

出國報告(出國類別：國際研討會)

參加馬來西亞內地稅務局與國際財政文獻局(IBFD)聯合舉辦「數位經濟稅制」研討會報告

服務機關：財政部綜合規劃司、財政部賦稅署

姓名職稱：專員楊佳真、稽核邱筱惟

派赴國家：馬來西亞

出國期間：108年9月22日至28日

報告日期：108年12月25日

摘 要

馬來西亞內地稅務局(Inland Revenue Board of Malaysia, IRBM)與國際財政文獻局(International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD)不定期於馬來西亞租稅學院(Malaysia Tax Academy, MTA)舉辦稅制研討會，由國際財政文獻局指派專家擔任講座，並邀集各國稅務機關派員參與訓練。

本次會議於 2019 年 9 月 23 日至 27 日舉行，探討數位經濟稅制相關議題，共邀請 2 位國際租稅專家擔任講座，包括荷蘭籍 Mr. Bart Kosters、馬來西亞籍 Ms. Janice Loke，並請內地稅務局專家分享稅務查核經驗。會中議題首先就數位經濟的概念做一完整介紹，並涵蓋數位經濟及稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行動計畫相關之內容，包括數位經濟發展對租稅上的挑戰、常設機構與利潤歸屬、移轉訂價與數位經濟、跨國企業之稅務規劃方式、數位經濟下的增值稅、稅務遵從議題，為數位經濟稅制入門級課程。

本次研討會有助與會人員對數位經濟稅制之整體認識，亦有助瞭解國際間數位經濟稅制相關政策實行方式及最新發展趨勢，可做為我國執行數位經濟租稅政策之參考，實為難得之經驗。

目次

壹、前言及目的	1
貳、會議過程	2
參、研討會議內容摘錄	3
一、數位經濟的特性與租稅上的挑戰	4
二、常設機構與利潤歸屬	12
三、移轉訂價與數位經濟	20
四、數位經濟下之國際租稅規劃	33
五、增值稅與數位經濟	51
六、稅務遵從及規定	62
肆、會議心得與建議	71
一、心得	71
二、建議	71

壹、前言及目的

國際財政文獻局(International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD)於 1938 年成立，係獨立性非營利稅務研究機構，致力於國際稅務研究及培訓專業人才，該單位為提升各國之稅務專業，經常舉辦各種跨國性研討課程及座談會，獲得國際間稅務專業人士高度肯定。

馬來西亞內地稅務局(Inland Revenue Board of Malaysia, IRBM)則於 1994 年 9 月成立馬來西亞租稅學院(Malaysia Tax Academy, MTA)，作為培育租稅人才之搖籃，近年為擴展稅務工作相關人員視野及專業，積極與 IBFD 等國際組織開辦聯合訓練課程，並自 2010 年起，定期邀請我國派員參加租稅研討會，今(2019)年 9 月 23 日至 27 日，該學院與 IBFD 聯合舉辦為期 1 週之「數位經濟稅制」研討會，我國受邀派員 2 名與會。

本次課程安排，主要介紹數位經濟概念及稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行動計畫相關內容，逐步說明數位經濟發展對租稅上的挑戰、常設機構與利潤歸屬、移轉訂價與數位經濟、跨國企業之稅務規劃方式、數位經濟下的增值稅、稅務遵從，輔以案例分享，有助於瞭解數位經濟在國際上的最新發展，提升相關專業知識，並促進國際租稅交流。

我國向來重視國際租稅發展趨勢，財政部相關單位及賦稅署多年來選擇適合議題派員參與研討會，期透過與世界各國稅務代表及 IBFD 稅務專家們交換實務意見與心得，透過難得交流機會，互相討論切磋，使我國租稅制度更加完善及健全。

貳、會議過程

本次研討會共邀請 2 位國際租稅專家擔任講座，包括荷蘭籍 Mr. Bart Kusters、馬來西亞籍 Ms. Janice Loke、及 2 位馬來西亞內地稅務局官員 Mr.Jafni Hashim 及 Ms.Muzlifah Hanim Mozamli 分享馬來西亞在數位經濟稅務查核上的技巧與經驗。

研討會學員分別來自 17 個國家，除地主國馬來西亞 8 名學員外，其餘學員分別來自香港 (1 名)、印度(1 名)、印尼(1 名)、肯亞(1 名)、馬拉威(1 名)、馬爾地夫(2 名)、摩里西斯(1 名)、摩洛哥(1 名)、塞席爾(1 名)、南非(1 名)、斯里蘭卡(1 名)、中華民國(2 名)、泰國(1 名)、越南(1 名)、尚比亞(1 名)，合計 25 位學員。

研討會課程安排方式係由 2 位講座分別就數位經濟主要概念與其在 BEPS 上的相關議題以簡報進行說明，並準備案例由與會人員分組進行研討，再由講座進行總結。於課程進行中講座隨時就相關議題，詢問與會人員意見，各國與會人員亦隨時與講座或其他學員進行討論與互動，透過各國與會人員之發言，瞭解目前各國實務上所遭遇之問題及解決方法，促進國際實質交流。

透過本次研討會可瞭解與會各國數位經濟租稅政策，及 OECD 針對數位經濟課稅議題發展之因應措施及國際標準，有助我國於制定相關政策時作為參考，俾與國際接軌，亦可與其他與會代表有良好互動，實為難得之經驗。

參、研討會議內容摘錄

近年跨國企業利用各國稅制差異或租稅協定進行租稅規劃，將利潤移轉至低稅負或免稅國家以降低應納稅負，嚴重侵蝕各國政府稅基。有鑑於此，經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)於 2013 年發布「稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)」報告及 15 項行動計畫，目的在建立有利於全球經濟成長的國際稅收體制，並藉由跨政府合作機制，共同防堵企業藉由各種稅務規劃以減少納稅義務或消弭雙重不課稅現象，期能確保利潤及相關稅負之所在皆與經濟活動及創造附加價值之地點一致。其中，行動計畫 1 即為「處理數位經濟下的租稅挑戰(Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)」。

OECD 於 2015 年發表行動計畫 1 指出，資通訊科技持續發展運用已深入普及至人民生活並改變生活型態，個人及企業與網際網路的連結漸趨廣泛，根據 OECD 統計資料顯示，2016 年約 50% 大型企業使用雲端運算技術(如圖 1)，且極高比例之企業使用網際網路。

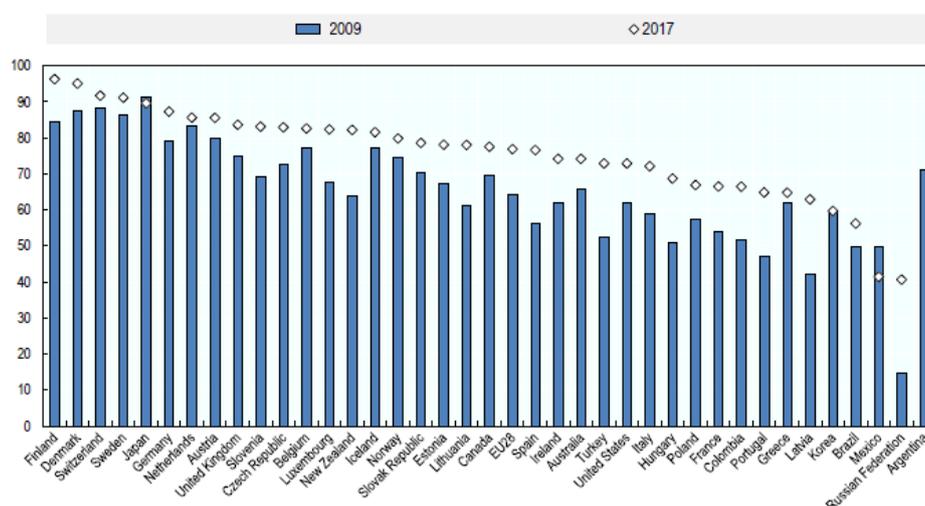


圖 1 OECD 會員經濟體境內企業網路使用比例

資料來源：OECD(2018), Tax challenge arising from digitalization- 2018 interim report

此外，2016 年 OECD 會員經濟體中有 83% 成年人使用網際網路，95% 企業受惠於高速網際網路，數位科技對民眾生活影響力由全球網際網路流量成長率即

可見一般(如圖 2)，近年來呈倍速成長，顯示網際網路於個人、企業及政府機關廣泛使用。

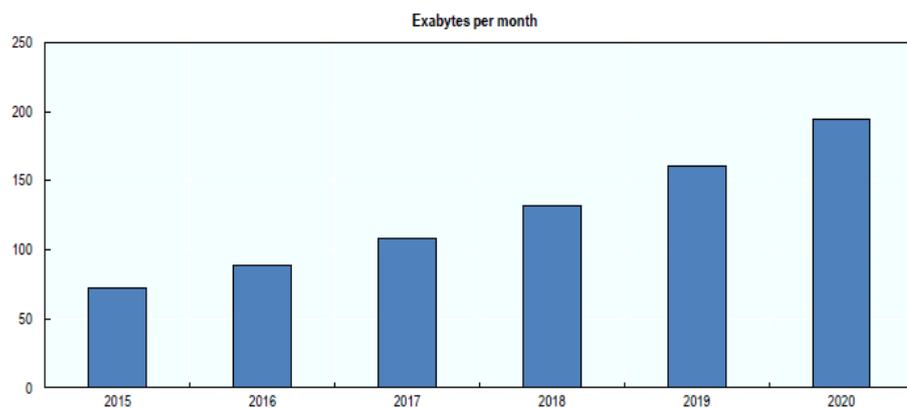


圖 2 2015 年至 2020 年全球網際網路流量趨勢預測

資料來源：OECD(2018), Tax challenge arising from digitalization- 2018 interim report.

數位經濟是資訊與通訊科技轉化過程的產物，隨著數位經濟快速發展，對原有國際租稅規範帶來挑戰。原有稅制下無法對數位企業公平合理課稅，造成傳統產業及數位企業稅負不公平。如何對數位經濟下的交易，制定合理並有效的課稅方式，是數位經濟所衍生出來的租稅挑戰，然而單獨對數位經濟制定政策有其困難，卻可以透過其他的 BEPS 行動計畫，處理數位經濟之 BEPS 議題，例如改變常設機構(Permanent Establishment, PE)定義，防止人為規避常設機構之構成(行動計畫 7)、修改移轉訂價(Transfer Pricing, TP)有關風險、無形資產、全球價值鏈之指導原則(行動計畫 8 至 10)，以及跨境交易加值型營業稅政策等措施，以解決數位經濟所造成 BEPS 問題等。爰本次課程安排，除介紹數位經濟的概念外，對於數位經濟與 BEPS 各行動計畫相關之內容，亦有詳盡介紹。以下茲就研討會內容進行簡要介紹：

一、數位經濟的特性與租稅上的挑戰

(一)數位經濟的定義

1、數位經濟是資訊與通訊科技(Information and Communication Technology, ICT)發展過程中的產物。數位經濟的興起，也隨之產生新的商業模式，包括：電子商務、支付服務、App 商店、線上廣告、雲端運算(例如基礎設施、平台、軟體、內容或數據即服務)，高頻率交易。

- 2、數位經濟係由資訊及通訊技術運用在不同領域帶來經濟轉變，要將其與整體經濟做明確區分已日益困難，但可辨認其新營業模式及主要特色。數位經濟之主要特徵包括移動性、對資料依賴性及使用者參與、社群效應、網絡效果、多面向營業模式、傾向獨占或寡占及波動性。

(二)數位經濟的重要特性

1、移動性

(1)無形資產移動性

無形資產的開發與利用是數位經濟之一個重要特徵，投資與開發無形資產，對企業創造價值和經濟成長而言，有相當核心的貢獻。在現有稅制下，無形資產的權利通常可以輕易在關係企業之間分配及移轉，導致資產之合法所有權與其開發活動可以輕易分開處理。

(2)使用者移動性

數位科技的進步與網路便利性，使用戶逐漸能夠在跨境移動時進行遠端商業活動，虛擬身分或代理伺服器的流動性也不斷增加，增加辨識最終銷售發生地的難度。

(3)商業功能移動性

通訊方式的進步，使企業能夠以集中模式管理全球業務(例如可召開視訊會議)，致實際營運所在地與供應商或客戶所在地不再侷限於同一地點，使企業可以選擇合適的地點進行生產活動，提高企業進入遠方市場的能力。

2、對資料依賴性及使用者參與

在數位經濟中，企業普遍蒐集有關客戶、供應商和營運數據，用戶使用產品或服務可以提供具有商業價值之數據資源，以改進現有之產品或服務，或用於提供產品或服務給另一組客戶。由於電腦運算與儲存容量升級及儲存成本下降，促使數據大量使用，亦大幅增加資料蒐集、儲存及分析能力。

3、社群效應

社群效應係指使用者的決定可能會對其他使用者利益產生直接影響，用戶彼此間可以創造更多價值或邊際效用，例如一個共享網路的所有內容是由用戶提供，當更多用戶參與及共享內容時，用戶體驗的價值便會增加。講師在此

舉例說明，在 ebay 購物平台上，買家與賣家雙方彼此良好互動並回饋平台業者，用以改善平台，可以吸引更多買賣雙方加入。

4、多邊商業模式

多邊商業模式是指市場中許多特定群體藉由一個中介或平台互動，而每個群體的決定會對其他群體的成果做成正面或負面的外在性影響。數位經濟崛起使得多方商業模式在跨國環境下更為普遍，例如 Airbnb。

5、獨占與寡占之傾向

獨占的特性是唯一的銷售者，具有獨特產品，進入市場門檻非常高，完全掌握市場，而寡占則指只有少數幾家生產者壟斷著這個市場，廠商數目少，亦有相當進入障礙，例如 We chat、What's App 等。在某些特定市場，尤其是在不成熟的市場，扮演領導者之廠商因社群效應與低邊際成本，使企業可以在短時間內達到主導市場之地位。

6、波動性

科技進步明顯降低進入新興網路市場障礙，在短時間內，已控制部分市場的廠商會發現，因為面臨競爭者更強大技術及更具吸引力之訂價挑戰而迅速流失市占率；長期成功經營的公司，通常是因為投資大量資源在研發與改進，或併購具有創新概念公司，且不斷評估和修改商業模式，以充分利用其市場優勢並保持市場主導地位。

(三)新商業模式

數位經濟之興起，也隨之產生許多新商業模式，例如：

- 1、電子商務：透過電腦網路進行銷售和購買貨物或勞務，交易模式包含 B2B(企業對企業)、B2C(企業對個人，如 Agoda)及 C2C(個人對個人，如 airbnb)等。
- 2、支付服務(Payment services)：可透過信用卡、簽帳卡、銀行帳戶進行交易，並可選擇透過電子錢包，手機行動裝置(如 samsung pay)等方式進行支付。
- 3、應用軟體商店(APP Stores)：提供一個下載軟體的數位平台，透過此平台，可以在自己的裝置上瀏覽、檢視資訊、購買、下載及更新軟體。
- 4、線上廣告：將網路當作一個媒介，對於目標客戶傳送訊息，網路廣告市場快速成長，常見的例如於 Google、facebook、instagram 等媒體購買廣告。
- 5、雲端運算：雲端運算服務存在於任何時間地點，常運用於基礎設施即服務

(Infrastructure-as-a-service)、平臺即服務(Platform-as-a-service)、軟體即服務(Software-as-a-service)、內容即服務(Content-as-a-service)或數據即服務(Data-as-a-service)。

- 6、高頻交易(High Frequency Trading, HFT)：指從人們極為短暫的市場變化中尋求獲利的自動化程序交易，例如以電腦程式進行非常高速的證券交易，從中賺取證券買賣價格的價差。

(四)新興科技及未來發展趨勢

數位科技持續發展擴張數位科技應用領域，行動計畫 1 報告提及，結合創新數位科技型態衍生多種數位科技態樣，隨著科技快速發展，許多具影響力的新興科技亦隨之發展，例如：

- 1、物聯網：主要特點是透過強大資訊系統連接到許多裝置、感應器及雲端運算元件，以增加蒐集及分享數據之能力。藉由被連接裝置所蒐集及傳輸數據分析和應用，可以幫助個人及組織更準確利用資源，做出明智的購買決策、提升生產力，及對不斷變化的環境做出更快速的反應。
- 2、先進機器人：智慧型機器人的發展大大地改變了製造業，隨著新型自動化工廠生產力與日俱增，使部分為了利用較低人力成本而將生產業務遷移海外的跨國公司，可以考慮將生產活動遷回至大部分客戶所在地。
- 3、3D 列印：相較於傳統製造業，可以降低對環境衝擊，並降低對原料之浪費。
- 4、虛擬貨幣：某些用於特定單一虛擬經濟用途，如線上遊戲，以虛擬貨幣購買遊戲中之資產及服務。某些虛擬貨幣主要開發目的係為了購買真實商品及服務，最著名例子為比特幣(bitcoins)。
- 5、區塊鏈(blockchain)：區塊鏈是藉由密碼學串接並保護內容的串連文字記錄(又稱區塊)，每一個區塊包含了前一個區塊的加密雜湊、相應時間戳記以及交易資料，其記帳過程，是由電腦程式負責更新區塊鏈的帳本，所有區塊鏈參與者取得共識後，會透過電腦運算、程式進行管理，並非任何人都可以隨意記錄帳本，而區塊鏈中所有的參與者都可以看到記帳結果，就是區塊鏈的共享價值。
- 6、加強保護個人資料：大多數法律體系下，用戶提供之個人資料屬用戶財產，應受到保護。一般認為，個人有權決定使用、交換或公開資訊，而非擁有資料的機構。因此，不少國家皆在探討並加強有關資料蒐集與利用行為之法律

規範。

OECD(2018)研究報告顯示，2016 年至 2017 年物聯網使用率提升約 31%，預期 2020 年將較 2016 年提升 2.5 倍，另現行虛擬貨幣約有 1,500 種於市面流通，並運用於分散式資料儲存系統(ledger technology)及區塊鏈等領域，強化線上交易及各類經濟活動之資訊安全。

(五)數位經濟帶來的租稅挑戰與解決方案

數位經濟發展提高國際租稅制度之挑戰，數位經濟由無形資產、巨量資料及其衍生之多型態企業模式構成，衡量企業價值創造能力有其困難度，造成政府決定利潤歸屬及該利潤是否涉及租稅目的作為課稅依據之困難。數位經濟引起之主要租稅挑戰，包括直接稅與間接稅方面，說明如下：

1、直接稅/所得稅

(1) 關聯性(Nexus)及稅捐稽徵機關不易對其課稅

因數位科技化，企業擁有遠端遙控經濟實體活動的能力，使企業降低採用實體存在(physical presence)經營模式，企業透過建置相關網絡系統，提高與顧客之互動或交易，即使沒有實體存在之常設機構仍得以營運，導致該企業活動與所得有關聯性卻不需繳稅，此類商業行為將產生與現行相關租稅法規連結與適用爭議之問題。

(2) 數據(data)及增加價值之分配

企業透過遠距蒐集數據資料創造價值並因此產生利潤，衍生出應否在數據來源國課稅問題，引發數位財貨及勞務創造之價值如何衡量，及如何導入現行租稅法規等相關租稅議題。

(3) 特徵(characterization)：所得歸類及新商業模式之收入定義

新型數位產品或數位服務的發展，可能產生更多特徵或特質認定上的問題，形成不確定性，例如雲端運算、3D 列印等，如何描繪其交易及付款特性，及產生處理交易一致性的問題，後續更產生無法分辨費用性質為權利金、技術服務或營業利潤，而導致不同稅務處理方式，例如倘視為權利金，在租稅協定下常以扣繳方式完稅，倘視為營業利潤，課稅方式則有所不同。

依上，經過評估後，OECD 認為租稅協定對於常設機構之定義，可能會限制所得來源國課稅權，使其無法對於非居住企業自該國獲取之營業利潤

進行課稅。由於行動計畫 7(防止人為規避常設機構之構成)之目的在防止人為規避租稅協定中常設機構之門檻，以實現其在該國不課稅之情形，爰 OECD 建議修改常設機構之定義，以確保常設機構範圍不致於被人為安排所規避(此部分將第二章節中詳述)。

2、間接稅

(1) 遠端數據提供給消費者

數位經濟允許企業從遠端提供產品給消費者，不需繳納任何稅負，為加值型營業稅制度帶來挑戰。

(2) 低價值產品進口免稅

許多加值型營業稅的稅務管轄區採用對低價值產品進口免稅，導致免稅低價進口貨物數量有大幅增加之趨勢，企業可透過業務重組之方式，將低價貨物從國外進口再銷售予國內消費者，或將公司設在國外，而非消費者所在國，以免除營業稅之課徵。

為解決上述問題，2017 年 OECD 發布國際 VAT/GST 準則(OECD International VAT/GST Guideline)，規範跨境提供勞務及無形資產有效徵收加值稅規範。(此部分將於第五章節中詳述)。

3、移轉訂價

有關移轉訂價之 BEPS 工作，主要在解決經常利用數位活動之公司間或其他納稅義務人間之 BEPS 問題，許多此類架構的安排包含將集團內部不同法律實體間之業務功能切割，將一部分實體規劃為低風險/低利潤，而另一部分則規劃為高風險/高利潤，並確保高風險/高利潤實體在高稅負地區不從事產生納稅業務之活動。BEPS 行動計畫 8-10 內容即在確保移轉訂價之結果與無形資產之價值一致。

(六)OECD 處理進展

IBFD 講師 Mr. Bart Kusters 表示，2013 年 9 月 OECD 財政事務委員會(the Committee on Fiscal Affairs)成立之數位經濟工作小組(the Task Force on the Digital Economy)，負責 BEPS 行動計畫 1 之研議，並於 2015 年 10 月發布 BEPS 行動計畫 1「解決數位經濟時代之租稅挑戰」成果報告。BEPS 成果報告發布後，成立 OECD/G20 BPES 包容性架構¹，數位經濟工作小組成為此 BEPS 包容性架

¹ 包容性架構，應 G20 要求，2016 年 6 月成立 OECD/G20 稅基侵蝕及利潤移轉包容性架構(the

構下之組織，執行 BEPS 行動計畫 1 成果報告後續之研究，預定 2020 年發布最終報告，略述如下：

1、2015 年行動計畫 1 成果報告雖對於營業稅提出具體課稅(消費地課稅)原則，惟鑑於數位經濟難以界定課稅範圍、涉及多項 BEPS 議題、無法於直接稅議題取得共識，爰數位經濟之課稅為當前國際租稅最亟需面對的議題之一。

2、2018 年各國透過包容性架構共同合作，區分三大組經濟體，對數位經濟提出過渡期間措施，尋求具共識之解決方案，不同經濟體對數位經濟課稅之觀點如下：

(1) 第一組經濟體—僅改變高度數位化商業模式(Highly digitalized business models, HDBs)之課稅方式：隨著資料及使用者之參與，將產生利潤課稅地與價值創造地不一致之情形，相關課稅方式將在不改變現行國際租稅架構之原則下，進行特定之改變。

(2) 第二組經濟體—改變所有產業之課稅方式：數位化及全球化經濟發展，改變所有產業交易模式，為傳統國際租稅基本原則之有效性帶來挑戰(如移轉訂價及常設機構之定義等)，該等挑戰不僅限於高度數位化商業模式，課稅原則亦應隨之修正。

(3) 第三組經濟體—無需任何改變：BEPS 各項措施已廣泛解決雙重不課稅問題，且需要更多時間審視全面影響程度。一般而言，認為現行稅制已無進一步改革之必要。

3、2019 年提出數位經濟之所得稅處理最新進展報告(下稱數位經濟工作計畫) 數位經濟工作計畫—「研議一致處理數位經濟租稅挑戰工作計畫」²指出，欲達成數位經濟下所得稅一致處理共識，有下列 2 項支柱(two pillars)：

(1) 第 1 項支柱著重數位經濟下跨境交易所得課稅權之重新分配，修正利潤分配及關聯性規則(Revised Nexus and Profit Allocation Rules)，解決現行國際租稅制度無法對數位企業有效課稅之挑戰。方案內容主要源自 BEPS 包容性架構成員國家所提出之下列建議：

A. 使用者參與(user participation)：數位化企業透過利用使用者參與或活

OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS)，期使更多國家參與實施 OECD 所提 BEPS 建議措施，截至 2019 年 5 月底已有 129 個經濟體成員參與。

² Programme of work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy，2019

動，以創造該企業之重大價值及利潤，使用者所在地租稅管轄區應有之利潤應合理分配，並修正關聯性規則。

B.行銷無形資產(marketing intangibles)：強調企業之行銷無形資產功能與客戶所在地具有重大之關聯性，現行租稅制度在交易數位化及其他科技進步趨勢下，有低估市場管轄區應享有之課稅權情形，建議合理分配增額利潤至市場管轄區，並修正關聯性規則。

C.顯著經濟呈現(significant economic presence)：數位化企業在一個國家無需有實體場所仍可持續性參與經濟活動，而現行租稅制度似未能合理正確分配該企業執行配銷或銷售活動之課稅權，建議修正常設機構認定門檻標準並訂定利潤歸屬規則。

(2)第 2 項支柱處理其餘 BEPS 議題，研議全球反稅基侵蝕(global anti-base erosion, GloBE)機制，避免跨國企業持續將利潤移轉至免稅或低稅負地區，此規範不限於數位企業。該方案提出 2 項規定，分別說明如下：

A.所得涵蓋規則(income inclusion rule)：如公司所得適用之有效稅率未達最低稅率(Minimum rate)，公司股東須按持股比例將公司所得納入課徵最低稅負，此可補充租稅管轄區之受控外國企業制度(CFC rules)，確保母公司及集團其他企業各租稅管轄區之稅基，降低集團內部採用集團間融資、資本弱化或其他規劃，將利潤移轉至較低稅負的集團企業之動機。

B.稅基侵蝕支付稅(tax on base eroding payments)：目的在於避免跨國企業透過列報對關係企業之支出而侵蝕稅基。

4、未來工作

2019 年提出上述數位經濟工作計畫，說明達成全球一致處理共識包括 2 項支柱，一為重新分配課稅權，透過修正利潤分配規則及關聯性規則，賦予市場管轄區對數位企業在當地之利潤有效課稅，另一為解決其餘 BEPS 議題，提出全球反稅基侵蝕(GloBE)方案，要求跨國企業之所得至少應適用最低稅率，否則應補繳差額稅款。OECD 預定於 2020 年底提出全球一致處理規範。

二、常設機構與利潤歸屬

常設機構(Permanent Establishment, PE)乃國際稅法劃定一國課稅管轄權的判斷基準，企業在他國的營業活動何時該當「常設機構」，影響所得來源國是否有權課稅。以下先介紹常設機構概念與 OECD 稅約範本及相關條文註釋，後續再就行動計畫 7 內容進行說明。

(一)常設機構的概念

常設機構的概念，主要用於確認一方締約國對於另一方締約國企業利潤之課稅權。依據 OECD 稅約範本第 7 條規定，一方締約國不得對另一方締約國企業利潤課稅，除非該企業經由其設於該一方締約國的常設機構從事營業。換言之，企業的營業利潤，原則上只能在該企業的居住地國課稅，除非該企業從事的活動是透過該企業在其他國家所設立的「常設機構」進行，則其他國家始得就歸屬該常設機構的利潤課稅。因此，如要探討企業跨境營業活動是否為課稅管轄權所及，常設機構的定義扮演關鍵角色。

(二)常設機構基本原則

常設機構定義規範於 OECD 稅約範本第 5 條，以下就條文內容概述如下：

- 1、本協定稱「常設機構」，指企業從事全部或部分營業之「固定營業場所」。
- 2、常設機構包括管理處、分支機構、辦事處、工廠、工作場所、礦場、油井或氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所。
- 3、建築工地、營建或安裝工程活動持續超過 12 個月者，構成常設機構。
- 4、固定場所從事活動屬「準備或輔助性質」不構成常設機構，包括：
 - (1) 專為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物 或商品目的而使用設備。
 - (2) 專為儲存、展示或運送目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
 - (3) 專為供其他企業加工目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
 - (4) 專為該企業採購貨物或商品或蒐集資訊目的所設置之固定營業場所。
 - (5) 專為該企業從事其他活動目的所設置之固定營業場所。
 - (6) 專為從事本項前五款任一組合之活動所設置之固定營業場所。

綜上規範，加以 OECD 稅約範本註釋說明，可概略整理固定常設機構(Physical PE)必須具備條件如下：

- (1) 營業場所(place of business)：涵蓋所有廠房(premises)、設備(facilities)或裝置(installations)，如果某企業沒有廠房或從事營業不需要廠房，而僅有

一定之可支配空間，無論是企業自有或租用均可構成一營業場所，例如市場上之某一攤位或長期使用海關倉庫之一部分。

- (2) 企業於固定場所具可支配性(at the disposal)：OECD 認為只要企業擁有支配用於營業活動一定空間之權力，不論其是否為非法占有，均可構成一營業場所，與所有權、法律登記無關，採實質重於形式之概念。
- (3) 固定性(fixed)，包括地理位置(Physical & Geographical)及時間上一定程度之持續性(Temporal)：營業場所雖然不需要實際固定在所處之地點上，但必需和某個特定之地理位置產生連結，並具一定程度之永久性(實務上以 6 個月做為門檻)，但營業活動屬短期並具週期性(如每年重複發生之活動)，即便存續期間小於 6 個月，仍構成常設機構。
- (4) 透過該營業場所(Through which)：具廣泛意涵以包括企業在其支配之特定地點從事營業活動之任何情形。例如一企業進行道路鋪設應被認為透過該鋪設地點進行營業活動。
- (5) 進行企業全部或部分之營業活動(Carrying on the business of the enterprise wholly or partly)：為使一固定營業場所構成常設機構，使用該場所之企業必須透過該場所經常性地進行全部或部分之營業活動。
- (6) 非準備或輔助性質(Not preparatory and auxiliary nature)：判斷關鍵在於固定營業場所活動之性質是否構成企業整體 活動不可或缺且重要之部分(essential and significant part)。如某固定營業場所活動之主要目的與整個企業目的相同，則該場所即非準備或輔助性質。

(三) 代理人常設機構

1、代理人常設機構(Agency PE)

- (1) 定義：規範於 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項：當一人(除第 6 項所稱具有獨立身分之代理人外)於一方締約國內代表他方締約國之企業，有權「以該企業名義(in the name of)」於該一方締約國內「簽訂契約(conclude contract)」，並「經常(habitually)」行使該權力，其為該企業所從事之任何活動，視該企業於該一方締約國有常設機構。
- (2) 非獨立代理人常設機構之要件(註釋)：
 - A. 代表企業之人(A person acting on behalf of the enterprise)：該代理人可以為個人、公司或合夥組織，且該人不須為行使代理行為所在國之居

住者或在該國有固定營業場所，個人可以為受僱者或非受僱者。

- B.有權以企業名義簽訂合約(Authority to conclude contracts in the name of enterprise)：此認定要件須廣泛考量，即使代理人並未以企業之名義簽訂契約，但其所簽訂之契約對企業具有拘束力者，亦應認定其屬有權以企業名義簽訂契約之情形。
- C.經常行使簽訂契約之權力(The authority is habitually exercised)：經常性取決於契約和企業營業之性質。

2、獨立身分之代理人(第 5 條第 6 項)：

(1)定義：企業僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，以其通常之營業方式，於一方締約國內從事營業者，不得視該企業於該締約國內有常設機構。

(2)獨立代理人之要件(註釋)：

A.經紀商、一般佣金代理人或其他具有獨立身分之代理人：該代理人須在法律上及經濟上與所代表之企業各自獨立。法律上獨立取決於是否受企業指導及全面控制；經濟上獨立取決於代理人獨立承擔經營活動風險之程度。

B.代理人代表企業行使某活動時，係以其通常之營業方式進行業務活動，所謂通常之營業方式，指該代理人慣常從事之營業活動(customarily operates)，該代理人進行之其他營業活動非屬之。

(四)服務常設機構

服務常設機構(Service PE)規範於 UN 稅約範本第 5 條第 3 項(UN 稅約範本視其為實體 PE 之特別規定)：企業透過其「員工」或「其他僱用之人員」提供服務，包括諮詢服務，於相關課稅年度開始或結束任何 12 個月期間內，在一方締約國從事該等性質活動(為「相同 或相關」計畫案)之期間持續或合計超過 183 天。

(五)行動方案 7：防止人為規避常設機構之構成

租稅協定對於常設機構之定義，可能會限制所得來源國，使其無法對於非居住企業自該國獲取之營業利潤進行課稅。在 BEPS 的 15 個行動計畫裡，行動計畫 7「防止人為規避常設機構之構成(Artificial avoidance of permanent establishment status)」提出常設機構定義之修改，建議修正 OECD 稅約範本第 5 條常設機構第 4 項至第 6 項、增訂第 4 項之 1 及第 8 項，對於企業利用例

外條款規避常設機構成立，BEPS 行動方案提出下列建議：

1、明定排除條款限於「準備性或輔助性」活動：

- (1) 原本條文第 4 項排除常設機構條款中，僅第 5 款及第 6 款明文規定以「準備或輔助」性質為限，造成企業多主張凡符合第 1~4 款規定即可排除常設機構，2017 年 OECD 稅約範本於第 5 條第 4 項增訂「但以下列各款活動或第六款所述固定營業場所的全部活動屬於準備或輔助性質為限」，明確規範所有例外條款活動必須具備「準備或輔助」性質，有助解決「零售業跨境電商」銷售實體商品不構成常設機構免稅問題。
- (2) 所謂準備性質指對企業整體而言，進行必要與重要活動前所從事活動，其存續期間相對較短且取決於企業核心活動性質；所謂輔助性質通常係為支持企業必要與重要整體活動之其他活動，倘須企業投入顯著資產或人員之活動，非屬輔助性質。

2、增訂關係人反拆分(anti-fragmentation)條款：

- (1) 為防止「緊密關聯企業」透過「分解活動(fragmentation of activities)」濫用本項規定情形，將核心營運活動拆分為數個小規模活動，使各小規模活動皆符合準備或輔助性質，規避形成常設機構，依 BEPS 行動計畫 7 建議，2017 年 OECD 稅約範本增訂第 4 項之 1 反拆分(anti-fragmentation)條款，將集團企業的交易行為做整體考量，企業使用或設置一固定營業場所，如該企業或其緊密關聯企業於該場所營業或於同一締約國之其他場所營業，且兩企業於同一場所或該企業或其緊密關聯企業於兩場所從事之營業活動，構成功能相互補足而為整體業務經營一環者，其符合下列規定之一時，不適用本條第 4 項例外規定：

- A. 該場所或其他場所依規定構成該企業或其緊密關聯企業之常設機構。
- B. 兩企業於同一場所，或該企業或其緊密關聯企業於兩場所從事各項營業活動之組合，使得整體營業活動不具準備或輔助性質。

(2) 舉例說明 1：(詳下圖 3)

BankCo 是一家在 A 國設立的銀行，在 B 國設有許多分行，這些分行可以視為 BankCo 在 B 國的常設機構，此外，在 B 國還有一間辦公室，設置少數員工，負責審核分析這些分行的貸款資料，再提供給 A 國的總行 BankCo，作為分行決定是否放款的參考。

A. 在過去，這間辦公室可能因為僅蒐集分析資料，審核事項不涉及申請案件的准駁，所為事項被當作「準備性活動」，而不被視為常設機構。

B. 在 BEPS 之後：

(A)該辦公室為一固定營業場所；

(B)BankCo 在 B 國尚有其他地方(即貸款申請的分行)為其常設機構；

(C)這個辦公室進行的審核作業，確實補充了該集團企業在貸款審核流程上的不足，該辦公室成為整體貸款審核程序中的一部分。

因此，該辦公室將被視為是 BankCo 的常設機構。

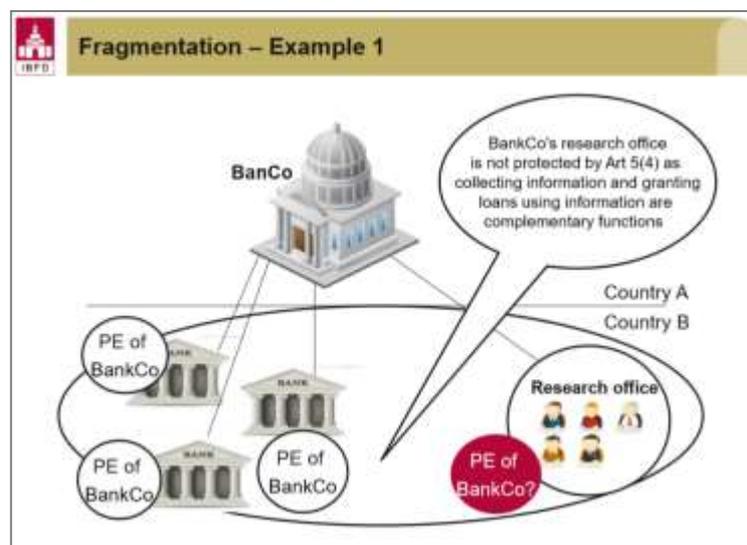


圖 3 關係人反拆分條款案例 1

(3) 舉例說明 2：(詳下圖 4)

RCO 是一家在 A 國設立的公司，SalesCo(下稱 SCO)是一間由 RCO 持有的子公司，設立在 B 國，SCO 擁有一間小商店，銷售 RCO 購進之貨品，RCO 在 B 國則擁有一小型倉庫，當客戶要自 SCO 商店購買貨品時，員工會去 RCO 倉庫領取，並銷售給客戶。

A. 在過去，RCO 的倉庫僅為儲存貨品，所為事項被當作「準備性活動」，而不被視為常設機構。

B. 在 BEPS 之後：

(A)RCO 倉庫為一固定營業場所；

(B) SCO 和 RCO 互為關係企業；

(C)SCO 的商店被視為 SCO 企業的常設機構；

(D)RCO 倉庫從事的營運活動，和 SCO 商店從事的營運活動，彼此間互有補充功能，各自構成企業整體營運行為的一部分。因此，RCO 的倉庫將被視為是一常設機構。

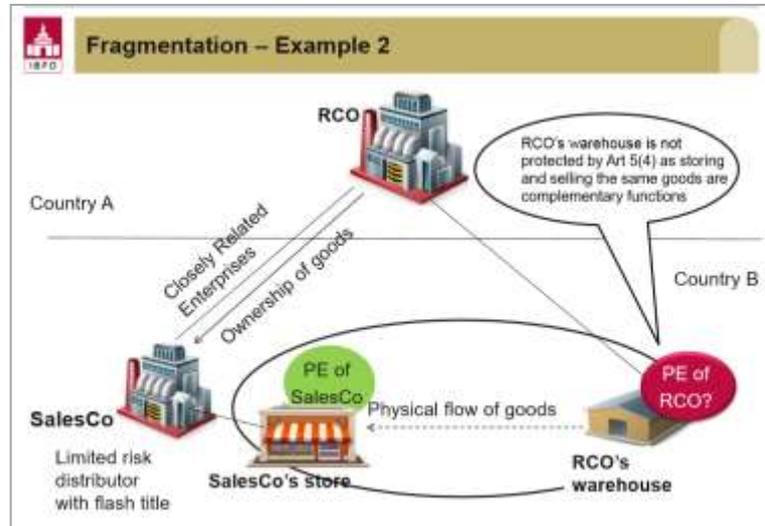


圖 4 關係人反拆分條款案例 2

3、修正代理人構成要件

依 BEPS 行動計畫 7 建議，2017 年稅約範本修正第 5 項、第 6 項及增訂第 8 項，擴大適用範圍：

(1) 第 5 項(非獨立代理人常設機構)

A. 依據 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項規定，當一人於一方締約國內代表他方締約國之企業，有權「以該企業名義(in the name of)」於該一方締約國內簽訂契約，並經常行使該權力，其為該企業所從事之任何非屬準備性或輔助性活動，視該企業於該一方締約國有常設機構。故國際間規避成立常設機構的方法之一，係由佣金代理人(commissionaire)以本身名義代表企業銷售商品或勞務，未以外國居住者企業名義簽定契約，不構成代理人常設機構要件，外國企業銷售利潤於來源地國不課稅；透過該安排，佣金代理人因未取得銷售商品所有權，銷售利潤非屬其所有，亦無需於來源地國課稅，產品銷售地僅能就該人賺取之佣金課稅。

B. 防止外國居住者企業利用佣金代理人安排 (commissionaire arrangements)規避構成代理人常設機構要件，有助解決數位經濟下透

過網路簽約，規避常設機構之構成爭議。本項修正為當一人(除第 6 項規定外)於一方締約國代表一企業經常簽訂契約(conclude contracts)，或主導促成簽訂契約，該企業對合約不進行實質修改，且該合約有下列情形之一者，其為該企業所從事之任何活動，視該企業於該一方締約國有常設機構，不受本條第 1 項及第 2 項之限制：(1)以該契約名義簽訂。(2)為該企業擁有之財產或有權使用之財產之所有權轉讓或使用權授予。(3)為該企業提供之勞務。但該人經由固定營業場所僅從事第 4 項規定準備或輔助之活動，該固定營業場所不視為常設機構。

(2)第 6 項為獨立身分之代理人，依 BEPS 行動計畫 7 建議，規範其「獨立性」之認定因素，本項修正為具獨立代理人身分之人代表他方締約國企業，以其通常營業方式，於一方締約國內從事營業，不適用第 5 項規定。但一人僅或幾乎代表一企業或數個緊密關聯企業，不應認定該人為本款所稱之獨立代理人。

(3)第 8 項係新增與第 5 項有關緊密關聯之人或企業之規定。基於所有相關事實及情況，如認定一人或一企業控制另一企業，或雙方被相同之人或企業控制，則應認為該人或該企業與另一企業緊密關聯。於任何情況下，如一人或一企業直接或間接擁有另一企業超過 50% 受益權(如屬公司則為超過 50% 表決權及股權或受益權之價值)，或第三方之人或企業直接或間接擁有該企業超過 50% 受益權(如屬公司則為超過 50% 表決權及股權或受益權之價值)，應認屬該人或該企業與另一企業緊密關聯。

(六)歸屬利潤予常設機構

本部分主要就 OECD 稅約範本第 7 條營業利潤(Business Profits)課稅權分配及常設機構利潤歸屬原則進行介紹：

- 1、第 1 項為營業利潤課稅權分配，一方締約國之企業，除經由其於他方締約國內之常設機構從事營業外，其利潤僅由該一方締約國課稅。該企業如經由其於他方締約國內之常設機構從事營業，他方締約國得依第 2 項規定，就歸屬於該常設機構之利潤課稅。
- 2、第 2 項為常設機構利潤歸屬原則
 - (1)OECD 稅約範本於 2010 年依 2008 年 OECD 發布常設機構利潤歸屬

(Attribution of profits to Permanent Establishments)報告，因「歸屬常設機構利潤原則」與「移轉訂價常規交易原則」概念一致，成為經認可 OECD 方法(Authorized OECD Approach, AOA)，爰修正符合 AOA 規定如下：基於本條及第 23 條(消除雙重課稅)之目的，各締約國歸屬第 1 項所稱常設機構之利潤，尤其常設機構與其所屬企業之其他部門從事交易時，應視該常設機構為一分離且獨立之企業，考量該企業由常設機構與其他部門各自執行之功能、使用之資產及承擔之風險，於相同或類似條件下從事相同或類似活動，所預期獲得之利潤相同。

(2)有關 AOA 分析方法如下：

A. 步驟一假設常設機構為明顯不同且獨立企業，進行功能與事實分析 (functional and factual analysis)：

(A)依據常設機構所屬企業與其他企業交易，歸屬與常設機構相關之權利與義務。

(B)辨識與分配資產經濟所有權(economic ownership of assets)及應承擔風險相關之重大人員功能(significant people functions)，歸屬常設機構資產經濟所有權與風險。

(C)辨識常設機構與所屬企業其他部門間往來(dealings)性質。

(D)依歸屬之資產及承擔之風險分配常設機構適當資本。

B. 步驟二決定常設機構之常規交易價格或利潤：依步驟一分析常設機構執行功能，及歸屬之資產與風險，參考 OECD 移轉訂價指導原則可比較性分析(comparability analysis)，選擇最通常規交易方法決定歸屬常設機構之營業利潤。

3、第 3 項為常設機構利潤相對應調整。一方締約國依第 2 項規定，對任一方締約國企業之常設機構歸屬之利潤進行調整，且將他方締約國已課稅之利潤計入並據以課稅時，他方締約國基於消除重複課稅之必要，應給予該部分利潤適當調整。如有必要，於決定調整數額時，雙方締約國主管機關應相互諮商。

三、移轉訂價與數位經濟

移轉訂價在 BEPS 行動計畫的總體目標，是要使得經常利用數位活動之跨國企業集團內部之收入分配與產生收入之經濟活動更為相符，本部分將就移轉訂價基本原則與 BEPS 相關探討議題做一詳盡介紹。

(一)移轉訂價的基本概念

1、移轉訂價之定義

移轉訂價(transfer pricing)係指營利事業與關係人相互間從事受控交易所訂定之價格或利潤。跨國企業集團基於追求全球稅後利潤最大化目標，常藉由不同國家所得稅制度之差異，透過關係企業間進行移轉訂價安排，將利潤實現於位處低稅負或免稅國家(或地區)之關係企業，規避或減少納稅義務，以達降低集團總稅負目的，其適用範圍廣泛，包括貨物、勞務提供、無形資產使用和轉讓、資金借貸及租賃費用等交易行為，且見於各行各業。依我國營利事業所得稅(下稱營所稅)不合常規移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 10 款規定，係指營利事業與關係人間從事受控交易所訂定之價格或利潤。

移轉訂價建制目的在防止關係企業利用不合常規移轉訂價之安排，規避或減少我國納稅義務，進而維護課稅公平，保障我國稅收。隨著資訊科技發展，移轉訂價型態亦有不同，跨國企業之利潤於何處被創造及各個經濟個體執行何種經濟活動，在界定上將會面臨許多爭議。

2、關係企業(Associated Enterprises)之定義

依據 OECD 稅約範本第 9 條之定義，係指企業直接或間接參與另一家企業之管理、控制或資本；或相同之人直接或間接參與兩家企業之管理、控制或資本，而參與經營管理、控制或資本。關係企業其定義可能相當廣泛，可擴大至何種交易或安排，取決於各國移轉訂價法規所定明之範圍，一般可分為(1)股權控制(法律上控制)，通常股權大於 50%；(2)實際控制，如兩家企業之董事相同、企業僅有唯一客戶或供應商。

3、常規交易原則(Arm's Length Principle)

依據 OECD 稅約範本第 9 條第 1 項規定，兩家企業間，於其商業或財務關係上所訂定之交易條件，與雙方為獨立企業所定之交易條件不同，致原應歸屬於其中一企業之利潤，因而未歸屬於該企業者，運用常規交易原則

得將該項利潤計入該企業之所得，並予以課稅。在此原則下，關係企業應視為獨立個體，且關係企業間交易應與非關係企業間交易負擔相同稅負，儘可能以個別交易為基礎，決定受控交易之常規交易價格，反映交易之經濟實質，以消除稅收扭曲、鼓勵國際貿易及投資，希望達成關係企業與獨立企業之交易負擔相同稅負。

運用常規交易原則之重點在於分析「關係企業間在商業及財務上之關係為何，前揭關係又是如何影響利潤之分配」，首先應從瞭解該產業之概況開始，進而到整個跨國企業集團如何運作及集團成員間交易內容，最後再分析各該交易在經濟上相對應之特性，即為常規交易原則中用以衡量可比較性之因素，如：契約條件、功能、資產、風險、提供收益之財產(服務)之特性、各個個體之經濟情形及所在市場、商業經營策略。

4、移轉訂價風險分析及架構

鑑於商業活動永遠隱含風險，進行移轉訂價分析時，重大風險之假設將影響企業產生獲利或損失，爰辨識風險承擔與功能執行及資產使用具同等重要性且密切相關。為解決實務上執行風險分析之因難，OECD 修正移轉訂價指導原則(The OECD transfer pricing guidelines)，增加大量之風險分析說明，並提供風險分析之架構。茲就風險分析架構簡要說明如下：

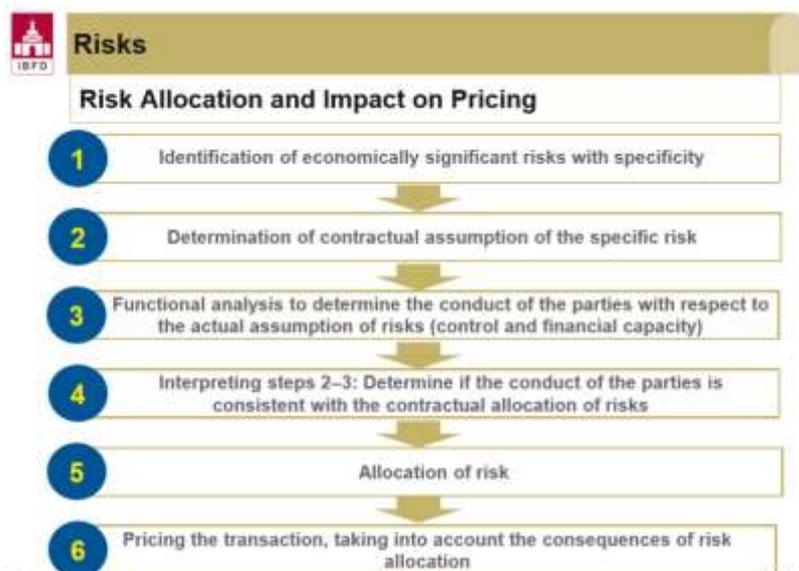


圖 5 風險分析架構圖

(1) 步驟一 辨別經濟上重大風險

具體辨認重大經濟風險，而該項風險又是如何影響交易之訂價，並確認

可比較對象是否也面臨相同程度之風險

(2) 步驟二 契約內容

檢視契約上風險之承擔，契約內容呈現獲取潛在利益及承擔潛在風險之結果，然而稅務機關大多在經濟決策多年後始進行調查，雖然此時風險結果已知，但契約內容仍是稅務機關進行移轉訂價分析之重要證據。

(3) 步驟三 功能分析

進行與風險相關之功能分析，透過功能分析判斷實際行為。本步驟係分析關係企業交易之相關功能風險，說明關係企業間如何承擔及管理具有經濟重要性之特定風險，尤其是企業執行風險控制及風險減輕行為，而受到風險結果之有利或不利影響，以及具備承擔風險之財務能力。

(4) 步驟四 經濟行為與契約內容是否相符

綜合考量上述步驟，評估實際經濟行為與契約約定之風險承擔情形是否一致，若一致則風險分析在這一步驟完成；若不一致，應以實際行為進行分析，執行後續步驟。此步驟包含兩部分，(A)分析關係企業是否遵循契約條款；(B)基於(A)分析結果，確認風險承擔方在受控交易中是否對風險實施控制，並擁有承擔風險之財務能力。

(5) 步驟五 風險配置

即依實際行為進行風險配置。根據步驟四(B)分析，如果步驟一至步驟四(A)認定承擔風險之關係企業沒有對風險實施控制或不具備承擔風險財務能力，則該風險應被分配予實際對風險實施控制且具備承擔風險財務能力之企業。如果存在多家關係企業並對風險實施控制又具備承擔風險之財務能力，則該風險應被分配予對風險實施最多控制之關係企業或關係企業集團。對風險實施控制之其他關係企業也應根據所實施之控制行為重要性給予合理補償。

(6) 步驟六 基於風險配置結果制定交易價格

考量風險分配後對交易進行訂價，企業應就實施風險控制功能獲得合理補償，承擔風險又實施減輕風險措施之納稅義務人，應當比僅承擔風險或僅實施減輕風險措施之納稅義務人獲得更高之補償。

5、移轉訂價方法(分為 2 類)：

(1) 傳統交易法，包含可比較未受控價格法(Comparable Uncontrolled Price

Method, CUP)、成本加價法(Cost Plus Method)及再售價格法(Resale Price Method)；

(2) 交易利潤法，以整個交易之「淨利」為比較基礎，所稱「淨利」係指毛利(銷貨收入減除銷貨/製造成本)減除營業費用(不含非經常性費用、利息及稅)，包含交易淨利潤法 (Transactional Net Margin Method, TNMM)及利潤分割法(Profit Split Method)。

沒有單一方法可適用於所有情況，而應選擇最適當之常規交易方法測試受控交易是否符合常規交易原則。選擇最適方法時，應考量受控交易之性質及功能分析、各移轉訂價方法之優缺點、可用之合理可靠資訊，以及與未受控交易之可比較程度。

6、移轉訂價法制化

在全球經濟中，跨國企業扮演一個重要的角色。就國家立場，需要確保跨國企業之應稅利潤不被人為安排排除於其管轄範圍之外，且跨國企業所申報之稅基應反映其在該國所進行之經濟活動；就跨國企業納稅義務人而言，則需避免其內部跨境交易利潤，遭兩個不同國家雙重課稅。是以，將移轉訂價法制化有其必要性，以對跨境交易產生之合理分配利潤進行課稅，並最小化雙重課稅風險，進而鼓勵境內、外投資。

OECD 移轉訂價指導原則(The OECD transfer pricing guidelines)為 OECD 歷年來對於移轉訂價議題所提出的報告集合體，已廣為 OECD 會員國、非會員國及跨國企業使用，意在協助稽徵機關及跨國企業，找出對移轉訂價案件共同可行的解決方法，減少稽徵機關之間及稽徵機關與跨國企業之間的衝突，避免昂貴的訴訟成本。其規範內容包括：(1)定義常規交易原則。(2)定義適用範圍，通常為跨境受控交易。有些國家亦適用於境內交易。(3)定義關係企業或關係人。(4)定義受控交易。(5)允許稅務機關進行調整，核定常規交易結果並課稅。

(二)移轉訂價與避免雙重課稅協定

隨著全球化之趨勢，跨國企業將營業活動(如研發、製造、行銷及物流)分由集團成員執行，倘集團內交易價格訂定係為租稅規避，造成申報結果未能反映經濟實質，此時稅捐稽徵機關將依常規交易原則予以調整，而此調整可能會造成雙重課稅情形，因雙重課稅會阻礙跨境貿易及投資，且扭曲經濟配置，為各國政府

及跨國企業重視之議題。在 OECD 稅約範本，有關移轉訂價規定如下：

1、於關係企業之條文規範移轉訂價利潤定義及調整之適用範圍(第 9 條)

(1) 移轉訂價利潤定義(第 9 條第 1 項)：

兩企業間有下列情事之一，於其商業或財務關係上所訂定之條件，異於雙方為獨立企業所為，致原應歸屬其中一企業之利潤，因該等條件而未歸屬於該企業者，得計入該企業之利潤，並予以課稅：

- A. 一方締約國企業直接或間接參與他方締約國企業之管理、控制或資本。
- B. 相同之人直接或間接參與一方締約國之企業及他方締約國企業之管理、控制或資本。

(2) 透過適當調整以減少雙重課稅(第 9 條第 2 項)

A. 依稅約範本第 9 條第 2 項規定，締約國應使用常規交易原則進行移轉訂價相對應調整。一方締約國將業經他方締約國課稅之他方締約國企業之利潤，調整為該一方締約國企業之利潤並予以課稅，如該項調整之利潤係按該兩企業間所訂定之條件與互為獨立企業所訂定之相同條件而歸屬於該一方締約國企業，且他方締約國認為其調整合理時，「該他方締約國應就該調整之利潤所課徵之稅額作適當調整」。決定此項調整時，應考量本協定其他條文之規定，如有必要，「雙方締約國之主管機關應相互磋商」。

B. 考量租稅協定條款係各國作為避免重複課稅之防禦工具，尚非作為攻擊性武器，相關規定一般而言較為寬鬆，因此各國對於移轉訂價調整法律依據多來自於國內法之授權，惟國內法規定亦應受限於租稅協定稅約範本第 9 條之規定。

(3) 透過相互協商程序以解決爭端(第 25 條)

A. 相互協議程序(Mutual Agreement Procedure, MAP)

租稅協定稅約範本第 25 條為各國主管機關提供相互協議程序相關規定，其中第 2 段規定，主管機關如認為該申訴有理，且其本身無法獲致適當之解決，應「致力」與他方締約國之主管機關相互協議解決，以避免發生不符合本協定規定之課稅。又相互協議程序之啟動，不以課稅事實發生為必要條件，只要有重複課稅之虞，納稅義務人均可向稅務機關提出申請。

B. 強制仲裁

仲裁程序係爭端解決之補充機制，依 OECD 稅約範本第 25 條第 5 項，納稅義務人對於遭受不符租稅協定規定之課稅待遇時，可依第 25 條第 1 項規定向主管機關提出申訴，締約雙方主管機關進行相互協議於 2 年內無法達成共識，納稅義務人可主張交付仲裁以解決爭議，除非納稅義務人不接受仲裁結果，否則仲裁決定將拘束雙方締約國，而且不受各該國國內法之期間限制。

(三) BEPS 與移轉訂價相關議題簡介(行動計畫 8-10)

因為跨國企業透過關係人交易進行租稅規避，會使訂價結果與交易之實質不一致，故移轉訂價應以交易之實質作為利潤分配之依據，BEPS 行動計畫 8-10 即是為改善現行移轉訂價原則，參照跨國企業與稅捐機關移轉訂價指導原則採用常規交易原則，改寫了移轉訂價指導原則第 1、2、6、7、8 章的部分章節，行動計畫 13 則替代了移轉訂價指導原則第 5 章全部。以下將就 BEPS 與移轉訂價相關議題做一簡要介紹：



圖6 OECD 移轉訂價原則修正內容

- 1、為避免跨國企業利用移轉無形資產造成稅基侵蝕，行動計畫 8 關注無形資產交易的移轉訂價議題，修改移轉訂價指導原則第 6 章無形資產之特別考量[詳見以下(七)部分]及第 8 章成本分攤協議，內容涉及無形資產之定義、確保無形資產之移轉和使用所分攤之適當利潤與企業創造之價值一致、對評價困難之無形資產發展移轉訂價原則或特殊衡量方法、更新成本貢獻安排之指導原則。

- 2、行動計畫 9 與風險及資本有關，實際風險配置與相關報酬之分配應一致，相關結論主要落實在移轉訂價指導原則第 1 章 D 節，內容涉及採用移轉訂價原則或特殊衡量方法，以確保單一個體不會因合約上假設的風險或資本而不適當的分配報酬。該規定並要求企業之價值創造與分配之報酬一致，以避免跨國企業利用移轉風險或分配超額資本造成稅基侵蝕。
- 3、計畫 10 高風險交易關注三個面向，於第 2 章增訂大宗商品交易之指引[詳見以下(五)部分]、於第 7 章增訂集團內低附加價值服務之簡化方法[詳見以下(四)部分]，並討論利潤分割法。計畫 10 涉及採用移轉訂價原則或特殊衡量方法，以說明該交易可被重新分類、說明移轉訂價原則(特別是利潤分割)於全球價值鏈之應用、對於一般造成稅基侵蝕的支付(例如分攤管理費用和總部費用)提供保全方法，以避免跨國企業利用人為的交易安排造成稅基侵蝕。

(四)集團內部低附加價值服務(Low Value-Adding Intra-Group Services)

跨國集團常因規模經濟、管理效益或其他考量，將集團部分交易由集團內成員提供服務，BEPS 行動計畫建議可選擇一簡易方法檢測集團內部低附加價值服務之訂價，此方法能夠為跨國公司減少遵循成本，提高確定性，透過特定報告要求，幫助稅捐機關有效率的檢視查核風險。

- 1、定義：指集團內成員為集團其他成員提供符合下列性質之服務：
 - (1)屬於支援性質
 - (2)非屬集團核心業務
 - (3)不需要使用獨特或有價值的無形資產，且服務本身將不會產生無形資產
 - (4)對於服務提供者，未涉及實質或重大風險之承擔或控管且未導致重大風險之增加。
- 2、OECD 此次修正移轉訂價指導原則，主要新增集團內低附加價值服務一致性使用簡化方法：
 - (1)若符合集團內部低附加價值服務者，跨國集團就該服務採簡化方法，對同一類服務服務所有接受方採一致分攤因子。
 - (2)先計算成員每一類低附加價值服務之成本(排除對特定成員提供服務之成本)，依服務類型彙整成本池。

(3)再將成本依分攤因子(allocation key)分攤至受益之集團成員，並以 5%之成本加價率計價。不論類型，皆採 5%加價率，且無須就加價率進行分析。

(4)此外納稅義務人需揭露相關文件如符合集團內部低附加價值服務之說明、服務之預期利益、成本池相關文件及計算及擇定分攤因子之說明及理由等。

(5)扣繳：若對低附加價值服務總額扣繳，可能會使服務提供者無法回收服務成本，OECD 建議就利潤部分扣繳。

3、納稅義務人適用簡化方法且提供必要文件。此一簡化之目的即適度減輕支付方對於受益性測試之舉證成本，故納稅義務人適用簡化方法且提供必要文件，稽徵機關應避免質疑其是否符合受益測試³(benefits test)。

(五)跨境大宗商品交易之移轉訂價

許多國家尤其是開發中國家，大宗貨物部門為經濟活動之主要來源，大宗貨物貿易對其就業、財政收入、國民所得成長及外匯收入等皆具顯著貢獻及重大影響。惟跨境大宗貨物交易(Cross-Border Commodity Transactions)衍生許多稅務行政面之問題及政策挑戰，其中重要議題之一為跨國集團企業間跨境受控交易所產生以移轉訂價為主之 BEPS 問題。

1、主要問題如下：

(1)使用訂價日期的慣例似促使納稅義務人採用對其最有利的市場報價 (quoted price)；

(2)對市場報價進行重大的調整或集團供應鏈中的其他公司(如：加工、運送、配銷或行銷)向製造商品的關係企業收取鉅額費用；

(3)集團供應鏈中明顯僅為有限功能惟收取似不相當對價的企業，位於稅務不透明的免稅或低稅率地區。

為因應前揭問題，部分國家採行一些特殊的貨物交易訂價方法(例如拉丁美洲國家)，因此對貨物交易訂定更為明確的移轉訂價指導原則為勢之所趨。另大宗貨物常規交易價格之決定如有一致性原則，預期將可減少稅基侵蝕之機會，同時避免雙重課稅。

³ 常規交易原則下，在判斷集團內部服務是否已提供時，應判斷由集團成員提供之服務是否具經濟或商業價值以維持或增加競爭力，可參考非關係企業是否會出價購買該服務或願提供該服務，此即為受益測試。

2、BEPS 第 10 項行動計畫中有關跨境貨物交易移轉訂價之可能指導原則：

(1)修正第 2 章，釐清現行指導原則中，可比較未受控價格法(CUP)於大宗商品交易之適用情形，說明 CUP 法可能是大宗商品交易最適方法：

A.可使用市場報價做為常規價格之參考，但仍須考量報價所代表未受控交易之可比較性，以確保受控與未受控交易具合理適當之可比較程度，若有差異則須做調整。

B.市場報價並非取決於單一個人或企業(政府進行價格控制之情形除外)，於特定貨物交易數量及交易時點下，由市場供需交互影響而決定。

C.市場報價的未受控交易如與受控交易間存在重大差異時，則應進行差異調整，以提高可比程度。進行可比較性分析時，應考量非關係企業如何採用市場報價作為訂價參考來進行調整，藉以反映供應鏈中企業的定位。

D.進行可比較性分析時，需考量的差異因素包含：

(A)受控貨物交易在表面特徵及品質方面，與未受控貨物交易的公開報價或交易安排之間的差異；

(B)契約條款(例如交易量及運送時點與條件等)之差異；

(C)貨物規格(例如：優質的品質或貨物普遍程度)的差異；

(D)交易過程中功能的執行或需求的差異；

(E)運輸、保險或外幣交易條件差異而產生的額外成本。

E.納稅義務人應提供可靠之證明文件，說明價格制定政策、價格調整說明、訂價日等，以因應稅務機關之查核。

(2)貨物交易認定的價格日期

貨物交易的成交日期與運送日期通常存有重大時間差距，而在此時間差異下，貨物的公開報價可能產生波動。雖然企業可基於實際交易情況及風險承擔情形，透過合約來鎖定交易價格，但多數情況下，貨物訂價通常仍會參考運送前某一期間的公開報價作為銷售價格。訂價日期的查核為稅務機關所面臨的挑戰之一。關係企業間可能於契約未訂訂價日或無明確約定，為避免納稅義務人做出不實契約約定，採用最有利報價做為訂價日，此次修正提供大宗商品交易之訂價日之指引：

A.當納稅義務人可以提供實際訂價日之證據時，可依實際訂價日。

B. 若納稅義務人契約所載訂價日與實際行為不一致，稅捐機關依個案情形考量獨立企業情形決定訂價日。

C. 若納稅義務人無法提供可靠證據，稅捐機關亦無法決定，允許稅捐機關依查得資訊推定訂價日(如依提單或其他類似文件上的運送日)。

(六)國別報告

為提升納稅義務人對稅務機關提供資訊之透明度，及考慮企業之依從成本，OECD 將移轉訂價文據納入 BEPS 行動計畫 13，要求制定相應的移轉訂價文據規則，以提高稅務機關的資訊透明度，同時考慮企業的遵循成本。這些規則將包括要求跨國企業根據統一的範本向相關政府提供其在全球範圍內的收入、經濟活動以及納稅的分配情況：

1、目標：確保納稅義務人自我評估是否遵循常規交易原則，於訂定受控交易價格、交易條件及申報所得時，能合理考量移轉訂價的要求，俾利稅捐稽徵機關爾後評估風險及進行移轉訂價查核時，提供必要且有效的資訊。

2、移轉訂價三層文據架構：包括全球檔案(Master file)、當地國檔案(Local file)及國別報告(Country-by-Country report)(下稱三層文據架構)，分別規範應涵括的內容，並就國別報告設計制式範本及填表說明。

(1)全球檔案包括跨國企業集團業務概述及商業行為的營運綜覽，應揭露跨國企業全球組織結構、商業活動、無形資產、內部融資活動及財務稅務情況。

(2)當地國檔案包含本國營利事業與其他國家關係企業重大受控交易的移轉訂價分析，應包括具體交易的財務資訊、可比較程度分析以及最適移轉訂價方法的選擇與應用。

(3)國別報告則以表格化方式呈現跨國企業集團於各租稅管轄權之收入分配、損益、納稅情況及經濟活動指標相關資訊，及跨國企業集團所有成員於所屬租稅管轄權之主要營運活動，國別報告將針對跨國企業經濟活動的分配及利益，為有關的稅捐稽徵機關提供強大的透明度。

3、移轉訂價文據申報機制

(1)集團主檔報告及移轉訂價報告：應由營利事業依所在國法規向當地稅務機關申報，各國於制定國內法時應考量該項文據格式之一致性及保密性。

(2)國別報告：跨國企業集團最終母公司負有向其租稅管轄區稅務機關申報國別報告之義務，各國則透過自動資訊交換機制分享國別報告資訊。

(3)政府機關間國別報告資訊交換之架構

A.主要交換機制：各國稅務機關間透過雙邊租稅協定(Double Tax Conventions, DTA)，或按多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)，或以稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)等，進行自動資訊交換。各國稅務機關於 2017 年開始首次的移轉訂價國別報告資訊交換。

B.次要交換機制(僅適用於自動交換失效時)：可利用當地國申報或將申報及自動交換義務移轉至上一層母公司所屬國家。

4、國別報告範本

Tax Jurisdiction	Unrelated Party Revenue	Related Party Revenue	Total Revenue	Profit (loss) before income tax	Income tax paid (or a cash flow)	Income tax accrued – current year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of employees	Tangible Assets (net of Dep. Cash and Cash Equivalents)
Country A	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Country B	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Not resident in any tax jurisdiction	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Tax Jurisdiction	Activities													
	Consolidated activities resident in the tax jurisdiction	The jurisdiction of incorporation or other legal entity in which the jurisdiction of residence	Research and development	Marketing or managing intellectual property	Purchasing or procurement	Manufacturing or production	Sales, purchasing or distribution	Administrative, management or support services	Provision of services to unrelated parties	Internal group services	Regulated financial services	Finance	Holding returns or investments	Outsourcing
Country A	Entity A	Country B		✓										
	Entity B				✓	✓			✓					✓
Country B	Entity C		✓									✓		
	PE 1						✓							

圖 7 國別報告範本

上表係跨國企業集團收入、稅負及業務活動分配概況(以租稅管轄區為基礎劃分)；下表為跨國企業集團成員營運活動(以集團成員之租稅管轄區為基礎劃分)。

5、預計施行進程

由於前揭指導原則需實際執行後重新檢視，預計將於 2020 年重新檢視，俾不斷改進。

(七)新的第六章-無形資產

數位經濟參與者採用 BEPS 方法有一個主要之特徵，就是將無形資產或是其相關權利移轉至稅收優惠地區，本次修正篇幅最大章節即為第六章「無形資產之特別考量」，BEPS 行動計畫採取下列步驟：

1、明確清楚定義無形資產並採用較為廣泛及明確之無形資產定義，而且任何一項無形資產之移轉，只要它在非關係企業之間需支付對價，則其在關係企業間也必須支付對價，無形資產定義如下：

(1) 可被擁有或控制而可在商業活動中使用之非實體或金融資產，其移轉或授權使用將得到報酬，例如專利權、技術、商業機密、客戶名單、商標權、品牌名稱、政府及其他機構發給之許可執照等。

(2) 在獨立企業間使用或移轉時需要支付相對應之代價。在可比較未受控交易下，非關係人間運用或移轉該項資產時，會獲得相對報酬。

(3) 可被擁有或受控制且使用於商業活動；不包含當地市場之狀況(如良好的氣候、市場結構等)市場特徵及跨國企業組織間無法被單一成員擁有或控制之集團綜效⁴(synergies)。而且不一定為會計觀點下之無形資產、一般稅務目的或租稅協定中扣繳目的之無形資產，亦不一定為法律所保護，或可被單獨交易之無形資產。

2、確保跨國集團內部執行或管理無形資產研發功能、承擔並控制風險等做出貢獻之企業，都能得到相對應之報酬，同時也將清楚列明當無形資產移轉缺乏可比較對象時，可以使用之評估方法。

(1) 為確保無形資產交易利潤分配與價值創造一致：

A. 僅擁有無形資產所有權並非可享受無形資產之全部利潤。

B. 執行與無形資產交易之發展(development)、提升(enhancement)、維護(maintenance)、保護(protection)及使用(exploitation)(下稱 DEMPE)相關功能(或承擔之風險及使用之資產)之關係企業，應獲得合理補償。

C. 僅提供資金而無法控制該資金風險之關係企業僅能獲得無風險報酬。

(2) 無形資產交易移轉訂價之補充指引

原則上，無形資產交易可依個案情形適用現行常規交易方法，但 OECD 對無形資產提供常規交易方法之補充指引，若可取得可比較對象，可採

⁴ 集團綜效(group synergies)：係指集團因統一管理、資源整合、集中採購及減少重複工作所產生之經營效率。

用 CUP，找不到可比對象，利潤分割法或許是合適之方法。另此次新增評價技術相關指引，評價技術可運用在現行 5 個常規交易方法，或做為判斷常規交易價格之輔助工具(尚非正式列為一個常規交易方法)。

3、無形資產之分析架構：

- (1) 辨認無形資產。
- (2) 確認法律所有權。
- (3) 確認交易參與人在無形資產之 DEMPE 等經濟活動中，其所執行之功能、使用之資產及承擔之風險。
- (4) 確認交易合約與交易行為是否一致。
- (5) 確認與該無形資產有關之受控交易。
- (6) 針對相關受控交易決定常規交易價格。
- (7) 在特定情況下，重新定義受控交易以符合常規交易情形。

4、難以評價之無形資產(Hard-to-value intangibles, HTVI)：

- (1) 定義：交易時無可靠可比較對象存在，且無形資產之現金流量或評價之假設有高度不確定性之無形資產，例如：僅部分開發之無形資產、預期在未來幾年內不會被商業上使用之無形資產、併同移轉多個無形資產、成本貢獻協議下所開發之無形資產。
- (2) 特性：無形資產未開發完成、交易數年後才會有商業用途、或以新方法使用等。部分無形資產具有高度不確定性，造成徵納雙方爭議。
- (3) 考量資訊不對稱，OECD 提供稅捐機關 HTVI 特別方法：

在決定無形資產交易訂價時，除要瞭影響訂價各種因素，還要評估後續發展對於交易之影響，需要具備對該無形資產產業之專業知識，而相關訂價之資訊皆掌握在納稅義務人手中，對於訂價結果與實際差異之原因，究竟是不可預期之後續發展造成，還是交易之訂價自始不符常規，稅捐機關常難以判斷納稅義務人之主張是否正確。考量此種資訊不對稱，OECD 提供稅捐機關特別方法，若符合為難以評價之無形資產定義者，稅捐機關可以將事後結果作為事前價格安排是否合理之推定證據，課予納稅人證明其訂價係基於完整移轉訂價分析之義務，但如重大差異發生係因無法預見之發展、時空環境變化及預先訂價協議等，則不應以事後發生之結果推翻事前訂價。

四、數位經濟下之國際租稅規劃

隨著企業加速國際化，國際租稅規劃議題越受企業重視，跨國企業運用世界各國稅制差異、資訊不對稱、交易安排及避稅技巧等方式降低租稅負擔。各國稅法的不一致可能導致重複課稅、或因各國政府加強反避稅建制及加強查稅力度不同等因素，形成國際租稅環境複雜化，同時使得跨國企業面臨租稅之不確定性日益增長。

本節將簡述租稅規劃、避稅及逃漏稅之區別、國際租稅規劃(境外控股公司設立地點考量)、2019 年選樣國家重要投資獎勵措施及租稅制度及國際租稅規劃重要模型與案例分析等，說明如下：

(一)租稅規劃、避稅及逃漏稅

1、逃漏稅(Tax evasion)

逃漏稅指納稅義務人故意藉由非法手段，隱藏或報導不實相關事實，意圖繳納較原應納稅負更少之稅款，而這類行為通常構成一種犯罪。根據 OECD 於 1987 年出具之「國際租稅規避與逃漏稅－4 份相關研究報告」(International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies)，逃漏稅之定義為納稅人意圖透過違法行為逃避應納稅捐。

2、避稅(Tax avoidance)

避稅指納稅義務人利用符合法律手段減輕租稅負擔，其交易活動合法但牴觸法律之立法目的或精神，且缺乏經濟實質及商業目的，意圖節省稅負為其主要或唯一目的。

根據上開 OECD 1987 年報告指出，各國對避稅認定各有不同，對租稅規避活動的細節認定亦非一致。雖然避稅活動會隨著特定國家法律規定不同而於細節上作不同安排，但通常其具有人為安排(artificiality)、秘密交易(secretcy)、利用法律漏洞(take advantage of loopholes in the law)或符合法律但悖於立法精神之特性。

3、租稅規劃(Tax planning)

租稅規劃被認為係可接受之租稅規避，其規避目的雖亦同為降低租稅負擔，惟該交易活動行為不但符合法律規定，亦符合立法精神，同時具有合理之商業目的與經濟實質。

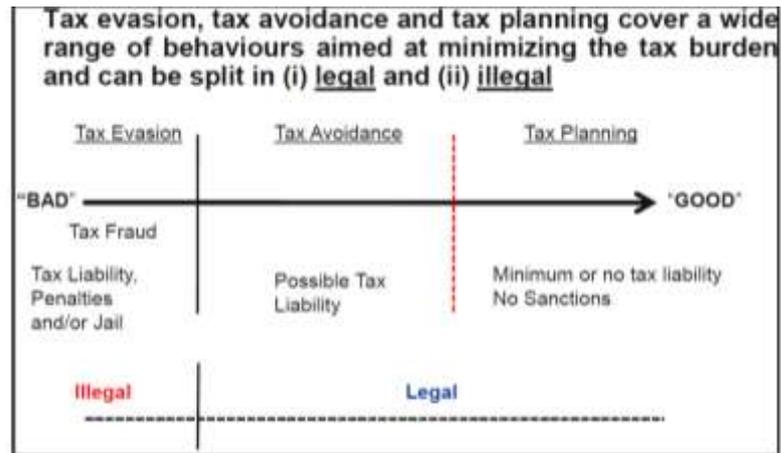


圖 8 租稅規劃、避稅及逃漏稅

(二)國際租稅規劃

1、境外控股公司設立地點的選擇

境外公司(Offshore Company)，又稱海外公司及離岸公司，若涉利用以避稅者稱為紙上公司(Paper Company)或空殼公司(Shelf Company)等，最大特色為當地國家通常對於依當地法令設立之「國際商業公司」(International Business Company) 給予其境外所得很低的稅率或免稅優惠，且該國家通常並不要求公司董事及股東名稱強制揭露及申報年度報表，使得公司具有高隱密性，這些國家即為常聽到的「租稅天堂」(tax haven)。

由於上述特性，設於該等國家之公司存款、投資、資產或境外營運活動產生的利得享有免稅優惠，運用此優惠及隱密性，透過適當規劃陸續衍生出多種型態之境外公司，如境外控股公司、境外信託公司、境外商貿公司及境外商船公司等。

多數開放設立境外公司的國家均未設置外匯管制，法令上也大都提供低稅或免稅予境外公司，然各國家法律規定內容上仍然有些許差異，這對於設立公司目的為國際貿易、控股投資、節稅或財產信託的安排將有影響。因此公司設立所在國家的選擇是最重要的考量點，必須謹慎規劃。一般判斷地點是否合適之參考指標⁵如下：

⁵ “The location of the holding company should be sound in standing in the international business community, politically and economically stable, “tried and tested” as a holding company location, efficient from a tax and treasury perspective, efficient from a corporate law perspective, attractive in terms of geographic location, have low establishment and operating costs, minimal or manageable accounting and reporting requirements, and availability of well-qualified and trained workforce at competitive salaries.” Raffaele Russo, “Fundamentals of International Tax Planning”, IBFD, p.88.2007.

- (1) 國際商業、政治與經濟穩定性
- (2) 財稅面及公司法規的彈性度及便利性
- (3) 交通地理位置的便利性
- (4) 低公司維運成本及會計財報要求
- (5) 具競爭力之薪資成本及訓練有素人力

2、2015 年控股公司設立地點概況⁶

(1) 荷蘭

- A. 資本投入稅(Tax on capital contributions)：無。
- B. 公司所得稅(CIT)：25%。
- C. 參與免稅(Participation exemption)：有。
- D. 稅務核釋(Tax Rulings)：有。
- E. 股利所得扣繳率(WHT on dividends)：15%。
- F. 利息扣繳率(WHT on interest paid)：無。
- G. 權利金扣繳率(WHT on royalties paid)：無。
- H. 反濫用原則/受控外國企業原則(Anti-abuse/CFC)：有。
- I. 租稅協議(Tax Treaties)：93 個。

(2) 盧森堡

- A. 資本投入稅(Tax on capital contributions)：無。
- B. 公司所得稅(CIT)：29.22%。
- C. 參與免稅(Participation exemption)：有。
- D. 稅務核釋(Tax Rulings)：有。
- E. 股利所得扣繳率(WHT on dividends)：15%。
- F. 利息扣繳率(WHT on interest paid)：無。
- G. 權利金扣繳率(WHT on royalties paid)：無。
- H. 反濫用原則/受控外國企業原則(Anti-abuse/CFC)：無明文規定。
- I. 租稅協議(Tax Treaties)：74 個。

(3) 瑞士

- A. 資本投入稅(Tax on capital contributions)：1%。
- B. 公司所得稅(CIT)：13%-25%。
- C. 參與免稅(Participation exemption)：有。
- D. 稅務核釋(Tax Rulings)：有。
- E. 股利所得扣繳率(WHT on dividends)：35%。

⁶ 截至 2015 年 1 月 1 日之一般性規定概況，其他如細節及例外規定或歐盟指令等則不納入考量。

- F. 利息扣繳率(WHT on interest paid)：無。
- G. 權利金扣繳率(WHT on royalties paid)：無。
- H. 反濫用原則/受控外國企業原則(Anti-abuse/CFC)：有。
- I. 租稅協議(Tax Treaties)：90 個。

(4) 英國

- A. 資本投入稅(Tax on capital contributions)：無。
- B. 公司所得稅(CIT)：21%。
- C. 參與免稅(Participation exemption)：有。
- D. 稅務核釋(Tax Rulings)：無。
- E. 股利所得扣繳率(WHT on dividends)：無。
- F. 利息扣繳率(WHT on interest paid)：20%。
- G. 權利金扣繳率(WHT on royalties paid)：20%。
- H. 反濫用原則/受控外國企業原則(Anti-abuse/CFC)：有。
- I. 租稅協議(Tax Treaties)：121 個。

(5) 香港

- A. 資本投入稅(Tax on capital contributions)：無。
- B. 公司所得稅(CIT)：16.5%。
- C. 參與免稅(Participation exemption)：有/屬地主義。
- D. 稅務核釋(Tax Rulings)：有。
- E. 股利所得扣繳率(WHT on dividends)：無。
- F. 利息扣繳率(WHT on interest paid)：無。
- G. 權利金扣繳率(WHT on royalties paid)：4.95%/16.5%。
- H. 反濫用原則/受控外國企業原則(Anti-abuse/CFC)：無。
- I. 租稅協議(Tax Treaties)：28 個。

(6) 馬爾他

- A. 資本投入稅(Tax on capital contributions)：無。
- B. 公司所得稅(CIT)：35%。
- C. 參與免稅(Participation exemption)：有。
- D. 稅務核釋(Tax Rulings)：有。
- E. 股利所得扣繳率(WHT on dividends)：無。
- F. 利息扣繳率(WHT on interest paid)：無。
- G. 權利金扣繳率(WHT on royalties paid)：無。
- H. 反濫用原則/受控外國企業原則(Anti-abuse/CFC)：無。
- I. 租稅協議(Tax Treaties)：68 個。

(7) 新加坡

- A. 資本投入稅(Tax on capital contributions)：無。
- B. 公司所得稅(CIT)：17%。
- C. 參與免稅(Participation exemption)：有。
- D. 稅務核釋(Tax Rulings)：有。
- E. 股利所得扣繳率(WHT on dividends)：無。
- F. 利息扣繳率(WHT on interest paid)：15%。
- G. 權利金扣繳率(WHT on royalties paid)：10%。
- H. 反濫用原則/受控外國企業原則(Anti-abuse/CFC)：無。
- I. 租稅協議(Tax Treaties)：76 個。

(8) 西班牙

- A. 資本投入稅(Tax on capital contributions)：無。
- B. 公司所得稅(CIT)：28%。
- C. 參與免稅(Participation exemption)：有。
- D. 稅務核釋(Tax Rulings)：有。
- E. 股利所得扣繳率(WHT on dividends)：無。
- F. 利息扣繳率(WHT on interest paid)：20%。
- G. 權利金扣繳率(WHT on royalties paid)：24%。
- H. 反濫用原則/受控外國企業原則(Anti-abuse/CFC)：有。
- I. 租稅協議(Tax Treaties)：89 個。

	The Netherlands	Luxembourg	Switzerland	United Kingdom
Tax on capital contributions	No	No	1%	No
CIT	20%	20-22%	10%-20%	21%
Participation exemption	Yes	Yes	Yes	Yes
Tax rulings	Yes	Yes	Yes	No
WHT on dividends paid	10%	10%	30%	No
WHT on interest paid	No	No	No	20%
WHT on royalties paid	No	No	No	20%
Anti-abuse/CFC	Yes	No specific	Yes	Yes
Tax Treaties	93	74	90	121

	Hong Kong	Malta	Singapore	Spain
Tax on capital contributions	No	No	No	No
CIT	15.5%	35%	17%	28%
Participation exemption	Yes/Tier System	Yes	Yes	Yes
Tax rulings	Yes	Yes	Yes	Yes
WHT on dividends paid	No	No	No	No
WHT on interest paid	No	No	15%	20%
WHT on royalties paid	4.95%/16.5%	No	10%	24%
Anti-abuse/CFC	No	No	No	Yes
Tax Treaties	28	66	76	89

Note: situation as per 1 January 2016 and of a general nature only, e.g. detailed rules, exceptions and treaties EU-Dir. not taken into account.

圖 9 境外控股公司設立國家概況

(三) 2019 年選樣國家重要投資獎勵措施及租稅制度

1、荷蘭

(1) 租稅獎勵措施

A. 「加值型營業稅延遲支付制度(VAT deferred payment scheme)」⁷：

歐盟國家對進口貨除徵收關稅外，通常也一併徵收加值型營業稅，歐盟國家 VAT 大多在 20% 以上，對進口商資金調度形成不小負擔，因此該制度對企業現金流量管理極有助益⁸。

B. 事前賦稅裁定(Advance Tax Ruling, ATR)：

外商赴荷投資前，可至荷蘭國稅局(Belastingdienst)申請 ATR⁹或事先訂價協定(Advance Pricing Agreement, APA)¹⁰，以事先確定在荷蘭的賦稅負擔，俾利規劃未來在荷的投資計畫。

C. 研發稅額抵減(R&D tax credit, 荷文縮寫 WBSO)¹¹：

荷蘭經濟暨氣候政策部提供獎勵(incentives)以鼓勵企業家投資於研發，公司用於研發經費(包括用於研發人員的薪資支出及研究設備等)在 35 萬歐元以下者，研發費用之 32% 可抵減稅額，超過 35 萬歐元部分則可折抵 16%；對新創公司(start-up)從事以上研發行為，在 35 萬歐元以下者，甚至可抵減 40% 研發費用。自雇企業家(self-employed entrepreneur)從事以上的研發行為，得抵減定額 12,775 歐元稅金；新創之自雇企業家(start-up self-employed entrepreneur)從事以上研發行為，除前述定額外，得再額外抵減 6,391 歐元。

D. 無形資產創新獎勵(self-developed intangible assets, 又稱 Innovation Box)：

2019 年營所稅稅率為 25%(應納稅所得在 20 萬歐元以下者為 19%)，但由企業自主研發的無形資產所產生所得的營所稅則適用 7%¹²優惠稅率。凡經由核准之 WBSO 所產生之無形資產，除享有前項研發稅額抵減之獎勵外，該公司可列入 Innovation Box 的所得之營所稅率則為 7%；但大型公司若要享有 Innovation Box 優惠稅率時，除應出示獲核准之 WBSO 外，

⁷ <https://www.corintax.com/article-23-vat-deferment-license-in-netherlands.html>

⁸ 荷蘭政府對定期向稅務機關彙結 VAT 的本國公司，得於進口時將 VAT 以記帳方式處理，俟彙結時再依實際銷售情形申報稅額。對外國公司而言，只要在荷蘭設立公司，或在荷蘭設有 VAT 的報稅地址或報稅的代表人，即可適用此一延遲支付措施。

⁹ https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/advance+tax+ruling+20190909+atr+000004

¹⁰ https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/Advance+pricing+agreement+20191105+APA+000008

¹¹ Manual WBSO 2019 Commissioned by the Ministry of Economic Affairs and Climate Policy, p.4.2019.

¹² <https://intercompanysolutions.com/the-innovation-box-tax-regime-in-the-netherlands/>

仍須出示相關之專利、被授權證(exclusive licenses)、軟體、植物種苗權(plant breeders' rights)、藥證(pharmaceutical certifications)等文件。

E. 歐洲總部設在荷蘭的獎勵(Participation Exemption)¹³：

如果公司的歐洲總部設在荷蘭，得充分享有避免雙重課稅之待遇，在荷蘭的子公司將股利(dividends)及資本利得(capital gains)匯至國外母公司時，就源扣繳的營所稅稅率一般為 15%。但若該子公司為歐洲總部時，則可享有零扣繳稅率。

F. 環保投資抵減(MIA/Vamil)¹⁴：

企業家投資於環境部公布的環保清單(Environment list)內的設備時，得於第 1 年報稅時享有 36%之投資抵減，惟每件資產(per asset)的投資金額必須高於 2,500 歐元，而且可申請投資抵減的年度投資金額上限為 2,500 萬歐元，此稱為 MIA 措施；或由企業家任選一報稅年度一次折抵 75%之費用，稱為 Vamil 措施。

G. 能源投資抵減(Energy Investment Allowance, EIA)：

針對企業投資於節能設備或使用再生能源(Sustainable energy)的支出得於第 1 年報稅時享有 45%的投資抵減，荷蘭政府每年宣佈得適用 EIA 的資本設備清單(Energy List)，未納入清單的設備倘符合相關規定亦有可能申請 EIA。2019 年得享有此項抵減的投資金額範圍為 2,500 歐元以上，1.21 億歐元以下。

(2) 租稅制度

A. 營所稅

(A) 課稅對象：在荷蘭有固定營業場所之營利事業(Resident Corporate Entities)如上市公司(NVs)或非上市公司(BVs)等，應就其國內外合併計算之所得課徵營所稅(荷蘭與他國已訂有避免雙重課稅協定，而享有外國所得互免所得稅者除外)。在荷蘭無固定營業場所之營利事業(Non-Resident Corporate Entities)則僅須就荷蘭國內所得部分徵稅。

(B) 稅率：

¹³ <https://intercompanysolutions.com/the-dutch-participation-exemption-for-holding-companies/>

¹⁴ <http://www.res-legal.eu/search-by-country/netherlands/single/s/res-t/t/promotion/aid/tax-regulation-mechanism-miavamil-scheme/lastp/171/>

營所稅稅率分為兩級，應納稅所得在 20 萬歐元以下者，2018 年稅率為 20%，2019 年至 2021 年逐年調降，分別為 19%、16.5% 及 15%；應納稅所得在 20 萬歐元以上者，2018 年及 2019 年稅率均為 25%，2020 年調降至 22.55%，2021 年調降至 20.5%。

國外已納稅額扣抵部分，在與荷蘭訂有避免雙重課稅協定之國家已繳交之營所稅可於報稅時扣抵。

B. 避免雙重課稅協定

荷蘭已與 108 國(地區)簽有避免雙重課稅協定。臺荷雙方則於 2001 年 2 月 27 日在海牙正式簽署「臺荷避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定」(Agreement for the Avoidance of Double Taxation)，係我國與西歐國家簽署的第一個租稅協定。該協定可避免國際間之重複課稅，為在荷蘭我商提供更為合理的課稅待遇及解決問題之協議機制。

2、瑞士

(1) 租稅獎勵措施

瑞士大部分地方邦都設有經濟發展部門，提供公司租稅減免待遇作為投資獎勵措施，每個地方邦給予之獎勵措施與經濟協助不盡相同，取決於各項目的利益與各地區的經濟狀況。關於各地方邦給予之獎勵措施簡略說明如下：有以提供或安排銀行貸款擔保、貼息或承擔利息成本、或提供無息或貼息貸款、或無需償還之一次性出資等「投資融資」獎勵措施；有安排商用場地、土地收購或租賃、為商業用地之規劃或開發分擔成本、或為廠房改造分擔成本等「購置土地與場地」獎勵措施；或有分擔培訓費用之「人事」獎勵措施；或有針對初創與發展階段或重組計畫之租稅減免的「稅務」獎勵措施。

(2) 租稅制度

瑞士係由 26 個地方邦以及約 2,212 個獨立的市鎮(截至 2019 年 4 月資料)所組成之聯邦，依據瑞士聯邦憲法，除了聯邦政府明確保留的稅目外，各地方邦享有完整的課稅權，於是形成瑞士之聯邦稅與地方邦(及市鎮稅)兩級稅制。各地方邦(及市鎮稅)的租稅裁量仍有相當大的自主權，得自行決定其稅率，因此各地方邦與各市鎮之間的稅賦差異性高。

以總租稅負擔率(Total tax rates / TTR)的國際比較，瑞士的租稅體系一

直極具競爭力，總稅率是公司負擔的稅負與強制性費用占其營業利益的百分比，連續多年皆排名世界第3名，瑞士的租稅體系不僅吸引公司納稅人(公司所得稅)，對於個人也深具吸引力(個人所得稅)，瑞士個人所得稅之國際比較，其稅負約處於中間水平。

營業稅(消費型增值稅)之標準稅率為 7.7%(2018 年 1 月 1 日起)，遠低於鄰近國家(德國 19%、法國 19.6%、奧地利 20%、義大利 20%)；住宿的營業稅稅率為 3.7%；民生必需品、食物、書籍報紙、非酒精飲料等之營業稅稅率僅為 2.5%。瑞士採從量計徵其關稅，關稅稅率低，有利於重量輕、價值高之優質產品進口至瑞士。

瑞士已與所有重要工業國及其他許多國家(地區)簽訂避免雙重課稅協定，除 2005 年 7 月 1 日瑞士與歐盟簽署的雙邊協議外，目前為止有 70 多項生效之租稅協定，由於瑞士的國際租稅協定為國際公約，所以取代了瑞士聯邦與地方邦(及市鎮)等稅務法規。我國與瑞士避免所得稅雙重課稅協定於 2011 年 12 月 13 日正式公布實施，其效期追溯自 2011 年 1 月 1 日。

瑞士身為全球最自由、最具競爭力之經濟體之一，始終與其他國家保持緊密的經濟聯繫，對於投資者而言，其健全的法律體系、長期穩定的基本面、相對較少的監管規定、毗鄰為數眾多之研究機構，使瑞士成為生產高品質產品與提供高品質服務之企業在歐洲的選擇地。

同時瑞士也是許多外國公司之全球與地區總部的重要中心，歐洲公司紛紛選擇在瑞士設立其全球總部；美國公司也傾向於在瑞士設立其地區總部。自 2003 年至 2011 年，超過 300 家公司將其總部移至瑞士，其中 53% 來自美國、31% 來自歐洲、11% 來自亞洲，知名企業包括 eBay、Bombardier、Yahoo、Google、IBM 及 Kraft，選擇瑞士的主要原因在於高素質的員工、優惠的稅務環境、高生活水平與有利的地理環境。同時瑞士之經濟意義上的中立地位、穩定性、司法確定性、人身安全、環境安全、靠近研究機構、貼近客戶與可靠的避免雙重課稅協定，皆是瑞士吸引外國公司投資誘因。

3、香港

(1) 租稅獎勵措施

香港並無特別獎勵外人之投資措施，無論是以外商公司登記或以本地公司法人團體之註冊設立均無差異，此二者均在同樣的法條下登記，以同

等性質視之，課徵稅率亦無差別。外籍人士得以同等待遇投資任何香港自然人或法人可以投資之行業，且享有法律上百分之百的公平性。對童工與婦女勞工另有特別的法律保障外，所有的私人企業均可依法僱用勞工，僱用外籍勞工僅限於營建業。此外，私人僱用外籍女傭只能從事家庭幫傭工作。對於匯出淨額利益、利潤及其他經費沒有限制；外匯亦無管制；任何金額、任何時間均可自由匯入或匯出。

進口機械設備及原料無關稅，無股利股息稅、無資本利得稅，及無營業稅。對公司從事研發、市調、可行性評估及其他有關公司管理、營運之研究活動所衍生的費用，均可從寬減免賦稅。對製造電腦軟硬體事業，生產設備可 100% 立即折舊。對創新應用科技研發、高科技產業亦提供不同之資助計畫。無法在工業大樓設廠之生產工廠，香港政府可以土地開發成本價，優惠高科技產業設廠。

(2) 租稅制度

香港為全球最有利營商的稅制之一，2018 年 4 月起，香港實施營所稅兩級制，有限公司¹⁵首 200 萬港元的利得稅稅率將降至 8.25%，其後的利潤則繼續按 16.5% 徵稅；獨資或合夥業務的非法團業務，兩級的所得稅稅率相應為 7.5% 及 15%。

個人薪俸稅率如按標準稅率計算，2018/2019 年度最高稅率為 17%。香港不徵收增值稅、銷售稅或資本增益稅，也不徵收股息或利息預扣稅，只有源自香港的所得才須課稅，在香港以外處所賺取的所得無需納稅。依香港稅務條例(香港法例第 112 章)規定，香港徵收 3 種直接稅如下：

A. 所得稅

凡在香港經營行業、專業或業務而從該行業、專業或業務取得於香港產生或得自香港的所有利潤(由出售資本資產所獲得的溢利除外)的人士，包括公司、合夥商號、信託人或團體及自然人，均須繳稅。

課稅對象並無香港居民或非港居民的分別。因此，香港居民可從海外賺取利益，而無須在港納稅；非香港居民如在香港賺取利潤，則須在港納

¹⁵ 依據香港公司法有 4 種不同的公司組織：一為公開募股有限公司 (Public Company)，二為非公開募股有限公司 (Private Company)，三為獨資無限公司 (Unlimited Company)，四為合股無限公司 (Unlimited Company by Shares)。

稅。至於業務是否在港經營及盈利是否獲自香港，主要是根據事實認定，但所採用的原則可參考在香港法庭及終審法院判決的稅務案件。

香港已與 42 個稅務當局簽署避免雙重課稅協定。在海運業方面，並與美國、英國、丹麥、德國、荷蘭、挪威、新加坡及斯里蘭卡簽署航運收入避免雙重課稅協定，與韓國、智利、紐西蘭簽署豁免課稅之對等待遇。

B. 薪俸稅

於香港產生或得自香港的職位、受僱及退休金的入息均須課繳薪俸稅。「於香港產生或得自香港的入息」一詞，包括所有因在香港提供服務而獲得的收入，但此項定義並不影響該詞的一般廣泛含義。稅率對海員、航空人員及其他在香港作短暫停留的人士，及在香港以外任何地區已繳納在性質上與香港薪俸稅大致相同稅項的人士，另有特別規定。

C. 物業稅

物業稅是向香港土地或樓房的業主所徵收的稅目，自 2009 年 4 月起之計算方式是將物業的評稅淨值以標準稅率 15% 計稅，更可扣減 20% 的維修及保養費用。

綜上，香港稅率屬全球最低且稅制簡單。香港本地及外國公司須繳交之利得稅率亦低；扣除各項稅務寬減及資產貶值後，實質所繳的稅款更低。由於稅基窄，加上稅率非常低，香港的稅務負擔比幾乎所有其他已發展經濟體系要低很多。

4、新加坡

(1) 租稅獎勵措施

新加坡無明文區分提供給外國企業或本國企業之投資獎勵措施，各項租稅獎勵措施適用在新加坡合法登記註冊之公司，另依各獎勵措施之目的而分設不同申請資格。

一般而言，新加坡經濟發展局¹⁶(Economic Development Board, EDB)以

¹⁶ 新加坡經濟發展局為吸引外資，提供外國企業適用不同情況與需求的獎勵制度，獎勵的範圍包括擴大特定營運活動、於新加坡設立國際或區域營運總部、營運建築物翻新或擴充以及機器設備採購或更新之資本支出、企業併購、購買特定服務產生之費用/利息/股息/盈餘、企業創新活動、新興或特定科技的研發費用與專業人士聘僱費，獎勵的方式則包括降稅、提供津貼等財務性之優惠方式。另該國對外國企業之獎勵制度，如獎勵對象、獎勵範圍，隨其政策目標而調整，如 2000 年初期為建立新加坡半導體產業供應鏈，對半導體產業提供較多優惠措施，近年來則逐漸轉向生物科技與醫療、航太業等產業。

鼓勵外資將新加坡作為樞紐拓展區域或全球市場之角度，提出獎勵措施多半對在新加坡設立且著眼海外市場之外國企業，其他機關如新加坡企業發展局(ESG)則以協助新加坡企業國際化為主要任務，因此所提出之獎勵措施主要是鼓勵新加坡企業拓展國外市場。僅就新加坡經濟發展局提供之投資獎勵措施，說明如下：

A. 研發補助(Research Incentive Scheme for Companies, RISC)：

針對在策略性領域科技投入之研發活動提供政府補助。由新加坡政府共同資助，以支持成立研發中心、發展新科技方面的內部研發能量，資助範圍及最高資助比例包含人力 50%、設備與材料 30%、專業服務 30%與智慧財產權 30%。

B. 企業訓練補助(Training Grant for Company, TGC)：

透過支援訓練計畫，鼓勵企業針對新科技、新產業技能以及專業能力等訓練員工。

C. 能源效率補助(Resource Efficiency for Energy, REG(E))：

鼓勵製造業更有效率使用能源並提高競爭力，此計畫屬於新加坡能源市場局(EMA)提升產業能源效率配套措施之一部分，新加坡 EDB、EMA 及國家環境局(NEA)各自在該配套措施下提出方案¹⁷，協助企業強化能源利用效率並減少碳排放，REG(E)計畫自 2019 年 1 月 1 日開始生效，依據企業碳排放量提供相應的金額補助，最高可補助投入成本的 50%。

D. 創新認證獎勵計畫(Pioneer Certificate Incentive, PC)及發展及擴張獎勵計畫(Development and Expansion Incentive, DEI)：

符合租稅優惠之營業活動收入可分別減免公司稅 10%或 5%，租稅優惠期限為 5 年，可依企業提交之計畫申請延長。在租稅優惠期間，企業需分別符合及未符合租稅減免優惠之各項營業活動帳戶。

E. 智慧財產權發展獎勵計畫(IP Development Incentives, IDI)：

新加坡政府於 2017 年財政預算案推出 IDI，企業因使用智慧財產權產生的收入可獲得 5%或 10%的公司稅稅率減低。智慧財產權產生的收入包括

¹⁷ EMA 提出 Genco Energy Efficiency Grant Call (Genco EE Grant Call)，另 NEA 提出 Energy Efficiency Fund (E2F) 等不同計畫協助企業節能減碳。

權利金或因智慧財產權商業化產生的收入，稅務優惠期間最長 10 年，必要時可延長，但延長期間以不超過 10 年為限。

F. 金融及資金管理中心租稅優惠(Finance & Treasury Centre, FTC, Tax Incentive)：

鼓勵企業建立資金管理能力並以新加坡作為企業在區域進行策略性融資及資金管理等活動之據點。企業因符合條件的資金管理所產生之收益可減低 8% 公司稅稅率。金融與資金管理業務所支付非本地銀行或金融服務公司的貸款利息支出可免扣繳稅(withholding tax)。

G. 強化土地使用效率優惠(Land Intensification Allowance, LIA)：

鼓勵用地需求較大的產業提高土地使用效率並增加高附加價值產出。核准之建造或翻新設施費用可享有首年 25% 補貼，之後逐年補貼 5%，直到 100% 的費用補貼完畢為止。

H. 航空器租賃計畫(Aircraft Leasing Scheme, ALS)：

鼓勵企業發展航空器租賃能力並發展新加坡航空器租賃業。來自租賃新加坡飛機或飛機引擎之收入可享公司稅 8% 之優惠；合格採購飛機或飛機引擎之國外貸款費用(利息)可免扣繳稅。優惠期間為 5 年，期滿可依企業提交之租賃計畫申請延長。在租稅優惠期間，企業需分列符合及未符合租稅減免優惠之各項營業活動帳戶。

(2) 租稅制度

新加坡課徵的直接稅計有公司稅、個人所得稅、財產稅、地產稅(Estate Duty)、印花稅和中央公積金(Central Provident Fund)及消費稅(Goods & Services Tax)。另在新加坡無資本利得稅(Capital Gains Tax)、銷售稅、發展稅及進口附加稅，而增值稅、國防捐、教育捐等稅目則尚無課徵計畫。以下介紹新加坡重要稅目：

A. 公司所得稅

現公司所得稅係按收入減除可扣除費用、折舊、交易損失和經核准之慈善捐贈後，依淨額之 17% 課徵。當公司盈餘以股利方式分配給股東時，合於規定的個人股東(主要是新加坡公民或永久居民)可將 20% 公司稅率超過個人應納稅率的部分申請退稅。某些允許可扣除的費用包括投資抵減(折舊)；上年度公司虧損和未扣除之投資抵減可遞延至未來年度的盈利中

扣抵，惟股東組合須無重大變更(即至少50%股權未變換股東)。

B.新加坡與 75 個國家(地區)簽訂全面性避免雙重課稅協定(Avoidance of Double Taxation Agreements)

綜上，新加坡提供有利之租稅環境如完整之租稅協定網絡可供運用；新加坡控股公司及海外投資所得可享較低租稅優惠，係因新加坡控股公司受惠於租稅協定所提供之優惠，特別是控股公司享有營業總部(OHQ)的獎勵。另外有利的公司稅制如對資本利得不課稅；只要股東組合無重大變更，公司的虧損皆可無限期遞延，以抵減未來年度的公司所得稅；未分配盈餘幾乎可以毫無限制的保留，公司可以任意擇定分配股利的時機。

(四)國際租稅規劃重要模型與案例分析

1、重要模型-荷蘭有限合夥(CV¹⁸)-有限公司(BV¹⁹)結構

講師 Bart Kusters 表示，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 階段並無相關所得須課稅。反之，因 BV 為公司結構，BV 階段所得須課稅。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 階段獲配利潤之計算方式通常係透過與荷蘭稅務局簽訂預先訂價協議(Advance Pricing Agreement, APA)²⁰決定，而剩餘利潤即為 BV 給付予 CV 之權利金²¹。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

¹⁸ CV 為 Commanditaire Vennootschap 即有限合夥。

¹⁹ BV 為 Besloten Vennootschap 即有限公司。

²⁰ 預先訂價協議(Advanced Pricing Arrangements, APA)，指由一個納稅義務人與一個或多個稅捐機關進行事先之協議。OECD 對於 APA 之定義係指在受控交易發生前，為這些交易之移轉訂價預先確定一系列適當方法、可比較對象、適當調整及關鍵性假設等標準，以供決定一段固定期間內之受控交易移轉訂價措施程序。且預先訂價協議申請係由納稅義務人依據政府所規定之程序向一個或多個稅務機關提出申請或協商。

²¹ J. Vleggeert, 'Dutch CV-BV Structures: Starbucks-Style Tax Planning and State Aid Rules', (Volume 70), Bulletin for International Taxation No 3 (2016), pp. 173-181, p.173-174

rules)²²，該 CV 於美國將被視為非透視(non-transparent)實體，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。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。

此外，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 Directive)及利息與權利金指令(Interest and Royalties Directive)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：

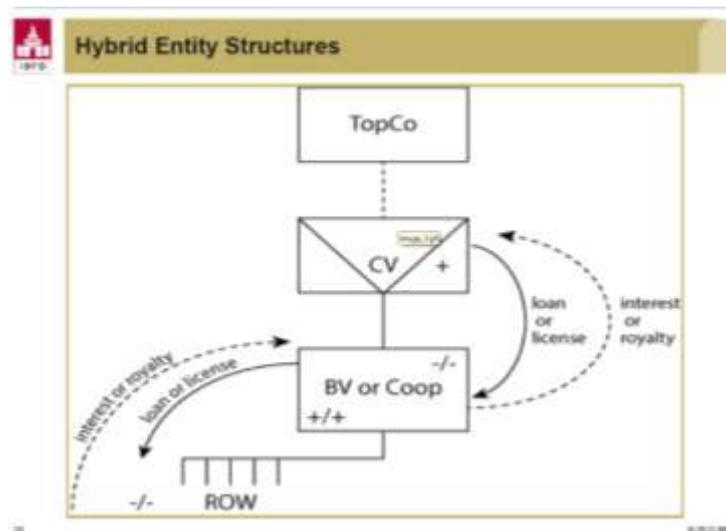


圖 10 CV-BV 基本結構圖示

2、案例分析：常見跨國企業在數位經濟下進行利潤移轉模式，即「荷蘭、愛爾蘭雙層三明治模式(Double Irish Dutch Sandwich)」²³主要架構如下：

- (1) 美國母公司依美國法律設立，將智慧財產權(IP)之權利移轉至美國境外，成立一個依愛爾蘭法律設立但實際營運處所在百慕達群島之 IP 控股公司。對未來 IP 的強化與維護，美國母公司與 IP 控股公司採用成本分攤

²² 勾選原則(Check The Box Rule)，是依據美國聯邦法規規定，集團母公司可自行決定是否將其投資之境外公司在稅法上當作一間獨立公司對待；或是在稅法上將其忽略，亦即將境外公司業務當作發生在集團母公司之業務範疇之內，在後者之情形，該境外公司在稅法上成為一個被忽略的實體(disregarded entity)。

²³ Reno Nabben "Intellectual Property Tax Planning in the light of Base Erosion and Profit Shifting" Tilburg university, June 2017, p.31-40.

協議²⁴(CSA)透過買進支付方式將利潤轉移到海外。

- (2) 依照愛爾蘭法律設立且實際營運處所亦在愛爾蘭的跨境電商營運公司(僱用數千名員工)，是美國母公司正式對外接觸客戶的公司。該公司獲得授權使用 IP，從全球客戶獲得提供廣告服務的收入，該營運公司在最終消費國家並無實際的營運處所，因此其利潤無須在當地被課稅。在客戶所在國家的貨物運送與廣告行銷等功能被設定為以成本加成計價模式之低風險分銷商或服務提供商，以維持在最終消費國之低額稅基。
- (3) 愛爾蘭跨境電商營運公司之稅基，因支付給荷蘭導管公司權利金而降低，並適用優惠的營所稅稅率。
- (4) 荷蘭導管公司對權利金匯出給 IP 控股公司不課徵扣繳稅款。
- (5) 持有 IP 控股公司在愛爾蘭(已辦公司登記但非稅務居住者)與百慕達(有實際管理處所為稅務居住者但當地無所得稅)均不會被課徵所得稅。
- (6) 依據美國 CFC 規定，因為 IP 控股公司與荷蘭導管公司在美國稅上被視為「透視個體」(disregarded entity)，因此境外權利金所得不會被認列為 Sub-Part F 而被美國課稅。

3、避稅手法分析：

(1) 從課稅原則分析

美國稅改前營所稅稅率為 35%，採屬人主義課稅原則，法人稅受居住者管轄權認定的方式為標準的形式主義，採用註冊地作為判斷標準；愛爾蘭營所稅稅率為 12.5%，採屬地主義課稅原則，法人稅受居住者管轄權認定方式為實質認定，採用實際管理處所原則；荷蘭營所稅稅率為 25%，採全球課稅主義，亦即採屬人主義課稅原則，法人稅受居住者管轄權認定方式為形式主義，以註冊地作為判斷標準²⁵。

(2) 從居住者角度分析

母公司(代號 6)、導管公司(代號 4)與跨境電商營運公司(代號 3)分別屬於美國、荷蘭與愛爾蘭的居住者企業，IP 控股公司(代號 5)是依據愛爾蘭法律設立，惟實質營運地在百慕達，故非愛爾蘭之居住者企業。換句話說，

²⁴ 成本分攤協議 Costs Sharing Agreement (CSA)，即企業間協議共同進行研究及發展新科技，共同取得資產、服務及權利。

²⁵ 廖元志、黃秀貞，個案頗析租稅協定濫用產生之避稅效果-兼論防杜稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫(BEPS)6之適用，頁 69-70，財政部 106 年度研究報告。

就愛爾蘭稅法而論，IP 控股公司為無國籍公司，無須負擔任何稅捐；就美國稅法而言，因為 IP 控股公司並非依美國法律設立，故亦非美國之居住者企業，此即創造出 IP 控股公司的雙重非居住者身分。

(3) 從扣繳角度分析

跨國企業規劃的重點在於尋求低扣繳率或免扣繳之方式，當一筆權利金的支付發生於歐盟境內時，此權利金原則上無需扣繳²⁶，故愛爾蘭跨境電商營運公司給付權利金給荷蘭導管公司時，無須扣繳；同樣地，荷蘭導管公司給付權利金給 IP 控股公司亦無需扣繳。

(4) 從受控外國公司課稅制度角度分析

美國之受控外國公司課稅制度並非以境外受控公司的全部所得為課稅標的，主要目的是掌握消極性所得(Passive Income)，稱之為 Subpart-F Income，涵蓋容易移轉至低稅率國家隱藏的所得類型，如股利、利息、租金與權利金等²⁷。就 IP 控股公司而言，其利潤原本應是美國受控外國公司課稅制度欲掌握的對象，但美國母公司得就 IP 控股公司、荷蘭導管公司與愛爾蘭跨境電商營運公司合併使用「勾選原則(Check The Box Rule)」其效果為 IP 控股公司、荷蘭控股公司在美國稅法上皆視為不存在之個體，愛爾蘭跨境電商營運公司為實質營運公司，其實質營運活動視為 IP 控股公司之營運活動，因此 IP 控股公司不適用受控外國公司課稅制度。

綜上，愛爾蘭跨境電商營運公司對外賺取的利潤得以合法之方式幾乎全數移轉至 IP 控股公司，且僅繳交低額之稅負，因此大型跨境電商通常將實質營運活動較高的公司設立於租稅協定網絡廣泛國家，如愛爾蘭、荷蘭與新加坡等，並於世界各地辦理稅籍登記繳交營業稅，同時向當地客戶收取使用數位化商品或服務之價款，再利用權利金免扣繳方式，將此價款移轉給實質營運活動較低的公司，此公司通常設立於對權利金課稅適用「穿透式稅制(Pass-Through Tax System)」或租稅優惠(Low Tax or Tax Exemption)國家，如盧森堡及傳統避稅天堂國家等。

²⁶ 陳衍任，美國 IT 業跨國避稅模式(中)，頁 23-24，稅務旬刊第 2317 期。

²⁷ 蔡孟彥，日本與美國受控外國公司稅制之簡介與啟示(下)，頁 15-16，稅務旬刊第 2360 期。

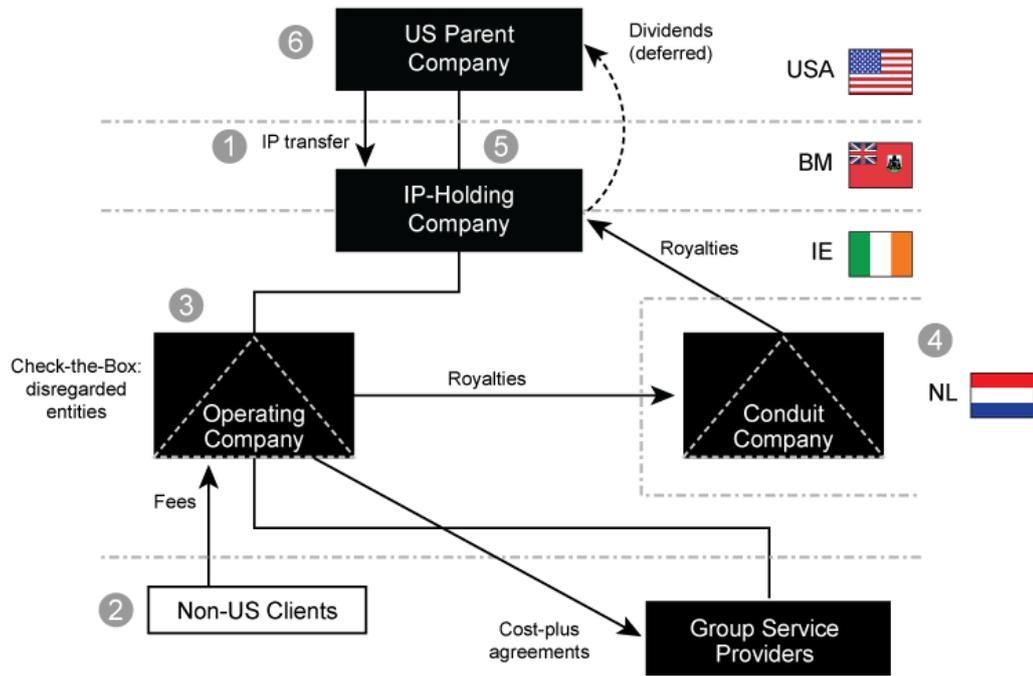


圖 11 荷蘭、愛爾蘭雙層三明治模式圖示

五、增值稅與數位經濟

2015 年 BEPS 行動計畫 1 成果報告中涉及消費稅部分，主要係境外供應商提供勞務及無形資產(Cross-border supply of services and intangibles)及低價貨品進口(imports of low value goods)議題，OECD 考量增值稅(VAT/GST)對一國稅收之重要性與日俱增，爰制定國際增值稅指導原則以確保：VAT 於目的地國課稅、避免雙重課稅及雙重不課稅與企業負擔極小化。本章節將簡述國際 VAT 指導原則及各章重點、行動計畫 1 有關處理數位經濟下之增值稅挑戰(對低價進口貨物課稅)及選樣國家經驗等。

(一)國際增值稅指導原則(International VAT/GST Guidelines)

1、概論

當各國普遍認知目的地課稅原則(destination principle)為基本增值稅原則，即由最終消費地國稽徵機關課徵增值稅。然而，1990 年代後期稅務當局及企業團體已認定增值稅規範須有進一步整合以避免對國際貿易產生負擔，並需要相互合作以解決普遍面臨之稅務問題。因此，OECD 於 1998 年提出首份處理電子商務增值稅課稅原則建議，即渥太華租稅架構條件(the Ottawa Taxation Framework Conditions)，此為其對數位經濟增值稅規範之濫觴。

為避免跨境交易之雙重課稅或不課稅，及降低徵納雙方成本，OECD 工作小組、各成員國及合作國際組織等專家學者共同草擬國際增值稅指導原則，2015 年第 3 屆 OECD 增值稅全球論壇(Global Forum on VAT)經 100 餘國及國際組織交換意見，2016 年經 OECD 理事會(Council)通過為建議事項，2017 年 4 月發布。

因應跨境商務盛行及服務與無形資產無實體不易課稅特性，該指導原則主要係針對跨境服務及無形資產交易而訂。該指導原則屬軟性規範，僅提供原則性建議，無強制拘束力²⁸，並與 BEPS 行動計畫 1 相互連結。

鑑於跨境勞務交易快速成長，應關注之租稅議題不限於電子商務，也包括增值稅可能對跨境勞務與無形資產產生扭曲，並可能阻礙經濟活動及造成不公平競爭的扭曲現象。基於各管轄稽徵機關可能會因增值稅制度更一

²⁸ 該指導原則並不提供國內立法細節規範，各國仍有權設計及實施其法律規範。該指導原則僅為辨識目標，並提供達成目標之方法，作為各國課稅規範參考點，意即其為軟性規範，並無法定約束，旨在支持決策者考量個別經濟、法律、體系、文化及社會狀況下，衡量及展開其法律與行政架構

致，以利於國際貿易，故致力於推動發展國際增值稅指導原則。

該指導原則對最普遍國際貿易型態之增值稅處理建立數項原則，特別關注於跨境勞務及無形資產交易，以降低因跨境商務增值稅課稅規範不一致形成之雙重課稅及非意圖不課稅風險。

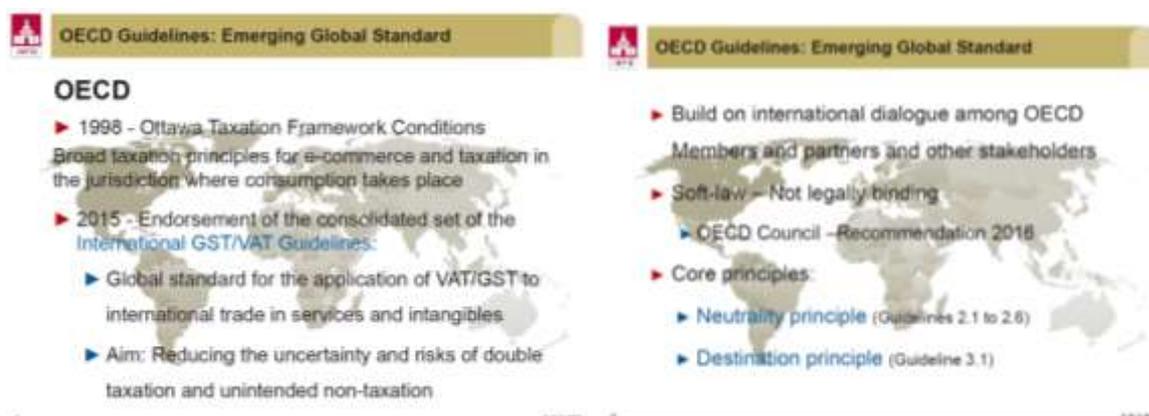


圖 12 OECD 指導原則

2、核心原則

(1) 中立性原則(Neutrality principle)

- A. 探求消費稅課徵目的，係對消費課稅，原則應由最終消費者承擔稅負，企業僅係代徵者之角色，惟在特定情況下，得由法律明文規定企業承擔稅負，如經營免稅項目之營業人進項稅額無法扣抵、非供本業或附屬業務使用之進項稅額不得扣抵等。
- B. 不論企業所屬國家或產業為何，從事相似交易之企業應有同等租稅待遇及相同增值稅負。
- C. 增值稅制設計應盡可能避免扭曲企業決策。
- D. 租稅中立性原則體現於國際貿易，即應給予外國企業與本國企業相同之租稅待遇，即使有必要給予外國企業特定行政要求，亦須避免造成不合理之依從成本及負擔。

(2) 目的地課稅原則(Destination principle)：就消費稅而言，對跨境勞務及無形資產之交易應由消費地國課稅。

3、指導原則內容

該指導原則共分為 4 章，第 1 章描述增值稅核心特色，第 2 章以跨境交易為背景闡述增值稅中立性，第 3 章介紹 B2B 及 B2C 跨境勞務及無形資產

交易的課稅地選擇，第 4 章則支持指導原則運用於實務使爭端極小化及應用於避稅及逃漏稅情事。講師 Mr. Bart Kusters 將重點置於前 3 章，擇要說明如下：

(1) 第 1 章—加值稅核心特色(Core Features of Value Added Taxes)

- A. 中立性(Neutrality)：對電子商務及傳統交易型態之課稅應符合中立性。消費稅採目的地課稅原則，即由消費地國課徵加值稅，使跨境交易之課稅符合租稅中立性。
- B. 效率(Efficiency)：企業依從成本及稽徵機關行政成本應最小化。
- C. 確定性及簡化(Certainty and Simplicity)：租稅規範應明確及簡易。
- D. 有效性及公平性(Effectiveness and Fairness)：採取適當規範使潛在逃漏稅及避稅最小化。
- E. 彈性(Flexibility)：租稅制度應有彈性及機動性，以確保可因應技術及商業之發展。

(2) 第 2 章—跨境交易加值稅中立性原則(Neutrality of Value Added Taxes in the Context of Cross-Border Trade)

A. 基本中立性原則：

- (A) 原則 2.1：除法律另有明確規定，否則加值稅負擔不應由納稅的企業(營業人)承擔。
- (B) 原則 2.2：在相似情況下進行相似交易的企業(營業人)應該承擔相似水平的稅負。
- (C) 原則 2.3：加值稅規範架構須使其不會成為企業(營業人)經濟決策之主要影響。

B. 國際貿易下之中立性

- (A) 原則 2.4：在應負擔租稅之管轄地，外國企業相較於本國企業(營業人)不應有不利或有利之租稅負擔。
- (B) 原則 2.5：為確保外國企業不會產生不可退還的加值稅，政府可以採取一些方法達成(如退稅、零稅率...等)。

C. 行政及依從

- 原則 2.6：在有必要對外國企業採取明確行政措施時，政府不應對其造成不合比例或不適當的依從負擔。

(3) 第 3 章—跨境勞務及無形資產課稅地之決定(Determining the Place of Taxation for Cross-Border Supplies of Services and Intangibles)

第 3 章為本指導原則中心議題，主要探討 B2B(企業對企業)及 B2C(企業對個人)跨境勞務及無形資產交易之課稅地選擇方式，分別制訂一般性法則及特定性法則，藉由尋求各國課稅作法一致，以避免重複課稅或非意圖不課稅的風險。

A. 參照消費者的消費地，為跨境銷售行為建立有效的課稅法律依據(實質管轄權)。

(A)原則 3.1-基於消費稅目的，國際電子勞務及無形資產勞務之使用，應根據消費地管轄原則課徵營業稅。

(B)原則 3.2-在 B2B 交易模式下，由買受方所在地之管轄區對國際交易服務及無形資產服務取得課稅權。

(C)原則 3.3-在 B2B 交易模式下，買受方身分通常透過商業協議認定。

(D)原則 3.4-在 B2B 交易模式下，若買受方於多個管轄區皆設有機構，則由使用該國際交易服務及無形資產勞務機構所在地之管轄區取得課稅權。

(E)原則 3.5-在 B2C 交易模式下(屬現場提供勞務情形)，當勞務具有實體提供地點，由勞務實體提供地之管轄區取得課稅權。

(F)原則 3.6-在 B2C 交易模式下(屬遠距勞務情形)，無勞務實體提供地者由勞務使用者通常之所在地管轄區取得課稅權。

(G)原則 3.7-當以買受方代理人所在地認定課稅管轄權之歸屬更為適當時，以該代理人之所在地管轄區取得課稅權。

(H)原則 3.8-勞務之提供與不動產相連結者，以該不動產所在地之管轄區取得課稅權。

B. 實施有效率及有效果的徵收機制

透過要求提供遠距電子勞務之境外供應商在境內簡易登記及報繳營業稅的方式，簡化徵收流程及降低依從成本。

(A) B2B 模式

a. 建議在消費地採取逆向課稅機制。

b. 逆向課稅機制在消費者得以進項稅額扣抵時，將不允許採用。

(B) B2C 模式

- a. 境外供應商在當地課稅管轄區進行簡易登記並報繳營業稅。
- b. 登記及報繳稅作業宜簡便易遵循(例如線上登記及電子報繳稅等)，並藉電子方式完成相關作業，如線上登記、線上申報及線上繳稅等。
- c. 「僅付費」(Pay-only)制度：強調沒有相同的權利(如進項稅額扣抵)及義務(如申報完整明細資料)，以與傳統複雜制度做明顯區別。
- d. 本模式建議適用在遠距銷售電子服務商品。但線上銷售低價貨物時，亦提供課稅解決方案。

C. 跨境線上銷售低價貨物

- (A) 強化對線上銷售低價進口商品課徵消費稅的效率，重新檢討主管機關是否給予低價進口商品免稅的門檻。
- (B) 要求跨境供應商或平臺業者(Vender/Intermediary collection)於消費地辦理稅籍登記及繳納消費稅，減少海關於進口時代徵消費稅的稽徵成本(例如澳大利亞、紐西蘭及歐盟)。
- (C) 傳統進口貨物課徵消費稅模式，係由貨物進口人自行報關並繳納稅捐，其課稅時點為進口時；而 OECD 建議以消費者於線上購買貨物時為課稅時點，如此海關將無須涉入該進口貨物之代徵行政作業。在此模式下，為確保境外供應商或平臺業者遵守相關規範，主管機關除提供誘因如簡易登記、快速通關等優惠外，並就初次違反規定之跨境供應商或平臺業者，提供輕罰或免罰之環境，俾稅捐機關有效徵收營業稅。

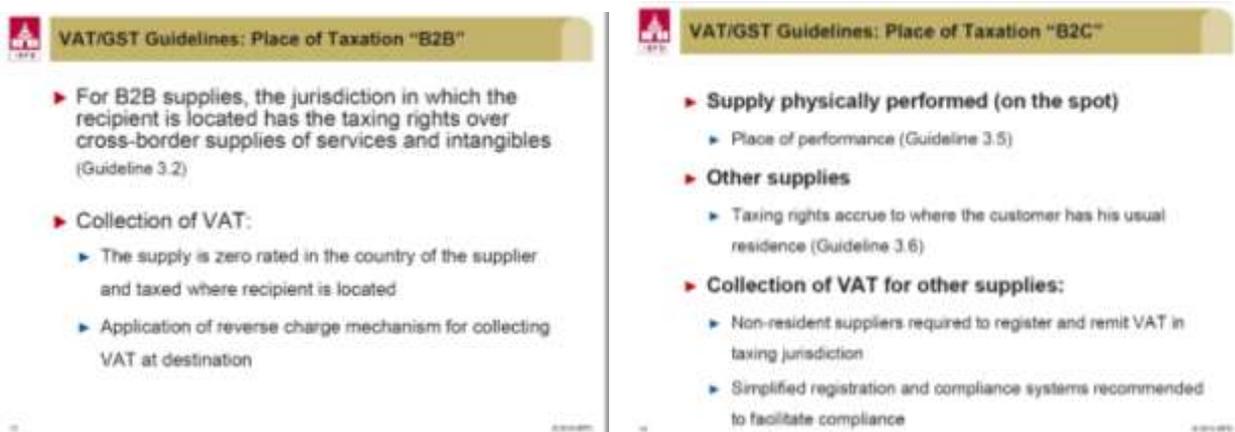


圖 13 加值稅(VAT/GST)指導原則

(二)BEPS 行動計畫 1 有關處理數位經濟下之加值稅挑戰—對低價進口貨物課稅

因稽徵成本效益考量，各租稅管轄地(國)多設置進口貨物免稅門檻，對未達門檻金額之進口貨物免徵進口相關稅費。惟隨著電子商務日益盛行，消費者透過網路向境外供應商購買實體貨物情形漸增，許多租稅管轄地(國)發現免稅之進口低價貨物量顯著上升，且利用低價免稅門檻進行各類逃漏稅捐情事層出不窮，不僅造成稅收減少，更衍生境內外供應商稅負不平衡情形，使得本地供應商面臨不公平競爭。

又近年科技技術及政府行政效能精進，大幅降低稽徵成本，而該等免稅門檻多於資訊時代發展前所擬訂，爰報告建議各租稅管轄地(國)重新檢討低價進口免稅門檻金額。另一方面，報告盤點 4 類進口低價貨物加值稅課徵模式如下，協助各租稅管轄地(國)檢討現行徵收方式：

1、傳統徵收模式 (Traditional collection model)

由海關對每筆貨物在進口時核徵其加值稅，相當耗費海關人力及物力成本，非屬有效率之稽徵模式。

2、買方徵收模式 (Purchaser collection model)

由買受人就其進口之低價貨物自行計算及報繳加值稅，因買受人租稅依從度較低，且各租稅管轄地(國)對其稽徵成本較高，成效有限。

3、賣方徵收模式 (Vendor collection model)

由境外供應商於進口地(國)登記，並計算、收取及報繳加值稅予進口地(國)，可有效改善進口低價貨物之徵收效率，從而使政府得以考量取消或降低進口低價貨物免稅門檻。惟將對境外供應商造成額外負擔，建議簡化登記制度及相關作業，俾減輕其依從成本。

4、中介方徵收模式 (Intermediary collection model)

由掌握進口貨物交易相關資訊之中介機構(如：快遞業者、郵政業者、電子商務平臺業者及支付業者等)收取及繳納低價貨物之進口加值稅，以提升稽徵效率。當中介機構於進口地(國)設有實體機構，此模式尤其有效。



圖 14 對低價進口貨物課稅

(三) 選樣國家實施經驗

1、歐盟

2008 年歐盟於經濟暨財政理事會通過歐盟增值稅新制法案，重新定義電信(telecommunications)、廣播(broadcasting)以及電子服務業(electronic services)之服務提供地(place of supply)增值稅課徵地之認定。新制增值稅法案將電信、廣播、電子服務業之增值稅課徵地，自原先之服務提供者所在地更改為消費者所在地，避免企業變相規避稅負，產生扭曲競爭的情形，惟亦導致企業須向消費者所在之個別國家繳納增值稅，增加企業稅務依從成本。

為此，歐盟實施「迷你一站式服務(Mini One Stop Shop, MOSS)」，即電信、廣播及電子服務相關業者得在其建立據點之歐盟成員國內，以單一且簡化之電子註冊與支付系統進行營業登記及繳納增值稅，再由 MOSS 移轉申報金額予消費者所在之成員國，免除企業報稅之不便。未於歐盟設籍的企業，亦得於其設有固定據點之歐盟成員國註冊 MOSS，且若企業未在歐盟內設有固定據點，則可選擇於任一成員國註冊。惟任一企業僅得擁有一個 MOSS 帳戶。

為因應現行數位交易態樣，歐盟 2016 年 12 月提出「增值稅暨數位單一市場法案(VAT Digital Single Market Package)」，該法案預定於 2021 年 1 月實施，針對跨境電子供應服務設定不同門檻[分別為 1 萬歐元(約新臺幣 362,500 元)與 10 萬歐元(約新臺幣 3,625,000 元)]所應適用的規範，於線上從事跨境銷售且年銷售額低於 1 萬歐元之企業，得繼續適用其設籍國之規範進行申報並

繳納增值稅，此外，由於未超過 1 萬歐元門檻之小型企業在新制下得在其設籍國報稅，因此亦得免於適用 MOSS。

其次，跨境銷售額低於 10 萬歐元的歐盟中小企業，在新制下將不再需要提供兩份文件(例如帳單地址和 IP 地址)來證明其對消費者提供服務之所在地，從事電子服務的歐盟賣家，日後僅須提交其中一份證明即符合規範要求。新的 MOSS 並非強制適用，企業得選擇是否採用或是選擇後亦可自行退出，惟非歐盟企業縱使已註冊 MOSS，仍不得適用上述新設定之門檻。此外，上述 1 萬歐元和 10 萬歐元之門檻於 2018 年起適用在電子服務上，並於 2021 年開始適用於線上商品。

2、澳洲

(1) 對境外電商提供數位服務者課徵增值稅(GST)

A. 自 2017 年 7 月 1 日開始，澳洲對境外供應商向澳洲消費者提供勞務或數位產品(包括線上電影、音樂、apps、遊戲、電子書、顧問及專業服務等)者課徵 GST(稅率為 10%)，其中消費者係指非屬需在澳洲登記繳納 GST 者或雖在澳洲登記繳納 GST，但購買之勞務或數位產品非供在澳洲之營業使用者。

B. 一般登記、申報及繳納 GST 規定

境外供應商可選擇簡易登記及申報制度或採澳洲標準 GST 登記制度，倘銷售門檻於一年內達澳幣 75,000 元即須登記，該銷售額涵蓋低價進口貨物、對澳洲消費者提供勞務或數位服務、其他與澳洲有關聯之銷售。

C. 非居住者企業可選擇使用簡易登記及申報制度，可用電子方式申請登記，申報及繳納 GST 更方便及快速。如要申請扣抵進項稅額則須採澳洲一般 GST 登記制度。

前述適格境外銷售人可選擇標準或簡易稅籍登記註冊，可利用線上簡易稅籍登記系統向澳洲國稅局申請核發財貨及勞務稅稅籍編號 (Australian Taxation Office Reference number, ARN)，提供便捷簡易之登記、申報及繳納程序，降低境外銷售人稅務依從成本，提高於澳洲境內註冊申報繳納財貨及勞務稅意願。

(2) 對低價進口貨物課徵 GST：

澳洲政府於 2018 年修正通過低價進口貨物財貨及勞務稅新制，並於同年 7 月 1 日實施，刪除低價進口貨物免稅門檻，要求境外供應商銷售價值低於澳幣 1,000 元(約新臺幣 22,650 元)之實體貨物予澳洲境內買受人，倘過去 12 個月總銷售額逾澳幣 75,000 元(約新臺幣 1,698,750 元)者，須於澳洲辦理稅籍登記及申報繳納財貨及勞務稅，期改善境內外銷售人租稅公平性。對低價進口貨物課徵 GST，被外界稱為「Netflix tax」，受影響廠商如下：

A. 電子配送平臺營運者(Electronic distribution platform operators)：

廠商於電子配送平臺銷售低價貨物予澳洲消費者，電子配送平臺營運者視同供應商(Deemed suppliers)，須負責繳納該低價貨物應納之 GST。但如該平臺僅提供運輸服務或僅供連結支付系統或處理付款等，則非屬電子配送平臺。

B. 銷售貨物廠商(Merchants who sell goods)：

進口低價貨物銷售予澳洲消費者，但非透過電子配送平臺銷售。

C. 再運送者(Re-deliverers)：

廠商為澳洲消費者向國外供應商訂購貨物，或蒐集運送貨物予澳洲之消費者。

倘電子配送平臺廠商負責繳納 GST，則銷售貨物廠商毋須負責繳納 GST，如果配送平臺廠商或銷售貨物廠商負責繳納 GST，則再運送者無須負責繳納 GST。

Australia – GST	Australia – GST (cont'd)						
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Date of introduction: 1 July 2017 ▶ GST rate: 10% ▶ GST is extended to business supplying digital products, services and other intangibles to Australian consumers (B2C) <ul style="list-style-type: none"> ▶ includes digital products such as movie streaming, downloads of apps and music, certain financial products, rights, gaming products and insurance) ▶ Low value threshold for imports ("netflix tax"): 1 July 2018 <ul style="list-style-type: none"> ▶ Sales of goods to Australian customers under AUD1,000 will be subject to GST (unless aggregate sales is less than AUD 75,000) 	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="726 1489 949 1579">Registration requirement</td> <td data-bbox="949 1489 1406 1579"> <ul style="list-style-type: none"> • Suppliers with total value of sales exceeding AUD75,000 over a 12-month period </td> </tr> <tr> <td data-bbox="726 1579 949 1736">Compliance</td> <td data-bbox="949 1579 1406 1736"> <ul style="list-style-type: none"> • For intermediaries - rules are specifically introduced to be liable to collect and remit VAT • Can register in a "limited" capacity to reduce their compliance burden by collecting and remitting GST on a quarterly basis (without the ability to claim any input tax credits for GST) </td> </tr> <tr> <td data-bbox="726 1736 949 1921">Implications</td> <td data-bbox="949 1736 1406 1921"> <ul style="list-style-type: none"> • Administrative penalties apply for consumers who "mask" or misrepresent their residence when making purchases, making the NR suppliers consider they are not making supplies to Australian consumers (resulting in no GST being applied) • The supplier and the intermediary of an "electronic distribution platform" will need to agree who has the obligation to account for GST </td> </tr> </table>	Registration requirement	<ul style="list-style-type: none"> • Suppliers with total value of sales exceeding AUD75,000 over a 12-month period 	Compliance	<ul style="list-style-type: none"> • For intermediaries - rules are specifically introduced to be liable to collect and remit VAT • Can register in a "limited" capacity to reduce their compliance burden by collecting and remitting GST on a quarterly basis (without the ability to claim any input tax credits for GST) 	Implications	<ul style="list-style-type: none"> • Administrative penalties apply for consumers who "mask" or misrepresent their residence when making purchases, making the NR suppliers consider they are not making supplies to Australian consumers (resulting in no GST being applied) • The supplier and the intermediary of an "electronic distribution platform" will need to agree who has the obligation to account for GST
Registration requirement	<ul style="list-style-type: none"> • Suppliers with total value of sales exceeding AUD75,000 over a 12-month period 						
Compliance	<ul style="list-style-type: none"> • For intermediaries - rules are specifically introduced to be liable to collect and remit VAT • Can register in a "limited" capacity to reduce their compliance burden by collecting and remitting GST on a quarterly basis (without the ability to claim any input tax credits for GST) 						
Implications	<ul style="list-style-type: none"> • Administrative penalties apply for consumers who "mask" or misrepresent their residence when making purchases, making the NR suppliers consider they are not making supplies to Australian consumers (resulting in no GST being applied) • The supplier and the intermediary of an "electronic distribution platform" will need to agree who has the obligation to account for GST 						

圖 12 澳洲課稅規定介紹

3、日本

跨國數位服務之消費稅課徵自 2015 年 10 月 1 日起適用，2019 年 10 月 1 日起，將現行稅率從 8% 增加為 10%)，相關重點如下：

- (1) 在消費稅法修正之前，消費稅的課徵方式由服務的地點決定，若數位服務的提供地點不明確，則視服務提供者的辦公室地點所在地為服務提供地。現在，服務接受者的所在地(例如：地址、住宅、總公司或主要辦公室)將成為判斷服務提供地的依據。除了依據服務接受者所在地點判斷是否課徵消費稅外，日本也針對 B2B 的數位服務交易²⁹引進逆向課稅機制 (Reverse Charge Mechanism)。亦即，接受境外服務提供者提供服務的日本企業將需要申報與繳納消費稅。

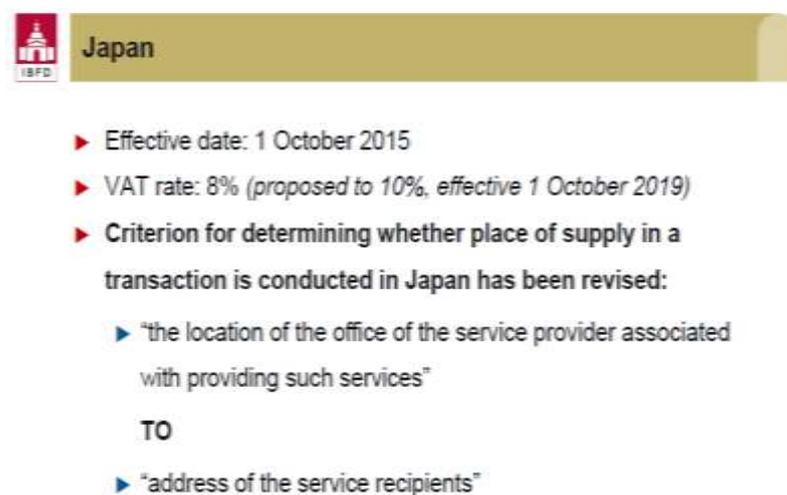


圖 13 日本課稅規定介紹

- (2) 依據 B2B 或 B2C 交易類型的不同，其消費稅課徵方式也有所不同。簡要說明整理如下：

²⁹ B2B 的數位服務交易包含：網站上的廣告、雲端服務（根據合約，服務僅限提供予企業）、線上遊戲網站或軟體商店的營運（亦即網站營運者與內容提供者間的服務交易）、飯店訂房或餐廳定位網站的營運（亦即網站提供給飯店或餐廳的服務）、非經客戶特定要求而於日本境外收集或分析資訊/數據並透過網際網路發佈結果、透過電信線路或網際網路提供連續性的諮詢服務（如法律服務）。

表 1 B2B 或 B2C 交易課稅方式

	B2C 交易		B2B 交易	
交易範圍	由境外服務提供者所提供非屬 B2B 數位服務的所有數位服務交易		境外服務提供者提供的數位服務，依服務本質或合約條件，服務接受者通常限定為企業顧客	
課徵方式	境外服務提供者應申報與繳納消費稅		當向境外服務提供者購買數位服務符合應課徵消費稅之交易時即適用逆向課稅機制。服務接受者有義務繳納消費稅	
	境外服務提供者	境內服務接受者	境外服務提供者	境內服務接受者
	<ol style="list-style-type: none"> 有義務申報消費稅並繳納稅款。 如符合要求，境外服務提供者可向稅務機關申請為消費稅目的之註冊。 	<ol style="list-style-type: none"> 進項稅額無法扣抵，除非境外服務提供者已向稅務機關注冊。 只要提供服務的境外服務提供者已向稅務機關注冊，進項稅額扣抵可被允許。服務接受者應取得載有境外服務提供者註冊號碼之發票。 	<ol style="list-style-type: none"> 有義務通知服務接受者該交易適用逆向課稅機制。 	<ol style="list-style-type: none"> 納稅人其應稅銷售額比例超過 95% 以上者無須於消費稅申報書上申報任何購買數位服務的進項稅額或逆向課稅額。 納稅人其應稅銷售額比例低於 95% 者應於消費稅申報書上申報購買數位服務的進項稅額及逆向課稅額。

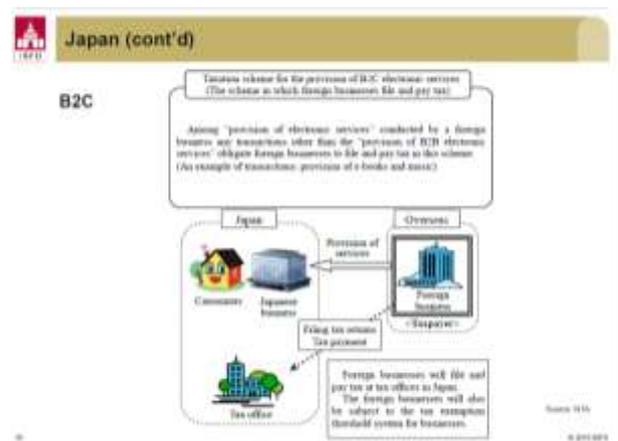
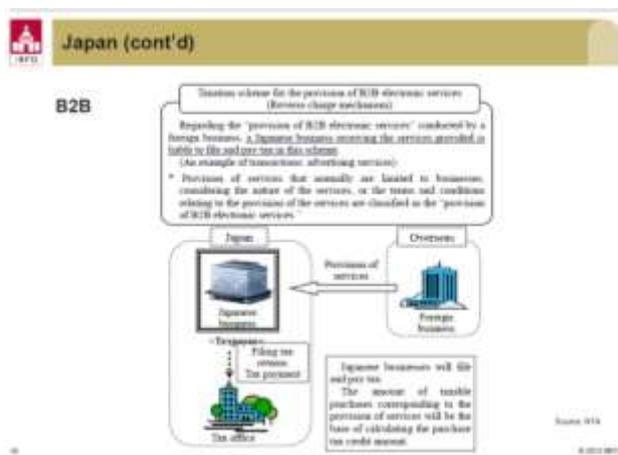


圖 14 B2B 或 B2C 交易課稅

六、稅務遵從及規定

針對數位經濟課稅方式，OECD 於 2018 年期中報告指出，儘管全球主要國家無一致做法，但已有部分國家採取單方面暫時性措施約可分為 4 大類，包括常設機構概念的替代應用；擴大扣繳機制之適用；銷售稅一對數位服務收入課稅；針對跨國企業另行設計課稅方式一建構具體之反避稅機制。本章(一)至(三)部分就 OECD 於 2018 年提出具代表性之暫時性措施及採行國家案例進行介紹，第(四)部分則介紹最新 2019 年選樣國家對數位服務收入課稅概況，詳述如後。

(一)常設機構概念的替代應用—建構數位化或虛擬化之常設機構標準

1、以色列：顯著經濟存在測試(Significant Economic Presence Test)

(1)顯著經濟存在概念

當以色列之非居民企業對以色列之居民提供線上服務，若該提供服務程度已達「顯著經濟存在」，即使該非居民企業在以色列不具備實體營運活動，亦擬制其具備可課稅之存在。

(2)顯著經濟存在測試之限制：在簽有租稅協定下之情形並不適用。

(3)顯著經濟存在測試之參考因素

A.線上簽訂合約：外國公司與以色列客戶在線上簽訂大量合約。

B.使用數位產品或服務：外國公司線上提供大量以色列客戶所使用之服務或產品。

C.本地化網站：外國公司使用按以色列市場為目標之本地化網站(如使用希伯來語、提供當地折扣及行銷活動、當地貨幣及付款方式等)。

D. 多邊商業模式下收入主要來自以色列之使用者。

2、印度：新關聯性(Nexus)規則—顯著經濟存在

(1)顯著經濟存在概念

印度發布幾項有關企業所得稅之修正案，其中最重要的是導入顯著經濟存在概念，換句話說，藉由顯著經濟存在概念作為判別非居民企業之營業利潤在印度是否須被課稅之標準。

(2)顯著經濟存在之 2 項適用門檻

A. 當地收入門檻：係指任何商品、服務或財產之交易係由非居民企業在印度提供，如該交易或過去一年交易產生之付款總額超過規定數額。

B. 當地使用者數量門檻：係指透過數位工具，在印度有系統且持續地進行其商業活動或與一定數量之用戶進行互動。

(3) 顯著經濟存在之課稅效力

無論該非居民企業位於何處，若符合上開顯著經濟存在之適用門檻，將在印度構成直接稅負，惟印度明確指出雙邊租稅協定(如常設機構定義)中任何解決衝突之條款將優先於國內法規之適用，包括顯著經濟存在之概念，且此新關聯性規則只適用於未簽訂租稅協定之情況。換句話說，亦即僅適用於未與印度簽訂雙邊租稅協定之國家交易，或涉及導管或空殼公司等濫用租稅協定之交易。



圖 15 印度—顯著經濟存在概念

(二) 擴大扣繳機制之適用

擴大扣繳機制之適用主要可分為以下 3 種：

1、擴大權利金扣繳範圍(Broadening of the withholding tax for royalties)

例如明文規定使用軟體之對價、透過資訊傳輸技術(Information and Communication Technology, ICT)技術傳輸之線上影音串流服務之所得與雲端計算下之軟體服務(SaaS)為權利金所得，採取相關立法例如希臘、菲律賓等。

2、擴大技術服務費之扣繳範圍(Adoption of the withholding tax on fees for technical services)

(1) OECD 租稅協定範本並未對技術服務費有任何特殊規定，一般皆認為技術服務費屬於營業利潤性質，應該適用常設機構課稅原則，惟聯合國於 2018 年 5 月發布租稅範本，增訂有關技術服務費之課稅規定，允許所得來源國針對技術服務費扣繳。

(2) 技術服務費是指給付任何具有管理、技術或諮詢服務性質之價款，其增訂目的是確保所得來源國之稅收權，因為有鑑於先進之 ICT 技術可讓非居民企業不必在所得來源國設立常設機構，但卻可與所得來源國進行有顯著經濟存在之經濟活動，但 OECD 認為該定義並非專門針對數位商品或服務所設。

3、明文規定特定類型所得之扣繳範圍(Introduction of new withholding taxes on other specific categories of income)：以法律明文方式將原不適用扣繳制度之所得類型，將之劃入扣繳制度範疇，如線上廣告之所得。

(三)銷售稅—對數位服務課稅

此為目前多數國家所採用，如印度之平衡稅(Equalisation Levy)、義大利之數位交易稅(Levy on Digital Transactions)、匈牙利之廣告稅(Advertisement Tax)及法國之線上及實體視聽傳播稅(Tax on Online and Physical Distribution of Audio Visual Content)，在此統稱為對數位服務課稅，詳述如後。

1、印度—平衡稅(Equalisation Levy)

(1) 概念

自 2016 年 6 月開徵，課稅客體主要為非居民企業，提供線上廣告服務所收取之總價，稅率為 6%，其稅基是以交易之價值而非以所得作為基礎，故其性質是一項基於總營業額課徵之稅目。

(2) 適用條件

A. 適用印度企業付款予非居民企業，即平衡稅係適用於跨境企業與印度當地企業間之交易(B2B)。

B. 適用的交易限於特定列舉之類型，如線上廣告和提供任何數位廣告空間，惟所列舉之交易範圍可由中央政府另行通知擴大適用範圍。

C. 有關豁免適用門檻標準，若付款人 1 年所支付之總額未超過 100,000 盧比(相當於約 1,500 美元或 1,400 歐元)即可免稅。

D. 倘提供該線上廣告服務之非居民企業之常設機構位於印度，亦可豁免。

(3) 平衡稅之納稅義務人

平衡稅之納稅義務雖由提供線上廣告服務之非居民企業承擔，但最後仍是責由付款人(即印度當地企業)繳納，付款人必須在付款後 1 個月內將稅款匯給中央政府。反之，對於非居民企業收款人並無任何遵循要求。

India – equalization levy	India – equalization levy (cont'd)						
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Date of introduction: 1 June 2016 ▶ Rate: 6% ▶ Imposed on payments to NR who does not have a PE in India for specific technological services, such as: <ul style="list-style-type: none"> ▶ online marketing and advertisements, cloud computing, website designing, hosting and maintenance, digital space, digital platforms for the sale of goods and services, and online use or download of software and applications ▶ Aimed at taxing B2B e-commerce transactions ▶ No tax in the hands of recipient (the tax will be withheld in the hands of the payer) 	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="810 454 1005 515">Registration requirement</td> <td data-bbox="1005 454 1364 515">▶ Applicable only on payments made in excess INR 100,000 (approx. USD1,500)</td> </tr> <tr> <td data-bbox="810 515 1005 660">Compliance</td> <td data-bbox="1005 515 1364 660"> <ul style="list-style-type: none"> ▶ The equalization levy deducted at 6% is required to be deposited within 7 days from the end of the month. ▶ Indian payer must file an electronic annual statement providing details of payments made to NRs by every 30th June immediately following the financial year (i.e. 1 April to 31 March) ▶ Any non-compliance may lead to disallowance of expense, interest on late payments and penalties. </td> </tr> <tr> <td data-bbox="810 660 1005 775">Implications</td> <td data-bbox="1005 660 1364 775"> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Foreign companies may not get tax credit deduction in their home country for such levy (no tax credit mechanism) – depending on the possibility of claiming tax credit for such levy in home country of NR ▶ Indian businesses may gross up the levy which would be direct cost as this levy is not creditable </td> </tr> </table>	Registration requirement	▶ Applicable only on payments made in excess INR 100,000 (approx. USD1,500)	Compliance	<ul style="list-style-type: none"> ▶ The equalization levy deducted at 6% is required to be deposited within 7 days from the end of the month. ▶ Indian payer must file an electronic annual statement providing details of payments made to NRs by every 30th June immediately following the financial year (i.e. 1 April to 31 March) ▶ Any non-compliance may lead to disallowance of expense, interest on late payments and penalties. 	Implications	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Foreign companies may not get tax credit deduction in their home country for such levy (no tax credit mechanism) – depending on the possibility of claiming tax credit for such levy in home country of NR ▶ Indian businesses may gross up the levy which would be direct cost as this levy is not creditable
Registration requirement	▶ Applicable only on payments made in excess INR 100,000 (approx. USD1,500)						
Compliance	<ul style="list-style-type: none"> ▶ The equalization levy deducted at 6% is required to be deposited within 7 days from the end of the month. ▶ Indian payer must file an electronic annual statement providing details of payments made to NRs by every 30th June immediately following the financial year (i.e. 1 April to 31 March) ▶ Any non-compliance may lead to disallowance of expense, interest on late payments and penalties. 						
Implications	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Foreign companies may not get tax credit deduction in their home country for such levy (no tax credit mechanism) – depending on the possibility of claiming tax credit for such levy in home country of NR ▶ Indian businesses may gross up the levy which would be direct cost as this levy is not creditable 						

圖 16 印度平衡稅課稅規定

2、義大利—數位交易稅(Levy on Digital Transactions)

(1) 概念

數位交易稅係由義大利議會提出並在 2017 年通過，適用於居民和非居民企業，預計 2019 年 1 月 1 日生效³⁰，該稅目的係透過課徵數位交易稅之方式創造一數位服務供應商和其他傳統服務供應商皆公平競爭之環境，而該數位交易之價值係由用戶及用戶製作之內容所產生，因現有公司稅並未能完全掌握其課稅範圍，故有增訂之必要。

(2) 數位交易稅之課稅客體與稅率

數位交易稅之稅率為應稅交易價值之 3%，前揭應稅交易價值係指取得電子數位服務³¹所支付之對價(扣除增值稅)。數位交易稅與所得來源國之關聯性係建立在目的地規則上，換言之，當數位交易提供服務之目的地是位於義大利時，即屬數位交易稅之課稅範圍，該交易稅僅適用於與義大利居民 B2B 之交易(包括非居民企業在義大利設有常設機構，排除特定小規模企業及自然人)。

(3) 數位交易稅之課稅主體與豁免門檻

納稅義務人為應稅交易之供應商，包括為義大利客戶提供 B2B 服務之國、內外線上平臺，復因採取目的地關聯性原則，故供應商之居住地或所

³⁰ 原預計於 2019 年生效，後改為預定 2020.1.1 實施” Italy's economy minister sees web tax launch next year” Oct. 9, 2019.

³¹ 電子數位服務係指透過網際網路提供之服務，即其供應基本上採自動化，涉及最少人為干預，且無資訊與通信科技即無法完成交易。

在位置並不重要，雖然課稅義務是應稅交易之供應商，惟實際繳納稅款者為義大利購買者，除供應商在發票上聲明未超過 3,000 筆交易外，其必須於付款扣取稅款，並在付款後第 16 天內交給稅務機關。

3、匈牙利—廣告稅(Advertisement Tax)

(1) 概念及課稅客體

- A. 廣告稅是就居民或非居民企業在該國出售廣告時間或空間所產生之淨銷售收入之課稅(不包含增值稅)；課稅客體是指各類型之廣告服務，如電視及廣播、報紙、戶外告示牌、車輛、房地產及網站等。
- B. 廣告稅與所得來源國之關聯性是建立在目的地規則上，立法側重於廣告之目的地與目標公眾之上，如線上廣告（當廣告以匈牙利語顯示時，不論發布者及廣告商在哪，已與匈牙利建立關聯性）。

(2) 廣告稅之雙向課稅義務

為應稅收之順利徵起與執行之考量，廣告稅建立雙向課稅義務，分別為主要納稅義務與次要納稅義務。

- A. 主要納稅義務：為應稅交易之供應商，其必須向稅務機關辦理登記及履行所有遵循要求，供應商通常係指廣告發布者，如媒體內容及服務提供者、新聞產品出版者及網站發布者等。
- B. 次要納稅義務：為匈牙利無實體存在之外國出版商之客戶，通常為當地廣告客戶，當其無法向稅務機關提供來自主要納稅義務人(出版商)承諾願意遵守相關法規之聲明時，則須承擔此廣告稅，但性質上與反向課稅不同，因為次要納稅義務無法清償或消除主要納稅義務。

4、法國—線上及實體視聽傳播稅(Tax on Online and Physical Distribution of Audio Visual Content)

(1) 概念及立法沿革

為挹注財源至國內影視聽產業，法國於 2003 年導入針對電視節目之銷售及租賃的間接稅，此稅可適用居民企業和非居民企業。2004 年，隨者電子商務之興起，課稅範圍擴展至線上視頻點播服務。2006 年因應廣告收入模式日益重要，課稅範圍進一步擴展至免費提供線上視頻點播服務，但將廣告嵌入內容收取費用之服務類型，又稱為 YouTube tax。

(2) 課稅客體與稅率

- A. 該課稅客體為視聽內容之銷售與租賃，以及透過網際網路提供電影及視聽內容之線上視聽點播服務，不論其傳播媒介為何，目標是掌握所有類型之傳播模式。對於包含色情或暴力之電影或視聽內容，稅率由 2% 提高至 10%。
- B. 線上及實體視聽傳播稅與所得來源國之關聯性是建立在目的地規則上，意即當線上視聽內容服務或實體視聽服務之目的地是在法國境內時，就屬該稅之課稅範圍。在實體銷售及租賃視聽產品情況下，若銷售或服務之地點在法國，則構成納稅義務；線上視聽內容服務情況下，倘觀眾位於法國，亦構成納稅義務。

(3) 課稅主體

該稅之納稅義務人為在法國出租或出售視頻之國、內外供應商與向法國用戶提供線上影音點播服務之供應商，具有申報及繳納稅款之義務，因採目的地之關聯性規則，故供應商實際所在之地點並不重要。另為鼓勵在法國無實體營業處所存在之外國納稅義務人遵循法規，要求法國廣告中介公司自廣告商或贊助商收款時應盡相關申報義務。

(四) 2019 年選樣國家對數位服務課稅概況

1、奧地利—數位稅(Digitalsteuergesetz)

- (1) 2019 年 10 月 10 日經奧地利國會核准，將自 2020 年 1 月 1 日起生效適用。
- (2) 數位稅完整配套措施包含三項要點：
 - A. 針對跨國企業年度營業額達 7.5 億歐元以上且境內年度營業額達 2,500 萬歐元之公司，就其線上廣告收入課徵 5% 數位稅；
 - B. 修訂線上購物之第三方國家銷售方之增值稅(VAT)規定；
 - C. 線上共享經濟平台運營商之申報義務將更加嚴格。

2、馬來西亞—數位服務稅(Digital Service Tax)

- (1) 馬國 2019 年服務稅(修正)法令已獲國會審議通過，讓馬國政府能於 2020 年 1 月 1 日起對年營業額 50 萬馬幣(約合 12 萬 2,041 美元)以上的海外數位服務供應商徵收數位服務稅(Digital Service Tax)，稅率為 6%。
- (2) 馬國係於 2018 年 11 月發布的 2019 年財政預算案中，建議徵收數位服務稅，主要對象為從事數位服務，諸如軟體、音樂、視頻與數位廣告等海

外企業。馬國盼網飛(Netflix)、谷歌(Google)、臉書(Facebook)、亞馬遜(Amazon)與其他大企業等均能夠在馬國註冊並支付數位服務稅。外國註冊的數位服務供應商須於 2019 年 10 月 1 日至 12 月 31 日止，向馬國海關總署(Royal Malaysian Customs Department)註冊，以便從 2020 年 1 月起繳付 6% 數位服務稅。

- (3) 根據該法案，違約者可被判罰鍰 5 萬馬幣，監禁三年或兩者兼施。該法案適用於馬國地理範圍和海域境外之任何國籍人士或公民。

Malaysia – Digital services tax		Malaysia (cont'd)	
<ul style="list-style-type: none">▶ Date of introduction: 1 January 2020▶ Rate: 6%▶ Imposed on FSPs that provide <u>digital service</u> to businesses and consumers:<ul style="list-style-type: none">▶ any service that is delivered or subscribed for over the internet or other electronic network, if the service cannot be obtained without the use of information technology and the delivery of the service is essentially automated		Registration requirement <ul style="list-style-type: none">• If annual digital services exceeds MYR500,000 (approx. USD118,710) (TBC)	
		Compliance <ul style="list-style-type: none">• File VAT returns quarterly• A penalty not exceeding MYR50,000 will be imposed on such foreign enterprises for non-compliance	

圖 17 馬來西亞課稅規定

3、新加坡—商品及服務銷售稅(Goods and Services Tax, 下稱 GST)

(1) 自 2020 年 1 月 1 日起，境外供應商自境外提供數位服務予新加坡消費者須經由境外供應商登記制度(Overseas Vendor Registration)繳納銷售稅。新加坡稅局(The Inland Revenue Authority of Singapore)已於 2019 年 2 月 4 日發布「經由境外供應商登記制度對進口服務徵稅」之課稅指南。

(2) 根據境外供應商登記制度，當全球年營業額超過新加坡幣 100 萬元之境外供應商銷售數位服務予新加坡境內無銷售稅稅籍登記之客戶時，須經由境外供應商登記制度進行銷售稅稅籍登記。境外供應商若符合稅籍登記條件，則必須填寫境外供應商銷售稅稅籍登記申請表(GST registration application form for Overseas Vendors)及提供所需資訊送交新加坡稅局。

(3) 在新加坡已設有分公司之境外供應商若提供境外供應商登記制度範圍內之數位服務，且該分公司已完成銷售稅稅籍登記時，則該境外供應商毋須依據境外供應商登記制度個別註冊銷售稅稅籍。此外，新加坡稅局進一步釐清如果境外總公司和已完成銷售稅稅籍登記之新加坡分公司構成單一法人個體，從銷售稅之角度而言，該法人個體將被視為新加坡銷售

稅應稅個體。因而，當境外總公司供應數位服務予新加坡消費者時，在境外供應商登記制度下，境外總公司毋須額外進行銷售稅稅籍登記³²。

Singapore – GST		Singapore – GST (cont'd)	
<ul style="list-style-type: none">▶ Date of introduction: 1 January 2020▶ GST rate: 7%▶ GST is extended to business supplying digital products, services and other intangibles to Singaporean consumers (B2B and B2C)		Registration requirement	<ul style="list-style-type: none">• B2B – with total value of imported services exceeding SGD 1 million over a 12-month period• B2C – Overseas suppliers that have an annual global turnover > SGD 1 million; and supply of digital services to Singaporean customers exceeding SGD100,000
		Implications	<ul style="list-style-type: none">• For supplies made to GST-registered persons – reverse charge mechanism for B2B supplies of imported services• For supplies made to non-GST-registered persons – reverse charge mechanism and the non-GST registered recipient may become liable to GST registration• For supplies made to non-GST registered persons – overseas vendor registration for B2C supplies of imported digital services

圖 18 新加坡課稅規定

4、英國—數位服務稅(Digital Service Tax)³³

(1) 英國財政部(HM Treasury)於 2019 年 5 月曾發布數位服務稅報告，建議英國政府對提供英國用戶之數位服務企業，開徵 2%之數位服務稅，以消除數位服務企業與傳統實體企業在跨境服務稅之差別待遇。英國稅務海關總署(HM Revenue & Customs)對此於 2019 年 7 月 11 日，發布了數位服務稅草案(Digital Services Tax - draft legislation)³⁴，適用於向英國用戶提供社交網路平台、搜尋引擎或線上服務之企業，惟排除線上金融、支付服務提供商之適用。

(2) 該草案將於 2020 年 4 月 1 日開徵，並針對全球營業收入(revenue)超過 5 億英鎊，且於英國境內營業收入達 2500 萬英鎊之數位服務提供商，作為應稅之納稅義務人。

(3) 為避免所得稅對於高利潤經濟模式的扭曲效果，提出了安全港條款允許按利潤率(operating margin)與關聯係數(net revenues)，計算應稅收入，其算式為：英國利潤率 x 應稅收入 x 關聯係數 = 應納數位稅額。此舉旨在避免數位服務企業之英國分公司，在數位稅制下負擔過高之有效稅率(Effective tax rate)，而阻礙英國境內之數位經濟發展。

³² 《跨國稅務新動向》新加坡：境外數位服務供應商銷售稅登記制度.勤業眾信.p.8,2019.9.

³³ <https://twip.org.tw/Observatory/Detail.aspx?id=144>

³⁴ 不同於法國於 7 月 11 日通過之數位服務稅，英國數位服務稅草案所針對之租稅客體為網路用戶享受服務之利潤。在英國財政部的草案總說明中指出，雖然以廣告之收入作為租稅客體，在稽徵實務上較容易掌握與計算，惟數位網路活動對所帶來的經濟效益，仍係由用戶參與所驅動。因此源自於英國境內用戶，數位企業所實現之數位服務收入，無論係廣告收入、訂閱收入等，都將該當英國數位服務稅的應稅收入。

5、義大利—數位服務稅(Digital Services Tax, 又稱網路稅 Web Tax)³⁵

- (1)義大利國會 2018.12.31 通過，預定 2020.1.1 實施，課徵稅率為 3%。
- (2)課稅年度全球數位服務總營收達 7.5 億歐元；及源自義大利數位服務來源所得達 550 萬歐元(約新臺幣 1.9 億元)。
- (3)就數位服務企業之廣告服務收入、提供平臺服務收入及數據傳輸收入課徵。

6、法國—數位服務稅(Tax on Digital Service, 又稱 GAFATax)³⁶

- (1)課稅年度全球數位服務總營收達 7.5 億歐元(約新臺幣 256 億元)；及課稅年度於法國境內數位服務營收超過 2,500 萬歐元(約新臺幣 8.5 億元)。
- (2)於數位界面提供廣告服務之收入，或於數位平臺提供仲介服務之收入，或經由數位平臺取得使用者資訊，出售予第三方之收入。
- (3)自 2019 年 1 月 1 日起實施，惟美國揚言就法國課徵數位服務稅以 301 條款反制，嗣後雙方於 2019 年 8 月底舉行之 G7 峰會場邊達成協議，未來 OECD 一旦發布數位經濟全球一致課稅規範時，法國即按該規範修正其數位服務稅措施且就其稅率高於 OECD 規範部分退還超徵稅額。
- (4)美國貿易代表辦公室於 2019 年 12 月 2 日針對法國課徵數位服務稅公布 301 調查報告及擬加徵關稅清單，法國財經部長勒梅爾(Bruno Le Maire)表示無法接受，且歐盟執委會將強力回應。
- (5)法國財經部長表示，美國自 OECD 於 2019 年 10 月 9 日提出稅務改革方案以來，遲不同意相關內容，倘美國不接受該方案，法國將不取消課徵數位服務稅。另法國籍歐盟執委會內部市場執委 Thierry Breton 表示，目前已有 7 個國家已經或準備課徵數位服務稅，倘各國未能於 OECD 取得共識，歐盟將重啟數位稅討論。

³⁵ “Italy's economy minister sees web tax launch next year” Reuters, Oct. 9, 2019.

³⁶ GAFAT 為 Google, Apple, Facebook 及 Amazon 的縮寫，為許多歐盟國家不滿以美國為主之大型科技企業，自歐盟國家賺取鉅額利潤卻未繳納應納稅負，因而提出課徵數位稅概念。

肆、會議心得與建議

一、心得

後 BEPS 時代許多國家/地區正在進行大量的稅收立法改革，同時，關於課稅關聯因素(Nexus)的新定義、修正的利潤分配規則(Revised Profit Allocation Rules)以及全球最低稅負(Global Minimum Tax)等熱門話題正被廣泛熱議。

從 OECD 數位課稅方向來看，儘管有許多課稅方式提案尚有分歧意見與批評，但仍可看出未來數位稅課稅方式可能不限於數位化經濟，而是適用於所有經濟型態。此外，課稅方式將會給予來源地國更多課稅權，當然這也必須要建立在於各國政府及財政稅務機關之合作與共識。另外，不僅歐洲國家，愈來愈多亞洲及其他國家也針對數位化經濟課稅立法，採取單邊措施政策，例如法國採取數位稅、印度及以色列採用數位 PE 概念課稅、匈牙利對特定數位活動一線上廣告課稅等，也將造成企業遵循成本增加、稅務爭議變多及各國稅制複雜度上升等問題。

本次研討會以數位經濟稅制為主題，審視數位經濟特點及稅務挑戰、數位經濟模式與電子商務類型、及在數位經濟下之國際租稅規劃、常設機構概念及其利潤歸屬、移轉訂價、加值型營業稅/財貨及勞務稅、稅務遵從度與稅務審計等課題，以確保較高之租稅遵從度、提供優質服務及提高全面效率。由專家講座就其實務經驗與各經濟體代表進行討論。此外，分組案例研討使各小組成員皆感獲益良多，經由小組討論建立與各經濟體代表情誼以利日後聯繫及請益，將助益業務推動。會中受邀之國際租稅專家具豐富實務經驗，對於各與會代表所提問題皆能妥適回應及提供建議，亦提供未來如有相關問題之諮詢管道，整體研討會研討內容兼具理論與實務，各與會代表皆收穫豐富。

二、建議

(一)持續關注 OECD 後續執行進展及數位經濟課稅全球一致共識，俾適時研議我國法規修訂之必要性

為掌握稅源，我國參考 OECD 建議及國際作法，2016 年 12 月 28 日修正公布加值型及非加值型營業稅法，建立境外電商課徵營業稅制度，定明跨境利用網路銷售電子勞務予境內自然人之境外電商業者，應於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅，該制度已於 2017 年 5 月 1 日施行。至所得稅部分，目前我國於 2018 年

1 月 2 日修正「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」，另訂定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」，提供明確之我國來源收入認定規定，與合理簡化成本費用減除、境內利潤貢獻程度劃分及報繳稅程序。

有關數位經濟對直接稅的挑戰，最新進展為 OECD 於 2019 年提出兩大支柱³⁷。該秘書處就前揭支柱 1，於 2019 年 10 月 9 日彙總 134 個國家意見，發布國際租稅利潤分配規則提案並公開徵詢意見³⁸，於 2019 年 11 月 12 日中午 12 點(巴黎時間)之前，利用電子郵件(TFDE@oecd.org)提供意見(TFDE 即 Task Force on the Digital Economy)。OECD 預計於 2020 年 1 月底舉行數位經濟直接稅框架會議，並於 2020 年底向 G20 國之論壇會議提出長期解決方案的最終報告，以解決不一致的單邊國家稅務措施及司法管轄區，避免對企業投資及成長不利影響³⁹。

數位經濟下之租稅挑戰包括所得稅及加值型營業稅議題，後者 OECD 已提出國際加值型營業稅指導原則等因應，前者 OECD 預訂於 2020 年底提出全球一致處理規範，故 OECD 後續研議成果值得密切觀察，俾適時研議精進我國相關課稅規定。

(二)積極宣導境外電商開立雲端發票，精進稅務依從量能

現今跨境網路交易模式與傳統實體通路交易不同，稽徵機關面對新型態交易，應確實掌握其資訊流及金流，截至 2019 年 11 月底，UpToDate 及 Google 等大型境外電商⁴⁰已開立雲端發票，惟仍有多數但於我國市場營收較為不高之境外電商尚未規劃建置開立雲端發票系統，究其原因略以，境外電商開立雲端發票係屬經常及長期性業務，除瞭解開立發票相關規定外，倘擇定採委託加值服務中心上傳，為尋找合宜之加值服務中心，需評估其規模、信譽、專業、資安控管及報價等，才會進行簽訂合約，恐需花費數月；倘自建雲端發票系統上傳，受限語言及不諳發票流程(開立、作廢及折讓)或需與本身集團間或跨部門之溝通，亦需時

³⁷ OECD 於 2019 年數位經濟下所得稅課稅處理最新進展報告「研議一致處理數位經濟租稅挑戰之工作計畫」(Programme of work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)。支柱 1：著重數位經濟下課稅權之重新分配，修正利潤分配及關聯性規則(Revised Nexus and Profit Allocation Rules)，解決現行國際租稅制度無法對數位企業有效課稅之挑戰；支柱 2：處理其餘 BEPS 議題，研議全球反稅基侵蝕(global anti-base erosion, GloBE)機制，避免跨國企業持續將利潤移轉至無稅負或低稅負地區，此規範不限於數位企業。

³⁸ “OECD leading multilateral efforts to address tax challenges from digitalisation of the economy”9.10, 2019.

³⁹ Public consultation document “Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One”, 9 October 2019- 12 November 2019.

⁴⁰ 截至 2019 年 11 月底，包括 UpToDate、Google、Digital River GmbH、Sony、Various、Amazon Digital Services LLC US 及 Amazon Web Services Inc US 等，已開立雲端發票。

研議，始能完成開立系統。另部分境外電商雖為國際企業，囿於我國市場營收不高，導入雲端發票成本可能侵蝕其獲利，以致遲未導入雲端發票，期望政府能提供更加省成本或免費的開立方式。

為利境外電商尋得合宜之我國增值服務中心，稽徵機關將已完成代境外電商上傳雲端發票及有意願提供境外電商服務之增值服務中心名單，置於財政部稅務入口網⁴¹供境外電商優先參考，以瞭解該等增值服務中心之基本資訊(含實收資本額、資訊安全、服務家數及提供之外語服務等)。目前稽徵機關刻正積極輔導，倘境外電商有任何疑義或困難，仍可尋求稽徵機關協助，以積極完成系統介接，順利開立雲端發票。

(三)積極參與各項國際租稅研討會議，掌握國際租稅最新發展

透過參與國際研討會議，有助於瞭解國際租稅發展趨勢並與國際接軌，藉由與專家及各國代表面對面的意見交流，可充分瞭解各國現況及各項租稅議題處理情形，建立業務諮詢管道，亦有助於我國國際租稅人才之養成，並提升我國能見度，故建議應賡續派員參與各項國際租稅研討會，尤其於數位經濟稅制議題上，OECD 將於 2020 年底提出全球一致處理規範，更須持續關注並參與相關研討會議，掌握國際脈動。

現階段我國數位稅制發展方向暫無變動，未來期能持續落實數位經濟稅制，精進稽徵技術，提升稅務依從量能，並參考國際標準與各國作法檢視我國相關法規，思考精進之配套措施，方能完備我國數位經濟稅制發展。

⁴¹ 財政部稅務入口網(<https://www.etax.nat.gov.tw/>) / 「境外電商課稅專區」 / 「雲端發票專區」 / 「導入雲端發票資訊專區」 / 「參考資料與範例」 / 「增值服務中心名單」