

出國報告（出國類別：進修）

參加 2016-2017 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：秘書 陳果廷/科員 張孟好

派赴國家：荷蘭

出國期間：105 年 9 月 19 日至 105 年 12 月 7 日

報告日期：106 年 3 月 7 日

摘要

鑑於稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行動計畫成為國際租稅關注焦點，本次赴荷蘭萊登大學進修租稅協定課程亦關注該行動計畫最終報告與協定相關之議題，爰本報告首先介紹行動計畫7「防止人為規避常設機構之構成」重要內容(包括常設機構認定納入「實質性」基礎判斷要件，補強原範本以「法律型式」為基礎判斷，同時結合行動計畫6「防止租稅協定之濫用」相關內容)與 OECD 稅約範本相關條文修正建議，研析該報告所列舉案例；其次介紹 OECD 稅約範本及其註釋之重要內容；最後分享本次出國進修之心得並提出建議。

參加 2016-2017 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、進修目的與課程簡介.....	1
貳、OECD 稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫	
7 相關議題研析.....	3
參、OECD 稅約範本重要條文概述.....	13
肆、心得與建議.....	38

壹、進修目的與課程簡介

為因應國際業務需要，培育國際租稅人才，增進對歐美等先進國家稅制及稅政瞭解，促進國際租稅交流、改善稅制及稅政，財政部自民國 94 年起每年均選派相關人員至荷蘭萊登大學進修。萊登大學為荷蘭首屈一指學府，在歐洲地區有一定聲譽，其國際租稅中心(ITC)隸屬於法學院，在國際租稅領域頗負盛名，該中心開設之法學碩士(LLM)國際租稅課程為期一年，主要課程包括國際租稅基礎、租稅協定、移轉訂價、歐盟稅法、美國稅法、增值稅法、國際租稅規劃等，其師資兼具深厚學術理論與豐富學術經驗，除萊登大學專任教授外，尚包括由英國、德國、義大利、比利時等在實務及理論上具有豐富經驗之教授專家及於 OECD 擔任重要職位之專家講授相關課程。

本次財政部選派國際財政司陳秘書果廷及張科員孟好進修三個月之租稅協定課程，係國際租稅中心課程中為期最長且公認最具研習價值之課程。

上述租稅協定課程由國際租稅知名教授 Kees van Raad 主持，已持續近 20 年，累積相當系統且嚴謹之教學架構，每項租稅議題授課前發給學員授課大綱、課程講義、相關論文及需熟讀之 OECD 稅約範本(以下稱稅約範本)註釋，有助於學員掌握授課內容。多數課程課前並輔以繳交作業(submission)方式，中心將學員分成若干小組，作業須以小組討論方式完成，小組成員可以互相分享觀點，遇有意見不同時，也可以加強論述能力，加深對課程內容之印象。另為幫助學員瞭解重要課程內容，中心規劃 6 名上一屆優秀畢業生擔任助教，在實習課(workshop)中整理教授上課重點並以案例研討方式，讓學員練習如何處理較易誤解或混淆之協定條文。課程進行中，教授及助教非常鼓勵學員踴躍發言，甚至可透過預約面談時間，與助教就個別議題一對一討論。由於與租稅協定相關之議題非常廣泛，必需在課前有較為充分之預習才有較佳學習效果，而在課堂中提出問題更可測試自己理解程度與分析歸納問題能力。

稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行動計畫成為國際稅務關注焦點，其中 2015 年 10 月發布之行動計畫 7 防止人為規避常設機構之構成(Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)最終報告檢視納稅義務人可能利用現有稅約範本常設機構定義進行之避稅安排，提出修訂稅約範本常設機構之建議。例如(1)修正稅約範本第 5 條第 5 項，強調以被代理人名義簽訂契約，並經常行使該權力，始構成

常設機構之規定，以防止企業與子公司簽訂佣金代理人合約，以取代傳統子公司分銷商角色，將利潤從銷售發生地轉出，惟透過合約安排使雙方實際職能不變之避稅情形。(2)明確規範稅約範本第 5 條第 4 項不視為常設機構之活動均須具有準備或輔助性質。(3)避免透過人為分割合約降低各合約工程所需期間以規避工程常設機構構成。鑑於上述議題與本次赴萊登研習租稅協定息息相關，且萊登亦開設專題討論，前幾期進修報告亦未就此議題多加著墨，本報告將參考 BEPS 行動計畫 7 最終報告及 ITC 講義相關內容，撰寫此部分報告，並簡述各重要條文內容及相關註釋。本報告由財政部國際財政司陳秘書果廷及張科員孟好共同撰寫。

貳、OECD 稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫 7

相關議題研析

議題簡述

OECD 稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫(下稱行動計畫)7 之目的係研擬修正常設機構定義,以避免藉由人為規避常設機構之構成產生稅基侵蝕及利潤移轉。內容要點包括:

一、防杜佣金代理人安排

修正稅約範本第 5 條第 5 項構成代理人常設機構之情形,如果(除第 6 項另有規定外)在締約國一方之人代表締約國另一方企業進行活動,經常為其完成合約或主導促成合約,且後者企業對合約未進行實質修改,則該人為該企業進行之任何活動(第 5 條第 4 項所列項目除外),應視為該企業在該締約國一方構成常設機構。

二、修正視為獨立代理人之情形

修正稅約範本第 5 條第 6 項視為獨立代理人之情形,增訂一代理人倘近乎完全代表一家企業從事業務活動,或代表一家以上緊密關係企業者,不得視為獨立代理人,並定義緊密關係企業(closely related enterprise)。

三、免視為常設機構之特定活動均需具有準備或輔助性質

- (一)修正稅約範本第 5 條第 4 項第(a)款到第(d)款不視為常設機構之活動均須具有準備或輔助性質。
- (二)增加反分解活動規定(anti-fragmentation rule),應判斷緊密關係企業間從事之活動整體而論仍符合準備或輔助性質者,始得免視為常設機構。

四、防範以合約分割規避工程常設機構之構成

主要處理稅約範本第 5 條第 3 項,建築工地或營建、裝配、安裝等工程存續期間之計算。OECD 要求未將主要目的測試納入協定條文之國家,應加入一項更簡便之判斷法則,對合約分割問題特別關注之國家或可將該法則列入選擇方案。

五、保險議題

稅約範本第 5 條未就保險企業訂定特別規範,代表保險業者運用獨立代理人之龐大網絡銷售保險是否構成常設機構問題,將由修正後適用範圍更廣之第 5

項及限縮範圍更小之第 6 項加以判定。

茲就該行動計畫探討議題、案例研析及建議修正條文說明如下：

一、防杜佣金代理人安排

佣金代理人安排得廣泛定義為：

一人以其自身名義在一國代表一外國企業銷售該企業擁有之產品。由於從事銷售活動之人並不擁有所銷售貨物，該國無法就銷售利潤對該人課稅，而僅能就其代為銷售服務取得之報酬(一般為佣金)課稅。

由於佣金代理人簽訂之合約對外國企業無約束力，現行稅約範本第 5 條第 5 項要求代理人以外國企業名義正式訂立合約之規定，企業可透過修改合約條款規避該條文適用，且無須顯著改變其在該國境內之職能活動，致不構成代理人常設機構。

案例一

(一)背景說明

X 公司為 X 國居住者公司，主要從事醫療器材銷售，在 2000 年之前銷售予 Y 國診所與醫院之產品皆透過 Y 國居住者公司 Y 公司，X 公司與 Y 公司同屬跨國集團成員

(二)相關安排

1. X 公司與 Y 公司於 2000 年簽訂代理合約，Y 公司成為 X 公司代理人，依據合約，Y 公司將其固定資產、存貨等移轉給 X 公司，並以 Y 公司之名義於 Y 國銷售 X 公司產品，惟仍屬為 X 公司銷售，其銷售活動相關風險仍歸屬於 X 公司。
2. Y 公司「形式上」以自己名義對外簽約、承接訂單並收取貨款，不再以 X 公司名義行使簽訂契約權力，依稅約範本第 5 條第 5 項不視為常設機構。然透過該合約安排，「實質上」存貨風險及各項保證責任仍由 X 公司承擔，所銷售產品之利潤亦歸屬於 X 公司，Y 公司本身僅賺取佣金。由於經濟實質與法律形式不符，且明顯侵蝕所得來源國之稅基，成為行動計畫 7 首要處理問題。

案例二

R 公司為 R 國居住者，透過其網站在全球提供多項產品與服務。S 國居住者 S 公司為 R 公司 100%擁有之子公司。S 公司員工透過向大型組織寄發電子郵件、

電話或實際拜訪等推銷方式說服其購買 R 公司之產品與服務，並因此負責 R 公司在 S 國之大客戶。S 公司員工運用建立客戶關係之技巧以預估客戶需求，其薪資報酬部分取決於 R 公司從客戶取得之收入。若客戶透過 S 公司員工推銷同意購買一定數量之產品或服務，該員工須向客戶說明付款金額、R 公司提供產品及服務前，客戶須與 R 公司於線上簽訂合約，並解釋契約標準條款，包括 R 公司使用之固定價格結構，且 S 公司員工無權修改契約。客戶隨後根據與 S 公司員工交涉之數量及該員工展示之價格於線上簽訂合約。此案例中，S 公司員工主導促成客戶與 R 公司簽約，且 R 公司未實質修改該契約，S 公司員工無權修改契約並不表示其代表 R 公司從事之營業活動未直接促成簽約，說服客戶接受契約標準條款是客戶與 R 公司簽約之重要因素。

二、修正不得視為獨立代理人之情形

(一)獨立代理人之判斷

1. 代理人是否獨立於其所代表之企業，取決於該代理人對該企業承擔責任之程度，如果該人是在企業具體指導與全面控制下進行商業活動，或經營風險係由該代理人所代表之企業承擔，該人不應認定為獨立於該企業。
2. 獨立代理人通常就其工作結果向業主(principal)負責，但如何執行該工作並未明顯受業主控制，例如委託人(業主)對代理人專門技能與知識之依賴，是判斷獨立性之重要指標。
3. 若代理人在整個營業期間或很長一段期間僅代表或幾乎僅代表一家企業或數個緊密關係企業進行活動，尚難認屬獨立代理人。

(二)OECD 建議修正稅約範本第 5 條第 5 項及第 6 項條文

行動計畫 7 報告指出，佣金代理人安排或類似安排將侵蝕銷售發生國之稅基。為因應此類安排導致之稅基侵蝕及利潤移轉問題，須修正稅約範本第 5 條第 5 項及第 6 項。

1. 修正第 5 條第 5 項

當一人(除第 6 項另有規定外)於一方締約國代表一企業經常完成契約或主導促成簽約，該企業對合約不進行實質修改，且該合約有下列情形之一者，其為該企業所從事之任何活動，視該企業於該一方締約國有常設機構，不受本條第 1 項及第 2 項規定之限制：

- (1)以該企業名義簽訂。
- (2)為該企業擁有之財產或有權使用財產之所有權轉讓或使用權授予。
- (3)為該企業提供之勞務。

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，該固定場所不視為常設機構。

2. 修正第 5 條第 6 項

- (1) 具獨立代理人身分之人代表他方締約國企業，以其通常營業方式，於一方締約國內從事營業，不適用第 5 項規定。但一人僅或幾乎僅代表一企業或數個緊密關係企業，不應認定該人為前述任一企業之獨立代理人。
- (2) 基於所有相關事實及情況，認定一人及一企業控制另一方，或雙方被相同人或企業控制，則應認為該人與該企業緊密關聯。於任何情況下如一方直接或間接擁有另一方超過百分之五十受益權（如屬公司情況則為超過百分之五十表決權及股權或受益權之價值），或第三方直接或間接擁有該人及該企業超過百分之五十受益權（如屬公司情況則為超過百分之五十表決權及股權或受益權之價值），應認屬該人與該企業緊密關聯。

3. 行動計畫 7 就修正 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項之重要說明

- (1) 修正後第 5 條第 5 項第 1 款所謂「以該企業名義」簽訂，並非僅適用於形式上以該企業為名所簽訂之契約，某些情況下也可能適用於未揭露該企業名稱之書面契約。另外，如果一人在某國協商契約之所有條款與細節並對該企業具有約束力，即使該契約由其他人在該國境外簽署，也可認定為在該國訂立。
- (2) 修正後第 5 條第 5 項內容確保該項不僅適用於由代理人代表之企業和第三方訂立具有法律效力且規定雙方權利義務之契約，也適用於實際上須由該企業承擔義務（非由代理人根據契約承擔義務）之契約。例如某外國企業佣金代理安排，佣金代理人代表該企業進行營業活動，但以自身名義與第三方訂立契約，該契約並未使外國企業與第三方間產生具有法律效力之權利義務，然實際上透過上述佣金代理安排，外國企業將直接向第三方轉讓或授權使用其擁有財產或其有權使用之財產。

三、免視為常設機構之特定活動均須具有準備或輔助性質

OECD 稅約範本第 5 條第 4 項規定一系列常設機構例外情形（特定活動免除條款，例如儲存、展示、運送、採購或蒐集資訊）。根據該條款，企業經由固定營業場所僅從事該條款所列活動，該營業場所不視為構成常設機構。當上述例外情形首次納入稅約範本時，該等活動通常被視為僅具準備或輔助之性質。然企業營業活動方式如今已有很大轉變，以往被認定為具準備或輔助性質活動可能為新型態企業之核心營業活動。另行動計畫 7 最終報告亦相當關切所謂分解活動之情形（fragmentation of activities），由於跨國企業易改變其營運架構以獲取租稅

利益，該報告建議新增反分解活動法則，防堵企業藉由將整體營運活動分成數個細小部分，每一部分均僅具有準備或輔助性質，以適用 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項之例外規定規避常設機構之構成。

(一)OECD 建議修正稅約範本第 5 條第 4 項

前 3 項「常設機構」不包括下列各款，但以下列各款活動或第 6 款所述固定營業場所之全部活動屬於準備或輔助性質為限：

1. 專為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物或商品目的而使用設備。
2. 專為儲存、展示或運送目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
3. 專為供其他企業加工目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
4. 專為該企業採購貨物或商品或蒐集資訊目的所設置之固定營業場所。
5. 專為該企業從事其他活動的目的所設置之固定營業場所。
6. 專為從事前 5 款任一組合之活動所設置之固定營業場所。

(二)新增稅約範本第 5 條第 4 之 1 項

企業使用或設置一固定營業場所，如該企業或其緊密關係企業於該場所營業或於同一締約國之其他場所營業，且兩企業於同一場所或該企業或其緊密關係企業於兩場所從事之營業活動構成補充整體營業活動之一環，其符合下列規定之一時，不適用本條第 4 項規定：

1. 該場所或其他場所依本條規定構成該企業或其緊密關係企業之常設機構。
2. 兩企業於同一場所，或該企業或其緊密關係企業於兩場所從事各項營業活動之組合，使得整體營業活動不具準備或輔助性質。

(三)行動計畫 7 針對建議修正第 5 條第 4 項及新增第 5 條第 4 之 1 項之重要說明

1. 準備或輔助性質之判斷

- (1)考量企業整體活動中屬必要與顯著之部分，準備活動通常僅須相對較短時間。
 - (2)一個具輔助性質之活動通常指支援企業整體活動中屬必要且顯著之部分所進行之活動，且非為構成企業整體活動中屬關鍵且重要之部分，需要企業投入顯著比例之資產或人員之活動，一般不認為具輔助性質。
 - (3)若某固定營業場所營業目的與整個企業相同，該場所之活動應不具準備或輔助性質。
2. 新反分解活動法則不應僅限於單一企業在一國設立多處營業場所情形，亦應適用於多家緊密關係企業於一國設立多處營業場所之情形。新增第 5 條第 4 之 1 項既考慮企業於不同場所進行活動，也考慮其緊密關係企業於不同場所

或相同場所進行活動。此項新規定與第 5 條第 4 項適用範圍限定於具準備或輔助性活動合理搭配，以防止關係企業分割營業活動為僅具準備或輔助性活動。

案例三：

1. 背景說明

R 公司為 R 國居住者，於 R 國從事生產製造活動，其於 S 國有若干辦事處從事下列工作：

- (1) 採購辦公室：負責採購原物料運送至 R 國。
- (2) 倉庫：用於儲存供應商提供之各種原物料。
- (3) R 公司之部分商品由 S 國某公司加工，該公司與 R 公司非關係企業，加工後商品將送至 R 公司位於 R 國之工廠。

2. 相關安排

S 國稅務機關主張，R 公司於 S 國之營業活動，不符合第 5 條第 4 項不視為 PE 之規定，R 公司前開分解之採購及相關活動，應綜合成同一項活動，爰不符合第 5 條第 4 項僅具準備及輔助性質之規定。因此 R 公司考慮將倉庫及採購辦公室轉移至同屬 R 國居住者之子公司。

3. 問題癥結

現行稅約範本第 5 條第 4 項第 5 款僅規範「專為該企業從事其他具有準備或輔助性質活動目的所設置之固定場所」即不視為 PE，倘企業分解各項活動於其他地均具有準備或輔助性質，似有適用爭議。

案例四：

R 銀行為 R 國居住者，在 S 國擁有若干構成常設機構之分支機構。R 銀行同時在 S 國擁有一間辦事處，一些雇員在該辦事處審查向上述分支機構申請貸款客戶所提供之資訊，審查結果將送至 R 銀行在 R 國之總部，由其他員工分析前述貸款申請所附資訊，並向 S 國分支機構提供報告，以供其決定是否批准貸款。由於 S 國受理貸款申請之分支機構為 R 銀行在 S 國之常設機構，且 R 銀行在該辦事處從事之營業活動與相關分支機構構成補充整體營業活動(即向 S 國客戶提供貸款)之一環，爰該辦事處並不適用第 5 條第 4 項不視為常設機構之規定。

案例五：

R 國居住者 R 公司從事電器生產和銷售，S 國居住者 S 公司為 R 公司 100% 擁有之子公司，S 公司擁有一家商店用於銷售從 R 公司購買之電器，R 公司在 S 國亦有一間小倉庫，儲存與 S 公司前述商店展示部分大型產品相同之產品。當客戶

向 S 公司購買上述大型產品時，S 公司員工會在交付產品予客戶前，自該倉庫取得相關產品，產品所有權在離開倉庫時才由 R 公司移轉至 S 公司。

此案例符合第 5 條第 4 之 1 項之條件係因為：

1. S 公司與 R 公司之間緊密關聯。
2. R 公司透過其倉庫從事之活動與 S 公司透過其商店從事之活動構成補充整體營業活動之一環(即為運送貨物之目的而儲存該貨物，以履行在同一國另一場所銷售貨物所產生之義務)。

四、防範以合約分割規避工程常設機構之構成

行動計畫 7 亦關切緊密關係企業間透過合約分割濫用第 5 條第 3 項免視為工程常設機構規定，OECD 稅約範本將根據 BEPS 第 6 項行動計畫(防止租稅協定濫用)報告增加主要目的測試條款，該條款將解決透過合約分割濫用協定所引發稅基侵蝕及利潤移轉。對無法透過國內反避稅法則因應問題之國家，OECD 稅約範本註釋要求未包含主要目的測試條款之租稅協定應加入一項更簡便之判斷法則(即將同一地點緊密關係企業間相關活動合併)，對合約分割問題特別關注之國家或可以將該法則列入考量選項。

(一) 針對工程常設機構 12 個月門檻可增訂之條款

為判斷是否超過第 3 項所規定之 12 個月期間，下列兩項期間均應計入第 1 款所提及企業於他方締約國之建築工地、營建或安裝工程活動期間：

1. 一方締約國之企業於他方締約國之建築工地、營建或安裝工程活動未超過 12 個月。
2. 與上述企業緊密關聯之企業在不同期間於同一建築工地、營建或安裝工程從事與上述活動相關聯之活動，每個活動期間都超過 30 天。

(二) 行動計畫 7 針對上述建議條款之重要說明

判斷工程活動是否相互關聯應基於個案事實，其判斷因素包括：

1. 涵蓋不同活動之契約是否由同一人(same person)或相關之人(related persons)所簽訂。
2. 與一人簽訂之後續契約是否與之前由該人或相關之人簽訂之契約具因果關係。
3. 在無租稅規劃情況下，是否即可以單一契約涵蓋所有活動。
4. 不同契約下之工作內容其性質是否相同或相似。
5. 是否以相同員工從事不同契約下之活動。

案例六：

R 公司為 R 國居住者，R 公司投標 S 公司發電建設項目。S 公司為 S 國居住者公司且與 R 公司相互獨立。該建設項目預計持續 22 個月。合約談判過程中，該項目拆分成兩個合約，每個合約持續 11 個月。第一份合約由 R 公司簽訂，第二份合約由 R 公司近期於 R 國設立之子公司 SUBCO 簽訂。S 公司希望法律上確保 R 公司對兩份合約履行負責，因此要求在兩份合約明確規範 SUBCO 履行與 S 公司間合約時，R 公司負連帶責任。

此案例中，若無其他情況，且有理由認為分開簽署合約是為了讓 R 公司與其子公司適用 R 國與 S 國租稅協定第 5 條第 3 項規定，上述情況給予協定優惠已違反該項訂定意旨者，應否准其適用。

五、保險議題

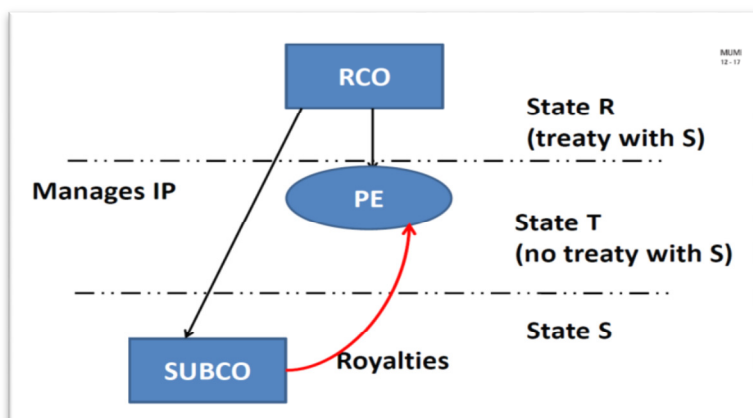
OECD 檢視 UN 稅約範本有關保險企業認定為常設機構之條款(一方締約國之保險企業，除再保險外，如該企業係透過非屬第 7 項規定具有獨立身分之代理人於他方締約國收取保險費，或承保位於他方締約國之風險，視該企業於他方締約國有常設機構，不受本條前 5 項規定之限制)及許多國家之協定實務後歸納結論：

「透過針對保險活動之特別規定與其他類型營業活動常設機構判定原則以解決保險議題似不妥適。外國保險公司透過大型獨家代理商網絡銷售保險相關之稅基侵蝕及利潤移轉問題，得透過行動計畫 7 建議修訂之第 5 條第 5 項及第 6 項規定解決。」

六、行動計畫 6 與常設機構相關之內容

BEPS 行動計畫 6 亦針對於非締約一方國設立常設機構濫用雙邊協定進行討論，納稅義務人可能透過將股份、債權、權利或財產轉讓予一常設機構，而設立該常設機構僅為獲得其所在國家對此類財產提供租稅優惠。如果居住地國對該等位於非締約一方國常設機構相關所得免稅或課以低稅率，則所得來源國不應再給予協定優惠。

案例七：



1. 背景說明

- (1) RCO 為 R 國居住者公司，在 T 國(低稅率國家)設立辦公室管理其擁有之智慧財產權(Intellectual Property Rights, IPR)。
- (2) RCO 自其位於 S 國居住者子公司 SUBCO 取得權利金，該權利金係 SUBCO 使用 RCO 在 T 國辦公室所管理 IPR 所為之給付。
- (3) 依據 R 國國內法，所有權利金均視為一般營業利潤課稅，且參與經營免稅(participation exemption)規定適用於自國外子公司取得股利與資本利得及國外常設機構之營業利潤。
- (4) R 國與 S 國租稅協定包括 OECD 稅約範本第 12 條權利金規定(即僅由受益所有人居住地國課稅，所得來源國免稅)，S 國與 T 國間無租稅協定。

2. 相關安排

RCO 在 T 國設立常設機構(Permanent Establishment, PE)，將智慧財產權移轉予該 PE 管理，該權利金所得依 R-S 租稅協定第 12 條第 1 項規定僅 R 國有課稅權，且在低稅率之 T 國負擔極少稅負，在 R 國，該權利金所得為 RCO 自 T 國 PE 取得之營業利潤，依 R 國國內法規定，國外 PE 之營業利潤適用參與經營免稅，該權利金實質負擔極少稅負。

3. 問題癥結

為避免上述濫用協定並享低稅負之案例，R 國稅捐稽徵機關可藉由實地查核該 PE 之實質性，若係人為設立之 PE，該稅捐稽徵機關仍可將系爭權利金所得歸屬於居住地國 R。然由於 R 國不易掌握該 PE 於 T 國之活動，很難防止協定濫用。

OECD 建議增訂一特別條款以防杜藉第三國常設機構濫用協定：

- a) 一方締約國企業自他方締約國取得所得，且該所得歸屬於該企業位於第三國之常設機構，且
 - b) 歸屬該常設機構之利潤於該一方締約國免稅者，
- 如該所得在第三國之應納稅額低於該所得由該一方締約國企業取得且不歸屬於

該企業位於第三國之常設機構於該一方締約國應納稅額之 60%時，其原得適用之本協定其他條款之利益，不適用於該所得。

符合上述規定者：

c) 他方締約國應依其國內法規定對任何適用本項規定之股利、利息或權利金課稅，但他方締約國課徵之稅額不得超過所得總額之百分之 X

d) 適用本項之其他所得，他方締約國應依其國內法規定課稅，不受本協定其他條款限制。

自他方締約國取得之所得符合下列情形之一者，不適用上述各款規定：

e) 與該常設機構在他方締約國從事積極營業活動相關或具附屬關係(不包括企業本身從事、管理或純持有投資，除非該等活動為銀行、保險公司或證券商所從事之銀行、保險或證券業務)。

f) 取得為使用或有權使用企業經由常設機構所產生或開發之無形資產所收取做為報酬之權利金。

七、小結

OECD 本次建議修正之範本內容對於常設機構之認定大幅度納入「實質性」基礎之判斷要件，以補強原範本以「法律型式」為基礎之判斷，例如：

- (一) 除關切代理名義（屬法律權利義務形式要件），也考量代理安排之實質(例如佣金代理人與第三方簽訂契約形式上雖未拘束業主(principal)，然實質上該業主對第三方仍負擔義務)；
- (二) 除著眼於合約之締結或簽署（交易各方正式締結法律權利義務），也考量實質代理方為促成合約而執行之各項重要活動(原稅約範本須以業主名義或對業主產生拘束力並透過代理人簽訂契約)；
- (三) 儲存、交付、採購等以往可直接認為不視為常設機構，未來都需要證明符合準備性或輔助性條件；
- (四) 反分解活動規定導入後，稅務機關有權將不同合約、不同個體下之活動合併考量，評估居住地國企業是否在來源地國構成常設機構。

叁、OECD 稅約範本重要條文概述

第一條「適用之人」(Persons covered)

一、本條內容：

(一)租稅協定適用於一方或雙方締約國居住者。協定之適用僅限於所得收受者為一方締約國居住者，但本條未限制取得所得之對象與來源。本條涵蓋一方締約國居住者之任何所得，不管他方締約國是否對該所得課稅。若干情況下租稅協定亦可適用於一方締約國之人取得源自該國之所得，例如一方締約國之受僱者僅於該國提供勞務，依稅約範本第 15 條，僅由該締約國課稅。在少數情況下，雇主如為他方締約國居住者、支付予受僱者之薪資費用可以減除，他方締約國按其國內法可對該筆薪資課稅。

(二)例外規定：

稅約範本第 24 條無差別待遇第 1 項規定對於具任一締約方國籍之人，在相同情況下，不應有差別待遇而對其賦予較重稅負或待遇。該項末句指出此規定亦適用於非任一方締約國之居住者，爰為第 1 條之例外。此外，第 8 條國際運輸與第 19 條政府服務等條文亦適用於納稅義務人為非任一方締約國之居住者。至於第 10 條股利第 5 項(領域外課稅之禁止，Extra-territorial taxation prohibited)，亦不限於所得收受者為一方領域居住者。

(三)行動計畫 6 相關議題：

行動計畫 6 建議修正稅約範本之標題與前言，闡明締約雙方締結協定之目的為在沒有租稅逃漏與規避之情況下(特別是透過協定競購安排，Treaty shopping arrangement)消除重複課稅。該計畫建議協定前言可修正為：

A 締約國與 B 締約國咸欲進一步發展雙方經濟關係及加強稅務合作，擬締結不創造藉逃稅或避稅(包括透過協定競購安排期使第三地領域居住者間接取得本協定減免利益)獲致不課稅或減少課稅機會下消除所得與財產雙重課稅及防止逃稅與避稅產生之租稅協定，爰經議定下列條款：

二、本條重要註釋：

(一)合夥組織(Partnership)之適用

1. 當合夥被視為公司或以與公司相同方式課稅，該合夥即屬稅約範本第 4 條第 1 項規定對該合夥課稅之一方締約國居住者。如該合夥在一國為透視課稅

(fiscally transparent)，由於其在該國未負有稅約範本第 4 條第 1 項規定之「納稅義務」，該合夥即非屬協定之「一方締約國之居住者」。在合夥不視為居住者情況下，如合夥人居住地國在其稅務目的上將合夥所得分配予合夥人，則合夥人應有資格就其在合夥企業所得中所分配到之數額，享有其居住地國簽訂協定所適用之租稅優惠待遇(註釋 5)。

2. 如果所得來源國將其國內之合夥視為透視課稅並對合夥人在該合夥企業所得之份額課稅，當某合夥人之居住地國將合夥視為公司課稅時，來源國就其所得份額課稅之部分，因該合夥人居住地國稅法未將納稅義務歸屬於合夥人，爰該合夥人無法要求適用其居住地國與所得來源國之租稅優惠(註釋 6.2)。
3. 如果所得經由透視課稅之合夥流至 (flowed through)就該所得在居住地國負有納稅義務之各合夥人，該所得可被視為「已支付(paid)」予各合夥人，因為該所得係由合夥人而非合夥在其居住地國負納稅義務，符合協定中有關所得已「支付予他方締約國居住者(paid to a resident of the other Contracting State)」之條件。此外也符合協定其他條文規定之所得或利潤由「他方締約國居住者取得(derived by a resident of the other Contracting State)」。此一解釋係避免因合夥為非居住者，且所得未直接支付予或由其取得，導致合夥及合夥人均不適用協定優惠(註釋 6.4)。
4. 涉及三個國家之合夥亦可運用上述原則解決：當一合夥人為一國居住者、合夥設立在另一國，而合夥人在合夥所得之份額源自於第三國，如該合夥人居住地國在課稅目的上將合夥所得分配予合夥人，該合夥人可以主張其居住地國與所得來源國間之協定優惠；如合夥在其設立地國視為居住者課稅，該合夥可以在其設立地國與所得來源國間主張協定優惠。因此在「雙重受惠(Double benefits)」之情形下，由於所得來源國之課稅不得違反任一適用之協定，如果兩協定之規定稅率不同，所得來源國應適用較嚴格者。如果合夥在其設立地國被視為透視課稅，不能適用設立地國與所得來源國間之協定優惠；同理，如果合夥之利潤於合夥人居住地國稅法上沒有分配予合夥人，則合夥人不得主張其居住地國與所得來源國之間協定優惠。如果合夥設立地國在稅務上透視合夥，且合夥所得根據合夥人居住地國稅法沒有分配予合夥人，則所得來源國可不受限制，對可分配予合夥人之合夥所得課稅(註釋 6.5)。

(二)集合投資工具之適用

1. 根據 OECD「賦予集合投資工具租稅協定優惠(The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles)」報告，集合投資工具指被廣泛持有、擁有多樣化投資證券組合

並受其設立地國投資者保護法規約束之基金(註釋 6.8)。

2. 稅約範本並未針對集合投資工具之適用規範特別條款，一集合投資工具如欲適用協定優惠必須具有「人」之資格、為一方締約國之「居住者」，且就第 10 條股利及第 11 條利息之適用而言，還應是其所得之「受益所有人」(註釋 6.9)。
3. 多數情況下，集合投資工具會被視為一個納稅義務人或一個符合設立地國稅法意義上之「人」。例如在一些普遍以信託形式設立集合投資工具之國家，信託本身或是以受託人身分聯合行動之受託人被視為納稅義務人或是國內稅法意義上之「人」。由於「人」這一用語之廣泛意義，集合投資工具設立地國稅法將其視為納稅義務人此一事實，通常顯示這種集合投資工具是租稅協定意義上之「人」(註釋 6.10)。
4. 部分國家集合投資工具之股份持有人有義務就集合投資工具取得之所得納稅，而集合投資工具本身並不負納稅義務。這種透視課稅性質之集合投資工具因其在所設立之一方締約國不負納稅義務，通常不會被認定為該國之居住者(註釋 6.11)。
5. 集合投資工具之投資人，在法律與經濟上，與對所投資資產擁有所有權之人不同，不宜將集合投資工具中之投資人視為該工具取得所得之受益所有人。因此，只要集合投資工具之管理者對產生該類所得資產之管理有決定權，符合被廣泛持有集合投資工具定義之媒介(vehicle)將被視為其所取得股利與利息之受益所有人(註釋 6.14)。

第二條「適用之租稅」(Taxes covered)

一、本條內容：

- (一)協定適用之租稅範圍包括代表各締約國或其所屬政府機關或地方機關對所得及資本所課徵之租稅，其課徵方式在所不問。
- (二)對所得及資本課徵之所有租稅包含對轉讓動產或不動產之利得所課徵之租稅、對企業給付之工資或薪俸總額所課徵之租稅及對資本增值所課徵之租稅。
- (三)雙方締約國可將協定適用之現行租稅以條列列示；協定亦適用於簽署後新開徵或替代現行租稅，其與現行租稅相同或實質類似之任何租稅。雙方締約國之主管機關對於其各自稅法之重大修訂應通知對方。

二、本條重要註釋：

- (一)社會保險費或任何其他與個人取得之福利有直接關聯之收費，不應視為對薪俸總額所課徵之租稅(註釋 3)。

(二)由於各類租稅其附加稅費之徵收取決於主體稅之規定，稅約範本不再表述。
至於利息與罰鍰，考量各國處理方式不同，建議各國可於諮商過程中加以闡明(註釋 4)。

第三條「一般定義」(General definitions)

一、本條內容：

(一)本條規範協定一般名詞定義，其他條文亦有相關名詞定義，如第 4 條「居住者」、第 5 條「常設機構」、第 6 條第 2 項「不動產」、第 10 條「股利」、第 11 條第 3 項「利息」及第 12 條「權利金」等。

1. 「人」，包括個人、公司及其他任何人之集合體。
2. 「公司」，指法人或依稅法規定視同法人之任何實體。
3. 「企業」，適用於任何營業之經營。
4. 「一方締約國之企業(enterprise of a Contracting State)」及「他方締約國之企業(enterprise of the other Contracting State)」，分別指由一方締約國之居住者所經營之企業及他方締約國之居住者所經營之企業。
5. 「國際運輸(international traffic)」：指實際管理處所在一方締約國之企業以船舶或航空器所經營之運輸業務，但不包括該船舶或航空器僅於他方締約國境內經營者。
6. 「主管機關(competent authority)」：由雙方締約國各自明訂。
7. 「國民(national)」：指具有一方締約國國籍或公民之任何個人及依一方締約國現行法律規定，取得其身分之任何法人、合夥組織或社團。
8. 「營業(business)」：包括執行業務及其他具獨立性質之活動。

(二)本協定於一方締約國適用時，未於本協定界定之任何名詞，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，該締約國稅法之規定應優先於該締約國其他法律之規定。

二、本條重要註釋：

(一)本條第 1 項第 a 款對「人」之定義係採原則列舉而非全面涵蓋所有類型(exhaustive)，適用本款規定時應採較為廣泛之認定方式，例如非屬法人但在稅務上視同法人之任何實體。因此，基金會(foundation)或合夥組織也可符合「人」之定義，因為其或可符合「公司」之定義，或雖不屬公司，而構成其他「人」之集合體(註釋 2)。

(二)公司一詞指法人、根據所在締約國為居住者之稅法規定視為法人之任何其他課稅單位，係特別針對第 10 條股利所擬訂。公司一詞僅涉及第 10 條股利、第 5 條常設機構第 7 項及第 16 條董事報酬(註釋 3)。

- (三)判斷某項活動是否在某企業內進行或該活動本身是否被認為構成一企業，通常係按照雙方締約國國內法有關規定解釋。然本條規定企業一詞適用於任何營業之經營，且營業一詞包括執行業務及其他具獨立性質之活動。此即代表執行業務及其他具獨立性質之活動，不論雙方締約國各自國內法之用語含義，均應構成一企業(註釋 4)。
- (四)「國際運輸」旨在保護國際運輸之實際管理處所所在國擁有對純粹之國內運輸及兩個第三國間之國際運輸之課稅權，並允許他方締約國對僅往來於其境內之運輸課稅。如船舶或航空器之出發地或目的地在他方締約國境外，國際運輸之概念亦涵蓋構成船舶或飛機更遠航程一部分在他方締約國境內兩地之間。例如在同一航程上，一航空器先從締約國一方飛往他方締約國境內某地，隨後繼續飛往該國另一目的地，則該航程之第一及第二航程均屬於國際運輸範圍。

第四條「居住者」(Resident)

一、本條內容：

- (一)本協定稱「一方締約國之居住者」指依該國法律規定，因住所、居所、管理處所或其他類似標準，而負有全面性納稅義務(comprehensive liability to tax)之人，包括該締約國之政府機關、其所屬政府機關、區域或地方機關。僅因有源自一方締約國之所得而負該締約國納稅義務之人，非為本協定所稱一方締約國之居住者。
- (二)個人如依上述規定同為雙方締約國之居住者時，其身分決定之優先順序依次如下：
1. 永久住所(permanent home)：永久住所指可由納稅義務人任意支配，以永久居住為目的之處所。
 2. 主要利益中心(centre of vital interests)：如於雙方締約國內均有永久住所，視其為與其他個人或經濟利益較為密切之締約國居住者，考慮因素包括家庭及社會關係、職業、政治、文化活動較密集之地方等，這些因素必須整體考量，惟個人關係應優先關注。
 3. 經常居所(habitual abode)：如主要利益中心所在地國不能確定，或於雙方締約國內均無永久住所，視其為有經常居所之締約國之居住者。考慮因素為該個人於何地較常停留。
 4. 國民(national)：如於雙方締約國內均有或均無經常居所，視其具有國民身分之締約國之居住者。
 5. 相互協議(mutual agreement)：如於雙方締約國內均有或均無國民身分，雙方締約國之主管機關應致力於相互協議解決之。

(三)個人以外之人如依本條第 1 項規定同為雙方締約國之居住者，視其為實際管理處所(place of effective management)所在地締約國之居住者國。

二、行動計畫 6 相關議題：

許多國家認為具雙重居住者身分之公司通常會涉及避稅安排，因此亦建議本條第 3 項應採其他可選條款，以個案相互協議之解決方式替代現行第 3 項條文，爰行動計畫 6 建議以下列文字取代現有條文規定：

個人以外之人如依本條第 1 項規定同為雙方締約國之居住者，雙方締約國主管機關應於考量其實際管理處所、設立登記地或成立地及其他相關因素後，致力於相互協議決定其適用協定之締約國居住者。如無此協議，除經由雙方締約國主管機關同意者外，該人不應被賦予任何本協定所規定之租稅減免。

三、本條重要註釋：

1. 在一方締約國負全面性納稅義務(comprehensive liability to tax in a Contracting State)通常指一方締約國之納稅義務人就其全球來源所得負納稅義務，但仍須依照各國稅法課稅目的解釋，例如在課稅上採屬地主義原則之國家仍符合此規定(註釋 8.3)。
2. 負有納稅義務(liable to tax)，對部分國家而言，即使該國實際未對納稅義務人課徵稅捐，該人仍得被視為負有納稅義務，因此，諸如退休基金、慈善團體或其他類似組織，倘符合該國稅法規定之所有免稅要件時，才享有免稅待遇，不符合時仍要繳稅，大多數國家仍視這類實體為協定定義之居住者(註釋 8.6)。
3. 某納稅義務人如同時符合 A、B 兩國國內法定義之居住者，依據 A-B 兩國協定之破除僵局原則，該人為協定上 A 國居住者，爰 B 國不得就該人之全球所得課稅，該人於 B 國即不符合負全面性納稅義務之定義。如 B、C 兩國另簽有租稅協定，OECD 認為儘管該人依據 B 國稅法為該國居住者，然依照 A-B 兩國協定被認定為 A 國居住者，此時 B 國即無法對其全球所得課稅，該人於 B 國不再符合本條第 1 項定義，非 B 國居住者爰不得適用 B-C 兩國間協定(參照註釋 8.2)。然亦有部分學者認為該議題關鍵在於 A-B 兩國間協定限制 B 國課稅權是否可解釋為「依該國法律規定(under the laws of that state)」？以英國為例，其將協定之規定明訂於國內法，如某納稅義務人於英國-A 國租稅協定認定為 A 國居住者，則該人於英國與其他國家之租稅協定即不再屬於英國居住者。但未將協定規定明訂於國內法之國家則可能產生問題，該等學者認為協定彼此間應相互獨立，不因 A-B 兩國間協定影響 B-C 兩國間協定，即便某人於 A-B 兩國間協定經破除僵局原則認定為 A 國居住者，亦不影響該

人於 B 國與其他國家租稅協定之適用。

4. 實際管理處所係指實際執行企業整體營業所需之主要管理及商業決策所在地，一般為最高管理階層(如：董事會)之決策地點，必須根據所有相關因素及情況加以考慮，關鍵性因素在於做出決策之地點，而非管理指令具有效力之地點。

第五條「常設機構」(Permanent Establishment)

一、本條內容：

常設機構此一概念涉及居住地國企業於所得來源國之營業活動是否得以課稅，於稅約範本第 7 條營業利潤之適用尤其重要，該條第 1 項即規定一方締約國之企業，除經由其於他方締約國內之 PE 從事營業外，其利潤僅由該一方締約國課稅。該企業如經由其於他方締約國內之 PE 從事營業，他方締約國得就該企業之利潤課稅，但以歸屬於該 PE 之利潤為限。此外包括稅約範本第 10 條(股利)第 4 項，第 11 條(利息)第 4 項及第 15 條(受僱所得)第 2 項第 3 款等亦涉及常設機構之概念。

- (一)本協定稱 PE，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。
- (二)PE 包括管理處、分支機構、辦事處、工廠、工作場所、礦場、油井或氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所。
- (三)建築工地、營建或安裝工程活動持續超過 12 個月者，構成 PE。
- (四)固定場所從事活動屬準備或輔助性質不構成 PE，包括：
 1. 專為儲存、展示或運送屬於該企業貨物或商品目的而使用設備。
 2. 專為儲存、展示或運送目的或專為其他企業加工目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
 3. 專為該企業採購貨物或商品或蒐集資訊目的所設置之固定營業場所。
 4. 專為該企業從事其他具有準備或輔助性質活動目的或前述任一組合之整體活動具準備或輔助性質者所設置之固定營業場所。
- (五)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，其為該企業從事之任何活動(不包括經由固定營業場所僅從事準備或輔助性質之活動)，視該企業於該一方締約國有 PE。但企業僅透過經紀人、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，於一方締約國內從事營業者，不得是該企業於該締約國內有 PE。
- (六)一方締約國之居住者公司，控制或受控於他方締約國之居住者公司或於他方締約國內從事營業之公司(不論其是否透過常設機構或其他方式)，均不得就此事實認定任一公司為另一公司之常設機構。

二、本條重要註釋：

(一)固定常設機構(Physical PE)必須具備下列條件：

1. 營業場所(place of business)：涵蓋所有之廠房(premises)、設備(facilities)或裝置(installations)，如果某企業沒有廠房或從事營業不需要廠房，而僅有一定之可支配空間，無論是企業自有或租用均可構成一營業場所，例如市場上之某一攤位或長期使用海關倉庫之一部分。另營業場所亦可設於另一企業之營業設備中(註釋 4)。
2. 固定性(fixed)，包括地理位置(Physical & Geographical)及時間上一定程度之持續性(Temporal)：營業場所雖然不需要實際固定在所處之地點上，但必需和某個特定之地理位置產生連結，並具一定程度之永久性(通常為 6 個月以上)，但營業活動屬短期並具週期性(如每年重複發生之活動)，即便存續期間小於 6 個月，仍構成 PE。而活動暫時中斷，不會導致 PE 不存在。PE 存在自固定營業場所開始從事營業活動至固定營業場所廢除或所有和營業活動有關行為停止為止，而為設立固定營業場所之準備期間因與日後從事營業活動有別，爰該準備期間不計入 6 個月之計算標準。若某企業從事營業活動經常在相鄰地點之間移動，如在商業上和地理上構成該營業不可分割之整體，一般認為存在單一營業場所，例如某商人經常於不同地點設立攤位之人行步道、露天市場或市集等，均可能構成該商人之單一營業場所(註釋 5 及 6)。
3. 企業於固定場所具可支配性(at the disposal)：OECD 認為只要企業擁有支配用於營業活動一定空間之權力，不論其是否為非法占有，均可構成一營業場所。OECD 舉例說明何謂具可支配性。A. 如某推銷員拜訪其主要客戶並與客戶之採購主管於其辦公室會面以取得訂單，因該辦公室不在推銷員所屬企業可支配之範圍，不構成此推銷員之固定營業場所。B. 如某公司職員被允許在另一公司總部長時間使用一辦公室以確保後者公司履行與前者公司簽訂契約項下之義務，由於該職員從事活動與前者公司營業相關，只要所使用之辦公室在該職員支配下達到一定期間且從事之活動非屬準備或輔助性質，該辦公室即構成該職員雇主之 PE(註釋 4.1 至 4.3)。
4. 透過該營業場所(Through which)：具廣泛意涵以包括企業在其支配之特定地點從事營業活動之任何情形。例如一企業進行道路鋪設應被認為透過該鋪設地點進行營業活動(註釋 4.6)。
5. 進行企業全部或部分之營業活動(Carrying on the business of the enterprise wholly or partly)：為使一固定營業場所構成 PE，使用該場所之企業必須透過該場所經常性地進行全部或部分之營業活動(註釋 7)。
6. 非準備或輔助性質(Not preparatory and auxiliary nature)：判斷非屬準

備或輔助性質活動之關鍵在於固定營業場所活動之性質是否構成企業整體活動不可或缺且重要之部分(essential and significant part)。如某固定營業場所活動之主要目的與整個企業目的相同，則該場所即非準備或輔助性質(註釋 24)。

(二) 工程常設機構(Project PE)

1. 稅約範本明確規範持續 12 個月以上之建築工地、營建或安裝工程活動構成 PE，如未達 12 個月，即便有與上開工程活動有關之辦事處與工作場所，亦不構成 PE。然此辦事處或工作場所如用於多個建築工程，且所從事之活動非準備或輔助性質，縱使這些工程活動未達 12 個月，該辦事處或工作場所只要符合本條要件，即構成 PE(註釋 16)。
2. 12 個月門檻應運用於各自獨立之工地或工程，承包商以前於其他工地或工程從事之活動期間應予排除，除非該工程在商業或地理上構成不可分割之整體(如承建一排房屋)。12 個月期間之計算應從承包工程開始進行，包含前置準備工作，直到工程完工或永久廢棄。季節性或其他暫時性停工，仍應計算在工程存續期間。而分包商(subcontractor)投入工程期間，除分包商自己在工程上已投入超過 12 個月，其工程可單獨成為一個 PE 外，亦應計入總包商之工程總期間，以衡量 12 個月門檻(註釋 18 及 19)。

(三) 代理人常設機構(Agency PE)

1. 非獨立代理人 PE 之要件(註釋 32 及 32.1)：
 - (1)代表企業之人(A person acting on behalf of the enterprise)：為非居住者業主(non-resident person, principal)所經營企業之經濟利益所從事之活動。該代理人可以為個人、公司或合夥組織，且該人不須為行使代理行為所在國之居住者或在該國有固定營業場所，個人可以為受僱者或非受僱者。
 - (2)無獨立身分之代理人(Other than an agent of independent status)：如果代理人為企業之受僱者，其被認定有獨立身分之可能性較低，如為自營者(Self-employed)，其獨立性須就相關事實與情況加以認定。
 - (3)有權以企業名義簽訂合約(Authority to conclude contracts in the name of enterprise)：此認定要件須廣泛考量，即使代理人並未以企業之名義簽訂契約，但其所簽訂之契約對企業具有拘束力者，亦應認定其屬有權以企業名義簽訂契約之情形。
 - (4)經常行使簽訂契約之權力(The authority is habitually exercised)：經常性取決於契約和企業營業之性質。
2. 獨立代理人之要件：
 - (1)經紀商、一般佣金代理人或其他具有獨立身分之代理人：該代理人須在法

律上及經濟上與所代表之企業各自獨立。法律上獨立取決於是否受企業指導及全面控制；經濟上獨立取決於代理人獨立承擔經營活動風險之程度(註釋 38)。

- (2)代理人代表企業行使某活動時，係以其通常之營業方式進行業務活動，所謂通常之營業方式，指該代理人慣常從事之營業活動(customarily operates)，該代理人進行之其他營業活動非屬之(註釋 38.8)。

第 6 條「不動產所得」(Income from immovable property)

一、本條內容：

- (一)一方締約國之居住者取得位於他方締約國之不動產所產生之所得(包括農業或林業所得)，他方締約國得予課稅。
- (二)稱「不動產」，應具有財產所在地締約國法律規定之含義，包括附著於不動產之財產、供農林業使用之牲畜及設備、適用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及天然資源所給付變動或固定報酬之權利。船舶、小艇及航空器不視為不動產。
- (三)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，應適用第 1 項規定。
- (四)由企業之不動產所產生之所得，亦適用第 1 項及第 3 項規定。

二、本條重要註釋：

- (一)本條第 1 項確認一方締約國居住者取得源自他方締約國不動產之所得，不動產所在國享有優先課稅權。本條係雙邊性條款，如不動產所在地國與處分不動產之居住者為同一締約國或不動產位於第三國者，應適用稅約範本第 21 條規定，即僅由居住地國課稅。惟部分學者認為如不動產所得係以營業所得方式賺取，應適用第 7 條營業利潤，或雇主賦予其員工自由使用房舍之權利應適用第 15 條受僱所得。另本條未規範不動產所在國課稅方式，爰不動產所在國可以任何方式(如以所得毛額為計算基礎)課稅(註釋 1、註釋 4)。
- (二)以不動產擔保債務所產生之所得應適用第 11 條(註釋 2)。
- (三)當企業取得所得所源自之不動產與該企業常設機構同位於一締約國時，對不動產所得之課稅，應依本條之規定，不受第 7 條之限制(參照第 21 條註釋 4)。

第 7 條「營業利潤」(Business profits)

一、本條內容：

- (一)一方締約國之企業，除經由其於他方締約國之常設機構從事營業外，其利潤

僅由該一方締約國課稅。該企業如經由他方締約國課稅，依本條第 2 項規定可歸屬於該常設機構之利潤，得在他方締約國課稅。

- (二)為本條與第[23A][23B]條之適用，前項所述任一締約方可歸屬於該常設機構之利潤，應與該常設機構為一分離及獨立之企業，於相同或類似條件下從事相同或類似活動，考慮企業經由該常設機構與企業之其他部分所執行之功能、使用之資產與承擔之風險，所應獲得之利潤相同，尤指該常設機構與企業其他部分之交易。
- (三)如一方締約國依前項規定，調整可歸屬於任一締約國企業之常設機構，並因此對已於另一方締約國課稅之利潤進行課徵，他方締約國為消除該利潤重複課稅所須，應適當調整其已課徵之稅額。必要時雙方主管機關應相互協商已確認其調整。
- (四)利潤中如包含本協定其他條文規定之所得項目，各該條文之規定，應不受本條規定之影響。

二、本條重要註釋：

- (一)歸屬於常設機構(PE)之利潤應按常規交易法則(arm's length rule)，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應獲得之利潤，以往部分國家曾規範如所得之受益人於該國境內有 PE，對來源於該國之各項所得不論是否可歸屬於該 PE，均得對各項所得課稅，即所謂一般性「吸引力原則(force of attraction)」，然目前國際間除部分國家基於反避稅原則，吸引力原則僅適用來源於與 PE 營業活動類似之活動所產生之營業利潤，已完全否定一般性吸引力原則。
- (二)關於 PE 之利潤歸屬，OECD 認可之方法(Authorised OECD Approach)以兩步驟決定，第一步驟為功能性及事實分析(functional and factual analysis)，第二步驟為按常規原則決定利潤(arm's length remuneration)：
 1. 將 PE 所歸屬企業與獨立企業間交易產生之權利與義務適當地分配予該 PE、確認與資產經濟所有權歸屬及風險承擔相關之重要人員功能，並分配予 PE 資產經濟所有權與承擔之風險、確認 PE 與其所屬企業其他部分間之內部交易性質，最後根據歸屬於 PE 之資產與風險，分配營運所需資金(fund)予 PE。
 2. 根據移轉訂價指導原則(Transfer Pricing Guidelines)，考量前述 PE 使用資產、執行功能及承擔風險以決定應歸屬於 PE 之利潤，且不應受 PE 所屬企業之整體利潤限制，歸屬利潤時，PE 被視為獨立個體，不代表企業實際分為兩部分，應視常設機構與所屬企業之關係如同蛋的全部(GE)及蛋黃(PE)。另外，OECD 認為本條第 2 項獨立企業之假設，僅為正確歸屬利潤於 PE，尚非認定企業內部產生應稅之所得給付行為。例如依本條第 2 項規定 PE 與其

所屬企業之其他部分、產生 PE 可扣除之假定利息(notional interest)，並不代表 PE 已對所屬企業支付符合稅約範本第 11 條之利息(註釋 21、22 及 28)。

- (三)本條第 3 項適用於 PE 所在國與居住地國間因歸屬 PE 利潤存在差異，導致同一利潤分配予 PE 及其所屬企業之其他部分。倘締約雙方已確認利潤分配之原則，然因各自國內法不同規定，對於何項收入應免除或何類費用可扣除存有差異，非屬第 3 項所稱之重複課稅情形(註釋 66)。
- (四)本條第 4 項明定本條僅適用於不屬於稅約範本其他條文涵蓋所得種類之營業利潤，而在第 10 條股利第 4 項、第 11 條利息第 4 項、第 12 條權利金第 3 項，及第 21 條其他所得第 2 項下規定之所得仍應適用本條(註釋 74)。

第 8 條海空運輸(Shipping, inland waterways transport and air transport)

一、本條內容：

- (一)以船舶或航空器經營國際運輸之利潤，應僅由企業實際管理處所所在地之締約國課稅。
- (二)以小艇經營內陸水運運輸業務之利潤應僅由企業實際管理處所所在地之締約國課稅。
- (三)船舶或內陸水運運輸企業之實際管理處所位於船舶或小艇上者，其實際管理處所視為位於該船舶之船籍港所在地國，如船舶無船籍港者，其實際管理處視為位於該船舶或小艇經營者為居住者之締約國。
- (四)參與聯營、合資企業或國際營運機構之利潤亦適用第一項規定。

二、本條重要註釋：

- (一)考量國際運輸業歸屬利潤至常設機構之複雜度較高，爰本條基本原則為企業實際管理處所所在地國有完全課稅權。另第 1 項所稱利潤包括直接源自運輸業務及與運輸業務有直接關聯或附屬性質之活動。以包租方式出租人員、設備齊全船舶或航空器之所得，應視同經營客運或貨運取得之利潤，另光船租賃(bare boat charter basis)之所得僅於其屬以船舶或飛機從事國際運輸之「輔助性活動」者，適用本條課稅規定，否則該租賃利潤應依第 7 條課稅。輔助性活動包括：往返市區機場間之巴士服務、為同業售票、機上雜誌廣告刊登業務、貨櫃出租、為同業提供貨物、地勤或維修服務及與海空運有直接關聯之投資所得等。另企業如非使用其在國際運輸經營之船舶或飛機運送旅客或貨物取得之利潤，僅在這種運輸與該企業在國際運輸對船舶或飛機之經營直接相關或為輔助性活動(如共掛航班，Code sharing)，始適用本條規定(註釋 4、4.1 至 4.3、註釋 5 至 7、註釋 8、8.1 及註釋 9 至 10、註釋 14)。

(二)本條第 2 項係規範經營內陸河流、運河與湖泊運輸適用與國際海運及空運相同之待遇，該項規定不僅適用於兩國或多國間之內陸水運，亦適用一國企業於另一國兩地之間之內陸水運。

第 10 條「股利」(Dividend)

一、本條內容：

(一) 一方締約國之居住者公司給付予他方締約國居住者之股利，他方締約國得予課稅。

(二) 給付股利之公司如係一方締約國之居住者，該締約國亦得依其法律規定，對該股利課稅。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：

1. 在受益所有人為公司(不包括合夥)且直接持有給付股利公司 25%以上資本情況下，所得來源國對該股利課徵之上限稅率為 5%。
2. 其他情況下，所得來源國對股利課徵之上限稅率為 15%。

(三) 「股利」一詞包括三部分：

1. 自股份、受益股份或權益、礦業股份、發起人股份所取得之所得。
2. 自非屬債權而得參與利潤分配之權利所取得之所得。
3. 自公司其他權利取得而依分配股利公司居住地締約國稅法規定，與股份所得課徵相同租稅之所得。

(四) 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，經由其於他方締約國之常設機構從事營業，且與股利有關之股份持有與常設機構有實際關聯時，不適用第 1 項及第 2 項之規定，應適用第 7 條規定。

(五) 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，即使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。但該給付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之常設機構有實質關聯者不在此限。

二、本條重要註釋：

(一) 本條只涉及一方締約國居住者公司支付予他方締約國居住者之股利，不適用於第三國居住者公司支付之股利或一方締約國居住者公司所支付歸屬於其在他方締約國所設 PE 之股利。另所謂支付(paid)包括按契約或習慣要求之方式履行將資金交由股東自由支配之義務(註釋 7、8)。

(二) 合夥組織或投資基金是否適用本條文，視其是否符合前述「公司」之定義(任

何法人團體或因租稅目的視同法人團體)。而「受益所有人」一詞之概念必須以協定之目的及其上下文加以理解,如股利係一方締約國居住者基於代理人或指定人身分所收取,或一方締約國居住者為另一個實際取得股利人之「導管(conduit)」者,該代理人、指定人或導管一般不能被認定為受益所有人,因該等人運用及享有股利的權利受限。但如所得收受者有權運用該股利且不受限於契約或法定義務而須將股利轉予其他人(Right to use and enjoy unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on to another person),則該收受者可視為受益所有人(註釋 11 至 12、12.1、12.4)。

(三) 本條第 2 項第 1 款未要求收受股利之公司必須在股利分配前一定期間內擁有資本達 25% 以上,原因為使該規定能廣泛運用,且避免針對持有資本期間進行查證所須投入之大量調查工作。然為避免部分持有資本未達 25% 之公司以獲取本條之優惠而於分配股利前短期間內增加其資本持有比例,締約國雙方可於本條增列反避稅條款如:「...但以取得上述資本持有比例之主要目的非為利用本條規定之優惠為限」(註釋 16、17)。

(四) 本條另考量貸款人實際分擔公司風險之情形,即當支付之報酬主要基於企業經營成功與否時,該貸款利息之處理問題。因此稅約範本第 10 條與第 11 條並不限制借款人所在國根據其資本弱化之國內法將利息視為股利之規定。貸款人是否分擔企業風險,須依個案情況判定,包括(註釋 25):

1. 該貸款超過企業資本其他投資之貢獻甚多(或用以彌補相當比例之資本損失),並與公司可變現資產顯不匹配。
2. 債權人可分享公司任何利潤。
3. 該貸款之償還順序次於其他債權人之請求或股利給付。
4. 利息支付金額取決於公司利潤。
5. 貸款契約未明訂償還日期。

(五) 所謂實質關聯(effectively connected)係股份之經濟所有權分配予 PE 之情形,即與支付股利有關之股份將構成該 PE 營業資產一部分。股份之經濟所有權指相當於一獨立企業,於所得稅法中擁有之所有權,並伴隨產生之利益與負擔。例如對歸屬於股份持有之股利權益及因股份增值或貶值產生損益之潛在風險(註釋 32.1)。

(六) 第 5 項係境外課稅禁止(Extra-territorial taxation prohibited)條款,規範一方締約國不得僅因用於分配之利潤源自該國境內(如透過該國之常設機構實現),而對非居住者公司分配之股利課稅。但公司利潤之來源國對支付予該國居住者股東或其境內常設機構之股利課稅,則不存在境外課稅禁止問題(註釋 34)。

(七) 部分質疑納稅義務人居住地國依照其受控外國公司(Controlled Foreign

Company, CFC)法案，對未分配利潤課稅之規定與第 5 項規定不符，然 OECD 強調該項僅對所得來源地之課稅具限制效果，未影響居住地國按此立法所課徵之租稅。此外該項僅涉及對公司之課稅問題，不包括對股東之課稅(註釋 37)。

第 11 條「利息」(Interest)

一、本條內容：

- (一) 源自一方締約國而給付他方締約國居住者之利息，他方締約國得課稅。
- (二) 利息來源地締約國亦得依該締約國實施之法律規定，對該項利息課稅。但利息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利息總額之 10%。
- (三) 「利息」一詞，指由各種債權所孳生之所得，不論有無抵押擔保及是否有權參與債務人利潤之分配，尤指政府債券之所得及債券或信用債券之所得，包括附屬於該等債券之溢價收入及獎金。延遲給付之違約金非屬本條所稱之「利息」。
- (四) 利息受益所有人如為一方締約國之居住者，經由其於利息來源地之他方締約國內之常設機構從事營業，且與利息給付有關之債權與該常設機構有實際關聯時，不適用本條第 1 項至第 2 項規定，而適用第 7 條規定。
- (五) 利息來源地之認定：
 1. 由一方締約國之居住者所給付之利息，視為源自該締約國。
 2. 利息給付人如於一方締約國內有常設機構，而與該利息之給付有關債務之發生與該常設機構有關聯，且該利息係由該常設機構所負擔者，不論該利息給付人是否為該一方締約國之居住者，該利息視為源自該常設機構所在地締約國。
- (六) 利息給付人與受益所有人間，或上述兩者與其他人間有特殊關係，其債權有關之利息數額，超過利息給付人與受益所有人在無上述特殊關係下所同意之數額，超過部分不適用本條之規定。在此情形下，各締約國應考量本協定之其他規定，依其法律對此項超額給付課稅。

二、本條重要註釋：

- (一) 本條只涉及源自一方締約國支付予他方締約國居住者之利息，不適用發生於第三國之利息或發生於一方締約國但歸屬於該締約國之企業在他方締約國所設 PE(PE 非協定定義之居住者)之利息。另所謂支付(paid)同稅約範本第 10 條註釋之說明，包括按契約或習慣要求之方式履行將資金交由債權人自由支配之義務(註釋 5、6)。但若 PE 所在地國與其總公司所在地國租稅協定

有第 24 條無差別待遇時，PE 所在地國有稅額扣抵義務時，應視 PE 為居住者提供相同稅務扣抵義務。(第 24 條第 3 項)

- (二) 「受益所有人」一詞之概念同第 10 條註釋之說明，另如利息支付者與受益所有人間有一中間人(intermediary)，只要受益所有人仍為他方締約國之居住者，仍可適用對來源國課稅權限制規定(註釋 11)。
- (三) 一般認為抵押利息(mortgage)屬動產所得類別(部分國家將其歸類為不動產所得類別)。另一方面，債券和信用債券在其有權參與債務人利潤分配下，如契約整體特性顯示為一附利息之貸款，仍應視為貸款。另為避免第 10 條及第 11 條所涉所得類別重疊，應注意本條之利息不包括按第 10 條股利處理之所得項目(註釋 18、19)。
- (四) 本條第 3 項明定附屬於政府債券、債券或信用債券之溢價收入與獎金構成利息。通常構成貸款性債券而應在來源國課稅之利息包括發行債券機構超過認購人之全部認購金額。如債券或信用債券以溢價發行，認購人支付額超過所取得之償還額可能產生負額利息，應在其應稅利息所得中扣除(註釋 20)。
- (五) 所謂利息由 PE 負擔(Interest borne by PE)，可以下列情形說明(註釋 27)：
 - 1. PE 之管理部門按 PE 之特定要求簽訂貸款契約，將貸款視為 PE 之債務，並由 PE 直接支付利息予債權人。
 - 2. 企業總機構為設在他國 PE 單獨使用之貸款簽訂契約並代付利息，但最終由 PE 負擔。
 - 3. 貸款契約由企業總機構簽訂，所貸資金用於不同國家之 PE(此情況 OECD 認為已超出本條第 5 項之範疇)。

第 12 條「權利金」(Royalties)

一、本條內容：

- (一) 源自一方締約國而由他方締約國居住者受益所有之權利金，應僅在他方締約國課稅。
- (二) 「權利金」一詞包括下列取得作為對價之任何方式之給付
 - 1. 使用或有權使用文學、藝術或科學作品(含電影及供電視或廣播播映之影片或錄音帶)等著作權。
 - 2. 使用或有權使用專利權、商標權、設計或模型、計畫、秘密處方或製造程序。
 - 3. 有關工業、商業或科學經驗之資訊。
- (三) 權利金受益所有人如為一方締約國之居住者，經由其於權利金來源之他方締約國內之常設機構從事營業，且與權利金給付有關之權利或財產與該常設機構有實際關聯時，不適用本條第 1 項及第 2 項之規定，應適用第 7 條之規定課稅。

(四) 權利金給付人與受益所有人間，或上述兩者與其他人間有特殊關係，考量使用、權利或資訊等因素所給付之權利金數額，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，超過部分不適用本條之規定。在此情形下，各締約國應考量本協定之其他規定，依其法律對此項超額給付課稅。

二、本條重要註釋：

(一) 本條文屬雙邊範疇條款，若非屬雙邊範疇之權利金所得(如權利金所得來自居住地國或第三國)，則應適用第 7 條或第 21 條之規定，本條文排除來源國之課稅權，僅由居住地國課稅。

(二) 權利金包含使用該權利之支付及違反使用該權利之侵權補償，如某款項是為轉讓權利金定義中所述及之某財產之所有權而支付，該款項非「為使用或有權使用」該財產所支付，應屬稅約範本第 7 條所規範之營業利潤或第 13 條規定之財產交易所得(註釋 8、8.2)。另本條註釋 9 即說明使用或有權使用工業、商業或科學設備所支付之款項非本條適用範圍。

(三) 所謂工業、商業或科學經驗(即 know-how)之資訊，指來自先前經驗且未公諸於世之專門知識及經驗，由於這類資訊一般認為係與已經存在之經驗有關，如應付款人要求履行服務結果產生之新資訊而支付之報酬，非本條適用範圍。

(四) Know-how 契約中通常都認可技術授予方不須親自參與技術受讓方被授予配方(formula)之應用，並且不保證應用之結果。如一方允諾使用其慣用技術親自為另一方工作，其提供服務之報酬一般屬於第 7 條規定之營業利潤，以下實例應認為係提供服務之報酬(註釋 11、11.1 至 11.6)：

1. 售後服務。
2. 單純技術服務所支付款項。
3. 為提供潛在客戶名單而支付之報酬(如為取得收款人已經提供產品或服務之客戶之秘密名單所付款項，涉及收款人與客戶之商業經驗屬 know-how 範疇)。
4. 工程師、會計師、律師提供諮詢服務取得之款項；或以電子方式提供諮詢意見、與技術人員進行電子通訊，或為疑難解決透過電子計算機網絡進入之數據資料庫(如針對經常性問題為軟體使用客戶提供非機密性資訊之數據資料庫)所支付之款項均非屬權利金。有些混合契約如特許經營(franchising)涵蓋 know-how 及提供技術服務，此時，必須對契約所規定之各部分報酬進行劃分，然後針對各部分，分別適用適當之租稅協定規定。如果混合契約之一部分為該契約最主要之目的，其餘部分僅具輔助性質者，則報酬總額係按主要部分所適用之租稅協定規定處理。

5. 有關有權使用軟體之相關交易所給付之款項，如將程式複製到電腦硬碟、隨機存取記憶體，或僅用戶能對程式進行有效操作行為下為存檔目的進行之複製，應按營業利潤處理(屬軟體之銷售行為)。然如支付之款項係為使用程式中之版權，例如許可複製以向大眾銷售內含程式版權軟體之給付，屬權利金範疇(註釋 13.1、14)。至於涉及數位產品製作權之使用，亦適用上述原則，即當支付報酬之本質係為取得數位產品版權之使用權加以複製並銷售(如一書籍出版商為取得將一幅可下載享有版權之圖片用於其將銷售書籍封面上之權利所支付報酬)，屬權利金範疇，如僅供客戶本身使用或娛樂目的之下載(如影像或聲音)，係僅為取得數位化之內容而支付報酬，則非權利金(註釋 17.3、17.4)。

第 13 條財產交易所得(Capital Gains)

一、本條內容：

- (一) 一方締約國之居住者轉讓位於他方締約國內合於第 6 條第 2 項所稱不動產而取得之利得，他方締約國得予課稅。
- (二) 一方締約國之企業轉讓其於他方締約國常設機構營業資產中之動產而取得之利得，包括轉讓該常設機構(單獨或連同整個企業)而取得之利得，他方締約國得予課稅。
- (三) 一方締約國之企業轉讓經營國際運輸業務之船舶或航空器、經營內陸水運之小艇、或附屬於該等船舶、或航空器或小艇營運之動產而取得之利得，僅由該締約國課稅。
- (四) 一方締約國之居住者轉讓股份，如該股份超過 50%之價值直接或間接來自於他方締約國之不動產，其取得之利得，他方締約國得予課稅。
- (五) 轉讓前 4 項以外之任何財產而取得之利得，僅由該轉讓人為居住者之締約國課稅。

二、本條重要註釋：

- (一) 本條第 1 項屬雙邊範疇，爰一方締約國居住者轉讓其位於該國或第三國之不動產所取得之收益應適用本條第 5 項規定(註釋 22)。
- (二) 本條第 2 項僅適用轉讓人完全擁有或部分擁有之資產，然針對合夥組織之資產，部分國家認為係合夥人擁有，由合夥人適用該項規定，部分國家認為合夥視同公司，合夥人擁有合夥之資產，以公司持股方式處理，且轉讓此股權取得之收益，與轉讓公司股份取得之收益相同，應按本條第 5 項規定，僅由轉讓人居住地國課稅(註釋 26)。
- (三) 本條第 3 項規定與第 8 條規定一致，即轉讓從事國際運輸之船舶、飛機、經

營內陸水運之小艇及附屬於上述交通工具之動產，其財產收益應僅在經營上述交通工具企業之實際管理處所所在地國課稅。如企業之實際管理處所位於上述交通工具，則可適用第 8 條第 3 項規定，以經營者之居住地國為實際管理處所所在地國(註釋 28)。

- (四) 許多締約國認為本條第 4 項適用之範圍不應僅包括轉讓公司股份之利得，還應包括轉讓在其他實體之權益獲得之所得(如不發行股票之合夥或信託)，只要上述權益之價值同樣主要由不動產構成(註釋 28.5)。

第 15 條「受僱所得」(Income from Employment)

一、本條內容：

- (一) 除第 16 條、第 18 條及第 19 條規定外，一方締約國之居住者因受僱而取得之薪津、工資及其他類似報酬，除其勞務係於他方締約國提供者外，應僅由該一方締約國課稅。前述受僱勞務如於他方締約國內提供，他方締約國得對該項勞務取得之報酬課稅。
- (二) 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，不受前項規定之限制：
1. 該所得人於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方締約國持續居留或合計居留期間不超過 183 天。
 2. 該項報酬非由他方締約國居住者之雇主或代表雇主給付。
 3. 該項報酬非由該雇主於他方締約國內之常設機構負擔。
- (三) 因受僱於經營國際運輸業務之船舶或航空器上或經營內陸水運之小艇上提供勞務而取得之報酬，經營該船舶、航空器或小艇之企業，其實際管理處所在地締約國得予課稅，不受前 2 項規定之限制。

二、本條重要註釋：

- (一) 本條第 1 項規定受僱所得(退休金除外)課稅之一般原則，即該項所得應在實際履行勞務活動所在國課稅。實際履行勞務所在地係指從事取得報酬的受僱活動時雇員實際停留地(註釋 1)。
- (二) 「其他類似報酬」(other similar remuneration)採廣泛解釋，包括因受僱而取得之任何形式報酬(註釋 2.1)。
- (三) 居留天數之計算無論是否執行勞務，應包括入、出境當天及假日、短暫停工、病假等，未滿 1 日應以 1 日計算；不包括在工作地國以外兩地間移動之天數(註釋 5)。
- (四) 本條第 3 項有關勞務報酬係由常設機構「負擔」之認定，決定於該項報酬是否歸屬於常設機構(依第 7 條原則)，無論其會計帳簿中是否如是認列(註釋

7)。

第 16 條：「董事之報酬」(Director' s Fees)

一、本條內容：

一方締約國之居住者因擔任他方締約國之居住者公司董事會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。

二、本條重要註釋：

(一)董事勞務執行地難以明確認定，故將公司居住地國作為勞務執行地(註釋 1)。

(二)「其他類似給付」(other similar payments) 採廣泛解釋，包括個人以公司董事會成員身分取得實物利益(如股票選擇權、住宅或汽車使用權、健康或人壽保險及俱樂部成員資格)(註釋 1.1)。

第 17 條 「 演藝人員與運動員」(Artistes and Sportsmen)

一、本條內容：

(一) 一方締約國居住者為表演人，如戲劇、電影、廣播、電視演藝人員或音樂家，或為運動員，在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 15 條規定之限制。

(二) 表演人或運動員以該身分從事個人活動之所得，如不歸屬於該表演人或運動員本人而歸屬於其他人，該表演人或運動員活動舉行地締約國對該項所得得予課稅，不受第 15 條規定之限制。

二、本條重要註釋：

「表演人」除包括舞台表演人、電影演員或電視廣告演員外，亦適用於政治、社會、宗教、慈善相關活動中，從事具表演人性質(entertainer)之人 (註釋 3)。

18 條「退休金」(Pensions)

一、本條內容：

除適用第 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及其他類似報酬，僅由該一方締約國課稅。

二、本條重要註釋：

(一) 本條規範非公務部門之私人退休金由所得人居住地國擁有課稅權，因居住地

國較易掌握所得人租稅負擔能力(全球所得與家庭負擔情形等)(註釋 1)。

- (二) 退休金及其他類似報酬給付形式不限於對員工之直接給付，尚包括對其受益人(如生存配偶、小孩等)所為之給付(註釋 3)。
- (三) 有關某項給付應歸屬於第 18 條規定之退休金及其他類似報酬，或應屬第 15 條規定之勞務所得，可參酌給付來源、給付時點、受給付員工是否繼續受僱、受給付員工是否達一般退休年齡、受給付員工是否同時具有其他退休金領取資格等予以判斷(註釋 6)。

第 19 條「政府服務」(Government Services)

一、本條內容：

- (一) 一方締約國之政府機關、其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、工資或其他類似報酬，僅由該一方締約國課稅。
- (二) 但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，且該個人符合下列條件之一者，該薪津、工資及其他類似報酬應僅由他方締約國課稅：
 1. 係他方締約國之國民。
 2. 非專為提供上述勞務之目的而成為他方締約國之居住者。

二、本條重要註釋：

若勞務係在他方締約國境內提供，且提供勞務個人為他方締約國國民，或為他方締約國居住者但非為提供該項勞務而成為該國居住者，則該報酬僅由該他方締約國課稅，如具有他方締約國居住者及國民身分之國外大使館及領事局之當地員工(註釋 4)。

第 20 條「學生」(Students)

一、本條內容：

學生或企業見習生(business apprentices)專為教育或訓練目的而於一方締約國停留，且於訪問該一方締約國期間或於訪問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以外之給付，該一方締約國應予免稅。

二、本條重要註釋：

- (一) 本條不適用於曾為一方締約國居住者，但於訪問他方締約國前業為第三地國居住者之學生或企業見習生(註釋 2)。
- (二) 為生活、教育或訓練目的給付款項金額不應超過確保其生活、教育或培訓可

能發生之支出水準(註釋 3)。

第 21 條其他所得 (Other Income)

一、本條內容：

- (一) 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。
- (二) 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 項定義之不動產所產生之所得外，不適用前項規定，而視情況適用第 7 條規定。

二、本條重要註釋：

當所得源自第三地國且所得人符合第 4 條規定為一方締約國居住者，無論該一方締約國是否履行其課稅權，他方締約國皆不得對該所得課稅。惟為避免發生雙重不課稅，締約雙方可約定第 21 條第 1 項僅所得人居住地國對該所得課稅時適用(註釋 3)。

第 23 條「雙重課稅之消除」(Methods for Elimination of Double Taxation)

一、本條內容：

(一) A 免稅法

1. 一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依照本協定規定於他方締約國課稅時，該一方締約國對已於他方締約國課稅之所得或資本，應依第 2 項及第 3 項規定，給予免稅。
2. 一方締約國居住者取得源自他方締約國並依照第 10 條及第 11 條課稅之所得，該一方締約國應准予其居住者扣抵該相當已納之稅款。但該項扣抵數額不得超過他方締約國依法課徵之數額。
3. 一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依照本協定規定於他方締約國免稅時，該一方締約國於計算該居住者其餘所得或資本之應納稅額時，仍可將依協定規定於他方締約國免稅之所得納入考量。
4. 一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依照本協定規定於他方締約國免稅時，或已依第 10 條第 2 項及第 11 條規定課稅之所得，不適用本條第 1 項免稅規定。

(二) B 扣抵法

1. 一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依照本協定規定於他方締約國

課稅時，該一方締約國應准予

- (1) 扣抵該所得已於他方締約國繳納之稅額。
- (2) 扣抵該資本已於他方締約國繳納之稅額。

但該項扣抵數額，在任何情況下，不得超過該所得或資本於他方締約國依法課徵之稅額。

2. 一方締約國居住者取得之所得或資本，依照本協定規定於他方締約國免稅時，該一方締約國於計算該居住者其餘所得或資本之應納稅額時，仍可將依協定規定於他方締約國免稅之所得納入考量。

二、本條重要註釋：

- (一) 本條消除雙重課稅規定僅規範消除法律上雙重課稅(juridical double taxation，不同國家對同一所得人獲得之同一筆所得或資本課稅)，未包括消除經濟上雙重課稅(economic double taxation，就同一筆所得或資本，對不同所得人課稅)。因此，若欲處理經濟上雙重課稅之國家，須由締約雙方諮商增訂其他相關條款(註釋 1、2)。
- (二) 對協定未規範或依協定按國內法規定處理之情形，倘因來源地國與居住地國國內法差異，而發生來源地國對某項所得或資本適用租稅協定條款與居住地國適用條款不同時，相關所得或資本仍應認定為係依租稅協定規定被課稅，居住地國仍須依第 23 條規定，提供租稅減免以消除雙重課稅(註譯 32.3)。
- (三) 倘因來源地國與居住地國對個案事實或租稅協定條文解釋差異，而發生來源地國對某項所得或資本適用租稅協定條款與居住地國適用條款不同時，雙方締約國可運用第 25 條相互協議程序以消除雙重課稅(註譯 32.5)。

第 25 條「相互協議程序」(Mutual Agreement Procedure)

一、本條內容：

- (一) 任何人如認為一方或雙方締約國之行為，對其發生或將發生不符合本協定規定之課稅，不論各該締約國國內法之救濟規定，得向其本人之居住地締約國主管機關提出申訴；如申訴案屬第 24 條第 1 項規定之範疇，得向其本人為國民所屬締約國法律規定之主管機關提出申訴，此項申訴應於不符合本協定規定課稅首次通知起 3 年內為之。
- (二) 主管機關如認為該申訴有理，且其本身無法獲致適當之解決，應致力與他方締約國之主管機關相互協議解決，以避免發生不符合本協定規定之課稅。達成之任何協議應予執行，不受各締約國國內法任何期間規定之限制。

- (三) 雙方締約國之主管機關應相互協議，致力解決有關本協定之解釋或適用上發生之任何困難或疑義。雙方並得共同磋商，以消除本協定未規定之雙重課稅問題。
- (四) 雙方締約國之主管機關為達成前 3 項規定之協議，得直接相互聯繫。
- (五) 對於第 1 項因遭受與協定規定不符之課稅待遇，而向主管機關提出申訴者，如經雙方領域主管機關依第 2 項規定進行相互協議程序，於 2 年內仍無法達成共識時，案件未決爭議依申請人請求應交付仲裁，惟該爭議於任一締約國法院或行政法院已作成判決則不應交付仲裁。如納稅義務人不接受相互協議程序結果，得提起仲裁，仲裁結果對雙方領域主管機關具有約束力，且不論各該國國內法有無期間限制，均應予執行。

二、本條重要註釋：

締約國可能因國內法、政策或行政等因素而未於租稅協定納入仲裁程序；僅當締約國認為仲裁機制得以有效執行時，始應於租稅協定增列該項規定(註釋 65)。

第 26 條「資訊交換」(Exchange of Information)

一、本條內容：

- (一) 雙方締約國之主管機關於不違反本協定之範圍內，應相互交換所有可能有助於實施本協定之規定或為雙方締約國、其所屬政府機關或地方機關所課徵本協定適用租稅有關國內法之行政或執行之資訊。資訊交換不以第 1 條及第 2 條規定之範圍為限。
- (二) 一方締約國依前項規定取得之任何資訊，應按其依該締約國國內法規定取得之資訊同以密件處理，且僅能揭露予與前項所述租稅之核定、徵收、執行、起訴、行政救濟之裁定或監督上述程序之相關人員或機關（包括法院及行政部門）。上該人員或機關僅得為前述目的而使用該資訊，但得於公開法庭之訴訟程序或司法判決中揭露之。倘前述資訊依雙方締約國國內法律得用於其他用途，且該用途確經提供資訊國之主管機關授權者，取得資訊之一方締約國得將該資訊用於該項用途，不受前述規定限制。
- (三) 前二項規定不得解釋為一方締約國有下列義務：
 1. 執行與一方或他方締約國之法律與行政慣例不一致之行政措施。
 2. 提供依一方或他方締約國之法律規定或正常行政程序無法獲得之資訊。
 3. 提供可能洩露任何貿易、營業、工業、商業或專業秘密或交易方法之資訊，或其揭露將有違公共政策（公序）之資訊。

- (四) 一方締約國依據本條規定所要求提供之資訊，他方締約國雖基於本身課稅目的無需此等資訊，亦應利用其資訊蒐集措施以獲得該等資訊。前述義務應受前項規定之限制，但不得解釋為他方締約國得僅因該等資訊無國內利益而引用前項規定不提供是項資訊。
- (五) 第 3 項之規定無論在任何情況下均不得解釋為准許一方締約國，僅因資訊為銀行、其他金融機構、被委任人或具代理或受託身分之人所持有、或涉及一人所有權利益為由，而拒絕提供資訊。

二、本條重要註釋：

- (一) 資訊交換型態包括「個案資訊交換」、「自動（automatically）資訊交換」及「自發性（spontaneously）資訊交換」等，惟為擴大雙方締約國合作，亦可將「同步查核」（simultaneous examinations）、「跨國稅務查核」（tax examinations abroad）及「特定產業別資訊交換」（industry-wide exchanges of information）等其他型態資訊交換納入適用（註譯 9、9.1）。
- (二) 第 26 條第 3 項闡明一方締約國並無超越其國內法與行政慣例將資訊提供他方締約國義務，惟國內有關課稅保密規定不應成為資訊交換之障礙，因取得資訊之締約國依協定就該資訊具保密義務（註譯 14）。

伍、心得與建議

一、心得

(一)課程十分緊湊，教授內容豐富且扎實

萊登大學 ITC 所安排之租稅協定課程相當緊湊，抵達該中心當日即由助教告知須於隔日晚上 10 時前以分組討論方式繳交與次日上課內容有關之作業。如教授發現各組繳交之報告無法確實掌握問題核心，教授會於次日課程說明，加深學員印象。每日課程幾乎自上午 8 時 30 分即開始，每堂均嚴格要求學員不得遲到，遲到則無法進入教室。上課前助教均會準備非常豐富之教材包括上課講義、簡報、相關論文，並要求學員須精讀 OECD 稅約範本相關註釋。亦為部分學員提供課後輔導，使其不受限於有限課堂時間，能及時與助教釐清法條細節與註釋內涵。另 ITC 所聘請之師資陣容亦相當堅強，有來自歐洲地區知名大學教授及具有豐富實務經驗之合夥會計師、律師及 OECD 人員，講座多會引用著名法院判例讓學員瞭解法律條文之實質內涵，使原本生硬法條變得活潑而富思考性。另外教授們均十分鼓勵學員踴躍發言，甚至在下課時主動與學員討論，經由這樣反覆練習，不僅有助學員之邏輯思考與表達能力，也能在自己觀念較為模糊時候適時得到釐清。

(二)學員多具專業背景，透過密集之小組討論收穫甚豐

本次參與租稅協定課程計有 43 位來自亞洲、中南美洲、歐洲等 20 多個國家不同專業背景之學員，許多學員均有會計師、律師資格甚至兩者兼具，有相當豐富之實務經驗。以本組 6 位成員，即有 2 位會計師及 1 位律師，在小組討論過程中常可分享各自對協定條文之見解並相互提醒容易混淆之文字。例如股利之受益所有人得適用 5% 上限稅率之公司不包括視同公司之合夥、協定上不動產之定義係以各締約國國內法為準(然協定亦明文排除若干項目)、股利可以國內法之定義而利息與權利金則否。在模擬法庭辯論之準備過程中，學員更投入非常多時間研讀法院判例、分析對方可能採取之策略及研擬我方回應等，均有相當大之收穫。

二、建議

(一)邀請優秀國際租稅學者來臺授課，擴大同仁接觸相關領域之經驗

本部每年均選派 1 至 2 名同仁赴萊登大學研習國際租稅相關課程，迄今已逾 10 多年，歷年學員均對該校授課內容與學習成果予以高度肯定。鑑於目前國際租稅環境正歷經重大之變革，例如 OECD 2015 年 10 月公布之 BEPS 15

項行動計畫最終報告、美國 2016 年 2 月公布新版租稅協定範本(2016 Model Income Tax Con)、UN 規劃於 2017 年更新其稅約範本(Model Double Taxation Convention)、OECD 2016 年 11 月公布落實租稅協定相關措施避免稅基侵蝕及利潤移轉之多邊公約 (MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY-RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING,)，實有必要使更多稅務同仁接觸最新國際租稅之發展，掌握最新趨勢。如能邀請相關領域深具實務經驗之專家學者來臺講授，應能將學習效果最大化，使更多同仁瞭解國際稅制之差異及有效避免濫用協定之寶貴經驗。

(二)密切注意國際防止濫用協定之最新修正，適時納入我國租稅協定政策

隨著 BEPS 15 項行動計畫最終報告出爐，未來 OECD 稅約範本勢將有相當幅度之修正，如不視為常設機構之認定方式更為嚴密、增訂利益限制條款或納入主要目的測試以防止不當賦予協定利益等。我國於 2010 年訂定發布「適用所得稅協定查核準則」規範適用所得稅案件之調查、審核，目前簽署生效之全面性所得稅協定達 32 個，未來應繼續密切關注國際反避稅與防止協定濫用之最新議題，適時納入我國租稅協定政策，俾符合國際租稅協定之最新規範。