

出國報告(出國類別：國際會議)

參加 2004 年經濟合作暨發展組織全球 租稅論壇—租稅協定國際會議報告

服務機關： 行政院 財政部賦稅署 財政部賦稅署
姓名職稱： 參議陳東興 科長吳蓮英 督導宋秀玲
派赴國家： 法國巴黎
出國期間： 93 年 9 月 17 日至 26 日
報告日期： 93 年 12 月 26 日

摘要

經濟合作暨發展組織（OECD）每年均召開全球租稅論壇，就租稅協定及應用等國際租稅議題，邀集會員國與非會員經濟體之政府官員參加，交換彼此經驗，以期建立國際間共同遵守之租稅原則。

本（93）年全球租稅論壇係於 9 月 22 日至 24 日間召開，行政院第四組陳參議東興、財政部賦稅署第一組吳科長蓮英偕宋督導秀玲，赴巴黎參加 OECD 第 9 屆全球租稅論壇－租稅協定國際會議。22 日為預備會議，由 OECD 秘書處向非會員經濟體簡介該組織在各項租稅議題之發展近況；23 日至 24 日為全體大會與分組個案討論，討論議題包括：常設機構定義及公司租稅協定居住地之決定、相互協議程序、租稅協定解釋及演藝人員案例研討。參加本次會議，對於加強我國與 OECD 及其會員國暨非會員經濟體間之實質關係，推動我國成為該組織財政委員會觀察員，有正面之效益，另亦有利於我國瞭解國際間租稅協定當前議題、適用之發展趨勢及我國未來租稅協定之推動，同時，可拓展我國國際租稅領域、促進國際互惠合作與租稅交流，提昇我國國際租稅地位。

參加 2004 年經濟合作暨發展組織全球租稅論壇 ——租稅協定國際會議報告

目 錄

壹、前言	1
貳、與會國家及人員	1
參、會議議程	2
肆、會議過程	3
伍、拜會法國財經暨工業部過程	34
陸、心得與建議事項	37
附件	

參加 2004 年國際經濟合作暨發展組織全球租稅論壇 —租稅協定國際會議

壹、緣起及目的

1996 年起，經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD）每年均召開全球租稅論壇，就租稅協定及移轉訂價等國際租稅議題，邀集會員國與非會員經濟體之政府官員參與討論，我國每年均應邀指派代表出席會議，以瞭解國際間租稅當前議題及其發展趨勢，並加強我國與國際組織及與會國家之實質關係與交流合作。

第 9 屆 OECD 全球租稅論壇—租稅協定國際會議，係於 2003 年 9 月 22 日至 24 日間，假法國巴黎 OECD 總部舉行，會議主題包括：常設機構定義、公司租稅協定居住地之決定、相互協議程序、租稅協定解釋及演藝人員等租稅協定議題。

貳、與會國家及人員

本次研討會參加者，包括 OECD 會員國、非會員經濟體及國際組織。其中 OECD 會員國代表，計有奧地利、澳洲、比利時、加拿大、捷克共和國、丹麥、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、冰島、愛爾蘭、義大利、日本、韓國、盧森堡、荷蘭、墨西哥、紐西蘭、挪威、波蘭、葡萄牙、斯洛伐克共和國、西班牙、瑞士、瑞典、土耳其、英國及美國。

非會員經濟體代表則包括阿爾巴尼亞、阿爾及利亞、阿根廷、亞美尼亞、阿亞賽拜然、巴林、孟加拉、白俄羅斯、貝里斯、玻士尼亞、玻利維亞、波札那、巴西、保加利亞、高棉、喀麥隆、智利、中國大陸、哥倫比亞、哥斯大黎加、克羅埃西亞、剛果、多明尼加、厄瓜多爾、埃及、薩爾瓦多、愛沙尼亞、加彭、喬治亞、瓜地馬拉、宏都拉斯、香港、印度、印尼、伊朗、以色列、象牙海岸、牙買加、約旦、哈薩克、肯亞、吉爾吉斯、寮國、拉脫維亞、黎巴嫩、賴索托、立陶宛、馬其頓、馬拉威、馬來西亞、馬爾他、模里西斯、摩爾多瓦、蒙古

、摩洛哥、納米比亞、尼泊爾、尼加拉瓜、奈及利亞、阿曼、巴拉圭、巴基斯坦、巴拉圭、秘魯、菲律賓、卡達、羅馬尼亞、俄羅斯、沙烏地阿拉伯、賽內加爾、賽爾維亞及蒙特尼哥羅聯盟、新加坡、斯洛維尼亞、南非、史瓦濟蘭、斯里蘭卡、敘利亞、中華民國、塔吉克、坦尚尼亞、泰國、千里達、突尼西亞、土庫曼、烏干達、烏克蘭、阿拉伯大公國、烏拉圭、烏茲別克、委內瑞拉、越南、尚比亞及辛巴威。

另外，亦邀請國際組織，如國際貨幣基金(IMF)、世界銀行(World Bank)、聯合國 (UN)派員參加。

我國今年係由行政院第四組陳參議東興、財政部賦稅署第一組吳科長蓮英及宋督導秀玲、亞洲貿易促進會駐巴黎辦事處（以下簡稱巴黎辦事處）周主任京懷及梁秘書家珍等代表參加。我國代表除與主辦單位 OECD 財政委員會(Committee on Fiscal Affairs, 簡稱 CFA) 租稅政策及稅務行政中心(Center for Tax Policy and Administration, 簡稱 CTPA) 主任 Mr. Jeffery Owens 及工作人員有良好互動外，同時利用會議休息時間，與其他國家與會代表就租稅協定議題交換意見。本次會議無論在專業領域或與友好國家實質官方交流方面，我國代表均有豐碩之收穫。

參、會議議程

本次會議為期 3 日，9 月 22 日為非會員經濟體代表預備會議 (Preliminary Meeting between the OECD Secretariat and Non-OECD Economies Attending the 9th Annual Global Forum Meeting on Tax Treaties and Transfer Pricing)，OECD 除簡介該組織之未來發展方向及向外延伸策略，暨就正式會議之進行方式及準備事項預為宣告外，同時報告各項租稅議題之發展近況，包括資訊交換之更新（修正 OECD 稅約範本第 26 條）、OECD 爭端解決機制暨常設機構議題、可歸屬於常設機構之利潤及稅約範本下階段更新方向等當前國際租稅議題。正式會議為 9 月 23 日及 24 日，23 日上午為開幕式及第一場全體大會 (plenary sessions)，討論常設機構之定義；同日下午及次日上午展開 4 場分組討論 (parallel sessions)

，主題包括：公司租稅協定居住地之決定、相互協議程序、租稅協定詮釋及演藝人員等，並相關案例進行研討。24 日下午介紹最近法院判決，並舉行閉幕式。現場提供英文、法文及西班牙文之口譯，相關資料分別備有英文及法文版本。

肆、會議過程

一、全體大會：

討論常設機構（Permanent Establishment, PE）定義之最新發展。

(一)議題介紹

O E C D財政委員會於2002年發表報告，針對常設機構相關問題進一步釐清，並納入2003年稅約範本註釋之更新資料。本次全會擬討論該報告所提之固定營業場所必要之地理關聯要求及持續時間要求(geographical link requirement and time requirement)。當一個營業場所建立後，必須在該地點持續進行一段時間，以符合常設機構之認定條件，如果地點更動則是否構成常設機構之期間計算必須重新開始計算。另一方面，在某些情況下，多處地點於實際上反應被視為單一的地點而構成常設機構，稅約範本註釋第4項至第5.4項業敘述「商業及地理上連貫」之認定標準，並舉例說明，此次全會進一步討論相關案例，就技術面及政策面之相關問題予以考量。此外，對於重複發生的活動之認定，涉及將不同活動期間合併計算，亦屬較困難的問題，需要多一點判斷，此次亦提出一案例，加深與會者對此類案件的瞭解。

(二)個案研討

案例一：多個營業地點－地理上的連貫性

事實

1. Phil Bean透過其所設立之公司Phil Bean Training Ltd (PBT)提供使用特別軟體的電腦訓練，Phil及PBT均為R國居住者。Power Corp 是S國居住者，與PBT簽訂合約請其提供訓練，因該等訓練需要專門技術，故獲利相當良好。該項訓練前4個月於Power Corp位於S國中央商業區Grandville的總公司進行，Power Corp並於總公司提供一辦公室（附有電話及網際網路）及一間訓練教室。Phil於該辦公室進行準備工作並從事業務相關活動，如接聽客戶電話、

答覆電子郵件等。接下來4個月Phil的辦公室及訓練移至Power公司距離其總部30公尺處跨越一繁忙街道之另一辦公室進行，並享有與總公司所提供者相同之待遇。位於Grandville處的訓練結束後，Phil及其員工即轉移至其他三處分公司，各處彼此間之距離及距離總公司均達50公里以上，在每一個分公司均分別進行4個月訓練，並獲提供相同的辦公室等設備。

2. 假設Phil並未從事第5條第5項所稱獨立營業代理人之活動，R國與S國之租稅協定同OECD稅約範本。

討論議題

1. PBT於S國有無常設機構？
2. 前述答案是否符合協定的政策？
3. 如PBT之訓練全部於總公司進行，答案是否仍會一樣？
4. 二個地點是否屬於地理上連貫之判斷標準為何？

討論內容

1. 是否構成常設機構？

(1) 有關常設機構認定之條件，包括需有「營業場所」，本案Phil有辦公室及教室供其使用，故構成營業場所，惟此營業場所必須為「固定」（亦即需固定於一特定地點，並具有一定的持續性），本案參考OECD稅約範本註釋第5.4項，Phil有五個接續的營業地點，這五個地點缺乏地理上的連貫性，儘管總公司及第一處分公司位於同一區內，並無法改變前述認定，其次，參考OECD稅約範本註釋第6項，本案在各地點營業之時間亦不構成持續性之最低期限要求—6個月。因此，原則上本案應不構成常設機構。然澳洲及那密比亞之代表分析，因總公司及第一處分公司位於同一區內，如該二處所有相當程度的連結，例如中間有空橋或地下道、兩棟建築之通行安排相同、或電話及網路線相連，則因Phil使用該二場所之時間合計8個月，且本案在商業上已屬連貫，該二場所應可構成常設機構。

(2) 比利時代表進一步提出，儘管基本分析如上，該國稅務機關應會將本案視為有五個常設機構，因為OECD稅約範本註釋第六項亦提及二個例外，渠認為本案應屬於第三個例外情形，亦即如活動於他方國之不同地點進行，期間合計超過一年，應視各該場所構成常設機構。

2.政策考量

比利時代表認為如確實有營業地點，且營業活動非屬偶發或單獨事件，則對之課稅應屬合理，本案營業活動持續進行20個月，為同一合約之交易（完整的方案），且於單一客戶之營業場所提供，對之課稅亦不會造成過度的行政負荷或困難，則並無不妥。澳洲代表亦認為於此情況下，要求一定要在同一地點營業始有課稅權的確很難讓人信服，然該個人在S國居住超過183天，其受雇勞務所得亦需課稅，此一結果應已符合租稅協定之政策。

3.依據前述分析，如PBT之訓練全部於總公司進行，當然構成常設機構，至於總公司與第一處分公司是否屬於地理上連貫之判斷標準，很難清楚界定。澳洲代表指出，在澳洲，一個牧羊的農場可能比一個國家還大，仍屬一個連貫的地理位置，但很接近的兩個地點，如其間並無任何關連，則難認定為地理連貫，因此應審視二地點否有實體的連接、共同出入的方式、共同使用電話系統、同一網址、公共設備、及是否被視為無差別的單位等因素判斷之。

案例二：分佈於廣大地理位置之安裝工程

事實

- 1.Telecom公司是S國的居住者，在S國首都進行電信光纖電纜系統的鋪設，該系統將涵蓋首都地區廣大的地理位置，該區有二百萬人口，該項工程龐大故必須轉承包與其他專業公司參與。
- 2.Cable Tech是R國居住者，取得前述3個次承包合約，此涉及連接纜線於住宅與商業區街道旁每300公尺之各節點，三個合約涵蓋首都內不同部位之特定地理位置，每個合約約需費時五個月完成，並連續地進行，總共15個月期間內，Cable Tech在S國並無辦公室，其員工將以貨車載運纜線進行施工，所需的零件及材料由電信公司的營業處所供應，Cable Tech的員工住在旅館，於週末假日均回到居住地。
- 3.R國與S國之租稅協定與OECD稅約範本內容相同。

問題

Cable Tech在S國有無常設機構？此與租稅協定政策是否一致？

討論內容

1. Cable Tech的三活動應屬S國之安裝工程，因安裝工程並不限於與建築工程有關者。依租稅協定第5條第3項，如該工程持續期間超過一年，即構成常設機構，原則上各工程需單獨計算期間，惟此並非意謂基於三個合約所進行之工程必須分開來而不可算為一個工程。本案所有的合約均與Telecom簽訂，且與同一安裝光纖電纜系統工程相關。本案的難題在於如何認定是否有足夠的地理關連以認定其構成PE。儘管各活動地區間隔300公尺，各區似應認屬地理上連貫的一特定區域。稅約範本註釋第20項亦提及基於建築及安裝工程特性，承包商必須不斷更換地點之情形，例如修路、管線建置，或不同的主要構造於同一國家內分別進行，最後再移至另一地點完成裝配，此時，是否於同一特定地點工作已不重要，只要該案存續期間超過一年即構成PE。本案參考前述註釋，各工區似得視為單一工程之一部分。
2. 由政策面觀之，S國得對本案課稅應屬適當，尤其當該工作性質上必須於不同地點執行，此時要求具備於一固定地點持續超過一定期間的認定條件已無必要。且就技術層面而言，本案與該等工程於15個月間均在同一區進行之情形相較，應不致產生更大的行政負擔。
3. 然值得探討的是OECD稅約範本對於工程存續間構成PE之要求期間為12個月，但對其他固定營業場所構成PR之存續期間則接受以6個月為已足，此似有不一致之情形。此外，PE之存在將同時影響企業所派遣員工於他國短期執行營業活動所獲得報酬，依租稅協定第15條第2項免稅之適用，此將導致該企業及其員工更高的依從負擔。

案例三：長時期重複短暫到訪

事實

Equipment Maintenance Services (EMS) 公司為R國居住者，專門從事全球工業設備的提供及維修，最近與S國居住者X公司簽訂合約，該合約是在R國進行二天的會議及數次在S國磋商後簽訂。依合約約定，EMS公司將負責對位於X公司廠房設備的維修，維修工作將由五位工程師每3個月工作20天，一共6年。非維修期間，並無任何EMS公司的東西留置於R國。R國與S國之租稅協定同OECD稅約範本。

討論議題

1. 有關擬議中於6年間對X公司廠房每3個月進行20天維修，是否構成常設機構？
2. 如果合約僅為12個月，但有合理預期，到期將會展期，因很少公司能提供是類服務，嗣後該等到訪模式建立後，如何認定第一年之稅務處理？
3. 如該等短期重複到訪經認定為在S國有常設機構，此是否與租稅協定政策一致？
4. 如何就到訪期間及總計活動持續期間構成常設機構劃定認定界線？

討論內容

1. 本案之交易之內容為維修服務，非屬於安裝工程，故應適用第五條第1項及第2項。參考稅約範本註釋第4.5項，EMS之員工在X公司應有權支配使用該工作場所，否則即無法完成工作，各次維修應認定為有工作場所。至於該等期間是否具持續性，參考註釋第6項，重複發生(recurrent)性質之工作，應屬連續計算期間之例外，本案依合約雖每季僅工作20天，但連續6年均如此，應已具足夠的持續性。
2. 第二個問題係屬事實認定問題，很難一概而論，如一開始即預期會持續進行，則一開始就認定其有常設機構應屬合理。惟如一開始時並無跡象顯示會繼續，最好先等候其後續發展情形，如嗣後認定其具持續性，是否回溯第一年之課稅，澳洲代表認為，於自動申報制度下，似不宜回溯適用，惟比利時及那密比亞代表均認為應自第一年起適用。
3. 就政策面而言，對於進行中但不連續的活動，所得之產生及執行之活動有相當程度的關連，可視為具有顯著參與程度，而對之課稅，尤其當工作性質不需要在一地點連續進行之情形。但此可能與課稅行政效率之政策目標不符，因為企業必須每年為不是很久的工作期間所產生之所得負納稅義務。
4. 至如何就到訪期間及總計活動持續期間構成常設機構劃定認定界線，亦屬一實務上認定問題，很難劃定界線，但原則上，需視工作性質而定，且存續期間愈長，所要求每次到訪期間愈短，每次到訪之期間愈長，存續期間之要求愈短，使用基礎設施之需求愈高，到訪頻率愈短。例如20年間每年1天，或1年間兩次到訪每次3個月，可能均不構成PE，但每週2天持續1年，可能就認定其有PE。

二、分組討論

第一分組 公司租稅協定居住地之決定

(一)議題介紹

「實際管理處所」(place of effective management)之觀念，在OECD稅約範本第4條第3項及大多數租稅協定中，係用以決定具有雙重居住者身分之企業，其租稅協定居住地之基礎。依破除僵局法則(tie-breaker rule)，企業居住地，係依其實際管理處所決定，但實際管理處所之座落位置，並非如此明確，為釐清此點，2000年OECD註釋第24段規定，實際管理處所為實際作成企業營業必需之主要管理及商業決策之處所，一般為最資深之人或一群人作成決策之處所、企業整體採取行動之處所，其需依相關事實及情況認定之，企業可能有數個管理處所，但在任一時點，僅有一個實際管理處所。

隨著資訊及通訊技術之發展，實際管理處所之決定日益困難，OECD技術諮詢小組(Technical Advisory Group, TAG)於2003年5月提出「實際管理處所之觀念：對OECD稅約範本之修正建議」討論草案，聽取外界之意見。該草案包括兩項選擇方案：一為「實際管理處所觀念之修正」(Refinement of the place of effective management concept)，主要係經由實際管理處所觀念之解釋，擴大註釋內容，以修正觀念；一為優先順序測試(Hierarchy of test)，主要係參考OECD稅約範本第3條第4項有關個人破除僵局法則所增訂。目前OECD第一工作分組(Working Group 1)正檢視TAG提出之草案，本次會議將此議題列入討論，主要希望經由會議研討過程，與各國代表交換初步意見及想法。

(二)案例研討

案例一：董事會議

事實

1. R國居住者Head公司為公開公司，其持有S國Sub公司之100%股份，Sub公司由一群資深及動態管理團隊所領導，該團體之成員均在S國工作及集會。
2. Sub公司之董事會成員，包括Sub公司之主要行政及財務人員、Head公司資深經理及董事。董事會議主要在R國Head公司之辦公室內舉行，一般而言，董事們都很滿意Sub公司及其資深經理之經營績效，故董事會通常會核准其建議，

不過，董事會仍控制Sub公司且決定其經營策略及方向。

3. Sub公司取得S國工廠營業利潤5億元、授權C國居住者之權利金2億元及C國分公司利潤，每年Sub公司均分配股利100萬元予Head公司。

相關法律

1. Sub公司在S國設立，而董事會議在R國召開，依兩國國內法規定，Sub公司為兩國之居住者。
2. 兩國均採屬人兼屬地主義，且均採國外稅額扣抵法消除雙重課稅問題。
3. R國與S國之租稅協定係遵循OECD稅約範本。

討論議題

1. 就租稅協定目的而言，依實際管理處所決定居住地之破解僵局法則，本案中之Sub公司應歸為何國之居住者？
2. 適用實際管理處所測試時，應考量之重要因素為何？
3. 就租稅協定目的而言，依據破除僵局法則，Sub公司如為R國居住者，則S國可對其何類所得課稅？

討論內容

1. 英國代表表示，假設R國與英國相同，對於公司居住地之決定，均採「中央管理及控制」(central management and control)測試，則公司董事集會地足以決定其居住地，但實務上仍需依相關事實認定。

一般而言，公司參與之實質活動，可由下列3種管理層級檢視：

- (1)店舖或管理處所；
- (2)總公司，亦即可發現執行及資深員工（如Sub公司之主要行政及財務人員）、直接作出決定公司經營方向指令之人員所在處所；
- (3)整體企業之中央決策中心（其可能與(2)無區別，亦可能有區，此即困難之處）。

由於Sub公司之主要行政及財務人員在S國，屬於第(2)管理層級，而董事會在R國，屬於第(3)管理層級，因此，Sub公司之中央管理及控制處所應位於R國，另就大多數案例而言，該處所與實際管理處所尚屬一致，故Sub公司應為R國之居住者。

如果Sub公司為R國之居住者，則相關所得之課稅權分配如下：

(1) S國工廠營業利潤5億元：只有在Sub公司在S國設有常設機構，且經由該常設機構從事營業時，S國方得對該營業利潤課稅。如果S國確實對該利潤課稅，則R國應給予Sub公司已納S國稅額扣抵。

(2) C國來源之權利金：R國與C國之租稅協定如規定所得來源國得對權利金課稅，則C國可對Sub公司取得之權利金按規定稅率辦理扣繳。該權利金亦可能與S國之常設機構有關，此時應適用R國與S國之租稅協定，但其屬事實認定問題。

(3) Sub公司支付Head公司之股利：由於Sub公司已非為S國之居住者，依據R國與S國之租稅協定，S國不得對該股利課稅。

2. 義大利代表表示，實際管理處所之決定，可注意管理活動所屬層級：

(1) 第一級：形式層級，即公司設立地或董事會議舉行地。

(2) 第二級：管理決策層級，即企業整體之主要執行決策及實質上層管理，但不一定與一領域具有任何經濟關聯性。

(3) 第三級：實際營業之日常管理及行政，即較低之管理層級，且與該領域有經濟關聯性，其焦點在於營業活動所在，為「地點導向準則」(locality-oriented criterion)。

一般而言，大部分國內法均承認第一級管理層級，但現行企業之經營模式已使此種決定方式出現問題，故目前實際之決定方法反置重於其他二層級，但仍可能發生適用疑義。

參考上述觀點，本案宜考量下列因素：

(1) 公司所有，即股東居住地 ⇔ R

(2) 公司設立地 ⇔ S

(3) 資深及動態管理團隊領導企業、工作與集會地 ⇔ S

(4) 董事會議舉行地 ⇔ R

(5) 董事會評估及核准資深經理建議地 ⇔ R

(6) 工廠營運地 ⇔ S

如以「地點導向準則」決定實際管理處所，則Sub公司為S國之居住者，但如採現行方式—第二層上級實質管理地，及第一層形式層級決定，則Sub公司為R國之居住者。

如果Sub公司為R國之居住者，則相關所得之課稅權分配如下：

- (1) S國工廠營業利潤5億元：即使Sub公司為Head公司之子公司，但仍足以認定其在S國設有常設機構，故S國可對Head公司經由該常設機構從事營業所取得之利潤課稅，而R國對Head公司合併Sub公司之利潤課稅時，應准許扣抵S國已納稅額。
- (2) C國來源之權利金：雖然該等源自C國之權利金及C國分公司利潤均已涵蓋於Sub公司之財務報告，但前者仍適用R-C租稅協定之扣繳率，至於後者，C國亦有課稅權，而R國則給予稅額扣抵。
- (4) Sub公司支付Head公司之股利：R國對於Sub公司分配予Head公司之股利具有課稅權，但因股利源自S國，很難想像S國願意放棄R-S租稅協定所賦予之股利扣繳權利。

案例二：位於多處課稅領域之管理處所

事實

1. CONSULTUS為提供全世界諮詢服務之公司，其在許多國家均設有辦公處所。
CONSULTUS係在C國設立，且公司法所要求之帳簿記錄（如股東登記、董事會及股東會議決議）均保留在C國，且其在A國及B國均設有辦公室。
2. CONSULTUS股東均為其資深諮詢顧問，每位股東均在某處辦公室工作，且監督許多員工，為當地客戶提供諮詢服務（30%股東居位且在A國工作，40%股東則在B國）。每位股東均握有決定如何提供服務之可觀彈性，每處辦公室之管理決策主要係由在該處工作之股東負責，但有關公司整體之管理決策（如法律結構之改變、是否接受員工成為新股東、是否在某國設立新的辦公室、每位員工／股東之薪資及股利之決定及執行聯合訓練活動等），則係由工作五年以上之股東所組成之管理委員會所決定，且該管理委員會之成員同時為CONSULTUS董事會之成員。
3. 一位服務滿5年之股東被選任為主要行政人員，其處理日常管理議題，包括準備提交管理委員會之各項提案。現任主要行政人員在A國工作且居住於A國。
4. 由於CONSULTUS之股東在不同國家工作，管理委員會亦在不同國家召開會議，不過，最近委員會成員常常透過視訊會議設施或會議電話參與會議。

相關法律

1. 依C國國內法規定，公司居住地係依公司設立地決定之。
2. 依A國國內法規定，決定公司居住地時，應考量經濟關聯性，如實際管理處所、商業營運地、核心委員會議舉行地或帳簿保管地等等。
3. 依B國國內法規定，公司居住地係依其登記辦公室或主要機構座落之處所決定之。
4. A國、B國及C國間具有完整之租稅協定網，且其租稅協定與OECD稅約範本相同。

討論議題：

1. 就租稅協定（A-B，A-C，B-C）目的而言，依實際管理處所決定居住地之破除僵局法則，本案中之Sub公司應歸為何國之居住者？
2. 在此狀況下，你將如何解決適用租稅協定所產生之實務問題？

討論內容

1. 英國代表認為，依據C國與A國內法規定，CONSULTUS均為各該國之居住者，但依B國國內法規定，則將產生疑義，因為本案CONSULTUS之公司設立地雖在C國，但在A國及B國均有主要營業處所。

依據OECD註釋，實際管理處所為實際作成企業營業所需之主要管理及商業決策之處所，故顯然不是在C國，而係在A國與B國兩國之間，但本案所給之事實尚不足以決定CONSULTUS之租稅協定居住地。在此情況下，可能之實務處理方式如下：

- (1)依各國國內法規定，CONSULTUS同時為A國及C國之居住者，但尚不足以認定其亦為B國居住者，故本案僅需適用破解僵局法則於A國及C國。考慮上述相關事實後，A國似為較可能之居住地國。
 - (2)問題是B國亦可能因CONSULTUS之股東及其一處主要處所在該國，而主張CONSULTUS為該國居住者，此時，最佳解決之道為三個國家之主管機關進行相互協議程序，而實務可行處理方式為接受CONSULTUS為C國居住者，並准予扣抵A國與B國已課徵之稅額。
2. 義大利代表認為決定本案CONSULTUS之居住地時，宜考量下列因素：
 - (1)公司設立地及其他官方要求 ⇨ C

(2)主要辦公室所在地⇔ A及B

(3)股東及資深諮詢人員提供諮詢服務、決定如何提供服務所在地 ⇔ A及B

(4)管理委員會作公司整體決策所在地⇔ A

(5)主要行政人員工作及居住地 ⇔A

如應用第三級「地點導向準則」決定CONSULTUS之居住地，則C國將首先被排除，如再應用第二級管理決策層級，則A國應為居住地國，至於B國則為CONSULTUS之常設機構所在地。惟實務應用時，最佳解決之道為三國進行相互協議程序，共同解決此一問題。

案例三：一人公司

事實

1. X為石油探勘地質學家，為許多石油公司提供服務。X擁有XCo 100%股份，且為該公司唯一員工，X所提供之服務均經由XCo提供。
2. XCo在A國設立，X之律師及會計師均為該國居住者。XCo有三位董事，分別為X、律師及會計師，依據該公司之章程規定，其股東可否決董事會之決議。
3. 由於工作需要，X通常需在同一國家停留2~3年，故X通常會成為其依合約提供服務地國之居住者。2002~2005年，X因工作之故，成為B國之居住者。
4. 每年XCo之會計師依X寄送之資訊準備財務報告，其律師則準備董事及股東決策彙總報告。該等報告備妥後，均寄送給X，由他簽名後寄回。XCo未實際召開董事及股東會議，X國國內法准許公司可依上述程序作成決策。

相關法律

1. 依X國國內法規定，公司居住地依公司設立地決定之。
2. 依B國國內法規定，決定公司居住地時，應考量經濟關聯性，如實際管理處所、商業營運地、核心委員會議舉行地或帳簿保管地等等。
3. A國與B國之租稅協定與OECD稅約範本相同。

討論議題

依實際管理處所決定居住地之破除僵局法則，本案中之Sub公司應歸為何國之居住者？

討論內容

1. 英國代表表示，就一般案件而言，實際管理處所與中央管理及控制之處所相同。本案XCo為一人公司，股東X身兼董事且擁有100%股權，同時擁有否決董事會決議之權利，故無論就實際管理與中央管理及控制之觀點來看，XCo之居住地即為X之居住地，亦即XCo為B國之居住者。
2. 義大利代表認為決定本案XCo之居住地時，宜考量下列因素：
 - (1)公司設立地 ⇨ A
 - (2)主要股東居住地，此在本案中為重要關鍵，因為X可以否決董事會之決議 ⇨ B
 - (3)公司營業所在地 ⇨ B
 - (4)核准股東及董事決策彙整表之處所 ⇨ B

總結而言，我們很難想像TAG提出之額外標準－「修正實際管理處所觀念」或「建立優先順序測試」，將會引導破除僵局法則往何處發展，或許其在報告結語中所提相互協議程序為適當之解決方法。不過，現代經營商業之方式，將要求依循決定個人居住地之主要利益中心原則，即以企業與一領域之經濟關聯性為基礎，進行相關準則之實質評估，決定企業實際管理處之所在地。

第二分組 相互協議程序

案例一：相互協議程序之提出

事實

1. R 國居住者Pierre Cardigan Creations(PCC)長時間被R國稅務單位查核，稅務單位認為其貸與S國子公司PCS款項所收取之利息，較常規報酬為低，故違反其移轉訂價規定。稅務單位最初於1999年開始預計可能會對之調整並知會公司，但一直到2003年初才告定案，並於該年4月間核發核定通知書。
2. 2003年9月PCS函請S稅務單位尋求相對應調整，以增加其利息費用俾反映常規利率，該國稅務局認為此事必須依據雙方租稅協定之相互協議程序來進行，因為國內法已不允許重新調整。
3. 2004年12月PCC及PCS二公司分別同時向兩國家稅務主管機關提出相互協議程序之請求，R國主管機關同意洽商S國主管機關解決。

4.S國主管機關不確定如何回應，其最初之想法如下：

- (1)她不能回應PCC，因為MAP的請求應向R國主管機關提出，PCS公司向R國提出之請求亦同。
- (2)PCS向國提出MAP請求的時間已逾協定規範之法定期間，亦即並未在1999年查核起三年內提出。
- (3)PCC之請求似未符合第25條第1項之要求，因該公司已接受R國的調整，並未產生不合協定規定之情形，因此請求僅得由PCS向S國提出。
- (4)如果R國要接受PCC的請求，亦僅得考慮該公司之稅負，無法考慮PCS之稅務事項。
- (5)如該項移轉訂價調整為合理，則該交易可能涉及濫用租稅協定，為申報不實案件，因此MAP不應適用於此等案件。
- (6)第9條第2項之調整僅得於第25條有效適用情況時始得為之。
- (7)因為就PCS的方面而言，並無有效的相互協議程序，如允許主管機關進行第25條第3項之諮商，與該條文之目的不符。如同意進行，會相當於就雙方均已處分確定案件重開協商，將會導致相當程度之不確定性，此非協定所考慮處理之情形。

5.假設R國與S國之租稅協定同OECD稅約範本，依其條文定義，PCC公司為R國居住者，PCS為S國居住者。

討論議題

- 1.如不考慮實質的移轉訂價問題，你對S國稅務主管機關的想法有何建議？
- 2.是否有其他可行的方式，以確保本項問題全按照雙方租稅協定來處理？
- 3.如果R國與S國的租稅協定第9條並未包括第2項，則你的立場是否會有所不同？

討論內容

1.對S國稅務主管機關初步想法之回應如下：

- (1)納稅人應向其為居住者所在地稅務主管機關提出請求，本案S國主管機關有責任處理PCS所提出之請求，R國稅務主管機關有責任處理PCC之請求，並不因該二公司同時另向他方國主管機關提出請求而改變。
- (2)稅約範本第25條規定，申訴應於首次接獲不符合本協定規定課稅之通知起3年內為之，所稱「首次接獲課稅通知」並無明確的定義，惟參考稅約範本

註釋第18項，應以納稅人最有利之觀點解釋，因此本案之課稅通知日應為2003年4月，納稅人提出申訴之時間應符合該規定。

(3)及(4)參酌稅約範本註釋第9項及第10項，租稅協定不僅在處理法律上之重複課稅，亦處理經濟上之重複課稅，PCC是否接受本案之核定，與得否提出MAP無關，而PCS則係遭重複課稅，而且身為PCS之股東，PCC的確亦為遭重複課稅之納稅人。

(5)移轉訂價調整並不一定涉及濫用，參酌稅約範本註釋第20項，主管機關有義務考量納稅人之請求是否合宜，除非有很好的理由，主管機關必須很小心不要隨便以「可能」涉及濫用而拒絕納稅人之請求。此外，稅約範本第1條之註釋第9.5項指出，除非納稅人進行交易或安排之主要目的為取得租稅協定利益，均應有協定之適用。故本案主管機關不應排除MAP之適用，惟可衡酌情況決定是否予以調整。荷蘭代表指出，該國曾經驗納稅人因遭受重複課稅而撤資之情形，因為稅法對濫用的處罰甚至遠不及遭受雙重課稅為重，例如，法院得裁定對詐欺案件最高處罰為10萬歐元，但雙重課稅可能是2千萬元。

(6)第9條第2項規定，他方主管機關「應」作適當之調整，並不限於僅得於第25條有效適用情況時始得為之。

(7)本案既經分析應屬有效之申訴，本項顧慮為多餘。即使一方認為無效，另一方仍得基於職權依據地25條第3項，由主管機關向對方主管機關提出相互協議之要求。

2. 替代的爭端解決機制可能包括協調、尋求專家諮詢意見或仲裁等，但納稅人唯一可有的主動權，可能僅有依國內法提起行政救濟，或同意將資料提供與第三人以方便主管機關尋求外界協助。

3. 如前所述，即使R國與S國的租稅協定第9條並未包括第2項，仍得透過相互協議程序解決此類問題。

案例二：與國內法之關係

事實

1. Envirochem是一跨國化學公司，R國居住者，在S國設有子公司Envirosub。2001

年1月R國稅務機關就Envirochem銷售與Envirosub之貨物進行移轉訂價查核，於2002年1月R國稅務機關通知Envirochem該公司因以低於常規交易之價格銷售貨物與其子公司故而利潤低估，其後發送調整核定通知並課以鉅額罰鍰，罰則之適用僅係因為調整之金額高於Envirochem原申報利潤之115%。

2. Envirosub於2002年2月洽S國之主管機關，尋求單方之調整以消除重複課稅，或如不可行，則進行相互協議程序，Envirochem則採取向R國申請更正以推翻該調整核定及罰鍰。Envirosub亦正依據其國內法尋求相對應調整。
3. 2002年5月，S國通知Envirosub，因為R國的調整，並非常規交易原則之正確適用，該國不同意相對應調整，因此單方調整方式已不可能。
4. 假設R國與S國之租稅協定同OECD稅約範本，依其條文定義，Envirochem公司為R國居住者，Envirosub為S國居住者。

討論議題

1. 相互協議程序與國內法同時進行：

(1) 假設S國的主管機關致函與你（R國之主管機關），表示正常情況下其將準備進行相互協議程序，惟本案因納稅人打算提起行政救濟，或保留未來提起行政救濟之權，S國主管機關認為如此同時進行行政救濟程序將降低相互協議程序之可信度，並浪費寶貴資源，因此其意願不高。你如何回應？

(2) 你的看法是否會因S國主管機關主張二家公司必須放棄提起行政救濟之權，或暫停法院之訴訟程序而有不同？

2. 進行相互協議程序期間法院判決確定：

假設S國並未反對相互協議程序，但程序進行三個月後，Envirochem積極辦理訴訟事宜，MAP則係以較慢的速度進行，兩年後法院認為R國稅務機關之調整大致正確，但稍有過高（假設法院認為應為三百萬元，而非四百萬元），此一判決將如何影響相互協議之程序？尤其如S國主管機關主張正確的調整金額應為二百四十萬元，故僅能同意該部分之相對應調整，則R國稅務機關是否應變更調整金額為二百四十萬元？

3. 罰則及加計利息之適用

假設前述困難均已解決，兩國同意應進行相互協議程序，Envirosub認為於相互協議期間Envirochem仍必須就罰鍰金額支付利息，故提出此點亦應納入討論

，R國則認為此點應在Envirosub提起的相互協議程序範圍之外，你認為第二十五條是否不允許，或應該討論罰鍰及利息的問題？

4. 法院於相互協議程序完成後判決

假設前述困難均已解決，兩國亦完成相互協議程序，雙方各有讓步以解決本案。其後法院判決R國的調整為正確，亦即相互協議程序之結果對於Envirochem過寬，該判決是否將排除R國執行該協議？S國是否仍有義務執行該協議？如果法院判決結果相反，亦即認為已取得協議的結果對Envirochem過嚴，結果又將如何？

討論內容：

1. 主管機關得否因納稅人擬提起行政救濟而拒絕進行MAP？

(1) 稅約範本註釋第23項說明納稅人有權申請進行相互協議程序，無論其是否已主張或開始進行訴訟程序，納稅人的請求不宜在無適當理由下予以拒絕，而訴訟程序即為一不適當的理由。第31項則指出當MAP獲致結論而訴訟程序尚處於暫停狀態，主管機關得確認納稅人是否接受MAP結論且撤回訴訟後，始執行協議結論。此可避免協議結論與法院判決不一致，及降低資源浪費。

荷蘭代表認為，就整體國內司法程序與MAP之適用順序而言，各國差異很大。但重要的是應尋求二者不相互衝突，且MAP得以遵循國際條約忠誠良善的執行義務。一般而言，國內法之救濟程序並非解決重複課稅的適當途徑，因為此一程序僅考量單方的觀點，而MAP則是一個解決重複課稅較好的程序，因此，不宜因國內程序尚未耗盡而拒絕進行MAP。從另一方面來看，MAP程序也不保證一定能解決納稅人的問題。因此，也很難要求納稅人放棄國內法所賦予的權利，故納稅人仍應有權適用二種程序。

(2) 然而，如國內法院的決定可拘束MAP的結果，可能造成雙邊均不課稅的情形，例如A國調整100元，A、B兩國相互協議同意降為50元，B國對應調整50元，於執行該協議後，法院判決S國的調整不能成立，此時會導致50元未課稅。此不失為要求納稅人應於國內程序完結後才開始進行MAP的好理由，但此一要求應不致造成國內程序確定時，得請求進行MAP之時限亦已屆滿之情況。

(3)在荷蘭，如MAP之結果對納稅人較為優惠，可不照法院判決執行，此意味著當法院的判決無法解決重複課稅問題時，仍可進行MAP。部分國家（例如加拿大）不允許與法院判決不同之結果，荷蘭在此點可能較其他國家優惠。

(4)考量於國內法程序終結後復進行MAP可能曠日廢時，荷蘭採行早期相互協議之制度(early MAP)，如納稅人提出請求，該國主管機關會儘速開始進行，但納稅人應暫停國內程序。如MAP已可達成解決重複課稅問題。該國將要求納稅人放棄國內程序，並於納稅人放棄後才執行協議結果。如主管機關未能於二年內解決重複課稅問題，納稅人得自由選擇開始進行國內程序，此一早期相互協議制度似亦可相容於不允許採行與法院判決不同結果之國家。

(5)因此，如納稅人要求先進行MAP，荷蘭會受理，納稅人如未提出，則會俟國內法程序完結後，如仍有重複課稅問題，再進行MAP，不會要求納稅人先放棄國內程序。美國及加拿大亦認同不宜剝奪納稅人之權利，惟得要求暫停國內程序。

2.進行相互協議程序期間法院判決確定正確應僅調整300萬元，S國認為應調整240萬元。一般情形下，R國主管機關似乎不宜再試圖磋商比300元更高的調整金額，亦很難再花費力氣去磋商一個比300萬元為低的調整金額，惟協定並未限制如此進行。荷蘭之觀點則認為於前述制度下主管機關如認為適當，得同意變更調整為240萬元

3.罰則及加計利息之適用：

(1)美國代表指出稅約範本註釋第二條第4項說明協定所涵蓋之租稅是否包括利息及罰鍰，各國看法尚不一致，而美國稅約版本第二十五條第3項第h款特別規定得考量利息及罰鍰，此顯示一般情形下如未有特別規定應是不包括此二項。尤其本案係由子公司提出請求，而母公司被加計利息及罰鍰並無任何與協定不一致之情形。加拿大代表亦說明該國認為利息及罰鍰不包括於租稅協定所涵蓋之租稅中，故該國將不會一併磋商利息及罰鍰部分，惟如本稅金額變更該等附加的金額自亦隨之變動。荷蘭代表認為租稅協定第二十五條並不要求或排除考量利息及罰鍰。荷蘭的觀點認為利息與罰鍰會造成很重的負擔，甚至較重複課稅之負擔為大，尤其是對於費時很久的

相互協議案件，因此荷蘭偏向一併處理利息與罰鍰問題。

4. 法院於相互協議程序完成後判決

(1) 法院判決認為MAP對R國公司過寬，荷蘭的觀點認為如果荷蘭為R國，其仍得執行協議結論，如荷蘭為S國，且R國已不準備執行協議結論，即使已無義務執行，該國仍會考慮執行，畢竟部分消除重複課稅總比全部不消除好。美國則認為單方面執行違反租稅協定平等互惠之精神。

(2) 法院判決認為MAP對R國公司過嚴，荷蘭會視國內程序是否完結再決定是否執行協議結論，因為納稅人得於執行協議結論後，再向法院提出重審，並向下調整，基於此種可能的結果，除非納稅人放棄國內司法程序之權利，荷蘭不會執行協議結論，可能會要求S國亦不執行協議結論，重新磋商與法院判決一致之協議。美國代表亦認為於此情況下雙方應重新磋商。

案例三：解決僵局

事實

1. Fernando's Food（以下稱FF公司）是R國居住者，自1998年起因提供動物飼養系統，自無聯屬關係之S國居住者公司Animal Kingdom取得報酬。

年1999S國主管機關審核該給付事項認為其性質應屬權利金，故指導該公司依R國與S國之租稅協定，按10%扣繳。FF公司對該課稅基礎有疑問，但其法律顧問認為該稅款已先行扣繳，申請退稅將拖延甚久且複雜，故認為無必要提出質疑。

2. 2004年六月R國稅務機關認為FF公司申報之國外稅額扣抵有問題，認為該所得非屬權利金所得，依據雙方所簽署之租稅協定，S國對該所得無課稅權，並正式否准其申報國外稅額扣抵。

3. 2004年九月FF公司提出相互協議程序之請求，請R國接受該項給付為權利金，如若，則請S國退還其扣繳稅款。

4. R國與S國之租稅協定除允許來源國課徵10%上限稅率外其餘同OECD稅約範本。

討論議題

1. R國主管機關不高興FF公司未於1999年當S國首次主張該給付為權利金時即提出問題，R國認為現在提出可能已逾3年之期限，因該事項於1999年即發生。FF

公司應如何回應？

2. R國的顧慮已解決，雙方進入相互協議程序，惟討論1年多並無進展。FF公司瞭解雙方主管機關就是對權利金的歸類有不同的看法，因此很難達成協議。如何打破此一僵局？有無其他可能方式，例如專家建議、仲裁、調停等？於OECD稅約範本下此等其他方式是否可能？

討論內容

1. 本案申訴之提出是否已逾3年時限，參考稅約範本註釋第18項，如稅款係以就源扣繳方式課徵，該時限之起算點為所得給付之時點，如納稅人並不知悉稅款被扣繳，則自知悉之日起算。因FF公司確知該扣繳情事，因此，本案提出之時間已逾協定所規定之申請期限，亦無條文可限制R國否准其國外稅額扣抵。
2. 美國代表認為FF公司可請求依25條第3項由R國洽商S國以解決重複課稅問題。稅約範本註釋第33項特別指出同條第3項可適用於股利、利息、權利金之扣繳稅，或依同條第4項辦理。然此一觀點似非正確，因第25條第3項及第4項僅在補充協助雙方達成協議的其他方式，並非在於允許處理未符期間規定之案件。
3. 又本條文僅賦予雙方主管機關致力解決之責，並不能保證一定會有滿意的方案，如雙方未能達成協議，仍有重複課稅的情形。因所得之歸類是一個複雜的問題，F公司係於R國主管機關否准其適用國外稅額扣抵時始被告知，其在S國之課稅有問題，至少似可合理要求R國洽商S國釐清該項認定爭議。

第三分組 租稅協定之解釋

(一) 基本資訊

1. 租稅協定之解釋架構

(1) 一般方法

- 普遍接受之國際法原則：協定法律之維也納條約
- 特定國家之解釋方法

(2) 協定之內部解釋

稅約範本第3條第2項規定，「本協定於一方領域適用時，其未界定之任何名詞，除上下文另有規定外，依本協定所稱租稅於協定適用當時之法律規定辦理，該領域稅法之規定應優先於該領域其他法律之規定

」。

(3)協定之外部解釋

— O E C D 註釋；外國法院之決定等

2. 協定法律之維也納條約

第31條 一般解釋原則

1. 協定之解釋，應依協定之名詞，就其上下文之一般意義及其目標與目的，作誠實之解釋。
2. 就協定解釋之目的而言，其內容除應包括協定本文外，尚應包括前言及附錄…。
3. 解釋時，應併同協定內容，考量下列各款：
 - (1)雙方締約間有關協定解釋或其條文適用之任何後續協議；
 - (2)雙方締約國適用協定時，建立協定解釋相關協議之任何後續慣例；
 - (3)適用於雙方締約國關係之國際法任何相關原則。

第32條 補充解釋之方法

如適用第 31 條而有下列情形之一時，得使用補充解釋之方法，其來源包括協定之預備工作及簽署之情況，以確認或決定適用第 31 條之意義：

- (a)其意義模糊不清或難解時；或
- (b)其結果明顯無稽或不合理時。

第33條 二種或二種以上語言之協定確認解釋

1. 當協定業經確認使用二種或二種以上語言時，每種語言之文字均同等具有權威性，除非該協定規定或締約國同意其文字歧異時，優先採用特定文字。
2. 僅有協定規定或締約國同意之語言版本，始被認定為該項協定之確認語言版本。
3. 協定之名詞，在每種確認之語言文字中，應假設具有相同之意義。
4. 除第 1 項規定特定文字優先適用之情形外，當確認之文字有不同之意義，且適用第 31 條及第 32 條均無法消除其歧異時，則採用依協定之目標及目的，可使不同文字達最佳協調之意義。

3. 協定適用之原則

- (1) 租稅協定，應依其目標及目的（即避免雙重課稅且不造成非意圖性之雙重不課稅）作解釋。
- (2) 如協定將導致二種不同解釋之可能性時，一種為導致雙重課稅（或非意圖性之雙重不課稅），而另一種為避免此一不適當結果時，依協定之目標及目的，即要求採第二種解釋。
- (3) 租稅協定不會創造新的課稅權；其僅規定可否行使國內課稅權及可行使至何種程度而已。
- (4) 因此，適用於複雜之跨國課稅案件時，應採三階段技巧：
 - 第 1 階段：依國內法決定稅基及稅負。
 - 第 2 階段：依協定決定可否課稅及可課至何種程度。
 - 第 3 階段：依國內法決定徵稅時點及徵收方式。
- (5) 就協定解釋之目的而言，國內法之依賴性居次，亦即只有在不違背協定文字及內容時，國內法始與協定解釋有關。

4. 衝突之類型

- (1) 名詞之意義：雙方締約國對於一項或同項所得，適用不同之協定條文。
- (2) 依衝突之原因分類
 - a 類型：事實與情況之評估不同。
 - b 類型：租稅協定之解釋不同。
 - c 類型：國內法不同導致適用不同之租稅協定條文。
- (3) 依財政效果分類
 - 導致雙重課稅之正面衝突。
 - 導致雙重不課稅之反面衝突。
 - 導致課稅權分配予同一國家之無效衝突。
- (4) 解決衝突之方法
 - a 類型：相互協議程序。
 - b 類型：相互協議程序。
 - c 類型：第 23 條 A 及第 23 條 B 之適當解釋

(二) 個案研討

案例一：國內定義

事實

1. R 國與 S 國之 1980 年租稅協定，除第 11 條未包括利息之定義外，其餘條文均遵循 OECD 稅約範本。
2. 1980 年雙方簽署租稅協定時，R 國與 S 國之國內稅法均包含利息之定義，且其定義與 OECD 稅約範本第 11 條第 3 項之定義類似。1990 年，S 國修正國內法之利息定義，將保證費納入利息之範圍。
3. 1995 年，S 國居住者 S 公司支付保證費給獨立之 R 國居住者 R 銀行。R 銀行在 S 國未設有常設機構，S 國對於支付給非居住者之利息適用 10% 之扣繳率。

討論議題

1. 本案 1995 年 S 公司支付給 R 銀行之保證費，就 R 國與 S 國締結租稅協定之目的而言，應如何界定利息之定義？
2. 如 1980 年以前 S 國國內法之利息定義已包括保證費在內，則第 1 題之答案是否將有所不同？
3. 如何解決 R 國與 S 國國內法對於利息定義之衝突？
4. 如 R 國與 S 國之租稅協定已包含 OECD 稅約範本第 11 條第 3 項之利息定義，但將「係指」(means) 修正為「包含」(includes)，則第 1 題之答案是否將有所不同？

討論內容

依討論議題順序，摘述如下

1. 奧地利代表認為 R 國與 S 國之租稅協定既未涵蓋利息之定義，依據該協定第 3 條第 2 項規定，所得來源國 S 可在不侵害本文條款下適用其國內法，以界定利息之定義，故就奧地利觀點而言，協定本文並未排除利息之定義涵蓋保證費在內。另加拿大代表更進一步指出，1992 年之前，OECD 稅約範本第 3 條第 2 項僅規定，租稅協定未界定之名詞，依適用之稅目國內法之定義，但並未規定究係依「簽署時」或「適用時」之稅法定義，至 1992 年，該條項第 11 段註釋增列「移動式解釋」(ambulatory interpretation) 原則，即依適用租稅協定時之稅法定義辦理，故本案 1995 年 S 公司支付給 R 銀行之保

證費，依據 S 國當時之稅法定義，應涵蓋在利息範圍之內，S 國可對保證費適用 10%之扣繳率。

2. 由於現行 OECD 稅約範本註釋採「移動式解釋原則」，故奧地利及加拿大代表均認為，1980 年以前 S 國國內法之利息定義是否包括保證費在內，均不會影響本案之答案，亦即 S 國可對保證費適用 10%之扣繳率。
3. R 國國內法有關利息之定義未涵蓋保證費，而 S 國國內法則涵蓋保證費在內，兩國利息定義不同，惟因 R 銀行取得之保證費源自 S 國，故應優先適用所得來源國 S 之利息定義，亦即 S 國對於保證國仍具有課稅權，至於 R 銀行之居住地國 R，則應依 OECD 稅約範本第 23A 條或第 23B 條規定，消除該項保證費所面臨之雙重課稅問題（參見該條註釋第 32.1 段至第 32.7 段）。
4. OECD 稅約範本第 11 條第 3 項之利息定義，採“means”表示利息所涵蓋之內容僅限於該項所列之內容，至於 R 國與 S 國之租稅協定第 11 條第 3 項如改採“includes”，表示利息之定義係採列舉方式，並不僅限於該項所列之內容，亦即雙方意圖以國內法補充租稅協定之利息定義，故本案之利息仍應適用 S 國 1995 年當時之國內法定義。

案例二：重要協定名詞之國內定義

事實

1. S 國對於租稅協定將保險費歸為營業利潤，且來源國對於取得保費收入之企業在該國未設有常設機構者，不得對其保險費收入課稅乙事極為在意。為克服此一問題，S 國修正國內法，將「營業利潤」之定義納入稅法規範，且特別將在 S 國未設有常設機構之非居住者所取得之保險費收入排除於該定義之外，並主張保險費收入應落入「其他所得」之適用範圍。
2. 假設你的國家與 S 國之租稅協定係在 S 國修正其國內法之前所簽署，且除其他所得條文採 UN 稅約範本（即准許所得來源國得對源自該國之其他所得課稅）外，其餘條文均遵循 OECD 稅約範本。你的國家納稅義務人之一為在 S 國未設有常設機構之保險公司，且自 S 國取得保險費收入，該公司目前正請你對租稅協定是否准許 S 國對該國來源之保險費收入擁有課稅權提供專業意見。

討論議題

1. S 國國內法之修正是否將改變你的國家與 S 國間租稅協定之運作？
2. 假設 S 國國內法有關「營業利潤」之定義於租稅協定簽署前即已存在，但你的國家參與租稅協定磋商之人員並不知道該定義之存在，則第 1 題之答案是否將有所不同？

討論內容

1. 奧地利代表認為，依OECD稅約範本第7條之定義，營業利潤為一企業之利潤，而該條註釋第32段特別指出，營業利潤應具有廣闊之意義，亦即應包括一企業從事營業所產生之全部所得，依此，S國修正國內法，將保險費收入排除於營業利潤之外，企圖限縮租稅協定有關營業利潤之定義，已明顯牴觸租稅協定之本文內容。加拿大代表亦表示，依據OECD稅約範本第3條第2項註釋第13段之說明，移動式解釋原則，只有在國內法於協定簽署後之修正未明顯改變租稅協定基礎之前提下，始屬有效。故本案S國於協定簽署時，原本同意僅對歸屬於常設機構之營業利潤課稅，事後卻以修正國內法之方式，改變未定義之營業利潤範圍，已明顯改變租稅協定之基礎，將造成部分協定條款無法運作，此時，依據協定法律之維也納協定第60條規定，R國可終止協定或全部或部分停止協定運作，以遏阻違約國破壞租稅協定。
2. 奧地利代表認為租稅協定之磋商應本諸忠誠，雙邊租稅協定如將國際稅約範本之條文納入，則除非租稅協定中已明確指出其本意即欲偏離一般共同認知之文義，否則即應假定參與磋商人員並不希望偏離該文義，故即使R國與S國之租稅協定於簽署時，S國國內法有關營業利潤之定義，即未包括保險費收入在內，亦不宜適用。惟加拿大代表則持不同之意見，其認為依據OECD稅約範本第3條第2項規定，S國國內法有關營業利潤之定義於租稅協定簽署時既已事實存在，故除非協定上下文另有規定，否則仍應適用S國國內法之定義。

小組討論：協定相關文件之適當性、地位及比重

此部分主要討論特定協定相關文件可否用於解釋租稅協定，及法院可能給予該等文件之比重。

1. OECD 稅約範本註釋

奧地利代表表示，該國與美國租稅協定之備忘錄載明，依 1969 年 5 月 23 日協定法律之維也納協定，註釋構成協定解釋之方法，即使其時常修正。

此已反映奧地利對於註釋之一般立場。

加拿大代表亦表示，依據該國法院判決，註釋可用以協助租稅協定條文之解釋。

2. 協定簽署之後，OECD 註釋修正納入有關釐清以往未敘及議題之解釋

奧地利及加拿大代表均表示，協定簽署後之新增註釋，對於協定之解釋仍具有影響力。

3. 協定簽署之後，OECD 註釋修正改變以往之解釋

奧地利代表表示，此類修正後之註釋，對於修正前已簽署之協定仍具有影響力，但自修正後之課稅年度開始適用。

加拿大代表則持相反意見，其認為該等註釋對於修正前已簽署之協定不具影響力，

4. OECD 國家對於稅約範本註釋所持保留意見

奧地利代表表示，如保留意見未違反協定本文條款，奧地利將尊重該保留意見。加拿大代表亦表示，保留意見應與註釋給予相同之權數。

5. 協定一方締約國稅捐機關單邊發布之租稅協定技術解釋

奧地利代表及加拿大代表均表示，除非協定他方締約國同意該單邊技術解釋，否則不具影響力。

6. 協定雙方締約國稅捐機關所發布達成合意之技術解釋

奧地利代表及加拿大代表均表示，依協定法律之維也納協定第 31 條第 1 項及第 2 項規定，此種雙方稅捐機關已達成合意之技術解釋，構成協定解釋之一部分。

7. 外國法院對於租稅協定事務所作成之決定

奧地利代表認為，除非他方締約國同意，否則不具影響力。加拿大代表則表示，外國法院之決定原則上不具影響力。

8. 一方締約國準備之協定磋商書面抄本

奧地利代表及加拿大代表均表示，如締約國同意該書面反映磋商之實質，則具有影響力。

9. 磋商時雙方達成合意但未公開之註記

奧地利代表及加拿大代表均表示，依協定法律之維也納協定第 31 條第 1

項及第 2 項規定，具有影響力。

10. 磋商時雙方達成合意且公開之註記

奧地利代表及加拿大代表均表示，依協定法律之維也納協定第 31 條第 1 項及第 2 項規定，具有影響力。

第四分組 演藝人員及運動員

案例一：名人表演人

事實

1. John Row 在退休前是一位著名且具爭議性的網球選手，退休後偶爾在電視台擔任主要網球公開賽的講評。因為他是知名的網球專家且講述非常生動有趣，他的評論很受歡迎。
2. Bill Crimpton 是一個退休的政治家，其公開演說要價很高，他的演講內容可以提供聽者對世界大事深入瞭解，且活潑有趣，他多采多姿的生涯、領袖氣質、名聲使公眾對其演說有很強的需求。
3. Billy Cee 是一個對一些公共議題或政治方面的評論家，他撰寫一些諷刺或幽默的文章、書、劇本，偶而也擔任即興喜劇表演，最近並成為晚餐後的演說家，他作為餐會演說家成功的原因可歸功於名氣、生動的故事、及對生命及政治方面有趣的看法。
4. Cindy 是一個知名度高且成功的模特兒，她最近簽約為一知名服飾品牌代言，將會拍攝照片、及在主要流行服飾秀為該品牌服裝擔任模特兒，照片將登在目錄及廣告材料中。因為她善於在伸展台上展示衣服並且很上相，因此她的要價很高。

討論議題

1. 前述那些名人所取得的所得是否屬於第十七條的範疇？
2. 認定的重要因素為何？

討論內容

1. 本案例中四名非居住者是否屬租稅協定第 17 條之範圍，須視其是否得認定為表演人。OECD 稅約範本註釋第 3 項列舉表演人之範圍，包括舞台表演者、影片之演員、電視廣告之演員等，不屬於表演人者則有會議演說人、行政及支援人員

（例如攝影人員、製片、導演、編舞者、技術人員、流行樂團之巡迴組員等），其間有一灰色地帶，例如涉及政治、社會、宗教或慈善同時兼具娛樂性質活動所取得之所得，亦可認定為表演人，其判斷之原則在於有關活動是否具備娛樂性質。考慮的因素可能包括：

- (1)該人所從事之活動，與單純就某事件或問題從事評論或報告相較，是否要求創意或增加餘興之價值？
- (2)該活動是否以個人之參與對其潛在聽眾作宣傳？
- (3)該個人之活動是否為該次活動之關鍵？
- (4)參加該次活動的聽眾之主要目的或動機是否為餘興而來？
- (5)該活動是否有其他主要目的？
- (6)合約之條件如何？該個人與提供服務與其他具有相同潛在觀眾的人相較，是否獲得高報酬？
- (7)對觀眾而言該個人是否有名人的地位？

2. John Row所提供之服務為講評，該項職務與其過去是否為網球選手並無足夠的關連，僅因其評論生動有趣似不足以據此認定渠為表演人。儘管如此，John生動有趣的解說及其過去為具有爭議性之網球選手之名聲，吸引很多觀眾，為其講評之服務添加餘興之性質，因此如要主張John為演藝人員，似亦有理由。

3. 同樣地，Bill之公共演說與一般的會議演說確有不同，他的演說與其過去的政治生涯、領袖氣質、名聲相關，並被認定為卸任的政治家，他講述的故事具有創意及餘興之要素，且基於個人過去的經驗及對世界大事獨到的看法，聽眾參加的動機亦非基於想對時事瞭解，且其報酬遠高於一般之演說人，因此Bill之所得認定屬第17條範圍之可能性很高。

4. Billy演說的地點、佈置及晚餐的氣氛均顯示Billy係依合約提供晚餐客人餐後餘興；其他相關考量包括他成功之處在於提供生動的故事及有趣的觀點，甚具餘興品質，然決定本案尚須考量其他有用的資訊，包括他是否為唯一的餐後演說人？他的演說是否被納入廣告宣傳中而為潛在聽眾所知悉？參加的聽眾是否主要為聽他演說或表演而來，或僅為一補充因素，而有其他主要目的（例如慈善募款）？合約的條件為何？觀眾的人數多寡、報酬高低等均應納入相關考量。由Billy之名聲來看，他的演說似乎被用以作為晚餐的精彩節目，因此其

所得極有可能被認定為第十七條之範圍。

5.Cindy是否為表演人，與會者看法相當分歧，茲分述雙方雙方之觀點如下：

(1)主張Cindy不應屬表演人者認為，多數情況下，流行服飾秀的焦點在於展示「設計」，而非模特兒本身，模特兒僅是展示設計的工具，其所扮演之角色應無娛樂之性質，除非她是服裝秀的關鍵模特兒，她的表演被強力宣傳，觀眾參加的主要動機係為一睹其表演，始有認定為表演人之理由。另一方面，如她僅是眾多模特兒之一，她的展示與其他模特兒相同，則似不宜與其他模特兒有不同待遇，除非她所提供之角色與別人不同，且該角色具娛樂性質。故本案僅因Cindy是知名模特兒且取得高額之報酬似尚不足以認定其為表演人，基於相同理由，她拍照以登載目錄及廣告材料中所取得之所得亦不屬於第十七條之範圍。

(2)認為Cindy應為第17條之表演人之理由，係參考稅約範本註釋第3項及第9項，註釋第3項所列舉者並非涵蓋所有表演人，模特兒在舞台上之展示應具有表演之本質，而註釋第9項則提及除了表演費用外，與表演直接或間接相關的所得尚有權利金、贊助費或廣告費等，原則上當所得與公開表演無直接關係者，應適用其他條文。權利金應屬第12條之範圍，與表演直接或間接相關之贊助費或廣告費則屬第17條之範圍。因此，本案之所得可分為二種，拍照及照片使用費為權利金所得，服飾秀之表演為第17條之範圍。

案例二：產品代言

事實

去年Otto Flabbergast成為S國的英雄，因他擔任國家足球隊的教練，在世界杯比賽中意外獲勝。世界杯結束後他隨即返回R國，並重新成為該國居住者。其後，S國一家汽車製造商邀請他協助促銷活動，他出現在一系列電視廣告及各種促銷活動之酬金為100萬元，電視廣告係在S國拍攝，S國認定其於代言期間為R國居住者，且在S國並無常設機構。假設R國與S國間之避免雙重課稅協定與OECD稅約範本相同。

討論議題

S國是否得對該100萬元報酬課稅？

討論內容

1. 參考註釋第9項，與表演直接或間接相關之贊助費或廣告費屬第17條之範圍。
本案首應釐清以下問題：Otto過去之活動是否為本案認定之要件？其在S國之活動是否與其過去擔任教練之活動有直接或間接關連？其活動本身是否屬於第17條範圍？Otto過去擔任教練之活動並不屬於第17條之範圍，亦即他原本不是表演人或運動員，然此似非本案認定之關鍵。註釋第3項列舉表演人之範圍，包括電視廣告之演員，他此次出現在電視廣告上之活動，似已足以認定本次活動為表演性質。

案例三：搖滾音樂會

事實

1. Prestige Promotions是一家經紀公司，為S國之居住者，該公司擬於S國的各城市舉辦八場搖滾音樂會。音樂會的主軸是R國著名的搖滾樂團The Extremists。Prestige公司將取得演唱會門票收入，並支付所有相關成本包括場租、促銷、會場安全及樂團費用。
2. The Extremists將取得700萬元報酬，負責表演並提供暫時的舞台、燈光、音響及技術支援，該等支援的總成本為500萬元。
3. The Extremists擔心S國的20%扣繳稅將適用於其總收入，故請其所信任的顧問Fred Sharp提供意見。
4. Fred提出三個選擇方案：
 - (1) 在R國設立一公司與Prestige公司簽約，提供舞台、燈光、音響及技術支援，報酬為600萬元，另由The Extremists與Prestige公司簽約，提供表演，報酬為100萬元。
 - (2) 在R國設立一公司與Prestige公司簽約，提供舞台、燈光、音響及技術支援，報酬為600萬元，另在R國設立一家公司與Prestige公司簽約，提供表演，報酬為100萬元，並由該公司支付所有樂團費用及團員表演之報酬50萬元。
 - (3) 與第二個方案相同，惟樂團的所有權及公司的控制權係經由不進行資訊交

換的國家之居住者實體層層掩護。

相關法律

假設R國與S國間之避免雙重課稅協定與OECD稅約範本相同。

討論議題

- 1.如果樂團並未採取前述三個選擇方案，S國得否對700萬元收入全部課徵扣繳稅？如果可以，是否為租稅協定下正確的政策結果？
- 2.採行前述三個選擇方案下，S國可就何部分報酬課稅？
- 3.前述三方案所產生的稅捐稽徵及納稅依從問題為何？

討論內容

- 1.OECD稅約範本註釋第10項指出，第17條之規定並未提及演藝人員所得應如何計算，締約國得逕依其國內法規定對之課稅，有些締約國國內法允許其扣除費用，有些則適用按總額扣繳之就源課稅方式，因此，如The Extremist樂團未採行前述三種規劃方案，第17條允許所得來源國就全部所得（700萬元）課徵就源扣繳稅款。雖然第17條僅在保留來源地國之課稅權，本例之案情將有助於瞭解按所得總額依一定比例扣繳稅款之妥適性。因本案之相關成本達收入的70%，課徵20%扣繳稅會造成過度課稅。
- 2.第17條第2項允許S國對已轉移至另一人但屬於The Extremists之所得課稅，稅約範本註釋第22(c)項指出第17條第2項規定係為防杜租稅規避計畫而增訂，因此，另設一家公司與Prestige公司訂約並不能排除S國對該部分所得之課稅權。
 - (1)方案一下，由Prestige公司給付與The Extremists的表演費用100萬元屬於第17條範圍，得由S國課稅。技術支援部分，因該公司在S國無PE，原則上得依第7條規定免稅，然因總成本為500萬元，S國必須決定100萬元的加成是否適當，亦必須確認該R國公司確為R國居住者及成本是否為該R國居住者所發生。如最後決定部分所得屬於演藝人員之所得而有扣繳稅款之適用，Prestige公司可能無從知悉，此可能會導致徵收方面的困難。
 - (2)方案二與方案一相同，惟此方案中另設立第二家公司，即所謂的「明星公司」(star company)，S國仍得對支付予該第二家公司的全部所得課稅，但該明星公司未來在其居住地國申報國外稅額扣抵可能會產生問題。S國對之

課徵20%扣繳稅款是否過重，則須視該100萬元是否包含樂團的住宿及旅費等而定。

- (3)方案三將樂團的活動透過重新架構所有權及控制權於不進行資訊交換的國家之居住者來進行，明顯是一種避稅設計，以避免S國主管機關執行其課稅權，然S國對該所得之課稅權仍然不變，而且S國仍得適用其國內法有關對表演人課稅之規定及防杜避稅規定。

案例四：準備期間與表演期間

事實

Igor是R國成功的溜冰者，渠與Showbiz公司簽約參加冰上舞蹈秀表演，該表演將在A國及B國巡迴。依合約約定他將排演及演出20場秀，包括A國的12場及B國的8場，排演時間為表演當天及其前二週每天，在排演前Igor也被要求必須在其居住地國進行例行的練習。

相關法律

假設R國、A國與B國間之避免雙重課稅協定與OECD稅約範本相同。

討論議題

Igor取得的100萬元中，A國可以課多少，B國可以課多少？

討論內容

於決定A、B兩國得課徵多少所得稅前，有必要先瞭解排演與實際演出的價值是否相同，及合約是否有針對二者之報酬予以劃分。稅約範本註釋第5項指出實際表演因素在決定課稅所得時至為重要，即使其在居住地國亦需練習，有關所得之取得仍決定於是否有表演之機會。由於第17條賦予表演地國課稅權，因此A、B兩國得對該所得課稅。參考稅約範本註釋第8項所提及分攤的概念，本案似可依其表演場次分攤60%由A國課稅，40%由B國課稅。

三、洽商加入 OECD 財政委員會觀察員事宜

為推動我國成為 OECD 財政委員會觀察員，巴黎辦事處周主任京懷於 93 年 9 月 20 日中午宴請該組織租稅政策暨稅務行政中心主任 Mr. Jeffery Owens、移轉訂價組組長 Mr. John Neighbour 及非會員國合作組組長 Mr. Richard Parry 等人

討論 OECD 觀察員政策及立場，同時籲請支持我國參與其活動及協助我國辦理相關訓練，洽談重點如下：

(一) OECD 財政委員會係依「相互獲益」等審查標準選擇新觀察員，目前已有南非、大陸、阿根廷及俄羅斯等四個觀察員，該委員會下階段爭取之新觀察員對象為印度及巴西，近期內不擬將我國列入考量。

(二) Mr. Owens 肯定我國歷年來踴躍參加 OECD 各項稅制研討會，建議我國宜續積極參加該中心相關活動，提高與會官員層級並重視參與品質，以提昇我國形象，俾利我國未來觀察員申請案之進行。

巴黎辦事處為積極擴大我國與 OECD 之交流，且鑒於本部財稅人員訓練所已於 93 年 7 月及 11 月開辦「93 年度國際租稅－移轉計價及租稅協定研討班」，邀請 OECD 指派官員來臺指導，我國與 OECD 已建立財稅訓練合作關係，爰建議參考 OECD 與非會員國（如俄羅斯與大陸）之合作方式，進一步爭取該中心配合我國需求，持續定期對我國財經相關官員提供技術協助與訓練，並建議本部研擬未來數年內財稅人員課程中可與 OECD 合作之相關計畫，俾供該處據以試洽該中心推動長期合作事宜。

四、國際租稅對話

OECD 同時藉本屆全球租稅論壇向各國與會代表報告其與國際貨幣基金（IMF）、世界銀行（World Bank）共同合作組成「國際租稅對話」（International Tax Dialouge, ITD），主要目的在鼓勵與提供各國租稅事務之經驗分享與討論，第一次 ITD 會議預定於 94 年 3 月 15 日至 16 日由義大利政府主辦，主要討論議題為「增值稅」，希望各國指派增值稅方面之高階資深決策官員及稅務行政官員參加，另亦鼓勵我國將租稅相關資訊上置於 ITD 網站，並請指定我國聯絡人員，以利後續 ITD 相關事務之聯繫。

伍、拜會法國財經暨工業部過程

一、緣起

經濟部林前部長義夫於 92 年 7 月初率經貿訪問團訪法時，與法國財經暨工業

部部長 Mr. Francis Mer 會談，表達與該國洽簽租稅協定之意願。法國在臺協會經貿組孔前組長士嘉爰主動安排本署參加第 8 屆全球租稅論壇之代表宋督導秀玲拜會法國財經暨工業部。該次拜會，雙方就簽署臺法租稅協定之實用性、可能性、簽署模式及可能產生之經濟利益等議題充分討論，最後法方代表表示將再協調各單位進行評估，並於 92 年底前答覆我方，惟因法方未予答覆，本署參加 OECD 第 9 屆全球租稅論壇之代表爰藉與會機會，商請巴黎辦事處代為安排再次拜會該部事宜，拜會主題包括：

- (一) 推動臺法租稅協定洽簽事宜。
- (二) 瞭解法國取消兩稅合一—設算扣抵制緣由。
- (三) 瞭解法國電子商務 (Electronic Commerce) 所得稅及加值稅法令及稽徵作業規定

二、拜會過程

為不影響正式議程，本次拜會特訂於會議以外之時間—9 月 20 日，由巴黎辦事處周主任京懷及梁秘書家珍陪同，為期圓滿達成任務，本部代表吳科長蓮英與宋督導秀玲於拜會前即先提供我國與歐洲國家之簽署模式供法方參考，並就其他二議題預擬英文說明，以利法方準備相關資料。

本次拜會仍係由法國財經暨工業部稅務處國際關係處副處長 Mr. Vincent Mazauric 負責接見，雙方就簽署中法租稅協定之可能性充分討論，另法方亦說明法國取消兩稅合一—設算扣抵制之緣由，同時提供法國電子商務所得稅及加值稅法令及稽徵作業規定供我方參考。

三、討論內容

(一) 有關推動臺法租稅協定洽簽事宜：

1. 法方代表 Mr. Vincent Mazauric 表示，與我簽署租稅協定確有經濟利益且有其必要性，惟基於政治因素之考量，臺法租稅協定恐無法通過該國國會之三讀程序，是目前尚無法與我展開租稅協定之諮商。
2. 本署代表吳科長蓮英表示，推動租稅協定之洽簽為我國國際租稅之重點工作，我國目前已與荷蘭、英國等 12 國（目前已增至 14 國）簽署租稅協定並已生效適用，另與法國鄰近兩國亦已完成草簽（其中 1 國已正式簽署）

，其他鄰近 3 國亦將於近期內進行諮商，該等國家均已克服技術性問題，為便於法方研析臺法租稅定洽簽之可行性，本署代表並提供歐洲國家之簽署模式供法方參考，希望未來能有機會與法國展開諮商，以避免雙重課稅並促進雙邊經貿關係。

3.法方代表 Mr. Mazauric 表示，法國不排除日後與我簽署租稅協定之可能性，惟如能經由法國在我國投資之廠商向法國外交部遊說，將有益於本案之推動。

4.巴黎辦事處周主任京懷說明我國對法投資金額僅為法國對我投資金額之 1/10，臺法租稅協定之洽簽對法商實質利益較大，並依法方代表之意見，建請本部將該議題列入將於明年 6 月舉行之「第 13 屆中法工業合作會議」我方提案議題，俟機於雙方高層會晤時提出（經濟部投資業務處已函請中華民國國際經濟合作會協會以企業力量遊說法國企業委員會（MEDEF）向法國外交部及財經暨工業部推動臺法協定之洽簽）。

(二)有關法國取消兩稅合一-設算扣抵制事宜：

1.法國目前消除股利所得經濟重複課稅之方式為對於個人採取設算扣抵制（扣抵率為 50%），法人中除合格母公司（持有子公司股權比例 5%以上者）可選用設算扣抵或股利所得 95%免稅外，其餘法人取得之股利僅可適用 10%之扣抵率，並對公司分配之免稅盈餘課徵 50%之平衡稅（Equalization tax）。

2.自 2005 年起，法國個人取得源自法國、其他歐盟會員國或與法簽署租稅協定國家之股利所得可適用半數免稅(自 2009 年起，國外來源股利半數免稅之規定，僅適用於與法簽署包含行政協助條款之租稅協定國之股利)，母子公司之股利所得仍維持免稅規定，並配合取消個人及法人設算扣抵制之適用及對法人免稅盈餘課徵之平衡稅。

3.法國取消設算扣抵制、改採合格股利所得半數免稅法之理由如下：

(1)現制外國股東可依相關租稅協定適用法國之設算扣抵制，惟該擴及適用之程序過於耗費成本。

(2)現行公司間股利消除重複課稅之規定過於複雜，造成稅務行政負擔。

(3)現制僅消除法國公司所得稅與個人所得稅間之重複課稅，至於歐盟會員國之公司所得稅則不在消除之列，造成法國納稅義務人取得該國與其他歐盟會員國來源股利在法國享有不同之租稅待遇。為符合歐盟法律規定，法國爰修正為股利所得無論係源自法國或其他歐盟會員國，均得適用半數免稅之規定。

(三)有關電子商務所得稅及加值稅稅令及稽徵作業規定：

1. 所得稅方面：法國遵循 OECD 有關電子商務之共識，認定電子商務僅係經由電子方式從事商業活動，故未給予特別租稅待遇，即不開徵新稅，亦不予以免稅，而係依其商業活動本質適用相關課稅規定。舉例言之，企業經由網路銷售桌子，法國即對其銷售利潤依法課徵所得稅，如係經由網路提供服務，亦按其服務之本質（如授權他人使用智慧財產權，即屬權利金）課徵所得稅。在租稅協定適用方面，係對歸屬於「常設機構」（Permanent Establishment, PE）之營業利潤課稅，而所謂 PE，係依傳統定義，即以「企業從事全部或部分營業之固定營業場所」認定，故「網站」(website)尚不構成 PE，惟設置「伺服器」(server)並透過員工或其他代理人維護或操作，則構成 PE。
2. 加值型營業稅方面：目前法國較能掌握企業對企業之電子商務活動，且無論賣方為何國居住者，均未有差異待遇，另企業可依其習慣或語言，選擇於歐盟任一會員國辦理登記，該受理登記國將申報並將應歸屬於各會員國之稅收分配予各國。截至目前為止，法國均將稅收分配予其他會員國，但未自其他會員國取得稅收。

陸、心得與建議事項

為因應全球化趨勢，促進我國與他國經濟、貿易往來與投資活動，租稅國際化向為我國努力之目標，而在此方面，我國努力方向主要有二，一為稅制稅政國際化，另一為加速雙邊租稅協定之洽簽，目的在與國際接軌，消除國際間重複課稅，同時促進我國與他國間經貿、文化與科技交流。

在稅制與稅政國際化方面，我國在1986年實施之加值型營業稅（Value Added Tax）、1998年實施之兩稅合一所得稅制（Income Tax Integration System）及2004年規劃建立之移轉訂價（Transfer Pricing）查核機制及研擬之電子商務所得稅申報手冊，為我國稅制國際化之歷史見證；另目前仍在建構中之稅政電子化（如網路報繳稅），則為我國稅政國際化之最佳範例。其中，本部於93年底訂定發布之「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」，即係順應OECD近年來積極倡導之移轉訂價指導原則所制定之法規，而在研擬期間，本部亦敦請OECD於93年11月指派兩位專家Mr. Richard Gallacher及Ms. Sabine Wahl-Moriarty來臺指導，訓練賦稅署及各地區國稅局業務相關人員，以利我國未來移轉訂價查核制度之推行。本次與OECD之財稅訓練合作為我國首例，而搭起此次訓練事宜之橋樑，即係本部參與前屆全球租稅論壇之代表宋督導秀玲於與會期間，與日本財政部派駐OECD工作之Mr. Kazutomi Kurihara有密切之交流與往來，建立良好關係（會後其轉來韓國財經部Mr. Jin Hong Rim 請我國提供不動產課稅制度之電子郵件，我國代表也竭力提供），故本部財稅人員訓練所提出訓練需求時，即透過Mr. Kurihara洽商並促成此事，而此亦為本部參與全球租稅論壇之具體收穫。

在加速雙邊租稅協定洽簽方面，經過多年之努力，我國已與18國簽有避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（已生效者，截至93年12月15日止計有14國，相關資訊可連結財政部賦稅署網站

<http://www.dot.gov.tw/ch/display/tax-treaty-policy.asp>），另與1國完成草簽，且與數國洽談租稅協定中，同時也與多國洽商租稅協定簽署之可能性，與以往相比，已有顯著之進展，而此均仰賴我國駐外單位之努力與國內相關部會之配合。惟隨著租稅協定之簽署，我國與締約國之經貿往來日益密切，申請適用租稅協定之案件及衍生之問題也日益增加，而與歐美國家相較，我國對於租稅協定條款之適用及疑義處理仍屬起步階段，宜加強此方面之專業訓練，並與各國充分交流，以汲取他國之經驗，期能確實發揮租稅協定促進雙方友誼、加速雙方經貿往來與合作等實質關係之功能。由於我國與OECD會員國（如澳洲、紐西蘭、英國、荷蘭、瑞典）簽署之租稅協定大多以OECD稅約範本為基礎，為瞭解國外租稅協定適用實務，本部亦於93年7月邀請OECD兩位租稅協定專家Mr. David Partington及

Mr. Daniel Luthi來臺指導我國負責協定洽簽及適用業務之相關人員，並為我國目前面臨之協定適用問題提出建言，參訓同仁們收穫頗豐。

OECD 每年召開之全球租稅論壇，主要係就移轉訂價、租稅協定、有害租稅競爭、金融商品課稅及稀釋自有資本法則等國際性熱門性租稅議題，邀集會員國與非會員經濟體之政府官員參加，交換彼此經驗，目的在建立國際間共同遵守之租稅原則，以減少各國稅制與稅政對國際間資金、貨物與勞務移動所形成之障礙。歷年來，本部均派員參與全球租稅論壇，學習 OECD 制定之國際租稅原則，並吸取該組織所提出解決租稅爭議之方法，對於我國租稅國際化有顯著之助益，同時亦可加強我國與 OECD 之交流與合作，提昇我國國際租稅地位。惟因本部近年預算緊縮，出國經費有限，93 年與會員額僅編列 1 名，所幸行政院 NICI 國際合作組提供本部賦稅署員額 1 名，始能派遣 2 位出席，充分參與各分組討論（OECD 在同一時段大多安排 2 項議題同時進行），此外，亦可因我國積極參與 OECD 活動，為我國申請加入該組織財政委員會觀察員案產生加分效果。本次與會，無論在促進友好國家實質關係、吸取國際經驗方面，均獲益匪淺，以下謹就加速我國租稅國際化腳步、加深國際化程度與提昇國際租稅地位等議題，提出心得與建議事項：

一、在電子商務課稅議題方面：

（一）心得：

行政院財政改革委員會已將研擬「電子商務之合理課稅制度」納入「財政改革方案」，本部代表藉由拜會法國財經暨工業部瞭解該國對於電子商務之課稅態度，及參加 OECD2004 年全球租稅論壇會議聽取該組織對於常設機構適用於電子商務之見解，均有助於執行上開改革措施。

（二）建議事項：

1. 目前財政部正著手編撰電子商務所得稅申報手冊、修正適用租稅協定稽徵作業要點及訂定營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，該等法規作業對於釐清電子商務課稅議題極有助益。本部代表本次與會所蒐集之資料及相關心得，將提供相關單位作為訂定或修正相關法規之參考。

2.由於本次與會聽取各國經驗收穫頗豐，且考量電子商務課稅於我國尚屬全新議題，國內經驗傳承有限，如能學習國外課稅制度及查核實務，對於我國建制之初，助益頗大。建議行政院 NICI 國際合作組在預算許可範圍內，持續支持本部業務相關人員（包括法制及實務查核人員）參加 OECD 或其他國際組織所舉辦有關電子商務課稅議題之研討會或訓練，以期我國電子商務課稅制度及查核實務更能符合國際潮流，並與國際接軌。

二、在租稅協定適用議題方面：

（一）心得：

本次會議之討論重點集中於租稅協定相關適用議題，包括常設機構之定義、公司租稅協定居住地之決定、相互協議程序、租稅協定之解釋及演藝人員等議題。經由會議之討論與意見交換，可增進與會人員對於該等議題之瞭解，為各國租稅協定適用問題提供可行之解決方法，同時亦可使與會人員由他國資深人員就其國內法與租稅協定慣例所提出之觀點，瞭解現行租稅協定他方締約國或未來可能洽簽租稅協定國家之想法。此些收穫，如能經由本篇報告之揭露，與業務相關同仁分享，並用於我國未來租稅協定之洽簽適用方面，將可使與會人員之學習心得於我國開花結果。

（二）建議事項：

本部目前正研擬修正適用租稅協定稽徵作業要點，以因應日益增加之協定適用議題，並使租稅協定發揮促進雙方友誼、加速雙方經貿往來與合作等實質關係之功能。本次與會心得亦將提供負責研修上開要點之同仁參考，以期我國租稅協定之適用與國際慣例更能接軌。

三、推動我國加入 OECD 財政委員會觀察員方面：

（一）為回應 Mr. Owens 之建議，本部擬於我國財政狀況許可範圍內，增編出席 OECD 相關會議之出國預算，以擴大參與該組織之活動，並於預算許可範圍內，指派本署高階人員及業務相關同仁與會。

- (二) 有關巴黎辦事處建議本部研擬未來數年內財稅人員課程中可與 OECD 合作之相關計畫乙節，查本部財稅人員訓練所已於今年邀請 OECD 專家來臺指導本部賦稅業務相關人員「租稅協定」及「移轉訂價」兩項議題，由於事前規劃周詳、學員踴躍參與討論，頗獲 OECD 專家之好評，該所已續規劃明年課程，並委請本部參與本屆租稅論壇之代表代洽該中心，目前已獲其同意於明年 4 月及 12 月指派專家來臺繼續指導「租稅協定」及「金融商品課稅」兩項議題。鑒於本部財稅人員訓練所已開啓我國與 OECD 間之財稅訓練合作關係，且運作良好，建議持續維持此種合作模式，以期我國與 OECD 間之實質交流活動順利進行。

四、有關推動臺法租稅協定之洽簽方面：

本次拜會，法方雖不排除日後與我簽署租稅協定之可能性，惟亦表明基於政治因素之考量，目前尚無法與我展開租稅協定之諮商。由於現階段已有歐洲數國與我國洽商租稅協定中，囿於本署國際租稅事務人力之限制，建議優先辦理與我友好國家租稅協定之洽簽事宜，至於臺法租稅協定，則伺機順勢推動。

五、有關 OECD 與 IMF、World Bank 共同組成之「國際租稅對話」(ITD)：

- (一) ITD 預定於 94 年 3 月於義大利舉行第一次會議，邀請我國指派加值稅方面之高階資深決策官員及稅務行政官員參加乙節，考量加值稅制度於我國施行頗為成功，如能參與上開會議、與其他國家分享我國經驗，可增加本部於國際間之能見度，提昇我國國際租稅地位，建議 ITD 如確定舉辦上開會議並邀請本部參加，於預算許可範圍內指派適合人員與會。
- (二) 有關指定我國負責 ITD 聯絡人員乙節，已簽奉指派本部賦稅署第一組許白蘭擔任，另鼓勵我國將租稅相關資訊上置於 ITD 網站乙節，將送本部賦稅業務相關單位參辦。

附 件

會議議程及會議資料