

出國報告（出國類別：進修）

參加 2017-2018 年荷蘭萊登大學
國際租稅中心國際租稅課程
進修報告

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：秘書 詹維庭

派赴國家：荷蘭

出國期間：民國 106 年 8 月 23 日

至 107 年 8 月 25 日

報告日期：民國 107 年 11 月 22 日

摘 要

本報告首先簡介荷蘭萊登大學國際租稅中心相關課程，接續說明下列三項租稅議題：一、簡介離境稅制度、其造成之雙重課稅及消除雙重課稅之方法，由於離境稅所造成之雙重課稅無法依現行經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development)稅約範本第 23 條機制予以消除，需另約定其他機制，包括承認新取得成本(step-up)、由離境國或新居住國提供稅額扣抵、依居住者期間分配課稅權或依所得來源分配課稅權等。二、簡述國際租稅規劃所涉之國際關務議題，以歐盟法規為例說明相關通關便捷化措施，得有助於降低整體跨境交易成本。三、簡介跨國企業常利用之荷蘭有限合夥(CV)-有限公司(BV)結構，及該等規劃安排於歐洲所面臨之挑戰。最後提出心得與建議。

目 次

壹、	目的.....	3
貳、	課程簡介.....	5
參、	離境稅之課稅權議題－自租稅協定觀點研析.....	9
一、	離境稅簡介.....	9
二、	租稅協定之目的.....	11
三、	逾越協定議題(treaty override)	16
四、	小結.....	21
五、	避免雙重課稅.....	22
六、	雙重課稅之案例研討.....	34
肆、	國際租稅規劃之國際關務議題.....	39
一、	進口稅則分類及適用稅率.....	39
二、	利用預先核定制度增加明確性.....	39
三、	完稅價格之計算.....	40
四、	便利通關措施.....	40
伍、	國際租稅(企業稅)規劃.....	42
一、	荷蘭有限合夥(CV)-有限公司(BV)結構	42
二、	CV-BV 結構於歐洲所受到之挑戰	46
陸、	心得與建議.....	49

壹、目的

財政部為因應國際業務需要，培育國際租稅人才，每年訂定選送進修國際租稅課程計畫，遴選所屬機關（單位）同仁赴國外進修。考量國際租稅發展趨勢，並就近學習歐盟經驗，自 94 年起每年均選送同仁赴歐洲頗負盛名之荷蘭萊登大學國際租稅中心（International Tax Center, Leiden University, 以下簡稱 ITC）進修。

ITC 國際租稅法學碩士班課程（Master of Advanced Studies in International Tax Law）自每年 8 月下旬至次年 8 月中旬，課程規劃為 10 個月課程講授及 2 個月論文撰寫期間。授課內容包括國際租稅基礎理論、租稅協定、關稅與貨物稅、移轉訂價、歐盟稅法、美國稅法、國際遺贈稅與信託稅制、加值型營業稅、國家補助及國際租稅規劃等科目，分為必修及選修課程，講授方式為一科目講授完成及考試評量結束後，接續進行下一個科目講授。

ITC 授課教師除萊登大學法學院專任教授外，尚聘請荷蘭、比利時、盧森堡、英國、西班牙、葡萄牙、義大利、加拿大等學術界或實務界之專家學者親臨授課，包括知名大學教授、法官、稅務律師、會計師及歐盟政府官員等。上課教材包括 ITC 編輯之國際稅法、移轉訂價及歐盟稅法教材，收錄經濟合作暨發展組織（Organisation for Economic Co-operation and Development, 下稱 OECD）及聯合國(United Nations, 下稱 UN)稅約範本、註釋、報告、討論草案、稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）相關報告、OECD 移轉訂價指導原則、歐盟法、歐盟指令（Directives）及歐盟判例法等。另配合課程進度發放講義，歸納課程重點，並彙集專家學者於重要期刊發表之文獻及相關法院判決，增進對於課程重點之瞭解。

2017 年至 2018 年 ITC 國際租稅法學碩士班課程共 60 餘名學生參與，除我國學生外，分別來自歐洲、中南美洲、亞洲、非洲等國家（包括義大利、西班牙、希臘、法國、瑞士、土耳其、巴西、智利、阿根廷、巴林、印度、澳洲、烏克蘭、白俄羅斯、日本、中國大陸、南非等），學生多為執業律師、會計師、稅務顧問或政府官員，背景多元，於課業學習之餘，並得接觸各國不同文化。106 年財政部選派 1 名同仁赴該中心進修，本篇出國報告由財政部國際財政司詹維庭撰寫，內容包括租稅協定下之離境稅制與其雙重課稅議題、歐盟關

稅法相關通關便捷措施，及跨國企業於歐洲利用荷蘭有限合夥(CV)-有限公司(BV)或類似結構進行國際租稅規劃與該等企業所面臨之衝擊。

貳、課程簡介

2017 年至 2018 年課程內容與簡介¹如下：

課程名稱	課程內容	進行期間
國際租稅基礎課程 (Fundamentals of International Tax Law)	課程目的係為來自不同背景之學生 建構國際稅法基本知識，授課內容 包括法律上 (juridical) 與經濟上 (economic) 雙重課稅及消除雙重課稅 方式、自國際稅法角度介紹所得稅 基本概念及稅務會計基本概念。	2017/8/28 至 2017/9/18
租稅協定 (Tax Treaties)	以 OECD 2017 年稅約範本為主軸， 講授其政策、背景及發展；介紹協 定之適用、個別課稅權分配、消除 雙重課稅機制等條文；就數位經 濟、受益所有人、租稅規避、合夥 及三角案件等複雜議題專題討論。 另安排助教辦理工作坊(workshop)協 助學生深入了解課程核心議題。	2017/9/20 至 2017/12/11

¹ 參考萊登大學國際租稅中心國際租稅法學碩士班課程資訊 <https://www.itc-leiden.nl/en/amp-1-2-course-information>

課程名稱	課程內容	進行期間
關稅及貨物稅 (Customs Duties and Excise Taxes)	講授國際租稅規劃可能涉及之國際關稅議題與近期發展，並介紹相關進、出口通關便捷措施。以歐盟關稅法及相關措施為授課核心。	2017/12/13 至 2017/12/18
移轉訂價基礎 (Transfer Pricing Basic)	以 OECD 2017 年移轉訂價指導原則為主軸，由實務專家透過案例分享，講授移轉訂價基本概念與原則。	2018/1/2 至 2018/1/29
歐盟稅法基礎 (EU Tax Law Basic)	簡介歐盟架構、歐盟法及母子公司與利息及權利金等歐盟稅法相關指令。研讀歐盟法院(ECJ)案例法有關歐盟法自由移動(free movement)與無差別待遇(non-discrimination)之決定與適用。另安排助教辦理工作坊(workshop)協助學生深入了解課程核心議題。	2018/1/31 至 2018/2/26

課程名稱	課程內容	進行期間
選修課程：歐盟稅法 進階 (EU Tax Law Advanced)	深入討論母子公司、利息與權利金、併購、反避稅等歐盟稅法相關指令。深入研析歐盟法院(ECJ)案例法有關歐盟法自由移動與無差別待遇之決定與適用。講授歐盟國家補助(State Aid)基本原則與相關歐盟法院(ECJ)案例研讀。另安排助教辦理工作坊(workshop)協助學生深入了解課程核心議題。	2018/2/27 至 2018/3/26
國際遺贈稅與信託稅 制 (International Estate and Trust Taxation)	講授個人跨境財產所面臨之課稅議題與得應用之租稅規劃方式。	2018/3/27 至 2018/4/6
選修課程：加值型營業稅 (Value-added Tax Law)	以歐盟加值型營業稅指令規定為核心，由實務專家透過案例研討講授相關核心議題，並研讀相關歐盟法院(ECJ)案例法及探討其適用。	2018/4/9 至 2018/5/7
選修課程：國家補助 (State Aid)	深入探討歐盟國家補助議題，包括歐盟法院(ECJ)案例研讀與適用，及歐盟執委會近期調查案件與發展。	2018/5/8 至 2018/5/28

課程名稱	課程內容	進行期間
國際租稅規劃 (Corporate International Tax Planning)	講授跨國集團常用之租稅規劃技巧及相關國內法與租稅協定之適用，議題包括供應鏈管理、併購、後BEPS 時代所面臨之考驗等。	2018/5/29 至 2018/6/18
論文研究及寫作 (Paper Research and Writing)	ITC 提供相關論文建議題目，由學生選擇並經 ITC 同意後，指派指導老師，與學生共同討論，適時檢視論文內容，給予改善建議。另於擇定論文後即組織研討小組，議題類似領域之學生透過該小組相互檢視論文大綱，提供改善建議。	2018/6/19 至 2018/8/10

叁、離境稅之課稅權議題－自租稅協定觀點研析²

一、離境稅簡介

當一國居民放棄居住者身分，可能因此被課以離境稅(emigration tax)。通常依據相關國內法規定，該離境居民視為於離境前處分所有資產，離境國就該擬制實現之財產交易所得(capital gain)課稅。許多國家施行此種稅制，例如加拿大(departure tax)、美國(expatriate tax)³、日本(exit tax)⁴，及許多歐盟國家如比利時、德國、西班牙、葡萄牙、法國、義大利、荷蘭、奧地利、芬蘭、瑞典、愛爾蘭與英國等⁵。

實施離境稅主要係為保全離境國稅基及防制避稅動機之離境行為。基於保全稅基考量，離境國認為於離境前，離境者為其居住者期間持有資產增加之價值應在該國課稅；但當離境者放棄居住者身分後始處分資產，離境國將面臨無法就該交易所得課稅之風險⁶。是以，為確保離境者屬離境國居住者期間累積之未實現財產交易所得之課稅權，離境國透過於離境前擬制實現財產交易所得之制度就該所得課稅。另一方面，有許多國家實施離境稅制以防制透過離境行為之避稅安排。以荷蘭為例，荷蘭就持有公司利益達一定比例之股東課以離境稅，其目的之一即在防制該股東放棄荷蘭居住者身分並成為比利時之居住者後處分持有利益，藉此規避荷蘭財產交易所得稅，而該所得通常比利時亦未課稅⁷。法國離境稅制亦有類似目的⁸。

² 本章節譯及改寫自作者撰寫之萊登大學國際租稅中心國際租稅法學碩士課程論文「個人離境稅課稅議題-自租稅協定及歐盟稅法觀點研析」相關章節內容。

³ Vikram Chand, 'Exit Charges for Migrating Individuals and Companies: Comparative and Tax Treaty Analysis', 67 *Bulletin for International Taxation* 4/5 (2013), pp.1-20, 頁 2.

⁴ Ministry of Finance Japan. *Brochure on FY2015 Japan Tax Reform* (Tokyo: Ministry of Finance Japan, 2015), 頁 15.

⁵ European Commission. *Report of expert group on Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU* (Luxembourg: European Union, 2015), 頁 9.

⁶ 因為此時離境國已非實現財產交易所得者之居住國，依據 2017 年 OECD 稅約範本第 13 條第 5 項，一般財產交易所得之課稅權係專屬於財產交易所得實現者之居住國。

⁷ J.W.J. de Kort, 'Levy upon Emigration of a Substantial Participation Holder: an Infringement of Article 13 of the OECD Model Convention?', 31 *Intertax* 3 (2003), pp.102-106, 頁 104.

鑑於各國為達前揭保全稅基及防制避稅行為目的所實施之離境稅制(emigration tax)執行細節各異，例如英國所行制度並非於離境時課稅而係於離境者再度取得英國居住者身分時課稅⁹。為茲明確，本報告以下所稱離境稅係指離境國於居住者放棄居住者身分時，就該居住者資產所累積之未實現財產交易所得(capital gain)所課徵之離境稅(exit tax)。

基於前述離境稅之目的，其主要特徵可自兩方面觀察，一為核課時點，二為稅基之計算。

離境稅旨在保全離境居住者持有資產所累積之財產交易所得課稅權，核課時點為居住者離境時。實務執行係於離境居住者放棄居住者身分前一刻，仍具居住者身分之際核課離境稅¹⁰。在此需注意，離境稅與擬制離境者於離境後仍具居住者身分稅制(trailing tax)之差異。後者稅制視離境者於離境後若干年間，例如 5 年間，仍為離境國之居住者，並就該期間所實現之財產交易所得課稅。是以，倘係於離境後，於財產交易所得實現之際始核課稅捐，該等稅制非屬本報告所稱離境稅(exit tax)而屬擬制離境者於離境後仍具居住者身分之稅制(trailing tax)。

同樣地，基於前揭目的，離境稅稅基之計算，原則上為離境者具離境國居住者身分期間資產增加之價值，即於居住者期間所累積之財產交易所得。是以，離境後任何資產價值之增減都不應影響離境稅之稅基計算。

⁸ Bruno Gouthiere, 'France: Exit Tax for Wealthy Individuals', 38 *International Tax Journal* 1 (2012), pp.9-10, 頁 9.

⁹ Vikram Chand, 'Exit Charges for Migrating Individuals and Companies: Comparative and Tax Treaty Analysis', 67 *Bulletin for International Taxation* 4/5 (2013), pp.1-20, 頁 5.

¹⁰ 例如 ECJ, 11 March 2004, Case C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministere de l'Economie, des Finances et de l'Industrie* 案例涉及之法國離境稅規定.

二、租稅協定之目的

租稅協定緣起可溯及至 19 世紀外交禮遇協定，該協定適用範圍在確保派駐他國工作之外交人員不受到差別待遇，嗣後此種協定被應用於所得稅領域¹¹。於 19 世紀末，國際間開始簽訂雙邊協定以消除所得稅之重複課稅。至第一次世界大戰後，此種雙邊協定漸漸普及於歐洲大陸，國際聯盟(League of Nations)開始著手擬定租稅協定範本，以利統一適用¹²。嗣後 OECD 持續此項工作，制定一租稅協定範本(下稱 OECD 稅約範本)。迄今全球有超過 3000 個有效之雙邊租稅協定，該等協定原則上皆依據 OECD 稅約範本或 UN 稅約範本擬定¹³。

自前揭起源可瞭解租稅協定主要目的為消除雙重課稅。依據租稅協定，各締約國係依據各自國內法課稅，但該等國內法將受到租稅協定之限制，以確保無雙重課稅情形發生。租稅協定所設計之消除雙重課稅機制有二，一為排除國內法之適用，二為賦予締約國提供稅額扣抵或免稅之義務¹⁴。如條文使用「僅由」一方締約國課稅，則他方締約國課稅權即被限制而不得就該所得課稅。如條文使用「得由」一方締約國課稅，他方締約國課稅權未受限制仍得行使，即雙方締約國皆得就該所得行使課稅權；此時雙重課稅係透過居住者締約國提供稅額扣抵或免除系爭稅額方式予以消除¹⁵。

¹¹ Brian J. Arnold, *International Tax Primer*, 3rd (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016), 頁 140.

¹² Ekkehart Reimer and Alexander Rust, eds., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015), 頁 19.

¹³ Brian J. Arnold, *International Tax Primer*, 3rd (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016), 頁 135. UN 稅約範本條文大多與 OECD 稅約範本條文相同或相似，兩者主要差異在於發展中國家之課稅權在 UN 範本下所受之限制較少，Brian J. Arnold, *International Tax Primer*, 3rd (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016), 頁 141.

¹⁴ Ekkehart Reimer and Alexander Rust, eds., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015), 頁 23.

¹⁵ Brian J. Arnold, *International Tax Primer*, 3rd (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016), 頁 154.

如此一來，簽訂租稅協定得有效消除雙重課稅，有助於促進締約國間跨境貿易及投資。但隨著以租稅協定規避稅捐之情形漸增，租稅協定另一個主要目的，防制規避稅捐，於近年受到許多關注及討論¹⁶。

OECD 於 2017 年更新稅約範本，將 OECD/G20 稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)計畫重要結論納入該範本¹⁷，其中一項重要修正係依據 BEPS 行動計畫 6「防止租稅協定濫用」之成果，修改 OECD 稅約範本名稱及前言並新增第 29 條。修正後 OECD 稅約範本名稱及前言明白揭示，除了避免雙重課稅，「防止規避稅捐」亦為租稅協定主要目的之一，租稅協定並非意欲提供作為規避稅捐之工具¹⁸。另強調租稅協定之名稱及前言構成協定內容一部分，具有彰顯協定目的之功能，於解釋租稅協定條文時具有重要意義¹⁹。新增第 29 條規定以納入利益限制(Limitation on benefits, LOB)條款²⁰及主要目的測試(Principal Purpose Test, PPT)條款²¹，此兩項條款為 BEPS 行動計畫 6 為防止利用租稅協定規避稅捐目的所要求應採行之最低標準措施(minimum standard)。

以下將從租稅協定²²前揭兩個目的，避免雙重課稅及防止規避稅捐，檢視離境稅制度。

(一)避免雙重課稅－離境稅適用之課稅權分配規定

¹⁶ Brian J. Arnold, *International Tax Primer*, 3rd (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2016), 頁 144-145.

¹⁷ OECD, 'news release: Tax treaties: update to OECD Model Tax Convention released', (18 December 2017), Retrieved from: <http://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>.

¹⁸ 2017 年 OECD 稅約範本第 1 條註釋第 16.1 段。

¹⁹ 2017 年 OECD 稅約範本第 1 條註釋第 16.2 段。

²⁰ 利益限制條款係透過逐項檢視各款客觀條件以確認適用協定之人是否確無濫用協定之情形。

²¹ 主要目的測試條款則係透過檢視適用協定之人及相關交易安排是否以取得協定優惠為主要目的，以確認是否有濫用協定之情形。

²² 以下所稱租稅協定，除另有說明，指 2017 年 OECD 稅約範本。

為適用租稅協定，首應確定離境稅之主體及客體是否落入租稅協定第 1 條「適用之人」及第 2 條「適用之稅捐」範疇²³。依據第 1 條規定，租稅協定適用之人為一方或雙方締約國之居住者。離境稅係離境國對其居住者所課徵之稅捐，因此落入離境國所簽訂之租稅協定適用之人範圍。再者，離境稅係就未實現之資本增值(capital appreciation)或是假定之所得(fictitious income)核課，此種所得一般而言認為落入租稅協定適用稅捐之範圍²⁴。因此，離境稅之主體及客體皆落入租稅協定第 1 條及第 2 條所定範疇而有租稅協定之適用。然關於離境稅所應適用之課稅權分配規定(distributive rule)尚無一致之見解。以下首先檢視第 13 條財產交易所得(capital gain)條文之適用。

第 13 條為財產交易所得(capital gain)之課稅權分配規定，該條以「財產轉讓(alienation of property)」所產生之財產交易所得為其規範範圍，但條文本身就「財產轉讓」並無定義。第 13 條相關註釋說明「財產轉讓」係指，特別是因出售或交換財產所產生之財產交易所得，及因處分部分財產、徵用、移轉予公司以換取股份、出售權利、餽贈或死亡而移轉財產等所產生之財產交易所得²⁵。

因離境稅之目的即係就於離境國累積但未實現之財產交易所得課稅，或有論者主張此種情形並無「財產轉讓」之行為。自前揭註釋得以推斷，第 13 條所稱財產交易所得定義雖廣，然「因死亡而移轉財產所產生之財產交易所得」為該廣泛定義之界線，是以第 13 條所稱財產交易所得，縱不問是否有相對價，但應限於因財產經濟所有權移轉所產生之所得始落入該條範圍。在離境稅之情形，並無財產經濟所有權之移轉，是以無第 13 條適用，而應適用其他規定，例

²³ Katia Cejic, 'Emigration Taxes - Several Questions, Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and beyond', 40 *Intertax* 6/7 (2012), pp.382-399, 頁 385.

²⁴ Ekkehart Reimer and Alexander Rust, eds., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015), 頁 158-162.

²⁵ 2017 年 OECD 稅約範本第 13 條註釋第 5 段。

如無涉營業利潤之財產應適用第 21 條，涉及營業利潤者則應適用第 5 條及第 7 條²⁶。

但學術上多認為第 13 條所稱之財產交易所得應適用較廣泛之定義，離境稅應適用第 13 條課稅權分配規定。縱然適用其他規定，課稅權分配結果原則上並無相異之處。除涉及不動產或營業利潤之財產交易所得，無論適用第 13 條第 5 項或第 21 條第 1 項，課稅權皆專屬於處分財產實現財產交易所得者之居住國。因離境國係於離境者仍為其居住者時課徵離境稅，離境國之課稅權並不受租稅協定限制，是以得就該未實現之財產交易所得課稅。

(二)避免濫用協定規避稅捐－特別反避稅措施(SAAR)

2017 年 OECD 稅約範本名稱及前言明白揭示避免濫用協定以規避稅捐為租稅協定主要目的之一，相關註釋並闡明適用協定與國內反避稅措施之關係。

註釋首先提及，有關濫用租稅協定之處理，國際間主要有兩種方式。多數國家認為稅捐之核課，縱受租稅協定之限制，其最終仍是依據國內法執行，因此租稅協定之濫用被視為等同於國內法之濫用，應依據國內法法理及規定處理²⁷。其他國家則認為濫用協定與濫用國內法為不同概念，意欲獲得未符租稅協定條文目的之濫用協定安排應逕認其無協定之適用²⁸。

此外，OECD 稅約範本註釋肯認國內法反避稅規定於防制未正當取得租稅協定利益具有重要意義，並列舉數項國內特別反避稅規定(Special Anti-abuse

²⁶ Markus Seiler, 'Exit Taxation Arising from a Deemed Disposal of Shares', 67 *Bulletin for International Taxation* 11 (2013), pp.580-583, 頁 583.

²⁷ 2017 年 OECD 稅約範本第 1 條註釋第 58 段。

²⁸ 2017 年 OECD 稅約範本第 1 條註釋第 59 段。

Rule, SAAR)，其中特別提及離境稅，因其得有效防制藉由變更居住者身分規避財產交易所得稅²⁹。

有關國內法反避稅規定與租稅協定之適用關係，首先應檢視維也納條約法公約(Vienna Convention on the Law of Treaties)。依據維也納條約法公約第 26 條所規範之條約必須遵守(pacta sunt servanda)原則，如果一項國內特別反避稅措施將導致與適用協定條文相反之結果，於此衝突情形，協定條文應優先適用。但第 29 條協定主要目的測試(PPT)條款於此情形下亦排除協定之適用，則不在此限。是以，一項與協定適用結果衝突之國內反避稅措施並不符合租稅協定規定，而應排除該國內反避稅措施之適用³⁰。此原則於離境稅亦應適用，亦即離境稅之實施尚未導致與協定適用衝突之結果，則可認為其符合租稅協定而得實施。

OECD 註釋以擬制離境者於離境後一定期間仍具居住者身分之稅制(trailing tax)為例，說明國內特別反避稅規定與協定適用衝突之情形。在該項稅制下，縱離境者已失去居住者身分，離境國於離境後一定期間內仍將該離境者視為其居住者，離境者於該段期間因處分資產而實現之財產交易所得，離境國仍得課稅。然而離境國課稅之時，該國並非為處分資產實現財產交易所得者之居住國。依據離境國與新居住國(遷入國)租稅協定第 13 條第 5 項規定³¹，該財產交易所得之課稅權係專屬於所得者之居住國，即新居住國(遷入國)。離境國之課稅權因此受限不得行使。是以，此項稅制實施將產生與租稅協定適用衝突之結果，於此情況下，此項特殊反避稅措施即不應適用³²。

²⁹ 2017 年 OECD 稅約範本第 1 條註釋第 69 段。

³⁰ 2017 年 OECD 稅約範本第 1 條註釋第 70 段及第 74 段。

³¹ 假設所實現之財產交易所得無涉不動產或營業利益或國際運輸。

³² 2017 年 OECD 稅約範本第 1 條註釋第 74 段。

但離境稅(exit tax)之課徵不會導致此種衝突結果，因離境國係於離境者放棄居住者身分前一刻課徵離境稅，係基於所得者之居住國身分課徵，與租稅協定第 13 條第 5 項將課稅權專屬分配予居住國之結果相符，是以符合租稅協定而得適用。簡言之，自避免濫用協定規避稅捐目的觀之，依據前揭註釋揭糞原則，作為國內特殊反避稅措施之離境稅制與租稅協定相符而得施行。

三、逾越協定議題(treaty override)

縱離境稅並無違背租稅協定課稅權分配原則，但有關離境稅是否確實合於締約國租稅協定義務，於離境稅施行常受到高度討論。

有學者即質疑離境稅是否確實符合離境國於租稅協定下之義務。該學者不認為未實現之財產交易所應適用第 13 條規定；其認租稅協定就財產交易所課稅權設有明確規定，雙方締約國於簽訂租稅協定之時即可預見將有居民放棄居住者身分離境，離境國將因此失去課稅權。再者，倘新居住國(遷入國)於財產交易所實現時課稅，將造成雙重課稅。然而支持離境稅符合租稅協定者認為，縱然新居住國核課稅捐亦非屬雙重課稅，因離境國及新居住國(遷入國)並非同時就同筆所得課稅。學者並不認同此種論述，認為此種說法對於雙重課稅之解釋過於狹隘；此議題重點在於這些稅捐涉及在同一段時間所累積之所得，是以，得合理質疑離境稅之課徵違反締約國在租稅協定下之義務，而構成逾越協定(treaty override)³³。

逾越協定(treaty override)通常係指一國未經修改或終止協定，透過單方面執行新制定之國內法違反其於國際協定下之義務。OECD 就逾越租稅協定之定義較嚴格，僅指意欲明確違反國際協定義務之國內立法³⁴。

³³ Luc de Broe, 'General Report, The tax treatment of transfer of residence by individuals', 87b *Cahiers de droit fiscal international* (2002), pp.19-78, 頁 65-66.

³⁴ Ekkehart Reimer and Alexander Rust, eds., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015), 頁 69.

依據維也納條約法公約第 26 條、第 27 條及第 31 條，有效之條約對各締約國應具拘束力，且必須由各該國善意解釋及履行。依據第 26 條所揭櫫之條約必須遵守原則，締約國不得藉由國內法規定以正當化其就遵守條約義務之違反。即使一國未簽署維也納條約法公約，因該公約實為現存國際習慣法之成文法³⁵，亦應遵守該公約所訂之原則³⁶。

如前所述，因租稅協定並非意在取代國內法，而係限制國內法之適用，爰有關逾越租稅協定之判斷，應著眼於國際法、租稅協定本身及國內法三者執行之協調。為判斷逾越租稅協定是否存在，應視前揭協調是否被破壞，締約國有其權限決定其得修改國內法至何種程度而未構成逾越租稅協定³⁷。因此，離境稅是否構成逾越協定與一國之判斷息息相關，結論或有異。以下分別檢視荷蘭及南非相關法院判決，說明各國採行見解不同而導致不同之結論。

(一)荷蘭 2015 年最高法院判決³⁸

系爭國內法規為 1997 年制定有關持有有一定比例股份股東之離境稅。在此稅制下，於公司持有有一定比例股份之荷蘭居住者，於放棄居住者身分時，依據相關規定視為於放棄居住者身分前一刻處分其持股，荷蘭因此就該所得核定應納稅額。如果該離境者於離境後 10 年內處分其持股而實現財產交易所得，荷蘭將徵收於離境時所核定之稅額；反之，離境 10 年後該核定稅額將予免除³⁹。

³⁵ Klaus Vogel, 'Double Tax Treaties and Their Interpretation', 4 *International Tax & Business Lawyer* 1 (1986), pp.1-85, 頁 15.

³⁶ João Victor Guedes Santos, 'Interpretative Treaty Override, Breach of Confidence and the Gradual Erosion of the Importance of Tax Treaties', 69 *Bulletin for International Taxation* 1 (2015), pp.17-28, 頁 19.

³⁷ Carla De Pietro, 'Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law', 7 *World Tax Journal* 1 (2015), pp.73-97, 頁 75.

³⁸ Hoge Raad, 16 January 2015, 13/05247, BNB 2015/64.

³⁹ Case summary on Netherlands - Case 13/05247, 16 January 2015, accessed on 15 July 2018 from online.ibfd.org/kbase at https://online.ibfd.org/collections/ttcls/printversion/pdf/cl_nl_2015-01-16_1-summary.pdf.

原告為於荷蘭公司持有一定比例股份之荷蘭居住者，於 2004 年間放棄荷蘭居住者身分遷至瑞士，成為瑞士居住者，後於 2007 年接獲荷蘭稅局通知其離境時就擬制處分持股所獲所得核定之稅額。原告主張該核定違反 1951 年簽訂之荷蘭與瑞士租稅協定。前審法院判定荷蘭稅局勝訴，原告爰上訴至最高法院。本案爭點為荷蘭稅局於離境者離境時核定之稅額是否違反荷蘭與瑞士租稅協定第 2(1)條規定「除本協定另有規定，資產及所得僅得由資產所有者或所得取得者之居住國課稅」⁴⁰。

最高法院維持前審法院判決，認為系爭離境稅制未違反荷蘭於荷蘭與瑞士租稅協定之義務。主要理由摘要如下：

- (1) 因離境稅係於離境者放棄居住者身分前一刻核課，原告當時仍為荷蘭居住者，不得主張遷入國居住者(瑞士居住者)之協定利益。
- (2) 逾越協定係指一項所得被荷蘭核課稅捐，但是依據租稅協定，該所得課稅權係分配給遷入國(即瑞士)。
- (3) 依據荷蘭與瑞士租稅協定第 2(1)條規定及相關議定書，荷蘭得對其居住者取得之任何所得課稅直到該居住者失去荷蘭居住者身分。
- (4) 系爭稅制旨在就離境者為荷蘭居住者期間持有股份所累積之資本增值課稅，且核課時點為該離境者仍具荷蘭居住者身分之時，是殆無疑義。

簡言之，最高法院認為系爭離境稅制並未違反荷蘭於荷蘭與瑞士租稅協定下之義務，並無逾越協定情形。最高法院本案見解與其就持有一定比例股份股東之離境稅判決見解一致^{41 42}。但值得注意的是，荷蘭法院於涉及養老金

⁴⁰ “Insofar as the provisions of this Convention do not provide otherwise, property and the income shall only be taxed in the State in which the person, to whom such property belongs, or who derives such income, has his residence.”

⁴¹ Eric C.C.M. Kemmeren, “Chapter 28: Netherlands: Exit Taxation of a Substantial Shareholder: Tax Treaty Override?”, in: Eric C.C.M. Kemmeren et al., eds., *Tax Treaty Case Law around the Globe 2016* (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2017), pp. 321-354, 頁 325-328.

(pension)之離境稅制卻持迥異見解。前揭支持離境稅未構成逾越協定之主要理由—離境稅係於離境者仍為荷蘭居住者時所核課，並非同樣得以支持涉及養老金之離境稅制。針對養老金所核課之離境稅同樣係於離境前一刻核定稅額，但荷蘭法院表示，租稅協定之適用不得僅因擬制於離境前一刻實現退職金所得而予排除⁴³，擬制所得實現之時點並非判斷離境稅是否構成逾越協定之唯一要素⁴⁴。

(二)南非 2012 年最高法院判決⁴⁵

本案係有關對公司變更居住者身分課徵之離境稅制。依據南非相關國內法，如果一南非居住者放棄居住者身分或因適用租稅協定雙重居住者破除僵局規定(tie-breaker rule)後非屬南非居住者，該居住者視為於前揭情事發生前一日處分資產而獲得財產交易所得，南非就該所得課以離境稅，但如該資產係位於南非境內之不動產或該資產歸屬於南非境內之常設機構則不在此限⁴⁶。

原告 Tradehold 公司係於南非設立登記並於約翰尼斯堡證券交易所上市之投資持股公司。原告唯一資產係於其子公司 100%之持股。2002 年 7 月 2 日，原告董事決定，日後董事會均在盧森堡召開，爰從是日起，原告之實際管理處所(place of effective management)變更為盧森堡。依據南非與盧森堡租稅協定雙重居住者破除僵局規定(tie-breaker rule)，原告即不再屬於南非居住者，因此被課

⁴² 例如 Hoge Raad, 20 February 2009, 42701, BNB 2009/260 (concerning the Netherlands-Belgium Tax Treaty) and Hoge Raad, 20 February 2009, 07/12314, BNB 2009/262 (concerning the Netherlands-United Kingdom Tax Treaty).

⁴³ Carla De Pietro, 'Tax Treaty Override and the Need for Coordination between Legal Systems: Safeguarding the Effectiveness of International Law', 7 *World Tax Journal* 1 (2015), pp.73-97, 頁 85-86.

⁴⁴ Markus Seiler, 'Exit Taxation Arising from a Deemed Disposal of Shares', 67 *Bulletin for International Taxation* 11 (2013), pp.580-583, 頁 582.

⁴⁵ ZA: SCA, 8 May 2012, C:SARS v. Tradehold Limited, (132/11) [2012] ZASCA 61.

⁴⁶ Ernest Mazansky, 'South Africa's Exit Charge Overridden by the Luxembourg-South Africa Income and Capital Tax Treaty (1998)', 66 *Bulletin for International Taxation* 7 (2012), pp.374-376, 頁 374.

徵前述離境稅。原告不服提起救濟，前審法院判決原告勝訴，南非稅局上訴至最高法院。

本案爭點為前述南非離境稅就擬制之所得課稅是否有南非與盧森堡租稅協定第 13 條第 4 項之適用。南非與盧森堡租稅協定第 13 條第 4 項規定「轉讓第 1 項、第 2 項及第 3 項規定以外之資產而獲得之所得，僅得由轉讓資產者之居住國課稅。⁴⁷」南非稅局主張擬制實現之財產交易所得非屬該條所稱之所得，因該條所稱「轉讓(alienation)」係指資產所有權移轉之情形，擬制轉讓與轉讓資產為不同概念，擬制處分並無所有權移轉，是以無該條適用，原告不得依據該條主張南非課稅權受到限制。

然而最高法院並不接受稅局提出之理由，並維持原判決。最高法院表示，第 13 條第 4 項規定所稱「轉讓」應依據南非與盧森堡租稅協定整體之目的範圍來解釋，該詞並不限於資產所有權移轉之情形，而包括擬制轉讓與事實上轉讓資產，是以第 13 條第 4 項於本案有其適用。原告自變更實際管理處所至盧森堡之際，即得適用該條，相關課稅權專屬於居住國盧森堡⁴⁸。

值得注意的是，和前揭荷蘭最高法院案例相反，南非最高法院並未提及離境稅核課時點係於原告變更實際管理處所前一日，而當時原告仍為南非居住者。有論者認為，南非最高法院應係認為離境稅核課原因正是因為原告將不再具有南非居住者身分，依據南非與盧森堡租稅協定第 13 條第 4 項規定，嗣後相關財產交易所得之課稅權專屬於盧森堡。擬制原告於變更實際管理處所前一日處分其資產，不應對前揭租稅協定適用結果產生任何影響⁴⁹。

⁴⁷ “Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2 and 3, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.”

⁴⁸ ZA: SCA, 8 May 2012, *C:SARS v. Tradehold Limited*, (132/11) [2012] ZASCA 61, 第 23 至第 26 段。

⁴⁹ Ernest Mazansky, ‘South Africa’s Exit Charge Overridden by the Luxembourg-South Africa Income and Capital Tax Treaty (1998)’, 66 *Bulletin for International Taxation* 7 (2012), pp.374-376, 頁 375.

從前揭兩個不同法院見解可以推論，支持離境稅未產生與租稅協定適用衝突結果之理由：離境稅核課時點為離境前一刻，即此際離境者仍為離境國居住者，並非毫無疑問。正如論者對於前揭學者見解進一步之闡釋，離境稅支持者對於租稅協定之適用採取過於形式之解讀，太輕易地接受國家利用立法技術忽視其於租稅協定之義務(即於離境者失去居住者身分前一刻課稅)，進而忽視國家於國際法下締結條約協定應遵守之義務⁵⁰。自國際法觀點，離境稅之施行是否符合善意履行租稅協定並非殆無疑義。

四、 小結

租稅協定係透過限制及規範締約國課稅權消除雙重課稅，為締約國雙方租稅關係提供穩固可靠基礎，進而促進雙方經濟關係及資金與勞工流動⁵¹。一國實施離境稅制之原因包括確保課稅權及防止規避稅捐。自確保課稅權原因觀之，其恐難成為正當理由支持租稅協定簽訂後所施行之離境稅，蓋租稅協定即在限制締約國課稅權，締約國應依據國際法善意解釋及履行租稅協定所為之課稅權分配原則；倘嗣後基於確保課稅權原因，單方實施相關措施，恐有違租稅協定意旨。自防制規避稅捐原因觀之，於 OECD 2017 年修正稅約範本後，應可充分支持作為特殊反避稅措施(SAAR)之離境稅制，但係以該適用未與租稅協定適用結果產生衝突為前提。

因離境稅係於離境前一刻，即離境者仍具離境國居住者身分之際核課，於形式上，未改變租稅協定課稅權分配結果，然而卻不能因此論斷並無違反國際法要求之善意履行與解釋租稅協定之義務。自前揭選錄之荷蘭及南非最高法院判決可見，不同國家就此議題亦採取不同見解，就租稅協定適用增加不確定性，使租稅協定難以為締約國雙方租稅關係提供一穩固可靠基礎。

⁵⁰ Anuschka Bakker and Sander Kloosterhof, eds., *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity* (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2010), 頁 244.

⁵¹ Larisa Gerzova and Oana Popa, 'Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties', 53 *European Taxation* 9 (2013), pp.420-425, 頁 420.

五、 避免雙重課稅

(一)第 23 條消除雙重課稅

在租稅協定一方締約國實施離境稅時，可能產生雙重課稅之結果。例如，甲為 A 國居住者並持有一定比例股份，當甲放棄 A 國居住者身分，遷入 B 國成為 B 國居住者。A 國於甲失去 A 國居住者身分前一刻，即甲仍具 A 國居住者身分之際核課離境稅。離境稅稅基係以該股份取得成本與甲離境時之市場價格差額計算。假設取得成本為 100，離境時市場價格為 200，離境稅稅基為 $100(200-100)$ 。甲離境後出售其持股，獲得對價 250。假設 B 國就財產交易所課稅，其稅基係以取得成本與處分資產時兩者市場價格差額計算，B 國財產交易所稅稅基為 $150(250-100)$ 。如此，該股份取得成本與離境時市場價格之差額，即 $100(200-100)$ ，分別經 A 國及 B 國課稅，產生雙重課稅結果。

因租稅協定主要目的之一即在消除雙重課稅，甲或可能期盼透過 A 國與 B 國間租稅協定獲得救濟。但倘若 A 國與 B 國租稅協定與 OECD 稅約範本內容完全相同，則甲尚無法利用第 23 條消除雙重課稅機制獲得救濟。OECD 稅約範本第 23 條係透過要求「居住國」於所得「得由他方締約國課稅」時，提供雙重課稅之救濟。然而於離境稅之情形，A 國係以「居住國」身分於甲離境前一刻課稅，適用 A 國與 B 國租稅協定第 13 條第 5 項或第 21 條第 1 項規定之結果，相關課稅權「專屬於居住國」即 A 國，未符前揭第 23 條所定要件，居住國並無義務提供雙重課稅之救濟。同樣地，B 國亦以「居住國」身分於甲出售股份時核課財產交易所稅，依據 A 國與 B 國租稅協定第 13 條第 5 項規定，課稅權「專屬於居住國」即 B 國，第 23 條所設之要件亦未符合。是以，無論是 A 國或 B 國皆無義務依據第 23 條消除雙重課稅。自前述案例可知，第 23 條並未處理此種因為居住國在前後不同時點分別課稅所導致之雙重課稅議題。此亦無涉雙重居住者身分議題，即納稅義務人同時具有雙方締約國居住者身分之情形，是以亦無法透過第 4 條破除僵局規定(tie-breaker rule)認定該納稅義務人為適用租稅協定目的屬於何方之居住者。

在 OECD 第 23 條相關註釋提及類此兩國於不同時點分別以居住國身分課稅所導致之雙重課稅情形，即員工認股權之課稅議題。舉例而言，甲為 A 國居住者時取得員工認股權，嗣後甲成為 B 國居住者並行使該員工認股權。此種情況下，甲可能會因為「取得」員工認股權於 A 國被課稅，後於「行使」認股權時於 B 國被課稅。前揭 OECD 註釋建議應將此種居住國與居住國於不同時點課稅所致之雙重課稅議題轉化為居住國與來源國所致之雙重課稅，即為了消除雙重課稅之目的，以甲行使勞務提供地為所得來源國並依據第 15 條行使其課稅權⁵²。

然而上述員工認股權解決方案，於財產交易所獲得之雙重課稅議題是否同樣適用，恐有疑義。蓋第 13 條第 5 項所定課稅權分配要素與第 15 條分配要素並不相同。在第 15 條下，受僱員工所得之課稅權分配係以「執行勞務提供地」為主要考量，前揭員工認股權解決方案將「執行勞務提供地」視為來源國尚屬可行。但第 13 條第 5 項之課稅權分配僅以實現財產交易所獲得者之居住國為要素，並非以財產交易所獲得累積時點之居住國為要素，是以恐難類推適用前揭員工認股權解決方式，將之轉化為居住國與來源國之雙重課稅以進一步消除雙重課稅⁵³；縱然認離境稅係落入第 21 條第 1 項之所得範圍，因其分配課稅權要素亦為實現所得者之居住國，與第 13 條第 5 項相同，上述原因亦同樣適用於第 21 條第 1 項，而難以類推適用前揭員工認股權之解決方式。

(二)第 25 條相互協議程序

依據前述分析，課徵離境稅所導致之雙重課稅無法透過現行 OECD 稅約範本第 23 條之機制消除，但仍可能透過第 25 條相互協議程序予以消除。

依據 OECD 稅約範本第 25 條第 3 項規定，締約國雙方主管機關應致力於相互協議以解決任何因解釋或適用租稅協定所造成之困難或疑義，亦可相互諮商

⁵² 2017 年 OECD 稅約範本第 23 條註釋第 4.1 段、第 4.2 段及第 15 條註釋第 12.14 段。

⁵³ Katia Cejic, 'Emigration Taxes - Several Questions, Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and beyond', 40 *Intertax* 6/7 (2012), pp.382-399, 頁 389.

以處理本協定未涵蓋之雙重課稅議題。因為消除雙重課稅為租稅協定主要目的之一，OECD 亦鼓勵締約國利用相互協議程序以消除雙重課稅⁵⁴。

接續前揭員工認股權雙重課稅案例，OECD 註釋建議以行使勞務提供地為所得來源國並依據第 15 條行使其課稅權，但倘 A 國及 B 國皆非行使勞務提供地，建議此時 A 國及 B 國主管機關應進行相互協議，B 國應就甲為 A 國居住者期間行使勞務提供之所得消除雙重課稅。然需注意，相互協議之結論全賴締約國雙方主管機關協商定之，且可能受限於各自國內法。是以，在相互協議機制下難以確保雙重課稅完全消除⁵⁵。

除了現行 OECD 稅約範本規定，於實務上亦得觀察到其他可行機制以消除離境稅所造成之雙重課稅。相關機制包括，由新居住國(遷入國)承認新資產取得成本(step-up)、由新居住國(遷入國)提供稅額扣抵、由離境國提供稅額扣抵。以下將逐一檢視前述機制。

(三)承認新取得成本(step-up)

在此機制下，離境者於遷入新居住國時，其資產之取得成本非原始取得成本而為遷入時之資產市場價格，如此得有效避免造成雙重課稅。在遷入前，相關資產所累積之價值將不會在新居住國重複計算而有效消除雙重課稅⁵⁶。此種承認新取得成本之機制得透過締約國一方單方行使或將其納入租稅協定條文以實施。

加拿大與他國簽署之租稅協定即可見此種機制之條文。加拿大依據其國內法實

⁵⁴ Organization for Economic Cooperation and Development. *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures* (Paris: OECD, 2007), 頁 9-10.

⁵⁵ Katia Cejic, 'Emigration Taxes - Several Questions, Few Answers: From Lasteyrie to National Grid Indus and beyond', 40 *Intertax* 6/7 (2012), pp.382-399, 頁 389.

⁵⁶ 然需注意，倘離境國與新遷入國就資產市場價格認定方式相異，此時雙重課稅可能無法完全消除，但仍可透過相互協議程序，由雙方主管機關就遷入時之市場價格達成協議以適用。

施離境稅制，並透過租稅協定相關條款確保新居住國於離境者入境時以當時市場價格為新取得成本，以該價格為嗣後計算財產交易所得之基礎。舉例而言，加拿大與盧森堡簽署之租稅協定⁵⁷第 13.7 條規定：

“Where an individual who ceases to be a resident of a Contracting State, and immediately thereafter becomes a resident of the other Contracting State, is treated for the purposes of taxation in the first-mentioned State as having alienated a property and is taxed in that State by reason thereof, the individual may elect to be treated for purposes of taxation in the other State as if the individual had, immediately before becoming a resident of that State, sold and repurchased the property for an amount equal to its fair market value at that time. However, this provision shall not apply to property any gain from which arising, immediately before the individual became a resident of that other State, may be taxed in that other State nor to immovable property situated in a third State.”

(當一自然人不再具一方締約國居住者身分且旋即成為他方締約國居住者，前者締約國基於課稅目的將該自然人視為轉讓其資產並因此課稅時，基於他方締約國課稅目的，該自然人得選擇視為於成為他方締約國居住者前一刻出售並以當時市場價格再購入其資產。然而於該自然人成為他方締約國居住者前一刻，他方締約國得就源自該資產之所得課稅或資產為位於第三國之不動產者，本項規定不適用之。)

(四)由新居住國(遷入國)提供稅額扣抵

除前揭承認新取得成本之解決方式，新居住國亦得就離境國所課徵之離境

⁵⁷ Convention between the Government of Canada and the Government of the Grand Duchy of Luxembourg for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital (1999).

稅提供稅額扣抵，以消除雙重課稅。在此須注意，新居住國如選擇以前述承認新取得成本(step-up)方式消除雙重課稅，即不會再提供稅額扣抵，蓋透過承認新取得成本(step-up)，經離境國核課離境稅之財產交易所得已排除在新居住國之稅基外，不致產生雙重課稅。

由新居住國提供稅額扣抵之機制於理論上雖亦可消除雙重課稅，但此機制於實務上較不普遍，其原因包括，部分國家認為離境稅是就在他國所累積之未實現財產交易所得課稅，屬於一種假定性所得，不認為離境稅是對一般所得核課稅捐；再者，自離境稅核課時點觀之，納稅義務人係他國居住者，尚非新居住國居住者，而多數國家國內法均未提供稅額扣抵予非居住者。此外，離境國核課離境稅與新居住國核課財產交易所得稅係於不同課稅年度發生之核課行為，多數國家均規定，稅額扣抵之適用僅限於同一課稅年度發生之國外稅額及國內稅額⁵⁸。

有關由新居住國提供稅額扣抵機制以消除雙重課稅，於德國與瑞典簽署之租稅協定⁵⁹可見相關規定如下：

Article 13.5

In the case of an individual who has been a resident of a Contracting State during a period of at least two years and has become a resident of the other Contracting State, paragraph 4 shall not affect the right of the first-mentioned State to tax, in accordance with its domestic law, the individual in respect of any increase in the value of shares and other participations in companies or partnerships resident in the first-mentioned State

⁵⁸ Luc de Broe, 'General Report, The tax treatment of transfer of residence by individuals', 87b *Cahiers de droit fiscal international* (2002), pp.19-78, 頁 59-60.

⁵⁹ Convention between the Kingdom of Sweden and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation with respect to the Taxes on Income and Capital as well as on Inheritances and Gifts, and Concerning Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (1992).

accrued up to the change of residence, or in respect of gains from the alienation of such assets derived by such person within the first five years after the change of residence.

(倘一自然人為一方締約國居住者期間達 2 年以上嗣後成為他方締約國居住者，前者締約國不受第 4 項規定限制，得依據其國內法規定，於該自然人為其居住者期間至變更居住國前，就該自然人持有之公司或合夥股份及其他參與利益價值之增益課稅，或得於變更居住國後之 5 年內期間，就該自然人轉讓前揭資產所獲得之所得課稅。)

Article 23.1.(b).(bb)

In the case of a resident of the Federal Republic of Germany, tax shall be determined as follows:

...

(b) Subject to the provisions of German tax law regarding credit for foreign tax, there shall be allowed as a credit against German income and corporation tax payable in respect of the following items of income arising in Sweden the Swedish tax paid under the law of Sweden and in accordance with this Convention on: ...

(bb) gains taxable in Sweden according to the second sentence of paragraph 1 of Article 13 and paragraph 5 of Article 13;...

(倘瑞典依據第 13 條第 5 項規定得就一德國居住者所得課稅，德國應就其於瑞典繳納之稅額，依據德國稅法相關規定就德國所得稅及公司稅提供稅額扣抵。)

Article 23.2.(b)

In the case of a resident of Sweden, double taxation shall be avoided as follows:

...

(b) Where a resident of Sweden, who has previously been a resident of the Federal Republic of Germany, derives gains from the alienation of property which has been taxed in the Federal Republic of Germany in accordance with paragraph 5 of Article 13, then Sweden shall allow as a deduction from its tax on such gains an amount equal to the tax paid on such gains in the Federal Republic of Germany, including any tax imposed on capital appreciation upon the change of residence. Such deduction shall not, however, exceed that part of the Swedish tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to the gains from the alienation.

(倘一瑞典居住者原為德國居住者，德國依據第 13 條第 5 項就其所得課稅時，瑞典應同意扣除與所納德國稅額相當之稅款，包括變更居住國之際就財產交易所課徵之任何稅額。但前揭扣除稅額不得逾計算扣除稅額前該財產交易所原應納之瑞典稅額。)

(五)由離境國提供稅額扣抵

由離境國提供稅額扣抵之機制雖較不常見但實務上亦有採之，即扣除其所核課之離境稅，以消除因核課離境稅所導致之雙重課稅。此種機制較不常見之原因係，離境國通常認為雙重課稅之消除屬於新居住國之責任而非離境國。實務上此種機制可見於荷蘭、法國及加拿大等⁶⁰。以下以加拿大制度為例說明。

⁶⁰ Luc de Broe, 'General Report, The tax treatment of transfer of residence by individuals', 87b Cahiers de droit fiscal international (2002), pp.19-78, 頁 63.

依據加拿大所得稅法規定⁶¹，倘一前加拿大居住者於新居住國(遷入國)就已繳納加拿大離境稅之資產被雙重課稅，且該新居住國與加拿大當時簽有租稅協定⁶²，加拿大將提供外國稅額扣抵。此種稅額扣抵之適用限於納稅義務人為加拿大居住者期間所累積之財產交易所課徵之稅款。

由於加拿大整體政策目標係利用租稅協定中承認新取得成本(step-up)條款以消除離境稅所導致之雙重課稅，是以此種由離境國提供稅額扣抵機制係作為一過渡機制，在加拿大重啟租稅協定諮商以增訂承認新取得成本(step-up)條款，先以此機制消除雙重課稅⁶³。

(六)於租稅協定納入制度性規定

2017 年 OECD 修正稅約範本前，國內反避稅規定是否符合締約國於租稅協定之義務常受到質疑與討論，認為未符合之主要理由係自租稅協定之名稱及前言皆無法推論其目的範圍包括反避稅⁶⁴。

維也納條約法公約第 26 條所揭櫫之「條約必須遵守原則」係國際法之重要基礎，依據該原則，締約國不得單方不遵守條約義務⁶⁵。依據維也納條約法公約第 31 條「條約應依其用語按其上下文並參照條約之目的及宗旨所具有之通常意義，善意解釋之」。為判斷「條約必須遵守原則」是否遭到違反，首先應認知到條約義務係源自於條約條文文字本身，而條約之目的係反映條文文字所欲

⁶¹ Subdivision C 126(2.21) of Income Tax Act.

⁶² 如果該資產係位於加拿大以外國家之不動產，於不動產所在國繳納之稅捐亦得適用外國稅額扣抵。見 Subdivision C 126(2.21) of Income Tax Act

⁶³ Luc de Broe, 'General Report, The tax treatment of transfer of residence by individuals', 87b *Cahiers de droit fiscal international* (2002), pp.19-78, 頁 63. 並見 Geoffrey J.R. Dyer and James Yager, 'Canada, The tax treatment of transfer of residence by individuals', 87a *Cahiers de droit fiscal international* (2002), pp.191-208, 頁 196.

⁶⁴ Bob Michel, 'Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?', 53 *European Taxation* 9 (2013), pp.414-419, 頁 418-419.

⁶⁵ Bob Michel, 'Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?', 53 *European Taxation* 9 (2013), pp.414-419, 頁 417.

達目標之概念⁶⁶。如果採條約義務不需要以特定文字於條約中表達之見解，將導致一風險，即過度強調並放大條約目的及範圍對於條約解釋之影響力⁶⁷。

依據此脈絡，縱然 2017 年 OECD 稅約範本將防止濫用協定以規避稅捐納為其主要目的之一，似無法即據以論斷國內反避稅措施即符合租稅協定，有論者或可能主張在租稅協定中並沒有相關特定條文。OECD 註釋亦體認到此種不明確性，建議在租稅協定中納入特定反避稅措施以避免日後產生問題。第 1 條註釋第 62 段指出「...第 29 條第 9 項之適用並不表示無需在租稅協定中納入防制特定形式租稅規避之條文。當特定防止租稅規避措施可得特定或使用這些措施可能導致特別爭議時，在租稅協定中直接將此類措施納入條文將有其實益。」並進一步鼓勵締約國在租稅協定中明文，特定反避稅措施與協定適用並不衝突，或倘有衝突，特定反避稅措施將優先適用⁶⁸。

是以，為確保租稅協定之明確性，實有必要將離境稅措施納入租稅協定。實務上，於許多租稅協定亦可見相關條文規範離境國之離境稅課稅權，例如加拿大與盧森堡⁶⁹、德國⁷⁰或美國⁷¹所簽署之租稅協定。

⁶⁶ David S. Jonas and Thomas N. Saunders, 'The Object and Purpose of a Treaty: Three Interpretive Methods', 43 *Vanderbilt Journal of Transnational Law* 3 (2010), pp.565-609, 頁 581.

⁶⁷ Bob Michel, 'Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?', 53 *European Taxation* 9 (2013), pp.414-419, 頁 418.

⁶⁸ 2017 年 OECD 第 1 條註釋第 72 段。

⁶⁹ Article 13.7 of Convention between the Government of Canada and the Government of the Grand Duchy of Luxembourg for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital (1999).

⁷⁰ Article 13.7 of Agreement between Canada and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and Certain Other Taxes (2001).

⁷¹ Article XIII.5 of Convention between Canada and the United States of America with respect to Taxes on Income and on Capital (1980) (as amended through 2007).

除前揭執行實務，學者建議可於租稅協定中納入制度性規定，以增加租稅協定明確性，其建議兩種制度規定，一為依據居住者期間分配所得課稅權，一為依據所得來源分配課稅權⁷²，分述如下。

1. 依據居住者期間分配財產交易所得課稅權⁷³

依據學者建議，倘於租稅協定納入此項制度性規定，將不需另於國內法訂定離境稅相關規範。

此種制度規定係於租稅協定中約定納稅義務人財產交易所得之課稅權分配，其分配係依據該納稅義務人為一方締約國居住者期間，比例分配所累積之財產交易所得課稅權。舉例而言，甲為 A 國居住者，於 A 國持有一定比例之公司股份，該股份取得成本為 500。嗣後，甲放棄 A 國居住者身分並成為 B 國居住者，此時股份市場價格為 1,000。甲於 B 國居住者期間出售前揭持股獲 2,000 所得。倘 A 國與 B 國租稅協定納入本項制度規定，甲為 A 國居住者期間所累積之財產交易所得課稅權屬於 A 國，即 A 國得就財產交易所得 500(1,000-500)行使課稅權。B 國則係就甲為其居住者期間所累積之財產交易所得，即 1,000(2,000-1,000)課稅。

至締約國如何行使其課稅權，係依據其國內法相關規範辦理。然學者建議，徵收稅捐時點應為財產交易所得實現時，是以在納稅義務人離境之時，離境國應僅核定稅款數額，此際稅捐債務尚未成立，尚不產生納稅義務。核定稅款數額之目的僅在為離境國及納稅義務人提供確定性，避免日後爭議。納稅義務人如對此核定數額之處分有疑義，應給予救濟機會。此外，有關財產交易所得實現時點之認定，締約國應採取該國居住者所適用之認定方式，不得因納稅

⁷² Eric C.C.M. Kemmeren, “Chapter 28: Netherlands: Exit Taxation of a Substantial Shareholder: Tax Treaty Override?”, in: Eric C.C.M. Kemmeren et al., eds., *Tax Treaty Case Law around the Globe 2016* (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2017), 頁 321-354.

⁷³ 同前註，頁 340-343。

義務人離境之事實而採取不同認定方式。

倘前揭持股於甲離境後價值減少而新居住國在計算財產交易所得稅基時未將其納入考量，學者建議離境國應將該減少價值納入考量，此亦符合量能課稅 (ability to pay) 原則。舉例而言，甲取得股份成本為 500，在甲變更居住國之際市場價值為 1,000，嗣甲為新居住國 B 國居住者期間出售該持股，因市場價格下降，交易價格僅 800。於此情形，股份市場價格下降表示甲經濟負擔能力減少。蓋離境國前因市場價格提升，於甲離境時依據當時市場價格核定離境稅額，反映甲經濟負擔能力之提升；同理，當該財產交易所得實現時，市場價格下降，依據量能課稅原則，亦應反映甲經濟負擔能力之減少。因此，倘新居住國未將市場價格下降數額，即 $200(1,000-800)$ 納入考量，則離境國應將其納入稅基計算，僅得就增資 $300(800-500)$ 行使課稅權。

如前所述，在此制度規定下，稅捐債務成立時點係財產交易所得真正實現之際。是以，倘甲成為新居住國 B 國居住者期間皆未處分其持股，嗣後復變更居住國成為第三國 C 國居住者，且 C 國與離境國 A 國並未簽署租稅協定。此種情況下，因離境國就該財產交易所得之課稅權將不再受到保障，是以於 A 國與 B 國租稅協定應約定，離境國 A 國得主張於甲變更為 C 國居住者之際，A 國離境稅捐債務成立並徵收之，以確保 A 國之課稅權。但須注意，此種約定或可能受到挑戰，因為於租稅協定中尚賦予締約國課稅權(而非僅分配課稅權)。但學者認為，只要此租稅協定依據締約國國內所應適用之法制流程審核，將不致產生違反法制疑義。此外，為利執行此機制，應於租稅協定納入並落實相互協助徵稅之條款，以有效徵收應納稅捐。

2. 依據財產交易所得來源分配課稅權⁷⁴

學者另提出於租稅協定約定依據財產交易所得來源分配課稅權之方式，以

⁷⁴ 同前註，頁 343-350。

增加明確性及避免雙重課稅，認為此種概念更符合 OECD BEPS 行動計畫精神，即利潤應在產生該利潤及增加價值之經濟活動進行地課稅。在此制度規定下，課稅權分配便與居住者身分無涉，而係取決於所得之來源地，即視價值之增加發生在何締約國，僅所得產生地之締約國有權行使課稅權。此亦符合量能課稅原則，蓋價值增加在何地，即反映納稅義務人於當地之經濟負擔能力增加。

為決定所得來源國，該國須與產生所得活動有實質關聯。產生所得活動係指自產生該所得整體活動觀之，屬於必需且重要之活動過程；而進行該活動之國家即為所得來源國。舉例而言，甲在一荷蘭公司持有一定比例股份，在此制度規定下，因處分該股份所取得之財產交易所得，應於增加價值活動進行地課稅。該財產交易所得係基於該荷蘭公司產生利潤而提高股份價值，是以所得來源地係該公司從事「實質商業活動」地。「實質商業活動」係指自該公司商業活動整體觀之，屬於必需且重要之活動過程。至於甲為何國之居住者，已不再對於課稅權之分配產生任何影響。

(七)小結

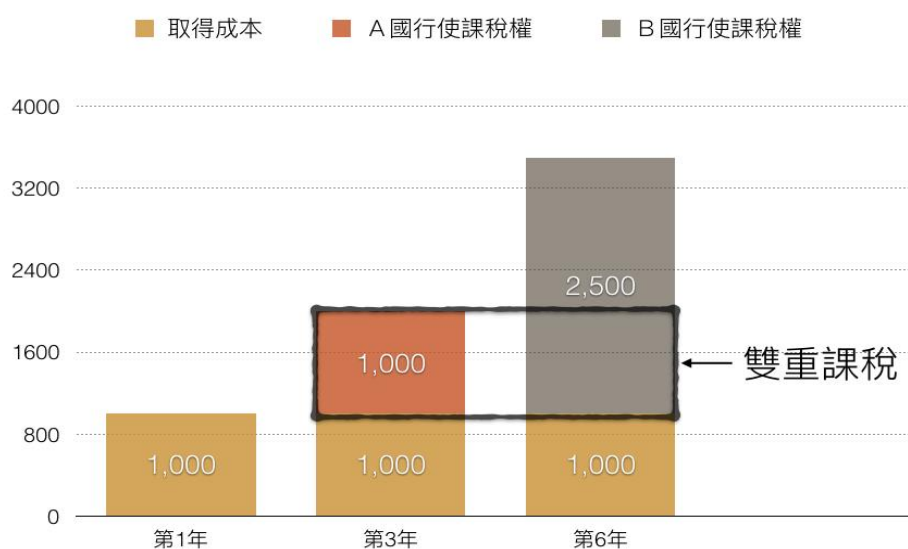
離境稅之課徵可能導致雙重課稅，成因係兩國分別於不同時點以「居住國」身分核課稅捐，依據現行 OECD 稅約範本第 23 條機制，無法解決此種雙重課稅問題。是以，第 25 條相互協議機制為納稅義務人唯一可利用之解決機制，但該機制結論取決締約國雙方主管機關協商結果，並受各自國內法拘束，未能確保雙重課稅之消除。在實務上，可觀察到其他可行之消除雙重課稅方式，包括由新居住國承認新取得成本(step-up)或提供稅額扣抵，或由離境國提供稅額扣抵。學者另建議兩種制度性規定，依據居住者期間分配課稅權或依據所得來源分配課稅權，然前者之實施有賴締約國國內法規定；後者則完全變更現行 OECD 稅約範本下以居住地分配課稅權之原則，而現行多數生效租稅協定皆依據 OECD 稅約範本簽訂，是以接受度恐不高。自實務與執行觀點而言，於租稅協定中納入承認新取得成本(step-up)條款或稅額扣抵條款，應是較合適方案以消除因離境稅所導致雙重課稅，同時亦得增加租稅協定之明確性。

六、雙重課稅之案例研討

本節將以案例說明因離境稅所導致之雙重課稅議題及其解決方案。

案例說明：

甲為 A 國之居住者，第三年甲於 A 國取得一定比例公司股份，取得成本為 1,000。同年甲放棄 A 國居住者身分並成為 B 國居住者。於甲放棄 A 國居住者身分前一刻，A 國針對甲持有之前揭股份核定一離境稅，其稅基計算方式係以離境當時市場價格扣除原始取得成本計算。離境當時市場價格為 2,000，爰離境稅稅基為 1,000(2,000-1,000)，適用稅率為 20%。是以 A 國離境稅稅額為 200(1,000×20%)。嗣後於第六年，甲為 B 國居住者期間，甲處分前揭持股以 3,500 出售，獲財產交易所得 2,500(3,500-1,000)，B 國就該財產交易所得課稅，適用稅率為 10%。B 國財產交易所得稅稅額為 250(2,500×10%)。A 國與 B 國間有租稅協定。相關課稅情形如下圖示：



(一)A 國與 B 國租稅協定內容與 OECD 稅約範本一致

A 國與 B 國所簽署之租稅協定內容與 OECD 稅約範本一致，因 A 國係於甲放棄居住者身分前一刻，以居住國身分核課離境稅，適用租稅協定第 13 條第 5 項或第 21 條第 1 項結果，A 國得行使課稅權。甲於第六年處分股份之際，依據租稅協定第 13 條第 5 項，B 國亦得行使課稅權，以居住國身分課徵財產交易所得稅。

A 國所課離境稅額為 $(2,000-1,000) \times 20\%$ ，即 200。

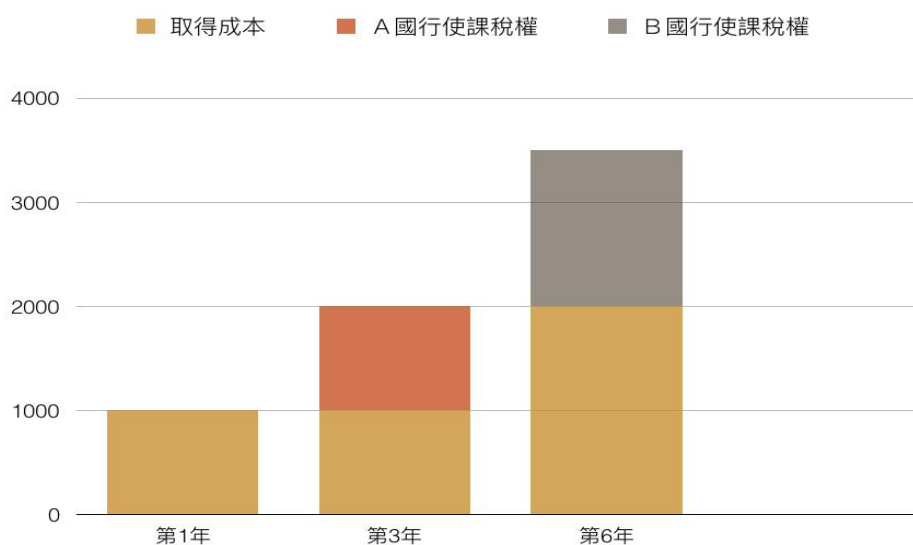
B 國所課財產交易所得稅額為 $(3,500-1,000) \times 10\%$ ，即 250。

甲所應負擔之總稅額為 450。

其中，財產交易所得 1,000 (2,000-1,000)部分，分別經 A 國於第三年，B 國於第六年課稅。依據 A 國與 B 國租稅協定，此種雙重課稅無法透過第 23 條消除。倘若雙方主管機關依第 25 條進行協議程序後，未能獲致結論，則此部分雙重課稅亦將無法消除，甲因此負擔雙重稅捐。

(二)A 國與 B 國租稅協定約定新居住國應承認新取得成本(step-up)

A 國與 B 國租稅協定約定，新居住國應於納稅義務人遷入時，以當時市場價格為新資產取得成本，即 B 國於甲成為其居住者時，以當時(第三年)市場價格 2,000 為相關股份取得成本，嗣於第六年計算稅基時，以 $(3,500-2,000)$ 計算之，即財產交易所得為 1,500。說明如下圖示：



A 國所課離境稅額為 $(2,000-1,000) \times 20\%$ ，即 200。

B 國所課財產交易所得稅額為 $(3,500-2,000) \times 10\%$ ，即 150。

甲所負擔之總稅額為 350。無雙重課稅產生。

(三)A 國與 B 國租稅協定約定由新居住國提供稅額扣抵

A 國與 B 國租稅協定約定，於 A 國核課離境稅之情形，新居住國 B 國應提供稅額扣抵，且 B 國適用總額扣抵制度(ordinary foreign credit system)，

即 B 國所同意之扣抵數額，係同筆所得於 A 國實際所納稅額，且不得超過因加計該筆所得於 B 國增加之應納稅額。

A 國實際核課稅額為 $(2,000-1,000) \times 20\%$ ，即 200。

同筆所得於 B 國應納稅額為 $(2,000-1,000) \times 10\%$ ，即 100。在總額扣抵制度下，B 國將同意甲 100 之稅額扣抵，是以 B 國實際課徵數額為 $(3,500-1,000) \times 10\%$ 扣除扣抵數額 100，最終稅負為 150。

甲所負擔之總稅額為 350。

於此情形，財產交易所得 1,000 $(2,000-1,000)$ 之雙重課稅得有效消除。

(四)A 國提供稅額扣抵

倘離境者經 A 國課徵離境稅，嗣後就同筆所得於新居住國納稅且新居住國與 A 國簽有租稅協定，A 國同意提供稅額扣抵其原徵離境稅，其數額係甲為 A 國居住者期間累積之財產交易所得於新居住國所納稅額，且不得超過 A 國所徵離境稅。

於本案情形因 B 國與 A 國簽有租稅協定，A 國同意提供甲前揭稅額扣抵，其數額以甲為 A 國居住者期間累積之財產交易所得於 B 國所納稅捐 $(2,000-1,000) \times 10\%$ ，即 100，因未超過甲於 A 國所納之離境稅 $(2,000-1,000) \times 20\%$ ，即 200，是以 A 國將同意甲扣抵數額 100。

A 國實際核課稅額為 $(2,000-1,000) \times 20\%$ 扣除扣抵數額 100，即最終稅負為 100。

B 國所課財產交易所得稅額為 $(3,500-1,000) \times 10\%$ ，即 250。

甲所負擔之總稅額為 350。

於此情形，財產交易所得 1,000 $(2,000-1,000)$ 之雙重課稅亦有效消除。

(五)A 國與 B 國租稅協定約定依據居住者期間分配課稅權

A 國與 B 國租稅協定約定，依據甲為其居住者期間，分配各該期間所累積之財產交易所得課稅權予各該國。

甲處分股份所獲財產交易所得總計為 2,500 $(3,500-1,000)$ 。

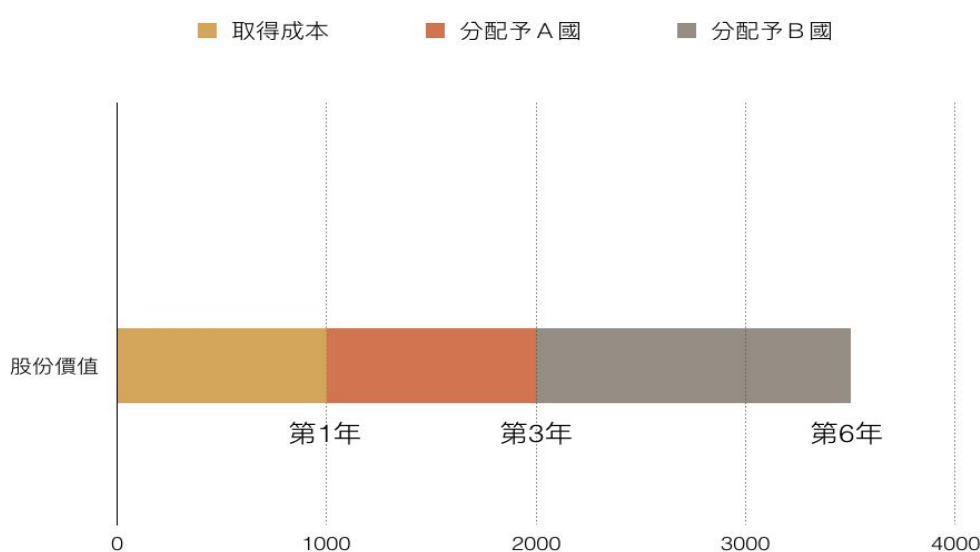
甲於第一年至第三年為 A 國居住者，該期間股份所增加之價值為 1,000 (2,000-1,000)，A 國得對其行使課稅權。離境後至第六年期間，甲為 B 國居住者，該期間股份增加之價值為 1,500 (3,500-2,000)，B 國得對其行使課稅權。

A 國核課稅額為 $1,000 \times 20\%$ ，即 200。

B 國所課稅額為 $1,500 \times 10\%$ ，即 150。

甲所負擔之總稅額為 350，且於財產交易所實現時始負擔稅捐債務。

相關課稅權分配如下圖：



(六)A 國與 B 國租稅協定約定依據所得來源地分配課稅權

在 A 國與 B 國租稅協定約定以財產交易所來源地分配課稅權之情形，甲居住者身分便與課稅權分配無涉。為決定出售股份所取得財產交易所得之來源地，需視該公司係於何地執行主要商業活動以獲取利潤。

倘該公司主要商業活動係於 A 國進行，A 國即為財產交易所來源地，得就整筆所得行使課稅權，稅額計算為 $(3,500-1,000) \times 20\%$ ，即 500。B 國課稅權將受到租稅協定限制不得行使。

前揭各案例之稅負情形整理如下表⁷⁵：

	A 國所徵稅捐 (稅率 20%)	B 國所徵稅捐 (稅率 10%)	雙重課稅	消除 雙重課稅	最終稅負
(一)OECD 稅約範本	200	250	有	無	450
(二).承認 新取得成 本	200	150	無	無	350
(三)新居住 國稅額扣 抵	200	250	有	B 國提供稅 額扣抵 100	350
(四)離境國 稅額扣抵	200	250	有	A 國提供稅 額扣抵 100	350
(五)依居住 者期間分 配課稅權	200	150	無	無	350
(六)依所得 來源分配 課稅權	500	0	無	無	500

⁷⁵ 本表格所稱「所徵稅捐」係指依據租稅協定及國內法所得課徵之稅額。

肆、國際租稅規劃之國際關務議題

本節將簡述涉及國際租稅規劃之國際關務議題，並以歐盟法規為例說明。

跨境貨品交易，原則上將會在進口國面臨關稅及通關議題，而產生關稅及相關倉儲成本。是以，就國際租稅規劃角度，相關國際關務議題，例如如何正確核估關稅稅額，如何利用相關通關便捷設施以降低時間及成本費用等亦屬於不可輕易忽視之一環。

一、進口稅則分類及適用稅率

為核估進口貨物稅額，應了解貨物所歸屬之稅則分類，以決定應適用之進口規定及進口稅率。現行各國所定稅則分類多採用世界關務組織(World Customs Organization) 國際商品統一分類制度(Harmonized Commodity Description and Coding System, HS)規定及解釋準則。歐盟為一關稅同盟，就關稅而言，各歐盟會員國間不再有國界概念，歐盟境內貨物流動，原則上並無須負擔關稅。非歐盟貨物倘進入歐盟，則應依據歐盟海關法(Union Customs Code, UCC)申報進口及繳納關稅。歐盟稅則分類亦以前揭國際商品統一分類制度規定及解釋準則為原則。

二、利用預先核定制度增加明確性

為增加明確性及降低貨物進口產生額外規費或時間之風險，依據歐盟海關法第 33 條，進口人得於進口前申請海關核發具拘束力之稅則分類決定(binding tariff information decision, BTI decision)或具拘束力之原產地認定(binding origin information decision, BOI decision)。前揭 BTI/BOI 決定一經核發，除有規定之例外情形，歐盟海關應受其拘束，並依據該內容核定進口貨物之稅則分類或原產地認定。BTI/BOI 決定之效力，原則上自發布日起 3 年內有效，業者可於該有效期間將相關 BTI/BOI 決定適用於符合決定所述之貨物。對於進口業者而言，此種制度得大幅減少進口貨物申報過程之不確定性，有助於估算相關貿易成本及應負擔之稅費。

三、完稅價格之計算

除進口貨物應適用之稅則分類，進口貨物完稅價格之計算亦將影響最終所應負擔之關稅稅額。依據世界貿易組織(World Trade Organization)關稅估價公約(Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994)第 1 條規定，進口貨物完稅價格之核定應依據該條所定方式及順序辦理。歐盟海關法就貨物完稅價格之認定亦以該公約規定為原則⁷⁶，以貨物交易價格為貨物之完稅價格⁷⁷。歐盟海關法第 71 條進一步闡釋何謂交易價格。以交易涉及權利金為例，倘買方應負擔且為交易條件一部分之權利金未包括在該交易之價格，計算貨物完稅價格時，應該將權利金計入，以核估正確關稅稅額。

四、便利通關措施

(一) 倘貨物進入歐盟關稅領域後將不在歐盟境內流通，或業者尚未決定是否在歐盟境內流通，皆可利用暫時儲存之制度，將貨物進儲於海關保稅區或是自由貿易港區，則貨物暫無須繳納關稅或其他規費，亦不受相關商業政策措施拘束⁷⁸。如此將降低業者相關成本，便利調節運用資金。

(二) 暫准通關證制度(ATA Carnet)

如係為展覽物品、專業設備或商業樣品等貨物，得利用暫准通關證制度進入歐盟進行展覽或推廣商業活動，符合規定使用並於期限內原貨復運出口者，原則上亦無需負擔進口稅。歐盟業者亦得運用暫准通關證出口展覽物品、專業設備或商業樣品等貨物，凡符合規定使用並於期限內原貨復運進口者，原則無須負擔進口稅。

(三) AEO 業者

依據歐盟海關法第 38 條規定，符合一定資格條件之優良廠商得申請成為優質企業(Authorized Economic Operator, AEO)。AEO 廠商將得享受多種通關便捷措施，以減省其貨物進口所需花費之時間及成本。依據歐盟

⁷⁶ 見歐盟海關法第 70 條至第 74 條。

⁷⁷ 見歐盟海關法第 70 條。

⁷⁸ 見歐盟海關法第 237 條

海關法申請獲得 AEO 之企業得享受較低之貨物實體及文件查驗比例、優先獲得實體查驗通知、優先接受查驗、得選擇特定地點進行查驗等通關便利優惠措施。另依據歐盟與他國簽署之 AEO 相互認證協議，他方締約國亦得對歐盟所承認之歐盟 AEO 廠商，於他國享有 AEO 通關便利優惠，對於跨境貿易業者有極大助益。

綜上，業者得妥善利用上述 BTI/BOI 決定以降低跨境交易之不確定因素；依據貨物流通規劃，利用海關監管之保稅區或自由貿易港區或其他類似暫時儲貨機制進儲貨物以降低相關稅費成本，提高資金運用彈性；倘符合 AEO 申請資格，並得申請享受 AEO 業者通關便利優惠，使貨物通關流程更加快速便捷。

伍、國際租稅(企業稅)規劃

一、荷蘭有限合夥(CV)-有限公司(BV)結構

依據荷蘭國內相關法規，CV 為 *Commanditaire Vennootschap* 即有限合夥，BV 為 *Besloten Vennootschap* 即有限公司。依據荷蘭稅法，CV 無需負擔納稅義務，因其透視 CV 結構，相關所得係歸屬於持有 CV 利益之合夥人，CV 階層並無相關所得荷蘭須課稅。反之，因 BV 為公司結構，BV 階層所得荷蘭須課稅。一般利用 CV-BV 架構所為之規劃係由 CV 持有 BV 所有股份，BV 通常為美國境外子公司之控股公司，其自身亦可能從事相關實際營運業務。CV 通常為無形資產 (intangible property, IP) 所有權人，透過授權合約授予 BV 使用，BV 則支付相應之權利金。BV 階層獲配利潤之計算方式通常係透過與荷蘭稅局簽訂預先訂價協議 (Advance Pricing Agreement, APA) 決定，而剩餘利潤通常即為 BV 給付予 CV 之權利金⁷⁹。再者，CV 可能進一步與 BV、BV 子公司或其他集團公司簽訂借貸合約。如此一來，BV、BV 子公司或其他集團公司所得將以股利、權利金或利息形式流向 CV。

美國跨國企業 (multinational enterprises, MNEs) 通常利用此 CV-BV 結構將美國境外集團公司所得匯聚於 CV，配合美國勾選原則 (check-the-box rules)，該 CV 於美國將被視為非透視 (non-transparent) 實體⁸⁰，匯聚於該 CV 之利潤倘未匯回美國，美國將不課稅，藉此遞延或規避美國境外收入所應負擔之稅捐⁸¹。持有 CV 利益所有人，如美國有限合夥人，可能被認為係 CV 收入所得人 (recipient) 由荷蘭課稅，然得適用荷蘭與美國租稅協定，適用較低稅率或免稅⁸²。

⁷⁹ Jan Vleggeert, 'Dutch CV-BV Structures: Starbucks-Style Tax Planning and State Aid Rules', 70 *Bulletin for International Taxation* 3 (2016), pp. 173-181, 頁 p.173-174.

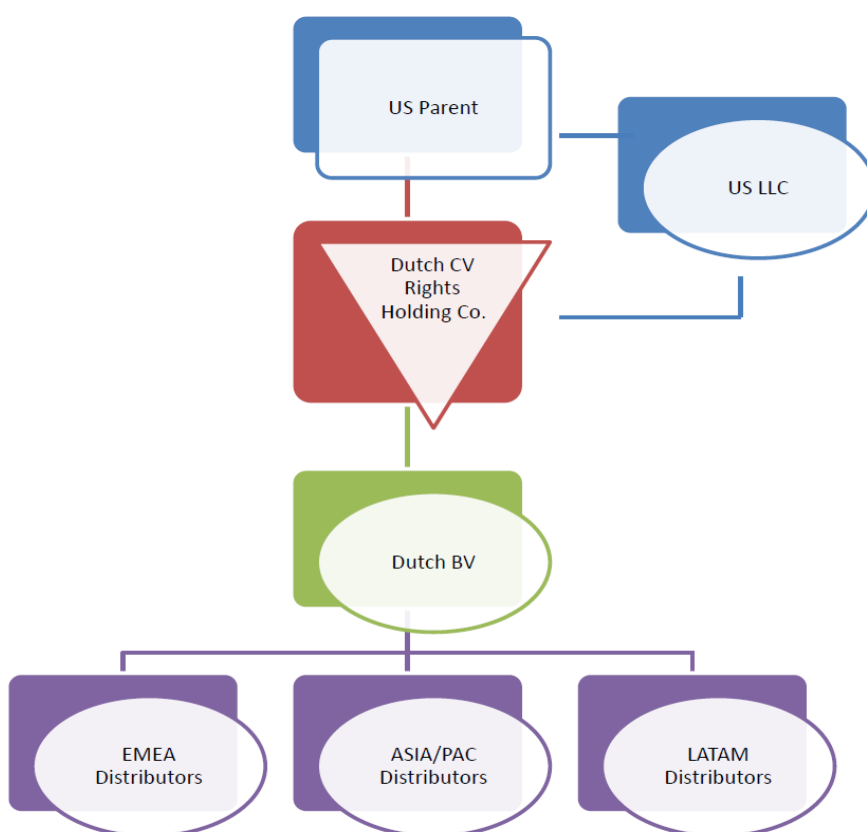
⁸⁰ Jan Vleggeert, 'Dutch CV-BV Structures: Starbucks-Style Tax Planning and State Aid Rules', 70 *Bulletin for International Taxation* 3 (2016), pp. 173-181, 頁 173-174.

⁸¹ 荷蘭公司收入非屬 subpart F 收入，無美國外國控股公司 (CFC) 規定之適用，參據 *Structuring through the Netherlands* 課程講義。

⁸² 荷蘭與美國租稅協定第 24(4) 條為混合實體條款，其內容及效果與 2017 年 OECD 稅約範本第 1.2 條相似。然荷蘭財政部 2005 年 7 月 6 日公告 (Decree of 6 July 2005, nr. IFZ2005/546M)，於美國跨國企業利用 CV-BV 結構，給付股利或利息之情形，倘 CV 持有之 BV 非僅單純控股公司亦

除此之外，因 BV 為荷蘭公司依相關稅法繳納所得稅，得適用歐盟有關母子公司指令 (Parent-Subsidiary Directive⁸³) 及利息與權利金指令 (Interest and Royalties Directive⁸⁴) 以消除歐盟境內關係企業分配股利或給付利息與權利金產生之重複課稅。復因荷蘭具有完整租稅協定網絡，該 BV 並得適用荷蘭與歐盟以外國家之租稅協定，進一步降低該等國家來源所得所應負之稅捐。

CV-BV 基本結構圖示如下：



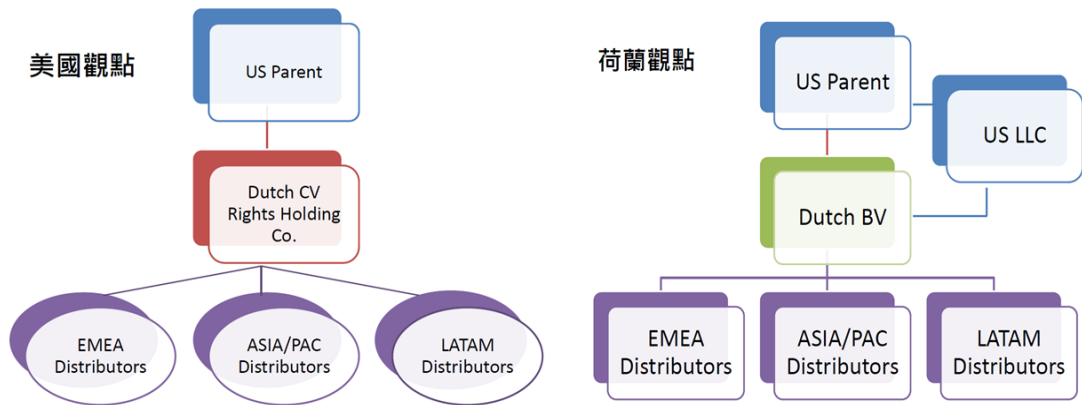
資料來源: Structuring through the Netherlands 課程講義

非僅進行集團融資或 IP 授權，而於荷蘭或透過荷蘭進行實質(substantial)商業活動，前揭荷蘭與美國租稅協定混合實體條款不適用之；所稱實質商業活動，應由荷蘭稅局個案認定。前揭 2005 年 7 月 6 日公告原則上得類推適用於給付權利金之情形，參據 Jan Vleggeert, 'Dutch CV-BV Structures: Starbucks-Style Tax Planning and State Aid Rules', 70 *Bulletin for International Taxation* 3 (2016), pp. 173-181, 頁 176-178.

⁸³ Council Directive 90/435/EEC 及其後之修正。

⁸⁴ Council Directive 2003/49/EC 及其後之修正。

自美國及荷蘭稅法角度觀之，結構分別如下：

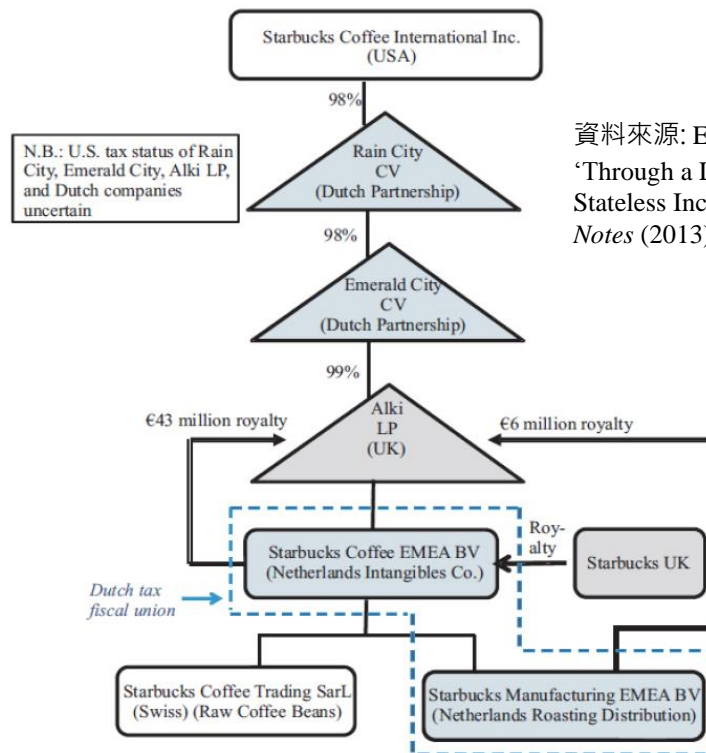


資料來源: Structuring through the Netherlands 課程講義

以下以星巴克案例說明美國跨國企業於歐洲利用 CV-BV(或類似結構)進行美國境外收入租稅規劃情形，於歐洲相關組織結構及交易安排圖示如下：

1. 組織結構⁸⁵：

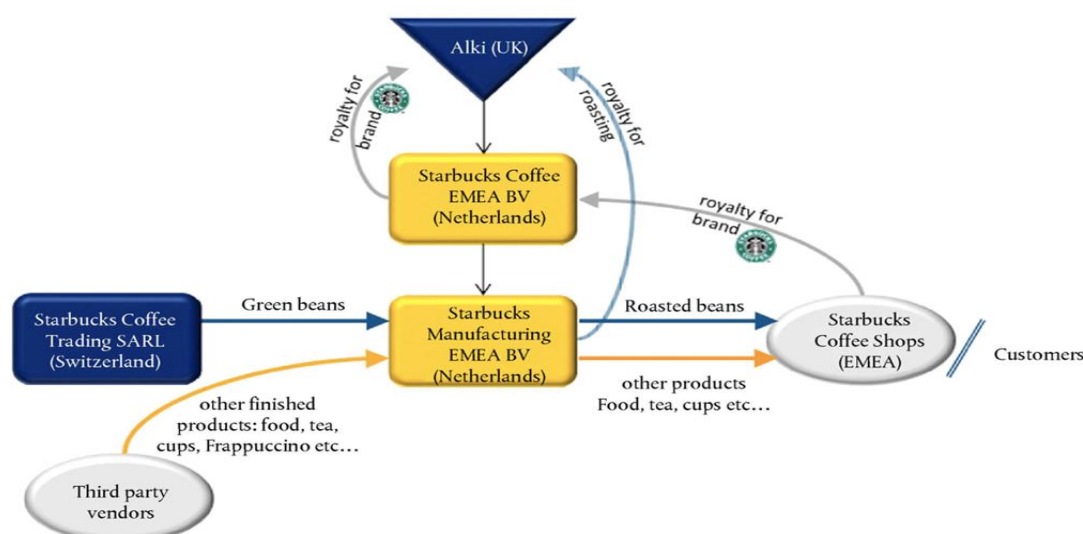
Simplified Starbucks Netherlands Structure
(Ignores 1 percent equity holders; all companies 100 percent indirectly owned by Starbucks Corp.)



資料來源: Edward D. Kleinbard, 'Through a Latte, Darkly: Starbucks's Stateless Income Planning', 139 *Tax Notes* (2013), pp. 1515-1535, 頁 1522

⁸⁵ 參據 Edward D. Kleinbard, 'Through a Latte, Darkly: Starbucks's Stateless Income Planning', 139 *Tax Notes* (2013), pp. 1515-1535, 頁 1522.

2.交易安排⁸⁶：



資料來源：COMMISSION DECISION (EU) 2017/502 of 21 October 2015 on State aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN)

Starbucks Coffee EMEA BV(下稱 Starbucks Coffee BV)為公司結構，為荷蘭稅法所規範之納稅義務人。Alki 為一合夥組織⁸⁷，為 Starbucks 品牌商標所有權人，Starbucks Coffee BV 使用該商標，支付權利金予 Alki，權利金金額係依據星巴克移轉訂價報告，由 Starbucks Coffee BV 與荷蘭稅局簽訂預先訂價協議 (APA)核定⁸⁸。Starbucks Manufacturing EMEA BV(下稱 Starbucks Manufacturing BV)亦為公司結構，其就烘豆技術給付權利金予 Alki，另向位處瑞士之 Starbucks Coffee Trading SARL 購買原豆，並支付價金，依據星巴克移轉訂價報告，Starbucks Manufacturing BV 與荷蘭稅局簽訂預先訂價協議(APA)核定其應獲配利潤計算方式，而剩餘利潤即為給付予 Alki 之權利金⁸⁹。

⁸⁶ 參據歐盟執行委員會 2015 年 10 月 21 日星巴克案國家補助決定(Commission Decision (EU) 2017/502 of 21 October 2015 on State aid SA.38374)第 54 段。

⁸⁷ Alki 實際管理者為美國公司，在英國 Alki 並無任何工作人員，參據 2018 年 5 月 18 日 Jerome Momsenego 於 State Aid and Transfer Pricing 課程講授內容。美國星巴克公司(Starbucks International Inc.) 透過 Rain City CV 及 Emerald City CV 兩層 CV 結構持有 Alki，參據 Edward D. Kleinbard, 'Through a Latte, Darkly: Starbucks's Stateless Income Planning', 139 *Tax Notes* (2013), pp. 1515-1535, 頁 1522.

⁸⁸ 歐盟執行委員會 2015 年 10 月 21 日星巴克案國家補助決定(Commission Decision (EU) 2017/502 of 21 October 2015 on State aid SA.38374)第 2 段。

⁸⁹ 歐盟執行委員會 2015 年 10 月 21 日星巴克案國家補助決定(Commission Decision (EU) 2017/502 of 21 October 2015 on State aid SA.38374)第 42 段至第 45 段。

二、CV-BV 結構於歐洲所受到之挑戰⁹⁰

(一) 歐盟執行委員會國家補助(State Aid)調查

依據歐盟運作條約(Treaty on the Functioning of European Union, TFEU) 第 107 條，為維護歐盟單一市場公平競爭，各會員國不得對特定企業或行業別授予國家補助而影響市場競爭公平性，影響與其他會員國之貿易往來。以星巴克案件為例，2014 年歐盟執行委員會(下稱歐盟執委會)告知荷蘭，將就星巴克相關預先訂價協議(APA)展開調查。嗣歐盟執委會於 2015 年 10 月發布調查結果，認為荷蘭稅局與 Starbucks Manufacturing BV 簽訂之預先訂價協議(APA)構成前揭 TFEU 第 107 條所稱之國家補助。歐盟執委會表示，前揭預先訂價協議(APA)同意 Starbucks Manufacturing BV 給付予 Alki 之權利金數額過高，且 Starbucks Manufacturing BV 就咖啡原豆(green beans)所支付予 Starbucks Coffee Trading SARL 之金額亦顯然高於合理範圍，荷蘭稅局同意類此交易安排將不當減少 Starbucks Manufacturing BV 及星巴克集團所應負擔之稅捐⁹¹。依據該調查決定，荷蘭應先向 Starbucks Manufacturing BV 追繳其因此國家補助所享有之優惠，倘未能足額償還並得向星巴克集團追繳⁹²。依據歐盟執委會估算，追繳數額約介於 2 千萬至 3 千萬歐元，但實際數額仍待荷蘭計算確定⁹³。此國家補助決定顯示歐盟執委會打擊跨國集團使用 CV-BV 或類似結構規避稅捐之決心，透過預先訂價協議(APA)等稅局稅務核釋(tax ruling)不當降低公司應負擔稅捐，未符合歐盟

⁹⁰ CV-BV 結構所帶來之避稅效果亦可能受美國 2018 年稅改衝擊，如全球無形資產低稅負所得(GILTI)相關規定所帶來之影響。

⁹¹ 參據歐盟執委會 2015 年 10 月 15 日新聞稿，http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm

⁹² 歐盟執行委員會 2015 年 10 月 21 日星巴克案國家補助決定(Commission Decision (EU) 2017/502 of 21 October 2015 on State aid SA.38374)第 449 段。

⁹³ 參據歐盟執委會 2015 年 10 月 15 日新聞稿，http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm

國家補助規定，並強調不論企業大或小，跨國與否，都應繳納其應納稅捐⁹⁴。

(二) 歐盟反避稅指令 ATAD II⁹⁵

依據 OECD BEPS 行動計畫最終報告，特別是行動計畫 2「消除混合錯配之安排 (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)」，歐盟於 2017 年發布 ATAD II，修正原反避稅指令 (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD⁹⁶)，新增有關防杜利用混合錯配安排 (Hybrid Mismatch Arrangements) 以規避稅捐之情形⁹⁷。此項修正將影響利用前揭 CV-BV 或類似結構所帶來之避稅效果，其中第 9a 條有關反向混合錯配規定 (reverse hybrid mismatches) 被視為將直接對 CV-BV 結構產生衝擊，適用此規定結果，荷蘭應就 CV 未受美國或其他國家課稅之所得課稅。

(三) OECD 2017 年移轉訂價指導原則 (Transfer Pricing Guideline)

依據 OECD BEPS 行動計畫最終報告，特別是行動計畫 8 至 10「移轉訂價結果應與價值創造一致 (Aligning Transfer pricing Outcomes with Value Creation)」，OECD 於 2017 年修正移轉訂價指導原則，其中就利潤之分配強調對於實質性要求，例如利潤分配比例應符合各實體對於價值創造之貢獻程度 (第 1.51 段)、勾勒交易內容時應同時參考各實體間書面契約約定內容與其實際從事之行為 (第 1.43 段至第 1.45 段)、言明僅提供資金之行為至多僅得享有無風險報酬 (risk-free return) (第 1.103 段)；有關風險之承擔，強調除控制風險外，尚須具有相應財務能力始得認為該實體承擔風險 (第 1.64 段)；針對難以估價之無形資產 (Hard-to-value Intangibles, HTVI)，考量資訊之不對稱，容許稅局於特定條件下，得利用事後 (*ex post*) 結果重新估算事前 (*ex ante*) 已核定之價格 (第 6.192 段至第 6.193 段)。依據前揭修正，在星巴克案例中，未說明 Alki 所執行之功能與承擔之風險，僅因其為 IP 所有人即就

⁹⁴ 同前註。

⁹⁵ Council Directive (EU) 2017/952

⁹⁶ Council Directive (EU) 2016/1164

⁹⁷ 參閱第 9 條及第 9a 條。

商標使用及烘豆(roasting)技術給付高額權利金，即可能被視為不具實質性；另一方面，考量 Starbucks Manufacturing BV 及 Starbucks Coffee Trading SARL 執行之功能與承擔之風險等，前者給付予後者之購買原豆金額及所剩餘之利潤，亦同有與實質性不相符之疑義。是以在 OECD 2017 年移轉訂價指導原則下，前揭利用 CV-BV 或類似結構之規劃，支付高額權利金予無執行具體功能亦無承擔風險之實體(如 Alki)、分配過低利潤予實際執行多項功能之實體(如 Starbucks Manufacturing BV)之移轉訂價規劃，亦將受到挑戰。

陸、心得與建議

一、歐洲國際租稅規劃活動與研究風氣興盛

歐盟市場廣大，跨國企業活動頻繁，歐盟各會員國就所得稅等直接稅法具有自主權限，得依其社會經濟狀況及政策目標需求等考量，於不違反歐盟法無差別待遇等基本原則下，自行設計相關稅制，是以，於歐洲可見多樣之稅制設計及國際租稅規劃活動，相關從業人員眾多，如稅務律師或會計師，學術研究風氣亦興盛。於 ITC 進修期間，ITC 爰安排學生赴重要研究機構國際財政文獻局(International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD)及荷蘭律師、會計師事務所參訪並舉辦特別講座，除深刻感受國際租稅研究議題之多樣性及廣泛性外，亦有助於瞭解國際租稅規劃實務關注議題及最新趨勢，對於掌握學習重點著有助益。

二、持續培養國際租稅人才

ITC 設計之國際租稅課程十分扎實緊湊，短短 10 個月內進行 13 次考試，即要求學生在 1 個月或數週內掌握並熟稔當次科目講授內容及重點，以於考試中靈活運用，如此方式旨在培養於短時間內掌握重點之能力。ITC 講授內容豐富多元，包括國際租稅基礎知識至最新國際租稅發展，閱讀教材精選自各優良學術期刊，師資陣容包括學者及實務專家，從學術面及實務執行面均提供豐富經驗。租稅協定課程中，讓所有學生最印象深刻之課程莫過於 Jacques Sasseville 教授講授之租稅政策議題。Jacques Sasseville 教授曾任 OECD 租稅協定小組組長，於授課過程中分享許多 OECD 稅約範本條文或租稅政策形成之過程，說明其背後考量，增進學生對於相關條文及政策理解，收穫豐碩，實屬難能可貴經驗。修習歐盟法課程，研讀歐盟法院案例，對於法學邏輯訓練亦有助益。

ITC 亦重視學生彼此交流相互學習，安排小組研討及模擬法庭活動，舉辦國家晚餐(national dinner)，由各國學生準備各自國家代表性飲食並介紹相關文化，鼓勵學生互動，增進國際交流經驗與手腕。荷蘭重視國際貿易，多數人能以英語溝通，至 ITC 授課之教授或講師多來自荷蘭及其他歐洲國家，英語皆十分流利，除學習國際租稅專業知識外，對於英語能力之增進亦著有助益。本部近年皆選送 1 至 2 名人員赴 ITC 進修，ITC 對於本部選送人員表現皆具良好印

象，建議於經費許可情況下，持續選送辦理相關國際租稅業務人員出國進修，俾利持續培養國際租稅人才，並保持與國際趨勢接軌。