

# 稅基侵蝕及利潤移轉第 7 號行動方案簡析 及實務修正建議

黃英華\*

## 要 目

壹、前言	叁、營業代理人常設機構
貳、固定營業場所常設機構	肆、結論

## 提 要

常設機構為國際稅法劃定一國課稅管轄權之判斷基準。隨著資訊科技進步及經營型態多元，OECD 對常設機構之規範，已由顯著實體存在，以「場所」狹義概念為核心，延伸至顯著經濟上存在，以「營業」廣義概念為核心。本文說明 BEPS 第 7 號行動方案規範架構，係將常設機構採二階段判斷模式：先判斷常設機構主體要件、再判斷商業活動客體性質，並將該模式平等適用於場所與代理人，以緩解稅基侵蝕與利潤移轉情形。

## 壹、前言

常設機構(Permanent Establishment, PE)乃國際稅法作為劃定一國課稅管轄權之判斷基準。在經濟合作暨發展組織(OECD)關於所得及財產課稅之租稅協定範本(下稱 OECD 稅約範本)認為：企業之營業利潤，原則上僅由該企業之居住地國課稅，除非該營業利潤係透過企業於他國常設機構從事活動所取得，則該部分營業利潤得由所得來源地國課稅。換言之，企業於他國從事活動之營業利潤，倘透過常設機構取得，則來源地國及居住地國取得課稅管轄權；倘未透過常設機構取得，則僅由居住地國取得課稅管轄權。因此，探究企業跨境營業活動是否為所得來源地國課稅管轄權所及，常設機構之定義毋寧居於關鍵地位。

常設機構之定義，主要規範於 OECD 稅約範本第 5 條。然而，多年運作結

\* 本文作者為財政部法制處專員。

果，實務上出現跨國企業以人為方式濫用形成自由，規避常設機構要件之該當，侵蝕所得來源地國之稅基。基此，OECD 提出 15 項稅基侵蝕與利潤移轉行動方案(Base Erosion and Profit Shifting Project, BEPS)，其中第 7 號行動方案即是「防止人為規避常設機構之構成」(Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)。BEPS 第 7 號行動方案，與 OECD 以往修訂 OECD 稅約範本第 5 條註釋之漸進式防杜策略不同，第 7 號行動方案結論建議直接修改 OECD 稅約範本第 5 條規定及其註釋。OECD 特別強調第 7 號行動方案結合第 6 號行動方案(防止濫用租稅協定)，將使許多原本依租稅協定不課稅或按極低稅率課稅之跨境所得被正當課稅，有助於各國解決租稅協定造成之稅基侵蝕與利潤移轉之問題<sup>1</sup>。

按 OECD 稅約範本第 5 條第 1 項規定：「常設機構，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。」復依同條第 5 項本文規定：「當一人(除第 6 項所稱具有獨立身分之代理人外)代表一企業，有權以該企業名義於一方領域內簽訂契約，並經常行使該權力，其為該企業所從事之任何活動，視該企業於該一方領域有常設機構，不受第 1 項及第 2 項規定之限制。」準此，OECD 稅約範本關於常設機構概念，不僅限於顯著實體存在「場所」之狹義概念；尚延伸至顯著經濟形式存在「營業」之廣義概念，而包括營業代理人。從而，OECD 稅約範本及 BEPS 第 7 號行動方案關於常設機構之規範，即由「固定營業場所」或「營業代理人」二面向開展。

本文探討 BEPS 第 7 號行動方案關於常設機構規範，依循前揭架構「固定營業場所」或「營業代理人」二面向，首先概述 OECD 稅約範本第 5 條規定，再簡析 BEPS 第 7 號行動方案結論，最後討論 BEPS 第 7 號行動方案對我國法規之影響。

## 貳、固定營業場所常設機構

### 一、OECD 稅約範本之規範

#### (一) 常設機構之構成要件

<sup>1</sup> OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 -2015 Final Report, p. 9.

按 OECD 稅約範本第 5 條第 1 項規定：「常設機構係指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。」此為常設機構之一般性定義，依 OECD 稅約範本第 5 條註釋 2 說明，常設機構構成要件有 3：1.存在一「營業場所」；2.該營業場所必須「固定」；3.企業係「透過」該營業場所從事營業活動，分別代表常設機構可支配性、固定性及持續性之特徵。

### 1. 可支配性

所謂「營業場所」，係指在企業支配下，用以營業之廠房、設施、設備或裝置等，具有一定重要性且為有形之實體，無關乎其使用範圍大小，或是否專供特定目的使用，亦無論企業有無法律上之所有權或使用權。易言之，凡企業對某營業實體具有一定「可支配空間」，即得以營業場所視之，至其係自有、租用甚或非法占用，均非所問<sup>2</sup>。

### 2. 固定性

所謂「固定性」，係指營業場所與課稅管轄區之特定地理位置，須具有某程度之關聯性及恆久性<sup>3</sup>，但不以定著於土地為限，亦不以國家領土為界。如因商業特性致營業活動須在毗鄰位置間移動，鑑於營業活動在商業上及地理上之不可分割性，應視其移動範圍內之一定區域為單一營業場所<sup>4</sup>。

### 3. 持續性

所謂「持續性」，係指與企業相關之人(如經營管理階層、受僱人員或其他受企業指揮監督之人<sup>5</sup>)，持續在固定營業場所內經營該企業。在時間概念上，營業活動係指長期持續性或定期發生性反覆施行之市場交易活動，不以連續不中斷為必要<sup>6</sup>，實務上多以 6 個月作為持續性認定門檻<sup>7</sup>。

實務在認定常設機構時，前開 3 項構成要件有其檢視順序：由可支配性、固定性、持續性依序檢視。倘一方締約國之企業於他方締約國內，並無可支配

<sup>2</sup> OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital Commentary 4-4.1 on Paragraph 1 of Article 5.

<sup>3</sup> 陳清秀(2016)，《國際稅法》，2 版，頁 148。

<sup>4</sup> 同註 2，5-5.1 on Paragraph 1 of Article 5.

<sup>5</sup> 同註 2，10 on Paragraph 1 of Article 5.

<sup>6</sup> 同註 2，6.1 on Paragraph 1 of Article 5.

<sup>7</sup> 同註 2，6 on Paragraph 1 of Article 5.

空間，除符合「代理人常設機構」要件外，原則上並無常設機構；倘其並無界域明確之營業場所，則毋庸再檢視其營業活動持續時間；唯有一實體營業場所且符合固定性要件，復判斷是否達到持續性標準，以評價是否構成常設機構<sup>8</sup>。

## (二) 常設機構例示規定

### 1. 一般固定常設機構

常設機構之構成要件已如上述，由於其存在方式千變萬化，OECD 稅約範本例示常見固定常設機構供實務判斷。依 OECD 稅約範本第 5 條第 2 項規定，常設機構包括管理處、分支機構、辦事處、工廠、工作場所、礦場、油井或氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所。然而，該等例示規定，係基於上開場所該當常設機構構成要件之假設，該等場所實際上是否成立常設機構，仍須單獨判斷是否滿足同條第 1 項有關常設機構之構成要件<sup>9</sup>。換言之，場所不因其名稱而構成常設機構<sup>10</sup>。

### 2. 工程常設機構

按 OECD 稅約範本第 5 條第 3 項規定：「建築工地、營建或安裝工程之存續期間超過 12 個月者，構成常設機構。」此為工程常設機構之特別構成要件。考量工程活動本具有較長存續期間，且工程活動具有專業分工之特質，OECD 稅約範本註釋將「工程常設機構」獨立規範，定有計算存續期間之特別規定<sup>11</sup>。準此，存續期間在 12 個月以下之工程活動，縱設有同條第 2 項所列舉之固定營業場所，亦不構成常設機構；惟如前開固定營業場所非僅供單一工程使用，且其所從事活動超過同條第 4 項所稱準備或輔助性質，縱個別工程存續期間均未超過 12 個月，該固定營業場所亦構成其他類型之常設機構(但非工程常設機構)<sup>12</sup>。

## (三) 常設機構排除條款

OECD 稅約範本第 5 條第 4 項明定以下 6 款情形，雖企業設有固定營業場

<sup>8</sup> 同註 2，5 on Paragraph 1 of Article 5.

<sup>9</sup> 同註 2，12 on Paragraph 2 of Article 5.

<sup>10</sup> 林天琴(2013)。〈2013 年 OECD 稅約範本有關常設機構修正建議及實務疑義簡析〉，《當代財政》，30 期，頁 81。

<sup>11</sup> 同註 2，17-20 on Paragraph 3 of Article 5.

<sup>12</sup> 同註 2，16 on Paragraph 3 of Article 5.

所，並透過該固定營業場所從事活動，亦不構成常設機構。

1. 專為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物或商品目的而使用設備。
2. 專為儲存、展示或運送目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
3. 專為供其他企業加工目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
4. 專為該企業採購貨物或商品或蒐集資訊目的所設置之固定營業場所。
5. 專為該企業從事其他具有準備或輔助性質活動目的所設置之固定營業場所。
6. 專為從事前 5 款任一組合之活動所設置之固定營業場所。但以該固定營業場所之整體活動具有準備或輔助性質者為限。

其中，第 5 款及第 6 款所稱準備或輔助性質，其判斷標準係該活動本身是否為企業整體營業活動關鍵且重要之部分。如該固定營業場所營業目的與企業整體經營目的相同，該場所之活動即非準備或輔助性質<sup>13</sup>。

## 二、BEPS 第 7 號行動方案結論

當企業設有實體場所或設施，由於在實體上顯著存在，稅法評價上已相當容易判定成立常設機構。因此，企業通常儘量符合 OECD 稅約範本第 5 條第 3 項及第 4 項規定，以規避常設機構之成立。故 BEPS 第 7 號行動方案結論提出 3 項建議：(一)明定排除條款限於準備性或輔助性活動；(二)增訂關係人反拆分條款；(三)增訂反濫用條款。

### (一) 明定排除條款限於準備性或輔助性活動

#### 1. 利用排除條款列舉活動之租稅規避方法

依 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項規定，僅第 5 款及第 6 款明文規定「以準備或輔助性質為限」，依文義可能解釋，排除條款中第 1 款至第 4 款規定，並不以滿足準備性或輔助性為要件。實務上，企業多主張凡符合第 1 款至第 4 款列舉之活動可直接排除構成常設機構，僅非列舉之其他活動(第 5 款及第 6 款)須透過準備性或輔助性測試判斷之。從而，國際間規避成立常設機構方法之一，乃設計固定營業場所符合第 1 款至第 4 款規定，常見安排有發貨倉庫或採購辦公室。

<sup>13</sup> 同註 2，24 on Paragraph 4 of Article 5.

## 2. 建議修正 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項規定

常設機構排除條款設立目的，在於避免一國之企業於他國從事準備性或輔助性活動而在他國被課稅，蓋該等活動雖對企業生產力有所貢獻，惟其實際產生之利潤貢獻度低，故難以將營業利潤分配予從事準備性或輔助性活動之場所。準此，BEPS 第 7 號行動方案建議明定常設機構排除條款限於從事準備性或輔助性活動之固定營業場所，僅固定營業場所全部活動均屬準備或輔助性質，該固定營業場所始不構成常設機構<sup>14</sup>。換言之，如某固定營業場所部分活動已逾準備或輔助性質，則該固定營業場所即構成常設機構。

### (1) 建議修正內容

BEPS 第 7 號行動方案結論建議修正 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項如下<sup>15</sup>：

「前 3 項『常設機構』不包括下列各款，但以第 1 款至第 5 款活動或第 6 款所述固定營業場所之全部活動屬準備或輔助性質為限：

- A、專為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物或商品目的而使用設備。
- B、專為儲存、展示或運送目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
- C、專為供其他企業加工目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。
- D、專為該企業採購貨物或商品或蒐集資訊目的所設置之固定營業場所。
- E、專為該企業從事其他活動目的所設置之固定營業場所。
- F、專為從事前五款任一組合之活動所設置之固定營業場所。」

### (2) 準備性或輔助性之判斷標準

關於準備性或輔助性，原 OECD 稅約範本並未予以正面定義，而採反面規範：凡活動為企業整體經營目的的關鍵重要部分，即非準備性或輔助性。然而，BEPS 第 7 號行動方案改以正面定義：所謂「準備性」，係指該等活動發生於企業關鍵重要之核心業務活動之前，通常持續期間相對較企業核心業務活動短；所謂「輔助性」，係指該等活動支援但不構成企業關鍵重要之核心業務活動<sup>16</sup>。此外，BEPS 第 7 號行動方案尚提出

<sup>14</sup> 同註 1，p. 29-30 (Proposed changes to the Commentary 21 on Paragraph 4 of Article 5).

<sup>15</sup> 同註 1，p. 28-29 (Proposed changes to the Paragraph 4 of Article 5).

<sup>16</sup> 同註 1，p. 30 (Proposed changes to the Commentary 21.2 on Paragraph 4 of Article 5).

檢視標準，凡需要企業投入顯著比例或人員之活動，應非準備性或輔助性活動<sup>17</sup>。

### (3) 準備性或輔助性活動應專供企業營業使用

排除條款僅適用於該場所之準備性或輔助性活動專供企業本身使用之情形。因此，若某固定營業場所雖僅從事準備性或輔助性活動，惟該活動除為企業本身營業目的使用外，尚「代表」其他企業，則該場所為常設機構<sup>18</sup>。換言之，他企業「透過」該企業之固定營業場所從事準備性或輔助性活動，該場所為該企業之常設機構，蓋該企業於系爭場所「提供」準備性或輔助性活動予他企業，企業營業利潤即有部分來自於系爭準備性或輔助性活動之提供。

併予敘明者，有關建議明訂排除條款限於準備性或輔助性活動乙節，BEPS 第 7 號行動方案結論同意該建議非強制性，惟未修訂排除條款之國家，必須強制增訂反拆分條款<sup>19</sup>。蓋部分國家主張排除條款規範之活動，部分實具有準備或輔助性質，且排除條款所造成之稅基侵蝕與利潤移轉問題主要來自於企業透過關係人以拆分活動手法規避成立常設機構，解決問題方法乃增訂反拆分條款，而非修改常設機構排除條款<sup>20</sup>。

## (二) 增訂關係人反拆分條款

### 1. 利用關係人拆分功能或活動之租稅規避方法

依 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項第 6 款規定，同一企業之不同固定營業場所，如所從事活動間功能互補，且整體活動已逾準備或輔助性質，應評價各該場所非組織上相互獨立，而共同成立常設機構。從而，國際間規避成立常設機構方法，乃成立子公司或關聯企業，將企業集團整體營業活動拆分至不同關係人之不同固定營業場所進行。當分別審查各關係人之各固定營業場所時，因同一企業之各場所功能並未互補，且均從事準備性或輔助性活動，即可規避常設機構成立，常見安排有集團企業拆分功能至各關係人。

<sup>17</sup> 同註 1，p. 30 (Proposed changes to the Commentary 21.2 on Paragraph 4 of Article 5).

<sup>18</sup> 同註 1，p. 30 (Proposed changes to the Commentary 21.3 on Paragraph 4 of Article 5).

<sup>19</sup> 同註 1，p. 38 (Proposed changes to the Commentary 30.1 on Paragraph 4 of Article 5).

<sup>20</sup> 同註 1，p. 28.

## 2. 建議增訂 OECD 稅約範本第 5 條第 4-1 項規定

依現行 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項第 6 款規定，反拆分條款僅適用於「同一主體」之固定營業場所，鑒於集團企業設立子公司或其他關聯企業相當容易，BEPS 第 7 號行動方案結論認為反拆分條款不僅應適用於同一企業於一國設有多處固定營業場所之情形，尚應包括同一集團關係人於一國設有多處固定營業場所之情形<sup>21</sup>。換言之，反拆分條款得適用於「同一主體」及「關聯主體」之固定營業場所，亦即得跨主體合併檢視固定營業場所從事活動間功能是否互補，且整體活動是否已逾準備或輔助性質。

### (1) 建議增訂內容

BEPS 第 7 號行動方案建議增訂 OECD 稅約範本第 5 條第 4-1 項<sup>22</sup>：

「企業及其關係人於相同或不同固定營業場所從事活動，符合下列規定之一者，不適用本條第 4 項規定：

- A、其中一處固定營業場所依本條規定屬該企業或其關係人之常設機構。
- B、各項活動為企業整體營運之一部，相互間具有補充性功能，且該等活動組合之整體非屬準備或輔助性質。」

### (2) 反拆分條款之適用條件

反拆分條款立法目的，在於避免企業或集團企業將整體營業活動拆分至不同固定營業場所進行，以主張各固定營業場所僅從事準備性或輔助性活動。在反拆分條款適用情形下，當企業在一固定營業場所進行活動，而該企業或其關係人在相同場所或其他固定營業場所進行活動，只要活動間具有補充性功能，且屬於企業整體經營之一部，該固定營業場所即屬常設機構<sup>23</sup>。惟為貫徹「常設機構活動非屬準備或輔助性質」之標準，避免反拆分條款適用結果逾越標準，反拆分條款設有 2 項適用條件：其一，活動整體評價結果已逾準備或輔助性質；其二，至少其中一處固定營業場所已該當常設機構，蓋至少其一固定營業場所從事活動已逾準

<sup>21</sup> 同註 1，p. 39.

<sup>22</sup> 同註 1，p. 39 (Proposed Add New Paragraph 4.1 to Article 5).

<sup>23</sup> 陳衍任(2016)，〈「常設機構」在國際稅法的發展趨勢—BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應(下)〉，《稅務旬刊》，2341 期，頁 44。

備或輔助性質時，活動整體評價當然已逾準備或輔助性質。

### (3) 關係人認定標準

有關關係人認定標準，依 BEPS 第 7 號行動方案建議乃「代理人及企業之間，一方控制另一方，或雙方為相同第三人所控制，該代理人與該企業為關係人。代理人及企業之間，一方直接或間接持有另一方超過 50% 受益權(如屬公司情形，則為超過 50% 表決權及股權或受益權價值)，或第三人直接或間接持有該代理人及該企業超過 50% 受益權(如屬公司情形，則為超過 50% 表決權及股權或受益權價值)，該代理人與該企業為關係人。」

## (三) 增訂反濫用條款

### 1. 利用工程常設機構期間門檻之租稅規避方法

依 OECD 稅約範本第 5 條第 3 項規定，企業在他國之建築工地、建築或安裝工程之存續期間超過一定期間者，構成常設機構。從而，國際間規避成立常設機構方法，乃拆分契約使各項工程存續期間短於期間門檻，並分由同一集團下不同公司履行，以規避構成常設機構。

### 2. 建議增訂 OECD 稅約範本第 5 條第 3 項第 2 款規定

工程常設機構期間門檻，原係考量工程活動本具一定存續期間而設置，惟某一工地或工程於商業上或地理上構成一不可分割之整體，即使其由數個契約組成，或由數個關聯主體施作，其仍應視為同一個整體<sup>24</sup>。因此，如有濫用期間門檻之情形，理論上應得以內國稅法中反避稅條款予以處理。然而，為因應某些國家並未於內國稅法訂定反避稅條款，或部分國家希望於租稅協定明文解決拆分契約問題，BEPS 第 7 號行動方案建議得於租稅協定增訂反濫用條款<sup>25</sup>。

#### (1) 建議增訂內容

BEPS 第 7 號行動方案結論建議增訂 OECD 稅約範本第 5 條第 3 項第 2 款<sup>26</sup>：

<sup>24</sup> 同註 1，p. 43 (Proposed changes to the Commentary 18 on Paragraph 3 of Article 5).

<sup>25</sup> 同註 1，p. 42.

<sup>26</sup> 同註 1，p. 43 (Proposed changes to the Commentary 18.1 on Paragraph 3 of Article 5).

「下列二項活動期間應計入第 1 款存續期間計算：

- A、企業於他國之建築工地、營建或安裝工程未超過 12 個月之活動。
- B、企業關係人在不同期間於同一建築工地、營建或安裝工程從事與上述活動相關聯且超過 30 天之活動。」

## (2) 相關聯活動之判斷因素

由於企業及其關係人於同一固定營業場所從事之相關聯活動應合併計算存續期間，爰如何判定相關聯活動將成關鍵因素，以下係 BEPS 第 7 號行動方案提出之判斷因素<sup>27</sup>：

- A、不同活動之契約是否由同一人或關係人所簽訂。
- B、系爭契約是否與該企業或其關係人先前簽訂之契約有因果關係。
- C、得否以單一契約涵蓋所有活動。
- D、不同契約之工作內容及性質是否相同或相似。
- E、是否以相同員工從事不同契約活動。

## (3) 主要目的測試法或整體觀察法作為工程常設機構之認定依據

除增訂反濫用條款外，BEPS 第 7 號行動方案尚建議以「主要目的測試法」或「整體觀察法」作為認定 OECD 稅約範本第 5 條第 3 項適用之依據。所謂「主要目的測試法」，係指當關係企業間締約之主要目的，係為排除 OECD 稅約範本第 5 條第 3 項規定之適用，此時仍然可認定構成工程常設機構，例如企業分割契約以避免超過期間門檻<sup>28</sup>。所謂「整體觀察法」係指企業及其關係人間之建築工地或工程活動應視為一個整體，各別觀察各該活動間是否互為補充關係<sup>29</sup>。

## 三、BEPS 第 7 號行動方案對我國法規之影響

按所得稅法第 124 條規定，凡中華民國與其他國家所簽訂之所得稅協定中另有特別規定者，依其規定。我國與相關貿易國家為消除所得稅課稅差異對跨

<sup>27</sup> 同註 1，p. 43-44 (Proposed changes to the Commentary 18.2 on Paragraph 3 of Article 5).

<sup>28</sup> 陳衍任(2016)，同註 23，頁 46。

<sup>29</sup> 陳衍任(2016)，同註 23，頁 46。

境投資、經貿往來及文化交流活動所形成之障礙，本於互惠原則，簽訂避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定(Agreement for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, 下稱所得稅協定)，截至 106 年 12 月 31 日止，計簽訂 32 個所得稅協定。

我國為執行所得稅協定稽徵作業，依所得稅法第 80 條第 5 項規定<sup>30</sup>，訂定「適用所得稅協定查核準則(下稱協定查核準則)」。<sup>31</sup>因應 BEPS 第 7 號行動方案，我國應洽各國修改所得稅協定，惟考量我國特殊國際地位，修改協定查核準則可能為目前實務可採行方式，以下對協定查核準則有關固定營業場所常設機構之規定研析<sup>31</sup>。

### (一) 協定查核準則之規範架構

按協定查核準則第 7 條第 1 項規定：「常設機構，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。」此為常設機構一般性定義。同條第 2 項參酌 OECD 稅約範本註釋關於常設機構構成要件，規定企業成立固定營業場所常設機構之判定，應符合固定性、持續性及可支配性之原則<sup>32</sup>。同條第 3 項係規範常設機構排除條款，企業如僅透過固定營業場所從事具有準備或輔助性質之活動，不構成常設機構。第 8 條則說明工程常設機構特別構成要件<sup>33</sup>。

### (二) OECD 稅約範本規範之比較

<sup>30</sup> 適用所得稅協定查核準則以所得稅法第 80 條第 5 項規定作為授權依據，是否具有授權明確性，本文持保留意見，惟此爭點非本文討論核心，不予深論。

<sup>31</sup> 國際間所得稅協定針對營業利潤之課稅規定，主要係依循 OECD 租稅協定範本或 UN 租稅協定範本訂定。目前除塞內加爾、印尼與泰國係依據 UN 租稅協定範本訂立外，其餘均依據 OECD 租稅協定範本訂定。多數所得稅協定皆參酌 UN 範本訂定「服務型常設機構」之規範，本文因聚焦 OECD 稅約範本，故未予討論服務型常設機構。

<sup>32</sup> 協定查核準則第 7 條第 2 項規定：「他方締約國之企業在中華民國境內有符合下列各款規定之營業場所者，應認定為在中華民國境內有常設機構：一、固定之場所，包括固定在土地上或維持在特定地區之房屋、設施或裝置等。他方締約國之企業透過自動化設備從事營業活動，且該設備係由該企業經營及維護者，亦屬之。二、於該固定之場所持續營業達六個月以上，或未達六個月但定期於該固定之場所營業。三、該固定之場所受他方締約國之企業所支配或使用。」

<sup>33</sup> 協定查核準則第 8 條規定：「(第一項)依所得稅協定有關常設機構之規定，他方締約國之企業在中華民國境內從事建築、營建、安裝或裝配工程之存續期間超過一定期間，視為在中華民國境內有常設機構者，其存續期間之計算，應自承包商開始進行建築、營建、安裝或裝配工作(含任何準備工作)之日起算，至工作完成或工程永久終止，並包括季節性或短暫性因素所造成之停工。工程如轉包予次承包商，該期間之計算應包括轉包之工程期間。(第二項)前項所稱建築、營建、安裝或裝配工程，包括房屋、道路、橋樑或溝渠等工程之建築、翻修、鑿通、疏濬、輸油管之鋪設。」

與 OECD 稅約範本規範相較，協定查核準則關於固定營業場所常設機構構成要件規定更為明確，將常設機構可支配性、固定性及持續性特徵直接於條文中明文規範。其中，「持續性」構成要件係以「持續營業達 6 個月以上」或「未達 6 個月但定期營業」為標準，就特定類型常設機構(例如：工程常設機構)，我國規定較 OECD 稅約範本嚴格。

### (三) BEPS 第 7 號行動方案之衝擊

與 BEPS 第 7 號行動方案結論相較，協定查核準則規範應有修正必要。首先，行動方案建議明定排除條款限於準備性或輔助性活動乙節，協定查核準則已於第 7 條第 3 項明定，是應無增訂必要，惟行動方案以正面規範「準備性」及「輔助性」之意義，我國得予參酌訂定。

其次，行動方案建議增訂關係人反拆分條款乙節，目前我國洽簽之所得稅協定均訂有同一主體反拆分條款，惟並未訂定關聯主體反拆分條款，是有必要增訂關係人反拆分條款，容許我國稅捐機關跨主體合併檢視固定營業場所從事活動間功能是否互補，且整體活動是否已逾準備或輔助性質，因而構成常設機構。惟我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 及協定查核準則第 4 條第 2 項定有實質課稅原則規範，得否於過渡期間作為調整依據，似有討論空間。

最後，行動方案建議工程常設機構增訂反濫用條款乙節，由於我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 及協定查核準則第 4 條第 2 項定有實質課稅原則規範，理論上似無須再予增訂「主要目的測試法」或「整體觀察法」作為認定常設機構之依據。惟行動計畫尚建議訂定關係人合併計算固定營業場所存續期間之規定，由於涉及跨主體合併計算之問題，且考量我國固定營業場所係以「持續營業達 6 個月以上」或「未達 6 個月但定期營業」為「持續性」構成要件之認定標準，為避免企業利用關係人拆分活動，我國應有增訂相關規範之必要。同樣考量我國現行法規所定實質課稅原則得否作為調整依據，仍有討論空間。

## 叁、營業代理人常設機構

### 一、OECD 稅約範本規範

依 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項及第 6 項規定，企業透過代理人於一方領

域內從事營業者，除該代理人為具獨立身分者外，視為該企業於該方領域有常設機構。準此，凡企業透過獨立身分代理人於他國從事營業，則不視為有常設機構。從而，在認定營業代理人常設機構時，有其檢視順序：先檢視是否符合獨立代理人身分，再檢視是否符合營業代理人構成要件。

### (一) 獨立代理人之構成要件

按 OECD 稅約範本第 5 條第 6 項規定：「企業僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，以其通常營業方式，於一方領域內從事營業者，不得視該企業於該領域有常設機構。」依同條註釋 37 說明，獨立代理人構成要件有 2：1.法律上與經濟上獨立於該企業；2.以通常營業方式進行代理業務。

#### 1. 法律上與經濟上獨立

獨立代理人係利用自身經營能力及知識進行商業活動，任何委託人對代理人進行之營業活動皆不具有支配性，獨立代理人為自負盈虧之自主性營業主體<sup>34</sup>。其具有法律及經濟獨立。

##### (1) 法律上獨立

代理人是否獨立取決於責任承擔程度<sup>35</sup>。獨立代理人就其工作結果向企業負責，無須依企業具體指示或控制執行工作，企業對代理人專門技能及知識之依賴性即為獨立性之象徵<sup>36</sup>。雖然企業可能就代理人經營範圍進行限制，然此種限制與獨立性無關，獨立性係依據契約授權之權限範圍內，代理人進行商業活動之自由程度判斷<sup>37</sup>。

##### (2) 經濟上獨立

代理人獨立性之另一重要判斷標準係經濟風險是否由代理人承擔。如代理人依其業務安排，而有承擔盈虧可能性者，則有經濟風險存在；反之，如依其業務安排，代理人可獲得保證盈餘，尤其是並無任何損失

<sup>34</sup> 同註 2，38.5 on Paragraph 6 of Article 5.

<sup>35</sup> 同註 2，38 on Paragraph 6 of Article 5.

<sup>36</sup> 同註 2，38.3 on Paragraph 6 of Article 5.

<sup>37</sup> 同註 2，38.4 on Paragraph 6 of Article 5.

風險時，則未承擔經濟上風險<sup>38</sup>。

## 2. 以通常營業方式進行代理業務

所謂以通常營業方式進行代理業務，係指按個別案件之狀態，依社會交易通念，經紀人、佣金代理人或其他獨立代理人從事符合該行業領域交易習慣之通常業務活動<sup>39</sup>。因此，如代理人所從事之商業活動，非一般經紀人或佣金代理人等常規貿易或營業範圍，則就系爭活動範圍，構成常設機構<sup>40</sup>。

### (二) 營業代理人常設機構之構成要件

按 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項規定：「當一人(除第 6 項所稱具有獨立身分之代理人外)代表一企業，有權以該企業名義於一方領域內簽訂契約，並經常行使該權力，其為該企業所從事之任何活動，視該企業於該一方領域有常設機構，不受第 1 項及第 2 項規定之限制。但該人經由固定營業場所僅從事第 4 項規定之活動者，依該項規定，該固定營業場所不視為常設機構。」依 OECD 同條註釋 32 說明，營業代理人常設機構之構成要件有 3：1.有權於一方領域內簽訂契約；2.有權以該企業名義簽訂契約；3.經常行使以該企業名義締約權利。

#### 1. 有權於一方領域內簽訂契約

所謂契約，係攸關企業核心營業活動之重要契約。準此，企業內部管理性質之契約，不包括在內；代理人從事準備性或輔助性之活動，亦不視為常設機構<sup>41</sup>。授權之實質重於形式，如代理人以對該企業產生拘束力方式參與契約協商之所有事項及細節，雖然代理人未獲正式授權簽訂該契約，或契約最終由企業其他人所簽訂，其實質與有權簽訂契約者相同<sup>42</sup>。

#### 2. 有權以該企業名義簽訂契約

有權以該企業名義簽訂契約，並非僅限於代理人以企業名義簽訂契約之情形，亦包括契約雖非以企業名義簽訂，惟代理人簽訂之契約內容對該企業有拘束力之情形。且缺乏企業積極主動參與交易，即可能代表代理人獲得授

<sup>38</sup> 陳清秀(2016)，同註 3，頁 122。

<sup>39</sup> 同註 2，38.8 on Paragraph 6 of Article 5.；陳清秀(2016)，同註 3，頁 121。

<sup>40</sup> 同註 2，38.7 on Paragraph 6 of Article 5.

<sup>41</sup> 同註 2，33 on Paragraph 5 of Article 5.

<sup>42</sup> 同註 2，32 on Paragraph 5 of Article 5.

權之指標，例如：代理人接受非正式完成之訂單，而企業經常性同意此項交易時，代理人很可能被認定有權以該名義簽訂契約<sup>43</sup>。

### 3. 經常行使以該企業名義締約權利

若某企業代理人被認定為某國常設機構從事營業而對其課稅，則該代理人須非於代理國短暫存在<sup>44</sup>，必須反覆行使代理權，而非偶然為之，故僅一次性、個別性締約，尚有未足<sup>45</sup>。代理人之經常性，除事實上有反覆持續之業務活動外，尚須於某種程度具有計畫性，方屬固定營業代理人，構成常設機構<sup>46</sup>。判斷代理人「經常行使」權利之程度及頻率，須視契約性質及實質商業活動而定，無法訂出一精確頻率之測試標準<sup>47</sup>。

## 二、BEPS 第 7 號行動方案之結論

### (一) 修正獨立代理人構成要件

#### 1. 利用獨立代理人認定標準之租稅規避方法

依 OECD 稅約範本第 5 條第 6 項規定，企業透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，原則上不得視該企業於該領域有常設機構，依文義可能解釋，「經紀人及一般佣金代理商」乃明文規範列為獨立代理人，亦即凡企業透過「經紀人及一般佣金代理商」進行商業活動，可直接排除構成常設機構。復依同條註釋 37 說明，認定獨立代理人業務範圍，係以「一般經紀人或佣金代理人」常規業務範圍為基準。又依註釋 38.1 說明，凡滿足獨立代理人標準，即使子公司作為母公司之代理人，亦不影響子公司獨立代理人之認定。從而，國際間規避成立常設機構方法之一，乃將原本隸屬於集團之銷售公司或自營商，改採「經紀人或佣金代理商」之組織架構，導致原本應留在銷售國之銷售利潤，移轉至其他國家，銷售國稅基僅餘經紀人或代理商為數不多之佣金收入<sup>48</sup>。

<sup>43</sup> 同註 2，32.1 on Paragraph 5 of Article 5.

<sup>44</sup> 同註 2，33.1 on Paragraph 5 of Article 5.

<sup>45</sup> 同註 2，32 on Paragraph 5 of Article 5.

<sup>46</sup> 陳清秀(2016)，同註 3，頁 153。

<sup>47</sup> 同註 2，33.1 on Paragraph 5 of Article 5.

<sup>48</sup> 陳衍任(2016)，〈『常設機構』在國際稅法的發展趨勢—BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應(中)〉，《稅務旬刊》，2338 期，頁 24。

## 2. 建議全文修正 OECD 稅約範本第 5 條第 6 項規定

獨立代理人非屬常設機構之設立目的，在於獨立代理人本身即為一個獨立企業，獨立代理人代表企業進行商業活動，乃獨立代理人作為一個獨立企業進行業務活動，而非企業「透過」代理人進行商業活動。準此，BEPS 第 7 號行動方案認為獨立代理人之重點在於其「獨立性」，而非其進行商業活動方式(組織架構、交易名義等)，是規範重點應在於獨立性之認定，凡影響代理人獨立性之因素(例如：股權控制、業務依賴)即應納入規範。

### (1) 建議修正內容

BEPS 第 7 號行動方案建議全文修正 OECD 稅約範本第 5 條第 6 項規定如下<sup>49</sup>：

「(第一款)具獨立身分之代理人，以其通常營業方式，於一方領域內從事營業，不適用第 5 項規定。但代理人完全或幾乎完全代表一個或數個關係人者，非為獨立代理人。

(第二款)代理人及企業之間，一方控制另一方，或雙方為相同第三人所控制，該代理人與該企業為關係人。代理人及企業之間，一方直接或間接持有另一方超過 50% 受益權(如屬公司情形，則為超過 50% 表決權及股權或受益權價值)，或第三人直接或間接持有該人及該企業超過 50% 受益權(如屬公司情形，則為超過 50% 表決權及股權或受益權價值)，該代理人與該企業為關係人。」

### (2) 獨立性認定標準

#### A、關係人及非關係人代理業務比例

依 BEPS 第 7 號行動方案建議，代理人「完全或幾乎完全」代表一個或數個關係人，非為獨立代理人。然而，並非表示代理人有代表非關係人進行活動，即符合獨立代理人身分。所謂「完全或幾乎完全」係指如關係人代理業務為某代理人業務重大部分，則該代理人非獨立代理人<sup>50</sup>；業務重大性標準，以 10% 為認定門檻。準此，

<sup>49</sup> 同註 1，p. 16-17 (Proposed changes to the Paragraph 6 of Article 5).

<sup>50</sup> 同註 1，p. 25-26 (Proposed changes to the Commentary 38.7 on Paragraph 6 of Article 5).

如非關係人代理業務比例低於 10%，則該代理人為「完全或幾乎完全」代表關係人，喪失獨立性地位，非為獨立代理人<sup>51</sup>。

### B、以通常營業方式進行代理業務

依 BEPS 第 7 號行動方案建議，代理人完全或幾乎完全代表一個或數個關係人，非為獨立代理人。然而，此並非表示凡代理非關係人部分，即屬獨立代理人業務，該代理人尚須依獨立代理人通常營業範圍進行商業活動，始足當之<sup>52</sup>。準此，如獨立代理人從事與代理業務無關之活動，例如：配銷活動，即不得認為其係以通常營業方式進行代理業務<sup>53</sup>。

### C、綜合評價判斷

評價代理人活動是否為獨立代理人，應考量所有事實及情形，綜合評價判斷。是以，除上述特別考量因素外，其他如進行商業活動之自由度<sup>54</sup>、代表委託人之數量<sup>55</sup>、自負盈虧之程度<sup>56</sup>、完全或幾乎完全代表關係人之代理期間長短<sup>57</sup>等，皆應納入考量。

## (3) 關係人認定標準

依 BEPS 第 7 號行動方案建議，代理人完全或幾乎完全代表一個或數個關係人，非獨立代理人。其中企業之「關係人」首次納入規範，以檢視代理人在集團公司間之連結網路下是否仍具有獨立性<sup>58</sup>。新規範就「關係人」予以明確定義：首先，關係人並非關係企業，二概念意義雖互有重疊，但不完全一致<sup>59</sup>。其次，關係人核心概念為「控制」，凡一方控制另一方，或雙方同為第三人所控制，則雙方互為關係人<sup>60</sup>。此外，凡

<sup>51</sup> 同註 1，p. 25 (Proposed changes to the Commentary 38.6 on Paragraph 6 of Article 5).

<sup>52</sup> 同註 1，p. 26 (Proposed changes to the Commentary 38.8 on Paragraph 6 of Article 5).

<sup>53</sup> 同註 1，p. 26 (Proposed changes to the Commentary 38.8 on Paragraph 6 of Article 5).

<sup>54</sup> 同註 1，p. 24 (Proposed changes to the Commentary 38.3 on Paragraph 6 of Article 5).

<sup>55</sup> 同註 1，p. 24-25 (Proposed changes to the Commentary 38.5 on Paragraph 6 of Article 5).

<sup>56</sup> 同註 55。

<sup>57</sup> 同註 1，p. 25-26 (Proposed changes to the Commentary 38.7 on Paragraph 6 of Article 5).

<sup>58</sup> 陳衍任(2016)，同註 48，頁 26-27。

<sup>59</sup> 同註 1，p. 26 (Proposed changes to the Commentary 38.9 on Paragraph 6 of Article 5).

<sup>60</sup> 同註 1，p. 26 (Proposed changes to the Commentary 38.10 on Paragraph 6 of Article 5).

雙方具有一定持股關係(直接或間接持有超過 50%之股權或類似股權者)，即認定具有控制關係，雙方視為關係人<sup>61</sup>。最後，所謂「控制」，並不以「股權或類似股權之控制」為限，亦包括其他透過特殊安排而形成之實質控制<sup>62</sup>。

綜上所述，子公司代表母公司進行商業活動，雖然母公司控制子公司，子公司為母公司之關係人，但不代表子公司一定非母公司之獨立代理人，子公司是否為獨立代理人取決於其「獨立性」。當子公司「完全或幾乎完全」代表母公司及其他關係人，則該子公司非獨立代理人；反之，當子公司非經營關係人代理業務為其業務重大部份(亦即「非」完全或幾乎完全代表母公司及其他關係人)，則該子公司仍為獨立代理人<sup>63</sup>。

## (二)修正營業代理人常設機構構成要件

### 1. 利用非獨立代理人認定標準之租稅規避方法

依 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項規定，當一人代表一企業，有權以該企業名義於一方領域內簽訂契約，並經常行使該權力，其為該企業所從事之任何非屬準備性或輔助性活動，視該企業於該一方領域有常設機構。依現行規定，代理人須具備形式上締約權限或以代理企業名義締約，始得該當常設機構。從而，國際間規避成立常設機構方法之一，乃將主要在某課稅領域內實質接洽客戶並協商重要條款後之契約安排至境外締約，亦即契約不在主要協商領域正式簽訂<sup>64</sup>。另一規避方法，則是代理人以自己名義締約並收取貨款，客戶並不知悉被代理企業存在，然而，透過合約安排將存貨風險及其他保證責任仍轉由被代理企業承擔。

### 2. 建議修正 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項規定

國際間普遍接受原則乃當某企業設有代理人為其活動，在某些條件下，即使該企業於活動所在地國並未設有固定營業場所，亦應認為該企業在該國設有常設機構<sup>65</sup>。然而，如規定任何具有代理人者即構成常設機構，將不利

<sup>61</sup> 同註 1，p. 26 (Proposed changes to the Commentary 38.11 on Paragraph 6 of Article 5).

<sup>62</sup> 同註 1，p. 26 (Proposed changes to the Commentary 38.10 on Paragraph 6 of Article 5).

<sup>63</sup> 同註 1，p. 24 (Proposed changes to the Commentary 38.1 on Paragraph 6 of Article 5).

<sup>64</sup> 同註 1，p. 15.

<sup>65</sup> 同註 1，p. 17 (Proposed changes to the Commentary 31 on Paragraph 5 of Article 5).

於國際經貿關係。因此，並非所有非獨立代理人即構成常設機構，非獨立代理人構成常設機構條款之設立目的在於：代理人唯有因授權範圍或活動本質使其所代理之企業在一定程度上參與該國經濟活動者，方應視為常設機構<sup>66</sup>。準此，BEPS 第 7 號行動方案認為非獨立代理人構成常設機構(營業代理人常設機構)最重要在於其「營業實質」，並非其進行商業活動方式(締約方式、交易名義等)，是規範重點應在於營業實質之認定，凡代理人於某課稅領域撮合第三人與企業從事商業活動，均應納入規範。

### (1) 建議修正內容

BEPS 第 7 號行動方案建議修正 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項規定如下<sup>67</sup>：

「當一人(除第 6 項另有規定者外)在一方領域代表他方領域企業從事活動，並經常簽訂契約，或經常在契約簽訂扮演重要角色，而該企業原則上不對契約進行實質修改，且該契約係以該企業名義簽訂，或涉及該企業擁有或有權使用財產之所有權轉讓或使用權授與，或涉及該企業提供之勞務，其為該企業所從事之任何活動，視該企業於該一方領域有常設機構，不受第 1 項及第 2 項規定之限制。但該人經由固定營業場所僅從事第 4 項規定之活動者，依該項規定，該固定營業場所不視為常設機構。」

### (2) 營業代理人常設機構之構成要件

依 BEPS 第 7 號行動方案結論，非獨立代理人構成常設機構之要件有 3<sup>68</sup>，本文認為其分別代表營業代理人常設機構「有權代表、締約要角、事實上承擔契約義務」之特徵。

#### A、代理人在所得來源國有權代表該外國企業從事活動(有權代表)

依 BEPS 第 7 號行動方案說明，如某代理人之活動使某企業在一定程度上參與一課稅領域之營業活動，則該代理人係於該領域內代表該企業進行營業活動；如企業並未直接或間接受到某代理人活

<sup>66</sup> 同註 1，p. 17 (Proposed changes to the Commentary 32 on Paragraph 5 of Article 5).

<sup>67</sup> 同註 1，p. 16 (Proposed changes to the Paragraph 5 of Article 5).

<sup>68</sup> 同註 1，p. 18 (Proposed changes to the Commentary 32.1 on Paragraph 5 of Article 5).

動之影響，則不能認為該代理人代表企業進行營業活動<sup>69</sup>。代理人包括個人、公司或其他人之集合體，至是否為該企業員工、是否為居住者、是否有固定營業場所，均非所問<sup>70</sup>。惟如該代理人代表企業從事活動符合獨立代理人規定，或其活動僅限於準備性質或輔助性質，則不構成營業代理人常設機構<sup>71</sup>。

B、代理人經常簽訂契約，或經常在契約簽訂扮演重要角色而該企業原則上不對契約進行實質修改(締約要角)

代理人主要作用在於說服第三人與企業從事契約所指涉之商業活動，從而，「簽訂契約」應依本項設立目的而為規範，涵蓋代理人進行活動目的係為經常性簽訂由企業履行契約之所有情形，是除須包括契約法律形式判斷外，尚應包括商業活動實質判斷。準此，依 BEPS 第 7 號行動方案說明，所謂「簽訂契約」係指，依契約內容適用該國法律結果，系爭契約將認定由代理人訂立<sup>72</sup>；而所謂「經常在契約簽訂扮演重要角色而該企業原則上不對契約進行實質修改」則係指，依契約內容適用該國法律結果，系爭契約並非由代理人於該國訂立(或係於境外訂立、或係由他人訂立)，惟代理人代表企業進行活動已明顯直接導致契約簽訂，且該企業原則上不再對契約進行實質內容修改<sup>73</sup>。

C、契約係以該企業名義簽訂，或涉及該企業擁有或有權使用財產之所有權轉讓或使用權授與，或涉及該企業提供之勞務(事實上承擔契約義務)

本要件確保營業代理人常設機構規定不僅適用於顯名代理情形，亦適用於隱名代理情形<sup>74</sup>。前者係指代理人代表企業與第三人簽訂契約，該企業與第三人間建立具法律效力之權利義務<sup>75</sup>。後者

<sup>69</sup> 同註 1，p. 18 (Proposed changes to the Commentary 32.3 on Paragraph 5 of Article 5).

<sup>70</sup> 同註 1，p. 17 (Proposed changes to the Commentary 32 on Paragraph 5 of Article 5).

<sup>71</sup> 同註 1，p. 18 (Proposed changes to the Commentary 32.2 on Paragraph 5 of Article 5).

<sup>72</sup> 同註 1，p. 18 (Proposed changes to the Commentary 32.4 on Paragraph 5 of Article 5).

<sup>73</sup> 同註 1，p. 19 (Proposed changes to the Commentary 32.5 on Paragraph 5 of Article 5).

<sup>74</sup> 同註 1，p. 20 (Proposed changes to the Commentary 32.9 on Paragraph 5 of Article 5).

<sup>75</sup> 同註 1，p. 20 (Proposed changes to the Commentary 32.7-32.8 on Paragraph 5 of Article 5).

係指代理人以自己名義簽訂契約，該契約未導致被代表企業與契約相對人間產生具法律效力之權利義務，惟因該契約涉及企業財產所有權之轉讓、財產使用權之授與或企業勞務之提供，使得該企業實際上承擔契約義務，而非由代理人承擔<sup>76</sup>。

### 三、BEPS 第 7 號行動方案對我國法規之影響

以下針對協定查核準則有關營業代理人常設機構之規定研析。

#### (一) 協定查核準則規範

按協定查核準則第 10 條第 1 項規定：「依所得稅協定，在中華民國境內代表他方締約國之企業，有權以該企業名義於中華民國境內簽訂契約，並經常行使該權力之人，指個人、公司或其他任何人之集合體經常被授權代表他方締約國之企業簽約或簽訂具有拘束該企業效力之文件，或代表該企業協商合約內容。但代理人僅從事具有準備或輔助性質之活動，或為具有獨立身分之代理人者，不在此限。」此為營業代理人構成常設機構之認定原則。準此，凡企業透過獨立代理人於我國從事活動，或所從事之活動屬準備或輔助性質，則不視為有常設機構。同條第 2 項規範獨立代理人認定原則，所謂獨立代理人係以其通常之營業方式為他國企業代理業務。

#### (二) OECD 稅約範本規範比較

與 OECD 稅約範本規範相較，協定查核準則關於營業代理人常設機構構成要件規定更為明確，蓋我國參酌 OECD 稅約範本註釋，將「簽訂契約權力」之概念明文包括「簽約」、「簽訂具有拘束該企業效力之文件」及「協商合約內容」。在排除條款部分，主體部分之獨立代理人規定，同於 OECD 稅約範本，客體部分之活動性質，限於準備或輔助性質，較 OECD 稅約範本嚴格。

#### (三) BEPS 第 7 號行動方案衝擊

與 BEPS 第 7 號行動方案結論相較，協定查核準則規範應有修正必要。首先，行動方案建議修正獨立代理人構成要件乙節，有關獨立性認定標準部分，我國得予參酌增訂，惟所謂「完全或幾乎完全代表關係人」之業務重大性標準，是

<sup>76</sup> 同註 1，p. 20-21 (Proposed changes to the Commentary 32.7-32.8, 32.10 on Paragraph 5 of Article 5).

否以 10%作為認定門檻，應考量我國多為集團企業之產業特性再行評估；有關關係人認定標準部分，鑑於我國所得稅法第 43 條之 1 移轉訂價條款、第 43 條之 2 反資本弱化條款、第 43 條之 3 受控外國企業條款、第 43 條之 4 實際管理處所條款有關關係人定義及範圍皆相同，似應參酌本國法制而為一致性規定。

其次，行動方案建議修改營業代理人構成要件乙節，有關契約簽訂應包含法律形式判斷及商業活動實質判斷部分，亦即包括「簽訂契約」及「經常在契約簽訂扮演重要角色，而該企業原則上不對契約進行實質修改」<sup>2</sup>部分，現行協定查核準則將「簽訂契約」包括「簽約」、「簽訂具有拘束該企業效力之文件」及「協商合約內容」<sup>3</sup>者。系爭查核準則之「簽約」及「簽訂具有拘束該企業效力之文件」或可涵蓋行動方案之「簽訂契約」；惟系爭查核準則之「協商合約內容」似與行動方案之「經常在契約簽訂扮演重要角色，而該企業原則上不對契約進行實質修改」有所不同，蓋行動方案強調代理人不可或缺之締約角色，亦即凡代理人於某課稅領域說服第三人與企業從事商業活動皆應納入規範，是我國現行規定應予修正。有關契約包含顯名代理及隱名代理部分，亦即包括「契約以該企業名義簽訂」或「契約涉及該企業財產權之轉讓、財產使用權之授與或企業勞務之提供」，現行查核準則並未訂定隱名代理部分，應予增訂。

最後，行動方案認為如該代理人代表企業從事活動係符合獨立代理人規定，或其活動僅限於準備或輔助性質，則不成立營業代理人常設機構。此主張與現行查核準則規定相符，則無須修正。

## 肆、結論

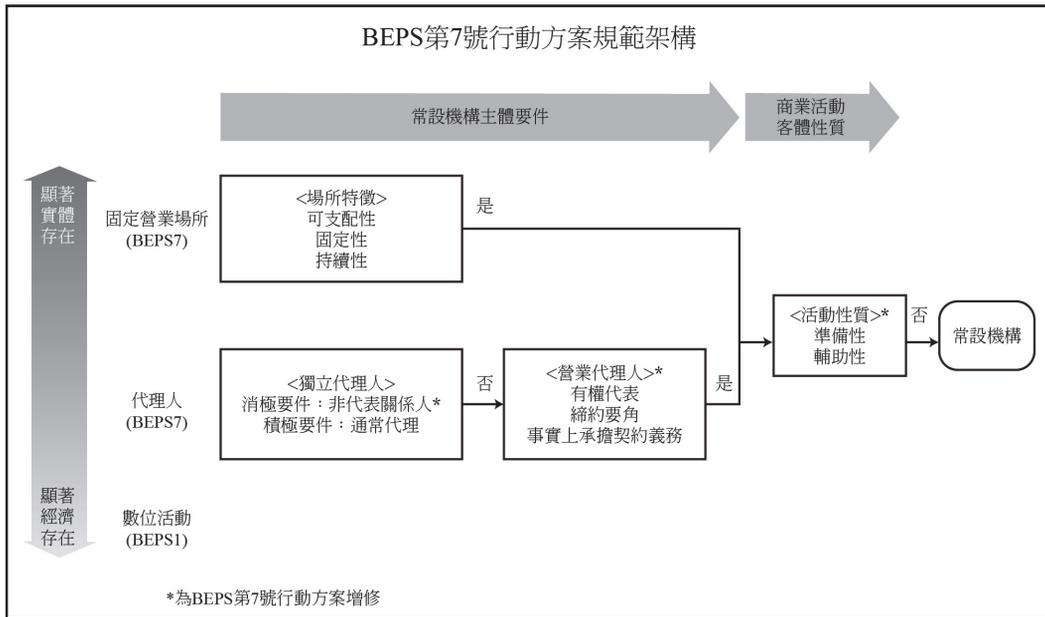
常設機構為國際稅法劃定一國課稅管轄權之判斷基準。企業於他國從事活動之營業利潤，如透過常設機構取得，則來源地國及居住地國取得課稅管轄權；如未透過常設機構取得，則僅由居住地國取得課稅管轄權。隨著資訊科技進步及經營型態多元，OECD 主張常設機構之規範，應由顯著實體存在，以「場所」狹義概念為核心，延伸至顯著經濟上存在，以「營業」廣義概念為核心。準此，凡企業在一定程度上參與一課稅領域之營業活動，無論係透過具體存在之「固定營業場所」、實質存在之「營業代理人」、甚或抽象存在之「數位活動」，皆可能構成常設機構。本文觀察 BEPS 第 7 號行動方案規範架構，認為 OECD

規範並非將常設機構觀念模糊化，而係將常設機構作二階段判斷：先判斷常設機構主體要件、再判斷商業活動客體性質。

當企業於一課稅領域有具體存在之場所，其已相當容易構成常設機構，故應先予判斷該場所是否符合「可支配性、固定性、持續性」之主體特徵，如符合，則進一步判斷該場所從事之商業活動是否為「準備性或輔助性」之客體性質。唯有當該具體存在場所無「可支配性、固定性、持續性」之主體特徵，或從事之商業活動為「準備性或輔助性」之客體性質，方不構成常設機構。

當企業於一課稅領域雖無具體存在之場所，惟有代理人代表其從事商業活動(某種程度而言「已落地」)，如該代理人符合獨立代理人之主體資格(積極要件為通常代理、消極要件為非完全或幾乎完全代表關係人)，則不構成常設機構；如該代理人為非獨立代理人，則應先判斷該代理人是否符合「有權代表、締約要角、事實上承擔契約義務」之主體特徵，如符合，則進一步判斷該代理人從事之商業活動是否為「準備性或輔助性」之客體性質。唯有當該實質存在代理人無「有權代表、締約要角、事實上承擔契約義務」之主體特徵，或從事之商業活動為「準備性或輔助性」，方不構成常設機構。

本文認為 BEPS 第 7 號行動方案將常設機構二階段判斷模式同等適用於場所與代理人，或可緩解目前稅基侵蝕與利潤移轉之情形，惟上開主體特徵及客體性質，仍需時間積累案例，以利實務判斷。



## 參考文獻

### 一、中文部分

1. 陳清秀(2016)，國際稅法(2 版)，台北：元照。
2. 林天琴(2013)，「2013 年 OECD 稅約範本有關常設機構修正建議及實務疑義簡析」，*當代財政*，30 期，80-84。
3. 陳衍任(2016)，「『常設機構』在國際稅法的發展趨勢—BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應(上)」，*稅務旬刊*，2335 期，29-33。
4. 陳衍任(2016)，「『常設機構』在國際稅法的發展趨勢—BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應(中)」，*稅務旬刊*，2338 期，24-30。
5. 陳衍任(2016)，「『常設機構』在國際稅法的發展趨勢—BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應(下)」，*稅務旬刊*，2341 期，44-50。

### 二、英文部分

1. OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital (Updated 2014), OECD Publishing.
2. OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 -2015 Final Report, OECD Publishing.