

出國報告（出國類別：國際會議）

參加 2012 年馬來西亞內地稅務局
與經濟合作暨發展組織聯合舉辦
「租稅協定應用與解釋研討會」
會議報告

服務機關： 財政部賦稅署
姓名職稱： 稽核 鐘素華
派赴國家： 馬來西亞 吉隆坡
出國期間： 101 年 3 月 5 日至 3 月 10 日
報告日期： 101 年 5 月 31 日

參加馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織舉辦 2012 年「租稅協定應用與解釋研討會」會議報告

目 錄

壹、緣起及目的.....	1
貳、參加學員及研討會經過.....	2
參、會議研討內容.....	3
肆、心得與建議.....	37
伍、附件	

壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）其任務係為增進世界經濟及社會福祉，提供各國政府分享經驗及尋求解決問題之論壇，並與各國政府共同合作以探求經濟、社會與環境變遷之原因，衡量生產、全球貿易及投資流向，分析預測未來趨勢，並廣泛訂定標準以供國際遵循。自 1961 年成立至今已 50 餘年，目前致力於協助會員國以及其他地區，建制法規及有效監督以使市場及企業正常運作恢復信心；其次是，協助各國政府健全財政以提供經濟永續成長之基礎；同時尋求新的成長動能，透過創新及友善環境綠色成長策略，促進新興市場發展。最後為支持創新與成長，確保所有年齡階層發展技能，以持續就業並從工作中獲得滿足。截至 2011 年底計有 34 個會員國，包括奧地利、澳大利亞、比利時、加拿大、智利、捷克、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、冰島、愛爾蘭、以色列、義大利、日本、韓國、盧森堡、墨西哥、荷蘭、紐西蘭、挪威、波蘭、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛維尼亞、西班牙、瑞士、瑞典、土耳其、英國及美國。為使會員國與非會員國能就稅務政策進行對話，OECD 定期於各地舉辦稅務研討會，以提升稅務政策及行政之執行力與發展。

馬來西亞內地稅務局(Inland Revenue Board of Malaysia)於 1994 年 9 月成立馬來西亞租稅學院(Malaysia Tax Academy)，以為培育租稅人才之搖籃，近年為擴展稅務工作相關人員視野及專業，積極與 OECD 等國際組織開辦聯合訓練課程，並自 2010 年起，定期邀請我國派員參加租稅研討會，今(2012)年 3 月 5 日至 9 日，該學院與 OECD 聯合舉辦為期 1 週之「租稅協定應用與解釋」研討會，我國受邀派員 1 名與會。

我國近年推動洽簽租稅協定成果豐碩，截至 2011 年底已生效之全面性租稅協定達 23 國，隨著國際經貿往來頻繁，申請適用租稅協定案件亦隨之增加。藉由本次研討會，除提升對稅約範本之瞭解及應用實務，並增進國際稅務交流，有助未來洽簽協定及諮商之參考。

貳、參加學員及研討會經過

本次研討會由 OECD 秘書處Mr. David Partington及荷蘭財政部官員 Mr. Arno Oudijn 共同講授及指導個案討論。學員除地主國馬來西亞9名學員外，其他學員分別來自孟加拉(1名)、斐濟(1名)、香港(2名)、印尼(1名)、印度(1名)、馬爾地夫(1名)、泰國(1名)、越南(2名) 及中華民國(1名)，合計10個國家或地區，20位代表與會。

研討會進行方式是由 2 位講師，就 OECD 租稅協定稅約範本內容輔以近期相關重要議題進行簡報，並經由案例研討提供與會者互動及交流機會，除提升學員對議題認知及理解，學員間經由分組討論，分享工作經驗及心得，不僅建立良好情誼，提升國際形象及能見度，更增進對相關實務工作瞭解，有助未來從事協定工作之職能。本次研討會議程如下：

日期	時間	主題
3月5日 星期一	8:30 – 10:30	開幕介紹
	10:50 – 12:45	A 租稅協定目的及內容簡介
	14:00 – 16:00	B OECD近期稅務工作重點
		C 租稅協定利益及雙重居住者 D 常設機構 (PE) 基本原則介紹
3月6日 星期二	8:30 – 10:30	E 租稅協定解釋及義務
	10:50 – 12:45	D 常設機構(續)
	14:00 – 16:00	F 常設機構營業利潤
3月7日 星期三	8:30 – 10:30	F 常設機構營業利潤(續)
	10:50 – 12:45	G 不動產所得及資本利得
	14:00 – 16:00	H 受僱所得
3月8日 星期四	8:30 – 10:30	I 租稅競購及受益人
	10:50 – 12:45	J 股利所得
	14:00 – 16:00	K 權利金、軟體
		L 利息所得與資本稀釋
3月9日 星期五	8:30 – 10:30	M 電子商務
	10:50 – 11:30	N 資訊交換簡介
	11:30 – 12:00	討論及課程評估
	15:00 – 16:00	閉幕典禮

叁、會議研討內容

一、租稅協定之簡介

(一) 租稅協定之目的

租稅條約或稱租稅協定，即兩個國家之間的正式協議，以解決當兩國國內稅法同時對某一特定納稅人的所得發生重複課稅情形。例如，當一個國家納稅人取得其他國家所得時，則兩國家基於其稅法規定，同時對該筆所得雙重課稅。因此國際間為建立一致性作法，適當分配課稅權，藉由租稅協定消除國際間常見重複課稅問題。

由於全球化發展，國際間資金流動頻繁，企業為追求利潤極大化，國家之間租稅負擔不一，將會影響企業決策，形成跨國貿易及投資之扭曲。另外，為促進經濟發展，國際間往往以租稅優惠吸引外資，企業以之作為租稅規避及逃漏頻傳，因此租稅協定已不僅具消除重複課稅、排除租稅障礙之目的，透過租稅協定利用資訊交換或行政互助、打擊逃漏，提供投資人穩定透明之租稅環境，使資源分配更具效率、全球財富極大化。

(二) 租稅協定之發展

1. 經濟合作暨發展組織租稅協定範本（簡稱 OECD 稅約範本）

OECD 於 1963 年起草租稅協定範本(OECD Model Tax Convention)，於 1977 年公布稅約範本修定報告書，後歷經 1992,1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 年等多次更新，目前國際間已簽訂超過 3 千多個租稅協定，多數以 OECD 範本為簽訂租稅協定之重要參考依據。OECD 預計於 2013 年或 2014 年進行下一次稅約範本及註釋之更新。

2. 聯合國租稅協定範本（簡稱 UN 範本）

為解決開發中國家採用 OECD 範本較為不利之情形，聯合國於 1979 年發布聯合國租稅協定範本 (UN Model Double Taxation between Developed and Developing Countries) 強調來源地國課稅原則，對開發中國家較為有利，曾於 2001 年更新，並預計於 2012 或 2013 年再次更新。

3.另美國與各國貿易、投資所衍生出之稅務問題，促使美國對租稅協定之重視，而發展出順應其國情之 US 稅約範本，但仍以 OECD 稅約範本為基礎。

(三) OECD 稅約範本之架構

2010 年新版OECD 稅約範本內容分為7 章共計31 條，擇要說明如下：

章	條次	內容
第 1 章 協定之適用範圍	第1條 適用之人	租稅協定適用於一方或雙方締約國之居住者。
	第2條 適用之租稅	包括締約雙方中央或地方各級政府對所得及資本課徵之相關租稅，並明列適用之稅目，以及未來與協定稅目有關之稅法修正應行通知之義務。
第 2 章 定義	第 3 條 一般定義	<p>1.所稱之「人」(person)：包括個人、公司及其他任何人之集合體。</p> <p>2.「公司」(company)：係指法人或為課稅目的視同法人之實體。</p> <p>3.「企業」(enterprise)：經營任何事業者。</p> <p>4.「一方締約國企業」(enterprise of a Contracting State)：一方締約國居住者經營之企業； 「他方締約國企業」(enterprise of the other Contracting State)：他方締約國居住者經營之企業。</p> <p>5.「國際運輸」(international traffic)：在一方締約國內有實際管理處之企業所經營之海運或空運業務。</p> <p>6.「主管機關」(competent authority)：實際載明於協定條文中之主管機關。</p> <p>7.「國民」(national)：任何擁有一方締約國國籍或公民身分者，或依法取得身分之法人或團體。</p> <p>8.「營業」(business)：包含專業技術服務及其他獨立活動性質之表演。</p> <p>倘協定未定義者，則適用各締約國內法規定，惟以稅法優先適用。</p>
	第 4 條 居住者	原則上以雙方締約國國內法規定認定之，惟當發生雙重居住者情形時，則須依租稅協定「破除僵局原則」，認定歸屬為一方或他方締約國之居住者。
	第 5 條 常設機構 (PE)	主要內容有固定營業場所、存續期間超過 12 個月之工程 PE、不視為 PE 之活動、代理人 PE 等規定。

第 3 章 所得之課 稅	第 6 條 不動產所得	原則上由不動產所在地國享有課稅權。
	第 7 條 營業利潤	一方締約國之企業，除經由其位於他方締約國境內之 PE 從事營業外，其利潤僅由該一方締約國課稅。該企業如經由其位於他方締約國境內之 PE 從事營業，他方締約國得就該企業之利潤課稅，但以歸屬於該 PE 之利潤為限。
	第 8 條 海運、內陸水域及 空運運輸	由經營國際運輸業務之企業其實際管理處所所在地國享有絕對課稅權。
	第 9 條 關係企業	對於關係企業利潤之歸屬，應以常規交易原則為之。又一方領域如依常規交易原則調整課稅時，他方領域應作相對應調整。
	第 10 條 股利	所得來源國對於股利之課稅權，其上限稅率訂為 5%-15%。
	第 11 條 利息	所得來源國對於利息之課稅權，其上限稅率訂為 10%。
	第 12 條 權利金	所得人居住地國對於權利金享有唯一課稅權。
	第 13 條 財產交易所得	對於處分不動產所產生之利得，該不動產所在地國具主要課稅權；對於處分構成 PE 營業資產一部分之動產，PE 所在地國則具主要課稅權。
	第 14 條 執行業務	OECD 稅約範本於 2000 年修訂刪除第 14 條執行業務條文，將執行業務納入第 7 條營業利潤之課稅規範，並於第 3 條增訂「企業」及「營業」之定義。
	第 15 條 個人受僱勞務	所得來源地國課稅，但對於所得人在他方締約國提供勞務但停留未超過 183 天，及該報酬非由他方締約國居住者之雇主或代表雇主給付，且該報酬非由該雇主於他方領域內之 PE 所負擔者，所得來源地國應予免稅。
	第 16 條 董事報酬	報酬給付地國具優先課稅權。
	第 17 條 表演人及運動員	由活動舉辦地國具優先課稅權，倘所得歸屬於表演人及運動員以外之人，仍得由活動舉辦地國課稅。
	第 18 條 退休金	居住地國享有絕對課稅權。
第 19 條 政府勞務	原則上由給付國享絕對課稅權，惟提供勞務之個人為他方締約國居住者及國民，如符合特定規定者，採例	

		外規定，由居住地國課稅。
	第 20 條 學生	為日常生活、教育或訓練目的而取得源自一方締約國以外之給付，該一方締約國應予免稅。
	第 21 條 其他所得	原則上由所得人之居住地國享有絕對課稅權，例外規定為該產生所得之資產與一方締約國居住者設於他方締約國之 PE 有實際關聯時，則 PE 所在地國得予課稅。
第 4 章 資本之課稅	第 22 條 對於資本之課徵	不動產所在地國具有主要課稅權；至一方締約國企業於他方締約國 PE 或固定處所之營業資產中之動產所構成之資本，賦予該 PE 或固定處所所在地國主要課稅權；有關經營國際運輸業務之動產所構成之資本，則由實際管理處所所在地國享有絕對課稅權。
第 5 章 雙重課稅之消除	第 23 條 免稅法 扣抵法	居住地國對於所得來源國課稅之所得，應提供租稅減免，其減免方式分為免稅法及扣抵法二種。
第 6 章 特別條款	第 24 條 無差別待遇	主要分為國籍上之無差別待遇、PE 之無差別待遇、領受人之無差別待遇及資本之無差別待遇等。
	第 25 條 相互協議程序	本條主要目的為締約雙方在課稅上所發生不盡合租稅協定規定之情況，提供補救措施。
	第 26 條 資訊交換	規範締約雙方交換資訊之範圍、處理及其限制。
	第 27 條 協助徵稅	主要係規範締約雙方之主管機關負有協助彼此徵稅之義務，以加強國際間合作，防杜納稅義務人規避租稅。
	第 28 條 外交及領事人員	係規範協定之規定不影響外交或領事人員依國際法所享有之財政特權。
	第 29 條 適用領域之延伸	其規範目的係考量締約國之雙方或一方之海外領域或與其他國家或領域具國際關聯性可視為該國之領域延伸者，可納入本條規範，俾使租稅協定之適用及該延伸領域。
第 7 章 生效與終止條款	第 30 條 生效	締約雙方約定適用租稅協定之期間
	第 31 條 終止	終止條款

(四) 租稅協定條文與稅約範本註釋效力

由於租稅協定涉及兩國之間權利及義務歸屬，因此國際慣例上，必須遵循國際公法之相關規定，並依「維也納條約法公約」為準據。依據維也納條約法公約第 2 條稱「條約」者，謂國家間所締結而以國際法為準之書面協定。又依該公約第 26 條規定，凡有效之條約對其各當事國有拘束力，必須由各該國善意履行，同時締約當事國對於條約條款具有遵守義務（*pacta sunt servanda*）。某些國家將租稅協定制定為法令，一經實施與國內法一樣具有法律效力，一般而言較國內法具優先性。以我國為例，所得稅法第 124 條即有明文規定，租稅協定中對所得之課稅有特別規定者，應優先適用租稅協定之規定。另外，通常多數國家對其國內稅法條文較偏重文義解釋，而對於租稅條約文義則採廣義之解釋。

然而為避免因解讀條文發生歧異，致無法達成共同拘束之效果，因此在維也納條約法公約中訂有有關協定解釋之規定，說明以下：

第 31 條

一、條約應依其用語按其上下文(*textual approach*)並參照條約之目的及宗旨所具有之通常 (*ordinary meaning*) 意義，予以善意(*in good faith*) 解釋之。

二、就解釋條約而言，上下文除指連同前言及附件之約文外，並包括：

- (一) 全體當事國間因締結條約所訂與條約有關之任何協定；
- (二) 一個以上當事國因締結條約所訂並經其他當事國接受為條約有關文件之任何文書(*instrument*)。

本條乃揭示條約解釋之通則，即協定之解釋必須符合「善意、誠實信用」之原則，並確實履行。而條文解釋不得僅憑字面斷章取義，必須就上下文整體觀之以探求其真意，以符合協定之宗旨及目的。

另為避免因辭意不明、難以理解，或可能產生結果謬誤或不合理之情形，於第 32 條明定可使用補充資料加以解釋，包括協定簽署前之準備

文件、會議事錄及考量當時簽署之環境等。因此，OECD 稅約範本之註釋，可視為租稅協定適用之解釋，亦已廣為 OECD 會員國與非會員國所接受，部分案例亦顯示有些國家之法院判決亦指出稅約範本註釋可被信賴，作為決定參考。

同時依維也納條約法公約第 33 條第 4 項規定，當兩國對協定產生解釋疑義時，必須依照維也納條約法公約第 31 條、32 條之規定進行解釋，以探究原締約真意。

至於，依據 OECD 稅約範本第 3 條第 2 項規定，當協定內容有未定義之名詞(terms)時，除非其他法律或租稅協定條款另有規定，應援用協定生效當時該國之國內法規定，如國內稅法未規定時，得援引其他國內法律。若雙方締約國對某一名詞定義不同時，應以所得來源國之國內法規定之定義為主。其原因為考量課稅權分配為所得來源國，居住地國僅係依據稅約範本第 23 條規定提供租稅減免，故當發生租稅協定條文未定義之名詞，且締約國雙方國內法規定發生歧異時，應以來源國國內法之解釋優先適用。然而，若締約國雙方對於事實認定、條文解釋發生歧異時，將不適用第 3 條第 2 項之規定，居住地國得主張所得來源國未依租稅協定條款課稅，此即必須透過共同協議程序（mutual agreement procedure）來解決重複課稅問題。

有關 OECD 稅約範本註釋效力各界多所爭議，一般認為該稅約範本註釋不失為一提供符合維也納條約公約法第 31 條第 1 項所稱具有通常意義，及同條第 1 項所稱條約有關文書之任何文書，認同以之做為補充解釋之工具。因此 OECD 會員國通常依照稅約範本簽署租稅協定時，對於簽署當時已存在之稅約範本註釋，在雙方國家未提出保留或觀察意見時，一般雙方締約國皆遵守於該既存之稅約範本註釋。近來有些國家法院亦參採該註釋以為判決參考，顯見該註釋廣為各方運用及採納。

二、OECD現階段有關租稅協定之工作重點

(一) 受益所有人(beneficial owner)之定義

由於OECD稅約範本中對股利（第10條）、利息（第11條）及權利金（第12條）等條文中定有受益所有人以決定取得股利、利息及權利金所得之人（recipient）得否享有租稅協定之利益。然而稅約範本及註釋並未針對受益所有人詳加定義，導致各國稅務主管機關見解歧異，滋生困擾，因此OECD財政委員會自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，將受益所有人定義予以釐清及解釋，經該委員會第1工作小組研議後於2011年2月通過，並於2011年4月提出供各界討論；至2011年9月及2012年2月仍持續公開討論中。以下就稅約範本第10條股利為例，摘要部分註釋修正草案內容如下：

1. 第 10 條之註釋 12.1

由於增加解釋「受益所有人」一詞目的是要解決「支付給居住者」所滋生之困擾，而非僅限於國內法中其他特別用法，例如，在許多國家之信託法裡受益人之特定意義。反之，應考量協定條文中上下文義，特別是有關「支付給居住者」之對象和目的，包括避免雙重課稅和防杜逃漏與避稅。惟受益所有人一詞也並非因此與協定條文解釋無關，只要與註釋指導原則一致，仍可適用於國內法之定義。

2. 第 10 條之註釋 12.4

身為受託人及管理人身分之代理人（agent, nominee）及導管公司（conduit），因為係基於合約或受託職責，必須將此項給付再交付予其他人，於受領股利時並無法使用及享有股利之權利，因此並非真正之受益所有人。除非股利取得人得完全使用及享有股利，亦無合約或法定義務須將此項給付再交付予其他人，方為股利之受益所有人。再交付股利義務通常係因法定文件，但也存在於取得人實際上很明確無法完全使用及享有股利之事實或情況。

3. 第 10 條之註釋 12.5

當股利受領人被視為受益所有人之情形，並非意謂受領人即享有租稅協定利益。如有租稅協定競購之濫用情況，則不應給予享有租稅協定利益。儘管受益所有人之觀念係用以處理避稅而非租稅協定濫用，但不應以此限制處理租稅協定濫用方法之適用。

4. 第10條之註釋12.6

上述有關受益所有人定義之解釋明確揭示，條文內容之定義必須與其他法律文件予以區分，而該類法律文件係有關決定行使資產或實體最終控制之人為何，不同的定義當然不適用於條文內容。由於第10條內容所稱受益所有人一詞是為解決「支付」(paid) 股利所滋生之問題，若將其認為是與對法人或協議行使最終有效控制的人有關，則並不恰當。

(二) 常設機構 (permanent establishment, PE) 議題

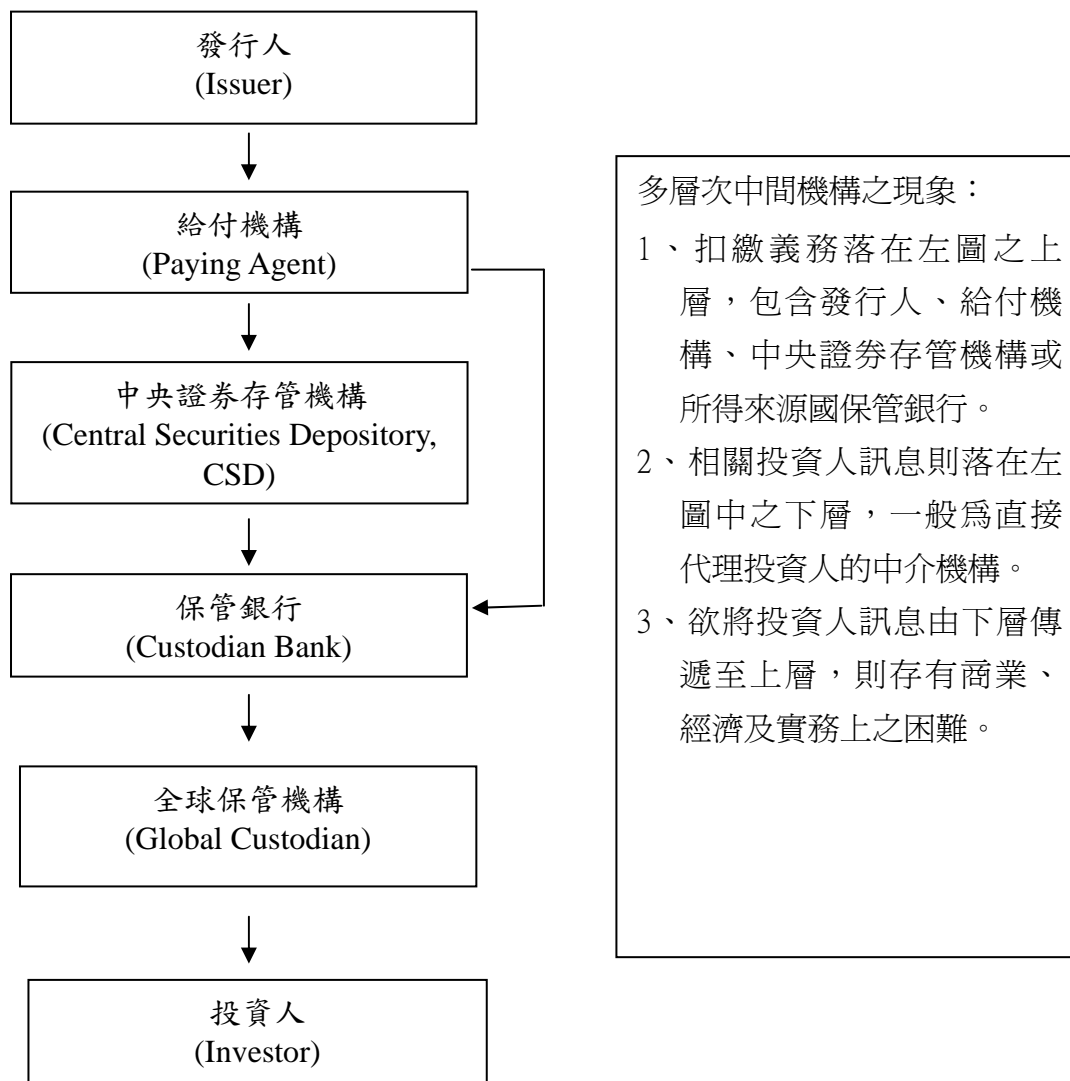
OECD第10工作小組就常設機構定義之25項解釋議題進行討論，2011年9月OECD第1工作小組討論第10工作小組提議內容後，於2011年10月公布，以供各界討論及建言。

(三) 租稅協定減免利益與依從度提升計畫之最新進展

(Treaty Relief and Compliance Enhancement, TRACE)

投資人其跨國投資所得為享有租稅協定利益時，發生諸多困難，另制度面運作方面，也未能使所得來源國及居住地國以最低稽徵及依從成本徵收；再加上各國租稅制度差異、對文件要求繁瑣、或某些國家並無租稅減免機制，因此如何協調及簡化租稅減免程序更形迫切。

另外，證券投資人透過多層次之跨國金融體系進行投資時，其所獲得給付需透過發行人、給付機構、金融中介機構一直到最終投資人（如下圖）等諸多層級，因此衍生許多實務問題。



OECD 財政委員會於 2006 年成立「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」(Informal Consultative Group on the Taxation of Collective Investment Vehicles and Procedures for Tax Relief for Cross-Border Investors, ICG)，以尋求解決上述證券投資人所面臨之問題，以利該等投資人得以享有租稅協定之利益。於該小組 2009 年發布 2 份報告之一，主要係探討投資人經由金融中介機構投資所面臨適用租稅協定問題，建議將個別所得來源國與金融機構簽訂協議納入「執行套案」(Implementation

Package)，並提出「核可中介機構」(authorized intermediary, AI)制度。

該度建議：

- 1.於扣繳所得時應准其適用租稅協定之上限稅率。
- 2.准許中介機構與所得來源國簽約，由其代表客戶聲明適用租稅協定上限稅率。然而，應向所得來源國申報所得受益所有人之資訊，並與所得來源國自動交換資訊。
- 3.所得來源國得保留檢視納稅依從之權利。
- 4.各國應將申報程序及文件標準化，以降低中介機構之負擔。
- 5.毋需提出居住者證明。

上述核可中介機構制度之優點，分述如下：

- 1.對投資人而言將更易於享有租稅協定利益。
- 2.對所得來源國而言，可以消除投資障礙、減少處理申請適用租稅協定利益大量文書之負擔、改善現行制度之納稅依從、提供來源國居住者相關資訊。
- 3.對居住地國而言，減少核發居住者證明之行政成本、避免因過多國外已納稅額扣抵金額超過扣繳稅款而產生稅收損失、蒐集居住者納稅義務人國外投資相關資訊。
- 4.對金融中介機構而言，可以減輕管理負擔、無需將顧客相關資訊轉交其他中介機構。

租稅協定減免利益與依從度提升計畫於2010年1月提出執行套案草案(Draft Implementation Package)，內容包括金融中介機構適用核可中介機構、核可中介機構與所得來源國及其他金融中介機構簽約，由其代表客戶聲明適用租稅協定上限稅率等等。TRACE小組計於2012年1月將修正後執行套案先提供OECD財政委員會參考，並協助相關國家著手執行及調整，最後擬於2013年1月提報OECD財政委員會核准。

三、OECD 稅約範本條文之相關研討

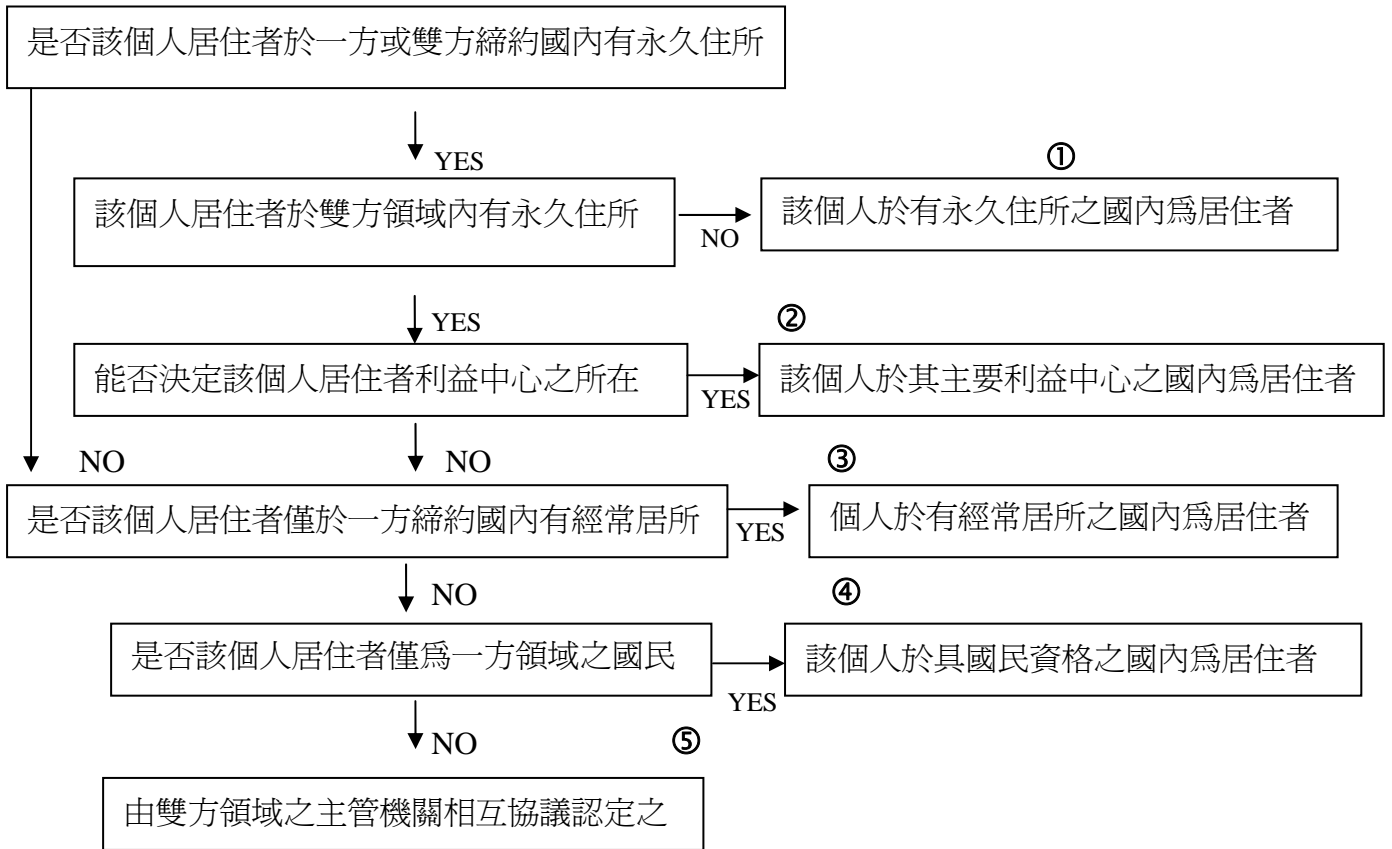
(一) 適用租稅協定之居住者身分認定

1. 納稅義務人欲適用租稅協定之條件有三：

- (1) 須具備締約國居住者身分(第1條)。
- (2) 該項稅目須為協定內所明定之適用範圍(第2條)。
- (3) 無利益限制等特別情形。

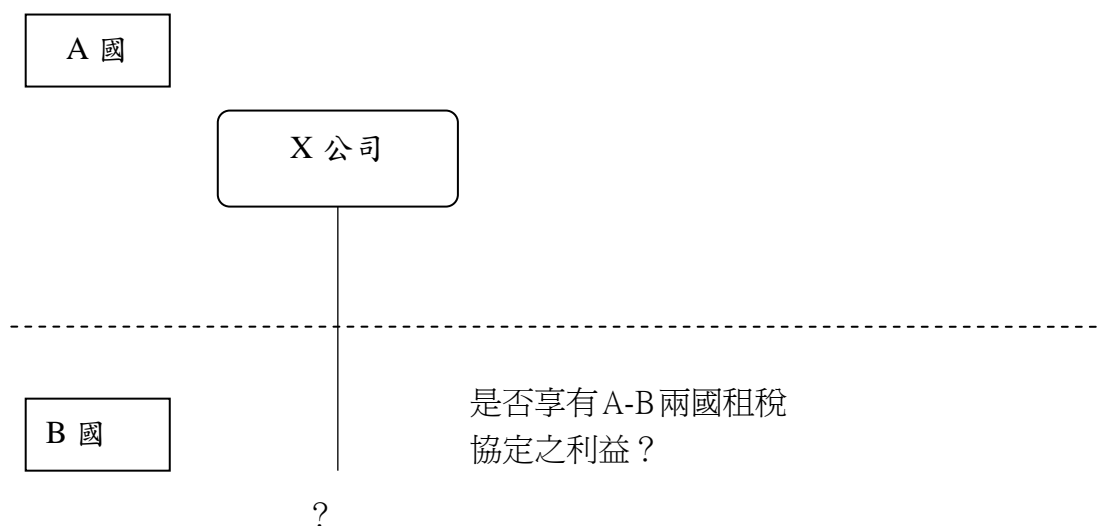
有關居住者之定義，依OECD稅約範本第4條第1項視締約國國內法規以住所、居所、管理處所或其他類似性質者認定外，如有同時符合雙方締約國居住者身分之雙重居住者（dual residents）情形時，則依同條第2項破除僵局原則（tie-breaker rule）以解決居住者身分競合問題。個人居住者之檢測係依序以永久住所（permanent home）、主要利益中心（centre of vital interests）、經常居所（habitual abode）及國民（national）等標準認定居住地國，若上述標準仍無法解決，則由雙方主管機關相互協議決定；至於非個人部分，則以實際管理處所認定其居住地國。

依據前述OECD稅約範本第4條第2項規定，可歸納出下列雙重居住者破除僵局檢測表，以解決如何將雙重居住者劃歸一方締約國，確定課稅權之歸屬。



2.租稅協定有關居住者定義之「負有納稅義務(liable to tax)」適用疑義

一方「締約國居住者」依 OECD 稅約範本第 4 條第 1 項定義中，係指依該締約國國內法規定因住所、居所、管理處所或其他類似性質而「負有納稅義務(liable to tax)」之人，但不包括僅係取得來源所得及投資資本而負納稅義務之人。依該但書規定，係指於某締約國內雖然有應稅之所得及資本，但屬非居住者身分則仍然無法適用租稅協定之情形。反之，若未負有納稅義務，例如多數國家對退休基金(pension funds)給予免稅待遇，則其因未「負有納稅義務」，不符居住者定義而得否享有租稅協定之利益，亦不無爭議。



【案例】

於 A 國設立並依法納稅之 X 公司，是否得依 A 國與 B 國兩國簽訂之租稅協定認屬 X 公司為 A 國之居住者？

【討論】

本例依稅約範本第 4 條第 1 項但書規定，無法僅以 X 公司於 A 國註冊及納稅即認屬為 A 國居住者，而主張適用 A-B 兩國租稅協定享有相關之利益，另須視第 4 條第 3 項，非個人居住者視其實際管理處所所在地認定之。

(二) 適用租稅協定常設機構 (permanent establishment, PE) 之討論

PE之重要性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)是否得予課稅及課稅方式。以下就OECD稅約範本第5條有關PE之定義，擇要分述如下：

- 1.第 1 項：定義實體 (physical) PE，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。
- 2.第 2 項：列舉實體 PE 項目，包括管理處、分支機構、辦事處、工廠、工作場所、礦場、油井或氣井、採石場或其他天然資源開採場所等。
- 3.第 3 項有關工程 (project) PE 之認定，規定工程之存續期間超過 12 個月之建築工地、營建地點得構成 PE。
- 4.第 4 項規定非屬 PE 之情況，對於透過固定營業場所從事預備或輔助性質之營業活動，例如該固定營業處所僅係為該企業儲存、展示或運送貨物或商品者，即不構成 PE。
- 5.第 5 項及第 6 項：有關代理人 (agent) PE 之認定，規定經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，亦構成 PE。
- 6.第7項：子公司並不必然為其母公司之PE。

有關第1項實體PE定義，規範構成PE之3條件為：一處明確之地點、該地點在時間及地理上必須具一定程度之固定性、必須透過該處地點從事營業活動。分述如下：

1.明確地點

- (1)任何可自行支配而用以經營事業之建物、設備或設施，且不論是否專屬該目的之使用，亦不論是否為其所擁有、承租等。有關「支配」乙詞，則不應予以狹隘解釋，例如清潔公司所屬之清潔人員為進行清潔工作而得以進出客戶之辦公場所，尚不得認屬該清潔公司可支配其所從事清潔之場所，因而認定客戶之辦公室為該清潔公司之PE，因為清潔公司對該場所並無實質控制權。

(2)支配之型態

在稅約範本註釋中舉列說明，僅係單純固定造訪某一處所尚不足以構成所謂支配，例如，業務員定期拜訪客戶之辦公場所，該場所尚不構成業務員所屬公司之PE。然而，如果能使用其他企業之辦公場所進行營業活動，則可能構成支配該場所之條件。另外，貨車定期使用同一碼頭裝卸貨物，尚不足構成該貨運公司之PE，因為貨車所隸屬之公司對該碼頭並無支配權。

2.固定之場所

所謂場所「固定」可從時間及地點等主要因素判斷：

(1)時間測試：每單一地點皆有一段相對永續之時間，依稅約範本第5條註釋對於時間判斷之標準：

①存續期間少於6個月：可能沒有PE。

②存續期間介於6個月至12個月之間：可能有PE。

③存續期間大於12個月：很可能有PE。

存續期間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地點，則期間之計算必須從零起算。但暫時性中斷包括因季節、天氣或偶發事故所致工程停止之時間，並不會使PE終止。

(2)地點測試：一特定地理位置

所謂營業場所指企業從事營業活動之具體地點(distinct sites)，且營業場所與其相對地理位置必須具有固定之連結，但並非須定著於土地之上，例如船舶、展覽攤位亦可。

上述之時間及地點測試，必須同時符合始構成PE，縱使營業活動期間超過6個月但並無明確之地點，則不構成PE。

3.透過PE從事營業活動

依據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. 實務應用上判定PE存在之困難

(1)活動地點範圍不明確

於進行期間測試時，一旦企業營業活動地點改變，即須從新地點開始重行起算，因此可能有2個PE情形產生。至企業變更活動地點，於判斷PE是否屬同一地點時，應就其商業及地理特性是否屬於整體連貫 (coherent whole commercially and geographically)。所謂商業連貫性係指前後之活動是否均屬同一或互有關聯之合約，抑或活動之間是否具有互補性。另外，地理連貫性係指於不同地點進行活動，例如於同一棟公司建物內之不同辦公室間從事營業活動，即具地理連貫性。

(2)營業活動具有重複性

具週期性重複發生特性之活動，例如每週1次的市集活動，即使活動存續期間不超過6 個月，亦可能構成PE。

【案例 1】

- 1.A 國居住者 H 君每星期固定 2 天由 A 國批發市場進貨花卉載運到 C 國首都的市場販售。其販售地點攤位並非固定，視 H 君每回抵達時由市場經理隨機分配至花卉區攤位而定。
- 2.承上，H 君除至市場攤位販售花卉之外，並接受 C 國花卉商透過電話預訂銷售 A 國特有品種蘭花，於下次 H 君入境 C 國時一併交貨。
- 3.除每星期固定 2 天到 C 國市場賣花，其餘時日 H 君在居住地 A 國零售花卉。
- 4.C 國每年舉行一次為期 1 週的花卉節慶，H 君向 A 國蘭花種植者進貨特有品種蘭花並於 C 國租下固定攤位販售，該週營業約占 H 君全年銷貨 20%。
假設 A 國與 C 國係依照 OECD 範本簽訂租稅協定，上述各種情形得否認定 H 君於 C 國有 PE 進而認定課稅？

[討論]

構成PE之主要判斷條件有3：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. H君在C國首都某一特定市場販售花卉，雖然攤位不固定，但皆在該市場中花卉區內攤位，就商業及地理特性屬整體連貫，符合地點測試；又每星期固定2天，雖然合計全年未達6個月，但具有週期性、重複發生特性之活動，通過時間測試，綜合以上符合固定營業場所經營事業要件，C國政府得認定其於C國有PE進而認定課稅。
2. H君透過電話接受訂貨銷售行為，無論進貨或訂單處理完全在A國進行，未構成於C國有PE，C國稽徵機關無法對其課稅。
3. H君在居住地A國零售花卉未構成於C國有PE，C國無法對其課稅。
4. 於C國每年一次為期1週的花卉節慶，H君雖租有固定攤位具固定營業場所外觀，但一年一次僅為期1週，不僅時間未達6個月門檻，也無週期性、重複發生性質無法通過期間測試，並未符合PE要件，C國並無課稅權。

【案例 2】

A、C 兩國與B國均簽有租稅協定，且假設各國之協定均係依據OECD稅約範本訂定。A國居住者H公司，標得B國建設工程案總金額100萬美元，該工程預計需耗時3年方能完工。工程地點位於深港，距其200哩外，另有一裝配機械之工作場所，裝配完成之機械再利用拖車運至主要工程場所。H公司於預備階段，即將工程轉包予100%持有位於C國之分支機構B公司，轉包金額為90萬美元，並且由3個次承包商分別負責部分工作。3號承包商為C國居住者，負責安裝支架共費時11個月完成；4號承包商為A國居住者，總共承包2項工作，於費時9個月完成第1項工作後，再經過4個月開始進行第2項工程，費時5個月完成；5號承包商為A國居住者，負責提供工程管理及監督主要機械之裝配，工作期間為9個月，該公司在工地辦公室中有1個專用辦公桌。請檢視各公司在B國有無構成PE。

[討論]

- 1.H公司：因建築工程為3年，已超過協定第5條第3項所規定之測試期12個月。另按OECD稅約範本註釋19，有關所有次承包商於建築工地所花費之時間必須視為總承包商於建築工地所花費之時間，時間測試亦已超過12個月，因而構成PE。
- 2.第3號承包商：承包期間少於12個月，故不構成PE。
- 3.第4號承包商：按OECD稅約範本註釋19說明，由多個合約構成之工程，整個建築工程應被視為一全體單位。故2項工作工程期間應合併計算，已超過12個月，故有PE。
- 4.第5號承包商：實地現場的工程管理及監督應以第5條第3項之規定檢視，亦即未達12個月者，未構成PE。

(三) 營業利潤之討論

OECD稅約範本於2010年公布第7條營業利潤新版條文及註釋，謹就新舊版條文規定及差異說明如下：

1.舊版條文規定

- (1)第1項：有關營業利潤之課稅原則，即一方締約國之企業透過設於他方締約國之PE營業，他方締約國得就應歸屬於該PE之利潤課稅。
- (2)第2項：劃分歸屬PE利潤，原則應以常規交易原則，將PE視為獨立個體以計算應歸屬之營業利潤。
- (3)第3項：於計算PE利潤時，應同時准予配合減除該PE相關之費用。
- (4)第4項：其他歸屬PE利潤方法，於符合常規交易原則下，將整體企業之利潤以公式計算歸屬至不同地區之部門或PE。
- (5)第5項：如PE僅係為企業採購貨物或商品，則不需將營業利潤計算歸屬該PE。
- (6)第6項：計算PE利潤之歸屬方法，應採用一致性相同方法決定。
- (7)第7項：利潤中如包含協定其他條文所規定之所得項目，應優先適用各該條文之規定。

2.有關營業利潤歸屬之認定

OECD稅約範本對於PE之營業利潤歸屬，係適用移轉計價常規交易原則，於衡量應歸屬PE營業利潤時，依據下列步驟進行分析：

(1)步驟1：

- ①效能與風險分析：確認PE從事活動之內容。
- ②資產所有權之歸屬：編製PE之資產負債表。
- ③資本方面：區分有利息負擔之資本及免息之資本。

(2)步驟2：

- ①依可比較性分析，決定個別之利潤。
- ②將PE視為獨立企業，並按常規交易原則衡量相同或類似營業活動之利潤
- ③至於PE與企業內部交易如何適用常規交易計算，依據OECD稅約範本註釋，其方法為依一般營業程序取得之營業利潤、常規交易下合理必要之調整，並一致性之處理，然而實務上，營業利潤之歸屬仍有相當困難。

3. 營業利潤歸屬之新方法：

由於營業利潤歸屬困難，故OECD發展出「OECD 認可之方法」（Authorized OECD Approach, AOA），即將PE視為1個「功能獨立之個體」，執行獨立之功能、使用獨立之資產及獨立承擔風險，並類推適用常規交易原則於PE 與其所屬企業之間。有關PE利潤之歸屬，則依下列步驟分析：

(1)步驟 1：依常規交易原則，先進行功能分析，並依功能決定所承擔之風險，以及所使用資產等因素來歸屬利潤。

(2)步驟 2：依常規交易原則，進行可比較程度分析，衡量應歸屬該獨立PE之利潤。

4. 新版條文規定

由於企業與PE間內部交易之常規交易認定困難，OECD 財政委員會於2010年發布新版稅約範本規定如下：

(1)第1 項：有關營業利潤課稅權歸屬，即一方締約國企業之利潤僅由該締

約國課稅，惟如該企業經由於他方締約國之PE營業，他方締約國得對依本條第2項歸屬於該PE之利潤課稅。

- (2)第2項：基於本條及第22條之目的，各締約國歸屬第1項所稱PE之利潤，應視該PE為1個獨立之企業，考量該企業由PE 與其他部門執行之功能、使用之資產及承擔之風險，於相同或類似條件下從事相同或類似活動，預期所獲得之利潤相同。
- (3)第3項：一方締約國依本條第2項規定，對歸屬任一締約國企業之PE利潤進行調整時，他方締約國應給與適當調整，以消除重複課稅。如有必要，雙方締約國之主管機關應相互協商。
- (4)第4項係規範，利潤中如有本協定其他條文規定之所得項目者，應適用各該條文之規定，不受本條之影響。

【案例】

R國之居住者工程服務公司(Engineering Services Ltd, ESL)提供Builder公司(S國之居住者)於S國造橋工程之工程服務，該工程期間超過12個月，係由ESL位於R國總公司及位於S國之PE共同執行。依合約規定，公司支付200萬美元工程款，並提供10萬美元作為有關ESL公司員工於S國膳食旅費。至該工程全部時數計10,000小時，而ESL之R國總公司及S國PE分別執行5,000小時工時，直接成本各為50萬美元。總公司除上開直接成本外，有一間接專案成本5萬美元、招標成本5萬美元及監督管理成本10萬美元。請問ESL於S國之PE利潤應如何歸屬？

【討論】

- 1.依OECD稅約範本註釋說明，如一企業透過其在他方領域之PE銷售貨物、商品或從事營業，應僅就合約中實際由該PE執行部分所得為基礎，歸屬計算該PE利潤，不得以合約總額為基礎計算之。
- 2.另於計算營業利潤之歸屬時，應考量可直接歸屬總公司及其PE之成本、利潤貢獻分析等，本案可知資本取自於客戶端，ESL 總公司承擔了風險及資產活動，ESL於S國之PE承擔了除監管活動以外之功能活動。

3.本案例PE 之利潤分配如下：

	合計	總公司	PE
收入—工程款	<u>2,000,000</u>		
成本及費用 ¹			
工程費用	1,000,000	500,000	500,000
監督管理成本	100,000	100,000	
招標成本	50,000	50,000	
間接專案成本	50,000	28,260 ²	21,740 ³
小計	<u>1,200,000</u>	<u>678,260</u>	<u>521,740</u>
利潤	<u>800,000</u>	<u>56.52%</u>	<u>43.48%</u>

註1：本案係假設間接成本與總公司及PE之功能並無直接關聯，因此並未計入分攤。PE食膳旅費辦公費用100,000非屬重要功能，故未計入分攤。

註 2: $50,000 \times 650,000 / (650,000 + 500,000) = 28,260$

註 3: $50,000 \times 500,000 / (650,000 + 500,000) = 21,740$

(四) 股利條文之研討

有關OECD稅約範本第10條股利之規定如下：

1. 第1項及第2項規定，股利受益人之居住地國及所得來源地國同享課稅權，並訂有上限稅率，以維護所得來源地國之課稅權。至上限稅率則視受益所有人持有配發股利公司股份是否超過25%而定，直接持有25%以上者得適用5%稅率，其於則適用15%稅率。
2. 第3項：股利之定義，係指取自股份、受益股份或權利、礦業股份、發起人股份或其他非屬債權而得參與利潤分配之其他權利所取得之所得，及依分配股利之公司居住地領域稅法規定，與股份所得課徵相同租稅而自公司其他權利取得之所得。

3. 第4項：股利所得與位於所得來源國之PE有實際關聯時，適用第7條營業利潤。
4. 第5項：一方締約國之居住者公司自他方締約國取得利潤或所得，其所給付之股利或其未分配盈餘，即使全部或部分來自他方締約國之利潤或所得，他方締約國不得對該給付之股利或未分配盈餘課稅。但該股利係給付予他方締約國之居住者，或與該股利有關之股份持有與他方締約國境內之PE 或FB 有實際關聯者，不在此限。

【案例】

在X 國註冊之X 公司於1999 年6 月30 日發放股利總額10,000 元明細如下：

10 名X 國之個人居住者	1,000 元
10 名Y 國之個人居住者	1,000 元
Y 國居住者ABC 企業	5,000 元
開曼群島 LLP 合夥組織代表美國居住者投資	2,000 元
1 位Z 國(租稅天堂)之居住者	1,000 元

X 國、Y 國及美國均依據OECD 稅約範本簽訂避免雙重課稅協定，Z國未與前述其他簽訂相關協定。雖然股利是給付予開曼群島之合夥組織，但該合夥組織之美國合夥人，就該筆股利已於美國課稅。

【討論】

X國對股利所得扣繳稅率為非居住者20%，個人居住者之稅率為25%，請問X公司應扣繳多少稅款？

1. 發放 X 國個人居住者，持股比例10%，且皆為國內個人股東：
應扣繳稅款 = $1000 * 25\% = 250$
2. 發放 Y 國個人居住者，持股比例10%，適用其他情形之上限稅率15%：
應扣繳稅款 = $1000 * 15\% = 150$
3. 發放Y國ABC企業，直接持股比例超過25%，適用其它上限稅率5%：
應扣繳稅款 = $5000 * 5\% = 250$

4. 發放開曼群島LLP合夥組織，持股比例10%，且受益所有人為美國股東：

應扣繳稅款 = $2000 * 15\% = 300$

5. 發放 Z 國居住者，持股比例10%，非屬締約國居住者：

應扣繳稅款 = $1000 * 20\% = 200$

(五) 利息所得與資本稀釋 (thin capitalization)

1. OECD稅約範本第11條利息之規定如下：

(1)第1項及第2規定，利息受益所有人之居住地國及所得來源地國同享課稅權。所得來源國之課稅上限稅率訂為10%，雙方亦得透過相互協議程序決定上限稅率。

(2)第3項：利息之定義，係指由各種債權所孳生之所得，不論該債權有無抵押擔保，或是否有權參與債務人利潤之分配。

(3)第4項：與PE有實際關聯之利息則視情況適用第7條營業利潤之課稅規定。

(4)第5項：規範利息所得來源國之認定原則，除與PE有關聯之利息給付外，視為源自利息給付人之居住地國。

(5)第6項：規範常規交易原則，對於利息給付人與受益所有人間，或兩者與其他人間有特殊關係，則超過常規交易之利息，不得適用本條利息之課稅規定，又締約國雙方得依該稅約範本其他規定對該超額給付課稅。

2. 資本稀釋

由於企業資金融通包括借款及募股，借款之利息可作費用減除，而募股之股利支出，不能作費用減除，因此跨國企業傾向與子公司以借貸方式融通，藉由利息費用沖銷子公司利潤。為防止跨國企業不當規避稅負，許多國家國內法乃實施稀釋自有資本法則，限制借款金額及相關利息費用之減除，並用移轉計價之方式計算調整。

【案例 1】

某日本公司位於英國之PE向位於美國之美國銀行紐約總公司借款。美國銀行

得否申請適用英美租稅協定有關利息零稅率之規定？

【討論】

本案給付人非英國居住者，惟因該利息係由日本公司位於英國之PE所給付，依OECD 稅約範本第11條第5項規定，該利息視為源自英國來源所得。又受款人係美國居住者公司，故可適用英美租稅協定有關利息零稅率之規定。

【案例 2】

承上例，日本公司其位於英國之PE向日本居住者之日本銀行位於美國之PE借款。本案產生之所得應如何適用英美、英日及美日之租稅協定？

【討論】

1. 英美租稅協定：該付款人為英國之PE，依OECD稅約範本第11條第5項規定，利息屬英國來源所得，惟本案受益所有人為美國之PE，係屬日本居住者，故依OECD稅約範本第11條第1項規定，不適用英美租稅協定。
2. 英日租稅協定：付款人為英國之PE，依OECD稅約範本第11條第5項規定，該利息為英國來源所得，而受益所有人係屬日本居住者取得，故適用英日租稅協定。
3. 美日租稅協定：依OECD稅約範本第11條第5項規定，雖不適用美日租稅協定有關利息優惠稅率，惟在計算日本位於美國PE之營業利潤時，可依OECD稅約範本第11條第4項規定原則，就該日本銀行位於美國之PE，適用協定第7條規定就歸屬該PE之營業利潤課稅。

(六) 權利金相關議題之研討

1.OECD稅約範本第12條權利金之規定

- (1)第1項：有別於前2條股利所得及利息所得之課稅權共享原則，亦即由來源地國及受益所有人之居住地國同時享有課稅權，依OECD稅約範本第12條規定，權利金僅由受益所有人之居住地國課稅，來源地國則無課稅權，其主要原因在於受益所有人一般於居住地國列報鉅額之攤銷費用所致。然而UN稅約範本，其權利金之課稅權分配則由居住地國及來

源地國共享。目前實務上，多數OECD國家對權利金所得之課稅權分配，仍延續與股利及利息相同作法，亦即採行課稅權共享之課稅方式。

(2)第2項：有關權利金之定義，係指「使用或有權使用文學、藝術或科學等作品(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」。由於稅約範本對於權利金定義採列舉式，因此在實務運用上，必須謹慎界定性質，以免誤用。

(3)第3項：規範與PE有實際關聯之權利金，視情況適用第7條營業利潤之課稅規定。

(4)第4項：規範常規交易原則，對於權利金給付人與受益所有人間，或兩者與其他人間有特殊關係，則超過常規交易之權利金，不得適用本條權利金之課稅規定，又締約雙方國家得依稅約範本其他規定對此項超額給付課稅。

2.特殊議題之探討--權利金性質之界定

(1) 電視實況轉播(例如運動賽事電視轉播權)

一般轉播權合約會稱取得轉播權之給付為權利金，但檢視比對稅約範本對於權利金定義，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」，運動賽事尚非「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稅約範本所定義之權利金。

(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，屬於產品或服務銷售，應歸屬營業利潤範圍，尚非OECD稅約範本所定義之權利金。

(3) 有關工業、商業或科學經驗之資訊 (Know-how) 與提供服務報酬區別

問題依據 OECD 稅約範本第 12 條註釋之內容彙整如下：

①Know-how 之性質：

- a.授與人提供現行已存在資訊；
- b.該資訊為未公開資訊；
- c.無須授與人額外工作；
- d.該資訊可重複使用；
- e.由使用人負擔風險，授與人無需保證成果；
- f.該知識使用時，毋需授與人提供個別服務。

②技術服務之性質：

- a.服務提供者必須利用其職業上常用之技術，親自為另一方執行工作。
- b.涉及特別知識、技術或專門知識之使用，惟無須移轉該知識或技術。
- c.需另行額外提供服務或耗費成本，例如售後服務、保證服務、技術支援等。

③特許權利金（franchising）問題

加盟合約中，加盟者必須支付特許權利金（franchise）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。該筆加盟金同時包含權利金及提供服務之對價，因此在適用協定時必須依不同性質加以區分，分別適用權利金與其他條文。如OECD稅約範本第12條註釋11.6指出，合約同時涵蓋Know-how及提供技術服務2項，總經銷商（franchisor）除傳授其知識及經驗予加盟店（franchisee）外，同時提供財務、貨物協助或其他技術服務等，此種混合式契約應依合約所載內容區分，或可將契約總價以合理分攤方式予以分別計算價款。

（4）財產設備之使用

OECD稅約範本於1992年修正時，刪除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」。因為考量使用設備代價之租金本質應屬營業利潤，並非現行OECD稅約範本所稱之權利金。惟目前實務上，仍有許多國家之租稅協定將資產設備使用租金納入

權利金，惟訂有上限稅率，以限制所得來源國課稅權。

相關常見討論即為「通訊」(telecommunications)設備之國際漫遊(roaming)議題，所謂國際漫遊係指手機使用者於非屬所在國家之通訊系統下，透過客籍(visited)網路系統及所在國家通訊服務，使用或接收聲音訊息及傳送資料。涉及租稅協定相關內容為：

- ①本地網路營運商支付漫遊費用予客籍網路營運商，支付價款性質之認定。
- ②本地網路營運商有無於客籍網路商之領域內構成 PE。

首先依據 OECD 稅約範本第 12 條權利金定義觀之，工業、貿易或科學設備之租賃尚非租稅協定上所稱之權利金；又依註釋 9.2 說明國際漫遊契約所給付之費用，其目的在於取得通訊設備服務，而非使用實質之設備，因此國際漫遊費用非屬權利金性質。

其次有無構成第5條PE問題，依據稅約範本第5條PE之註釋9.1，因國際漫遊僅係本地網路營運商將其顧客之電話轉撥至客籍網路營運商，本地網路營運商對於客籍網路營運商之網絡系統，並無實際運作或任意處置之權，不符合「企業於他方締約國從事部分或全部事業」之要件，因此不應將其視為存有PE之情形。

另外，國際通訊重要的元素--人造衛星，得否視為 PE 問題亦為熱門討論議題，依據 OECD 稅約範本第 5 條 PE 之註釋 5.5 說明，於現行所有 OECD 會員國中，沒有任何成員國贊成人造衛星之位置可被視為一方締約國之領土範圍；又，衛星訊號覆蓋區域即人造衛星之軌跡(footprint)，並無法由操作者任意處置(at the disposal of the operator)，未符合 PE 營業場所要件。綜上，人造衛星尚無法視為 PE。

(5) 有關支付電腦軟體是否屬權利金性質

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。依據OECD稅約範本第12條註釋12至17.4，純粹購買受著作權保護之軟體支出，並非屬支付權利金性質。倘取得軟體部分或完整權利，並將其複製並銷售，則屬於買賣交易，銷售商並未進一步就該軟體進行開發，取得時所為之對價給付並非權利金。

【案例】

某軟體所有權人是R國居住者，欲透過零售商銷售該軟體10,000份至S國。以下3種情況可能涉及之課稅所得性質為何？

1. 軟體所有權人自行在居住地R國複製，然後運往零售商。
2. 軟體所有權人將母片交付零售商授權零售商複製銷售。
3. 軟體所有權人安排S國某公司以母片複製生產10,000份然後送至零售商銷售。

【討論】

1. 軟體所有權人所出售內容係受著作權保護之商品軟體，並非權利金性質。
2. 軟體所有權人將母片交付零售商授權零售商複製銷售，零售商支付與軟體所有權人之費用屬權利金。
3. 依稅約範本第12條權利金第3項規範，與PE有實際關聯之權利金，視情況適用第7條營業利潤之課稅規定。亦即如與權利金給付有關之權利或財產與受益所有人設於來源地國之PE有實際關聯時，則應依第7條營業利潤規定，改以淨額作為計算基礎，且來源地國對於該項權利金將無課稅之上限。本題若該S國公司為軟體所有權人位於S國之PE，則應依淨額計算營業利潤，而非屬權利金。

(七) 財產交易所得條文之討論

OECD稅約範本第13條之規定如下：

1. 第1項：因處分第6條規定之不動產所產生之利得，該不動產所在地之締約國具主要課稅權。
2. 第2項：對於處分構成PE營業資產一部分之動產，則賦予PE 所在地之締約國主要課稅權。
3. 第3項：規範經營國際運輸企業之實際管理處所所在地國絕對之課稅權。
4. 第4項：有關附屬於公司不動產之課稅規定，對於一方締約國居住者轉讓股份，且該股份之50%以上價值直接或間接來自於他方締約國內之不動產，他方締約國得予課稅。
5. 第5項：規範轉讓前4項規定以外之任何財產而取得之利得，僅由該轉讓人之居住地國課稅。

【案例】

A國居住者T公司在B國經營多家公路餐廳，該餐廳經理人對於營運具完全自主權。該經理人於2003年於鄰近B國開設1家新餐廳。2005年該經理人決定關閉其位於A國之餐廳，並賣掉該餐廳之大樓。假設A、B兩國之租稅協定係依OECD稅約範本訂定。請問B國是否得對該筆處分餐廳大樓之利得課稅？

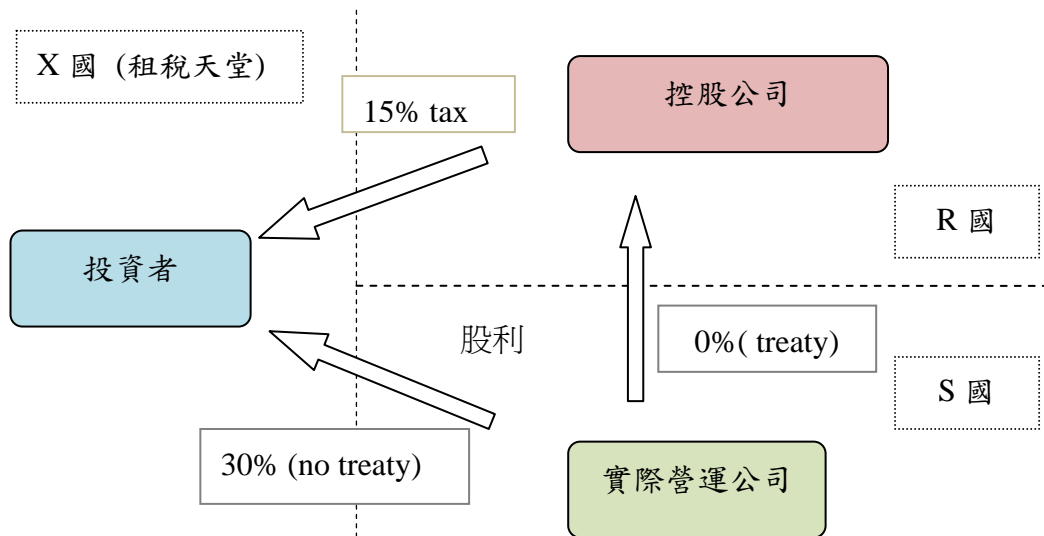
【討論】

依據OECD稅約範本第13條第1項規定，因處分第6條規定之不動產所產生之利得，該不動產所在地之締約國具主要課稅權。因此A國對該筆處分不動產之利得具主要課稅權。

(八) 租稅競購與受益所有人之研討

依據OECD稅約範本第1條規定，適用租稅協定限以具有締約國一方居住者身分方得享有避免雙重課稅或低稅負之待遇，因此為達到避稅目的，非締約國居住者可能利用不當安排或交易，濫用租稅協定以獲取利益情形，即所謂「租稅競購」(Treaty shopping)。而在各種態樣中，最為常見情況即屬設立導管公司 (conduit company)。所謂導管公司是指專以避稅、逃稅等為

目的而設立的公司。以下圖為例，某投資人為X國居住者，而X國與S國之間並未簽署租稅協定，當投資人取得S國公司配發股利時，則需按S國對非居住之扣繳率就源扣繳30%。於是投資人透過與S國簽有租稅協定，且股利扣繳率僅15%之R國成立控股公司(即導管公司)之運作，因R國與S國簽有租稅協定，股利扣繳率為0%，經由導管公司，投資人的股利所得稅負擔由30%降為15%，此即租稅競購之情形。



由上例可知，導管公司並非實際受益所有人，然而在OECD 稅約範本中尚無定義受益所有人，但OECD 註釋中說明，受益所有人之判斷需依據協定之上下文及協定之宗旨解釋，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，受益所有人應具備可自行支配資產或資金，及運用源自該項資產或資金獲利之最終利益享有者。

為反制濫用租稅協定，OECD稅約範本第1條註釋中，即揭示相關反避稅措施，例如註釋21.4建議，得修正第10條股利、第11條利息及第12條權利金或第21條其他所得條文規定，使於所得來源國不得適用租稅協定之利益。以第10條股利為例，可增訂「任何人於創造或讓與與股利給付相關之股權或其他權利，其創造或讓與之主要目的或主要目的之一為利用本條之優惠者，不

適用本條之規定」。再者，其他尚有設定受益所有人之限制條件，或訂定利益限制之作法，例如美國稅約範本於1970年起，即已納入第22條利益限制(Limitation on Benefits)條文，或探究其目的屬於僅為獲取租稅協定利益目的非常規型交易，拒絕其適用租稅協定等。實務上，許多國家已將反避稅條款訂於租稅協定內容。

(九) 電子商務適用租稅協定之探討

電子商務即經由電腦網路將位於不同地點的買方與商品完成交易的營運方式。由於網際網路與技術之發展日新月異，網際網路應用越來越廣，而且網路之便利性更大幅取代傳統實體商店之交易模式，甚而消除國與國之間界線，使得交易躍入全新時代。然而，因為網路虛擬特性，使得電子商務因為沒有實體營運場所，課稅證據難以掌握，更遑論如何適用租稅協定，因此對稅務機關稽徵技術形成莫大之挑戰。

於考量租稅協定適用方面，依據 OECD 稅約範本第 7 條第 1 項之規定，營業利潤之認定須非居住者於所得來源國境內設置 PE，並經由該 PE 從事營業活動而取得之收益，所得來源國才享有課稅權。又依據第 5 條規定，構成 PE 要件之一即須具備有「固定營業場所」。然而，在沒有實體商店之電子商務中如何認定 PE？依據稅約範本第 5 條之註釋，簡要說明如下：

1. 網際網站 (Internet Web Site) 是由軟體及電子資料所組成，並未形成有形資產，即無所謂「地點」得以符合構成 PE 要件之--固定營業場所，因此，網站原則上不構成 PE (註釋 42.2)。
2. 企業透過網站經營事業，又該網站之伺服器 (server) 得由企業自行支配 (例如自行所有或租用)，且該伺服器設置於某特定地點達一定期間，符合稅約範本第 5 條要件構成固定營業場所，則該伺服器才會被認定有 PE 之存在 (註釋 42.3)。
3. 電腦設備所在地倘符合稅約範本第 5 條之固定場所要件，企業主要營業

活動均在該電腦設備所在地進行，又該電腦設備於其所在地執行超越準備或輔助性質之功能，即有可能構成 PE（註釋 42.4、42.7）。

4. 企業透過網站藉由網際網路服務提供者（Internet Server Provider, ISP）之伺服器經營電子商務，該 ISP 是否構成企業之 PE？一般來說，ISP 並未經授權得以企業名義代替該企業對外簽訂契約，且 ISP 同時為一家以上之企業提供服務，另外企業所經營之網站並未符合稅約範本第 3 條有關「人」（person）的定義，因此 ISP 無法成為某特定企業之獨立代理人，因而經由 ISP 之虛擬主機網站代管（web site hosting）安排，使業者能夠透過代管主機之網站進行交易，不會構成企業之 PE（註釋 42.10）。

一旦確定構成 PE 時，則透過網路進行電子商務交易，應如何歸屬其營業利潤至 PE？參考 OECD 財政委員會 2001 年有關電子商務交易常設機構營業利潤分配之原則觀之，透過網站或 PE 進行之電子商務交易利潤歸屬，似仍遵循傳統常規交易原則，視進行電子商務之 PE 所執行之功能而定，但實務上仍存有相當困難，例如何伺服器實際執行之功能等。

（十）資訊交換

2005 年 OECD 稅約範本中修正資訊交換之內容主要為：資訊交換由「必須」改成「可預見」、資訊交換範圍已不限於租稅協定所涵蓋租稅範圍，尚可包括銀行資訊，另強調資訊保密重要性等。以下就資訊交換主要內容簡介如下：

1. 資訊交換之目的

國際間為促進經濟發展，往往以提供租稅優惠吸引外資，但同時也造成跨國企業以之作為租稅規避及逃漏機會，OECD 為降低跨國公司藉此逃漏之趨勢，倡導各國稅務機關本於互助合作以共同防杜逃漏稅，而藉由租稅協定之資訊交換與行政協助，將能有效降低逃漏以確保稅收及維護公平。

2. 資訊交換之主管機關

通常以官方名義與外國政府機關接觸多半須經由外交途徑，然而基於務實之考量，於稅務資訊交換情況下，OECD 之稅約範本係由雙方締約國之主管機關直接提供相互資訊交換，並無須透過外交管道。相關主管機關大多為雙方之財政部高層官員或其授權之代表。

3. 資訊交換之範圍

依據稅約範本第 26 條規定，資訊交換之範圍為可預見之攸關資料，如屬於試探性質而無明確偵查標的之資訊請求，是不被允許的。

2000 年以前資訊交換範圍，只限於第 2 條稅約文本中訂明的稅目，2000 年以後已移除該限制，資訊交換範圍並不限於與實施租稅協定目的有關之資訊，尚擴及至雙方締約國依其國內法為課徵租稅之可預見之相關資訊。又除特定或實際查核個案外，尚可提供包括統計、產業資訊、稅務解釋、稅務行政等資訊。

(1) 適用之對象

按 OECD 稅約範本第 26 條規定，資訊交換之範圍並不限於雙方締約國之居住者。

(2) 適用之租稅

包括國內法之任何租稅，不以 OECD 稅約範本第 2 條規定之租稅為限。

4. 資訊交換之限制

協定之雙方締約國原則上有資訊交換之義務，惟租稅協定稅約範本第 26 條第 3 項至第 5 項規定少部分之例外情況，得拒絕提供資訊，惟必須說明理由及相關依據。惟此類例外情況，並不構成資訊交換之絕對限制，換言之，雖然資訊內容係屬商業機密，依協定規定被請求之國家得拒絕提供，惟若被請求之國家認為他方締約國之法令及實務，足以確保資訊不會被用於未授權之目的，仍得提供資訊。

5.資訊交換型態

依據 OECD 稅約範本第 26 條註釋，資訊交換可分為下列 6 種形式：

(1) 個案之資訊交換 (Exchange of Information on Request)

針對特定案件或問題，一方向他方締約國請求提供特定資訊。

(2) 自發性資訊交換 (Spontaneous Exchange of Information)

在特殊情形下，於一方締約國未經提出要求，即主動提供可預見之相關資訊予該利害關係之他方締約國。

(3) 自動資訊交換 (Automatic Exchange of Information)

所得來源地國定期性、系統性地交換特定所得項目，例如股利、利息、權利金及退休金等相關資訊予納稅人之居住國。

(4) 特定產業別資訊交換 (Industry-wide exchange of Information)

著重於總體經濟的稅務資訊交換，而非個別納稅人資訊。

(5) 同步租稅查核(Simultaneous Tax Examinations)

安排具共同或相關利益之二個或二個以上國家於其國境內，同時進行獨立之稅務審查。

(6) 跨國租稅查核(Tax Examinations Abroad)

本於互惠原則及國內法規，允許他方締約國之授權代表約訪個人或檢查其帳簿憑證，或於一方所主持之查核會議中，約訪個人或檢查其帳簿憑證。

肆、心得與建議

一、心得

南非自今(2012)年4月1日起，股利所得課稅方式發生重大變革，新制將採對投資人於取得股利時扣繳之股利所得稅 (Dividends Tax) 取代舊制於公司配發股利時對公司課徵之附加稅(Secondary Tax on Companies)。依其修法目的觀之，除為符合國際慣例、降低企業租稅負擔以吸引國際投資之外，新制將使得與南非簽有避免雙重課稅協定國家之投資人得以享有免稅或適用優惠稅率之利益，這項變革更凸顯租稅協定的重要性。

傳統而言，簽訂租稅協定之目的在於消除重複課稅情形，現今因為國際間以租稅優惠吸引外資，跨國企業卻以之作為租稅規避及逃漏情形愈發嚴重，因此藉由租稅協定之資訊交換與行政協助，有助於降低逃漏以確保稅收及維護公平。

本次研討會內容包括租稅協定之目的與發展沿革、近來重要議題以及稅約範本之雙重居住者、PE及PE之利潤歸屬、各類所得之認定等解釋與應用、電子商務與資訊交換等主題，並經由案例研討與經驗交流，增進與會人員對於相關議題之瞭解，對於承辦業務同仁提供難得寶貴學習機會。

我國與各國簽訂之租稅協定一般以OECD租稅協定範本為基礎，截至100年底，我國已簽署並生效之全面性所得稅協定計23個，目前亦持續與其他國家積極協商，加速租稅協定之簽訂，以提升國際競爭力。經由本次參與研討，增進工作職能並藉由報告資料整理，以分享提供參考。

二、建議

本次參加馬來西亞稅務局與經濟合作暨發展組織舉辦2012年「租稅協定應用與解釋研討會」，謹提出以下建議：

- (一) 對於稅約條文之解釋應遵守維也納條約法公約中有關協定解釋，依其用語並參照條約之目的及宗旨所具有之通常意義，作善意(in good faith)解釋，以

減少爭端及訴訟。

- (二) 持續關注租稅協定及國際租稅政策最新發展趨勢，並積極參與國際組織所舉辦之相關會議，不僅拓展同仁國際視野，提高我國國際地位及能見度，更藉由積極參與國際租稅事務，加強國際稅務合作，同時與其他國家經驗交流，作為我國訂定相關租稅協定政策之參考。

伍、附件（附後）