



## 白皮书

2017年11月

### 澳大利亚近期的转让定价发展状况以及对跨国公司的税收

作为广泛打击跨国公司避税行为的一部分，澳大利亚联邦政府和澳大利亚税务局对本国的转让定价规定作出重大改革。《2017年财政法修正案（打击跨国公司避税）》（联邦法律）出台继续改革转让定价制度的特定措施。《众达白皮书》简要概述了澳大利亚的转让定价法，分析了近期的重要发展状况，并对新制定的《转移利润税》作出重点解释和阐述。

## 目录

|                            |   |
|----------------------------|---|
| 简述 —— 公司税改革 .....          | 1 |
| 税收改革与当前环境概述 .....          | 1 |
| 澳大利亚的转让定价法 .....           | 1 |
| 近期的重要发展状况 .....            | 2 |
| 确定交易是否符合“公平原则”的新解释工具 ..... | 2 |
| 转移利润税 .....                | 3 |
| 澳大利亚税务局关注转让定价计划 .....      | 5 |
| 改革处罚措施 .....               | 6 |
| 关键点 .....                  | 6 |
| 律师联系方式 .....               | 7 |

## 简述 —— 公司税改革

1. 在过去的十二个月里，澳大利亚对“避税”作出重大立法改革。改革的重点是跨国企业集团关联成员间的转让定价安排。
2. 近期立法改革措施之一是纳入经济与合作组织（“经合组织”）2015年最终报告（“经合组织报告”）第8至10项行动计划《转让价格结果和价值创造》，这将对构建“公平原则”产生重大影响。公平原则是判断转让定价安排是否已正确纳税的相关测验标准。
3. 引入新“转移利润税”（“DPT”）是遏制采用蓄意的跨国交易以降低在澳大利亚应付税收的进一步举措。自2017年7月1日起产生的利润可能会被征收税费。
4. 澳大利亚税务局（“税务局”）高度重视转让定价，这将导致更多跨国融资和供应安排被调查。最近，澳大利亚上诉法院关于重新评估相关公司间大规模跨国融资安排的胜诉，进一步提振了税务局的信心。

### 简要说明

#### 发展1:

关于转让定价“公平原则”的修订指南

#### 发展2:

引入“转移利润税”

#### 发展3:

澳大利亚税务局在转让定价上诉案中获胜

#### 结果4:

澳大利亚税务局重点关注跨国集团成员大型公司之间的安排

## 税收改革与当前环境概述

澳大利亚的转让定价和避税法规在过去的十二个月里经历了重大改革。近期关于转让定价立法的发展是澳大利亚联邦政府和税务局进一步打击跨国公司避税的措施之一。澳大利亚收入和金融服务部长 Hon Kelly O'Dwyer 最近表示，税收改革是“阻止大型企业利用计谋通过缺乏经济实质的相关方交易，将利润或资产转移到境外以规避澳大利亚税收”的关键措施。Hon Kelly O'Dwyer 部长进一步表示，在 2017 年财政年度，税务局从七家大型跨国公司征收了 29 亿澳元的税收，并希望“在当前财政年度从大型公共集团和跨国公司征收 40 亿澳元的总税收。”

2017 年 4 月 4 日，《2017 财政法修正案（打击跨国公司避税）》（联邦法律）（“《打击跨国公司避税法案》”）获得御准通过，这将很有可能对税务局处理转让定价安排产生显著作用。该修正案实施了三项作为 2016/17 年部分联邦预算的措施：

- 纳入经合组织公布的经合组织报告，作为适用转让定价制度的立法指引。该报告引入概念是为了确保根据“价值创造”原则评估公平原则。
- 引入对大型跨国企业或企业集团成员在 2017 年 7 月 1 日后收入年度向境外转移的利润可能征收的转移利润税（40%的罚款）；
- 引入对跨国公司或企业集团成员因向税务局作出误导性陈述或未及时遵守税收文件要求而增加处罚。

每项改革其自身均具有重大意义，下文将展开详细叙述。

转让定价制度的改革仍在进行中，参议院常务委员会参与了企业避税调查。最终调查报告将于 2017 年 12 月 6 日完成并予以公布。

考虑到近期的政治压力，税务局对人为故意将利润转移到相关海外实体的公司的态度特别强硬。就在最近，澳大利亚税务局在澳大利亚联邦法院全席法庭中，对大型跨国商品生产商的澳大利亚分公司不利的税务局评估判决进行成功辩护。此次评估与海外子公司的一起交易有关，该交易被指控未遵守“公平原则”。在此次判决之后，税务局可能会对制药、采矿、能源和技术行业展开进一步调查。对大型跨国企业的不利决定很可能将会到来。

## 澳大利亚的转让定价法

澳大利亚的转让定价制度针对公司（主要通过公司间的贷款和交易）将利润转移到境外以降低在澳大利亚所付税款的安排。利润转移可能通过多种方式实现，其中包括：

- 能够使海外关联实体获得实质在澳大利亚赚取的利润的交易；
- 人为故意压低在澳大利亚的收入；
- 人为故意增加在澳大利亚的开支或扣减额。

澳大利亚转让定价制度的规定，从广义上要求通过独立当事方根据公平交易原则开展交易时将会采纳的认定条件，从

理论上代替实际交易条件的方式对交易作出重新评估。这需要“假定”分析，根据假定分析的条件重新评估税收。

转让定价制度在 2013 年经历了重大改革。“旧”转让定价规定（“旧规定”）被纳入《1936 年所得税评估法》（联邦法律）（“ITAA 1936”）的第 13 章。为了解决旧规定中的缺陷，改革按照以下两个步骤推进：

1. 澳大利亚转让定价制度的规定，从广义上要求通过独立当事方根据公平交易原则开展交易时将会采纳的认定条件，从理论上代替实际交易条件的方式对交易作出重新评估。这需要“假定”分析，根据假定分析的条件重新评估税收。
2. 根据《1997 年税法》第 815 条 B、C、D 款推行适用于自 2013 年 6 月 29 日起（含）收入年度的“新”转让定价规定（“新规定”）。新规定调整了澳大利亚法律下的公平原则，使其与国际转让定价标准接轨保持一致，特别是经合组织在《经合组织对跨国企业和税务部门的转让定价指南》（“《经贸组织转让定价指南》”）中制定的标准。

自 2013 年 6 月 29 日起的税收年度，新规定取代旧规定。从表面上看，立法的目的在于使澳大利亚的税收能够反映在澳业务对经济作出的实际贡献。从某种意义上讲，“自我规管”是指纳税人有义务按照公平原则确定自己的纳税义务，税收制度赋予税务局局长（以下简称“税务局长”）评估并防止纳税

人获得不符合国际转让定价原则的税收优惠（“转让定价利益”）的实质权力。若获得违法的转让定价利益，在计算相关纳税人在受质疑交易中将要支付的税收差额时应将公平条件考虑在内。纳税人的动机或目的与该重新评估无关。

## 近期的重要发展状况

### 确定交易是否符合“公平原则”的新解释工具

澳大利亚是经合组织成员国，经合组织最近重新评估了其关于国际转让定价的指南。经合组织报告中包含了《经合组织转让定价指南》的修订内容。澳大利亚转让定价规定中提到的《经合组织转让定价指南》作为联合政府诚信纳税一揽子计划中的一部分进行了更新，其构成 2016/2017 年联邦预算的一部分。《1997 年税法》第 815-B 款在制定《打击跨国公司避税法案》附件 3 时进行了更新，其规定将经合组织报告作为评估公平原则的指导文件。

简而言之，改革规定为评估转让定价安排之目的而确定交易是否符合“公平原则”时，可将经合组织报告作为相关指南参考。通过交叉引用的方式纳入经合组织报告，将会导致透过全球供应链中的价值创造视角来考虑转让定价。改革旨在提供一个更务实、更有效的方法来确定利润的产生来源。这可能会影响集团内部就商品、知识产权、数据服务与软件以及公司间的贷款条件达成的一致约定。

## 转移利润税

转移利润税在《打击跨国公司避税法案》附件 1 和《2017 转移利润税法》（联邦法律）中均有介绍。《打击跨国公司避税法案》规定了转移利润税的实施，《2017 转移利润税法》（联邦法律）规定了对转移利润征收 40% 的税收。若税务局长认定纳税人已经人为地将利润转移到境外以规避缴纳澳大利亚税款，在此情况下可以征收转移利润税。转移利润税的税率远高于标准公司税率，并实质上高于大多数大型跨国公司通常支付的实际税率。也就是说，对现行转让定价制度（即《1997 年税法》项下的新规定）作出补充的转移利润税，似乎是澳大利亚税务局用于阻止人为转让定价安排以及根据这种安排收回大量未付税款的一种强硬手段。

转移利润税仅适用于“大型全球性公司”（“SGE”），大型全球性公司从广义上可定义为拥有 10 亿澳元或以上全球收入的全球母公司或全球合并会计报表的集团成员。

转移利润税的目的在《1936 年税法》中有概述，其目的包括确保大型全球性公司应缴纳的澳大利亚税款准确地反映了他们在澳大利亚从事的经济活动，并防止相关各方之间通过人为交易将利润转移到境外的非正常商业活动。其附带目的还包括鼓励大型全球性公司向税务局提供充足信息以及及时解决税收争议。

转移利润税在什么情况下适用？满足《1936 年税法》项下第 s 177J 款规定的以下全部条件时，税务局长可征收转移利润税：

- 相关纳税人为一家大型全球性公司；
- 纳税人已取得与计划（广义上的计划）有关的税收优惠；
- 可以推断的是，实行该计划的一个或多个主体的主要目的（或者包括该目的在内的多个主要目的）是使纳税人（及其关联方）能够取得税收优惠或取得能够降低其（或其关联方）海外纳税义务的税收优惠；
- 外国实体参与了相关计划或与相关计划有关，并是在相关收入年度的任何时间参与该计划的纳税人的关联方（定义见《1936 年税法》第 s318 条）。

值得注意的是，澳大利亚法院并未解释税收环境下的“主要目的测试”。由第 s 177J 款的条文可见，似乎获得税收优惠只需该计划的若干（客观确定的）“重要”动机之一。在任何情况下，可根据《1936 年税法》第 s 177D 款列举的考量因素，指导判断获取税务优惠是否是该计划的主要目的。这些考量因素包括施行该计划的方式、计划的形式、实质内容、持续时间以及可能取得的结果、计划引起的或预计引起的纳税人的财务状况变化、或该计划的任何其他商业结果。

主要目的测试尤为重要，因为《1997 年税法》第 815-B 款项下的新规定并不审查受调查当事方的目的或意图。相反，征收利润转移税（以更高的税率）需通过目的测试。

可以合理推断的是，下列任一情形适用于相关纳税人和相关税收优惠时，转移利润税不适用：

- 2,500 万澳元的收入测试：澳大利亚相关纳税人在相关收入年度的收入不超过 2,500 万澳元（将《1936 年税法》第 s 177K 款中规定的数额纳入考量）；
- 充分的外国纳税测试：在相同税收期内产生的或可能产生的外国纳税义务，等于或超过该计划产生的澳大利亚减税额的 80%（见《1936 年税法》第 s 177L 款）；
- 充分的经济实质测试：作为该计划的结果，每个相关纳税人、其关联方和任何实质（并非附属或次要地位）参与者得到的利润，合理反映了该公司与该计划有关活动的经济实质（见《1936 年税法》第 s 177M 款）。

上述每项测试都要求根据第 ss 177K 款，第 177L 款 和第 177M 款中的测试规定进行实质性的事实调查和分析。但是，第 s 177J 款规定，只要合理推断上述测试均不适用，则转移利润税适用。也就是说，即使其中一项测试基于事实可适用，税务局长只需合理认定（满足更低标准）任何一项测试均不适用于征收可转移利润税。该规定还没有得到法院的解释，因此目前还不清楚这种措辞可能对税务局针对的目标公司带来怎样的复杂情况。当然，税务局长的决定受评估后的审查期和上诉（将在下文中讨论）的限制。

此外，以下实体（“消极投资参与者”）将豁免征收转移利润税：

- 托管投资信托机构（定义见《1997 年税法》）；
- 拥有广泛会员资格的外国集体投资工具（详见《1997 年税法》第 s 275-20(4)(f)款）；
- 外国政府所有的实体（详见《1997 年税法》第 s 275-20(4)(h)款）
- 实行退休金的实体（定义见《1997 年税法》）；
- 外国退休基金（定义见《1997 年税法》）。

因此，转移利润税的主要对象是大型跨国企业集团的成员。虽然被动投资参与者自身已经获得豁免，但向被动投资参与者提供费用或福利的实体仍有被征收转移利润税的风险，应与被动投资者开展的交易视为具有与非豁免关联实体开展交易的同样风险。

立法（第 ss 177J (6) - (8)款）也通过例外规定阐明了转移利润税条款与受控外国公司（“CFC”）规定之间的相互关系，以确保澳大利亚实体所控制的外国公司的收入确实增加了所谓的利润转移税的税收优惠。

转移利润税的征收。税务局可通过非正式调查和内部程序的方式着手调查交易是否适用转移利润税，这些方式目前尚未被正式化也没有现有适用的指南。预计此类调查将会首先进行初步讨论，要求相关纳税人提供文件或详细资料。这一步骤可能会进一步发展成稽查（根据税务局长的一般行政权力进行）。自向

相关纳税人首次发出调查通知起，税务局长有七年的时间可以对转移利润税作出评估（详见 1953 年《税收管理法》（联邦法律）（“TAA”）第 s 145-10 款）。

凡税务局长根据《税务管理法》附件 1 第 s 155-10 款向纳税人发出转移利润税评估通知的，纳税人有责任缴纳税务局长评估的（根据《1936 年税法》第 s 177P 款的规定计算出的）40% 税率的转移利润税（《2017 年转移利润税法案》（联邦法律）第 s 177P(3) 款）。不论对其数额有何争议，该评估金额必须在税务局长发出通知后的 21 天内支付（详见《1936 年税法》第 s 177P(3) 款）。纳税人自收到转移利润税评估之日起有 12 个月（“评估审查期”），可向税务局长提供更多的信息，并寻求评估审查以降低或清偿评估金额。也就是说，税收制度的这种设计是为了使税务局能够在评估后的 21 天内取得全部评估金额，21 天后可协商降低金额。这种“先交钱再谈判”的程序是故意这样设计的。确保税务局提前收到转移利润税不仅对税务局具有经济优势，还通过向纳税人施加更大压力使其以真实坦诚的态度进行谈判，从而使税务局在评估审查期间处于更有利于的税款谈判位置。这种税收制度也激励了与其他正在进行的调查间的合作。

根据《税务管理法》第 IVC 部分修改过的目标/审查/上诉制度，纳税人可向联邦法院对税务局长的决定提出质疑。该程序可在与税务局谈判失败或谈判陷入僵局的情况下可采取该程序，但必须在评估审查期结束后的 60 天内提出申请。

除了在限定情况下，税务局长在评估审查期之前或之中未持有的任何证据（该等证据由纳税人在评估审查期之前、之中或之后保管或控制）在向联邦法院提起上诉时将不被采纳（详见《税务管理法》第 s 145-25 款）。可采纳该等证据的情况包括：该证据为专家证据、局长同意采纳该证据、以及法院为了司法公正而采纳该证据。这种限制激励了在评估审查期间向税务局诚实、充分地披露文件。

### 澳大利亚税务局关注转让定价计划

联邦全席法庭的近期判决。在今年年初，澳大利亚联邦法院全席法庭驳回了关于税务局裁定的一项上诉，税务局裁定某大型跨国企业集团的澳大利亚分公司和美国分公司之间的公司间贷款未遵守“公平”原则，这导致应付税收的实质重新评估。相关交易涉及美国公司（其在美国当地以 1.2% 的利息借入贷款）以五年 9% 的利率向澳大利亚公司提供贷款。这笔贷款没有担保，也不受任何保证的限制。

大部分的司法讨论焦点在于旧法规在 2004 至 2008 收入年度的适用。部分讨论内容关于《1997 年税法》第 815-A 款项下的过渡条款的适用。法院认定，该笔贷款在非商业条款的基础上作出了远高于市场的利率和资金成本。因此，法院判定交易未遵守相关转让定价规定。

2017 年 5 月 19 日，相关纳税人向高等法院申请特殊上诉许可。高等法院未就特殊许可申请作出认定。相关事项最终在高级法院听审特殊许可申请时和解。

关于 2013 年 6 月 29 日之后收入年度达成的交易对《新规定》的适用，法院判决在提供少量先例价值的同时，还对可能受到税务局调查的 2013/14 年收入年度之前发生的贷款和其他交易在公平原则下的解释提供了指引，同时也说明税务局在诉讼中就相关方面的认定作出了坚持不懈的辩护。

**可能进一步开展调查并实施税收制度（包括 DFT）。** 受到在联邦法院胜诉的激励，税务局打算对以下公司的转让定价安排展开一系列的调查：

- 通过海外（低税收）销售中心将从澳大利亚获取的商品出售到海外市场上的矿业公司；
- 将其产品出售到澳大利亚的跨国制药公司；
- 将在线产品出售给澳大利亚消费者但将其利润记录在海外司法管辖区的在线零售和技术公司。

## 改革处罚措施

《打击跨国公司避税法》附件 2 引入了（《税收管理法》附件 1 第 284-B 款项下）对大型全球性公司实质更严厉的行政处罚。

《打击跨国公司避税法》附件 2 引入了（《税收管理法》附件 1 第 284-B 款项下）对大型全球性公司实质更严厉的行政处罚。

- 根据《税收管理法项下》第 ss 284-75 (1)和(4)款，大型全球性公司向税务局或其他相关人士作出虚假或

误导性陈述的行政处罚现增加了一倍。

- 大型全球性公司未及时向税务局提供所需文件，且税务局对该等文件的缺失作出税务相关责任违约评估的，行政处罚现增加了一倍。
- 未及时向税务局申报收益、发出通知、申报报表或其他文件（包括一般财务报表和纳税报表）的，对每项延迟申报处以的行政处罚现为原有处罚金额乘以 500，最高不超过 525,000 澳元。

新行政处罚将自 2017 年 7 月 1 日起实行。

## 关键点

对如何适用和理解“公平原则”的修改是一项重大改革。这对于会降低澳大利亚应付税收的集团内部间交换商品、知识产权和无形资产（比如数据）的实体来说可能具有特殊影响。征收利润转移税可能对自 2017 年 7 月 1 日起违反澳大利亚转让定价的行为带来更严峻的后果。

跨国公司集团成员的大型公司应考虑对其公司间安排的影响。“处于风险中的”公司可能希望改变他们的转让定价实践做法，以避免对税务的实质性重新评估、避免转移利润税的征收以及避免受到税务局的稽查。

立法改革还对向税务局作出误导性陈述以及未及时进行文件申报的大型公司处以更严厉的处罚。违规行为的影响还包括进一步鼓励对税务局的诚实申报与承诺。

欲阅读众达法律评论关于此文章的英文全文，请点击下方阅读全文：  
<http://www.jonesday.com/recent-developments-in-transfer-pricing-and-the-taxation-of-multinational-companies-in-australia-11-30-2017/>

## 律师联系方式

如需获取更多信息，请联系您在本所的委托代表或下列任一律师。普通邮件信息可通过“联系我们”表格发送，详见[www.jonesday.com/contactus/](http://www.jonesday.com/contactus/)。

### 曹福利

北京

+86.10.5866.1122

[fcao@jonesday.com](mailto:fcao@jonesday.com)

### John M. Emmerig

悉尼

+61.2.8272.0506

[jemmerig@jonesday.com](mailto:jemmerig@jonesday.com)

### Michael J. Legg

悉尼

+61.2.8272.0720

[mlegg@jonesday.com](mailto:mlegg@jonesday.com)

### Steven W. Fleming

悉尼

+61.2.8272.0538

[sfleming@jonesday.com](mailto:sfleming@jonesday.com)

众达的公开出版内容不应被解释为针对任何特定事实或情况出具的法律建议。本内容仅作参考之用，未经众达在先书面同意不得在任何其他公开出版物或程序中进行引用或引述，众达将自行决定是否给予该事先书面同意。如需获取我们所刊文章的转载许可，请使用“联系我们”表格，详见官网[www.jonesday.com](http://www.jonesday.com)。邮寄及接收本文并不意图创设或不构成律师—客户关系。本文所述观点仅为作者个人意见，并不代表本所观点。