

出國報告（出國類別：其他-國際視訊會議）

參加經濟合作暨發展組織(OECD)與
奧地利多邊稅務中心聯合舉辦
「租稅協定—防止協定濫用研討會」
視訊報告

服務機關：財政部

姓名職稱：陳秘書果廷

吳科員珍菊

派赴國家/地區：臺灣, 中華民國

會議期間：110年7月6日至7月8日

報告日期：110年8月23日

參加經濟合作暨發展組織(OECD)與奧地利多邊稅務中心 聯合舉辦「租稅協定—防止協定濫用研討會」

摘要

經濟合作暨發展組織(OECD)與奧地利多邊稅務中心(OECD Multilateral Tax Centre in Vienna)110年7月6日至8日下午3時至6時聯合舉辦「租稅協定—防止協定濫用」視訊研討會，邀請 OECD Edward Barret 與 Nestor Venegas、西班牙財政部 Juan Noguera 及英國稅務及海關總署 Helen Baird-Parker 主講，介紹防止租稅協定濫用概念與實務運作，討論議題包括租稅協定「受益所有人」、「主要目的測試」及「利益限制」等，藉由主講人概念講解與案例探討，回應各國代表實務問題，與會代表對於防止協定濫用意涵與實務執行均有更深入瞭解。

目錄

壹、	目的	4
貳、	會議情形	4
一、	受益所有人 (Beneficial Owner)	4
二、	主要目的測試 (Principal Purpose Test, PPT)	8
三、	利益限制條文概述 (Limitation of Benefit provision, LOB)	13
四、	特別防止協定濫用條款 (Specific anti-abuse provision)	17
參、	心得與建議	23
一、	持續關注防止協定濫用條款應用，與國際接軌	23
二、	賡續積極參與國際租稅視訊研討會議，掌握國際趨勢	23

壹、 目的

本次視訊研討會目的係使與會者瞭解租稅協定防止協定濫用條文之解釋、實務適用、利益限制 (Limitation on Benefits, LOB)，以及一般防止濫用條款 (General Anti-Abuse Provisions, GAAR)、特別防止濫用條款 (Specific Anti-Abuse Provisions, SAAR) 之政策意涵，確保授予協定利益符合協定宗旨及所欲達成之目的。參與者多為各國政府負責協定洽簽、執行及審核協定適用案件之稅務人員。

貳、 會議情形

一、受益所有人 (Beneficial Owner)

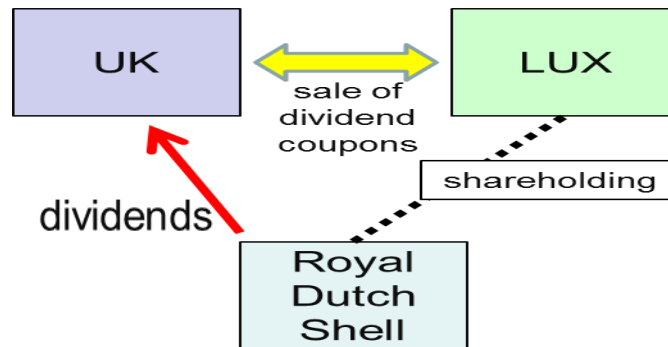
(一) 受益所有人之基本概念

1. 經濟合作暨發展組織 (OECD) 所得及資本稅約範本 (以下簡稱 OECD 稅約範本) 第 10 條 (股利)、第 11 條 (利息) 及第 12 條 (權利金) 規範上限稅率或免稅規定僅適用於所得之「受益所有人」為他方締約國之居住者，係為處理「給付……予他方締約國居住者 (paid……to a resident)」產生之疑義，不應過於狹隘解釋，俾符合避免雙重課稅與防杜逃稅及避稅協定所欲達成之目的。
2. 取得所得者如為代理人、代名人，作為受託人或管理人之導管公司等，因僅係為他人實際取得利益之導管，其依案關所得相關契約或法律義務，須將該所得移轉予他人，非屬該所得之受益所有人。至於符合受益所有人資格者如有協定其他條文所規範否准適用協定利益情形，例如防止協定濫用條款，仍有其適用。
3. 受益所有人與防制洗錢金融行動工作組織建議 (The FATF Recommendations) 所規範實質受益人 (Beneficial Owner) 兩者意涵並不相同，實質受益人指對於客戶具最終所有權或控制權及 (或) 以客戶名義進行交易之自然人，亦包括對法人或法律安排具最終有

效控制權之自然人。受益所有人則指對於資金或所得具運用決定權之人，可能為自然人也可能為法人或法律安排。

(二) 案例研討（法庭案件）

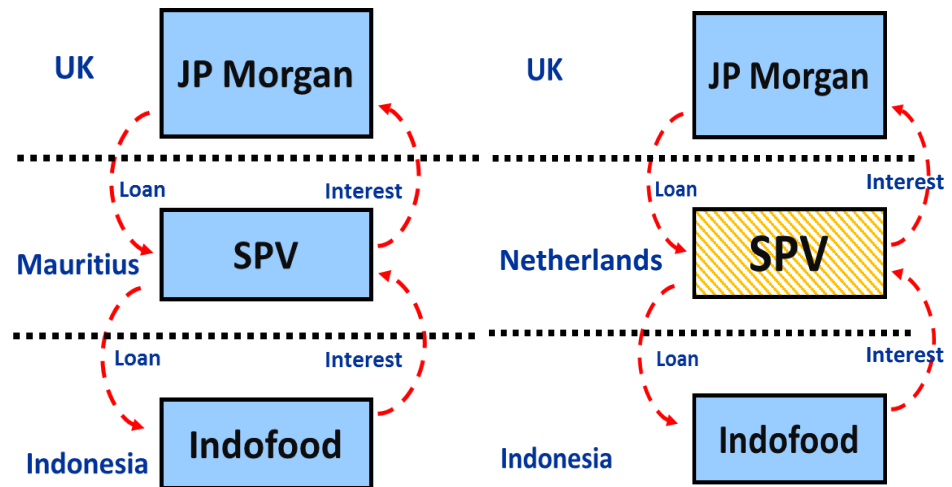
1. 荷蘭皇家殼牌案（Royal Dutch Shell, 1994）



盧森堡 LUX 公司持有荷蘭皇家殼牌公司股份，兩國無協定情形下，分配予 LUX 之股利扣繳 25%，荷蘭與英國租稅協定則規範股利扣繳稅率為 15%，在荷蘭皇家殼牌公司宣告股利分配後，從事證券經紀業之英國 UK 公司向 LUX 購買股利票據（Dividend Coupons），有權取得荷蘭皇家殼牌公司分配之股利，惟 LUX 仍為股票所有人。

荷蘭法院認定 UK 公司購買股利票據後可自由處分該票據並取得股利分配之權利，並非為他人之利益而扮演代理人（agent）或代名人之角色（nominee），租稅協定並未要求受益所有人須為股份所有權人，爰 UK 公司為本案之受益所有人。

2. 英國 Indofood 案（2006）



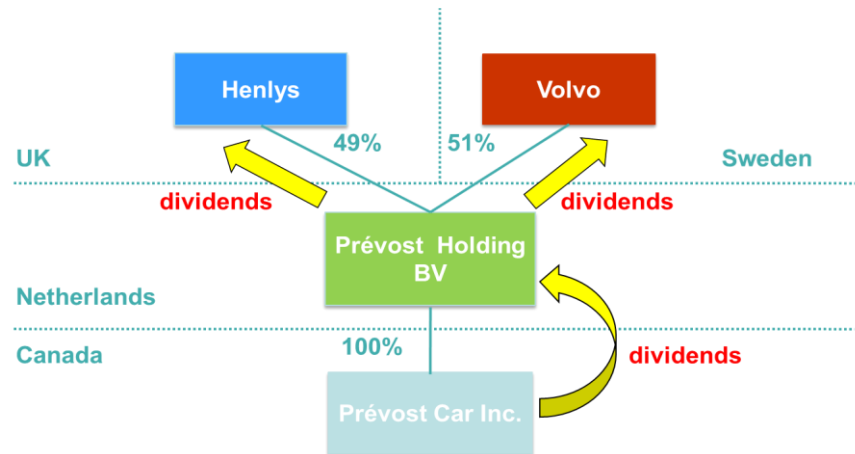
印尼食品公司 Indofood 希望透過發行債券於國際市場募集資金，指定位於英國 JP Morgan 銀行為債券持有人之受託人，印尼國內稅法利息扣繳稅率為 20%，印尼與模里西斯（Mauritius）租稅協定利息扣繳稅率為 10%。基於稅務考量，Indofood 在模里西斯設立特殊目的公司（SPV），以該 SPV 名義對外發行債券，將籌得資金以實質相同條件借給 Indofood。

根據 Indofood 與該 SPV 訂定之債券發行條件，若債券發行人在印尼負擔之利息扣繳稅率高於 10%，且無法以合理手段避免該情形發生，則該 SPV 可提前贖回債券。然而印尼與模里西斯租稅協定 2004 年終止，Indofood 要求贖回債券卻遭到 JP Morgan 拒絕，而提議運用荷蘭與印尼租稅協定，在 Indofood 與英國 JP Morgan 之間，於荷蘭新設一家 SPV，使得在印尼利息扣繳稅率仍為 10%。

英國上訴法院（Court of Appeal）認為該荷蘭 SPV 就其對於 Indofood 之貸款所能賺得之利潤微小，且取自 Indofood 給付之利息依契約須支付予債券持有人之受託人 JP Morgan，對於該利息之運

用權利受到限制，參考 OECD 稅約範本相關註釋，該荷蘭 SPV 非屬本案受益所有人。

3. 加拿大 Prevostr Car 案（2009）



瑞典 Volvo Bus 與英國 Henlys 公司為拓展其市場，1995 年透過分別持有荷蘭控股公司 Prevostr Holding BV 49%及 51%之股份，取得加拿大 Prevostr Car 公司所有股份，依據股東協議，Prevostr Holding BV 應將取自 Prevostr Car 公司股利之 80%分配予 Volvo Bus 及 Henlys。股利扣繳稅率部分，加拿大國內稅法為 25%、加拿大與荷蘭租稅協定為 5%、加拿大與英國租稅協定為 10%、加拿大與瑞典租稅協定為 15%。

加拿大稅務法院（Tax Court）認為受益所有人指為其本身使用並享有取得股利之人，且對取得之股利承擔風險及有控制權。倘公司對於資金之運用無決定權，或僅依他人之指示代表他人執行相關事宜，該公司非屬受益所有人。

加拿大稅務法院認為 Prevostr Car 所配發之股利無明顯跡象顯示有預設之資金流向至 Volvo Bus 與 Henlys，無支付股利予該二股東之義務，對於資金運用有一定裁量權，無須受股東支配，非屬代

理或導管關係，加拿大聯邦上訴法院（Federal Court of Appeal）亦支持稅務法院就受益所有人之認定。

(三) 小結

受益所有人係為判斷租稅協定所得人能否享有相關協定利益之要件，通常須考量 1.對案關所得或資金之所有權。2.能否使用。3.承擔之風險及 4.控制權。受益所有人無須認定其須為對案關所得或資金享有最終受益之人。

二、主要目的測試（Principal Purpose Test, PPT）

(一) OECD 稅約範本條文內容及其解釋（第 29 條第 9 項）

1. 條文內容

「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。」

2. PPT 與其他協定條款或國內法令之適用原則

- (1) 相關交易或安排縱使國內 GAAR 並未否准授予協定利益，倘符合協定 PPT 條款之規範，仍得適用 PPT；PPT 為補充性條款，未限制 OECD 稅約範本第 29 條前 7 項之利益限制條款（Limitation on Benefits, LOB）及同條第 8 項第三地常設機構條款（Permanent Establishment situated in third jurisdiction）之適用。同樣地，該條註釋有關 PPT 之指導方針，亦不受同條前 8 項解釋之影響。例如符合同條第 2 項協定適格之人（qualified person）之一方締約國居住者，倘其相關交易或安排不符合 PPT 之宗旨，仍可否准授予協定利益。

- (2) 所稱協定利益包括 OECD 稅約範本第 6 條至第 22 條限制所得來源地國課稅權（包括租稅減免、遞延課稅或退稅）、第 23 條消除雙重課稅規定、第 24 條對於一方締約國國民及居住者之無差別待遇，及其他類似之利益（例如視同已納稅額扣抵(tax sparing)）。OECD 主講人 Edward Barret 特別強調，PPT 並未限制納稅義務人依第 25 條相互協議程序規定提出相關申請之權利。
- (3) 所稱安排或交易應作廣泛解釋，包括協議（agreement）、非正式協議（understanding）、方案（scheme）或交易（transaction）等；亦包括所得或得以產生所得之財產其產生、分配、取得或轉讓；亦包括所得人其設立、收購或維持等安排，例如取得一方締約國居住者身分之相關安排。
- (4) 所稱直接或間接產生協定利益之情形：欲納入適用情況廣泛，甚至包括申請協定利益者獲取協定利益之動機，可能不是所申請協定之交易表面所呈現取得協定利益目的之情形。雖無需追根究底發掘相關交易人之確切意圖，但對相關安排或事實（情況）逐案進行客觀分析後，所得出之結論必須合理。倘一項安排只能以係為適用協定所產生之利益來解釋，則可認為該安排之主要目的係為獲取協定利益。
- (5) 倘一交易或安排有若干主要目的，獲取協定利益為主要目的之一，納稅義務人從事之交易或安排亦可滿足 PPT 測試。例如一人可因不同原因出售財產，惟如出售前此人成為一方締約國居住者主要目的之一係為獲取協定利益，縱使亦有其他目的（例如促使該財產出售或財產轉讓收入之再投資），應可適用 PPT。然如透過相關交易或安排取得協定利益非主要考量，或交易或安排與核心商業行為密不可分，則取得協定利益不應視為主要目的之一。

3. 酌情救濟條款

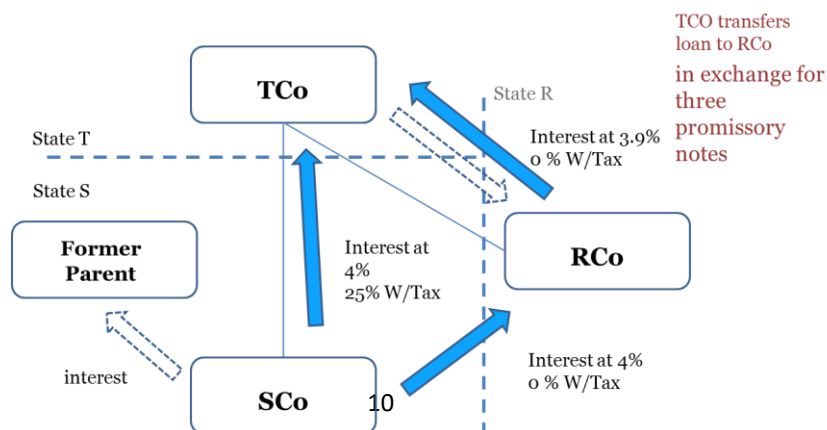
依 OECD 稅約範本第 29 條註釋第 184 節及第 185 節說明，締約國雙方可以考量相關情況酌予納稅義務人協定利益。倘一人因 PPT 條款而被拒絕授予協定利益時，原本將授予此利益之締約國主管機關可能希望保留授予此人前述被拒絕之利益或針對其他相關所得不同利益之可能性，惟前提係相關交易或安排如未適用 PTT 條款情形下方得授予此人相關利益，締約雙方可於協定加入下列條款：

「當一人因第 9 項規定被拒絕其享有本協定之利益時，原得授予該利益之締約一方主管機關仍得認定該人具享有該項利益之資格，或具享有其他項目所得或財產交易所規定利益之資格。但以該主管機關於應該人之請求並考量相關事實及情況後，決定如於無第 9 項所述之交易或安排下仍得授予該人之相關利益為限。受請求之締約一方主管機關於拒絕締約他方居住者依本項規定所提之請求前，應與締約他方主管機關諮商。」

應用上述條款時，決定權在收到請求之一方締約國，但該國主管機關應綜合考量所有相關事實及情況，且在拒絕締約他方居住者請求前須徵詢該他方主管機關意見（惟尚無須取得其同意），確保締約雙方對類似案件之處理具一致性。

(二) 案例探討

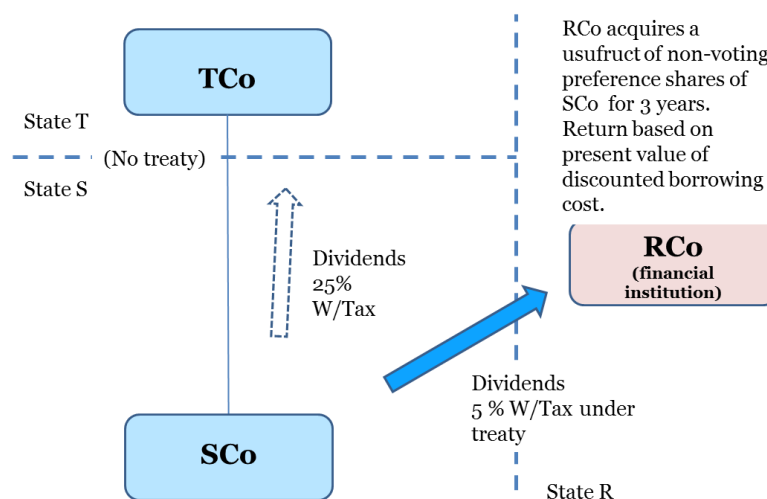
1. 間接獲取協定利益



T 國居住者 TCo 從 S 國居住者 SCo 之母公司收購其持有 SCo 所有股份及債務，包括 SCo 對其母公司一筆利率 4% 之應付借款。T 國與 S 國無租稅協定，根據 S 國國內法，SCo 支付 TCo 利息應扣繳 25%。根據 R 國與 S 國租稅協定，締約一方給付他方之利息無須扣繳，TCo 將借款轉讓予 R 國居住者 RCo 並收取 3 張利率為 3.9% 之應付票據作為交換對價。

本案例中 RCo 就該筆有合理商業目的借款申請 R 國與 S 國協定之利益時，倘相關事實證明 TCo 將其借款轉讓給 RCo 主要目的之一係為 RCo 取得 R 國與 S 國之協定利益，因該筆借款轉讓間接導致 TCo 取得原無法享有之協定利益，PPT 條款可否准該協定利益之適用。

2. 優先股用益權（Dividend usufruct）轉讓之安排

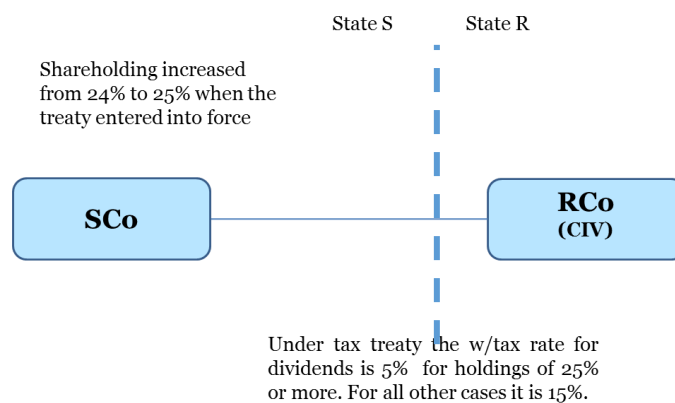


S 國居住者 SCo 是 T 國居住者 TCo 子公司，T 國與 S 國無租稅協定，因此根據 S 國國內法，SCo 付予 TCo 股利須扣繳 25%。R 國與 S 國租稅協定下，S 國企業支付予 R 國企業股利適用扣繳稅率為 5%。爰 TCo 與 R 國金融機構 RCo（屬 OECD 稅約範本第 29 條第 2

項第 c 款所稱適格之人) 達成協議, RCo 取得 SCo 新發行無投票權優先股 3 年用益權, TCo 為該等股份之不記名持有人, RCo 有權取得與該優先股相關之股利。RCo 為取得用益權所支付金額為該優先股 3 年期間對應之股利現值 (以 TCo 向 RCo 借款利率為折現率)。

本案例中, 在無其他相關事實證據情形下, 可合理認為 RCo 取得 SCo 優先股用益權之安排主要目的係為取得 R 國與 S 國租稅協定提供所得來源地國 5% 低稅率之優惠, 且對此項安排授予協定優惠違反該協定之宗旨及目的。

3. 符合協定規定門檻授予協定利益之情形



R 國居住者 RCo 過去 5 年間持有 S 國居住者 SCo 24% 之股份, 隨著 R 國與 S 國租稅協定生效, RCo 決定增加其持有 SCo 股份至 25%, 以取得該協定第 10 條第 2 項第 a 款之低稅率優惠。

此情形下, 儘管額外取得 SCo 股份主要目的之一係為獲取 R 國與 S 國租稅協定相關優惠, 但 PPT 條款在此並不適用, 納稅義務人為滿足持股 25% 條件, 確實增加持有 SCo 之股份而享受協定相關優惠, 未違反該協定第 10 條第 2 項第 a 款低稅率優惠之宗旨及目的。

(三) 小結

本次視訊會議各主講人均強調 PPT 條款為更廣泛防止協定濫用之方法，OECD 稅約範本第 29 條亦明確指出 PPT 條款屬防止協定濫用最終條款之性質，例如一方締約國居住者為所取得股利、利息或權利金之受益所有人，不代表其參與之交易或安排未構成濫用協定情形。惟值得注意的是，PPT 條款並非可無限上綱，例如租稅協定倘未規範持股達一定比例方得適用股利較優惠之扣繳稅率，則尚不得逕爰引 PPT 條款，以持股比例之變化否准適用相關優惠。

三、利益限制條文概述（Limitation of Benefit provision, LOB）

(一) 前言

1. 稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）行動計畫 6（防止租稅協定之濫用）最終報告建議二種 LOB 條款版本-詳細版及簡單版。簡單版 LOB 條款規範在「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（MLI）」第 7 條第 8 項至第 13 項。詳細版 LOB 條文未納入 MLI，因其中許多名詞定義需靠雙邊協定諮商議定。又透過多邊法律工具導入並執行 LOB 有其複雜性，爰 LOB 條文在 MLI 屬選擇性條文，MLI 簽署國需向「公約」存放機構（OECD）通知納入，該國 MLI 方得適用。
2. 2017 年 OECD 稅約範本第 29 條 LOB 條文僅以架構方式呈現，因該範本允許締約國彈性採取簡單版或詳細版 LOB。
3. 相較歐盟國家偏好主要目的測試條文（PPT），美國租稅協定政策為納入 LOB 條文。美國偏好 LOB 條文，因其包含較多客觀測試，爰其租稅協定稅約範本納入詳細版 LOB 條文。然因許多具實質性的避稅安排（arrangements）仍可規避 LOB 條文，爰 LOB 條文非 OECD BEPS 行動計畫所要求之最低標準（Minimum Standard），倘納入 LOB

條文國家，尚需納入 PPT 條文或處理導管安排機制，始符合 BEPS 行動計畫 6 要求之最低標準¹。

(二) 簡單版 LOB 條款之六道門檻

1. 簡介

LOB 條文設有許多門檻，倘任何個人或實體未通過 LOB 門檻，即使其為締約一方之居住者或所得受益所有人，仍無適用協定資格。依 2017 年 OECD 稅約範本註釋第 29 條第 6 節說明，締約一方之居住者倘非 LOB 條款所稱「適格之人 (qualified person)」，除協定第 4 條第 3 項 (個人以外之人破除僵局原則)、第 9 條第 2 項 (移轉訂價相對應調整) 及第 25 條 (相互協議程序)²外，不得享有協定其他利益。

2. 第一道門檻

規範於 MLI 第 7 條第 9 項第 a、b、d 款，包括個人及其他明確提及實體，例如政府實體、非營利組織及退休基金等方具適格之人資格。

3. 第二道門檻

規範於 MLI 第 7 條第 9 項第 c 款，股票在締約國認可之證券交易所交易之公司，具適格之人資格。LOB 條款目的為證明享有協定利益之人與其居住地國具有實質關連，具實質交易活動，爰紙上公司、空殼公司及第三國實體所有之中介實體均無法通過此項門檻。而公開上市公司符合「適格之人」，係因定期在認可證券市場交易之實體原則應具實質營運功能，即具經濟功能、使用資產並承擔風險。

¹ BEPS 行動計畫 6 最低標準有二個部分：一為於租稅協定前言納入「咸欲於不為逃稅或避稅行為提供雙重不課稅或減免稅機會下(包括第三國居住者藉由協定競購安排間接獲取本協定利益)，締結避免所得稅及資本稅消除雙重課稅協定。」；二為納入防止協定競購條文，有三項選擇，1. LOB 條款及 PPT 條款 (PPT and simplified or detailed LOB)；2. PPT 條款 (PPT only)；3. 詳細版 LOB 條款，並輔以處理協定無法解決之導管安排機制 (Detailed LOB and anti-conduit provision)。

² OECD 稅約範本第 25 條註釋第 26 節說明，即使納稅義務人受防止協定濫用條款 (PPT、詳細版或簡單版 LOB) 排除適用協定利益，仍不得拒絕其進入相互協議程序。

4. 第三道門檻

規範於 MLI 第 7 條第 9 項第 e 款。非公開上市公司依此項門檻以檢視是否符合「適格之人」。第三道門檻為「最低當地所有權測試 (Minimum local ownership test)」，詳細版 LOB 條款本款包括「所有權測試」及「稅基侵蝕測試」，而 2017 年 OECD 稅約範本僅納入簡單版 LOB 條款。本款規範非公開上市公司於 12 個月期間（包括適用協定利益當時）至少一半天數，其 50% 以上受益權直接或間接由前述第 a 至 d 款於相同領域「適格之人」所持有者，例如公司超過 50% 股份由同一締約國居住者個人持有，該實體可通過 LOB 第三門檻，享受協定利益。

5. 第四道門檻

規範於 MLI 第 7 條第 11 項。第四道門檻為所謂「約當受益人測試 (Equivalent beneficiary test)」。許多 PPT 例子當中可發現適用協定利益實體為第三國實體所擁有之情形。倘符合特定條件之第三國母公司直接從事交易或投資，自來源地國所享協定利益或來源地國國內法扣繳稅率，與透過其子公司從事交易或投資且該來源地國適用協定之稅率約當者，應無協定濫用疑慮，爰即使該締約一方居住者子公司非前述各款所稱「適格之人」，仍得提供其協定利益。所稱符合特定條件母公司，為於 12 個月期間（包括適用協定利益當時）至少一半天數直接或間接持有子公司 75% 以上股權者。

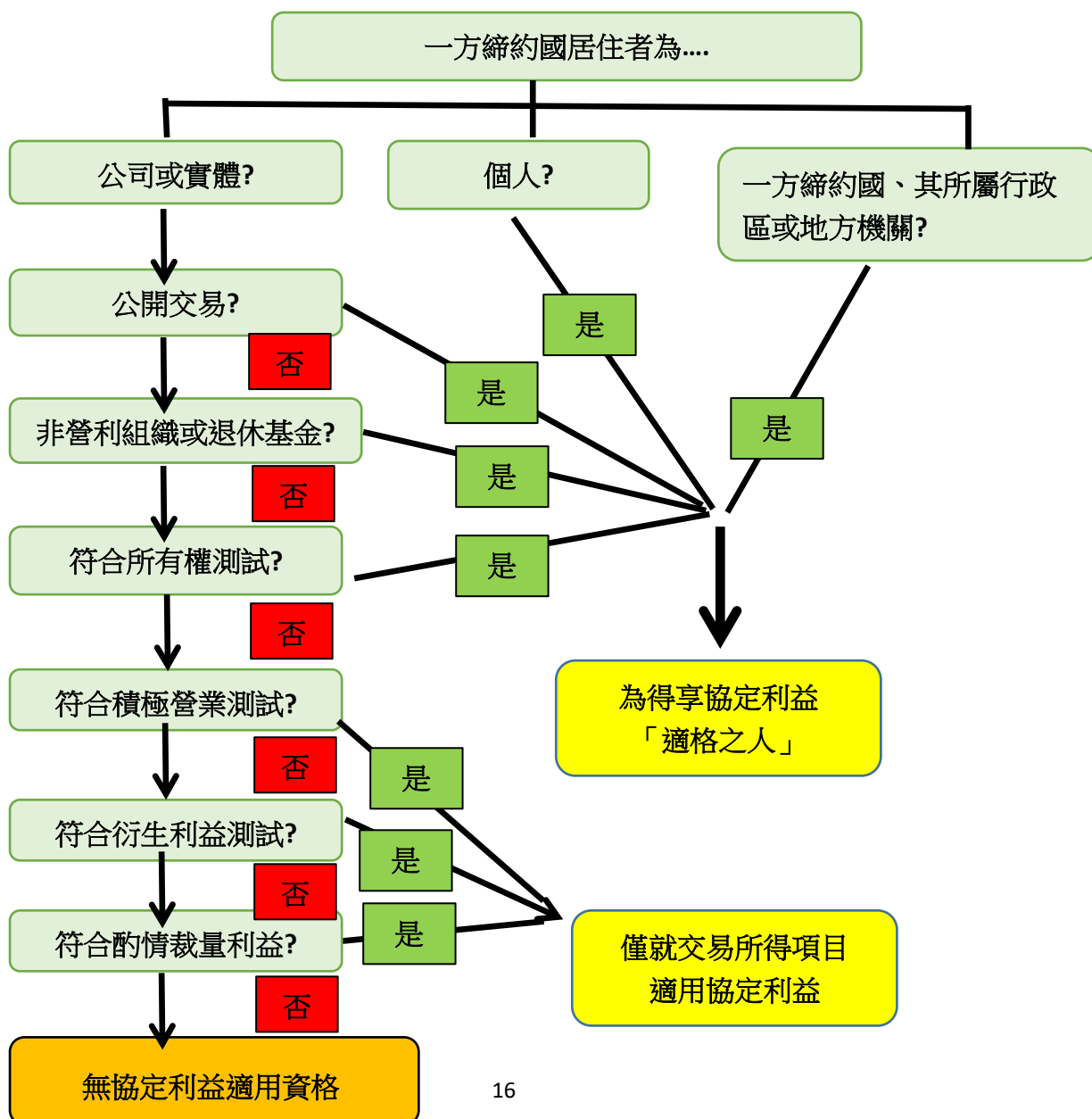
6. 第五道門檻

規範於 MLI 第 7 條第 10 項第 a 及 c 款。考量許多由第三國居住者持有之實體，係透過其員工、資產等從事實質活動，若排除其適用協定利益資格，對其不公，爰即使該實體非屬前述各款所稱「適格之人」，但在其居住地國從事積極營業活動者，仍可提供其協定利益。所稱「積極營業活動」雖未定義，但排除僅為其本身投資或管理投資之業務（銀行業、保險業、證券業或其他締約國核准之機構所從事投資或營業活動除外）。

7. 第六道門檻

規範於 MLI 第 7 條第 12 項。第六道門檻為「來源地國特別許可 (Special permission by Source State)」，倘他方居住者實體無法通過前述門檻，例如所有權僅 1% 屬當地適格之人持有，惟具實質營運者，LOB 條款賦予來源地國稅務機關裁量權，對經其分析得認定居住者實體取得協定利益未違反協定目的者，仍得決定授予其協定利益。接獲他方締約國居住者提出請求之一方締約國主管機關，無論接受或拒絕該請求前，應與他方締約國主管機關諮商。

(三) 簡單版 LOB 條款適用協定利益流程圖



四、特別防止協定濫用條款（Specific anti-abuse provision）

（一）前言

特別防止協定濫用條款非 BEPS 行動計畫 6 要求最低標準，爰 OECD 包容性架構成員（Inclusive Framework, IF）無採行規定義務，但許多國家仍盼納入以防止特定類型協定濫用情況。

（二）防止藉第三國常設機構濫用協定之規定（PE in a third jurisdiction）

1. 規範於 MLI 第 7 條第 10 項及 2017 年 OECD 稅約範本第 29 條第 8 項。

2. 條文內容

a)符合下列情況者，適用本款規定之所得仍應依他方締約國國內法課稅，不受本協定其他規定限制：

(i)一方締約國企業自他方締約國取得所得，且該所得歸屬於該一方締約國企業位於第三國之常設機構，且

(ii)歸屬該常設機構之利潤於該一方締約國免稅者，

如該所得於第三國之應納稅額小於締約雙方議定稅率所計算應納稅額或倘該所得由位於該一方締約國常設機構取得時於該一方締約國應納稅額之 60%較低者。

b)自他方締約國取得之所得與該常設機構從事積極（active）營業活動相關或具附屬關係者（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），不適用上述各款規定。

c)依上述各款規定拒絕給予一方締約國居住者取得某項所得之協定利益時，他方締約國主管機關應該居住者請求，認定該居住者未符合本項協定濫用之規定（例如存在損失），而認為給予本協定有關該項所得之利益為合理者，仍得給予利益。前揭受請求一方締約國主管機關於准許或拒絕該請求前，應與他方締約國主管機關諮商。

3. 案例研討

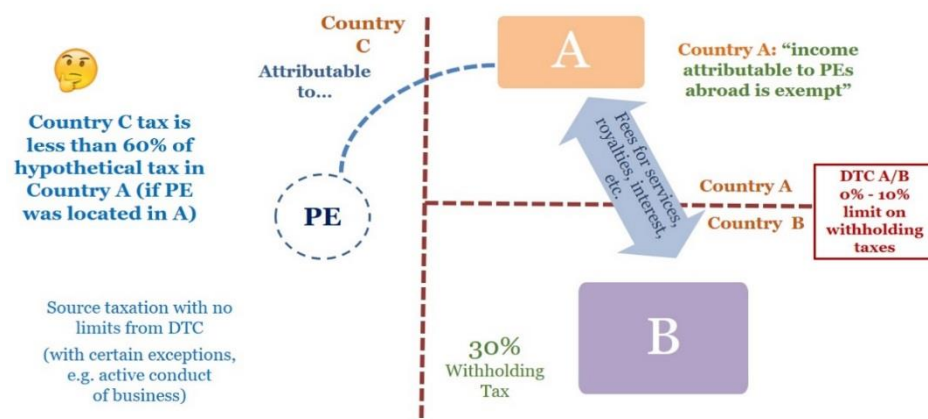
(1) A 國居住者自 B 國取得所得，A-B 兩國租稅協定約定 B 國對 A 國居住者股利、利息及權利金僅得課徵上限稅率。倘源自 B 國所得歸屬於 A 國居住者在第三國 PE，當下列三個條件同時符合時，該所得不適用 A-B 租稅協定所規定之上限稅率：

條件一：B 國所得歸屬於 A 國居住者在第三國 PE；

條件二：A 國對歸屬第三國 PE 所得不課稅；

條件三：第三國對歸屬 PE 所得所課徵稅額小於倘該所得歸屬於 A 國居住者時 A 國所課稅額 60%，或雙方締約國同意規範於協定之稅率。

(2) 例外情況為倘第三國 PE 在其所在地國從事積極營業活動，本項規定不適用。另外，來源地國稅捐機關仍保有最終是否給予協定利益之決定權，當所得相關功能、人員、風險均由第三國 PE 承擔，例如第三國 PE 人員分析相關貸款保證及條件，並作成最終貸款予 B 國居住者之決定，則該利息所得與第三國 PE 具實質關聯（effectively connected to PE），來源地國仍得給予該利息所得上限稅率優惠。



(三) 適用較低股利上限稅率之最低持股期間 (Minimum shareholding period)

1. 規範於 MLI 第 8 條及 2017 年 OECD 稅約範本第 10 條第 2 項第 a 款。

2. 條文內容

股利之受益所有人為公司，且其在股利支付日前 365 天期間（包括股利支付日）直接持有支付股利公司 25%以上資本(基於計算該期間之目的，無須考慮直接因公司合併或分割等重組所導致持有股權公司或支付股利公司之所有權變動者)，股利上限稅率為股利總額之 5%。

3. 當來源地國居住者公司支付股利時，對該公司股份、資本或其他類似權益持有達一定比例者，協定進一步限制來源地國對其課徵之股利上限稅率，惟股利受益所有人持股比例需於股利支付前 365 天期間均達該特定比例，方得享有較低股利上限稅率。此項規定稅捐機關需審核股利受益人於該整個期間持股情形，執行具有難度。

(四) 修正轉讓持有不動產公司股份所得課稅規定 (extended testing period to determine immovable value of shares)

1. 規範於 MLI 第 9 條及 2017 年 OECD 稅約範本第 13 條第 4 項。

2. 條文內容

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），如在轉讓前 365 天中任一時點，該股份或類似權益之 50%以上價值直接或間接來自於他方締約國依第 6 條定義之不動產，其取得之利得，他方締約國得予課稅。

3. 不動產附著於來源地國，與來源地國關聯程度高，協定規定來源地國得依其國內法對不動產所得課稅，由於第 13 條第 4 項與第 1 項

均適用由企業之不動產所產生之所得，爰第 13 條第 4 項課稅原則應與第 1 項規定一致。第 13 條第 4 項規範一方締約國居住者轉讓股份價值主要來自他方締約國不動產之股份或其他權益者，他方締約國（來源地國或不動產所在地國）得對該轉讓股份利得課稅。為防杜納稅義務人規避來源地國依協定第 13 條第 4 項課稅，透過轉讓前一天稀釋來自不動產之股份價值，例如被投資公司向銀行貸款購置非屬不動產之資產，透過將購置該等資產納入該公司資本，以稀釋股份來自不動產價值，OECD 修正本項規定，擴大來源地國課稅權，不僅檢視轉讓日，而是檢視轉讓前 365 天期間任何一天股份價值來自不動產符合特定比例者，來源地國得對轉讓股份利得課稅。

(五) 分割合約（Splitting-up of contracts）

1. 規範於 MLI 第 14 條及 2017 年 OECD 稅約範本第 5 條註釋第 52 節。

2. 條文內容

基於決定第 3 項有關是否超過 12 個月期間規定目的，（一）一方締約國企業於另一方締約國構成建築工地、營建或安裝工程之場所從事活動合計超過 30 天而未達 12 個月期間，且（二）與其具緊密關聯之一個以上企業於不同期間在該建築工地、營建或安裝工程場所從事具關聯性活動各自超過 30 天者，該不同期間應計入一方締約國企業於建築工地、營建或安裝工程從事活動之期間。

3. 案例研討

(1) OECD 稅約範本第 5 條第 3 項構成工程 PE 門檻為 12 個月，當條文設有期間門檻，納稅義務人為規避來源地國課稅，會以人為方式將整個工程分割為不同期間，本例中 Sub A 公司（圖中 A*）在 C 國進行工程 6 個月，然後將工程交給 A 公司執行 4 個月，最終 B 公司再進行 3 個月。第 5 條註釋第 52 節規範之工程 PE 反分割合約條款可防杜是類協定濫用，其包括二項：

第 1 項：一方締約國企業在他方締約國從事工程活動，超過 30 天；

第 2 項：與該企業具緊密關聯企業在該工程場所從事具關聯性活動各自超過 30 天者，則該一方締約國企業構成 PE 期間應加總計算各活動期間。

- (2) 本項僅規範分割工程 PE 合約情況，OECD 稅約範本並未將此規範擴及服務 PE，爰本項不適用人為分割服務 PE 合約情況。處理一方締約國企業以拆分服務合約予其他關聯企業以規避服務 PE 構成，應適用 OECD 稅約範本第 5 條註釋第 166 節規定，該節規定亦要求將其他關聯企業提供服務期間加總至一方締約國企業，以計算構成服務 PE 期間。



(六) 反分解活動 (anti-fragmentation)

1. 規範於 MLI 第 13 條第 4 項及 2017 年 OECD 稅約範本第 5 條第 4.1 項。
2. 條文內容

企業使用或設置一固定營業場所，如該企業或其緊密關聯³ (closely related) 企業於該場所營業或於同一締約國之其他場所營

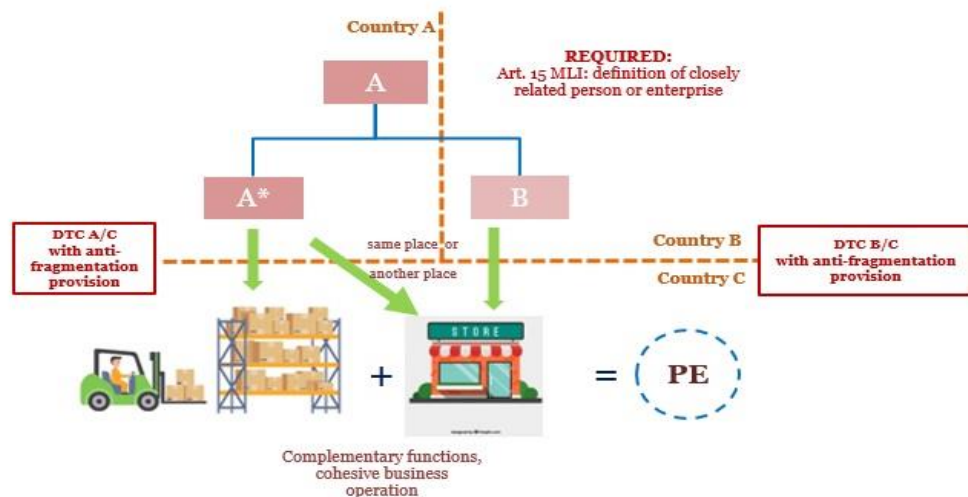
³ 第 5 條第 8 項規範「緊密關聯企業」定義：基於所有相關事實和情況，認定一人或一企業控制另一企業，或雙方被相同之人或企業控制，則應認為該人或該企業與另一企業緊密關聯。於任何情況下如一人或一企業直接或間接擁有另一企業超過百分之五十受益權（如屬公司情況則為超過百分之五十表決權及股權或受益權之價值），或第三方之人或企業直接或間接擁有該人與該企業或兩企業超過百分之五十受益權（如屬公司情況則為超過百分之五十表決權和股權或受益權之價值），應認屬該人或該企業與另一企業緊密關聯。

業，且兩企業於同一場所或該企業或其緊密關聯企業於兩場所從事之營業活動構成補充整體營業活動之一環，其符合下列規定之一時，不適用本條第 4 項規定：(一)該場所或其他場所依本條規定構成該企業或其緊密關聯企業之常設機構。(二)兩企業於同一場所，或該企業或其緊密關聯企業於兩場所從事各項營業活動之組合，使得整體營業活動不具準備或輔助性質。

3. 案例研討

(1) 第 5 條第 4.1 項規範係為防止集團關係企業透過分解 (fragmentation) 營業活動，以利各關聯企業於同一領域從事分解後得各自主張具準備或輔助性質活動，規避該集團於該領域構成 PE 情形。

(2) 本例中 Sub A 公司 (圖中 A*) 在 C 國從事倉儲及物流活動，Sub B 公司 (圖中 B) 在 C 國開設商店，A 公司在 C 國透過此二個子公司從事活動，看似各自獨立，依第 5 條第 4 項 Sub A 公司可能不構成 PE，然而 Sub B 公司員工至 Sub A 公司取貨再賣給客戶，整體來看 Sub A 公司及 Sub B 公司在 C 國活動涉及銷售，非僅 Sub A 公司單純提供之倉儲及運送，爰不應認定具準備或輔助性質，排除構成 PE。第 5 條第 4.1 項，有一個既存的 PE (本例中的商店)，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，則應結合企業或緊密關聯企業從事營業活動，整體來看是否具準備或輔助性質。



參、心得與建議

一、持續關注防止協定濫用條款應用，與國際接軌

OECD 於 2015 年 10 月發布 BEPS 行動計畫最終報告，嗣 2016 年 6 月成立包容性架構，要求參與成員落實 BEPS 行動計畫建議之最低標準，該最低標準包括 BEPS 行動計畫 6 涉及之防止協定濫用措施，已納入我國租稅協定政策。本次會議著重於防止協定濫用條款實際運用議題，藉由 OECD 租稅專家講解與案例研討，探討一般及特別防止協定濫用條款之適用、解釋及政策議題，有助與會者深入瞭解防止協定濫用條款意旨及正確應用相關條款。為與國際接軌，應持續參與 OECD 相關會議或課程，善用網路資源，持續關注防止協定濫用條款實務應用，以有效防杜跨國企業透過濫用租稅協定避稅行為。

二、賡續積極參與國際租稅視訊研討會議，掌握國際趨勢

受嚴重特殊傳染性肺炎（COVID-19）疫情影響，各國採取邊境管制及限制集會，國際組織諸如亞太經濟合作（APEC）、OECD 及亞洲稅務行政及研究組織（SGATAR）等，均以視訊方式舉辦線上會議，期全球性或區域性議題之探討，不因疫情而中斷。目前全球疫情雖趨和緩，惟短期內恐無法全面性回歸實體會議，然由於採視訊會議方式，參加人員不受空間限制，有助各國稅務人員更廣泛參加，從中獲取相關專業知能。建議我國稅務機關應善用網路科技，鼓勵同仁參加相關國際租稅視訊研討會，透過共同學習研討，掌握國際租稅發展趨勢。