



# 2024 International Fiscal Association (IFA)

## 近期國際稅務發展

安侯建業聯合會計師事務所

丁傳倫 執業會計師

# 2024 IFA Seminar H - 近期國際稅務發展

主題1：移轉訂價

Transfer pricing

主題2：其他最近具有國際意義的案例

Other recent cases of international significance

主題3：受益所有權

Beneficial ownership

本部分將進一步說明及介紹  
主題1：移轉訂價相關案件

講者：丁傳倫 執業會計師

# 移轉訂價相關案件

由於各國對移轉訂價移轉訂價調查的重視，後續將以下列各國之移轉訂價查核案件進一步分享及討論：

## 南非

授權使用智慧財產權所  
收取之權利金相關爭議

## 模里西斯

無息貸款相關爭議

## 澳洲

貸款票據相關爭議

## 愛爾蘭

股票薪酬相關爭議

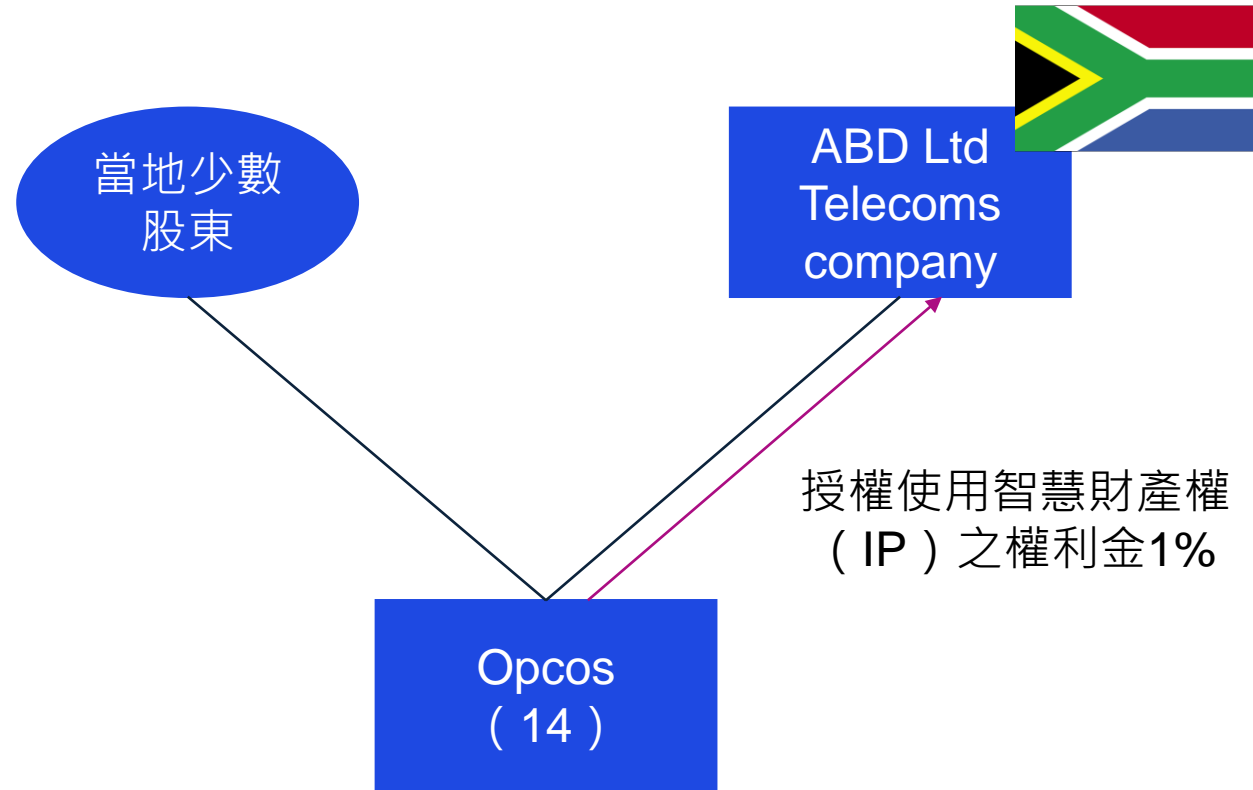
南非

ABD LTD

V

CSARS [2024] ZATC

# 案件背景



南非稅務局 ( the South African Revenue Service , SARS ) 核定

- 2009-2012
- 權利金比率應依國家和年份而異，介於1.7至9.2%之間

阿富汗、貝南、喀麥隆、剛果、塞普勒斯、迦納、幾內亞比索、象牙海岸、盧安達、蘇丹、敘利亞、烏干達、葉門、尚比亞

# 法律架構

- 南非法律允許調整關係企業之間交易的對價以反映常規交易價格。
- 然並沒有對於如何決定常規交易價格的指引。
- SARS及納稅義務人均仰賴 2017 及 2022年的OECD移轉訂價指導原則 ( TPG ) 。
- 法院：
  - 係參考 2022 年之《TPG》版本，主要原因為上述兩版本在相關段落中並無重大差異。
  - 指出《TPG》在許多相關內容處，不是用意義不明確的措辭 ( equivocal terms ) 表述，就是為較一般的建議原則創造了例外。

# 可比較性

## 可比較交易

- 可比較交易
  - 塞普勒斯子公司於 2018 年 7 月 15 日出售給第三方。
  - 出售時不包括品牌授權合約 - Company C Telecoms。
  - 品牌授權合約於 2018 年 9 月 3 日簽訂。
- 是在簽訂合約時進行分析。
- OECD移轉訂價指導原則 – 內部可比較未受控價格法可能與交易有更直接、更緊密的關係。

# 可比較性

## 財產或服務

- 納稅義務人-僅限於商號和商標 ( 不含商譽 )
- SARS - 包括品牌的所有權利，包括商譽
- 排他性和期限
- 法院：排除商譽的充分理由 - 商譽將有益於Opco，並且是Opco在各自所處市場中所自行開發的，而無需從納稅義務人那裡獲得授權
- 塞普勒斯之合約賦予C排他性，而一些Opco之合約並無排他性。
- 塞普勒斯之合約為期 3 年。而其他Opco之合約期限各不相同，有些是 10 年，有些則無限期。

## 功能分析

- 「獨特而有價值」的貢獻
- SARS - Opcos 為IP做出了獨特而有價值的貢獻  
納稅義務人- 沒有任何合約關於貢獻，且未依據任何其他Opco之合約做出貢獻



# 移轉訂價方法

## 納稅義務人

- 兩位專家提出了交易利潤分割法（TPSM）
- 一位專家提出了可比較未受控價格法（CUP）

## SARS

- 一位專家提出了交易利潤分割法（TPSM）

## 法院

- 納稅義務人只需要在一種方法勝訴。
- 因此，使用CUP討論本案例。
- OECD移轉訂價指導原則明確表示，在CUP適用的情況下，它是首選方法。

# 移轉訂價方法

## 交易利潤分割法（TPSM）

- 納稅義務人 - 品牌指數所扮演的角色（ROBI）
  - 試圖衡量品牌在推動顧客選擇方面所扮演的角色，然後以百分比表示。
- SARS - ROBI 方法的八大主要缺陷
- 法院 - 基於調查的證據，批評在關於無形資產的爭議中，TPSM的薄弱性。
- SARS：支付意願
  - 與無品牌商品相比，買家願意為品牌商品支付的費用高出多少。
- 法院 - 未使用此方法檢驗

## 可比較未受控價格法（CUP）

- 法院 - 儘管受到批評，但 CUP 最有說服力。
- 納稅義務人只需要在一種方法上勝訴。
- OECD移轉訂價指導原則明確表示，在 CUP 適用的情況下，它是首選方法。

# 小結

- 這起案件涉及南非稅務局 ( SARS ) 與 ABD Ltd 之間關於智慧財產權 ( IP ) 授權使用權利金的爭議，且為首例南非移轉訂價案件，對南非母公司向外國子公司收取的權利金依國家及年份採用變動計價率。
- 而南非法律允許調整關係企業之間交易的對價，但沒有明確指引如何決定常規交易價格，因此法院參考了 2022 年的 OECD 移轉訂價指導原則。此案例中，法院強調了可比較未受控價格法 ( CUP ) 的優先性，並批評了交易利潤分割法 ( TPSM ) 的薄弱性。

模里西斯

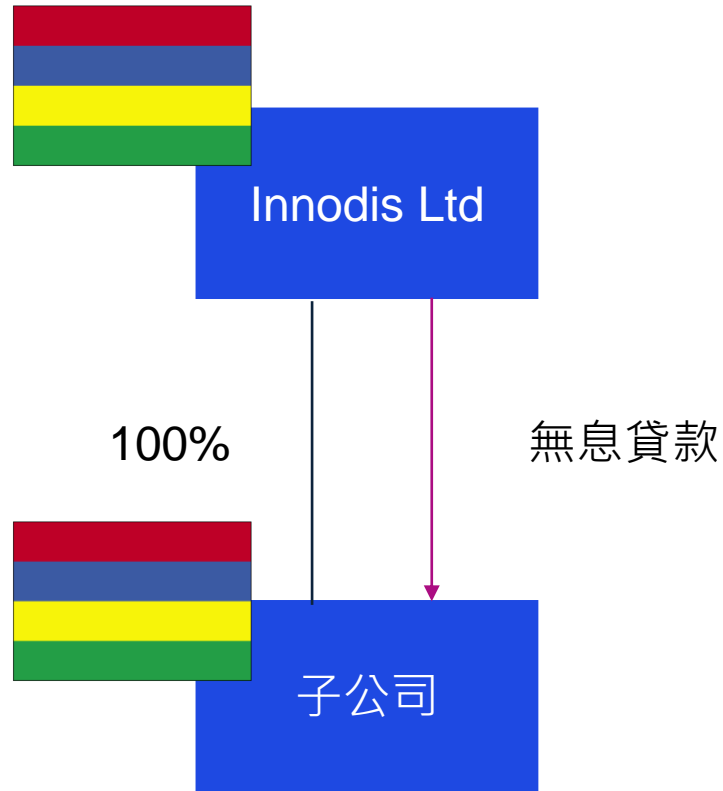
INNODIS LTD

V

MAURITIUS REVENUE

AUTHORITY [2023 SCJ 73]

# 案件背景



模里西斯稅務局 ( Mauritius Revenue Authority , MRA ) 核定  
無息貸款應徵收利息

# 法律架構

- **1995 年所得稅法 ( ITA ) 第75條**

在以下情況下，局長應調整在模里西斯開展業務或其他創造所得活動的一方所得：

- 1) 業務或其他創造所得活動由非居民（直接或間接）控制；或
  - 2) 在開展任何業務或其他創造所得活動時，因其關係或與任何其他人的關係而控制該業務或活動的人，在局長看來，在任何商業或財務交易方面，不符合常規交易。
- 局長決定之調整所得，係如果該業務或活動的所有商業和財務交易和關係完全保持常規交易，則本應從該業務或活動中所獲得的金額。
  - 模里西斯沒有移轉訂價指導原則或法規。

# 問題

- 移轉訂價規定是否僅適用於涉及非居民的跨境交易？
- 在決定是否應適用移轉訂價規定時，是否應考慮貸款的目的和無息貸款背後的商業動機？
- 移轉訂價規定與第90條中的一般反避稅規則之間是否存在相關關係？
- 模里西斯稅法中的「設算利息」概念是否有法律依據？

# 最高法院之結論

## 移轉訂價規定之範圍

- 納稅義務人：
  - 1995 年所得稅法（ITA）「國際方面的所得稅」第75條。
  - 必須將第75條的整個內容放在一起閱讀，以便對僅適用於跨境規則之範圍進行單一測試。
- 法院：
  - 規則具有普遍適用性，不限於跨境交易。
  - 第75條將常規交易原則在商業交易之適用納入了主要稅法中。
  - 原則意味著特定交易中的各方是為了自身利益獨立行事，以使交易實現最大利益化，且同時與公平市場價格密切相關。



# 最高法院之結論

## 交易目的

- 納稅義務人
  - 上訴人與其子公司之間的關係以及提供貸款的目的應該被考慮在內。
- 法院
  - 向其全資子公司提供無息貸款的真正目的或商業動機與移轉訂價無關。
  - 條款涉及目的為避稅的非常規交易。
  - 無論所進行的商業交易背後的經濟或其他充分理由如何，MRA都有義務確定如果雙方保持常規交易時，從事該業務將產生的所得金額。

# 最高法院之結論

## 一般反避稅規則 ( **General Anti-Avoidance Rule** · **GAAR** )

法院：

- GAAR第90條旨在處理目的為避稅的交易
- MRA決定僅根據第75條進行審理
- MRA有權這樣做
- GAAR第90條是否也可以適用並不重要

# 最高法院之結論

## 設算利息的法律依據

- 納稅人：
  - 核定納稅義務的「設算利息」沒有法律依據。
- 法院：
  - 「設算利息」是稅務機關和會計師在實踐中常用的表達方式，表示如果一方之間沒有關係，一方應該向另一方洽收之收入。
  - 與本案相關的表述：貸款，在實務中產生利息收入。

# 小結

- 這起案件涉及模里西斯稅務局（MRA）首例對無息貸款應徵收利息的爭議。
- 由於模里西斯沒有移轉訂價指南或法規，法院認為移轉訂價規定具有普遍適用性，不限於跨境交易。法院支持MRA的立場，認為無息貸款應徵收利息，並指出「設算利息」在實務中常用。

澳洲

**SINGAPORE TELECOM**

**AUSTRALIA INVESTMENTS PTY**

**LTD**

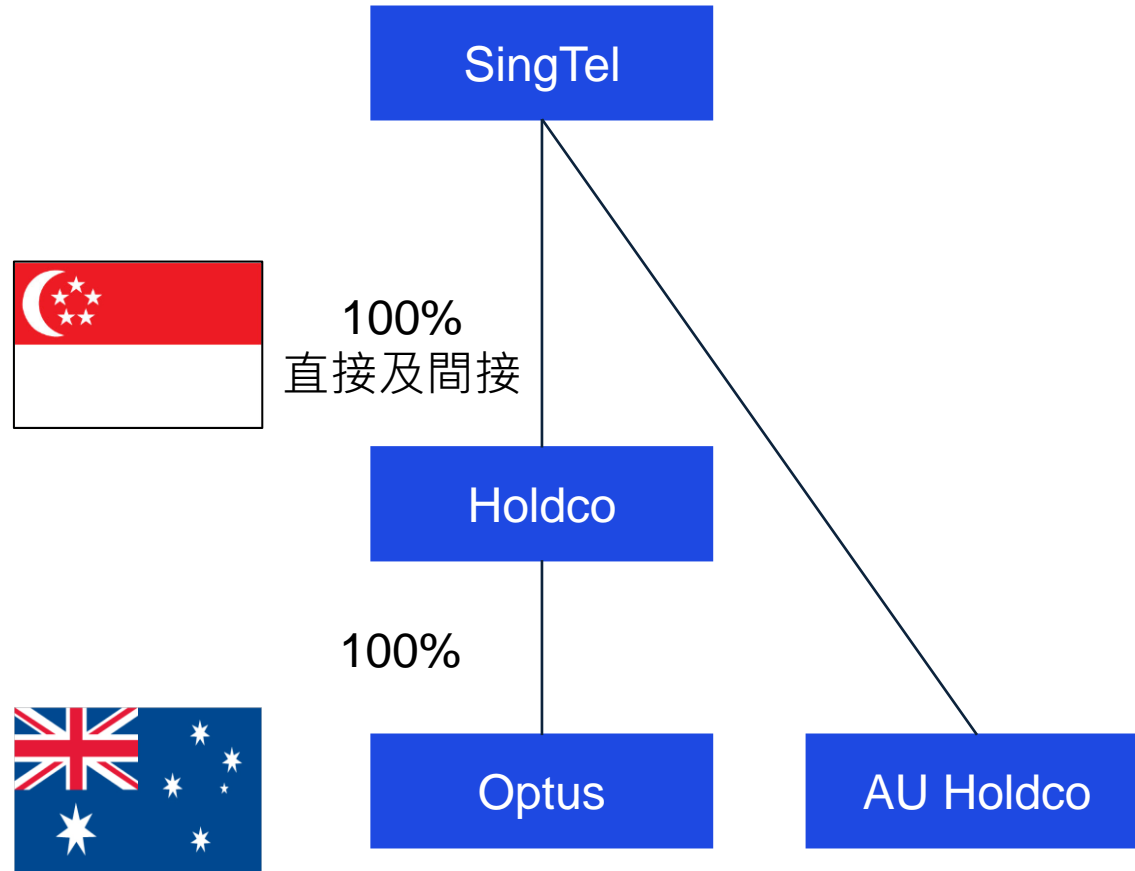
**V**

**COMMISSIONER OF TAX [2024]**

**FCAFC 29**

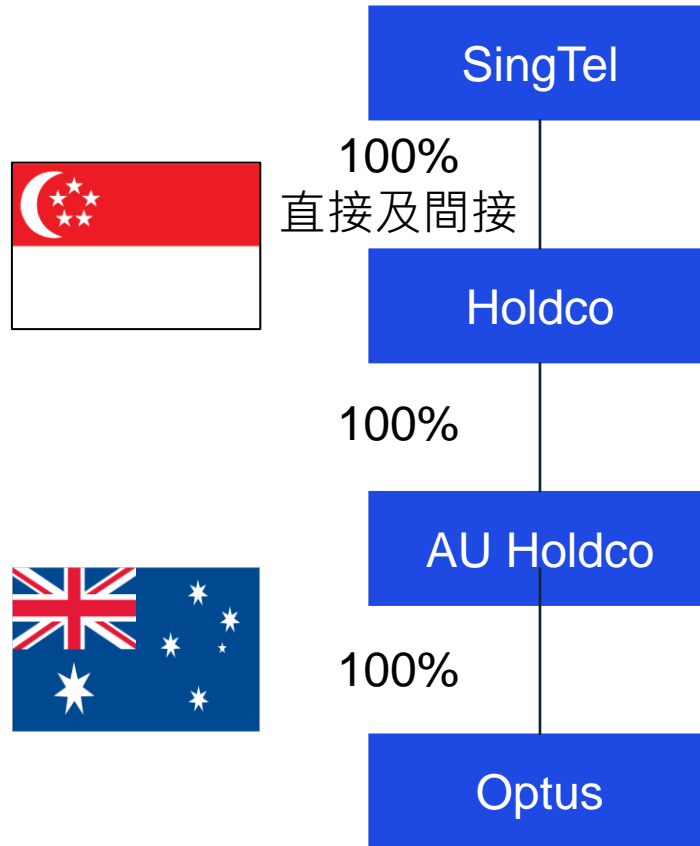
# 案件背景

## OPTUS 被 HOLDCO 收購後



# 案件背景

## 重組後



### 貸款票據

2003年，為取得Optus，AU Holdco向Holdco發行了52億澳幣之貸款票據以融資

# 貸款票據條款

## 原始特性

- 任何一方均可要求償還
- 最長10年期限
- 利息為銀行票據互換率 ( BBSW ) +1% ，加計扣繳稅款
- 無擔保

## 修訂

- 2003
  - 在應計或應付利息前，追溯獲利率基準
  - 貸方其後可發出「變更通知」以要求支付利息
  - 一但產生應付利息，「利息溢價」為4.552%，以補償貸方無計息期間
- 2009
  - 利率固定為13.2575%



# 法律架構

- 國內法基於OECD範本第9條
- OECD移轉訂價指導原則 ( TPG ) 權重不大 - CoT v Glencore Investment Pty Ltd [2020] FCAFC 187 :
  - 語言非常籠統且令人沮喪地不透明。
  - TPG的目標僅只是作為一個指引。
  - 各種抽象原則的陳述可能與國內法中通常更嚴格的規則和嚴謹性形成鮮明對比。
- 相反，法院制定的原則是：
  - 常規交易方之間從事假設交易的價格。
  - 假設的功能是要對實際發生的交易作為可靠的替代交易
- 納稅義務人的舉證責任

# 問題

澳洲稅局對 AU Holdco 2011、2012和2013年的核定結果，拒絕扣除約9億澳元的利息費用。

- 應該是比較在貸款期限內支付的利息，還是只比較核定期間每年支付的利息？
- 常規交易利率是否應該基於包括母公司擔保貸款的交易？
- 如果是，該擔保是否應包括向擔保人支付的擔保費？
- 常規交易利率應該是浮動利率還是固定利率？

# 法院的結論

- 納稅義務人
  - 在整個 10 年貸款期限內所支付的利息，低於若一開始就議定常規交易利率時預期會有的利息。
- 法院：
  - 法律要求確立若不是在非常規交易的情況下，相關實體可能預期應計的利潤，以及這些利潤可能應計的年份。
  - 在決定利潤時，法律不允許遞延至長期交易履行過程結束。
  - 如果有一年存在移轉訂價所帶來的利益，可以針對該年評估。
  - 相關修正與可靠的假設交易不一致。
  - 可靠的假設交易應包括母公司SingTel向 AUHoldco 免費提供的擔保。

# 法院結論：可比較性

- 納稅義務人
  - 應與在債務資本市場發行的債券（如SingTel債券）進行比較
  - 固定轉換到浮動利率的常見做法
- 法院
  - 比較的是供應商融資，而不是債務資本市場發行債券
  - 在當時的市場條件（金融危機）下，是否會預期處於 AU Holdco 地位的一方會選擇將利率固定為賣方可能預期的利率？
  - 當時利率正在下降
  - 信貸市場正經歷著極端的波動

# 法院結論：保證

- 納稅義務人
  - 比較不應包括非常規交易的母公司擔保
- 法院
  - 沒有保證的利率會更高
  - 母公司更願意以較低的利率向第三方借款，因此可以保證將集團的總體融資成本降至最低
  - 初始利率接近SingTel自己的借款利率
  - 需要證據以建立母公司將收取費用之假設

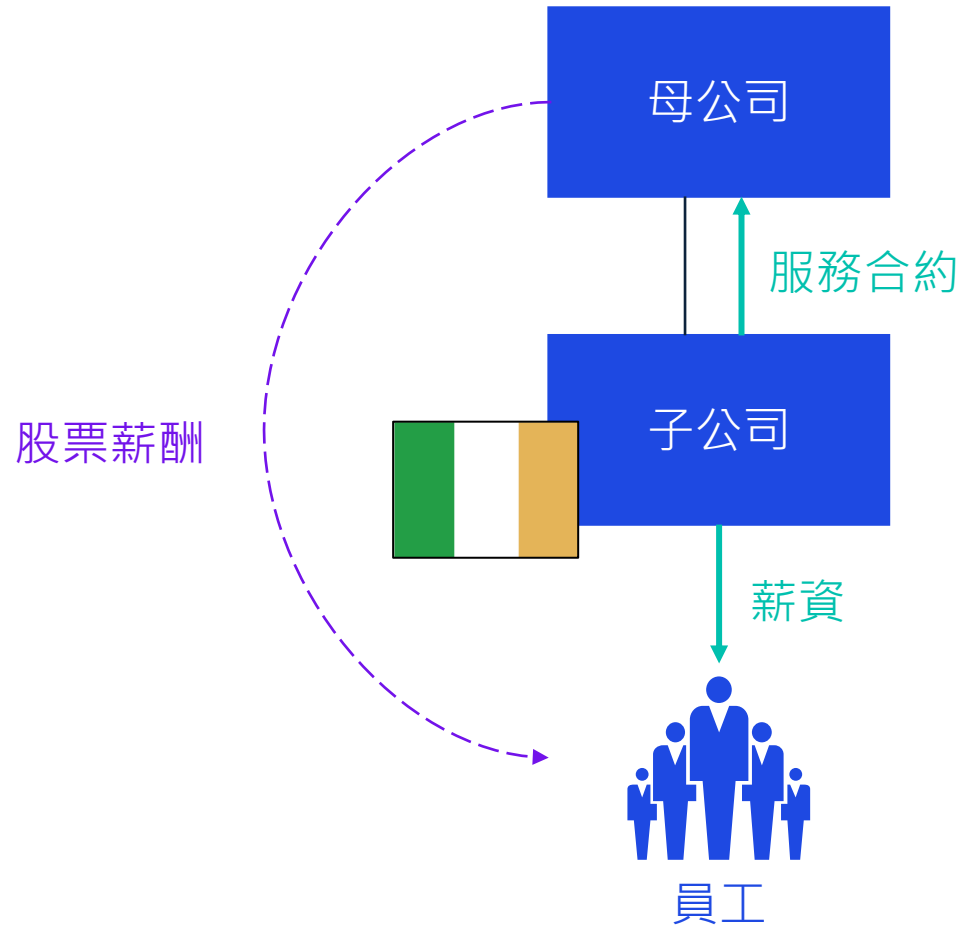
# 小結

- 這起案件涉及AU Holdco向Holdco發行貸款票據以融資收購Optus的爭議。
- 法院對集團內部貸款訂價安排的裁決，經過多次修訂，強調了集團內部融資安排商業性之重要性，以及需要採取有證據支持的方法來確保符合常規交易條件。

愛爾蘭

**TAX APPEALS COMMISSION  
DETERMINATION 59TACD2024**

# 案件背景





# 問題

- 採用交易淨利潤法下營業淨利率之成本基礎是否應包括：
  - 只有員工薪資的實際現金支出；或
  - 財務報告準則第102號（GAAP）要求的股票薪酬會計成本加上現金支出？

# 爭論點

愛爾蘭子公司	稅局
未加價的名目/會計成本：愛爾蘭子公司不承擔與這些成本相關的法律及經濟風險	會計成本應加價
從成本基礎中刪除股票薪酬以進行可比較程度分析	股票薪酬不應從非同類比較的員工相關成本中刪除
母公司管理股票薪酬計劃並承擔與獎酬相關的風險	股票薪酬相當於薪資
移轉訂價指導原則要求調整「利潤」	移轉訂價法令要求調整「對價」

# 主要規範條款

- 基本規則 ( 835C ( 2 ) ( b ) TCA )

“如果應收對價的金額.....小於常規交易金額，則利潤...應按應收常規交易金額計算，而不是按實際應收對價計算。

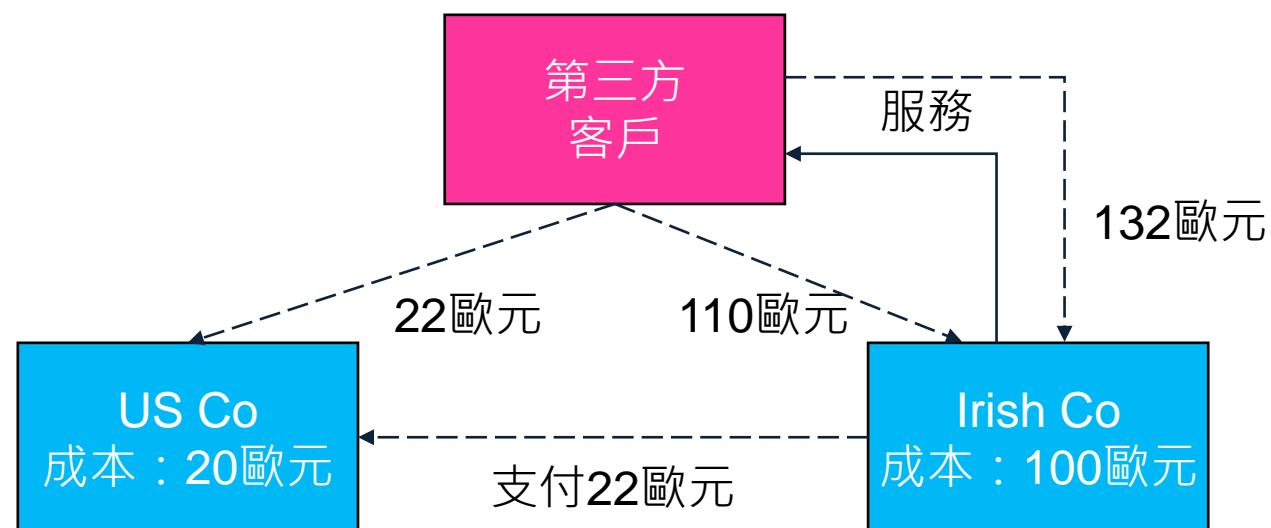
- 解釋 ( 8350 ( 2 ) TCA )

“為了計算利潤.....應納稅額.....本部分解釋須在盡可能實際可行的範圍內，以確保下列的一致性 -

(a) 上述條款的效力，以及

(b) 根據 [2010] 移轉訂價指導原則，如果納入OECD租稅協定範本第 9 ( 1 ) 條的雙重課稅減免安排適用於利潤或收益或損失的計算將會產生之效果.....

# 納稅義務人之財務數據釋例



公司	產生成本	實現收入	加價
愛爾蘭公司	100 歐元	110 歐元	10%
美國公司	20 歐元	22 歐元	10%

# 稅務上訴委員會 ( TAC ) 結論

## 會計處理的影響

- FRS102與移轉訂價無關 – 與經濟原則相關
- 如果母公司承擔股票薪酬的經濟成本，則母公司應賺取與產生該成本相關的任何常規交易利潤

## 「對價」及「利潤」

- “...句子中的操作詞是 profits 和 computed ...該條文告訴讀者，應課稅利潤的計算必須顧及本應收到的常規交易對價。
- “...這些詞要求評估對價，但為了稅收目的對利潤進行了調整.....這是要計算的利潤，考慮到應該收到的對價。第 9 ( 1 ) 條和 [2010] OECD指導原則都一致認為，這是對利潤的調整。
- 第 1.3 段 2010 年OECD指導原則：  
“... OECD成員國已同意，出於稅收目的，可根據需要調整關係企業的利潤，以導正任何此類扭曲.....”

# 小結

- 這起案件為愛爾蘭首例就母公司（美國）提供給其愛爾蘭子公司員工股票補償相關之移轉訂價案件，對於作為成本包含在愛爾蘭公司的財務會計報表中的股票補償，討論是否應該在愛爾蘭公司向美國母公司收取服務費用時按「成本加成」基礎計算。
- 稅務上訴委員會（TAC）認為如果母公司承擔了股票薪酬的成本，應賺取與產生該成本相關的任何常規交易利潤，且應課稅利潤的計算必須顧及本應收到的常規交易對價。

# 結語

# 結語

上述案件中係分別發生於南非、模里西斯、澳洲及愛爾蘭，隨著國際反避稅浪潮來襲，可觀察到除已開發國家持續關注移轉訂價議題外，開發中國家亦開始就移轉訂價議題進行調查，展現了各國稅捐稽徵機關對移轉訂價查核的日益重視及嚴謹。



# Thank you



# KPMG



[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.

© 2024 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**