

價值鏈稅負優化管理

2015年9月號 11期



KPMG價值鏈稅負優化管理月刊

KPMG安侯建業 稅務投資部 編

前言

在全球化日益加深之際，跨國企業的交易模式越來越複雜及多樣化，同時也有越來越多跨國企業因為「少繳稅」成為頭條新聞。各國政府在財政壓力及大眾對跨國企業避稅之負面觀感下，稅基侵蝕與利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱「BEPS」）議題成為全球政治領袖、媒體與社會大眾高度關注的議題。有鑑於此，20 國集團（G20）促請經濟合作暨發展組織（The Organization of Economic Co-operation and Development，以下簡稱「OECD」）擬定解決方案。OECD在2013年2月發佈BEPS報告，並於同年7月於G20財金首長會議上發佈該項報告之15項行動計畫，研擬一套符合當前跨國經營及數位時代之稅務制度，作為各國修正國內稅法及租稅協定政策參考，期望重新塑造國際租稅規則。

BEPS行動計畫預計於2015年底前完成，該計畫將彰顯各國政府於打擊企業避稅之決心與執行力，而在BEPS行動計畫影響下，各國稅制將有重大變化，國際租稅及各國稅捐機關查核勢將掀起一番新變革。企業須改變過去租稅規劃著重契約形式的思維，改由透過價值鏈稅負優化管理（Value Chain Management，以下簡稱「VCM」），重新回歸經濟實質進行考量，檢視及調整現行投資架構、營運策略及交易模式，進而改善經營績效。

Contents

NO.11 – 2015年9月號

背景說明

05 背景說明

BEPS議題

07 跨國企業之技術授權及相關服務—預提所得稅及匯款議題

08 中國移轉訂價IP授權交易之議題

10 跨國企業IP相關之全球營運佈局：稅務觀點

12 觀察



© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

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 thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



背景說明



背景說明

跨國企業之避稅行為係利用各國間之稅制差異進行，因此OECD除提出BEPS行動計畫期打擊國際避稅行為外，更呼籲各國稅捐機關應相互合作。在此波全球反避稅趨勢下，中國亦表態積極參與此議題，共同強化國際稅收管理及監督。

其中，中國國家稅務總局近來加強審核集團服務費用之稅前扣除，並於2015年3月發布國家稅務總局公告〔2015〕16號（以下簡稱「16號文」），明確規範集團內部支付費用是否能在中國關係企業帳上做稅前扣除。

當跨國企業於中國設立之外商投資企業（Foreign Invested Enterprises，以下簡稱「

FIE」）與其集團海外成員從事有關智慧財產權（Intellectual Property，以下簡稱「IP」）之交易時，若疏於管理相關的「稅務爭議」，將可能造成跨國集團整體稅務狀況之侵蝕，且此狀況很可能會漸進式地損害其FIE根據中國租稅優惠政策所建立的優勢。特別是當跨國企業實質性的IP所有權保留在境外，而中國的FIE因使用IP而給付海外高額的權利金（及相關服務費）時，由於該類型交易將可能涉及多項稅務議題包含預提所得稅、租稅協定、移轉訂價，故可見此類型交易之重要性。本文將詳細介紹此議題，並探討海外IP管理公司在運用上述議題時，可能產生的爭議。**K**



跨國企業之技術授權及相關服務
—預提所得稅及匯款議題

中國移轉訂價IP授權交易之議題



跨國企業之技術授權及相關服務 —預提所得稅及匯款議題

設立於中國之FIE因取得海外企業技術方面的授權（如專利權、專門技術等）而支付之權利金交易，依中國的稅法規定，應扣繳10%所得稅（或依適用之租稅協定優惠稅率）。若海外企業提供專業技術服務予中國FIE，或以其他方式協助中國FIE管理IP之使用，則可有免於扣繳所得稅之可能。儘管如此，當前述交易為關係人交易時，跨國企業則應注意有無外派中國之員工在中國滯留期間過長，或交易之屬性可能會被認定係透過中國FIE提供服務，進而影響其稅務性質的認定。

海外企業常因外派人員（如工程師、技術人員或其他員工）至中國，其滯留期間太長，而產生海外企業在中國被認定設有常設機構（Permanent Establishment，以下簡稱「PE」）之稅務爭議。對於該期間之認定，依中國與他國簽訂的租稅協定中，通常設定為一年內不超過183天，且相關派遣計畫之不同員工係合併計算。某些較早期的租稅協定則有6個月的規定。若外派人員實務上正式被借調至中國FIE，且無可避免地超過租稅協定所規定之期限時，跨國企業應採取保護措施，以避免讓海外企業在中國有產生PE之稅務風險。

此外，當給付之技術服務費內容有權利金的屬性時，應依規定扣繳10%所得稅，且可能會被稅局推定該交易實質上涉及IP移轉交易。若該技術之所有權係由該中國FIE之海外關係企業取得，且提供技術支援服務的亦為同一企業時，則該服務可能被視為具支援與指導性質之權利金支出。甚至，中國稅局可能會認為其服務交易係透過其他受法律保護之IP（如版權、商標）授權，或透過向國外關係企業租賃設備等交易並行的方式，實質移轉IP。因此，納稅義務人需就合約中提供培訓、設備安裝、設計、行銷或故障排除建議等方面之服務內容特別小心謹慎。

整體來說，簽訂之合約內容可說是交易中相當重要的一環，因為當交易費用的屬性認定上與稅局有爭議時，還可能會導引出其他複雜的議題及延滯該款項自中國匯出。依中國規定，當單筆支付之匯款金額超過50,000美元，需要先向國稅局作稅務合同備案，且此舉是需提交給銀行之必要流程。若徵納雙方並無共識且稅局認為該扣繳稅款應為權利金支出時，有權拒絕該備案。反過來，若稅局認為該交易應為技術引進所支付的權利金，但實際上無正式的技術引進登記時，銀行則可拒絕處理該服務費匯出中國之交易。**K**



中國移轉訂價IP授權交易之議題

中國移轉訂價的查核對於付給海外關係企業權利金之費用扣除，已變得比以往更嚴格。此乃起因於移轉訂價的一般性指導原則被重新詮釋，支付給IP所有權人的權利金應與該IP對當地業務經濟價值之貢獻程度「相對應」。

早期中國稅務總局普遍願意接受納稅義務人在移轉訂價報告中，以市場可搜尋到之可比較未受控交易權利金資料，作為評估IP授權受控交易移轉訂價是否符合常規的依據。當時中國稅務總局只要認定該權利金之移轉訂價未超過其經驗法則之範圍，通常較少仔細審視該受控交易中更精確的可比較性。

另外，當中國FIE有虧損，且有支付海外關係企業權利金時，中國稅局則會提出一個直接的問題：若中國FIE不能從IP授權交易中產生任何經濟效益，那為何初始時還要取得該IP授權？此疑問可能造成許多中國FIE權利金支出無法認列，或者否准其連續之稅務虧損。

相關稅務爭議還可從在中國常被引用的「海飛絲（Head & Shoulders）」案例中，觀察出中國稅局如何合理化的否認境外完成開發及註冊之IP價值。案例中，原由中國境外註冊及開發

之Head & Shoulders商標，被中國稅局認定在其經營中國之業務中，並沒有太大的價值。其爭議點為，Head & Shoulders之中文名「海飛絲」（為中國消費者所熟悉）與其英文名，並沒有任何相似之處，即使英文之Head & Shoulders有印在洗髮精瓶子上。甚至認為在中國市場環境中，Head & Shoulders之中文名「海飛絲」才是在中國市場上具有價值的行銷相關之IP。

中國稅局認為由於該中國FIE係以「海飛絲」中文名建立其在中國的市佔率，故「海飛絲」為該中國FIE開發的行銷相關的IP，相較於其海外母公司所擁有的商標「Head & Shoulders」，在經營中國市場的基礎上，中國FIE才應被視為「擁有」最具價值的行銷相關IP。因此認為中國FIE支付高額的商標授權金予海外母公司，使用原來的商標Head & Shoulders，是對經營中國業務毫無經濟價值貢獻度的，故不應給予稅前扣除。



中國移轉訂價IP授權交易之議題(續)

在中國，新的移轉訂價IP分析分法-「發展、提升、維護、保護及開發利用」(Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation，以下簡稱「DEMPE」)功能，係採納自OECD之BEPS觀點。「DEMPE」功能較不重視出資開發IP者，在IP移轉訂價中所扮演的角色，而較強調其他功能來決定IP開發及使用地之利潤分配。據了解，「DEMPE」功能的觀念未來將被併入中國的移轉訂價指導原則中。然而，目前在中國的稅務環境下運用「DEMPE」功能分配IP利潤的觀念，與已開發國家稅局運用「DEMPE」功能是有所不同的。此運用「DEMPE」功能之差異性可能潛藏著各國稅局對IP利潤分配上會有分歧的認定，進而有重覆課稅的隱憂。

首先，運用「DEMPE」功能分析時，中國認為應強調該地區“執行”之「DEMPE」功能，但已開發國家則強調該地區“控制”之「DEMPE」功能。舉例而言，於中國“執行”之生產及銷售活動可能會被中國稅局視為其在中國有IP提升及開發利用功能之佐證，而導致中國稅局會要求保留更多利潤在中國。同時其他國家可能認為其管轄區內有“控制”IP提升及開發利用功能，也要求其保留更多利潤。因而此利潤分配之觀念差異，將可能導致雙重課稅。其次，目前在中國移轉訂價實務上，常以

“是否在中國當地創造IP”來做判定，而上述判定IP的「DEMPE」方法，可能導致中國與其他國家對於IP利潤歸屬之歧見。

雖然BEPS提出之IP構成要素尚未定案，較謹慎之跨國企業可立即重新檢視其移轉訂價IP交易安排及相關內部文件，以確保其現行之營運模式在新興移轉訂價IP觀念下，仍有足夠的防禦能力。

另外，跨國企業應考慮修正其移轉訂價安排架構，方能適用於BEPS環境。值得注意的是，隨著未來計劃將採用之國別報告 (Country-by-Country report)，若跨國企業之收益超過某一申報門檻，必須向稅捐機關揭露其集團所有成員之營運收入、損益、員工人數、資產及已納稅額。提供此資訊之需求將成為稅捐機關對查核選案及移轉訂價風險評估之關鍵資訊，且很可能造成跨國企業在規劃IP之移轉訂價時，面臨更進一步之壓力。事實上，即便是未達準備國別報告申報門檻之跨國企業，將很可能在即將修正的中國移轉訂價同期資訊之當地報告要求中，被要求揭露更多的價值鏈相關資訊，導致更高的查核及調整風險。K



跨國企業IP相關之全球營運佈局：稅務觀點

現代跨國企業之公司價值，已有越來越大的比例來自於其佈局於全球的IP資產組合。就跨國企業於中國的IP營運活動而言，確有必要審慎管理上述所提及之“稅務爭議”，並藉此局勢作出營運及稅務上更有效率之安排。而跨國企業安排此類交易的概念可由成立「單一IP管理中心集中管理IP」開始，再擴及IP之發展、保護及布局，進而追求跨國企業全球價值之極大化。

當跨國企業將IP交付境外公司集中管理，而其在透過跨境服務及授權協議讓中國FIE可獲得集團海外研發技術經營中國市場時，中國FIE可因支付該等費用創造25%的稅盾效果（中國企業所得稅率25%）。

近年來各國風行對海外IP體制產生的所得提供許多租稅優惠措施。特別在許多歐盟國家，對於其租稅管轄範圍內的IP管理公司之IP所得，提供了降低其有效稅率的優惠制度，其中包括：享有較低的稅率、部分免稅或名目的扣除等。然而可發現，各國間對「IP所得」的定義，在稅制的認定上相差甚遠，有的可能僅限於專利權之權利金，有的可能還包括專門技術及軟體授權金，有的甚至還包括了行銷類別的IP如品牌/商標等。

然而就這些IP交易之安排，依中國企業所得稅規定，應以總額扣繳所得稅，但從另一個方面看來，此也隱含著對中國FIE可因該等支出享有較大溢退稅款及減稅的利益（依利潤水準不同而有所不同）。

在中港租稅協議中，權利金支出被給予7%扣繳稅率的優惠，此在中國與其他國大多數的租稅協定中，僅有與租賃設備相關之租金扣繳稅率享有此優惠，而其餘如專利、品牌及專門技術等，一般皆不低於10%。所以，若跨國企業欲享受中港租稅協議帶來的租稅利益，需注意其在香港IP控股公司「實質營運」的問題，該議題將會影響香港IP控股公司可否適用中港租稅協議帶來的優勢。

在世界各國積極回應BEPS行動計畫及歐盟協助調查跨國企業IP相關稅務議題之背景下，對跨國稅務規劃相關之國際租稅查核日益趨緊，各國在稅收制度上對於IP持有國的青睞也將走入歷史。OECD對IP制度新設立了「實質活動」之要求，因此跨國企業欲利用海外IP所有權獲取租稅上的利益，將需要再考量其是否有實質性之功能，並與法律及技術專家協調合作，為IP控股公司的經營範圍進行實質管理，以發展合適的營運模式。



跨國企業IP相關之全球營運佈局：稅務觀點(續)

除上段針對中國移轉訂價支付海外IP權利金支出交易進行討論外，中國新的移轉訂價準則將直接規範海外IP控股公司之運用。準則中將海外IP控股公司視為「低功能」性質。國家稅務總局公告之16號文指出，若稅捐機關認為跨國企業於中國FIE向境外關係企業支付取得IP授權之權利金時，若該境外關係企業僅為IP控股公司，只擁有IP法律所有權，而對IP價值並無任何經濟價值的貢獻（如研究發展等工作），其中國FIE的權利金支出，在稅上將不被承認。

上述所指的情況將有以下幾種可能：

1. 註冊擁有IP的公司非創造IP的公司；
2. IP管理公司之IP取得自其他集團成員；
3. IP管理公司所擁有的IP權利來自其他關係企業之轉授權交易安排。

其中，若是屬於來自其他集團成員之轉授權交易，可能會因被認為不具實質性，而無法享有在中國境內之租稅優惠。

同時，16號文也提出在何種情況下，中國FIE支付給境外關係企業的服務費用，可能在稅上不會被承認。簡言之，如果境外關係企業所提供之服務不會產生實質成果，或該服務沒有辦法帶給中國FIE直接或間接利益（詳見16號公告之六大測試原則），則稅前扣除將不被承認。

16號文的稅務調整將允許回溯10年，故對現有的跨國企業營運將有顯著影響。可以預見，16號文採取之方法及觀點將進一步的在即將修訂之「特別納稅調整」規定中闡述。

由此可看出，IP控股公司的運用，在面對中國IP稅務管理上正面臨挑戰。隨著跨境之IP稅務管理趨嚴謹，未來在企業運營可行且可調整的範圍內，跨國企業應讓其在中國境內的集團成員實質擁有IP，並尋求在中國境內的租稅優惠，方能找到較為有利的稅務規劃方法。K

觀察

「反避稅」是近幾年來中國稅務總局之工作重點，而移轉訂價更是中國大陸在反避稅查核力度上最強的項目。當稅捐機關認為企業有非實質性之交易時，即可依具體情況依法重新計算企業實際應納稅額。

中國大陸稅務總局於今年三月發布的16號公告，亦明確規範了中國企業支付給境外關係企業費用，不得於稅前扣除之標準，同時成為大陸稅捐機關日後執行反避稅查核的重要法律依據。未來中國大陸企業對境外關係企業支付服務費或權利金，將受到新規定的獨立交易原則之限制，故應考量境外關係企業對該無形資產價值創造之貢獻程度，並合理分配相關經濟利益，以避免不必要的稅務爭議。

此外，由於各國對IP活動及IP所得的認定程度有很大的落差，就跨境活動產生的IP所得，應先行評估其經濟實質，並透過價值鏈稅負優化管理，重新檢視集團現行價值鏈之配置，除可避免雙重課稅外，更可預先了解可能產生之潛在衝擊與挑戰，同時進行必要之調整及優化，而不受此次反避稅浪潮之波及。**K**

Contact Us

如有任何稅負管理問題，請與我們聯繫：

價值鏈稅負優化管理

張芷 執業會計師

T: +886 (2) 8101 6666 ext. 04590

E: schang1@kpmg.com.tw

林嘉彥 副總

T: +886 (2) 8101 6666 ext. 07886

E: chrislin@kpmg.com.tw

呂國豪 經理

T: +886 (2) 8101 6666 ext. 10241

E: hlu@kpmg.com.tw

王胤涵 高級專員

T: +886 (2) 8101 6666 ext. 15286

E: irenewang2@kpmg.com.tw

欲了解更多BEPS最新趨勢，詳情請按此[連結](#)



kpmg.com/tw

© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

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 endeavour 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 upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.