

出國報告(出國類別：國際會議)

參加亞洲稅務行政及研究組織第14屆 工作階層會議報告

服務機關：財政部賦稅署
財政部臺灣省中區國稅局

姓名職稱：稽核 林燕瑜
股長 林則宇

派赴國家：菲律賓

出國期間：101年9月2日至9月6日

報告日期：101年11月30日

摘要

亞洲稅務行政及研究組織（以下簡稱 SGATAR）成立於 1970 年，係亞太地區賦稅官員所組成之國際性賦稅研究組織，目前共有 16 個會員國，包括澳洲、中國大陸、香港特別行政區、印尼、日本、韓國、澳門特別行政區、馬來西亞、蒙古人民共和國、紐西蘭、巴布亞紐幾內亞、菲律賓、新加坡、泰國、越南及我國，我國係於 1996 年加入成爲會員。SGATAR 自 1999 年起每年召開工作階層會議，第 14 屆工作階層會議於 2012 年 9 月 3 日至 5 日由菲律賓主辦，討論移轉訂價相關議題。

本次會議除由各會員簡報其移轉訂價法制進展及實施概況外，並由日本、馬來西亞、紐西蘭及新加坡等代表針對各該國有關移轉訂價、理論及實務等議題分享實務經驗，並由 OECD 代表報告「有關 OECD 移轉訂價指導原則第 6 章無形資產之修訂」、「使用國外可比較對象，並就經濟上差異(市場地理)作可比較性之調整」及 IBFD 代表報告「移轉訂價及分配利潤與常設機構」。藉由此次會議各會員體之經驗分享及交流，可供我國實施移轉訂價法規修訂作業及查核或防杜藉由國際間不合營業常規交易型態逃漏租稅實務之參考，可加強瞭解各會員體移轉訂價及防杜逃漏稅查核實務及趨勢，作爲施政之參考。

參加亞洲稅務行政及研究組織第 14 屆工作階層會議報告

目 錄

壹、緣起及目的	1
貳、與會人員及會議經過	2
叁、會議研討內容－各會員體移轉訂價最新發展	3
一、中國大陸	3
二、印尼	8
三、日本	13
四、韓國	14
五、馬來西亞	17
六、紐西蘭	22
七、菲律賓	23
八、新加坡	24
九、中華民國	27
十、泰國	30
十一、越南	34
肆、會議研討內容－專題討論	36
一、OECD：「有關 OECD 移轉訂價指導原則第 6 章無形資產之修訂」及「使用 國外可比較對象，並就經濟上差異(市場地理)作可比較性之調整」 .36	
二、日本：「於移轉訂價中，對維護與改進稅務遵從，所作之努力」	44
三、日本：「移轉訂價實務－黑天鵝事件」	46
四、馬來西亞：「近期有關移轉訂價之相關案例研討」	48
五、IBFD：「移轉訂價及分配利潤與常設機構」	51
六、紐西蘭：「移轉訂價遵從策略-過去經驗與未來方向」	54
七、新加坡：「交易淨利潤法(transactional net margin method：TNMM)之討 論與其應用」	58
伍、會議心得與建議	61

參加亞洲稅務行政及研究組織第 14 屆工作階層會議報告

壹、緣起及目的

亞洲稅務行政及研究組織（Study Group on Asian Tax Administration and Research，簡稱 SGATAR）由菲律賓於 1970 年所發起，係亞太地區賦稅官員所組成之國際性賦稅研究組織，其創設目的是藉由各會員體於每年所召開之會議期間，提供相互交換經驗及觀念之平台，並就特定之稅務問題深入研討，增進會員國間稅務行政制度之改善，追求亞太地區之租稅整合，以建立有助於貿易投資之租稅環境。該組織目前計有 16 個會員國及地區，包括澳洲、中國大陸、香港特別行政區、印尼、日本、韓國、澳門特別行政區、馬來西亞、蒙古人民共和國、紐西蘭、巴布亞紐幾內亞、菲律賓、新加坡、泰國、越南及我國。我國於 1996 年加入成為會員。本次第 14 屆工作階層會議訂於 2012 年 9 月 3 日至 5 日假菲律賓馬尼拉舉辦，以移轉訂價及預先訂價協議為討論主軸。今年澳洲、香港特別行政區、澳門特別行政區、蒙古人民共和國及巴布亞紐幾內亞未出席本屆工作階層會議。

亞洲稅務行政及研究組織第 1 屆年會於菲律賓馬尼拉舉行，之後由各會員每年輪流主辦，最近一次係由泰國於 2012 年 11 月間舉辦第 42 屆年會，該組織另自 1999 年起每年召開工作階層會議（Working Level Meeting）。又為加強各會員體賦稅官員之訓練養成，SGATAR 於 2002 年起由馬來西亞、中國大陸及新加坡分別主辦第 1~3 屆訓練機構首長會議（Meeting of Heads of SGATAR Training Institutes），基於效率考量，該會議自第 4 屆起將每隔 2~3 年與年會一併辦理，第 6 屆訓練機構首長會議係由泰國併同 2012 年第 42 屆年會辦理。

1992 年於泰國召開之第 22 屆年會及 1995 年於新加坡召開之第 25 屆年會，我國即受邀以觀察員身分與會，1996 年我國與中國大陸同時正式加入該組織成為會員，自第 26 屆年會起，我國每年均以正式會員身分參加年會。本次會議係該組織第 14 屆工作階層會議，會中除由各會員體代表簡報該國及地區移轉訂價

相關法令最新發展及實施概況外，並由日本、馬來西亞、紐西蘭及新加坡等代表針對各該國有關移轉訂價、理論及實務等議題分享實務經驗，並由 OECD 代表報告「有關 OECD 移轉訂價指導原則第 6 章無形資產之修訂」、「使用國外可比較對象，並就經濟上差異(市場地理)作可比較性之調整」及 IBFD 代表報告「移轉訂價及分配利潤與常設機構」。藉由此次會議各會員體之經驗分享及交流，可供我國實施移轉訂價法規修訂作業及查核或防杜藉由國際間不合營業常規交易型態逃漏租稅實務之參考。

貳、與會人員及會議經過

本次參加 SGATAR 第 14 屆工作階層會議，計有來自 11 個會員體代表，共 21 位代表參加。主辦國妥善規劃通關禮遇及接送機，協助各代表順利抵達開會指定下榻飯店。我國今年由財政部賦稅署第一組稽核林燕瑜及財政部臺灣省中區國稅局股長林則宇代表我國參與本屆工作階層會議，於會前 9 月 2 日抵達主辦單位安排下榻之香格里拉飯店(Edsa Shangri-La)，該飯店位於馬尼拉市區，距離馬尼拉機場約 45 分鐘車程。

本次會議主辦國於 9 月 3 日上午 9 時至 9 時 45 分進行開幕式及團體合照，當日晚間假香格里拉飯店舉行歡迎餐會，其後會議議程包括(一)各會員體代表簡介其移轉訂價發展近況、(二)4 會員體及 OECD 代表發表專題報告；日本代表報告「於移轉訂價中，對維護與改進稅務遵從，所作之努力」及「移轉訂價實務—黑天鵝事件」、馬來西亞代表報告「近期有關移轉訂價之相關案例研討」、紐西蘭代表報告「移轉訂價遵從策略-過去經驗與未來方向」、新加坡代表報告「交易淨利潤法(TNMM)之討論與其應用」，並由 OECD 代表報告「有關 OECD 移轉訂價指導原則第 6 章無形資產之修訂」、「使用國外可比較對象，並就經濟上差異(市場地理)作可比較性之調整」及 IBFD 代表報告「移轉訂價及分配利潤與常設機構」。全程以英文方式進行，不另備其他語言同步翻譯。

叁、會議研討內容－各會員體移轉訂價最新發展

本屆工作階層會議議程首先於 9 月 3 日由各會員體代表就該國家/地區移轉訂價制度發展近況，約作 15 分鐘之簡報。以下依各國簡報之順序摘述內容如下：

一、中國大陸

(一)立法背景與最近發展

1、移轉訂價環境之里程碑

(1)1992 年：國家稅務總局 1992 國稅發第 237 號及 242 號(首次有關移轉訂價之規定)。

(2)1998 年：國家稅務總局 1998 國稅發第 59 號。

(3)2004 年：國家稅務總局 2004 國稅發第 143 號。

(4)2007 年 3 月：新企業所得稅法。

(5)2007 年 12 月：新企業所得稅法實施條例。

(5)2008 年 12 月：國家稅務總局 2008 國稅發第 114 號，關聯企業關聯關係認定表。

(6)2009 年 1 月：國家稅務總局 2009 國稅發第 2 號。特別納稅調整實施辦法(試行)，要求提供其關聯交易之同期資料。

(7)2009 年 3 月 31 日：截止日期-RPT 形式

(8)2009 年 12 月 31 日：截止日期為 2008 年文檔之編制

(二)法律架構

1、法律：「企業所得稅法」及「稅收徵收管理法」。

2、條例：「企業所得稅實施條例」及「稅收徵收管理法實施細則」。

3、裁判：法律及條例之相關細則與函示。

(三)國家稅務總局 2008 國稅發第 114 號：

1、關係企業之形式。

2、關係企業交易之總結形式。

- 3、採購和銷售活動形式。
- 4、服務活動形式。
- 5、無形資產形式。
- 6、固定資產形式。
- 7、融資活動形式。
- 8、對外投資形式。
- 9、對外支付形式。

(四)國家稅務總局 2009 國稅發第 2 號：特別納稅調整實施辦法(試行)：完整含括 TP、APA、CSA、CFC、thin-cap 及 GAAR。

(五)近期立法之發展：移轉訂價辦法後發布及其相關影響

- 1、國家稅務總局 2009 年國稅函第 37 號：

(受控外國公司 CFC 白名單)爲了簡化判定由大陸居民企業，或者由大陸居民企業和居民個人控制之外國企業實際稅負，規定如下：
大陸居民企業或居民個人能夠提供資料證明其控制的外國企業設立在美國、英國、法國、德國、日本、義大利、加拿大、澳大利亞、印度、南非、紐西蘭和挪威者，可免於將該外國企業不作分配或者減少分配之利潤視同股息分配額，計入大陸居民企業之當期所得。

- 2、國家稅務總局 2009 國稅函 72 號：

RPT 申報指引|CTAIS2.0(大陸國稅收徵管信息系統)及CTAIS1.1這兩個系統之操作手冊和指南。

- 3、國家稅務總局 2009 國稅函第 134 號：

將企業關聯申報作爲企業所得年度彙算清繳工作之組成部分，統一安排和部署、統一開展內部培訓、統一對外宣傳和輔導，加強所得稅管理部門和國際稅務管理部門之協調配合，做好彙算清繳結束後關聯申報之審核和評估工作。

- 4、2009 年國稅函第 188 號：嚴格執行後續管理

(1)5年期間：2008年1月1日以後結案之移轉訂價調整案件，稅務機關應自企業被調整之最後年度之下一年度起，5年內實施追蹤管理。

(2)於追蹤管理期間內，涉及2008年度之移轉訂價調整，企業應於2009年12月31日前，向稅務機關提供年度同期資料；涉及2009年及以後年度之移轉訂價調整，企業應在跟蹤年度之次年6月20日前向稅務機關提供年度同期資料。

5、國家稅務總局 2009 國稅發第 363 號：

(1)跨國企業在大陸境內所設立功能及風險有限子公司，不應出現虧損。

(2)2009年國稅函第363號之要求

A、跨國企業在中國境內設立之承擔單一生產（來料加工或進料加工）、分銷或合約研發等有限功能和風險之企業，不應承擔金融危機之市場和決策等風險，按照功能風險與利潤相配比之移轉訂價原則，應保持合理的利潤水平。

B、上述承擔有限功能和風險的企業如出現虧損，無論是否達到準備同期資料標準，均應在虧損發生年度準備同期資料及其他相關資料，並於次年6月20日前報送主管稅務機關。

C、各地稅務機關要加強對跨境關聯交易之監控，重點調查通過各種途徑將境外經營虧損（包括潛在虧損）轉移到境內以及將境內利潤轉移至避稅港之跨國企業，強化功能風險分析和可比性分析，選擇合理之移轉訂價方法，確定企業之利潤水平。

6、國家稅務總局 2012 國稅發 13 號：特別納稅調整內部程序

(1)對稅務機關在特殊之稅務調整上，制定標準化之工作程序。

(2)作為國家稅務總局 2009 國稅發第 2 號函之補充說明。

7、國家稅務總局 2012 國稅發第 16 號：

「特別納稅調整重大案件會審工作規程」，該規程所訂定之特別納稅調整重大案件，必須達到一定之門檻(例如：企業註冊資本在 1 億元人民幣以上，且調查年度年均主營業務收入在 10 億元人民幣以上案件等)。

- (1)特別納稅調整重大案件會審實行一案一會審小組制度。
- (2)稅務總局應根據具體案情的需要，從會審人員庫中指定 5 名成員組成會審小組，負責會審工作。
- (3)會審小組成員投票決定是否同意該調整方案。

(七)、實務發展：

1、歷程：

- (1)移轉訂價第一個案例始於 1986 年。
- (2)在早期移轉訂價之查核，主要集中在有形商品之轉讓。
- (3)近年來，查核範圍擴及至無形資產、服務、股權以及有形商品之轉讓。
- (4)建立反避稅「三合一系統」：爲了讓有限之移轉訂價查核資源作最有效運用，以達成「預防與調查」目標，國家稅務總局創造了「三合一」反避稅管理制度，其包括了管理、服務與調查。

2、行政部門：

依靠如強制關聯交易申報、同期資料檢查與後續措施等機制，鼓勵納稅人進行自我檢查與自行修正其移轉訂價政策。其目的係爲移轉訂價之風險，在一開始就將降到最低。

3、服務：

預先訂價協議：提供納稅義務人，確定之移轉訂價政策。

相互協議程序：替納稅義務人建立管道，解決爭端，並將雙重課稅之風險降到最低。

4、調查：

(1)對跨國企業大量關係交易以及不合理之轉移訂價政策，加強調查。

(2)聯合調查。

5、將查核工作程序標準化：

爲了使移轉訂價之管理更具效率，其方式更有效，並具有高度一致性與透明度，所有移轉移轉訂價案件，在不同層級之稅務機關審核後，必須由國家稅務總局作最終之審查。

(八)預先訂價協議近況：

1、歷程：

(1)2010年12月，國家稅務總局發布2009年度報告，其爲首次年度報告，亦開啓大陸每年預先訂價協議報告制度。

(2)2010年預先訂價協議年度報告於2012年4月頒布

(3)2011年預先訂價協議年度報告即將頒布

2、近年簽訂預先訂價協議之件數

年度	單邊預先訂價協議	雙邊預先訂價協議	多邊預先訂價協議	合計
2005	13	1	0	14
2006	10	0	0	10
2007	7	3	0	10
2008	6	1	0	7
2009	5	7	0	12
2010	4	4	0	8
Total	45	16	0	61

3、2011 年大陸之雙邊預先訂價協議：

- (1)2011 年雙邊預先訂價協議：包括丹麥、瑞典、美國、日本、韓國及新加坡等 6 個國家。
- (2)檢驗與評估之重點為：功能分析、通路價值之研究，位置(成本)節省、地區保費、行銷上之無形資產、以利潤分割法作為移轉訂價可能之評價方法等。

二、印尼

(一)簡介：

- 1、財政部於 2005 年表示，有 750 家外國直接投資公司，因連續虧損而無法納稅。
- 2、針對該問題，國稅總局於 2007 年成立特別交易審查分局(Sub Directorate of Special Transaction Audit)，以處理移轉訂價案件及和其他之特殊交易。

(二)立法過程：

- 1、1983 年
所得稅法條文修訂，將常規交易原則納入所得稅法。
- 2、1993 年(Kep-01 及 Se-04 規定)
 - (1)訂定關係企業交易之稅務審查原則。
 - (2)移轉訂價案件處理指導原則。
- 3、2010 年
規範常規交易原則、雙方協議程序及預先訂價協議之應用。
- 4、2011 年：進一步規範相互協議程序與預先訂價協議。

(三)查核項目：

- 1、跨國企業：

(1)外國跨國企業：消費品、半成品、電子產品及汽車等。

有關外國跨國企業，其主要之問題在於：

A、將行銷與廣告之功能，轉移到低稅率國家。

B、在低稅率國家設立中心。

C、企業重組。

D、有過高或不合理之特許權使用費。

E、過高或不合理之服務使用費。

F、使用獨立之中間機構。

(2)本國跨國企業：自然資源、農業產品等。

(四)發布政策(指導原則)：

1、移轉訂價指導原則之改變：

項目	2010 年	2011 年
範圍	國內及國外	國內及國外之交易(僅在出現不同稅率之下)
常規交易金額	1000 萬印尼幣	100 億印尼幣
可比較程度之優先	無	內部可比較方法優先於其它可比較方法
可比較分析中，納稅義務人之功能特性	無	應說明其特性係為來料加工廠、受託加工廠或全功能製造商。
合約之確定	無	合約之簽定，應基於真實交易活動。
選擇移轉訂價方法	嚴格地要求優先適用傳統方法 (Strictly hierarchy)	最適方法

註：1 印尼幣 = 0.00303215837 新臺幣

2、指導原則之應用：常規交易原則其應用範圍包括：

(1) 跨國關係企業交易，由本國納稅義務人或在在本國之常設機構來進行。

(2) 本國關係企業交易之動機，在於享受不同之稅率。

3、可比較分析：

(1) 內部可比較資料應優先適用。外部可比較資料得自商業資料庫取得。

(2) 執行功能分析時，製造企業必須能夠描述該公司性質係為來料加工廠、受託加工廠或全功能製造商。

(3) 合約之簽訂，應按實際交易活動情形。

4、選擇移轉訂價方法：

雖然 PER-43 【Director General of Tax (DGT) PER-43/PJ/2010】採嚴格地要求優先適用傳統方法(Strictly hierarchy)，來選擇最合適之方法，惟 PER-32 已經廢棄此一要求，並採取最適方法。惟其它仍需考量以下因素：

(1) 各移轉訂價方法之長處和弱點。

(2) 最適方法之選擇，繫於關係交易性質之基礎上，應透過功能分析來確定。

(3) 依據可用性之資料(獨立交易)，來選擇應用之方法。

(4) 關係企業交易與獨立企業交易之可比較程度，包括是否需要進行任何適當之調整，以消除任何重大差異比較之交易或企業之間之可比較性。

此外，PER-32 不再將交易淨利潤法 (TNMM)，作為移轉訂價之最後手段。

(五) 相互協議程序：

1、相互協議程序之稅務條約：

2010年11月頒布相互協議程序（PER-48）指導，係為消除雙重課稅與解決衝突之雙方協議程序。

2、相互協議程序之開始：依據 PER-48 第 2 條規定，相互協議程序之展開係由：

- (1) 印尼居住者之納稅義務人所提出。
- (2) 適用於租稅協定下夥伴國之印尼公民所提出。
- (3) 由租稅協定下之夥伴國所提出，或因重大性考量，由國稅局所提議。

3、相互協議程序請求之原因：

- (1) 印尼居住者納稅義務人，受到或將要繳納稅款之移轉訂價結果，與租稅協定條約夥伴國，其進行之交易有關。
- (2) 印尼居住者納稅義務人認為，租稅協定夥伴國家之行爲，已造成或將造成稅捐之加徵。

4、進行相互協議程序所要求之程序與資訊：申請相互協議程序必須完成相關證明文件，並依現行租稅協定規定，將資料於一定期限內將資料提交稅務機關。

(六) 預先訂價協議

1、何謂預先訂價協議：

- (1) 係國稅局與納稅義務人和(或)其他國家之稅務機關，對未來申請關係企業間常規交易原則之適用。
- (2) 預先訂價協議可以採單邊（即國稅局與印尼納稅人之間），雙邊（即涉及納稅人與另一國家之稅務機關），或多邊（涉及三個或更多國家）簽訂。

2、為何需要預先訂價協議：

預先訂價協議係以協議方式，對關係人所進行之交易，降低其移轉

訂價所產之未來不確定性。

預先訂價協議之好處包括：

- (1)對特定之交易，確定移轉訂價方法。
- (2)顯著降低移轉訂價查核風險。
- (3)降低遵從成本及報告之要求。
- (4)降低雙重課稅風險，特別是在雙邊預先訂價協議時。

3、簽訂預先訂價協議之程序及資訊需求：

- (1)稅務機關與納稅義務人在正式提交預先訂價協議申請前，就將申請預先訂價協議之內容進行事前討論(會議)。
- (2)就前項與稅務機關事前討論之共識，納稅義務人正式提交預先訂價協議申請書。
- (3)納稅義務人與稅務機關就預先訂價協議申請書之內容進行討論。
- (4)稅務機關簽署並發布預先訂價協議予納稅義務人。
- (5)稅務局評估納稅義務人是否遵循預先訂價協議。

4、國稅局可能會重新考慮或取消預先訂價協議之情形

- (1)若納稅義務人不遵從預先訂價協議。
- (2)若納稅義務人提供不正確之數據或資訊予國稅局。
- (3)如果納稅義務人不提交年度執行報告(ACR: Annual Compliance Report)或提交之年度執行報告非按照現行規定。
- (4)違反關鍵性之假設。
- (5)預先訂價協議發現錯誤。
- (6)納稅義務人涉及稅務犯罪。

5、預先訂價協議之有效期間

在預先訂價協議簽訂後，其有效期間最多為3個納稅年度。預先訂價協議也可以適用於納稅年度，如果滿足以下條件：

- (1)該案件在該課稅年度尚未經審核。
- (2)納稅義務人就案件未提出異議或上訴。
- (3)無跡象顯示有稅務犯罪。

預先訂價協議並不會自動追溯，受限於納稅義務人與國稅局間之協議。

6、預先訂價協議對稅務查核是否有影響？

- (1)預先訂價協議不會影響國稅局進行稅務審查。
- (2)對公司稅務上之審查，應僅限於預先訂價協議其範圍以外之問題，並審查納稅義務人是否已遵守預先訂價協議。

三、日本

(一)移轉訂價之歷程：

2006年：提出無形資產可能列為查核重點之案例

2007年：闡明無形資產與服務交易之處理，並有案例研究之參考指南，作為行政指引之補充材料。

2008年：闡明特定交易之處理，如服務、捐款與價格調整。

2010年：闡明對分析交易談判過程，運用推定規定等。

(二)2011年移轉訂價稅務上的改進

1、修訂計算常規交易價格之優先方法：介紹最合適方法規則

- (1)可比較分析基礎上，規範選擇最適方法過程
- (2)考慮要素明確性，以選擇最適方法
- (3)考量所修訂之要素，以選擇可比較未受控交易。

(三)常規交易範圍應用之明確化：當有兩個或兩個以上之可比較未受控交易時，則構成一個常規交易價格範圍。

- 1、若國外關係人交易，落於常規交易範圍內，則移轉訂價之稅賦不及於該外國關係人交易。

2、若國外關係人交易，落於常規交易範圍之外

(1)原則上，應在平均基礎上使用方法，如可比較利潤率等，計算常規交易價格。

(2)於特殊情況之下，當該數字比起其他數字(如中位數)，被認為所分配之可比較利潤率較為合理，則應使用該數字來計算常規交易價格。

(四)闡明秘密可比較對象之處理

運用規定估計之應稅所得或彙集來自第三者之資訊，處理所要考慮之問題。

另為確保納稅義務人之可預測性，須做以下闡明：

有關應於最後期限提交之資料，若有合理理由時，應給予延期。

當截止日期一再延期並考量長時間之經過，則可能要使用秘密之比較公司。

(五)2012 年稅法上關於移轉訂價之變動：

2012 年尚無重大改變。

四、韓國

(一)移轉訂價之國際情況：

1、OECD 主要國家之經濟活動：

整體經濟部分：稅收總額占 GDP 之百分比，2007 年為 35.2%、2008 年為 34.6%、2009 年為 33.8%及 2010 年為 33.9%，其百分比穩定，惟目前尚未恢復到金融危機前之水準。

平均財政總負債占 GDP 之百分比，由 2007 年 73%上升至 2011 年 103%。

2、經濟產出減少之下，提高營業收入

針對境外避稅計畫，強調移轉訂價之查核與資料之收集，並採取共

同之措施對抗「稅基之侵蝕與利潤之移轉」。

3、參考 OECD 重新編寫移轉訂價指導原則第 6 章無形資產之角度。

4、參與和教育新興市場和發展中非屬 OECD 組織之經濟體，以避免跨國企業將利潤移轉到該欠缺移轉訂價經驗之低稅率國家。

(二)預先訂價協議：

1、歷史

(1)1995 年：引進預先訂價協議，訂定調整國際稅收法

(2)1997 年：與美國國稅局簽訂了第一個預先訂價協議

(3)2011 年：因應 OECD 移轉訂價指導原則，修訂調整國際稅收法。

2、納稅義務人自預先訂價協議所獲得之利益：

提供更確定的移轉訂價，節省移轉訂價查核之資源，排除雙重課稅，使企業決策可更為理性。

3、預先訂價協議之件數：

年度	單邊預先訂價協議	雙邊預先訂價協議	多邊預先訂價協議	合計
2006	12	12	0	24
2007	11	13	0	24
2008	13	22	0	35
2009	19	21	0	40
2010	25	18	0	43

4、推動預先訂價協議：

節省雙方就移轉訂價達成結論之時間，且增加雙方面對面協商之機會，本國自 2008 年起出版預先訂價協議年報，揭露有關預先訂價協議之相關資訊。

5、預先訂價協議每件平均完成時間：

項目	雙邊預先訂價協議	單邊預先訂價協議
2010 年	2 年 3 個月	1 年 7 個月
所有年度	2 年 5 個月	1 年 8 個月

6、預先訂價協議之程序

(1)預先申請：載明申請預先訂價協議之理由，申請人及其交易型態是否符合資格，所選擇之移轉訂價方法是何為最適方法之理由。

(2)遞送申請表格：

一般就雙邊預先訂價協議而言，通常於第 1 個會計年度終了前提出申請，並適用於未來 5 年。

單邊預先訂價協議之適用，可往前追溯 3 年，而雙邊預先訂價協議之適用，可往前追溯 5 年。

(3)完成預先訂價協議：

就雙邊預約訂價協議，申請人自雙邊達成協議之日起，15 日內通知國稅局。國稅局接到通知之 2 個月內，申請人需提交相關書面，告知預先訂價決議之結果內容。當雙方遵從被同意之預先訂價協議時，則申請人其移轉訂價範圍被視為係於常規交易範圍。

(4)提交年度報告：

於結算申報後 6 個月內提出，該年度報告應說明，並無改變關鍵假設、常規交易價格與其計算，以及調整實際價格與常規交易價格之方法。

(5)預先訂價協議被取消或撤回之情狀：

A、沒有提交年度報告或提供錯誤之訊息。

B、不遵守預先訂價協議之規定或條件。

C、不遵守關鍵性之假設。

D、法律或租稅協定之改變，致使預先訂價協議不得繼續適用。

(6)對於申請人權利之保護：

A、當預先訂價協議被否絕時，國稅局將退回申請人提交之所有文件。

B、因申請預先訂價協議所提供之所有資訊，將不會在預先訂價協議之評估與管理範圍以外之地方來作使用。

(7)預先訂價協議與稅務查核之關係：

A、於預先訂價協議之審核期間，將暫停移轉訂價之查核。

B、收到稅務查核通知前，預先訂價協議申請資料應妥善存檔。

(三)未來展望：

1、對符合規定標準之外國公司，其所受到之稅務干擾，縮至最小。

2、更加注重預先訂價協議：

A、最終目標係以預先訂價協議取代移轉訂價之查核。

B、由雙邊預先訂價協議進程到多邊預先訂價協議及相互協議程序。

五、馬來西亞

(一)背景：

1、2009年1月1日前：

(1)1967年：所得稅法(Income Tax Act)第140條之一般反避稅條款。

(2)2003年：

A、發布移轉訂價指引

B、無法律上實質之力量，僅依賴所得稅法中，有關第140條一般反避稅條款之規定。

C、移轉訂價之查核由位於執行部門下之特殊審查單位來施行。

D、跨國移轉訂價查核，則馬來西亞國稅局 Inland Revenue Board of Malaysia (IRBM)其分局下之特殊審查單位，負責查核。

2、2009 年 1 月 1 日起

- (1)訂定具體之移轉訂價規則。
- (2)所得稅法第 140A 條-移轉訂價交易條款
- (3)第 138C 條預先訂價議條款。
- (4)重組後之馬來西亞國稅局，包括著重於移轉訂價，新的跨國稅務部門。該部門於首長下，設置以下 4 個單位：

A、對策與監控部門：

就移轉訂價、預先訂價協議……等制定政策。

選擇與監控案件。

研究和編寫資料。

B、移轉訂價執行部門：

針對移轉訂價資料之遵從性審查。

針對就案件作之遵從性審查。

(3)跨國審查部門：移轉訂價之查核。

(4)預先訂價協議部門：

預先訂價協議之申請。

跨多年度之預先訂價協議之遵從性審查。

相互協議程序爭端之解決。

3、2011 年：導入跨國企業表格，稱跨國交易資訊。

4、2012 年：

(1)2012 年 11 月 5 日發布預先訂價協議及移轉訂價規則，同年 7 月 20 號發布預先訂價協議與新移轉訂價指導原則。

(2)自 2011 年 1 月起對跨國企業表格作審查，2012 年 2 月起要求

跨國企業表格提供有關 2012 年或最近 3 年企業重組之新資訊。

(3)新規定：

2012 年 5 月 11 日：移轉訂價及預先訂價協議規定。

自 2009 年 1 月 1 日起追溯適用。

(4)移轉訂價之新規定之內容：

A、移轉訂價新規則內容。

B、同期移轉訂價文件。

C、常規交易價格方法之決定。

D、交易之可比較性。

E、獨立或組合之交易。

F、重新定性。

G、集團內之服務。

H、成本貢獻安排。

I、無形資產。

J、財務借款利息。

K、移轉訂價調整。

(5)新的預先訂價協議範圍：

A、只適用於跨國交易，其涵蓋期間為 3 至 5 年，包括特定之關係企業交易。

B、涵蓋範圍：

國稅局與納稅義務人間之單邊預先訂價協議

多個國家與納稅義務人之間之雙邊與多邊預先訂價協議

預先訂價協議其過程之特定時間表

提供申請之說明，符合申報或事後申報要求。

(6)新的預先訂價協議之程序

A、預先作業：

初步討論：若為雙邊或多邊預先訂價協議，由外國的成員提供證明書。

證明文件：單邊預先訂價協議為 14 天。雙邊或多邊預先訂價協議為 30 天。

B、將規定之表格，提交跨國稅務部門。

C、簽訂預先訂價協議。

D、傳送年度報告書。

(7)預先訂價審核期間：

審核期間端視案件大小、複雜程度及所提供資訊之品質而定。

單邊預先訂價協議為 6 至 12 個月。雙邊預先訂價協議為 1 至 2 年。

(二)訴訟：

1、訴訟進行中：12 件

2、法院已判決者：1 件

3、主要爭點：

(1)佣金比率

(2)管理費用

(3)設算利息

(4)所使用之移轉訂價方法

(三)查核進展：

1、交涉談判中與已解決之案件統計：

年度	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	合計
談判中	3	9	10	28	34	36	19	33	14	186
已解決	0	6	4	12	19	8	14	17	19	99

2、移轉訂價案件協議失敗，其交易類型：

類型	件數
銷貨	6
產品	16
管理費	4
利息	2
集團內部服務	4
佣金	3
其它	17

3、移轉訂價案件協議失敗，其所使用之移轉訂價方法：

移轉訂價方法	比率
CPM	4%
CUP	16%
TNMM	69%
其它	11%

(四)預先訂價協議與相互協議程序案件之更新：

- 1、第 1 件相互協議程序案件，於 2007 年 3 月 1 日簽訂。
- 2、已簽訂之相互協議程序案件 3 件。
- 3、進行之中之相互協議程序案件為 1 件。

(五)未來計畫：

- 1、採取簡化措施或安全港規定。
- 2、無形資產。
- 3、常設機構之議題。
- 4、資料之收集。
- 5、與其他單位加強合作，以取得更多資訊。
- 6、增加移轉訂價案件之查核，並更快地解決移轉訂價案件。

六、紐西蘭

(一)簡介

- 1、移轉訂價規則訂定已超過 10 年，建立了一個小但經驗豐富之查核團隊。
- 2、目前移轉訂價，已被全球視為是國際主要風險區。
- 3、成熟之查核計畫，包含執法和服務。
- 4、於有限資源下，需要有條理之風險識別方法。

(二)2012 及 2013 年著重焦點：

- 1、損失：損失係由於經濟衰退？抑或導因於企業不合營業常規之移轉訂價政策？
- 2、新受控外國公司規則：(區分被動與積極受控)，尤其是發現任何不正常結果時，需要更多移轉訂價審查。
- 3、預先訂價協議：近年來，需求有顯著地增長。

(三)查核：

- 1、每年會完成幾個案件之調整。
- 2、特別著重大型企業：超過 3 億美元營業額。
- 3、與中小企業方案緊密合作：透過提供培訓和諮詢。

(四)政策與指導原則之發布：

- 1、持續更新國稅局網站有關移轉訂價之作法說明。
- 2、指導原則有其限制：每個移轉訂價案件，需考量其特殊事實與環境。
- 3、參與 OECD 有關無形資產之計畫。

(五)國內研討會：

- 1、通過與會計師事務所與其客戶之互動式會議，提供國稅局關於移轉訂價之角度看法。
- 2、於公認會計師全國稅務大會中，提供指導原則。

- 3、參加澳洲國稅局公開研討會：對重要議題之研究，並進一步推動雙邊預先訂價協議。

(六)其它事項

- 1、最近並無法律上之變動。
- 2、目前並無訴訟中案件。
- 3、目前有 1 件相互協議程序案件。

(七)未來展望：

- 1、鼓勵使用預先訂價協議，以解決彼此間之爭議，並提供確定性。
- 2、預先訂價協議之下，維持良好查核涵蓋範圍。
- 3、與簽訂租稅協定之國家保持緊密合作，以解決共同爭議與和困難之案件。

七、菲律賓

(一)立法上之變動：

- 1、目前並無對 1997 年國家內地稅法第 50 節(Section 50 of the National Internal Revenue Code of 1997)建議修改之提案。
- 2、國家內地稅法第 50 節「收入的分配與減除」：
兩個或多個組織、交易或企業（無論是否於本國註冊，亦或是否為本國之組織），於相同利益之下，具有直接或間接擁有或控制之情形，審查員得依職權去分配或分攤其總所得，或是在該組織、交易或企業間作所得之調減，以防止逃稅或藉此可以清楚地反映該類組織、行業或業務之所得。

(二)查核計畫：

- 1、電腦輔助查核工具與技術（CAATTS）計畫，用於查核納稅義務人所使用之電腦化會計系統。
- 2、稅務規則(Passage of the Revenue Regulation)：

提供移轉訂價指導原則及程序，包括預先訂價協議與相互協議程序之申請與程序之進行。

- 3、建立專門查核小組：主要針對跨國企業之移轉訂價。
- 4、查核案件之選擇：係根據風險分析，特別是與設立在租稅天堂之關係人交易。

(三)發布政策(指導原則)：

- 1、稅收查核備忘(RAMO)第 1-98 號令：檢驗集團之關係企業其查核準則與程序，有關 2.2 及 2.2.3 特別查核程序部分，審查重點著重於公司間商品(有形與無形)及服務提供之移轉訂價。
- 2、稅收備忘通知(RMC)第 026-08 號：國稅局(BIR)依據 OECD 移轉訂價指導原則處理相關問題。
- 3、收入備忘(RMO)第 63-99 號令：公司內部間之借款與墊款。
- 4、移轉訂價指導原則之稅收條例(RR)草案：待審核當中。

(四)有關 APA 與 MAP 部分

目前並無等待或要求申請預先訂價協議或相互協議程序之案件。

八、新加坡：

(一)總覽：

- 1、移轉訂價之架構：
 - (1)移轉訂價之立法。
 - (2)移轉訂價之函釋。
 - (3)相互協議程序、雙邊及單邊預先訂價協議。
 - (4)遵從移轉訂價。
- 2、移轉訂價之查核單位：
 - (1)企業所得稅部門：下設有移轉訂價團隊，專門審核移轉訂價案件，並協助企業稅部門之人員，釐清移轉訂價相關議題。

(2)國際租稅分局：負責相互協議程序、雙邊及單邊預先訂價協議及移轉訂價政策。

(二)移轉訂價之立法

1、新加坡所得稅法 S34D：移轉訂價規定於 2009 年 11 月 23 日實施，如屬非常規交易者：

(1)按規定當雙方為關係企業，且交易異於一般交易，所得利益歸屬於關係人一方。

(2)當一方透過常設機構執行業務，這部分則視為兩個獨立部門。

(三)發布政策和指導原則

	標題	發布日期	說明
1	移轉訂價導引	2006/2/23	1. 讓納稅義務人有適用常規交易之導引。 2. 訂定適用 MAP 和 APA 程序
	補充規定	2008/10/20	
2	移轉訂價諮詢	2008/7/30	解釋稅務機關如何執行移轉訂價之諮詢。
3	關係企業貸款與服務相關移轉訂價導引	2009/2/23	提供關係企業貸款和服務適用常規交易更進一步導引和解析

(四)預先訂價協議與相互協議程序：

相互協議程序只適用於雙重課稅情形存在時，其係解決雙重課稅問題之一個途徑。

1、相互協議程序：國稅局接受納稅義務人申請相互協議程序：

(1)係真實善意之交易活動。

(2)配合國稅局申請之時間限制。

(3)納稅義務人於過程中，充分配合。

(4)確有雙重課稅之情事。

2、預先訂價協議：

(1)新加坡預先訂價協議之型態：

A、有雙重課稅時：

雙邊與多邊預先訂價協議。

單邊預先訂價協議(需提出證明)。

B、無雙重課稅情形時：單邊預先訂價協議，按新加坡所得稅法
(Singapore Income Tax Act：SITA)第 108 條規定執行。

(2)程序由納稅義務人自願申請啓動，檢驗或執法過程不會暫停。

(3)預先訂價協議適用期間，以 3 年至 5 年為限

(4)單邊預先訂價協議並無追溯之適用

(5)多邊預先訂價協議與外國國稅局之程序，與相互協議程序之程序類似。

3、預先訂價協議的過程：

(1)預先訂價協議之過程：

A、申報前會議。

B、正式提出。

C、審核與協談。

D、執行。

(2)預先訂價協議申請流程時間：

A、提供資訊：於申報前會議 1 個月前提出。

B、申報前會議：正式提出預先訂價協議申請之 3 個月前提出。

C、正式提出：應於所提出之預先訂價協議期間，其所載日期
第 1 天之前 6 個月提出。

D、審核及協商：未訂有期間。

E、同意該預先訂價協議：4 星期內通知納稅義務人。

(五)查核計劃：

- 1、2008 至 2010 年：針對製造業與批發商（無限定行業）。
- 2、2011 年：電子製造業與電子銷售業。
- 3、2012 年：服務業。

透過案件選擇過程(通常係虧損或利潤率低者)，平均每年選 20 至 25 案。

(六)線上資源：

- 1、新加坡國稅局網站：www.iras.gov.sg
- 2、移轉訂價 e-Tax 指導原則：(Guides Transfer Pricing e-Tax Guides)：<http://www.iras.gov.sg/irasHome/page.aspx?id=902>
- 3、新加坡移轉訂價網站：
<http://www.iras.gov.sg/irasHome/page.aspx?id=902>

九、中華民國

(一)立法沿革：

1、法律：

(1)所得稅法第 43 條之 1：營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。

(2)企業併購法第 42 條：

公司與其子公司相互間、公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間有下列情形之一者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經賦稅主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整：

一、有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者。

二、有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者。

公司或其子公司經稽徵機關依前項規定調整其所得額及應納稅額者，當年度不得適用前條合併申報營利事業所得稅之規定。

(3)金融控股公司法第 50 條：

金融控股公司與其子公司相互間、金融控股公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者；或有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者；稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整。但金融控股公司與其持有達已發行股份總數百分之九十之本國子公司間之交易，不適用之。

金融控股公司或其子公司經稽徵機關依前項規定調整其所得額及應納稅額者，當年度不得適用前條合併申報營利事業所得稅之規定。

2、規定

(1)2004 年訂定營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則。

(2)2005 年訂定營利事業所得稅不合常規移轉訂價案件選案查核要點。

(3)2007 年訂定營利事業申請預先訂價協議作業要點。

(4)2005 年訂定備妥移轉報告之避風港法則，於 2008 年並放寬適用標準。

(5)2012 年訂定反自有資本稀釋條文，規定自 100 年度起，營利事業對關係人之負債占業主權益超過一定比率者，超過部分之利息支出不得列為費用或損失。

(二)司法爭訟：目前僅有 1 件移轉訂價案件，業經行政法院判決確定。

(三)案件之查核

- 1、2005 年訂定營利事業所得稅不合常規移轉訂價案件選案查核要點。
- 2、國稅局組成移轉訂價查核小組，負責查核移轉訂價案件。
- 3、展開移轉訂價查核小組人員之專業訓練。
- 4、2009 年至 2010 年完成 26 件移轉訂價查核案件。
- 5、合計調整所得新臺幣 23 億元，調增稅額為新臺幣 5.93 億元。

(四)反自有資本稀釋：自 2011 年起，營利事業對關係人之負債占業主權益超過一定比率者，超過部分之利息支出不得列為費用或損失，且該部分應 2011 年以後之申報書中揭露。

- 1、營利事業對關係人之負債占業主權益超過 3:1 者，超過部分之利息支出不得列為費用或損失。
- 2、銀行、信用合作社、金融控股公司、票券金融公司、保險公司及證券商，不適用。

(五)訂定受控外國公司規則草案：致力於反避稅措施。

(六)預先訂價協議與相互協議程序：

- 1、於 2004 年 12 月訂定預先訂價協議之相關規定。
- 2、申請預先訂價協議不收取費用。
- 3、預先訂價協議之適用期間，以申請年度起 3 年至 5 年為限。但延長之期間，不得超過 5 年。
- 4、申請預先訂價協議之標準

(1)申請預先訂價協議之交易，其交易總額達新臺幣 10 億元以上或年度交易金額達新臺幣 5 億元以上。

- (2)前 3 年度無重大逃漏稅情事。
- (3)相關文件於規定之時限內提供。
- 5、申請預先訂價協議時程：申請預先訂價協議之營利事業應於營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 23 條第 1 項第 1 款其交易所涵蓋之第一個會計年度終了前，依規定格式向該管稽徵機關申請。
- 6、稽徵機關評估審核期間
 - (1)稽徵機關應於收到申請人或其代理人所提供第 24 條規定文件及報告之日起 1 年內，進行審核評估，並作成結論。
 - (2)稽徵機關因特殊情況而需延長審核評估期間者，應於前項規定期間屆滿前通知申請人或其代理人，延長之期間最長不得超過 6 個月，必要時，得再延長 6 個月。
- 7、目前有 4 個預先訂價協議申請案件在審理中，另有 4 個預先訂價協議案件已作成結論。

十、泰國

(一)移轉訂價發展：

- 1、2002 年發布移轉訂價規則：部門指導 NO.113/2545
- 2、市場價格原則。
- 3、依循 OECD 指導原則。
- 4、決定市場價格的方法論
- 5、2010 年引進預先訂價協議制度。

(二)稅法規定：

- 1、國內稅法第 65 條：計算淨利的條件
- 2、第 4 目：資產轉移、提供服務或貸款卻不計算報酬、費用或利息，亦或是其報酬、費用或利息，在無合理之原因下，低於市場價格，

審查人員可按轉讓日之市場價格，或提供貸款之日期，對所支付之報酬、費用或利息予以評估。

3、不被允許之支出

第 13 目：非營利為目的之費用與非企業使用之費用。

第 14 目：非用於泰國企業之費用

第 15 目：購買資產之成本，與購買或出售資產相關之費用，超過正常之成本和費用，而無合理理由。

(三)移轉訂價方法：

1、可比較未受控價格法：CUP。

2、再售價格法：RPM。

3、成本加成法：CPM。

4、其他方法：被國際所接受者，且就財產之移轉、服務之提供或資金之借貸，對於事實與環境，具有商業上之適合性。

(四)移轉訂價規定：

1、適用範圍：

(1)依據泰國法律，所註冊成立之法人公司或合夥組織。

(2)依據國外法律，所成立之法人公司或合夥組織。

2、交易適用範圍：

(1)跨國集團之關係企業。

(2)常設機構及其總機構或其他關係分支機構。分公司視為獨立之實體。

(五)移轉訂價主要行業及所涉及之國家

1、產業：電子產品、汽車及家電。

2、國家：日本、韓國、新加坡、美國、瑞士。

(六)移轉訂價調整

1、罰則：

國稅局(Thailand's Department of Revenue : TRD)審定完畢後，則該公司將就稅款之差額，處以 100%或 200%之罰款，且每月將被加徵 1.5%之附加費用。

- 2、罰鍰之減少： 罰款及附加費用可能會減少，惟需國稅局局長之批准。

(七)移轉訂價選案程序： 案件選定基於一些相關資訊，例如：

- 1、關係人股東。
- 2、關係人交易金額。
- 3、利潤率。

(八)實務上所遇到之困境：

- 1、沒有特定之移轉訂價法規。
- 2、不遵從規定之納稅義務人：延遲送交移轉訂價文件，或所提供之關係人資料不充份。
- 3、不易找到合格之可比較對象。

(九)關於移轉訂價調整之統計

年度	2007	2008	2009	2010	2011
件數	30	19	25	23	36
金額	19	1,876	1,071	341	2,806

註：金額為百萬元/泰銖

(十)移轉訂價之查核程序

選擇特定納稅義務人之標準

- 1、相較於競爭對手，受查對象係低利潤或虧損者。
- 2、重大關係交易。
- 3、顯著不同之性能差異。
- 4、利潤劇烈波動等。

(十一)訴訟與上訴

- 1、自 2002 年起發布部門指導原則 NO.113/2545(Departmental Guideline No Paw 113/2545 : Paw 113)以來，並無經由法院裁決之案件。
- 2、大多於偵查階段就達成庭外和解。
- 3、納稅義務人負舉證責任。
- 4、當國稅局請求提供移轉訂價相關文件時，納稅義務人請求後 1 個月內送交相關資料。
- 5、如果納稅義務人不同意審查人員之核定，可於收到通知日起 30 天內提出上訴。

(十二)上訴程序

- 1、上訴委員會 (Board of Appeal : BOA) 考量其爭議，並且請納稅義務人提供更多之支持證據。
- 2、30 天之後，上訴委員會之裁決將被送至納稅義務人。
- 3、倘納稅義務人不同意上訴委員會裁決，可自收到通知之日起 30 日內，上訴至稅務法院。
- 4、倘納稅義務人不同意稅務法院之決定，可上訴至最高法院。

(十三)預先訂價協議

- 1、部門指導原則 NO.113/2545，規定納稅義務人得申請預先訂價協議。
- 2、2010 年 4 月發布雙邊預先訂價協議(BAPA)指導原則。
- 3、應於預先訂價協議所欲適用之年度範圍，其第 1 年提出申請，且預先訂價協議申報前會議，需於預先訂價協議第 1 年度最後 1 天之前 6 個月內舉行。
- 4、2008 年 8 月與日本達成第 1 件預先訂價協議。
- 5、目前協議中之案件有 17 件：日本 12 件、新加坡 2 件、美國 1 件、瑞士 1 件及韓國 1 件。

(十四)相互協議程序

- 1、協議中 5 件：日本 4 件及美國 1 件
- 2、達成協議 0 件。

(十五)法律變動

因應 2015 年加入東協經濟共同體(ASEAN Economic Community：AEC)，以強化泰國經濟並防止不當避稅，泰國國稅局正準備提出國際租稅改革方案，如：

- 1、移轉訂價規定。
- 2、資本弱化規定。
- 3、受控外國公司規定。
- 4、一般反避稅規定。

十一、越南

(一)移轉訂價之發展：

越南財政部已核准移轉訂價管理之國家行動計畫（2012-2015 年）。國家行動計畫(National Action Plan)之重點：

- 1、修訂與改進移轉訂價之法律架構：藉由修改現有移轉訂價規定，並訂定有關管理關係交易新具體規則。
- 2、加強和發展適用於移轉訂價查核上，有關風險分析和評估之流程與程序。
- 3、對於高移轉訂價風險產業之利潤、市場產品與服務價格，發展與增加資料庫，作為移轉訂價分析及移轉訂價稅務調整之依據。
- 4、辨別與調查越南納稅義務人其典型之移轉訂價操作模式。
- 5、訂定與準備提供稅務人員移轉訂價培訓教材，並強調國際實務與越南查核經驗，對中央和地方各級稅務人員，進行全面性地移轉訂價培訓。

- 6、協調財政部各部門，與國外稅務機關之合作管理，並實施適當之措施，以避免移轉訂價之濫用。
- 7、發展與實施國家通訊策略，以增加納稅義務人、稅務人員及政府機關對移轉訂價規定之意識。

(二)建構移轉訂價之專責小組

- 1、稅務機關(General Department of Taxation : GDT)最近成立一個團隊，負責管理移轉訂價事宜以及移轉訂價方面重大改革之實施。該團隊主要職責如下：
 - (1)彙集與研究在越南之企業，移轉訂價操作之方式。
 - (2)研究國際移轉訂價相關經驗。
 - (3)建構移轉訂價查核程序及其說明手冊。
 - (4)提供移轉訂價相關訓練。
- 2、以法律文件、查核過程及稅務專業任務，指導地方稅務機關。
- 3、進行移轉訂價查核，並與審查機關合作，幫助省級稅務機關分析移轉訂價風險。

(三)移轉訂價管理所著重之特定行業：

- 1、紡織、服裝加工產業。
- 2、汽車、摩托車組裝業。
- 3、紡織、織布業。
- 4、工程業。
- 5、建築與房地產業。

(四)、預先訂價協議

- 1、目前稅法修正草案，由財政部及稅務機關審定中，預計該修訂案將於2012年10月由國會批准，並於2014年1月起生效。
- 2、該修正案草案已規定預先訂價協議之申請。
- 3、財政部與稅務機關指出，預先訂價協議對於移轉訂價而言，係為一

種潛在有效之管理工具，並可促進外來投資。

肆、會議研討內容－專題討論

為使 SGATAR 各會員體代表進一步交流移轉訂價之經驗，本次會議共計規劃 7 項專題於會中討論，分別為：

- 一、「有關 OECD 移轉訂價指導原則第 6 章無形資產之修訂」及「使用國外可比較對象，並就經濟上差異(市場地理)作可比較性之調整」—(OECD)
- 二、「於移轉訂價中，對維護與改進稅務遵從，所作之努力」—(日本)
- 三、「移轉訂價實務－黑天鵝事件」—(日本)
- 四、「近期有關移轉訂價之相關案例研討」—(馬來西亞)
- 五、「移轉訂價及分配利潤與常設機構」—(IBFD)
- 六、「移轉訂價遵從策略-過去經驗與未來方向」—(紐西蘭)
- 七、「交易淨利潤法(TNMM)之討論與其應用」—(新加坡)

以下將就本次會議規劃之 7 項專題討論，詳予論述及分析，以擷取他人經驗，收學習之效。

一、OECD：「有關 OECD 移轉訂價指導原則第 6 章無形資產之修訂」及「使用國外可比較對象，並就經濟上差異(市場地理)作可比較性之調整」

(一)有關 OECD 移轉訂價指導原則第 6 章無形資產之修訂

1、移轉訂價有關無形資產當前之課題

- (1)移轉訂價指導原則第 6 章無形資產及第 8 章成本貢獻協議之修訂。
- (2)該計畫於 2010 年開始。
- (3)目的：降低雙重課稅之風險

- (4)重要商業團體之參與。
- (5)2012年6月6日暫行討論草案。
- (6)該指導原則與其他稅目無關。
- (7)關鍵問題：該交易是否將經濟價值，由一個關係企業傳遞至另一個關係企業。

2、4 個步驟：

(1)辨認特定無形資產

A、廣義與狹義之定義：

有些無形資產可被擁有或控制

有些無形資產可以被保護或無法被保護：例如，專利與 know-how。

有些會列示於資產負債表，有些則否。

有些無形資產使用須付費，有些則否。

當他們沒有受到保護，沒有列示在資產負債表時，辨別與確定其所有權，則變得很困難。

B、無法分類之無形資產：

軟體、硬體、貿易及行銷無形資產。

C、軟體無形資產：

商譽及繼續經營價值。

組裝線之人力。

市場上具體的特性。

集團綜效。

地點優勢。

市場溢價。

(2)辨認何方享有「無形資產相關報酬」

A、誰在常規交易之下，可享有「無形資產的報酬」？

B、法律上之所有權或單獨負擔之成本。

C、要考慮之因素：

a. 法律協議下之條款與條件。

b. 無形資產之功能、風險和成本等。

c. 考慮何方有執行、承擔及控制風險之能力。

(3) 辨認特定受控交易其使用或移轉無形資產之特徵。

A、銷售貨物或服務所使用之無形資產。

B、無形資產之移轉：

移轉無形資產或移轉無形資產之權利：可移轉所有之權利
(無限制)，或移轉限制之權利(如：地區限制、期間限制)

移轉無形資產組合：其組成受專利保護、政府批准之市場
特定事項及商標。

C、無形資產與其它交易併同移轉：合併出售非常具有價值，
但個別出售時則價值低微。

(4) 決定案件涉及無形資產之常規交易價格。

A、功能與可比較分析：

a. 挑戰：

尋找可比較對象。

在交易當時其價值不確定。

b. 實際上可得之選擇。

c. 交易雙方皆需作考量。

d. 需考量之因素：

獨家或非獨家授權。

法律保護之程度和持續時間。

地理範圍。

使用期間。

發展之階段。

權利之增強、修改與和更新。

預期未來利益。

風險。

B、選擇最適移轉訂價方法。

a. 使用評價技術。

b. 依發展成本作為移轉訂價之基礎。

c. 依經驗法則。

C、決定常規交易價格。

3、無形資產項目之展望：

(1) 徵詢意見之會議將於 2012 年 11 月召開。

(2) 就特定議題作進一步探討（如位置成本節省）。

(3) 預計於 2013 年之年底公布修訂後第 6 章。

(二) 使用國外可比較對象，並就經濟上差異(市場地理)作可比較性之調整

1、可比較分析：

(1) 目的：尋找最可信賴之可比較對象。

(2) 不要求對所有可能之可比較來源做詳盡之搜尋

(3) 資訊之取得是有限之及需考量遵從成本

(4) 合理可信賴之可比較對象：依據案件情況，定義最可信賴之可比較對象。

(5) 典型執行可比較程度分析之 9 個步驟(非強制性)

2、欠缺可比較對象：

(1) 欠缺可比較對象，不表示納稅義務人之受控交易為非常規交易。

(2) 欠缺可比較對象之原因：

A、在該國缺乏公開揭露之資訊。

B、市場規模狹小：缺少獨立企業。

C、納稅義務人受控交易之獨特性。

(3)欠缺可比較對象-實務上可能之解決方式：

A、擴大搜尋範圍：

a.發生於相同產業與可比較之市場地理，但其由不同商業策略、模式或些許不同之經濟環境之第3方所執行之非受控交易資訊。

b.非受控交易資訊，發生在相同之地理市場，但不同之產業。

c.外國可比較對象(在相同產業但在不同之地理市場)之非受控交易資訊。

B、假設當交易之條件已經由兩個獨立企業所同意。

C、若合適時，以利潤分割方式作為最後之手段：

當雙方交易具高度相互關連或影響時，可能適合以此作為評價之基礎。或當雙方有獨特貢獻、具有價值之無形資產或其它獨特及有價值之貢獻(如相對地點優勢、經濟規模、策略、生產效率……等)。

(4)OECD 指導原則第 3.35 段：

A、不得將非國內(指國外)之可比較對象自動排除。

B、非國內之可比較對象是否可合理信賴，應由個案來判斷。

(5)需作什麼樣之可比較調整：

A、會計上之一致性。

B、劃分：總收入、總營業利潤，應該被劃分，其目之係為消除由非可比較交易之利潤，保留可比較交易之利潤。

C、地理市場之差異：

a.受測個體與可比較對象，其該查核之要素，其國內與國外之價格及(或)利潤率是否有差異。

b. 藉由觀察受測個體與可比較對象之價格或利潤，來消除地理市場差異之影響。

c. 在個別市場價格與利潤之差異，是否來自於不同之利率(資本成本)：較高之利率(資本成本)，則要求較高之利潤。

e. 市場之特性(如市場競爭程度之不同)。

f. 是否由於政府之干預所造成。

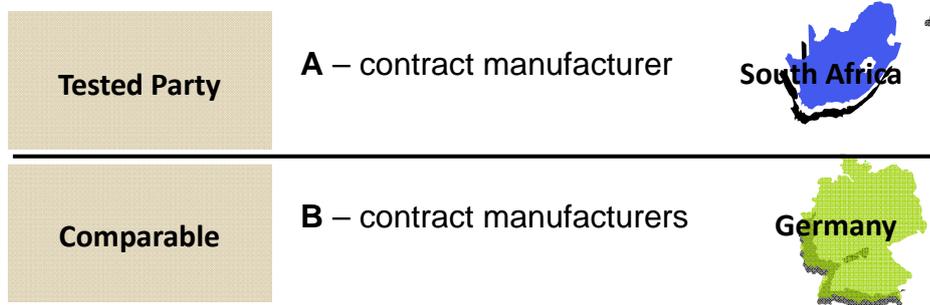
D、區域風險：高風險帶來高利潤，高成長率則允許較低之報酬。

E、效率。

F、匯率風險。

(三) 案例研討：國外可比較對象與經濟(市場)差異之可比較調整

1、經濟(市場)差異之可比較調整：



受測個體：在南非之合約製造商

可比較對象：在德國之合約製造商。

(1) 地理市場之調整(財務上)：

A、首先在當地市場(南非)尋找可比較公司。

B、因為在當地缺少可比較資料，所以資料之搜尋必須擴大，因此試著在類似受測個體經濟發展階段，尋找可比較公司。

C、因為缺少可比較資料，所以擴大資料之搜尋範圍，是以德國公司被考量進來。

(2) 地理市場之調整(經濟結構上)

此外，應考量南非與德國之經濟結構，經濟成長率、通貨膨脹、平均加權資金成本(WACC: Weighted Average Cost of Capital)、薪資水準、區域特定風險…等，則可以改善受測個體與可比較對象之差異。

對於在不同之國家，預期公司資本成本也不同，是可合理之預期。

同樣的，預期較高之通貨膨脹，將會導致較高之資本成本(Cost of Capital)。其造成之結果是投資者期待較高之利潤。所以，各國利率不同，將會使預期之資產報酬也不相同。

較高之基本借款利率，將會導致較高之資本成本。其造成之結果是，投資者預期應就其支出，獲得較高之利潤。所以各國不同之名目利率，將造成營業支出與營業資產之預期報酬也會有所不同。

實證上顯示，市場平均報酬與平均借款利率呈現顯著相關。

若 A 公司每銷售 1 元之平均加權資本成本(Weighted Average Cost of Capital)，較 B 公司高，則市場將會期待 A 公司賺得較高之營業利潤。

(3)地理市場之調整(搜尋指標)

步驟：

A、尋找可以反映各國經濟差異之指標

B、在利率基礎上執行調整

C、較高之名目利率，導致較高之加權平均成本，使繼續營運部門賺取較高之營業利潤(ROCE 或 REO)

ROCE：Return on Capital Employed

REO：Return of Asset

(4)經濟(市場)上差異之可比較調整

A.01 年之財務資料

	受測個體 南非	可比較對象 德國(平均數)
銷貨	100	120
總營業成本	80	90
營業利潤	20	30
營業利潤率	20%	25%
營業資產	80	110

B、就地區差異作可比較調整，基於政府公債之長期平均借款利率

	南非	德國
政府公債長期殖利率	5%	1%
利率差異	4%	

C、地理市場調整：

- a. 營業資產 110 × 利率差異 4% = 營業利潤調整 4.4。
- b. 營業利潤之調整，因較高之財務成本，反映了較高之利潤。

D、調整後之財務資料

	受測個體 南非	可比較對象 德國(平均數)
銷貨	100	120
總營業成本	80	90
營業利潤	20	30
營業利潤調整		4.4
調整後之營業利潤		34.4

營業利潤率	20%	28.7%
-------	-----	-------

二、日本：「於移轉訂價中，對維護與改進稅務遵從，所作之努力」

(一)稅務執行之國際趨勢

1、稅務行政之任務--維護並增進納稅依從關係：

- (1)執行：適當審查與徵收。
- (2)增進關係：對納稅義務人之溝通與服務。
- (3)增進境外之遵從、稅務機關與大型企業納稅義務人之預先訂價協議關係。
- (4)增進大型企業納稅義務人於公司稅務管理，所做之努力。
- (5)維護與促進大型企業納稅義務人，關於移轉訂價之稅務遵從所做之努力。

(二)有關稅務上增進公司治理所做之努力：

1、大型企業納稅義務人之稅務遵從，其維護與促進之重要性

- (1)大型企業納稅義務人之經濟活動，占日本經濟相當大之部分，且申報所得也很高。
- (2)大型企業係為產業與區域之領導者。大型企業之稅務遵從，將大大影響其企業集團、從小到中型之納稅義務人，以及個人納稅義務人之稅務遵從。
- (3)若大型企業之納稅義務人，稅務審查需大量之行政資源時，則稅務機關將分配更多之行政資源，給予較高水平、需被審查及計劃增加申報所得水準之公司。

2、關於提高對公司稅務上管理之影響：當透過對公司管理，而使稅務遵從提升時，對納稅義務人與稅務機關都有利。

- (1)對納稅義務人之優點：
稅務風險最小化，並將稅務查核時之審計防禦負擔降至最小。

(2)對稅務機關之優點：

可以將焦點集中於高度需要查核之企業。

3、國稅局所做之努力：國稅局透過提升對大型企業之公司管理，致力維護與提升稅務遵從。

(1)與大型企業之高層管理人員進行會議。

(2)就個別納稅義務人部分，由各區國稅局之大型企業查核部門特別審查人員在，來執行稅務之審查。

4、未來方向：未來確定需要審查時，國稅局將運用企業稅務主管之地位，將稅務審查資源，分配到高度需要被查核之納稅義務人身上。

(三)就移轉訂價，維護與提升稅務遵從所做之努力

1、回顧：

爲了防止移轉訂價出現問題，企業與國稅局合作，以促進企業自願與適當行動(即遵從稅務)。

(1)對納稅義務人之優點：

將稅務風險降至最低。

處理稅務查核之負擔降至最小。

(2)對稅務機關之優點：

可以將焦點集中於高度需要稅務查核之企業。

避免國際間之重複課稅。

2、背景：

(1)法律要求納稅義務人聲明，其所申報之應稅所得，係依常規交易價格所計算出來。

(2)就國際趨勢而言，納稅人之遵從利益，與移轉訂價一樣有效。

(3)伴隨著國際間重複課稅情形增加，稅務機關之成本亦隨之上升。

(4)移轉訂價審查通常耗費時間。

3、防止發生移轉訂價問題之關鍵

- (1)移轉訂價稅制之知識。
 - (2)高層管理人員之參與。
 - (3)辨認現狀及問題區(例如國外關係人交易)。
 - (4)建立全球移轉訂價政策。
 - (5)交易價格之設定，考量轉讓訂價方法
 - (6)境外關係企業之移轉訂價遵從。
 - (7)溝通與稅務管理。
- 4、國稅局對移轉訂價稅務遵從之維護與促進，所做之努力
- (1)透過大型企業。
 - (2)透過與每位納稅義務人之溝通
 - A、國稅局始能確認其在移轉訂價上所作之努力
 - B、公司高級主管與國稅局，在公司稅務管理上，交換彼此之觀點，國稅局亦會交換其在移轉訂價上之觀點。
 - C、國稅局與納稅義務人交換移轉訂價課稅之觀點。

三、日本：「移轉訂價實務－黑天鵝事件」(不會發生的事情，卻發生了)

(一)主要議題：

- 1、於黑天鵝事件下，雙邊預先訂價協議之處理。
- 2、於黑天鵝事件下，所引起之損失組合。

(二)在一般景氣循環下，移轉訂價之實行

- 1、大部分企業於景氣循環下，面對著易變之獲利。
- 2、為運用可比較方法(傳統方法/TNMM)，有關景氣循環影響，將會用常規交易方法作調整，於相同之經濟情況下，選擇適當之可比較公司，作為受測個體。
- 3、可比較程度之關鍵，在於搜集可比較資料之限制。

(三)同意簽訂雙邊預先訂價協議所引起議題

- 1、發生非預期巨大災難，如：雷曼兄弟事件、2008 全球經濟危機。
- 2、雙邊預先訂價協議之簽定，係依過去經濟環境下之可比較對象。
- 3、經濟環境於雷曼兄弟事件後，雙邊預先訂價協議是否仍受支持？
- 4、於雷曼兄弟事件後，雙邊預先訂價協議是仍有作用(有效)？
- 5、如何處理該議題。

(四)影響

- 1、時間爭議。
- 2、應更新可比較資料，惟缺少可信賴之資料。
- 3、當受測個體受黑天鵝事件影響下，在相同事件中，搜集同樣可比較資料，有時間落差。

(五)解決

- 1、中止協議，直到搜集更新之可比較資料。
- 2、等待一段時間，直到搜集到在可比較情況下，更新之可比較資料。
- 3、受到黑天鵝事件影響之年度，與正常經濟循環年度，使用不同移轉訂價方法。

(六)黑天鵝事件之進一步：

- 1、連續發生之黑天鵝事件
 - (1)歐洲金融危機。
 - (2)泰國水災。
 - (3)日本大地震、海嘯及核電廠災害事件。
- 2、這些事件導致相關公司進入極端災難狀況，整個母公司及分公司之分割、合併利潤為赤字(合併損失)。

(七)進一步之議題：

在合併損失下，分支機構是否仍應享有某種程度之利潤？

抑或是因移轉訂價立法規定，關係企業間需做所得之分配，惟在整個集團合併利潤為損失之情形下，應否製造利潤，使得分支機構出現利

潤？

(八)建議：

- 1、可比較分析為運用常規交易原則之中心。
- 2、對受測個體與潛在之可比較公司，分析其損失原因。
- 3、辨認產生損失之獨立企業之存在。
- 4、解決方式依個案而定。
- 5、並無一種移轉訂價方法或可比較公司，可以涵蓋所有之案件。
- 6、彈性與良好之判斷。

四、馬來西亞：「近期有關移轉訂價之相關案例研討」

(一)成本貢獻協議：

- 1、馬來西亞移轉訂價 2012 年(新)
 - (1)成本貢獻之概念
 - (2)成本貢獻之型態
 - (3)有關常規交易原則之應用
- 2、每個參與者有權於成本貢獻協議，以實際所有權人之身分而非以被授權人之身分，使用其利益。

(二)集團內部服務

- 1、馬來西亞移轉訂價 2012 年。
 - (1)收取與不收取費用服務之類型。
 - (2)申請常規交易原則及確定集團內部服務之常規交易收費
 - (3)服務之提供，其收費之方式：
 - A、直接收費方式。
 - B、間接收費方式。
- 3、IRBM 並不接受採銷貨為分配之關鍵基礎，除非納稅義務人能證明銷貨與成本之發生，具有關聯性。

(三)案例研討：

1、公司之背景：

- (1)M 公司將設立於馬來西亞，為馬來西亞之高速網路及國際市場 (包含 L 國)，建立光纖。
- (2)L 國之 L 公司，百分之百持有馬來西亞 M 公司。
- (3)M 公司之產品，將會供應馬來西亞、中國大陸及澳大利亞之製造分公司。
- (4)M 公司之銷售對象，為第 3 方之消費者。
- (5)M 公司於新技術(新產品)之研發上，將參與 L 公司之成本貢獻協議。M 公司亦承諾提供銷貨、一般服務與行政服務。
- (6)租稅減免端視 M 公司之交易所得。

2、在研究發展上之成本貢獻協議

- (1)M 公司對於 L 公司現存技術，簽訂具排他及長期經濟權利之買進協議。
- (2)M 公司與 L 公司簽訂成本分攤協議，以分攤發展新技術(產品)，之未來研發費用。
- (3)M 公司將擁有在國際市場上(包括 L 國)，其智慧財產權經濟上之權利。惟法律權利依然是屬於 L 公司。
- (4)於成本貢獻協議之下，貢獻之分配將基於各參與者之淨利潤。

3、集團內部服務：

- (1)在提供服務協議裡，有關銷貨、一般服務與行政服務之協議，內容如下：
 - A、L 公司設有區域銷售經理及技術應用工程師，並由 L 公司管理。
 - B、M 公司擁有自己之銷售及行銷人員，並負責國際市場(包含 L 國)之日常作業(例行性功能)。
 - C、區域銷售經理及技術應用工程師，在 L 國(跨國公司在世界各

地皆有分公司)之工作與消費者密切。

D、M 公司將會自 L 公司所執行之活動獲得利益，而 L 公司所產生之部分成本，將向 M 公司收取費用。

E、在該協議下，M 公司之銷貨、一般服務與行政服務之總支出，將會依 M 公司占全球利潤所分享之部分而訂。

4、納稅義務人移轉訂價之證明

(1)於研發支出及營業利潤之間，建立一個合理與可證實之關係，作為利潤分配之基礎。

(2)基於 L 公司之經驗，每個銷售實體之總利潤及營業利潤大約相同且預期會相同。

(3)L 公司及 M 公司在銷售上，所作之銷售與行銷努力，是相同的。

5、遇到之議題：

(1)決定買入 IP 之常規交易價格，合適之價格機制為何？

(2)對於成本貢獻協議及集團內部服務，其貢獻(成本)合理之分配為何？

(3)所得中有特定之部分，係來自於無形資產(來自研發)之貢獻時，則如何決定該部分之所得？

6、功能分析

	M 公司
功能	
製造產品之合約製造商	○
研究發展	○
採購	○
銷售	○
行銷	○

技術與顧客服務	○
行政、人力資源及會計	○
風險	
市場風險	○
研究發展風險	○
兌換風險	○
信用風險	○
存貨風險	○
資產	
無形資產	○
有形資產	○

五、IBFD：「移轉訂價及分配利潤與常設機構」

(一)OECD 稅約範本 2008 年之前之作法與聯合國稅約範本之作法

1、第 7 條：營業利潤

(1)他方締約國企業之利潤，其課稅僅得就他方締約國企業之營業利潤中，可歸屬於其在該國之常設機構部分予以課稅。

(2)若該企業於他國，透過常設機構機從事商業行為，該企業之利潤在他國也許應予課稅，惟只限於可被歸屬部分：

A、常設機構(OECD 及 UN 稅約範本)

B、於其它國家銷售之產品，與透過常設機構銷售之貨物，相同或類似。(UN 稅約範本(S2)(b))

C、於其它國家所進行之商業活動，與透過常設機所執行之方式，

相同或類似（UN 稅約範本(S2)(c)）

(二)OECD 稅約範本 2008 年版：

1、第 7 條：營業利潤

當締約國一方之企業，透過常設機構在另一締約國進行商業行為時，在同樣條件之下，從事相同或類似之活動，以及該企業常設機構之交易完全獨立之下，若該利潤可以自該企業被區別或劃分出來，則該利潤應被歸屬至常設機構。

(1)第 1 階段：辨認透過常設機構所執行之活動

A、功能與真實性分析。

B、辨認重大經濟性活動及透過常設機構所保證之責任。

(2)第 2 階段：決定常設機構之報酬。

A、籍由參考其執行之功能、資產之使用以及企業透過常設機構所承擔之風險。

B、對相關企業運用移轉訂價之方法來作推論。

2、為確定常設機構之利潤，有關常設機構所發生之費用，包括執行及一般行政費用，應為扣除。

3、在計算常設機構之利潤，其費用之發生，應以常設機構之目之所發生之費用為限。

例如，於行政總部所發生之一般行政費用，則常設機構之費用，則應以常設機構之營業額(或利潤)與整個集團之比例來計算。

4、當交易之商品僅係短暫性之提供，則常設機構承擔之費用，應為其所分擔之成本，例如所使用之機器設備，其折舊費用之分擔。

5、在無形資產權利案件裡，既然只有一個法律實體，就不太可能將法律之所有權，分配至企業之特定部分。且在權利之有用期間內，通常難以將其成本，分配至企業之特定部分。

於這種環境之下，因為創造或獲得該無形資產權利，所伴隨而來之

實際成本，則適合將其成本，於企業之不同部門作分配，而無需使用利潤加價或權利金。

6、一般服務之提供，往往僅是公司整體一般管理活動中(如：一般訓練)之一部分。在此狀況下，可能合適將服務提供之成本，作為企業整體一般行政費用之一部分，其可以按實際狀況，分配至企業之不同部門裡。

7、企業裡之一部門提供服務與企業之另一部門，在此狀況下，其收費方式，應與服務提供給外部消費者之收費相同，較為合適。

8、當常設機構之主要活動，係對企業提供之特定服務，該服務使該企業擁有一個真實之優勢且該支出係屬企業重要之成本，該地主國也許會要求，該項常設機構就此部分之支出，應該包含一部分之利潤。

(1)辨認合適之資本結構：同時考量由常設機構所執行之組織與功能，實際上，為執行該功能，該常設機構將需要一定之資金：該投資之資金，以支撐常設機構所執行之功能、擁有之資產與風險之承擔。

(2)為計算該投資之可用資金之最低水準，OECD 允許該常設機構設立地之國家，可運用方法證明其係符合常規定價格。

(3)一但分配給常設機構資金最低水準被計算(辨認)出來，若金額超過執行常設機構所需求之資金，其衍生之利息，應於計算常設機構之利潤時，予以扣除。

9、在確定常設機構利潤時，有關常設機構設立目的之費用，包含執行及一般行政所發生之費用，應予扣除。

(三)OECD 稅約範本 2010 年版

1、締約國之企業利潤，只應在締約國被課稅，除非該企業透過在其他締約國之常設機構來執行商業行為。

(1)舊版 OECD 解釋：

- A、將所有權單獨分配到企業裡之一部分，是很困難；因此，企業內部的專利權費用是不被允許。
- B、獲得(創造)之實際成本，應歸屬該企業之所有部門。
- C、內部借貸之利息支出不得扣除。
- D、自第 3 方借貸之利息，若與常設機構之活動有關時，也許可以被承認。

(2)新版第 7 條

- A、總部提供之專利權，可以向常設機構收取費用。
- B、利潤加價是可被允許的。
- C、確定設立常設機構所應投資之合理資金，及超過該資金部分，所衍生之利息，不得減除。
- D、使用常設機構所在地之締約國之方法，來決定投資資金金額。

六、紐西蘭：「移轉訂價遵從策略-過去經驗與未來方向」

(一)背景：

- 1、紐西蘭為一個高度依賴外國貿易與投資之已開發國家。
- 2、大型外國企業於紐西蘭從事商業行為，惟僅有少數之跨國企業係由紐西蘭所擁有。
- 3、移轉訂價有許多地方特有之風險。

(二)7 個關鍵：

- 1、投資專門技術。
 - (1) 擁有專家知識及商業經驗。
 - (2) 投資在一些具有重大影響力之專家身上。
 - (3) 注意：不要讓低價值任務拖累到專家，他們應將焦點集中於提供高價值建議與指導上。
 - (4) 投資必須擴展到資料之收集上，尤其是可比較對象。

2、儘早參與。

- (1) 鼓勵充分和坦誠之對話，以儘早辨別出風險。
- (2) 特別集中焦點與 4 大會計師事務所（移轉訂價做法）做開放式之對話
- (3) 特別關注於預先訂價協議。
- (4) 透過合作，大量了解該行業。
- (5) 跨國公司行爲目的，通常顯而易見，在降低大量審查及較少之遵從成本之下，則可預期提早解決稅務之爭議。

3、了解你的納稅義務人。

- (1) 跨國企業裡，何方有大量之關係人交易？他們做什麼呢？他們的結構為何？
- (2) 資源風險：Pareto 原則也適用於在紐西蘭：
 - A、80%之主要風險存在於 20%之跨國公司：有限度之審查目標。
 - B、80%之移轉訂價工作係日常性之作業，如標準經銷商（非創造有價值之無形資產）。檢視這些企業，可使用相對簡單之測試方法，例如：分析營業利潤率。
- (3) 審查這一串類似之企業（如汽車經銷商），這樣才可以進行有意義之比較。

4、證明文件。

- (1) 良好之移轉訂價文件，將使調查更容易。
- (2) 若無相關文件，則要將功能、資產及風險串連起來，將變得相對困難。
- (3) 紐西蘭已建立指導原則。
- (4) 若無準備適當之移轉訂價文件，可能導致短徵稅款金額 40%之罰款。

5、密切之監控。

(1)掌握關鍵資料：

A、租稅之給付。

B、營業利潤率。

C、利息支出。

(2)分析樣式、趨勢、產業及期間(3-5年)

(3)將確定之異常現象隔離出來。

6、與他國政府機關之聯繫。

(1)海關與國稅局有良好之合作關係。

(2)其他部門之認定為何？以及其他部門是否擁有其他有用之資訊。

(3)其他政府機關，也許也擁有一些令人感興趣之情報(例如：核准外國公司直接投資)

7、與時俱進。

(1)對任何不利之模式或趨勢，甚至是商業媒體所登載之企業重組或企業利潤表現不佳相關新聞，儘快作出反應。

(2)甚至於申報前，就作出反應。

(3)立即尋求解釋，特別是當市場領導者也涉及在內時。

(4)讓跨國公司知道稅務機關在密切之注意，使其降低稅務規畫之意願。

(三)未來之策略方向：

1、建立積極之態度：越早識別問題，就可以早一天解決問題，亦可能會減少雙方之對抗性。

2、也許能夠藉由預先訂價協議之方式，而非採取查核之方式，合作解決該爭議。

3、就我們的經驗而言，查核時間延長1年之成本很高，惟結果往往是不確定的。

(四)我們的挑戰：

- 1、增進所收集資訊之品質。
- 2、反應數位化之世界。
- 3、降低行政成本及法規遵從成本。
- 4、跨政府工作。

(五)移轉訂價之策略方案

- 1、強調稅收管理-移轉訂價清單。
 - (1)你是否了解本身跨國關係人交易之性質和程度？
 - (2)移轉訂價之相關文件是否不斷更新？
 - (3)參與簽署文件過程中，其融資功能是否關係密切，且依據事實之分析簽署最後之結果？
 - (4)是否考慮預先訂價協議？如果沒有，為什麼？
- 2、在網路上有更多指導原則。
 - (1)我們的移轉訂價網站有良好之宣導。
 - (2)透過「實務議題」章節，定期發布實務之指導，移轉訂價調查問卷，讓納稅義務人自我評估。
 - (3)回饋與交流。
- 3、大型電子數據搜集和分析。
 - (1)紐西蘭自身之跨國公司，現在就他們境外業務之特定資訊上，以電子格式來申報，使其更容易解釋與分析。
 - (2)對國外之跨國公司，作更快和更詳細之分析。
 - (3)自遵從分析中心，構建一個廣泛資料庫。
- 4、對小型跨國公司之簡化。
 - (1)紐西蘭十分支持 OECD 關於較小規模跨國公司（營業額 3,000 萬元以下）之簡化工作程序。
 - (2)紐西蘭對於例行性分配，採雙邊安全港協議者（常見之例子是美國與墨西哥邊境加工業務協議），感到興趣。

(3)「雙贏」之前景：

A、為納稅義務人降低遵從成本。

B、將稅務機關之資源，配置在高風險項目上。

5、由海關確認預先訂價協議。

(1)具有複雜性：不同之立法和訂價方法。

(2)考慮境外之發展，目前正討論如何使我們之遵從性作法更好。

(3)在邏輯上，經稅務機關同意之預先訂價協議，對海關是低風險的。

七、新加坡：「交易淨利潤法(transactional net margin method：TNMM)之討論與其應用」

(一)簡介

1、交易淨利潤法是納稅義務人與稅務機關最常使用之移轉訂價方法。

事實上，它已成為最簡便之方法，即使相對其他移轉訂價方法，是較不容易申請。

2、交易淨利潤法之使用：

(1)南韓 93%之預先訂價協議案件(2008年：30件預先訂價協議案件)

(2)澳洲 59%之預先訂價協議案件(1999至2009年：260件預先訂價協議案件)

(3)義大利 93%之預先訂價協議案件(2004至2009年：19件預先訂價協議案件)

(4)日本預先訂價協議案件：2005年 35%、2007年 63%、2008年 72%

(5)中國大陸 64%之預先訂價協議案件(2005至2010年：66件預先訂價協議案件)

(6)新加坡 72%之預先訂價協議案件(2003至2012年)

3、為何交易淨利潤法日益普及？

(1)相對其他方法，其更為可靠？

(2)相對其他方法，更容易申請？

(3)擁有相對其他方法之其他優點？

(二)對交易淨利潤法之看法：

- 1、實用與方便。
- 2、容易適用。
- 3、當費用分類有差異，難以使用再售價格法與成本加價法時。
- 4、可使用於缺乏良好之可比較對象時。
- 5、其他之移轉訂價方法，要求更高之可比較程度。

方法	產品可比較性	功能可比較性	備註
CUP	非常高	中	要求非常高程度之可比較性，非常不易使用。
RPM	高	中	要求高程度之可比較性，不易使用。
CPLM	高	高	要求高程度之可比較性，不易使用。
PSM	中	非常高	複雜之方法，少使用。
TNMM	中	非常高	最常使用之方法。

(三) 交易淨利潤法在何時是可靠的？

在未受控價格法、再售價格法與成本加價法，無法可靠地使用時，則應使用交易淨利潤法。

(四) 交易淨利潤法之困難性：

- 1、外部可比資料之可比較性：
 - (1)不易找到可比較資料之詳細訊息。
 - (2)不易找到類似規模之獨立公司。
 - (3)使用整個企業與受測個體之一部分來做比較。

2、對目前或未來年度，使用以往年度之資訊

- (1)本年度之資訊可能尚不可得知，這使受控交易難以適用交易淨利潤法。
- (2)經濟週期之影響，與本年特殊經濟狀況衝擊，可用平均法來消除影響？
- (3)我們需要考量未來企業環境、情況、策略及營運成本等現實下，來決定移轉訂價之價格？
- (4)如果預期是錯誤或不切實際的？

3、應用：

- (1)假設你對常規交易之營業利潤範圍感到滿意，該如何對受測交易運用此範圍？

A、選項 1：以結果為導向

- a. 確保利潤之結果落在範圍之內，無論轉讓價格機制為何。
- b. 實用和便利性
- c. 稅務機關更容易得到滿足，特別是在預先訂價協議上。

B、選項 2：價格導向

- a. 交易淨利潤法只是用來測試移轉價格。
- b. 實際之結果可能變成與原本之之常規交易範圍不相同。

- (2)運用何種方法，可得出常規交易範圍之結果？

伍、會議心得與建議

一、主辦單位菲律賓對於本屆會議有關各國代表之住宿、餐點、議程安排、時間掌控及會後參訪景點部分，堪稱完善，主辦單位並徵召國稅局自願者擔任接待人員，於 9 月 4 日下午負責帶領各會員代表參觀馬尼拉市並介紹菲律賓之歷史，使各國與會代表能更進一步瞭解地主國。

二、往後我國舉辦國際會議時，建議應於會議開始日 1 至 2 週前，將相關資料送交與會人員，俾利事前研閱，且應事先蒐集各國代表欲發問之問題，使報告人能事前準備，在會議中能切中問題回答。而會議結束後，也建議提供會議錄音、錄影電子檔及會議資料電子檔，以利各國與會代表日後資料整理。

三、有關無形資產部分，OECD 將於 2013 年發布修正後之第 6 章，因此相關單位應密切注意 OECD 未來之發展。

四、建立主要行業之產業趨勢圖

紐西蘭針對多國籍企業型態選定幾種主要行業進行年度分析，建立產業趨勢圖密切監控，如果公司獲利低於產業最小範圍，即要求公司提出報告解釋原因或作為選案之參考。這類作法頗值得我國借鏡，除有助於公司瞭解其平時與關係企業交易之訂價策略是否合理，評估稅務查核風險，亦有助於稽徵機關選案參考，提高查核效率。

五、設置專責移轉訂價查核部門

本屆會議中各會員體如菲律賓、印尼、馬來西亞、新加坡、日本及韓國等，均設有專責人員或部門負責移轉訂價查核。而目前我國移轉訂價查核係利用各地區國稅局現有營利事業所得稅審查人力兼辦移轉訂價及預先訂價協議審查工作，尚無專責之查核單位，在移轉訂價查核人員尚需兼辦營利事業所得稅各類行政業務情形下，除對移轉訂價案件無法專精全力投入查核，亦無餘力隨時注意 OECD 指導原則或國際間之最新發展動態，爰建議參

考各國作法，設置移轉訂價專門審查單位及預先訂價協議審查單位，符合專責人員共同辦理之效率。

六、賡續參與國際會議，增加國際交流機會

移轉訂價與國內其他稅目查核最大不同在於移轉訂價主要發生於跨國性之交易，查核之方式宜參照國際間之作法，特別是需遵循 OECD 移轉訂價指導原則，不應閉門造車。本次會議除有財政部官員參加外，並另外指派國稅局查審人員與會，不僅讓國稅局查審人員有機會深入瞭解 OECD 就移轉訂價指導原則規定之最新發展及其他國家有關實務作法，對於提升國稅局查審人員國際觀及增進國際間租稅議題之交流均有莫大之助益。

七、事前應作好充分準備

稽徵機關應作好未來每年派員參與此類國際會議之準備，平時除不斷加強外語（英語）能力外，並應持續閱讀 OECD 移轉訂價指導原則原文版，透過集體討論方式，熟悉 OECD 移轉訂價指導原則各章節之規定，參與類似性質之國際會議時，才不致於有語言及對於 OECD 移轉訂價指導原則條文方面之障礙。

附 件

第 14 屆亞洲稅務行政及研究組織工作階層會議文件