅收遵從法 (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA) 情形，多數拉丁美洲國家在 2014 年間簽署跨政府合作協定 (Intergovernmental Agreement, IGA)，部分國家已開始生效 (例如：墨西哥、哥倫比亞、巴西)。目前已簽署之 IGAs 多採模式 1，合作及不合作帳戶資訊由政府直接提供予美國稅局；智利、巴拉圭及尼加拉瓜簽署之 IGAs 採模式 2，合作帳戶資訊逕由金融機構直接提供予美國稅局，不合作帳戶資訊由政府透過 IGA 提供。現行採模式 1 簽署 IGA 的國家當中，僅少數國家 (巴西、墨西哥及哥倫比亞) 做到互惠對稱式的交換，多數國家現階段仍單向提供資訊予美國。

有關依共同申報及盡職審查準則 (Common Reporting Standards, CRS) 進行金融帳戶資訊自動交換部分，拉丁美洲許多國家已承諾執行，其中阿根廷、哥倫比亞及墨西哥業承諾自 2017 年起按 CRS 進行自動資訊交換；巴西、智利、哥斯大黎加、巴拿馬及烏拉圭承諾自 2018 年起執行。巴西代表 Mr. Valadão 補充，2009 年 OECD 稅務資訊透明及交換全球論壇 (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 全球論壇) 成立時，自動資訊交換仍非必要措施，然時至今日，已是國際新資訊透明標準的基本要求，可說是資訊交換最重要的進展。

(2) 租稅特赦計畫：海外資產匯回拉丁美洲

Mr. Quiñones 接著介紹近年來部分拉丁美洲國家相繼推動之租稅特赦計畫。為了處理日益嚴重的 BEPS 問題，部分國家同意企業依規定揭露或匯回海外資產者，可享有減免處罰與補繳稅款之特赦待遇。Mr. Quiñones 個人定義此為棒棍與胡蘿蔔齊下的制度，一方面推動資訊交

換、加強處罰資訊隱匿，一方面呼籲納稅義務人誠實申報，增加稅收與國內投資。



圖叁四之一、拉丁美洲國家落實反 BEPS 實施租稅特赦綜覽

由於租稅特赦之施行在拉丁美洲國家蔚為趨勢，許多負面的議論也不斷產生。Mr. Quiñones 提到，首先是租稅道德風險問題，誠實納稅義務人見到逃漏稅者得到「獎勵」，認為自己受到政府「欺騙」，整體納稅依從度將下降。其次是威嚇能力之弱化，納稅義務人認為稽徵機關因對於海外資產之查核一籌莫展，故須行使特赦手段，造成納稅義務人認定逃漏稅之風險偏低。再者是逃漏稅行動之複製，納稅義務人預期仍有下次租稅特赦的到來，自然不願意如實申報繳稅。最後是不安定的財政收入，透過租稅特赦獲得的財政收入可說是國家的「意外之財」，並非永續穩定之財政收入。

(3) 國別報告 (Country by Country Reporting, CbCR) 之進展

加拿大代表 Mr. Van Dijk 提到 CbCR 未來的發展趨勢將從現行透過稅務行政合作交換方式，慢慢進展到公開 CbCR，在 OECD 推動透明化的計畫中，有些國家已經就公開 CbCR 提出具體建議，尤其以歐盟組織及其成員國最具共識，也扮演主要推動的角色。Mr. Quiñones 說明拉丁美洲目前尚無此趨勢，現階段移轉訂價三層文據架構已落實於拉丁美洲

多數國家，包括：哥倫比亞、智利、秘魯、墨西哥、烏拉圭及巴西等國，CbCR 伴隨著移轉訂價報告(Local File)及集團主檔報告(Master File)陸續落實在相關移轉訂價文據要求法規中，此外，另有部分國家(例如：阿根廷、巴西、智利、哥倫比亞、哥斯大黎加、墨西哥及烏拉圭)簽署多邊主管機關協定，運用資訊交換手段交換 CbCR。丹麥代表 Mr. Koerver Schmidt 表示，2017 年 5 月丹麥國會立法通過公開 CbCR 之規定，丹麥租稅透明度落實極為徹底。主席 Mr. Gutmann 則補充，公開 CbCR 在法國引發違憲爭議，並總結現階段透過稅務行政合作方式交換 CbCR 仍較為可行，公開 CbCR 要達成共識仍有一段相當遙遠的路要走。

2. 境外控股之課稅

(1) 拉丁美洲受控外國公司法之進展

Mr. Quiñones 介紹，早在哥倫比亞（2017 年）、智利（2016 年）及秘魯（2013 年）呼應 OECD 反 BEPS 行動計畫，發布受控外國公司法之前，拉丁美洲部分國家包括：阿根廷（1999 年）、墨西哥（1997 年）及巴西（1995 年且後續有多次修正）已經推動受控外國公司法制度。

(2) 巴西之受控外國公司法

Mr. Valadão 接著分享巴西實施受控外國公司法的歷史。首先是所得稅制的變革，巴西自 1995 年起改採全球所得課稅制，1999 年開徵法人營利稅 (CSLL - Contribuição Social sobre Lucro Líquido)，2001 年稅法修正，對課稅所得採更廣義的認定標準，擴大稅基，同時揭發受控外國公司之課稅規定 (Art.74 of Provisional Measure n. 2.158-35/2001)，惟因該課稅規定嚴格，包括 CFC 之構成、損失扣抵、法律之合憲性、與租稅協定之相關等議題，都引發爭議。

巴西受控外國公司法舊法規定引發合憲性爭議部分，經最高法院在

2014 年發布未合憲判決 (Direct Action of Unconstitutionality n. 2.588)，認定巴西稅法將設立於「非租稅天堂」之關係企業認定為受控外國公司違憲，至於設立於「租稅天堂」者認定為受控外國公司部分則為合憲。因應前開判決，巴西依照最高法院之認定原則修正相關稅法，於 2013 年發布，惟新法大部分規範仍沿用以往認定原則。

為了彰顯受控外國公司法和租稅協定之相互影響關係，Mr. Valadão 舉 2014 年 3 月間高等法院作出「Vale 判例」(REsp n. 1.325.709/RJ) 進行說明：

- A. 巴西公司持有設立於比利時、丹麥、盧森堡及百慕達 4 個國家(地區)的關係企業被認定為受控外國公司。除了百慕達之外，巴西與其他 3 個國家已簽署租稅協定。
- B. 巴西公司不服認定提起訴訟，地方法院判決公司敗訴，上訴至高等法院時，高等法院以租稅協定第 7 條常設機構認定原則應優先適用為由，並援引維也納條約法公約第 27 條(合理善意)規定，裁定原認定為受控外國公司之處分不合，巴西公司勝訴。

前開判例在巴西稅務訴訟行政法院 (the Administrative Court of Tax Appeals, CARF) 引發爭議，首先是「Petrobras 判決」，2016 年稅務訴訟行政法院對最終審判決，支持 2015 年 CARF 對該個案所做之決定，也就是認定巴西公司在荷蘭之關係企業為受控外國公司(荷蘭為巴西租稅協定夥伴國)，巴西法院認為並非對外國所得課稅，而係對認定為受控外國公司之盈餘課稅，此與租稅協定第 7 條(營業利潤)及第 10 條(股利)之規定無扞格。Mr. Valadão 強調，這些爭議已造成巴西執行受控外國公司法之困境，亟待突破。

3. 協定個案判例

主席 Mr. Gutmann 引言，國際間已形成之租稅協定個案判決判例多不

勝數，有些重要議題在其他研討會已討論多次，爰本次會議將聚焦於私募股權基金（Private Equity Funds）及數據中心（Data Centers）。

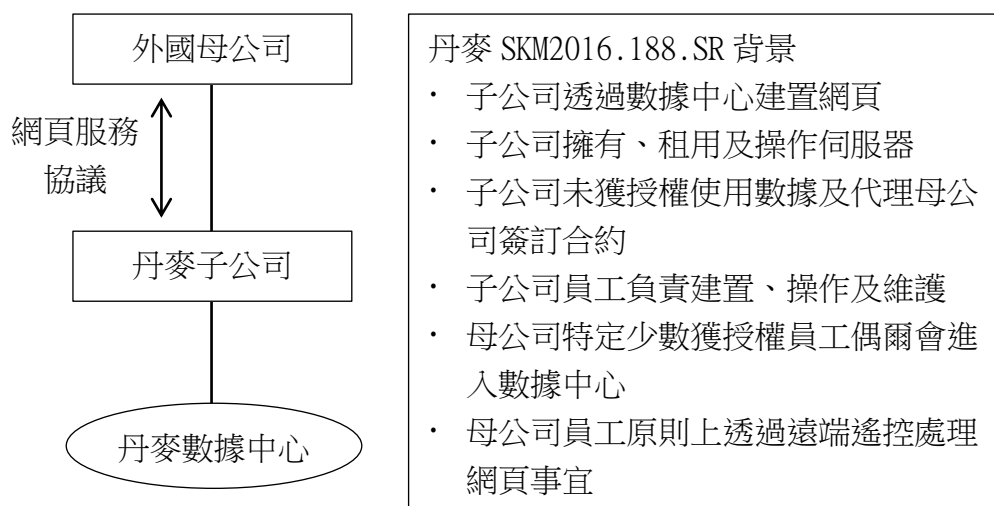
(1) 私募股權基金：

丹麥代表 Mr. Koerver Schmidt 首先定義私募股權基金，是以私募方式募集以股權（Equity）或債務投資為主的基金，與集合投資工具不同；該類基金通常由來自與基金完全分離之個體聘僱之專業人士管理，且具一定年限。私募股權基金最常見的組織型態為有限合夥制，由出資者（有限合夥人）和管理者（一般合夥人）約定，出資者於各階段挹注資金獲取主要投資報酬，一般合夥人之報酬與基金之績效相關。私募股權基金為極小化租稅負擔，通常設立於低稅負或免稅之國家（地區），投資過程中，為降低或免除所得來源地之稅負，常另外設立控股公司，避免於所得來源地構成營業處所或常設機構，復運用租稅協定獲取減免稅利益。

Mr. Koerver Schmidt 介紹丹麥國稅局 2013 年作成之租稅協定個案判例(SKM2013.899.SR)及 2014 年至 2017 年間陸續發布之行政規則，為了解決主體混合錯配及規避常設機構構成等問題，丹麥國稅局將有限合夥組織型態之私募股權基金認定為「企業」，全體投資人會議如於管理該基金之辦公處所召開，或透過管理基金之個體召開者，原則上在基金管理個體所在地國構成常設機構。Mr. Koerver Schmidt 表示丹麥雖有該協定案例作為原則性規範，但仍無法完全解決問題，並點出現行 BEPS 行動計畫 7 也有類似困境。

(2) 數據中心與伺服器

Mr. Koerver Schmidt 接著說明 2016 年 3 月 25 日丹麥國稅局所作之 SKM2016.188.SR 個案判決。



圖叁四之二、丹麥國稅局 SKM2016.188.SR 個案判決背景

丹麥國稅局認為，子公司並不必然構成母公司於設立登記國之常設機構，又網站本身不構成常設機構（呼應 OECD 稅約範本第 5 條），惟操作伺服器之人可能構成常設機構，如果母公司因擁有或操作伺服器而控制該伺服器，則數據中心將構成常設機構。本個案母公司未執行伺服器控制功能故未構成常設機構，又丹麥子公司未獲授權代理母公司簽訂契約，故無代理人常設機構存在。Mr. Koerver Schmidt 說明現階段丹麥的認定方式與英國、加拿大及瑞典之個案認定結論相同，未來要持續研議的重點在於母公司少數獲得授權員工得進入數據中心，該等與數據中心接觸之程度是否影響常設機構之判斷？母公司遠端遙控處理網頁事宜打破地域限制，未來應否作為排除常設機構認定之限制？

4. 國際租稅未來發展

(1) 美國稅制走向

美國代表 Mr. Taylor 就美國稅制未來發展，首先提到美國繼 1986 年雷根政府主導的稅制改革法案後，即無重大變革，期間有許多小型稅改，但無法解決美國稅制根本問題。美國公司所得稅稅率 35%、個人所

得稅稅率最高 35.9%，相對其他國家偏高，加上美國並未開徵稅收歸屬聯邦之加值型營業稅，導致預算編列缺乏彈性，直接稅不易調降，造成許多美國公司投資人改變身分，成為愛爾蘭或其他低稅率國家（地區）之稅務居住者。諸多產業現狀讓美國政府亟思稅制變革，Mr. Taylor 簡要說明美國境內倡議之租稅改革方向：

- A. 2014 年稅制改革方案，調降公司所得稅稅率為 25%、擴大稅基、海外投資受益減除 95%（不適用境外稅額扣抵）、個人所得稅稅率改採 10%、25%及 35%三級制。
- B. 2016 年總統競選期間，白宮提出稅制改革方案，公司所得稅稅率調降為 20%、海外投資收益免稅、個人所得稅課稅級距由七級距調整為三級距，最高稅率 33%。
- C. 2016 年川普總統勝出後，進一步提出稅制改革藍圖，雖截至目前為止最終方案尚未定版，但整體而言應與 2016 年白宮提出之方案近似，且更為優惠，包括公司所得稅稅率調降為 15%等措施。

(2) 機器人課稅探討

瑞士代表 Mr. Oberson 介紹非常有趣的機器人課稅問題。現今機器人的運用領域非常廣泛，涵蓋法律服務、醫學問診、旅館服務等，人工智慧發展成熟的結果，勢必對於人類的工作權造成影響，人們賺取的所得減少，又將衍生另一波社會安全問題。2017 年 2 月，歐盟議會發布研究報告，許多法學專家討論機器人的「法律主體」問題，報告分析若機器人具備「法律人格」，則構成課稅之要件應一併探討，亦即納稅義務人為「機器人本身」或「有權使用機器人之人」、稅基如何決定及稅率為何等，都待進一步討論。此外，機器人相關課稅議題除了所得稅，尚包括加值型營業稅及其他各項稅目，未來宜建立國際一致之課稅架構。

(3) 歐盟稅務工作

歐盟代表 Mr. Lennard 最後簡要說明歐盟近期稅務工作。歐盟多年來積極參與國際重要租稅議題之研議，近年最重要的工作首推「稅制透明化」，歐盟強調經濟高度發展國家對於稅制透明化之各項措施多數已具體落實，現階段應強化的是開發中國家能力建構之協助，包括落實透明化之各項法律與執行規範。

(三) 結論

本項議題因討論項目眾多，時間不敷使用，主席 Mr. Gutmann 在會議結束前簡短感謝本場次 9 位與談人帶來最新的國際租稅發展，開啟與會者之見聞，收穫豐富。

肆、專題討論會議

一、契約分割及課稅

主席：Carmel Peters(紐西蘭)

與談人：Mary Bennett(美國)、Craig Elliffe(紐西蘭)、Liselott Kana (智利)
及 Jonathan Schwarz(英國)

秘書：Priscila Vergueiro (巴西)

(一) 背景說明

本場研討會主要在分析契約分割在稅務上的影響，並討論 BEPS 的建議及 OECD 多邊公約 (OECD Multilateral Convention, MLI) 的影響，同時觀察部分國家近期國內法的變化。

(二) 報告及討論要點

1. 一般性介紹

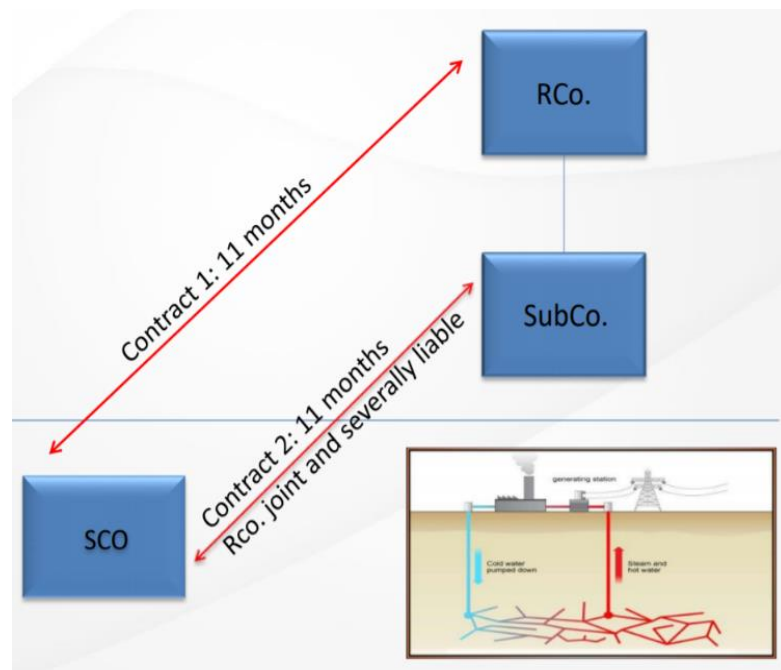
Schwarz 首先介紹 OECD 稅約範本第 5 條規定關於「常設機構 permanent establishment, PE」的定義，依第 5 條(1)規定，PE 指企業從事全部或部分營運活動的固定營業場所；依第 5 條(3)規定，建築或安裝工程持續 12 個月以上，亦構成 PE。至於聯合國稅約範本 (UN Model) 亦有針對 PE 定義做規範。

2. 基本原則

此部分可分為兩個層面探討，其一是契約的分割，其二是經濟活動在關係人間的分割。

(1) 契約分割

Kana 強調契約分割是規避成為 PE 的一個策略，尤其在適用 OECD 稅約範本及 UN 稅約範本第 5 條(3)有關建築工地規則，及 UN 稅約範本第 5 條(3)(b)有關服務 PE 規則的情況下，此外，任何規定只要對期間有特殊的要求，例如自然資源勘探或開採的特殊性規定，均可能衍生契約分割的問題。



Kana 討論了 BEPS 行動計畫 7(防止人為規避常設機構之構成)建議的方法，及行動計畫 6(避免不當獲取租稅協定利益)建議處理租稅協定濫用問題的方法—主要目的測試(Principal Purpose Test, PPT)，她認為 PPT 這個新規則能幫助解決契約分割的問題。近期 OECD 亦針對稅約範本第 5 條提出新的註釋，從不同面向建議解決方法，例如：探究企業是否擔任主要承包商，並將次承包商的工程期間計入主要承包商的工程期間；兩個（或更多）企業分別從事的活動是否可由單一企業經營即可；不同企業間的經濟活動是否具關連性等。

其中第 5 條新註釋 52 就建築或安裝工程是否持續 12 個月以上，建議將不同企業於同一個建築或安裝工程從事具關連性工作，其工作期間超過 30 天者，其工期均累加至該建築或安裝工程的主要承包商工程時間。

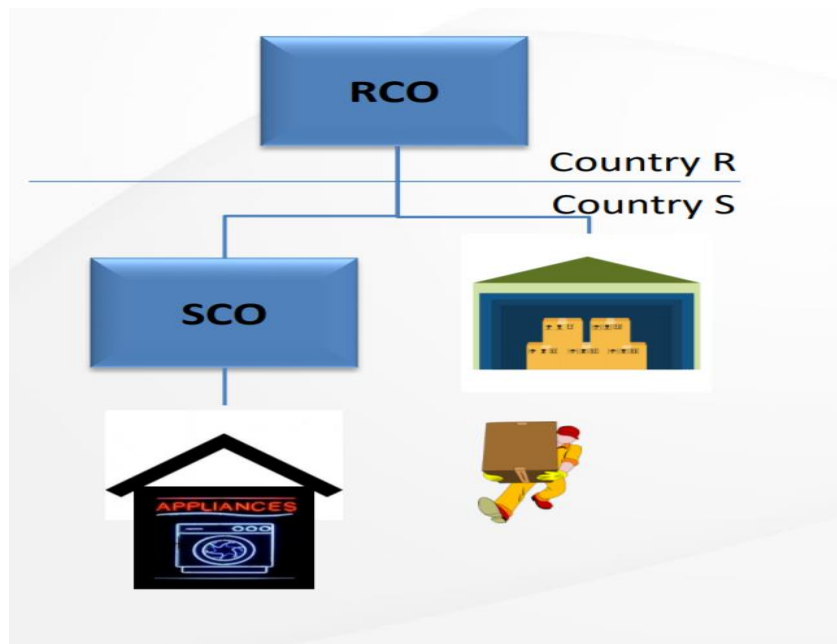
至不同企業間的經濟活動是否具關連性，依第 5 條新註釋 53，建議須按個案情境及經濟實質判定，例如個別經濟活動所屬不同契約是否由同一人或關係人所簽訂、在無租稅規劃考量下，該等經濟活動是否通常會包含於同一個契約中、不同契約下的經濟活動是否由同一受雇者執行、不同契約下的經濟活動性質是否類同等。

部分國家在租稅協定中訂有處理契約分割相關規定，Schwarz 提出 3 個例子，分別是：加拿大與英國租稅協定（1978 年簽訂，2014 年修訂）第 27(A)條、澳洲與英國租稅協定（2003 年）第 5(4)條及英國與智利租稅協定（2003 年）。

(2)經濟活動在關係人間的分割

Bennett 表示，原本 OECD 稅約範本第 5 條（4）規定，單純儲存或運送貨物、蒐集企業經營資訊、籌備及輔助活動等，得排除被認定屬 PE，該規定雖有其考量，但卻造成濫用，跨國企業可能會透過將其商業活動細碎分割由不同關係企業處理，以適用該豁免規定，規避被認定為 PE。

BEPS 報告針對此問題提出解決方案，建議明定反分割規定，修正稅約範本第 5 條（4）規定，明定原第 5 條（4）所列出的例外規定(可排除認定為 PE 的活動)，將僅適用於具有「準備或輔助性質」者。



舉例說明，R 公司在 R 國製造並銷售機器，S 公司在 S 國有一商店，該商店為 S 公司的固定營業場所，專門銷售自 R 公司進貨之機器，另外，R 公司在 S 國設有倉庫存放機器，當 S 公司要銷售大型機器時，均從該倉庫進貨，R 公司與 S 公司間關係密切。

在此情形，R 公司在 S 國的倉庫及 S 公司的商店，兩者具有互補的功能，均屬營業活動中密不可分的一部分，即 R 公司在 S 國的倉庫非屬「準備或輔助性質」，無法適用 OECD 稅約範本第 5 條（4）的 PE 排除規定。

上開新規定於適用上仍需釐清相關問題：

- (a) 如何確定外國企業於固定地點僅從事準備性或輔助性工作？
- (b) 如何確定兩經濟活動間具有互補性質且具不可分離的功能？
- (c) 是否屬準備性或輔助性工作，應以各個企業所經營之個別業務來判斷，或以整個企業集團的營運活動判斷？
- (d) 對跨國企業整體業務而言，有多少利潤應該歸屬於各個 PE？
- (e) 如何確保跨國集團不會被課以超過其實際利潤？

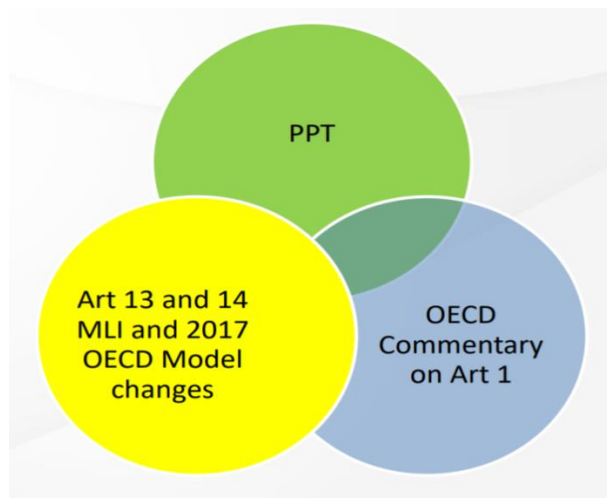
Bennett 認為如欲執行 BEPS 的建議，可能會遭遇一些潛在的困難，

此一新規定必須透過 MLI 的方式納入現有的租稅協定，惟各國之間對於如何適用這些新規定並沒有達成共識。故關於 OECD 稅約範本第 5 條(4) 的修正內容，已有幾個國家決定不採用，至於美國則沒有簽署 MLI。

3. 契約分割及經濟活動分割的反濫用規則

Elliffe 介紹目前處理契約分割及經濟活動分割的反濫用規則，包括：

- (1) BEPS 行動計畫 6(避免不當獲取租稅協定利益)的 PPT 規則，部分國家業將該反濫用規則納入其租稅協定的最低標準。
- (2) OECD 稅約範本第 1 條的一般性規定。
- (3) 與 PE 相關的反避稅規定，如 MLI 第 13 條與第 14 條規定，及 OECD 稅約範本第 5 條修正內容。
- (4) 另外，尚有國內法之反避稅規定。



上開各個反濫用規則間的關係為何？ Elliffe 認為 BEPS 行動計畫 6 的 PPT 規則觀念早已在 OECD 稅約範本及註釋中被討論，因此很容易被稅務機關及法院接受，PPT 並不算限制現有反避稅規則的應用，相反地，它具有彙整現有規則的意義。

Elliffe 預期 PPT 規則將被許多國家採用於現有租稅協定，且 OECD 及

UN 稅約範本將配合修正，以納入 PPT 規則內容。另外，PPT 規則亦將影響 OECD 稅約範本相關註釋，及影響國內法的一般反避稅規定。

針對 OECD 在反濫用規則的建議，Bennett 及 Schwarz 最後提出未來實際應用上將面臨的挑戰，包括：

- (1) 納稅義務人和稅務機關在條文解釋上發生爭議時將產生的衝擊。
- (2) 在租稅協定條文的適用上，OECD 的註釋將扮演更重要角色，亦將衍生爭議風險。
- (3) 由 OECD 單獨主導相關反濫用規則，將產生深遠影響。

4. 各國單方面的行動

研討會最後討論各國打擊 PE 避稅行為所採取的單方面措施，這些措施可用以防止契約分割及經濟活動分割。

例如澳洲自 2017 年 7 月 1 日起實施移轉利潤稅(Diverted Profits Tax)，以促使大型跨國企業就澳洲利潤繳納正確稅額，該稅制適用對象僅限於透過海外無實質營運活動的關係企業從事租稅規避安排，且全球所得超過 10 億元的跨國企業，其稅率為 40%，與一般公司稅相較，具有懲罰性質。該稅制有助促使大型跨國企業繳納適當稅額，且有助提升澳洲在打擊租稅規避行為方面的國際地位。

二、自動資訊交換：新標準？

主席：Mr. Armando Lara Yaffar（聯合國稅務委員會前主席、Chevez Ruiz Zamarripa 合夥人／墨西哥）

與談人：Ms. Monica Bhatia（OECD 稅務用途資訊透明及交換全球論壇主持人／印度）、Ms. Alexandra Kadet（聯邦稅務服務資訊交換及相互行政協助部門主持人／俄羅斯）、Mr. Mark Matthews（Caplin & Drysdale 成員／美國）、Mr. Xavier Obserson（日內瓦大學瑞士及國際租稅法教授、Obserson Abels 合夥人／瑞士）、Ms. Viktoria Wöhrer（WU 機構奧地利及國際租稅法教學及研究組織／奧地利）、

秘書：Mr. Lucas de Lima Carvalho（Tozzinifreire Advogados 律師事務所資深稅務人員／巴西）

（一）背景說明

2017 年起，以 CRS 為基礎進行金融帳戶資訊自動交換之列車開始啟動，有關 CRS 之實務運作、與 FATCA 之相關性及對納稅者權利之影響為現階段關注焦點。本專題將納入前開重要議題，首先，將由與談人介紹 OECD 全球論壇近期工作進展、執行 CRS 之步驟，及美國觀點下 CRS 與 FATCA 之相互影響。其次，與談人將分別以納稅義務人、稽徵機關及國際組織之立場，分享自動資訊交換之觀點及挑戰，範圍涵蓋資料加密與資訊安全、納稅者權利保護、CRS 與 FATCA 義務差異等議題。

本專題之進行，係由主席 Mr. Lara Yaffar 主導，透過向各與談人提問及互動式對話，深化各子議題之探討。

（二）報告及討論要點

1. 全球論壇之 CRS 近期工作進展

（1）建立承諾機制

Ms. Monica Bhatia 首先介紹近期全球論壇於自動資訊交換的重要

工作進展。延續以往 OECD 於自動資訊交換工作下對 CRS 之研究，結合歐盟全球反洗錢準則之成果，OECD 於 2014 年發布 CRS 本文、註釋及可延伸標記語言架構 (Extensible Markup Language, XML Schema)，獲得 G20 的支持。同年，全球論壇發布承諾程序，以利其成員得公開承諾其執行 CRS 的時間表，截至 2017 年 8 月底，承諾按 CRS 執行自動資訊交換之租稅領域達 102 個，其中 49 個領域將在 2017 年執行首次自動資訊交換，53 個領域將在 2018 年執行首次自動資訊交換。

表肆二之 1、承諾按 CRS 執行首次金融帳戶資訊自動交換租稅領域

<p align="center">將於 2017 年完成首次自動資訊交換之租稅領域 (49 個)</p>
<p>安圭拉、阿根廷、比利時、百慕達、維京群島、保加利亞、開曼群島、哥倫比亞、克羅埃西亞、賽普勒斯、捷克共和國、丹麥、愛沙尼亞、法羅群島、芬蘭、法國、德國、直布羅陀、希臘、耿西島、匈牙利、冰島、印度、愛爾蘭、曼島、義大利、澤西島、韓國、拉脫維亞、列支敦斯登、立陶宛、盧森堡、馬爾他、墨西哥、蒙哲臘、荷蘭、挪威、波蘭、葡萄牙、羅馬尼亞、聖馬利諾、塞席爾、斯洛伐克共和國、斯洛維尼亞、南非、西班牙、瑞典、英屬土克凱可群島、英國</p>
<p align="center">將於 2018 年完成首次自動資訊交換之租稅領域 (53 個)</p>
<p>安道爾、安地卡及巴布達、荷屬阿魯巴、澳大利亞、奧地利、亞塞拜然、巴哈馬、巴林、巴貝多、貝里斯、巴西、汶萊、加拿大、智利、中國、庫克群島、哥斯大黎加、古拉索、多米尼克、加納、格陵蘭島、格瑞那達、香港(中國)、印尼、以色列、日本、科威特、黎巴嫩、馬紹爾群島、澳門(中國)、馬來西亞、模里西斯、摩納哥、諾魯、紐西蘭、紐埃、巴基斯坦、巴拿馬、卡達、俄羅斯、聖克里斯多福及尼維斯、薩摩亞、聖露西亞、聖文森及格瑞那丁、沙烏地阿拉伯、新加坡、荷屬聖馬丁、瑞士、千里達及托巴哥、土耳其、阿拉伯聯合大公國、烏拉圭、萬那杜</p>

(2)執行面所需之國內法及國際法架構

根據 CRS 的運作模式，各國需自金融機構取得資訊後，逐年自動交換與他國。為達到金融帳戶資訊交換目的，金融機構被賦予依不同類型帳戶及納稅義務人，進行盡職審查程序及申報之義務。Ms. Monica Bhatia 強調，前開 CRS 運作模式需同時完備國內法及國際法架構，始得執行。

國內法架構

目前已承諾按 CRS 執行自動資訊交換的租稅領域中，完成國內法立法並施行者達 90%，部分完成並付諸執行者約 3%。完備國內法制後，金融機構方得蒐集資訊並向稽徵機關申報。已承諾按 CRS 執行自動資訊交換的租稅領域中，其金融機構蒐集資訊範圍涵蓋所有非居住者或未承諾執行之租稅領域達 80%。

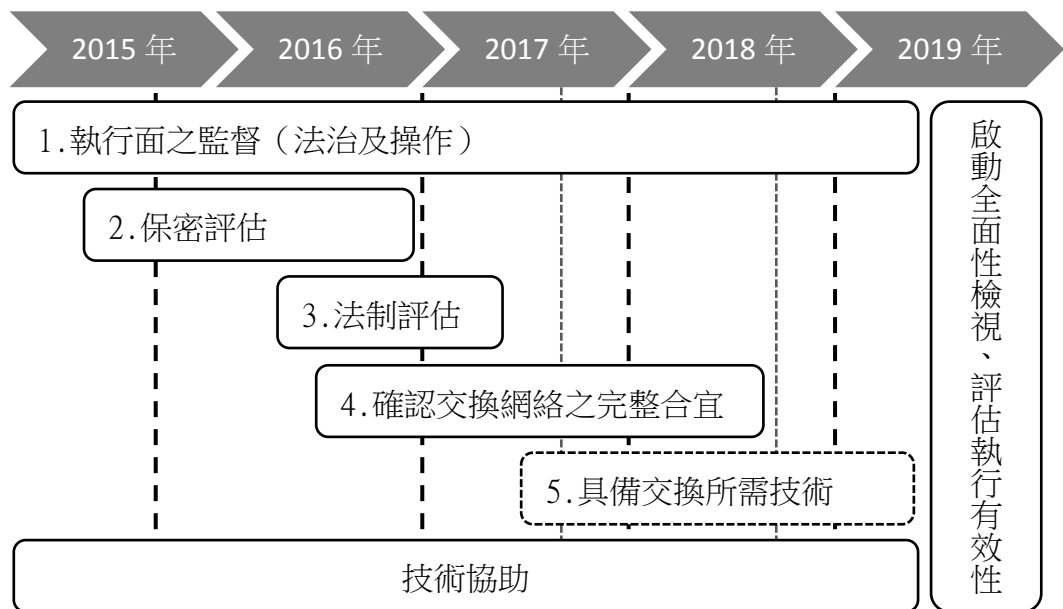
國際法架構

金融帳戶跨境自動交換之國際法架構可以「雙邊」及「多邊」方式為之。租稅協定納入 OECD 稅約範本第 26 條資訊交換條文者，即具備「雙邊」自動資訊交換之法源依據。為強化自動資訊交換之執行，OECD 建議在多邊基礎上進行自動資訊交換以提升效率，在 2014 年 10 月間，發布以多邊稅務行政互助公約（Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAAC）為基礎之 CRS 多邊主管機關協定（Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA）範本，規範資訊交換之內容及時程。CRS MCAA 為多邊架構下之協定，需俟簽署國家或領域完成其國內法制程序，始生其效力，同時亦需符合資訊保護及保密之要求。簽署國家或領域在完成通知對方國家之相關程序後生效。目前簽署 CRS MCAA 之租稅領域已達 95 個。

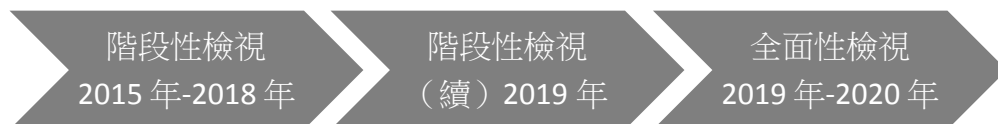
(3)技術協助

Ms. Monica Bhatia 最後介紹 OECD 及全球論壇所提供技術協助。

2017年8月間，OECD公布CRS之共同傳輸系統。經過3星期的測試，各國家或租稅領域可開始運用該系統傳輸資訊。又為確保每個承諾依CRS執行自動資訊交換之國家或領域可獲得充分的技術協助，自2015年起，全球論壇即陸續對已承諾國家執行CRS之實務及法制進展，進行定期監督並回報G20。是類監督活動涵蓋保密性及立法有效性之專家評估，確保CRS下之自動資訊交換得以在資訊安全無虞的前提下順利進行。此外，全球論壇建立了一套擬長期運作的同儕檢視機制，預計自2019年起，全面展開已承諾國家或領域遵循CRS之程度及執行自動資訊交換有效性之評估。



圖肆二之 1、全球論壇規劃 CRS 技術協助時程



圖肆二之 2、全球論壇規劃階段性監督自動資訊交換成效

2.FATCA 對 CRS 之影響--美國觀點

(1)現況

Mr. Mark Matthews 提供美國觀點下的 CRS 觀察。美國自 2010 年起實施 FATCA，要求全球金融機構向美國國稅局（IRS）申報美國籍客戶之金融帳戶資訊，2012 年公布的 FATCA 協定範本，提供執行 FATCA 所需的技術性規定，最典型的模式是：金融機構向所在地國稽徵機關申報金融資訊，由該國稽徵機關自動交換資訊予 IRS。鑑於美國近期立法環境及政治情勢的變遷，Mr. Mark Matthews 評估美國依循 CRS 的可能性微乎其微，他也強調現階段 IRS 全心致力於有效執行 FATCA 及運用各國交換之資訊，亦無餘裕評估 CRS 之採行

(2) 平等互惠

2017 年 5 月美國發布 IRS 法令（Sections 6038 A&C）要求申報特定非美籍居民持有之非企業實體資訊，可以有限度地在互惠基礎上進行交換，這可說是美國在全球資訊透明化潮流下跨出的一小步。

主席 Mr. Lara Yaffar 提到，納稅義務人在要規避 CRS 和 FATCA 並不難，只要放棄在這些國家進行投資即可，Mr. Mark Matthews 回應納稅義務人投資決策未必和 FATCA 之施行絕對相關，而且相關國家也會推動各項政策，極力維持具競爭性的投資與經營環境。

3. 洗錢防制（Anti-Money Laundering, AML）對自動資訊交換之影響

Ms. Viktoria Wöhrer 說明洗錢防制對自動資訊交換之立法有極為重要之影響，CRS 和歐盟行政合作指令（Directive on Administrative Cooperation, DAC）皆以 AML 法令所訂之實質受益人定義，認定對消極非金融機構實體具控制權之人。歸納二者之相關性簡要說明如下：

(1) 參考 AML 相關法令之實質受益人定義：

- A. 對一家公司直接或間接持有、控制有表決權股份超過 25% 之人。
- B. 就信託而言，指委託人、受託人、保護人、受益人或任何具有有效控制力之人。

- (2) 歐盟 DAC 第 5 號規定，稅捐稽徵機關須取得 AML 資訊。
- (3) 反洗錢指令第 4 號規定，會員國需設立實質受益人集中登記制度，且應由中央管控。

最後，Ms. Viktoria Wöhrer 也提到部分措施引發爭議，目前最受關注者為實質受益人公開登記制度之運作，各方見解分歧，法國認為該項制度違反其憲法規定，相關討論正持續進行，值得各國關注。

4. 自動資訊交換之展望及挑戰

(1) 金融機構觀點

Mr. Xavier Obserson 提到，金融機構面臨的首要挑戰是 CRS 使用過於艱深之專業術語，及適格要件判斷之高度困難。例如：CRS 第 8 節 A(6)(b) 所定管理投資實體及 D(8) 所定消極非金融機構實體之認定、涉及跨領域之具控制權之人之判斷、居住地之認定、是否構成金融機構之判斷、及非金融帳戶涉及加密貨幣等議題。主席 Mr. Lara Yaffar 及與談人 Mr. Xavier Obserson 咸認 OECD 發布 CRS 內容仍有諸多未臻明確之處，可能導致部分資訊成為漏網之魚，例如：雙重居住者在非參與 CRS 國家或領域之金融帳戶、近期火紅的比特幣 (Bitcoins)，均未涵蓋在 CRS 的適用範圍。其次，自動資訊交換過程中可能引發資料加密及安全性疑慮。最後，對於 CRS 所定義務各國仍各自解讀並採個案認定，增加法律安定性不足之疑慮。

(2) 帳戶持有人觀點

Ms. Viktoria Wöhrer 以納稅義務人觀點進行分享，首先，2015 年底至 2016 年間，歐洲人權法院 (European Court of Human Right, ECtHR) 就資訊交換案件重要決定 (G.S.B. v Switzerland-2016 號)，其認定瑞士銀行將美國客戶之金融帳戶資訊，依瑞士與美國簽署之雙邊協定約定，提供與美國稅局，未違反歐洲人權公約 (European

Convention on Human Rights, ECHR) 第 8 條規定。惟就納稅義務人立場，Ms. Viktoria Wöhrer 強調交換資訊之保護、個人資訊範圍、個人資訊如何申報至稽徵機關、資訊之收集與保管、個人資訊由一國稽徵機關傳送至他國稽徵機關之過程，都是關注焦點。其中，資訊保護議題部分格外重要，包括法律基礎之完備、合法目的之存在、資訊交換範圍之必需性與合理比例、及巨量傳輸銀行資訊過程之資安保障問題。

(3) 政府觀點

Mr. Lucas de Lima Carvalho 及 Ms. Alexandra Kadet 分別提出巴西及俄羅斯政府之觀點，強調參與自動資訊交換國家所能獲得之利益及面臨之困境，包括資訊加密、資訊安全疑慮及 FATCA 與 CRS 之差異性對各國產生執行之挑戰。

(三) 結論

最後，主席 Mr. Lara Yaffar 針對總結各與談人發言並歸納結論，自動資訊交換的時代已然來到，且是將拓展至更多國家。過程中仍將面臨諸多挑戰，全球論壇將持續扮演重要角色，承擔主要實質工作及解決自動資訊交換可能產生的各項問題。在可預見的未來，美國仍將持續堅定地執行 FATCA，因此，不會在 CRS 議題上扮演任何角色。各國都將面臨資訊保護與 CRS 如何衡平的問題，尤其在開發中國家更顯得嚴峻，惟 OECD 及全球論壇勢將傾全力協助。對於 CRS 之執行未達依從標準之國家，將面臨若干制裁措施，有鑑於此，各國將致力於 CRS 之執行，並在減輕申報金融機構之依從成本間，漸漸取得平衡點。

三、成本分攤及成本貢獻安排

主席：Sam Maruca(美國)

與談人：Graeme Cooper(澳洲)、Marlies De Ruiten(荷蘭)、

Luciana Rosanova Galhardo(巴西)及 David Rosenbloom(美國)

秘書：Lauren Ann Ross (USA)

(一) 背景說明

本場研討會主要談論成本分攤及成本貢獻安排(Cost-Sharing and Cost Contribution Arrangements, CCAs)，跨國企業過去長期運用 CCAs 以集中資源並分攤風險，無論在有形或無形資產的開發或服務的提供，均常使用 CCAs。CCAs 可以是短期的安排，例如辦理世界盃足球賽的廣告活動；亦可以是長期安排，例如飛機引擎的研發。從租稅的角度而言，其關鍵問題是，CCAs 參與者的利潤與他們的貢獻是否一致，是否造成利潤在跨國集團成員間不當轉移。近年來國際間並特別關注智慧財產權購買交易所涉不當訂價的問題。

(二) 報告及討論要點

CCAs 是企業之間的契約安排，其目的在於共同合作開發、生產或維護有形、無形資產或服務，以分享成果及分攤風險，其初衷乃係基於這些無形、有形資產或服務預期將為每個參與者帶來利益。依一般經濟活動的安排，從事相類似的經濟活動，理應取得相類似的收益，無論該契約安排是否為 CCAs。

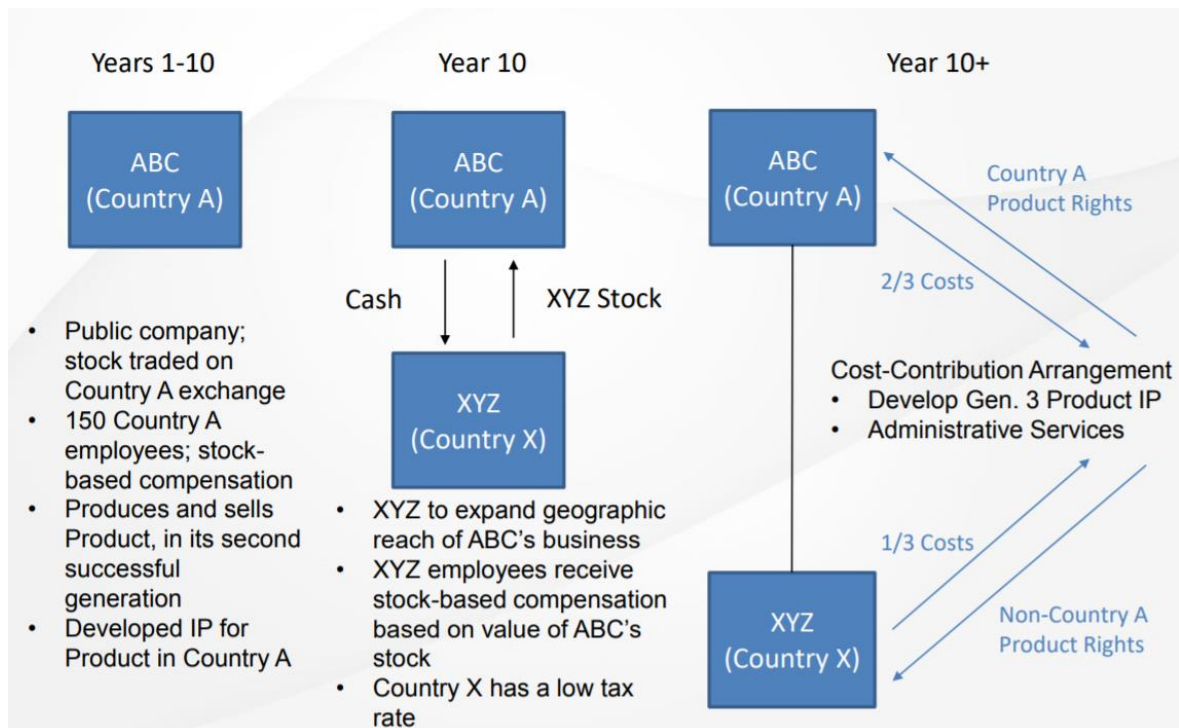
針對 CCAs 的分析，尚非以契約文字為基礎，應以關係企業間的實際交易安排為基礎，契約文字僅是分析的起點，與契約安排相關的所有交易都應該納入考量，例如，除了 CCAs 成員間的交易，非 CCAs 成員在 DEMPE 功能(發展 Development、強化 Enhancement、維護 Maintenance、保護 Protection 及利用 Exploitation)的貢獻也應納入考量。實際的經濟行為可以協助釐清或補充

契約真實內涵。無論在風險分析、資金運用及無形資產的估價及訂價等，亦同樣應整體考量。

在有 CCAs 的情況下，認定符合常規交易的關鍵是，所付出的貢獻比例，應該等於所獲得的收益比例，該收益可能是持續性的未來收益（通常為發展型 CCAs）或當期收益（通常為服務型 CCAs）。當企業不具有預期利益，或者無法處理或控制合約所分配的風險時，依一般常理，該企業不應參與 CCAs。

在衡量貢獻時，目前及過去已發生的貢獻都必須納入考量，將所付出的貢獻以量化方式計算成本，會較易管理及評估。而當事實情況有任何變化時，貢獻及利益的重新評估是需要的。又為了反映實際交易情況，在契約之外調整各成員的貢獻比例亦是必要的，且將連帶影響利益的分配。當所獲配的利益是一個難以評價的無形資產時，以常規交易原則決定受益價值是必要的。

1. 案例分析



1、ABC 是一家上市公司，其股票在 A 國證券交易市場上市。該公司成立後的第一個 10 年，還沒有國外關係企業。該公司在產品生產上，非

常依賴使用特定無形財產，且該無形資產係由 ABC 公司在 A 國研發而得。ABC 公司在 A 國擁有約 150 名員工，成功地發展第一代及第二代產品，具市場領導地位，獲利良好。

2、經過 10 年的成功經營，ABC 公司在 X 國設立了子公司 XYZ，成立 XYZ 公司的目的是為了擴大 ABC 公司業務範圍。XYZ 公司位於一低稅率國家，它擁有 15 名員工，均聘請當地居民。ABC 公司和 XYZ 公司的員工均可獲得現金薪資及股票獎勵，其獎勵金額取決於 ABC 公司股票價值。

3、ABC 公司和 XYZ 公司同意簽署 CCA，共同分攤開發第三代產品的成本，並分攤必要的行政服務成本（包括會計、法律和保險服務成本）。此合作案成功後，XYZ 公司將擁有在 A 國之外使用第三代產品的無形資產的權利，而 ABC 公司則擁有在 A 國使用該無形資產的權利。依其協議，三分之二的成本由 ABC 公司負擔，XYZ 公司則負擔三分之一成本。

2. 巴西的做法

成本分攤協議在巴西不是常見的安排，國內法並無規範，該國此類協議基本上是為處理支援性服務及無形資產費用的分攤，屬於服務型成本分攤協議。根據該國判例，這些協議的有效性取決於諸多因素，包括：

- (1) 是否有明確的分攤公式。
- (2) 是否有明確標準以衡量成本及效益，對費用的發生能詳細清楚描述。
- (3) 具有一貫性。
- (4) 根據一般公認會計原則記帳。
- (5) 所從事的活動不是企業核心業務的一部分。
- (6) 單純用以分攤費用，不涉及任何類型的報酬、價格或利潤率。

如果上述條件得到滿足，稅捐機關將認可其成本分攤協議，不會有額外補稅問題，且對於產生收入所必要的支出，可允許減除，亦不適用國內移轉訂價規定。因此，在此案例中，X 國不會針對 XYZ 公司對 ABC 公司的給付課稅。

3. 澳洲的做法

成本分攤安排在澳洲是常見的，澳洲稅務機關已發布 CCAs 的處理原則，適用包括研發或製造成本的分攤安排，及服務成本的分攤安排，該原則依循 1995 年移轉訂價指導原則第八章所訂定。根據該原則規定，稅務機關可以不承認沒有經濟實質的 CCA 契約；此外，該原則亦提供一些稅務機關認定原則或易有爭議的 CCAs 案例，其中的一個例子類似本簡報的案例，根據澳洲的規定，本案例所做安排可能不會被稅務機關認可。

在本案例中，澳洲稅務機關不僅分析其成本分攤比例是否與所獲利潤比例相符，主要將質疑以 ABC 公司自身利益來看，為何要簽署該協議，而非自行研發及使用該無形資產，若 ABC 公司為獨立企業，是否願意將利潤與 XYZ 公司分享。本案例所做安排在澳洲可能不會被稅務機關認可。

4. 美國的做法

在美國成本分攤協議的用語係使用於分攤無形資產的共同開發成本，不包括共享服務的費用分攤，針對受控服務交易應適用另訂的指導原則。本案例對美國而言，主要問題在於 ABC 公司和 XYZ 公司員工的股份基礎給付（如股票選擇權）費用是否應分攤。美國稅務機關通常會堅持 XYZ 公司必須分攤員工股份基礎給付的費用，但在法院判決上已有 2 例，當能證明在未受控交易情形下，交易一方不會分攤該員工股份基礎給付費用時，法院將會同意納稅義務人不用分攤。

5. 結語

跨國企業過去長期運用 CCAs 以集中資源並分攤風險，有其經營上之必要性，但為避免租稅規避及侵蝕稅基，各國對成本貢獻協議參與者是否合理付出貢獻並獲得收益，有不同的查核認定方式，且對於無形資產的分攤安排及服務成本的分攤安排，可能亦有不同對待，再者對價值的衡量方法亦有多種可能，此議題未來亦將隨著移轉訂價議題持續獲得關注。

四、預先訂價協議及國際課稅影響

主席：Mr. Bruno Gibert（法國）

與談人：Mr. Matthew Frank（美國）、Ms. Shefali Goradia（印度）、
Ms. Monika Laskowska（波蘭）、Mr. Max Lienemeyer（歐盟）、
Ms. Yuko Miyazaki（日本）

秘書：Ms. Céline Pasquier（法國）

（一）背景說明

主席 Mr. Bruno Gibert 首先概要說明本專題之進行方式，包括預先訂價協議（Advanced Pricing Agreements, APAs）與近期反避稅議題之關聯性之介紹，美洲、亞洲及歐洲部分國家（包括：法國、印度、日本、波蘭及美國）實施情形之說明，及探討 APAs 目前面臨之挑戰及未來可能之發展。Mr. Bruno Gibert 強調 APAs 發展至今有兩項重要課題須審慎面對，其一是國際反避稅浪潮下對移轉訂價有效處理稅基侵蝕寄予高度期許之同時，納稅義務人也期待獲得租稅確定性；其二是伴隨著 OECD 及 UN 推動資訊透明度提升之多項措施，APAs 應有的定位走向。

（二）報告及討論要點

1. 美洲、亞洲及歐洲部分國家之 APA 介紹

（1）APA 之背景—OECD 與 UN 之努力

回顧 APA 之緣起，需追溯至 1990 年代末期 OECD 發布相互協議程序（Mutual Agreement Procedure, MAP）及移轉訂價（Transfer Pricing, TP）指導原則第 4 章規範，時至今日，APA 在 OECD 及歐盟大力倡導下，多數國家擁有 APA 法制並落實執行。

2013 年，OECD 發布 BEPS 報告與 15 項 BEPS 行動計畫及其工作時程，

提高國際合作，避免跨國企業藉由侵略性租稅規劃侵蝕稅基。前開行動計畫可劃分為三大面向，包括「一致性」、「實質性」與「透明度」，其中 APA 雖未列為特定行動計畫項目，惟為確保「實質性」與「透明度」目標之達成，若干行動計畫之期末報告中提供與移轉訂價相關之修法建議，預計在 2020 年將有進一步之成果（例如：檢視移轉訂價文據之執行狀況）。



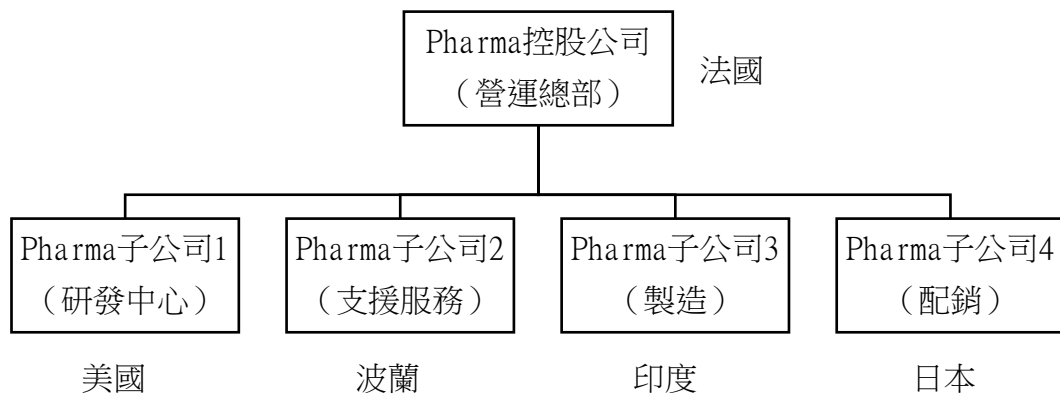
圖肆四之一、15 項 BEPS 行動計畫

除 OECD 之外，UN 亦關注 APA 議題，歐盟移轉訂價聯合論壇（EU Joint Transfer Pricing Forum, JTPF）發布 APA 指導原則，重要內容包括：

避免 TP 爭議之最佳實務做法、全面性 APA 之程序架構，及回溯適用、文據要求、具爭議性之假設等議題之處理建議，於 2007 年 2 月 26 日獲得歐盟委員會採認。嗣配合 OECD 發布 BEPS 行動計畫，歐盟在 2015 年 12 月 8 日發布 2015/2376/EU 指令，修正其 2011/16/EU 指令內容，明訂 APA 應納入法令交換之範圍。

(2)美國、印度、日本、波蘭、法國 APA 制度

本專題以美國、印度、日本、波蘭、法國之 APA 制度為例，進行分享及討論，運用下列簡單案例，以四個面向探討各國 APA 之異同：



圖肆四之二、APA 案例研討

面向 1—貴國是否建議本組織型態之受控交易申請 APA？如果是，係鼓勵何種類型之 APA

主席首先請各與談人思考該組織型態下進行之受控交易於各該國家是否有機會簽署 APA，及何種類型之 APA。各與談人對於建議相關公司申請 APA，且不限於境內或境外受控交易部分，大致上有一致共識，且鼓勵雙邊或多邊 APA 勝於單邊 APA。惟 Ms. Goradia 提到，印度稅捐機關對於印度公司在境外從事受控交易 (outbound transaction) 之 APA 審理較為保守，截至目前為止僅少數案件完成簽署，又針對電訊及零售產業之 APA 申請通常有特殊考量。Ms. Laskowska 表示波蘭刻重視重組交易之 APA 案件，Mr. Frank 及 Ms. Miyazaki 說明其美國及日本

受理 APA 之範圍涵蓋研發、配銷及行銷等功能，此外，持有產品無形資產部分屬爭議較大之案件類型。

面向 2—APA 之申請（提出 APA 申請是否收費？稅捐稽徵機關要求提示那些文據？）

首先受理 APA 之稅捐機關層級部分，與會 5 國原則上係由中央層級之稅捐機關受理 APA 申請，且編制有專責單位進行審理，僅及 Ms. Miyazaki 表示日本就符合特定要件之 APA 案件會交由地方稅捐機關受理。此外，5 國咸表示其受理大型或中小企業案件之程序原則上相同，未特別就中小型企業之 APA 案件提供簡化審理程序，但法國及美國實務上審理中小型企業之 APA 案件速度會加快，Ms. Laskowska 表示波蘭對 APA 申請收費，透過以價制量效果，中小企業申請案件自然減少。有關文件規定，5 國均參考 OECD 或 UN 建議訂有 APA 申請文據要求，波蘭更進一步要求提供預測未來交易變化之文件資料。

面向 3—APA 之受理時程

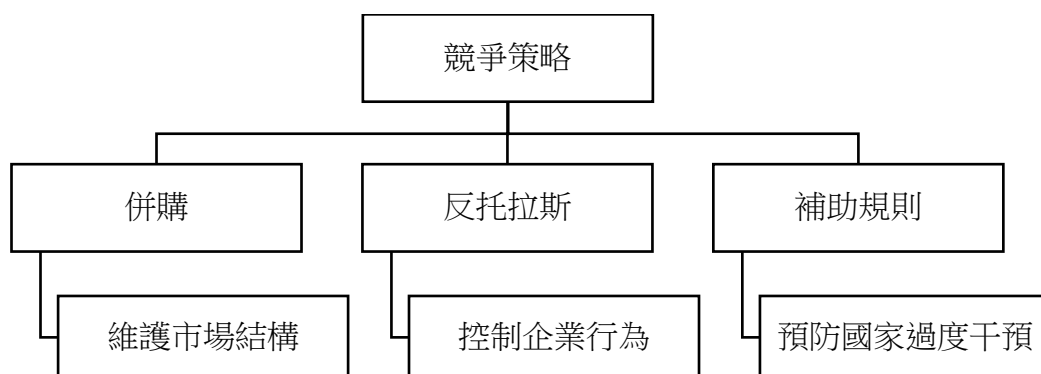
5 國均訂有 APA 預審機制，各國審理單邊 APA 的時間較短，約 1 年至 2 年可完成；雙邊或多邊 APA 之審理時間較長，約需 2 年至 5 年。APA 之生效年度，除法國為申請之次一年度起生效，其餘四國均自申請年度起生效。印度、日本及美國同意 APA 可追溯適用，法國在數年前曾有類似規定，但目前已停止適用。

面向 4—APA 之簽署

縱使 APA 始終有資訊保密疑慮存在，各與談人對於 APA 提升租稅確定性之功能仍持肯定態度。多數國家簽署完成之 APA 不會與稅務查核案件相連結，但 Mr. Frank 說明美國受理 APA 及稅務查核之單位相同，資訊相互分享極可能發生。

2. 歐盟補助規則：APA 發展的威脅？

本專題第二部分探討近期歐盟補助規則對於 APA 所做的決定，Mr. Lienemeyer 首先概要介紹歐盟補助規則。歐盟為保護其會員國市場之健全，防止各項扭曲之經濟行為，於 1958 年發布競爭法（Competition Law），歐盟補助規則為該法之一部分。所謂補助，亦即一國為達特定政策目的，運用國家資源直接補助、補貼貸款、免費保證、租稅減免、低價土地及其他方式，造成不公平競爭情形。舉凡成員國欲提供前開補助，應事先通知歐盟，怠於通知者，歐盟有權利啟動調查，調查結果確導致不公平競爭者，將透過罰款等方式抵銷前開補助效果。



圖肆四之三、歐盟 1958 年發布競爭法之主要架構

Mr. Lienemeyer 說明近期歐盟認定多起非法補助案件，多與 APA 有關，廣受國際矚目，包括 2015 年底歐盟認定荷蘭稅捐機關與星巴克子公司簽署之 APA 使用之常規交易方法及利潤率指標不當、盧森堡稅捐機關與飛雅特簽署之 APA 於 TP 分析過程中使用之方法不當，上開兩案均涉非法補貼，應按歐盟調查結果予以回復，兩家公司應繳回金額都介於 2,000 萬至 3,000 萬歐元間，2016 年底歐盟認定愛爾蘭稅捐機關與蘋果公司間之 APA 涉非法補貼，要求愛爾蘭政府向蘋果公司收取 130 億歐元。除此之外，目前歐盟尚在調查中案件，包括盧森堡稅捐機關與亞馬遜公司¹、麥當勞公司及蘇伊士公司(GDF

¹ 歐盟嗣於 2017 年 10 月發布調查結果，認定盧森堡與亞馬遜公司簽署之 APA 涉非法補貼，盧森堡應向亞馬遜公司收取約 2 億 5,000 歐元補償款。
(http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html)

Suez) 間之 APA，顯示未來各國與企業簽署 APA 時應審慎考量歐盟之補助規則。

Mr. Lienemeyer 強調上開歐盟非近期才有類似作為，事實上自 2000 年起，歐盟即著手展開會員國藉由稅務核釋達到補助效果之研究，例如：比利時就設立於境內之協調中心提供租稅優惠等。歐盟其他會員國迭有藉財政資訊保密以達到不公平競爭優勢之評議，歐盟爰持續對所有會員國提供之各項租稅優惠進行檢視，範圍甚至擴及一人公司，稅務核釋之範圍包括 APA 在內，經過長時間努力，多數會員國已有顯著改善。

多位與談人質疑歐盟認定標準，Mr. Lienemeyer 說明，歐盟要求會員國依循之標準並非無所本，原則上與 OECD 發布之建議相同。以 APA 之檢視為例，歐盟按 OECD 發布之移轉訂價指導原則為基礎，且僅就嚴重偏離常規交易原則之案件進行檢視，Mr. Lienemeyer 重申歐盟僅就 APA 之合宜性進行認定，無意取代各會員國對於稅務案件之調查結果，然多數與談人仍認為歐盟的舉措實質上已造成兩個常規交易原則之情形。

主席 Mr. Bruno Gibert 最後以「在歐盟持續進行補助規則之調查之情況下，您是否仍認為 APA 有利於納稅義務人降低稅務風險提高租稅確定性之工具？」問題，進行不記名投票結果，多數與會者持正面肯定態度。

3. APA 及透明度：公布或資訊交換

2015 年 10 月 OECD 發布 BEPS 行動計畫 5 結論報告，建立一套完整的強制性稅務核釋自動資訊交換架構。所稱稅務核釋包括：租稅優惠規範核釋、跨境單邊 APA 或稅務預先核釋、跨境單邊調減課稅利潤核釋、常設機構核釋、關係企業導管公司核釋等。此外，BEPS 行動計畫 13 規範之移轉訂價文據規定也涉及 APA，包括集團主檔報告 (Master File) 應簡要列示單邊 APA 內容，移轉訂價報告 (Local File) 應涵蓋現有 APA 資訊並向當地稅捐機關申報。歐盟也陸續就資訊透明度之提升發布下列指令：

(1) 歐盟會員國稅捐機關自動資訊交換

2015 年 12 月發布 2015/2376/EU 歐盟指令，修正 2011/16/EU 所定自發資訊交換規定，要求強制自動交換稅務核釋之資訊。該指令自 2017 年 1 月 1 日生效，凡屬生效日起發布之稅務核釋，應在同年 9 月 30 日前完成首次交換；生效日前 5 年內發布者，應在 2018 年 1 月 1 日前交換，歐盟會員國應交換之稅務核釋範圍涵蓋跨境稅務預先核釋及 APA。

(2) 國別報告 (Country by Country Reporting, CbCR) 申報及交換

2016 年 5 月發布 2016/881/EU 歐盟指令，要求會員國應依規定編製及申報 CbCR，該指令自 2017 年 6 月 5 日生效，跨國集團合併營業收入達 7 億 5,000 萬歐元者須參考 OECD 發布 BEPS 行動計畫 13 之規定，編製並申報 CbCR。企業應於年度終了後 12 個月內申報 CbCR，會員國稅捐機關應於收到 CbCR 後 3 個月內(首次交換年度為 6 個月)進行交換，首次交換年度為 2018 年。

(3) 公布 CbCR— 歐盟提案

歐盟議會於 2016 年 4 月正式提案，建議修正 2013/34/EU 歐盟指令有關所得稅資訊揭露之規定，跨國集團合併營業收入達 7 億 5,000 萬歐元者須編製並申報 CbCR，並同步公布於各該國商業登記處及跨國企業網站供外界查詢。

有關 APA 資訊是否應公開，各與談人仍持保留態度。Mr. Frank 說明美國於 1999 年底完成修法 (IRC 6103) 確保 APA 資訊不被公開，但要求稅捐機關應揭露各年度受理 APA 之統計資料，故美國自 2000 年起均逐年於年報中發布相關統計資訊。Ms. Miyazaki 說明日本國稅總局每年將 APA 統計資料併同 MAP 資訊發布，但相關資訊係為統計運用目的編製大類資訊，不包括 APA 簽署件數、拒絕件數、撤回件數等資料。雖然各與談人對於 APA 資訊公開不表贊同，主席 Mr. Bruno Gibert 仍請與會者就成本效益、納稅義務人資訊、與其他課稅議題之衡平等面向，思考公開揭露 APA 及維持現制交換

APA 之優缺點，Mr. Bruno Gibert 個人大膽預測未來 10 年內 APA 資訊公開將會成真。

4. APA 沒有明天？

主席 Mr. Bruno Gibert 解釋，因應國際反避稅風潮，納稅義務人面對日益嚴重的雙重課稅問題，連帶增加許多懸而未決的 MAP 案件，這樣的情況在 OECD 發布 BEPS 行動計畫後，更顯嚴峻。他提出下列三種可行的解決途徑：

(1) 爭議解決機制－仲裁程序：

強制納入仲裁規定應有助於解決 MAP 案件長時間未能獲致共識之困境，目前歐盟仲裁公約、多邊工具 (MLI) 仲裁條款及 OECD 更新之稅約範本均納入強制仲裁規定。

(2) 強化稅捐機關移轉訂價查核案件之合作：

包括同步查核及聯合查核方式，或者加入 OECD 之國際遵循保證計畫 (International Compliance Assurance Program, ICAP)，皆有助於解決雙重課稅問題。

(3) APA：

可以預見未來雙邊或多邊 APA 會繼續廣受納稅義務人運用，以降低稅務風險，提高租稅確定性。尤其是關係人間無形資產交易、利潤分割法、集團綜效，及歸屬常設機構之常規利潤等議題，將更形重要。

(三) 結論

本專題最後，主席 Mr. Bruno Gibert 總結 APA 未來仍將在國際租稅發展有一席之地，即使歐盟屢屢有不當補貼之調查，亦無法動搖 APA 之重要性，主席調查與會人員是否持相同見解，經不記名投票結果，多數與會者對 APA 未來將持續扮演重要角色持肯定態度。

五、經濟危機與納稅者權利保護－課稅正當性？

主席：Ricardo Escobar (智利)

與談人：Christian Kaeser(德國)、Philippe Martin(法國)、

Michael O' Connor(加拿大)、John Prebble(紐西蘭)、

Diego Quiñones(哥倫比亞)

秘書：Antonio Luis Da Silva Jr. (巴西)

(一) 背景說明

2008 年金融海嘯發生後，許多國家財政陷入困境，而造成政府財政赤字的原因之一，被認為是富人及跨國集團繳稅太少。嗣後 OECD 開始投入 BEPS 行動計畫，許多國家紛紛開始致力於打擊稅基侵蝕及利潤移轉安排，媒體亦常報導企業從事避稅行為以致於未繳納合理稅捐，包括知名企業如蘋果電腦 (Apple)、星巴克(Starbucks)、谷歌(Google)等均被媒體大幅報導而引發輿論關注。社會各界、政府、學界甚至法院，均開始討論富人及企業對社會是否有公平合理的貢獻？是否繳納足夠稅捐？均聚焦於公平面的探討。但何謂「公平」？其標準為何？當談論到分配正義時，究竟是依其納稅能力判斷，還是依所獲得公共服務多寡判斷？是否會陷入民粹主義？是否因此犧牲了法制上的確定性？

(二) 報告及討論要點

1. 公平的稅制

Connor 曾研究個人及企業是否繳足合理稅捐議題，他彙整了 OECD、IMF 及個別國家統計資料，他認為討論此議題時，亦應考量相關問題諸如：應課稅的稅基為何？政府應該課多少稅？政府赤字發生的原因？個人應該繳多

少所得稅？與其他稅目相較，個人所得稅對政府稅收貢獻比重多少始為適當？
 如何設定合宜的個人所得稅累進程度？是否設計相關抵減或遞延課稅工具？
 等等。

Country	TT/GDP %	Top Marginal Rate	Personal Effective Tax Rate		% of GDP				O-Factor
			The 99%	Top 1%	PTaxes	CTaxes	Other Taxes	Tax Wedge	
Australia	34.09	45.0%	22.14	38.39	11.43	4.69	17.97	26.58	1.73
Canada	38.60	42.1% - 53.3%	13.01	29.01	11.75	3.13	23.72	31.40	2.23
Chile	22.63	40.0%			1.47	4.91	16.25	NA	
Germany	44.50	45.0%	15.62	34.05	9.88	1.74	32.88	49.43	2.18
New Zealand	32.76	33.0%	18.52	30.49	12.50	4.42	15.84	17.89	1.65
United Kingdom	35.70	45.0%	14.03	37.41	9.06	2.45	24.19	30.77	2.67
United States	31.90	35% - 52.3%	10.38	27.29	10.74	2.39	18.77	31.71	2.63

資料來源：OECD、IMF 及個別國家統計資料；相關數據包含各級政府稅捐。

以上表為例，一國稅制是否公平，究應如何判斷？應以第 1 欄(TT/GDP) 總稅收占 GDP 比率衡量？以右邊數來第 2 欄(Tax Wedge)平均所得者有效稅率衡量？或以最右欄(O-Factor)1%最高所得者有效稅率為其餘 99%所得者有效稅率的倍數衡量？

澳洲及英國的「1%最高所得者有效稅率」高於「總稅收占 GDP 比率」，
 是否可解釋為該 2 國近年致力於執行相關反避稅措施的成效？

Country	TT/GDP %	Top Marginal Rate	Personal Effective Tax Rate	
			The 99%	Top 1%
Australia	34.09	45.0%	22.14	38.39
Canada	38.60	53.3%	13.01	29.01
Chile	22.63	40.0%		
Germany	44.50	45.0%	15.62	34.05
New Zealand	32.76	33.0%	18.52	30.49
United Kingdom	35.70	45.0%	14.03	37.41
United States	31.90	52.3%	10.38	27.29

加拿大及美國的「最高邊際稅率」與「1%最高所得者有效稅率」，兩者差距很大，似可說明其稅制有很大的租稅規劃空間存在。

Country	TT/GDP %	Top Marginal Rate	Personal Effective Tax Rate	
			The 99%	Top 1%
Australia	34.09	45.0%	22.14	38.39
Canada	38.60	53.3%	13.01	29.01
Chile	22.63	40.0%		
Germany	44.50	45.0%	15.62	34.05
New Zealand	32.76	33.0%	18.52	30.49
United Kingdom	35.70	45.0%	14.03	37.41
United States	31.90	52.3%	10.38	27.29

很多學者認為，租稅公平應該以納稅能力衡量，稅制目的不僅在於財政收入，並具財富重分配功能。依據相關 OECD 研究數據顯示，如觀察各國 GINI 係數，稅制確實能發揮縮小貧富差距功能，例如：加拿大稅前 Gini 係數為 41.1、稅後為 32；澳洲稅前為 41.1、稅後為 31.2；英國稅前為 47.8、稅後為 34.6；美國稅前為 47.4、稅後為 38.4。該等國家如提高其餘 99% 所得者之稅負，顯然會降低所得稅累進程度，降低公平性。至於如智利、墨西哥及哥倫比亞等國家，其財富很集中、所得分配極度不均，稅制的重分配功能原本就很弱，如再提高其餘 99% 所得者之稅負，甚至可能會使稅制產生累退效果，更進一步惡化公平性。

從上開各國數據顯示，「1%最高所得者有效稅率」均較為接近甚至高於「總稅收占 GDP 比率」，似乎表示「1%最高所得者」所繳納稅負是接近所謂公平合理稅負。1789 年法國人權宣言第 13 條揭示，為了支應公共支出，賦稅是不可或缺的，且賦稅應在全體公民之間按其能力作平等的分攤。惟究竟如何分攤？何謂平等分攤？仍有很大探討空間。與談人建議當存有懷疑時，稅法之解釋應本於依經濟實質課稅之原則，依實際經濟情況課稅，至少可避免少課或多課，以維持基本公平合理要求。

2. 租稅倫理及稅法解釋

「公平」是用來衡量稅制，「倫理」是用來衡量行為。當有不當的稅制時，可能帶來扭曲的租稅行為；當發生不當的租稅行為時，亦可能帶來扭曲的稅制。

關於稅法的解釋，近來引發倫理道德層面的探討，稅法除採文義解釋外，其解釋亦應本於稅法的精神及目的，稅法對於所有人應平等對待，租稅規劃與租稅規避兩者間的界線從未在稅法中明定，亦未正式承認納稅義務人具有稅務規劃的權利，在未違反稅法及未濫用法律的情形下，稅務機關是否有權利干涉或阻止稅務規劃，容有爭議。稅法對倫理的要求，應該具體顯現在法條及租稅協定的文字上，若未具體規範，似乎不宜逕執行相關反避稅措施。

與談人 Martin 提及，在法國稅法解釋順序為(1)文義解釋、(2)立法目的、(3)租稅倫理。他舉了一些不受倫理道德影響的判例，例如：如果違反法令或欺騙行為是與企業營業有關且有助於企業營運的，其所支付的行政罰鍰將准予認列減除、如果賄絡行為能證明是有助於企業營運的，其所支付的賄款將准予認列減除。另外，法國法院近年來有數例判決，在免稅天堂設立子公司的目的非為移轉利潤、降低在法國的稅負者，可免依法國 CFC 規定課稅，故法國稅務機關近期亦根據其 CFC 立法目的做解釋，納稅義務人如能證明其設立於免稅天堂的子公司並未從事利潤移轉行為，可排除適用 CFC 規定。

法律架構常常會因為不夠明確而形成徵納雙方各自解釋的空間，尤其當涉及規避、複雜度高或規範缺漏時，解釋空間更大。但是當從事目的性解釋或分析其經濟實質時，不宜與道德判斷相混淆，稅捐機關及法院解釋稅法時更不宜以自身價值標準判斷；並非租稅行為可置於倫理道德規範之外，而是不宜以倫理道德來判斷租稅行為的合法性。

3. 反避稅條款與納稅義務人權益保障

(1) 反避稅條款造成法律不確定性

Käser 表示，租稅必須以法律明定，但法律通常係屬一般性、普遍性及原則性規範，當租稅落實於稅法上時，基於稅法必須具有賦予納稅義務的功能，故稅法規定必須非常精確且確定，但稅法的精確與確定特性，造成未納入明確規範的部分，易衍生許多具體個案適用上的規畫空間，因此近年來國際間紛紛致力於反避稅規定，但這些反避稅條款是不是反而創造了不確定性，而損及納稅者權益，導致惡性循環的結果？

例如，美國稅法規定，判斷交易行為是否具經濟實質時，須檢視除租稅效果外，該交易是否以「有意義的方式(meaningful way)」進行並有「實質目的(substantial purpose)」。德國稅法規定，法律濫用係指以「不適當的(inappropriate)」法律形式安排交易，導致納稅者或第三人獲取稅法原未給予的利益「(tax advantages unintended by law)」，但納稅義務人如能證明該交易安排不涉及租稅上的理由「(non-tax reasons)」，則不適用。

上述相關稅法規定，均有不確定法律概念，在在創造了模糊空間，尤其常出現高度主觀性用語，諸如：有意義的(Meaningful)、實質的(Substantial)、適當性(Appropriateness)等，且其中所謂適當與否(Inappropriate/appropriate)，亦兼有倫理價值判斷成分。

反避稅條款的不確定性，是受稅務機關歡迎的，因為納稅者從事新的交易安排時將感到威脅，這也可以說是反避稅條款的效益之一，尤其當反避稅條款具有處罰規定時，效果更是明顯，也因此國際上許多國家都推動反避稅條款，並藉此核定更高額稅捐。

(2) 納稅者權益如何保護

與談人 Martin 認為，所謂不適當的安排(Inappropriateness)，應

有明確判斷標準，且不宜納入倫理道德考量，單純節稅行為不應觸發適用反避稅條款。反避稅條款亦係稅法，應盡可能明確，納稅者有權利瞭解並預期其交易的租稅效果，當納稅者交易的意圖及目的非常明確時，始能認定屬租稅規避行為。因此如果能提高反避稅條款的法律明確性，始能保障納稅者權益。

但以稅務機關立場，很多國家不認同應具體明確化租稅規避行為的認定標準，因為租稅規避行為不值得獲得法律明確性。至於就法院而言，則通常採取較謹慎且限縮的態度作裁判。

目前許多的納稅者權益保護法令，主要規範程序正義，與反避稅條款並無直接關聯，僅部分納稅者權益保護規定可能間接影響反避稅規定，例如：對核定調整稅額、提出證明文件等相關規範，亦適用於依反避稅規定調整案件。

（三）結論

最後，主席 Escobar 總結，公平合理負擔稅負、租稅倫理與納稅者權利保護等議題息息相關，在現今國際上熱衷反避稅規定之際，尚須各界持續關注納稅者權利保護議題，讓稅制朝更為健全方向邁進。

六、外匯影響對國際租稅之衝擊

主席：Raquel Novais (巴西)

與談人：Manuel Benites (阿根廷)、Rodrigo Brunelli Machado (巴西)、

Holly Goughnour (美國)、Oliver Nussbaum (德國)、

Barbara Worndl (加拿大)

特別來賓：Scott Wilkie (IFA 科學委員會成員／加拿大)

(一) 背景說明

國際間以各式貨幣進行商業交易使得交易參與者均受到匯兌影響，本研討會將討論匯兌對國際租稅的影響，並將焦點放在匯兌損益於各國間計算方式不同與認列時點不同的影響、該損益於各國間如何分配課稅及所可能衍生的租稅不公問題，亦將討論使用功能性貨幣的可行性，及如何透過修訂法令以解決相關問題。

(二) 報告及討論要點

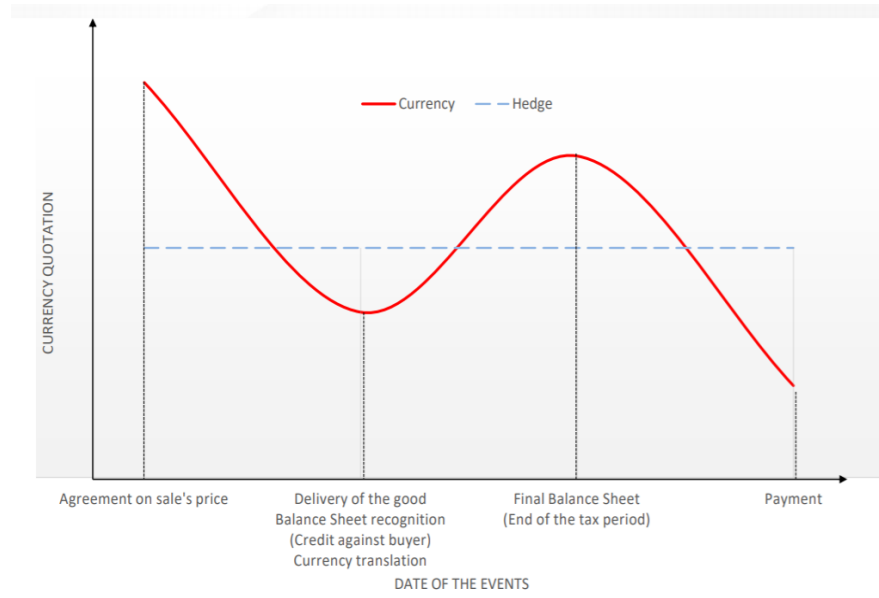
1. 2009 年 IFA 年會針對匯兌議題曾提出報告

Wilkie 首先談論 2009 年 IFA 年會就匯兌議題提出的報告，Wilkie 當時為該報告小組成員，該報告提出下列觀察：

- (1) 大多數國家對於匯兌損益的計算及影響並無全面性規範。
- (2) 對於匯兌收益/損失性質究屬一般所得或資本利得，尚無統一做法。
- (3) 匯兌損益認列時點亦無一致共識。
- (4) 只有少數國家允許以非當地國貨幣計價。
- (5) 匯兌問題尚未被視為租稅協定主要議題之一，但實務上於適用租稅協定時，匯兌因素對所得計算的影響越來越大。

上開報告曾討論匯兌損益衡量方法、認列時點、所得來源認定、損益

性質、實質經濟效益、中立性等問題。Wilkie 邀請各與談人討論這些問題，並希望從以往的經驗及觀察激盪出新的想法。



2. 匯兌損益的主要租稅議題

(1) 損益實際發生及認列時點

- A. 匯兌損益認列時點會影響租稅協定稅額扣抵的適用。
- B. 允許損失前抵或後抵，得視為降低其租稅影響的補救方法。

(2) 匯兌損益之性質

匯兌損益的租稅效果會受到該損益性質所影響，尤其當不同所得類別有不同課稅規定(例如在適用稅率、所得計算、成本費用減除、稅額扣抵、損失抵減等規定不相同)時，匯兌損益性質的認定就顯得非常重要，例如：究係認定為資本或所得性質、屬交易所得或金融收入、視同資本利得或投資收益等。

(3) 來源所得的認定(影響國家間課稅權的分配)

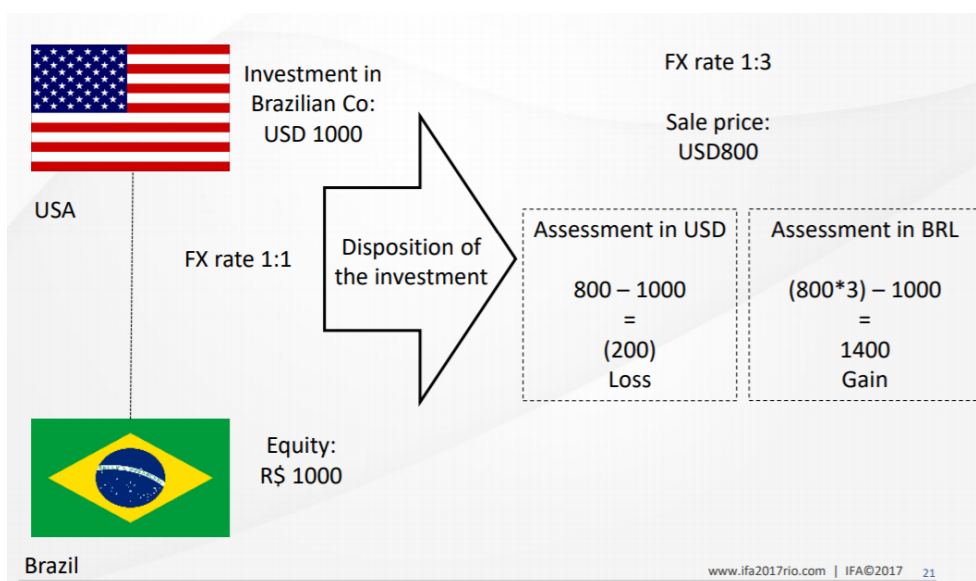
- A. 針對金融或投資交易，應與一般交易活動的來源所得認定原則有所不同。

B. 租稅協定應進一步探討如何處理尚未實現的匯兌損益及稅額扣抵議題。

3. 功能性貨幣

依會計原則，功能性貨幣係指個體營運所處主要經濟環境的貨幣，又所稱個體營運所處主要經濟環境，通常係指主要生產及支用現金的環境，亦即企業尚不得直接以交易的計價貨幣作為功能性貨幣，而須考量決定交易價格的基本經濟環境。企業平時以功能性貨幣記帳並編製財務報表，惟當財務會計轉換為稅務會計時，可能產生未實現匯兌利益而被課稅問題。

Nussbaum 指出，匯率波動可能導致從居住地國的角度而言為損失，但從所得來源國角度而言為利益的情況。



以上圖為例，美國公司投資巴西公司 1,000 美元，當時美元與巴西幣匯率為 1:1，嗣美國公司出售巴西公司股權，出售價格為 800 美元，出售時美元與巴西幣匯率為 1:3，就美國而言，美國公司有 200 美元損失，就巴西而言，美國公司卻有 1,400 巴西幣利益。

此時，應該如何衡量損益？要從居住地國或來源國角度評估？損益應於何時認列？此議題各與談人之間並無達成共識，主席 Novais 表示，為處

理此類問題，允許匯兌損失前抵或後抵，以作為補救方法之一，是非常重要的。

4. 跨國公司的角度

Nussbaum 表示，企業操作匯率，除考量租稅影響外，亦考慮其他因素，例如：為了有穩定、可預測的現金流，跨國企業通常會有集中的避險管理制度，在考量包括採取舉債或股權投資的決策時，會考量在哪個國家從事匯率避險、如何使匯率的影響維持中性，並會從財務面及租稅面通盤考量匯率影響程度。Goughnou 則說明，雖然匯率的避險操作可能有租稅上的好處，但在她的企業裡，是否從事避險操作，係依各交易案件個別評估，避險操作並不是一個必要的標準作業程序。

(三) 結論

最後 Novais 表示，自 2009 年 IFA 年會就匯兌議題提出報告至今，此一議題近年來並無進一步發展，相關問題仍然存在。各國處理匯兌議題的方式不同，大部分國家雖然都針對匯兌議題做相關規範，但只有少數國家有較全面的解決方式。目前雖無理想的稅制以處理匯兌影響，但如果各國能儘量降低對未實現匯兌利益課稅，即能有效減少稅制所造成的扭曲。

七、IFA/EU 簡介歐盟近期租稅措施及影響

主席：Mr. Pasquale Pistone (IBFD/義大利)

與談人：Mr. Krister Andersson (EESC)、Mr. Georg Kofler (奧地利)、

Ms. Ruth Mason (美國)、Ms. Ioanna Mitroyanni (歐盟)

秘書：Mr. João Nogueira (IBFD/葡萄牙)

(一) 背景說明

主席 Mr. Pistone 概要敘述本專題討論重點在於歐盟近期租稅議題之進展，分為兩個部分，第一部分處理歐盟內部市場相關問題，第二部分探討歐盟與第三國家之間的關係，專題討論採「更新－聚焦－展望」模式 (Update-Focus-Outlook Model, UFO Model) 進行。

(二) 報告及討論要點

1. 歐盟及內部市場

(1) 更新近期發展

美國代表 Ms. Mason 首先更新自上屆於西班牙馬德里舉辦第 70 屆 IFA 年會之後，歐洲聯盟法院 (Court of Justice of the European Union, CJEU) 所做出的與歐盟補助規則 (State Aids) 相關之個案判例，由於判例件數繁多，Ms. Mason 擇要介紹如下：

CJEU 21.12.2016, World Duty Free, C-20/15 P and C-21/15 P

- A. 西班牙稅法規定持股達 5% 以上外國企業，得列報商譽費用扣除金額，惟本國企業不適用該項規定。
- B. 歐盟執行委員會裁定該法律為選擇性租稅待遇，因為該項規定造成符合特定條件之外國企業和情況類似之一般企業相比，因課稅所得降低，享有較優惠的課稅待遇。
- C. 西班牙法院認為該稅法規定未獨厚「特定類別產業」，非屬選擇性租

稅待遇。

D. CJEU 做出不同見解並將全案發回更審，認為國內持股 5% 之公司無法適用商譽費用扣除規定，已足資證明該法構成例外及差別待遇情況。

CJEU 21.12.2016, Aer Lingus, Joined Cases, C-164/15 P and C-165/15 P

A. 愛爾蘭法律規定，由愛爾蘭起飛之班機，降落於都柏林方圓 300 公里內，航空運輸稅 2 歐元，其他 10 歐元。

B. 歐盟執行委員會裁定每班班機都應收取 10 歐元，要求各航空公司補繳差額 8 歐元給愛爾蘭政府。

C. 航空公司提出 3 項方案，每架次收 3 歐元、每架次收 10 歐元扣除轉嫁給乘客的稅負，或者不訂金額（但是一口價 10 歐元不符合歐盟基本自由原則（Fundamental Freedoms），屬違法之法律，且愛爾蘭政府應該把之前向旅客收取之稅費補償予航空公司）。

D. CJEU 拒絕航空公司所提之 3 項方案，首先每架次應收取金額不得建立在反事實基礎上（counterfactual），3 歐元收費不存在於現實交易中，無法成立；又回復不當補貼利益，係回復相同情況下享有不同課稅待遇之差額，不考慮經濟效益、價格效果或稅負是否轉嫁等情形。舉凡差別待遇之課稅即屬國家不當補助，應予以回復，避免造成不公平競爭。

葡萄牙代表 Mr. Nogueira 補充近期歐盟會員國與基本自由原則及次要法律相關個案，可以整理出 3 個趨勢，也就是與非歐盟會員國間之案件量增加、次要法規相關之案件量增加，及後續獨立之個案遽增，囿於會議時間有限，Mr. Nogueira 提供相關個案之簡要書面說明供與會者參考。

(2) 聚焦爭議解決機制及稅制透明化

有關爭議解決機制部分，多數與談人從不同面向提出不同觀點，茲

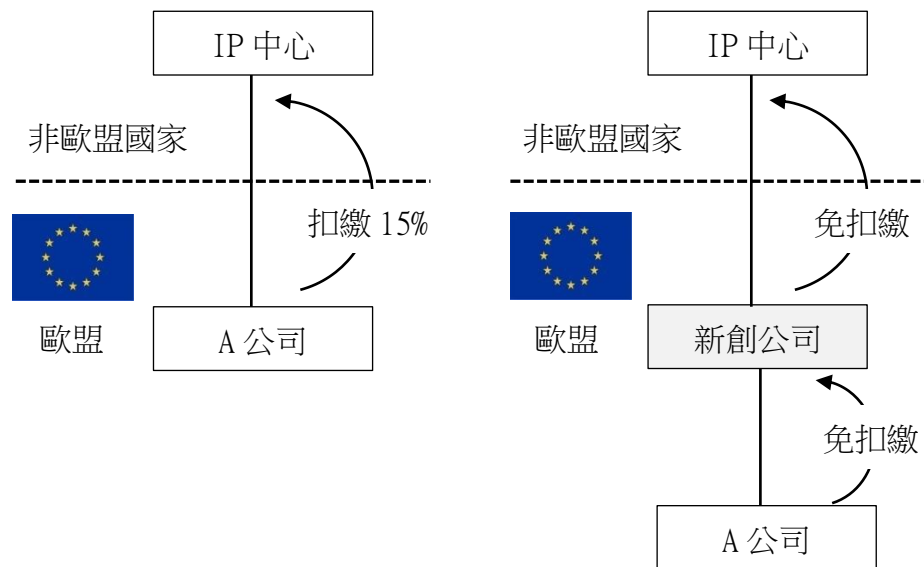
簡要說明如下：

- A. 歐盟經濟社會委員會代表 Mr. Andersson 介紹歐盟近年來提出之爭議解決指令，他特別強調該等指令與 OECD 之 MLI 不完全相同，因歐盟 28 個成員國僅 16 個成員加入 MLI，且 MLI 允許採用不同方法形成不平等狀況，及 MLI 實施期間不同，故歐盟另訂一套適用於成員國之制度。
- B. 主席 Mr. Piston 強調於該指令提供納稅義務人更廣泛的權利，依據該指令第 1 條及第 2 條第 1 項 d 款規定，有權利主張爭議解決機制之人，除了歐盟成國國居住者外，尚包括關係人或直接受該爭議影響之人。就 Mr. Piston 個人觀點，他認為歐盟爭議解決指令屬劃時代的創舉，落實納稅義務人權益保護，可有效解決爭議。
- C. 歐盟代表 Ms. Mitroyanni 討論歐盟爭議解決工具、相互協議程序及仲裁三項工具。歐盟爭議指令之執行，納稅義務人可以選擇國與國程序（相互協議程序或仲裁）或於歐盟成國國內啟動法院訴訟前之原核定爭議程序，亦可兩項程序並行。Ms. Mitroyanni 強調，現行機制的設計允許一項以上程序並行，故相同爭議產生不同決定的情形應可預見，然法規未設計優先機制，屆時何種結論應優先採行尚有疑問。
- D. 奧地利代表 Mr. Kofler 說明該指令下爭議解決的範圍，他認為該指令適用稅目應擴及加值型營業稅、遺產稅及其他各稅，而非僅目前規定之所得稅，但值得稱許的是，所得稅納入公司及個人所得稅；又爭議解決機制除適用於雙重課稅個案，亦擴大至租稅協定解釋於執行過程中產生之爭議，也是很好的設計。

第二項聚焦議題是稅制透明化，這也是歐盟近年來積極投入人力研究的重要課題：

- A. 歐盟代表 Ms. Mitroyanni 介紹歐盟發布之中間人強制揭露規定，適

用於積極性跨國租稅規劃安排，中間人為主要義務人，需在租稅規劃「執行前」即向稅捐機關提早揭露，歐盟成員國復運用自動資訊交換方式共享資訊，未依規定執行者應處以罰鍰。以下列租稅規劃模式說明，A 公司向非歐盟國家取得無形資產使用授權，透過中間企業－新創公司之設立，原本應扣繳之權利金給付可免予扣繳，是類積極性之租稅規劃應強制揭露，中間企業－新創公司需於給付前向稅捐機關揭露交易資訊。



圖肆七之一、歐盟強制揭露規定

- B. 奧地利代表 Mr. Kofler 回應 Ms. Mitroyanni 之個案，他認為歐盟發布之強制揭露規定固有許多優點，但要求揭露之範圍太廣，許多資訊之掌握已經超過稽徵機關之能力，法令遵循效果歐盟成員國存有質疑。
- C. 歐盟代表 Ms. Mitroyanni 接著介紹移轉訂價國別報告 (Country by Country Reporting) 規定，適用於在歐盟境內營運收入達 7 億 5,000 萬歐元之歐盟或非歐盟成員國之跨國企業。此外，歐盟執行委員會 2016 年 4 月間倡議公開國別報告，目前仍在研議中，希望重新建立大眾對於稅務公平之信任。
- D. 美國代表 Ms. Mason 評論歐盟提出之公開國別報告政策，她認為國別

報告公開與否，所涉及之公眾利益及不便利性，具有非常極端的差異，所代表的純粹是歐盟及非營利組織之立場，而非跨國企業或美國所願，企業對於該項政策也普遍存在保密、企業聲譽、不符合常規交易原則之公式型所得分配等疑慮。

(3) 展望

奧地利代表 Mr. Kofler 認為歐盟目前尚有多件涉及基本自由原則及歐盟補助規則之案件懸而未決，將是未來的工作重點；歐盟經濟社會委員會代表 Mr. Andersson 提到數位經濟下之挑戰，特別是虛擬 (virtual) 常設機構之認定，為歐盟次一階段之重要推動項目。

2. 歐盟與非歐盟成員國

(1) 更新近期發展

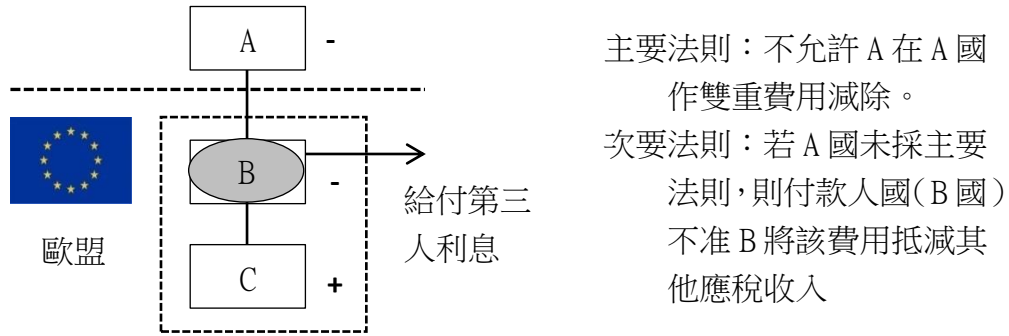
主席 Mr. Piston 首先報告歐盟近期做出與基本自由原則、歐盟補助規則相關之個案判決，及尚未及做出最終裁定之重要個案。又歐盟部長理事會 (商業賦稅) 行為準則小組近期已對 92 個非歐盟國家展開「租稅透明化」、「公平稅制」及「執行反 BEPS 措施」之調查。此外，巴拿馬文件曝光後，歐盟議會成立「巴拿馬調查委員會」，以因應相關之避稅行動。最後，Mr. Piston 簡要說明英國脫離歐盟相關之租稅處理程序。

(2) 聚焦混合錯配安排及租稅天堂

歐盟代表 Ms. Mitroyanni 列舉混合錯配安排 (Hybrid Mismatch Arrangement) 之型態及建議處理方式：

A. 雙重費用減除之混合錯配效果

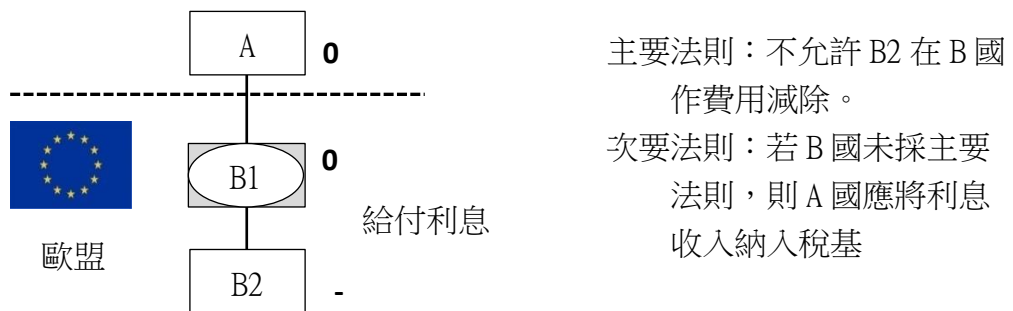
A 國視 B 為透視課稅實體，認定 A 是借款人，B 支付給銀行的利息支出，A 可作費用減除；B 國認定 B 為獨立課稅實體，依法允許 B 和子公司 C 合併申報，B 支付利息費用可抵減 C 其他應稅收入 → B 支付之利息在 A、B 重複列報費用。



圖肆七之二、消除混合錯配效果—雙重費用減除案例

B. 一方作費用／一方未認列收入之混合錯配效果

B1 借款給 B2，B2 支付利息給 B1，A 國視 B1 為獨立課稅個體，認定 B1 取得利息將列報收入；B 國視 B1 為透視課稅實體，認定 B2 支付之利息應由 A 列報收入→B2 支付及列報之利息費用，在 A、B1 均未列報收入。



圖肆七之三、消除混合錯配效果—一方作費用／一方未認列收入案例

奧地利代表 Mr. Kofler 介紹近期歐盟正在進行之法租稅天堂行動。歐盟部長理事會（商業賦稅）行為準則小組依據 2016 年歐盟發布指令（2016 OJ C 461/2），開始對非歐盟成員國進行稅制檢視。歐盟設定三項檢視標準，分別為「租稅透明化」、「公平稅制」及「執行反 BEPS 措施」，預計在 2017 年初，對首波篩選之 92 個國家進行調查，於 2017 年底發布「第三國稅務非合作清單」。Mr. Kofler 並詳細介紹前開三項標準認定原則：

A. 租稅透明化：承諾執行 OECD 發布之自動資訊交換標準，經全球論壇同儕檢視認定為大部分依從（Largely Compliant）；加入多邊稅務

行政互助公約或建立足資有效進行個案資訊交換之網絡。

B. 公平稅制：廢除經歐盟部長理事會（商業賦稅）行為準則小組認定為有害之租稅優惠；租稅管轄不得運用境外架構或安排吸引未反應實質經濟活動之利潤。

C. 執行反 BEPS 措施：承諾執行 OECD 發布 BEPS 行動計畫之 4 項最低標準。

(3) 展望

美國代表 Ms. Mason 以歐盟要求蘋果公司補繳稅款給愛爾蘭政府之個案為例，提出未來歐盟將面對之重要挑戰，包括：常規交易原則建立於比較性，將常規交易原則列入具強制性之歐盟法規中，滋生爭議；又歐盟補助規則不應該設定違反 BEPS 之工具。Ms. Mason 表示歐盟發布之法規在會員國之間的效力大於 OECD 之規範，她觀察 BEPS 行動計畫只是反避稅旅途上的一個小點，未來勢必仍有一段漫長的路要走。

(三) 結論

葡萄牙代表 Mr. João Nogueira 最後提到，歐盟部長理事會（商業賦稅）行為準則小組內部已達成初步共識，對於名列「第三國稅務非合作清單」之國家將展開制裁行動，相關行動極可能是特定扣除額限制、較高的扣繳率、較嚴格的受控外國公司法、否準參與免稅、較重的課稅文據要求及舉證責任。主席 Mr. Pistone 補充，對於歐盟擬採行之制裁行動，他認為與世界貿易組織（World Trade Organization）有關資本自由移動之精神不符，歐盟應該正視此問題。又本專題是 IFA 第 71 屆年會最後一場專題會議，主席 Mr. Pistone 感謝各與談人及與會代表之參與，期待明年再相見。

伍、心得與建議

一、心得

IFA 以一非營利國際性財稅組織型態，吸納全球超過 100 個國家的會員，每年由會員國分會舉辦之年會，為 IFA 之年度盛事，主辦單位對議題之擇定無不深思熟慮，廣泛徵詢專家學者、國際組織及政府官員意見，集思廣益，因此每年排定之議題均引領國際租稅潮流。又 IFA 會員結構多樣化，涵蓋政府財政與司法機關、學術機關、跨國企業、會計師、律師事務所及非營利組織等，相較於以各國財稅官員為主之 OECD 或亞洲稅務行政及研究組織（SGATAR）舉辦之年會或研討會，IFA 年會接觸之與會者、討論及意見層面更為廣泛，深具啟發性。

本屆年會主要議題有「評估防止稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）行動計畫：源起、標準及因應」、「移轉訂價之未來」、「IFA/OECD 簡介 OECD 近期稅務工作及發展」及「國際租稅最新發展」；專題討論有「契約分割及課稅」、「自動資訊交換：新標準？」、「成本分攤及成本貢獻安排」、「預先訂價協議及國際課稅影響」、「經濟危機與納稅者權利保護-課稅正當性？」、「企業跨境服務間接稅課稅：多邊、內部或雙邊方法」、「外匯影響對國際租稅之衝擊」及「IFA/EU 簡介歐盟近期租稅措施及影響」，切合當前國際租稅最重要的反避稅與資訊透明化課題，主辦單位巴西分會對於主談人及與談人名單亦相當用心，除涵蓋 OECD 及歐盟等國際組織之專家，尚有來自北美洲、拉丁美洲、歐洲、亞洲之政府官員及專業人士，陣容堅強，從不同面向、不同觀點深入議題討論，與會者無不收穫滿滿。

時值我國完備各項反避稅法規之重要時刻，本次會議討論 BEPS 行動計畫、移轉訂價、自動資訊交換、納稅者權利保護等議題，與我國刻修訂「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」、訂定「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」、「租稅協定稅務用途資訊交換作業辦法」、「營利事業認列受

控外國企業所得適用辦法」及「個人計算受控外國企業所得適用辦法」相關，可作為我國未來研訂租稅政策之參考。

二、建議

（一）關注國際稅制發展，完備反避稅與租稅協定執行法令

因應全球反避稅及資訊透明化浪潮，自 OECD 於 2013 年 2 月公布 BEPS 報告，財政部即擬訂「財政部賦稅署暨各地區國稅局因應經濟合作暨發展組織發布『稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫』之作業專案」，就涉及內地稅法部分之行動計畫進行分工，配合 OECD 行動計畫時程，分 3 階段進行，就各項因應對策或法令修正意見之可行性進行評估；涉及租稅協定部分，另訂定「因應國際反避稅及資訊透明趨勢健全我國資訊交換機制及政策」專案計畫，分 2 階段進行。

前開專案執行成果卓著，行動計畫 1「數位經濟時代之租稅挑戰」部分，修正加值型及非加值型營業稅法，建立跨境電子勞務課徵加值稅制度；行動計畫 3「強化受控外國公司法則」部分，增訂所得稅法第 43 條之 3 及所得基本稅額條例第 12 條之 1，建立受控外國企業制度；行動計畫 6「防止租稅協定之濫用」部分，我國已將該行動計畫建議之 PPT 條文，於近期進行之租稅協定諮商納入討論；行動計畫 12「要求納稅義務人揭露侵略性租稅規劃」及行動計畫 13「重新檢視移轉訂價文據」部分，配合所得稅法第 43 條之 3 受控外國企業法則與第 43 條之 4 實際管理處所規定，及移轉訂價文據三層架構納入應申報資訊範圍，可由申報書蒐集相關稅務資訊。

我國身為全球重要經濟體之一，實有義務善盡國際合作責任，無法置外於國際租稅潮流，爰宜持續密切關注國際租稅發展趨勢，包括強化移轉訂價無形資產認定之規範、提升租稅協定爭議解決機制之執行效率、落實依 CRS 執行自動資訊交換之效能等，儘速完備國內相關法規。

（二）強化反避稅與資訊透明制度之能力建構，提升執行力

反避稅與資訊透明制度之能力建構非一蹴可幾，除法規研訂，尚應配套稽徵作業、處罰規定、資訊科技、人員培訓及對外宣導。我國宜整合反避稅與資訊透明相關制度，包括營利事業及個人受控外國企業(CFC)制度、實際管理處所(PEM)制度、移轉訂價(TP)三層架構文據制度及共同申報與盡職審查準則(CRS)制度，檢視各實施環節應辦理事項，設定實施時程，落實分工，有效運用有限的稽徵能力，期發揮最大效能，提升執行力。

（三）持續派員參與各類國際會議、積極培育國際財政人才

近期國際租稅之執行有採聯合行動趨勢，多數國家藉由參與 OECD 發起之全球論壇、包容性架構、簽署多邊稅務行政互助公約、多邊主管機關協定等方式，展現其執行反避稅及資訊透明化決心。我國目前未能以正式會員身分加入，爰各項國際會議之參與顯得格外重要，成為我國與其他國家溝通、汲取經驗之重要管道，宜持續派員積極參與。

另國際租稅法制建立及查核執行，常涉及跨國協調，須仰賴精實之國際租稅專業能力，目前我國在提升同仁國際租稅專業能力方面，以加強對內訓練為主，開辦租稅協定相關課程，透過經驗傳承，提升同仁租稅協定諮商能力及處理申請適用案件之專業能力，另輔以外部國際租稅之專業訓練，每年均選送優秀同仁赴國外知名大學進修國際租稅課程。惟國際租稅人才養成不易，長期宜參考其他國家（地區）做法，研訂完整國際租稅及相關協定談判專業人才培訓計畫，編列適足經費，強化同仁語文、談判及專業能力養成，並增加國際租稅人員配置，俾利國際租稅業務之永續推動與執行。

陸、附件一會議資料

議程

	時間	議程
8/27 (日)	08:15~22:00	辦理報到
	14:00~17:00	城市導覽(巴拉達蒂茹卡)
	19:00~20:00	開幕典禮
	20:00~22:00	歡迎晚宴
8/28 (一)	08:00~08:30	上午茶敘
	08:30~09:45	Session 1：評估防止稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動計畫：源起、標準及因應
	09:45~10:15	中場休息
	10:15~11:15	Session 1：評估防止稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)行動計畫：源起、標準及因應(續)
	11:15~12:30	工作午餐
	12:30~14:30	Seminar A: 契約分割及課稅
	12:30~14:30	Seminar B: 自動資訊交換：新標準？
	14:30~16:00	下午茶敘
	14:30~16:00	IFA 亞太地區分支機構委員會代表會議/YIN 分會代表會議
	17:00~22:00	博物館之夜
8/29 (二)	08:00~08:30	上午茶敘
	08:30~09:45	Session 2：移轉訂價之未來

	時間	議程
	09:45~10:15	中場休息
	10:15~11:15	Session 2：移轉訂價之未來(續)
	11:15~12:15	午餐
	12:15~14:15	Seminar C: 成本分攤及成本貢獻安排
	12:15~14:15	Seminar D: 預先訂價協議及國際課稅影響
	14:15~16:00	下午茶敘
	20:00~23:30	文化之夜
8/30 (三)	08:00~08:30	上午茶敘
	08:30~09:45	Session E：：IFA/OECD 簡介 OECD 近期稅務工作及發展
	09:45~10:15	中場休息
	10:15~11:15	Session E：：IFA/OECD 簡介 OECD 近期稅務工作及發展(續)
	11:15~12:15	午餐
	12:15~14:15	Seminar F: 經濟危機與納稅者權利保護-課稅正當性？
	12:15~14:15	Seminar G: 企業跨境服務間接稅課稅：多邊、內部或雙邊方法
	14:15~16:00	下午茶敘
	16:15~17:15	IFA 會長歡迎晚宴
8/31 (四)	08:00~08:30	上午茶敘
	08:30~09:45	Session H：國際租稅最新發展

	時間	議程
	09:45~10:15	中場休息
	10:15~11:15	Session H：國際租稅最新發展(續)
	11:15~12:15	午餐
	12:15~14:15	Seminar I: 外匯影響對國際租稅之衝擊
	12:15~14:15	Seminar J: IFA/EU 簡介歐盟近期租稅措施及影響
	14:15~16:00	下午茶敘
	19:00~23:30	歡迎晚宴及閉幕式
9/1 (五)	07:00~17:00	里約一日遊