

JSG ニュースレター

財政部が「租税協定適用審査準則」の 一部条文改正案を予告

クライアント各位

拝啓 時下益々ご清栄のこととお慶び申し上げます。

財政部は 2021 年 4 月 16 日付で、「租税協定の適用に係る審査準則（中国語：適用所得税協定査核準則）」（以下、「租税協定適用審査準則」という。）の一部改正条文について予告しました。これは、経済協力開発機構（OECD）モデル租税条約の最新規定およびコメンタリーや、台湾の法令規定および各国の租税協定の審査実務における近年の制定・改正内容を参考にしたものです。改正条文は公表日から施行されますが、上限税率の規定については、2019 年 1 月 1 日から施行されています。今回の改正草案の主なポイントは、以下のとおりです。

改正ポイント	条文	新規追加/改正の内容
租税協定の乱用案件に対して「主要目的テスト」による処理原則を追加	第4条	税務機関は規定に基づき租税協定適用案件に関する事実および状況について調査および審査し、関連する取引またはスキームを合理的に判断する。その関連する取引またはスキームの主な目的の一つが直接または間接的に税負担の回避、繰り延べ、還付、またはその他の租税協定の特典を受けるためのものであり、かつ当該特典を与えることが適用する租税協定の趣旨にそぐわない場合は、当該協定に関する租税協定乱用防止の規定に基づき処理することができる。規定がない場合は、納税者権利保護法またはその他の法律の租税回避に関する処理の規定に基づき処理する。

台湾居住者の認定原則を改正	第5条	教育、文化、公益、慈善機関または団体、各級政府機関および公務員の退職金・年金（中国語：退休撫卹金）、労働者退職金基金（中国語：勞工退休基金）、国民年金保険基金など、各級政府により設立された非営利目的、かつ当該政府により直接または間接的に完全に所有または支配される組織を台湾の居住者とすることを明確に規定する。
「恒久的施設 (Permanent Establishment, P E)」の認定原則を追加・改正	第7条から第11条	<p>商業目的に応じて従事する活動とそれに紐づいた特定範囲の地理的な関連性および一貫性 (coherence) をPEの認定原則に盛り込む。</p> <p>役務の提供を行うPEについて「存続期間」の計算方法および「同一または関連のプロジェクト」の適用原則を追加する。</p> <p>「準備的または補助的な性質の活動」の判定原則を追加する。</p>
「国際運輸事業により稼得した利益」の定義を追加	第12条	<p>一、使用時間または距離に基づき、船舶または航空機をリースして得た利益。</p> <p>二、裸用船（船舶のみのリース）の形態でリースする船舶または航空機、または貨物もしくは商品を輸送するコンテナの使用、メンテナンスまたはリース（コンテナ輸送のトラックおよび関連設備を含む）によって得た利益。</p> <p>三、その他の船舶または航空機を運用する国際運輸事業に附帯する活動によって得た利益。</p>
「配当」および「ロイヤリティ」の適用原則を追加	第13条 第14条	<p>台湾において「配当」とは、台湾会社が分配する配当および共同組合、その他の法人、独資またはパートナー・シップ組織が社員、出資者、個人事業主またはパートナーに分配する利益を指す。</p> <p>「ロイヤリティ」とは、関連する著作権を使用、またはその使用权を所有することによって得る支払対価に係る規定を指す。コンピュータ・ソフトウェアのプログラムの著作物においては、使用、複製、使用权の所有、および直接もしくは間接的にコンピュータにある結果を生じさせる複製などを目的とした指示の組み合わせに対する支払を指す。</p>
租税協定の規定に所得に対する課税権の帰属の適用原則を追加	第20条から第22条	<p>租税協定の事業利得に関する条文とその他の条文の所得に係る規定の両方に該当する場合は、当該その他の条文の所得に係る項目の規定を優先して適用しなければならない。</p> <p>租税協定でいう企業とは、経営を行うすべての事業を含む。事業とは、業務の執行またはその他の独立性を有する活動を含む。また、当該協定で別途業務執行に関する条文の規定がない場合は、租税協定の事業利得に係る規定を適用しなければならない。</p>

1. 改正条文第 4 条には「主要目的テスト」(principal purpose test, PPT) の概念が導入されています。取引またはスキームが、直接または間接的に「租税協定の特典」を受けることを主たる目的または主たる目的の一つとしている場合は、主管機関は関連取引について当該特典の適用を否認しなければなりません。例えば、PE 認定を回避するために経済的実質のない契約期間の分割を行う、または租税協定締結国に設立したペーパー・カンパニーを通して取引を行うなどの行為に対しては、事業利得の免税は不適用としなければなりません。しかしながら現在、台湾と全面的な租税協定を結んでいる 33 か国のうち、主要目的テストに類似する規定を制定しているのは 17 か国のみです。今回の改正は関連案件の審査について、税務機関の今後の姿勢を示していると言え、前述の PPT の概念は租税協定の全面改正に先んじて、関連案件に適用していくこととなります。
2. 改正条文第 7 条には「関連性および一貫性 (coherence)」の概念が導入されています。PE 認定の際に、従来用いられていた固定度、存続度、支配度の三つの要件だけでなく、従事する活動の商業目的と紐づいた地域が「関連性および一貫性」に合致するか否かを判断する必要があります。例えば、同一の会社が同一の建物内の異なるフロアをリースし、各フロアにおいて同一の事業に従事した場合、商業活動の面で緊密なつながりがあるため、別々の PE ではなく、同一の PE に属することとなります。
3. このほか、改正草案第 34 条（現行第 24 条）では源泉徴収税の還付期限を「納付日から 5 年以内」と規定しています。ただし、租税協定によっては、還付期限を 5 年よりも短く規定しているものもあります。例えば、台独租税協定では「還付申請は配当、利子、ロイヤリティまたはその他の所得項目に適用した源泉徴収税額の帰属年度から四年目の期末日までに提出しなければならない」と規定しています。国税局では、租税協定に係る法律が国内法に優先する原則のもと、還付申請を否認した事例があります。今回の改正案では条番号の変更のみで、上述の状況については改正されておらず、「租税協定に別段の規定がある場合は、それに従うものとする」としています。そのため、租税協定と租税協定適用審査準則との間の不一致を招いており、税務機関はこの点について、租税協定の規定を優先適用する可能性が非常に高いと考えられます。

 Get in touch

[過去のニュースレターはこちら](#)

[台湾 JSG のホームページはこちら](#)

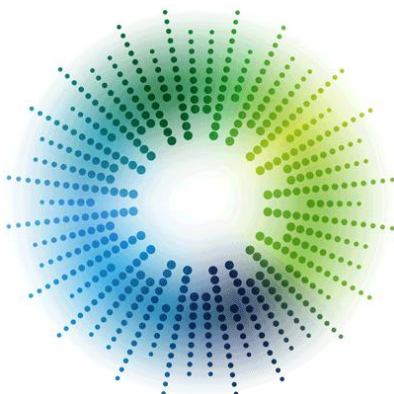


Deloitte とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”) ならびにそのひとつまたは複数のメンバーファームおよびその関連事業体を指します。DTTL の全世界の各メンバーファームならびにその関連する事業体はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは保証有限責任会社であり、DTTL のメンバーファームです。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関連事業体は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北および東京などの 100 を超える都市でサービスを提供しております。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。Deloitte ならびに各メンバーファームおよびそのネットワーク組織（“Deloitte ネットワーク”）は、本資料により特定の第三者に専門的意見やサービスを提供しているとみなすことはできません。いかなる決定または企業の財務もしくは企業自身に影響を与える可能性を有する行動を取る前に、適切な専門家にご相談ください。Deloitte ネットワークのいかなる事業体も本資料の利用者がこれらに依拠することにより被った損失について一切責任を負わないものとします。

©2021 勤業眾信版權所有 保留一切權利



日商組新聞稿

財政部預告「適用所得稅協定查核準則」 部分條文修正草案

財政部於 2021 年 4 月 16 日預告「適用所得稅協定查核準則」部分條文修正草案，參考經濟合作暨發展組織（以下簡稱 OECD）稅約範本最新規定及註釋、我國近期法令規定及各國租稅協定查核實務制定並修正現行條文。修正條文將自發布日施行，惟有關上限稅率之規定，自 108 年 1 月 1 日施行。謹提供本次修正草案重點如下：

修法方向	條次	增訂/修訂內容
增訂對協定濫用案件進行「主要目的測試」處理原則	第4條	稅捐稽徵機關依規定調查、審核適用所得稅協定案件相關事實及情況，可合理認定有關之交易或安排，其主要目的之一係為直接或間接規避或減少稅負、延緩繳稅、退還稅款或獲取其他協定利益情形，且授予該等協定利益未符適用之所得稅協定條文意旨者，得依該協定有關防止協定濫用規定辦理；其未規定者，依納稅者權利保護法或其他法律有關租稅規避處理規定辦理。

修訂我國居住者認原則	第5條	明訂教育、文化、公益、慈善機關或團體、各級政府機關及公務人員退休撫卹基金、勞工退休基金、國民年金保險基金等由各級政府設置非以營利為目的且由其直接或間接完全持有或控制之實體為我國之居住者。
增修「常設機構」之認定原則	第7條至第11條	將按商業目的所從事之活動，與框定之特定地理範圍間是否關聯及相互契合 (coherence) 納入固定常設機構之認定原則。 新增服務常設機構「持續期間」計算方式及「相同或相關計畫案」適用原則。 新增「準備或輔助性質」判定原則。
增訂「國際運輸業務取得利潤」定義	第12條	一、以計時或計程方式出租船舶或航空器之利潤。 二、以光船方式出租船舶或航空器，或使用、維護或出租運送貨物或商品之貨櫃 (包括貨櫃運輸之拖車及相關設備) 之利潤。 三、其他為以船舶或航空器經營國際運輸業務，所從事具有附帶關係活動之利潤。
增訂「股利」及「權利金」適用原則	第13條、第14條	「股利」於中華民國指公司分配之股利及合作社、其他法人、獨資或合夥組織分配予社員、出資者、獨資資本主或合夥人之盈餘。 「權利金」指使用或有權使用相關著作權所取得作為對價之給付規定，於電腦軟體中之電腦程式著作，指為使用、重製或有權使用、重製該軟體中直接或間接使電腦產生一定結果為目的所組成指令組合之給付。
增訂所得稅協定規定所得課稅權歸屬適用原則	第20條至第22條	如同時符合所得稅協定有關營業利潤及其他條文所得項目之規定，應優先適用該其他條文所得項目之規定。 協定所稱企業，適用於所經營之任何營業，所稱營業，包括執行業務或其他具有獨立性質之活動，且該協定未另行訂定有關執行業務之條款者，應適用所得稅協定有關營業利潤之規定。

勤業眾信觀點

- 修正條文第四條引進「主要目的測試」即 principal purpose test (PPT) 概念，若交易或安排係以「直接」或「間接」獲取「協定利益」為主要目的或主要目的之一，則主管機關應否准相關交易適用該等利益。舉例而言，為避免構成常設機構而從事無涉經濟實質之合約分割，或透過於租稅協定國家設立之紙上公司進行交易，應不適用營業利潤免稅。然我國目前三十三個已生效全面性所得稅協定中僅十七個訂有類似主要目的測試規定，而前述修正似顯示稅捐機關未來審核相關案件時之態度，就前項 PPT 概念，將不等待全面修改租稅協定，即欲提前適用於相關案件。
- 修正條文第七條引進「關聯及相互契合 (coherence)」概念，於判定固定常設機構時，除原本的固定性、持續性、可支配性三要件，尚需判斷

其所從事之活動之商業目的與框定之地理區域是否有「關聯及相互契合」。舉例而言若同一公司租用多樓層，各樓層因屬從事同一事業，在商業活動上緊密結合，故屬同一常設機構，而非數個常設機構。

3. 另，修正條文第三十四條（原二十四條）規定扣繳稅款退稅時限為「自繳納之日起五年內」，惟，部分租稅協定所訂之退稅期限較前述五年為短，如臺德租稅協定係規定「退稅之申請必須在股利、利息、權利金或其他所得項目適用扣繳稅款所屬之曆年度後之第四年底前提出」。國稅局已有案例以租稅協定法律位階優於國內法之原則，否准相關退稅申請。本次修正草案僅作援引條次變更，而未針對上述情形加以修正為「如所得稅協定另有規定者，從其規定」，造成個別租稅協定與適用所得稅協定查核準則不一致的情況，準此，稅捐機關在此觀點上，非常有可能選擇優先適用租稅協定之規定。



Get in touch

[日商組新聞稿之歷史消息請點這](#)

[日商組官方網站請點這](#)



Deloitte 泛指 Deloitte Touche Tohmatsu Limited (簡稱"DTTL")，以及其一家或多家會員所及其相關實體。DTTL 全球每一個會員所及其相關實體均為具有獨立法律地位之個別法律實體，DTTL 並不向客戶提供服務。請參閱 www.deloitte.com/about 了解更多。

Deloitte 亞太(Deloitte AP)是一家私人擔保有限公司，也是 DTTL 的一家會員所。Deloitte 亞太及其相關實體的成員，皆為具有獨立法律地位之個別法律實體，提供來自 100 多個城市的服務，包括：奧克蘭、曼谷、北京、河內、香港、雅加達、吉隆坡、馬尼拉、墨爾本、大阪、首爾、上海、新加坡、雪梨、台北和東京。

本出版物係依一般性資訊編寫而成，僅供讀者參考之用。Deloitte 及其會員所與關聯機構(統稱“Deloitte 聯盟”)不因本出版物而被視為對任何人提供專業意見或服務。在做成任何決定或採取任何有可能影響企業財務或企業本身的行動前，請先諮詢專業顧問。對信賴本出版物而導致損失之任何人，Deloitte 聯盟之任一個體均不對其損失負任何責任。

© 2021 勤業眾信版權所有 保留一切權利