

出國報告(出國類別：國際會議)

參加國際財政協會第 76 屆 年會會議報告

服務機關：財政部高雄國稅局

姓名職稱：副局長 梁真榆

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：副組長 胡仕賢

派赴國家：南非開普敦

出國期間：113 年 10 月 25 日至 11 月 2 日

報告日期：114 年 1 月 8 日

摘要

國際財政協會(International Fiscal Association, IFA)第 76 屆年會於 113 年 10 月 27 日至 31 日在南非開普敦舉行，安排 2 項主要議題會議「租稅關聯性之定義－過去、現在及未來」與「國際避免及解決租稅爭議之實務作法」及多場專題討論會議。與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、國際組織代表、大學教授、跨國企業經理人、會計師及律師等。藉由參加本次會議，得以掌握國際租稅最新發展趨勢，作為我國相關法令措施研議之參考。

目錄

壹、緣起及目的	3
貳、第 76 屆年會及會議議題概述	4
參、主要議題會議	5
一、租稅關聯性之定義－過去、現在及未來.....	5
二、國際稅務爭議預防及解決實務.....	14
肆、專題討論會議	21
一、以 OECD 角度看國際租稅發展趨勢(IFA/OECD).....	21
二、租稅條約與國內法之交互作用.....	27
三、近期國際租稅發展.....	36
四、以歐盟角度看國際租稅發展趨勢(IFA/EU)	48
陸、心得與建議	59
一、應積極評估 GloBE 規則對我國企業影響及研議因應對策	59
二、持續派員參與國際財政協會相關會議，培育國際租稅人才.....	59
附件 會議議程.....	60

壹、緣起及目的

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 13,000 個會員，分別來自 114 個國家，並於其中 71 個國家成立分會。我國於 1994 年 5 月 15 日由官、學界與業者推動成立「國際財政協會中華民國總會」，屬於 IFA 之分會，積極派員參與 IFA 年會，並不定期舉辦國際稅制發展專題演講或研討會。

IFA 年會係由各分會爭取主辦權，無一定輪序，2024 年 10 月 27 日至 31 日在南非開普敦第 76 屆年會，2025 年將由葡萄牙分會主辦第 77 屆年會，預定於 2025 年 10 月 5 日至 9 日假該國里斯本召開。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 76 屆年會及會議議題概述

本屆年會由財政部高雄國稅局梁副局長真榆率團參加，與財政部賦稅署胡副組長仕賢、財政部國際財政司包專門委員文凱、四大聯合會計師事務所、理律律師事務所及社團法人中華民國會計師公會全國聯合會等共計 10 名會員共襄盛舉。與會人員涵蓋來自各國之財稅官員、經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD)及聯合國(United Nations, 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，就各項討論議題研討分析與意見交流。

本屆年會安排 2 項主要議題會議「租稅關聯性之定義－過去、現在及未來」與「國際稅務爭議預防及解決實務」及多場專題討論會議。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、租稅關聯性之定義－過去、現在及未來

(Finding the Meaning of Nexus for Taxes-Past, Present and Future)

主席：Philip Baker KC(英國)

報告人：無

與談人：

Annet Oguttu(南非)

Victoria Plekhanova(紐西蘭)

Andrea Laura Riccardi Sacchi(烏拉圭)

Cedric Ryngaert(荷蘭)

Maria Elena Scoppio(歐盟-線上參與)

秘書：Tobias Fleischer(瑞典)

(一)背景說明

各國常以「關聯性」(Nexus)(即某一個體、財產或活動與某國之間是否存在足夠關聯)判斷其是否具有管轄權，雖國際法對租稅關聯性有所規範，惟該規範尚不明確，且各國共識並非一成不變，新型態關聯性經常出現，爰租稅關聯性仍存在高度不確定性。

本場議題以 36 個 IFA 分會報告為基礎，探討各租稅管轄區以「關聯性」主張課稅權之常見判斷要素及其意涵。本會議討論範圍以直接稅為主，並探討關聯性於新型稅目(如金融交易稅和環境稅等)之應用。

(二)報告及討論紀要

1.第一部分：關聯性之介紹及公共國際法之背景(Introduction and Public International Law Background)

(1)國際法之管轄權類型介紹

A.規範管轄(prescriptive jurisdiction)：指制定法律對特定人或特定情境進行規範之權力，例如：一國制定所得稅法訂明該國課徵所得

稅之規定。有時可能出現兩個以上國家同時擁有規範管轄權，此時即須尋求各國間對關聯性之共識。

B. 執法管轄(enforcement jurisdiction)：指一國藉由行使行政權及司法權，執行其法律之能力，例如一國藉由扣繳制度徵收稅款。當國家無法執行其執法管轄權，則須尋求國際合作。

C. 司法管轄(adjudicative jurisdiction)：指國家對爭議主張進行裁決之權力。例如裁定是否具足夠充分之關聯性。

(2) 關聯性之演變

為行使管轄權，無論國家欲進行立法或執法，皆須具備關聯性，國際法存在目的即係劃分國家間管轄權。傳統上，管轄權之行使常受限於國家之地理範圍，然而隨著商業實務或科技不斷演變，現今關聯性之定義已不僅止於地理範圍，例如 2018 年「美國對外關係法之重申」(2018 年)第 407 條【S. 407 US Restatement of Foreign Relations Law(2018)】指出，當一國與其欲管轄客體之間確實存在關聯性，國際習慣法允許該國對該客體行使管轄權¹。

因此，各國可能因應經濟發展訂定新型態關聯性，而當該新型態關聯性於國家間逐漸形成共識，該關聯性始獲得國際法地位(lawful)。

(3) IFA 總報告摘要

經分析各分會報告，各分會所在租稅管轄區對於租稅關聯性之常見定義含括具經濟或地理方面之關聯性，如一物位於某轄區內、所得源自該轄區或於該轄區從事營業活動等。各分會報告皆清楚說明其租稅關聯性之訂定緣由。

一國之租稅關聯性與該國之經濟結構息息相關，由於經濟結構之多樣性及政策考量大相逕庭，總報告認為沒有單一租稅關聯性定義得以適用於所有租稅管轄區。例如技術進口國傾向以使用技術之所在作

¹ S. 407 US Restatement of Foreign Relations Law (2018):‘Customary international law permits exercises of prescriptive jurisdiction if there is a genuine connection between the subject of the regulation and the State seeking to regulate’.

為課稅依據，而技術出口國則偏好以技術發明地或註冊登記地作為租稅關聯性課稅。又例如倘一轄區政策目標係吸引外來投資，該轄區傾向定義相對嚴苛之租稅關聯性，以避免外來投資者輕易被認定為稅務居住者並因此負有納稅義務。

社會經濟環境變動、法院判決及避稅活動盛行，均會影響租稅關聯性定義，例如近年各國紛紛思考舊有租稅關聯性定義是否足以應對新興自動化及數位化(automatisation and digitisation)發展趨勢。然而，租稅確定性係投資之重要決策因素，各國稅務主管機關積極擴大現有租稅關聯性之定義，長期而言恐不利於跨境投資活動。

2. 第二部分：應用於直接稅之關聯性(Nexus for Direct Taxes)

(1) 居住地及公民身分(residence and citizenship)之區別

通常在一轄區被認定為稅務居住者，代表就其全球所得對該轄區負有納稅義務。認定自然人為稅務居住者之常見判斷方式，包含住所(domicile)、經常居住(habitual abode)及居留時間測試(time-based test)等；認定法人為稅務居住者之常見判斷方式，包含是否依該轄區法律設立登記或實際管理處所等。

目前法定居所(legal domicile)仍被多國作為認定稅務居住者之依據，惟因法定居所之條件較易受到操弄及規避，爰依據居留時間(physical days present in territory)認定稅務居住者之國家呈現增加趨勢。

另外，公民身分(citizen-based taxation)亦為國際間認可之租稅關聯性，因國家與公民之間存在政治忠誠(political allegiance)關係，無論公民身在何處，國家皆可對其行使管轄權，亦可對其全球所得課稅，且此判斷基準明確，可降低稅務不確定性。然而，由經濟關聯角度觀之，擁有一國之公民身分與其創造之收入或資本利得無直接關聯，倘僅以公民身分作為租稅關聯性，恐非充分之課稅依據。

(2)常見租稅關聯性定義

基於各國經濟結構與經貿環境不同，所得來源地之定義五花八門，因此不存在適用於全部轄區之所得來源地定義，各國之定義亦可能有重疊情形。以紐西蘭為例，其主張之租稅關聯性包含經濟層面(生產要素位於該國)、消費層面(消費地位於該國)、財務層面(資金來自該國)、交易於該國進行等。謹就五種常見所得簡介其可能適用之租稅關聯性：

A.專業服務收入(professional services)

最早針對專業服務收入之關聯性定義為「服務提供或執行地點」，通常以提供服務人員必須實際身處於該轄區內或於該轄區內設有常設機構作為要件，此定義可對主動所得之淨收入課稅且具可執行性，為一具正當性之租稅關聯性。

隨著數位化發展與科技進步，專業服務提供者無須親臨該轄區即可對該轄區客戶提供服務，由於轄區缺乏服務提供者之實體存在，爰各國進而改以消費者或服務使用者之所在地作為租稅關聯性。另外，考量稽徵成本，亦有部分國家以「該專業服務之付款者為該國稅務居住者」主張課稅權，並輔以扣繳制度徵起稅款。

B.退休金收入(pension income)

部分國家認為退休金收入具儲蓄所得性質，爰採形式原則(formal rule)，以退休金基金成立地點、管理地點或退休金合約結算地點，作為租稅關聯性；部分國家則認為退休金收入為僱傭關係之遞延收入，採實質原則(substantive rule)，以受僱地點作為租稅關聯性。

C.股利收入

多數國家以支付股利者(payor of a dividend)或宣告發放股利之公司是否為一國稅務居住者，判斷得否對該筆股利課稅。少數國家則以產生該股利之營業活動係源於該轄區或股份於該轄區掛牌上市(place of listing of share)主張租稅關聯性。

D.利息收入

利息收入之租稅關聯性通常取決於該國屬資本進口國或是資本出口國，又由於法律具有僵固性，該租稅關聯性亦取決於該國過去屬資本進口國或是資本出口國地位。另外，各國亦可能依照當前政策需求訂定其利息收入之租稅關聯性，例如較重視財政收入與較重視吸引外資之國家，可能對利息收入課稅採取不同立場。

各國之利息收入租稅關聯性常以「使用資本」(use of capital)之概念作為基礎，並延伸多種判斷依據，例如：借款者之稅務居住者身分、該資本是否歸屬於轄區內常設機構、該資本是否投資於轄區內財產(通常為不動產)等面向。

採取多種租稅關聯性(multi-nexus approach)作為課稅依據亦為常見作法，例如紐西蘭對於利息收入之課稅依據，包含在紐西蘭境內使用之資本、來自紐西蘭之資本及於紐西蘭進行土地抵押貸款(mortgage of land)等。部分國家(如哥倫比亞及丹麥)則基於反避稅立場，對於支付位於低稅負區關係人之利息課稅。

E.權利金收入

權利金收入指將專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利等，供他人使用而取得之收入。常見租稅關聯性判斷方式係以權利經濟價值利用或開發之處為準【實質關聯(substantive link)】，或以支付權利金者之居住地為準【形式關聯(formal link)】。

部分國家則主張該權利於該轄區註冊並受該轄區法律保障，即具租稅關聯性，惟該判斷方式不考慮其經濟價值利用地及支付權利金者之居住地，爰尚有爭議。

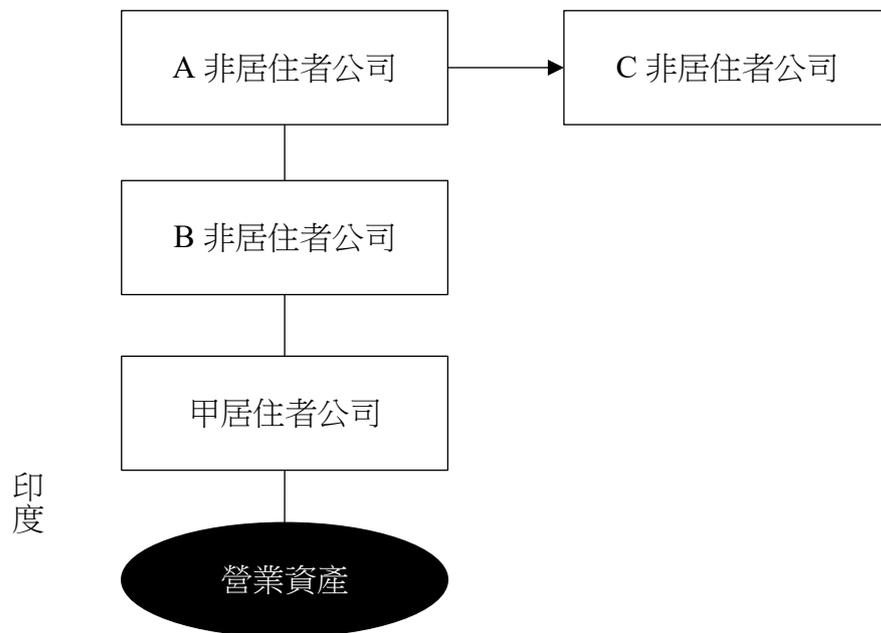
3.第三部分：檢測關聯性之限制(Testing the Limits for Nexus)

(1)新經濟關聯性(New Nexus Claims)

A.智慧財產權之權利金(Payments for Intellectual Property)

- a. 英國於 2016 年規定，非英國居住者給付之權利金，倘與給付者透過位於英國之常設機構進行之交易相關，則該筆權利金屬於英國來源所得。
- b. 愛爾蘭稅務指引(April 2024 Irish Revenue guidance)指出，倘一權利最初於其他地區開發並註冊，且其授權協議於其他地區簽署，則非居住者就該權利支付予其他非居住者之權利金，非屬愛爾蘭課稅範圍。
- c. 德國規定，無論交易雙方是否為德國居住者，或是否於德國設有常設機構，授權或出售於德國註冊登記之權利(包含智慧財產權、商標權及專利權等)，該等交易之所得屬德國所得稅課稅範圍。該規定隱含德國認為該所得源於德國境內經濟活動之一部份。然而該規定之主張是否充分仍具爭議，尚有案件未判決確定，亦可能與當前國際習慣法不符。

B.境外間接股權處分(Offshore Indirect Disposals)



a. 印度 Vodafone 案

A 非居住者公司透過 B 非居住者公司間接持有位在印度之甲居住者公司股權，A 公司對甲公司具有控制能力，甲公司在印度擁有營業資產(Business Asset)。A 公司銷售 B 公司股權予另一非居住者公司(C)，印度稅局擬對 A 公司銷售 B 公司股權予 C 公司之收益課稅。

b. 案件分析

- 傳統上，若該股權對應之資產是不動產(immovable property)時，因該股權與不動產所在轄區有足夠經濟關聯性，故國際法允許對移轉該間接控制股權課稅【如：美國之外國人投資房地產稅法(Foreign Investment in Real Property Tax Act, FIRPTA)】。但若該股權對應之資產非不動產，各國得否就移轉控制股權課稅尚有爭議：

贊成者(如：中國、印度、祕魯)	反對者
✓ 具經濟關聯性，控制股權之價值與當地資產有關係	✓ 不具經濟關聯性，控制股權不會影響資產本身價值
✓ 不影響其他租稅管轄區稅法規定	✓ 同時對移轉控制股權及移轉資產課稅，可能造成重複課稅問題

- 講者認為，本案經濟實質發生於印度境外，且與印度無足夠之經濟關聯性，印度對該交易無課稅權。

C. 二支柱(The Two Pillars)-全球反稅基侵蝕原則(GloBE 規則)

a. 所得涵蓋原則(Income Inclusion Rules, IIR)

過去受控外國企業(CFC)制度是最具爭議性之制度，嗣歷經一些歐盟案例發展後，認定 CFC 制度僅適用於人為刻意安排或消極性所得。IIR 與 CFC 制度類似，惟 IIR 較 CFC 制度更為複雜，對 CFC 制度之理論無法當然適用於 IIR。

b.徵收不足原則(UTPR)

PH 講者認為，UTPR 賦予某轄區之課稅權，其對應之稅基與該轄區並無經濟關聯性，違反各國國民自決原則 (Self-determination)及司法管轄權之界線，已有許多國家【如：美國眾議院(非官方立場)】表達抗議，並於聯合國框架公約(UN Framework Convention)表達對 UTPR 之不滿。

VP 講者認為，UTPR 非來源所得課稅原則，而是一個反避稅制度，避免低稅負對境內及國際之商業競爭造成負面影響。

TF 講者認為，若跨國企業集團(Multinational Enterprises, MNEs)於某租稅管轄區有一個常設機構，該租稅管轄區即可能取得 UTPR 課稅權，且未創造價值之租稅管轄區亦可能取得 UTPR 課稅權，足見 UTPR 違反防止稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)整體目標(將課稅權歸屬於實際創造價值之租稅管轄區)，且與國際法主張之經濟關聯性課稅原則未合。

(2)新租稅(New Taxes)

A.金融交易稅(Financial Transaction Taxes, FTT)

a. 2011 年，歐盟當時認為金融部門稅負過輕，為解決稅負不平等之情形，曾經試圖提出一個統一金融交易稅制，對所有類型交易、市場及營運者徵收極低之稅收，該稅制首要目標係增加稅收；次要目標係用於捕捉迅速發展之過度交易，以解決金融部門存在之風險；最終目標係藉由徵稅減少交易量，以提高金融部門之效率。目前 FTT 尚未達到歐盟會員國之共識，但尚未被撤回。

b.FTT 與經濟關聯性之關係

- **居住原則(Residence Principle)**：FTT 應支付予該金融交易發生且有實施 FTT 租稅管轄區。

- **交易相對方原則(Counter-Party Principle)**：若位在實施 FTT 租稅管轄區外之金融機構與位在實施 FTT 租稅管轄區之公司進行金融交易，則該金融機構應繳納 FTT。
- **發行原則(Issuance Principle)**：若進行金融交易之相對方均未位在實施 FTT 租稅管轄區，但該金融工具係由實施 FTT 租稅管轄區發行，將由該實施 FTT 租稅管轄區取得 FTT 稅負。當時仍是歐盟會員國之英國認為，此原則就 FTT 稅負與課稅主體(發行金融工具者)之經濟關聯性很薄弱，惟講者補充說明，歐盟法院於 2020 年 *Société Générale* 案件中，認可義大利金融交易稅之發行原則有效性。

B.環境稅(Environmental Taxes)

講者提出下列三個案例討論碳稅與經濟關聯性之關係：

案例	徵收碳稅之租稅管轄區 碳稅納稅主體	講者評論
一	進口商 (就購買境外商品繳納碳稅)	因進口商位在徵收碳稅之租稅管轄區，符合傳統領土關聯性。
二	母公司 (就境外子公司製造產品繳納碳稅)	經濟關聯性較低。
三	境外製造商 (就其在境外產製之產品繳納碳稅)	與該租稅管轄區缺乏經濟關聯性，僅是為氣候變化及環境保護衍生之普遍管轄權 (Universal Jurisdiction)，惟目前普遍管轄權僅限於國際法之核心罪刑，此法尚不合公平正義。

二、國際稅務爭議預防及解決實務

(Practical Approaches to International Tax Dispute Prevention and Resolution)

主席：Marlene Nembhard Parker (牙買加)

共同報告者：

Jan de Goede (荷蘭)

Sam Maruca (美國)

第一部分與談人：

Rasmi Das (印度)

Sebastiaan de Buck (荷蘭)

Trésor-Gauthier Kalonji (剛果民主共和國)

Thabo Legwaila (南非)

Michael Lennard (聯合國)

Céline Pasquier (法國)

第二部分與談人：

Sandra Knaepen (OECD)

Philippe Martin (法國)

Al Meghji (加拿大)

Nikki Oberholzer (南非)

Natalia Quiñones (哥倫比亞)

Nicole Welch (美國-線上參與)

秘書：Craig West (南非)

(一)研究報告總結

本研究係基於 IFA 之 44 份分會報告、歐盟會員國報告及 OECD 報告，計 46 份資料，主要分析各國在現行國內及國際租稅制度下，對公司所得稅爭議案件提供之預防及解決機制。分析內容包括可及性(及其限制)、所需專家參

與程度、納稅者權益與透明度(包括參與程度及公開資訊)、結果之法律效力(例如：是否具約束力)以及程序事項(例如：所需時間與成本)等。

本研究整理並分析超過 20 種不同之「預防機制」與「解決機制」，其中一些機制受廣泛採用【例如：預先核釋(advance rulings)、相互協議程序(mutual agreement procedure, MAP)、行政訴訟(litigation)】，另一些則屬於創新機制【例如：跨境對話機制 (cross border dialogue)²】。具體分為以下兩類：

1. 預防機制

(1) 國內法：包括單邊預先核釋、預先訂價協議(advanced pricing arrangement, APA)、合作遵循系統(collaborative compliance systems)、事前對話機制(pre-assessment dialogue)及其他輔助預防機制(alternative/supplementary prevention mechanisms)等。

(2) 國際法：包括依所得稅協定進行 MAP 之解釋、雙邊或多邊預先訂價協議(BAPAs、MAPAs)、同步及共同查核(simultaneous and joint audits)、OECD 國際遵循風險評估與保證計畫(ICAP³)及跨境對話機制等。

2. 解決機制

(1) 國內法：包括行政救濟(administrative review)、司法救濟(judicial review)、輔助解決機制(alternative/supplementary resolution，如協調會)及承諾和解(settlement)等。

(2) 國際法：包括 MAP、仲裁(arbitration)、輔助解決機制(alternative/supplementary resolution，如透過所得稅協定)、歐盟指令、仲裁公約(arbitration convention)及投資保障協定(investment protection agreements, IPAs)等。報告歸納相關機制成功關鍵因素，包括：順暢無礙之溝通(open communication)、專家諮詢(expertise)、內

² 芬蘭提供是類創新機制。(https://www.ibfd.org/shop/journal/finlands-cross-border-dialogue-initiative-practical-step-towards-international-tax)

³ International Compliance Assurance Programme(ICAP)，為一自願性風險評估與保證計畫，旨在促進 MNEs 與其業務所在地稅捐稽徵機關間開放且合作之多邊交流。(https://www.oecd.org/en/about/programmes/icap.html)

部風險分析(internal risk assessment)、可及性(access)、獨立性(independence)、具效率之程序(efficiency of procedures)、簡易性(simplification)及能力建構(capacity building)。

(二)預防機制之討論

各國提供之預防機制各有不同，例如，預先核釋通常較簡單，處理時間為 2 至 3 個月；而 APA 因複雜度較高，需較長時間處理。部分國家提供具約束力之預防機制，而部分國家對預防機制收取費用。無論形式如何，這些預防機制有助提升租稅確定性，從而預防爭議。一般而言，大型企業因擁有較多資源，更容易取得或使用這些機制；相較之下，微中小型企業(MSME)使用這些機制之機會較低，因此，應關注如何提高預防機制對 MSME 之可及性。

1.順暢無礙之溝通(open communication)

預防機制之成功建立需仰賴徵納雙方之順暢溝通，納稅義務人需提供充足且正確之資訊，而稅捐稽徵機關則應於程序及決策中保持高度透明。

學者提醒，於溝通過程中對資訊處理需格外審慎。納稅義務人可能會擔心提供之資訊會被稅捐稽徵機關用於後續核課；另一方面，稅捐稽徵機關則可能憂慮就個案提供過多解釋，未來恐面臨納稅義務人要求其他個案比照適用之問題。因此，確保安全、可靠、透明之溝通程序，及制定相關規範至為重要。

印度認同稅捐稽徵機關應確保與所有納稅義務人無礙之溝通，並指出已進入調查或核課階段之案件，溝通過程需更加透明且應予充分記錄，以避免未來可能之爭議。

企業代表則表示，企業期待稅捐稽徵機關建立順暢無礙之溝通制度，但認為此機制之可及性或可行性高度依賴各國之法制環境，及企業與稅捐稽徵機關之良好關係。此外，企業也特別關注這種溝通機制是否可能與行賄或貪腐問題相互掛鉤。

來自開發中國家之代表提到，當地之納稅義務人對與稅捐稽徵機關間之無阻礙溝通機制瞭解甚少，因此，開發中國家應加強建立相關機制並廣泛宣導。

調查結果顯示，目前許多國家之預防機制運作尚不一致，且需特別注意各國稅捐稽徵機關在人力資源及能力建構上之不足。聯合國業發布租稅確定性手冊，有助解決這一問題；提供此類服務時可考慮由使用者付費，倘費用合理，併可解決稅捐稽徵機關資源不足之問題。

2.風險評估(risk assessment)及 ICAP

徵納雙方就稅務案件均應進行風險評估，此為確保相關預防機制有效及成功之關鍵。有效之風險評估有助於稅捐稽徵機關或納稅義務人辨識稅務風險、提升效率、避免錯誤或後續爭議。因此，鼓勵各國分享執行風險評估經驗。

企業代表表示，稅捐稽徵機關常透過稅務申報情形進行風險評估；而企業自行進行風險評估，將有助瞭解自身不同稅務依從行為面臨之查核風險，因此對此機制持開放態度。

關於 OECD 倡議之 ICAP 機制，該機制從提出申請至獲得結果平均需時 61 週。雖 ICAP 之決議不具約束力，惟各國倘能參考該決議並提供國內相關稅務核釋，將有助提高案件處理效率及確定性。此外，考慮涉刑事之稅務案件通常僅針對最嚴重之少數案件進行起訴，ICAP 或風險評估之資訊不具拘束力或零散之特性，不適宜作為啟動稅務刑事調查之原因；學者認為，前述事項或程序宜法制化，便於稅捐稽徵機關依循，並對未遵循者加以處罰。

3.專家諮詢及能力建構

由稅捐稽徵機關提供之專家諮詢機制，有助納稅義務人提前準備，指導其快速且正確地提出預先核釋申請，獲企業代表強烈支持。然專家諮詢機制運作高度仰賴稅捐稽徵機關人員之專業，稅務人員之能力建

構為該機制成敗之關鍵。稅務人員能力建構是一項長期投入之工作，並非僅於開發中國家需重視，所有國家都應共同關注努力。

4. 結論

由於稅務爭議發生後再透過爭端解決機制處理耗時長，事前之爭議預防重於事後之爭議解決。預防機制之成敗關鍵在徵納雙方之互信，除確保該機制之透明性及可及性，如何促進徵納雙方互信關係，將是預防機制能否發揮功能之關鍵因素。

(三) 解決機制之討論

報告人指出，本機制在解決某些爭議案件上已極具成效，但在涵蓋範圍、獨立性及推廣方面仍待加強，其中 MAP 仍是最重要之工具。儘管 BEPS 行動計畫 14 有效促進 MAP 發展，但該機制仍有持續精進空間。倘能於 MAP 下提供具約束力之仲裁，對納稅義務人解決爭議將大有裨益，惟目前仲裁機制尚未普及。

1. 獨立性

於司法制度下，提供兩種型式處理稅務爭議案件：(1)專門之稅務法院；(2)設有稅務專庭或由專門稅務法官審理之普通法院。無論選擇何種方式，建立完善之制度皆有助於解決問題。儘管普遍認知司法程序相對複雜，納稅義務人仍傾向利用此系統解決跨境稅務問題，這與其對所得稅協定主管機關處理 MAP 時獨立性之疑慮有關。此外，若主管機關處理 MAP 時得不受國內司法判決約束，有助有效解決跨境稅務爭議案件。

關於 MAP 之獨立性，BEPS 行動計畫 14 明確要求查審人員不得擔任 MAP 人員。這並不意味主管機關不能由稅務查審人員擔任，而是同一案件中之查審人員不能同時負責 MAP 工作。MAP 是所得稅協定下主管機關之責任，主管機關應具備充分之訓練，才能有效處理 MAP 案件。此外，在提出 MAP 申請前若能進行良好溝通，將有助於案件順利進行諮商或達成決議。

開發中國家代表指出，鑑於專業人力資源有限，查審人員擔任主管機關之情況無可避免。解決此問題方式之一是由財政部擔任主管機關。如果主管機關仍需由稅捐稽徵機關擔任，則必須建立有效之內部風險控制機制，以確保獨立性。以非洲國家為例，MAP 處理之 APA 案件相對較少，因此他們傾向將 MAP 視為主管機關之間相互聯繫和溝通之渠道。

2. 實務運作

如何認定已提供有意義之法律資源、透過 MAP 及時解決問題仍具爭議，尤其取得是類機制協助時需要付費者(如 BAPA 案件)。此外，MAP 之決議能否完全且無阻礙之執行，也是一大挑戰。至於 MAP 運作效率方面，對於複雜案件(如涉及移轉訂價之案件)，僅通過書面交流恐無法有效解決爭議，實體諮商可能更為必要。

綜觀納稅義務人對稅捐稽徵機關不滿之原因，主要來自於其稅務核定行為或其對現行法律所訂規定及解釋。儘管稅務爭議無可避免，稅捐稽徵機關應提供穩定、健全、高效率且制度化之程序，並保持開放對話，維護納稅義務人之權益；這一點同樣適用於法院程序。

MAP 與行政訴訟應併行處理，但許多國家一旦行政法院作出判決，主管機關便必須遵守，這對解決跨境稅務爭議無太大幫助。雖然 MAP 作為所得稅協定提供之救濟機制，然而由於該機制仰賴主管機關間協商，仍存在無法完全達成共識，解決跨境稅務問題之風險。法院判決則不同，法院決策並非協商之結果，但由於法官之專業性及個人主觀判決差異等問題，這一制度亦非完美，尚存在不確定性。

3. 簡易性

MAP 案件涉及複雜程序，於納稅義務人提出正式申請前如能提供專家諮詢，有助於納稅義務人瞭解程序及提出申請後可能面臨之情形。一般而言，國內機制是爭議解決之第一道防線，若國內機制未能達到預期效果，才會訴諸國際爭端解決機制。國際爭端解決機制應具備明確指

導原則或對細節進行解釋，這些原則或解釋也可作為法院判決之參考，進而提高國內爭端解決機制效益。此外，訴諸司法程序前之協商，也是良好之預防爭端機制之一。

4. 結論

訴諸司法程序或透過 MAP，均不失為解決跨境稅務爭議案件之方法，惟使用何者較有利，端視個案情況或納稅義務人之偏好而定。

主管機關之能力建構為落實有效爭議解決之重點，且應優先採取國際標準；不同政府間主管機關應透過 MAP 致力解決跨境稅務爭議，且應落實執行 MAP 決議。

肆、專題討論會議

一、以 OECD 角度看國際租稅發展趨勢(IFA/OECD)

主席：Armando Lara Yaffar(墨西哥)

與談人：

Manal Corwin (OECD)

Achim Pross (OECD)

Monica Bhatia(印度)

Leon Coetzee(南非)

Joachim Englisch(德國明斯特大學)

Mercy Mbithi(ATAF)

Tim Power(英國)

Daniel Smith(美國)

Philip West(美國)

秘書：Roberto Padilla Ordaz(墨西哥)

(一)背景說明

本場研討會討論小組匯集與談人為來自政府、學術界、企業和稅務從業人員等專家，討論內容主要聚焦於國際租稅措施和發展，特別強調 OECD 在包容性框架(Inclusive Framework, IF)和全球論壇之工作。它將涵蓋當前和未來之稅收優先事項。

研討會首先對國際稅務問題和趨勢進行概述，然後將討論內容分為三個部分：

- 1.因應經濟數位化帶來之挑戰，兩支柱之解決方案－我們之處境及下一步；
- 2.稅收透明度與相互協助之趨勢及發展；
- 3.展望未來，國際租稅之新興議題及未來。

(二)概述

簡述 OECD、包容性框架、全球論壇、無國界稅務審查人員組織(Tax Inspectors Without Borders, TIWB)、稅務合作平台(Platform for Collaboration on Tax, PCT)及其他論壇之工作，包含稅務透明度、稅務犯罪、稅務處理及移轉訂價、數位化經濟造成之稅基侵蝕與稅收挑戰、稅務確定性、稅務管理、消費稅、稅務政策分析及稅收與環境、稅務合作等多方面議題，另包含能力建構之合作，例如無國界稅務審查人員組織【OECD/聯合國開發計畫署(United Nations Development Programme, UNDP)】、稅務合作平台(國際貨幣基金組織、世界銀行、聯合國)。

(三)因應經濟數位化帶來之挑戰，兩支柱之解決方案

1.第一支柱(Pillar 1)

回顧到目前為止進程：從 2015 年 10 月發布之 BEPS 行動方案 1、2018 年 3 月期中報告、2021 年 10 月共 137 個成員同意自 2023 年啟用雙柱計畫(Two-Pillar Plan)、2022 年 7 月 11 日 OECD 公布第一支柱之「進度報告(Progress Report)」、2023 年 7 月關於因應經濟數位化帶來之稅務挑戰及兩大支柱解決方案之成果聲明、2024 年 5 月 BEPS 包容性框架聯合主席發表之聲明及 2024 年 7 月發布之 G20 會議報告。



第一支柱數額 A，主要係針對合併營收達 200 億歐元且利潤超過 10% 之大型 MNEs，就該超過 10% 之超額利潤，將其中 25% 重新分配予市場所在租稅管轄區課稅。

關於「多邊公約」(Multilateral Convention, MLC) 談判和現狀之最新資訊，包括對經濟影響之評估和規劃詳情，協調徵稅權之重新分配、不要求實體參與而是根據營業收入進行分配、消除重複課稅、解決移轉訂價與常設機構造成之爭議、取消數位服務稅或類似措施。

關於數額 B 之最新發展，為應用於國內行銷和配銷活動提供簡化之常規交易利潤計算方法，並特別關注移轉訂價查核能力較低國家：簡單訂價方法，例如透過衡量營業費用占營業收入比重(operating expense intensity, OES)、營業資產占營業收入比重(net operating asset intensity, OAS)及依所屬產業來找出價格，對納稅人及稅務機關都有好處，可消除大量 MAP 案件，與談人認為這是簡化、預防及解決爭議之重要工具。

2. 第二支柱(Pillar 2)

GloBE 規則對 MNEs 稅收之影響，有下列最新發展：

(1) 在全球施行之概況和影響：應予課稅原則(Subject to tax rule, STTR)
多邊公約簽署之進展。



(2) STTR 允許所得來源國得徵收額外稅(最高 9%)；擴大適用範圍-適用於利息、權利金及特定之其他付款(包含所有服務)；簡化管理措施-事後年化費用；現成之 STTR 多邊工具(Multilateral Instrument, MLI) 可供司法管轄區運用。

- (3)目前仍在進行之工作：提供更多指導、簡化及永久安全避風港、同儕檢視及驗證規則順序、資訊交換框架、合規之管理框架、爭議解決機制、技術援助及互助。
- (4)對於遵循稅務法規之挑戰和機會：如何在簡化管理措施及預防爭議間取得平衡。
- (5)提高稅務確定性並考慮企業所得稅合理化：透過各種協調措施提高稅務確定性、預防爭議；透過相關協議程序、現有租稅協定、國內互惠規定及發展多邊公約等解決稅務爭議。

(四)稅收透明度與相互協助之趨勢及發展

1.近期發展

近年來在確保所有適用國內法之納稅人均需繳納稅額，已經有很大之進展。稅收透明度之進程，包括根據資訊交換請求、共同申報準則(Common Reporting Standard, CRS)之有效運用，分析避稅、逃稅及其他非法行為，透過更廣泛之國內稅收政策，以有效地對那些財富狀況較好之人徵稅。

2.加密資產報告框架(Crypto-Asset Reporting Framework, CARF)

在採用及廣泛實施 CRS 後，加密資產市場迅速成長，稅收透明度可能因此受到侵蝕，為此，OECD 在 2022 年提供 CARF。到目前為止已有 59 個司法管轄區承諾實施，相關交易所預計於 2027 年開始執行，並預計於 2024 年 11 月之多邊稅務行政互助公約(Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA)舉行簽署儀式。於此同時，OECD 也發布了第一版問答集。

3.房地產稅收透明度

由於非金融資產領域仍然存在透明度差距，因此在 G20 會議中要求探索如何提高房地產之稅收透明度，為此，提出 3 種解決方案：

- (1)短期方案是讓司法管轄區交換他們擁有之現成資訊，目前正在研究交換這些現成資訊之解決方案，其中將涵蓋房地產之交易、持有、

處分以及從房地產中獲得之收入，目前之計畫是使用多邊公約授權協助，以及可延伸標記語言(Extensible Markup Language, XML)模式創設一個法律和營運框架，以促進訊息交換。

(2)關於盡職審查及報告要求，常見之最佳實踐建議：制定關於共同報告和盡職審查規則，確保交換之資訊是高品質且最新；要求加強相關資訊之蒐集及交換；發展通用之 XML 模式並在 MCAA 框架基礎上交換資訊。

(3)基於稅務目的存取國內房地產和受益人所有權登記冊中維護之訊息：包含定義可供通用之基礎資訊內容、通用之 IT 架構、同意存取及審核之方法、透過國際法律文件來定義跨境互聯及存取模式。

(五)展望未來

展望國際租稅新興議題及未來，著重以下主題：

1.數位轉型與人工智慧稅務管理

包括人工智慧之數位轉型對稅收管理和稅收政策之影響，在稅務管理 1.0 時，傳統之稅務管理方法，其特點是人工處理和紙本流程，納稅人需要以紙本格式提交其稅務相關訊息，稅務機關需要人工處理和審查這些檔案，這種方法通常會導致延遲、錯誤和低效率。此外，紙本將使系統處理大量數據變得具有挑戰性。到稅務管理 2.0，稅務機關開始採用電子申報系統，仍然是以稅務管理為中心，但不是紙本，而是自動化，如線上申請，並開始使用分析工具和演算法來識別高風險納稅人及處理數據，相關作業為週期性且較為簡化。在稅務管理 3.0，稅務管理部門透過將稅務流程建置到納稅人之設備和系統，實現及時查核特定事務，用系統替代審查以確保稅務合規，減輕納稅人之遵循成本並確保稅務部門掌握稅收。

2.數位轉型與人工智慧稅務政策-稅收政策制定者面臨之挑戰與機會?

多數國家開始在稅務管理中使用人工智慧，主要用於風險分析、風險評估、風險管理目的，對稅收效率及審計效率有很大進步；另對納稅人之查核面較公平，不再是由審查人員使用自由裁量。人工智慧納入稅務管理工作固然有益處，但另一方面，亦應注意相關風險，例如過去可能是個人錯誤之風險，現在可能是系統性風險。

3.全球流動性

全球流動性，使員工能夠在世界任何地方搬遷和工作，創造就業機會，但各國雇主同時也面臨人才流失問題，不論是在企業所得稅(Corporate Income Tax, CIT)或家庭辦公室之常設機構(Home office PE)等，牽涉議題包括外籍人士、糧食流失及高淨值人士(High-net-worth individual, HNWI)之稅收，另外還有失業、邊境工人之收入等問題。

4.國內資源調配、稅務差距分析及遵循稅務法規重要性

國內資源調配是巨大之機會，例如思考在合規領域，有哪些技術和流程及資金充足之稅務管理部門可以帶來資金。通常需要資金時，政府傾向直接利用新規則，管理國內資源調配，以牙買加為例，該國充分運用國內資源，進行大規模稅務改革，首先取消 90%沒有得到相應效果之稅收獎勵措施，僅保留極少數與就業相關及必要獎勵之租稅優惠，改革結果使稅收大幅增加，相對提高稅收占國內生產毛額之比例。

二、租稅條約與國內法之交互作用

(The Relation of Tax Treaties with Domestic Law)

主席：Shefali Goradia (印度)

與談人：

Peter Blessing (美國)

Chloe Burnett (澳洲)

Luiz Felipe Centeno Ferraz (巴西)

Juliane Kokott (歐盟)

Dhruv Sanghavi (印度)

秘書：Anita Nair (印度)

(一)租稅條約與國內法(雙軌主義制或單一主義制)

1. 理論說明

雙軌主義制(dualism regime)，又稱二元制或軟性法規(soft laws)主義，認為條約(國際法)係國與國間簽訂規範兩國關係之文書，國內法(municipal law)係規範國家(中央)與地方關係之法律，條約無法對地方直接發生效力；由國家對外簽署之條約，需另轉化為規範該國家與地方間適用之規定並完成立法程序後，才能依該國內法律規定適用。採取此法律見解之國家包括：德國、奧地利、印度等。

單一主義制(monism regime)，又稱一元制，認為條約(國際法)為國內公法(public law)之一部分，對外簽署之條約經完成國內生效程序後即為國內法律(municipal law)之一部分；代表國家為美國、荷蘭。當條約法與其他國內法律發生衝突時，有下列兩種見解：

(1)美國：因兩者地位均等，如有衝突，以後法優於前法原則處理(later in time rule applies)。

(2)其他國家：條約法(國際法)優於其他國內法律⁴。

⁴ 於我國，無明確定義，惟參考司法院釋字第 329 號精神，我國應屬單一主義制。

2. 與談情形

澳大利亞代表說明，澳大利亞雖採雙軌主義制，然條約經國內法化後仍有優於其他國內法律之效果，唯一例外為執行國內法一般防止避稅條款(**general anti-avoidance rule, GAAR**)情形(此時國內法優於條約法)。

巴西代表說明，巴西於條約內容與課稅議題相關時，主張雙軌主義制，惟就涉人權等議題條約，採取單一主義制。

美國代表說明，美國屬單一主義制國家。美國就國內法與條約位階之制度，係隨時間之演進而來。美國於 1970 年代始重視租稅條約，1988 年時曾發布一份國內法規清單，指出哪些法規優先於條約實施，惟其後因租稅條約爭議案件經法院判決，方認定條約應與國內法具同等及平行效力。1998 年起，經美國國會確立，條約在適用上就受益之部分應具有優先性⁵。

德國代表說明，德國為雙軌主義制國家，依德國憲法規定，條約內容必須取得國會同意後才能轉化為國內法律，得由納稅義務人主張申請適用，於國內產生法律效果。

英國代表說明，英國屬雙軌主義制國家，曾有一案例，由於各種外交因素，與一國家洽簽條約第 27 條(外交使團和領事機構成員)於制定英國國內法律時未納入規範。由於納稅義務人申請適用條約優惠之依據為英國國內法而非條約本身，使該案件無適用減免之法律依據，爰雙軌主義制國家於將條約轉化為國內法時，應格外注意。

(二)租稅條約是否創設課稅權？(租稅條約之劍、盾理論)

1. 理論說明

盾(**shield**)理論主張，基於租稅條約之目的係避免跨境雙重課稅(或提供促進投資租稅優惠)，解決兩國國內法課稅產生問題之規定，爰其

⁵ 查美國稅約範本第 1 條(一般範圍)第 2 項有明確之規定。

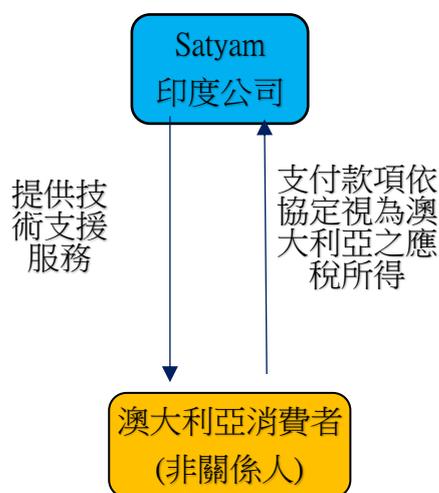
屬防衛性質效果之規定，非創設國內課稅權。劍(sword)理論與之相對，認為租稅條約之規定或已具有創設國內課稅權之效果，爰具有攻擊性。

2. 印度 Satyam 公司向澳大利亞國稅局申請適用協定案所涉協定劍、盾爭議

原則上，澳大利亞對境外非居住者提供技術支援服務之收入免稅，然依澳大利亞與印度之所得稅協定(下稱澳印租稅協定)第 12 條(權利金)條文

額外規定，倘支付權利金款項之一方為澳大利亞居住者，則該權利金得視為澳大利亞來源所得(該協定權利金包括技術支援服務)，澳大利亞得就該權利金課稅。又依該協定第 23 條(消除雙重課稅)有關來源所得規定，凡被視為澳大利亞來源所得者，無論實際課稅情況為何，澳大利亞皆具課稅權。依此，似產生澳大利亞國內稅就非居住者取自澳大利亞技術支援服務免稅，然澳印租稅協定創設澳大利亞對該所得課稅權之爭議。

2018 年澳大利亞聯邦法院受理印度 Satyam 資訊科技公司提供技術支援服務予澳大利亞顧客給付適用協定之上述爭議⁶，引用澳大利亞 1997 年制定所得稅評估法第 6-5 條第 3 款(Section 6-5(3) of Income Tax Assessment Act, 1997)規定，外國居住者之一般所得計算時應包含該所得年度中直接或間接自澳大利亞取得之所得，又同法第 995-1 條規定，取自澳大利亞之一般所得(ordinary income)或法定所得(statutory income)，均須符合所得稅評估法之規定方得視為澳大利亞來源所得，爰最終判決認定本案非居住者於取得源自澳大利亞所得時，依據澳大



⁶ 澳大利亞聯邦法院上訴庭第 172 號 Satyam Computers v. Commissioner of Taxation, [2018] FCAFC 172。

利亞國內法規定即已視為澳大利亞來源所得，以此規定適用澳印租稅協定課稅，應不致解讀為協定創設課稅權之問題。

3. 與談情形

印度代表說明，依印度所得稅法第 19 條規定，除國內法提供更多利益外，條約具優先適用性；爰此，印度主張條約屬防護盾，而非具攻擊性之劍器。此觀點與美國相同，美國稅約範本第 1 條(一般範圍)第 2 項亦明定此主張(即協定之受益性)。有關劍與盾之爭論，其實與各國法制或對法律之解釋相關，沒有國際單一標準。

澳大利亞代表說明，澳美協定第 9 條(關係企業)第 1 項規定一方締約國得依常規交易原則進行移轉訂價查核調整，由於該協定措辭關係，曾引發該條文亦可能創設一方締約國依移轉訂價規定創設課稅權之爭論，爰於協定諮商時應注意調整協定用語可能產生之預期或非預期問題。

美國代表說明，誠如印度代表所述，美國稅約範本明定當國內法對案件更有利時，適用國內法之規定(協定之受益性)；美國亦主張條約屬防護盾而非攻擊劍。但納稅義務人不能在稅法及條約利益間任意切換(指同一年度之同一納稅義務人，取得不同但適用相同協定規定之所得時，不得部分主張適用協定優惠，部分主張適用國內優惠)，必須保持一致，以免產生協定套利問題。

德國代表說明，該國認為租稅條約不能為「劍」(無法創設課稅權)。

(三)租稅條約與國內法衝突之起因？

1. 協定優於國內法(treaty override)

德國代表說明，身為歐盟成員，有關課稅之法規，各成員均具國內稅法、歐盟衍生法規以及租稅條約同時存在之情形，於此情形下協定優於國內法之問題更為複雜，尤其在 OECD BEPS 行動計畫出現後，以及因 GloBE Rules 已發布制定為歐盟衍生法規，雖其立法目的係防止稅基侵蝕，確保歐盟成員國間課稅權合理分配，惟因每個歐盟成員國均需導

入執行，將使上述法律間優先適用關係認定更具挑戰，或產生限制人員或貿易自由移動問題。另外，出走稅(exit tax)、CFC 制度及移轉訂價查核調整制度(transfer pricing adjustment)均為歐盟衍生法規，未來各歐盟會員導入實施後亦增加更多課稅衝突。

美國代表說明，有關 CFC 制度，於美國係由美國國會通過規範於美國內地稅法(subpart F)之制度，且由於其立法目的係防止避稅，屬特殊制度，因此，與條約適用關係可解讀為具優先適用之效力。另外，在美國稅約範本第 1 條(一般範圍)明定保留條款(Saving Clause)，即使適用協定，美國仍就其公民及居住者保有對其之課稅不受協定影響之權力。

2. (國內法)一般防止避稅規則(general anti-avoidance rule, GAAR)

德國代表說明，該國法院已有相關判例，GAAR 優先於租稅條約適用。此解釋與德國採雙軌主義制一致，條約需轉化為國內法律，爰其受 GAAR 之規範。

巴西代表說明，以該國一般原則而論，GAAR 不會優先於租稅條約適用。

澳大利亞代表說明，GAAR 於該國法律中已有超過 100 年之歷史，用於處理國內稅務法規之濫用，惟亦得用於處理租稅條約之濫用。曾有一涉移轉訂價調整爭議案例，納稅義務人依協定提出 MAP，因後續發現該受控交易安排之主要目的係為取得協定利益，因此澳大利亞國稅局啟動國內稅法 GAAR，阻止協定利益不當授予(在本例中之協定利益為 MAP 機制)，為澳大利亞 GAAR 優先租稅條約之具體案例。

印度代表說明，基於協定之受益性，納稅義務人得適用租稅條約或國內法，以獲取對其最有利之結果；惟就涉濫用問題之案件，印度認為國內法 GAAR 優先其他國內法律或租稅條約適用，防止法律濫用問題。

美國代表說明，如前述，美國國內法訂有 GAAR 相關機制(訂於美國內地稅法或其他相關法律)。例如：一家公司如經認定為虛設公司時，

國內法 GAAR 得用以否准其申請租稅條約之利益。另外，美國國內法亦有額外就條約中具有防止濫用意旨之名詞進行定義之情形，例如：條約規定之「受益所有人」(beneficial owner)，於美國法律定有其相關定義。

3. 國內法後續變更(subsequent amendments in domestic tax laws)

美國代表說明，2016 年版美國稅約範本第 3 條(一般定義)增訂「特殊稅制」(special tax regime)概念，目前美國未有認定其他國家具特殊稅制情形，然條約生效後，各國如對國內所得稅進行重大調整，而依上述協定定義，經締約一國認定締約另一國國內稅制構成「特殊稅制」情形者(需完成條約規範之相關程序)，於該另一國居住者向前者國家申請適用條約減免稅優惠時，條約已明定因其於居住地國享有特殊稅制，爰條約不會再要求前者國家提供減免稅優惠，此為美國就其他國家國內法後續變更情形，於協定中明定之處理機制。

另外，由於各國國內退休金及退休基金課稅制度不同，或有激勵退休納稅義務人變更居住地之情形，爰當另一國於條約生效後改變其國內退休金課稅制度時，可能產生課稅爭議，且是類問題格外複雜難解。

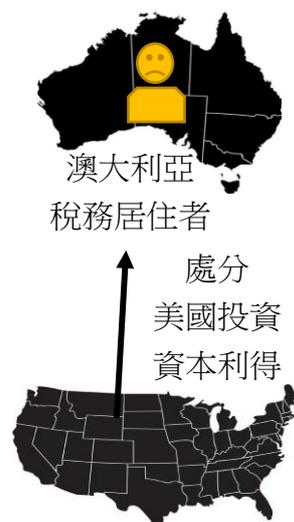
4. 國外已納稅額扣抵(foreign tax credit)

(1) 案例研討

本案例探討當租稅協定與國內法規定發生衝突時之優先順序。

依美國與澳大利亞之國內法規定，資本利得皆須課稅，惟澳大利亞僅對資本利得之半數所得額課稅，美國則對長期投資之資本利得提供較優惠之稅率。

澳大利亞居住者處分其於美國投資所產生之資本利得，依澳大利亞國內法規定僅就資本利得半數課稅，如適用協定，對該資



本利得於美國已納稅額，是否應限僅半數可扣抵，或就另一半未於澳大利亞課稅之資本利得亦可適用扣抵，引起多方討論。

稅捐稽徵機關提出之主流見解認為，澳大利亞之國外已納稅額扣抵，如以基於澳大利亞國內稅法規定半數課稅而論，納稅義務人僅得就應納稅之所得，適用國內法或協定規定之境外已納稅額扣抵；另少數見解認為，前述租稅協定條文規定之國外已納稅額扣抵規定，應優先於國內稅法相關規定，納稅義務人依協定應得扣抵全部已納稅額。

(2)與談情形

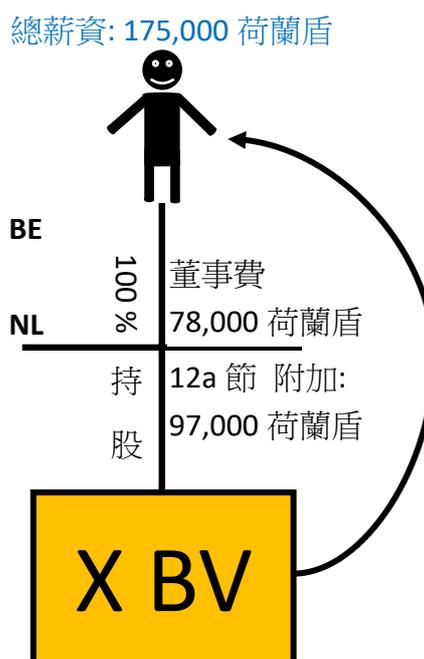
美國代表說明，在此案件中，美國根據其國內法對長期資本利得提供較低之稅率，而澳大利亞則根據其國內法規定僅將一半之資本利得納入澳大利亞課稅所得。在此案例中，大多數人應可同意澳大利亞不須就未納入澳大利亞所得課稅之資本利得部分，提供美國已納稅額扣抵。

(四)租稅條約第 3 條(一般定義)第 2 項(條約未定義之用語)

1. 設算所得—比利時居住者與荷蘭國稅局爭議案

荷蘭 1997 年 1 月於 1964 年所得稅法第 12a 條增訂規定大量持股之公司員工，其設算薪資應達類似職位通常薪資(customary salary)之 70%。

依 2003 年荷蘭最高法院案件⁷，比利時居住者 X 先生持有荷蘭 X BV 公司 100%股權，並於荷蘭擔任公司董事期間領取



⁷ Case 37.670, 5 Sept 2003 (NL Hoge Raad)。

薪資荷蘭盾 78,000 元。荷蘭國稅局認為 X 先生於荷蘭境內履行董事職務領取之薪資，應依前述法規規定按類似職位通常薪資設算為荷蘭盾 175,000 元(通常薪資為荷蘭盾 250,000 元，其 70%之數額)，核定 X 先生需於荷蘭就該所得納稅。

本案主要爭點係設算薪資(fictitious salary)於協定中之性質。荷蘭最高法院判決認為，設算所得本身，依 1970 年荷蘭與比利時所得稅協定(參考 1963 年 OECD 稅約範本草案制定)第 3 條(一般定義)第 2 項規定，援引荷蘭所得稅法第 15 條及第 16 條規定(1977 年增訂規定)執行，尚無問題；惟本案實際適用協定之課稅，應仍限於納稅義務人實際獲得薪資之數額，方為合理。荷蘭國稅局設算所得並非納稅義務人實際領取之薪資，因此判決 X 先生於適用協定時無須就該設算所得於荷蘭課稅。

設算給付(fictitious payments)因未有實際所得之取得，或逾越協定賦予之課稅權分配，且對其依國內法規定之課稅，與維也納條約法公約第 31 條規定之「善意解釋」(interpreted in good faith)意旨不符。善意解釋租稅條約係為避免各國可能透過「除非文義另有要求」(unless the context otherwise requires)概念，擴大解釋國內法之意涵。

2. 與談情形

印度代表另分享一案件，印度公司使用荷蘭公司之設施而向該荷蘭公司給付費用。依印度修正前稅法規定，該給付非屬權利金；嗣印度規定「秘密配方」(secret formula)之法規修正，稅法亦配合修正，依修正後法律，該筆給付中涉秘密配方之部分應認定屬權利金，因其符合修正後國內法規定之「秘密配方」條款。在此案例中，由於適用之協定權利金明定「秘密配方」用語，惟查該用語未定義於協定，引用該協定第 3 條(一般定義)第 2 項，使用交易發生當時國內稅法認定之用語，尚屬妥適，不會產生上述案例之爭議問題。

(五)多邊工具(multilateral instruments)

加拿大代表分享，2024 年 1 月 1 日加拿大國內稅法實施 GloBE Rules，明定依該法課徵之補充稅(top-up tax)優先租稅條約規定之適用，此為加拿大面對多邊工具複雜適用問題下，採取之解決方法。

歐盟代表亦說明，GloBE Rules 規範之最低要求稅率(minimum tax rate)優先租稅條約適用，要求歐盟會員國修正其與非歐盟會員國國家間之租稅條約，以反映這一事實。

(六)結語

德國代表再次強調，依德國法律解釋，租稅條約係用於解決雙重課稅問題，並無創設課稅權，不是「劍」器。

美國代表說明，由於各國開始導入 GloBE Rules，各國課徵補充稅之重複課稅情形將陸續發生，建議租稅條約之 MAP 機制應努力擴展，並將該等問題納入解決。

巴西代表說明，巴西國內法規定 CFC 制度優先租稅條約適用，對於是類國際租稅或多邊工具下之新措施，將持續運用此思維。又巴西目前未通過 GloBE Rules 中之 IIR 及 UTPR，惟已導入合格當地補充稅制(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT)，維護巴西之課稅權。

印度代表說明，目前由於第一支柱數額 A 之結果尚未明確，印度將持續採行課徵「數位服務稅」(Digital Service Tax, DST)制度，因應經濟數位化下之課稅挑戰問題。有關國際租稅或多邊工具之各項新倡議，印度認為將增加雙重課稅風險，應以朝多邊工具建立解決機制方式面對。

三、近期國際租稅發展

(Recent Developments in International Taxation)

主席：Jonathan Schwarz(英國)

與談人：

Mónica Bolaños Castro (哥倫比亞)

Liesl Fichardt (英國)

Jorge Gebhardt (阿根廷)

Trevor Glavey (愛爾蘭)

Kaitlin Gray (加拿大)

Johanne Hague (模里西斯)

Blazej Kuzniacki (波蘭)

Philippe Malherbe (比利時)

Nikki Oberholzer (南非)

Florian Oppel (德國)

Niv Tadmor (澳大利亞)

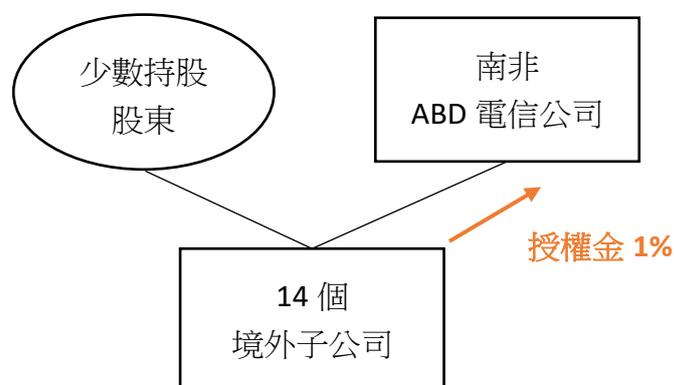
秘書：Asma Charki(摩洛哥)

(一)主題一：移轉訂價(Transfer Pricing)

1.南非 ABD LTD(2024)案

(1)案件背景

南非 ABD 電信公司於 2009 年至 2012 年授權 14 個境外子公司使用其商標，授權



金係按境外子公司利潤之 1% 計算。南非稅務局(South Africa Revenue

Service, SARS)認為授權金比率(1%)不符合常規交易原則，常規授權金比率應依不同年份及國家而有所不同(應介於 1.7%至 9.2%之間)。

(2)徵納雙方見解及法院判決

A.可比較資料

a. 2018 年 7 月 15 日賽普勒斯(Cyprus)子公司被銷售予非關係人，並於同年 9 月始簽署商標許可證協議。因 7 月售價未包含品牌許可證協議之價值，故 9 月簽署商標許可證協議之授權金比率可作為內部可比較資料，惟其與受控交易部分條件不同【如：賽普勒斯子公司之商標許可證協議具排他性且授權時間為 3 年，但部分境外子公司之協議無排他性，或者授權期間不同(如：10 年或無限期)】，須進行差異調整。

b. ABD 電信公司及 SARS 就該受控交易範圍是否包含商譽之見解不同，當地法院認為，因商譽係境外子公司於當地市場自行投入創造，與 ABD 電信公司授權內容(使用商標)無涉。

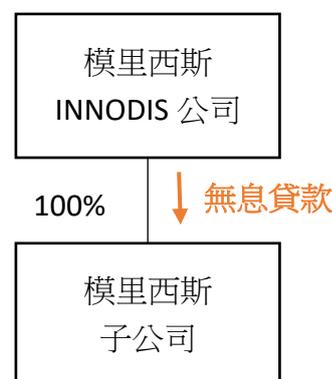
B.檢測方法

ABD 電信公司及 SARS 所聘請之專家選擇對本受控交易應採利潤分割法(TPSM)或可比較未受控價格(CUP)法未有共識，當地法院認為，使用利潤分割法所分配之利潤係反映消費者對有品牌產品及無品牌產品之願付價格之差額【形同該商標全數價值(含商譽)】，而非使用商標之願付價格，但 ABD 電信公司僅授權境外子公司使用其商標(不含商譽)，且 SARS 使用 TPSM 時，使用太多主觀判斷分配利潤，爰 TPSM 非最適檢測方法。又 OECD 移轉訂價指引建議，在有可比較資料情形下，CUP 法為首選方法，爰本案採行 CUP 法。

2. 模里西斯 INNODIS LTD 案

(1) 案件背景

模里西斯 INNODIS 公司提供貸款予境內子公司，未收取利息，模里西斯稅務局 (Mauritius Revenue Authority, MRA) 依據常規交易原則計算 INNODIS 公司應收取之利息。



(2) 徵納雙方見解及法院判決

A. INNODIS 公司認為，本案貸款之經

濟實質為投資非貸款，公司應收常規利息應考慮其經濟實質。

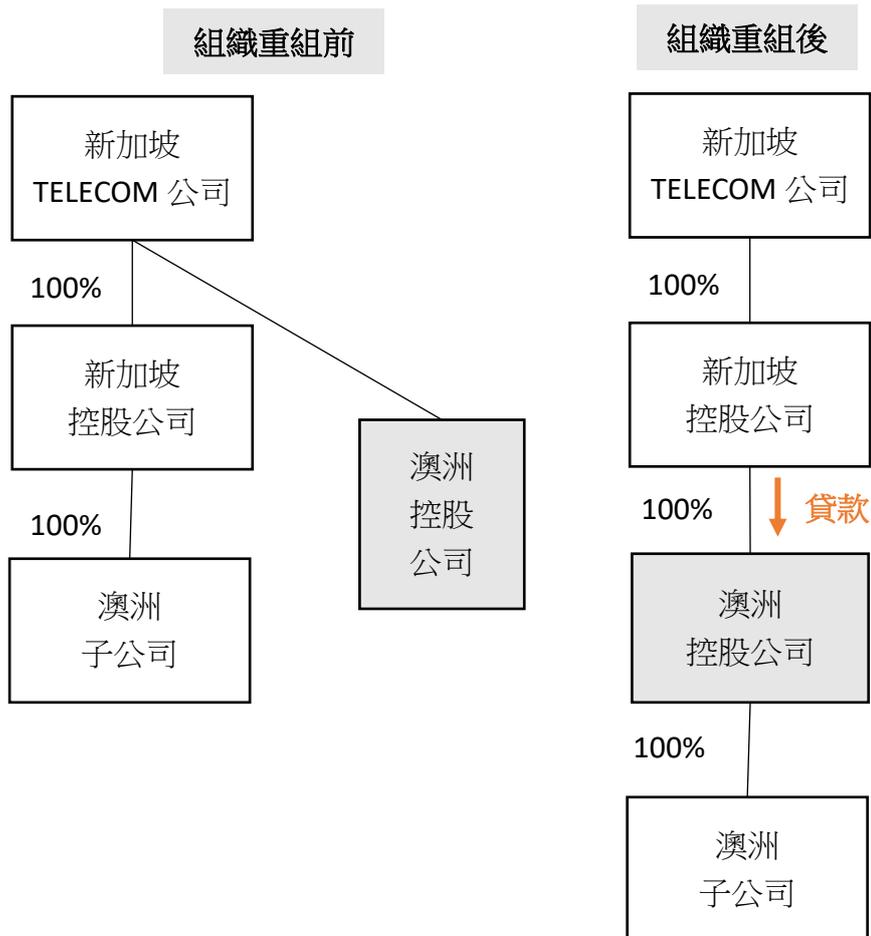
B. 法院認為，INNODIS 公司前開主張應考量因素均與移轉訂價無關，移轉訂價法令之目的係避免逃漏稅，MRA 僅須考慮合理商業情形下之常規交易價格。

3. 新加坡 TELECOM 澳洲投資案

(1) 案件背景

A. 2003 年，新加坡控股公司提供 52 億澳幣貸款予澳洲控股公司，用於購買澳洲子公司股權，該貸款最長期限為 10 年，利率為澳大利亞銀行票據互換率(BBSW)+1%且無擔保。嗣於同年修正貸款條件，該貸款計息前會先檢視澳洲子公司有無獲利，倘該子公司為虧損，將停止計息；又為了補償貸款人，倘嗣後開始計息，將額外產生 4.552% 利息貼水。2009 年，因應全球金融危機，又再次修正貸款利率為固定利率 13.2575%。

B. 澳洲稅務局剔除澳洲控股公司 2011 年至 2013 年認列之利息費用 9 億元澳幣。



(2) 徵納雙方見解及法院判決

A. 以單年度或整個貸款期間判斷借款利率是否符合常規交易範圍？

澳洲控股公司認為，以整個貸款期間(10 年)而言，其所支付之利息未高於常規利息。當地法院不認同公司主張，認為應逐年判斷其所支付之利息是否符合常規交易範圍，不允許俟整個貸款期間結束，再彙總其支付之利息總數判斷是否符合常規交易範圍。

B. 常規借款利率係固定利率或變動利率？

澳洲控股公司認為，本受控交易得以新加坡債券市場利率作為外部可比較資料並設定固定利率。當地法院不認同公司主張，其認為一般商業貸款與債券市場不具可比較性，在一般供應商融資情形下，若無特定商業理由，不會提供固定利率。講者不認同當地法院看法，債券市場價格也會波動，並非均為固定利率。

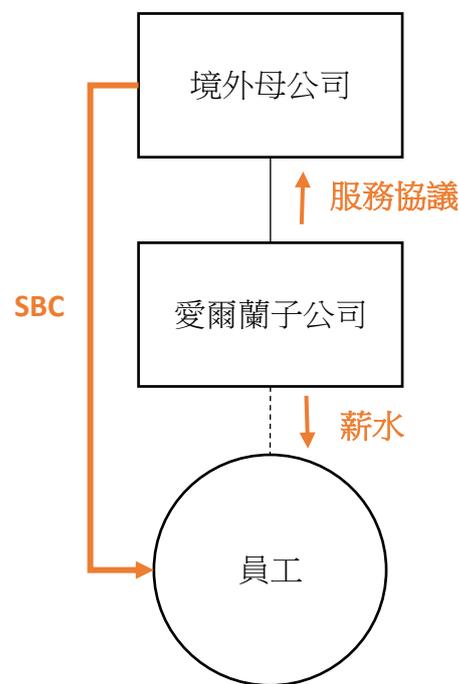
C. 可比較對象是否應考慮有母公司擔保之情形?

澳洲控股公司認為，因本受控交易合約無擔保條款，故選擇之可比較對象應不得包含具母公司保證之交易。當地法院認為，此為組織重組案件，與一般移轉訂價案件不同，新加坡控股公司決定利率時，會考慮新加坡母公司之存在並降低應支付之利息，爰尋找可比較資料時，應納入有擔保之影響因素，且免負擔擔保手續費。

4. 愛爾蘭股份基礎給付(Share-based compensation, SBC)案

(1) 案件背景

愛爾蘭子公司與境外母公司間簽署服務協議，為母公司提供研發服務，服務報酬為成本(不含 SBC)加成 10%，母公司又另外單獨提供 SBC 給子公司員工。雖依該服務協議規定，子公司無須就母公司提供之 SBC 承擔任何費用，惟依當地財務會計準則規定，子公司仍須就該 SBC 之公允價值認列薪資費用。



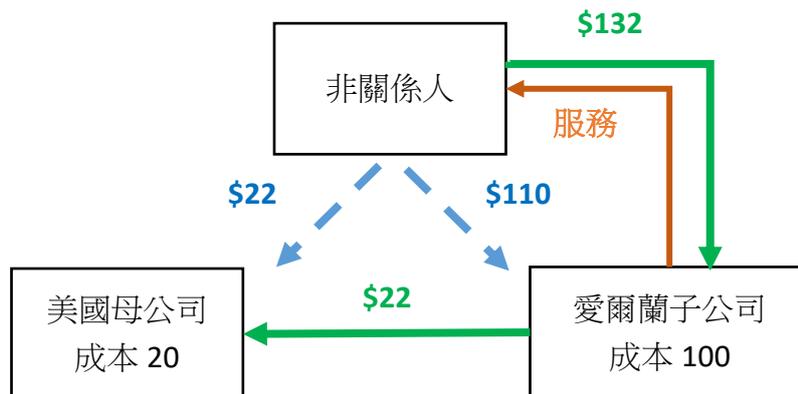
(2) 徵納雙方見解及法院判決

使用可比較利潤法(Transactional Net Margin Method, TNMM)時，其服務成本是僅須包含子公司支付之薪水，或是應包含 SBC，徵納雙方有不同見解，說明如下：

愛爾蘭子公司	愛爾蘭稅務局
公司未承擔 SBC 之費用，該費用不應作為服務報酬之加成基礎	應依財務會計數據，將 SBC 費用作為服務報酬之加成基礎
母公司執行 SBC 計畫並承擔其風險，僅是鼓勵集團員工，提升員工表現	SBC 類似薪資費用，若母公司未提供 SBC，子公司就必須尋求其他方式支付員工薪酬

(3)講者分析

A. 為瞭解本案例，講者提供一假設案例進行分析，在此假設案例中，美國母公司及愛爾蘭子公司均為非關係人提供服務，母公司及子公司服務成本分別為 20 及 100，常規成本加成率原為 10%，但就愛爾蘭子公司而言，因其收到 132 但成本 100，故其成本加成率為 32%，其超額利潤(32%-10%=22%)係因美國公司承擔了費用 20，而美國公司未獲得補償之原因，爰在非受控交易之情形下，美國



母公司將獲得報酬 22。

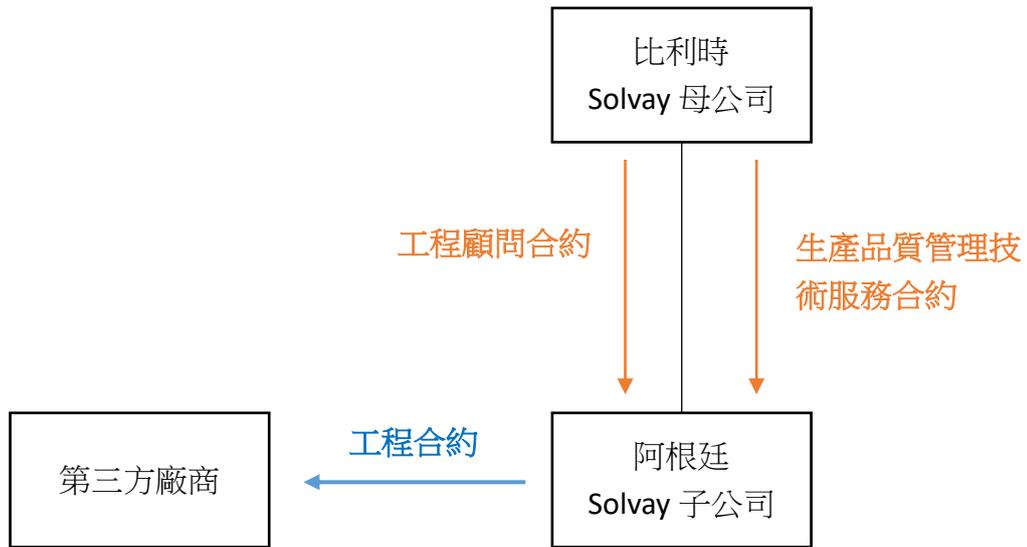
B. 雖子公司財務會計上有認列 SBC 費用，惟其認列原則與移轉訂價無關，若母公司承擔 SBC 之經濟成本，母公司應獲得與該成本相關之報酬。

(二)主題二：其他近期國際租稅案例

1.哥倫比亞最惠國條款(Most-Favourable Nation Clauses, MFN 條款)

- (1)在哥倫比亞與英國簽署租稅協定以前，哥倫比亞與他國之租稅協定相較於 OECD 稅約範本有 2 項主要差異：
 - A.所得來源國就權利金扣繳稅率之上限為 10%(遵循 UN 稅約範本)。
 - B.權利金包含源於科技服務、科技協助及顧問之支出。
- (2)另外，哥倫比亞租稅協定通常包含 MFN 條款，當哥倫比亞與其他租稅管轄區簽署新的租稅協定時，且該協定擁有更為優惠之條款時，渠等更優惠條款亦將適用於已有 MFN 條款之租稅協定。
- (3)2020 年生效之哥倫比亞與英國租稅協定中，權利金範疇不包含源於科技服務、科技協助及顧問之支出，因此渠等支出會被認屬營業利潤，故哥倫比亞與他國之租稅協定(所得來源國至少有 10%課稅權)相較於與英國之租稅協定【除非在所得來源國有常設機構(Permanent Establishment, PE)，否則其無課稅權】較不優惠，故哥倫比亞發布官方意見，宣布其與英國租稅協定之規定將適用於大部分已有 MFN 條款之租稅協定。
- (4)惟前開 MFN 條款之啟動不適用於哥倫比亞與西班牙、瑞士及智利之租稅協定，因渠等租稅協定之 MFN 條款與其他租稅協定不同，不是廣泛地提到更優惠之待遇，而是具體提到減少稅率或延長適用期間時，始有 MFN 條款之適用。哥倫比亞當局認為，英國租稅協定與其他租稅協定之差異在於適用權利金課稅規定之範圍是否包含科技服務等交易，而非調降稅率，爰不會啟動與西班牙、瑞士及智利之 MFN 條款。此認定造成不小爭議，智利與瑞士當局即有不同意見，而且渠等租稅協議在不同語言文本之闡述亦有所不同，爰講者提醒各國應注意 MFN 條款措辭之重要性，且須注意於不同語言文本之意思是否一致。

2. 阿根廷常設機構



(1) 案件背景

A. 比利時 Solvay 母公司與其阿根廷子公司間於 1996 年至 1997 年簽有 2 項合約，一個合約是工程顧問合約，目的是協助升級(不含建設)子公司之石化工廠；另一個合約是生產品質管理技術服務合約，用於提供技術協助。至該工廠之擴廠係由另一第三方廠商執行，故該阿根廷子公司須為該第三方廠商之支出擔任扣繳義務人。

B. 依據阿根廷及比利時租稅協定第 5 條(常設機構)規定：

- a. 第 1 款：有固定營業場所(無時間限制)。
- b. 第 3 款第 a 目：有建築工地、或營業、安裝或裝配工程等之存續期間如超過 6 個月。

(2) 徵納雙方見解及法院判決

A. 阿根廷稅捐稽徵機關認為，子公司工程及技術服務均在阿根廷執行，且其委託第三方廠商進行建設，並進行監督活動，如超過 6 個月，應符合前開協定第 3 款第 a 目之情形，構成常設機構；另一方面，縱使不論前開協定第 3 款第 a 目，依據第 1 款規定，只要有固定營業場所，不論時間長短，均會構成常設機構。

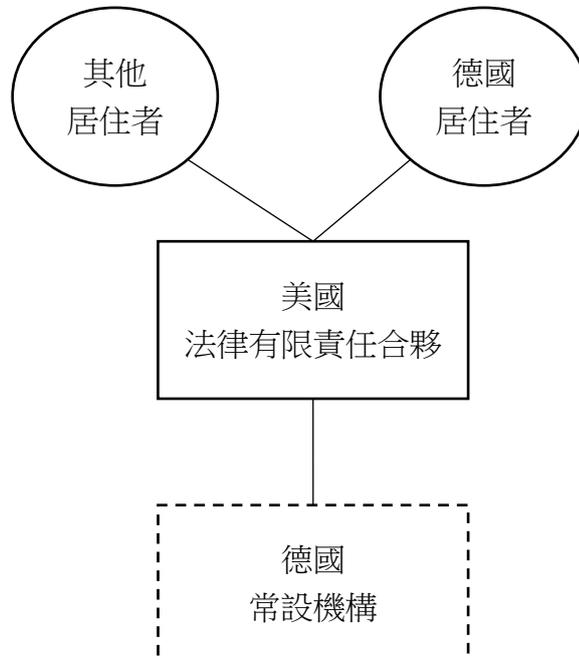
B. 當地法院認為，母公司之建設工作均由第三方廠商執行，在阿根廷無固定營業場所，且僅進行監管不會構成常設機構；另一方面，母公司派遣人員於阿根廷執行技術服務之時間平均約為每年 57 天，未超過 6 個月，故法院認為其在阿根廷未構成常設機構。

3. 德國常設機構

(1) 案件背景

某德國居住者是美國某法律有限責任合夥(LLP)之合夥人，該 LLP 在美國有鉅額利潤但保留於境外之常設機構(其中一個常設機構位在德國)，所有合夥人均得按 LLP 利潤分配政策分

得境內外收入。除此之外，LLP 支付保證底薪(guaranteed payments, GPs)予該德國居住者，該 GPs 不會影響德國居住者自美國 LLP 取得之總報酬數額，僅是使其提早取得報酬。



(2) 徵納雙方見解及法院判決

A. 因該美國 LLP 分配之利潤包含源於美國及其他國家之所得，為辨認如何課稅，應先區分源於美國及其他國家之部分，再依持股比例分配給各合夥人。至 GPs 部分，納稅義務人主張，依據美國國內法規定，美國僅對該德國居住者實際於美國境內之工作時間所占 GPs 部分課稅，假設該德國居住者全年度工作時間分別在美國 5% 及德國 95%，縱使該 GPs 全數係源於美國之常設機構，其僅須就其中 5% 於美國納稅，剩餘之 95% 原本應於德國納稅，但依據美

國及德國租稅協定，前開 95%GPs 係源於美國 PE，爰德國無課稅權。

B.講者就美國聯邦財政法院(Federal Fiscal Court)針對納稅義務人之見解評論如下，該法院支持納稅義務人之見解：

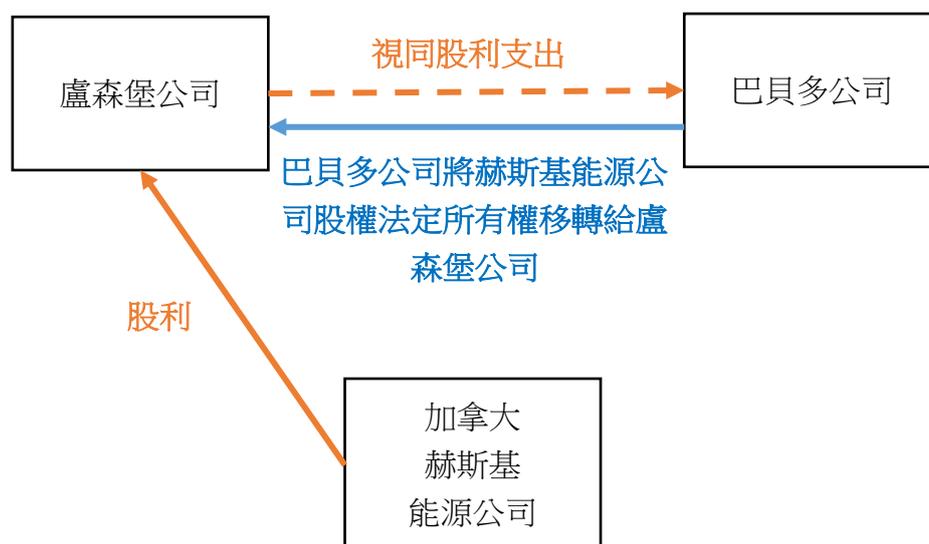
a.一般針對非受控之個人服務產生之利潤，通常有 2 種分配利潤方法，第一種係 1989 年德國與美國租稅協定規定之成果分配模型(performance model)，該模型規定，除非該服務在其他租稅管轄區執行，否則應由居住地國課稅，以本案為例，德國將取得 95%GPs 之課稅權，惟此模型已於 2008 年廢止。目前係採用 OECD 稅約範本第 7 條之常設機構模型(PE model)分配非受控專業服務利潤之課稅權，又德國通常將美國有限責任合夥之境外利潤視為免稅所得。

b.當美國根據租稅協定得對該所得課稅但國內法規定無法課稅時，始得適用美國租稅協定轉換條款(將免稅法改成扣抵法)，惟因本案歸屬於德國 95%GPs 部分無法依德國及美國租稅協定規定課稅，故本案無法適用轉換條款。

(三)主題三：受益所有權(Beneficial Ownership)－赫斯基能源公司(Husky Energy Inc.)案

1.案件背景

盧森堡公司及巴貝多公司同屬一個集團，根據證券借貸協議，巴貝多公司將加拿大赫斯基能源公司之法定所有權移轉給盧森堡公司，當赫斯基能源公司配發股利時，盧森堡公司必須於 7 週內支付相當該股利之金額給巴貝多公司。嗣該協議終了時，盧森堡公司必須返回相當於原轉讓證券價值之證券(可能為不同證券)。加拿大國內法規定股利扣繳率為 25%，其與巴貝多租稅協定規定扣繳率為 15%，與盧森堡租稅協定規定扣繳率為 5%。



2.徵納雙方見解及法院判決

(1)2003 年，盧森堡公司自赫斯基能源公司收到股利，赫斯基能源公司依據加拿大與盧森堡之租稅協定規定，扣繳 5% 稅款。加拿大稅務局 (Canada Revenue Agency, CRA) 認為，因本案股利之實際受益人為巴貝多公司納稅義務人應依加拿大及巴貝多之租稅協定扣繳率 15% 扣繳，而非適用 5% 扣繳率。

(2)加拿大法院認為，股利之實際受益人係實際具所有權且具使用權者且承擔其風險者，依據本案案例，盧森堡公司必須於赫斯基能源公司支付股利之 7 週內支付相當該股利之金額予巴貝多公司，巴貝多

公司將最終取得該股利之利益，而非盧森堡公司，且因巴貝多公司非赫斯基能源公司股利支付對象，不得適用加拿大及巴貝多租稅協定，故赫斯基能源公司應依扣繳率 25% 扣繳稅款。

四、以歐盟角度看國際租稅發展趨勢(IFA/EU)

主席：Georg Kofler (奧地利)

與談人：

Benjamin Angel (歐盟)

Rita da Cunha (葡萄牙/英國)

Johanna Hey (德國)

Juliane Kokott (歐盟法院)

Paulo Ludovici (義大利)

Alfredo Garcia Prats (西班牙)

秘書：Kristof Boel(比利時)

(一) 歐盟稅法與政策

1. 歐盟執委會的新租稅政策

(1) 新委員會指定的任務

為歐盟財政部門制定一致的稅收框架、提供創新解決方案、繼續推動營利事業稅制改革、確保歐洲在打擊稅務詐欺、逃稅及避稅的決心、與會員國合作推動國際租稅改革，導入 GloBE 規則、減少中小企業申報的義務負擔(分別降低 20% 及 35%)、執行現有稅法清理以消弭法規重複或衝突等。

(2) 2019 年至 2024 年直接稅任務回顧

A. 已完成數位平台指令(DAC7)、加密資產交易指令(DAC8)、確立歐盟內跨國企業和大型集團的 GloBE 規則、簡化扣繳稅款免/退稅程序(Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes, FASTER)指令、採取緊急干預高價格能源問題法規及改革商業賦稅行為準則等。

B.尚待完成工作有:打擊利用空殼紙上公司規避稅收指令(Unshell Proposal)⁸、企業總部課稅制度指令(Head Office Taxation, HOT)、移轉訂價指令及歐洲經商所得稅架構(Business in Europe: Framework for Income Taxation, BEFIT)。

(3)未來委員會工作重點

- A.持續致力國際租稅改革，促進租稅公平目標，以期實現「二大支柱」解決方案。
- B.協助會員國導入第二支柱。
- C.推動 DAC9 全球資訊申報書(Global Information Return, GIR)。
- D.現有行政合作指令合適性檢視(特別著重 DAC6 歐盟法院關於防止有害租稅行為的稽核報告)。
- E.現有稅務措施清理(Decluttering)。
- F.持續打擊激進性稅務規劃等。

2.簡化扣繳稅款免/退稅程序(FASTER)指令

會員國就該指令達成政治協議，預計 2028 年 12 月 31 日前將 FASTER 指令導入國內法，2030 年 1 月 1 日前訂定細部規則並施行。該指令由三個部分組成：

(1)數位居住者證明

數位居住者證明(Digital Tax Residence Certificates, eTRC)應於提出請求後 1 個工作天內完成核發，新提案修改為應於提出請求後 14 個工作天內核發，效期最長 1 年。

(2)標準化扣繳稅額免/退稅程序

會員國可選擇(事前)就源減免或(事後)快速退稅，後者應於 60 日內退稅。此程序強制適用於公開發行公司股利，公開發行公司債券利息則

⁸ 歐盟的「UNSHELL」提案旨在打擊濫用空殼公司進行稅務規劃和逃稅的行為。這項提案於 2021 年 12 月 22 日由歐洲委員會提出，目的是確保在歐盟內部經濟活動極少或沒有經濟活動的實體無法享受任何稅收優惠，並且不會對納稅人造成財務負擔。

非強制適用。若會員國已有來源所得免扣繳制度，且自 2022 年起連續 4 年市值低於歐盟總市值二分之一，可免適用此程序。

(3)金融中介機構申報義務

各會員國金融中介機構應依規定註冊為「經認證金融中介機構」(Certified Financial Intermediaries, CFIs)並登錄於登記冊中。該指令要求金融中介機構確認客戶權益受益人身分、取消低於 10,000 歐元股息豁免規定及明列應向稅務機關報告的資訊等等，相關措施將加重金融中介機構負擔。

3.第二支柱 (Pillar 2)

歐盟對 OECD 指引的立場是友善的，OECD 的建議多被納入歐盟立法參考，但缺點是 OECD 的建議引用至歐盟立法框架時過於僵化，未進行適性討論。

有關 GloBE 規則，OECD 及歐盟適用上的相異處為:OECD 僅適用於至少有一集團子公司與最終母公司位於不同租稅管轄區的跨國企業，而歐盟除了適用跨國企業外，亦適用於大型國內企業集團。

歐盟對於第二支柱的暫時性排除條款:歐盟規範集團最終母公司所在地不超過 12 國的會員國，可自 2023 年 12 月 31 日起實施連續 6 年的暫時性排除條款，暫不適用 IIR 及 UTPR；另德國「保障公司集團全球最低稅法」訂有從屬國際活動(subordinate international activity)的過渡性規定，規範企業若從事從屬國際商業活動，最多在 6 個稅務管轄區內設有商業實體，且該等商業實體資產淨值總額不超過 5,000 萬歐元者，2024 年至 2028 年可暫時排除適用第二支柱規定。

4.推展第二支柱下的既有稅務措施清理(Decluttering)

清理(Decluttering) 此一概念首先在 2022 年 5 月 OECD「21 世紀稅務合作」中提出，即當一國採行新的規範，應評估現有規範或義務有無修正簡化的需求。例如:在推行 GloBE 規則後，跨國企業跨境利潤安排的逃漏租稅誘因應已降低，則宜審視原有反避稅措施有無修正需要。其具體規範

訂於 2024 年 5 月《租稅合作進展報告》。歐盟呼籲會員國評估現有反避稅指令，例如：各國執行反避稅指令現況、反避稅指令在防止積極租稅規劃功能上，其有效性的質化及量化評估，及在 2022 年 12 月 14 日歐盟採行 GloBE 規則後，原有反避稅指令對於未來政策目的之切合性及持續有效性。

歐盟現有的政策，例如打擊空殼公司(UNSHELL)、移轉訂價政策及歐洲經商所得稅架構(BEFIT)等，尚未考慮與第二支柱的關聯性，應予以重新檢視。另應就現行 CFC 制度與 GloBE 規則的關聯性進行分析，例如：補充稅效果⁹、CFC 與第二支柱免申金額規定、GloBE 規則之稅率規定、被動收入定義及 QDMTT 及其規則適用優先順序等。

另就現有行政合作指令(The Directive on Administrative Cooperation, DAC)進行評估，例如：行政合作指令規範範圍及目的，是否可適當處理會員國所面臨跨國商業活動及稅負規避與逃漏的挑戰。使用的工具有兩大類，第一類為較廣泛的資訊自動交換機制(Automatic Exchange of Information, AEOI)，另一類為較聚焦性的工具，如：資訊交換個案請求(EOI on request)、資訊交換自發提供(Spontaneous EOI)等，並檢視此等資訊交換機制是否符合成本效益原則，最終並致力於降低企業及政府單位的申報義務及稅務行政成本。

此外，有關 DAC 的多項修訂，有必要評估其內部一致性，及與其他相關歐盟措施的一致性。

5. 歐盟未來的自有資源

為了「下一代歐盟」計畫，歐盟首次公開借款 7,500 億歐元，預計分 30 年還款。但歐盟並沒有徵稅權，透過提案，歐盟提出兩項還款資金來源，以確保收入多樣化及彈性，避免歐盟計畫因預算不足遭不當削減，或會員國無效率的過度捐款。

⁹ 在 IIR 及 UTPR 機制下，原有 CFC 制度為防止企業將利潤轉移到低稅率國家以減少稅負，而將未分配外國子公司所得納入母公司所得課稅之規劃，應重新檢視。

第一項為新設計引進的資金來源，包含：碳邊境調整機制(Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM)收入的 75%、排放交易系統(Emission Trading Scheme, ETS)收入的 30%(預計延至 2028 年執行)及 OECD/G20 的第一支柱，將跨國企業部分剩餘利潤重新分配給歐盟的「數額 A」的 15%；第二項為 BEFIT 的收入。

除了上述兩項新金流收入外，之前討論的資金來源包括 DST、金融交易稅(FTT)及碳稅等。

(二)判例法

1.出走稅及遺產稅

(1)出走稅

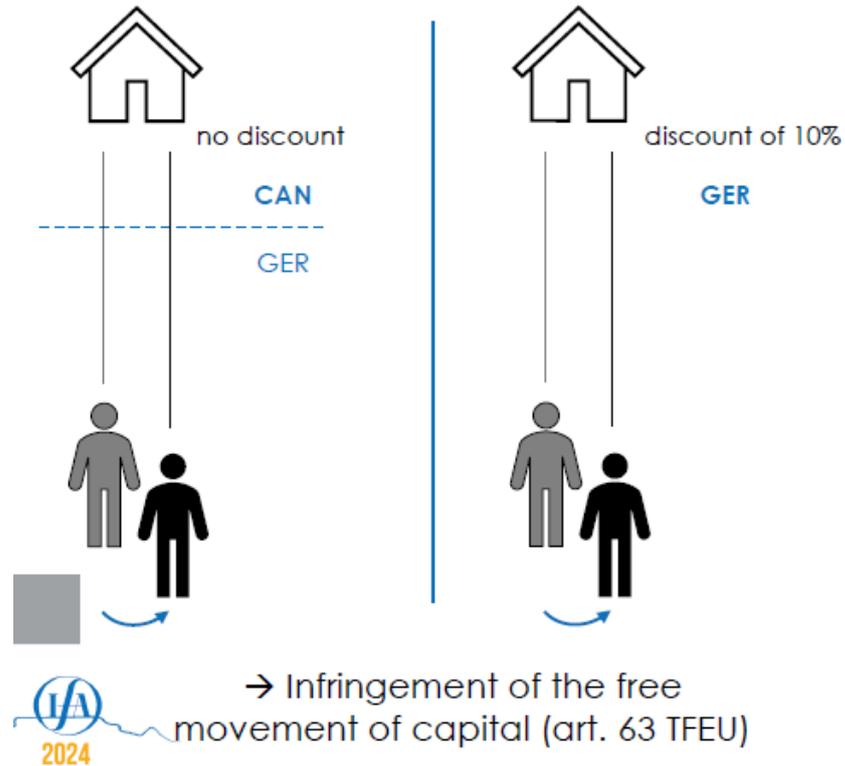
歐盟出走稅是企業或個人將資產或公司遷移到其他國家時，對未實現的資本利得徵收的稅款。這種稅收旨在防止企業或個人通過遷移來避稅。然而在「歐洲聯盟運作條約」(Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU) 第 21 條、第 49 條及第 63 條有關人員自由移動、企業設立自由及資本自由移動的條款下，已有法院判例取消上述出走稅。有關出走稅有兩項爭議，第一，因會員國間的人員移動、企業設立及資本移動自由共識下廢止的出走稅，是否應擴大適用於歐盟及歐洲經濟共同體(European Economic Community, EEC)與第三國之間？第二，德國於 2001 年取消出走稅遞延納稅機制，惟納稅者可選擇 7 年分期繳納稅款，但在納稅者並無資金流動性的狀況下，分期繳納亦與納稅者納稅能力不符，合理性尚存爭議。

(2)遺產稅

TFEU 第 63 條規範歐盟會員國間及歐盟與第三國間資本移動自由，多數會員國遺產稅有關境內資產、境內居民的免稅優惠，及跨境遺產繼承的雙重課稅，均造成違反資本自由移動原則的歧視。上述境內外租稅差別待遇，除非基於公共利益，否則不得為之。以下以 2 個案例說明。

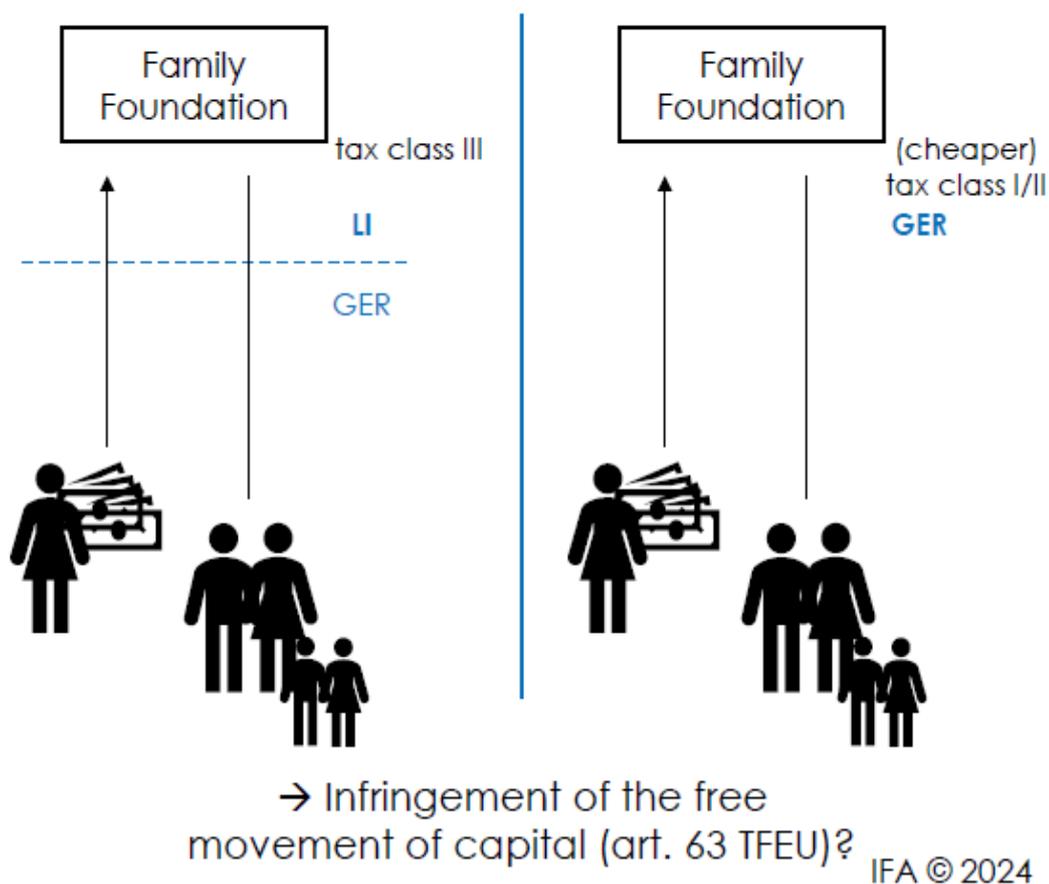
A. 案例 1，若被繼承人、繼承人及不動產遺產均位於德國境內，課徵遺產稅時享有 10% 所得減免，若不動產遺產位於加拿大境內，則無上述 10% 免稅額，此即違反了 TFEU 第 63 條資本自由移動的意旨。

**ECJ, 12 Oct. 2023 – C-670/21
BA/Finanzamt X**



B. 案例 2，在德國境內設立的家庭基金會，捐贈人捐款至基金會後，受益人自基金會提領的所得可享較低的優惠稅率，但若基金會係設立於德國境外(如：列支敦士登)，則無法享有租稅優惠，此亦違反了 TFEU 第 63 條資本自由移動的意旨。

ECJ (pending) – C-142/24 Familienstiftung



2. DAC 6：激進跨境稅務安排資訊揭露制度

DAC6 是歐盟針對跨境稅務安排的強制揭露制度。該指令於 2018 年 6 月 25 日生效，旨在提高稅務透明度，防止積極的稅務規劃行為。DAC6 要求中介機構(如律師、會計師、顧問、金融機構等)或在某些情況下納稅人本人，向當地稅務機關報告任何潛在激進稅務規劃的跨境安排。與談人提出數個有關出走稅、繼承稅、第 6 號行政合作指令及隱私的法院判例。

3.國家援助

歐洲高等法院於 2024 年 9 月 10 日發布蘋果公司愛爾蘭補稅裁定案，判決蘋果(Apple)公司需繳納 2003-2013 年累積的 130 億歐元未繳稅款，以此判決為例，探討以下兩項議題：

(1)對國內法未明確訂定常規交易原則的會員國所為稅收裁定的質疑

2013 年起歐盟對一系列涉及國家援助的稅務裁定案件進行調查。

2016 年歐盟針對愛爾蘭政府於 1991 年及 2007 年，對蘋果公司位於愛爾蘭的兩家子公司所做出的稅務裁定中的子公司稅基進行調查。愛爾蘭國內稅法並無常規交易原則規定，僅規範非居住者公司透過愛爾蘭分支機構所收取的貿易收入應予課稅。

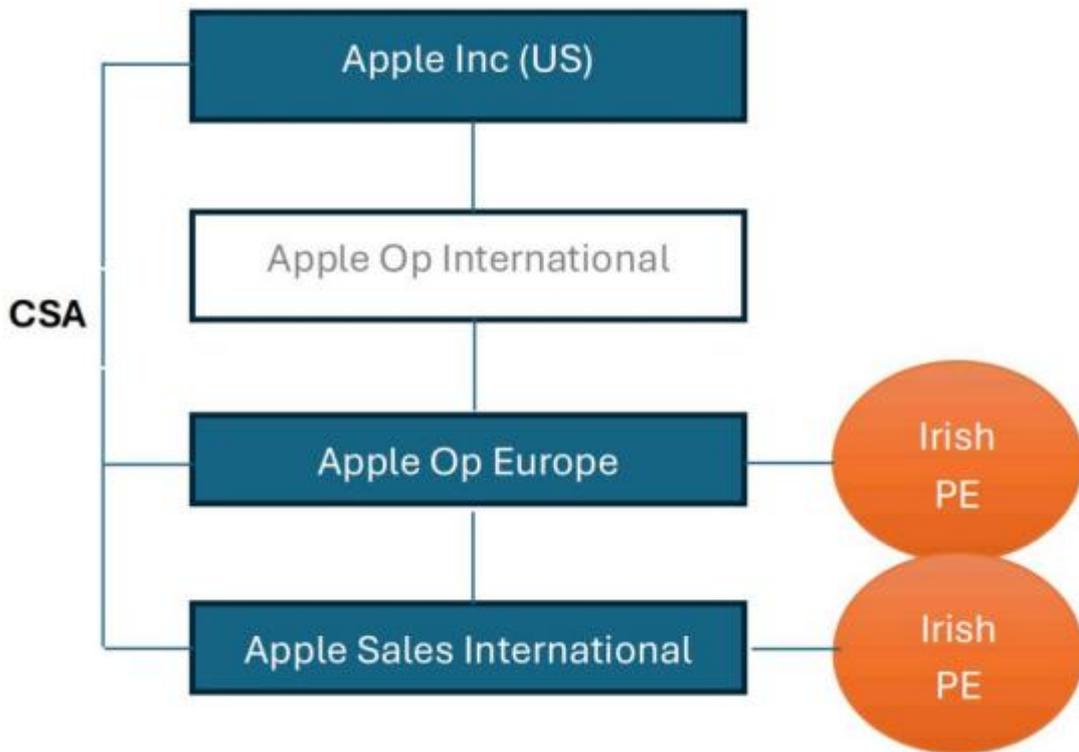
在法國能源公司－Engie 一案中，法院裁定關於國內法解釋適用若有爭議，在國內法解釋與國內法一致情形下，應以有利會員國國內法解釋的方式解決。

以下為蘋果公司愛爾蘭補稅案裁定時序表：

2016 年 8 月 20 日	委員會 裁定	愛爾蘭 1997 年稅收合併法(Taxes Consolidation Act 1997)第 25 條規定此案應適用利潤分配法。該裁定係依據 TFEU 第 107(1)條要求:利潤分配方法應基於常規交易原則，無論相關會員國是否已將常規交易原則納入其國家法律體系。
2020 年 7 月 15 日	一般法 院撤銷 委員會 裁定	如果該國稅法規定非居民公司的分支機構和居民公司須遵守相同的納稅條件，則 TFEU 第 107(1) 條賦予委員會檢查分配給分支機構的利潤水平是否合理，該國應確定非居民公司(母公司)的應稅利潤，並確定其分支機構與其進行的市場活動所應獲得的利潤水準相符。
2024 年 9 月 10 日	歐洲法 院撤銷 一般法 院裁定	核定直接稅，需依據該國國內法進行核定。 本案中常規交易原則的適用是基於愛爾蘭公司稅收規則。愛爾蘭 1997 年稅收合併法第 25 條的應用本質上，係對應 OECD 核定方法(Authorised OECD Approach, AOA) 第一步所進行的功能和事實分析，即識別資產、功能和風險，並據以分配利潤給公司常設機構。

(2)依個案事實適用常規交易原則:以 Apple 案例為例

根據歐盟執委會的說法，蘋果公司(Apple Inc)授權 Apple Op Europe (下稱 AOE)及 Apple Sales International(下稱 ASI)使用其智慧財產權並對其收取權利金，此無形資產使用行為無法在 AOE 及 ASI 均無任何員工的情況下進行，因此，於常規交易情況下，這些總部不應收取無形資產使用的權利金，這些利潤本應分配給 ASI 和 AOE 在愛爾蘭的分支機構，因為這些機構才能有效履行與 Apple 集團智慧財產權相關的功能，而這些功能對 AOE 及 ASI 的交易活動至關重要。



(三)全球稅收發展中的歐盟

1. 暴利稅(Windfall Profit Tax)¹⁰

TFEU 第 122 條規定:理事會根據委員會的提議，本著會員國之間團結的精神，可決定採取適合經濟形勢的措施，特別是在某些物資的供應出現嚴重困難的情況下，例如:能源領域，此為暴利稅的立法依據。惟暴利稅的課徵會影響會員國對能源的選擇，及能源供應的總體結構，違反了 TFEU 第 194 條規定:稅務措施不應影響會員國決定其能源資源的開發條件、其對不同能源的選擇及能源供應的總體結構。

2. 歐盟對聯合國稅務治理的立場

聯合國 2024 年 8 月批准通過《聯合國國際稅務合作公約》(United Nations Tax Framework Convention, UNTFC)的職權範圍草案，歐盟對此公約的立場從之前反對 2023 年 12 月 22 日的聯合國 78/230 號決議轉變為棄權。上述公約對歐盟尚有部分重要考量議題:達成共識的方式-多數決的投票準則、需與國際人權法一致、關於提供跨境服務的收入議定書等；另需討論有關第一支柱、DST 與聯合國稅收框架公約關於數位服務的協議。最後關於全球最低財富稅(Global Minimum Wealth Tax)¹¹，巴西在 G20 會議上提案對富人課徵全球最低財富稅，期望由此「第三支柱」打擊富人租稅規避行為；聯合國稅務委員會亦著手研究個人淨財富稅制度；歐盟態度則認為財富稅並非優先需研議事項，且很少歐盟會員國對個人徵收財富稅。

¹⁰ 暴利稅(Windfall Profit Tax)是針對企業或行業在特定情況下獲得的異常高利潤徵收的稅款。這種稅收通常用於調控壟斷行業的高利潤，確保企業在獲得合理利潤的同時，能夠持續發展。

¹¹ 全球最低財富稅(Global Minimum Wealth Tax)是一項針對超高淨值個人(Ultra-High Net Worth Individuals, UHNWI)的稅收提案。根據法國經濟學家 Gabriel Zucman 的報告，這項稅收提案建議對擁有超過 10 億美元財富的個人徵收 2% 的年稅。

3.促進成長的稅收政策

(1)目前環境

歐盟部分會員國希望引進境外私人儲蓄資金至該國，進行投資活動以促進該國經濟發展。雖然非歐盟國家亦允許私人儲蓄資金流動政策，但因歐洲法律框架的主要規定如：國家援助原則及自由流動權原則，均係著重在建立一個有效公平的競爭環境，此政策導向通常與引進私人儲蓄資金相衝突。

(2)現行法律架構

國家援助規則禁止會員國以扭曲企業利益的方式向企業提供財政援助，僅在特定條件下才允許提供援助，例如：有共同明確的利益目標、有國家干預的需求、援助措施的適當性、不會造成會員國間惡性競爭負面效果等。

當委員會評估一個國家實施之稅務措施符合援助之定義，且與 TFEU 規定一致時，將認定該措施為國家援助，僅有在該國家援助未違反自由流動權所保障之基本自由時，才可實施。又倘一個國家實施之稅務措施經認定符合援助之定義，但不符合 TFEU 規定時，該措施即為一般規範，而非國家援助，雖不受限於委員會對國家援助之限制，惟仍應符合基本自由保障規範。

基本自由旨在限制單一會員國以偏頗優惠自己的公民或居民作為(相較於歐盟和非歐盟)的自由裁量權，同時承認某些例外狀況。例如：對國內公司投資提供的租稅優惠措施(若非選擇性的)並非國家援助，但從資本自由流動原則視之，可能造成差別待遇。

陸、心得與建議

一、應積極評估 GloBE 規則對我國企業影響及研議因應對策

本屆年會多場會議均論及兩支柱議題之發展，為保障我國課稅權，健全國家財政，未來 MNEs 應按照在於各國經營之實質經濟活動，合理分配利潤，降低稅務風險。我國身為全球重要經濟體之一，為建立國際間公平合理租稅環境，宜持續關注此等國際稅制發展趨勢，適時精進稅制稅政，評估對國內企業影響及研議因應對策，研議我國課稅規定配合修正之必要性與可行性。

二、持續派員參與國際財政協會相關會議，培育國際租稅人才

隨著全球化發展，國際稅務議題之重要性日益提升。非營利組織 IFA 於 1938 年在荷蘭海牙成立，致力於推動國際稅務議題之研究，並對國際稅務標準之制定及實務爭議之解決產生了深遠影響。IFA 之成員來自 114 個國家，會員人數接近 13,000 名，涵蓋了公部門官員、學術界學者、非營利組織成員、私部門專業人士以及企業家等各界人士。IFA 透過舉辦年會、研討會及發行出版品等方式，為會員提供中立之發聲平臺，促進意見交流。

IFA 每年由各分會主辦年會，該年會已成為推動跨境稅務資訊透明與國際合作之重要平臺。我國應持續參與這類國際組織舉辦會議，即時瞭解國際合作之趨勢，從而加強與國際標準之接軌。此次年會對各國在處理國內外稅務案件中具有實務參考意義，參加年會不僅可汲取講座專業知識，更可即時更新目前各國相關稅務改革趨勢供我國參考，爰宜持續派員參與，深入瞭解國際租稅相關議題之立論、規劃細節，汲取他國經驗，以利我國國際租稅人才之培育及稅制健全發展，更應鼓勵同仁積極與各國代表及稅務專家交流討論，並與各國與會成員及講座建立合作關係維持聯繫，為推動國際稅務合作奠定良好基礎。

附件 會議議程

日期及時間		議程	
10/27 (日)	開 普 敦 時 間	15:30~ 17:30	亞太區域會議
		18:30~ 19:30	開幕典禮
		19:30~ 22:00	歡迎晚宴
10/28 (一)		08:30~ 11:30	Subject 1 租稅關聯性之定義-過去、現在及未來
		13:00~ 15:00	Seminar A 關聯性、新型態租稅及重複課稅
		17:30~ 18:30	主席晚宴
10/29 (二)		08:30~ 11:30	Subject 2 國際稅務爭議預防及解決實務
		11:30~ 13:00	WIN Seminar (午餐) 稅收與科技：來自全球之創新案例
		13:00~ 15:00	Seminar C 在租稅相關爭議中，雙邊投資協定之角色 /Seminar D 石油及天然氣產業與能源轉型之租稅議題
		15:15~ 16:15	分區會議
	16:30~ 17:30	IFA 會員大會	
	19:00~ 22:00	博物館之夜	
10/30 (三)	08:30~ 11:30	Seminar E IFA/OECD	
	11:30~ 12:45	IFA/OECD/ICC Dialogue (午餐)	
	12:45~ 14:45	Seminar G 租稅協定與國內法之關係	
	15:30~ 19:30	文化活動	
10/31 (四)	08:30~ 11:30	Seminar H 近期國際租稅發展	
	11:30~ 13:00	聯合國稅務發展趨勢 Seminar (午餐)	
	13:00~ 15:00	Seminar I 租稅協定解釋之法院方法 /Seminar J IFA/歐盟(EU)	
	17:00~ 19:15	南非慶典	