
適用租稅協定利益 大不易

本資料來自：
稅務旬刊
第 2252 期
2014.04.20

適用租稅協定利益大不易

稅基侵蝕與利潤移轉(base erosion and profit shift)的行動計畫 6 主要目的在於防止在不當情況下授予協定利益。OECD 在 2014 年 3 月 14 日公告行動計畫 6 討論稿，討論如何防止納稅人濫用租稅協定利益，特別是選購租稅協定(treaty shopping)從中獲取協定利益的狀況，未來租稅協定利益的授予將更嚴謹。

這次討論稿主要討論有三個議題：1) 修訂 OECD 租稅協定範本的條款與建議修正國內法條款防止在不當情況下提供協定利益、2) 澄清協定不能用來產生雙重不徵稅(double non-taxation)、3) 提出一個國家是否要與他國簽訂協定應考量因素。第二個議題主要是對納稅義務人喊話，再三強調租稅協定不是用來避稅，故討論稿建議修正 OECD 協定範本的名稱、前言及介紹等處，讓納稅義務人不忘都難。第三個議題則建議各國稅務機關在簽租稅協定時應考量的因素。這兩篇討論篇幅少，本篇不進行介紹。第一個議題才是重頭戲，故本篇主要是介紹議題一。

利益限制條款

在第一個議題中，討論稿建議在 OECD 租稅協定範本加入類似山姆大叔協定中常見的利益限制(limitation on benefits, LOB)條款。

建議的 LOB 節錄如下：

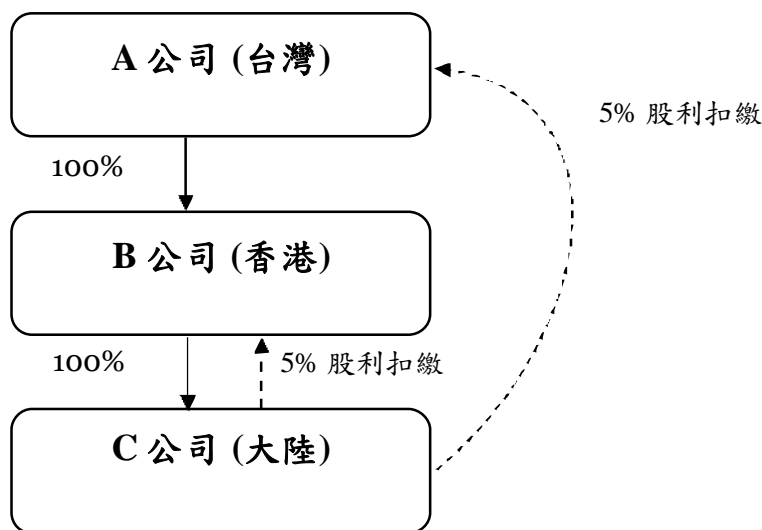
除了本條有相反的規定，一個締約國的稅務居民(resident)除非是一個如第二段定義的適格者(qualified persons)，否則不應該被授予本該授予居民的協定利益。適格者有幾種，包括個人、政府、政治團體與公司等。公司還必須是具備如下之一的條件：

- 一、其股票經常在被認可的證券交易所交易，且其股票主要是在居民所在地交易所交易或其主要管理與控制地是在居民所在地；
- 二、至少一半的股權是由 5 個或更少的公司直接或間接持有，且這些公司是可以符合上述一的條件而被授予協定利益，另外在間接持股的情況下，每一個中間控股者都是任一雙方締約國的居民。

未來納稅義務人是否能獲得協定利益，不再僅是證明自己是稅務居民與受益所有人(beneficial owner)即可，還必須證明自己是適格者。我們以一個案例說明適格者條款對台灣間接投資大陸的影響。如圖示一，台灣 A 公司控有香港 B 公司 100%股權，而 B 公司控有大陸 C 公司 100%股權。香港公司除控股外並無從事任何業務，且其無員工實際在香港執行工作，掛在香港公司薪資冊上的員工幾乎整年度在大陸執行工作，僅每兩個月回台一星期到 A 公司報告及工作。香港 B 公司董事是台灣 A 公司的董事長與 C 字輩(C-Suite)擔任，他們通常在台灣 A 公司工作，偶而出差到大陸 C 公司或其他海外關係企業。另一方面，台灣 A 公司是一個有接單、研發與管理的總部，且其股權 100%由台灣個人持有；而大陸公司是執行製造功能的工廠。根據中港租稅協議，C 公司付給 B 公司的股利可降至 5%，這相對優於大陸 10%正常扣繳率。B 公司是香港稅務居民，也是股利的受益所有人

以沒有故意應用中港租稅協議之嫌)，故根據衍生利益條款，大陸仍應授予香港 B 公司優惠股利扣繳率。衍生利益條款適用在 A 公司與 C 公司所屬國家簽訂的協定提供較 B 公司與 C 公司所屬國家簽訂的協定較低或相同的扣繳率的情況。故若兩岸租稅協議下的優惠扣繳率是 10%，高於中港租稅協定 5%扣繳率，則衍生利益例條款無從適用。

圖示二



一般反協定濫用條款

除了上述 LOB 條款外，OECD 也建議一條一般反協定濫用(**general anti-abuse**)的條款。這個條款主要在確定一個原則就是，當交易或安排的主要目的之一是獲取協定利益，則協定利益不得授予，所以也可稱這個條款叫主要目的(**main purpose**)條款。當公司通過了稅務居民、受益所有人及適格者測試，也不見得能被授予協定利益，因為還要證明交易或安排的主要目的之一並沒有獲取協定利益這一項。也就是說交易或安排必須出於商業考量，協定利益的獲得只能是基於商業理由的交易或安排下水到渠成的。以上面的兩個例子來看，納稅義務人需要證明設立香港公司去持有大陸公司股權的目的不包括獲得協議的利益。這個條款適用範圍較 LOB 條款更廣又更主觀，且未來徵納雙方的舉證責任如何分配也是一個問題。

防堵類型化協定濫用條款

除了構建上述 LOB 與主要目的條款的火網，另外 OECD 也建議要將一些針對特定的協定濫用類型，在 OECD 租稅協定範本中加入反濫用的條款，如：拆解成工程合約為數個以規避常設機構天數門檻、股利分類成不課稅所得、或從事不當安排以適用最優惠股利扣繳率、員工受雇所得與不動產處分所得不課稅、利用第三地常設機構獲取稅務利益等

其他

討論稿建議將 OECD 租稅協定範本第四條第三段關於破除雙重居民認定僵局的規定，由單一的有效管理地(the place of effective management)標準改成雙方稅務機關盡力協商決定居民身分。考量的因素包括董事會經常開會地、C 字輩執行活動地、日常管理執行地、會計帳簿紀錄維持地等

討論稿強調各國國內法的修正也是減少稅基侵蝕所不可或缺，如反資本稀釋條款等，這些很多會在其他行動計畫中討論。在這方面，行動計畫 6 主要目的在避免協定會阻礙國內反避稅條款的適用，故 OECD 也會在協定範本做些修正，以期協定不會影響一個締約國對其居民課稅。

不當授予協定利益常涉及雙重身分混合工具(hybrid)的使用，故 OECD 會同時綜合考量行動計畫 6 與行動計畫 2(中和雙重身分混合體之效果)。

結論

近年來台灣是積極參與國際社會、遵守國際遊戲規則的好公民，雖然說不是 OECD 會員國成員之一，但一直以來參照 OECD 公告範本制定新稅務規定或簽訂租稅協定。未來台灣簽訂的協定可能會包括這個討論稿所建議的條款，當然包括大陸與其他國家也同樣極有可能參照。在這樣的層層重兵駐守的關卡下，納稅義務人無法再如過往般可輕騎過關享用租稅協定的好處。跨國企業在進行跨境投資或交易時更要謹慎，建議企業現在可做的事：

- 現行國際租稅環境的氛圍是避免雙重不徵稅，檢視現行的跨境交易或安排是否不合時宜，盡早做必要的調整。
- 收集過去跨境投資與交易安排決策的商業理由，並將支持性文件妥善管理。
- 檢視現在使用的中間公司(intermediary company)能否滿足居民、受益所有人及適格者等條件。
- 評估就中間公司強化居民實質、調整董事會成員、增加業務或貿易功能等是否符合成本效益。
- 跨國稅務愈趨複雜，提升稅務決策的層級至更高層級，或甚至到董事會，公司治理才不會缺角。
- 從產業價值鏈轉型而非避稅的角度，規劃安排投資或交易模式。

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

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 會計師	886-2-2729-6207	lily.hsu@tw.pwc.com
廖烈龍 會計師	886-2-2729-6217	elliott.liao@tw.pwc.com
謝淑美 會計師	886-2-2729-5809	elaine.hsieh@tw.pwc.com