

出國報告（出國類別：進修）

參加 2019 荷蘭萊登國際租稅中心 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：科員 張武琳

派赴國家：荷蘭

出國期間：108 年 9 月 30 日至 108 年 12 月 18 日

報告日期：109 年 3 月 16 日

摘要

本報告首先簡介租稅協定消除重複課稅原理與運作方式，接續說明經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) 稅約範本第 23 條（消除雙重課稅）原理及機制，包括免稅法或稅額扣抵法，並探討實務上較為特殊之消除重複課稅議題及其處理方式。

為進一步說明相關規定之實務運作，列舉案例，依前述分析及處理機制，解決雙重課稅與雙重不課稅問題。

參加 2019 荷蘭萊登國際租稅中心 國際租稅課程進修報告

目 錄

壹、目的.....	3
貳、租稅協定消除重複課稅原理.....	4
參、與消除重複課稅相關之特殊議題.....	10
肆、案例研習.....	17
伍、心得與建議.....	46

壹、目的

財政部為培養國際租稅人才，自 94 年起與歐洲地區頗負盛名之荷蘭萊登大學國際租稅中心（International Tax Center ITC, Leiden University）合作，定期選派所屬機關同仁學習國際租稅相關課程。ITC 開設之 1 年期國際租稅碩士班課程，學程自每年 8 月底至次年 8 月中旬，內含 2 個月論文撰寫期間。課程內容含括國際租稅基礎理論、租稅協定、移轉訂價、歐盟租稅法規、關稅、加值型營業稅、美國個人所得稅法、美國公司所得稅法及國際租稅規劃等科目。

該中心自 108 年起，改以萊登國際租稅中心（International Tax Center Leiden，簡稱 ITC）獨立營運，調整組織型態以符荷蘭教育法規，爰 108 年至 109 年學年該中心僅提供國際租稅基礎－租稅協定課程（108 年秋季）及移轉訂價系列課程（109 年春季）。

本次財政部選派國際財政司張科員武琳進修三個月之國際租稅基礎－租稅協定課程，係國際租稅中心課程中最具研習價值之課程。同班修業學生來自世界各地，其中國稅局官員 5 名，亦有非稅務背景學生參與其中，張員修習學業外，亦與各國學員就推動業務交流，以利我國國際合作。

貳、租稅協定消除重複課稅原理

一、租稅協定簡介

租稅協定係由來源地國提供減免稅措施，居住地國就來源地國依協定課稅之所得提供國外稅額扣抵或免稅方式，消除重複課稅，減少各國稅制差異對於跨境經濟活動之干擾，俾利產業發展及投資布局。目前國際間簽訂超過 3 千多個租稅協定，多數以經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD)發布所得及資本稅公約範本（以下簡稱 OECD 稅約範本）為簽訂租稅協定之重要參考依據。

二、消除雙重課稅機制—免稅及稅額扣抵

參考 OECD 稅約範本規定課稅權分配機制，倘允許來源地國得課稅者，居住地國依第 23 條（消除重複課稅）規定提供免稅或來源地國已納稅額扣抵，以解決跨境交易雙重課稅問題；但是分配課稅權條文規定僅由居住地國得課稅者，因來源地國不課稅，居住地國無需適用第 23 條規定。依 OECD 稅約範本第 23 條註釋第 1 節及第 2 節說明，租稅協定係處理法律上重複課稅，其指同一人（個人或法人）之同一筆所得，被兩個以上租稅管轄領域課徵稅捐之情形；而經濟上重複課稅（同一筆所得於不同納稅義務人階段課徵稅捐）無法透過稅約範本第 23 條規定機制消除。

OECD 稅約範本第 23 條提供免稅法（第 23 條 A）及稅額扣抵法（第 23 條 B），供租稅協定締約國選擇。採免稅法國家係就積極性所得免稅，另就來源地國依協定採上限稅率完稅之消極性所得，以稅額扣抵法消除重複課稅。以下就 2017 年 OECD 稅約範本第 23 條 A（免稅法）及第 23 條 B（稅額扣抵法）條文內容說明：

（一）第 23 條 A 免稅法

1. 第 1 項

Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention (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), the

firstmentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.

除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），該一方締約國應就該所得或資本給予免稅。

第 23 條 A 第 1 項規定來源地國依據協定就所得有課稅權，居住地國有義務免課該筆所得。至來源地國實際是否執行課稅在所不問，因稅約範本未將來源地國實際納稅與否，列為居住地國執行消除重複課稅措施要件。依此，居住地國無需查證該筆所得於來源地國課稅狀況（OECD 稅約範本第 23 條註釋第 34 節）。但由於適用免稅法之所得金額係依居住地國國內法規定計算，爰該筆所得金額與來源地國依其國內法適用協定課稅金額可能不同，締約雙方適用時應予注意。

為避免上述情形發生雙重不課稅，例如依據協定來源地國得課稅，惟因該國內獎勵投資規定免稅，居住地國依據本項免稅法規定亦免課該筆所得，發生雙重不課稅之情形，締約雙方得議定修正相關條文防止發生雙重不課稅（OECD 稅約範本第 23 條註釋第 35 節）。

2017 年 OECD 稅約範本增訂括弧文字（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），闡明當來源地國適用協定規定時，係以所得由其居住者取得或資本由其居住者擁有而課稅者，明確免除居住地國提供消除雙重課稅之義務（OECD 稅約範本第 23 條註釋第 11.1 節）。該增訂文字係因第 23 條消除重複課稅原理，居住地國提供消除重複課稅，係以來源地國以該身分適用條文為限，倘來源地國適用協定時亦以居住地國自居，居住地國無依本條提供免稅義務。此情形多見於締約雙方對一具透視課稅實體取得所得時，因各自國內法律不同見解，來源地國與居住地國各自認定屬不同居住者之人取得該所得適用協定課稅之情形，為防止透視課稅導致締約雙方皆以居住

地國自居，產生適用消除雙重課稅措施衝突，規定此情形下互不負適用本條消除重複課稅義務。

2. 第 2 項

Where a resident of a Contracting State derives items of income which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of Articles 10 and 11 (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), the firstmentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.

一方締約國居住者取得源自他方締約國且依第 10 條及第 11 條課稅之所得（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），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於適用扣抵前，加計取自他方締約國所得所計算之稅額。

依第 23 條 A 第 2 項規定意旨，當來源地國就股利或利息（權利金依 OECD 稅約範本第 12 條規定僅由居住地國課稅）依據協定相關條文以較低稅率課稅，免稅法不適宜作為平衡締約雙方課稅權之工具，以維持該等所得課稅權由雙方共享之理念。依此，本項作為第 1 項例外規定，居住地國對符合規定所得消除雙重課稅方法由免稅法改採普通稅額扣抵法規定（Switch-over rule）。

3. 第 3 項

Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於該一方締約國免稅時，其於計算該居住者其他所得或資本之應納稅額時，依協定規定

免稅之所得或資本得納入考量。

第 23 條 A 第 3 項明示居住地國於計算其居住者適用之稅率時，得納入依協定應予免課之所得作為考量；又前揭適用免稅法免稅之所得亦包含依協定僅由來源地國課稅之所得。

4. 第 4 項

The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.

一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，他方締約國依本協定規定應予免稅，或依本協定第 10 條第 2 項或第 11 條第 2 項規定課稅者，不適用本條第 1 項免稅規定。

第 23 條 A 第 4 項於 2000 年 OECD 稅約範本增訂 (OECD 稅約範本註釋第 23 條第 56.1 節至第 56.3 節)，係為避免締約雙方就個案事實或協定條文解讀有所不同，導致居住地國依第 1 項免稅規定有雙重不課稅情形，爰規範居住地國無義務依本條第 1 項規定免課所得。前揭雙重不課稅情況之發生，係因來源地國認定適用協定條文規定時，不就所得課稅，居住地國因與來源地國對個案事實或適用條文解釋認定不同，認為來源地國可以課稅，致依第 1 項規定免稅產生雙重不課稅情形，爰於本項規定居住地國提供免稅情形不包括來源地國依協定應予免稅或適用較低稅率者。

(二) 第 23 條 B 稅額扣抵法

1. 第 1 項

Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention (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), the firstmentioned State shall allow:

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;

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.

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.

一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），該一方締約國應准予下列扣抵規定。但該項扣抵數額，視情況指不得超過於適用扣抵前加計於他方締約國得予課稅之所得或資本所計算之稅額：

- a. 扣抵該所得已於他方締約國繳納之稅額。
- b. 扣抵該資本已於他方締約國繳納之稅額。

第 23 條 B 第 1 項規定來源地國適用協定後，居住地國使用普通稅額扣抵法 (ordinary credit method) 消除法律上重複課稅。依此，與第 23 條 A 第 2 項規定相同，居住地國應就於來源地國已納稅額給予普通稅額扣抵，而非全額國外已納稅額均可適用扣抵。所稱普通稅額扣抵，指居住地國僅對規定限額內之稅額提供扣抵，適用扣抵金額可能低於來源地國已納稅額，以下舉例說明：

A 公司係於甲國設立登記之公司，其於甲國之所得為 200 萬元，於乙國賺取之所得亦為 200 萬元，甲國之公司稅稅率為 20%，乙國公司稅稅率為 30%，計算甲國應提供之扣抵稅額。

甲國(居住地國)		乙國(來源地國)	
公司稅稅率=20%		公司稅稅率=30%	
居住地國所得 200 萬元			
來源地國所得 200 萬元		來源地國所得 200 萬元	
全球所得	400 萬元		
稅額(20%)	80 萬元	稅額(30%)	60 萬元
扣抵稅額	(40 萬元)*		

最終稅負 40 萬元

A 公司於甲國及乙國之總稅負 100 萬元（總稅負=60 萬元+40 萬元=100 萬元）

*註：普通稅額扣抵下，扣抵稅額係以下列兩數額較低者：

1、於乙國實際納稅額=60 萬元

2、依公式計算金額=(來源地國所得/全球所得)X 甲國給予扣抵前稅額

$$=(200 \text{ 萬元}/400 \text{ 萬元}) \times 80 \text{ 萬元}=40 \text{ 萬元}$$

爰較低之數額為 40 萬元，故甲國准予扣抵之限額為 40 萬元，小於該公司於乙國實際繳納之稅額 60 萬元。

另外應注意本項未詳細規定如何計算及給予稅額扣抵，應依照國內稅法規定計算及給予稅額扣抵。

2017 年 OECD 稅約範本於本項同第 23 條 A 第 1 項增訂括弧 (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) 文字，相關說明如第 23 條 A 第 1 項規定。

2. 第 2 項

Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於該一方締約國免稅時，其於計算該居住者其他所得或資本之應納稅額時，依協定規定免稅之所得得納入考量。

第 23 條 B 第 2 項明示居住地國以累進稅率適用扣抵法消除法律上重複課稅者，於決定適用稅率時，得考量納入其依協定應予免稅之所得。

叁、與消除重複課稅相關之特殊議題

一、視同已納稅額扣抵法 (Tax Sparing)

(一) 說明

為鼓勵外國投資人投資，來源地國可能於國內法給予租稅優惠，以提升投資誘因。但當該投資人居住地國採普通稅額扣抵法時，因僅允許扣抵於來源地國「已納」之稅捐，該投資人合計來源地國及居住地國總稅負，實際享受租稅減免效果有限。為避免前揭情形影響投資意願，開發中國家（來源地國）可能於諮商過程要求增訂視同已納稅額扣抵條文，使投資人於來源地國適用國內租稅優惠規定減少繳納之稅額，於居住地國視同已納，提升適用扣抵稅額，減少於居住地國實際繳納稅捐，達成鼓勵廠商投資之目的（OECD 稅約範本第 23 條註釋第 72 節至第 73 節）。依此，就原應由來源地國課徵之稅，居住地國給予其居住者虛擬 (fictional) 稅額扣抵。

1998 年 OECD 相關報告指出，視同已納稅額扣抵機制須注意以下議題；(1) 可能被濫用。(2) 促進來源地國經濟成長有效性。(3) 變相鼓勵各國制定租稅優惠措施（OECD 稅約範本第 23 條註釋第 75 節）。OECD 稅約範本第 23 條註釋第 76 節指出，視同已納稅額扣抵容易被濫用，致來源地國及居住地國損失高額稅收，由於此種濫用不易偵測，即使居住地國發現濫用情形，由於刪除或修訂現有租稅協定視同已納稅額扣抵條文需時且困難，該國亦無法快速採取反制措施。OECD 認為視同已納稅額扣抵法未必具促進經濟發展效果，然 OECD 會員國仍有於協定中增訂相關條文情形。

我國目前 32 個租稅協定，與泰國、越南、新加坡及馬來西亞訂有視同已納稅額扣抵條文，除新加坡外，均已落日。

(二) 案例說明

R 國企業之所得如下

來自 S 國所得：	100
全球所得合計（含 S 國所得）：	300
S 國公司稅率：	30%
R 國（居住地國）公司稅率：	35%

S 國國內法規定為獎勵外商投資，源自 S 國所得 100 免予課稅，R-S 租稅協定訂有視同已納稅額扣抵法相關條文。茲就「S 國無獎勵外商投資免稅規定」、「S 國提供獎勵外商投資免稅規定，但協定無視同已納稅額扣抵條文」、「S 國提供獎勵外商投資免稅規定，協定提供視同已納稅額扣抵」3 種情形計算適用結果如下表。

表 1 視同已納稅額扣抵效果

適用情況 R 國企業	情況 1 S 國無獎勵外商投資免稅規定	情況 2 S 國提供獎勵外商投資免稅規定，但協定無視同已納稅額扣抵條文	情況 3 S 國提供獎勵外商投資免稅規定，協定提供視同已納稅額扣抵
在 S 國課稅情形	30 (100X30%)	0	0
在 R 國課稅情形	105 (300X35%)	105	105
在 R 國稅額扣抵	(1)30 (S 國課稅) (2)100/300*105=35 以上 2 者取低，為 30	(1)0 (S 國課稅) (2)100/300*105=35 以上 2 者取低，為 0	(1)30 (視同已納稅額扣抵) (2)100/300*105=35 以上 2 者取低，為 30
在 R 國最終稅負	105-30=75	105-0=105	105-30=75
總稅負	30+75=105	105+0=105	75+0=75

(三) 案例結論

本案情況 2 中，S 國為吸引外商投資制定獎勵投資租稅優惠措施，外商於 S 國享有租稅優惠，惟 R 國計算該企業應納稅額時，因於 S 國未實際繳稅，爰無適用扣抵稅額，於 R 國需繳納全額稅捐。由於 R 國企業總稅負不變，S 國提供免稅以吸引外商投資之效果不顯著（與情況 1 相較），爰 S 國與 R 國諮商租稅協定時，將有動機要求納入視同已納稅額扣抵法相關條文，R 國將給予其企業虛擬 (fictional) 稅額扣抵，使 R 國企業總稅負下降（如

情況 3)。然兩國應注意該條文可能受到 R 國企業之濫用，或使 S 國與 R 國競相制定對實際經濟發展效果不明確之獎勵投資租稅優惠措施。

二、雙重課稅與雙重不課稅源自國內法規、個案事實認定或協定解讀不同之處理

第 23 條 A 第 1 項「除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），該一方締約國應就該所得或資本給予免稅」、第 2 項「一方締約國居住者取得源自他方締約國且依第 10 條及第 11 條課稅之所得（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），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於適用扣抵前，加計取自他方締約國所得所計算之稅額」，及第 23 條 B 第 1 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），該一方締約國應准予下列扣抵規定。但該項扣抵數額，視情況指不得超過於適用扣抵前加計於他方締約國得予課稅之所得或資本所計算之稅額 a. 扣抵該所得已於他方締約國繳納之稅額。b. 扣抵該資本已於他方締約國繳納之稅額。但該項扣抵數額，視情況指不得超過該所得或資本於他方締約國依法課徵之稅額」規定，無論居住地國消除雙重課稅採免稅法或扣抵法，當某項所得依租稅協定規定得由來源地國課稅時，居住地國應視情況免課該筆國外來源所得或給予稅額扣抵，以消除雙重課稅。但當居住地國與來源地國對於適用協定所得分類產生歧見時，會產生第 23 條適用之資格衝突(conflicts of qualification)爭議，雙方就「依本協定規定於他方締約國（即來源地國）課稅時」解讀不同，產生無法消除之雙重課稅或雙重不課稅情形(OECD 稅約範本第 23 條註釋第 32.1 節及第 32.2 節)。說明如下：

(一)無法消除之雙重課稅

1. 締約雙方國內法規定不同

倘依適用之協定規定，特定所得或財產需依國內法定義認定(例如 OECD 稅約範本第 6 條（不動產所得）第 2 項規定)，或協定未定義，而依第 3 條

(一般定義)第 2 項適用國內稅法認定時，來源地國與居住地國之國內法規定差異，以致來源地國對案關所得或財產所適用之租稅協定條款與居住地國認定不同，來源地國認為協定允許其課稅，居住地國認為依協定來源地國應予免稅，無需提供扣抵，產生雙重課稅情形。依 OECD 稅約範本第 23 條註釋第 32.3 節說明，該所得或財產因來源地國係依協定要求適用其國內法認定之結果，認定適用協定規定並據以課稅，居住地國按第 23 條條文「依本協定規定於他方締約國課稅時」文字要求，仍應提供消除雙重課稅之措施，即居住地國不以其解讀決定第 23 條適用，以解決此類雙重課稅。

2. 締約雙方對個案事實認定不同或對協定規定解讀不同

適用條文觀點產生衝突源自締約雙方對個案事實或條文解讀不同者，依第 23 條規定，居住地國不會同意此時來源地國係「依本協定規定於他方締約國課稅時」，無義務消除重複課稅，爰此類雙重課稅問題須透過第 25 條相互協議程序解決 (OECD 稅約範本第 23 條註釋第 32.5 節)。

(二) 雙重不課稅

1. 締約雙方國內法規定不同

倘依適用之協定規定，特定所得或財產需依國內法定義認定，或協定未定義，而依第 3 條第 2 項適用國內稅法認定時，來源地國與居住地國之國內法規定差異，以致來源地國對案關所得或財產所適用之租稅協定條款與居住地國認定不同，來源地國認為協定不允許其課稅，居住地國認為協定規定得由來源地國課稅，爰適用免稅法消除雙重課稅，產生雙重不課稅情形。依 OECD 稅約範本第 23 條註釋第 32.6 節說明，該所得或財產因來源地國依協定要求適用其國內法認定之結果，認定適用協定規定僅由居住地國課稅，按「依本協定規定於他方締約國課稅時」文字要求，居住地國無須依第 23 條規定，提供雙重課稅之消除。前揭雙重不課稅情形僅發生於居住地國採免稅法消除雙重課稅者，倘居住地國採稅額扣抵法，由於來源地國未執行課稅，居住地國實際適用已納稅額扣抵金額為零，不發生雙重不課稅情形。

2. 締約雙方對個案事實認定不同或對協定規定解讀不同

倘來源地國與居住地國對個案事實認定不同或對協定規定解讀不同，

以致來源地國對特定所得或財產適用之租稅協定條款與居住地國不同，來源地國認為協定不允許其課稅或應適用第 10 條（股利）第 2 項或第 11 條（利息）第 2 項給予優惠稅率，居住地國認為協定未限制來源地國課稅權，產生全部所得或部分所得雙重不課稅情形。依第 23 條 A 第 4 項規定，居住地國無須依第 23 條 A 第 1 項規定，提供雙重課稅之消除（OECD 稅約範本第 23 條註釋第 56.1 節）。前揭雙重不課稅情形僅發生於居住地國採免稅法，理由同上述 1. 之說明。

(三)依第 23 條註釋第 32.1 節至第 32.7 節、第 56.1 節及第 56.3 節相關說明，整理締約雙方於適用協定各項歧異原因如下表，可能產生雙重課稅及雙重不課稅與解決方式。

表 2 解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表

課稅結果 適用歧異原因	[A]雙重課稅 居住地國採扣抵法或免稅法	[B]雙重不課稅 居住地國採免稅法
[1.a]國內法規定不同 (名詞定義)	依第 23 條 A 第 1 項及第 2 項與第 23 條 B 第 1 項規定，因符合「依本協定規定於他方締約國課稅時」規定，爰免課稅或提供扣抵	依第 23 條 A 第 1 項，因來源地國未課稅，不符「依本協定規定於他方締約國課稅時」規定，爰無須免課稅
[1.b]國內法規定不同 (課稅實體透視認定規定)		
[2]事實認定不同	不提供扣抵或免課稅，透過相互協議解決爭議	依第 23 條 A 第 4 項，因來源地國未課稅或適用第 10 條第 2 項或第 11 條第 2 項給予優惠稅率，無須免課稅
[3]協定規定解讀不同		

[1.a]協定用詞於協定未界定，依第 3 條（一般定義）第 2 項參照國內法，但締約雙方國內法定義不同。

[1.b]締約雙方國內法就實體透視課稅規定認定原則不同，例如合夥組織是否為稅法上課稅實體之認定。

[2] 對協定規定之要件，依個案查核事實之認定不同。

[3] 協定用詞已於協定界定，但締約雙方解讀不同。

三、時間錯配-股票選擇權為例

(一) 說明

依第 23 條規定居住地國應消除雙重課稅，惟有關來源地國何時適用減免稅措施或居住地國何時執行消除雙重課稅問題，並未規範。換言之，相對於居住地國，來源地國課稅時間較早或晚，並不影響居住地國依第 23 條消除重複課稅義務，惟兩國家就同一筆所得因各自國內法規定課稅時點不同，且均於各自認定課稅時點，以居住地國執行課稅者，將產生問題。例如：對股票選擇權課稅，不同國家就員工福利實現之課稅標準可能不同，該員工經常變換居住者身分，使兩國對股票選擇權之課稅，發生時間錯配效果。

(二) 釋例

第 1 年 R1 國於居住者員工 A 獲得股票選擇權時對該所得課稅，第 2 年員工 A 移民為 R2 國居住者，R2 國於員工 A 執行選擇權時對其所得課稅。有關前揭案例可能有以下 2 種情況：

(1) 勞務提供地位於一方締約國

員工 A 為 R1 國居住者，股票選擇權與該勞務提供有關，R1 國於第 1 年取得股票選擇權日課稅，第 2 年員工 A 移民為 R2 國居住者，R2 國就同筆所得於執行選擇權日課稅。本案因未涉及第 3 國，可簡化為來源地國與居住地國雙重課稅問題，員工 A 於 R1 國實際提供勞務，爰第 2 年 R2 國課稅時，R1 國第 1 年之課稅可視為 R1 國依第 15 條（受僱所得）以來源地國就來源所得課稅，R1 國第 1 年課稅時以居住地國自居不影響 R2 國於第 2 年提供消除雙重課稅之義務，兩國課稅時間點不同之錯配，因採取此解讀而消除。

(2) 勞務提供地位於第 3 國（即勞務未於任一方締約國執行）

因勞務提供地在第 3 國，R1 國及 R2 國於不同時點之課稅均無法解讀對方係以來源地國依第 15 條（受僱所得）規定課稅，於此種情形下，無法簡化為來源地國及居住地國雙重課稅情形。換言之，兩國於不同時點皆對同一人之同一所得，以居住地國身分適用協定，依第 23 條「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」規定，互不提供消除雙重課稅措施，兩國宜

透過相互協議處理重複課稅問題。OECD 稅約範本第 15 條（受僱所得）註釋第 12.14 節建議，R2 國應就 R1 國所課徵部分租稅提供消除重複課稅機制，因該部分所得係與員工 A 為 R1 國居住者提供勞務有關。同理 R1 國應依據相同標準，就 R2 國所課徵部分租稅提供消除重複課稅，因該部分所得係與員工 A 為 R2 國居住者提供勞務有關。

肆、案例研習

本報告舉 15 個案例，說明實務上雙重課稅與雙重不課稅可能發生之情形，並依第 23 條 A/B 規定（本報告貳、租稅協定消除重複課稅原理），佐以解決特殊問題技巧（本報告參、與消除重複課稅相關之特殊議題），以消除雙重課稅與雙重不課稅問題。以下解說將利用本報告參、與消除重複課稅相關之特殊議題之表 2「解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表」作為輔助，俾利讀者有效瞭解協定條文適用結果。

案例 1

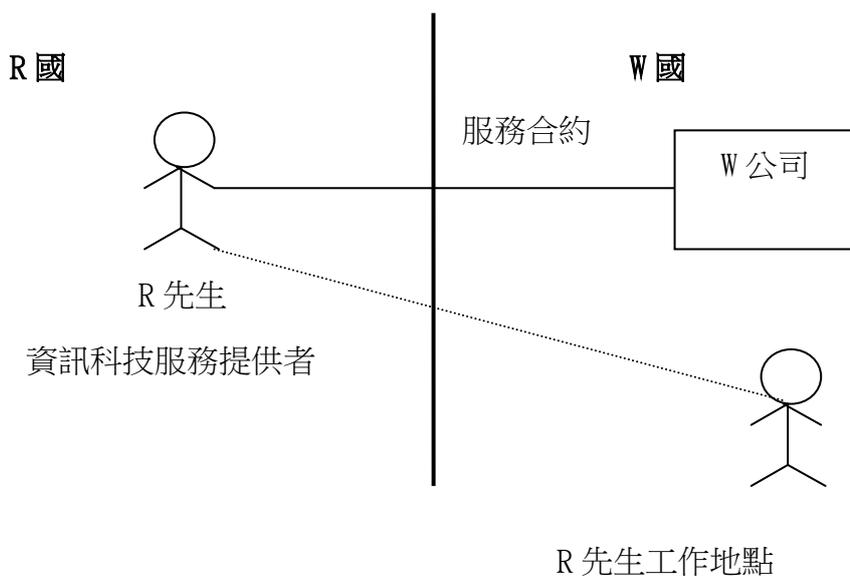


圖 1

一、案例說明

R 先生為 R 國居住者，與 W 公司簽約在 W 國提供資訊科技服務（獨立服務¹，independent service），為期 2 個月。

二、本案相關條文

- （一）第 3 條（一般定義）第 2 項「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。」
- （二）第 7 條（營業利潤）第 1 項「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

¹相對於受僱關係，類似 UN (United Nations) 稅約範本第 14 條（執行業務）第 2 項定義之服務類型。

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。」

(三) 第 15 條 (受僱所得) 第 1 項「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。」

(四) 第 15 條 (受僱所得) 第 2 項「一方締約國之居住者於他方締約國內提供勞務而取得之報酬，符合下列各款規定者，應僅由該一方締約國課稅，不受前項規定之限制：a. 該所得人於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方締約國持續居留或合計居留期間不超過 183 天。b. 該項報酬由非為他方締約國居住者之雇主所給付或代表雇主給付。c. 該項報酬非由該雇主於他方締約國內之常設機構負擔。」

(五) 第 23 條 A 第 1 項「除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時 (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)，該一方締約國應就該所得或資本給予免稅。」

(六) 第 23 條 B 第 1 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時 (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)，該一方締約國應准予下列扣抵規定。但該項扣抵數額，視情況指不得超過於適用扣抵前加計於他方締約國得予課稅之所得或資本所計算之稅額：a. 扣抵該所得已於他方締約國繳納之稅額。b. 扣抵該資本已於他方締約國繳納之稅額。」

三、各國觀點

W 國觀點：依 R-W 租稅協定 (與 2017 年 OECD 稅約範本一致) 第 3 條 (一般定義) 第 2 項參考國內法，論其實質為受僱，依第 15 條 (受僱所得) 第 1 項及第 2 項第 b 款，W 公司為 R 先生之實際雇主，W 國得就 W 公司給付 R 先生所得課稅。

R 國觀點：依該協定第 3 條 (一般定義) 第 2 項參考國內法，以法律形式認定，R

先生於 W 國從事營業活動，依第 7 條（營業利潤）第 1 項規定，由於未構成常設機構，W 國不得就 W 公司給付 R 先生所得課稅。

四、解說

- （一）W 國就該筆所得課稅，但是 R 國認為依協定 W 國不得課稅，其無須提供扣抵或免課稅，爰產生雙重課稅。
- （二）雙方適用協定歧異源自國內法對受僱定義不同，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重課稅情形[A]，搭配適用歧異原因為國內法規定（名詞定義）不同[1.a]，可以得出 R 國應依該協定第 23 條 A 第 1 項免課稅或第 23 條 B 第 1 項提供扣抵之結論，解決雙重課稅問題。

案例 2

R 國（視合夥組織為課稅實體）

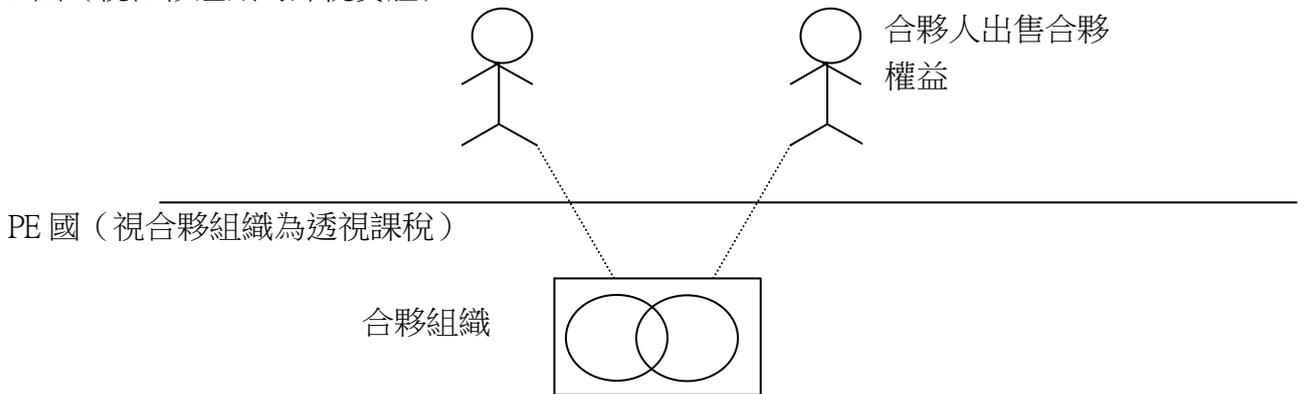


圖 2

一、案例說明

PE 國之合夥組織於 PE 國從事營業活動構成常設機構，其中一名 R 國居住者合夥人出售合夥權益，PE 國依國內法視合夥組織為透視課稅，但是 R 國依國內法視合夥組織為課稅實體。

二、本案相關條文

- （一）第 13 條（財產交易所得）第 1 項「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）第 13 條（財產交易所得）第 2 項「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) 第 13 條 (財產交易所得) 第 3 項「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或附屬於該等船舶或航空器營運之動產而取得之利得，僅由該締約國課稅。」
- (四) 第 13 條 (財產交易所得) 第 4 項「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 天內任一時點超過百分之 50 之價值直接或間接來自位於他方締約國境內合於第 6 條所稱之不動產，其取得之利得，他方締約國得予課稅。」
- (五) 第 13 條 (財產交易所得) 第 5 項「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。」
- (六) 第 23 條 A 第 1 項「除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時 (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)，該一方締約國應就該所得或資本給予免稅。」
- (七) 第 23 條 B 第 1 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時 (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)，該一方締約國應准予下列扣抵規定。但該項扣抵數額，視情況指不得超過於適用扣抵前加計於他方締約國得予課稅之所得或資本所計算之稅額：a. 扣抵該所得已於他方締約國繳納之稅額。b. 扣抵該資本已於他方締約國繳納之稅額。」

三、各國觀點

PE 國觀點：PE 國視合夥組織為透視課稅，合夥權益構成常設機構之動產一部分，依 R-PE 租稅協定 (與 2017 年 OECD 稅約範本一致) 第 13 條 (財產交易所得) 第 2 項規定，PE 國得就合夥人出售合夥權益所得課稅。

R 國觀點：R 國視合夥組織為課稅實體，R 國居住者出售合夥權益不適用該協定第 13 條 (財產交易所得) 第 1 項至第 4 項規定，係適用第 5 項規定僅 R 國得就合夥人出售合夥權益所得課稅。

四、解說

- (一) PE 國就該筆所得課稅，但是 R 國認為依協定 W 國不得課稅，其無須提供扣

抵或免課稅，爰產生雙重課稅。

- (二) 雙方適用協定歧異源自國內法對合夥組織透視課稅規定不同，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重課稅情形[A]，搭配適用歧異原因為國內法規定（實體透視課稅規定）不同[1.b]，可以得出 R 國應依第 23 條 A 第 1 項免課稅或第 23 條 B 第 1 項提供扣抵之結論，解決雙重課稅問題。

案例 3

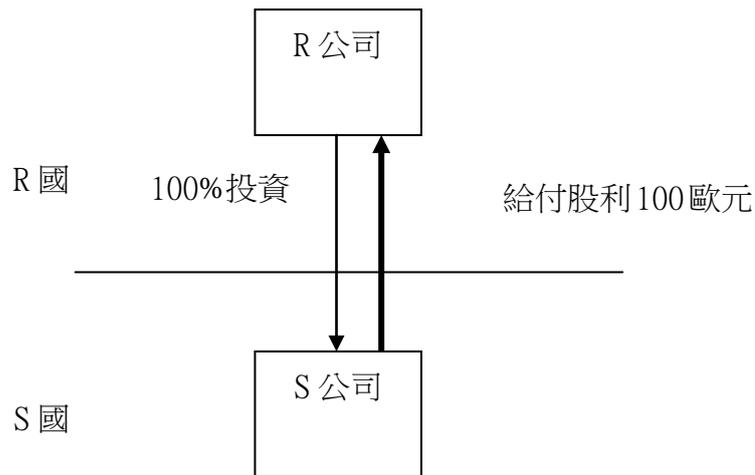


圖 3

一、案例說明

R 公司為 R 國居住者，自 S 公司（S 國居住者）取得股利 100 歐元。

二、本案相關條文

- (一) 第 3 條（一般定義）第 2 項「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。」
- (二) 第 10 條（股利）第 2 項「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百分之 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

之百分之 5；2.其他情況下，不得超過股利總額之百分之 15。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。」

(三) 第 25 條 (相互協議程序) 第 3 項「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。」

三、各國觀點

R 國觀點：依 R 國國內法，受益所有人為取得股利之人規定 (即所得人為受益所有人)，R 國適用 R-S 租稅協定 (與 2017 年 OECD 稅約範本一致) 時，依國內法視 R 公司為受益所有人，爰認為 S 國課徵股利稅額不得超過股利總額之 5%。

S 國觀點：S 國國內法無受益所有人規定，爰參考 OECD 稅約範本註釋有關說明，認為 R 公司有代理人、代名人或導管公司情形，爰 S 國不視 R 公司為受益所有人，不適用該協定第 10 條 (股利) 第 2 項上限稅率規定，依國內法扣繳稅率 30% 就源課稅。

四、解說

(一) S 國就該筆所得課徵稅額 30，但是 R 國認為依協定 S 國僅得課徵稅額 5，其僅須提供扣抵稅額 5 (假設 R 國國內稅率大於 5%)，爰產生部分所得雙重課稅。

(二) 雙方適用協定歧異源自對協定規定解讀不同，S 國認為 OECD 稅約範本註釋訂有相關說明，依第 3 條 (一般定義) 第 2 項規定應優先參考，R 國認為應參考國內法規定，由於 OECD 稅約範本註釋就受益所有人訂有適用規定，本案非國內法對名詞定義差異問題，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重課稅情形[A]，搭配適用歧異原因為協定規定解讀不同[3]，可以得出雙方透過第 25 條第 3 項相互協議之結論，解決部分所得雙重課稅問題。

案例 4

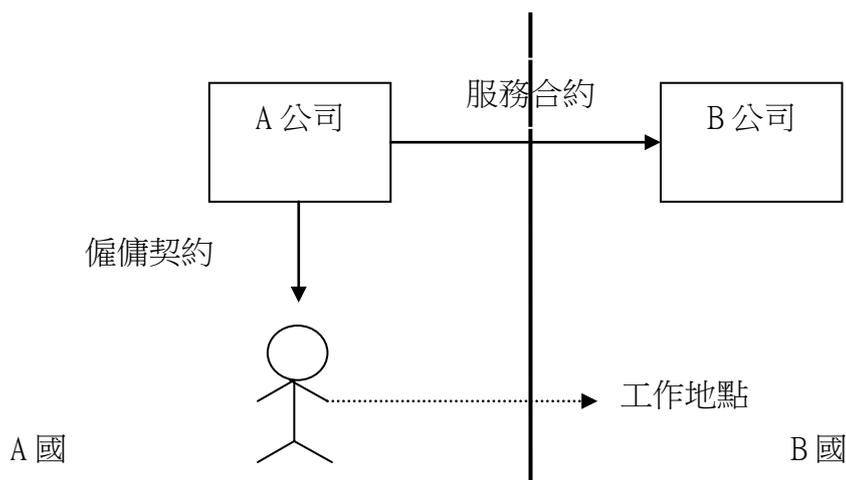


圖 4

一、案例說明

A 公司從事人力仲介，招募 A 國居住者至 B 國，為 B 國居住者 B 公司工作，為期 3 個月，A 公司與員工簽署僱傭合約並與 B 公司簽署服務合約。(A 國採免稅法)

二、本案相關條文

- (一) 第 3 條（一般定義）第 2 項「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。」
- (二) 第 15 條（受僱所得）第 1 項「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。」
- (三) 第 15 條（受僱所得）第 2 項「一方締約國之居住者於他方締約國內提供勞務而取得之報酬，符合下列各款規定者，應僅由該一方締約國課稅，不受前項規定之限制：a. 該所得人於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方締約國持續居留或合計居留期間不超過 183 天。b. 該項報酬由非為他方締約國居住者之雇主所給付或代表雇主給付。c. 該項報酬非由該雇主於他方締約國內之常設機構負擔。」
- (四) 第 23 條 A 第 1 項「除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所

得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），該一方締約國應就該所得或資本給予免稅。」

三、各國觀點

B 國觀點：租稅協定未定義僱傭關係，依 A-B 租稅協定（與 2017 年 OECD 稅約範本一致）第 3 條（一般定義）第 2 項規定參照國內法，B 國國內法採法律形式認定雇主身分，爰 A 公司為雇主，第 15 條（受僱所得）第 1 項及第 2 項規定，因居留未超過 183 天、雇主非為 B 國居住者且薪資未由 A 公司於 B 國之常設機構負擔，僅 A 國得就該員工於 B 國提供勞務賺取之所得課稅。

A 國觀點：A 國國內法採經濟實質認定雇主身分，爰 B 公司為雇主，依該協定第 15 條（受僱所得）第 1 項及第 2 項第 b 款規定，雇主為 B 國居住者，B 國得就該員工於 B 國提供勞務賺取之所得課稅，爰 A 國須就該所得免予課稅。

四、解說

- （一）B 國依該協定就該員工於 B 國提供勞務賺取之所得免予課稅，但是 A 國認為依協定 B 國得就該所得課稅，A 國須就該所得免予課稅，爰產生雙重不課稅。
- （二）雙方適用協定歧異源自國內法對受僱定義不同²，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重不課稅情形[B]，搭配適用歧異原因為國內法規（名詞定義）不同[1.a]，可以得出 A 國應依該協定第 23 條 A 第 1 項無須免課稅之結論，解決雙重不課稅問題。

²不同於案例 3「受益所有人」為 OECD 稅約範本註釋所明示，OECD 稅約範本第 15 條註釋未就「雇主」定義。

案例 5

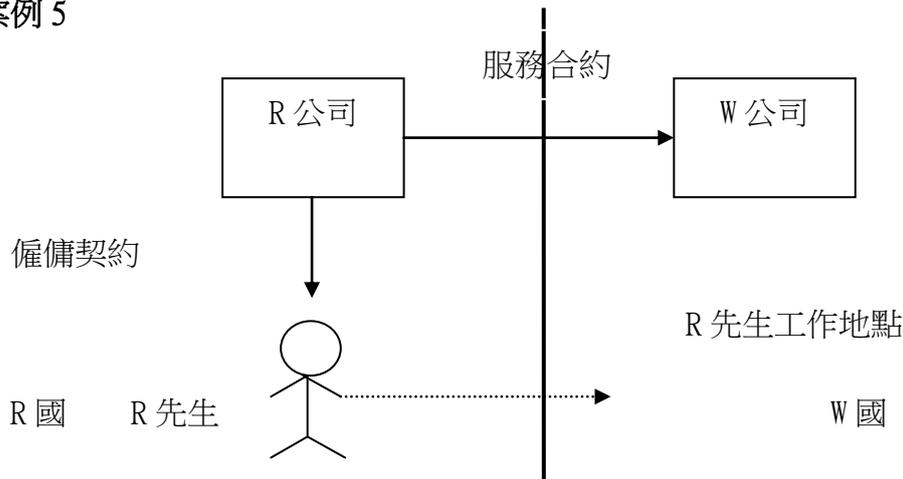


圖 5

一、案例說明

R 國居住者 R 先生受僱於同為 R 國居住者之 R 公司，該公司從事工程人員仲介。R 公司與 W 國居住者 W 公司簽約，指派 R 先生至 W 國為 W 公司工程工作，工作期間為 4 個月。R 公司於 W 國無常設機構，給付薪水予 R 先生，並以薪水加成 40% 向 W 公司收取費用。R 國法律以法律形式認定雇主，但是 W 國國內法以可指揮員工之人為雇主。R 國與 W 國租稅協定與 2017 年 OECD 稅約範本相同，包含第 23 條 A 免稅法消除雙重課稅。

二、本案相關條文

- (一) 第 3 條（一般定義）第 2 項「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。」
- (二) 第 15 條（受僱所得）第 1 項「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。」
- (三) 第 15 條（受僱所得）第 2 項「一方締約國之居住者於他方締約國內提供勞務而取得之報酬，符合下列各款規定者，應僅由該一方締約國課稅，不受前項規定之限制：a. 該所得人於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方締約國持續居留或合計居留期間不超過 183 天。b. 該項報酬

由非為他方締約國居住者之雇主所給付或代表雇主給付。c.該項報酬非由該雇主於他方締約國內之常設機構負擔。」

(四) 第 23 條 A 第 1 項「除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），該一方締約國應就該所得或資本給予免稅。」

三、各國觀點

W 國觀點：W 國依 W-R 租稅協定第 3 條（一般定義）第 2 項參照國內法認定 W 公司為 R 先生之雇主，依第 15 條（受僱所得）第 1 項及第 2 項規定，雇主為 W 國居住者，W 國得就 R 先生於 W 國提供勞務賺取之所得課稅。

R 國觀點：R 國依該協定第 3 條（一般定義）第 2 項參照國內法認定 R 公司為 R 先生之雇主，依第 15 條（受僱所得）第 1 項及第 2 項第 b 款規定，因居留未超過 183 天、雇主非為 W 國居住者且薪資未由 R 公司於 W 國之常設機構負擔，僅 R 國得就 R 先生於 W 國提供勞務賺取之所得課稅，其無須就該所得免予課稅。

四、解說

(一) W 國依該協定就 R 先生於 W 國提供勞務賺取之所得課稅，但是 R 國認為依協定僅 R 國得就該所得課稅，W 國須就該所得免予課稅，爰產生雙重課稅。

(二) 雙方適用協定歧異源自國內法對受僱定義不同，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重課稅情形[A]，搭配適用歧異原因為國內法規定（名詞定義）不同[1.a]，可以得出 R 國應依第 23 條 A 第 1 項免課稅之結論，解決雙重課稅問題。

案例 6

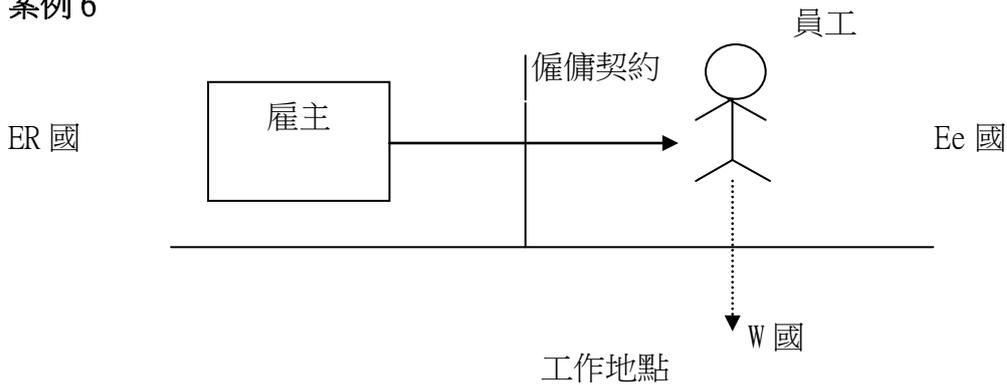


圖 6

一、案例說明

Ee 國居住者員工前往 W 國 3 個月，協助建造工程，該工程為期 8 個月，雇主為 ER 國居住者，ER-W 協定（與 2017 年 OECD 稅約範本一致）工程常設機構存續超過 12 個月視為有常設機構，Ee-W 協定（除第 5 條常設機構規定外，與 2017 年 OECD 稅約範本一致）工程常設機構存續超過 6 個月視為有常設機構，Ee 國與 W 國就該員工受僱所得適用協定結果觀點不同。（Ee 國採免稅法）

二、本案其他相關條文（所有協定規定均相同）

- （一）第 15 條（受僱所得）第 1 項「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）第 15 條（受僱所得）第 2 項「一方締約國之居住者於他方締約國內提供勞務而取得之報酬，符合下列各款規定者，應僅由該一方締約國課稅，不受前項規定之限制：a. 該所得人於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方締約國持續居留或合計居留期間不超過 183 天。b. 該項報酬由非為他方締約國居住者之雇主所給付或代表雇主給付。c. 該項報酬非由該雇主於他方締約國內之常設機構負擔。」
- （三）第 23 條 A 第 4 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，他方締約國依本協定規定應予免稅，或依本協定第 10 條第 2 項或第 11 條第 2 項規定課稅者，不適用本條第 1 項免稅規定。」

三、各國觀點

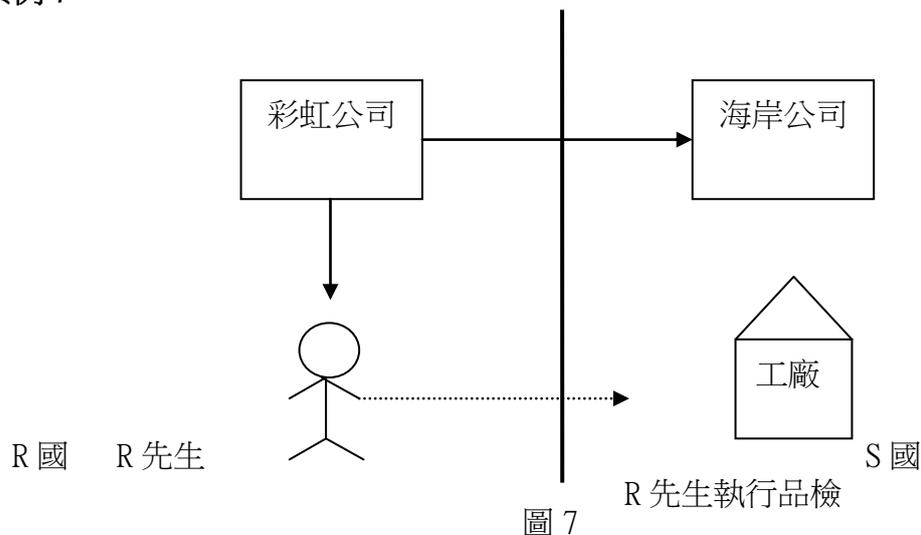
W 國觀點：W 國認為因雇主為 ER 國居住者，爰其常設機構構成應適用 ER-W 協定，本案工程僅 8 個月不足 ER-W 協定規定 12 個月，未構成常設機構；至對 Ee 國居住者員工之課稅，依 Ee-W 協定第 15 條（受僱所得）第 1 項及第 2 項規定僅 Ee 國得就該員工受僱所得課稅。

Ee 國觀點：Ee 國認為 ER 國居住者於 W 國是否構成常設機構，應適用 Ee-W 協定，本案工程 8 個月超過 Ee-W 協定規定 6 個月，構成常設機構，爰 Ee 國居住者員工依 Ee-W 協定第 15 條（受僱所得）第 1 項及第 2 項第 c 款規定，因薪資由雇主於 W 國之常設機構負擔，W 國得就該員工受僱所得課稅，Ee 國須免課稅。

四、解說

- （一） W 國依該協定就該員工受僱所得免予課稅，但是 Ee 國認為依協定 W 國得就該所得課稅，Ee 國適用免稅法就該所得免予課稅，爰產生雙重不課稅。
- （二） Ee 國與 W 國適用協定歧異源自對協定規定解讀不同，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重不課稅情形[B]，搭配適用歧異原因為協定規定解讀不同[3]，可以得出 Ee 國應依第 23 條 A 第 4 項無須免課稅之結論，解決雙重不課稅問題。

案例 7



一、案例說明

R 國居住者彩虹公司從事設計及銷售飾品，該公司外包製造飾品工作予 S 國居

住者海岸公司，派遣員工 R 先生至 S 國海岸公司工廠品檢，R 先生必須檢查產品是否有瑕疵及符合規格，R 先生於海岸公司工廠停留 7 個月，停留期間 R 先生可持門禁卡進出工廠。S 國認為 R 先生從事之活動為海岸公司之營業活動；R 國認為 R 先生從事之活動為彩虹公司之營業活動，在 S 國構成常設機構。(R 國採免稅法)。

二、本案相關條文

- (一) 第 5 條（常設機構）第 1 項「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。」
- (二) 第 7 條（營業利潤）第 1 項「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。」
- (三) 第 23 條 A 第 4 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，他方締約國依本協定規定應予免稅，或依本協定第 10 條第 2 項或第 11 條第 2 項規定課稅者，不適用本條第 1 項免稅規定。」

三、各國觀點

S 國觀點：S 國認為 R 先生從事之活動為海岸公司之營業活動，依 R-S 租稅協定第 5 條（常設機構）第 1 項規定，彩虹公司未於 S 國構成常設機構，依該協定第 7 條（營業利潤）第 1 項規定，僅 R 國得就彩虹公司於 S 國賺取之營業利潤課稅。

R 國觀點：R 國認為 R 先生從事之活動為彩虹公司之營業活動，依該協定第 5 條（常設機構）規定在 S 國構成常設機構，爰依該協定第 7 條（營業利潤）第 1 項規定 S 國得就彩虹公司於 S 國賺取之營業利潤課稅，R 國依該協定第 23 條第 1 項規定應就彩虹公司於 S 國賺取之營業利潤免予課稅，以消除雙重課稅。

四、解說

- (一) S 國依 R-S 租稅協定就彩虹公司於 S 國賺取之營業利潤免予課稅，但是 R 國認為依該協定 S 國得就該營業利潤課稅，R 國須就該營業利潤免予課稅，爰

產生雙重不課稅。

- (二) 雙方適用協定歧異源自對個案事實解讀不同，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重不課稅情形[B]，搭配適用歧異原因為事實解讀不同[2]，可以得出 R 國應依第 23 條 A 第 4 項無須免課稅之結論，解決雙重不課稅問題。

案例 8

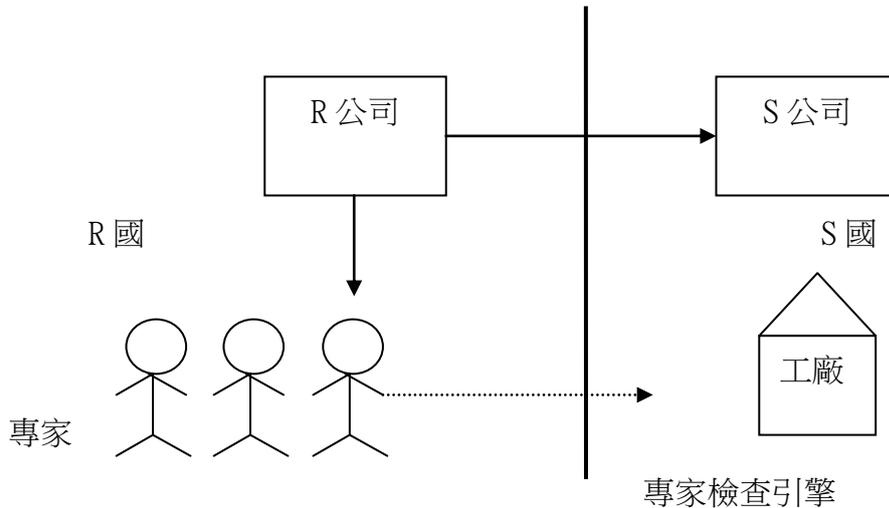


圖 8

一、案例說明

R 國居住者 R 公司從事引擎製造，外包生產工作予 S 國居住者 S 公司，由於產品品質對 R 公司極其重要，故 R 公司派遣一組專家至 S 公司工廠檢查引擎品質，該組專家在上班時間得進入 S 公司組裝工廠，隨機抽樣檢查引擎，但是專家無法介入製造流程。根據 S 國適用協定經驗，S 國認為 R 公司可支配 S 公司工廠，爰 R 公司營業活動於 S 國構成常設機構；R 國持相反意見。

二、本案相關條文

- (一) 第 5 條（常設機構）第 1 項「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。」
- (二) 第 7 條（營業利潤）第 1 項「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。」

(三) 第 25 條 (相互協議程序) 第 3 項「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。」

三、各國觀點

S 國觀點：S 國認為 R 公司可支配 S 公司工廠，依 S-R 租稅協定第 5 條 (常設機構) 第 1 項規定，R 公司營業活動於 S 國構成常設機構，依第 7 條 (營業利潤) 第 1 項規定，S 國得就 R 公司於 S 國賺取之營業利潤課稅。

R 國觀點：R 國認為 R 公司無法支配 (at its disposal) S 公司工廠，依第 5 條 (常設機構) 第 1 項規定，在 S 國未構成常設機構，爰依第 7 條 (營業利潤) 第 1 項規定，僅 R 國得就 R 公司於 S 國賺取之營業利潤課稅，R 國無須免予課稅。

四、解說

(一) S 國依 S-R 租稅協定就 R 公司於 S 國賺取之營業利潤課稅，但是 R 國認為依協定僅 R 國得就 R 公司於 S 國賺取之營業利潤課稅，W 國須就該營業利潤免予課稅，爰產生雙重課稅。

(二) 雙方適用協定歧異源自對個案事實解讀不同，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重課稅情形[A]，搭配適用歧異原因為事實解讀不同[2]，可以得出 R 國無須提供扣抵或免課稅，雙方透過第 25 條第 3 項相互協議之結論，解決雙重課稅問題。

案例 9

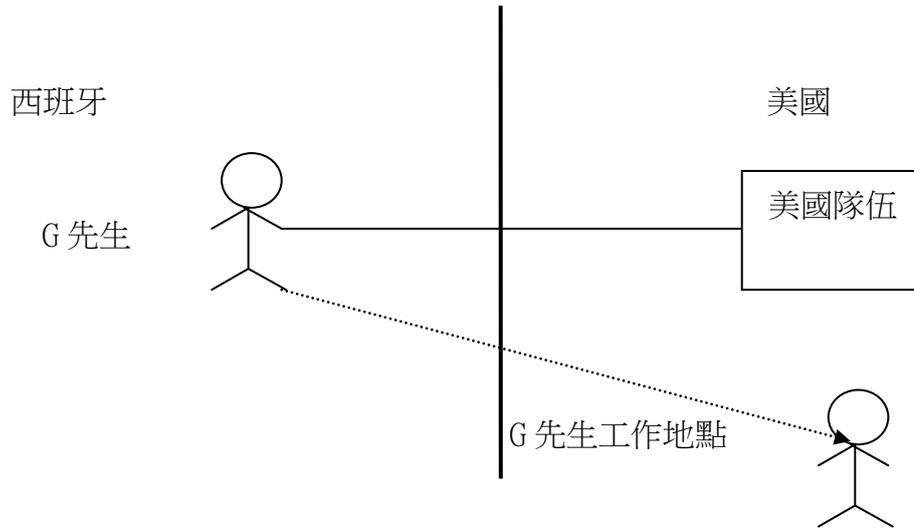


圖 9

一、案例說明

西班牙居住者 G 先生決定 8 月前往美國為一美國隊伍參加數場比賽，取得 100 萬報酬。美國國內法為鼓勵外國運動員加入美國國家聯盟賽事，對該報酬免稅。

二、本案相關條文

- (一) 第 17 條 (表演人及運動員) 第 1 項「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) 第 23 條 A 第 1 項「除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時 (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)，該一方締約國應就該所得或資本給予免稅。」
- (三) 第 23 條 B 第 1 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時 (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)，該一方締約國應准予下列扣抵規定。但該項扣抵數額，視情況指不得超過於適用扣抵前加計於他方締約國得予課稅之所得或資本所計算之稅額：a. 扣抵該所得已於他方締約國繳納之稅額。b. 扣抵該資本已於他方締約國繳納之稅額。」

三、稅額扣抵法與免稅法

- (一) 依美國-西班牙租稅協定第 17 條第 1 項規定，美國得對該名運動員所得課稅，倘兩國協定採扣抵法消除雙重課稅，依該協定第 23 條 B 第 1 項規定西班牙應提供稅額扣抵。美國實際未就該筆所得課稅，爰西班牙應扣抵稅額為零，無雙重不課稅問題。
- (二) 倘兩國協定採免稅法消除雙重課稅，依美國-西班牙租稅協定第 17 條第 1 項規定美國得就該名運動員所得課稅，美國實際未就該筆所得課稅，西班牙依該協定第 23 條 A 第 1 項規定就該筆所得應予免稅，產生雙重免稅問題。

四、解說

此案例並非兩國國內法對協定名詞及透視課稅實體認定不同，或對個案事實及協定規定解讀不同所致，非屬資格衝突(conflicts of qualification)問題，產生雙重免稅係美國主動放棄課稅所致。倘兩國有意禁止此情形，需修正協定，另訂適用規定。

案例 10

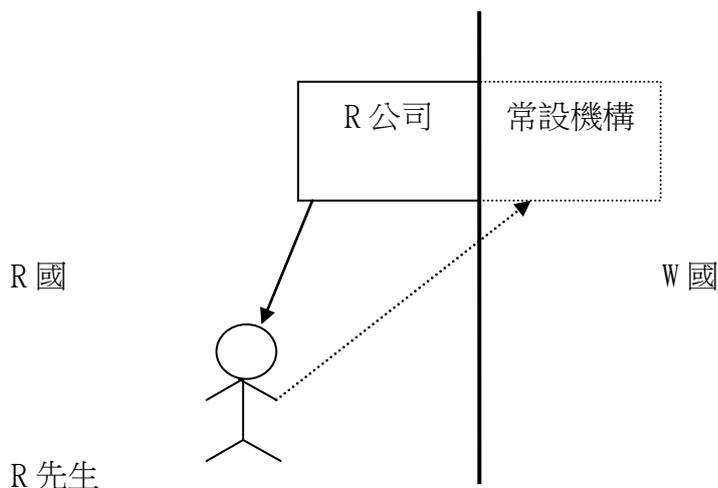


圖 10

一、案例說明

R 國居住者 R 先生受僱於 R 國居住者 R 公司，R 公司派遣 R 先生前往位於 W 國之銷售辦公室停留 4 個月，該銷售辦公室營運活動構成常設機構。R 先生於辦公室撰寫全球流行趨勢研究報告，工作年薪為 24,000 歐元。W 國認為 R 先生 4 個月薪資部分非由 R 公司常設機構負擔；R 國認為 R 先生 4 個月薪資部分係由 R 公司常設機構負擔。(R 國採免稅法)

二、本案相關條文

- (一) 第 7 條 (營業利潤) 第 1 項「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。」
- (二) 第 7 條 (營業利潤) 第 2 項「基於本條及第 23 條 (雙重課稅之消除) 之目的，各締約國歸屬第一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。」
- (三) 第 15 條 (受僱所得) 第 1 項「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。」
- (四) 第 15 條 (受僱所得) 第 2 項「一方締約國之居住者於他方締約國內提供勞務而取得之報酬，符合下列各款規定者，應僅由該一方締約國課稅，不受前項規定之限制：a. 該所得人於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方締約國持續居留或合計居留期間不超過 183 天。b. 該項報酬由非為他方締約國居住者之雇主所給付或代表雇主給付。c. 該項報酬非由該雇主於他方締約國內之常設機構負擔。」
- (五) 第 23 條 A 第 4 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，他方締約國依本協定規定應予免稅，或依本協定第 10 條第 2 項或第 11 條第 2 項規定課稅者，不適用本條第 1 項免稅規定。」

三、各國觀點

W 國觀點：W 國認為 R 先生 4 個月薪資部分非由 R 公司常設機構負擔，依 W-R 租稅協定第 15 條 (受僱所得) 第 1 項及第 2 項規定，因 R 先生居留未超過 183 天、雇主非為 W 國居住者且薪資未由 R 公司於 W 國之常設機構負擔，僅 R 國得就 R 先生 4 個月薪資部分課稅。

R 國觀點：R 國認為 R 先生 4 個月薪資部分依第 7 條第 1 項及第 2 項認定，係由 R

公司常設機構負擔，依 W-R 租稅協定第 15 條（受僱所得）第 1 項及第 2 項第 c 款規定，因 R 先生 4 個月薪資部分由 R 公司於 W 國之常設機構負擔，W 國得就 R 先生 4 個月薪資部分課稅，R 國應就 R 先生 4 個月薪資部分應予免稅。

四、解說

- （一）W 國依 W-R 租稅協定就 R 先生 4 個月薪資部分免予課稅，但是 R 國認為依協定 W 國得就 R 先生 4 個月薪資部分課稅，R 國須就該薪資免予課稅，爰產生雙重不課稅。
- （二）雙方適用協定歧異源自第 7 條（營業利潤）第 2 項依經認可 OECD 方法（Authorized OECD Approach, AOA）歸屬常設機構費用認定（協定規定解讀）或該工作是否與該常設機構營運有關（個案事實解讀），參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重不課稅情形[B]，搭配適用歧異原因為事實解讀不同[2]或協定規定解讀[3]，可以得出 R 國應依第 23 條 A 第 4 項無須免課稅之結論，解決雙重不課稅問題。

案例 11

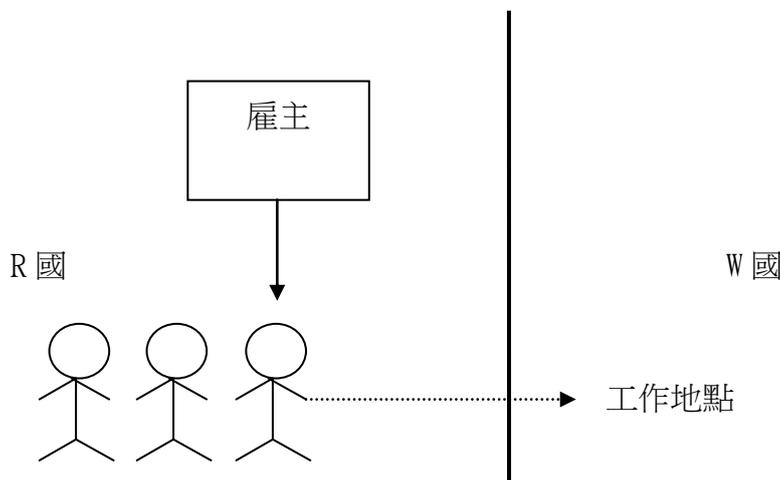


圖 11

一、案例說明

一名 R 國居住者僱主解僱數名 R 國居住者員工，該數名員工已於 W 國工作 3 年，該僱主於解僱 3 個月前通知並給付 3 個月工資，員工於通知後停止上班。W 國國內法規定前揭薪資為應稅所得，但 W 國法院判決前揭所得僅由 R 國課

稅，因為該筆所得非因員工於 W 國提供勞務而給付。惟依 R 國國內法規定，該給付係考量員工於 W 國提供勞務。(R 國採免稅法)

二、本案相關條文

- (一) 第 15 條 (受僱所得) 第 1 項「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) 第 15 條 (受僱所得) 第 2 項「一方締約國之居住者於他方締約國內提供勞務而取得之報酬，符合下列各款規定者，應僅由該一方締約國課稅，不受前項規定之限制：a. 該所得人於一會計年度中開始或結束之任何 12 個月期間內，於他方締約國持續居留或合計居留期間不超過 183 天。b. 該項報酬由非為他方締約國居住者之雇主所給付或代表雇主給付。c. 該項報酬非由該雇主於他方締約國內之常設機構負擔。」
- (三) 第 23 條 A 第 4 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，他方締約國依本協定規定應予免稅，或依本協定第 10 條第 2 項或第 11 條第 2 項規定課稅者，不適用本條第 1 項免稅規定。」

三、各國觀點

W 國觀點：W 國認為該筆 3 個月工資非因員工於 W 國提供勞務而給付，依 W-R 租稅協定第 15 條 (受僱所得) 第 1 項，僅 R 國課稅。

R 國觀點：R 國認為給付 3 個月工資係考量員工於 W 國提供勞務，依 W-R 租稅協定第 15 條 (受僱所得) 第 1 項及第 2 項第 a 款規定，居留期間超過 183 天，W 國得就 3 個月工資課稅，R 國依免稅法消除雙重課稅，對該所得應予免稅，故產生雙重不課稅。

四、解說

- (一) W 國依 W-R 租稅協定就 3 個月工資免予課稅，但 R 國認為依協定 W 國得就 3 個月工資課稅，R 國須就該薪資免予課稅，爰產生雙重不課稅。
- (二) 雙方適用協定歧異源自對協定規定 (第 15 條第 1 項第 2 句) 解讀不同，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重不課稅情形[B]，搭

配適用歧異原因為協定規定解讀[3]，可以得出 R 國應依第 23 條 A 第 4 項無須免課稅之結論，解決雙重不課稅問題。

案例 12

R 國（視合夥組織為透視課稅）

P 國（視合夥組織為透視課稅）

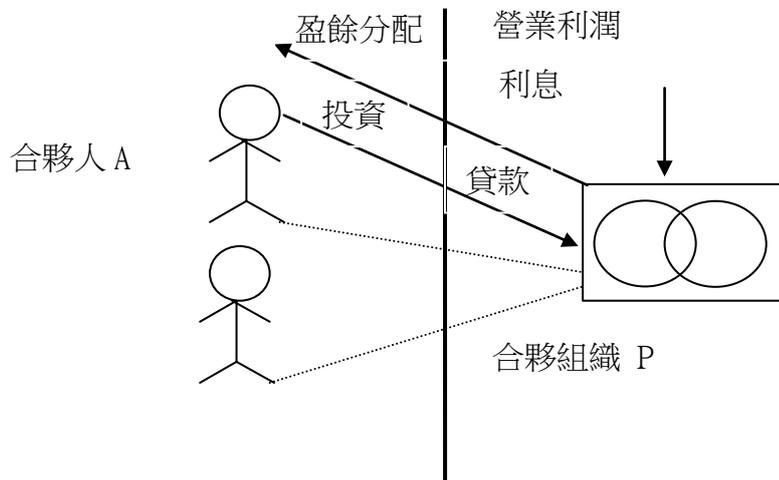


圖 12

一、案例說明

R 國居住者合夥人 A 貸款予位於 P 國之合夥組織 P，該合夥組織營運活動於 P 國構成常設機構，兩國視合夥組織為透視課稅。（R 國採免稅法）

二、本案相關條文

- （一）第 7 條（營業利潤）第 1 項「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。」
- （二）第 11 條（利息）第 2 項「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百分之 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。」
- （三）第 11 條（利息）第 5 項「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。」

(四) 第 23 條 A 第 1 項「除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），該一方締約國應就該所得或資本給予免稅。」

(五) 第 23 條 A 第 2 項「一方締約國居住者取得源自他方締約國且依第 10 條及第 11 條課稅之所得（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），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於適用扣抵前，加計取自他方締約國所得所計算之稅額。」

三、各國觀點

P 國觀點：依 P 國國內法，合夥雖為透視課稅實體，惟合夥人與合夥組織借款構成借貸關係，該筆貸款存在於合夥組織 P 與合夥人 A 之間，有關該筆利息給付適用協定條文，由於合夥組織構成 PE，P 國依第 11 條第 5 項認定利息源自 P 國，依該條第 2 項適用上限稅率規定。

R 國觀點：依 R 國國內法，合夥為透視課稅實體，合夥人與合夥組織之間不構成借貸關係，有關該筆利息給付適用協定條文，R 國認為應適用第 7 條（營業利潤）。

四、解說

(一) P 國適用第 11 條（利息）將所得扣繳稅率降至 10%，R 國認為 P 國適用第 7 條（營業利潤）得就該筆所得課稅，R 國應予免稅，故產生部分所得雙重不課稅。

(二) 雙方適用協定歧異源自國內法對借款認定不同，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重不課稅情形[B]，搭配適用歧異原因為國內法規定（名詞定義）不同[1.a]，可以得出 R 國依第 23 條 A 第 1 項無須免課稅。次依 OECD 稅約範本第 23 條註釋第 32.3 節說明，P 國適用第 11 條（利息）將所得扣繳稅率降至 10%，符合第 23 條 A 第 2 項「依本協定規定於他方締

約國課稅時」，爰 R 國應依第 23 條 A 第 2 項採用扣抵法，解決部分所得雙重不課稅問題。

案例 13

R 國（視合夥組織為透視課稅）

P 國（視合夥組織為實體）

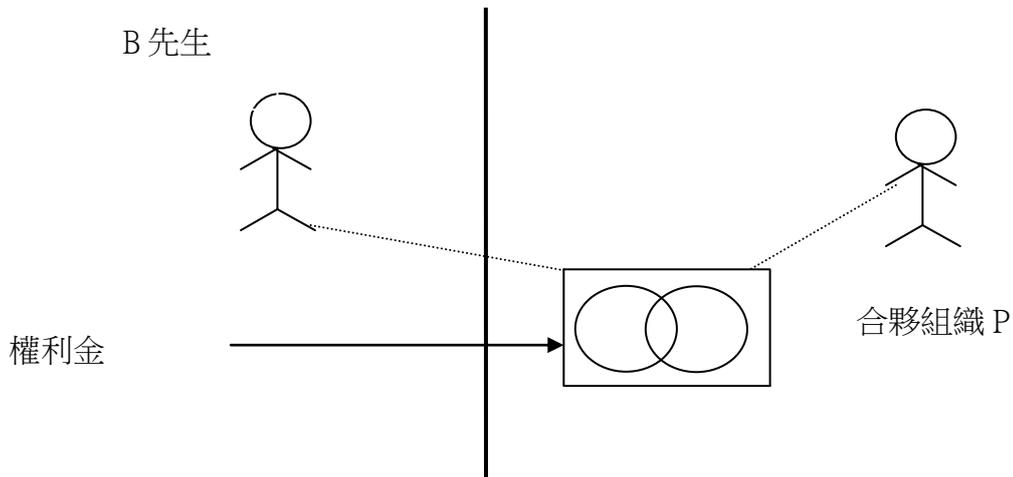


圖 13

一、案例說明

R 國居住者 B 先生為 P 國合夥組織 P 之合夥人，該合夥組織 P 自 R 國取得權利金收入。R 國視合夥組織為透視課稅，爰 R 國視 B 先生為權利金收入之居住者所得人；P 國視合夥組織為課稅實體，爰 P 國視合夥組織 P 為權利金收入之居住者所得人。

二、本案相關條文

- (一) 第 5 條（常設機構）第 1 項「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。」
- (二) 第 7 條（營業利潤）第 1 項「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。」
- (三) 第 12 條（權利金）第 1 項「源自一方締約國且權利金之受益所有人如為他方締約國之居住者，其權利金僅由該一方締約國課稅。」
- (四) 第 23 條 A 第 1 項「除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所

得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），該一方締約國應就該所得或資本給予免稅。」

（五）第 23 條 B 第 1 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅），該一方締約國應准予下列扣抵規定。但該項扣抵數額，視情況指不得超過於適用扣抵前加計於他方締約國得予課稅之所得或資本所計算之稅額：a. 扣抵該所得已於他方締約國繳納之稅額。b. 扣抵該資本已於他方締約國繳納之稅額。」

三、各國觀點

P 國觀點：P 國認為權利金源自 R 國，居住者所得人為合夥組織 P，依第 12 條（權利金）第 1 項規定僅 P 國得課稅。

R 國觀點：R 國視 B 先生為權利金收入之居住者所得人，且權利金源自 R 國，爰不適用第 12 條（權利金）第 1 項源自一方給付他方居住者規定，由於該所得與 B 先生所從事之營業活動有關，應適用第 7 條（營業利潤）規定。依第 5 條（常設機構）第 1 項規定 B 先生於 P 國未構成常設機構，依第 7 條（營業利潤）第 1 項規定僅 R 國得課稅。

四、解說

（一）2017 年 OECD 稅約範本第 23 條 A 第 1 項及第 23 條 B 第 1 項增訂「……（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅）……」括號文字，當締約雙方因同一所得由其屬居住者不同之人取得，雙方均以居住地國適用協定課稅時，協定明確免除締約任一方提供他方消除雙重課稅之義務。

（二）本項雙重課稅源自 P 國與 R 國對合夥組織之認定不同，參照解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表，本案為雙重課稅情形[A]，搭配適用歧異原因為國內法規定（實體透視課稅規定）不同[1.b]，適用第 23 條 A 或第 23 條 B 第 1 項規定。然 P 國及 R 國皆以居住地國自居課稅，爰兩國依第 23 條 A 第 1 項或第 23 條 B 第 1 項「……（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居

住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)……」規定，無須採取消除雙重課稅措施。另依 OECD 稅約範本第 23 條註釋第 69.3 節說明，後續合夥組織 P 分配盈餘予 B 先生時，由於 R 國不會認定該項所得實現，且不會課稅，P 國不應期待 R 國就 P 國盈餘分配所扣繳之稅款扣抵 R 國就權利金課徵之租稅。

案例 14

R 國 (視合夥組織為透視課稅)

P 國 (視合夥組織為實體)

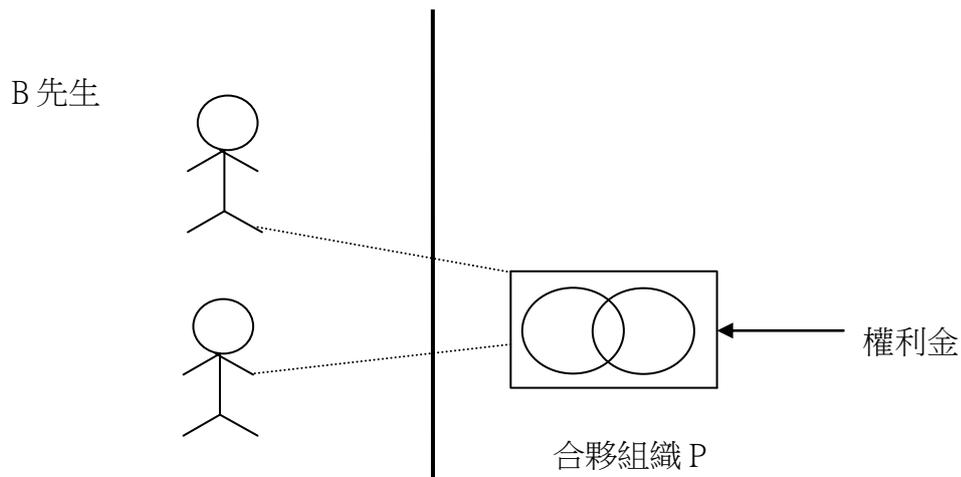


圖 14

一、案例說明

R 國居住者 B 先生為 P 國合夥組織 P 之合夥人，該合夥組織 P 自 P 國取得權利金收入。R 國視合夥組織為透視課稅，爰 R 國視 B 先生為權利金收入之居住者所得人；P 國視合夥組織為課稅實體，爰 P 國視合夥組織 P 為權利金收入之居住者所得人。

二、本案相關條文

(一) 第 5 條 (常設機構) 第 1 項「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。」

(二) 第 7 條 (營業利潤) 第 1 項「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。」

- (三) 第 12 條 (權利金) 第 1 項「源自一方締約國且權利金之受益所有人如為他方締約國之居住者，其權利金僅由該一方締約國課稅。」
- (四) 第 23 條 A 第 1 項「除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時 (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)，該一方締約國應就該所得或資本給予免稅。」
- (五) 第 23 條 B 第 1 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時 (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)，該一方締約國應准予下列扣抵規定。但該項扣抵數額，視情況指不得超過於適用扣抵前加計於他方締約國得予課稅之所得或資本所計算之稅額：a. 扣抵該所得已於他方締約國繳納之稅額。b. 扣抵該資本已於他方締約國繳納之稅額。」

三、各國觀點

- P 國觀點：P 國認為權利金源自 P 國，居住者所得人為合夥組織 P，爰不適用第 12 條 (權利金) 第 1 項源自一方給付他方居住者規定，由於該所得與合夥組織 P 所從事之營業活動有關，應適用第 7 條 (營業利潤) 規定。依第 5 條 (常設機構) 第 1 項規定，P 於 R 國未構成常設機構，依第 7 條 (營業利潤) 第 1 項規定僅 P 國得課稅。
- R 國觀點：R 國視 B 為權利金收入之居住者所得人 (B 先生於 P 國合夥組織 P 未構成其於 P 國之常設機構)，且權利金源自 P 國，依第 12 條 (權利金) 第 1 項規定僅 R 國得課稅。

四、解說

- (一) 2017 年 OECD 稅約範本第 23 條 A 第 1 項及第 23 條 B 第 1 項增訂「…… (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅) ……」括號文字，當締約雙方因同一所得由其屬居住者不同之人取得，雙方均以居住地國適用協定課稅時，協定明確免除締約任一他方提供消除雙重課稅之義務。
- (二) 本項雙重課稅源自 P 國與 R 國對合夥組織之認定不同，參照解決雙重課稅

及雙重不課稅彙整表，本案為雙重課稅情形[A]，搭配適用歧異原因為國內法規定（實體透視課稅規定）不同[1.b]，適用第 23 條 A 或第 23 條 B 第 1 項規定。然 P 國及 R 國皆以居住地國自居課稅，爰兩國依第 23 條 A 第 1 項或第 23 條 B 第 1 項「……（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅）……」規定，無須採取消除雙重課稅措施。另依 OECD 稅約範本第 23 條註釋第 69.3 節說明，後續合夥組織 P 分配盈餘予 B 先生時，由於 R 國不會認定該項所得實現，且不會課稅，P 國不應期待 R 國就 P 國盈餘分配所扣繳之稅款扣抵 R 國就權利金課徵之租稅。

案例 15

R 國（視合夥組織為實體）

S 國（視合夥組織為透視課稅）

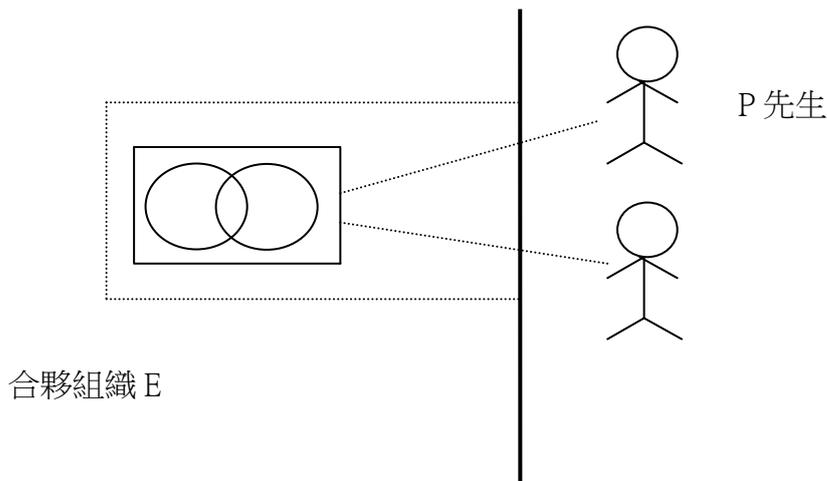


圖 15

一、案例說明

S 國居住者 P 先生為 R 國合夥組織 E 之合夥人，R 國視合夥組織 E 為課稅實體及居住者所得人；S 國視合夥組織 E 為透視課稅，P 先生為居住者所得人，並認為 P 先生營業活動於 R 國構成常設機構，該合夥組織 E 營業所得歸屬於該常設機構。

二、本案相關條文

（一）第 5 條（常設機構）第 1 項「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。」

- (二) 第 7 條 (營業利潤) 第 1 項「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。」
- (三) 第 23 條 A 第 1 項「除第 2 項及第 3 項規定外，一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時 (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)，該一方締約國應就該所得或資本給予免稅。」
- (四) 第 23 條 B 第 1 項「一方締約國居住者取得之所得或擁有之資本，依本協定規定於他方締約國課稅時 (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅)，該一方締約國應准予下列扣抵規定。但該項扣抵數額，視情況指不得超過於適用扣抵前加計於他方締約國得予課稅之所得或資本所計算之稅額：a. 扣抵該所得已於他方締約國繳納之稅額。b. 扣抵該資本已於他方締約國繳納之稅額。」

三、各國觀點

R 國觀點：R 國視合夥組織 E 為居住者所得人，依第 7 條 (營業利潤) 第 1 項規定，倘合夥組織 E 之營業活動於 S 國構成常設機構，S 國得課稅。但依第 5 條 (常設機構) 第 1 項規定及本案事實，合夥組織 E 營業活動未於 S 國構成常設機構，爰僅 R 國課稅。

S 國觀點：S 國認為依第 5 條 (常設機構) 第 1 項規定，P 先生營業活動於 R 國構成常設機構，該合夥組織 E 營業所得歸屬於該常設機構，依第 7 條 (營業利潤) 第 1 項規定 R 國得課稅，S 國消除 P 先生雙重課稅情形。

四、解說

- (一) 2017 年 OECD 稅約範本第 23 條 A 第 1 項及第 23 條 B 第 1 項增訂「…… (不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅) ……」括號文字，當締約雙方因同一所得由其屬居住者不同之人取得，雙方均以居住地國適用協定課稅時，協定明確免除締約任一他方提供消除雙重課稅之義務。

(二) 本案 R 國及 S 國皆就該所得課稅，且 S 國提供消除雙重課稅措施，未產生雙重課稅或雙重不課稅，爰不適用解決雙重課稅及雙重不課稅彙整表。由於依 S 國觀點，R 國依協定就歸屬於 PE 之所得以來源地國適用協定課稅，R 國非僅以居住者取得之所得課稅，依 OECD 稅約範本註釋第 23 條第 11.1 節說明，非屬第 23 條 A 第 1 項及第 23 條 B 第 1 項「……（不包括他方締約國依本協定規定，僅因屬其居住者取得之所得，或其居住者擁有之資本之課稅）……」情形，S 國應依第 23 條 A 第 1 項免課稅或第 23 條 B 第 1 項提供扣抵。後續合夥組織 E 分配盈餘予 P 先生時，由於 S 國不認定所得實現課稅，R 國不應期待 S 國對 R 國盈餘分配扣繳之稅款扣抵 S 國就營業利潤課徵之租稅。

伍、心得與建議

一、心得

(一) 人文薈萃萊登大學城

從阿姆斯特丹史基浦機場拖著沉重行李搭乘火車來到以歷史悠久大學城著名的萊登，這座城市與其他大城市相當不同，來往人群主要為年輕學子，整座城市保留以往歷史風采，少了阿姆斯特丹或鹿特丹商業氣息。從萊登火車站往 ITC 路上，鮮少有高樓大廈，運河與綠地隨處可見景色怡人，許多人騎單車作為代步工具，少了車輛排放廢氣，體現歐洲親近大自然和保護環境觀念。在街上以及許多公共場所，可以見到多元族群及文化，如 ITC 亦僱用外國移民，對比其他歐洲城市，對於外國人相當友善，可見荷蘭社會擁抱多元社會價值觀，這也讓在荷蘭三個月過得相當自在，不會感到格格不入。除了歷史建築外，萊登與許多其他城市一樣，擁有高水準博物館，不論是科學博物館或藝術博物館，為人們提供提升知識涵養管道。

(二) 課程緊湊扎實

本課程由國際租稅知名教授 Kees van Raad 主持，除親授部分課程外，ITC 另聘請各國知名大學學者、具豐富實務經驗之國際組織專家、律師、會計師等授課，兼顧理論與實務應用。每項租稅議題授課前，學員需研讀授課大綱、課程講義、相關論文及 OECD 稅約範本註釋，並與其他學員分組討論繳交作業(submission)，討論過程中小組成員分享教材研讀心得及相關實務經驗，有效幫助課程學習。

幾乎每日皆安排課程或提供實習課程，即使期中考結束不久後，助教隨即與學生檢討期中考考題，解答學生疑惑，確保每一個人都能跟上課程進度，一直到期末考結束，每個學生不曾放緩學習腳步。本次授課學生僅 9 人，ITC 仍聘請 3 位上一屆畢業生當助教，因此於實習課時，同學有充分時間就有疑惑之處與助教討論。為使學生不僅瞭解租稅協定理論，亦瞭解實務如何運用，老師與助教列舉許多案例，逐步從國內法至國際協定層面，讓學生完整熟悉租稅協定運用及實際個案認定，這次至 ITC 進修是一生難忘學習經歷。

二、建議

(一) 持續辦理薦送優秀同仁出國進修

本部每年選派 1 至 2 名同仁赴荷蘭或美國研習國際租稅相關課程，每一位學成歸國同仁皆給予課程高度評價，不僅可以學習最新國際租稅趨勢亦可與他國學員就稅務經驗進行交流，建議持續培植更多國際租稅人才，以利有效推動政策及提升國家競爭力。

(二) 持續辦理同仁英文口說及財稅英文專業之訓練

我國英文教育以往著重於英文閱讀與寫作，且入學考試考題亦僅測驗英文閱讀與寫作，致實際上與外籍人士溝通時，常常需時適應，建議本部財政人員訓練所持續辦理英文口說訓練，並舉辦研習活動增加同仁以英文表達之機會。另有鑑於我國近年與其他國家進行稅務合作越來越頻繁，例如稅務用途資訊交換、主管機關相互協議及雙邊預先訂價協議等，稅務人員需精進財稅專業領域英文，得以與其他國家稅務人員順利溝通，俾利業務順利推行，爰建議本部財政人員訓練所持續辦理財稅專業領域英文訓練。