

出國報告(出國類別：國際會議)

參加 2015 年經濟合作暨發展組織
與韓國稅務多邊中心舉辦
「BEPS：移轉訂價文據、風險評估
及避風港法則」國際租稅研討會
報告

服務機關：財政部賦稅署

專員 黃燕雯

服務機關：財政部高雄國稅局

審核員 林美娟

派赴國家：韓國

出國期間：104 年 10 月 25 日至 31 日

報告日期：105 年 1 月 30 日

摘 要

此次參加 2015 年 10 月 26 日至 31 日為期一週由 OECD 與韓國稅務多邊中心聯合舉辦之「BEPS：移轉訂價文據、風險評估及避風港法則」研討會，邀請 OECD 專家 Ms. Samia Abdelghani 擔任主講人外，另分別邀請來自德國 Mr. Wolfgang Buttner 及 Mr. Arnim Hilse、日本 Ms. Kuriko Yasui 等專家擔任相關議題之主講人。會中首先回顧常規交易原則、可比較原則及移轉訂價方法，並分別就移轉訂價文據及國別報告之新指導原則、移轉訂價風險評估手冊(草案)、集團內部低附加價值服務、避風港及簡化措施與雙邊避風港等各項議題逐一介紹，其中並就移轉訂價文據及國別報告、移轉訂價簡化措施及雙邊避風港等分組進行案例研討，透過案例討論過程，主講人及與會代表相互交換意見，並由各組推派代表向全體成員分享小組討論成果，以實例方式加強與會代表對議題之理解。會議過程並由日本專家及各國代表分就移轉訂價文據、風險評估及避風港法則等議題分享經驗。

藉由移轉訂價文據及國別報告之案例分析，各國代表討論如何有效利用國別報告及全球檔案(Master File)進行風險評估；移轉訂價簡化措施之案例研討，則使與會者深入研析如何為一國之移轉訂價制度設計簡化規定，以降低納稅義務人稅務依從成本。至有關雙邊避風港備忘錄之案例研討，則側重實務之操作，先由各組解讀代表國家之背景、主要經濟活動、稅制規定及相關財務資料，擬訂避風港備忘錄之談判條件，再透過與會代表間之「角色扮演」雙邊會議，就避風港備忘錄之內容，透過逐一攻防論述，最後由雙方協商取得共識並完成談判，實屬難得之經驗交流機會。

參加 2015 年經濟合作暨發展組織及韓國多邊
稅務中心舉辦「BEPS：移轉訂價文據、風險評
估及避風港法則」國際租稅研討會報告

目 錄

壹、前言.....	4
貳、會議過程.....	5
參、研討會議內容.....	7
一、議題簡介.....	7
二、議題內容.....	8
(一) 常規交易原則、可比較原則及移轉訂價方法.....	8
(二) 移轉訂價文據及國別報告之新指導原則.....	15
(三) 移轉訂價風險評估手冊(草案).....	25
(四) 移轉訂價文據之案例研討.....	31
(五) 集團低附加價值服務之新指導原則.....	36
(六) 避風港法則之介紹.....	38
(七) 現行避風港法則及簡化措施概述.....	40
(八) 避風港法則之新指導原則.....	45
(九) 移轉訂價簡化措施之案例研討.....	48
(十) 雙邊避風港法則之備忘錄(MOU).....	52
(十一) 雙邊避風港之案例研討.....	54

(十二) 各國報告及討論.....	60
肆、心得與建議.....	73

壹、前言

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。該中心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國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,2015 年韓國稅務課程政策中心舉辦包括六大主題如下:

- 一、亞太區域網絡稅基侵蝕及移潤移轉計畫會議【Asia-Pacific Regional Network Meeting on BEPS Project】
- 二、租稅政策分析及稅收統計【Tax Policy Analysis Workshop】
- 三、租稅協定應用之特殊議題【The Application of Tax Treaties : Special Issues】
- 四、BEPS: 移轉訂價文據、風險評估及避風港法則【BEPS: TP Documentation, Risk Assessment and Safe Harbours】
- 五、移轉訂價講師之培訓【Train the Trainers on Transfer Pricing】
- 六、租稅政策: VAT 國際課稅準則【Tax Policy: VAT International Guidelines】

貳、會議過程

此次「跨國企業進階查核」研討會期間為 104 年 10 月 26 日至 31 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（4 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（2 名）、香港（2 名）、馬爾地夫（1 名）、蒙古（2 名）、緬甸（1 名）、尼泊爾（2 名）、大陸（1 名）、沙烏地阿拉伯（2 名）、泰國（3 名）、越南（2 名），共計 13 個國家，26 位代表與會。

本次研討會依預定行程於 10 月 25 日抵達濟州國際機場後，自行搭乘計程車前往本次研討會舉辦地點 Crabel Hotel，入住旅館後，由 OECD 韓國政策中心接待人員轉交研討會相關書面資料後，整理就緒，準備未來一週之議題研討。

OECD 本次派遣 4 位來自各國之專家擔任此次研討會講座，除由法國籍 Ms. Samia Abdelghani (Transfer pricing Advisor, OECD) 擔任主講人外，另並邀請來自德國 Mr. Wolfgang Buttner 及 Mr. Arnim Hilse，與日本 Ms. Kuriko Yasui 等專家協助各項議題之進行。研討會議題安排方式，係由 4 位主講人分別負責各項主題，並就其負責主題以簡報進行說明，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 4 小組，隨著議題內容設計案例研討並發表討論結果，使各國與會代表充分激盪腦力，並透過討論發表不同看法。

各組成員於案例討論過程中，學習將主題內容結合案例，藉由小組成員之討論，將彼此歧異轉換成共同接受之內部決議，再由主講人分析各組之結論並予以講評。透過案例分組討論方式，除可瞭解各國對各項租稅議題之規定及處理方法外，亦與其他與會成員有所互動，促進國際交流。此外，會議中並安排日本專家及各國代表分就移轉訂價文據、風險評估及避風港法則等議題進行簡報，分享各國移轉訂價之經驗及最新發展。

本次研討會除就移轉訂價文據、風險評估及避風港法則多項主題進行研討外，韓國稅務中心並安排多項活動，包含參觀 Nexon 電腦博物館、搭乘遊艇出海

觀光、水族館(Aqua Planet)、涉地岬(Seopjikoji Hill) 及世界遺產城山日出峰(Seongsan Ilchulbong Peak)，並於樂天飯店(Lotte)觀賞火山秀進行餞別餐會，使各國與會人員充分體驗濟州風情，並對濟州島留下深刻印象。

叁、研討會議內容

一、議題簡介

「BEPS：移轉訂價文據、風險評估及避風港法則」研討會議題，在一週期間之安排細分為 18 個單元討論。

- (一) 星期一為常規交易原則、可比較原則及移轉訂價方法之綜述、移轉訂價文據及國別報告新指導原則之簡介，與各國移轉訂價文據及風險評估之簡報等。
- (二) 星期二為移轉訂價風險評估手冊(草案)之說明、集團低附加價值服務之新指導原則之介紹，並就移轉訂價文據及國別報告進行案例討論。
- (三) 星期三為避風港法則之簡介、現行避風港法則及簡化措施之概述、避風港法則之新指導原則之說明，並就移轉訂價之簡化措施進行案例研析。
- (四) 星期四除持續前一日之移轉訂價之簡化措施進行案例研析外，並就避風港雙邊備忘錄之發展予以說明，並進行相關準備作業及實際演練。
- (五) 星期五則為各國避風港法則及簡化措施之實務簡報及討論，並予以總結。

為期一週之研討會安排得相當充實與緊湊，使各國與會代表有充分學習、交換各國經驗之機會，實為一次成功的研討會議。

二、議題內容

(一)常規交易原則、可比較原則及移轉訂價方法

1.常規交易原則 (Arm's Length Principle)

依據 OECD 稅約範本第 9 條規定，常規交易原則係指關係企業間，於其商業或財務關係所訂條件，不同於與獨立企業間所為情形，致原應歸屬於其中一企業之利潤，因該等條件而未歸屬於該企業者，應當計入該企業之利潤並據以徵稅。在此原則下將關係企業視為獨立之個體，而不僅僅是整體之一部分，因為不論是關係企業與非關係企業其交易之效果應該是相同的，且其交易基礎應與開放市場及經濟實質一致。常規交易原則可以消除租稅扭曲之問題，並鼓勵國際貿易和投資活動。

此原則是移轉訂價稅制核心，普遍為世界各國採用，其不僅協助稅捐機關防杜關係人藉移轉訂價規避稅負，同時亦提供企業避免遭到雙重課稅之風險。

2.可比較原則 (Comparability)

可比較原則是常規交易原則的基礎和移轉訂價分析中最重要的部分，係指在受控和未受控之內、外部可比較對象之交易作比較，理想的可比較對象是完全可比較或相同交易；但找到的可比較對象常常是相似而非完全相同，如存有重大差異將不具可比較性，但對於微小差異仍然可以透過適當調整消除，俾使二者具有可比較性。

因此，交易或企業本身之可比較因素會影響常規交易之結果，這些影響因素包含下列 5 項：

- (1) 資產或服務之特性：資產或服務特性的不同會造成其交易結果之差異，例如有商標的產品和無商標的產品對交易價格會有所差異，而這些特性差異將會影響可比較性分析結果。
- (2) 功能分析：交易的功能性將會影響交易結果，因此在分析交易可比較性時應就其執行的功能、承擔的風險及資產的使用情形等加以分析。
- (3) 契約條件：影響可比較性因素須觀察契約條件中風險、利益和責任之劃分，並分析合約條件是書面或口頭、明示或暗示，及當真實條

件不同於書面條件時其後續調查的約定內容。

- (4) 經濟環境：在考量經濟環境之可比較性，應將地理位置、市場大小、競爭者和產品和服務之替代性等因素的差異一起分析。
- (5) 商業策略：企業的商業策略如市場佔有率、創新及產品開發、多樣化與特殊性等均會對交易結果產生影響。

如前所述，交易的功能將會影響交易結果，通常其執行之功能和承擔風險與其所獲得的報酬呈現正向關係，故功能分析在「可比較程度分析」中至關重要。在進行功能分析時應辨識和比較交易經濟上之主要功能，及該功能執行之對象，因為功能之執行會影響到承擔風險之大小，例如：經銷商是為了自身之利益或僅僅以代理商身分而從事經營活動，其所承擔的風險將有所差異，而實際上承擔的風險與經濟本質和控制管理風險之能力是否一致亦應加以審查，在考量資產使用情形和承擔的風險下，依照經濟之重要性評估其功能之價值。

可比較性分析之其他應考量因素：

- (1) 辨識實質交易：可藉由觀察有沒有相同或具替代性之廠商實際交易運作情形，來辨識是否為真實之交易。
- (2) 虧損：若發生損失之關係企業經常和獲利之關係企業交易，和正常之商業原則不符，稅捐機關可能必須對其移轉訂價策略作深入調查，但是虧損不代表移轉價格之濫用，可能純粹為商業考量，企業可能為了打入當地市場採取特定之商業策略，導致短期間之虧損。可以參考具有可比較性之非關係企業，去判斷可以容忍之虧損時間。
- (3) 政府策略之影響：政府政策可能對企業交易活動產生影響，可以透過非關係企業對政府政策之處理方式作為比較調整依據。
- (4) 採用關稅評定價格：因關稅和內地稅之認定原則不盡相同，故採用關稅評定價格要格外謹慎。

3. 移轉訂價方法

OECD 移轉訂價指導原則規範的移轉訂價方法分為 2 類，合計 5 種：

- (1) 傳統交易法：有可比較未受控價格法(Comparable Uncontrolled Price Method, CUP)、成本加價法(Cost Plus Method)及再售價格

法(Resale Price Method)等 3 種方法。

(2) 交易利潤法：有交易淨利潤法(Transactional Net Margin Method, TNMM)及利潤分割法(Profit Split Method)等 2 種方法。

其中，成本加價法及再售價格法主要以毛利水準(Gross Profit level)為評估指標，交易淨利潤法及利潤分割法則以利潤(Net profit level)為評估指標。惟沒有單一方法得以適用於所有情況，而應採用最適當的常規交易方法來測試關係企業受控交易是否符合常規交易原則。

茲就各方法及運用時應注意事項分述如下：

- (1) 可比較未受控價格法(Comparable Uncontrolled Price Method, CUP)：在可比較環境下，針對受控交易與可比較交易之價格，直接進行比較分析，並可適用於各種交易類型。當可尋得具有高度可比較性之可比較交易時，本法為最適評估方法。
- (2) 成本加價法(Cost Plus Method)：係以資產或勞務供應者之成本為出發點，考量供應者之功能及交易情形，搜尋可比較成本加價率，計算符合常規交易之價格。成本加價法主要適用於銷售半製品及銷售服務之交易，運用本法時，除應將與受控交易具關聯性之成本區隔出來以進行後續分析外，另須注意受控交易與可比較對象之成本基礎、會計處理是否一致，俾尋得合理之成本加價率。
- (3) 再售價格法(Resale Price Method)：係以銷售者之毛利為出發點，考量銷售者之功能及交易情形，搜尋可比較毛利率，計算符合常規交易之價格。再售價格法主要適用於未對產品增加實質價值之交易，運用本法時，亦應注意受控交易與可比較對象之會計處理是否一致，俾尋得合理之毛利率。
- (4) 交易淨利潤法(Transactional Net Margin Method, TNMM)：交易淨利潤法係檢驗受控交易之營業淨利，相對於適當基礎(如銷售額、資產餘額等)之比例，是否合於常規交易範圍。由於本法不易受到受控交易與可比較交易間產品差異影響，對於某些功能及風險差異性具有較大彈性空間，爰較前述 3 種方法更為各國稅捐機關廣泛運用。

於移轉訂價之查核。

(5)利潤分割法(Transactional Profit Split Method)：係合併受控交易各參與人之利潤，並依可比較未受控交易於各部門或參與人可實現之利潤予以分配之。當受控交易之各參與人從事之活動具高度整合，致無法單獨衡量其交易結果時，尤為適用本項方法。本法評估方式主要分為下列 2 種：

A.貢獻度分析(Contribution Analysis)：先合併受控交易參與人利潤，再以獨立企業在相似情形下之利潤分割方式或比例，分配受控交易各參與人之利潤。

B.剩餘價值分析(Residual Analysis)：係採 2 階段利潤分割方式，將受控交易參與人利潤予以合併後，先按各參與人於交易中執行之功能分配基本報酬，再就剩餘利潤依獨立企業在相似情形下之分配方式進行分割。

OECD 移轉訂價指導原則提出決定最適方法的 4 項標準：

- (1)觀察各項移轉訂價方法的優缺點。
- (2)根據受控交易的性質來決定適合的方法，特別應透過功能性分析來決定。
- (3)必須可取得可信賴的資訊，特別是未受控可比較資料。
- (4)決定與非受控交易的可比較性程度（包括對可比較對象所作差異調整的可信賴程度），若可比較程度愈高，選擇的方法愈合適。

在 OECD 各項移轉訂價方法中，可比較未受控價格法是最可靠的方法；交易淨利潤法則有精確性及穩定度不足之缺點。總體而言，傳統交易法仍為 OECD 較為推薦之方法，當 OECD 的各項方法均不適用於交易狀況與實情時，非 OECD 組織提出的方法方能被使用。

OECD 各項移轉訂價方法之優缺點			
方法	優點	缺點	最適應用
可比較	適用常規交易原則最直接最可靠的方法	◆可比較對象要具有高度可比性。 ◆實務上很難找到類	◆銷售相同產品給關係企業和非關係企業之交易（內部可比

未受控價格法 (CUP)		似且對價格無重大影響差異的未受控交易。	較對象)。 ◆非關係企業銷售相同產品給關係企業之交易(外部可比較對象)。 ◆特殊的商品或利率。
成本加價法	◆產品利潤差異大於價格差異。 ◆產品可比較性較 CUP 法低。 ◆在產品差異可比較性調整上較 CUP 法少, 主要著重在功能分析。	◆實務上很難決定適當的成本基礎。 ◆成本的計算並不都是按利潤水準決定。 ◆成本和市價間的關聯並不是都可辨別的。 ◆會計處理的一致性對可比較性分析很重要。	◆製造業(合約), 特別是半成品產品。 ◆研究發展(合約)。 ◆服務業。。
再售價格法	◆產品利潤差異大於價格差異。 ◆在產品差異可比較性調整上較 CUP 法少, 主要著重在功能分析	◆影響毛利的因素如管理效率並不一定會影響商品或服務的價格。 ◆會計處理的一致性對可比較性分析很重要。 ◆下列情形不適用本法: (1) 商品再銷售前需進一步處理。 (2) 再銷售商具重大貢獻度或持有如商標或品牌等無形資產者。	◆行銷業(經銷商, 無法大幅增加產品價值)。
交易淨利潤	◆因使用淨利潤作指標(如資產報酬率或營業淨利率), 相對於 CUP 法所使用之價格, 受到交易差異的	◆某些不會對價格或毛利有影響的因素, 可能會影響淨利潤, 因此要取得精確又可信賴以決定常	◆和成本加價法類似, 如製造業(合約)。 ◆和再售價格法類似, 行銷業(經銷

法 (TNMM)	<p>影響較小</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆淨利潤指標能容納受控與未受控交易更多功能上之差異。 ◆在某些國家淨利潤指標在公開資料中較具透明度，容易取得。 	<p>規交易價格的淨利潤指標很困難。</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆納稅義務人可能無法取得充足和特定未受控交易的淨利潤指標執行可比較性分析。 	<p>商，無法大幅增加產品價值)。</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆以資產為基礎：製造業無法以成本加價法或成本基礎的交易淨利潤法取得可比較資料時適用之。
利潤分割法	<ul style="list-style-type: none"> ◆為關係企業特殊和獨特的實情和狀況（非關係企業不具備的）提供彈性的考量。 ◆有利於缺乏非關係企業資訊者。 ◆當交易雙方均可被評估時，不致於讓任何一方留下極端不合理的利潤。 ◆雙邊方法可同時滿足納稅義務人和稅捐機關在以經濟規模和其他參與功效來分割利潤。 	<ul style="list-style-type: none"> ◆不易取得國外關係企業的資訊，特別是國外關係企業為母公司或兄弟公司，而納稅義務人為子公司時。 ◆不易衡量所有受控交易關係企業合併收入及成本費用（當會計制度、貨幣不一致時） ◆計算營業利潤時，對關係企業受控交易和其他營業活動的成本費用有適當分攤計算，可能面臨相當難度。 	<ul style="list-style-type: none"> ◆剩餘利潤分割（剩餘價值分析 Residual Analysis） ◆具高度整合的交易，例如全球金融工具交易。 ◆受控交易的雙方都能對交易創造獨特且具價值性之貢獻（如無形資產）。

OECD 移轉訂價指導原則：根據案件情況選擇最適方法		
當 CUP 與其他方法在適用上具有同等可信賴程度時	⇒CUP	
If not :		
當受控交易一方所執行之功能為最基本（如製造、配銷、服務）且未擁有高價值或獨特之無形資產或風險	⇒單邊方法 ⇒選擇受測個體（賣方或買方）	
受測個體為賣方(如受託加	⇒成本加價法	⇒若成本加價法與 TNMM

工廠或勞務提供業者)	⇨TNMM 營業淨利/成本費用 ⇨TNMM 營業淨利/營業資產	在適用上具有同等可信賴程度，選擇成本加價法
受測個體為買方(如採購或配銷商)	⇨再售價格法 ⇨TNMM 營業淨利/銷貨收入	⇨若再售價格法與 TNMM 在適用上具有同等可信賴程度，選擇再售價格法
當交易雙方均擁有高價值、獨特之無形資產或風險或雙方交易具高度整合性	⇨雙邊方法 ⇨利潤分割法	

4. 執行可比較性分析

(1) 執行可比較性分析之步驟

- A. 決定應包含之年度。
- B. 廣泛分析及瞭解納稅義務人的產業情況。
- C. 瞭解受控交易並選擇受測個體。
- D. 檢視有無任何內部可比較資料。
- C. 決定外部可比較資料，當有需要外部可比較資料且資料來源可信賴。
- E. 選擇最適之移轉訂價方法，若選擇可比較利潤法須確定利潤率指標。
- F. 確認潛在可比較對象。
- G. 決定並執行適當的可比較程度調整。
- H. 說明所選取的資料，決定常規應有的報酬。

(2) 執行可比較性分析應注意事項

- A. 依據功能分析結果及各評估方法選擇合適之受測個體；實務上，多以受控交易中功能風險較為單純之參與人為受測個體，俾利於可比較對象之搜尋。
- B. 原則應以個別交易(transaction by transaction)評價為基礎，個別交易間如具有密切關連性或連續性，以致無法在個別基礎上充分評價，則合併評價相較於個別交易評價更合理。
- C. 在可取得具信賴之內部可比較資料情形下，應優先選用之。
- D. 經過可比較程度分析及合理調整差異性後之外部可比較資料，較具信賴且客觀；另考量資料取得之公平性，建議稅捐機關儘量減少採用依

課稅資料建立之秘密資料庫。

E. 確切落實可比較差異調整，尤應注意受控交易與可比較交易之會計制度一致性、財務資料之拆分及資本、資產、功能與分析差異性。

F. 以具信賴可比較對象之財務資料建立常規交易範圍。

(3) 可比較程度分析之時間議題

A. 優先以與受控交易同期間之可比較對象之財務資料進行評估，若缺乏同期間資料，再以經合理調整之可比較對象以往年度財務資料評估之。

B. 當評估結果係建立於不確定假設基礎上時(如無形資產交易)，除非徵納雙方特別訂有重行檢視條款，否則不宜對原先檢測落於常規交易範圍之評估結果，再行調整。

C. 除非經徵納雙方同意，應避免以受控交易發生之以後年度資料進行評估。

D. 當受控交易與可比較對象所處產業或產品具有多年度循環情形時，應採用多年度財務資料進行檢測。

(二) 移轉訂價文據及國別報告之新指導原則

1. 制定移轉訂價文據及國別報告指導原則背景

(1) BEPS 第 13 項行動計畫的要求

2013 年，OECD 和 G20 國家通過了 15 項行動計畫以解決稅基侵蝕和利潤轉移 (BEPS) 的問題，其中第 13 項行動計畫確認為了有效地解決 BEPS 問題，向稅務機關提供可用於移轉訂價風險評估和審查的充足資料以提升資訊透明度是十分關鍵的。因此 BEPS 第 13 項行動計畫要求制定相應的移轉訂價文據規則，以提高稅務機關的資訊透明度，同時考慮企業的遵循成本。這些規則將包括要求跨國企業根據統一的範本向相關政府提供其在全球範圍內的收入、經濟活動以及納稅的分配情況。

(2) 移轉訂價文據及國別報告指導原則施行情形

A. 2014 年 9 月：公布「移轉訂價文據與國別報告指導原則 (Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)」，指出移轉訂價文據採用 3 層架構，包括全球檔案、個別國家檔案及國別報告。

B. 2015 年 2 月：公布「移轉訂價文據與國別報告施行原則 (Guidance on

the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) 」

C. 2015 年 6 月：公布「國別報告行動計畫實行配套措施(Implementation Package for BEPS country-by-country reporting) 」

(3) 移轉訂價文據要求的目標

移轉訂價文據所應實現的 3 個目標包括：

- A. 稅務機關評估移轉訂價風險時，提供必要資訊。
- B. 確保納稅義務人制定受控交易價格和其他交易條件時，以及申報揭露受控交易所得時，能夠合理考慮移轉訂價的要求。
- C. 查核移轉訂價時，為稅務機關提供有用的資訊。

制定適用的移轉訂價文件規定時，應考量上述目標。納稅義務人辦理申報前或申報時，應仔細評估本身是否遵循移轉訂價規定。保證稅務機關能夠在資訊充分的基礎進行移轉訂價風險評估，從而決定是否進行移轉訂價查核。此外一旦決定查核，稅務機關能夠及時獲得或要求納稅義務人提供所有必要的額外資訊，從而著手進行移轉訂價查核。

2. 移轉訂價文據之三層架構

依據 OECD 新制訂之指導原則，跨國企業需準備的移轉訂價文據包含：

- 第一層：全球檔案，包括適用跨國企業所有成員的標準化資訊。
- 第二層：個別國家檔案，包括本國營利事業受控交易的具體資訊。
- 第三層：國別報告，包括跨國企業集團收入和稅負在全球的分配情況，以及跨國企業集團內各成員所在國家(區域)的經濟活動。

按照上述 3 層架構備妥移轉訂價文件，稅務機關可以有效地評估企業移轉訂價風險，也創造一個獲得移轉訂價查核資訊的平臺，督促納稅義務人考量及描述其主要交易是否符合常規交易原則。

(1) 全球檔案(Master File)

全球檔案旨在提供跨國企業集團的全貌，全球檔案的資訊由以下 5 部分組成，應包含的資訊詳見指導原則第五章附錄 1：

- A. 跨國企業集團全球組織架構。
- B. 跨國企業業務描述，含獲利動因、供應鏈、主要市場、集團成員之

主要功能及任何企業重組。

C. 跨國企業無形資產，含無形資產政策、所有權持有、發展及移轉狀況說明。

D. 跨國企業內部融資活動，包含政策及與非關係人間的財務安排。

E. 跨國企業的財務及稅務情況。

納稅義務人應在全球檔案將跨國企業做整體揭露，然而，若某跨國企業集團的重要業務很大程度是獨立運作或近期併購，跨國企業也可以按業務板塊(business lines)揭露資訊，採用這種揭露方式時，應確保全球檔案對集中化的集團職能以及不同業務板塊之間的交易提供適當的描述，如果採用業務板塊闡述的形式，各業務板塊的全球檔案應該提供給集團成員所在各國，確保提供跨國企業集團準確的全球業務概述。

(2) 個別國家檔案 (Local File) 應包括：

A. 具體受控交易的詳細資訊。

B. 可以作為全球檔案的補充，協助稅務機關確保影響稅收的主要受控交易政策符合常規交易原則。

C. 本國營利事業與其他國家關係企業重大受控交易的移轉訂價分析。

D. 個別國家檔案資訊包括具體交易的財務資訊、可比較程度分析以及最適移轉訂價方法的選擇與應用。

E. 個別國家檔案應包含資訊詳見指導原則第五章附錄 2。

(3) 國別報告 (Country-by-Country Report)

A. 有助概括評估移轉訂價、稅基侵蝕和利潤移轉風險，並用於經濟及統計分析。

B. 為便利各國稅務機關進行稅務風險評估，須依稅收管轄區 (國家) 彙總相關財務資訊，而非提供各企業個體資訊。

C. 要求以表格化方式呈現所有與全球收入分配、納稅情況以及跨國企業集團營運所在租稅管轄區經濟活動指標相關資訊，國別報告還須列示跨國企業集團成員的財務資訊、設立登記地所屬租稅管轄區、成員設立登記地 (若異於所屬租稅管轄區) 以及主要商業活動。「集團成員」涵蓋跨國企業集團成員在某一租稅管轄區發展業務所構成的常設機

構，該常設機構之財務數據應於其業務活動的租稅管轄區進行揭露。

D. 應涵蓋報告主體的完整財務年度，對於各個「集團成員」報告主體保持一致標準決定「集團成員」的資訊揭露期間，可以(1)適用「集團成員」自身財務年度期間的資訊，如其財務年度截止日期與報告主體一致，或在報告主體財務年度截止日期前 12 個月內；或者(2)適用所有「集團成員」對應在報告主體財務年度期間的相關資訊。

E. 國別報告範本及填表說明詳見指導原則第五章附錄 3。

3. 國別報告範本

表 1. 跨國企業集團收入、稅負及業務活動分配概況(以租稅管轄區為基礎劃分)

跨國企業名稱：										
所得年度：										
租稅管轄區	收入			稅前損益	已納營利事業所得稅（現金收付制）	應付所得稅-當年度所得稅費用	資本額	累積盈餘	員工人數	有形資產（現金及約當現除除外）
	非關係企業	關係企業	合計							

表 2. 跨國企業集團成員名單(以租稅管轄區為基礎劃分)

跨國企業名稱：															
所得年度：															
租稅管轄區	集團成員（租稅管轄區）	成員設立登記地（如不同於居住者地）	主要營運活動												
			研究發展	持有或管理無形資產	採購	生產製造	銷售、行銷或配銷	行政、管理或支援服務	向非關係企業提供服務	集團內部財務	管制金融服務	保險	持有股權或其他權益	停業	其他 註 1
	1.														

	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

註 1 請在（其他資訊表）具體說明跨國企業集團成員的業務活動之性質。

表 3. 其他資訊

跨國企業名稱： 所得年度：
請簡要提供其他必要或有助理解“國別報告範本各項內容”之補充資訊。

4. 移轉訂價文據要求期限

實務上，各國稅務機關要求納稅義務人提出文件和其他查核相關資料之期限不同，而增加納稅義務人設定重要性等級以及正確時間向稅務機關提供攸關資訊的難度。

OECD 建議的最佳做法是要求個別國家檔案的定稿時間不晚於所屬年度結算申報的截止日期，如有必要，應在跨國企業集團的最終控股公司結算申報截止日前對全球檔案進行審核和更新，而在推行稅務合作遵從項目(cooperative compliance programs)的國家，當交易與稅務調查同時發生時，也許有必要在結算申報前提出某些相關資訊。

因為國別報告與各國最終法定財務報表和其他財務資訊相關，在某些國家結算申報截止時可能尚未定稿，故在特定情況下，國別報告完成日期可以延長至跨國企業集團最終控股公司財務年度結束的下一年。

5. 移轉訂價文據重大性原則

並非所有關係企業的受控交易都須於個別國家檔案呈現，雖然稅務機關希望看到最重要的資訊，但也不希望跨國企業負擔過重。因此，OECD 建議各國制定移轉訂價文件要求時，考量當地經濟規模、跨國企業集團在該經濟體的重要性、本國營運個體，以及跨國企業集團整體規模和性質等因素，設定重大性原則，重大性的衡量可能是相對值(如交易不超過

收入或成本的一定比例)或絕對值(如交易額不超過一定金額)，各國應該根據商業實務訂定客觀的個別國家檔案重大性標準。

許多國家已經提出簡化移轉訂價文件的措施，免除中小企業備妥移轉訂價文件負擔，OECD 建議中小企業不須備妥和大企業一樣複雜的文件，惟在稅務機關進行查核或風險評估的過程，中小企業仍有義務提供其重要跨國交易的資訊和文件。

6. 移轉訂價文據更新頻率

建議定期審核移轉訂價文件，維持正確和攸關的功能和經濟分析，並確認選用的移轉訂價方法依然適用。一般而言，全球檔案、個別國家檔案和國別報告應該每年檢查和更新。然而在大多情況下，業務描述、功能和可比較程度分析每年可能不會發生重大變化。

為了減輕納稅義務人的負擔，OECD 認為只要經營環境維持不變，稅務機關可以決定個別國家檔案的可比較對象搜尋每隔 3 年而非每年更新，為了可靠地運用常規交易原則，可比較對象的財務數據仍應每年更新。

7. 移轉訂價文據使用語言

由於翻譯文件須要投入大量的時間和成本，OECD 認為使用本國語言提供移轉訂價文件可能會使規定過於複雜，建議各國法規明訂移轉訂價文件使用的語言，並且允許移轉訂價文件使用通用語言，以免降低文件的功用，如果稅務機關認為須要對文件進行翻譯，應提出翻譯的具體要求，提供足夠的時間，以免這項工作成為納稅義務人的重大負擔。

8. 移轉訂價文據相關罰則

許多國家制定處罰規定，確保有效落實移轉訂價文件要求，處罰的措施使納稅義務人須為其不合規定的行為付出較高的代價，罰則由各國法律規定，但因各國移轉訂價罰則不同，將導致納稅義務人較為關注處罰嚴格的國家規定。

不配合移轉訂價文件要求或無法及時提供所須資訊的處罰通常是民事或行政罰鍰，與文件相關的處罰可能基於每項未提出的文件或每年度的固定金額、或根據最終確定的補稅金額、調整的收入或未於文件揭露

的跨國交易金額某一比例。

9. 移轉訂價文據申報執行措施

(1) 全球檔案及個別國家檔案：個別國家檔案應於當地之稅務申報期限前，依當地國法規向當地稅捐機關申報；全球檔案則應於跨國企業集團最終母公司之稅務申報期限前，依當地國法規向當地稅捐機關申報。OECD 未明確建議何時開始執行，一般認為起始年度可與國別報告一致。

(2) 國別報告：

A. 要求申報國別報告的起始時間

依據 OECD 公布的規範，自 2016 年 1 月 1 日起或以後之會計年度，前一年度全年合併集團營收達 7 億 5 千萬歐元之跨國企業集團，需提交國別報告。跨國企業之會計年度係指就財報目的之合併申報期間，而非課稅年度或個別子公司之財務申報期間，且自會計年度結束後，跨國企業有一年的時間準備及提交國別報告。因此，第一份國別報告將在 2017 年 12 月 31 日前提交（採曆年制者），非採曆年制之跨國企業集團之國別報告完成日期可以延長至集團最終控股公司財務年度結束的下一年，即 2018 年。

B. 應申報國別報告的跨國企業

OECD 法令範本建議，除跨國企業全年合併集團營收低於 7 億 5 千萬歐元者可予豁免外，所有跨國企業集團均應按年申報國別報告。OECD 將於 2020 年重新考量前開 7 億 5 千萬歐元收入門檻是否妥適，以及是否須提供額外或不同的資料。

除收入門檻豁免規定外，各國就國別報告之申報不應採用其他豁免條件，舉凡特殊產業、投資基金、非公司個體及非上市企業個體，皆不應提供豁免。

C. 國別報告之取得及使用：

OECD 建議各參與 BEPS 專案之國家應同意下列條件，以支持國別報告之取得及使用：

a. 保密性：租稅管轄區就所申報資訊之保密性，應制定與執行等同特定國際標準之法定保護。

- b. 一致性：除非低於前述門檻，租稅管轄區應盡全力制定法令，要求跨國企業集團之最終母公司為所屬居民者，準備及申報國別報告。
- c. 適當使用：國別報告將對移轉訂價風險評估之目的有所幫助，稅捐機關亦可用此評估 BEPS 相關風險及進行適當的經濟及統計分析。然而，國別報告中的資訊不應該被用來替代個別交易和價格之詳細移轉訂價分析，後者係依據完整之功能性分析及可比較程度分析。國別報告內之資訊本身並無法構成移轉價格是否合理之決定性證據，故稅捐機關不應使用該資訊，提出移轉訂價調整。

D. 政府間分享國別報告的機制

依據 OECD 法令範本，跨國企業集團最終母公司在該轄區具有稅務居民的身份，則當地稅務機關應要求最終母公司及時申報國別報告，並與該跨國企業集團子公司有所營運且具有資訊交換的協定關係(經由租稅協定、稅務資料交換合約或稅務行政互助多邊公約)之租稅管轄區政府自動交換此資訊。

若最終母公司所在地區之稅務機關因下列原因未能提供國別報告予集團子公司所在地區之政府，集團子公司所在地區之政府則可採行次要機制以取得國別報告：

- a. 跨國企業集團之最終母公司於其為稅務居住者之租稅管轄區，無申報國別報告之義務。
- b. 在申報國別報告之期限前，最終母公司為稅務居住者之租稅管轄區已簽屬某一有效的國際協定，但尚未簽訂具資訊交換的主管機關協議。
- c. 其最終母公司為稅務居住者之租稅管轄區有系統性的失能 (Systemic Failure)情形，無法提供國別報告。

前述「次要機制」係指透過當地申報或將要求申報國別報告及自動交換該等報告之義務移轉至第二層母公司之國家。

10. 國別報告執行配套措施

(1) 國別報告執行配套措施兩大要素

參與的租稅管轄區需及時致力於制定必要的國內立法，故 OECD 於 2015 年 6 月新發布之第三份報告「國別報告之施行配套措施

(Country-by-Country Reporting Implementation Package) 中，提供各國用來要求跨國企業集團之最終母公司，在其為居住者之租稅管轄區申報國別報告可使用之立法範本。並分別依據下列國際協定發展出三種管理當局協議(Competent Authority Agreements, CAA)範本，以促進施行國別報告之交換：

- A. 多邊稅務行政互助公約 (Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)
- B. 雙邊租稅協定(Double Tax Conventions)
- C. 稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)

(2)立法範本

為利於各國政府在國內法下實施國別報告制度，OECD 發布的配套措施包含了參照的立法範本，範本中分別就跨國企業集團、豁免申報條件及成員實體等提出關鍵定義。

立法範本明確指出跨國企業集團最終母公司負有向其具有稅務居民的身份的租稅管轄區申報國別報告之義務，但有下列情形時其申報義務則應由集團子公司在當地申報：

- A. 跨國企業集團之最終母公司於其為稅務居住者之租稅管轄區，無申報國別報告之義務。
- B. 在申報國別報告之期限前，最終母公司為稅務居住者之租稅管轄區已簽屬某一有效的國際協定，但尚未簽訂具資訊交換的主管機關協議。
- C. 其最終母公司為稅務居住者之租稅管轄區有系統性的失能 (Systemic Failure)情形，無法提供國別報告。

在上述這些情況下，立法範本也同時提供跨國企業若在同一個區域裡，有多個個別企業為當地之稅務居民，則該跨國企業可以指定其中一家個別企業在當地申報國別報告。立法範本也包含當最終母公司所在地區無須申報和交換國別報告的情況下，為避免跨國企業各成員需於其各所在「當地」(locally)申報國別報告，故可透過指定其他集團成員為「代理母公司」(Surrogate Parent Entity)的方式來收集及交換國別報告，並於其所在地進行申報，以符合國別報告的相關要求。

立法範本所提出的立法大綱共有八章，分別為「定義」、「申報義務」、「通知」、「國別報告」、「申報時間」、「國別報告資訊使用與保密」、「罰則」及「生效日期」。

(3)管理當局協議 (CAA)

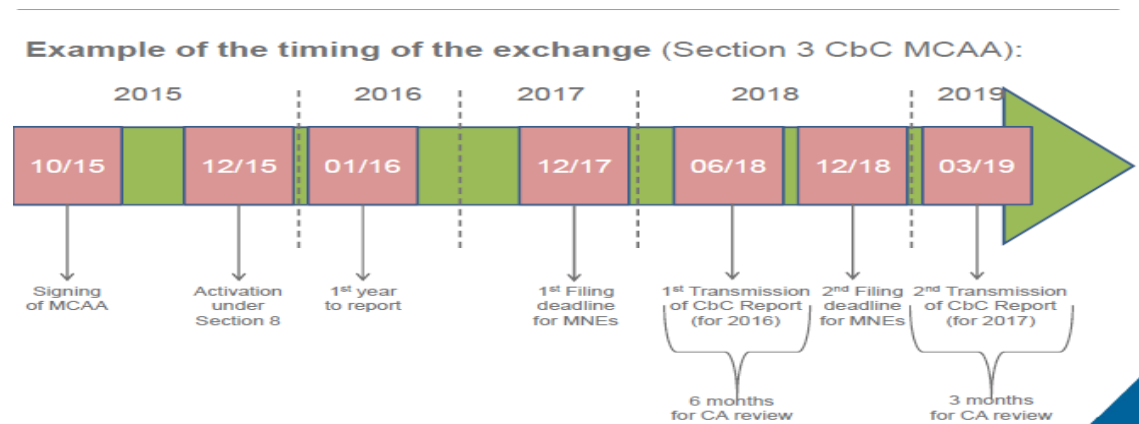
OECD 依據多邊租稅行政互助公約、雙邊租稅協定及稅務資訊交換協定提出三種管理當局協議範本如下：

- A. 多邊管理當局協議 (Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA)，依據多邊稅務行政互助公約第 6 條規定。
- B. 管理當局協議範本 - 稅務協定 (Model Competent Authority Agreement, MCAA)，依據 OECD 稅約範本第 26 條規定。
- C. 管理當局協議範本 - 稅務資訊交換協定 (Model Competent Authority Agreement, MCAA)，依據稅務資訊交換協定。

管理當局協議範本主要目的係為跨國企業集團所屬租稅轄區國家制定自動交換國別報告的規則及程序提供參照範本，這些範本係參考 OECD 於 2014 年提出的共同申報準則 (The Common Reporting Standard, CRS) 制定，在簽定協定後，將對簽約雙邊均產生自動交換國別報告資訊的效力。

OECD 提出的國別報告主管當局協定大綱共 9 個章節，分別為「定義」、「跨國企業集團資訊交換」、「交換時間與方式」、「遵循與執行之合作」、「保密性、資訊安全保護及適當使用」、「諮詢」、「修訂」、「協定期間」及「統籌機構」。

(4)國別報告交換時間



OECD 於主管當局協議範本提出，稅務機關應在施行申報國別報告首次年度結束之日起 18 個月內，以及在後續年度結束之日起 15 個月內，與簽署主管當局協議之其他國家稅務機關分享國別報告資訊，例如 2015 年 10 月簽訂 MCAA，2015 年 12 月協定生效，2016 年為施行申報國別報告年度，2017 年為申報國別報告首次年度，故 2016 年度的國別報告應在 2018 年 6 月前交換資訊於其他協定國家，而 2017 年度的國別報告則應在 2019 年 3 月前提供。

(三) 移轉訂價風險評估手冊(草案)

1. 移轉訂價風險評估定義

落實移轉訂價法規的執行是稅務機關重要的任務，但稅務機關的執法資源有限，無法徹底的審核每一個涉及移轉訂價的案件，因此，需要一個有效的風險辨識和評估方法，讓稅務機關篩選具查核價值的案件，在經風險辨識和評估後，查核重點將更明確，稅務機關可以藉此擬具條理與執行性的查審計畫，有效運用有限的查審資源，且在查核初期即可納稅義務人就評估結果先行討論協商，促進其遵從法規與合作的意願，避免落入查核調整的爭執中。

為此，OECD 移轉訂價全球論壇指導委員會於 2013 年 4 月制定了「移轉訂價風險評估手冊草案」，就複雜的風險評估問題，為發展中國家和已開發國家提供了詳細的指導意見。然而，即風險評估是輔助方法，其結果不足以發現潛在的問題，無法替代所有的查核作業。

雖然風險評估有利稅務機關發現定期及結構性的移轉訂價風險，但這並不意味一個高度複雜的風險評估系統適用於所有稅務機關和所有情況，且更複雜的評估系統之建立與維護，將需投入更多額外的資源，因此，稅務機關應依其可用於風險評估的資源及施行移轉訂價管理的階段與納稅義務人涉及移轉訂價交易的資金，量身設計合適的風險評估系統。

除風險評估系統外，在風險確定和評估的過程中，專業的人員和豐富的移轉訂價查審經驗是必要的，尤其是對系統評估結果的判斷更是重要，因此，在執行評估或至少在審視評估結果報告時，需要集中和專業化的團隊投入。

2. 稅務機關執行移轉訂價風險評估需自行檢視之問題

- (1) 重大性：在考量納稅義務人的規模和交易的數量下，檢視是否存在重大之受控交易？
- (2) 是否存在可能產生移轉訂價風險的因素？如不當的所得轉移或過度的稅基侵蝕。
- (3) 個案是否有查核價值？
- (4) 未來個案查核過程中需特別處理之議題？

3. 一般存在移轉訂價風險的情況

- (1) 納稅義務人與關係企業從事可能侵蝕當地稅基的經常性 or 大額的跨境交易，例如在大量的銷貨或進貨交易上有小額的價格差異。
- (2) 一次性大額 or 複雜的交易，例如無形資產移轉 or 企業重組。
- (3) 納稅義務人未遵從移轉訂價法規的執行，例如未按規定申報移轉訂價文據資料。

4. 量化移轉訂價風險與評估

風險評估的過程應包括對重要稅收的定量評估，特別是稅款巨大的情況下。對案件的選擇過程取決於發生的交易的盈利能力等因素。例如，考慮某公司盈利能力的風險時，手冊建議與同業標準或可比公司的財務結果進行對比，通過計算相關的財務比率，可以確定納稅義務人與其他可比對象是否存在重大偏差。

手冊更進一步指出如下所列之可能存在較高移轉訂價風險的關係企業交易樣態，建議應加以評估查核：

- (1) 獲利程度，其評估的指標包括：
 - A. 與同業或潛在競爭公司比較。
 - B. 使用財務比率：毛利率（毛利/銷貨淨額）、淨利率（營業淨利/銷貨淨額）、成本淨利率（營業淨利/總成本）、費用率（營業費用/銷貨淨額）、貝里比率（毛利/營業費用）及資產淨利率（營業淨利/平均資產總額）。
 - C. 與集團內關係企業比較。
 - D. 經常性損失、低獲利或低投資報酬率。

E. 違背市場趨勢的波動。

F. 低稅負地區有主要或不相當的收入等。

- (2) 低稅率國家或地區之關係企業交易。
- (3) 集團內提供服務之交易。
- (4) 權利金、管理費及保險費之給付，尤其是與低稅率國家或地區關係企業之交易。
- (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) 企業重組。

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。

5. 存在低移轉訂價風險交易指標

相對於前項所述，手冊亦指出可能存在較低移轉訂價風險的受控交易樣態如下列，用以簡化查核初期的風險評估程序：

- (1) 顯著無關的小股東其利益因大股東之利潤而損害之情形。
- (2) 與租稅轄區邊際稅率較高的關係企業之交易。
- (3) 受控交易的條件與非關係企業類似交易條件相同。
- (4) 受控交易與集團移轉訂價政策一致，且符合租稅轄區之常規交易原則。
- (5) 受控交易所獲利益優於與非關係企業之交易。
- (6) 稅務機關掌握受控交易之高品質、具透明度且公開符合常規交易的資訊。

6. 移轉訂價風險評估所需資訊之來源

進行移轉訂價風險評估時，掌握資訊是重要的，為使稅務機關能夠正確進行評估及審查，可運用如下所列來源取得所需資料：

- (1) 結算申報書：包括稅務結算申報書或資訊申報書揭露之資料：如關係企業、受控交易、受控交易之性質及金額、受控交易之分段財務資訊及納稅義務人財務報表與稅務申報書之差異的說明。
- (2) 移轉訂價同期文據資料：企業綜覽、組織結構、納稅義務人財務資料

與關係企業集團之合併財務報表、功能性分析及選擇的移轉訂價方法、選定之可比較對象及可比較程度分析、產業及經濟情況分析及需要的財務計劃等。

- (3) 依 BEPS 行動計畫 13 有關移轉訂價文據及國別報告原則應提供之全球檔案、個別國家檔案及國別報告。
- (4) 製發予受查納稅義務人填具之問卷資料。
- (5) 以往年度納稅義務人歸檔資料或查核紀錄
- (6) 與納稅義務人有關之公開資訊，包括納稅義務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。
- (7) 與公司人員進行訪談。
- (8) 客戶資料。
- (9) 租稅協定下之資訊交換。
- (10) 為獲取適切之資訊所必要的法規支援。

下表為 OECD 整理移轉訂價風險評估資訊來源彙整表：

特徵	摘要	來源
與低稅率租稅轄區關係企業有重大交易	當與低稅率租稅轄區關係企業發生交易時，即可能有不正確訂價之超額利潤被分攤給低稅率轄區的關係企業。	稅務申報資料 同期資料
關係企業間無形資產的移轉	這種交易的實質會增加評價上的困難，尤其是無形資產具獨特性而缺乏可比較對象者	稅務申報資料 同期資料 金融帳戶 專利局
企業重組	企業重組的移轉訂價轉讓問題在 OECD 於 2010 年 7 月出版的移轉訂價指導原則第 9 章中有專題說明。	稅務申報資料 同期資料 納稅義務人網站 金融帳戶 媒體報導/產業雜誌 證券分析師的報告
特定類型的給付	給付利息、保險費及權利金與關係企業，而無法真實反應其所增加之價值時，會被認為具有高度風險。	稅務申報資料 同期資料 金融帳戶
虧損	經常性虧損卻沒企圖改善營運與財務狀	稅務申報資料

	況，顯示報表並沒有反應企業真實價值。	同期資料 金融帳戶
不良的營運成果	與同業正常營運結果不相符，或是營運功能與企業所在國家不符，顯示有不正確定價的受控交易。	稅務申報資料 同期資料 金融帳戶 商業數據庫 媒體報導/產業雜誌 證券分析師的報告
有效稅率	顯著的差異存在於集團內一個有查核效果的租稅轄區企業和無查核調整的轄區企業，將可能導致利潤轉移至無查核調整轄區之企業的不合常規交易。	同期資料 合併報表
文據資料缺乏/不存在	缺乏充足的記錄來證明其交易之價格具可靠性。	同期資料
過多的負債	與獨立企業相較，負債金額過高，或其負擔借款利率超過市場利率。	稅務申報資料 同期資料 金融帳戶

7. 移轉訂價風險評估程序和步驟

風險評估過程的一致性和常規性，及所有參與人員清楚瞭解評估過程及按部就班的執行是非常重要的，在風險評估過程中常見的步驟如下：

- (1) 自稅務申報資料及同期資料滙集量化數據。
- (2) 使用量化數據資料進行分析，確認具高度移轉訂價風險的交易。
- (3) 高度量化潛在風險。
- (4) 審查同期資料之量化數據及自公開來源取得的情報。
- (5) 試探性的決定是否須繼續執行。
- (6) 採取更深入的風險評估，如功能性分析及同期資料中有關可比性的描述。
- (7) 對潛在風險進行更詳細的量化評估。
- (8) 首次與納稅義務人互動。
- (9) 準備風險評估報告之草案。
- (10) 決定是否進行其他的查核，包括與受查目標相關的事項。
- (11) 內部審核和質量控制，包括審議委員會的複核（如果有設立）。
- (12) 準備最後的風險評估報告。

8. 增強納稅義務人參與機制

風險評估過程中稅務機關和納稅義務人之間的合作極為重要，基於這樣的考量，部分國家已開始規劃加強雙方的對話和接觸，這種安排旨在早期縮短移轉訂價問題上的差異，及時找到相關的信息和關鍵員工，而且，一些國家通過這種方式已經減少了糾紛和審查過程所需的時間，以荷蘭、英國及美國之參與機制說明如下：

(1) 荷蘭：水平監測 (Horizontal Monitoring)

荷蘭稅務與海關管理局 (NTCA) 實施合規風險管理以達到影響納稅義務人的行為的目標，自 2005 年施行的水平監測是合規管理風險的重要方法之一，並被廣泛應用在納稅大戶的稅務查核，水平監測主要的構成原則是相互合理的信任、透明度和理解，這些原則都被列入個別的合規協議中，及下列的規則中：

- A. 顯著重大的風險是由公司在及時基礎上揭露。
- B. 由公司提出實際情況，並說明其認為對稅收的影響。
- C. 稅務當局迅速回報在稅收審核結果的意見。

這個方法可說是「確定性換取透明度」，早期揭露重大租稅風險是很重要的，企業可以藉由這個方法及時控制風險，而 NTCA 則可從公司揭露的資訊更加瞭解企業，節省查核成本，事實上，在水平監測的方法下為納稅義務人和 NTCA 建造了一條「綠色通道」。

(2) 英國：及時作業程序 (Real Time Working Procedure)

在處理移轉訂價交易的稅務問題前，英國稅務及海關總署 (HMRC) 會先與納稅義務人依法簽預先訂價協議 (APA)，並在及時作業程序下，在企業提出稅務申報資料前，就特定交易相關的課稅情況與企業討論，並就顯現的風險水準條件給予課稅指標，之後 HMRC 若在特定交易中發現租稅風險，即可不需經由查核程序，即可對商品或服務的價格加計課稅指標利潤，視為符合交易常規的價格，計入申報收入課稅。

(3) 美國：合規保證計劃 (Compliance Assurance Programme, CAP)

在收入發生同時，納稅義務人和美國國稅局 (IRS) 合作，以事先

申報的方法解決潛在的爭議和決定適當的租稅結果，如此，可避免在傳統的事後申報制度中，納稅義務人因未來的租稅負債影響營運，也能減輕 IRS 的行政負擔。

(四)移轉訂價文據之案例研討

第一階段—國別報告

1. 背景資料-Cosmos 集團的國別報告

Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction										
Name of the MNE group: The Cosmos Group										
Fiscal year concerned: Year T										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							
Blackholidays		2683	2683	2600	582.4	483.7	619	5475.4	15	19
Marzistan		1965	1965	40	6	6	53	34	85	320
Neptunia		3185	3185	55	18.7	18.7	176	36.3	3300	1239
Saturnia	10633		10633	232	58	58	100	174	250	1205

Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction										
Name of the MNE group: The Cosmos Group										
Fiscal year concerned: Year T										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							
Urania		4258	4258	98	29.4	29.4	197	68.6	3400	1370
Venus Islands	745	823	1568	549	71.5	71.5	109	681.5	60	515
Terraland	744		744	34	6.9	6.9	100	2234	50	495
Thalassa	744		744	-24			100		40	490

List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE group: The Cosmos Group													
Fiscal year concerned: Year T													
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)										
			Research and Development	Holding or Managing IP	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments
Blackholands	1. Cosmos Holding Ltd											X	
	2. Cosmos Financing and legal ltd			X				X		X			
Neptunia	1. WeathSat Ltd		X			X							
Urania	1. ComSat Ltd		X			X							
Saturnia	1. SellSat Ltd						X						

List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE group: The Cosmos Group													
Fiscal year concerned: Year T													
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)										
			Research and Development	Holding or Managing IP	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments
Venus Islands	1. Cosmos Integrated Services Ltd							X					
	2. Tracksat Ltd – Terraland PE								X				
Marzistan	1. Cosmos Procurement			X									
Terraland	1. Tracksat Ltd								X				
Kingdom of Thalassa	1, Tracksat Ltd – Terraland PE								X				

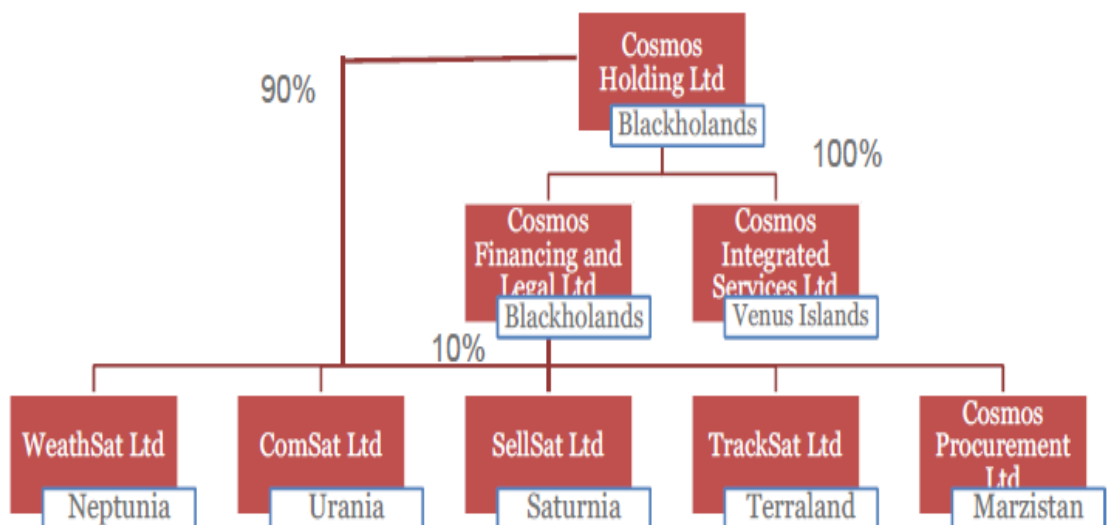
2. 問題與討論

- (1)對這份報告第一想法是什麼？
 - (2)報告中最引起注意的要素是什麼？
 - (3)國別報告中最關注的項目是什麼？
- 3.分組討論結果(參與討論的人員除我國外，尚有香港、韓國、泰國、蒙古、柬埔寨、尼泊爾)：
- (1)對此份國別報告最直覺的想法是先就報告內的量化數據資料計算財務比率，執行功能性分析，用以評估移轉訂價風險存在的情形。
 - (2)國別報告主要是提供稅務機關評估移轉訂價、稅基侵蝕和利潤移轉風險，並用於經濟及統計分析，因此這份國別報告中最引起本組注意的要素包括各租稅轄區的收入分配、稅率、應納所得稅與已納所得稅的關聯。
 - (3)自報告中的財務資訊和比率分析，發現集團在各租稅轄區的利潤與成本費用、人員及資產配置不一致，且利潤集中於非集團主要執行功能的母公司與財務法務公司，本組最關注的是此集團內部的受控交易情形及是否具有高度移轉訂價風險的存在。

第二階段—全球檔案

1.背景資料

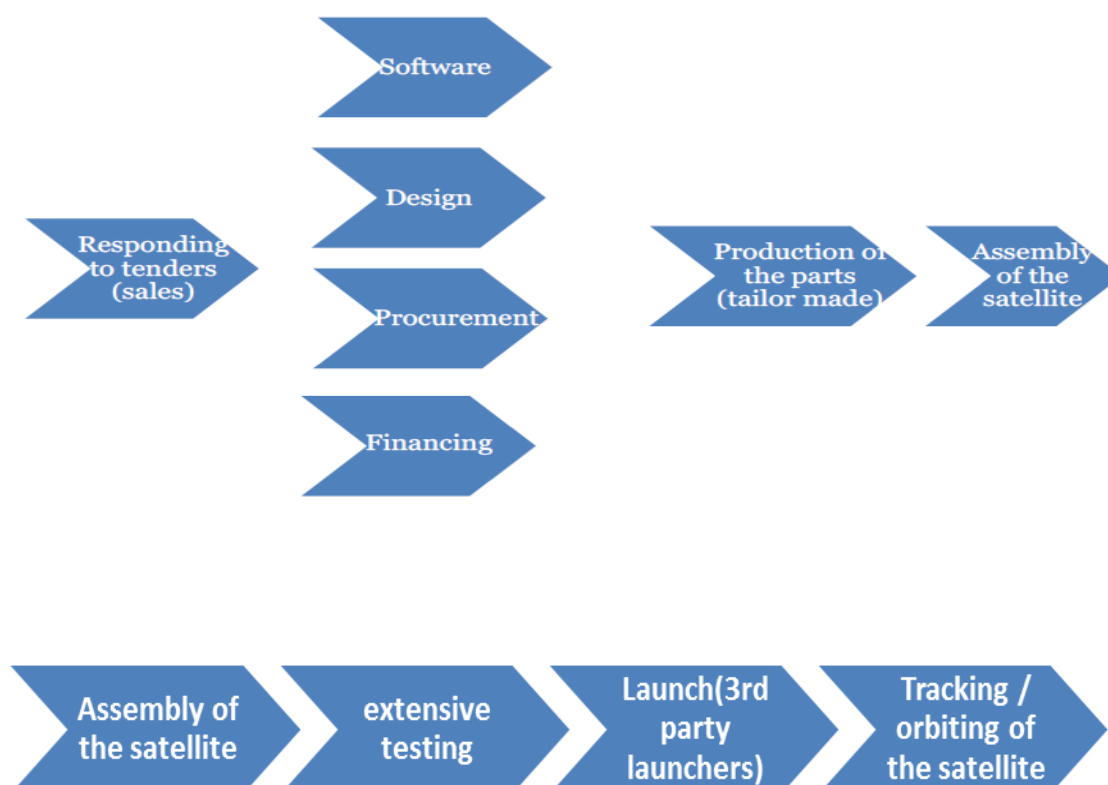
(1)集團組織圖



(2)功能分析

集團內成員	執行功能
Cosmos Holding Ltd	主要營運公司
Cosmos Financing and Legal Ltd	集團活動的融資及提供法務服務 專利權的法定持有者(>25,000 項專利) 專利權的管理 承擔集團內所有法務和融資的責任和負債
Cosmos Integrated Services Ltd	提供集團內除法務和融資以外的各項服務
WeathSat Ltd	氣候衛星的研究發展、生產和測試
ComSat Ltd	通訊衛星的研究發展、生產和測試
SellSat Ltd	市場觀察 銷售投標和簽約 在移轉于買方前，持有人造衛星的法定權利
Cosmos Procurement Ltd	採購稀少和昂貴的原料
TrackSat Ltd	提供客戶有關人造衛星的追蹤及繞行

(3)集團企業供應鏈



(4)集團移轉訂價策略

- A. 依交易的情況以可比較性分析(包括功能性分析)選擇最適移轉訂價方法，WeathSat Ltd、Comsat Ltd、TrackSat Ltd 及 Cosmos Procurement Ltd 係採用成本基礎的交易淨利潤法，加價率為 7%~9%；SellSat Ltd 則採用銷貨基礎的交易淨利潤法，加價率為 3.5%~4.5%。
- B. 融資和法務服務：依受服務者營業額的 2.5%。
其他服務：依受服務者營業額的 2.5%。
SellSat Ltd：依融資、法務及其他服務分別按營業額 5%。
- C. 無形資產：所有權、專利權管理及研究發展融資均歸屬 Cosmos Financing and Legal Ltd.

2.問題與討論

- (1)第一想法是什麼？
- (2)引起注意的要素是什麼？
- (3)國別報告及全球檔案中是最關注的是什麼？
- (4)如果你是下列這些國家的稅務查核人員，基於所提供的資訊會選擇那一個公司做為查核對象？
- (5)如果有查核對象，理由為何？
- 3.分組討論結果(參與討論的人員除我國外，尚有香港、韓國、泰國、蒙古、柬埔寨、尼泊爾)：
- (1)對 Cosmos 集團之全球檔案、功能分析及移轉訂價等資料第一個想法是股權單純且集中(只有單向)的集團，因此，集團內部的策略應具高度的一致性與執行度，在執行可比較性分析時應向外部尋求可比較對象較為適合。
- (2)在全球檔案中吸引本組注意的要素包括集團企業的供應鏈、集團成員之主要功能、企業無形資產政策及所有權持有、發展與移轉狀況說明，及內部融資活動，包含政策及與非關係人間的財務安排。
- (3)最引起注意和討論的是集團內提供服務的交易，因為僅提供集團內部企業，且交易基礎(營業額)與提供服務所增加的價值無關，其移轉訂價策略顯不適當，而對執行研究發展與生產製造等功能的集團成員，僅採

單一的成本基礎-TNMM 移轉訂價交易方法亦有不適當的情形，另一項關注的議題是執行研究發展功能的公司與持有專利權的公司不同，其專利權移轉價格是否符合常規交易，將是查核重點。

(4)基於所提供的資訊會選擇 WeathSat Ltd、Comsat Ltd 或 SellSat Ltd 等公司做為查核對象。

(5)選擇 WeathSat Ltd、Comsat Ltd 或 SellSat Ltd 等公司做為查核對象之理由為與這些公司相關的受控交易存在較高移轉訂價風險：

- A. 集團內提供服務之交易。
- B. 權利金、管理費及保險費之給付交易。
- C. 關係企業間無形資產之移轉或使用。

(五)集團低附加價值服務之新指導原則

1. 簡述集團低附加價值服務(Low Value-Adding Intra-Group Services, LVAIGS)

(1)OECD 之簡化措施計畫包括重新修訂避風港法則、簡化文據規則、預先訂價協議之最低應注意事項及集團低附加價值服務之評價，本項課程為介紹其中之集團低附加價值服務。BEPS 行動計畫 10 中提及及其他常見侵蝕稅基之支付項目，包括管理費及總公司費用。

(2)為在合理評價集團低附加價值服務或總公司費用及保護支付方國家之稅基間取得平衡，OECD 於 2015 年 10 月 8 日修正 OECD 移轉訂價指導準則(TPG)第七章有關服務之內容，新增 D 章節低附加價值服務並提出簡化評價之方式。

(3)利益測試：接受服務之非關係人是否願意為該項服務支付費用？或寧可自行使用該項服務(TPG7.6)？當集中化之服務滿足利益測試，則應接受報酬(TPG7.14)。

(4)不應就「股東活動」及「複製之服務」支付報酬：股東活動係集團成員僅「基於股東利益」而執行之活動(TPG7.9-7.11)。

(5)鑑於常規交易原則分析為基於完整可比較原則進行之分析，部分國家可能基於簡化行政之目的，接受不同於常規交易原則之支出(加成)。因此，在 OECD 第 6 工作小組(WP6)之調查下，包含低附加價值服務之各項

服務費用一直是許多國家相互協議下之爭端議題。

2. 集團低附加價值服務之基準

- (1) 確認僅要求有限加成之一般性集團內部服務
- (2) 使用一致性之分配指標(allocation key)
- (3) 透明度：要求符合利益測試者應申報成本內容

3. 集團低附加價值服務之定義

- (1) 具支援性服務之性質、非屬集團核心業務之一部分、無需使用或產生獨特之無形資產及無顯著之風險等。
- (2) 非屬集團低附加價值之服務：集團核心業務、研究發展、製造及生產、銷售、行銷及配銷、財務交易、開採或探勘天然資源、保險及再保險、公司高級經營管理(非符合低附加價服務之監督管理)等等。

4. 簡化方式之進行過程

(1) 決定提供服務之成本內容(cost pools)

內容包括提供服務之直接成本及間接成本、適當之經營費用(監督及一般行政費用)，應按服務之類別歸屬並排除穿透性成本(pass through costs)。

(2) 採用固定加成比率(5%)

(3) 擇定適當之分配指標

應依服務之性質選擇並一致性使用分配指標，需反映提供服務之基本要求，諸如員工人數、使用者及車輛等。

(4) 藉由申報資料及文據滿足利益測試

A. 文據要求

依服務提供者及收受者稅務機關之要求提供以下文據：

- a. 集團低附加價值服務之分類、業務內容之合理性、預期獲得利益之描述、擇定分配指標及理由、確認適用之加成率。
- b. 書面簽署之合約或協議。
- c. 決定成本內容之計算，尤其應詳細列示所有相關成本之類別及金額，包含任何僅單獨提供特定集團成員之服務。
- d. 採用特定分配指標之計算。

B. 門檻

a. 未強制要求所有國家使用門檻條件，主要有利於以支付方為主之開發中經濟國家採行，目的在於簡化超過門檻案件之審查。

b. 門檻條件：由稅務機關決定，例如服務收受者之財務比率或集團規模比：銷貨成本／銷貨收入、集團內部成本／總成本或總收入。

c. 結果：對於未達門檻之案件則要求包含功能分析及服務利益測試之完整可比較分析。

C. 扣繳稅款：鼓勵各國僅對集團低附加價值服務之加值部分或獲利金額予以扣繳。

(六) 避風港法則之介紹

1. 背景

(1) 鑑於 OECD 移轉訂價指導準則原規定未確實反映各國實務，亦未考量雙邊避風港法則，OECD 進行移轉訂價指導準則第四章第 E 節之修正，以加強移轉訂價之稅務行政計畫，修正後新指導準則業於 2013 年 5 月發布並施行。

(2) 移轉訂價為資源密集且複雜之工作，對稅捐機關及納稅義務人皆帶來沉重之行政負擔，考量新興經濟體及其移轉訂價能力未臻成熟，於各國移轉訂價法則中，就特定類型之納稅義務人或交易免除其特定義務。

2. 實務上避風港法則之種類

(1) 完全或部分免除移轉訂價法則之適用

舉例來說，低於一定規模之企業(例如：以營收計算)可完全免除適用移轉訂價法則。

(2) 選擇性代替常規交易價格

納稅義務人可選擇是否採納避風港法則中規定之移轉訂價價格、利潤(或範圍內之價格或利潤)或移轉訂價方法。倘納稅義務人決定不採行避風港之標準，則不適用於避風港之保證規定。

(3) 強制代替常規交易價格

該種避風港法則之適用屬強制性，納稅義務人無法選擇移轉訂價價格或移轉訂價方法，常見於反自有資本稀釋規定。

(4) 避風港減輕行政要求之負擔

當符合特定條件，該項避風港法則可減輕特定之行政要求，例如：低於一定規模之企業可免於提供全部或部分移轉訂價文據之要求。

3. 採行避風港法則之時機

(1) 適用於低移轉訂價風險之納稅義務人及交易，惟其他稅捐機關並不受限於單邊之避風港法則，因此最好進行雙邊或多邊之避風港法則。

(2) 對納稅義務人而言，避風港法則可帶來確定性並減輕稅務遵從負擔；對稅務機關而言，可適當使用行政資源，將資源由低風險或較不複雜之交易移轉至高風險或複雜之交易。

4. 設計避風港之應注意事項

(1) 避風港之定義及條件。

(2) 避風港之檢討：通常 3 至 5 年應對避風港規定進行檢討。

(3) 不應為納稅義務人創造稅務規劃之機會。

(4) 因非屬常規交易原則且考量與其他國家實務之相異之處，應避免雙重課稅之可能性。

5. 反證推定

(1) 非完全屬於避風港法則，係屬使用推定方式尋求利益之簡化措施。納稅義務人可證明其交易價格符合常規交易原則，惟納稅義務人不應為該證明承受更高之負擔。

(2) 釋例一

A. 事實：假設國內法規規定適格之佣金配銷商應有之淨利率為 0.5%，某納稅義務人符合佣金配銷商之資格，且其淨利率為 0.35%。

B. 方案 1：假設該納稅義務人無法合理解釋所涉交易之較低營收淨利率，稅捐機關將自動將該配銷商所涉交易之淨利率調整至 0.5%。

方案 2：假設該納稅義務人可合理解釋所涉交易之較低營收淨利率，並證明相同或相似情況下，佣金配銷商亦獲取相同之利潤，稅捐機關將不會就該配銷商所涉交易之淨利率調整至 0.5%。惟相關證明不應較一般之常規交易原則文據更為繁重。

(3)釋例二

A.事實：假設國內法規定管理費之扣除上限為企業營業收入之 0.2%，除非有證據可證明服務提供更高價值。

B.方案 1：假設該納稅義務人無法合理解釋偏高之管理費，稅捐機關將自動否准超過限額管理費之核認。

方案 2：假設該納稅義務人可合理解釋偏高之管理費，並提供相關證明文據，稅捐機關將接受納稅義務人申報之管理費。惟相關證明不應較一般之常規交易原則文據更為繁重。

(七) 現行避風港法則及簡化措施概述

不同種類之避風港法則有不同之目的，茲就現行各國採行規定簡介如下：

1.服務

(1)歐洲聯合移轉訂價論壇報告(European JTPF Paper)

A.集團低附加價值服務

適當之加成率約介於 3%-10%之範圍，通常在 5%左右，但依不同之事實及情形下之證明，亦可採不同之加成率。2011 年之報告為歐盟國家之集團低附加價值服務提供評價準則，雖未構成避風港法則，但為納稅義務人及政府間對於集團低附加價值服務之遵循及審查提供實質之指導準則，並廣為企業間所接受。

B.重要規定：

a.明確說明所有可分配及減除之成本，應遵循國內法對可減除費用之規定。

b.確認受益之要求，但需證明間接分配低價值之成本確實為集團成員帶來利益。

c.確認股東成本原則，包括完整列示股東活動之各類成本清單。

d.納稅義務人應提供低附加價值服務之資訊。

e.必要之資訊常隱含一定之成本，包含識別股東活動、分配法則、治理協議、發票開立及計算之資訊。

f.為常使用之特定低附加價值服務提供分配成本指標。

g.加成比率不再成為重要議題，依經驗法則建議常規加成率範圍為

3%-10%，且通常為 5%。成本遠比加成率來的重要。

h. 列示可能或不可能成為低附加價值服務之集團內部服務類型。

(2) 印度

A.

服務類型	利潤標準
IT 開發及維護服務	營業淨利／營業費用(OP/OE)為 20%或 22%，視交易金額是否超過印度盧比 50 億元(約美金 8,000 萬元)。
知識流程外包服務(Knowledge Process Outsourcing, KPO) 包括專業策劃服務、知識產權服務、專業培訓服務、政策法規調研、企業文化建設、人力資源規劃之外包服務	(OP/OE)為 25%。
財務交易及集團內部貸款	依印度國家銀行前一年 6 月 30 日基準利率加計 150 或 300 點(basis points, 即 1.5%或 3%)，視貸款金額是否超過印度盧比 5 億元。
企業擔保約定	年利率為 2%或 1.75%，視貸款金額是否超過印度盧比 5 億元。
特定軟體研發	(OP/OE)為 30%。
特定醫藥研發	(OP/OE)為 29%。
汽車核心零件之製造及出口	(OP/OE)為 12%。
汽車非核心零件之製造及出口	(OP/OE)為 8.5%。

B. 避風港制度之特性：

即使納稅義務人選擇適用避風港，仍應保存同期文據，並提供由合格會計師依表 3CEB 格式出具之移轉訂價證明。當納稅義務人選擇適用避風港制度，即排除相互協議之適用。倘納稅義務人與受通報之轄區或低稅率國家之關係人進行跨國交易，則不適用避風港法則。

(3) 日本

A. 特定之集團內部服務以成本為計價基礎：包括預算之擬訂；管理、會計、稅務及法律作業；資訊通訊系統之營運、維護及經營；資金流通及償債能力之管理；募資之管理；員工之聘僱、派任及訓練；員工保險及補償之相關行政作業等；特定廣告及其他一般行政管理作業。

B. 其他條件：

上揭服務不包括服務提供者或收受者相當比例之營運活動；服務之支出未包含服務提供者之相當比例費用；服務提供者未使用無形資產提供服務；提供服務之直接及間接成本計算應基於合理之分配因子，諸如資產或人力使用比率。

(4) 墨西哥

邊境加工工廠(Maquiladora)之避風港規定自 2000 年起開始施行，該規定要求加工活動(包含工廠本身所有及非居住者所有)之資產報酬率至少達 6.9%，或加工活動之成本費用淨利率至少達 6.5%。

(5) 新加坡

原則上仍要求標準評價分析，惟實務上對於例行性低風險交易要求至少 5%之加成率。

(6) 美國方式

A. 利益測試及股東活動之定義原則上與 OECD 移轉訂價指導原則定義相符。

B. 低價值服務不應對企業主要競爭優勢、核心能力或企業成敗之基本風險有顯著貢獻。為辨識允許以成本或常規加成率計價之例行性或低風險服務，有下列 3 種方式：

a. 不符合規定之服務黑名單：包含製造、生產、天然資源之開採、探勘及處理、建築、配銷、採購代理或以賺取佣金為目的之協議、研究發展、工程或科學、保括保證之財務交易、保險或再保險。

b. 符合規定之服務白名單：項目繁多不及備載，主要為企業總部管理項目。

c. 非屬上揭名單之符合低利潤測試服務：參考可比較資料，決定平均成本利潤率低於 7%之服務為非名單內之低價值服務。

C. 成本之廣泛定義：

所有服務成本係指提供服務所產生之所有成本，包含以現金或各種工具(包含以股票作價)支付方式，可直接歸屬之成本或合理分攤之成本。該項成本包括因提供服務所支付、使用或為達特定目的可行之所

有資源。一般公認會計原則或聯邦所得稅帳戶法則或可提供認定依據，但可能未能包含所有服務成本。此外，該成本內容不包含利息支出及國內外所得稅費用。

D. 共享服務協議：

美國法規(Treas. Reg. Section 1.482-9(b)7)於同等級服務之標準下，允許共享服務協議之成本支付。法令規定在無加成之情況下分攤服務成本，集團成員應可由分攤成本中獲得預期合理利益。此外，亦應考量有限之行政要求，且成本分攤應以合理之參與利益為基準。

(7) 其他國家經驗

- A. 部分國家禁止由總公司成本分攤之管理費認列，其他國家則要求未符合行政及文據之規定者，排除總公司成本之分攤減除。
- B. 實務上，所有國家皆要求服務收受者享有確實利益之事實，部分國家認為可採行避風港法則或低附加價值服務之其他特殊規定。
- C. 許多國家舉出服務費為相互協議程序中之主要議題之一，許多商業評論者亦指出，提供例行性服務總部成本之審認，消耗過度之遵循資源並導致重複課稅。

2. 中小型企業

(1) 臺灣

企業年度營業收入及非營業收入低於台幣3億元或受控交易金額未超過2億元者，可免於準備移轉訂價報告。然而，企業仍須提供其他足資證明受控交易符合常規交易原則之文據。

(2) 英國

執行多數交易之中小型企業可免於適用移轉訂價法則，但符合下列情況之中小企業，仍應適用移轉訂價法則：

- A. 與位於不合規轄區之關係人進行交易。
- B. 中小型企業選擇適用移轉訂價法則。
- C. 稅務及海關總署(HMRC)發布移轉訂價通知。
- D. 專利盒(Patent box)。

(3) 歐盟

A. 依 JTPF 指導準則規定，會員政府應展開簡化措施，以減輕行政及中小企業遵循負擔。各國可參考已採行簡化措施之國家，考量引進相似之簡化措施並調整文件要求規定。

B. 此外，當納稅義務人秉持誠信，依合理之精簡措施辦理而無法提供要求之文據時，不應於審查時因未能提示預審未要求之文件而強徵罰款。同時，應確保進行中小企業之移轉訂價審查時，得到合理之對待，例如集團內部同儕審理或審查資源之合理分配，皆可有效達到目標。

C. 爭端解決及中小企業

稅捐機關應採取單方行動以解決中小企業移轉訂價之重複課稅問題。一項作法為採行快速爭端解決過程，以解決中小企業支付單純低價值服務費用之重複課稅；另一項替代作法，由稅捐機關於相互協議及仲裁過程中採行審查人員對審查人員之資訊流通及最低限制規則。

3. 小額交易—印尼

關係人受控交易金額小於印尼盾 100 億元(約美金 88 萬元)者，得免除移轉訂價文據要求之義務。

4. 風險評估

(1) 盧森堡：

納稅義務人申報受控交易淨利小於歐元 2,500 萬元者，免進行移轉訂價分析。

(2) 英國

低價值服務提供者加成率介於 5%-10%者；擁有簡單配銷功能之海外製造商，其銷售報酬率介於 3%-5%者。

(3) 烏拉圭

中位數上下 5%為容許範圍，倘利潤落於容許範圍內，則免於調整。

5. 利息減除／資本稀釋

(1) 阿根廷

關係人貸款之資本稀釋比率為 2:1，超過部分之利息不可減除，並應視為股利課稅。惟已按 35%扣繳之給付國外利息，可免於資本稀釋測試及利息支出減除限制。

(2) 中國大陸

對金融企業之資本稀釋比率為 5:1；對其他企業之資本稀釋比率為 2:1。支付關係人之利息支出在門檻以下者，允許作為費用扣除，以月平均為計算基礎。

(3) 法國

- A. 三步驟測試：關係人負債對權益比為 1.5:1、支付關係企業之利息總額超過稅前所得 25%且超過由關係企業收到之利息收入。
- B. 利息支出金額超過前揭限制者，不得作為稅務之扣抵，但在一定限制下可結轉後抵，惟由可抵減之第 2 年起，利息扣除金額以每年 5%比例減少。
- C. 作為一種避險措施，倘公司可證明其總負債未超過集團總負債，則利息支出可完全扣除。此外，利息支出限制不適用於特定財務交易及不可扣除之利息低於歐元 15 萬元以下之小額交易。

(4) 日本

- A. 資本稀釋比率為 3:1，且適用於透過第三人海外控制股東之背對背貸款、由海外控制股東保證之第三人負債及由海外控制股東提供債券作為擔保之第三人負債。
- B. 為替代資本稀釋比率，公司可使用可比較居住者之負債權益比，以適用更高之比率。非居住者公司透過其分公司於日本境內從事貿易或商業亦應符合資本稀釋法則。

(5) 土耳其

資本稀釋比率為 3:1，超額利息支出重新分類為隱藏之利潤分配(股利)。

(6) 英國：利息支出應符合常規資本。

(八) 避風港法則之新指導原則

1. 背景

OECD 移轉訂價指導準則第四章第 E 節訂有避風港之規定，此外供發展中國家參酌之聯合國實務手冊則就避風港規範於移轉訂價 3.8 段。1995 年移轉訂價指導準則之避風港不再符合各國實務作業，對新興經濟體而言，避風港可減輕稅務遵循成本、為納稅義務人提供確定性並為稅捐機

關簡化行政作業，為進一步提升稅務行政效率，OECD 於移轉訂價指導準則修正避風港法則相關規定。

2. 修正避風港法則之主要觀點

- (1) 當納稅義務人或交易直接涉及低移轉訂價風險且涉及雙邊或多邊爭端時，避風港之適當性顯而易見。
- (2) 雖然避風港主要有利於納稅義務人，但藉由提供更適合使用之資源，亦將同時有利於稅捐機關。
- (3) 避風港法則之設計需要審慎注意常規交易價格之近似程度、創造不當稅務規劃之機會、相似情況納稅義務人之同等待遇及重複課稅之可能性。

3. 移轉訂價避風港之定義及結果

(1) 定義

移轉訂價制度之避風港為一項為納稅義務人或交易分類，並減輕適格納稅義務人遵循一般移轉訂價法規中特定義務之規定。

(2) 結果

移轉訂價避風港允許納稅義務人以簡化方式建立移轉訂價價格，並對特定納稅義務人或交易免除其一般移轉訂價法規之適用。

4. 移轉訂價避風港之優點

- (1) 可避免花費成本及不成比例蒐集及分析低風險交易資料，為適格之納稅義務人簡化稅務遵循並降低遵循成本。
- (2) 在符合特定條件下，納稅義務人之移轉訂價將為稅捐機關所接受，為適格之納稅義務人提供租稅確定性。
- (3) 一旦建立避風港法則之適格性條件，其要件之檢驗無需透過具經驗之移轉訂價審查人員，得使稅捐機關集中配置行政資源至複雜或高風險交易，以提升該類型納稅義務人之稅務遵循。

5. 移轉訂價避風港之顧慮

(1) 與常規交易原則之分歧

- A. 可能未符合案件之最適移轉訂價方法。
- B. 納稅義務人可選擇是否採行避風港，可能形成納稅義務人支付較少稅賦，導致稅收損失。

C. 納稅義務人可選擇其有利之時機採行或不採行避風港。

(2) 重複課稅或重複不課稅之風險及相互協議之顧慮

A. 當避風港要求之利潤率旨在增加稅收時，將形成多報收入及罰款相關問題，並產生重複課稅之議題；當要求之利潤率低於常規標準時，則產生重複不課稅之問題。

B. 可透過相互協議過程修正避風港結果或創造雙邊或多邊之避風港。

(3) 提供租稅規劃機會之可能性

A. 為符合避風港要件，將一項交易拆分為多筆小額簡單交易。

B. 獲利能力高於避風港同業平均之納稅義務人寧願採行避風港法則。

C. 可能之解決方式

雙邊或多邊避風港可能造成避風港法則之濫用 (safe harbor shopping)，限制避風港之利潤範圍以符合常規交易範圍及每個國家採行一致性之所得申報方式為可能解決問題之方式。

(4) 公平及一致性問題

A. 創造一般常規交易原則及適格企業之避風港二套不同之法則，可能使相同型態之企業享有不同之待遇。

B. 租稅優惠制度將形成歧視、租稅待遇之分歧及競爭之扭曲。

6. 避風港之使用建議

(1) 適當設計避風港法則以減輕納稅義務人遵循負擔並提供租稅確定性。

(2) 避風港法則可能衍生數個問題，且單一之避風港可能導至重複課稅或重複不課稅。

(3) 涉及小型納稅義務人或單純交易時，避風港之優點可能比缺點來得重要。

(4) 使納稅義務人擁有選擇適用避風港之權利，可限制其與常規交易之分歧。

(5) 建議透過相互協議程序修正避風港結果，以減輕重複課稅。

(6) 鼓勵使用雙邊或多邊避風港。

(7) 對於未採行避風港法則之國家，避風港規定絕不對其產生約束力或優先性。

(8) 採行避風港時應小心衡量優點及顧慮之處。

(九) 移轉訂價簡化措施之案例研討

1. 進行方式：

本項案例研討進行方式係由主講人提供一個虛擬國家 The Federal Republic of Transferenia 之移轉訂價法令相關規定、文據揭露要求、訴訟時效、移轉訂價方法、可比較對象及反資本稀釋規定等，要求與會成員分組討論，為該國家政府建立移轉訂價法規特定領域之簡化措施，提供法律及行政作業(包含避風港)之初步建議。最後再由各小組向全體代表報告小組結論，並由主講人從旁解析。

2. 案例背景介紹：

法令規定	
現行移轉訂價法律及準則	該國之移轉訂價法令係遵循 OECD 移轉訂價指導原則及美國 482 條例有關移轉訂價之規定。該國之稅捐機關可簽訂單邊預先訂價協議(APA)，並發布移轉訂價準則作為移轉訂價法規之補充規定，該準則旨在作為 OECD 移轉訂價指導原則之補充規定。
移轉訂價審查	<ol style="list-style-type: none">1. 該國稅捐機關以專審方式對移轉訂價進行審查，但於一般所得稅審查時，亦會注意相關議題。審查方式係於提出文據要求前，對納稅義務人進行訪談。2. 選查之納稅義務人條件包括曾經稅捐機關移轉訂價調整、特定產業、曾撤回或未完成簽署 APA 案件者、低營運功能、持續年度虧損、取得國外相關資訊(如與國外稅捐機關之移轉訂價爭議)及可能引發移轉訂價議題之申報資料或補充說明(如不合商業常情之訂價、納稅義務人不配合提供或僅有限之文據證明)。3. 較可能被選查之產業包括醫藥、汽車、科技資訊、廣告、石油、保險及貿易公司。該國稅捐機關特別關注前百大外資跨國企業、前 40 大出口商及前 10 大金融機構，並對其進行逐年審查。此外，該國稅捐機關之官網亦發布移轉訂價之審查目標。4. 涉及較高審查風險之交易包括利息收支、權利金、管理費及、無形資產有關之支出及保證費。此外，納稅義務人交易之另一方國家未與該國簽署租稅協定、屬該國

	<p>CFC 法則下之租稅天堂，及與總部及常設機構有關之交易皆有可能受到稅捐機關之質疑。</p> <p>5. 實務上，審查之決定為協談之成果，徵納雙方未能達成協議之下一步則為稅務訴訟。為避免此類情況發生，於爭端解決程序規定，稅捐機關於核發核定通知書前，徵納雙方應進行必要之會議並揭露所有相關之資料。</p>
關係人之定義	<p>1. 該國之所得稅法規定，二家公司為關係人，指其相互間有下列情形之一者：</p> <p>(1) 公司持有另一公司 5% 以上有表決權之股份總數、或資本總額或市價總值。</p> <p>(2) 公司由另一公司以任何方式所控制。</p> <p>此外，對於個人、合夥及信託方式構成之關係人之定義亦有所規定。</p> <p>2. 移轉訂價法則亦適用於簽訂合資或聯合經營契約之非關係企業。</p>
移轉訂價罰款	<p>1. 無特定之移轉訂價罰款規定。惟因移轉訂價調整增加應稅稅額者，依以下規定處以罰款：</p> <p>(1) 納稅義務人未盡應有之注意者，處補徵稅額 20% 之罰款。</p> <p>(2) 稅捐機關無法接受納稅義務人之稅明者，處補徵稅額 20% 之罰款。</p> <p>(3) 納稅義務人疏忽草率，處補徵稅額 40% 之罰款。</p> <p>(4) 濫用租稅規避者，處補徵稅額 100% 之罰款。</p> <p>(5) 惡意逃稅者，處補徵稅額 150% 之罰款。</p> <p>2. 前揭罰款將視納稅義務人之合作態度及文據揭露之內容酌予減輕。另並對應補徵稅款由應繳納日至實際繳納日加計利息。</p>
預先訂價協議(APA)	<p>1. 稅捐機關依規定可與納稅義務人簽署單邊 APA，透過該國租稅協定之相互協議程序，可進行雙邊或多邊 APA。</p> <p>2. 該國稅捐機關強烈希望納稅義務人以簽署 APA 避免耗時費力之審查，因此支持以較彈性之方式於 6 個月內完成 APA 之簽署。該國無正式之 APA 指導準則，稅捐機關建議進行預備會議以縮短 APA 申請程序。</p> <p>3. 該國稅捐機關業完成數個單邊及雙邊 APA，多數與澳洲</p>

	簽署，亦包含日本、瑞士及美國，並傾向簽署雙邊或多邊 APA。
避風港規定	稅捐機關可訂定單一及雙邊或多邊避風港法則，惟目前皆尚未採行。
文據揭露要求	
稅務申報應揭露項目	<ul style="list-style-type: none"> - 支付非居住者之款項，如股利、利息、管理費、技術費、權利金或基於合約支付之款項； - 該公司是否為非居住者控制或所有； - 該公司是否擁有外國受控公司之權益。
文件之標準	<ol style="list-style-type: none"> 1. 無要求納稅義務人準備移轉訂價文據之法令規定，惟所得稅法規定，納稅義務人應依常規交易原則決定移轉訂價價格。以稅捐機關觀點，納稅義務人應準備並保存足資證明符合常規交易原則之文據。該項文據要求係基於 2 項理由，首先，依舉證責任法則，除非稅捐機關有更可靠之方法或納稅義務人未配合稅捐機關之移轉訂價法則行政作業，納稅義務人之訂價視為常規交易價格；其次，當納稅義務人未合理注意或疏於常規交易價格之訂定，則處以罰款。 2. 有限之移轉訂價分析至少應包含以下文據： <ul style="list-style-type: none"> - 依移轉訂價程度辨識跨境交易 - 對納稅義務人之業務經營進行廣泛之功能分析，以辨認其執行之主要功能 - 未承擔風險之估計及更詳細之移轉訂價分析紀錄 - 移轉訂價法則遵循成本之估計 3. 當成本效益分析顯示需要完整之移轉訂價分析時，稅捐機關對於有限之移轉訂價分析，仍可採行替代常規交易價格之合宜措施。 4. 完整之移轉訂價分析要求以下文據： <ul style="list-style-type: none"> - 功能分析 - 擇定潛在可比較對象 - 擇定移轉訂價方法之過程說明及原因 - 影響訂價之特殊因素 5. 為確保舉證責任移轉至稅捐機關，納稅義務人按成本效益分析準備完整或有限之分析文據。

紀錄之保存	無特定之移轉訂價文據保存規定，惟稅法規定任何稅務資料應至少保存 10 年。
文件之語言	英文，當文件為其他語言時，應翻譯為英文。
中小企業	無中小企業專用之法律規定。當納稅義務人主張基於成本效益考量，僅提供有限之移轉訂價分析文件，稅捐機關仍可要求其他足資證明常規交易價格之文據。
文件準備之期限	無法定期限，惟鼓勵納稅義務人準備同期文件。
文件提交之期限	納稅義務人應依稅捐機關之要求提交文件。
訴訟時效	
稅捐機關於所得申報年度終了日起 4 年內有權進行額外審查作業，當稅務爭議尚未解決、需要額外時間透過相互協議進行協調，或法院已對類似爭議作成判決，納稅義務人可簽署棄權聲明書，最多延長 6 個月之期限。	
移轉訂價方法	
稅捐機關接受可比較未受控價格法(CUP)，再售價格法(RS)、成本加價法(CP)、利潤分割法(PS)及可比較利潤法(或交易淨利率法)，應使用最適之方法。 指導原則特別允許納稅義務人於特定情況下選擇外國關係人為受測個體，然而稅捐機關亦將檢視國內交易方之利潤是否與其經濟之貢獻及承擔之風險相當。	
可比較資料	
納稅義務人可使用公開年度財務資料，且稅捐機關允許使用外國可比較資料，惟應進行地區性之差異調整。 稅捐機關依所得稅法規定為執行職務有權取得所有資料，惟不可使用秘密可比較資料。	
反資本稀釋規定	
所得稅法規定超過常規借款能力支付之利息將被視為利潤之分配。	

3. 結論：

本項案例討論目的在於各與會代表透過實際案例之討論，建立簡化措施之觀念，僅就會議討論方向簡述如下：

- (1) 定義：分別對低附加價值服務及中小企業規模給予定義，並修正關係人之定義，提高其持股比例。
- (2) 選案條件：明確訂定並簡化移轉訂價選案條件。
- (3) 排除中小企業及低附加價值服務交易適用移轉訂價之審查及移轉訂價文據之要求。
- (4) 明確訂定關係人負債對權益比之反自有資本稀釋比例。

(5)罰款：

- A.明確訂定企業未依規定提示移轉訂價文據之罰款。
- B.移轉訂價調整之罰款宜以調整所得額為計算基礎，並避免以主觀性之認定為處罰要件。

(十) 雙邊避風港法則之備忘錄(MOU)

1. 利用備忘錄範本建立雙邊避風港

相關內容係規範於 OECD 移轉訂價指導原則之附錄，共分為低風險製造服務、低風險配銷服務及低風險研發服務三種型態。目前為止，僅有少數雙邊避風港協議。該項 MOU 係由參與國之主管機關簽署，內容則視主管機關間之雙方協議而有所改變。

2. 備忘錄之優點

- (1)避免避風港法則產生之重複課稅或重複不課稅。
- (2)可與常規交易原則並存適用。
- (3)減少稅務操縱之機會。
- (4)限制稅收之暴露。
- (5)必要時可重新檢視並修正內容。
- (6)對於一般性移轉訂價案件，稅捐機關以較少之執行資源，即可達維護稅基之目的。

3. 備忘錄內容

(1)序文

備忘錄之目的在於藉由建立特定程序，遵從雙方國家之移轉訂價法則，以提供法律確定性及消除重複課稅。此外，亦可適用租稅協定法規之一般條款第 9 條及第 25 條之規定。

(2)適格企業(Qualifying Enterprise, QE)

- A.於一國經營主要業務之該國居住者。
- B.適格企業之主要活動：依備忘錄種類，可分為下列三類：
 - a.製造服務或為銷售產品之生產
 - b.行銷及配銷服務或為轉售予非關係人產品之採購
 - c.研究發展服務

C. 關係企業間簽署之書面協議中，應支付適格企業報酬之活動應與備忘錄中適格企業從事之主要活動一致。

D. 適格企業之限制條件(三種型態 MOU 皆適用之一般性條件)：

a. 不可從事管理方面、法律、會計或人力資源管理功能，除非與備忘錄所載執行之活動有直接相關。

b. 備忘錄中應載明限制適格企業經營之產業類別、年度淨收入、總資產金額、適格交易以外營收比率及過去經移轉訂價調整之經驗等。

(3) 適格交易(Qualifying Transaction)

係指向居住於另一國之關係企業提供 (i) 製造服務或為銷售產品之生產，或 (ii) 行銷及配銷服務或為轉售予非關係人產品之採購，或 (iii) 研究發展服務，而無其它交易或其他參與者介入。

(4) 決定適格企業(QE)之應稅所得

雙方國家皆同意，相關報酬之支付或取得符合其國內法或租稅協定第 9 條有關移轉訂價法令之規定。適格企業(QE)應稅所得之計算，依不同型態之活動說明如下：

A. 低風險製造：

- 採用以淨成本為基礎之利潤率指標。
- 主管機關間可決定採用固定或一定範圍之利潤率指標。
- 視適格企業是否擁有原料及製程之所有權決定不同之利潤率指標。

B. 低風險配銷：

- 採用以銷售金額為基礎之利潤率指標。
- 主管機關間可決定採用固定或一定範圍之利潤率指標。

C. 低風險研發：

- 採用以研發成本為基礎之利潤率指標。
- 主管機關間可決定採用固定或一定範圍之利潤率指標。

(5) 常設機構(permanent establishment)

雙方主管機關皆同意，不應將從事適格交易之他方關係企業視為適格企業於他方居住所在國執行特定型態營業活動之常設機構。

(6) 適格企業之選擇適用及申請

適格企業及其關係企業可選擇是否採行備忘錄規定，欲採行備忘錄之適格企業應準備適格交易之詳述及交易成員、依備忘錄之方法計算適格企業之適格交易所得、足資證明適格企業之財務報表資訊等相關文據，於一定期間內向其居住所在地國提出申請。

(7) 協議之終止

明定協議簽署雙方終止協議之方式，及適格企業停止適用協議日。

4. 其他議題

(1) 因備忘錄產生之稅務爭端，可透過相互協議程序(MAP)解決。

(2) 備忘錄相關之資訊交換應基於稅約範本第 26 條之規定辦理。

(十一) 雙邊避風港之案例研討

1. 進行方式

本項案例研討進行方式係由主講人提供 2 個虛擬國家 Utopia 及 Fredonia 之背景資料、雙方簽訂之租稅協定部分內容、雙方稽徵機關搜尋之可比較公司財務資料、雙方國家之稅制，並提供低風險製造服務、低風險配銷服務及低風險研發服 3 種型態之備忘錄範本，由與會成員分組扮演代表特定國家，各小組間先就備忘錄之各項要件進行討論，並決定各項要件之談判底限，再由小組對小組進行模擬演練談判過程，並完成 2 國之備忘錄簽署。各位講師除於討論期間協助參與討論外，並於談判期間從旁指導應注意事項。

2. 案例背景介紹

(1) 一般背景

Utopia 及 Fredonia 二國具強烈之歷史及地理關係，Fredonia 於二次世界大戰後成為政府管制經濟體制，該國於 1999 年採行市場經濟體制後，雙方貿易開始迅速增溫。Fredonia 主要出口新開採之石油、礦產、其他自然資源及農產品，並自 Utopia 進口消費品、服務及科技。Fredonia 積極尋求來自 Utopia 之國外投資，已有部分之 Utopia 公司於該國投入重大投資，移轉訂價之稅務爭端隨之增加，Utopia 及 Fredonia 之聯合商會要求二國政府為納稅義務人提供確定性，並考量納稅義務人簡易案件之移轉訂價租稅負擔。因此，該二國決定建立雙邊避風港法則。

(2) 個別國家背景

A. Utopia

- a. 該國幣別為 Slug(Sg)，幣值與美元相近，為低通貨膨脹率國家。
- b. 該國為 OECD 會員國，簽署歐盟稅務行政互助公約，並擁有廣大之租稅協定網絡。
- c. 該國境內設有多數跨國企業母公司，包含於 Fredonia 境內經營之一個大型礦產公司及一個大型石油公司。

B. Fredonia

- a. 該國境內有越來越多之重要工廠，因該國擁有高度技術人力資源，Utopia 之跨國企業於該國設立多個製造及研發單位。多數之製造活動以合約製造或來料製造架構進行，研發功能則以合約研發方式進行。
- b. 該國幣別為 Duck(Dk)，與美元之匯率為 1,000Dk 兌 1 美元。
- c. 該國僅與包括 Utopia 之少數鄰近國家簽署租稅協定，並以 OECD 租稅協定範本第 9 條及第 25 條規定為依據。
- d. 該國平均工資成本約佔 Utopia 工資成本之 1/2。
- e. 該國之石油產業係設置於其大陸棚，部分位於該國水域之外。自然資源係於 Fredonia 境內完成探勘。

(3) Utopia 及 Fredonia 之稅捐機關蒐尋之可比較資料庫及蒐尋條件

A. Utopia(低風險製造商)

Utopia 稅捐機關提送之地區性資料庫-2010-2012 年平均數						
資料來源：Sebastian 商業資料庫				幣別：Sulg		
	A 公司	B 公司	C 公司	D 公司	E 公司	F 公司
銷貨收入(Sales)	124,500	68,000	118,000	155,000	79,900	180,100
銷貨成本(COGS)	100,000	61,500	99,000	122,800	72,600	129,200
銷貨毛利(GP)	24,500	6,500	19,000	32,200	7,300	50,900
營業費用(OpEx)	15,000	3,280	8,900	21,880	3,560	41,200
EBIT	9,500	3,220	10,100	10,320	3,740	9,700
比率						
毛利率	19.68%	9.56%	16.10%	20.77%	9.14%	28.26%
EBIT/Sales	7.63%	4.74%	8.56%	6.66%	4.68%	5.39%
GP/COGS	24.5%	10.57%	19.19%	26.22%	10.06%	39.40%
EBIT/成本	8.26%	4.97%	9.36%	7.13%	4.91%	5.69%

GP/OpEx	1.63	1.98	2.13	1.47	2.05	1.23
4 分位區間	成本加價	TNMM(成本)	再售價格	TNMM(銷貨)	貝里比率	
最小值	10.06%	4.91%	9.14%	4.68%	1.24	
25%區間	12.72%	5.15%	11.19%	4.90%	1.51	
中位數	21.85%	6.41%	17.89%	6.02%	1.81	
平均數	21.66%	6.72%	17.25%	6.27%	1.75	
75%區間	25.79%	7.98%	20.50%	7.39%	2.03	
最大值	39.40%	9.36%	28.26%	8.56%	2.13	

篩選條件：

- 產業及行業類別(SIC 及 NACE 代碼)：年度研發及產品工程支出在營業收入 5% 以下者、未從事廣告、行銷及配銷活動、未從事徵信活動、未從事保固活動之管理。
- 關鍵字：與低風險製造有關之行業說明。
- 獨立性：持有 50%以上之直接及間接股權之樣本應予以排除。
- 年度範圍：2010 年、2011 年、2012 年。
- 地區：Utopia, Fredonia, Harmonia, Calmia, Zenistan, Concordistan, Tranquilia。
- 規模：營業收入在 5,000,000Sg 至 250,000,000Sg 範圍內；
員工人數 10 至 250 人，薪資 300,000 至 7,500,000Sg 範圍內。
- 資產可比較性：無形資產占總資產比例在 5%以內、與製造相關之資產佔總資產比例至少 85%、製成品存貨佔營業收入比未超過 25%。

B. Fredonia(低風險製造商)

Fredonia 稅捐機關提送之稅務申報資料-2013 年						
資料來源：Fredonia 財政部				幣別：百萬 Ducks		
	A 公司	B 公司	C 公司	D 公司	E 公司	F 公司
銷貨收入(Sales)	122,010	66,640	115,640	151,900	78,302	176,498
銷貨成本(COGS)	90,000	55,350	89,100	110,520	65,340	116,280
銷貨毛利(GP)	32,010	11,290	26,540	41,380	12,962	60,218
營業費用(OpEx)	14,250	3,116	8,455	20,786	3,382	39,140
EBIT	17,760	8,174	18,085	20,594	9,580	21,078
比率						
毛利率	26%	17%	23%	27%	17%	34%
EBIT/Sales	15%	12%	16%	14%	12%	12%
GP/COGS	36%	20%	30%	37%	20%	52%

EBIT/成本	17%	14%	19%	16%	14%	14%
GP/OpEx	2.25	3.62	3.14	1.99	3.83	1.54
4 分位區間	成本加價	TNMM(成本)	再售價格	TNMM(銷貨)	貝里比率	
最小值	20%	14%	17%	12%	1.54	
25%區間	23%	14%	18%	12%	2.05	
中位數	33%	15%	25%	13%	2.69	
平均數	32%	15%	24%	13%	2.73	
75%區間	37%	17%	27%	14%	3.50	
最大值	52%	19%	34%	16%	3.83	

稅務申報資料係依當地 GAAP 資產負債表、損益表及所附之解釋說明。

(4) 國家企業所得稅制簡述

A. Utopia

- a. 簡介：Utopia 境內之企業應依企業所得稅法規定繳納企業所得稅，並依其聯邦碳稅法規定，對經營特定礦產探勘開採之盈餘另課以碳稅。
- b. 居住者：符合以下要件之一之企業，視為該國稅務居住者：
 - (a) 於 Utopia 境內進行主要經營及控制活動，亦即董事會舉行會議決定公司政策之所在，非以經營例行性業務為判斷依據。
 - (b) 於 Utopia 境內設立之公司。
- c. 稅基：居住者企業採全球所得課稅，非居住者企業採國內來源所得課稅。課稅所得依企業所得稅法規定計算，通常適用於一般公認會計原則計算之利潤。
- d. 稅率：企業所得稅法規定之企業所得稅率為 33.33%。
- e. 移轉訂價及資本稀釋規定：無反資本稀釋之明文法令規定，稅捐機關係依據否准不合理費用認列之規定，核定濫用資本稀釋之案件。該國企業所得稅法規定，受外國企業控制之境內企業之貿易條件不同於獨立企業時，稅捐機關得就其課稅所得額進行調整，相同之規定亦適用於計算外國企業於該國境內常設機構之利潤。
- f. 關係企業：
 - 企業與其他企業具有從屬關係，指有下列情形之一者：
 - a) 企業直接或間接參與另一企業之經營、直接或間接控制另一企業

或直接或間接持有另一企業資本額；

b)同一人或同一群人直接或間接參與企業與另一企業之經營、直接或間接控制另一企業或直接或間接持有另一企業資本額；

個人或企業直接或間接參與另一企業之經營、直接或間接控制另一企業或直接或間接持有另一企業資本額者，指有下列情形之一者：

a)直接或間接持有另一企業超過 50%之股權；

b)擁有控制企業業務經營決策之實質能力。

B. Fredonia

a. 簡介：該國之公司係依所得稅法及法人利潤稅法之規定課徵所得稅。二項規定大致相同，惟對於集團應課稅企業適用之經濟活動、租稅優惠工具及稅率有不同之規定。

b. 納稅義務人：

法人利潤稅法規定之納稅義務人-包含國家銀行、保險公司、鐵路公司及其他國營企業；於該國設立有外國法人股東之股份公司；其他法定組織(如社團及學生組織)。

所得稅法規定之納稅義務人-政府出資之國營企業、公司、合夥組織、外國合資企業、總公司或所在地位於外國之企業、辦理商業登記之獨資企業、居住者或非居住者。

c. 居住者：該國法律對於公司及合夥組織非採居住者之概念。於該國辦理商業登記之納稅義務人，應對其全球所得課稅。該國商業法規定，所在地或總公司位於該國境內之公司應於該國辦理註冊登記；於該國境內締約之合夥協議應於該國辦理登記。總公司或所在地於境外之外國企業則依其於 Fredonia 境內經營商業之所得及 Fredonia 來源所得課稅。

d. 稅基：一般而言，應課稅所得包含該國來源所得及外國來源所得，依 GAAP 計算之淨利為稅基，允許扣除經營業務發生之所有費用，但稅法另有規定部分不允許扣除之特定費用(如罰鍰、空氣污染費、污水處理費等)。

e. 稅率：依法人利潤稅法規定，按利潤之 25%課稅；依所得稅法規定，

按所得之 25%課稅，惟總公司及所在地外於境外之外國企業就其 Fredonia 來源所得之 20%課稅。

f. 移轉訂價及資本稀釋規定：該國稅法允許稅捐機關按獨立企業間交易條件產生之利潤，據以調整任何企業與關係人間之受控交易利潤。此外，該國稅法規定，倘企業給付境外關係企業之利息金額超過其稅前淨利之 50%，稅捐機關將否准其利息之扣除，並將該支付金額視為股利之分配。

g. 關係人定義：該國稅法規定關係人係指企業、組織或個人與另一企業、組織或個人有以下之一之法律及事實上關係者：

- a) 另一個體直接或間接控制資本(財務)、商業經營、進貨或銷售等；
- b) 直接或間接之共同控制；
- c) 基於共同利益之其他關係。

符合以下情形之一者，視為具從屬關係：

- a) 一方直接或間接持有另一方 25%以上之股權；或一方及另一方同時由第三方直接或間接持有 25%以上之股權；
- b) 一方對另一方之貸款金額超過實收資本額 50%以上，或為另一方之背書保證金額達其他負債 10%以上；
- c) 一方超過一半以上之資深經理人(包括董事會成員或董事)或至少一位控制董事會之董事會成員由另一方所指派，或雙方有一半以上之資深經理人(包括董事會成員及董事)或至少一位控制董事會之董事會成員由相同之第三方所指派；
- d) 一方超過一半以上之資深經理人(包括董事會成員或董事)擔任另一方之資深經理人，或至少一位控制董事會之董事會成員擔任另一方之董事會成員；
- e) 一方之生產或商業經營須由另一方提供之智慧財產或專門知識始能進行；
- f) 一方之進貨或銷售主要由另一方所控制；
- g) 服務之接受或提供主要由另一方所控制；
- h) 雙方共享相同之經濟利益。

3. 結論

本項案例討論目的在於各與會代表透過實際案例之討論，利用可比較公司財務資料之資料庫，衡量扮演國家所需，以備忘錄範本為基礎，建立雙邊避風港備忘錄中適格企業(QE)、適格交易之各項要件範圍，設定談判目標並決定條件底限，透過雙方談判過程以達成最終協議。

(十二) 各國報告及討論

1. 我國

(1) 移轉訂價文據及風險評估

A. 現行移轉訂價文據資料規定

我國現行移轉訂價交易相關法令規定主要係規範於「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」（以下簡稱 TP 查核準則），依該準則第 21 條規定營利事業於辦理所得稅結算或決算申報時，應依規定格式揭露關係企業或關係人之資料，及其與該等關係企業或關係人相互間交易之資料。

另依 TP 查核準則第 22 條規定從事受控交易之營利事業，於辦理交易年度之所得稅結算或決算申報時，應備妥下列文據，並應於稽徵機關依規定進行調查之書面調查函送達之日起一個月內提示：

- a. 企業綜覽：包括營運歷史及主要商業活動之說明、影響移轉訂價之經濟、法律及其他因素之分析。
- b. 組織結構：包括國內、外關係企業結構圖、董事、監察人及經理人名冊及查核年度前後一年異動資料等。
- c. 受控交易之彙整資料：包括交易類型、流程、日期、標的、數量、價格、契約條款及交易標的資產或服務之用途。所稱用途，內容包括供銷售或使用及其效益敘述。
- d. 移轉訂價報告，至少需包括下列內容：產業及經濟情況分析、受控交易各參與人之功能及風險分析、營利事業評估受控交易之結果是否符合常規或決定受控交易之常規交易結果、選定之可比較對象及相關資料、可比較程度分析、涉及企業重組者評估利潤分配符合常規之分析、選定之最適常規交易方法及選定之理由與不予採用之理

由、受控交易之其他參與人採用之訂價方法及相關資料、依最通常規交易方法評估是否符合常規或決定常規交易結果之情形。

e. 關係報告書、關係企業合併營業報告書等資料。

f. 其他與關係人或受控交易有關並影響其訂價之文件。

由上述說明可知，我國現行有關移轉訂價文據資料規定已涵蓋全球及個別國家檔案大部分項目，與部分國別報告內容。

B. 移轉訂價風險評估施行實務

依我國 TP 查核準則第 6 條規定，營利事業於辦理營利事業所得稅結算申報時，應評估受控交易之結果是否符合常規，或決定受控交易之常規交易結果，並於準則第 7 條規定列出相關辦理原則：可比較原則、採用最通常規交易方法、按個別交易評價、使用交易當年度資料、採用常規交易範圍、分析虧損發生原因、收支分別評價及其他經核定之常規交易原則。

稽徵機關進行不合常規移轉訂價之調查及核定时，亦應依移轉訂價查核準則第 6 條及第 7 條規定辦理。此外，稽徵機關依「營利事業所得稅不合常規移轉訂價案件選案查核要點」規定，應就每年營利事業所得稅結算申報不合常規移轉訂價案件具有下列情形之一者進行選案查核，特別是前 3 項：

a. 申報之毛利率、營業淨利率及純益率低於同業申報。

b. 全球集團企業總利潤為正數，而國內營利事業卻申報虧損，或申報之利潤與集團內其他企業比較顯著偏低。

c. 與設在免稅天堂地區或享有租稅優惠之關係人間業務往來，金額鉅大或交易頻繁。

d. 交易年度及前二年度之連續三年度申報之損益呈不規則鉅幅變動情形。

e. 未依規定格式揭露關係人相互間交易之資料。

f. 關係人間有形資產之移轉或使用、無形資產之移轉或使用、服務之提供、資金之使用或其他交易，未收取對價或收付之對價不合常規。

g. 營利事業所得稅申報案件經稽徵機關進行調查時，未依規定提示關

係人交易之相關文據者，其以後年度營利事業所得稅申報案件，或經稽徵機關依移轉訂價查核準則調整者，其前後年度之申報案件。

h. 其他以不合常規之安排，規避或減少納稅義務。

C. BEPS 行動計畫專案

為因應 OECD 之 BEPS 行動計畫，我國在 2014 年成立執行專案，作業期間自 2014 年 4 月至 2016 年 6 月，由財政部賦稅署及各地區國稅局按 BEPS 行動計畫分工，每項計畫配合 OECD 發布 BEPS 行動計畫工作時程，分 3 階段進行：

第 1 階段：彙整各項行動計畫最新進展，按季提報進度重點。

第 2 階段：配合各項行動計畫之預計完成日，擬具 BEPS 行動計畫研究成果報告，並參考 BEPS 指導原則，檢視我國營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則及相關規定，研提因應對策或法令修正意見。

第 3 階段：邀請專家學者座談，進行因應對策或法令修正意見評估，如有修法必要，將分階段循序推動。

我國有關 BEPS 第 13 項行動計畫執行專案，第 1 階段與第 2 階段已陸續完成，並於 2015 年 3 月召開檢視 OECD 發布「移轉訂價文據及國別報告指導原則」研討會，針對移轉訂價文據相關議題涉及實務作業廣泛聽取意見，將併同 OECD 未來陸續發布內容及各國實施情形，作為我國未來修訂移轉訂價文據規定之參考。

D. 未來修法方向

OECD 發布之「移轉訂價文據資料及國別報告指導原則」內容極具實務參考價值，且各國均採標準化之移轉訂價文據架構，將有效減少跨國企業移轉訂價文據之遵循成本。因此，我國將修正 TP 查核準則現行文據規定，納入 TP 文據之三層架構，修正方向如下：

a. 修正納入「當地國檔案」及「全球檔案」內容：現行 TP 查核準則有關文據之規定，已涵蓋多數「當地國檔案」及部分「全球檔案」內容，將參酌 OECD 發布之移轉訂價文據規範有關「當地國檔案」及「全球檔案」內容，修正移轉訂價文據應提供之項目。

b. 新增「國別報告」內容：OECD 建議由跨國企業集團母公司向其居住

地國稅捐機關申報，各國稅捐機關再透過自動資訊交換機制提供或取得國別報告資訊。惟如母公司於所在地國無需申報國別報告或集團成員所在地國無法透過自動資訊交換機制取得者，則所在地國可依其國內法規定，要求該集團成員申報國別報告。爰此，集團母公司在中華民國境內者，應向我國申報國別報告；至集團母公司在中華民國境外之營利事業是否應向我國申報國別報告，將參考各國施行規定及實施狀況，適時擬訂具體施行方式。

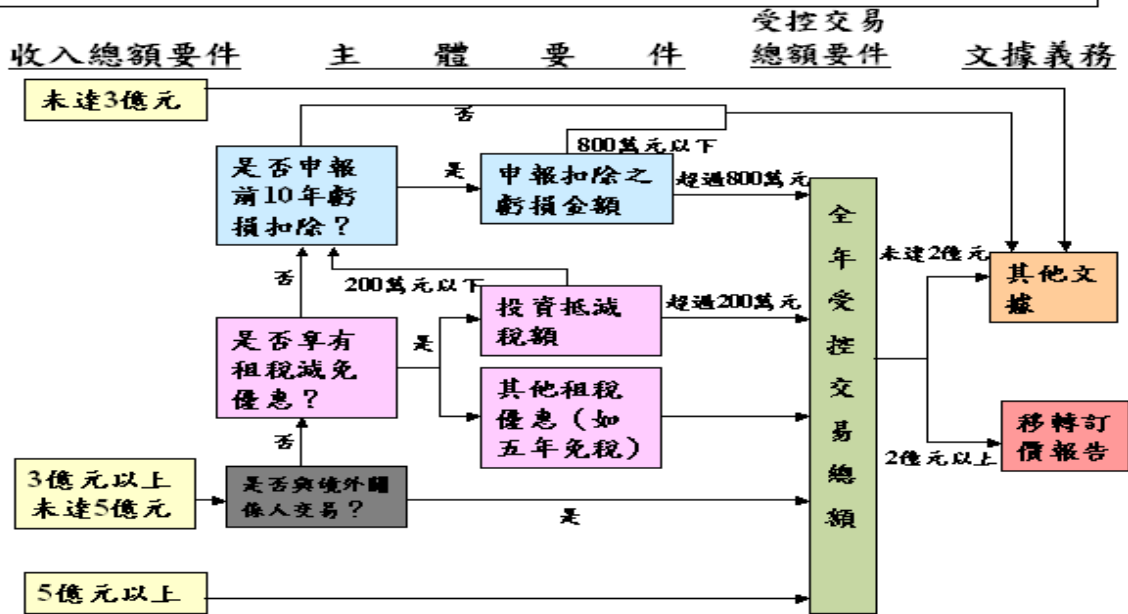
c. 增訂避風港法則：將配合全球檔案及國別報告之施行時程增訂避風港標準。

(2) 移轉訂價文據之避風港及簡化措施

A. 移轉訂價報告之避風港標準

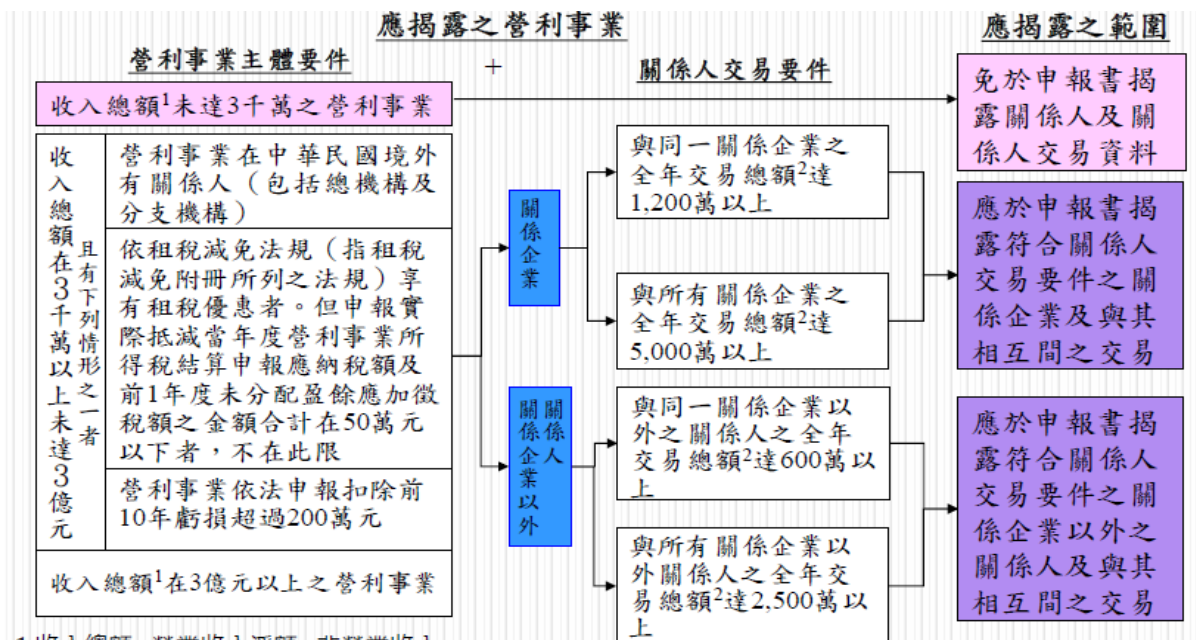
依我國 TP 查核準則第 22 條規定，「移轉訂價報告」為營利事業結算申報時，應備妥之文據之一。移轉訂價報告內容包括產業及經濟情況分析、受控交易各參與人之功能及風險分析、依常規交易原則辦理之情形、可比較程度分析、選定之可比較對象、重組之利潤分配分析、選定之最適常規交易方法及選定之理由、其他參與人採用之訂價方法及依最適常規交易方法評估是否符合常規，或決定常規交易結果之情形等。為降低企業遵循成本，訂有以其他文據取代移轉訂價報告之例外規定，受控交易之金額在財政部規定標準（即「受控交易金額標準」）以下者，得以其他較為簡單但足資證明其訂價結果符合常規交易結果之文據，取代移轉訂價報告。避風港法則如下：

營利事業應否備妥移轉訂價報告檢視方法



B. 結算申報應揭露資訊之門檻

依我國 TP 查核準則第 21 條規定，營利事業於結算申報時，應依規定格式揭露關係企業或關係人之資料，及其與該等關係企業或關係人相互間交易之資料。揭露內容包括關係人結構圖、關係人明細表、關係人交易彙總表及關係人交易明細表。為降低企業遵循成本，訂有資訊揭露之門檻條件如下：



1. 收入總額 = 營業收入淨額 + 非營業收入。

2. 全年交易總額係指「不分交易類型，且無論交易所涉為收入或支出，以絕對金額相加之全年總額」。屬資金之使用交易類型者，以實際提供或使用資金金額按當年度非金融業借款利率標準計算之金額為準。

C. 未來挑戰

隨著 BEPS 行動計畫 13 成果報告介紹之移轉訂價新文據，為適度減輕納稅義務人之負擔，避風港法則及其簡化措施相形重要。我國雖決定採行 OECD 之三層架構文據，但仍在考量含避風港法則在內之適當施行細節。我國將持續關注 OECD 有關移轉訂價文據之最新進展，並參酌各國施行規定，以制定最適當之實施方式。

2. 韓國

- (1)關係人：係營利事業與其他國家營利事業直接或間接持有之表決權總數達 50%以上者。
- (2)移轉訂價評估方法係採最通常規交易方法，所採方法大致與 OECD 指導原則之規範相同，包括可比較未受控價格法、再售價格法、成本加價法、利潤分割法、交易淨利法及其他合理方法。

3. 馬爾地夫

- (1)國內稅務局(MIRA)簡介及最新發展

馬爾地夫國內稅務局設立於 2011 年 8 月 2 日，負責政府部門 70%歲收課徵，過去 2 年平均成長率超過 70%，主要係因 2011 年施行的商品服務稅及營業所得稅，目前僅和印度在 2015 年簽署雙邊租稅協議，2005 年簽署南亞區域合作聯盟就重複課稅之避免及稅務事項行政互助的限制性多邊協定，另與斯里蘭卡以前就對避免重複課稅之商務協商訂定協議。

- (2)現行馬爾地夫在國際租稅方面，除缺少避免重複課稅及分享資訊的協議外，因為商業交易的日趨複雜及稅法本質的改變，相關的專門知識亦相當不足，為積極改善這些問題，將尋求技術援助、與其他稅務機關合作、訓練稅務局人員及簽署避免重複課稅協議等方向進行。
- (3)現行馬爾地夫並無避風港條款，因為國家面積不大且為島國，大部分的納稅義務人均為旅遊業，故在實務上出現下列與移轉訂價有關的現象：
 - A.馬爾地夫常是吸引旅客的景點，但其在國內的旅遊通常為旅程中的一部分，其旅遊收入也就被轉移到其他國家。
 - B.國內渡假村的銷售主要係靠負責旅遊規劃的總公司行銷及安排，因此當地渡假村銷售予總公司的住房價格是低於市場價格的。

4. 緬甸

- (1) 現行施行租稅法規包括所得稅法（1974）、商業稅法（1990）、印花稅法（1935）、訴訟費用法（1937）、彩券稅規定（附屬於各發行彩券）及其他現行相關租稅政策等等，並與英國等 8 個國家簽署租稅協議。
- (2) 依其所得稅法規定，其課稅管轄權採屬人兼屬地原則，課稅範圍包含居民（外國人及其公民）境內外來源所得，及非居民外國人取得境內來源所得。
- (3) 現行與國際租稅相關的法令僅所得稅法第 31 項中制定與國際租稅協議相關規定。
- (4) 施行重點：
 - A. 從「官員審查制度 Official Assessment System, OAS」改為「納稅義務人自我評估制度 Self-Assessment System, SAS」的申報方式，租稅申報負擔移轉至納稅義務人，稅務人員採取低度的租稅評估，即由納稅義務人自己評估該繳納多少稅收，國內稅務局再抽查其申報是否符合實際，並進行稅務稽查和查核。
 - B. 針對納稅大戶稅務改革成立專責辦公室，由該辦公室以功能性結構及 SAS 進行風險評估，並訂定風險評估標準用以挑選查核對象。

5. 尼泊爾

- (1) 稅賦機關組織與稅賦來源：
 - A. 財政部下設國內稅務局職掌所得稅、增值稅及消費稅之徵課。
 - B. 租稅法規包括憲法、所得稅法、增值稅法、消費稅法、關稅法及金融法規。
 - C. 稅賦來源有所得稅、增值稅、消費稅及關稅等租稅收入及非租稅來源如專利權、印花、紅利、規費及罰鍰等。
- (2) 現行所得稅法有關移轉訂價之規定
 - A. 第 33 條-關係人移轉訂價及其他安排：當關係人間有不合常規安排時，稅務局得就收入來源、損失計算、費用分攤等方式重新計算其所得並予以調整。
 - B. 第 34 條-利潤分割：當企圖以所得分割方式，藉以降低稅負時，如關

係企業間資產移轉，稅務局得依市場價值來評估其資產移轉交易金額。

C. 第 35 條-反避稅原則：為依法核定租稅負擔，稅務局得重新認定或不認定企業所從事之避稅行為或安排。

(3)稅務經驗：

A. 現行所得稅法與規避移轉訂價相關之法令如前所列。

B. 缺乏移轉訂價的處理原則且未制訂避風港條款。

C. 因為非屬經濟大國且無大型跨國公司或投資，實務上並無移轉訂價的案例，但隨著全球化環境及互相依存度的增加，未來將需要充足的技術和人力資源來因應移轉訂價的議題。

6. 泰國

(1)移轉訂價法規

A. 法令依據：為「國內稅收法」（Sec.65 bis,65ter）及「移轉訂價準則」（Departmental Instruction No.113/2545）

B. 稅制主體與客體：移轉稅制的主體為依泰國法律及國外法律設立之有限公司或股份有限公司，稅制的客體為關係企業與跨國企業之間的交易，或常設機構與其母公司或其他關係企業間之交易。

C. 「移轉訂價準則」（Departmental Instruction No.113/2545）：於 2002 年 5 月 16 日制訂，大致遵循 OECD 指導原則，分為五個章節，涵括為課徵所得稅計算營業淨利的標準、依市場價格評估收入與支出方法、決定市場價格的方法、應提出之移轉訂價文據資料及預先訂價協議的要求等。

(2)移轉訂價文據資料：包括集團組織結構圖、商業策略與財務預測、集團內部交易資料、訂價策略、選定常規交易方法及選定理由與其他方法不予採用之理由、集團內部交易納稅義務人之協談立場及其他決定移轉訂價之文據資料。

(3)移轉訂價查核程序：分別以下列作為選案查核的依據

A. 具特定資訊者如關係持股人、受控交易金額及淨利率。

B. 具有下列條件之納稅義務人：

a. 與競爭者相比有較低利率或損失。

- b. 鉅額關係人交易。
 - c. 在促進業務與非促進業務間明顯績效差異。
 - d. 損益呈不規則鉅幅變動情形。
- C. 涉及移轉訂價的重要產業與國家，如電子業、汽車業與家電業及日本、南韓、新加坡、美國及瑞典等。
- (4) 在實務執行面遭遇的困難：
- A. 現行無特定的移轉訂價法規。
 - B. 不合規的納稅義務人，如遲延提交移轉訂價文據資料及對關係人無充足的資訊。
 - C. 不易發現符合的可比較對象。
- (5) 修法：為加入東協經濟共同體（AEC），稅務主管機關（TRD）正就國際租稅提出改革，以強化泰國經濟及排除不適當的租稅規避行為，相關修改法令包括移轉訂價法規、資本弱化、受控制外國公司及反避稅等規則。

7. 越南

(1) 移轉訂價法規架構

稅務行政法(Law on Tax Administration No 78/2006/QH11)第 37 條規定，稅捐機關有權對納稅義務人未依據市場一般交易之進銷貨及交換之產品或服務價格進行調整。66/2010/TT-BC 通知之第 7 條提供關係企業受控交易之市價計算指導原則，並要求申報關係人交易資訊如下：

- A. 企業及關係人之資訊：包含企業與關係人間之從屬關係、關係人間交易之產品/服務訂價策略、企業發展策略、計畫、生產、投資過程之文據、企業內控報告及財報編製規定、組織架構及企業營運功能之描述文件。
- B. 企業之交易資訊：包含交易簡述及說明交易對象、訂單、付款程序、產品運送過程之文件；財產、特殊產品技術、銷貨成本及銷貨收入彙總表；受控交易之合約、協商過程、結論、償付之文據資訊；影響受控交易之市場經濟條件等文據。
- C. 移轉訂價方法：企業產品進、銷貨及交換之訂價策略、擇定最適移轉訂價方法之理由及進行可比較分析及調整之文據及資料等。

D. 期限

企業應於稅務申報時填報移轉訂價資訊表格(Form 03-7/TNDN)，企業應於收到書面通知 30 個工作天內提供相關文據，並得展延 30 天，以 1 次為限。相關文據應翻譯為越南文。

E. 適用之納稅義務人

國內企業、外資企業、合資企業及獨資企業皆應適用移轉訂價規定。

F. 罰則

未依規定填報 Form 03-7/TNDN 者，將被處以至少 200 萬越南盾(約美金 100 元)。經稅捐機關審查調整者，需另處以 20%之罰款，並加計每日 0.05%之利息。

(2) 風險評估

稅務機關(General Department of Taxation, GDT)要求地方稅務處(Province Tax Offices, PTO)於每年底提交納稅義務人之稅務申報書、財務報告及移轉訂價資訊表格，以進行風險評估。該項風險評估主要因素如下：

A. 持續虧損者

B. 與低有效稅率國家進行受控交易，尤其為資訊不公開之租稅天堂

C. 境內低獲利或虧損公司與集團相對獲利高之境外關係人進行重大跨境交易者

D. 未填報 Form 03-7/TNDN 或未正確申報所得稅者

E. 申報利潤低於同業者

F. 申報利潤與執行之功能及承擔之風險不相當者

G. 於享受租稅優惠期間發生預期外之重大損失者

H. 未正確適用 66/2010/BTC 通知之規定者

I. 使用無效之文據證明交易價格或獲利率者

J. 未提供或未即時提供稅捐機關要求之移轉訂價文據者

稅捐機關刻正考量發展資訊化移轉訂價風險評估工具，以加強挑選適格之高風險納稅義務人。

(3) 避風港及簡化措施

目前並無避風港法則，目前正評估參照 OECD 之建議及其他國家之經驗，對紡織業、服裝業及鞋業於 2016-2020 年間採行避風港制度之可行性。

8. 香港

(1) 移轉訂價文據及風險評估

香港並無特定之移轉訂價法規，但有反避稅法規及資料保存之要求。稅務條例及執行指引(Departmental Interpretation and Practice Notes, DIPN)第 46 條規定，稅務審查要求之文據包括符合反避稅法規範圍之資訊、相關交易之描述、擇定之移轉訂價方法及常規交易條件等。稅捐機關依據稅務申報資料及內部電腦程式，由專責小組進行選案及審查工作。

(2) 移轉訂價文據之避風港及簡化措施

對稅捐機關而言，避風港可使審查資源作更有效之使用。然而，與常規交易原則之分歧及為納稅義務人製造租稅規劃之機會，亦為避風港法則令人擔心之處。此外，相對於單邊避風港容易造成納稅義務人之重複課稅，適用於簡單功能交易之雙邊避風港法則為較可取之方式。

9. 蒙古

(1) 稅捐機關

蒙古有 300 萬之人口，其稅務部門於 1991 年成立，境內共有 21 個分處，約有 2,000 名現職稅務人員，負責 70%之國家收入預算。

(2) 移轉訂價法規

A. 稅務一般法則(General Taxation Law)第 48 條規定使用間接法審查案件。48.1 規定，當稅捐機關證明納稅義務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 48.1.1 之可比較未受控交易價格方法(actual price method)或 48.1.2 之常規交易價格方法(standard price method)，間接決定納稅義務人的稅收減免。

B. 企業所得稅法(Corporate Income Tax Law)第 6 條：關係人之定義

6.1：從屬企業係指(6.1.1)持有 20%以上普通股權、(6.1.2) 擁有收取 20%以上股利的權利、(6.1.3)擁有 20%以上任命經理人或決策者的

權利。

C. 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。

D. 2007 年發布標準指導原則(Benchmarking guidelines)，該原則包括常規交易價格使用的方法、程序及途徑。該原則規定之常規交易方法包括可比較未受控價格法(CUP)、再售價格法(RS)及成本加成法(CP)。

(3) 未來挑戰及方向

A. 提升移轉訂價法制環境，致力於通過並施行更具體之移轉訂價規定，並與國內法相互配合。

B. 購置商業資料庫，以解決缺少可比較對象之困境。

C. 拓展資訊交換之國家領域。

10. 日本

(1) 移轉訂價文據規定

A. 日本尚無應提供移轉訂價文據之規定，目前正進行立法之研析。

B. 隨著 2010 年推定條款及移轉訂價第三方調查規定之修正，開始施行文據之要求規定。依該規定，企業應備妥文據並依稅捐機關之要求提供相關資料。倘企業未提示相關文據，稅捐機關可採行推計方式決定常規交易價格。惟於採行該項規定時，應考量企業準備並提交相關文據之正常期間，因此僅有少數案件採行該項規定。

(2) 應揭露之資訊及文據

A. 公司應於結算申報時依規定填報國外關係人資訊表(Form 17-(14))。

B. 租稅特別措施法 (Act on Special Measures concerning Taxation, ASMT) 第 22-10 第 1 項規定，國外受控交易內容應包含：

- a. 與國外受控交易有關之存貨明細
- b. 國外受控交易雙方執行之功能及承擔之風險
- c. 雙方進行國外受控交易使用無形資產之明細
- d. 契約及交易相關文件
- e. 交易雙方之價格協商文據及訂價政策
- f. 交易雙方受控交易損益之財務資料

- g. 存貨之市場分析及國外受控交易文件
 - h. 國外受控交易雙方之經營策略
 - i. 其他與國外受控交易相關之交易文據
- C. 公司計算常規交易價格之文據
- a. 採行常規交易方法之理由及其他計算常規交易價格之文據。
 - b. 公司選擇可比較交易之過程及可比較交易之詳細資料。
 - c. 為避免公司將多項個別交易合併計算常規交易價格，企業應以個別交易為基礎計算常規交易價格之資料。
 - d. 移轉訂價之調整方法及理由及可比較交易之差異調整文據。

肆、心得與建議

隨著企業邁向全球化，跨國商業活動活躍，企業在國際化經營中，伴隨著全球價值鏈之串聯及經濟之數位化，加上各國不同的經濟環境及稅務法規，及國際租稅制度無法即時配合跨國企業全球化之營運模式，以致造成各國稅基侵蝕及企業之利潤移轉。為因應該項挑戰，OECD 分別於 102 年 2 月 12 日及同年 7 月 19 日發布 BEPS 報告及 15 項 BEPS 行動計畫，並明定各項行動計畫之期程，提供各國政府修訂國內及國際稅制之參考。

OECD 並於 103 年 9 月至 104 年 10 月就行動計畫 13 重新檢視移轉訂價文據發布 3 份成果報告及 1 份最終報告，為移轉訂價文據訂定嶄新之三層文據具體架構及施行規定。本次研討會即就利用移轉訂價文據提供之資訊，作為風險評估之目的，進行更進一步之討論。此外，隨著持續之全球化，各國逐漸開始進行移轉訂價之立法及規則之制定，政府、稅捐機關及全球納稅義務人皆致力於維護移轉訂價之適用性，其中一項關鍵作法即為包含避風港法則之簡化措施。

企業跨境營運衍生之國際租稅議題需仰賴各國稅捐機關緊密合作，隨著 BEPS 行動計畫最終成果報告之發布，各項行動計畫所提之建議莫不再次強調跨政府合作的必要性及重要性。此次研討會除簡介移轉訂價新文據外，同時對移轉訂價之避風港及簡化措施予以說明，並鼓勵各國以簽署備忘錄方式採行雙邊避風港法則，以期適度減輕納稅義務人之依從成本。爰就此次參加研討會心得對我國未來國際稅制發展及人才培訓提出以下建議：

(一) 積極參與各種國際性租稅研討會議，增加國際交流機會

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，爰宜持續派員參與，俾利相關業務同仁培養宏觀之國際租稅視野。

(二) 持續關注 BEPS 相關議題之後續發展，作為修正我國國內法政策之參考

OECD 雖已發布 BEPS 各項行動計畫之最終成果報告，惟部分行動計畫仍將於未來幾年持續進行檢討修正，爰須持續關注 BEPS 行動計畫之後續

發展，俾利隨時配合因應調整國內法令規範。

(三) 培養國際租稅之專業人力資源

為隨時掌握國際租稅發展資訊，國際租稅專業人員需具備良好之外語能力、專業之國際租稅法令及豐富之實務查核經驗，爰建議財政部財政人員之英語訓練課程以專業英語為主，生活英語為輔，以財政部所管業務為主軸，開設專業英語訓練課程(如國際租稅)，並賡續開設跨國企業案件查核法令及實務課程，由現職或將從事相關業務之同仁為主要參訓人員，以落實適才適用，確實培養國際租稅專業人員。