

出國報告
(出國類別：國際會議)

參加經濟合作暨發展組織韓國政策
中心舉辦 2017 年「進階租稅協定」
會議報告

服務機關：財政部

姓名職稱：國際財政司秘書 陳果廷

派赴國家：韓國

出國期間：106 年 11 月 12 日至 11 月 19 日

報告日期：107 年 2 月 14 日

摘 要

本次會議主要議題為探討 OECD 2017 稅約範本重要修正內容，包括參考防止「稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）」行動計畫 2（消除混合錯配安排之影響）、行動計畫 6（防止租稅協定濫用）、行動計畫 7（防止人為規避常設機構之構成）及行動計畫 14（提升爭議解決機制之效率）最終報告就 OECD 2014 稅約範本內容提出相對應之修正建議，修訂相關條文，與簡介稅約範本重要條文及防止協定濫用之應用，由主講人解析各項修正內容與案例探討，透過解答各國代表就實務上面臨之協定適用問題，增進與會稅務人員瞭解租稅協定之運作架構與最新發展趨勢。

參加經濟合作暨發展組織韓國政策中心

舉辦 2017 年「進階租稅協定」

會議報告

目 錄

壹、緣起及目的.....	1
貳、議程及與會人員.....	2
參、會議討論議題.....	3
肆、心得與建議.....	36

壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）前身為 1948 年成立之歐洲經濟合作組織(Organization for European Economic Cooperation, OEEC)，隨著加拿大與美國 1960 年 12 月加入及簽署新的 OECD 公約，1961 年 9 月 30 日 OECD 正式成立，總部設於法國巴黎，起初有 18 個歐洲國家¹及加拿大、美國共 20 個國家，而後日本於 1964 年加入。目前 OECD 已有包括其後陸續加入之澳洲、智利、捷克、愛沙尼亞、芬蘭、匈牙利、以色列、韓國、拉脫維亞、墨西哥、紐西蘭、波蘭、斯洛伐克、斯洛維尼亞等 35 個會員國及巴西、印度、印尼、中國大陸與南非等 5 個重要夥伴。OECD 希冀藉由跨國間合作以促進經濟繁榮穩定以及各國間之和諧發展。

韓國政府與 OECD 於 1997 年成立亞太地區第一個多邊稅務中心（The Korea-OECD Multilateral Tax Center, KTC），提供最新租稅政策與實務經驗，加強與亞太地區經濟夥伴之合作。每年定期舉辦 6-7 場國際租稅會議，針對不同主題分享最新知識與國際趨勢，邀集各國政府官員參與討論。

本次租稅會議主要目的在於檢視租稅協定之適用、解釋與政策議題。各國從事租稅協定業務之官員就租稅協定之諮商、各國協定政策與實務運作問題相互交流。主講人也針對涉及「稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）」最終報告建議修正之稅約範本條文深入探討及提供相關案例進行研討，各國代表對於租稅協定之適用、處理協定濫用之有效策略及最新國際發展趨勢均有更深一步之瞭解。

¹ 包括奧地利、比利時、丹麥、法國、德國、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

貳、議程及與會人員

本（第 104）屆 OECD 租稅會議期間為 106 年 11 月 13 日至 18 日，出席之代表為 OECD 會員國與非會員國實際負責租稅協定政策擬定、諮商與審理協定案件之人員。與會國家代表有不丹（2 名）、我國（1 名）、香港特別行政區（1 名）、印度（1 名）、韓國（3 名）、馬爾地夫（2 名）、巴基斯坦（2 名）、菲律賓（3 名）、中國大陸（2 名）、泰國（2 名）及迦納（1 名），共計 20 名。

本次會議邀請三位專家擔任主講人，分別是任職 OECD 秘書處來自紐西蘭之 Mr. David Partington、來自德國財政部之 Mr. Michael Kiesewetter 及加拿大稅務局之 Mr. Blair Hammond，並邀請亞太地區及非洲迦納等國家參與討論。會議每項討論議題均透過關鍵問題介紹、主講人與各國代表互動對話，與案例研析來進行。會議簡報包括協定條文之詮釋、2017 稅約範本修正內容與原條文差異研析，及應透過協定處理之問題等，各國代表亦分享其實務經驗。

每日會議進行間尚有即時討論，小組成員均有機會就個案問題發表其專業看法；探討至各項租稅協定規定時，主講人也會請小組各成員分享該國經驗。

此次會議提供相當多租稅協定國際新知，與會代表回國後能夠充分運用所學。會議之外，主辦單位亦用心安排許多體驗韓國之活動，例如：於漢江上乘船欣賞韓國傳統音樂之表演，參觀景福宮、民俗博物館、首爾塔、明洞等韓國特色地區，各國代表深感收穫良多及主辦單位之用心規劃。

叁、會議討論議題

一、2017 OECD 稅約範本重要修正內容介紹

OECD 自 1963 年發布所得稅與資本雙重課稅稅約草案 (Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital)，1977 年首次出版並於 1992 年更名為 OECD 所得與資本稅約範本 (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital)，其後分別於 1994、1995、1997、2000、2002、2005、2008、2010、2014 等年度修正。隨著貿易全球化，國際租稅議題逐漸受到世界各國關注，跨國企業利用各種租稅規劃達成稅基侵蝕及利潤移轉，進而造成經濟型態扭曲，各國積極倡議反避稅與資訊透明。OECD 為解決國際租稅避稅行為，於 2015 年 10 月發布 BEPS 15 項行動計畫最終報告，其中行動計畫 2 (消除混合錯配安排之影響)、行動計畫 6 (防止租稅協定濫用)、行動計畫 7 (防止人為規避常設機構之構成) 及行動計畫 14 (提升爭議解決機制之效率) 就 OECD 2014 稅約範本內容提出相對應之修正建議，嗣 OECD 參考該等建議，修訂相關條文及註釋，於 2017 年 12 月 18 日發布 2017 年版稅約範本 (下稱 OECD 2017 稅約範本)，謹就該範本重要修正內容逐項說明如下：

(一) 依 BEPS 行動計畫 2 消除混合錯配安排之影響最終報告建議修正第 1 條適用之人、第 23 條雙重課稅之消除

1. 增訂第 1 條第 2 項：基於本協定之目的，一實體或安排取得或經由其取得之所得，如任一方締約國之稅法視為實體或安排為全部或部分透視課稅，於一方締約國基於租稅目的視該所得為其居住者之所得範圍內，應認定係該一方締約國之居住者取得之所得。
2. 修正第 23B 條第 1 項為：

一方締約國之居住者取得之所得或擁有之財產依本協定規定得在他方締約國課稅時，除依本協定規定他方締約國「因該所得亦為其居住者取

得」或該財產亦為其居住者擁有得予課稅之所得或財產外，一方締約國應：

- (1) 自該居住者之所得課徵之稅額中扣除相當於在他方締約國課徵所得稅之金額；
- (2) 自該居住者之財產課徵之稅額中扣除相當於在他方締約國課徵財產稅之金額。

但扣除之數額，不得超過扣除前歸屬於他方締約國得予課稅之所得或財產所計算之稅額。

該條註釋第 11.1 節指出，某些情況下雙方締約國就同一筆所得可能均視為其居住者取得之所得。例如一締約國就屬該締約國居住者實體之全球所得課稅，他方締約國透視該實體，就該實體之成員屬該他方締約國居住者取得之所得課稅。所謂「係因該所得亦為其居住者取得之所得」闡明在前述情況下締約雙方如僅因所得係由該國居住者取得，尚無相互提供稅額扣抵之義務。爰締約雙方僅就該所得依本協定規定於所得來源國課稅或歸屬於常設機構之所得情況下，就該所得須給予稅額扣抵，排除僅因該所得亦由他方締約國居住者取得之課稅。

(二) 依 BEPS 行動計畫 6 防止租稅協定濫用最終報告建議新增第 1 條適用之人第 3 項、第 4 條居住者第 3 項、第 10 條股利第 2 項、第 13 條財產交易所得第 4 項

1. 新增第 1 條第 3 項保留條款 (saving clause)：除第 7 條第 3 項、第 9 條第 2 項、第 19 條、第 20 條、第 23 條、第 24 條、第 25 條及第 28 條規定外，本協定不應影響一方締約國對其居住者之課稅權。鑑於租稅協定大部分條款主要目的在限制所得來源國對他方締約國居住者之課稅權，並未限制居住地國課稅權，爰增訂本項以資明確。
2. 修正第 4 條第 3 項個人以外之雙重居住者認定標準：個人以外之人依第 1 項規定，如同為雙方締約國之居住者，雙方締約國主管機關應考量其

實際管理處所、設立登記地及其他任何相關因素，透過相互協議，致力決定依本協定目的該人應視為何方締約國之居住者。如雙方未能達成協議，除雙方締約國主管機關同意之範圍及方式外，該人不得享有本協定所規定之任何減稅或免稅利益。鑑於非個人之雙重居住者依實際管理處所（PEM）認定唯一居住者身分仍有濫用租稅協定之疑慮，爰修正為依個案由雙方主管機關考量各種條件（包括 PEM）透過相互協議（MAP）方式決定其唯一居住者身分。

3. 第 10 條第 2 項第 1 款增訂適用較低股利上限稅率之最低持股期間：股利之受益所有人為公司，且其在股利支付日前 365 天期間（包括股利支付日）直接持有支付股利公司 25%以上資本（基於計算該期間之目的，無須考慮因公司合併或分割等重組直接導致持有股權公司或支付股利公司之所有權變動）者，股利上限稅率為股利總額之 5%。

原條文並未要求取得股利公司必須於股利分配日前相當時間內至少持有 25%以上被投資公司資本，方得適用 5%股利扣繳率，可能造成持股在 25%以下公司，透過在股利支付前夕增加持股以適用優惠稅率，實際上未參與被投資公司之經營，不符合 OECD 增訂本項以鼓勵直接經營投資之原始目的，爰增訂相關規定。

4. 修正第 13 條第 4 項出售持有不動產之公司股份交易所課稅規定為：一方締約國之居住者轉讓股份或類似權益（如合夥或信託權益），如該股份或權益於轉讓前 365 天內任一時點超過 50%之價值直接或間接來自位於他方締約國內合於第 6 條所稱之不動產，其取得之利得，他方締約國得予課稅。

本項係為解決公司藉由不動產轉化股權方式規避所得來源地國對處分該財產行為之課稅權問題。本次修正適用範圍擴及處分其他實體類似權益之所得，及他方締約國不動產權益主要價值以「365 天中任一時

點」取代「處分時」，防止處份前稀釋股權規避本項課稅情形，維護不動產所在地國稅收。

(三) 依 BEPS 行動計畫 7 防止人為規避常設機構之構成最終報告建議修正第 5 條常設機構

1. 修正第 4 項不視為常設機構 (PE) 之情況。

明確規範從事所列之活動均應以具準備或輔助性質為限。OECD 2017 稅約範本第 5 條第 4 項註釋第 60 節闡釋準備性質指企業整體而言，進行屬其關鍵、重要活動前所從事之活動。其存續期間通常相對較短，且取決於企業核心活動性質。另一方面，輔助性質活動通常指為支持企業整體活動關鍵與重要部分所投入之其他活動。需企業投入顯著比例資產或人員之活動，一般不認為具輔助性質。

2. 增訂第 4 項之 1 新反分解活動 (anti-fragmentation) 條款：防止企業藉由將整體營運活動分解成數個細小部分規避 PE 之構成。該條款不僅適用於單一企業在一國設立多處營業場所情形，亦適用於多家緊密關聯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，也考慮其緊密關聯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 項限縮以所列活動均屬具準備或輔助性質為限合理搭配，防止關係企業分解營業活動。

3. 修正第 5 項及第 6 項代理人 PE 規定：防止企業透過行紀安排及特定免稅活動規避代理人 PE 之構成。

(1) 行紀安排 (commissionaire arrangements) 係一人以其自身名義在一方締約國為他方締約國企業銷售產品之情形或契約。透過該安排，銷售產品之人並未擁有該產品，產品銷售地僅能就該人賺取之佣金課稅；原 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項係以該他方締約國企業之名簽訂契約判斷是否構成常設機構，他方締約國企業於一方締約國銷

售產品通常不構成 PE，如契約實質上係於一方締約國商訂僅未於該國簽訂或經常行使簽訂契約權利之經紀人、佣金代理商屬 OECD 稅約範本第 5 條第 6 項不視為 PE 之獨立代理人，縱使該人與所代表之他方締約國企業緊密關聯，仍可規避 PE 構成，茲生問題。

- (2) 一中介者於一方締約國從事之活動如係經常促使他方締約國企業簽訂企業，除該活動係獨立性質，應認為該他方締約國企業在該一方締約國構成應稅處所(taxable presence)。
- (3) OECD 鑑於上述規避 PE 構成之情形，OECD 2017 稅約範本修正第 5 條第 5 項，如一人（非獨立代理人）在一方締約國為一企業經常簽訂契約或主導促成契約簽訂而企業對該契約無實質修改，如該契約以該企業名義簽訂或為該企業擁有財產之所有權轉讓或為該企業提供之勞務，應認屬該企業於該一方締約國構成 PE。（但該人經由固定營業場所僅從事具準備或輔助性質活動，該固定營業場所不視為 PE）
- (4) 該項規定納入 OECD 多邊工具（Multilateral Instrument，MLI）第 12 條「透過行紀安排或類似策略人為規避常設機構情況（Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies）」第 1 項規範。
- (5) OECD 2017 稅約範本第 5 條第 5 項註釋第 87 節闡釋何謂簽訂契約，包括在沒有對條款積極協商情況下簽訂之契約、契約簽署地點在境外不影響契約簽訂地之認定。如一人在某國協商契約所有條款與細節，且該契約對企業具拘束力，即使該契約由其他人在該國境外簽署，亦可認定為在該國簽署。同項註釋第 88 節說明「經常完成契約或主導促成契約之完成，該企業對合約不進行實質修改」之情形，涵蓋一人在一方締約國進行活動係為經常簽訂由境外企業履行契約

之情形。因此，契約簽訂通常與該人說服第三方與該企業簽訂契約之活動緊密相關。

4. 增訂第 8 項：定義何謂緊密關聯之人或企業，即基於所有相關事實和情況，認定一人或一企業控制另一企業，或雙方被相同之人或企業控制，則應認為該人或該企業與另一企業緊密關聯。於任何情況下如一人或一企業直接或間接擁有另一企業超過 50% 受益權（如屬公司情況則為超過 50% 表決權和股權或受益權之價值），或第三方之人或企業直接或間接擁有該人與該企業或兩企業超過 50% 受益權（如屬公司情況則為超過 50% 表決權及股權或受益權之價值），應認屬該人或該企業與另一企業緊密關聯。

5. 防範以合約分割規避工程 PE 之構成：對無法透過國內反避稅規定因應此問題之國家，OECD 稅約範本註釋要求未包含「主要目的測試」條款之租稅協定加入更簡便之判斷規定（即將同一地點緊密關聯企業間相關活動合併）。對合約分割問題特別關注之國家亦可考慮納入。該規定列入「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約（下稱多邊公約或 MLI）」第 14 條（合約分割）第 1 項。

（四）依 BEPS 行動計畫 14 提升爭議解決機制之效率最終報告建議修正第 25 條相互協議第 1 項

第 25 條第 1 項，由「向居住地國主管機關」提出 MAP 申請，修正為「向任一方締約國主管機關」提出 MAP 申請，係為確保第 25 條第 1 項納稅義務人啟動 MAP 程序，不因其居住地國主管機關認為其異議不合理即無法進行申訴問題。該項修正亦為 BEPS 行動計畫最低標準之一。

（五）其他重要修正一將第 8 條海運、內陸水運及航空運輸修正為國際海運及空運並修正相關條文

1.原第 8 條有 4 項規定，第 1 項規範企業以船舶或航空器經營國際運輸業務之利潤，應僅由企業「實際管理處所所在地」之締約國課稅、第 2 項納入內陸水運、第 3 項規範海運企業之實際管理處所位於船舶上者，其實際管理處所視為位於該船舶經營者為居住者之締約國，及第 4 項有關參與聯營、合資企業或國際營運機構之利潤，亦適用第 1 項規定。本次簡化為 2 項，保留原第 4 項，第 1 項修正為：一方締約國之企業以船舶或航空器經營國際運輸業務之利潤，應僅由「該締約國」課稅。

2.修正第 15 條受僱所得第 3 項有關受僱於經營國際運輸業務之船舶或航空器提供勞務取得報酬之課稅規定：

(1) 原規定為「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，其實際管理處所所在地締約國得予課稅，不受前二項規定之限制。」

(2) 本次修正為：「一方締約國之居住者因受僱於經營國際運輸業務之船舶或航空器上（不包括僅於他方締約國營運者）為正式職員而提供勞務取得之報酬，僅由該一方締約國課稅，不受前二項規定之限制。」
以處理下列可能發生之問題：

A. 原規定使用「得予課稅 (may be taxed)」，相較「應予課稅 (shall be taxed only)」，並未限制來源地國課稅權；產生部分情況無法消除雙重課稅。

B. A 國居住者在 B 國停留超過 183 天，於 C 國企業所經營之國際運輸業務之航空器、船舶提供勞務，協定條文未限縮任一方課稅權，產生多重課稅爭議。

C. 許多國家國內法不允許僅因雇主之居住地或實際管理處所位於該國即對屬非居住者之受僱者課稅。

3. 修正第 3 條第 1 項第 5 款國際運輸之定義，原規定為：「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。但該船舶或航空器僅於他方締約國境內經營者，不在此限。」本次修正為「以船舶或航空器所經營之運輸業務。但該船舶或航空器僅於一方締約國境內經營且經營者非屬該締約國企業者，不在此限。」修正後，第 3 國企業以船舶或航空器經營運輸業務，除僅於任一方締約國境內經營，將落入國際運輸範疇。影響所及，一方締約國居住者受僱於前述第 3 國企業經營國際運輸業務之船舶或航空器上（不包括僅於他方締約國營運者），為正式職員而提供勞務取得之報酬，該締約國即擁有絕對課稅權。
4. 配合修正第 6 條不動產所得第 2 項有關不視為不動產之運輸工具、第 13 條財產交易所第 3 項有關轉讓經營國際運輸業務之運輸工具之課稅等規定。

「OECD 2017 稅約範本重要修正條文與 2014 稅約範本條文對照」

2017 稅約範本原文	中文翻譯
<p style="text-align: center;">TITLE OF THE CONVENTION</p> <p><i>Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance</i></p> <p>Convention between (State A) and (State B) respect to taxes on income and on capital</p> <p style="text-align: center;">PREAMBLE TO THE CONVENTION</p> <p><i>(State A) and (State B), Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their co-operation in tax matters, Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States), Have agreed as follows:</i></p>	<p style="text-align: center;">協定名稱</p> <p>A 國與 B 國消除所得稅及資本稅雙重課稅及防杜逃稅與避稅協定</p> <p style="text-align: center;">協定前言</p> <p>A 國與 B 國為深化雙方經濟關係及加強稅務合作，咸欲於不為逃稅或避稅行為提供雙重不課稅或減免稅機會下（包括第三國居住者藉由協定競購安排間接獲取本協定利益），締結避免所得稅及資本稅消除雙重課稅協定，爰經議定下列條款：</p>
<p style="text-align: center;">Article 1</p> <p style="text-align: center;">PERSONS COVERED</p> <p>1. This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.</p> <p>2. <i>For the purposes of this Convention, income derived by or through an entity or arrangement that is treated as wholly or partly fiscally transparent under the tax law of either Contracting State shall be considered to be income of a resident of a Contracting State but only to the extent that the income is treated, for purposes of taxation by that State, as the income of a resident of that State.</i></p>	<p style="text-align: center;">第一條</p> <p style="text-align: center;">適用之人</p> <p>一、本協定適用於具有一方或雙方締約國居住者身分之人。</p> <p>二、基於本協定之目的，一實體或安排取得或經由其取得之所得，如任一方締約國之稅法視該實體或安排為全部或部分透視課稅，於一方締約國基於租稅目的視該所得為其居住者之所得範圍內，應認定係該一方締約國之居住者取得之所得。</p>

<p>3. <i>This Convention shall not affect the taxation, by a Contracting State, of its residents except with respect to the benefits granted under paragraph 3 of Article 7, paragraph 2 of Article 9 and Articles 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 and 28.</i></p>	<p>三、除第七條第三項、第九條第二項、第十九條、第二十條、第二十三 [A] [B]條、第二十四條、第二十五條及第二十八條規定外，本協定不應影響一方締約國對其居住者之課稅權。</p>
<p style="text-align: center;">ARTICLE 3 GENERAL DEFINITIONS</p> <p>1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:</p> <p>a) the term “person” includes an individual, a company and any other body of persons;</p> <p>b) the term “company” means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;</p> <p>c) the term “enterprise” applies to the carrying on of any business;</p> <p>d) the terms “enterprise of a Contracting State” and “enterprise of the other Contracting State” mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;</p> <p>e) the term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other a Contracting State <i>and the enterprise that operates the ship or aircraft is not an enterprise of that State</i>;</p> <p>f) the term “competent authority” means:</p> <p>(i) (in State A):</p> <p>(ii) (in State B):</p> <p>g) the term “national” , in relation to a</p>	<p style="text-align: center;">第三條 一般定義</p> <p>一、除上下文另有規定外，本協定稱：</p> <p>(一)「人」，包括個人、公司及其他任何人之集合體。</p> <p>(二)「公司」，指法人或依稅法規定視同法人之任何實體。</p> <p>(三)「企業」，適用於任何營業之經營。</p> <p>(四)「一方締約國之企業」及「他方締約國之企業」，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。</p> <p>(五)「國際運輸」，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。但該船舶或航空器僅於他一方締約國境內經營且經營者非屬該締約國企業者，不在此限。</p> <p>(六)「主管機關」：</p> <p>1. (在 A 國)：</p> <p>2. (在 B 國)：</p> <p>(七)「國民」，係指：</p>

<p>Contracting State, means:</p> <p>(i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and</p> <p>(ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State;</p> <p>h) the term “business” includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.</p> <p><i>i) the term “recognised pension fund” of a State means an entity or arrangement established in that State that is treated as a separate person under the taxation laws of that State and:</i></p> <p><i>(i) that is established and operated exclusively or almost exclusively to administer or provide retirement benefits and ancillary or incidental benefits to individuals and that is regulated as such by that State or one of its political subdivisions or local authorities; or</i></p> <p><i>(ii) that is established and operated exclusively or almost exclusively to invest funds for the benefit of entities or arrangements referred to in subdivision (i).</i></p> <p>2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires <i>or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25</i>, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.</p>	<p>1.具有一方締約國國籍或公民之任何個人。</p> <p>2.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。</p> <p>（八）「營業」，包括執行業務或其他具有獨立性質之活動。</p> <p>（九）一國「經認可之退休基金」指依該國稅法規定，於該國成立視為獨立之人之實體或安排，且：</p> <p>1.其成立與經營係專為或幾乎專為個人管理或提供退休利益及其附加利益且受該國或其所屬行政區或地方機關法令規範；或</p> <p>2.其成立與經營係專為或幾乎專為前目所稱實體或安排之利益而投資基金。</p> <p>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，除上下文另有規定或雙方主管機關依第 25 條相互協議程序規定同意之意涵外，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。</p>
--	--

ARTICLE 4
RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof *as well as a recognised pension fund of that State*. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that

State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;

c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;

d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting

第四條
居住者

一、本協定稱「一方締約國之居住者」，指依該締約國法律規定，因住所、居所、管理處所或其他類似標準而負有納稅義務之人，包括該締約國、其所屬行政區或地方機關，及該締約國經認可之退休基金。僅因有源自一方締約國之所得或位於該締約國之資本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、個人依第一項規定，如同為雙方締約國之居住者，其身分決定如下：

（一）於一方締約國內有永久住所，視其為該締約國之居住者；如於雙方締約國內均有永久住所，視其為與其個人及經濟利益較為密切之締約國之居住者（主要利益中心）。

（二）如主要利益中心所在地締約國不能確定，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。

（三）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。

（四）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

<p>States shall settle the question by mutual agreement.</p> <p>3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated <i>the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.</i></p>	<p>解決之。</p> <p>三、個人以外之人依第一項規定，如同為雙方締約國之居住者，視其為實際管理處所所在地締約國之居住者。雙方締約國主管機關應考量其實際管理處所、設立登記地及其他任何相關因素，透過相互協議，致力決定依本協定目的該人應視為何方締約國之居住者。如雙方未能達成協議，除雙方締約國主管機關同意之範圍及方式外，該人不得享有本協定所規定之任何減稅或免稅利益。</p>
<p style="text-align: center;">ARTICLE 5</p> <p style="text-align: center;">PERMANENT ESTABLISHMENT</p> <p>1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.</p> <p>2. The term “permanent establishment” includes especially:</p> <p>a) a place of management;</p> <p>b) a branch;</p> <p>c) an office;</p> <p>d) a factory;</p> <p>e) a workshop, and</p> <p>f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.</p> <p>3. A building site or construction or installation</p>	<p style="text-align: center;">第五條</p> <p style="text-align: center;">常設機構</p> <p>一、本協定稱「常設機構」，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。</p> <p>二、「常設機構」包括：</p> <p>(一) 管理處。</p> <p>(二) 分支機構。</p> <p>(三) 辦事處。</p> <p>(四) 工廠。</p> <p>(五) 工作場所。</p> <p>(六) 礦場、油井或氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所。</p> <p>三、建築工地、營建或安裝工程活動持續超過</p>

project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;

b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;

c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;

d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity ~~of a preparatory or auxiliary character;~~

f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), ~~provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character;~~

provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.

4.1 Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

十二個月者，構成常設機構。

四、前三項「常設機構」不包括下列各款，但以該固定營業場所之整體活動具有準備或輔助性質者為限但以下列各款活動或第六款所述固定營業場所的全部活動屬於準備或輔助性質為限：

(一)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。

(二)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。

(三)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。

(四)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。

(五)專為該企業從事其他具有準備或輔助性質活動的目的所設置之固定營業場所。

(六)專為從事前五款任一組合之活動所設置之固定營業場所。

四之一、企業使用或設置一固定營業場所，如該企業或其緊密關聯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聯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

a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or
b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,
provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person — ~~other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies~~ — is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and ~~has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are~~

a) in the name of the enterprise, or
b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
c) for the provision of services by that enterprise,
that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (*other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply*), would not make this fixed place of business a permanent

合下列規定之一時，不適用本條第四項規定：
(一) 該場所或其他場所依本條規定構成該企業或其緊密關聯企業之常設機構。
(二) 兩企業於同一場所，或該企業或其緊密關聯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。

五、當一人（除第六項另有規定外）（除第六項所稱具有獨立身分之代理人外）於一方締約國代表一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，經常完成契約，或主導促成契約之完成，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，不受本條第一項和第二項規定之限制：

(一) 以該企業名義簽訂。
(二) 為該企業擁有之財產或有權使用之財產之所有權轉讓或使用權授予。
(三) 為該企業提供之勞務。
但該人經由固定營業場所（不包括適用第四之一項之固定營業場所）僅從事第四項之活動，依該項規定，該固定營業場所不視為常設機構。

establishment under the provisions of that paragraph.

~~6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business. Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.~~

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

8. For the purposes of this Article, a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one

六、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，不得視該企業於該締約國有常設機構。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，不適用第五項規定。但一人僅或幾乎僅代表一企業或數個緊密關聯企業，不應認定該人為前述任一企業之獨立代理人。

七、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。

八、基於所有相關事實和情況，認定一人或一企業控制另一企業，或雙方被相同之人或企業控制，則應認為該人或該企業與另一企業緊密關聯。於任何情況下如一人或一企業直接或間接擁有另一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

<p><i>possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company' s shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person or enterprises possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company' s shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise or in the two enterprises.</i></p>	<p>受益權之價值),或第三方之人或企業直接或間接擁有該人與該企業或兩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和股權或受益權之價值),應認屬該人或該企業與另一企業緊密關聯。</p>
<p style="text-align: center;">ARTICLE 8 INTERNATIONAL SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT</p> <p>1. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting that State in which the place of effective management of the enterprise is situated.</p> <p>2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.</p> <p>3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.</p> <p>24. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint</p>	<p style="text-align: center;">第八條 國際海運、內陸水運及航空運輸</p> <p>一、一方締約國之企業以船舶或航空器經營國際運輸業務之利潤，應僅由企業實際管理處所在地之該締約國課稅。</p> <p>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在地之締約國課稅。</p> <p>三、海運企業之實際管理處所位於船舶上者，其實際管理處所視為位於該船舶經營者為居住者之締約國。</p> <p>二四、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。</p>

business or an international operating agency.	
<p style="text-align: center;">ARTICLE 10 DIVIDENDS</p> <p>1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.</p> <p>2. However, dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State may also be taxed in that state according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:</p> <p>a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends <i>throughout a 365 day period that includes the day of the payment of the dividend (for the purpose of computing that period, no account shall be taken of changes of ownership that would directly result from a corporate reorganisation, such as a merger or divisive reorganisation, of the company that holds the shares or that pays the dividend)</i>;</p> <p>b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.</p> <p>The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations. This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.</p>	<p style="text-align: center;">第十條 股利</p> <p>一、一方締約國之居住者公司給付他方締約國之居住者之股利，他方締約國得予課稅。</p> <p>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，對該項股利課稅。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：</p> <p>1.在受益所有人為公司（不包括合夥），且其在股利支付日前三百六十五天期間（包括股利支付日）直接持有支付股利公司百分之二十五以上資本（基於計算該期間之目的，無須考慮因公司合併或分割等重組直接導致持有股權公司或支付股利公司之所有權變動）者，不得超過股利總額之百分之五；</p> <p>2.其他情況下，不得超過股利總額之百分之十五。</p> <p>締約國雙方主管機關應透過相互協議程序確認上限稅率之執行。本項規定不影響對該公司用以發放股利之利潤所課徵之租稅。</p>
<p style="text-align: center;">ARTICLE 13 CAPITAL GAINS</p> <p>1. Gains derived by a resident of a Contracting State</p>	<p style="text-align: center;">第十三條 財產交易所得</p> <p>一、一方締約國之居住者轉讓位於他方締約國</p>

from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.

~~3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated. Gains that an enterprise of a Contracting State that operates ships or aircraft in international traffic derives from the alienation of such ships or aircraft, or of movable property pertaining to the operation of such ships or aircraft, shall be taxable only in that State.~~

4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares *or comparable interests, such as interests in a partnership or trust,* may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the 365 days preceding the alienation, these shares *or comparable interests* derived ~~deriving~~ more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property, as defined in Article 6, situated in ~~that the~~ other State may be taxed in ~~that the~~ other State ~~may be taxed in that other state.~~

內合於第六條第二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內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，如該股份超過百分之五十之價值直接或間接來自於他方締約國內之不動產，其取得之利得，他方締約國得予課稅。一方締約國之居住者轉讓股份或類似權益（如合夥或信託權益），如該股份或權益於轉讓前三百六十五天內任一時點超過百分之五十之價值直接或間接來自於他方締約國內合於第六條所稱之不動產，其取得之利得，他方締約國得予課稅。

<p>5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.</p>	<p>五、轉讓前四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。</p>
<p style="text-align: center;">ARTICLE 15 INCOME FROM EMPLOYMENT</p> <p>1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.</p> <p>2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:</p> <p>a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and</p> <p>b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and</p> <p>c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.</p> <p>3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived <i>by a resident of a Contracting State</i> in respect of an employment, <i>as a</i></p>	<p style="text-align: center;">第十五條 受僱所得</p> <p>一、除第十六條、第十八條及第十九條規定外，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。</p> <p>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：</p> <p>（一）該所得人於一會計年度中開始或結束之任何十二個月期間內，於他方締約國持續居留或合計居留期間不超過一百八十三天。</p> <p>（二）該項報酬由非為他方締約國居住者之雇主所給付或代表雇主給付。</p> <p>（三）該項報酬非由該雇主於他方締約國內之常設機構或固定處所負擔。</p> <p>三、一方締約國之居住者因受僱於經營國際運輸業務之船舶或航空器上（不包括僅於他方締約國營運者）或經營內陸水運之小艇上為正式</p>

<p><i>member of the regular complement of a ship or aircraft, that is exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, other than aboard a ship of aircraft operated solely within the other Contracting State, shall be taxable only in the first-mentioned State or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.</i></p>	<p>職員而提供勞務而取得之報酬，經營該船舶、航空器或小艇之企業，其實際管理處所所在地僅由該一方締約國得予課稅，不受前二項規定之限制。</p>
<p style="text-align: center;">ARTICLE 23 B METHOD FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION (CREDIT METHOD)</p> <p>1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which <i>may be taxed in the other Contracting State</i> in accordance with the provisions of this Convention (<i>except to the extent that these provisions allow taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State or because the capital is also capital owned by a resident of that State</i>), may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:</p> <p><i>a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;</i></p> <p><i>b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.</i></p> <p>Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.</p>	<p style="text-align: center;">第二十三 B 條 雙重課稅之消除（扣抵法）</p> <p>一、一方締約國之居住者取得之所得或擁有之財產依本協定規定得在他方締約國課稅時，除依本協定規定他方締約國因該所得亦為其居住者取得或該財產亦為其居住者擁有得予課稅之所得或財產外，一方締約國應：</p> <p>（一）自該居住者之所得課徵之稅額中扣除相當於在他方締約國課徵所得稅之金額；</p> <p>（二）自該居住者之財產課徵之稅額中扣除相當於在他方締約國課徵財產稅之金額。</p> <p>但扣除之數額，不得超過扣除前歸屬於他方締約國得予課稅之所得或財產所計算之稅額。</p>
<p style="text-align: center;">ARTICLE 25 MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE</p> <p>1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result</p>	<p style="text-align: center;">第二十五條 相互協議之程序</p> <p>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，</p>

<p>for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.</p>	<p>不論各該締約國國內法之救濟規定，得向任一方其本人之居住地締約國主管機關提出申訴；如申訴案屬第二十四條第一項規定之範疇，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三年內為之。</p>
<p style="text-align: center;"><i>ARTICLE 29</i> <i>ENTITLEMENT TO BENEFITS</i> <i>(only Paragraph 9, Principle Purpose Test)</i></p> <p><i>9. Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.</i></p>	<p style="text-align: center;">第二十九條 享有利益資格 (僅第九項，主要目的測試)</p> <p>九、倘考慮所有事實及情況後，可以合理認為某安排或交易之主要目的之一係為直接或間接取得協定利益，則其相關之所得或資本不得適用本協定利益，不受本協定其他規定之限制。但能證明在此情況下給予利益符合本協定相關條款之宗旨及目的者，不在此限。</p>

二、發展多邊工具

(一) 建立執行相關計畫之多邊工具

1. 為使 BEPS 行動計畫落實於國際間現存超過 3,000 個租稅協定，OECD 發展多邊公約，成立特別小組，以落實前揭 BEPS 建議租稅協定措施，避免以現行雙邊租稅協定各別修訂。至 2017 年底已有 72 個國家或地區簽署
2. 多邊公約運作機制：多邊公約修改現有雙邊租稅協定某些條款，處理與協定相關之 BEPS 措施，無須個別處理國際間現存超過 3,000 個租稅協定。
3. 多邊公約具靈活性：
 - (1) 排除特定協定：締約國得選擇納入多邊公約之協定。
 - (2) 符合最低標準之方式之一：締約國就納入多邊公約之協定得選擇適用防止協定濫用及改善爭議解決機制相關條款以符合最低標準(Minimum Standard)。
 - (3) 選擇性排除(Opting out)非屬最低標準之條文：締約國就納入多邊公約之協定得選擇排除無涉 BEPS 最低標準之條文。
 - (4) 選擇性排除具特定性質之協定條文：締約國就納入多邊公約之協定得選擇排除具特定性質與明確規範之條文。
 - (5) 適用具選擇性與替代性條文：締約國為處理特定 BEPS 議題，得適用具選擇性或替代性條文。

(二) 納入多邊公約之租稅協定修正條文所涵蓋重要內容：

1. 第 2 章混和錯配 (Hybrid Mismatches)：

共 3 條，包括第 3 條（透視課稅實體之處理，Treatment of fiscally transparent entity）、第 4 條（具雙重居住者身分之實體破除僵局，Dual resident entity ties breaker，修正 OECD 稅約範本第 4 條第 3 項）及第 5 條（消除雙重課稅方法之選擇，Options for methods of elimination of double taxation）

2.第 3 章協定濫用（Treaty Abuse）：

共 6 條，包括第 6 條（修正協定前言（Revised treaty preamble，屬 BEPS 最低標準）、第 7 條（主要目的測試或簡版利益限制，The PTT and or the simplified LOB，屬 BEPS 最低標準）、第 8 條（股利持有期間，Dividend holding period，修正 OECD 稅約範本第 10 條第 2 項）、第 9 條（轉讓持有不動產實體之股份之財產交易所得（Capital gains on shares of property holding entity，修正 OECD 稅約範本第 13 條第 4 項）、第 10 條（防止位於第三領域常設機構濫用規定，PEs in third states anti-abuse provision）、第 11 條（對其居住者課稅之保留條款，Savings clause, tax your own residents）。

3.第 4 章避免常設機構之構成（Avoidance of Permanent Establishment Status）：

共 4 條，包括第 12 條（修正 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項及第 6 項有關代理人 PE 之規則）、第 13 條（修正 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項有關不視為 PE 之活動）、第 14 條（避免合約分割法則）及第 15 條（緊密關聯企業之定義）。

4.第 5 章改善爭議解決（Improving Dispute Resolution）：

包括第 16 條（修正 OECD 稅約範本第 25 條相互協議）、第 17 條（相對應調整）。

5.第 6 章仲裁（Arbitration）：

為第 18 條至第 26 條，本章具選擇性，規範具強制約束力之仲裁及相關條文。

6.修正現存協定之實質性條文架構：

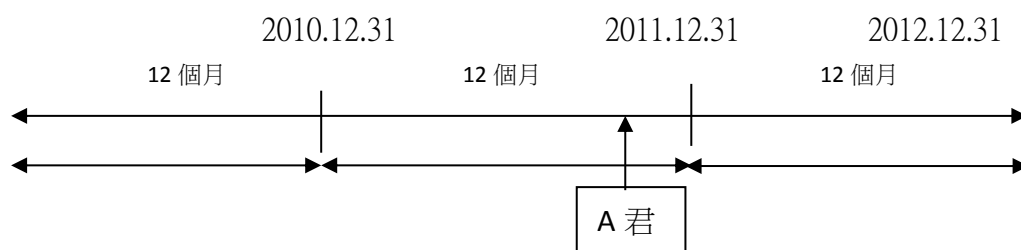
- (1)租稅協定新條文(New treaty provision):OECD 或 BEPS 建議條文內容。
- (2)對協定之影響條款(The compatibility clause)：就「納入之租稅協定(Covered Tax Agreement)」界定得用以取代(in place of)或未納入(in the absence of)據以增訂之情形。處理多邊公約條文與「納入之租稅協定」條文相衝突之情形。
- (3)受允許之保留(Permitted reservations)：締約國得選擇排除非屬最低標準之條文，得以保留之條文以多邊公約規範為限。
- (4)通知義務(Notification obligations)：締約國就所選擇之保留條文負通知義務，並說明「納入之租稅協定」於各締約國間產生錯配情形。如多邊公約條文優先或修正原「納入之租稅協定」之規定，締約國須通知有關「納入之租稅協定」中該優先或修正規定之類型。

三、OECD 2017 稅約範本其他條文重要議題探討

(一) 第 15 條受僱所得

- 1.一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，他方締約國（即所得來源國）原則具課稅權。惟如該所得人於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間於他方締約國持續或合計居留期間不超過 183 天、該項報酬非由他方締約國居住者之雇主或代表雇主給付及該項報酬非由該雇主於他方締約國內之 PE 負擔，僅由居住地國課稅。
- 2.183 天法則之應用：須考量所得人於相關會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間持續或合計居留是否已達 183 天。例如 A 君於 2011 年 11 月

入境 K 國提供勞務，則以 2011 年任一天開始或結束的任何 12 個月計算（往前、往後 12 個月），在 K 國居留天數是否已達 183 天。



3. 「薪津、工資或其他類似報酬」包括任何因受僱而取得之實物給付（例如使用房屋或汽車、健康保險或人壽保險及俱樂部會員等）。
4. 勞務提供地之認定：指在「從事取得報酬之受僱活動」時，「勞務提供者實際停留地」，即所得來源地之課稅係依據所得賺取地，而非所得給付地或所得給付時納稅義務人停留地。
5. 按第 15 條第 2 項規範，如受僱所得非由他方締約國（勞務提供地）居住者之雇主給付或雇主於他方締約國之 PE 負擔，則該筆所得於勞務提供地免稅。納稅義務人可能藉由人為安排規避勞務提供地之課稅，OECD 2017 稅約範本第 15 條註釋第 8.13 節指出，認定雇主之關鍵要素為企業是否為該個人之工作結果承擔責任或風險。同條註釋第 8.14 節則就是否真正存在僱傭關係提供判斷因素：
 - (1) 有權指揮該個人有關工作應以何種方式進行。
 - (2) 對勞務履行地有控制權且負擔責任。
 - (3) 該個人工作之報酬由形式上之雇主直接向接受服務之企業收取。
 - (4) 有權指揮該個人有關工作應以何種方式進行。
 - (5) 向該個人提供工作之工具及必須材料。
 - (6) 決定履行工作之人員數量與條件。

(7) 有權選擇履行工作之個人及終止與該個人為履行該工作簽訂之契約。

(8) 有權執行與該個人工作有關之懲戒。

(9) 決定該個人之休假與工作進度。

6. 案例研析：

R 國居住者 ECO 為某跨國集團之子公司，擁有並經營一家飯店。R 國居住者 X 受僱於 ECO，在該飯店工作。FCO 為該跨國集團另一子公司，在 F 國擁有並經營一家飯店，因缺乏具外語能力之員工，爰由 ECO 派 X 至接待櫃檯為期 5 個月。X 形式上仍受僱於 ECO 且由 ECO 給付工資，FCO 給付 X 差旅費，並依相關期間內 X 之報酬、社會保險及其他受僱給付向 ECO 支付管理費。依前述判斷法則，FCO 可能被認定為 X 之雇主。

此案例中，X 在 FCO 飯店接待櫃檯工作可視為構成 FCO 飯店營業活動不可或缺部分，非 ECO 飯店之營業活動，且 X 係對 FCO 飯店提供服務，

(二) 第 16 條董事報酬

1. 課稅原則：給付董事報酬之公司，無論該報酬於何處取得，該公司居住地國就該報酬得予課稅。
2. 董事報酬之定義排除決策管理階層取得之報酬，該等報酬應適用於第 15 條受僱所得，惟聯合國（UN）2011 稅約範本將公司高階管理階層取得之薪津、工資或其他類似報酬納入本條適用範圍。

(三) 第 17 條表演人及運動員

1. 課稅原則：以表演人或運動員之身分從事個人活動取得之報酬，該活動舉行地得予課稅，不受第 15 條受僱所得之限制，惟通常排除政府文化交流計畫下之表演人員。

2. 例外規定：活動舉行地之課稅權不適用於跨國間運動競賽（supra-national competitions）之團隊，例如美國與加拿大租稅協定第 16 條表演人及運動員（Artistes and Athletes）第 3 項規範運動團隊之運動員參與一聯盟於雙方締約國間舉行之例行性競賽，其取得之受僱所得不受本條規定之限制。
3. 本條第 2 項針對表演人或運動員避稅情形而訂定之反避稅條款。如表演人或運動員投入活動產生所得歸屬其他人者，該活動舉行所在地國得透視其他人對該項所得課稅。惟活動舉行地國內法已有所得歸屬於表演人或運動員規定者，無需第 2 項規定，即得依第 1 項課稅。

（四）第 18 條養老金、第 19 條政府勞務、第 20 條學生

1. 養老金課稅原則：退休金及其他類似之報酬僅得由所得人之居住地國課稅，無須考量給付人之居住地以及執行受僱勞務地點。惟獨立執行業務（self-employment）之退休金非屬養老金範疇，過去為政府提供勞務所取得之養老金原則僅由給付國課稅。
2. 政府勞務課稅原則：政府機關支付勞務提供者之報酬，僅由給付國課稅。為一方締約國政府提供勞務取得之報酬及養老金僅由該國課稅。但如勞務在他方締約國提供，勞務提供者為他方締約國居住者且為其國民，或其非為提供該勞務成為他方締約國居住者，該報酬僅由他方締約國課稅，支付國無課稅權；給付他方締約國居住者（同時為該國國民）之養老金應僅由該國課稅。至為一方締約國政府所經營事業提供勞務取得之受僱報酬，應適用第 15 條至第 18 條規定。
3. 學生課稅原則：該條文規範學生或企業見習生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訪問前際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，一方締約國應予免稅。部分國家之租稅協定則將適用範圍擴張至教師於交流計畫下取得之給付。

(五) 受益所有人 (Beneficial Owner) 之意涵

1. 依 OECD 2017 稅約範本第 10 條股利註釋第 12 節，受益所有人係為處理該條第 1 項「給付予居住者 (paid... to a resident)」產生之疑義，受益所有人一詞應結合上下文與協定目的，包括避免雙重課稅及防止逃稅與避稅。按同條註釋第 12.1 節至第 12.4 節，受益所有人之判斷要件包括：

(1) 有權使用或享有股利、利息、或權利金，無須將所收取給付移轉他人。

(2) 代理人 (agent)、被指定人 (nominee) 或導管公司 (conduit company)，等依契約或法律義務應將其取得之所得移轉予其他人，限縮其對取得所得使用或享有權利者，非屬受益所有人。

2. 此外，可決定資本或其他財產是否由他人使用或有權使用；可決定如何運用由該資本或其他財產產生之收益之人，亦屬受益所有人之範疇。

3. 同條註釋第 12.6 節亦指出受益所有人一詞應與受益所有權 (beneficial ownership) 有所區別，受益所有人係處理前述「paid... to a resident」產生之爭議，可能為自然人或非自然人；受益所有權指「自然人」享有之最終受益權，該受益權中間可能透過中介實體或個人持有，惟受益權最終僅為實際享有該權利之自然人所有。自然人如可對法人或法律安排 (legal arrangement) 有效行使最終控制權，符合受益所有權之定義。

4. 案例探討：

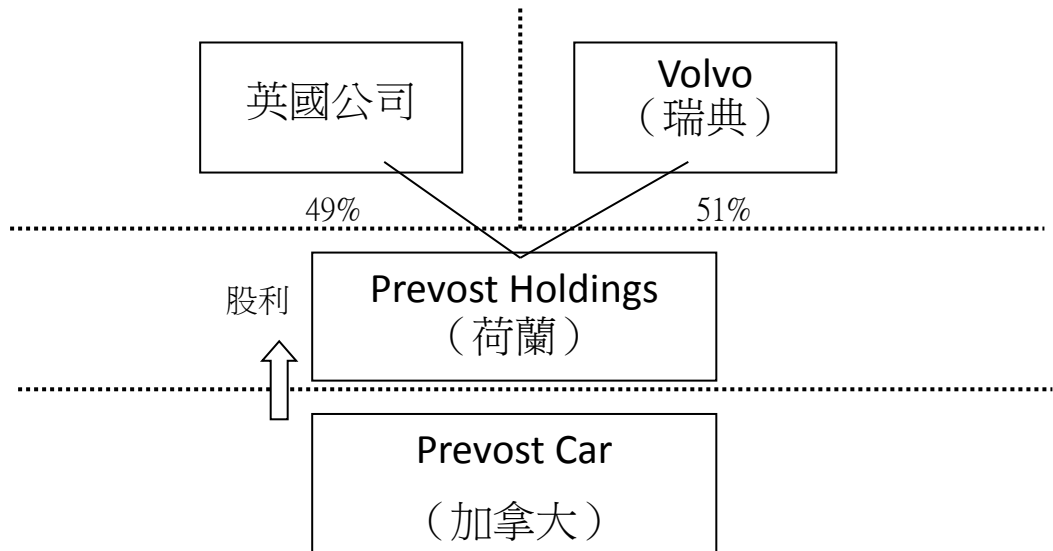
(1) Indofood 為印尼居住者公司，依據印尼稅法規定，給付非居住者利息扣繳 20%。印尼與模里西斯間租稅協定，利息上限稅率為 10%，Indofoo 於模里西斯設立特殊目的工具 (Special Purpose Vehicle, SPV) 透過該 SPV 發行債券，募得資金以借貸方式轉予 Indofood。該 SPV 另與英國銀行簽訂受託發行債券之代理合約，其支付架構為 Indofood 於到期日前兩日支付利息予模里西斯之 SPV，再由該 SPV

支付利息予英國受託銀行，由其支付利息予債券持有人。鑑於 2005 年印尼終止與模里西斯之租稅協定，Indofood 支付模里西斯之 SPV 利息扣繳率由 10%增加為 20%，依規定若利息扣繳率因協定終止而提高，發行人可以提前贖回債券，Indofood 要求提前贖回債券，惟英國受託銀行建議 Indofood 於荷蘭設立 SPV 於 Indofood 及模里西斯 SPV 之間，以繼續享有其他協定利益。英國法庭認為，如荷蘭之 SPV 仍受借貸合約限制須很快將利息轉付予其他人，使用該利息之權利及所承擔之風險均相當有限，該荷蘭 SPV 非屬本案之受益所有人。



- (2) 加拿大之 Prevostr Car 為荷蘭之 Prevostr Holdings 持股 100% 子公司。Prevostr Holding 分別由瑞典之 Volvo Bus 持股 51% 及一家英國公司持股 49%。依據印尼稅法規定，給付非居住者之利息扣繳 20%。依據前述 Volvo Bus 與英國公司之股東協議，Prevostr Holdings 取得之股利有 80% 須予分配，Prevostr Holdings 無辦公處所及員工，亦非上開股東協議之當事人。法庭認為受益所有人意指收取股利之人有權使用及享有該股利，並承擔該股利之風險及具控制權。股東並非一定為公司股利之受益所有人，若公司僅為一導管對於資金之運用毫無決策權或僅受命於一人之指示而無其他權限則該公司非受益所有

人。判斷受益所有人可從所有權 (possession)、承擔之風險 (risk)、使用權 (use) 及控制權 (control) 4 項因素加以判斷。



(六) 權利金之認定

1. 權利金包括給付使用或有權使用文學、藝術、科學或電影之著作權之報酬；給付使用或有權使用專利權、商標權、設計或模型、計畫、秘密配方或程序之報酬；工業、商業或專門技術的資訊(know-how)。

2. 問題討論：

- (1) 一位畫家提議以 40 歐元為您人像素描，該報酬是否為權利金？否，該項報酬為勞務之提供。
- (2) 承上，您拒絕畫家之提議，該畫家在您享用咖啡時為您素描，您對該素描相當滿意同意支付 30 歐元，該報酬是否為權利金？否，該報酬為獲得該作品之對價。
- (3) 承上，您未購買該作品，但英國太陽報社希望能將該素描出版，支付該畫家 500 歐元以取得出版之權利，該項給付是否為權利金？是，係使用藝術作品支付之報酬。

3. 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之某財產之對價，該款項非「使用或有權使用」該財產之支付。至於使用或有權使用商業、工業或科學設備之給付屬營業利潤性質，OECD 1992 稅約範本已排除權利金適用。
4. 即使協定條文納入使用或有權使用商業、工業或科學設備之給付屬權利金範疇，電視公司為取得衛星訊號製作節目支付給衛星經營者之報酬仍非權利金，因電視公司僅取得訊號而未實際操作機器。
5. 購買受著作權保護電腦軟體之給付非屬權利金。但如支付之款項係為使用受著作權保護之程式，例如許可複製程式於軟體，並向大眾銷售該軟體，屬權利金範疇，該權利之移轉屬營業利潤或財產交易所得。數位影像或音樂之下載，若僅為自身使用或娛樂目的下載數位產品，不構成權利金，若支付報酬之本質係為取得數位產品著作權之使用權加以複製並銷售，則屬權利金。
6. 支付使用設計、模型或計畫構成權利金可從是否為使用現有計畫、是否為提供一項服務給付報酬，及是否為計畫之移轉而支付報酬加以判斷，例如先前已開發完成計畫之著作權所有人無實際履行任何追加工作，僅授權某人修改或複製該計畫，該著作權所有人收到之報酬係授權使用該計畫而取得，構成權利金。
7. know-how 與提供服務之區別：know-how 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既存之經驗有關。依付款人要求履行服務結果產生之新資訊而支付之報酬，非屬權利金。兩者主要區別如下：
 - (1) know-how：提供已經存在之資訊、尚未公開、須要參與之程度極少、重複運用、風險由使用者承擔、無須投入個人技能於每次應用。

(2) 服務提供：需要運用職業技能為他人執行工作、可能須投入特別知識、技能與專業，但不涉及特別知識、技能與專業之移轉。例如售後服務、保證服務、技術協助、諮詢意見等。

8. 僅為獲得某項產品在一定區域內獨家銷售權支付之款項，因其非使用或有權使用權利金之支付，非屬權利金；其與為獲得使用銷售該產品之商標而支付之款項應予區別。

肆、心得與建議

一、心得

(一) 防止租稅規避，避免不當取得協定利益，已為租稅協定重要規範

本次 OECD 2017 稅約範本有相當幅度與防杜租稅規避及協定濫用有關之修正，重要內容包括：

1. 修正協定前言，表達協定洽簽目的不包括納稅義務人利用協定競購或濫用協定以避稅或逃稅情形。
2. 新增第 29 條「享有利益資格」，其中第 8 項納入防止藉設立於第三國之 PE 濫用協定規定，當居住者國對 PE 免稅或課徵較低稅率，所得來源國不應給予設立在第三國 PE 所得協定利益；第 9 項則為主要目的測試（PPT）條文，規範締約國得否准以取得本協定利益為主要目的之安排或交易適用協定規定，惟得依個案事實酌情授予。
3. 修正第 5 條第 4 項，不視為 PE 之情形僅限於其從事之活動具準備或輔助性質；增訂第 4 項之 1 新反分解活動條款以防止企業藉由將整體營運活動分解成數個細小部分規避 PE 之構成；另修正第 5 項及第 6 項代理人 PE 規定以防止企業透過行紀之安排及特定免稅活動規避代理人 PE 之構成。
4. 第 10 條股利第 2 項第 1 款增訂適用較低股利上限稅率之最低持股期間及第 13 條財產交易所得第 4 項增訂不動產價值比例計算須溯及一定期間以防止濫用情形。

(二) 加強國際租稅合作防止租稅規避

從上述 OECD 2017 稅約範本條文之修正內容可明顯看出，隨著全球化發展，資訊流通快速，跨境交易日益頻繁，納稅義務人可能運用不同國家之租稅協定

從中進行各項安排以獲取協定利益，甚而進行租稅規避，侵蝕各國稅基並影響租稅公平。這些安排通常缺乏顯著之實質經濟效益，僅為取得租稅優惠，有違租稅協定係雙方締約國家為消除所得稅課稅差異對雙方貿往來所形成之障礙，就相關活動產生之所得商訂減、免稅措施以消除雙重課稅之本質，本次 OECD 2017 稅約範本之修正即著重在防止此類濫用協定安排。

然而本次修正加深協定條文之複雜性，本次會議許多國家即就第 10 條股利第 2 項之最低持股期間及第 13 條第 4 項不動產價值比例計算期間，表達實務查核困難。此外，更嚴謹的防止協定濫用條文實有賴各國通力合作與確實執行，但也增加稽徵機關查核負擔。如何在確保協定有效適用與查核之稽徵成本及人力負擔取得平衡，成為各國稽徵機關所面臨之重要課題。

二、建議

(一) 參考 OECD 最新稅約範本研析檢討我國租稅協定政策，修正租稅協定範本

我國簽署生效租稅協定達 32 個，與捷克之租稅協定於 106 年 12 月 12 日簽署，隨著 OECD 2017 稅約範本正式發布，未來我國與其他國家洽簽租稅協定或於現行租稅協定進行修約，雙方勢將依最新稅約範本條文進行諮商，宜就相關修正條文深入研析，調整我國租稅協定政策，適度納入我國諮商租稅協定之立場。

(二) 積極參與相關國際租稅會議，掌握租稅協定最新發展趨勢

我國每年均派員參加 OECD 韓國政策中心舉辦之租稅會議，本次會議主辦單位甚至邀請非洲國家共同參與，參加此類會議有助瞭解國際租稅最新關注議題及各國針對其經濟情勢、投資環境與租稅制度等不同面向採取之因應措施與實務作法。未來應廣續參與各項重要之國際租稅會議，與各國代表充分交流、汲取新知。OECD 稅約範本已經過多次修正，隨著國際租稅快速發展，透過實地參與會議，與 OECD 租稅專家及各國資深財稅官員面對面交換意見，有助瞭解稅約範本條文

之真正意涵及實務適用情形，掌握租稅協定最新發展趨勢，同時增加與各國稅務官員之工作經驗交流，瞭解各國租稅協定政策，培養同仁國際租稅視野；透過該等場合適時表達我國配合並落實 BEPS 或國際租稅合作之立場與決心，拓展租稅外交，我國宜持續廣為參與。