

國際租稅要聞

International Tax Newsletter

2019 VOL.207



專論

- 美國預先訂價及相互協議程序引入新的功能性成本判斷模型 廖烈龍 執業會計師 / 謝仲仁 協理
- 印度-下一個台商投資的潛在熱點 (第六期 馬哈拉施特拉州) 蘇宥人 執行董事 / 謝仲仁 協理
- 印度-有限責任合夥企業 蘇宥人 執行董事 / 謝仲仁 協理

國際近期租稅要聞

- 義大利IT022-義大利立法通過執行歐盟一系列的反避稅措施議案
- 荷蘭NL040-荷蘭下議院核准多邊工具並修改對佣金代理人常設機構的立場
- 丹麥DK012-丹麥通過同期移轉訂價文據的立法
- 愛爾蘭IR009-愛爾蘭簽署多邊工具

智識分享

- 《國際反避稅因應特刊 - 租稅天堂公司困境與契機》
- 《美國稅基礎攻略》
- 《立足台灣 佈局東南亞及印度 - 掌握亞洲致勝商機・東南亞及印度投資手冊》Ver. 2019
- 《反避稅立法精華手冊》

專論

美國預先訂價及相互協議程序引入新的功能性成本判斷模型

摘要

美國內地稅務局(Inland Revenue Service, IRS)預先訂價及相互協議程序小組(APMA)負責人 John Hughes 在 2019 年 2 月 26 日發佈一個名為功能性成本判斷模型(Functional Cost Diagnostic Model, FCD)的新模型。這個新模型的開發與尚未結案的雙邊預先訂價協議(Bilateral Advance Pricing Agreements, BAPA)、主管當局協議(Competent Authority Agreement)及相互協議程序(Mutual Agreement Procedure, MAP) 的案件有關。FCD 模型是一種以 Excel 為基礎透過剩餘利潤分割法(Residual Profit Split Method, RPSM) 所發展出的工具，用來蒐集與處理納稅義務人的財務數據。

APMA 強調雖然 APMA 會要求個別案件完成 FCD 模型，但這不表示 APMA 已與納稅義務人就最適常規交易方法的選擇達成結論。不過 FCD 模型反映出 AMPA 的觀點，在參與業務營運中的雙方或多方對於業務營運可能都具有重大附加價值的貢獻情況下，利用 RPSM 診斷評估納稅義務人資料是否適當的做法。但是當納稅義務人被要求須完成 FCD 模型的評估，則納稅義務人與 APMA 的互動過程中，可能會面臨許多需要考量及解決的事實性與經濟性問題。

FCD 模型目的

APMA 宣佈的 FCD 模型主要涉及尚未結案的 BAPA、主管當局協議及相互協議程序的案件。FCD 模型適用在涉及更複雜的多重交易事實的情況，其中 APMA 認為關聯業務營運中的雙方或多方可能都有重大附加價值的貢獻，若採單邊移轉訂價方法(one-sided method)可能較不可靠；且不論產業或向外或向內交易的案件都適用。可是 APMA 認為這類情形佔所有 APMA 案件的比例不大。

PwC 觀察：

依據我們的經驗，這些案例可能屬於 APMA 最大且最複雜的案件。另外，取決於 APMA 應用這個模型的程度，FCD 可以涵蓋各種行業和不同的事實。

以 APMA 的觀點，FCD 模型幫助利害關係人著重在事實、法律與經濟層面的重大議題，以解決個別案件中所面臨的問題。APMA 已經指出 FCD 模型是“數據收集判斷工具”，也是討論和分析的起點，而不是 APMA 預設結果的立場（例如假設 RPSM 已是這些情況中的最佳方法）。

模型的運作

FCD 模型要求納稅義務人辨別涵蓋交易(covered transaction)中各方執行的所有例行性和非例行性的功能。對於每項功能，必須提供分拆的財務數據，包括損益和相關的資產負債表訊息。另外，成本中心必須提供“功能性成本”，並視其為指標成本 (Benchmarked costs) 或開發成本(Development costs)。

指標成本是以 FCD 模型運作中的必要提供資訊為基礎，分攤至各個例行性功能，如利潤指標 (Profit Level Indicator, PLI)、例行性報酬及相關資產負債表訊息。另外，納稅義務人必須具體說明成本中心的“功能性成本”。至於開發成本則必須具體說明相關的前置時間和使用年限。

在完成前述資料的輸入後，FCD 模型會根據開發成本的前置時間和使用年限構建資本化和攤銷時程，再來計算指標功能的利潤並將其扣除，藉以計算以累計和資本化功能性成本的相對存量為基礎的剩餘利潤(或損失)模擬分拆結果。

經濟分析

FCD 模型側重在功能性成本，其定義是納稅義務人在交易範圍內涉及一個或多個業務營運的涵蓋交易所花費的成本。在 FCD 的模式中，須以投入的投資、執行的功能與承擔的風險為基礎，對涉及涵蓋交易的交易參與人所投入的經濟貢獻進行考量。

關鍵因素如下：

- 分拆財務報表；
- 根據 OECD 指導原則第一章的一般性條款、第二章 C.5.1 中的利潤分配因子及第六章，所進行的功能性成本辨識；
- “獨特且具備價值”貢獻的使用年限；
- 可指標化的例行性功能。

如上所述，將前述資料輸入 FCD 模型後，可計算以累計和資本化功能性成本的相對存量為基礎的剩餘利潤(或損失)模擬分拆結果。

PwC 觀察：

納稅義務人對於 FCD 模型所需輸入的資料，須著重在與業務及涵蓋交易相關的財務報表分拆。另外，納稅義務人還需要考慮不同的價值貢獻是否會產生不同的使用年限，且分別進行資本化

或攤銷。對於可指標化的例行性功能，納稅義務人還應考量如何在常規交易範圍內選取適當的利潤率，以及其對涵蓋交易剩餘利潤的影響。

PwC 觀察：

APMA 強調在某些特定情況下，如果納稅義務人沒有先通過新的 FCD 模型，APMA 不接受以可比利潤法(comparable profits method, CPM)或交易淨利潤法(transactional net margin method, TNMM)作為最適常規交易方法的結論。

實際注意事項

FCD 模型假設涵蓋交易中有一方以上的交易參與人對利潤或損失的產生有非例行性貢獻。APMA 預期納稅義務人完成 FCD 模型後，對業務營運中的價值驅動因子可以提供更進一步的看法。APMA 已明確表示無論個案的產業別或交易性質是向內或向外交易的情況，FCD 模型適用在任何一方以上的交易參與人有非例行性貢獻的案件上。FCD 模型的適用不會因為個案獲利狀況是盈餘或虧損而有不同。

PwC 觀察：

APMA 無差別地應用 FCD 模型是令人鼓舞的訊息，但除了上述重要的經濟考慮因素外，還必須仔細考量某些事實因素。

FCD 模型可協助納稅義務人將其功能性成本分類為例行性功能或是獨特且有價值貢獻的功能。

在移轉訂價分析中，功能風險概況無論是根據關係人合約紀錄還是實際交易所做成，在分析結果的決定中都扮演相當重要的角色。APMA 表示如果個案的盡職調查(due diligence)過程顯示雙方都沒有產生非例行性的貢獻，那麼 APMA 可能會選擇可比較利潤法/交易淨利潤法(CPM/ TNMM)或其他方法作為這些情況下的最適常規交易方法。

PwC 觀察：

因此，納稅義務人必須策略性地評估如何解決法律安排中體現的實質角色與 FCD 模型要求的成本分類和分類間的任何潛在衝突。

PwC 觀察：

在某些情況下，應用新的 FCD 模型可能代表過去 20 年 APMA 方法上的重大變革。有些案例在經歷了多個 BAPA 及 BAPA 的續約後，歷時 10 年或更長的時間內都採用單邊移轉訂價方法(通常是 CPM/ TNMM)來決定納稅義務人營運的常規交易利潤。透過著重在對涵蓋交易有貢獻的多方交易人執行的功能、及承擔的成本與風險，FCD 模型大幅地改變這些案件的分析和盡職調查的過程。

APMA 對 FCD 模型在一般應用上的改善(以及特定情況下的其他調整)保持開放的態度，且根據公眾要求提供模型及檢附一般性的評論說明。

PwC 觀察：

FCD 模型代表 APMA 在評估某些特定情況下的方法有重大的變革。潛在可能受到影響的納稅義務人應檢視 FCD 模型以評估其影響，再就其本身的交易事實辨識是否有任何特殊的考量。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

廖烈龍 執業會計師

Tel: 02-2729-6217

Email: elliot.liao@tw.pwc.com

謝仲仁 協理

Tel: 02-2729-6666 轉 23626

Email: jr.shie@tw.pwc.com

專論

印度 - 下一個台商投資的潛在熱點 (第六期 馬哈拉施特拉州)

本期將延續前幾期繼續介紹印度的重要投資地區。去年十月起我們從安得拉州開始介紹，之後於十一月介紹坦米爾納杜州、十二月介紹卡納塔克州、今年二月介紹古吉拉特州以及三月介紹哈里亞納州。本期將介紹位於印度西邊的馬哈拉施特拉州。

馬哈拉施特拉州:



馬哈拉施特拉州的人口密度為印度第二高，以土地面積來看則是印度第三大州。該州居民人數超過 1.12 億，首府是被視為印度金融中心的孟買，其人口密度則是印度最高的都市。以各大經濟指標來看馬哈拉施特拉州是印度最富有的一州，同時也是印度最工業化的一州。該州持續是全國經濟的單一最大貢獻者，並佔印度 GDP 的 15%。同時馬哈拉施特拉州也獲得最多的境外直接投資(foreign direct investment, FDI)，大約是印度總 FDI 的 30%。

馬哈拉施特拉州的經商容易程度位居印度各州中的第十三名。馬哈拉施特拉州位於印度西邊、西鄰阿拉伯海，並擁有兩個主要港口。該州重點產業包含汽車與汽車零組件、農業與食品加工、紡織品與服裝、資訊科技、電子系統設計與製造、資訊科技 (IT) 與電子類、生物科技與製藥。

活躍於馬哈拉施特拉州的主要台灣企業包含群創光電和華碩。另，根據公開資訊顯示，該州也已經與富士康簽署在當地設廠的相關備忘錄。其他在此活躍的主要企業包括高通、嬌生、西普拉、西門子、惠普、飛雅特以及思科。此外，大部分印度的主要企業與金融機構總部都設在孟買，因此印度主要的證券交易所 (BSE 及 NSE) 以及商品交易所也都在此設立。

在產業政策方面，馬哈拉施特拉州更新版的產業政策於 2019 年 4 月 1 日起生效。另外也有細分的產業別政策，例如；電動車政策、金融科技 (Fintech) 政策、紡織品政策、生物科技 (Biotech) 政策、資訊科技 (IT) 政策等。

以下為部分新產業政策之下的優惠措施：

1. 微中小型企業(Micro, Small & Medium Enterprises · MSME)

針對有 5 億盧比固定資本投資額的 MSME，符合條件的新單位可享有最多 1 盧比/-耗電單位的電費補助。其他地區則是從商業化生產開始的三年期間可享有約 0.5 盧比/-耗電單位的電費補助。此外，依照地區分級有些地區可容許每年 5% 的利息補貼，最多可達當年用電量的費用以及所支付的賬單金額。另外，符合條件的 MSME 在收購土地的投資期間 (包含指定財產租賃與出售證明) 以及定期貸款目的則可免除 100% 的印花稅。

2. 大規模、大型以及超大型投資

新產業政策 依照投資的規模制定了三個投資等級；大規模 (large)、大型 (mega) 以及超大型 (ultra-mega)。符合條件的大規模、大型以及超大型單位可獲得額外的獎勵。例如；可達 100% 固定資本投資額的財政獎勵以及 10% 的額外獎勵。

另外也有產業別的獎勵政策。但必須特別注意的是若已選擇採用產業獎勵計畫，將無法再享受產業別政策下的特定產業獎勵。

馬哈拉施特拉州為了提升投資環境，該州政府亦建立了一個 30 日單一窗口機制，由州政府層級協助廠商整合投資前的各類許可的申請，以避免需要向不同主管機關申請許可證明，而造成整體投資程序延誤之情況。

以上為馬哈拉施特拉州的投資環境與優惠的初步介紹。

本文作者為

資誠稅務諮詢顧問(股)公司

資誠聯合會計師事務所

蘇宥人 執行董事

謝仲仁 協理

Tel: 02-2729-5369

Tel: 02-2729-6666 轉 23626

Email: peter.y.su@tw.pwc.com

Email: jr.shie@tw.pwc.com

專論

印度-有限責任合夥企業

Limited Liability Partnership (簡稱：LLP) 是指有限責任合夥企業，是一種企業型態的選擇。這種企業型態擁有類似傳統合夥企業的特質，並提供有限責任、法人以及彈性營運的便利組合。此外，當有限責任合夥企業分配利潤給合夥企業時並不會產生任何股利分配稅（一般公司行號則是在發放時就應繳付）。這種企業型態的優點使其接受度越來越高，並且是諸多印度當地或外國企業在印度設立公司時的熱門首選。

有限責任合夥企業之下的製造活動

近期發現印度公司事務部 (Ministry of Corporate Affairs, MCA) 之公司註冊處 (Registrar of Companies, RoC) 拒絕預計或已在從事製造與相關活動的新公司或欲轉型公司的有限責任合夥企業設立登記申請。原因為印度有限責任合夥企業法 (LLP Act) 當中對「企業」的定義。

有限責任合夥企業法當中「企業」的定義

有限責任合夥企業法當中「企業」包含所有貿易、專業、服務以及職業。雖然這個定義本質上有包括的意思，但並不意圖代表僅限於所描述之服務部門的活動。然而印度公司事務部 / 公司註冊處的詮釋是有限責任合夥企業不得從事任何製造與 / 或相關活動。

印度公司註冊處有可能拒絕之考量

依據印度 2013 年版公司法 (CA 2013) 已有許多針對公司行號的公司治理與責任措施之條款。從事製造活動之個體擁有變成相當大規模的可能性。若允許從事製造與相關活動的公司以有限責任合夥企業的型態設立，便將成為逃避依照 CA 2013 註冊的公司所適用的強硬治理與責任機制之途徑。

PwC 觀察：

有關以上「企業」定義之討論，由於印度公司事務部沒有任何針對有限責任合夥企業法的特定通告或修訂，因此對於印度公司註冊處所採取的行動之有效性應該會產生許多疑問。然而竟然印度公司註冊處不通過針對從事製造或相關活動的有限責任合夥企業之註冊或轉型申請，因此在建構與計畫企業組織時的因應則變得非常重要。

本文作者為

資誠稅務諮詢顧問(股)公司	資誠聯合會計師事務所
蘇宥人 執行董事	謝仲仁 協理
Tel: 02-2729-5369	Tel: 02-2729-6666 轉 23626
Email: peter.y.su@tw.pwc.com	Email: jr.shie@tw.pwc.com

本期國際租稅要聞

義大利 IT022-義大利立法通過執行歐盟一系列的反避稅措施議案

義大利的歐盟反避稅指令(ATAD)施行細則-義大利 142/2018 號法令，將歐盟一系列的反避稅措施議案付諸執行，此法令發布於 2018 年 12 月 28 日的義大利政府公報。

義大利透過頒布法令禁止境內市場的稅基侵蝕與移轉義大利境內利潤出境，這項新法令將歐盟的 ATAD 1 以及後來用以修正 ATAD 1 的 ATAD 2 納入其國內法系統。義大利的 ATAD 施行細則包含了 ATAD 1 以及 ATAD 2 的條款，其中涵蓋：

- 利息扣除額限制規則(interest limitation rules)；
- 出走稅(exit taxation)；
- 入境稅(entry taxation)；
- 受控外國公司規則(CFC rules)；
- 用以辨識免稅天堂的新標準；
- 歐盟內外部的反混合錯配規則(anti-hybrid rules)。

根據義大利的 ATAD 施行細則，絕大部分的條款將在 2019 年開始適用。

由於義大利的一般反避稅規則(general anti-abuse rule)已於 2015 年付諸實施，且大致與歐盟的規定一致，因此義大利的立法者並未將 ATAD 1 第 6 條的一般反避稅規則納入本次發布的法令中。

資誠觀點：

在義大利的 ATAD 修法下，跨國企業應考量義大利 ATAD 施行細則的影響，自義大利的稅目的分析其企業本身的立場，並考量將於 2019 年導入的相關反避稅法令可能的影響。

荷蘭 NL040-荷蘭下議院核准多邊工具並修改對佣金代理人常設機構的立場

荷蘭下議院在 2019 年 2 月 12 日核准 OECD 用以執行租稅協定相關措施並以此避免稅基侵蝕與利潤轉移的多邊協定，此即多邊工具(MLI)。此次核准的內容與 2017 年首次簽署的預期立場並沒有太大的差異，不過下議院仍核准暫不採納多邊工具第 12 條的修法決議，該條文是在處理佣金代理人常設機構的人為避稅行為。多邊工具的適用仍需要通過上議院的核准：

多邊工具涵蓋 BEPS 計畫中會影響租稅協定的建議。這將適用於各類最低門檻標準以及部分額外的建議。多邊工具是自 BEPS 第 15 號行動方案所發展出並涵蓋第 2 號行動方案(混合錯配)、第 6 號行動方案(協定濫用)、第 7 號行動方案(常設機構)、以及第 14 號行動方案(爭議解決)的建議。

除了與多邊工具第 12 條相關的立場改變之外，荷蘭於 2017 年首次簽署多邊工具的所有立場已通過核准。

多邊工具的第 12 條降低與佣金安排相關的門檻規定，荷蘭下議院認為與此類常設機構相關的利潤分配存在太多的不確定性，所以仍可能有雙重課稅的風險。因此，倘若關於利潤分攤規則有足夠的確定性，或是具備有效的爭議解決方式，才有適用多邊工具第 12 條的可能性。下議院因而要求政府將多邊工具第 12 條的適用至少延後至 2020 年。如果相關進展夠順利的話，多邊工具第 12 條的保留條款將可以被廢除。

下議院對於多邊工具的核准讓多邊工具的最終簽署又向前邁進了一步，義大利政府預計於 2019 年的春季完成最終簽署，這將意味著多邊工具將於 2020 年的 1 月 1 日生效。

資誠觀點:

隨著荷蘭下議院通過多邊工具的核准，荷蘭對於多邊工具適用於現有租稅協定的目標又邁進了一步。而針對採用佣金代理人常設機構規定的立場變動，則降低納稅義務人於執行跨境交易時的不確定性。大體而言，我們預期多邊工具將顯著地影響執行跨境交易的公司。

丹麥 DK012-丹麥通過同期移轉訂價文據的立法

2017年10月4日丹麥國會通過的租稅控管法案(L 13 Forslag til Skattekontrollov)中與移轉訂價文據相關的部分，已於2019年1月1日生效。

這項新法案採納同期移轉訂價文據的觀念，例如移轉訂價文據應以同期基礎進行準備且最慢須於所得稅申報前完成，丹麥公司在一般情況下須於會計年度結束日後6個月內完成所得稅申報：

這項法案明確地區隔出移轉訂價文據的準備截止日(所得稅申報日)與專審過程中送交稅務機關的截止日(稅務機關正式發函要求提示文據後的60天內)。此規定最快將適用於會計年度起始日為2018年1月1日的公司，2018年是第一個須符合此規定的會計年度。在此新法案下，納稅義務人將面對更急迫的遵循時間與更重的罰鍰(1個法人個體1年裁罰DKK 250,0000)。

資誠觀點:

丹麥的移轉訂價文據須採同期基礎準備，且最晚須於企業所得稅申報前完成移轉訂價文據的準備。

愛爾蘭在 2019 年 1 月 29 日將多邊工具的簽署文件交存予 OECD，此舉將使多邊工具於 2019 年 5 月 1 日對愛爾蘭正式生效。多邊工具僅對下列已簽署的租稅協定有所影響：

- 雙邊租稅協定的簽署他方國家亦交存多邊工具予 OECD；
- 有足夠的時間使多邊工具在簽約他方國家生效。

此外，多邊工具的條款僅於簽署租稅協定的雙方決定配對選取(matching elections)的部分生效。

大部分的國家(包含愛爾蘭)皆在他們簽署的協定中導入主要目的測試(principal purpose test, PPT)。當能合理判斷獲取租稅協定利益為交易安排的主要目的時，PPT 可拒絕這類交易安排適用協定而取得利益。截至 2019 年 2 月為止，已有 21 個國家交存簽署文件予 OECD(其中有 15 個國家已生效)。

在 2018 年 12 月 31 日前交存簽署文件的國家將比愛爾蘭更早使多邊工具生效，例如英國已於 2018 年 7 月交存簽署文件且其多邊工具已於 2018 年 10 月 1 日生效。

由於只有在雙邊租稅協定的另一方亦簽署多邊工具並使其生效的情況下，愛爾蘭的多邊工具才能正式適用，因此最早的生效日為 2019 年 5 月 1 日，而租稅協定下特定扣繳稅率案件的生效日則為 2020 年 1 月 1 日生效。

資誠觀點:

愛爾蘭承諾加入打擊稅基侵蝕與利潤移轉的行列，並以其參與已提案協議規定的討論及執行作為付諸實行的表現。多邊工具的簽署為愛爾蘭承諾的最後一步。

智識分享



國際反避稅因應特刊

租稅天堂公司困境與契機

出版日期：2019 年 4 月

歡迎點閱下載：

<https://www.pwc.tw/zh/publications/topic-tax/tax-haven.html>



美國稅基礎攻略

出版日期：2019 年 3 月

歡迎點閱下載：

<https://www.pwc.tw/zh/publications/topic-tax/us-tax.html>



立足台灣 佈局東南亞及印度 - 掌握亞洲致勝商機，東南亞及印度投資手冊

再版日期：2019 年 1 月

歡迎點閱下載：

<https://www.pwc.tw/zh/publications/topic-tax/asean-invest-info.html>



反避稅立法精華手冊

再版日期：2017 年 11 月

歡迎點閱下載：

<https://www.pwc.tw/zh/publications/topic-tax/cfc-and-pem.html>

BEPS 行動計畫專頁

收錄目前 PwC Global 及 PwC Taiwan 對此議題的重要觀點，持續關注此議題的發展，歡迎點閱：

<http://www.pwc.tw/zh/beps.html>

資誠國際稅務諮詢暨全球移轉訂價服務團隊

服務項目	姓名	職稱	電話	E-mail
國際稅務諮詢服務	謝淑美	執業會計師	886-2-2729-5809	Elaine.Hsieh@tw.pwc.com
	蘇宥人	執行董事	886-2-2729-5369	Peter.y.Su@tw.pwc.com
	曾博昇	執業會計師	886-2-2729-5907	Paulson.Tseng@tw.pwc.com
	劉欣萍	執業會計師	886-2-2729-6661	Shing-ping.Liu@tw.pwc.com
全球移轉訂價	徐麗珍	執業會計師	886-2-2729-6207	Lily.Hsu@tw.pwc.com
及反避稅服務	廖烈龍	執業會計師	886-2-2729-6217	Elliot.Liao@tw.pwc.com
美國稅務諮詢服務	蘇宥人	執行董事	886-2-2729-5369	Peter.y.Su@tw.pwc.com
兩岸稅務諮詢服務	段士良	執業會計師	886-2-2729-5995	Patrick.Tuan@tw.pwc.com
	廖烈龍	執業會計師	886-2-2729-6217	Elliot.Liao@tw.pwc.com
www.pwc.com/tw				

Copyright : 本國際租稅要聞僅提供參考使用，非屬本事務所對相關特定議題表示的意見，閱讀者不得以作為任何決策之依據，亦不得援引作為任何權利或利益之主張。其內容未經資誠聯合會計師事務所同意不得任意轉載或作其他目的之使用。若有任何事實、法令或政策之變更，資誠聯合會計師事務所保留修正本國際租稅要聞內容之權利。

© 2019 PricewaterhouseCoopers Taiwan. All rights reserved. PwC refers to the Taiwan member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.tw for further details. This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.