

行政院及所屬各機關出國報告  
(出國類別:其他)

參加馬來西亞內地稅務局與 OECD 聯合舉辦  
2010 年研討會報告  
--- 「多國籍企業之進階查核」

報告人：稽核洪秀涓

服務機關：財政部賦稅署

派赴國家：馬來西亞（吉隆坡）

出國期間：99 年 11 月 28 日~ 12 月 04 日

報告日期：100 年 1 月 19 日

## 摘 要

馬來西亞內地稅務局(Inland Revenue Board of Malaysia)與經濟合作暨發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)，於 2010 年 11 月 29 日至同年 12 月 3 日在吉隆坡聯合舉行「多國籍企業之進階查核」(Advanced Auditing of Multinational Enterprises)稅務研討會，研討多國籍企業跨國活動之租稅查核策略，並以移轉訂價實務議題為研討重點，與會國家包括孟加拉、菲律賓、印度、斐濟群島、印尼、新加坡、泰國、香港、柬埔寨、我國及地主國馬來西亞，共計 11 國、21 位學員參加。

本次研討會由 OECD 聘請 4 位租稅專家主持及擔任指導員，研討會除簡要介紹多國籍企業典型特徵及相關租稅查核議題外，並進行 4 天個案研討，就多國籍企業通常所採取之租稅規劃步驟、查核人員所面對之實務問題、資訊收集之重要性及如何使用資訊等，提供完整具體之案例分析研討，學員從小組討論到模擬租稅協談之角色扮演等，充分深入瞭解相關實務問題，幫助稅務單位進行有效果及具效率之查核，確保從事有根據之調整，並創造多國籍企業及相關稅務管理者均接受之雙贏結果。

## 目 錄

壹、簡介 .....	1
貳、研習內容 .....	2
一、多國籍企業特徵 .....	2
二、多國籍企業稅務課題 .....	4
(一) 國際租稅安排 .....	4
(二) 租稅管轄權 .....	4
1、居住地國原則.....	4
2、固定營業場所原則.....	4
3、國外控股公司原則.....	5
4、移轉訂價原則.....	5
5、其他.....	5
(三)移轉訂價方法 .....	5
1、傳統交易方法.....	6
2、交易利潤法.....	7
參、案例研討(I).....	9
肆、案例研討(II).....	16
伍、結論與建議.....	26
陸、附件	
附件 1、研討會議程 .....	I
附件 2、案例基本資料暨 Global Medical(A)公司移轉計價報告 .....	II
附件 3、我國跨國企業查核相關規定簡報檔 .....	III

## 簡介

馬來西亞內地稅務局(Inland Revenue Board of Malaysia)與經濟合作暨發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)於2010年10月至12月間聯合舉辦三項稅務研討會，依序為「回教金融課稅問題」、「國際租稅規避與逃漏」及「多國籍企業之進階查核」，其中最後一場研討會「多國籍企業之進階查核」(Advanced Auditing of Multinational Enterprises)於11月29日至12月3日在吉隆坡舉行，主要研討內容係多國籍企業跨國活動之租稅查核策略，並以移轉訂價實務議題為研討重點，與會國家包括孟加拉、菲律賓、印度、斐濟群島、印尼、新加坡、泰國、香港、柬埔寨、我國及地主國馬來西亞，共計11國、21位學員參加，我國派員賦稅署第五組稽核洪秀涓參加。

本次研討會由OECD租稅專家Mr. Richard Parry主持，另聘請3位OECD會員國的稅務專家擔任指導員，分別為Mr. Ubaldo Gonzalez(西班牙)、Michel Gionet(加拿大)及Sergio Perez Cruz(墨西哥)，皆為對多國籍企業租稅課題具備政策制訂或實務經驗之專業人員；參加學員亦多為資深或具多國籍企業查核實務經驗者，熟悉移轉訂價主要概念、常規交易原則及OECD移轉訂價方法等；研討會除簡要介紹多國籍企業典型特徵及相關租稅查核議題外，並進行4天個案研討，就多國籍企業通常所採取之租稅規劃步驟及查核人員所面對的實務問題、資訊收集的重要及如何使用資訊等，提供完整具體之跨國企業租稅規畫、查核案例分析研討，學員從小組討論到模擬租稅協談之角色扮演等，深入瞭解相關實務問題，可幫助稅務單位進行有效果及具效率之查核，確保從事有根據之調整，並為多國籍企業及相關稅務管理者所接受，以創造雙贏結果。

研討會中並邀請參加學員就處理多國籍企業之經驗，及各國採取之措施等做簡短之自願簡報：包括如何規劃及管理多國籍企業之查核、選案、鼓勵自動誠實申報，及實施有效查核時所必要的強制配合及所需資訊之取得；本署代表就我國目前跨國企業及移轉訂價查核相關法規及實務提出簡

報，簡報檔如附件 5。

本報告“貳、研習內容”係就多國籍企業特徵及租稅課題等做簡要介紹，並重點闡述 OECD 移轉訂價指導原則所採用常規交易方法，包含傳統交易方法及交易利潤法等，以為後續案例研討應用時之理論參考。報告“參”及“肆”均為案例研討，內容係集結研討會所提供案例書面資料，指導員及各國參加學員小組討論意見、實務見解及模擬租稅協談之角色扮演等。

“伍”為結論與心得，就實務運用層面時常面臨之綜合問題，提出結論與建議。陸為附件。

## 貳、研習內容

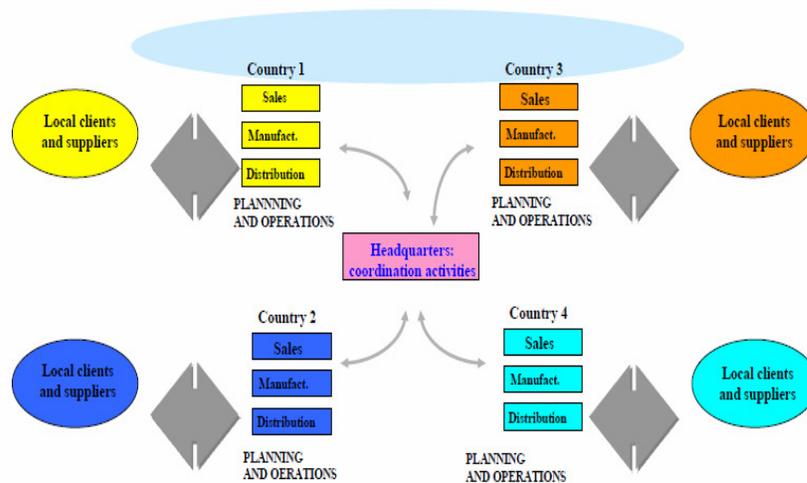
### 一、多國籍企業特徵

依據 OECD 多國籍企業指導原則 I~3，凡在不同國家營運並相互連繫，且可影響彼此業務與共享知識和資源者，無論其為民營、國營或混合式經營，均稱為多國籍企業。

多國籍企業所含功能性組織依其行業或選用結構而有所不同，以製造業為例，可能包括：最終母公司、中間控股公司、總辦事處及/或區域總部、生產設備、銷售及經銷實體、研究發展設施、智慧財產權持有及管理實體、財務收支等，且功能性組織並不一定為法律組織。從稅務角度來看，多國籍企業是由個別的納稅單位組成，企業集團內的每一公司均有其各別的租稅目的功能。

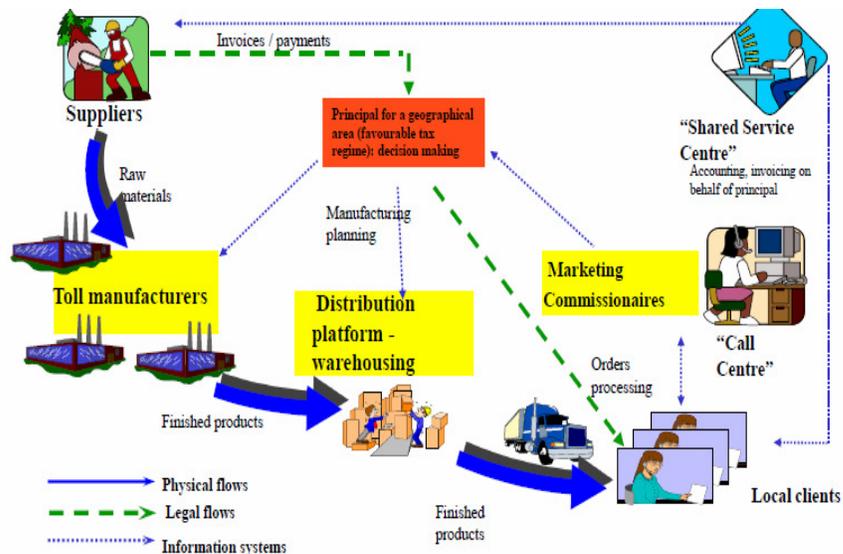
#### (一)傳統商業模式---分散式(Decentralized)

傳統的多國籍企業商業活動是以各個國家或地理區域來進行，包含有各別之客戶和供應商、生產設施、銷售及分銷網絡、研發設施、品牌和產品暨管理等



(二)集中化商業模式(Centralized business model)

所謂集中化商業模式，其業務是以全球性或區域性規模來進行，擁有國際品牌及全球化商品，製造、銷售和行銷皆以全球性網絡及全球客戶進行，由集團集中擁有智慧財產權及集中管理供應鏈，此種全球化經濟的商業模式，提高了商業經營效率，但也給予多國籍企業集團能安排將其利潤歸屬予哪個國家。



## 二、多國籍企業稅務課題

### (一) 國際租稅安排(International Tax Planning)

由於企業集團轉趨向於全球性或區域性的集中化商業模式，包含整體的策略與管理、產品和品牌、客戶、採購、製造、銷售及經銷網絡及其他功能等，這提供了多國籍企業集團機會，能夠安排將所得利潤歸屬予哪個國家。

國際間盛行透過租稅庇護所及優惠制度來進行租稅安排，可享有低稅率（或免稅）、資訊不公開、無資訊交換機制、低結構成本（如設立費用、工作人員），及特別獎勵措施等好處，其做法係將所得從正常（高）稅率國家移轉至低稅率國家。而哪些所得類型最容易在各租稅管轄區之間移動？又哪些生產性資產是很容易被搬遷？一般較常被運用的收入類型有：利息、權利金、投資收益、資本資產收益、資金管理收入及一些風險所得。

### (二) 租稅管轄權(Country Taxing Rights)

各國制訂租稅管轄權有採屬人主義，屬地主義或兩者兼採者，並透過租稅協定來消除重複課稅。當某企業於註冊國以外之地區有課稅所得被認定時，各國該如何實現其課稅權？以母子公司為跨國企業為例，母公司所在地國如何對其子公司所得課稅，反之亦然。實務上採行之方法如：居住地國原則、固定營業場所原則、國外控股公司原則及移轉訂價原則等。

#### 1、 居住地國原則(Residence Rules)

各國判定居住者公司的標準通常有：(1) 形式標準：如登記註冊，(2) 事實標準：如有效管理地點、主要業務地點等。當企業於本質上屬多國之居住者，租稅協定通常以有效管理地點為居住地國之認定標準。

#### 2、 固定營業場所原則(Permanent Establishment Rules)

OECD 稅約範本第 5 條、第 7 條定義有關固定營業場所及其可歸屬所

得之認定標準，可分固定 P E、工程 P E 及代理人 P E 三類，原則上均以常規交易原則認定其可歸屬所得，但亦特別考量資本、風險及資產的歸屬性。

### 3、 國外控股公司原則(Controlled Foreign Companies Rules)

國外控股公司原則係將部分或全部利潤歸屬至股東，故允許母公司居住地國，就位於他國之子公司利潤進行課稅；此一反避稅法則運用，通常僅限於子公司位於租稅庇護所，或地理形式上可移動之被動收入。

### 4、 移轉訂價原則(Transfer Pricing Rules)

移轉訂價係指集團內成員互為往來交易時所進行的訂價，這個訂價將影響利潤或損失的認定，可操縱多國籍企業間損益的實現分配，將課稅利潤實現於低稅率國家(或租稅庇護所)，許多集團利用此來進行租稅規劃，故移轉訂價被視為最重要的多國籍企業議題之一，很多租稅管轄機關已立法規範因租稅目的所進行之移轉訂價。本次研討會重點亦以移轉訂價議題為主，故於後續第(三)節將針對相關內容進行簡要述明。

### 5、 其他

許多國家訂定有不同的反避稅條款(anti-avoidance rules)，重新界定因租稅動機所為之交易實質。亦有國家訂定資本弱化條款(thin capitalization rules)，限制公司向股東貸款所支付之利息費用認列標準，通常依其負債權益比判定，但各個國家均有不同方法。

## (三) 移轉訂價方法(Transfer Pricing Methods)

移轉訂價意指關係企業間往來之訂價及其他條件設定，通常屬多國籍企業跨國界交易的議題，有時亦發生於國內間；可適用於廣泛之交易，包含商品、服務、無形資產、財務、租金等，亦發生於任何行業。

移轉訂價可操縱多國籍企業間損益的實現分配，許多集團利用此來進行租稅規劃，將課稅利潤實現於低稅率國家或租稅庇護所，故移轉訂價被

視為最重要的多國籍企業議題之一。

OECD 稅約範本第 9 條第 1 項陳述常規交易原則，“關係企業間，於其商業或財務關係上所訂定之條件，異於雙方為獨立企業所為，致原應歸屬於其中一企業之利潤，因該等條件而未歸屬於該企業者，得計入該企業之利潤，並予以課稅”。相關議題主要內容有 2：常規交易原則及常規交易方法。

所謂常規交易原則乃著重於可比較性，即區分關係企業間之受控交易與非關係企業間之非受控交易，然後將非受控交易之常規交易結果適用於受控交易。可比較性分析之五項主要因素為：產品特性、契約條款、功能分析、經濟情況及商業策略。

常規交易方法乃指移轉訂價案件之課稅所得決定方法，依據 OECD 指導原則包括：（依序適用）

#### 1、傳統交易方法：

##### (1)可比較未受控價格法(Comparable Uncontrolled Price method , CUP)：

指在可比較之環境下，將關係企業間受控交易價格，與非關係企業間可比較未受控交易價格比較，決定最適交易價格。

如能找到適當之可比較未受控交易，此法為最直接及最可靠之方法，但當尋得相類似交易時仍須進行適當調整，此時除考量產品之可比較程度外，亦應考量企業所執行其他影響價格之功能；當受控交易與未受控交易間存有差異但為可調整時，則可適用此法。

##### (2)成本加價法(Cost Plus method , CPLM)：

以關係企業受控交易間，供應商提供商品或服務之成本為比較基礎，計算其直接成本加價率，然後與未受控交易比較；適用於關係企業間買賣半成品、簽訂共用設備協議或長期買賣協議者。其公式為：

※常規交易價格=未受控交易成本×(1+可比較未受控交易成本加價率)

※成本加價率=毛利/未受控交易成本

合理的成本加價率可參考同一供應商從事其他可比較非受控交易之加價率(內部可比較資料)，或參考獨立企業從事可比較交易之加價率(外部可比較資料)。

(3)再售價格法(Resale Price method , RPM)：

此法以來自關係企業進貨，再銷售予非關係企業之交易價格著手，以關係企業間受控交易毛利率與非關係企業間未受控交易毛利率比較，決定最適交易價格，通常應用於銷售商或批發商個體。其公式為：

※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)

※毛利率=毛利/銷貨淨額

上述 3 種傳統交易方法為決定關係企業間往來是否符合常規交易之最直接方式，然而運用時常遭遇實務上困難，例如難以尋得可比較未受控交易資料，或取得資料之品質不足以信賴等，此時可考慮採用以利潤為基礎之交易利潤法進行。

2、交易利潤法(Transactional Profit Method)

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

此法以受測試對象與非受測試對象之營業淨利為比較基準，審查受控交易實現之淨利潤是否屬常規範圍；通常以營業淨利占銷售額、成本、資產之比率來進行比較。只有在運用傳統交易法不可信賴之前提下，才考慮此法，且應以多年之資料進行比較。

(2)利潤分割法(Profit Split Method, PSM)：

此法將關係企業間從事受控交易之全部利潤，分割予關係企業，其分割結果與非關係企業間從事未受控交易相當。當關係企業相互間具高度整合，可能無法以個別交易基礎作評估時，可用此法。

綜合上述 5 種方法，其比較基礎如下：

<u>常規交易方法</u>	<u>比較基礎</u>
可比較未受控價格法	價格
成本加價法	供應商的直接成本加價率
再售價格法	再銷售者毛利率
交易淨利潤法	營業淨利
利潤分割法	利潤分割

各方法在實務運用時，可比較未受控價格法為最可信賴之方法，但可能因缺乏可比較對象而無法使用；再售價格法通常適用於具基準銷售或經銷功能者，但當經銷者擁有高價值無形資產時則不適用；成本加價法則適用於具基準製造、研發或服務功能者，但當製造者擁有高價值無形資產時亦不適用；交易淨利潤法可能適用於具有標準製造、服務或銷售/經銷功能者；利潤分割法可能適用於關係企業雙方均具有不能基準化之顯著貢獻的交易。

成本加價法、再售價格法、交易淨利潤法通常依賴非關係企業間可比較交易為基準，先決定交易一方之常規交易報酬，再將剩餘部分歸屬至另一方；通常被選擇做為判斷基準功能之一方，為可取得充分可信賴比較資訊者，而從事低風險功能且不具高價值資產者，是最可能基準化的。

OECD 原則立場為傳統交易方法應優先擇用，但需按照功能分析考慮各方法之適當性、方法的可靠性、充分可信賴比較資訊的有效性。

## 參、案例研討(I)---CE(C)

本次研討會著重實務案例分析，除前述多國籍企業典型特徵及相關租稅議題原則論述外，主要均以尖端集團(Cutting Edge)為個案研討，研討會分 4 小組、每組 5 至 6 人進行討論，模擬在面對多國籍企業租稅規劃時，查核人員應行考量事項及採取之步驟等，以確保課稅權之行使。

### 一、案例簡介

尖端公司(Cutting Edge Corporation，簡稱 CE(C))係民營企業集團，設立於 A 國家，從事先進和專業電子醫療器材製造和銷售，該等器材主要供醫院用於診斷測試等；CE(C)擁有研究發展、製造之設備及國內銷售部門，並於 B 國家設立子公司 CE(B)，從事配銷功能。以下為摘取 CE(C) 2009 年部分財報資訊(非合併報表)：

#### CE(C)損益科目：

*Profit and loss account, \$m (summary)*

Turnover	95
Cost of goods sold	<u>50</u>
Gross profit	45
R&D expenses	15
Sales and marketing	7
Other general and admin	<u>4</u>
Operating profit	19
Dividends received	<u>4</u>
Pre-tax profit	23
Tax payable	6.9

#### CE(C)資產負債科目：

Inventory	9
Trade debtors	10
Trade creditors	5
Investments in subsidiary	5

CE(B)損益科目：

Turnover	100
Cost of goods sold	75
Gross profit	25
Sales expenses	10
General and administrative expenses	5
Operating profit	10
Tax	3.5

註：CE(B)為專業醫療電子器材批發商。

(一)思考問題：

- 1、可能產生之主要跨國租稅風險(international tax risk)為何?
- 2、A國稅務員對 CE(C)申報資料進行審查，所要求提供之進一步資料?

(二)研討結果：

CE(C)銷售貨物予 CE(B)之移轉訂價為主要租稅風險及審查重點，應進一步要求 CE(C)提供相關如下資料：

- 1、銷售產品之特性、數量，價格訂定方式，包含移轉訂價文件及符合常規交易價格等明細資料；
- 2、CE(C)與 CE(B)各別執行之功能說明；
- 3、CE(C)、CE(B)間符合 A 國移轉訂價原則之其他任何交易說明。

## 二、資料蒐集

(一)CE(C)提供基本資訊如下：

- 1、CE(C)銷售醫療器材予 CE(B) 650 單位，單價 100,000 元，總值 6500 萬元；另銷售予 A 國國內市場 225 單位，單價 133,000 元，總額 3000 萬元。所有 CE 集團製造貨物均掛有 CE 品牌及商標。
- 2、CE(C)未保存任何正式的移轉訂價文件，因價格是由 CE(C)與 CE(B)雙方管理階層協商訂定之合理價格，屬常規交易；另 CE(C)在 A 國之獲利與納稅金額均很高，且 CE(B)利潤明顯低於 CE(C)，顯示並無超額利潤。
- 3、CE(B)在 B 國擁有專業的銷售小組(部分為退休醫生)，銷售 CE(C)所製造之器材予專業醫療機構，同時亦銷售另一小型專業公司 IndyMedical(位於 A

國家)所製造之器材。

- 4、CE(C)與 CE(B)間除了直接銷貨付款外，並無其他支付事項。
- (二)經過研討，A 國稅務員再與 CE(C)財務總監 Peter Timmins 進行訪談，獲得以下資訊：
- 1、CE(C)成立 15 年，專門製造醫生專業診斷電子設備器材，擁有專業研發團隊，研發設計產品在該區域重要國家均申請專利，主要產品為評估病患循環系統之電子監測器，其製造流程被視為此產業中最先進者。
  - 2、近年銷售業績上漲，預估未來仍續看好，其原因除了產品本身之先進專業及可靠性信譽外，亦因該區域醫療保健急速增長(包含醫療觀光團)，市場對這種類型設備需求增加所致。在 B 國家有大型且愈來愈重要的醫療保健部門。
  - 3、CE(B)自 CE(C)購進器材後銷售予第三方消費者(大都為醫院)，銷售市場與 CE(C)各自不同；CE(B)負責運送、安裝器材、及確認功能運作正常，擁有高度行銷技能之銷售團隊，充分瞭解器材的科技效能及醫生的需求，在銷售展示及交貨時均需示範操作技術，並負責與客戶商訂價格及銷售條件等，惟所有的價格折扣均由 CE(B)自行吸收，不能轉嫁予 CE(C)。
  - 4、器材銷售後一年內若發生故障，將由 CE(C)進行替換，一年後故障則比照日常維修，由顧客自行負擔修理費，CE(B)提供器材維修及服務之設備。
  - 5、CE(B)僅保存維修及服務所需之零件存貨，至於醫療器材本身，CE(B)並未保有存貨，均於接到訂單後轉交 CE(C)，通常於數日內即可送貨。
  - 6、CE(B)未從事任何產品研發工作，但會監測市場需求狀況並提供予 CE(C)參考；CE(B)亦會配合客戶需求，要求 CE(C)研發部門進行必要之產品修改。
  - 7、CE(B)另外亦向獨立製造商 IndyMedical 公司購買器材，但不如 CE(C)器材先進，且價格亦較便宜；購進後亦銷售予醫院及醫生，且帶有 IndyMedical 品牌及標識。
  - 8、CE(C)及 IndyMedical 之銷售條件大致相同，但 IndyMedical 提供 2 年之保固期限。

9、CE(B)對 CE(C)及 IndyMedical 之產品均投入大量行銷，主要方式係在會議及展示會場設置展點及提供贊助。

10、CE(C)及 IndyMedical 均分別提供 CE(B)人員技術訓練，對此，CE(C)並未收取任何費用。

11、以下摘錄尖端(CE)集團 2009 年訂價資訊：

(1)CE(C)以平均價格\$100,000，銷售 650 單位予 CE(B)。

(2)CE(B)再以平均價\$132,000 銷售予其他消費者。

(3)CE(C)另以平均價格\$133,000，銷售 225 單位予 A 國家其他消費者。

(4)同一時期，IndyMedical 以平均價格\$80,000，銷售 125 單位予 CE(B)，CE(B)再以平均價\$108,000 銷售予其他消費者。

12、以下為 IndyMedical 公司 2009 年財務資料--損益科目：

Turnover	200
Cost of goods sold	120
Gross profit	80
<i>Mark-up on costs</i>	<i>66.7%</i>
Overheads	65
Operating profit	15
<i>Operating profit rate</i>	<i>7.5%</i>

### 三、常規交易方法適用分析

研討會分 4 小組，就上述資料討論整理後，依 OECD 常規交易方法逐一分析其適用性：

#### (一)可比較未受控價格法 (Comparable Uncontrolled Price)

1、關鍵問題：尋求非關係人交易在同樣條件下銷售此產品之價格，此案例潛在可比較資料有二：

(1)CE(C)另以平均價格\$133,000 銷售予 A 國內其他消費者。

(2)IndyMedical 以平均價格\$80,000 銷售予 CE(B)。

2、這些比較數據的可靠性如何呢？

(1)以銷售市場層級區分，CE(C)銷售予 A 國內之對象為最終消費者，但 CE(B)

則屬批發商。

(2) CE(C)銷售予 CE(B)之器材屬先進產品，與 IndyMedical 銷售產品存有顯著差異性。

3、結論：依此案例，產品本身及所處市場狀況均無足夠可比較性，可比較未受控價格法難以被信賴的採行。

## (二)成本加價法 (Cost-Plus Method) 分析

1、關鍵問題：CE(C)銷售此產品予非關係人，其成本加價率為何？(CE(C)財務資訊未細分銷售予關係人與非關係人之成本加價率)

依獨立製造商 IndyMedical 財務資料顯示，其加價率為直接成本的 66.7%，是否可做為 CE(C)加價率的可比較對象？

2、功能分析：

(1) CE(C)擁有 2 項無形資產：品牌與研發，IndyMedical 是否擁有類似的無形資產或品牌為未知數。

(2)從 IndyMedical 財務資訊未能得知銷售予 CE(B)部分的確實加價率為何。

3、結論：成本加價法重視受控交易參與人所執行之功能，此案例中比較對象之相關資訊不足，顯不適用。

## (三)再售價格法 (Resale Price Method) 分析

1、關鍵問題：CE(B)向獨立供應商購買類似產品再銷售之毛利率為何？

2、資料分析：

(1) CE(B)向 CE(C)進貨再銷售之毛利率為 24%  $[(132-100)/132]$

(2) CE(B)向 IndyMedical 進貨再銷售之毛利率為 26%  $[(108-80)/108]$

3、結論：此法可獲得 CE(B)向獨立製造商購進貨物再銷售之毛利率，屬潛在可比較資料，但仍需再分析其可比較性是否足夠信賴。

## (四)交易淨利潤法 (Transactional Net Margin Method)

1、關鍵問題：CE(C)銷售予獨立經銷商之利潤率為何？CE(B)從獨立供應商進貨再銷售之利潤率為何？

2、資料分析：

(1)CE(B)淨利率 10%(10/100)，但未能分割來自 CE(C)及 IndyMedical 進貨所獲致之個別淨利率，亦即缺乏個別交易資訊(transactional information)。

(2)知道 CE(C)和 IndyMedical 的營業淨利率，但無法區分與 CE(B)交易的個別淨利率資料，同樣缺乏個別交易資訊。

3、結論：無法獲致可比較利潤率，故此法無法適用。

(五)利潤分割法 (Profit Split Method) 分析

1、關鍵問題：比照未受控交易情況，CE(C)與 CE(B)於受控交易中應分配之利潤個別為何？

2、資料分析：

(1)以 CE(B)向獨立製造商購進貨物再銷售之交易為潛在可比較對象，將製造及銷售階段所產生之利潤予以分割，再將此利潤分割法應用於 CE(C)與 CE(B)間之交易，比較其利潤分配是否符合常規原則。

(2)因 CE(C)僅提供公司整體利潤，並無分列與 CE(B)交易之利潤，故同樣面臨個別交易資訊缺乏之問題。

3、結論：無法獲致可比較資訊，故此法無法適用。

(六)綜上初步測試，再售價格法可能為有效之常規交易方法，但仍需進一步進行可比較性分析，以判定此方法及所選擇的比較對象為充分可信賴。

四、可比較性分析

以 CE(B)向 CE(C)及 IndyMedical 之進貨交易，進行產品特性、契約條款、功能(包含使用資產及假設風險)、經濟條件及商業策略等分析：

	Units sourced from CE(C)	Units sourced from IndyMedical	Comparable?
Nature of product			
Type of product	Diagnostic units	Diagnostic units - less advanced	No
Sales price	\$ 132K	\$ 108K	No
Sales volume	650 units	125 units	Unlikley
Market			
Geographical market	Country B	Country B	Yes
Level of market	To Sales/Distributor	To Sales/Distributor	Yes
Functions			
Sales - who performs?	CE (B)	CE (B)	Yes
Price Negotiation - who performs?	CE (B)	CE (B)	Yes
Warehousing?	CE (B)	CE (B)	Yes
Distribution - who performs?	CE (B)	CE (B)	Yes
After sales service - who performs?	CE (B)	CE (B)	Yes
Risks			
Marketing and advertising	CE (B)	CE (B)	Yes
Market risk - who takes the risk of decreases in prices or sales volume?	CE (B)	CE (B)	Yes
R&D - who meets the costs?	Supplier	Supplier	Yes
Inventory risk - who bears?	Supplier	Supplier	Yes
Credit risk - who bears?	CE (B) - likely to be minimal	CE (B) - likely to be minimal	Yes
Warranty risk - who bears?	Supplier	Supplier	Yes
Assets			
Product intangibles - who owns?	Manufacturer	Manufacturer	Yes
Marketing intangibles - such as trademark, brand etc. Who owns?	Manufacturer	Manufacturer	Yes

從上表分析發現，CE(C)及 IndyMedical 之產品本身缺乏可比較性，但 CE(B)向 CE(C)及 IndyMedical 各別執行之進貨交易，卻可提供完整之功能性比較分析資訊，故再售價格法應為充分可信賴之常規交易方法。

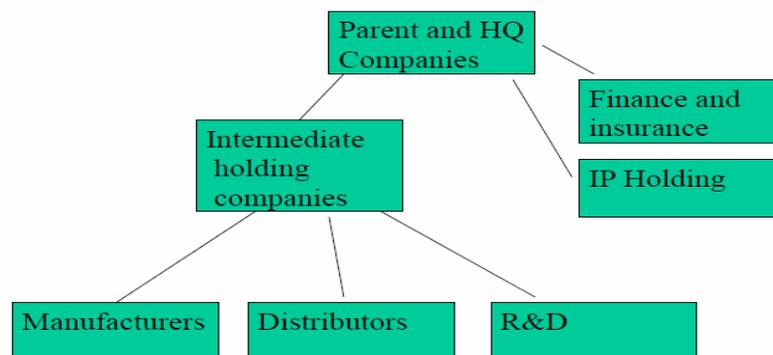
依此案例，CE(B)向 CE(C)進貨再銷售之毛利率為 24% [(132-100)/132]，CE(B)向 IndyMedical 進貨再銷售之毛利率為 26% [(108-80)/108]，若進行價格調整，將使 CE(C)銷售予 CE(B)之價格降低，反而減少 CE(C)之納稅義務，故本例並無常規交易價格調整之必要。

## 肆、案例研討(II)---GM(A)

### 一、案例簡介

接續案例研討( I )，CE(C)於 2011 年 1 月 1 日被 Global Medical Group(簡稱 GM 集團)收購，並重新命名為 Global Medical(A) (簡稱 GM(A))。

同年，GM(A) 購買 GM(A)Finance 公司所發行 8% 特別股 \$100,000,000，另購買 GM(A)Insurance 公司發行普通股\$50,000,000。集團組統圖如下：



### 二、資料蒐集

以下為 GM(A)2011 年部分財務資料：

GM(A)損益科目：

(單位：百萬元)

銷貨收入	136
銷貨成本	65
銷貨毛利	71
研究發展費用	15
一般管理費用	25
廣告行銷費用	10
權利金	12
營業淨利	9
其他收入	8
利息費用	12
稅前淨利	5

GM(A)資產科目：

存貨	10
應收帳款	14
投資	155
應付帳款	20
已發行股本	50
銀行貸款	150

附註：Global Medical(Holdings) 於 2011/1/1 收購 CE(C)所有已發行股份，並將其改名為 GM(A)

GM(A)2011/12/31 部分所得稅計算表

稅前淨利	\$5,000,000
減：免稅股利收入	<u>\$(8,000,000)</u>
課稅所得	<u>\$(3,000,000)</u>

檢視上述財務資訊，A 國稅務員要求 GM(A)提供部分詳細資料及進行訪談會議。

(一) GM(A)回函及移轉訂價報告摘錄：

- 1、GM 集團從事醫療設備之研發、製造及銷售業務，總部設於南非首都 Pretoria，近年來擴展業務至歐洲及北美洲市場，並訂定 5 年成長計畫來進軍東南亞市場；GM 集團自 2011 年 1 月 1 日起併購 CE(C)，[由 GM Holdings（設於盧森堡）收購 CE(C)全部普通股]，乃集團全球發展策略的重要布局，以此做為東南亞市場平台，期望結合 GM 集團原有產品及 GM(A)提供的支援與經驗，在未來 3 年內，使 GM(A)的銷售成長約 50%。
- 2、GM(A)於 2011 年 1 月 1 日向銀行貸款 150,000,000 元，利率 8%，到期日 2016 年 2 月 28 日；資金用於購買 GM Finance 公司(設立於 Genovia，虛構國家)特別股 10,000,000 元及 GM Insurance 公司(設立於 Cayman Islands)普通股 50,000,000 元，兩公司皆屬 GM 集團公司。
- 3、GM(A)公司一般管理費用如下：

薪資費用	10,000,000
設施費用	2,500,000

法律費用	3,000,000
服務費用	5,000,000
其他費用(包含保險費)	4,000,000

4、服務費用 5,000,000 元係支付 GM 總部所提供高價值之綜合性服務和支援；根據集團之全球政策，此等服務由總部提供予全球子公司，並依相同之計價方式收費；另外，GM(A)亦代理集團內 GM IP Holding 公司從事研究發展工作，並收取服務費用；有關 GM(A) 支付及收取之服務費，於所附移轉訂價報告中說明均屬常規交易訂價範疇(參附件 2)。

5、2011 投入之廣告及行銷費用 10,000,000 元，用以更新產品品牌及重新行銷公司產品。

6、根據協議，GM IP Holding 公司提供高價值無形資產予 GM(A) 使用，允許 GM(A) 在東南亞地區獨家使用 GM 名稱、商標、取得技術財產（包含產品設計和生產過程）、全天候技術支援和技術訓練，GM(A) 需支付權利金予 GM IP 公司，給付皆符合集團政策，並與集團其他從事製造業成員之付款一致。

(二) 與 GM(A) 公司財務經理 Peter Timmins 訪談紀錄摘要：

1、本訪談特別針對集團的智慧財產權規畫進行瞭解，由 GM(A) 就事實進一步陳述，A 國稅務員對規畫之可接受度並無定見。

2、財務經理指出，收購後，GM(A) 持續生產相同產品，僅有少量之修改及更新；這次收購對 GM(A) 在 A 國家和該區的營運提供了非常正面的影響，GM 集團所提供的財務、技術和行銷支援，使 GM(A) 業務及就業均有成長，產品很快將在該集團內全面製造及銷售，大部分銷售仍係透過經銷商 GM(B)，但銷售予該區域外其他集團經銷商之比例正增加中。最大的改變是 GM(B) 的銷售量變化，GM(B) 現在同時銷售 GM(A) 及集團其他產品。

3、所有集團內之智慧財產權均採集中管理政策，登記於 GM IP Holding 公司名下，並以其名義進行交易。基於此，CE(C) 公司被收購後，原有商標即

移轉予 GM IP Holding 公司，但後者並未支付任何費用給 CE(C)，因為 GM 集團並不打算使用 CE(C)公司商標，且收購後所有產品均冠以 GM 品牌，故 CE(C)公司商標已無任何價值，其移轉僅為完整之內部管理及確保沒有競爭對手使用或模仿。自收購後，所有在 A 國及該區之產品銷售均冠以 GM 品牌，故 GM(A)需按全部銷售額 10%給付權利金予 GM IP 公司。

- 4、有關營業用無形資產方面，CE(C)既有者，如專利權，並未移轉予 GM IP Holding 公司，原因係預期該等無形資產壽命不長且移轉困難。至於未來取得之無形資產則將登記予 GM IP Holding 公司名下，由其擁有所有權；GM IP Holding 公司資助所有集團內之研究發展活動，並按研發成本加價 5%予以補償，故 GM(A)並未承擔任何研發之風險。至於 5%是否為適當之加價，在所附移轉訂價報告中有充分說明，且能提供進一步補充資料。
- 5、GM(A)進一步說明，GM IP Holding 公司設立於 Genovia，乃集團最佳中心地點，且屬正常稅率國家，雖然享有部分租稅協定及分期付款等之優勢，但其設立點純為商業考量，公司內部擁有高素質工作人員，從事真實適當的智慧財產權管理工作（並非僅“掛牌”）；若有需要，可進一步說明所有 GM IP Holding 公司交易均符常規交易。
- 6、當詢及支付 GM 總部之服務費用時，GM(A)表示其付款係根據集團長期以來之政策，與其他子公司之計價方式均相同。
- 7、財務經理又指出，GM(A)之移轉訂價報告說明了內部研發費用及外部服務費用之計算標準，及權利金之約定等；當被問及 TP 報告未說明 GM(A)銷售貨物予國外經銷商之訂價，財務經理解釋，2011 年絕大多數之銷售仍由 GM(A)在 B 國的經銷商 GM(B)進行，相關價格約定等銷售條件自 2009 年起均未改變，而該價格在 2009 年時已被認定符合常規交易。
- 8、有關以 100,000,000 元購買 GM Finance 公司（設立於 Genovia）特別股，50,000,000 元購買 GM Insurance 公司（設立於 Cayman Islands）普通股，財務經理說明：GM Finance 公司是集團的財務公司，GM Insurance 公

司是集團的自保公司，滙注股權到該公司可提供其必要的儲備金，以確保對集團成員公司的保險政策能夠履行，而相關儲備金被儲存在非關係人銀行。

### 三、訪談內部人員

檢視相關資訊後，A 國稅務員認為進一步洽詢公司非財務人員將有助於瞭解真實情況，故針對 2 位 GM(A) 內部工作人員進行訪談，以下為相關訪談摘要：

#### (一) 訪談 GM(A) 製造廠之業務經理 Mr. Adams：

- 1、先前即服務於 CE(C) 達 12 年之久，對電子診斷設備之設計及製造具有豐富經驗，併購後被指派為業務經理，監督 GM(A) 之研發、製造等過程，他表示研發及製造具有高度關連性，故其對兩者的整體性瞭解至為重要；研發的重點著重在現有模型之提昇，而相關製造過程亦需同時改進；另有部分研發著重在使製造技術更具效率。
- 2、當被詢及併購後相關營運之改變，他回答就製造及研發而言，改變甚少；併購後的前 2 年期間，GM(A) 仍製造與先前相同產品，但因透過 GM 的經銷網絡，有較大規模生產以因應較大市場，但至目前為止，產量仍僅增加 30%；設計和規格化仍持續演化中，今(2014)年的模型更吸附了 GM 集團在 A 國家及其他地區所累積之很多新創意。
- 3、有關 GM(A) 與 GM 集團之具體往來，他指出集團內其他製造商對 GM(A) 之製造流程頗感興趣，其他公司人員會前來參訪，GM(A) 亦會前往其他區域工廠協助設計現代化製造流程；另外 GM(A) 亦提報許多研發專案的書面資料予 GM 集團審查。
- 4、有關研發專案更詳細的資料，他指出專案的核准及資金，係由 GM IP Holdings 公司提供，GM IP Holdings 公司同時檢視現有研發專案，每季評估及決定該繼續或停止既有專案，這使得他需準備許多的書面資料，

包含新專案的核准，現有專案的每季進度及主要成本增加報告等。

5、至於專案核准及授權之具體決策過程，他指出係由每季在 Genovia 召開之董事會決定，但實務上因多數決定不能等到董事會召開，例如某特定客戶正尋求特製化修改的設備，則研發部門需儘快研究及測試該等修改，若需等待一個月時間，很可能會流失該客戶，故實際上是由他向 GM IP Holdings 公司的董事 Vic Chestnut 先行報告[Vic 亦為 GM(A)的常務董事]，Vic 被授權在非董事會召開期間可做成臨時決定，因為辦公室就在隔壁辦公區，故相當便利；Vic Chestnut 每年 4 次飛至 Genovia 參加董事會，此時將正式批准所有臨時研發專案，而有關這些研發提案，均紀錄於 Mr. Adams 向 GM IP Holdings 公司的每季報告裡。

6、除了上述交易外，Mr. Adams 表示 GM(A)與 GM IP Holdings 公司沒有其他任何交易，另表示不確定是否有任何人確實在 Genovia 工作。

7、Mr. Adam 被要求進一步詳細說明如何編製報告，他說，他就每一現有研發專案及新提案撰寫摘要報告，每一個提案均視同一個商業案例，內容包含了已投入成本、預期未來成本、預期商業利益和該提案是否開始、繼續或停止的建議等。經要求提供最後兩份報告影本，顯示目前有 5 項計畫正在執行，2 項則在研議中。報告指出，大部分研發專案在董事會批准前已開始進行，都是經由授權給 Vic Chestnut 來進行，而在實務中，董事會總是會批准 Mr. Adam 的建議案。我們要求看 Mr. Adam 和 Vic Chestnut 間，有關研發專案核准的內部信件。

(二) 訪談 GM(A)之總經理 Jeff Bryrd：

1、Jeff Bryrd 加入 GM(A)已有 10 年，負責後台工作，直接向董事會報告，其職責包含人力資源、行政管理系統(包含資訊科技)、健康、安全和法規遵從等。A 國稅務員請他提供從 GM 總部所獲得的服務內容及相關費用；他說，雖然 GM 總部之服務費用相當高，但每一分錢均花得很值得；GM 集團的併購帶給 CE 企業非常大的利益，使他們能進入新的市場，GM

集團的全球發展策略意味著他們能夠在世界大部分地區銷售產品；反過來而言，若無 GM 集團的併購，CE 將面臨來自 GM 集團本身及其他同行公司的競爭，努力掙扎以求生存；此次併購確保了 A 國製造廠的長期生存能力，另外很明顯的，GM 集團非常看重在 A 國從事的研發工作，事實上，A 國當地的研發設施將成為 GM 集團的新“卓越中心”，用來開發新產品和測試製造流程及品質控管，這也將為 A 國帶來新的就業機會和非常先進的技術。

- 2、再詢及總部所提供服務的確切內容，Jeff 指出在 TP 報告已做說明，服務費用之計算與 GM 集團的政策、及其他集團成員間是完全一致的，且其他稅捐機關一向樂於接受此政策。
- 3、但 A 國稅務員仍想更確實瞭解服務內容及其範疇，總經理 Jeff 提出說明如下：

(1)法律服務：

服務內容主要是提供法律合同意見，根據 GM 集團指示，所有與承包商，供應商和客戶的新協定，必須以電子郵件發送總部，由其審查和批准，這也適用於非標準僱傭合約。有關併購前處理此類法律合同方式，Jeff 說，如同現在做法，他們先起草合同初稿，當有必要時則委由當地事務所律師檢查，但現在已不再委由本地律師檢查此類合同。當問及有無委託當地律師從事其他法律工作，Jeff 說在人力資源問題上（如解僱），本地律師的就業法律知識是非常有用的。

(2)資訊科技服務：

集團內各地區公司均可獲准進入 GM 集團內部網路，包括電子郵件、資料庫及供應鏈管理系統；在併購前，公司有 3 位專業資訊工程(IT)技師，也與非關係企業之 IT 系統供應商簽有供應及維修合同；併購後 3 位 IT 技師的薪資由 GM 總部給付，他們並直接向總部報告；公司不再需要聘

請外部 IT 承包商，GM(A)工作人員對總部提供之 24 小時熱線電話使用已非常習慣。

(3)人力資源：

GM(A)採用 GM 集團的人力資源政策，透過線上指導所有僱用、解僱、績效管理和其他政策執行，如平等待遇和反霸凌。當問及究竟是誰負責當地人力資源業務，總經理回答係由當地一個人力資源小部門負責，這從併購以來未曾改變；事實上為執行 GM 集團堅持的新績效管理系統，此部門從併購後已承擔更多的工作。

(4) “策略與管理” 服務：

總經理說明此為加入 GM 集團最有價值之處；但 A 國稅務員注意到，此項收費包含支付總部董事的成本，乃要求提供他們直接參與本地業務的證據，但 Jeff 回答說很難想到具體的例子，接著他繼續指出，他和其他高級官員參加了集團內部培訓課程，參與總部董事出席之會議，會議中董事就管理技巧和動機等議題提供絕佳建議。A 國稅務員問是否有任何的總部董事訪問了 A 國，Jeff 回答收購之初似乎有幾次訪問，但並非持續至今。他想不出有任何總部的高級管理階層有參與 GM(A)的日常業務。他說明總部係制訂策略後交由地區管理者去執行，其重點為，總部高級管理人員透過併購及組織成長，努力幫助集團擴展以進入新市場，這對提昇 GM(A)產品的潛在市場，是非常有價值的。

(5)最後，A 國稅務員注意到 GM(A)支付予 GM 集團內公司--GM Insurance 公司(設於 Cayman Inlands)的保險費。總經理說，隨著醫療市場越來越多的訴訟，諸如機器故障或設計錯誤所引起的病患受傷或誤診等，保證此類應負義務能得到足夠的保險理賠是很重要的；他說，加入 GM 集團的另一優點是他們從集團的保險子公司獲得”全面綜合涵蓋“的保險，其費率依商業利率。稅務員要求看所有的證明文件，總經理保證，他將能夠提出證據，證明支付予 GM Insurance 公司保險費，不超過在同樣保險範

圍下應支付予非關係第三人的金額。

#### 四、檢視問題

綜合上述資料及訪談結果，研討會各小組扮演 A 國稅務員，進一步檢視資訊內容，分析集團各項安排之可能動機及目的，並準備租稅協談之前置作業：

(一) 為何設立 GM IP Holdings 子公司於 Genovia？

分析：

- 1、享受租稅待遇的好處，如無形資產的攤銷。
- 2、享受租稅協定的好處，此例支付給 GM IP Holdings 公司的利息及權利金並無（或較低）扣繳稅款。

(二) GM IP Holdings 公司董事會成員非居住於 Genovia，但每次均聚集於 Genovia 開會，原因為何？

分析：避免 GM IP Holdings 公司被其他地區視為居住者公司而進行課稅。

(三) 研究發展的相關商業風險，伴隨其費用均由 GM IP Holdings 公司承擔，原因為何？

分析：將 A 國家的利潤移轉至較低稅負管轄區，企圖使 GM(A) 的研發功能為低風險，進而成為可基準化(BENCHMARKABLE)。

(四) 智慧財產權所有權均歸屬至 GM IP Holdings 公司，相關發展費用及財務風險亦均由其承擔。

分析：將智慧財產權所賺得的所得，或其本身價值的增加，實現於稅負較低管轄區(Genovia)。

(五) GM IP Holdings 公司僅擁有併購後新創智慧財產權所有權(例如專利權)，CE(C)既有 IP 並未移轉。

分析：避免 GM(A) 因處置智慧財產權致增加租稅債務(不管是資本或所得)。

(六) GM(A) 為何向銀行舉借新債務？

分析：GM(A) 因舉債所支付利息可減少其課稅所得。

(七) GM(A)以購買特別股方式投資 GM Finance 公司。

分析：GM Finance 公司分配利潤時或可視為支付利息而得以減稅，而 GM(A) 收到所配利潤可視為股利，可能屬免稅所得，此為混合工具運用。

(八) GM(A) 向非關係人銀行舉債以購買設於租稅天堂的 GM 子公司股份，該子公司再將資金存於非關係人銀行。

分析：GM(A) 可因支付利息而減少租稅負擔，但收到股利分配前並無租稅增加，且該股利亦可能屬免稅所得。另設於租稅天堂的 GM 子公司收到銀行支付利息，可能屬免稅或適用低稅率所得。

(九) GM 集團於低稅負地區(Cayman Island)設立保險子公司，提供保險服務予其他集團成員。

分析：GM 集團其他成員可能位於正常稅率國家，可藉支付保險費方式，將所得移轉至低稅負地區，例如 GM(A) 即位於高稅率的 A 國家，可藉保險費用減少課稅所得。

(十)除上述議題外，A 國稅務員仍需初步判定：

- 1、哪些議題準備向 GM(A)挑戰的?對 GM(A)2011 年課稅所得希望能達到哪些調整?
- 2、哪些租稅手段是可運用的?可提出哪些論點來支持?
- 3、稅務員所擁有的優勢與弱勢有哪些?
- 4、預期 GM(A)對相關議題將如何回應?而對 GM(A)的回應又該如何處理?

## 五、租稅協談

研討會最後階段為模擬租稅協談，由各小組選出代表共計 4 人，扮演 A 國家稅務員，與 OECD 指導員扮演的 GM(A)稅務團隊，包含財務經理、法律顧問等，進行模擬租稅協談。協談過程中首先由 GM(A)稅務團隊進行簡要陳述，然後 A 國稅務員就上述分析 GM(A)可能之租稅安排及動機等，一一提出質詢，再聽取 GM(A)稅務團隊說明，協談採開放辯論方式進行，雙方均提

出意圖解決方案，特別是可運用的方法等，以及下一個可能採取的步驟。但如同移轉訂價非精密科學，此模擬租稅協談並無設定標準答案及單一結果，研討會重點為協談前準備工作，以及協談時技巧、專業知識與取得資訊之靈活運用。

## 伍、結論與建議

### 一、結論

經過上述案例研討，我們得出幾個實務運用層面時常面臨之問題：

#### (一) 資訊取得

為執行適當的查核，資訊的取得至為重要，稅務員首先需評估稅務機關有何等權力去獲取相關信息、主要的資訊管道為何及本身於查核工作所擁有的資訊蒐集實務經驗。

##### 1、稅務機關的資訊力量(Information Powers):

包含納稅人是否依法必須保存同期資料？納稅人於納稅申報所需提供的資料為何？稅務員於查核進行時可要求納稅人提供何種資料以供審核？資訊力量還包含是否能取得納稅人的內部會議紀錄、往來書信及 e-mail 文件，稅務員能否參訪營業場所及訪談內部員工，能否取得由非關係人保有之資訊等？

##### 2、資訊管道:

包含納稅人保有之資訊與文件，如法律合約、書信及 e-mail 文件；訪談內部員工；非關係人資訊，如銀行；公開資訊，如貿易雜誌、公司網站及網路；其他政府單位資訊；租稅協定下的資訊交換等。

##### 3、資訊要求的平衡:

稅務員為適當執行查核所需的資訊要求，與納稅人配合蒐集、維護及提供資訊的成本，兩者須取得平衡。

##### 4、資訊要求的重點:

避免要求提供無關、無用或納稅人無法處理之資訊，稅務員應瞭解其

測試內容為何，著重在用以測試的基準點及所需資訊。例如在案例研討(II)，當稅務員想測試 GM IP Holdings 是否爲了租稅目的而設籍於 A 國，首先需確定其判斷準則為何？及需要何種資訊以進行相關測試。

#### 5、實務經驗分享：

稅務員所擁有的資訊蒐集實務經驗，例如進行資訊收集時所面對的困難、要求納稅人提供查核所需資訊時所能採取之步驟等，均爲重要的實務參考。

#### (二)自動誠實申報機制(逃稅、避稅或節稅)

逃稅乃非法行爲，且可能是一種犯罪；避稅則可能被課以罰鍰，是利用租稅漏洞或國內、外不相稱情況來進行，通常爲人爲安排所進行之租稅目的交易，不符立法精神；節稅則爲合乎立法精神的合法租稅安排。隨著眾多跨國企業集團產生，避稅已然成爲稅務機關普遍最關心的議題，此時自動誠實申報機制至爲重要。

營造自動誠實申報環境，使納稅人能夠自願依循法律相關規定，是達到總體目標的最有效方法；此環境包含納稅人能夠對本身權利與義務完全瞭解，且其義務必需明確、對等及一致，而稅務機關執法需公正一貫，盡可能實現一個友善易遵循的自動誠實申報環境。另外，納稅人需要誠實申報的誘因，例如：可降低被調查的成本、可避免查核人員的特別注意、避免因避稅行爲而影響聲譽及可能受罰等，納稅人亦可避免不確定的租稅結果。

#### (三)風險評估

此處風險係指因特定議題或特定納稅人行爲所致稅收損失。進行風險評估，可使稅務機關直接將其有限資源運用於最有可能發生租稅逃漏的議題，同時也可減少納稅人應付瑣碎調查的成本。

風險評估標準包含：總量風險、行爲風險、交易風險及財務執行風險等。

總量風險乃指可能損失之稅收金額。

行為風險係指納稅人行爲是否隱含低報所得之高風險；檢測時應評估：納稅人記帳和保留文件之標準，公司稅務部門之組織及能力，有無聘僱市場知名之積極租稅規劃專家，及納稅人對其稅務問題是否相當強勢。

交易風險乃交易本身特色是否具逃漏稅之高風險；例如交易之他方是否設於低稅負或租稅庇護所地區、交易本身是否確具商業意義、有無任何造假或循環交易、有無運用相互往來安排、交易有無牽涉無形資產，如無形資產所有權移轉或新許可協議、有無業務重組致改變交易雙方的商業關係、納稅人是否擁有高價值無形資產或承擔重要商業風險但未反映於其所得、納稅人是否擁有關鍵員工或執行重要獲利功能，但未反映於其所得；

財務執行風險考量因素包含：納稅人是否一再發生虧損、業績與知名同業是否相當、與跨國集團內其他公司如何比較、財務執行有無任何變動？

#### (四)調查重點

選擇正確的案件及鎖定重要的議題，避免案件陷入膠著情況，規劃調查及設定議程等調查管理。稅務員必需清楚知道查核案件所需測試的內容為何，相關的法律依據，及檢視有無違反規定時所需之資訊。

上述膠著情況可能原因有：索取過多資訊或缺乏重點、承辦稅務員調換、選案錯誤、稅務員缺乏執行有效及效率調查所需之查核技巧及經驗、缺乏一致性處理方式、當有正當理由或協議達成時仍進行案件調查、稅務員採取與國際公認常規交易原則不符之方法及貪污問題。

調查管理需考量進行調查之時間表(儘可能取得納稅人同意)和計畫，充分利用所有資訊和力量以求案件進展，並成立調查小組--分配任務及定期開會，小組成員可包含各領域專業人才，如彙集納稅人與產業界之經驗、技術和調查技巧等，允許小組進行更有效率的工作，發展小組成員的專業識能，提供成員經驗傳承，並在小組成員間推動最佳工作方法，以及防止不公平或貪污等預防措施。

最後記得，是由稅務員來設定調查議程，而非納稅人；稅務員要掌控討論的議題、查核的步調、提供的資訊及決定訪談對象等。

## 二、建議

隨著全球化與國際化之腳步，企業在擴大經營規模之同時，通常會將經營觸角延伸至世界各國，建立跨國企業，以充分利用各國特有之經濟特色，創造企業最大利潤。依此，一般跨國企業經營，具規模龐大、特殊產業特性、跨國交易、廣設分支機構及子公司、複雜之財務與租稅規劃安排等特性，影響著國家主要財政收入，並增加財政收入的風險，故多國籍企業之租稅查核乃值得關注及加強之議題，以期維護租稅公平及保障稅收。

為因應企業全球化趨勢，財稅單位除了規劃完善租稅制度、強化租稅教育及政策宣導等納稅服務外，應培養具國際領域專業之人力資源，增加具專業知識、了解產業背景之資深查核人員，以落實多國籍企業租稅查核，並加強國際合作交流、跨國經驗分享、跨國資訊交換以利取得完整資料，強化查核，增進納稅義務人守法意願。

為使財稅同仁能掌握多國籍企業租稅查核相關議題與趨勢，擬將本報告提供予財政部業務相關同仁及各地區國稅局同仁參考，以為實務查核時之運用。