



# 常設機構之利潤歸屬

## *AOA vs. UN Model*

KPMG安侯建業聯合會計師事務所

執行副總經理廖月波

2023年12月29日

# 大綱

- 01** AOA歷史沿革及簡介
- 02** AOA實施是否成功
- 03** AOA面臨之挑戰
- 04** AOA與租稅協定的一致性
- 05** AOA未來展望

# 01

# AOA歷史沿革及簡介

# 背景

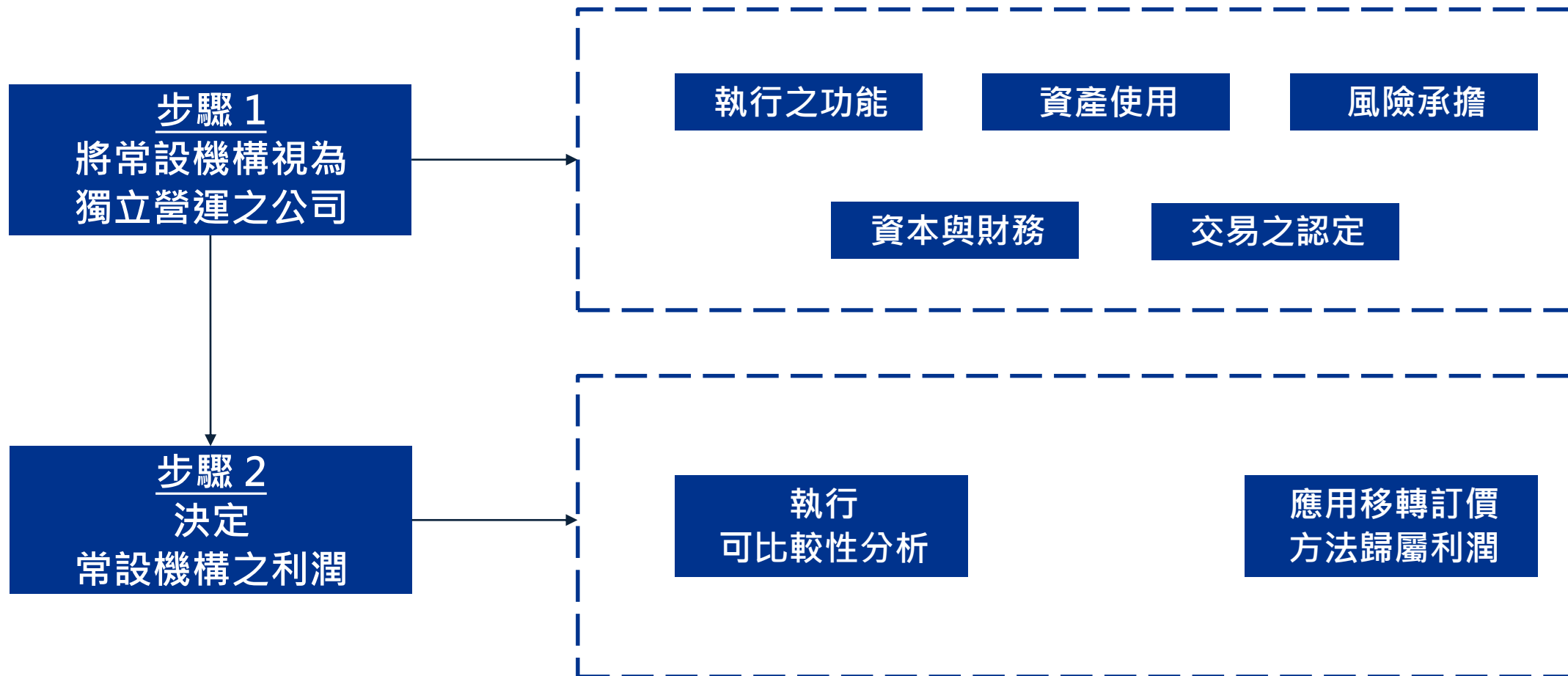
## OECD 第一工作小組 (WP1 租稅協定) 和第六工作小組 (WP6 移轉訂價)

- 租稅協定第7條和第9條皆採用了獨立企業法下之常規交易原則
- 第1工作小組原先於1963年與1977年分別為租稅協定第7條與第9條稅約範本。另外，第6工作小組則於1979年與1995年發布移轉訂價之相關指導原則 ( TGP )，兩工作小組皆於1994年針對租稅協定第7條發布相關解釋。
- 1998年至2010年間有許多不同之指導原則發表，期望第7條常設機構營業利潤之分配能夠與移轉訂價準則趨向一致。
- 2008年OECD於更新租稅協定範本註釋文在不違反既有註釋文前提下，盡量採用了AOA之觀念。
- 第7條在2010年重新制定並全面採用AOA，主要為的是容納新註釋文 ( 此前2008版第7條亦可能被視為採用AOA，因此在2010年予以澄清 )。

# AOA主要元素

- 依獨立企業法 ( Functionally Separate Entity approach, FSE ) 將常設機構視為獨立之個體進行利潤歸屬。
- 利潤歸屬之兩步分析方法：
  1. 根據常設機構在集團中所執行之功能、運用之資產、承擔之風險 ( Function performed, Assets used and Risk assumed, FAR ) 分析，假設該常設機構針對主要公司獨立持有該主要公司之資產、負債、風險、資本與相關視同發生之交易。
  2. 應用移轉訂價準則 ( Transfer pricing guidelines ) 將常設機構所發生之交易類比為該常設機構與集團之主要公司發生之交易，而非按照所得稅協定第9條中關於移轉訂價之規定。

# AOA –以FAR法認定利潤歸屬



# 第7條的範本沿革

## OECD租稅協定範本2008 – 第7條

一方領域之企業，除經由其於他方領域內之常設機構從事營業外，其利潤僅由該一方領域課稅。該企業如經由其於他方領域內之常設機構從事營業，他方領域得就該企業之利潤課稅，但以歸屬於該常設機構之利潤為限。

*Art 7(1) The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, **the profits of the enterprise** may be taxed in the other State **but only so much of them as is attributable to that permanent establishment**.*

除第三項規定外，一方領域之企業經由其於他方領域內之常設機構從事營業，各領域歸屬該常設機構之利潤，應與該常設機構為一區隔及分離之企業，於相同或類似條件下從事相同或類似活動，並以完全獨立之方式與該常設機構所屬企業及全部其他人從事交易時，所應獲得之利潤相同。

*Art 7(2) Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a **distinct and separate enterprise** engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.*

## OECD租稅協定範本2010 – 第7條

一方領域之企業，除經由其於他方領域內之常設機構從事營業外，其利潤僅由該一方領域課稅。該企業如經由其於他方領域內之常設機構從事營業，依第二項之規定可歸屬於該常設機構之利潤可於該他方領域課稅。

*1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, **the profits that are attributable to the permanent establishment** in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.*

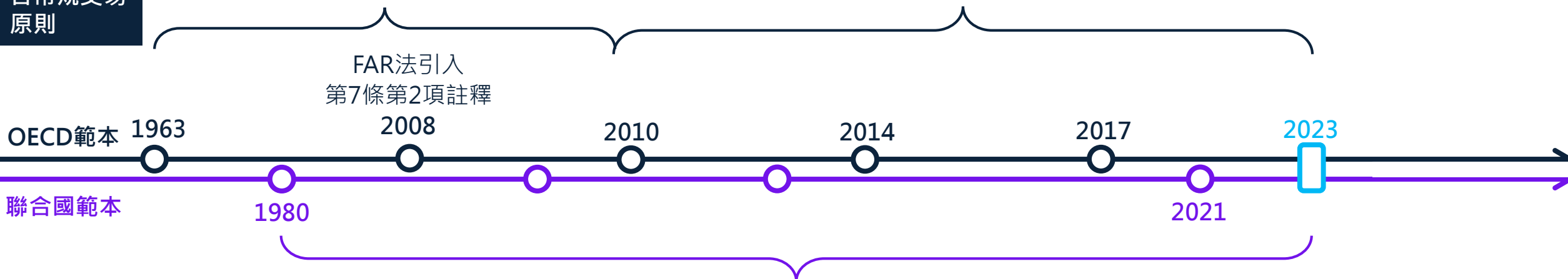
本條及第23A、23B條所稱可於各締約國歸屬第1項所稱常設機構之利潤，係稱其視為一獨立營運之企業時，於相同或類似條件下從事相同或類似活動可預期取得之利潤，尤其是在其與企業其他部分之交易，並應參照該企業經由該常設機構以及其他部分所執行之功能、運用之資產、承擔之風險。

*2. For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], 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.*

# 第7條的範本沿革 (續)

「區隔及分離之企業」方法視為吻合常規交易原則

- 收入、費用與營運資金視為分攤常設機構利潤的常用標準 (依第7條第4項之註釋)
- 「區隔及分離之企業」用語被「分離及獨立之企業」取代
  - 依第7條第2項條與其註釋，FAR法視為歸屬利潤的基礎，且原第7條第4項條移除



- 利潤分配至常設機構之方式與2010年前之OECD租稅協定範本基本上相當
- 意即聯合國稅約範本提供所得來源國課稅權，但該課稅權須依照引力法則 (Force of attraction) 而受到相當之限制
- 除金融外，可實質費用扣抵 (利息、權利金、技術服務費)
- 銷貨同時被視為直接會計法與間接比例法
- 「區隔及分離之企業法」被視為相當於常規交易原則



# 非AOA利潤分配方式之相關發展

## 主要活動分配法 ( Relevant business activity, RBA ) 之多個形式被第一工作小組否決

- 1963 - 2005年間之「限制的獨立營運個體法」 ( Limited Independence RBA, RBA LI ) 分配主要營業活動產生之利潤時係依FAR分配利潤；自1994年起明文規定：FSE只用於常設機構的主要業務，其餘皆否。
- 「常設機構認列法」 ( RBA business line, RBA BL ) 以常設機構帳上紀錄之利潤作為須歸屬至常設機構之利潤依據，須得知該常設機構之產業在整體企業中之利潤才能歸屬於常設機構。
- 「單一公司法」 ( RBA single entity, RBA SE ) 則是將常設機構與母公司整體視為單一公司，意即常設機構對母公司所產生之銷售並不會被記於常設機構中，而是待母公司實際將貨物銷售予第三方時，常設機構才得以認列相關之利潤。
- 例：常設機構販賣母公司製造之商品(將商品給予常設機構視同交易)，常設機構自母公司貸款產生視同利息。

# 不同方法的範例

母公司本身成本 60 | 移轉至常設機構100 | 常設機構本身成本20  
 設算利息 (常設機構至母公司) 10 | 常設機構與第三方交易 150

常設機構	獨立企業法 (FSE)	主要活動(RBA)		
		受限之獨立性(LI)	營運活動(BL)	單一公司(SE)
	OECD 2010	OECD2010前/ 聯合國方法	其他方法	
銷貨收入	150	150	150	50
持有成本	20	20	20	20
銷貨成本	100	100	100	-
利息(設算)	10	-	-	-
利潤	20	30	30	30

銷售額 – 150  
 (銷貨成本) – (100)

# 單一公司法

若在租稅管轄區尋找最適利潤配置法 – 但可能無法達成相同結果

惟：

1. 在審視常設機構和母公司整體間的關係時，偏向另一極端
2. 不認列中間分公司 / 中間公司的交易（一般而言）
3. 出發點為整體財報
4. 分攤所得與費用予分公司
5. 定調為「間接」之方法，相對於「直接」之獨立個體法（**separate entity approach**）
6. 如預期可產生更為正確之經濟分析或取得行政上之簡便，則予以使用

# 單一公司法案例分享

## Nat-West案：單一公司法與租稅協定規範發生衝突

- 地點：採單一公司法，國內法管轄區含美國與澳洲
- 背景：當美國稅局於計算美國銀行之稅負時，係以銀行之總利息支出為基礎分攤至全球分行當中，因此分支機構間之資金移轉交易將被忽略。
- 爭點：這樣的計算方式是否與租稅協定之規定衝突，意即不符合AOA之規範？
- 判決：法院判決指出美國稅局此處之利息計算方式並不符合租稅協定之規定。
- 後續：美國進行相關修法，不再以單一公司法作為利息支出計算之唯一方式，且不再忽略分支機構間之資金移轉交易。

# 02

## AOA實施是否成功

# 實施AOA之不同方法 - 美國與加拿大

## 美國

- 新協定：近期美國和比利時、加拿大、德國、日本與英國等國家簽訂之租稅協定，皆採用AOA作為常設機構之利潤分配方式。
- 舊協定：早期簽訂之租稅協定並未具有AOA之觀念與施行。
- 美國租稅協定範本：2006、2016年範本均用AOA為美國偏好採用之利潤分配方式。

## 加拿大

- 加拿大亦同意AOA係一分配利潤予常設機構之重要觀念，因此AOA亦出現於其和美國之租稅協定中。
- AOA：加拿大目前之租稅協定中有三個國家之租稅協定其分配利潤予常設機構係採AOA
- 其他：加拿大與其他租稅管轄區所簽訂之租稅協定並非採用AOA。

# 實施AOA之不同方法 - 印度

- 印度簽署之多數租稅協定之第7條第2項規定，應以PE為「區隔及分離」之企業為基準，將利潤分配於PE；符合聯合國範本及2010年前之OECD範本。
- 多數印度租稅協定亦包含第7條第4項，許可以分攤基礎方式 ( apportionment method ) 歸屬利潤。
- 自OECD於2010年起修正OECD租稅協定範本註釋後，印度保留得使用2010年前OECD租稅協定範本分配利潤方式之權利，意即印度並未接受AOA以按照FAR分析基礎分配利潤。

# 實施AOA之不同方法 - 印度 ( 續 )

## 分配利潤之比例#

- **0% 至 40%**
- 亦有實例為 **75% / 100%**

## 有關條件

- 常設機構之角色及責任
- 承擔之風險
- 常規交易原則
- 文件

## 分配之基礎

- 全球利潤
- 全球與在印度之銷售
- 引力法則 ( force of attraction )

# 比例係自總收入 ( total profits ) 中分配之比例，非指營業收入 ( profits per-se on revenues )



# 未採用AOA國家 - 澳洲與南非

## 澳洲

亦未採用AOA，而是採用單一公司法（Single entity）決定應分配至常設機構之利潤，並依照2008年之OECD租稅協定範本註釋解釋租稅協定關於常設機構利潤分配之相關條款。

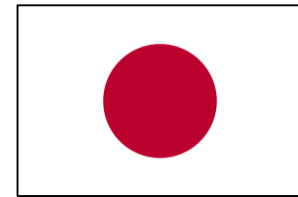
## 南非

與澳洲類似，拒絕採用AOA而是使用2008年之OECD租稅協定範本註釋解釋租稅協定關於常設機構之相關條款。

# 將AOA引入國內法

不論租稅協定，進一步將AOA引入其國內稅法之法規中，使AOA為其國內法分配利潤時使用之方式

- 英國
- 法國
- 義大利
- 德國
- 日本



# 03

# AOA面臨之挑戰

# AOA面臨之挑戰

## WP6主要疑慮為利息、權利金以及管理服務在註釋中之特殊規定

- 依據1994年至2008年租稅協定範本與相關註釋之規定，僅有支付予第三方之款項以及具有適當成本加成之管理費用得作為常設機構利潤之扣除項目。
- 實務上，該利息費用之計算方式常產生許多爭議，且所得稅協定國間通常不容易為該等款項之認列達成共識。

## 權利金扣抵議題

- 根據OECD之AOA，允許設算之權利金依照規定作為扣除項目，然而OECD亦指出該權利金之設算並不代表所得來源國具有針對該權利金課徵扣繳稅之權利。
- 根據聯合國租稅協定範本，該等權利金原則上無法作為減除項目。

# AOA面臨之挑戰（續）

## 金融業之特異性

- 根據1963年OECD租稅協定稅約範本註釋即指出，利息與權利金雖然無法作為常設機構計算利潤時之減除項目，然而針對銀行業，銀行業之利息符合一定條件時是可作為扣除項目的，主係利息是銀行業主要營運項目相關之所得與費用。
- 實務上，美國、澳洲與日本在內之國家對於銀行業常設機構利息扣除之規定皆有其特殊之例外規定

# 04

# AOA與租稅協定之 一致性

Subtitle

Descriptive Information

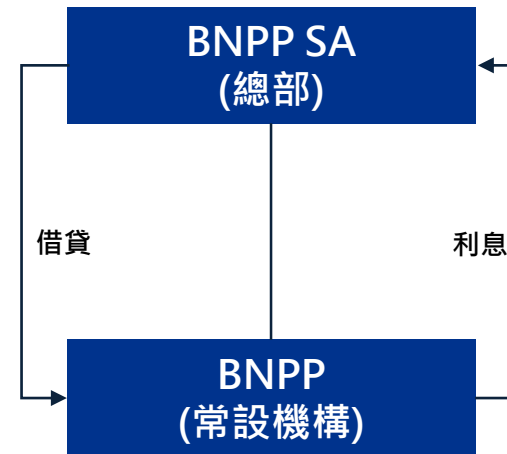
# 與租稅協定之一致性

- 按OECD範本第6、11條，OECD註釋視不動產收入以及利息為特有就源扣繳案例，並歸結如無相關收入，也不應有就源扣繳稅。
- UN範本關於使用動產及智慧財產權（第12條）及技術服務費（第12A條）之收入，也有類似問題。
- 然有許多國家針對該等視同款項進行扣繳並收取扣繳稅。

# 案例分享：BNP



「利息債務人」  
擁有常設機構者，  
符合OECD租稅協定範本  
第11條第5項第2句之定義





# 案例分享：BNP（續）

- 法國巴黎銀行（BNP Paribas）法國母公司在世界各地之分公司（包含印度、泰國與新加坡等）皆與法國巴黎銀行有借款以發展其業務，因此有利息相關之款項。
- 印度、泰國與新加坡等國家對於分公司給付與母公司之利息皆有課徵扣繳稅。
- 因此法國母公司於法國申報其自身所得稅時，主張該等扣繳稅應得作為有效之海外稅額扣抵，抵免其法國之應納稅額。
- 法國稅局駁回其抵稅主張，不認為相關款項為租稅協定（均有與第11條類似之用語）所謂之利息。
- 然而法國法院與最高法院對於該利息款項是否符合租稅協定範本下利息之定義，有不同之見解。
- 最後最高法院認為法國銀行為該等款項之債務人，因此應端看該法國銀行於世界各地之分公司所在處是否構成常設機構，以及該等常設機構與利息之關係是否符合租稅協定之定義，進而決定該等扣繳稅是否得作為有效之海外稅額扣抵。

# 05

## AOA未來展望

# 兩大支柱方案以及AOA

## 01

AOA概念在雙邊國家租稅協定是否採行或是納入國內法不一，對跨國企業而言，存在較高之遵循成本。

## 02

兩大支柱通常均使用經稅法一定程度上修正之財務報表，常設機構為稅務上之概念，因此需結合會計、租稅協定以及國內稅概念考量。

# Thank you



# KPMG



本文所提及之一部分或全部服務，依相關獨立性規範，可能無法對KPMG之審計客戶及其關係企業提供服務。  
Some or all of the services described herein may not be permissible for KPMG audit clients and their affiliates or related entities.



[kpmg.com/tw](https://kpmg.com/tw)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

© 2023 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee.

**Document Classification: KPMG Confidential**