

出國報告（出國類別：進修）

參加 2021-2022 年荷蘭阿姆斯特丹大學 國際租稅法學碩士課程進修報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：專員蔡博聿

派赴國家：荷蘭

出國期間：110 年 8 月 27 日至 111 年 8 月 29 日

報告日期：111 年 11 月 24 日

摘 要

財政部為因應國際業務需要，培育國際租稅人才，訂定 110 年度選送財稅人員赴國外進修國際租稅課程計畫，選送同仁赴荷蘭阿姆斯特丹大學（University of Amsterdam）進修，期藉此增進對歐美等先進國家稅制及稅政之瞭解，促進國際租稅交流、優化稅制及稅政。本報告首先簡介該大學國際租稅法學碩士課程，其次就必修科目歐盟稅法及國際稅法模擬法庭擇要說明相關內容，前者包括歐盟法律架構、歐盟直接稅法及相關判例法；後者包括歐盟法院運作制度、書狀寫作要點及實際模擬演練情形，另並扼要說明進修期間所撰論文，最後提出心得與建議。

參加 2021-2022 年荷蘭阿姆斯特丹大學
國際租稅法學碩士課程進修報告目錄

壹、目的.....	1
貳、課程介紹.....	3
參、歐盟稅法.....	4
肆、國際稅法模擬法庭.....	17
伍、租稅協定之時間錯配議題.....	29
陸、心得與建議.....	31

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，自 94 年度起每年選送同仁赴荷蘭萊登大學國際租稅中心(International Tax Center, Leiden University)進修，105 年度增列美國密西根大學 (University of Michigan)，109 年度增列荷蘭阿姆斯特丹大學 (University of Amsterdam) 及荷蘭蒂爾堡大學 (Tilburg University)；110 年選送同仁赴荷蘭阿姆斯特丹大學進修國際租稅法學碩士(Advanced Master's International Tax Law)，期藉此增進對歐美等先進國家稅制及稅政之瞭解，促進國際租稅交流、優化稅制及稅政。

上開碩士課程係與國際財政文獻局 (International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD) 合辦，學程一年，課程內容涵蓋國際租稅基礎理論、租稅協定、移轉訂價、租稅協定諮商、歐盟稅法、加值型營業稅/商品及服務稅、國際稅法模擬法庭及資訊透明、資訊交換與稅捐稽徵等。相關師資除由該大學法學院專任教授擔任，亦聘請各國學術與實務界之專家學者如知名大學教授、IBFD 研究學者、政府官員、法官、稅務律師及會計師等，共同加入教學陣容。

課程教材部分，主要係配合課程進度發放相關教科書及講義，範圍包括經濟合作暨發展組織 (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) 與聯合國 (United Nations, UN) 稅約範本及其註釋、報告、討論草案、OECD 國際租稅相關報告、OECD 移轉訂價指導原則、歐盟創始條約、歐盟指令、歐盟法院判決及 IBFD 資料庫等；另並提供專家學者於重要期刊發表之文獻予以補充，以利學生掌握課程重點。

110 年財政部選派賦稅署蔡專員博聿赴該大學進修 2021-2022 年碩士課程，與其他 24 名來自歐洲 (義大利 2 名、盧森堡 1 名)、美洲 (玻利維亞 1 名、巴西 2 名、加拿大 1 名、墨西哥 3 名)、亞洲 (印度 9 名、俄羅斯 2 名) 及非洲 (波札那 1 名、南非 2 名) 等國家之學生互相交流學習，其中

不乏執業律師及會計師，有助從各國財稅實務及不同專業領域角度汲取新知，拓展國際視野。

鑑於歐盟國家稅制發展趨勢，不僅牽動全球稅制發展，亦與我國歷次重大稅制變革息息相關，尤其近年來歐盟法院受理多起具代表性之稅務案件，其判決結果每每成為眾所矚目焦點，顯示歐盟在國際租稅理論與實務上具有舉足輕重地位，而過去多數出國報告雖對若干歐盟指令及稅務判決有所著墨，惟尚乏對歐盟稅法架構及歐盟司法實務之整體介紹，為避免初次涉足是項領域者，僅能觀其一隅而不得全貌，本報告將就必修科目歐盟稅法及國際稅法模擬法庭擇要說明相關內容，前者包括歐盟法律架構、歐盟直接稅法及相關判例法；後者包括法院運作制度、書狀寫作要點及實際模擬演練情形，以助釐清歐盟法律體系在各成員國稅制上扮演之角色，並利瞭解歐盟法院對於稅務爭訟案件之審理程序。另並扼要說明本報告撰寫人於進修期間所撰論文。

貳、課程介紹

2021-2022 年國際租稅法學碩士課程內容如下，：

上學期		下學期	
科目名稱	學分	科目名稱	學分
國際租稅基礎理論 (Foundation of International Tax Law)	6	歐盟稅法 (EU Tax Law)	6
租稅協定一 (Tax Treaties I)	6	加值型營業稅/商品及服務稅 (VAT/GST)	3
租稅協定二 (Tax Treaties II)	6	國際稅法模擬法庭 (International Tax Law Moot Court)	3
移轉訂價 (Transfer Pricing)	6	國際租稅法學碩士論文 (Master's Thesis International Tax Law)	12
租稅協定諮商 (Tax Treaty Negotiation)	6	移轉訂價進階 (Transfer Pricing - Advanced)	3*
		歐盟稅法進階 (EU Tax Law-Advanced)	3*
		加值型營業稅/商品及服務稅進階 (VAT/GST - Advanced)	3*
		資訊透明、資訊交換與稅捐稽徵 (Transparency, Exchange of Information and the Collection of Taxes)	3*

註：

1. 以*標示者為選修科目；餘為必修科目。
2. 取得學位者應至少修習 60 學分，其中必修科目占 54 學分、選修科目占 6 學分。

叁、 歐盟稅法

本課程介紹區域經濟整合框架及其面臨之挑戰，並聚焦討論與租稅有關之歐盟法，包括歐盟法律秩序、歐盟法基本原理、歐盟自由移動權利及禁止國家補助規定等，另並說明歐盟法對直接稅領域之影響。

一、 歐盟發展概述

第二次世界大戰以後之歐洲，百廢待舉，各國為求經濟發展與政局安定，整合思潮於焉興起。為此，法國前外交部長 Robert Schuman 於 1950 年 5 月 9 日發表宣言，提倡將煤、鋼兩大戰爭資源提交德、法 2 國共同管理，以化解雙方緊張關係；其後該國與比利時、德國、義大利、盧森堡及荷蘭簽訂建立歐洲煤鋼共同體條約 (Treaty Establishing the European Coal and Steel Community)，於 1952 年成立歐洲煤鋼共同體，以合作代替衝突方式，設立一超國家機構 (supranational body) 管理戰爭資源，此即歐盟機構之起源。

1957 年，上開創始 6 國復簽訂羅馬條約 (Treaties of Rome)，於 1958 年成立歐洲經濟共同體 (European Economic Community, EEC) 及歐洲原子能共同體 (European Atomic Energy Community, Euratom)；1965 年進一步簽訂合併條約 (Merger Treaty)，於 1967 年將歐洲煤鋼共同體、歐洲經濟共同體及歐洲原子能共同體等三大共同體之理事會及執委會合而為一，簡稱歐洲共同體 (European Communities, EC)。1992 年，歐洲共同體成員國共同簽訂馬斯垂克條約 (Maastricht Treaty)，就外交、內政及司法進行合作，同時成立歐元單一貨幣，並正式改名為歐盟；各成員國嗣於 2007 年簽訂里斯本條約 (Lisbon Treaty)，將歐盟理事會主席及歐盟外交代表 (即外交理事會主席) 常任化，另設立歐盟外交機構，於 2009 年生效。

歐洲區域經濟整合歷經數十年發展，其組織體系不斷擴張，迄今歐盟成員國計有 27 國，包括奧地利、比利時、保加利亞、克羅埃西亞、賽普勒斯、捷克、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、愛爾蘭、

義大利、拉脫維亞、立陶宛、盧森堡、馬爾他、荷蘭、波蘭、葡萄牙、羅馬尼亞、斯洛伐克、斯洛維尼亞、西班牙及瑞典。歐盟作為一超國家政體組織，其管理事務亦隨政治版圖之擴大，漸趨繁複龐雜，目前設有數十個機構（單位）在各專業領域展開相關工作，以確保該組織運作良好。主要機構如下：

- (一) 歐盟理事會 (Council)：代表各成員國政府，與歐洲議會共同行使立法及預算職權。其又分為高峰理事會 (European Council) 及部長理事會 (Council of the EU)，前者由各成員國領袖與歐盟執委會主席共同參加，以決定政治方向與優先事項；後者則涵蓋 10 項政策領域，由各成員國部長級代表參加。
- (二) 歐洲議會 (European Parliament)：代表各成員國公民，與歐盟理事會共同行使立法及預算職權，並負責歐盟機構監督工作。其係由歐盟公民直選產生之 705 席議員所組成，並分別加入 7 個跨國黨團運作；各黨團係按政治派系而非國籍區分，且其成立至少需有 23 席議員、最少來自成員國四分之一以上國家。各成員國獲配席次大致以人口為考量，每一成員國至少 6 席。
- (三) 歐盟執委會 (European Commission)：屬歐盟行政機關，除依高峰理事會決議研擬法律及預算草案，送請部長理事會及歐洲議會審議，另亦負責歐盟法律與預算執行成效。其係由各成員國提名之 27 席執委 (Commissioners) 所組成，每位執委負責不同政策領域，並由其中 1 名擔任主席。
- (四) 歐盟法院 (Court of Justice of the European Union, CJEU)：屬歐盟司法機構，旨在確保歐盟法之統一解釋與適用，及各成員國與歐盟機構遵守法律。其係由歐洲法院 (European Court of Justice, ECJ) 及普通法院 (General Court) 所組成，各法院組織職掌如下：

1. 歐洲法院設有法官（由成員國各推派 1 名）及佐審官（Advocates General）職務，業務範圍涵蓋：基於普通法院判決所生法律問題提起之上訴、基於成員國法院法令適用疑義作出之先行裁決（preliminary rulings）、成員國或歐盟執委會對違反法令成員國提起之訴訟、成員國為取消歐盟機構行為或因其不作為提起之訴訟。
2. 普通法院僅設有法官一職（由成員國各推派 2 名），業務範圍涵蓋：人民為廢止歐盟機構行為或因其不作為提起之訴訟、成員國對歐盟理事會有關國家補助、傾銷與執行權力等決定提起之訴訟、成員國對歐盟執委會提起之訴訟、與歐盟及其員工間爭議有關之訴訟、基於歐盟所訂契約仲裁條款提起之訴訟等。

(五) 歐洲中央銀行（European Central Bank）：負責維持歐元區物價穩定，並擬定歐元區貨幣與匯率政策。

(六) 歐洲審計院（European Court of Auditors）：負責監督歐盟財政，促進問責制及透明度。

二、 歐盟法律架構

歐盟係以法治為基礎，其所採取之各項行動，均奠基於各成員國自願及以民主方式批准之條約之上。狹義而言，歐盟法之法源有下列 2 類：

- (一) 建立歐盟之創始條約：此類法源又稱為主要法律（primary law），包括歐洲煤鋼共同體條約、羅馬條約、合併條約、單一歐洲法（Single European Act）、馬斯垂克條約、阿姆斯特丹條約（Treaty of Amsterdam）、尼斯條約（Treaty of Nice）及里斯本條約；其中里斯本條約為確立現行歐盟條約（Treaty on the European Union, TEU）及歐盟運作條約（Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU）之基礎，渠等規範歐盟宗旨與目標、歐盟機構適用法規與決策方式及歐盟與各成員國間之關係等。

(二) 源自條約目的與原則之法律體系：此類法源又稱為次級法律(secondary law)，包括由條約授權歐盟機構制(訂)定之各項法律工具，如法規(regulations)、指令(directives)、決定(decisions)、建議(recommendations)及意見(opinions)等。

惟就廣義言之，歐盟法涵蓋歐盟法律秩序所有規則，爰除上開條約與歐盟機構制(訂)定法律，尚包括創始條約之議定書及附件、經里斯本條約賦予效力之歐盟基本權利憲章(Charter of Fundamental Rights, CFR)、歐盟與非歐盟國家或國際組織間簽訂之協定、歐盟法院確立之一般原則及判例法等。其中，歐盟基本權利憲章旨在促進歐盟境內之人權，其所揭櫫之各項成文原則與權利，例如第7條(個人與家庭生活)、第8條(個人資訊之保護)、第21條(不受歧視)、第45條(遷徙與居住自由)、第47條(有效救濟與公平審判之權利)等，均受歐盟法保障及承認，並與歐盟創始條約具有相同法律拘束力，對其成員國之稅制稅政產生一定程度之影響。此外，歐盟對外簽訂之協定為歐盟法不可分割之一部，其獨立於主要法律及次級法律之外，地位自成一格；依歐洲法院判決，是類協定之法律效力優於次級法律。至歐盟法院之判例法，其範圍涵蓋法院判決與命令(judgments and orders)、佐審官對法院審理案件所提意見、法院對歐盟與非歐盟國家或國際組織間簽訂協定草案之意見等。

歐盟法具有三項特性，即自主性(autonomy)、優位性(supremacy)及直接效力(direct effect)，分別說明如下：

- (一) 自主性：為優位性及直接效力之基礎，其指歐盟法之適用範圍、性質與效力均係自我參照(self-referential)，不為任何成員國法律所囿，而歐盟法院對於歐盟法之解釋與適用，具有最終決定權。
- (二) 優位性：為歐盟法律秩序之根本，其指歐盟法絕對優先於各成員國國內法，故當成員國國內法與歐盟法相互牴觸時，應優先適用歐盟法，以確保歐盟法之統一與一致性。

(三) 直接效力：其指歐盟法直接對成員國國民產生法律效力，並可進一步區分為垂直（vertical）直接效力及水平（horizontal）直接效力。前者涉及人民與國家間之關係，即人民得援引歐盟法規定，對國家提起訴訟；後者涉及私人間之關係，即人民得援引歐盟法規定，對另一人民提起訴訟。

上開直接效力存在與否，將因不同歐盟法之法源而異。在主要法律部分，直接效力原則係由歐盟法院於 Van Gend en Loos 案（C-26/62）判決中確立，其指出歐盟法既賦予各成員國義務，亦賦予其人民權利，從而各成員國國民得在國內法未提供司法救濟途徑之情況下，逕向該國及歐洲法院援引歐盟法；至次級法律之直接效力，須視下列情形而定：

(一) 法規：法規係取代與其實質規定不符之國內法，依歐盟運作條約第 288 條規定，其具普遍適用性及完全拘束力，並應直接適用於所有成員國；歐盟法院於 Politi v Ministero delle finanze 案（C-43/71）判決中闡明，此即直接效力。

(二) 指令：指令之發布對成員國具拘束力，原則上須由成員國轉換為國內法後，始生直接效力；至其轉換形式與方法，依歐盟運作條約第 288 條規定，係留由成員國自行決定。在特定情況下，歐盟法院認為指令之直接效力係為保護人民權利，爰其在 Van Duyn 案（C-41/74）中明示，當指令條文足夠具體、明確及無條件，且成員國未於指令規定期限內轉換為國內法時，應具垂直直接效力；另依 Ratti 案（C-148/78）判決，成員國有義務執行指令，但不得對人民援用指令規定。現行指令與直接稅領域相關者，主要包括母子公司指令（Parent-Subsidiary Directive, PSD）、利息及權利金指令（Interest and Royalty Directive, IRD）、併購指令（Merger Directive）、反避稅指令（Anti Tax Avoidance Directive, ATAD）及於 2021 年 12 月發布之第二支柱（全球最低稅負制）指令（Pillar Two Directive）草案等。

(三) 決定：決定對其收受成員國具直接效力，歐盟法院於 Hansa Fleisch v Landrat des Kreises Schleswig-Flensburg 案 (C-156/91) 判決中表示，其僅具垂直直接效力。

(四) 建議與意見：二者均不具法律拘束力，因此不具直接效力。

三、歐盟直接稅法

歐盟條約並未就直接稅領域明定立法權限，爰相關立法主要係基於歐盟運作條約第 115 條，其中授權歐盟得採取近似成員國法律、法規命令或行政規則之指令，直接影響內部市場，亦即無論公司或個人直接稅，均非屬歐盟規則直接管轄範圍。在此情形下，各成員國間對於直接稅法之規定未臻一致，僅透過若干歐盟指令與法院判例建立統一標準，並就防止逃漏稅及避免重複課稅提供相關措施。

舉例而言，歐盟運作條約第 65 條有關資本自由移動 (free movement of capital) 規定，雖允許成員國就居住地或資本投資地不同之納稅義務人，於適用稅法規定時予以區分，惟依 Schumacker 案 (C-279/93) 判決，同條約第 45 條要求成員國在就業、報酬及工作與就業條件等方面，消除任何基於國籍之歧視，爰其直接適用於直接稅領域。此外，同條約第 55 條禁止成員國在參與公司資本方面，對其他成員國國民採取差別待遇；第 110 條至 113 條要求成員國就消除歐盟內部重複課稅議題進行談判。儘管如此，直接稅領域規定多仍居於歐盟法律架構之外，各成員國如欲對跨境所得課稅，尚須仰賴其與第三國間之租稅協定網絡。

上開資本自由移動，與貨物、服務及人員自由移動 (free movement of goods, services, and persons) 並稱歐盟四大 (基本) 自由，分別訂於歐盟運作條約第 63 條至第 66 條 (資本自由移動)、第 28 條至第 37 條 (貨物自由移動)、第 56 條至第 62 條 (服務自由移動)、第 21 條、第 45 條至第 55 條及歐盟基本權利憲章第 45 條 (人員自由移動)。渠等隱含歐盟法 2 項基本權利，即跨境流通權及禁止市場上基於國籍或原產地之歧視，其中又以資

本、人員自由移動對直接稅領域最為重要；後者並可進一步區分為勞工（workers）及事業（undertakings）自由移動，而事業自由移動又稱為設立自由（freedom of establishment）。

歐盟法院判斷成員國之租稅措施有無違反歐盟法時，主要係按下列步驟進行測試：

(一) 市場進入（access）：首先在歐盟法範圍內，檢視個案是否存在跨境流通權（亦即排除成員國內部情況），包括：

1. 適用領域：歐盟運作條約原則上僅適用於歐盟內部市場，對第三國不生效力（例如：第三國國民無法直接援引設立自由），惟如涉及資本自由移動，因其禁止對成員國間及成員國與第三國間之資本移動進行任何限制，此時第三國情形亦得適用。
2. 適用之人：歐盟運作條約原則上僅適用於各成員國國民或居民，惟如涉及資本自由移動，因其禁止對成員國間及成員國與第三國間之資本移動進行任何限制，此時第三國情形亦得適用。
3. 實質事實：依個案事實關係得援引之基本自由。

(二) 表面歧視（prima facie discrimination）：其次就個案事實關係進行比較，以判斷成員國是否對跨境情況採取差別待遇；倘其在境內情況下可獲致租稅利益，在跨境情況則否，足證該項措施具表面歧視。

(三) 合理原則（rule of reason）：倘經判斷該項措施具表面歧視，尚須進一步檢視採取差別待遇是否合理：

1. 客觀差異（objective difference）：依該項措施之規範對象與目的，比較境內與跨境情況是否存在客觀差異，以致成員國須對後者採取差別待遇。
2. 正當理由（justification）：倘經判斷境內與跨境情況確具客觀差異，應再檢視其對後者採取差別待遇是否係出於公共利益上之需要，諸如各成員國財政監督之必要性、租稅制度之一致性、防止租稅利益

遭受違背立法目的之濫用、成員國間課稅權之平衡分配等，以證明採取該項措施之正當性。

(四) 比例原則 (proportionality)：倘經驗證該項差別待遇尚屬合理，仍須檢視相關措施是否符合比例原則，以確保其對人民基本權利之限制未逾越必要程度。

成員國租稅措施如經認定有違反歐盟法之情形，應即消除該項措施所造成之歧視性，以符合歐盟法規定。舉例而言，當成員國為行使其課稅權而採行歧視性租稅措施，從而衍生經濟面重複課稅問題時，該國自應修正該等歧視性措施，尚不得仰賴其他成員國單方面提供之租稅優惠，以逃避歐盟法加諸予其之義務；換言之，成員國原應依歐盟法履行無差別待遇之義務，將不因其他成員國片面提供租稅優惠而卸除，惟不能排除其與其他成員國締結避免雙重課稅協定，俾藉此確保是項義務得予履行之可能性。在此情形下，參照 Amurta 案 (C-379/05) 及 Miljoen 案 (C-10/14、C-14/14 及 C-17/14) 判決，來源地國採取歧視性租稅措施者，不僅有義務消除歧視性稅收，且該稅收須同時符合 2 項條件始有消除之可能：

- (一) 其一係來源地國須與居住地國簽訂租稅協定，為雙方課稅權之分配建立標準，以避免重複課稅。
- (二) 其二係在租稅協定所訂減免方法下，居住地國須有足夠稅基來吸收是項歧視性稅收；另依 Gilly 案 (C-336/96) 及 FII 1 案 (C-446/04) 判決，上開減免方法以一般稅額扣抵法 (ordinary tax credit method) 為已足，亦即來源地國之歧視性扣繳稅款，只要不超過扣抵限額而得經居住地國全額扣除即可，尚不以居住地國採行完全稅額扣抵法 (full tax credit method) 為必要。

四、直接稅判例法

茲就歐盟法院若干判例法，以釋例方式擇要說明如下：

- (一) 與所得有關之費用減除

假設 M 先生與其配偶 A 女士及 2 名未成年子女共同居住於希臘，並在位於保加利亞邊境之音樂學院擔任歌手，兩地之間相距約 100 公里。M 先生每年自保加利亞獲取勞務報酬 5 萬歐元，往返兩地所需交通費為 5 千歐元。依希臘稅法規定，個人於工作上支出之國內交通費，屬工作地點距離住所在 50 公里以內者，始可自勞務報酬中減除；保加利亞則於稅法中明定，唯有該國居住者得予列報交通費扣除額。另依兩國租稅協定，保加利亞得對 M 先生勞務報酬課稅，因此 M 先生應以非居住者身分，就其勞務報酬向保加利亞申報納稅。試問：保加利亞對 M 先生勞務報酬課稅時，應否准其列報交通費支出？

案例解析：

1. 參照 Gerritse 案（C-234/01）判決，與所得有關之費用，如與在來源地國產生應稅所得之活動直接相關，則其居住者與非居住者間具有可比較性。在此情況下，倘成員國採取之租稅措施，一方面允許居住者扣除是項費用，另一方面卻將非居住者排除適用，即可能損害其他成員國國民權益（人員自由移動），並因此構成基於國籍之間接歧視。
2. 鑑於本案例中，M 先生支出之交通費與其在保加利亞獲取之勞務報酬直接相關，爰可就保加利亞居住者及非居住者之課稅待遇進行比較。其中，該國居住者得依法列報交通費扣除額，非居住卻未能享有相同待遇，此即構成歧視而違反歐盟法規定。因此，保加利亞對 M 先生課稅時，有義務將其交通費支出考量在內，亦即該國須對 M 先生提供國民待遇，准予扣除系爭費用。

（二）與個人有關之費用減除

假設具荷蘭國籍之 M 先生，以歌手為業居住於比利時，並在兩國從事表演活動。2018 年 M 先生之表演收入計 10 萬歐元，其中 6 成源自荷蘭，其餘 4 成源自比利時；另須就其在比利時購置之房屋，向當

地銀行支付購屋借款利息計 2 萬歐元。依荷蘭稅法規定，納稅義務人如為該國居住者，得將是項利息列為費用自所得中減除；如為非居住者且在該國境內無不動產者，則無法適用。另依比利時稅法規定，個人支付之購屋借款利息，不得列報扣除。試問：在 M 先生為比利時居住者之情況下，得否援引歐盟法規定，向荷蘭主張扣除全部或部分利息費用？另倘在其他條件不變下，M 先生為盧森堡之居住者，且其須就在盧森堡購置之房屋，向當地銀行支付購屋借款利息計 2 萬歐元，則 M 先生得否援引歐盟法規定，向荷蘭提出相同主張？

案例解析：

1. M 先生為比利時居住者之情形

- (1) 本案例係基於 *Renneberg* 案(C-527/06)之利息扣除。依 *Schumacker* 案(C-279/93)判決，歐盟法院認為居住者與非居住者在直接稅領域通常不具可比較性，因為非居住者在成員國境內取得之所得，僅係其總所得之一部，餘則多為源自居住地國之所得，又個人納稅能力之高低，須參酌個人總所得及其家戶情況而為整體衡量，爰與非居住者個人有關之費用，應由其經濟利益重心（多為慣常居所）所在之居住地國評估扣除，較為適切；反之，如非居住者絕大部分所得係源自該成員國境內，因其在居住地國取得之所得僅占總所得之一小部分，以致於居住地國無法適用相關扣除額優惠，此時居住者與非居住者方具可比較性。
- (2) 依上，倘 M 先生為比利時居住者，考量其在比利時獲取之所得已達一定程度，非僅占總所得之一小部分，且該國原即不允許個人列報減除購屋借款利息，是以 M 先生無法通過 *Schumacker* 測試，不得基於歐盟法要求荷蘭減除系爭利息。

2. M 先生為盧森堡居住者之情形

- (1) 本案例涉及 3 國以上情形，其中 M 先生在居住地國（盧森堡）並無所得可資扣除系爭利息，爰以來源地國（荷蘭、比利時）角度而言，均無適用 Schumacker 案之餘地。遇有是類情形時，參照歐盟法院於 X 案（C-283/15）判決，來源地國應按其對非居住者所得課稅之比例（即來源地國所得與全球所得占比），計算該非居住者得予扣除之費用額度。
- (2) 依上，在 M 先生全球所得中，計有 6 成及 4 成分別源自荷蘭及比利時，是其得按相同比例，分別向各該國家申請減除系爭利息。

(三) 居住地國之比例稅制

假設 B 先生之年度所得，有 6 成源自於屬歐盟成員之居住地國（其餘 4 成則源自其他屬歐盟成員之來源地國），並得在報稅時，據以適用居住地國免稅額及贍養費扣除額優惠；惟依居住地國稅法規定，有關免稅額及贍養費扣除額之適用，須依個人境內、外所得金額按比例（pro-rata）計算，爰 B 先生僅享有 6 成之免稅及扣除額度。至 B 先生源自其他屬歐盟成員之來源地國之 4 成所得，因該國並未就非居住者提供相關免稅額及扣除額優惠，爰該部分所得應全數課稅。在此情形下，上述居住地國或來源地國之稅法規定有無違反歐盟法之虞？倘認確有違反情事，應由居住地國或來源地國採取何種行動？

案例解析：

1. 作為 Schumacker 案之對照，歐盟法院於 de Groot 案（C-385/00）中進一步指出，倘個人於其居住地國有足夠之所得，據以扣除與該個人及其家戶情況有關之費用，則該居住地國應提供完整扣除額度，不得作出比例限制，否則將因此違反歐盟法（勞工自由移動）。
2. 考量 B 先生之免稅額及贍養費扣除額，均屬與個人及其家戶情況有關之費用，且其所得並非絕大部分源自其他屬歐盟成員之來源地國，爰依 Schumacker 案判決，應由居住地國將系爭免稅額及扣除額

納入考量，其他屬歐盟成員之來源地國則無提供相關優惠之義務。又依 de Groot 案判決，居住地國計算 B 先生得予適用之免稅額及贍養費扣除額時，應准予 100%扣除，方不致構成歧視性待遇。

(四) 境外損失之認列

假設 A 國、B 國均為歐盟成員國，A 國居住者 A 先生因在該國從事經濟活動，取得該國來源所得 25 萬歐元，另因出售位於 B 國之不動產，產生交易損失 10 萬歐元，除此之外並無 B 國其他來源所得。依 A 國稅法規定，只有境內不動產之交易損失，得與境內所得盈虧互抵，而 B 國則無盈虧互抵規定，爰 A 先生之境外不動產交易損失，無法於任一國扣抵。試問：在此情況下，A 先生得否援引歐盟法規定，向 A 國主張將該境外損失與其境內所得相抵？

案例解析：

1. 依 Marks & Spencer 案（C-446/03）判決，倘一成員國之稅法，允許該國居住者母公司自其應稅利潤中減除居住者子公司發生之虧損，惟對其在其他歐盟成員國設立之另一子公司（即非居住者子公司），卻不允許將該子公司發生之虧損自其應稅利潤中減除，基於成員國間課稅權之平衡分配、避免損失重複扣抵及防止租稅利益濫用等理由，該成員國稅法原則上不違反歐盟法有關設立自由之規定；惟如上開非居住者子公司之虧損係屬終局確定，亦即該子公司在其居住地國已窮盡所有在當期甚或前、後期會計期間認列相關虧損之可能者（包括前抵、後抵及移轉予第三方等方式），則有關限制減除是類虧損之措施，將違反歐盟法規定。
2. 本案例中 A 先生因交易境外不動產所發生之損失，依 A 國稅法規定不得與境內所得盈虧互抵，而該境外交易損失依 B 國稅法規定，亦無盈虧互抵之適用，參酌上開 Marks & Spencer 案判決所述例外情形，A 先生之境外交易損失似屬終局確定，A 國稅法有可能因此違

反歐盟法規定。然依 K 案 (C-322/11) 判決意旨，在 B 國稅法未考量不動產交易損失之情況下，尚不得以此遽認 A 先生已在 B 國窮盡一切可能認列損失；倘令 A 國承認該筆損失，無非迫使 A 國承擔源自成員國間稅制差異之結果，基於尊重成員國法律，此時應認系爭損失非屬終局確定，A 先生不得援引歐盟法規定。

(五) 逐項要素法 (per-element approach)

假設 S 公司係依法國法律設立、具法國稅務居住者身分之股份有限公司，其為 E 集團旗下一員，並持有捷克稅務居住者 R 公司之 100% 股份。依法國稅法規定，公司股東獲配之股利，應計入所得額課稅，惟其符合股份參與要件者，得另享該股利 95% 免稅之優惠；至公司股東因投資於法國境內其他公司所獲配之股利，則得基於財務統一 (fiscal unity) 制度 (即母子公司合併申報制)，不計入投資公司所得額課稅 (即 100% 免稅)。是倘 S 公司自 R 公司獲配股利，因被投資公司非屬法國公司，尚無財務統一制度之適用，該股利之 5% 仍須依法課稅。試問：S 公司於法國面臨之課稅待遇，是否符合歐盟法規定？

案例解析：

1. 有關集團公司移轉跨境虧損之租稅優惠，依 X Holding 案 (C-337-08) 判決，倘居住者母公司在成員國財務統一制度下，僅得與居住者子公司組成單一課稅實體，俾將子公司虧損移轉予母公司，而非居住者子公司則不得適用，此雖對設立自由構成限制，惟鑑於保障成員國間之課稅權分配，是類規定仍具正當性且符合比例原則，否則非居住者子公司之虧損，將於不同成員國間重複扣除，爰該制度之適用得保留予境內情況，無須擴及至跨境情況。至如涉及移轉跨境虧損以外之租稅優惠，參據 Groupe Steria 案 (C-386/14) 判決意旨，此時須就限制跨境情況適用特定境內優惠之影響進行單獨評估。

2. 本案例涉及參與免稅 (participation exemption) 制度，屬移轉跨境虧損以外之租稅優惠，須依 Groupe Steria 案判決，按逐項要素法進行單獨評估，以確認適用財務統一與否對跨境情況有何影響，俾判斷法國得否將此優惠保留予境內情況。鑑於在境內情況下，S 公司獲配之股利 100%免稅；在跨境情況下，該股利僅享有 95%免稅，比起投資其他歐盟成員國公司，投資境內公司對 S 公司較具吸引力，是以該項租稅措施具差別待遇。又 S 公司無論自 R 公司或境內其他公司獲配股利，其股利所得均須在法國課稅；自 R 公司獲配之股利，法國有義務消除重複課稅，爰就經濟面重複課稅角度而言，境內情況與跨境情況在客觀上確具可比較性。惟考量將參與免稅制度之適用擴及至跨境情況，尚不致造成成員國間重複扣除虧損之問題，S 公司採取之租稅措施，恐因違反比例原則而不符歐盟法規定；為消除該歧視性待遇，法國得選擇將其境內 100%免稅優惠擴及至跨境情況，或將境內 100%免稅優惠範圍限縮為 95%。

肆、國際稅法模擬法庭

本課程旨在透過案例演練，模擬歐盟法院審理稅務訴訟案件之情境，以幫助學生熟悉法庭運作實務，同時教授訴訟文書撰寫方式及法庭攻防技巧，另並錄製練習影像進行個人化肢體語言訓練，俾為學生職涯發展預作準備。

一、法院運作制度

歐盟法院於受理案件後，將分派予 1 名報告法官 (judge-rapporteur) 及 1 名佐審官 (如繫屬法院為普通法院，則無此項配置)，依下列程序進行審理：

(一) 書面審理階段

1. 由訴訟當事人向歐盟法院遞交書狀；案關政府機關、歐盟機構及人民並得遞交觀察文件（observations）。
2. 由報告法官將上開書狀文件摘要為初步報告，提交法院全體會議討論，並據以決定承審法官人數（可為3名、5名或15名，視案件重要性及複雜程度而定）、有無舉行聽證會（hearing）進行言詞辯論需要，以及是否須由佐審官提供官方意見等。

（二）言詞辯論階段

1. 由訴訟當事人雙方於法院前以言詞相互辯論；承審法官及佐審官並得對其質詢。
2. 倘法院認為有參考佐審官意見之必要，應於聽證會後數週內提出。
3. 承審法官進行審議並作成判決。

二、書狀寫作要點

訴訟書狀之撰擬，包括論證清單、法律意見書及訴訟備忘錄等，係為訓練學生以訴訟當事人角度蒐集並分析案關法律規定，預測法律適用結果。其中論證清單及法律意見書僅供事前分析使用，無須遞交法院；訴訟備忘錄則須於開庭時向法院遞交，俾據以作為訴訟當事人與法官間溝通之基礎。

（一）論證清單（Argumentation List）

論證清單係就案件法律問題進行分析，撰擬前應充分理解案情內容、假設事實及法律問題，並廣泛蒐集相關硬法（如租稅協定）及軟法（如歐盟法院判例法），俾從中篩選可行論據。論證清單之撰擬，宜簡潔流暢，雖其係以訴訟當事人（即訴方或辯方）單方立場出發，惟其內容宜包含正、反兩面論點，以及早為雙方言詞辯論做好準備。此外，該清單所列論點須按邏輯依序提出，例如：對於涉及歐盟法之案件，應首先論證歐盟法院對系爭個案具管轄權，或系爭個案具市場進

入能力等；另應將相關論據與案例事實結合，而非單純論述抽象性法律概念，以建構良好論證基礎。撰擬架構如下：

1. 訴訟當事人 (party)
2. 法律問題 (legal question)
3. 適用法律 (applicable legislation)
4. 參考文獻 (literature list)
5. 參考判例法 (relevant case law)
6. 正面論證及當事人主張 (arguments in favour and claim of the party)
7. 反面論證及當事人主張 (counterarguments and claim of the party)

(二) 法律意見書 (Legal Opinion)

法律意見書為擴充版之論證清單，其內容涵蓋更多論點及參考資料，爰在撰擬時，尤須將相關論點與事實充分結合，並仔細檢視各項論點對案例事實之影響。為此，每項論點應以標題單獨列示，以利分段逐項討論，同時應按論證邏輯加以排序，論證最強者優先列出；此外，法律意見書之撰擬與論證清單相同，應將對造可能於法庭上提出之論點，儘可能涵蓋於反面論證之中，是有關辯駁論點之處理，為準備該意見書時最重要之一環。撰擬架構如下：

1. 事實 (facts)
2. 爭點 (dispute)
3. 論證 (argumentation)
4. 結論 (conclusion)
5. 參考文獻 (literature list)
6. 參考判例法 (case law list)

(三) 訴訟備忘錄 (Pleading Memorandum)

訴訟備忘錄（即起訴狀或答辯狀）為法院開庭時，訴訟雙方陳述意見之基礎，主要係協助承審法官瞭解訴訟雙方立場，爰其內容應涵

蓋渠等於法庭上使用之所有論點。該備忘錄功能與法律意見書不同，前者須遞交法院，後者則否，是在準備相關書狀時，須留意二者措辭亦有不同。例如：該備忘錄之撰擬，應以便於在法庭上閱讀為準，其體例上宜使用較短文句，以避免論述過於冗長複雜而不利法官理解。此外，該備忘錄應以適當文字書寫，並確保內容無誤；各項論點除應列式標題並分段書寫外，並應於頁側加註行號，以利引用特定段落或文句，文末則應載明具狀人作結。

三、模擬演練情形

模擬演練方式係將全體學生按不同教案區分為三組，分由 3 名教師進行指導。各組分配案例均涵蓋 2 項訴訟議題，分別涉及歐盟基本自由及國家補助，學生以 2 人為一小組，就指定議題分別擔任納稅義務人代理律師與稅務機關角色，按雙方代表立場循序撰擬論證清單、法律意見書及訴訟備忘錄，並於聽證會舉行當日進行言詞辯論。本報告撰寫人於本課程獲配角色為稅務機關，茲就實際演練情形說明如次：

(一) 分組案例簡介

假設 A 國、B 國及 C 國均為歐盟成員國，X 基金係依 A 國法律設立之不動產投資基金。該基金不僅為 A 國稅務居住者，亦為一課稅實體，同時具備該國之公司法定要件及法人資格。為投資 A 國及其他成員國不動產，該基金透過其在 C 國設立之集團公司及第三方進行融資，並藉由出租投資標的物取得租賃所得；截至 2018 年底，該基金持有人數已達 200 人。又依 A 國法律規定，在該國設立之不動產投資基金，不得為契約型基金 (contractual fund)；此外，其亦非屬歐盟指令 2009/65/EC 規定之可轉讓證券集合投資計畫 (Undertakings for Collective Investment in Transformable Securities, UCITS)。2019 年，該基金 (直接或間接) 投資 B 國之不動產，並將該不動產出租予當地商

業用戶，以從中獲取租賃所得；另亦出售其中一筆不動產，以藉此獲得資本收益，惟其在該國無任何營業場所或常設機構。

X 基金為融通 B 國投資資金，從 C 國集團公司獲得多筆貸款（與開曼群島有關），而依 A 國將歐盟反避稅指令 ATAD I（2016/1164）有關利息、稅額、折舊及攤銷前淨利（Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization，下稱 EBITDA）規則轉換為國內法後之規定，是類貸款將被視為超過借款成本，相關利息費用（儘管符合常規交易）不得扣除。X 基金認為該國之 EBITDA 規則違反歐盟法，爰對稅務機關核定之稅捐處分提出異議，理由包括：（1）系爭 EBITDA 規則不適用純粹境內財務統一情況，唯有境內實體才能在 A 國組成財務統一；（2）拒絕扣除常規交易利息，不符合比例原則，惟經稅務機關以該規則係源於歐盟反避稅指令，本即符合歐盟法為由，否准該基金申請。

對此，X 基金決定提起訴訟，並循序上訴至 A 國最高法院，嗣經該院考量系爭 EBITDA 規則是否符合歐盟法規定確有疑義，爰裁定停止訴訟，並依歐盟運作條約第 267 條規定，就以下問題提請歐盟法院作出先行裁決：

有關 A 國 EBITDA 規則之適用，於下列情況是否符合歐盟法規定？

1. 該規則不適用於涉及財務統一之情形；
2. 該規則拒絕扣除符合常規交易之利息。

（二）聽證程序規範

訴訟雙方應於聽證會上各自向合議庭法官（共 3 名，由現任法官、執業律師及教授擔任）遞交訴訟備忘錄，並分送書記官及對造當事人。言詞辯論分 2 輪進行，首輪由訴訟雙方各自訴答（pleadings），發言時間最長 8 分鐘，書記官將於 7 分鐘時給予提示；次輪由訴訟雙方就對

造當事人論點進行辯駁 (rebuttals)，發言時間最長 2 分鐘，書記官將於 1 分 30 秒時給予提示。法官於訴訟雙方訴答或辯駁時 (後) 得予以提問，回答時書記員將停止計時，不計入上開發言時間。

(三) 首輪訴答情形：訴方 (即 X 基金代理律師) 起訴要旨

1. 引言

(1) 訴方乃 A 國之善意 (bona fide) 稅務居住者，並為跨境集團成員之一；雖其致力於加強歐盟內部市場之經濟福祉，惟其作為歐盟公司實體本得享有之設立自由，卻遭 A 國之 EBITDA 規則不法侵害。

(2) 參考歐盟法院判例法及附帶意見 (obita dicta)，訴方將論證 A 國之 EBITDA 規則因涉差別待遇而不符合歐盟法規定；縱或辯方能對此提具正當理由，拒絕扣除常規交易利息亦有違比例原則。

2. 論點

(1) 可測試性分析

A. 參照 Euro Park Service 案 (C-14/16) 判決，歐盟法院裁定基於歐盟併購指令實施之國內法，得依歐盟法進行測試。

B. 鑑於 A 國之 EBITDA 規則係依歐盟反避稅指令實施之國內法，依該判決意旨，歐盟法院有權對其進行測試。

(2) 可比較性分析

A. 參諸 X BV 及 X NV 案 (C-398/16 及 C-399/16) 判決，對於涉及跨境利息扣除之情形，境內情況與跨境情況具可比較性；倘就境內設立之集團公司與跨境設立之集團公司予以區分，將使企業在其他成員國設立集團公司較不具吸引力，有損歐盟設立自由。

- B. 訴方依其權利正當行使歐盟設立自由，惟 A 國之 EBITDA 規則對是項基本權利之行使，無疑構成重大阻礙，此對確保歐盟法解釋與適用之歐盟法院而言，絕非其所樂見。
- C. 此外，對於辯方否准扣除之利息支出，尚無證據顯示一旦准予認列，將損及財務統一制度之一致性。
- D. 依 Groupe Steria 案 (C-386/14) 判決，在同樣自母公司獲配股利之情形，倘其課稅待遇依母公司為跨境集團公司或境內財務統一公司而有不同，將因此侵害設立自由。此時，歐盟法院認為境內與跨境情況具可比較性，縱將境內情況得享有之租稅優惠擴及至跨境情況，財務統一制度原欲將集團視為單一課稅實體之目標，亦不致因此蒙受損害。
- E. 綜上，訴方認為辯方拒絕扣除相關利息，尚非有據。

(3) 正當理由與比例原則分析

- A. 有關成員國境內集團公司支付另一境內集團公司之常規交易利息，如在境內財務統一情況下得予扣除，惟相同利息在支付境外集團公司時，則不得扣除，參諸 Lexel 案 (C-484/19) 判決，此項限制唯有在符合公共利益上需要，亦即防止租稅利益遭受違背立法目的之濫用時，始能通過正當理由之測試。
- B. 為檢視成員國租稅措施有無防止租稅利益濫用之正當理由，歐盟法院於 Cadbury 案 (C-196/04) 判決中明示，該項措施應以防範未能反映經濟實質之完全人為安排 (wholly artificial arrangements) 為目的。
- C. 又所稱經濟實質存在與否，參諸 Danish Beneficial Ownership 案 (C-115/16、C-118/16、C-119/16 及 C-299/16) 判決，須對集團架構進行評估始能確定。對此，訴方聲明其與所屬集團均具經濟實質，更何況開曼群島於 2019 年時，未經歐盟部長理事會列

入稅務不合作國家名單 (List of Non-cooperative Jurisdictions for Tax Purposes)，爰相關交易並無不實之虞，辯方如有疑慮，應提出反證。

- D. 倘辯方無法舉證，即證其依 A 國之 EBITDA 規則否准認列相關利息，並非直接出於防範完全人為安排之目的，以致該規則之射程範圍，擴張至以通常營業方式從事營業之善意納稅義務人，訴方對此尚難苟同。
- E. 此外，由於系爭 EBITDA 規則對於所有情況均一體適用 (blanket rule)，致使訴方喪失舉反證推翻之機會，此舉無異違反歐盟法院於 Lankhorst-Hohorst 案 (C-324/00) 判決中所示個案評估 (case-by-case assessment) 原則，辯方不得以適用該規則為由，逕予拒絕訴方扣除相關利息。
- F. 即使庭上認為防止租稅利益濫用之理由核屬正當，訴方強調 A 國之 EBITDA 規則仍不符合比例原則。依 Bosal 案 (C-168/01) 判決，倘成員國對涉及利息支付之情形，係依國內法推定當事人有濫用租稅利益之事實，惟不允許舉反證推翻，此將違反比例原則。鑑於該等判決內容與本件案情雷同，應有其適用。
- G. 依此，歐盟法院於 Lexel 案中表示，基於比例原則之要求，應允許扣除常規交易利息。訴方尤須強調，歐盟法院在該案中並未接受該案稅務機關所提理由，由此益加印證辯方答辯理由是否確具正當性，對本案影響至關重大。

3. 結論

- (1) A 國之 EBITDA 規則不符合歐盟法規定。
- (2) 辯方應准許訴方扣除系爭利息。
- (3) 本件訴訟費用應由辯方負擔。

(四) 首輪訴答情形：辯方 (即 A 國稅務機關) 答辯要旨

1. 事實陳述

- (1) A 國之 EBITDA 規則，係源於歐盟反避稅指令之利息限制規則；依 A 國稅法規定，該規則不適用於境內財務統一情況。
- (2) 訴方為 A 國公司，依 A 國稅法規定，境外公司不得與境內公司組成財務統一，爰訴方向 C 國集團公司支付之借款利息，須受系爭 EBITDA 規則拘束。
- (3) 辯方依系爭 EBITDA 規則拒絕訴方扣除相關利息費用，此即本件爭訟緣起。

2. 論點

- (1) A 國之 EBITDA 規則先驗符合歐盟法
 - A. 辯方認為 A 國之 EBITDA 規則，既係依次級歐盟法律規定實施之國內法，其已先驗 (a priori) 符合歐盟法，訴方為此提起爭訟，洵無理由。
 - B. 作為次級歐盟法律，ATAD I 不僅要求各成員國將其所訂規則切實入法，其亦鼓勵渠等納入更為嚴格之規範，此乃該指令序文第 6 點及第 3 條所明定。是以，A 國對於如何將歐盟 EBITDA 規則轉換為國內法，本得於提供具更高保護力度 (higher level of protection) 之立法範圍內，自由裁量。
 - C. 參諸 Euro Park Service 案 (C-14/16) 判決釋示，對於賦予成員國立法裁量權之次級歐盟法律，歐盟法院似認其有權測試成員國據此轉換之國內法，有無違反歐盟基本自由。
 - D. 然而，此種解釋方式勢將導致成員國立法時自縛手腳，從而無法落實次級歐盟法律賦予成員國立法裁量權之目的。因此，辯方請求庭上重行審視系爭 EBITDA 規則之可測試性。
- (2) 集團課稅待遇在境內與跨境情況無異

- A. 縱或系爭 EBITDA 規則須經歐盟法院測試，對於訴方指稱該規則不適用境內財務統一有違歐盟法規定等語，辯方認其主張於法無據。
- B. 按訴方見解，系爭 EBITDA 規則僅對境內財務統一排除適用，在跨境情況則否，其所享有之課稅待遇相較境內情況而言，將因此處於不利地位，進而對設立自由構成限制。
- C. 對此，辯方須特別澄清，系爭 EBITDA 規則於境內財務統一情況之所以排除適用，係因集團內部交易在該制度下將予消除，此時係在財務統一層級課稅；至在境內非財務統一情況，系爭 EBITDA 規則有其適用空間，此時係在公司層級課稅。
- D. 據上，無論系爭 EBITDA 規則適用與否，公司均須負擔稅負，爰從訴方角度觀之，A 國稅法並無差別待遇。

(3) 拒絕扣除常規交易利息未違反歐盟法

- A. 另有關訴方指稱 A 國稅法拒絕扣除常規交易利息違反歐盟法一節，辯方亦認委無足採。
- B. 鑑於 EBITDA 規則之設計，旨在防止集團公司藉由超額利息支出，將其利潤從高稅負成員國移轉至低稅負租稅國家或地區，但凡利息超過門檻者，均不允許扣除；然而，該規則並未排除將超額利息遞延至以後年度（carry forward）扣除之可能性。因此，未經認列之常規交易利息僅係暫緩扣除，而非永久不得扣除；系爭 EBITDA 規則之適用結果與採用常規交易原則相比，本質上並無差異。
- C. 即使訴方主張系爭限制利息扣除方法屬歧視性待遇，並將因此限制歐盟基本自由，惟從 2 大面向來說，拒絕扣除相關利息仍具正當理由。

- D. 其一為成員國間課稅權之平衡分配。誠如本案所見，訴方之債權人 C 國集團公司與開曼群島間具有一定關聯性，依租稅正義聯盟(Tax Justice Network)發布資料，開曼群島在 2019 年及 2021 年之避稅天堂指數，均位列世界前 3 名，代表該租稅轄區之法律及其在全球經濟中之地位，為租稅規避與逃漏創造極大風險。倘無系爭 EBITDA 規則等糾正性租稅措施，訴方所得即可任憑安排移轉至避稅天堂，以致 A 國課稅權流失，參據 SGI 案 (C-311/08)、Marks & Spencer 案 (C-446/03) 及 X Holding 案 (C-337/08) 等判決，此非歐盟法所允許。
- E. 其二為防止租稅利益遭受違背立法目的之濫用。事實上，歐盟執委會已於 2022 年將開曼群島正式納入歐盟洗錢防制/打擊資恐制度之高風險第三國名單，顯示其交易通常隱蔽各種為支持非法及犯罪活動所從事之洗錢活動，特別係與人為安排有關之租稅逃漏與詐欺行為，參諸 Cadbury 案 (C-196/04) 判決及 T Denmark 案 (C-116/16 及 C-117/16) 所揭不得基於濫用或詐欺目的適用歐盟法律原則，辯方拒絕扣除訴方支付債權人 C 國集團公司之借款利息，要屬正當。
- F. 儘管歐盟法院前於 Lexel 案 (C-484/19) 中裁示，反自有資本稀釋規則 (thin capitalization rule) 有違歐盟法規定，惟該規則與系爭 EBITDA 規則係屬二事，自不得類比援用。按歐盟法院見解，成員國得予拒絕扣除之利息，應以該利息超過常規交易利息部分為限，考量依系爭 EBITDA 規則拒絕扣除之常規交易利息，仍得於以後年度扣除，其與相同利息在反自有資本稀釋規則下，永久不得扣除之情形有別，辯方據此否准訴方所請，並未逸脫歐盟法院解釋範疇，尚無違反比例原則之虞。

3. 結論

- (1) 辯方請求庭上重行審視系爭 EBITDA 規則之可測試性。
- (2) 倘本件仍須進行測試，系爭 EBITDA 規則對集團公司課稅並無差別待遇，拒絕扣除常規交易利息亦符合歐盟法規定。

(五) 次輪辯駁情形

針對辯方答辯內容，訴方指出依 ATAD I 序文第 5 點規定，成員國實施之 EBITDA 規則不應單單用於打擊避稅行為，而須同時避免對歐盟內部市場造成重複課稅之阻礙，爰其質疑在 A 國之 EBITDA 規則下，拒絕扣除相關利息將引發重複課稅問題，從而背離 ATAD I 規範意旨。

作為訴方起訴內容之回應，辯方強調開曼群島雖於 2020 年始經列入不合作國家之黑名單，惟其早在 2018 年即經納入灰名單。此外，歐盟之所以引入 EBITDA 規則，係因常規交易原則本非用於處理國內法之利息扣除問題；實務上亦不乏藉由常規交易價格，將被動所得移轉至之低稅負國家或地區進行避稅之情形，爰認訴方對其主張相關交易確具經濟實質而有利於己之事實，應自負舉證責任。

(六) 法院審議結果

言詞辯論終結當日，參與評議之 3 名法官於審議後，隨即就訴訟雙方攻防內容與方法提供意見回饋，並認辯方論證較為有力。

四、 模擬演練後記

本課程結束後，分組指導教師向參與學生發送歐盟自由貿易聯盟 (European Free Trade Association, EFTA) 法院於 2022 年 6 月 1 日對 PRA Group 案 (E-3/21) 所作類似判決供參，其中裁定挪威 EBITDA 規則將該國集團公司支付予非歐洲經濟區 (European Economic Area, EEA) 關係企業債務利息得予扣除之金額，限制在該集團公司 EBITDA 之 30% 以內，不符合 EEA 法律 (類似歐盟法) 規定。

依 EFTA 法院於該案所提見解，挪威稅法將限制利息扣除規則與集團貢獻規則兩相結合，對設立自由構成障礙。雖其立法目的係為防止基於完全人為安排所產生之租稅規避行為，具有拒絕扣除相關利息之正當理由，惟因該國法律並未提供納稅義務人機會，以資證明其與非 EEA 關係企業在交易上所訂條件無異於雙方為非關係人時所為之條件，其已逾越達成立法目的之必要程度。

伍、租稅協定之時間錯配議題

長期以來，經濟合作暨發展組織（OECD）與聯合國（UN）致力發展稅約範本（Model Tax Conventions, MTCs）及其註釋（Commentaries），二者均以避免雙重課稅為核心，對締約國間之課稅權分配規則進行廣泛討論，其中營業利潤為最受關注領域之一。

儘管現行註釋已多方為實務常見問題提供可行解決之道，惟相關討論多係基於一隱含假設，亦即時間因素之影響得予忽略不計，在此情形下，對於現實世界中普遍存在之法律過渡問題，例如締約國間如何於租稅協定生效、終止、修正或替代前後，具體適用營業利潤之課稅權分配規則，即難藉由觀察雙方之潛在權利義務變化，給予適切解答。此外，倘締約國間對於企業會計年度及應稅時點之認定方式不同，恐亦進一步加深雙方對營業利潤課稅權分配之歧見，為租稅協定適用結果帶來不確定性。試舉相關問題如下：

- （一）倘租稅協定在一方締約國已生效適用，惟在他方締約國尚未生效適用，於該法律空窗期間，應如何適用營業利潤之課稅權分配規則？
- （二）租稅協定先在居住地國生效適用，抑或先在來源地國生效適用，是否影響上開課稅權之分配結果？
- （三）倘上開法律空窗期間係發生在租稅協定修正、終止或由新約替代舊約等階段，各該分配結果有無不同？

(四) 在上開情形下，倘常設機構與其總部採用相同會計年度，其課稅權之分配結果有無不同？

為分析上開 3 項時間因素（包括租稅協定處於過渡階段、雙方企業會計年度不對稱及營業利潤應稅時點不一致）同時存在時，將如何及在多大程度上改變締約國間之權利義務關係，本報告撰寫人於論文中引入維也納條約法公約（Vienna Convention on the Law of Treaties, VCLT）第 28 條有關條約不溯及既往原則、特殊會計年度制度及以會計年度終了月份所屬年度為營業利潤應稅時點等概念，據以建構相關理論基礎，俾解釋 3 項時間因素相互作用之結果。研究結論顯示雖然 3 項時間因素將共同導致締約國間對於營業利潤課稅權之分配結果，在來源地國與居住地國間產生移轉，但採用國內或雙邊措施將有助減輕相關影響。

陸、心得與建議

一、洞察歐盟稅法實質內涵，正確解讀雙方稅制異同

在全球化浪潮下，國際間交流日益頻繁，臺灣身為國際社會一員，不僅在經濟面及社會面深受外部環境影響，在租稅制度面與實務面部分亦然。由於歐盟推動之政策，對其他經濟體而言向具國際示範效果，又其成員國據以採行之各項措施，於國際社會間亦動見觀瞻，爰渠等稅制對我國租稅政策發展之重要性，自不在話下。

面對國內外政經情勢變化，各界基於對國內稅制變革之期待，屢有建議參考歐盟（成員國）稅法引進相關制度之呼聲，考量歐盟之建立，旨在實現貨物、服務、人員及資本在歐盟境內，如同在國家內部得自由移動之單一市場；其制度面之規範，亦均奠基於區域整合概念之上，爰歐盟（成員國）稅制無論自歷史發展脈絡、客觀政經環境或設計思維邏輯觀之，均與一般獨立租稅管轄區之情形有別，對於國內稅制得否比照納入相關規定之建言，仍宜先行探求其背後租稅原理及實質意涵，以正確解讀雙方稅制異同，方能避免貿然採行相關措施後，不僅無法發揮預期政策效果，甚或可能陷入方枘圓鑿之窘境。

二、攜手歐盟理念相近國家，提升國內賦稅人權保障

近年來臺歐盟關係友好，雙方經貿往來日益密切，110 年我國為歐盟市場第 13 大貿易夥伴。又隨臺歐盟經貿關係逐漸升溫，現行 27 個歐盟成員國中已有 16 國在臺設有辦事處，我國在其中 19 國亦設有駐外館處，顯示雙方未來不僅在貿易、經濟、文化及供應鏈夥伴關係等方面，將開啟更多合作契機與對話；在追求民主、自由、人權及法治等基本價值方面，亦有助加強彼此連結，使雙方政策目標趨於一致。

鑑於歐洲乃近代人權思想之發源地，其對人權之重視由來已久，目前透過國際、區域及國家制度三層保障，為歐洲各國人權發展注入動力並對外發揮影響力。在國際制度層面，其係以世界人權宣言及兩公約（包括公

民與政治權利國際公約、經濟社會文化權利國際公約) 為基石，作為人權保障之最低標準；在區域制度層面，其藉由歐洲保障人權與基本自由公約及歐盟基本權利憲章，賦予較為廣泛之人權保障；在國家制度層面，則由各國憲法提供更高力度規範，以確保各項人權之實現。各層保障範圍由疏而密，層層遞進，其中對於賦稅人權之保障，亦復如是。

我國與歐盟理念相近，共享相同人權價值，自 98 年兩公約施行法通過以來，即積極踐行基本人權之保障；又為利是項政策推行，財政部除於 100 年成立人權工作小組，不遺餘力推動賦稅及相關人權保障業務；105 年並制定納稅者權利保護專法，冀以維護人民基本生存權利，實現公平課稅及嚴守程序正義。基於租稅環境對人民及企業權益影響深遠，提升人權標準亦蔚為國際趨勢，未來可借鏡歐洲等先進國家經驗，逐步深化國內對賦稅人權之保障，包括推動稅制及稅政興革並辦理法規鬆綁，以建立法治國家稅法秩序；強化稅務人員法制觀念及落實課稅案件自我審查機制，以貫徹正當課稅程序；督促稽徵機關加強租稅宣導及遵循愛心辦稅原則，以營造徵納雙方和諧環境等。

三、培育當代國際租稅人才，共擘稅制稅政發展藍圖

財政部積極培育具國際視野之人才，歷年透過與國際知名學府如美國哈佛大學、荷蘭萊登大學、阿姆斯特丹大學及美國密西根大學等合作，以培養國際租稅及租稅協定專業人才，負責我國租稅政策規劃及租稅協定諮商，另亦不定期派員參與各項國際會議，隨時掌握國際租稅脈動，俾汲取國際新知，使我國租稅政策與實務與國際同步。歷經多年推廣與扎根，多數出國進修或奉派參加國際會議人員於返國後，仍能在相關領域持續發揮所長，為任職機關貢獻己力，推動迄今成效斐然。

面對國際租稅快速發展，近年來我國已陸續建立受控外國企業(CFC)課稅制度、實質管理處所(PEM)認定、跨境電子勞務課稅制度及符合國際新資訊透明標準之資訊交換法制架構，並將防止稅基侵蝕及利潤移轉

(BEPS) 最終報告建議內容，落實於近期簽署生效之租稅協定。另為因應 OECD BEPS 包容性架構於 110 年 10 月 8 日更新發布「解決經濟數位化課稅挑戰之兩項支柱聲明，我國刻關注該等支柱後續規劃細節及推動情形，以研議精進相關稅制及協定政策。

鑑於涉外財稅業務之推動，無一不仰賴國際租稅領域專業人才參與，而全球稅改浪潮方興未歇，作為國家稅制與稅政之規劃者與執行者，唯有具備豐富專業領域知識及國際化、前瞻性思維，方有助促使國內制度與時俱進並符合國際標準，惟是類人才養成不易，未來允宜續行派員參與相關訓練進修計畫及各項國際會議，以利我國國際租稅人才之培育及健全稅制稅政發展。