

簡介愛爾蘭公司稅制指引與法案改革——

以反避稅改革為中心

吳彥容 編譯

摘要

愛爾蘭財政部於今 (2018) 年 9 月 5 日，發布「愛爾蘭公司稅制指引」，承諾將依循歐盟執委會與經濟合作與發展組織所行之政策，改革離境稅和移轉訂價規則，引入受控外國公司規則、混合錯配規則和利息限制規則等規定，並考量是否採取以屬地主義為基礎的租稅制度。於 10 月 18 日所發布之「2018 年財政草案」中，財政部採取新離境稅制及引入受控外國公司規則，使其國內之稅制符合歐盟「反避稅指令」，藉此打擊跨國企業避稅及逃稅行為以及促進稅制之透明性。

(本篇取材自：Department of Finance Publishes Ireland's Corporation Tax Roadmap, DELOITTE, <https://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/department-of-finance-publishes-irelands-corporation-tax-roadmap.html#> (last visited Nov. 12, 2018).)

愛爾蘭過去擁有「企業避稅天堂」之稱號，許多跨國公司利用愛爾蘭與其他國家稅制間之漏洞進行避稅，如 2013 年爆出的蘋果公司避稅風波¹。國際間為了防止跨國企業藉由各國稅制間之漏洞所採取的避稅行為，經濟合作與發展組織 (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) 於 2012 年提出「稅基侵蝕與利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) 方案」²；歐盟執委會也於 2016 年提出「反避稅指令 (Anti-Tax Avoidance Directive)」³，皆是希望透過國家間的合作有效處理避稅與逃稅問題。作為 BEPS 多邊公約 (Multilateral Instrument)⁴ 之締約國及歐盟成員國，愛爾蘭於今 (2018) 年 9 月

¹ Jesse Drucker & Simon Bowers, *After a Tax Crackdown, Apple Found a New Shelter for Its Profits*, THE NEW YORK TIMES (Nov. 6, 2017), <https://www.nytimes.com/2017/11/06/world/apple-taxes-jersey.html>.

² 稅基侵蝕與利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) 係利用租稅規則的落差與錯置，將營業利潤移轉至低稅率或零稅率地區之避稅策略。目前超過 100 個國家及司法管轄區，將合作實施 BEPS 措施以處理 BEPS 問題。Base Erosion and Profit Shifting, ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, <http://www.oecd.org/tax/beps/> (last visited Nov. 12, 2018).

³ Council Directive (EU) 2017/952, of 29 May 2017 Amending Directive (EU) 2016/1164 as Regards Hybrid Mismatches with Third Countries, 2017 O.J. (L 144) 1, 14.

⁴ OECD 所發展之多邊公約，全名為《落實租稅協定相關措施避免稅基侵蝕與利潤移轉的多邊

5 日發布「愛爾蘭公司稅制指引 (Ireland's Corporation Tax Roadmap, 以下簡稱指引)」, 表示將依照該指引執行稅制改革, 以實行 BEPS 多邊公約及「反避稅指令」下之承諾及規定, 並已於 10 月 18 日發布之「2018 年財政草案 (Finance Bill 2018)」中進行部分稅制改革。以下先說明指引提出之背景及目的, 接著說明指引及「2018 年財政草案」將如何調整國內法之規定以符合「反避稅指令」, 最後作一結論。

壹、背景說明

愛爾蘭財政部於今 (2018) 年 9 月 5 日⁵發布指引。內容提及近年稅制發展之進程, 並規劃將納入歐盟「反避稅指令」之規定、OECD 之 BEPS 方案, 及「考菲審查 (the Coffey Review)」⁶中之建議。指引認為, 稅制之改革應針對金融海嘯後所引發的各類型避稅及逃稅, 在全球性的層面進行。OECD 「共同申報準則 (Common Reporting Standard)」⁷及「美國外國帳戶稅收遵從法 (Foreign Account Tax Compliance Act)」⁸之實行, 可作為稅務機關間已普遍落實稅務資訊自動交換之見證。

此外, 指引知悉 OECD 為打擊 BEPS 於 2015 年 10 月已完成 13 份報告, 該等報告涵蓋 15 項行動方案等重要工作。指引特別指出, 歐盟目前已採用 6 項與執行 BEPS 建議有關的新指令⁹。在 OECD 方面, 指引則提及, 愛爾蘭已簽署 BEPS

公約》(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty-Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting), 於 2018 年 7 月 1 日生效, 超過一百個國家參與協商, 使 BEPS 方案落實於雙邊租稅協定。Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, OECD, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (last visited Nov. 12, 2018).

⁵ Press Release: *Minister Donohoe Publishes Ireland's Corporation Tax Roadmap*, DEPARTMENT OF FINANCE (Sept. 5, 2018), <https://www.finance.gov.ie/updates/minister-donohoe-publishes-irelands-corporation-tax-roadmap/>.

⁶ 西莫考菲 (Seamus Coffey) 於 2016 年 10 月被愛爾蘭財政部任命為獨立專家, 負責審查愛爾蘭的公司稅法典。審查範圍包括: 此外, 該審查做出若干建議以確保愛爾蘭持續符合最高國際標準, 例如: 審查擬議之措施, 以達到 OECD 及歐盟之優惠待遇標準、支持關於強制公開之歐盟指令, 以符合 OECD 之建議、更新並擴大愛爾蘭移轉訂價規則之範圍、考慮是否改為屬地主義、加強稅務專員的資源以處理國際爭端解決, 及引入有關無形資產的資本減免上限作為平衡公司稅收收入之方式。Press Release: *Minister Donohoe Publishes Review of Ireland's Corporation Tax Code*, DEPARTMENT OF FINANCE (Sept. 12, 2017), <https://www.finance.gov.ie/updates/minister-donohoe-publishes-review-of-irelands-corporation-tax-code/>.

⁷ OECD 理事會於 2014 年 7 月通過「共同申報準則 (Common Reporting Standard)」, 要求各國政府自金融機構取得帳戶資訊, 並每年自動與其他國家或地區進行資訊交換。What Is the CRS?, OECD, <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/> (last visited Nov. 12, 2018).

⁸ 「美國外國帳戶稅收遵從法 (The Foreign Account Tax Compliance Act)」為「獎勵聘僱恢復就業法案 (Hiring Incentives to Restore Employment Act)」之重要內容, 要求外國金融機構及其他特定非金融機構申報美國帳戶持有人所持有之外國資產, 或扣繳應扣繳款項。Foreign Account Tax Compliance Act, INTERNAL REVENUE SERVICE, <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> (last visited Nov. 12, 2018).

⁹ 根據愛爾蘭公司稅制指引, 歐盟通過與執行 BEPS 建議有關的 6 項指令包含: 「反避稅指令」、「第二反避稅指令 (Second Anti-Tax-Avoidance Directive)」、「第四行政合作指令 (Fourth

多邊公約，預計於 2018 年底前完成相關程序，並將從 2020 年開始對愛爾蘭生效。指引表示，愛爾蘭承諾將不斷致力於國際稅制改革，並認為所有的改革均應建立在常規交易原則 (arms-length principle)¹⁰及價值創造地之共同認知上。而稅制改革必須得到全球性認可和實施，以防止各國間規範不合致的情況再次發生，並持續發展可長期使用且有力的全球標準。

貳、愛爾蘭公司稅制改革之方向與進展

愛爾蘭財政部於指引中，針對如何納入「反避稅指令」之規定提出見解，並於今年 10 月 18 日發布「2018 年財政草案」，引入受控外國公司規則及採行新離境稅制。以下將介紹指引及「2018 年財政草案」中之相關內容：

一、受控外國公司規則

指引中說明，「反避稅指令」允許成員國制定「受控外國公司規則 (Controlled Foreign Company Rule，以下簡稱 CFC 規則)」¹¹，於兩方案中選擇其一，以確定受控外國公司之何種收入應歸屬於母公司¹²。按「反避稅指令」第 7 條第 2 項第 a 款之規定，受控外國子公司之特定類別被動收益所產生的未分配收益將歸屬於母公司，此為方案 A；而根據「反避稅指令」第 7 條第 2 項第 b 款，方案 B 將非真實交易安排所產生之未分配收益，即以獲取稅捐利益為目的之收益，歸屬於母公司¹³，如果這些資產及風險相關之重要人員運作非由母公司所控制，則需分析受控外國子公司是否擁有該資產，或承擔風險的程度¹⁴。愛爾蘭財政部決定於「2018 年財政草案」中引進 CFC 規則時選擇其中的方案 B。

依照「反避稅指令」規定，成員國應於 2019 年 1 月 1 日前引進 CFC 規則，或使國內現行 CFC 規則與「反避稅指令」之規定合致。愛爾蘭則於今年 10 月公

Directive on Administrative Co-operation)」、「第五行政合作指令 (Fifth Directive on Administrative Co-operation)」、「第六行政合作指令 (Sixth Directive on Administrative Co-operation)」、「爭端解決機制指令 (Dispute Resolution Mechanism Directive)」。THE DEPARTMENT OF FINANCE, IRELAND'S CORPORATION TAX ROADMAP 2 (2018), <https://www.finance.gov.ie/wp-content/uploads/2018/09/Corporate-Tax-Roadmap-Web.pdf>.

¹⁰ 常規交易原則 (arms-length principle) 規定當關係企業間的交易條件不同於獨立企業之交易條件時，由這些條件所產生的利潤，應被視為企業的利潤並課予稅賦。Glossary of Tax Terms, OECD, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (last visited Nov. 11, 2018).

¹¹ 跨國公司有時會將其在高稅率國家的母公司之利潤，轉移至低稅率或無稅國家的受控子公司，以減少集團的納稅義務。CFC 規則允許母公司所在的成員國對公司在無稅或低稅國家的特定利潤徵稅。若在第三國支付的稅額少於在系爭成員國內應繳納的一半，則會啟動 CFC 規則，該公司將得扣抵已經在國外繳納的稅額，以確保利潤得以有效地依照價值創造地成員國的稅率課稅。European Commission Fact Sheet MEMO/16/2265, The Anti Tax Avoidance Package – Questions and Answers (Updated) (June 21, 2016).

¹² *Id.*

¹³ Council Directive (EU) 2016/1164, of 12 July 2016 Laying Down Rules against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market, art. 7, 2016 O.J. (L 193) 1, 11-12.

¹⁴ THE DEPARTMENT OF FINANCE, *supra* note 9, at 8 (2018).

布之「2018 年財政草案」中，引入與「反避稅指令」規定相符的 CFC 規則¹⁵。

二、一般反濫用規則

「反避稅指令」第 6 條要求成員國採用「一般反濫用規則 (General Anti-Abuse Rule)」¹⁶，以處理未被特定反濫用規則所涵蓋的濫用租稅行為¹⁷。成員國計算公司稅務責任時，應忽略未基於合理商業目的，而無法反映真實經濟之非真實交易安排；及為獲取稅捐利益，而違反稅法規定之安排¹⁸。愛爾蘭財政部指出，現行規定中已存有健全的一般反濫用規則，且認為其符合「反避稅指令」之規定，因而無需進行修正。

三、離境稅

愛爾蘭過去的離境稅制之課徵範圍較為限縮，然而，「反避稅指令」中「離境稅 (Exit Tax)」的課徵範圍更為廣泛，無論遷移之公司將來以何種意圖處置資產，或資產是否將於未來返回原國家，均會對該公司所有未實現利得加以課稅。

儘管指引中並未指明離境稅之建議稅率，然根據「2018 年財政草案」，愛爾蘭已採用符合「反避稅指令」之新離境稅制¹⁹。若公司遷移或轉移資產至境外，即資產離開愛爾蘭課稅範圍時，則會對未實現資本利得課予 12.5% 的稅率²⁰。此離境稅已於今年 10 月 10 日起生效²¹。

四、混合錯配規則

愛爾蘭財政部將於「2019 年財政草案 (Finance Bill 2019)」中引入首部「反混合規則 (anti-hybrid rules)」²²，使其自 2020 年 1 月 1 日生效。有關反反向混

¹⁵ Press Release: *Minister Donohoe Publishes Finance Bill 2018*, DEPARTMENT OF FINANCE (Oct. 18, 2018), <https://www.finance.gov.ie/updates/minister-donohoe-publishes-finance-bill-2018/>.

¹⁶ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 Laying Down Rules against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market, art. 6, 2016 O.J. (L 193) 1, 11.

¹⁷ THE DEPARTMENT OF FINANCE, *supra* note 9, at 8 (2018).

¹⁸ *Id.*

¹⁹ DEPARTMENT OF FINANCE, *supra* note 15.

²⁰ BUDGET 2019 SUMMARY OF BUDGET 2019 TAXATION MEASURES POLICY CHANGES, THE DEPARTMENT OF FINANCE 7 (2018), <http://budget.gov.ie/Budgets/2019/Documents/3.%20Summary%20of%20Budget%202019%20Taxation%20Measures%20-%20Policy%20Changes.pdf>.

²¹ FINANCE BILL 2018, DEPARTMENT OF FINANCE 112 (2018), <https://www.finance.gov.ie/wp-content/uploads/2018/10/b11118d.pdf>.

²² 混和錯配 (hybrid mismatch) 係指公司利用國家間稅制的差異以減少整體負稅義務，例如透過雙重減免稅賦 (double deduction) (意即兩國皆提供稅務減免)，或其收益在在一國內被賦予稅賦減免，但另一國卻未被課稅。為了防止此混和錯配情形，「反避稅指令」規定，其中一國需取消導致此結果之稅賦減免。 *Tackling Corporate Tax Avoidance*, EUR-LEX, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/LSU/?uri=celex%3A32016L1164#keyterm_E0002 (last updated Nov. 7, 2017).

和規則 (Anti-reverse Hybrid Provisions)²³將進一步於隨後的財政草案中引入，並且與「反避稅指令」所定的時程一致。值得注意的是，指引表示將於 2018 年第三季末就混和個體 (hybrid entity)²⁴、工具及利息相關之一般及技術細項問題進行公眾諮詢，而諮詢期間擬設為 12 週。

五、利息限制規則

根據「反避稅指令」，愛爾蘭必須引入符合指令的「利息限制規則 (interest limitation rules)」²⁵。「反避稅指令」利息限制規則的預計實施日期是 2019 年 1 月 1 日，但若成員國已於國內採取特定規則，而其防止 BEPS 風險之效果與「反避稅指令」之利息限制比率相同，則得適用排除 (Derogation) 條款²⁶，延後至 OECD 達成 BEPS 行動方案 4²⁷之最低標準協議時實施，惟最晚不得遲於 2024 年 1 月。

目前，愛爾蘭已設有利息限制規則，但與「反避稅指令」之法規架構不同²⁸。愛爾蘭財政部認為，依據研究數據，現行利息限制規則與「反避稅指令」之規定具相同效果，且其已提交相關通知至歐盟執委會。執委會最初的回應表示，僅有採用以比率作為嚴格基準的規則，才能被認為與「反避稅指令」具有同樣效果，而愛爾蘭並未達到此要求。由於愛爾蘭之法規與「反避稅指令」之法規架構上有所不同，目前尚不清楚能否適用排除條款。

指引表示，愛爾蘭已開始考量是否將原訂 2023 年底之期限提前。鑒於現行利息限制規則的複雜性，其期望最快能在「2019 年財政草案」中有所進展。此外，指引表示將於 2018 年第三季之公眾諮詢中，徵詢「反避稅指令」下反向混合規則與利息限制規則間相關議題之意見。

²³ 反反向混合規則主要處理「反向混和 (reverse hybrid)」所造成的問題，若一或多個外國法人 (non-resident entities) 實質掌控位於一成員國之混合個體 (hybrid entity)，且該外國法人所在國家視該混和個體為課稅主體，則該混合個體應被其所在成員國視為課稅主體，並於該成員國或其他國家的法律未對其課稅時，對其收益徵稅。Council Directive (EU) 2017/952, of 29 May 2017 Amending Directive (EU) 2016/1164 as Regards Hybrid Mismatches with Third Countries, art. 9a, 2017 O.J. (L 144) 1, 9.

²⁴ 混和個體係指，在兩個或以上的國家中被視為不同特徵的實體，例如一國視其為合夥，另一國視其為公司。OECD, *supra* note 10.

²⁵ 「利息限制規則」乃是為了防止公司以人為債務安排作為減少稅負的手段。European Commission, *supra* note 11.

²⁶ Council Directive (EU) 2016/1164, of 12 July 2016 Laying Down Rules against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market, art. 11.6, 2016 O.J. (L 193) 1, 13-14.

²⁷ BEPS 行動方案 4 旨在防止透過利息費用減除所產生之稅基侵蝕。ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, LIMITING BASE EROSION INVOLVING INTEREST DEDUCTIONS AND OTHER FINANCIAL PAYMENTS, ACTION 4 – 2016 UPDATE 19 (2016), <https://www.oecd-ilibrary.org/deliver/9789264268333-en.pdf?itemId=/content/book/9789264268333-en&mimeType=application/pdf>.

²⁸ THE DEPARTMENT OF FINANCE, *supra* note 9, at 21 (2018).

六、移轉訂價規則

指引指出，愛爾蘭將於「2019 年財政草案」中更新原有的「移轉訂價規則 (transfer pricing rule)」²⁹，並自 2020 年 1 月 1 日開始生效。指引建議應以謹慎且深思熟慮的態度面對此次愛爾蘭規則之調整，使整體規範具有一致性，而非採取過去片段式修法方式。指引預計於 2019 年初進行公眾諮詢，以便利害關係人就目前愛爾蘭稅法是否需做出其他修正提出意見，以確保移轉定價規則有效運作，於價值創造地課徵稅賦，避免使利潤轉移至價值創造地以外的區域。

七、屬地主義的考量

指引表示將於 2019 年初舉行公眾諮詢，進一步徵詢關於轉換為屬地主義，或簡化及實質審查雙重課稅減免計算規則之替代方案。該指引指出，針對考菲審查及「反避稅指令」諮詢之回應顯示，考量到將於 2019 年 1 月 1 日引入之 CFC 規則，利害關係人普遍支持以屬地主義作為基礎的租稅制度。

參、結論

從指引內容可以清楚得知，愛爾蘭致力於實施有效租稅措施，以提高透明度並打擊避稅和逃稅行為。今年 10 月 18 日公布之「2018 年財政草案」，顯示正逐步實現反避稅目標。目前，愛爾蘭尚待於「2019 年財政草案」中引入反混和規則及利息限制規則，並於 2019 年改革移轉訂價規則。而未來愛爾蘭公司稅制將如何進一步修正，勢必影響諸多跨國公司之利益，值得持續關注與留意。

²⁹ 移轉訂價乃是處理位於不同國家之關係企業間內部交易定價的問題。由於該價格係由跨國公司內非獨立機構所設定，可能無法反映真實市場的價格。稅務機關為避免跨國公司可能藉由此方式減少應課稅的利潤，因此制定移轉訂價規則。Transfer Pricing in the EU Context, THE COMMISSION, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context_en (last visited Nov. 12, 2018).