

2023 資誠國際租稅盃個案分析競賽 初賽題目

案例背景

【集團背景及基本成員介紹】

台灣一大型運動用品產品X集團，擁有自有品牌並自產自銷至全世界各地，集團全年營收約新台幣7,000億且稅前淨利率達15%。X集團母公司及營運總部在台灣(TW)，擁有台灣製造廠生產製造競技型運動產品，並且在美國(US)與中國大陸(CN)設有海外製造公司；另於中國大陸(CN)、日本(JP)、荷蘭(NL)及美國(US)設有銷售支援服務公司，在英國(UK)設有研發支援服務公司。

有鑑於東南亞運動用品市場需求逐漸擴張，X集團於馬來西亞(MY)設立區域總部，負責東南亞市場開發及通用型運動產品之研發及銷售。(集團架構圖請詳附件1、銷售市場占比請詳附件2、2021年財務資訊請詳附件3、集團交易流程圖請詳附件4)

【集團個體主要功能、交易模式及價值鏈分析】

X集團個體執行之功能及承擔之風險：

集團之管理功能及佈局策略：

就集團成員分工而言，TW母公司負責全部集團所有職能，包含產品之研發活動，產品規劃、研發策略決定與管理以及執行產品設計與驗證，至後續的生產技術、品管活動之建置。X集團的全球銷售訂價、通路布局、產線布局、人事布局、各地區之行銷策略及售後服務亦全由TW母公司主導及決定。

製造及研發功能：

TW母公司除了在台灣擁有自己的廠房及產線，生產集團全數品項之產品(TW母公司今年度適用產業創新條例的研發支出投資抵減)，並且在美國(US)與中國大陸(CN)設立製造公司，US製造公司以生產競技型產品為大宗、亦生產部分通用型產品；CN製造公司以生產通用型產品為大宗、亦生產部分競技型產品；而集團之競技型產品主要由TW母公司生產製造。

美國(US)與中國大陸(CN)兩間製造公司之產線及生產技術由TW母公司提供建立(CN製造公司今年度仍享有中國大陸高新技術企業之優惠所得稅率15%)，且美國(US)與中國大陸(CN)並無研發職能，僅有當地製程改良之能力。X集團所有生產技術皆由TW母公司自行獨立研發，並因應歐美市場需求，委託英國(UK)子公司進行部分競賽型產品及通用型產品開發與設計，由MY區域總部支付英國(UK)子公司研發服務費。TW母公司之所有研發之成果原則上以TW母公司之名義申請全球專利，惟若集團其他公司有特殊需求時，亦會以子公司名義在當地申請專利。X集團係採訂單式計畫性生產，CN製造公司生產之產品除自行內銷當地市場外，分別銷售予MY區域總部以供銷售東南亞市場、銷售予TW母公司以供銷售非東南亞市場之需求，美國製造之產品則全數銷售予MY區域總部以供銷售東南亞市場、銷售予TW母公司以供銷售非東南亞市場之需求。

原物料採購功能：

在此產業中，產品製造所需之關鍵原材料取得不易，進入門檻高，且掌握在少數供應商手中。TW母公司與關鍵原材料供應商們維持良好關係並且透過經濟規模，以確保關鍵原材料供應之穩定。X集團產品生產所需之主要採購活動(包含關鍵原材料)皆由TW母公司負責。包含市場資訊掌握與關鍵原材料存貨管理、供應商關係維繫、及關鍵原材料採購成本管理，並依市場需求及過往經驗備有一定數量之存貨。海外製造公司生產所需之關鍵原材料等主要原料係由TW母公司統一採購後，轉售予海外製造公司，其餘副料等由海外製造公司於當地自行採購，惟供應商選擇、交易價格及條件之決定需TW母公司核准。而海外銷售公司不負責任何原物料採購。

銷售、行銷及售後服務功能：

X集團品牌商標權登記在TW母公司名下。X集團的全球銷售布局以區域別劃分接單主體，各海外銷售公司負責各地區之接單活動：

1. 中國大陸地區市場：人民幣訂單由CN製造公司依TW母公司指示接單，產品訂價策略由TW母公司制訂與核決，若有競技型產品需求則會向TW母公司進貨。CN銷售支援公司負責中國大陸地區市場業務推廣及客戶聯繫，並向CN製造公司收取支援服務費。
2. 東南亞地區市場：由MY區域總部接單，因應東南亞市場需求通用型產品之訂單向CN或US製造公司進貨，若有競技型產品需求則會向TW母公司進貨。由於MY區域總部缺乏銷售團隊，故客戶維繫、訂單洽談事宜均由TW母公司統籌處理。
3. 東南亞及中國大陸以外之市場：基本上依競技型或通用型產品，分別由TW母公司或MY區域總部銷貨予客戶。日本(JP)、荷蘭(NL)及美國(US)銷售支援公司分別負責非中國大陸地區之亞洲市場、歐洲市場及美洲市場業務推廣及客戶聯繫，並向MY區域總部收取支援服務費。

X集團所有全球銷售價格核決權限由TW母公司掌控決定，各海外銷售支援公司主要的職能為市場調查、開發當地銷售通路、客戶聯繫等。為使海外銷售支援公司能即時回覆客戶價格資訊，當地團隊對於客戶要求之產品價格在TW母公司提供之產品售價參考區間內、或高於區間時，可即時與客戶確認售價，但若售價低於產品售價參考區間時需回到TW母公司取得核准。MY區域總部於三年前向MY政府取得適用5%優惠企業所得稅率，為期10年，MY區域總部承諾馬來西亞政府每年度至少會產生一定金額的研發費用支出，並聘僱當地一定數量之專業人士為正式員工。

集團的主要行銷策略皆由TW母公司擬定主導執行，海外銷售支援公司亦會配合TW母公司之行銷策略在當地執行行銷活動。

X集團銷售至全球之運動用品皆有一定時間的保固期限，海外銷售支援公司依照權責區域負責退貨及售後服務的聯繫窗口，其餘地區由TW母公司及MY區域總部依產品別分別負責全球之競技型或通用型產品售後服務及退換貨功能。

X集團之價值鏈分析：

X集團**關鍵價值創造活動**分別為「即時的研究及發展能力」、「擁有穩定關鍵原材料之供給及穩定供貨能力」及「適當銷售管道」。對獲利有貢獻的**一般價值創造活動**則包括「製造」及「品質管理」。

問題與挑戰

現在的時間點是2022年6月，您為X集團稅務顧問，各國因應全球反避稅趨勢，陸續將OECD倡導之全球利潤分配稅制（Pillar 1）及全球最低稅負制（Pillar 2）導入國內法並進行修法，馬來西亞預計2024年導入合格之國內補充稅（QDMTT），台灣則預計於2024年將國內基本所得（AMT）稅率從12%調高至15%。

針對上述之X集團之全球布局、交易模式背景及涉及之所有可能之稅務議題，財務長擬在次期董事會向董事們報告，故委託您提出相應之解決方案：

1. 集團價值鏈與利潤配置的合理性是全球反避稅趨勢下很重要的租稅課題，試著提出您的看法並分析X集團的潛在稅務風險。

2. Pillar 1及Pillar 2最快將於2024年施行，以X集團現行交易模式及財務數據(以2021年為例)，請協助說明在Pillar 1及Pillar 2施行後如何設算以下關鍵訊息?並評估X集團可能增加的稅負成本。

包含：

Pillar 1 (無須考慮MDSH及Amount B)

- Amount A
- 各國可分配到的Amount A及Pillar 1 tax
- Pillar 1 tax的支付個體(Paying Entity，假設以TW及MY為準)應納稅額，以及Pillar 1 tax可扣抵該支付個體國內稅之金額(假設TW及MY均依現行稅法境外已納稅額扣抵規定)

Pillar 2 (假設台灣有IIR)

- 按租稅管轄區計算之涵蓋稅款(Covered Tax)
- 按租稅管轄區計算之GloBe Income
- 按租稅管轄區計算之有效稅率(ETR)
- 按租稅管轄區計算之補充稅(Top-up Tax)
- 集團支付補充稅之個體及金額

3. 在全球反避稅趨勢下，對於X集團上述各點潛在風險及可能增加的稅負成本，初步可以提出哪些方向性的建議？

4. 就前述方向性的建議，有哪些可能思考的面向以及額外的資料，將有助於您進一步提供X集團調整建議方案？請從思考的面向提出資料需求清單，並說明索取該資料之原因。

資料要求如下：

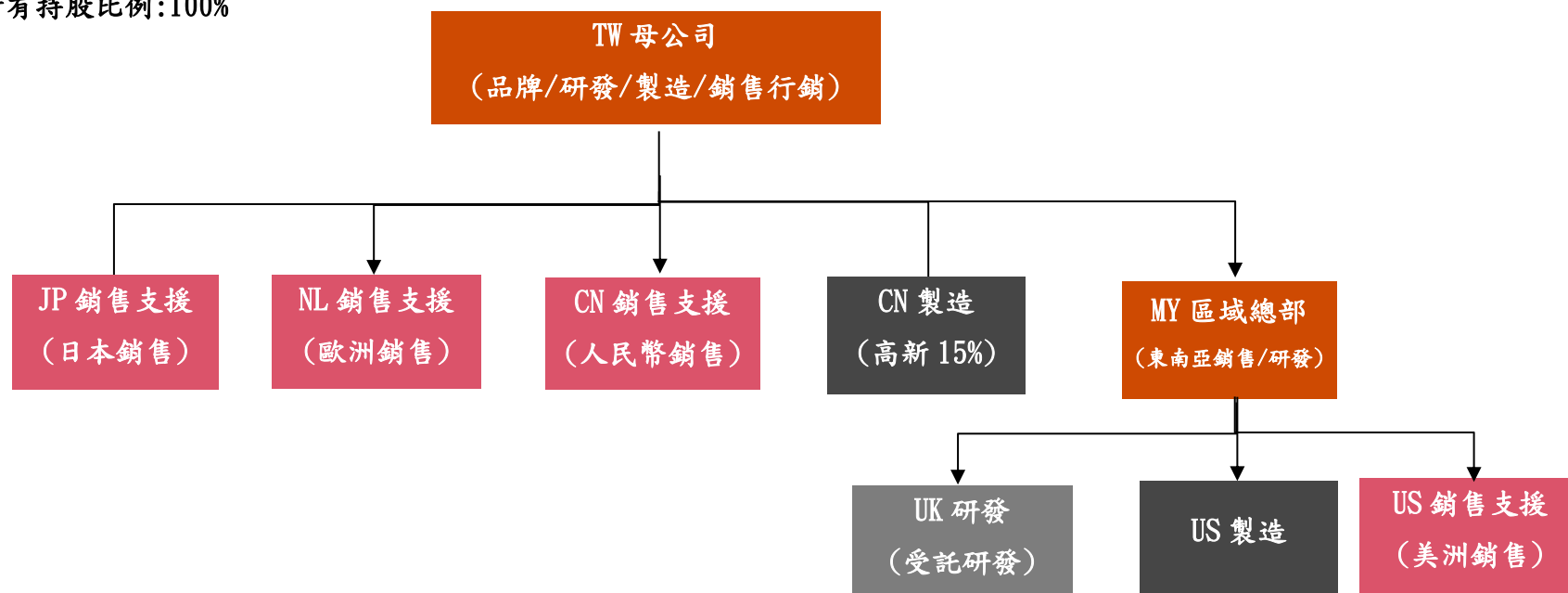
一、資料形式：檔案（WORD）

二、涵蓋內容：除結論外，亦須具備分析理由。

三、資料格式：法條與參考資料，皆以附件形式置於檔案最後。

附件1：控股架構圖

公司層次所有持股比例:100%



附件2：集團產品終端市場銷售比重

市場區域資訊	終端客戶比重
TW	35%
US	15%
JP	10%
CN	27%
NL	5%
TH	6%
VN	2%

附件3：X集團2021年度財務資訊

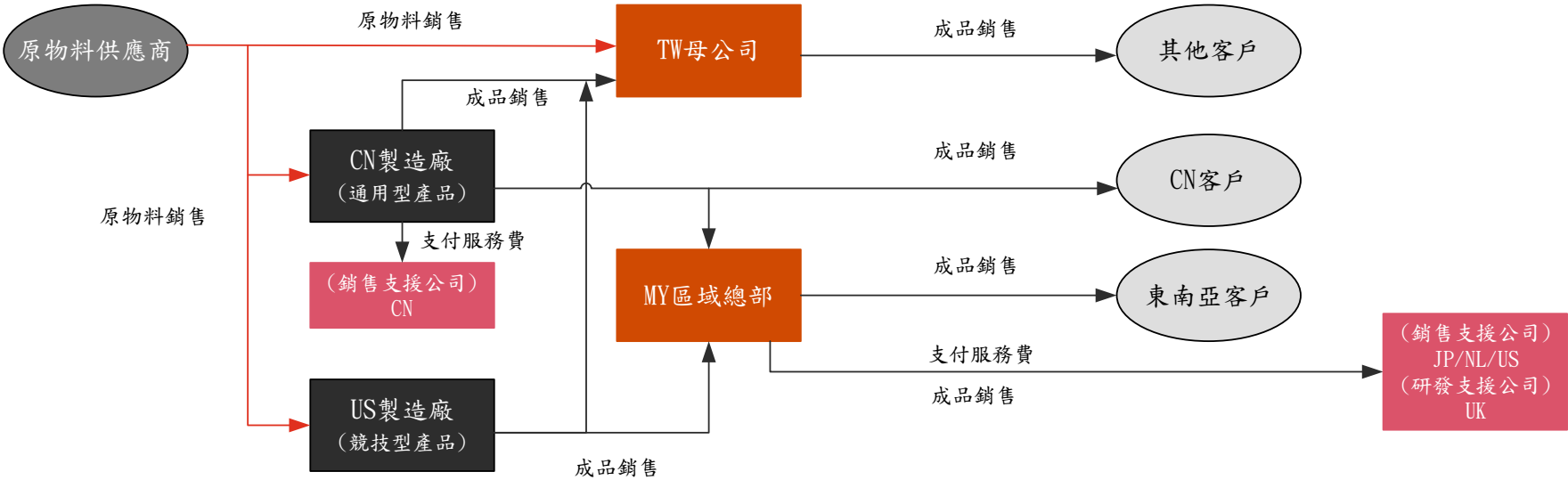
簡明損益表

(以 IFRS 為會計原則編製)

單位：新台幣百萬

NT\$M	TW 母公司	MY 區域總部	JP 銷售支援公司	NL 銷售支援公司	CN 銷售支援公司	US 銷售支援公司	CN 製造公司	US 製造公司	UK 研發支援公司	合併財報
收入	550,000	200,000	8,000	3,000	9,000	10,000	250,000	190,000	20,000	700,000
成本	396,000	90,000					160,000	150,000		375,000
毛利	154,000	110,000	8,000	3,000	9,000	10,000	90,000	40,000	20,000	325,000
毛利率	28%	55%	100%	100%	100%	100%	36%	21%	100%	46%
營業費用										
銷售費用	34,000	21,000	6,000	1,600	4,200	7,000	9,000	8,000		43,800
管理費用	35,000	10,000	1,600	1,200	3,500	2,500	33,000	12,000	3,500	72,000
研發費用	65,000	30,000					13,000	10,000	15,000	103,000
營業淨利	20,000	49,000	400	200	1,300	500	35,000	10,000	1,500	106,200
ROS	4%	25%	5%	7%	14%	5%	14%	5%	8%	15%
投資收益	75,920	8,255	-	-	-	-	-	-	-	11,700
稅前淨利	95,920	57,255	400	200	1,300	500	35,000	10,000	1,500	117,900
所得稅費用	19,534	5,163	140	57	325	140	12,550	3,320	285	41,514
稅後淨利	76,386	52,092	260	143	975	360	22,450	6,680	1,215	76,386
其他資訊										
法定稅率	20%	24%	30.62%	25%	25%	21%	25%	21%	19%	
員工人數	32,500	1500	80	50	300	100	7000	3500	350	
薪資費用	300,000	5,000	5,000	2,000	7,000	9,000	120,000	90,000	15,000	
應計退休金費用(未支付)	60,000	1,000	1,000	400	2,100	1,800	36,000	20,000	3,000	
PP&E	1,450,000	250,000	2,000	1,500	3,000	7,500	1,000,000	900,000	25,000	
未確定稅務負債 (已認列所得稅費用)	100	2,000	-	-	-	-	3,000	500	-	
當年度股利分配數	35,000	40,000					10,000	6,000		

附件 4. X 集團交易流程圖



附件5. 建議參考資料

- Pillar One and Pillar Two Blueprints
<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>
- Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy
<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>
- Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)- Models Rules (包含 Summary、Fact sheets、FAQ)、Commentary、Examples
<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>
- Progress Report on Amount A of Pillar One (包含 Fact sheets、FAQ)
<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-progress-report-on-amount-a-of-pillar-one.htm>
- 專論(參考網址列表如下)

資料名稱	書面文章
國際租稅要聞第 244 期& 英國公佈支柱二立法草案	https://www.pwc.tw/zh/publications/international-tax-newsletter/assets/international-tax-newsletter-244.pdf
國際租稅要聞第 242 期&經濟合作暨發展組織 (“OECD”) 發布全球利潤分配稅制(又稱支柱一，Pillar 1)細節法規架構(Model Rules)草案的意見徵求稿	https://www.pwc.tw/zh/publications/international-tax-newsletter/itn-242.html
國際租稅要聞第 241 期&OECD 發布支柱二法規架構逐條註釋與釋例及實施框架的徵求意見稿	https://www.pwc.tw/zh/publications/international-tax-newsletter/itn-241.html

國際租稅要聞第 240 期&OECD 針對第一支柱立法範本草案中稅基確定徵詢公開意見	https://www.pwc.tw/zh/publications/international-tax-newsletter/itn-240.html
國際租稅要聞第 239 期&經濟合作暨發展組織發布最低稅負制的立法範本	https://www.pwc.tw/zh/publications/international-tax-newsletter/itn-239.html
國際租稅要聞第 233 期&台資企業應如何因應全球數位課稅方案及最低稅負制？	https://www.pwc.tw/zh/publications/international-tax-newsletter/itn-233.html
全球最低稅負與台灣受控外國企業制度 對台灣半導體產業帶來的影響	http://ebook.greenpublishers.com/ebook/tsia/98/html5/index.html?&locale=ENG&pn=51
OECD 檢視各類租稅優惠在全球最低稅負制下所受影響及建議方向	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20221012.html
歐盟更新稅務不合作名單 香港仍列入灰名單中	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20221007-4.html
美國明年開始課徵 15%最低稅負 臺商宜及早規劃	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220919.html
財政部更新營利事業 CFC 問答集 納入全球最低稅負制實質稅率概念	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220825.html
臺美租稅協定若生效 關鍵優缺點一次看	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220822.html
東南亞國家將實施全球最低稅負制 臺商布局成本恐增加	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220713-1.html
香港針對離岸被動所得進行重大修法 將衝擊臺商	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220628.html
匈牙利投反對票 全球最低稅負制實施日程恐將延後	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220620.html
受控外國公司(CFC)制度即將上路 資誠解析對台商之衝擊與因應策略	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220412.html
歐盟再次未能如期簽署最低稅負制法令	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220407.html

歐盟未取得共識 將延後一年實施最低稅負制	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220318.html
OECD 發布全球最低稅負制逐條註釋 資誠解析五大重點	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220316-1.html
香港擬引進全球與國內最低稅負制	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220301.html
OECD 發布支柱一徵求意見稿 針對金額 A 的稅基確定	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220225.html
新加坡擬調增企業及個人所得稅 回應全球最低稅負制	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220221.html
OECD 發布支柱一徵求意見稿 對收入來源規則提出指引	https://www.pwc.tw/zh/news/press-release/press-20220208.html