

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織（OECD）
「第17屆租稅協定會議」暨「OECD
秘書處與非會員經濟體代表會議」

出國報告

服務機關：行政院

姓名職稱：參議 李心慧

服務機關：財政部稅制委員會

姓名職稱：專員 楊靜怡

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：科長 丁碧蓮

專員 黃瓊緯

派赴國家：法國巴黎

出國期間：101年9月9日至15日

報告日期：101年12月11日

摘要

經濟合作暨發展組織（The Organization Economic Co-operation and Development, OECD）每年均召開全球租稅論壇，就租稅協定及移轉訂價國際租稅議題，邀集會員與非會員經濟體之政府代表參加，交換彼此經驗，以期建立國際間共同遵守之租稅原則。

主辦單位鑑於近年來OECD非會員經濟體之移轉訂價制度日趨成熟，且面臨之移轉訂價問題亦漸趨複雜，爰分別於今(2012)年3月間召開第1屆移轉訂價國際會議，另於9月間舉辦第17屆租稅協定會議。

本次「第17屆租稅協定會議」於9月12日至13日於法國巴黎OECD總部召開。11日為預備會議，由OECD秘書處邀集非會員經濟體之政府代表，針對租稅協定相關議題之最新發展進行經驗交流；12至13日召開正式會議，分為全體會議及分組會議。分別就租稅協定資訊交換、排放許可交易相關之租稅協定議題、國際租稅最新發展、企業是否透過常設機構經營之可能爭議、可支配(at the disposal)之含義適用於建築工地條款及準備或輔助活動、稅約範本第17條(表演人與運動員)條文註釋修訂草案及其他有關稅約範本條文註釋之修正建議等議題進行研討。

本次與會除加強我國與OECD會員國及非會員經濟體間之交流，並有助於我國了解國際間租稅協定之當前議題、未來潮流及實務處理趨勢外，對於促進國際互惠合作與租稅交流及提升我國國際租稅地位亦有莫大助益。

目次

壹、緣起及目的	1
貳、議程及與會人員	1
叁、會議議題內容摘述	4
肆、會議心得與建議	51

附件

壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織（The Organization Economic Co-operation and Development, OECD）於1961年設立，主要任務在提供改善全球人民經濟及社會福祉之政策。OECD舉辦論壇俾各國政府分享經驗及尋求共通問題之解決方法，並與政府部門合作以瞭解經濟、社會與環境脈動，從事生產力及全球貿易與投資量之衡量，分析及預測未來趨勢。OECD亦就農業、租稅到化學製品之安全等廣大範圍，制定國際標準。

目前該組織正式會員有34國，包括澳大利亞、奧地利、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、瑞典、瑞士、土耳其、英國及美國（以國名英文字首排列）。

OECD 秘書處之租稅政策與行政中心（Centre for Tax Policy and Administration, CTPA）常為國際性租稅議題之先導，如設立租稅協定範本（OECD Model Tax Convention）及訂定移轉訂價指導原則（Transfer Pricing Guideline），對於租稅政策、稅務行政、積極性租稅規劃（Aggressive tax planning）、租稅犯罪等亦有涉及。該中心以往每年均就租稅協定及移轉訂價等國際租稅議題舉行全球租稅論壇會議，今(2012)年則分別於3月間召開第1屆移轉訂價國際會議，另於9月間舉辦第17屆租稅協定會議，除邀集全體會員國出席，亦開放給非會員經濟體參加，共同討論目前具重要性之租稅議題。

貳、議程及與會人員

本(第17)屆租稅協定會議於今年9月12日至13日在法國巴黎OECD總部召開。11日為預備會議，由OECD秘書處邀集非會員經濟體之政府代表，針對租稅協定發展等國際租稅議題進行經驗之交流；12日至13日召開正式會議，參與人員為會員國及非會員經濟體之代表，會中討論租稅協定之政策面執行方向；

同日下午及次日上午則就 4 項議題分組討論。

一、秘書處與非會員經濟體代表會議

(一) 會議期間為 9 月 11 日。

(二) 與會國家或經濟體：共 65 個，包括阿爾巴尼亞、安哥拉、阿根廷、亞美尼亞、亞塞拜然、巴林、孟加拉、白俄羅斯、波士尼亞與赫塞哥維納、巴西、保加利亞、喀麥隆、查德、哥倫比亞、剛果民主共和國、哥斯大黎加、象牙海岸、克羅埃西亞、捷克共和國、厄瓜多、加彭、喬治亞、迦納、中國香港特別行政區、印度、印尼、伊朗、哈薩克、科威特、拉脫維亞、賴索托、列支敦斯登、立陶宛、馬拉威、馬來西亞、馬爾他、摩爾多瓦、摩洛哥、那米比亞、奈及利亞、巴基斯坦、中國大陸、羅馬尼亞、俄國、沙烏地阿拉伯、塞內加爾、塞爾維亞、塞席爾、新加坡、南非、蘇丹、史瓦濟蘭、坦尚尼亞、泰國、突尼西亞、土庫曼、烏干達、阿拉伯聯合大公國、烏拉圭、尚比亞、辛巴威、我國及歐盟、西非經濟暨貨幣聯盟(West Africa Economic and Monetary Union, UEMOA)與聯合國代表。

(三) 議程：主要分為 6 項議題

1. 強化 OECD 會員國與非會員國關係－與非會員經濟體技術與政策對話，包括展望未來全球關係及租稅與發展計畫。
2. 移轉訂價－無形資產等移轉訂價最新發展、移轉訂價管理之簡化(安全港法則)等。
3. 租稅協定－包括檢視 OECD 目前有關租稅協定之主要工作、常設機構 (Permanent Establishment) 定義、租稅協定有關伊斯蘭金融工具(Islamic financial instruments)之處理等。
4. 稅約範本第 26 條及其註釋之修正。
5. 提升資訊交換－介紹有關透明化及資訊交換論壇最新進展、稅務行政互

助多邊協定等。

6. 積極性租稅規劃—介紹 OECD 目前有關積極性租稅規劃議題之工作成果，包括提升透明度及資訊揭露以處理積極性租稅規劃、公司利用虧損扣除之積極性租稅規劃及跨國企業利用各國在金融工具、企業個體及移轉等不對稱之課稅規定進行跨國避稅安排。

二、第17屆租稅協定會議

(一) 會議期間為 9 月 12 日至 13 日。

(二) 與會國家或經濟體：100 個會員國及非會員國與經濟體，共同參與。

(三) 議程：主要討論議題如下

1. 有關排放許可之租稅協定

Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits

2. 企業是否透過常設機構經營營業之可能爭議

Situations in Which It May be Argued that Business of an Enterprise is Carried on Through a Permanent Establishment

3. 「可支配」之涵義，適用於建築工地條款及準備或輔助活動

The Meaning of “At the Disposal”, Application of the Construction Site Rule and the Scope of the Exception for Preparatory and Auxiliary Activities

4. 建議修正稅約範本第17條註釋(藝術家及運動員)

Proposed Changes to the Commentary on Article 17(Artists and Sportsmen)

5. 其他有關稅約範本註釋之修正建議

Other Proposed Changes to the Commentary on the OECD Model Tax Convention

6. 近期有關租稅協定之法院判決

叁、會議議題內容摘述

9月11日秘書處與非會員經濟體代表會議

一、修改稅約範本第26條及其註釋

Revision of Article 26 and its Commentary

(一) 修改稅約範本第26條第2項

OECD 於 2012 年 7 月 18 日發布稅約範本第 26 條修正內容，將原第 26 條註釋第 12.3 節之規定移到條文中，新增第 26 條第 2 項文字如下標黑體字：

「.....They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. *Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.* 」

中文簡譯如下：

「.....得於公開法庭之訴訟程序或司法判決中揭露之。*如經提供資訊一方締約國主管機關授權，且雙方國內法允許之情形下，收到資訊之一方締約國，得因其他目的使用該資訊，不受前述規定之限制。*」

第 26 條第 2 項之修正，將現行條文規定取得資訊之利用限於租稅目的，擴大到可用於非租稅目的，前提為：

- 該資訊之使用為雙方締約國法律所許可。
- 提供資訊締約國之主管機關授權其使用。

租稅政策與此修正規定一致之國家與日俱增，且此修正規定支持「整個政府」措施(“whole of government” approach)並直接與 OECD 從事與「奧斯陸對話」

(Oslo Dialogue)¹有關之工作相互聯結。

(二) 稅約範本第 26 條註釋之修正

1. 第 26 條之應用包括要求一群納稅義務人(a group of taxpayers)之資訊(新增註釋第 5.2 節及 8(h)、8.1(a)釋例)。

適用第 26 條第 1 項可預見攸關性(foreseeable relevance) 之標準可適用於一群納稅義務人，其非單獨可辨認者。

● 應符合 3 項條件：

— 詳述該群納稅義務人及提出該資訊需求之事實與狀況。

— 解釋所適用之法律及以明確事實佐證為何相信這群納稅義務人未依從法律。

— 提出所要求資訊可用以支持決定這群納稅義務人依從法律與否。

● 釋例-金融服務提供者(Financial service provider example)

— 在居住國 R，金融商品行銷提供有關租稅負擔之誤導資訊。

— 購買金融商品須於 S 國開設帳戶。

— R 國發現部分居住者納稅義務人投資該商品且未申報所得。

— R 國對 S 國提出有效要求，請 S 國提供在該國投資上開金融商品之所有 R 國居住者姓名。

2. 對於可預見攸關性及探索性調查(Fishing Expeditions)，第 26 條註釋提供進一步指引，包括：

¹ The Oslo Dialogue refers to the initiative launched by the OECD at the first Forum on Tax and Crime, held in Oslo on 21-23 March 2011, to foster a whole of government approach to fighting financial crimes。奧斯陸對話指 OECD 在 2011 年 3 月 21 至 23 日在奧斯陸舉辦第一屆租稅及犯罪論壇所倡議，支持採整個政府措施打擊金融犯罪。
<http://www.oecd.org/ctp/taxandcrime/Brief%20for%20journalists.pdf>

- 在請求提供資訊同時即應說明資訊為攸關之合理可能性。
- 由請求國決定請求之可預見攸關性（但必須提供解釋）。
- 辨認納稅義務人並不皆須要求姓名及住址。
- 請求一群納稅義務人資訊可以符合可預見攸關性。
- 探索性調查為推測之要求，和公開查詢或調查無明顯關連。
- 第 8 段及第 8.1 段提供新釋例。

3. 在標準時間內不履行之限制(Default Standard Time Limits)

締約國如希望提升資訊交換速度及時效性，可於條文中增加如註釋第 10.4 節所述提供資訊時間之限制條款。

- 有 2 個月或 6 個月履行期間限制，但主管機關可決定不同期間。
- 如果提供資訊已在限制期間之後，仍屬符合第 26 條資訊交換之規定。

4. 保密(Confidentiality)

- 對稽徵機關及納稅義務人而言，保密最重要。
- 註釋闡述

- 保密條款涵蓋權責主管機關之信件，包括請求提供資訊之信件。
- 如違反保密，另一締約國可中止協助，直到提供適當保證。

5. 互惠(Reciprocity)

互惠適用情形發生於締約國採取措施在其國內法律或實務上為不常見之情況。

二、提升資訊交換 **Improving Exchange of Information**

(一) 全球論壇在加強資訊交換中之角色 (**the Role of the Global Forum in Enhancing Information Exchange**)

當前危機為沒有公平競爭環境，包括：租稅詐欺及逃稅、缺乏透明度與資訊交換及對資訊交換鬆散回應。

G20 於 2009 年 4 月宣布「銀行保密時代已經過去」(the era of bank secrecy is over)，包括瑞士、盧森堡、比利時及奧地利等所有國家均承諾為課稅目的而解除銀行保密規定。G20 現在把租稅透明度當作是全球金融穩定關鍵之一。不記名股票、著重國內租稅利益、及堅持資訊交換前先簽訂租稅協定(Double Tax Convention, DTC)等均已結束。

資訊交換全球論壇目前有 110 個成員(最近加入之國家有哈薩克、薩爾瓦多、拉脫維亞、立陶宛、千里達及托巴哥共和國、摩洛哥與突尼西亞)，包括所有 G20 國家，所有 OECD 國家、境外金融中心及增加開發中國家成員。所有成員皆平等，採協商一致共同決策。有關之國際組織為觀察員(包括大英國協、國際貨幣基金、世界銀行及聯合國)。有獨立之秘書處。目前並成立指導小組(Steering Group)及同儕檢視小組(Peer Review Group)，係一國際合作之交流平台。

資訊交換全球論壇透明度及資訊交換標準可視為透明度之三角形，包括：(1) 請求資訊交換，同時有保障措施保護納稅人權利及機密；(2) 銀行帳戶及所有權資訊之可用性；(3) 資訊可及性及有權取得資訊。

(二) 資訊交換標準

- 國際商定標準為“資訊交換要求之資訊具可預見攸關性”(EOI on request where the information is foreseeably relevant)
 - 資訊交換係應要求(On request)進行
 - 非為探索性調查(No fishing expeditions)

- 不因銀行保密或國內租稅利益要求而限制
- 尊重納稅義務人之權利
- 確認保密
- 自 2009 年 1 月開始，已有約 800 個依標準簽署有關資訊交換之協定(包括全面性租稅協定 DTC 及租稅資訊交換協定 Tax Information Exchange Agreement, TIEA)。

(三) 同儕檢視(Peer Reviews) - 第一階段及第二階段

同儕檢視中，檢視所有會員及有關管轄範圍，所謂檢視係指堅定而深入分析。依據全球論壇所開發之主要文件進行，包括：職權範圍(terms of reference)、方法(methodology)、評估標準(assessment criteria)及檢視時程(schedule of reviews)。檢視分 2 個階段，第一階段檢視法規架構，第二階段檢視實務執行。

目前全球論壇所作同儕檢視，由同儕專家進行已完成 79 個檢視，並已出版 13 個報告。G20 並要求全球論壇加強與開發中國家合作。

該論壇歡迎新會員加入，只要承諾遵守國際規範、參與及提供同儕檢視之程序及繳交會費(繳交 15,300 歐元或對 GNP 超過 350 億美元之國家則累進計算)，即可申請成為會員。下次年會在南非開普敦舉行，2013 年將會向 G20 提供報告。

三、積極性租稅規劃(Aggressive Tax Planning)

為因應納稅義務人以積極性租稅規劃避稅，OECD 成立工作小組，並於 2011 及 2012 年發布相關報告。

(一) 積極性租稅規劃為稅務單位關切面向

1. 涉及稅法被濫用而其結果非立法者所預期，且隨著積極性租稅規劃方式被創造與稅務單位查核發現並採取立法補救，這兩者間時間落差拉長而惡化。

2. 納稅義務人未在申報書揭露重大事項之不確定性，或採取遊走法律灰色地帶之風險。

(二) OECD 發布積極性租稅規劃之相關報告

OECD 近兩年發表有關積極性租稅規劃之報告如下：

1. 提升透明度及資訊揭露以處理積極性租稅規劃(Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure)-2011 年 2 月

取得及時、特定目的及全面性資料為因應積極性租稅規劃之基礎，單以傳統查核方式可能無法偵查相關問題，即使查得亦存在相當時間落差或無法評估究為個別案例抑或為普遍現象。

資訊揭露措施包括：(1)強制性早期揭露(Mandatory early disclosure)；(2)額外報告(Additional reporting)；(3)調查表(Questionnaires)；(4)合作依從方案(Co-operative compliance programmes)；(5)租稅解釋函令(Rulings)；(6)裁罰相關揭露(Penalty linked disclosures)。

該報告重要內容及結論與建議包括：(1)資訊揭露對徵納雙方均有益，及時、特定標的及全面性資料可使政府在課稅依從及政策面迅速因應，聚焦於高風險納稅義務人以改善風險評估、增進資源配置、降低潛在行政成本；而納稅義務人則可增加課稅確定性，維持良好聲譽及公共形象，並可降低依從成本等；另在減少例行性查核、增加透明度及依從文化等方面，均有正面影響。(2)稅務查核仍重要，但單獨為之非取得及時、特定標的及全面性資料之有效方法。(3)個別國家應思考採用最適合該國實際狀況之資訊揭露制度。

2. 公司利用虧損扣除之積極性租稅規劃(Corporate Loss Utilization through Tackling Aggressive Tax Planning)-2011 年 8 月

利用虧損安排之積極性租稅規劃有：將虧損移轉給有盈餘企業、將盈餘移轉給製造虧損公司、規避虧損扣除可使用年限、規避變動所有權對虧損扣

除之使用限制、規避虧損扣除之認列及處理規範、人為製造虧損及相同虧損重複使用扣除等。

達到上開利用虧損避稅之高風險領域包括：使用金融工具(Financial instrument)、透過企業重組(Corporate reorganization)及非常規交易移轉訂價(Non-arm's-length transfer pricing)。

本報告建議政府間應繼續分享有關利用虧損之積極性租稅規劃方式，如何查核及有效因應策略；政府應改善取得虧損資訊之方式；法令面則應思考限制虧損扣除之使用，包括透過企業組織重組，如合併或收購使用虧損之限制，並規範多重使用相同虧損之限制。

3. 複合錯配安排-租稅政策及依從議題(Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues)-2012年3月

大型跨國企業及銀行利用各國在金融工具、企業重組及移轉等不對稱之課稅規定進行跨國避稅安排，以達到雙重不課稅或透過雙重扣除、費用減除及國外稅額扣抵等遞延繳稅。銀行常為設計或使用複合錯配安排以規避租稅之主體。

報告建議政府應思考引進或修正規範，以防杜企業利用複合錯配安排進行避稅，並持續分享有關複合錯配安排之防杜、查核、因應策略及有效控管方法，及考慮引進或修正對某些複合錯配安排之揭露規範。

9月12日及13日第17屆租稅協定會議

一、有關排放許可之租稅協定議題(Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits)

會議主席與談人

本係議題由 OECD 租稅政策與行政中心第一工作小組主席 Andrew DAWSON 擔任主席，與談人為 Edward BARRET(OECD 秘書處官員)、Claudine DEVILLET(比利時)、馮立增(中國)。

碳排放交易目的係為限制溫室氣體排放量，政府或國際性單位訂定總排放量上限，並將核准排放量以許可權形式分配予廠商。排放許可(emissions permits)可以轉讓。

在聯合國氣候變化綱要公約(the United Nations Framework Convention on Climate Change, UNFCCC)規定下，各國政府同意採取緩和氣候變化措施。京都議定書(the Kyoto Protocol)規範下列三種市場機制達到減量目標：

- 國際排放交易(International emissions trading)：京都議定書減量排放目標分割為配額單位(assigned amount units, AAU)²，國際排放交易允許一個國家因降低排放標準，而將多餘配額單位出售其他超過京都議定書排放標準國家。而國家或區域內排放交易則由國家或區域主管單位分配排放許可權給污染者。
- 淨潔發展機制(Clean Development Mechanism)：沒有設定京都議定書減量排放標準之國家，在該機制下獲得已驗證減量額度(certified emission reduction credits, CERs)³，已驗證減量額度可用於交易。
- 共同減量 (Joint Implement, JI)機制：設定京都議定書排放標準國家，在該機制下獲得減排單位為「排放減量單位」(Emission Reduction Unit, ERU)⁴，可用於交易。

OECD 於 2011 年 5 月發布「有關碳排放許可之租稅協定議題」(Tax Treaty Issues Related to Emissions Permits)草案，並分別於 2011 年 9 月、2012 年 2 月及 9 月召開工作小組會議，討論修正內容。碳排放許可涉及租稅協定議題如下：

² 每一配額單位(AAU)代表一公噸二氧化碳。

³ 已驗證減量額度係指京都議定書規定，透過清潔發展機制(Clean Development Mechanism)獲得的排放減量額度。

⁴ 排放減量單位(簡稱 ERUs)係指在京都議定書規定下，進行共同減量所獲得的排放減量單位。

(一) 碳排放許可、已驗證減量額度(CERs) 及排放減量單位(ERUs)之核發

1. 碳排放許可通常為免費核發或拍賣取得，在核發許可權時通常無所得發生之問題。
2. 核發 CERs 及 ERUs，和免費核發碳排放許可一樣，可能有不同之稅務處理，包括：(1)在核發時認列所得(但要考量應用及認證過程成本可能很大)，或(2)將 CERs 及 ERUs 之價值用於降低使用這些減量排放單位計畫之減除成本或折舊成本，或(3)俟 CERs 及 ERUs 轉讓時方認列利得(此應為實務上最多選擇)。

常設機構(PE)取得 CERs 及 ERUs 之稅務處理，由所得來源國之國內法律決定。

(二) 碳排放許可或減量額度(credits)之交易

1. 與排放許可或減量額度有關之租稅協定議題主要為一方締約國居住者對排放許可或減量額度轉讓之所得如何處理。
2. 所得或利得係由稅約範本第 7 條、第 8 條或第 13 條所規範，在農林業所得之適用可能為第 6 條所涵蓋。
3. 第 7 條(營業利潤)：
 - (1)出售排放許可之所得為稅約範本下之營業利潤或資本利得依締約國國內法律規範其是否為營業活動。
 - (2)多數國家國內法未對有關排放許可有明文規定。
 - (3)許多國家在多數情形將許可權轉讓之所得視為營業利潤。
 - (4)第 7 條營業利潤主要課稅權在居住國，除非可歸屬於在他方締約國之常設機構。
4. 第 13 條(資本利得)：

- (1)國內法律也可將排放許可之轉讓視為資本利得。
- (2)第 13 條資本利得課稅權在居住國，除非許可權為在他方締約國常設機構之營業財產部分。
5. 企業從事第 8 條船運或空運等活動可能有排放許可或減量額度轉讓交易，而依適用第 13 條第 3 項規定轉讓之所得只在該企業實際管理處所(the place of effective management)所在之締約國有課稅權。
6. 目前沒有主管單位將排放許可視為不動產。另排放權之轉讓亦不適用第 12 條之權利金規定，因該條並未涵蓋所有權轉讓之交易。
7. 第 21 條(其他所得)：有關碳排放許可交易之所得不適用於稅約範本第 21 條，但可能適用於諸如避險之衍生交易。

(三) 案例

中國大陸公司在淨潔發展機制(Clean Development Mechanism)下取得已驗證減量額度(CERs)，由香港公司仲介，將 CERs 出售予日本三菱公司。

1. 核發及出售已驗證減量額度(CERs)：無租稅協定議題，中國大陸公司為中國大陸之居住者，且依據中國大陸國內法課稅。
2. 給付予香港公司之佣金：稅務處理依中國大陸(所得來源國)之國內稅法而定。

二、企業是否透過常設機構(PE)經營營業之可能爭議

Situations in which it May be Argued that Business of an Enterprise is Carried on through a Permanent Establishment (PE)

會議主席與談人

本係議題由 OECD 秘書處官員 Marlies DE RUITER 擔任主席，與談人為 Michael WICHMANN(德國)、Vinay Kumar SINGH(印度)及 Jacques

SASSEVILLE(OECD 秘書處官員)。

本節討論著重於 2011 年 10 月發布之 OECD 稅約範本第 5 條註釋修正建議，包含以下四項是否構成企業經由常設機構從事營業之情況：(一)主要承包商將其所承攬合約之各部分全部轉包予次承包商；(二)借調員工；(三)常設機構之定義運用於透過合資企業與合夥組織從事之活動；(四)「以該企業名義簽訂契約」之意義。

(一) 主要承包商將其所承攬合約之各部分全部轉包予次承包商

Main contractor who subcontracts all aspects of a contract

本項探討之重點在於：當企業承包一個全面性工程合約，並將該工程合約之所有相關部分全部轉包予次承包商由次承包商執行時，該企業是否有常設機構。本議題已逾越稅約範本第 5 條第 3 項之範疇，並因此就該條文註釋第 10 節對於一企業如何經由第 5 條第 1 項之固定處所常設機構從事營業之解釋產生疑義。

與會座談之代表首先指明，主承包商和次承包商間之關係與企業和其非獨立性代理人間之關係不同：前者並無直接控制關係。

1. OECD 稅約範本註釋修正建議

(1)建議新增註釋第 10.1 節如下(2012/10/19-2012/01/31 期間公開徵詢意見版本)

10.1 一企業亦可透過次承包商獨自活動從事營業、或由次承包商與該企業之員工一起從事營業。此情況下，必須在第 5 條其他條件均符合時，該企業之常設機構才會存在。依據第 1 項之規定，次承包商必須在由該企業支配之固定處所執行該企業之工作。至於，次承包商執行該企業工作之固定場所是否由該企業支配，應以註釋第 4.2 節之準則衡量。然而，若該企業員工並未參與工作，則應有其他因素顯示該企業明確具實際權利使用工地以表明該固定場所係由該企業所支配。例如：該企業擁有或具法律所有權並控制及使用該場所。第 19.1 節以建築工地為例

說明亦可能發生於其他情形，例如，一企業擁有一間小型旅館，其透過網路出租旅館房間並將線上作業轉包，以成本加成法計酬。

(2)註釋第 19 節修正建議(粗體字為修正建議，2012/10/19-2012/01/31 期間公開徵詢意見版本)

工程之存續期間，自承包商於工程所在地國境內開始進行工作之日起算，且包含預備工作(例如，設立工程規劃辦事處)。工程的**全部或部分**如轉包予次承包商，該期間之計算應包括轉包之工作期間。**如各項事實顯示，工地在轉包期間係由主承包商所支配(例如，轉包期間，主承包商具有工地之法律所有權、控制並使用該工地，且對於該地點於轉包期間發生之事情負完全責任)**，則由任何次承包商花費在該工地之時間，**該工地應視為由主承包商所支配**。此外，次承包商在工地活動之期間如超過 12 個月，其本身則有常設機構。

2. 修正建議之背景說明

工作小組認為，現行稅約範本第 5 條註釋第 19 節係指，次承包商之活動歸屬於主要承包商，主承包商鮮少完全沒有員工在該工地。況且，若僅因主承包商之員工只花一天時間在工地即判斷為有 PE、而其員工完全未在工地即判斷為沒有 PE，此類判斷結果也很奇怪。

本議題之討論並不限於建築工地及第 19 節註釋之情況，亦適用於一般情形，例如，主承包商是否得透過次承包商從事營業(適用註釋第 10 節)。

3. 案例研討一：小型旅館之營運

事實

SCO 為 R 國居住者公司，其在 S 國有用一間小型旅館。SCO 將交付鑰匙給客人、清潔、維護，以及旅館之其他營運活動轉包予一完全獨立之 S 國當地企業，並以成本加價法計酬，惟並不包括以旅館所有人之名義簽訂契約。旅館之訂房以及房費支給付均透過網路，且 SCO 在 S 國並無員

工。

討論議題及討論情形

SCO 在 S 國境內是否有 PE ？

(1)Michael WICHMANN(德國)認為，有 PE，因該旅館係用於永續經營，而 SCO 本身負責簽訂契約(接受訂房)。惟問題在於：如何計算歸屬於該 PE 之所得？依據 OECD 計算 PE 利潤歸屬之原則(AOA)，該 PE 並無所得。此外，依據德國國內觀點並無 PE，因為，沒有員工參與經營活動即沒有 PE。

(2)Vinay Kumar SINGH(印度)認為，有 PE，且應以主要經營活動為決定 PE 之利潤歸屬之因素。

(3)Jacques SASSEVILLE(OECD 秘書處)認為，有 PE，且有沒有員工在此案例中對於決定有無 PE 並不重要。

4. 案例研討二：轉包服務

事實

KCO 為 R 國居住者公司，以對石油產業提供服務為業。KCO 與一獨立之石油公司 OCO 簽訂契約，OCO 為 S 國居住者。在該契約中，KCO 除須提供特定工程服務之外，尚須在 S 國外海之鑽油平台提供膳宿設備管理服務。KCO 將膳食服務轉包予一獨立公司 FCO，FCO 為 S 國居住者，KCO 對 FCO 向 OCO 執行之工作負完全責任。因此，FCO 對 OCO 並無任何責任。FCO 以成本加成法計酬，KCO 並未親臨 S 國境內，其係於 R 國境內之辦公室執行工程服務。

討論議題及討論情形

KCO 在 S 國境內是否有 PE ？

(1)Michael WICHMANN(德國)認為，就工程服務部分，KCO 在 S 國並無 PE，因為其均在位於 R 國境內之辦公室提供該部分服務。就膳食服務部分，依據舊的準則，並無 PE；依據新準則，則有 PE。然而，究竟應歸屬於該 PE 利潤為何，則尚無法決定。

(2)Vinay Kumar SINGH(印度)認為，工程服務部分並無 PE，因該部分服務均在 S 國境外執行。另就膳食服務部分則有 PE，因為 KCO 必須對 FCO 所執行之工作負完全責任。另外，SIHGH 特別補充，依據印度國內法，印度對於服務報酬係以服務使用地為課稅前提，服務提供地並不重要。

(3)Jacques SASSEVILLE(OECD 秘書處)則認為，此案例所揭露之事實不足，無法給予判斷。

(二)借調員工 **Seconded employees**

本議題探討外國企業之員工在本國企業之營業場所工作，是否構成該外國企業在本國之 PE。

1. OECD 稅約範本註釋修正建議

(1)註釋第 10 節修正建議(粗體字為修正建議，2012/10/19-2012/01/31 期間公開徵詢意見版本)

*一企業可透過不同方式從事營業。大部分情況下，企業由企業主或由與該企業具聘僱關係之人員(員工)經營營業，此類員工包含企業僱用之人以及接受該企業指令之人員(例如非獨立代理人)。該員工之職權與員工及第三人間之關係並不重要。若企業之非獨立代理人在一企業之**固定場所**工作，則其是否經授權代表該企業簽訂契約，並不影響該企業是否有 PE 之判斷結果。如第 15 條註釋第 8.11 節說明，個人於形式上由一企業僱用，而實質為其他企業經營營業，前者企業並未透過該個人實際執行工作之地點經營營業。在多國籍企業集團中，常見一公司之員工暫時借調給集團內之另一公司，且其所執行之營業活動明顯屬於後者公司*

之營業。此類情形常基於管理原因(例如保留年資或退休金)而不改變原有聘僱契約。第 15 條註釋第 8.13 節至 8.15 節之分析對於區分此類案件與其他案件(外國企業之員工執行該企業本身之營業)關係重大。

(2)註釋第 10.2 節修正建議(粗體字為修正建議，2012/10/19-2012/01/31 期間公開徵詢意見版本)

同時，一 PE 亦可能因企業主要透過自動化設備經營營業而存在。員工之活動僅限於設置、操作、控制及維護該等設備。一國企業在他方國家設立之遊戲機、自動販賣機是否構成 PE，需視該企業是否從事設置該設備以外之營業活動。若企業僅設置設備並將其出租予其他企業，則 PE 並不存在。然而，若該企業除設置外，並為自身利益操作、維護該設備，則存在 PE；透過非獨立代理人操作及維護設備者亦同。

2. 案例研討一：人力派遣公司

事實

SCO 為 S 國居住者公司，擁有一小型旅館，該旅館以連鎖型態經營。SCO 與人力派遣公司 RCO 簽訂契約以取得旅館經理之服務。RCO 為該等經理之法定雇主，並依據前述契約向 SCO 提供服務。2008 至 2009 年間，RCO 連續共派遣 3 位不同人員擔任該旅館之經理，期間分別為 5、15 及 4 個月。RCO 收取前述人員報酬加計 25%之服務費。

討論議題及討論情形

RCO 在 S 國境內是否有 PE？

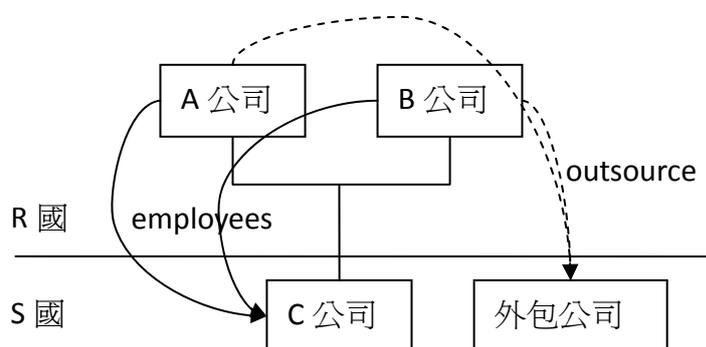
Michael WICHMANN(德國)認為，必須看 SCO 與 RCO 間契約內容，若 SOC 與 RCO 間僅是勞務提供契約，RCO 不負責其所派遣人員之工作成果，RCO 並無 PE；倘若 RCO 需負擔其所派遣人員工作之責任，RCO 則有 PE。

3. 案例研討二：借調員工

A 公司及 B 公司為 R 國居住者，二者皆為一大型多國籍企業集團之控股公司完全持有之子公司。A、B 二公司將其後台支援功能(包括帳單處理、帳款收取等)外包予 S 國之獨立公司。

C 公司設立於 S 國俾提供 A、B 公司與前述 S 國獨立外包公司間聯繫平台。C 公司為 S 國居住者，其所有股份由 A、B 公司共同持有。A、B 公司按 C 公司為其提供服務之成本加計 15% 給付報酬予 C 公司。

因 C 公司之主要任務係維護 A、B 公司與前述獨立外包公司間之關係，C 公司之員工必須具備 A、B 公司營業項目之專業知識。為確保 C 公司擁有具備該等專業之員工，A、B 公司與 C 公司簽訂借調合約。依據該借調合約，二位 A 公司之員工以及一位 B 公司之員工將在 C 公司之辦公室工作。該三位員工之工作將成為 C 公司營運之一部分並且由 C 公司之資深主管監督。所有為 C 公司當地員工設立之規則亦適用於該三位員工。依據借調合約，A、B 公司對於該三位員工之錯誤、職務疏失或其工作成果不負責。A、B 公司將該三位員工實際產生之文件成本及費用開立發票給 C 公司，其金額將計入 C 公司提供服務給 A、B 公司之實際成本中，以來計算前述成本加計 15% 之報酬。



討論議題及討論情形

A、B 公司在 S 國境內是否有 PE？

(1)Michael WICHMANN(德國)認為，依據註釋第 4.3 節之原則，須判斷提供借調人員之公司有無承擔風險，若有，則有 PE。依據德國國內法，此案情形沒有 PE。

(2)Vinay Kumar SINGH(印度)認為，此案例提供之事實不足，尚須瞭解係由誰決定供借調之人員。

(3)Jacques SASSEVILLE(OECD 秘書處)認為，如果借調人員僅從事稅約範本第 5 條第 4 項所述準備或輔助性質之工作，則不構成 PE。

(三)常設機構之定義運用於透過合資企業與合夥組織從事之活動

The application of the definition of permanent establishment to activities carried on by joint ventures and partnerships

本議題探討適用 OECD 稅約範本第 5 條第 3 項時，若一建築工地持續超過 12 個月，惟並無任何納稅義務人在該工地持續超過 12 個月之情形。以及其他由合資企業或合夥組織經營營業時，有關 PE 認定的問題。

1.OECD 稅約範本註釋修正建議

(1)建議新增註釋第 10.3 節 (2012/10/19-2012/01/31 期間公開徵詢意見版本)

無論一企業依法設立為公司、合夥、獨資或其他法律形式，第 7 條所述之「一方締約國企業」(即第 3 條定義之「一方締約國之企業」)以及第 5 條所述之「企業」，係指由一方締約國居住者經營之任何形式之企業。不同企業間可能合作經營同一計畫，而該等合作之經營是否構成另一單獨企業(例如合夥組織)，須視個案事實及各相關國家之國內法而定。當兩個各自經營單獨企業之人決定成立一公司，該二人為公司股東，顯然該新成立之公司成為法人且為另一單獨經營之企業。然而，該不同之企業可能僅同意分別負責同一工程的不同部分，甚至雖然他們可能分享工

程活動之全部產出結果或報酬，但卻未共同經營營業活動及分享利潤。後者情況，很難決定是否構成另一單獨企業。雖然合作協議在很多國家可能被稱為「合資」，而「合資」之定義須視國內法而定，因此「合資」可能在某些國家係指一單獨之企業。

(2)建議新增註釋第 10.4 節 (2012/10/19-2012/01/31 期間公開徵詢意見版本)

以非課稅主體合夥組織型態經營之企業為例，企業依各合夥人所表彰之權益比例由各合夥人經營，在各合夥人之居住地國是否都有一企業？若此合夥組織在一方締約國有 PE，各合夥人依其權益比例歸屬於 PE 之利潤將構成第 7 條所稱該一方締約國(即合夥人之居住地國)企業取得之利潤。

(3)建議新增註釋第 19.2 節取代原第 19.1 節

以非課稅主體合夥組織為例，有關合夥組織本身活動之 12 個月測試，應適用於合夥組織階段。如果合夥人及合夥組織之員工花在工地時間超過 12 個月，則透過合夥組織經營之企業將視為有 PE。不論各合夥人本身在工地所花時間為何，每位合夥人依其權益比例之合夥組織營業利潤，按課稅目的，將被視為有 PE。以下列情形為例：甲為 A 國居住者、乙為 B 國居住者，二人同為一在 B 國設立之合夥組織之合夥人，該合夥組織於 C 國境內從事建築活動，為期 10 個月。A 國與 C 國間租稅協定與 OECD 稅約範本相同；B 國與 C 國間租稅協定第 5 條第 3 項規範建築工程超過 8 個月者構成 PE。此例中，各協定有關 PE 之期間門檻應以合夥組織階段為準，但僅就屬於各合夥人比例部分之利潤適用各該協定。亦即，因以上二協定之期間門檻不同，C 國僅得就歸屬於乙合夥人(B 國居住者)部分之合夥組織利潤課稅，但不得就歸屬於甲合夥人(A 國居住者)部分之合夥組織利潤課稅。以上結果之原因在於：當各協定第 3 項之門檻於同一企業階段適用，例如合夥組織，然因各權益所適用之協定之期間門檻不同，其結果將因合夥組織之不同權益比例而異。

2. 修正建議之背景說明

(1)工作小組認為，在許多國家，合資(joint venture)依其國內法並不構成合夥組織或其他型態之實體，當合夥組織有 PE、合夥組織之成員即有 PE 時，情況就會不同。然而，合資之定義應視國內法而定，部分國家合資亦可視為一單獨企業。

(2)工作小組因而同意，合資、協會及合夥組織(特別是具有法人人格但非課稅主體之合夥組織)之區別應視個案情況及國內法而定，且其報告須包含該區別結果之解釋，如以下特殊案例之事實，因各公司並不須為其他公司之活動負責，亦無共同擁有之資產或共同僱用員工之責任，且公司之間並不分享利潤(雖獲得屬於各自活動產生之營業收入)，這些公司並未從事共同營業。必須分別依各別公司之活動(尤其是第 3 項之活動)情形決定是否有 PE。

(3)工作小組討論現行註釋第 19.1 節之說明，第 5 條第 3 項 12 個月期間測試應適用於合夥組織階段。相關議題討論在於：當一合夥組織有二合夥人，該二合夥人為不同國家之居住者，其中一合夥人之居住地國與第三國因協定規範在該第三國的建築工地構成 PE，另一合夥人居住地國與第三國之協定，因期間門檻不同，因此依據該協定之規定，在第三國之建築工地並不構成 PE。工作小組決議，該案例之情形，各協定之期間門檻應適用於合夥組織階段，但該協定涵蓋範圍僅限於各合夥人權益部分之利潤。

3. 案例研討：合資工程計畫

ACO 與 BCO 為獨立公司，均為 R 國居住者。ACO 為建設公司，BCO 為電氣、音響及燈光之專業廠商。ACO 及 BCO 二公司計劃以合資方式在 S 國境內共同建築一座現代化劇院並共同出售。ACO 負責建物主體之建設，BCO 負責傢俱與音響、燈光及電子等設備之安裝。合資契約明定雙方僅就各自工程之成本及活動完全責任，彼此並不互為代理人，且二公司並非合夥企業之合夥人，惟將平分該劇院之出售收入。

ACO 之員工在 S 國進行劇院建築工程，期間持續 10 個月。隨後，BCO 之員工在 S 國境內從事該劇院傢俱與設備之安裝，期間持續 10 個月。

討論議題及討論情形

A、B 公司在 S 國境內是否有 PE？

(1) Michael WICHMANN(德國)認為，需注意二項施工各 10 個月施工期是否有重疊。本案合資本身並不構成課稅主體，爰無 PE。

(2) Vinay Kumar SINGH(印度)認為，合資為課稅單位，本案情形有構成 PE。

(四)「以該企業名義簽訂契約」之意義 **The meaning of “to conclude contracts in the name of the enterprise”**

「以該企業之名義簽訂契約」乙詞是否僅限於在代理法規定下，委託人與第三人在法律形式上受代理人所簽訂契約之約束？抑或，外國委託人因為代其從事活動之人構成 PE 之活動，而於經濟上受該人簽訂之契約所約束，即可。

1. OECD 稅約範本註釋修正建議

(1) 建議修正第 32.1 節如下(原第 32.1 節移至第 32.2 節)

「授權依該企業之名義簽訂契約」乙詞，並未將該項(第 5 項)之適用侷限於代理人依法以該企業之名稱訂定契約；該項條文之規定同等適用於代理人未以該企業之名稱訂定，惟實際上約束該企業之契約。*例如，在一些國家之特定案例中，一人代表企業與第三人簽署契約，縱然該人形式上並未表示其代表該企業，且該企業之名稱亦未出現在契約中，該企業仍受該契約之約束。*

(2) 原註釋第 32.1 節移至第 32.2 節

企業未涉入實際交易活動可能隱含其對代理人之授權。例如，代理人徵求

並接受訂單(並未形式上完成)後，該貨品直接自外國企業慣常批准交易之起運點運送至量販店，則該代理人可能具簽訂契約之實際授權。

2. 案例研討：佣金代理商(Commissionaire arrangements)

PARENTCO 係 R 國居住者公司，SUBCO 為 S 國居住者公司，二者屬同一多國企業集團。2008 年以前，SUBCO 負責 PARENTCO 產品在 S 國的經銷，其向 PARENTCO 購買產品並在 S 國銷售。2008 年二公司將上述「經銷關係」(distributorship arrangement)改為「佣金代理商合約」(contract of commissionaire)，SUBCO 為 PARENTCO 的代理商，代為銷售 PARENTCO 所擁有之產品。SUBCO 接受訂單、提供報價及投標文件，並代替 PARENTCO 與客戶簽訂銷售合約，且被授權與現有客戶及新客戶商定價格、折扣或付款條件，毋需經 PARENTCO 事先核可。

假設 1：S 國之代理法承認間接代理，SUBCO 與 PARENTCO 間簽訂之合約認定 SUBCO 為佣金代理商。

假設 2：S 國之法令不承認間接代理，即 SUBCO 與客戶間簽訂之合約僅規範 SUBCO 及其客戶，不對其他人(包括 PARENTCO)產生約束力。

依據 SUBCO 與 PARENTCO 間另一合約，PARENTCO 將補償 SUBCO 所有因 SUBCO 與客戶所簽訂之合約而給付給客戶之金額，PARENTCO 亦將控制透過 SUBCO 銷售產品之種類。

討論議題及討論情形

非獨立代理人 PE 是否存在？

(1)Michael WICHMANN (德國)認為，本議題有關「以委託人名義簽訂之合約」(the contract is in the name of principal)，問題不在於是否為代理人(agency)，而在於代理人是否具獨立性，尤指經濟獨立性。若是完全獨立，則無 PE。此外，只要委託人與受託人間交易符合常規交易價格，獨立性之議題就不會產生。亦即，當 SUBCO 之佣金符合常規交易價格之一般情

形，並無 PE；若無獨立性，則可能有 PE。

(2) Vinay Kumar SINGH (印度)認為，若實際上，任何違反與客戶間契約之行為均須由 PARENTCO 補償，則可能視為有 PE。

(3) Jacques SASSEVILLE (OECD 秘書處)認為，是否「以企業名義簽訂合約」須與獨立性併同探討。亦即，「以企業名義簽訂合約」係指有權以其名簽署，但並不限定該合約上一定要有委託人名字，而係指委託人亦受該合約之約束而負有一定責任。OECD 將於近期(2012 年 10 月)發布與此議題相關之稅約範本註釋修正草案。

三、可支配之涵義，適用於建築工地條款及準備或輔助活動

The Meaning of “At the Disposal”, Application of the Construction Site Rule and the Scope of the Exception for Preparatory and Auxiliary Activities

會議主席及與談人

本項議題由中國大陸國家稅務總局國際稅務司副司長廖体忠擔任主席，與談人為 Aart Roelofsen (荷蘭)、Sophie Chatel (加拿大)及 David Partington(OECD 秘書處)。

本項議題分三部分進行探討：(一)可支配之涵義與第 5 條第 1 項所稱固定營業場所 PE 之關係；(二)建築工地之附加活動(Additional Work on A Construction Site)；(三)與第 5 條第 4 項「視為準備或輔助性質活動」相關之議題

(一)可支配之涵義與第 5 條第 1 項所稱固定營業場所 PE 之關係 (The meaning of “at the disposal” in relation to a fixed place of business permanent establishment (paragraph 1 of article 5))

稅約範本第 5 條註釋第 4 節至第 4.2 節說明營業場所若受一企業所支配，則該場所可能構成該企業之 PE。但有關「受一企業所支配」(at the disposal of the

enterprise)乙詞卻缺乏明確解釋。OECD 之工商顧問委員會認為，現階段應明定何謂「受支配」(at the disposal)之判斷條件。

「受支配」之概念並未規範於 PE 之定義，而是出現在註釋第 4 節有關「營業場所」之說明。OECD 工作小組近期針對 25 項 PE 定義解釋與應用之檢討中認為，不用就第 5 條第 1 項約文未出現之文字加以定義，相對地，應就「企業從事全部或部分營業之固定營業場所」加以釐清。然而完全不論「受支配」之概念將招致許多困難，工作小組因而決定就該概念加以釐清。

1. 案例 1.1：在客戶之營業場所從事諮詢工作

CLIENTCO 為 S 國居住者公司，Peter 為 R 國居住者。CLIENTCO 與 Peter 簽約，由 Peter 為 CLIENTCO 員工提供長達 20 個月之專業訓練。訓練地點在 CLIENTCO 位於 S 國境內營運總部之不同建築物中。Peter 在各員工所屬辦公室與個別員工接觸，並使用位於這些建築物中之 10 間不同訓練教室進行集體訓練。Peter 可使用空訓練教室準備教材，這些教室配有網路；Peter 並擁有門禁卡，可在辦公時間內自由進出這些建物。依據契約規定，Peter 僅能為了從事契約內容相關之活動使用 CLIENTCO 之設備。

Peter 對於該營業場所之使用可能有下列限制，是否影響判斷：

- 無法於該場所為其他客戶從事其營業活動
- 無法在該場所接待其他客戶或與其他營業相關之人
- 無法在該場所擁有自己員工
- 無法在營業時間以外使用該場所，例如週末及假日
- 無法在該場所使用自己設備
- 無法在該場所附近設置看板或廣告
- CLIENTCO 會在 Peter 不使用該場所之時間使用
- Peter 無須支付任何租金

討論議題及討論情形

由於 Peter 對於 CLIENTCO 財產之使用相當受限制，就以下議題討論：

- 若不管這些使用限制，營業場所是否仍為「受支配」於 Peter？
- 「受支配」之要求，意指 Peter 必須可完全且不受限制之使用營業場所？
- Peter 僅能在營業場所中從事與契約相關活動而不能從事契約範圍以外活動，是否影響判斷結果？
- 進出營業場所之限制(僅得於營業時間內進出)是否仍滿足有關「受支配」之要求？

(1)Aart Roelofsen (荷蘭)及 Sophie Chatel (加拿大)均認為因 Peter 在該營業場所進行其主要營業活動，且該場所在相對永續期間中，屬於 Peter 之固定營業場所，因此已構成 PE。此外，若要求一營業場所必須是企業從事完全營業活動(full activities)之場所始構成 PE 的話，僅有營運總部可能符合該標準。

(2)David Partington(OECD 秘書處)認為，案例中，Peter 進出、使用營業場所之限制，並不影響他透過該場所從事營業活動之事實。此外，儘管只是從事契約內容之營業活動，並不因此否定該營業場所「受支配」於 Peter 之事實。與其他人共同使用該場所，同樣不影響該場所「受支配」於 Peter 之判斷。

2. 案例 1.2：委外物流服務

RCO 為 R 國居住者公司，聘用 LOGISTICS。LOGISTICS 之營業活動係為第三人提供物流服務，其倉儲地點位於 S 國境內。雖然 RCO 之商品儲存於倉儲特定位置，其員工可因盤點存貨及其他偶發原因等目的有限進出該倉儲，然 RCO 並未親臨 S 國，亦未派駐員工在 S 國。RCO 的商品運抵 S 國後，LOGISTICS 自 S 國港口取貨(商品所有權人仍為 RCO)。LOGISTICS 同時亦接觸海關官員、將商品存放於特定倉儲，並於接獲 RCO 指示時將商品運送給 RCO 之客戶。

S 國稅務部門認為，LOGISTICS 的倉儲已構成 RCO 在 S 國從事營業之固定營業場所，因此其認為 RCO 在 S 國有 PE。稅務局聲稱：RCO 與倉儲業者營業活動之結合以確保其產品即時運送給客戶。不能僅因其將運送業務

委外執行，即表示 RCO 並未在 S 國境內固定場所從事營業。

R 國與 S 國間之租稅協定，除第 5 條第 4 項列舉不視為 PE 之活動，第 a)款及第 b)款採 UN 稅約範本不含運送(delivery)外，其餘內容與 OECD 稅約範本相同。

討論議題及討論情形

- RCO 在 S 國境內是否有 PE？
 - 若你認為 RCO 在 S 國境內沒有 PE，該如何向 R 國稅務官員說明？
- (1) Sophie Chatel (加拿大)認為，RCO 在 S 國境內並無營業場所，因此並無 PE。可透過相互協議程序解決此爭議。
- (2)Aart Roelofsen (荷蘭)認為，LOGISTICS 所從事之活動並不等於是 RCO 作的，因此沒有 PE。
- (3)David Partington(OECD 秘書處)認為，LOGISTICS 所從事之營業活動係為 RCO 提供服務，屬於本身之營業活動並不代表 RCO，故 RCO 尚無代理人 PE；此外 RCO 對於 LOGISTICS 的營業場所並無支配權，RCO 並無第 5 條第 1 項之固定營業場所 PE。

3. 案例 1.3：路邊銷售人-無合法使用權之銷售活動

Fred 為 R 國居住者，其以卡車在鄰國 S 國境內路邊販售其自行種植之蔬果。Fred 每週六使用 S 國 Country Lane 固定地點，已長達二年之久。R 國與 S 國間租稅協定條文與 OECD 稅約範本相同。

討論議題及討論情形

有關 Fred 在 S 國境內銷售蔬果：

- S 國境內 Country Lane 是否構成第 5 條第 1 項之 PE？
 - Fred 對於該地點並無合法使用權之事實，是否影響判斷結果？
- (1) Sophie Chatel (加拿大)認為，依據稅約範本第 5 條註釋地 4.1 節，Fred 在 S 國境內有 PE。PE 之認定不以具合法使用權為前提。
- (2)Aart Roelofsen (荷蘭)認為有 PE。註釋第 4.2 節說明更為明確，不管是在貨

車上銷售，或走動式販賣，只要對於營業場所有實際使用權(have the effective power to use a place of business)，即構成「受支配」之條件。

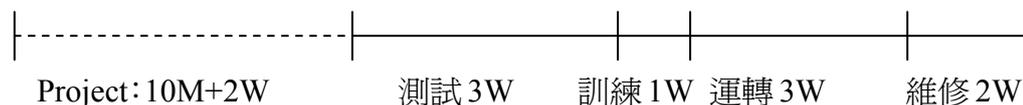
(3)David Partington(OECD 秘書處)首先強調，註釋中舉例說明並非協定之適用準則(illustration is not rule)。在判斷是否「受支配」時，合法使用權並非必要條件。在新註釋第 4.2 節說明 have the power to use 與 have the right to use 不同。此外，若規律地在不同地點從事營業活動，可能各自構成不同 PE，在判斷時需考慮其開始與結束之時間以及持續之期間或頻率。

David Partington 並以我國臺北市建國花市、玉市之販賣商為例，商販雖然對於銷售地點無所有權(該地點平日為停車場)，但是規律地每週末在固定場所販售商品，該場所應構成 PE。

(二)建築工地之附加活動(Additional Work on A Construction Site)

1.案例 2.1 建築工地或工程存續期間之衡量

CCO 為 R 國居住者公司，其在 S 國境內為 OILCO 執行營建工程之技術性預備工程。該作業期間為期 10 個月又 2 週(即距離第 5 條第 3 項 12 個月之期間門檻尚差 6 週)，後續之 3 週進行設備測試工作，該工地於測試完成後立即移交予 OILCO。2 名 CCO 員工繼續留在該工地訓練 OILCO 員工為期 1 週，OILCO 並未就該訓練課程支付額外費用。經過 3 週運轉，CCO 必須修正與該建造相關之細微問題，5 名 CCO 員工返回工地進行維修，維修工作為期 2 週。由於屬於保固範圍，OILCO 對於維修工作並未支付額外費用。R 國與 S 國間租稅協定與 OECD 稅約範本相同。



討論議題及討論情形

- 依據保固之約定返回工地進行維修之 2 週，是否屬第 5 條第 3 項工程存續期間之延續？
- 若 CCO 之人員繼續返回工地進行為期 6 週之額外訓練，且 OILCO 並

未支付額外費用，該訓練活動是否會影響工地或工程之存續期間？

(1) Sophie Chatel (加拿大)認為必須思考之因素包括：工程何時完工？工程內容是否包括訓練？以及該工程是否再保固範圍？依據註釋第 18 節，短暫中斷仍需計入工程存續期間，並考量其他活動是否屬於工程一部分。依據新註釋第 19.1 節，若訓練以及維修是為完成該工程，則該等活動期間應併入計算；若不是為完成工程，則不併計。因此，若維修活動單單因屬於保固範圍而非為完成工程而進行，則不屬於工程一部分，不應併計。另外，針對工程以外之維修活動，亦須思考是否因保固之維修活動構成另一 PE。

(2) Aart Roelofsen (荷蘭)認為，當工地移交予 OILCO 時，CCO 活動即告一段落。因此，保固活動不應併計工程期間計算。

(3) David Partington (OECD 秘書處)再度強調，註釋中舉例說明並非協定之適用準則！若訓練活動是工程之一部分，則該訓練期間應併計。重申，不應將註釋中有關工地轉移說明事例視為判斷期間門檻之絕對標準。

- 測試期間，CCO 建議可進行改善作業以增進設備運轉效能，惟相關改進工程並未包含在原工程合約範圍內。OILCO 同意該額外改善作業於工地移交給 OILCO 之後進行，雙方並就該改善作業簽訂第二合約。改善工程於工地移交予 OILCO 2 週後開始進行，為期 8 週。該第二合約是否視為原合約期間之延長？

- 什麼情況下，額外工作會視為原工程之延續而將期間併計？

(1) Sophie Chatel (加拿大)認為，依據稅約範本第 5 條註釋第 18 節說明，若一個建築工地就商業、地理位置而言構成一個完整單位，縱使該工地由數個工程合約構成，仍應視為單一工地。

(2) Aart Roelofsen (荷蘭)認為，考量合約完整性，若建築物是在完整合約內容完成後才移交，則移交前之工程期間應併計。

(3) David Partington (OECD 秘書處)認為，必須檢視個案中二個合約之關連性，若二合約關聯密切以致應視為完整合約一部分，則期間應併計。

(三)第 5 條第 4 項(準備或輔助性質活動不視為 PE)相關議題

1. 案例 3.1 配銷倉儲(Distribution Warehouse)

Computers Direct Ltd (CDL)為 R 國居住者，製造並銷售電腦設備。CDL 所有功能，包含設計、行銷、生產、配銷及管理均位於 R 國。S 國客戶僅能以網路透過 CDL 網站或以電話向 CDL 電話中心購買其產品。貨款以信用卡及其他電子付款方式支付，產品則由第三人例如 DHL 或 UPS 運送。

CDL 發現因延誤訂單之處理而使其銷售額下降，市場調查顯示，大部分消費者要求在 24 小時內收到新電腦，否則將到其他地方購買。經過計算，CDL 認為若在 S 國境內設立倉儲，其產品運送時間將可大幅縮短。該倉儲將專屬 CDL 使用且由 CDL 之員工營運。倉儲功能：自 CDL 位於 R 國工廠收受存貨，存儲於倉儲中以確保安全，處理訂單、以自己車隊(包括貨車及司機)將產品運送給 S 國客戶。

R 國與 S 國間租稅協定與 OECD 稅約範本內容相同。

討論議題及討論情形

CDL 稅務顧問針對設立倉儲的計畫與 S 國稅務官員討論其課稅效果，你將如何回應稅務官員之看法：

- CDL 為設立倉儲之計畫主張，倉儲若由 CDL 經營，該倉儲以及存貨因租稅協定第 5 條第 4 項第 a)款及第 b)款之規定不視為 PE。S 國稅務官員則表示，第 5 條第 4 項第 a)款及第 b)款不視為 PE 之規定係以預備或輔助性質之活動為前提，然 CDL 倉儲係屬 CDL 核心業務，與前述不視為 PE 之情況不同。如何回應？
- Aart Roelofsen (荷蘭)認為，依據稅約範本註釋第 21 及 23 節，案例中倉儲活動僅具準備或輔助性質，應不構成 PE。
- S 國稅務官員認為該倉儲計畫不符第 5 條第 4 項第 a)款及第 b)款所稱不視為 PE 之活動範圍，因該二款之文字係指必須「專為」(solely)儲存、展示或運送屬於企業之貨物或商品而使用設備或儲存貨物或商品，並不包括已經出售之商品。如何回應？

- Sophie Chatel (加拿大)認為，若商品所有權已移轉，則相關活動即不僅止於第 5 條第 4 項第 a)款及第 b)款所稱之「專為」(solely)性質。惟不應看形式上之所有權移轉與否，而應只看活動本身。
- 若倉儲計畫包含儲存、展示或運送之綜合活動(Combination)，則是否符合第 5 條第 4 項第 a)款及第 b)款所稱不視為 PE 之規定？
- Aart Roelofsen (荷蘭)認為，依據稅約範本註釋第 21 節，依據案例設立倉儲之目的不能沒有運送活動，若整體活動僅具準備或輔助性質，仍屬不視為 PE 之範圍。
- 若倉儲使用自己車隊之貨車自倉儲運送貨物，則這樣活動是否因而不適用第 4 項第 a)款及第 b)款所稱不視為 PE 之規定？
- David Partington(OECD 秘書處)認為，關鍵在於案例中，車隊中貨車是否符合第 4 項第 a)款所稱之設備？
- Sophie Chatel (加拿大)認為，以自己的車隊運送貨物，應屬第 a)款所稱為了運送目的使用設備，因此屬於不視為 PE 之範圍。
- 若 CDL 在 S 國境內其他地點設立辦公室從事 S 國市場調查，是否因為該辦公室與倉儲各自單獨運作(organizationally separate)，依第 27.1 節註釋之說明，不符第 5 條第 4 項不視為 PE 之規定？
- 註釋第 27.1 節所稱「非各自單獨運作」(not organizationally separate)之單位，指各單位之功能具有互補性。例如，收受、儲存貨物由 A 單位執行，運送由 B 單位執行，則 A、B 二單位之功能具有互補性。企業不得以整套完整營業活動拆分給不同單位執行為由，辯稱因各單位活動僅具準配或輔助性質而不視為有 PE。因此，由於倉儲活動與市場調查活動在營業行為上並不具互補性，尚不宜以非單獨運作為由，認定不符第 5 條第 4 項所稱不視為 PE。亦即，本例應將倉儲活動與市調辦公室分開，個別判斷是否構成 PE。

四、OECD 稅約範本第 17 條表演人及運動員(Artistes and Sportsmen)

(一) 課稅原則：表演人或運動員於所得來源國從事個人活動而取得之所得，對於所得來源國未限制其課稅權。

(二) 條文內容：

1. 第 1 項：一方締約國之居住者，在他方締約國從事具有表演人(如劇院、電影、廣播或電視演藝人員、音樂家等)或運動員性質之個人活動而取得之所得，他方締約國得予課稅，不受第 7 條(營業利潤)及第 15 條(受僱所得)規定之限制。
2. 第 2 項：表演人或運動員以該身分從事個人活動之所得，如不歸屬於該表演人或運動員本人而歸屬於其他人者，該表演人或運動員活動舉行地國對該項所得得予課稅，不受第 7 條及第 15 條規定之限制。

(三) 租稅協定政策問題：

1. 所得來源國於一所得年度對於非居住者表演人或運動員按第 7 條營業利潤或第 15 條受僱所得均不得課稅時，倘該表演人或運動員於所得來源國從事個人活動僅取得小額所得，由所得來源國課稅是否合宜？
2. OECD 工作小組於討論前揭問題時所提出之疑義包括：由所得來源國按所得總額課稅(即無扣除額)是否過度課稅？由居住地國提供稅額扣抵或免稅是否增加行政負荷？由於表演人多屬自僱(self-employed)或受僱於中小型企業，僅取得通常水準之薪資所得，由所得來源國課稅是否合宜？受僱之表演人似屬第 15 條受僱所得之適用範圍？
3. 外界亦有保留目前第 17 條規定內容之主張，主要論述包括：租稅協定本應由居住地國提供消除雙重課稅機制、無法認同所得來源國對於高所得之表演人或運動員免稅、由所得來源國課稅較易稽徵管理。美國則於其多數之租稅協定納入最低金額規定。

4. OECD 工作小組目前已初擬草案，將最低金額規定納入第 17 條第 1 項之課稅規定，內容為「除第 7 條(營業利潤)及第 15 條(受僱所得)規定外，一方締約國之居住者，在他方締約國從事具有表演人(如劇院、電影、廣播或電視演藝人員、音樂家等)或運動員性質之個人活動而取得之所得，他方締約國得予課稅。但該居住者在他方締約國從事該等活動取得之所得總額，未超過相當於該所得年度開始時之 15,000 國際貨幣基金特別提款權 (IMF Special Drawing Rights)⁵之他方締約國幣值金額時，或未超過任何主管機關於該所得年度前同意之其他金額時，不在此限。⁶」

5. OECD 工作小組針對前揭初擬草案提出說明如下：

(1)按國際特別基金特別取款權計算最低金額，可避免採用特定締約國之幣別，且可避免使用固定金額。

(2)主管機關可以相互協議方式修正最低金額。

(3)雙方締約國亦可採其他可定期調整金額之客觀機制。

(4)所擬草案具懸崖效果，亦即倘表演人或運動員取得之所得超過最低金額規定時，所得來源國得就其取得之全部所得課稅。

(5)表演人或運動員於取得所得時，所得來源國仍得課稅，俟該等人員於所得年度後，證明其相關所得金額未超過最低金額規定時，所得來源國再予退稅。

(6)僅限制所得來源國按第 17 條(表演人及運動員)規定得予課稅之課稅權，倘所得來源國按第 7 條或第 5 條得予課稅(如表演人於所得來源國有常設

⁵ 特別提款權(Special Drawing Rights, SDR)又稱紙黃金，是國際貨幣基金(IMF)組織於 1969 年創造並分配給會員國之記帳單位。特別提款權只能用於會員國政府間結算，會員國可以用特別取款權向其他會員國換取可自由兌換外幣，支付國際收支逆差，或償還 IMF 貸款，但不能直接用於貿易或非貿易支付。

⁶ ..., except where the gross amount of such income derived by that resident from these activities exercised during a taxation year of the other Contracting State does not exceed an amount equivalent to [15000 IMF Special Drawing Rights] expressed in the currency of that other State at the beginning of that taxation year or any other amount agreed to by the competent authorities before, and with respect to, that taxation year.

機構時，或其為受僱人員並於所得來源國居留超過 183 天時)，則不得限制所得來源國之課稅權。

(四) 表演人或運動員涵蓋範圍：

1. 有關表演人或運動員涵蓋範圍之疑義包括表演人或運動員應適用於第 17 條之活動範圍為何？是否同時包括職業人員及業餘人員？是否包括表演人或運動員就表演或運動活動擔任評論人員？是否包括表演人或運動員擔任促銷人員、會議演講人員或模特兒？
2. OECD 刻研擬修正稅約範本第 17 條註釋增加第 9.1 節，說明表演人或運動員取得之特定所得，部分案件似難判定其是否屬以表演人或運動員身分從事個人活動取得之所得，然可按下列原則認定：
 - (1) 採「表演人及運動員」之文字，即將以該等身分從事活動之任何人員納入，即使該人員僅從事該單一活動。爰此，業餘運動員贏得之運動獎金，或業餘人員於電視廣告或電影臨時演藝取得之所得，均屬第 17 條規定範疇。
 - (2) 然而，以表演人或運動員身分從事之活動，不包括其僅於表演或運動活動中露面，或與該露面密切相關之廣告或訪問。
 - (3) 倘僅於表演或運動活動中提供報導或評論，而未親自參加該活動，非屬以表演人或運動員身分從事活動之範疇。爰此，退休或受傷之運動員，於運動活動之廣播節目中提供評論，而未參加該活動，非屬第 17 條規定範疇。(例如知名足球選手 Diego Maradona 於足球賽中提供評論，而未參加該足球賽)。

(五) 第 17 條適用於競賽獎金之問題

1. 有關賽馬或賽車之競賽中，提供予馬匹飼主或車輛所有人/設計人之獎金，如何適用租稅協定之疑義問題，應考量下列因素：

(1)第 17 條第 2 項並未適用於馬匹飼主或車輛所有人/設計人因賽馬或賽車成績所取得之獎金。

(2)所贏得之獎金並非騎師或賽車手參與個人活動取得之對價。

(3)該獎金係馬匹飼主飼養或取得馬匹或車輛所有人/設計人取得或設計車子之對價。

(4)倘馬匹飼主或車輛所有人係代表騎師或賽車手領取獎金，所得來源國得依第 17 條第 1 項對騎師或賽車手課稅。

2. 就此問題，OECD 刻研擬於稅約範本第 17 條註釋，增加第 11.2 節，說明第 17 條第 2 項不適用於馬匹或車輛之所有人，從競賽活動中因賽馬或賽車成績取得之獎金，其原因為該獎金與騎師或賽車手從事個人活動所取得之對價，並無足夠關聯性。然而，倘該所有人係代表騎師或賽車手領取獎金，則所得來源國得依第 17 條第 1 項對其騎師或賽車手課稅。

(六) 何為表演人之問題

1. OECD 刻研擬修正稅約範本第 17 條註釋第 3 節，說明第 17 條第 1 項係規範表演人及運動員，有關「表演人」甚難明確定義，僅得於第 1 項做概括規定，並舉例說明(如劇院、電影、廣播或電視演藝人員、音樂家等)。一方面，表演人一詞包括舞台表演人、電影演員或電視廣告演員(其包括退休球員等)，該條文亦適用於政治、社會、宗教、慈善相關活動中，從事具表演人性質之活動所取得之所得。至非具有表演人性質之活動，則不適用，「例如會議之訪問講者(a visiting conference speaker，例如前任政治家因演講邀約取得之所得)，模特兒表演(例如該模特兒在時裝表演或照相場合展示服裝)」。再者，相關管理或支援人員，亦不適用該條文，例如電影之攝影師、製片人、導演、編舞指導、巡迴樂團之道具管理人等。至於其他較模糊之案件，則需按個人從事之活動全貌整體判定之。

2. 上開「例如會議之訪問講者(a visiting conference speaker，例如前任政治

家因演講邀約取得之所得)，模特兒表演(例如該模特兒在時裝表演或照相場合展示服裝)」為本次 OECD 研擬新增，以釐清如前任美國總統 Bill Clinton 之演講，或模特兒之時裝表演等案例，是否屬第 17 條之規定範疇。

(七) 準備或訓練期間之所得適用問題

OECD 刻研擬於稅約範本第 17 條註釋增訂第 9.1 項，以釐清表演人或運動員於準備或訓練期間之所得如何課稅之問題，內容為準備或訓練為表演人或運動員之正常活動，倘該等人員於一方締約國從事準備或訓練活動(通常非為自僱個人，而為受僱之表演人或運動員)，其為從事活動之準備、訓練及相關旅程期間所取得之報酬，屬第 17 條規定範疇，而不論該準備或訓練是否有特定之公開活動(例如參加季前訓練取得之所得即屬之)。

(八) 第 17 條第 2 項之適用問題

1. 目前稅約範本第 17 條註釋第 11 節列出 3 種將表演人或運動員所得歸屬於他人之主要情況，需進一步釐清構成法人之隊(team)、團(troupe)、管絃樂團(orchestra)等之課稅規定。OECD 刻研擬將該節第 b)款修正為「倘一隊、團或管絃樂團構成法人時，從事活動之所得將支付予法人。在此情況下，該隊或團之個別成員按第 1 項規定，應於從事具有表演人或運動員性質之活動舉行地國，就該活動取得之所得負納稅義務。至該法人按第 2 項規定，應就歸屬於該活動利潤負納稅義務。」，以資明確。
2. OECD 另擬於稅約範本第 17 條註釋增訂第 11.4 節，以釐清從事製作或提供表演或運動活動之其他法人之課稅疑義。內容為「本條第 2 項規範企業取得之所得中，屬於從事具有表演人或運動員性質活動部分之所得，然其並不包括所有從事製作或提供表演或運動活動之企業所取得之所得。例如，一獨立承辦音樂會之企業，因售票或廣告所取得之收入，即非屬第 2 項規定之範疇」。
3. 由於法人可能按第 17 條第 2 項課稅，而該法人給付表演人或運動員之報

酬，可能按第 17 條第 1 項課稅，為避免可能產生之雙重課稅問題，OECD 研擬於稅約範本第 17 條註釋增訂第 11.5 節，內容為「雖然第 17 條並未規範適用於第 1 項及第 2 項之所得如何計算，然表演人或運動員從事個人活動取得之所得，不得同時按該 2 項課稅。按該條第 2 項規定，明星公司因其演藝人員於一方締約國從事表演活動所取得之金額，該一方締約國得予課稅，又同條第 1 項規定，該公司因該表演活動所給付之演藝人員報酬，該一方締約國亦得課稅，在此情況下，該一方締約國得按其國內法規定，僅對該公司或僅對其演藝人員就歸屬於該表演活動之全部所得課稅，或分別對該公司或其演藝人員就部分所得課稅，例如對公司取得之所得課稅，惟給付其演藝人員之報酬得予扣除，並就該報酬對其演藝人員課稅。」

(九) 對於球隊隊員之選擇性規定

將特定活動之全部報酬分配予國外球隊或球團之每一球員，相關行政程序困難，爰所得來源國亦得考慮不就該所得課稅，例如排除受僱所得適用第 17 條（部分國家傾向採更小之排除範圍），然如居住地國對該所得亦不課稅，恐生雙重免稅之情況。OECD 研擬於稅約範本第 17 條註釋增訂第 14.1 節，建議雙方締約國亦可參考增訂「一方締約國居住者為該國球隊之球員，其參加球隊所屬聯盟於他方締約國所安排之球賽所取得之所得，不適用第 17 條規定」之規定。

(十) 於數個國家從事活動之來源及分攤法則

1. OECD 研擬於稅約範本第 17 條註釋增訂第 9.2 節，說明表演人或運動員通常於不同國家從事活動，須判定其於各別國家從事活動所取得之所得。雖須視個案事實及情況認定，然可參考下列般原則：

(1) 與該表演人或運動員於一方締約國從事特定活動密切相關之所得，例如運動員於該一方締約國參賽取得之冠軍獎金、於該一方締約國參賽或訓練取得之日支生活費、於一方締約國舉辦音樂會所給付予音樂家之金額，均視為源自該一方締約國從事活動之所得。

(2)受僱勞務提供地係按受僱人員為取得受僱報酬所從事活動之實際居留地點認定之。

(3)受僱於隊團之表演人或運動員取得之報酬，涵蓋一定期間內所從事之各項活動(例如年薪涵蓋訓練、排演、隨隊團旅行、參賽或公開表演等各項活動)，倘無任何分攤標準可供衡量時，其薪資或報酬得按其聘僱合約，要求該表演人或運動員在各國之工作天數分攤之。

2. OECD 並研擬於稅約範本第 17 條註釋增訂第 9.3 節，舉例說明前揭原則：

(1)案例 1：自僱歌唱家於不同國家舉辦數場演唱會，可取得一筆固定金額及每場次票房收入之 5%。此案該固定金額宜按於各國舉辦之場次分攤之，另票房收入部分則按音樂會舉行地點分攤之。

(2)案例 2：一腳踏車手受僱於一團隊，按其聘僱合約，須隨同團隊旅行、於其團隊安排之公開記者會露面、參與訓練活動，並於各國參加競賽，所取得之報酬包括一筆固定金額之年薪，及個別競賽成績獎金。此案其年薪宜按其在各國從事受僱相關活動之工作天數(包括旅行、訓練、競賽或公開露面)分攤之，並將獎金分別按相關競賽舉行地點分攤之。

(十一) 第 17 條適用情況之問題

1. 有關第 17 條是否適用於國家聯盟、協會或社團聯盟舉辦特定活動所給付之獎金或獎品？是否適用於與廣播權或推銷活動相關而支付演藝公司或運動團體之金額？是否適用於聯盟為取得廣播權而支付社團之金額？是否適用於為使用或有權使用表演人或運動員肖像權之相關給付？

2. OECD 研擬於稅約範本第 17 條註釋增訂第 8.1 節，說明該條文之適用無關給付人，例如，該條適用於國家聯盟、協會或社團聯盟因舉辦特定體運活動提供予球隊或個人之獎金或獎品。

3. OECD 研擬修正同條註釋第 9 節，以釐清相關權利金、贊助或廣告相關給付問題，內容為：

(1)表演人或運動員除實際從事活動之所得外，多會併同取得權利金、贊助或廣告等所得。倘所得與在該國從事之活動並無密切關聯，該所得通常適用於其他條文。一般而言，倘不從事該活動即無法取得所得，密切關聯性即存在。該關聯性可能與產生所得活動之時點相關(如為於比賽中訪問職業高爾夫選手，給付予該選手之價款)，或與給付所得性質相關(如為於海報中使用網球明星選手之照片，給付予該選手之價款，以宣傳該明星將參與之活動)。

(2)為使用無形資產所給付之權利金，一般屬第 12 條(權利金)之規定範疇，而非屬第 17 條，然廣告或贊助所得則非屬第 12 條範疇。第 17 條適用於廣告或贊助所得與在一方締約國舉辦之活動有密切關聯之情形，如為使網球選手於比賽中，使用標示有贊助人之標誌、商標或品牌之相關產品，所給付該選手之價款。密切關聯性可按合約認定，如合約安排參加指定之比賽，或參加數個未事先指定之比賽。在後者情況下，一締約國可按比賽在該國舉辦之次數，就部分廣告或贊助價款課稅。未歸屬於舉辦活動之所得，則視情況適用第 7 條(營業利潤)或第 15 條(受僱所得)。

(3)倘因賽事取消所取得之款項，非屬第 17 條規定範疇，而視情況適用第 7 條或第 15 條。有關與推銷相關之所得，倘按推銷所得按比例給付予表演人或運動員，倘該給付與公開活動密切關聯，屬第 17 條範疇，倘無關聯且未構成權利金時，通常屬第 7 條(營業利潤)範疇。

4. OECD 研擬修正同條註釋，增訂第 9.4 節，以釐清相關廣播之給付問題，其內容為現場廣播表演人或運動員所參加之活動，給付予該表演人或運動員或其所屬公司之款項，屬第 17 條規定範疇。然倘該款項係支付予第三人(如廣播權所有人)，或該表演人或運動員並未受益，則該款項與其從事之個人活動無關聯，不適用第 17 條規定。例如，足球賽之主辦單位擁有其舉辦活動之廣播權，第 17 條即不適用。同樣的，倘主辦單位將取得之部分廣播權利金分配給參賽球隊，而球隊並未分配予球員時，第 17 條亦

不適用。至該等款項是否構成權利金，而適用第 12 條之規定，將視該廣播權之法律性質而定。

5. OECD 研擬修正同條註釋，增訂第 9.5 節，以釐清相關肖像權之給付問題，其內容為表演人或運動員多會因使用或有權使用其肖像權而直接或間接取得相當價款之所得，倘使用其肖像權與其在一方締約國參加之活動無密切關聯，即非屬第 17 條規定範疇。反之，倘密切關聯，則視情況按第 17 條第 1 項或第 2 項課稅。

五、其他修正 OECD 稅約範本之建議

(一) 應計利息是否適用第 11 條之問題

1. 原則：按 OECD 稅約範本第 11 條第 2 項，所得來源國對於給付他方締約國居住者之利息課稅，不得超過利息總額之 10%。又按同條第 3 項有關利息之定義，指由各種債權所孳生之所得，不論有無抵押擔保及是否有權參與債務人利潤之分配，尤指政府債券之所得及債券或信用債券之所得，包括附屬於該等債券之溢價收入及獎金。關於非居住者於兩付息日間出售債券之利得課稅，可否適用第 10 條扣繳稅款之問題，分別舉例說明如后。

2. 案例一：

(1)事實：

一居住者公司於 2010 年 1 月 1 日發行債券，票面金額 1,000,000 元，訂於 2012 年 12 月 31 日償付本金、於 2010 年、2011 年及 2012 年 12 月 31 日按票面年利率 5%付息，今將該債券按價格 875,660 發行給非居住者 A 公司，A 公司持有債券至 2012 年 12 月 31 日止。

(2)分析：

多數國家之國內法將該收益(本金 1,000,000 與發行價格 875,660 之差額)視為利息，由發行公司於支付本金時扣繳，其係與第 11 條之原則相符，

理由包括：1.該收益符合第 11 條第 3 項「……債券……之所得，包括附屬於該等債券之溢價收入……」之定義。2.稅額係於給付利息時課徵(即償還本金時)。3.按稅約範本第 11 條釋第 20 節，發行機構償付金額超出原認購人之認購金額部分，亦屬利息。

3. 案例二：

(1)事實：

一居住者公司於 2010 年 1 月 1 日發行債券，票面金額 1,000,000 元，訂於 2012 年 12 月 31 日償付本金、於 2010 年、2011 年及 2012 年 12 月 31 日按票面年利率 5%付息，今將該債券按價格 1,000,000 元發行予居住者 X 公司。X 公司復於 2011 年 1 月 1 日(於第 1 次利息給付後)將該債券銷售予非居住者 B 公司，價格為 913,225 元。B 公司持有該債券至最後給付日 2012 年 12 月 31 日。

(2)分析：

按 OECD 稅約範本第 11 條註釋第 20 節，證券持有人銷售證券予第 3 人產生之任何損益，非屬本條之利息範疇。同樣的，第 3 人於償付本金時產生之收益，因非屬「發行機構償付金額超出『原認購人』之認購金額部分」，亦非屬本條之利息範疇。然而，部分國家於其租稅協定之利息定義，納入依其國內法認定為利息之任何所得，此時，B 公司於發行公司償付本金時產生之收益，得在所得來源國國內法認定為利息之範圍內，適用第 11 條。

4. 案例三：

(1)事實：

一居住者公司於 2010 年 1 月 1 日發行債券，票面金額 1,000,000 元，訂於 2012 年 12 月 31 日償付本金、於 2010 年、2011 年及 2012 年 12 月 31 日按票面年利率 10%付息，今將該債券按價格 1,000,000 元發行予非居住者 C 公司。C 公司於 2010 年及 2011 年底分別收到利息，並於 2012 年 6 月

30 日將該債券按價格 1,060,000 銷售予一居住者退休基金，該退休基金於 2012 年 12 月 31 日收到本金 1,000,000 元及利息 100,000 元。

(2)分析：

通常收益中屬市場溢價部分，非屬租稅協定之利息範疇，該原則與前揭 OECD 稅約範本第 11 條註釋第 20 節有關「持有人銷售證券予第 3 人產生之任何損益，非屬本條之利息範疇」之原則相同。此時，C 公司在銷售債券時，倘所得來源國對於處分債券不課稅，並俟實際給付利息時方予課稅，即無租稅協定問題(此情況係假設認購價格已計入應計利息之未來納稅負擔)。然而，本案因將債券銷售予免稅個體，所得來源國亦可於銷售債券時點就應計利息課稅，因免稅個體於取得利息時並未課稅。

5. 案例四：

(1)事實：

一居住者公司於 2010 年 1 月 1 日發行債券，票面金額 1,000,000 元，訂於 2012 年 12 月 31 日償付本金、於 2010 年、2011 年及 2012 年 12 月 31 日按票面年利率 10%付息，今將該債券按價格 1,000,000 元發行予非居住者 C 公司。C 公司於 2010 年及 2011 年底分別收到利息，並於 2012 年 6 月 30 日將該債券按價格 1,060,000 銷售予非居住者 D 公司，該 D 公司於 2012 年 12 月 31 日收到本金 1,000,000 元及利息 100,000 元。

(2)分析：

C 公司銷售債券之收益，如前所述，為市場溢價，非屬租稅協定之利息範疇。至於 D 公司，多數國家會將 D 公司最後取得之 100,000 元視為利息，則由居住者公司扣繳稅款(此情況係假設認購價格已計入應計利息之未來納稅負擔。)

6. 綜上，OECD 研擬修正稅約範本第 11 條註釋第 20 節如下：利息定義關於政府債券、債券及信用債券部分，特別指出包括附屬於該等債券之溢價

收入及獎金。一般而言，債券收益構成利息且由所得來源國按利息所得課稅，為發行機構之償付金額超出原認購人之認購金額部分，即包括應計利息及任何在贖回時或發行時產生之溢價收入。再者，倘債券或信用債券為溢價發行，即原認購人之認購金額超出發行機構之償付金額，該超出數額為利息減項，於計算應課稅利息時，得自所取得之票面利息中減除。反之，利息定義不包括任何非屬於發行機構原收取金額及最後償付金額之差額部分(例如，非為應計利息或非為原來溢價或折價發行產生之損益，包括原認購人將債券出售予第三人時產生之損益，或債券持有人自發行人取得之償付價格，與其支付予前手之購入價款差異產生之損益)。該等損益適個案情形，可能分屬營業利潤或損失、財產交易所得或損失、或第 21 條之其他收入。

7. OECD 並研擬於同條增訂註釋第 20.1 節如下：債券銷售人銷售債券取得之價款，一般包括在銷售債券時點已發生而尚未給付之應計利息。多數情況下，所得來源國在轉讓時點不會就應計利息課稅，惟於利息實際給付時，對債券取得人就利息總額課稅(此情況係假設取得價格已計入應計利息之未來納稅負擔)。然而，在特定情況下，所得來源國仍得對銷售人在轉讓時點就應計利息課稅(例如將債券銷售予免稅個體)，該應計利息屬利息定義範圍，惟所得來源國於利息實際給付時，不得再就該應計利息對債券取得人課稅。

(二) 得予課稅(may be taxed)之意義

1. 「得予課稅」一詞貫穿整部 OECD 稅約範本及所有租稅協定。例如，第 6 條(不動產所得)第 1 項規定，一方締約國居住者取得位於他方締約國內之不動產所產生之所得(包括農業或林業所得)，他方締約國「得予課稅」。另第 7 條(營業利潤)、第 10 條(股利)、第 11 條(利息)、第 13 條(財產交易所得)、第 15 條(受僱所得)、第 16 條(董事報酬)、第 17 條(表演人及運動員)及第 22 條(資本)有關課稅權分配之規定，及第 9 條(關係企業)有關得予計入該企業之利潤規定。亦均使用該詞。

2. OECD 研擬於稅約範本序言增訂第 25.1 節如下：從前述解釋可知，在整部協定中使用之一方締約國「得予課稅」一詞，係指該締約國有權依所得應適用之相關條文規定課稅，但該詞並未影響他方締約國之課稅權，除非他方締約國為居住地國而須依第 23 條規定消除雙重課稅。
3. 又 OECD 稅約範本第 15 條第 1 項規定，除第 16 條、第 18 條及第 17 條規定外，一方締約國居住者因受僱而取得之薪津、工資及其他類似報酬，除其勞務係於他方締約國提供者外，應僅由該一方締約國課稅。前述受僱勞務如於他方締約國提供，他方締約國得對該項勞務取得之勞務報酬。同條第 3 項規定，因受僱於經營國際運輸業務之船舶或航空器或內陸水運之船舶上提供勞務而取得之報酬，企業實際管理處所所在地國得予課稅，不受前 2 項規定之限制(notwithstanding the preceding provisions).
4. OECD 研擬於稅約範本第 15 條註釋增訂第 9.1 節如下：如序言第 25.1 節所述，一方締約國「得予課稅」一詞，係指該締約國有權依所得應適用之相關條文規定課稅，但該詞並未影響他方締約國之課稅權，除非他方締約國為居住地國而須依第 23 條規定消除雙重課稅。爰此，第 3 項關於企業實際管理處所所在地國得予課稅之規定，不影響其他締約國依第 1 項對於在該國提供之受僱勞務課稅之權利，且所得人之居住地國除應依第 23 條規定消除雙重課稅外，其課稅權亦不受影響。
5. 然而，上開新增說明亦產生第 15 條第 1 項及第 3 項之適用爭議問題，OECD 刻尋找相關辦法，如修正第 15 條第 3 項，以解決爭議，舉例說明如下：1.一航空機師為 R 國居住者，服務於 X 航空公司，該公司之實際管理處所在 X 國，該機師之航班因定期飛行於 R 國及 S 國間，在 S 國於任何 12 個月均至少居留 190 天。2.依據稅約範本第 15 條第 3 項「notwithstanding the preceding provisions」之文字，係指儘管第 1 項及第 2 項規定，企業實際管理處所所在地國得予課稅，亦即該項未限制或影響第 1 項及第 2 項之適用，而第 1 項前段及後段分別規定居住地國及勞務提

供地國之課稅權。3.R 國為該機師之居住地國，R 國除應依規定消除雙重課稅外，依據第 15 條第 1 項前段，得對該機師行使居住地國之課稅權。4.S 國為該機師之勞務提供地國，由於其在 S 國於任何 12 個月內均至少居留 190 天，尚無免稅之適用，依據第 15 條第 1 項後段，S 國得行使勞務提供地國之課稅權。5.X 國為 X 航空公司實際管理處所所在地國，依據第 15 條第 3 項規定，X 國亦得對該機師行使課稅權。6.由於 R 國、S 國及 X 國均得依規定對該機師行使課稅權，致生雙重課稅，爰 OECD 刻尋求方法解決爭議。

(三) 第 15 條第 2 項第 1 款有關會計年度(fiscal year concerned)之問題

1. 稅約範本對於受僱所得之課稅原則，為受僱人員之居住地國擁有絕對課稅權，勞務提供地國除受限制外得予課稅。有關勞務提供地國課稅權受限制之情況，係規範於第 15 條第 2 項：「締約國之居住者於他方締約國內提供勞務而取得之報酬，符合下列各項規定者，應僅由該一方領域課稅，不受前項規定之限制：1.該所得人於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方締約國內持續居留或合計居留期間不超過 183 天。……」。
2. 倘所得來源國於勞務提供之年度後，方對受僱所得課稅，如何適用上開規定？例如 X 小姐因受僱在 S 國居留 200 天，其於居留期間取得股票選擇權、然於未在 S 國居留時，方執行該選擇權。依據 S 國國內法規定，股票選擇權於取得年度不課稅，於執行年度方課稅，產生如何適用上開規定之疑義。
3. OECD 研擬修正稅約範本第 15 條，增訂第 4.1 節如下：第 15 條所稱之會計年度係指他方締約國居住者提供受僱勞務之會計年度。締約國對於在其境內提供受僱勞務之所得課稅，並非一定要在提供受僱勞務之會計年度，即使該所得係在不同會計年度取得或課稅，該締約國仍得依第 15 條規定課稅。

六、近期有關租稅協定之法院判決

(一) 德國聯邦財政法院近期判決(recent decision of Germany's Federal Fiscal Court)-有關租稅協定締約國對於國際運輸航空器上提供勞務之報酬行使課稅權問題

1. 事實

- (1)納稅義務人在 2007 年 3 月成爲德國居住者。
- (2)2007 年 4 月至 12 月在愛爾蘭的航空公司擔任飛行員。
- (3)納稅義務人薪資由雇主就源扣繳給付予愛爾蘭政府，又經納稅義務人申請，全額退還稅款。
- (4)德國對該筆薪資課稅，並拒絕納稅義務人對該薪資免稅之主張。

2. 爭點

納稅義務人主張依德國與愛爾蘭之避免雙重課稅協定，個人在國際運輸船舶或航空器上提供勞務之報酬，由企業有效管理處所所在之締約國課稅，經向不萊梅財務法院(Bremen Finance Court)提起訴訟，結果敗訴。納稅義務人復向聯邦財政法院上訴。

3. 德國聯邦法院 2012 年 1 月 11 日判決

聯邦財政法院接受納稅義務人之請求，理由如下：

- (1)依德國與愛爾蘭避免雙重課稅之租稅協定，系爭薪資代表愛爾蘭之來源所得。自然人在一方締約國居住者營運之航空器上提供服務，視爲在該締約國提供服務。
- (2)依愛爾蘭之稅法，愛爾蘭放棄系爭薪資之課稅權。雖然雇主就該薪資扣繳，並繳付稅務當局，有限之納稅義務賦予個人申請退還該稅款。
- (3)德國所得稅法第 50d(9)段雖規範在租稅協定下，當所得來源國不行使課稅

權，德國可行使課稅權，但所得稅法第 50d(8)段亦規範此只適用於納稅義務人未聲明所得來源國放棄對勞務所得之課稅權等情形。所得稅法第 50d(8)段為第 50d(9)段之特別規定，應優先適用。納稅義務人既已主張所得來源國放棄對勞務所得之課稅權，本件應適用所得稅法第 50d(8)段規定。

(二) 英國高等法院近期判決(recent decision of the United Kingdom's High Court)-有關租稅協定互助條款是否適用於租稅協定生效前之欠稅案件

1. 事實

(1)英國居住者 David King 控制分別設於維京群島(British Virgin Islands, BVI)及根西島(Guernsey)之家族企業及信託，其中位於 BVI 受控公司 Ben Nevis 積欠南非稅務當局 1998、1999 及 2000 年稅款金額約達 2 億 2 千 2 百萬英磅。

(2)Mr. King 將 Ben Nevis 財產陸續移轉到另一位於 BVI 受控公司 MTL，南非稅務當局發現由於財產移轉使 MTL 在倫敦銀行帳戶存款增加約 780 萬英磅。

(3)英國皇家稅務與海關總署(Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC)向法院主張依英國與南非 2002 年所訂租稅協定(取代 1968 年簽訂之租稅協定)第 25 條互助條款，由英國皇家稅務與海關總署向 Ben Nevis 公司追討積欠南非稅務當局之稅款，另依破產法規定尋求救濟，俾 MTL 銀行存款也可做為償付部分欠稅款。

2. 爭點

被告公司主張英國及南非政府於 2002 年所訂租稅協定之互助條款僅適用於 2002 年以後發生之債務。另主張英國係於 2006 年獲得行使租稅協定援助條款之權限，因英國金融法(Finance Act 2006)有關國際稅收執法安排(173 International tax enforcement arrangements)於 2006 年 7 月生效，故援

助僅限 2006 年以後發生之債務，否則 2006 年援助權限應立法規定可追溯適用。

3. 英國高等法院 2012 年 7 月判決

英國高等法院支持英國稅務當局行使之管轄權利，理由如下：

(1)租稅協定第 25 條互助規定應用於該條所規範之任何欠稅，參照 OECD 租稅協定範本註釋之規定亦表示並無限制互助條款不適用於租稅協定生效前所發生之欠稅，只要援助請求在租稅協定生效後即可適用。

(2)Ben Nevis 可拒絕外國稅務當局如南非稅務局在英國行使課稅權。

(3)但不能排除於 2006 年修正金融法生效後行使之稅收執法安排範圍為 2006 年以前之欠稅。故駁回被告公司對英國皇家稅務與海關總署行使管轄權及財產凍結令之主張。但對 MTL 財產行使凍結令之範圍可再另行主張。

(三) 加拿大稅務法院近期判決(recent decision of the Tax Court of Canada)-有關租稅協定締約國個人居住者之判斷

1. 事實

(1)上訴人為美國人，於 1999 年以前在美國工作達 25 年，並於 1999 年 7 月在田納西州購買房子。

(2)上訴人於 1999 年 5 月到加拿大安大略省發電廠工作，原始工作合約為 18 個月，後又無限期延長。工作簽證於 2005 年 12 月 31 日到期。

(3)上訴人於 2005 年回到美國。

2. 爭點

上訴人於 2000 至 2003 課稅年度，在加拿大以非居住者身分申報無應課稅所得。而加拿大稅務當局則主張上訴人為加拿大居住者。

3. 加拿大稅務法院 2012 年 3 月 21 日判決：法院判決上訴人在系爭年度為

加拿大居住者，理由如下：

(1)依加拿大及美國租稅協定第 4 條，決定個人為那一締約國之居住者判斷次序如下：

是否有永久住所(permanent home available)

→都有或都沒有時→看主要利益所在地(centre of vital interests)

→如果無法決定個人與何地有較緊密經濟關係

→則看有否經常居所(habitual abode)

→都有或都沒有時

→看國籍

→都有或都沒有時，則由雙方協議。

(2)永久住所測試

上訴人於 1999 年 7 月在美國田納西州購買房子，每個月及假日會回去，妻子也住在那。而上訴人 2000 年在加拿大也購買房子，並於 2006 年出售，妻子來訪時也會住在這。

→故上訴人在加拿大及美國皆有永久住所。

(3)主要利益所在地

在美國有房子所有權、投資、信用卡、薪資存入美國銀行帳戶、並有健康及汽車保險等。在加拿大有無期限工作合約，銀行存款、信用卡及抵押貸款、健康保險等。

→上訴人以何地為主要利益所在地無法決定。

(4)經常住所

因系爭年度上訴人待在加拿大的時間較長、習慣性住在加拿大，定期返回美國，每個月返回美國並非實質居住。

→故上訴人只在加拿大有經常住所。

肆、會議心得與建議

為營造我國合理稅負環境以吸引外人來臺投資，及提升我商對外競爭力，我國近年積極推動洽簽租稅協定，以建構我國租稅協定網絡。截至 2012 年 11 月底止，我國已生效之租稅協定達 24 個，其中與 OECD 會員國簽訂生效之租稅協定數為 13 個，占我國租稅協定半數以上。

我國所簽訂之租稅協定主要係參照 OECD 及 UN 等國際稅約範本，並考量雙方之政治、財政、經濟、貿易狀況及國內法而商訂。OECD 會員國對於稅約範本條文與註釋所表達之觀察或保留意見，以及非會員經濟體所表達之立場，亦成爲我國在租稅協定談判時，瞭解協定締約國政策之重要參考。

以下謹就租稅協定資訊交換發展、租稅協定適用以及參與 OECD 相關會議等議題，提出心得與建議事項：

一、有關租稅協定資訊交換發展方面

OECD 發布資訊交換條文之修正建議，將資訊交換使用目的擴大至非租稅目的的使用；同時亦提出資訊交換條文註釋之修正建議，將適用第 26 條第 1 項「可預見攸關性(foreseeable relevance)」之標準，解釋爲適用於「一群」非單獨可辨認之納稅義務人(例如因購買某金融商品而於一方締約國金融機構開戶之所有他方締約國居住者)。此外，國際間亦致力於提升資訊交換之效益，於資訊交換全球論壇中進行同儕檢視，針對全球論壇之會員及其管轄範圍之資訊交換法規架構、實務運作進行檢視。

從前述發展可以看出，國際間正極力推動透過資訊交換提升跨國租稅合作查調租稅案件，並處理積極性租稅規劃以防杜逃漏稅。我國雖非資訊交換全球論壇之會員，仍宜密切注意此一發展趨勢，俾利於租稅協定諮商時掌握他方締約國之立場，並作爲執行資訊交換時，有關條文適用解釋之參考。

二、有關租稅協定適用方面

本次會議中有關稅約範本註釋修正建議之探討，包括序言、第 5 條(常設機

構)、第 11 條(利息)、第 15 條(個人受僱勞務) 及第 17 條(表演人及運動員)等，其內容皆為適用租稅協定時所面臨之重要租稅議題。其中，對於條文用詞例如“at the disposal” (第 5 條)、“may be taxed” (第 11 條)、“fiscal year concerned” (第 15 條) 等，以案例方式介紹常設機構、利息、個人受僱勞務及表演人及運動員等條文於適用時所可能產生之疑義，並提出具體說明，可使適用租稅協定時對於協定語言之掌握更加精確。藉由參與這次會議之機會，使我國對於國際潮流暨實務處理之經驗，有更深入之瞭解與認識，有助於政策擬定，俾與國際接軌。

截至 2012 年 11 月底我國生效之租稅協定達 24 個，其中不乏與我國經貿、投資往來密切之國家，在可預見之未來，租稅協定適用之案件將不斷增加。為建立制度化之處理規範，財政部已發布「適用所得稅協定查核準則」，以利徵納雙方遵循。然租稅協定之國際發展趨勢與時俱進，我國第一線受理申請適用租稅協定案件之同仁，亦需要認識相關發展趨勢。因此，可藉由教育訓練之機會，協助加強相關業務同仁認識稅約範本解釋之國際發展趨勢，俾使我國租稅協定實務與國際接軌，減少徵納雙方之歧見，增進租稅協定之適用效益。

三、有關參與 OECD 相關會議方面

世界各國租稅代表無不把握一年一度全球租稅論壇(本屆名稱為「租稅協定會議」)之機會，積極參與，藉由國際組織提供之對話平台，齊聚一堂，共同討論國際性租稅議題的發展。不論在會議進行中或在休息時間，各國代表皆藉此機會互相交流，並進行相關議題的討論與交換意見，無論在專業領域與友好國家實質官方交流方面，我國代表均有豐碩之收穫。

在各國與會代表部分，大多數國家之與會代表多為辦理租稅協定業務相關之人員，並且大部分國家會有一至二位與會代表每年均固定參加，其中不乏租稅協定諮商會議之主談人，及對於各該國家租稅協定政策、重要案件發展方向之決定亟具影響力之人。透過特定人員積極參與 OECD 相關會議，除可藉此會議與我國租稅協定夥伴就已生效租稅協定適用案件交換意見，及與我國刻推動之租稅協定夥伴國就推動中租稅協定瞭解進展外，並可與該國際組織建立良好互動、培養

深厚友誼，對於加深我國國際租稅之能見度，參與國際組織活動，亟具助益。