

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織韓國政策
中心 2009 年第 63 屆國際租稅研討會
移轉訂價
國際會議報告

服務機關：財政部臺灣省南區國稅局

姓名職稱：審核員 鄺治斌

派赴國家：韓國首爾

出國期間：98 年 11 月 2 日至 11 月 8 日

報告日期：98 年 12 月 30 日

摘要

經濟合作暨發展組織為促進各會員國間之合作及溝通，每年均在韓國政策中心舉辦國際租稅相關議題之研討會，本次研討會係邀請移轉訂價專家針對 OECD 移轉訂價指導原則之常規交易原則、傳統常規交易方法、交易利潤法、無形資產、集團內部服務、成本貢獻協議及國際租稅爭議之處理等七大議題進行簡報與討論。

研討會中除了介紹 OECD 移轉訂價指導原則中移轉訂價方法及預先訂價協議之相關內容外，也準備幾個案例由學員進行分組研究與討論，並報告各組之結論，藉由個案研討及意見交換來增加學員對移轉訂價的瞭解。

此次研討會不但使得與會學員對移轉訂價方法及預先訂價協議有更深入的體認，並藉由案例的研討對其他國家移轉訂價制度運作情形具初步的認識，更由於 5 天之相處增進學員間彼此的交流，對於跨國移轉訂價案件之查核，將有實質上的幫助。

參加經濟合作暨發展組織韓國政策中心
2009 年國際租稅研討會「移轉訂價」會議報告

目 錄

壹、緣起及目的	1
貳、研討議程表	2
參、與會國家及成員	3
肆、研討會議內容	5
一、常規交易原則	5
二、傳統常規交易方法	11
三、交易利潤法	17
四、無形資產之移轉訂價	23
五、集團內部服務	32
六、成本貢獻協議	37
七、國際租稅爭議之處理	40
八、個案研究-Nibok 的製造無形資產及品牌權利金	44
伍、心得及建議	54
附件	58

壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Cooperation and Development, 簡稱 OECD)係由 20 個創始會員國於 1960 年 12 月 14 日在法國簽署協定, 1961 年正式成立, 總部設於法國巴黎, 創始會員國計有奧地利、比利時、加拿大、丹麥、法國、德國、希臘、冰島、愛爾蘭、義大利、盧森堡、荷蘭、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、土爾其、英國及美國等 20 國, 1964 年至 2000 年陸續有日本、芬蘭、澳大利亞、紐西蘭、墨西哥、捷克、匈牙利、波蘭、韓國及斯洛伐克等 10 國加入, 截至 2009 年 10 月底止, OECD 之會員國共計有 30 個國家。其成立目的在於促進經濟成長、維持經濟穩定及協助經濟發展等, 各會員國政府可以透過 OECD 分享各國之專業知識及經驗、並作意見之交流之媒介。

韓國於 1996 年 12 月成爲 OECD 之會員國, 1997 年 5 月韓國經濟合作暨發展組織稅務中心(Korea-OECD Multilateral Tax Center, 簡稱韓國 OECD 稅務中心)成立, 其成立之宗旨爲藉由舉辦租稅協定及移轉訂價等國際租稅重要議題之研討會, 邀請會員國及非會員經濟體之政府官員, 就各該議題進行討論, 並交換各國之實務經驗及意見, 韓國 OECD 稅務中心已成爲亞太地區會員國與非會員團體間溝通之橋樑。該中心已於 2007 年 2 月整合其他 3 個中心並於 2008 年 6 月改名爲經濟合作暨發展組織韓國政策中心(OECD Korea Policy Centre)。

該中心每年均舉辦多場研討會, 我國每年均應邀指派代表參加, 以瞭解當前國際間重要租稅議題及其發展趨勢, 並加強我國與國際組織及與會國家間之實質關係及稅務交流。2009 年排定之研討議題包括 2 月 9 日至 2 月 14 日「跨國企業之預先查核」、4 月 20 日至 4 月 25 日「租稅協定問題」、5 月 18 日至 5 月 23 日「中小企業之查核」、8 月 10 日至 8 月 15 日「金融商品之課稅」、10 月 12 日至 10 月 17 日「租稅減免」、11 月 2 日至 11 月 7 日「移轉訂價」及 11 月 23 日至 11 月 28 日「所得稅」等 7 項議題。本次參加之研討會係於 98 年 11 月 2 日至 11 月 7 日假韓國首爾 Best Western Gangnam Hotel 舉行「移轉訂價」之研討。

移轉訂價研討議程表

INTERMEDIATE WORKSHOP TRANSFER PRICING

SEOUL, Korea, 2-7 November 2009

專家：Mr. Wolfgang Büttner (WB), OECD Secretariat (Event Leader)

Ms. Nobuko Kojima (NK), National Tax College Japan

Ms. Wang Xiaoyue (WX), State Administration of Taxation, P.R. China

Mr. Stanley Perry (SP), Internal Revenue Service, USA

11月2日(星期一)	課程內容
09:00 - 09:30	1 開幕式/介紹韓國稅務政策中心以及研討會時間表
09:30 - 10:00	2 OECD 國際租稅工作實務方針
09:00 - 10:45	3 移轉訂價介紹，經濟上與法律上的雙重課稅，移轉訂價調整
11:00 - 12:30	4 常規交易原則；可比較程度
14:00 - 14:30	5 案例研討 1 功能及可比較程度分析
14:30 - 15:30	6 傳統常規交易方法
15:45 - 17:00	6a 案例 2 功能及可比較程度分析，移轉訂價方法
11月3日(星期二)	
09:00 - 10:45	7 交易利潤法；利潤水準指標
11:00 - 12:30	8 案例研討 3+4 移轉訂價方法
14:00 - 15:30	9 介紹無形資產 (無形資產之類型、定義及重要性)
15:00 - 15:30	10 確認無形資產；法律或經濟上的所有權人
15:45 - 17:00	10a 確認無形資產；法律或經濟上的所有權人(續)
11月4日(星期三)	
09:00 - 10:45	11 評價方法及常規交易價格 (無形資產之出售及授權；權利金)
11:00 - 12:30	12 案例研討 5 無形資產 (決定品牌使用之適當權利金)
14:00 - 15:30	12 案例研討 5 無形資產 (續)
15:45 - 17:00	13 市場行銷無形資產之特殊考量
11月5日(星期四)	
09:00 - 10:45	14 集團內部服務；包括管理費用，成本貢獻協議
11:00 - 12:30	14 a 集團內部服務；包括管理費用，成本貢獻協議(續)
14:00 - 15:30	16 解決爭議途徑 (相對應調整, 多邊協議程序, 仲裁)
15:45 - 17:00	17 案例研討 7 多國協議程序中所扮演的角色
Friday, 6 November	
08:30 - 09:30	18 解決爭議途徑 (預先訂價協議)
09:30 - 10:15	19 遺漏議題之討論，與會學員提出實際移轉訂價案例之討論，總結
10:30 - 11:30	20 亞洲地區稅務官員(與會學員)研討會
11:30 - 12:00	21 評價 / 閉幕式-授與結業證書
13:00-17:00	參訪三星電子 及韓國民俗村

參、與會國家及人員

參與此次研討會之學員，包括 OECD 會員國家及非會員國經濟體，除地主國韓國為 OECD 會員國外，其他與會國家均為非會員國經濟體代表，計有中國大陸香港特別行政區、不丹、馬來西亞、印尼、泰國、越南、巴基斯坦、蘇俄、新幾內亞、尼泊爾、蒙古及我國等 14 個國家共計 23 位學員代表與會。

OECD 邀請到 4 位專家擔任本次研討會的講座，包括：德國籍 Mr. Wolfgang Büttner (Senior Advisor of OECD Secretariat)、日本籍 Ms. Nobuko Kojima (Professor of National Tax College)、中國大陸 Ms. Wang Xiaoyue (Deputy Director of Anti-Avoidance Division International Tax Department State Administration of Taxation of Taxation) 及美國籍 Mr. Stanley Perry (Senior International Advisor of Internal Revenue Service)，並由 Mr. Wolfgang Büttner 擔任本次研討會的主導人。

課程安排係由 4 位講師分別就負責講授的主題，以簡報的方式進行說明，學員在簡報進行中如有任何疑義，可隨時舉手提問，講座亦會隨時就相關議題，詢問與會人員的意見，並瞭解各國之規定及實務上之處理方式。每天的第一節課，主導人會請 4 位學員，就昨天所講授的內容提問，藉以喚醒學員對授課內容之記憶，增加學員們對移轉訂價相關議題的印象。

課程中的案例研討，則將學員分成 5 組進行討論，各組成員於案例研討過程中，可瞭解不同國家對於討論議題的規定及作法，除能提昇專業知識外更能與其他與會代表進行良好的互動，各組形成結論後由報告人上台報告，並由講座進行分析及講評。最後一節課則係由韓國財政策略部 (Korean Ministry of Strategy and Finance Government Complex) 官員，對韓國目前經濟發展及相關稅制與未來展望進行簡報。

本次研討會除在 Best Western Gangnam Hotel 會議廳之課程外，韓國政策中心並安排多項活動，讓與會學員體驗韓國文化，包括參訪三星電子 (Samsung Electronics) 及參觀首爾塔 (Seoul Tower)、韓國民俗村 (Korea Folk Village)、韓國傳統民族舞蹈表演 (Korean Traditional Dance Performance)、

景福宮(Gyeongbokgung)、國立民俗博物館(National Folklore)、青瓦台(Presidential Blue House)、東大門(Dongdaemun)、明洞(Myeongdong)及南大門市場(Namdaemun Market)，與會學員均對韓國文化及經濟發展留下深刻印象。

肆、研討會議內容

一、常規交易原則

(一)何謂移轉訂價

大約有 60%至 70%的國際貿易發生在多國籍集團企業之間，其起因係由於貿易無國界、交易全球化及企業經濟規模逐漸擴大。移轉訂價係指一企業移轉貨物、服務或無形資產給其關係企業的價格。所謂關係企業係指一企業直接或間接參與另一家企業之經營管理、控制其人事、財務或營運活動或擁有其大部份資本，或兩家企業為相同之人所直接或間接控制。

(二)常規交易原則說明

依據 OECD 稅約範本第 9 條第 1 項規定「在兩家企業間，於其商業或財務關係上所訂定之交易條件，與雙方為獨立企業所定之交易條件不同，使得原應歸屬於其中一企業之利潤，因而未歸屬於該企業者，得將該項利潤計入該企業之所得，並據予課稅。在常規交易原則之下，關係企業應視為獨立之個體，關係企業間之交易應與非關係企業間之交易，負擔相同的稅負。」

非關係企業間交易之商業條件及財務關係(例如移轉貨物或提供勞務的價格或條件)通常是由市場力量(供給需求)來決定。關係企業間的交易，其商業條件或財務關係則可能不會如同非關係企業一樣，直接受到外在市場力量的影響。在缺乏市場力量或企業採行特殊商業策略的情況下，要決定常規交易價格是非常困難的。因此，關係企業間常利用移轉訂價政策，達成其減少或規避納稅義務的目的。

當關係企業間之移轉訂價不能反映市場力量時及常規交易原則時，則關係企業之租稅義務與其地主國之稅收可能會遭受扭曲。因此 OECD 會員國同意，基於租稅目的，可以對關係企業的利潤作任何必要的調整，以矯正上述租稅扭曲，進而使其符合常規交易原則。

(三)實務運用上產生之問題

1.關係企業間之交易型態不會發生在非關係企業之間，例如無形資產的使用或風險權衡的方式，所以很難找到可比較交易及情況。

2. 證明常規交易價格之管理成本，尤其是納稅人在交易發生數年後，稽徵機關才進行查核，由於查核時點的落後於交易發生的時點，要找到可比交易的資料的成本可能很高。
3. 有時候相關資料即使存在，亦難以取得。
4. 移轉訂價是藝術，而非精確的科學。

(四)可比性分析

1. 如何決定非受控交易與納稅人的受控交易具可比性：

- (1) 內部可比資料：同一納稅人與第三者(非關係企業者)間之交易。
- (2) 外部可比資料：兩家非關係企業間之交易。
- (3) 內部可比資料優先適用。
- (4) 在缺乏內部可比資料或適當的資料時，方能採用外部可比資料。

最理想的可比資料是完全相同的交易，惟可比資料通常是有差異的，亦即可比資料僅為非常相似而非完全相同的。惟可針對顯著差異進行適當調整，提高可比資料之可比性。

可比性係指沒有任何實質影響價格或利潤的差異存在，或者能以合理正確的調整來消除其差異而言，換言之，可比資料無須完全相同，僅須達到極相似的程度即可。

2. 影響可比性之因素，包括資產或服務之特性及功能分析(非常重要)，契約條件、經濟環境及商業策略(重要性略低)5種，分別說明如下：

- (1) 資產或服務之特性：具不同特質的資產或服務能解釋其價格上之差異。有形資產特性包括實體外觀、品質、數量、可靠性及可利用性；服務之特性係指服務之性質及範圍；無形資產特性則包括形式、類型、存續期間、保護程度和預期效益。
- (2) 功能分析：可比性分析必須辨識交易之主要經濟功能及該項功能之執行者。因為風險受其所執行功能之影響，例如：經銷商是為了自身之利潤或者僅以代理商身分從事仲介活動，因此必須觀察資產之使用及風險之負擔情形。亦須檢視實際上之風險承擔與經濟本質、控制管理風險之能力是否一致。

因此，進行功能分析時，應考量所使用之資產及所承擔之風險，並依經濟之重要性來評估其所執行功能的價值。功能分析包括研究與發展、採購、製造、組合與包裝、倉儲、動力、品質管制、人力管理及訓練、行銷、配送及售後服務等。風險分析則包括企業風險、市場風險、製造風險、匯兌風險、存貨風險、信用風險、研究與發展風險及保證風險等。

(3)契約條件：辨識契約條件中風險、利益和責任之劃分，分析契約係採書面契約或者是口頭約定，契約條款之內容係採明示或者是暗示。非關係企業間所訂定之契約一般會繼續持有至合約到期日，且極少會修改合約條件。

(4)經濟環境：相同產品在不同的市場中，價格可能會有差異，尋找與相似之市場是必要的。影響經濟環境可比較性之因素，包括地理位置、市場大小、競爭的程度、產品或服務之替代性、供給和需求情形、購買力、法規和地區性成本、市場層級(批發或零售市場)、交易日期和時間等。

(5)商業策略：企業可能採行滲透式的訂價策略，而犧牲目前或預期利潤。若查核時未產生預期之利潤，則應嚴格評估企業所主張實行之策略是否可信，企業行為是否與其主張之商業策略一致。此外，可以尋找是誰承擔成本並應獲得報酬，或有無非關係企業已經著手進行該項計畫，該計畫在預期利潤並未產生之情況下是否還會繼續進行。

(6)其他因素：

(i)政府政策之影響：在特定國家的市場環境下，當地政府政策可能對企業交易活動產生影響，例如，價格、利率或外匯的管制，管理及服務費用或權利金給付金額之限制，反傾銷關稅等，此時，可以透過觀察非關係企業因應之道，例如：產品價格補償，來觀察關係企業交易是否符合常規。

(ii)計劃性抵銷：關係企業獲利之一方主張其已提供相對利益予其交易之對方，其間之利益業經抵銷而以淨額表達，應以該淨額為課稅基礎。

(iii)使用海關的評價：海關通常會運用常規交易原則，對關係企業進口貨物價格加以查核調整，並予以課稅，因此其評定價格可以供參考，惟應

謹慎使用。

(iv)常規交易方法的使用：只要採用一種方法可以得出常規交易價格，就已足夠。可能發生使用不同的常規交易方法，得出不同的常規交易價格的難題。絕對不能用受控交易的資料進行差異調整，應以所取得可比較未受控交易的資料進行執行功能及承擔風險之分析，並針對不同之處對可比較未受控交易資料作差異調整，以提高其可比較性。

(五)實質交易之認定

在常規交易原則下，係採行實質重於形式原則，如何辨識實質交易，可以觀察與納稅人相同或具替代性之廠商其實際交易之運作情形。在下列兩種情況，可以否定關係企業之交易架構，改以實質架構替代：

- (1)當交易之經濟實質與外觀形式不同。
- (2)交易經濟實質和外觀形式雖相同，但是交易的安排不符合一般商業慣例。

(六)整體或個別分析

在常規交易原則下，應以單一個別的受控交易為比較基礎。如果關係企業間受控交易是由數個單一個別受控交易所組成，原則上應該將該組交易拆開，以單一個別受控交易為比較基礎。惟如整組單一個別受控交易之間具有密切關聯性或連續性時，則將整組交易併同評估其是否符合常規交易原則可能較評估單一個別交易合理。

(七)虧損

非關係企業如果持續發生虧損，將會停止其交易活動，但是跨國企業在考量整體利潤的情況下，不必然會如此。如果發生虧損之企業經常和獲利的關係企業進行交易，可能是該虧損企業並未得到相應的報酬，稽徵機關必須調查其交易之移轉價格。企業虧損並不能證明其一定濫用移轉訂價，也可能真的是因為商業上的原因。在一個合理的期間內重複發生虧損現象，可能是採行「滲透式」訂價策略所造成的結果。參考具有可比較性之非關係企業，可以判斷關係企業可容忍虧損的時間。

(八)使用多年度資料

要完整瞭解受控交易的事實及情況，通常需要超過一年以上的資料，所以必須檢視現在及以前年度的資料。多年度資料能夠幫助排除因為商業或產品生命週期所導致之資料失真。交易年度之以後年度資料，亦有助於確認關係企業間真實的情況，但應注意不能有後見之明(hindsight)。

(九)常規交易區間

常規交易區間係指運用最適當的方法，或者該方法能夠產生相當公平、可靠的數字區間。由不同的數字組成區間其原因如下：

- (1)常規交易原則僅能產生一個近似於非關係企業之未受控交易的結果。
- (2)事實上，非關係企業所從事的可比較未受控交易，並非精確的建立相同價格上。
- (3)運用多種以上的常規交易方法來評估關係企業之受控交易時，可能產生不同的結果。

受控交易結果顯著偏離常規交易區間，表示某些用來進行分析的資料並不可靠，此時則須作進一步的分析。受控交易結果如落在常規交易區間範圍內，則該受控交易符合常規交易原則。稽徵機關進行調整時，應反映受控交易的事實及情況，將非常規交易之價格或利潤調整至常規交易區間內。

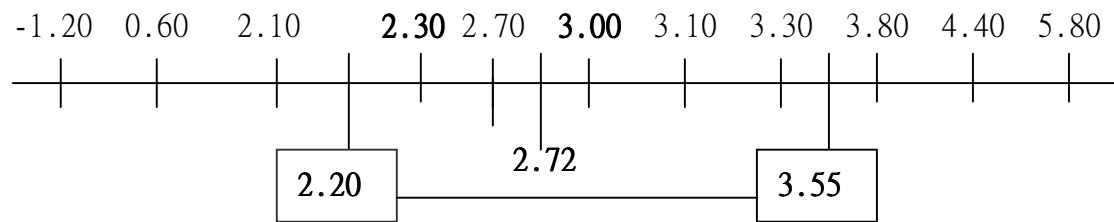
(十)統計工具

運用統計工具可以提升常規交易區間之可資信賴程度，並且可以再度檢視影響可比較性之因素。惟其不能替代可比較性分析，同時也不能任意使用統計工具，例如，依賴電腦軟體自動產生的統計工具。

1.統計工具被用來選案及從可比較區間中選取移轉價格。選擇移轉價格的方法有下列4種：

- (1)中間點：常規交易區間的中間點。
- (2)平均數：簡單平均。
- (3)中位數：如果數目是偶數，則中位數是中間兩個數字的平均數。
- (4)四分位數區間：在可比較未受控交易範圍內之25%~75%部分所形成之區間。

2.釋例：



(1)可比較對象計 11 家。

(2)常規交易區間：-1.20 至 5.80。

(3)中間點： $2.30=5.80-(5.80+1.20)/2$ 。

(4)平均數：2.72

$$=(-1.20+0.60+2.10+2.30+2.70+3.00+3.10+3.30+3.80+4.40+5.80)/11 \text{ 家。}$$

(5)中位數=3.00(第 6 家)。

(6)四分位數區間：2.20(低 4 分位數)至 3.55(高 4 分位數)。

$$11 \text{ 家} \times 25\% = 2.75, \text{ 選取第 3 家與第 4 家的平均數} (2.10+2.30)/2 = 2.20;$$

$$11 \text{ 家} \times 75\% = 8.25, \text{ 選取第 8 家與第 9 家的平均數} (3.30+3.80)/2 = 3.55。$$

經統計與會學員中已訂定移轉訂價法令之國家，除了日本係將落於常規交易區間外之受控交易結果，調整至平均數外，其餘國家如德國、美國、大陸、韓國、泰國、馬來西亞及我國等均調整至中位數。

(十一)確認可比較交易及所用資料的標準程序 10 項步驟

(1)擴大分析基礎。

(2)決定涵蓋的年度。

(3)檢視受控交易，確認影響最適方法選擇及可比較性分析的相關因素。

(4)檢視已存在的內部可比較交易。

(5)決定外部可比較交易資料之供給來源。

- (6)選擇適當的移轉訂價方法，依據該方法定義適當的指標。
- (7)確認可比較交易：定義未受控交易的主要特性，以便作為可比較交易。
- (8)決定受控交易與可比較交易間之差異，並對可比較性進行適當的調整。
- (9)解釋並使用所取得之資料，決定常規交易之報酬。
- (10)完成整個程序，要求提示相關文據。

可比較交易的資訊來源包括公開資訊、來自第三者可信賴之非正式資訊及商業或私有的資料庫。可以使用之資訊應該是在交易發生當時，可以合理取得者，不論是否由納稅人蒐集。

(十二)機密的可比較交易

機密的可比較交易係指稽徵機關從機密來源所蒐集的資訊，例如稅捐申報資訊或查核案件中取得的資訊，而納稅人無從取得者。某些稽徵機構會使用機密的可比較交易(例如日本)。機密的可比較交易應該予以公平化、合理化及透明化，OECD 認為在進行多邊協議過程中可以有效運用機密的可比較交易。

二、傳統常規交易方法

移轉訂價之常規交易方法計分五種，其中三種為傳統常規交易方法：分別為可比較未受控價格法、成本加價法及再售格價法，其餘兩種為交易利潤方法：分別為交易淨利潤法、利潤分割法(包括貢獻度分析法及剩餘價值分析法)，分述如下：

(一)可比較未受控價格法(Comparable Uncontrolled Price Method,CUP)

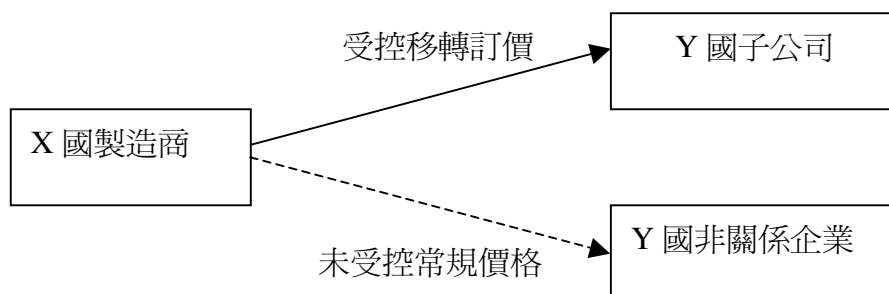
OECD 移轉訂價指導原則第 2.7 段指出，如果可以找到可比較未受控交易之價格，則可比較未受控價格法是最可靠且直接之常規交易方法。該法的重點在產品，以可比較的(常規交易)價格為比較基礎。當產品與交易條件不同時，價格調整是否可信賴？

可比較未受控價格法，係找尋非關係企業間具有可比較性之產品、服務和貸

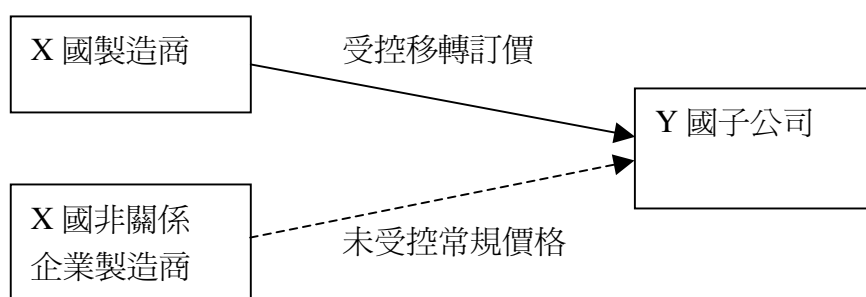
款之市場公平價格。可比較交易因為產品或服務的市場(地區)、市場類型(零售或批發)之不同，而難以找尋。若沒有完全相同之可比較交易，可以針對其差異進行可比較性之調整。此法應用在商品、原料、農產品、基本化學產品及金融商品(例如：利率)最佳。可比較未受控價格法，亦可以使用在內部或外部的可比較交易。

1. 內部可比較交易應較外部可比較交易優先適用，內部可比較交易有下列兩種：

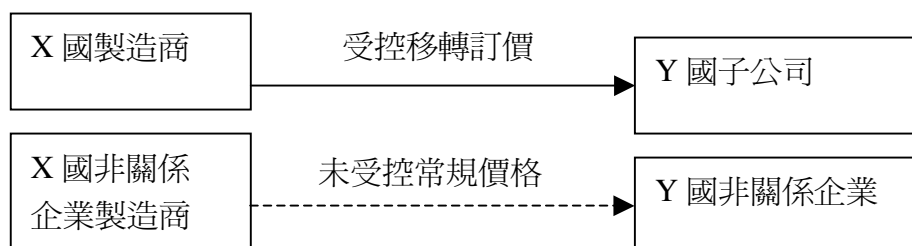
(1) 當製造商將相同產品分別銷售給子公司及非關係企業時，其與非關係企業間之交易，即為其與子公司間受控交易之內部可比較交易。



(2) 當製造商與另一家非關係企業製造商分別銷售相同產品給同一家子公司時，則非關係企業與該子公司間交易，即為關係企業與其子公司間受控交易之內部可比較交易。



2. 外部可比較交易係指非關係人間銷售相同產品的價格。



案例：一家法國的酒品製造商將其產品銷售給其韓國子公司(批發商)，交易條件為 FOB (由買方負擔運輸成本及運送風險)。同一家製造商也銷售相同產品給韓國非關係企業，每瓶酒的 CIF(由賣方負擔運輸成本及運送風險)報價為 5 歐元。韓國子公司負擔之運輸成本為每瓶 1.50 歐元。假設韓國子公司與非關係企業其他情況都相同，且均以每瓶 12.5 歐元售予零售商。

問：1. 決定常規交易價格的因素為何？

2. 本例的情況應採何種常規交易方法最適當？

3. 常規交易價格是多少？

答：1. 決定常規交易價格的因素有三項，功能、資產及風險。

2. 常規交易方法應先考量可比較未受控價格法，該法的重點在產品，本例銷售之產品相同、再銷售價格相同、所執行的功能也相同(批發商)、其他情況均相同，惟一不同的只有子公司須負擔運輸風險，而非關係企業無須負擔運輸風險，可針對該項差異進行調整，提高非受控交易與受控交易之可比較性，故採可比較未受控價格法較為適當。

3. 非受控交易與受控交易之差異在運輸成本，而子公司購入酒品必須自行負擔每瓶 1.5 歐元的運輸成本，故非關係企業之購價 5 歐元，減除運輸成本 1.5 歐元後等於 3.5 歐元，即為常規交易價格。

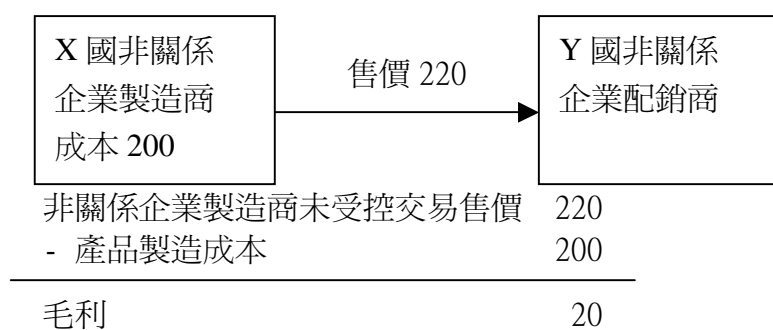
(二)成本加價法(Cost Plus Method, CPM)

此法須先計算銷售者之成本加價率，通常應用在銷售者之取得成本為常規交易價格的情況。成本加價法可以應用於半成品製造商和服務提供者。該法的重點在所執行的製造功能，以可比較的(常規交易)成本加價率為比較基礎。

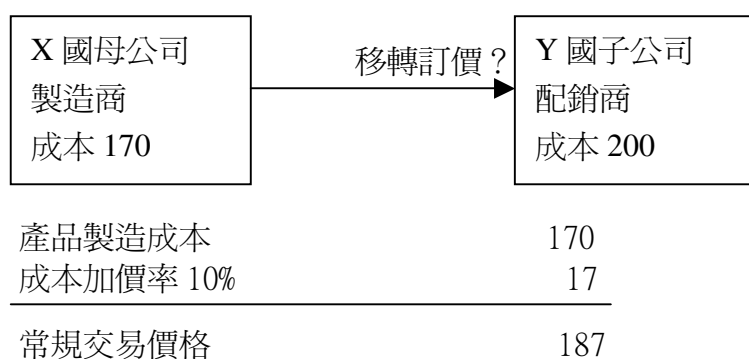
自非關係企業購進之成本或自行製造之成本，加計依可比較未受控交易成本加價率後之金額，為受控交易之常規交易價格。其計算公式如下：

常規交易價格=自非關係企業購進之成本或自行製造成本×(1+可比較未受控交易成本加價率)。

釋例：



成本加率 = 毛利 / 成本 = 20 / 200 = 10%



成本加成法實務運用產生之難題：

1. 衡量成本的基礎有兩種包括，直接成本(如直接原料、直接人工)及間接成本，如何辨認。
2. 受控交易與受控交易之會計方法不一致時。
3. 如果應用全部成本為基礎計算加成，則企業永遠有毛利(不切實際)。

案例：一家美國母公司與其亞洲地區之子公司(亞洲公司)簽訂製造運動鞋的合約，所有風險均由母公司承擔，亞洲公司則保證母公司將能夠穩定的取得其產品。交易價格係以亞洲公司所發生的成本加成，以反映其利潤。每雙運動鞋的製造成本為 10 美元，加價率為 20%，亞洲公司以每雙 12 美元的價格賣給母公司，母公司則以每雙 100 美元的價格售予非關係企業的零售商，零售商再以 150 美元之價格賣給消費者。亞洲公司所在國決定調查其與母公司間之交易移轉價格，它懷疑該公司僅取得從製造到銷售給零售商整個過程利潤的 2.2%，並未反映常規

交易報酬。該國初步的看法，運動鞋的製造功能應該佔所有成果的三分之一(其餘三分之二分別為分配及行銷功能)，預期的常規交易價格應該在每雙 40 美元左右。

問：1. 決定常規交易價格的因素為何？

2. 本例的情況應採何種常規交易方法最適當？

3. 假設找到兩家非關係企業的鞋子製造商” A” 及” B”，這兩家公司鞋子的售價分別為成本加價 9%及 12%，則亞洲公司製造鞋子的適當的常規交易價格是多少？

答：1. 決定常規交易價格的因素為功能分析、使用資產及風險分析。

亞洲公司功能分析：(1)所有成本均由母公司負擔(2)全部產品均銷售給母公司(3)保證產出數量(4)亞洲公司無風險承擔(5)亞洲公司係屬契約製造商。確認母公司支付非關係企業運動鞋製造商之價格。

2. 成本加價法之分析重點在於所執行的功能，若能找到執行相同功能之非受控交易，則成本加價法將是最適當規交易方法。

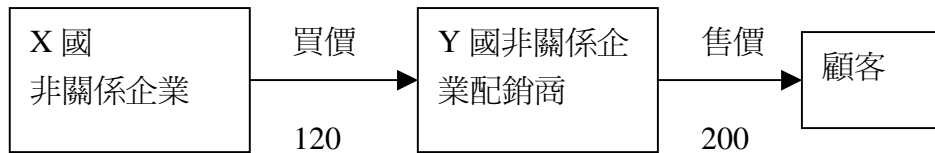
3. 由於非關係企業 A 製造商之成本加價率為 9%而 B 製造商之成本加價率為 12%，故常規交易價格應在 10.90(10×9%=10.9)美元至 11.2(10×12%=11.20)美元之間。亞洲公司之售價已經超過常規交易價格，該公司並未規避或減少其所在國家之納稅義務，其所在國基於稅收考量均不會調減其銷售價格。

(三)再售價格法(Resale Price Method, RPM)

本法先須先計算出可比較未受控對象或交易之毛利率，再將售予非關係企業之售價減除該毛利即可得出常規交易價格，分析重點在所執行之配銷功能，較適用於再銷售者並未增加產品價值的情況。其計算公式如下：

常規交易價格 = 再銷售予非關係人之價格 × (1 - 可比較未受控交易毛利率)。

釋例：

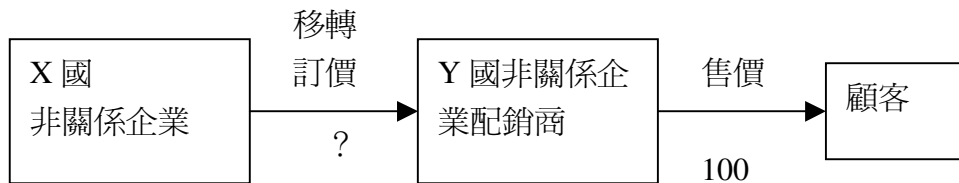


淨銷貨收入 200

銷貨成本 -120

毛利 80

毛利率 $80/200=40\%$



再銷售價格(RP)=100

可比較對象或交易的毛利率(RPM)=40%

移轉訂價=RP-RPM=100-(100×40%)=60

再售價格法實務運用產生之難題：

- 1.再銷售者產品之合理價值，如該項產品係獨有的無形資產時。
- 2.再銷售者增加重大的價值在產品上時。
- 3.再銷售者擁有獨家銷售權時。

案例：

法國酒品製造商母公司銷售酒品給韓國子公司批發商，價格係以 FOB 報價，子公司負擔之運輸成本為每瓶 1.5 歐元，子公司擁有獨家銷售權，其再銷售予零售商的價格為每瓶 12.5 歐元。該法國母公司的競爭對手銷售其酒類產品給非關係企業的韓國批發商，其 CIF 價格為每瓶 6 歐元，再銷售給零售商的價格為每瓶 15 歐元，假設其他情況均相同。

問：1.決定常規交易價格的因素為何？

2.本例的情況應採何種常規交易方法最適當？

3.常規交易價格是多少？

答：1.因為產品不同所以不能用可比較未受控交易法，故應考量其所執行的配銷

功能。

2.因未能取得可比較對象或交易之成本加價率，但已取得可比較交易的再售價格，故用再售價格法較適當。

3.可比較交易之再售價格	15 歐元
-銷貨成本	6 歐元
<hr/>	
毛利	9 歐元
毛利率 =9/15=60%	
控交易之再售價格	12.5 歐元
-毛利(12.5×60%)	7.5 歐元
<hr/>	
銷貨成本	5.0 歐元
-運輸成本差異調整	1.5 歐元
<hr/>	
常規交易價格	3.5 歐元

三、交易利潤法(Transactional Profit Method)

近年來，由於交易型態趨於複雜化，使得傳統交易方法難以運用，有鑑於此，1995 年 OECD 出版的「跨國企業及稅捐稽徵機關移轉訂價指導原則」以受控交易與未受控交易所產生的利潤為比較基礎的方法，即交易利潤法，包括交易淨利潤法及利潤分割法兩種，此法因為精確性不足，所以僅在傳統交易法無法適用的情況下，方能使用交易利潤法。

交易利潤法之利潤係指淨利潤，意即毛利(銷貨收入減去銷貨成本後之金額)減除營業費用後之利潤，而營業費用則不包括非營業費用、利息和稅捐。

(一)交易淨利潤法(Transactional Net Margin Method, TNMM)

1. 交易淨利潤法可比較分析

OECD 移轉訂價指導原則第 3.26 段規定，交易淨利潤法係從納稅人的受控交易中，審查在適當基礎（如成本、銷貨收入、資產）下之淨利潤率。且必須採用一致的衡量指標。

以交易淨利潤法進行可比較性分析，必須先判斷影響淨利潤之因素，可能也

會有與移轉價格無關之因素。審查影響營業費用之因素必須考慮管理效率、競爭程度、商業經驗和成本結構之改變。

在計算淨利潤時應考量計算基礎、時間(例如：折舊和折耗)、分攤(製造費用、研發費用、管理費用、一般行費用及行政費用)及產品和商業整體之一致性。

交易淨利潤法與成本加價法及再售價格法之差異，在於成本加價法和再售價格法均以生產/銷售過程中之直接與間接成本為基礎計算毛利，實務上雖然並未明確劃分，惟一般都不包括營業費用，例如：銷售費用、一般費用及行政管理費用等。而交易淨利潤法使用的淨利潤率，係指扣除營業費用後，尚未扣除利息和所得稅及非營業項目前。

2. 選擇正確的淨利率

(1) 銷貨淨利：營業淨利/銷貨

適用於配銷商，例如，對企業而言，人力發揮的功能較資本資產發揮功能重要時，類似於再售價格法。

(2) 總成本報酬率：營業淨利/總成本

較適用於製造業，衡量一致性(成本基礎)可能很難達成，類似於成本加價法。

3. 使用交易淨利率法之時機

(1) 當毛利率無法取得時。

(2) 當淨利率的功能及一致性的差異調整難題能夠被克服時。

(3) 當交易淨利率法應用在納稅人獨有之無形資產交易時，特別困難。此時改採利潤分割法較適當。

案例

假設 P 公司和 S 公司是位於不同國家之關係企業，且 P 公司擁有 S 公司。P 公司生產家庭用電動遊樂器 X，S 公司進口產品 X 並以 P 公司之名義經營 X 產品批發業務，P 公司所製造之 X 產品全部銷售給關係企業 S 公司，且 S 公司為 P 公司在該地區惟一的配銷商，你正對 S 公司進行查核。

功能分析部分，P 公司製造產品 X，P 公司擁有 S 公司，S 公司進口和經銷產品 X，A、B 和 C 公司則是非關係零售商。

1. 首先，考量使用傳統移轉訂價方法進行分析，假設市場上也有類似產品的未受控交易價格之產品，惟類似的程度並不足夠，且不能進行差異調整(例如市場或產品規格的差異)，則不能使用可比較未受控價格法。
2. 其次，考量使用再售價格法，由於 S 公司是從事再銷售之活動，只能得到包括管理階層、一般行政和管理費用之成本，可比較性資料如下：

S 公司財務資料

年度	2006	2007	2008
銷貨收入	80,000	88,000	105,000
成本成本	-65,000	-73,150	-88,000
營業費用	-10,000	-11,250	-14,500
營業所得	5,000	3,600	2,500
淨利	6.25%	4.10%	2.38%

淨利率-可比較公司之銷售報酬

年 度	2006	2007	2008
公司 1	7.20%	5.70%	4.20%
公司 2	8.10%	8.30%	8.20%
公司 3	3.90%	4.25%	4.05%
公司 4	4.50%	4.65%	4.60%
公司 5	6.70%	6.45%	6.55%
淨利率區間	3.90%-8.10%	4.25%-8.30%	4.05%-8.20%
多年度淨利率區間	3.90%-8.30%	3.90%-8.30%	3.90%-8.30%
S 公司	6.25%	4.10%	2.38%
IN/OUT RANGE	IN	IN	OUT

從上面資料可知，查核 2006-2008 年度，2008 年是落在常規交易範圍之外，該項結果是透過 2006-2008 年度資料去尋找一個適當的可比較利潤率，並應用該利潤率決定 S 公司利潤是否符合交易常規。假定上表 5 家非關係企業公司之交易均具有可比較性，由上述資料計算出多年常規交易範圍是介於 3.90%-8.30%，2008 單一年度之常規交易範圍則介於 4.05%-8.20%。根據 OECD 移轉訂價指導原則第

1.48 段規定，落入常規範圍內是最能夠反映特定受控交易，即符合常規交易原則。如果統計工具係採趨向中間點的方法，則平均數為 5.82%、中間點為 6.10%、中位數為 5.7%，如何針對受控交易進行調整須視各國法律而定，例如，日本係調整到平均數，德國、美國、泰國、韓國、大陸、馬來西亞及我國則是調整到中位數。

(二)利潤分割法(Profit split method,PSM)

當交易具有關聯性，且不能被分開來個別評估時，應使用利潤分割法。在相同之情況下，非關係企業可以自行決定採用何種合夥型態及利潤分配之方式。利潤分割法也是一種交易方法。

利潤分割法有二種類型，分別為貢獻度分析(總利潤分割)及剩餘價值分析(剩餘利潤分割)。

1.貢獻度分析 (Contribution Analysis)的步驟如下：

- (1)計算整個交易之淨利。
- (2)檢視各企業成員所執行之功能。
- (3)決定各項功能之相對價值或增值(如發生之費用、使用之資產及薪資)。
- (4)檢視外部資料，如非關係企業的相似交易如何分割利潤。
- (5)分配各成員應得之利潤百分比。
- (6)推估常規交易價格。

2. 剩餘價值分析/二階段方法 (Residual Analysis、2-step Approach)

剩餘價值分析是一種兩階段的分析方法，首先，應計算集團中關係企業合併淨利潤，其次必須檢視成員所執行的例行性及非例行性之功能。合併淨利潤之分配，依下列步驟辦理：

(1)按例行性貢獻分配例行利潤

先使用其他方法(可比較未受控價格法、成本加價法、再售價格法、交易淨利潤法)來分配每一家公司例行功能之基本利潤，依活動來分配利潤通常不涉及重要的無形資產交易活動，例如：具有配銷功能之交易可以採用再售價格法、具有製造功能之交易可以採用成本加價法，或是交易淨利潤法。

(2)按無形資產之貢獻分配剩餘利潤

合併淨利潤減除分配予各參與人之例行利潤後之剩餘利潤，再按各參與人在相關營業活動中對於無形資產之貢獻價值，計算其應分配之剩餘利潤。因此剩餘利潤之分配係依照對於無形資產所作貢獻評定其價值，並以價值的百分比為基礎分配剩餘利潤，惟須注意研發支出和(或)行銷支出可能會涉及無形資產。

釋例：

母公司 X 在英國製造及研發產品，並運送給韓國的子公司之經銷商 Y 公司，Y 公司之功能為配送和行銷(擁有自己的商標)。假設 X 公司財務報表上之利潤為 60、Y 公司財務報表上之利潤為 40，兩家公司整體利潤為 100；X 公司製造零件之基本利潤為 12、Y 公司配送之基本利潤為 8，2 家公司總例行性利潤為 20，剩餘利潤為 80；其貢獻度分配之比例為 X 公司研發無形資產(專利)之貢獻度為 40%、Y 公司行銷無形資產(商標)之貢獻度為 30%。

功能利潤分配情形如下表：

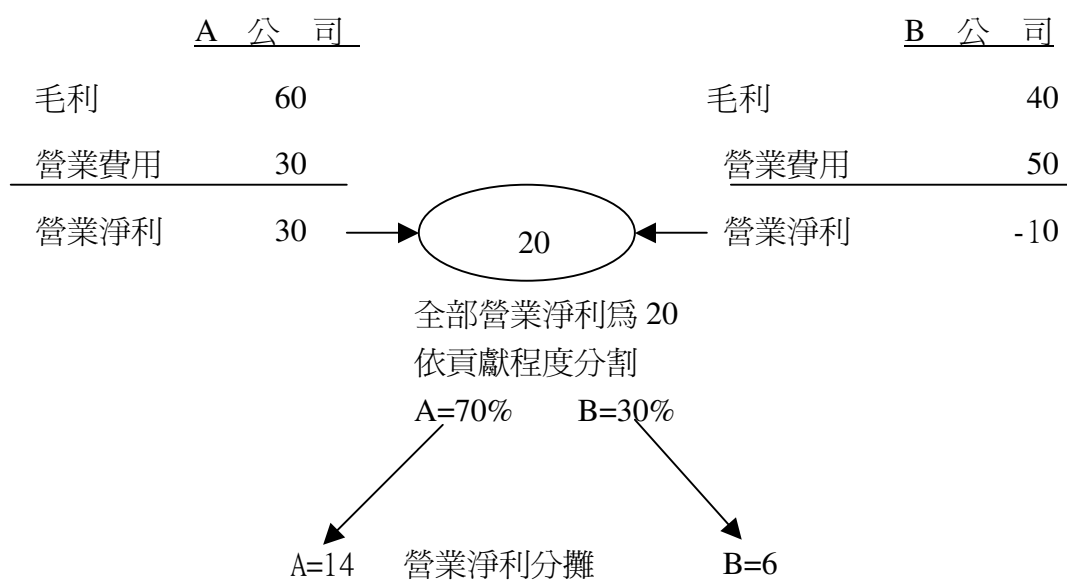
公司	功能	財報總利潤	基本利潤	剩餘利潤	調整後利潤
X	製造	60	12		44 (12+32)
	研發			40%×80=32	
Y	配送	40	8		56 (8+48)
	行銷			60%×80=48	
合計		100	20	80	100

關於上表其利潤之分配，X 公司採用剩餘利潤分割法調整後必須調減利潤 16，Y 公司則要相對調增利潤 16。

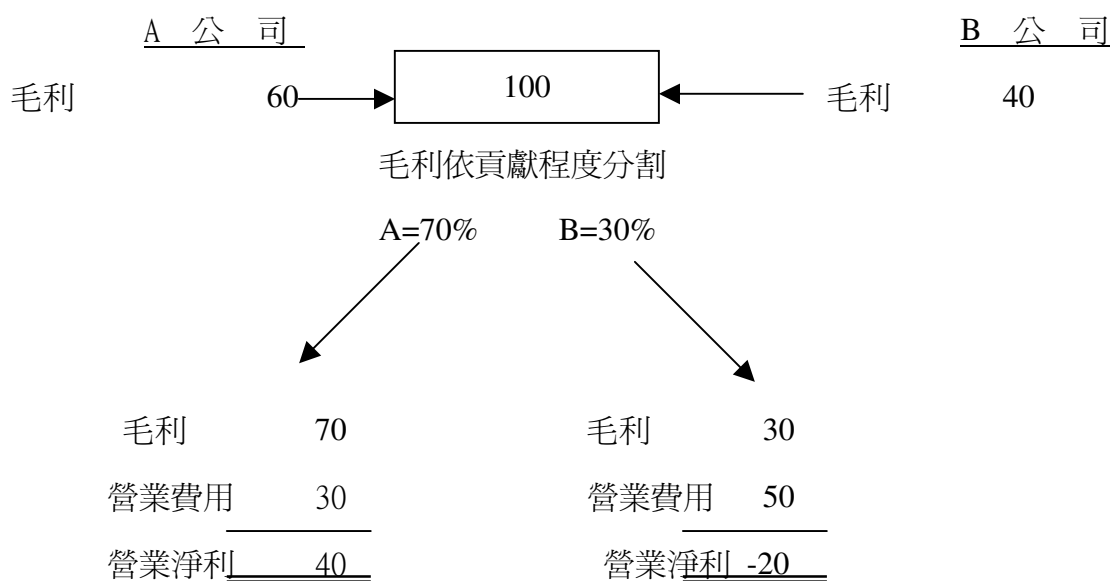
正常情況下，應分割營業(淨)利潤。惟欲明確區分受控交易費用之分配情形是不可能。可以透過分割毛利的方式，然後再減除可歸屬於個別參與者之營業費用後，即可得到分割後之淨利潤，但是必須確保該費用與交易活動及風險承擔具一致性。

營業淨利及營業毛利分割：

(1)營業淨利分割



(2)營業毛利分割



由上述兩個例子可以清楚得區分出利用利潤分割法分析時，採用營業淨利和營業毛利分析之結果有相當大之不同。

3.使用利潤分割法的時機

- (1)傳統的常規交易方法無法使用。
- (2)交易雙方均有使用無形資產。

(3)交易雙方所執行的功能高度整合。

(4)已簽訂適當的預先訂價協議。

(三)利潤水準指標

利潤水準指標係在應用交易淨利潤法時使用，為衡量獲利能力的客觀標準，係從與受控納稅人從事相似商業活動之未受控納稅人取得。利潤水準指標的分母必須與可比較性分析(包括功能分析)一致，特殊交易則必須著重於主要的價值歸屬，不能受到移轉訂價公式的影響，而能可靠衡量與比較。依受測個體與可比較公司之功能、風險及財務資料，進行可比較分析，來選擇利潤水準指標。

1.與成本有關之報酬率可分為以下三種：

(1)貝里比率：毛利/營業費用。

(2)成本加價率：毛利/銷貨成本。

(3)淨成本加價率：營業淨利/(銷貨成本+營業費用)。

2.與銷貨有關之報酬率可分為以下兩種：

(1)毛利率：毛利/淨銷貨。

(2)營業淨利率：營業淨利/淨銷貨。

3.與營業資產有關之報酬率

(1)營業資產報酬率：營業淨利/營業資產。

四、無形資產之移轉訂價

智慧財產權(商標、專利及著作權)在商業上的使用日益增加，使得無形資產越來越重要。而無形資產更成為國際集團企業重要價值之所在。世界上有 30% 的貿易均受到具有智慧財產權之產品和服務所影響，而無形資產之價值大約占公開發行公司 50%-70%之市場價值。公司擁有的無形資產所有權，很容易成為租稅規劃之工具。以移轉訂價為例，在無形資產交易之案例中，其潛在之利潤比生產過程所賺取之利潤更容易進行人為規劃。無形資產提供了租稅規劃的機會，由於無形資產的價值與流動性相組合，使得其很容易成為租稅規劃之工具，所以應該根據外觀的經濟風險和集團成員實質承擔之功能，公平地分配潛在利潤。

(一)無形資產之辨識和分類

判斷無形資產之類型相當重要，因為無形資產與租稅協定、移轉訂價、關稅、內地稅等息息相關。無形資產類型在 OECD 移轉訂價指導原則第 6 章之定義，包括有商業性、交易(製造)和市場行銷三類型之無形資產：

1. 商業性之無形資產是生產產品和服務提供，或企業資產移轉給顧客或企業營運時使用(如電腦軟體)。
2. 交易(製造)之無形資產，例如：專利權、專門知識技術、設計及模型等。
3. 市場行銷之無形資產，例如：商標、品牌、客戶名單、行銷通路、獨特名稱、符號及圖型等。

智慧財產權，如專利權、商標、品牌、著作權（包括電腦程式和資料庫）及專門知識技術都和移轉訂價有關。一般而言，市場佔有率、獨占、市場潛力及高利潤率都不能稱為無形資產，但其仍然會影響移轉訂價。

無形資產的一般特徵：

- 1.自行創造或發明。
- 2.並非所有的創造或發明都會被保護。
- 3.擁有者原則上對創造有獨占權，可以進行開發或商業化其創造。
- 4.智慧財產權是一種可以移轉或授權使用的資產。
- 5.當第三者未經授權而使用該智慧財產時，擁有者可以採取行動，禁止其使用。
- 6.這些原則大部分要靠國家公權力來完成。

應如何定義無形資產？可以從法律和會計資訊著手，法律上無形資產可以從資產受不受到法令保護作判斷，例如：專利權/專門知識技術；會計上是否列應該列示在資產負債表上，例如：取得、創造及資本化，創造及費用化。通常具有良好信譽集團之其他成員，會付費用或免費使用無形資產。如果無形資產無法被保護或無法列示在資產負債表上，就很難辨識其所有權。

如果資產負債表及負債權益不可靠(假如納稅人授權關係企業使用其所有之有價值無形資產，卻漏未收費)，在某些國家申報時必須填寫風險評估報表，惟通常揭露的資料並不充分。執行全面功能評估必須進行訪談、瞭解公司歷史背景及將公司的財務資訊揭露給投資人等。

在受控交易之功能性分析(帳載資產所執行的功能與所承擔之風險)、移轉訂價方法之選擇、可比較未受控價格、單邊分析法(如成本加成、再售價格、交易淨利潤法)、雙邊分析法(如利潤分割等,交易雙方均使用獨有且具價值之無形資產),應選擇該交易中功能較為單純的一方為受測個體。選擇一個未受控交易作為可比較對象,該未受控交易必須與受控交易無重大差異,或者是差異能夠被一個合理且精確的方法加以調整,都必須將無形資產列入考量。

(二)無形資產法律及經濟上的所有權

無形資產可以區分為經濟實質上或法律形式上之所有權,及集中或分散之所有權。法律形式上所有權係指無形資產之登記註冊者,而經濟實質上的所有權則係指實際獲得經濟利益者。對移轉訂價而言,承擔研發無形資產之成本及風險者,應該獲得相對的利潤,即使其並非無形資產法律形式上之所有權人。分辨法律和受益所有權之理由,是可以集中登記及管理無形資產;OECD 移轉訂價指導原則第 8.6 段指出,無形資產的經濟實質所有權可以透過成本貢獻協議(CCA)由集團成員共享,而法律形式的所有權,則無法以多個名稱重複登記。因此納稅人必須提供足夠充分的資料,以供判斷無形資產經濟上或法律上所有權之歸屬。

在決定契約利益時,導管公司不能當成是利益所有人,其僅為受託人或會計上的利益所有者,而非利益的實際所有人。

集中式所有權是指集團中某一成員單獨擁有該項無形資產,不僅是法律上的所有者,同時也是利益的實質所有者。可以透過契約授權其他集團成員使用,須決定常規交易價格。集中式無形資產所有權,容易形成租稅規劃的機會。

很多公司會依照事前約定之基礎(如地理區域分布或產品使用情形),共享無形資產的所有權。常會涉及到利益所有權的分攤。在成本貢獻協定案例中,常常可以看到這種形態;此外,無形資產分散式所有權相較於集中式所有權,較少有租稅規劃的誘因。

(三)無形資產之評價

無形資產之評價非常重要但卻又相當困難。因為無形資產帳面價值常常是無意義的,歷史成本不必然代表其真實之價值,以會計準則計算價值和市場公平價

值間，會造成巨大的帳面差異。例如，Daimler Chrysler 2001 年財報依照德國財務會計準則評價，其淨所得為 733 百萬美元，改採美國財務會計準則評價後，虧損 589 百萬美元。又如 Vodafone Group PLC 2004 年的財報虧損 100 億美元，改採國際會計準則評價後變為利益 170 億美元。由於無形資產評價規定之不同，導致不同評價結果。

無形資產常規交易原則之應用有其困難之處，無形資產通常是獨有的且與集團內部結構相關，不會在非關係企業間發生。如果缺乏可比較交易並不表示受控交易不在常規交易範圍內，須要一個務實的方法，以便找到解決所有移轉訂價案件之合理方法。

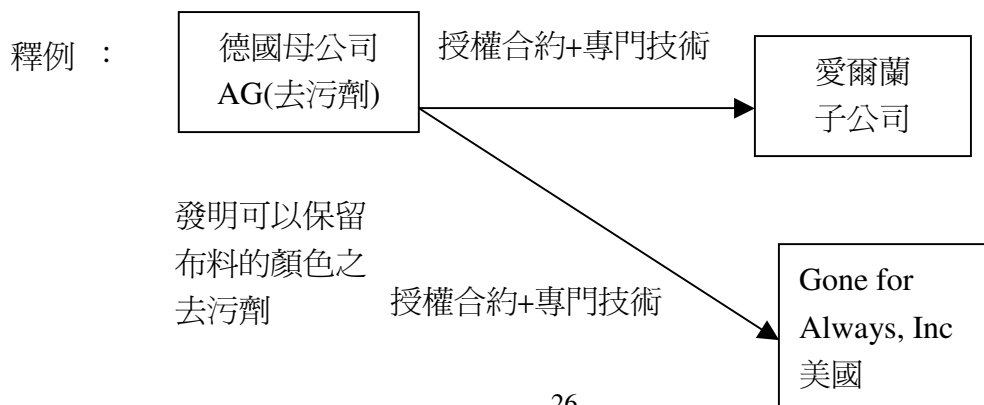
可以透過無形資產銷售和授權合約(權利金)評價，決定常規交易專利權價格最理想的方法，就是尋找移轉或授權使用相同無形資產給非關係企業之價格。

無形資產之評價方法，有三種方式：

- 1.市場基礎法(Market based approach)：在健全之市場下，是否有相同或相似之無形資產存在，作為判斷未來經濟利益現值之方法。
- 2.成本基礎法(Cost-based approach)：意即無形資產之價值與其開發成本緊密相關，此方法之成本包括全部成本、替代成本或成本節省。
- 3.所得基礎法(Income-based approach)：即現金流量折現之分析，透過估計使用或開發無形資產所產生之所得衡量其價值。

(四)無形資產之授權-權利金

提供常規交易權利金率之相關文件是困難的，相同無形資產必須授權資產之類型相同(一般的無形資產或是獨有的無形資產)、被授權人相同、授與權利的相關價值相同。



公司	愛爾蘭子公司	Gone for always
功能	全程製造商	全程製造商
交易類型	授權+相關專門技術	授權+相關專門技術
授權類型	獨佔	獨佔
授權權利	製造、使用及產品銷售	製造、使用及產品銷售
存續期間	專利權期間+20 個工作天技術協助	專利權期間+20 個工作天技術協助
區域範圍	歐洲	美國

問：這兩項權利金合約是否可比較？那一項是應該審查更詳細的資料？

答：受控交易與非受控交易除了區域範圍不同外，其所執行之功能、所承擔之風險及所使用之資產均相同，須進一步審查區域範圍之詳細資料，以消除兩者之間的差異性，在提高可比較程度後，兩項權利金合約即具可比較性。

在缺乏完美的可比較交易之情況，如何決定常規交易權利金？首先要參考非關係企業間決定權利金率所考量的因素；例如，可歸屬於專門技術的期望利潤、專門技術之開發成本、在授權期限內提供保護的程度和時間的長度、移轉之期限(包括地區的限制)及無形資產的獨特性。

(五)無形資產之常規交易方法

無形資產移轉之合約性質將會影響常規交易價格之水準及決定移轉訂價所使用之方法。

- 1.可比較未受控價格法：非關係企業在可比較的環境下，無形資產所有權人移轉具有可比較性的無形資產，可以使用可比較未受控價格法。在實務上，通常找不到不精確的可比較未受控價格，因此可以使用其他方法來支持或驗證可比較未受控價格法之分析結果。
- 2.再售價格法：當關係企業將無形資產再授權予非關係企業時，可採用再售價格法。
- 3.交易淨利潤法：此方法有時可能適用，例如：當製造程序權利之所有人，在特定市場上，將此權利授權給關係企業使用，可採用交易淨利潤法。
4. 利潤分割法：當被授權之人對於無形資產主要價值有貢獻時，使用利潤分割

法是較為恰當，一般而言，採用剩餘價值分析較為適當。
注意不能採用成本加價法，因為成本不必然會影響無形資產的價值。

(六) 無形資產價值評估具不確定性

無形資產價值評估方法具有相當高度之不確定性，其交易價格會受下列因素的影響：

1. 評估可預見及預期利益之範圍，是否可靠？
2. 是否有縮短合約期間或價格調整之條款？
3. 權利金是否會隨著銷貨額增加或減少？
4. 當有重要不可預見之發展或交易發生不經濟之情形(非關係企業必須承擔風險時)，是否可以重行談判契約的主要條款？
5. 在簽訂合約時合理的資訊是否已知。
6. 非關係企業是否會同意訂定保護條款？
8. 稽徵機關審查常規交易方法，其後續發展會不會影響價格？
9. 納稅人及稽徵機關應該參考在具有可比較程度之情況下，依據非關係企業之行為，利用常規交易方法評估交易價格之不確定性因素？

釋例 1：

假設關係企業間，簽定三年期，固定比率之藥品製造和經銷權利金授權合約，合約條款係依據產業實際情形和具有可比較性產品之常規交易合約所訂定；權利金比率是以簽約時，雙方認定之未受控交易預期合理利潤的基礎所訂定。如果在合約期間的第三年，研發出該藥品與別種藥品混合後具有其他的療效，而這項發展使得藥品之銷售額大幅增加，該授權合約之利潤亦隨之增加。在合約期間的第三年就該項資訊，進行該合約的常規交易範圍協商程序，無庸置疑地，該合約應該有較高的權利金比率，以反映無形資產價值之增加。

有足夠的證據支持上述觀點(且稽徵機關亦可取得該項資料)，在合約期間內，無預期的發展該項藥品新功能，原先約定之權利金比率則是合約第一年在雙方預期合理利益的基礎下所訂定的，因此當存有未預期利益致增加無形資產的價值時，應該調增權利金的比率。當合約缺乏價格調整或對抗價值評估不確定性風

險的保護條款時，也應與可比較未受控交易之情況一致。

是否應該調整第三年權利金之比率？OECD 移轉訂價指導原則附錄 2 指出，若簽約時已經將所有情況列入考慮，則第 3 年沒有理由調整權利金比率。若對合約第 3 年權利金進行調整，則可能會違反第 6 章所規定之原則，因為此案的調整，係代表運用不適當之後見之明(指導原則 6.29 段)。在決定常規交易範圍之初，沒有理由去考量無形資產評價之不確定性因素，而要求訂定價格調整條款。但由於此項重要的發展，導致必須重新協商該項授權合約之常規交易價格(指導原則 6.30-6.31 段)。

釋例 2：

假設在第 3 年之期末，交易雙方重新協商該項授權合約的價格，此時，眾所週知該藥品的專利權較第一次訂定授權合約時更有價值。然而，此項以前年度未預期之發展目前仍然存在，惟無法合理預期銷售額是否會持續增加，以賺取更多利潤。競爭對手在市場之發展，對其銷貨額可能產生影響。這些考量因素會導致無形資產權利之價值具高度不確定性，而須重新評估的情況。不過，關係企業間簽訂一個為期 10 年的新授權合約，在推測預期銷售額、利潤及需求都會增加的情況下，固定之權利金會顯著增加。

當無形資產具有高度潛在價值時，依商業慣例，企業不會簽訂固定授權金的長期合約，無形資產的價值並非建立在過去的記錄上。不僅是所取得之不確定性證據，如果有證據顯示非關係企業主張訂定每年度須再檢視並調整預期價格的保護條款，則任何關係企業間規劃之固定授權金合約，均應考量適當的非關係企業間之合約來證明。

假設第 4 年銷售額增加，權利金比率在 10 年期合約的考量下是符合常規交易原則的。無論如何，在第 5 年年初，競爭者推出一種藥品，在其他療效方面，較前項藥品有更大的獲利能力，前項藥品的銷售額及利益，無法預期的迅速減少。

是否應該調整第五年號之權利金之比率？OECD 移轉訂價指導原則附錄 2 指出，10 年期合約訂定之初，其權利金比率無法視為 5 年後之常規交易範圍，顯示稽徵機關應自第 6 年起作移轉訂價調整。這樣的調整是恰當的，因為證據顯

示，具可比較情況的非關係企業，會在年度檢視時進行價格調整(指導原則 6.34 段)。

釋例 3：

假設 X 公司將其微晶片之生產及行銷無形資產，授權予其新設立之子公司 Y 使用，授權期間為 5 年。權利金比率固定在 2%，權利金的比率係以無形資產開發利益為基礎，即預期五年內每年的產品銷售額會在 5 仟萬至 1 億之間。

在具可比較之無形資產及情況下，非關係企業間不會訂定固定比率的權利金合約。在正常情況下會同意訂定價格調整的條款，來說明預期利益與實際利益間不同處理方式。

X 公司與非關係企業之製造商，在使用具可比較性的無形資產及情況下，訂定一項授權合，依據不同的銷售額調整權利金比率，相關資料如下：

<u>銷 售 額</u>	<u>比 率</u>
1,000 萬以下	2.00%
1,000-1,500 萬	2.25%
1,500-2,000 萬	2.50%
超過 2,000 萬	2.75%

事實上，雖然 Y 公司第 1 年的銷售額是 5,000 萬，惟在之後的年度銷售額比預計銷售額多 3 倍。是否應作調整？如果應調整以什麼為基礎？須要何種可比較證據？OECD 移轉訂價指導原則附錄 2 指出，在以後年度，稽徵機關應該提供一個可比較未受控交易，如 X 公司與非關係企業製造商之間，依據價格調整條款，來決定權利金率(指導原則 6.30,6.32-6.33 段)。

(七)無形資產市場行銷活動之特殊考量

未擁有商標或品牌的企業從事市場行銷活動，例如：品牌經銷商。市場行銷者是否應該如同勞務提供者獲得報酬？市場行銷者是否因為擁有行銷的無形資產，而分配到額外報酬？如何辨認報酬係來自市場行銷活動之無形資產？

要求對合約雙方的權利及義務進行評價，市場行銷活動的報酬應該足夠及適當。若市場經銷商在交易活動中僅擔任代理人的角色，則行銷無形資產之所有人

應該要補償該經銷商之促銷活動支出。在此種情況下，經銷商已獲得其所從事促銷活動的適當報酬，則任何可歸屬於行銷無形資產之酬勞，將不會再分給經銷商。若經銷商實際上負擔該市場促銷活動之成本(行銷無形資產所有權人並未約定給經銷商促銷活動的報酬)，則該經銷商應該因此項促銷活動而獲得其應得之潛在利益。另外也要檢查經銷商所擁有權利之性質，例如：經銷商若有能力從其營業收入或市場佔有率中發展出商標的價值而獲得利潤，將會擁有商標產品獨家經銷權利的長期合約，在此種情況下，經銷商應享有的利潤，係由非關係企業經銷商在具可比較性的情況下所能獲得之利潤來決定。在某些情形下，經銷商可能負擔額外市場行銷活動支出，該額外支出可能超過擁有相似權利之非關係企業從自己的經銷活動中所獲得之利潤。審查額外的報酬可能獲得商標擁有者之常規交易範圍，行銷者如何自商標所有權人取得額外之報酬，是透過減少產品的購買價格？還是降低權利金之比率？或者調整促銷費用？

一項行銷無形資產會有價值是因為廣告及其他促銷支出的結果，該項支出能夠維護商標的價值。然而，決定何項支出對產品的資源有貢獻是件困難的事，例如，何種廣告及行銷支出能對產品及收入產生貢獻及其貢獻的程度。也有可能一項新的商標在剛進入特定的市場時，可能沒有價值或僅有很少的價值，數年後，當該商標對市場產生影響力時，其價值也會隨之改變(或者可能失去影響力)。經銷商對促銷的努力，可能會提升其市場佔有率。在特定的市場中，任何價值上的改變，均須有效率的提高其商標的知名度。重要的是，許多案例顯示，銷售商標產品能獲得較高的報酬，可能因為該產品的獨特性、高品質的廣告宣傳達成效果及其他促銷支出所致。

如何辨認行銷無形資產，廣告？溢價？商標或品牌？顧客的忠誠度？客戶名單？上架空間？其他因素？

廣告能否創造行銷無形資產？肥皂廣告可能說服你去試用，但不會讓你持續購買。汽車廣告可能說服你去拜訪車商，但不會促使你去買汽車。所以如果沒有其他要素(品質、風格、客戶支持度)，廣告是無法單獨創造出行銷無形資產。

廣告所能提供的資訊包括：

1. 產品與服務：內容、為何需要。
2. 公司：提供優良的產品或服務、有良好的聲譽或產品多樣化。
3. 公司對市場的保證及公司的優勢。

溢價產生的因素則包括，品質、客戶支持度、及時性(流行趨勢及技術)及存貨政策。

五、集團內部服務

(一) 集團內部服務概述

集團內部服務之類型，包括對特定集團成員提供行政、技術、融資和商業服務，及對於全體集團提供管理、協調和控制功能。內部集團服務通常包括一般內部服務活動(例如：集中審計、融資諮詢、員工訓練)。由非關係企業提供之典型的外部服務通常包括法律及會計服務。

而集團內部服務之合約類型有 3 種，有母公司服務協議、集中話服務協議及成本貢獻或分攤協議，分別說明如下：

1. 母公司服務協議(parental service arrangements)

母公司服務協議為服務係由母公司所提供，其計價方式通常以成本回收法為基礎，意即並未賺取利潤，例如：集團的融資、集團的租稅規劃及法律事項等。通常係由母公司提供服務予集團中各子公司，而各該子公司分別支付管理服務費予母公司。

2. 集中化服務協議(centralized service arrangements)

集中化服務協議係指由集團中之一家服務公司提供服務，其計價方式通常以成本加價法為基礎，意即包括利潤，再由獲得該項服務之子公司支付管理服務費給該服務公司，其服務內容多為電腦技術支援、專門技術和融資及財產之提供。

3. 成本貢獻或分攤協議(cost contribution/sharing arrangements)

係由集團成員為整體集團之利益分別提供服務，通常係以成本貢獻為基礎來衡量預期之利益，計算各成員應該負擔之費用，一般應用於研究與發展或集體採購等交易活動。

集團內部服務產 3 個重要因素，包含內部集團服務是否已經提供、內部集團收取服務費用之協議及計算常規交易價格。

判斷市場上交易活動是否為集團內部服務所提供之活動，大致分類如下表：

活動	集團內部服務	非屬集團內部服務
研究與發展之行政業務	✓	
利率和匯率的風險管理	✓	
母公司股票的發行		✓
智慧財產權之保護	✓	
籌資		✓
財務諮詢	✓	
現金流量之監督	✓	
子公司領導階層之面試	✓	
跨國集團取得較高之信用評等		✓

這些活動必須是為提高其經濟或商業價值及商業地位而提供，方屬集團內部服務。判斷標準係以非關係企業間在類似之情形下，是否願意支付報酬予提供服務之非關係企業，或由企業內部自行提供。如果非關係企業並不願意支付報酬取得此等服務或企業內部自行提供者，則此等服務就不被認定為集團內部服務。

實際支付款項的存在對確認集團內部服務是有用的，但也不能證明服務確實已提供。管理費用的會計紀錄並非管理服務的主要證據。缺乏付款的資料不必然表示沒有提供管理服務。

集團內部服務之類形：

規劃	生產、購買或經銷的協助
協調	行銷活動
預算控制	僱用員工
財務諮詢	研究與發展之行政業務
會計	智慧財產權之保護
審計	市場研究
法律諮詢	委外研究與發展合約
因素分析	電腦資訊服務
融資服務	提供擔保

不構成集團內部服務的活動包括股東服務、重複服務、附屬利益及被動

之合作服務，分述如下：

1.股東服務(Shareholder activates)

與母公司本身法定組織架構有關之成本，母公司報告所需要之成本及取得集團成員經營權之籌資成本等，此等活動均為母公司所擔任的股東角色或其利益所提供之服務，並非為子公司提供服務。

2.重複服務(Duplication of services)

重複服務是指集團內部之某一成員重複提供集團內部之另一成員已提供之服務，或是已委託集團外部企業提供之服務。如果重複提供的是暫時性質的服務是可以被接受的，例如，重新調整其組織以達成管理功能集中化或降低錯誤營業決策之風險等。

3.附屬利益(Incidental benefits)

附屬利益之發生係指集團內部某一成員為特定或一群集團成員提供服務，可能附帶使集團內部的其他成員獲得利益(指導原則 7.12-7.13 段)。

例如線上服務的提供應有特別之考量，必須考慮其使用頻率、獲得利益之程度及針對事實和環境作特殊考慮。而也必須考慮集團內部服務之提供是集中或分開收費，例如：與研究發展相結合的服務之價格，相較於與研究發展分開計價的服務為高。

(二)集團內部服務成本之分攤

集團內部管理服務費用，可能依照接受服務者銷貨收入的特定比率計算，例如，接受服務者銷貨收入的 5%收取服務收入。管理服務費亦可能以其所提供服務之成本(實際成本或預計成本)作為收取費用之計算基礎。也可能依提供服務的類型，分別收取不同的服務收入(例如，能增加價值之重要服務、例行維護服務、低利潤率的服務)。

集團內部服務成本分攤可以分為直接成本及間接成本分配。

1.直接成本分攤：

係指對集團成員提供特定服務所收取之費用，必須確認應歸屬於特定成員之特定服務成本，並由集團提供詳細之交易資料予稽徵機關。提供服務期間和成本

亦可以直接認定。例如，由研究發展部門執行之研究發展計劃，並提供給特定公司或客戶；由行銷部門提供給特定市場或地區的促銷計畫；由法律部門處理之特定市場的商標侵權行為。

2. 間接成本分攤：

當所提供服務之價值或比例無法正確量化時，應採用間接成本分攤。確認與服務相關的所有成本，並以合理的基礎或方法分攤至所有的服務接受者。

間接成本之分攤必須考慮下列因素：

- (1) 分攤的方法必須與個案之商業特性相關。
- (2) 須具備對抗操縱市場價格之保護措施。
- (3) 遵守完整的會計原則。
- (4) 生產成本之分攤必須衡量(在比例上)服務接受者之實際或預期利益。

下表就內部集團服務之成本分攤之影響因素說明如下表：

成本分攤之基礎

集團內部服務	成本分攤基礎
技術服務	資訊系統人員之人數
原料集中購買	原料或產品之成本
行銷協助	銷售收入
管理者行銷策略之建議	銷售收入
員工個人諮詢	員工人數
薪資服務	員工人數
研究發展中心	預期銷售額或銷售量
產品策略性規劃	產品之單位成本
財務及會計	銷售
租金費用及資產之提供	資產之成本

採用間接成本分攤法時，也許須要進行一些調整才能符合常規交易價格，因此分攤基礎之組合，有時候是相當有用的。集團內部服務成本之常規交易價格，必須從服務提供者與接受者雙方的觀點來考量。服務提供者考量服務成本之多寡，而服務接受者則考量服務之價值、集團內部提供服務的成本及外部服務提供者之收費情況，常規交易價格之範圍介於服務提供者可接受之最低價格與服務接

受者所願支付之最高價格之間。

集團內部服務之常規交易價格，依據 OECD 移轉訂價指導原則第 2 和第 3 章應用移轉訂價方法之規定，包括可比較未受控價格法、成本加價法及兩種方法合併或交易淨利潤法。

1. 可比較未受控價格法：

當服務接受者所在地國家之非關係企業，提供之服務具可比較性時，或關係企業所提供之服務，在可比較之環境下亦提供相同服務給非關係企業時(例如，提供會計、審計、法律或電腦資訊服務等)，上述情形均適合採用可比較未受控價格法，應注意，服務內容之變動將會影響價格。

2. 成本加價法：

若當交易活動、資產及風險具有可比較性，但是沒有可比較未受控交易價格時，可以使用成本加價法。成本加價比照非關係企業之成本加價率時，必須考量因素包括：服務之本質、服務之特性、提供服務之效率等。OECD 指導原則第 7.33-7.37 段指出在下列情形下不能使用成本加價：

- (1) 當集團企業成員在交易活動中擔任代理商或仲介商的角色時。
- (2) 當服務成本幾乎接近市場價格時。
- (3) 負擔不合理之行政費用時。
- (4) 在某些國家訂有服務成本加成之避風港規定時。

在成本加價法中，成本的衡量基礎是非常重要的，通常比加成金額或比率重要。此外，功能分析也相當重要，必須同時考量短期及長期因素對於服務之影響。

決定集團內部服務常規交易價格之 7 項程序：

1. 提供何種服務。
2. 確認股東服務。
3. 決定應收取之收入或成本之計算基礎。
4. 決定常規交易價格或服務費用。
5. 確認服務之直接成本。
6. 確認間接成本之分攤基礎。

7. 組合所有分攤基礎。

六、成本貢獻協議

集團成員間同意分擔發展或生產、取得資產或服務及權利之成本與風險，並決定每一集團成員在該資產、服務或權利之獲利。成本貢獻協議是一項契約性的安排，而非永久性的架構，應該於資產或服務開發之前簽訂。

共同發展無形資產，每位參與成員均可獲得使用智慧財產的權利，且無須支付權利金。

共同服務條款，每位參與成員均可提供或取得服務；以常規範圍(通常並非參與成員)為基礎來區分服務報酬的公司，參與成員為共同使用之目的而取得該項財產。

成本貢獻協議與其他協議之差異

方法	相異點
成本貢獻協議 vs. 成本分攤協議	範圍、負擔、參與者、活動、產出
成本貢獻協議 vs. 服務協議	成本及風險之負擔、利潤之所有權
成本貢獻協議 vs. 授權或銷售協議	獲得權利的時間點、義務的類型
成本貢獻協議 vs. 合夥協議	存在分離的法律個體、共同從事的對象

產生成本貢獻協議之關鍵因素有 8 種，分述如下：

1. 參與人(Participants)

集團成員合理預期會從成本貢獻協議活動中獲得其應有之利潤。無形資產係由參與者直接或間接完成其開發與使用。

2. 貢獻 vs. 利潤(Contributions vs. benefits)

在成本貢獻協議中，每一個參與人均能依協議所定之貢獻度比例分享利潤，惟必須與其預期分享的利潤比例一致。每一個參與人均會被給予增加自己利潤的權利。利潤可能事先就知道，也可能具不確定性(如研究與發展)；期間可能很短(如服務提供)，也可能是長時期的(如研究與發展)。但一定會有期

待利潤。集中專門技術並考量合理預期的共同利潤，類似合資企業。然而，成本貢獻協議活動不一定要有成果。

3.所有權(Ownership)

每一個參與人從成本貢獻協議活動所產生的利潤，是在協議成立之初就建立了，即使後來有特別情況發生。協議的參與人將共同擁有研發的資產，使用該資產或服務時無須支付權利金。無形資產的法律上之所有人，通常係指無形資產的法律所有權歸屬於參與人之一，但是所有參與人均可實際的擁有利潤所有權。

4.參與人之總貢獻(Amount of Participant's contribution)

在常規交易原則下，每個參與人之貢獻價值應與非關係企業依其貢獻程度所分配之價值一致。採用成本或市場價格為衡量工具，並要求依個案來決定參與人之貢獻程度。應考量之因素分述如下：

- (1)分配基礎是否適當：估計每一個參與人之貢獻程度比例，並依相同的比例分配共有的利潤。
- (2)估計預期利潤：估計參與人產生之增額收入、參與人之成本節省、可比較資產或服務之銷售價格，以估算預期利潤。
- (3)分攤基礎：銷貨收入；單位用量、產量或銷售量；毛利或營業利潤；員工人數；投入資本等。
- (4)分攤基礎的調整可能非屬必要。
- (5)成本貢獻協議所稱之貢獻，可以是提供現金、財產或服務。有時候，很難去評估參與人的財產或服務對成本貢獻協議之貢獻或補償及租稅優惠。
- (6)平衡性付款：參與人可能會被要求支付款項給其他參與人，以調整貢獻程度之比例。平衡性付款係用以維護成本貢獻協議之常規交易本質，惟其並非使用無形資產之權利金。通常，支付者會將平衡性付款當作成本，而接受者則

會將其視為補償收入。

5. 買進或買出付款(Buy-in/Buy-out payments)

買進或買出付款應該能反映參與人所擁有之無形資產現值，該支付之款項必須符合常規交易。

- (1) 買進付款：係指已存在之成本貢獻協議參與人，要求新加入之參與人，支付成本貢獻協議活動在其加入前所產生利潤之對價。
- (2) 買出付款：係指已存在之成本貢獻協議參與人，支付將離開協議之參與人，其在離開成本貢獻協議活動前已產生利潤之對價。

6. 成本貢獻協議之終止(Termination)

每位參與人，從成本貢獻協議活動所獲得之利潤，應與其貢獻程度之比例一致，參與人也可能因為放棄其自成本貢獻協議活動所獲得之利潤，而取得一個或多個參與人所給付之補償。

7. 非常規交易性質之成本貢獻協議(Non arm's length character of CCA)

當考量向參與人所收取之代價是過度的或不適當時，例如，依常規交易原則要求調整價格時(通常透過平衡性付款來完成)。在某些情況下，會漠視成本貢獻協議中部分條款之商業實質與形式不同的情況。

8. 成本貢獻協議架構(Structuring CCAs)

常規交易之成本貢獻協議，通常會發生在下列情況：

- (1) 參與人預期自行從成本貢獻協議活動中取得其利潤。
- (2) 確認協議的本質並擴大每個參與人利潤。
- (3) 平衡性付款、買進付款應以其獲利為基礎，支付之款項不能超過其在成本貢獻協議活動中之貢獻程度。
- (4) 採用適當的方法決定貢獻程度之比例。
- (5) 協議允許有平衡性付款或者貢獻度的分配基礎，以便預計應收之費用。

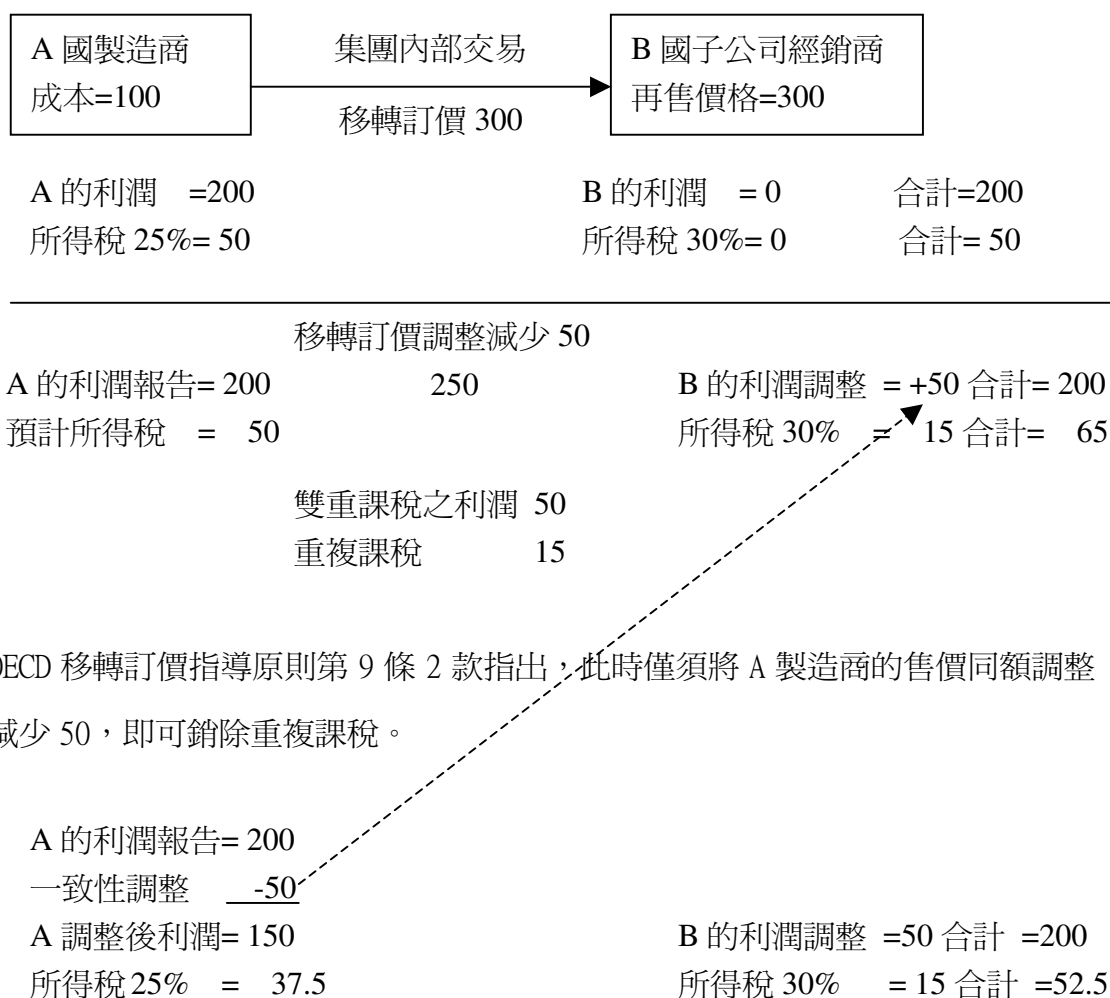
(6)在進入、退出及結束成本貢獻協議之後，必須進行調整。

七、國際租稅爭議之處理

自從雙重課稅成爲跨國交易及投資的障礙後，雙重課稅即成爲企業最關心的議題。此項爭議大幅增加數字計算及複雜程度，而且這種趨勢將會繼續存在。最常發生的就是規模龐大的跨國企業間之移轉訂價爭議。須要運用有效率的程序來解決租稅爭議。解決爭議之途徑包括一致性調整、多邊協議程序及仲裁。

(一)相對應調整(Corresponding Adjustment)

釋例：



(二)多邊協議程序(Mutual Agreement Procedure,MAP)

OECD 移轉訂價指導原則第 25 條提供多邊協議程序範本給 2 個國家的稽徵機

關，進行溝通協商。多邊協議程序是用來解決雙重課稅，試圖利用多邊協議程序進行租稅規避，並不符合 OECD 移轉訂價指導原則之規定。稽徵機關不會強迫簽訂多邊協議。多邊協議程序僅在沒有租稅處罰及加計利息條款之國家間簽訂。

(三) 仲裁(Arbitration)

當多邊協議未能解決雙重課稅問題時，則可交付仲裁。仲裁可以改善 MAP 之缺點、提高對納稅人的法律上的保障、提供協定的品質。OECD 也承認並非所有國家都可以進行仲裁。

(四) 預先訂價協議(Advance Pricing Arrangement ,APA)

預先訂價協議係納稅人與一個或多個國家的稽徵機關所簽訂的協議，預先訂價協議所涵蓋的期間，通常為 3 至 5 年。如果主要情況為沒有變動，亦可延期繼續使用。如果納稅人依照預先訂價協議，採用符合預先訂價協議之移轉訂價方法，則稽徵機關不能予以調整及處罰。

預先訂價協議可以應用在下列情況：

1. 關係企業間之移轉訂價(OECD 租稅協定範本第 6 段)。
2. 建立固定性的利潤分配方式(OECD 租稅協定範本第 7 段)。

預先訂價協議最適合用於下列情況：

1. 使用移轉訂價方法評估的結果，對其可靠及正確性產生疑問時。
2. 當交易異常複雜時。
3. 進行移轉訂價的審查後，在與審查年度一致的基礎上，繼續審查以後年度之交易時。

預先訂價協議並非固定交易的價格，而是固定所採用的移轉訂價方法及其影響因素。採用雙方同意的移轉訂價方法將會產生一個特定的價格。為了避免納稅人與稽徵機關間，因未來發展之不確定性而受到不利影響，其關鍵性的假

設應在預先訂價協議中訂定。納稅人在預先訂價協議中訂定之移轉價格，超過一定期限就會失去效力，該項期間通常為 3 至 5 年。預先訂價協議中所進行之預測，則係依其性質及關鍵假設而定。

預先訂價協議可分為單邊之預先訂價協議及雙邊之訂價協議，分述如下：

1. 單邊預先訂價協議(Unilateral APA)

在一個稽徵機關與納稅人間簽訂之協議，依據當地之法律或行政規定訂定。

單邊預先訂價協議適用於下列情況：

- (1) 關係企業交易的對方所在國並無預先訂價之相關規定。
- (2) 關係企業間之交易發生在多國之間，而且不可能簽訂多個雙邊預先訂價協議或是一個多邊訂價協議。
- (3) 小型或中型企業之預先訂價協議。
- (4) 關係企業間之交易所影響的稅負很小。
- (5) 租稅課徵並不困難或者不須要負擔更多的成本，或是簽訂雙邊或多邊預先訂價協議的程序較單邊訂價協議複雜。
- (6) 已訂定預先訂價協議程序之國家，想要獲得更多有關預先訂價協議之經驗。

2. 雙邊預先訂價協議(Bilateral APA)

在納稅人的要求下，A國的稽徵機關同意與B國的稽徵機關一起簽訂協議(依據國際法、租稅協定或 OECD 移轉訂價指導原則等)。

OECD 建議簽訂雙邊或多邊的預先訂價協議。截至 2009 年有 35 個國家已訂定預先訂價協議程序之相關規定，包括澳洲、比利時、加拿大、大陸、哥倫比亞、捷克共和國、丹麥、厄瓜多爾、法國、德國、匈牙利、印尼、愛爾蘭、以色列、義大利、日本、韓國、馬來西亞、墨西哥、荷蘭、紐西蘭、秘魯、斯洛

伐克共和國、波蘭、葡萄牙、新加坡、西班牙、瑞士、泰國、土耳其、英國、美國、委內瑞拉及我國。

簽訂雙邊預先訂價協議的程序包括準備資料、正式提出申請、進行評價及協商、簽訂正式協議、完成協議程序、後續情況監督。

參與協議納稅人之程序：

1. 提供關係人交易之相關資料及其立場。
2. 協議涵蓋期間內各關鍵時點之評估情形。
3. 必須在同一時間提供所有必須文件與資訊給所有參與國家之稽徵機關，不能有過度的遲延。
4. 安排必要的翻譯。
5. 針對有利害關係之條款與稽徵機關進行協商。
6. 完成移轉訂價協議。

除非是給予納稅人在兩個稽徵機關前展示其立場及相互討論的機會，以加速預先訂價協議之程序，否則納稅人不會參稽徵機關間之預先訂價協議。惟納稅人應持續瞭解稽徵機關間預先訂價協議之進度。

簽訂預先訂價的優點：

1. 在納稅人方面
 - (1) 法律上的確定性(5年期間+可能延長的期間)，可以進行合理的規劃。
 - (2) 雙邊或多邊預先訂價協議，可以消除雙重課稅的風險。
 - (3) 納稅人在以後年度稽徵機關審查移轉訂價時，可以節省提供資料之成本及時間。
 - (4) 減少進行多國訴訟之風險。

2. 在稽徵機關方面

- (1) 利潤合理分配且均可課稅。
- (2) 提高納稅人遵守法律的意願。
- (3) 瞭解複雜交易、工業或納稅人專門知識及發展專業技術的最佳途徑。
- (4) 降低訴訟之風險及時間成本。
- (5) 取得以前年度的資料可能有困難或須花費較高的時間成本，而取得目前的資料較為容易，將可以縮短完成協議的時間。
- (6) 稽徵機關在以後年度審查移轉訂價時，可以節省稽徵成本及時間。

八、個案研究：Nibok 的製造無形資產及品牌權利金

以下將案例分為 4 個步驟依序進行分析與分組討論，首先針對選定之移轉訂價案例檢視其背景資料及財務報表，其次針對財務報表等文件與資料進行分析，再進一步分析產品差異與功能分析以決定常規利潤，最後計算常規權利金比率。以下權利金支出比率係採用利潤分割法進行說明。

(一) 決定使用品牌最適當的權利金

1. 背景資料

「跑得快」運動鞋公司於 1990 年代初期在 A 國設立，是一家製造運動鞋的公司。到了 2000 年，該公司已成為眾多非關係企業客戶之運動鞋契約製造商，其客戶包括 Nibok(設立於 X 國)、其他品牌運動用品業及大型連鎖店。跑得快公司的客戶係以自己的品牌或商標出售運動鞋。

該公司 1998 年至 2000 年之銷售分析如下表：

客戶	占總營業額之%
Nibok 運動鞋公司	30%
飛翔鞋子公司	32%
Woolmart 商店	25%
其他客戶	13%
合計	100%

該公司與客戶間之製造契約，均具有下列特色：

- (1)客戶必須在交貨的3個月前確定其需求(如鞋子的數量、款式及尺寸)。
- (2)客戶一旦下了訂單就不能取消，除非運動鞋的數量及品質不符合訂單之要求。
- (3)跑得快公司或其客戶，可以隨時終止上述兩項協議。

通常，客戶只須確定其所要生產的運動鞋款式即可，無須考量製造技術的相關問題。多年以來，跑得快公司在生產大量及高品質運動鞋方面，已經累積多年的經驗。同時，其研發部門也成功的發展出許多創新及有效率的運動鞋生產技術，包括一種獨有的新型塑膠鞋底(heavenly sole)之生產程序，係以液壓油填充於塑膠鞋底內，大幅提高了產品的耐用性與舒適性，受到運動員們的普遍歡迎，特別是跑馬拉松的運動員。這種生產技術(heavenly sole)是跑得快公司所獨有。

在2001年1月1日，設立於X國的Nibok運動鞋公司，收購了跑得快公司100%的股權，並更名Nibok(A)公司。

跑得快公司(即Nibok(A)公司)1998年到2001年之財務資料如下表：

單位：百萬美元

項目/年度	1998	1999	2000	2001
銷貨收入	56.0	63.0	72.0	110.0
銷貨成本	43.7	48.5	56.1	45.5
銷貨毛利	12.3	14.5	15.9	64.5
研究發展費用	2.5	2.5	2.5	3.5

其他營業費用	5.6	6.5	6.7	8.7
廣告/促銷費用				24
權利金支出				33
淨利潤	4.2	5.5	6.7	-4.7

1998 年到 2000 年，跑得快公司的銷售給客戶之平均售價為：標準型的運動鞋每雙 15 美元，含有 heavenly sole 技術的運動鞋每雙 19 美元。在這段期間內，含有新技術之運動鞋銷售額佔總營業收入之比非常小。

問：假設你正對 Nibok(A)公司 2001 年度的申報資料進行查核，你認為會有何種型態的移轉訂價產生？

答：(1)有形資產之移轉：進、銷貨。

(2)無形資產之使用：支付母公司權利金。

(3)無形資產之使用：研發費用在 1998~2000 年均為 2.5 百萬美元，2001 年則提高至 3.5 百萬美元，可能分攤母公司之研發費用。

(4)勞務的提供：分攤母公司之管理及廣告促銷費用。

問：爲了查明是否有移轉訂價之產生，須要何種資料及文件。

答：所有與母公司交易之契約書、成本費用支出之計算基礎及計算方式等資料及相關文件。

2、進一步取得相關資料及文據

假設你要 Nibok(A)公司提供下列資料：

(1)Nibok 運動鞋公司購併跑得快公司的商業資料明細，包括購併合約書及購併時跑得快公司之價值分析等資料。

(2)Nibok(A)公司與 Nibok 運動鞋公司之間，所有的交易及協議資料。

(3)Nibok(A)公司與 Nibok 運動鞋公司之間所有的交易之價格明細。

(4)2000 年之後銷售給非關係企業之產品價格明細。

(5)2000 年之後 Nibok 運動鞋公司與 Nibok(A)公司個別的執行功能說明。

(6)廣告及促銷支出的明細。

(7)Nibok 品牌及製造之無形資產所有權人說明。

(8)2000 年之後 Nibok(A)公司之員工名單(簡述各員工之職責)。

(9)2000 年之後 Nibok(A)公司預期進行之商業計畫。

你參觀 Nibok(A)公司的工廠並且與公司的重要職員會談。從職員回答中，你獲得了以下的資訊。

Nibok 公司是一家大形並具有發展潛力的跨國企業，在全世界眾多市場均已建立優勢的品牌形象，其主要產品為使用 Nibok 品牌的運動用品及休閒服。然而，其在北半球地區市場(A、B、C 三個國家)之品牌知名度並不高。在全球化擴張策略的考量下，希望能拓展北半球的市場。基於該項目的，乃購買跑得快公司作為拓展北半球市場的基地。此外，跑得快公司吸引 Nibok 公司之處包括其大量及創新的生產能力及發展的 heavenly sole 獨有技術。Nibok 希望藉由購併跑得快公司，在其生產之產品上使用 heavenly sole 的技術，以打敗與其競爭之運動鞋生產商。

因此，自 2001 年起，Nibok(A)公司便成為 Nibok 集團在北半球地區的運動鞋製造商，其亦成為該地區進行行銷及配銷之活動之基地，出售產品給該地區非關係企業之批發商與零售商。Nibok 公司派遣許多資深人員擔任 Nibok(A)公司中的重要職位，這些人員成為 Nibok(A)公司的員工並提供其在行銷方面的專業知識。在生產方面，則繼續應用其自行發展的技術，並擁有相關製造無形資產的所有權，包括 heavenly sole 的所有權。

因此，Nibok(A)公司在被合併後負責兩項主要的功能，第一為所有 Nibok 品牌運動鞋在北半球地區市場的製造商，第二則是執行在該地區的配銷與行銷功能，其僅生產及銷售 Nibok 品牌的運動鞋給北半球地區市場的非關係企業批發商與零售商。也因為在該地區大力促銷，使得 Nibok 品牌成為高知名度與流行的品牌。

Nibok(A)公司被 Nibok 集團合併後，立即終止與其他客戶的製造合約，Nibok 公司授予 Nibok(A)公司自 2001 年 1 月 1 日開始，可以使用 Nibok 品牌 15 年的許可權。基於這項合約，Nibok(A)公司必須支付所有銷售 Nibok 運動鞋收入

30%的權利金報酬給 Nibok 公司。Nibok 公司則提供 Nibok(A)公司下列權利：

- (1)在合約期間內擁有北半球地區市場 Nibok 品牌在運動鞋上之獨家使用權。
- (2)在合約期間內擁有北半球地區市場 Nibok 運動鞋款式設計之獨家使用權。
- (3)行銷與生產領域的專業知識。

行銷與促銷活動的相關支出係由 Nibok(A)公司負擔，然而依據另一個合約，Nibok 公司同意給予 Nibok(A)公司行銷及促銷活動支出之一定比例作為補償，其比例如下表：

年度	比率
2001 年	75%
2002 年	65%
2003 年	45%
2004 年	25%
以後的年度	0%

依據該項協議，Nibok(A)公司各年度預估可獲得的行銷及促銷活動補償金如下表：

單位：百萬美元

項目/年度	2001	2002	2003	2004
行銷及促銷活動成本	96	89	60.3	56.
補償金	72	57.8	27.1	14.2
行銷及促銷活動淨支出	24	31.2	33.2	42.5

此外，Nibok(A)公司亦提供一份於 2001 年 1 月 1 日所作的 2001 年至 2008 年間的預測財務報表如下：

Nibok(A)公司 2001-2008 預測報表

單位：百萬美元

項目/年度	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	合計
銷貨收入	110.0	145.0	200.0	250.0	265.0	270.0	285.0	290.0	1,815

行銷及促銷活動補償	72.0	57.8	27.1	14.2					171.1
銷貨成本	45.6	60.1	82.9	103.6	109.8	111.9	118.1	120.1	752.1
銷貨毛利	136.4	142.7	144.2	160.6	155.2	158.1	166.9	169.9	1234
行銷及促銷活動支出	96.0	89.0	60.3	56.7	42.0	40.0	38.0	36.0	458
研發支出	3.5	4.0	4.1	4.2	4.2	4.3	4.4	4.6	33.3
權利金	33.0	43.5	60.0	75.0	79.5	81.0	85.5	87.0	544.5
其他營業費用	8.4	11.1	15.3	19.3	20.3	20.7	21.8	22.2	139.1
營業淨利	-4.5	-4.9	4.5	5.4	9.2	12.1	17.2	20.0	59.1

問：此案中最適常規交易方法為何？

答：剩餘利潤分割法。

3. 決定常規交易利潤

在接近 2002 年底時，你和 Nibok(A) 公司的稅務經理作了進一步的討論，獲得了以下的資訊：

Nibok 品牌法律上的所有權仍為 Nibok 公司所有，生產方面的專門知識及製造 heavenly sole 的專門技術等無形資產仍為 Nibok(A) 公司所有。Nibok(A) 公司在 2000 年以後的經營績效將會如所預期般的令人刮目相看，在 2003 年之前，Nibok 預期將會成為北半球地區市場運動鞋產業之領導品牌之一，2004 年之前預期將成為北半球地區市場的領導品牌。Nibok(A) 公司生產的產品僅在該地區銷售，而且均使用 Nibok 品牌及具有 heavenly sole 技術的運動鞋。產品成功之原因，係由於進行大量廣告及品牌的促銷，強調產品具有流行性的本質與 heavenly sole 技術優越的特性。

2001 年之後，Nibok(A) 公司所有運動鞋的銷售，均包含 heavenly sole 的技術，銷售給 Nibok(A) 公司客戶這種具有 heavenly sole 技術之運動鞋平均售價為每雙 35 美元，Nibok(A) 公司的稅務經理確認如果該公司銷售同樣的運動鞋給同樣的客戶，但沒有使用 Nibok 的品牌或設計，則每雙運動鞋的售價會是 20 美元。

從 Nibok 公司移撥過來成為的 Nibok(A) 公司的員工那些人，主要負責領導並協調公司行銷及促銷活動，母公司對 Nibok(A) 公司在行銷或促銷方面的活

動，很少會提供建議或協助，關於製造技術方面，則從未提供任何建議。

市場調查研究發現 Nibok 的產品在北半球地區市場及其他地區非常成功的原因有 2 項因素：第 1 項是公司大力的宣傳廣告提高了品牌知名度，使得該品牌幾乎已成為全球性的知名品牌；第 2 項是產品的高品質，尤其是 heavenly sole 技術使用在運動鞋上，更吸引了運動選手與一般社會大眾的目光。

Nibok(A)公司預期持續進行運動鞋製造領域之研發，以提高其產品之生產數量、效率及品質，製造技術之研發則包括 heavenly sole 技術，預期將會與集團內之其他地區市場製造商共同分享。

自 2002 年起，Nibok 公司開始授權北半球地區市場某些非關係企業的製造商生產並銷售含有 Nibok 品牌的產品，這些商品主要是 T-shirt 和長袖運動衫之類的休閒服飾，並沒有包括運動鞋。Nibok 公司和這些非關係企業製造商間所訂定的授權合約，除了授權期間都只有 3 年，而且權利金支付比率只有 3%外，其餘條件均與 Nibok(A)公司所訂之授權合約相類似。此外，這些被授權的非關係企業製造商也不必分攤 Nibok 品牌的行銷或促銷支出。

Nibok(A)公司 2001 年與 2002 年實際的財務資料如下表：

單位：百萬美元

項目/年度	2001 年	2002 年
銷貨收入	110.0	142.0
行銷及促銷活動補償	72.0	57.8
銷貨成本	45.5	58.6
銷貨毛利	136.5	141.2
行銷及促銷活動支出	96.0	89.0
研發支出	3.5	4.0
權利金	33.0	42.6
其他營業費用	8.7	11.3
營業淨利	-4.7	-5.7

4. 計算合理的廣告支出權利金支付比率

把廣告支出與權利金支出合併檢視是非常有用的，北半球地區市場品牌的

價值係由廣告及促銷的努力所創造及增加的。雖然 Nibok 公司與 Nibok(A)公司之間的授權合約雖然包含提供行銷與製造技術諮詢服務，實際上卻沒有提供任何實質的幫助。因此，權利金係依據 Nibok 的品牌價值來評價。

Nibok(A)公司的行銷及促銷支出，承擔了合約期間內在北美地區市場建立品牌價值的大部分風險。在承擔相同的風險的情況下，非關係企業會期望分享該品牌所帶來的利潤，以這項觀點來看：

- (1)我們知道一個非關係企業如果站在 Nibok(A)公司的立場，將會發生重大的行銷與促銷支出，但是 Nibok(A)應該分享該品牌在北美地區市場之預期利潤。
- (2)然而，亦不能視為 Nibok(A)公司已取得該項品牌北美地區市場的法律所有權，只能說 Nibok(A)公司承擔了部分行銷風險，而非關係企業在相同情形下，將預期會獲得相對的報酬。

最後，有一個事實上的問題，在相同的情況下，那一種看法是最適當的，考量兩家公司間的契約關係及其實際行為是很重要的。然而，在這個案例，(2)的看法似乎是較適當的，因為：

- (1)以本例而言，在契約雙方間似乎存在真正的合約關係，它們的所作的行為也與合約規定相符。
- (2)在 Nibok(A)所訂定的合約期間內，如果其為非關係企業，則將會合理預期由其在北美地區市場所建立品牌價值之支出中獲得相對報酬。

如果，我們認同上述看法，則移轉訂價問題的關鍵將在其 2001 年 1 月 1 日所訂合約所應支付之權利金，是否符合常規交易原則。

首先可以考量本案是否可以使用 CUP(可比較未受控價格法)。我們知道 Nibok 的品牌也授權給相同地區的非關係企業製造商使用，但是，以品牌休閒服與品牌運動鞋的市場相互比較是有爭議的。而且，依據合約的條款(獨占權利)以及協議的範圍(授權期間)，顯然不具可比較性。應該去詢問公司其自行評估之已存在的可比較對象，但在事實上，可比較對象很難找得到。

還有一種替代性選擇就是交易利潤分割法，在本例之交易，其問題點在於獨占的權利，意即，在 Nibok 公司與 Nibok(A)公司之授權合約中，於北半球地區市場在運動鞋上使用 Nibok 品牌的權利。使用這個方法，必須查明來自於品牌的價值及該價值如何合理分配給交易之雙方。

在本例中，估計合約期間內該品牌的價值是可能的，要進行此項估計，使用事前預測的財務數據較使用實際財務結果為佳，因為在常規交易範圍下，其價格(在本例為權利金)係依據訂約當時之預期報酬而定。在本例中，我們已經取得 Nibok(A)公司合約前 8 年(2001 年至 2008 年)間的預測財務報表資料。

我們可以藉由預計品牌所帶來的增額收入來估計品牌所產生的利潤。

我們已經知道含有 heavenly sole 的技術但沒有 Nibok 品牌的運動鞋之常規交易價格是每雙 20 美元，而有品牌的常規交易價格是每雙 35 美元，因此，Nibok 品牌(包括品牌設計)為每雙運動鞋創造了 15 美元的增額收入。從預測的財務報表中我們可以查得 2001 年至 2008 年 Nibok(A)公司運動鞋的預計銷售量約為 51.9 百萬雙(2001 年至 2008 年合計銷貨收入為 1,815 百萬美元÷35 美元)，所以由於品牌所增加的銷貨收入為 778.5 百萬美元(51.9 百萬雙×15 美元)。

該期間內廣告與促銷活動支出的估計金額如下表：

單位：百萬美元

Nibok(A)公司的支出金額	\$286.9	62.5%
Nibok 公司的支出金額	\$171.1	37.5%
合計	\$458	100%

因此該品牌所創造的利潤為 320.5 百萬美元(778.5 百萬美元－458 百萬美元)。兩家公司所賺取之利潤如下：

單位：百萬美元

Nibok(A)公司		Nibok 公司	
增額銷貨收入	778.5	權利金收入	544.5
廣告支出	-286.9	廣告支出	-171.1
權利金	-544.5		

增額利潤(損失)	(52.9)	增額利潤	373.4
----------	--------	------	-------

由上表可知，簽訂授權合約時預測權利金比率為 30%，使得計劃支出之利潤（及增額風險的報酬）全部歸屬於 Nibok 公司，這種結果在常規交易下是不會發生的。

本例可能適用依據個別企業在該品牌行銷及促銷的支出比例，分割交易雙方來自於該地區市場品牌之利潤。依各該公司之支出金額計算，顯示分割比例分別為 62.5%及 37.5%，然而，這樣的比率卻沒有考慮到 Nibok 公司在提供該品牌予 Nibok(A)公司之前，已經在全球市場為該品牌投入的行銷活動支出所產生品牌知名度的貢獻，這是項必須進行協議的事實問題。假設經過與兩公司協議後，得到 60%及 40%的共識。

依據協議對於增額利潤進行分割，結果如下表：

單位：百萬美元

Nibok(A)公司增額利潤	$320.5 \times 60\% = 192.3$
Nibok 公司增額利潤	$320.5 \times 40\% = 128.2$

Nibok(A)公司 2001 年至 2008 年使用無形資產所應留存之常規交易權利金為 192.3 百萬美元，現在可以計算 Nibok(A)公司應支付之常規交易權利金如下表：

單位：百萬美元

增額銷貨收入	778.5
廣告支出	-286.9
常規交易權利金	?
增額利潤	192.3

因此，我們可以計算出常規交易權利金為 299.3 百萬美元 ($778.5 - 286.9 - 192.3$)，常規交易權利金比率則為 16.5% ($299.3/1,815$)。

(二)其他 Nibok 製造商使用 Nibok(A)公司之無形資產及生產技術

當其他 Nibok 製造商使用 Nibok(A)公司所發展之無形資產，特別是 heavenly sole 之生產技術時，也會有移轉訂價產問題發生。有許多可以適用的方法，最

終的問題是，依據實際情況，那一種方法是最通常規交易方法。

可能考量 Nibok(A)公司所擁有之生產無形資產所有權，常規價格則是授予其他製造商使用所收取之權利金。果真如此，則可使用該項技術之增額收入及增支成本來估計無形資產的價值，舉例如下：

包含該項技術之運動鞋導致單位售價增加 4 美元(19 美元-15 美元)，使用該項技術之增支成本(包括未來的增支成本)為 2.9 美元(14.5 美元-11.6 美元)，因此每雙運動鞋之增額利潤為 1.1 美元，此項金額可以成為取得權利金之計算基礎。

也可能顯示無形資產為 Nibok 公司所帶來的實際報酬，可能是確認無形資產所有權之最適移轉價格，這個結果可能是 Nibok(A)公司轉讓價格或者是 Nibok(A)公司研究與發展支出的補償金額。

伍、心得及建議

本次研討會主要係探討移轉訂價的相關問題，與會 4 位專家分別就常規交易原則、傳統交易方法、交易利潤法、無形資產之移轉訂價、集團內部服務、成本貢獻協議及國際租稅爭議之處理等子題進行專題報告，並帶領大家分組討論，並由推派之代表報告討論結果，再由專家進行講評。

OECD 韓國政策中心已多次舉辦跨國企業間移轉訂價議題之研討會，期藉由研討會的舉辦，增強各國在移轉訂價課稅理論之知識及實務面查核經驗之交流，並建立各國稅務機關日後在稅務行政與稅務查核各方面合作及簽訂租稅協定或雙邊(多邊)預先訂價協議的基礎。

爰就此次參加研討會之心得，提出下列建議，期能供日後我國在處理或查核跨國企業間移轉訂價問題之參考。

一、在查核實務方面

1. 積極培養移轉訂價查核人員

(1)移轉訂價案件應下放至各分局及稽徵所：移轉訂價案件之專案查核，目前係

由各地區國稅局之審查一科負責，實際上有移轉訂價查核經驗者不多，雖然各區局也常舉辦移轉訂價法令及查核實務講習會，惟各分局所的人員因未派查移轉定價專案，並無實務經驗，有關移轉訂價方面的知識由於未能完全應用於案件查核上，很快的就忘得一乾二淨。即使是在審查一科同仁，若非移轉訂價小組成員，對於移轉訂價亦不甚瞭解，加上因升遷及調動而離開審查一科的移轉訂價小組成員，亦因久未接觸該項工作，也逐漸遺忘移轉訂價方面的知識。建議各分局所每年至少派查 1 件移轉訂價專案，並由不同人員輪流查核，以增加查核人力之及移轉訂價之實務經驗。

- (2)國際租稅-移轉訂價講習：財訓所雖舉辦多次國際租稅-移轉訂價之研討會，惟所邀請的講座均為 OECD 之專家學者，講授的內容係以 OECD 移轉訂價指導原則之相關規定為主，有關查核案例之說明極少，且查核案例內容及查核過程均予以簡化。各地區國稅局雖亦提供其查核案例分享，惟因數量有限獲益不大。建議邀請其他國家有移轉訂價查核經驗之官員，講授實際的查核案例，或者已經法院判決之案例，以供查核人員參考。

2. 加速與各國簽訂租稅協定

目前與我國簽訂租稅協定的國家僅 16 國，若從事受控交易的跨國企業，業經我國依常規交易調整所得額，而另一方參與者的所在國與我國並無租稅協定時，將會產生重複課稅的問題，且我國亦可藉由租稅協定之資訊交換，取得於該國設立之關係企業相關資料，將有助於租稅公平原則之達成。

3. 儘速建立資料庫

目前稽徵機關所擁有的資料庫均為財務比率之資料庫，至於無形資產及服務之資料庫尚未建置，宜儘速建置。另外台商投資最多的地區在大陸，查核移轉訂價案件時常發現臺灣母公司與大陸子公司間之受控交易，大陸子公司通常僅執行較單純之功能如製造或加工，然而，要以大陸子公司為受測個體選取可比較對象或進行可比較程度分析時，往往礙於資料取得困難而放棄。建議儘速建立無形資產、服務及大陸地區廠商之資料庫以利移轉訂價案件之查核。

4. 鼓勵企業申請預先訂價協議

簽訂預先訂價協議不僅可以節省稽徵機關之稽徵成本，且累積單邊預先訂價協議的經驗亦可作為日後與他國簽訂雙邊或多邊訂價協議之基礎。

二、在法令規定方面

1. 儘速訂定移轉訂價之相關配套措施

世界各先進國家為防杜稅捐之規避，除訂定移轉訂價之查核辦法外，亦訂有受控國外企業及防止資本弱化的相關規定，大陸在 2009 年 1 月 8 日發布之《特別納稅調整實施辦法(試行)》的通知(國稅發【2009】2 號)亦已將受控國外企業及防止資本弱化的相關規定納入，我國則尚未訂定，為配合移轉訂價的實施，應儘速制定相關法令。

2. 儘速修正營利事業不合常規移轉訂價查核準則有關罰則之規定

「營利事業不合常規移轉訂價查核準則」第 34 條規定「從事受控交易之營利事業，應依本法及本準則規定決定其常規交易結果，並據以申報所得額。未依規定辦理致減少納稅義務，經稽徵機關依本法及本準則之規定調整並核定相關納稅義務人之所得額者，如有下列具體短漏報情事之一，應依本法第 110 條規定辦理：一、受控交易申報之價格，為稽徵機關核定之常規交易價格 2 倍以上，或為核定之常規交易價格 50% 以下。二、受控交易經稽徵機關調整並核定增加之所得額，達營利事業核定全年所得額 10% 以上，且達其核定全年營業收入淨額 3% 以上。三、營利事業未提示第 22 條第 1 項第 4 款規定之移轉訂價報告，且無法提示其他文據證明其訂價結果符合常規交易結果。四、其他經稽徵機關查得有具體短漏報事證且短漏報金額鉅大。」惟司法院大法官會議第 657 號解釋理由書指出「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規

範，迭經本院解釋在案（本院釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 650 號解釋參照）。」「營利事業不合常規移轉訂價查核準則」第 34 條有關罰則之規定，係影響人民權利與義務之規定，顯非執行法律之細節性或技術性事項，違反憲法第 19 條租稅法律主義，宜予修正刪除，改以法律訂定較為妥適。

附件 會議資料