

行政院所屬各機關出國報告

出國類別：出席國際會議

參加 2013 年經濟合作暨發展組織  
韓國稅務中心國際租稅研討會  
跨國企業進階查核國際會議報告

服務機關：財政部臺北國稅局

姓名職稱：股長 黃燕雯

派赴國家：韓國

出國期間：102 年 10 月 14 日至 19 日

報告日期：102 年 12 月 30 日

## 摘 要

此次參加 2013 年 10 月 14 日為期一週在韓國舉辦的 OECD「跨國企業進階查核」研討會，邀請 OECD 專家 Ms. Melissa HUHAMD 擔任講師外，另邀請分別來自澳大利亞 Ms. Gloria Cassimatis、日本 Mr. Naohito Suzuki 及韓國 Mr. Lee Yong Sun 等專家，會中討論 OECD 之角色定位、跨國企業結構與傳統營業型態有何不同、國際租稅規劃、移轉訂價議題及案例研討，藉由分組討論，授課教材逐一講解後，再設計於案例予以研討，透過案例討論過程，講師及學員相互交換意見，並將案例討論結果由學員推派之代表向專家們進行談判，透過此種案例研討與全體會人員報告、分享，增進各國與會學員有關跨國企業移轉訂價議題之查審知識及技巧。會議中另由 OECD 專家就資訊蒐集、稅務審查實務面的風險評估及管理 etc 等議題加以介紹，並分由澳洲及日本專家及學員就前述議題分享各國經驗。

尤其以 OECD 專家 Ms. Melissa HUHAMD 設計移轉訂價、租稅協定、反避稅法則等議題之跨國企業查核案例更能達到寓教於用之目的，透過學員與專家間之「角色扮演」會議，由專家及教授扮演移轉訂價受查對象之經理及相關決策代表，推派各國學員代表扮演查核人員，針對該跨國企業案件所發現的問題提問，透過逐一攻防論述，最後由徵納雙方協商取得共識，並完成談判，實屬難得學習機會。

# 參加 2013 年 OECD 韓國稅務中心 「跨國企業進階查核」國際會議報告

## 目 錄

壹、 目的及緣起.....	3
貳、 會議過程.....	4
參、 研討會議內容.....	6
一、 課程簡介.....	6
二、 課程內容.....	7
(一) 跨國企業導論.....	7
(二) 跨國企業之特性.....	8
(三) 跨國企業之課稅.....	10
(四) 移轉訂價相關議題.....	12
肆、 心得與建議事項.....	29

## 壹、目的及緣起

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Cooperation and Development, 簡稱 OECD)成立於 1961 年,是由 30 個市場經濟國家所組成的政府間國際經濟組織,目的在共同應對全球化帶來的經濟、社會和政府治理等方面的挑戰,並促進各會員國之間合作及各會員國與其他經濟體間之溝通,以因應全球經濟發展之挑戰。韓國於 1996 年成為 OECD 之會員國,並於 1997 年在韓國首爾成立 OECD 韓國稅務中心(Korea - OECD Multilateral Tax Center, KTC),2008 年正式名稱變更為韓國稅務課程政策中心(Tax Programme, OECD Korea Policy Centre),其成立之宗旨為加強會員國與非會員國間之關係,藉由舉辦稅務研討會、提供先進之知識與資訊,成為 OECD 在亞洲地區會員國與非會員國間之橋樑,其每年舉辦之稅務研討會包含移轉訂價、租稅協定、中小企業查核、跨國企業查核、加值型營業稅等多項重要租稅議題研討會,邀集會員國與非會員經濟體之政府官員參與討論。

為瞭解國際間當前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之實質關係與交流合作,我國援往例每年均應邀指派代表參加,今(2013)年韓國稅務課程政策中心舉辦包括七大主題如下:

- 一、移轉訂價及關稅估價【Transfer Pricing and Customs Valuation】
- 二、租稅協定特殊議題【Tax Treaties : Special Issues】
- 三、善用租稅協定之稅務行政協助機制【Taking Advantage of the Convention on Administrative Assistance in Tax Matters】
- 四、移轉訂價講師之培訓【Transfer Pricing : Train the Trainers】
- 五、跨國企業之進階查核【Advanced Auditing Multinational Enterprises】
- 六、中小企業之查核【Auditing Small and Medium Enterprises】
- 七、所得稅專題研討【Income Tax Workshop】

## 貳、會議過程

此次「跨國企業進階查核」研討會期間為 102 年 10 月 14 日至 19 日，與會成員包括 OECD 會員國家及非會員國經濟體，多為各國負責處理營利事業所得稅相關國際租稅業務有關之官員。除了地主國韓國（3 名）為 OECD 會員國外，其他與會國家均為非會員國經濟體代表，計有不丹（2 名）、柬埔寨（2 名）、中華民國（1 名）、中國大陸香港行政特區（2 名）、印度（2 名）、印尼（1 名）、馬來西亞（3 名）、外蒙古（1 名）、緬甸（1 名）、尼泊爾（3 名）、菲律賓（1 名）、蘇聯（1 名）、泰國（2 名）、越南（1 名），共計 15 個國家，26 位代表與會。

本次研討會依預定行程於 10 月 13 日抵達漢城仁川機場後，自行搭乘機場鐵路快捷(Airport Railroad Express)至首爾車站（約 1 個小時），轉乘地鐵至 Jonggak 站（約 15 分鐘），再步行約 5 分鐘至本次研討會舉辦地點 CenterMark Hotel，入住旅館後，由 OECD 韓國政策中心接待人員交付未來一週研討會相關書面資料後，整理就緒，準備一週之課程。

OECD 本次派遣 3 位來自各國之專家擔任此次研討會的講座，包括：美國籍 Ms. Melissa HUHAMMAD (Tax Advisor, OECD) 擔任講師外，另邀請分別來自澳大利亞大規模國際企業處長 Ms. Gloria Cassimatis ( Director, Internationals-Large Market ) 及日本籍移轉訂價顧問 Mr. Naohito Suzuki ( Advior, Transfer Pricing Unit, Centere for Tax Policy and Administration ) 擔任助教，並由 Ms. Melissa HUHAMMAD 擔任本次研討會之主導人。

研討會課程安排方式，是由 OECD 推派之 3 位講座分別負責授課主題，其各就負責之範圍以簡報進行說明，於簡報進行中，並隨時就相關議題，詢問各國與會人員意見，藉由各國與會人員之答覆，瞭解各國處理相同事務之作法有無差異，另將所有與會人員分成 3 小組，隨著課程內容設計案例研討，並將討論結果發表，使各國官員代表無不腦力激盪，充分研討發表不同看法。

各組成員於案例討論過程中，就相關議題提出各國法令規定、個人查審經驗及觀念，經過小組成員之討論，將彼此歧異，轉換成共同接受之內部決議，當案

例作成結論後，由講座分析各組之結論並予講評。透過案例分組討論方式，可瞭解各國對各項租稅議題之規定及處理方法，以提升企業查核之專業知識，亦可與其他與會代表有良好互動，促進國際實質交流，其中亦安排並由韓國國稅總處國際調查部(International Investigation Division, National Tax Service Head Office)副主任 Mr. Lee, Yong-Seon，對韓國現行租稅組織體制現況簡介，專家們亦對自身國家澳洲及日本國際租稅議題實施現況簡報。

本次研討會除於韓國開發銀行學院之課程外，韓國稅務課程政策中心並安排多項活動，使各國與會人員體驗真實韓國文化，包含，參觀首爾高塔（Seoul Tower）、韓國音樂劇亂打秀（NANTA）、清溪（Cheonggyecheon Stream）、景福宮（Gyeongbokgung Palace）、東大門市場（Dongdaemun Market）及南大門市場（Namdaemun Market），均使得各國與會人員，莫不對韓國文化及經濟發展，留下深刻印象。

## 參、研討會議內容

### 一、課程簡介

「跨國企業進階查核」研討會議題，在一週期間之安排細分為 18 個單元討論。

- (一) 星期一為跨國企業導論、多國籍企業之特點與課稅方式、跨國集團企業案例介紹及涉及之國際租稅議題－移轉訂價之簡介等，另並就韓國租稅制度及行政機構予以介紹。
- (二) 星期二為移轉訂價方法、可比較對象之選定、移轉訂價可比較程度分析、並就跨國企業案例探討前述議題、另對各國取得資訊之方式予以介紹並分享。
- (三) 星期三為跨國企業案例研討分組討論並報告、財務報表及其會計帳冊憑證情形分析、進一步深入查核該案例、列舉所發現之事實證據明細、相關租稅議題總整理與討論。
- (四) 星期四準備該跨國集團企業查核個案角色扮演討論，並實際演練。
- (五) 星期五為介紹各國實務審查之風險評估及諮詢管理作業，並就課稅予以總結。

一星期的課程安排得相當充實與緊湊，讓與會學員充分學習、交換各國經驗，足稱為一次成功的研習訓練。

## 二、課程內容

### (一) 跨國企業導論

OECD 組織辦理國際租稅訓練計畫目的在於促進全球經濟發展、保障各國直接對外投資之稅務整體安全，課程提供會員國與非會員國在租稅領域方面之政策指導與實務參考，本次訓練課程主要著重在各國查核國際租稅過程中，針對跨國企業之特點及其利潤之課稅方式。本次研討會目標包括三部分：

1. 透過雙向對話方式就特定國際議題分享經驗。
2. 針對關於跨國集團企業租稅議題培養共識。
3. 討論偵查及審查技巧。

本次研討會範圍主要是包括跨國企業在從事跨國交易過程中所面臨之租稅事務與租稅規劃等運用，跨國企業之納稅依從與查核規範，國際間對於跨國企業查核議題，歷時一週的個案將包含審查實務、典型的租稅規劃技巧、移轉訂價的主要原則及方法、無形資產的所有權及使用、常設機構及解決徵納雙方爭議等延伸議題。

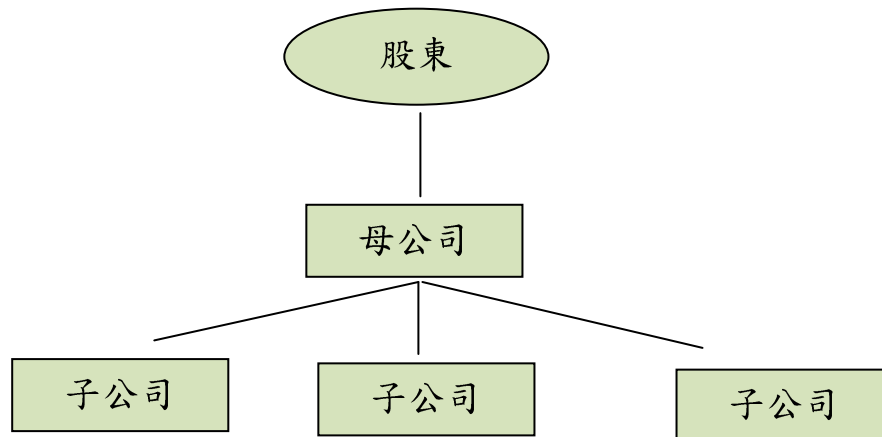
研討會架構著重在配合課程內容設計之跨國集團企業案例延伸討論及角色扮演，各個單元透過課程與議題之介紹及分組討論，從個案研究與各國經驗交流中，歸納出稅務機關得以採行之管理與查核方法，探討各國經驗或法令規章如何規範掌握或取得相關查核公司之所需相關資訊，使跨國企業查核更具效率。

研討會提供學員之間與講師間相互分享其在查核跨國企業個案之看法及交換經驗，進而發表對相關案例、法令規定或管理各方面之意見等。此項個案研究藉由分組討論進行與角色扮演，各國官員透過分組討論分享其在跨國企業查核之工作經驗與看法，並就其查核所管轄範圍作簡短報告。



## (二) 跨國企業之特性

### 1. 跨國企業型態



### 2. 識別公司及分公司與單獨財務報表及合併財務報表

#### (1) 公司－獨立法人資格及居住處所

分公司－法律上為公司的一部份，不具有獨立法人格，但有可能因租稅目的成為常設機構

#### (2) 單獨財報－僅含單一公司財務資料

合併財報－也含母公司及所有子公司之財務資料

### 3. 跨國企業租稅特點

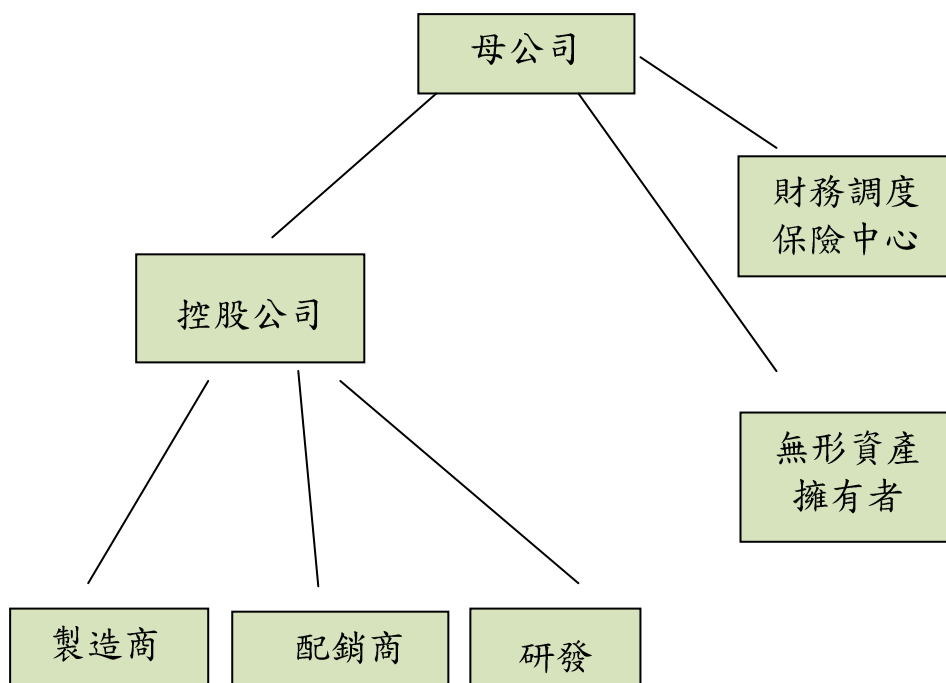
#### (1) 分離之課稅個體

#### (2) 集團之每一個公司會有為租稅目的存在之居住所在地

#### (3) 居住國有課稅管轄權，因此各國租稅機關會對其轄區之居住者公司予以課稅

#### 4. 跨國企業典型之功能及圖示如下：

- (1) 母公司
- (2) 控股公司
- (3) 集團營運總部
- (4) 製造公司
- (5) 行銷或配銷商
- (6) 研究與發展
- (7) 無形資產擁有者及管理者
- (8) 財務調度中心



惟近年來跨國企業集團在全球分工佈局下，朝向集中管理模式重新佈局，例如，發展國際之知名商標、全球生產佈局取代單一國家市場策略、全球銷售網絡建立、集中管理無形資產及供鏈等，使更具商業效率，卻也為跨國企業提供了更多規劃利潤空間。

### (三) 跨國企業之課稅

跨國企業經常利用租稅天堂或租稅優惠地區作租稅規劃避稅，例如：

1. 租稅天堂具備吸引租稅規劃者之特點
  - (1) 以低稅率或免稅地區得到租稅利益或租稅遞延效果。
  - (2) 資訊不具透明性。
  - (3) 不具國際間資訊交換機制。
2. 優惠地區通常具有之特質：
  - (1) 對跨國企業某些部門（如財務、配銷等）提供低稅率或零稅率。
  - (2) 低成本結構（如地點或人員等）。
  - (3) 提供特殊的獎勵機制。

跨國集團企業通常會將所得從正常稅率或高稅率國家移至低稅率地區或租稅庇護所，以下最易移動安排為容易安排移動的所得：

1. 利息
2. 權利金或類似源自智慧財產權所有權之所得
3. 投資收益
4. 財產交易所得
5. 基金收益
6. 風險報酬

在國際租稅領域中，處理租稅規劃案件之工具，包括居住者法則（Residence rules）、常設機構法則（Permanent Establishment rules, PE）、受控外國公司法則（Controlled Foreign Companies rules, CFC）、移轉訂價（Transfer Pricing, TP）及資本弱化（Thin Capitalization）－負債與股本需保持一定比例及利息費用有當地營利事業所得稅扣抵上限等。茲簡述如下：

1. **居住者法則**：公司居住地可分為以營業處所、營業登記地認定的形式要件，及以實際管理地或營運總部所在認定之實質要件。當跨國企業在不同的國家因不同的構成要件，而成為不同國家認定之居住者時，則依其租稅協定認定。

**2.常設機構法則：**有關常設機構認定議題部分有二重點：

- (1)一方領域之企業在他方領域有無常設機構（Permanent Establishment, PE 協定稅約範本第 5 條）。
- (2)如果有常設機構，係以得歸屬該常設機構之營業利潤為限有課稅權（協定稅約範本第 7 條），並需符合常規交易原則（Arm' s Length Pricipal）。

至於常設機構之型態分為固定營業場所 PE、營建 PE 及營業代理人 PE 3 種，茲分別說明如下：

- (1)固定營業場所 PE：在他方領域之一非居住者是否有一固定營業場所營業、時間及地理位置固定，且透過該固定營業場所營業。
- (2)營建 PE：建築工地、營建、安裝工程，其存續期間超過 12 個月。
- (3)營業代理人 PE：係指在他方國經常且有權以該企業名義為其簽訂契約，且非屬獨立代理人。

**3.受控外國公司法則：**為反避稅法則之一，通常係為限制集團利用設立於租稅天堂的子公司以規避被動所得。主要方式係將跨國企業部分或全部利潤歸屬至股東，在此原則下，允許母公司的國家對其他子公司的利潤予以課稅。

**4.移轉訂價：**主要係考量集團間關係企業間交易價格或條件，因價格將影響利潤或虧損的認列所在地區，故各國租稅稽徵機關為租稅目的而立法規範移轉訂價之相關規定。

**5.資本弱化：**通常以「負債權益比」來限制公司對股東借款而支付之利息支出，方法則因國家而異。

## (四) 移轉訂價相關議題

對跨國企業集團內部執行跨國交易稅務稽核時，最常見的爭議問題就是移轉訂價，但有時候也適用於集團內部僅在單一國家內的交易，廣泛適用於各種交易 – 如：貨物、服務、無形資產、資金及租賃等交易，且適用於各種產業。

### 1. 移轉訂價之重要性

- (1) 移轉訂價足以影響跨國企業集團內各課稅實體之間營收及利潤的認定。
- (2) 跨國企業可以利用移轉訂價來做租稅規劃 – 將可課稅的利潤放在稅率較低的國家租稅機關轄下（或是租稅減免庇護、稅務天堂等國家）。
- (3) 除租稅規劃以外，利用移轉訂價的動機尚有：各種關稅、價格及資訊交換操控及股利政策等。
- (4) 移轉訂價對跨國企業而言是一項最重要的議題。

### 2. 常規交易原則

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。」

在常規交易原則下，課稅所得的計算應以非受控交易條件來衡量受控交易為基準，因此可比較原則為其中心思想。而常規交易條件則是指源自具可比較性之非受控交易，亦可同樣適用於受控交易。

可比較程度分析著重於五項要素：

- (1) 產品或服務特性
- (2) 契約條件
- (3) 功能分析（包含資產使用及風險負擔情況）
- (4) 經濟環境
- (5) 商業策略

### 3. 移轉訂價方法

- (1) 傳統常規交易方法

A. 可比較未受控價格法 (CUP)

尋找非關係企業之間類似交易之價格，再將此價格運用於受控交易行為內，若沒有完全相同之可比較交易，可針對其差異進行可比較性之調整。

B. 再售價格法 (RP)

適用於受測個體向關係企業購買產品，再轉售給外部獨立第三方企業等交易行為，大部分常運用於銷售/配銷商等實體。比較受測個體與單一比較個體之間的銷售毛利（或數個比較實體）。

C. 成本加價法 (CP)

利用產品或服務提供者的直接及間接成本，來當作一種比較的基準。比較受測個體與單一比較個體之間（或數個比較實體），交易中各自對於直接成本的加價率。

(2) 交易利潤方法

A. 交易淨利潤法 (TNMM)

比較受測個體及可比較實體之間的各自達成之營業毛利(例如：利息未扣除前)。通常以營業淨利佔營業額、成本或資產的百分比來表示。

B. 交易利潤分割法 (TPSM)

比較關係企業之間所有利潤之分割劃分比例。受控交易行為下關係企業間所得利潤分割，應比照外部非關係獨立企業之間，從事類似功能賺得的利潤分割比例來做劃分。

OECD 移轉訂價指導原則就各式常規交易方法運用上的優先考量順序之規範：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；交易利潤法因為其精確性及穩定度不足，所以傳統常規交易法較常被選用，交易利潤法僅能在最後傳統常規交易法都無法適用的情況下，方能使用。

## (五) 資訊的掌握

跨國企業的查核，掌握資訊是重要的，為使我們能夠正確進行審核，我們應思考稅務機關有何權力取得相關訊息？什麼是獲取資訊的主要途徑？稅務機關如何獲得並累積查核訊息的經驗？

稅務機關對納稅資訊的權利可分為：

1. 檔案部分：納稅人需要保存同期資料
2. 申報部分：要納稅人提供納稅申報的相關訊息
3. 資訊權力：在查核案件過程中，稅務機關的查核人員有權力要求納稅人提供查核相關資訊

稽徵機關獲取資訊途徑如下：

1. 納稅人持有的資訊和文件，例如：法律合約、會議紀錄、內部信件及電子郵件等資訊遞資料
2. 拜訪營利事業場所並與公司職員進行訪談作業
3. 第三方資訊，例如透過為金融機構獲得資訊
4. 由其他政府機構或主管機關取得資訊
5. 租稅協定的資訊交換

稅務機關有取得正確資訊，以便能正確地展開查核的需要，而納稅義務人在收集、保存並提供資料時亦有其依從成本，如何於兩者間取得衡平，審查人員必需注意以下幾點：

1. 避免要求與查核無關或無用的信息
2. 避免詢問踰越受訪談者權責的信息
3. 應該著重於查核方向之查核疑義，要求納稅人提供符合檢測要件的各项資訊，從而驗證申報資料的正確性

**韓國的經驗分享：**

1. 詢問及調查權之規範(訂定於韓國營所稅法第 122 條):任何執掌營所稅相關業務的稽徵機關查核人員，如為查核業務所需，可向有疑義之人或營利事業進行詢問、調查或責令其提示審查所需之相關帳證簿據及單據等資料。

2. 主要被查核對象包含：

- (1) 被視為有稅務責任及繳付稅款的納稅義務人及營利事業
- (2) 負責辦理扣繳稅款的納稅義務人
- (3) 須辦理結算申報書的納稅義務人
- (4) 被視為有從事交易行為的納稅義務人等

3. 營利事業應保存帳證簿據之規定(訂定於韓國營所稅法第 112 條)：

營利事業基於納稅義務，須以非單一方式紀錄及保存其會計帳簿的登載作業，並保存與會計帳證相關的重要文件及憑證等，主要帳證簿據至少應保存 5 年。

4. 稅捐稽徵機關進行的調查是法令所明定且許可的，對拒絕調查的營利事業亦訂有相關罰則(懲罰稅收逃稅者法罰)，罰鍰上限不超過 5 百萬韓元，另並訂定稅捐機關禁止濫權之法令(規定於國稅稅法總則篇第 81-4 條)，任何稅務人員進行稅務調查所必需在最低限度內，適當和公平的進行稅務工作查核，亦不得濫用稅務調查權或將詢問調查結果做其他用途。

5. 非正式的資訊的蒐集：

- (1) 人際情報，例如：利用人際網絡獲得的資訊
- (2) 蒐集資源的情報，例如：網際網路之資訊(Google, Naver 等等收尋引擎), SNS, 媒體資源
- (3) 營利事業營運現場資訊，例如：業務現場檢查

6. 正式的資訊的蒐集：

- (1) 營利事業提供之內部資訊，如稅務簽證資訊，國外損益表資訊，稅務結算申報書表等
- (2) 透過公正第三方機關團體取得資訊，例如，外匯兌換報表，進口/出口報關資料，公開的財務資料
- (3) 逃稅報告資訊

7. 提供國際貿易資料的義務(國際稅收事務及協調法)

審查小組調查與營利事業有關係交易之海外的第三方，可向營利事業要求



提供相關交易資訊，稅務機關要求提供資料的範圍：

- (1)各種相關的合同文件
- (2)產品價格表
- (3)製造成本報表
- (4)組織結構圖
- (5)國際貿易價格訂定的資料
- (6)對於關聯方之間的內部訂價政策
- (7)會計準則及與受控交易評定的方法
- (8)營利事業本身的商業活動細節
- (9)相互持股投資與關聯方的當前狀態
- (10)在填報公司稅和所得稅結算申報期間，所省略的格式及項目為何
- (11)成本分攤的協議
- (12)其他必要且能計算正確價格之資料

## (六) 審查實務

### 1. 首先應釐清何謂逃稅、避稅與節稅規劃？

- (1) 逃稅：為非法的行為、有犯罪之可能性
- (2) 避稅：為合法的行為，惟遊走法律邊緣、鑽法律漏洞以躲避法律的懲罰。往往利用國內或國際間法律的不一致，並利用人為操作或交易回流等形式為之。主要係因租稅原因而衍生之交易，未遵循法律意旨而蓄意規避稅負。
- (3) 節稅規劃：合法的行為，沒有罪責，在法律規範的意旨內進行租稅規劃。

對稅務機關而言，大型跨國企業通常最容易發生避稅之交易行為。

### 2. 納稅人自我遵守稅法規定

- (1) 自願遵循－即納稅義務人本身願意遵守及履行稅法規定
  - 需建置一個鼓勵遵守稅法規定的環境
  - 實現總體目標的最有效的方法，是讓納稅人出於自發性遵守
- (2) 對納稅人服務－亦為鼓勵納稅義務人自願遵守稅法之方法
  - 納稅人對有關本身權利和應盡義務的所有信息有知的權利
  - 納稅義務人的責任是明確的，相對的且一致的
  - 政府的權力始終依法且公正執行
  - 裁罰機制之運用，應盡可能的委婉且罰鍰不宜過於嚴苛為宜
- (3) 納稅人需要自願遵循的誘因
  - 降低稽徵業務的稽查成本-例如:對符合稅法規定營業人，採用較簡易或輕微的查核方式
  - 為降低營利事業成為租稅規避者，可運用加強查核方式降低風險
  - 給予明確的核定內容
  - 降低裁罰的風險

### 3. 風險的評估

稅務上損失係從營利事業某個特定事項或特定行為而產生，該特定事項或行為即可作為稅務的風險評估。風險評估可使稅務機關就其有限

的資源分配予查核漏稅風險最大之營利事業，但要避免因為風險評估，反造成納稅義務人因必須回覆稽徵機關過於瑣碎的問題，而造成納稅義務人過高的配合成本。

風險評估的準則

(1)金額(數量)風險-多少稅額較具有規避風險效益

(2)行為風險-何種行為之納稅人具有高度風險，例如:所得低於一般同業標準，審查人員應瞭解下列問題：

- 該營利事業對於帳證簿據紀錄及保存之標準為何?
- 該營利事業處理帳務及稅務業務的能力如何?
- 該營利事業是否積極從事市場上的租稅規劃方案?
- 是否較一般營利事業更積極處理稅務事項?

(3)交易風險-例如:與所得低於同業標準之高風險營業人從事交易  
下列交易行為應予以考量：

- 受查公司之交易對方設在低稅負或稅收庇護國家之營利事業
- 交易行為不具商業目的，或有可能為租稅目的而產生之交易行為
- 該交易行為要件是否有人為操縱或回流的情形
- 是否有運用背對背類型之交易協議
- 交易若涉及無形資產，應注意是否涉及無形資產所有權的轉讓或新的無形資產協議
- 營利事業最近辦理過組織重組-集團內各方間的商業關係之變化
- 營利事業擁有的高價值資產，或正在進行重大且高風險的商業交易，但是利潤似乎並沒有反映在該營利事業之所得
- 交易主要功能由該營利事業人員執行關鍵業務或重要部分，但是利潤似乎並沒有反映在該營利事業之所得

(4)財務報表所顯示風險

- 營利事業作出損失是否一致
- 營利事業的財務表現是否與同業相符
- 營利事業所執行功能與集團內其他境外機構相互比較
- 營利事業的財務表現是否有改變或異常情形

#### 4. 研究及提問的進行

重點須放在一選取正確的案例，並著重於問題的關鍵處，另應避免掉入思考上迷思，此外調查工作需要進行有制度的管理，需要擬定詢問之順序(排程)，不可漫無章法的提問。審查人員必需要明確知道何者是在查核過程中必須進行的測試及提問？相關的法律及準則為何？按法律及準則上的要件，尚需經過測試或詢問的資訊為何？

##### (1) 查核過程之潛在陷阱及風險

- 索取資料內容因為失焦或過度要求
- 查核人員偏離營利事業實際情形，造成所提問題並無查核效益
- 查核人員採取不恰當的假設情況下進行調查
- 由於審核人員缺乏技能和經驗，而無法有效率予以執行審核工作
- 缺乏一致性的處理原則，至查核人員無所適從
- 必要時亦要避免使查核工作造成受查公司有瀕臨結束營運之情形
- 審計人員所採取測試的常規交易方法及作法，可能與國際公認的原則是不一致，如果其根據相關條約進行相對應調整的要求，則應盡量讓其問題能符合 MAP(相互協議小組)的規定
- 潛在的貪腐問題

##### (2) 提問內容的掌握及管理

- 詢問時間及預計提問內容應考量是否已取得營利事業的同意配合
- 充分利用各種信息，由其他相關單位取得資訊亦為可行方向
- 成立專案諮詢小組-藉著工作分配和定期會議討論，可提升工作效率並有助於開發及提升小組成員的專業知識

##### (3) 取得控制權

查核人員要能掌握及研擬提問時的排程及內容-而不要讓營利事業對詢問內容取得控制權，需要掌握的事項包含：查核的範圍、查核的進度、營利事業應提供的查核資訊、進行訪談的人員等。

#### 5. 執行移轉訂價之相關風險評估

稅務管理單位的資源有限，因此審慎選擇值得查核的案件為一項重要的工作。如何由所有辦理結算申報案件中挑選出高風險的營利事

業，對稅務機關而言是一項很大的挑戰，目前許多國家對此項議題也抱持極大的關注。其中經濟合作暨發展組織(OECD)於於 2011 年 11 月創刊關於轉讓訂價風險評估之準則之手冊可作為稅務機關選案之參考，該手冊係由 13 個非 OECD 會員國及 11 個 OECD 會員國所組成的移轉訂價全球論壇之工作指導委員會編撰，主要目的係為已開發及開發中國家作為進行風險評估工作提供作業手冊。

移轉訂價風險指標包含下列各項：

- (1)獲利能力：與同業或潛在競爭公司比較、與集團內關係企業比較、經常性損失、低獲利或低投資報酬率、違背市場趨勢的波動、低稅賦地區有主要或不相當的收入等。
- (2)受查企業與租稅庇護所關係人有交易行為
- (3)集團間提供服務之交易
- (4)與租稅庇護所之企業涉及權利金、管理費或保險費之給付
- (5)具行銷或採購功能的企業，卻設立於行銷地區之外或以製造為主之國家
- (6)過多的負債或利息費用
- (7)移轉或使用無形資產予關係人
- (8)成本分攤協議
- (9)企業重組
- (10)同時期移轉訂價文件的品質

## (七) 案例研討

本次跨國交易查核課程主要係透過案例研討使各國參加學員能從中學  
習運用於跨國企業之查核。茲就研討案例重點摘述說明如下：

**Stage1.** Cutting Edge (CE) (A) 公司 (母公司) 在 A 國係居住者企業 (簡  
稱 CE(A))，負責製造及銷售先進之特殊醫療診斷用之電子產品，執行研發、  
生產及在 A 國內銷售功能，有一子公司 CE (B) 設在 B 國且為 B 國居住者企  
業，從事配銷功能。

Task：身為在 A 國 CE 公司之國稅局查核人員，針對其 2009 年 CE (A) 及  
CE (B) 公司財務報表及帳證研析，請研討有那些國際租稅風險及應請公司  
提供那些資訊。

Answer：依據 CE(A) 2009 年帳證查核結果，認為應請其提供下列資料供核：

1. CE (A) 及 CE (B) 公司銷售品名規格及數量明細。
2. 雙方銷售價格如何訂定
3. 足資證明交易價格為常規交易價格之移轉訂價分析文件或報告
4. 雙方主要功能及風險分析
5. CE (A) 及 CE (B) 公司間關係人交易，依 CE (A) 公司所在地國移轉  
訂價法規辦理之情形。

**Stage2.** 有關 CE (A) 公司財務人員之回覆說明函，內容如下：

1. CE 集團發展、製造及銷售電子醫療設備，由 CE (A) 公司在 A 國製造並  
銷售於 A 國或由 CE (B) 公司在 B 國銷售，2009 年 CE (A) 公司總國內銷  
售額為\$30m，對 CE (B) 公司的銷售金額則為\$65m。
2. 該公司並無移轉訂價報告或同時期文件，所有訂價係依雙方經理磋商按  
市場公平價值訂價，且符合常規。CE (A) 公司申報獲利良好，也繳納很  
多稅賦，其發展製造非常專業且先進之醫療設備。
3. CE (B) 公司則由已退休之醫生團隊組成，具有很強之行銷能力，同時亦  
銷售由 A 國另一小公司 Indy Medical Ltd, 製造之產品。
4. 另 CE (A) 及 CE (B) 公司間除上述外，並無其他支付。

**Stage3.** 當稅務人員查核 CE (A) 公司時，評估其是否符合常規交易標準 (arm's length standard)，決定與該公司財務人員進行訪談，瞭解評估那一個常規交易方法係符合有效性及可靠性，取得相關資訊如下：

1. 該公司之背景資訊，企業總覽，並得知 CE (A) 公司係在 A 國製造醫療電子設備產業係最先進之一，擁有知名 CE 商標並以註冊 CE (A) 公司名義在 A 國註冊，負責製造研發及技術訓練。
2. 功能分析：CE (B) 公司負責配銷給最終客戶，擁有行銷之無形資產及售後維修服務，惟存貨及壞帳風險由 CE (B) 公司承擔。
3. 由前揭相關資訊，茲就 CE (A) 公司與可比較對象 Indy Medical Ltd 之產品、市場、功能、風險及資產等項目分析如下：

	CE(A)	Indy Medical Ltd	具可比較性
<b>產品特性</b>			
產品規格	高階診斷儀器	低階診斷儀器	否
售價	\$132K	\$108K	否
銷售數量	650 台	125 台	否
<b>市場</b>			
地理區位	B 國	B 國	是
市場層級	銷售給配銷商	銷售給配銷商	是
<b>功能</b>			
誰負責銷售	CE(B)	CE(B)	是
誰負責議價	CE(B)	CE(B)	是
倉儲	CE(B)	CE(B)	是
配銷	CE(B)	CE(B)	是
售後服務	CE(B)	CE(B)	是
<b>風險</b>			
行銷及廣告	CE(B)	CE(B)	是
市場風險－降價及減少售量	CE(B)	CE(B)	是

研發成本	供應商	供應商	是
存貨	供應商	供應商	是
信用	CE(B)	CE(B)	是
保證	供應商	供應商	是
<b>資產</b>			
產品無形資產	製造商	製造商	是
行銷無形資產－商標	製造商	製造商	是

4. 以上述之案例進行常規交易方法之選擇評估說明如下：

(1) 未受控價格法 CUP—CE (A) 賣給 CE (B) @\$100K

① 有無賣給非關係人價格

a. 賣給國內一般最終客戶：@\$133k

b. Indy Medical 賣給 CE (B) @\$80k

② 商品是否銷售相同市場階層地區—不同（一為最終客戶，一為配銷商）

③ 是否為相同產品—不同，一為 CE 製造，一為 Indy Medical 製造。

④ 結論：CUP 法不可用。

(2) 成本加價法 (Cost-plus)：適用於標準製造、研發或服務功能，且未擁有有價值之無形資產。

① 從會計帳冊發現獨立製造商顯示從直接成本加成 66.7%。

② 功能分析：CE (A) 擁有商標及研發活動之無形資產。故除非可比較樣本亦從事類似活動。但此案例無此資料。

③ 結論：成本加價法不可用。

(3) 再售價格法 (Resale price)：適用於標準配銷商功能 (benchmarkable sales/distribution functions)，且未擁有有價值之無形資產。

① 從 CE (A) 財報得知，CE (A) 賣給 CE (B) 之毛利率為 24%  $\left[ \frac{132-100}{132} \right]$ 。

② CE (A) 賣給 Indy Medical 之毛利率為 26%  $\left[ \frac{108-80}{108} \right]$ 。

③ 結論：再售價格法可用。



(4) TNMM 交易淨利潤法：適用於製造、服務或配銷功能者。

因無法取得 Indy Medical 之淨利率財報資料，故不能用。

(5) 利潤分割法：適用於交易雙方各擁有價值之無形資產。但本案例無此情形，故不適用。

初步研判，再售價格法可適用，惟仍須進行可比較程度分析，包含產品之特性、交易條件、功能與風險分析、經濟情況、商業策略等。

**Stage4.** Global Medical(A) 2011 年損益表如下：

銷貨收入		136m	
營業成本		<u>65m</u>	
營業毛利		71m	
研發費用	( 15m )		
管理費用	( 25m )		
廣告行銷費用	( 10m )		
權利金支出	<u>( 12m )</u>		
營業淨利		9m	
業外收入	8m		
利息支出	<u>( 12m )</u>		
全年所得		5m	
股利收益		<u>( 8m )</u>	
課稅所得		<u>( 3m )</u>	

Global Medical(A) 2011 年 12 月 31 日資產負債資料如下：

存貨	10m	應付帳款	20m
應收帳款	14m	銀行借款	150m
聯屬公司投資	155m	實收資本	50m

**Stage5.** 以下係 Global Medical(A)財務長 (Pete Timmins) 之補充說明書：

1. CE(A)公司於 2011 年被 Global Medical Group (以下稱 GM group) 併購，且更名為 Global Medical(A)，GM group 總部設立於南非，近年拓展進入歐洲及北美市場，並計劃進軍到東南亞市場。GM group 希望藉由 Global Medical(A) 將其產品引進東南亞市場，並希望 Global Medical(A)在未來 3 年內營業額成長 50%。
2. CE(A)公司所有普通股股票係全數出售予 Global Medical(Holdings) 註冊於盧森堡。
3. 於 2011 年 1 月 1 日向 Money Bank Ltd. 銀行貸款\$150m，年利率 8%，用以購買 GM Finance Ltd.(註冊於 Genovia)\$100m 特別股股份及 GM Insurance(註冊於 Cayman Islands) \$50m 的普通股股份。
4. Global Medical(A)一般行政及管銷費用如下：
  - (1) 薪資支出：\$10m
  - (2) 辦公處所成本 (accommodation cost) \$2.5m
  - (3) 法律費用\$3m
  - (4) 服務費\$5m
  - (5) 其他費用(含保險費)\$4m
5. GM 總部提供服務予所有的子公司計價方式皆相同，其計價亦符合常規交易原則，已於移轉訂價報告敘明。同時，Global Medical(A)為 Global Medical IP Holding Co.(以下簡稱 GM IP)從事研發服務活動所收取的服務收入，亦符合常規交易原則。
6. 「廣告及行銷費用」主要係持續進行市場推廣活動及將商品由” Cutting Edge” ，改為” Global Medical” 的成本。
7. 支付給 GM IP 的「權利金」，係 GM IP 基於提供有價值之無形資產與支援給 Global Medical(A)之特許協議，特別是在東南亞地區可使用以 Global Medical 名稱、商標、技術 IP (含產品之設計及生產程序)，24 小時之技術支援服務與技術訓練。

經由查核人員與 Global Medical(A)財務長面談得出以下結論：

- 1.” Cutting Edge” 商標，改為” Global Medical” 商標，並無需額外支付代價。
- 2.自從 2011 年 1 月 1 日起，在 A 國皆使用 Global Medical 商標，因此，Global Medical(A)須按其銷售額支付 10%權利金給 Global Medical IP Holding Co。
- 3.GM IP Holdings Ltd.將給付其集團所投入研發活動，按研發成本加成 5% 計算。
- 4.GM IP Holdings Ltd.位於 Genovia，與 A 國簽訂租稅協定，因其對智慧財產難提具較優惠規定，因此可從租稅協定網絡獲得租稅利益。
- 5.服務費計收皆採相同標準。

**Stage6.**另面訪 GM (A) 營運部經理 Mr. Adams 說明摘述如下：

- 1.Mr. Adams 於 CE(A)公司工作超過 12 年，非常了解並監管其研發設計及電子診斷儀器製造。
- 2.GM(A)於投入研發計畫，須向 GM IP Holdings 報告，對於大額投資計畫均需於 GM IP Holdings 批准後始得進行，且 GM IP Holdings 有權終止或更新研發計畫活動。
- 3.Mr. Adams 須提交季報予 GM IP Holdings，惟因客戶偶有臨時需求，無法等董事會同意後始進行研發，可經 GM(A)經理 Mr. Vic (係 GM IP Holdings 管理階層中一員) 之暫時同意而進行研發，再按季向 GM IP Holdings 董事會報告；最近二年之核准研發案，幾乎全數研發案皆由 Mr. Vic 事先核准，事後皆由 GM IP Holdings 董事會承認，已提供經批准之文件供參。同時，說明並無其他與 GM IP Holdings 相關之交易紀錄，且不確定有實際員工於 Genovia 工作。
- 4.須另向 GM IP Holdings 彙總報告每一現行研發計畫及新研發專案，含現行及未來所需經費及未來獲益等。

再面訪 GM (A) 總經理 Mr. Bryrd 說明摘述如下：

1. Mr. Bryrd 於 GM(A) 工作約 10 年，直接向董事會負責，掌管之業務包括人力資源、含 IT 之管理系統、健康安全及其他管理事項。
2. GM 集團收購 CE 集團帶來極大之利益，GM(A) 成為集團之重要研發中心。
3. GM(A) 支付予 GM 總部之服務費雖高，但仍然符合交易常規。GM 總部提供法律合約服務及審閱。
4. GM 集團員工如須技術支援，可直接向總部請求協助，工程師係由 GM 總部支付薪資。
5. GM(A) 支付政策及管理費，但並不常派員至 GM(A) 視察，無法提出具體事實證明其間聯繫資料及相關報告。
6. GM(A) 支付保險費予位於開曼群島之 GM(I) 保險公司，GM(I) 公司係 GM 集團關係企業，其投保內容為 GM(A) 公司產品於醫療行為中發生意外而產生賠付事項。但說明保險費之計，符合常規交易原則。

## (八) 案例研討結論

本案例經分析涉及租稅規劃之議題如下：

1. GM 集團將 IP Holding 公司設於 Genovia 目的為何？
  - 獲取租稅協定之租稅利益，無形資產之分期攤銷利益，以及權利金與利息之較低扣繳稅率。
2. GM IP Holding 公司董事會成員並非 Genovia 之居住者，卻經常旅行至 Genovia 只為召開董事會目的為何？
  - 欲以 Genovia 為董事會召開地點認定為居住者，以降低在其他國家或地區被視為居住者之課稅風險。
3. 將商業風險結合研發活動移轉至 GM IP Holding 公司之目的為何？
  - 係為移轉利潤至低稅率地區。
4. 將無形資產法定所有權（IP）登記為 GM IP Holding 公司，並由 GM IP Holding 公司藉由支付研發費用以承擔相對成本之原因？
  - 係為使 IP 產生之所得移轉至低稅率地區。
5. 新產生之 IP 由 GM IP Holding 公司所有，但舊有存在 IP 不移轉之目的，
  - 係為避免被課財產交易所得或資本利得。
6. GM (A) 向銀行額外借款之目的：
  - 僅為增列利息費用，降低所得。
7. GM (A) 融資購買 GM Finance 特別股之目的：
  - 係運用混合手段 (hybrid instrument)，除可因融資列報利息支出作為所得的減項外，收到股利收入時亦可免稅。
8. GM (A) 融資購買設立於租稅天堂 GM (I) 保險公司的普通股，而 GM (I) 保險公司將其資本全數存放於當地銀行之目的：
  - GM (A) 可列報因融資而產生之利息支出；並規避 GM (I) 保險公司利息收入稅賦。
9. GM 集團幫集團子公司向設在開曼群島之 GM (I) 保險公司購買醫療行為意外賠付保險之目的：
  - 係為讓母公司申報保險費降低可課稅所得，並規避 GM (I) 保險收入之稅賦。

## 肆、心得與建議事項

在 21 世紀全球化的浪潮下，跨國企業的發展已蔚為趨勢，除了外國企業在臺投資或與我國經貿往來交易日趨頻繁外，隨著我國企業邁向全球化、跨國商業活動日益增加，而企業在國際化經營中，因各國不同的經濟環境及稅務法規，以致跨境交易所涉及的國際租稅議題更趨複雜。各國稅務機關莫不為因應納稅人多樣且瞬息萬變的跨國交易模式與層出不窮的節稅措施，而面臨更高的挑戰。

2013 年 7 月 G20 財經首長及勞工部長在莫斯科召開會議，即將加強跨國企業稅務監管列入重要議題，OECD 發言人在會上表示，“國家的稅法並沒跟上公司全球化和數字經濟時代的發展步伐，這也造成了諸多被跨國企業利用減少繳納稅賦的漏洞。”自金融危機以來，OECD 一直努力打擊企業逃稅，而目前歐洲各國異常緊張的財政預算和高舉的債務，亦使得該議題獲得空前的支持度。

我國於 93 年 12 月 28 日參考 OECD 移轉計價指導原則及美國、英國、澳洲、日本、韓國、大陸等國及相關法令規定，公布「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」，以建立一套納稅義務人依循的規章、移轉訂價調整方法及要求應提示之相關文件及表格。此次研討會討論結果，讓與會者瞭解如何挑選具有查核價值之跨國企業案件、查核過程案情研析、應請納稅義務人提供資料、各國法律對納稅義務人應提供那些資訊及文件供國稅局查核之依從法令、協力義務及權力。

參加本次為期一週的研討會，深深體認國際租稅係跨領域的學問，同時涉及法律、財稅、經濟、會計及產業議題，而此次研討會中對跨國企業因利潤、管理等動機之考量，所做的租稅規劃及方式，及稅捐稽徵機關得據以執行的反避稅措施皆予以詳細介紹，以期提昇審查人員之查核工作並解決爭議性問題。爰就參加此次參加研討會心得對我國未來跨國企業之租稅審查提出以下建議：

## (一) 儘速制定反避稅相關法令

跨國企業之查核，因涉及國際間法令之差異，須謹慎研析國際常規與各國實務處理方式，以針對本國法令予以適度增修，與國際接軌，避免產生國際課稅爭議，減少因課稅所產生之投資障礙，達到促進投資交流及防杜租稅不法之雙重目的，而明確之法令亦可減少徵納雙方爭議及紓減訟源。各先進國家跨國企業交易之反避稅法則，包含移轉訂價法規、反自有資本稀釋法及受控外國公司(CFC)納入課稅，我國業於 93 年 12 月 28 日發布施行營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，針對關係企業移轉訂價進行選案查核；另於 100 年 1 月 26 日修正公布所得稅法第 43 條之 2，明訂自 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，並發布「營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法」，規定前揭負債占業主權益之比率標準為 3：1；而所得稅法第 43 條之 3 有關受控外國公司(CFC)及第 43 條之 4 有關按實質管理處所認定居民企業(PEM)之所得稅法部分條文修正草案，雖已於 101 年 12 月 6 日經行政院通過並移送立法院審議，惟截至目前為止，仍尚未經通過立法。為使我國反避稅措施日益完整，期待儘早完成受控外國公司(CFC)及按實質管理處所認定居民企業(PEM)納入課稅之立法，俾使我國跨國企業稅制將更臻完善。

## (二) 成立移轉訂價查核之專責單位

目前各地區國稅局雖已成立移轉訂價查核小組，然而各查核小組卻隸屬於各地區國稅局，缺乏中央專責單位的協調與指揮，將來查核過程中有關事實的認定與調整可能產生不一致的現象，日後各小組的實際查核經驗亦不易分享。而將來若有調增巨額所得額或稅額之案件，可能需要與他國稅務機關協商相對應調整的共識，以免企業遭受重複課稅，或日後因跨國企業的申請可能有需要與他國稅務機關協商雙邊甚至多邊預先訂價協議，屆時各小組或各地區國稅局是否有適當國際性協商能力與地位來簽署相關協議尚有疑問。因此建議成立一中央專責單位來統籌各查核小組，或可參考其他國家的經驗，將營利事業的查核分成國際企業查核部門與國內企業

查核部門，不但可清楚的劃分各部門的權責，亦可收專業之效。

### （三）加強選案查核機制並建立風險控管架構

為充分運用有限的查核人力，選擇適當的查核案件實為必要。建議應建立稅務風險評估架構，分析風險因子，透過電腦資料庫及資深審查人員之篩選，將企業予以評級，對於違反稅務法規可能性高且影響程度大之企業加強查核、對違反稅務法規影響程度大但可能性低企業則列入監管，確實掌握企業規避稅務之風險，其查核成果應可收立竿見影之效。

### （四）建立我國查核移轉訂價案件之資料庫：

建議除持續辦理各地區國稅局查核移轉訂價案件研討會、彙整移轉訂價案件之應再查明或注意改進事項及查核結果外，並將前揭資料建立資料庫，以提供實際查核之參考資料，俾供稅務同仁查詢運用，提升查核技術及落實經驗傳承。

### （五）培養具國際領域專業之人力資源：

1. 建議財政部財政人員訓練所廣續開設跨國企業案件查核法令及實務課程，洽請國內外相關議題專精人員講授跨國企業案件之選案及查核技巧，增進審查人員跨國企業之查核能力。
2. 建議財政部財政人員訓練所規劃開設「跨國企業課稅問題解析」課程，除就移轉訂價案件之查核以案例介紹方式進行研討外，並就成本分攤協議等跨國企業議題予以探討，另亦可彙整現行扣繳查核實務班部分課程，包含中華民國來源所得界定原則之法令及案例解析，並就適用國內法與租稅協定之差異分析、支付國外公司權利金、服務報酬或其他收益適用國內法扣繳爭議研析等，邀請財政部賦稅署跨國企業課稅法令與查核實務專精人員組成講師團講授，除可增進各國稅局查核跨國企業之查核能力外，亦可統一各國稅局作法，避免爭訟。
3. 建議財政部規劃挑選各國稅局查核績效特優之移轉訂價案件查核人員，組成講師團，於財政部財政人員訓練所開設移轉訂價案件審查課程，參



訓對象為各地區國稅局執行「財政部各地區國稅局落實移轉訂價查核制度及經驗傳承計畫」之查核移轉訂價專案小組人員及覆核人員。

(六) 廣續積極參與各種國際性租稅研討會議：

透過國際會議的參與，與各國稅務官員及專家學者交流稅務經驗，不但能提升我國國際能見度、瞭解國際租稅議題最新發展趨勢及各國稅務政策，並可學習先進國家查核技術，促進國際租稅交流，拓展租稅外交。