

出國報告(出國類別：國際會議)

參加國際財政協會第 72 屆年會 會議報告

服務機關：財政部臺北國稅局

姓名職稱：局 長 許慈美

服務機關：財政部國際財政司

姓名職稱：司 長 李雅晶

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：副組長 賴基福

派赴國家：韓國首爾

出國期間：107 年 9 月 1 日至 9 月 7 日

報告日期：107 年 11 月 30 日

摘要

國際財政協會(International Fiscal Association, IFA)第 72 屆年會係於 107 年 9 月 2 日至 6 日在韓國首爾舉行,本屆年會安排 2 項主要議題會議及 10 場專題討論會議。主要議題會議包括「就一般反避稅規定(GAAR)探討反避稅措施性質與範圍」與「扣繳稅制於 BEPS、集合投資工具(CIVs)及數位經濟時代下之應用與發展」;專題討論會議包括「反避稅機制有效性」(含利益限制條款)、「解決租稅爭議替代方式-爭議解決之演進及可能發展」、「租稅管轄區限制-非傳統商業呈現」、「企業分配近期課稅趨勢」、「IFA/OECD」(美國稅制改革及數位化租稅挑戰)、「吸引外資與未侵蝕稅基之租稅獎勵」、「IFA/EU」(國家補助及數位經濟)、「國際租稅最新發展趨勢」、「區域政府官員研討會」及「從 OECD 增值稅指導原則探討近期國際增值稅/商品服務稅議題」等議題。

與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、經濟合作暨發展組織(OECD)及聯合國(UN)等國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等,就各項討論議題進行分析與意見交流,藉由參加本次會議,得以掌握國際租稅議題及防止稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)最新發展趨勢。本報告將就 2 項主要議題及部分專題討論議題,擇要說明相關議題背景、報告內容及討論經過,作為我國日後各相關法令措施研議之參考。

參加國際財政協會第 72 屆年會目錄

壹、緣起及目的	5
貳、第 72 屆年會及會議議題概述	5
參、主要議題會議	6
肆、專題討論會議	15
伍、心得與建議.....	64

附件 會議議程

壹、緣起及目的

國際財政協會(International Fiscal Association, IFA)成立於西元(下同)1938年，為一非營利國際財稅組織，以研究與精進財政相關國際法及比較法為其宗旨，主要活動包括召開年會(Annual Congresses)、發表相關刊物及進行研究計畫等。IFA總部設於荷蘭，所建置之官方網站(網址：<https://www.ifa.nl>)載有相關活動報導，會員可經由帳號登入資料庫，查詢歷年年會討論內容及專題研究等資料。目前 IFA 約有 12,900 個會員，分別來自 114 個國家，並於其中 72 個國家成立分會。我國於 1994 年 5 月 15 日由官、學界推動成立「國際財政協會中華民國總會」，屬於 IFA 之分會，除積極派員參與 IFA 年會，並不定期舉辦相關專題演講或研討會。

IFA 年會係由各分會爭取主辦權，無一定輪序，2018 年 IFA 第 72 屆年會由韓國分會於首爾舉行，第 73 屆年會將由英國分會主辦，地點位於倫敦，期間預定為 2019 年 9 月 8 日至 12 日；第 74 屆年會將由墨西哥分會主辦，地點位於坎昆，期間預定為 2020 年 10 月 4 日至 8 日；第 75 屆年會將由德國分會主辦，地點位於柏林，期間預定為 2021 年 8 月 29 日至 9 月 3 日。第 72 屆 IFA 年會，財政部由臺北國稅局許局長慈美、國際財政司李司長雅晶及賦稅署賴副組長基福代表出席。與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、經濟合作暨發展組織(OECD)及聯合國(UN)等國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等，就各項討論議題進行分析與意見交流，出席本次會議，可從不同面向多方瞭解各國稅制發展趨勢及跨國租稅合作議題，俾作為我國規劃與精進稅制稅政之參考。

貳、第 72 屆年會及會議議題概述

IFA 第 72 屆年會於 2018 年 9 月 2 日至 6 日在韓國首爾舉行，會議地點擇定為 Coex Convention Center。依循往年慣例，主辦單位於會場安排許多單位設站宣傳及提供相關資訊，包括 Kim & Chang、Samil PWC、Thomson Reuters、Yulchon LLC、Bloomberg Tax、Deloitte Anjin LLC、Bae, Kim & Lee LLC、Lee & Ko、Wolters Kluwer、Yoon & Yang LLC、ADIT、國際財政文獻局(IBFD)、Labuan IBFC、Tax

Analysts、WTS Global 及第 73 屆至第 75 屆年會主辦分會(英國、墨西哥、德國)等。

為使與會代表對首爾有更深刻之認識，本屆年會主辦單位分別於 9 月 2 日下午及 9 月 3 日晚間安排首爾印象之旅及韓國國立中央博物館(National Museum of Korea)參訪行程；9 月 2 日晚間並舉行大會開幕典禮。會議開始前，主辦單位已建置 IFA 2018 之 APP 軟體供與會者下載使用，其中涵蓋會議議程、講者介紹、會議文件、攤位與贊助商資訊、即時訊息及線上投票等功能，並於每日會議前一晚或當天早上更新會議文件(含各項議題及專題簡報)，現場不再提供紙本。此外，IFA 亞太區域委員會於 9 月 3 日下午召開亞太地區分會代表會議，會中由國際財政協會中華民國總會出席代表鍾騏博士分享我國 2018 年(第 4 屆)亞太區域稅務會議辦理情形，其亮眼成果備受各國代表矚目與肯定，並吸引其他國家競相爭取往後年度主辦權；另因該委員會原任日本籍主席 Shigeki Minami 二年任期屆滿，會中決議由原任澳洲籍副主席 Miranda Stewart 接任，所遺副主席職缺預計由印度籍 Kuntal Dave 擔任。

本屆年會安排 2 項主要議題會議及 10 場專題討論會議。主要議題會議包括「就一般反避稅規定(GAAR)探討反避稅措施性質與範圍」與「扣繳稅制於 BEPS、集合投資工具(CIVs)及數位經濟時代下之應用與發展」；專題討論會議包括「反避稅機制有效性」(含利益限制條款)、「解決租稅爭議替代方式-爭議解決之演進及可能發展」、「租稅管轄區限制-非傳統商業呈現」、「企業分配近期課稅趨勢」、「IFA/OECD」(美國稅制改革及數位化租稅挑戰)、「吸引外資與未侵蝕稅基之租稅獎勵」、「IFA/EU」(國家補助及數位經濟)、「國際租稅最新發展趨勢」、「區域政府官員研討會」及「從 OECD 加值稅指導原則探討近期國際加值稅/商品服務稅議題」等議題。本報告將擇要說明相關議題背景、報告內容及討論經過，作為我國日後各相關法令措施研議之參考。

叁、主要議題會議

一、反避稅措施特性及範圍之探討——一般反避稅法則(GAAR)及其他相關制度

報告人：Paulo Rosenblatt (巴西)、Manuel Tron (墨西哥)

主 席：Sai Ree Yun (韓國)

與談人：Craig Elliffe (紐西蘭)、Judith Freedman (英國)、Georg Kofler (歐盟)、
Philippe Martin (法國)、Danielle Rolfes (美國)、Masao Yoshimura (日本)

秘書：Young Ran (Christine) Kim (韓國)

(一) 背景說明

平等原則與量能課稅原則為多數國家之租稅政策核心，惟二者不易透過立法及適用法律程序完全落實。鑑於稅法係就特定活動之發生予以課稅，部分納稅義務人可能利用稅法上之限制或認知差距進行避稅，爰各國紛紛於國內稅法中增訂特別反避稅法則(SAAR)，期藉此解決現存法律漏洞以因應避稅行為。然而，隨著新產業興起及經濟活動日趨複雜，SAAR 在對抗避稅效果上仍有其侷限，如單以 SAAR 作為反避稅工具，勢難達成上開平等原則與量能課稅之政策目標，並可能造成相關問題，包括：租稅之課徵倘與所得水準或其他稅基不符，將造成稅負轉嫁而產生不公平；政府如未取得合理稅收，將無法提供充分之公共服務資源，繼而產生社會貧窮或社會失靈問題。在此情形下，一般反避稅法則(GAAR)爰應運而生。

長期以來，GAAR 在稅制上已扮演重要角色，邇來更因國際反避稅輿論高漲、各國稅收下降及公債攀升等，促使各國政府益加樂意將 GAAR 納入稅法規範，使其成為後 BEPS 時代下維護健全稅制之重要工具。例如：歐盟業就涵蓋 GAAR 在內之反避稅指令(ATAD)達成協議；OECD 亦於 BEPS 行動計畫 6 有關防止租稅協定之濫用納入 GAAR，並在多邊工具(MLI)中解決反避稅問題等。

(二) 報告及討論紀要

主席首先簡介總報告中有關 GAAR 之特性、法定 GAAR 之重要案例、一般反避稅判例、納稅者保護措施及 GAAR 之應用結果。渠指出歷屆年會對 GAAR 相關議題雖已多所討論，惟考量部分國家(尤其是法令未臻健全或司法不獨立之國家)可能引入犯罪處罰，甚或貼上社會、政治汙名，且國家

與人民間存在基本權力與資源差異，均可能導致 GAAR 遭到稅務機關濫用，爰有再加論述之必要。

1. GAAR 之簡介與分析

與談人說明 GAAR 之目的、適用範圍及要件，並分析其與 SAAR、MLI 及 ATAD 等國際一般反避稅法則之關聯性。就 GAAR 與 SAAR 間可能產生之衝突而言，紐國 Elliffe 建議立法機關就 GAAR 是否凌駕於 SAAR 提供明確指引，亦即若符合 SAAR 之法定構成要件，應適用 SAAR；倘係規避 SAAR 之法定構成要件，則應適用 GAAR。渠等進一步介紹俗稱小型 GAAR(mini-GAAR)之英國特定反避稅條款(Targeted Anti-Avoidance Rules, TAAR)，並就歐盟、英國、美國、加拿大、澳洲、法國、德國、荷蘭及韓國實施 GAAR 之情形提出相關釋例。此外，主席指出各租稅管轄區對於反避稅法則之選擇，係基於納稅義務人(積極從事租稅規劃者)、稅務機關(遵循正當法律程序與法治者)與法院(司法獨立與租稅中立者)三方及其與當地租稅文化(得否進行申訴)間之互動關係；因此，在 GAAR 對稅務機關賦予較大裁量權之情形下，各租稅管轄區於採行 GAAR 前宜先建立相應之納稅者保護措施，諸如稅務機關應恪守法治；法院須保持司法獨立及租稅中立；納稅義務人應具備合理暢通之申訴管道等，方能防杜 GAAR 之濫用。

2. GAAR 之判例法

與談人就法定 GAAR 之運作情形進行討論，其中包含歐盟法院(ECJ)近期對歐盟會員國公司給付其他會員國公司股利所作判決，其認在歐盟母子公司指令(PSD)及歐盟運作條約(TFEU)設立自由下，如取得股利者係直接或間接受 1 個以上非會員國稅務居民控制之法人，則該匯出股利不適用國內法免予扣繳之規定；但該法人之設立主要目的或主要目的之一並非享受免稅利益者，不在此限。另亦提及有關 GAAR 之個案判決結果，與審理法院對稅務機關之尊重程度有所關聯。美國 Rolfes 補充說明，雖然該國普遍不採行 GAAR，但由判例法衍生之經濟實質原則，實包含 GAAR 之所有特性並已

於 2010 年入法。

3. 納稅者保護措施

與談人續行探討 GAAR 之納稅者保護措施，包括稅法基於納稅者權利與憲政法治規定之保護條款、法院裁判解釋 GAAR 之運用限制及其他相關規定等，並盼稅務機關不會濫用其行政裁量權。主席表示未來 IFA 將本於其中立立場，密切關注納稅者權利與 GAAR 之影響。

4. GAAR 之應用結果

與談人討論 GAAR 之應用結果，包括排除意圖避稅者之租稅利益、重新詮釋具爭議之交易案件、適用經濟及刑事處罰等。法國 Martin 亦指出，對違反 GAAR 者以刑事詐欺罪論處雖然較易合理化，但該違反行為究與詐欺有別，宜否對其處以刑事罰，尚有適法性疑慮。

(三) 結論與建議

巴西 Rosenblatt 表示，各國稅務機關將共同對抗避稅行為，惟因應措施尚不以 GAAR 為限，又較諸反避稅判例法而言，各國對 GAAR 之有效性、挑戰性及相關限制仍存有歧見。渠並指出，任一租稅管轄區討論之 GAAR 議題，對其他租稅管轄區亦將受用，但在涉及個案事實認定部分，尚非一體適用。主席作結表示，由於稅務人員也可能犯錯，爰在採用 GAAR 時也應同時採取適當納稅者保護措施。

二、扣繳稅制於 BEPS、集合投資工具(CIVs)及數位經濟時代下之應用與發展

報告人：Chang Hee Lee (韓國)、Ji Hyun Yoon (韓國)

主 席：Paul Morton (英國)

與談人：Gary Sprague (美國)、Valere Moutarlier (歐盟)、Bill Sample (美國)、
Jinyan Li (加拿大)

秘 書：Jiwon Park (韓國)

(一)背景說明

扣繳稅制為課稅重要手段之一，因實施方式簡易且稅收來源具屬地性質，頗受發展中國家青睞。近年來，扣繳稅制之主要特性雖未改變，惟因 CIVs 及數位經濟時代興起，其執行環境已發生明顯變化，IFA 爰首次將此列為主要討論議題。

(二)報告及討論紀要

討論內容係以總報告中 38 份分會報告為基礎，除聚焦加拿大扣繳稅制外，亦探討扣繳稅制下總稅收與淨稅收間之議題及 2018 年 3 月 21 日歐盟數位經濟時代扣繳稅制方案，並以一系列案例研究作結。整場會議進行現場輪流詢問，聽眾均有機會參與討論並回饋意見。

1. 總報告概述

(1) 報告內容

各國國內法架構下之扣繳稅制，係為使行政管理簡便而從所得稅衍生之一種制度；其並非獨立稅收，而是一種課稅手段。該制度在執行上，係由收入給付者(扣繳義務人)自付與收款人(所得人)之金額，扣除部分金額(通常稱為扣繳稅額)並繳納予國庫，俾稽徵機關得以即時掌握稅收，達到行政便利效果，因此，扣繳稅制被視為是現代所得稅制度中不可或缺之一部分。此外，扣繳稅制尚可因地制宜，各國在制度設計上可全面或部分採用，亦可暫時或永久施行。此次會議係將扣繳稅制視為國際租稅架構下之議題，亦即非居住者之總稅負係透過扣繳稅制完成。

按國際租稅架構下之扣繳稅制，係在確定所得人居住國與所得來源國間何者擁有租稅管轄權，其主要制度包含常設機構(PE)及就源扣繳二項，並分別適用於「營業利潤」及「被動或投資所得(通常指所得採被動形式或財產所得，如利息及特許權使用費)」。在營業利潤方面，所得來源國多以 PE 作為租稅管轄權認定門檻，即「沒有 PE 沒有稅收」，當存在可歸屬於 PE 之所得時，始能據以課稅；在被動或投資所得方面，

則由國內法授權規定採就源扣繳稅制，就 PE 以外之所得課徵稅款，另並透過租稅協定對特定類別所得予以免稅或規定上限稅率。事實上，所得來源國之稅務機關雖可透過上開二種方式向非稅務居民課稅，惟鑑於營利事業愈來愈容易在未設立 PE 情況下進行跨境商業活動，因此以扣繳稅制作為營業收入課稅手段之情形，亦日趨普遍。

(2) 問題與挑戰

在扣繳稅制下，扣繳義務人負有瞭解稅法並依規定從所得人收入扣取稅款之法律義務，惟其多半缺乏計算所得人實際所得之權力及必要事實資訊，爰倘規定以給付收入總額作為扣繳基礎，對所得人而言似有公平性疑慮。此外，由於近幾十年來 CIVs 大量使用且數位經濟蓬勃發展，如欲責令扣繳義務人查明所得人身分並釐清給付項目之法律性質，勢將面臨巨大壓力與困難。

(3) B2C 交易中之扣繳稅款

就法律面而言，B2C 與 B2B 交易均適用相同之 PE 與扣繳稅制概念，爰二者課稅方式應予一致；惟就執行面而言，在 B2C 交易課稅時，尚須考慮對非商業最終用戶扣繳稅款之適法性問題。報告中舉例，我國目前對數位經濟中之 B2C 交易，係責由非居住者營利事業或其代理人主動辦理申報納稅，此種課稅方式固屬合理，惟仍無法確保國家稅基不會遭受侵蝕，至其侵蝕風險程度高低，取決於可掌握之行政資源及納稅義務人是否遵循法令等因素。

2. 加拿大扣繳稅制

加拿大來源所得區分為三大類，包括租金、權利金、股息等孳息所得；受雇收入、營業收入等勞務所得；實物、財產交易收入等資本增益。上開來源所得認定方式雖未經加國立法明定，惟實務上仍以該筆所得是否發生於該國境內作為主要判斷依據，並可運用於新興類型之來源所得。

3. 扣繳稅制原則性方法

目前扣繳稅制係以收入總額作為計算基礎，其與採收入淨額(收入總額減除成本費用)課徵所得稅方式相較，將容易造成經濟扭曲，對營業收入而言尤為如此。為避免類似情形發生，扣繳稅款與收入淨額間應具一定對應關係，並宜藉由填寫所得收支計算申報表、調整 PE 設立門檻及按收入類型或公司獲利能力適用變動扣繳稅率等方式，以降低相關影響。另倘各國租稅協定與國內稅法未明確定義所得來源，恐將導致所得來源認定產生分歧，且在沒有避免重複課稅政策作為配套之情形，極可能發生重複課稅問題。

4. OECD、歐盟及英國看法

OECD 於 2018 年 3 月 16 日發布因應數位化之租稅挑戰期中報告，同年 11 月 21 日歐盟執行委員會(下稱歐盟執委會)發布歐盟版本之數位經濟課稅提案，英國亦於同年 11 月發布公司稅與數位經濟之立場文件報告，主題均與數位經濟稅制有關。會議中由此三方分別報告，摘要如下：

(1) OECD：

BEPS 雖已成為 80 年代以來國際租稅政策制定中最具說服力之計畫，且愈來愈多國家在國內採取相關措施，但在當前數位經濟時代，卻甚少提及如何藉由扣繳稅制課徵所得稅。OECD 認為如採該機制課稅，將使決策者面臨如何分配各國課稅權之難題；又多數高度數位化企業已達跨境規模，惟倘其未在該國境內成立 PE 或無法判斷其數位運用及使用者參與程度等資訊，以致該國未能對其課徵所得稅，在此情形下，如何認定所得來源並據以課稅，將成為數位經濟時代之挑戰。OECD 表示最終報告預計於 2020 年提出，且 113 個國家已就此達成共識，將於最終報告出爐後採行一致性課稅原則。

(2) 歐盟：

隨著數位經濟時代來臨，衍生諸多問題與風險，歐盟執委會計劃對數位化企業課稅方式提出以下二種改革方案：

A. 綜合性解決方案(長期性提案)：目標在於改善對數位商業模式之課

稅方式，使其與一般實體化商業模式之課稅結果趨於一致，若數位化企業符合一定條件，將視為在當地存在數位化活動，應由歐盟會員國課稅。

- B. 過渡性解決方案：對全球年收入逾 7.5 億歐元且在歐洲年收入逾 5 千萬歐元之數位化企業，於歐盟取得之數位收入(如線上廣告收入、數位平臺收入或出售用戶數據收入等)課徵 3% 數位服務稅。數位服務稅為對該數位化企業之收入總額課稅，而扣繳稅款係對使用者給付所得人之報酬課稅，兩者性質不同。此外，數位服務稅不被視為所得人在居住地國負擔之稅負，該稅款將不予退還，但得作為費用自收入中減除。

上開過渡性解決方案，係避免各國對數位服務課稅因相互衝突而衍生其他問題之解決方法，惟歐盟執委會表示該方案仍有不完善之處，各國應權衡採取該方案與否帶來之後果與成本。為解決目前較急迫之數位經濟不課稅議題，歐盟執委會建議對一定規模以上之數位化企業課稅，另俟長期性提案完成後，再採用長期性提案課稅。

(3) 英國：

英國於 2018 年 3 月發布有關公司稅與數位經濟之立場文書，其中包括一項以使用者參與度為基礎取得收入之稅收，惟未提及扣繳稅制。英國認為企業利潤應由創造價值之國家課稅，並著重使用者之參與度，參與度與價值創造成正比，建議改變跨國企業原有課稅架構，以反映使用者參與價值。

5. 案例研究

(1) 案例一：規避 PE 之構成

假設以下情境：R 地區之使用者下載由設立於 C 地區之 Movie Co. 所提供之數位內容(例如影音)，而 Movie Co. 於 R 地區沒有 PE。Movie Co. 是否應於 R 地區繳稅？由現場聽眾就下列 4 個選項進行選擇：

選項一：Movie Co.不應於 R 地區繳稅。因為該公司在 R 地區未設立 PE。

選項二：Movie Co.應於 R 地區繳稅。因為 R 地區使用者能瀏覽 Movie Co.

影音網站，應認定該公司在 R 地區有數位活動並於 R 地區繳稅。

選項三：Movie Co.應於 R 地區繳稅。因為使用者是在 R 地區下載 Movie

Co.提供之影音，所以應於 R 地區繳稅。

選項四：Movie Co.應於 R 地區繳稅。因為 Movie Co.已進入 R 地區市場，

該公司應於 R 地區繳稅。

在上述 4 個選項中，現場聽眾選擇呈平均分配。

(2) 案例二：提供服務

本案例探討技術性服務及諮詢服務相關問題，包括如何認定所得來源及服務類型等，並討論得否藉由放寬 PE 門檻，使按收入淨額課徵所得稅較易實施，以期解決相關問題。

(3) 案例三：追蹤與報告

本案例係就上市公司之收入來源，探討如何透過各種金融中介及 CIVs 流向最終投資者之收益途徑追蹤扣繳稅款、使用租稅協定或國內法規定課稅之時機，及如何以更有效方式追蹤相關收益等。

(4) 案例四：雲端運算

與談人討論雲端運算技術(互聯計算機系統—託管在一個或多個可通過互聯網訪問之數據中心)帶來之難題，有認為在認定所得來源時，應區分「技術上賦予之服務(提供內容為技術)」及「技術性服務(提供內容為勞務)」性質者；亦有認為宜考量提供雲端計算服務對使用者所在國家之影響，而非僅以服務提供地作為判斷依據者。

(5) 案例五：對扣繳義務人影響

本案例探討扣繳義務人對預扣及減免扣繳稅款之實際負擔及權力。案例中，扣繳義務人係因所得人提供錯誤資訊，致短扣稅款遭受稅務機關處罰，惟就整體制度而言，如未對扣繳義務人課以較重之義務，

所得來源國可能無法藉由扣繳稅制掌握稅收。

6. 21 世紀扣繳稅制

長期來看，扣繳稅款之計算基礎應從收入總額課稅改為收入淨額課稅，惟短期而言得以變動扣繳稅率作為輔助，達到減少經濟扭曲之目的。

(三) 結論與建議

目前國際租稅領域所仰賴之 PE 及就源扣繳二項課稅機制，不僅在 BEPS 時代面臨極大挑戰，亦可能因各國採用純屬理論或尚未成熟之新措施，以致衍生相關風險與其他問題。在此情形下，結合降低 PE 門檻及適當擴大扣繳稅制適用範圍之雙軌做法，將有助克服 BEPS 現象引發之各種問題。因此，未來扣繳稅制將在兼顧納稅者權利之同時，持續作為保護所得來源國稅基之有效手段，往後如進行任何改革，均需適當考慮其缺陷與限制。

肆、專題討論會議

一、 解決租稅爭議替代方式(ADR)—爭議解決之演進及可能發展

主 席：Michael Quigley (美國/韓國)

與談人：Mukesh Butani (印度)、Eui Young Lee (韓國)、Sjoerd Douma (荷蘭)、
Peter Nias (英國)

秘 書：Eun Jin Choi (韓國)

(一) 報告及討論紀要

與談人從若干國家角度就 ADR 及相關國際發展背景進行討論。據印度 Butani 分析，當前租稅爭議案件不斷增加之原因，主係新商業模式興起、納稅義務人與稅務機關互信不足、國際租稅法規日益複雜及國際組織(如 OECD)推動強制性仲裁等；為期有效處理相關糾紛，各國允宜審視目前國內法規定之爭議解決措施是否適足。事實上，無論從實務面(例如國內審判機構不足)到環境面(例如國內法對跨租稅管轄範圍缺乏一致性規範)乃至於執

行面(例如同儕檢視可能擴及其他亞太國家)等，均可能面臨挑戰。由於許多國家對預先訂價協議(APA)及相互協議程序(MAP)案件處理期間冗長，時間效率當為首要挑戰之一；在強制性仲裁部分，除須面對合憲性與權利保護等執行面挑戰外，開發中經濟體最關切之成本、能力建構與透明度等問題，均仍待解決；納稅義務人居住地國與所得來源國間之課稅權衝突與平衡問題，亦不容忽視。

1. 韓國 ADR 經驗

韓國法官 Lee 深入介紹該國 ADR 處理經驗，並說明該國面臨之特殊挑戰。由於文化因素，韓國不常用 ADR 作為解決稅務爭議之工具，如欲將成功 ADR 實務作法轉化為解決稅務機關與納稅義務人糾紛之措施，尚須突破文化藩籬。然而，由渠領導之法院調解仍可作為法院訴訟程序之一部分，係因當地稅務機關尊重法官公正合法之建議，願意接受此種調解形式；一旦徵納雙方達成共識，爭議案件即會據以核定，俾節省徵納雙方長期爭訟成本。韓國未予選擇透過 MLI 規定強制性仲裁條款，其背後可能涉及若干法律原因，但因該國亦未明令禁止，爰如仲裁員通曉國內法規定，且仲裁內容符合租稅法律主義、正當法律程序等基本原則，則該仲裁應屬合憲。另為使 MAP 更為迅速有效，渠建議導入時間限制及不具約束力之調解過程。

2. 同儕檢視及稅務預先核釋(ATR)機制在爭議解決中之角色

荷蘭 Douma 簡介近期發布有關依 BESEP 行動計畫 14 對韓國、荷蘭及英國執行情形進行之同儕檢視報告。大體而言，該三國均獲正面評價，惟仍有若干改進建議，例如：應縮短 MAP 時程、運用 MAP 解決租稅協定範圍以外之雙重課稅問題(包括企業因適用反避稅條款而導致雙重課稅情形)等。與談人對該報告之作用與可靠性存有不同看法，有持正面觀點，認為此檢視機制有助增加透明度；亦有持保留態度，認為該機制僅具有「糖衣效果」。渠並提出以下二種機制以助縮短 MAP 時程：

(1) 稅務預先核釋機制(ATR)

依 OECD 定義，ATR 係稅務機關向特定納稅義務人或納稅義務人群體，提供與其納稅情況有關之建議、訊息或承諾以供遵循，並以透明、具效率且可行之方式協助解決徵納雙方爭議。就國內角度觀之，為使 ATR 有效運作，徵納雙方應在具互信基礎及對個案事實與(或)法律存在不確定性時方據以執行，且執行程序尤應透明；就國際角度觀之，徵納雙方應保持適當距離而非存有過多「友誼」，以免招致其他國家稅務機關不信任，反而衍生更多爭議。至在提升信任基礎之制度化措施方面，除採行落實自發性資訊交換、召開有害租稅慣例論壇等 OECD 措施外，亦可採行包括強制性自動交換預先跨境核釋與 APA 文件、強制性自動交換國別報告文件及發布 ATR 作業準則等歐盟措施。

(2) 專家協助機制

鑑於當事人間(包括納稅義務人與稅務機關間，或兩個稅務機關間)在達成稅務裁決前可能存在僵局，Douma 提議引入外部專家意見，期藉此化解僵局，至該專家意見究係具有約束力或純屬諮詢性質，猶有討論空間。

3. 具體解決爭議之機制

(1) 解決租稅爭議合作方式(CDR)：

英國 Nias 認為 CDR 機制得否有效運作，其關鍵在於所有關係人於爭議可能衍生之初(即在審查或諮詢階段)，即具有解決爭議之共同意願。根據英國稅務海關總署(HMRC)經驗，CDR 具有促進解決方案達成、增加彼此互信程度及深入瞭解各方立場等益處，渠提醒當事人在確認爭議問題時，須留意其與正式啟動 MAP 間尚有時間落差，爰在爭議解決過程中，應將啟動 MAP 前所需時間納入考量。

(2) 解決租稅爭議補充方式(SDR)：

Nias 表示 SDR 係 OECD 為改善國際租稅爭議處理程序，於 2004 及 2007 報告提出之解決機制，相關規定除已納入 2017 年 OECD 稅約範本第 25 條及相關註釋，另並增列調解與專家協助機制，在各種論壇上受到廣泛支持。渠進一步強調 UN 角色日漸重要，包括從事有關國際租稅爭議解決程序之工作及研究不具約束力之解決爭議方式 (NBDR) 等。

(二) 結論與建議

主席表示文化差異可能影響各種 ADR 機制運作，並強調關係人間之互信程度為執行成敗之關鍵因素，此外，透過同儕檢視來提高透明度，將有助建立彼此信任關係。

二、租稅管轄區限制-非傳統商業呈現

主 席：Richard Vann (澳洲)

與談人：Sophie Chatel (OECD)、Liz Chien (美國)、DP Sengupta (印度)、Conrad Turley (愛爾蘭)

秘 書：Soojin Lee (IBFD)

(一) 報告及討論紀要

經濟數位化快速發展，傳統 PE 定義是否允當？本場次探討國際租稅法則有無須配合數位化經濟修正 PE 規定之必要，愛爾蘭 Turley 及美國 Chien 二位與談人就政策、門檻、利潤配置及執行 4 項命題，從全球及國家觀點分別論述正反立場，嗣由其他與談人評論、現場電子投票並說明投票結果。

1. 命題一：政策—公司於該國未有數位呈現，惟其以數位方式影響該國消費者交易且於該類平臺之數位空間占有重要市場份額

Turley 表示支持當非居住者企業於一國無實體呈現時，課稅須以符合關聯性法則(nexus rule)為必要。關聯性之認定各界有不同看法，例如：歐盟、印度、以色列及巴基斯坦以對於一國之經濟生活涉有一定程度認

定之；英國文獻主張為將使用者基礎(user base)整合於企業價值創造過程；Schone 認為經由該轄區之有形或無形投資資本獲得報酬。渠進一步指出，有關須有實體呈現之要求是否持續或逐漸消逝，可由跨國企業數位空間相對應當地所得之計算，究僅計入大顧客部分、或合計地理區位及語言相近國家者、未來技術發展、業管法規(如公共利益、銀行等法規)對於須以實體呈現方式之要求、部分國家網路安全高度管控並訂定數據在地化規定、新商業模式發展(如全通路零售(Omni-Channel retail)、物聯網保健穿戴裝置)等觀察。對於關聯性認定採不同觀點，其相對應門檻類型(營收、點擊及投資)設定亦有差異。經濟無形化(如無資本之資本主義(Capitalism without Capital))將為經濟及商業模式之驅動力。

Chien 表示，瞭解配置適當課稅權於當地市場管轄區之目的，惟「數位」及「傳統」商業模式日趨整合，當前商業模式架構亦存有缺失，創設「數位關聯性標準」並不能將此轉化為額外利潤而於當地市場管轄區課稅，反對命題一政策立場及 Turley 主張。其強調基於下列分析，關聯性並不同應稅利潤，現行架構仍可因應新型態商業模式加以調適：

- (1) 有關收入認列管轄區及實體呈現普遍存在錯位現象之迷思：認為跨國企業得遠距開發市場之迷思；現實中許多國家(如亞洲及拉丁美洲)因不易取得美金或歐元，故訂定法規要求須於當地實體呈現俾開立發票及當地貨幣支付；不須創設以涉入一國經濟生活之模糊標準為基礎之關聯性法則。
- (2) 用戶、用戶資料或用戶產生內容得直接產生收入之迷思：一項投入可能有多項產出，原始資料之評價，尚非所有資料都能均等產出，產出程序對於原始資料之加值。
- (3) 投資與實體呈現脫鉤之迷思。

Chien 表示倘創設一個新數位關聯性，將增加行政負擔及耗用資源。有關移轉訂價與當地市場價值理論部分，其提及行銷無形資產之界定、

有無包括本國及外國銷售者之商譽、第三方配銷商及流通程度、獨特高價值無形資產及利潤分割法、特定市場與產業之標竿及可比較資料選定、避風港法則之研議。Chatel 解釋 OECD 刻進行利潤配置及課稅權研究，坦承面臨極為複雜之技術分析及政治挑戰，OECD 預計於 2019 年更新報告，於 2020 年向 G20 提交最終報告。渠強調達成共識之重要性，以避免各國紛採未調和之單方行動，各經濟體對數位經濟課稅所持觀點可分為三類：為訂定國際課稅規則，將資料與使用者參與因素納入考量；加強並修正現有國際課稅規則即可解決跨境商業課稅問題；維持現狀。

Sengupta 提供印度觀點，就租稅負擔率(tax-to-GDP ratio)、公司所得稅占稅收比率等分析，指出此議題之重點在稅收而非理論爭議。印度長期關注數位經濟，高級權力委員會(the High Powered Committee)甚至於企業課稅關聯性上捨棄 PE 概念。此外，印度 2018 年於所得稅法引進顯著經濟呈現(significant economic presence, SEP)規定。其指出原有協定不會受影響，但印度未來將與相同看法之協定夥伴國磋商納入條款。經由現場電子投票，有 66%與會者贊同命題一。

2. 命題二：門檻—門檻訂定應就金額、點擊及該類平臺數位空間市場份額綜合判斷

Turley 支持以貨幣、點擊及市場份額之組合設定關聯性門檻。其認為納入更複雜精密之定量及定性因素，關聯性規則之精確度越高，關聯性與利潤歸屬更趨一致。惟納入更複雜因素甚具挑戰性，將增加企業納稅依從成本及稅務行政資源負擔。Chien 提供不同觀點，指出以收入、市場份額等為門檻之缺點，認為商業模式或具有特異性；用以衡量因素或屬概念性且極為複雜；網路效果強度、市場集中度及進入障礙、用戶轉換傾向等將導致所建構關聯性未能達到市場所在管轄區對非例行利潤課稅之目的。關於上述兩觀點，Chatel 說明應併予考量分配與門檻。其指出對非居住者營業利潤課稅困難之處在於依租稅協定條文規定需有 PE 之

實體呈現。無論未來共識為何，建議切勿改變第 5 條 PE 定義，否則將可能影響對該定義之認知及其他條款。

Sengupta 說明印度平衡稅(equalization tax)及顯著經濟呈現測試(SEP test)。依印度 2016 年財政法(Finance Act)規定，在 B2B 交易下，倘非居住者企業於印度未有 PE，且其於電子平臺提供之勞務未認定有所得，其線上廣告收入達一定金額者將課 6% 平衡稅(非所得稅性質，不得適用租稅協定)。另印度國內法無 PE 定義，所得稅法中得構成課稅之關聯性，指的是具有營業之連結(business connection)，至該用詞則未予定義。2018 年財政法對所得稅法第 9 條提出解釋，說明非居住者於印度倘構成 SEP，即與印度具有營業之連結。該 SEP 規定非僅適用於數位產品或服務，亦將作為與利害關係人協商時之門檻。渠進一步說明，符合下列情形之一者即構成 SEP 並應據以課稅：由印度非居住者提供之貨品、服務或財產交易，包括提供可於印度下載資料或軟體，且課稅年度之該等交易金額超過規定金額；於印度經由數位方式，有系統及持續招募營業活動或與規定數量用戶進行互動。上述 SEP 尚不論該等交易或活動之達成協議是否於印度，亦不論該印度非居住者是否於印度有住所、營業處所或於印度提供服務。經由現場電子投票，54% 與會者贊同命題二。

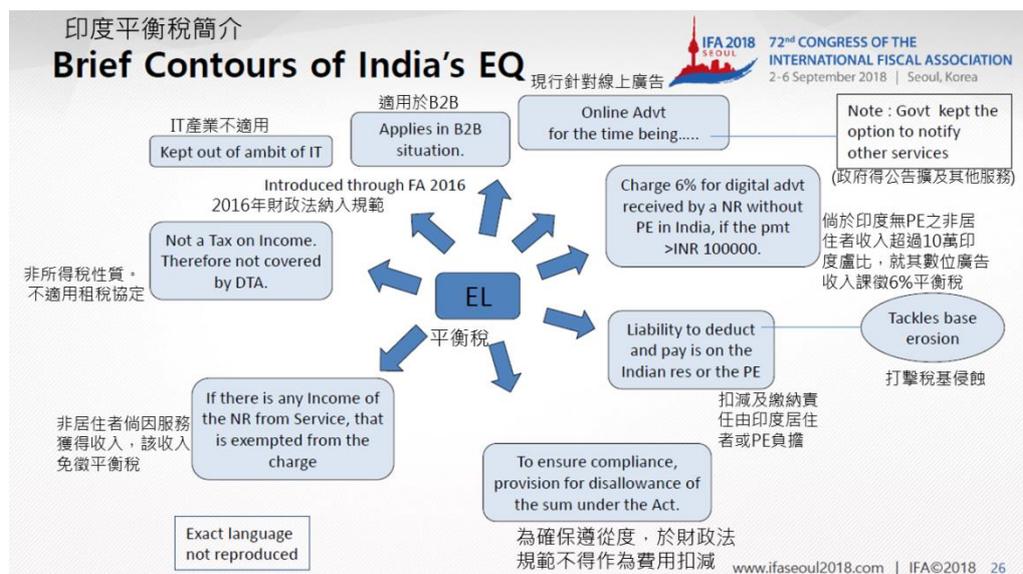


圖 印度平衡稅簡介

資料來源：「租稅管轄區限制—非傳統商業呈現」會議簡報第 26 頁。

3. 命題三：利潤配置—數位銷售之利潤分配依銷售額、使用者及平臺特性配置與消費者所在國

Turley 支持以銷售額、使用者或平臺特性為利潤配置之基礎，其認為涉入當地國經濟生活之程度、以該國使用者為基礎之整合及對於該國之特定投資，均為利潤之驅動因素，與利潤具有關聯性。在涉入當地國經濟生活之程度部分，其說明部分人士主張利潤配置可採粗略估算或以目的地銷售額為基礎之殘餘利潤；歐盟之顯著數位呈現亦指出考量資料處理、儲存、銷售及使用功能。在以該國使用者為基礎之整合部分，可考量殘餘貢獻之百分比，各平臺之型態等。在對於該國之特定投資部分，可考量投資報酬率、贖餘利潤分割投報率、或以更廣泛之利潤分割法下投資創造之無形資產。上述利潤配置之結果益加彰顯 MAP 及仲裁等行政機制之需求，未來即便實務上資料訂價或評價愈益可行，仍須探討使用者狀態及與營業之關聯性，以瞭解對於利潤配置之影響。

Chien 持不同論點，其指出倘已就該市場所在地管轄區特性歸屬非例行性報酬，則宜遵循移轉訂價指導原則配置非例行性利潤。

Chatel 說明 OECD 看法，列示高度數位化商業模式(Highly digitalized businesses, HDBs)3 項關鍵要素(1)HDBs 通常在當地有相當規模經濟，而無須於當地投入大量設備資源(cross-jurisdictional local scale without local mass)。(2)營運模式仰賴無形資產，包括智慧財產權 (reliance on intangible assets, including IP)。(3)特別重視資料、使用者參與及智慧財產權綜效創造之使用價值(data, user participation and their synergies with IP)。關於利潤配置規定之修正是否僅限於數位公司，其參考英國立場文件，支持應將部分之集團剩餘利潤作為用戶創造價值之報酬。

Sengupta 說明印度對利潤歸屬之觀點，有關以 SEP 法歸屬利潤方式目前尚未明確。印度與部分開發中國家對於 PE 利潤歸屬並不贊同採 OECD 認可方法(Authorized OECD Approach, AOA)，印度不接受新版

OECD 第 7 條，尤其是該條第 3 項及第 4 項之修正，該國可能會繼續採用聯合國稅約範本及 2008 年版之前 OECD 稅約範本第 7 條第 4 項建議之利潤配置法。

經由現場電子投票，63%與會者贊同命題三。

4. 命題四：執行一新法則之執行應以多邊稅務行政互助公約補充協議方式，參酌 BEPS 最低標準同儕檢視方式追蹤各國遵循程度

Turley 說明利潤分割涉及主觀性及複雜性，爰呼籲採多邊機制(如特別相互協議程序或仲裁機制)，藉由該等多邊機制，企業紀錄之保存、分析及資訊交換得有跨國協調性，有利商業運行。其認為本議題屬利潤配置法則之與時俱進，非屬稅基侵蝕與利潤移轉，不宜認為係反避稅機制。Chien 表示可採移轉訂價方法，無需修正 OECD 稅約範本第 7 條或第 9 條。其主張可於 OECD 移轉訂價指導原則及國內法中，進一步闡明無形資產定義，及利潤分割法例釋，規範避風港法則及提供分析利潤分割之工具包。Sengupta 表示有關本命題尚經各國開誠布公討論，或可列為多邊稅務行政互助公約之選項，且進一步列為最低標準。Chatel 亦說明較偏好採多邊稅務行政互助公約處理方式。

(二) 結論與建議

主席 Vann 總結本場討論，預期未來仍將持續探討數位經濟下 PE 議題。

三、 企業分配近期課稅趨勢

主 席：Guglielmo Maisto (義大利)

與談人：Vincent Agulhon (法國)、Pascal Hinny (瑞士)、Sang-Bum Oh (韓國)、

Dirk Suringa (美國)

秘 書：Cesare Silvani (義大利)

(一) 背景說明

在各國現行國內法、租稅協定及歐盟法律等規定下，公司分配盈餘(尤

其在跨境分配時)可能衍生相關實務問題，爰就股票買回、跨境重組及股票溢價分配等議題進行討論。

(二) 報告及討論紀要

1. 公司分配盈餘課稅政策

本議題旨在探討採行公司分配盈餘課稅政策(尤其是對國外股東採就源扣繳制度)之國家，股利所得扣繳稅款是否為其重要稅收來源？若否，何以多數租稅管轄區均不願意廢除是項制度？與談人從不同國家角度提供見解。瑞士 **Hinny** 表示，股利所得扣繳稅款向為該國重要稅收來源，因其係確保稅務居民納稅依從度之安全措施，根據該國 2017 年聯邦財政收入統計資料，瑞士扣繳稅款收入占全部財政收入 12.3%，倘廢除扣繳稅款制度，恐嚴重影響財政健全；另就美國及韓國而言，儘管該稅款並非二國主要稅收來源，但仍維持一定程度課徵水準，且占全部扣繳稅款比例仍高，顯示在可預見之未來，各國對股利所得扣繳稅款之措施將不會被廢除。此外，從政策角度觀之，採行公司分配盈餘課稅政策雖有可能影響外資投資意願，妨礙國家經濟發展，然實務情形卻未必如此。

2. 股票買回、贖回及股票溢價分配問題

(1) 案例一：直接買回股份

Alfa 公司設籍在 **A** 國，計劃向其股東(包含 **A** 國居民及非居民)買回股票，並考慮以現金付款，股份買回後可能作為庫藏股或註銷，則該支付款項之性質究屬股利或資本利得？本案例判斷重點在於 2014 年修正之 **OECD** 稅約範本第 10 條及第 13 條規定，前者註釋係用以釐清股票贖回被視為股利分配之情形，後者註釋則係擴大視為股利分配之股份移轉類別，將股份贖回交易納入範圍，二者均在強化所得來源國課稅之法據。

美國 **Suringa** 認為在條文適用上，該國內地稅務局(**IRS**)及法院傾向以修正後規定進行解釋；法國 **Agulhon** 表示上開規定應僅適用於

修正後簽署之租稅協定；韓國 Oh 及瑞士 Hinny 評論上開修正規定實係反映現行國內實務做法。鑑於股票買回通常發生於企業購買自己股票，嗣將之註銷或作為庫藏股票，其係一種替代性股利支付方式，作為返還投資者資金之手段，因此從課稅角度來看，此種支付究屬股利或資本利得，自有加以區分之必要性。主席作結指出，有關所得性質之判斷係取決於法院對修正規定之見解及對該支付款項之定性，且當租稅協定有主要目的測試(PPT)條款，而允許在股份買回或贖回情況下適用反協定濫用規則時，情況亦可能發生變化。

(2) 案例二：公司合併

S 公司為 B 國稅務居民公司，帳上有已實現之保留盈餘，因該國對稅務居民公司給付外國股東之股利所得扣繳稅款，而 R 國則否，爰將其稅務居民身分遷往 R 國，或與 R 國居民公司 R 公司合併。在此情形下，S 公司如將其在該國設籍期間已實現之累積盈餘分配予非居住者股東，應如何主張保留扣繳稅款之權利？如 S 公司遷出後仍在該國保留 PE，則課稅情形有何不同？

法國 Agulhon 認為此一安排如屬歐盟內之跨境合併，可能不會視同股利分配並據以扣繳稅款，惟倘公司合併後在 S 國仍有 PE 者，其未來利潤可能會被課徵分支機構稅。美國 Suringa 表示，對該國公司而言，一旦被視為應依美國稅法規定課稅，即不能改變其應稅狀況，爰課稅情形應無不同。韓國 Oh 提及該國法律不允許國內公司與外國公司合併，即使國外管理階層發生變化，依據韓國商業法典設立之公司仍將被視為國內公司。瑞士 Hinny 解釋，S 公司進行跨境合併或轉讓時，如未繼續繳納該國扣繳稅款，可能引發隱藏企業所得稅之問題，包括商譽及視同清算之所得稅等。Silvani 則考量其他複雜情況，例如：S 國可能因爭取合併或移轉過程之課稅權利，進而導致雙重居住者身分認定問題。

(三) 結論與建議

本場次因時間限制，未及就股利移轉交易議題進行討論，主席爰總結上開討論議題後結束研討會。

四、 IFA/OECD(美國稅制改革及數位化租稅挑戰)

主 席：Stef van Weeghel（荷蘭）

與談人：Pascal Saint-Amans（OECD）、Pam Olson（美國）、Akhilesh Ranjan（印度）、Daniel Gutmann（法國）

秘 書：Erisa Nuku（前 PSC IFA 研究員）

(一) 報告及討論紀要

1. OECD 國際租稅進展

(1) BEPS 綜覽

Saint-Amans 表示 BEPS 包容性架構(Inclusive Framework, IF)計 116 個成員(截至 2018 年 10 月底為 123 個成員)，包括二十國集團成員(G20)、OECD 會員及其他國家/地區(以下統稱為國家)。包容性架構第 2 次進展報告(Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2017 - June 2018)獲成員通過，2018 年 7 月於 G20 財長會議發布，內容包括 2017 年 7 月以後 BEPS 措施主要執行進展及 4 項最低標準同儕檢視結果，並說明部分國家為執行 BEPS 措施之改革提案及納稅義務人相應作為。

(2) BEPS 執行

A. 行動計畫 5「有害租稅慣例論壇」稅制檢視，截至 2018 年 5 月 9 日檢視 175 項稅制，檢視結果略以：3 項有害、1 項潛在性有害、12 項已廢止、3 項已修正、81 項刻進行廢止或修正程序、38 項非屬有害、4 項潛在性有害但實際上非屬有害、20 項屬範圍外、1 項屬針對貧困區域(disadvantaged area)稅制、12 項刻進行檢視。

- B. 行動計畫 6「防止租稅協定濫用」同儕檢視進展，自我評估階段結束，成員業回覆問卷、提供現行租稅協定清單、說明是否符合最低標準及簽署導入防止 BEPS 租稅協定相關措施多邊公約 (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS，以下簡稱 MLI)情形。2018 年 9 月開始第 1 工作小組準備相關報告階段，由秘書處草擬同儕檢視報告，9 月及 10 月與相關國家進行討論，預計於 12 月完成報告，嗣於 2019 年 1 月提交最終報告於當月財政事務委員會/包容性架構會議討論。後續回合同儕檢視亦將循上述方式辦理。
- C. 行動計畫 13「國別報告」
- a. 同儕檢視進展：第一次同儕檢視報告於 2018 年 5 月發布，範圍涵蓋 95 個包容性架構成員。受檢成員之國內架構為大部分遵從(largely compliant)，該等地區範圍幾乎涵蓋所有跨國企業集團所在地。主要關注議題為國別報告當地企業申報機制 (local filing)、定義與指導原則規定不一致及缺乏明確使用管控機制。相關建議事項及待監督部分將納入下次同儕檢視，預計於 2019 年中完成。估計迄 2018 年 9 月底將有超過 100 國開始進行交換。
 - b. 2016 年有 57 個成員要求或允許提交國別報告，幾乎涵蓋所有收入逾規定門檻跨國企業最終母公司所在領域。迄今約有 70 個成員規定提交國別報告義務，其中超過 15 個成員法制程序接近完成，20 個以上成員已開始執行。
 - c. 第一次國別報告於 2018 年 6 月進行交換，啟動 1,500 個以上交換網絡，包括 70 個多邊主管機關協議(MCAA)簽署者、28 個歐盟會員國及 35 個以上與美國簽署雙邊合規主管機關協議 (QCAA)國家。少數國家雖有延遲，亦獲處理。

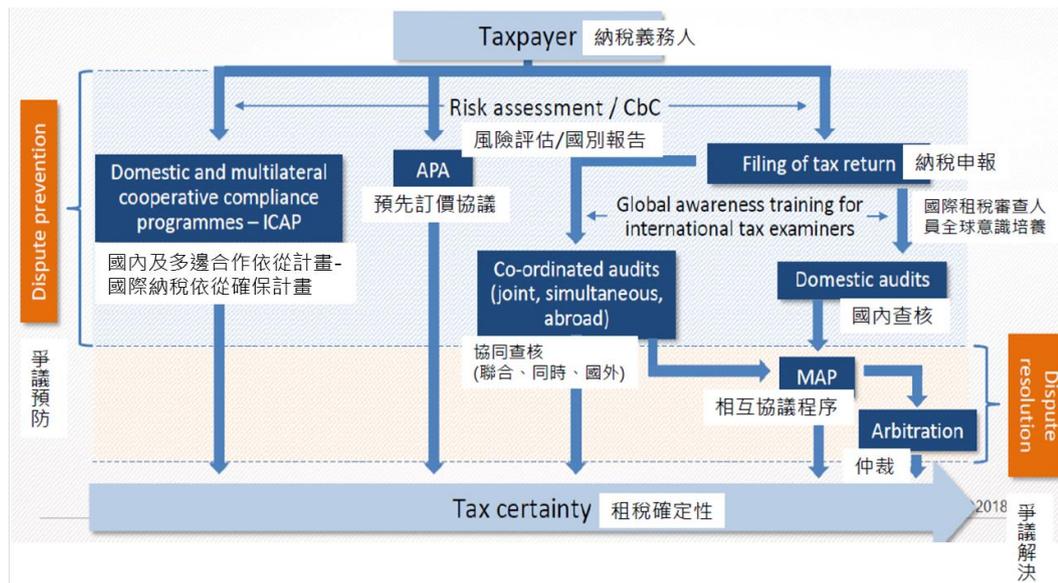


圖 租稅確定性

資料來源：IFA/OECD 簡介(美國稅制改革及數位化租稅挑戰)會議簡報第 12 頁。

(3) 租稅確定性

A. 爭議解決—行動計畫 14

a. 2016 年結案情形統計

無共識(包括不同意之共識)1%；其他結論 3%；拒絕進入相互協議程序 4%；異議無理由 3%；納稅義務人撤回 5%；同意無不符合租稅協定之課稅 1%；依據國內救濟程序解決 4%；單方准予救濟 19%；部分消除雙重課稅/解決不符合租稅協定之課稅 1%；完全消除雙重課稅/解決不符合租稅協定之課稅 59%。

b. 行動計畫 14 同儕檢視

如下表所示，目前計發布 3 批同儕檢視報告，包括比利時、奧地利、捷克等國。進行中之第 4 批及第 5 批，包括澳洲、愛沙尼亞等國。至第 6 批至第 10 批尚未開始。

表 行動計畫 14 同儕檢視表

已公布			進行中		尚未開始				
第 1 批	第 2 批	第 3 批	第 4 批	第 5 批	第 6 批	第 7 批	第 8 批	第 9 批	第 10 批
2016/12/5	2017/3/7	2017/7/7	2017/12/29	2018/4/10	2018/8	2018/12	2019/4	2019/8	2019/12
比利時	奧地利	捷克	澳洲	愛沙尼亞	阿根廷	巴西	汶萊	安道爾	巴貝多
加拿大	法國	丹麥	愛爾蘭	希臘	智利	保加利 亞	古拉索	百慕達	哈薩克
荷蘭	德國	芬蘭	以色列	匈牙利	哥倫比 亞	中國大 陸	耿西	英屬維 京群島	阿曼
瑞士	義大利	南韓	日本	冰島	克羅埃 西亞	香港(中 國大陸)	曼島	開曼群 島	卡達
英國	列支敦 斯登	挪威	馬爾他	羅馬尼亞	印度	印尼	澤西	澳門 (中國 大陸)	聖克里 斯多福 及尼維 斯
美國	盧森堡	波蘭	墨西哥	斯洛伐克	拉脫維 亞	巴布亞 紐幾內 亞	摩納哥	英屬土 克凱可 群島	泰國
	瑞典	新加坡	紐西蘭	斯洛維尼 亞	立陶宛	俄羅斯	聖馬利 諾		
		西班牙	葡萄牙	土耳其	南非	沙烏地 阿拉伯			

c. 相互協議程序(MAP)統計

申報 MAP 統計之國家 2016 年為 66 個，2017 年增至 87 個，涵蓋全球 99% 相互協議案件轄管地區。此類案件半數為移轉訂價案件，平均處理時間為 30 個月，超過 80% 案件得完全解決；其餘半數為其他案件，平均處理時間為 17 個月，超過 75% 得完全解決。然有關案件處理時間，隨案件類型及數量多寡不同，各國間有顯著差異，其中 40% 國家平均時間高於 24 個月。2016 年及 2017 年案件數前 10 名依序為：德國、美國、法國、印度、比利時、義大利、英國、荷蘭、瑞士及西班牙。

B. 國際納稅依從確保計畫(ICAP)

本計畫為 2018 年 1 月由 8 個國家稅務機關(澳洲、加拿大、義大利、日本、荷蘭、西班牙、英國及美國)於美國華盛頓特區試行，預計試行至 2019 年中，並期待後續進一步擴展。此一計畫為跨國企業與稅務機關自願參與之多邊合作，透過多邊移轉訂價風險評估及 PE 風險評估，提升跨國企業及稅務機關確定性。驅動此計畫之要因包括跨國集團依從架構、BEPS 行動計畫 13 及 14、對低風險跨國企業帶來之利益、國際合作論壇。預估本計畫具有下列潛在利益：

- a. 充分使用國別報告資訊：跨國企業集團得藉由國別報告與參與本試行計畫之稅務機關溝通；稅務機關亦得藉此機會分享及討論其見解。
- b. 有效運用資源：跨國企業集團得同時與多國之稅務機關互動；稅務機關得跟隨領導稅務機關協調行動。
- c. 快速明確地達成租稅確定性：明確時程控管程序；跨國企業面臨較少或較明確之干涉；稅務機關亦能確保風險業經辨識。
- d. 減少需循 MAP 之爭議：稅務機關更能掌握相關租稅議題；若有歧異見解能更早察覺並進行討論。

(4) MLI 最新進展

- A. 2016 年 11 月超過 100 個國家/地區完成 MLI 協商，嗣陸續 83 個國家/地區簽署(截至 2018 年 10 月底為 84 個)，所涵蓋協定超過 1,360 個，皆納入 MLI 前言及反協定濫用條款(主要目的測試，PPT)，更新 MAP 條文以反映最低標準之最佳實務做法(best practice)。在仲裁條文部分，28 個國家/地區表示接受 MLI 仲裁條款，其中 21 個國家選擇最終提案(final offer)仲裁方式，餘 7 個國家選擇獨立意見(independent opinion)仲裁方式。隨著上述國家經驗分享，預計將有更多國家同意採行仲裁方式。

- B. MLI 自 OECD 接獲 5 份批准書(奧地利、曼島、澤西、波蘭及斯洛維尼亞)送存後，於 2018 年 7 月 1 日生效。其後接獲 4 份批准書(賽爾維亞、瑞典、紐西蘭及英國)(截至 2018 年 10 月底尚有立陶宛、以色列、斯洛伐克、澳洲、法國及日本送存 6 份批准書，計 15 份)，預計至 2018 年底將會有更多批准書提交。
- C. MLI 涵蓋協定之生效繫於 MLI 須於兩締約國皆生效，Saint-Amans 說明 2019 年 1 月起 MLI 將在前述已提交批准書之 9 個國家間 14 個涵蓋協定產生效力。

(5) 資訊交換

- A. 共同申報準則(CRS)確保申報完整性及相關資訊之有效利用。進展包括，同儕檢視程序加入檢視國家對資訊保護遵從情形；有效遵從方法及 CRS 資訊有效使用；在處理規避 CRS 安排部分，研擬強制揭露規定範本(Model Mandatory Disclosure Rules, MDR)及就部分國家之投資移民機制導致居住者身分誤用(misuse of residence by investment schemes)徵詢意見。
- B. 有關強制揭露規定重要項目如下：
 - a. 應揭露之安排：規避 CRS 之安排及境外架構，例如該安排之目的在規避 CRS 或隱匿受益所有人。
 - b. 揭露義務人：設計或行銷前述安排之提倡者、居間提供建議或協助且可合理期待其知悉該等安排應予揭露之居中者(或譯為中介者，intermediaries)、其餘揭露義務由納稅義務人負擔。
 - c. 揭露時點：前述安排可資施行及相關服務提供時點。
 - d. 應揭露資訊：前述安排相關資訊、使用者資訊及提供該安排之相關人資訊；資訊應向居中者設立之國家揭露。
 - e. 例外無須揭露情形：受法律專業保密權(legal professional privilege)保護之資訊，及適用消除雙重揭露影響規定者。

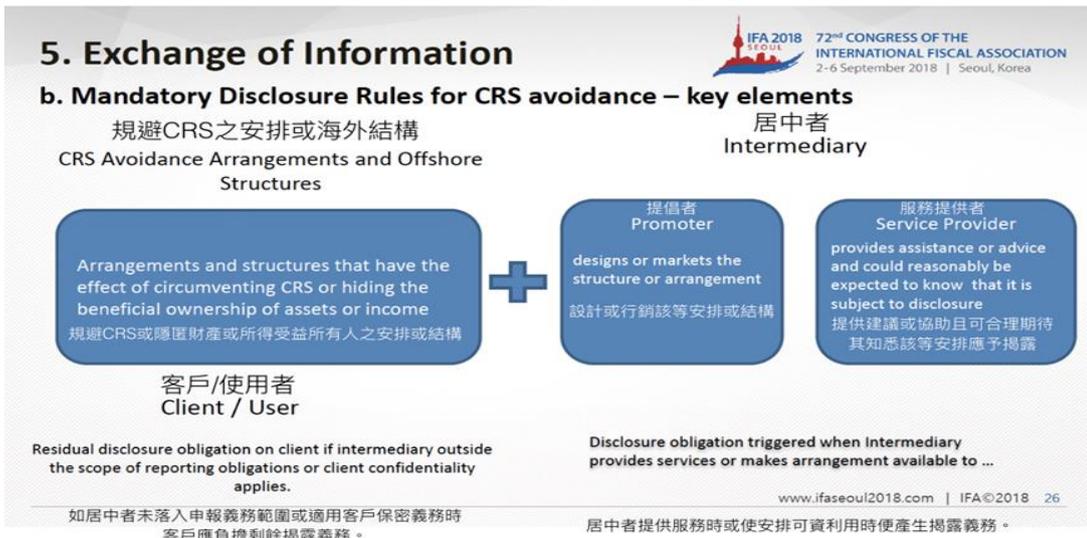


圖 規避 CRS 強制揭露規定

資料來源：IFA/OECD 簡介(美國稅制改革及數位化租稅挑戰)會議簡報第 26 頁。

(6) OECD 租稅政策改革租稅政策改革(Tax Policy Reforms 2018)

本報告收錄 35 個 OECD 會員國、阿根廷、印尼與南非之主要租稅改革及國際趨勢。其中進行大規模租稅改革者有阿根廷、法國、拉脫維亞及美國，主要改革係大幅降低企業稅以刺激經濟成長；另一改革為降低中、低收入者稅負以增進租稅公平。近期稅改趨勢略以：

- A. 個人所得稅：持續小幅降低中、低收入者稅負；放寬基本免稅額及工作扣抵(in work credits)。
- B. 企業所得稅：大幅調低稅率並增加投資誘因；大規模施行 BEPS 相關措施。
- C. 加值型營業稅(VAT/GST)：維持加值型營業稅標準稅率；強化管理及反詐欺措施；實施 OECD 加值型營業稅指導原則。
- D. 環境相關稅目：著重能源稅改革，包括非屬運輸燃料者；車輛稅(vehicle taxes)為另一改革重點。
- E. 財產稅：法國、美國及比利時有較顯著之改革作為。
- F. OECD 會員國 2016 年平均租稅負擔率(tax-to-GDP)為 34.3%，為自 1965 年開始統計以來最高數值；企業稅率調降趨勢持續且加速，收錄國家 2000 年、2017 年及 2018 年企業稅率如下圖：

intangible income, FDII)、利息扣除限制(interest deduction limitation)及反混合規定(anti-hybrid rules)。

D. 影響美國租稅政策因素包括：黨派之爭、國際間競爭致影響於美國之投資及設立營運總部、聯邦預算赤字、稅制複雜性及外國政府作為。

(2) 技術層面議題

A. 參與免稅(participation exemption)：僅適用於持有外國公司 10% 以上股份之美國公司股東，獲配股利全數免稅；佐以嚴格之防止稅基侵蝕措施。本項規定不適用於出售股份之資本利得、美國公司透過海外分支機構賺取之所得、Subpart F(消極)所得及混合性質之股利。

B. 全球無形資產低稅負所得(Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI)：美國母公司集團海外子公司之無形資產所得適用稅率低於 13.125% 者，應適用 GILTI。所稱無形資產所得指超過固定資產 10% 之收益。計算方式如下圖：

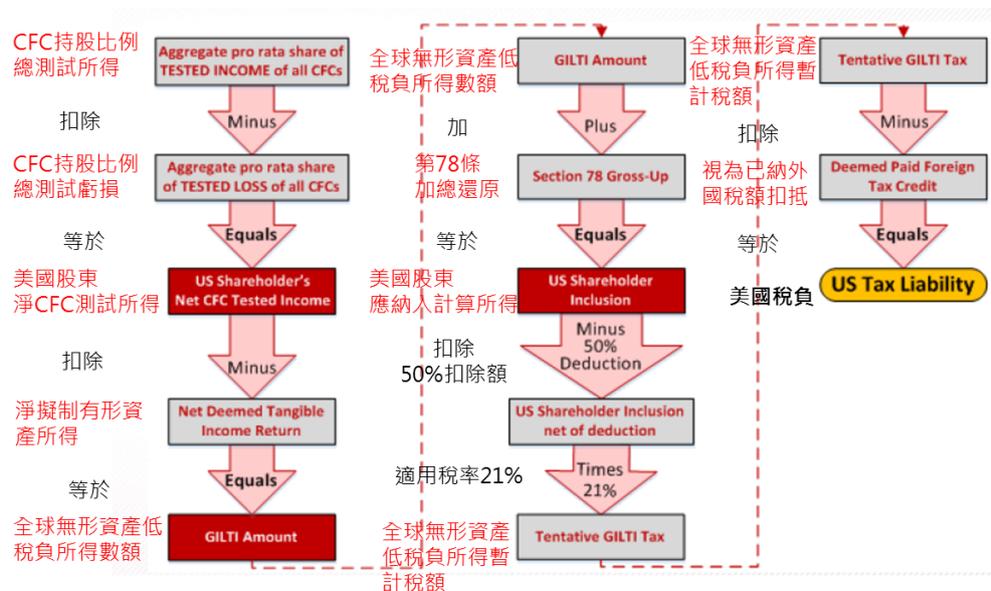


圖 全球無形資產低稅負所得計算

資料來源：IFA/OECD 簡介(美國稅制改革及數位化租稅挑戰)會議簡報第 40 頁。

C. 稅基侵蝕及防杜租稅規避稅(Base Erosion and Anti-Abuse Tax, BEAT)：限制給付予海外關係企業費用之減除，以創造公平競爭環境。總部設於美國或海外之企業同樣適用 5 億美元營收門檻及 3%稅基侵蝕稅率(銀行業為 2%)，計算方式如下圖：

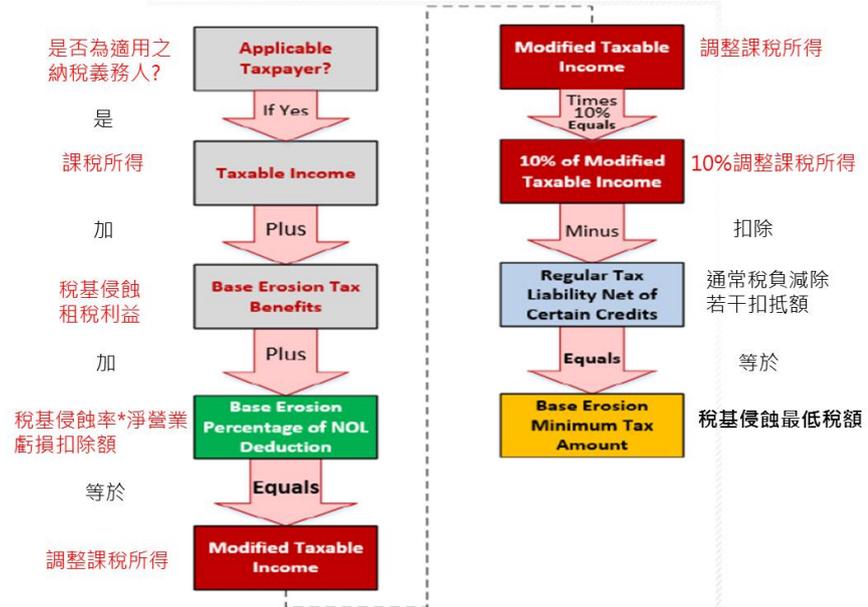


圖 稅基侵蝕及防杜租稅規避稅計算

資料來源：IFA/OECD 簡介(美國稅制改革及數位化租稅挑戰)會議簡報第 41 頁。

D. 海外來源無形資產所得(FDII)：旨在減輕全球無形資產低稅負所得(GILTI)之稅負，計算方式如下圖：

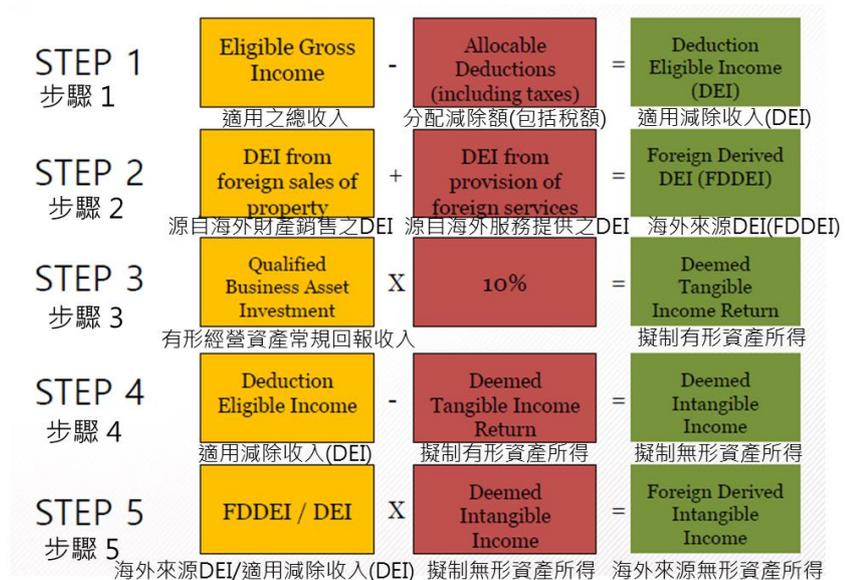


圖 海外來源無形資產所得計算

資料來源：IFA/OECD 簡介(美國稅制改革及數位化租稅挑戰)會議簡報第 42 頁。

- E. 利息扣除限制：依據內地稅法(Internal Revenue Code)第 163(j)條規定，2022 年 1 月 1 日前課稅年度，淨利息費用扣減上限為稅前息前折舊攤銷前獲利(EBITA)30%；2022 年 1 月 1 日以後課稅年度，上限為稅前息前獲利(EBIT)30%。適用於與關係企業及第三方之債務。利息費用不得無期限後延。
- F. 反混合規定：透過混合交易安排或由混合實體給付利息或權利金予關係企業，或該收受關係企業為混合實體，倘上述利息或權利金未計入關係企業之收入，或計入惟依其居住地國稅法規定得予減除者，給付人不得減除相關費用。但依據內地稅法第 951(a)條規定納入美國股東所得之費用，不適用之。

(3) 安定性考量

A. 政治安定性：美國稅改反映政黨意見

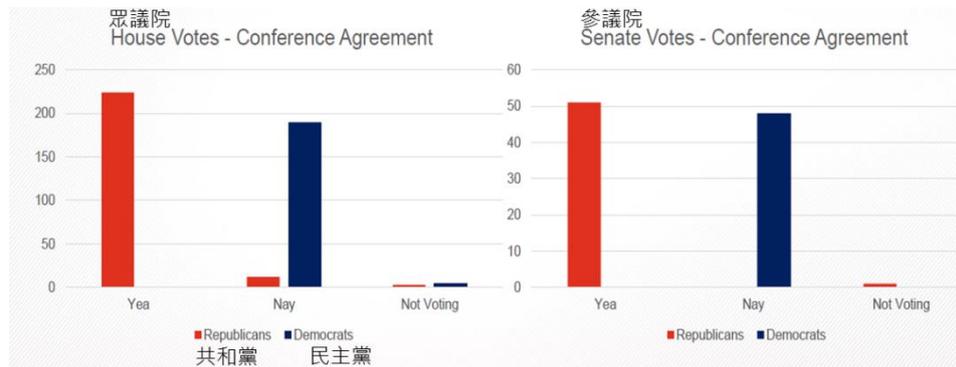
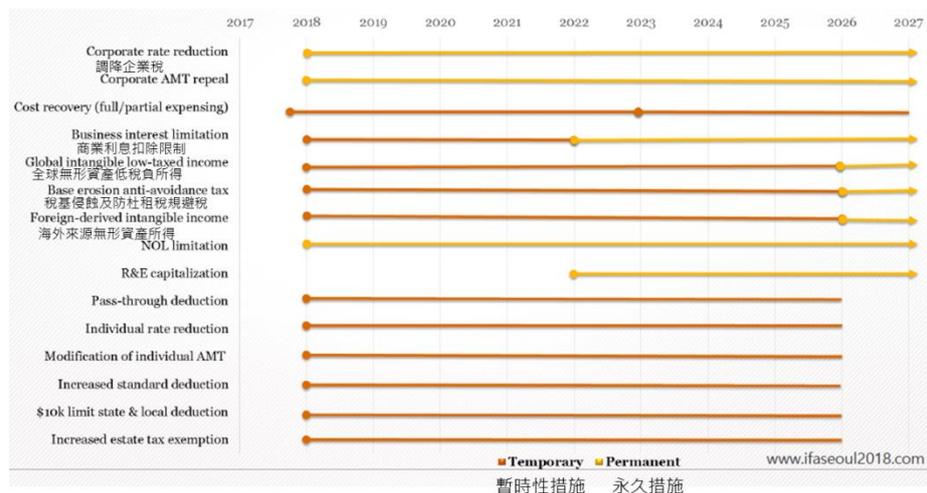


圖 美國兩黨於參眾議院稅改案投票數

資料來源：IFA/OECD 簡介(美國稅制改革及數位化租稅挑戰)會議簡報第 46 頁。

B. 經濟安定性：稅改措施包括永久性措施及暫時性措施，詳如下圖：



C. 2017 會計年度至 2028 會計年度美國預算展望如下圖：

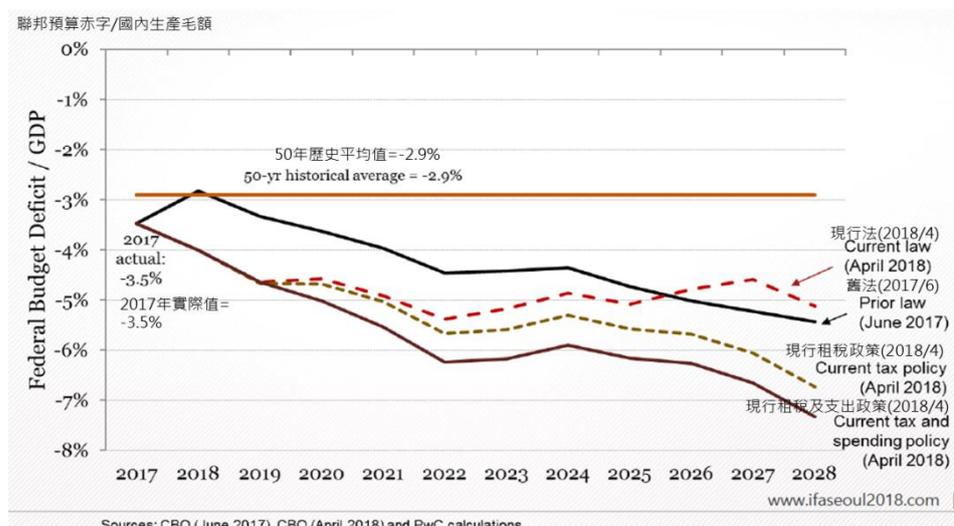


圖 美國預算展望

資料來源：IFA/OECD 簡介(美國稅制改革及數位化租稅挑戰)會議簡報第 48 頁。

3. 全球層面稅改

(1) 單方面措施：

A. 以營業額為計算基礎者

- a. 印度：2016 年起就廣告收益課徵 6% 平衡稅(Equalization levy)。
- b. 俄羅斯、以色列及沙烏地阿拉伯：分別於 2016 年、2017 年及 2018 年起就遠端數位(remote digital)經濟活動課徵加值型營業稅。
- c. 義大利：2019 年起就 B2B 數位服務課徵網路稅(web tax)。
- d. 斯洛伐克提案於 2019 年起課徵平衡稅(Equalization levy)。

B. 其他方式

- a. 英國：2015 年起課徵 25% 轉移利潤稅(Diverted Profits Tax)。
- b. 澳洲：2017 年起課徵 40% 轉移利潤稅。
- c. 義大利：修正常設機構認定之舉證責任規定，自 2019 年起適用。

- d. 臺灣：修正(外國營利事業跨境銷售電子服務)來源所得認定原則，並溯及至 2017 年適用。

(2) 討論爭點

A. BEAT 是否符合租稅協定無差別待遇(non-discrimination)規定

a. 2016 年版美國稅約範本第 24 條第 4 項規定

2016 年版美國稅約範本第 24 條第 4 項規定「除適用第 9 條(關係企業)第 1 項、第 11 條(利息)第 8 項或第 12 條(權利金)第 7 項規定外，一方締約國之企業給付他方締約國居住者之利息、權利金及其他款項，於計算該企業之應課稅利潤時，應與給付前者締約國居住者之條件相同而准予減除。」BEAT 並非否准費用之減除，爰無涉本項規定；惟自經濟效果層面觀之，結論可能不同，舉例而言，歐盟法院(ECJ)曾認為對分配股利課徵獨立稅目，相當於對配股公司利潤核課公司稅。縱認 BEAT 涉及費用減除，但第 24 條第 4 項未排除第 9 條第 1 項、第 11 條第 8 項或第 12 條第 7 項為符合常規交易原則進行移轉訂價調整規定之適用。然亦有論者質疑此論點，蓋 BEAT 非基於常規交易原則分析，尚不適用之。

b. 2016 年美國稅約範本第 24 條第 5 項規定

美國稅約範本第 24 條第 5 項規定「一方締約國之企業，其資本之全部或部分由 1 個以上之他方締約國居住者以直接或間接方式完全或部分持有或控制，不應與前者締約國之類似企業負擔之租稅或相關要求為重或適用更嚴格條件。」BEAT 似未符第 24 條第 5 項規定，因其僅規範美國公司給付費用予非美國關係企業之情形，未包括美國公司給付費用予美國關係企業之情形。但有論者反對前揭理由並主張 BEAT 同樣適用於收受方最終母公司為美國公司之情形，爰未違反第 24 條第 5

項規定。自 BEAT 目的觀之，旨在保全美國稅基，非蓄意差別待遇，亦與給付方之美國公司是否為協定夥伴國居住者持有無涉。然事實上 BEAT 的確導致上述差別待遇情形，即僅規範美國公司給付費用予非美國關係企業之情形，而可能有踰越租稅協定(treaty override)問題。

B. BEAT 與 WTO 規則

a. WTO 規則相關規定：GATT 第 II.1.b.條規定，進口貨物應免除進口關稅，其他稅費不應超過關稅減讓表承諾之限制。補貼暨平衡稅措施協定(SCM Agreement)第 1 條規定，補貼包括 3 項基本要素－財務補助、由會員國之政府或任何公共實體為之及因而授予利益。此外補貼尚須具特定性，且僅適用於貨物。復依同協定第 3 條規定，禁止特定補貼，包括依據出口實績之補貼(出口補貼，export subsidies)或使用國內產品替代進口產品為條件之補貼(進口替代補貼，local content subsidies)。另規範可控訴之補貼(actionable subsidies)，即對他會員國利益造成不利效果(adverse effects)之補貼，可透過多邊爭端解決機制或採行平衡行動(countervailing action)處理此一挑戰。

b. BEAT 適用於進口折舊性財產、服務及智慧財產，GATT 及補貼暨平衡稅措施協定僅適用於貨品貿易。至有關研究發展稅額扣抵租稅優惠部分，研究發展補助自 2000 年起為可控訴補助，然須具特定性，一般而言研究發展稅額扣抵及專利盒(patent box)制度皆具普遍適用性；此外，前述「造成不利效果」之要件於實務上常難以構成。

C. 海外來源無形資產所得(FDII)租稅優惠，適用於出售有形或無形資產予外國人於海外使用(及提供服務予外國人或有關海外資產)，且納稅義務人有形資產收益須超過規定門檻。或有論者提出疑義，此

項措施是否為補貼？此一補貼適用於「貨物」部分是否為禁止之補貼？其他相關未決議題尚包括，是否符合 BEPS 行動計畫 5 有關 IP 獎勵措施應具實質活動要求之建議、未採修正後關聯性方法 (modified nexus approach)、適用於所有無形資產收入而未限於專利及著作權軟體，另歐盟向 OECD 提出檢視 FDII 是否構成有害租稅實務(harmful tax practice)，美國財政部則認為未構成有害租稅實務。

- D. 全球無形資產低稅負所得(GILTI)將可能影響對低稅負地區投資誘因，減少租稅套利機會，在跨境重複課稅消除部分，外國稅額扣抵上限為 80%，且超額部分無法前抵或後延。

4. 數位化帶來之稅收挑戰

Bradbury 說明，2015 年 10 月 OECD 向 G20 財長會議提報之 BEPS 行動計畫期末報告，其中行動計畫 1 處理數位經濟下之租稅挑戰，對於跨境數位服務之加值型營業稅處理有良好進展，但直接稅方面則缺乏共識，尚有許多努力空間，特別是數位經濟商業模式及價值創造。在此之前，預期各國將以單方作為處理相關挑戰。OECD 於 2018 年 3 月 16 日發布因應數位化之租稅挑戰—2018 年期中報告(Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018)，分析數位時代商業模式及價值創造，論及 BEPS 措施之執行及影響，盤點各國單方採行之措施，研擬長期解決方法，提出暫時建議措施，另說明數位化對稅制其他方面之衝擊，最末為結論及後續規劃作為。擇要說明如下：

(1) 高度數位化商業模式共通特徵及其租稅效果

- A. 具跨國規模而毋須投入大量設備資源(cross-jurisdictional scale without mass)：減少可對一跨國企業營業利潤主張課稅權之國家數，逐漸影響課稅權之分配。
- B. 營運模式仰賴無形資產(reliance on intangible assets)：有關無形資

產利潤歸屬雖隨著 BEPS 計畫有顯著進展，然通常仍難以決定跨國集團不同部門源自無形資產之所得配置。

C. 資料及使用者參與(data and user participation): 自價值創造來源觀之，此種價值創造概念尚未能與現行租稅架構結合，爰將帶來挑戰。

(2) 國際所得稅體系關鍵概念

A. 關聯性(Nexus)原則：決定一國得否對非居住者企業課稅。

B. 利潤分配(Profit Allocation)原則：決定應課利潤之分配。

(3) 各國對於高度數位化商業模式特徵是否影響國際所得稅體系意見分歧，大致可分為以下 3 類群組：

A. 第 1 群組：使用者參與可能導致利潤課稅地與價值創造地不一致，此並無礙於現行國際租稅架構原則，僅需針對其為因應調整。

B. 第 2 群組：經濟數位化及全球化為現行國際租稅架構帶來挑戰，但這些挑戰並非僅見於高度數位化商業模式。

C. 第 3 群組：BEPS 相關措施已大幅處理雙重不課稅情形，此時充分評估其影響尚言之過早。認為現行租稅體系已足，無須進行重要改革。

(4) 包容性架構成員同意共同檢視關聯性及利益分配原則，考量數位經濟帶來之衝擊，特別是有關依據經濟活動及價值創造分配利潤原則；同意致力於 2020 年提出獲致共識之解決方案。後續更新將於 2019 年發布。

(5) 暫時性措施(Interim Measures)：會員就暫時性措施之必要性及益處並無共識，期中報告亦未建議採行相關措施。至於同意採行暫時性措施之國家，認為規劃暫時性措施應考量下列因素：暫時性、針對性(應針對網路廣告活動及線上中介服務)、遵行該國於租稅協定、世界貿易組織及歐盟等之國際義務、超額稅負最小化、對於新創及小型企業

之衝擊最小化及成本與複雜性最小化。

- (6) 數位化對租稅體系造成的其他衝擊
 - A. 零工及共享經濟(gig and sharing economy)影響課稅主體狀態，例如從受雇者變更為自營者或公司法人。
 - B. 隨著納稅義務人不再適用現時徵繳制(pay as you earn)，須增進納稅義務人之納稅義務教育。
 - C. 促進稅務機關對於數位工具之利用，提供更佳納稅服務，並利用大數據增進納稅依從。
 - D. 加密貨幣(crypto-currencies)對於稅收透明帶來之風險。
- (7) 後續階段：2018 年數位經濟工作小組(the Task Force on the Digital Economy, TFDE)將召開會議討論，2019 年將更新報告提送 G20，2020 年提出最終報告。工作重點包括有關利潤分配及關聯性相關技術方案可行性之測試；觀察 BEPS 相關措施施行及任何單方措施引進之影響；探討新科技為租稅政策及管理所帶來之機會與風險。
- (8) 數位化帶來之法律議題：線上服務是否構成一常設機構(permanent establishment, PE)仍為一相對開放問題，無一致認同之見解。目前相關案件持續討論中。對於 2017 年版 OECD 稅約範本修正前之租稅協定，第 5 條第 5 項有多種可能解讀，MLI 之影響可能會因締約國對常設機構條文行使保留而受到限制。
- (9) 未來議題：
 - A. 國際課稅權分配原則是否應重新調整？
 - B. 視為常設機構(deemed PE)是否為解決方法，如是，應如何處理利潤歸屬及價值創造議題？現行常規交易原則是否仍適用？倘視為常設機構非為解決方法，則是否應採取分配方式(apportionment approach)，依據比例分配利潤(pro-rata profit split)或依據公式分配(formulary apportionment)？歐盟共同(合併)企業稅基(Common

(Consolidated) Corporate Tax Base, CC(C)TB)或與此有潛在關聯性？

- C. 在政策面議題部分：如同前述 OECD 2018 年期中報告第 159 頁提及，可預見越來越多國家將採行未經協調之政策修正稅制以為因應，將帶來政策面議題。歐盟於 2018 年 3 月發布之指令草案已引起許多問題。

(二) 結論與建議

Ranjan 從印度角度概述數位化議題，說明基於對新數位商業模式下特定交易應予課稅之強烈主張，印度於 2016 年實施對數位服務課徵平衡稅之單方措施，2018 年亦引進實體經濟呈現測試(physical economic presence test)以處理境內執行其他如提供資料或下載軟體等顯著經濟活動課稅議題。渠指出實際上無法阻止一國採行單方措施，因為其他國家亦是如此，以遏止數位化課稅問題。主席 Weeghel 表示，當各國紛紛採行單方措施時，此議題將更為複雜，希望 2020 年時各國能就有關數位呈現關聯性法則及利潤分配達成共識。

五、吸引外資與未侵蝕稅基之租稅獎勵

主 席：Peter Barnes（美國）

與談人：Paolo Arginelli（義大利）、Jesper Barenfeld（瑞典）、Eng-Tay Geok Lee（新加坡）、Na Li（中國大陸）及 Joon-Seok Oh（韓國）

秘 書：Elizabeth Stevens（美國）

(一) 背景說明

租稅獎勵措施係政府為支持及吸引投資所提供之政策，相當常見、充滿爭議。為釐清該措施是否有助增加投資並創造就業機會，抑或僅係減少政府稅收而幾無益處，本場次爰探討應如何設計租稅獎勵措施，使政府及納稅義務人受益，以及稅務專業人員在此之中所應扮演角色。

(二) 報告及討論紀要

1. 租稅獎勵之定位及目的

(1) 租稅獎勵之意義

- A. “與一般產業相比，對特定活動或部門提供較為優惠之租稅措施”（Klemm, 2009）。
- B. “適用特定類型投資以減少納稅義務之差別課稅待遇”（James, 2009；World Bank, 2010）。
- C. “允許免除、抵減、提供優惠稅率或延遲納稅義務之特別規定”（Zolt, 2018）。

(2) 租稅獎勵之種類

租稅獎勵大致分為提供優惠所得稅率/免稅期間、特別或加速扣除、抵減稅額/現金補助及非所得稅利益(含直接補貼、增值稅及其他間接稅、財產稅、進出口關稅)等。根據 OECD 成員國 2013 年租稅獎勵(可能同時採行多項租稅獎勵措施)統計，21% 成員國提供免稅期間；30% 成員國提供優惠稅率；61% 成員國提供投資抵減稅額；67% 成員國採用經濟特區(如自由貿易特區或其他類似特區)；76% 成員國提供研發相關租稅獎勵。2015 年美國各州使用租稅獎勵之稅式支出高達 450 億美元，總支出大約等於企業所得稅收入之總額，其中最著名者為亞馬遜高度宣傳設立之第二企業總部(HQ2)，在選擇地點過程中甚至引發一場競標戰，由各州提供高達 70 億之租稅獎勵。

(3) 租稅獎勵之設計與施行

租稅獎勵措施如係與時俱進，其遭人詬病之理由究為措施本身不佳抑或設計不良？相關成本及效益彙整如下表：

成本	效益
可能產生稅收損失（例如：在對投資項目課稅情形下，享有租稅	可能產生稅收（例如：對新增投資產生之利潤課稅、對增加雇用

獎勵之投資項目將排擠現有投資項目)	人員之薪資課稅、對生產投入課稅等)
經濟上之扭曲(例如:對某些投資有特別優惠待遇)	增加資本投資/經濟成長/外溢效果(例如:智慧財產及網路效益)
行政成本(執行計畫)	投資配置之改變(對獎勵之行業)
社會成本(追求租稅獎勵之行為可能造成弊端)	社會效益(例如:投資帶來較佳之技術、環境及健康等)

租稅獎勵之設計首須慎選適用對象，以確保預期目標得以實現，同時應具持續性及為納稅義務人提供確定性，其成敗關鍵在於決策者是否瞭解行業特性與適用對象之運作流程。例如：倘對在產業發展初期需投入較高資本之行業，提供有關所得稅減免之租稅獎勵措施，則該行業在發展初期，將因尚未獲利而無法達成效果，此時政府宜調整租稅獎勵政策，重新將投資引導至新興行業(地點/類別)，從而促進產業轉型；另對專利盒制度或研發支出之租稅獎勵，應注意研發產生之收益是否存在，並在學校及培訓方面進行投資，以確保人才可用性。然而，該措施究應持續多久？是否應受立法嚴格規範，抑或由徵納雙方談判並達成協議？如係私下談判，又應如何安排？為避免產生疑慮，政府應提供透明機制將貪污風險降至最低。新加坡 Eng-Tay 認為，談判一詞具負面含義，實際上應對納稅義務人進行更多盡職調查，以確保雙方利益一致；無論是否採行私下協議之方式，政府給予納稅義務人之租稅獎勵均不應偏離立法規範內容。

以全球角度而言，採行租稅獎勵措施時須注意有無創造額外投資，或者僅係將現有投資轉移至其他地方；其在概念上雖不失為一種快速簡便之政策措施，但仍無法用以改善基礎設施或解決勞動力、租稅及法律等制度面管理問題。區域間之競爭亦將導致租稅獎勵政策叢

生，據研究發現，一國之租稅獎勵措施往往會促使鄰國增加租稅獎勵措施（Klemm and Parys，2009），例如：荷蘭、比利時及盧森堡間即存在嚴重租稅競爭；韓國則尋求保留可能轉移至中國大陸之投資。此外，免稅期間之租稅獎勵在特定地區（例如加勒比海地區）較為常見，係因施行該措施後，原屬應課稅之新投資即可享有免稅之租稅獎勵，因此可吸引國外資金進入投資。

2. 租稅獎勵及國際協議

(1) 減稅協議

減稅協議係要求居住地國對來源國免稅之稅捐給予抵減稅額之規定，其可強化來源國施行租稅獎勵措施（免稅項目）之效果或作為獨立之租稅獎勵（配合抵減），屬於一種外援工具，旨在獎勵居住地國企業到所得來源國進行投資。

(2) 最低稅負規定

倘將租稅獎勵之減免項目納入最低稅負計算並予以課稅，將降低居住地國實施租稅獎勵措施之有效性。例如：長期以來，歐盟對於是否將利息與特許權使用費之租稅獎勵指令納入最低稅負規範，多有爭論。若考量居住地國特定之租稅獎勵，可在租稅協定中新增特殊規定。例如：德國與荷蘭之租稅協定約定，配合荷蘭專利益制度，減少特許權使用費之扣繳稅款，以達成租稅獎勵政策之目標。

(3) 根據特殊稅制訂定之租稅協定

如申請人從居住地國之特殊稅制中獲得租稅利益，則根據美國 2016 年稅約範本規定將拒絕給予租稅利益。特殊稅制之定義廣泛，應根據法令、規則、行政慣例或其他標準判斷，常見標準包括：特殊稅制之有效稅率低於 15% 或約當法定稅率之 60%；對於特許權使用費，特殊稅制下給予租稅獎勵時，不以在當地從事研發活動為要件。

3. 租稅獎勵措施之全球協調

為解決租稅獎勵措施相關爭議，OECD 成立有害租稅競爭論壇 (FHTP)，並於 1998 年發布「有害租稅競爭慣例報告」；2012 年施行 BEPS 行動計畫，因而賦予 FHTP 持續研究有害租稅競爭之任務，包括對強制性自動資訊交換進行立法、加強檢視租稅獎勵制度是否符合實質活動要件等；嗣於 2015 年發布 BEPS 行動計畫 5「有效打擊有害租稅慣例並將租稅透明及實質課稅原則納入考量」結論報告，並發表第一次同儕審查報告。上開 1998 年報告提出利用歸因法分辨有害租稅獎勵制度：

主要因素	其他因素
1.零稅率或低有效稅率	1.操縱稅基之定義
2.優惠特區	2.未能遵行國際移轉訂價原則
3.缺乏透明度	3.居住地國對國外來源所得免稅
4.缺乏有效之資訊交換	4.可協議之稅率或稅基
	5.存在保密條款之約定
	6.利用全球租稅協定網絡
	7.具追求稅負最小化機制之制度
	8.制度獎勵以稅負為考量之運作或安排

BEPS 行動計畫 5 採用關聯法加強審查租稅獎勵制度是否符合具有實質活動之要件，包括：藉由檢視支出辨別獎勵對象之核心營業活動；在智慧財產權制度下，只有符合智慧財產權收入之研發支出才能適用租稅獎勵。自 2012 年施行 BEPS 後開始對租稅獎勵制度進行同儕審查，2015 年共複核 43 個租稅獎勵措施(其中 16 個與 IP 有關)，其後並發表數十篇評論，在已發表之報告中，絕大多數個案被標註為「正在改正當中」；另並針對可能引起 BEPS 問題之所有租稅獎勵指令，說明強制性自動資訊交換框架，包括對於某些未來將施行之指令，自 2016 年 4 月 1 日起應

進行強制性資訊交換，並在同年 12 月 31 日前就某些過去已施行之指令進行資訊交換，參與國家必須具有適當立法依據（例如稅務資訊交換協議）。FHTP 在 BEPS 施行後修正有害租稅獎勵制度之標準如下：

主要因素	其他因素
1.零稅率或低有效稅率 2.優惠特區 3.缺乏透明度 4.缺乏有效之資訊交換 5.未將在租稅管轄區內從事實質活動作為適用租稅獎勵之條件（BEPS 行動計畫 5 提升為關鍵因素）	1.操縱稅基之定義 2.未能遵行國際移轉訂價原則 3.居住地國對國外來源所得免稅 4.可協議之稅率或稅基 5.存在保密條款之約定 6.利用全球租稅協定網絡 7.具追求稅負最小化機制之制度 8.制度獎勵以稅負為考量之運作或安排

鑑於租稅獎勵措施(尤其是設計不良之租稅獎勵措施)可能會被濫用，主席 Barnes 指出該措施應聚焦於吸引新投資而非維持現有投資。美國 Stevens 簡介其在 FHTP 從事之工作，係提出何為有害租稅獎勵及其對誰有害。中國大陸 Li 補充說明，以主觀標準進行全球協調作業可能會為納稅義務人帶來風險，因其現行適用之租稅獎勵措施可能在被視為有害後隨即撤銷，爰建議宜予建立明確客觀之標準。新加坡 Eng-Tay 及瑞典 Barenfeld 則提醒，制訂單一標準將使資源與發展能力受限之小型經濟體首當其衝；另有關租稅獎勵措施之審查，應著重獎勵具有經濟實質之活動，而非僅為增加國外投資金額。

(三) 結論與建議

本場次對當今所得稅租稅惠措施所扮演之角色及使用方式進行全面性檢視，討論結果認為租稅獎勵本身並非不好之政策，僅係在設計上有所不

良。與談人進一步強調，租稅獎勵可以是投資決策過程中考量之因素之一，但不能也不應作為投資決策唯一考量因素。

六、 IFA/EU (國家補助及數位經濟)

主 席：Pasquale Pistone (IBFD/義大利)

與談人：Sune Hein Bertelsen (丹麥)、Philip R. West (美國)、Juliane Kokott (歐盟法院)、Christian Dorenkamp (美國) and Georg Kofler (奧地利)

秘 書：João Nogueira (IBFD/葡萄牙)

(一) 背景說明

本節係討論歐洲稅制領域最新發展情形，包括歐盟 2018 年 3 月 21 日發布與數位經濟有關之二項提案，以及與移轉訂價有關之國家補助議題。

(二) 報告及討論紀要

主席 Pistone 首先簡介議題大綱及會議進行方式，並由秘書 Nogueira 就歐盟及內部市場稅制發展近況進行說明。據 Nogueira 觀察，歐盟法院判例具穩定性及韌性，即使受到多次質疑挑戰，仍會避免推翻以前決定；法院在新領域如移轉訂價議題(C-382/16)尚無保留意見，對首次以仲裁條款為基礎之直接稅案件(C-648/15)則作出倍受稅務界肯定之明確決定。此外，渠亦論及國家補助主要發展情況、歐洲聯盟理事會批准有關歐盟標準之結論及歐盟公布不合作租稅管轄區名單。歐盟法院 Kokott 則透過審視近期判決，闡述法院對反協定濫用及特殊移轉訂價問題之立場。

1. 數位經濟課稅問題

歐盟執委會於 2018 年 3 月 21 日提出二項有關數位服務課稅指令草案，包括過渡性及綜合性解決方案。數位服務稅(DST)屬過渡性解決方案，主係針對線上廣告、大數據服務及數位平臺三種主要數位服務提供類型收入課稅；顯著數位呈現(Significant Digital Presence, SDP)則係歐盟執委會提出之綜合性解決方案，分別簡述如下：

(1) 歐盟 DST 簡介

A. 課稅規範：

- a. 對大型跨國企業提供歐盟境內使用者特定數位服務之年收入課稅。
- b. 納稅義務人：居住者及非居住者供應商。
- c. 課稅門檻：全球集團年營收超過 7.5 億歐元，在歐盟境內之數位(集團)收入超過 5 千萬歐元。
- d. 稅基：對第三方供應特定數位服務年營業收入總額。
- e. 稅率：3%。
- f. 關聯性：按特定數位服務使用者所在之歐盟會員國分配收入。

B. 非課稅範圍：供應數位內容如 Netflix、Spotify、電子商務/零售商(eBay、Amazon)、多邊玩家線上遊戲、第三方支付服務。

C. 課稅地－關聯性

- a. 課稅權分配給使用者所在之會員國。
- b. 依不同數位服務型態決定其使用者所在地之方法，例如：當地提供之數位服務設備、IP 位址等。

D. 主要缺失

- a. 僅為暫時性提案，但有成為永久性稅制之風險。
- b. 不可能成為藩籬(Ring-fencing)稅制。
- c. 與一般企業所得稅課徵原則(利潤或營業額)有基本差異。
- d. OECD 提案將破壞長期國際共識。
- e. 將造成重複課稅，損害個別企業與國家經濟。
- f. 將任意影響企業，卻與經濟結果沒有關聯。
- g. DST 按營業額課徵 3% 稅額看似不多，但相當於以營業額 15% 之利潤，按稅率 20% 計算應納稅額。
- h. DST 最終會將稅負轉嫁給其他企業及數位服務消費者，如以

DST 作為最終稅基，可能會造成稅務行政負擔。

- i. 稅收之課徵難以執行。
- j. DST 會造成稅收在各國之間移轉。
- k. 較小或出口導向國家將失去稅收，並流向有更多用戶或買家之大國。
- l. 失去稅收之國家可能以課徵新租稅方式取代稅收損失。
- m. 多數商業組織認為無法合理導入 OECD 提議之 DST。

(2) 歐盟 SDP 簡介

A. 關聯性－在何處課稅

符合提供數位服務收入超過 700 萬歐元、數位服務使用者超過 10 萬個、B2B 數位服務契約超過 3,000 個等三項條件，在當地構成顯著數位呈現(即數位 PE)，管轄稽徵機關有課稅權。

B. 利潤分配－應歸屬數位 PE 之利潤為何

Kokott 認為首須區分「強制執行之管轄權」及「規定及裁決之管轄權」，前者要求實質領土關聯性，後者要求實質經濟關聯性。依其觀點，在數位化經濟下必須重新詮釋領土之概念，以便作為課稅制度可供遵循之原則。美國 Dorenkamp 解釋 SDP PE 提案運作範圍，並用 Google 德國之實際案例檢視該項提案。據其計算，該項提案對會員國稅收收入實際影響相當有限；丹麥 Bertelsen 則認為該項提案存在法律確定性問題，並可能引發糾紛及造成稅收移轉至大型經濟體。主席要求聽眾就「現行國際課稅規則是否足以解決數位化商業模式問題」及「歐盟是否應該在 OECD 達成協議前就數位經濟課稅議題進行改革」參與線上投票，約有 2/3 聽眾認為現行國際課稅規則不足以解決問題，且應該有一個全球解決辦法，而不是由歐盟立即採取區域行動。

2. 國家補助和移轉訂價案例

Kokott 回顧歐盟法院對國家補助案件推理之四項基本步驟，包括國家法律參考架構、可比較性、例外情形及例外規定之正當理由。渠指出歐盟法院歷來承認國家的權衡權力，並著重分析 ANGED(C-233/16)、Heitcamp Bauholding(C-203/16 P)及 Lowel 金融服務(C-219/16 P)三案例。

Nogueira 討論歐洲共同體對移轉訂價國家補助案件之立場，並認為對歐洲共同體來說，常規交易原則係歐盟執委會評估稅務核釋是否合理之一部分，因此，跨國公司從稅務核釋獲得之利益條件，如有不同於其他獨立公司所提供租稅優惠之處，將不會被接受。主席說明國家補助制度下，當移轉訂價方法(如交易淨利潤法)偏離常規交易原則時，在稅制結構上將產生選擇性租稅利益。Dorenkamp 將其重點放在商業方面之干預，認為這些案件往往涉及重要權衡性因素，因此，適用國家補助規則意味存在法律上不確定性，只要商業行為遵循國際公認標準如 OECD 移轉訂價準則，則該等企業不應因適用國家補助規則而受到懲罰。

七、國際租稅最新發展趨勢

主 席：Chloe Burnett（澳洲）

與談人：Hyejung Claire Byun（韓國）、Kees van Raad（荷蘭）、Marlies de Ruiter（荷蘭）、Joshua Odintz（美國）

秘 書：Heidi Armin-Grimm（澳洲）

專家證人：Kuntal Dave（印度）、Mariana Miranda Lima（巴西）、Robert Stack（美國）

(一) 背景說明

本場次討論最近國際稅制發展動態，包括改革倡議、當前討論重點及相關案例。

(二) 報告及討論紀要

1. 國際課稅制度的重大轉變：

(1) 趨同性(Convergence)或單邊措施(Unilateralism)發展

荷蘭 De Ruiter 表示，BEPS 行動計畫對國際課稅制度產生趨同性，並反映在 BEPS 最低標準、移轉訂價多邊方法、透明度及美國稅制轉向屬地主義制度等方面。渠指出單邊主義及分歧特性將繼續存在，並以不同方式將 BEPS 最低標準要求，轉化為國內立法及各種數位與智慧財產權課稅措施。另因各國有意透過單邊措施凌駕租稅協定，促使重複課稅之風險與日俱增；至有關納稅者權利及租稅協定保護範圍逐漸縮小等問題，荷蘭 Van Raad 建議 OECD 重新考量租稅協定適用範圍，以有效控制雙重課稅問題。

(2) 數位經濟、PE 及利潤分配議題

De Ruiter 表示，數位經濟最重要之問題在於是否產生租稅藩籬，此係取決於數位經濟在業務經營模型與資料收集方法是否與傳統企業有顯著不同。韓國 Byun 表示，各國對數位經濟因應措施分為以下五項：

- A. 修改國內法及租稅協定條款中之 PE 門檻。
- B. 均衡課稅或移轉稅，包括法國導入所謂 YouTube 稅。
- C. 對數位交易課徵扣繳稅款或增加扣繳率。
- D. 以具體反避稅制度處理大型跨國企業，例如澳洲及英國課徵利潤移轉稅、澳洲採取多邊反避稅法、德國採取權利金壁壘(即權利金費用減除限制)措施等。
- E. 採取課徵增值稅或 GST，例如韓國。

美國 Odintz 說明該國最高法院對南達科他州 Wayfair 公司之訴訟決定(2018 年 6 月 21 日 17-494 號)，已駁回美國州銷售稅應符合「實體存在」要件。渠指出，在美國地方公司所得稅之課徵背景下，實體存在之重要性正逐漸減少，爰本案例問題在於 Wayfair 是否可以推斷為國際公司所得稅之適用範圍。此外，印度 Dave 討論二個涉及固定場所、服務 PE 及代理 PE 等概念之案例。

2. 爭議案件逐漸增加

Odintz 指出近期課稅資料不斷湧入，不僅為稅務機關帶來更多資源需求，也為納稅義務人帶來不確定性，因此，有效解決租稅爭議案件之需求將更加殷切。Van Raad 討論一宗涉及奧地利及德國之案例，該案代表著第一次超國家法院對租稅協定解釋之判決；渠認如由超國家法院提出建議，再由地方法院根據國家主權原則參採該建議做出判決，將較為理想。Byun 討論涉及韓國及比利時投資協定解釋之稅務爭議案件，該投資案係由美國私人股權公司透過在比利時成立個體公司，並投資於韓國銀行股權。

3. 美國稅改議題

美國 2017 年 12 月 20 日由參眾兩院表決通過稅改，修正幅度與範圍既廣且深遠，本場次將其部分重要修正議題納入討論，簡述如下：

- (1) 公司所得稅稅率由 35% 降為 21% (尚須加徵州所得稅)
- (2) 稅改結果傾向屬地主義
- (3) 恩威並濟：將全球配置於低稅負地區之無形資產所得(GILTI)納入課稅，而國內公司使用其無形資產取得海外所得(FDII)可享租稅獎勵
- (4) 強化稅基侵蝕和反濫用稅制(BEAT)機制
- (5) 強化反資本稀釋及反混和錯配安排

美國 Odintz 說明該國稅改導入三項新稅制，作為 2017 年減稅及就業法案(TCJA)之一部分，包括 GILTI 納入課稅範圍、FDII 課稅優惠及課徵 BEAT。荷蘭 De Ruiter 指出，GILTI 措施係透過受控外國公司(CFC)法則規定課徵最低稅負，是否有其他國家採用相同措施尚值觀察，又 FDII 措施如係租稅獎勵，恐因無須符合關聯性要求而構成有害租稅慣例之措施。

4. 跨境融資議題

美國 Stack 探討 OECD 在 2018 年 7 月 3 日發布有關金融交易移轉訂價討論草案，渠表示跨境融資爭議之處在於將該融資債權重新歸類為股權、無風險報酬、集團內融資或保證。巴西 Lima 解釋該國規定之法定推定利率訂

定原則，雖已偏離常規交易原則，但因其可簡化檢附文件及行政程序，甚至適用於稅務查核案件，將有助降低納稅義務人遵循成本。

5. 提升透明度議題

Odintz 表示，美國對可報告交易之重要顧問要求揭露相關交易紀錄，並保存交易中所有重要顧問之清單，另亦提及 2018 年 5 月歐盟理事會通過一項為從事稅基侵蝕或租稅規避安排之顧問與中間人建立透明制度之 DAC6 指令，並規定納稅義務人負有揭露相關跨境安排之義務。

八、區域政府官員研討會

主 席：Wayne Adams（加拿大）

與談人：Jeongwook Choi（韓國）、Hayato Furukawa（日本）、Zhiyong Zhang（中國大陸）、Andrew Mills（澳洲）

秘 書：Maria Chang (Bae Kim & Lee)（韓國）

（一）背景說明

本場次規劃 5 項議題，包括稅務行政近期發展、常設機構、受益所有人及協定濫用、數位經濟課稅、各國稅務機關合作(例如：國別報告、稅務核釋及稅務用途金融帳戶等資訊交換)，由主席及與談人逐一說明各該國情形。

（二）報告及討論紀要

1. 稅務行政近期發展

各代表多強調近期各國稅務行政著重於資料分析及技術等投入、減少繁文縟節、建構稅務官員能力、改善國內及跨國租稅爭議解決方式、提升徵納關係及有關稅捐徵收之新方式。

韓國 Choi 表示韓國身為 OECD 會員國，遵循 OECD BEPS 行動計畫 14 相互協議程序(MAP)最低標準，以降低租稅協定適用不確定性，

提升爭議解決效率。韓國國稅廳(NTS)於 2017 年 8 月訂定發布納稅義務人相互協議程序指引(Guidance on Mutual Agreement Procedures for Taxpayers)，明定 MAP 案件受理及處理時程、擴大申請人範圍—自 2017 年非居住者公司及個人均得向該廳國際租稅局相互協議程序組(Mutual Agreement Procedure Division of International Taxation Bureau)申請 MAP。該廳增加投入資源及人力，改進作業程序，藉由面對面會談增進溝通，降低 MAP 所需時間。韓國亦擬訂策略及修正稅法，自 2011 年致力遏止境外逃稅，強化資產外流及海外非法基金(例如：變相賄款)查核，自 2013 年起每年徵起稅款超過 1 兆韓圓。在能力建構部分，1997 年建置租稅整合系統(Tax Integrated System，TIS)，2010 年實施電子發票制度(e-tax Invoice System)，2015 年推行行動支付服務，提升資訊系統設計及效能。此外，每年均舉辦多項培訓計畫，派遣資訊技術專家與其他國家分享經驗。

澳洲 Mills 說明澳洲稅務局(ATO)近期致力降低納稅義務申報等稅務依從負擔、改進資料分析效能、評估應收與實收稅收差距(指估計納稅義務人充分依從稅法時可徵起之稅收與實際稅收之差距)及提升徵納關係等。該局刻依據其 2024 願景，積極形塑組織文化，經由降低風險、簡化流程及減少繁文縟節等相關措施推動，該局將更具活力，期望達到建立國人對稅收與退休金制度信任及信心；使該局成為一個整合、簡化及數據驅動之組織兩目標。Millis 介紹國際納稅依從確保計畫，該計畫成立於 2018 年 1 月，採自願性加入，目前由 OECD 稅務行政論壇之 8 個成員(澳洲、加拿大、義大利、日本、荷蘭、西班牙、英國及美國)為先驅成員。該計畫係肇基於近期國別報告等質優及標準化資訊可供移轉訂價風險評估、稅務機關經由聯合審查等建構完備跨國企業集團之依從架構、MAP 改善及國際合作精進等因素驅動下所成立，希望利用國別報告及其他資訊，資源得更有效率運用，經由跨境協調、跨國企業集團

與稅務機關間之開放及多邊合作，提升多邊租稅確定性及減少爭議。

中國大陸 Zhang 表示 3 年前自國家稅務總局(SAT)退休，本次出席非為官方代表，有關中國大陸近期發展情形，包括提升徵納關係、減輕租稅負擔及增進納稅依從。其說明中國大陸之減稅採循序漸進，如增值稅由原適用稅率 17% 及 11%，分別調降為 16% 及 10%；個人所得稅每月起徵點從 3,000 元人民幣調高至 5,000 元人民幣。其次介紹運用高新技術、簡化稅務行政，2015 年發布「深化國稅、地稅徵管體制改革方案」，期於 2020 年完成與國家治理體系及能力現代化相匹配之稅務行政體制。依該方案規劃，2016 年增值稅發票網路化；2017 年基本上得網上辦稅，2018 年完成自然人徵收系統及與其他資訊系統相互連通等。該方案亦規劃建立服務合作常態化機制，實施國稅、地稅合作規範化管理，採取互設窗口、共設服務中心等方式，將統整稅務資訊大數據運用，調和稅法執法及服務之一致性，降低稽徵成本，提高稽徵效率、納稅依從及納稅人滿意度。其指出國家稅務總局於 2008 年設立大企業稅收管理司，負責大企業納稅服務、風險分析及管理，選擇 45 家大企業做為該局定點聯繫企業，2017 年發布「千戶集團名冊管理辦法」，作為對大企業稅收經濟分析及風險分析之重要基礎，有助稅務機關提高稅務服務管理及徵納依從。過去一年，國家稅務總局優化納稅服務，納稅遵循時間縮短 20%，將持續推動 CRS，BEPS 最低標準及與他國建構稅務資訊交換等稅務合作機制。

日本 Furukawa 介紹 2018 年日本參酌 OECD 2017 年稅約範本第 5 條規定，修正國內法常設機構定義，以防止人為規避常設機構之構成；在 MLI 部分，2017 年 6 月 7 日日本等 67 個租稅管轄區於法國巴黎簽署；2018 年 5 月 18 日日本眾議院通過該公約；2018 年 7 月 1 日因有 5 個租稅管轄區已將批准書送交存放，公約生效；日本於 2018 年 9 月 26 日送交批准書，自 2019 年 1 月 1 日適用該公約。日本於財務省網站

(www.mof.go.jp)設有 MLI 專區，包括背景說明、內容概要、日本對於 MLI 條文之立場及與協定夥伴國就 MLI 條文適用情形。在數位經濟之因應部分，日本於 2015 年 10 月 1 日實施消費稅新制—跨境電子商務部分，B2B 部分採逆向課稅機制(reverse charge mechanism)；B2C 部分外國服務提供者應負申報及繳納營業稅之義務，該等外國服務提供者自 2015 年 7 月 1 日得辦理登記(截至 2018 年 10 月 23 日計 87 家辦理登記)。日本亦積極與他國稅務機關合作，包括 CRS 及 CbCR 資訊交換，其說明該兩種自動資訊交換係透過 OECD 之共同傳輸系統(Common Transmission System, CTS)所進行之多邊資訊交換。

加拿大 Adams 表示，加拿大近年對於技術及資訊分析之重要投資，預期可提升查核及風險評估，進而增進納稅依從及稅收。其介紹自願揭露計畫修正，限制嫻熟老練(sophisticated)納稅義務人自該計畫所獲得之處罰及利息減免。表示加拿大稅務局(CRA)由國際納稅依從確保計畫及 MAP 同儕檢視所獲益之經驗，強調各國稅務機關合作之重要性。

2. 有關設定議題之討論情形

(1) 常設機構

本議題就處理規避常設機構方法、司法原則(judicial doctrine)之運用、行政代理(administrative proxies)及使用相互協議程序解決爭議加以探討。與談人表示在日本、中國大陸及韓國，有關常設機構之相互協議程序案件不多。日本 Furukawa 說明，少數常設機構案件納稅義務人依其所得計算申報納稅，亦為日本國稅廳所接受。中國大陸 Zhang 表示，係採代理方法(proxy method)決定課稅所得及費用加成 10%。韓國 Choi 說明依當前法制架構，先依據適用租稅協定規定判定有無構成常設機構，倘無租稅協定可資適用，則依國內法規定認定。韓國完全遵循 BEPS 行動計畫 7 倡議，有關商業契約、獨立代理人及倉儲等以往認定為不構成常設機構者，以後轉為「可

能」不構成常設機構。韓國經濟財政部檢視 MLI 條文，確認該國立場。澳洲 Mills 表示，上述協定條文之修正，有助檢視澳洲稅務局策略中關於國內法常設機構構成規定。中國大陸 Zhang 說明 1980 年代中國大陸之租稅協定數不多，租稅協定下構成常設機構者多為在中國大陸之辦事處，通常以費用加成推計收入，為早期時採行之簡化措施。

(2) 受益所有權/協定濫用

本議題就股利、利息及權利金扣繳稅率、資本利得課稅權之主張、協定競購及濫用之關係、處理協定濫用之現有工具及主要目的測試加以探討。韓國 Choi 說明為確定受益所有權，韓國國稅廳遵循該國稅法所定實質課稅原則，獲韓國最高法院支持。Choi 表示，判定受益所有權需考慮財務管理或控制等業務活動因素，檢視該人是否擁有或有權處理重大所得，承擔經濟或法律風險。中國大陸 Zhang 說明為國家稅務總局曾發布「關於如何理解和認定稅收協定中『受益所有人』的通知」(國稅函【2009】601 號)、「關於認定稅收協定中『受益所有人』的公告」(國家稅務總局公告 2012 年第 30 號)等文件，明確「受益所有人」條件及判定標準，參考實務執行經驗及 BEPS 行動計畫 6，於 2018 年 2 月 3 日發布「關於稅收協定中『受益所有人』有關問題的公告」(國家稅務總局公告 2018 年第 9 號)，取代前兩份文件，並適用於 2018 年 4 月 1 日以後發生納稅(或扣繳)義務適用租稅協定待遇事項。有關協定濫用，中國大陸採主要目的測試(Principal Purpose Test)。加拿大 Adams 表示，加拿大使用司法原則及一般反避稅規定(GAAR)判定協定濫用，但成效甚微。澳洲 Mills 表示，澳洲通常承認相關依法組設之結構，除非認為涉有規避濫用等情事，否則極少質疑該等結構。其強調倘確定涉有協定競購，澳洲稅務局將徵詢協定夥伴國稅務機關意見並以反避稅規定

處理經濟實質所有人。日本 Furukawa 表示，日本涉及受益所有權問題案件不多，部分涉有協定濫用架構。其表達納稅義務人及稅務機關有關稅法之適用及認知倘非屬預期，將增加不確定性。

(3) 數位經濟

本議題就加值型營業稅/消費稅近期變化、與 OECD 持續合作及發布單方措施加以討論。澳洲 Mills 說明數位經濟預期衍生商品及服務之生產提供加值鏈相關問題，包括各種基礎設施及區位對加值之貢獻。中國大陸 Zhang 說明，當相關所得之產生源於用戶資料之運用，惟該等用戶(即納稅義務人)並未從資料分享中實現所得，此時所得配置就面臨極大之挑戰，故很難將傳統方法應用於風險分析。在中國大陸，對於跨境服務提供尚無特定方法或要件認定須繳納加值型營業稅，因此非屬該稅課稅範圍。韓國 Choi 介紹 2015 年引進韓國之數位商品及服務進口之簡易登記制度及加值型營業稅支付系統，韓國國稅廳藉此得就外國營業人跨境提供音樂及電影等電子商務服務徵收加值型營業稅。日本 Furukawa 強調兩項議題—關聯性及依常規交易原則歸屬利潤。其認為儘管利潤歸屬將面臨更嚴峻之挑戰，但接受數位常設機構具關連性並不困難。OECD 提出採用 DEMPE(Development 開發、Enhancement 價值提升、Maintenance 維護、Protection 保護及 Exploitation 利用)，決定與無形資產有關加值活動執行處，用以解決無形資產移轉訂價爭議。與談人一致同意，目前考慮採取單方面措施為時尚早。

(4) 跨境稅務機關合作

與談人普遍確信國別報告及金融帳戶交換之資訊有助稅務機關對跨國公司積極稅收規畫及稅務狀況之分析能力。惟欲成功運作需與他國稅務機關維持良好關係及提升運用巨量資料資訊能力。Mills 表達當前面臨資料管理之挑戰。為此，澳洲稅務局刻構建有效

使運用此類數據之新技術，並著重於數據及分析功能。中國大陸 Zhang 指出，近 2 年稅務資訊交換快速發展及推動，稅務同仁抱怨業務負荷過重。韓國 Choi 說明韓國將與 57 國交換國別報告 (CbCR)，惟徵納雙方均需時熟悉該等報告。日本 Furukawa 強調國別報告 主要供了解集團概況，如何運用於移轉訂價相關議題仍有限制，Adams 總結及評論與會者意見，預測未來仍將側重與 BEPS 有關之稅務行政發展，在深知所面臨挑戰之際，期盼稅務機關能持續改善國際租稅基礎設施，發展資訊蒐集及分析能力，強化國際合作。

九、從 OECD 加值稅指導原則探討近期國際加值稅/商品服務稅議題

主 席：Andrea Parolini（義大利）

與談人：Piet Battiau（法國）、Karl-Heinz Haydi（德國）、Fabiola Annacondia（阿根廷）、Soo-A Shim（韓國）

秘 書：Selina Siller（奧地利）

（一）背景說明

本場研討會討論企業對企業（B2B）和企業對消費者（B2C）交易型態下之加值稅課徵議題，其探討重點在跨境交易課稅方式並認為跨境服務應由買方所在地國家擁有課稅權，以確保消費地課稅原則。與會專家也針對不同的課稅方式所可能產生的重複課稅或不課稅的情形進行討論。本場次於上開基礎下，以案例討論方式，探討跨境交易中立原則、目的地(消費者)課稅原則、課稅權互惠原則及非居住者供應商遵守制度等議題。

（二）報告及討論紀要

1. 跨境交易中立原則

本場次係透過 OECD 國際加值稅指導原則(International VAT/GST Guidelines)探討跨境勞務課徵準則，期能降低租稅課徵之不確定性、收入風險及依從成本並降低對經濟活動干擾，並以實現最終消費者課稅及

國際貿易租稅課徵之中立性為目標。該原則分別就一般交易、國際貿易、跨境交易增值稅之中立性提出建議，認為一般交易增值稅之最終負擔原則上為消費者，立法機關對非課稅範圍、免稅、總額型課稅、不得申報扣抵之相關規定應明確立法，而外國公司課稅規範雖與境內有所不同，但不應造成外國公司不成比例之租稅負擔，方能落實租稅中立性。法國 Battiau 表示，增值稅指導原則不像其他 OECD 組織文件具有法律約束力（例如：移轉訂價準則及 OECD 模型），因而被視為軟法，但卻是國際稅法中強而有力工具。指導原則針對國外零售業者的課稅制度、新興交易增值稅課稅挑戰(如：數位平臺、分享經濟及低價商品)給予建議及指導方向，透過租稅管轄權定義及各國稅務機關共同合作，將跨國交易重複課稅或不課稅風險降至最低。

2. 目的地(消費者)課稅原則

增值稅指導原則透過目的地課稅之一致性標準，將課稅權分配予消費者所在地國家，但由於營業人經營型態與法律結構之複雜性，將使課稅權判別極為困難。本議題聚焦討論營業人在不同國家提供服務，稅務機關於實踐消費地課稅原則所面臨之挑戰，並透過案例說明如何應用增值稅指導原則，以確保國家增值稅稅收並避免重複課稅或免稅問題，進而達成增值稅中立性。以下三個案例被提出以說明上開議題：

(1) 案例 1：多國企業跨國購買軟體及技術勞務

總公司位於 A 國之 A 公司在 B 國設有 B 分公司，A 公司與 C 國 C 供應商簽訂全球協議，由 C 供應商提供軟體和資訊技術服務給 B 分公司。前揭 B2B 之交易型態中，A 公司與 C 公司簽訂契約，A 公司購買國外勞務、B 公司為軟體服務使用地(消費地)，C 供應商銷售軟體及資訊技術勞務，依據增值稅指導原則，A、B、C 三國之稅務機關均擁有增值稅課稅權。

(2) 案例 2：檢驗及維修服務

位於 A 國之 A 供應商提供檢驗服務予 B 國之 B 公司，並提供檢驗及維修服務予 C 國之 C 公司。B 公司將檢驗後有缺陷之零件與機器運送到 A 公司，並將不可修復之零件視為廢料不再運回。在此情況下，A 公司提供檢驗服務給境外 B 公司、B 公司為檢驗服務之使用地，A、B 二國稅捐機關均有課稅權利，在目的地(消費地)課稅原則下，A 國外銷勞務如沒有退稅制度，則違反租稅中立原則。

(3) 案例 3：課稅權互惠原則

A 國 A 供應商提供服務與 B 國 B 公司，是否可以根據互惠原則來確定課稅權？德國 Haydi 表示，增值稅指導原則在 B2B 交易時，並不存在互惠原則；阿根廷 Annacondia 解釋 B2B 及 B2C 課稅方法，渠表示增值稅之課徵可透過供應商及客戶、代理人及自動化系統完成，而稅務機關可透過先進技術完成上述課稅方式之結合。

3. 課徵增值稅方法

一般增值稅係透過供應鏈交易課徵，本議題著重於當供應商不在課稅管轄範圍時，各國間應如何制定增值稅課稅制度，以削弱供應商之避稅行動，並進一步討論簡化稅捐徵收程序之方法。Annacondia 表示，增值稅指導原則建議在 B2B 跨境交易中，由勞務買受人所在地稅捐機關透過逆向課稅或扣繳機制課徵增值稅；而在跨境 B2C 交易中，最有效率徵收增值稅之處理方式即是消費者所在地國家擁有課稅權，並要求跨境供應商辦理稅籍登記，申報繳納營業稅。此外，在跨境交易中，中間機構在勾稽跨境供應商是否誠實繳納增值稅方面發揮重要作用。舉例而言，A 國供應商銷售數位服務與 B 國消費者，B 國消費者透過中間機構將交易款項(包括增值稅)交付與 A 國供應商，稅務機關可透過中間機構掌握跨國交易之課稅資訊，根據中間機構之角色及責任，稅務機關收取增值稅之方法可能有所不同。隨著技術與商業模式不斷改進，自動化系統及科技系統在跨境稅收方面發揮重要作用。韓國 Shim 藉由

B2C 商業模式案例，說明 A 國供應商提供數位服務給 B 國消費者，透過目前正在研究之自動化系統，可由系統自動計算應繳納之加值稅給 B 國稅務機關，法國 Battiau 評論 OECD 正在研究此種極為複雜之自動化系統。

4. 跨境供應商遵守制度

Shim 描述傳統稅籍登記程序所面臨之挑戰。在跨境交易中，A 國提供數位服務給 B 國消費者，在消費者所在地國家(B 國)可能需要稅務代理人協助處理稅務申報事宜。在跨境 B2C 交易中，簡化稅籍登記方法雖然簡便，但在稅務申報上仍會產生問題。舉例而言，A 國供應商提供數位服務給 B 國消費者，在辦理簡易稅籍登記情況下，雖可減少行政負擔，並可解決固定營業場所問題，但 A 國供應商如何申報繳納營業稅？應否開立發票？B 國稅務機關是否允許 A 國供應商申報扣抵進項稅額？可否更正或調整申報資料？均為簡易稅籍登記制度下會產生之租稅疑義。與談人間也討論在跨境交易中，固定營業場所是否存在之相關問題。Shim 另針對跨境交易描述潛在問題，例如 A 國供應商銷售數位勞務與 B 國消費者，但 B 國稅捐機關如何分辨其交易型態係 B2B 交易或 B2C 交易，以及各國如何定義「數位經濟」等問題。

伍、心得與建議

一、心得

IFA 自 1939 年起，每年由各分會舉辦年會，為 IFA 之年度盛事，主辦單位對議題之擇定殫精竭慮，考量 OECD、UN 等國際組織近期各項租稅議題之發展、各國稅制稅政改革趨勢及相關法院判決等，廣泛徵詢專家學者意見，所擇定討論議題均為當前國際間重要租稅議題。本屆年會討論議題涵蓋後 BEPS 時代之執行作業及後續發展，以及各國當前稅制稅政改革重點，主談人及與談人涵蓋 OECD、歐盟、UN 及 IBFD 等國際組織之專家，尚有來自北美洲、拉

丁美洲、歐洲、亞洲及大洋洲之政府官員、律師、會計師、學者及產業代表，從不同面向及觀點深入議題討論，與會者獲益良多。

我國向來重視國際反避稅發展趨勢，近年積極參考 OECD BEPS 行動計畫結論及最低標準，建構反避稅制度及依國際新資訊透明標準建置有效資訊交換機制。相關成果包括：建立受控外國企業制度；導入移轉訂價三層文據架構，建置與國際標準一致之國別報告規範；因應數位經濟衍生租稅議題，規定境外電商業者銷售電子勞務予我國境內買受人，應在我國辦理稅籍登記、報繳營業稅及所得稅；將 BEPS 結論建議具體應用於租稅協定諮商，據以洽簽新約及修約。在促進國際租稅合作與透明部分，致力擴展雙邊租稅協定及資訊交換網絡，完備資訊交換法制及實務作業規範。藉由參與是類國際研討會，我國可與各國及國際組織保持密切交流，俾掌握後 BEPS 時代之國際租稅發展動態，以期師法國際寶貴經驗並創造合作契機。

二、建議

(一) 持續關注數位化經濟租稅發展

本屆年會多場會議均論及數位化經濟面臨之租稅挑戰，並介紹 OECD 於 2018 年 3 月 16 日發布因應數位化之租稅挑戰—2018 年期中報告及各國目前採行措施，在各國對於直接稅處理仍難有共識，紛紛採行單方措施之際，我國身為全球重要經濟體之一，在數位經濟發展過程中亦扮演先驅角色，宜持續關注此等國際稅制發展趨勢，俾在直接稅與租稅協定政策上與國際調和，善盡國際義務，兼顧租稅公平及經濟發展。

(二) 適時參考他國稅政改革趨勢，建構簡政便民租稅環境

在區域政府官員研討會中，加拿大、韓國、日本及澳洲等代表多提及近期各國稅務行政著重於資料分析及技術等投入、減少繁文縟節、改善國內及跨國租稅爭議解決方式、提升徵納關係及有關稅捐徵收方式等。我國於後 BEPS 時代，有關國別報告及資訊交換等推動逐步落實，建議將所蒐集資料

進一步分析利用，以風險評估方式提高查審效率；又我國於 2018 年 6 月 25 日訂定發布「適用所得稅協定相互協議程序作業要點」，建立標準化相互協議作業程序，宜持續就相關申請程序宣導週知，俾解決跨境所得稅雙重課稅問題，消除適用所得稅協定產生之爭議，發揮租稅協定效益。

(三) 持續派員參與國際財政協會相關會議，培育國際租稅人才

近期國際合作趨向多邊方式，多數國家以參與 OECD 相關全球論壇、包容性架構、簽署多邊稅務行政互助公約、多邊主管機關協定等方式，推展 BEPS 相關建議及落實國際新資訊透明標準。我國目前未能參與上述相關會議及運作，爰各項國際會議之參與顯得格外重要，國際財政協會年會討論面向多元兼具深度及廣度，實為我國瞭解國際租稅發展趨勢、汲取經驗之重要管道，建議持續派員積極參與。另為使我國租稅政策及實務能與國際同步，財政部歷年均透過與國際知名學府合作，培養國際租稅及租稅協定專業人才，同時設有財政人員訓練所，專責辦理國際人才與外語訓練。為進一步厚植我國國際租稅人力資源，長期宜參考其他國家(地區)做法，就國際租稅業務擴充相關人力，並為人才培訓計畫編列適足經費，以利國際租稅業務之永續推動與執行。

附件 會議議程

All Scientific Sessions will take place at

Coex Convention Center

513, Yeongdong-daero, Gangnam-gu

06164, Seoul, Korea

www.coexcenter.com

SUNDAY, 2 SEPTEMBER 2018

Time	Subject	Location	
08:15-22:00	Registration and Information	Coex (3F)	Hall D Foyer
09:00-13:00	Meeting of the Permanent Scientific Committee	Coex (2F)	203
10:00-17:00	Meeting of the general reporter, the chair, the members and secretary of the panel on Subject 1	Coex (3F)	1A
10:00-17:00	Meeting of the general reporter, the chair, the members and secretary of the panel on Subject 2	Coex (3F)	1B
10:00-17:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of Seminar A	Coex (3F)	2A
10:00-17:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of Seminar B	Coex (2F)	206A
10:00-17:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of Seminar C	Coex (2F)	206B
13:00-17:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of Seminar G	Coex (2F)	207
14:00-16:00	Meeting of the Executive Committee	Coex (2F)	203
16:00-22:00	Exhibition	Coex (3F)	Hall D2
16:30-17:30	Meeting of the Branch Officers	Coex (2F)	209B
16:30-17:30	Meeting of the YIN Committee	Coex (2F)	209A
17:30-18:30	Young IFA Network (YIN) meet-and-greet Reception	Coex (2F)	201, 202
19:00-20:00	Opening Ceremony	Coex (3F)	Hall D1
20:00-22:00	Welcome Reception	Coex (3F)	Hall D2

MONDAY, 3 SEPTEMBER 2018

Time	Subject	Location	
07:30-16:00	Registration and Information	Coex (3F)	Hall D Foyer
08:00-16:00	Exhibition	Coex (3F)	Hall D2
08:00-08:30	Morning Refreshments	Coex (3F)	Hall D2
08:30-09:45	Plenary Session Subject 1: Seeking anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules	Coex (3F)	Hall D1
09:00-17:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of Seminar F	Coex (3F)	1A
09:00-17:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of Seminar H	Coex (3F)	2A
09:00-17:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of Seminar I	Coex (2F)	206A
09:00-17:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of Seminar J	Coex (2F)	206B
09:00-17:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of the YIN Seminar	Coex (2F)	211
09:45-10:15	Coffee Break	Coex (3F)	Hall D2
10:15-11:15	Plenary Session Subject 1: Seeking anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules (continued)	Coex (3F)	Hall D1
11:00-17:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of Seminar D	Coex (3F)	1B
11:15-12:30	Refreshment Break (Light Lunch)	Coex (3F)	Hall D2
11:15-12:30	Government Officials Luncheon (<i>by invitation only</i>)	Coex (2F)	201
11:15-12:30	Corporate Tax Officers Luncheon (<i>by invitation only</i>)	Coex (2F)	202
11:15-12:30	Academics Luncheon (<i>by invitation only</i>)	Coex (2F)	203
12:30-14:30	Seminar A: Effectiveness of anti-tax avoidance mechanisms (including Limitations of Benefits)	Coex (3F)	Hall D1
12:30-14:30	Seminar B: Alternatives to resolving tax disputes - evolving experience and possible developments	Coex (3F)	Auditorium
14:30-16:00	Afternoon Refreshments	Coex (3F)	Hall D2
14:30-16:00	Meeting of the Programme Working Group	Coex (2F)	205A
14:30-16:00	Meeting of the YIN Branch representatives	Coex (2F)	201
14:30-16:00	Meeting of the representatives of branches in the Latin American region	Coex (2F)	205B
14:30-16:00	Meeting of the representatives of branches in the European region	Coex (2F)	209A
14:30-16:00	Meeting of the representatives of branches in the Asia Pacific region	Coex (2F)	209B
19:00-22:00	Museum Evening	National Museum of Korea	

TUESDAY, 4 SEPTEMBER 2018

Time	Subject	Location	
07:30-16:00	Registration and Information	Coex (3F)	Hall D Foyer
08:00-16:00	Exhibition	Coex (3F)	Hall D2
08:00-08:30	Morning Refreshments	Coex (3F)	Hall D2
08:30-09:45	Plenary Session Subject 2: Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and digital economy	Coex (3F)	Hall D1
09:45-10:15	Coffee Break	Coex (3F)	Hall D2
10:15-11:15	Plenary Session Subject 2: Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and digital economy (continued)	Coex (3F)	Hall D1
11:15-12:15	Refreshment Break	Coex (3F)	Hall D2
12:00-16:00	Preparatory meeting of the chair and panelists of Seminar E (with a working luncheon)	Coex (3F)	1B
12:15-14:15	Seminar C: Limits of tax jurisdiction - non-traditional "business presence"	Coex (3F)	Hall D1
12:15-14:15	Seminar D: Recent trends in the taxation of corporate distributions	Coex (3F)	Auditorium
14:00-16:00	Meetings of Future Congresses 2019-2024	Coex (2F)	201
14:15-16:00	Afternoon Refreshments	Coex (3F)	Hall D2
14:30-16:00	YIN Seminar	Coex (3F)	Auditorium
14:30-16:00	Meeting of General and IFA Branch Reporters for 2019 London Congress Subject 1	Coex (2F)	205AB
14:30-16:00	Meeting of General and IFA Branch Reporters for 2019 London Congress Subject 2	Coex (2F)	209AB
19:00-22:00	Korean Night	Sebitseom	

WEDNESDAY, 5 SEPTEMBER 2018

Time	Subject	Location	
07:30-16:00	Registration and Information	Coex (3F)	Hall D Foyer
08:00-16:00	Exhibition	Coex (3F)	Hall D2
08:00-08:30	Morning Refreshments	Coex (3F)	Hall D2
08:30-09:45	Seminar E: IFA/OECD	Coex (3F)	Hall D1
09:45-10:15	Coffee Break	Coex (3F)	Hall D2
10:15-11:15	Seminar E: IFA/OECD (continued)	Coex (3F)	Hall D1
11:15-12:15	Refreshment Break	Coex (3F)	Hall D2
12:15-14:15	Seminar F: Tax incentives to attract foreign direct investments without eroding the tax base	Coex (3F)	Hall D1
12:15-14:15	Seminar G: IFA/EU	Coex (3F)	Auditorium
14:15-16:00	Afternoon Refreshments	Coex (3F)	Hall D2
14:30-16:00	Combined meeting of the General Council and the General Assembly	Coex (2F)	202
14:30-16:00	Tea for WIN (Women of IFA Network)	Coex (2F)	201
16:00-17:00	President's Reception	Coex (3F)	Auditorium Foyer
20:30-01:00	YIN Party	Club Made Cheongdam	

THURSDAY, 6 SEPTEMBER 2018

Time	Subject	Location	
07:30-16:00	Registration and Information	Coex (3F)	Hall D Foyer
08:00-16:00	Exhibition	Coex (3F)	Hall D2
08:00-08:30	Morning Refreshments	Coex (3F)	Hall D2
08:30-09:45	Seminar H: Recent developments in international taxation	Coex (3F)	Hall D1
09:45-10:15	Coffee Break	Coex (3F)	Hall D2
10:15-11:15	Seminar H: Recent developments in international taxation (continued)	Coex (3F)	Hall D1
11:15-12:15	Refreshment Break	Coex (3F)	Hall D2
12:15-14:15	Seminar I: Regional government officials' seminar	Coex (3F)	Hall D1
12:15-14:15	Seminar J: Recent international VAT/GST issues from the perspective of basic principles included in the OECD's international VAT/GST guidelines	Coex (3F)	Auditorium
14:15-16:00	Afternoon Refreshments	Coex (3F)	Hall D2
19:00-23:30	Gala Dinner and closing of the Congress	The Shilla Seoul	