

概述愛爾蘭對蘋果公司之優惠稅率違反歐盟競爭法之癥結

李建歡 編譯

摘要

歐盟執委會於 8 月 30 日宣佈愛爾蘭稅務機關非法授與蘋果公司高達 130 億歐元之稅務減免。此一稅收利益將使其在歐洲共同市場上享有不公平競爭之優勢，進而違反歐盟國家補助規則。根據歐盟執委會之裁決，愛爾蘭及其他歐盟國必須追討此一稅收利益，以恢復市場上原有之公平競爭情形。對此，蘋果公司、愛爾蘭稅收單位均表示將選擇繼續上訴，而美國亦對執委會之裁決有所質疑。

歐盟執委會於 8 月 30 日認定愛爾蘭不當給予蘋果公司 130 億歐元的稅收利益。而此稅收利益授與將違反歐盟國家補助規則，因相較其他受愛爾蘭稅制管制之公司，愛爾蘭政府顯著地減免了蘋果公司的應繳稅額。現在，愛爾蘭必須追討此一稅收利益。對此，蘋果公司與愛爾蘭政府均決定上訴，美國亦對此一裁決有所疑竇。此裁決不僅將成為對愛爾蘭國內大型跨國公司出走愛爾蘭之警示，亦可能影響歐美間之關係並阻礙國際稅制改革之談判進程。

壹、案件簡介

在 2014 年 6 月啟動全面調查後，歐盟執委會最終認定自從 1991 年開始，愛爾蘭給予蘋果的兩件租稅函令 (tax ruling) 顯著且刻意地降低蘋果的繳納稅額。該租稅函令使兩家蘋果於愛爾蘭設立的子公司——蘋果國際銷售公司 (Apple Sales International, ASI) 與蘋果歐洲營運公司 (Apple Operations Europe, AOE)——得以享有不符合實際情形的應稅所得 (taxable profit)，因為此兩家公司所記錄的銷售利潤幾乎皆由集團內部移轉至蘋果的「歐洲總辦事處 (head office)」。而歐盟執委會評估結果顯示出該總辦事處僅為空殼公司，不可能獨自獲取如此利潤，且根據愛爾蘭於 2015 年失效前稅法，放置於該總辦事處的利潤不受任何國家之課稅規範，以致於蘋果只需繳納 ASI 自 2003 年 1% 降至 2014 年 0.005% 的實質公司所得稅。

此等蘋果在愛爾蘭所享有的選擇性稅收待遇，給予蘋果較其他受相同稅收規範的企業更明顯的優惠 (significant advantage)，牴觸了歐盟國家補助規則。歐

盟執委會因而有權要求復原自 2013 年執委會首次要求蘋果公司提供相關資訊的十年前所起算之非法國家補助。換言之，愛爾蘭現在必須要連本帶利追討回蘋果從 2003 至 2014 年所欠繳的 130 億歐元之稅金。

在愛爾蘭所給予的稅收待遇下，蘋果將所有的銷售記錄均記錄在愛爾蘭，而非實際販售產品的國家，進而幾乎規避了所有在歐洲單一市場下銷售蘋果產品之所得稅。然而，這種在歐盟單一市場下所形成的跨國稅收結構是否合理，並不在歐盟國家補助規則的管轄範圍。如果其他歐盟國家之稅收機關認為當前這種利潤分配不合理，並欲進一步追討蘋果兩家子公司於同期所獲利的所得稅，愛爾蘭可追討之稅收利益總額將可能減損。

貳、蘋果公司的稅務結構簡介

在與蘋果母公司所簽訂的成本分攤協定 (cost-sharing agreement) 下，蘋果於愛爾蘭設立的兩家子公司 ASI 及 AOE 得在南、北美洲外之地區，以蘋果公司的智慧財產權，販售與製造蘋果產品；相對地，ASI 與 AOE 則必須每年資助美國蘋果集團研發經費，且此項支出從其利潤中扣除。2011 年此兩家公司所資助的金額已經累積高達 20 億美金，至 2014 年更有顯著的成長，這些主要由 ASI 所提供的支出佔美國蘋果集團研發其全球智慧財產權所需資金的一半以上

ASI 和 AOE 在愛爾蘭的應稅所得則是根據 1991 年愛爾蘭租稅函令決定，並於 2007 年為一相似的函令所取代。最後，該函令在 ASI 和 AOE 於 2015 年改變其公司結構後終止。以下分別介紹 ASI 與 AOE 在 2015 年前之公司結構。

一、蘋果國際銷售公司

ASI 負責自世界各地的加工廠採買蘋果零件，並將之銷售於歐洲、中東、非洲與印度市場，蘋果在歐洲建立此種經營方式，使消費者向 ASI 而非實體商店 (建立契約關係) 購買商品，藉此將歐洲境內所有的銷售與其所產生的利潤全部登記於於愛爾蘭。

然而，愛爾蘭所發佈的兩個租稅函令僅規範 ASI 內部利潤分配，而未針對蘋果在全歐洲之銷售。具體而言，基於愛爾蘭稅收目標，這兩個租稅函令允許 ASI 將利潤切分，而蘋果將絕大多數之利潤切分並移轉到 ASI 的「總辦事處」。此一總辦事處只存在於紙上，故並不屬於任何國家，也沒有任何僱員或辦公場所。其商業活動僅有不定期的董事會。ASI 所獲之利潤只有少部分位於其「愛爾蘭分

公司」，並為愛爾蘭稅法所約束，其餘大部分之獲利則置於總辦事處而完全未被課稅。

因此，ASI 僅有少數的利潤在愛爾蘭有被課稅。舉例而言，ASI 在 2011 年記錄了 160 億歐元的利潤，但根據租稅函令之條款，僅有 5,000 萬歐元被愛爾蘭視為應稅所得，其餘的 159 億 5,000 萬則逍遙法外。ASI 在愛爾蘭支付不到 1,000 萬歐元的公司稅，意即其整年利潤之實質稅率僅有 0.05% 而已。在後續的幾年間，ASI 帳下的利潤雖持續增加，但愛爾蘭租稅函令下的應稅所得卻未增加，因此其實質稅率到 2014 年時下降到僅剩 0.005%。

二、蘋果歐洲營運公司

在 1997 年和 2002 年此兩租稅函令下，AOE 亦在同一期間內享有相同待遇。該家公司負責蘋果電腦特定的生產線。其大部分的利潤亦在內部轉移給「總辦事處」而未被任何地方課稅。

參、執委會的評估與考量

所謂租稅函令，是指各國稅收機關基於公司要求後，針對如何計算公司所得稅，或特殊稅收條款之用途所發佈的文件¹。而歐盟國家補助規則，則是確保歐盟會員不會透過租稅函令或其他方式，給予特定公司比其他公司更優惠的稅收待遇。具體來說，集團內公司間或者同公司不同部門間之利潤，必須以符合經濟事實的方式分配。這代表分配必須符合獨立商業實體間在商業條件下所作之安排，此又被稱為「常規交易原則 (arm's length principle)」。

本次歐盟執委會針對愛爾蘭先後兩項租稅函令所肯認的 ASI 與 AOE 內部利潤分配方法進行調查，執委會評估此一利潤分配方法在計算應稅所得時，是否給予了蘋果公司不當利益，而違反歐盟國家補助規則。

執委會的調查指出，愛爾蘭當局所發佈的租稅函令認可了 ASI 和 AOE 的內部利潤移轉，不論在事實或經濟上均不具正當理由。該租稅函令使絕大多數的 ASI 銷售利潤被分配給其總部，但其總部卻不具任何營運的能力以維持銷售業務，或任何其他實體商業活動。只有 ASI「愛爾蘭分公司」有能力透過銷售蘋果的產品生產出此等收入。因此，ASI 的銷售利潤應被記錄於愛爾蘭分公司而被課稅。

¹ Directorate General for Internal policies, Policy Department Economic and Scientific Policy, European Parliament, 'Tax rulings' in the EU Member States in-depth analysis, at 6 (2015).

總辦事處並未用有任何員工或辦公場所。唯一與「總辦事處」相關的活動，應僅限於董事關於股息發放、行政安排與資金管理的決策。根據執委會的評估，這些活動所產生出的利息所得才是可被歸於「總辦事處」的利潤。同樣的，只有 AOE「愛爾蘭分公司」才有能力透過電腦生產線創造收入，而非 AOE 之總辦事處。因此，AOE 的銷售利潤亦應被歸於 AOE「愛爾蘭分公司」並於愛爾蘭課稅。

基此，執委會認為在愛爾蘭所發佈的租稅函令下，ASI 與 AOE 得將銷售利潤移轉至總部，使此等利潤無法被課稅。因此租稅函令使蘋果得明顯比其他企業負擔較少的納稅義務，而違反歐盟國家補助規則。執委會並強調此一決定並非質疑愛爾蘭的稅務系統或其公司所得稅率。另外，蘋果公司在歐洲的稅務結構、及跨國的利潤分配皆非為歐盟國家補助規則所涵蓋，如果利潤被記錄於其他國家，這將影響愛爾蘭能追討的金額。

肆、稅金追討原則

原則上，歐盟國家補助規則要求不符合規則之補助必須被追討回來，以消弭市場上因國家補助而造成的競爭扭曲。但在歐盟國家補助規則和追討中，並不包括處罰，僅為恢復企業間所享有的平等待遇。

歐盟執委會於其裁決中，公布計算蘋果所享有的不當競爭利益之方法。具體來說，愛爾蘭一定要將 ASI 與 AOE 過去間接移轉給「總辦事處」的所有銷售利潤各別分配回「分公司」，並以愛爾蘭正常的所得稅率向重分配後的利潤進行課稅。此一決定並未要求將「總辦事處」相關商業活動獲取之利息所得移轉回「分公司」。

執委會僅能要求追討從執委會首次向蘋果公司要求相關資訊的十年前起算之應收稅款，即 2003 年開始之非法國家補助。然國家非法補助之追討僅至 2014 年止，因為蘋果在愛爾蘭的公司結構已於 2015 年改變，且 2007 年所發佈的租稅函令也因此終止。儘管如此，此一可追討稅額連本帶利將高達 130 億歐元。

然而，如果其他國家要求蘋果付 ASI 或 AOE 的所得稅，愛爾蘭政府能追討的金額將受減損。根據執委會調查結果所透露的訊息，一旦歐洲共同市場的其他國家對蘋果的商業風險、銷售和其他活動的利潤，主張其管轄權，則上述情形將可能成真。除此之外，若美國政府要求在 2003 至 2014 年間蘋果公司須支付更多錢給美國母公司作研究和發展之用，愛爾蘭政府可追討稅額亦可能受到減損。

最後，值得注意的是，所有執委會之裁決均受歐盟法院審查之拘束。如果會員國決定針對執委會之裁決進行上訴，愛爾蘭仍必須先追討到非法國家補助，但可以將其所追討之金額放於第三方帳戶，待後續歐盟法院之判決結果再進行處置。

伍、各方反應與後續可能影響

在歐盟執委會完成調查，並指出蘋果所支付的實質稅率長年低於 1% 後，蘋果公司卻堅持其在每個管轄權均支付了足額的稅。蘋果執行長庫克 (Tim Cook) 曾在 8 月時向華盛頓郵報表示，ASI 與 AOE 的稅務結構，在愛爾蘭可適用於所有公司，而非獨厚蘋果公司。換言之，蘋果並未在愛爾蘭取得特殊待遇，亦未享有選擇性的國家補助。

由於愛爾蘭政府認為其與蘋果所達成的稅收函令，並沒有構成非法的國家補助，因此決定向執委會申訴。儘管如此，目前愛爾蘭政府內部意見亦有分歧。雖然內閣同意上訴，但有些部會首長認為愛爾蘭當前立場過度傾向美國的科技大廠。而在部分部會首長的堅持下，愛爾蘭總理肯尼 (Enda Kenny) 將引進第三方專家，審視愛爾蘭在境內營運的跨國企業之租稅待遇。此一決定，將可能引發數百家在愛爾蘭營運的美國公司被捲入這場政治爭端的疑慮。

事實上，在執委會、蘋果與愛爾蘭的角力之外，美國亦對歐盟執委會的裁決感到不滿。美國所關切的，是在境外的美國公司是否能持續保有利潤。理論上來說，強迫蘋果上繳稅金，最終將可能侵蝕美國的稅基。美國財政部長即於報告出爐後斥責執委會自以為是「超國家租稅機構 (supranational tax authority)」，且此一調查威脅到了歐美之間的國際稅制改革協定。

針對此一裁決上訴，將可能需要花數年才能獲得答案。除此之外，將行政函令上訴至法院亦可能形成前例。最後如果執委會獲勝，執委會的裁決將會撼動歐盟稅制的權力均衡。屆時，儘管政府仍有權設立其稅率，執委會卻將成為各國法律執行效果的監督者。相反的，蘋果和愛爾蘭若成功上訴，兩者將終能喘一口氣，而歐盟各國政府亦將能有更大的政策空間。但即使如此，目前的行政裁決仍已威脅到美國與歐盟的關係，並且對陷入膠著的貿易協定談判雪上加霜。截至今日，執委會的裁決仍成為了諸多跨國公司在境外避稅策略的震撼彈。

參考資料：

1. Press Release, European Commission, State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion (Aug. 30, 2016).
2. Vanessa Houlder, Alex Barker & Arthur Beesley, Apple's EU tax dispute explained, FINANCIAL TIMES, Aug. 30, 2016, <http://www.ft.com/cms/s/2/3e0172a0-6e1b-11e6-9ac1-1055824ca907.html#axzz4JfjZQysk> (last visited Sept. 19, 2016).
3. Vincent Boland, Ireland to appeal against EU's Apple ruling, FINANCIAL TIMES, Sept. 2, 2016, https://www.google.com.tw/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjsqIqbppnPAhVEsJQKHQVQBXIQFggqMAI&url=http%3A%2F%2Fwww.ft.com%2Fcms%2Fs%2F0%2F2b8adff6-711f-11e6-a0c9-1365ce54b926.html&usg=AFQjCNGDNb8IN5V0dfUSltF1NINHhaUF6w&sig2=7fos1nBWhYLrt_DngSesw (last visit Sept. 19, 2016).

