

出國報告（出國類別：開會）

參加經濟合作暨發展組織韓國政策  
中心舉辦 2019 年「全面性租稅協定」  
研討會會議報告

服務機關：財政部國際財政司、綜合規劃司

姓名職稱：專門委員 李瓊琳、科員 陳珮瑜

派赴國家：韓國

出國期間：108 年 6 月 16 日至 6 月 23 日

報告日期：108 年 9 月 20 日

## 摘 要

本次會議主題為全面性租稅協定(Comprehensive tax treaty)，研討議題涵蓋 OECD 稅約範本重要條文內容，比較 OECD 2017 年版稅約範本與過去條文異同及增修緣由、如何落實執行「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、相關案例探討及模擬協定談判等，有助與會人員瞭解租稅協定架構，掌握國際租稅最新趨勢，作為擬訂我國各項國際租稅政策參考。

參加經濟合作暨發展組織韓國政策中心舉辦  
2019 年「全面性租稅協定」研討會會議報告  
目 錄

壹、緣起及目的 .....	1
貳、議程及與會人員 .....	2
參、會議議題 .....	3
一、OECD 2017 稅約範本重要條文及修正內容介紹 .....	3
二、MLI 多邊工具之行政管理及執行(Administration and implementation of the Multilateral Instrument) .....	23
三、模擬協定諮商談判演練 .....	25
肆、心得與建議 .....	29
伍、附錄.....	31

## 壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織(OECD)於 1961 年正式成立，總部設於法國巴黎，會員國包括創始成員奧地利、比利時、加拿大、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、英國及美國，1964 年後依序加入日本、芬蘭、澳大利亞、紐西蘭、墨西哥、捷克、匈牙利、韓國、波蘭、斯洛伐克、智利、斯洛維尼亞、愛沙尼亞、以色列、拉脫維亞及立陶宛，共 36 國；巴西、印度、印尼、中國大陸與南非為其重要夥伴國<sup>1</sup>。OECD 旨在與各國政府合作，促進經濟繁榮、公平、機會及社會福利。

韓國與 OECD 合作於 1997 年成立韓國多邊稅務中心(Korea-OECD Multilateral Tax Center, KTC)，2007 年更名為 OECD 韓國政策中心(OECD Korea Policy Centre, KPC)，主要任務為與亞洲地區非 OECD 會員國交流國際租稅資訊，透過國際研討會避免國家間租稅爭議、國際租稅之研究與分析及參與非 OECD 會員國計畫<sup>2</sup>等；每年定期舉辦 6 至 7 場國際租稅研討會，依主題分享國際趨勢與最新進展，邀集各國政府官員參與討論。

本研討會主題為全面性所得稅協定(Comprehensive tax treaty)，期藉由研討 OECD 2017 稅約範本(Model Tax Convention on Income and Capital)、相關案例及模擬談判等，使與會人員更深入瞭解租稅協定適用與國際發展趨勢，有助處理協定濫用及研擬協定談判策略。

---

<sup>1</sup>OECD 會員國及重要夥伴參考自 OECD 網站資料

<http://www.oecd.org/about/members-and-partners/>

<sup>2</sup> KPC 主要任務功能參考自 OECD 官方網站 <http://www.oecdkorea.org/user/nd79064.do>。

## 貳、議程及與會人員

本研討會期間自 108 年 6 月 17 日至 21 日，出席會議代表包括不丹(2)、柬埔寨(2)、中國大陸(2)、香港(2)、印度(2)、印尼(2)、韓國(3)、馬爾地夫(2)、尼泊爾(2)、斯里蘭卡(2)、我國(2)、泰國(2)、烏干達(3)及越南(1)等財政稅務官員共 29 人。

本研討會由 OECD 秘書處顧問 Ms. Jessica DI MARIA、加拿大及澳大利亞稅務官員 Mr. Eli K. Moore 及 Mr. Ben Middleton 擔任講座，研討會主題為全面性所得稅協定，由 3 位講座闡述 OECD 2017 年版稅約範本(Model Tax Convention on Income and Capital)條文(含重要註釋)規定，並說明如何落實執行「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(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting)」(下稱多邊公約)；與會人員以分組方式研析討論案例及模擬協定諮商演練。

在本次 5 天研討會中，講座逐條說明協定條文並輔以案例研討，分享協定諮商技巧及經驗，使與會人員得以瞭解協定條文內容意涵，有助未來協定政策擬定與談判。小組成員於協定條文與案例研討均可發表意見與分享經驗，各組係由不同國家代表組成，經由團隊共同討論，有助增進彼此瞭解建立情誼，並利未來業務聯繫溝通，推動相關稅務合作。

主辦單位於會議之外安排體驗當地文化風俗活動，如搭船遊覽漢江、登首爾塔、參觀景福宮、民俗博物館及南山韓屋村等，各國代表均充分感受主辦單位之用心規劃。

## 叁、會議議題

本研討會講座首先簡述租稅協定目的、OECD 稅約範本修正歷程，再就 OECD 2017 年稅約範本逐條(含註釋)說明並輔以案例研討，特別強調依據(為解決國際避稅問題)防止稅基侵蝕及利潤移轉 (BEPS)行動計畫建議修訂之條文及註釋，嗣將與會人員分組模擬演練協定諮商，最後說明如何使 BEPS 落實於國際間現行租稅協定執行之多邊公約，謹就會議重點摘要如下：

### 一、OECD 2017 稅約範本重要條文及修正內容介紹

#### (一)OECD 稅約範本修正歷程

OECD 於 1963 年發布所得與資本雙重課稅稅約草案(Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital)，197 年 7 首次出版，1992 年正式更名為 OECD 所得與資本稅約範本(OECD Model Tax Convention on Income and on Capital)，1994、1995、1997、2000、2002、2005、2008、2010、及 2014 年修正，嗣依據 BEPS 15 項行動計畫最終報告第 2、6、7 及 14 項行動計畫建議，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。

#### (二)BEPS 行動計畫

為防止跨國集團企業利用各國稅法差異，藉由跨境租稅規劃，將利潤移轉至低稅率或免稅國家致侵蝕各國稅基，OECD 於 2013 年發布 BEPS 報告及 15 項行動計畫，2015 年 10 月發布 15 項行動計畫最終報告與後續工作，其中與租稅協定相關修正建議如下：

1. 行動計畫 2「消除混合錯配安排(Hybrid mismatch arrangement)之影響」，建議修正第 1 條適用之人、第 23 條雙重課稅之消除。
2. 行動計畫 6「防止租稅協定濫用(Treaty abuse)」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。
3. 行動計畫 7「防止人為規避構成常設機構(Artificial avoidance of permanent

establishment status)」，建議修正第 5 條常設機構第 4 項至第 6 項、增訂第 4 項之 1 及第 8 項。

4. 行動計畫 14 「提升爭議解決機制之效率(Effectiveness of treaty dispute resolution mechanisms) 」，建議修正第 25 條第 1 項。
5. 行動計畫 15 「建立用於修訂雙邊租稅協定多邊工具(Development of multilateral instrument for amending bilateral tax treaties)」，建議發展多邊公約，避免以現行雙邊租稅協定各別修訂，曠日廢時且不具效率。

### (三)2017 年版 OECD 稅約範本重要條文及修正內容(含註釋)

#### 1. 第 1 條「適用之人」：

第 1 項係協定之適用對象為具有一方或雙方締約國居住者身分之人。

第 2 項為依 BEPS 行動計畫 2 「消除混合錯配安排之影響」建議增訂，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。此係為使透視實體所得與 OECD 合夥報告(Partnership Report) 處理原則相同，爰予明定。

第 3 項係因協定大部分條款主要目的係為限制所得來源國對他方締約國居住者課稅權，而非居住地國課稅權，所增訂之保留條款(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，以資明確。

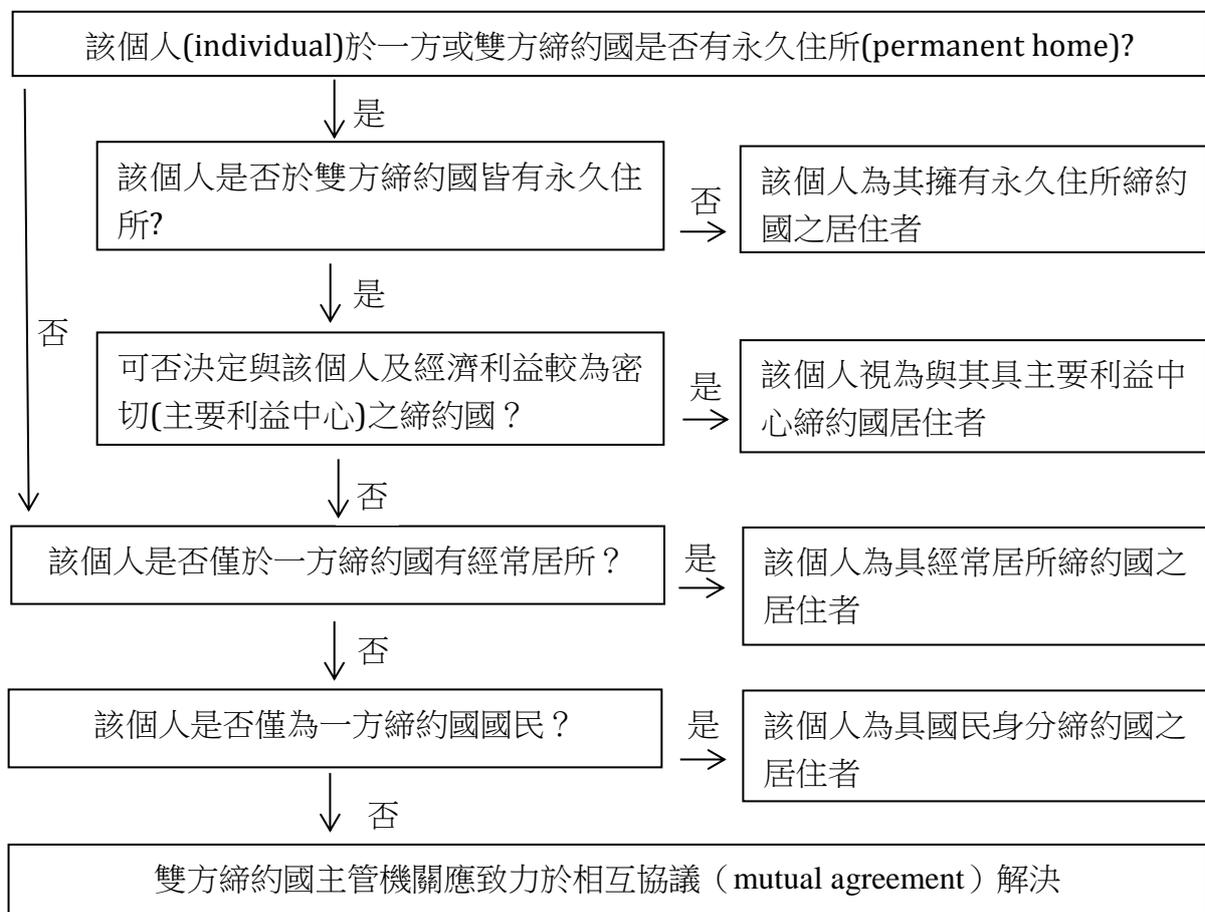
#### 2. 第 4 條「居住者」

第 1 項定義「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。若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，非本協定所稱一方締約國之

居住者。其中有關「負有納稅義務(liable to tax)」，係指依締約國國內法規  
 定負有全面納稅義務。許多國家對於如退休基金、慈善團體及其他組織等  
 依國內稅法得免稅，當不符國內稅法免稅標準則須繳稅，視為負有全面納  
 稅義務之人；有些國家則認為依國內稅法免稅之實體，不應視為負有納稅  
 義務，持有該觀點之締約國得於雙邊談判中解決該問題(註釋 Para. 8.11-12)。  
 當一方締約國對於合夥係透視課稅，合夥本身未負納稅義務時，可能不被  
 視為該國居住者，依第 1 條第 2 項規定，該類全部或部分透視課稅之實體  
 或安排，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((註釋 Para. 8.13)。

第 2 項就個人如同為雙方締約國居住者提供破除僵局法則(Tie Breaker Rule)，  
 以永久住所、主要利益中心、經常居所、國民身分等標準決定唯一居住者  
 身分，若上述方法皆無法判定，則由雙方主管機關致力透過相互協議程序  
 (Mutual Agreement Procedure)解決，如圖 1：

**圖 1 破除僵局法則(Tie Breaker Rule)**



第 3 項為個人以外之人雙重居住者認定原則，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存在濫用協定疑慮，爰修正個人以外之人依第 1 項規定，如同為雙方締約國居住者，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規定之任何減稅或免稅利益。

### 3. 第 5 條常設機構(Permanent Establishment, PE)

PE 概念主要用於確認一方締約國對於另一方締約國企業利潤之課稅權。依據第 7 條規定，一方締約國不得對另一方締約國企業利潤課稅，除非該企業經由其設於該一方締約國 PE 從事營業。第 10 條第 4 項(股利)、第 11 條第 4 項(利息)、第 12 條第 3 項(權利金)、第 15 條第 2 項第 c 款(受僱所得)等亦涉及 PE 概念。

第 1 項定義實體(physical)PE，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所(fixed place)，OECD 稅約範本註釋說明包含下列要件：

- (1) 營業場所(A place of business)：如廠房或特定目的營業活動之機器、設備，不論是否為企業所擁有、租用或支配，是否僅為該目的使用或合法使用；僅有一定可支配空間，亦視為具有營業場所 (Para. 6,10-12)。
- (2) 固定營業場所(A fixed place of business)：明確地點、具永久性之營業場所：
  - i. 期間測試(The duration test)：營業場所持續超過 6 個月可能構成 PE；倘未超過通常不視為 PE，例外情形如具有規律(regularly)週期性(recurrent nature)之營業活動，應併予考量營業場所使用時間及次數；另如於一國家從事一次性營業活動，因營業性質致期間較短，但僅於該國家從事全部營業活動，表示與該國家經濟關聯性較強，仍可能被視為 PE(Para. 6,28-30)。企業自開始透過固定營業場所從事營業活動即構成 PE，包括為使該場所成為永久營業場所於該場所之準備活動，但

倘設立固定營業場所活動與營業場所日後從事永久性活動性質不同，設立該固定營業場所時間不應包括在內。倘處置該固定營業場所或停止透過該營業場所從事所有活動(營業交易、設施維修)，PE 停止存在；活動暫時中斷不視 PE 停止存在(Para. 44)。

- ii 位置測試(The location test)：營業場所必須為固定性，與特定地理位置具關聯性，但不須固定於地面上，僅須維持於某特定區域；若企業從事營業活動經常於鄰近地區間移動，可視為在商業及地理具關連性 (coherent whole commercially and geographically) 構成不可分割之整體，認定存在單一營業場所(Para. 21-22)。僅於有限地區範圍內從事營業活動，但無商業關聯性，不足以認定該區域為單一營業場所；或於某區域內從事單一專案商業活動，可能因缺乏地理關聯性而不得視為構成單一營業場所(Para. 24-25)。

(3) 透過固定場所從事營業活動 (Carry on the business through the fixed place of business)：必須全部或部分「透過」(through which) 固定營業場所從事營業活動。其中「透過」一詞應賦予廣泛解釋，若一企業從事鋪路，將會被認定係透過鋪路地點從事營業活動(Para. 20)。

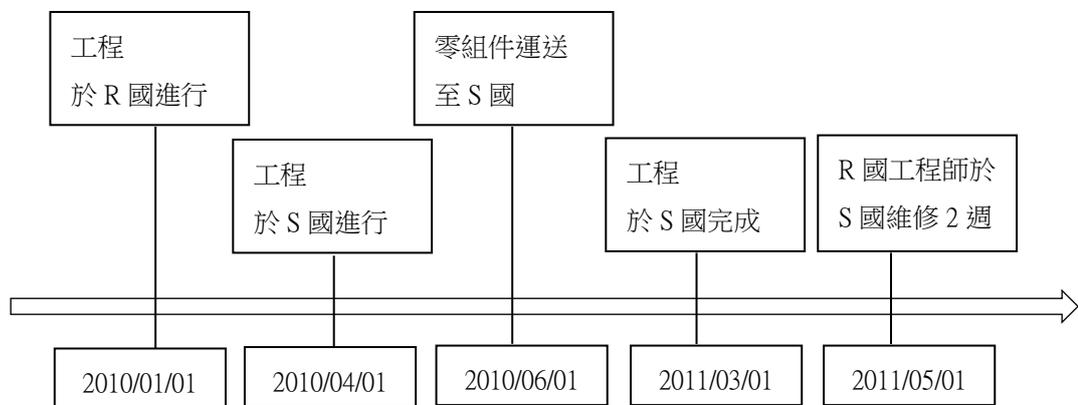
第 2 項列舉實體 PE 項目，包括管理處、分支機構、辦事處、工廠、工作場所、礦場、油井或氣井、採石場或其他天然資源開採場所。

第 3 項為工程(project)PE 認定，建築工地、營建或安裝工程活動持續超過 12 月者，構成 PE。其中 12 個月期間之認定適用於各個獨立工地或工程，不應包括承包商先前從事與工地或工程無關所花費之時間；雖屬多項合約，但工地或工程具商業及地理關聯性則構成不可分割整體(Para. 50-51)。期間計算應始於承包商開始進行營建之日(包括任何準備工作如工程籌備辦公室)，至工程完成或工程永久終止之日，應包括季節性或其他短暫性停工；工程如轉包次承包商，應併計轉包工程期間；工程結束後依合約保證由承包商負責維修工作，不併計工程期間(Para. 54-55)。相關案例討論如下：

#### (1) 案例說明

R 公司為 R 國居住者，承做 S 國 S 公司工廠生產線統包工程。該工程始於 2010 年 1 月 1 日在 R 公司於 R 國廠房；同年 6 月 1 日將零組件運送至 S 國 S 公司工廠安裝。R 公司自 2010 年 4 月 1 日開始在 S 國進行為期 11 個月工作，2011 年 3 月 1 日完成生產線工程並移交予 S 公司。惟移交 8 周後，該生產線出現錯誤須立即維修，R 公司指派 8 位工程師於 S 國進行 2 週維修作業，依雙方合約保證規定由 R 公司負責免費維修，如下圖 2。

圖 2 工程 PE 案例



(2) 案例討論

依據 OECD 稅約範本第 5 條第 3 項及相關註釋，該工程存續期間係自 R 公司在 S 國開始進行工作之日起算，至工作完成後終止；R 公司於 R 國進行工程部分，因所在地非 S 國，不列入於 S 國從事工程存續期間。又該工程於 2011 年 3 月 1 日完成，嗣後派遣工程師於 S 國維修係依合約保證規定免費維修，亦不列入工程存續期間，爰工程存續期間自 2010 年 4 月 1 日至 2011 年 3 月 1 日共 11 個月。

第 4 項列舉實體 PE 之例外情形，包括第 1 款專為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物或商品目的而使用設備；第 2 款專為儲存、展示或運送目的而儲備屬於該企業之貨物或商品；第 3 款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；第 4 款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；第 5 款專為該企業從事其他活動目的所設置之固定營業場所及第 6 款專為從事前 5 款任一組合活動所設置之固定營業場所。另依據

BEPS 行動計畫 7 最終報告建議，明確規範上述各款從事所列之活動均應以具準備或輔助性質(preparatory or auxiliary character)為限，方不視為 PE。所謂準備性質指對企業整體而言，進行必要與重要活動前所從事活動，其存續期間相對較短且取決於企業核心活動性質；所謂輔助性質通常係為支持企業必要與重要整體活動之其他活動，倘須企業投入顯著資產或人員之活動，非屬輔助性質(Para. 59-60)。

第 4 之 1 項為增訂新反分解活動(anti-fragmentation)條款，係為防止企業將整體營運活動拆分而規避構成 PE。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，構成功能相互補足而為整體業務經營一環者，於符合下列規定之一時，不適用第 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聯企業之常設機構。(2)兩企業於同一場所或該企業或其緊密關聯企業於兩場所從事各項營業活動之組合非屬準備或輔助性質。

第 5 項為代理人(agent)PE 之定義及例外規定。由於佣金代理人(commissionaire)以本身名義代表企業銷售商品或勞務，未以外國居住者企業名義簽定契約，不構成原稅約範本代理人 PE 要件，外國企業銷售利潤於來源地國不課稅；佣金代理人因未取得銷售商品所有權，銷售利潤非屬其所有，亦無需於來源地國課稅。為防止外國居住者企業利用佣金代理人安排(commissionaire arrangements)規避構成代理人 PE 要件，依 BEPS 行動計畫 7 建議，本項修正為當一人(除第 6 項規定外)於一方締約國代表一企業經常簽訂契約(conclude contracts)，或主導促成簽訂契約，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 項之限制：(1)以該契約名義簽訂。(2)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。(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，該固定營業場所不視為常設機構。其中所謂「簽訂契約」，包括未對契約條款積極諮商而簽訂，或一人於某國諮商契約所有條款與細節，且契約對

企業具拘束力，即使該契約由其他人於該國境外簽署，可認定在該國簽署(Para. 87)；所謂「經常簽訂契約，或主導促成簽訂契約，該企業對合約不進行實質修改」，係指因該人代表企業於一方締約國進行相關活動經常簽訂由境外企業履行之契約，亦即契約簽訂通常與該人說服第三方與該企業簽訂契約活動相關(Para. 88)。

第 6 項為獨立身分之代理人，依 BEPS 行動計畫 7 建議，本項修正為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。但一人僅或幾乎代表一企業或數個緊密關聯企業，不應認定該人為本款所稱之獨立代理人。

第 7 項為關係企業不當然互為常設機構。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)，均不得就此一事實認定一公司為另一公司之常設機構。

第 8 項係新增與第 5 項有關緊密關聯之人或企業之規定。基於所有相關事實及情況，如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(如屬公司則為超過 50% 表決權及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企業超過 50% 受益權(如屬公司則為超過 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。

#### 4. 第 7 條營業利潤(Business Profits)

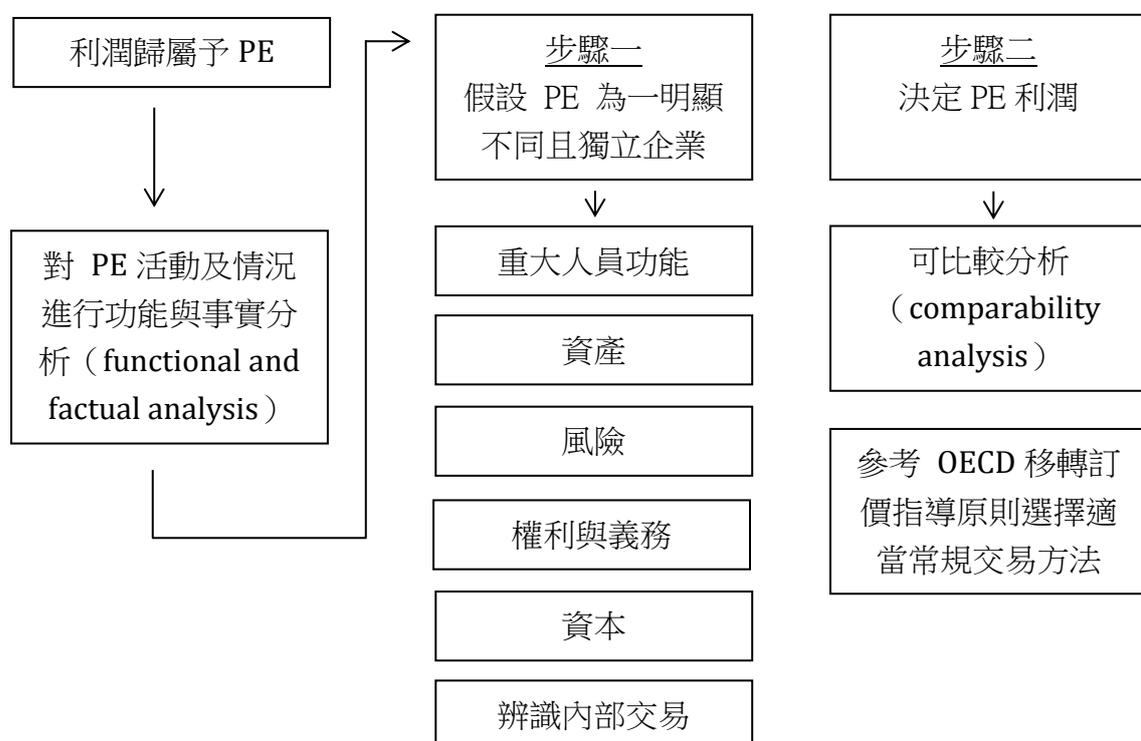
本條為有關營業利潤課稅權分配及 PE 利潤歸屬原則。

第 1 項為營業利潤課稅權分配，一方締約國之企業，除經由其於他方締約國內之常設機構從事營業外，其利潤僅由該一方締約國課稅。該企業如經由其於他方締約國內之常設機構從事營業，他方締約國得依第 2 項規定，就歸屬於該常設機構之利潤課稅。

第 2 項為 PE 利潤歸屬原則。OECD 稅約範本於 2010 年依 2008 年 OECD 發布 PE 利潤歸屬(Attribution of profits to Permanent Establishments)報告，因 PE 利潤歸屬原則與移轉訂價常規交易概念一致，成為經認可 OECD 方法(Authorized OECD Approach, AOA)，爰修正符合 AOA 規定如下：基於本條及第 23 條之目的，各締約國歸屬第 1 項所稱常設機構之利潤，尤其常設機構與其所屬企業之其他部門從事交易時，應視該常設機構為一分離且獨立之企業，考量該企業由常設機構與其他部門各自執行之功能、使用之資產及承擔之風險，於相同或類似條件下從事相同或類似活動，所預期獲得之利潤相同。

有關 AOA 分析分兩步驟如圖 3。步驟一假設 PE 為明顯不同且獨立企業，進行功能與事實分析(functional and factual analysis)：(1)依據 PE 所屬企業與其他企業交易，歸屬與 PE 相關之權利與義務。(2)辨識與分配資產經濟所有權(economic ownership of assets)及應承擔風險相關之重大人員功能(significant people functions)，歸屬 PE 資產經濟所有權與風險。(3)辨識 PE 與所屬企業其他部門間往來(dealings)性質。(4)依歸屬之資產及承擔之風險分配 PE 適當資本(Para.21)。步驟二依步驟一分析 PE 執行功能，及歸屬 PE 之資產與風險，參考 OECD 移轉訂價指導原則可比較分析(comparability analysis)，選擇最適常規交易方法決定歸屬 PE 之營業利潤(Para.22)。

圖 3 OECD 認可方法 ( Authorized OECD Approach, AOA )



第 3 項為 PE 利潤相對應調整。一方締約國依第 2 項規定，對任一方締約國企業之常設機構歸屬之利潤進行調整，且將他方締約國已課稅之利潤計入並據以課稅時，他方締約國基於消除重複課稅之必要，應給予該部分利潤適當調整。如有必要，於決定調整數額時，雙方締約國主管機關應相互諮商。

第 4 項為與其他條文適用關係。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。

#### 5. 第 8 條國際海運及航空運輸(International Shipping and Air Transport)

本條原有 4 項規定，第 1 項、第 2 項及第 4 項，規範以船舶或航空器經營國際運輸業務、以小艇經營內陸水運運輸業務及參與聯營、合資企業或國際營運機構之利潤，應僅由企業「實際管理處所所在地」之締約國課稅；第 3 項說明若實際管理處所位於船舶或小艇上，依序以船舶所在地之締約國、經營者為居住者之締約國認定實際管理處所，2017 年版稅約範本簡化為 2 項。

第 1 項為一方締約國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。

第 2 項為參與聯營、合資企業或國際營運機構之利潤，亦適用第 1 項規定。

#### 6. 第 10 條股利(Dividends)

本條主要係規範於符合規定時，股利所得來源地國於上限稅率內得予課稅。

第 1 項規範居住地國得予課稅。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。

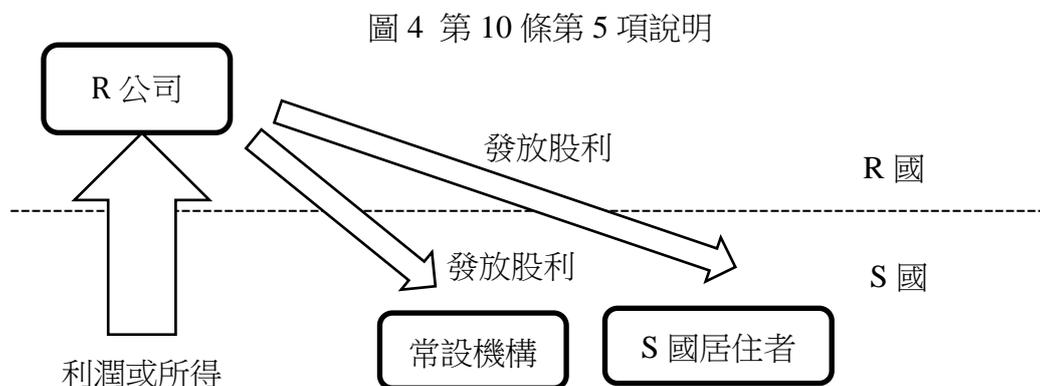
第 2 項規範股利所得來源地國於上限稅率內得予課稅。原條文並未要求取得股利公司必須於股利分配日前「相當時間內」至少持有 25% 以上被投資公司資本，可能造成持股於 25% 以下公司，於支付股利前大幅增加持股以適用優惠稅率，實際則未參與被投資公司經營，與 OECD 本項係鼓勵直接經營投資目的不符，爰依據 BEPS 行動計畫 6 最終報告建議，增訂適用較低股利上限稅率之最低持股期間如下：給付股利之公司如係一方締約國之居住者，該締

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：(1)在受益所有人為公司，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，不得超過股利總額之 5%。(2)其他情況下，不得超過股利總額之 5%。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。

第 3 項為股利之定義。本條稱「股利」，指自股份、受益股份或權利、礦業股份、發起人股份或其他非屬債權而得參與利潤分配之權利所取得之所得，及自公司其他權利取得而依分配股利之公司居住地締約國稅法規定，與股份所得課徵相同租稅之所得。

第 4 項為與 PE 有實際關聯之股利適用第 7 條規定。股利受益所有人如為一方締約國之居住者，於給付股利公司為居住者之他方締約國內，經由其於他方締約國內之常設機構從事營業，且與股利有關之股份持有與該常設機構有實際關聯時，不適用第 1 項及第 2 項規定，而適用第 7 條規定。

第 5 項為股利源自境外盈餘課稅之禁止及例外。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。但該股利係給付予他方締約國之居住者，或與該股利有關之股份持有與他方締約國內之常設機構有實際關聯者，不在此限。如圖 4 說明。



## 7. 第 11 條利息(Interest)

本條主要係規範於符合規定時，利息所得來源地國於上限稅率內得予課稅。

第 1 項規範居住地國得予課稅。源自一方締約國而給付他方締約國居住者之利息，他方締約國得予課稅。

第 2 項規範利息所得來源地國於上限稅率內得予課稅。利息來源地締約國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%。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。

第 3 項為利息之定義，本條稱「利息」，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「利息」。

第 4 項為與 PE 有實際關聯之利息適用第 7 條規定。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，不適用第 1 項及第 2 項規定，而適用第 7 條規定。

第 5 項為利息所得來源地國之認定。由一方締約國之居住者所給付之利息，視為源自該締約國。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。

第 6 項為常規交易原則。利息給付人與受益所有人間，或上述二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，本條規定應僅適用於後者之數額。在

此情形下，各締約國應考量本協定之其他規定，依其法律對此項超額給付課稅。

## 8. 第 12 條權利金(Royalties)

本條主要係規範於符合規定時，權利金所得來源地國於上限稅率內得予課稅。

第 1 項規範權利金僅由居住地國課稅。

第 2 項為權利金之定義。本條稱「權利金」，指使用或有權使用任何著作權，包括文學作品、藝術作品或科學作品(含電影)之著作權，任何專利權、商標權、設計或模型、計畫、秘密處方或製造程序，或使用或有權使用工業、商業或科學設備，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。

第 3 項為與 PE 有實際關聯之權利金適用第 7 條規定。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，適用第 7 條規定。

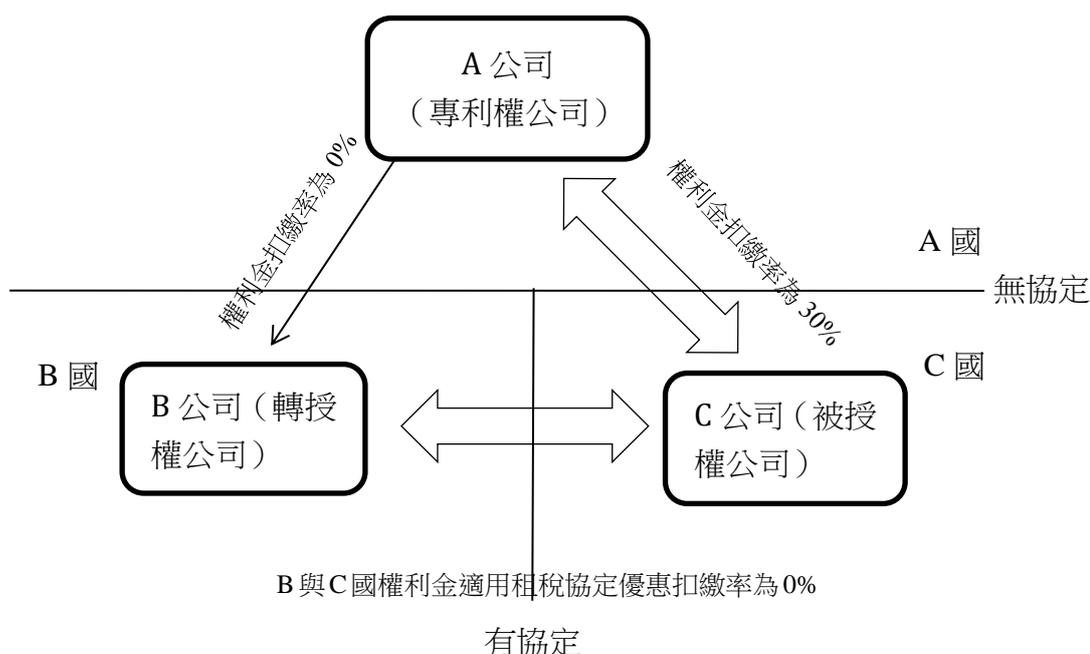
第 4 項為常規交易原則。權利金給付人與受益所有人間，或上述二者與其他人間有特殊關係，考量使用、權利或資訊等因素所給付之權利金數額，超過權利金給付人與受益所有人在無上述特殊關係下所同意之數額，本條規定應僅適用於後者之數額。在此情形下，各締約國應考量本協定之其他規定，依其法律對此項超額給付課稅。

## 9. 受益所有人(Beneficial Owner)

受益所有權(Beneficial Ownership)係規範租稅協定利益之適用對象限定於雙方締約國居住者。OECD 稅約範本第 10 條、第 11 條及第 12 條皆明確規範股利、利息及權利金之受益所有人 (Beneficial Owner) 始得享有租稅協定之租稅優惠。為享有租稅協定避免雙重課稅利益，非租稅協定締約國居住

者可能透過租稅協定濫用達避稅目的之「租稅競購」(Treaty Shopping)情形，其中以運用設立導管公司(conduit company)最為常見。為防堵此類租稅協定濫用情形，OECD 稅約範本第 1 條註釋提及相關反避稅(anti-abuse)措施，許多國家實務上亦將反避稅條款納入雙方簽訂租稅協定內容。

圖 5 協定競購案例



以上圖 5 為例，A 公司(A 國居住者)擁有專利權，A 國與 C 國間並未簽署租稅協定，若 A 國直接授權予 C 公司(C 國居住者)，權利金扣繳稅率為 30%。故 A 公司先將其專利權授權予 B 公司(B 國居住者)，權利金扣繳率為 0%，另由 B 公司轉授權<sup>3</sup>予 C 公司，B 國與 C 國間有租稅協定，得享受優惠權利金扣繳稅率 0%。

為解決前揭租稅協定濫用爭議，OECD 稅約範本註釋說明除確認所得人為居住者外，尚須檢視其對所得之享有權。代理人(agent)、代名人(nominee)或導管公司等依與所得相關之契約或法律義務，應將其取得之所得轉予其他人，限縮其對取得所得使用或享有權利者，非屬受益所有人。爰受益所有人資格認定，僅以申請人就案關所得具前述行為者為限，未擴及申請人從事其他活動，或第三國家(地區)居住者從事交易或安排之主要目的。

<sup>3</sup>被授權人應提交專利權人關於轉授權之計畫，並經專利權人書面同意始生效力。

## 10. 第 15 條受僱所得(Income from Employment)

本條規範受僱者之居住地國擁有絕對(exclusive)之課稅權，惟若勞務在他方締約國執行，則該所得與他方締約國具有經濟上之關聯，亦賦予他方締約國課稅權。

第 1 項為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。

第 2 項為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：(一)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。(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。(三)該項報酬非由該雇主於他方締約國內之常設機構負擔。

薪津、工資及其他類似報酬(salaries, wages and other similar remuneration)包括任何因受僱而取得之實物給付，在定義所得是否為「受僱所得」最重要判斷指標為該項所得是否與受僱勞務之提供相關，亦即勞務提供者與報酬給付者之間是否存在僱傭關係，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，至於報酬給付地點，並不影響本條款之適用(para.8.13)。

第 3 項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。

## 11. 第 25 條相互協議程序(Mutual Agreement Procedure, MAP)

本條規範適用所得稅協定之人面臨不符合所得稅協定課稅爭議時，得申請適用 MAP 解決。OECD BEPS 行動計畫 14 提出以「合理善意執行相互協議與及時解決」、「確保行政程序促進爭議之預防與及時解決」及「確保納稅義務人於符合協定規範下申請相互協議」3 項方式，達成「及時、有效及效率方式解決

租稅協定爭議」，並發布該項報告 4 項 21 款同儕檢視標準，以利各國採行並落實上開行動計畫最低標準。

第 1 項為有關相互協議程序之提起。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，得向任一方締約國主管機關提出申訴，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。

第 2 項為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。

第 3 項為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。

第 4 項為雙方締約國之主管機關為達成前三項規定之協議，得直接相互聯繫。

第 5 項為有關仲裁規定。

## 12. 第 26 條資訊交換(Exchange of Information)

國際間資訊交換機制包括 OECD 或 UN 稅約範本(第 26 條)、稅務資訊交換協定、稅務行政互助公約(MAC)等。資訊交換目的係為確保國際與國內租稅法規正確適用及避免租稅規避與逃漏。

第 1 項為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、其所屬行政區域或地方機關所課徵租稅有關國內法之行政或執行之資訊。資訊交換不以第一條及第二條規定之範圍為限。

第 2 項為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。一方締約國取得之資訊，得依雙方締約國法律及提供資訊一方締約國主管機關之授權，作其他目的使用，不受前述規定之限制。

第 3 項為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。

第 4 項為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。

第 5 項為第 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。

### 13. 第 29 條享有利益資格(Entitlement to Benefits)

跨國企業為達成集團稅負極小化目的，透過租稅協定進行租稅規劃(如 C 國 C 公司透過於 A 國或 B 國境內從事無實質營業活動之投資架構安排，以享有 A 國與 B 國租稅協定減免稅利益，減輕整體稅負，即「協定競購(treaty shopping)」行為)。由於此類交易或安排與租稅協定洽簽旨意不符，OECD BEPS 行動計畫 6 建議訂定防止協定濫用條款。嗣 OECD 於 2017 年更新稅約範本，增訂第 29 條，納入「利益限制(Limitation on Benefit, LOB)」及「主要目的測試(Principal Purpose Test, PPT)」等條款，並列為 BEPS 四項最低標準之一。LOB 規範於第 1 項至第 7 項(稅約範本註釋提供簡易版如圖 6 與詳細版兩種版本，供締約國參考選用)；第 8 項為防止藉第三國常設機構濫用協定規定；PPT 規範於第 9 項。

第 1 項為協定利益僅賦予一方締約國居住者且其為符合第 2 項所謂適格之人。

第 2 項為適格之人，包括個人、締約國與其所屬行政區域或地方機關、特定公開市場交易公司、特定公開市場交易公司子公司、特定非營利組織與經認可退休基金、特定集合投資工具等。

第 3 項規範雖非適格之人，惟其於居住地國從事積極營業活動取得之所得得適用協定利益。

第 4 項規範雖非適格之人，惟該實體由約當受益人所持有，得適用協定利益。

第 5 項規範雖非適格之人，惟符合總公司(headquarter company)要件，得適用協定利益。

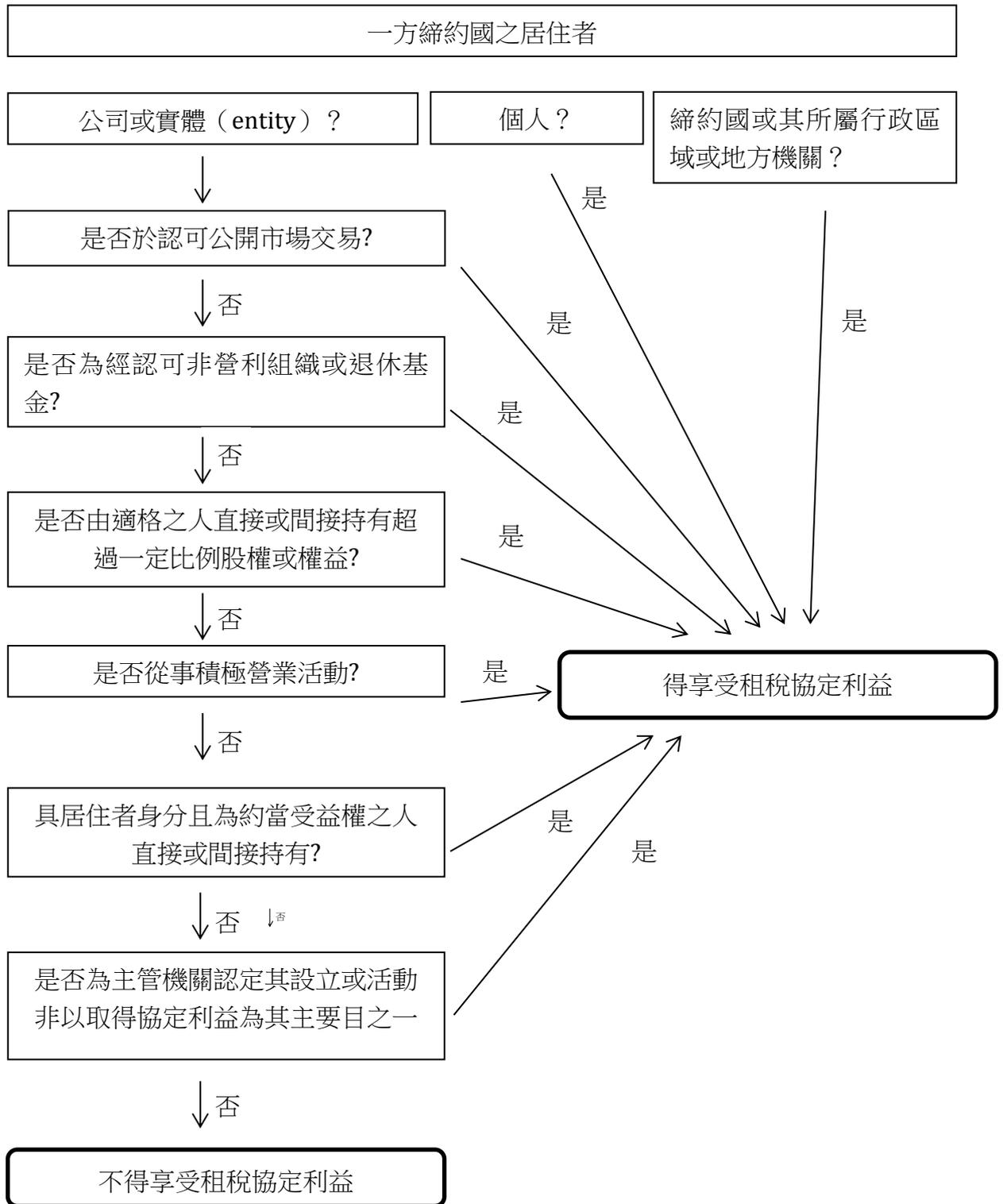
第 6 項為一方締約國主管機關對於不符第 1 項適格之人而無法適用協定利益，得酌情賦予該人協定利益。

第 7 項為本條名詞定義。

第 8 項為 (1)一方締約國企業自他方締約國取得所得，且一方締約國視該所得歸屬於該企業位於第三國之常設機構，且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〔稅率待雙方決定〕，或低於該一方締約國對位於其境內常設機構取得該項所得所課徵租稅之百分之六十者(兩者擇低適用)，不適用本協定之利益。在此情形下，適用本項之所得，他方締約國應依其國內法律規定課稅，不受本協定其他規定之限制。(2)自他方締約國取得之所得，如係透過該常設機構積極從事營業活動或附屬於該等活動者(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)，不適用前款規定。(3)一方締約國居住者取得之所得，依前述各款規定未能適用本協定利益時，他方締約國主管機關得應該居住者之請求，有理由認定該居住者取得該項所得未有本項規範之情形(例如發生損失)，而得適用協定利益。接獲一方締約國居住者依前述規定所提請求之他方締約國主管機關，於准許或拒絕該請求前，應與該一方締約國主管機關諮商。

第9項係考量LOB無法納入所有具協定競購風險情形(例如財務導管安排),爰須訂定對適用協定交易或安排進行目的測試之「一般防止濫用規定(general anti-abuse rule, GAAR)」。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。

圖 6 簡易版(simplified version)LOB 架構



## 二、MLI 多邊工具之行政管理及執行(Administration and implementation of the Multilateral Instrument)

BEPS 行動計畫與 2017 年版稅約範本修正雖可有效解決各國跨國集團企業濫用租稅協定導致稅基侵蝕及利潤移轉問題，惟各國若欲循雙邊租稅協定諮商修正超過 3,000 餘個既存租稅協定，將花費相當可觀時間與成本，且完成期日亦難以掌握。為解決此問題，OECD 於行動計畫 15，研擬訂定國際多邊工具及作法。

OECD 發布「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」(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, MLI)，該公約包含與租稅協定相關措施，各國簽署後依各該國國內程序取得批准承認，取代或增訂現行租稅協定中相關條款，OECD 亦積極推動更多國家加入 MLI 多邊協議中，使各國無須個別重新協商修改租稅協定內容。

### (一) 多邊公約具靈活選擇性

1. 排除特定協定：締約國得選擇納入多邊公約之協定。
2. 選擇符合 BEPS 最低標準相關條款：締約國就納入多邊公約協定得選擇適用防止協定濫用或改善爭議解決機制相關條款，以符合 BEPS 最低標準。
3. 選擇排除(opt out)非屬最低標準條文：締約國就納入多邊公約之協定得選擇排除非屬 BEPS 最低標準條文。
4. 選擇排除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. 選擇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。

### (一) 多邊公約重要內容

多邊公約共 7 章 39 條（內容參考附錄 A），包括 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）建議修訂之租稅協定條文。

1. 第 2 章混合錯配（Hybrid Mismatches）

共 3 條，包括第 3 條透視課稅實體之處理、第 4 條具雙重居住者身分實體破除僵局(修正 OECD 稅約範本第 4 條第 3 項)、第 5 條消除雙重課稅方法之選擇。

2. 第 3 章協定濫用（Treaty Abuse）

共 6 條，包括第 6 條修正協定前言(屬 BEPS 最低標準)、第 7 條主要目的測試或簡易版利益限制(屬 BEPS 最低標準)、第 8 條股利持有期間(修正 OECD 稅約範本第 10 條第 2 項)、第 9 條轉讓不動產實體股份之財產交易所得(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、第 11 條對居住者課稅之保留條款。

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 條有關代理人 PE 之規定(修正 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項及第 6 項)、第 13 條有關不視為 PE 之活動(修正 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項)、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 條相互協議(修正 OECD 稅約範本第 25 條)及第 17 條移轉訂價相對應調整。

5. 第 6 章仲裁（Arbitration）

第 18 條至第 26 條，具選擇性，具強制約束力之仲裁相關規定。

6. 第 7 章最終條款（Final Provisions）

第 27 條至第 39 條，規範加入公約之程序及效果，內容包括簽署、批准、保留、通知、生效、產生效力、撤回及存放機構（Depository）等。

## (二) 修正現存協定實質條文架構

1. 租稅協定新條文(new treaty provision)：OECD 或 BEPS 建議條文內容。
2. 對協定之兼融性條款(the compatibility clause)：就納人之租稅協定界定得以取代(in place of)或未納入(in the absence of)之增訂情形，處理多邊公約與納人之租稅協定條文衝突情形。
3. 受允許之保留(permitted reservations)：締約國得選擇保留多邊公約部分規定，以排除非屬最低標準之條文。
4. 通知義務(notification obligations)：締約國就所選擇保留條文負通知義務，並說明納人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人之租稅協定之規定，締約國須通知有關納人之租稅協定中該優先或修正規定之類型。

## 三、模擬協定諮商談判演練

為利與會代表應用所學，研討會課程特別安排模擬租稅協定諮商演練，惟囿於時間因素，談判內容僅限較具重要性、於談判實務屢生爭議且不易達共識之常設機構條文。主辦單位將與會人員分為 6 組，指派其中 3 組擔任 the Kingdom of Utopia(下稱 U 國)談判代表，另外 3 組擔任 the Republic of Fredonia(下稱 F 國)談判代表，並依組別分別同時進行 3 場模擬談判，我國與會人員分屬不同組別，分別代表已開發國家 U 國 (由 Ms. Jessica DI MARIA 指導)及開發中國家 F 國(由 Mr. Eli K. Moore 及 Mr. Ben Middleton 指導)，3 位主講人分享談判準備工作及預擬談判論點經驗，於談判結束就其觀察各組談判評論。

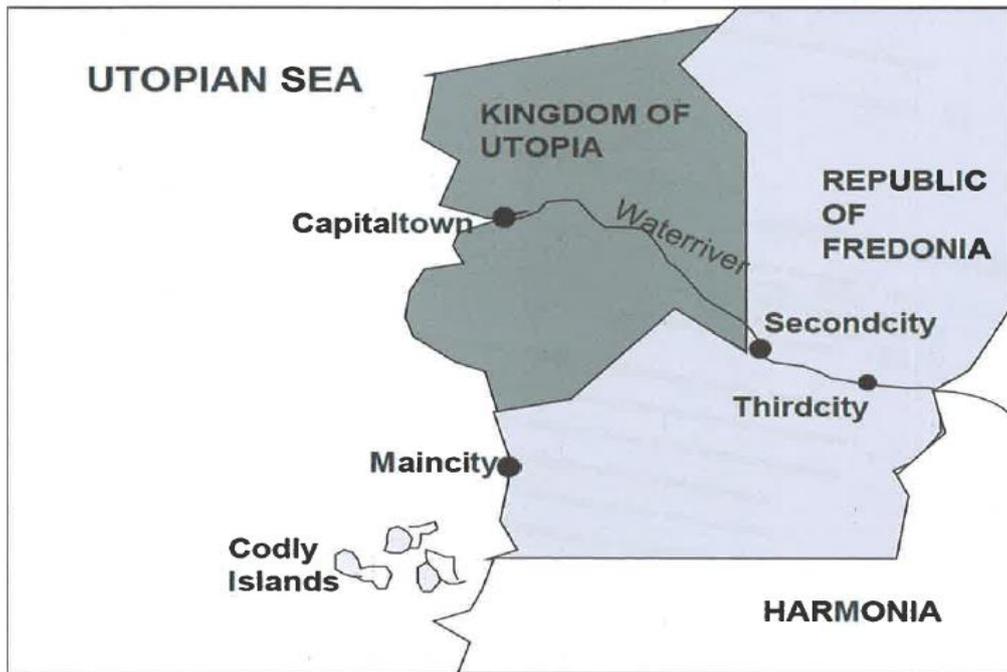
### (一)模擬談判資料

#### 1.歷史淵源

U 國與 F 國自 16 世紀至 1918 年為聯合王國，具長期緊密經貿關係，自二次世界大戰後，F 國成為封閉經濟體，大幅減少與 U 國經貿往來且其經濟成長漸緩。2012 年 F 國擺脫社會主義走向市場經濟，並持續頻繁與 U 國經貿往來。F 國主要向 U 國出口石油、礦產及農產品，並對其進口消費

品、服務與技術。其兩國相對位置如下圖 7。

圖 7 Utopia 與 Fredonia 相對地理位置



## 2. U 國基本資料

- (1)為聯邦制國家，依據該國憲法，其地方政府有權課徵所得稅及資本稅，聯邦政府有權代表其聯邦及地方政府與他國協商並簽訂國際協定。
- (2)通貨膨脹率維持穩定，貨幣為 Slug（下稱 Sg），與美元匯率兌換比約 1 美元兌 1Sg，另年均勞工薪資為 30,000 Sg。
- (3)為 OECD 會員國，具廣泛租稅協定網路，與他國租稅協定詳附錄 A；已簽訂多邊稅務行政互助公約（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MCA），並因應 BEPS 15 項行動計畫最終報告發布，修正該國租稅協定範本。

## 3. F 國基本資料

- (1)近年雖已大力推行國有企業私有化計畫，國營企業營收仍為主要經濟活動。另 U 國重要工廠多設於與 F 國邊界，故大量 F 國勞工通勤至 U 國工廠工作。
- (2)貨幣為 Duck（下稱 Dk），與美元匯率兌換比約 1 美元兌 1,000 Dk，年通膨率約 30%。

(3)僅與其他國家簽訂少數協定，與他國租稅協定詳附錄 B，另為防杜外國企業濫用租稅協定，其租稅協定範本包含 OECD 稅約範本第 29 條與第 5 條之反避稅條款 (Anti-abuse provision, PPT)，亟欲對外國企業於 F 國境內提供服務課稅。

## (二)談判準備工作

- 1.分析我方與對方國家經貿往來、相互投資情形。
- 2.分析雙方國家租稅制度、協定政策、協定範本及已簽署協定內容。

## (三)預擬談判論點

- 1.有助經貿發展：說明有利雙方貿易或投資，促進經濟發展理由。
- 2.善用國際稅約範本：說明我方草案係參考 OECD 稅約範本，強化立場正當性與合理性，例如 U 國為 OECD 會員國，其承諾參照 OECD 範本及落實 BEPS 方案，F 國於談判時，可據以說服對方應依照 OECD 稅約範本簽訂雙方協定。
- 3.善用雙方國家經濟依存度；透過觀察雙方經貿往來情形，可強化我方於經濟上之優勢並作為談判條件，例如 F 國經濟多仰賴 U 國之工廠及資源，故 U 國可據此說服對方應於協定中給予相當優惠以利後續經貿合作關係。
- 4.參考雙方已簽署協定內容：倘草案納入我方其他協定條文，表示已為他國家接受；倘對方其它協定納入較草案優惠條文，我方可據以要求對方比照納入。

## (四)模擬談判情形

因時間因素，雙方同意依 2017 年版 OECD 稅約範本第 5 條內容為基礎逐項諮商，重點如下：

1. 第 1 項：雙方同意參照 2017 年版 OECD 稅約範本有關常設機構定義，即企業從事全部或部分營業之固定營業場所。
2. 第 2 項：列舉實體常設機構項目，雙方同意包括管理處、分支機構、辦事處、工廠、工作場所、礦場、油井或氣井、採石場或其他天然資源開採場所。惟 F 國代表主張增列農、牧場(Farm and Plantation)，U 國代表不同意，認為常設機構包括礦場、油井或氣井、採石場或其他天然資源開採場所已有利 F 國經濟發展且維持雙方貿易和諧，增列農牧、場將降低 U 國企業於

F 國投資農、牧場意願，經協商未達共識。

3. 第 3 項：由於 U 國現行協定均已納入常設機構包含裝配工程及相關監督活動之存續期間超過 6 個月者，且依 OECD 稅約範本註釋允許締約國就該項內容修正，F 國主張增列；U 國於 F 國有許多重要投資並提供技術服務，F 國政府政策亟欲保留所得來源地國課稅權，且 OECD 稅約範本註釋提及服務提供地國家得對服務所得課稅，F 國主張增列常設機構亦包含於一定期間提供服務者。U 國代表則認為依據 F 國與其他國家已簽訂之租稅協定，有關裝配工程及相關監督活動之存續期間超過 9 個月或 12 個月始構成常設機構，應予參照，爰不同意 F 國主張，本項未達共識。
4. 第 4 項及第 4.1 項：F 及 U 國政府均關切非居住者企業濫用協定，尤其規避構成常設機構情形，爰同意第 4 項準備或輔助性質者非屬常設機構情形及納入第 4.1 項反分解活動條款。
5. 第 5 項及第 6 項：有關代理人(agent)常設機構之認定，因 F 國近期簽署協定中訂有與 OECD 2014 年版本稅約範本近似內容，雙方討論後同意依照 F 國與他國簽訂之協定內容訂之。
6. 第 7 項：有關一方締約國居住者公司控制或受控於他締約國居住者公司或於他方締約國從事營業活動公司，不得就此事實認定任一公司為另一公司之常設機構，雙方代表皆同意參照 2017 年版 OECD 稅約範本內容訂之。
7. 第 8 項：有關緊密關聯之人或企業定義，雙方代表皆同意參照 2017 年版 OECD 稅約範本內容訂之。

## 肆、心得與建議

### 一、OECD 2017 年版稅約範本修正強化租稅協定防杜逃漏與租稅規避目的

跨國集團企業利用各國稅法差異，藉由跨境租稅規劃，將利潤移轉至低稅率或免稅國家致侵蝕各國稅基。OECD 依據防止 BEPS 行動計畫最終報告建議修正 2017 年版 OECD 稅約範本，如修正協定前言(雙方於不提供逃稅或避稅行為雙重不課稅或減免稅機會下締結消除雙重課稅協定)、修正第 5 條第 4 項(僅限具準備或輔助性質活動不視為 PE)，增訂第 4 項之 1 反分解條款，修正第 5 項及第 6 項以防止規避構成代理人 PE、增訂第 10 條第 2 項適用股利上限稅率最低持股期間、增訂第 29 條享有協定利益資格之利益限制與主要目的測試等，均與防杜租稅規避及協定濫用相關，強化租稅協定係雙方締約國為消除所得稅課稅差異對雙方經貿往來形成之障礙；就相關活動產生之所得商定減免稅措施，以消除雙重課稅、避免租稅逃漏與規避本質及目的。

### 二、參考 OECD 2017 年版稅約範本檢討我國協定政策落實國際反避稅措施

我國現階段未加入 OECD 「BEPS 包容性架構(Inclusive Framework on BEPS)」及簽署多邊公約，於落實防止 BEPS 行動計畫最終報告與租稅協定相關措施部分，經自我檢視 32 個簽署生效租稅協定多數符合 BEPS 最低標準(Minimum Standard)。另為表達我國支持 BEPS 租稅協定相關措施，參照多邊公約加入租稅管轄領域(Jurisdiction)作法，依多邊公約條款建立我國初步立場。未來我國與其他國家洽簽租稅協定或就現行租稅協定進行修約，將參考最新稅約範本條文進行諮商，落實國際反避稅措施。

### 三、積極派員參與 OECD 國際租稅會議掌握國際趨勢推動稅務合作

本次 OECD 會議討論主題為全面性租稅協定，包括 2017 年版稅約範本、BEPS 行動計畫及多邊公約等議題，由 OECD 顧問、加拿大與澳大利亞資

深稅務官員引領各國代表進行討論。該 3 位國際稅務專家對租稅協定有深厚學識與實務經驗，對各國代表提問均充分回應並提供實務執行問題解決建議，倘未來有關業務問題，亦歡迎與其聯繫討論。另課程依議題進行分組案例研討，小組成員藉由討論得以汲取他國經驗並建立深厚情誼，有助後續推動相關稅務合作。

我國應持續積極派員出席 OECD 國際租稅會議，瞭解國際新興議題，掌握最新租稅發展趨勢，作為我國未來政策訂定參考。另應鼓勵稅務同仁積極與各國代表及稅務專家交流討論，提升我國國際能見度，與各國代表與專家學者建立關係維持聯繫，為推動國際稅務合作奠定良好基礎。

**Existing provisions in the Kingdom of Utopia treaty network**

**PERMANENT ESTABLISHMENT**

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.
2. The term "permanent establishment" includes especially:
  - a) a place of management;
  - b) a branch;
  - c) an office;
  - d) a factory;
  - e) a workshop, and
  - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. The term "permanent establishment" also includes:
  - a) a building site or construction, assembly or installation project or supervisory activity connected therewith, only if such site, project or activity last more than nine months;
  - b) the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise of a Contracting State through its employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only where such activities continue in the other Contracting State for a period or periods exceeding in the aggregate six months in any twelve month period.
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 sub-paragraphs 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.
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies- is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the 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, would not make this fixed place of business a permanent 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.
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.

AND

Article 5

Permanent establishment

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of the enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term "permanent establishment" includes especially:
  - (a) a place of management;
  - (b) a branch;
  - (c) an office;
  - (d) a factory;
  - (e) a workshop;
  - (f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources;
  - (g) a place of exploration of natural resources;
  - (h) a building site or construction, installation or assembly project, or supervisory activities in connection therewith where such site, project or activity continues for more than six months;
  - (i) premises used as a sales outlet;
  - (j) a warehouse, in relation to a person providing storage mainly for some other person or persons;
  - (k) a place for the furnishing of services, including consultancy services by an enterprise through employees or other personnel where activities of that nature continue (for the same or a connected project) within the country for a period or periods aggregating more than 183 days within any twelve-month period.
3. 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.
4. A person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State (other than an agent of an independent status to whom paragraph 5 applies) shall be deemed to be a permanent establishment of that enterprise in the first-mentioned State if he has and habitually exercises in that State, an authority to conclude contracts on behalf of the enterprise, unless his activities are limited to the purchase of goods or merchandise for that enterprise.
5. 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. However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of the enterprise, he shall not be considered as agent of an independent status within the meaning of this paragraph if the transactions between the agent and the enterprise were not made under arm's-length conditions. In such a case, the provisions of paragraph 4 shall apply.
6. 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.

## Existing provisions in the Republic of Fredonia treaty network

## Article 5

## Permanent establishment

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.
2. The term "permanent establishment" includes especially:
  - (a) a place of management;
  - (b) a branch;
  - (c) an office;
  - (d) a factory;
  - (e) a workshop;
  - (f) an installation or structure for the exploration of natural resources;
  - (g) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources; and
  - (h) a warehouse or other structure used as a sales outlet.
3. The term "permanent establishment" shall also include:
  - (a) a building site, a construction, installation or assembly project or supervisory activities in connection therewith, where such site, project or activities continue for a period or periods aggregating more than 9 months;
  - (b) the furnishing of services, including consultancy services, by a resident of one of the Contracting States through employees or other personnel, where activities of that nature continue for the same or a connected project within the other Contracting State for a period or periods aggregating more than 6 months within any twelve-month period.
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 sub-paragraphs (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.
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 7 applies – is acting in a Contracting State on behalf of the enterprise of the other Contracting State, the enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the first-mentioned State, if such a person:
  - (a) has and habitually exercises in the first-mentioned State an authority to conclude contracts on behalf of the enterprise, unless his activities are limited to the purchase of goods or merchandise for the enterprise; or
  - (b) has no such authority, but habitually maintains in the first-mentioned State a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise from which he regularly delivers goods or merchandise to residents of that State on behalf of the enterprise.
6. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, an insurance enterprise of a Contracting State shall, except in regard to re-insurance, be deemed to have a permanent establishment in the other State if it collects premiums in the territory of that other State or insures risks situated therein through an employee or through a representative who is not an agent of an independent status within the meaning of paragraph 7.
7. An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other 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. However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of that enterprise or on behalf of that enterprise and other enterprises, which are controlled by it or have a controlling interest in it, he will not be considered an agent of an independent status within the meaning of this paragraph.
8. 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.

And,

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.
2. The term "permanent establishment" includes especially:
  - a) a place of management;
  - b) a branch;
  - c) an office;
  - d) a factory;
  - e) a workshop, and
  - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation 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;
  - f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e),

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

- 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 is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, 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 establishment under the provisions of that paragraph.

6. 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.