

出國報告（出國類別：其他-國際會議）

參加經濟合作暨發展組織(OECD)及  
馬來西亞內地稅務局聯合舉辦之  
「租稅協定應用與談判」研討會  
會議報告

服務機關：財政部

姓名職稱：專員 曾文昕

派赴國家：馬來西亞

出國期間：105年9月25日至10月1日

報告日期：105年12月29日

## 摘要

為掌握國際租稅協定最新發展趨勢，並瞭解各國租稅協定談判經驗，做為爾後與各國洽談租稅協定參考，財政部應馬來西亞內地稅務局之邀，指派 1 位同仁赴馬來西亞參加其與經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) 於 105 年 9 月 26 日至 30 日聯合舉辦之「租稅協定應用與談判」研討會。本報告首先介紹 OECD 稅約範本主要條文與註釋、相關案例與法院判決內容；其次為 OECD 官員對租稅協定談判所提之建議事項；最後，分享本次出國參加會議之心得並提出若干建議。

參加經濟合作暨發展組織(OECD)及馬來西亞內地稅務局  
聯合舉辦之「租稅協定應用與談判」研討會  
會議報告

目次

壹、目的及研討會簡介 .....	1
貳、會議研討內容 .....	1
參、心得與建議 .....	27

## 壹、目的及研討會簡介

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)及馬來西亞內地稅務局於 105 年 9 月 26 日至 30 日聯合舉辦「租稅協定應用與談判」研討會，並邀請我國派員參加。鑑於出席該研討會有助掌握國際租稅協定最新發展趨勢，並瞭解各國租稅協定談判經驗，做為爾後與各國洽談租稅協定參考，爰指派財政部國際財政司曾專員文昕出席。

本研討會由 OECD 官員 Mr. David Partington 及紐西蘭內地稅務局(Inland Revenue)官員 Mr. Scott Petty 共同授課；首先針對租稅協定作一概括性介紹，接續對 OECD 稅約範本主要條文與註釋及其應用詳加解析，並輔以案例研討及法院判決，最後簡介租稅協定談判流程及其技巧，並將與會者分為 6 組，模擬租稅協定談判。其中與會者分別來自孟加拉、汶萊、柬埔寨、香港、印尼、肯亞、馬拉威、馬爾地夫、模里西斯、摩洛哥、菲律賓、塞席爾、新加坡、我國、斯里蘭卡、泰國、越南及馬來西亞等國家及地區。

## 貳、會議研討內容

以下分就 OECD 稅約範本主要條文、註釋與應用、相關案例與法院判決內容，及 OECD 官員對租稅協定談判建議事項擇要列述如下：

### 一、第 4 條 居住者

#### (一)目的

基於租稅協定其他條文適用目的，例如第 1 條有關適用之人，本條規定「一方締約國之居住者」定義。另當發生雙方締約國均視同一人為各該方居住者，即雙重居住者(Dual residents)時，提供解決方案，又稱為破除僵局原則(Tie-breaker rule)。

#### (二)內容

##### 1.第 1 項 一方締約國居住者之定義

依一方締約國法律規定，因住所(Domicile)、居所(Residence)、管理處

所(Place of management)或其他類似標準，而負有該締約國納稅義務之人，即為該締約國之居住者。惟僅因有源自一方締約國之所得而負有該締約國納稅義務之人，尚非此條所稱之一方締約國居住者。

## 2. 第 2 項 個人雙重居住者破除僵局原則

個人如同為雙方締約國居住者，其身分判定標準依序為永久住所 (Permanent home)、主要利益中心 (Center of vital interests)、經常居所 (Habitual abode) 及國民 (National) 等。一旦前揭個人居住者身分可依較高層級判定，無需再進一步逐層檢驗。

### (1) 永久住所

依第 12 及第 13 節註釋：

- A. 構成永久住所必要條件之一係 1 處可供個人連續且持續居住(available)之處所。
- B. 永久住所不限於 1 處。
- C. 前揭處所為個人設置住所之所在地。
- D. 個人為永久使用目的籌備及維護 1 處所，與居留期間停留於一定處所，係截然不同情況。在後者情況下，該居留期間係屬短期。
- E. 住所不限於特定形式，包括承租之公寓等。

### (2) 主要利益中心

- A. 與個人自身及經濟關係較密切之所在地締約國。
- B. 依第 15 節註釋：
  - a. 需衡酌個人之家庭與社會關係、職業、政治文化或其他活動、營業所在地、管理財產所在地等因素判定前揭密切之地。
  - b. 前揭因素需綜合認定，惟衡酌個人自身行為之權重，應高於其他因素。

- c. 倘於一方締約國擁有住所之個人，於他方締約國設置另一住所，並同時保有前住所、經常居住於該處所、工作、家庭與財產所在地亦均於該一方締約國，則前揭個人主要利益中心仍位於該一方締約國。

### (3) 經常居所

- A. 個人居留次數較頻繁之一方締約國。
- B. 個人經常居住地。
- C. 需衡酌個人於一方締約國之居留期間判定其經常居所，該期間不限居住於其永久住所。
- D. 判定期間不限於某一課稅年度。

### (4) 個人居住地變更之時點：

- A. 當情況改變時，將影響雙重居住者破除僵局原則之判定結果。
- B. 個人居住地所在締約國可能於某一課稅年度中變更，例如個人於一課稅年度中移居至他方締約國。
- C. 租稅協定條文業將個人居住地變更之因素納入考量。
- D. 倘一方締約國法律將於一課稅年度中變更居住地之納稅義務人仍視同具全年度該締約國居住者身分，縱依該締約國法律，該納稅義務人仍屬該國居住者，惟依雙方締約國所簽署租稅協定相關條文判定結果，該人係為他方締約國之居住者，將限制該一方締約國對該納稅義務人行使課稅權。

## 3. 第 3 項 個人以外之人(實體)雙重居住者之破除僵局原則

OECD 及 UN 稅約範本均採納「實際管理處所(Place of effective management, POEM)」概念，判定依雙方締約國法律規定同為雙方締約國居住者之實體居住者身分。

- A. 實際管理處所：

- a. 為實體實際作成主要管理及商業決策之處所。
  - b. 通常為最高階人員作成前揭決定之處所。
  - c. 為實體採取整體行動之處所。
  - d. 應衡酌所有事實及情況綜合認定。
- B. 常見之替代判定標準：
- a. 其他實體設立地。
  - b. 相互協議程序(Mutual agreement procedure, MAP)。
- C. 稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit shifting, BEPS)行動計畫 6 建議改以相互協議程序作為個人以外實體雙重居住者之破除僵局原則，理由如下：
- 實體通常利用導管及基地公司(Base company)，取得租稅協定利益；變更居住地，享受租稅優惠；規劃雙重居住者身分，重複扣除損失或取得其他利益等。
- D. 「實際管理處所」亦衍生諸多問題：
- a. 何謂「實際管理處所」？

究指董事會舉行之處所、進行日常管理之處所或實際作成其整體營運所需之主要管理及商業決策之處所，尚有認定上之爭議與困難。
  - b. 透過於對實體有利之管轄地(Jurisdiction)作成決策或舉行會議，操縱實際管理處所。
  - c. 倘採視訊方式召開會議，如何認定實際管理處所？
- E. 新版個人以外之人(實體)雙重居住者之破除僵局原則：
- 將第 4 條第 3 項判定個人以外之人(實體)雙重居住者身分之標準修正為雙方主管機關之認定結果，條文修訂後內容如下：

倘依第 1 項規定，個人以外之人同為雙方締約國居住者，基於協定之目的，雙方締約國主管機關應藉相互協議程序，並考量其實際管理處所、設立地或其他相關因素後，致力於判定該人之居住者身分。倘無前揭協議情況下，除經由雙方締約國主管機關商定該人得適用租稅協定所定之減稅或免稅程度及方式，否則該人不得適用前揭協定所定任何減稅或免稅優惠。

## F. 法院判例

### a. 事實摘要

#### 1999 年前：

A 君為美國公民，1999 年前，於美國工作超過 25 年，惟多屬臨時性質，並於美國境內遷徙。另曾於田納西州居住及工作 5 年，1999 年 7 月於該州置產。

#### 1999 年至 2005 年(系爭期間)：

A 君於 1999 年 5 月至加拿大工作，與 Ontario Power Generation 公司簽訂為期 18 個月之工作合約，該合約另於 2000 年無限期延長；其工作簽證展延至 2005 年 12 月 31 日，並於同年返回美國。

依美國及加拿大稅法規定，A 君同為兩國居住者。

b. 依美國及加拿大租稅協定第 4 條規定(雙重居住者之破除僵局原則)，依序判定 A 君居住者身分：

#### 永久住所：

A 君 1999 年 7 月於美國年田納西州置產，每個月及假日均返回該處所，妻子亦居住於該處。

另於加拿大工作期間：

A 君於 2000 年買賣一座公寓；於 2006 年出售於 2000 年購買之另一

座公寓；妻子訪加國期間與 A 君同住。

小結：美國及加拿大均認為 A 君同時於兩國擁有永久住所。

主要利益中心：

經衡酌 A 君家庭、社會關係、職業、文化與其他活動參與情形，及管理財產所在地等因素，美國及加拿大同為與 A 君個人及經濟利益密切之地，爰無法認定其主要利益中心。

經常居所：

於系爭期間，A 君較常居住於加拿大，僅定期返美探視，尚非實際居住於美國，爰認定 A 君經常居所位於加國。

c. 綜上，法院裁定 A 君於系爭期間為加拿大之居住者。

## 二、第 5 條 常設機構

(一)第 5 條明確界定「常設機構」一詞之定義，常設機構係作為判定所得來源國是否有權對源自該國之營業利潤課稅，或可作為判定是否或如何對其他類別所得課稅，例如第 10 至第 12 條及第 15 條等。

(二)第 2 項 常設機構之釋例

此項列示典型之固定營業場所，惟依第 12 節註釋，該營業場所仍需符合第 1 項之要件，方能被認定為常設機構；另此項僅為列舉性質。倘一國研擬租稅協定條文時，將欲避免被視為常設機構之固定營業場所列示於第 2 項，尚不可行，因與該營業場所有關營業活動仍需符合第 1 項之要件。

(三)構成常設機構之三要件

1. 要件一：營業場所，依第 4、第 4.2 至第 4.5 節註釋：

(1)營業場所包括企業用於從事營業活動之任一場所、設施及安裝；不究其是否專作為該目的之使用。

- (2)前揭場所、設施及安裝之空間受企業所支配，即其具有效權利使用該場所、設施及安裝。
- (3)不究企業係擁有、承租或支配前揭場所、設施及安裝。
- (4)企業無需具前揭場所、設施及安裝之法定使用權。
- (5)前揭支配形式：營業場所無需 24 小時均受企業所支配；企業亦無需具該場所之控制權。
- (6)釋例一：業務員定期拜訪主要客戶，收受訂單並於該客戶負責採購主管之辦公室會面，在此情況下，前揭客戶之場所並非受該業務員所屬企業所支配，爰該場所並未構成該企業藉以從事營業活動之營業場所。
- (7)釋例二：一公司員工長期被准許使用另一公司總部辦公室，以確保該另一公司遵守雙方所簽訂合約載明之義務，在此情況下，倘前揭員工從事與其所屬公司有關之營業活動非具第 5 條第 4 項規定之準備或輔助性質，且前揭辦公室受該員工所支配期間亦足以構成「固定」營業場所，則前揭辦公室構成其所屬公司之常設機構。
- (8)釋例三：從事道路運輸業務之企業於若干年期間每日均使用位於客戶倉庫之交貨碼頭，運送該客戶購買之貨物，在此情況下，鑑於前揭企業於前揭碼頭從事之活動，尚不足以認定該碼頭受該企業所支配，爰其未構成該企業之常設機構。
- (9)釋例四：油漆工於 2 年期間均定期每週至其主要客戶之辦公大樓進行為期 3 天之漆作，鑑於前揭油漆工於前揭大樓從事其極為重要之營業活動，爰該大樓構成該油漆工之常設機構。

## 2.要件二：「固定」營業場所

構成「固定」營業場所之 2 項重要關鍵因素：需於每一場所存續一定期間(存續期間測試)，且該場所需位於一特定地理位置(場所測試)。

### (1)存續期間測試

- A. 第 6 節註釋提供構成「固定」營業場所存續期間準則：
- a. 倘該場所存續期間未達 6 個月，可能不構成常設機構。
  - b. 倘該場所存續期間達 6 個月，惟未達 12 個月，可能構成常設機構。
  - c. 倘該場所存續期間達 12 個月，可能構成常設機構。
  - d. 需定期且持續於該場所營業。
- B. 倘將營業場所遷移至另一地點，則需重新起算存續期間。
- C. 倘企業於所得來源國僅從事短期營業活動，其存續期間尚不足以構成「固定」營業場所，則無法認定該企業在所得來源國境內有常設機構。
- D. 存續期間之計算，依第 11 節註釋：
- a. 常設機構存續期間之計算自企業開始透過固定營業場所從事營業活動時起算，至所有與該常設機構有關活動與措施終止時。
  - b. 常設機構存續期間之計算不包括企業設立固定營業場所期間；惟包括短暫性因素所造成之停工。
  - c. 另於固定營業場所構成常設機構前所產生之若干費用，亦得歸屬於該常設機構。

## (2) 場所測試

依第 5 節註釋：

- A. 營業場所與一特定地理位置間具關聯性。
- B. 前開地理位置非僅作狹隘解釋；構成營業場所之設備無需固定於土地上。
- C. 倘企業未於一明確地點營業，不究該企業於一方締約國營業期間之長短，仍無法據以認定該企業在該一方締約國境內有常設機構。

## 3. 要件三：需「透過」常設機構營業

企業需於常設機構從事該企業之全部或部分營業活動。另依第 4.6 節註釋，「透過」一詞需作廣義解釋，俾適用於企業於受其支配之特定場所從事營業活動之所有情況。

4. 釋例：X 先生受僱於 R 國之 PBT 公司，依其所屬公司與 Power 公司簽訂之合約，至 S 國培訓 Power 公司員工，為期 20 個月，培訓地點分別如下：

(1) 第 1 至第 4 個月：位於 Power 總公司之數間辦公室。

(2) 第 5 至第 8 個月：Power 公司之 Grandville 分公司。

(3) 第 9 至第 12 個月、第 13 至第 16 個月及第 17 至第 20 個月：彼此距離 50 公里遠之場所。

在此情況下，X 先生於 S 國從事之活動雖隸屬於同一份合約，惟其係至若干場所執行職務，爰判斷 PBT 公司是否在 S 國境內有常設機構時，應分別檢視每一工作場所是否符合相關要件；另鑑於 X 先生至 Power 總公司進行培訓之地點均位於總公司內，爰應視其於該段期間均停留於其所屬公司位於 S 國之同一處營業場所。

## 5. 法院判例

### (1) 事實摘要

依模里西斯(Mauritius)稅法規定，Renoir Consulting 公司為該國居住者，該公司於案關課稅年度提供諮詢服務予一印度客戶，該諮詢服務分為 3 階段，為期 80 週。為提供前揭服務，Renoir Consulting 公司若干名員工造訪印度並停留計 874 天；另 1 位員工造訪印度並停留 81 天。

Renoir Consulting 公司主張，其在印度境內無固定營業場所，爰在印度境內無常設機構，其在印度境內提供前揭服務之收入免稅。

惟印度稅務機關持不同見解，其認為 Renoir Consulting 公司在印度境內有固定營業場所，該營業場所即為員工居住之飯店，爰此，前揭公司在印度境內有常設機構。

## (2) 爭點

依模里西斯與印度租稅協定第 5 條規定，Renoir Consulting 公司在印度境內是否有固定營業場所？

## (3) 法院判決

法院裁定 Renoir Consulting 公司於印度境內有常設機構，論據如下：

A. 法院認可構成固定營業場所之前提為外國企業需透過有形場所從事營業活動，且該場所需受前揭企業所支配。其中所稱「支配」係指企業有權使用該場所，從事營業活動。

B. 法院反駁 Renoir Consulting 公司之論點：該公司主張員工輪流造訪印度，爰未符合固定營業場所之存續期間測試，且該公司員工造訪印度僅從事規劃及監督工作。惟法院認為，此項服務專案簡介及規定並未支持前揭公司論點。

C. 法院亦反駁 Renoir Consulting 公司之論點：該公司主張在印度境內未有營業場所。惟法院認為，鑑於前揭公司相當瞭解自身業務，爰其有責任說明如何及自何處從事上開服務工作，與員工未於客戶處所從事工作無關。法院依據前揭公司員工居住於印度之事實，推斷該公司員工於印度從事之活動並不僅止於與客戶舉行會議，爰此，法院進一步推斷前揭員工於印度居住期間，若干場所係受該員工所支配。

D. 綜此，法院認為 Renoir Consulting 公司於印度境內有固定營業場所。

## (四) 第 3 項 建築、營建及安裝工程

1. 依 OECD 稅約範本規定，倘建築、營建或安裝工程之存續期間超過 12 個月，則構成常設機構。次依 UN 稅約範本規定，「常設機構」一詞包括建築、營建、安裝或裝配工程或相關監督活動，倘前揭供工程或活動之存續期間超過 6 個月，則構成常設機構。講師認為 UN 稅約範本此項規定較 OECD 明確。

## 2. 案例研討：營建工程之存續期間

### (1) 案例事實

R 公司為 R 國居住者，承包位於 S 國之 S 公司工廠生產線工程。該生產線工程自 2010 年 1 月 1 日起在 R 公司位於 R 國之廠房開始。2010 年 6 月 1 日，生產線零組件抵達 S 國，並被運至 S 公司位於 S 國之工廠，以進行生產線安裝。

R 公司自 2010 年 4 月 1 日開始在 S 國進行為期 11 個月之實地工作，並於 2011 年 3 月 1 日將生產線正式移交予 S 公司時完成工作。工作完成 8 週後，前揭生產線出現顯而易見之缺陷，爰需 8 位 R 公司工程師至 S 國進行現場維修。該維修工作需時 2 週，另依雙方簽訂之合約，R 公司需負責維修前揭生產線，S 公司無需負擔該次維修費用。

### (2) 議題研討

為依第 5 條第 3 項規定判定上開工程之存續期間，試問：

A. 鑑於 R 公司至 S 國實地工作前在 R 國製造機械亦屬前揭工程之一部分，爰 R 公司在 S 國從事工程存續期間之計算是否應包括其在 R 國製造前揭機械所花費時間？

R 公司製造前揭機械所在地非在 S 國，爰前揭工程存續期間之計算無需包括 R 公司在 R 國製造該機械所花費之時間。

B. R 公司在 S 國從事工程存續期間之計算是否亦應包括 R 公司依約於工程完成後指派工程師至 S 國進行現場維修之期間？

前揭工程存續期間係自 R 公司在 S 國開始進行工作之日起算，至工作完成後終止，本案 R 公司完成工作之時間為 2011 年 3 月 1 日，爰該存續期間僅需計算至 2011 年 3 月 1 日止。

(五) 第 4 項 不視為構成常設機構之活動

1. 此項列示不視為常設機構之若干固定營業場所。企業透過該營業場所賺取利潤之可能性微乎其微，爰倘逕將所得歸屬至該場所，則可能引發若干(人為操縱)問題。另考量稅收損失風險、遵從及行政成本，講師建議可進一步思考所得來源國對第 4 項所列活動課稅是否可行？抑或為合理之賦稅政策？
2. 為防止人為規避常設機構之構成，OECD 稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行動計畫 7 最終報告建議於此項增訂有關各款所列活動均需具準備或輔助性質之規定。另為防止利用活動分割規避常設機構之構成，前揭報告亦建議導入反分割法則 (Anti-fragmentation rule)，並建議增訂第 4.1 項，內容如下：

第 4 項不適用於企業所使用或維護之固定營業場所，倘該企業或其關係企業在該場所或於同一締約國境內之另一場所從事營業活動，且

- (1) 依第 5 條規定，該場所或該另一場所構成前揭企業或關係企業之常設機構；或
- (2) 結合前揭 2 企業於同一場所從事活動、前揭企業或關係企業分於 2 場所從事活動，均非準備或輔助性質者。

倘前揭 2 企業於同一場所從事之營業活動、前揭企業或關係企業分於 2 場所從事之營業活動功能互補，且構成整體營運活動之一部分。

#### (六)第 5 項 代理人常設機構

為防止人為規避代理人常設機構之構成，OECD BEPS 行動計畫 7 最終報告建議修訂內容如下：

當一人(除第 6 項所稱具有獨立身分之代理人外)在一方締約國境內代表他方締約國之企業，以該企業名義經常於該一方締約國境內簽訂契約、或經常扮演重要角色，促使合約簽訂，且該合約未由該企業作實質修改，且前揭合約

1. 以該企業名義簽訂或
2. 為轉讓該企業擁有或有權使用之財產或授予使用該企業擁有或有權使用之

## 財產

### 3. 為該企業提供服務

該人為該企業所從事之任何活動，視該企業於該一方締約國境內有常設機構，不受第 1 項及第 2 項規定之限制。惟該人經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常設機構。

#### (七)第 6 項 具獨立身分之代理人

1. 倘企業透過具獨立身分之代理人，於他方締約國境內從事營業者，不視為該企業於該締約國境內有常設機構，惟前揭代理人需以其通常營業方式為之，例如股票經紀人等。
2. 為防止人為規避常設機構之構成，OECD BEPS 行動計畫 7 最終報告建議修訂內容如下：

##### (1)第 a 款

第 5 項不適用於當一具獨立身分之代理人且以其通常之營業方式，在一方締約國境內代表他方締約國企業從事營業活動之情況。惟當一代理人(幾乎)完全代表一企業或若干關係企業從事營業活動，不得視該人為本項所稱具獨立身分之是類企業代理人。

##### (2)第 b 款

基於本項之目的，倘一方持有他方至少 50%以上之受益權(倘被持有者為公司，則指該公司表決權與股權或受益權之價值)，或第三方持有該人及企業至少 50%以上之受益權(倘被持有者為公司，則指該公司表決權與股權或受益權之價值)，則該人與該企業具關聯性。在任何情況下，依據所有相關事實及情況，倘一方控制他方或雙方均受控於同一人或企業時，則視該人與該企業具關聯性。

#### (八)第 7 項 母公司與子公司

1.不得僅因母公司與子公司間之從屬關係及聯屬公司間之關係認定一公司為另一公司之常設機構。另需留意子公司亦可能擔任母公司或聯屬公司之代理人，且其處所亦可能作為母公司或聯屬公司之固定營業場所。

## 2.法院判例

### (1)事實摘要

eBay International AG(下稱 eBay)為瑞士居住者，經營 2 特定印度網站，該 2 網站係作為購買及銷售貨物與勞務之線上平臺。eBay 與 eBay India Private Limited 及 eBay Motors India Private Limited(印度集團公司)簽訂行銷支援協議，提供經營前揭網站支援服務，內容如下：

- A.促進印度境內市場滲透。
- B.印度境內廣告及促銷活動。
- C.將適當合約轉予 eBay 檢視及商定，以執行前揭策略及活動。
- D.向位於印度之客戶收取交易費用，並將該費用全數轉予 eBay。

eBay 主要收入來自註冊賣家透過 eBay 網站成功銷售其產品而收取之費用。eBay 在印度申報上開特定網站之營業收入為 0，其認為其在印度境內無常設機構，爰該網站營運收入在印度境內免稅。惟稅務機關認為 eBay 透過其印度集團公司構成管理處所常設機構(Place of Management Permanent Establishment)及非獨立代理人常設機構(Dependent Agent Permanent Establishment)，爰此，印度得對前開收入課稅，且稅務機關聲稱，倘 eBay 在印度境內無常設機構，則依據印度及瑞士租稅協定，得將 eBay 應取得之收入視為技術服務報酬課稅。

### (2)爭點

eBay 是否在印度境內構成管理處所常設機構或非獨立代理人常設機構，及是否可將 eBay 向使用者收取之費用視為技術服務費？

### (3)法院判決

#### A.管理處所常設機構

法院推翻稅務機關之論點，作出對 eBay 有利之裁定。法院宣稱在缺乏定義或解釋之情況下，「管理處所常設機構」一詞應依據一般習慣用法解讀為企業採納整體管理決策所在地。就本案實際情況而言，印度集團公司僅提供行銷支援服務，以提升 eBay 網站曝光度；向使用者收取費用後，將全數轉予 eBay。此外，所有商業決策及交易均經由 eBay 網站(伺服器位於印度境外)決定，印度集團公司於網站維護或營運未扮演任何角色，且對於賣家與 eBay 線上商業協議之商議或買賣雙方間交易之最終確定(eBay 因而取得收入)亦無決定權，因此，鑑於印度集團公司尚需提供行銷支援服務予 eBay，爰不得就此事實視該集團公司為 eBay 之管理處所常設機構且 eBay 透過其從事整體營業活動。

#### B.非獨立代理人常設機構

法院宣稱，印度集團公司提供獨家服務予 eBay，無疑為其非獨立代理人，惟仍不得據此認定前揭公司為 eBay 之非獨立代理人常設機構，理由如下：

- a.上開印度特定網站非直接或間接受控於印度集團公司。
- b.儲存之貨物非由印度集團公司維護，且貨物或商品係由賣方直接交付予透過 eBay 網站與賣方商議合約之買方。
- c.印度集團公司並未為 eBay 製造或處理貨物或商品。
- d.印度集團公司並無權利為 eBay 或以其名義磋商及商議合約，其僅提供行銷服務及向客戶收取費用，爰不得認定該集團公司為 eBay 或以其名義商議合約。

#### C.技術服務費

法院宣稱買賣雙方完成交易時應支付予 eBay 之費用，不得視為 eBay

收取之技術服務費，因 eBay 於銷售完成時並未扮演任何角色，且前揭費用理應為其營業利潤。

### 三、第 7 條 常設機構利潤之歸屬

(一)OECD 稅約範本於 2010 年 7 月修訂第 7 條規定，現行大多數租稅協定仍採用修訂前之條文；另 OECD 於 2008 年更新修正稅約範本，導入歸屬常設機構利潤之新方法，惟仍將修訂前之條文及註釋載於第 7 條註釋之附錄，以供查閱。條文修訂前後主要差異比較如下表：

項次	修訂前條文摘要	修訂後條文摘要
1	所得來源國僅可對可歸屬於常設機構之利潤課稅	同修訂前。
2	常設機構利潤分配主要規則。	常設機構利潤分配主要規則，惟修訂後需參照稅約範本第 23 條規定、常設機構執行之功能、使用之資產及承擔之風險，分配利潤。
3	在確定常設機構之營業利潤時，准許減除為該常設機構之目的而發生之費用。	修訂後之條文規定有關一方締約國調整可歸屬於常設機構之利潤，並據以課稅(他方締約國亦已對該部分利潤課稅)，則他方締約國應進行相對應調整，以消除重複課稅。
4	倘一方締約國慣例依企業全部利潤按比例分配予各部門利潤之原則，計算應歸屬於常設機構之利潤者，得依該一方締約國之分配慣例。	刪除。
5	常設機構僅為企業採購貨物或商品，不得對該常設機構歸屬利潤。	刪除。
6	應採用相同方法歸屬常設機構之利潤	刪除。
7	其他條文優先適用於第 7 條。	移至第 4 項。

## (二)法院判例

### 1.事實摘要

納稅義務人(BBC Worldwide Limited, BBC)為一國際媒體英國廣播公司，經營電視、出版及節目發行等業務，BBC 指定其間接控股之子公司為印度境內之授權代理人，於印度徵求於廣播或電視節目播出之廣告訂單，並將 BBC 源自印度收入之 15%作為前揭子公司之佣金。BBC 分配可歸屬於印度所從事活動之收入及費用後，將前揭活動之相關帳簿資訊提交予印度稅務機關。

印度稅務機關主張，依據印度及英國租稅協定第 5 條第 4 項規定，上開活動已構成常設機構，且可歸屬於該常設機構之利潤為廣告總收入之 20%。於上訴時，印度所得稅委員會(Commissioner of Income Tax (Appeals), CITA)，依據 1996 年 5 月 2 日印度直接稅中央委員會(Central Board of Direct Taxes, CBDT) 通函第 742 號規定(計算可歸屬於印度境內無分支機構或常設機構或未維持營業帳簿之外國電視廣播公司利潤之比例規定)，維持印方稅務機關之核定，惟將可歸屬於常設機構之利潤調減為廣告總收入之 10%。

### 2.爭點

依據印度及英國租稅協定第 5 條第 4 項規定，是否可將 BBC 源自印度收入總額之 10%歸屬於上開常設機構之利潤。

### 3.法院判決

法院認為，倘印度代理人獲得之報酬符合常規交易原則(Arm's length principle)，則無需再分配利潤予前揭常設機構。法院察覺納稅義務人已分配可歸屬於印度所從事活動之收入及費用，爰 CBDT 通函第 742 號規定尚不適用於此案。至印度稅務機關主張，納稅義務人誤將代理人視同為非獨立代理人常設機構，未對該常設機構所執行之功能、使用之資產及承擔之風險進行分析，法院認為，在此情況下，倘移轉訂價查核人員(Transfer Pricing Officer, TPO)分別核定非獨立代理人或非獨立代理人常設機構之利潤，兩核

定結果並無差異，爰接受系爭交易符合常規交易原則。

#### 四、第 6 條 不動產所得

##### (一)不動產所得範圍

不動產所得包括農業、林業與開採天然資源(礦產、石油及天然氣)之所得。

##### (二)課稅權分配原則

所得來源國具有對不動產所得優先課稅之權利。

##### (三)條文內容簡介

###### 1.第 1 項

所得來源國對不動產產生之所得得予課稅。

###### 2.第 2 項

不動產之定義，包括財產所得所在地締約國法律規定之含義及第 2 項所列之財產。

###### 3.第 3 項

確認以任何方式使用不動產所取得之所得，亦適用第 1 項規定。

###### 4.第 4 項

供企業營業使用之不動產所產生之所得，亦適用第 1 項及第 3 項規定。另倘企業於一方締約國境內無常設機構，該一方締約國得對前揭所得課稅。

5.依第 6 條第 4 項及第 21 條(其他所得)第 2 項規定，供企業營業使用之不動產所產生之所得係適用第 6 條規定，而非第 7 條規定。

6.第 6 條未要求以所得淨額作為課稅基礎。許多國家雖允許以所得淨額作為課稅基礎，惟仍需視案關締約國有關不動產課稅規定。

7.第 6 條適用範圍未包括承包商提供不動產開發服務予取得該不動產所得之

人。

## 五、第 13 條 財產交易所得

### (一)課稅權分配原則

所得來源國具有對不動產及常設機構或固定處所營業資產中之動產交易所得優先課稅之權利。

### (二)條文內容簡介

#### 1.第 1 項

所得來源國對不動產轉讓而產生之所得具有優先課稅之權利。

#### 2.第 2 項

所得來源國對常設機構或固定處所營業資產中之動產交易所得具有優先課稅之權利。

#### 3.第 3 項

企業轉讓其經營國際運輸業務之船舶及航空器、內陸水運運輸之小艇，或附屬於該等船舶、航空器或小艇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

公司之股份 50%以上之價值來自不動產，該股份轉讓而產生之所得，得由不動產所在締約國課稅。

#### 5.第 5 項

其他交易所得僅得由轉讓人為居住者之締約國課稅。

### (三)BEPS 行動計畫報告對第 13 條第 4 項規定之修訂建議

BEPS 行動計畫 6 報告第 32 至第 35 節討論規避適用第 13 條第 4 項規定之若干交易，建議修訂之內容擴及條文適用範圍及解決評價問題，修訂後內容如

下：

一方締約國之居住者轉讓股份或相當權益，例如：合夥或信託之權益，倘於轉讓前 365 天內，該股份或相當權益 50%以上之價值直接或間接來自位於他方締約國境內合於第 6 條所稱之不動產，其取得之所得，得由該他方締約國課稅。

## 六、第 14 條 執行業務

(一)2000 年 OECD 稅約範本刪除此條文，惟許多租稅協定仍納入該條文。

(二)條文內容簡介

### 1.第 1 項 一般原則

一方締約國之居住者因執行業務而取得之所得，原則上僅由居住地國課稅，惟倘該居住者為執行業務而於所得來源國境內設有固定處所，則該所得來源國僅得就歸屬於該固定處所之所得課稅。

### 2.第 2 項 執行業務定義

包括自由職業及個人執行之活動。

## 七、第 15 條 受僱所得

(一)一般原則

倘符合一定要件，則所得來源國得對一方締約國之居住者因於該來源國境內提供受僱勞務而取得之報酬課稅。

(二)條文內容簡介

### 1.第 1 項

所得來源國僅得對個人於該來源國境內提供受僱勞務而取得之報酬課稅。

### 2.第 2 項

一方締約國之居住者於他方締約國境內提供勞務而取得之報酬，倘符合

下列 3 款規定，則所得來源國不得對前揭報酬課稅。

- (1)該所得人於相關歷年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方締約國境內居留期間未超過 183 天者。
- (2)該項報酬由非為他方締約國居住者之雇主所給付。
- (3)該項報酬非由該雇主於他方締約國境內之常設機構所負擔。

### 3. 第 3 項

因提供受僱勞務予一方締約國經營國際運輸之企業而取得之報酬，得由該企業實際管理處所所在締約國或該企業為居住者之締約國課稅。

#### (三)課稅分水嶺

1. 1992 年將第 2 項第 1 款規定修正為「所得人於相關歷年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方締約國境內居留期間未超過 183 天」，即未限於所得人需於一歷年度內，於他方締約國境內居留期間超過 183 天者，方得由他方締約國對該所得人在該締約國境內提供受僱勞務而取得之報酬課稅。
2. 所得人於一特定歷年度內之特定日期於他方締約國境內提供受僱勞務而取得之報酬課稅，可否由該他方締約國課稅，取決於自該特定日期往前或往後起算之 12 個月期間內，該所得人於該他方締約國境內居留之期間是否超過 183 天。

#### (四)相關議題

##### 1. 何種所得屬薪津、工資及其他類似報酬

OECD 會員國通常將「薪津、工資及其他類似報酬」解讀為包括員工因受僱而享有之實物給付，例如員工享有之醫療或人壽保險及俱樂部會員資格等。

##### 2. 受僱勞務提供地

依第 1 節註釋，受僱勞務提供地為受僱勞務實際提供之地。

### 3. 自所得來源國境外取得之報酬

所得來源國是否有權對受僱所得課稅係視勞務是否於該國境內提供，而非該項報酬給付地或當該項報酬給付時，納稅義務人之所在地是否位於該國境內。

### 4. 雇主之認定

依第 8.13 節註釋，判斷雇主之關鍵因素為那一企業為個人之工作成果承擔責任或風險。另第 8.14 節註釋亦提供若干判斷因素，包括誰有權指示個人工作執行之方式等。

## (五) 案例研討

### 1. 案例事實

一外國母公司於我國設立子公司，該子公司雇用當地員工，惟由母公司定期(短期)派遣若干高階經理人接續至我國管理子公司，該子公司提供辦公空間予高階經理人，並支付管理費予母公司；經理人之報酬係由母公司支付，且於我國停留期間均未超過 183 天。

### 2. 議題研討

倘我國與該外國之租稅協定係參照 OECD 稅約範本訂定，則我國是否可對上開經理人之報酬課稅？

依雙方簽署之租稅協定第 15 條第 1 項規定，經理人於我國境內提供勞務，爰我國得對該經理人於我國境內提供勞務而取得之報酬課稅。惟依同條第 2 項第 1 款規定，經理人於我國居留期間未超過 183 天；同條同項第 2 款規定，該項報酬非由我國居住者之雇主所給付；同條同項第 3 款及第 5 條規定，母公司於我國有固定營業場所且經由該固定營業場所從事營業活動，爰母公司於我國境內有常設機構，且該項報酬係由該常設機構負擔。爰此，該報酬僅由該外國課稅，不受第 1 項規定之限制。

## 八、受益所有人

### (一) 受益所有人定義

依 OECD 稅約範本第 10 至第 12 條規定，股利、利息及權利金之受益所有人為他方締約國之居住者，方能適用租稅協定上限稅率；前揭範本雖未納入「受益所有人(Beneficial owner)」一詞之定義，惟參照第 10 條第 12 至第 12.4 節註釋：

1. 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。
2. 「受益所有人」一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，包括避免重複課稅、防杜逃稅與避稅等，詮釋該詞。
3. 受益所有人為有權使用及享有股利(利息或權利金)，且未負有義務須將取得之股利(利息或權利金)交付他人。
4. 導管公司(Conduit company)雖為名義持有人，惟實際上擁有之權利非常有限，僅為案關所得之受託人或管理人，爰非為受益所有人。
5. 代理人、受託人或從事受託或管理職責之導管公司，因負有合約或法律義務須將取得之股利(利息或權利金)交付他人，無權使用及享有該股利(利息或權利金)，爰非為受益所有人。

(二) 若干法院判例強調受益所有人有其侷限性；總報酬交換契約(Total return swap arrangement)等新興計畫，似超出其所及範圍。另 2014 年修訂第 10 至第 12 條相關註釋，澄清「受益所有人」一詞之意涵，主要修訂內容如下：

1. 說明納入「受益所有人」一詞係為解決所稱「給付居住者」所衍生之潛在問題。
2. 應從上、下文詮釋「受益所有人」一詞。

3. 藉由代理或受託人等進一步解釋「受益所有人」一詞。
4. 倘涉及反避稅措施等之適用，則得否準受益所有人適用租稅協定減、免稅利益。
5. 依租稅協定上、下文詮釋受益所有人之意義應有別於其於其他文書中具有之含義。
6. 修訂第 10 條第 2 項之序言。

### (三) 法院判例

#### 1. 事實摘要

一丹麥銀行與位於歐盟及美國之交易對手(Counterparty)簽訂若干短期總報酬交換(Total return swap, TRS)契約，標的資產為瑞士公司之股票，另該銀行亦收購數量相當之相關瑞士股票，作為避險工具。當該契約到期時，丹麥銀行需支付交易對手股票增值部分及所取得股利等值之金額；交易對手需補貼股票貶值部分等值之金額及支付浮動式之利息予該銀行。另依瑞士國內稅法規定，股利扣繳率為 35%；當時瑞士與丹麥之租稅協定，股利之上限稅率為 0%。

#### 2. 爭點

丹麥銀行欲向瑞士稽徵機關申請退還股利益繳稅款，惟瑞士稽徵機關認為，丹麥銀行簽訂上開契約，並同時收購上開股票，意味著其業將相關機會及風險全數轉移至交易對手，爰認為上開交易動機顯不尋常，且純屬財務上之規劃考量，即丹麥公司藉由前揭契約，將股利全數移轉予未知之交易對手。

#### 3. 法院判決

瑞士聯邦最高法院(Swiss Federal Supreme Court)法官察覺丹麥銀行於前揭款項給付予交易對手時，已喪失該股利受益所有權之資格，並認為該銀行確實負有義務交付股利，且因而被剝奪處分該股利之自由，又上開契約亦

使前揭銀行幾乎免除承擔與收購上開股票有關之所有風險，爰該銀行已不具該股利受益所有權之資格。

## 九、第十二條 權利金

### (一) 定義

本條所稱「權利金」，指使用或有權使用文學、藝術或科學作品之任何著作權，包括電影影片、任何專利權、商標權、設計或模型、計畫、秘密配方或製造程序，或有關工業、商業或科學經驗之資訊，所取得作為對價之任何方式之給付。

### (二) 若干交易之審視

#### 1. 個人財產之使用

鑑於使用或有權使用商業、工業及科學設備所取得之給付性質屬營業利潤，且實務上所得來源國以該給付總額作為課稅基礎，致稅負過重，爰 OECD 於 1992 年刪除「使用或有權使用商業、工業及科學設備」文字，即使用或有權使用商業、工業及科學設備所取得之給付非屬現行稅約範本第 12 條所稱之權利金範疇；惟該文字仍納入若干租稅協定中，例如印尼大多數之租稅協定等，賦予所得來源國有限之課稅權。

#### 2. Know-how

第 2 項有關工業、商業或科學經驗之資訊所取得作為對價之權利金給付與 Know-how 概念有關，依第 11 至第 11.6 節註釋，Know-how 指：

- (1) 尚未揭露之必須資訊可直接及在相同之情況下，用於工業產品之重複生產或工業製程之複製。
- (2) 仍未公諸於世之特殊知識及經驗。
- (3) Know-know 授予人無須參與其應用，且不對該應用結果提供保證。

### (三) 法院判例

Kendle India 為德國 Bayer Healthcare AG (BHA)集團所屬公司，依所簽署之協議，需提供臨床試驗報告予 BHA。另為落實前揭協議之執行，受評者簽署另 1 份協議，支付非屬關係企業之 Sri Lankan 公司(CSPL)於斯里蘭卡醫院進行前開臨床試驗，再由受評者向 BHA 提供前揭臨床試驗報告。

仲裁庭表示，CSPL 提供之服務具有商業價值，且其未將任何有關工業、商業或科學經驗之資訊授予或傳遞予受評者，此外，於斯里蘭卡進行之臨床試驗僅占於其他地方進行之臨床試驗之一小部分，且所提供之資訊非屬可供 BHA 用於商業化量產製造藥物之商業或科學資訊，爰仲裁庭裁定上開服務費用非屬印度扣繳範圍之所得。

## 十、租稅協定談判之建議

### (一)瞭解交易項目之價值

- 1.設法提高具有交易價值項目之價值。
- 2.將他方亟欲交易惟對我方而言不具太多價值之項目，換取具有價值之項目。
- 3.欲交易項目之價值與我方如何揭露資訊息息相關。
- 4.宣揚欲交易項目之價值。

### (二)揭露資訊

- 1.需明智地使用有力資訊。
- 2.粗劣之資訊揭露或示意不當對談判無益。
- 3.適時揭露資訊可使談判向前推展。

### (三)設法瞭解他方之觀點

### (四)倘他方不接受我方論點，無須失落或驚訝：

- 1.可能為他方策略之一部分。

2. 他方可能缺乏經驗。
3. 確保他方瞭解我方論點。
4. 繼續討論下一個項目，再就未達成共識之項目進行討論。

### 叁、心得與建議

#### 一、持續派員參與國際會議，蒐集國際租稅相關資訊

主辦單位於研討會會場外，設有休息區，並於研討會期間安排若干交流活動，除可增進與會成員彼此交流與互動，並有助掌握與會成員國家之租稅協定政策及其因應國際租稅趨勢之作法，爰建議應持續派員參與是類國際會議，蒐集國際租稅發展相關資訊，增益我國對於國際租稅相關研析，例如：某日於前往主辦單位安排參訪目的地之途中，與來自柬埔寨及汶萊之成員分享我國租稅協定現況時，獲知柬埔寨及汶萊迫於壓力，目前優先洽簽租稅協定之對象均為東南亞國家協會（Association of Southeast Asian Nations, ASEAN）會員國。此外，OECD 業指派專人前往汶萊協助其完備實施共同申報標準(Common Reporting Standard, CRS)之國內法制，以如期於 107 年開始執行首次自動資訊交換。

#### 二、有助瞭解國際組織及其他國家相關見解

主辦單位將與會者分為 6 組及決定各組談判議題與立場，交由各組成員實際模擬租稅協定談判後，再由 OECD 及紐西蘭內地稅務局官員分別對各該組模擬談判過程、論點及應對方式等進行評論。經由與所屬小組成員討論及聆聽前揭官員講評，均有助於瞭解國際組織及其他國家對前揭談判諮商之見解及風格，以所屬小組為例，本組為一已開發國家，與一開發中國家就 OECD 稅範本第 5 條第 3 及第 4 項條文進行談判，雙方對第 3 項有關構成工程常設機構所需存續期間僵持不下(本組主張 6 個月，惟對方主張 12 個月)，最後，為利儘速達成共識，本組建議採取折衷方式(9 個月)，惟 OECD 官員頗不認同此一方式，認為本組應堅持既定政策立場，而非為了達成共識而改變既定原則，並建議應亦將遵循成本(Compliance cost)納入考量。另紐西蘭內地稅務局官員則建議毋須害怕

接受對方所提合理論點，並應考量租稅協定之適用期間及爾後產業型態之轉變，前揭論點亦可能有利於所屬國家。