

# 企業組織架構之經濟 實質與國際反避稅

第二屆海峽兩岸國際稅收交流研討會論文集





▲ 兩會代表合影(前排左一：大陸國家稅務總局國際稅務司台港澳處付瑤處長、左五：中國國際稅收研究會王力會長—前國家稅務總局副局長、左六：中華產業國際租稅學會吳德豐理事長—資誠合會計師事務所副所長暨策略長、左七：司法院黃茂榮大法官、左八：中華產業國際租稅學會郭宗銘常務理事—資誠合會計師事務所稅務法律營運長、左九：財政部國際財政司李雅晶副司長)



▲ 中華產業國際租稅學會吳德豐理事長  
(資誠合會計師事務所副所長暨策略長)



▲ 中國國際稅收研究會王力會長



▲ 台灣財政部國際財政司李雅晶副司長



▲ 大陸國家稅務總局國際稅務司台港澳處付瑤處長



▲ 中華產業國際租稅學會吳德豐理事長發表新著《國際租稅要義與釋例》



▲ 中華產業國際租稅學會吳德豐理事長  
(資誠合會計師事務所副所長暨策略長)



▲ 中國國際稅收研究會王力會長



▲ 台灣財政部國際財政司李雅晶副司長



▲ 大陸國家稅務總局國際稅務司台港澳處付瑤處長

## 議 程 表

主題：企業組織架構之經濟實質與國際反避稅

時間：2014年11月4日(星期二)

地點：臺灣大學法律學院霖澤館國際會議廳(台北市辛亥路三段30號)

時間	議 程			
08:30~09:00	報到、領取資料、聯誼			
09:00~09:30	開幕式 主 席：吳德豐 中華產業國際租稅學會 理事長 王 力 中國國際稅收研究會 會長 特邀嘉賓致詞：李雅晶 女士 付 瑤 女士			
09:30~09:40	兩會互贈紀念品			
09:40~09:55	新書發表會			
09:55~10:05	會議代表合影			
10:05~10:20	中場休息			
<b>子題一：常設機構課稅之國際比較研究</b>				
時間	主持人(5分鐘)	論 文	發表人(每人25分鐘)	評論人(每人15分鐘)
10:30~11:55	郭宗銘 (中華產業國際租稅學會常務理事)	臺灣地區固定營業場所與營業代理人課稅之議題分析與國際比較	(臺灣) 廖烈龍 中華產業國際租稅學會研究委員	(大陸) 孫玉剛 中國國際稅收研究會 法規文獻部主任
		常設機構課稅的國際比較研究	(大陸) 連開光 福建省國際稅收研究會會長	(臺灣) 葛克昌 中華產業國際租稅學會理事
11:55~12:20	郭宗銘 常務理事	子題一討論 (每人發言時間以3分鐘為原則)		
12:20~14:00	午 餐			
<b>子題二：實際管理處所(機構)課稅之國際比較研究</b>				
時間	主持人(5分鐘)	論 文	發表人(每人25分鐘)	評論人(每人15分鐘)
14:00~15:25	魏仲瑜 (中國國際稅收研究會常務理事)	實際管理機構的國際比較研究	(大陸) 周振家 上海市國際稅收研究會會長	(臺灣) 林世銘 中華產業國際租稅學會理事
		實際管理處所課稅之探討	(臺灣) 陳清秀 中華產業國際租稅學會理事	(大陸) 楊林林 四川省國際稅收研究會理事
15:25~16:00	中場休息、兩會領導協商 2015 年雙方合作事宜			
16:00~16:30	魏仲瑜 常務理事	子題二討論 (每人發言時間以3分鐘為原則)		
16:30~16:45	會議總結 王 力 中國國際稅收研究會 會長			
16:45~17:00	會議總結 吳德豐 中華產業國際租稅學會 理事長			

# 目錄

子題一：常設機構課稅之國際比較研究	1
台灣地區固定營業場所與營業代理人課稅議題分析與國際比較 廖烈龍、陳薇芸	2
常設機構課稅的國際比較研究 福建省國際稅收研究會	24
常設機構—非居民企業稅收管理之鎖鑰 孫玉剛	41
常設機構(固定營業場所)課稅問題 葛克昌	48
子題二：實際管理處所(機構)課稅之國際比較研究	53
實際管理機構課稅的國際比較研究 上海市國際稅收研究會	54
實際管理處所課稅之探討 陳清秀	73
評實際管理處所(機構)課稅之國際比較研究 林世銘	91
關於實際管理機構課稅問題 楊林林	103
中國國際稅收研究會參會人員名單	106
中華產業國際租稅學會理監事名單	107
中華產業國際租稅學會簡介	109
中国国际稅收研究会简介	110

## 子題一：常設機構課稅之國際比較研究

# 台灣地區固定營業場所與營業代理人課稅議題分析與國際比較

廖烈龍、陳薇芸\*

## 摘要

本文就台灣地區常見的幾種類型分別介紹台灣地區的相關稅法與函令規定，各選擇一個例子比較類似事實在不同課稅管轄權下或是 OECD 徵稅規則下是否構成應稅單位(taxable presence)，以及對該應稅單位的稅額核算認定方式為何。最後本文將歸納上面的比較分析，就台灣地區固定營業場所與營業代理人課稅議題，提出幾個建議，以期進一步完善台灣地區的稅制環境，以建立更優質的營商環境。

## 目錄

- 一、 前言：問題與方法
- 二、 幾個可能構成應稅單位的類型事實在台灣地區與其他課稅管轄權下的稅務處理比較
  - (一) 台灣地區所得稅法下的定義以及比較
  - (二) 貨物保稅輸入放置發貨倉後售予境內外客戶
  - (三) 運交保稅加工：儲存與交付半成品給工廠加工，而後售予境內外客戶
  - (四) 派人在台灣地區從事銷售行為
  - (五) 應稅所得計算方法以及比較
  - (六) 應稅所得計算方法：以境內承包建築工程為例
- 三、 評析與建議
  - (一) 建立安全港規則或明確化”銷售”的重要環節，避免模糊的函令事實描述擴大適用
  - (二) 可重新思考發貨倉做為徵稅類型的稅務處理方式
  - (三) 應原則上排除交付加工後轉售境外客戶做為徵稅類型
  - (四) 明確化簽約型與接受訂單型營業代理人的具體要件
  - (五) 限縮應稅範圍的解釋
  - (六) 承包工程的應稅所得範圍應僅限於與該應稅單位相關部分

---

\* 廖烈龍，中華產業國際租稅學會研究委員，資誠聯合會計師事務所稅務法律服務會計師；陳薇芸，北京大學法學博士，資誠聯合會計師事務所稅務法律服務經理。

## 一、前言：問題與方法

對總機構在境外的一個外國公司<sup>1</sup>(大陸稱非居民企業<sup>2</sup>)徵稅與否，台灣地區採來源所得原則，非以某一特定應稅單位(taxable presence)<sup>3</sup>的認定為前提，若構成固定營業場所與營業代理人將以相關利潤做為應稅單位辦理結算申報(也就是對淨利徵稅)，若無則原則上以扣繳方式為之<sup>4</sup>。本文著重於前者的類型，也就是構成固定營業場所與營業代理人的課稅類型。

台灣地區目前的租稅協定有 27 個<sup>5</sup>，與世界主要經濟體(包括美國、日本和中國大陸)之往來，暫無租稅協定或協議可資援引。因此，台灣地區稅法的適用，在實務操作上層面很廣，因此，本文針對台灣地區課稅管轄權稅法下的稅務處理做討論。此外，世界各國協定中的營業利潤條款(business profit)基本上參照 OECD 租稅協定範本或聯合國(以下簡稱 UN)租稅協定範本<sup>6</sup>，各不同課稅管轄權一般會各自出具相關行政函令或在相關案例中對租稅協定營業利潤條款的適用加以解釋，在具體案例類型上，本文也會參照援引這些條款和案例來做參照對比。雖然 OECD 或 UN 並非一個租稅管轄權，僅僅是一個國際租稅協定的框架和範本，且其租稅協定範本與註釋只對會員國有拘束力，但是，從比較研究的角度來看，仍可擷取其概念參考之。但是 OECD 或 UN 租稅協定範本的註釋中，也可能對具體事實類型的徵稅方式與稅務處理加以說明，不失為一個可以比照援引的對象。因此，本文部分議題仍參考 OECD 或 UN 租稅協定範本與註釋的相關內容，如整體架構(所得來源 v.s. permanent establishment (以下簡稱 PE)、存貨 PE、所得歸屬與簽約代理人要件，以做為比較。

需要說明的是，我們了解每一個課稅管轄權的稅法都有其特殊性，無法將一個地方徵稅或不徵稅的理由完全照搬到另外一個地方適用。因此，本文基本上係以台灣地

---

<sup>1</sup> 依據台灣地區所得稅法第 3 條規定，“營利事業之總機構”在台灣地區“境外”，而有台灣地區所得者，應就其台灣地區境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。

<sup>2</sup> 依據中國大陸企業所得稅法第 2 條規定，非居民企業系依外國法成立實際管理機構不在大陸的外國公司。

<sup>3</sup> 應稅單位(tax presence)在各地或有不同稱謂，在租稅協定下是 permanent establishment (以下簡稱 PE)，在台灣地區可能一般來說可以以固定營業場所與營業代理人為代表，而中國大陸則是機構場所或是視為機構場所的營業代理人，在美國 tax presence 是外國公司在美被徵稅與否的一項重要判斷基礎。

<sup>4</sup> 一般常見的類型是對外支付服務費時，就被就源扣繳 20%。就源扣繳依據為(台灣地區)所得稅法第 88 條。若有財產交易所得仍需走申報，非台灣地區所得稅法 88 條扣繳範圍。

<sup>5</sup> 至 2014 年 7 月 31 日為止

<sup>6</sup> 與 OECD 租稅協定範本相較，UN 租稅協定範本與之類似但另有服務型常設機構與儲存交付型代理人條款，更多介紹與分析詳待下述二(一)3

區的稅制規範為基礎，對台灣地區稅制下經常構成應稅單位的常見事實做出評論。但由於基礎法規體系或條文文字很可能差異不小，其他課稅管轄權對類似事實的徵稅方法與結果，僅僅做為對照參考，並非認為可以直接套用。如此比較的目的，是為了彰顯一個交易事實，當它從台灣地區搬到大陸或美國甚至其他國家時，可能會有截然不同的稅務處理，對跨國企業的稅務管理造成負擔，不利於達成納稅人合規的目標。此外，一個課稅管轄權的稅制與他國或地區差異過大的結果，也可能對該地吸引外來投資造成不利影響，這也許也是可以思考的地方。

綜上，本文就台灣地區常見的幾種類型分別介紹台灣地區的相關稅法與函令規定，各選擇一個例子比較類似事實在不同課稅管轄權下是否構成應稅單位 (taxable presence)，以及對該應稅單位的稅額核算認定方式為何。接著，就各該主題或例子分別提到適用租稅協定的分析，包括 OECD 或是 UN 租稅協定範本及其註釋的相關徵稅規則，或參照各該課稅管轄權適用租稅協定之法規解釋，並簡單小結。最後本文將歸納上面的比較分析，就台灣地區固定營業場所與營業代理人課稅議題，提出幾個建議，以期進一步完善台灣地區的稅制環境，以建立更優質的營商環境。

## 二、幾個可能構成應稅單位的類型事實在台灣地區與其他課稅管轄權下的稅務處理比較

### (一) 台灣地區所得稅法下的定義以及比較

#### 1. 台灣地區所得稅法下對固定營業場所與營業代理人的定義

對一個總機構在境外的一個外國公司來說，若有台灣地區來源所得，需要就台灣地區境內之營利事業所得徵收台灣地區營利事業所得稅<sup>7</sup>。依照台灣地區所得稅法及相關法規<sup>8</sup>，銷售貨物或提供勞務相關的台灣地區來源所得，主要有“在台灣地區境內提供勞務之報酬”以及“在台灣地區境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘”，因此不論是銷售貨物、承包建築工程還是安裝調適機器設備，首先需判斷的就是是否有台灣地區來源所得。台灣地區來源所得的判定至關重要，就勞務提供而言，法規中有些可以參考的規則<sup>9</sup>，至於銷售貨物的所得究竟是否來源於台灣地區，需要判斷是否是在

---

<sup>7</sup> 台灣地區所得稅法第 3 條：

<sup>8</sup> 台灣地區所得稅法第 8 條，台灣地區來源所得認定原則第 4、10 條

<sup>9</sup> 台灣地區來源所得認定原則第 4 條：提供勞務之行為，全部在台灣地區境外進行及完成，且合於下列情形之一者，外國營利事業所取得之報酬非屬台灣地區來源所得：（一）在台灣地區境內無固定營業

台灣地區境內從事屬本業營業項目之營業行為所獲取之營業利潤<sup>1011</sup>。至於如何徵稅、如何計算應稅所得，則取決於是否構成固定營業場所與營業代理人。一般而言，若構成固定營業場所與營業代理人將以相關利潤做為應稅單位辦理結算申報(也就是對淨利徵稅，更多應稅所得計算方法的分析請詳下述二(五))，若無則原則上以扣繳方式為之<sup>12</sup>。

依據台灣地區所得稅法第 10 條<sup>13</sup>，所謂固定營業場所，係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。法律雖排除了專為採購貨品用之倉棧或保養場所，但是若用以加工製造貨品者就仍構成固定營業場所。最典型的固定營業場所就是設立分公司的情況，此外建築工程場所等也是常見的固定營業場所。固定營業場所首先要做稅務上的營業登記<sup>14</sup>，如此，這個地點或機構在稅法上就必須向該申報時登記地做結算申報（所謂結算申報相當於大陸匯算清繳），這包含了暫繳（類似預繳）等程序<sup>15</sup>。

至於營業代理人，其本身可能已經是台灣地區登記成立的營利事業，但其所代理的外國公司業務本身，不須單獨做營業登記，而是由該代理人向其申報時登記地辦理申報。後續的程序與處罰，即按照上述固定營業場所和台灣地區公司徵稅的規定來做。至於營業代理人的定義，根據台灣地區所得稅法第 10 條，共分為三類：1)有權經常代表其所代理之事業接洽業務並簽訂契約者(但從事代理採購事務者除外)<sup>16</sup> 2)經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者 3) 經常

---

場所及營業代理人。(二)在台灣地區境內有營業代理人，但未代理該項業務。(三)在台灣地區境內有固定營業場所，但未參與及協助該項業務。

<sup>10</sup>法規中另提供了三個應稅銷售貨物的排除類型（直接銷售、網路軟體銷售與網路營銷銷售）。請詳：台灣地區來源所得認定原則第 10 條。台灣地區所得稅法中並無定義銷售地為何；另參照台灣地區加值型及非加值型營業稅法第四條：有左列情形之一者，係在台灣地區境內銷售貨物：一、銷售貨物之交付須移運者，其起運地在台灣地區境內。二、銷售貨物之交付無須移運者，其所在地在台灣地區境內。

<sup>11</sup>更多關於台灣地區來源所得原則的討論，請詳：吳金柱：台灣地區來源所得概念之探討-以認定準據為中心，法令月刊 57：8，2006 年 8 月。

<sup>12</sup>對於台灣地區公司對外支付勞務費的情況下，很多時候由於無法證明該勞務系全部或部分在台灣地區以外進行且完成，甚至不需要任何境內參與及協助，經常發生就全額被扣繳 20% 所得稅的情況。由於所得取得方的國家一般而言都傾向認為這樣的所得非來源於台灣地區，因此對台灣地區所徵之稅款不願給予抵扣，因此，可能發生雙重徵稅的情況。對勞務費扣繳議題更多的討論，請詳劉育奇：論境外提供勞務報酬之所得來源國認定，財稅研究，39：2，2007 年 3 月；對抵扣稅款的問題討論，請詳陳清秀：台灣地區來源所得之認定標準問題—以勞務所得為中心，收錄自現代稅法原理與國際稅法，第 325~392 頁。

<sup>13</sup>台灣地區所得稅法第 10 條

<sup>14</sup>台灣地區營業稅法第 28 條

<sup>15</sup>台灣地區所得稅法第 25,71,98-1 條，台灣地區所得稅法施行細則第 49 條

<sup>16</sup>台灣地區所得稅法施行細則第 10 條：國外營利事業所派調查商情及報價接洽之聯絡人員，並不代表其事業簽訂契約或交付定貨者，不屬本法第十條第二項所稱之「營業代理人」。

為其所代理之事業接受訂貨者<sup>17</sup>。

## 2. 與其他課稅管轄權規定之比較

上述法律規定的定義原則上已經搭建了台灣地區所得稅法下應稅單位的基本框架。一個有趣的對照是中國大陸的相關規定，相較於 OECD 的營業利潤條款是以在來源國構成 PE 為前提<sup>18</sup>，中國大陸與台灣地區對營業利潤的徵稅法規框架，有著很大的類似性。首先，大陸的企業所得稅法同樣規定了來源所得原則，其中銷售貨物是以交易活動發生地而提供勞務是以勞務發生地來作為判斷標準<sup>19</sup>；此外，大陸依據機構場所是否具備為分界，區別了所得計算與稅基範圍，具有機構場所者按淨額徵稅(稅率 25%)，相較於另一類只就來源於大陸的所得繳稅(總額徵 10%)<sup>20</sup>；再則，大陸的機構場所除了從事生產經營活動的機構場所外，還有視為機構場所的營業代理人(如儲存、交付貨物或經常代為簽訂合約)<sup>21</sup>。基此，依照各類型與中國大陸的法規框架與案例作一定程度的對比，將具有相當大的參考意義。

此外，在美國，應稅單位的定義更多是依照具體事實來判斷，而沒有一個法條具體寫出範圍或內涵，然而，就具體類型的稅務處理，還是有可以參考的地方。美國是依照具體事實(facts and circumstances)來判斷是否構成“美國商業行為”(U.S. commercial activity)，一旦構成了“美國商業行為”，就是種“應稅單位”(taxable presence)。因此，與此應稅單位的美國商業行為相關聯的所得淨額，將在美國徵稅<sup>22</sup>。一般而言要認定是否在美國境內進行商業行為並無明確法規規定，但美國法院在過去之案例中，重視外國企業在美國定期且持續性的活動，並依據實際商業行為進行分析及認定。美國商業行為需符合以下特質且與營運活動直接緊密關聯：金額重大、持續、定期與非零星等。

## 3. 租稅協定下應稅單位之比較

與之相較，OECD 與 UN 的營業利潤條款，是以在來源國構成 PE 為前提<sup>23</sup>，同樣

---

<sup>17</sup> 營業代理人的討論由來已久，另請參閱：芮昌旭：對國外營利事業在台灣地區境內無分支機構而有營業代理人課徵營利事業所得稅方法之商榷，稅務旬刊 820 期，1974 年 7 月。

<sup>18</sup> OECD 租稅協定範本第 7 條

<sup>19</sup> 中國大陸企業所得稅法實施條例第 7 條

<sup>20</sup> 轉讓財產所得案淨額徵稅，請參見中國大陸企業所得稅法實施條例第 19 條

<sup>21</sup> 中國大陸企業所得稅法實施條例第 5 條

<sup>22</sup> 但不排除可能依據其他理由將非相關的所得也一併納入應稅所得範圍內在美國徵稅，更多分析，請詳下二(五)和(六)

<sup>23</sup> OECD 租稅協定範本第 7 條

的，各國所簽訂的租稅協定一般而言也是採用相同的原則。換句話說，若非構成其他條款的所得，只要能通過 PE 的測試標準，一般而言來源國對該收益沒有徵稅權。但對於某些特定類型的 PE(如簽約代理人)，由於要件類似，仍可參考一下 OECD 對此要件的相關說明與解釋，以資參照。

在 OECD 租稅協定範本之下，一般而言構成 PE 的主要有幾種類型：固定營業場所型 PE（包括存貨 PE 與其他場所型 PE 等）、工程或安裝項目 PE 以及簽約代理人 PE。此外，在 UN 租稅協定範本之下，另有服務型 PE，以及儲存交付他人存貨代理人 PE。另外，若能符合所適用的租稅協定範本中的排除要件（例如因加工而持有外國公司存貨等行為或具有其他輔助性與準備性活動的性質(preparatory and auxiliary character)<sup>24</sup>），則可以免於構成該外國公司在所得來源國的常設機構<sup>25</sup>。

## （二）貨物保稅輸入放置發貨倉後售予境內外客戶

類型事實：假設某 R 國公司 A，把在境外製造好的成品委託物流業者輸入 S 國的保稅物流園區，並將貨物儲存在區內倉庫作為發貨倉，等待 S 國境內的客戶 B 確認所需商品數量後，再辦理正式的進口手續並繳納必要的增值稅/消費稅/關稅/貨物稅後，將貨物轉售予 B；此外，就部分剩餘的商品，轉售予境外客戶 C。

### 1. 台灣地區所得稅法下的定義

從台灣地區所得稅法的觀點來看，根據台灣地區所得稅法規定，某台灣地區公司若經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者，會構成其所代理的外國公司在台灣地區的營業代理人，因此須為其做納稅申報，並就其台灣地區境內之營利事業所得交納台灣地區營利事業所得稅。在這裡首先須確認從事“儲備”與“交付”行為。根據台灣地區財稅機關所出具的解釋函令，外國公司在台灣地區設立物流中心，從事輸入、儲存與交付的行為原則上可能致使該外國企業後續對台灣地區境內客戶 B 的銷售收入，構成了在台灣地區的固定營業場所，需辦理結算申報並繳納台灣地區的營利事業所稅。若相關輸入、儲存與交付的行為係委託物流業者為之，該物流業者將成為他在台灣地區的營業代理人，就銷售給台灣地區境內客戶 B 的銷售所得，需代為申報繳納營利事業所稅。相對來說，若該商品所轉售的

<sup>24</sup> OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 款 e,f

<sup>25</sup> OECD 及 UN 租稅協定範本第 5 條

對象乃是境外客戶 C，則後者之所得，無須繳納營利事業所得稅<sup>26</sup>。此外，倘若外國公司是在台灣地區的自由貿易港區內委託物流業者從事貨物儲存及交付之業務，則根據相關法律規定，若內銷不超過全部貨物銷售額的 10%，就該部分也是不用交稅的<sup>27</sup>。

台灣地區的解釋函令支持這種在保稅區設立的發貨倉的安排符合台灣地區所得稅法下的“儲備”與“交付”行為構成營業代理人，因此外國公司須就來源於台灣地區的所得的部分，繳納台灣地區營利事業所得稅。值得注意的是，就轉售外國公司的部分，無須納稅<sup>28</sup>。儲存的過程中得從事以分散交付為目的之拆分處理，唯不得重行改裝行為，且未改變原貨物性質、形狀、功能、顏色等<sup>29</sup>。

## 2. 與其他課稅管轄權規定之比較

相較之下，中國大陸的企業所得稅法中，雖然也同樣將儲存、交付貨物作為一種委託營業代理人在境內從事生產經營活動的類型，從而視為機構場所，但是沒有稅收文件具體說明這種發貨倉的安排就是營業代理人，也尚未有類似的案例公布。

美國對此類的應稅單位認定可說是最寬鬆的。在美國，一般而言，若外國公司的財產運至美國並有放置在美國境內的事實（存貨所在地在美國），且此財產未來會被銷售（一般而言，也就是此存貨的所有權會在境內移轉<sup>30</sup>），則該存貨很有可能就會構成該外國公司在美國的應稅單位，因而引發該外國公司在美國的納稅義務，此項納稅義務，並不區分銷售的對象是在境內還是境外，全都涵蓋<sup>31</sup>。由於保稅物流園區是境內關外的概念，因此該財產運送到區內由物流業者儲存，就是位在美國境內。

---

<sup>26</sup> 台灣地區財政部 870401 台財稅第 871936481 號函，台灣地區財政部 970515 台財稅字第 09704523800 號令，另參台灣地區財政部 691113 台財稅第 39371 號，台灣地區財政部 951220 台財稅第 09504543280 號

<sup>27</sup> 超過部分不予免徵。請詳台灣地區自由貿易港區設置管理條例第 29 條：外國營利事業或其在台灣地區境內設立之分公司，自行申設或委託自由港區事業於自由港區內從事貨物儲存或簡易加工，並將該外國營利事業之貨物售與國內、外客戶者，其所得免徵營利事業所得稅。但當年度售與國內客戶之貨物，超過其當年度售與國內、外客戶銷售總額百分之十者，其超過部分不予免徵。類似條文亦出現在 2013 年底台灣地區台灣地區財政部研擬並發布的自由經濟示範區特別條例（草案）中，尚未經立法院審議通過。

<sup>28</sup> 售予境外客戶是否非屬台灣地區境內從事本業營業項目的營業行為，因此非台灣地區來源所得？還是雖然已經構成台灣地區來源所得，但是例外免除？從函令文字上係以“無須”繳稅的用語，而非“免徵”所得稅（參上述台灣地區自由貿易港區設置管理條例規定）來看，前者比較合理。唯台灣地區高等行政法院 98 年度訴字第 1285 號判決（涉及下述保稅加工類型）中，被告台灣地區台北市國稅局在抗辯理由中就主張該規定僅是免稅規定。

<sup>29</sup> 台灣地區財政部 970515 台財稅字第 09704523800 號令

<sup>30</sup> 不過，即便以法律或合約安排的方式將該存貨的所有權移轉地放在 S 國的境外，由於該存貨的所在地在美國，一般而言，也不會改變構成應稅單位的事實。

<sup>31</sup> 需徵稅的範圍可能不限於此批存貨，更多分析，請詳下述二（五）

### 3. 租稅協定下應稅單位之比較

相反的，在 OECD 租稅協定範本中，將儲存、展示或交付的行為，明文作為一種排除的因素，其背後的判斷思路，值得參考。也就是說，如果存貨位於來源國的目的僅在於儲存、展示或交付該外國公司所擁有的貨品，根據租稅協定範本中的排除規定，就不算是 PE，不須就其相關營業利潤在締約國另一方繳稅<sup>32</sup>。值得注意的是，在同款規定中另以涵蓋條款說明了，這些列舉的形式都具有輔助性與準備性的活動的性質 (preparatory and auxiliary character)<sup>33</sup>，也就是說，這些活動本身並不構成該外國公司整體經營活動中的重要部分<sup>35</sup>，在中國大陸用來解釋租稅協定適用的稅收相關文件中，也採取類似的解釋<sup>36</sup>。

相較之下，UN 租稅協定範本中雖然單獨設立一種儲存交付他人存貨代理人 PE，但是並非單純儲存及交付本身就一定構成 PE。根據 UN 租稅協定範本，其專家委員會主張：若與銷售相關的其他活動（如廣告與促銷）都在境外實行，僅僅交付行為在境內並不會構成在來源國的 PE<sup>37</sup>。此外，UN 租稅協定範本中的排除規定僅有儲存、展示<sup>38</sup>而不包括交付，其理由在於“交付”行為會達到協助 (facilitate) 銷售的效果，因此會促使所得的發生<sup>39</sup>。唯 UN 租稅協定範本註釋中亦承認不將交付納入排除規定將可能導致稅務稽徵機關將過多的所得歸屬於這個 PE 並過度課稅，因此引發徵納雙方曠日持久的爭訟程序，亦導致對同一租稅協定條款的適用發生不一致的情況<sup>40</sup>，因此將各國具體簽訂的協定中是否要將交付納入排除規定一事，交給各國去決定，也就是不反對該排除規定同時包含儲存、展示和交付。

### 4. 小結

---

<sup>32</sup> OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 款 a,b

<sup>33</sup> OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 款 e,f

<sup>34</sup> 不可諱言的，在數位經濟時代，電子商務發達，所有溝通都可能可以用電話或網路取代物理性的 PE，因此，OECD 在 2014 年 9 月公布的稅基侵蝕與利潤移轉 (BEPS) 的計劃行動方案一：處理數位經濟的稅務挑戰 (Address the tax challenges of the digital economy) 中就表示，這種情況要考慮把該排除規定視情況限縮適用，以免有公司人為的分割經營的各項環節分散在不同國家，以便達到在來源國不徵稅（而在居民國也可能同時不徵稅）的不當結果。See OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing., p142.

<sup>35</sup> OECD 租稅協定範本第 5 條註釋第 37 款

<sup>36</sup> 中國大陸國家稅務總局關於印發《〈中國大陸政府和新加坡共和國政府關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的協定〉及議定書條文解釋》的通知，國稅發[2010]75 號（簡稱 75 號文），第 5 條四

<sup>37</sup> OECD 租稅協定範本註釋第 5 條第 21 款

<sup>38</sup> 以及監督行為

<sup>39</sup> OECD 租稅協定範本註釋第 5 條第 20 款

<sup>40</sup> UN 租稅協定範本註釋第 5 條第 21 款

台灣地區在法律中明文規定儲存交付型營業代理人，並以眾多函令支持將該貨物轉售境內客戶的所得在台灣地區交稅，唯依據現行函令，轉售境外之所得部分，無須繳稅。因此，就本案類型事實，售予 B 的部分要交台灣地區營利事業所得稅而轉售境外客戶 C 的所得則否。此一適用結果，與美國相同，而雖然中國大陸的法律形式上看起來也可能獲得相同結論但是實務上或將缺乏課稅的例子。此一結果與 OECD 租稅協定範本的結果有很大的出入，由於 OECD 租稅協定範本將僅僅儲存、交付者排除在 PE 之外，對於銷與 B 或 C 的所得原則上都不會因構成此處的 PE 而徵稅。至於 UN 的規定雖然有單獨的儲存交付他人存貨代理人 PE，但若在解釋上做限縮適用，不一定會立刻構成 PE，此外，UN 租稅協定範本註釋也不反對該排除規定同時包含儲存、展示和交付，因此也同樣不一定構成 PE。相較之下，美國因為存貨構成美國商業行為的機會很高，很可能因此課稅。

### (三) 運交保稅加工: 儲存與交付半成品給工廠加工，而後售予境內外客戶

類型事實: 假設某 R 國公司 A，委託物流業者把在境外製造的半成品運交給 S 國境內的保稅工廠進行加工，加工完畢後，再辦理正式的進口手續並繳納必要的增值稅/消費稅/關稅/貨物稅後，再銷售部分成品給 S 國境內客戶 B；此外，就部分剩餘的商品，售予境外客戶 C。

#### 1. 台灣地區所得稅法下的定義

與上述發貨倉的事實類似，二者都有委請物流業者儲存與交付，所不同者為此處增加了委託加工的部份。在台灣地區所得稅法中，營業代理人類型之一，就是上述“儲備”與“交付”的代理人，惟並無加工類型的代理人存在<sup>41</sup>。台灣地區實務上曾有判決認定若有委託加工行為，則雖然最終轉售的對象還是境外客戶，仍構成營業代理人，並就相關部分的利潤，在台灣地區繳稅<sup>42</sup>。該判決應稅理由其一在於：在境內設立物流中心或委託物流業者從事輸入、儲存與交付境外產製的貨物等流程所產生的所得，系屬台灣地區來源所得，本應在台灣地區交稅；此外，銷給境外客戶得以免稅的前提，係限於以分散交付為目的之拆分處理，不得重行改裝行為，且未改變原貨物性質、形狀、功能、顏色等<sup>43</sup>；此免稅函釋之適用範圍系限縮在儲存寄售或分散交付商品等在台經濟活動所產生之利潤貢獻度低的行為，加工費用若佔該營業收入比例過高(如 IC 封裝

<sup>41</sup> 相較之下，固定營業場所則包括“用以加工製造貨品者”。也就一個專為採購貨品用之倉棧或保養場所，若用以加工製造貨品者就仍構成固定營業場所。參台灣地區所得稅法第 10 條。

<sup>42</sup> 台灣地區高等行政法院 98 年度訴字第 1285 號判決

<sup>43</sup> 台灣地區財政部 970515 台財稅字第 09704523800 號令

測試的費用佔比可達 15%)，則與該免稅函釋的案情不同<sup>44</sup>。此外，判決亦認為整段交易流程於台灣地區境內發生之部分，包括委託測試及物流階段，每一階段都對銷貨交易之獲利有所貢獻程度，缺一不可，該測試行為是對 IC 產品的必要加工，提升了整體的價值<sup>45</sup>。因此，在有實質加工行為(包括 IC 測試的程序)的情況下，銷往境外的部分就不再免稅<sup>46</sup>。

## 2. 與其他課稅管轄權規定之比較

相較之下，中國大陸的企業所得稅法中，同樣也僅將儲存、交付貨物作為一種委託營業代理人在境內從事生產經營活動的類型，從而視為機構場所，因而或可推知，若增加了加工此一行為，也不影響機構場所的成立，不過同樣的，沒有稅收文件具體說明這種儲存交付且委託加工的安排就是營業代理人，也尚未有類似的案例公布<sup>47</sup>。

美國維持一貫的立場：該存貨很有可能就會構成該外國公司在美國的應稅單位，因而引發該外國公司在美國的納稅義務，因此，即便增加了一項加工的業務，也不會改變其稅務處理結果。

## 3. 租稅協定下應稅單位之比較

在 OECD 與 UN 租稅協定範本中並沒有單獨列出因加工行為構成營業代理人的類型。針對受託加工持有外國公司的存貨的行為，在兩個範本中都滿足排除的條件，不視為 PE<sup>48</sup>。至於外國公司在來源國委託加工的行為本身是否會被視為在來源國構成 PE 則未明文規定。因此回到租稅協定常設機構的基本規定上，若認為受託之加工廠此一固定場所，被外國公司所支配或使用時，則應認定在來源國構成了常設機構<sup>49</sup>，一般情況下，外國公司對委託之加工廠不會直接對其廠房加以支配或控制，不過，在例外的情況下，假設該外國公司不僅僅是消極的將加工業務委託該工廠，反而是積極的參與運營和管理時，或可將其解釋進去租稅協定範本幾個例示的 PE 項目中（如管理機構、工廠和辦公室等），則可能構成 PE。

---

<sup>44</sup> 台灣地區最高行政法院 100 年裁字第 975 號

<sup>45</sup> 台灣地區高等行政法院 98 年度訴字第 1285 號判決

<sup>46</sup> 台灣地區財政部 920506 台財稅字第 0920451591 號令

<sup>47</sup> 在中港稅收安排的適用上，卻有法規說明可能構成 PE 的情況，更多分析詳待下述二（二）3

<sup>48</sup> OECD 租稅協定範本中，一項 PE 的排除規定，就是專為另一公司加工的目的而保存本公司貨物或者商品的庫存，OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 款 c；此外，為儲存、展示或交付而保存商品者也是排除規定之一，只要仍具有輔助性與準備性的活動的性質，結合之下還是得以排除構成 PE，OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 款 f

<sup>49</sup> OECD 租稅協定範本第 5 條第 1 款

然而值得注意的是，中國大陸用來解釋中港稅收安排的一個稅收文件中，卻專門針對來料加工的加工貿易的類型，提出了構成 PE 的理由<sup>50</sup>。根據該號文件，港商在內地參與加工產品的生產、監督、管理或銷售可視為該香港企業構成了內地的 PE。文件中並沒有明白說明上述所稱協定中的加工排除條款為何無法適用，可能的原因之一是從事生產、監督、管理或銷售或將使其不具有輔助性與準備性的活動的性質。不過，無論如何，文件強調的是港商在大陸境內參與生產、監督、管理或銷售的行為，也就是因為對該工廠的控制或是附帶銷售行為構成了該香港公司在中國大陸的“工廠”等固定營業場所，而非僅因委託生產本身就構成 PE，這和本類型的事實有出入。惟本文件說明了，來料加工的加工貿易仍然可能構成大陸的 PE。

#### 4. 小結

在本類型事實中，依據台灣地區所得稅法有關函令，因為受委託的物流業者構成了儲存與交付營業代理人，因此 A 銷售給 B 和 C 的所得中的相關部分，將課徵台灣地區的營利事業所得稅。也就是說，由於 A 公司將其存貨委託另一家台灣地區的保稅工廠加工，因此就轉銷給境外客戶 C 的部分，不再適用免稅規定，仍構成營業代理人照章徵稅。此一適用結果雖與美國和中國大陸同，但是美國和中國大陸會徵稅的原因與加工行為無涉（原本對發貨倉類型轉售境內外部分都已經全部應稅）。值得注意的是，由於中國大陸與世界上 101 個國家或地區簽署了租稅協定或安排<sup>51</sup>，幾乎所有世界上的主要經濟體的公司與中國大陸公司之間的交易，都可以受到租稅協定的保護而獲得免稅的優惠，在中國大陸大部分對外簽屬的協定條文下儲存交付行為排除構成 PE，至於在來料加工模式下如果外國公司控制了加工廠或有機會構成 PE，唯尚未有徵稅的案例發布，因此實務操作上較少需要用解釋國內法的方式把加工行為本身構成機構場所的可能性排除。相較之下，台灣地區的由於租稅協定過少，因此更需要立法對保稅區加工的類型給予優惠。

至於在 OECD 與 UN 租稅協定範本下，保稅工廠或物流業者原則上不至於因為單純持有 A 的存貨或是儲存交付物就構成 PE，但並未對加工行為本身是否構成 PE 做出解釋；此外，由於 A 只是消極的將加工業務委託該工廠，而非積極的參與運營和管理該工廠，也不至於因為委託加工之行為本身就使加工廠變成 A 在 S 國的固定營業場所

<sup>50</sup>中國大陸國家稅務總局關於《內地和香港特別行政區關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的安排》有關條文解釋和執行問題的通知，國稅函[2007]403 號

<sup>51</sup> 2014 年 10 月 13 日，中國大陸與俄羅斯簽訂新的租稅協定以取代舊的，加上與香港和澳門的稅收協定安排，一共有 101 個，請參見中國大陸國家稅務總局網站 <http://www.chinatax.gov.cn/n22226/n22271/n22274/index.html>

，構成 PE。類似的，參照中國大陸上述稅收文件，認為只有在例外情況下，若 A 對該工廠實質上具有控制力，例如參與生產、監督、管理，甚至從事銷售的行為，才可能例外構成固定營業場所並當地徵稅，由於本類型事實中並未設定 A 對保稅工廠有控制力，因此，在此情況下 A 不至於因為委託加工之行為本身就使加工廠變成 A 在 S 國的固定營業場所，構成 PE。。

#### (四) 派人在台灣地區從事銷售行為

類型事實：假設某 R 國公司 A 從事貨品的製造與銷售，為打開 S 國市場，因此派遣自己的員工 a 到 S 國從事相關業務推廣的活動。a 在 S 國的活動除了接觸潛在客戶介紹公司產品外，若遇到客戶有興趣時，也會 1)提供商品報價，2)收到客戶的反饋後，倘若依據公司的內部價格參考表，加以審核後發現價格無法接受，回復客戶再做協調並取得新的價格 3)一旦認為是可以接受的價格後，直接將該訂單遞交給 A 在 R 國總部的訂單處理中心。

##### 1. 台灣地區所得稅法下的定義及與其他課稅管轄權規定之比較

依據台灣地區的所得稅法規定，有代為接洽業務並簽訂合約型營業代理人以及接受訂貨型營業代理人，參照中國大陸亦有類似的簽約代理人類型，但二者都缺乏國內法層次上的進一步的定義<sup>52</sup>。至於在美國，行為模式具有多樣性，每個案子都不同，並沒有一定的標準可資遵循，更多的是在個案中個別判斷，派員的頻率與時間長度都可能有所影響。

##### 2. 租稅協定下應稅單位之比較

根據 OECD 的租稅協定範本註釋，亦有類似的簽約型營業代理人概念。經常有權代為簽屬合約者，表示其有相當的權限使其談簽之內容對該外國企業具有拘束力。即便非以該外國企業名義所簽屬的，該合約也還是對該外國企業發生效力。這通常展現在外國公司缺少主動參與合約談簽過程的情況下，比如說雖然形式上未最終拍板，只要在接洽業務且收受訂單後直接遞交審核甚至直接交由倉庫發貨，這同樣也是被授予相關權限的表現<sup>53</sup>。此外，該代理人需有權參加所有重要的合約要件與細節，即便必非

<sup>52</sup> 台灣地區相關規定較少，比較明確者為提供報價並不構成營業代理人。台灣地區所得稅法施行細則第 10 條：國外營利事業所派調查商情及報價接洽之聯絡人員，並不代表其事業簽訂契約或交付定貨者，不屬本法第十條第二項所稱之「營業代理人」。

<sup>53</sup> OECD 租稅協定範本第 5 條註釋第 32 款與第 32.1 款

正式被授予一個形式上的代理人資格<sup>54</sup>。

這樣的原則也同樣表明在台灣地區與中國大陸就適用協定所出具的解釋性法規中<sup>55</sup>。在台灣地區，參考協定中類似的簽約代理人概念，要“有權以該企業名義於台灣地區境內簽訂契約，並經常行使該權力”，參照台灣地區對適用協定所出具的解釋性法規，所簽訂的文件需“具有拘束該企業效力”或是“代表該企業協商合約內容”<sup>56</sup>。從字面上來看，經常被授權代表協商本身也可能構成簽約代理人。參照大陸對適用協定所出具的解釋性法規，強調了簽訂“不僅指合同的簽署行為本身，也包括代理人有權代表被代理企業參與合同談判，商定合同條文等。從文字上來看，和台灣地區的規定差異並不大。

### 3. 小結

由於從接洽業務、談判合約條件到接受訂單或最後簽屬合約，涉及多個步驟，由於缺乏具體的國內法層次法規解釋，難以從法規文字上得到清楚指引。不過參考OECD 租稅協定範本與台灣地區和大陸對租稅協定適用的解釋性法規，有可能會認為1)報價 2)談判內容都尚未到達可以拘束 A 的程度，唯在 3)接受訂單並直接遞交審核的情況下，可能已經達到有被授予權限的程度，構成簽約型營業代理人<sup>57</sup>。

## (五) 應稅所得計算方法以及比較

在台灣地區所得稅法下，若構成固定營業場所與營業代理人辦理結算申報，也就是對其台灣地區境內之營利事業所得的淨利徵收 17%的營利事業所得稅。

### 1. 應稅範圍

依據台灣地區所得稅法規定，對一個總機構在境外的外國公司來說，若有台灣地區來源所得，需要就台灣地區境內之營利事業所得徵收台灣地區營利事業所得稅<sup>58</sup>。基此，應稅的範圍就是“台灣地區境內之營利事業所得”。但是來源於台灣地區的所得種類很多，所得稅法第 8 條有列舉各類所得，但就此一應稅單位來說，有那些所得可

---

<sup>54</sup> OECD 租稅協定範本第 5 條註釋第 33 款

<sup>55</sup> 中國大陸國家稅務總局關於印發《〈中國大陸政府和新加坡共和國政府關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的協定〉及議定書條文解釋》的通知，國稅發[2010]75 號)

<sup>56</sup> 台灣地區適用所得稅協定查核準則第 10 條。此外，同條規定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。

<sup>57</sup> 雖然 OECD 租稅協定範本並沒有接受訂單型代理人，但是這裡的接受訂單行為或得被解釋為也可能構成台灣地區稅法下的訂單型營業代理人。

<sup>58</sup> 台灣地區所得稅法第 3 條

以劃歸到這裡的應稅範圍？換言之，是否一定限於那些與此應稅單位“相關聯”的所得？

首先，就銷售貨物而言，依據台灣地區的所得來源相關法規，當某一外國公司在台灣地區有固定營業場所或營業代理人，同時本身直接銷售貨物給台灣地區的客戶，此時，這部分的所得並不會被劃歸到該固定營業場所或營業代理人的應稅所得中在台灣地區繳稅<sup>59</sup>。然而，當涉及勞務提供時，依據所得來源相關法規，對於在境外所提供並完成的勞務，原則上不會構成應稅所得，除非在境內的營業代理人代理或是固定營業場所參與或協助該項業務<sup>60</sup>。

除此之外，由於固定營業場所與營業代理人涉及跨境內外所得，一般還會就境內部分對整體利潤的貢獻度來認定營業行為在境內進行及完成的比重，也就是依發生在境內之交易流程對總利潤之貢獻程度計算，以辨認出台灣地區來源所得的部分並徵稅之<sup>62</sup>。如能提供明確劃分境內及境外提供服務之相對貢獻程度之證明文件者<sup>63</sup>，可由稅務機關核實計算並認定之。若符合函令中特定業別，則或可適用相關函令，據以主張貢獻程度<sup>64</sup>。

## 2. 應稅所得計算

為判斷有多少淨利得徵稅，需要準備相關帳簿憑證和會計紀錄並據以計算收入減掉減免扣除後的淨額，並就該淨額繳稅<sup>65</sup>。如果違反了相關申報義務，滯報、怠報，甚至發生漏報、短報等情況，則對違反申報義務的行為與漏稅的結果，分別有相應的處罰<sup>66</sup>。這些申報和處罰的規定，通常比照一般在台灣地區所設立的公司(或是所謂總機構在台灣地區的公司)的規定來處理的，也就是視同是一個一般的台灣地區公司來做稅務處理。也就是以自行申報為原則，但是無法提示有關各種證明所得額之帳簿、文據

<sup>59</sup> 台灣地區來源所得認定原則第 10 條，另請參照台灣地區財政部 760709 台財稅第 7575300 號函。

<sup>60</sup> 台灣地區來源所得認定原則第 10 條 4 款第 3 項的反面解釋。相較之下，在設立分公司的情況下，如果認定是在境內提供勞務，而由分公司合併申報納稅，請參見台灣地區財政部 760709 台財稅第 7575300 號函，台灣地區財政部 880120 台財稅第 881896532 號函。

<sup>61</sup> 至於提供勞務時，本身直接銷售貨物給台灣地區的客戶的相關利潤是否納入徵稅，請詳二（六）。

<sup>62</sup> 台灣地區來源所得認定原則第 10 條，台灣地區財政部 870123 台財稅第 871924181 號函。

<sup>63</sup> 如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等，參見台灣地區來源所得認定原則第 10 條 10 款第 2 項。

<sup>64</sup> 如符合條件的電子業在台設置物流中心之貢獻程度訂為 12%（參見台灣地區財政部 870123 台財稅第 871924181 號函）；電池製造業者為 12%（台灣地區財政部 920411 台財稅字第 0920451600 號令）。

<sup>65</sup> 類似的，在帳冊憑證無法備齊的情況下，也樣也會運用一套方式來認定並計算應稅所得，這套方式包括依據稽徵機關查得資料或同業利潤標準來核定，參照台灣地區所得稅法施行細則第 81 條

<sup>66</sup> 台灣地區營業稅法第 79,110 條

者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額<sup>67</sup>。

### 3. 與其他課稅管轄權規定之比較

中國大陸的基本法規定與台灣地區差異並不大，原則上都是以所得來源地作為判斷。在具有機構場所的情況下，就機構場所取得的來源於大陸境內的所得以及發生在大陸境外但與其有實際聯繫的所得徵稅<sup>68</sup>，而實際聯繫是指非居民企業在中國境內設立的機構、場所擁有據以取得所得的股權、債權，以及擁有、管理、控制據以取得所得的財產等<sup>69</sup>。中國大陸除少數與中東國家簽屬的租稅協定外，基本上不明文採納引力原則（force of attraction rule）來劃歸應稅範圍<sup>70</sup>。唯缺乏銷售貨物類型的機構場所案例的情況下，難以判斷具體適用上的結果，對服務提供所構成的機構場所案例類型也較少看到細緻化的分析。此外，在所得計算上，和台灣地區類似也得扣除費用計算據實申報或是採核定的方式認定<sup>71</sup>，以淨額繳納 25% 稅額。就境內所得比例的認定來看，就中國境內取得的勞務收入徵稅，依照中國大陸的所得來源原則，係以 " 勞務發生地 " 決定境內收入<sup>72</sup>，此外納稅人自行判斷申報繳納，稅務局審核後得根據工作量、工作時間、成本費用等因素合理劃分，無真實有效的證明的，視同全部境內<sup>73</sup>。

在美國，依照不同的事實類型徵稅範圍的認定比台灣地區或中國大陸為大也可能小<sup>74</sup>，但是一旦構成了應稅單位，由於稅率非常高，稅負可能遠高於一個在台灣地區或中國大陸類似型態的應稅單位甚至是美國當地的本土公司。在認定應稅所得徵稅範圍時，最基礎規定是對此應稅單位的資產相關聯的所得淨額(income effectively connected to US trade of business)徵稅。但針對於消極所得（例如來源國 S 國居民所支付的利息或

<sup>67</sup> 台灣地區所得稅法第 83 條

<sup>68</sup> 中國大陸企業所得稅法第 3 條

<sup>69</sup> 中國大陸企業所得稅法實施條例第 8 條

<sup>70</sup> 請參照中國大陸與巴基斯坦租稅協定第七條營業利潤條款規定：一、締約國一方企業的利潤應僅在該國徵稅，但該企業通過設在締約國另一方的常設機構進行營業的除外。如果該企業通過在締約國另一方的常設機構進行營業，其利潤可以在該另一國徵稅，但應以僅屬於下列情況的為限：（一）該常設機構；（二）在該另一國銷售的貨物或商品與通過該常設機構銷售的貨物或商品相同或類似；或（三）在該另一國進行的其他經營活動與通過該常設機構進行的經營活動（第五條第三款所述的活動除外）相同或類似。但是，如果企業能夠證明上述銷售或活動不是由常設機構進行的，可以不適用本款第（二）項和第（三）項的規定。

<sup>71</sup> 依據中國大陸非居民企業所得稅核定徵收管理辦法，國稅發[2010]19 號，以收入乘上利潤率、成本費用核定和經費支出換算收入核定利潤率等方式來核定徵收（第 4 條），不同類型的服務利潤率不同在 15% 至 50% 之間，要分開核算否則從高適用稅率（第 5,8 條）。

<sup>72</sup> 中國大陸企業所得稅法實施條例第 7 條

<sup>73</sup> 中國大陸非居民企業所得稅核定徵收管理辦法，國稅發[2010]19 號，第 7 條。

<sup>74</sup> 以發貨倉為例，徵稅範圍可能為大，但是在境內承包建築工程的例子中，卻可能可以主張不包括以 S 國境內客戶為進口人（輔以適當的貿易條件）所單獨銷售的設備或材料的收益，因此可能小於同一類型在台灣地區的徵稅範圍。更多分析，詳見後述二（六）

租金)，若其與該應稅單位所擁有的資產密切相關時，也可能被納入此徵稅範圍中，通常情況包括 1) 該資產所產生的消極所得 2) 與該美國商業行為(US trade of business)的活動相關聯的消極所得。然而，美國稅制上更採納了有限的引力原則 (limited force of attraction) 的概念，也就是除了上述與此應稅單位的資產相關聯的所得淨額以外，還可能依據其他理由將非相關的所得也一併納入應稅所得範圍內在美國徵稅。以前述第一個發貨倉的例子來說，倘若 R 國 A 公司也有部分商品直接進口到 S 國給其他境內客戶，則就此部分的銷售所得，也很有可能被納入應稅所得範圍內。基於所確認的徵稅範圍，美國稅法上是對其淨額徵稅。計算方式也是首先以帳冊中的收入與成本費用來計算，在無法正確計算認定的情況下，同樣採取一些實務上歸納出來的方式來估算利潤。除了和一般美國本土企業一樣就淨額徵收 35% 的所得稅以外，另外還要就該稅後利潤設算一個利潤稅 (branch profits tax) 徵收 30%。可以說一旦構成應稅單位，稅負遠遠大於一個在台灣地區或中國大陸類似型態的應稅單位。

#### 4. 租稅協定下應稅單位之比較

OECD 一直以來就明訂，只有可歸屬於 PE 的利潤方得在來源國徵稅。在 2010 年修訂的租稅協定範本中，更將移轉訂價的概念引入 PE 利潤歸屬範圍的認定上，也就是將 PE 視為獨立單位判斷應稅範圍，以更加符合交易實質的方式來認定之<sup>75</sup>。類似的概念也在台灣地區針對適用租稅協定所發布的法規解釋中<sup>77</sup>。此外，這樣的原則也可避免來源國對非歸屬於 PE 的所得徵稅後，在居民國無法抵免，造成雙重徵稅<sup>78</sup>。

#### (六) 應稅所得計算方法: 以境內承包建築工程為例

類型事實: 假設 R 國 A 公司在 S 國境內派員承包建築工程，已經構成應稅單位，同時另單獨直接銷售設備或材料給 S 國境內客戶。假設 R 國 B 公司銷售設備給 S 國境

---

<sup>75</sup> OECD 租稅協定範本 2010 年版第 7 條第 2 款，原文節錄如下：“the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.”

<sup>76</sup> 依據 2008 年 OECD 所出版的 “Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment”，租稅協定範本第 7 條及其註釋在 2008 及 2010 年有了重大的修正。在新的方法下，首先要找出主要人員活動地，並判斷可歸屬於該地經營所生之資產及風險，還有足以支持該資產或風險的該地資本。而後，再依據移轉訂價原則判斷能歸屬多少的利潤在該 PE 上。更多分析與討論，see Richard Collier, PwC UK, Mike Gaffney, PwC USA, Peter Yu, PwC HK, Clarifying the rules, PEs in the financial service sector, Nov 2010, p15.

<sup>77</sup> 台灣地區適用所得稅協定查核準則第 8 條。

<sup>78</sup> OECD 租稅協定範本第 7 條註釋第 3 款

內客戶後派員提供安裝調適的服務。

### 1. 台灣地區所得稅法下的定義

在台灣地區所得稅法下，這種單獨直接銷售的所得，是否會被劃歸在應稅單位的應稅範圍內，法規本身並無明確的指示，唯實務上有函令規定，外國工程包商在境內承包建設工程者，應以其全年度收入總額（含該項國外採購供應材料及機器設備部分）減除成本費用後徵稅<sup>79</sup>。其理由在於此為一種包工包料的型態<sup>80</sup>。然而沒有專門的函令針對安裝調適的類型說明。

### 2. 與其他課稅管轄權規定之比較

中國大陸現行法規雖然沒有對承包工程的應稅所得範圍及計算做出具體規定<sup>81</sup>，但對於安裝調適則有明確說明。根據相關文件，直接簽訂機器設備或貨物銷售合同，同時提供設備安裝、裝配、技術培訓、指導、監督服務等勞務，合同中未列明勞務服務收費金額，或者計價不合理的，主管稅務機關可以參照相同或相近業務的計價標準核定勞務收入，無參照標準的，以不低於銷售貨物合同總價款的 10% 為原則確定<sup>82</sup>。

美國對此種工程或設備安裝的類型，其應稅範圍的界定，有機會小於台灣地區。如前所述，在美國系就與此應稅單位的資產相關聯的所得淨額徵稅。因此，若能合理說明某項收入與該應稅單位沒有關連性，則即便是由 S 國境內公司所支付，也不一定納入應稅範圍。比如說，如果 A 另外單獨立約直接銷售該公司所生產或經銷的設備或材料給 S 國客戶 B，一般情況下，有機會能主張就此部分的收入不必納入應稅範圍內，A 或可能主張銷售貨物的是另一個集團的事業部。

### 3. 租稅協定下應稅單位之比較

OECD 租稅協定範本第 7 條註釋中對此有清楚的解釋，無論是工程還是設備安裝類型，若貨物採購係由境外總機構所提供，從該採購行為所獲利益並非透過 PE 的活動

<sup>79</sup> 77 年 922 台灣地區財政部 770328 台財稅第 77052922 號函

<sup>80</sup> 台灣地區財政部 960628 新聞稿

<sup>81</sup> 根據中國大陸幾個已經廢止的老文（如財稅字[1983]149 號，財稅字[1987]134 號，國稅發[1995]197 號），對於建築工程所構成的機構場所，除了因提供服務所獲取的收入外，符合條件的代購收入也得算入收入但可扣除代購成本。這些文件並沒有清楚定義哪種類型的建築工程要把採購收入納入，但是至少也明確了代購成本得扣除。無論如何，這些文件都已經廢止，因此無法找到現行有效的法規來說明對建築工程的徵稅計算方法。

<sup>82</sup> 中國大陸非居民企業所得稅核定徵收管理辦法，國稅發[2010]19 號，第 6 條

所獲致，所以不能被認為可歸屬於該 PE<sup>83</sup>。

#### 4. 小結

A 公司的銷售設備所得在台灣地區可能落入應稅範圍內，而 B 公司的銷售設備所得雖無函令明確解釋，但亦可能被解釋為一樣的稅務處理，因此有可能兩種單獨銷售的行為所生的利潤都需在台灣地區徵稅。然而，在美國稅法下都可能被解釋為不在應稅範圍內。根據 OECD 租稅協定範本註釋的見解，可能二者都排除在應稅範圍外。

### 三、評析與建議

#### (一) 建立安全港規則或明確化”銷售”的重要環節，避免模糊的函令事實描述擴大適用

有的僅有法條缺乏細節規定(簽約代理人類型)，有的主要依據函令建立個案判斷(發貨倉類型)，無具體判准。當務之急在於建立一個比較可具有操作性的 PE 定義，在來源所得原則下，得建立較為具體的例子或標準為參考，例如：何為銷售地(交易活動發生地，起運地等)。

或者參照 OECD 建立一個比較可具有操作性的 PE 定義。與之相較，OECD 的營業利潤條款下，是以在來源國構成 PE 為前提<sup>84</sup>，換句話說，若非構成其他條款的所得，只要能通過 PE 的測試標準，一般而言來源國對該收益沒有徵稅權。這樣的規範一定程度的提升的法規的適用確定性。

#### (二) 可重新思考發貨倉做為徵稅類型的稅務處理方式

如前所述，在現行台灣地區租稅法令下，貨物保稅輸入放置發貨倉後，售予境外客戶部分無須繳稅，但售予境內客戶部分則應稅，也就是受委託之境內物流業者構成外國公司的營業代理人，需就售予境內客戶相關所得在台灣地區代為納稅申報。唯基於以下理由，建議可以在個案適用上對售予境內客戶徵稅的規定做限縮解釋。

綜觀世界各國或協定的稅務處理，OECD 租稅協定範本將僅僅儲存、交付者排除在 PE 之外，依據 UN 租稅協定範本也不見得徵稅，中國大陸也沒有實際課稅案例。

基於稽徵經濟的考量，或可考慮僅在超過輔助性與準備性的活動或具有重要價值

<sup>83</sup> OECD 租稅協定範本第 7 條註釋第 37 款

<sup>84</sup> OECD 租稅協定範本第 7 條

的活動的情況下，在個案中再就售予境內客戶的部分徵稅。將輔助性與準備性的活動的性質，作為個案判斷所得來源時的參考要素之一，因為從性質來看 O E C D 將因儲存、展示或交付而在境內使用設施或是在境內持有貨物，排除在 P E 以外，就是表明了這些行為僅僅是輔助性與準備性的活動<sup>85</sup>。換言之，儲存、展示或交付的行為倘若對該外國公司整體經營活動來說，僅僅是一個對貨品銷售的物流輔助的性質，對一個製造或銷售公司來說，是否這一小段物流構成了重要部分，甚至是否達到協助（facilitate）銷售並促使所得發生的效果，值得加以思考。換言之，是否交付本身真的能促使銷售，又甚至能帶來多少的效益，從稽徵經濟的觀點思考，是否值得對之徵稅。換言之，僅在另有涉及銷售行為（如促銷廣告或簽約等）時，此時的儲存與交付行為就失去了他輔助性與準備性的性質，因此可以認為構成了此處的儲存交付型簽約代理人，應在臺灣地區課稅<sup>86</sup>。

此外，從稅收法律適用的確定性及一致性角度來看，儲存交付作為排除類型有其優勢。由於構成 P E 後，稅務局可能會因此在個案中歸屬過多的利潤給該 P E，這樣可能引發徵納雙方曠日持久的爭訟程序，亦導致對同一租稅協定條款的適用發生不一致的情況，這對稅法適用和稅收管理都造成不利的結果<sup>87</sup>。

此外，從法規目的及體系解釋的角度來思考，台灣地區現行函令既然已經明示售予境外客戶的部分無須繳稅<sup>88</sup>，基此，在不涉及派員來台或是委託當地分公司等人員等銷售行為的前提下，由於售予境外客戶的部分與售予境內客戶並無本質上的不同。在售予境外得以不徵營利事業所得稅的情況下，得考慮也將售予境內的部分一併考量進去，也就是直接排除這樣的交易模式作為徵稅類型，而非因銷售對象不同而做區別對待。

### （三）應原則上排除交付加工後轉售境外客戶做為徵稅類型

母法中並無規定因加工行為就構成營業代理人，僅提及固定營業場所包括加工行為場所。此外，既然貨物成品直接在台灣地區轉售可不徵稅，僅因為增加委託加工行為就必須徵稅，理由薄弱。銷境外部分要徵稅並非因為已經構成應稅的發貨倉類型，而是將加工行為納入考量後的結果，實則已經超越了法律所規定的第一種發貨倉的儲

---

<sup>85</sup> UN 租稅協定範本中雖不含交付，但根據註釋並非強制性規定。

<sup>86</sup> 在 OECD 租稅協定範本註釋中，亦有類似的描述。參與談判之行為可能導致 OECD 儲存交付除外的規定無法適用，參見 OECD 租稅協定範本第 5 條註釋第 33 款

<sup>87</sup> UN 租稅協定註釋也同意交付行為應該可以做為排除要件之一，租稅協定範本註釋第 5 條第 21 款

<sup>88</sup> 請詳前述註解 24 中所引述的幾個函令內容。

存交付營業代理人類型，構成了一種特殊的應稅單位，能否適用該條營業代理人與相關規定徵稅，似有可議之處。

此外，在缺乏 OECD 租稅協定範本註釋對此議題深入探討的情況下，參照中國大陸對中港稅收安排的稅收解釋性文件，雖然例外情況下來料加工這種收取加工費的模式仍可能構成外國公司在來源國的 PE，但是需要針對個案事實進一步判斷。在台灣地區的情況來說，一般而言，受委託的物流業者與保稅工廠的客戶眾多，並非只為一家外國公司供貨，倘若缺乏證據認定外國公司對該工廠有生產、監督、管理或銷售行為，難以直接認定該工廠已經構成外國公司的生產或銷售辦公室等 PE。

最後，台灣地區現有的租稅協定相對較少，不利於外資對台投資，在此有充分的體現，國際大廠看中台灣地區優秀的電子產業加工實力，願意將產品輸入台灣地區委由台灣地區加工，系增加台灣地區電子加工與測試產業的業務並進而促使經濟整體發展，此一徵稅作法將扼殺此一營業模式，不利於台灣地區經濟發展。對比中國大陸有上百的租稅協定保護，台灣地區應考慮給予保稅加工免稅或不予徵稅的待遇。

#### (四) 明確化簽約型與接受訂單型營業代理人的具體要件

現行函令並無沒有對簽約銷售代理人下具體定義，實務操作上存在模糊空間。特別是接受訂單型營業代理人，由於其他課稅管轄權與租稅協定範本都沒有單獨設立此一類型的營業代理人，更缺乏可以直接參考的規定。但是由於接洽業務的行為態樣繁多，從接觸到真正簽約中間也經過多道程序，因此在個別認定上可能有很大的差異。為避免主觀的解釋會影響稅法的安定性，應盡量增加較多的指引，以提高納稅人對稅法適用的預期可能性。

就接受訂單型營業代理人而言，從交易流程上來看，收到訂單並談判後一個重要的關鍵是誰來決定接受與否，由於許多商品交易已經都採取標準化的報價標準，當地銷售人員很可能自己就原則上能決定是否接單，即便當時可能尚未正式到達簽署的階段(許多訂單制的公司甚至沒有正式簽署的動作，僅就數量等基本原則達到合意就出貨)。OECD 租稅協定範本註釋中，就曾提到，雖然形式上未最終拍板，只要收受訂單後直接遞交審核甚至直接發貨，也能符合這裡的接受訂單條件，構成簽約代理人，亦可作為接受訂單型代理人判準的參考<sup>89</sup>。

#### (五) 應做限縮應稅範圍的解釋

---

<sup>89</sup> OECD 租稅協定範本第 5 條註釋第 32.1 款

就應稅範圍的認定上，OECD 所採納的是“歸屬原則”，具有高度確定性，且達到促使國際貿易與跨境服務的目的。台灣地區雖然沒有明文採用引力原則，但是在勞務提供與工程或安裝活動上，都有可能將無法直接歸屬的所得也納入徵稅範圍中，特別是從境外直接銷售設備或材料的所得，就連在美國法下都對是否應稅持保守態度，台灣地區的函令比較概括性的談到工程項目下須將相關收益也納入徵稅，如果實際適用上不去區分性質（如是否為不同的貨物銷售事業體所提供）等因素，這將可能過度擴大了徵稅範圍。

為避免來源國對非歸屬於 PE 的所得徵稅後，在居民國無法抵免，造成雙重徵稅，可參考 OECD 對應稅所得只限於歸屬部分的作法，在不確定的地方，盡量做限縮解釋。

#### (六) 承包工程的應稅所得範圍應僅限於與該應稅單位相關部分

承包工程包工包料條款將外國公司在台灣地區所獲得的所有所得都納入應稅所得範圍內，包括了外國公司以自己名義所直接進口銷售給客戶的機器設備價款。首先，這部分收益在形式上係直接銷售貨物，除非有其他銷售或經營行為在台灣地區境內實行，否則難謂屬於在台經營工商之所得，從而非屬台灣地區境內之營利事業所得，台灣地區應無徵稅權。

台灣地區此一徵稅原則在適用上需要做個案判斷，而該函令卻又涵蓋過廣，似可參考 OECD 租稅協定範本與註釋，將應稅所得範圍應限於可歸屬於該應稅單位（即 PE）的部分。此外，OECD 註釋中針對承包工程以及安裝調適類型 PE 的徵稅範圍提到了，若貨物採購係由境外總機構所提供，該採購行為所獲利益並非透過 PE 的活動所獲致，不能被認為可歸屬於該 PE。換言之，除非能明確證明此銷售行為係經由此應稅單位（即 PE）所施行，否則相關收益不應歸屬於該應稅單位，可資參考。

為避免個案解釋上發生困難或爭議，在解釋上似可參考 OECD 租稅協定範本相關原則，將 turnkey project 限縮範圍到該工程與該料件緊密構成工程一部分的情況，也就是二者必不可分無法單獨分拆，從而得知該銷售可能從該應稅單位（即 PE）而來，或至少有部分銷售行為由其施行。然而有些工程類型如安裝測試，其設備銷售的部分與安裝的部分一般而言並非無法分拆。因此，就安裝部分提供的服務，倘若構成應稅單位，一般情況下並沒有一定要和機器設備價款綁定的道理。例如，若銷售部門和安裝部門係同一集團或同一公司之不同事業體時，本來有各自的業務，本分屬不同的經營

活動。在美國稅法下可能被解釋為不在應稅範圍內。參照中國大陸法規中將服務費設算一定比例（不高於 10%）並只就該部分服務費納入徵稅範圍，可說是更為合理的做法，可做為台灣地區在類似類型上的參考<sup>90</sup>。

---

<sup>90</sup> 實務上採用類似的方法決定應稅範圍，請參見，中國大陸國家稅務總局國際稅務司編：案例四，非居民企業稅收管理案例集，第 11~13 頁。

# 常設機構課稅的國際比較研究

福建省國際稅收研究會

常設機構概念及常設機構原則由來已久，對跨國企業營業利潤的徵稅，各國也紛紛採用常設機構加以劃分徵稅權利。中國在對非居民企業稅收徵管中也遵循常設機構原則。然而，目前為止，中國稅務機關對於常設機構原則適用的關鍵環節——常設機構的認定工作仍存在許多問題。國內學者對常設機構認定的研究尚亦處於初始階段。在國內，少有涉及到常設機構認定的書籍，中國關於常設機構認定的法律或指南也並不全面。本文試圖通過對常設機構課稅進行國際比較，並借鑒其先進經驗，來完善我國常設機構的課稅。

## 一、常設機構課稅的內涵及意義

### (一) 常設機構課稅的基本內涵

隨著全球化的不斷發展，各國之間的經濟聯繫愈加緊密，大量的跨國經濟活動帶來了納稅人收入的國際化，如何對納稅人所得來源地進行判定對徵稅國正確行使徵稅權具有重要意義。

#### 1. 常設機構的基本定義。

OECD 稅收協定範本和 UN 稅收協定範本都將常設機構作為劃分營業利潤徵稅權的判定標準。根據兩個協定範本的規定，常設機構是指一個企業進行全部或部分經營活動的相對固定的營業場所。它的範圍通常包括分支機構、管理機構、辦事處、工廠、車間、作業場所、礦場、油井或氣井、採石場或者任何其他開採自然資源的場地等。

#### 2. 常設機構課稅的基本原則。

常設機構課稅原則是指如果一個非居民公司在本國有常設機構，並且通過該常設機構取得了經營所得，那麼可以判定這筆經營所得來源於本國，來源國可以對這筆所得徵稅；反之，如果非居民公司在本國沒有設立常設機構，則該國就不能認定非居民公司的經營所得來自於本國，因而也就不能對非居民公司的這筆經營所得行使徵稅權。因此，在採用常設機構標準的國家，非居民公司的經營所得是否要被課稅，關鍵取決於在該國是否設立了常設機構。該原則的確立合理劃分了來源國與居住國之間的徵

稅權。

但對於一家非居民公司的經營所得不是通過常設機構取得的部分，針對這筆所得來源國的徵稅就涉及到常設機構的利潤歸屬問題。對常設機構利潤的徵稅原則，目前國際社會上有兩種看法：一是歸屬原則。一國只對非居民公司通過本國常設機構實際取得的經營所得徵稅，對其通過本國常設機構以外的途徑或方式取得的經營所得不徵稅。二是引力原則。如果一家非居民公司在本國設有常設機構，即使它在本國從事的一些經營活動沒有通過這個常設機構，但只要這些經營活動與這個常設機構所從事的業務活動相同或類似，那麼這些沒有通過該常設機構取得的經營所得也要被歸併到常設機構的總所得中，在當地一併納稅。

顯而易見，採取不同的利潤歸屬原則會產生不一樣的結果。國際社會上還沒有一個統一使用的利潤歸屬方法，這就造成常設機構的應稅所得無法準確界定。在稅收實踐中，各國使用的利潤歸屬方法不盡相同，導致了對常設機構利潤的雙重徵稅或不徵稅，妨礙了國際經濟的發展。現如今，經濟全球化已然使得跨國公司的全球化經營成為常態，在總部之外的其他國家設立子公司或常設機構成為跨國公司他國經營的主要形態。常設機構的利潤歸屬方法作為國際稅法的重要問題之一，受到了各國政府和國際組織的高度重視。

## (二) 常設機構課稅的現實意義

### 1. 常設機構課稅是經濟全球化條件下對維護國家稅收權益和經濟利益的必然選擇

。

稅收是支撐一國財政收入的核心，徵稅是一國的主權。任何一個主權獨立的國家都有權決定對國內的機構、自然人的涉稅活動及所得什麼徵稅，對什麼不徵稅，也有權決定徵稅額的多少。在當前這個開放的世界中，跨國經濟活動大量發生，對於那些通過在我國設立常設機構，利用我國各類資源及消費場所而取得的所得，對其徵稅充分體現了稅收的基本要義。如放棄對這一部分所得的徵稅權，不僅違背了國際稅收的基本原則，同時也勢必會損害我國的稅收權益和經濟利益，對我國的經濟發展造成一定的損失和產生不利的影響。

### 2. 常設機構課稅是規範稅收經濟秩序和營造互惠互利、公正公平的國際競爭環境的必然要求。

每個國家都不應放棄對常設機構徵稅的權利，這不僅是出於本國經濟利益的考量，也是維護世界正常貿易秩序和公平稅收稅賦的需要。如果某一國放棄了對本國常設機構進行課稅的權力，相當於成為了一個避稅地，這必然會影響相關貿易國家的稅收利益，扭曲國與國之間的稅收分配關係，甚至會成為洗錢和犯罪的天堂，嚴重擾亂國際經濟、貿易和稅收秩序。因此為營造互惠互利、公正公平的國際競爭環境需要對常設機構進行課稅。

3. 常設機構課稅是進一步優化國家“走出去”和“引進來”經濟產業發展戰略的現實需要。

“引進來”和“走出去”的經濟產業發展戰略是我國參與經濟全球化、拓展經濟發展空間的需要，是我國行使在國際組織中的權利、提高對外開放水準的需要，更是形成中國式跨國公司、增強我國國際競爭力的需要。對常設機構進行課稅，完善我國的稅收體制，能夠為“走出去”和“引進來”經濟產業發展戰略提供堅實的制度基礎，更好地維護我國的稅收利益和經濟利益，進一步提升我國的國際競爭力，其必要性毋庸置疑。

## 二、我國常設機構課稅的現狀及存在的問題

### (一) 我國及常設機構課稅收入的基本規模

我國非居民稅收收入從 2007 年至 2012 年一直持續增長，但增幅呈逐年下降趨勢。2012 年全國共實現非居民企業稅收收入 1090.3 億元，比上年增收 64.4 億元，增長 6.3%。但增幅有所放緩，比全國稅收整體增幅低 5.2 個百分點（見下表）。

2007-2012 年全國非居民稅收收入情況表（單位：億元）

項目		年度					
		2007	2008	2009	2010	2011	2012
非居民稅收 收入總額	本年收入	315.48	384.07	560.18	778.56	1025.89	1090.3
	同比增幅	11.42	21.74	45.9	39	31.8	6.3
非居民企業 所得稅收入	本年收入	208.26	268.43	416.11	629.9	871.66	913.3
	同比增幅	13.92	28.89	55	51.4	38.4	4.8
預提所得稅 收入	本年收入	139.7	173.92	345.75	516.05	752.88	-
	同比增幅	29.75	24.5	98.8	49.3	45.9	-
非居民稅收收入占稅收 收入總額比（%）		0.64	0.66	0.89	1.01	1.08	1.08

非居民企業所得稅收入占 非居民稅收收入總額比（%）	66.01	69.89	74.28	80.91	84.97	83.77
預提所得稅收入占非居民企業 所得稅收入比（%）	67.08	64.79	83.08	81.93	86.37	-

資料來源：國家稅務總局國際稅務司

## （二）我國常設機構課稅存在的主要問題

### 1. 稅收立法滯後

（1）實體法滯後。對非居民企業經營所得構成來源國徵稅權有兩個重要概念，即國內稅法的機構、場所和稅收協定中的常設機構。這兩個概念是國內稅法和稅收協定確定是否對經營利潤徵稅的基礎和門檻。在國內稅法上，無機構、場所不徵稅，有機構、場所的，僅僅對機構、場所取得的所得，以及境外發生但與其有實際聯繫的所得徵稅。在稅收協定層面，無常設機構不徵稅，有常設機構的，僅對歸屬於常設機構的利潤徵稅。（某些特殊所得，如不動產所得、國際運輸所得以及演藝所得除外）。國內稅法對構成機構、場所在空間的固定性和時間上的連續性方面沒有嚴格要求，而稅收協定中的常設機構是指企業進行全部或部分營業的固定營業場所，具有固定性、持續性的特點。因此，可以說，常設機構設置了比機構、場所更高的門檻，非居民企業在境內從事生產經營活動，構成機構、場所的未必構成常設機構，由於稅收協定優先原則，當來自稅收協定國對方的設立機構、場所的非居民企業未構成常設機構時不徵稅。目前我國已與許多國家簽訂了稅收雙邊協定，但在我國的企業所得稅法中卻沒有提及常設機構，而只對機構、場所做出了規定，常設機構只存在於稅收協定中。國稅發[2010]75 號檔是中國第一次以中新稅收協定為例對協定的內容進行的解釋，並綜合了以前有關協定的零散文件的精髓，其中第五條對常設機構課稅作出了相對詳盡的解釋，具有一定的法律效力。但國家稅務總局的檔屬於規範性檔，其效力終究是低於法律的，甚至低於行政法規和部門規章，只在不超越行政職權範圍的情況下具有約束力，效力差，執行力不強，難以對常設機構的認定提供一個統一準確的依據，對常設機構的利潤歸屬也缺乏統一的規定。所以說，國內實體法對機構、場所與稅收協定中的常設機構兩個相關聯的重要、基礎概念的闡述、聯繫、辨析不夠，使得大部分剛剛開始從事國際稅收業務的同志理解起來很困難，使得基層接觸國際稅收業務較少的同志很難處理實際問題，為國際稅收業務的開展增加了難度。

（2）程式法滯後。一是《稅收徵管法》成法在《企業所得稅法》之前，其規定側重於居民企業的管理，對非居民企業常設機構的稅收徵管缺乏指導性和可操作性

。二是常設機構的稅源監控缺乏程式法的支援。三是向常設機構追繳稅款缺乏程式法的支援。現行《征管法》沒有明確規定，對欠稅或逃避稅並已離開我國國境的非居民企業，如何清繳或追繳其應納的稅款。

(3) 稅收協定的修訂完善滯後。近幾十年來，世界經濟全球化的步伐不斷加快，我國的經濟在經歷三十多年的改革開放後，迅速成長為世界第二大經濟體，經濟的外向化程度不斷提高。一方面，中國稅務部門忙於與未與我國簽訂稅收協定的國家簽訂新的稅收協定，另一方面，由於經濟的發展速度遠超過相關稅收協定的制訂和修訂速度，很多稅收協定甚至從立法意圖上需要作修正。例如，中國早期簽訂的稅收協定多參照 UN 範本，更多地考慮的是作為非居民企業的所得來源國的利益，近幾年來，我國的對外投資規模和範圍不斷拓展，已成為世界主要的對外投資國之一，在當前的形勢下，需要同時考慮作為常設機構的所得來源國和所得的居民國的利益。

## 2. 征管模式不適應常設機構征管的要求

(1) 分稅制不適應非居民企業的徵收管理。在分稅制的管理模式下，國稅和地稅部門對具有較強流動性、隱蔽性、複雜性的常設機構的同一所得分別進行徵收管理，實際工作常常出現稅務行政執法上的重疊或者管理上的“真空地帶”。要麼，兩家稅務機關似乎都有徵稅權，要麼，似乎兩家稅務機構認為該對方管。這種情形，不僅增加了稅源流失的風險，增加了非居民企業的負擔，同時，還會對中國稅制本來就不甚瞭解的非居民企業和非居民個人產生困擾。

(2) 征管查相分離的管理模式不適合常設機構的徵收管理。目前，我國的稅收管理模式是：在優化納稅服務的基礎上，納稅人自覺申報納稅，在稅務機關實現電腦網路資料高度集中的基礎上，對納稅人申報稅款實行集中徵收，在強化稅收征管的基礎上，對高風險對象重點稽查。這種征管模式對居民企業的征管中確實取得的較大的成效，但在非居民企業的稅收征管中，既難以實現優質服務，也難以實現稅源監控，更難以實現強化征管，在常設機構的稅款已經匯往國外，國內也無正規的帳簿的情況下無從稽查。

(3) 專門機構的管理模式不適用於常設機構征管。由於改革開放的前三十年中，對涉外企業的征管是國際稅收管理的主要工作，不少地方仍在沿襲涉外企業集中管理的模式，並將之延伸到常設機構的稅收征管中。這種模式在我國以“引進來”為主的經濟發展時期是比較適合的，但是，在企業的外向化程度不斷增加，國際稅收走

入以跨境稅源的管理為主要內容的新階段的今天，這種管理模式已經遠遠落後於形勢的發展。一方面，不是只有涉外企業才有常設機構的徵管問題，另一方面，非居民企業的稅源常常由支付方代扣代繳，如此管理，只會造成管戶與管事的脫節，人、戶、事的錯位。

### 3. 徵管方法不適應常設機構管理的要求

#### (1) 稅源監控手段仍然較為弱化。

對外支付稅務開具稅務證明備案工作仍是常設機構稅源控管的主要方式。這種方式的弊端一是稅源控管的滯後，事實上是企業完成了所有的經濟業務後，在向境外支付的環節才有稅務部門的介入；二是常設機構或者是支付方利用專業銀行對大客戶的依賴，自行放鬆了出具稅務證明的要求，這種現象在實際工作中層出不窮；三是一旦對外支付開具稅務證明這道防線的控管失靈，常常因向境外追繳欠稅的手續過於複雜、成本過高而放棄；四是外匯管理部門一直因其工作要求的原因，不能與稅務部門全面分享資訊，導致征納雙方資訊不對稱的情況一直不斷得到有效的緩解。

#### (2) 在常設機構派遣人員的個人所得稅徵管上存在較大的漏洞。

對於外國企業在華的常設機構作為勞務所得負擔方如何代扣代繳個人所得稅在我國的稅法中也沒有明確的規定，中方企業作為勞務服務費實際付款方，是否能夠界定為外方人員勞務所得支付方的規定也很模糊。大宗進口業務中協力廠商對外付款情況的存在，又造成服務費實際付款方與對外付款人不是同一主體，給主管稅務機關管理增加了難度，因此很容易造成主管稅務機關不能對常設機構派遣人員的個人所得稅進行有效征繳的局面。同時，在新的對外支付流程下，地稅部門對常設機構稅源的控管力度進一步減弱，在國稅已經開具對外支付的稅務備案證明的次月十日，地稅部門才會收到國稅部門傳來的對外支付資訊。常設機構中非居民個人所得稅的徵管事實上已經很難徵收；

#### (3) 徵收方式單一。

常設機構採用核定徵收的申報方式的比例過高，據統計，我國常設機構常採核定徵收的方式約為八至九成，據實徵收的常設機構的平均利潤率約為 35%，而核定徵收的平均利潤率約為 10%，對常設機構採用核定徵收的方式，實質上導致了稅款的流失。產生這個問題的主要原因，一主稅務機關缺乏對常設機構採用據實徵收方式的管理

技能，二是常設機構主觀上也希望採取簡易申報的納稅方式降低稅負，降低納稅成本。

#### (4) 資訊化征管手段滯後。

當前，在稅務部門各類業務管理中，對國際稅收業務管理的資訊化程度遠遠滯後于其他居民企業的稅收征管業務。一方面，非居民稅收的業務征管體系本身還在急劇的成長和構建之中，另一方面，從事國際稅收業務管理工作的同志資訊化的意識並不是非常強烈。從全國來看，金稅三期中的國際稅收業務模組仍在構建和完善中。利用資訊化手段來提高常設機構管理的效能的工作仍任重而道遠，以風險管理為導向的稅收征管新模式在常設機構的管理中仍得不到充分的體現。

### 三、常設機構課稅的國際比較

對常設機構課稅的重點和關鍵內容主要是對常設機構判定、類型及其利潤歸屬進行界定和劃分，因而本文主要選取法國、澳大利亞和加拿大三國進行比較。

#### (一) 常設機構判定的國際比較

各國在常設機構概念判定上，基本上都沿用 OECD 範本和 UN 範本的規定，一般都指一個相對固定的營業場所。但不同國家的表述有所不同，涉及到的具體的營業場所規定也各有特點，但都會列舉出固定營業場所的具體形式。

法國的國內法律中，並不存在術語“常設機構”。法國國內法律更傾向於使用術語“自治機構”或者參考屬地原則。依據法國簽訂的稅收協定，術語“常設機構”通常定義為法國非居民進行工業或商業活動的固定營業地點。尤其包括：管理機構所在地，分公司，辦事處，工廠，車間，倉庫，礦山、採石場或者其他開採自然資源的場所，以及存在一定時間的建築工地或建築或組裝項目（一般長達 6 到 24 個月，取決於相關具體協定）。

澳大利亞國內立法將“常設機構”定義為個人開展營業活動的場所或個人為開展營業活動而利用的場所，包括：個人經由代理人開展營業活動的場所；個人已經、或正在使用或安裝重大設備或機械的場所；個人參與建築工程的場所；以及個人從事銷售已製成、裝配、加工、包裝的貨物或另一個人就前述個人的訂單而分銷的貨物，無論是其中一個個人參與另一個人的管理、控制或資本還是另一個人同時參與這兩個個

人的管理、控制或資本—貨物製造、裝配、加工、包裝或分銷的場所。這裡需要注意三點，第一，澳大利亞對 OECD 稅收協定範本第五條提出保留，認為如果個人代表企業在澳生產或製造屬於常設機構的產品，該企業應被認為在澳應設有常設機構；第二，不管活動期限如何，如果非居民在澳大利亞擁有，或者正在使用、安裝重大設備或機械，也應視為擁有常設機構；第三，如果企業在某一國內通過雇員提供服務（包括諮詢或管理服務）或者處於該等目的雇用其他人員提供服務，並且在任意 12 個月的時間內，該等活動就同一工程或者某一關聯工程在該國內連續或總共持續的時間超過 183 天，該企業應視為在該國內設有常設機構，並通過該常設機構開展營業活動。

加拿大的稅法中《所得稅管理條例》第 400（2）條，在某省擁有固定營業場所的公司，被認定為在該省設立了常設機構。固定營業場所包括但不限於，辦公室，分支機構，礦井，油井，林地，工廠，車間，倉庫。省常設機構在與營業相關聯時才被視為固定營業場所。加拿大法院在綜合國內外眾多稅務機構的觀點後列出了“固定營業場所”常設機構的相關判斷因素：非居民企業使用辦公場所；非居民企業對辦公場所的控制；對辦公場所實施控制的法定權力；多大程度上辦公場所被認為是非居民企業業務開展地；誰支付辦公場所費用；誰支付辦公場所設備費；誰作出管理決策；那些合同在辦公場所簽訂；非居民企業的產品是否存放在辦公場所；非居民企業是否有加拿大雇員；以及誰承擔辦公場所運營風險。

## （二）常設機構類型的國際比較

### 1. 固定場所型常設機構

在我國，固定場所型常設機構應具備以下特點：（1）該營業場所是實質存在的。（2）該營業場所是相對固定的，並且在時間上具有一定的持久性。（3）全部或部分的營業活動是通過該營業場所進行的。

在法國，一般而言，法國簽訂的稅收協定將常設機構定義為一個固定的經營場所。此定義包含三個標準：（1）一個基地，即經營場所或在某些情況下，機械或工具。企業是租賃還是擁有此經營場所並不重要；（2）此基地應是固定的，即具有一定的持久性；（3）企業通過此固定經營場所開展業務。稅收協定一般會提供一個被視為固定經營場所（辦公室、分公司、工廠等）的實例清單。但法國最高行政法院認為此清單並不詳盡，常設機構應適用於符合條款中一般定義的任何機構。反之，該等清單中列明的基地如果未用於企業經營活動，其將不視為常設機構。

在澳大利亞，如果非居民在或者經由在澳大利亞的某一“場所”開展營業活動，那麼，應視為存在常設機構，提供獨立的個人服務也可以等同為持續開展營業活動。在澳大利亞的國內立法中對“個人開展營業活動的場所或個人為開展營業活動而利用的場所”並不要求是固定的。但在其與其他各國簽訂的稅收協定中有關獨立個人服務所得方面，大多數的協定仍然會考慮“固定基地”的問題：如同奧地利，比利時，加拿大等國家簽訂的協定中都要求固定基地定期存在，與智利、中國、捷克等國簽訂的協定中則要求固定基地定期存在或者在任意 12 個月的期限內總的停留時間超過 183 天。

根據加拿大雙邊稅收協定，加拿大放棄對締約國另一方的居民在加拿大的營業利潤徵稅，除非該利潤歸屬於該居民加拿大的常設機構。這裡，加拿大採用了“締約國另一方的居民”而非“締約國另一方的企業”一語的稅收協定，在加拿大沒有設立常設機構，並不會阻礙加拿大對締約國另一方居民的營業利潤徵稅，這是加拿大規定的特殊之處。

## 2. 工程型常設機構

在中國，對於締約國一方企業在締約對方的建築工地，建築、裝配或安裝工程，或者與其有關的監督管理活動，僅在此類工地、工程或活動持續時間為六個月以上的，構成常設機構。這裡需要注意：(1)活動的起止日期應按其所簽訂的合同從實施合同（包括一切準備活動）開始之日起，至作業（包括試運行作業）全部結束交付使用之日止進行計算。(2)伴隨建築工地，建築、裝配或安裝工程發生的監督管理活動和獨立監理企業從事的監督管理活動也屬於工程範圍內。(3)對由總承包商負責的監督管理活動，其時間的計算與整個工地、工程的持續時間一致；對由獨立監理企業承包的監督管理活動，應視其為獨立專案，並根據其負責監理的工地、工程或專案的持續時間進行活動時間的判定。(4)被認為是商務關係相關聯的專案，即使分別簽訂幾個合同，也仍為單一的整體，應從第一個項目作業開始至最後完成的作業專案止計算其工程作業的連續日期，不以每個工程作業專案分別計算。(5)因故(如設備、材料未運到或季節氣候等原因)中途停頓作業，但工程作業專案並未終止或結束，人員和設備物資等也未全部撤出，應持續計算其連續日期，不得扣除中間停頓作業的日期。(6)分包商在建築工地施工的時間應算入總包商在建築工程上的施工時間。

在法國，工程的範圍更加寬泛，組裝技術設備和機器也屬於工程，如果可能涉及重要的結構工程以及複雜機器的安裝，則還包括裝修活動。對工程完工的日期，法國

也有更加詳盡的解釋：在完成或徹底放棄工作之前，工地將一直存在，因此，完成或徹底放棄工作後，將不得開展任何與工地先前專案有關的活動。例如，如果監督活動構成一個常設機構，則一旦所有公司人員離開此工地，則該常設機構將不再存在。在我國，如果出現就存在關聯的各建築工地簽訂不同合同的情形，應將其視為一個整體。但法國的行政法院似乎忽略了工地之間的連通性，認為應該將一個公司在一個國家開展超過 12 個月並分散在幾個連續工地上的活動從常設機構範疇中刪除。

在澳大利亞，任何持續時間超過 6 個月的建築工地、建築物或安裝項目都應視為常設機構。但在澳大利亞與芬蘭、法國、日本和聯合王國等國家簽訂的稅收協定中，還附加了另一條規定：在工程活動相關聯或大致相關聯的情況下，不論工程持續時間是否超過標準，只要是關聯方總的活動，該工程都屬於常設機構。另外，澳大利亞的稅收協定一般包括“建築工地、或者建築、安裝或裝配工程，但其與智利，芬蘭，日本，墨西哥，挪威，南非和英國的協定中，沒有提及“裝配”。

在加拿大，通常要求建築工地、建築物、安裝工程構成常設機構應滿足持續期不短於 3 個月到 12 個月，並且有一條規則規定，如果一個公司在某一地點使用大量的機械或設備，則認為該公司在該地設有常設機構。在加拿大發生的一個案例中，納稅人使用大量的設備機械 12 個月以上並承包了在加拿大的一個建築專案，但事實上該納稅人並沒有參與該建築專案，而是有其合作方來完成的，承包專案也很可能是被要求的，納稅人仍然被視為設有常設機構。這一點在澳大利亞的法律中也能找到類似的規定。

### 3. 勞務型常設機構

關於勞務型常設機構我國的規定是締約國一方企業派其雇員或其雇傭的其他人員到締約對方提供勞務，僅以任何十二個月內這些人員為從事勞務活動在對方停留連續或累計超過 183 天的，構成常設機構。

在澳大利亞與挪威簽訂的稅收協定中，針對勞務型常設機構還對營業活動的收入做出了規定：該等服務是由在任意 12 個月的時間內連續或總共停留時間超過 183 天的某一個人提供的，並且可歸屬於該企業積極營業活動的總收入的 50% 以上來源於該個人在上述時間段內提供的服務；或者在任意 12 個月的時間內連續或總共停留時間超過 183 天，並且是有到場並提供該等服務的一個或一個以上個人就同一工程或關聯工程而提供的。

在加拿大也有類似的規定：勞務是由任何 12 個月期間累計在該締約國另一方停留達 183 天的個人提供的，且在停留期間，該企業 50% 以上的總的積極營業收入來自該個人在該締約國另一方提供的勞務；或者在任何 12 個月期間累計 183 天以上在該締約國另一方，針對相同或者關聯項目，向該締約國另一方的居民客戶，或者向在該締約國另一方設有常設機構並通過該常設機構提供勞務的客戶提供這些勞務。但這項條款的適用僅限於根據加拿大-美國稅收協定第 V 條的任何其他部分的規定締約國任一方的居民在締約國對方沒有常設機構的情況。

#### 4. 代理型常設機構

在中國，締約國一方企業通過代理人在另一方進行活動，如果代理人有權並經常行使這種權力以該企業的名義簽訂合同，則該企業在締約國另一方構成常設機構。與 OECD 範本中的代理型常設機構相比，國內法中的“營業代理人”在範圍上寬泛得多，主要體現在：（1）營業代理人的活動內容除了簽訂合同之外，還包括儲存；交付貨物；（2）在訂立合同時，不要求營業代理人以非居民企業的名義簽訂合同；3. 即使行為僅限於準備性或輔助性的活動也不妨礙營業代理人的成立。然而，我國已簽訂的稅收協定中關於代理型常設機構的條款絕大多數與 OECD 範本相似。OECD 範本認為對於代表企業進行的活動完全是準備或輔助性質的代理人，不應將其視為常設機構。這裡體現了我國國內稅法同簽訂的稅收協定的不一致。另外，在我國還有少數稅收協定將“保存並發送貨物”也作為構成代理型常設機構的情形之一。

根據法國與其他國家簽訂的稅收協定，一部分協定是承認代理型常設機構的，即不是具有獨立地位的代理商在締約國一方有權並長期有權以居民名義簽訂合同或僅僅通過開展與上述居民活動相關的商業交易與協力廠商持有約束性的商業關係，則此人應視為在締約國一方的一個常設機構。需要注意的是，行使的上述權利僅限為上述居民採購商品或貨物的除外。法國簽訂的少數稅收協定規定，對所售並交付的產品擁有庫存的獨立代理商也應視為常設機構（尤其是與某些非洲國家簽訂的稅收協定），所以這裡的代理商即使是獨立的，也能視為常設機構。

加拿大的稅收協定一般包括類似於、但在一定程度上又有別於 OECD 範本的條款。例如在與澳大利亞、巴西、印尼等國簽訂的稅收協定中，對於其代表企業進行的活動完全是準備或輔助性質的代理人，可以視為構成常設機構；如果企業的代理人在來源國為企業生產或者加工屬於企業的貨物或者商品，也應認為構成常設機構。

### (三) 常設機構利潤歸屬方法的國際比較

在我國，對常設利潤歸屬方法缺乏統一的規定。為確定常設機構的利潤額，我國對外國企業代表機構採用據實申報法、經費支出換算收入法等方法，對其他構成常設機構的機構、場所採用據實申報法等方法。據實申報法要求常設機構建立帳簿、提供準確的成本費用憑證，如果常設機構不能提供，稅務機構會採用經費支出換算收入法等來確定應稅所得。經費支出換算收入法是根據經費額、備金率、業務收入額等推算出常設機構的應納稅所得額。這種方法雖然易於操作，但會增加偷逃稅的可能，徵稅依據缺乏科學性。如果完全依靠非居民申報，則增加了舉證和審核的困難，從而增加了稅收成本。

目前，在國際上運用較多的有以下三種方法：獨立企業核算方法、公式分配法、總利潤法。

獨立企業核算法是指用反映在常設機構會計帳簿上的收入來計算其應納稅所得的一種方法，要求對常設機構要作為一個獨立的納稅實體對待，將常設機構與企業其餘部分的交易與獨立企業之間的交易進行比較，不論是同其總機構的營業往來，還是同該企業的其他常設機構之間的營業往來，都應按公平交易原則，以公平市場價格為依據計算歸屬於該常設機構的利潤，最大限度地實現常設機構利潤歸屬的公平。OECD採用的是獨立交易法來歸屬常設機構的利潤，其代表性文件是 2010 年常設機構利潤歸屬報告，該報告專門規定了以獨立交易法為基礎性原則進行常設機構利潤歸屬，並且提出了符合獨立交易原則的基本方法。我國在會計核算健全的情況下採用的也是這一原則。

加拿大、瑞士和美國的一些州在確定常設機構利潤歸屬時採用的是公式分配法。這種方法是指將一定時期（通常是一年）公司集團的收入匯總，然後根據公式按照一定要素比例分攤到相關國家，各國按照本國稅率就分得部分徵稅。目前，歐盟正在實踐全球公式分攤法（CCCTB）。根據規定，有資格參加 CCCTB 的公司包括歐盟內的居民公司以及位於歐盟之外第三國的居民公司在歐盟設立的常設機構。選擇加入 CCCTB 的公司或集團，將向其主要成員國的稅務當局申報其全部納稅申報單，對其納稅申報單的適當檢查和跟進彙報也都由該主要成員國負責。具體可以分為兩步，第一步是以跨國公司集團的成員為單位，依據收入減去免稅收入、可扣稅費用和其他可扣除項目，分別計算出每個集團成員（或常設機構）的利潤或虧損數額。第二步，合併稅基，即對第一步所計算出來的每一個成員的利潤（或虧損）加總。第三步，將合併

利潤按照分攤公式分配給其成員，然後每一個成員國按其本國稅率對分配到的利潤份額徵稅。這一方法僅用於歐盟常設機構或分支機構，與非歐洲實體之間的交易仍然保持獨立交易原則。

總利潤法，也叫經驗法，是指把企業總利潤按一定比例分配給常設機構，如根據企業資本與常設機構資本的比例，企業工資總額與常設機構工資額的比例等。當稅收當局有充足的理由認為常設機構帳簿上的所得不足或錯誤從而導致獨立企業核算方法不能用時，稅收當局會參考有關國家類似企業的所得來評估常設機構的合理利潤。一國如要使用該方法，必須在以前的常設機構利潤歸屬中就習慣使用，以前沒有使用該方法的國家不能使用方法，也不能把該方法應用在新的經營領域。只有當某些領域不能適用獨立企業核算方法時，才可以在該領域採用總利潤法。

上述三種方法各有優缺點。獨立企業核算方法最大的優點是體現了獨立企業原則和正常交易原則，能保證稅收利益的公平分配，因此目前很多國家使用該方法來歸屬常設機構利潤。但是，常設機構並非法律上獨立的實體，基於稅收目的把其視為法律上的獨立實體常常需要對其帳簿做出重大調整，而這不可避免會產生很多問題，如對企業內部交易利潤徵稅，就會出現企業整體尚未實現的利潤被徵稅；各國對利息支付、總部支出、研發費用扣除的規定不一致，會帶來對常設機構的雙重徵稅或不征，要求常設機構提交帳簿也會給常設機構帶來很大的負擔。公式分配法的優點是納稅人不再承擔提交帳簿的負擔，稅務機關不必逐筆審核每項交易，簡化了稅務徵管工作，提高了稅務機關的效率，發展中國家可以根據公式中的要素比例比較公平地分配稅收份額！缺點是公式不容易達成，獲得公式要素所需要的資訊比較困難。此外，跨國公司可能會通過操縱要素所在地來減輕稅負，實現利潤轉移。因此，這種方法經常在一國國內跨行政區域的稅收分配中使用，如美國、加拿大對跨州省經營的公司就使用公式來分配經營所涉各州省的應稅所得。近幾年來，歐盟也在研究公式分配法在歐盟範圍內的使用。總利潤法的優點是方便，缺點是精確度較低，往往不關注企業內部的特定交易，而關注更大經營種類的利潤，該方法在保險等行業中使用得比較多。

#### (四) 各國常設機構課稅對我國的借鑒意義

通過以上對各國常設機構課稅各方面的國際比較，各國在這方面對我國的啟示主要包括：在常設機構判定上，應沿用 OECD 範本和 UN 範本的規定，並制定出法律規定常設機構的內涵和外延及其徵管方法，同時列舉出具體的常設機構形式；在常設機構利潤歸屬的方法上，應規定統一的方法，並給予指導。但在具體方法的選擇上，要

具體分析各方法的優缺點並考慮中國的國情，針對不同的行業選用最佳的利潤歸屬方法。在常設機構類型的判定和選擇上，應遵從 OECD 範本的規定，但對不同類型的具體規定上可以分不同的締約國制定不同的判定標準。

## 四、完善我國常設機構課稅的措施

針對我國常設機構課稅存在的問題，並借鑒國際先進經驗，我國應從以下幾個方面完善或強化對常設機構課稅。

### (一) 規範常設機構認定，明確常設機構利潤歸屬

規範常設機構認定的立法對於常設機構認定方面的法律空白，中國有關機關部門應該儘快加以填補。無論是在稅收立法規定上還是稅收征管方面都較為完善，很值得我國借鑒。一方面應儘快啟動對當前舊的、不合時宜的一些規範性檔進行清理、修改。按照稅收法定主義的要求，推動更高層次的立法，完善常設機構認定的一些具體問題的探討解決，從法律、法規的角度予以明確，逐步增強操作性。中國應該根據具體國情，對我國常設機構認定進行制度設計，不斷健全我國的稅收法律制度。首先，在我國國內有關涉外稅收的稅法中都不存在專門的“常設機構”的定義，應及時進行補充，出臺法律效力更高的法律法規統一規範國內各地對於常設機構的認定。其次，加強對《OECD 範本》及其注釋的理解，統一國內稅法和稅收協定中對“常設機構”內涵的理解。根據我國稅收協定的具體內容出發，增加國內關於適用稅收協定的解釋，將我國國內稅法和稅收協定進行銜接。

針對我國常設機構利潤歸屬方法的現狀，我國應該與國際接軌，對常設機構的利潤歸屬規定統一的使用辦法，並由國家稅務總局或財政部以稅收規章的形式加以規定，並給出具體的方法指導。我國可以借鑒 OECD 的規定來確定常設機構利潤歸屬應採用的方法，並對該方法提供指導。在提供指導時，應盡可能詳細，以避免過於簡單給稅務機關帶來的操作上的困難，給納稅人帶來稅收上的不確定。此外，對於常設機構利用稅收政策漏洞或征管手段滯後規避勞務稅收、經營所得的情況，稅務機關還應對其做出特別納稅調整。加強調研，拓展常設機構稅收的反避稅工作思路，探索常設機構稅收反避稅的手段和方法才能保證對常設機構實施正確的稅收征管。

### (二) 完善常設機構課稅征管機制

在國家出臺統一的稅收相關法規、對常設機構課稅及利潤歸屬做出明確規定的基

礎上，國稅局同地稅局應當遵從法規規定，統一徵管方式和方法，對意見有分歧的地方，應該加強溝通協調，最終達到一致。有關徵管部門對常設機構經營活動過程中容易產生避稅風險的各環節應加強監控，對合同的條款進行審查，從源頭開始反避稅，核實自然人或法人居民、非居民的身份，正確計算勞務合同時間，把握勞務提供地點。只有在各個環節把好關，明確常設機構反避稅各環節的控制，才能進一步完善常設機構課稅的徵管。

另外，隨著企業稅源流動性進一步加大，隱性營業收入進一步增加，對稅源的監控難度也越來越大。如果想對潛在稅源進行進一步地有效管理，充分挖掘潛在稅源的深度和廣度，稅務機關就需要進一步建立和完善與工商、國稅、銀行、統計等有關部門的資訊傳遞和共用，依託資訊化，加強日常稅源監控，掌握稅源資訊在各部門之間的差異性，隨時把握企業稅源變化情況，進一步採取有效稅收徵管措施，佔領制高點。同時還要加強國際稅務管理部門與其他稅務部門如流轉稅、徵管、計統、稽查等部門的資訊溝通，建立稅務機關內部資訊採集傳遞制度、建立聯合工作機制，確保常設機構相關資訊資料傳遞暢通，形成各相關部門通力合作的工作局面，就常設機構稅收管理實現資訊、人員的充分交流，尤其是在制定常設機構所得稅管理政策時，各個部門要加強協商，避免政出多門。

### (三) 大力推進資訊管稅，建立協力廠商徵管協作機制

由於國、地稅間還沒有形成統一的稅務資訊平臺，各地掌握的一些的涉稅資訊還無法有效共用。因此，有必要針對這一特殊狀況，加快資訊整合的步伐，通過一個統一的資訊管道，將涉及外國企業在華常設機構的各項資訊納入其中，建立一個全國聯網、資訊共用的來華外國企業資訊庫。稅務機關應該強化日常控管，依託個稅資訊化管理系統，不斷加強建檔工作及後續管理，對相關派遣人員的出入境、任職、離職、收入、繳稅等情況進行全程監控，實現資訊跟蹤，實施“一人一檔”的動態管理。收錄來華外國企業在華代表機構及外國企業臨時來華經營的人員狀況、業務範圍、稅收徵管等情況。同時，還應加強與出入境管理機構、海關、銀行以及外匯管理局等相關部門的協作，積極獲取協力廠商資訊，進一步摸清派遣人員的人數、停留時間以及服務專案，綜合判定是否構成常設機構。全面掌握企業進出口資訊，以及資金流動情況，深入研究企業從而確定應稅所得類型，徹底堵塞常設機構稅收監管過程中，由於資訊不對稱，形成的稅收漏洞。

### (四) 加強專業化的國際稅收稅務幹部隊伍建設

針對我國目前國際稅收管理人才儲備不足的情況，應大力推進專業人才隊伍建設，積極運用組織調訓與自主選學相結合、脫產培訓與在職自學相結合等形式，搭建共同學習、團隊學習的平臺，有針對性地開展差別化培訓，幫助各級幹部補好自身素質“短板”。圍繞推行專業化、資訊化的管理方式，積極與 OECD 等國際組織開展合作，舉辦稅收協定等相關專題培訓，進一步優化人力資源配置。引進專業化的國際稅收管理人才，對新上崗的工作人員進行培訓，建立長效機制，形式多樣化，學習系統化，從根本上提高國際稅務管理人員思想認識和專業素質，提升征管能力。

#### (五) 加強宣傳，提高常設機構的納稅遵從度

目前在境內設立機構場所的常設機構納稅人主動申報的情形仍不夠理想，稅務部門應該強化政策宣傳，提高常設機構的納稅遵從度，增強常設機構自行申報的意識，保證稅收收入的及時足額入庫。一方面可以組織專門的常設機構稅收宣傳和培訓輔導活動，提高代扣代繳的義務人對常設機構資訊的敏銳度，加強重點稅源管理，提高扣繳義務人的責任意識。另一方面，為應對常設機構利用稅收政策漏洞或征管手段滯後、規避勞務稅收的現象，稅務部門應該加大對不扣繳違法行為的懲戒力度，督促扣繳義務責任企業按稅法規定及時履行扣繳義務。針對常設機構派遣人員各級稅務機關對內應當將加強稅法宣傳作為促進依法治稅、改進稅收管理與服務工作的重要途徑，通過不斷加強和改進稅法宣傳工作，增進稅務人員對國際稅收工作的認識，提高其工作積極性，推動稅收事業又好又快發展；對外應按照依法治稅的要求，針對常設機構派遣人員，切實加強稅收法律法規和政策的宣傳，以納稅人需求為導向，加強對納稅人的法制宣傳，加深其對納稅權利和義務的理解，實施差異化的稅法宣傳與輔導工作，切實保護納稅人的合法權益。

#### (六) 營造良好的國際溝通協作環境

國際稅收協定是國與國之間簽訂的避免對所得和資本雙重徵稅和防止偷逃稅的協定，是對簽字國有約束力的法律檔。由於國際稅收協定是維護締約國各方稅收利益不受侵害的有利武器，所以我國在簽訂時應當兼顧各方的利益，審慎考慮，和平談判，既不犧牲他國的利益，也不放棄自己的利益。另外，由於國際偷逃稅對各國的稅收利益都可能帶來損害，而由一國單方面採取措施解決國際偷逃稅問題難度很大，所以國與國之間很有必要在這一問題上相互配合。在協定中應對各國之間相互交換稅收情報的義務作出規定，加強彼此的資訊交換和稅賦溝通，共同防範偷漏稅和加大反避稅力度，共建國際協作良好機制。此外，還應加強與締約國的資訊共用，運用締約國回饋

的專項情報資訊追繳稅收，不斷提高反避稅水準、稅收執法水準和納稅服務品質，引導派遣人員主動申報納稅。只有這樣，防止跨國偷逃稅的國際合作才有法律保障，才能進一步營造良好的國際溝通協作環境。

# 常設機構—非居民企業稅收管理之鎖鑰

孫玉剛

認真拜讀陸台兩地專家的精彩文章之後，感到獲益良多，頗受啟發。作為一個國際稅收研究工作者，我願意借此“評論”機會談一些個人學習體會和想法，希望在國際稅收專業領域中通過相互切磋學習達到共同提高的目的。我的評論文章共分四個部分。

一是對會議和主題的總體持肯定評價；

二是對（臺灣）中華產業國際租稅學會研究委員廖烈龍先生與陳薇芸女士共撰論文〈〈臺灣固定營業場所與營業代理人課稅議題分析與國際比較〉〉和（大陸）福建省國際稅收研究會會長連開光先生的論文〈〈常設機構課稅的國際比較研究〉〉做研究評論。兩篇文章對不同稅收管轄權下的“常設機構”處理作了較完整、細緻地對比，對完善陸台兩地分別對非居民，或“固定營業場所與代理人課稅”實施管理提供很好的借鑒，也對國際稅收就此課題的研究理論作出貢獻。

三是個人在實際工作中對“常設機構”問題的一些理解，願意借此機會提出，與朋友分享和探討。

四是針對“常設機構”研討工作提一些想法，僅供參考。

## 一、關於本屆研討會及“常設機構”議題

我對本屆研討會子課題一：《常設機構課稅之國際比較研究》研討會的總評價是：研究方向正確，設題立意明確，研究方法得體，研討自由高效。

研究任何題目，必須因應具體環境和形勢，而後確立研究方向。當前經濟發展已呈全球化，稅源跨國、跨境流動日趨普遍，爭奪激烈。再加上關聯企業轉移利潤、侵蝕稅基嚴重等系列問題，為促進經貿活動和人員交流，規範維護市場公平秩序，加強對非居民稅收管理，已成為稅務機關一項十分重要工作。“常設機構”（Permanent Establishment, i.e. PE）是國際稅收協定（下稱“協定”）的專門用語，有其固有的概念和解釋，雖然國際通行的OECD（經合組織）和UN（聯合國）兩個協定範本和世界上數以千計的協定就其有不同的表述和理解，但是，就基本概念和處理原則而言已基本一致，為廣大國家或地區稅務部門所接受。即使在國（區）內稅法中也頻獲認可與借

鑒。因此，在當前形勢下，研究“常設機構”是一個非常必要和及時的課題，研究方向和主題都是正確的，既能進一步豐富、深入國際稅收理論上的研究，又可在解決新經濟形勢下出現的關於稅收管轄實務問題方面提供指引意義。

## 二、關於兩位作者的論文

作者採用“比較稅制”方法做研究比較適當，使得問題要旨能在比較中得以突出和深化。“適當”的工作方法無疑是工作成功的重要保障，當然，精細到具體問題，作者出於不同角度的考慮，在構思和寫法上自然還會有差別。例如，參照的“比較物件”似有不同，廖文通過設列具體案例，以臺灣稅收管轄法律的處理規定與中國內地、美國關於固定營業場所與營業代理人的稅務處理辦法和 OECD 規則交叉比較；連文則主要擷取法國、義大利和加拿大三國做比較，並且，引用這些國家的國內法和其與其他國家的稅收協定條文，進一步說明對有關評析案例的稅務處理問題。使觀察角度進一步擴大，解決問題思路更加豐富，達到互補效果，這也是我們會議追求的目的之一。

廖文主題鮮明，內容嚴謹，結構性強，“評析”高度聚焦主題，“建議”切中實際。文章圍繞“臺灣固定營業場所與營業代理人”主題拆分出六項具體子議題，就“臺灣常見的幾種類型”“常設機構”分別在不同法律政策與實務操作方面進行比較，在闡明臺灣的概念認定和處理原則與方法之後，在“與其他課稅管轄權規定之比較”中選擇主要與美國、中國內地和國際通行的兩個稅收協定範本（OECD and UN Model）比較，經簡要評析後得出與原提出問題相對應的具體建議。

連文的特點是內容豐富完整，搜集、整理法國、加拿大、澳大利亞等多國關於“常設機構”稅制資料，佐證說明觀點。在其文章第二部分專門立論說明、評介中國內地的“常設機構”稅收管轄現狀，並從立法、稅收協定和征管模式等多方面探討現存的與“常設機構”管理不盡適應問題。在第三部分“常設機構”課稅的國際比較”中，將紛繁複雜的，業已存在的各種“常設機構”形式簡明地歸納為“固定場所型”、“工程型”、“勞務型”和“代理型”幾大類，分別對其做針對性較強比較和分析。

此外，與“常設機構”密不可分的還有一個重要問題，就是其產生利潤的具體確定。法律、法規都明確要採取“利潤歸屬”原則，對來源於“常設機構”的利潤要依法徵稅。問題是確認其存在之後，如何運用這一原則，具體計算應歸屬所得數額。連文特別提到國際上運用較多的“獨立企業核算方法”“公式分配法”以及“總利潤法

，並分析了各自的優點和特點，認為第一種方法更能體現獨立企業的公平交易原則，但也有不利執行之處。實際上，陸台兩地對“常設機構”的利潤徵稅均有採用“據實帳簿按法定稅率”和“核定利潤率”徵稅實踐，而且，由於規範建帳和管理上的一些具體問題，在中國內地後種方法更較為常見。

### 三、“常設機構”——一個鎖鑰性概念

迄今，中國內地已對外正式簽訂 99 個綜合性稅收協定，另與香港和澳門簽訂兩個“稅務安排”，基本覆蓋世界大部分地區和多個經濟體。在這些“協定”和“安排”中，和世界其他稅收協定一樣，都離不開“常設機構”條款，由於締約對方情況複雜，中國內地對外談簽的文本不可能完全一致。但是，對非居民跨國（境）所得稅收管轄原則卻是一以貫之的。具體的協定結構和條文主要是參照 OECD 和 UN 兩個範本及其大量“注釋”（Commentary）。

臺灣採用所得來源原則課稅，稅法規定對總機構在“境外”而有來源於台所得者，要就該項所得徵稅；中國內地所得稅法規定非居民企業概念，要對其“機構場所”，或按照稅收協定規定構成的“常設機構”，來源於中國內地的所得徵稅。於是，對其實施稅務管轄便產生一系列涉及“常設機構”的問題。因此，我認為只有掌握好這把鑰匙才能打開非居民企業稅收管理之門。

關於“常設機構”的定義，在諸稅收管轄法律中，有許多不同稱謂，在 OECD 協定範本 5 條 1 款中卻只有一句話，即“是指一個企業進行全部或部分營業的固定營業場所。”其意涵蓋空間上有位置、時間上有長度、且有經營活動的相對固定場所。

第 2 款特別列出六項常見的屬於“常設機構”例子，都具有抽象概念所含特徵。實際上，大千世界的眾多經營形式遠不能被僅僅列名的幾項所限。這種理解在世界屢見不鮮。如連文中例證：“法國最高行政法院認為此清單並不詳盡，“常設機構”應適用於符合條款中一般定義的任何機構。”

第 3 款 OECD 範本僅列出“工程型”活動限時 12 個月以上構成“常設機構”。而 UN 範本則加列第 2 項，將勞務型活動，指“諮詢及監督管理”等活動也限時列入範圍，中國內地簽定的協定多採用 UN 範本寫法，更傾向維護來源地稅收權益。除此之外，確定構成“常設機構”的時間長度是個關鍵點，協定中視締約對方具體情況從三個月到三年的情況都曾有過。

這種工程、勞務型活動在中國內地出現很多，我們借鑒許多國際上較為成熟，在國內又可行的“範本注釋”部分內容，有些已經成為執行協定的有效“指引”。

第4款專門針對倉儲類型活動排除構成“常設機構”情況，此款規定很對應廖文提出的問題。我們在執行該條款規定時，主要還是依據OECD範本的“注釋”，即企業專為儲存、陳列或交付本企業貨品目的的設施，企業專為儲存、陳列或交付目的而保存的本企業貨品的庫存，和專為委託另一企業加工的目的而保存的本企業貨品的庫存三類不能構成“常設機構”。非常值得注意的是該款第5項，規定“專為本企業進行任何其他準備性質或輔助性質活動的目的而設有的固定營業場所”不能成為“常設機構”。“準備性質或輔助性質活動”（Preparatory or Auxiliary Character）是非常難界定的，“決定性的標準是固定營業場所活動本身是否構成企業整體活動的基本的和重要的部分”，“每一個案件要根據其具體情況加以判定。

還要說明其中的“交付”（Delivery）貨品問題 UN 範本未將其列入“常設機構”的排除項，也就是說，與“交付”貨物或商品有關的場所或庫存應構成“常設機構”，認為這種“交付”已經構成企業經營活動的重要營利部分，超出可以免徵稅收的“準備性質或輔助性質活動”範圍。

第5款是典型的代理人服務型“常設機構”。在代理人為其企業活動時，有時甚至無有“固定營業場所”，也被認為在活動所在國存在“常設機構”，但該“非獨立地位元代理人的活動行為特徵須是“有權”、“並經常行使這種權力以企業的名義簽定合同”。有權”可以理解為參加談判合同條款，並非必定是合同最後簽字人。“經常”可理解為次數相對較多。然而，即使不是“經常”，卻是有關重大合同專案代理，也有納入“常設機構”外延解釋範圍的可能。

第6款規定經紀人、一般傭金代理人等獨立地位代理人按照常規經營本身業務，不能成為另一外國企業的“常設機構”。在此情況下，判斷這個人是否獨立于所代表企業，“取決於其對於該企業承擔的責任程度。”

關於具體計算“常設機構”營業利潤問題，中國內地所簽協定第7條中採用OECD範本的“利潤歸屬原則”，明確僅以歸屬於“常設機構”的利潤計算徵稅，不能將徵稅權擴大至企業不是通過該“常設機構”取得的利潤。協定中很少採用UN協定範本提出的“引力原則”。實際稅收征管中，由於各種類型“常設機構”情況差異較大，準確計算歸屬利潤頗為複雜。如果會計帳簿不合規或未有立帳簿，多採用核定

利潤率方法處理。

涉及利潤歸屬問題還有一個重要原則，就是“歸屬於“常設機構”的利潤應該是與其完全獨立的企業（而不是其總機構）按照通常的市場條件和價格進行交易所應取得的利潤”，這樣確定的利潤應該是處於正常和準確。總之，對營業利潤的徵稅，以“常設機構”為原則確定來源地的稅收管轄範圍，以利潤歸屬和獨立企業原則限定來源地的稅收管轄程度。

## 四、幾點想法

結合陸台專家、學者的論文，和個人對國際稅收的研究，提出如下幾點想法。

### （一）關注國際稅收動態，搜集“常設機構”資料

國際稅收研究與國際經濟形勢密切相關，只有認清形勢，才能目標明確，當今世界經濟已呈一體化，導致跨國（境）經貿稅活動普遍，與之相伴的稅收管轄必定成為全球性議題。OECD推出〈〈稅機基侵蝕與利潤轉移報告〉〉（BEPS）及行動計畫，意味著國際稅收研究進入一個新階段，實施百餘年的國際稅收規則可能重塑。為此，我們必須密切關注國際發生的動態，特別是關於“常設機構”方面的資訊，因為它正是國際稅收“遊戲規則”的核心部分之一。

另一方面，廣泛研究國際關於“常設機構”管轄實踐經驗，這應當包括多種類型經濟體國家，特別是新興經濟體國家。也要特別注意搜集中國內地和臺灣的“常設機構”管轄實踐案例，集思廣益，博採眾長。資料基礎越牢，研究才能開展地越好。目前，我們還主要是以國際通行的兩個範本為基礎，在新形勢下，高新技術和新經濟形式的出現，肯定會導致傳統規則調整。例如蓬勃興起的電子商務如何適用“常設機構”規則問題，需要我們做進一步研究。

### （二）提升法律級次，提高法治效率

中國內地的論文中提到一些立法方面的建議，說明大家對“依法治稅”的關注，也說明實行“稅收法定主義”的重要性與必要性。“規則”就是經必要程式訂立的共同遵守條款，必須有權威性，保證其得以實施，並且保證其效率。若作到這兩點，在可能的條件和必要的程式下，顯然層級高一點執行上更為有利。

目前，在中國內地還不具備條件將行政部門規章全部上升至較高立法層次，因此

，一些行政法規、部門通令等檔作為補充也十分必要，要在合理授權條件和一定範圍內也可“暫行”。中國內地對外簽定的稅收協定屬於高級次法律層級地位，締約國必須善意遵照執行，根據〈〈維也納條約法公約〉〉第 26 條“條約必須遵守”和第 27 條“國內法與條約之遵守”規定，稅收協定要優先國內法執行。但是，具體到“常設機構”規則執行問題，還要及時發出許多部門檔，明晰條文解釋，指引其執行。例如，中國內地與新加坡的新協定於 2007 年 7 月 11 日簽定，接著即發佈〈〈關於我國和新加坡避免雙重徵稅協定有關條文解釋和執行問題的通知〉〉檔，其後又發佈包括“常設機構”內容在內的一系列“協定條文解釋”檔，這都是很好的做法。如果國際稅收研究工作能對處理具體業務問題有所作用，才是真正體現其價值。

### (三) 機構配合協調，職能分工合作

中國內地稅務機構有國家稅務局和地方稅務局兩個系統，當然，所有稅收業務統一由國家稅務總局負責管理。討論中的“常設機構”業務兩個系統均有涉及，只有工作配合得力，才能真正管理好非居民納稅人相關稅收業務，否則，不只是重複工作，行政效率不高，納稅服務不到位的問題，甚至損失稅源。舉一例說明，“常設機構”的認定基本由國稅部門管理，而外籍人員的個人所得稅由地稅管理。如果前者已認定構成“常設機構”，只徵收了屬於自己負責的稅收，未與地稅協調，就很可能漏征地稅部門負責的，在機構、場所工作的勞務人員的個人所得稅。因為根據協定第 15 條“非獨立個人勞務”第 2 款第 3 項規定，在“常設機構”採用核定利潤率方法核定利潤徵稅時，由於其報酬已從企業應稅所得稅基中扣除，該勞務人員的報酬應視為由“顧主設在另一方的“常設機構”或固定基地所負擔”。如對其漏掉徵收個人所得稅，則造成稅收損失。

### (四) 擴大國際稅收宣傳，培育人才隊伍

中國內地經濟暫還存在發展不盡平衡情況，因此各地對國際稅收方面工作的開展也有很大差距，呈現“上緊下松”、“東強西弱”現象。國際稅收理論研究多在“頂層”，而實踐活動則多發于東南沿海經濟發達地帶。我們應當積極開拓視野，應對國際稅收新時代的各種挑戰，爭取在重塑國際稅收規則的世界舞臺上有為有聲。這需要我們塌實地努力學習，積極借鑒，廣泛宣傳國際稅收規則，使其由“小眾”走向“大眾”。同時，大力培育並吸收合格的青年人才加入國際稅收工作隊伍，我們的明天一定會更好。

## (五) 密切合作機制 助力研究工作

本屆研討會是“第二屆海峽兩岸國際稅收交流研討會”，許多國際稅收領域專家、學者積極參與，踴躍撰文，確實從中學到很多東西。上會的兩篇論文，從文體到內容，就都已充分體現出“互補性”優勢，廖文在其論文的最後部分，認為“參照中國大陸法規中將服務費設算一定比例（不高於 10%）並只就該部分服務費納入徵稅範圍，可說是更為合理的做法，可作為臺灣在類似類型上的參考。”中國內地方面也肯定會有很大收穫，比如，臺灣關於自由貿易區的很多稅收管理經驗和做法就很值得我們學習。希望這種會議越辦越好，一屆更比一屆強。

# 常設機構（固定營業場所）課稅問題

葛克昌\*

## 一、問題概說

此次研討會，有幸參與兩岸稅法實務界人士之稅法問題探討，得以增進對兩岸實務困境與學理探討之理解，受益良多。在對兩篇論文予以補充及就教之外，先從國家課稅權觀點，說明常設機構之作用。

課稅高權為國家高權統治權之一部分。課稅高權有其地域及事務之兩面，後者涉及中央與地方權限劃分，一般可分為課稅立法權、課稅行政權與課稅收益權。前者在國際公法上適用領域原則，一國之法律、行政處分與法院判決原則上不及於他國領域。但對國外之經濟行為與國外財產，在納稅義務人與課稅國有住所、居所、國民或財產關係，仍承認其課稅權<sup>91</sup>。

依地域之課稅高權一般分為屬地主義、屬人主義二類。其區分標準主要在於課稅主體及課稅客體，前者（課稅主體）主要區分為居住者及非居住者，後者（課稅客體）則區分為境內來源所得及境外來源所得。僅以課稅客體區分者稱為屬地主義，亦即凡具有境內來源所得者皆一體課稅，課稅主體是居住者或非居住者在所不論。屬人主義則僅以課稅主體區分，凡居住者不論其所得來源為境內或境外，該居住者的全球所得皆需課稅。

屬地主義較傾向依據受益負擔原則課稅，除具有針對納稅主體之境內來源所得課稅，符合受益負擔原則外，更因課稅客體均在國內，而有課稅資料蒐集與查核容易的優點，但因僅針對所得來源不同，做為是否納入課稅範圍的標準，因此有鼓勵資本外流，不符租稅中立原則及影響國內經濟發展之虞；在境外所得日益增加情況下，單方面的放棄對國外所得課稅主權之行使，除有損稅源及稅收外，亦有減少未來租稅談判籌碼之慮；另一方面，應稅所得未能包含個人全球所得，亦有違量能課稅原則；甚且，就金融性對外投資或短期性國際勞務所得等之特殊情形而言，課稅主體享有本國政府提供之公共服務卻無須課稅，實有違受益課稅原則。

屬人主義乃依據量能原則課稅，以課稅主體之全球所得作為課稅客體，較能顯示納稅人之整體納稅能力。但如僅對居住者為課稅對象，對於非居住者享受本國公共服

---

\* 中華產業國際租稅學會理事、台灣大學法律學院教授兼財稅法學中心主任

<sup>91</sup> K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, 1993, S.1076.

務所取得之境內所得若未納入課稅範圍，則有損受益課稅原則；再者，由於對居住者之全球所得課稅，因此需掌握納稅人於境外之相關課稅資料，增加稅務行政之複雜性。

單獨採行屬人主義抑或屬地主義，皆有存在不符租稅公平主義之處，是以大部分國家皆已改採屬人兼屬地的折衷主義，以課稅主體為主要區分標準，並輔以課稅客體之區別。此主義之意旨，乃先酌依特定標準，確定課稅主體，並以所得多寡衡量其納稅能力，以作為課稅的標準；進而再針對雖不符合特定標準，但仍居住於境內享有同等保護及利益者，予以課稅，以匡屬人主義之不逮<sup>92</sup>。

一般公司稅或法人稅法（企業所得稅）原則採屬人主義，就本國企業全球所得課稅；但亦多輔以外國企業境內所得仍予課徵所得稅，稱之為屬人兼屬地主義。惟外國企業境內所得雖須課稅，境內如無常設機構，難以（對淨利）結算申報；不得已僅得就毛利就源扣繳。常設機構認定對外國企業是否適用企業所得稅（營利事業所得稅）模式具有關鍵性法律概念，但在兩岸稅法未對其予以闡明。以下試就福建地稅局（連開光先生為組長）與廖烈龍會計師陳薇芸律師之兩篇論文，分別提出心得如次。

## 二、福建地稅局乙文

### （一）該文主旨

以連開光先生為課題組長之福建省地方稅務局，提出「常設機構課稅的國際比較研究」論文，旨在對跨國企業營業利潤課稅，各國常採用「常設機構概念」及「常設機構原則」，大陸稅務機關亦然，但對常設機關之認與研究均處初步階段，該論文藉國際比較以釐清問題，並提出具體建議。（見該文 P.1）自有相當意義。

### （二）對大陸常設機構課稅之問題分析

該文主要亮點，在於對常設機關課稅大陸實務問題之分析，提出（1）稅收立法落後，包括實體法、程序法、稅收協定修正之落後；（2）徵管模式之不適應，其中包括國稅、地稅之分稅制，造成執法上重疊或真空地帶；徵管模式多側重居民企業自行申報，對非居民企業之扣繳未能落實。專門機構管理已不適應現代非居民企稅源支付之代扣代繳；（3）徵管方法不適應常設機構管理的要求，據該文分析，現行實務對常設機構稅源控管，仍以對外支付稅務開具稅務證明備案工作為主。此種方式由於稅源控管時間落後；而專業銀行對大客戶依賴，常自行放鬆出具稅務證明的要求，境

---

<sup>92</sup> 葛克昌，綜合所得稅屬地主義之檢討與改制，收入所得稅與憲法，三版，2009年，頁463以下。

內控管失靈，境外追繳過於困難常予放棄；外匯部門與稅務部門信息不能全面分享。此外，常遣人員個人所得稅存在較大漏洞；常設機構十之八九採核定徵收者，導致稅收流失，再加上國際稅收信息化徵管手段，遠落後於居民企業。此類分析，非對實務有長期經驗者，不克如此深入。

### （三）常設機構課稅的國際比較

論文對國際比較方面，係針對常設機構之判定、類型，及利潤歸屬。而用以比較之國家為法國、澳大利亞及加拿大；惟何以選定該三個國家，究竟因美國、日本比較者已多，或三個國家有何特殊之處，值得特別選出？又論文並無引註及參考文獻，吾人難以理解其使用資料來源。如能予以補充，論文價值將增益不少。

不在境內依本國法成立，其實際管理機構又不在境內，謂之非居民企業。此種企業就境內所得課徵企業所得稅，但境內如無常設機構，難以對淨利結算申報，不得已只能就毛利就源扣繳。如何判定常設機構，或僅為輔助性機構，就稅課即屬重要。惟「常設機構」為 OECD、UN 範本及國際所得稅協定的概念；國內稅法多以「機構、場所」或「營業場所、常設代理人」概念，<sup>93</sup>二者雖常予混用；亦即實務對國內法「機構、場所」概念（大陸企業所得稅法第 2 條第 2 項），常用協定之「常設機構」概念，<sup>94</sup>但實際運用上「機構、場所」較「常設機構」賦予更豐富更切實際的內涵。按各國所得稅法對「機構、場所」的闡明，旨在解答下列問題：區分「與機構、場所有無實際聯繫」的所得，其目的何在？大概言之，有三種不同考量：（1）非居民在東道國是否有能按期結算申報之期待可能性？（2）非居民在東道國之設施、設備，是否僅微不足道的事物功能，而非從事真正營利活動？（3）非居民企業具何性質，應適用較低稅率？亦即其量能負擔稅捐之能力為何？此前二者出徵管便利考量，第三問題是經濟政策核心考量，而「常設機構」之考量主要在第二類問題。至於第三類問題則為美國自 1960 年以來稅法核心。<sup>95</sup>自 20 世紀末，則注重納稅企業之基本權保障。論文如能對「常設機構」與「機構、場所」予以釐清，更有助於法律之適用。本論文所謂在常設機構判定上，應沿用 OECD 和 UN 範本規定，但對不同類型的具體規定，可以考量國情（見該文 P.9）。如何考慮國情，似乎仍應考量其立法目的，而非以國情不同，恣意判斷。

<sup>93</sup> G. Frotscher, *Internationales Steuerrecht*, 2Aufl, 2005, S.131.

<sup>94</sup> 〈中華人民共和國企業所得稅法〉條文精解與適用，劉劍文主編，2007年6月，頁30。

<sup>95</sup> 崔威，外商投資二元課稅模式及其政策取向—基於「機構、場所」概念區分，收入葛克昌、朱大旗，吳德豐主編，大陸企業所得稅法釋論，元照，2009年4月，頁122。

#### （四）完善常設機構課稅措施

論文提出六種改善措施，對實務有很大助益，惟如不單從稅捐徵收更切實、稅源掌握更全面，而能從國家經濟政策考量；特別從依憲治稅、依法治國觀點，就憲法上平等原則要求所衍生之量能平等負擔原則<sup>96</sup>及納稅人經營管理自由，增進徵納雙方之協同合作。就非居民企業之機構，是否為常設機構，如能建立事前預先核釋制度，使納稅人投資時能預見其稅捐負擔；在申報時能予以適度輔導，則就常設機構之闡明，更能符合稅法之時代潮流。

### 三、廖烈龍、陳薇芸論文部分

該論文就外國公司（非居民企業），如有固定營業場所與營業代理人，就境內所得之淨利按結算申報，徵收營利事業所得稅 17%；無固定營業場所與營業代理人，則以毛利按 20%就源扣繳。問題是既無固定營業場所與營業代理人，無從期待屆期結算申報，只得以毛利就源扣繳，但既以毛利扣繳稅率 20%，何以較有固定營業場所既能扣除成本費用，利率 17%反較按毛利為高，其邏輯何在？<sup>97</sup>箇中原因可能是營利事業所得稅率由 25%至 17%時，未能同步考量就源扣繳之稅率。而結算申報者縱未盡協力義務，仍可按同業利潤標準推估核定；而未及時扣繳則有重罰。此種區別待遇，是否符合量能平等負擔？而在比較法上分析，是否有所影響？

#### （一）各國稅法特殊性

該文提到每一課稅管轄權的稅法都有其特殊性。（見該文 P.4）不過如果差異過大，造成跨國企稅務管理負擔，也可能對吸引外資造成不利影響。此種論證說理很有說服力。如果需要補充者，如與國際通行課稅方法有重大差異，須有說明義務，說明其稅法之特殊性何在，何以與國際通用者不同。亦即如有合理正當事由，雖得以為差別處置；但未加具體說明，不得僅以國情不同而恣意為差別處置。此亦為該文之分析之價值所在。

#### （二）協定與無協定

O E C D租稅協定範本，所考量者與固定營業場所與營業代理人不同，後者係認其有結算申報能力，得以就淨利較正確估量其負擔稅捐能力，並考量經濟政策。而協

<sup>96</sup> 量能原則與國際稅法關係，參 G. Frörscher, Internationales Steuerrecht, 2AufL, 2005, S.13ff.

<sup>97</sup> 例如大陸具有機構場所者，按淨利課徵 25%；無者，就境內毛所得課徵 10%。對於後者，不僅無法期待其結算申報，又無在境內長期持續之商業行為，宜以較低稅率。

定範本係兩訂約國，就所得應歸屬何國而為劃分。誠如文中所指出台灣租稅協定僅 27 條，稅法是否完全與協定範本一致，可能仍有到不同考量加以斟酌，在稅法判決理由及違害審查方法，但二者基本法理仍有相通之處，如能再加上量能平等負擔原則，則更增益全文價值；雖如此，該文提出之法律問題，不論實務或學理均極具參考價值，值得進一步討論。

## 子題二：實際管理處所(機構)課稅之國際比較研究

# 實際管理機構課稅的國際比較研究

上海市國際稅收研究會

**內容摘要：** 本課題初步厘清此制度的國際演進基本框架，進而跟蹤我國實踐發展，梳理相關規定，並結合上海本地實踐，清晰目前的基本情況及待深化解決的問題。在此基礎上，有針對性地借鑒國際經驗，綜合運用方法細化具體問題的探討，進行較為綜合的國際比較研究，並提出切實的政策借鑒。

**關鍵字：** 實際管理機構 國際稅收協議 國際反避稅

## 一、背景研究與本課題研究意義

### (一) 背景

#### 1. 跨國企業組織架構這方面的調整及其經濟實質<sup>98</sup>

隨著我國經濟越來越國際化，人員、資本的國際流動進一步增強，跨境企業組織架構不斷創新，對國際稅收的納稅義務、稅率差異、稅收利益、稅收管轄權、國際稅收協定的研究就更為複雜和迫切。

跨國企業通過避稅港或低稅區，通過基地公司、導管公司、子公司、總分支機構等多種組織形式，構建出龐大的公司架構，一方面保持了公司經營的靈活性，另一方面也取得了稅收負擔減輕的利益。

企業的組織調整及其經濟考量，背後是國際規則的利益格局。本課題所研究的實際管理機構地在不同國家有不同界定。目前國際上有兩個版本的協定：OECD 稅收協定和 UN 稅收協定，這些協定背後也體現出利益的傾向性。OECD 稅收協定範本是一個發達經濟體組織制定的規則，一定程度上傾向於發達國家的傾向，聯合國稅收協定範本則更加強調來源地國的徵稅權。

#### 2. 國內法律的跟進調整

2008 年 1 月 1 日起施行的《中華人民共和國企業所得稅法》正式統一了我國內、外資企業的所得稅法，與國際稅制相接軌，確立了“註冊地”與“實際管理機構”結合的認定標準。這是我國首次引入“實際管理機構”且現今仍有效的對企業所得徵稅

<sup>98</sup> 在本課題中，跨境企業可能比跨國企業這個概念更為準確，但考慮到用詞的習慣性，在此仍然用跨國企業，但必須指出，其中包含了跨境企業這一內涵。

的法律規定。總體上來說，這一法律規定只是提出了“實際管理機構”是區分企業是否是“居民企業”和“非居民企業”的原則性標準之一，但並未對“實際管理機構”進行具體規定。自 2008 年 1 月 1 日起施行的《中華人民共和國企業所得稅法實施條例》中對實際管理機構進行了更為具體的規定。此外，國稅總局也針對這個問題有專門檔出臺，這些規定得及時出臺，體現出國內對這個論題的跟進與調整，這都為相關問題的解決提供了法律依據。

### 3. 國際上這方面的研究概況

我國國內稅法在不斷改革向國際慣例靠攏，對於稅收協定的研究探索也在不斷加深。

OECD 協定範本其內容的更新及時，能適應和解決經濟全球化帶來的各種問題，現已成為絕大多數國家簽訂稅收協定的主要參考文本。該範本關於電子商務、股票期權等問題的研究一直處於領先地位。遵從國際慣例，保護各國自身的主權和利益，是各國致力於研究 OECD 範本下實際管理機構發展的新特點新問題的最主要的動力。

國外的研究系統、全面，而且各國的具體做法也各有特點，外文資料豐富，有很多觀點值得我們借鑒。但受文字語言和資源來源的約束，真正譯成中文並能及時更新的中文資料並不是太多。

學者也在盡力地研究 OECD 協定範本，並且比較各國的企業所得稅涉外稅收制度，提供相關資料，有些觀點也確實為我們改革涉外稅收制度所借鑒。然而也存在一些不足之處，主要表現在：一是我國學者的研究許多偏重於介紹性研究，而且資料更新也不夠及時；二是比較研究與我國的實際結合還不夠緊密，較少能夠深層次指出其對我國的借鑒或啟示之處。

## (二) 研究意義

### 1. 國際借鑒的理論深化的意義

從目前大多數國家的規定來看，當國際稅收協定與國內稅法不一致時，國際稅收協定處於優先執行的地位。目前其他許多國家也主張國際稅收協定不能干預締約國制定、補充和修改國內稅法，更不能限制國內稅法作出比稅收協定更加優惠的規定；如果國內稅法的規定比稅收協定更為優惠，則一般應遵照執行國內稅法。國際稅收協定在少數國家並不具有優先於國內稅法的地位，例如美國。

中國是主張稅收協定應優先於國內稅法的國家。所以學習國際經驗就更為重要。把國際通行的做法理解透，對我們未來發展有清晰的認識。在掌握國際經驗的基礎上，再結合我國的實際，思考二者的聯結、溝通、轉化，發現新問題，處理新問題，制定出更為對我國經濟發展更為有利的國際稅收策略。

## 2. 對上海本地實踐的總結意義

對實際管理機構的研究，是上海建立“四個中心”的相關重要政策的研究範圍。上海在實際管理機構的實踐活動，也是一個不斷探索深入與完善的過程。在嚴格遵守總局相關政策檔的基礎上，上海也有這方面的一些可行經驗。將這些實踐中的成果加以總結，有利於上海稅務部門這方面實踐的深入，可以進一步有效抑制一些居民企業的逃避稅活動，進一步實現稅負公平，營造企業公平競爭的良好稅收環境。

## 3. 為我國這方面法律與實踐的改進提供支持的現實意義

OECD 範本的研究一直處於領先地位。我國經濟發展中也出現了這些新問題，因此，需要從遵從國際慣例以及保護我國自身的主權和利益來研究 OECD 範本框架的實際管理機構的發展歷程、更新特點及熱點問題，這將對我國的稅收協定工作的完善，以及更好地保證我國的國際稅收利益都有一定的指導、借鑒意義。

而對這些實際存在的新情況新問題加以深入研究，能使我們不斷地學習和研究，學習國際先進的處理辦法，為我國這方面法律與實踐的改進提供支持。

## 二、上海實踐情況

### (一) 我國政策法規的脈絡梳理：

2008 年新企業所得稅法頒佈實施，根據國際通行做法選擇了地域管轄權和居民管轄權相結合的雙重管轄權標準，把納稅人分為居民企業和非居民企業，引入了劃分居民企業和非居民企業的雙重標準：“註冊地標準”和“實際管理機構標準”。之後，“實際管理機構”課稅問題的相關政策規定陸續出臺，主要法規見下表。

圖表 1 “實際管理機構”課稅問題的相關政策法規

序號	文號	政策法規	主要精神
1	中華人民共和國 國務院令第 512 號	《中華人民共和國企業所得 稅法實施條例》	稅法中首次提出了劃分居民企業 和非居民企業採用"註冊地標準" 和"實際管理機構標準"的雙重標 準。
2	國稅發 〔2009〕82 號	《國家稅務總局關於境外註 冊中資控股企業依據實際管 理機構標準認定為居民企業 有關問題的通知》	國稅總局首次發文對涉及“實際 管理機構”課稅的具體問題進行 了初步明確。
3	國家稅務總局公 告 2011 年第 45 號	《境外註冊中資控股居民企 業所得稅管理辦法（試行） 》	作為國稅發〔2009〕82 號通知的 後續文件，對有關管理問題做出 了比較詳盡的規定，具備較強操 作性。
4	滬國稅所 〔2012〕15 號	《本市境外註冊中資控股企 業居民身份認定管理規程（ 試行）》	根據總局現有政策法規，結合上 海現實情況制定了本市企業居民 身份認定管理規程。
5	國家稅務總局公 告 2014 年第 9 號	關於依據實際管理機構標準 實施居民企業認定有關問題 的公告	對國稅發〔2009〕82 號通知有關 條款進行了修訂，主要體現在下 放審批許可權至省級稅務機關、 實施有效征管。

以上政策法規的發展脈絡和具體情況如下：

1. 《中華人民共和國企業所得稅法實施條例》（國務院令第 512 號）

2008 年的新企業所得稅法劃分居民企業和非居民企業採用"註冊地標準"和"實際管理機構標準"的雙重標準。實施條例根據註冊地標準，將依法在中國境內成立的企業界定為居民企業。同時採用實際管理機構標準，規定在外國（地區）註冊的企業、但實際管理機構在我國境內的，也認定為居民企業，需承擔無限納稅義務。實施條例對實際管理機構的概念作了界定，即實際管理機構是指對企業的生產經營、人員、賬務、財產等實施實質性全面管理和控制的機構。

2. 《國家稅務總局關於境外註冊中資控股企業依據實際管理機構標準認定為居民企業有關問題的通知》（國稅發〔2009〕82號）

該通知對涉及境外中資控股企業實際管理機構、稅收待遇和雙重居民身份協調問題進行了明確。

(1) 實際管理機構的認定標準

根據《企業所得稅法實施條例》第四條規定，實際管理機構的認定，涉及4個核心要素（即生產經營場所、人員、財務、財產）和一個關鍵認定標準，即全面管理和控制。82號文給出了4條更加細化的標準：

(2) 認定不同稅收待遇有差別

82號文規定，對於非境內註冊居民企業在中國境內投資設立的企業，其外商投資企業的稅收法律地位不變。

境外註冊中資控股企業由於實際管理機構在中國境內而被認定為中國居民後，在企業所得稅上就和其他在中國境內註冊的居民企業享受相同的稅收待遇。

(3) 雙重居民身份協調問題

境外中資企業被認定為中國居民企業後成為雙重居民身份的，按照中國與相關國家（或地區）簽署的稅收協定（或安排）的規定執行。

3. 《境外註冊中資控股居民企業所得稅管理辦法（試行）》（國家稅務總局公告2011年第45號）

對於註冊在境外的中資控股企業，且按照國稅發〔2009〕82號之規定，被認定為實際管理機構在中國境內為中國的居民企業的，45號公告進一步明確了對其適用的各項稅務管理規定。作為國稅發〔2009〕82號檔的後續管理檔，45號規定對於征納雙方而言，都有著很強的操作性。

4. 《本市境外註冊中資控股企業居民身份認定管理規程（試行）》（滬國稅所〔2012〕15號）

上海根據《國家稅務總局關於印發〈境外註冊中資控股居民企業所得稅管理辦法（試行）〉的公告》（國稅總局公告2011年第45號）和《國家稅務總局關於境外註冊中資

控股企業依據實際管理機構標準認定為居民企業有關問題的通知》（國稅發〔2009〕82號）的有關規定，制定了《本市境外註冊中資控股企業居民身份認定管理規程（試行）》

《規程》對境外中資企業應提交的材料、稅務部門處理期限、具體工作流程及各環節市局、分局工作要求提出了規定。其中，明確了境外中資企業應提交的8項材料和具體工作流程。

#### 5. 關於依據實際管理機構標準實施居民企業認定有關問題的公告（國家稅務總局公告2014年第9號）

國稅總局以公告形式對《關於境外註冊中資控股企業依據實際管理機構標準認定為居民企業有關問題的通知》（國稅發〔2009〕82號）有關條款進行了修訂。

主要調整的內容：調整了居民企業認定層級。調整了居民企業認定申請主管部門。  
c. 明確了股息、紅利等權益性投資的稅務處理。

## （二）上海實踐的基本情況

稅務當局既有針對性的管理措施，也有針對性的支援服務措施，從而形成了一個綜合型體系。

總體而言，上海的境外中資企業依據實際管理機構標準實施居民企業認定的總量仍然不多。以上海某區為例，近來的一次調研表明，目前有境外投資的企業共有7戶，包括了海運集團公司、投資股份公司、物流公司、進出口有限公司、資訊科技有限公司和電子線路保護有限公司等各類企業，境外法人企業數量為16戶，涉及的國家和地區有美國、德國、俄羅斯、義大利、日本、韓國、馬來西亞、阿聯酋、巴拿馬、賴比瑞亞及中國香港，對外投資總金額超過10億美元。

目前，對境外投資企業採取“資訊登記、嚴密監控、按時申報、及時備案”的管理方法。首先，對於有境外投資的企業，及時填報《“走出去”企業資訊表》，對企業境外投資情況做到心中有數；其次，對企業境外投資情況進行監控，及時取得企業境外投資變化情況的資訊，如：境外投資增減情況、境外投資盈利情況、境外利潤分回情況等，及時瞭解企業的即時資訊；第三，督促企業在年度企業所得稅匯算清繳中準確填寫《境外所得稅抵免計算明細表》及《關聯業務往來報告表》；第四，加強與企業的溝通，提醒企業對分回的境外利潤及時進行抵免限額備案。

今年以來，針對居民企業的認定這一問題，上海市稅務系統召開了專門的企業座談會，答疑解惑，為企業提供上門服務，增進了稅企互信，取得良好效果。並且，實踐中，雖然數量較少，上海稅務部門也依據相關規定，辦理了這方面的居民企業身份認證。

### (三) 目前存在的一些問題：

#### 1. 實施居民企業認定的總量不足

依據實際管理機構標準實施居民企業認定尚屬新興事務，目前上海市境外註冊中資控股企業居民身份認定的數量總體不多。調研表明，這可能是由於境外中資控股企業沒有股息、紅利等權益性投資收益可供分配，擔心當地政府不同意，造成雙重徵稅局面，認定為居民企業後辦稅成本提高，稅負變化需要綜合平衡等多種因素共同造成的。

#### 2. 稅務機關實施判定的啟動條件未標準化，流程不盡合理

《本市境外註冊中資控股企業居民身份認定管理規程（試行）》（滬國稅所〔2012〕15號）指出：“發現境外中資企業符合《通知》第二條規定但未申請成為中國居民企業的，對該境外中資企業的實際管理機構所在地情況進行調查，並要求境外中資企業提供上述資料。”該啟動條件較為模糊，有待進一步標準化。

《規程》同時規定由分局基層稅務所發起，僅由基層稅務所對未提出主動申請的企業進行初步判定，存在人才與時間精力不足的問題。

#### 3. 目前居民企業認定的標準應當進一步精細化、量化

雖然國稅發〔2009〕82號通知已對實際管理機構認定涉及的生產經營、人員、財務、財產給出了四條具體標準，以及一個關鍵認定要素即全面管理和控制，國家稅務總局2011年第45號公告列舉了認定時應該提供的具體材料。但是，判斷實際營利初構所在地的某些條件仍然缺少更加具體的量化標準，“主要控股”如何確定，在判定境外中資企業標準中運用的“主要位於”、“主要財產”、“經常居住”也沒有準確定義，實踐過程中難以把握，執行口徑不一。

#### 4. 已認定境外註冊中資控股居民企業的徵管問題

對於已被認定的居民企業，其流轉稅、財產稅、個人所得稅等均不在境內申報，

因此在企業所得稅征管時無法進行資料間的交叉比對。同時，一般來說，境外子公司的主要業務對象是境外企業，其收入取得不需要開具發票、成本費用不需要發票佐證，以何種原始憑證作為有效憑證，也缺乏現行稅收法規的支撐。同時，稅務稽查、核查時，原始憑證的調閱也有一定難度。

#### 5. 納稅服務方面存在的問題

被認定的中國稅收居民，因其不需要在國內進行工商註冊，因此無法取得組織代碼、營業執照、境內銀行帳戶等稅務登記相關資訊。國家稅務總局 2011 年第 45 號規定境外註冊中資企業可憑居民身份認定書、境外註冊登記證件以及稅務機關要求提供的其他資料申報辦理稅務登記，由主管稅務機關核發其臨時稅務登記證及副本。由於其未在境內工商註冊的特殊性，因此無法按正常企業的工商、外管、稅務聯合年檢程式辦理，需要稅務機關對此類企業制定特殊稅務登記及年檢的具體操作辦法，以方便納稅人。

#### 6. 相關稅務人才的培訓及儲備不足

針對境外中資企業居民身份認定業務的人才儲備不足，幹部素質亟待提高。當前幹部隊伍結構不合理，“複合型”人才缺乏尤其在基層稅務機關比較匱乏，相關稅務人才的培訓及儲備問題更加突出。

### 三、國際比較

#### (一) 認定標準：內涵界定及其演變

實際管理機構（“place of effective management”）的提出，其指向在於解決納稅人的身份確定這一問題，目的在於解決稅務方面企業的雙重國籍、重複徵稅的衝突問題，以一種“打破僵局”的方式，來確定稅務居民問題。

實際管理機構標準產生於英國判例法。進而加拿大、澳大利亞等英美法系國家擴展使用，並最終成為一種國際上的主流規則。<sup>99</sup>

實際管理機構標準注重的是經濟事實，而非企業的法律地位。採用這一標準可以有效堵塞稅收流失漏洞，但在判斷上難度較大，因為經濟現象和事實錯綜複雜，法人

---

<sup>99</sup> 胡剛，論居民企業“實際管理机构地”標準的確定，《揚州大學稅務學院學報》2009 年 6 月第 14 卷第 3 期。

的管理機構通常是董事會所在地，而董事會所在地及其經常開會、決策的地點又比較容易改變，用它來判定管理機構所在地，尺度難以掌握，有必要堆砌內涵細加分析。

#### 1. 內涵：實際管理機構的內涵，各國之間仍有差異。

我國新企業所得稅法“實施細則”規定，實際管理機構是指對企業的生產經營、人員、賬務、財產等。實行實質性全面管理和控制的機構。但也存在最大程度的共識，這體現在 OECD 稅收協定中。

根據《OECD 評釋》2000 年更新版定義，所謂“有效管理機構”，它應當是“企業業務所必需的主要管理和商業決策的實際作出機構”，因此，它應當是制定運營決策並能採取行動影響企業全域的最高管理機構。一個企業可能有一個以上的管理地，但是在同一時間卻只能有一個有效管理機構。

在 OECD 內部，對實際管理機構所在地的認定標準主要有兩種：

一種是英國、澳大利亞、愛爾蘭等採用的管理和控制中心所在地標準，例如英國在很早的一個判例，就認定“公司的所得稅法住所地應當在其實際業務所在地。我認為這是一個正確的規則，公司實際業務是在其管理中心和控制機構所在地進行” P158，採用這種標準的還有加拿大、中國香港地區、以色列、馬來西亞、紐西蘭、挪威、葡萄牙、新加坡、斯里蘭卡等；

一種是德國、荷蘭採用的管理機構所在地標準，它們以控制管理或日常管理為特徵，採用這種標準的還有丹麥、西班牙等。

OECD 稅收協定範本第 4 條第 3 款規定了實際管理機構所在地為判定法人居民身份的優先標準。它確定了打破僵局原則(tie-breaker rule)(OECD 稅約範本第 4 條第 2 項及第 3 項)，認定僅為一方締約國之居住者，以此來解決雙重居民身份問題。

不僅 OECD 的發達成員國採用實際管理機構所在地作為確定公司居民身分的優先標準，《聯合國稅收協定範本》也採用實際管理機構所在地作為居民確認的標準。可見，這一標準在國際上被普遍採納。

#### 2. 演變：從“因素說”到“層級遞進說”，以及“實質重於形式原則”的補充

根據實際管理機構的內涵就可看到，認定實際管理機構所在地時需考慮許多因素，主要有：認定物件的經濟實質、主要經營管理活動所在地、掌握決策權或控制權的

人員所在地等。P67 因此，這種觀點可稱為“因素說”。在 2003 年，OECD 技術顧問組又在《實際管理機構所在地：對 OECD 稅收協定範本修改的建議》討論稿中，針對管理決定的做出和正式公佈不再同一個地方這種情形，又提出要考慮其他因素，通過拓展解釋來精煉概念內涵，這是一種改進版的“因素說”。

“層級遞進說”（hierarchy）同樣是由上述顧問組提出，但超越了“因素說”，代表了一種不同的思路，可以取代現有的實際管理機構所在地的決定規則。採用層級遞進方法解決公司雙重居民身份問題，在兩個締約國意見衝突時，應按照以下規則確定其居民身份：（a）公司應該被視為只是其實際管理機構所在地的居民；（b）如果公司實際管理機構所在地不能確定，或不在任何締約國之內，則公司應被視為只是下面締約國的居民，選擇一：經濟關係更密切的締約國；選擇二：進行主要經營活動的締約國；選擇三：做出高級行政決定的締約國。（c）如果按照上述還不能確定公司居民國，公司應視為規定其法律地位的法律所屬國的居民；（d）如果公司的法律地位不是由兩個締約國的法律來規定，或兩個締約國法律都有規定，或不能確定規定其法律地位的國家，締約國當局應通過相互協商解決。

此外，針對現實中還有一些較為複雜的情況，各國也相繼提出並實踐了“實質重於形式原則”，<sup>100</sup>對納稅人的實際管理機構這一身份特徵予以實質性審查。OECD 報告將其界定為“經濟或社會現實超越法律法規的文義”，實質重於形式原則比商業目的的原則更加寬泛。根據該原則，稅務當局可以透過交易的合法形式，確定其潛在的經濟實質。它主要解決的是人為的或虛假的交易，表面看來具有某種商業目的，但實際僅具有稅收的動機。從而更好地實現了稅收公平。

同時，數位經濟的發展，數位產品的跨國界傳輸性質，也對實際管理機構規則提出了挑戰，也是一個需要深化研究的新課題。

### 3. 小結：

通過以上梳理，可以看到，這是一個包含歷史過程的概念，其內涵因應現實發展而在演變，這中間也體現出國際間稅收利益的競爭與合作。而在以後的發展過程中，調整也會是一個常有的現象。

## （二）企業的針對性避稅行為比較研究

<sup>100</sup>我国国家税务总局在《关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》（国税发[2009]82号）中，明确规定“对于实际管理机构的判断，应当遵循实质重于形式的原则”。

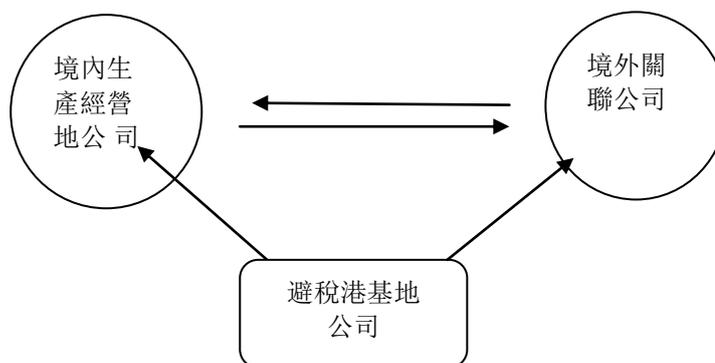
現代經濟的一個特點就是跨國大企業的崛起發展，隨著經濟全球化的深入，國際稅收領域的研究不能不高度關注這些跨國企業。跨國企業引起掌握的大量資源，能夠靈活迅捷的改變其組織架構形式，更好的配置全球資源，更有效率的運營，並在這一過程中收穫稅收利益。

跨國企業為了逃避本國居民企業身份，往往會避實就虛，把本來能夠起到實質性影響的管理機構虛化，將其視為一般性機構場所，從而逃避一部分境外收入的納稅義務，這是跨國企業慣用的避稅手段。亦即，它們往往會在低稅率地區或避稅港註冊登記所謂的“基地公司”，人為地選擇登記註冊地以逃避稅收負擔。據研究，基本的途徑可以有兩種，1、在特定國家境內設立一“特殊目的公司”(special purpose vehicles, “SPVs”)，使其成為該國的居民企業，離岸公司控股該特殊目的公司，該特殊目的公司再控股實際運營的公司；而離岸公司應選擇一個與該國有稅收協定且股息預提所得稅稅率較低的國家地區設立一家控股公司，或直接變身為此類控股公司。2、離岸公司可考慮在特定國家境內設立一個代表機構，該機構發揮聯絡等功能，同時離岸公司在有稅收協定的低稅國家地區設立一個子公司，行使集團的實際管理職能。

同時伴隨子公司、導管公司或參股公司等組織變化，以及轉讓定價、CFC 等安排，以實現稅收最小化。因此，在探討實際管理機構標準時，這些也是要給予關注的關聯內容。

舉例而言，例如被國際稅收界關注的“星巴克稅收案”，例如中國的“紅籌上市模式”類公司，通常選擇境外避稅地註冊成為外國公司。這些境外控股公司多為離岸公司，通常可豁免所得稅和資本利得稅等高額稅賦。與此同時，由於註冊地不再本國境內，通常也無需承擔相應的納稅義務。

圖表 2：“避稅港”基地公司避稅簡圖



通過上圖圖示加以簡單說明，這就是一種較為典型的避稅手法。其運作是：在避稅港成立一家基地公司，以此基地公司控制境內的生產運營公司，並通過另一家其控股的關聯公司，將利潤轉移到地稅國家或地區，實現稅收利益。在這一過程中，本國的稅收利益受損是明顯的。這種模式下，企業利用“避稅天堂”配套的金融服務和寬鬆的稅收環境採取多層次的公司控股架構，將稅收籌畫與商業籌畫相結合，避稅安排更為複雜和隱蔽，對國家的稅收管轄提出了新的挑戰。

儘管隨著實際管理機構標準的確立，稅務當局有了法律依據，可以通過多方面的調查，刺穿種種公司的包裝形式，而認定其為本國企業。但這面臨著兩方面的挑戰：其一，在這一過程中，諸多事實的查清有時會有很多困難，並非都能查清跨國公司的組織架構；其二，針對實際管理機構規則，跨國公司相應調整了策略，組織架構上更加的隱蔽，並在組織形式行進一步做到了合法化，這是一個持續的稅企雙方博弈的過程。

2013年7月19日，經濟合作與發展組織（OECD）發佈最新報告《稅基侵蝕和利潤轉移行動計畫（BEPS）》，其中指出，國家稅法未能與企業全球化和數字經濟同步發展，跨國公司借此逃稅。這指出了另一個重要方向，在全球化之外，我們必須密切關注數字經濟這一時代經濟背景，數字經濟提供的無邊界產品和服務未被納入任何特定國家的徵稅範圍，形成藉以逃稅的漏洞，這一問題應得到重視。

### （三）認定課稅過程中的兩個層面：國內實施及國際協調

這一領域既涉及國內法，也涉及國際法。課稅認定過程，可區分為兩個層次：其一，國內法上的認定；其二，國際法/國際層面的認定/協調。而無論哪個層次，其過程中都需要**國際稅收情報交換**這一工作機制的有效運轉的支持。

#### 1. 國內法認定

根據實際管理機構規則展開的居民企業認定，一般由國內法明文規定。

認定的程式性規定：一般各國有國內的成文法依據，滿足稅法明確規定的相應條件，企業就會被稅務機關認定為本國的稅法居民。需要注意的是，在普通法國家，如英國，則根據法律、判例和徵稅慣例進行綜合考量，亦即，通過法院的判決認定也是一種重要的途徑。而在愛爾蘭等國家，根據其簽訂的雙邊協定的附加判斷原則，一些國內法可判定的公司也可能被視為非居民。

在中國，根據新的企業所得稅法及相關規定，認定有申請和主動認定兩種程式。在這一過程中，離不開國際稅收情報交換的支持。

## 2. 國際層面的認定

在企業的雙重稅法國籍有爭議時，即使根據各國的國內法各有依據，但在國際層面上，一般可以根據實際管理機構的決斷性規則，認定其具體的居民身份。

也就是說，國際層面上實際管理機構的提出及其優先決斷性，為一系列稅收協定的簽署提供了一個較好的基礎，這是其一個較大的積極作用。一般地，根據實際管理機構認定為居民企業，如果產生爭議，都可以雙邊、多邊稅收協定的方式協商解決。

但有一些情形，國際稅收協議的效力受到國內法很大的制約。例如，《美國稅收協定範本》第4條，強調了居住國徵稅的原則，並補充，定義中還包括了根據國籍和公司成立地點確定納稅義務的原則，並指出對於雙重居民身份的納稅人（公司或個人），其居住國由雙方有權徵稅機關協商確定。綜合把握可知，由於美國加入OECD協議時對有效管理機構的效力做了保留聲明，因此，有效管理機構規則的優先裁決力並不當然適用於美國的相關事務，而是要通過雙邊協議的形式協商確定，這一點也是一個特殊的情形。

即使確定了企業的稅法國籍，依然會面臨著來源地規則的衝突。兩個或多個國家有可能根據各自規則對於都認定來源於他們國內的同一筆所得徵稅，或者居住國有可能因為規則衝突而拒絕對納稅人在來源國已經繳納的稅款進行抵免。稅收協定對所得進行了歸類，並且規定了來源地判定的基本準則，從而將徵稅權的分配進行了確定的賦予，消滅了相關雙重徵稅問題的產生。只有少數幾個國家在國內法中規定對其居民全球所得的徵稅管轄權且不承認對外國納稅進行減免，比如安哥拉、厄瓜多爾、列支敦士登、緬甸、波蘭、葉門等。一般來說，稅收協定通常可以改變國內法採用的減免措施，或者提供更優惠的稅收待遇。

這一過程，國際稅收情報交換發揮著更大的作用。

### （四）對跨國企業的對應措施：反制及例外性鼓勵（服務）

這個論題可分兩個方面。稅務當局既有針對性的反制懲罰措施，也有針對性的支援服務措施，疏堵結合，綜合管控，從而形成了一個綜合型的應對體系。

#### 1. 反制措施

根據實際管理機構原則，如果設在離岸地區的公司，其管理、控制中心地在英國、加拿大，它們將作為英國、加拿大的居民公司納稅。有的國家規定，必須屬於“真正的”和“全部的”移居才予以承認，方可脫離與本國的稅收征納關係，而對“部分的”和“虛假的”移居不予承認。有的國家對法人的國際轉移給予有條件的允許，荷蘭曾規定，准許本國在戰時或其他類似禍害發生時遷移到荷屬領地，而不做避稅處理，但對於其他理由的遷移，一般認為是一避稅為目的，而不予承認，仍連續負有納稅義務。

有的國家例如奧地利、德國，公司遷移還會導致就隱性儲備金徵稅。

而在英美法國家，法院會通過一系列諸如實質重於形式等原則，刺破企業的虛假身份，作出相應的懲罰性裁判。

此外，大多數避稅港沒有與正常稅率的國家政府簽訂稅收協定，無法利用協定來避免雙重徵稅，也無法享受協定中的稅收優惠待遇，如比國內發低的預提所得稅稅率等。可見，在實際管理機構標準下，離岸更斯如果不調整投資策略與股權結構，將面臨涉稅風險增加的局面。

## 2. 例外性的鼓勵（服務）措施

如果一概嚴格適用實際管理機構地原則，跨國企業出於整體組織架構及稅收負擔的考慮，可能就會避開這些國家。為了增強對國際大企業的吸引力，勢必需要在一些領域適度放鬆，取得管理與經濟發展的平衡。為此，一些國家出臺了一些針對性的具體規定，鼓勵跨國企業將總部或各種中心設在本國。

許多國家鼓勵跨國公司在其境內設立服務公司。對於跨國集團在其境內設立集團管理機構、公司總部或協調中心提供了特別的稅收減免。這些管理機構和中心有控股中心、財務中心、管理或服務中心等。這些機構僅需根據其在該國發生的費用的一定比例確定的所得進行納稅。許多國家為其境內大型跨國公司的運營提供協調中心優惠措施，例如比利時、加拿大、法國、德國、馬來西亞、荷蘭、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞士、土耳其等。

一些國家對跨國公司提供管理和協調服務的機構適用特殊減讓稅率，例如比利時、丹麥、法國、德國、盧森堡、馬來西亞、荷蘭、新加坡、西班牙、瑞士、英國等。

冰島對於專門從事外國商業交易的國際貿易公司進行了特別立法，給予一定條件

下的 5% 的優惠稅率。模里西斯允許設立區域性總公司，這些公司的外國來源所得享有減免稅的優惠。瑞士還有較特殊的一類公司，即駐地公司和混合公司。這些公司被認定為瑞士居民企業，但其職能有特殊限定，並實行特別稅收減讓。

當然，根據實際管理機構規則認定為本國企業的，各國同樣有支持政策，例如法國德國日本等鼓勵本國投資者到海外投資以拓展海外市場，比如法國允許公司設立五年期的可扣除稅款儲備金，以彌補其海外子公司或海外分支機構的成本。

## (五) 小結

實際管理機構標準的提出，以其有效裁決力，有效地緩解了企業的雙重國籍爭議問題，有其積極意義；就理論本身而言，單獨圍繞“因素說”，其理論是單薄的，而“層次遞進說”，提供了一種較開闊的思路，實效較強。

同時，梳理實際管理機構的現實發展與理論探索線索，可以認為，對其內涵及政策指向有基本共識，通過對其與本國經濟的實質性關聯，從而認定其為本國企業，從而行使稅收管轄權。而跨國企業則通過調整內部組織架構形式，通過母公司、總公司、子公司、關聯公司、離岸公司等，同時伴隨轉移定價等行為，趨於避稅行為。為此，通過國內國際層面地協調，伴隨著對國際稅收情報交換，國際稅收協定的談判解釋執行等實務運作過程，以及反制與例外性鼓勵等舉措，稅務當局也形成了有效的管理體系，提供了切實的納稅服務。通過這些國際比較，對於這個論題的推進，提供了有益的借鑒。

## 四、總結與政策建議

### (一) 研究總結

實際上，實際管理機構標準的提出，提供了一件威力強大的稅收管理工具，擺脫了註冊地標準的局限，從而可以從實質上認定一些跨國企業的國內稅法居民身份。即使這些跨國企業通過在避稅港設立離岸公司、導管公司等種種形式，但仍可以根據其經營管理的實際而進行認定。

進而，這些跨國企業在轉讓定價、資本弱化、濫用稅收協定等方面的一系列避稅手法，都可以步步為營地予以應對和制衡。在制衡之外，一些國家對跨國公司總部或中心給予的局部稅收優惠措施，也是這個體系中不可缺少的部分。

通過樹立我國的政策和實踐，通過課題組對上海層面的調研，我國在這方面的工作，包括反避稅的稅收管理和提供稅務服務，都取得較大進展。其中存在的一些問題，在充分借鑒國際經驗的基礎上，結合我國國情，應該可以有進一步的推進。

## (二) 政策建議：

### 1. “實際管理機構”已有細則規定的深化與補充完善

- (1) 進一步細化認定境外註冊居民企業的相關標準明確相關規定的一些口徑問題，對諸如“主要控股”、“主要位於”、“主要財產”、“經常居住”等關鍵環節有更為明細的指導解釋。
- (2) 目前若境內主要投資者不主動申請，相關規定中沒有後續的行政管理處罰措施，主管稅務機關也基本無法掌握其相關境外投資企業情況做出主動判斷，因此，建議建立相關備案制度，要求境內主要投資者對海外投資情況相關資料進行備案，有利於主管稅務機關主動判定境外註冊居民企業。
- (3) 對於主要控股者是境外企業、或者境內外的自然人境外註冊公司，如果其實際管理機構在中國境內，至今還未有相關檔做出具體認定流程的規定，建議補充相關規定，規範對境外註冊外資控股企業和自然人依據實際管理機構標準的居民企業認定工作及相應流程。

### 2. 稅制方面可參考歐盟國家的做法，考慮在企業所得稅方面對某些特定實體予以稅收優惠。

針對跨國集團在境內設立的集團管理機構、公司總部或協調中心，符合一定的運營要求的情況下，可提供特別的稅收減免或適用特殊減讓稅率等優惠措施，以鼓勵跨國公司在我國境內設立各類中心，促進跨國企業自願向我國的積聚。

### 3. 國際稅收情報交換

一方面是與更多的國際組織與國家地區簽訂稅收協定，建立雙邊多邊稅收情報交換機制；另一方面，更為積極的利用這個機制，積極介入、主動掌握相關企業的各種資訊，管理與服務相結合，從而更好地做好這項工作。

在這項工作中，可以考慮在一定層級安排專人負責此項業務，結合國外的相關稅收調查動態，有的放矢，儘早摸清我國相對應的企業情況，有效應對國際稅收情報合

作之後的具體交換等協作事宜。

#### 4. 與國際稅收實務工作中其他環節的銜接協調

在實施過程中，一些其它類別的調查工作例如轉讓定價、CFC、股權轉讓等環節，也有隱含著企業國籍身份問題的線索，這些線索往往也會指向實際管理地的認定這項工作，涉及到企業主體的稅法身份的認定。這就需要充分整合利用現有的稅務系統的資訊平臺上，在個別性聯繫的基礎上，初步設計建立相關國際稅收工作的關聯機制，有針對性地發掘，發揮整體優勢，既有有序的稅收管理，又有良好的納稅服務。

#### 5. 國際稅收人才隊伍的培養

非境內註冊居民企業管理需要掌握外語、熟悉國際稅收知識的高素質幹部隊伍，它要求的是複合型人才，但這樣的人才在基層稅務機關比較匱乏，需要加大培養力度，一方面可以加強對一般稅務幹部的關鍵知識、核心能力的培訓，另一方面可以通過專門性的培訓等方式選拔培養人才，充實專業人才隊伍隊伍。

#### 6. 加強與社會其他部門機構的協調合作

“實際管理機構”這項工作的開展，實際上與國際商務部門、外貿部門、外匯管理、進出口管理、海關、工商管理、證券監管部門都有工作的交集，因此，加強與這些部門的協調合作，發揮合力，是一項重要的工作。

此外，在反避稅的管理工作的同時，為“走出去”企業提供更好的稅收服務與保障，這也契合我國在一些領域的資本輸出的趨勢。

### 參考文獻：

1. 何鷹，離岸公司“繞道投資”稅收法律對策分析，華南師範大學學報（社會科學版），2005年第1期；
2. 《澳大利亞稅制》，財政部稅收制度國際比較課題組編著，中國財政經濟出版社，2002年5月第1版；
3. 王麗華，OECD法人雙重居民身份衝突解決規則及啟示，法治論叢，2007年9月第22卷第5期；
4. 上海市稅務局課題組，上海外商投資企業轉讓定價避稅及其規制問題研究，課題報

告；

5. 蔡昌，法人稅制框架下納稅主體的稅收籌畫，財務與會計，2007 年第 7 期；
6. [美]羅伊·羅哈吉：《國際稅收基礎》，林海甯、範文祥譯，北京大學出版社 2006 年 5 月第 1 版；
7. 楊志清：《發達國家稅收徵集合監管制度》，時事出版社 2001 年 5 月第 1 版。
8. “Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce? ”；OECD 網站。

# 上海《“實際管理機構”課稅的國際比較研究》課題組

2014年6月

課題組組長：周振家

課題組副組長：吳燕

課題成員單位：上海市稅務局所得稅處

上海市稅務局國際稅務處

上海市虹口區稅務局

上海市閔行區稅務局

上海市稅務局稅收科學研究所

# 實際管理處所課稅之探討

陳清秀\*

## 一、前言

(一)設立準據法主義

(二)本公司所在地主義

(三)管理支配地主義

## 二、設立準據法主義與本公司所在地主義

(一)設立準據法主義：美國立法例

(二)本公司所在地主義：日本立法例

## 三、本公司所在地主義與管理支配地主義：德國立法例

## 四、實際管理處所之認定

(一)概說

(二)判斷標準

(三)英國實際管理處所之認定標準

(四)德國學說實務見解

(五)租稅天堂公司之稅務處理模式

## 五、租稅條約或協定之約定

(一)租稅協定範本

(二)租稅協定

## 六、結語

---

\*中華產業國際租稅學會理事、東吳大學法律學系教授

## 一、前言

由於國家對於居民或公民及其財產提公法律保護以及社會公益，居民或公民理應對於國家履行納稅義務，且其承擔之納稅義務，不受國境之限制，亦即為無限制的納稅義務人應就全球所得報繳所得稅。此即「屬人主義的稅收管轄權」<sup>101</sup>。

在台灣，營利事業之總機構在台灣地區境內者，應就境內外來源所得合併申報課稅。如總機構在台灣地區境外（外國公司法人），而有台灣地區來源所得者，應僅就其台灣地區境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅（所得稅法第 3 條第 3 項）。

法人是否為境內法人或境外法人，其判斷基準有下列觀點<sup>102</sup>：

### （一）設立準據法主義

此說認為法人應依據其是以哪一個國家的法律所設立，而判斷其居住地。如果依據外國法律所設立，則為外國法人。此即所謂「設立準據法主義」，其優點是具有明確的客觀的判斷基準。缺點是容易規避稅捐，例如只要形式上依據租稅天堂之國家之法律設立，而實質上卻在本國境內營業，即可規避本國之課稅。

### （二）本公司所在地主義

此說認為法人應依據其本公司在哪一國家設置，或在哪一個國家登記，判斷該企業之居住地。如果本公司設在國外，則為外國法人。此說可謂「本公司所在地主義」，其優點及缺點與上述「設立準據法主義」相同，由於依據某一個國家法律設置法人，通常其主營業所或主事務所也在該國境內，因此，本公司所在地主義與設立準據法主義概均相同。

### （三）管理支配地主義

此說認為法人之居住地，應以法人「實質上管理支配之場所」，亦即「實際管理處所」(place of effective management, Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung)（例如董事會開會地點等）在哪一國家，作為其居住地判斷基準。此即「管理支配地主義」。此一見解，重視企業之實質經濟活動之層面，乃是考量如僅依據上述形式的基準，

---

<sup>101</sup> 楊慧芳，稅收管轄權概述，收於劉劍文主編，國際稅法學，第 2 版，2004 年，北京大學出版社出版，頁 70。

<sup>102</sup> 藤本哲也，國際租稅法，2005 年，初版，頁 46 以下。

則法人只要將本公司設於租稅負擔減免之國家，或依據該等國家法律設立，即可規避稅捐，無法適當課稅。因此，導入實質的認定基準。但所謂管理支配地之判斷基準，並非十分明確，實務執行上不容易。

又在採取管理支配地主義之國家，也可能發生租稅規避，亦即在本國依據其公司法規定設立公司登記，將本公司登記在本國境內，而實質的管理支配地則移轉到其他輕稅負擔國家進行。因此，有主張只要本公司登記地或實質管理地之任何一者，在國內進行時，就認定為內國法人，加以課稅<sup>103</sup>。

擬議中之所得稅法修正案第 43 條之 4 規定：「自一百零四年度起，依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法規定課徵營利事業所得稅。

前項所稱實際管理處所，指營利事業實際作成其整體營業所必須之主要管理及商業決策之處所；其認定要件及其他相關事項之辦法，由財政部定之。」對於總機構所在地之認定，兼採管理支配地主義，作為本公司所在地主義之例外。

## 二、設立準據法主義與本公司所在地主義

### (一) 設立準據法主義：美國立法例

美國對居民行使屬人管轄權，對於非居民行使屬地管轄權。美國內地稅法(IRC)第 7701(a)(4)條採取設立準據法主義，亦即採取形式主義，以公司設立地為公司國籍判斷地<sup>104</sup>。如果公司法人依據美國聯邦法律或各州法律設立時，則為內國法人，應負擔無限制納稅義務。反之，公司法人如果依據外國法律所設立，則為外國法人，原則上僅就美國境內來源所得課稅。

依據此一原則，並非以管理支配地為準，因此，假設德國人股東在美國依據美國法律設立公司，雖然該公司實際營業地點在德國，實際管理處所也在德國，全部所得均來自德國，仍應認為屬於美國之境內法人，應就該公司之全球所得課稅。

採取設立準據法主義，很容易被規避稅捐，例如在租稅天堂國家設立公司，但實際營業地點以及管理地點則均留在美國，則可規避作為境內公司應負擔之無限制納稅義務。為防止此一租稅規避行為，美國導入「受控制外國公司制度」(CFCs)，允許

<sup>103</sup> 川田剛，國際課稅の基礎知識，2006年7訂版，頁31。

<sup>104</sup> Reuven S. Avi-Yonah, International Tax as International Law, 熊偉譯，國際法視角下的跨國徵稅---國際稅收體系分析，2008年第1版，頁23/31。

國家對於被本國國民控制的外國公司的本國股東課稅。亦即將個人控制的外國公司累積的消極所得，推定為美國股東的股息加以課稅。此即導入所謂「推定股息」或「推定盈餘分配課稅」，以避免牴觸下列早年國際法上之原則：禁止對於外國公司的外國所得課稅<sup>105</sup>。

此外，亦有引用實質課稅原則，認為外國公司只是避稅管道人頭性質，因此，對於受控制外國公司的本國居民股東的所得直接課稅<sup>106</sup>。

## (二) 本公司所在地主義：日本及台灣立法例

日本法人稅法第 2 條第 3 款規定：「本法律中，下列各款用語之意義，依各該款規定定之：---三、內國法人，指在國內有本公司（本店）或主事務所之法人。四、外國法人，指內國法人以外之法人。」所稱「國內」，指本法律之施行地區<sup>107</sup>。所稱「國外」，指本法律施行地以外之地區<sup>108</sup>。

在公司之情形，所謂「本公司」，是指營業活動中心之營業場所，在形式上，是以章程所定本公司之所在地。而所謂「主事務所」，指中樞事務所，在公共法人、公益法人等、協同公會等，是相當於本公司之事務所，構成主要的事務所，在形式上，此類法人之章程、捐助行為等所規定之主要事務所<sup>109</sup>。

有關內國法人之判斷，日本法人稅法採取「形式主義」，以章程等所定本公司或主事務所之所在地為準，亦即採取「本公司所在地主義」<sup>110</sup>，又依據日本法律所設立之法人，全部必須在日本國內設置本公司或主事務所，其結果，也與「設立準據法主義」相符合，因此，依據日本法律所設立之法人，全部為內國法人<sup>111</sup>。

內國法人只要不是非課稅法人，不問其所得之發生來源地，是在日本國內或國外，原則上全部所得均應負擔法人稅之納稅義務，亦即為「無限制的納稅義務人」。反之，外國法人則僅就日本境內來源所得（國內來源所得），負擔法人稅之納稅義務，

---

<sup>105</sup> Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, 熊偉譯，國際法視角下的跨國徵稅---國際稅收體系分析，2008 年第 1 版，頁 24 以下。

<sup>106</sup> Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, 熊偉譯，國際法視角下的跨國徵稅---國際稅收體系分析，2008 年第 1 版，頁 24。

<sup>107</sup> 日本法人稅法第 2 條第 1 款。

<sup>108</sup> 日本法人稅法第 2 條第 2 款。

<sup>109</sup> 山本守之，*係法人稅法*，2006 年版，頁 54。

<sup>110</sup> 渡辺淑夫，*法人稅法*，2012 年版，頁 41。

<sup>111</sup> 山本守之，*係法人稅法*，2006 年版，頁 55。

亦即為「限制的納稅義務人」<sup>112</sup>。

台灣所得稅法第 3 條第 2 項本文規定：「營利事業之總機構，在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。」以營利事業之總機構所在地是在境內或境外，作為法人之居住地認定基準，其中所謂「總機構」，可謂原則上採取「本公司所在地主義」。亦即有關營利事業之總機構的判斷標準，參照公司法第 3 條第 2 項規定：「本法所稱本公司，為公司依法首先設立，以管轄全部組織之總機構；所稱分公司，為受本公司管轄之分支機構。」採取總公司所在地（公司註冊地基準）之原則<sup>113</sup>。

上述以章程所定之登記住所地作為法人居住地之認定標準，採取形式認定主義，在行政處理上較為簡便，有助於稽徵效率之提升，並提高租稅法律秩序之安定性，納稅義務人在遵守稅法時，可以依據設立登記住所地處理納稅事宜，具有便利性與預測可能性。

### 三、本公司所在地主義與管理支配地主義：德國及英國立法例

自然人在德國境內有住所或居所時，屬於境內居住者，應負擔無限制納稅義務。同理，法人在德國境內有住所或居所時，也均認為屬於境內居住者，應負擔無限制納稅義務。

德國法人稅法第 1 條第 1 項即規定在國內有「業務管理場所」或「住所」者，應負擔無限制納稅義務。其中營業管理場所，即相當於自然人經常居住之居所概念。

內國法人應就全球所得，包括境內所得及境外所得均負擔繳納法人稅之義務。因此兼採取法人所在地主義以及管理支配地主義。

有關法人住所之認定，依據德國稅捐通則第 11 條規定：「住所是指法人、人合組織或財團，依據法律、合夥契約、章程、捐助行為或類似規定所定之場所。」認定之。有關業務管理場所之認定，依據德國稅捐通則第 10 條規定：「業務管理場所乃是業務上領導管理之中心地點。」認定之。

法人只有在德國國內無住所，亦無實際管理處所時，才負擔「限制的納稅義務」

---

<sup>112</sup>渡辺淑夫，法人稅法，2012 年版，頁 41。

<sup>113</sup>顏慶章/張盛和/邱政茂/吳文彬/吳俊德/劉寧添/莊文政/魏素幸，健全我國所得稅涉外課稅制度之研究，財稅研究，23 卷 3 期，1991.5，頁 112。

，亦即外國法人在德國境內亦無實際管理處所時，才僅就境內來源所得負擔納稅義務（德國法人稅法第 2 條）。如果外國法人在德國境內有實際管理處所時，則仍應認定為內國法人，應負擔無限制的納稅義務。

又英國原先採取管理中心標準，但從 1988 年 3 月 15 日起，除採取管理支配地主義外也增加註冊登記標準，只要符合其中一項要件，即屬於英國的法人居民（UK

residence is determined either under the 'central management and control' test or the incorporation rule in section 14 of CTA 2009.)<sup>114</sup>。亦即在英國註冊登記之公司，將其管理控制中心移往海外，可能成為該海外國家法人居民，但同時仍為英國法人居民，而具備兩國之雙重居民身份（dual resident）。類似情形，在英國以外其他國家設立公司，但管理支配中心設置在英國時，則依據管理支配中心標準，構成英國之法人居民，但同同時也可能是該外國法律規定之居民，因此，具備兩國之雙重居民身份<sup>115</sup>。

其中管理支配地主義，認為法人之居民身份之認定，應以法人之實際管理、支配業務中心所在地，作為居住地，而不是單純以公司註冊地為準。亦即主要根據董事會行使指揮監督權利的場所、公司帳簿管理場所、公布盈餘分配的場所以及召開股東大會之場所等綜合判定<sup>116</sup>。

例如某一礦業公司在南非註冊成立並在南非設立總機構，從事鑽石開採、加工與銷售活動，但公司大部分董事在英國，董事會在英國倫敦舉行，包括鑽石交易談判、財產處置、利潤分配及公司經理之任命等公司經營事項，均在英國境內由董事會決定，該公司之經營實際上由倫敦的董事會控制、管理與指導，而在南非則僅就細節性事務有限的決定權，故認為其實際管理中心在英國倫敦於英國的居民公司<sup>117</sup>。

## 四、實際管理處所之認定

### （一）概說

所得稅法修正案第 43 條之 4 規定之立法理由指出：「按實際管理處所(Place of

<sup>114</sup>參見 CHAPTER 20 – RESIDENCE OF CFCs ,

<http://search.hmrc.gov.uk/kb5/hmrc/hmrc/results.page?qt=place+of+effective+management>. 瀏覽日期：2014.10.23.

<sup>115</sup>參見 <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cgmanual/CG42320.htm>. 瀏覽日期：2014.10.23.

<sup>116</sup>程永昌主編，國際稅收學，第 2 版，2006 年，中國稅務出版社出版，頁 99。

<sup>117</sup>楊慧芳，居民稅收管轄權的確立，收於劉劍文主編，國際稅法學，第 2 版，2004 年，頁 82 以下。

**Effective Management**，以下簡稱 **PEM**)認定營利事業居住者身分已為國際潮流及趨勢，目的在避免營利事業於租稅庇護所國家或地區設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義(即境內外所得合併課稅)之適用，以減少納稅義務。

考量採前開認定原則之國家對 **PEM** 在該國之營利事業適用屬人主義課稅，除可維護其稅收外，並可透過居住者身分之認定，讓該等營利事業適用該國與其他國家簽署之租稅協定，爰參照上開作法，增訂營利事業之 **PEM** 在我國境內者，視為總機構在我國境內之營利事業(即我國居住者)，依本法規定課徵營利事業所得稅，並得適用我國與其他國家簽署之租稅協定，俾與國際接軌，並維租稅公平。

參照經濟合作暨發展組織(OECD)西元二〇一〇年版稅約範本第四條居住者註釋第二十四項，於第二項前段規定實際管理處所，指營利事業實際作成其整體營業所必須之主要管理及商業決策之處所；復依同項說明，實際管理處所應依相關事實及情況認定。

又依聯合國(UN)西元二〇〇一年版稅約範本第四條居住者註釋第十項，實際管理處所可衡酌公司實際管理及控制地點、公司重要管理政策最高決策地點、經濟及功能觀點之公司最主要管理地點、最重要之會計帳冊保存地點及其他因素綜合認定之。為建立一致性認定規定，於第二項後段授權財政部另以辦法規定其認定要件及其他相關事項，俾利遵循。」

OECD 租稅條約範本第 4 條第一項以及第三項規定：「一、本協定中“締約國一方居住者”一語是指按照該國法令，由於住所、居住時間、管理場所或任何其他類似性質的標準，負有納稅義務的人，也包括該國、其所屬行政機關或地方政府。但是這一用語不包括僅由於來源於該國的所得或位於該國的財產在該國負有納稅義務的人。-----

三、個人以外之人依第一項規定，如同為雙方締約國之居住者，應認為僅是其為實際管理處所所在地締約國之居住者。」

而在合夥組織，在租稅條約中，有特別規定：「合夥組織視其為實際管理處所所在地領域之居住者。」（例如我國與德國訂定之租稅協定第 4 條第 5 項），以實際管理處所作為居住者之判斷基準。

## (二) 判斷標準

有關實際管理處所 (place of effective management, der Ort der tatsächlichen

Geschäftsleitung) 之認定，以往 2000 年經濟合作暨發展組織(OECD)稅約範本第 4 條居住者註釋，認為所謂實際管理處所，通常是指「最高經營責任者或董事會進行決定之場所，決定該法人主體整體所進行活動之場所。」

實際管理處所亦即實質管理之處所，乃是該事業主體進行執行其整體事業所必要之實質上主要的經營上及商業上決定之場所（the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity and commercial decisions that are sleitung 括），在此應以實際上執行業務處所為準，如果僅單純想要在某一特定地點進行營業活動，尚有不足<sup>118</sup>。

有關實際管理處所，應依據個別案件加以判斷（case-by-case approach），亦即應斟酌全部有關事實及情況，決定其實際管理處所。其判斷基準應考慮之因素如下<sup>119</sup>：

1. 董事會或其相當之單位組織等通常開會之場所。
2. 最高經營責任者(chief executive officer,CEO)及其他高級管理職人員日常活動之場所。
3. 平日進行人事管理之場所。
4. 法人之本公司所在地。
5. 法人之準據法。
6. 法人保持會計記錄與帳簿憑證之場所。
7. 在決定法人在租稅條約締約國之一方居住者時，不致於伴隨發生不正當利用租稅條約之風險等。

### (三) 英國實際管理處所之認定標準

英國有關認定法人居民之管理支配中心標準（the central management & control test），以船舶公司為例，包括策略管理標準（The strategic management test）以及商業管理標準，其中策略管理標準與一般的管理支配標準相當，包括下列高層次的決定：

1. 重大的資本支出及資產處分之決定（例如買賣船舶）。
2. 重大合約之獲得。

<sup>118</sup> Kruse,in: Tipke/Kruse, AO, 2008, § 10Tz.1.

<sup>119</sup>OECD 租稅條約範本第四條居住者註釋第 24 段；川田剛/德永匡子，OECD モデル租稅條約コメントリー逐条解説，2008 年改正版，頁 68 以下。

3. 策略聯盟之協議（例如航運公司之航運協議）。
4. 國外分支機構之方針。
5. 其他可能的標準包括：
6. 營運總部（包括資深管理幕僚）之所在地。
7. 公司董事會開會之所在地。
8. 常務（營運）董事會之會議所在地。
9. 董事及主要幹部職員之居住地。

有關在英國境內之策略管理，必需在英國境內之董事以及其重要職員擁有實際的獨立權利作成策略決定，而不單純只是形式上決定而已。如果在英國境內只是一個常設機構，還不能滿足上述管理支配標準，但此為事實認定問題<sup>120</sup>。

如果更多管理因素是在英國境內執行，則該公司將被認定滿足上述居民標準。此一認定標準並非機械式的操作，而應按照各個具體案件判斷各該因素之重要性程度，越高層次的策略決定與管理事項，將被評價為具有較高的其重要性。反之，日常性的一般性管理活動，則重要性較低。有關商業管理活動如果在各國舉行，則應考慮<sup>121</sup>：

1. 哪些管理因素在英國境內舉行，並與在其他國家舉行之活動進行比較。
2. 在英國提供住宿的性質和範圍。
3. 在英國參與這些管理活動之員工人數多少。
4. 主要管理人員，包括公司董事的居住國。

#### (四) 德國學說實務見解

##### 1. 重要的意思決定場所

德國租稅通則第 10 條規定實際管理（Geschäftsleitung）處所如下：「業務管理處所為業務上領導管理之中心處所。」

有關實際管理處所是以對於營業作成重要關鍵性決定意思之場所為準，亦即以下命作成通常執行業務所必要之重要的處置之場所為準。在此應以個別案件上有關事實關係之整體情況加以判斷，因此，屬於「事實問題」，而非法律問題。亦即是以實際上、事實上執行業務之場所為準<sup>122</sup>。

---

<sup>120</sup> 參見<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/ttmanual/TTMO3810.htm>. 瀏覽日期：2014.10.23.

<sup>121</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/ttmanual/TTMO3830.htm>. 瀏覽日期：2014.10.23.

<sup>122</sup> Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, 2008, § 10Tz.1.

依據德國聯邦財務法院 1998.12.16 判決認為實際管理處所採取所謂「日常業務場所」(sog. Tagesgeschäfte)標準，「以法人之負責人執行業務之場所為準，亦即以法人之負責人經常經營事業之事實上、組織上以及法律行為之活動場所為準<sup>123</sup>。每一事業均必須有一個實際管理處所<sup>124</sup>，但並不必要有一個固定的自己的營業場所或設施，因此，實際管理機構可能在公司之執行業務者之住宅。又在建築營業，提供承攬合約相對人之執行業務股東住宿之建築貨櫃屋或其類似場所，可能就是次承攬人之實際管理處所。而且實際管理處所，在同一年度內，也未必在國內之同一處所。」<sup>125</sup>。

實際管理處所未必要有固定營業場所或設施，例如分支機構並未構成實際管理處所。

如果實際管理場所有數個地方，並未集中管理時，則應依據整體關係，就其組織上及經濟上最具有意義之地點為準。如果商業上管理以及技術上管理地點不一致時，則應以商業上管理地點為準<sup>126</sup>。

在大部分之情形，實際管理處所是以最重要的決定在何處作為準，但依其決定之性質，也可能在另一處所。至於在何處其業務過程應被遵守或監督控制，則在所不問。

就此有認為應採取品質及數量之觀察方法，從法人之整體業務執行觀之，以「多數的重要決定」之作成場所，作為實際管理處所。尤其是在哪一處所，「繼續性」的對於經營事業所必要之重要處置作成決定。至於個別的處置，例如在業務出差過程中，作成個別的決定，對於判斷實際管理處所並不重要。蓋其欠缺業務管理之「繼續性」特徵，而且在此情形，也缺乏一個與場所有關之設施<sup>127</sup>。

早年德國學說實務上認為倘若一個企業有數個業務管理處所，則應評估其重要性，而決定其中一個為業務管理處所。亦即實際管理處所，依其性質，原則上應僅能有一個處所。如果由數人執行業務管理時，則應評估其業務管理之份量<sup>128</sup>，而以其中一個處所作為其業務管理中心。OECD 租稅條約範本第 4 條第 3 項也僅承認一個實際管理處所<sup>129</sup>。

---

<sup>123</sup> BFH-Beschluss vom 31.1.2002 (V B 108/01) BStBl. 2004 II S. 622.

<sup>124</sup> BStBl II 1994, 148.

<sup>125</sup> BFH-Urteil vom 16.12.1998 (I R 138/97) BStBl. 1999 II S. 437

<sup>126</sup> Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, 2008, § 10 Tz. 9.

<sup>127</sup> Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2010, § 10 Rn. 32.

<sup>128</sup> BFH-Urteil vom 3.7.1997 (IV R 58/95) BStBl. 1998 II S. 86.

<sup>129</sup> Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, Rn. 99.

然而近年來德國學說實務上也有不少主張一個企業可能有數個管理處所，而從整體事實情況評估，也無法決定其中一個處所屬於最重要之管理處所，亦即在事件性質上，並不存在僅能有單一的管理中心。尤其在當今科技進步，數個同樣重要的執行業務者在不同地點透過資訊聯絡，以共同進行決定，實際上可能存在。故如同自然人個人可能有數個住所，法人也可能有數個業務管理處所存在。因此，法人必須至少有一個業務管理處所，但也可能有數個業務管理處所存在<sup>130</sup>。

## **2. 以業務管理人之辦公處所或住宅為實際管理處所**

又實際管理處所是以何處「作成關鍵意思決定」為準，而不是以該意思表示在何處生效或其決定之措施在何處執行為準。在此必須有適當的場所，通常以業務管理人之「辦公處所」，作為實際管理處所。在此也可能設立在他人的辦公場所。如果並無辦公場所，而是實際上在其住宅執行業務管理時，則可以負責人、執行業務股東、事業所有人之住宅、自用住宅之一部分提供辦公使用為準<sup>131</sup>。如果並無法確認其執行業務之辦公處所在何處時，則考量負責人之住所最接近實際上之各項情況，故原則上可以蓋然性推定（容許反證推翻）其管理負責人之住所，為實際管理處所<sup>132</sup>。

## **3. 資產管理公司，以對於資產進行控制之場所，作為實際管理處所**

依據德國聯邦財務法院 1994.12.7 判決：「在公司業務僅從事管理財產的情形，對於該財產進行繼續性控制之場所、保管其有價證券之場所或製作或簽署納稅申報書之處所，如果並無其他作成更重要決定之處所時，則也可以該處所作為實際管理處所。如果資本公司在不同處所從事業務活動，則應衡量其不同地點之業務活動對於公司之重要性，以決定其實際管理處所。在此意義下之根本重要的決定處置，無法抽象的、絕對的敘述，而僅能在具體案件中加以決定。對於某一公司而言，可能是不重要的決定處置，但對於另一個公司而言，可能就構成實際管理處所。」

## **4. 以日常業務經營地點作為實際管理處所，股東單純參與公司決策，尚不構成實際業務管理**

資本公司在德國租稅通則第 10 條規定之業務管理處所，應以狹義的意義理解其業務之經營。在此乃是所謂繼續性的經營業務。其在通常業務之經營所為事實行為及法

<sup>130</sup> Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, 2008, §10Tz.; Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2010, §10 Rn.41; BFH v.15.10.1997 BFH/NV 1998,435; v.16.12.1998 BStBl II 1999,437.

<sup>131</sup> Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, 2008, § 10Tz.2.

<sup>132</sup> Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2010, § 10 Rn.33.

律行為，以及為日常管理公司所為組織上處置，均屬於此種業務經營（所謂日常業務）。至於決定事業政策之原則以及股東參與具有特別經濟意義而非通常的措施或決定，則不屬於上述業務經營。因此，股東參與公司個別的業務決定，與繼續性的業務經營，應加以區別，在此股東參與決定是否為章程所規定，並不重要。因此，在股東並非獨立的干預資本公司日常業務交易，也並非自己決定所有重要的業務決定的情形，其並不屬於租稅通則第 10 條規定之業務管理之一部分。從而在決定 A 有限公司的業務管理處所時，有關其法人股東 X 股份有限公司之董事會決議由 A 公司買入及賣出股票乙節，並無意義。在此情形，法人股東 X 股份有限公司之董事會，僅是在執行其所投資 A 公司之典型的股東權利而已。」<sup>133</sup>

就此德國聯邦財務法院 1997.7.3 判決即指出：「在資本公司，德國聯邦財務法院歷年來判決均認為內國股東對於在外國居住之法定代表人行使公司法上之影響力的情形，尚不構成在內國境內進行公司業務管理。在此必須內國股東完全的進行業務管理，不僅是監督、控制或影響公司的持續性業務經營，而且也獨立的介入干預公司日常政策，並持續的自己作成有關通常業務交易所必要之重要決定。包括公司通常經營業務所進行之事實上行為與法律上行為，以及屬於公司通常管理範圍內之組織上處置（所謂日常業務），均屬於此種持續性的業務經營範圍。至於單純確立企業政策之各項原則以及股東參與特別具有經濟上意義之非通常性之處置或決定，則不包括在內。」

134

例如在國際的企業集團，其日常業務由內國本地公司加以決定，但有關其經營策略、企業政策以及重要的投資案件，則經常是由座落在其他國之企業總部進行決定。在此情形，本地公司之業務管理處所，並非在外國企業總部之所在地，而是在該公司之執行業務者之活動場所<sup>135</sup>。

##### **5. 在租稅天堂設立紙上公司，應以控制該公司之國內居住股東實際管理處所為準**

在租稅天堂設立人頭基地公司（紙上公司），雖然並未從事自己的經濟活動，但卻將所得及財產集中於該公司名下，其實際管理權限則歸屬於境內居住者之股東之手中，亦即該股東掌握實際的業務管理，其獨立的干預該公司之日常決策，並持續的自己作成有關公司日常業務交易所必要之重要決定，故以國內股東實際管理處所為準。

<sup>133</sup> BFH-Urteil vom 7.12.1994 (I K 1/93) BStBl. 1995 II S. 175.

<sup>134</sup> BFH-Urteil vom 3.7.1997 (IV R 58/95) BStBl. 1998 II S. 86.

<sup>135</sup> Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, Rn. 99.

如果僅對於在國外之公司執行業務者，具有公司影響力時，亦即僅對於公司業務，進行監督，或者依其情形，加以影響時，則尚有不足<sup>136</sup>。

## **6. 控股公司之股權管理，尚不構成被投資公司之實際業務管理**

股東是否管理一家公司的業務，乃是事實認定問題。如果僅單純對於另一家公司所持有之股權，進行「股權管理」，則並非管理該「公司之業務」，此亦適用於控股公司之情形，控股公司之成立目的，乃是在對於持有公司之股份進行「股權管理」，而並非系爭公司進行「業務管理」本身，蓋控股公司僅是作為股東而發揮其股東對於公司之影響力而已<sup>137</sup>。至於控股公司之業務管理處所，則應以其管理股權之實際管理處所為準<sup>138</sup>24。

## **7. 有限公司之實際業務管理處所**

在有限公司或資本公司，是以其執行業務股東作成絕大多數重要決定之處所，作為實際管理處所<sup>139</sup>。

## **8. 合夥，以合夥執行業務股東之活動場所為準**

在合夥的情形，合夥事業之實際管理處所，通常以執行業務股東之活動場所為準。亦即與公司的情形類似，通常是以有權代表合夥事業從事執行業務股東之業務活動之處所為準<sup>140</sup>。如果合夥契約約定排除某一位合夥人代表合夥事業執行業務，但實際上該合夥人仍為合夥事業執行業務，並參與該合夥事業之業務管理，而為實際負責人時，則基於核實認定原則，其執行業務之處所仍然構成實際管理處所<sup>141</sup>。

### **(五) 租稅天堂公司之稅務處理模式**

在租稅天堂設立紙上公司，通常並無自己的積極的任務活動，而是由其母公司或其企業集團之其他構成員賦予其任務，僅有消極活動性質。其在稅法上之可能處理模式有二：

#### **1. 穿透理論（法人格否認）模式**

---

<sup>136</sup> Kruse,in: Tipke/Kruse, AO, 2008, § 10Tz.7.

<sup>137</sup> Kruse,in: Tipke/Kruse, AO, 2008, § 10Tz.10.

<sup>138</sup> Birk,in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2010, § 10 Rn.20.

<sup>139</sup> Kruse,in: Tipke/Kruse, AO, 2008, §10Tz.5

<sup>140</sup> Birk,in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2010, § 10 Rn.22.

<sup>141</sup> Birk,aaO.

依據實質課稅原則，在稅法上一般性的否認外國公司法人之存在，而直接將該外國公司之財產以及盈餘歸屬於內國居住者之當事人。

## 2. 收益直接歸屬模式

依據涉外稅法規定，仍然承認該外國公司之法人格，但將該外國公司所獲得之收益，直接歸屬於內國居住者之當事人。

上述二種處理模式，應以法人格否認之模式為優先。亦即外國公司法人必須不該當於 1.虛偽公司（虛偽行為）、2.信託關係、或 3.法律形式濫用（稅捐規避）之情形，才能承認其在稅法上之獨立人格。

### (1) 虛偽公司

在虛偽公司，亦即設立公司毫無功能目的，僅為紙上信箱公司，當事人並無意思想要成立公司時，則可認為屬於虛設行號，其設立公司行為無效。然而由於設立者通常確實有意成立外國公司，因此不能推定其屬於虛偽行為。在此，通常審查該外國紙上公司之實際管理處所是否在國內，而認定其應在國內負擔無限制納稅義務<sup>142</sup>。

在租稅天堂國家設立紙上公司，如果已經涉及虛偽行為時，則已經不屬於單純稅捐規避行為，將構成逃漏稅捐罪，例如將原本應歸屬於國內公司營業收入部分，改虛偽歸屬於外國紙上公司名下，而短漏報營業收入，或以國外紙上公司名義對於大陸進行投資，而短漏報轉投資收益時，實務上有認為全體公司負責人均共同基於故意遺漏會計事項不為記錄致使財務報表發生不實結果之所為，係犯商業會計法第七一條第四款之故意遺漏會計事項不為記錄致使財務報表發生不正確之結果罪，以及係犯稅捐稽徵法第四七條第一項、第四一條之公司負責人逃漏稅捐罪<sup>143</sup>。

### (2) 信託關係

又如果外國公司之財產，實際上屬於內國居住者之經濟上所有，僅因信託關係而由該國公司持有，則其財產所生收益，基於實質課稅原則，應經濟上歸屬於內國居住者，而不承認其歸屬於該外國公司<sup>144</sup>。在此有關信託關係之判斷，是應以內部關係（

<sup>142</sup> Otto H.Jacobs,Internationale Unternehmensbesteuerung,7.Aufl.,2011,S.435f.

<sup>143</sup>此為明舫公司在英屬維京群島設立紙上公司逃漏稅捐案件，參見最高法院101年度台上字第5633號刑事判決，台灣高等法院台中分院100年度上訴字第960號刑事判決、同院102年度上訴字第1683號刑事判決。

<sup>144</sup> Otto H.Jacobs,Internationale Unternehmensbesteuerung,7.Aufl.,2011,S.436f.

指示拘束性)或外部關係之特徵為準,則不無爭議。

### (3) 稅捐規避

在租稅天堂設立紙上公司的情形,要認定其構成濫用法律形式之稅捐規避行為,通常應有下列情形:不僅是其業務活動,而且包括其設立,欠缺經濟上或其他正當(值得注意)之理由,而且並無自己的經濟活動,例如僅持有其他外國公司之股權,即構成濫用<sup>145</sup>。

設立外國公司可認為具有此類經濟上理由或其他正當理由者,例如作為全球企業集團之頂端或管理單位,為取得經濟上重要參與(持股)租稅天堂國家或第三方國家、或例如母公司進行投資行為或提供營運資金之消極活動之中介為目的等。上述公司設立目的,必須實際上已經被執行,亦即應透過公司之機關的經濟上行為加以表現<sup>146</sup>。

至於單純為節稅之目的、因財務危機為確保內國之公司財產之目的、為持有公司資本而無其他營業活動、單純持有內國公司之股權、或界定責任風險而成立者,則認為其成立外國公司欠缺經濟上或其他正當理由<sup>147</sup>。

例如銷售名義人為國外香港公司,而實際上是由本國之境內公司銷售時,則基於實質課稅之公平原則,本件系爭交易應依實際營業人帳列營業收入歸屬為其銷售行為,並責由其開立統一發票並申報銷售額,課徵營業稅(最高行政法院 103 年度判字第 170 號判決)。

又如多國籍企業透過價格移轉,將其企業集團全部或一部之獲利經由其集團中設於低稅率或免稅之「租稅天堂」之企業取得,以減輕或免除其租稅義務時,則可依據所得稅法第 43 條之 1 規定進行調整。是稅捐稽徵機關針對投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份超過百分之五十以上股權之長期投資,因關係企業間為不合營業常規之移轉交易,依所得稅法第 43 條之 1 為調整時,按上述權益法核算投資公司享有被投資公司之股東權益,以之為被投資公司之股權淨值,作為常規之交易價格予以調整,自屬合於本條規定之意旨<sup>148</sup>。

## 五、租稅條約或協定之約定

<sup>145</sup> Otto H.Jacobs,Internationale Unternehmensbesteuerung,7.Aufl.,2011,S.437f.

<sup>146</sup> Otto H.Jacobs,Internationale Unternehmensbesteuerung,7.Aufl.,2011,S.438.

<sup>147</sup> Otto H.Jacobs,Internationale Unternehmensbesteuerung,7.Aufl.,2011,S.438.

<sup>148</sup>最高行政法院 96 年度判字第 01369 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 1041 號判決。

## (一) 租稅協定範本

OECD 關於所得及財產的課稅之租稅協定範本第 4 條第 3 項規定：「三、個人以外之人依第一項規定，如同為雙方締約國之居住者，應認為僅是其為實際管理處所所在地締約國之居住者。」因此，如果法人在締約國雙方國家中，在一方國家有住所、另一方國家有實際管理處所，而均屬於雙方締約國之居住者時，則依據上述租稅協定範本第 4 條第 3 項規定，應以「實際上的管理處所」為準，而非單純以登記之住所為準。有關上述租稅協定之管理處所之概念解釋，可依據國內法定之<sup>149</sup>，德國學說上認為由於德國租稅通則第 10 條關於業務管理處所，是以實際上的關係為準，因此也可以導入該規定，作為解釋租稅協定之參考基準<sup>150</sup>。

又上述租稅協定範本所稱「實際管理處所」，應僅能有一個單一的管理處所，以解決居住地國認定衝突問題。因此，如果管理階層召開視訊會議，而有數個管理處所時，應僅能以多數管理人之住所所在地之處所為準<sup>151</sup>。

又 OECD 租稅協定範本第 5 條第 2 項第 1 款規定「營業管理場所」，屬於「常設機構」之一種類型，在此營業管理場所屬於企業之一部門，而未必屬於高階管理處所，因此，所謂「營業管理場所」之範圍，比此處探討之「實際管理處所」，更為寬廣。因此，實際管理處所，可認為屬於管理場所之一種，但其實際上對於整體企業進行高階的管理，因此構成法人之「居住地」，從而其並非單純「分支機構」(Betriebsstätte)，而是「總機構」(Stammhaus)<sup>152</sup>。

## (二) 租稅協定

以台灣地區與德國簽訂之避免所得稅及資本稅雙重課稅及防杜逃稅協定（以下簡稱台德租稅協定）為例，其第 4 條第 1 項規定：「本協定稱『一方領域之居住者』，指依該領域法律規定，因住所、居所、設立登記地、管理處所或其他類似標準而負有納稅義務之人，並包括第二條第三項第一款或第二款所稱領域及其所屬政府機關或地方機關。」<sup>153</sup>

<sup>149</sup>陳清秀，稅法總論，2014 年第 8 版，頁 122 以下；租稅協定相關問題探討，法令月刊，62 卷 5 期，2011 年 5 月，頁 73-102。

<sup>150</sup> Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, 2008, § 008, AO,

<sup>151</sup> Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2010, § 10 Rn.47.

<sup>152</sup> Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2010, § 10 Rn.48.

<sup>153</sup> 參見台灣財政部網站關於租稅協定之介紹，<http://www.dot.gov.tw/dot/file/Germany-ch.pdf>，瀏覽日期：2014.10.22

又依據台德租稅協定第 4 條第 4 項規定：「四、個人以外之人依第一項規定，如同為雙方領域之居住者，視其為實際管理處所所在地領域之居住者。」在公司法人，依據登記所在地（如台灣）與實際管理地（如德國）而同時為雙方領域之居住者時，視其為實際管理處所所在地領域之居住者。亦即優先適用「管理支配地主義」。而在合夥組織，依據台德租稅協定第 4 條第 5 項規定：「合夥組織視其為實際管理處所所在地領域之居住者。」適用管理支配地主義，而排除國內法（所得稅法）以合夥營利事業登記所在地之判斷標準。此一租稅協定依據所得稅法第 124 條規定，屬於特別法性質，應優先於國內稅法而適用。

又依據台灣地區與新加坡訂定之租稅協定第四條第一項規定：「一、基於本協定之目的，稱「一方領土內之居住者」，係指依照該領土之稅法規定，屬於該領土之居住者而言。」同條第 3 項規定：「三、根據第一項規定，個人以外之人係屬雙方領土內之居住者時，則應認定係屬其營業之控制與管理實施所在地領土內之居住者。」<sup>154</sup>在發生居住者認定衝突時，是以管理處所地優先，適用管理支配地主義。

而中國大陸地區與美國簽訂之租稅條約，其第 4 條規定：「一、本協定中“締約國一方居民”一語是指按照該締約國法律，由於住所、居所、總機構、註冊所在地，或者其他類似的標準，在該締約國負有納稅義務的人。---三、由於第一款的規定，同時為締約國雙方的居民公司，雙方主管當局應協商確定該公司為本協定中締約國一方的居民。如經協商不能確定時，該公司不應作為任何一方的居民按照本協定享受優惠。-----」<sup>155</sup>由於美國對於公司法人之居住地之認定，採取設立準據法主義，因此在有法人居住地認定衝突時，採取協商解決方式，而非統一改採取支配管理主義。

但在中國大陸地區與德國簽訂之租稅條約中，其第 4 條規定：「一、在本協定中，“締約國一方居民”一語是指按照該締約國法律，由於住所、居所、成立地、實際管理機構所在地，或者其他類似的標準，在該締約國負有納稅義務的人，並且包括該締約國及其地方當局。但是，這一用語不包括僅因來源於該締約國的所得或坐落於該締約國的財產而在該締約國負有納稅義務的人。-----三、由於第一款的規定，除個人以外，同時為締約國雙方居民的人，應認為僅是其實際管理機構所在國家的居民。」

---

<sup>154</sup> 參見台灣財政部網站關於租稅協定之介紹，

<http://www.mof.gov.tw/public/Attachment/421115525246.pdf>，瀏覽日期：2014.10.22

<sup>155</sup> 參見中國國家稅務總局網站關於稅收條約之介紹，

<http://www.chinatax.gov.cn/n2226/n2271/n2274/c77224/part/77225.pdf>，瀏覽日期：2014.10.22

<sup>156</sup>在有法人居住地認定衝突時，仍然統一改採取支配管理主義。

## 六、結語

以法人登記住所地或設立準據法作為法人的居住地認定標準，在客觀上統一明確，不致於產生法人居民的認定爭議，但其缺點則是可能名實不符，實際管理營業地點在其他國家，該實際營業地點之所在地國，卻無法行使居民課稅管轄權。反之，以法人的實際管理處所作為法人居住地的認定標準，則由於實際營業管理地點認定不容易，導致其認定標準不夠客觀明確，納稅人恐無法預測其租稅負擔，且容易產生多國重複課稅負擔，必須雙方國家協調解決。

從確保國家稅收之目的而論，原則採取本公司所在地主義，並兼採管理支配地主義，最能防止稅捐規避，擬議中之所得稅法修正案第 43 條之 4 規定如果能夠修正通過，應可確保國家稅收。

然而由於實際管理處所之認定標準，不容易建立，而可能需要依據個別案件逐一認定，在此似有必要導入「事先核釋」制度，以降低法人的法律風險，提高租稅負擔之預測可能性。

2013 年 5 月 29 日修正公布稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項規定：「納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。」此一申請稅捐諮詢制度，作為納稅者服務之一環，就個別交易、事實等相關法令適用等，提供預測可能性，以促進民間企業活動之進行<sup>157</sup>。將來在實際管理處所之認定上，應可活用上述規定。

---

<sup>156</sup>參見中國國家稅務總局網站關於稅收條約之介紹，

<http://www.chinatax.gov.cn/n2226/n2271/n2274/c693853/part/693866.pdf>，瀏覽日期：

2014.10.22

<sup>157</sup>陳清秀，稅法總論，2014 年第 8 版，頁 270。

# 評實際管理處所（機構）課稅之國際比較研究

林世銘\*

非常榮幸承蒙中華產業國際租稅學會邀請，來評論上海市國際稅收研究會周振家會長的大作「實際管理機構課稅的國際比較研究」，以及東吳大學法律系陳清秀教授的大作「實際管理處所課稅之探討」。這兩篇文章的作者先進的文筆都非常流暢、立論清晰易讀，而且言簡意賅、絲毫不拖泥帶水。讀他們的文章，不但覺得自己置身在行雲流水之中，而且又得到自己平常耗費再大的心力也找不到、學不到的寶貴稅務新知識，真是一大享受。我極力推薦這兩篇高知識含量的文章。

## 一、陳清秀教授文章的精彩重點彙整

首先就陳清秀教授的文章（以下簡稱陳文）而言，最值得我或我們注意與學習的包括：

- (一) 陳文論述境內、境外法人的判斷基準包括(1)設立準據法主義、(2)本公司所在地主義、(3)管理支配地主義等三種時，指出美國所採取的(1)設立準據法主義，與日本所採取的(2)本公司所在地主義會導出相同的結果，此見於該文第 3 頁：「依據日本法律所設立之法人，全部必須在日本國內設置本公司或主事務所，其結果與「設立準據法主義」相符合。」

觀之台灣現行所得稅法第 3 條規定「營利事業之總機構在境內者，應採屬人主義就其境內外全部所得，合併課徵營利事業所得稅。」也是採取(2)本公司所在地主義，但是可否將台灣也歸類為(1)設立準據法主義呢？根據商業司指出，在台灣依公司法設立登記的公司，它的本公司（總機構）就必須在台灣。所以現行台灣制度也可以說是採(1)設立準據法主義。

- (二) 陳文指出德國租稅通則第 10 條規定實際管理處所如下：「業務管理處所為業務上領導管理之中心處所。」依據德國聯邦財務法院 1998.12.16 判決認為實際管理處所採取所謂「日常業務場所」(sog. Tagesgeschäfte)標準，「以法人之負責人執行業務之場所為準，...因此，實際管理機構可能在公司之執行業務者之住宅。又在建築營業，提供承攬合約相對人之執行業務股東住宿之建築貨櫃屋或其類似場所，可能就是次承攬人之實際管理處所。而且實際管理處所，在同一年度

---

\*中華產業國際租稅學會理事、台灣大學會計系教授

內，也未必在國內之同一處所。」

- (三) 如果商業上管理以及技術上管理地點不一致時，則應以商業上管理地點為準。
- (四) 在大部分之情形，實際管理處所是以最重要的決定在何處作為準。至於在何處其業務過程應被遵守或監督控制，則在所不問。
- (五) 早年德國學說實務上認為倘若一個企業有數個業務管理處所，則應評估其重要性，而決定其中一個為業務管理處所。亦即實際管理處所，依其性質，原則上應僅能有一個處所。如果由數人執行業務管理時，則應評估其業務管理之份量，而以其中一個處所作為其業務管理中心。近年來德國學說實務上也有不少主張一個企業可能有數個管理處所，但 OECD 租稅條約範本第 4 條第 3 項僅承認一個實際管理處所。
- (六) 德國聯邦財務法院 1994.12.7 判決：「在公司業務僅從事管理財產的情形，對於該財產進行繼續性控制之場所、保管其有價證券之場所或製作或簽署納稅申報書之處所，如果並無其他作成更重要決定之處所時，則也可以該處所作為實際管理處所。」
- (七) 在租稅天堂設立紙上公司，應以控制該公司之國內居住股東實際管理處所為準。
- (八) 控股公司之股權管理，尚不構成被投資公司之實際業務管理。蓋控股公司僅是作為股東而發揮其股東對於公司之影響力而已，並非替被投資公司進行「業務管理」。至於控股公司之業務管理處所，則應以其管理股權之實際管理處所為準。

上述各點德國之學說及實務判決等，大都未見諸於 OECD 稅約範本及其註釋，但對於台灣則極具有參考之價值。例如以第九點而論，本評論人認為可做為稅務官員、行政法院法官進行稅務查核或判決之參考。

## 二、周振家會長文章的精彩重點彙整

上海市國際稅收研究會周振家會長的大作「實際管理機構課稅的國際比較研究」（以下簡稱周文），該文（1）論述實際管理機構制度的國際演進基本框架，（2）論述大陸自 2008 年以來，實際管理機構制度立法的實踐發展歷程以及梳理相關規定，（3

）提出上海市稅務局實務上經辦實際管理機構的基本情況及待深化解決的問題。關於 PEM（實際管理機構或實際管理處所，place of effective management 之簡稱）的文獻，大都是 OECD 稅約範本及其註釋、UN 稅約範本及其註釋，或者是就上述二者內容的整理與闡述，甚或是某個國家的 PEM 之法規規範，非常缺乏各國稅捐稽徵機關在實施時的演進過程以及實務問題及其解決方法之文獻。周文以流暢的中文書寫，提供內容豐富的第一手稽徵實務文獻，是台灣實施 PEM 的最佳借鑒。周文的重要內容可摘述如下：

（一）2008 年 1 月 1 日起施行的《中華人民共和國企業所得稅法》正式與國際稅制相接軌，確立了“註冊地”與“實際管理機構”都是“居民企業”的認定標準。但該法律並未對“實際管理機構”進行具體規定。自 2008 年 1 月 1 日起施行的《中華人民共和國企業所得稅法實施條例》中對實際管理機構進行了更為具體的規定（後詳）。此外，國稅總局也針對這個問題有專門規定及時出臺（詳周文圖表 1），體現出大陸對這個 PEM 制度的跟進與調整，以及解決有關問題所提供的法律依據。

（二）境外註冊中資控股企業由於 PEM 在大陸境內而被認定為大陸居民後，在企業所得稅上就和其他在大陸境內註冊的居民企業享受相同的稅收待遇。（82 號文）

（三）境外中資企業被認定為大陸居民企業後成為雙重居民身份的，按照大陸與相關國家（或地區）簽署的稅收協定（或安排）的規定執行。（82 號文）

（四）《本市境外註冊中資控股企業居民身份認定管理規程（試行）》（滬國稅所〔2012〕15 號）對境外中資企業應提交的材料、稅務部門處理期限、具體工作流程及各環節市局、分局工作要求提出了規定。其中，明確了境外中資企業應提交的 8 項材料和具體工作流程。

（五）上海的境外中資企業依據 PEM 標準實施居民企業認定的總量仍然不多。以上海某區為例，近來的一次調查研究發現，目前有境外投資的企業共有 7 戶，包括了海運集團公司、投資股份公司、物流公司、進出口有限公司、資訊科技有限公司和電子線路保護有限公司等各類企業，境外法人企業數量為 16 戶，涉及的國家和地區有美國、德國、俄羅斯、義大利、日本、韓國、馬來西亞、阿聯酋、巴拿馬、賴比瑞亞及中國香港，對外投資總金額超過 10 億美元。

（六）對境外投資企業採取“資訊登記、嚴密監控、按時申報、及時備案”的管理方法

。 (1) 對於有境外投資的企業，及時填報《“走出去”企業資訊表》，對企業境外投資情況做到心中有數； (2) 對企業境外投資情況進行監控，及時取得企業境外投資變化情況的資訊，如：境外投資增減情況、境外投資盈利情況、境外利潤分回情況等，及時瞭解企業的即時資訊； (3) 督促企業在年度企業所得稅匯算清繳中準確填寫《境外所得稅抵免計算明細表》及《關聯業務往來報告表》； (4) 加強與企業的溝通，提醒企業對分回的境外利潤及時進行抵免限額備案。

(七)2014 年以來，針對居民企業的認定這一問題，上海市稅務系統召開了專門的企業座談會，答疑解惑，為企業提供上門服務，增進了稅企互信，取得良好效果。雖然數量較少，上海稅務部門也依據相關規定，辦理了這方面的居民企業身份認證。

以下為上海實施 PEM 時存在的一些問題：

(一)尚屬新興事物，認定為 PEM 居民企業的總量不多。調研表明，這可能是由於 (1) 擔心當地政府不同意「PEM」居民企業分配股息、紅利等權益性（直接）投資收益，造成雙重徵稅局面； (2) 認定為居民企業後辦稅成本提高。（因此，大陸自 2008 年 PEM 立法以來，並未雷風厲行，而是漸進的執行。周文若能進一步說明這些被上海市按 PEM 認定為居民企業的境外中資企業有哪些特殊的原因，例如是否規避稅負的金額龐大、或者是居於要享受大陸所簽訂的稅收協定，將對台灣「預先避免實施初期可能的嚴重混亂」具有重大的參考價值。）

(二)判定的啟動條件未標準化，流程不盡合理：滬國稅所〔2012〕15 號《規程》指出：「發現境外中資企業符合國稅發〔2009〕82 號第二條規定但未申請成為大陸居民企業的，對該境外中資企業的實際管理機構所在地情況進行調查，並要求境外中資企業提供上述資料。」該啟動條件較為模糊，有待進一步標準化。《規程》同時規定由分局基層稅務所對未提出主動申請的企業進行初步判定，存在人才與時間精力不足的問題。

(三)認定的標準應當進一步精細化、量化：雖然國稅發〔2009〕82 號通知已對 PEM 認定涉及的生產經營、人員、財務、財產給出了四條具體標準，以及一個關鍵認定要素即全面管理和控制，國家稅務總局 2011 年第 45 號公告列舉了認定時應該提供的具體材料。但是，仍然缺少更加具體的量化標準，“主要控股”如何確定

，“主要位於”、“主要財產”、“經常居住”也沒有準確定義，實踐過程中難以把握，執行口徑不一。（也是周文的建議事項）

(四)已認定境外註冊中資控股居民企業的征管問題：對於已被認定的居民企業，其流轉稅、財產稅、個人所得稅等均不在境內申報，因此在企業所得稅征管時無法進行資料間的交叉比對。同時，一般來說，境外子公司的主要業務對象是境外企業，其收入取得不需要開具發票、成本費用不需要發票佐證，以何種原始憑證作為有效憑證，也缺乏現行稅收法規的支撐。同時，稅務稽查、核查時，原始憑證的調閱也有一定難度。（這也是台灣實施 PEM 制度必要面對的問題）

(五)被認定的大陸稅收居民，因其不需要在國內進行工商註冊，因此無法取得組織代碼、營業執照、境內銀行帳戶等稅務登記相關資訊。國家稅務總局 2011 年第 45 號規定境外註冊中資企業可憑居民身份認定書、境外註冊登記證件以及稅務機關要求提供的其他資料申報辦理稅務登記，由主管稅務機關核發其臨時稅務登記證及副本。由於其未在境內工商註冊的特殊性，因此無法按正常企業的工商、外管、稅務聯合年檢程式辦理，需要稅務機關對此類企業制定特殊稅務登記及年檢的具體操作辦法，以方便服務納稅人。

(六)相關稅務人才的培訓及儲備不足：針對境外中資企業居民身份認定業務的人才儲備不足，幹部素質亟待提高。當前幹部隊伍結構不合理，“複合型”人才缺乏尤其在基層稅務機關比較匱乏，相關稅務人才的培訓及儲備問題更加突出。（也是周文的建議事項）

（以下為周文對 PEM 制度國際比較之論述摘要）

(一)根據《OECD 評釋》2000 年更新版定義，所謂“有效管理機構”，它應當是“企業業務所必需的主要管理和商業決策的實際作出機構”，因此，它應當是制定運營決策並能採取行動影響企業全域的最高管理機構。一個企業可能有一個以上的管理地，但是在同一時間卻只能有一個有效管理機構。

(二)在 OECD 內部，對 PEM 的認定標準主要有兩種：（1）是採用管理和控制中心所在地標準（最高管控中心，但不包括日常管理），採用這種標準的有英國、澳大利亞、愛爾蘭、加拿大、中國香港地區、以色列、馬來西亞、紐西蘭、挪威、葡萄牙、新加坡、斯里蘭卡等；（2）是採控制管理或日常管理所在地標準，採用這種標準有德國、荷蘭、丹麥、西班牙。

- (三)OECD 以及 UN 稅收協定範本第 4 條都規定了 PEM 為判定法人居民身份的優先標準。它確定了打破僵局原則(*tie-breaker rule*)，認定僅為一方締約國之居住者，以此來解決雙重居民身份問題。（但自 OECD 稅約範本第 4 條註釋 27 開始可以發現，加拿大、日本、韓國、土耳其、美國都保留用「公司設立登記地」做為雙重居民企業的 *tie-breaker rule*。）
- (四)解決公司雙重居民身份問題的“**層級遞進說**”級 (*hierarchy*)：在解決公司雙重居民身份問題，在兩個締約國意見衝突時，應按照以下規則確定其居民身份：（a）公司應該被視為只是其 PEM 所在地的居民；（b）如果公司 PEM 不能確定，或不在任何締約國之內，則公司應被視為只是下面締約國的居民，選擇一：經濟關係更密切的締約國；選擇二：進行主要經營活動的締約國；選擇三：做出高級行政決定的締約國。（c）如果按照上述還不能確定公司居民國，公司應視為規定其法律地位的法律所屬國的居民；（d）如果公司的法律地位不是由兩個締約國的法律來規定，或兩個締約國法律都有規定，或不能確定規定其法律地位的國家，締約國當局應通過相互協商解決。
- (五)各國也相繼採用“**實質重於形式原則**”，對納稅人的 PEM 特徵予以實質性審查。根據該原則，稅務當局可以透過交易的合法形式，確定其潛在的經濟實質。它主要解決的是人為的或虛假的交易，表面看來具有某種商業目的，但實際僅具有稅收的動機。從而更好地實現了稅收公平。
- (六)數位產品的跨國界傳輸性質，對 PEM 規則提出了挑戰，也是一個需要深化研究的新課題。
- (七)企業利用“避稅天堂”採取多層次的公司控股架構，避稅安排更為複雜和隱蔽，對稅收管轄提出了新的挑戰。儘管隨著 PEM 標準的確立，稅務當局可以通過多方面的調查，刺穿種種公司的包裝形式，但這面臨著兩方面的挑戰：（1）在這一過程中，諸多事實的查清有時會有很多困難，並非都能查清跨國公司的組織架構；（2）針對 PEM 規則，跨國公司會相應調整策略，組織架構上更加的隱蔽，並在組織形式行進一步做到了合法化，這是一個持續的稅企雙方博弈的過程。
- (八)有少數幾個國家在國內法中規定對其居民全球所得的徵稅卻不准許對外國納稅進行減免，比如安哥拉、厄瓜多爾、列支敦士登、緬甸、波蘭、葉門等。
- (九)對於企業外移，荷蘭曾准許本國企業在戰時或其他類似禍害發生時遷移到荷屬領

地，而不做避稅處理，但對於其他理由的遷移，一般認為是一避稅為目的，而不予承認，仍連續負有納稅義務。有的國家例如奧地利、德國，公司遷移還會導致就隱性儲備金徵稅。

(十)周文並提出許多政策建議，除了就上面有關實施時遇到的問題提出之建議外，該文之建議尚包括（但不限於）：（1）PEM 制度與國際稅收實務工作中的其他環節（例如轉讓定價、CFC、股權轉讓等）銜接協調；（2）加強與社會其他部門機構（例如外貿部門、外匯管理、海關）的協調合作。

### 三、評論人的補充與評論意見

#### (一)英國的兩則百年判決

##### **案例 1: De Beers Consolidated Mines, Ltd v Howe (1906) 5 TC 198**

以「鑽石恆久遠，一顆永流傳」在臺灣打響名號的鑽石珠寶商 De Beers 公司，於 20 世紀初期是在南非設立登記的公司，總部和所有的鑽石開採業務都在南非進行。大多數的董事住在英國、少數董事住在南非，因此公司有兩個董事會分別在英國與南非每週開會各一次，但是股東大會係在南非舉行。公司的章程規定：(1)採礦業務與薪資發放等技術性、一般性的管理，以及一定金額以下的礦場支出由南非的董事會決議，但若有例外的事項應該與英國的董事會商議。(2)關於鑽石的產量與售價、開發新礦場、分配股利、董事的選派等各種較為重大的議案，則應由兩個董事會合計起來過半數的董事所決議，公司章程並明訂某些事項只能由在英國的董事會決議。此外，公司的帳冊放在南非，但是英國的董事成立了財務、鑽石等四個委員會來控制在南非的各個業務部門。

在 1906 年的判決中，法官認為雖然設立登記地、公司總部、股東大會都在南非，採礦的勞動工作也在南非，但是該公司過半數的董事在英國，實質上英國董事具有開發礦場、決定產量售價等重大議案的決定權以及經由委員會實際管理公司的能力，在南非的董事會也從來沒有推翻過英國董事會的決議。因此英國董事會是 De Beers 公司的實際管理與控制中心，因此判決該公司是英國的居民企業。[\(http://swarb.co.uk/de-beers-consolidated-mines-ltd-v-howe-surveyor-of-taxes-hl-1906/\)](http://swarb.co.uk/de-beers-consolidated-mines-ltd-v-howe-surveyor-of-taxes-hl-1906/)

##### **案例 2: San Paulo (Brazilian) Railway Company, Ltd v Carter (1896) 3 TC 407**

19 世紀的聖保羅鐵路公司是在英國設立登記而在巴西建造鐵路與進行運輸營運的公司。雖然該公司獲取利潤的主要營業活動係由經理人員在巴西負責執行，但是該公司的管理決策包括經理人員的指派是由在英國召開的董事會所決定。該案的判決指出公司的董事會具有管理和控制各業務部門的獨特權利，該公司董事會的管理控制能力就是創造利潤的最重大因素，董事並不一定需要在營業現場進行管理，因為董事會可以選派執行營業的代理人。因此與實際營業地點相比，管理控制地點才是利潤決定的根源，法官乃根據管理控制地點判決聖保羅鐵路公司為英國之居民企業（<http://books.google.com/books?vid=HARVARD:32044064932395>）。

由以上的兩個案例可知，如果乙公司的設立登記地在英國，原則上乙公司會英國被認定為居民企業；但是假若乙公司的實際管理處所是在英國以外的國家，那麼英國會以實際管理處所的所在地來認定該公司不是英國的居民企業。這也是 OECD 和 UN 稅約範本與註釋的一致性做法。但是，本文要特別一提的是，美國僅採用設立登記地的單一標準來認定其居民企業，本文推測就是基於這個原因美國稅約範本第 4 條採取與其他稅約範本不同的規定：當一個企業依據締約國的各自法律都合乎居民企業的條件時，應該首先按照該企業的設立登記地來認定其具有美國或另一方締約國之居民企業身分。另外自 OECD 稅約範本第 4 條註釋 27 開始可以發現，加拿大、日本、韓國、土耳其、美國都保留用「公司設立登記地」做為雙重居民企業的 tie-breaker rule。

## (二) 注意可能 PEM 不是單純以董事會或最高管理決策地為準

中國大陸企業所得稅法第 2 條規定：「本法所稱居民企業，是指依法在中國大陸境內成立，或者依照外國（地區）法律成立但實際管理機構在中國大陸境內的企業。」而大陸國務院公布的企業所得稅法實施條例第 4 條則進一步規定：「企業所得稅法第二條所稱的實際管理機構，是指對企業的生產經營、人員、帳務、財產等實施實質性全面管理和控制的機構。」該實施條例的立法起草小組曾經為提出實施條例的「釋義及適用指南」，其中最值得我們注意的是，隨著利用視訊會議、飛機縮短旅行時間等因素，董事會的召集地變得越來越難以確定，因此在實質上無法認定董事會所在地就是企業的實際管理機構所在地的情況下，大陸將採取“最密切聯繫地”標準，以符合實質重於形式的原則認定之。本人認為上述「釋義及適用指南」第三點所指出的「管理和控制的內容是企業的生產經營、人員、帳務、財產等。這是界定實際管理機構的最關鍵標準。」，對大陸而言具有重大的政策意涵，這反映了大陸天然資源豐富、人力充足等優勢，因此大陸將不會單純的以董事會的開會場所來認定實際管理處所；縱然董事

會在大陸以外地區或國家召開，只要生產經營、人員、財產、帳務在大陸，仍然有極大的可能被認定為大陸的居民企業。

從 OECD 稅約範本第 4 條的註釋 26.4 可以發現：匈牙利主張 PEM 的認定除了必須考量董事會與高階主管做成重大決策的地點之外，也應該考量高階主管「日常」經營管理的場所之所在（the place where the senior day-to-day management of the enterprise is usually carried on）。這種主張跟大陸是不謀而合的，對我國應該有參考價值。

(三) 原具雙重居民企業身分者，經破除僵局法則判定為他方締約國居民企業後，是否影響其國內法之居民企業身分？是否因而失去台灣與其他國家間租稅協定之適用資格？

1. 租稅協定若以規範所得稅為主，則在所得稅法以外之其他各稅，即不受影響。  
舉例而言，若台灣之居民企業因具雙重居住者身分經破除僵局法則判定為他方締約國（假設是印度）之居民企業，則該企業之營業稅、貨物稅等仍應適用台灣之相關稅法。
2. 在所得稅方面，假設 tie-breaker rule 判定某臺灣與印度之雙重居民企業 A 公司為印度之居住者，而不是臺灣之居住者（例如在臺灣設立而「實際管理處所」在印度）；則印度具有對 A 公司全球所得課稅之權利，臺灣只能就 A 公司的臺灣來源所得課稅。但是由於 A 公司在臺灣係依據我國的加值型及非加值型營業稅法開立發票、申報營業稅等，因此 A 公司仍應依所得稅法第 71 條辦理所得稅結算申報，但 A 公司可主張依據台灣與印度之租稅協定，臺灣僅能就其台灣來源所得及非印度來源所得課稅，惟 A 公司就對其有利之事實（已在印度申報全球所得）應負舉證責任，亦即 A 公司應舉證哪些是它認為的不應在臺灣課稅的所得<sup>158</sup>。
3. 承上例，若某第三國與印度沒有租稅協定，但卻與臺灣有租稅協定。而 A 公司有該第三國的來源所得（例如利息、股利、權利金等所得）要匯出給在臺灣的 A 公司，A 公司是否因 tie-breaker rule 判定為印度之居住者而失去台灣與該第三國間租稅協定之適用資格？本文認為，因為 A 公司仍可取得台灣的居住者證

---

<sup>158</sup> 包文凱（2013，如何運用所得稅協定消除雙重課稅—以我國個人股票交易所得為例，當代財政，第 31 期，P89）亦指出，實務上雙重居住者（本例之 A 公司）仍須先向雙方國稅局辦理申報納稅；並由 A 公司取具印度國稅局之居住者證明（Resident Certificate）、實際管理處所在印度之證明文件（若為個人則為永久住所等證明），向臺灣主管國稅局辦理原申報繳納時溢繳稅款之退稅。

明，是台灣的居住者，所以仍然可以適用台灣與該第三國之租稅協定，而適用較低之扣繳稅率。當然如果該第三國認為在臺灣的 A 公司只是為了租稅協定競購而存在，沒有經濟上的實質，而沒有受益所有人（beneficial owner）的資格，則可否准 A 公司適用租稅協定的優惠。

關於上述 2 和 3，英國有相似之規定。英國皇家稅務及關稅總局（HM Revenue & Customs）專供雙重居住者參考使用的報稅說明書表 Helpsheets 302 「Dual Residents」（Tax year 6 April 2012 to 5 April 2013）指出：縱然租稅協定的 tie-breaker rule 將原具有雙重居住者身分之英國居住者判定為他方締約國之居住者，該租稅協定卻沒有拘束（override）、沒有改變英國國內法對該人為英國居住者之認定。因此該人仍應完成英國所得稅申報書之申報並完成任何英國稅法所規定之義務。該人也可以因具有英國居住者之身分，而請求適用英國與其他第三國之租稅協定所規定之租稅減免與利益。（若為自然人）該人也可以因為具有英國居住者個人之身分，而依英國國內法享受個人的各種免稅額或扣除額（personal allowances）。

#### （四）台灣擴大按 PEM 認定居民企業的稅負影響

台灣所得稅法第 3 條規定營利事業之總機構在台灣境內者，應採屬人主義就其境內外全部所得，合併課徵營利事業所得稅。依據該條文所形成的慣例，在國外設立之公司稅捐機關就不會認定為「總機構在台灣境內」，而採屬地主義僅對其台灣來源所得課稅。但是 2012 年 12 月 11 日行政院函請立法院審議之所得稅法修正案，包括將增訂所得稅法第 43 條之 4，對依外國法律設立但實際管理處所（place of effective management）在台灣境內之營利事業，將視同總機構在台灣境內之營利事業，自 2015 年度起就其境內外所得合併課徵所得稅。

按實際管理處所認定營利事業居住者身分，最主要的影響可分為三部分加以說明；前二點將對企業帶來極大之利益，而最後一點係根據實質課稅原則公平課稅，可能對部分跨國企業帶來不利之影響，這應該是該修正案明訂自 2015 年才實施，俾企業能及早因應的立法意旨。

第一：台灣企業或個人投資控股而在低稅率或免徵所得稅之租稅庇護所國家或地區所設立之公司，若合乎所得稅法第 43 條之 4「實際管理處所在台灣境內」的規定而被認定為台灣之居民企業(resident company)，即可申請適用台灣與其他各國簽署之租稅

條約（亦稱租稅協定）；該境外公司從其他台灣締約國所取得之股利、利息、權利金等都可以享受租稅條約所明訂之比較低的扣繳稅率。此外，該境外公司若在其他台灣締約國遭受課稅之不平等歧視待遇，也可透過租稅條約的「相互協議程序」(mutual agreement procedure)條款，請求台灣的稅捐機關出面與締約國之稅捐機關共謀合理公平的課稅方式。

第二：台灣企業投資控股而在外國所設立且合乎「實際管理處所在台灣境內」之子公司，根據修正條文「應視為總機構在台灣境內之營利事業」，因此該子公司從國外分配匯回給台灣母公司之股利，母公司將可適用所得稅法第 42 條公司轉投資於國內其他營利事業所獲配之股利，不計入所得額課稅之規定。因此增訂所得稅法第 43 條之 4 可能導致多年累積於境外子公司之盈餘，大舉分配回台使台灣母公司之資金更為充裕。然而也可能像 1998 年開始實施兩稅合一以後年度盈餘的股利分配才有股東可扣抵稅額一樣，境外子公司自 2015 年度起按所得稅法第 43 條之 4 在台灣繳納過所得稅的稅後盈餘之分配股利部分，才能適用第 42 條的不課稅規定。這一點有待財政部進一步明確的加以規定。

第三：所得稅法第 43 條之 4 施行前，台灣企業在租稅庇護所國家或地區設立之紙上公司的台灣境外來源所得（例如轉手銷貨之營利所得、權利金所得等），非屬台灣之課稅範圍。這種藉由紙上公司轉換居住者身分以規避屬人主義（即境內外所得合併課稅）之適用，乃極為常見的避稅手段。在 2015 年修正案生效以後，因為紙上公司之實際管理處所在台灣境內，將被認定為台灣之居民企業而就其境內外所得合併課徵所得稅，一方面合乎實質課稅原則，另一方面可維護台灣之課稅主權。同樣值得注意的是，台灣企業或個人在國外所設立之紙上公司回台灣買賣股票之證券交易所得，本來因為在台灣無固定營業場所及營業代理人，不必課徵所得稅與所得基本稅額；但是在 2015 年以後一旦被認定為居民企業，則將納入所得基本稅額條例的適用範圍。然而，對這些紙上公司稍微有利的是，在台灣投資股票的股利所得，原本根據各類所得扣繳率標準第 4 條可以按 20% 扣繳即完成納稅義務，但是這些紙上公司變成居民企業之後，其轉投資國內公司之股利收入即可以適用所得稅法第 42 條不計入所得額課稅之規定。進一步應該注意的是，這些紙上公司的盈餘若不分配則應加徵 10% 的未分配盈餘稅，反之，一旦分配盈餘（屬於台灣來源所得）則紙上公司的個人股東應申報股利所得總額於其綜合所得，按邊際稅率計算其應納稅額，並得扣抵其股東可扣抵稅額。



# 關於實際管理機構課稅問題

楊林林

## 一、關於兩篇文章

### (一) 東吳大學陳清秀教授之《實際管理處所課稅之探討》

首先，文章闡述了判定境內外法人的三項標準，即：設立准據法主義、本公司所在地主義和管理支配地主義，並以美國、日本和德國有關稅收法律舉例，對上述三項標準進行深入說明。其次，文章就實際管理處所之認定標準進行了詳細闡述。除介紹 OECD 稅約範本有關實際管理處所判定之原則和標準外，重點對德國有關稅收規定進行了分類別的介紹，廣泛涉及“重要意思決定場所”、“關鍵意思決定場所”、“資產管理公司判定”、“股東參與公司決策判定”、“紙上公司判定”、“控股公司股權管理判定”、“有限公司判定”、“合夥企業判定”等具體操作執行層面問題。最後還特別對租稅天堂公司（即避稅港公司）實施法人人格否認和收益直接歸屬等兩種稅務處理模式進行了闡述。整個文章結構清晰、內容詳實，特別是對美國、日本和德國的有關規定和做法進行了非常詳細具體的介紹，對我國下一步完善和改進有關實際管理處所的稅務處理極具參考價值。

### (二) 上海市國際稅收研究會之《“實際管理機構”課稅的國際比較研究》

首先，文章闡明了本課題研究的背景和意義。其次，對大陸現行有關依照實際管理機構認定居民企業的稅收政策進行了梳理，並介紹了上海市執行實踐上述規定的情況和問題及建議意見。其三，文章對實際管理機構的內涵和認定標準進行了介紹，重點是 OECD 國家和 OECD 範本的情況介紹以及認定標準從“因素說”到“層級遞進說”、再到“實質重於形式原則”的發展變化情況。其四，文章介紹了企業利用避稅港設立基地公司等形式進行避稅的常見做法，以及國際組織和有關國家稅務當局與企業之間避稅與反避稅之間的鬥爭與博弈。其中，著重分析強調了國際稅收情報交換具有重要作用和稅務當局應當疏堵結合、反制措施與鼓勵政策並重的處理原則。最後，文章有針對性提出了完善政策與管理的意見建議。整個文章既有理論，又有實務，既有大陸實踐，又有國際比較，既找准了問題，又提出了意見建議，具有較強的實踐借鑒意義。

## 二、個人四點淺見

### (一) 實際管理機構判定應遵循“實質重於形式”的核心原則

實際管理機構稅務處理的核心是解決稅收管轄權問題，既針對雙重徵稅問題，又針對雙重不徵稅問題。儘管世界各國對實際管理機構的概念表述不完全一致，但對於其理念和核心的把握卻是一致的。那就是，稅收的管轄和實現，應當與經濟活動實質和價值貢獻保持一致。也就是說，經濟活動的實際發生地國家地區應當行使相應的稅收管轄權，企業也應當就其實際經濟活動在活動發生地履行相應的稅收義務。因此，各國相繼提出並實踐了“實質重於形式原則”。各國在判定實際管理機構的具體標準上可能不一致，但究其核心，都是遵循該原則。因此，任何國家地區制定具體的判定標準都不應該離開“實質重於形式”這一核心原則。換言之，實際管理機構判定重點是核心原則的適用，而不是具體標準的校驗。儘管稅務當局應當盡可能將判定標準具體化、固定化，甚至於量化，以增強法規的確定性和執法的公開透明度，但是判定標準也應當定性和定量適度結合。因為越是量化的標準、越是具體的標準，往往都意味著籌畫和規避的空間，反而不利於稅務判定。

### (二) 實際管理機構判定應遵循“程式優於實體”的法制原則

現代法制理念認為，程式公正優於實體公正。法律是實體法和程式法的有機統一。以科斯為代表的經濟分析法學派認為，法律程式不僅有其正義價值、秩序價值、法治價值、倫理價值和人權價值，還有效益價值。嚴格執行程式一定程度上會削弱行政機關自由裁量權，但是整體上會提高行政效率，節約社會成本。不僅保證作出決定的合法性和合理性，而且能減少執法者被無端指責的可能性。法律程式“既保護當事人的權利，也保護執法者的權利”。沒有絕對明確的實體法，只有相對明確的程式法。對於實際管理機構的判定也同樣如此，由於涉及對經濟形式和實質的判定，更多的不是簡單的數量分析，而是複雜的經濟分析。因此，需要用公開透明的程式來確保結果的相對公平公正。

### (三) 實際管理機構判定應廣泛適用於反避稅實踐

從大陸目前的操作規程上看，主要明確了境外註冊中資控股企業居民身份認定管理程式。從司法實踐來看，主要是由企業提出申請，通過認定居民企業解決了部分境外紅籌中資控股企業的股息重複徵稅問題。由稅務機關主動作出判定的案例則很少。

而對於實際管理機構在中國境內的境外企業或者境內外自然人控股的境外註冊公司，如何認定為我國居民企業尚未有具體規程。從實踐來看，大陸也鮮有這方面的案例。而實際上，依據實際管理機構認定居民企業應當是反避稅工作的有力武器。在反避稅實踐當中，我們通過對被調查企業的功能風險分析發現，明明是全功能風險企業，而企業會人為地將部分功能風險賦予境外“殼公司”或“紙上公司”。如果能將這些“殼公司”或“紙上公司”認定為居民企業，則很多反避稅的操作問題都將迎刃而解。因此，建議在下一步特別納稅調整規程修訂過程中，將實際管理機構判定與反避稅程式有機結合在一起，將有效提高反避稅工作的品質和效率。

#### (四) 實際管理機構判定將受到全球化和互聯網數字經濟大肆衝擊

《稅基侵蝕和利潤轉移行動計畫（BEPS）》指出，國家稅法未能與企業全球化和數字經濟同步發展，跨國公司借此逃稅。誠如斯言，由於科學技術、通訊技術和互聯網的發展，傳統意義上的時間和空間概念正在發生巨大的變化。由於全球化分工的不斷細化和整合，企業管理和運作的方式也日趨多元化，傳統意義上的管理和決策概念也在不斷地更新發展。由此，稅收上涉及的機構、場所、持續時間、生產經營、管理控制等均不再是傳統意義上的概念。就實際管理機構的判定標準而言，我們是否真的可以確定董事會開會之場所？我們是否真的可以確定管理者日常活動之場所？我們是否真的可以確定決策之場所？如何確定存放在伺服器上的會計記錄與帳簿憑證之場所？在避稅港仍然大量存在的客觀現實中，企業利用現代通訊技術進行時空轉換，以達到規避各類稅收反制要件之目的，仍然顯得遊刃有餘。但是，BEPS 讓我們已經看到了國際社會的共識和決心，也看到了解決問題的希望和曙光。於我們而言，尤其需要我們兩岸攜手共進、並肩發力、合作共贏，拿出我們的智慧、勇氣和魄力，力爭在 BEPS 當中發出最響亮之華人聲音，爭取最大化之華人利益。

## 中國國際稅收研究會參會人員名單

編號	姓名	性別	工作單位及職務
1	王力	男	中國國際稅收研究會會長、全國人大財經委員會委員
2	盧仁法	男	中國國際稅收研究會顧問
3	伊兵	男	中國國際稅收研究會副會長兼秘書長
4	魏仲瑜	男	中國國際稅收研究會副秘書長
5	付瑤	女	中國國際稅收研究會特邀專家、國家稅務總局國際稅務司台港澳處處長
6	薛路生	男	中國國際稅收研究會副秘書長
7	李子清	男	中國國際稅收研究會稅法服務部主任
8	權兆運	男	中國國際稅收研究會榮譽理事
9	孫玉剛	男	中國國際稅收研究會法規文獻部主任
10	付茂勁	女	中國國際稅收研究會學術研究委員會秘書
11	連開光	男	福建省國際稅收研究會會長
12	周振家	男	上海市國際稅收研究會會長
13	王明普	男	四川省國際稅收研究會會長
14	楊林林	男	四川省國際稅收研究會理事、四川省國家稅務局國際處處長
15	吳志峰	男	中國國際稅收研究會學術研究委員、江蘇省無錫地方稅務局副分局長

## 中華產業國際租稅學會理監事名單

2014 年 10 月 15 日

職別	姓名	性別	現任本職	備註
理事長	吳德豐	男	資誠聯合會計師事務所/副所長暨策略長	
常務理事	周偉如	女	美商優派國際股份有限公司思科系統亞太區/全球採購中心財務副總	
常務理事	鄭致宏	男	稅務旬刊發行人、土地銀行監察人	
常務理事	鄭興華	男	光寶科技股份有限公司/稅務與投資管理部資深處長	
常務理事	郭宗銘	男	資誠聯合會計師事務所/稅務法律服務營運長	
理事	沈朝俊	男	愛爾蘭商新思科技台灣區/財務長	
理事	陳純瑛	女	技嘉科技股份有限公司/副總經理兼財務長	
理事	張錦源	男	群創光電股份有限公司會計暨稅務管理總處/總處長	
理事	郭宏銘	男	日月光半導體製造股份有限公司/會計長/副總經理	
理事	陳清秀	男	東吳大學法律學系教授	
理事	葛克昌	男	台灣大學法律學院教授	
理事	林清棠	男	康師傅控股公司副總裁/財務長	
理事	林玉玲	女	群光電子股份有限公司財管部協理	
理事	林世銘	男	國立台灣大學會計系教授	
理事	黃俊杰	男	國立中正大學財經法律學系特聘教授	
常務監事	林東翹	男	資誠聯合會計師事務所稅務法律/合夥人	
監事	黃業鴻	男	雅博股份有限公司/策略長	
監事	黃士洲	男	台北商業技術學院財政稅務系/系主任	

職別	姓名	性別	現任本職	備註
監事	李易融	男	帆宣系統科技股份有限公司/董事長特別助理	
監事	林嘉祝	女	中環股份有限公司會計部/資深協理	
候補理事	吳偉臺	男	資誠聯合會計師事務所 稅務法律服務合夥人、國立政治大學會計系兼任助理教授	
候補理事	連巍鐘	男	正崴精密工業股份有限公司/經會處/副總經理	
候補理事	黃議德	男	鴻海精密工業股份有限公司/經理	
候補理事	黃建勝	男	威剛科技股份有限公司/執行長室資深特別助理	
候補理事	羅永勵	男	正新橡膠工業(股)公司財務部協理	
候補監事	鄭治平	男	佳必琪國際股份有限公司/財會協理	

網站：<http://www.industries-tax.org.tw/>

電子信箱：[caitp@industries-tax.org.tw](mailto:caitp@industries-tax.org.tw)

地址：11012 台北市基隆路 1 段 333 號 27 樓

電話：886 2 27296666 轉 23812



## 中華產業國際租稅學會簡介

### 創會緣起及成員

鑑於各國稅務法規更迭快速，稅務機關加強企業稅務稽查，導致產業界的稅務工作日漸繁重，稅務工作者的壓力升高，在資誠聯合會計師事務所吳德豐副所長號召下，結合跨國企業從事財務及稅務工作的資深高階經理人、學術界從事財稅法教學及研究的學者、實際從事會計及稅務工作的專家、稅務機關的中高階主管，成立「中華產業稅務協會」。為擴大租稅學術研究功能，自 2013 年 7 月 26 日起更名為中華產業國際租稅學會。

### 學會宗旨

本會為依法設立、非以營利為目的的社會團體，建構產業稅務專業人士的交流平台，研究產業稅務問題，促進公平合理課稅為宗旨。一方面，加強稅務專業人士及學者專家的聯誼，提高稅務風險意識，增進專業知識與能力；另一方面，與兩岸及國際稅務機關、稅務學會交流，建立產業界與稅務機關的溝通管道。

### 重要活動

本會會員集會，除會員之間的意見與經驗交流、國際稅務新知報告等活動外，自 2006 年起參加及舉辦粵港澳台稅收徵管研討會。自 2011 年開始，本會在春節期間組團，赴廣東省國家稅務局及省稅務學會、廣州及東莞、江蘇省無錫、蘇州、揚州、南京等國家稅務局與稅務學會訪問、交流，受到稅務機關的重視。此外，本會邀請兩岸稅務機關首長及稅務官員蒞會專題演講、座談及研討會，與會員雙向溝通，稅務專業媒體有大篇幅報導。

大陸廣東省、江蘇省、四川省、湖北省、甘肅省、陝西省、重慶市、寧夏回族自治區、浙江省等稅務機關人員，都曾組團來台參訪本會。

2013 年 4 月，邀請廣東省稅務學會及國家稅務局官員來台，講解大陸最新稅務法令及查稅趨勢；2013 年 11 月，本會與大陸中國國際稅收研究會在福州舉辦第一屆海峽兩岸國際稅收交流研討會。

### 入會條件

凡贊同本會宗旨，年滿二十歲，對於產業稅務及相關學科具有研究或工作心得，經本會會員介紹，填具入會申請書，於參加本會會議或會務活動二次後，經徵詢全體會員而未有任一會員表示反對者，再送理事會核准，並繳納會費，始得成為本會個人會員。

### 期待您的認同與支持

在台灣稅務界，本會成已為稅務專業的意見領袖，產、官、學界的主要諮詢機構。本會會員在精不在多，入會條件嚴格，目的在維持高水準的會務活動，期待兩岸財稅法學者、專家及在工商界服務的稅務專業精英的認同與支持！

## 中国国际税收研究会简介



中国国际税收研究会（英文：CHINA INTERNATIONAL TAXATION RESEARCH INSTITUTE，英文缩写：CITRI）是研究国际税收的非营利性国家一级社团组织，其成员来自税务系统、社会团体、科研机构、大专院校和企业界，具有广泛的代表性。中国国际税收研究会的执行机构是理事会，现有理事 265 名，其中常务理事 88 名；此外还设有指导学术研究工作的学术研究委员会，现有学术研究委员 89 名。

中国国际税收研究会致力于国际税收学术研究，服务于纳税人，服务于社会，促进经济社会发展。其主要任务：一是联系和组织社会各界热心于国际税收研究的人士，开展国际税收动向及其发展趋势的研究。二是宣传大陆税收制度和对外税收政策。三是组织各种形式的税收学术和实务交流，广泛开展国际间的税收交流活动。四是承担有关国际税收问题的调查研究、税务咨询、人员培训、学习考察和政策法规的查证等业务。六是搜集国际税收资料并进行编译、交流，提供国际经济、税收信息，编辑出版本会会刊和有关国际税收的书刊。七是组织评议国际税收学术研究成果，进行奖励。

中国国际税收研究会自 1995 年成立以来，秉承办会宗旨，注重研究特色，推出了一批有较高学术水平的研究成果；面向社会与相关部门开展了形式多样的服务和培训工作；同时积极组织、参与国际学术交流活动；已成为联系社会各界相关部门开展国际税收领域学术研究及经验交流的重要纽带和平台，是一级社团组织中从事国际税收理论研究的中坚与核心力量，具有公认的学术权威性和广泛的社会影响力。