



移轉訂價國際查核實務分享

丁傳倫 執業會計師

林嘉彥 執行副總經理

安侯建業聯合會計師事務所





丁傳倫

KPMG
安侯建業
稅務投資部
執業會計師

講座資料

學歷：

- 美國紐約州立大學
水牛城分校企管碩士
- 國立成功大學會計系學士

經歷：

- KPMG 台灣所稅務投資部 執業會計師
- KPMG台灣所稅務投資部 執行副總經理
- KPMG台灣所稅務投資部 副總經理
- KPMG加拿大溫哥華所 US Corporate Tax資深專員



林嘉彥

KPMG
安侯建業
稅務投資部
執行副總經理

講座資料

學歷：

- 國立台北大學財稅系學士
- 英國卡地夫大學國際經濟銀行與財務學系碩士

經歷：

- KPMG台灣所稅務投資部執行副總經理
- KPMG上海所Taiwan Desk 稅務總監
- KPMG台灣所稅務服務組副總經理
- KPMG台灣所稅務講師

簡報大綱

- **無形資產所有權查核案例 - DEMPE概念**
 - DEMPE概念介紹
 - 澳洲稅局發布之三個案例
- **其他國際移轉訂價查核案例分享**
 - 中國與澳洲（商標權利金）
 - 日本（移轉訂價分析方法）
 - 馬來西亞（服務費用洽收爭議）
 - 印度（AMP費用爭議）
 - 波蘭（有限風險經銷商）
 - 其他
- **國別報告（CBCR）查核案例**
 - 奧地利
 - 法國
 - 荷蘭
- **Apple公司移轉訂價查核案例**

主題一

無形資產所有權查核案例 - DEMPE

無形資產之分析



在檢視無形資產交易是否符合常規時，應依據各集團成員執行之「開發、提升、維護、保護及運用」(Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation, DEMPE) 功能、承擔之風險及使用之資產進行分析。



無形資產的法定所有權人若沒有執行或控制DEMPE功能，將無法享有跨國企業運用無形資產而獲得之溢酬。



因開發無形資產而承擔出資風險之企業，若未承擔任何其他風險（不執行進一步的DEMPE功能），通常僅獲取其出資風險調整後之報酬。

集團中創造顯著貢獻之公司應獲取相對較高之利潤。

DEMPE功能之執行通常橫跨多個租稅管轄區，因此跨國企業需在合理的基礎上拆分其貢獻程度及應獲取之報酬。

澳洲稅局關注有關無形資產之跨境交易安排

澳洲稅局 (ATO) 於2020年1月發布taxpayer alert，說明與無形資產DEMPE有關之不合常規安排。ATO辨識出有些澳洲公司，可能透過與外國企業進行涉及無形資產移轉之各種安排，規避其等於澳洲之稅負。

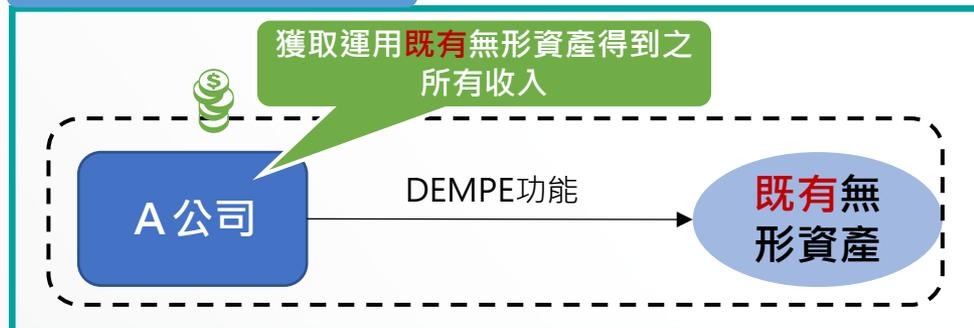
- 案例一、交易安排涉及無形資產分割 (bifurcation of IP) 且對該澳洲企業之DEMPE活動有不正確之描述。
- 案例二、涉及成本分攤協議 (CCA) ，該澳洲企業所得到之報酬與其執行之活動不成比例。
- 案例三、一澳洲企業使用儲存於線上資料庫之無形資產並支付權利金，然其對該等無形資產進行主要DEMPE功能。

案例一 - 說明

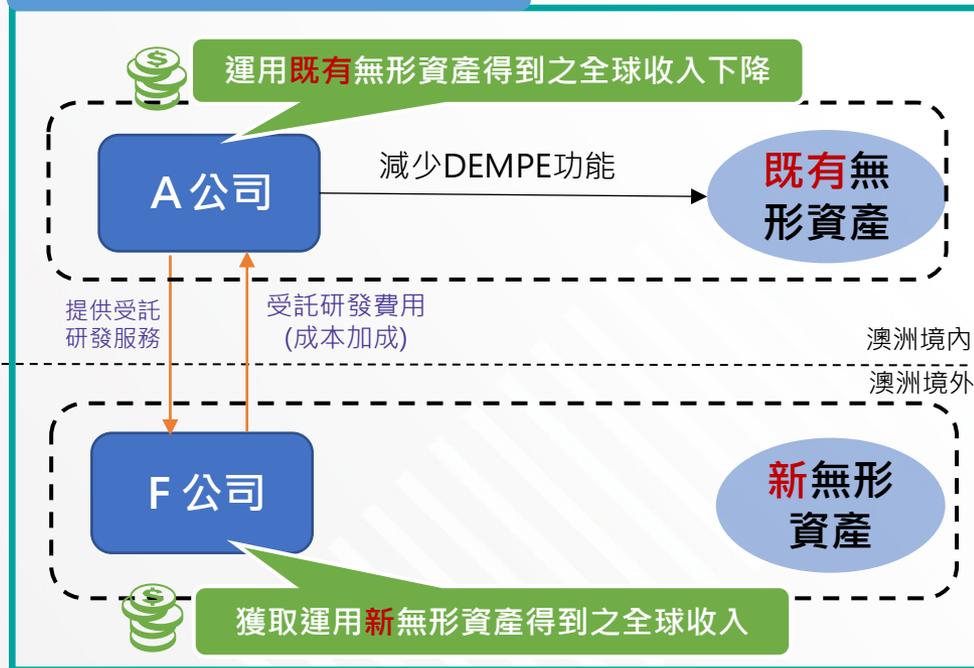
案例說明

- 澳洲A公司負責管理、執行並控制**既有無形資產**之DEMPE活動並承擔風險，擁有該無形資產並獲取運用產生之所有收入。
- A公司與其境外關係企業F公司簽訂**受託研發合約**，提供與新無形資產有關之DEMPE服務給F公司，並以**成本加成**方式計收報酬。**F公司擁有所有新無形資產並獲取運用產生之所有收入**。
- A公司持續獲取運用既有無形資產產生之收入，但減少或停止了與既有無形資產有關之DEMPE活動。
- **新無形資產**包含既有無形資產之加強版本及提升活動，故兩項無形資產構成本質上的**關聯**。
- 在開始執行受託研發活動後，A公司執行之功能、承擔之風險及擁有的資產實質上並沒有重大改變，繼續僱用相同的專業員工，並利用其與既有無形資產相關的專業知識與資產來管理、執行及控制與新無形資產有關之DEMPE活動。
- F公司管理並執行有限之活動，並承擔與新無形資產有關之**有限風險**。在受託研發安排開始時，F公司沒有足夠的資產也未僱用足夠之合格人員來管理、執行或控制新無形資產之DEMPE功能。以功能、風險與資產而言，A公司仍是管理、執行或控制新無形資產之最適人選。
- A公司因為減少或停止了對既有無形資產之DEMPE功能，導致相關運用收入下降。而由於A公司執行之DEMPE活動，F公司擁有之新無形資產價值及所衍生之收入均因此上升。

原安排 - 既有無形資產



受託研發安排 - 新無形資產

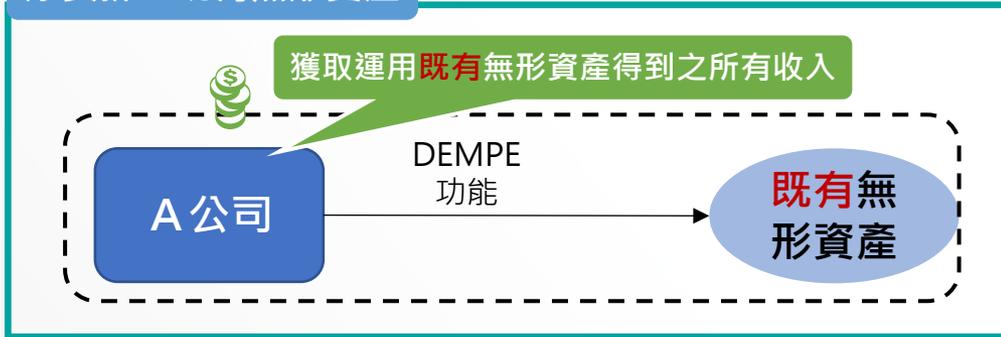


案例一 - 說明 (續)

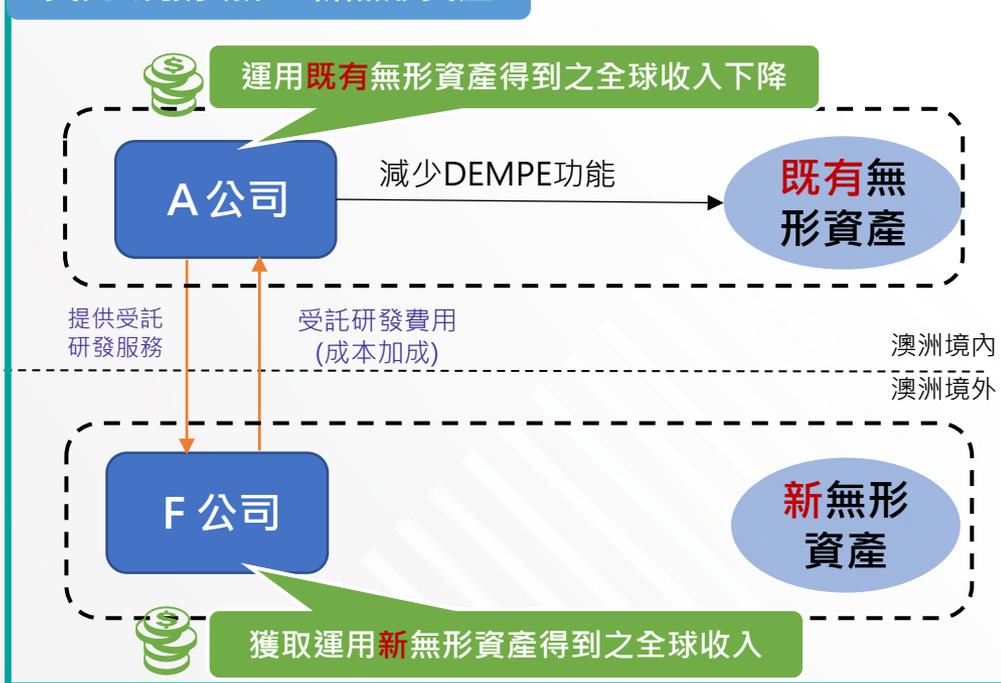
案例說明

- 根據A公司與F公司簽訂之受託研發合約，A公司得到之報酬並未反映其對新無形資產之DEMPE貢獻程度，也未反映出新無形資產與既有無形資產間存在的本質上之關聯。因此根據澳洲移轉訂價法令，A公司所從事之安排可能不符合常規交易安排。
- 此外，A公司可能未適當遵守澳洲資本利得稅 (Capital Gains Tax) 及資本減免規則 (Capital Allowance Provisions)，包括由於透過上述安排將新無形資產移轉到F公司之情況。
- 當存在實際可行的商業選擇，但A公司進行之交易安排**缺乏合理的商業理由**，或**不符合最佳經濟利益**時，澳洲稅局認為可能是基於規避稅收或享受某些稅務優惠等目的，且對澳洲移轉訂價法令、資本利得稅及一般反避稅規則沒有正確的認知。

原安排 - 既有無形資產

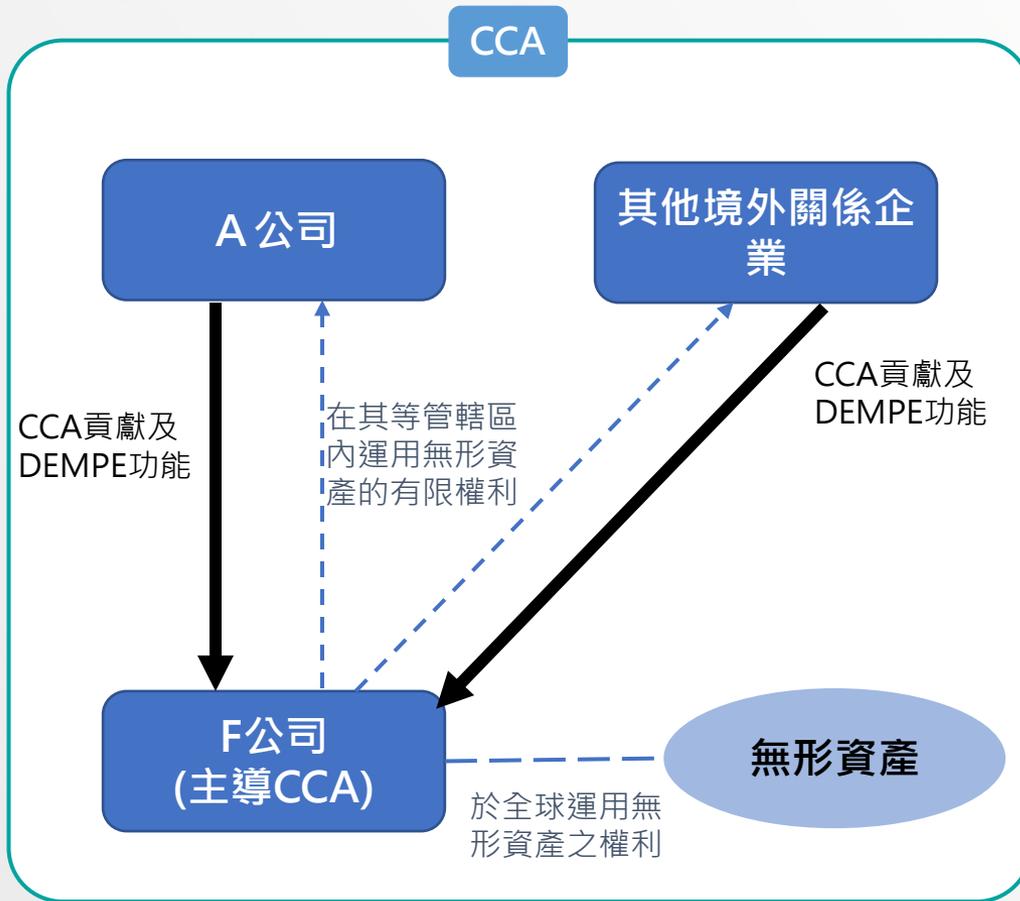


受託研發安排 - 新無形資產



案例二 - 說明

澳洲 A 公司與數個境外關係企業參與成本分攤協議 (CCA) ，各參與者將為所有參與者之共同利益貢獻資源並執行與無形資產有關之 DEMPE 活動，稱之為「CCA 貢獻」。



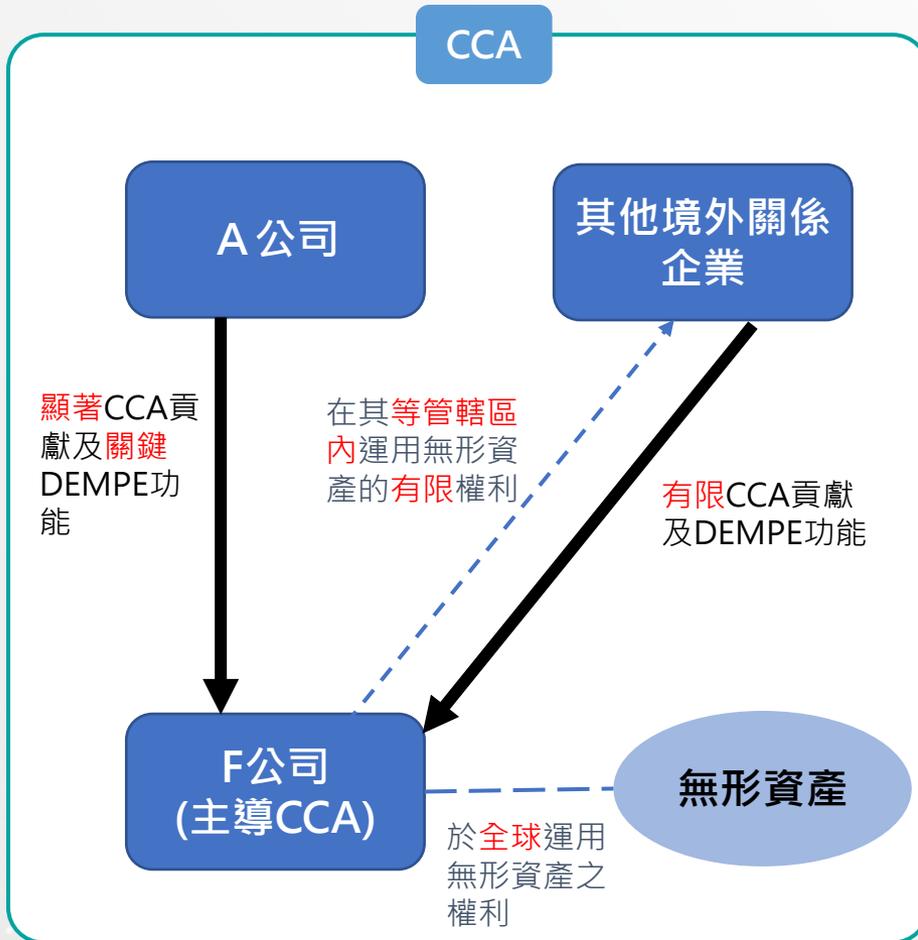
F公司

1. 管理、主導及控制與無形資產相關的DEMPE活動，包括分配研發活動給各參與者，管理和主導該等活動並承擔相關風險。
2. 根據分配基準決定並取得參與者的CCA貢獻。
3. 獲得CCA下所有無形資產於全球運用之權利，授權其他CCA參與者在各自管轄區中運用的權利。
4. 註冊並保護此CCA所開發及相關之所有無形資產。

A公司

1. 提供F公司資金、從F公司取得資金 (屬於CCA貢獻)
2. 提供自身開發之無形資產 (屬於CCA貢獻)
3. 依F公司指示，進行及管理研發活動以開發、提升、及 / 或商業化專利、商標、版權、專有技術以及類似資產，並承擔相關成本。
4. 使用CCA下之無形資產於澳洲市場獲得收入。

案例二 - 說明 (續)



交易事實

- 實際上，A公司進行及管理與CCA協議其他參與者有關的大部分研發活動、承擔相關風險，並負責開發及商業化新專利、商標、版權、專有技術和類似資產。為此，A公司使用資產並僱用專業人員，運用其專業知識管理風險，F公司僅提供其**最低限度的指導和監督**。
- A公司執行之活動開發並提升了CCA無形資產之價值。而F公司與其他境外關係企業運用該等無形價值在其他租稅管轄區獲取收入。
- F公司僅僱用有限的員工，並貢獻有限的資金及資產；與其他境外關係企業對無形資產的DEMPE也僅提供有限之CCA貢獻。

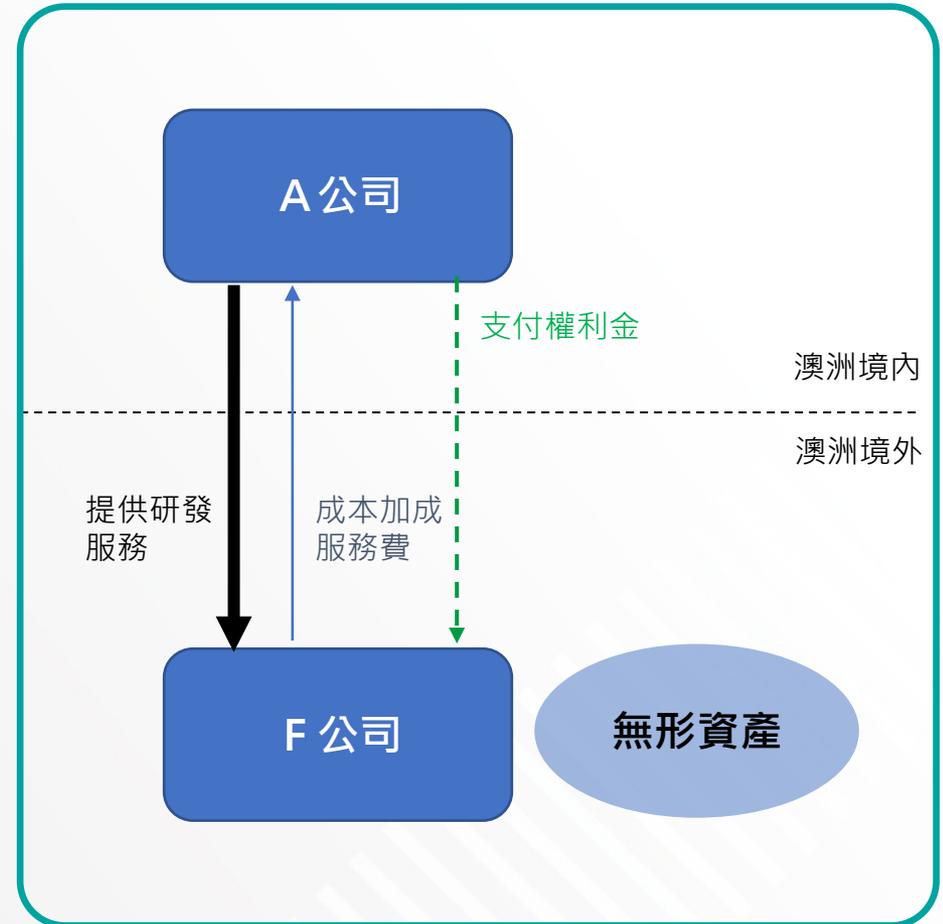
案例解析

- 根據A公司對CCA無形資產之貢獻，包含執行功能之程度或性質、使用之資產及承擔之風險，其得到之報酬無法反映其CCA貢獻之價值。也就是說，預期收益與其貢獻佔比不一致，A公司沒有就其貢獻得到F公司和其他境外關係企業在全球運用所獲取收入成比例之收益。
- 在這種情況下，因存在實際可行的商業選擇，A公司參與此CCA缺乏合理的商業理由或不符合最佳經濟利益，因此，根據澳洲移轉訂價法令，該協議可能與獨立企業之常規交易不符。
- 此種協議的主要目的（或目的之一）可能是為了規避稅收或享受某些稅務優惠，而可能適用相關反避稅規定。

案例三 - 說明

案例說明

- 澳洲A公司與國外關係企業F公司簽訂一協議，根據此協議：
 - 1) A公司向F公司支付權利金，以使用儲存於線上資料庫之專利、商標及專有技術。
 - 2) A公司必須在資料庫中紀錄其於澳洲營運過程中開發及獲得之所有專有技術，包含商業、科學及產業數據及各項資訊。
 - 3) A公司為F公司或代表其提供研發服務，並按**成本加成**方式獲得報酬。
- 此協議載明無形資產主要由F公司開發、提升、維護及保護，另F公司因無形資產於全球之運用而取得收入。



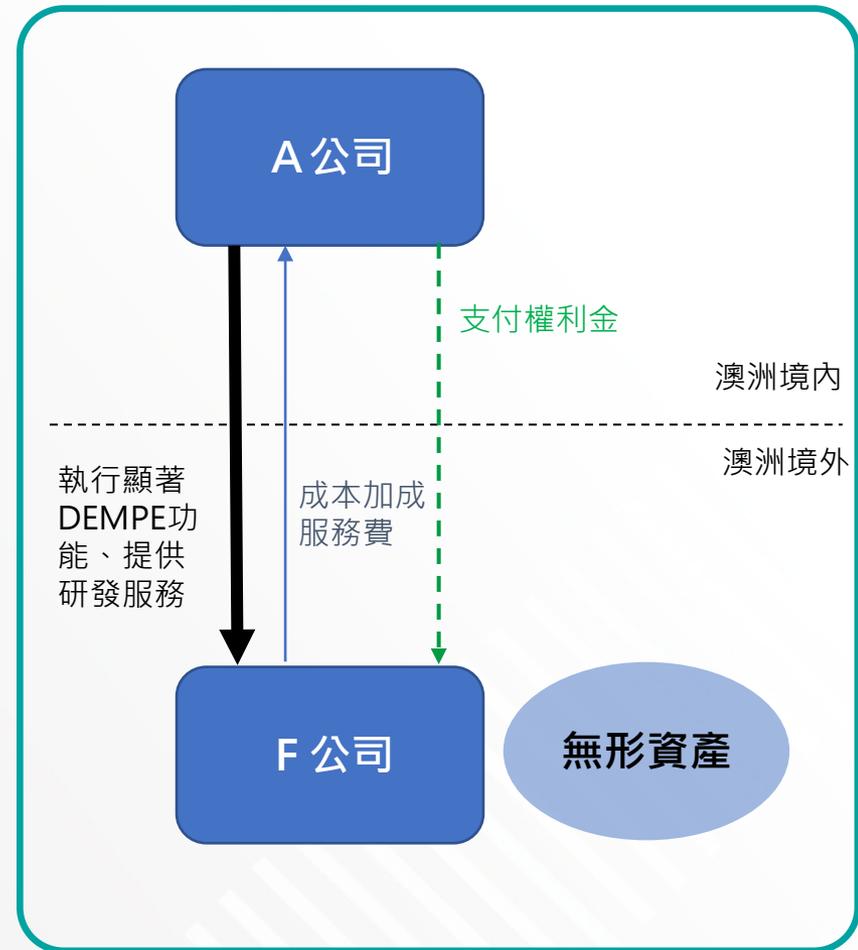
案例三 - 說明 (續)

交易事實

- A公司有顯著營運活動，並僱用專門員工。其使用無形資產在澳洲營運，並在資料庫中記錄和儲存所有專有技術，包括其為許多重要澳洲專案開發之專有技術。
- 針對提供給F公司之研發服務，A公司執行DEMPE活動並承擔相關風險，包括開發和商業化新的專有技術、專利和類似資產。F公司僅提供其最低限度的指導和監督。
- 由於A公司進行的DEMPE活動，F公司擁有之無形資產價值及其於全球運用所獲得的收益均增加。
- F公司沒有實質之營運活動，且僅僱用有限之適格人員。
- A公司頻繁的執行據說是代表F公司或在其要求下進行之研發及商業化活動，F公司沒有足夠的資產或適格人員來管理、執行或控制無形資產之DEMPE。

案例解析

- 根據A公司與F公司間之安排，A公司得到之報酬並未合理反映其所執行功能之程度或性質、使用之資產及承擔之風險，因此根據澳洲移轉訂價法令，A公司所從事之安排可能不符合常規交易安排。
- 在這種情況下，因存在實際可行的商業選擇，A公司進行此安排缺乏合理的商業理由或不符合最佳經濟利益，因此，根據澳洲移轉訂價法令，該協議可能與獨立企業之常規交易不符。
- 此種協議的主要目的 (或目的之一) 可能是為了規避稅收或享受某些稅務優惠，而可能適用相關反避稅規定。



本所觀察

- ✓ 越來越多稅局關注使用DEMPE觀念查核無形資產以及價值鏈利潤配置之合理性。
- ✓ 因OECD對於DEMPE沒有明確定義，判斷上仍相對主觀，故容易衍生爭議。
- ✓ DEMPE須個案判斷：不同產業對DEMPE有不同之定義及內容，即便是同產業也可能因無形資產為自主研發或外購而差異甚大，因此在釐清DEMPE時，對企業營運及交易事實之瞭解相當重要。

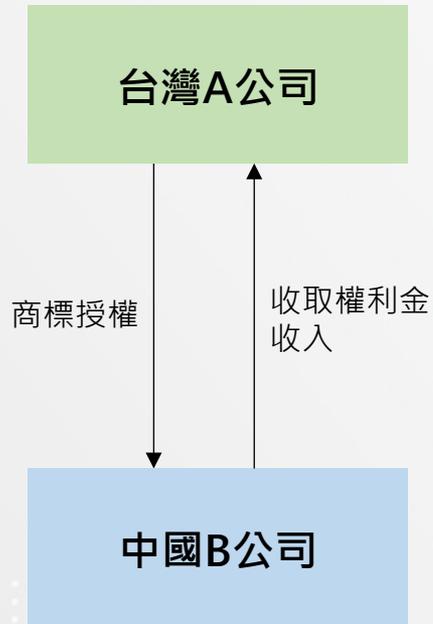
主題二

國際移轉訂價查核案例分享

中國（台商商標權利金案）

案例背景

- A集團為食品業並經營連鎖餐廳，集團母公司為台灣A公司，其100%投資持有中國B公司。
- 台灣A公司經營之餐廳成立於2005年，統籌制訂集團行銷及銷售策略，為集團商標之法定所有者。
- 中國B公司經營之餐廳成立於1996年，當地有營銷團隊，負責產品銷售、市場行銷推廣等，為集團在中國之主要營運基地。
- 中國B公司使用集團商標於當地銷售，並依相關營業收入淨額之5%支付台灣A公司商標權利金，帳列其營業費用項下。
- 2017年台灣A公司營業淨利率為5%，中國B公司營業淨利率則為10%。
- 中國稅局於2017年度對上述商標權利金展開調查，查核期間涵蓋2007至2017年。



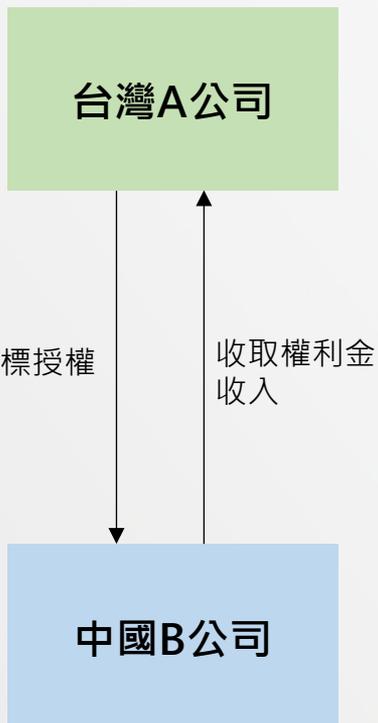
中國（台商商標權利金案）（續）

中國稅局之質疑

- 由於中國B公司已成立超過20年，且成立時間早於台灣B公司，故中國稅局認為集團商標係透過中國B公司營銷團隊之努力，方具有高知名度並取得了非常可觀的經濟價值，而質疑支付台灣A公司商標權利金之合理性。
- 中國稅局認為以DEMPE而言，中國B公司對Enhancement(價值提升)、Maintenance(維護)及Exploitation(運用)有所貢獻，故應獲得適當之報酬。
- 由於中國B公司之獲利逐年遞減，中國稅局質疑權利金比率(5%)之合理性。

爭議討論

- 1) 台灣A公司是否因法律上持有商標之所有權就能收取權利金？
- 2) 如何評估權利金比率(5%)之合理性？
- 3) 中國B公司於當地之營銷行為是否提升集團商標無形資產之價值？若是，台灣A公司如何酬報中國B公司對增加無形資產價值之貢獻？



日本（TP分析方法的選擇）

- 一間跨國集團的日本子公司，接受其美國總部的指示，協助提供日本金融市場研究服務，並以**成本加成（Cost Plus）10%**向美國總部收取服務收入，此外美國總部還提供**股票選擇權**予日本子公司部份協助進行金融市場研究的員工。
- 日本稅務機關主張該日本子公司在該項投資業務中應係扮演企業家的角色（entrepreneur role），故以成本加成並不適當，而應改採**利潤分割法（Profit Split）**，以員工薪資及折舊作為利潤分割因子，此外雖然股票選擇權係美國總部直接給予日本員工，日本稅務機關亦將股票選擇權視為日本子公司的其中一項重要貢獻。

日本稅務機關提出五項觀點：

- ① 投資標的大多與日本市場有關聯。
- ② 日本子公司提供的市場研究對該投資業務有很關鍵的影響。
- ③ 日本子公司參與了該項投資業務的決策過程。
- ④ 美國總部對於曾指示日本子公司提供服務未能提出詳細佐證。
- ⑤ 由於日本子公司的員工有收到股票選擇權，因此在該項投資業務中必然扮演重要角色。

依據日本稅務機關主張的利潤分割法，最終日本子公司被調整應收取成本加價**28.1%**的服務收入。

最終案件進入MAP（相互協議程序），日本及美國政府雙方經討論達成共識採用**交易淨利率法（Transaction Net Margin Method）**，依據協議結果日本政府雖必須退還部分稅款，但最終仍留下了部分調增的利潤。

馬來西亞（服務費用洽收爭議）

- 一間跨國集團的馬來西亞子公司（MCo），被馬來西亞稅務機關針對其支付予總部的**管理服务費用**進行查核，計價方式為成本加價5%。
- Mco的業務模式為向關係人購入產品後轉售予所在市場的非關係人客戶。而為了支持MCo拓展其業務，總部提供了各種管理協助，包含戰略諮詢及指導、供應鏈規劃、採購及物流等。
- 本次查核涵蓋6個會計年度，過程中馬來西亞稅務機關要求MCo**提供服務的相關證明資料**，以佐證接受總部提供之**服務所產生的效益**，此外還要求提供總部參與提供服務相關人員的**資格經歷及年資**等資訊。
- MCo提供了電子郵件往來紀錄、市場調查報告、投影片資料、會議記錄、業務分析及產品組合分析等，作為各查核年度的服務事證，不僅詳細的補充了服務的效益性，期間更多次與馬來西亞稅務機關進行長時間的討論。
- 馬來西亞稅務機關在成本加成率5%上作了非常詳細的查核，Mco提供基準分析以佐證。
- 最終查核結果MCo僅需作出微幅的調整，但繁瑣又耗時的查核過程也讓公司投入了許多人力及時間成本。

馬來西亞稅局對於服務提供交易而言，除了服務之真實性外，亦十分關注在服務過程中產生的效益性。

印度（無形資產爭議）

- 一間大型跨國集團的印度子公司（InCo）主要從事製造及經銷相關業務。而為了促進其進口及生產產品的銷售，InCo還從事廣告、行銷和促銷（AMP）等活動。
- 印度稅務機關針對InCo不同會計年度的查核（2005至2011會計年度 / 2012至2016會計年度）分別採用兩種不同方法進行了TP調整。2005至2011會計年度如下：

印度稅務機關認為：

- InCo的AMP費用（約佔銷售額6%）高於其他印度（非品牌商）從事製造及經銷業務可比較公司的AMP費用水準（約佔銷售額1.5%）。
- 因此，InCo的AMP費用超額（4.5%）係由於品牌推廣服務，即在印度開發**行銷性無形資產（Marketing Intangible）**，使商標法定所有人的母公司獲益，因此應向母公司洽收相對應的服務收入。
- 最終TP調整金額超過美金3億元。

從印度當地觀點，印度公司進行行銷活動並使商標法定所有人獲益而產生**過高的AMP費用**，則該印度公司將被認定為此商標**當地開發者**。印度稅務機關將採可比較公司之AMP費用水準以分析印度公司的行銷費用是否合乎常規，否則應由海外公司補貼。

上訴法院支持InCo的立場：

- InCo的AMP費用與其製造及經銷業務密切相關
- 印度稅務機關無法證明InCo的AMP費用係根據母公司的指導、了解及安排下提供的服務。
- 經濟所有權的概念已廣為人知
 - 獲得授權的製造商承擔製造和銷售功能的全部風險，因此AMP費用應屬自行營運所發生
 - 同樣，對於一般經銷商，就品牌推廣的長期角度來看，經銷商在銷售額成長的過程中即可自行回收AMP費用
- 不應同時應用AMP費用水準及包含AMP費用的TNMM分析方法。

印度稅務機關正在準備向高等法院提起上訴

印度（無形資產爭議）（續）

B. 2012至2016會計年度

印度稅務機關認為：

印度稅務機關採用了不同的計算方法 - 強度法 (Intensity Approach) 進行了TP調整：

- 將AMP費用與整個經銷功能整合進行基準分析。
- 由於可比較對象缺少AMP費用詳細資訊，因此將銷售、一般和行政費用 (SG&A費用) 一併納入考量進行調整。
- 印度稅務機關依據SG&A費用占銷售額的比重，比較InCo與可比較公司得出其SG&A費用超額數，並依此調整可比較對象利潤。
- 透過將SG&A費用差異加回可比較公司的利潤進行調整，以消除InCo與可比較公司間費用支出強度。
- 印度稅務機關將InCo與可比較公司調整後的淨利率進行比較，得出TP調整目標。
- 最終TP調整金額超過美金4.5億元。

InCo的立場：

除了在2005至2011會計年度時向稅務上訴法院提出的論點外，InCo還提出以下論點：

- 印度稅務機關的強度法是基於錯誤假設：
 - InCo與可比較公司的SG&A費用之間的差異是由於所謂的「行銷功能」所導致，因此每筆額外的SG&A費用均需額外加價。
 - 回覆：SG&A費用由許多項目組成，其中多與行銷活動無關。
- 強度法導致InCo 的經銷商角色將重新定位為服務提供商，而這是法律所不允許的。

稅務上訴法院的爭論仍在進行中 (因COVID-19疫情因素而延遲)

澳洲（商標權利金交易）

- 背景為一間義大利時尚配件及商標所有者的澳洲子公司。
 - 澳洲子公司因使用母公司的商標，而支付營收淨額6%的**商標權利金**予義大利母公司。
 - 母公司**補貼**澳洲子公司部分與商標相關的**行銷費用**（約為營收的3%）。
 - 澳洲稅務機關質疑權利金比率的合理性，並認為應下調至營收淨額的1%。
 - 該調整後的商標權利金與母公司補貼的行銷費用相抵後，母公司反而**損失**澳洲子公司營收淨額的**2%**。
- 澳洲稅務機關主張，由於該澳洲子公司的獲利較低，甚至虧損，因此應將支付的商標權利金比率降低。

KPMG提出了以下佐證論述：

- 該澳洲子公司的低利潤是暫時性的（係因市場有新的競爭者進入而競爭加劇），而長期而言回報預期十分可觀，且使用該品牌商標在激烈的競爭市場中才更具價值。
- 考慮到商標的銷售、權利金比率及行銷補貼之間的內部關連，在使用公平交易原則時應同時考慮三種情形。
- 公平原則還應將總體面向納入考慮，例如若同意如此低的商標權利金利率，未來對於商標的法定所有者來說可能將帶來負面的效果。

最終此案以3.1%的商標權利金達成協議。

波蘭（有限風險經銷商）

- 一家跨國集團的波蘭子公司在波蘭擔任知名品牌服裝商品的經銷零售商。於2011年，其向非關係人供應商進行採購，惟該採購合約係以集團名義與非關係人供應商進行協議簽訂，即**波蘭子公司對採購價格沒有影響力**。
- 波蘭子公司於2011受查年度呈現**營業虧損**。

波蘭稅務機關主張該公司應係**有限風險經銷商（LRD · Limited Risk Distributor）**，因絕大部分營運決策均由國外關係人完成，包含：

- ① 採購流程：商品設計、選擇供應商及與供應商進行協議
- ② 制定訂價政策
- ③ 決定一般行銷策略

波蘭稅務機關認為該波蘭子公司**應保留一定的營業利潤**，並使用了TNMM法進行基準分析，決定常規交易範圍為0.9%至6.36%，並根據協談結果，依25百分位數及中位數之間進行調整（1.5%）。

波蘭稅務機關**拒絕**以下論點：

- 根據波蘭稅法規定，TP評估應係針對關係人間交易；而前述案例係向非關係人採購商品，又波蘭稅務機關未對波蘭子公司的其他關係人間交易提出質疑。
- 波蘭子公司的虧損是由業務因素引起的，而非TP因素（利潤移轉或稅基侵蝕）。
- 基於其於當地所執行之功能，波蘭子公司與LRD之功能不相符。
- 在受查年度以前的幾個會計年度中，該波蘭子公司呈現盈利，利潤超過了典型的LRD的利潤，且利潤沒有移轉至海外，而在波蘭繳納了企業所得稅。

2011會計年度受查案件最終公司同意波蘭稅務機關提出之1.5%並結案。

義大利（委託製造趨勢）

- 一個總部位於義大利的中型集團，將其部分技術層面較低的製造業務外包給其他遠東及東歐國家的子公司。

稅務機關查核主張：

- ① 外包項目中是否包含**無形資產**的移轉。
- ② 稅務機關認為確實有無形資產移轉的情形，並提出應就**內部銷售**回義大利母公司**及對外銷售**的部份，向製造子公司收取5%的權利金。

KPMG協助與稅務機關討論提出之觀點：

- 有關爭議性的無形資產，必須加以辨識其在所分析之交易中**所創造之價值及貢獻方式**。
- 在非關係人之間的交易中若無要求支付相關報酬的情況下，在關係人之間的交易中進行使用或移轉則亦無要求支付。
- 除了商品銷售或服務提供本應獲得之對價款項之外，並非所有無形資產都能獲得相對應之報酬，又**並非所有無形資產都會產生溢價收益**。
- 當外國子公司作為委託製造商且商品售價為常規交易價格時，針對**集團內部銷售部分不應計算權利金費用**。

最終依據與稅務機關協談結果，針對對外銷售的部分收取2%至3%的權利金收入。

公司曾考慮使用MAP以消除重複課稅問題，但考慮到涉及多個司法管轄區，且申請時間漫長，最終公司決定不採用MAP。

比利時（經銷活動TP查核）

- 一家跨國集團的比利時子公司執行經銷活動，其向德國總部購入家電以銷售給比利時非關係人客戶，產品之進貨移轉訂價以成本加價法和再售價格法決定。
- 於查核年度期間，比利時子公司的營業淨利率分別為0.56%及-0.82%，第二年之虧損係因針對維修及服務合約之財務會計調整導致，以及公司內部銷售與行銷部門重組所產生的一次性成本。

比利時稅局的主張：

- 比利時子公司的移轉訂價決定方式不夠透明
- 比利時子公司必須向其德國母公司購買產品，故對於購買的家電產品價格幾乎沒有談判權，為受控經銷商（captive distributor）
- 因此，稅局認為比利時子公司應為有限風險經銷商（limited risk distributor）

企業之主張：

- 於查核年度期間，比利時子公司自認為是全功能經銷商（fully fledged distributor），理由如下：
 - 對是否向德國總部採購家電具有決定權（如購買什麼產品、對非關係人的售價、控管當地利潤...等）
 - 需承擔相關的風險，尤其是被認定為經銷活動關鍵風險之市場風險
 - 能自行決定公司內部的組織重組，如銷售與行銷部門之重組

依法比利時子公司應調整OM至常規交易範圍之中位數，但最終僅調整至第25百分位數，且願意將重組相關成本及會計調整項目納入考慮，據瞭解很有可能是因為納稅義務人同意不進行相互協議程序。

印度（委託軟體服務開發TP方法）

- 一印度子公司為某高端特殊性產品跨國集團之委託軟體開發服務提供商（Contract Software Development Service Provider；CSWD），其CSWD服務收入係採交易淨利率法（Transaction Net Margin Method；TNMM）為常規交易方法，經基準分析後所應獲得之報酬為成本加計10%。

印度稅局主張應採用利潤分割法（PSM）為最適常規交易方法，否定印度子公司使用TNMM的主張：

- 1) 印度子公司執行之功能及附加價值為開發高端軟體，進而創造相關無形資產。
- 2) 印度子公司擁有相關無形資產的經濟所有權。
- 3) 集團總部及專利商標局之網站提及在過去四年中，此印度子公司名下持有超過100項專利。
- 4) 關係人合約載明印度子公司雇用在該領域非常專業且經驗豐富之工程師。
- 5) 在PSM方法下，TP調整數約美金2,500萬元。
 - ✓ 採用在另一件PSM稅務上訴案件中之結論，研發功能應獲得集團50%利潤
 - ✓ 印度子公司應獲得之報酬 = 印度子公司雇用員工佔集團全球員工的百分比 x 全球總營業利潤 x 50%
 - ✓ 使用PSM計算之結果，所對應之成本及營業費用淨利率(NCP)高達70%

印度（合約軟體服務開發商TP方法）（續）

印度子公司提出之關鍵主張：

- 1) 印度子公司僅為集團產品製造商（AE）的專屬無風險服務提供商
 - ✓ 印度子公司根據AE之特定指示，提供本質上為低端設計導入及維護之服務，且這些服務僅佔產品製造 / 技術開發 / 價值鏈的一小部分
 - ✓ 這些服務本質上為例行性服務，可以從任何國家（包含印度）之其他服務提供者取得
- 2) 印度稅局對印度子公司進行實地考察後，驗證印度子公司對價值鏈流程之說明以及其在整個價值鏈中之角色。
- 3) 印度子公司不執行研發關鍵功能，且不承擔相關成本，因此不能被視為IP的經濟所有者。
- 4) 印度名下持有之專利僅係出於保護目的，且佔整個集團總專利數不到1%。
- 5) 使用員工人數占比之分配方式是不合理的，因為印度子公司與AE之業務內容、貢獻度、附加價值等是完全不相同的。

最後印度稅局撤回採用PSM的主張（保留TNMM方法），但修改了可比較對象，得出合理之利潤率為23%（原本為10%），調整所得額僅為原本提出的五分之一。

印度子公司繼續就可比較對象部分提出異議。

英國（區域性銷售及行銷支援）

- 某跨國集團之英國子公司，於當地雇用行銷和銷售團隊，並收取成本加成5%之報酬。在此團隊中，有許多扮演區域角色之員工。英國稅局正在調查此英國子公司是否有從英國移轉利潤之安排。
- 於衡量與業務相關之利潤時，實務上HMRC往往主張營收指標（Sales TNMM PLI）為較適合之衡量基準，而非成本指標（Cost PLI），且一般而言不喜歡採用貝里比率。
- 然就某些產業而言（如本案就是），英國子公司會與非關係人經銷商和其他合作夥伴合作，其銷售行為僅是指導與支援第三方，提供技術協助或維持與最終客戶的關係，但實際上不參與交易細節的討論。同時，英國的員工致力於提升市場需求，而收入的增長是他們的績效指標。
- HMRC傾向使用營收指標衡量英國子公司之常規交易報酬，尤其針對負責區域性業務之員工，可能應使用EMEA（Europe, Middle East and Africa）的營收金額。
- 本案仍在背景釐清階段，但目前已經觀察到英國有許多案例有類似的議題。

KPMG最近在其他案件上達成維持成本加成計算之結果，但實際情況仍需視個案事實與細節而定，而無可適用所有案例的統一方法。但後續HMRC對這種有類似情況案件之查核結果，仍值得持續關注。

英國（與研發有關的高階職能）

- 某瑞士跨國集團的英國子公司，在英國有部分高階職能之員工。具體而言，集團之研發功能在瑞士，但關鍵負責領導之員工卻在英國，因此，HMRC質疑以成本指標（Cost PLI）衡量這些高階人員貢獻之合理性。
- HMRC先前在評估DEMPE風險時，會考量高階人員的所在地，特別是品牌IP及研發相關之案件。過去HMRC主要是針對委託研發（contract R&D）進行查核，但最近HMRC開始把查核重點放在具有重大影響力的高階職能（Significant People Function）。
- 當HMRC認為在英國公司的員工於全球或區域性扮演風險控管之重要角色，他們將質疑使用以成本為基礎 PLI之合理性，而可能改採利潤分割方法。
- HMRC可能會針對較有價值的功能（如研發）及位於不同地方之高階員工進行貢獻度分析。
- 預期HMRC將繼續針對案例的事實與證據進行驗證，與區域性銷售服務類似之議題也逐漸增加。

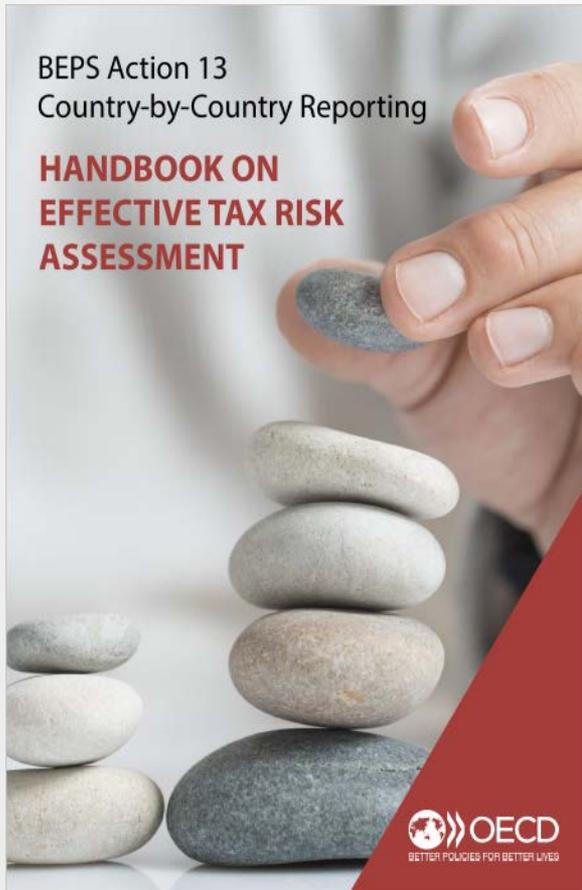
KPMG最近在其他案件上達成維持成本法之結果，但實際情況仍需視個案事實與細節而定，而無可適用所有案例的統一方法。但後續HMRC對這種有類似情況案件之查核結果，仍值得持續關注。

主題三

國別報告（CBCR）查核案例

國別報告有效風險評估手冊

- OECD於2017年發布一份「有效風險評估手冊」，提供各國稅務機關如何有效的使用國別報告資訊對跨國企業集團進行稅務風險評估之指引。



- OECD有效風險評估手冊中提出19項國別報告可檢測出稅務風險之指標，並說明如何有效進行風險評估及各國應如何應用評估結果。
- 手冊中亦指出幾項各國稅務機關較須關注之關鍵指標，如利潤率、有效稅率、員工創造收入及稅前利潤等。
- 於2019年，OECD表示正在開發稅務風險評估與保證工具（Tax Risk Evaluation and Assurance Tool “TREAT”），以協助各國稅務機關進行風險評估。
- 目前已有數個國家的稅務機關依據取得之國別報告中開始進行稅務調查。

查核案例分享 - 法國

案例背景

- 法國稅務機關對一歐洲跨國企業進行查核，查核年度涵蓋2015至2017會計年度，主要係因國別報告引發之查核案件。
- 法國稅務機關運用國別報告所揭露之資訊，發送相關問卷予80個國家的稅務機關，推測應為該集團國別報告中涵蓋之國家。法國稅務機關要求在45天內回覆以下資料：
 - a) 按產品拆分個別分析損益資料，包含相對應營業收入、行銷支出、各項成本費用、負責產品之員工人數等。
 - b) 詳細說明當地個體所執行之業務內容，其中又以行銷活動為關注重點，除了說明執行方式外，並要求提供實際執行之佐證資料。
 - c) 合約副本（包含與第三方及關係企業間）

查核案例分享 - 荷蘭

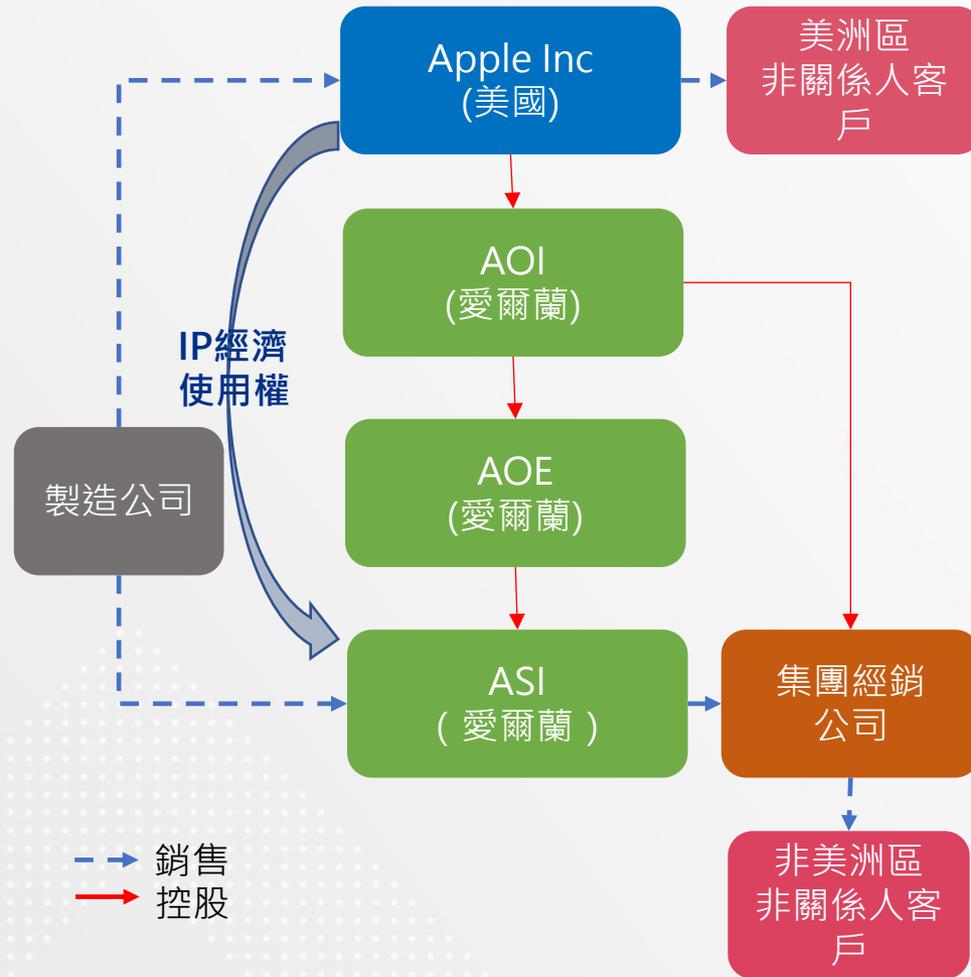
案例背景

- 一總部於荷蘭之集團，主要提供旅遊管理及諮詢服務，英國及美國為最大市場。
- 荷蘭為整個集團主要承擔管理費用之個體，荷蘭母公司有大約60位員工負責提供旅遊管理諮詢服務。過往，荷蘭母公司曾經因認列管理費用而虧損。
- 荷蘭稅務機關取得集團提交之2016年度國別報告後，開始進行稅務查核。
 - 荷蘭稅務機關初步詢問該母公司之虧損理由及要求提供當地移轉訂價報告 (Local file) 。
 - 荷蘭稅務機關進一步詢問該母公司提供之國別報告、當地移轉訂價報告與其2015及2016所得稅稅報之**差異處**，並提出以下問題：
 - a. 荷蘭員工之清單、工作職稱、職掌及薪資費用；
 - b. 詳細說明其他費用性質 (造成虧損之主要因素)
 - 此外，荷蘭稅務機關亦對國別報告之以下內容提出問題：
 - a. 國別報告與移轉訂價報告**所揭露的活動與業務之差異**；
 - b. 國別報告中的每位員工淨利 (損) 比率以及荷蘭母公司的虧損原因

主題四

Apple公司 vs. 歐盟委員會查核案例

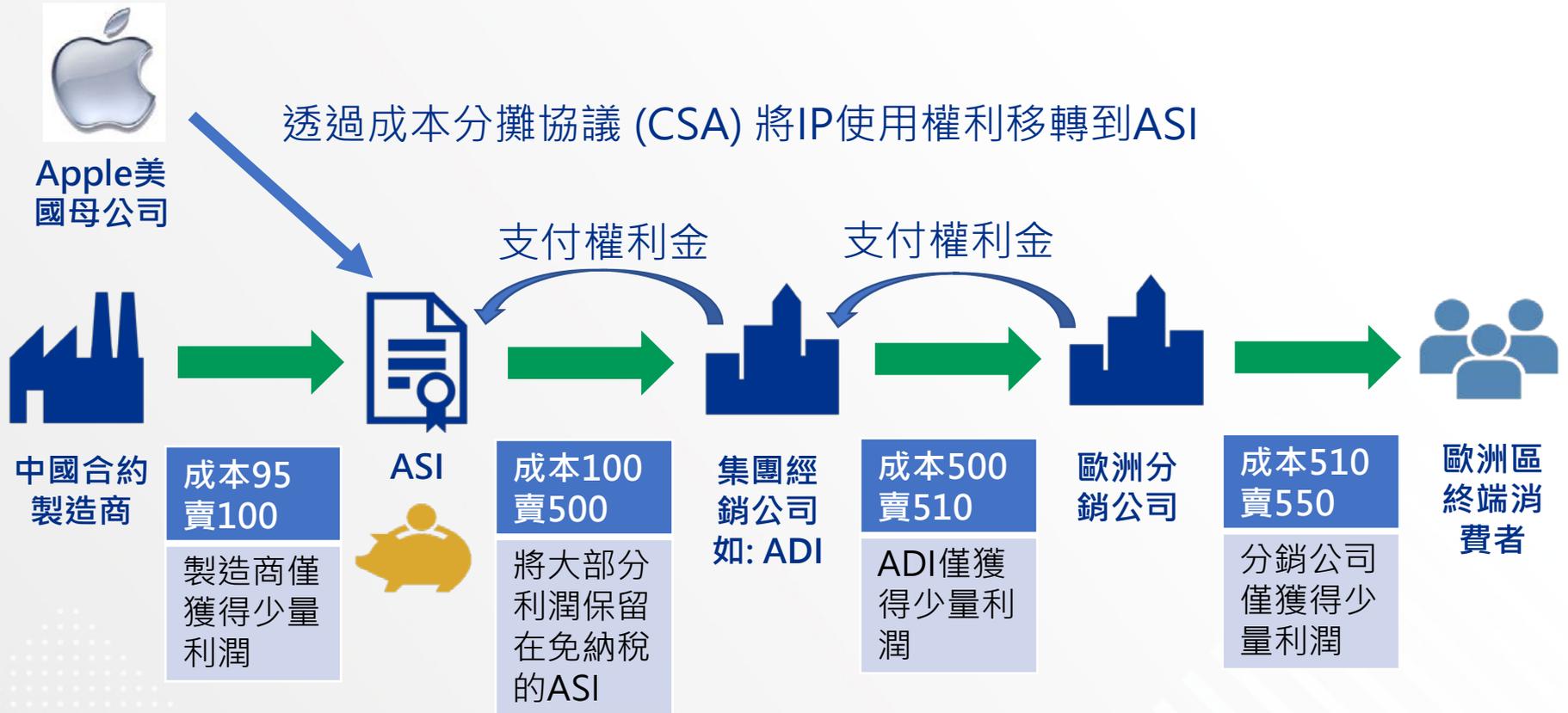
案例背景



蘋果如何使利潤雙重不課稅？

- 將從智慧財產權獲取利潤的權利移到海外
 - ✓ 利用**成本分攤協議 (Cost Sharing Agreement)**，將IP從美國 Apple Inc. 移轉至ASI
- 確保利潤在美國及愛爾蘭雙重不徵稅
 - ✓ 在愛爾蘭註冊**無實質營運功能**之公司，若**實際控制管理功能**未在愛爾蘭執行，可不被視為愛爾蘭稅收居民：AOI, AOE, ASI
 - ✓ 搭配美國**勾選原則 (check-the-box regulation)**：當海外公司符合特定條件，即可申報為美國稅法上不存在實體 (Disregarded Entity)，不受美國CFC法令限制，亦即利潤不需於美國課稅
- 利用ASI銷售產品予非美洲區客戶，將利潤留在愛爾蘭紙上公司
 - ✓ ASI向集團製造公司以較低價格購買產品，銷售予集團經銷公司，透過移轉訂價安排，將利潤留在紙上公司

案例背景 (續)



在雙層愛爾蘭架構下，一方面利用CSA讓ASI享有IP使用權利，再以移轉訂價將銷售利潤移轉到ASI，因ASI處於稅收居民認定資格的漏洞而免納稅。

歐盟執委會調查結果

Apple透過愛爾蘭提供之預先稅收裁定，使其有效稅率從2003年的1%到2014年的**0.005%**，遠低於愛爾蘭一般公司稅率12.5%。

Apple透過其愛爾蘭子公司安排其位於歐洲、亞太、非洲地區之銷售，預先稅收裁定使**大部分無需向愛爾蘭或其他政府繳稅**。僅一小部分利潤需向愛爾蘭繳稅。

舉例，2011年Apple愛爾蘭子公司利潤達160億歐元，但真正「屬於」愛爾蘭子公司之利潤不到5,000萬歐元，其餘利潤均歸屬擁有免稅資格的「總部」。

該「總部」不具備任何員工或經濟實質，且因各國稅法不一致，致使該「總部」實際上無國籍，故所獲得之利潤**不用在任何一國繳稅**

執委會認為愛爾蘭跟Apple是人為的分配集團利潤至無國籍總部，故愛爾蘭提供之國家補助 (state aid) **違法**

歐盟要求蘋果支付正常分配利潤下應付之2003至2014愛爾蘭所得稅，共計130億歐元，並加計利息



愛爾蘭政府及Apple對上述裁決不服，上訴歐盟普通法院

歐盟普通法院判決Apple勝訴

歐盟普通法院於今年7月15日做出判決，駁回歐盟執委會在2016年對Apple做出之裁定，因為歐盟執委會無法證明愛爾蘭給Apple的預先稅收裁定屬於對特定企業的EU State Aid。



歐盟普通法院判決



歐盟執委會

IP利潤

愛爾蘭稅局允許ASI及AOE未將所持有的IP相關收益（即集團在非美洲區獲得的全部銷售收益）分配至愛爾蘭分公司之情況，已構成選擇性利益之國家補助。

計算方法

即使IP相關收益被認定無須歸屬於愛爾蘭分公司，愛爾蘭稅局於稅法判決之稅負計算方式有誤，導致ASI及AOE的可課稅利潤降低。

EU State Aid

愛爾蘭稅局在1991年及2007年ASI及AOE的稅法判決對Apple有利，並授予選擇性利益之國家補助。



歐盟普通法院

執委會主張應將IP相關收益歸屬於分公司之證據不足。執委會應該證明相關收益是源自於ASI及AOE之分公司從事之實質商業活動，而非由分公司以外所做成之策略性決策所產生。

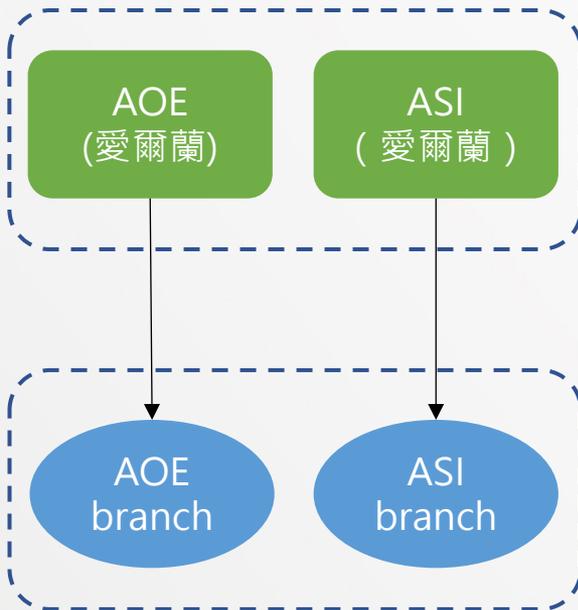
雖爭議判決結果的計算方式的確存在瑕疵，但不足以構成《歐盟運作條約》第107條之歐盟國家補貼，此外執委會也未能成功證明爭議判決計算方式錯誤導致ASI及AOE之可課稅利潤降低。

執委會未能證明爭議判決結果為愛爾蘭稅局行使裁量權之結果，因此無法判定ASI及AOE被授予選擇性利益之國家補助。

IP利潤

是否應該把AOE及ASI所持有IP產生之收益歸屬於愛爾蘭分公司

- 無實質營運
- 非居民企業
- 無須納稅
- 有IP使用權並賺取IP收益



- 有實質營運
- 居民企業
- 須納稅

1. ASI及AOE在愛爾蘭當地無實質營運，故依法**不被視為**愛爾蘭稅務居民企業。
2. 非居民企業透過分公司在愛爾蘭進行貿易，**直接或間接產生之貿易收入須納稅，包含使用其擁有或持有的資產或權利產生之收入。**
3. 法令並未明確規定如何歸屬分公司之利潤。
4. 但很明確的是，法令僅規範與分公司自身貿易有關之利潤，而**不包含**ASI及AOE之**其他**貿易所得。
5. 根據其他法院判例，由非居民企業控制之資產產生之利潤**不能**被歸屬於其分公司，即使該資產已經提供給分公司使用也是如此。因為該資產由非居民企業控制（無論是否有員工），分公司的員工或管理層**無法控制**該資產。

IP利潤（續）

是否應該把AOE及ASI所持有IP產生之收益歸屬於愛爾蘭分公司

執委會

- 1) AOE及ASI沒有實體辦公室、也沒有能夠執行關鍵功能及管理IP授權之員工。**只有其等之分公司擁有實體辦公室及員工。**
- 2) ASI分公司負責向關聯方及非關聯客戶進行集團品牌產品相關之採購及銷售活動。其履行之職能對市場開發及Apple品牌維護非常重要。
- 3) AOE分公司於當地負責製造及組裝集團產品，開發了特定流程與專業知識，並進行必要的質量管理功能以確保Apple品牌價值。
- 4) 執委會認為，**未將ASI及AOE之IP利潤分配予分公司之情況，偏離了常規交易原則下之市場結果**，並因此減少了該等公司在愛爾蘭的稅負。

普通法院

- 1) 執委會僅因AOE及ASI沒有員工，便推斷相關職能均由分公司進行，卻**沒有提出充分的證據**。
- 2) Apple提出證明表示與IP相關之商業決策，都是由美國總部制定及管理，而非愛爾蘭分公司，因此沒有理由將IP利潤歸屬於分公司。
- 3) AOE分公司的確在製造過程中創造專業知識，但不足以證明將IP利潤歸屬於該公司是合理的。
- 4) 執委會之推理有誤，因為執委會並未針對分公司**是否控制IP**提出充分的證據。**執委會應該證明IP收益是源自於ASI及AOE分公司從事之實質商業活動，而非由分公司以外所做成之策略性決策所產生。**

計算方法

愛爾蘭稅局給予的預先稅收裁定之計算方法是否有瑕疵

執委會指出，即使IP收益被認定不需歸屬於愛爾蘭分公司，但預先稅收裁定之利潤計算方式仍然不正確。

受測個體選擇 (愛爾蘭分公司)

- AOE及ASI無實質營運，而分公司則執行與IP相關的重要職能，因此，不應該選擇分公司為受測個體。
- 執委會沒有提出證據說明AOE及ASI分公司被選為受測個體會導致應納稅額減少。

利潤率指標 (營業成本)

- 即便以功能而言，ASI分公司主要執行的是採購、銷售功能，應以營收利潤率指標進行評估，然而執委會沒有提出證據，顯示使用營業成本利潤率指標會導致應納稅額的減少。

所談定之利潤過低

- 執委會基於分公司執行之功能、承擔之風險與擁有之資產相當複雜，故認為預先稅收裁定之利潤過低。
- 但因為執委會對上述論點並未有足夠之證據，故不成立。

普通法院認為，執委會對於預先稅收裁定提出之計算瑕疵，並不足以證明AOE及ASI分公司之應納稅額因此減少，故也不能推斷Apple集團得到愛爾蘭政府的State Aid而有額外的優勢

EU State Aid

愛爾蘭稅局給予Apple之預先稅收裁定是否構成EU State Aid (歐盟國家補貼)

* EU State Aid : 歐盟禁止聯盟國選擇性的提供特定企業任何形式的利益，例如稅收減免、利息減免、以優惠條件提供商品或服務等。

執委會

- 1) 愛爾蘭稅局在1991年及2007年給予Apple之**預先稅收裁定**構成**state aid**。
- 2) 該等稅收裁定降低了ASI及AOE之應納稅額，顯示愛爾蘭放棄國家稅收，導致國家資源之損失。
- 3) 由於ASI及AOE為Apple集團成員，Apple集團在EU營運，故稅收裁定可能影響EU內部的貿易。
- 4) 該等稅收裁定降低了ASI及AOE之應納稅額，為這兩家公司提供了優勢。
- 5) 由於該等稅收協定對象僅為ASI及AOE，因此本質上可認為具有「選擇性」，對愛爾蘭的公司稅法造成損害。

普通法院

- 1) 該等稅收裁定**遵循愛爾蘭所得稅法**，愛爾蘭所得稅制度是針對在愛爾蘭境內從事商業行為的企業所賺取之利潤徵稅，無論是居民或非居民企業，與以集團綜合損益或個別損益作為稅基也無關。
- 2) 《歐盟運作條約》第107條**並未**要求EU成員國必須在國內稅法的每一部分都採用常規交易原則，因此執委會無法決定何謂集團間常規利潤分配。
- 3) 愛爾蘭對於非居民企業對於境內來源所得課稅之規定**並未構成EU state aid**。
- 4) 針對愛爾蘭政府如何規範將利潤分配給非居民企業在愛爾蘭的分公司，不一定要使用常規交易原則，執委會應該尊重愛爾蘭的國家法律。

歐盟執委會向歐盟法院提出上訴

歐盟執委會於2020年9月25日以歐盟普通法院先前判決有數多「法律錯誤」為由，向歐洲聯盟法院提出上訴。

2016

2016.8.30 –
歐盟執委會命Apple補繳
130億歐元所得稅

2019

2019.9.17 –
Apple及愛爾蘭政府因補稅
案向歐盟普通法院提起救濟

2020



2020.7.15 –
歐盟普通法院駁回歐盟執委會對蘋果公司的裁決



2020.9.25 –
歐盟執委會向歐盟法院提出上訴



歐盟執委會

執委會首要任務是**確保所有公司、不論大小，皆繳納應付的稅額**，這對於現階段經濟復甦時期更為重要。

歐盟成員國雖然有決定個體稅法的權限，但在稅制優惠的訂定應持續尊重歐盟條約及國家補貼條款；**給予特定跨國企業稅制優惠不但違害歐盟公平市場競爭，亦違反相關國家補貼規範。**

執委會會持續用立法來填補法律漏洞、確定歐盟市場的透明。



感謝聆聽

