

## 第一章 前 言

## 第一節 計畫緣起

我國『自由貿易港區設置管理條例』（以下簡稱“管理條例”）自民國九十二年七月二十三日經總統公布後，已經經過四年多，其間依該條例成立多個自由貿易港區。惟截至目前為止，因管理條例尚存有部分問題，例如稅制方面，因管理條例之租稅措施與國際慣例存有差異，造成欲進駐之國外廠商稅負加重，致使其裹足不前，而無法發揮自由貿易港區應有之功能。因此，為釜底抽薪解決自由貿易港區所面臨之招商困境，修改『管理條例』之租稅措施，係最佳之解決方式。

就國際物流的發展過程觀之，從六〇年代的簡易儲存與配送，逐步發展到二〇〇〇代的全球運籌（Global Logistic，以下簡稱“國際物流”），國際物流已將物流、金流及資訊流整合在一起，成為講求及時製造及快速配送之全球經營模式。我國也早在九〇年代就將國際物流服務設定為我國未來經濟發展之三大方向之一，並積極朝此方向進行。惟一如前述，物流活動從六〇年代開始已逐漸成為跨國經濟活動，其所牽涉之租稅問題（包括租稅管轄權、固定營業場所的認定、所得來源的認定等）已非只有一個國家或地區的問題而已，而是跨國家跨地區的國際租稅問題。因此，就我國的國際物流發展所面臨之跨國挑戰而言，主要仍以部分租稅措施（包括所得稅及加值型與非加值型營業稅（以下簡稱“營業稅”）等）與國際慣例存有差異，為問題所在。

另，一如前述，跨國租稅常引發國際間相關國家或地區之重複課稅現象。而國際間解決此種紛爭，通常係透過簽署租稅協定加以解決。因此，簽有廣泛租稅協定的國家，在發展國際物流方面，與較少簽有租稅協定的國家來得有利。由於我國與世界上主要貿易國家少簽署租稅協定或是自由貿易協定，致使在發展國際物流方面，面臨更嚴苛之

挑戰。在審視我國發展國際物流與自由貿易港區之過程中，所面臨之租稅相雷同，因此，本專案之研究目的，將研究我國因應國際物流發展相關租稅措施，包括所得稅及營業稅等方面加以探討，並提出修法之可能建議，以利國際物流與自由貿易港區之發展。

## 第二節 計畫目標

- 蒐集我國有關與國際物流及自由貿易港區相關活動之法令，包括關稅、營業稅及所得稅等，加以分析與說明，並對影響國際物流供應鏈及自由貿易港區發展之法令，參考國際租稅慣例與原則提出修法建議。
- 透過修改相關之法令，健全我國國際物流及自由貿易港區相關租稅措施之發展。

### 第三節 工作範圍與內容

由於國際物流活動無可避免地會觸及國家之關稅、營業稅、所得稅之申報及課徵等規定，因此一個國家或地區所制定之相關租稅法規之申報、稽徵程序與稅務負擔等，勢將影響國際物流活動相關業者之經營效率與結果，然由於各國基於該國租稅管轄權的主張所訂定之租稅法規彼此間又有相當大之差異，對於國際物流活動所造成之時間與稅負上的負擔，也有相當程度之差別，因此亦將影響該國（或地區）國際物流活動之競爭能力與發展結果。

本研究之動機與目的，旨在檢討本國在國際物流及自由貿易港區發展過程中所面臨之租稅障礙，作為未來修法可能之參考，因此將從我國現行相關法令談起，主要為營利事業所得稅及營業稅之議題，另並將觸及關稅議題，相關之工作範圍與內容如下：

營利事業所得稅議題包括：

- 國際物流發展趨勢
- 我國對於常設機構之認定
- OECD Model 常設機構之精神
- 世界各國之作法參考
- 我國現行稅制與國際規範之衝突
- 相關問題
- 建議方案及理由

營業稅議題包括：

- 檢討現行管理條例第 21 至 26 條相關營業稅問題
- 國際物流相關營業稅議題彙總說明

第一類型：物流、倉儲服務

第二類型：維修及加工服務

第三類型：研發中心服務

第四類型：全球客服中心及人才培訓中心建置之營業稅議題

- 引進歐盟 VAT 稅籍登記、稅捐保證人與外國廠商 VAT 退稅之做法以及勞務型態之分類
- 結論與建議

關稅議題包括：

- 加工程度及原產地規定問題
- 國外營利事業成為關稅納稅義務人之限制及問題
- 配套或建議

#### 第四節 工作方法與步驟

- 一、蒐集我國有關與國際物流及自由貿易港區相關活動之法令，加以分析與說明。
- 二、針對不合時宜之法令提出修法之建議。

## 第五節 相關名詞定義

由於目前國際上仍以英文為共通語言，而研究探討之標的又大都以英文為官方語言，因此先行對部分之名詞加以定義，以避免所蒐集資料在轉換成中文之翻譯上造成誤解，有關之名詞定義如下：

### ● 租稅管轄權( Tax jurisdiction )

管轄權是指獨立主權的國家，對其國境領域內的一切人、物、財產和行為等均享有行使法律的權力。而租稅管轄權，是指獨立主權的國家在租稅領域中的主權，它反映一個國家在租稅領域內的權力。租稅管轄權導源於國家主權，不受任何外力的干涉，雖是如此，它的行使除了受本國政經情勢及法律影響外，亦可能受到國際上租稅協定或慣例的約制。目前國際社會上對租稅管轄權形成的共同準則，主要包括：

一、領土原則：它是主權國家對其所屬領土內所發生的人、物、財產和行為等，都有權依本國法律實行管轄。領土原則是管轄權中最基本的原則。在這裡所指的領土包括國家的領陸、領水、領空以及控制的領土，所以該原則也稱屬地原則。依屬地原則所衍生出管轄權為地域租稅管轄權。

二、屬人原則：它是指國家有權對具有本國國籍的人民(或居民)實行法律管轄，而不必考慮他們是居住該國境內或是在境外，係以人的身份為認定依歸，所以稱屬人原則。依屬人原則所衍生出管轄權為居民租稅管轄權及公民租稅管轄權。

### ● 屬地主義

所謂屬地主義係指一個主權國家按照其領土原則來確定其租稅管轄權，在領土範圍內的收益、所得或是財產等，均負有納稅的義務；領土範圍外，則不用負任何納稅的義務。

實行屬地主義的結果將可能發生兩種情況，一是對本國居民來

說，只須就其本國領土範圍內的收益、所得或是財產等負納稅義務，即使其在國外有收益、所得或是財產，也沒有納稅義務；二是就本國非居民(外國居民)而言，雖非該國人民，卻須就其在該國領土範圍內的收益、所得或是財產承擔納稅義務。

- 屬人主義

所謂屬人主義，係指一個主權國家依照屬人原則所確立的租稅管轄權。在該原則下，只對符合身份者課稅，不論其身 anywhere，均負有納稅義務。換言之，一個國家的課稅範圍可以跨越國境，只要是屬於本國居民(公民)取得之所得，該國均享有課稅的權力。

- 營業代理人(進口代理人與稅捐代表人於其他章節再行定義)

具有下列任何一種受外國企業委託代理，從事經營的公司、企業和其他經濟組織或個人，稱為營業代理人：

1. 經常代表委託人接洽採購業務，並簽訂購貨合約，代為採購商品；
2. 與委託人簽訂代理協定或者合約，經常儲存屬於委託人的產品或者商品，並代表委託人向他人交付其產品或者商品；
3. 有權經常代表委託人簽訂銷貨合約或者接受訂貨。

- 非獨立性代理人( dependent agent)

外國銷售商在來源國的常設機構除固定的營業場所這種物的因素外，還可基於人的因素構成常設機構。依照 OECD 範本的規定，基於人的因素而構成的常設機構是指：在簽約國另一方代表企業進行準備性或輔助性以外的活動，有權以企業的名義簽訂合約並經常行使這種權力的非獨立性代理人(故所謂非獨立性代理人是指代表一企業，有權以該企業名義於一方領域簽訂契約，並經常行使該項權力之人)，其為該企業所從事之任何活動，視該企業於該領域內有常設機構。如果一方領域之企業如僅透過經紀人、一

般佣金代理商或其他具有獨立代理人(independent agent)，以其通常之營業方式，於他方領域內從事營業者，不得視該企業於他方領域內有常設機構。但被授權者若是獨立代理人，若其活動全部或幾乎全部是代表境外企業行事，仍應視為常設機構。

- 常設機構 (Permanent Establishment, PE)

所謂常設機構或稱固定營運場所是指「一個企業進行全部或部分營業活動的固定營業場所或透過營業代理人所進行之營業活動」。歐洲經濟合作發展組織財政委員會自 20 世紀 50 年代以來，一直致力於擬定一個〈關於對所得和財產收益避免雙重課稅的協定範本〉。為了明確劃分經營所得的來源地，該範本首先使用“常設機構”概念。

所謂常設機構，即固定場所或固定基地，是指一個企業進行全部或部分經營活動的固定營業場所。其範圍很廣，包括管理機構、分支機構、辦事處、工廠、車間、礦場、油井、氣井、採石場、建築工地等。

一般來說，構成常設機構營業場所有以下三種情形：

- 一、能夠構成常設機構的必須是一個營業場所，而這種場所並沒有何規模上的範圍限制。通常是指用於從事營業活動的所有房屋、場地、設備或設施，如機器設備、倉庫、攤位等，並且不論是其自有的還是租用的
- 二、能夠構成常設機構的營業場所必須是固定的。即有確定的地理位置，並且有一定的永久性，不包括沒有確定地點所進行的營業活動。但在確定地點進行的營業活動有暫時的間斷或停頓不影響其常設機構的存在。因此，這一基本條件是該營業場所具有相對的固定性或永久性，而非臨時性，即要足以表明它是常設的。

三、能夠構成常設機構的營業場所必須是企業用於進行全部或部分營業活動的場所，而不是為本企業從事非營業性質的準備活動或輔助性活動的場所。

● 與美國商業或貿易有效的關聯(Effectively connected with US trade or business)

與美國貿易或商業有效關連是美國內地稅務局(Internal Revenue Service “IRS”)作為判斷外國企業所得是否須繳納美國所得稅的方法。美國在處理外國公司企業是否應納美國所得稅，首先須判斷其收入是否為美國來源所得(US Source Income)，通常外國來源所得(Foreign Source Income)在美國不會被課稅，除非該外國企業在美國有或被認定有所謂的“常設機構”(Permanent Establishment)，才會在美國被認定為“與美國商業或貿易有效關連”，而被課徵美國所得稅。

一般而言，美國所謂“常設機構”，在美國稅法 Reg 第 1.864-7(b) 定義為一個固定的設備或場所(a fixed facility)，也就是，一個地方、工地、建築物或其他類似的設備或場所，而外國公司企業可以經由這些來從事貿易或商業。非租稅協定的國家(non-tax treaty Countries)之外國企業在判斷是否在美國會被認定為有“常設機構”時，基本上可分為兩種情形：“貨物及交易本身相關之固定營業場所”及“代理人相關之固定營業場所”：

一、與貨物或交易本身相關之固定營業場所

依據美國稅法細則 Reg 第 1.861-7(a)中規定，美國對買賣非不動產性質之財產(定義為 Personal Property)所產生的利得(Gain or Profits)與收入(Income)之來源所在地的認定標準為“在何地出售”即屬於該地之來源所得。舉例而言，若外國業者應客戶之要求，自己或透過運輸業者，將尚未移轉

實質利益與風險予客戶的貨品，運至美國銷售，不論此外國業者是否在美國設置有分支機構、辦公室、發貨倉庫或其他營運據點，從美國稅法角度而言，皆會被視為實質上在美國已經有固定營業場所，也因此其收入亦會被認定為“與美國商業或貿易有效關連”而須就其收入申報美國所得稅。

## 二、與代理人相關之固定營業場所

在美國國稅局的函令（IRS Revenue Ruling）第 70-424 號亦有規定，若一家外國公司透過一家美國公司，在美國從事銷售行為，而且此美國公司為該外國公司在美國之獨家代理商並採用佣金方式，計算其酬勞者，則該外國公司會被視為在美國有從事商業或貿易的行為。再者，依據 Reg 第 1.864-7(d) 之規定，假如一外國公司在美國有代理商，且此美國代理商 (1) 有權代表該外國公司與客戶進行交涉並對契約有決定權（Conclude Contracts），而且經常為之；或者是 (2) 經常代表該外國公司接受訂單且貯存屬於該外國公司之貨品。亦會在美國構成固定營業場，亦會被認定為“與美國商業或貿易有效關連”，而有公司所得稅負之問題產生。

- OECD 租稅協定範本 (OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital)

1956 年歐洲經濟合作組織 (EEC) 設立了財政委員會，由各加盟國之租稅專家負責編寫租稅條約之租稅協定範本，作為各加盟國政府締結租稅協定之依據。其後，歐洲經濟合作組織 (EEC) 改組為經濟合作暨發展組織 (OECD)，並陸續於 1958 年、1959 年、1960 年、1961 年發表四次報告，直到 1963 年 7 月匯集歷次報告之成果，發表正式的 OECD 租稅協定範本，其正式名稱為「排除對所得及資本重複課稅之條約草案」(Draft Convention For the

Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and Capital)，該租稅協定範本乃是在統一各類租稅條約原則下，採用統一的定義、方法及解釋，所編寫成的。但是，各加盟國乃可依其國情，保有採用與否的決定權，因而對各加盟國並無任何約束力。至 1977 年 OECD 再度將 1963 年的租稅協定範本加以檢討修正後，發布「所得與資本租稅條約範本」(Model Double Taxation Convention on Income and Capital) (簡稱“OECD 租稅協定範本”)。此項租稅協定範本亦為目前數國家所引用者。

- 聯合國租稅協定範本 (United Nation Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)

許多開發中國家認為上述 OECD 租稅協定範本僅適用於各先進國相互間簽訂租稅條約所面臨的課稅情況，亦即 OECD 租稅協定範本主要是以相互主義為基礎，並不一定適用於經濟和資本呈單方流向的先進國家與開發中國家簽訂租稅協定可能遭遇的情況，例如已開發國家與開發中國家對於股利所得之課稅，若在租稅協定中訂為資本輸入國予以免稅，則因開發中國家在已開發國之投資，較已開發國在開發中國家之投資為少，在資本流量不均衡之情況下，單方面免稅之規定並不妥適。針對此問題，聯合國經濟暨社會理事會遂成立一個專門研究先進國家與開發中國家如何簽訂租稅協定的小組。這個小組自 1968 年以來先後發表過七次的報告概要，至 1979 年在第八次會議中，綜合了過去各項報告與建議，完成了適用先進國家和開發中國家簽訂租稅協定的聯合國租稅協定範本 (United Nation Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries) (簡稱“UN 租稅協定範本”)。UN 租稅協定範本是以 OECD 租稅協定範本為藍本，再就先進國家與開發中國家各自的立場與觀點，加以必要的考量

與修訂而成的。

兩個租稅協定範本在結構上基本一樣，只是「OECD 租稅協定範本」全文 30 條，「UN 租稅協定範本」全文 29 條，在協定名稱和序言之後，各分 7 章，由 5 個部分組成。第一部分是適用的人和稅種範圍（共 2 條）；第二部分是協定用語得定義（共 3 條）；第三部分是對所得和財產徵稅權的劃分（共 17 條）；第四部分是避免雙重課稅的方法（共 1 條）；第五部分是稅務行政管理特別規定和協定生效與終止的程序規定（「OECD 租稅協定範本」共 7 條，「UN 租稅協定範本」共 6 條）。

租稅條約之所以能夠排除國際重複課稅，乃是因為藉由租稅協定對居住者身份的認定、所得發生來源的確定、課稅權的分配、來源地國降低扣繳稅率等方式，來避免重複課稅的發生。例如各依其國內稅法之規定對居住者之認定標準不同，致發生雙重居住者（Dual Residence）而造成複課稅之情況時，租稅協定訂有優先順序之認定標準，以資解決雙方之爭議。OECD 及 UN 範本中規定，當個人發生雙重居住者之情況時，應依(1)永久性家宅（Permanent Home），(2)主要權益中心（Center of Vital Interest），(3)習慣住所（Habitual Abode），(4)國籍（Nationality）等之優先次序以判定該個人屬何一締約國之居住者，若仍不能決定時，則由締約國雙方之主管機關共同協力議解之。至於法人發生雙居住者之情況時，OECD 及 UN 範本皆規定應以有效管理場所所在地判定該法人屬何方之居住者。

另外，OECD 及 UN 範本亦分別針對股利、利息、權利金、營業利潤、國際運輸事業所得、不動產所得…等各類所得之課稅原則、所得之來源地等一一加以規範。

- 原產地規則

所謂原產地規則係指一國海關用以確定生產或製造貨物的國家或地區之具體規定，以進行關稅之核課。在近代，國際經濟、貿易和政治關係日益複雜，為實施按不同國家、地區而採取的關稅、數量限制和其他經濟貿易限制措施和編制進出口貿易統計資料，原產地規則成為各國海關管理的一項重要制度。各國原產地規則的內容不盡相同，但一般都包含三方面內容：原產地標準，直接運輸規則和證明文件。為盡可能協調統一各國原產地規則，海關合作理事會在歐洲共同體的原產地規則基礎上，總結各國的經驗，在《協調與簡化海關業務制度的國際公約》（簡稱京都公約）的D·1附約中作了規定，供各簽字國採用。另關稅暨貿易總協定烏拉圭回合談判中，則達成了《原產地規則協定》，也試圖使原產地規則更加透明、中立和一致，不構成貿易障礙，並能公正地解決有關貨物原產地的爭端。