

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織與韓國政策
中心聯合舉辦 2015 年國際租稅研討會
「稅基侵蝕與利潤移轉計畫之推進及
相關進階租稅協定議題」報告

服務機關：財政部綜合規劃司

姓名職稱：王金鳳 稽核

派赴國家：韓國

出國期間：104 年 6 月 14 日至 21 日

報告日期：104 年 9 月 16 日

摘要

經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development) 與韓國政策中心(Tax Programme, OECD Korea Policy Centre) 鑒於租稅協定在稽徵實務上之運用，衍生諸多問題，且近年來 OECD 對於租稅協定之適用陸續提出新的解釋，加上企業全球化、國際化之影響，跨國企業常藉由各國稅法差異，運用各種租稅策略及安排，將企業利潤移轉至稅率較低或免稅國家，影響租稅公平，爰聯合於 2015 年 6 月 15 日至 6 月 20 日於韓國首爾舉行「稅基侵蝕與利潤移轉計畫(簡稱 BEPS)之推進及相關進階租稅協定議題」研討會，邀請 OECD 專家就租稅協定之實務運用及國際發展趨勢等相關問題進行深入剖析，內容以 OECD 稅約範本為主，並對特定之租稅協定議題做深度之介紹，包括常設機構、營業利潤、財產交易、受僱、股利及利息等所得，並涵蓋租稅協定條文相關註釋及特別規則之適用，及介紹當前 OECD 發表之稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting)行動計畫。

鑑於我國與各國租稅合作日趨頻繁，且目前已簽署或洽簽中之租稅協定，多係參照 OECD 稅約範本，因此，參與該研討會將有助於瞭解租稅協定當前議題、實際運用之國際慣例及最新國際反避稅趨勢，期能藉由相關議題之深入研討，對於我國現行租稅協定所面臨爭議之解決，及國內反避稅措施政策擬定，有所助益。

參加經濟合作暨發展組織與韓國政策中心聯合舉辦 2015 年國際租稅研討會
「稅基侵蝕與利潤移轉計畫之推進及相關進階租稅協定議題」報告

目次

壹、緣起及目的	1
一、經濟合作暨發展組織簡介	1
二、OECD 韓國政策中心	2
貳、與會人員與會議經過	2
參、研討會議議程表	3
肆、研討會議議題摘錄	4
一、租稅協定之角色與目的	4
二、面對稅基侵蝕及利潤移轉-BEPS 行動計畫簡介	10
三、租稅協定利益及雙重居住者	13
四、面對協定競購-租稅協定利益之限縮	15
五、租稅協定之詮釋及其效力	17
六、常設機構條款討論	19
七、歸屬於常設機構利潤之討論	26
八、受僱所得	30
九、不動產所得&財產交易所得之討論	32
十、協定競購、受益所有權及協定濫用之討論	34
十一、股利之討論	37
十二、利息及資本弱化之討論	37
十三、權利金所得	38
伍、心得及建議事項	39
一、心得	39

二、建議	40
附錄、會議資料	42

壹、緣起及目的

一、經濟合作暨發展組織簡介

經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development, 以下簡稱 OECD) 為一國際性組織, 其前身為 1948 年 4 月成立之歐洲經濟合作組織 (Organisation for European Economic Cooperation), 該組織成立目的是為執行第二次世界大戰以後歐洲重建馬歇爾計劃, 後來其成員國逐漸擴展到非歐洲國家, 1960 年 12 月加拿大、美國及歐洲經濟合作組織之成員國等 20 國家¹簽署公約, 決定成立經濟合作暨發展組織, 1961 年 9 月歐洲經濟合作組織更名為經濟合作暨發展組織, 於法國巴黎正式宣告成立。

OECD 目前有 34 個成員國², 該組織雖以已開發國家為主, 但已有部分開發中國家申請並成功加入該組織, 包括土耳其、墨西哥、匈牙利、波蘭和智利, 另 OECD 理事會於 2007 年 5 月部長級會議中決定, 正式開始考慮俄羅斯聯邦入會申請, 並與若干經濟規模較大開發中國家³建立「強化合作夥伴關係」(Enhanced Engagement), 以追求世界各區域間之均衡發展。

該組織架構主要為理事會⁴、委員會⁵及秘書處⁶組成。OECD 素有世界貿易組織智庫之稱, 強調以政策對話方式達到跨國政府間經濟合作與發展, 並建立會員國強而有力之經濟實力, 其功能為提供對話機制、調和國內與國際之政策措施、確認優良之施政措施及分享施政經驗。

組織宗旨：幫助各成員國家政府實現可持續性經濟增長及就業, 成員國生活水準上升, 同時保持金融穩定, 從而為世界經濟發展作出貢獻。其組建公約中提出：經合組織應致力於為其成員國及其它國家在經濟發展過程中穩固經濟擴展提供幫助, 並在多邊性和非歧視性基礎上為世界貿易增

¹ 奧地利、比利時、加拿大、丹麥、法國、西德、希臘、冰島、愛爾蘭、義大利、盧森堡、荷蘭、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英國、美國等 20 個國家。

² 日本、芬蘭、澳洲、紐西蘭、墨西哥、捷克、匈牙利、韓國、波蘭、斯洛伐克、智利、斯洛維尼亞、愛沙尼亞、以色列等 14 個國家及註 1 之 20 個創始會員國, 共 34 個國家。

³ 巴西、南非、中國大陸、印度及印尼等 5 國參與該組織「強化合作夥伴關係」計畫。

⁴ 由 OECD 秘書長擔任主席, 並以會員國與歐盟組成, 負責監督及指導政策方向。

⁵ 共約 250 個委員會, 由會員國及應邀之非會員國組成, 負責討論與執行政策議題。

⁶ 下設各業務處, 負責分析及建議。

長作出貢獻。

二、OECD 韓國政策中心

OECD 於 1991 年開始策劃多邊稅務中心網絡，目前 OECD 在全球設有 5 個多邊租稅中心，分別為奧地利維也納、土耳其安卡拉、匈牙利布達佩斯，墨西哥市及韓國首爾。

韓國於 1996 年成為 OECD 之會員國，並於 1997 年在韓國首爾成立 OECD 韓國稅務中心(Korea - OECD Multilateral Tax Center, KTC)，2008 年正式名稱變更為韓國政策中心(OECD Korea Policy Centre)，其成立之宗旨為加強會員國與非會員經濟體間之關係，其下設有稅務課程組(Tax Programmer)，藉由舉辦各項稅務研討會，邀請 OECD 會員、非會員國稅務機關代表及該領域學者專家，針對各項重要議題交換經驗、提供最新之知識與資訊，成為 OECD 在亞洲地區會員國與非會員經濟體間之橋樑。2015 年韓國政策中心擇定當前熱門租稅議題進行理論與實務研討，共舉辦「租稅政策分析及稅收統計」、「稅基侵蝕與利潤移轉計畫(以下簡稱 BEPS)之推進及相關進階租稅協定議題」、「租稅政策：VAT 國際課稅準則」、「BEPS：移轉訂價文據、風險評估及避風港法則」及「BEPS：移轉訂價講師之培訓」等 5 場研討會，使各國代表瞭解各國現行租稅制度，共同為改善各國租稅環境而努力。

貳、與會人員與會議經過

OECD 援往例邀請我國參加 2015 年其韓國政策中心舉辦之國際租稅研討會，我國每年均應邀指派代表參加，以瞭解國際間當前租稅議題及其發展趨勢，並加強我國與國際組織及與會國家之實質關係與交流合作。本次奉派參加 2015 年 6 月 15 日至 6 月 20 日於韓國首爾舉行之「稅基侵蝕與利潤移轉計畫之推進及相關進階租稅協定議題」研討會，與會成員包括 OECD 會員國家及非會員國經濟體代表，除了地主國韓國為 OECD 會員國外，尚包含不丹、印度、印尼、馬來西亞、緬甸、沙烏地阿拉伯、泰國、越南及我國，計 10 個國家，17 位代表與會。

本次研討會舉辦地點位於韓國首爾仁寺洞之 CenterMark Hotel，OECD 指派 2 位稅務專家擔任此次研討會講座，包括：任職於 OECD 巴黎總部之租稅協定專家，紐西蘭籍 Mr. David Partington (Senior Advisor of Tax

Treaty, OECD) 擔任本次研討會之主導人及任職於德國財政部資深稅務專家，德國籍 Mr. Michael Kiesewetter (Senior Tax Expert) 擔任講師。

研討會課程安排方式，由 2 位講座分別以簡報進行說明，講授內容以 OECD 稅約範本為主，並對特定租稅協定之議題做深入介紹，包括常設機構、營業利潤、財產交易、受僱、股利及利息等所得，並涵蓋租稅協定條文相關註釋與特別規則之適用及介紹當前 OECD 發表之 BEPS 行動計畫。於課程進行中，隨時就相關議題，詢問與會人員意見，藉由各國與會人員發言，瞭解目前各國實務查核時所遭遇問題，並由講座給予適當建議。另將與會人員分組進行案例研討，各小組成員於各小會議室中，針對案例做意見交換，透過彼此實務經驗及課堂上所得資訊，充分討論並交換個人意見後，做出分組結論，輪流發表結果，再由講座分析案例情況。藉由設計個案之實例分析及小組討論，除可提升租稅協定之專業知識外，藉由分組討論，與其他國家代表交換工作心得，工作時所面臨之困境，進而建立良好情誼，增進國際形象及交流。

本次研討會除於韓國首爾 CenterMark Hotel 研習課程外，韓國政策中心亦與韓國國際租稅協會聯合舉辦國際租稅研討會，討論 OECD BEPS 計畫：近期之發展及其重要議題。另於週末安排參訪活動，使各國與會人員體驗韓國文化，包含：參觀首爾塔、韓國音樂劇、景福宮及民俗博物館等，並品嚐人蔘雞湯及韓國道地料理，各國與會人員莫不對韓國文化及經濟發展，留下深刻印象。

參、研討會議議程表

日期	研討會內容
6 月 15 日 (星期一)	
09:00-09:30	開幕式
09:30-10:30	OECD、韓國政策中心、講座及研討會議程介紹
10:50-12:00	國際課稅原則
13:30-15:00	租稅協定角色及目的
15:20-17:30	BEPS 簡介、歸屬於租稅協定之利益
17:30-18:30	韓國歷史及文化介紹
18:30-20:00	歡迎晚會
6 月 16 日 (星期二)	

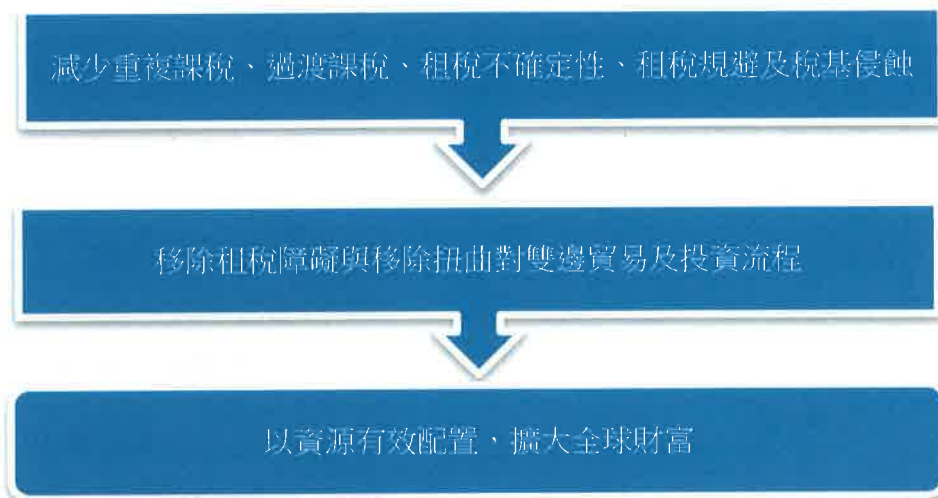
09：00-10：30	租稅協定詮釋及義務
10：50-12：00	營業利潤課稅：常設機構定義
13：30-15：00	固定營業場所、視為常設機構、工程活動
15：20-17：30	非視為常設機構之活動、營業代理人
6月17日（星期三）	
09：00-10：30	營業利潤課稅：歸屬於常設機構之利潤
10：50-12：00	個人勞務課稅
13：30-15：00	固定資產及資本利得課稅
15：20-17：30	協定競購、受益所有人及租稅協定濫用
18：00-19：00	晚餐
20：00-21：30	韓國音樂劇
6月18日（星期四）	
09：00-10：30	股利
10：50-12：00	利息所得及資本弱化
13：30-15：00	權利金、租金
15：20-17：30	專門技術資訊(know-how)及軟體
6月19日（星期五）	
09：00-10：15	演藝人員及運動員
10：30-11：30	公開討論-租稅協定其他議題討論
11：30-12：00	閉幕式
14：00-18：00	聯合研討會（韓國國際租稅協會及 OECD 韓國政策中心）
18：00-20：00	歡送晚會
6月20日（星期六）	
09：30-15：00	參訪活動

肆、研討會議議題摘錄

一、租稅協定之角色與目的

（一）租稅協定之目標

為跨國貿易及投資須要，目前國際間已簽署之雙邊租稅協定多達 3,000 多個，透過租稅協定簽署，可使資源分配更具效率，全球效益最大化。



(二) 租稅協定如何促使目標達成

1. 消除大部分法律及經濟上之雙重課稅
2. 消除或減少外國投資者部分稅賦
3. 消除租稅扭曲
4. 提供一套標準分配租稅利益
5. 闡明租稅規避及稅基侵蝕
6. 提供架構解決租稅爭端
7. 為國外投資者提供一穩定之租稅環境
8. 增加經濟體之國際競爭力

(三) 消除雙重課稅

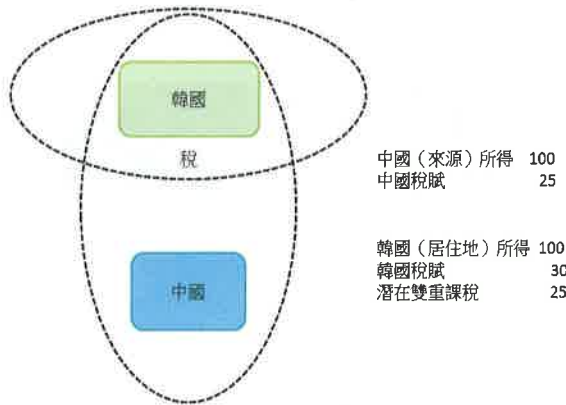
雙重課稅是指同一或不同課稅主體，對同一或不同納稅義務人的同一課徵對象或稅源，進行兩次以上課徵，其分為法律上雙重課稅 (Juridical double taxation) 及經濟上雙重課稅 (Economic double taxation)，說明如下：

1. 法律上雙重課稅：是指稅法規定對同一納稅義務人，採取不同課稅原則，而引起的重複課稅。如兩個國家，其中A國採取屬人主義，B國採屬地主義，則對在B國居住之A國居民而言，將承擔AB二國的納稅義務。
2. 經濟上雙重課稅：針對同一所得或財產，分別對二個不同的納稅義務人進行課稅，即發生經濟上之重複課稅。典型國際間經濟上重複課稅例子是對股利的重複課稅，例如跨國企業，國外子公司所得在外國被課徵公司所得稅，盈餘分配回國內母公司後，國內母公司對於該項盈餘分配之所得，仍必須在國內被課徵所得稅，亦即對於企業所獲得之國

外股息紅利雙重課稅。

3. 雙重課稅通常發生在全球所得課稅制度⁷加上所得來源課稅制度⁸或雙重居住者 (residence in two countries) 時，所採取解決之方式有分配專屬課稅權及分享課稅權利。

(四) 案例說明



韓國公司在中國境內有中國來源所得 100元(假設中韓尚未簽署租稅協定)，該公司在中國境內先扣繳25元(假設稅率25%)，之後再依據韓國國內稅法規定，須再向韓國稅務局繳納公司所得稅 30元(假設稅率30%)，產生雙重課稅 25元。此種因全球所得課稅制度及來源所得課稅制度併用所產生之重複課稅問題，透過租稅協定簽署，可有效地解決此一問題。

(五) 基本觀念

1. 大部分租稅協定是屬於雙邊租稅協定
2. 與各國國內法相結合
3. 為國內租稅法規及國內課稅權利設一界限
4. 租稅協定之架構通常是以OECD稅約範本為藍本
5. 考慮到不同國民及開發中國家之須求
6. 目前較有影響力的為OECD稅約範本(OECD MODEL)及聯合國 (UN MODEL) 稅約範本兩種

(六) 租稅協定發展沿革

租稅協定之源起可回溯至 1890 年代，經長時間發展至今，以 OECD 稅約範本及聯合國 (UN) 稅約範本為兩大主流：

1. OECD稅約範本
 - 1956 年:開始研究國際間雙重課稅議題。
 - 1963 年:草擬稅約範本。
 - 1977 年:稅約範本建構完成。
 - 1992 年:稅約範本架構重整，改採活頁式，便於更新。

⁷ worldwide income tax system，即我國所稱屬人主義。

⁸ source income tax system，即我國所稱屬地主義。

- 分別於 1994 年、1995 年、1997 年、2000 年、2003 年、2005 年、2008 年、2010 年及 2014 年更新協定範本。

2. 聯合國稅約範本

為解決開發中國家採用 OECD 稅約範本較為不利之情形，聯合國於 1979 年發布聯合國稅約範本 (United Nations Model Double Taxation between Developed and Developing Countries) 強調所得來源國課稅原則，對開發中國家較為有利，曾於 2001 年及 2011 年更新。

- 1979 年研擬手冊。
- 1980 年架構協定範本。
- 2001 及 2011 年更新稅約範本。

(七) OECD 稅約範本架構

本次研討會內容著重於 OECD 稅約範本之內容討論分析，以下係就講授內容及案例摘要說明：

章	條	內容	
第 1 章 適用範圍	第 1 條	適用之人	締約國之居住者。
	第 2 條	適用之租稅	所得稅、資本利得稅、屬各級政府或地方政府稅目及新開徵之稅目等。
第 2 章 定義	第 3 條	一般性定義	包含個人、公司、企業、雙方締約國之企業、國際運輸、主管機關、國民、營業等。
	第 4 條	居住者	原則上指國內法規規定負有納稅義務之人，並運用破除僵局原則 (Tie Breaker Rule) 處理雙重居住者問題。
	第 5 條	常設機構	包括固定營業場所、期間超過 12 個月之營建工程、視為常設機構之活動及有權簽約之非獨立代理人等。
第 3 章 所得課稅	第 6 條	不動產所得	不動產所在地國有課稅權。
	第 7 條	營業利潤	所得來源國對歸屬於其境內常設機構之淨利潤有課稅權。
	第 8 條	海空運輸所得	實際管理處所所在地國有絕對課稅權。
	第 9 條	關係企業	一方領域依常規交易原則調整交易價格時，他方領域應作相對應調整。
	第 10 條	股利	所得來源國在 5% 至 15% 稅率範圍內得保有課稅權。
	第 11 條	利息	所得來源國在稅率 10% 範圍內得保有

			課稅權。
	第 12 條	權利金	居住地國享有絕對課稅權。
	第 13 條	財產交易所得	所得來源國就不動產交易所得有課稅權；常設機構所在地國對於常設機構轉讓營業使用之動產所得有課稅權。
	第 14 條	執行業務所得	2000年更新時刪除本條，併第7條營業利潤。
	第 15 條	受雇勞務所得	由所得來源國課稅，但受僱者於所得來源國居住未滿183天，取自非居住者且無常設機構之雇主給付之勞務報酬不在此限。
	第 16 條	董事所得	公司所在地國享有課稅權。
	第 17 條	表演人及運動員	所得來源國享有課稅權。
	第 18 條	退休金	居住地國享有課稅權。
	第 19 條	政府勞務	勞務提供國享有課稅權。
	第 20 條	學生	取自境外供學習之所得不課稅。
	第 21 條	其他所得	原則上應由居住地國課稅。
第 4 章 資本課稅	第 22 條	資本	所得來源國僅得就不動產、源於常設機構轉讓營業使用之動產或固定處所之所得課稅。
第 5 章 雙重課稅之消除	第 23 條	雙重課稅消除方式	免稅法或扣抵法。
第 6 章 特別條款	第 24 條	無差別待遇	國籍、常設機構及資本之無差別待遇。
	第 25 條	相互協議程序	締約雙方在課稅上發生租稅協定所認定之爭議時，提供補救措施。
	第 26 條	資訊交換	規範締約雙方交換資訊之範圍、處理及其限制。
	第 27 條	協助徵稅	雙方主管機關有協助彼此徵稅之義務，以加強國際間合作，防杜納稅義務人規避稅賦。
	第 28 條	外交及領事人員	規範協定規定不影響外交或領事人員依國際法所享有之財政特權。
	第 29 條	適用領域之延伸	考量締約雙方或一方之海外領域、與其他國家或領域具國際關聯性，可視為該國領域之延伸者，可納入本條規範，使租稅協定之適用至該延伸領域。

第 7 章 生效與終 止條款	第 30 條	生效	締約雙方約定適用租稅協定之期間。
	第 31 條	終止	終止條款。

(八) OECD 稅約範本及 UN 稅約範本主要差異點

OECD稅約範本與UN稅約範本架構大致相同，但認定原則及範圍略有不同，其主要差異說明如下：

- 第 3 條:UN稅約範本無「企業」及「營業」之定義。
- 第 5 條:在UN稅約範本下，所得來源國擁有較大課稅權，規定內容包括：6 個月存續期間測試、服務提供及保險企業視為常設機構；非獨立代理人有權以該企業名義簽訂契約，並經常行使該權利者，視為設有常設機構等。
- 第 7 條:UN稅約範本為保障開發中國家之稅收，營業利潤課稅原則採「吸引原則」(force attraction principle)，保障開發中國家稅收。
- 第 8 條:UN稅約範本增訂第二種版本 (alternative B) 將以船舶經營國際運輸業務利潤另行規定，增訂限制所得來源國課稅權。
- 第 9 條:UN稅約範本增訂第 3 項規定，關係企業涉有詐欺、重大過失或故意等逃漏稅，排除相對應調整之適用。
- 第 10 條:UN稅約範本以股利受益所有人為公司且直接持有資本 10%以上公司之股利，適用較低稅率。
- 第 11 條:UN稅約範本有關利息上限稅率，保留由締約雙方國家協商決定。
- 第 12 條:UN稅約範本規定權利金受益所有人之所得來源國亦享有課稅權。
- 第 13 條:UN稅約範本對轉讓股份之利得，如被轉讓股份係占被投資公司之股份達一定比例者，則被所得來源國有課稅權。
- 第 14 條:刪除OECD稅約範本及UN稅約範本有關 6 個月規定。
- 第 16 條:UN稅約範本擴大範圍，將董事會高階管理階層成員所取得之薪資、工資及其他類似報酬納入規範。
- 第 18 條:UN稅約範本提供 2 種版本供選擇。
- 第 20 條:UN稅約範本對學生條款做細微的差異調整。
- 第 21 條:UN稅約範本增訂第 3 項賦予所得來源國亦享有課稅權。
- 第 25 條:UN稅約範本對於相互協議程序有較詳細之說明。

二、面對稅基侵蝕及利潤移轉-BEPS 行動計畫簡介

(一) BEPS

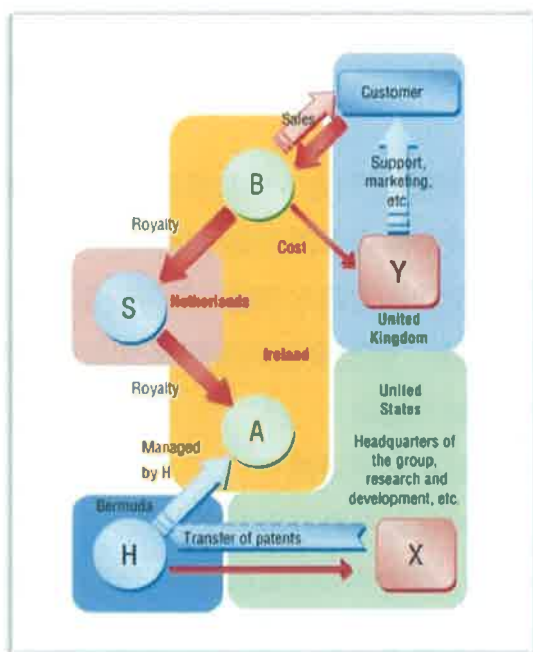
2013 年OECD發表BEPS行動計畫，其中包含租稅協定議題。這些行動計畫之目的，是為檢視現行之規定，是否有哪些會誘發企業將其應稅利潤移轉至非商業活動實際進行的地方，以及有哪些應對措施防止這些情況發生。相關行動計畫已獲得 2013 年 7 月在莫斯科舉辦之G20 財長會議和央行總裁會議的支持，亦獲得 2013 年 9 月在聖彼得堡舉辦之G20 領袖會議的支持。BEPS行動方案訂有較緊迫的時間表，這些行動計畫預計於未來的 18 至 24 個月內提出(第一部分行動計畫已於 2014 年 9 月提出)。

(二) BEPS 行動計畫關注重點

1. 許多跨國企業繳納過低之稅賦，如英國對於Google、Amazon和Starbucks 之批評。
2. 國內法及租稅協定中，行之有年之國際租稅原則，在新的全球經濟環境下是否依然適當？
3. 服務業明顯成長，包括電子商務及數位產品，生產活動所在地與實際消費者所在地不同。

基於以上原因，須建立一個整合且廣泛的行動計畫，修訂相關租稅原則，藉以反映現今商業運作的實際狀況。

(三) 案例分享：國際租稅規劃-Double Irish with a Dutch Sandwich



Double Irish with a Dutch sandwich為特定大型企業所使用規避稅負之方法，主要利用位於愛爾蘭及荷蘭之聯屬公司，藉由租稅協定及相關國內稅法規定，將利潤移轉至稅負較低或免稅之主權國家。其概念是利用各個國家不同稅負進行安排，規避公司所得稅、權利金課稅及美國受控外國公司規範(US CFC rules)。其操作方式為先將利潤移轉至第

一家愛爾蘭公司，再移轉至荷蘭公司，最後再移至總部位於租稅天堂之第二家愛爾蘭公司，透過如此之資金安排，可以大幅地降低公司整體稅賦。

案例背景是一總部位於美國之跨國公司X，在英國提供智慧財產權相關服務賺取報酬，因英國的稅率很高，所以X公司藉由位於愛爾蘭的B公司（愛爾蘭的公司所得稅稅率為 12.5%）將相關產品賣給英國的消費者，再透過位於英國的Y公司服務客戶，並由B公司以Y公司發生之成本為基礎支付相關費用，因此，在英國Y公司幾乎沒有可供課稅之利潤。

X公司目的是如何將應稅的利潤移出愛爾蘭，轉至較低稅負國家（對免稅天堂而言，愛爾蘭的稅率仍較高）。首先，X公司將其研發之專利權移轉至位於百慕達的H公司（百慕達公司所得稅稅率為 0%），而這個移轉要在研發初期，價值不高的時候實行，如此才不會在美國產生應稅所得。

另外A公司是設立於愛爾蘭，但由百慕達H公司管理的公司，在愛爾蘭稅法的規定，一間公司是否為居住者，係基於其管理權來判定，所以A公司不會被愛爾蘭視為該國之居住者，A公司在愛爾蘭不須要繳納公司所得稅，專利權之權利金給付也不須扣繳。

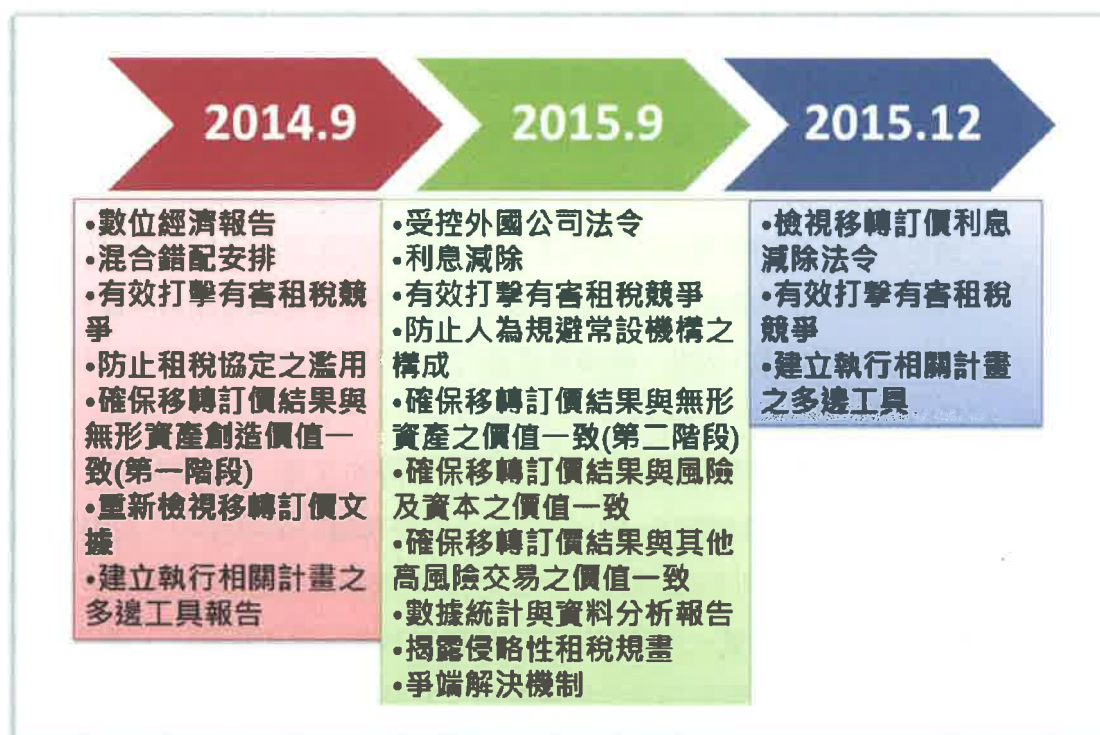
若直接將B公司之利潤移轉至H公司，將面臨扣繳稅款問題，故X公司在荷蘭設立一導管公司S，當B公司支付權利金給S公司時，受惠於荷蘭-愛爾蘭之租稅協定，權利金扣繳稅率為 0%，而當S公司支付權利金給A公司時，由於荷蘭國內法並無相關扣繳規定，此筆支付款項無須扣繳，另基於前段所述A公司不會被愛爾蘭視為該國之居住者，因此，A公司支付給H公司的權利金無須扣繳。如此將X公司原應於英國繳納高額稅負的利潤，透過前述的安排移轉至租稅天堂，大幅減少其整體稅負（愛爾蘭最近修訂刪除其國內稅法關於扣繳稅款之規定，B公司現今可以直接支付權利金給H公司而不須扣繳，因此，無須再透過S公司和A公司來達成此租稅規劃之目的）。

此種租稅規劃結合了直接銷售、合約生產、協定競購(treaty shopping)、混合錯配(hybrid mismatch)及移轉訂價等技巧。而美國只能當H公司分配股利予X公司時，才能對X公司課稅，若X公司選擇不分配股利，以規避相關稅負，美國對此筆交易則無法有任何租稅收入。據 2013 年統計，美國公司留在海外之所得高達 2 兆美金。

（四）BEPS 行動計畫

1. 行動計畫 1: 數位經濟時代之租稅挑戰。
2. 行動計畫 2: 消除混合錯配安排之影響。
3. 行動計畫 3: 強化受控外國公司法則之應用。
4. 行動計畫 4: 減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅基侵蝕。
5. 行動計畫 5: 有效打擊有害租稅競爭，並將租稅透明及實質課稅原則納入考量。
6. 行動計畫 6: 防止租稅協定之濫用。
7. 行動計畫 7: 防止人為規避常設機構之構成。
8. 行動計畫 8: 確保移轉訂價結果與無形資產創造之價值一致。
9. 行動計畫 9: 確保移轉訂價結果與風險及資本所創造之價值一致。
10. 行動計畫 10: 確保移轉訂價結果與高風險交易創造之價值一致。
11. 行動計畫 11: 蒐集分析稅基侵蝕與利潤移轉資料及執行計畫。
12. 行動計畫 12: 要求納稅義務人揭露侵略性租稅規劃。
13. 行動計畫 13: 重新檢視移轉訂價文據。
14. 行動計畫 14: 提升爭議解決機制之效率。
15. 行動計畫 15: 建立執行相關計畫之多邊工具。

(五) BEPS 時程表



三、租稅協定利益及雙重居住者

(一) 租稅協定利益之取得

欲取得租稅協定利益必須符合下列 3 項條件：

1. 納稅義務人須為締約國之居住者。
2. 須為協定內容所涵蓋之租稅。
3. 非屬協定利益限制條款之範圍。

於前開原則下，租稅協定第 1 條、第 2 條及第 4 條規定顯得格外重要。

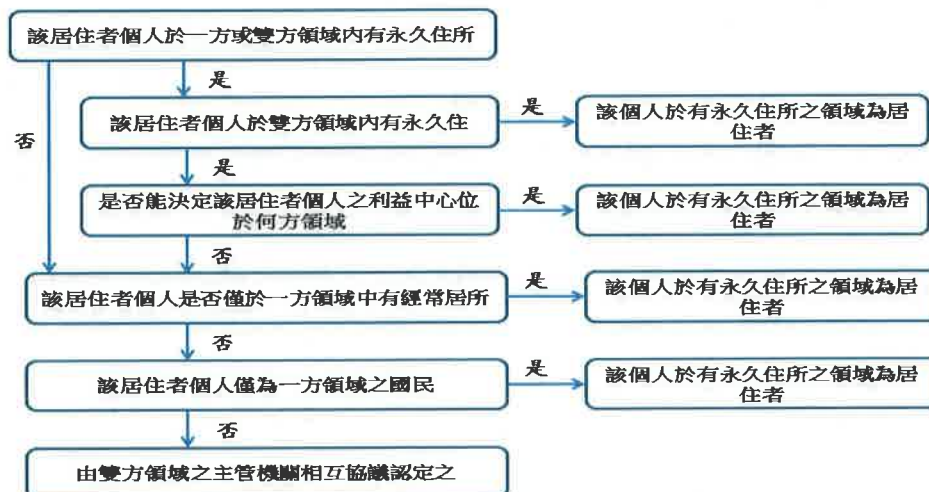
(二) 居住者條款

OECD 稅約範本第 4 條有關居住者規定之目的，在提供「締約國居住者」之定義，俾供其他相關條文使用。除第 24 條(無差別歧視)、第 26 條(資訊交換)、第 27 條(協助徵稅)及第 28 條(外交及領事人員)，對一個同時為雙方締約國之居民，即具雙重居住者身分之情形，提供一個解決方式，此方式稱之為破除僵局原則或雙重居住者。

有關居住者之定義，依 OECD 稅約範本第 4 條第 1 項視締約國國內法規定，以住所、居所、管理處所或其他類似性質，而負有在該國納稅之義務，但不包括僅因該國來源所得而納稅者；在協定上，所稱居留可依一年中之一定期間認定，如有同時符合雙方締約國居住者身分之雙重居住者情形時，則依同條第 2 項破除僵局原則以解決居住者身分競合問題。

個人居住者之檢測係依序以永久住所、主要重要利益中心、經常居所及國民等標準認定居住地國，若上述標準仍無法解決，則由雙方主管機關相互協議決定；至於非個人部分，則以實際管理處所認定其居住地國。

破除僵局原則 (tie-breaker rule) 之適用順序如下：



1. 永久住所之認定

必須符合可使用的條件、當作一個家使用及維護、一個納稅義務人所擁有或作為住家的地方，非僅供短期居留的特定場所、任何形式的家、可持續在任何時間使用。

2. 重要利益中心之認定

與納稅義務人有較密切之生活與經濟關係。註釋 15 之說明：

- 考量的因素包括家庭、社會關係、職業、政治、文化或其他活動、工作地點、管理財產之處所等。
- 必須整體檢視所有相關因素，不過最主要的因素是個人行為及活動。
- 如果在一個國家先有住所，之後又在另一個國家有住所，然而主要經常居住地及工作、家庭的維持都以第一個住所為重心，則可以認定第一個住所之所在國家為其主要利益中心。

3. 經常居所之認定

經常居留、納稅義務人在該處正常生活、主要係以居留國家為考量、非僅考量經常居住之住所、居留時間非僅一年或一定時間。

4. 居住者變更時點之認定

所得年度中任何時間都可能變更。依據國內法在下列情況下仍視為該所得年度之居住者：雖在租稅協定下被認定為他國之居住者，但為符合國內法相關規定，仍在國內保有住所，此情況下租稅協定將限制他國之課稅權。

5. 破除僵局原則在其他納稅個體之運用

OECD及UN稅約範本均採用實質營運處所認定原則：管理及商業行為實質進行所在地、大多數資深人員或有決定權之人（如董事會）所在地、該處進行之活動即為該納稅個體全部之活動、觀察全部事實及情況。

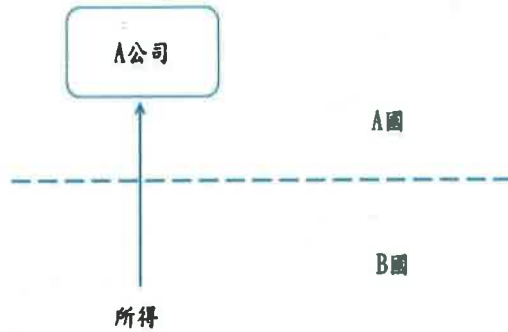
（三）有關「負有納稅義務」適用疑義

有關「締約國居住者」之定義係指依該締約國國內法規定因住所、居所、管理處所或其他類似性質而負有納稅義務之人，但不包括僅因取得來源所得及投資資本而負納稅義務之人。依OECD稅約範本 8.6 規定，在多數國家所指負有納稅義務之人，即使他們在符合相關免稅規定下，而免除納稅義務仍屬之，例如多數國家對退休基金給予免稅待遇，然而在OECD稅約範本 8.7 指出某些國家因其未負有納稅義務，不符居住者定義而得否

享有租稅協定之利益，亦不無爭議。

(四) 案例討論

【案例】



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

【討論】

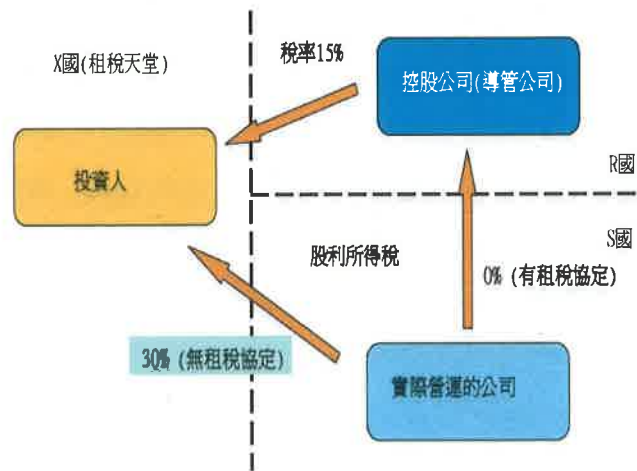
依稅約範本第4條第1項但書規定，無法僅以A公司於A國註冊及負有納稅義務，即認屬為A國居住者，而主張適用A-B兩國租稅協定，享有相關之租稅利益，須視第4條第3項規定，非個人居住者得視其實際管理處所所在地認定之。

四、面對協定競購-租稅協定利益之限縮

(一) 協定競購

所謂協定競購係指為了享有租稅協定利益，透過各國之租稅協定來規劃跨國交易之安排。即透過安排使無權享受租稅協定優惠之第三國居住者，透過協定國居住者身分而間接享受租稅協定優惠。可能以直接導管公司或進階導管公司形式來從事協定競購。

1. 直接導管公司



X國與R國簽有租稅協定，R國與S國簽有租稅協定，但X國和S國沒有租稅協定，因此，若X國投資者直接投資S國P公司，當P公司分配股利予X國投資者時，S國會針對該股利

直接投資S國P公司，當P公司分配股利予X國投資者時，S國會針對該股利

課徵 30%的稅額。在這種情況下，X國投資者可在R國設立一控股公司，根據R-S間租稅協定，該公司從S國取得之所得可以享受租稅優惠(0%)，R國控股公司P再把所得匯回給 X國投資者，同樣X國投資者能藉由X-R協定享受優惠(15%)。X國投資者透過在R國設立之控股公司(導管公司)減輕S國來源所得的稅負。

OECD在 1986 年雙重課稅及使用導管公司報告中指出，導管公司通常是一公司、合夥組織、信託或相似個體，只要它有權利享受租稅協定優惠。該租稅優惠通常造成所得來源國的傷害。

2. 一般導管公司之策略

- 透過減少扣繳稅款(利息、權利金和股利)
- 提高租稅協定對服務收入課稅門檻
- 資本利得
- 稅額抵減
- 視同已納稅額扣抵之優惠
- 隱藏資訊(協定所規範之資訊交換條款簡陋)

3. 有些國家因政策考量鼓勵企業於該國設立導管公司

某些國家積極推廣利用他們國家作為導管，使該國增加經濟活動及稅收。這些國家透過下列稅法規定，實施租稅優惠，使該國能吸引外國資金投入：

- 取得國外股利或利息收入免稅。
- 支付國外股利或利息費用免稅。
- 有能力轉換所得性質規避稅負(例如：權益vs.負債之轉換)。

4. 因應處理協定競購之方法

- 國內一般反避稅規定或司法原則。
- 租稅協定中已有反避稅規定，例如「受益所有人」概念。
- 特殊的反避稅規定包含於某些國家的國內法中。
- 租稅協定條款的解釋(例如：1962 年瑞士聯邦會議的命令)

然而許多國家認為協定競購最有效的處理方法，是在租稅協定中加入特殊的反避稅規定。

5. BEPS對「協定競購」之回應

OECD前曾就不同情況下之協定競購進行研究，於 2014 年報告指出

受益所有人應在協定競購有其限制。在各國協定競購實例中，使用許多不在OECD範本中之方法，嘗試解決協定競購問題。

因此，最近有建議應在OECD範本中，納入兩個檢視協定競購問題工具，分別是利益限制條款以及主要目的測試。

目前利益限制條款已經包含在美國與他國簽訂之租稅協定中，簡述利益限制條款內容如下：

- 第一段：可享協定利益之人，方能享有租稅協定優惠。
- 第二段：在哪些情況下，居住者仍可被視為可享協定利益之人。
- 第三段：原則上，一方締約國居住者就源自於他方締約國之所得，可享有協定利益，不管該居住者是否為可享協定利益之人。
- 第四段：即使一方締約國居住者不符合第二段及第三段規定，但他方締約國之主管機關仍有權將其視為可享協定利益之人。
- 第五段：專有名詞之定義。

（二）試圖規避租稅協定之利益限制條款

1. 規避租稅協定門檻

試圖規避租稅協定之限制，以獲取租稅協定優惠。例如：

- 為規避稅約範本第 5 條第 3 項規定之建築工地天數限制門檻，分割工程合約，致不滿 12 個月，而不構成常設機構以獲取租稅協定優惠。
- 將支付利息轉換成交換合約或保證費形式。
- 將股利轉換成交易，以減少稅約範本第 10 條第 2 項第(a)款之 5%扣繳稅率。
- 其他。

2. 國內法不可能針對各種交易型態，均規範特殊的反避稅規定，而稅約範本已討論部分形式之交易及防堵的建議，如目前BEPS行動計畫之 Action7 防止人為規避常設機構之構成已經納入討論。

五、租稅協定之詮釋及其效力

（一）租稅協定之法律本質

租稅協定本質上應屬於締約國雙方間適用之國際法，依維也納條約法公約第 2 條約定：「稱“條約”者，謂國家間所締結而以國際法為準之國際書面協定，不論其載於一項單獨文書或兩項以上相互有關之文書內，亦不論其特定名稱為何」，租稅協定之權利義務僅止於締約國雙方應予遵

守，其效力尚不及於締約國雙方以外之第三人。在某些國家，租稅協定兼具有國內法之法律位階，總之，租稅協定一旦正式施行，即賦予納稅義務人請求租稅協定利益之權利。

（二）租稅協定與國內法之關連

OECD 稅約範本第 3 條第 2 項規定「本協定於一方領域適用時，其未界定之任何名詞，除上下文另有規定外，依本協定所稱租稅於協定適用當時之法律規定辦理，該領域稅法之規定應優先於該領域其他法律之規定」。租稅協定應具備特別法之性質，其效力及解釋均應凌駕於國內法之上，國際間之施行狀況，大體上依循前開原則。

（三）租稅協定之解釋

租稅協定之解釋架構，以維也納條約法公約為主，亦為目前普遍接受之國際法原則，輔以 OECD 稅約範本註釋、國際法庭判決等外部解釋；另多數國家對其國內稅法條文較偏重文義解釋，而對於租稅條約文義則採廣義之解釋，然而為避免因解讀條文發生歧異，致無法達成共同拘束之效果，因此在 1969 年 5 月 23 日簽署，1980 年 1 月 27 日生效之維也納條約法公約中有關租稅解釋之規定，說明如下：

第 31 條 一般解釋原則

1. 條約應依其用語按其上下文並參照條約之目的及宗旨所具有之通常意義，善意解釋之。
2. 就協定解釋之目的而言，其內容除應包括協定本文外，尚應包括前言及附錄。
 - (1) 全體當事國間因締結條約所訂與條約有關之任何協定；
 - (2) 一個以上當事國因締結條約所訂並經其他當事國接受為條約有關文書之任何文書。
3. 應與上下文一併考慮者尚有：
 - (1) 當事國嗣後所訂關於條約之解釋或其規定之適用之任何協定；
 - (2) 嗣後在條約適用方面確定各當事國對條約解釋之協定之任何慣例；
 - (3) 適用於當事國間關係之任何有關國際法規則。
4. 倘經確定當事國有此原意，條約用語應使其具有特殊意義。

第 32 條 解釋之補充資料

如適用第 31 條而有下列情形之一時，得使用補充解釋之方法，其來

源包括協定之預備工作及簽署之情況，以確認或決定適用第 31 條之意義：

1. 其意義模糊不清或難解時；或 2. 其結果明顯無稽或不合理時。

因此，OECD 稅約範本註釋，可視為租稅協定適用之解釋，亦已廣為 OECD 會員國與非會員國所接受，部分案例亦顯示有些國家法院亦參採該註釋以為判決參考，顯見該註釋廣為各方運用及採納。

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

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

六、常設機構條款討論

常設機構 (permanent establishment, 以下簡稱 PE) 指企業從事全部或部分營業之固定場所。PE 涉及所得歸屬與課稅管轄權分配，OECD 就實務運作上涉及 PE 定義已提出多項註釋，PE 之重要性不僅決定所得來源國對於營業利潤是否具課稅權，同時亦決定其對其他所得類別是否得予課稅及其課稅方式。以下就 OECD 稅約範本第 5 條有關 PE 之定義，擇要分述如下：

(一) 有關 OECD 稅約範本第 5 條常設機構之各項規定

1. 第 1 項：規範 PE 之定義，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。

按 OECD 註釋，PE 之構成要件有三：1. 須有營業場所之存在 2. 為該營業場所具有地理上一定程度之永久性 3. 企業之營業活動必須透過該固定營業場所進行。

2. 第 2 項：例示 PE 之範圍，包括管理處、分支機構、辦事處、工廠、工作場所或任何天然資源開採場所。

- 3.第 3 項：規範建築工地、營建或安裝工程之存續期間超過 12 個月者，構成PE，於計算上述存續期間時，應包括因季節、天氣或偶發事故所致工程停止之時間。
- 4.第 4 項：非屬PE之情況：透過固定營業場所，從事預備或輔助性質之營業活動，例如該固定營業處所僅係為該企業儲存、展示或運送貨物或商品者，不構成PE。
- 5.第 5 項：規範非獨立代理人視為PE，係指代表他方締約國之企業，有權以該企業名義簽訂契約，並經常行使該權利者，視為設有PE。
- 6.第 6 項：規範獨立代理人不視為PE，企業透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身份之代理人，以其通常之營業方式營業者，不視為PE。
- 7.第 7 項：規範控制或受控公司，不當然視為PE。子公司本身並不構成母公司之常設機構，除子公司之營業場所為母公司支配，且母公司用其進行本身營業活動，此時子公司方為母公司之常設機構。

(二) 檢測 PE 是否存在-探討存續期間

1. 檢測PE是否存在之要件如下，缺一即不構成PE：

(1) 須有營業場所：

指在企業支配下，用以營業之廠房、設施、設備或裝置等，具有一定重要性且為有形實體，無關乎其使用範圍之大小，抑或是否專為特定目的所使用，亦不論企業對其有無正式法律所有權或使用權。亦即企業對該等營業實體，只要擁有部分「可支配空間」，即得以營業場所視之，至究其係自有、租用或非法占用，均非所問。

➤ OECD稅約範本第 5 條註釋 4.2 釋例：經常拜訪客戶並於其採購經理辦公室推銷訂單的業務員，因對客戶辦公室並無支配權，故該辦公室不構成業務員之營業場所。

➤ OECD稅約範本第 5 條註釋 4.3 釋例：母公司為確保子公司依雙方合約履行義務，派員到場監督，並允許其長期使用子公司辦公室，因該員工係從事與母公司相關之營業活動，並對子公司辦公室具有支配權，故只要該辦公室受支配的期間久至足以成為一固定營業場所，且所從事之營業活動並非僅具準備或輔助性質者，則該辦公室將構成母公司之常設機構。

➤ OECD稅約範本第 5 條註釋 4.5 釋例：於兩年間對主要客戶之辦公大樓每週粉刷三次之油漆工，因其最重要之營業活動（粉刷）係在該辦公大樓進行，故該大樓構成油漆工之常設機構。

(2)須為固定之營業場所：「固定」之營業場所，須同時符合「地點測試」及「期間測試」：

a.地點測試：OECD稅約範本第 5 條註釋第 5 點規範，營業場所與特定地理的地點須有關聯，但並非狹義地理上之地點，亦未必與土地相連結；若無明確地點，即使期間很長，亦不必然構成PE。因此，凡營業場所與特定地理之地點有關聯，且商業上及地理上均能整體連貫，即可構成PE。此外，可經常性返回之場所，亦可構成PE。

➤ OECD稅約範本第 5 條註釋 5.3 釋例：油漆工在一系列不相干的合約下，於某辦公大樓為若干客戶進行粉刷工作，因其粉刷大樓非基於單一專案，故該辦公大樓不應被視為油漆工之單一營業場所。反之，若該油漆工係依單一客戶之單一合約，承包整棟大樓的粉刷工作，則對於該油漆工而言，此僅構成單一專案，又其工作在商業上及地理上，和辦公大樓成為不可分割之一體，故該大樓可被視為單一營業場所。

➤ OECD稅約範本第 5 條註釋 5.2 釋例：商人若經常於人行道、露天市場或市集等不同地點設攤，這些攤位也可視為該商人的單一營業場所。

b.期間測試：按OECD稅約範本第 5 條註釋第 6 點說明，營業活動須於一特定地理地點，持續進行一段期間。那這期間須持續多久才能視為PE呢？通常以 6 個月為判斷基準，若活動期間少於 6 個月之營業活動，可能不構成PE；期間介於 6 個月至 12 個月者，則可能會構成PE，期間大於 12 個月者，則極有可能構成PE。至於「持續」係指須有經常性之營業活動，但並非不得暫停營業；有關期間之開始及中斷，按OECD稅約範本第 5 條第 1 項註釋規定，企業開始透過PE從事營業活動即開始計算，其前置開辦期間則不予計入，暫時性中斷（如天候不良）亦不能中斷計算期間。

➤ OECD稅約範本第 5 條註釋 19 釋例：工程PE之存續期間，始於承

包商進行建築、營建或安裝工作之日，終於其工作完成或工程永久終止，其中包括季節性或其他短暫性因素所造成之停工。所稱工作係指所有準備工作，季節性停工包含因氣候不佳無法施工，而暫時性停工則可能來自於原物料短缺或勞資糾紛。例如，承包商在某年 5 月 1 日開始興建道路，至 11 月 1 日因天候不佳或原物料短缺而停工，嗣於次年 2 月 1 日復工，最後在 6 月 1 日完工，則其建築工程應被視為一常設機構，因為自其開工（5 月 1 日）至完工（次年 6 月 1 日）之日止共歷時 13 個月。如果某企業（總承包商）承攬一綜合工程，並將部分工程轉包予其他企業（分承包商），該分承包商在房屋工地的施工期間，必須視為總承包商對於該房屋工程的施工時間。分承包商其活動時間如果持續超過 12 個月，則其本身於該地應該也有一個 PE。

(3)須透過此固定處所從事營業活動：按OECD稅約範本第 5 條註釋第 4.6 點說明，必須是透過該固定地點從事全部或部分之營業活動，即企業於其可處置使用之特定地點從事營業活動。

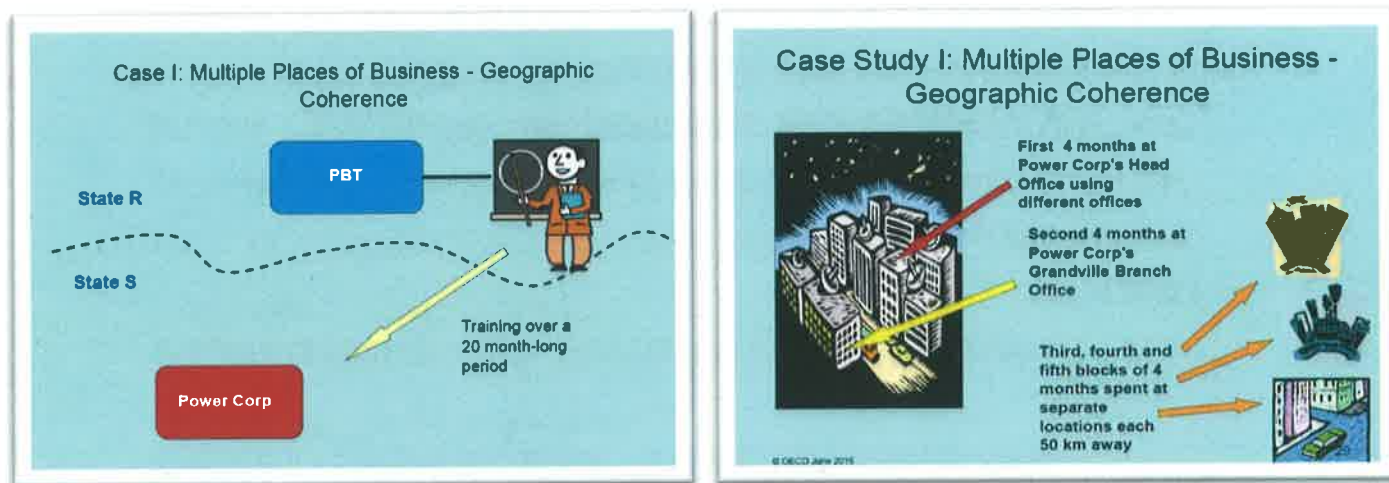
2. PE於實務應用上之困難：由於現代科技精進及經濟活動多元化，前述 3 項要件之檢測常因「可移動性」及「重複性」活動，造成PE認定產生疑義。

(1)移動性活動：探討固定營業場所，應將固定處所中之位置要求解釋成空間上有明確邊界的範圍，亦即以「經常性」及「固定空間」2 項標準判斷PE為固定場所要件。因此，企業如改變活動地點，則必須停止計算原地點之存續期間，新地點應從零開始計算存續期間，故極可能有 2 個不同PE。

(2)商業上及地理上之聯結：企業如改變活動地點，其移動前後之活動於地理上是否屬於同一地點，應視其於商業上及於地理上能否密切關聯而定。參考OECD稅約範本第 5 條註釋第 5.1 點至第 5.4 點說明，商業上之連結指移動前後之活動是否均屬同一或互有關聯之合約，地理上之連結指在一特定之地理區域或地點，例如同於整棟建築物內，即使在不同之樓層，仍具地理上之連貫性，抑或大樓間連有空橋等，亦可能視為有地理上之連貫性；反之，如於整個國家內，則無地理上之連貫性。

(三) 常設機構案例討論

【案例】PE 多重營業處所地理上之連結



PBT為R國之居住者公司，Power Corp為S國之居住者公司，PBT提供20個月之訓練服務予Power Corp，前4個月係於Power Corp之總公司內不同之辦公室提供服務，接下來4個月係提供服務予位於總公司對街之Grandville分公司，最後再對其他3個分公司分別提供各4個月之訓練，該3個分公司均距離彼此達50公里以上。PBT在S國之營業活動是否構成PE？如PBT提供予Power Corp之服務均於其總公司舉行，則是否構成PE？

【討論】

構成PE之要件有三 1.須有營業場所 2.須為固定之營業場所及 3.須透過此固定地點從事營業活動。

有關營業場所之要件，本案如Power Corp之總公司及各分公司，均提供辦公室供PBT使用，係具營業場所；惟有關固定營業場所之要件，由於PBT提供服務之5個地點，並無地理上之連貫性，不符合地點測試，且其在各地點均僅提供4個月之服務，亦不符合期間測試（通常須超過6個月方符合期間測試）。因此，原則上不構成PE。惟如總公司與Grandville分公司有實體連接，由於合計期間為8個月，其將符合固定營業場所之要件，再由於PBT係透過此固定地點從事營業活動，此一情況下將構成PE；本案如PBT提供予Power Corp之服務均於其總公司舉行，則服務期間合計為20個月，依上開相同分析，將構成PE。

【案例】PE 測試

Hawker是A國居住者，每星期來B國一次並停留2天，他在A國的批發

市場採購鮮花，以卡車運到B國，並在B國某一個大城市中之集中市場販賣，攤位由市場管理人分配，因此，他在這市場中並無固定之攤位，每日攤位都是被分配的。他除在市場銷售外，也販售果樹給B國花商，訂單是以電話方式承接，他在A國批發市場購買果樹後，運送到訂貨者要求之地點。平常工作日他總是在A國市集販售鮮花。每年B國會舉行為期1周鮮花慶典，Hawker會租下一個攤位販售果樹，果樹從A國購買，這星期銷售金額占全年銷售總額20%。

【討論】

A國與B國間之租稅協定採用OECD模式，請問上述何者活動在B國要課稅？

Hawker在B國市場攤位銷售部分，雖然攤位並非固定的，但確有商業上之關聯性，應視為有固定營業場所；期間測試部分，每星期來2天，1年雖未超過6個月，但就頻率而言，次數頻繁，已構成PE，故B國應得就Hawker在市場銷售之所得予以課稅。

Hawker以電話接單銷售部分，因採購、訂單處理皆在A國完成，並以卡車運送到B國，此卡車在B國境內僅擔任運送商品功能，不應視為PE，故此一部分B國並無課稅權。

Hawker平日在A國販賣鮮花部分，相關活動全數在A國發生，且Hawker非B國居住者，故B國無課稅權。

Hawker在B國鮮花慶典銷售部分，雖有固定營業場所，所得占Hawker年度銷售額比重也很高，但就期間測試來看，一年僅有1星期，應不構成持續性之行為，不應視為PE，故B國並無課稅權。

（四）工程常設機構

為何營建業、安裝工程業等工程常設機構如此重要？因為這種行業屬於高度基礎建設之商業活動，高度非居民參與、期間短、跨國界及納稅人複雜。OECD稅約範本第5條第3項明定：「建築工地、營建或安裝工程之存續期間超過12個月者，構成常設機構。」故存續期間在12月以下之工程活動，雖其設有同條第2項所稱辦事處或工作場所，亦不構成PE。

OECD範本第5條第4項列出常設機構之排除條款，即使是透過固定營業場所從事之營業活動，也不會被視為PE的例外情形，因這些活動具有準備或輔助性。當營業活動對企業利潤有所貢獻，但其實際產生之利潤貢

獻度很低，以致難以分配利潤至營業場所，如具有單純提供資訊、單純廣告、科學研究或專利服務之營業場所，如此類活動有準備性或輔助性的特色，即未構成PE。

通常要將具有或不具有準備性或輔助性特色活動區分出來，是件困難的事，決定標準之一是看固定營業場所所經營活動之重要性及顯著性，此類活動必須專供企業本身使用，不再提供予第三方使用，且須考量營業場所之整體營業活動，不得將營運拆分後，將個別活動檢視是否具輔助性或準備性質。

(五) 非獨立代理人常設機構

OECD稅約範本第 5 條第 5 項規定：「當一人於一方締約國內，代表他方締約國之企業，有權以該企業名義於該一方締約國內簽訂契約，並經常行使該權力，其為該企業所從事之任何活動，視該企業於該一方締約國設有PE，不受第 1 項及第 2 項規定之限制。但該人經由固定營業場所僅從事第 4 項之活動，依該項規定，該固定營業場所不視為PE。」

1. 非獨立代理人常設機構之構成要素：

- (1) 於一方締約國內代表他方締約國企業之人：係指OECD稅約範本第 3 條第 1 項規定之「人」，包括個人、公司及其他任何人之集合體。
- (2) 除第 6 項所稱具有獨立身分之代理人外：係指無OECD稅約範本第 5 條第 6 項規定之獨立代理人：「企業僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，以其通常之營業方式，於一方領域內從事營業者。」
- (3) 有權於該一方締約國內簽訂契約：依OECD稅約範本第 5 條註釋 32 規定，若僅規定任何非獨立代理人即構成PE，將不利於國際經貿關係。只有在授權範圍內，使其所代理之他方締約國企業，在一定程度上，參與該一方締約國經濟活動之代理人，才應被視為PE，因此，規定只有擁有授權簽訂契約之人可以被認定為該企業之PE。授權之實質重於形式，若代理人以對該企業產生拘束力之方式，參與協商契約所有事項及細節，雖契約最終由該企業所在他方締約國之另一人所簽訂，或該代理人未獲正式授權於合約上簽字，其實質與有權簽訂契約者相同。
- (4) 以該企業名義簽訂契約：“以該企業名義簽訂契約”並不限於代理人

字面上以企業名義簽訂契約，亦適用於契約實際上非以企業之名義簽訂，惟代理人簽訂之契約內容對該企業產生拘束力之情形。例如，當代理人徵求或接受直接送往商品倉庫的訂單且該企業經常性地同意此項交易時，代理人可能會被認定擁有授權簽訂契約的權力。

2. 獨立代理人不當然視為常設機構要件(OECD稅約範本第 5 條第 6 項)：

(1) 經紀商、一般佣金代理人或其他具有獨立身份之代理人：其要件為視代理人是否在法律上及在經濟上皆屬獨立。法律上獨立係指不受企業具體指導及全面控制；經濟上獨立係指代理人獨立承擔經營活動的風險。並列舉如經紀商、一般佣金代理人。

(2) 當代理人代表企業行使某活動時，其實是在按照常規進行其本身的業務活動。

3. OECD稅約範本第 5 條第 7 項指出子公司不必然構成母公司之常設機構。

子公司具獨立之法人人格與分公司不同，且公司是否受控於其它公司並非構成常設機構之要件。

七、歸屬於常設機構利潤之討論

營業利潤原則上由企業所在地之居住國擁有課稅權，除該企業透過位於他方締約國之常設機構從事營業，他方締約國得就該企業歸屬於該常設機構之利潤課稅。

此條文在 2010 年依據「歸屬常設機構利潤報告」(Report of the attribution of profits to permanent establishment)更新OECD稅約範本第 7 條及相關的注釋，因目前全球仍有將近 3000 個租稅協定採用舊條文，故舊稅約範本第 7 條仍以補充方式附在新條文之後。

(一) 舊版條文

- 第 1 項：有關營業利潤之課稅原則，即一方締約國之企業透過設於他方締約國之PE營業，他方締約國得就應歸屬於該PE之營業利潤課稅。
- 第 2 項：劃分歸屬PE利潤，原則應以常規交易為原則，將PE視為獨立個體以計算應歸屬之營業利潤。
- 第 3 項：於計算PE利潤時，應同時准予配合減除該PE相關費用。
- 第 4 項：其他歸屬PE利潤方法，在符合常規交易原則下，將整體企業之利潤以公式計算，歸屬至不同地區之部門或PE。
- 第 5 項：如PE僅係為企業採購貨物或商品，則不須將營業利潤計算歸

屬該PE。

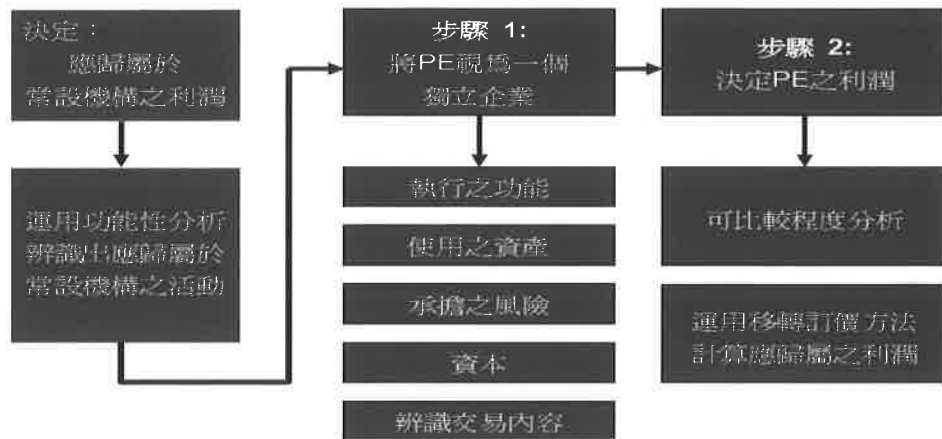
- 第 6 項：計算PE利潤之歸屬方法，應採用一致性相同方法決定。
- 第 7 項：利潤中如包含協定其他條文所規定之所得項目，應優先適用各該條文之規定。

(二) 新版條文

- 第 1 項：營業利潤原則上由居住地國課稅，除非企業透過所得來源國之PE進行營業活動，所得來源國才可就歸屬於PE之利潤課稅。
- 第 2 項：歸屬於PE之利潤應按常規交易原則計算，亦即假設PE為一獨立企業之下，經營相同或類似活動或在相同或類似情況下所能獲得的利潤，OECD稅約範本第 7 條注釋 21 及 22 提供了兩個步驟以決定歸屬於PE的利潤，第一個步驟為實際及功能性分析，即分析可歸屬PE的資產及資本、其所承擔的風險、執行的功能、與企業間內部交易。第二個步驟為根據移轉訂價原則，考量其使用資產、執行功能及承擔的風險以決定PE的利潤。另外，歸屬於PE的利潤不應受限於企業整體利潤。在計算歸屬利潤時，PE被視為獨立個體，不代表企業被切割為兩個部分。
- 第 3 項：當一方締約國(所得來源國)調整歸屬PE利潤而予以課稅時，他方締約國(居住者國)應做相同的調整，以消除重複課稅。若任一方締約國不同意該項調整，雙方之主管機關應相互協商以達成共識。
- 第 4 項：本條文涵蓋了所有營業利潤，當與其他所得項目重疊時，其他條文應優先於本條文之適用。

(三) OECD 認可之方法(AOA 法)

OECD 近年來已發展出「OECD 認可之方法」(Authorized OECD Approach, 以下簡稱 AOA 法)，並於 2008 年更新修正為現行採用新 AOA 法。AOA 法係將 PE 視為一個「功能獨立之個體」，其獨立執行自己之功能、使用自己之資產及承擔自己之風險，並類推適用常規交易原則於 PE 與其所屬企業間，較以往將「PE 視為獨立企業」接受度更高。有關 PE 利潤之歸屬，依下列步驟分析：



步驟 I：

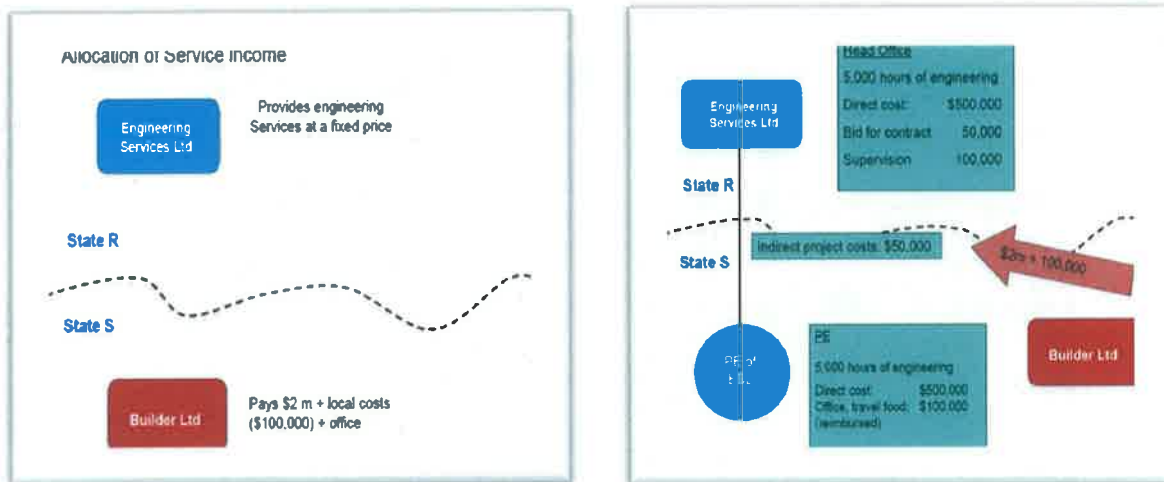
視為獨立企業之PE所從事之活動及所面臨之情況，依常規交易原則，先進行功能分析，又因風險跟隨著功能，故依功能決定所應承擔之風險，及其使用之資產等因素來歸屬利潤。

步驟 II：

- 依常規交易原則，進行可比較程度分析，以決定應歸屬該視為獨立企業PE之利潤。
- 當PE被假定為功能獨立之個體，即應按該PE為法律獨立之企業在相同或類似情況下，執行相同或類似之功能所賺取之利潤，歸屬於該PE，而決定應歸屬於PE利潤時，應類推適用移轉訂價指導原則。
- 企業與PE相互間內部交易之認定，依功能及可比較程度分析，決定企業與PE間是否存在實質及可辨認之事件，且該事件是否可認定為具經濟顯著性之內部交易。
- 決定內部交易之常規報酬，應用移轉訂價指導原則之移轉訂價方法於經認定之內部交易，參考可比較未受控交易，將移轉訂價指導原則中有關可比較程度之綱領，類推適用於PE。

(四) 案例研討：歸屬於常設機構之利潤－海外技術服務案例

【案例】



工程服務公司(Engineering Services Ltd,以下稱ESL)為R國居住公司，協助S國Builder Ltd.公司(以下簡稱B公司)於S國之高科技造橋工程提供工程服務，該工程期間超過 12 個月，由ESL位於R國總公司及位於S國之PE共同執行。依合約規定，B公司同意付 200 萬美元工程款，並提供 10 萬美元作為有關ESL公司員工於S國膳食旅費。該項工程估計全部時數為 10,000 小時，ESL之R國總公司及S國分公司分別執行 5,000 小時工時，直接成本分別為 50 萬美元。總公司除上開直接成本外，尚有間接專案成本 5 萬美元、招標成本 5 萬美元及監督管理成本 10 萬美元。

【討論】 ESL 於S 國之PE 利潤應如何歸屬？

- 1.依OECD稅約範本第 7 條第 1 項注釋說明，如一企業透過其在他方領域之PE銷售貨物、勞務或從事營業，應以可歸屬於該PE之實際銷售活動有關部分之所得為基礎，計算該PE之利潤，不得以該企業取得之收入總額為計算基礎。如一企業有PE，應僅就合約中，實際由該PE執行部分之所得為基礎，計算歸屬該PE利潤，不得以合約總額為基礎計算之。
- 2.於計算營業利潤歸屬時，應考量可直接歸屬總公司及PE之成本為何？是否對於所取得之利潤有貢獻？其產生利潤之基礎為何？由此案可知所得取自於客戶端，ESL總公司承擔了風險及資產活動，ESL於S國之PE承擔了功能活動（除監管活動）。

3.依前開分析，ESL於S國PE應歸屬之利潤計算如下：

	總額	總公司	PE
收入			
工程款	2,000,000	1,000,000	1,000,000
旅費、膳食費	100,000		100,000
合計	2,100,000	1,000,000	1,100,000
成本及費用			
工程費用	1,000,000	500,000	500,000
常設機構之食膳旅費辦公費用	100,000		100,000
監督管理成本	100,000	100,000	
招標成本	50,000	50,000	
間接專案成本	50,000	25,000*	25,000*
合計	1,300,000	675,000	625,000
百分比		51.92%	48.08%
利潤	800,000	325,000	475,000

*間接專案成本依總公司及PE之工時都是 5,000 小時來計算，平分其成本。

八、受僱所得

(一) OECD 稅約範本第 15 條

1. 第 1 項:除第 16、18、19 條規定外，一方領域之居住者因受僱而取得之薪資、工資及其他報酬，除勞務係於他方領域提供者外，應僅由一方領域（所得人居住國）課稅。前述勞務如於他方領域內提供，他方領域（勞務提供所在地國）得對該勞務報酬課稅。
2. 第 2 項: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，符合下列各款規定者，應僅由該一方締約國課稅，不受第 1 項規定之限制：
 - a. 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，於他方締約國持續居留或合計居留期間不超過 183 天。

- b. 該項報酬非由他方締約國居住者之雇主或代表雇主給付。
 - c. 該項報酬非由該雇主於他方締約國內之常設機構負擔。
3. 第 3 項: 因受僱於經營國際運輸業務之船舶或航空器，或境內水陸運輸之船隻上提供勞務而取得之報酬，企業實際管理處所所在締約國得予課稅，不受前 2 項規定之限制。

(二) 183 天之計算

1. 所謂在會計年度開始或結束之任何 12 個月不超過 183 天的計算方式，如某員工第一年工作所在地國(曆年制)提供勞務的期間為 1 至 3 月及 8 至 12 月，第二年為 4 至 8 月，第一年其在工作地所待天數為 90 天(1-3 月)+153 天(8-12 月)=243 天，已超過 183 天的門檻，而第二年 12 個月的期間要從第二年 8 月往前推 12 個月，即第一年 9 月至第二年 8 月，在此期間該員在工作地所待天數為 122 天(第一年 9-12 月)+153 天(第二年 4-8 月)=275 天，亦超過 183 天的門檻，故不符合第 15 條第 2 項 a 之規定，勞務提供地國仍得對該員工在該國境內所提供之勞務所得課稅，第一年課徵 243 天勞務所得稅；而第二年課徵 153 天勞務所得稅。
2. 另只要實際停留在工作地國，不管停留原因為何，均應計入居留天數的計算，包括不足一天的時間，入、出境當天、假日、短暫停工、病假等，但不包括在一次旅程起點和終點均不在工作地國，但在旅程途中於工作地國短暫停留天數。
3. OECD 稅約範本第 15 條注釋 5.1 提到，當受僱者遷移至工作地成為該國之居住者時，其待在工作地國的天數不得列計於 183 天的計算。

(三) OECD 第 15 條第 8 點註釋

討論受僱所得時，確認雇主是相當重要的議題，以受僱者所提供之勞務是否為雇主企業營運活動所必須為判斷原則。必須考量之因素包括誰負責承擔此項勞務風險？誰有權指導該提供勞務之個人？勞務執行場所由誰控制及負責？在經濟實質上，誰真正負擔支付個人勞務報酬之成本？誰提供工作所必須之設備及原料？誰決定執行工作所須之人數及品質？

(四) OECD 稅約範本第 16 條「董事之報酬」

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其他具類似監督功能組織之董事職務而取得之董事報酬及其他類似給付，他方

締約國得予課稅。

本條係勞務所得之特殊規定，優先於第 15 條受僱所得之適用。因董事之勞務執行地往往難以明確認定，故原則將課稅權賦予給付公司之居住地國，然而所得人之居住地國亦得課稅，惟應予消除重複課稅。

本條屬雙邊範疇規定，因此如該董事報酬係由第三地國居住者公司所給付，則無本條之適用。而應視取得報酬之提供勞務性質加以區分，如該董事具獨立監督性質，則該報酬係屬執行業務所得，適用第 7 條規定；如為一般僱傭性質，則適用第 15 條受僱所得規定。另倘董事同時兼具公司股東之身分，且取得之報酬係為享受公司經營之盈餘，則應將該項報酬認定為股利，並適用第 10 條之規定。

(五) OECD 稅約範本第 20 條「學生」

稅約範本第 20 條為一特別規定，係課稅權分配之特殊規定，優先適用於其他課稅權分配的條款，該條文規範學生或企業見習生專為教育訓練目的而於一方締約國停留，且於訪問該一方締約國前，已為他方締約國之居住者，其為生活、教育或訓練目的而取得源自該一方締約國以外之給付，一方締約國應予免稅。

九、不動產所得&財產交易所得之討論

(一) OECD 稅約範本第 6 條「不動產所得」

1. 第 1 項: 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(包括農業或林業所得)，他方締約國得予課稅。
2. 第 2 項: 不動產定義: 所稱「不動產」應具有財產所在締約國法律規定之含義，在任何情況下，皆應包括附屬於不動產之財產、供農林業使用之牲畜及設備、與地產有關一般法律規定之權利、不動產收益權，及有權取得因開採或有權開採礦產、水源與其他天然資源所給付變動或固定報酬之權利。船舶、遊艇及航空器不視為不動產。
3. 第 3 項: 本條第 1 項規定應適用於直接使用、出租或以其他任何方式使用不動產所取得之所得。
4. 第 4 項: 不動產所在地國之優先課稅權: 當不動產所在地與企業的常設機構所在地為同一締約國時，對不動產所得之課稅，應依本條之規定，不受第 7 條之限制。

OECD 稅約範本規範不動產所得有下列重點：

1. 所得來源國對於不動產所得享有優先課稅權。
2. 不動產之定義，應考量符合不動產所在地國國內法之規定。
3. 直接使用、出租或以其他任何方式使用不動產所取得之所得，應適用所得來源國優先課稅原則。
4. 企業之不動產及供執行業務使用之不動產所產生之所得，亦適用所得來源國優先課稅之原則。

(二) OECD 稅約範本第 13 條「財產交易所得」

1. 第 1 項: 一方締約國之居住者轉讓或處分位於他方締約國之第 6 條不動產所得，不動產所在地國得對該處分利得課稅。本條文為雙邊範疇條款，若處分之財產位於居住地國或第三國應適用本條第 5 項之規定。
2. 第 2 項: 一方締約國企業轉讓或處分該企業於他方締約國常設機構之動產及常設機構之所得，常設機構所在地國得對該所得課稅。
3. 第 3 項: 企業轉讓經營國際運輸業務之船舶或航空器，或從事內陸運輸之船隻，或附屬於該等船舶、航空器或船隻營運之動產而取得之利得，僅由該企業實際管理處所所在締約國課稅。
4. 第 4 項: 一方締約國之居住者轉讓公司股份或其他類似權利，如該股份或權利之 50% 以上價值直接或間接來自於他方締約國內之不動產，他方締約國就該利得得予課稅。
5. 第 5 項: 本項為一般性原則，即當發生上述以外的情況時，如非屬雙邊範疇的不動產處分，處分不屬常設機構之動產時，適用本項規定，轉讓人居住地國有絕對的課稅權。

OECD 稅約範本第 13 條規範財產交易所得重點如下：

1. 因處分不動產所產生之利得，該不動產所在地之締約國具課稅權。
2. 對於處分構成 PE 營業資產部分之動產，PE 所在地之締約國擁有課稅權。
3. 經營國際運輸企業之實際管理處所所在地國擁有絕對之課稅權。
4. 附屬於公司之不動產，對於一方締約國居住者轉讓股份，且該股份 50% 以上之價值直接或間接來自於他方締約國內之不動產，他方締約國得予課稅。
5. 轉讓前 4 項規定以外之任何財產取得之利得，僅由該轉讓人之居住地國課稅。

十、協定競購、受益所有權及協定濫用之討論

(一) 租稅規避與稅基侵蝕

依對租稅的依從程度來區分，可以分成以下四類：

1. 完全順從：依按照法令規定繳納稅捐。
2. 租稅減輕：依照立法意旨合法減少稅捐。
3. 租稅規避：雖然合於法令規定，但未符合立法意旨。
4. 稅基侵蝕：所有相關之事實皆未揭露或是提供錯誤的資訊。

租稅規避與稅基侵蝕最主要差異點在於租稅實質是否如實申報，若相關租稅事實被故意隱藏，攸關資訊未完整揭露或提供錯誤資訊，且不實程度已達到應予以處罰程度，則為稅基侵蝕。為避免稅基侵蝕，應注意 2 個基本問題：

1. 辨識納稅義務人。
2. 建立應課稅所得性質和正確金額。

租稅規避係指透過交易活動以減少納稅人稅負，其結果不符合稅法之立法目的及原意。惟租稅規避是一不精確概念，難以證明納稅人是否有減輕、規避其納稅義務之意圖，缺乏明確性，將導致不確定性並增加依從成本。

租稅規避常見類型：

- 租稅套利：將原高稅率形式之所得，轉換成低稅率形式之所得。套利是一財務觀念，指透過交易賺取低風險利潤。特別是透過錯配價格產生利潤，例如相同產品在不同地區或市場卻有不同價格。租稅套利是一低風險交易，關係人透過規劃使整體稅負減少，因而從中獲得利益。惟倘租稅套利係因政府政策所產生，如藉由租稅優惠鼓勵某特定產業的投資，則是可接受的。
- 融資交易：利用利息費用減除之租稅目的，來降低借款成本。
- 時間：包含遞延認列所得、預先費用減除及遞延繳納稅捐。
- 槓桿：使用混合工具產生租稅利益。

違反立法目的之租稅規避包含租稅套利，結果違背立法目的。其存在必須符合三個條件：

1. 差別稅率：存在累進稅制、免稅個體或虧損的公司、及非全面性稅基(例如某些資本利得不課稅)。

- 2.有能力藉由稅率差異將高稅負經濟活動轉變成低稅負經濟活動。
- 3.有能力補償負擔高稅負的納稅義務人，或是將其所得轉變成只須負擔低稅負的形式(例如所得以低稅負的形式回到負擔高稅負的納稅義務人手中)。

(二) 受益所有權(人)

受益所有權(beneficial ownership)係規範租稅協定利益之適用對象，限定於雙方締約國之居住者，該居住者即所稱之受益所有權人(beneficial owner)。受益所有權在OECD稅約範本中尚無定義，但OECD註釋中規定，代理人並非受益所有權人；導管公司亦非受益所有權人。受益所有權人應指符合下列特質之人：

- 1.享有最終資產利益，符合法律形式之所有人並非必然為受益所有權人，應探究資產所有人背後真正之所有人。
- 2.可自行決定資產或資金之使用，及源自該項資產或資金獲利之運用。由於受益所有權限定租稅協定之適用對象為雙方締約國的居住者，為享有租稅協定內避免雙重課稅之利益，非租稅協定締約國之居住者可能透過租稅協定之濫用，達成避稅目的，稱之為「租稅競購」。其中，又以運用設立導管公司(conduit company)最為常見。

(三) 協定競購

其中協定競購的常見類型有以下 10 種：

- 1.所得安排。
- 2.債務移轉。
- 3.取得收益權。
- 4.利用稅約範本第 13 條規定將股利收入轉換成資本利得。
- 5.特殊目的個體融資結構。
- 6.地區性控股公司。
- 7.總報酬交換。
- 8.視同已納稅額扣抵導管。
- 9.改變居住地。
- 10.涉及一公司之PE是否為租稅協定國居住者之三角案例。

(四) 2013 BEPS 行動計畫 6

BEPS行動計畫 6 主要目的為建立租稅協定反避稅條款及國內法預

防租稅濫用修法之建議，闡明租稅協定之意圖，非為產生雙重不課稅之狀態，且就租稅政策考量下，一國決定與他國洽簽租稅協定前，必須就所有可能情形全盤考量。另行動計畫 6 與行動計畫 2 協調一致，防堵企業透過混合工具，濫用租稅協定，以達成逃漏之租稅目的。

行動計畫 6 報告中，清楚指出租稅協定應避免造成雙重不課稅機會，或因租稅規避及租稅逃漏，造成稅收減少情況(包括協定競購)。租稅協定一般反濫用規定之目的，係針對以獲取租稅協定利益為主要目的之交易安排，報告中提出一些特殊反租稅協定濫用之規定如下，並說明租稅協定與國內反避稅規定之交互運用：

1. 建立利益限制來處理大部分協定競購的情形。
2. 設立特定持有期間門檻，避免藉由股份移轉交易，以獲取協定較低股利扣繳稅率等情形。
3. 修正OECD稅約範本第 13 條第 4 項規定，避免規避資本利得交易。
4. 修改破除僵局原則，以決定雙重居住者企業之租稅協定歸屬地。
5. 設立於第三國之PE濫用協定之反濫用規定。

OECD前曾就不同情況下之協定競購進行研究，於 2014 年報告指出受益所有人應在協定競購有其限制。在各國協定競購實例中，使用許多不在OECD範本中之方法，嘗試解決協定競購問題。

因此，最近有建議應在OECD範本中，納入兩個檢視協定競購問題工具，分別是利益限制條款以及主要目的測試。

目前利益限制條款已經包含在美國與他國簽訂之租稅協定中，簡述利益限制條款內容如下：

- 第一段: 可享協定利益之人，方能享有租稅協定優惠。
- 第二段: 在哪些情況下，居住者仍可被視為可享協定利益之人。
- 第三段: 原則上，一方締約國居住者就源自於他方締約國之所得，可享有協定利益，不管該居住者是否為可享協定利益之人。
- 第四段: 即使一方締約國居住者不符合第二段及第三段規定，但他方締約國之主管機關仍有權將其視為可享協定利益之人。
- 第五段: 專有名詞之定義。

主要目的測試包含OECD稅約範本第 1 條註釋中之原則。主要目的測試是對協定競購問題提供一個更廣泛的檢測，甚至能涵蓋通過利益限制

條款之協定競購狀況，主要內容為：在考量所有情況及因素下，若其本身主要目的是透過安排或交易，直接或間接取得該利益，儘管符合協定條約之規範，其仍不得就資本或所得享有協定利益，除協定原始設計之目的，就是為讓適用協定者享受該利益。

前述兩種方法各有其優缺點，且並非適用於所有國家所面臨協定競購之狀況，因此，目前OECD朝向找尋一個彈性的方法，但會設定一個最低門檻，嘗試能更有效地解決協定競購之情況。

十一、股利之討論

OECD稅約範本第 10 條規定所得來源國對於股利所得享有「有限度」之課稅權，通常為股利所得一定百分比。OECD稅約範本第 10 條對股利所得規範之重點如下：

1. 所得來源國享有有限度之課稅權。
2. 股利受益所有人居住地國及所得來源國同享課稅權，並以股利課稅保留上限稅率之方式，讓所得來源國保有課稅權。至上限稅率則介於 5%至 15%，若股利受益所有人為公司且直接持有資本 25%以上者，所發放之股利，適用較低 5%之稅率；其他情形則適用 15%稅率。
3. 有關股利定義，係指自股份、受益股份或權利、礦業股份、發起人股份或其他非屬債權而得參與利潤分配之權利所取得之所得，及自公司其他權利取得而依分配股利之公司居住地國稅法規定，與股份所得課徵相同租稅之所得。
4. 股利受益所有人如為一方締約國之居住者，於給付股利公司為居住者之他方締約國內，經由其於他方締約國內之常設機構從事營業，且與股利有關之股份持有與該常設機構有實際關聯時，不適用第 1 項及第 2 項規定，在此情形下，應適用第 7 條規定。
5. 一方締約國之居住者公司自他方締約國取得利潤或所得，其所給付之股利或其未分配盈餘，全部或部分來自他方締約國之利潤或所得，他方締約國不得對該給付之股利或未分配盈餘課稅。但該股利係給付予他方締約國之居住者，或與該股利有關之股份持有與他方締約國內之常設機構有實際關聯者，不在此限。

十二、利息及資本弱化之討論

(一) OECD 稅約範本第 11 條

所得來源國對於利息所得亦享有「有限度」的課稅權，通常為利息所得一定百分比。OECD稅約範本第 11 條對於利息所得規定重點如下：

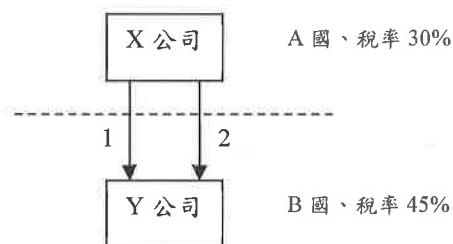
1. 所得來源國享有有限度的課稅權。
2. 利息受益所有人之居住地國及所得來源國同享課稅權。有關所得來源國對利息課稅之上限稅率訂為 10%，又雙方亦得透過相互協議程序來決定上限稅率之適用。
3. 利息指各種債權所孳生之所得，不論該債權有無抵押擔保或是否有權參與債務人利潤之分配，並排除延遲給付之罰鍰。
4. 與PE有實際關聯之利息，視情況適用第 7 條營業利潤之課稅規定。
5. 利息所得來源國之認定原則，除與PE有關聯之利息給付外，視為源自利息給付人之居住地國。
6. 適用常規交易原則，對於利息給付人與受益所有人間，或兩者與其他人間有特殊關係，則超過常規交易之利息，不得適用本條利息之課稅規定，又締約國雙方得依該稅約範本其他規定對該超額給付課稅。

(二) 案例討論: 稅率錯配-資本弱化

【案例】 A 國之 X 公司欲投資 B 國 Y 公司。

選擇 1：買 Y 公司 1 億股。

選擇 2：買 Y 公司 100 股和利率 10% 之 1 億元債券。



【討論】

租稅規劃後之稅負效果：X 公司選擇方案 2，購買 Y 公司 100 股和利率 10% 之 1 億元債券，使原本應屬出資購買股權轉換為購買債權，致 Y 公司於支付利息時可作費用減除來減輕稅負，造成資本稀釋效果。

十三、權利金所得

(一) OECD 稅約範本第 12 條

1. 第 1 項：權利金課稅權僅歸屬於權利金受益所有人之居住地國。
2. 第 2 項權：有關利金之定義，指使用或有權使用任何文學、藝術或科學

作品之任何著作權，包括電影、專利權、商標權、設計或模型、計畫、秘密處方或製程，或有關工業、商業或科學經驗之資訊，所取得之任何給付之對價。

3. 第 3 項：與 PE 有實際關聯之權利金，視情況適用第 7 條營業利潤之課稅規定。
4. 第 4 項：權利金給付人與受益所有人間，或該二者與其他人間有特殊關係，考量使用、權利或資訊因素給付之權利金數額，超過權利金給付人與受益所有人在無上述特殊關係下所同意之數額，本條應僅適用於後者之數額。在此情形下，各締約國應考量本協定之其他規定，依各該締約國之法律規定，對此項超額權利金課稅。

（二）權利金案例

1. 有一個素描藝術家，在巴黎街頭以 40 元歐元代價，替你畫素描，這 40 歐元的給付是否為權利金所得？
2. 如果你拒絕他上述提議，他趁你在喝咖啡時，偷偷的畫下你的素描，他拿了這張已經畫好的素描，要賣你 30 歐元，這樣算不算權利金所得？
3. 如果你依然拒絕買下你的素描，但英國太陽報對這張素描有興趣，想刊登發行這張素描，英國的太陽報以 500 歐元代價，買下這張素描，這樣算不算權利金所得？

以上三個案例，只有第三個案例是屬於權利金所得。第一案例為提供勞務所得，第二案例為銷售商品所得，以上三種所得各涉及不同稅目及租稅課稅權。

伍、心得及建議事項

一、心得

在國際化及全球化日益加深今日，國際間對於透過雙邊及多邊合作，相互協助，已成國際趨勢。我國雖非 OECD 會員國，國家經濟卻高度仰賴進出口貿易，在國際貿易中，扮演舉足輕重之地位。為保障國人在國外投資獲得合理租稅待遇、營造國外臺商良好環境經營事業、強化國際財政合作關係、消除所得稅課稅差異及對跨境投資、經貿往來及文化交流活動所形成之障礙，本於互惠原則，以 OECD 稅約範本及聯合國（UN）稅約範本為藍本，積極與我國經貿往來密切國家，推動洽簽租稅協定，以完整租稅協定

網絡，截至 103 年 12 月 31 日止，我國目前已經簽署生效 28 個全面性租稅協定。

隨著企業全球化，跨國企業時常藉由各國稅法差異，透過租稅安排，將利潤移轉至低稅率或免稅國家，嚴重侵蝕各國政府稅基，影響租稅公平，OECD 應 G20 要求啟動了稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）計劃，於 2013 年 2 月發布「稅基侵蝕與利潤移轉報告」，並於同年 7 月發布該項報告 15 項行動計畫，OECD 大動作推動 BEPS 計畫，希望重建納稅秩序，並非打擊跨國交易，其最重要目的，在於透過國際租稅體系改革，公平解決國際租稅紛爭，有效防止跨國企業利用不同交易模式安排，規避稅負。

透過本次研討會與各國與會代表互動，能瞭解到目前各國實務上所遭遇租稅協定問題、各國稅制制度及查核技巧，經由專業講座授課，學習 OECD 對當前租稅協定議題之闡釋、看法及建議，且更深入的瞭解其推動國際租稅制度改革的目標與內容，除租稅協定查核之專業知識，亦與其他與會代表有良好互動，促進國際實質交流。

二、建議

（一）廣續推動租稅協定

一國對其居住者跨境所得或收益課稅，必涉及其他國家之課稅權益，易造成跨境納稅義務人雙重或多重稅捐負擔，也可能產生雙重不課稅情形，阻礙彼此間經貿往來或經濟發展。對從事跨境投資之跨國企業而言，若發生國際雙重課稅情形，租稅負擔將侵蝕其從事國際投資或貿易預期合理利潤，不利於國際競爭力。然而，租稅為必要且不可避免之負擔，只要有穩定的租稅環境及明確的徵納法規可供依循，可預測之租稅負擔，不會因稅務風險而導致企業經營困難，一般跨國企業應可接受。因此，透過訂定租稅協議的方式，協調稅收權益分配，針對彼此衝突的租稅管轄權及課稅所得認定，加以限制，避免國際雙重課稅，有助於「稅負確定性」之維持。

在全球化、自由化及區域經濟整合之國際浪潮下，各國經貿關係日益緊密，跨國企業紛紛興起，簽署租稅協定，除可減輕人民及企業所得稅負，提升我國企業對外競爭力及我國投資環境吸引力，使我國企業能在全球營運布局，帶動我國經濟成長。目前我國已生效之租稅協定 28 個（屬 TPP 成員者 5 個；屬 RCEP 成員者 8 個），在歐洲及亞洲地區租稅協定網絡已漸

趨完備，另推動中之租稅協定(議)21 個(屬TPP及RCEP成員者 5 個)，將持續推動簽署生效，以建構完密全球租稅協定網絡，也為未來我國加入TPP、RCEP及其他區域整合創造有利之條件。

(二) 健全我國反避稅制度

根據天下雜誌第 540 期報導「台灣稅基遭到海外租稅天堂侵蝕，世界各國乃至中國都已在強力追稅，獨剩台灣無法可管？」指出台灣企業濫用租稅天堂的程度，在兩岸三地之中居冠，國庫與全民都是租稅天堂嚴重的受害者。在亞洲，跟台灣經濟體質較為相近的韓國、日本與大陸，均有完整的反避稅條款。台灣目前是亞洲資本輸出國中，國際租稅法制最落後的國家。

跨國企業常利用租稅協定及各國稅制差異進行租稅規劃，近年來交易模式多樣化，跨國電子商務等新興交易模式漸趨複雜，以往的國際租稅架構，逐漸無法應付隨之興起之避稅安排及新興交易模式，因此，過去國際租稅主流議題為防止雙重課稅，目前，國際關注議題由「避免雙重課稅」轉為「避免雙重不課稅」。近來，各國政府為避免稅基侵蝕而造成財政惡化，積極從事反避稅工作。OECD於 2013 年發表稅基侵蝕及利潤移轉之行動計畫及相關文獻，我國雖非OECD會員國，然為與國際接軌，我國應重新檢視現行法規及措施是否符合最新國際趨勢，配合行動方案期程發展，在現有制度下尋求可行之道，並積極與行政院、立法院溝通協調，儘速通過其他尚未獲通過之反避稅法案。

(三) 廣續積極參與國際性租稅研討會議

本次研討會每一國家出席員額上限為 2 名，各國代表無不把握此機會，藉由OECD提供之對話平臺，共同討論租稅協定及BEPS議題的相關發展，不論在課堂上或課餘時間，各國代表皆藉此機會互相交流，對相關議題進行討論及交換意見。隨著我國租稅協定簽署國家數目逐年增長，所面臨之租稅協定申請案件日益增加，加上交易模式複雜化，如電子商務興起，實務案例亦趨複雜，在在考驗我國稅務同仁對於OECD稅約範本及其註釋的理解與適用，及對海外避稅查核能力，如能在國際研討會上，借鏡他國經驗，吸收國際稅務新知，與各國與會人員建立友好互動，將有助於日後推動國際租稅工作。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訂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、培養友誼，對於加深我國國際租稅之能見度，極具助益。

另囿於薦派出國人員名額有限，為有效運用政府支出，使更多相關業務同仁吸收國際租稅新知，建議可透過OECD，就我國關切國際稅務議題，規劃國際租稅實務訓練課程，延聘國外相關領域專業人士來臺授課，以大量培育國際租稅人才並擷節出國經費。

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，加強聽說能力，俾能在國際場合適時及適當地表達意見，協助推展業務。

附錄、會議資料