

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織（OECD）
第 2 屆移轉訂價國際會議
會議報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：副署長 許慈美

科 長 林燕瑜

派赴國家：法國

出國期間：102 年 3 月 1 日至 3 月 10 日

報告日期：102 年 6 月 6 日

摘要

經濟合作暨發展組織（OECD）每年均召開全球租稅論壇，在 2012 年以前係合併租稅協定及移轉訂價國際租稅議題，邀集會員與非會員經濟體政府代表參加，交換彼此經驗，期建立國際間共同遵守之租稅原則。嗣為因應國際間移轉訂價制度日趨成熟及複雜化，自 2012 年起單獨召開移轉訂價國際會議。

本（第 2）屆移轉訂價國際會議於 2013 年 3 月 6 日至 8 日在法國巴黎 OECD 總部召開，6 日上午舉行開幕儀式及全體大會，參與人員為會員國及非會員經濟體之代表；隨即進行為期兩天之 8 場討論，以小組方式進行，輔以個案研討，涵蓋稅基侵蝕及利潤移轉、移轉訂價風險評估、可比較程度分析、移轉訂價文據資料新方法、移轉訂價之簡化、集團內部服務移轉訂價之簡化、建置移轉訂價查核機制、無形資產議題等。7 日下午舉行閉幕儀式，8 日則召開移轉訂價最新進展會議，提供非 OECD 會員經濟體及國際組織瞭解 OECD 研議中移轉訂價議題、提問及討論之機會。

參與 OECD 國際會議對於提高我國國際參與程度及強化與 OECD 合作關係有極大助益，我國現階段須加強行政機關國際化程度，就稅務領域而言，除可了解移轉訂價國際發展趨勢，更可藉此機會了解我國在國際移轉訂價運作模式中應扮演之角色、應強化之制度及應採取之作爲，有利我國移轉訂價制度與國際接軌，有效防止跨國避稅案件，維護租稅公平。

目 次

壹、緣起及目的.....	P.1
貳、議程及與會人員.....	P.2
一、第 2 屆移轉訂價國際會議.....	P.3
二、移轉訂價最新進展會議.....	P.6
參、會議議題內容摘述	
一、稅基侵蝕及利潤移轉－全球性的挑戰.....	P.8
二、移轉訂價風險評估.....	P.9
三、可比較程度分析.....	P.16
四、移轉訂價文據資料：新的文據資料方法.....	P.19
五、移轉訂價之簡化-避風港法則及樣本備忘錄	P.23
六、集團內部服務移轉訂價之簡化－	
集團內部低附加價值服務之處理原則.....	P.26
七、建置符合國內需要之移轉訂價查核機制.....	P.29
八、無形資產：議題及新方法之探討，包括商譽、繼續經營	
團隊人力資源價值、集團綜效、市場特性	
（區位節省或市場紅利）	P.31
肆、會議心得及建議	
一、會議心得.....	P.36
二、會議建議.....	P.37
附件：會議議程及會議資料.....	P.39

經濟合作暨發展組織（OECD）

「第 2 屆移轉訂價國際會議」會議報告

壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織（The Organization Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）設立於 1961 年，為一個由 34 個國家組成之政府間國際經濟組織，設立宗旨在結合各國政府，致力於世界民主及市場經濟，共同因應全球化帶來之經濟、社會及政府治理等各方面挑戰，以期達成永續經濟成長、促進就業、提高生活品質、維護財政穩定、協助其他國家經濟發展，及貢獻世界貿易成長等目標。

OECD 總部位於巴黎，職員約有 2,000 人，關注之議題包括農業、漁業、保險和養老金、賄賂和腐敗、國際移民、跨國競爭、經濟、公司治理、投資、發展、公共治理、法規改革、教育、科學與技術、就業、社會福利、環境、金融、稅務、健康、貿易、工業與創業、能源、創新、社會、統計等。目前計有 34 個會員國，包括澳洲、奧地利、比利時、加拿大、智利、捷克、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、冰島、愛爾蘭、以色列、義大利、日本、韓國、盧森堡、墨西哥、荷蘭、紐西蘭、挪威、波蘭、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛維尼亞、西班牙、瑞士、瑞典、土耳其、英國及美國（以國名英文字首排列）。

OECD 秘書處下設 12 個部門¹，其中租稅政策與行政中心（Centre for Tax Policy and Administration，以下簡稱 CTPA）主導國際租稅議題，例如發布、修訂修租稅協定範本（OECD Model Tax Convention）、訂定移轉訂價指導原則（Transfer Pricing Guideline）及相關注釋，有害租稅競爭（harmful tax competition）之解決等。CTPA 每年皆設定主題舉行全球租稅論壇會議，除邀集全體會員國出席，亦開放給非會員經濟體參加，共同討論目前具重要性之租稅議題。

¹ Development Co-operation Directorate、Economics Department、Directorate for Education、Directorate for Employment, Labour and Social Affairs、Centre for Entrepreneurship, SMEs and Local Development、Environment Directorate、Directorate for Financial and Enterprise Affairs、Public Governance and Territorial Development Directorate、Directorate for Science, Technology and Industry、Statistics Directorate、**Centre for Tax Policy and Administration** and Trade and Agriculture Directorate。

有鑑於近年來 OECD 非會員經濟體之移轉訂價制度日趨成熟，且面臨之移轉訂價問題亦漸趨複雜，OECD 秘書處於 2011 年第 15 屆全球租稅論壇—秘書處與非會員經濟體代表預備會議決定，將租稅協定議題與移轉訂價議題分開召集會議討論，並自 2012 年起召開第 1 屆移轉訂價國際會議，至於租稅協定議題則一如往常持續於 9 月間舉行全球租稅論壇會議。本次會議計有 34 個會員國、43 個非會員經濟體及 7 個國際組織獲邀參加。

貳、議程及與會人員

「第 2 屆移轉訂價國際會議」於 2013 年 3 月 6 日至 8 日於法國巴黎 OECD 總部召開。6 日上午為開幕儀式及全體大會，參與人員為會員國及非會員經濟體之代表，開幕儀式由主辦單位 CTPA 主席 Pascal Saint-Amans 先生及 CTPA 租稅協定、移轉訂價暨金融交易組組長 Marlies de Ruiter 女士主持開幕儀式，完成「稅基侵蝕及利潤移轉—全球性的挑戰」大會主題報告後，隨即邀請 OECD 秘書長 Angel Gurría 先生致開幕詞。

Angel Gurría 先生於開幕詞中說明，本次會議主題「稅基侵蝕及利潤移轉—全球性的挑戰」之規劃，係鑑於許多國家正面臨史無前例之嚴重經濟危機，背後潛藏高額債務及龐大預算赤字，迫切需要稅收挹注。國家因企業利潤移轉產生之稅基侵蝕已經影響國家永續發展，G20²開始注意這項議題，並尋求解決之道。OECD 在過去幾十年來，致力於確保企業免於雙重課稅，而時至今日，OECD 也必須致力於**防範企業雙重不課稅之租稅規避行為**。此外，本次會議討論多項重要分組議題，包括風險評估和無形資產議題，相信有助於各國強化移轉訂價機制。

會議持續進行為期兩天（6 日及 7 日）之 8 場分組討論（parallel sessions）；並於 7 日下午舉行閉幕儀式。主辦單位另於 8 日召開移轉訂價最新進展會議（OECD Update Meeting），提供非 OECD 會員之經濟體及國際組織瞭解 OECD 研議中之移轉訂價議題，由與會代表提問及討論相關國際租稅問題。

² Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors，又稱 G20，是一個國際經濟合作論壇，於 1999 年 12 月 16 日在德國柏林成立，由八國集團（美國、日本、德國、法國、英國、義大利、加拿大和俄羅斯）以及其餘十二個重要經濟體（歐盟、中國、巴西、印度、澳洲、墨西哥、南韓、土耳其、印尼、沙烏地阿拉伯、阿根廷和南非）組成。

一、第 2 屆移轉訂價國際會議 (2nd Annual Meeting on Transfer Pricing)

(一) 會議期間：3 月 6 日至 7 日。

(二) 與會國家或經濟體：共 84 個，包括阿爾巴尼亞 (Albania)、澳洲 (Australia)、奧地利 (Austria)、亞塞拜然 (Azerbaijan)、巴林 (Bahrain)、白俄羅斯 (Belarus)、比利時 (Belgium)、巴西 (Brazil)、保加利亞 (Bulgaria)、喀麥隆 (Cameroon)、加拿大 (Canada)、查德 (Chad)、哥倫比亞 (Colombia)、剛果 (Congo)、哥斯大黎加 (Costa Rica)、象牙海岸 (Cote d'Ivoire)、捷克共和國 (Czech Republic)、丹麥 (Denmark)、愛沙尼亞 (Estonia)、芬蘭 (Finland)、法國 (France)、德國 (Germany)、迦那 (Ghana)、希臘 (Greece)、中國香港 (Hong Kong, China)、匈牙利 (Hungary)、印度 (India)、印尼 (Indonesia)、伊朗 (Islamic Republic of Iran)、以色列 (Israel)、義大利 (Italy)、牙買加 (Jamaica)、日本 (Japan)、肯亞 (Kenya)、韓國 (Korea)、拉脫維亞 (Latvia)、列支敦斯登 (Liechtenstein)、立陶宛 (Lithuania)、盧森堡 (Luxembourg)、馬拉威 (Malawi)、馬來西亞 (Malaysia)、馬爾他 (Malta)、墨西哥 (Mexico)、摩洛哥 (Morocco)、荷蘭 (Netherlands)、紐西蘭 (New Zealand)、尼日 (Niger)、奈及利亞 (Nigeria)、挪威 (Norway)、阿曼 (Oman)、巴拿馬 (Panama)、中國 (People's Republic of China)、祕魯 (Peru)、菲律賓 (Philippines)、波蘭 (Poland)、羅馬尼亞 (Romania)、俄羅斯聯邦 (Russian Federation)、沙烏地阿拉伯 (Saudi Arabia)、塞內加爾 (Senegal)、新加坡 (Singapore)、斯洛伐克共和國 (Slovak Republic)、斯洛維尼亞共和國 (Slovenia)、南非 (South Africa)、西班牙 (Spain)、蘇丹 (Sudan)、瑞典 (Sweden)、瑞士 (Switzerland)、泰國 (Thailand)、土耳其 (Turkey)、烏干達 (Uganda)、英國 (United Kingdom)、美國 (United States)、烏拉圭 (Uruguay)、委內瑞拉 (Venezuela)、尚比亞 (Zambia)、辛巴威 (Zimbabwe)、我國及歐盟等代表 (以國名英文字首排列)。

(三) 分組討論議題：以小組方式進行分組討論，輔以個案研討，我國代表出席

參與下列 8 項議題：

1. 稅基侵蝕及利潤移轉－全球性的挑戰 (Base Erosion and Profit Shifting: A Worldwide Challenge)：稅基侵蝕及利潤移轉是現今各國政府面臨最為嚴峻之挑戰，以移轉訂價觀點看待這個問題，主要關鍵點在於跨國企業將利潤配置在非實際營運國家或地區之動機及理由為何？國際租稅政策必須適時點出利潤合理、公平地配置於各國之必要性，G20 已經指示 OECD 正視這項議題。
2. 移轉訂價風險評估 (Transfer Pricing Risk Assessment)：風險評估是稅捐機關落實高效率選案之重要步驟，幫助稅捐機關在有限之資源中，仍能找尋高風險企業並進行稅務查核，OECD 所屬之移轉訂價全球論壇指導委員會已經草擬移轉訂價風險評估手冊，將於本次會議提出供出席代表討論。
3. 可比較程度分析 (Emerging issues in Comparability Analysis)：移轉訂價方法之選定，需視可比較未受控交易與受控交易間之可比較程度高低而定，而可比較資料與受控交易之各項經濟實質因素間必須具備充分之可比較性。OECD 發布之「跨國企業與稅捐稽徵機關移轉訂價指導原則」(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) 第 3 章提供許多指引，然而新興國家因為缺乏可比較未受控交易資料，進行可比較程度分析時遭遇困難。本項分組討論議題將分析並研討這些議題，期提出可能之解決途徑。
4. 移轉訂價文據資料－新的文據資料方法 (Transfer Pricing Documentation: A New Approach to Documentation)：移轉訂價文據資料近年逐漸為稽徵機關及納稅人所關注，納稅人普遍認為國際間將提供移轉訂價文據資料立法之趨勢已經大大提供稅務依從成本，而稅捐機關則認為納稅人傾向於提供不具攸關性之參考資料無助於移轉訂價之查核。OECD 已著手進行執行移轉訂價文據資料提供之白皮書，藉由本項專題討論，各國代表可以提出文據資料之需求以及可能之處理方式，以利

OECD 運用於撰擬中之白皮書。

5. 移轉訂價之簡化－避風港法則及樣本備忘錄 (Transfer Pricing Simplification Safe Harbours and Sample MOUs)：2012 年 6 月 6 日，OECD 發布避風港法則暫行討論草案，前開草案顯示各方對於移轉訂價避風港法則展現較以往更為開放正向之態度，其中包括備忘錄樣本供稅捐機關建立雙邊避風港法則，有助於降低納稅人稅捐依從成本並幫助稅捐機關專注於高風險案件之查核，本專題將聚焦於個案分析，討論開發中國家及已開發國家如何對等地運用樣本備忘錄進行雙向避風港機制。
6. 集團內部服務移轉訂價之簡化-集團內部低附加價值服務之處理原則 (Transfer Pricing Simplification Intra-Group Services: Treatment of Low Value Added Intra-Group Services)：集團內部服務可以簡單分類為高附加價值及低附加價值服務兩類，稽徵機關及納稅人常因為對於低附加價值集團服務活動之「價值」認定歧異而衍生訴訟成本。OECD 已經將低附加價值服務納入效率化移轉訂價專案範圍之一，參與本項分組專題討論之成員可以充分討論因應本項議題之各項簡化方法，包括定義、常用之利潤配置方式、受益測試應用，與會代表亦可討論歐盟移轉訂價聯合論壇 (EU Joint Transfer Pricing Forum) 有關成本分攤協議於低附加價值集團內部服務提供之應用。
7. 建置符合國內需要之移轉訂價查核機制 (Structuring the Transfer Pricing Audit Function to Meet Local Country Needs)：國際間諸多國家，不論規模大小，莫不致力於移轉訂價查核機制之建立、包括人力資源訓練及養成、跨國資訊分享。OECD 稅務發展工作小組 (Task Force on Tax and Development) 計畫草擬該議題之工作報告，本次會議小組成員可充分交流實務經驗並提升移轉訂價法規之執行效能。
8. 無形資產：議題及新方法之探討，包括商譽、繼續經營價值、團隊人力資源價值、集團綜效、市場特性 (區位節省或市場紅利) (The Work on

Intangibles: Issues and Emerging Approaches, including Goodwill and Ongoing Concern Value, Assembled Workforce, Group Synergies and Market Specific Characteristics-locating savings and market premiums) : 2012 年 6 月 6 日，OECD 發布移轉訂價指導原則第 6 章無形資產修訂之暫行草案，同年 11 月 12 日至 14 日召開諮詢會議，邀請專業商業評論人士參加。參與本項分組議題之成員可充分研討前開暫行草案之內容，包括商譽、繼續經營價值、團隊人力資源價值、集團綜效、市場特性等無形資產價值之操作方式。

二、移轉訂價最新進展會議 (OECD Update Meeting)

- (一) 會議期間為 3 月 8 日。
- (二) 與會國家或經濟體：非會員國參與。
- (三) OECD 相關工作執行情形與最新進展：共計 4 項主題，涵蓋 7 項工作項目議題。

1. 租稅協定及移轉訂價主題

- (1) OECD 租稅協定稅約範本修訂最新進展，包括常設機構 (permanent establishment)、受益所有權人 (beneficial ownership)、排放許可 (emission permits and credits) 及其他重要進展。
- (2) OECD 移轉訂價指導原則第 6 章無形資產修訂專案之進展、移轉訂價稅務行政簡化(避風港法則、應備妥文據及預先訂價協議等) 及其他重要工作之進展。

2. 全球關係推展計畫 (The Global Relations Programme) 及租稅與發展 (Tax & Development)

- (1) OECD 全球關係推展計畫綜覽，強化與非 OECD 會員經濟體合作關係執行情形。
- (2) 租稅與發展工作推動進展，透過全球租稅論壇及各種國際會議與

非 OECD 會員經濟體進行對話，建立租稅議題之共識及分享經驗與資訊。

3. 透明度及資訊交換 (Transparency and Exchange of Information) :

2012 年 7 月，OECD 修訂發布租稅協定稅約範本第 26 條有關「自動資訊交換」之報告，內容包括何謂自動資訊交換、如何操作、利益為何及尚待延續進行之工作。

4. 稅務行政 (Tax Administration) 及積極性租稅規劃 (Tackling Aggressive Tax Planning) :

- (1) 稅務行政論壇 (Forum on Tax Administration) 最新進展及主要工作範圍。上屆稅務行政論壇係 2012 年 1 月間於阿根廷首都布宜諾斯艾利斯 (Buenos Aires) 舉行，下屆預定於 2013 年 5 月間假俄羅斯首都莫斯科 (Moscow) 舉行。主要討論議題包括大型企業與稅務機關之合作依從關係、中小企業課稅策略等，並將討論資訊交換及近期美國之「外國帳戶稅收遵從法」(FATCA)。
- (2) 因應積極性租稅規劃之討論，OECD 已發布多項報告，揭露跨國企業租稅規避之安排型式，以利各國稅捐機關加強防範。

我國代表藉由參加會議討論及與會代表就移轉訂價小組議題交換意見，有助進一步瞭解國際間移轉訂價最新發展趨勢，以利我國移轉訂價制度與國際接軌。與會過程中除能提高我國參與程度，強化與 OECD 間之合作關係及建立我國成為 OECD 觀察員之立基外，透過案例之介紹，有助於我國跨國避稅案件之防止，維護租稅公平。

叁、會議議題內容摘述

一、稅基侵蝕及利潤移轉－全球性的挑戰（**Base Erosion and Profit Shifting: A Worldwide Challenge**）

本議題由英國代表擔任主席，義大利、南非及 OECD 工商業諮詢委員會（Business and Industry Advisory Committee, BIAC）代表與談。

稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 BEPS）租稅議題對開發中國家而言，不單是威脅，它的影響層面可能超乎預期，有些國家的稅收是用來支應糧食及居住等人民基本生存需要的開支，BEPS 可能威脅到這些國家人民的生存權。此外，英國星巴克在過去幾年間，因營業收入與繳稅金額顯著不相當，引起輿論大加撻伐，造成這樣的結果，顯然是透過利潤轉移至稅率低國家分公司（例如荷蘭）方式，利用帳面虧損方式來避稅，這樣的租稅規避或許未違反英國稅務法規，但已重創企業形象。鑑於 BEPS 已經是全球性的議題，需要國際間共同研商因應對策，經濟合作暨發展組織（Organization of Economic and Development，以下簡稱 OECD）爰於近期發布 BEPS 報告，提出一個全面性、跨國合作之解決方法，協助各國了解 BEPS 詳細內涵及其因應之道，業獲致多數國家認可並允諾積極推動。

就開發中國家觀點，BEPS 報告有助於提升稅捐單位相互間合作之效益；另外，觀察全球稅局在近期全球經濟危機中，莫不爲了稅收而積極奮戰，試問在這樣的氛圍下，因爲企業 BEPS 安排而獲得稅收利益之一方領域稅捐單位，是否真的願意放棄這些憑空而降的稅收，又或者這些既得利益之一方領域稅捐單位，是否有意願在可預見稅收將減少的情況下，與他方領域稅捐單位分享課稅資訊？已經是國際間共同質疑的問題，OECD 發布 BEPS 報告建議採行之方法，致力於均衡各國稅局間面臨之壓力，引導各領域稅捐單位將關注焦點放在"做對的事情"上面。

複雜的組織結構和縝密的租稅規劃，使得 BEPS 不容易被察覺，甚至不容易成功地進行稅務調查，其複雜程度更甚於移轉訂價之查核，開發中國家可能尚未

具備處理是類議題之能力。BEPS 報告提供若干建議，開發中國家應嘗試建立符合自身優勢之解決機制，例如：整合各項查核資源、強化列報及文據揭露要求、建立更為精準之資料蒐集機制及提升資料分析運用能力，俾有助於偵測 BEPS 之規劃架構。

南非甫完成 s23(K)立法，為防堵跨國企業併購過程中，利用轉移負債(Debt Push Down)方式進行租稅規劃，要求納稅義務人之海外負債資金需先行取得核准，並成立專責委員會進行監管。除此之外，通盤檢視所得來源地和居住地間之稅收衡平、集團內部金融商品交易之課稅、反租稅協定濫用措施、實施受控外國公司法(Controlled Foreign Corporation Law，以下簡稱 CFC)、強化移轉訂價功能、課稅資料蒐集及分析運用能力之提升等，均有助於 BEPS 之查核。

對於各國稅捐單位而言，研擬 BEPS 查核對策已是刻不容緩之任務，跨國企業基於追求股東利潤極大化目標，具備高度租稅規劃動機，相對多數未進行 BEPS 之國內企業，跨國企業運用 BEPS 獲利，同時提升本身潛在競爭優勢。致使多數國家採取單向應對之反避稅措施，造成跨國企業重複課稅，甚而降低投資意願，對全球經濟成長及就業產生不利影響。審慎看待 BEPS 議題，各國宜因地制宜訂定有效措施及合宜之實施機制，並應透過租稅協定網絡化解跨境爭端。

二、移轉訂價風險評估(Transfer Pricing Risk Assessment)

本議題由南非代表擔任主持人，紐西蘭、荷蘭、世界銀行、中國大陸及 OECD 代表與談。

落實移轉訂價風險評估，有助於提升稅捐機關選案效能，強化查核效率，是執行移轉訂價過程中至為重要之議題。有鑑於此，OECD 草擬移轉訂價風險評估手冊(Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment)，藉本次會議排定移轉訂價風險評估議題，協同各方代表共同檢視手冊內容，並進行深入討論。檢視手冊內容分為六大主題，包括：

(一) 引言

揭示 OECD 擬具移轉訂價風險評估手冊所欲達成之目標、移轉訂價風險

評估為何、評估移轉訂價風險時應具備之可信賴程度、進行移轉訂價風險評估時應具備之專業技能。

(二) 執行移轉訂價風險評估過程中需自行檢視之問題

是否存在關鍵性之受控交易？是否存在可能產生移轉訂價風險之因素？個案有無查核價值？未來個案查核過程當中需特別處理之議題。

(三) 對移轉訂價風險進行評價

首先確認關係企業交易可能存在的各項風險，包括：

1. 獲利程度。
2. 低稅率國家或地區之關係企業交易。
3. 集團內服務交易。
4. 權利金、管理費及保險費，尤其是與低稅率國家或地區相關之收付
5. 行銷或採購公司未設在實際銷售產品或製造產品之國家。
6. 比重過高的負債及／或利息費用。
7. 關係企業間無形資產之移轉或使用。
8. 成本分攤協議。
9. 商業重整。

其次，應考量可能造成價格扭曲之非租稅因素、再者，應審視同期移轉訂價文據資料之品質、最後，排除移轉訂價風險較低之案件。

(四) 移轉訂價風險評估所需資訊之來源

可運用稅務結算申報書或資訊申報書揭露之資料、同期移轉訂價文據資料、製發予受查納稅人填具之問卷資料、以往年度納稅人歸檔資料或查核紀錄、與納稅人有關之公開資訊（包括：納稅人網站及政府部門資料庫資料、商業資料庫資料、新聞報導、商業雜誌資料、證券分析報導）、與公司人員進行訪談、客戶資料、租稅協定下之資訊交換、為獲取適切之資訊所必要的法規支援。

(五) 風險評估程序－移轉訂價選案查核

稽徵機關應有適切的人員編組執行風險評估、風險評估之步驟、備妥風險

評估報告、納入專家協助檢視風險之機制。

(六) 與納稅人建立共同生產關係 (Productively Relationships)

降低稅務依從成本是國際間共同努力目標，以荷蘭為例，荷蘭稅務及關務管理局 (Netherlands' Tax and Customs Administration, 以下簡稱 NTCA) 執行稅務依從成本管理成效卓著，大大提昇稽徵效率，移轉訂價風險評估也應基於相同理念與納稅人建立互信共榮之共同生產關係。

荷蘭代表以服務費案例說明風險評估之重要性。NTCA 曾查得總公司位於英國之跨國集團，提供管理服務予荷蘭關係企業，荷蘭關係企業給付服務費。經受益測試 (benefit test)，NTCA 認為荷蘭關係企業給付英國總公司之服務費偏高。但，荷蘭關係企業當年度利潤已高過其他可比較資料，且英國及荷蘭兩國稅率相同，NTCA 難以進行調整。事後檢視，有可能管理費金額已符合交易常規，惟欠缺證明文據，或者該筆管理費已涵蓋其他未經查得之服務項目。經由這個案例，NTCA 益加驗證風險管理之重要性，歸納出下列結論：

1. 需以通盤觀點 (helicopter view) 啟動風險分析。
2. 宜建立荷蘭境內符合常規交易原則服務費之查詢資料系統。
3. 應判斷利潤是否移轉。
4. 沒有足夠的文據資料就不會有移轉訂價調整。

中國大陸代表提出中國觀點，移轉訂價風險分析在中國大陸已列入經濟分析之一般性架構中，因此，處理移轉訂價風險評估議題，首要任務是深入探討經濟分析之一般性架構，其中尤以無形資產最為重要。此外，應優先、重點處理可能對於經濟造成損害之交易，並**考量特定區位優勢之成本節省效果**，前開效果可依下列步驟予以估算：

1. 區位優勢是否確實存在？
2. 區位優勢是否可產生超額利潤。
3. 量化超額利潤。
4. 擇定移轉訂價方法分配區位優勢產生之超額利潤。

與會印度代表並呼應中國大陸提出之**區位優勢** (Location Savings) 看法，認

為目前開發中國家低工資及低生產成本應屬企業於當地國取得之無形資產，應分得相對應之稅收利益；OECD 代表及其他國家代表亦發言，代表商品銷售階段之廣大市場及龐大購買力之**市場優勢**（Market Advantage）應屬於企業於當地國取得之無形資產回應。

世界銀行代表提出開發中國家觀點，首先釐清觀念，移轉訂價之風險是否確實迥異於未受控交易或獨立企業間交易之風險？答案是肯定的。然而開發中國家普遍面臨資料可用性問題，亦即，已開發國家已建構相對較為完備之可比較未受控交易資料群，而開發中國家則無此優勢，現實狀況往往是開發中國家不得已需選擇已開發國家之資料進行可比較程度分析，為消除地域性、經濟規模及其他諸多差異，以提升可比較程度分析之可靠性，需進行許多調整，倘未能完成合理之差異調整，需考慮改採利潤法。現階段開發中國家重心放在特定交易階段或特定交易部門之分析，也思考將移轉訂價風險評估納入查核手冊及例行性查核系統之處理方式。

荷蘭代表接著分享何謂「對的問題」及值得深入探討之議題。當稅捐單位面對納稅人個案，在規劃風險評估及選案過程中，應先評估：納稅人依從程度如何？納稅人交易透明度為何？納稅人是否具備租稅風險規劃之意願？這些評估事項不宜全盤採信納稅人之說明，稅捐單位仍應循評估步驟辦理。這也是 NTCA 向來重視深入了解納稅人營業活動，並持續就可能涉及移轉訂價之議題持續不斷討論的原因。此外，與租稅天堂相關之交易、與風險分割相關之企業重整、專屬保險（Insurance captives）、基金活動及總公司提供專業服務之加值。

中國大陸代表補充說明企業可能列入移轉訂價查核之條件，包括：

1. 有鉅額或多種類型關係人交易之企業。
2. 長期虧損、微利或損益呈不規則鉅幅變動之企業。
3. 利潤水準低於同業之企業。
4. 利潤水準與執行之功能及承擔之風險顯著不相當之企業。
5. 與設立於租稅天堂之關係人進行交易之企業。
6. 未遵守揭露關係人交易或備妥同期交易文據資料規定之企業。

7. 明顯違反常規交易原則之企業。

世界銀行代表提供一份表格，有助於了解納稅人進行受控交易所存在移轉訂價風險之高低：

資料	使用目的	可能來源
納稅人所有		
經濟活動（產業代碼資料）	用以比較納稅人獲利程度與產業水準是否相當，以界定異常情況。	-稅務申報或扣繳稅款資料 -公司登記資料 -財務報表資料
居住者及常設機構	確認移轉訂價議題及利潤歸屬議題。	稅務申報資料
跨國企業成員（屬境外控股或被控股成員或屬境外子公司）	確認可能涵蓋於關係人交易範圍內之納稅義務人，並考慮受控交易納稅人及未受控交易納稅人之可比較性。	-稅務申報資料 -公司登記資料 -財務報表資料
關係人所在區域	確認跨國企業成員於境外財務中心或低稅負國家地區之分布情況，以掌握有誘因進行非常規交易之對象。	-稅務申報書 -公司登記資料 -財務報表資料
總收入	用以計算各項財務指標（例如：總利潤率、營業利潤率、淨利潤率），以利比較及量化潛在風險。	-稅務申報資料 -財務報表資料
淨損益	用以計算各項財務指標以利比較及確認持續製造虧損之納稅人。	-稅務申報資料 -財務報表資料
利息收入及費用	計算各項財務指標及利息周轉率〔(淨利潤+利息費用)／利息費用〕以確認是否存在稀釋資本議	-稅務申報資料 -財務報表資料

	題	
給付境外居住者之利息費用	<p>超額給付境外居住者利息極可能侵蝕國家稅基，尤其在利息費用可全額減除且適用較低或免予扣繳之情況時更應審慎處理。利息覆蓋率是判斷稀釋資本及非常規交易利息給付常用指標，用以衡量公司獲利能力支應利息費用之能力；利息覆蓋率愈低，代表無法償付利息之可能性愈大，通常利息覆蓋率小於等於 1 會被認為不具備足夠支應利息之能力。</p>	<p>-稅務申報資料 -財務報表資料 -外匯管制申報資料</p>
給付境外居住者之服務費用	<p>集團內部服務提供之對價，例如：管理、顧問、技術服務等支付之費用，這類費用通常可以在計算課稅所得額時全額扣除課，同時運用租稅協定達到給付費用時免予扣繳之效果，對許多國家而言，類此非常規交易服務費用因缺乏移轉訂價文據資料進行查核，已大幅提高稅基流失風險。</p>	<p>-稅務申報資料 -財務報表資料 -外匯管制申報資料</p>
給付境外居住者之權利金	<p>給付境外居住者非常規交易水準之權利金可能會侵蝕國家稅基，尤其在權利金費用可全額減除權利金給付且適用較低或免予扣繳之情況時更為明顯。因此，未符合常規交易原則之權利金給付常</p>	<p>-稅務申報資料 -財務報表資料 -外匯管制申報資料</p>

	常是各國稅捐單位查核之重點。	
經濟市場／稅務系統之資料		
跨國交易統計資料	確認國家主要產業、主要貿易夥伴、跨國交易規模以及所有異常、潛在之風險，例如在低稅率國家或地區有鉅額貿易量。	-國家統計單位資料 -海關資料 -外匯管制統計資料 -聯合國貿易與發展會議商品及服務貿易統計資料 (UNCTADstat)
跨國企業家數	稅捐單位用以估量查核成本	-國家統計單位資料 -公司登記資料 -稅務申報資料 -國家發展局資料 -商業資料庫資料
境外直接投資及被投資地點	確認潛在風險，例如：在低稅率國家或地區有鉅額貿易量。	-國家統計單位資料 -聯合國貿易與發展會議商品及服務貿易統計資料 (UNCTADstat) -公司登記資料 -稅務申報資料 -國家發展局資料 -商業資料庫資料
是否存在自由貿易區或其他租稅優惠制度	就境內交易而言，關係人間課稅待遇不對等，是影響關係人交易價格並造成稅基流失風險之主因，包括免稅和租稅假期在內，	-國內法課稅規定

	都應審慎查核。	
應否扣繳及扣繳率	可以緩解非常規交易造成之稅基流失	-國內法課稅規定
稅率	高稅率國家或地區之納稅人通常有進行關係人間非常規交易之誘因；相對地，低稅率國家或地區因非常規交易流失稅基之可能性將下降。	-國內法課稅規定

三、可比較程度分析 (Emerging issues in Comparability Analysis)

本議題由 OECD 代表擔任主席，尚比亞、美國、聯合國 (United Nations) 及印度代表與談。

依 OECD 移轉訂價準則規範，受控交易與獨立企業間於相同情況下之交易結果，二者間應具備可比較性，前開「相同情況」意指攸關受控交易與獨立企業間交易之各項經濟因素均備足夠可比較性，並以非關係人於可比較情況下從事可比較未受控交易之結果為常規交易結果。

尚比亞代表說明該國執行可比較程度分析之經驗，原則上參考 OECD 發布之「跨國企業與稅捐稽徵機關移轉訂價指導原則」(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations，以下簡稱 OECD 移轉訂價指導原則) 第 3 章、聯合國發布之「發展中國家移轉訂價操作手冊」(UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries) 第 5 章及附錄一可比較程度分析案例，可以獲得完整充分的資料。但是，不論已開發或開發中國家，執行可比較程度分析過程中，均不免面臨諸多難題，包括：完全缺乏或僅有少量可用之比較資料、不易及時而有效率地獲得經驗指導或協助、各項特殊議題不斷形成，例如區位優勢或市場優勢等，稽徵機關必須不斷提升可比較程度分析方法，確保移轉訂價制度可以順利推動。對開發中國家或經濟體而言，進行可比較程度分析面臨之最大挑戰不外乎是無法找到可靠的可比較未受控交易，這一點在實務上一

直無法完全克服。

聯合國代表介紹其稅務委員會於 2012 年 5 月 29 日發布之「發展中國家移轉訂價操作手冊」³，有別於 OECD 移轉訂價指導原則，聯合國發展中國家移轉訂價操作手冊相對較為重視發展中國家或經濟體於關係企業受控交易發生時，移轉訂價之應用及稽徵管理相關議題，共計 10 章、2 項附錄：

- 第 1 章 總論
- 第 2 章 營業環境
- 第 3 章 法律環境
- 第 4 章 建立開發中國家移轉訂價能力
- 第 5 章 可比較程度分析
- 第 6 章 移轉訂價方法
- 第 7 章 文據要求
- 第 8 章 查核
- 第 9 章 爭議解決機制
- 第 10 章 國家實務觀點：巴西、中國大陸、印度、南非
- 附錄一 可比較程度分析案例
- 附錄二 文據要求

前開聯合國發展中國家移轉訂價操作手冊第 5 章專章介紹移轉訂價可比較程度分析，第 10 章是 2012 年新增的章結，納入金磚五國（BRICS）當中的四國，巴西、中國、印度及南非對於移轉訂價實務操作的經驗，其中不乏可比較性實務觀點分析，例如南非經驗等，值得參考。

印度代表接續介紹該國可比較程度分析之經驗，印度正關注跨國企業實際營運投資地點與課稅利潤配置地點不同之議題。印度已漸漸成為世界工廠之一，跨國企業全球價值鏈應如何正確合理地配置於印度國內，應予以重視，這也是印度稅捐機關當年最重要的挑戰任務。

首先，為分析攸關常規交易價格之各項決定因素，所得稅法第 92C 節提供

³ 下載網址：http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm

常規交易價格應如何決定之各項規範，包括交易本質、交易等級之認定、關係人定義、各關係人執行之功能性分析及其他重要影響因素。此外，1962 年發布之印度所得稅規則 10B（2）規範跨國交易可比較程度分析之影響因素，內容簡要說明如下：

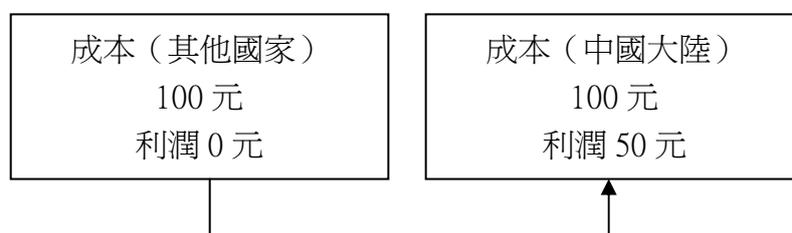
1. 影響受控交易結果因素之特性：例如有形資產移轉或服務提供，相關資產或服務本身具備之特性，找尋可比較對象時，因先確認交易標的資產或服務後，找出影響定價之關鍵因素，例如資產之實體特徵、品質、數量、服務之性質等。
2. 執行之功能及承擔之風險：執行之功能包括研發、產品設計、製造、加工、裝配、市場行銷、配銷、廣告、售後服務、運送及倉儲、行政管理等；承擔之風險包括市場風險、庫存風險、研發風險、財務風險、信用風險等。
3. 明定或隱含交易雙方應履行責任、承擔風險及分享利益約定之契約條款：包括報酬收付方式、交易數量、售後保證範圍及條件、授權之有效期間、提供其他相關服務之協議、交貨條件，授信及付款條件等。
4. 市場狀況：包括地理位置、市場規模、法律及政府管理、人力成本及市場資本、經濟發展狀況、市場競爭程度、市場層級，如批發或零售市場。

印度代表特別就近期引發國際間關注之「地域節省」及「區位特定優勢」（Location Saving/Specific Advances,以下簡稱 LSAs）提供印度觀點。印度因擁有高度專業化的人力資源、相對低廉的人力成本、租金成本、訓練成本、租稅優惠、豐富的天然資源及廣大的消費市場等區位優勢，理應按照一個公平合理之標準，分享跨國企業之利潤。這樣的概念或許有些模糊，倘若以一種「區位紅利」的觀念來想，較清楚許多，當跨國企業運用印度的區位優勢，獲取其他地區無法得到之超額報酬，這些較其他地區多出來的報酬形同一種「區位紅利」。印度有權利分享這些區位紅利，並且已經列為國內移轉訂價之重點發展工作，現階段所面臨之挑戰在於，如何找到合適的可比較對象，以決定區位紅利之分配金額。印度執

行方式說明如下：

1. 區位節省及區位特定優勢之定義及決定。
2. 計算區位紅利。
3. 運用印度境內可比較資料進行可比較程度分析，確認受控交易一方係位於低成本區域之常規交易價格。
4. 進行可比較程度分析階段，尚不考慮 LSAs。

中國代表發言呼應印度代表提出之 LSAs 議題，並以一個簡單的例子說明。假設有一個跨國企業在母國經營為虧損，改至中國大陸投資設廠後，集團轉虧為盈。



利潤 50 元應如何分配？

這個例子簡單易懂，且突顯出一個重要的現象，除了生產地點由其他國家遷移至中國大陸之外，跨國企業整體之經營並無重大差異，而效果是原本沒有獲利的集團變成賺錢的集團，所有賺錢的關鍵因素都發生在中國大陸，但利潤卻都配置在中國大陸境外，很顯然並不公平，各國皆應正視這項議題，思考這 50 元的利潤應該全部或部分歸屬於中國大陸。

針對中國大陸代表提出之 LSAs 觀點，美國及澳洲代表均予以回應，強調利潤應歸屬於做出投資決策之國家，明顯觀察出已開發國家及開發中國家對於 LSAs 之立場南轅北轍，各自表達立場，無法獲致共識。

四、移轉訂價文據資料：新的文據資料方法（**Transfer Pricing Documentation: A New Approach to Documentation**）

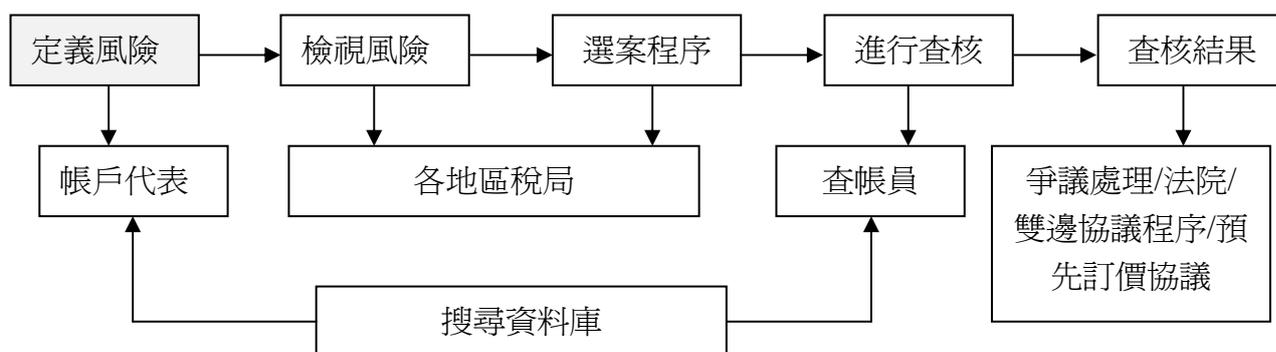
本議題由德國代表擔任主席，印尼、法國、波蘭、日本及 OECD 代表與談。主席首先說明近期各國移轉訂價文據及揭露要求之發展趨勢，愈來愈多國家

發布移轉訂價文據要求之法規，但是多數移轉訂價文據法規仍需依附在國內法基礎上執行，導致文據要求在各國間之規定存在差異，無法有效調和。為防止跨國企業運用關係人交易規避稅負，造成國家稅收損失，各國稅捐機關普遍重視單方受控交易之分析，亦即著重於國內端之交易查核，以確保稅源。備供審查之文據無法呈現跨國交易之全貌、移轉訂價文據提供目的未臻明確及實務上對於文據揭露期間之歧見等因素，導致稅捐機關對於跨國企業與分支機構間之交易過程、結果未能獲得「全盤性」了解，相對也就必須加重納稅義務人之稅捐依從成本負擔，以確保稅收。這些現象追根究柢是源於文據要求規範之不完備，實為現階段亟待解決之問題。

OECD 代表補充說明，文據要求規定確實仍應於國內法立法明定，OECD 期於兼顧降低企業稅捐依從成本負擔及提供稅捐機關更為聚焦、可用資訊之前提下，建立一套有效率之文據要求方案供各國作為立法參考，這項方案已於 2012 年開始推動，OECD 正在撰擬白皮書（White Paper），近期內即將公布並且公開徵詢來自於全球之意見。

印尼代表說明，在印尼，納稅義務人有義務提供移轉訂價文據供稅捐單位查核，充分的移轉訂價文據有助於納稅義務人依常規交易原則決定移轉訂價結果，尤其是集團內部服務之提供，運用完備之文據資料，可以避免訂價結果產生偏誤，同時能提供稽徵機關完備之說明，以利查核進行。

印尼非常重視納稅義務人之稅務依從成本風險管理，移轉訂價文據之完備性，將直接影響風險定義之程度。茲以下列兩表說明印度稅局為提高移轉訂價稅捐依從度所進行之稅捐依從風險管理及定義風險步驟：



	利潤	移轉訂價文據
高度風險	虧損	未提示移轉訂價文據
	虧損	已提示移轉訂價文據，但資訊不完備
	低	未提示移轉訂價文據
	低	已提示移轉訂價文據，但資訊不完備
中度風險	虧損	已提示移轉訂價文據惟未達完備程度
	低	已提示移轉訂價文據惟未達完備程度
低度風險	高	已提示完備之移轉訂價文據
	高	未提示

印尼自 2009 年起發布多項與移轉訂價文據要求相關之法令規定，簡要敘述如下：

1. Law Number 16 (2009 年) 及 Government Regulation No 74 (2011su06)

- (1) 移轉訂價相關帳證簿據資料必須保存 10 年。
- (2) 涉及關係人交易者，必須保存足資證明受控交易結果符合常規交易原則之證明文據資料。
- (3) 有關文件種類或進一步證明交易結果之資料提示規定，將由財政部持續發布規範進行管理。

2. DGT Regulation PER-43/PJ/2010

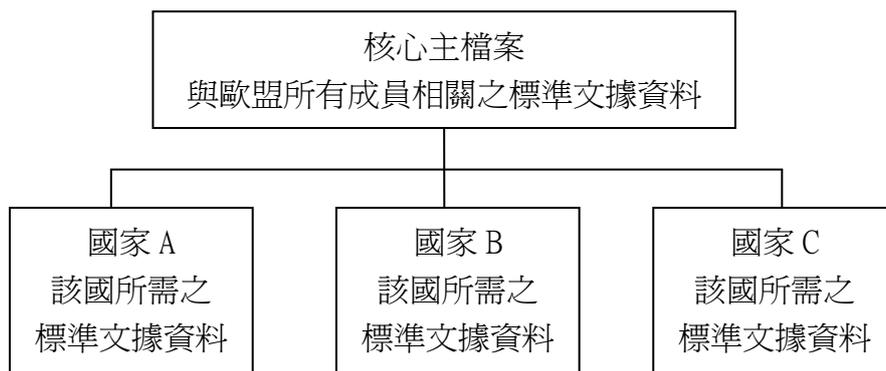
- (1) 印尼於 2010 年發布稅收基本法 PER-43/PJ/2010 號規則，除進一步宣告印尼採行常規交易原則之大方向，同時以訂定重要的文據要求規範以符合稅捐機關查核需要，截至目前為止，這項法規仍是印尼討論移轉訂價議題之重要參考。
- (2) 2011 年 11 月 11 日，稅收基本法 PER-32/PJ/2011 號規則發布並生效。這項規則修正了 2010 年 PER-43/PJ/2010 號規則有關關係企業交易常規交易原則之應用範圍，納稅人須提示之移轉訂價文據資料，除了所有主要文件之外，尚包含與主要文件相關之全部附件資料。此外，為

了移轉訂價查核需要，納稅人必須提示部門別財務報表資料。

(3) 爲了決定常規交易價格，印尼要求納稅人應提示之文據資料至少應包括：

- A. 公司綜覽：包括集團營運結構、股權結構、組織結構、商業營運之營運方向、主要競爭者名單及經營環境之敘述等。
- B. 訂價策略及成本配置之決定。
- C. 交易產品特性比例分析之結果、功能分析之結果、經濟環境、契約條款約定及商業策略。
- D. 選擇可比較資料過程。
- E. 納稅人選定常規交易方法之說明及相關資料，同時須包含其他方法廢棄不用之理由。

波蘭代表介紹歐盟移轉訂價文據資料之全新概念，建立「核心主檔案」及「個別國家特定文據資料」。前開「核心主檔案」，提供符合跨國企業實際經營情況及商業行爲之營運綜覽，其建置目的，在於建立一套可集中管理、標準化、具備高度彈性之移轉訂價主檔，以符合歐盟各成員國之需要，同時減少納稅人稅捐依從成本，避免受到處罰。「個別國家特定文據資料」則係各國實務運作所需之資料，由歐盟各國就國內需要對「核心主檔案」進行補充。



爲使歐盟國家有效運用「核心主檔案」，現行歐盟要求「核心主檔案」應涵蓋之內容說明如下：

1. 營運之一般性描述、商業策略，本年度相較於前一會計年度中發生之

變化。

2. 跨國企業集團的組織結構、法律結構和運營結構，包括組織結構圖、集團成員清單等。
3. 成本分攤協定，預先訂價協議（APA）等。

五、移轉訂價之簡化-避風港法則及樣本備忘錄（**Transfer Pricing Simplification Safe Harbours and Sample MOUs**）

本議題由聯合國代表擔任主席，美國、肯亞、歐洲委員會（European Commission）、及世界銀行代表與談。

OECD 近期即將修正發布移轉訂價指導原則第 5 章文據要求 E 節有避風港法則之規定⁴。依據移轉訂價指導原則第 4.95 段，避風港法則適用於特定範圍之納稅人，對符合條件之納稅人可免除一定納稅義務，或適用較簡單之納稅措施。避風港法則對於降低稅務依從成本、減少移轉訂價適用不確定性及提高稽徵行政效率頗有助益，但納稅人濫用避風港法則之情形有日益嚴重趨勢，各國稅局在制定避風港法則時，發現避風港內充斥未符合常規交易原則之受控交易、雙重課稅或雙重不課稅交易以及租稅規劃案例，例如納稅人為獲取避風港法則利益，進行組織重整，將原本實際營運個體切割為數個功能相對較為單純之營運單位，降低營業額，以利分別適用避風港法則之規定。

2012 至 2013 年間，OECD 草擬移轉訂價指導原則第 5 章有關避風港法則之專節，向各界徵詢意見，並獲致下列結論：

1. 落實審慎評估原則：多數納稅人都期盼於交易前明瞭包括租稅風險在內之所有交易風險，避風港法則有助於減輕稅捐依從成本，並且將低租稅負擔之不確定性風險，跨國企業可以審慎評估交易風險及利潤。
2. 有利於小型納稅人及交易相對較為單純納稅義務人適用簡化之稅政，

⁴ OECD 已於 2013 年 5 月 16 日發布 The revision of Section E on safe harbours in Chapter IV of the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations。

稅捐機關可聚焦於具查核必要性之高風險、大型跨國企業交易。

3. 各國可運用避風港法則，篩選出備供查核名單，節省人力，提高稽徵效率。
4. 運用雙邊協議程序：為強化跨國稅捐機關之合作，提高移轉訂價查核效率，依租稅協定稅約範本第 25 條所定雙邊協議程序架構，OECD 提出雙邊或多邊避風港之概念，提供國與國間簽署備忘錄之樣本(Sample memoranda of understanding)，並列式各項考慮因素，供稅捐機關建立雙邊或多邊避風港。

肯亞代表就避風港法則及移轉訂價制度之執行提出開發中國家觀點。就避風港法則而言，其具備之可預測性及稽徵行政效率性對於開發中國家而言，極具吸引力；就移轉訂價制度之執行而言，開發中國家普遍面臨納稅人自發性稅捐依從度偏低、人力物力限制等挑戰，形成移轉訂價制度建立之一大挑戰。鑑於避風港法則有助於稽徵效率之提升，肯亞已著手推動避風港法則，期望降低租稅風險，提供納稅人更友善之經營環境。

目前肯亞國內推動之避風港仍以單邊避風港為主，惟肯亞對於避風港法則仍有下列疑慮：

1. 財政損失疑慮：肯亞憂心過度寬鬆、普遍之避風港適用範圍，將損及國家稅收。
2. 鼓勵小規模交易：制定避風港法則，可能使納稅人有國家鼓勵企業進行小規模交易之誤解。
3. 何謂合宜適度之標準：肯亞本身並無足夠之經驗制定避風港法則適用標準，也無法預測各項標準可能衍生之效益，這是目前肯亞面臨重大挑戰之一。
4. 濫用之可能性：租稅規劃、避風港濫用之可能性本無法避免，肯亞必須就規劃及濫用之預防加強查核。
5. 廢除不易：依肯亞之法制架構，一旦通過避風港法則之規定，未來如有廢止之需要將變得非常困難。

6. 雙重課稅風險：避風港內之交易可能有雙重課稅，或如同剛才會議討論提到之雙重不課稅風險，肯亞對此表示憂心。

世界銀行代表亦就開發中國家觀點補充說明。多數開發中國家於查核資源有限及查核人員移轉訂價經驗不足之限制下，仍積極努力推動移轉訂價制度。對於開發中國家而言，建立一個友善之經營環境和有效率之查核技術一樣重要，因此，提高課稅待遇之可確定性、降低稅捐依從成本可兼顧前開兩項目標。避風港法則提供開發中國家一個可運用之工具，惟涉及國家總體財政成本效益之分析及中小企業之最低豁免（de minimus）規定，是應先行評估之重點。

世界銀行認為單邊避風港法則雖非完全令人信服，但具備可行性，而多邊避風港法則有助於提升國家成具稅務競爭力之區域經濟體，二者各有其優點，宜視國家個別情況採用。採行避風港法則與否，需先評估國內適用具備足夠可比較未受控交易資訊，以便評估訂定出合宜之避風港標準。此外，各國應有一項認知，那就是避風港法則僅是簡化移轉訂價制度措施之一，其他仍有續多值得關注之簡化措施，可有效提升移轉訂價之實施效率。

美國代表提出已開發國家觀點，認為單邊避風港法則宜運用在低價值服務之交易，因為美國已同意於成本無須加成（no mark-up）之前提下進行附加價值較低之服務提供。至於雙邊避風港法則，美國已有許多經驗，例如架構於「美墨保稅加工協定」（Mexico/US agreement on maquiladoras）下之雙邊避風港規範。

位於墨西哥眾多之 Maquiladora（保稅工廠）由外來廠商設立，運用進口免稅材料、設備和當地成本較為低廉之勞工，製成產品後再運回美國。美、墨兩國共同處理 Maquiladoras 常規交易價格問題，並且談定雙方皆同意之避風港標準，以提高美國業者投資墨西哥之租稅可確定性。

美國代表最後並強調，避風港法則是推動移轉訂價制度當中不可或缺之一環，建議各國稽徵機關以積極正面態度處理這個議題，當避風港存在時，稅捐機關唯一要做的事情，就是適切地擔任好把關之工作即可。

六、集團內部服務移轉訂價之簡化-集團內部低附加價值服務之處理原則 (Transfer Pricing Simplification Intra-Group Services: Treatment of Low Value Added Intra-Group Services)

本議題由喀麥隆代表擔任主席，印度、新加坡、墨西哥及 OECD 代表與談。

爲了解決稅捐機關及納稅人對於低附加價值集團服務活動之「價值」認定歧異而衍生訴訟成本，OECD 已經將低附加價值服務納入效率化移轉訂價專題重點，包括定義、常用之利潤配置方式、受益測試、構成利潤之各項要件等。

何謂低附加價值之集團內部服務，參考 OECD 移轉訂價指導原則第 7 章之規定，大致可歸類爲簡單、例行性及非核心服務等指標。以下分就 OECD 移轉訂價查核準則第 7 章之相關規範說明如下：

1. 受益測試－常規交易原則下，當一集團成員爲其他成員提供服務，是否涉及移轉訂價集團內部服務問題，需視該等活動是否具有加強其商業地位之經濟或商業價值。可考量獨立企業在類似情況下，是否願意就類此服務活動支付報酬予提供服務之另一獨立企業或由企業內部自行提供。倘若類此服務非獨立企業願意支付報酬或自行提供者，則此等服務在常規交易原則下，經測試尚無受益情形，不能認定爲集團內部服務。
2. 通過受益測試之集團內部服務應收取合理之報酬－認定爲集團內部服務者，通常包括行政服務，如規劃、協調、預算控制、財務諮詢、會計、審計、法律諮詢、應收帳款收買服務、資訊服務、增資、貸款契約、利率及匯率風險管理、生產、採購、配銷及行銷等方面之協助，以及人才招募或員工培訓等人事服務，在可比較原則下，獨立企業購買或自行提供類此活動均有價金收赴，爰跨國企業上述集團內部服務應收取合理之報酬。
3. 股東活動及重複性活動不應收取報酬－股東活動包括母公司本身法定組織架構中有關之活動成本（例如：母公司之股東會、股份之發行及

監事會之相關成本)、為母公司財務報告所需之相關成本(例如:合併財務報表)及為取得經營權之籌資成本等;重複性活動多指一集團成員重複為另一集團成員提供其已自行提供之服務,或所提供之服務已委請第三者提供等。前開股東活動及重複性活動均非屬獨立企業於受控情況下,願意支付價格取得之服務,故不應收取報酬。

4. 低附加價值/例行性服務—目前 OECD 移轉訂價指導原則尚未就低附加價值或例行性之內部集團服務提供明確之定義。
5. 常規交易訂價原則之例外—雖然徵納雙方均致力於關係企業間受控交易常規訂價之落實,但不可否認的,稅捐機關為了某些稽徵效率之考量,有可能在例外情況下放棄常規交易價格之計算及課稅。例如:透過成本效益分析,稽徵機關為執行常規交易價格之查核需負擔之行政成本大於可得課徵之稅捐時。
6. 集團服務成本之決定—在集團總成本中拆分出特定集團服務提供之成本,作為加價之計算基礎實有其困難度,且目前 OECD 就這部分難題尚未能提出好的處理建議。
7. 加價率—決定集團內部服務之常規交易價格,應從服務提供者及服務接受者雙方角度來考量,包括:該服務對於服務接受者之價值、可比較之獨立企業在可比較情況下,願意為該服務支付之價格,以及該服務提供者所提供附務之成本等因素。
8. 雙邊協議程序議題—低附加價值之集團內部服務近年來已列入許多國家雙邊協議程序之議題,以確保移轉訂價課稅之合理性。

另參考歐盟移轉訂價聯合論壇(EU Joint Transfer Pricing Forum, 以下簡稱 EU JTPF)有關低附加價值集團內部服務(Low Value Adding Intra-Group Services, 以下簡稱 LVAIGS)之工作報告⁵, 摘述重點如下:

⁵ Guidelines on low value adding intra-group services and 2. Potential approaches to non-EU triangular cases, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE, Brussels, January 25th 2011, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/c_2011_16_en.pdf

1. 有關 LVAIGS 費用之攤計或減除，首先必須先符合並遵循各國國內稅法有關費用減除之規定。
2. 確認受益測試之必要性，值得注意的是，有些間接歸屬於低價值集團內部服務成本之項目，事實上對於跨國集團成員仍屬有效益之活動。
3. 確認股東活動成本，EU JTPF 特別強調並列示股東活動之成本態樣。
4. 納稅人就其低價值集團內部服務，應被容許提供較為限縮、有別於一般受控交易之移轉訂價文據資料。
5. 針對 LVAIGS 所需提供之資訊相對範圍較為窄小，重點在於股東活動成本之定義、成本配置方式之選定及說明、營運契約、列入 LVAIGS 之項目及成本計算相關資料。
6. 部分特定態樣個案計算低價值集團內部服務成本攤計關鍵考量因素之指導原則。
7. 對於 LVAIGS 費用而言，成本加價率之幅度不應該是徵納雙方爭執之議題，EU JTPF 建議成本加價率介於 3%至 10%區間屬於合理範圍，並建議採用 5%加價率水準。
8. 澳洲、奧地利、加拿大、匈牙利、日本、荷蘭、紐西蘭、新加坡、英國及美國等諸多國家均已就 LVAIGS 訂定特別之計價規定，例如：
 - (1) 美國，有服務成本法及低利潤服務定價法。
 - (2) 英國，針對例行性、低風險活動僅要求「適度的」(modest) 加成率。
 - (3) 日本，非主要攸關之服務提供，無須就支付成本加價。
 - (4) 澳洲，非核心服務之提供，加價率 7.5%至 10%。

七、建置符合國內需要之移轉訂價查核機制 (Structuring the Transfer Pricing Audit Function to Meet Local Country Needs)

本議題由日本代表擔任主席，肯亞、馬來西亞及 OECD 代表與談。移轉訂價查核機制雖因各國國情不同須因地制宜，但 OECD 仍盼透過本分組議題，分享移轉訂價查核機制運作成熟且成功國家之方法、專業技能及運作方式，藉由經驗交流，內化為各國可以運用之方法。本分組議題分由下列 8 項子題進行討論。

1. 專家小組之必要性，日本非常強調專責移轉訂價查核小組之必要性，提出多項問題供各國自行檢視制度上可調整之處。
 - (1) 你的國家是否有移轉訂價專責查核小組之編制？如果有：
 - A. 這個小組所扮演之角色及其定位為何？
 - B. 小組共編制多少專責查核人員？
 - C. 移轉訂價專責查核小組是否執行所有移轉訂價查核工作？
 - D. 移轉訂價專責查核小組是否接受非一般查核人員之支援？
 - (2) 貴國移轉訂價專責人員是否尚需處理其他國際租稅議題，例如稀釋資本法則查核、租稅協定或實際管理處所等？
 - (3) 移轉訂價專責查核小組是否同址辦公？
 - (4) 移轉訂價專責查核小組之組成成員為何？是否涵蓋經濟學者或各部門專業人員？
2. 在職訓練議題。
 - (1) 使移轉訂價專責查核小組發展日臻成熟之必要技能為何？
 - (2) 移轉訂價專責查核小組如何進行內部訓練及經驗交流？
 - (3) 建立查核技巧之外部支援，包括 OECD 及其他國際組織、私人部門經驗交流、區域組織或其他國家之協助等。
 - (4) 是否針對特定高風險產業或部門（例如：採礦業、油氣業）建立查核技巧？
3. 留才議題，各國稽徵機關普遍面臨人才不足問題，許多訓練有成之移

轉訂價專責查核人員離開，投入稅務顧問或私人產業。

- (1) 你的國家是否面臨人才流失問題？
- (2) 如果有這樣的問題，你的國家是否採取留才之措施？
4. 政策目標，每個國家都有其發展政策，有時候移轉訂價制度強推動方向及強化重點須留意與政策目標平衡發展。
 - (1) 政策重點在於稅基保護者，稅捐機關須強調查核力道及提高稅務依從效果。
 - (2) 政策重點在於建立宜於投資及營運之環境者，稅捐稽徵機關須強調預先訂價協議之運用及強化納稅人稅務諮商機制。
5. 立法範圍。針對移轉訂價僅適用於小範圍產業之國家，成立專責移轉訂價查核小組、建立查核技巧、制定嚴格之法律等，是否有其必要性？或者僅需要完備之風險評估程序即可，宜先予釐清。
6. 監理議題。為確保納稅人繳稅符合公平性及一致性，預防稅捐機關可能發生之貪腐情事，各國政府須確保移轉訂價查核機制建立同時，也有相對等之監督、管理機制。
7. 簡化措施。稅捐機關應確保有限之查核人力能獲致最大效益，亦即鎖定高風險之納稅人及受控交易，包括排除小規模企業及避風港法則等措施，均有助於簡化及提升查核效率。
8. 風險分類。查核大型跨國企業之方式、技巧，是否有別於僅有一家海外分支機構小型私人企業之查核流程，這些差別查核程序是否已經制度化地建置於移轉訂價查核機制中？如果答案是肯定的，接下來應該思考移轉訂價查核各階段執行之功能，應該有那些差異。

八、無形資產：議題及新方法之探討，包括商譽、繼續經營價值、團隊人力資源價值、集團綜效、市場特性(區位節省或市場紅利)(**The Work on Intangibles: Issues and Emerging Approaches, including Goodwill and Ongoing Concern Value, Assembled Workforce, Group Synergies and Market Specific Characteristics-locating savings and market premiums**)

本議題由 OECD 代表擔任主席，加拿大、英國、以色列及中國代表與談。

OECD 代表首先說明移轉訂價指導原則無形資產專章之專案進度。2012 年 6 月 6 日，OECD 發布移轉訂價指導原則第 6 章無形資產修訂之暫行草案 (Discussion Draft, Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions)，徵求意見期間為 2012 年 6 月 6 日至 9 月 14 日，收到外界專業意見超過 1,000 頁，OECD 並接續於 2012 年 11 月份召開專業諮詢會議，OECD 第 6 工作小組(Working Party No. 6) 現正著手進行外界討論意見之修訂，最終版本預計於 2013 年下半年發布。

本項分組議題首先說明移轉訂價指導原則第 6 章無形資產修訂暫行草案討論之重點內容，包括無形資產之定義應採廣義說或狹義說？該草案界定無形資產，應以商業觀點及經濟實質取代傳統會計上或法律上之定義，且無形資產相關利潤，應歸屬於對該無形資產具有實質控制能力之一方。茲簡要說明草案內容如下：

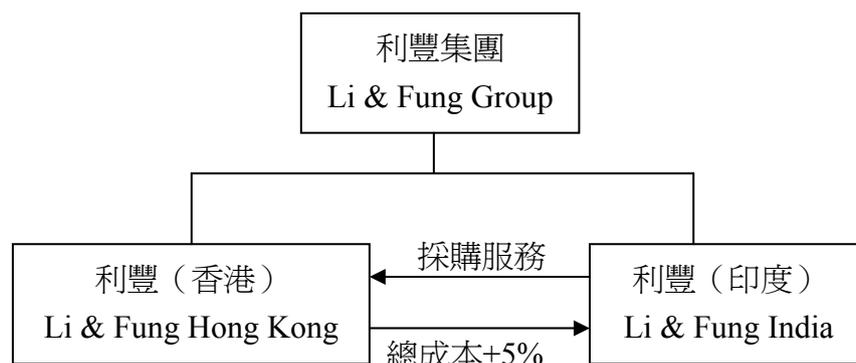
1. 無形資產之定義：相較於以往運用財務會計及法律上對於無形資產之定義，修正草案定義無形資產為商業上 (Commercially) 可被控制 (Controlled)、擁有 (Owned) 或移轉 (Transferrable) 之資產。
 - (1) 廣義與狹義無形資產之定義，可以從無形資產可否被擁有或控制、可以被保護或無法被保護 (例如：專利與 know-how)、是否列示於資產負債表、使用該無形資產是否須付費等指標綜合判斷。
 - (2) 無法分類之無形資產，包括軟體、硬體、貿易、行銷無形資產、軟體、商譽、繼續經營價值、人力資源、集團綜效、區位優勢、

市場溢價等均屬之。

2. 無形資產所有權及超額利潤之歸屬：草案中說明無形資產所有權之判斷，雖可由法律登記及合約關係作為認定之參考，但關鍵之認定依據應在於關係企業間於無形資產相關商業行為及交易實質中所扮演之角色，例如：所執行的功能、所承擔的風險等。判斷指標歸納如下：
 - (1) 誰在常規交易之下，可享有「無形資產的報酬」？
 - (2) 法律上之所有權或單獨負擔之成本。
 - (3) 需考慮之因素，包括：法律協議下之條款與條件、無形資產之功能、風險、成本、何者有執行、承擔及控制風險之能力等。
3. 使用評價技術。
4. 無形資產評價面臨之挑戰，尤其是缺少可比較資料之開發中國家：欠缺可比較對象，不表示納稅人之受控交易即為非常規交易。欠缺可比較對象之原因，通常是該國缺乏公開揭露之資訊、市場規模狹小缺少獨立企業間之未受控交易、納稅人受控交易之獨特性等。草案提到下列可能之解決方式：
 - (1) 擴大搜尋範圍：包括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 方所執行之未受控交易資料、發生在相同之地理市場，但不同之產業之未受控交易資料、外國可比較對象（在相同產業但在不同之地理市場）之未受控交易資料等。
 - (2) 假設交易之條件已經由兩個獨立企業所同意。
 - (3) 以利潤分割方式作為最後之手段：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（例如：區位優勢、經濟規模、策略、生產效率.....等）
5. 區位節省、境內市場特性及公司綜效等，這些概念在無形資產修訂草案揭槩之初並未特別予以考量。

區位節省無形資產議題已受到許多國家關注，OECD 代表並以印度所得稅上訴法庭 (India's Income Tax Appellate Tribunal, 以下簡稱 ITAT) 於 2010 年及 2012 年之判決說明：

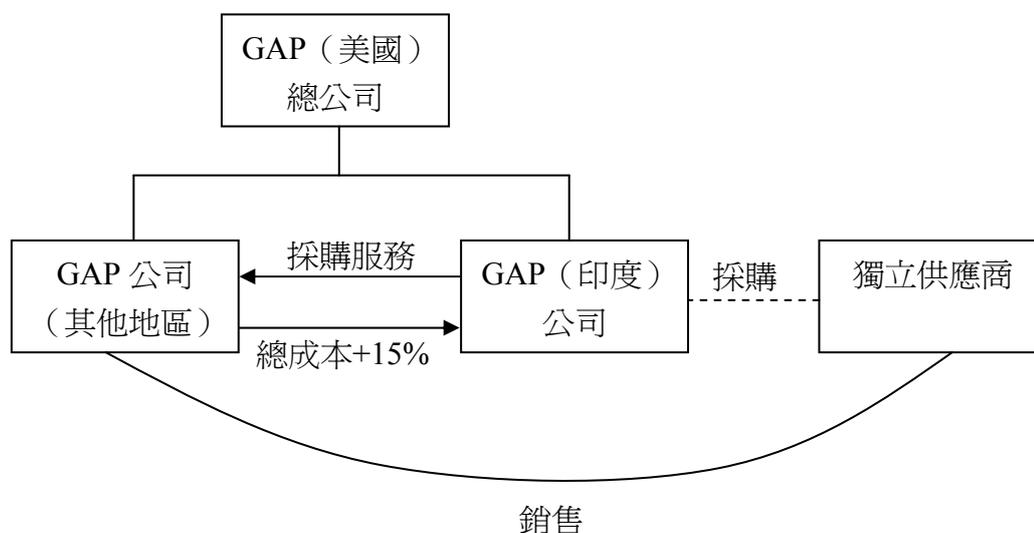
Li & Fung (India) Pvt. Ltd. vs. DCIT 2010, Delhi ITAT



【案例說明】

1. 利豐（印度）公司為利豐（香港）公司提供採購服務，並收取 4%至 5%權利金。
2. 印度移轉訂價部門 (Indian Transfer Pricing Office, 以下簡稱 TPO) 認為利豐（印度）公司執行交易過程中至為關鍵之功能、承擔重大風險，並已發展出「獨特」無形資產，包括：供應鏈、人力資源及區位優勢，這些「源頭成本」(Cost of goods sourced) 應予以考量，因此成本加價率應該再增加 3%始為合理。
3. 利豐（印度）公司抗辯表示，稽徵機關提出源頭成本概念實未出現於財務會計紀錄上，且採購係屬例行性服務，公司使用成本加價法列報之成本加價率已屬合宜。
4. ITAT 以「關係企業沒有能力獨立作業」為由，認定區位節省優勢確實有利於關係企業，成本加價率僅代表利豐（印度）公司所執行之基本採購功能，未能表彰其超額獲利能力，因此利豐（印度）公司必須額外列報原提供採購服務收取 4%至 5%權利金之 80%始為合理。

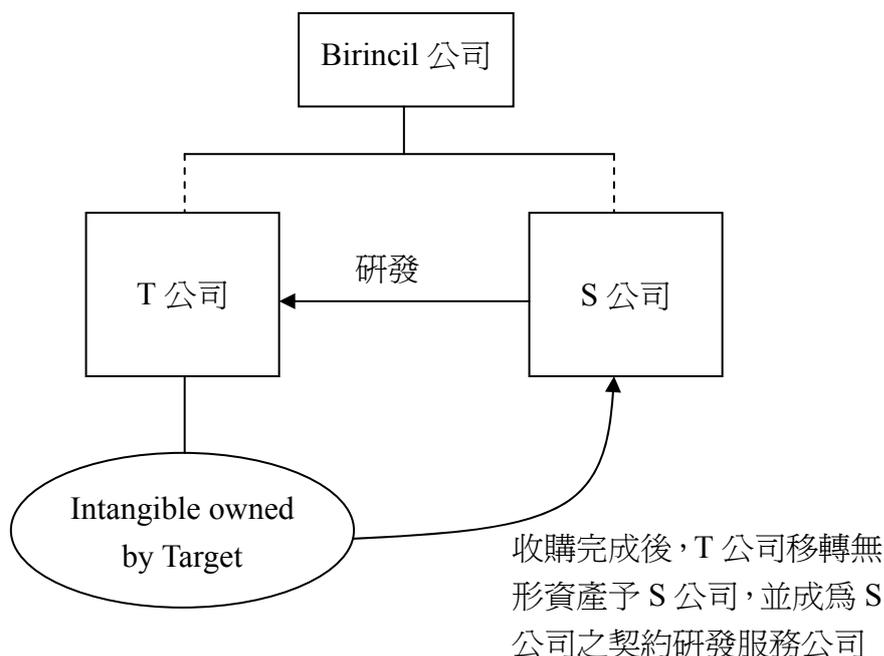
GAP International Sourcing (India) Pvt. Ltd. vs. CIT, 2012 Delhi ITAT



【案例說明】

1. TPO 依據 2010 年 ITAT 利豐（印度）公司之判決，以 GAP 集團所訂 5%採購佣金為基礎重新進行評價，評估因素包括 2 年間營業費用加價金額、利豐（印度）公司因為執行關鍵功能所應獲得之超額報酬、承擔之風險及區位節省優勢創造之無形資產價值。
2. 利豐（印度）公司則表示，服務提供者之獲利應取自於其所投入可創造價值之營業費用，利豐集團取自於這項採購業務之總利潤，不考慮成本加價率前僅 32%，利豐（印度）公司僅擔任採購功能，並未替利豐集團創造額外價值。
3. ITAT 認為，沒有利豐（印度）公司承擔之風險及扮演之功能，就不會有決策，區位節省優勢確實提供最終消費者利益，關係企業也因為區位節省效果而提升自身之談判優勢，原本申報之成本加價率是不合理的，經重新評價結果，合理之加價率應為 32%。
4. 評論：利豐總公司以其集團內其他公司提供獨立企業採購服務收取之加價金額 5%，作為關係企業間受控交易之訂價標準，未考慮到部分仍具爭議性之交易實質，亦即目前仍具爭議性之「區位節省優勢」無形資產。

移轉訂價指導原則第 6 章無形資產修訂暫行草案：討論案例 15



【案例說明】

Birincil 以 100 元代價取得 T 公司股份，T 公司是一家專責從事研發之公司，擁有專利、技術及研發人力資源。Birincil 的收購價格當中，可定義之無形資產價值為 20 元，商譽無形資產價值為 80 元。收購完成後，Birincil 公司將 T 公司所有之無形資產，包括專利，商業秘密、秘方及其他資產轉讓予 Birincil 公司之子公司，S 公司。S 公司將接續 T 公司原本從事之研發工作，同時雇用 T 公司為契約研發服務公司。本案例討論重點如下：

1. S 公司取得 T 公司移轉無形資產之常規交易價格為何？
2. 研發服務之常規交易價格為何？
3. Birincil 收購 T 公司，所評價之商譽無形資產之價值為何？

本案例移轉訂價分析重點在於 S 公司取得 T 公司無形資產及 T 公司提供研發服務所支付之價格是否符合交易常規，至於 Birincil 公司支付 100 元取得 T 公司股票，這 100 元應如何配置於各項資產，與移轉訂價之查核目的較無相關。Birincil 公司支付 100 元代表其取得 T 公司業務之全部價值，也就是 T 公司移轉予 S 公司之無形資產價值及仍保留於 T 公司之無形資產及有形資產價值之合計數。

而 Birincil 公司於收購時歸屬於商譽之金額，可視為是 T 公司移轉予 S 公司無形資產之一部分，T 公司應量化商譽金額，併同其他移轉給 S 公司之專業技術等無形資產，依據常規交易原則項 S 公司要求對給之給付，同時商譽或相關無形資產若對於未來年度，T 公司為 S 公司提供研發服務產生效益者，則 T 公司亦應遵循常規交易原則，就這部分可能對 S 公司產生之超額利潤要求合理之對價。這個案例可以歸納出一個重點，那就是無形資產之價值，不會隨著企業組織重整而消失或折損。

肆、會議心得及建議

一、會議心得

我國移轉訂價法規之訂定大多參考 OECD 移轉訂價指導原則之精神及規範，近年我國對於移轉訂價查核，已從有形資產及服務提供等交易類型，進一步關注並詳查無形資產交易類型，查核態樣愈形複雜。面對國際間各國日益重視移轉訂價之查核，且查核力道及深度均持續加強中，稅捐機關除強化本身制度外，對於強化跨國合作、減少雙重課稅之努力，亦應審慎面對。

參加 OECD 移轉訂價國際會議，可以接觸全球觀點之移轉訂價進程，了解已開發國家及開發中國家對於移轉訂價重視面向之差異，獲益良多。我國現階段對於某些國家或地區而言，可認屬資本輸出國角色；相對地，我國也積極引進先進國家之技術，未來我國移轉訂價制度修正時，當可擷取本次會議中學習到已開發國家及開發中國家對於移轉訂價關注之重點，以確保我國於跨國企業交易過程中，可獲致合理之課稅權分配。

二、建議事項

(一) 有關舉辦國際會議庶務之建議事項

OECD 提供部分非英語系國家現場口譯服務，包括西班牙文、法文等，此可為我國未來舉辦大型國際會議之參考。另 OECD 本屆會議之相關資料，截至我國代表成員出發前往法國前，仍未及提供，實不利與會人員事前準備。未來我國舉辦國際會議時，應於會議開始日 2 週前，將相關資料送交與會人員，俾利事前研閱。會議結束後，也可提供會議錄音、錄影電子檔及會議資料電子檔，以利各國與會代表日後歸檔運用。

(二) 積極推動租稅協定洽簽，俾於協定互惠架構下推動雙邊或多邊預先定價協議及避風港法則

我國近年來努力推動洽簽租稅協定，目前已生效之協定已達 25 國，建議積極洽簽與我國經貿往來密切之美國、日本、韓國及中國大陸等國家之租稅協定，俾於協定架構下，進行多邊或雙邊預先定價協議、多邊或雙邊避風港法則及各項移轉訂價措施之交流，合理保障我國稅收，避免我國企業之雙重課稅。

(三) 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。出席本次會議接觸到以往參加亞洲區會議較少出席之國家，例如非洲地區國家及部分中南美洲、歐洲國家。來自世界不同角落之代表成員，對於移轉訂價關注之焦點未盡相同，也因而提供多面向之見解及迥異於我國之實務做法，對提升我國代表成員之國際觀及增進國際間租稅議題之交流均有莫大之助益。

(四) 培養國際租稅人才，爭取國際會議主談或與談機會

OECD 移轉訂價國際會議係採分組方式進行討論，每項分組議題均有 1 名主談人及 4 名與談人，由 OECD 邀請不同國家代表擔任。我國移轉訂價制度推動至今已近 10 年，業累積可貴之查核經驗可予其他國家共同研

討，且我國總體經貿已於國際間佔有一席之地，與中國大陸之投資往來密切，倘可爭取擔任 OECD 會議之主談人或與談人，除可提升我國國際能見度，更有利於我國與其他國家進行移轉訂價雙邊磋商議題之順暢。

受限於預算不足，財政部及本署每年可薦送出國進修之同仁名額及進修期間均有限制，對我國國際租稅人才之培養已成隱憂。人才實為政府最重要之資產，建議採更為積極開放之方式，鼓勵同仁走出臺灣，接受國際化之洗禮及挑戰，培養我國國際租稅人才。

附 錄

會議議程及會議資料