

出國報告（出國類別：出席國際會議）

參加亞洲稅務行政及研究組織第 16 屆  
工作階層會議報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：專 員 黃燕雯

派赴國家：中國大陸

出國期間：2014 年 9 月 1 日至 5 日

報告日期：2014 年 11 月 26 日

## 摘 要

亞洲稅務行政及研究組織（Study Group on Asian Tax Administration and Research，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，我國係於1996年加入成為會員。自1999年起，SGATAR每年召開工作階層會議，本屆（第16屆）工作階層會議係由中國大陸主辦，於2014年9月1日至5日在江蘇省南京市舉行，主要討論移轉訂價重要議題；至於第17屆工作階層會議則由蒙古人民共和國主辦，蒙古人民共和國代表亦於本屆閉幕式中致歡迎辭，歡迎各國及地區會員明年再共同與會。

本次會議除由與會之會員國及地區簡報其移轉訂價法制進展及實施概況外，主辦國此次另行安排馬來西亞、紐西蘭、韓國、日本及大陸等五個國家代表就移轉訂價之特定議題進行專題簡報及實務經驗分享，並邀請經濟合作暨發展組織（以下簡稱OECD）代表報告「與BEPS有關之移轉訂價議題最新動態」。藉由本次會議各會員國及地區之經驗分享，除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，亦提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。

# 參加亞洲稅務行政及研究組織第16屆工作階層會議報告

## 目 錄

壹、目的及緣起.....	4
貳、與會人員及會議經過.....	6
參、會議研討內容－各會員體移轉訂價最新動態.....	8
一、香港.....	8
二、印尼.....	12
三、日本.....	14
四、韓國.....	15
五、馬來西亞.....	17
六、紐西蘭.....	19
七、澳門.....	20
八、菲律賓.....	22
九、新加坡.....	24
十、泰國.....	28
十一、中華民國.....	30
十二、越南.....	34
十三、蒙古人民共和國.....	35
十四、中國大陸.....	38
肆、會議研討內容－專題討論.....	41
一、OECD－稅基侵蝕及利潤移轉下移轉訂價議題之最新發展.....	41
二、缺乏可比較對象－馬來西亞.....	50
三、面臨缺乏可比較對象的挑戰－紐西蘭.....	55
四、預先訂價協議應備之移轉訂價文據－韓國.....	57

五、集團內部服務－日本.....	61
六、中國移轉訂價行政機構面臨的挑戰－中國.....	66
伍、心得與建議事項.....	69
附 件.....	72

## 壹、目的及緣起

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，其創設目的係希望各會員體藉由每年召開之會議，相互交換資訊、經驗及觀念，並就特定之稅務問題深入研討，以增進會員國及地區間稅務行政制度之改善，追求亞太地區之租稅整合，並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、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、韓國、新加坡、泰國、菲律賓、越南及我國。

亞洲稅務行政及研究組織第 1 屆年會於馬尼拉舉行，之後由各會員每年輪流主辦，最近一次係由韓國於 2013 年 10 月間舉辦第 43 屆年會。該組織另自 1999 年起每年召開工作階層會議（Working Level Meeting）。此外，為加強各會員體賦稅官員之訓練養成，該組織並於 2002 年起由馬來西亞、中國大陸及新加坡分別主辦第 1 屆至第 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 7 屆訓練機構首長會議將由澳洲併同 2014 年第 44 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（第 16 屆）工作階層會議係於 2014 年 9 月 1 日至 5 日由中國大陸主辦，除澳洲及巴布亞紐幾內亞未出席會議外，共有 14 個會員國參與討論。會議以移轉訂價相關議題為討論主軸，會中除由所有出席會員國及地區代表簡報

其移轉訂價法制進展及實施概況外，主辦國以指定專題報告形式，分別邀請馬來西亞、紐西蘭、韓國、日本及大陸等 5 個國家代表，分別就移轉訂價特定議題「欠缺可比較對象之挑戰」、「應備文件」、「集團內部服務」及「中國大陸面臨之挑戰」說明其國內移轉訂價規定或分享實務經驗。此外，主辦國亦邀請 OECD 代表報告「BEPS 方案之移轉訂價議題最新動態」。藉由本次會議各會員之經驗分享及交流，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 16 屆工作階層會議，計有來自 14 個會員國及地區代表，共 25 位代表參加，此外，經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Cooperation and Development，以下簡稱 OECD)、國際財政協會 (International Fiscal Association，以下簡稱 IFA) 及國際財政文獻局 (International Bureau of Fiscal Documentation，以下簡稱 IBFD) 亦各派員 1 名列席。我國今年由財政部賦稅署所得稅組專員黃燕雯代表參加，於會前 9 月 1 日抵達中國大陸南京祿口國際機場，下機後自行辦理通關、提領行李等手續後，我國代表於出關後與江蘇當地稅局負責接送機之接待人員進行初次交流，隨後搭乘主辦單位安排之專車前往本次訓練指定之下榻飯店江蘇省會議中心鐘山賓館，該飯店距離南京祿口機場約 1 小時車程，本次會議全程於該飯店之會議中心舉行。

本次正式會議日期為 9 月 2 日至 9 月 4 日，會議主辦國於 9 月 2 日上午 9 時 30 分至 10 時 30 分進行開幕式，由當地國家稅務總局國際稅務司司長廖體忠先生及江蘇省國家稅務局局長胡道新先生致歡迎詞，表達迎賓之意後安排團體合照，其後隨即進行會議，議程包括（一）各會員國及地區代表就該國家/地區簡介其移轉訂價議題最新動態、（二）5 會員國代表及 OECD 代表分別發表專題報告；依續為 OECD 代表報告「BEPS 方案之移轉訂價議題最新動態」、馬來西亞及紐西蘭代表報告「欠缺可比較對象之挑戰」、韓國代表報告「移轉訂價應備文件」、日本代表報告「集團內部服務」、及中國大陸代表報告「中國大陸面臨之挑戰」。全程以英文方式進行，不另備其他語言同步翻譯。當日晚間並假鐘山賓館舉行歡迎餐會。

9 月 4 日由會議主席中國大陸國家稅務總局國際稅務司反避稅處處長王曉悅女士總結各討論議題內容並主持閉幕式。另並由下一屆會議主辦國蒙古人民

共和國代表於本屆閉幕式中致歡迎辭，歡迎各會員國及地區代表明年共同與會。下午則由主辦單位安排與會各會員代表參觀南京博物館及南京孔夫子廟地區，並於當日晚間舉辦送別晚宴，由江蘇省國稅局副局長姜躍生先生致詞，感謝各會員國及地區代表與會及連日之經驗分享。



## 參、會議研討內容－各會員體移轉訂價最新動態

本屆工作階層會議之議程，首先於 9 月 2 日由各會員國及地區代表就該國家/地區移轉訂價制度及發展近況作 10 至 15 分鐘之簡報。以下依簡報順序摘述內容如下：

### 一、香港

#### (一) 香港租稅制度特性

香港採來源所得稅制，只有源自香港的收入才須課稅，香港係課徵利潤稅、財產稅及薪資稅，資本利得及股利不課稅，且無消費稅，非金融機構之利息所得亦免稅。

#### (二) 避免所得稅雙重課稅協定(Comprehensive Double Taxation Agreements, CDTAs)網絡

自香港於 2003 年與比利時簽訂第 1 個 CDTA 開始，截至 2014 年 7 月 31 日止，香港業簽訂 30 個 CDTAs，遵循 OECD 模式對提高稅務行政之透明度表示支持。另並於 2014 年 3 月與美國簽訂第 1 個稅務資訊交換協議(Tax Information Exchange Agreement, TIEA)

#### (三) 移轉訂價法規

香港目前尚無特別之移轉訂價法規，但與移轉訂價相關之法律規定係規範於 CDTAs、內地稅條例 (Inland Revenue Ordinance) 及個別判例法，相關內容如下：

- 1、採用 OECD 稅約範本規定之常規交易原則：不允許關係企業間不合常規之交易。
- 2、避免重複課稅協議有法律上的效力。
- 3、稅務條例及執行指引( Departmental Interpretation and Practice Notes, DIPNs)。

- 4、內地稅條例中有關限制扣除的一般規定：不允許未產生收入之關係企業間所支付之費用。
- 5、內地稅條例訂定的反避稅條款。
- 6、為取得租稅利益所造成的利得或損失將被重新計算。

#### (四)移轉訂價原則之應用

- 1、移轉訂價方法之適用：傳統交易方法較為適宜，惟於其他合理情況下，仍可採用其他方法。
- 2、應備文件：
  - (1) 內地稅條例並未特別規範移轉訂價應備文件，惟所有企業應於受控交易完成後 7 年內保存同期間詳細交易紀錄。
  - (2) 一般而言，香港稅務局於審查移轉訂價案件時，會要求企業提供商業或財務之受控關係、受控交易之性質、條件、價格及數量、受控交易適用的方法、選擇符合常規交易條件的方法及包含第三方及集團客戶的受控商業協議等證明文件。
  - (3) 此外，企業應提供 OECD 移轉訂價指引(Transfer Pricing Guidelines, TPG)規定之各類型資訊，以佐證受控交易確實符合常規。
- 3、集團內部服務：香港稅務局原則上採行 OECD TPG 之規定決定集團內部服務是否確實提供及服務費用是否符合常規。惟企業仍應提供足資證明服務是否可辨識、費用是否已收取且是否符合常規之證明文據。此外，香港稅務局認為當提供服務予關係企業為一企業主要營業活動，則相較於成本分攤，收取常規報酬是較為合理的計價方式。
- 4、稅務條例及執行指引(Departmental Interpretation and Practice Notes, DIPNs)：分別規範於第 45 條至第 47 條，內容包含雙重課稅下移轉訂價之調整、移轉訂價指引及資訊交換。

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

- 1、2012 年 3 月提出 APA 申請程序，截至 2014 年 7 月 31 日，香港已受理 2 件申請案，1 件已簽署完成，另一件仍在審理中。
- 2、稅務條例及執行指引第 48 條係規範 APA 架構、申請及協商程序。
- 3、APA 案件申請門檻：
  - 商品進銷交易總額每年達 8,000 萬元港幣
  - 服務提供的收支出總額每年達 4,000 萬元港幣
  - 無形資產使用的收支總額每年達 2,000 萬元港幣
- 4、APA 案件審理程序：
  - (1)預先準備會議
  - (2)正式申請
  - (3)分析及評估案件：成立 APA 審查小組，並就國內交易審查與分析及可比較對象的研究與常規交易的研析工作，分別成立小組進行評估。
  - (4)協商及取得共識
  - (5)擬定草案、執行及監控

#### (六)移轉訂價案件審查之挑戰

- 1、適格的稅務人力需求：藉由各項境內及海外訓練課程提昇相關知識，並透過參加國際研討會汲取其他國家地區經驗。透過越多的稅務人員受過移轉訂價案件審查訓練，將可降低負責人員職務異動的影響。
- 2、識別涉及移轉訂價議題之案件：鑑別高風險案件資訊的主要來源為納稅人申報的年度財務報表；次要來源則為透過進行中之案件、新聞或經檢舉案件，以檢視相關細節及執行分析。
- 3、有限的可比較對象：為了克服此項限制，有效的使用商業資料庫，並依個案選取可比較對象是較為實務的方法，如擴大可比較對象條件，

以相同產業取代相同產品，或以可比較市場取代國內市場等。

- 4、進度管理：為使 MAP 或 APA 協商階段，雙方機關就不同立場之意見取得共識，應與簽訂 DTA 的國家相互合作，並透過國際訓練課程及研討會以增進相互瞭解的機會。

(七)香港並提出 2 個有關識別涉及移轉訂價議題案件及有限的可比較對象的案例與大家分享：

#### **案例一：透過案件審查程序識別移轉訂價風險的案例**

HK 公司支付權利金予設立於租稅天堂 B 國之控股公司，另該控股公司亦支付相同權利金予設立於 A 國之母公司，且 A 國之母公司為智慧財產權(IP)之法定所有權人，HK 公司為亞太地區高科技產品配銷商，並提供相關服務，其支付之權利金係為銷售高科技商品並提供服務予消費者而使用 IP 之代價。審查人員於查核過程中發現該權利金係按 HK 公司營業利潤減除以銷貨收入特定比例計算配銷及服務功能應有之報酬後之餘額計算，因此本案議題應著眼於 HK 公司的營業淨利率是否符合常規。依納稅人提供 TP 報告，係採可比較利潤法以營業淨利率為利潤率指標，報告中提出 17 個可比較對象建立常規交易範圍。經稅務局檢視可比較對象條件後，認定其中 6 個可比較對象並不適當，復與納稅人協商後，雙方同意刪除其中 3 個可比較對象，重新建立常規交易範圍，並據以調增收入。

#### **案例二、克服可比較對象限制的案例**

HK 公司向境外關係企業購入乳製品，並銷售予境內批發商。惟境內市場並無相同產品之可比較對象，因此稅務審查人員重新改以亞太地區之消耗品(含食物、點心及醫藥產品)為可比較對象之搜尋條件，並經定量及定性篩選，而尋得一些可信賴之可比較對象。

## 二、印尼

### (一) 國內移轉訂價規定：

- 1、1983 年訂定所得稅法第 18（3）條：授權稅務總局重新核定關係企業之所得，以確認其受控交易符合獨立企業間之交易。
- 2、稅務總局依據所得稅法調整移轉訂價案件，並將常規交易原則納入所得稅法。

### (二) 移轉訂價規定之最新發展：

- 1993 年：訂定關係企業審查準則（**Kep-01**），並發布移轉訂價案件處理準則（**SE-04**）。
- 2010 年：訂定適用常規交易原則、相互協議程序及預先訂價協議之規定（**PER-43、PER-48、PER-69**）
- 2011 年：進一步規範常規交易原則（將 **PER-43/PJ/2010** 修正為 **PER-32/PJ/2011**）
- 2013 年：訂定移轉訂價審查準則（**PER-22/PJ/2013**）
- 2014 年：擬訂相互協議程序(MAP)之草案

### (三) 印尼移轉訂價審查準則（**PER-22/PJ/2013**）簡述：

- 1、準備審查階段：審查移轉訂價報告文件
- 2、供應鏈管理系統分析：決定納稅義務人企業特性，並對集團所有關係企業執行功能分析。
- 3、**TP** 風險評估：就納稅人財務比率(如毛利率、加成率、成本報酬率及資產報酬率等)與同業平均值進行分析，評估是否藉由 **TP** 移轉利潤。
- 4、功能、風險及資產分析：就受控交易參與者(不論境內或境外)進行功能風險(**FAR**)分析，與納稅人從事受控交易之關係企業應承擔協力

義務提供相關證明文據。

- 5、選擇受測個體：以 FAR 分析為基礎，選擇功能相對單純且未擁有無形資產者作為受測個體。
- 6、個別或合併評價：以個別交易評價為原則，惟各交易間具關連性或連續性者，應合併相關交易評價。
- 7、無形資產交易評價程序：
  - Step1：由功能分析辨識無形資產及對納稅人產品之貢獻。
  - Step2：辨識無形資產的價值並確認實際創造無形資產之個體。
  - Step3：辨認無形資產是否確實移轉。
  - Step4：依規定方法(可比較未受控價格法、再售價格法、成本加價法、利潤分割法及交易淨利潤法)決定常規交易報酬。
- 8、全面揭露要求：於審查階段，納稅人應提供可比較性分析、FAR 分析、供應鏈管理系統分析及細項財務資料供核。

#### (四) 相互協議程序(草案)內容簡述：

- 1、MAP 係在解決印尼國內爭議過程中同時尋求替代性解決衝突方法。
- 2、MAP 的結果將允許印尼稅務局對稅務審查或異議案件進行調整，亦即相互協議結果之法律效力將大於印尼所得稅法之效力。
- 3、相互協議程序終止於依 MAP 程序獲得解決方案前，法院已判決確定。
- 4、對相互協議程序訂有時限，但在獲得雙方稅局同意下得予以延長。
- 5、MAP 申請人可在雙方稅局達成協議前隨時撤回其申請。
- 6、雙方預先訂價協議(Bilateral Advance Pricing Agreement, BAPA)的申請應透過 MAP 程序進行。

### 三、日本

#### (一) 移轉訂價法令歷程：

1、日本的移轉訂價課稅係於 1986 年的稅改首次提起，相關課稅規定係規範於租稅特別措施法（Act on Special Measures concerning Taxation, ASMT），此外，為了確保移轉訂價妥善的執行，亦發布有關 ASMT 的解釋令及移轉訂價的行政指引。

#### 2、2001 年訂定執行移轉訂價行政指引原則：

- (1) 詳細檢視國外關係人受控交易的訂價與非受控交易訂價相當，廣泛蒐集商業市場資訊以選擇最適方法及可比較對象，並據以進行差異性調整。
- (2) 當企業依雙邊協議程序提出預先訂價協議申請時，預先訂價協議程序即應開始進行。
- (3) 為了解決移轉訂價造成的國際間重複課稅問題，各國稅捐機關應對移轉訂價形成共識。因此各國對於預先訂價協議的審理均應遵循 OECD 的移轉訂價指引(TPG)相關規定進行。

#### (二) 近期有關移轉訂價課稅法規之修訂

2014 年的移轉訂價課稅修訂，將透過第三方提供服務的交易納入符合移轉訂價課稅範圍。

#### (三) 國家稅務通則法令之修訂

為了加強納稅人對審查程序的明確性及可預測性，2011 年的稅改修訂了國家稅務通則法令(2013 年 1 月 1 日以後審查之案件生效)。該修訂內容主要係規定企業於每一營業年度僅接受一次包含移轉訂價的稅務審查，但若於事前徵得納稅人同意，移轉訂價審查則可分別進行。

#### (四) 歷年 APA 申請案件、結案件數及未結案件

	2008	2009	2010	2011	2012
申請件數	113	127	111	103	127
結案件數	72	75	115	101	138
未結案件	288	340	336	338	327

#### 四、韓國

##### (一) 立法發展：

- 1、韓國依據 OECD 移轉訂價指引，於 1996 年制定國際稅收法案( The Law for the Coordination of International Tax Affairs, LCITA )，內容包括移轉訂價(TP)、預先訂價協議程序(APA)、相互協議程序(MAP)、反自有資本稀釋(Thin capitalization)、租稅天堂(Tax Haven) 及在稅務議題上之國際合作。
- 2、2006 年就該法案進行部分修正。近期也再做部分修正，其目的係為回應 OECD 移轉訂價指導原則之修訂。

##### (二) 移轉訂價制度概述：

- 1、依據移轉訂價常規價格調整：適用於受控交易。受控交易係指交易對象表決權達 50% 以上之控制關係，或是其他具有實質之控制關係。
- 2、移轉訂價方法：
  - (1) 傳統交易方法：未受控價格法 (CUP)、再售價格法 (RPM)、成本加價法 (CPM)。
  - (2) 交易利潤法：利潤分割法 (PSM)、交易淨利潤法 (TNMM)。
  - (3) 其他合理之方法。
- 3、預先訂價協議：
  - (1) 申請期限：於交易所涵蓋第 1 個會計年度終了前提出申請。
  - (2) 申請單邊或雙邊預先訂價協議均無需收費。



(3) 如果納稅義務人希望要求 APA 期間涵蓋申請年度以前的期間，國稅局可以接受的情況如下：

①雙邊 APA，回復期間（Rollback Period）最高至 5 年。

②單邊 APA，回復期間（Rollback Period）最高至 3 年。

4、相互協議程序：

(1) 在租稅協定架構下解決移轉訂價重複課稅之缺點。

(2) 自申請人知悉發生時起 3 年內適用。

(3) 自開始 5 年內結束，並可經由雙方國稅局同意延長 3 年。

(三) 移轉訂價近期發展：

1、國際綜合分析系統(International Consolidated Analysis System，ICAS)

(1) 目的：為強化審查人員於 APA 中對國際交易之分析能力，韓國稅務局於 2010 年 1 月推出國際綜合分析系統。

(2) 特色：

①涵括 6,000 萬家國外企業及 20,000 家韓國境內企業之財務資料。

②移轉訂價分析工具。

③強化資訊蒐集能力。

2、保證服務費

(1) 背景：韓國母公司經常提供保證服務予其海外關係企業，但對於相關保證費用常規交易之價格迄今仍難以計算，韓國稅務局蒐集國外關係企業財務資訊並計算企業信用評等及借貸利率，發展其保證服務費計算模型。

(2) 保證服務費計算模型特色：

①可辨識二公司間信用評等的差距。

②計算二公司間因信用評等差距而產生之利息差額。

③決定保證費用之常規交易價格。

(3) 於 2012 年 1 月推出，並與納稅人持續討論以改善該系統之品質。

## 五、馬來西亞

(一) 立法背景：

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

2、2012 年：發布移轉訂價規則(Transfer Pricing Rules)及移轉訂價指導原則  
(Transfer Pricing Guidelines)。

3、2015 年 12 月以後適用：所得稅法(Income Tax Act)第 140A 條之反資本  
弱化規定。

(二) 最新發展：

1、行政管理－移轉訂價認知調查(Transfer Pricing Awareness Survey)於 2014  
年度中展開

(1) 目標：評估馬來西亞的跨國企業對移轉訂價之認知，並提昇其對移  
轉訂價規則及移轉訂價指導原則之法令遵循。此外，亦藉此瞭解跨  
國企業如何處理移轉訂價事務。

(2) 受訪者：初期以被選查之跨國企業作為受訪對象，最終則隨機選取  
所有的跨國企業以作為受訪對象

(3) 方法：要求跨國企業以 likert 量表評量方式自我評估其認知程度，  
以下為問卷 6 大面向：對馬來西亞移轉訂價法令的理解、高層管理  
人員的參與、既存的全球性移轉訂價策略、考量移轉訂價方法以決  
定交易價格、與稅務局的溝通及解決移轉訂價爭端的偏好方式等

2、法令進展：有關相互協議程序及國內上訴程序間之互動

(1) 依據 1967 年的所得稅法第 99 條規定，當馬來西亞稅務局援引相互  
協議程序時，並不能剝奪納稅人上訴的權利。

(2) 依據 1967 年所得稅法規定，應按上訴的一般程序辦理。

(3) 雖然國內法律的救濟措施仍然可用，但馬來西亞稅務局如果接受相互協議之申請，則會要求納稅人同意暫停這些救濟措施。

### (三) 移轉訂價議題：

#### 1、移轉訂價文據

審查人員因無法取得跨國企業集團間完整的關係人交易或財務資訊，導致難以評估國外企業的文件。相對而言，取得當地企業的文據較無困難度，因此當地企業必需成為衡量受控交易中之受測個體。如此一來，即導致多數已結案件均使用交易淨利潤法（即單邊受控交易的分析），而未使用利潤分割法（即受控交易各方皆納入分析）。

#### 2、管理服務

每年收取固定費用的人力資源服務及諮詢管理服務等，皆難以核實計收費用，主要問題在於無法查得實際提供服務的次數；或在某些情況下，本地企業已擁有參與研發活動的合格工程師；卻仍需要支付母公司固定的技術費用。上述皆屬涉及管理服務引發之爭議。

#### 3、無形資產

本地企業藉由當地工程師及工作人員執行研發的功能，然而本地企業對智慧財產的貢獻價值卻未被承認，亦未接受補償；對同一產品的專門技術持續付款多年，且無到期日；代工製造商為何需支付權利金予母公司，上述皆屬涉及無形資產引發之爭議。

#### 4、關係人財務協助

主要為利息費用的產生，如非居住者由國外母公司取得貸款，並將該資金投資於其他公司股份，該借款產生可扣除所得的利息費用，但卻可由免稅的投資收益獲得償還。

#### (四) 總結：

馬來西亞 TP 審查法據，由 1967 年 ITA 的一般反避稅條款的援引，演進到具有特定條款、準則和規則，以解決轉讓訂價問題。但仍需透過不斷的努力以確保成效。目前主要的挑戰還是在於指標、可比較對象及 TP 文據等各方面

## 六、紐西蘭

### (一) 簡介：

- 1、移轉訂價是紐西蘭公司稅稅基最大的風險之一，該風險並隨著數位和線上交易日益頻繁及全球供應鏈的影響而持續增加。
- 2、與世界各國稅務局相同，紐西蘭稅務局利用有限的資源，持續維護由移轉訂價顧問、經濟學家和金融專家組成的小型專家團隊，並仔細管理這些資源。
- 3、利用自我評估制度將施行重點著眼於企業的自我遵循與教育。
- 4、透過深入的移轉訂價分析及風險評估，謹慎的進行個案審查。
- 5、結束參與現行 OECD 的 BEPS 行動計畫，由 TP 顧問出席 OECD 會議。

### (二) 2013/2014 最新發展：

- 1、截至 2014 年 6 月止，完成並續約 12 件預先訂價協議，申請案件持續增加。
- 2、受控外國公司規則：在大多數公司視為有主要積極性所得者，在 CFC 原則規定下豁免其課稅，密切關注其有關移轉訂價方面之改變。
- 3、將查核重點著眼於具有重大重組的企業。
- 4、資本弱化和利率：由財務專家針對巨額債務和高額利息的企業，並審查利率和金融有關的交易。

### (三) 查核：

- 1、透過符合基本條件檢視(500 大企業的財務報表，稅務調節和集團結構)，識別高風險案例。
- 2、使用漏斗式風險評估方法 (The funnel approach)，針對高風險案件仔細審查。
- 3、目前 2 件爭議案件正在進行中。

(四)2013/2014 主要重點：

- 1、持續發展 OECD 的 BEPS 工作(尤其是無形資產)。
- 2、關係企業間債務分級觀念引進紐西蘭，並強化既存的反資本弱化規則。
- 3、提供廣泛的預先訂價協議計畫。
- 4、不斷致力在特定議題上之教育訓練及公布準則。

(五)未來展望：

- 1、就 BEPS 計畫中有關移轉訂價政策或實務作業之變化配合修正。
- 2、繼續監測納稅人之移轉訂價風險。
- 3、結合預先訂價協議配合審查作業。
- 4、為解決重複課稅的可能性、實現全球性或區域性的供應或價值鏈的共識、雙邊或多邊預先訂價協議，並透過訊息交換，以防止避稅，而尋求與租稅協議合作夥伴共同合作的機會。

## 七、澳門

(一) 澳門現況：

- 1、簡單且相對低的稅率且開放賭博執照。
- 2、澳門多屬於中、小企業，而缺乏移轉訂價法律規定。
- 3、近期發現多數跨國企業將服務外包至相關企業或獨立企業，致留在澳門之利潤變少或沒有利潤。

(二) 對會計紀錄及文件的迫切要求規定

## 1、澳門登記之營利團體可分為：

A 組：主要為大企業，其稅收佔總稅收 95.5%，要求應有完整且適當的簿記資料並至少保存 5 年，申報書並需經合法的會計師或審計師簽證，以確保申報書的正確性及可信賴性。

B 組：主要為從事買賣業的中小企業，其稅收佔總稅收 4.5%，稅局對於其簿記要求較為寬鬆，最低文據要求為進銷貨之簿記資料。

## 2、處理移轉訂價議題的實務作法

(1)技術評估方法：考量成本是否有助於研發項目、技術是否過時、產業技術週期、功能性、複雜性及技術的程度、無形的資產產生的預期成果及利潤。

(2)法律評估方法：考量是否為專屬權利金合約、授權地區、是否限制轉授權、是否限制研發成果使用於生產活動、合約期限、進一步研發該技術的權利等等。

### (三) 區位優勢(Location Specific Advantage-LSA)

包含成本節約(Cost savings)及市場溢價(Market premium)，主要來自於市場的比較優勢概念，認為每個市場都有自己的比較優勢，這是企業創造更多利潤的一個重要因素。跨國集團往往將勞力密集產業及技術密集產業，以子公司型態設置於低人力成本國家，藉由減少成本以創造集團整體更大的利潤，因此，在移轉訂價的利潤分配時，應將相關利潤合理分配於這些國家的企業。

### (四) 移轉訂價之挑戰：

#### 1、缺乏移轉訂價立法

法律第 21/78/M 號：第 21 條規定，營業活動產生收益之相關成本費用可予減除。

## 2、可比較對象受限

由於企業數量不多，可比較對象有限。當傳統審查機制無法採行時，透過預先訂價協議可提供移轉訂價的確定性；透過多邊預先訂價協議則可解決爭端並消除雙重課稅

### (五) 展望：

- 1、已提出稅法修正草案。
- 2、強化移轉訂價對資料及文件要求的法律規定。
- 3、擴大租稅協定架構及發展資訊交換及相互協議程序有效率運作。
- 4、人員的培訓計畫。

## 八、菲律賓

### (一) 組織架構：

- 1、菲律賓稅務局(Philippine Bureau of Internal Revenue, BIR)與移轉訂價有關的組織如下：

(1)國際租稅事務部(International Tax Affairs Division, ITAD)－主要負責政策、工作程序、標準、準則及程序的制定，包括正確及有效地執行資訊交換及相互協議等涉及租稅協定的作業，和涉及國際組織及納稅人跨國交易之國內稅法。

(2)大型納稅人部門(Large Taxpayers Service, LTS)－負責監督轄區內審查部門進行之稅務審查案件，並提交調查報告。

(3)各地區稅務辦公室(Revenue District Offices, RDO)－負責執行並發展計畫，就其轄區內以具效率及效益的方法及程序審查，並課徵國內稅收。

- 2、ITAD 係隸屬於法務組下，LTS 則直接隸屬於局長之下，而 RDOs 則歸屬於業務組之下。

3、因此，在現行的組織結構中，菲律賓並沒有移轉訂價專責單位。

(二) 法律架構：

1、國內法－1997 年國家內地稅法第 50 節(Section 50 of the National Internal Revenue Code of 1997))規定之收入的分配與減除規定：

兩個或多個組織、交易或企業（無論是否於本國註冊，或是非為本國之組織），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。

2、租稅協定規定

(1)採用 OECD 稅約範本中第 9 條關係企業的具體規定。

(2)移轉訂價指導原則：稅收條例第 2-2013 號

內容包含常規交易原則的應用、常規交易方法的認可及應備文件的要求等。

(三) 移轉訂價之困境：

1、缺乏專責單位。

2、稅務稽查人員在審核跨境關係企業交易時，缺乏明確指引以明確認定是否為常規交易。

(四) 移轉訂價稅務委員會(Transfer Pricing Committee)：

1、為解決以上移轉訂價之困境，BIR 發布稅收特別規定第 66-2013 號組成移轉訂價稅務委員會，委員會的成員包括來自法務組及法律部門，ITAD 及 LTS。

2、該委員會成果如下：

(1)預先訂價協議(APA)草案的擬訂。



- (2) 確認移轉訂價報告應備文件之要求。
- (3) 藉由發布稅務審查備忘錄規則(Revenue Audit Memorandum Order, RAMO)建立移轉訂價案件審查程序。
- 3、在評估委員會成員當前能力及需填補的差距後，BIR 體認建立人員的專業能力為當務之急。
- 4、2014 年委員會成員之培訓、研討會及會議包括：與移轉訂價專家的知識共享、OECD-韓國政策中心及第三屆亞洲稅務機關研討會（ATAS）等亞太地區 BEPS 會議與 TP 為主題的國際稅務研討會。
- 5、對於委員會的行動計畫：
  - (1) 2014 年底前提交 APA 預擬草案及 RAMO。
  - (2) 透過參加一系列著重於跨國企業交易的國際研討會，使 EOI 成為處理跨國關係人交易時有效的審查工具。
  - (3) 考量進行移轉訂價案件審查時可比較對象的需求，評估開發國內資料庫的可能性。
- (五) 移轉訂價議題：

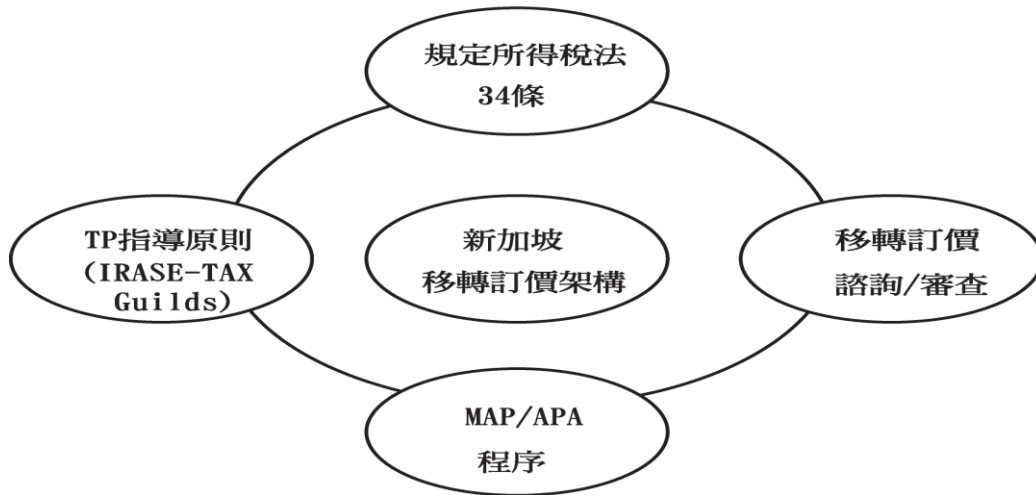
有關移轉訂價委員會的行動計畫，旨在解決缺乏審查經驗、缺乏可靠的可比較對象及應備文件等轉讓訂價問題。

## 九、新加坡

### (一) 移轉訂價制度：

- 1、稅務局採用國際通行的常規交易原則，作為決定關係人交易移轉訂價標準，以降低移轉訂價調整及重複課稅的風險：
  - (1) 市場的供需力量是分配資源及報酬的最佳方法
  - (2) 納稅人與稅務機關以共同的基礎來解決關係人交易
- 2、移轉訂價主要架構

### IRAS移轉訂價架構



### 3、移轉訂價法律規定

(1) 早在 2009 年實施所得稅法 S34D 有關移轉訂價規定以前，新加坡 IRAS 即依 OECD 稅約範本第 9 條關於關係企業的規定，遵循常規交易原則。

(2) IRAS 發布之 3 項移轉訂價通函內容：

- A. 讓納稅義務人有適用常規交易之導引。
- B. 訂定適用 MAP 和 APA 程序。
- C. 解釋稅務機關如何執行移轉訂價之諮詢。
- D. 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。

### (二) 預防及解決移轉訂價爭議機制

	國內	跨國
預防機制	單邊 APA	雙邊或多邊 APA
解決機制	訴訟 上訴	相互協議程序

(三) 相互協議程序(MAP)：

- 1、新加坡有 76 個生效的全面避免雙重課稅協定 (DTA)。
- 2、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。
- 3、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。

(四) 預先訂價協議(APA)：

- 1、新加坡預先訂價協議之型態：
  - (1)單邊預先訂價協議(unilateral APA)：由稅務局與納稅人達成協議。
  - (2)雙邊預先訂價協議(bilateral APA)：由稅務局與移轉訂價企業所在地之租稅協定國達成協議。
  - (3)多邊預先訂價協議(multilateral APA)：由稅務局與 2 個以上移轉訂價企業所在地之租稅協定國達成協議。
- 2、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。

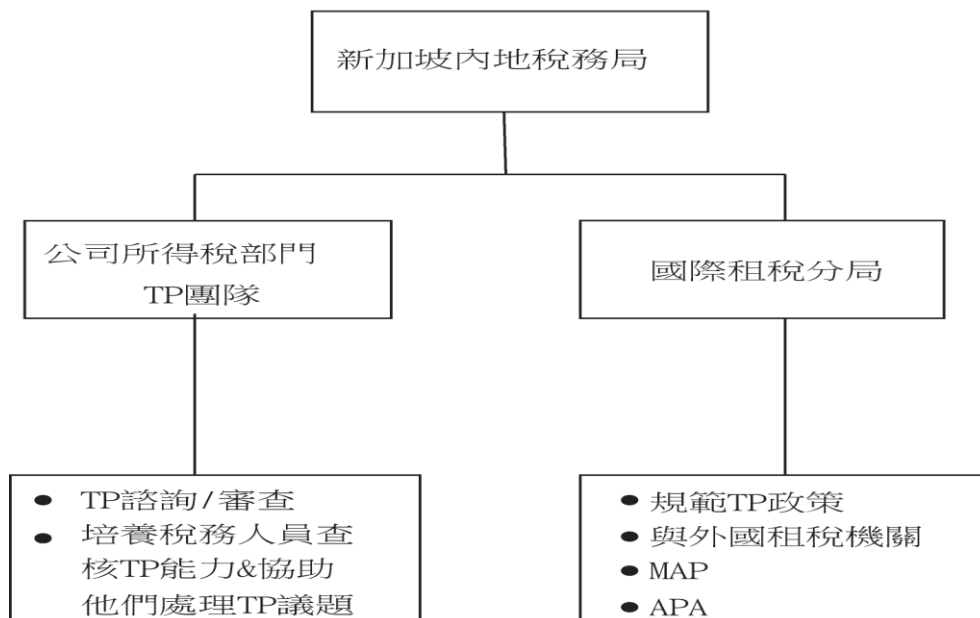
- B、預備會議：正式提出預先訂價協議申請之 3 個月前提出。
- C、正式提出申請：應於所提出之預先訂價協議期間，其所載日期第 1 天之前 6 個月提出申請。
- D、審核及協商：未訂有期間。
- E、同意該預先訂價協議：4 週內通知納稅義務人。

(五) MAP 及 APA 之發展

- 1、新加坡的 MAP 及 APA 分別起始於 1990 年代及 2001 年，其相關程序隨著納稅義務人及稅務代理人的投入持續改善。
- 2、隨著預先訂價安排的補充行政指導的發布，進一步協助加速 APA 進行程序。
- 3、於公共論壇推動預先訂價協議。
- 4、MAP 及 APA 之培訓計畫

(1)專責小組及功能：

負責處理TP相關議題的二個專業團隊



(2)廣泛的基本培訓：

A.內部技術訓練

B.同事及外部專家之即席經驗分享會

C.研討會及會議

(3)深度培訓

A.IRAS 及 OECD 聯合訓練計劃

B.海外培訓計畫

C.進階管理課程

D.UNSW 稅務學院的移轉訂價課程

(4)透過與鄰國稅務機關分享 MAP 及 APA 的知識及經驗的機會，進行思想的交流及意見的交換。此外，亦就特定 TP 議題參與 OECD WP6 會議。

(六)線上資源：

1、新加坡國稅局網站：[www.iras.gov.sg](http://www.iras.gov.sg)

2、移轉訂價 e-Tax 指導原則：(Guides Transfer Pricing e-TaxGuides)：  
<http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=10586>

3、新加坡移轉訂價網站：

<http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=10584>

## 十、泰國

(一)移轉訂價的發展：

1、尚無 TP 具體規定

2、國內稅法第 65 條第 4 目及第 7 目：計算淨利的條件

國內稅法第 65 條第 13 目至第 15 目：不被允許之支出

國內稅法第 70 條：銷售予國外關係企業之價格應與銷售予泰國境內的市場價格相同

3、全面避免雙重課稅協定 (DTA)。

4、2002 年 5 月 16 日發布移轉訂價規則：

部門指導 NO.113/2545 (DI 113) — 依據市場價格決定移轉訂價。

- (1)合夥或公司淨利計算準則。
- (2)基於市場價格原則審查收入及支出。
- (3)決定市場價格的方法。
- (4)應備文件。
- (5)預先訂價協議制度。

(二) 移轉訂價方法：

1、傳統交易法：

- (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

2、交易利潤法：

- (1)利潤分割法：PSM
- (2)交易淨利潤法：TNMM

(三) 移轉訂價應備文件：

- 1、納稅人應準備足資證明交易每個階段決定價格的步驟和理由的同期間文件，並保留於辦公室。
- 2、提供集團內關係企業的組織架構、關係企業間交易、訂價策略、產品獲利能力、執行的功能、使用的資產及風險評估等 10 項文件。

(四) 預先訂價協議：

- 1、預先訂價協議指引發布於 2010，內容如下：
  - (1)APA 定義
  - (2)APA 目標

(3)APA 的申請

(4)APA 申請期間

(5)APA 申請流程：包括預備會議、APA 申請、進行 APA 應備文件及證據及 APA 申請核准通知。

(6)APA 過程中納稅人的協力義務

(7)撤回 APA 申請

(8)公告 APA 結論

(9)APA 之終止

2、達成協議的主要產業：電子業、汽車業、家電用品及醫藥化工產品

達成協議的主要國家：日本、南韓、新加坡、美國及瑞士

#### (五) TP 及 APA 最新議題

1、草擬 TP 及 APA 法規

2、涉及企業重組的 TP 及 APA 案件日益增加

(1)享有租稅優惠的公司於免稅期間結束後，利用企業重組將利潤轉回或移轉至低稅率國家。

(2)將無形資產所有權移轉至集團核心企業或每個企業。

(3)將製造商轉變為合約製造商或加工製造商。

3、二次調整：當間接從屬公司進行第一次調整時，應考量推定股利的二次調整。

### 十一、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：

A、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。

B、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 2011 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) 移轉訂價相關規定

- 1、關係人交易之定義
- 2、常規交易原則
- 3、常規交易方法
- 4、應備文據及報告：文據應包括企業綜覽、組織結構、受控交易之彙總資料及移轉訂價報告。移轉訂價報告內容應敘及產業及經濟情況分析、受控交易各參與人功能及風險分析、可比較程度分析及選擇最通常規交易方法之理由等。
- 5、預先訂價協議
- 6、調查、審核及調整

## (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、2013 年至 2014 年完成 26 件移轉訂價查核案件。
- 5、合計調整所得額新臺幣 28 億元，調增稅額為新臺幣 4.91 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) 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 3 個預先訂價協議申請案件在審理中，另有 8 個預先訂價協議案件已作成結論。

#### (六) 未來展望：

- 1、致力於發展反避稅措施
- 2、草擬受控外國公司規則
- 3、隨時關注 OECD 的 BEPS 行動方案

## 十二、越南

### (一) 關係企業的法律遵循

#### 1、納稅人於表 GCN-01QLT 揭露關係人交易：

(1)在稅務局加強查核移轉訂價控制活動前，納稅人幾乎皆未能填送該表。

(2)2012 年：3,078 家企業應填送該表，其中 1,756 家企業準時申報。

(3)2013 年：4,098 家企業應填送該表，其中 3,468 家企業準時申報。

#### 2、申報的品質

(1)2010 及 2011 年：多數企業已申報，但未符合常規交易價格。

(2)2012 年：部分企業仍未於該表決定常規交易價格，或不符合常規

交易原則。

(3)2013 年：申報質量提高，許多企業增加其利潤。

(二) 移轉訂價之施行：稅務機關(General Department of Taxation,GDT)施行

內容如下：

- 1、管理表 GCN-01QLT 揭露的關係人交易
- 2、培訓稅務人員的能力
- 3、相關部門或機構的聯合訓練
- 4、制定協調溝通計畫
- 5、建立資料庫系統
- 6、風險評估及選案查核
- 7、實地審核

(三) 移轉訂價審查成果：

- 1、2012 年前：TP 審查案件極少，僅作有限的調整(損失的減少)。
- 2、2012 年：隨著 TP 審查案件的增加，調整金額越來越大。
- 3、2013 年~2014 年 6 月：完成 25 件 TP 審查案件，共調整 6 兆 4880 億越南盾，在減除損失並計算租稅優惠及罰鍰後，計補徵 3,800 億越南盾。
- 4、TP 調整無訴訟案件。

### 十三、蒙古人民共和國

(一) 移轉訂價法令及準則

- 1、稅務一般法則(General Taxation Law)第 48 條：使用間接法審查案件  
第 48.1 條：當稅捐機關證明納稅人使用不實價格從事特定交易，且未能適當或完整保存會計報表文件時，得採用間接法以決定納稅人的稅收減免：

(1)常規交易價格

(2)可比較未受控交易價格

2、企業所得稅法(Corporate Income Tax Law)第 6 條：關係人

第 6.1 條：以下條件符合從屬企業：

(1)持有 20% 以上普通股權

(2)擁有收取 20% 以上股利的權利

(3)擁有 20% 以上任命經理人或決策者的權利

(二) 常規交易價格規定

1、企業所得稅法第 11 條：

決定關係人間貨品移轉、工作執行及服務提供的課稅收入。

2、企業所得稅法第 7 條：

關係人間貨品移轉、工作執行及服務提供的收入總額，應參照非關係人間之價格加以衡量。

3、應備文件要求：

(1)2007 年 4 月財政部發布可比較價格的指導原則，該原則包括常規交易價格使用的方法、程序及途徑。該原則並指出稅務機關可使用 OECD 的移轉訂價指導原則計算常規交易價格。

(2)該原則要求納稅人於申報企業所得稅時，應揭露關係人交易。此外，亦要求納稅人應準備合約、雙方關係、利潤分割、虧損理由、內外部條件及營業策略等供查核之文件。

4、常規交易方法：可比較未受控價格法(CUP)、再售價格法(RPM)及成本加成法(CPM)

(三) 反自有資本稀釋規則

企業所得稅法第 14 條：原則上貸款利息為可由應稅收入中扣除之費用

第 14.3 條：當投資者提供納稅人的貸款金額超過其投入資本的三倍時，納稅人支付的貸款利息不得由課稅所得扣除，且視為投資者的股利收入課稅。

#### (四) 無形資產

- 1、企業所得稅法第 12.1.14 條規定，使用土地及自然資源的費用可由課稅所得中扣除。因此不論是個別或共同擁有法律所有權、或承擔無形資產的開發成本，跨國集團中的企業均保留其有利之處。故由從屬企業貢獻的探勘成本及生產許可權費用之常規交易條件成為移轉訂價審查案件愈來愈重要的課題。
- 2、礦產法第 47.1 條規定，礦產資源許可證持有人須按各項礦產銷售額支付權利金。除了煤炭及黃金，出售予蒙古銀行或其指定銀行之各種礦產，其權利金應分按國內銷售額 2.5% 及國外銷售額 5% 以上計算。
- 3、在涉及關係企業間許可權或 IP 的銷售或移轉，決定常規交易條件所面臨的挑戰：
  - (1) 無形資產的預期收益
  - (2) 行使無形資產權利的地域限制
  - (3) 由從屬企業貢獻具價值且獨特的無形資產

#### (五) 缺少可比較對象面臨的挑戰

- 1、由於受控交易的獨特性與由從屬企業貢獻具價值且獨特的無形資產而缺乏可比較對象。
- 2、為決定常設機構應備之活動及條件，常遭遇功能和事實分析的限制。
- 3、管理費及其他集團內部影響利潤的非常規交易。
- 4、集團內部的受控權利金亦缺乏可比較對象。

## (六) 未來方向

- 1、制定移轉訂價法案
- 2、稅務人員的培訓
- 3、資訊的蒐集
- 4、為移轉訂價規定之常規交易原則訂定更多實務準則

## (七) 資訊交換

- 1、跨國資訊交換(EOI)：已與中國大陸及俄羅斯簽訂 EOI。
- 2、全面避免雙重課稅協定 (DTA)：已與 28 個國家簽訂 DTAs，包括中國大陸及俄羅斯。

## 十四、中國大陸

### (一) 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。

(1)國家稅務總局 2008 國稅發第 121 號：反資本弱化條款

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

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

(4)國家稅務總局 2009 年國稅函第 37 號：受控外國公司 CFC 白名單—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。

(5) 2009 年國稅函第 188 號：嚴格執行後續管理

A. 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。

B. 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，企業應在追蹤年度之次年 6 月 20 日前向稅務機關提供年度同期資料。

(6) 國家稅務總局 2009 國稅發第 363 號：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。

(7) 國家稅務總局 2012 國稅發 13 號：特別納稅調整內部程序

A. 對稅務機關在特殊之稅務調整上，制定標準化之工作程序。

B. 作為國家稅務總局 2009 國稅發第 2 號函之補充說明。

(8) 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，且調查年度平均主營業務收入在 10 億元人民幣以上案件等)。

(二) 實務發展：

1、建立反避稅「三合一系統」：為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，是一個整合管理、服務與調查的系統，且預防與調查並重。

2、查核績效：

(1)2013 年調增稅額 469 億人民幣，是 2008 年的 23 倍。



(2)2013 年調整所得額在 1000 萬人民幣以上及 1 億人民幣以上之案件分別為 76 件及 10 件，較 2008 年的 23 件及 1 件有大幅的成長。

(三) 相互協議程序(MAP)：

近年簽訂協議件數

年度	雙邊預先訂價協議	非雙邊預先訂價協議 (如：相對應調整協議)	合計
2005	1	0	1
2006	0	0	0
2007	3	3	6
2008	1	4	5
2009	7	7	14
2010	4	3	7
2011	4	4	8
2012	9	4	13
2013	8	5	13
Total	37	30	67

(四) 反避稅工作重點

- 1、鞏固監管體系並加強監測和管理
- 2、強化產業面調查並改善資訊基礎架構
- 3、持續合作進行反避稅調查並加強聯合審查程序
- 4、進一步拓展反避稅專業小組並發展專家聯合審查

## 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，本次會議主辦國特別規劃六項專題於會中討論，分別為：

- 一、 稅基侵蝕及利潤移轉下移轉訂價議題之最新發展（Update on Transfer Pricing Issues in BEPS）－OECD
- 二、 缺乏可比較對象（Lack of Comparables）－馬來西亞
- 三、 缺乏可比較對象（Lack of Comparables）－紐西蘭
- 四、 移轉訂價文據（Transfer Pricing Documentation）－韓國
- 五、 集團內部服務（Intra-group Service）－日本
- 六、 中國移轉訂價行政機構面臨的挑戰（Meeting Challenges for Transfer Pricing Administration in China）－中國

謹就本次會議規劃之專題討論，詳予論述及分析如下：

### 一、OECD－稅基侵蝕及利潤移轉下移轉訂價議題之最新發展

#### （一）稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)

##### 1、起因：

身處於一個相互聯繫日益緊密的世界，由於各國稅法未能跟上跨國企業的資金流動和數位經濟的發展，使企業透過這項漏洞在低稅率或免稅地區進行積極的交易，於其所屬國家進行避稅行為。因前揭行為破壞了稅收制度的公平性和完整性，BEPS（稅基侵蝕及利潤移轉）因而應運而生，該項目係著眼於，目前的規則對應稅利潤的分配與實際業務活動發生的地點是否一致，各國政府可以採取何項行動以改變不一致之處。

##### 2、經過：

隨著 2013 年部長理事會會議(Ministerial Council Meeting)及 G20 財長(G20 Finance Ministers)通過 BEPS 宣言，OECD 在 2013 年 7 月發起 BEPS 行動計畫，確認 15 項具體行動，賦與各國政府藉由國內及跨國工具以因應這項挑戰。此項計劃意識到無國界數位經濟的重要性，並制定一套新的標準，以防止雙重不課稅。這將需要更密切的國際合作、更高的透明度及資料和報告的要求。為確保行動能夠迅速落實，將發展多邊工具以修改雙邊稅務協定。該行動計畫之目標將在未來 18 至 24 月內交付成果報告，首見非 OECD 國家及 G20 國家皆平等參與此項稅務議題。

### 3、BEPS 行動計畫：主要圍繞三大主軸

#### (1) 建立國際間對企業所得稅賦的一致性(Coherence)

行動 2—消除混合錯配安排之影響

(Neutralize the effects of hybrid mismatch arrangements)

行動 3—強化受控外國公司之應用(Strengthen CFC rules)

行動 4—減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅基侵蝕

(Limit base erosion via interest deductions and other financial payments)

行動 5—有效打擊有害租稅競爭、並將租稅透明及實質課稅原則

納入考量(Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance)

#### (2) 稅務行政的重新調整及實質性(Substance)

行動 6—防止租稅協定之濫用(Preventing Tax Treaty Abuse)

行動 7—防止人為規避常設機構之構成

(Prevent the artificial avoidance of PE status)

行動 8－確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致

(Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation: intangibles)

行動 9－確保移轉訂價結果與風險及資本之價值一致

(Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation: risks and capital)

行動 10－確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值一致

(Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation: other high-risk transactions)

(3)要求確定性及可預見性的透明度(Transparency)

行動 11－蒐集分析 BEPS 資料及執行計畫之方法

(Establish methodologies to collect and analyze data on BEPS and the actions to address it)

行動 12－要求納稅人揭露侵略性租稅規劃

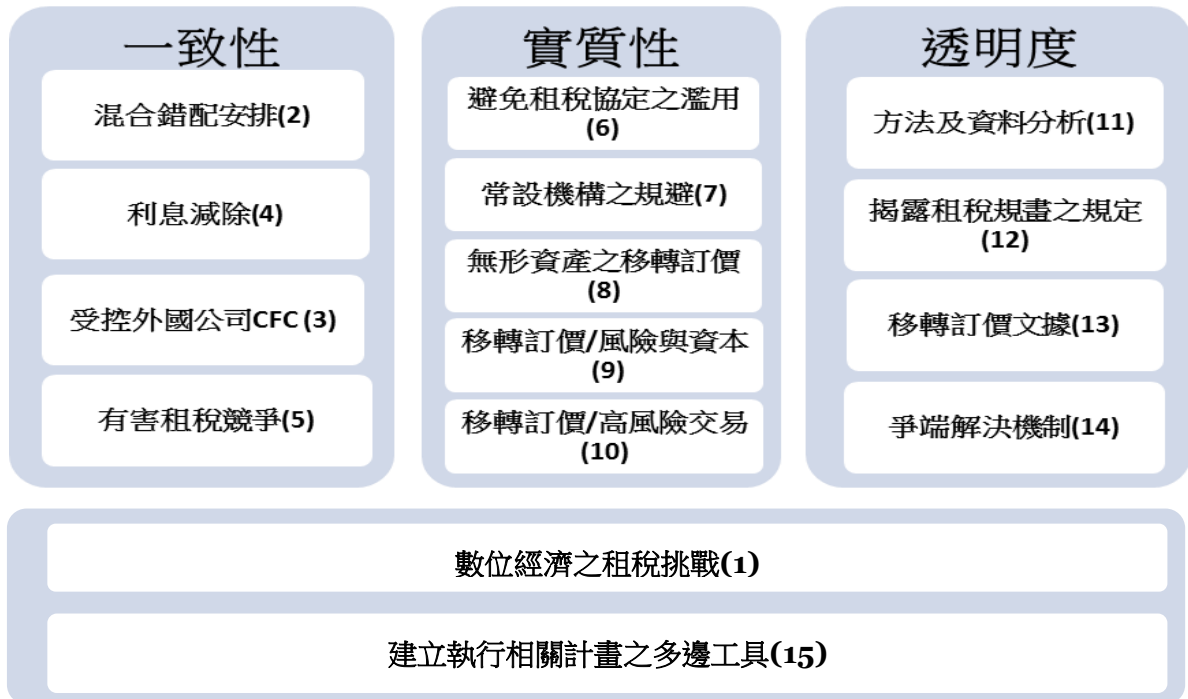
(Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements)

行動 13－重新檢視移轉訂價文據

(Re-examine transfer pricing documentation)

行動 14－提升爭議解決機制之效率

(Make dispute resolution mechanisms more effective)



## (二) 與移轉訂價相關的 BEPS 行動計畫

### 1、行動 4：減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅基侵蝕：

- (1)對於防止利用利息支出侵蝕稅基之相關規則的制定提出最佳實務建議，例如透過對關係人及第三人債務以達到超額利息費用扣除，或使用財務商品得以使收入免稅或遞延課稅，以及其他在經濟上等同於利息支付的金融支付。
- (2)這項工作將對不同型態的限制方式評估其效力。
- (3)接續上述工作，移轉訂價指引將發展關係人間的金融交易，包括財務和履約擔保，衍生性金融工具（包括銀行內部交易的衍生工具），以及專屬自保等其他保險安排。
- (4)此項工作亦將與行動 2 的混合錯配安排及行動 3 的 CFC 法則進行配合。

### 2、行動 8：確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致

對於防止集團成員透過移轉無形資產以侵蝕稅基及移轉利潤的行為

制定規則，這些規則將包含：

- (1)對無形資產採納廣泛且明確的定義
- (2)確保移轉及使用無形資產的利潤適當的分配於其價值創造之所在
- (3)為難以鑑價的無形資產(hard-to-value intangibles)之移轉制定移轉訂價規則或特殊措施
- (4)更新成本貢獻協議指引(the guidance on cost contribution arrangements)

### 3、行動 9：確保移轉訂價結果與風險及資本之價值一致

- (1)對於防止集團成員透過轉移風險或分配超額資本以侵蝕稅基及移轉利潤的行為制定規則。
- (2)這些規則將涉及採取移轉訂價法則或特別措施，以確保一個企業不會因承擔契約風險或提供資金而獲取不當的報酬。
- (3)這些規則亦將要求與價值創造等值的回報。
- (4)此項工作將與行動 4 的利息費用扣除及其他金融支付進行配合。

### 4、行動 10：確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值一致

- (1)對於防止集團成員透過與第三者參與的交易以侵蝕稅基及移轉利潤的行為制定規則。
- (2)這些規則將涉及採取移轉訂價法則或特別措施如下：
  - A.釐清可以重新描述特性的交易的情況
  - B.確認移轉訂價方法的採用，特別是在全球價值鏈背景下的利潤分割法
  - C.防止常見的侵蝕稅基支付，例如管理費及總部費用

### 5、行動 13：重新檢視移轉訂價文據

- (1)考量企業遵從成本下，為加強對移轉訂價文據的透明度制定規則。

(2)這些規則將包括要求跨國企業對於全球收入配置、經濟活動及各國繳納稅負提供所有政府需要的資訊。

### (三) BEPS 成果報告

#### 1、2014 年 9 月

- 行動 1—數位經濟報告中識別出數位經濟的稅務挑戰及必要的行動。
- 行動 2—對於中和雙重特徵的組織或財務工具因不協調產生的效果，由國內法及租稅法律觀點提出建議。
- 行動 5—總結 OECD 會員國觀點以更有效克服有害稅務實務。
- 行動 6—為防止租稅協定濫用，對國內法及租稅協定規定的制定提出建議。
- 行動 8—與無形資產相關移轉訂價規定的改變(第 1 期)。
- 行動 13—與要求文據相關移轉訂價規定的改變。
- 行動 15—提出發展多邊工具報告。

#### 2、2015 年 9 月

- 行動 3—對於強化外國受控公司法則，提出制定國內法的建議。
- 行動 4—對於限制利息費用認列及其他財務支付侵蝕稅基，提出制定國內法的建議。
- 行動 5—擴展非 OECD 會員國的參與以更有效克服有害稅務實務。
- 行動 7—防止人為規避常設機構的租稅協定措施。
- 行動 9 及 10—與風險與資本及其他高風險交易有關移轉訂價規定的改變。
- 行動 11—對蒐集與分析 BEPS 資料的方法提出建議。
- 行動 12—對要求納稅人揭露激進的租稅規劃提出制定國內法建議。
- 行動 14—提升紛爭解決機制效率之租稅協定措施。

### 3、2015 年 12 月

·行動 4—限制利息費用認列及其他財務支付侵蝕稅基有關移轉訂價規定的改變。

·行動 5—對現有準則進行修訂，以有效反擊有害稅務實務。

·行動 15—發展多邊工具的發展。

#### (四) 參與 BEPS 行動計畫之成員

##### 1、各界組織

透過 OECD 財政事務委員會(CFA)及其附屬機構進行工作，而 OECD 及非 OECD 之 G20 國家於此計畫中係屬立基平等的夥伴，此外哥倫比亞和拉脫維亞亦以 OECD 會員國平等的身份參與。

##### 2、開發中國家的參與

開發中國家主要透過稅務發展專責小組、OECD 全球關係計畫、租稅協定有關移轉訂價及增值稅之全球論壇與聯合國等機制參與 BEPS 計畫。

##### 3、利害關係人的投入

利害關係人主要透過商工諮詢委員會(BIAC)與貿易聯合諮詢委員會(TUAC)之諮詢、公眾請求、討論草案及公開諮詢等方式參與 BEPS。

2014 年 2-3 月討論稿草案出版，2014 年 4-5 月進行公開諮詢。

#### (五) 移轉訂價觀點下的無形資產

##### 1、目標及歷程：

目標在於確保移轉訂價的結果均符合創新的價值，目前移轉訂價制度造成 BEPS 的顧慮，使用常規交易原則並非解決方式，而是需要特別的方法。本項計畫於 2010 年開始並制定各式磋商的範圍。

2012 年 6 月 6 日—公布移轉訂價觀點下無形資產的討論稿



2013 年 7 月 30 日－修正前項討論稿

2012 年 11 月及 2013 年 11 月－進行公眾諮詢

2014 年 3 月及 2014 年 5 月 12-17 日－舉行第 6 工作小組會議

2、無形資產之定義：

非屬實質資產或金融資產；可於商業活動使用中擁或控制；在可比較的情況下，非關係人間的使用或轉讓交易將獲得補償。

3、工作現況及重點：

第 6 工作小組就第 1 章與第 6 章的修訂內容達成協議，第 6 章內容主要為以最新的方式辨認無形資產並考量常規交易價格如何決定，並於內容指出 B 段與風險、資本及其他特殊交易間的行動計畫具強烈的關聯性。此外，亦改變了無形資產的移轉訂價分析，法定所有權只是起始點，功能及貢獻才是決定價值之所在。

4、下一階段：

有關風險、資本及其他特殊交易間的行動計畫將由第 6 工作小組列為優先處理工作，這項工作將為最具挑戰性的移轉訂價無形資產議題提供指導原則，包含超額資本化、低功能及僅依合約分配風險，並提供方式以處理難以估計價值之無形資產。

(六) 移轉訂價文據及國別報告(Country-by-country report)

1、移轉訂價文據：

稅捐行政機關對於取得全球價值鏈整體全面資訊的要求，造成跨國企業法規遵從的負擔。BEPS 行動計畫 13 包含對政府提供全球收入、納稅金額及經濟活動指標等相關資訊的國別報告(Country-by-Country reporting)。主要係針對移轉訂價文據的簡化。

2、三層級報告

- (1) 國別報告：整體稅捐管轄範圍之全球收入分配、納稅金額及經濟活動等相關資訊。
- (2) 核心檔案：跨國企業集團業務及政策簡介。
- (3) 本地檔案：集團間當地納稅人特定交易之細部資訊。

### 3、歷程

2013 年 7 月 30 日－移轉訂價文據白皮書公布供公眾評論

2013 年 11 月－進行移轉訂價文據及國別報告初步諮詢

2014 年 1 月－公布移轉訂價文據及國別報告討論稿

2014 年 3 月－第 6 工作小組(WP6)就近 1,400 頁的公眾意見進行討論

2014 年 5 月 19 日－於移轉訂價年會及全球論壇期間對開發中國家進行諮詢

2014 年 5 月 20-23 日－第 6 工作小進行討論

### 4、工作現況：

第 6 小組的共識在於新方法將有助於政府基於移轉訂價目的取得相關資訊並就三層報告(國別報告、核心檔案及本地檔案)取得協議，並就制定監測機制以評估未來應修正改善之處取得一致的看法。此外，第 6 工作小組亦認知建構一個結構化及謹慎的施行方式是必要的，包括各國政府一致性的做法、有效資訊的即時性、商業敏感信息的機密性、納稅人和稅務行政機關的成本應取得平衡並確保相關資訊的使用符合目的。

### 5、下一階段：

G20 的財長及央行行長會議於 2014 年 9 月 20-21 日於澳洲微恩斯舉行，此外第 6 工作小組會議亦分別於 2014 年 10 月 1-3 日及 11 月 12-21 日舉行。

## 二、缺乏可比較對象－馬來西亞

### (一) 簡介

在決定常規交易價格過程中，最常見的爭議為選擇一個可獲得可比較分析良好結果的可比較對象。馬來西亞的移轉訂價審查人員於審查案件執行可比較分析時，係採取 OECD 移轉訂價指導原則中 9 項依序步驟進行，其中最常發生的問題為納稅人和稅務機關同時面對缺乏可比較對象。

### (二) 可比較分析

#### 1、法令面：

1967 年的所得稅法第 140A 條要求納稅人於受控交易中應採用常規交易價格，移轉訂價案件審查人員應驗證納稅人進行之可比較分析是否可接受。

#### 2、實務面：以下為使用交易淨利潤法(TNMM)時進行的步驟：

(1) 確認受控交易並決定受測個體。

(2) 執行受測個體的功能及風險分析(FAR)，以決定搜尋條件及適當的方法及指標。

(3) 當可比較對象為內部可比較對象時：

A. 識別受測個體與非受控個體間交易之可比較交易。

B. 於可比較交易採用最適方法及指標。

C. 對於執行移轉訂價方法結果顯示受測結果未符合常規交易者，就受測個體進行調整。

(4) 當可比較對象為外部可比較對象時：

A. 於公開商業資料庫搜尋非受控公司，外部可比較對象資料來源包含馬來西亞工業發展局(MIDA)、馬來西亞製造商聯合會(FMM)

及商業資料庫如 Oriana、Osiris、TPCatalyst 等。

- B.消除資訊未公開揭露的企業，可比較對象的刪除條件包括進行非可比較活動的企業、執行不具可比較功能的企業、擁有多種產品的公司、具有多種非相關功能的公司、未經會計師審查的財務報表、無營業活動的公司、新設立公司、連續 3 年虧損的公司、具顯著受控交易的公司及破產公司。
- C.於此階段刪除無法定財報的公司。
- D.就擇定的可比較公司採用適當的方法及指標執行財務分析，區間外的公司將於此階段被刪除。
- E.對於執行移轉訂價方法結果顯示受測結果未符合常規交易者，就受測個體進行調整。

### (三) 缺乏可比較對象所面臨的挑戰

#### 1、確認可比較公司之可比較性的 5 項因素

- (1)5 項因素內容包含資產或服務性質、功能及風險分析、契約條款、經濟情勢及商業策略。
- (2)受限於資訊來源，實務上難以執行第三者的資產或服務性質、功能及風險分析與契約條款分析。
- (3)經濟情勢—如何決定經濟情勢具可比較性?  
實務上，無論使用定量或定性標準衡量，皆取決於是否於相似的經濟環境下進行第三方交易。此外，經濟、商業及產品週期亦影響納稅人交易或第三方的潛在可比較對象。
- (4)商業策略—受限於資訊缺乏，在訂價及利潤率上，一項適當的商業策略影響分析是非常困難的。公開資料庫中有關商業策略的細節非常少，雖然部分第三方會於其公司網站揭露特定資訊，但對納稅人

而言，仍無法確保是否已解釋所有與商業策略有關的資訊。

## 2、同等質量

(1)公開資料庫：馬來西亞公司委員會有大約 21 萬筆包括各式規模的公司資訊。但在搜尋過程中，可能因行業類別歸類不同，導致經常出現部分已知的競爭對手或第三方未能由資料庫搜尋而得。

(2)因為納稅人未正確記錄執行搜索步驟或方法和可比較性的條件，導致可比較性分析變得不透明，從而未能對其評估及驗證作業進行更新。然而受限於公開資料庫的有限資訊及未揭露財務報表之細項資料，納稅人亦面臨不易獲得財務資料相關資訊的困擾。

## 3、國外可比較公司的使用

(1)馬來西亞不鼓勵使用國外可比較對象的原因：

A.因取得財務資料的問題導致資訊不足

B.驗證工作難以執行

(2)馬來西亞政府訂購商業資料庫以克服上述問題，但商業資料庫仍有以下限制：公開資訊並非適用於所有國家，因為各國對於受控交易資訊的揭露及申報的要求不同，致資料庫未能包含相同類型資訊。

(3)資料庫未能提供足供使用移轉訂價方法(如 CUP 法)的細部資訊。

(4)當營業活動交易涉及數種類型及不同地區國家時，可能需要使用多個資料庫，但資料庫的訂購費用相當昂貴。

## 4、可比較性的調整

(1)為了以可比較性為基礎決定常規交易價格，必需識別出受測個體及可比較交易的差異，並予以調整。可比較性差異調整的種類包含會計調整及資本、功能、資產及風險差異調整。

(2)釋例：

- A.全功能製造商：原物料價格調整、產能利用率調整、利潤率減少  
的調整、多年度平均數的調整及原物料供應導致使用週轉率的調  
整。
- B.合約製造商：產能利用率調整、異常費用的調整、營運資本調整  
及一次性支出。
- C.授權製造商：因熱帶風暴導致額外運輸成本的增加、材料價格未  
預期的增加及過期存貨的損失。

#### 5、可比較性的時間性議題

(1)由納稅義務人的觀點視之，移轉訂價係使用於制定價格，並藉由不  
同過程證明其為常規交易價格。

(2)「同期間」議題一

- A.法令要求當報酬率有重大差異時，應調整交易價格。
- B.「同期間」係指可比較未受控交易的進行應與納稅人進行受控交  
易的期間相同。
  - a.以發生於 2013 年 1 月的受控交易而言，2012 年 12 月的交易可  
能較 2012 年 1 月的交易更具可比較性。
  - b.同時期未受控交易的資訊在該交易完成前或納稅人申報前可能  
是尚未公開。

#### 6、納稅人的遵循成本

(1)移轉訂價的審查涉及資訊的蒐集、分析，實質調整是一個複雜且漫  
長的過程，尤其在缺乏可比較對象的情形下。無論是納稅人或稅務  
機關，皆需要熟練且有價值的人力投入時間及專注力。對納稅人而  
言，往往需由法律及會計專家製作數百頁的移轉訂價報告，無異是  
昂貴的工作。如此導致納稅人在面對案件審查時，最終將依其特性

而使用同一組的可比較資料。

- (2)可比較分析理論上看起來很簡單，但在實務上是一項困難、耗時且昂貴的工作。透過所得稅(移轉訂價)規則及移轉訂價指導原則於2012年的發布，追溯由2009年1月的適用，對納稅人致力於訂定符合法律規定常規交易原則的價格，提供進一步的協助。因此，納稅人對於移轉訂價法規規定可接受的移轉訂價協議及行政機關的要求，有更明確的準則。

#### (四) 馬來西亞對於 BEPS 移轉訂價文據的觀點

##### 1、BEPS 簡介

- (1)隨著 OECD 國家參與 BEPS 的行動計畫，馬來西亞政府亦投入於 BEPS 的 15 項行動計畫以解決稅基侵蝕及利潤移轉的問題。馬來西亞企業跨境營運及其境內跨國企業的營運，皆可能受到 BEPS 的影響，而移轉訂價是其中重要的議題。企業需要藉由足夠的文據以確保符合常規交易原則來捍衛其移轉訂價策略。

- (2)2013 年發布的 BEPS 15 項行動計畫中，與移轉訂價有關的包含行動計畫 8、9、10 的無形資產及行動計畫 13 的移轉訂價文據。

##### 2、BEPS 釋例(IRBM 審查案件)

- (1)管理費用：實務上常見—

- A.使用一般通用的條件涵蓋各類費用的支付
- B.與總營業費用相較大額的支出
- C.與地區或全球總部相似型態的費用
- D.以服務提供者為基準—是否有可比較對象？非關係人是否願意對此服務付費？

- (2)總公司費用

A.即使直接成本可容易識別，仍使用間接收費方式

B.以銷貨收入或營業額為基礎分配—是否為合理的分配方式？成本的分攤與服務的提供不一致、無視聯屬公司因其優勢、效率及廣泛行銷活動所創造收入的能力。

### 3、馬來西亞對於 BEPS 移轉訂價報告的立場

馬來西亞支持 BEPS 行動計畫，但亦體認執行的困難度，尤其在於納稅人遵從負擔。將待其成果發布後，據以修正國內移轉訂價準則。

## 三、面臨缺乏可比較對象的挑戰—紐西蘭

### （一）紐西蘭現狀

紐西蘭市場小且受限於公開有效的財務資訊，致使難以取得未受控的可比較資料。因資料的特性使紐西蘭專注於可比較利潤而不是價格的分析。故交易淨利潤法被廣泛的應用。因確切資料的缺乏成為客觀實證工作的主要障礙，因此被迫使用小樣本，並著重於樣本的質量，而非數量。

### （二）務實的解決方案

採用 OECD 移轉訂價指導原則第三章的建議作為解決方式。紐西蘭採行最成功的解決方案內容包含考量有用且可靠的海外資料，且/或擴大蒐尋紐西蘭境內其他類似的行業。因此「相同或類似」的市場原則對紐西蘭而言是重要的。

### （三）交易淨利潤法的應用

1、常見的利潤率指標：包括營業淨利率(EBITE)、成本加成率、貝里比率及資產報酬率。

2、使用淨利潤率指標的優點：相對於使用可比較未受控價格法，利潤率



指標較不容易受交易價格差異的影響；考量商業與產品週期，使用數年(通常為 3-5 年)的資料建立常規交易範圍。

#### (四) 功能分析

- 1、開始蒐尋可比較對象前，應進行全面性的功能、風險及資產(尤其是無形資產)分析。
- 2、對特定的移轉訂價議題的關鍵經濟因素進行識別及充分討論。
- 3、常見的作法是評估功能風險分析時進行實地考察。

#### (五) 蒐尋過程

- 1、辨識具類似產品或服務的公司
- 2、識別供應鏈中執行類似功能的公司
- 3、刪除規模太小、太大、或處於財務困境、或與關係人交易的公司

#### (六) 國外資料的使用

- 1、以人口數、經濟規模及經濟發展階段而言，澳大利亞可作為紐西蘭最緊密的參考。而歐洲(英國)及北美市場的性質亦可能存在可靠的資料。儘可能著重於業別和功能，而不是國家別。
- 2、規模及競爭力亦為考量因素，例如低人口密度導致紐西蘭企業需承擔較高的資本及配銷成本。
- 3、國家風險溢價—相較於多元化的市場，在紐西蘭經營的企業需承擔較高風險，其風險報酬率應完整被納入國外可比較資料考量。

#### (七) 其他有趣的領域

- 1、行業數據轉儲(Industry data dumps)及統計工具—紐西蘭的指導準則要求一致使用一個或多個可信任的可比較資料，行業數據轉儲不被接受。
- 2、營運資本調整—紐西蘭認為，如果調整微小，則不需要複雜的代數計算調整，寧可尋找出營運資金出現重大偏差的原因。

- 3、國際財務報告準則—僅為協助作為，一般少有調整之必要。
- 4、極端的結果—虧損及不尋常的高獲利應予以排除，因其不代表正常的商業條件。
- 5、紐西蘭接受以每個可比較資料的加權平均利潤率指標建立常規交易範圍，但不接受合併計算的作法。

#### (八) 資料庫的使用

- 1、進入海外商業資料庫，如 Orbis 及 Bloomberg
- 2、由財務報表、經濟報告及公司公告等資料彙編行業具體資料。
- 3、詳細即時監控 10 大主要產業及商業部門。
- 4、以紐西蘭及澳洲的配銷商建立常見的「獨立配銷商名單」。

#### (九) 結論

- 1、採用務實的解決方法搜尋可比較公司。
- 2、使用合理性檢查方式的輔助方法是有效的。
- 3、移轉訂價是門藝術而非科學。

### 四、預先訂價協議應備之移轉訂價文據—韓國

#### (一) 韓國預先訂價協議程序

##### 1、預先訂價協議法規

國際稅收法案（The Law for the Coordination of International Tax Affairs, LCITA）係依據 OECD 移轉訂價指導原則制定，其中明確規定應備文件之要求。

##### 2、預先訂價協議程序

共計 6 階段，並由稅務局 NTS 發布 APA 年度報告。



### 3、取消或撤回預先訂價協議的情形

- (1) 凡納稅人未提交年度報告，或於年度報告及 APA 申請文件中提示錯誤的重大訊息；
- (2) 凡納稅人未遵守 APA 的規定或條件，例如，申請人未符合經 APA 核准調整收入的特定方法；
- (3) 當關鍵假設或假設的重大事項失效時；
- (4) 由於法律及租稅協定的改變，致已核准的 APA 內容不適用

### 4、申請預先訂價協議應提供文件(LCITA 第 9 條)

- (1) 企業綜覽：業務簡介、組織結構和投資關係
- (2) 過去 3 年財務報表、營所稅申報書表副本、跨國交易合約副本及相關文件
- (3) 詳細說明採行移轉訂價方法的內容如下：
  - A. 使用於衡量可比較性及調整差異的方法
  - B. 可比較公司及測試公司間之會計原則差異及其調整
  - C. 分割個別交易的標準
  - D. 常規交易範圍及其計算的方法
  - E. 說明移轉訂價方法條件或假設的資訊
- (4) 雙邊預先訂價協議申請書
- (5) 提交締約國文件

### (二) 應備之移轉訂價文據內容

### 1、通知納稅人應備文件

(1)預備會議之準備工作：與納稅人連繫，並通知預備會議前階段應備之文據。

(2)說明資料：需要詳細說明之資訊

(3)應備文件清單：依 LCITA 規定列示應備文件清單，並依 APA 申請內容彈性調整其內容。

### 2、預備會議階段應備文件

於預備會議前通知應備文件，以順利完成預備會議過程，此階段要求的文件非強制性。

編號	文件
1	納稅人和稅務中介者的一般資訊
2	業務細節及投資關係之說明
3	組織結構圖
4	交易雙方簡單的財務報表
5	關係人間交易的內部訂價規則
6	競爭者名單
7	申請適用移轉訂價方法之簡要說明
8	交易雙方的執行之功能及承擔之風險

### 3、申請階段應備文件

該階段需提交規定文件，否則難以繼續進行至下一階段，然而考量納稅人特性，要求之文件可酌予討論。

編號	類別	應備文件
1	基本資料	申請書
2		地址、商業註冊號碼及交易雙方的行業代碼
3	業務概況	交易雙方之企業歷史、商業活動細節、組織和投資關係等說明資料
4		組織中對移轉訂價具影響力之國外關係企業或關係人資料
5		功能、風險及有形與無形資產
6		受控交易的合約副本

7		近 3 年的財務報表及申報納稅資料
8	常規交易價格	常規交易價格計算方法及利潤率指標
9		評估可比較性的方法及差異性調整
10		採用會計準則及調整方式之差異(適用於以企業財務報表作為比較時)
11		準備相關資料之要件(適用於當財務或成本資料需按交易分類時)
12		界定常規交易範圍之方法(適用於 2 個以上可比較對象時)
13	締約國另一方資料	提交予締約國主管機關的資料(適用不同於送交韓國主管機關的資料時)

#### 4、申請後階段應備文件

內容主要為難以於申請階段提供或需長時間準備之文件，應於申請 APA 後 1~2 月內提供，惟考量納稅人特性，要求之文件可酌予討論。

編號	類別	應備文件
1	業務概況	公司的詳細組織結構圖及部門職務分工表
2		近 5 年的審計報告
3	可比較對象資料	選取可比較對象的說明
4	交易	購買或移轉資產之相關合約
5		產品價格表
6		按交易項目分類，並區分受控及非受控交易
7		受控交易價格之內部指引
8		與該交易相關的會計準則和方法
9		與服務提供之交易有關的交易細節
10		成本分攤協議

#### 5、年度報告

於結算申報後 6 個月內提出，相關文件應立基於已核准的 APA，NTS 可依據 LCITA 規定，額外要求提供必要的文件。

編號	應備文件
1	審計報告

2	交易別財務報表
3	是否符合關鍵性假設
4	關鍵性假設之說明資料

### (三) 預先訂價協議完成時間

項目	2012 年 APA 平均完成時間	所有年度 APA 平均完成時間	縮短時間
雙邊 APA	2 年 2 個月	2 年 3 個月	1 個月

## 五、集團內部服務－日本

### (一) OECD 移轉訂價指導原則

#### 1、定義

- (1)為一項活動，如行政管理、技術、財務及商業活動等。
- (2)為一獨立企業所提供
- (3)願意為自己執行或支付價格

#### 2、主要議題

##### (1)確認是否確實提供集團內部服務

該活動是否增加企業之經濟或商業價值？獨立企業於相同情況下是否願意對該活動支付價格？考量企業是否無法自行執行該活動？若否，則該項活動不應視為集團內部服務。

##### (2)決定常規交易價格

###### A.確認集團內部服務協議是否計價

識別跨國企業是否直接收費是迅速的判斷方式，但某些情況下，由於服務的特性，間接收費計價方式是必要的，例如，按銷貨收入、員工人數、服務的使用等。

###### B.計算常規交易範圍應考量的因素

應同時由服務提供者及接受者的角度衡量。

- a. 以可比較未受控價格法(CUP)及可比較價格法(CP)為例，CUP 包括內部可比較交易及外部可比較交易，而 CP 則是在未能尋得具可比較之交易性質、資產使用及風險承擔可比較未受控之獨立企業交易時，所採用之方法。
- b. 採用成本加成法時，受控及未受控交易間包含的成本類別應取得一致性。
- c. 應收帳款集中管理將限制現金及債務風險，並減少管理負擔；委外加工則使生產者承擔較低風險，並確保產出全數收購；此外尚有研發及許可證之管理皆為應考量因素。

## (二) 日本移轉訂價法令

- 1、稅收特別措施法案第 66 條之 4(外國關係人交易的課稅特別規定)
- 2、內閣頒定執行稅務特別措施法案之行政規定第 39-12 條
- 3、部頒執行稅務特別措施法案規定第 22-10 條

## (三) 實務作業

### 1、集團內部服務處理原則：

- (1)在相同條件下，非關係人仍願意對提供相同服務的另一獨立方支付對價，或當國外關係人未提供該服務時，仍需進行相同的活動。
- (2)具員工及設備以為國外關係人提供服務，亦可視為服務之提供。
- (3)非屬集團內部服務的釋例
  - A.該服務內容與公司自行執行或其他非關係人提供之服務重疊。
  - B.股東活動：如召開股東會議、發行股份、依法進行證券報告、特定業務之規劃、緊急管理、技術諮詢及母公司對子公司的日常管理等活動。

(4)上述處理原則亦適用於由國外關係人提供服務之情形。

(5)文件規則

## 2、對特定服務採用未加價可比較價格法

(1)該服務附屬於原有業務活動：

可以非從事集團服務為主要業務之公司或國外關係人提供該服務之總成本作為價格之衡量。

總成本 = 與該服務有關之直接費用 + 間接費用

間接費用：按合理方式分配予銷管之主管或助理部門

但不適用於以下情形：

A.服務成本占公司成本或費用相當比例，或

B.該服務係使用無形資產或其他類似理由

(2)符合以下條件者，集團內部服務案件可使用未加價可比較價格法：

A.預算編制或預算控制，會計、稅務或法律服務，信用管理或收集的債務，操作、維護或管理資訊網路，現金流或付款能力的監管，投資或資金程序的募集，人才招聘，人員的培訓，員工薪資、福利或保險等事務，廣告及一般行政等服務類型。

B.該服務的提供與企業核心業務無關

C.相關費用未達該公司成本或費用相當的比例

D.相關服務的提供未使用無形資產

E.以合理百分比計算直接及間接費用

## (四) 案例

### 1、背景

日本 P 公司製造並配銷 A 產品，10 年前 P 公司分別於 X 國、Y 國及 Z 國設立 SX、SY 及 SZ 之子公司(以下簡稱 S 子公司)。P 公司為 S 子公



司提供以下服務：

- A. 為提升 S 子公司的管理效率並增加其獲利能力，P 公司決定 S 子公司之人事政策，並遴選其高級主管。此外，P 公司於必要時亦具權利改變 S 子公司之高級主管，並修改其報酬。
- B. 為管理 S 子公司之業務營運，P 公司以書面給予日常事務指示，並按週透過視頻會議對 S 子公司的經營策略給予命令。
- C. P 公司負責檢查 S 子公司準備的預算草案，並於年度經營計劃發現問題時，指示修改預算書，S 子公司並據以編製年度預算書。
- D. P 公司為準備其股東大會自行蒐集 S 子公司生產及銷售的財務及經營月報表。
- E. 為符合金融商品交易法下證券報告準備之目的，P 公司檢查由 S 子公司以電子郵件傳送的合併結算資料，並命令修改 S 子公司任何數字的輕微錯誤。
- F. 為使企業審計工作妥適進行，P 公司參與 S 子公司的業務稽核。當發現有不當的處理情形時，P 公司負責準備指示業務改進之文件。
- G. P 公司指派其財務人員擔任 S 子公司外部審計人員，負責審計 P 公司的合併財務報表。(S 子公司為符合當地國法律規定，責令另一審計事務所擔任審計工作)
- H. P 公司審核 S 子公司當地國家法規之遵從性，當發現問題時，P 公司指示 S 子公司予以改進。
- I. P 公司的法律部門於 S 子公司的律師建議下檢視 S 子公司與非關係人簽訂的合約，以減少任何涉及商業判斷的風險。
- J. 為降低 S 子公司的成本，P 公司開發並以線上維護資訊系統，以即時對售後保證作出回應。

K.為確保 S 子公司順利進行財務活動，P 公司對 S 子公司的資本投資進行風險分析並給予決策，另並安排包含現金及存款管理的採購。

L.為提高 S 子公司的業務效率，P 公司以溝通及支援系統即時提供 S 子公司業務諮詢。

M.為使 S 子公司企業順利發展，P 公司與 S 子公司主要客戶建立良好關係，並對 S 子公司與其主要客戶的業務洽談給予支援。

N.為確保 S 子公司與其客戶達成重大協議，P 公司為 S 子公司進行協商、訂定決策，並履行合約條款(包含 P 公司對 S 子公司履行保證)。

## 2、分析

(1)以上 D、E 及 G 為股東活動，其他活動則因可使 S 子公司提升企業效率、降低風險或藉由削減成本而獲益，而不被視為股東活動。

(2)至於成本加價問題，則可依以下原則檢視相關活動：

要件 / 服務		釋例與註記
列示服務	預算及預算控制、會計、稅務及法律服務	- -
與企業核心業務無關		- 「核心」係指有助於賺取利潤或使業務成功的活動
未佔公司成本或費用相當的比例		- 「相當」係指公司 50% 以上的成本及費用
未使用無形資產		- 應注意提供服務和使用無形資產在概念上是不同的。因此，需要考量這項服務使用何項無形資產，這些活動對服務提供者及服務對象的功能產生什麼樣的影響。
以合理百分比計算直接及間接費用		- 合理性需要以文件驗證

## 六、中國移轉訂價行政機構面臨的挑戰－中國

### (一) 中國大陸成為最大新興經濟體之一的事實

#### 1、對移轉訂價行政工作具顯著影響的獨特性質

(1)大量供應高品質、低成本的勞動力，發展良好的供應鏈及顯著的基礎建設公共投資。

(2)中國大陸快速的經濟成長，形成一個龐大的消費群和潛在的巨大需求。

#### 2、稅務局所面臨關於反避稅的國際租稅議題仍持續的發展

(1)2008年發布的新稅法使中國大陸的移轉訂價制度進入健全的稅制。

(2)金融危機加劇各國稅收的國際競爭，引發世界各地稅務機關間的合作與競爭。

(3)中國大陸的稅務行政制度正朝向專業化體系發生重大變化，中國大陸稅務機關將需要改善不同機制，以確保在例行的稅務徵收管理、納稅評估、稅務稽查及國際稅務管理間取得合作。

### (二) 中國大陸特定的移轉訂價問題與挑戰

#### 1、缺乏可比較對象

(1)有限的公開資訊及上市公司是開發中國家缺乏可比較資料的第一個原因。

(2)與商業資料庫相較，祕密資料庫被視為較具可靠性。

(3)當使用區域性可比資料時，應進行適當的可比較性調整。

(4)當缺乏當地或區域性可比資料時，應考量其他移轉訂價方法。

#### 2、地域性特殊優勢(Location specific advantages, LSAs)

(1)LSAs 係指存在於特定地區中，由資產、資源稟賦、政府產業政策及鼓勵措施產生之優勢。

- (2)區位節省(location saving)係指於不同市場經營相同產業所節省的成本，包含勞動力成本、環保成本及社會安全等任何成本。
- (3)市場溢價(market premium)涉及跨國企業因特定區域受一服務或產品的銷售及需求的特質影響，於該區域經營並獲取額外利潤。
- (4)以中國大陸的汽車工業為例：中國大陸消費者普遍傾向於國外品牌，對汽車具巨大而缺乏彈性的需求，導致中國大陸有許多大量供應高品質，低成本的零件供應商，而汽車製造商也一直擁有極高的利潤。
- (5)確認並分配由 LSAs 產生利潤的 4 個步驟：
- A.驗證 LSA 是否存在。
  - B.決定 LSA 是否產生額外利潤。
  - C.衡量及量化由 LSA 產生的額外利潤。
  - D.決定移轉訂價方法以分配由 LSA 產生的利潤。
- (6)LSAs 在中國大陸並非僅是理論，中國大陸於移轉訂價案件審查及預先訂價協議皆採用 LSAs。

### 3、無形資產

- (1)對中國大陸而言，行銷無形資產及 LSAs 往往緊密結合，因此有必要考量跨國企業在中國大陸子公司的貢獻而給予適當的補償。
- (2)當地致力於加強海外總部提供的無形資產所為的措施：中國大陸當地的分支機構是否得享有額外利潤，如果是，如何適當的計算額外利潤？
- (3)舉例而言，當中國大陸子公司藉由其母公司改善其生產過程，並於 10 年間反覆試驗並進行經營生產製造過程，試問中國大陸子公司是否應為其製造過程繼續支付權利金？中國大陸子公司是否應就其發

展並分享予集團企業的無形資產獲取報酬？

#### 4、集團內部服務

- (1)中國大陸子公司往往需要支付各類的服務費及管理費予海外機構。
- (2)以中國稅務局的觀點而言，管理費於一般情形下，係與股東活動有關，係以投資者與被投資者間聯屬關係為收費基礎，因此不可作為企業所得稅課稅所得額的減除項目。
- (3)中國大陸稅務局基本上同意 OECD 指導準則提供的集團內部服務架構，但稅務局認為以下其他問題應併予考量：
  - A.應同時由服務提供者及服務接受者的角度執行效益測試；
  - B.確認該服務是否確為子公司所需；
  - C.確認該服務是否已經收取報酬；
  - D.OECD 移轉訂價指導準則對於股東活動的定義過於狹隘。

#### (三) 未來展望

- 1、新興經濟體應對於新規則的發展扮演積極的角色，以確保達到以下情形：
  - (1)新規則已充分考慮新興經濟體的意見和利益；
  - (2)新規則將是公平或不對新興經濟體及其企業造成額外的負擔；
  - (3)新規則能夠解決新興經濟體的特殊問題。
- 2、總結而言，中國大陸國際稅務行政是全面、高度複雜且具獨特性，因此加強國際稅務行政是一項重要且緊迫的任務。中國大陸稅務機關堅信，以其自身的努力，及與已開發國家和其他發展中國家的合作，將加速提升全球移轉訂價之行政管理。

## 伍、心得與建議事項

- 一、主辦國中國大陸對於本屆會議有關各會員國及地區代表之住宿、餐點、議程安排、時間掌控及會後參訪景點部分，堪稱完善，並精心安排當地稅務局同仁專職負責接待各會員國及地區代表及接送機事宜。9月4日主辦國帶領各會員國及地區代表參觀南京博物館及夫子廟，使各國與會代表能更進一步瞭解地主國。
- 二、本次主辦國於各會員國及地區代表抵達下塌飯店時，即將所有會議相關書面資料完整交付予各代表，並於會議結束後提供會議書面資料之電子檔。往後我國舉辦是類重要國際會議時，建議可於會議開始前 1 至 2 週，將相關資料寄送與會人員，俾利事前參閱，並提供會議錄音、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、推動反避稅法令及相關制度

國際間主要的反避稅制度包括移轉訂價、反自有資本稀釋課稅制度、受控外國公司課稅制度及實際管理處所認定等議題。檢視我國目前除移轉訂價制度及 2011 年施行之所得稅法第 43 條之 2 相關之反自有資本稀釋條文外，其餘相關反避稅法令如「受控外國公司課稅制度」、「實際管理處所認定」等尚未完成建置，相較於鄰近國家如中國大陸、日本、韓國等，均已有完備之反避稅措施。為避免稅基侵蝕並健全財政，建議參酌前揭國家稅制及國際租稅發展趨勢，配合我國移轉訂價實施更臻成熟，適時推動是類反避稅相關法令及制度。

### 四、設置專責移轉訂價查核部門

大部分會員國及地區均設有專責人員或部門負責移轉訂價查核，而我國目前移轉訂價查核係由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，除對於

移轉訂價及預先訂價協議案件無法專精全力投入查核外，亦無餘力隨時注意 OECD 移轉訂價指導原則或國際間之最新發展動態，不利於我國國際租稅之長期發展及人才之培育。建議可參考部分會員國及地區做法，設置專責移轉訂價查核及預先訂價協議單位，以提升專責審查效率，進而培育專精之移轉訂價查核人才。

#### 五、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做法，特別是需遵循 OECD 移轉訂價指導原則，不應閉門造車。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。

#### 六、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，俾供審查同仁查詢運用，提升查核技術及落實經驗傳承。

#### 七、培養具國際領域專業之人力資源：

- (一)建議賡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。
- (二)建議規劃開設「跨國企業課稅問題解析」課程，除就移轉訂價案件以案例介紹方式進行研討外，並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，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，俾增進各國稅局查核跨國企業之查核能力，並統一各地區國稅局作法，以減少爭訟。



## 附 件

第 16 屆亞洲稅務行政及研究組織工作階層會議文件