



國立臺北商業大學
NATIONAL TAIPEI UNIVERSITY OF BUSINESS

『從蘋果歐盟稅案終審敗訴 看台商國際稅務規劃趨勢』

台北商業大學-黃士洲副教授

跨境電子商務與數位貿易發展學術研討會
2024/12/28



報告大綱

- 一、蘋果歐盟訟案的始末
- 二、蘋果當時(~2014)稅務規劃的三要素
 - 當時愛爾蘭涉外稅制
 - 愛爾蘭三明治稅務規劃
 - 愛爾蘭稅局核發的稅務核釋(tax ruling)
- 三、歐盟法院一二審判決見解概要分析
- 四、台商移轉訂價借鏡蘋果歐盟判決之處



一、蘋果歐盟訟案的始末

- 美國參議院在2013年間調查蘋果集團海外納稅情況，赫然發現蘋果集團透過極其複雜的企業組織與無形資產規劃，並與愛爾蘭稅務局簽署二紙「稅務核示」(tax rulings)，不合理地降低愛爾蘭兩間公司的稅前盈餘，致使各該年度蘋果集團在歐盟市場所賺取的獲利幾乎不用繳納任何公司稅負。



一、蘋果歐盟訟案的始末

- 歐盟執委會下的競爭部續而啟動調查，於2016年認定愛爾蘭政府給予蘋果集團選擇性的稅務利益，違反「歐盟運行條約」(Treaty of the Functioning of the European Union, TFEU)第107條第1項規定的「國家補助原則」(EU state aid rules)。
- 競爭部發處分令蘋果集團退還因此所獲得的不法稅務利益(即前述130億歐元稅款)。
- 蘋果集團隨即向歐盟普通法院(EU General Court)起訴，請求撤銷歐盟競爭部的補稅處分。



一、蘋果歐盟訟案的始末

- 歐盟普通法院在2020年7月15日作出一審判決，撤銷歐盟競爭部的補稅處分。
- 歐盟競爭部不服一審敗訴判決，向歐盟法院(EU Court of Justice)提起上訴，並於2024年9月獲得改判勝訴。



二、蘋果當時(~2014)稅務規劃的要素

(1)愛爾蘭當時的企業居住者認定原則

- 當時愛爾蘭涉外稅制關於愛爾蘭境內設立，但[實質管理處所在境外]的公司，只針對愛爾蘭的境內來源所得負擔繳納愛爾蘭的所得稅負 (Article 25, Taxes Consolidation Act, 1997)
- 2015年起，愛爾蘭修正上述規則，改為在境內設立的公司或實質管理處所在境內的公司，即屬愛爾蘭居民公司，須就境內外所得在愛爾蘭負擔納稅義務。2015年前設立的公司，可以適用舊規則至2020年。

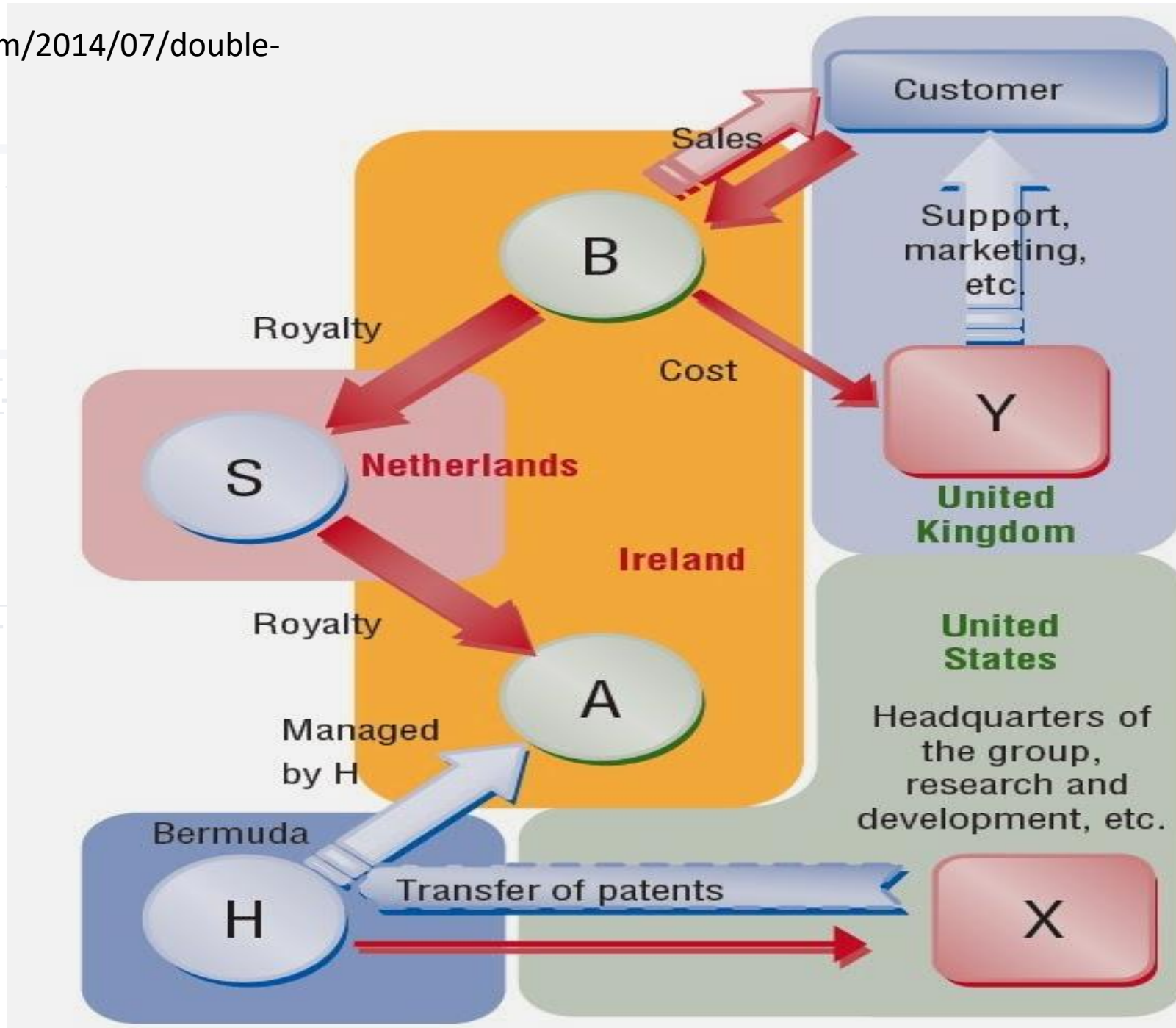
二、蘋果當時(~2014)稅務規劃的要素

MLNGT

(2)愛爾蘭三明治的規劃

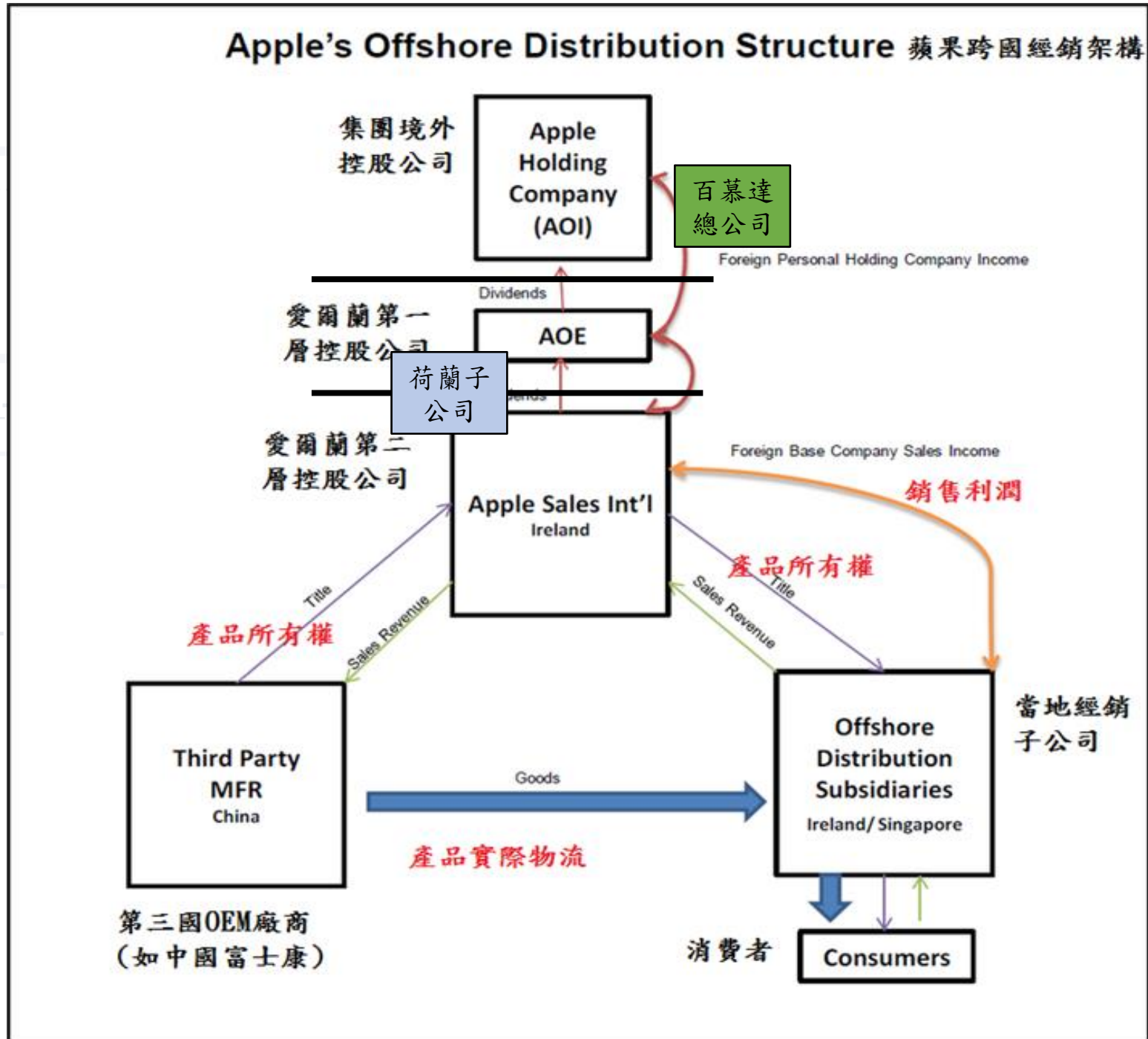
- 如同(1)的說明，2015年之前，在愛爾蘭成立的公司若實質管理處所在境外的話，境外來源無須繳納愛爾蘭所得稅。
- 歐盟各國間利息與權利金的支付，無須扣繳所得稅(資本流動自由)
- 形成「雙重愛爾蘭公司夾一個荷蘭公司」(Double Irish With a Dutch Sandwich)的三明治避稅架構。

(2) 愛爾蘭 三明治的規 劃-圖示



原圖來自美國參議院報告，
加註中文與補充細節(荷蘭子
公司與百慕達總公司)

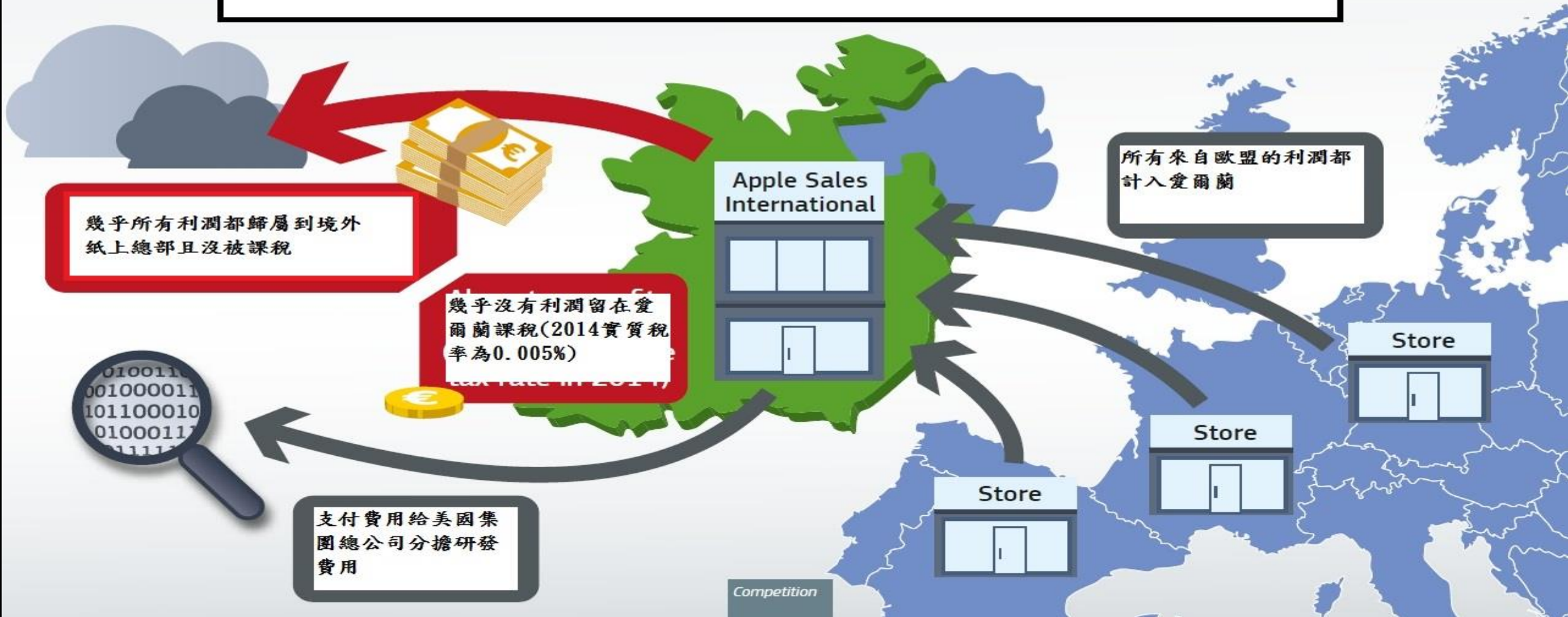
(2.1) 蘋果 利用愛爾蘭 三明治規劃 -圖示



原圖來自歐盟委員會，並加上中文註解



國家補助：愛爾蘭給予蘋果集團不法的稅捐優惠





二、蘋果當時(~2014)稅務規劃的要素

愛爾蘭稅局核發的稅務核釋(tax ruling) — 營運成本的比例當作應稅利潤

- 涉及ASI分公司：ASI總公司(管理總部設於百慕達)應歸屬於ASI愛爾蘭分公司作境內課稅之利潤，以分公司營運成本的10~15%計算，不包括來自關係企業收取的費用與成本。
- 涉及AOE分公司：AOE總公司(管理總部設於百慕達)應歸屬於AOE愛爾蘭分公司作境內課稅之利潤，以分公司營運成本的10~15%，不包括來自關係企業收取的費用與成本，加計分公司年營業額的1~5%作為智慧財產權回報。

三、歐盟法院一二審判決見解概要分析

(1) 歐盟委員會競爭部認為愛爾蘭稅局兩紙稅務核釋構成不法的國家補助

- 歐盟競爭部在2016年8月30日作出命令蘋果集團(Apple Group)應向愛爾蘭政府補繳130億歐元的處分決定
- 決定理由主要是認為愛爾蘭稅局核發的兩紙稅務不符合經濟實質(not correspond to economic reality)，不僅幾乎所有利潤都被歸屬至公司總部(愛爾蘭即無課稅權)，而所謂的公司總部也不過是紙上空殼，既無任何員工與實體資產，不過偶爾召開董事會而已，無法匹配如此高額的利潤。
- 按公開資料，顯示2011年度ASI帳上有220億美金利潤，但只有5000萬美金被計入愛爾蘭

課稅。

三、歐盟法院一二審判決見解概要分析

(2) 歐盟一審普通法院(General Court)判決蘋果勝訴的理由

- 關於兩紙稅務核釋不合乎常規交易原則/OECD移轉訂價指引，從而形成選擇性地授予稅捐利益，進而構成不法的國家補助行為，舉證責任應由歐盟執委會負擔。
- 愛爾蘭分公司所扮演的單純(non-complex)與可輕易辨識(easily identifiable nature)的經銷功能(distribution functions)，製造或其他與無形資產研發的複雜功能，並不是愛爾蘭分公司所負責的範圍。
- 在分析ASI與AOE兩家公司的功能角色之後，這兩家公司並非扮演著創造產銷流程價值的主要角色。所以兩紙愛爾蘭稅務核示所採取的按照營運成本計算應歸屬愛爾蘭課稅利潤的訂價方式，在歐盟競爭部未能充分舉證之下，並不構成所謂的選擇性稅務優惠。

三、歐盟法院一二審判決見解概要分析

(3) 二審歐盟法院(Court of Justice)認可歐盟執委會關於課稅主張

- 二審歐盟法院特別指摘一審判決過份地重視蘋果集團的重要決策、產品開發與無形資產維護，都集中在境外的非居住者公司，尤其是在蘋果集團的美國總部的事實。
- 無形資產產生的利潤，其配置固然要考慮資產功能與風險在企業集團內的分配，但利潤水平也必須與在市場條件(under market conditions)下從事各該交易活動所能獲得的利潤水平相符，而分配給非居住者公司分支機構的利潤應是「該分支機構在與公司集團其他部分的交易中，按照常規交易原則所能獲得的利潤，假設該分支機構是作為一個獨立企業實體，在相同或相似條件下從事相同或相似活動的情況，考慮到公司集團通過該分支機構及其他部分所使用的資產、執行的功能與承擔的風險」。



(3) 二審歐盟法院認可歐盟執委會關於課稅主張

- 本案之中，如果ASI和AOE的愛爾蘭分公司如果視為擁有獨立自主決策能力的公司實體，在正常市場條件下行事，它們不會同意將ASI和AOE所持有的智慧財產權所產生的利潤全部分配到愛爾蘭以外。
- 鑒於ASI與AOE的公司總部未執行功能及/或分支機構所執行的活動，這些智慧財產權也應該為稅務目的分配給愛爾蘭的分公司。

四、台商移轉訂價借鏡蘋果歐盟判決之處

MLNGT

- 歐盟蘋果判決導向市場國須配置合理利潤的移轉訂價規則。
- 撇開愛爾蘭三明治的避稅安排，高科技台商將高階製造、研發與管理功能集中在台灣，境外的子公司大多扮演銷售、售後服務等功能。=>價值鏈之中最為豐厚的超額利潤，多集中在台灣。
- 境外子公司的銷售、售後服務功能，通常以成本加價法配置經常性利潤，導致境外利潤與境內利潤的配置差距過大。