

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：財政部國際財政司

姓名職稱：科員 曾文昕

派赴國家：荷蘭

出國期間：103 年 8 月 24 日至 12 月 10 日

報告日期：104 年 3 月 9 日

摘要

財政部為培育國際租稅人才，增進對歐美先進國家稅制及稅政之瞭解，自 2005 年起每年均遴選 1 至 2 位具有稅務工作經驗之同仁赴荷蘭萊登大學(Leiden University)國際租稅中心(International Tax Center, ITC)進修「國際租稅基礎」、「租稅協定」等課程，2014 年仍循往例遴派 2 位同仁赴 ITC 研習前揭課程。鑑於本課程以往年度出國報告已涵蓋國際租稅基礎、經濟合作暨發展組織(OECD)稅約範本介紹等。為期出國進修報告內容多元，本報告首先介紹與比較公司利潤及股利課稅方式，以呼應近期所得稅法相關條文之修正；其次介紹 2014 年 OECD 稅約範本條文及註釋主要修正內容；最後，分享本次出國進修之心得並提出若干建議。

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

目 次

壹、目的及課程簡介	1
貳、國際租稅基礎課程內容	2
參、租稅協定課程內容	11
肆、心得與建議	45

壹、目的及課程簡介

財政部為培育國際租稅人才，增進對歐美等先進國家稅制及稅政之瞭解，並促進國際租稅交流、改善現行稅制及稅政，自 2005 年起每年均自所屬機關(單位)遴選 1 至 2 位具有稅務工作經驗之同仁赴荷蘭萊登大學(Leiden University)國際租稅中心(International Tax Center, ITC)進修「國際租稅基礎」、「租稅協定」等課程。

ITC 開設為期 1 年之國際租稅碩士班課程，課程設計包括國際租稅相關課程、論文撰寫、實地參訪及模擬法庭辯論賽等。授課期間為每年 8 月底至隔年 6 月中旬，內容含括「國際租稅基礎」、「租稅協定」、「移轉訂價」、「歐盟租稅法規」、「關稅及貨物稅」及「加值型營業稅」等科目。前揭課程採全英文密集授課方式，課程並非同時進行，而係以接續之方式進行，即第一門課程修習並測驗完畢後，始接續第二門課程；論文撰寫期間則為隔年 6 月中旬至 8 月中旬止；至有關實地參訪，ITC 安排學生至 International Bureau of Fiscal Documentation(IBFD)等機構觀摩；另 ITC 自 2013 年起，於「租稅協定」課程之授課期間，舉辦模擬法庭辯論賽。

有關師資部分，除專任教授外，ITC 另聘請來自荷蘭、義大利、英國、加拿大、比利時與盧森堡等國之專家學者、具豐富實務經驗之律師及會計師等親臨授課，並延聘相關領域專家學者至 ITC 進行專題演講。至教材方面，ITC 除發放若干教科書外，亦提供其自編之教材及由 ITC 主任 Kees van Raad 擔任主編之國際、移轉訂價及歐盟稅法輯要(Materials on International, TP and EU Tax Law)。前揭教材內容主要包括課程重點歸納、課程參考文獻、各國法院判決及實務案例等；前揭稅法輯要則收錄 OECD 稅約範本條文與註釋(英、法文對照)、OECD 報告與指導原則、OECD 討論草案、稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)最新報告及精選若干國家所簽署之租稅協定等。

鑑於租稅協定業務為財政部重要施政項目之一，而「國際租稅基礎」課程為後續「租稅協定」課程之基礎，2014 年仍循往例遴派 2 位同仁赴 ITC 研習前揭課程，以持續培育國際租稅人才。本次獲選赴 ITC 進修之同仁為財政部國際財政司曾科員文昕及賦稅署劉專員旭峯。本篇報告係由財政部國際財政司曾員撰寫。

貳、國際租稅基礎課程內容

為使不同領域背景之學生於後續課程開始前，具備一定程度之國際租稅專業知識，「國際租稅基礎」課程分四階段進行。第一階段為稅務會計，據以往經驗，因部分國家採取不同之會計原則而造成若干學生具有不同稅務會計學識背景，爰本階段課程旨在縮小學生彼此間之學識差異；第二階段為國際租稅法簡介，即國際租稅管轄權及(消除)法律上與經濟上之重複課稅等基本觀念概述；另鑑於各國稅制存有差異，爰第三階段課程著重於所得稅之基本概念，期使學生對租稅課徵之理論有更廣泛且全面性之瞭解，以為往後相關課程奠下基礎；最後階段課程則為與公司所得稅有關之國際租稅議題，本階段課程旨在使學生熟悉前揭議題，並瞭解公司所得稅之基本概念、原理及原則，以利後續課程之進行。鑑於以往年度獲派出國進修人員已就課稅基礎、重複課稅類型、消除重複課稅方法及各國稅制等議題加以闡述，為使本篇報告更具參考價值，並呼應近期所得稅法相關條文之修正，以下將就公司利潤及股利課稅方式進行介紹與比較¹。

一、古典課稅制(Classical Systems)

古典課稅制中，公司所得稅制與個人所得稅制並行。無論公司盈餘分派與否，公司利潤在公司階段課稅，倘公司決定分配盈餘，則股利分配予股東時，仍須對股東所取得之股利課稅。綜此，同一筆所得分別於公司及股東階段課稅，爰造成公司利潤經濟上之重複課稅。一般而言，依參與免稅制度(Participation Exemption)之規定，公司組織之股東持股 5%以上者，其取得之股利得免除股東之公司所得稅。此外，股利扣繳通常為單一稅率，公司於給付股利時，須按給付額扣取稅款，至個人股東取得股利時，得以該股利扣繳稅額扣抵其個人應納所得稅額，惟公司階段課徵之公司所得稅尚不得扣抵該個人股東應納所得稅額。古典課稅制為目前實務上最容易實施之制度。另列舉以下釋例，進一步說明古典課稅制：

A 公司所得	100 元	
公司所得稅額(30%)	<u>30 元</u>	
可分配稅後盈餘		70 元
股東獲配股利		70 元

¹ 資料來源：上課教材，Peter J. Wattel, from : Terra/Wattel, European Tax Law, part 4.2 : Direct Taxes。

扣繳稅額(25%)	<u>17.5 元</u>	
給付淨額	52.5 元	
股利所得總額		70 元
個人所得稅額(50%)		35 元
可扣抵稅額	<u>17.5 元</u>	
應納稅額		17.5 元

綜此，此筆所得總稅負合計為 65 元，即公司所得稅額 30 元與個人所得稅額 35 元之加總。

二、準古典課稅制(Semi-Classical Systems)

古典課稅制於實務上幾乎不可行。為避免古典課稅制所造成之經濟上重複課稅，實施準古典課稅制之國家原則上係採分離課稅方式，即股東所獲配之股利另按單一比例稅率課稅，且該稅率低於一般所得稅之累進稅率，例如：股利所得適用之稅率為其他所得所適用邊際稅率之 50%。此外，亦可藉由縮小稅基之方式，達到前揭效果，例如：

- (一)股東獲配之股利 50%免稅。
- (二)持股達一定比例之股東所獲配之股利 60%免稅。
- (三)持股達一定比例之股東所獲配之股利按 25%稅率課稅，且將其他股份之收益率定為 4%，並按 30%稅率課稅。
- (四)股利所得按 25%稅率課稅。

舉例說明制度(一)：

B 公司所得	100 元	
公司所得稅額(30%)	<u>30 元</u>	
可分配稅後盈餘		70 元
股東獲配股利		70 元
扣繳稅額(25%)	<u>17.5 元</u>	
給付淨額		52.5 元
個人所得稅額(50%)	17.5 元	
(股利所得 50%免稅)		
可扣抵稅額	<u>17.5 元</u>	

應納稅額

0 元

綜上，此筆所得總稅負合計為 47.5 元，即公司所得稅額 30 元與股東個人所得稅額 17.5 元之加總；此筆所得總稅負占該所得之比例為 47.5%。另歸納小結如下：

- (一)該筆所得總稅負占該所得之比例，與個人所得稅稅率(50%)相近，亦與採用完全設算扣抵法所獲致之結果近乎相同。
- (二)與實施古典課稅制所獲致之結果相比較，在準古典課稅制下，此筆所得之總稅負較輕。
- (三)倘公司選擇以舉債方式籌措資金，假設其須支付利息 100 元予債權人，該利息借款支出雖可自其所得中扣除，惟債權人取得之利息收入亦須併入其個人所得中申報，加計該筆利息所得而增加之應納稅額為 50 元(=100 元×個人所得稅稅率 50%)，該筆利息所得稅負占該筆利息所得之比重為 50%。爰此，無論公司係選擇以募股或舉債方式籌措資金，整體稅負負擔近乎相同。

三、Either/or Systems

自股東階段完全消除經濟上重複課稅之最簡便方法為股利所得免稅法，即股東取得之股利免計入股東之所得課稅。倘股東所得適用之邊際稅率較公司所得稅稅率為高，則此消除經濟上重複課稅之方法才合理。此法相當於分類所得稅制(Schedular Income Tax System)下，股東所獲配之股利按 0%稅率課稅。

自公司階段完全消除經濟上重複課稅之最簡便方法為僅對保留盈餘課稅，即公司得將其已分配之盈餘自應稅所得中扣除，或待公司分配股利後，准予退還該股利所含之公司所得稅額。無論公司分配股利與否，此一制度等同以個人所得稅取代公司所得稅。惟在此制度下，須按分配盈餘數額扣取較高之稅款，以避免國內股東於辦理結算申報時，未將其所獲配之股利列入申報，及因股東未負有納稅義務所造成之稅收損失。

此外，倘一國未對公司所得課稅，而僅對公司所分配之盈餘課稅，則該國實質上係對股東所獲配之股利課稅，爰在此情況下，並無經濟上重複課稅之情事，惟為避免國內股東漏未申報其所獲配之股利，股利給付額亦應按較高之扣繳率扣取稅款。

四、分離課稅制(Semi-Either/or Systems : Final Withholding Tax)

為使股東適用之邊際稅率近似於公司所得稅稅率，最簡便之稽徵方式係對股東所獲配之股利採分離課稅，即公司於發放股利時，按給付總額之一定比例扣取稅款。例如：C 公司所得為 100 元，公司所得稅稅率為 30%，則公司所得稅額為 30 元，倘 C 公司將稅後盈餘 70 元全數分配給股東，則該公司須按給付總額 70 元之 25%扣取稅款，爰此，此筆所得總稅負合計為 47.5 元，即公司所得稅額 30 元與扣繳稅額 17.5 元之加總，如下所示：

C 公司所得	100 元	
公司所得稅額(30%)	<u>30 元</u>	
可分配稅後盈餘		70 元
股東獲配股利		70 元
扣繳稅額(25%)	<u>17.5 元</u>	
給付淨額		52.5 元

公司扣取稅款後，此筆股利所得無須再併入個人所得總額中申報，該扣繳稅款亦不能扣抵其個人應納所得稅額。例如：持有上市公司股份低於 5%及持有其他公司股份低於 25%之個人股東所獲配之股利，僅按給付總額之一定比例扣取稅款。

實施此一制度除可降低稽徵成本外，亦可降低依從成本，該制度簡單有效，其融合 2 種稅制，使股東之稅負水準相近，並僅由公司報繳稅款，即公司於取得收入時申報納稅，並於發放股利時扣繳稅款；在股東階段，則無需再課一次稅，以避免造成徵納雙方之困擾。

五、設算扣抵制(Imputation Systems)

設算扣抵制堪稱為二稅合一制中最複雜之方法。公司階段所繳納之公司所得稅，可全部或部分扣抵股東階段之所得稅，即股東得以獲配股利總額所含稅額之全數或部分抵繳應納個人所得稅額。在此方法下，公司所得稅實質上係股東之扣繳稅額。可扣抵稅額除得以股東獲配股利淨額之百分比表示(完全設算扣抵制或部分設算扣抵制)外，亦得以股利總額所含稅額之百分比表示(部分設算扣抵制)，或逕以股利總額所含之稅額表示(完全設算扣抵制)。可扣抵稅額亦可視為股東預先繳納獲配股利部分應納之個人所得稅。另列舉以下釋例，進一步說明如何計算股東可扣抵稅額：

(一)	D 公司所得	100 元
(二)	公司所得稅額(36%)	<u>36 元</u>
(三)	可分配稅後盈餘	64 元
(四)	可扣抵稅額	<u>36 元</u>
(五)	股利所得總額	100 元
(六)	個人所得稅額(45%)	45 元
(七)	可扣抵稅額	<u>36 元</u>
(八)	應納稅額	9 元
(九)	總稅負	45 元
(十)	股利淨額	55 元

本釋例係採用完全設算扣抵制計算股東可扣抵稅額，即公司階段所繳納之公司所得稅得以全部扣抵股東階段之所得稅，公司所得稅 36 元(可分配稅後盈餘 64 元 \times 56.25%)。芬蘭及義大利於實施準古典課稅制前，皆曾採用完全設算扣抵制。倘公司所得稅稅率超過 36%，稅額扣抵比率仍為 56.25%，此意味著股東僅得以獲配股利中所含之部分公司所得稅，抵減其個人所得稅，爰未完全消除經濟上重複課稅；另西班牙亦曾採用部分設算扣抵制，其稅額扣抵比率為 74%。又倘於前揭釋例中，公司所得稅稅率低於 36%，而稅額扣抵比率仍為 56.25%，則此意味著稅捐稽徵機關將公司階段所繳納之公司所得稅款退還給股東。

另依歐盟法院(European Court of Justice, ECJ)對 Lenz and Manninen 案作出之判決意旨及歐洲自由貿易區法院(European Free Trade Association Court, EFTA Court)對 Norwegian Fokus Bank 案作出之判決意旨，倘一歐盟會員國國內股東及其他歐盟會員國境內居住個人股東，獲配該國公司及其他歐盟會員國公司股利所含之稅額，皆得以扣抵其應納所得稅額，則設算扣抵制並未違反資本自由流動原則，鑑此，原採用設算扣抵制之歐盟會員國皆已改採其他制度。

六、租稅中立性之評估

就跨國投資而言，古典課稅制符合租稅中立性，境外收益、境外股利收入及境外股東皆與國內收益、國內股利收入及國內股東等同視之，爰跨國給付股利未產生扭曲之現象。然而，就國內投資人而言，古典課稅制違反租稅中立性，由前揭釋例可知，古典課稅制之實施會造成公司傾向以舉債方式籌措所需資金，且股

利所得與薪資所得等其他所得享有不同租稅待遇。完全設算扣抵制則符合國內租稅中立性原則，完全設算扣抵制與已付股利減除法具有相同效果，爰在完全設算扣抵制下，利息及股利所得享有相同租稅待遇。惟就跨國投資而言，境外收益、境外股利收入及境外股東皆未享有相同租稅待遇，爰設算扣抵制違反租稅中立性。至準古典課稅制，其避免造成公司傾向以募股方式籌措資金，且境外股利收入與國內股利收入皆適用相同之規定，爰該制度符合租稅中立性，此外，相較於設算扣抵制而言，準古典課稅制在實務上較易執行。另將採行設算扣抵制國家對境外股東等採取之差別待遇，分述如下：

(一)對境外股東採取之差別待遇

原則上，非境內居住者股東獲配股利所含之稅額不適用得扣抵應納稅額之規定。考量設算扣抵制係於個人股東階段結算其股利所得之最終稅負，並消除重複課稅，非境內居住者之納稅義務人無須就取得之股利所得辦理個人所得稅結算申報，因此，該國無理由准許非境內居住者股東獲配股利所含之稅額適用上揭規定。綜此，在跨國情境下，設算扣抵制與古典課稅制具有相同效果，皆無重複課稅之情事，再者，採行設算扣抵制國家亦須將公司階段所繳納之公司所得稅款退還給股東，為獲得相同稅收，該國之公司或個人所得稅稅率可能高於實施古典課稅制國家之公司或個人所得稅稅率，抑或前者所得稅稅基可能廣於後者所得稅稅基，爰在設算扣抵制下，非居住者股東獲配之股利淨額遠低於境內居住者股東獲配之股利淨額。實務上，可藉由雙邊租稅協定消除對個人股東採取之歧視性租稅待遇，如依英國與荷蘭簽署之租稅協定第 10 條規定，英國准予荷蘭居住者個人股東獲配可扣抵稅額，另考量來源國無從得知該外國公司股東是否分配其所獲配之股利，爰非境內居住者公司股東無法享有可扣抵稅額之權利。顯然地，英國與荷蘭租稅協定主談人推測荷蘭母公司將分配其獲配英國子公司股利之半數，爰荷蘭居住者公司股東可獲配原可扣抵稅額之半數。另鑑於稅額扣抵造成來源國稅基流失，與來源國享有優先課稅權之原則背道而馳，Ruding 委員會(Ruding Committee)爰不建議將可扣抵稅額分配予非居住者。然依 Norwegian Fokus Bank 案判決，基於保障基本自由為歐洲經濟區協定(European Economic Area Treaty)之宗旨，挪威應將挪威公司之外國(英國)股東視為國內股東，並允許該英國股東獲配可扣抵稅額。綜整 Norwegian Fokus Bank 案及 Lenz and Manninen 案之判決，2 案之判決結果導致採行設算扣抵制

國家往後除應准予其居住者股東獲配境外股利所得所含稅額扣抵其應納所得稅額外，亦應准予外國股東獲配可扣抵稅額，換言之，該國須准予外國公司階段繳納之所得稅扣抵該國股東應納之所得稅，且該國須以公司所得稅之稅課收入支應該國公司之外國股東所獲配之可扣抵稅額，爰有學者認為此判決有誤。前揭結果造成該國公司所得稅及個人所得稅稅收之損失，簡而言之，外國股東因重複獲配可扣抵稅額而取得「不義之財」，如按 Lenz and Manninen 案之判決，Fokus 銀行之英國股東獲配挪威公司股利所含之稅額得以扣抵其於英國應納之所得稅額，另按 Norwegian Fokus Bank 案之判決，其於挪威亦可獲配該筆股利之可扣抵稅額。惟該案判決均立論於相關協定保障自由之宗旨，非締約國間當不宜逕予引述。

(二)對境外股利收入採取之差別待遇

採行設算扣抵制國家僅准許股東獲配國內股利所含之稅額得扣抵股東應納所得稅額。考量採行設算扣抵制之目的係為消除重複課稅，惟股東獲配非居住者公司股利所含之稅額，非屬該國對用以發放股利之利潤所課徵之該國公司所得稅，未發生該國經濟上重複課稅之情事，爰無須對前揭股利所得提供減、免稅。在跨國情況下，設算扣抵制與古典課稅制具有相同效果，即無法消除經濟上重複課稅。對採行設算扣抵制國家居住者股東而言，投資國內公司股票之報酬率較高，爰國內公司股票相對國外公司股票較具投資吸引力，據悉，此為法國於 1965 年採行設算扣抵制之因。

縱使公司利潤在公司階段已繳納一國公司所得稅，亦須留意仍無可扣抵稅額供該國股東扣抵其應納所得稅額之情事。例如：丹麥公司經由位於西班牙之分公司從事營業而獲得利潤，西班牙可對該利潤課徵公司所得稅，按丹麥與西班牙簽署之租稅協定規定，該利潤已於西班牙課稅，爰丹麥不得再對前揭利潤課稅，倘該丹麥公司隨後發放股利予西班牙股東，縱使西班牙業對用以發放股利之利潤課稅，西班牙亦不准允該股東獲配可扣抵稅額。另在設算扣抵制下，通常僅依發放股利公司之居住地，決定股利所得之來源地，而未將用以發放股利之利潤來源地納入考量。

另 ECJ 於 2004 年對 Lenz and Manninen 案作出判決，該案起因於芬蘭拒絕屬該國居住者之瑞典公司股東自該公司獲配股利所含稅額扣抵其於該國應納所得稅額。依該判決意旨，芬蘭之作法背離資本自由流動原則，採行設算扣抵制

國家應依歐洲共同體 (European Community, EC)協定保障自由之宗旨，放寬居住者股東獲配股利可自該國應納稅額中扣抵之稅額範圍，將現行可扣抵稅額僅限於獲配源自該國之股利所含稅額，擴大至獲配源自 EC 區域之股利所含稅額亦可扣抵。爰此，Ruding 委員會所提建議事項業已落實，即採行設算扣抵制國家雙方不僅基於互惠原則，每一會員國亦應毫無條件地將股東獲配源自 EC 區域之股利視為源自該國之股利，因此，無論股東居住地國採取何種措施消除經濟上重複課稅，該國亦應採取相同措施消除境外股利所得之重複課稅。

(三)對境外收益採取之差別待遇

可扣抵稅額僅限於用以發放股利之所得在國內繳納之公司所得稅。考量一國採行設算扣抵制之目的係為避免對境內所得造成重複課稅，倘一國未對用以發放股利之利潤課徵該國公司所得稅，則無理由准許前揭股利所含之稅額自該國應納稅額中扣抵。採行設算扣抵制國家，或在公司分配股利階段，對公司課徵衡平稅(Equalization Tax)。一國可能因用以發放股利之利潤尚未負有公司所得稅之納稅義務，而不准許該股利所含之稅額扣抵該國應納稅額；惟倘國內公司發放股利時，分配可扣抵稅額予其股東扣抵其應納所得稅額，且該國亦同時對該公司課徵衡平稅，以支應前揭可扣抵稅額，則稽徵作業上較為簡便。以下所列為一國未對利潤課稅之三種態樣：

- 1.源自於國內之利潤免稅，例如：因租稅假期(Tax Holiday)或類似租稅誘因而對源自特定區域之利潤予以免稅。
- 2.盈虧互抵後已無課稅所得額。
- 3.消除經由國外子公司或分公司從事營業取得利潤之重複課稅，導致前揭利潤之國內稅負極低或為零。

為避免發生採行設算扣抵制國家未對用以發放股利之利潤課徵公司所得稅，而股東卻將獲配股利所含之稅額用以扣抵其應納所得稅額之情事，前揭國家通常在公司分配股利階段，即對公司課徵衡平稅。綜此，源自境外之利潤相對源自國內之利潤享有較不利之租稅待遇，爰設立於採行設算扣抵制國家之公司將儘可能地將源自境外之利潤保留在境外，而僅分配源自國內之利潤。

七、結論

綜上，對公司用以發放股利之利潤課稅，須符合下列 3 項條件：

- (一)內部中立(Internal Neutrality)，即無論公司係選擇以募股或舉債方式籌

措資金，該公司皆享有相同之租稅待遇。

(二)外部中立(External Neutrality)，即無論國內或外國股東自國內或國外公司獲配股利，皆應享有相同之租稅待遇。

(三)稽徵實務上可行。

在古典課稅制下，公司傾向以舉債方式籌措資金，雖不符合內部中立性，但符合國際間租稅中立性，且相對容易實行與依從；完全設算扣抵制符合國內租稅中立性，惟境外股東、境外股利收入及境外收益享有之租稅待遇不同，且實務上不易執行。此外，在 ECJ 及 EFTA 法院分別對 Lenz and Manninen 及 Norwegian Fokus Bank 案作出判決後，依 EC 協定保障基本自由之宗旨，實施設算扣抵制國家除應准許股東獲配境外股利所含之稅額扣抵其應納所得稅額外，亦應准予外國股東獲配可扣抵稅額，爰設算扣抵制成為前揭國家預算上之夢靨。鑑此，愛爾蘭、義大利、德國、芬蘭及法國等國家獲知前揭 2 案之判決後，即紛紛廢除設算扣抵制，而改採(準)古典課稅制。

另大多數 Ruding 委員會之成員，則偏好當時比利時、奧地利及義大利等國家所採取之分離課稅制。分離課稅簡易可行，且亦符合國內及國際間租稅中立性。倘公司階段所繳納之所得稅及該股利扣繳稅額之合計數，與利息所得依所得稅平均稅率計算之應納稅額相當，則不會產生公司以募股與舉債方式籌措資金之扭曲。

鑑於 ECJ 及 EFTA 法院對 Lenz and Manninen 等案之判決所造成之負面影響，即對正面調和(Positive Harmonization)之需求大幅下降，就實施之目的而言，設算扣抵制難以獲得支持，爰歐盟各會員國皆被迫改採混合制。

叁、租稅協定課程內容

本課程主要分為三大部分，首先針對 OECD 做一概括性介紹，包括 OECD 之成立背景、熱門議題之最新進展及租稅協定詮釋等，接著對稅約範本條文、重要註釋及其應用詳加解析。另針對較複雜之議題，例如：受益所有權(Beneficial Ownership)、金融工具、合夥組織課稅方式及案例解析等，則以專題討論方式進行。鑑於以往年度出國進修報告內容已涵蓋租稅協定詮釋、稅約範本條文內容、合夥組織課稅方式及相關案例解析等，為期出國進修報告內容多元，並避免報告內容重複，本報告僅簡介 2014 年 OECD 稅約範本及註釋主要修訂內容²。

2014 年版 OECD 稅約範本及註釋之修正包括 OECD 以前發布有關第 17 條(表演人及運動員)規定之適用、「受益所有人」一詞之意義、碳排放許可與額度相關租稅協定議題及資遣費適用租稅協定之處理方式等討論草案之最終修正內容。有關第 17 條規定及註釋部分，依該條規定，倘一方締約國之居住者為表演人或運動員於他方締約國從事活動而取得所得，則他方締約國得對前揭所得課稅，惟實務上可能發生如表演人或運動員身分及前揭所得來源地認定等問題，爰 OECD 將各界對第 17 條相關議題討論草案之建議，作為修正之參據。至有關「受益所有人」一詞之意義，長久以來，該詞在 OECD 稅約範本中未有明確之定義，引起相關規定適用上之爭議，OECD 本次將各界對相關討論草案歷次所提建議，作為修正第 10 條、第 11 條、第 12 條條文及註釋之依據，以澄清「受益所有人」一詞之意涵，即該詞非僅作狹義之解釋，而應從上、下文理解，並依稅約範本之宗旨及目的，例如：避免重複課稅及防杜逃稅與避稅等，來詮釋該詞，此外，在若干情況下，OECD 認為亦須依個案事實及情況，判斷所得受領人是否為受益所有人，爰增訂第 10 條第 12.4 節註釋。另 OECD 據其取得有關碳排放許可及額度所涉租稅協定議題之建議，修訂第 6 條、第 7 條、第 8 條及第 13 條之相關註釋，並將碳排放許可納入動產之範圍。OECD 亦考量員工於聘僱關係終止後，可能自雇主取得各種給付，因而產生租稅協定相關規定適用之問題，爰發布相關討論草案，徵詢各方意見後，增訂第

² 資料來源：OECD 網站。

15 條第 2.3 節至第 2.16 節及第 4.1 節註釋並修正現有相關註釋。以下分就 2014 年 OECD 稅約範本主要條文及註釋修正之內容列述如下：

一、稅約範本導言(Introduction)修正部分

稅約範本導言包括 OECD 歷史背景及稅約範本簡介等內容，本次僅將第 21 節及第 23 節酌作文字修正，並增訂第 25.1 節內容。

(一) 第 21 節第 1 段修訂後內容如下：

下列所得及資本，所得來源國或財產座落國得予課稅，不受限制：

取得位於他方締約國境內不動產所產生之所得(包括農、林業所得)、轉讓前揭不動產而取得之利得與該不動產構成資本、轉讓公司資產超過 50%係由不動產所構成之股份之利得(第 13 條第 4 項)³；其餘內容未修正。

(二) 第 23 節增加除第 13 條第 4 項另有規定之文字：

其他類別之所得或資本原則上僅得由納稅義務人之居住地國課稅，所得來源國或財產座落國不得課稅，如權利金(第 12 條)、轉讓股份或證券之利得(第 13 條第 5 項，但第 13 條第 4 項除外⁴)、私部門退休金(第 18 條)、學生因教育或訓練目的而取得之給付(第 20 條)、股份或債券構成之財產(第 22 條第 4 項)；其餘內容未修正。

(三) 增訂第 25.1 節內容如下：

本稅約範本所稱「一方締約國得予課稅」，指依本稅約範本相關規定，該締約國被賦予得對該所得課稅之權利，另除適用第 23 條規定且他方締約國為居住地國之情況外，「一方締約國得予課稅」之文字尚不影響他方締約國之課稅權。

二、稅約範本條文修正部分

(一) 第 10 條 股利

³ 2014 年增訂。

⁴ 2014 年增訂。

第 2 項規定修訂後內容如下：

一方締約國亦得依其國內法律規定，對其居住者公司給付之股利⁵課稅。但股利之受益所有人如為他方締約國之居住者，其課徵之稅額不得超過……；其餘內容未修正。

(二) 第 11 條 利息

第 2 項規定修訂後內容如下：

一方締約國亦得依其國內法律規定，對源自該締約國⁶之⁷利息課稅，但利息受益所有人如為他方締約國之居住者，其課徵之稅額不得超過利息總額之 10%。締約雙方主管機關應共同協商決定本項限制之適用方式。

(三) 第 17 條 表演人及運動員⁸

1. 第 1 項規定修訂後內容如下：

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，或為運動員⁹，於他方締約國內從事個人活動而取得之所得，他方締約國得予課稅，不受第 15 條¹⁰規定之限制。

2. 第 2 項規定修訂後內容如下：

表演人或運動員從事個人活動之所得，如歸屬於其他人而非歸屬於該表演人或運動員¹¹者，該表演人或運動員從事活動所在地締約國對該項所得得予課稅，不受第 15 條¹²規定之限制。

三、稅約範本註釋修訂部分

(一) 第 3 條註釋

第 3 節註釋修訂後內容如下：

⁵ 修正前為前揭股利。

⁶ 2014 年增訂。

⁷ 修正前為前揭利息。

⁸ 英文由 Artists and Sportsmen 修正為 Entertainers and Sportspersons。

⁹ 英文由 Sportsmen 修正為 Sportspersons。

¹⁰ 修正前為不受第 7 條及第 15 條。

¹¹ 英文由 Sportsmen 修正為 Sportspersons。

¹² 修正前為不受第 7 條及第 15 條。

「公司」指法人；「公司」一詞亦包括依其為居住者¹³之締約國國內稅法規定視同法人之任何實體。前揭定義係特別針對股利條款(第 10 條)所擬。「公司」一詞僅涉及第 10 條、第 5 條第 7 項及第 16 條等條文。

(二) 第 6 條註釋

增訂第 2.1 節註釋，內容如下：

第 6 條第 1 項所稱「包括農、林業所得」，將第 6 條適用範圍由第 6 條第 2 項所定義之不動產所產生之所得擴及於農、林業活動所產生之所得；農、林業所得除涵括從事農、林業之企業銷售所生產農、林產品之所得外，亦包括構成經營農、林業活動整體必要部分之所得，例如：收購或交易碳排放許可所產生之所得(有關碳排放許可部分，請參閱第 7 條增訂之第 75.1 節註釋)，且該收購或交易行為構成企業從事農、林業活動之必要部分，如：取得碳排放許可係為了從事農、林業活動，或後續交易前揭碳排放許可係因企業認為已無碳排放許可之需求。

(三) 第 7 條註釋

1. 第 35 節註釋修訂後內容如下：

第 5 條第 3 項係對建築工地、營建或安裝工程構成固定營業場所做出之特殊規範。唯有存續期間超過 12 個月之固定營業場所才會構成常設機構。由過去經驗可知，依第 7 條規定歸屬利潤¹⁴予此類常設機構可能會造成歸屬利潤之特殊問題。

2. 第 36 節註釋修訂後內容如下：

前揭問題主要發生於企業之其他單位或關係企業提供與該建築工地、營建或安裝工程有關貨物或服務之情況。上揭問題亦可能發生於任一類型常設機構之情況下；惟在建築工地、營建或安裝工程構成常設機

¹³ 修正前為設立地。

¹⁴ 修正前為所得。

構情況下發生之前揭問題較為嚴重，此時，應特別留意一般性原則，即唯有企業經由常設機構從事相關活動之利潤¹⁵方可歸屬於該常設機構。

3. 第 68 節註釋修訂後內容如下：

倘一方締約國不認同他方締約國偏好之常規交易價格或方法，而不願單方進行相對應調整，則部分國家傾向藉由相互協議程序(倘協商失敗，則啟動第 25 條第 5 項規定之仲裁條款)解決屬第 3 項規定範疇之案件。爰此，前揭締約國偏好增修條文規定賦予一方締約國與他方締約國就常規交易價格或方法進行協商之可能性，認同前揭觀點之締約國得選擇採用以下第 3 項替代條款：

倘一方締約國依據第 2 項規定將業經他方締約國課稅之可歸屬於他方締約國企業常設機構之利潤，調整為一方締約國企業之利潤並予以課稅，倘他方締約國認同一方締約國所作之調整，則他方締約國應就該調整之利潤進行適當調整，消除該利潤¹⁶之重複課稅；倘他方締約國不認同一方締約國所作之調整，則締約國雙方應透過相互協議，消除因前揭原因而產生之重複課稅。

4. 增訂第 75.1 節註釋，內容如下：

若干國家業實施碳排放交易計畫(Emissions Trading Programmes)，作為因應全球暖化之國際策略。在此計畫項下，為從事被公認產生溫室氣體並已核發碳排放減量或其他國家碳排放移除計畫(Emissions Removal Projects)額度之特定經濟活動，或有碳排放許可(Emissions Permits)之需求。鑑於部分碳排放交易計畫(例如歐盟碳排放交易體系(European Union Emissions Trading System))之跨國特性，前揭計畫於本稅約範本所顯現之特殊議題中，最顯著者為源自碳排放許可與額度核發及交易所得之處理。委員會亦於「碳排放許可/額度相關租稅協定議題(Tax Treaty

¹⁵ 修正前為企業經由常設機構從事活動產生之所得。

¹⁶ 修正前無「該利潤」文字。

Issues Related to Emissions Permits/Credits)」報告中探討上揭議題，報告中指出源自碳排放許可與額度交易及核發之所得通常適用第 7 條及第 13 條之規定。惟在特定情況下，前揭所得亦可能適用第 6 條、第 8 條及第 21 條之規定(請參閱第 6 條第 2.1 節註釋及第 8 條第 14.1 節註釋)。

(四) 第 8 條註釋

1. 增訂第 14.1 節註釋，內容如下：

企業以船舶或航空器經營國際運輸業務，或需取得並使用碳排放許可及額度(有關該許可及額度之性質，請參閱第 7 條第 75.1 節註釋)，第 1 項規定適用於構成該企業以船舶或航空器經營國際運輸業務整體必要之前揭碳排放許可及額度所產生之所得，例如：取得碳排放許可係為以船舶或航空器經營國際運輸業務，或後續交易前揭碳排放許可係因該企業認為已無碳排放許可之需求。

2. 第 16.1 節註釋修訂後內容如下：

前揭第 4 節至第 14.1 節¹⁷註釋提供有關以船舶(ship)或航空器經營國際運輸業務利潤歸屬之判斷準則。上揭註釋涵蓋之準則及釋例作必要之調整及修正後，亦可作為以小艇(boat)經營內陸運輸業務利潤歸屬之判斷準則。

(五) 第 10 條註釋

1. 第 12 節註釋修訂後內容如下：

第 10 條第 2 項納入「受益所有人」之要件，係為闡明第 10 條第 1 項所稱「給付予居住者」之意涵，其意指來源國無義務僅因股利係直接給付予他方締約國之居住者¹⁸，而放棄其對該股利之課稅權；其餘註釋內容移至第 12.1 節註釋。

2. 第 12.1 節註釋修訂後內容如下：

¹⁷ 修正前為第 14 節。

¹⁸ 修正前為他方締約國之居住者直接取得股利。

納入「受益所有人(Beneficial Owner)」一詞係為解決第 1 項規定所稱「給付予居住者」所衍生之潛在問題。應從上、下文瞭解「受益所有人」一詞之意義，而非僅參考特定國家國內法之定義(事實上，將該詞納入本稅約範本時，其在諸多國家國內法中尚未有明確之定義)¹⁹，爰「受益所有人」一詞非僅作狹義之解釋(例如：普通法系國家信託法所定義之受益所有人²⁰)，而應從上、下文理解，尤其該詞與「給付予居住者」之關係²¹，並依本稅約範本之宗旨及目的，如避免重複課稅、防杜逃稅與避稅等，詮釋「受益所有人」一詞。

3. 第 12.2 節²²註釋修訂後內容如下：

當某項所得係給付予代理人(Agent)或受託人(Nominee)²³，且該人為一方締約國居住者時，倘來源國僅因其為該項所得之直接²⁴受領人，而對其減、免稅，係違背本稅約範本之宗旨及目的。在前揭情況下，該項所得之直接²⁵受領人雖合乎居住者規定，惟依前揭締約國稅法之規定，該居住者非為實際所得人，爰未造成潛在雙重課稅之情事；其餘註釋內容移至第 12.3 節註釋。

4. 增訂第 12.4 節註釋，內容如下：

依上述代理人、受託人或從事受託或管理職責之導管公司(Conduit Company)之相關釋例，倘股利直接受領人負有合約或法律義務須將取得之股利交付他人，則該受領人非為受益所有人。前揭義務通常規範於法律相關文件中，惟亦得由個案存在之事實及情況認定，即縱使該股利受領人未有依合約或法律規範須將取得之股利交付予他人之義務，然實質上，該受領人顯然無權使用及享有該股利。前揭義務未包括與直接受領人取得之給

¹⁹ 2014 年增訂。

²⁰ 2014 年增訂。

²¹ 2014 年增訂。

²² 修正前為第 12.1 節。

²³ 修正前為當代理人或受託人取得某項所得。

²⁴ 英文由 *immediate* 修正為 *direct*。

²⁵ 英文由 *immediate* 修正為 *direct*。

付無直接相關之合約或法律義務，例如：直接受領人因身為債務人或財務交易之一方所負有取得給付之義務，或退休金計畫、合乎第 1 條第 6.8 節至第 6.34 節註釋規定享有協定利益之集合投資工具 (Collective Investment Vehicles)，所產生之典型分配義務。綜此，倘股利受領人有權使用及享有該股利，且未負有合約或法律義務須將取得之給付交付他人，則該受領人即為該股利受益所有人。另在某些情況下，須留意第 10 條所稱之「股利受益所有人」與股份之所有人可能有所不同。

5. 增訂第 12.5 節註釋，內容如下：

將股利之受領人視為該股利受益所有人，非意味該受領人即可適用第 2 項規定之稅率上限。倘有濫用租稅協定之情形，應否准適用上限稅率之規定(請參閱第 17 及第 22 節註釋)。如同第 1 條註釋所述有關不當使用本稅約範本部分，有諸多針對導管公司及租稅協定競購(Treaty Shopping)情況之解決方式，包括特別反協定濫用條款、一般反協定濫用條款、實質重於形式與經濟實質原則。納入受益所有人之概念係為處理若干避稅問題(例如：涉及負有義務須將股利交付予他人之受領人)，而非防杜租稅協定競購，爰不應藉此以任何方式限制其他防杜租稅協定競購方法之適用。

6. 增訂第 12.6 節註釋，內容如下：

上揭有關受益所有人定義之解釋明確指出，依上、下文詮釋受益所有人之意義應與依確認資產或實體(Entity)最終控制者(通常為個人)之其他文書上、下文詮釋受益所有人之意義有所區分。該不同意義之受益所有人不應適用於本條規定，後者受益所有人指自然人(例如：個人)，不應與第 10 條第 2 項第 1 款規定之「股利受益所有人」指公司，混為一談。另納入「受益所有人」一詞係為解決第 10 條有關股利使用「給付予」乙詞所造成適用上之疑義，而非為解決發放股利公司股份之所有權所衍生之問題。爰此，依前揭規定之上、下文，將受益所有人之意義擴大解釋為對法人或安排具最終實際控制之個人，並不恰當。

7. 第 12.7 節²⁶註釋修訂後內容如下：

除本條文規定之其他條件外，倘中間人，例如：身處於一方締約國或第三國領域內之代理人或受託人，介於受益人及給付人之間，惟所得受益所有人為他方締約國之居住者，來源國之課稅仍應受到稅約範本之限制(為闡明前揭觀點，1995 年及 2014 年²⁷修訂本稅約範本，另所有成員國亦持有相同觀點。)²⁸。

8. 第 28 節註釋修訂後內容如下：

將股份贖回收益納入本條所稱「股利」之範疇(請參閱第 13 條第 31 節註釋)；其餘內容未修正。

(六) 第 11 條註釋

1. 第 9 節註釋修訂後內容如下：

第 11 條第 2 項納入「受益所有人²⁹」之要件，係為闡明第 1 項所稱「給付予居住者」之意涵，其意指來源國不具有僅因利息係直接給付予他方締約國之居住者³⁰，即放棄其對該利息課稅權之義務；其餘註釋內容移至第 9.1 節註釋。

2. 增訂第 9.1 節註釋，內容如下：

納入「受益所有人」一詞係為解決第 1 項規定所稱「給付予居住者」所衍生之潛在問題。應從上、下文瞭解「受益所有人」一詞之意義，而非僅參考特定國家國內法之定義(事實上，將該詞納入本稅約範本時，其在諸多國家國內法中尚未有明確之定義)，爰「受益所有人」一詞非僅作狹義之解釋(例如：普通法系國家信託法所定義之受益所有人³¹)，而應從上、下文

²⁶ 修正前為第 12.2 節。

²⁷ 2014 年增訂。

²⁸ 刪除「締約國可透過雙邊協商使前揭觀點更為明確」文字。

²⁹ 修正前為受益所有權。

³⁰ 修正前為他方締約國之居住者直接取得利息。

³¹ 2014 年增訂。

理解，尤其該詞與「給付予居住者」之關係³²，並依本稅約範本之宗旨及目的，如避免重複課稅、防杜逃稅與避稅等，詮釋「受益所有人」一詞。3. 第 10 節註釋修訂後內容如下：

來源國對他方締約國居住者之某項所得給予減免或免稅之目的，係為完全或部分消除居住地國亦對同一所得課稅所造成重複課稅之現象。當某項所得係給付予代理人或受託人³³，且該人為一方締約國居住者時，倘來源國僅因他方締約國居住者為該項所得之直接³⁴受領人，而對其減、免稅，係違背本稅約範本之宗旨及目的。在前揭情況下，該項所得之直接³⁵受領人雖合乎居住者規定，惟依前揭締約國稅法之規定，該居住者非為實際所得人，並未造成潛在雙重課稅之情事；其餘註釋內容移至第 10.1 節註釋。

4. 增訂第 10.2 節註釋，內容如下：

依上述代理人、受託人或從事受託或管理職責之導管公司相關釋例，倘利息直接受領人負有合約或法律義務須將取得之利息交付他人，則該受領人非為受益所有人。前揭義務通常規範於法律相關文件中，惟亦得由個案存在之事實及情況認定，即縱使該利息受領人未有依合約或法律規範須將取得之利息交付予他人之義務，然實質上，該受領人顯然無權使用及享有該利息，亦屬之。前揭義務未包括與直接受領人取得之給付無直接相關之合約或法律義務，例如：直接受領人因身為債務人或財務交易之一方所負有取得給付之義務，或退休金計畫、合乎第 1 條第 6.8 節至第 6.34 節註釋規定享有協定利益之集合投資工具，所產生之典型分配義務。綜此，倘利息受領人有權使用及享有該利息，且未負有合約或法律義務須將取得之給付交付他人，則該受領人即為該利息受益所有人。另在某些情況下，須留意第 11 條所稱之「利息受益所有人」與該利息債權人可能有所不同。

³² 2014 年增訂。

³³ 修正前為當代理人或受託人取得某項所得。

³⁴ 英文由 *immediate* 修正為 *direct*。

³⁵ 英文由 *immediate* 修正為 *direct*。

5. 增訂第 10.3 節註釋，內容如下：

將利息之受領人視為該利息受益所有人，非意味該受領人即可適用第 2 項規定之稅率上限。倘有濫用租稅協定之情形，應否准適用上限稅率之規定(請參閱第 8 節註釋)。如同第 1 條註釋所述有關不當使用本稅約範本部分，有諸多針對導管公司及租稅協定競購情況之解決方式，包括特別反協定濫用條款、一般反協定濫用條款、實質重於形式與經濟實質原則。納入受益所有人之概念係為處理若干避稅問題(例如：涉及負有義務須將利息交付予他人之受領人)，而非防杜租稅協定競購，爰不應藉此以任何方式限制其他防杜租稅協定競購方法之適用。

6. 增訂第 10.4 節註釋，內容如下：

上揭有關受益所有人定義之解釋明確指出，依上、下文詮釋受益所有人之意義應與依確認資產或實體最終控制者(通常為個人)之其他文書上、下文詮釋受益所有人之意義有所區別。該不同意義之受益所有人不應適用於本條規定，後者受益所有人指自然人(例如：個人)，不應與第 10 條第 2 項第 1 款規定之「股利受益所有人」指公司，混為一談。另納入「受益所有人」一詞係為解決第 10 條及第 11 條有關股利及利息使用「給付予」乙詞所造成適用上之疑義，而非為解決股份所有權、與股利或利息給付有關之債務所衍生之問題。爰此，依前揭規定之上、下文，將受益所有人之意義擴大解釋為對法人或安排具最終實際控制之個人，並不恰當。

7. 第 11 節註釋修訂後內容如下：

除本條文規定之其他條件外，倘中間人，例如：身處於一方締約國或第三國領域內之代理人或受託人，介於受益人及給付人之間，惟所得受益所有人為他方締約國之居住者，來源國仍應准予適用上限稅率之規定(為闡

明前揭觀點，1995 年及 2014 年³⁶修訂本稅約範本，另所有成員國亦持有相同觀點。)。³⁷。

8. 第 20 節註釋修訂後內容如下：

有關政府債券、債券及信用債券部分，本條文明確規定附屬於該等債券之溢價收入及獎金亦屬本條所稱之「利息」。一般而言，來源國得對貸款債券(Loan Security)所孳生之利息課稅，該利息包括發行債券機構給付數額超過認購人認購數額部分，即應計利息加計贖回溢價或發行溢價部分。倘債券或信用債券溢價發行時，認購人買入價格超過贖回價格，則可能產生負利息(Negative Interest)，則該利息應自前述利息收入中減除³⁸，以計算應稅之利息所得。此外，債券發行金額與票面金額之差額所孳生之收入或損失(例如：信用債券等債券持有人將債券出售予他人所產生之收入或損失，或其自前手取得之金額與債券到期金額間之差額構成之收入或損失，其中非屬應計利息或原始發行之溢價收入或折價損失部分)，亦屬本條所稱之「利息³⁹」。另應依個案判斷前揭收入(損失)係屬營業利潤(損失)、資本利得(損失)、或第 21 條所稱之「其他所得」。

9. 增訂第 20.1 節註釋，內容如下：

債券出售價格通常包含應計之利息，惟在多數情況下，來源國無意於前揭債券轉讓時即對上揭利息課稅，而係對債券或信用債券之買方就其隨後取得之全部利息課稅(在前揭情況下，通常假定買方已於應付價款中預扣前手持持有期間之利息應負擔之稅款)。惟在若干情況下，部分國家亦於債券轉讓時(例如：當債券出售予免稅實體(Tax-Exempt Entity)時)，即對債券賣方就應計之利息課稅。此外，前揭應計之利息亦屬本條所稱之「利息」，

³⁶ 2014 年增訂。

³⁷ 刪除「締約國可透過雙邊協商使前揭觀點更為明確」文字

³⁸ 修正前為應自應稅之利息所得中減除。

³⁹ 修正前為債券持有人將債券出售予其他人所產生之收入或損失，非屬本條所稱之「利息」範疇。

爰來源國得對該利息課稅，惟當該應計利息成為應付利息時，來源國不應對債券買方就相同數額之利息再行課稅。

(七) 第 12 條註釋

1. 第 4 節註釋修訂後內容如下：

第 12 條第 1 項納入「受益所有人」之要件，係為闡明該條文規定如何適用於中間人(Intermediary)取得給付之情況，該條文明確指出，來源國不具有僅因⁴⁰權利金係直接給付予他方締約國之居住者，即放棄對該權利金課稅權之義務。「受益所有人」一詞非僅作狹義之解釋（例如：普通法系國家信託法所定義之受益所有人⁴¹），而應從上、下文理解，並依本稅約範本之宗旨及目的，如避免重複課稅、防杜逃稅與避稅等，詮釋「受益所有人」一詞。

2. 第 4.1 節註釋修訂後內容如下：

來源國對他方締約國居住者之某項所得給予減免或免稅之目的，係為完全或部分消除居住地國亦對同一所得課稅所造成重複課稅之現象。當某項所得係給付予代理人或受託人⁴²，且該人為一方締約國居住者時，倘來源國僅因他方締約國居住者為該項所得之直接⁴³受領人，而對其減、免稅，係違背本稅約範本之宗旨及目的。在前揭情況下，該項所得之直接⁴⁴受領人雖合乎居住者規定，惟依前揭締約國稅法之規定，該居住者非為實際所得人，並未造成潛在雙重課稅之情事；其餘註釋內容移至第 4.2 節註釋。

3. 增訂第 4.3 節註釋，內容如下：

依上述代理人、受託人或從事受託或管理職責之導管公司相關釋例，倘權利金直接受領人負有合約或法律義務須將取得之權利金交付他人，則該受領人非為受益所有人。前揭義務通常規範於法律相關文件中，惟亦得

⁴⁰ 修正前為他方締約國之居住者直接取得權利金

⁴¹ 2014 年增訂。

⁴² 修正前為當代理人或受託人取得某項所得。

⁴³ 英文由 immediate 修正為 direct。

⁴⁴ 英文由 immediate 修正為 direct。

由個案存在之事實及情況認定，即縱使該權利金受領人未有依合約或法律規範須將取得之權利金交付予他人之義務，然實質上，該受領人顯然無權使用及享有該權利金，亦屬之。前揭義務未包括與直接受領人取得之給付無直接相關之合約或法律義務，例如：直接受領人因身為債務人或財務交易之一方所負有取得給付之義務，或退休金計畫、合乎第 1 條第 6.8 節至第 6.34 節註釋規定享有協定利益之集合投資工具，所產生之典型分配義務。綜此，倘權利金受領人有權使用及享有該權益金，且未負有合約或法律義務須將取得之給付交付他人，則該受領人即為該權利金受益所有人。另在某些情況下，須留意第 12 條所稱之「權利金受益所有人」與該權利金給付有關權利或財產之所有人可能有所不同。

4. 增訂第 4.4 節註釋，內容如下：

將權利金之受領人視為該權利金受益所有人，非意味該受領人即可適用第 1 項之規定。倘有濫用租稅協定之情形，應否准適用相關協定之規定(請參閱第 7 節註釋)。如同第 1 條註釋所述有關不當使用本稅約範本部分，有諸多針對導管公司及租稅協定競購情況之解決方式，包括特別反協定濫用條款、一般反協定濫用條款、實質重於形式與經濟實質原則。納入受益所有人之概念係為處理若干避稅問題(例如：涉及負有義務須將權利金交付予他人之受領人)，而非防杜租稅協定競購，爰不應藉此以任何方式限制其他防杜租稅協定競購方法之適用。

5. 增訂第 4.5 節註釋，內容如下：

上揭有關受益所有人定義之解釋明確指出，依上、下文詮釋受益所有人之意義應與依確認資產或實體最終控制者(通常為個人)之其他文書上、下文詮釋受益所有人之意義有所區別。該不同意義之受益所有人不應適用於本條規定，後者受益所有人指自然人(例如：個人)，不應與第 10 條第 2 項第 1 款規定之「股利受益所有人」指公司，混為一談。另納入「受益所有人」一詞係為解決第 10 條及第 11 條有關股利及利息使用「給付予」(「給

付予」亦出現在 1977 年版稅約範本第 12 條第 1 項規定中)乙詞所造成適用上之疑義，而非為解決股份所有權、債權、與前揭股利、利息或權利金給付有關財產或權利所衍生之問題。爰此，依前揭規定之上、下文，將受益所有人之意義擴大解釋為對法人或安排具最終實際控制之個人，並不恰當。

6. 第 4.6 節⁴⁵註釋修訂後內容如下：

除本條文規定之其他條件外，倘中間人，例如：身處於一方締約國或第三國領域內⁴⁶之代理人或受託人，介於受益人及給付人之間，惟所得受益所有人為他方締約國之居住者，來源國仍應給予免稅⁴⁷(為闡明前揭觀點，1997 年⁴⁸修訂本稅約範本，另所有成員國亦持有相同觀點。) ⁴⁹。

(八) 第 13 條註釋

1. 增訂第 3.1 節註釋，內容如下：

本條文並未明確規範適用之稅目，惟該條文適用於一方締約國對財產交易所所得所課徵之租稅。另本稅約範本第 2 條之適用範圍亦包括前揭租稅及對財產交易所所得所課徵之特別稅⁵⁰。此外，該條文亦允許一方締約國對財產交易所所得課稅，該締約國除有權對協定生效後(除經雙邊諮商，雙方均持反對意見外)所發生之財產交易所所得課稅外，亦可對全部財產交易所所得課稅；在新協定取代舊協定(適用之稅目未包括前揭租稅)之情況下，亦同⁵¹。

2. 第 24 節註釋修訂後內容如下：

本次修正將碳排放許可納入動產之範圍；其餘內容未修正。

3. 第 31 節註釋修訂後內容如下：

⁴⁵ 修正前為第 4.2 節。

⁴⁶ 修正前無「身處於一方締約國或第三國領域內」文字。

⁴⁷ 修正前為來源國課稅權仍應受到限制。

⁴⁸ 修正前為 1995 年。

⁴⁹ 刪除「締約國可透過雙邊協商使前揭觀點更為明確」文字。

⁵⁰ 修正前為第 3 節註釋後段文字內容。

⁵¹ 2014 年增訂。

倘公司因清算、股份贖回⁵²或減資，股東將該公司股份售回⁵³予發行公司，該公司居住地國得將該股東取得之收入⁵⁴超過每股票面價值之差額，視為保留盈餘分配，而非財產交易所得。另參據第 10 條第 3 項及同條第 28 節註釋之規定，前揭差額部分亦屬股利所得，爰本條文不會影響前揭公司居住地國依第 10 條規定對上揭分配之保留盈餘行使課稅權，惟僅限於該國國內法將該差額視為自股份取得之所得。誠如第 23 條 A 及 B 第 32.1 節至第 32.7 節註釋所述，倘上揭公司居住地國將前揭差額視為股利所得，惟依股東居住地國國內法規定，該差額係屬財產交易所得，則該股東居住地國仍須消除該股利所得之重複課稅⁵⁵；其餘內容未修正。

(九)第 15 條註釋

1. 增訂第 2.3 節註釋，內容如下：

在某些情況下，似難以判斷個人因於一締約國提供勞務而取得薪津、工資及其他類似報酬之多寡。下揭第 12.6 節至第 12.13 節註釋可解決股票選擇權(Stock-Options)發行予在若干締約國提供勞務者所涉及之相關問題。倘員工於僱傭關係終止後始取得給付，亦可能發生前述問題。另在跨國情境下，如當跨國勞動者、於職業生涯中曾在若干國家工作之員工或曾被派遣至國外工作且於僱傭關係終止前被遣返回國之員工等取得前揭給付時，亦可能引發租稅協定適用之爭議。無論上揭給付之名稱為何，仍應依個案實際情況探究給付之性質，以判斷該給付是否屬薪津、工資或其他類似報酬，及屬一方締約國來源之勞務所得。以下註釋將探討於僱傭關係終止後所取得之各項給付。

2. 增訂第 2.4 節註釋，內容如下：

⁵² 2014 年增訂。

⁵³ 修正前為將該公司股份售回。

⁵⁴ 修正前為股份出售價格。

⁵⁵ 2014 年增訂。

因於聘僱關係終止前完成工作而於該關係終止後所取得之任何報酬(例如：在工作期間之最後階段所取得之薪津或紅利，或在該期間所取得之銷售佣金)，皆視為源自勞務提供所在地締約國。

3. 增訂第 2.5 節註釋，內容如下：

因最後在職 1 年期間享有休(病)假權利，而取得未休(病)假加班費，視為於該任職期間取得之報酬。此外，員工亦可能因以前年度累積未使用之休(病)假而於最後在職期間取得該未休(病)假加班費。在缺乏資訊情況下，倘員工於僱傭關係終止後取得以前年度應休未休(病)假加班費作為補償，該加班費應視為該員工於最後在職 12 個月期間所享有之福利，並按比例計算其於前揭任職期間源自各勞務提供地所在國之所得。惟倘依納稅義務人任職服務紀錄，前揭未休(病)假顯然與過去特定任職期間有關，則上揭給付係屬該特定期間之報酬。另締約國亦應考量員工可行使前揭休(病)假權利時，或許已被課徵相關稅負。例如：倘依一方締約國國內法規定，該國將於該締約國領域內工作滿一定期間而享有之休(病)假權利，視為該工作期間所屬課稅年度之津貼，並據以課稅，爰此，該員工於以後年度取得該未休(病)假津貼時，其居住地締約國應對其減、免稅，以消除雙重課稅。此外，該員工於最後任職期間提供勞務所在地國亦應留意，已採權責基礎課稅之以前年度未休(病)假津貼與該員工於最後任職期間所提供之勞務無關。

4. 增訂第 2.6 節註釋，內容如下：

在若干情況下，依法律或契約規定，雇主與員工終止聘僱關係前，需支付員工一定期間之預告工資。倘員工於預告期間內遭到解聘，僅取得該期間之報酬，則該報酬顯然係因其提供勞務而取得，爰符合第 1 項所稱之「因……而取得」。因此，在前揭情況下所取得之前揭報酬，應視為源自依合理推測該員工於前揭預告期間勞務提供地所在國。另應依個案事實及情況，合理推測該員工於預告期間之勞務提供地。在多數情況下，前揭工作

地點應為該員工於該聘僱關係終止前長期提供勞務之最後所在地，爰此，倘將預期該員未來可能提供勞務之所在地亦一併納入考量，並不恰當，因該員工實際上未曾於該地長期提供勞務。

5. 增訂第 2.7 節註釋，內容如下：

另一情況則為依法律或契約規定，雇主需支付遭解雇之員工遣散費 (Severance Payment ; Redundancy Payment)。通常(並非絕對)依其過去服務年資計算並給付前揭遣散費。在缺乏資訊情況下，該遣散費應視為最後在職 12 個月期間之報酬並適用第 15 條規定，另按比例計算其於前揭任職期間源自各勞務提供地所在國之所得，爰此，該報酬符合第 1 項規定所稱之「因受僱而取得之報酬」。

6. 增訂第 2.8 節註釋，內容如下：

遭解僱者或許具有正當理由主張雇主違反聘僱契約、法令或集體勞動協議(Collective Agreement)等規定，另依終止契約之事實，其亦可能具有其他正當理由，向雇主請求損害賠償。該遭解僱者可能因雇主違反相關契約之約定或法律上之義務致其遭受損害而取得法院裁定或與雇主達成和解。另租稅協定相關條文規定適用與否，係取決於上揭裁定之內容。例如：雇主因預告期間不足或未依法令、契約規定給付遣散費致員工遭受薪資損失而給付之賠償金，則應與該薪資適用相同之規定。另懲罰性賠償金 (Punitive Damages)或因雇主給予差別待遇或名譽受損而獲得之賠償金，則通常適用第 21 條之規定。

7. 增訂第 2.9 節註釋，內容如下：

依聘僱契約之約定或聘僱契約終止後所達成之和解內容，離職員工可能因負有同業競業禁止義務而取得相關給付。前揭競業禁止義務除限制競業之時間外，通常亦對競業之地區加以限制。另前揭給付係因僱傭關係所取得，爰符合第 17 條所稱之「因受僱而取得之報酬」，惟在多數情況下，前揭報酬非因提供勞務而取得，爰僅受領人居住地國可於該人取得給付時

對該報酬課稅。然倘於聘僱關係終止後所取得之前揭給付，實質上係屬員工於受僱期間從事活動所取得之報酬(例如：競業禁止對雇主幾乎沒有益處或無任何益處)，則該給付應該與在同一受僱期間提供勞務所取得之報酬適用相同之規定。此外，在若干締約國中，受僱員工於任職期間每月受領薪津之一部分，係作為其離職後競業禁止期間之補償，該員於前揭期間將不會獲得額外之補償，在此情況下，無法適用上述準則之規定，爰此，員工於受僱期間取得計入其報酬之上開補償金應與其餘報酬適用相同之規定。

8. 增訂第 2.10 節註釋，內容如下：

誠如第 18 條第 4 節至第 6 節註釋所述，員工離職後得領回已提撥之退休金(Pension Contributions)或享有請領退休金之權利，依第 18 條第 6 節註釋之規定，特別給付應視為退休金及其他類似報酬或第 15 條規定所稱之「因提供勞務而取得之最終報酬」，屬事實認定問題，另該節註釋以釋例闡明，返還已提撥之退休金(例如：短暫聘僱關係終止後)不適用第 18 條之規定；惟倘前揭退休金係屬離職員工因聘僱關係終止而享有額外之受僱報酬，則該退休金可適用第 15 條之規定，並應將其視為源自聘僱關係終止時受僱勞務提供地所在國。

9. 增訂第 2.11 節註釋，內容如下：

依遞延報酬協議，員工可能於聘僱關係終止後始取得給付，此種給付應視為第 15 條規定所稱之「報酬」；倘該給付與員工在過去特定期間於一方締約國領域內提供之受僱勞務有關，則應將其視為因於該國提供受僱勞務而取得之報酬。另倘雇主遲延給付前揭報酬，惟若干締約國不允許該受僱報酬遞延至給付時課稅，則締約國對前揭員工於聘僱關係終止後始取得該報酬課稅時，應確保雙重課稅之消除。

10. 增訂第 2.12 節註釋，內容如下：

員工於聘僱關係終止後，除可能取得激勵性報酬(Incentive Compensation)外，亦可能獲得股票選擇權等，應依各該給付之性質分別

適用協定之相關規定。另在第 12 節至第 12.15 節註釋中，有關股票選擇權之處理準則亦可作為其他形式激勵性報酬之處理輔助工具。

11. 增訂第 2.13 節註釋，內容如下：

員工於聘僱關係終止後之一定期間內，除得享有醫療或人壽保險外，亦可享有其他福利，例如：就業顧問或仲介服務等。除依個案事實情況予以認定外，前揭福利應視同第 15 條規定所稱之「報酬」，並視為源自聘僱關係終止時(及產生上揭福利給付義務時)受僱勞務提供地所在國。

12. 增訂第 2.14 節註釋，內容如下：

於聘僱關係終止時或終止後，員工亦可能因執行職務受傷或殘廢而獲得中斷收入之損失補償，應視前揭損失補償之內容分別適用協定之相關規定。例如：社會安全制度(Social Security System)下所取得之勞工補償金可能適用第 18 條、第 19 條或第 21 條之規定(請參閱第 18 條第 24 節註釋)；倘前揭給付具有養老給付性質，則適用第 18 條之規定；另倘員工具具有正當理由主張其因罹患職業疾病或發生職業災害而遭受損失，向雇主請求之補償金，通常適用第 21 條之規定；縱使員工罹患之疾病或發生之災害皆與其職業無關，亦或雇主未負有前揭疾病或災害補償之責任，惟雇主依聘僱契約約定之事項所給付之前揭補償金，應與遣散費適用相同之規定。除依個案事實情況予以認定外，上揭給付應視同第 15 條規定所稱之「於最後在職 12 個月期間所取得之報酬」，按比例計算員工於前揭任職期間源自各受僱勞務提供所在地之所得。惟於在職期間取得之短期傷殘給付，則應與於該期間取得之病假津貼適用相同之規定；即該給付應適用第 15 條之規定(倘為表演人或運動員取得之津貼，則適用第 17 條之規定)，另該員工受傷或罹病前經常提供受僱勞務所在地國得對前揭津貼課稅。

13. 增訂第 2.15 節註釋，內容如下：

於聘僱關係終止後，業務員可能因遭受佣金損失而取得相關給付，應視前揭給付之內容分別適用協定之相關規定。在若干情況下，倘該業務員

因以前年度從事銷售業務之招攬或依聘僱契約所約定之事項而有權獲得銷售佣金，則上揭給付可能屬遞延報酬，爰該給付應視為該業務員提供受僱勞務所收取之佣金報酬。另前揭業務員取得之給付亦可能作為其未能繼續為原雇主提供勞務而可能遭受佣金損失之補償或非法解雇之補償或資遣費，應分別適用協定之相關規定。

14. 增訂第 2.16 節註釋，內容如下：

倘過渡性協議中之部分條款導致聘僱關係終止，員工可能因而取得無法工作期間之全部或部分薪津；另縱使聘僱關係尚未終止，雇主仍給付予該員工停止工作期間之薪津，則該薪津仍係因受僱而取得，爰構成第 1 項規定所稱之「因……而取得之報酬」。在前揭情況下，前揭報酬應視為源自依合理推測該員工於前揭期間仍可能持續工作所在地國，另該工作所在地國通常為該員工於工作中斷前提供受僱勞務所在地國。

15. 增訂第 4.1 節註釋，內容如下：

倘他方締約國居住者於一方締約國提供受僱勞務，且相關受僱勞務業於受僱期間提供完成，則「有關會計年度」應詮釋為一方締約國之會計年度。舉例而言，倘 S 國之會計年度係從 1 月 1 日至 12 月 31 日止，R 國之居住者自 00 年 8 月 1 日至 01 年 2 月 28 日止，於 S 國領域內居留並提供受僱勞務，依第 2 項第 1 款規定，於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間亦包括相關受僱勞務提供之期間，例如：在此例中，12 個月期間係從 00 年 8 月 1 日至 01 年 7 月 31 日止，即 12 個月期間係自 00 年度中開始，且該居住者在前揭期間中於 S 國居留期間超過 183 天，另該期間亦含括該居住者自 00 年 8 月 1 日至 00 年 12 月 31 日止於 S 國提供勞務之期間；同理，12 個月期間亦可從 00 年 3 月 1 日至 01 年 2 月 28 日止，即 12 個月期間於 01 年度中結束，且該居住者在前揭期間中於 S 國居留期間超過 183 天，另該期間亦包括該居住者自 01 年 1 月 1 日至 2 月 28 日止於 S 國提供勞務之期間。此外，締約國無須於有關會計年度中即對相關勞務報酬課

稅，誠如第 2.2 節及第 12.1 節註釋所述，縱使受僱勞務報酬取得之年度與其所屬課稅年度不同，第 15 條規定仍容許締約國於特定年度對源自該國之受僱勞務報酬課稅。

(十)第 17 條註釋

1. 修正英文名詞：

第 17 條註釋英文標題及第 1 節至第 14 節註釋中之「表演人」及「運動員」之文字分別由 Artistes、Sportsmen 修正為 Entertainers、Sportspersons。

2. 第 1 節註釋修訂後內容如下：

依第 1 節註釋之規定，一方締約國之居住者為表演人及運動員於他方締約國從事如表演等個人活動，無論前揭活動係具營業性質或僱傭性質，該締約國得對其課稅。另本規定為第 7 條(參據第 7 條第 4 項規定，第 17 條規定優先適用於第 7 條規定⁵⁶)及第 15 條第 2 項之例外規定。

3. 第 2 節註釋修訂後內容如下：

本節註釋規定可避免締約國對在國外從事表演活動之表演人及運動員課稅時，經常遭遇之稽徵實務困難。惟在若干情況下，倘規定過於限縮，則可能會阻礙文化之交流。為解決此一問題，有關締約國得共同協商，將第 1 項之適用範圍僅限於具營業性質之活動，另將第 17 條第 1 項及第 2 項規定中「不受第 15 條規定之限制」之文字修正為「除第 15 條規定外」，即可達到前揭目的。爰此，於受僱期間從事表演活動之表演人及運動員，即可適用第 15 條之規定，並享有第 15 條第 2 項規定之免稅待遇。

4. 第 3 節註釋修訂後內容如下：

第 1 節註釋規定涉及表演人及運動員之課稅問題。雖難能對表演人作出明確之定義，惟第 1 項規定列舉了若干被視為表演人之人，但並未詳盡。首先，「表演人」一詞顯然包括舞臺表演者、電影演員或電視廣告演員(亦

⁵⁶ 2014 年增訂。

包括已退休之運動員等)。另本條文亦適用於從事具政治、社會、宗教或慈善及娛樂性質活動所取得之所得。惟受邀會議演講人(例如：進行有償演講之卸任政治人物⁵⁷)、非屬表演人之走秀模特兒(例如：模特兒於時裝秀或攝影展展示衣服)⁵⁸及行政或後製人員(例如：電影攝影師、製片人員、電影導演、舞蹈設計人員、技術人員及流行音樂巡迴表演工作人員等)皆非屬本條所稱之「表演人」。另倘對上揭人員認定存有模糊空間，則須視個人從事活動之主要性質而定。

5. 第 8 節註釋修訂後內容如下：

第 1 節註釋適用於表演人或運動員個人直接或間接取得之表演⁵⁹所得。在某些情況下，特定演出之收入並非直接支付予表演人個人或其經紀人及代理人，例如：交響樂團成員係獲得薪資，而非按個別演出收取報酬。另依第 1 項規定，活動舉行地所在締約國對音樂家演出所獲得之相對應薪資報酬具有課稅權⁶⁰。同理，倘表演人或運動員受僱於僅僱用 1 人之公司時，表演活動舉行地所在國亦得對該表演人或運動員演出所獲得之相對應報酬課稅。此外，倘依一方締約國國內法規定，可將上揭所得直接視為表演人或運動員個人之所得，即便該收入尚未作為報酬支付予前揭個人，前揭締約國亦可依第 1 項規定，將前揭實體取得源自其領域之表演⁶¹所得視為該個人之所得，並據以課稅。

6. 增訂第 8.1 節註釋，內容如下：

給付人與本項規定之適用無關，例如：本項規定亦可適用於國家聯盟或協會頒發予球隊或個人與特殊運動盛會有關之獎品及獎項之情況。

7. 第 9 節註釋修訂後內容如下：

⁵⁷ 2014 年增訂。

⁵⁸ 2014 年增訂。

⁵⁹ 修正前無「表演」文字。

⁶⁰ 2014 年增訂。

⁶¹ 修正前為演出。

除表演費外，表演人及運動員亦經常取得權利金、贊助費或廣告費之收入。倘表演人取得之前揭收入與其在一方締約國所從事之表演⁶³活動兩者間未存有緊密關聯性⁶⁴，則通常適用本稅約範本其他條文之規定；倘表演人或運動員係因從事前揭活動而取得上揭所得，則兩者間通常存有緊密關聯性。另該兩者關聯性可能涉及所得發生之時點(例如：專業高爾夫球選手在比賽期間，因接受採訪而取得給付)，或給付報酬之性質(例如：為使用知名網球選手之肖像於其參與比賽之宣傳海報上所支付之款項)⁶⁵。此外，為使用無形財產所支付之權利金則通常適用第 12 條之規定，而非第 17 條(請參閱第 12 條第 18 節註釋)。惟一般而言，廣告費及贊助費不適用第 12 條之規定；倘廣告及贊助等收入與表演人或運動員於一方締約國所從事之表演⁶⁶活動兩者間存有緊密關聯性⁶⁷，則前揭收入適用第 17 條之規定(例如：網球選手因於比賽期間穿戴有贊助商標識、商標或商號之網球衫而取得之給付⁶⁸)。另已知比賽項目(Named Events)或若干未指明比賽項目(Unspecified Events)相關約定事項得以證實兩者間之關聯性；在後者情況下，一場或多場比賽舉行地所在締約國得對相關廣告或贊助收入課稅(另請參閱第 9.2 及第 9.3 節註釋)。惟不可歸屬於上揭表演⁶⁹活動之同質所得，則應視情況分別適用第 7 條及第 15 條之規定；因表演活動取消而取得之給付，亦不適用第 17 條之規定，而應依各該情況分別適用第 7 條及第 15 條規定。表演人或運動員取得之給付亦可能與商品銷售收入有關；表演人或運動員取得非屬權利金之部分公開演出週邊商品銷售收入，通常適用第 17 條之規定；倘在表演地所在國銷售商品所取得之收入與該表演活動兩者間未存有緊密關聯性，且表演人或運動員取得之部分商品銷售收入亦非屬權

⁶³ 修正前為公開表演。

⁶⁴ 修正前為並無直接關聯性。

⁶⁵ 2014 年增訂。

⁶⁶ 修正前為演出。

⁶⁷ 修正前為具有直接或間接關聯性。

⁶⁸ 2014 年增訂。

⁶⁹ 修正前為表演或演出。

利金，則應適用第 7 條之規定(倘由受僱者取得前揭收入，則應適用第 15 條之規定)⁷⁰。

8. 增訂第 9.1 節註釋，內容如下：

除以上所舉案例外，在若干情況下，似難以判斷個人係以表演人或運動員身分從事個人活動而取得特定所得。以下原則或有助於處理是類案件：

(1) 身為表演人或運動員之任何人(縱使只參與一場活動)皆屬本條所稱之

「表演人」或「運動員」，爰贏得運動比賽獎金之業餘選手或獲得千載難逢的電視廣告或電影演出機會並取得報酬之非專業演員，皆可適用第 17 條規定。

(2) 誠如前揭註釋所述，表演人或運動員從事之活動除包括其於在一方締約國舉行之娛樂或體育活動中演出外，亦包括其在該國進行與前揭演出活動密切相關之宣傳活動或面試等。

(3) 記者僅報導或評論娛樂或體育活動，惟並未參與前揭活動，則該報導或評論行為與表演人或運動員所從事之活動有所不同。舉例而言，已退休或受傷之運動員未參與運動比賽，則其因於該運動賽事轉播過程中發表評論而獲取之報酬，不適用第 17 條之規定。

(4) 排練及訓練等預備工作皆屬表演人及運動員所從事之例行性活動。倘表演人或運動員係按其在一締約國進行排練、接受訓練或從事相關預備工作所花費之時間計酬(對於受聘僱表演人及運動員而言，此種情形相當普遍；惟前揭情況亦可能發生在自力營生者(Self-Employed Individual)身上，例如：依合約規定，歌劇演唱家須參與若干排練)，該相關報酬及因其花費時間在該締約國從事演出活動、進行排練及接受訓練而取得之報酬，皆適用第 17 條之規定。另無論該排練、訓練或相關準備工作是否與在該締約國舉行之特定公開表演活動有關，前揭情況仍適用第 17

⁷⁰ 2014 年增訂。

條之規定（例如：運動員因參與賽前訓練而取得之報酬，亦可適用該條文之規定）。

9. 增訂第 9.2 節註釋，內容如下：

考量表演人及運動員常於不同國家從事個人活動，爰需判斷其因從事前揭活動而取得之所得來源國，茲將一般判斷原則臚列如下，惟仍應依個案事實及情況分別認定：

(1) 倘所得之構成與表演人或運動員於一方締約國所從事之特定活動密切相關(例如：頒獎予在該締約國舉辦之運動競賽獎項得主；表演人或運動員因於該締約國參與比賽或舞台訓練而支領之日支費；音樂家因於一方締約國舉辦音樂會而取得之給付)，則視該所得係因前揭表演人或運動員於該締約國從事前揭活動而取得。

(2) 誠如第 15 條第 1 節註釋所述，勞務提供地為員工為取得薪資報酬而實際提供勞務所在地。當受聘於球隊、劇團或管弦樂團之表演人或運動員因於一段期間內從事各項活動而取得報酬時(例如：表演人或運動員因接受訓練、進行排練、參與巡迴比賽、劇團或管弦樂團巡迴演出、比賽或公開演出等而獲得之年薪)，除依規定應採用不同之計算方式外，則應依聘僱契約之內容，按表演人或運動員須於一方締約國從事前揭活動之工作日數占全部工作日數之比例，計算其於上揭期間源自各勞務提供所在地國之薪資或報酬，較為妥適。

10. 增訂第 9.3 節註釋，內容如下：

茲列舉以下釋例，闡述上揭原則：

(1) 例 1：自力營生歌手因於若干締約國舉辦之若干場音樂會中演出，而取得固定報酬及門票收入之 5%。在此情況下，分別以在一方締約國舉辦之音樂會場次及各該音樂會之門票收入作為計算源自各該締約國之報酬及門票收入之基礎，較為妥適。

(2)例 2：依聘僱契約之內容，隸屬於自行車隊之自行車選手需參與巡迴賽、出席由其所屬車隊舉行之媒體公開記者會，並參與於若干國家舉辦之訓練活動及競賽。另其所屬車隊除給付年薪外，並依前揭自行車選手參與特殊競賽之表現給予獎金。在前揭情形下，以其於各該締約國從事與職業有關活動(例如：巡迴賽、訓練、競賽及公開露面)之實際工作日數作為計算源自各國之薪資，並將獎金視為源自相關競賽舉辦所在地國，較為合理。

11. 增訂第 9.4 節註釋，內容如下：

表演人或利益第三人因實況轉播表演人或運動員之表演而直接取得之給付(例如：表演人所屬明星公司(Star-Company)取得之給付)，適用第 17 條之規定(請參閱第 12 條第 18 節註釋，該節註釋亦涉及因後續銷售或公開播映演出實況錄影所取得之給付)。另第三人(例如：轉播權擁有者)非為表演人之利益取得與該表演人從事之個人活動無關之給付，尚非屬第 17 條所稱之「表演人或運動員因從事個人活動而取得之所得」。例如：足球比賽主辦單位擁有該比賽活動之全部智慧財產權，其所收取之比賽轉播費，不適用第 17 條之規定；同理，倘將一定比例之前揭收入分配予參賽隊伍，且該參賽隊伍不再將所取得之前揭收入再次分配予球員，因其非為球員利益而取得前揭給付，爰亦不適用第 17 條之規定。另此等給付是否屬於第 12 條規定所稱之「權利金」，需依著作權法及相關法規之規定，並視前揭轉播權之法律性質而定。

12. 增訂第 9.5 節註釋，內容如下：

表演人及運動員因他人經常使用或有權使用其影像權(Image Rights)(例如：使用其姓名、簽名或個人肖像)而直接或間接取得之給付(例如：自其所屬之明星公司取得之給付)為其重要所得之來源。倘使用表演人或運動員之影像權與其於一方締約國從事之表演活動無密切關聯，則相關給付通常不適用第 17 條之規定(請參閱第 9 節註釋)。惟在若干情況

下，使用或有權使用屬一方締約國居住者之表演人或運動員之影像權，而該表演人、運動員或第三人所取得之給付，實質上係屬第 17 條規定所稱之「表演人或運動員於他方締約國從事個人活動而取得之報酬」。另前揭情況亦可適用第 1 項或第 2 項之規定，惟仍需視事實及情況而定。

13. 增訂第 10.1 節註釋，內容如下：

非屬居住者之表演人或運動員於一課稅年度內，於一方締約國從事表演活動，僅獲取微薄之收入，倘依第 7 條或第 15 條等規定，該締約國不得對前揭表演人或運動員課稅，爰部分國家若認為依第 17 條之規定對其課稅，並不妥適。倘締約國欲將前揭情況排除於第 17 條之適用範圍，得選擇採用以下替代條文：

一方締約國之居住者為劇院、電影、廣播或電視演藝人員等表演人，或為運動員，於他方締約國從事個人活動而取得之所得，除前揭居住者於一課稅年度內，在他方締約國從事前揭活動取得之所得總額，未超過於該課稅年度之年度起始日，15000 國際貨幣基金特別提款權(15000 IMF Special Drawing Rights) 折合該締約國貨幣之金額，或經雙方主管機關協議之其他金額之情況外，他方締約國得予課稅，不受第 15 條規定之限制。

14. 增訂第 10.2 節註釋，內容如下：

前節註釋所規範之金額僅供參考。以國際貨幣基金特別提款權作為參考指標，係為避免以其中一方締約國之貨幣作為計值單位，並確保上揭金額不受各該締約國匯率波動影響，維持相對穩定(IMF 特別提款權係依據一籃子貨幣定期調整，且易於轉換為主要貨幣)。另有關簡化行政程序部分，上揭建議替代條文所規定之起徵點金額為於一課稅年度之年度起始日，15000 IMF 折合為上揭締約國之貨幣金額；該建議條文亦授權主管機關將起徵點金額修正為雙方締約國皆認為合理之金額，而非維持固定不

變；惟部分締約國或偏好採行較客觀之機制，定期調整前揭金額(例如：以 OECD 定期公布之 OECD 會員國平均每人 GDP 乘上 50%作為公式取代之)。

15. 增訂第 10.3 節註釋，內容如下：

當相關收入已賺得時，上揭建議替代條文並不會影響締約國對該所得之課稅權；倘該所得未達課稅起徵點，該條文亦不影響該課稅年度結束後退稅款之核發。

16. 增訂第 10.4 節註釋，內容如下：

上揭建議條文僅作為第 17 條第 1 項規定之替代條文(倘第 2 項規定之適用對象亦可適用該建議條文之規定，則可能造成諸多相關企業分割合約，使其獲得之租稅利益可以產生加乘效果)。此外，該條文規定僅對第 17 條規定額外賦予之課稅權加以限制，並未影響第 7 條或第 15 條規定賦予來源國之課稅權。爰此，來源國對表演人位於該國領域內之常設機構課稅，或對於該國領域內居留期間超過 183 天之表演人課稅(或其雇主為來源國之居住者、亦或其雇主位於來源國領域內之常設機構)，皆不受上揭條文規定之限制。

17. 第 11 節註釋修訂後內容如下：

本條第 1 項規定涉及表演人及運動員因從事個人活動而取得之所得；第 2 項規定則涉及前揭所得歸屬於他人者，倘依所得來源國國內法規定，該來源國無法直接將該所得視為表演人或運動員之所得並據以課稅，則其得依第 2 項規定，對取得該報酬之人就其中應歸屬於該表演人或運動員之部分課稅。倘取得前揭所得之人經由其位於所得來源國之常設機構從事其他營業活動，縱使前揭所得不可歸屬於該常設機構，該來源國仍有權對其課稅，惟並非所有情況均可適用該項規定，下列三種情形即不適用：

- (1)第一種情況為顧問公司因安排球隊(該球隊⁷¹非屬法人實體 (Legal Entity))演出等而取得之所得。
- (2)第二種情況則涉及屬法人實體之球隊、劇團及交響樂團等。表演所得可能直接給付予前揭實體，惟依第一項規定，身為球隊或交響樂團等成員之運動員或表演人對其於一方締約國從事個人活動(請參閱第 14.1 節註釋)而取得之任何報酬(或該報酬可歸屬於其他人者)負有納稅義務⁷²，且依第 2 項規定，該法人實體對演出利潤可歸屬於其自身部分亦負有納稅義務。
- (3)第三種情況涉及若干避稅手段；本次僅分別將 Artiste、Sportsmen 及 Artiste-Company 等名詞分別修正為 Entertainer、Sportspersons 及 Star-Company；其餘內容未修正。

18. 增訂第 11.2 節註釋，內容如下：

第 2 項規定並不適用於馬匹擁有者或車隊因該馬匹或隸屬於該車隊之賽車因參與在某一期間內舉辦之比賽或若干比賽而獲得之獎金。在前揭情況下，該獎金係作為與該馬匹所有權與訓練或賽車設計、建造與所有權及維護有關活動之報酬，而非屬賽馬師或賽車手因從事個人活動而取得之報酬，爰不適用第 17 條之規定。惟倘該馬匹擁有者或車隊因賽馬師或賽車手從事個人活動而取得報酬，依第 1 項規定(請參閱第 7 節註釋)，締約國得對該賽馬師或賽車手就前揭報酬課稅。

19. 增訂第 11.4 節註釋，內容如下：

第 2 項規定之適用範圍亦包括得視為因表演人或運動員從事活動而取得之所得。雖然前揭規定之適用範圍已含括企業因表演人或運動員從事活動(例如：球隊或交響樂團)而取得之所得，惟該適用範圍顯然未包括所有從事娛樂製作或體育賽事之企業所取得之收入，例如：獨立承銷商

⁷¹ 英文由 a group of sportsmen 修正為 a group of sportspersons。

⁷² 刪除「惟倘前揭成員係定期取得報酬，且難以判斷部分所得之來源國，則成員國得單方或共同決定不對前揭所得課稅」文字。

(Independent Promoter)銷售音樂會門票及廣告配額所取得之收入並不適用第 2 項之規定。

20. 增訂第 11.5 節註釋，內容如下：

本(第 17)條文並未規定如何計算涵蓋於第 1 項及第 2 項規定適用範圍之所得及可扣除之項目及金額，其留待各締約國國內法加以規範(請參閱第 10 節註釋)。另依前揭 2 項規定，對運動員或表演人從事個人活動所取得之所得課稅時，不應造成該所得之重複課稅，例如：一方締約國除可依第 2 項規定對表演人所屬之明星公司就該表演人於該締約國從事活動而取得之給付課稅外，該締約國亦可依第 1 項規定對前揭明星公司給付予前揭表演人之報酬中可合理歸屬於前揭活動之所得課稅，在此情形下，上揭締約國得依其國內法規定，僅對該明星公司或表演人就該活動全部收入課稅，或分別對該公司或表演人就部分活動收入課稅，例如：對該公司所取得之活動收入課稅，惟允許其扣除給付予前揭表演人之相關報酬，並另對該表演人就其取得之前揭報酬課稅。

21. 增訂第 14.1 節註釋，內容如下：

計算外國球隊、劇團或交響樂團之成員源自若干特定活動舉辦所在地締約國之報酬，並據以課稅，均會造成稽徵困難，爰部分國家或認為不對上開報酬課稅，較為妥適。一方締約國得單方決定對前揭報酬予以免稅，惟此一作法違反平等互惠原則，且可能會造成第 12 節註釋所述有關取得該報酬之人居住地國採用免稅法之問題。上揭國家爰認為將前揭報酬排除於該條文之適用範圍外，較為洽當。惟第 2 節註釋另提出解決方案，即修改本條文之內容，將薪資所得排除於本條文之適用範圍外。若干國家或偏好僅將其於實務上所遭遇之問題案例排除於該條文之適用範圍外。另以下所列條文範本可適用於球隊之成員，並避免上述之重複課稅情形發生：

第 17 條規定不適用於一方締約國居住者以該締約國之球隊成員身分參加由該球隊所屬聯盟於他方締約國舉辦之比賽而取得之所得。

(十一)第 18 條註釋

第 4 節註釋修訂後內容如下：

員工可能於聘僱關係終止後取得各種給付。如同以下 2 節註釋之說明，前揭給付是否適用於本稅約範本第 18 條之規定，則需視各該給付之性質、事實及情況而定(亦請參酌第 15 條第 2.3 節至第 2.6 節註釋有關本稅約範本應用於若干給付之情況⁷³)。

(十二)第 20 條註釋

1. 第 4 節註釋修訂後內容如下：

本條文僅適用於源自締約國境外之給付，且學生或企業見習生係專為教育或訓練目的於該締約國領域內停留；源自該締約國領域內之給付則適用於本稅約範本其他條文之規定。例如：倘依本稅約範本第 4 條之規定，學生或企業見習生於一方締約國停留時，仍為他方締約國之居住者，則依第 21 條第 1 項之規定，不適用於本稅約範本其他條文(例如：第 15 條)規定之獎學金及助學金等給付，僅得由該學生或企業見習生之居住地國課稅⁷⁴。另依本條文之規定，不得將由一方締約國居住者或代表該居住者所給付之款項，或由某人位於一方締約國之常設機構所負擔之款項，視為源自該締約國境外。

(十三)第 23 條註釋

1. 第 48 節註釋修訂後內容如下：

按上揭註釋中之案例，來源國課稅上限業受限制，且居住地國之稅率通常較來源國之稅率為高，爰僅在少數情況下，依第 2 項後段規定之普通扣抵法(Ordinary Credit Method)所計算之扣抵限額，才具意義。倘締約

⁷³ 2014 年增訂。

⁷⁴ 2014 年增訂。

國於前揭情況下傾向採用全部扣抵法(Full Credit Method)，而非對可扣抵稅額之上限加以限制，則該締約國可刪除第 2 項後段之規定⁷⁵。

2. 第 63 節註釋修訂後內容如下：

通常以所得淨額計算之稅額作為核算可扣抵上限之基礎，例如：將源自常設機構所在國 E(或來源國 S)之所得，減除與取得該所得有關之可扣除額(依可扣除項目或比例)後之餘額計算應納稅額(請參閱第 40 節註釋)。爰在諸多情況下，可扣抵稅額上限較於 E 國或 S 國實際繳納之稅額為低，尤其在居住地國 R 之居住者取得源自 S 國之利息，而其貸款資金係來自第 3 國之情況下，由於前揭貸款所需支付之利息與源自 S 國之利息相互抵銷，爰造成 R 國核算實際應納稅額之基礎即所得淨額甚低，或無餘額。如同第 11 條第 7.1 節註釋所示，因 R 國可課徵之稅額甚低或近乎其微，爰其無法解決前揭問題；另如第 11 條第 7 節至 7.12 節註釋所建議之解決方法，即 S 國應予免稅⁷⁶；其餘內容刪除。

(十四)第 24 條註釋

1. 第 31 節註釋修訂後內容如下：

部分國家或許認為⁷⁷第 2 項規定過於寬鬆，致無國籍之一方締約國居住者除可要求他方締約國外，亦可要求其居住地國給予無差別待遇，進而從其居住地國與第三國所簽訂之避免雙重課稅協定中受益。希望避免前揭情況發生之國家⁷⁸，可依以下建議修改第 2 項規定：

無國籍之一方締約國居住者於他方締約國領域內，不應較他方締約國之國民於相同情況下，特別是基於居住之關係，負擔不同或較重之任何租稅或相關之要求。

2. 第 72 節註釋修訂後內容如下：

⁷⁵ 刪除「參照以下第 63 節註釋」文字。

⁷⁶ 2014 年增訂。

⁷⁷ 修正前為未來部分國家可能認為。

⁷⁸ 修正前為倘前揭國家希望避免前揭情況發生。

除以上所探討之典型案例外，亦可能發生其他類型之案例，尤其當企業之居住地國亦為位於他方締約國領域內之常設機構之利潤發生所在國(請參閱第 21 條第 5 節註釋)時。

肆、心得與建議

一、讀書小組及模擬法庭辯論賽

ITC 於租稅協定課程開始前，預先將學生分為 9 組，每組約 5 至 6 個成員，讀書小組成員大都來自不同國家，以所屬小組為例，成員分別來自義大利、印度、祕魯、哈薩克及臺灣，各組須利用課餘時間討論課前預習作業，並在指定時間內完成繳交。另 ITC 自 2013 年起於租稅協定課程期間舉辦模擬法庭辯論賽，辯論賽以讀書小組為單位，並以抽籤方式決定辯論之立場。此外，辯論賽分為訴狀撰寫及言詞辯論二部分，訴狀撰寫完畢後，需於指定時間內送交 ITC 及正方或反方，並於言詞辯論前完成答辯狀。至有關言詞辯論，此辯論賽係模擬國際法庭，原告或被告之辯護律師(即讀書小組成員)均需直接面對庭上 3 位法官，回答其所提出之問題。

在讀書小組討論及準備辯論比賽期間，小組成員皆需於研讀相關資料與書籍後，利用課餘時間討論。從討論中發現，與同學互相切磋，有助提升學習成效。例如：有天晚上正在預習隔天之課程，眼睛停留在教材中某個雞蛋造型的圖形許久，仍然無法理解該圖形內部數字與企業出售資產予常設機構之關聯性，索性詢問同組同學，經由同學解說並與其互相討論、切磋後，終於豁然開朗，節省了不少自行摸索時間。

二、培養發現問題之能力

不少同學總是期待於課堂上獲得正確解答，惟 ITC 授課教師不下一於課堂上強調，許多問題沒有所謂的正確答案，課程目的之一在於培養學生發現問題之能力，而非直接給予答案，以授課教師於課程前指定之作業題目為例，授課教師事先提供盧森堡與葡萄牙簽署租稅協定部分條文規定及案例，請同學按股東所獲配之股利計算其可扣抵稅額，惟同組同學對於前揭條文皆有不同意見及解讀方式，無法於課程前獲得共識，爰期待在課堂上獲得解答，殊不知授課教師亦無標準答案，引起若干同學議論紛紛，其於是告知班上同學，學習之目的並非一味地

追求標準答案，而係培養探索及發現問題之能力。

三、提高英文訓練時數

英文能力與學習成效息息相關，例如：課前指定閱讀之資料相當豐富，英文閱讀能力影響預習進度；授課教師亦會隨機抽點學生回答問題，英文口說能力影響語意之表達；講師皆以英文授課，英文聽力影響課程理解程度；作業及考試答案一律以英文書寫，英文寫作能力則影響文義之表達及答題速度。倘於經費許可下，建議提高英文訓練時數，以增加同仁使用英文之機會，進而提升同仁之英文能力。

四、留意簽證申請時程

我國國人赴荷蘭進修期間超過 3 個月以上者，須另申請學生簽證與居留證，建議獲選同仁儘早完成入學手續，並留意取得必要文件所需時間，例如：申請學生簽證與居留證所需文件之一為托福成績單⁷⁹，萊登大學僅接受由托福考試主辦單位即 ETS 直接寄發紙本成績單至該校教務處，托福成績單自申請至送達約需 6 週，而萊登大學受理學生簽證與居留證申請之截止日為每年 6 月 1 日，一旦學生備妥所需文件，即由萊登大學代為向荷蘭移民局遞交簽證申請，簽證自申請至核准約需 4 至 6 週，爰亦需留意簽證申請時程，以即時取得學生簽證與居留證。

⁷⁹ 亦可提供其他英文檢定成績單，請詳萊登大學網頁公布資訊。