

出國報告(出國類別：進修)

參加 2014-2015 年荷蘭萊登大學  
國際租稅中心國際租稅課程  
進修報告

服務機關： 財政部賦稅署

姓 名： 劉旭峯

職 稱： 稽核

出國期間： 103 年 9 月 22 日至 12 月 10 日

報告日期： 104 年 3 月 9 日

派赴國家： 荷蘭

# 2014 年荷蘭萊登大學國際租稅中心 國際租稅課程進修報告

## 目 錄

壹、目的.....	1
貳、分配課稅權之條文與新增修稅約範本註釋.....	1
參、攸關未來稅法發展之議題.....	13
肆、心得與建議.....	16

## 壹、前言

荷蘭萊登大學（Leiden University）創建於 1575 年，係一所享譽全球的古老名校。該校國際租稅中心由稅法學者 Dr Kees van Raad 所設立，為歐洲當地知名之租稅研究機構，我國財政部自 2005 年起每年均選派稅務同仁前去進修。該中心之國際租稅課程（The Advanced LLM Program in International Tax Law），係為期一年之租稅法律碩士學程，其師資多來自荷蘭等歐洲國家之大學法學教授與事務所律師，也另聘請國際稅務組織及政府官員，講授最新國際稅務發展。本年度研修學生之組成，多為歐美等地(如西班牙、義大利、巴西)具有實務經驗之律師，另有來自其他校際間合作之交換學生(如中國大陸)。

本次財政部之進修計畫，囿於經費限制及配合業務需求，乃派員參與國際租稅基礎理論及租稅協定 2 門課程，進修期間合計為 3 個半月，本篇報告係由財政部賦稅署劉旭峯撰寫。該員僅參加「租稅協定」課程，且因賦稅署主要業務為國內稅法之研修，爰報告內容就經濟合作暨發展組織(OECD)稅約範本中，摘述部分關於分配課稅權之條文(第 6、7、13 至 21 條)及 2014 年度新增協定註釋內容，並對 2 項攸關未來稅法發展之國際租稅議題，另行探究。

## 貳、分配課稅權之條文與新增修稅約範本註釋

### (一)第 6 條「不動產所得」(Income From Immovable Property)

#### 1.條文

- (1)一方締約國之居住者取得位於他方締約國內不動產所產生之所得(含農業及林業所得)，他方締約國得予課稅。
- (2)有關「不動產」之定義，應參據財產所在地國法律規定之含義，包括附屬於不動產之財產、供農林業使用之牲畜及設備、與土地相關之權利、不動產收益權，及開採或有權開採礦產等天然資源而取得變動或固定報酬之權利。另船舶、遊艇及航空器非屬不動產。
- (3)第 1 項規定適用於直接使用、出租或以其他任何形式使用不動產產生之所得。
- (4)第 1 項及第 3 項規定亦適用於由企業之不動產所產生之所得。

#### 2.說明

- (1)鑑於運用不動產獲取之所得與其所在地國具有緊密之經濟關聯性，爰將該等所得之課稅權劃歸不動產所在地國。另本條第 1 項屬雙邊範疇適用條款，即取得之不動產所得之人為一方締約國之居住者，且該不動產須位於他方締約國內，始得適用本項規定。
- (2)又基於所在地原則優先其他課稅權分配原則，第 4 項規定企業自其所有不動產產生之所得，得由不動產所在地國課稅，優先於第 7 條一般營業利潤之課稅原則。

### 3.2014 年註釋更新情形

新增註釋 2.1，第 1 項有關「含農業及林業所得」之文字，敘明本條適用範圍不僅涵蓋源自第 2 項定義之不動產產生之所得，亦包括來自從事農林業活動之所得。另外前開從事農業活動，並不侷限於單純處分農、林作物之所得，其他源自從事農林業重要活動之所得，均應包括在內【例如：獲取、交易碳排放權(emission permits)之所得】。

## (二)第 7 條營業利潤(Business Profit)

### 1.條文

- (1)一方締約國企業之利潤原則僅由該國(居住地國)課稅，但該企業如透過其在他方締約國內之常設機構從事營業，他方締約國得依第 2 項規定就可歸屬該常設機構之利潤課稅。
- (2)第 1 項所稱可歸屬該常設機構之利潤，係指企業透過常設機構與內部其他部門從事交易時，應就該常設機構和其他部門於交易中之功能、資產、風險，考量個別企業從事相同或類似活動，預期可獲取之利潤。
- (3)一方締約國依第 2 項規定對可歸屬常設機構利潤進行調整並據以課稅時，他方締約國須就該相對應利潤於他方締約國已納稅款部分，給予適當調整，以消除重複課稅。必要時，雙方締約國主管機關得協商調整之方法。
- (4)營業利潤中如包括本協定其他條款規定之所得項目，應優先適用其他條款之規定。

### 2.說明

- (1)第 1 項規定敘明企業之營業利潤，應由其居住地國課稅之原則，惟如

有可歸屬其位處他方締約國境內之常設機構之利潤者，他方締約國可就該歸屬利潤課稅。第 2 項說明，雙方締約國應按常規交易原則(Arm's Length Principle)，計算可歸屬於企業常設機構之利潤，倘據以調整企業利潤時，相對方應負消除重複課稅之責。

(2)第 4 項指出，本條對於營業利潤課稅權之歸屬乃一般原則，如營業利潤含括其他所得類別，且協定其他條款對該類所得有特別規定時，依其規定。

### 3.2014 年註釋更新情形

新增註釋 75.1，面對全球暖化趨勢，許多國家業採行碳排放權交易計畫，做為因應措施。在此計畫下，企業為進行產生溫室氣體之商業活動需取得碳排放許可權，而在其他國家因從事減少碳排放量取得之排放減量憑證(credits)，即可被認為取得許可權。目前，國際間已陸續發展前述碳排放許可權之交易制度，但相關稅務議題接踵而來。OECD 財務委員會日前曾提出報告，就碳排放許可權或排放減量憑證涉及協定之議題進行探討，在該報告中，從事碳排放許可權或減量信用額交易產生之所得，主要可歸屬第 7 及 13 條規範範圍，但在某些情形下，該等所得亦可能屬於第 6、8 及 21 條規範之所得類別。

### (三)第 13 條「財產交易所得」(Capital Gains)

#### 1.條文

- (1)一方締約國居住者轉讓位處他方締約國境內屬第 6 條規定之不動產，他方締約國得對該處分利得課稅。
- (2)一方締約國企業轉讓其於他方締約國內之常設機構營業資產中之動產，包含轉讓該常設機構，他方締約國得對該處分利得課稅。
- (3)企業轉讓其從事國際運輸之船舶或航空器，或內陸運輸之船舶，或附屬於該等船舶、航空器或船舶營運之動產，僅由該企業實際管理處所所在締約國，就該處分利得課稅。
- (4)一方締約國之居住者轉讓公司股份或其他類似權利，該股份或權利之 50%以上價值直接或間接源自他方締約國內不動產，他方締約國得就該利得課稅。

(5)除前 4 項規定之處分利得外，轉讓其他財產之利得，僅由轉讓人居住地之締約國課稅。

## 2.說明

(1)除第 3 項為全球範疇外，第 1、2 及 4 項均屬雙邊範疇條款。

(2)本條文未規範財產交易利得之課稅方式，爰應依締約國國內法規定辦理；締約國國內法如無對財產交易利得課稅之規範，尚不因本條文取得對財產交易利得課稅之權利。

(3)OECD 稅約範本未定義「財產交易所得」一詞，相關註釋則說明其範圍包括短期或長期財產之處分，至於處分之形式，包括財產出售或交換、部分處分、徵收、以財產交換股權、權利之出售、贈與、繼承及匯率波動等。

## 3.2014 年註釋更新情形

(1)原規範於註釋 3 後段文字—「依據本條文取得對財產交易所得課稅權利之締約國，除雙方另有約定外，其可對全部處分利得課稅，尚不僅限於洽簽協定或修約增訂本條文後產生之利得」，移列至註釋 3.1 後段。

(2)註釋 24 部分，將碳排放許可權納入條文第 2 項「構成企業常設機構之動產範圍」。

(3)註釋 31 部分，除做部分文字修正外，另增添文字補充說明，有關股東因發行公司清算、贖回或減少資本而轉讓股份時，其所獲收益超過面值差額，被發行公司居住地國依其國內法視為股利，並按第 10 條扣繳課稅時，股東居住地國國內法即使將該差異歸屬財產交易所得，仍應依第 23 條免稅法及扣抵法(註釋 32.1 至 32.7)方式，消除雙重課稅。

## (四)第 15 條「受僱所得」(Income From Employment)

### 1.條文

(1)除第 16、18 條及 19 條規定外，一方締約國之居住者因受僱而取得之薪津、工資及其他報酬，除其勞務係於他方締約國提供者外，僅由該方締約國(居住地國)課稅。前述受僱勞務如於他方締約(勞務提供地)

國內提供，他方締約國得對該取得之報酬課稅。

(2)一方締約國之居住者於他方締約國內提供勞務而取得之報酬，符合下列各款條件者，僅由該一方締約國(居住地國)課稅：

A. 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(勞務提供地)合計居留期間不超過 183 天。

B. 該報酬非由他方締約國(勞務提供地)居住者雇主或代表雇主給付。

C. 該報酬非由雇主於他方締約國內(勞務提供地)之常設機構負擔。

(3)受僱於國際運輸業務之船舶或航空器，或境內水陸運輸之船舶上提供勞務而取得之報酬，企業實際管理處所之所在地國得予課稅，不受前 2 項規定之限制。

## 2.說明

(1)本條文係稅約範本中有關受僱所得之一般原則，倘所得性質為董監事酬勞、表演人及運動員報酬、退休金或為政府提供服務之報酬，應分別優先適用第 16、17、18 及 19 條規定。

(2)另本條文第 1 項雖未對「受僱」一詞詳予定義，惟通常依 2 項標準——「控制測試」(即雇主對勞務提供者之控制情形)及「整合測試」(勞務提供者之工作內容屬雇主營業活動之範疇)，檢視是否符合受僱關係。

(3)有關本條文第 2 項要件：

A. 計算所得人(受僱者)居留期間時，應將停留於工作地國之天數全數計入(含入出境當天、假日、短暫停工及病假等)，但因境外旅程(起、終點均不在勞務提供地內)之短暫過境則不予計入。

B. 另為減少人事成本相關支出，企業時常透過人力派遣業僱用員工，故於辨認第 2 項 B 所稱雇主時，須以經濟實質重於法律形式(substance-over-form approach)原則認定之。此外，雇主如具有雙重居住者身分時，OECD 建議應依第 4 條「打破僵局原則」(tie-breaker rule)歸屬課稅權，惟有學者認為，雇主並非取得受僱所得之人，爰無該原則之適用。

C. 第 2 項 C 所稱由「常設機構負擔」一詞，係指可歸屬為常設機構費用之勞務報酬，尚非限於其帳上所列費用。

### 3.2014 年註釋更新情形

#### (1)新增註釋 2.3 至 2.16

依據本條規定，將薪俸、工資及其他類似報酬歸納到受僱者於特定國家提供之勞務，再由各締約國據以課稅之做法，有其困難。本條註釋 12.6 至 12.13 曾就員工受聘於不同國家執行職務，如公司給付股票選擇權予員工做為報酬，說明該等國家課稅權之分派方式。另在實務中，即便在勞資聘雇關係結束後，員工仍可能自雇主取得後續給付，爰衍生協定適用疑義。基此，OECD 增列 2.3 至 2.16 等註釋，以說明課稅方式。註釋 2.3 及 2.4 首先闡釋，不論僱傭關係結束後之給付名稱為何，應依相關事證辨認企業給付支出之原因，俾確認是否構成薪津、工資或類似報酬之性質，同時應合理分析該等給付與所得人先前於他方締約國提供勞務之關聯性。一般而言，企業於僱傭關係結束後所為之給付(如:聘雇期間最後一期之薪資、紅利或銷售仲介費)，通常會被認定源自所得人先前提供勞務之所在地。以下就各註釋內容簡要說明:

#### A.僱傭期間未使用休、病假之給付

依據註釋 2.5 說明，有關僱傭期間未使用之休、病假給付，除有其他事實證明(如:有詳盡僱傭紀錄，可明確將休、病假給付歸屬至各該工作年度)外，前開給付應視為員工於僱傭期間最後 12 個月所享福利性所得，並依所得人在該期間內於各該國家、地區提供勞務之情形，分配課稅權。另前開未使用休、病假之給付，可能在給付事實成就時，已被勞務提供地國課稅，爰須避免後續再被雙重課稅之情形。

#### B.終止僱傭關係前停止工作之給付

註釋 2.6 說明，雇主有時依勞工法令或契約，於終止僱傭關係前對員工發出聲明，若員工被要求於終止契約前不得於該地工作，並因此取得相對給付，該給付應視為員工原應於該地提供勞務之報酬。一般而言，前開給付多被認定源自僱傭關係終止前，員工從事工作核心內容之最後地點。

### C.遣散費

註釋 2.7 說明，由於遣散費通常係雇主依照過去僱傭關係所為之給付，因此視為視為員工於僱傭期間最後 12 個月之所得。

### D.損失賠償

註釋 2.8 指出，員工因僱傭關係終止提出訴訟或仲裁所獲之賠償，應視其賠償事由，區分所得性質及課稅方式。如屬雇主未依法令規定發出終止契約聲明或未給付遣散費者，則應將該賠償款視為「終止僱傭關係前停止工作之給付」或「遣散費」之償還；如為賠償員工身體或名譽之傷害，則應視為其他所得，而適用第 21 條規定。

### E.禁止競業條款之給付

註釋 2.9 說明，員工依禁止競業條款獲得之給付，雖非屬為前雇主提供勞務之報酬，應由所得人收到該筆給付時之居住地國來課稅，但如於僱傭關係結束後取得該類給付，通常對於原雇主欲達禁止競業之效果有限，爰宜歸屬於員工過去提供勞務之報酬。

### F.其他實物所得

註釋 2.13 指出，員工所獲之醫藥、保險或就業輔導服務等實物所得，除有其他合理事證外，應視為源自僱傭契約終止前之勞務提供地。

## (2)新增註釋 4.1

有關第 2 項 a. 「於一會計年度中開始或結束」，係指以勞務提供地之會計年度為基礎，以該年度中任一起之 12 個月期間內，檢視受雇者之居留期間是否達到 183 天。舉例而言，S 國之會計年度為曆年制（即自 1 月 1 日至 12 月 31 日），倘某一 R 國居住者自'00 年 8 月 1 日至'01 年 2 月 28 日受僱於 S 國提供勞務，在判斷本條第 2 項 a 要件時，須檢視該 R 國居住者自'00 年 8 月 1 日至'01 年 7 月 31 日是否於 S 國居留滿 183 天，如符合該要件，S 國即對該受僱所得有課稅權，再另依其他事實合理計算歸屬 S 國之課稅所得額。至於實際取得所得之時點，尚不影響締約國之課稅權利。

## (五)第 16 條「董事報酬」(Directors' Fees)

### 1.條文

一方締約國居住者因擔任他方締約國居住者公司董事會或任何類似組織之董事職務，而取得之董事報酬及類似給付，他方締約國得予課稅。

### 2.說明

(1)本條為第 15 條之特別規定，且屬雙邊範疇條款，僅適用於一方締約國居住者因擔任他方締約國居住者公司之董事，並自該公司取得報酬之情形。當不符合前開情形時，則應返回適用第 15 條(如該報酬係由第三國給付)，或第 7、21 條規定。

(2)另董事如兼具公司股東身分時，應詳予區分其獲取所得之性質，如係源自公司利潤之分派，則該所得歸屬為股利，應適用第 10 條規定。

### 3.2014 年註釋更新情形

除新增國家之保留意見，尚無其他更新內容。

## (六)第 17 條「表演人及運動員」(Entertainers and Sportspersons)

### 1.條文

(1)一方締約國居住者為劇院、電影、廣播或電視演藝人員、音樂家等表演人員或運動員，因於他方締約國從事個人活動而取得之所得，他方締約國得予課稅，不受第 7 條及第 15 條規定之限制。

(2)表演人員或運動員從事個人活動之所得，如歸屬於其他人而非屬於該表演人員或運動員本人者，該表演人或運動員從事活動之締約國得對該項所得課稅，不受第 7 條及第 15 條規定之限制。

### 2.說明

(1)本條為第 15 條之特別規定，規範表演人員或運動員因從事個人活動而獲得之所得，宜由舉行活動之締約國課稅。

(2)此外，實務常見表演人員成立演藝公司，做為對外聯繫窗口，倘該等公司自表演活動所在地收取表演所得，且在當地無常設機構時，舉行活動之締約國國內法如未訂有「穿透規定」(look-through)，依 OECD 稅約範本第 7 條規定，其尚不得對該公司收取之表演所得課稅(或僅能對名目歸屬表演人員或運動員之所得課稅)，恐生租稅規避情事。

是以，OECD 稅約範本訂定本條第 2 項，供未訂有「穿透規定」之締約國，在無其他國內法限制下，得對非由表演人員或運動員取得之表演所得，取得課稅權。

- (3)OECD 稅約範本未對「表演人員」及「運動員」詳予定義，但學者認為，「表演人員」係指直接或間接在公開場所，向大眾表演藝術或娛樂活動之人士；此外，註釋 17.5 內容亦指出，除傳統運動競賽者外，其他如賽馬騎師、足球員、板球員及賽車駕駛員，均屬運動員範疇。另註釋 17.6 亦提及，撞球、西洋棋、橋牌等公開賽事亦具娛樂性質，爰本條規定亦適用於該等競賽參賽者獲取之所得。

### 3.2014 年註釋更新情形

#### (1)修正文字部分

修正部分註釋內容，主要將「artistes」及「sportsmen」改為「entertainers」及「sportspersons」，並做相關文字補充及修正。

#### (2)新增註釋部分

A.註釋 8.1 敘明，不論活動所得之給付人為何，個別團隊或個人自國際組織、協會或聯盟領取之獎品或獎金，均適用本條第 1 項規定。

#### B.註釋 9、9.1 至 9.5

a.表演人員及運動員之所得組成十分多元，在適用本條規定時，須先辨認該等人員獲取之所得，是否與其參與之表演或競賽活動，具有緊密關聯性(如所得產生與表演活動時點關係、所得給付原因等)。此外，所謂表演人員及運動人員尚不侷限於以此為業之專業人士，於運動賽事中贏得貨幣性獎賞、於電視廣告或電影中演出領取酬勞之人員，其所得亦適用於本條規定。

b.表演人員或運動員因表演賽事之轉播，直接取得或由其演藝公司取得之報酬，亦屬本條適用範疇，惟該報酬如給付其他第三人(如轉播權擁有者)，因與該表演者或運動員之表演活動尚無直接關聯，爰非屬第 17 條適用範圍。另外，表演人員或運動員時常直接或間接透過其演藝公司取得報酬，倘報酬之給付原因係為使用或取得權利使用該等人員之專屬權(如個人姓名、簽名或影像)，

且該等報酬未與特定表演或賽事具關聯性，則非屬第 17 條適用範圍。

#### C. 註釋 10.1 至 10.4

部分國家認為在第 7 條及第 15 條規定下，表演人員或運動員如非屬一國之居住者，其於當地取得之所得無需被表演處所之當地國課稅，爰基於稽徵行政簡便考量提出建議，表演人員或運動員於一締約國境內從事表演或參加賽事之報酬，低一定金額時，應可排除第 17 條之適用情形。OECD 雖未反對該項建議，但同時提出前開做法可能衍生化整為零、切割報酬等規避課稅之情形。

#### D. 註釋 11.2、11.4 至 11.5

a. 本條第 2 項之適用性亦需與個人表演活動具有關聯性，故當競賽獎金歸屬於賽馬或賽車隊之所有人時，倘該等獎金非繫於騎師或車手之個人表演行為，而係與所有權(如：馬匹訓練或車輛設計維修等)有關，將不適用本條第 2 項規定；惟如該獎金係與騎車或車手個人表演行為有關，表演活動所在地國仍可依本條第 1 項規定，對該等人員課稅。

b. 適用本條第 2 項規定時，應詳予區分企業收取之所得性質，對從事演藝或體育活動幕後作業之企業(如銷售門票、廣告宣導)而言，其所收取之所得，尚不適用本條第 2 項規定。此外，OECD 特別提醒，各國稅捐機關運用本條 2 項規定時，應同時參照其國內法規定，僅就表演人員及運動員本體或對其演藝公司擇一課稅，避免雙重課稅情形。

#### E. 註釋 14.1

另部分國家基於稽徵簡便，曾單方面就加盟其國內聯盟之外國球隊所屬球員之報酬，給予免稅之規定，OECD 爰增訂本註釋，擬訂修正條文供各國參考。

### (七) 第 18 條「退休金」(Pensions)

#### 1. 條文

除第 19 條第 2 項規定外，因過去僱傭關係而給付予一方締約國居住者之

退休金與類似報酬，僅由該締約國課稅。

## 2.說明

(1)本條為全球範疇條文，除第 19 條第 2 項規定由公部門給付之退休金，所得人取得之退休金與類似報酬，僅由其居住地國課稅，無須考量給付人居住地或勞務提供所在地。

(2)本條所稱「退休金」，須為基於過去之僱傭關係所為之給付，其給付形式包含定期定額撥付、一次撥付，且非僅限對於受雇者之給付，另包括對於受雇者之生存配偶、伴侶及小孩所為之給付。

## 3.2014 年註釋更新情形

除補充註釋 4 文字說明及新增國家意見外，尚無其他更新內容。

### (八)第 19 條「政府勞務」(Government Service)

#### 1.條文

(1)一方締約國之政府、所屬機關或地方機關給付予為該等機關提供勞務之個人薪津、工資或類似報酬，僅由該一方締約國課稅。該等勞務如係由他方締約國之居住者個人於他方締約國提供，且該個人為(i) 他方締約國法律規定之國民，或(ii)非專為提供前開勞務而成為他方締約國之居住者。該項報酬應僅由他方締約國課稅。

(2)除第 1 項規定外，由一方締約國政府、所屬機關、地方機關或其創設之基金，給付予為該等機關提供勞務個人之退休年金或類似報酬，僅由該一方締約國課稅。惟該個人如為他方締約國之居住者或國民，該退休金或類似報酬應僅由他方締約國課稅。

(3)該等勞務如係為一方締約國之政府機關、其所屬機關或地方機關所經營之事業提供勞務而取得之薪津、工資、類似報酬及退休金，應適用第 15 條至第 18 條規定。

#### 2.說明

本條規範，由一方締約國政府機關給付予勞務提供者之薪資酬勞、退休金及類似報酬，原則僅由該一方締約國擁有課稅權利。但下列情形除外：

##### (1)薪資酬勞部分

倘勞務提供地係於他方締約國，且勞務提供者為他方締約國居住者且

為國民，或非專為提供該勞務而成為該他方締約國居住者，則他方締約國得對該等薪資報酬課稅。前開例外情形，常見於各國政府給付予其在他國使領館聘僱當地人員之薪資報酬。

#### (2) 退休金及類似報酬部分

領取退休年金、類似報酬之個人如為他方締約國之居住者或國民，僅由他方締約國課稅，即與第 18 條規範原則相同。

(3) 另個人提供服務獲取之薪津、工資、類似報酬及退休金，如與一方締約國政府經營之事業具關聯性時，應分別適用第 15 條至第 18 條規定。

### 3.2014 年註釋更新情形

僅新增註釋 8 敘明國家之保留意見外，尚無其他更新內容。

## (九) 第 20 條「學生」(Students)

### 1. 條文

學生或企業見習生因教育或訓練目的而於一方締約國(留學地國)停留，且在訪問期間或之前為他方締約國居住者，其為生活、教育或訓練目的而取得源自該一方締約國(留學地國)以外之給付，該一方締約國(留學地國)應予免稅。

### 2. 說明

本條為特別規定，優先適用於其他課稅權分配條款。

### 3.2014 年註釋更新情形

補充註釋 4 內容，敘明本條規定僅適用於學生或見習生自留學地國以外獲取之所得，倘學生或見習生仍具他方締約國居住者身分，其自留學地國取得之補助或獎學金，非屬其他條文之規範客體(如第 15 條)，應依第 21 條規定，由他方締約國(居住地國)課稅。

## (十) 第 21 條「其他所得」(Other Income)

### 1. 條文

(1) 一方締約國居住者取得非屬本協定前述各條規定之所得，不論其來源為何，僅由該一方締約國課稅。

(2) 所得人如係一方締約國之居住者，經由其於他方締約國內之常設機構從事營業，且與該所得給付有關之權利或財產與該常設機構有實際關

聯時，除第 6 條第 2 項所定由不動產產生之所得外，不適用前項規定，而視情況適用第 7 條規定。

## 2.說明

本條屬概括性規定，針對未被上開課稅權分配條款涵蓋之所得予以規範。第 1 項規定為全球範疇，並將「其他所得」之課稅權完全地分配予所得人之居住地國，且無論該居住地國執行其課稅權與否，他方締約國均不得予以課稅；另第 2 項規定，除由不動產產生之所得外，一方締約國居住者之自其資產或權利產生之其他所得，如與其位處他方締約國之常設機構具有實質關聯時，他方締約國得依第 7 條規定課稅，不適用第 1 項規定。

## 3.2014 年註釋更新情形

僅刪除註釋 16 內容。

# 叁、攸關未來稅法發展之議題

## (一)碳排放權與國內綠色稅制發展

### 1.說明

為因應全球暖化現象，1992 年「聯合國環境與發展會議」，155 個國家簽署了《聯合國氣候變化框架公約》(The United Nations Framework Convention on Climate Change, UNFCCC)，該公約隨後於 1997 年通過《京都議定書》，2001 年更通過落實《京都議定書》之相關文件。為全球溫室氣體減量之目的，前開法律架構訂有三種排減機制：「清潔發展機制」(Clean Development Mechanism)、「聯合履行」(Joint Implementation)及「排放交易」(Emissions Trade)，而由前 2 項機制取得之「排放減量單位」及「排放減量權證」，皆能在「排放交易」機制下進行交易。意即，擁有未使用排放額度之公司，可透過交易平台將排放權賣給其他企業；而對實際排放量超額者，則需經由平台向其他公司購買排放額度。

鑑於碳交易市場逐漸活絡，交易規模顯著成長，衍生後續課稅議題，更涉及租稅協定課稅權之分派，OECD 業著手研訂相關課稅原則，在 2014 年於稅約範本中，即新增多項涉及碳排放權之註釋內容。有關碳交易之

所得稅課稅議題，目前主要爭點有下列 2 種：

(1)取得或交易碳排放權之所得

過去，對企業而言，碳排放權配額多數由政府核發、少數自平台拍賣之方式取得，但據了解，未來將逐漸加重自平台拍賣取得之比重。因此，實務上常選擇在轉讓排放權之時點(而非原始核發取得時)，才計算相關利得。

(2)有關碳排放權交易之所得分類

關於出售碳排放權之所得性質係屬第 7 條營業利潤或是第 13 條資本利得，OECD 稅約範本並未定性規範，僅說明應參照國內法是否將此行為列入營業活動範疇。另外，某些碳排放權或排放減量權證在法律上附著於特定礦場或天然資源蘊藏處，爰處分該等權利之所得亦可能符合第 6 條「不動產所得」之定義，而由該礦場或資源蘊藏所在地國取得課稅權；同樣的，從事船運、空運之企業也可能取得碳排放權或相關權利，從而處分該等權利時，宜依第 8 條第 1 項及第 13 條第 3 項規定，由該從事船運、空運企業之實際管理處所對處分利得課稅。

2.對國內綠色稅制發展之關聯性

我國目前雖未推動碳交易制度，但國內企業(如航空業)因跨足全球，早已進入國外交易市場，且未來該等排放權交易平台勢必擴及全球，爰宜密切關注相關國際課稅原則。另有以下幾項問題值得深入思考：

- (1)由於各國在法律及會計處理上對「碳排放權」之定義、分類均有不同，故應先界定該等權利之法律性質，俾作後續稅務處理之考量。
- (2)未來我國如實施碳排放權交易，宜先了解碳排放交易制度以辨認課稅時點及評價方式。
- (3)其他稅制(如營業稅)應併同考量。

(二)受控外國公司課稅制度(Controlled Foreign Company Regime，簡稱 CFC 制度)與租稅協定規範之相容性

1.說明

由於各國稅制差異性，跨國企業(Multinational Enterprises)於進行全球布局時，可能運用各種投資或交易方式，同步進行規劃行為，將利潤保留

於低稅負地區(Low-tax Jurisdictions)，以達降低集團整體租稅負擔之目的。其中，在前開規劃方式中，常見跨國企業於低稅負地區成立公司，透過控股關係，或關係企業間受控交易，將利潤保留於前開低稅負地區公司(或稱受控外國公司)，倘該等公司未將其利潤分派予其集團母公司，則母公司所在地國可能無法據以課稅。

基此，為處理上開延遲分派利潤以規避稅負之行為，許多國家紛紛建立 CFC 制度，規範對於位處特定國家或區域，且符合一定條件(如持股比例)之外國公司，應將其所得視為母公司之所得，並應依母公司所在地國稅法規定課稅。

## 2.與協定規範之相容性

CFC 制度固然可以保障母公司國家課稅主權，且被 OECD 認可為有效之反避稅方法之一，但在搭配協定規範時，仍衍生許多對課稅權歸屬之爭議。其中，最廣為周知之案例，乃 2002 年芬蘭行政法院(Korkein hallinto-oikeus)與法國行政法院(Conseil d'Etat)各自對不同案件做出之判決：

(1)在芬蘭案件中，當芬蘭稅務單位運用其國內 CFC 制度，對系爭比利時子公司利潤課稅時，產生是否與「芬蘭—比利時租稅協定」彼此扞格之疑義。法官認為，揆諸前開協定於 1976 年簽訂之意旨，係為防杜租稅規避與逃漏，且 CFC 課稅制度亦為 OECD 所推薦，故判決芬蘭稅局勝訴，CFC 制度尚不與協定規範衝突。

(2)而在法國案件中，法官就 Schneider 公司在「法國—瑞士租稅協定」與其國內 CFC 制度之適用上，則持不同見解，法官認為 Schneider 瑞士子公司在法國境內並無常設機構，依照前開法瑞協定，法國稅務機關不得對該瑞士子公司之利潤課稅。如此，CFC 制度將與協定之適用產生矛盾。

上開 2 例判決，引來廣泛探討，雖有學者支持芬蘭法院判決，但卻認為法官所持理由未臻具體；另有學者對於法國判決提出其他看法，認為 CFC 課稅主體(法國母公司)與協定適用主體(瑞士子公司)不同，恐不宜據以推論兩者衝突。

儘管上述不同意見，OECD 仍於 2010 年在第 7 條增訂註釋 14，敘明該條第 1 項規定，並不限制一國依國內法規定，對其居住者公司執行 CFC 課稅制度；而依 CFC 課稅制度所課之稅負，也不能解讀係對位處他方締約國居住者公司之利潤予以課稅。

## 肆、心得與建議

- (一)國際租稅中心主要延攬大學法學教授或事務所律師，依其實務專長講授課程。該中心不僅強調預習之重要性，要求學生達到課前預習相關文獻，並透過小組討論方式回答作業問題及案例，以加強同學知識交流，同時讓講師掌握全體同學學習情形，迅速切入課程重點解決學生疑問。
- (二)本課程講師係以英文進行教學，且各學員間私下亦均以英文溝通應對，對長期身處中文環境者而言，語言溝通仍具壓力。惟全球化時代業已來臨，負責辦理國際業務同仁，宜持續進修英語，擺脫傳統學習方式，首先加強聽說能力，俾能有效提升外語能力，協助推展業務。
- (三)邇來，各國政府積極從事反避稅工作，OECD 於 2013 年亦發表稅基侵蝕及利潤移轉之行動計畫及相關文獻，國際租稅在近期發展，可謂日新月異。我國雖非 OECD 會員國，但因屬高度仰賴進出口貿易國家，國際稅務發展對國內稅制實有一定影響，爰須掌握 OECD 稅約範本、移轉訂價指導原則等文件之更新情形，俾獲得國際稅務之最新脈動。
- (四)囿於薦派出國人員名額有限，為有效運用政府支出，使更多稅務同仁吸收國際稅務新知，建議可透過 OECD、已簽訂協定之國家，就我國關切之國際稅務議題，指派專家來台授課。