

出國報告(出國類別：其他－國際會議)

參加馬來西亞內地稅務局與
經濟合作暨發展組織(OECD)
聯合舉辦租稅協定應用進階研討會
會議報告

服務機關： 財政部賦稅署
姓名職稱： 稽查 黃璿緯
派赴國家： 馬來西亞
出國期間： 100 年 3 月 6 日至 12 日
報告日期： 100 年 6 月 8 日

摘要

2011 年馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織(OECD)聯合舉辦之租稅協定應用進階研討會，由 OECD 秘書處官員 Mr. David Partington 主講並擔任會議主持人，紐西蘭內地稅局國際租稅政策主管 Ms. Carmel Peters 及荷蘭財政部租稅協定組組長 Mr. Arno Oudijn 共同授課。

研討會內容包括：2010 年版 OECD 稅約範本與註釋修正簡介、現階段 OECD 租稅協定之工作、適用租稅協定之居住者身分認定(包含主權基金、集合投資工具及雙重居住者)、常設機構之定義、常設機構營業利潤之歸屬(包含第 7 條營業利潤新舊條文比較)、權利金課稅、非居住者受僱所得、表演人與運動員及受益所有人等議題，並針對各項議題之當前發展、相關租稅協定條文之應用、2010 年版 OECD 稅約範本更新條文或新增註釋及協定政策與近期個案進行深入探討。

參加馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織 (OECD)聯合舉辦租稅協定應用進階研討會會議報告

目 錄

壹、會議緣起與目的	1
貳、與會人員及會議過程	1
參、會議研討內容	2
肆、心得與建議事項	41
附件	

參加馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織 (OECD)聯合舉辦租稅協定應用進階研討會

壹、會議緣起與目的

馬來西亞內地稅務局自 99 年起，定期邀請我國派員參加其與 OECD 聯合舉辦之稅務研討會，本(100)年 1 月間，該局局長邀請我國派員參加 100 年 3 月 7 日至 11 日在馬來西亞租稅學院舉行之「租稅協定應用進階研討會」。

推動與他國洽簽租稅協定為我國近年重要施政目標之一，隨著生效之租稅協定數增加、國際經貿交流頻繁，申請適用租稅協定案件亦隨之增加。藉由本次研討會，增進國際稅務交流，並瞭解國際間租稅協定實務最新發展，俾作為我國研擬租稅協定適用原則及租稅協定條文諮商之參考。

貳、與會人員及會議過程

本次租稅協定應用進階研討會由 OECD 秘書處官員 Mr. David Partington 擔任主持人，紐西蘭內地稅局國際租稅政策主管 Ms. Carmel Peters 及荷蘭財政部租稅協定組組長 Mr. Arno Oudijn 共同授課。

與會者計有來自孟加拉(1 名)、柬埔寨(1 名)、斐濟(1 名)、香港(1 名)、印度(2 名)、緬甸(1 名)、菲律賓(2 名)、新加坡(2 名)、斯里蘭卡(1 名)、泰國(1 名)、東帝汶(1 名)、越南(1 名)、馬來西亞當地學員(3 名)及我國(1 名)共 19 位稅務官員參加。

本次研討會我國由財政部賦稅署稽查黃瓊緯參加，依預定行程於 100 年 3 月 6 日抵達吉隆坡後，由馬來西亞租稅學院派員接送至該學院報到住宿，並於該學院進行為期一週之研討會課程。研討會進行方式是由三位講師就選定之租稅協定近期重要議題輪流進行簡報，簡報過程中三位講師穿插表達各自看法與提供其實務經驗分享，並透過案例引導與會者進行互動研討。

參、會議研討內容

一、OECD稅約範本更新及現階段有關租稅協定之工作

OECD稅約範本最初之目的為協助各締約國草擬租稅協定條文，發展至今，其工作重點為稅約範本條文之解釋。本節簡介2010年版OECD稅約範本修正、OECD有關租稅協定之現階段工作並說明各國對於稅約範本之評論及保留意見之作用。

(一)OECD稅約範本更新

2010年版OECD稅約範本由理事會(The OECD Council)於2010年7月22日通過，該版本除更新第7條營業利潤條文，採用新的常設機構營業利潤歸屬原則外，尚包括其他條文註釋之更新。重要議題如下：

1. 第15條(受僱所得)註釋第8節，新增「雇主(employer)」及「受僱關係(employment)」之判定原則與案例。
2. 主權基金(Sovereign Wealth Funds)適用租稅協定之探討：分別於第1條、第10條及第11條之註釋中釐清與說明。
3. 集合投資工具(Collective Investment Vehicles, CIVs)：於第1條註釋增訂專章探討CIVs適用租稅協定相關議題。
4. 新增第7條註釋：修正後之第7條營業利潤條文適用新的註釋，而2008年以前之第7條條文與其註釋仍保留於稅約範本同條附錄。
5. 電子通訊議題：於第5條、第12條及第17條之註釋中新增電子通訊相關議題之探討及案例。

(二)OECD有關租稅協定之現階段工作

1. 常設機構：第10工作小組刻就常設機構之定義，針對24項議題進行討論。
2. 受益所有人(beneficial owner)之定義：許多稅務機關在審查適用租稅協定案件時，常以受益所有人之概念作為反避稅工具。OECD工作小組近年試圖釐清股利、利息及權利金條文中受益所有人之意義，並相繼於2009年9月、2010年2月及同年9月就稅約範本相關註釋之修正建議及案例進行討論。

3. 第17條(表演人與運動員)相關報告：稅約範本適用之表演人並非狹義的表演人，凡其所從事之活動具有「娛樂(entertainment)」性質者，即符合表演人的定義。在討論中，特別探討「超級模特兒(super model)」是否為第17條所指之表演人，因為，模特兒在伸展台上從事的活動，除了有展示商品的效果外，是否還包含著娛樂的成分。另一個大家津津樂道的案例，是美國前總統克林頓卸任後，從事全球巡迴演講之活動收入是否適用租稅協定有關表演人的規定。
4. 無差別待遇條文：2008年版OECD稅約範本新增無差別待遇條文註釋。
5. 特殊許可(例如碳排放量許可)之交易，適用租稅協定議題。
6. OECD預計於2013年或2014年進行下一次稅約範本及註釋之更新。

(三)OECD稅約範本註釋之評論及保留意見之作用

稅約範本註釋中有關各國對於註釋之評論(Observation on the Commentary)及對於條文之保留意見(Reservations on the Article)，在適用租稅協定時，是否即代表各該提出評論或保留意見國家之立場，或對其具有拘束力？本次研討三位講師之意見如次：

1. David Partington認為:各國提出之評論或保留意見對於法院判決過程似乎並不具拘束力，法院仍會依據維也納條約法公約之原則解釋協定條文。然而，各國之評論或保留意見內容，為納稅義務人以及磋商過程之協定締約國瞭解該國立場之重要資訊。
2. Carmel Peters認為:如果雙方締約國對於同一條文有相同保留意見且對註釋有相同評論，則該等意見與評論將會於適用時列入考量。
3. Arno Oudijn認為:除非出具保留意見之締約國將其意見在協定條文中述明，或在協定磋商過程中闡明該立場並落實於協定中，該等保留意見才具有拘束力。反之，若該國家協定條文仍使用稅約範本之文字，其保留意見在協定適用時並不具拘束力。

二、適用租稅協定之居住者身分認定

(一)主權基金(Sovereign Wealth Funds, SWFs)適用租稅協定之探討

1. 「主權基金」係指由國家或其所屬政府機構，為總體經濟目的而設置之特殊目的投資基金。不同於傳統之政府養老基金與貨幣準備資產，主權基金之資金來源包括政府預算結餘、外匯準備盈餘、公營事業民營化盈餘、自然資源出口盈餘或國際援助基金等。主權基金為專業積極之投資機構，持有並管理多樣化資產，除投資本國資產外亦投資外國資產。新加坡淡馬錫控股有限公司(Temasek)即主權基金之著名案例。
2. 主權基金是否適用租稅協定之探討包括：國家豁免權原則(sovereign immunity principle)是否適用於主權基金、主權基金是否符合租稅協定「一方締約國居住者」之定義，以及主權基金是否負納稅義務等。各國對該等議題有眾多不同見解，OECD相關工作小組對此亦無法獲致共識，因而2010年修正稅約範本時於第4條「居住者」註釋中說明，主權基金適用租稅協定之議題必須依據個案之事實與情況逐案決定。
3. 實務上，部分國家為使其主權基金得適用租稅協定，在協定「居住者」條文增訂居住者包括「法律實體(a statutory body)」、「代理或機構(an agency or instrumentality)」或「國家、其所屬機關或地方機關之公法法人(a legal person of public law of a State, a political subdivision or local authority)」，以使居住者包含由國家完全持有但卻不符合「國家、所屬政府機關或地方機關」定義之主權基金，使其得以適用租稅協定。
4. 此外，部分國家或基於「國家豁免權原則」或於國內法明定，給付他國、由他國完全持有之機構或從事具有政府性質活動機構之股利、利息免稅。而主權基金取得股利或利息收入能否適用該等免稅，協定雙方締約國可於租稅協定磋商時進一步確認釐清，或於協定中明確規範。關於此議題，OECD稅約範本第10條註釋提供選擇性條文，規範第10條第1項所稱之股利，若收到股利之人為締約國居住者，且股利之受益所有人為該國、其所屬政府機關或地方機關，則所得來源地國應予免稅，不受第2項規定之限制。

(二)集合投資工具(Collective Investment Vehicles, CIVs)適用租稅協定之探討

背景

1. CIVs在各國有許多不同型態，例如公司、信託、結構性契約等。依據2010年版OECD稅約範本之定義，稅約範本註釋所稱之CIVs係指是由不特定大眾持有(widely-held)、持有多樣化之證券投資組合及在設立國應受投資者保障規定拘束者。散戶投資人透過CIVs投資而不直接投資於特定資產可具有經濟規模效益等好處，透過CIVs的投資模式在近年來規模越來越大，預期將持續成長，且跨國投資已成為普遍趨勢。
2. 目前許多OECD國家之國內法對於CIVs均有特殊課稅規定，該等特殊課稅規定設計之目的為租稅中立，亦即使投資人透過CIVs投資之所得與直接投資之所得，具相同租稅負擔。然而，由於各國對於CIVs之規範不同，處理協定議題時無法有一致適用之規定。目前，已有部分國家在其租稅協定中針對CIVs明定特殊條文處理其適用租稅協定之議題。
3. 為解決證券投資人所面臨之法律、適用程序及行政議題，俾使其實質享有租稅協定之利益，OECD財政委員會成立「集合投資工具租稅議題及跨國投資人適用租稅減免程序議題非正式諮詢小組」(ICG)，並發布報告，其中有關「CIVs之所得適用租稅協定利益」之報告，處理CIV相關之法律及政策議題，討論究係CIVs或其投資人有權適用租稅協定，且適用至何種程度。該報告業獲OECD財政委員會所採用並納入2010年版OECD稅約範本第1條註釋6.8至6.34節。
4. CIVs如何適用租稅協定，須由以下三個議題循序探討：
 - CIV是否為租稅協定所稱之「人」(Is the CIV a person)?
 - CIV是否為一方締約國之居住者(Is the CIV a resident of a Contracting State)?
 - CIV是否為所得之受益所有人(Is the CIV the beneficial owner of the income)?

(1)CIV是否為租稅協定所稱之「人」

OECD稅約範本第3條第2項規範所稱之「人」，包括個人、公司及其他任何人之集合體(body of corporate)，前述規範並非「全面性」之定義，因此應對其作廣義解釋。

(i) CIV之法律結構

CIV在OECD會員國中有不同法律形式。加拿大與美國，公司及信託為CIV常用型態；澳洲、紐西蘭與日本，信託為主要型態；英國CIV主要亦使用信託型態，但晚近英國亦發展出公司型態的CIV。多數歐洲國家，合資工具(joint ownership vehicles)及公司均為CIV常見型態。其他地區，尚有保管安排(custodianship arrangements)型態之CIV，其通常僅具契約性質。

(ii) 對於各類型CIV之判定

- 合資(joint ownership)型態之CIV：一般認為，若依據CIV設立地國內法規定，CIV僅具合資型態而無法人人格，且協定並無特殊規定時，則該等合資型態之CIV不符協定關於「人」之定義。
- 基金(foundation)型態之CIV：應符合「人」定義，因為依租稅目的，該類安排應可視為協定所稱「租稅目的人之集合體(body corporate for tax purposes)」。
- 公司型態之CIV：公司型態CIV符合「人」的定義。
- 信託型態之CIV：此類CIV判定結果較不明確。在大部分不成文法系(common law)國家，信託或受託人以其本身名義彙總執行各類行為，並且本身具有納稅義務人身分，因此大部分OECD國家認為，若信託為設立地國規定之納稅義務人，則其於適用租稅協定時應視為協定所稱之「人」，但OECD會員間針對此點並無共識。而部分成文法系(civil law)國家，其國內法並無信託之概念，因此，這類國家須在租稅協定諮商時於協定條文中特別就信託議題進一步釐清。

(2) CIV是否為一方締約國之居住者

CIV是否為一方締約國居住者，應依據CIV設立地國之國內稅法規定判斷。各國課稅制度之相同目標係確保CIV或其投資人中僅有一層(one level)租稅負擔

，因此各國CIV之課稅規定均以「租稅中立(neutrality)」為制度設計之主要考量，也就是使直接投資的投資人與透過CIV投資的投資人，二者最終租稅負擔相同(至少當投資人、CIV以及被投資標的均位於相同國家時，此目標可以達成)。

有些CIV設立地國，將CIV視為導管(fiscally transparent)，因此CIV收到之所得，稅負係由其權利持有人負擔，CIV本身對於該等所得並無納稅義務。其他國家，則或多或少將CIV視為投資人與被投資標的間之實體。另外，在部分國家，CIV原則上負有納稅義務，但若符合特定條件則得免稅。該等免稅條件之設定通常與CIV之利潤分配實務、所得來源及其運作特性相關。更常見的情況是，CIV負有納稅義務，但可依其利潤分配情形以減免應稅所得(deductions for distribution)方式計算應納稅額。此類依據利潤分配情況減免應稅所得之結果，通常等於沒有實際繳納租稅。尚有一些國家對CIV課稅，但適用零稅率或特別低之稅率。最後，部分國家對CIV課徵完全稅捐，但採用整合機制(integration)消除投資人與CIV階段間之重複課稅，該類整合機制包括在投資人階段免稅，或者使CIV階段所繳納的稅額可自投資人應納稅額中扣抵。

當CIV符合協定「人」之定義，後續判定其是否為一方締約國居住者，須考量其是否「負納稅義務(liable to tax)」。依據2010年版OECD稅約範本第4條註釋第8.6節之原則，即使一方締約國實際並未對設立於該締約國之CIV課徵租稅，CIV仍負納稅義務(liable to tax)，該CIV仍視為該締約國之居住者。然而，針對CIV所設計之「租稅中立」機制，將影響協定適用之分析結果。例如，(i)在將CIV視為導管之機制下，在該締約國設立之CIV將不能視為居住者，因為該等CIV不負納稅義務。然而，(ii)在將CIV視為課稅主體之機制下，縱然CIV之所得因符合條件而得免稅，或因為其利潤以股利型態分配給投資人而降低應稅所得，或適用較低稅率，該等CIV仍得視為其設立地締約國居住者。OECD認為，以居住者測試之目的而言，CIV之法律形式僅於決定其在設立地國之租稅負擔時具攸關性。因此，基於租稅協定適用目的，不論CIV之法律型態為何

，只要其符合「人」之定義，所有型態之CIV都適用相同課稅方式的國家，該等CIV皆應視為該國居住者，或者均不視為該國居住者。

稅約範本第4條註釋第8.7節說明，部分國家主張，一特定實體即使為國內法規定之課稅主體，但因符合特定條件適用免稅，該等無實際租稅負擔之實體不符第4條所稱之「負納稅義務(liable to tax)」，並非該國居住者。因此，前段分析之結果將不適用於持此等主張之國家，諮商時，如有一方締約國持第4條註釋第8.7節所述看法，須直接於協定中處理CIV適用協定之議題，以求審慎。

(3) CIV是否為所得之受益所有人

在部分案例中，由於所得來源國認為CIV不可能是相關所得之受益所有人，CIV因而無法享有租稅協定利益。稅約範本並未定義受益所有人，因此，除非協定另有明文，受益所有人之定義必須回歸到協定適用國之國內法。因此，即使CIV的設立地締約國認為相關CIV符合受益所有人定義，然而CIV的投資標的所在地國(所得來源地國)可能仍認為僅其具有解釋該等CIV是否為受益所有人之權利。該等解釋之結果影響甚鉅，就此議題建立共識顯得格外重要。

持「CIV不可能為CIV所收到所得之受益所有人」者認為，依據管理「CIV投資人與CIV間」或「CIV投資人與CIV管理人間」關係之國內法，擁有CIV受益單位所有權等於擁有CIV資產的所有權。

持「CIV可能為CIV所收到所得之受益所有人」者，則持以下主張：

- (i) CIV投資人之地位與直接投資人的地位顯不相同。CIV之功能是集合小額投資人的資金以達到小額投資人自身無法達到的目標(例如，規模經濟)，但CIV投資人對於CIV之投資標的並無直接權利。儘管CIV投資人有權利自CIV獲得等同於依其持有CIV比例計算CIV投資標的之價值，然而，該等權利與直接收到投資標的的相較，無論就商業意義或課稅目的而言，本質上均不同。例如，任何一個持有公開交易公司股票的股東，都可以藉由在市場上出售股份而獲得其所持有表徵該公司股份的對價，在交易市場出售CIV之受益單位也是CIV投資人實現其投資價值之方式。

- (ii)一個直接投資之投資人可以直接出售或購買特定證券，但對於一個透過CIV投資之CIV投資人而言，則不可能進行該等直接買賣。此類CIV的管理人代替CIV投資人對於CIV的投資標的具有絕對管理權。一般而言，CIV管理人依據其自訂之授權範圍代替投資人管理投資標的(授權範圍通常可見於招攬投資人的文件中)，雖然爲了要享有特殊租稅待遇，管理人具有實務或法律上分配CIV所得之義務，但是此種義務並不因此限制管理人對於改變投資標的之能力。
- (iii)在大部分國家，CIV投資人之租稅處境通常與直接投資之投資人不同。例如，CIV投資人贖回所持有之CIV受益單位時會產生資本利得，而非依持有比例對應CIV收到的所得(如股利或利息)，另由於CIV持有人組成結構經常變動，CIV自特定資產產生的所得並無法追溯予該等所得發生時點之特定投資人。

5. 當CIV不適用租稅協定利益時，投資人如何適用租稅協定利益

OECD認爲，當CIV不符合租稅協定適用條件時，應該建立適當方法，以使CIV設立地國居住者之投資人得主張租稅協定利益。ICG中，有部分國家之代表對於將租稅協定利益給予第三國居住者之投資人，持相當保留之態度，持此項主張之代表主要係基於維持租稅協定之雙邊性，因此，不應將協定利益擴張至雙方締約國居住者以外之人。

2010年版OECD稅約範本第1條註釋進一步討論如何決定所謂「優良(good)」投資人比例，亦即得適用租稅協定投資人持有CIV受益權單位數總和占CIV受益權發行總數之比例，進而決定所得來源國應就CIV之所得適用優惠稅率之比例。相關註釋中所謂「優良」投資人比例之計算基礎，並不限於CIV設立地國居住者之投資人，可能還包括第三國居住者，且該第三國與所得來源國之間亦有租稅協定，並且該租稅協定規定之優惠稅率至少與CIV設立地國與所得來源國間協定之稅率相同，或者更爲優惠。

6. 消除雙重課稅之議題

大部分情況下，CIV以及其投資人，均無法主張CIV在來源地國已繳納之稅額扣抵。若CIV為其設立地國之居住者，但因適用免稅，除非設立地國允許將CIV所得中所含之國外已納稅額移轉(flow through)予CIV之投資人，則國外已納稅額並無可扣抵之處。另一方面，OECD認為，若CIV在其設立地國屬於導管(transparent)，則該設立地國居住者之投資人，應得依比例主張國外已納稅額扣抵。但當CIV設立地國並非視CIV為導管，而係採用整合稅制(integration)時(例如在CIV分配利潤予投資人時，分配之金額得自CIV之課稅所得中減除)，國外已納稅額扣抵之使用將產生諸多困難。

然而，當CIV之投資人為第三國之居住者時，雙重課稅之問題將更為複雜。OECD認為，為解決第三國投資人雙重課稅之問題，基於CIV設立地國與投資人居住地國間之租稅協定，CIV設立地國應可要求投資人之居住地國給予CIV在所得來源國已納之稅額扣抵。

7. OECD修正稅約範本註釋

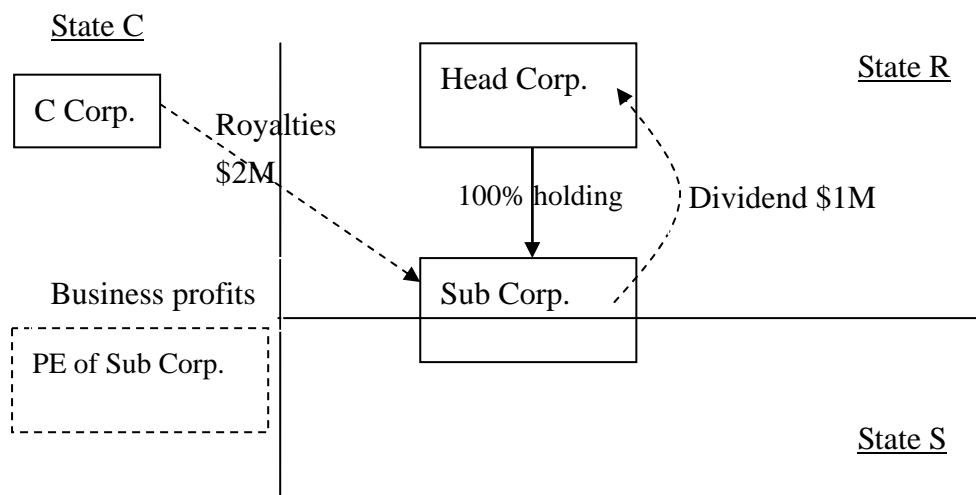
OECD認為，由於現行稅約範本無法對於CIV適用租稅協定議題提供明確適用原則，爰於2010年版註釋提供解決CIV適用租稅協定疑義之選擇性條文，並建議締約國納入協定，俾提供CIV、投資人及投資機構適用協定之確定性。

在OECD建議之條文中，包括將CIV視為居住者及所得之受益所有人，可直接以CIV名義適用協定利益，ICG傾向採用此等條文。另外，OECD亦擬具其他參考條文，不考慮於CIV階段適用協定，而建議採完全導管(full look through)之方式，於投資人階段給予租稅協定利益。當投資人直接投資於相同之標的較透過CIV投資於該等標的可負擔較低扣繳率或者免稅時，後者方法較為適用。

(三) 案例研討 — 公司雙重居住者身分之判定(TREATY RESIDENCE OF COMPANIES)

事實

1. Sub Corp為Head Corp之子公司，Head Corp係公開發行公司且為State R居住者。
 - Sub Corp 設立登記於State S，並在State S擁有工廠從事生產。Sub Corp 由具經驗之機動管理團隊所領導，領導團隊之成員實際開會、工作地點皆位於State S境內。
2. Sub Corp董事會成員包含：Sub Corp之執行長、財務長、Head Corp之資深經理人及部分Head Corp之高階管理人員。Sub Corp所有董事會議均在Head Corp位於State R 境內之辦公室舉行。董事會討論由Sub Corp管理階層所提出的報告與建議，並決定Sub Corp之管理與經營方向等決策，因基於對Sub Corp表現之肯定，大部分建議均被董事會所採納。然而，董事會仍對Sub Corp具有控制力並且對於Sub Corp經營之策略方向具體主張其看法。
3. Sub Corp所得如下：
 - (1)源自State S工廠之利潤：\$5 million；
 - (2)源自State C之權利金：\$2 million；
 - (3)源自State C 分支機構之營業利潤。
 另Sub Corp 每年給付其母公司Head Corp股利 \$1 million。



相關法規

Sub Corp設立登記於State S，其董事會每年在State R召開，依據R、S二國各自國內法，Sub Corp具有R、S二國雙重居住者身分。R、S二國均對於居住者之全球

所得課稅、非居住者僅就來源所得課稅。二國國內法以扣抵法消除雙重課稅，R與S國間之租稅協定與OECD稅約範本相同。

議題討論

1. 依據租稅協定tie-breaker rule之規定，哪一國為Sub Corp實際管理處所所在地?
2. 判定實際管理處所之重要因素為何?
3. 如依租稅協定tie-breaker rule，判定State R為Sub Corp之居住地國，則Sub Corp之所得，State S如何課稅?

研討意見

1. 本案例，在State R執行之功能包含：公司經營方針之最終決定、主要管理、商業決策之訂定，而董事會對於公司決策必須負責。在State S所執行之功能包含：公司日常事務之管理、大部分營業活動所在地、公司主要所得之來源地。
2. 當公司董事會之舉行地點經常變動，或者跨地舉行(例如使用conference meeting)時，以董事會舉行地決定實際管理處所所在地將發生困難。
3. 本案例研討過程，部分與會者認為，Sub Corp之居住地國應以公司日常管理、經常營業活動之所在地或主要營業利潤之來源地國決定。然而，OECD認為，所謂實際管理處所，應是公司重要決策(例如公司經營方針、方向)決定之地點，且實際管理處所所在地未必是董事會召開之地點，但必須是公司進行重要方針決策之地方。
4. 租稅協定諮商時，雙方可選擇別於OECD稅約範本之條文，以雙方主管機關相互協議方式決定具雙重居住者身分公司之居住地國，並且約定如居住地國無法決定時，該公司將不得享有租稅協定任何利益。此類條文可促使雙方主管機關儘速作成決定，並避免公司藉由變更居住地濫用租稅協定。然而，無法決定居住地國而又涉及第三國之交易時，則須再以相互協議解決。
5. 關於Sub Corp位於State S工廠產生之營業利潤，State S之課稅權是否會因tie-breaker rule使Sub Corp成為State R居住者而非State S居住者，而有不同乙節，因非居住地國僅得就歸屬於位於State S常設機構之利潤課稅，因此，應稅

金額可能因此不同，然而，針對可歸屬於常設機構之營業利潤，State S仍具有優先課稅權(primary tax right)。

6. 針對Corp C 給付予Sub Corp之權利金，State S是否得予課稅乙節，OECD認為，以R-S間協定而言，權利金源自第三國State C，R-S協定適用之條文為第7條營業利潤而非第12條權利金，由於Sub Corp為State R之居住者，而State S僅為其常設機構所在地國，須視該權利金可否歸屬於該常設機構而決定State S是否具課稅權。首先須判斷該專利權之實際開發者為何？若位於State S之常設機構具有專利權之經濟所有權，則State S得就可歸屬於常設機構之權利金所得課稅。
7. 針對由Sub Corp位於State C 之常設機構產生之營業利潤(源自State C)，State S是否具有課稅權乙節，OECD認為，依據R-S協定之tie-breaker rule，Sub Corp已非State S居住者，因此，須視該營業利潤可否歸屬於Sub Corp位於State S之常設機構而定。
8. 本案例後段所討論之重點在於，R-S協定tie-breaker rule之判定結果，是否影響State S與其他國家間租稅協定之適用？OECD認為，依據R-S協定之tie-breaker rule，Sub Corp僅為State R之居住者而非State S居住者，因而Sub Corp僅得就其源自State S所得在State S負納稅義務。依據 S-C協定第4條第1項後段規定，「『一方締約國居住者』不包括僅因有源自一方締約國之所得或在一方締約國有資本而須在該國負納稅義務者」，爰此，儘管依據State S國內法，Sub Corp是State S居住者，然而依據前述條文並非 S-C協定中定義之一方締約國居住者，故S-C間之協定並不適用。
9. 有關Sub Corp給付予Head Corp之股利，State S是否得予課稅乙節，依據R-S協定第10條第5項，除非股利係分配予State S居住者或股利所由產生之持股與位於State S之常設機構有實際關聯，State S不得對該股利課稅，亦不得對其未分配盈餘課稅。本案例Head Corp為Sub Corp之100%持有者，股利並非給付予State S之居住者，因此，State S不得課稅。

三、常設機構之定義 — 稅約範本註釋之修正及議題解釋

常設機構(PE)定義適用之結果不僅決定所得來源國對於營業利潤是否具課稅權，同時亦決定其對其他所得類別(例如股利、權利金、受僱所得等)是否得予課稅及其課稅方式。以下分項介紹OECD稅約範本關於常設機構定義各項條文之規範。

(一)第1項：PE之主要判斷原則，即有關實體常設機構（physical PE）之定義

協定所稱「常設機構」，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所(For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of the enterprise is wholly or partly carried on.)。該定義所規範構成PE之條件有三：必須有一明確之地點、該地點在時間及地理上必須具一定程度之固定性、必須透過該地點從事營業活動。

1. 條件一：明確地點(營業場所，a place of business)

(1)指任何用於從事營業活動之建築物、設備或設施，且不論是否專為該目的使用，可自行支配之場所，至於該場所是否為其所擁有、承租等法律形式，則非判斷因素。另對於「支配」乙詞不宜作狹隘之解釋，例如，清潔公司為進出客戶之辦公場所進行清潔工作而持有客戶辦公室鑰匙，尚不視為該清潔公司可支配其從事清潔之場所，因為清潔公司對該場所並無控制權。

(2)支配之型態(what type of disposal?)

稅約範本註釋舉下列說明：僅單純造訪某一處所尚不足以稱為支配，例如業務員定期拜訪客戶之辦公場所，該場所尚不構成常設機構；使用其他企業之辦公場所進行營業活動，可能足以構成支配該場所之條件；貨車定期使用同一碼頭裝卸貨，尚不足構成該貨運公司的常設機構，因其對該碼頭並無支配權。

2. 條件二：固定之場所

場所是否「固定」，可從時間及地點二主要因素判斷：

(1)時間測試：每一單一地點皆有一段相對永續之時間

稅約範本第5條註釋第6節對於時間之判斷有以下說明：

-存續期間少於6個月：可能沒有PE。

-存續期間介於6個月至12個月之間：可能有PE。

-存續期間大於12個月：很可能有PE。

存續期間時係指相關活動之期間，並非僅實際從事工作時間。另外，若營業活動遷移至一個新的地點，則期間之計算必須從零開始。有關PE之開始與結束時間，PE之存續期間應從該固定營業場所從事營業活動時開始計算，並至所有與PE相關之活動及措施終了或者處分PE資產後結束。準備期間活動因為與PE所從事之營業活動性質不同，因此準備期間不計入PE之存續期間，暫時性中斷並不會使PE終止存在。上述原則是判斷PE是否存在之基礎，但如果在構成PE已產生之相關費用，亦應可能可歸屬於該PE。

(2)地點測試：一特定地理位置

所謂營業場所係指任何企業從事營業活動的具體地點(distinct situs)，且營業場所與其相對地理位置必須有固定之連結，但並不一定要定著於土地之上，例如船舶、展覽攤位，及維持在某一特定區域內移動之行動辦公室等。

以上時間及地點之二項測試，必須同時符合始構成PE，亦即，縱使營業活動期間超過6個月但並無明確之地點，亦不構成PE。

3. 條件三：透過PE從事營業活動

必須透過PE從事營業活動，按OECD稅約範本第5條註釋第4.6節，係指透過依企業可支配之特定地點從事全部或部分營業活動。

4. PE之判定在實務應用上之困難：移動性活動及重複性活動

(1)關於地點測試：當活動地點範圍不明確時

原則上如企業營業活動地點改變，即須停止原地點之期間測試，並對新地點從零計算期間。因此，可能產生2個不同之PE。企業如改變活動地點，移動前後之活動在判斷PE是否屬同一地理地點時，應就其商業及地理特性是否整體連貫(coherent whole commercially and geographically)而定。商業上之連貫性係指移動前後之活動是否均屬同一或互有關聯之合約，或者二活動間是否具有互補性。地理上之連貫性之判斷，指在不同地點進行之活動，就「營業場所

」之判斷而言是否分開。例如，在同一公司建築物內之不同辦公室內從事活動，即具地理上之連貫性。

(2)關於時間測試：當企業之營業活動具有重複性時

實務上，具有週期性重複發生特性之活動，即使活動存續期間不超過6個月，亦可視為構成PE。

案例研討一

Mr.X係PXC顧問公司之員工，X及PXC均為State R之居住者，X因PXC與其關係企業Co.S間之契約而在關係企業位於State S之辦公室從事營業活動，為期9個月。

Q1: 該活動是否構成PXC在State S之PE?

A1: 本案例，X受僱於PXC，在Co.S之辦公處所從事營業活動，期間達9個月，已構成「固定場所」之條件，故構成PXC在State S之實體常設機構。此案例，儘管X是在客戶的處所從事活動，但並不影響其構成PE之判定。

Q2: 若X除了在關係企業之辦公室從事活動之外，另分別於A客戶之辦公處所從事營業1個月、B客戶之辦公處所從事營業1個月、及C客戶之辦公處所從事營業1週，是否需另判斷使否在該三處有分別之PE?

A2: 在A、B及C客戶之處所進行之活動，若已構成X連貫活動之一部分，無需分別就該三處判斷是否構成PE，而可將在該三處從事營業活動所獲取之營業利潤歸屬於同一PE。

案例研討二

Mr.X為A公司之員工(X與A有僱傭契約)，X及A公司均為State R居住者，B公司為State S居住者，A公司將X派至B公司工作。由於X之服務，B公司必須給付A公司200歐元之費用，而X之勞務報酬則由A公司給付。

Q1: State S是否得對A公司之收入200歐元課稅?

A1: 200歐元為A公司透過其員工在State S境內從事營業活動之收入，屬於A公司之營業利潤，因此必須先判斷A公司在State S是否有PE。如果有PE，則State S得予課稅，惟須減除成本費用。至於，X在State S境內之活動是否構成A公司在State S之PE，須由針對(1)X是否在一明確之地點，(2)該地點在時間及地理特定上是否具有固定性，及(3)X是否透過該地點從事A公司之營業活動。

Q2: 若B公司給付之200歐元，性質屬於對A公司給付X之勞務報酬之補償，答案是否不同?

A2: 端賴 X之工作成果，風險係由A公司或B公司承擔而定。若由B公司承擔 X工作成果之風險，則難謂X所為者是A公司之營業活動。

(二)第2項：列舉實體常設機構（physical PE）之項目

包括管理處所、分支機構、辦事處、工廠、工作場所、礦場、油井或氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所。本項所列項目並未包含所有可能構成PE之情況，因此，判斷是否構成實體PE仍須以第5條第1項之條件為準。

(三)第3項：規範工程PE之構成要件

OECD稅約範本規範，建築工地、營建或安裝工程之存續期間必須超過12個月，始構成PE。即使該建築工地設有與該建築活動相關之辦公處所，若工地存續期間不超過12個月，該建築工地仍不構成PE。所謂「建築工地、營建或安裝工程」包括道路、橋樑、運河建築以及管線之鋪設等。另外，與該建築相關的計畫及監督活動，不論外包與否亦包括在內。

案例研討三

Design 3months	Construction 9 months	Installation 3months
Maincontractor	Subcontractor	Subcontractor
Co. G	Co. H	Co. G

G公司為德國居住者，與匈牙利商簽署整廠工程合約，該合約全部內容包含廠房之設計、建築以及機械設備之安裝，其中設計與安裝G公司進行，建築部分則與匈牙利居住者H公司簽訂子合約，由H公司執行廠房之建築。

Q: 關於工程合約之主合約及子合約之關係：在計算主合約之工程存續期間時，是否須將子合約之執行期間一併計入，以判斷G公司在匈牙利是否有PE?

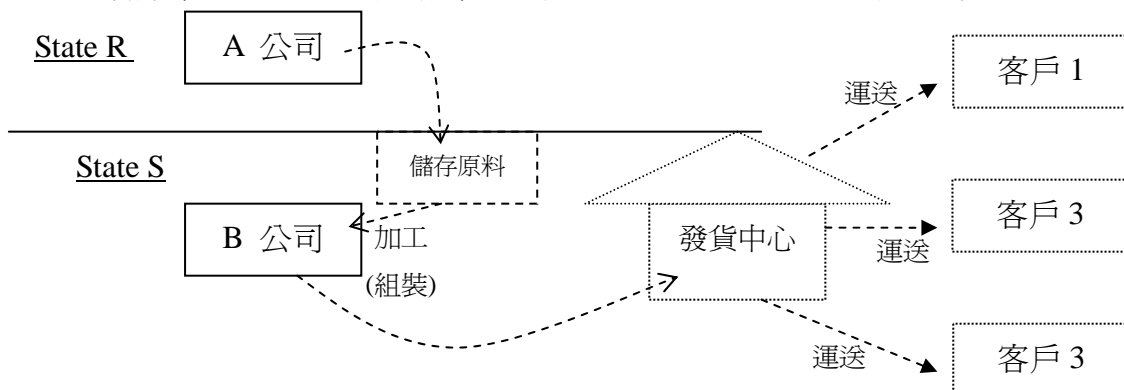
A: 由於 G公司須對H公司執行建築之工作成果負責，即承擔H公司工作成果之風險，故H公司執行建築工程之期間仍需列入G公司在匈牙利之工程存續期間。

(四)第4項：規定非屬PE之情況

本項規範，如透過固定營業場所從事之營業活動僅具預備或輔助性質，例如僅為企業儲存、展示或運送貨物或商品者，則視為不構成PE。本項之功能在於限縮第1項所定義PE之範圍。以企業之倉庫為例，其具有儲存商品之功能，如果僅就第1項之定義，其因符合(1)具有一明確之地點、(2)該地點在時間及地理特定具有固定性，及(3)企業透過該地點從事營業活動，將構成PE，但依據第4項之規範，因倉庫對於企業僅具輔助或準備性質之功能，將倉庫視為不構成PE。然而，本項所列舉之各項活動，須以僅具準備或輔助性質為限，例如，為客戶儲存商品而設之倉庫，則非所稱準備或輔助性質，應當構成PE。

案例研討四

A公司為 R國居住者，B公司為S國居住者；A公司將原料儲存於S國，並供B公司加工(組裝)，B公司加工完成後，成品直接由運送業者將成品運送於A公司位於S國的發貨倉庫中，並待A公司之指令，將成品分別運送至不同國家之客戶。



Q: A公司在S國是否構成PE?

A: 依據OECD稅約範本第5條第4項各款之規定，A公司在S國並未構成PE。

其中，A公司儲存原料供B公司加工部分為第4項第3款所稱「專為供其他企業加工目的而儲備屬於該企業之貨物或商品」。基於同一功能不可能執行二次之原則，原料加工之功能為B公司所執行並非A公司所執行，因加工而提高商品附加價值部分已實現為B公司之營業利潤，並且為A公司之成本；另將商品暫存於發貨中心並運送給客戶部分則為第4項第1款及第2款所稱「專為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物或商品目的而使用設備」及「專為儲存、展示或運送目的而儲備屬於該企業之貨物或商品」。綜上，本例A公司在S國並未構成PE。

(五)第5項及第6項：有關代理人常設機構（agent PE）之認定，規範經常被授權以企業之名義簽訂契約，且非屬第6項規定之獨立代理人，構成常設機構。

1. 所謂之非獨立身分代理人PE指有權代表一方締約國企業簽訂契約並經常行使該項權力，視其為該企業之PE。構成PE與否係為了決定委託人在代理人代為行使營業活動之締約國的租稅負擔，並非該代理人本身之租稅負擔。
2. 非獨立身分代理人構成PE之要素，指該營業代理人(1)代表一企業行使權力；(2)非獨立身分代理人；(3)有權代表一企業簽訂契約；(4)以一企業之名義從事活動；(5)經常行使該項授權。
3. 獨立身分代理人不視為PE

一方締約國企業如果僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，以其通常之營業方式，於他方締約國境內從事營業者，不得視該企業於他方締約國境內有PE。所謂獨立身分係指，該代理人於法律及經濟上均獨立於委託人。法律概念之獨立與否，以代理人及委託人間之契約關係為判斷。亦即，代理人的活動是否受委託人指示或控制。至於經濟概念之獨立與否，則以代理人所承擔的風險程度作為判斷標準。相關的判斷指標如：委託人的多寡、代理人承擔風險的受償程度。

(六)第7項聲明不得僅就母子公司之事實即認定有PE

每一公司在法律上均為一獨立之個體。然而，依據第5條第5項之標準，若一公司可被視為另一公司的非獨立代理人，則構成PE。

案例研討五

OECD建議之服務PE選擇性條文與UN稅約範本服務PE定義及第14條執行業務條文綜合比較

2008年版OECD稅約範本第5條註釋第42.23節建議之服務常設機構選擇性條文(Alternative services PE provisions)是參考UN稅約範本第5條第3項第b款「服務常設機構」及第14條「執行業務」條文之規定所擬，本節討論二者適用時之異同。

1. UN稅約範本Art.5(3)之序言對照OECD建議條文之序言

UN稅約範本文字「常設機構尚包括(The term “permanent establishment” also encompasses)...」，文意上具有延續前項對於常設機構定義之意。OECD建議條文之序言「…不受第1項至第3項規定之限制(Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2, and 3, where…)」，文意明確指出，本項之適用優於第1項至第3項，即使一企業未構成實體 PE及工程PE，符合條件者，仍得視為有服務PE。

2. UN稅約範本執行業務條文Art.14(1)(b)對照OECD建議條文第(a)款

(1)UN稅約範本之內容

- 僅適用於個人(individual)提供之服務，且適用之條件必須是專業(professional)服務或其他具獨立服務性質之活動。
- 執行業務所得來源地國課稅門檻之一為，提供服務之個人於「任何12個月在一方締約國停留(present)達183天」，該停留之判斷，僅認定實際停留於一締約國的事實，不以工作天數為必要，且不以同一計畫為限。
- UN稅約範本當前適用所產生之問題在於，該第14條執行業務第2項所列舉之專業服務似乎只提到傳統專業服務或活動，例如律師、工程師、醫師等

，對於現代專業服務之提供，例如程式設計師及其他具獨立性質之專業服務提供者，是否涵蓋於第14條適用範圍，則產生疑義。

(2)OECD建議條文之內容

- 在計算是否構成服務PE之183天門檻時，同樣以停留天數為判斷基礎，不以實際工作天數為必要。
- 不限於專業服務之提供。
- 除183天之門檻外，在停留地締約國取得之收入，尚必須超過該段時間企業所有營業額之50%，才構成服務PE。

3. UN稅約範本服務PE條文Art.5(3)(b)對照OECD建議條文第(b)款

(1)UN稅約範本之內容

- 在計算是否構成服務PE之183天門檻時，以同一計畫或相關計畫之期間為單位計算，天數之計算包含假日。
- 服務必須是透過企業之員工或其他僱用人員(through employees or other personnel)提供才會構成服務PE，如果是子合約企業(subcontractor)所提供者，則不予計算。

(2)OECD建議條文之內容

- 計算是否構成服務PE之183天門檻時，僅計入實際工作天數，不含假日。
- OECD條文指服務透過個人提供(through one or more individuals)，而所謂個人可能是該企業的員工或者其他子合約承包者(subcontractors)，因此，如果相關計畫的服務是透過子合約承包者進行，在計算構成天數之門檻時，由子合約承包者所進行之天數亦應計入。

四、常設機構之利潤歸屬 — 2010年稅約範本修正前後之比較

(一)OECD稅約範本第7條規範常設機構利潤之歸屬

跨國企業全球佈局的結果，產生諸多總機構與位於各國常設機構間利潤如何歸屬之問題，例如：如何將具有高度整合性質之活動所產生之利潤，分配予所得來源地國與居住地國、PE與所屬企業間之內部利息、權利金可否認列、

PE使用資產之對價及企業內部服務提供之對價是否須加計利潤(mark-up)。爲此，OECD於2008年通過對稅約範本第7條原條文註釋之修正，並公開修正條文案草案及其註釋。

(二)OECD稅約範本第7條2010年修正前後有關PE利潤之歸屬比較簡表

項次	2010年修正前第7條	2010年修正後第7條
1	所得來源國僅就可歸屬於PE之利潤課稅	刪除原條文中「他方締約國得課稅之範圍，以可歸屬於該常設機構之利潤爲限」文字。 本項修正揭示PE所在地國對於PE營業利潤之課稅無須以其所屬企業之整體利潤爲基礎，即所屬企業如虧損，亦不影響PE所在地國對PE營業利潤之課徵。
2	規範歸屬PE利潤之主要認定原則：概念上PE爲整個企業體的一部分，計算歸屬於PE之利潤時則須將PE視爲獨立個體以常規交易原則爲之。	規範歸屬PE利潤之主要認定原則：較強調締約國間對於PE利潤課稅權之分配(條文包含參照第23條消除雙重課稅之規定)，並視PE爲獨立之個體，企業透過PE及企業的其他部門執行功能、使用資產並承擔風險，PE與其所屬企業間之交易適用常規交易原則。
3	規定計算PE之利潤時，該PE爲營業目的而發生之費用應准予減除	以企業居住地國相對應調整以消除重複課稅之規定取代修正前條文
4	如因慣例將歸屬於PE利潤按企業全部利潤依比例分配給	(刪除)

	各部門之原則決定，可按該價 例為之	
5	PE僅為企業採購商品不得對 PE歸屬利潤	(刪除)
6	規範每年均應採一致之方法 計算歸屬PE之利潤	(刪除)
7	協定其他條文較第7條優先適 用	協定其他條文較第7條優先適用

(三)2010年版OECD稅約範本對於計算PE營業利潤歸屬之新方法，分為二步驟進行分析：

1. 步驟一：假設PE為獨立之企業，確認其所從事之活動與所處情況，針對PE執行之功能、使用之資產、承擔之風險、資本及所需資金之構成及從事之交易進行分析。
2. 步驟二：假設PE為獨立之企業，進行可比較分析，並依據常規交易原則決定歸屬於PE之營利業潤。

(四)OECD稅約範本第7條2010年修正前後，PE利潤歸屬之特別議題

1. 內部服務之對價是否加計利潤

- 2010年修正前：內部服務之對價，以等同於向外部客戶收取之對價為宜。若PE主要活動係提供服務予所屬企業，PE所在地國得加計利潤課稅。內部服務之提供如僅為一般管理服務，例如企業所有部分的員工皆可受惠之一般員工訓練，應僅將實際成本合理分配至企業各部分，不宜加計利潤。
- 2010年修正後：企業內部交易應有明確之紀錄，並以常規交易價格認列內部服務之對價。

2. PE與所屬企業間之內部利息

- 2010年修正前：企業提供資金予PE，而向PE收取或設算之利息原則上不得減除；除非該利息所由產出之債務係企業之外部借款，企業實際給付利息予第三人，且該債務與PE或PE之活動有關聯，並由PE負擔相對之利息。

➤ 2010年修正後：

- (1) PE應視為獨立個體，其除獨立執行功能、使用資產、承擔風險外，亦須具有一定額度之資本。依據修正後之稅約範本，PE所屬企業提供予PE之資金所設算之利息，PE得予減除。
- (2) 至於PE所在地國(所得來源國)是否得對PE支付予所屬企業之利息扣繳稅款，則視來源地國國內法而定。
- (3) 設算之利息能否適用租稅協定第11條關於來源地國上限稅率之規定？依據OECD修正後條文之註釋，PE設算利息之減除並無實際給付，第11條並不適用。
- (4) 部分國家，如挪威，則主張PE設算利息之減除，應與子公司給付母公司利息為相同之處理，予以就源扣繳。因此，OECD聲明，締約國如持此等主張者，應於其租稅協定中明訂，將設算之利息視為實際給付，而得適用第11條之規定。

3. PE與所屬企業間之權利金

- 2010年修正前：PE給付所屬企業之權利金不得減除。
- 2010修正後：企業得對其PE使用該企業之專利權依據公平價值收取權利金，PE並得減除。

4. 資產之使用

當企業將資產移轉予PE使用時，必須對企業負擔之折舊或損耗費用進行補償，得以設算租金或資產折舊金額決定PE使用所屬企業資產之對價。

- 2010修正前：僅得以實際成本作為PE之費用減除。
- 2010修正後：得依成本加計利潤後減除。

(五) 案例研討 — 分別以2010年修正前、後條文，考慮下列案例中PE利潤之歸屬資金

- M公司為L國居住者，經營速食連鎖業，在P國設立P分店。
- M公司在P銀行開立帳戶給其P分店使用，並以M公司自有現金存入第一筆存款8,000,000元。

- 在M公司目前之資產負債表上，資產500,000,000元，負債400,000,000元、平均借款利率8%。
- M公司向L銀行貸款6,000,000元、利率5%，並將同等金額存入P銀行帳戶中供P分店使用。
- M公司另在P國當地銀行取得貸款2,000,000元、利率10%，作為P分店之營運資金。

建築物

M公司自P銀行帳戶中支付6,000,000元，建置P分店。並於P分店懸掛M公司之招牌。該招牌在L國製造，相關成本100,000係自M公司在L國的銀行帳戶給付。

設備

P分店的部分設備購自P國當地供應商，成本2,000,000元，自當地銀行帳戶支付。部分客製化設備則由L國輸出至P國，成本1,000,000元，自L國銀行帳戶支付。

客製化機械

一批特製食品製造機自A國的A分店運送至P分店，該機械已於A分店使用三年。這類食品機械是為M公司特別設計製造的，耐用年限6年。M公司預計，如果P分店營運成功，將為P分店製造新機械，而來自A分店的機械則將在二年後供另一家新分店使用。

員工

P分店的經理來自L國，其已經在M公司工作7年，而他在P分店的薪資500,000將持續由M公司在L國給付。經理在當地僱用了幾位員工，當地員工薪資合計4,000,000元，將自當地的銀行帳戶中給付。

訓練

P分店的員工接受為期4星期的訓練。講師係由M公司聘請專為新分店的員工進行訓練，該講師為F國居住者，她在P國將只停留6星期。講師年薪為800,000元。

食譜

P分店的員工將使用20種由M公司開發的祕密配方。其中一種配方係M公司自MBV公司所取得，MBV公司為荷蘭居住者，且為M公司之關係企業。M公司每年支付100,000元給MBV公司，作為使用該配方的權利金。該項配方僅在A國及P國使用。

食材

大部分食材將自P國當地購買。一部分餅乾及冷凍麵糰將在L國製作並且運送至P國供P分店使用，產品與運費合計35,000元。類似產品自L國銷售至P國其他非相關商店之售價為成本加計20%。

議題研討

就上列所述事實，依稅約範本第7條修正前後條文判別成本/費用之歸屬

1. 8,000,000元資金之設算利息(平均利率8%)

- 2010修正前：屬於企業內部資金移轉，設算利息不得減除。
- 2010修正後：P分店為獨立之個體，應具有獨立之資本，設算之利息得予減除。利息： $8,000,000 \times 8\% \times (4/9) = 284,000$ 元。

[註:(4/9)為M公司將8,000,000存入P銀行帳戶時之(負債/資產)比率]

2. M公司在L國之貸款6,000,000元，利率5%

- 2010修正前：外部貸款之利息得予減除，金額： $6,000,000 \times 5\% = 300,000$ 。
- 2010修正後：同上。

3. M公司在P國之貸款2,000,000元，利率10%

- 2010修正前：利息： $2,000,000 \times 10\% = 200,000$ 得予減除(屬於直接貸款)。
- 2010修正後：同上。

4. 建築成本6,000,000

- 2010修正前：歸屬於P分店之建構成本。
- 2010修正後：同上。

5. 招牌成本100,000

- 2010修正前：視同M公司對P分店提供更多資本(設算貸款)並將資產移轉予P分店，P分店必須負擔相關費用。對於使用資產之費用，可以實際之折舊費用計算。
- 2010修正後：除上列說明外，可加計利潤認列。

6. 自P國當地購置設備2,000,000元

- 2010修正前：屬於P分店之成本。

- 2010修正後：同上。
7. 自L國購置客製化設備成本1,000,000元
- 2010修正前：與前述招牌成本相同。
 - 2010修正後：與前述招牌成本相同。
8. 自A國之二手客製化機械
- 2010修正前：考慮機械移轉至P分店之價值，可參考其帳面價值。
 - 2010修正後：P分店成爲機械之經濟實質所有人，該客製化機械之價值可能包含智慧財產權之價值。
9. 分店經理薪資500,000元
- 2010修正前：經理之薪資由PE負擔；P國得對其薪資課稅。
 - 2010修正後：經理爲M公司員工，可視爲M公司透過其員工對P分店提供管理服務而以常規交易價格計算P分店之費用。
10. 當地員工薪資4,000,000元
- 2010修正前：P分店之直接成本。
 - 2010修正後：同上。
11. 講師薪資800,000元之費用分攤
- 2010修正前：P分店得減除之金額爲M公司實際支付給講師之薪資，按合理比例分擔者爲限。
 - 2010修正後：按常規交易價格，認列P公司應負擔之講師費。
12. 由M公司自行開發之配方
- 2010修正前：P公司並無負擔任何費用。
 - 2010修正後：可將P分店使用配方之權利金列入考量。
13. 給付MBV公司權利金100,000元所取得之配方
- 2010修正前：屬於企業外部費用，P分店應負擔相關權利金。至於P分店與在A分店各自應分擔之金額，得以二家分店產量比計算，或各分攤50%。
 - 2010修正後：同上。
14. 當地食材(直接購買成本3,000,000元)
- 2010修正前：屬於P分店之直接成本。

➤ 2010修正後：同上。

15. 自L國進口之食材(M公司成本35,000元)

➤ 2010修正前：可以M公司之成本35,000加計利潤20%作為P分店之成本，
[35,000×(1+20%)=42,000]。

➤ 2010修正後：同上。

五、權利金 — 當前議題探討

(一)OECD稅約範本第12條，權利金僅居住地國具課稅權，本次研討配合大部分租稅協定實務，按第11條(利息)之條文架構進行研析：第1項規範居住地國得課稅；第2項規範所得來源地國亦得課稅，惟如受益所有人為他方締約國居住者，來源地國受上限稅率之限制；第3項定義權利金；第4項規範權利金由PE取得時應適用營業利潤之規定；第5項規範來源地判定規則；第6項規範超額給付權利金應依常規交易原則處理。

(二)OECD稅約範本對權利金之定義為「使用或有權使用文學作品、藝術作品或科學作品(包括電影)之任何著作權、專利權、商標權、設計或模型、計畫、秘密處方或製程，或有關工業、商業或科學經驗之資訊，所為任何方式之給付」。為稽徵之便利，所得來源國通常就權利金之給付總額課稅，由於協定對於權利金之定義並非全面性的，實務上權利金條文可能被不當擴大適用。例如，某些看似權利金性質之給付，如實際檢視協定之定義與該等給付之實質，則可發現該類給付其並非協定所稱之權利金。

(三)OECD稅約範本中所稱之權利金定義案例檢討

1. 電視實況轉播(例如職業運動比賽之電視轉播權)

一般轉播權合約會稱取得轉播權之給付為權利金，但檢視協定之定義，權利金指「使用或有權使用文學作品、藝術作品或科學作品(包括電影)之任何著作權…之給付」，運動比賽並非所稱「文學作品、藝術作品或科學作品」，因此，該等轉播權之給付並非OECD稅約範本所稱之權利金。

2. 受著作權保護之產品與服務

使用此類產品或服務所給付之代價，並非OECD稅約範本所稱之權利金。

3. 加盟企業對總部之給付

加盟合約規範加盟者每年必須給付一特定金額加盟金予總部，取得該加盟商標、商譽或特殊技術之使用權，同時總部提供加盟者管理、諮詢等服務。該筆加盟金則同時包含權利金及提供服務之對價。在適用協定時必須將不同性質之給付加以區分，分別適用權利金與其他條文。至於究竟權利金與其他所得類別之金額如何分配，OECD官員建議稅務機關可請納稅人先自行主張，再依其主張之金額審查該等分配是否合理。

(四)個人財產之使用

OECD稅約範本於1992年之修正時，將原本權利金定義所包含「使用或有權使用…商業、工業或科學設備…所給付之代價」乙節刪除。因此，關於使用財產所給付之對價，並非現行OECD稅約範本所稱之權利金。1992年修正係因：使用設備代價之本質應屬營業利潤，實務上，所得來源國對於該等租金之給付總額課稅，高額的租稅負擔通常因而轉嫁予承租人，並不利此類交易之進行。惟目前實務上，仍有許多開發中國家之租稅協定權利金定義包含使用資產之租金，以保留所得來源國課稅權。

(五)案例研討

1. 作家與出版商

出版商印刷5000本書並按銷售數量支付版稅予作者，相關版稅是否適用OECD稅約範本定議之權利金？

(1)情況一：作家將書籍內容之所有權賣給出版商，並且與出版商共同分享書籍之銷售利潤。此情況下，銷售風險由出版商承擔，作家所取得的版稅給付應屬銷售所得，並非權利金收入。

(2)情況二：作家授權出版商出版書籍，但仍擁有書籍所有權。此情況下，風險由作家承擔，作家取得之版稅收入為權利金收入。

OECD認為判斷版稅是否為權利金，必須進行風險分析，通常以所有權是否移轉加以判斷，如果所有權移轉，風險將由買受人承擔，取得所有權之對價並非權利金。至於版稅金額之計算方式，並非本案例判斷之關鍵。

2. 街頭畫家與畫中的人物

街頭畫家繪製人物肖像，將作品交予畫中人物並向其收取對價，畫家收取之費用否為權利金？

(1)情況一：畫家與畫中人物A先生先議定繪製肖像之對價後，繪製肖像並收費，此時成品之風險由畫中人物承擔，畫家係因提供服務收取對價，故該等收費並非權利金。

(2)情況二：畫家看到B先生，自行繪製其肖像後向B先生銷售其作品，此時成品之風險係由畫家承擔。B先生支付對價取得該作品將其銷售並從中獲利，則其給付畫家之對價屬於權利金。

OECD認為，取得已存在之作品或設計(pre-existing design)之權利，將其銷售並獲利者，所給付之對價屬於權利金。

3. 機械之設計開發商與製造商

G公司係德國居住者，從事精密機械之設計與開發；I公司係印度居住者，取得G公司之設計並進行生產、銷售。I公司取得設計給付G公司之對價是否為權利金？

(1)情況一：G公司將設計成果售予I公司，該項設計之所有權已移轉給I公司，G公司所取得之對價屬於提供服務之對價，並非權利金。

(2)情況二：G公司授權I公司使用該項設計並生產、銷售，G公司仍持有該項設計之所有權，G公司取得之對價屬於權利金。

OECD認為，本案判斷之關鍵在於：誰擁有該項設計之所有權。

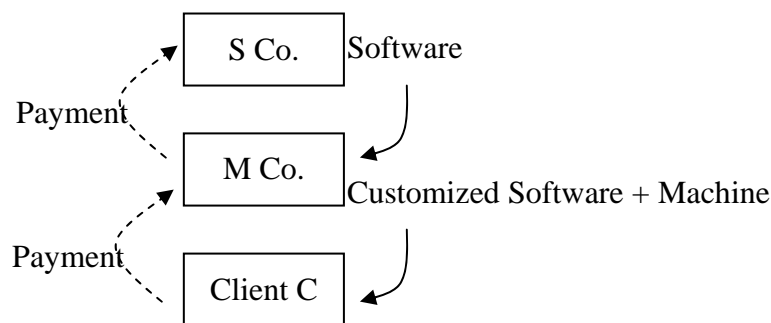
(六)關於軟體之探討

使用軟體所給付之對價是否為OECD稅約範本所稱之權利金，OECD國家與開發中國家常有不同看法，本次研討，特別就「軟體」之使用、開發等議題，舉列探討。

1. 情況一：使用者自網路下載軟體至其電腦硬碟中使用所給付之代價，使用者並未違反著作權，其使用軟體之代價並非權利金。
2. 情況二：取得軟體所有權，將其複製並銷售。屬於買賣交易，銷售商並未進一步就該軟體進行開發，因此取得時所為之對價給付並非權利金。
3. 情況三：取得軟體後將其翻譯為另一種語言，並銷售予第三人。此情況涉及進一步對已存在之軟體進行開發，因此取得軟體時所給付之對價已不僅單純為使用產品之對價而應屬權利金。
4. 情況四：軟體開發商擁有套裝軟體，並可針對客戶之需求修改該套裝軟體後再行銷售，客戶取得修改後套裝軟體之使用權，並受相關著作權法之規範。此情況中「修改軟體」屬於服務之提供，無論開發商對於該等修改服務是否在原有套裝軟體之價金外另行收費，本例均無OECD稅約範本所稱權利金之成分。
5. 情況五：客製化軟體

S公司為軟體開發商，M公司為機械開發製造商。

M公司自S公司取得軟體後，依客戶需求將軟體加以客製化內建於其所開發之機械中併同銷售，該機械設備必須配合其內建軟體才能運轉。機械銷售合約指出，除機械設備之硬體購置成本外，客戶必須另行定期給付使用軟體之權利金予M公司。此一連串軟體之移轉所產生之對價是否包含OECD稅約範本所稱之權利金？



- (1)M公司給付S公司之對價：M公司自S公司取得軟體並加以客製化銷售，該客製化過程屬於對軟體之進一步開發，已對該軟體具有控制、處置權利，

並非僅單純使用S公司之開發成果，因此M公司給付S公司之對價已構成OECD稅約範本所稱之權利金。

(2)客戶C給付M公司之對價：客戶C購買機械並取得安裝於機械中軟體之使用權，該軟體的作用僅止於使機器得以運作，客戶C並未就該軟體取得任何進一步權利，此等使用軟體之權利非常有限，故其對價並未含任何OECD稅約範本所稱權利金之成份。

6. 情況六：行動電話之內建軟體

Nokia(手機製造商)與Google(網路軟體開發商)合作，Nokia將Google網路系統內建於其所製造之行動電話中銷售。Nokia給付Google之對價屬於OECD稅約範本所稱權利金，然而行動電話用戶所給付使用軟體之費用則非權利金。

7. 有關軟體是否為「專業知識(know-how)」之釐清

OECD稅約範本所稱權利金「使用或有權使用…有關工業、商業或科學經驗之資訊，所取得任何方式之給付」乙節，係指「專業知識(know-how)」移轉之代價。所謂專業知識係屬已存在之資訊(pre-existing information)，軟體之移轉，無論移轉形式為何(例如網路下載或軟體光碟等)均不構成專業知識之移轉，亦即，軟體可能是專業知識移轉之媒介，但軟體本身並非專業知識。例如，購買使用微軟公司開發之軟體，係購買該公司之產品而非購買該公司之專業知識。

六、表演人與運動員 — OECD當前發展

(一)OECD稅約範本第17條規範跨境表演人與運動員(Entertainers and Sportsmen)從事個人活動之所得，活動舉行地國得予課稅，且若所得未直接歸屬表演人或運動員而歸屬第三人時亦然，不受第7條營利利潤及第15條受僱勞務所得規定之限制。

(二)本條文之政策背景係因跨境表演人與運動員之活動，在舉行地國通常為期極短暫，從事活動者不可能在活動地具有常設機構，但其所得相對極高。本條文第1項之規定保留所得來源國課稅權，第2項為防杜逃稅條款，避免藉由所得歸屬第三國居住者之安排使活動所得在來源國及表演人之居住國雙重免稅。

(三)OECD指導委員會提出第17條註釋修正建議並於2010年2月1日為第一工作小組採納，修正註釋草案於2010年4月1日公布，廣邀各方意見，截至2010年7月31日止共計收到主要來自商業部門的11個回應，並由工作小組列入參考。

(四)第17條註釋修正內容包括：

1. 表演人與運動員之定義

(1)娛樂性大於知識性

例如，美國前總統克林頓之巡迴演講報酬，是否適用第17條？必須以活動內容判斷，如果其演講之娛樂性質大於提供資訊之性質，則其演講可歸類為表演活動。又如，球類比賽之運動員與球評，球評之角色為提供觀/聽眾資訊並非提供娛樂，其所得非屬第17條適用範圍，運動員之活動則屬於本條適用範圍。另外，服裝模特兒走秀活動是否適用？OECD認為，走秀展示服裝提供資訊之特性大於提供娛樂，因此尚非本條適用範圍。

(2)在註釋中以「表演人(entertainer)」取代「表演藝術家(artiste)」

第17條之適用對象不以「專業」或「職業」表演人或運動員為前提，凡其活動具有娛樂性質即應列入考量。

2. 第17條適用於競技賽馬獎金之擁有者

競技賽馬騎士屬於第17條適用對象；馬匹之所有人因競技賽馬獲得之獎金則非第17條第2項之適用範圍。

3. 適用於第17條表演人及運動員之個人活動內容

活動內容必須與表演或運動相關，適用範圍包括訓練及準備之報酬。

4. 活動在多國進行時所得來源之認定與分配原則

以實際現身(present)地點為基礎；例如，按所在地日數比例計算，並依個案事實與狀況決定。

5. 特定性質給付之探討

釐清第17條是否適用於獎金、零售收入、傳播權利金、肖像權。常見案例包括劇團成員支領劇團薪資，劇團表演之整體報酬並非直接歸屬於團員個人而屬劇團收入。OECD認為，依據第17條第1項之規定，表演活動舉行地國得就團員薪資與在該國舉行表演之收入可歸屬於團員薪資部分，按比例主張其對

團員薪資之課稅權，當然，以活動舉行地國之國內法對此等薪資應稅為前提。另外，表演人或運動員取自贊助商、廣告商之收入，與在活動舉行地之活動相關者，亦適用第17條；至於肖像權則屬權利金，並非第17條適用範圍。

七、OECD稅約範本第15條 — 雇主與受僱勞務之含義

OECD稅約範本第15條規範，若雇主非所得來源國居住者或在所得來源國無常設機構，且其員工在來源地國未超過183天，其員工之勞務報酬在來源地國應予免稅。本單元探討「雇主(employer)」及「受僱勞務(employment)」於協定適用之認定。實務上，由一方締約國居住者個人為他方締約國企業提供服務，究竟該等服務之提供屬於個人受僱勞務(適用第15條)或屬於另一企業提供服務(適用第7條)，有時不易確定；一旦判斷為受僱提供勞務，須進一步探討孰為雇主。OECD對此二議題歸納之主要判斷原則：

- 提供服務或受僱勞務：服務或勞務之提供，是否構成企業整體經營之一部分。
- 孰為雇主：個人工作之成果，其責任及風險由誰承擔。

案例研討

一跨國集團在世界各地以子公司型態經營飯店，E公司為E國居住者並為眾多子公司之一，在E國經營飯店；X為E公司員工，在該飯店工作。F公司為集團之另一子公司，在F國經營飯店。F公司因人力短缺而由E公司派遣X至F公司在飯店接待櫃台支援5個月。X形式上仍為E公司員工，F公司除支付X旅費外，並以X支援期間之薪資為計算基礎，支付E公司相關之管理費、社會福利及其他受僱勞務利潤。

議題

Q: X在F公司之飯店所提供之服務，究為E公司為F公司提供服務，亦或X受僱於F公司提供個人勞務?

A: X在F公司之服務實質上已構成F公司整體業務之一環，而非E公司之業務；E公司雖為X形式上之雇主並支付X薪資，而F公司則支付相對之費用給E公司做為補償，因此F公司為X薪資之實質經濟負擔者；F公司對於X之日常工作具有指

揮監督之權，且F公司可依據X之工作表現，決定是否讓X繼續提供服務。因此，若依F國國內法之規定，X提供之服務是基於X與F公司之受僱關係，則F國可將F公司視為X之雇主，X之勞務報酬由F公司負擔，因此F國得對X之勞務報酬課稅。

八、租稅協定受益所有人之含義

(一)租稅協定之股利、利息及權利金上限稅率，僅受益所有人為他方締約國居住者時得予適用，然「受益所有人(beneficial owner)」在協定中並無定義。OECD工作小組近年試圖釐清股利、利息及權利金條文中受益所有人之意義，相繼於2009年9月、2010年2月及同年9月就稅約範本相關註釋之修正建議及案例進行討論。

(二)稅約範本第10條註釋第12至12.1節說明，受益所有人之判斷需依據協定之上下文及協定之目標解釋，包括避免雙重課稅及防杜逃漏稅。根據此解釋方式，導管公司、代理人或受託保管人，因其對於所得及所得所由產出之資產僅具極小權力，並不能視為受益所有人。相對於僅具形式所有權之受託保管人，受益所有人應指終極享有資產利益之人。依據德國學者 Klaus Vogel教授之主張，受益所有人指有權決定資本或其它資產及其所衍生之收益如何使用之人。

(三)案例研討

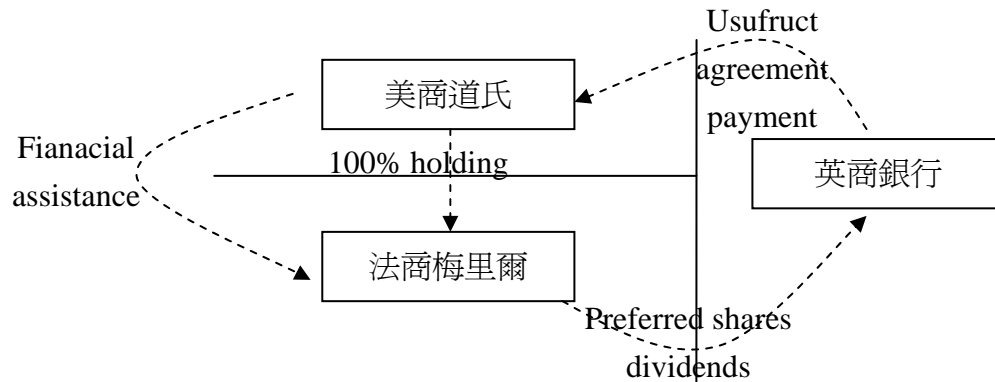
案例一

法國最高行政法院2006年「蘇格蘭皇家銀行」(Royal Bank of Scotland)判例

事實

1. 1992年11月5日，英商蘇格蘭皇家銀行(以下簡稱英商銀行，英國居住者)與美商道氏藥廠(Merrell Dow Pharmaceuticals Inc.，美國居住者，以下簡稱美商道氏)簽訂使用權合約，合約規範英商銀行有權取得美商道氏子公司法商梅里爾道氏公司(Marion Merrell Dow SA，法國居住者，以下簡稱法商梅里爾)特別股股利，為期三年。

2. 1993年9月，法商梅里爾發放股利予英商銀行，該股利適用法國扣繳率25%。1993年12月15日，英商銀行依據英國與法國間租稅協定申請退還股利益繳稅款。依據英法租稅協定，所得來源國之股利上限稅率為15%，另英國居住者亦可主張股利所含之可扣抵稅額(avoir fiscal)。除非租稅協定另有規範，該等可扣抵稅額僅適用於法國居住者，美國居住者不予適用。



3. 法國稅務機關以英國銀行並非股利之受益所有人為由，否准其退稅申請，納稅義務人不服提起訴訟。法國稅務機關主張，英商銀行與美商道氏間之交易屬於隱匿貸款，依據兩者間合約，英商銀行給付美商道氏一筆相當於法商梅里爾三年特別股股利稅後金額總額之預付款，以交換相當於股利可扣抵稅額數額之報酬。
4. 巴黎行政法院判決法國稅務機關勝訴，英商銀行提出上訴。巴黎高等行政法院以本案法商梅里爾有權決定發放股利之金額及日期，英商銀行之股利收入並不確定為由，否決巴黎行政法院之判決。法國稅務機關爰提出上訴於最高行政法院，就以下二議題主張再予檢驗：(1)英商銀行是否為股利之受益所有人；(2)英商銀行與美商道氏間是否隱匿貸款交易，如其屬隱匿，稅務機關可依據經濟實質予以重分類。
5. 最高行政法院檢驗英商銀行與美商道氏間之使用權合約，指出美商道氏仍持有法商梅里爾100%普通股股權及投票權，該使用權合約僅限於法商梅里爾之特別股，使英商銀行得獲配特別股股利。英商銀行取得特別股股利收受權之對價，僅略低於法商梅里爾三年間給付特別股股利總額減除租稅協定之15%扣繳稅率及股利可扣抵稅額金額之總和。另外，使用權合約並規範保障條款，規

定若法商梅里爾未能給付股利，美商道氏必須保障英商銀行之收入，該保障之金額與法商梅里爾三年特別股股利淨額之總額相當。此外，合約尚規定若英商銀行無法自法國稅務機關取得可扣抵稅額，美商道氏亦須提供保障。最後，美商道氏承諾提供資金援助法商梅里爾以確保其給付股利予英商銀行之能力。

6. 基於使用權合約內容，最高行政法院認為，美商道氏才是股利之真正受益所有人，相關交易之安排係為隱匿貸款合約，該貸款合約係由英商銀行預付資金予美商道氏，並由法商梅里爾以給付特別股股利予英商銀行之形式償還。該使用權合約係偽裝交易，其唯一目的係使美商道氏取得英法租稅協定利益。因此，最高行政法院判決法國稅務機關勝訴。

研討

本案例中，英商銀行並非導管公司，亦非僅為代理人或受託保管人。法院在判定英商銀行是否為受益所有人時，除檢驗銀行對於股利收入之使用是否有決定權外，並考量整體交易之安排是否涉及租稅協定濫用(treaty abuse)。

- (1)對於股利收入使用之決定權：英商銀行已以預付款方式，將相當於三年股利淨額之總金額給付予美商道氏，對於事後自法商梅里爾收到之股利，已無實質使用之決定權。
- (2)依據合約內容與整體交易判斷，整段交易之唯一目的係使美商道氏取得英法租稅協定利益，已構成濫用租稅協定。

案例二

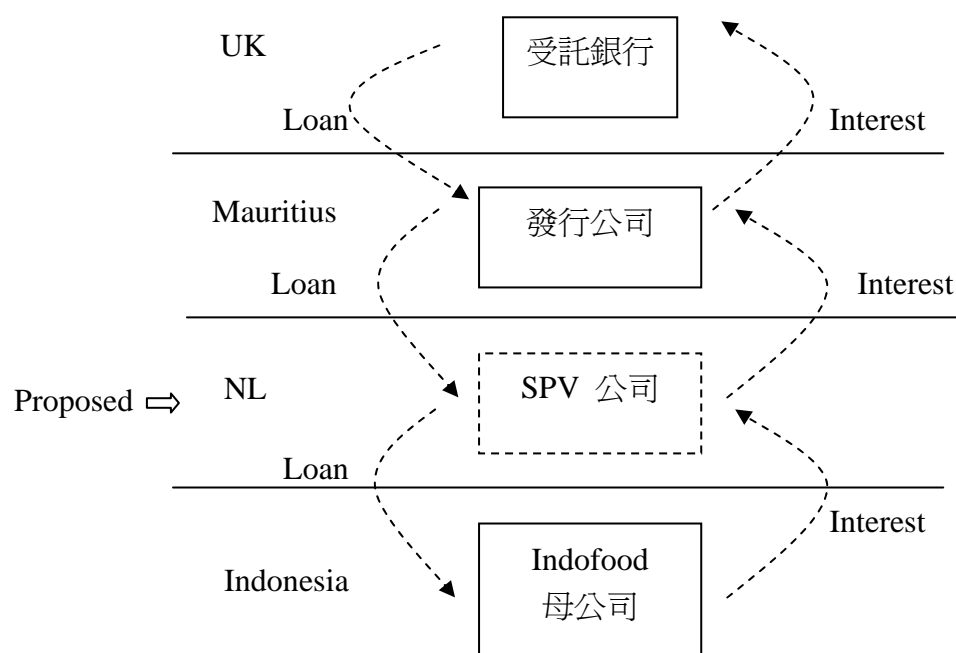
英國高等民事法院 *Indofood* 判例(本案並非稅務行政救濟案件)

事實

1. PT Indofood Sukes Makmur TBK為印度居住者，經營食品產業(以下簡稱母公司)。2002年母公司計畫在國際金融市場發行債券募集資金，依據印度國內法規定，給付非居住者之利息必須扣繳20%，為規避此項扣繳稅額，母公司在模里西斯設立100%控股之子公司Indofood International Finance Ltd.(以下簡稱發

行公司)。發行公司在國際市場發行債券，並將募得資金以相同條件貸予母公司。此安排之好處包括：(1)依據模里西斯國內法，給付非居住者之利息無須扣繳；(2)依據印度與模里西斯間租稅協定，如利息所得之受益所有人為他方締約國居住者，來源國上限稅率為10%。

2. 發行公司於發行債券之同日，將取得之資金以相同條件貸予母公司。依據信託契約，JP Morgan Chase Bank N.A.(以下簡稱受託人)為債券保管人。2005年印度政府終止印度與模里西斯間之租稅協定，因此前述10%優惠稅率不再適用。依據債券之信用條款，若因適用之國內法或租稅協定規定變更，以致在印度課徵之稅捐超過利息總額之10%，發行公司可贖回債券；若可採取其他合理措施以規避該較高之稅捐，發行公司則不得進行贖回。
3. 發行公司通知受託人由於印度與模里西斯間租稅協定終止，發行公司計畫提前贖回債券，惟受託人拒絕發行公司提前贖回之要求，並建議該集團於荷蘭設立一特別目的公司(Special Purpose Vehicle，以下簡稱SPV公司)，並將其架構於發行公司與母公司之間。依據荷蘭與印度間租稅協定，如利息受益所有人為他方締約國居住者，所得來源國上限稅率為10%。



4. 發行公司要求提前贖回而遭受託人拒絕之案件，經英國高等法院判決受託人勝訴，發行公司爰提起上訴。上訴法院認為，依據信託合約，發行公司不得以

其他管道取得資金，其依法必須將其自母公司取得之利息數額給付受託人。此外，即使在母公司與發行公司間設立荷蘭SPV公司，法院認為在該等安排下，雖然SPV公司可獲取些許貸放款利差，並且符合荷蘭國內法有關金融公司風險承擔及實質營運之要求，但其必須依約將取自母公司之利息給付予發行公司，收付日期間隔僅有一天。因SPV公司對於利息所得並無任何控制權，其僅為導管公司，並非利息之受益所有人。

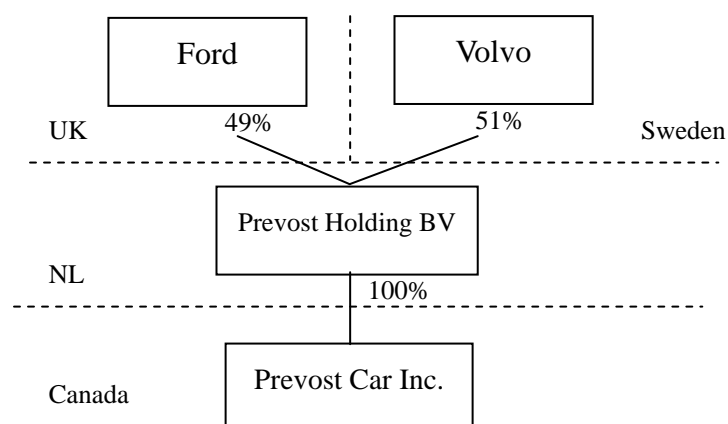
5. 法院認為「受益所有人」乙詞應具有國際財政之意涵，而不僅限於國內法之解釋。受益所有人之概念與形式所有人不同，形式所有人可能對於所得之直接利益不具完全權力。
6. 受託人所提設立荷蘭SPV公司之建議並非避免較高稅捐之合理手段，因此發行公司得選擇提前贖回債券。

案例三

加拿大租稅法院2008年4月22日及聯邦上訴法院有關Prevast Car Inc.判例

事實

1. UK居住者 Ford公司(以下簡稱UK公司)及瑞典居住者 Volvo公司(以下簡稱SW公司)分別持有荷蘭居住者 Prevost Holding BV(以下簡稱NL公司)49%及51%股份，NL公司100%持有另一加拿大居住者 Prevost Car Inc.(以下簡稱CA公司)。



2. 依據UK公司與SW公司間合約之股利政策，NL公司及CA公司如有足夠之財務來源應付必要之營運資金，則NL公司及CA公司必須分配集團利潤之80%予股東。
3. 相關交易之期間，NL公司與CA公司之董事會成員均相同，NL公司沒有員工、沒有辦公處所、除了持有CA公司股份外並無其他投資活動，其設立登記之地址為另一荷蘭信託公司之辦公處所。1996年3月，NL公司董事會授權該信託公司進行交易。1996年12月，董事會進一步授權信託公司執行期中股利付款。
4. 1996年4月至2001年4月間，CA公司共計給付NL公司12次股利，合計90,000,000元，該金額相當於該段期間稅後盈餘之80%。在相同期間內，NL公司給付UK公司及SW公司股利，金額與其自SW子公司獲配股利金額相同。
5. NL公司在給付所有股利之前均未經董事會決議，此外，NL公司要求其股東授權支付日常費用，NL公司應支付給信託公司之管理、設籍等費用均由股東依持股比例預付。
6. 部分文件記載陳述NL公司並非CA公司股份之所有人。例如，1996年3月23日CA公司股東會議紀錄顯示，股東會之代表係代表UK公司與SW公司，而非代表NL公司；另外，荷蘭銀行之表單顯示CA公司股份之受益所有人為UK公司及SW公司。
7. 依據上開資訊，加拿大稅務機關以NL公司非股利受益所有人為由拒絕其適用加拿大與荷蘭間租稅協定優惠稅率(加拿大與英國及加拿大與瑞典間租稅協定之上限稅率較加拿大與荷蘭間協定之上限稅率高)。案件爰進入行政訴訟。
8. 納稅義務人主張：荷蘭公司並未受合約之約束必須將其自CA公司收到之股利給付其股東。並引用OECD工作小組成員之報告指出，OECD於1977年修正稅約範本並於第10條第1項引進受益所有人之概念，係為明確地排除代理人、保管人等第三國之中間機構適用租稅協定；依據該報告，控股公司並非僅為其股東之代理人或保管人，除非有明確事證證明租稅規避或租稅協定濫用，否則控股公司應係股利之受益所有人。

9. 加拿大稅務機關認為受益所有人並非技術或法律定義，而應具有國際間共同認可之解釋，依據各種語言版本之協定文字及其他判例，其認為受益所有人應指**實際上最終得自股利受益之人**。

判決

10. 依據協定第3條第2項之規定，法院認為協定既未定義受益所有人，應尋求國內法之解釋，此外，1977年版OECD稅約範本第10條第2項之註釋亦應酌予考量。法院認為，股利之所有權從未歸屬於代理人、保管人或導管公司，因此受益所有人另有其人；不論在成文法或不成文法架構下，最終收到所得之人為該所得財產之所有人。
11. 法院定義股利之受益所有人指，為自己使用、享有而收受股利並承擔股利風險及控制股利之人；股利受益所有人係享有並承擔全部所有權之人。以公司組織而言，除非該公司為其他人之導管，並且對於公司資金之使用、運用無任何決定權，或者同意依據他人之指示代替他人行動且除依他人之指揮外無權從事其他任何活動，否則「刺破公司面紗」原則並不適用。**法院認為，控股公司並不必然等於導管公司**。
12. 法院認為，並無證據顯示NL公司僅為其股東之導管公司。縱然NL公司無辦公處所或員工，並授權信託公司為其從事交易及支付股利，並無證據顯示CA公司支付給NL公司之股利自始就是要支付給NL公司之股東。NL公司既非其股東契約之當事人，並無支付股利予股東股利之法律義務。綜上，判決納稅義務人勝訴。

肆、心得與建議事項

- 一、為因應企業全球營運佈局，建構我國具競爭力之租稅環境，並確保我國企業在他國有合理租稅待遇，我國近年積極推動與他國洽簽租稅協定。隨著生效之租稅協定數增加與國際經貿往來頻繁，申請適用租稅協定案件數亦隨之增加。為健全適用所得稅協定之稽徵作業，建立制度化之處理規範，我國於99年發布「適用所得稅協定查核準則」，提供徵納雙方適用租稅協定之依循並

減少爭議。隨著跨國交易型態多樣化，租稅協定適用議題亦不斷有新的發展，因此，持續瞭解國際間對於相關議題之討論及稅約範本註釋之修正，對於我國租稅協定之適用及協定政策與國際接軌亟具助益。

二、本次研討會之講師為現任OECD秘書處官員及OECD會員國財政部之國際租稅業務官員，其所提供之見解多代表已開發國家之立場，然與會成員大多來自亞洲地區開發中國家之稅務官員，且多具備國際租稅與租稅協定專業背景，研討過程常見已開發國家及開發中國家，因國內法背景與財經政策環境不同，對於相同議題多有不同見解。本次研討會部分案例討論之結果並無唯一標準答案，合理之推論過程與理由顯得格外重要。我國宜以國內法與國際租稅並重持續培養人才，強化我國相關業務同仁專業知識，並積極參與各國際組織舉辦之研討會議，增進國際租稅交流。

三、租稅環境安定性為跨國企業選擇全球營運佈局重要考量之一，租稅協定諮商時宜就爭議性議題洽詢他方締約國之見解及其國內法律背景，作成紀錄或於必要時於協定條文、議定書或附錄中明訂，俾提供租稅定適用之確定性。

附 件

會議議程及會議資料