

---

# BEPS Action 7 （「防止刻意規避 常設機構」）修正 討論稿發佈

本資料來自：  
資誠聯合會計師事  
務所 國際租稅要聞  
Vol.163 2015.06

# BEPS Action 7（「防止刻意規避常設機構」）修正討論稿發佈

針對稅基侵蝕和利潤移轉(BEPS)第7號行動計畫<sup>1</sup>，OECD於2014年底發佈討論稿，列舉常見用於規避「常設機構」稅負的規劃，並相應就OECD租稅協定範本第五條提出多個修訂方案，供公眾討論；2015年5月15日OECD發布了修正後討論稿，租稅協定範本修改方向趨於明朗；本次修正要點主要包括：

1. 修改「代理人常設機構」及「獨立代理人」定義；
2. 進一步限縮得豁免視為常設機構特定活動（如儲存、交付貨物等）範圍；
3. 防杜企業藉由分拆合約、或將營運活動分拆由數個來源國機構執行等方式，濫用常設機構豁免規定。

## 代理人常設機構

依現行租稅協定範本，判斷一方居民在另一方（所得來源國）領域內是否構成代理人常設機構時，應檢視來源國的人（或機構）是否(1)以一方居民企業（被代理企業）的名義(2)締結或簽署合約或訂單；如(1)(2)符合（構成代理行為事實），還需進一步檢視來源國的人（或機構）是否(3)獨立從事代理行為，若否，則被代理企業將被視為透過代理人常設機構在來源國營業，應就應歸屬於該常設機構的營業利潤於來源國納稅。

現行租稅協定範本下，企業為避免被認定在它國構成代理人常設機構，常見的刻意安排如下：

類 型	說 明
佣金代理架構安排 （Commissionnaire, 具體指匿名代理 (undisclosed agency) 安排）	透過這種代理安排，「型式上」來源國企業（或人）以 <u>自己</u> （而非被代理企業）的名義對外締結合約、承接訂單並收取貨款，客戶不直接知悉被代理企業的存在；然而，透過合約安排，存貨風險及各項保證責任等實際上仍由被代理企業承擔，不轉嫁給從事匿名代理的來源國企業（或人），代理關係仍「實質上」成立。  在這樣的安排下，居民國企業形式上因來源國企業（或人） <u>未以居民國企業的名義</u> 締結或簽署合約，依據現行條文不直接構成代理人常設機構。  該安排在歐盟國家被廣泛用於規避常設機構議題；由於經濟實質與法律形式

<sup>1</sup> 「防止人為逃避常設機構狀態(Preventing The Artificial Avoidance of PE Status)」

類 型	說 明
	不符且明顯造成來源國稅基侵蝕，成為本行動方案重點打擊的目標。
締結或簽署環節的人為操作	代理人常設機構的另一判斷指標是合約或訂單的「締結」或「簽署」（交易各方權利義務確認）；基於避稅目的，許多企業採用的人為安排包括由來源國企業或個人實質接觸客戶並協商重要條款，再刻意安排由居民國公司於海外簽約或接受訂單；這樣的安排亦顯著侵蝕了來源國稅基。

為防杜前述避稅安排造成稅基侵蝕，本修正後討論稿建議對租稅協定範本第 5 條第 5 款進行修改；包括：

1. 判斷是否構成代理關係時，除保留以「該企業（指被代理企業）名義簽訂合約」用語，另新增「或為轉讓該企業所擁有或有權使用之財產或授予使用該企業所擁有或有權使用的財產」等用語，同時自「法律形式」及「經濟實質」層面判斷代理關係是否存在；以防止透過佣金代理安排（或類似安排）規避常設機構稅負。
2. 判斷是否構成代理行為時；除保留「經常締結或簽訂合約或訂單」用語，另新增「洽談協商合約重要條款」的判斷要件；換言之，企業即使刻意安排於來源國境外締結或簽署合約（或訂單），如促成合約（或訂單）等重要活動（包括但不限於議約等）實質仍（透過代理人）在來源國執行，仍將被視同在來源國構成代理行為。

### 獨立代理人規定

租稅協定範本第 5 條第 6 款規定「若一企業僅透過一般佣金代理人，或任何一個其他具獨立地位的代理人在締約國從事業務，只要代理人是依循一般業務方式進行代理，則不應被視為在締約國構成常設機構」，即所謂「獨立代理人」豁免條款；當前租稅協定範本對「獨立代理人」豁免條款的運用已有評論，本次修正後討論稿進一步建議下列修訂方向：

1. 明定若一代理人完全(exclusively)或幾近完全代表一個企業從事業務活動，或代表多個「有關聯(connected)」的企業，便不能被認定為獨立代理人；反之，一代理人即使完全代理另一家企業從事業務，只要二企業間可證明未達「有關聯」程度，代理方仍得被認定為「獨立代理人」，而豁免被視為代理人常設機構。
2. 新增了第 6 款 b)段條文，對兩家企業是否存在「關聯(connected)」提出判斷標準。
3. 修正後的討論稿用「關聯方(connected parties)」一詞取代 2014 年底討論稿中使用的「關聯企業(associated enterprises)」；一般認為適用範圍有所限縮。

## 豁免視為常設機構的特定活動

租稅協定範本第 5 條第 4 款包含符合豁免常設機構規定的活動；其中，第 5 條第 4 款(a)到(d)項列舉不構成常設機構的具體活動，包括儲存、交付及採購等，(e)項則包括任何具準備性(preparatory)或輔助性(auxiliary)的「其他活動」；實務上，企業多主張屬(a)到(d)項列舉範圍內的活動可直接豁免視為常設機構，僅非列舉的「其他活動」，需透過準備性或輔助性測試判斷其屬性。

這次的討論稿建議修改相關條文，要求在(a)到(d)項中規定的每個具體活動都應該具「準備與輔助性質」，才能豁免視為常設機構；換言之，新修條文(a)到(d)項列舉活動不再理所当然豁免認定為常設機構，也需結合個案實際進行判斷。

這次的討論稿同時對「準備性或輔助性」進一步提出定義，以利徵納雙方依循；包括：

1. 考量企業整體活動中必要與顯著的部分，準備活動通常僅需要相對較短的時間。
2. 一個具輔助性質的活動通常指一個被用來支援企業整體活動中必要且顯著的部分所進行的活動。

這次的討論稿並提案在第 5 條第 4 款增加一個反分解規定(anti-fragmentation rule)。根據這個提案，在相同或不同地方發生的兩個（或數個）企業（且企業間互有關聯性）的活動得被合併檢視，整體判斷是否超過「準備性或輔助性」的標準；換言之，即使兩家（或多家）企業維持的固定營業場所個別不構成常設機構，只要這兩家企業的活動「功能互補，可構成特定業務之一部份」，就應該被合併檢視。

### 拆分合約(splitting-up of contracts)避免構成常設機構的刻意安排

為規避常設機構門檻而將一個合約分拆給關係企業是建築、營建、裝配或安裝工程等常設機構規定所關注的問題，也是在租稅協定中有「服務型常設機構」條款的情況時會關注的問題。OECD 建議在針對如何應用「主要目的測試(Principle Purpose Test)」(透過行動方案 6 中租稅協定濫用的行動)的租稅協定範本評論中加入一個案例來解決拆分合約的問題。這個例子說明一個實際情況，當一個 22 個月的營建工程被分成每期 11 個月的兩個單獨的合約給兩個獨立但相關的實體的主要目的之一是為了獲得第 5 條第 3 款的利益，這樣的安排就會違反第 5 條第 3 款規則的目的和宗旨。

對於那些沒有在自己簽訂的租稅協定中包含主要目的測試的國家，修改後的討論稿建議在針對第 5 條的評論中加入一個自動規則（將在同一地點的關係企業的關聯性活動合併）選項來處理將合約拆分到多個關聯企業的問題。

## 保險

修訂後的討論稿沒有添加針對保險企業的特別規則到第 5 條。因此，一個保險業者在一個國家使用代理人的龐大網路來銷售保險是否構成了一個常設機構將由第 5 款和第 6 款的一般規則來判定。意味著，那些擔憂外國保險業利用當地獨家代理人的大型網路來賣保險的稅務機關將必須透過其他方法來規範，如修訂更嚴的從屬代理人規定。

## 利潤歸屬的議題

修改後的討論稿並沒有提供有關常設機構利潤歸屬問題的新指導，但承認有必要對利潤的歸屬提供更多的指導，特別是金融業以外的行業，並考慮到正在進行中對無形資產，風險及資本的其他工作。討論稿因此建議在 2015 年 9 月後再繼續這方面的工作，但期待在 2016 年底提出必要的指導。由於常設機構門檻措施將在 2015 年的剩餘時間敲定，這樣的時程安排意味著作為整體常設機構方案中一個重要且不可分割的一部份的利潤歸屬規則將被忽視。鑑於一般納稅人擔憂的是眾多常設機構被創造出來卻沒有額外利潤透過現有移轉訂價方法而因此產生，這個工作計畫時程似乎沒有讓這個擔憂有進一步被檢視或探索的機會。

## 我們的觀察

這次的討論稿對於常設機構之認定大幅度納入了「實質性」基礎的判斷要件，對原租稅協定範本以「法律型式」為基礎的判斷做出補強；例如：

1. 除關切代理名義（屬法律權利義務形式要件），也考量代理安排的實質；
2. 除著眼於合約的締結或簽署（交易各方正式締結法律權利義務），也考量實質代理方為了促成合約而執行的各項重要活動；
3. 儲存、交付、採購等以往可直接認為豁免於常設機構認定的活動，未來都需要被證明符合準備性或輔助性條件；
4. 反分解規定導入後，稅局有權將不同合約、不同個體下的活動合併考量，評估居民國企業是否在來源國構成常設機構。

這次的討論稿建議之修正方向充分體現了 BEPS 落實「實質重於形式」的稅改方針，然而，大量納入「實質性」判斷及測試後，如何建立相對客觀且具可操作性的測試機制，是徵納雙方面臨的挑戰；OECD 及各國不但要考慮對各項「實質性」測試制定明確的判斷依據及相應的佐證文件要求，更要考慮大幅增加的實質審查對徵納雙方帶來的沉重負擔及租稅不確定性；對 OECD 及各國立法者而言，如何在實質課稅保障稅收、控制稽徵成本及租稅可預測性等面向找到平衡挑戰仍多；對企業而言，除密

切關注 BEPS 發展外，基於可遇見透過合約、交易模式等安排管理跨國常設機構風險將日益困難，建議儘快重新檢視跨國佈局及納稅之合理性，預作因應。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

廖烈龍 執業會計師

Tel: 02-2729-6217

Email: [elliott.liao@tw.pwc.com](mailto:elliott.liao@tw.pwc.com)

鮑敦川 協理

Tel: 02-2729-6666 轉 23928

Email: [tim.pao@tw.pwc.com](mailto:tim.pao@tw.pwc.com)

李詩健 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23682

Email: [jack.s.lee@tw.pwc.com](mailto:jack.s.lee@tw.pwc.com)

如您有 **BEPS** 相關問題, 歡迎聯絡:

姓 名	電話與分機	電 郵
吳偉臺 稅務法律服務副營運長	886-2-2729-6704	richard.watanabe@tw.pwc.com
徐麗珍 執業會計師	886-2-2729-6207	lily.Hsu@tw.pwc.com
廖烈龍 執業會計師	886-2-2729-6217	elliott.liao@tw.pwc.com
謝淑美 執業會計師	886-2-2729-5809	elaine.hsieh@tw.pwc.com