

出國報告（出國類別：出席會議）

參加經濟合作暨發展組織(OECD)
韓國政策中心
「移轉訂價講師之培訓」(Train the
Trainer on Transfer Pricing)會議
報告

服務機關：財政部南區國稅局 審核員 陳姿伶

服務機關：財政部中區國稅局 股 長 廖元志

派赴國家：韓國首爾

出國期間：104年11月30日至12月5日

報告日期：105年2月20日

摘要

本研討會於 104 年 11 月 30 日至同年 12 月 5 日在 OECD 韓國首爾之韓國政策中心(OECD Korea Policy Centre)舉行，主題為「移轉訂價講師之培訓(Train the Trainers on Transfer Pricing)」。主辦單位會前以電子郵件傳送問卷及課程部分資料予各國參加代表先行研閱，並分配相關議題由各國代表與會時進行簡報。

研討會先由講師報告簡報技巧，再由各國代表輪流擔任各主題之講師，針對「移轉訂價的簡介」、「移轉訂價方法與可比較程度分析」、「集團內部服務」及「跨境交易查核」等議題進行報告，並進行案例分組討論，再由講師輔以內容補充或概念釐清，以使學員教學相長。本報告內容除說明訓練技巧外，並於課程內容及實地演練中就各主題加以介紹，並將課堂中討論的移轉訂價方法案例加以介紹。

此次會議除使各國與會學員確實瞭解移轉訂價的理論及實務外，更瞭解如何擔任一個好的講師，運用良好的簡報將課程內容精確且有效地傳遞予學員。

參加經濟合作暨發展組織(OECD)韓國政策中心「移轉訂價講師之培訓」(Train the Trainer on Transfer Pricing)會議報告目錄

壹、目的.....	1
貳、與會人員及會議經過.....	2
參、課程內容與實地演練.....	3
肆、心得與建議.....	33
伍、附錄.....	35

壹、目的

經濟合作暨發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 為一國際性組織，1960 年 12 月成立於法國巴黎，成立宗旨為藉由跨國政府相互合作，協助各成員國家經濟成長和增進就業，提升成員國生活水準，穩定金融秩序，促進世界經濟發展。為落實上開宗旨，OECD 提供一個平台，每年在世界各國舉辦多場研討會，邀集許多國家政府官員，相互合作分享專業知識以達到促進世界經濟發展之最終目標。

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政策中心(Tax Programme, OECD Korea Policy Centre)。歷年來 OECD 韓國政策中心(Korea Policy Centre)致力於舉辦各議題稅務研討會，邀請 OECD 會員及非會員國稅務機關代表及該領域之學者專家，針對各項重要議題交換經驗，共同對當前熱門租稅議題進行理論與實務討論，給予各國代表瞭解各國現行租稅制度之機會，共同為改善各國租稅環境而努力。

2015 年韓國政策中心共舉辦 5 場研討會，討論議題包括「租稅政策分析及收益統計」、「稅基侵蝕及利潤移轉計畫之推進及相關進階租稅協定議題」、「加值型稅國際課稅準則」、「移轉訂價文據、風險評估及避風港法則」及「移轉訂價講師之培訓」等。本次研討會主題在移轉訂價講師之養成，內容包括移轉訂價之基本概念及方法之介紹，並佐以個案探討，俾加強與會學員對移轉訂價的認識及查核技術之提升。

貳、與會人員及會議經過

本研討會主題為「移轉訂價講師之培訓」，於今(104)年 11 月 30 日至 12 月 5 日假 OECD 韓國首爾之韓國政策中心舉行。主辦單位於會前先以電子郵件傳送有關問卷及課程資料予各國參加代表，並分配相關議題請各國代表先行研讀，俾於訓練過程中擔任講師進行報告或討論。

此次研討會由 OECD 顧問德國籍 Mr. Wolfgang Buttner、英國籍 Mr. Martin Frank Powell、西班牙籍 Mr. Israel Jesus Munoz Diaz 及簡報專家韓國籍 Ms. Mr. Carl Robert William Pullein 擔任講座，指導與會代表實地演練。與會國家包括不丹、柬埔寨、加納、香港、印度、韓國、馬爾地夫、緬甸、尼泊爾、中國大陸、沙烏地阿拉伯、泰國、越南及我國共 14 國(地區)，出席代表 24 人。

研討會進行方式，係由美國籍講座先行說明講師教授課程之基本技巧，以及編撰簡報內容之原則，隨後採分組演練，由各國代表輪流擔任講師，針對「移轉訂價之簡介」、「移轉訂價方法與可比較程度分析」、「集團內部服務」及「跨國交易之查核」等議題進行報告，並於案例研討時進行分組討論，再由各組將討論的情形加以分享，由講座加以補充或適時釐清觀念，除使各國與會學員確實瞭解移轉訂價的理論及實務，更瞭解如何於擔任講師時，運用良好的溝通及簡報技巧，有效及即時地將課程內容傳遞予學員。

我國今年由南區國稅局審核員陳姿伶及中區國稅局股長廖元志代表參加，除與其他國家代表交換移轉訂價查核經驗，並藉由意見的溝通同時，介紹我國的移轉訂價制度，充分達到友好外交的目的。

參、課程內容與實地演練

一、 訓練技巧

Mr. Carl Pullein 在韓國指導商業人士進行英文簡報已有 10 年以上經驗，並曾在多個大型企業及組織辦理講習，如現代/起亞汽車(Hyundai/Kia)、OECD 韓國稅務中心及拜耳(Bayer) 等。主辦單位於此次研討會邀請前來指導與會代表進行簡報之技巧，茲就講授內容歸納為表達技巧及簡報編撰 2 項，分述如下：

(一) 表達技巧

1. 自我介紹

簡報的成功與否主要掌握在簡報者的身上，講者的自我介紹除了能拉近講師與聽眾距離外，並且是凝聚聽眾專注力的關鍵。Mr. Pullein 先以自己為例，運用投影片向與會代表介紹自身的相關背景，並介紹在 Ted' s Talk 各講者如何運用口氣及手勢加深聽眾的注意力。

2. 展現專業與熱忱

講師在授課前須先對聽眾背景及聽講者的期待有初步瞭解，並妥適分配簡報的時間，將重點放在聽眾期待聽的內容，以使課程內容聚焦。另外，簡報時應積極與聽眾互動，激發聽眾的熱情，不時拋出相關問題，引領聽眾思考，且忌逐字念稿，讓聽眾認為講者不具專業或缺乏熱忱而分心或失去聆聽意願。

3. 保留提問時間

在簡報結束後應預留 10 至 15 分鐘左右的時間給聽眾提問，目的在確認聽眾對於簡報內容有充分的瞭解，也可以做為簡報者日後改善簡報內容之參考。

(二) 簡報編撰

1. 內容精簡

過多的簡報內容，不易使簡報者在有限的時間內傳達想要表達的內容，反而可能失去焦點，讓閱聽者分心而模糊課程重點，達不到簡報的目的。

2. 善用圖片或動畫

簡報檔若僅是過多的文字，不易使聽眾注意簡報的重點，所以編撰簡報時，不宜加入過多文字，以圖象或是適當的動畫或影片檔傳遞訊息更令人印象深刻；另外，艱深的統計數據資料常使聽眾眼花瞭亂，不若以統計圖象（如柱形圖或圓餅圖等）讓人一目了然。Mr. Pullein 同時引用已故蘋果創辦人 Steve Jobs 簡報短片，說明如何運用簡單數據突顯簡報重點，加深聽眾的印象。

二、 實地演練

(一) 移轉訂價簡介（由尼泊爾籍Mr. Prakash Sharma Dhakal報告）

移轉訂價查核機制建立在常規交易原則的基礎上，而常規交易原則係要求關係企業間交易條件及結果，須與獨立企業之交易具有可比較性。在此原則下，不僅可以合理計算企業利潤，更可減少雙重課稅情形發生。OECD 已發布「跨國企業及稅捐機關移轉訂價指導原則」(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration，以下簡稱 OECD 移轉訂價指導原則)，供各國建立移轉訂價查核制度參考範本，OECD 會員體與許多非 OECD 會員國家近年紛紛引進此一查核機制，建立常規交易原則概念。有關移轉訂價定義及相關內容，將於下節進行更詳

細介紹。

1. 移轉訂價(Transfer Pricing)定義

移轉訂價係指關係人或企業部門間一方，移轉資產或提供服務予另一方計算或收取之價格，即為關係人交易之訂價。在一般獨立企業間交易，交易價格係依市場因素決定；但關係人間交易價格，可能以操控利潤、採行特殊商業策略或規避政府法規管制等非市場因素，為主要考量訂定而成。

跨國企業從事移轉訂價的動機未必皆與規避租稅有關，惟因關係人彼此具有控制關係，其交易是否確依市場因素訂定交易價格，抑或背後隱藏租稅規劃之考量，時常遭到各國稅捐機關質疑。有鑑於此，OECD 提出常規交易原則，作為企業內部訂定關係人交易價格，及稅捐機關衡量企業移轉訂價結果之客觀標準。

2. 關係企業(Associated Enterprises)及控制(Control)的定義

關係企業之認定和正常交易價格的計算，是移轉訂價稅制的核心，也是實施移轉訂價稅制中的難點。各國在處理移轉訂價問題時，首要是判明有關的國內外企業之間是否存在關聯關係，只有存在關聯關係的企業，才能成為移轉訂價稅制的主體而納入移轉訂價稅制管理的範疇，並受到稅法中移轉訂價有關條款的管制。

依 OECD 及 UN 稅約範本第 9 條，對於如何判定企業之間的關係，可從參與人間直接/間接被其中一方參與人或來自同一參與人，在管理、控制或資本等方面程度來判斷。

目前各國大都從『控制』的角度來解釋關係企業，並將是否存在控制作為判定關係企業的基本標準。同時，不僅注重股權控制亦相當注重非股權控制，不僅涉及直接控制也涉及間接控制。故大致有二種標準：

(1) 實質控制標準：判斷的重點在經濟分析

實質控制標準判斷的重點在經濟分析，通常會從管理、業務控制著手。

管理權部分，通常會從兩者間是否來自相同管理者根據某項協議或文件等書面形式所賦予的權限而發生的控制與受控制關係，但控制是事實存在的，無論它是否具書面形式，而是對企業經營具重大影響力。

業務控制部分會以其購進產品，其價格及交易條件由另一方控制；或商品之銷售，由另一方控制著手分析。

(2) 股權控制標準：

以股權佔關係企業或組織為依據來認定是否有關聯關係，基本上是以法定控制權為基礎。即以所擁有的股權是否實際上已經產生了控制與受控制關係，而不在於所擁有股權比率的高低。不同國家為了稅務稽徵便利，減少糾紛，紛紛設立綜合持股標準，例如日本以直接或間接控制股權 50% 為準，也有些國家以 20%為準。

舉例來說，A 公司持有 B 公司股權達 51%，B 公司持有 C 公司股權達 26%，如果 A 公司國家之移轉訂價規則，其法定控制股權以 50%為準，本例 A 公司與 C 公司即屬移轉訂價關係企業之範疇。

3. 相關議題

受全球化及經濟規模的影響，全球約有 60%-70%之交易屬於跨國型企業之內部交易。對企業而言會產生雙重課稅之風險議題；對政府而言，則是會有雙重不課稅、對於單方課稅不利益，以及課稅所得減少之風險，另外也會產生影響外國直接投資意願之相關議題

4. 常規交易原則(The 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，異於獨立企業所為，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，得計入該企業之利潤，予以課稅。簡而言之，該原則將跨國企業集團成員視為分離個體，該等個體間交易條件應與獨立企業在可比較情形下交易狀況一致。由於常規交易原則係經 OECD 會員國同意之跨國移轉訂價標準，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不確定性。據統計，目前超過 100 個以上已開發、新興及發展中國家採納本項原則。

(二) 移轉訂價方法與可比較程度分析（由柬埔寨籍 Mr. Sot hearith Ham 及 Mr. Sytha Sieng 報告）

1. 可比較程度分析

常規交易原則運用時，必須就跨國企業內交易(受控交易)與獨立企業間交易(未受控交易)，進行可比較程度分析。其主要執行步驟包含受控交易條件與情形之分析、依據影響可比較性之因素辨識潛在可比較對象，選擇最適方法及最具信賴程度之可比較對象，建立常規交易範圍，評估受控交易結果。據此，常規交易原則係透過可比較程度分析，使得受控交易與獨立企業交易達到「可比較程度」，俾確保最終評估結果合理、客觀。

(1) 影響可比較性之因素

承上說明，「可比較程度」係指 2 項交易進行比較時，不應存有實質影響交易價格或利潤之差異性，或雖存在差異，但仍可經由合理差異調整，消除該等差異所生之影響。依據 OECD 移轉訂價指導原則，影響

可比較程度分析之因素，主要包含下列 5 項：

A. 資產或服務之特性(Characteristics of Property or Services)

分析受控交易與可比較交易之標的，應審酌其特徵、數量或範圍等是否存有差異。

B. 功能分析(Functional Analysis)

兩獨立企業進行交易時，交易參與人報酬高低取決於其所執行之功能，高功能承擔高風險，就應有較高利潤，爰就受控交易與可比較交易參與人功能與風險進行分析。

C. 契約條款(Contract Terms)

契約條款乃明確劃分交易參與人責任、風險及利益之依據，爰須分析受控交易與可比較交易之契約條款是否存有差異，實務上亦可經由企業間往來書信、電子郵件中發現。

D. 經濟情況(Economic Circumstances)

分析受控交易與可比較交易是否會受所處市場大小、地理位置或景氣循環等經濟情況所影響。

E. 商業策略(Business Strategies)

針對受控交易與可比較交易之產品開發政策、行銷方式等市場策略是否存有差異詳予分析。

(2) 功能分析

承上說明，交易參與人獲取之報酬，通常與其執行之功能與風險呈現正向關係，故功能分析在「可比較程度分析」中至關重要。在進行企業個體功能分析時，宜審酌下列 3 點：

A. 功能執行

交易參與人執行之功能，包含製造、研發設計、服務、採購、配銷、行銷、廣告及運送等，故須針對受控交易之檢測對象與可比較對象執行之功能進行分析，當有顯著差異時，應就該等差異進行適當調整。

B. 承擔風險

交易參與人風險型態包含市場風險、投資研究發展活動風險及信用風險等，進行功能分析時，必須將企業承擔風險併同考量，俾使功能分析結果更為完整。

C. 資產使用

交易參與人執行該等功能時使用之資產型態與性質，亦應併予考量。

2. 移轉訂價方法

OECD 移轉訂價指導原則第 2 章規範的移轉訂價方法分為 2 類，合計 5 種方法。一類為傳統交易法，計有可比較未受控價格法(Comparable Uncontrolled Price Method)、成本加價法(Cost Plus Method)及再售價格法(Resale Price Method)3 種方法。另一類為交易利潤法，計有交易淨利潤法(Transactional Net Margin Method)及利潤分割法(Profit Split Method)。其中，成本加價法及再受價格法主要以毛利(Gross Profit)為評量基礎，交易淨利潤法及利潤分割法則以營業淨利為評量基礎。以下就各該方法內容及運用時應注意事項，分述如次：

(1) 可比較未受控價格法

可比較未受控價格法係在可比較環境下，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。但如果受控

交易與可比較交易存有差異，且無法經由合理之調整消除，則非最適方法。

(2) 成本加價法

成本加價法係以資產或勞務提供者之成本為出發點，考量提供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，故通常用於交易一方具有製造、加工或其他生產活動之情形。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

再售價格法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，即以從事受控交易之營利事業再銷售予非關係人之價格，減除依可比較未受控交易毛利率計算之毛利後之金額，為受控交易之常規價格。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

交易淨利潤法係檢測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

本法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功能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)

本項分析係採 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。

鑑於利潤法廣泛為全球各國移轉訂價規定、實務查核作業及個案法所使用，OECD 爰於 2010 年修正移轉訂價指導原則，在選用常規交易方法時，應依照個案情形選擇最適方法，不再堅守過去先評估傳統價格法適用性，若有執行困難，再使用利潤法之依序選擇主張。

3. 其他

(1) 進行可比較程度分析之注意事項

- 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. 原則應以個別交易為評估基礎，但個別交易具有連續性或關聯性者(如印表機與碳粉匣之搭售)，可合併交易進行評估。
- 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國外可比較資料，較具信賴且客觀；另考量資料取得之公平性，建議稅捐機關盡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。

(2) 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，同期間資料如有缺乏，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景氣循環情形時，應採用多年度財務資料進行檢測。

(三) 個案研究：移轉訂價方法案件

1. 個案研究-案例 1：

(1) 第一階段探討：

A. 事實：

S 公司成立於土耳其，在跨國企業集團中負責製造、銷售雪茄。集團主要競爭對手位於土耳其。S 公司在該跨國籍集團企業中負責中東及亞洲地區製造、行銷及銷售雪茄。

雪茄係由 S 公司在拉丁美洲 X 國家 100% 持有子公司 Sub 公司生產。S 公司提供原料予子公司 Sub 公司，且在生產過程中保有原料之所有權。故子公司 Sub 公司可視為一個來料加工製造者。

生產雪茄的過程中不可或缺的是高品質的菸葉(outer-leaf)。菸葉的品質、尺寸及厚度必須是優等的。事實上，雖然菸葉的成本只佔雪茄菸總生產成本裡很小的比例（菸葉大約佔雪茄總生產成本 0.15 中的 0.01），但雪茄的好壞取決於菸葉的品質。

直到 2005 年底之前，S 公司係從他的競爭對手以每一千單位 7 元之價格購買菸葉。競爭對手的關聯企業，利用在菲律賓的生產設備生產菸葉。由於該菸葉工廠的全部產能超過該競爭對手本身生產所需，故其亦銷售菸葉與其他競爭公司，例如 S 公司。

S 公司在 2006 年於泰國設立一個 100% 持有之子公司 P.S.A. 公司，負責生產菸葉。S 公司提供生產菸葉所需原料予 P.S.A. 公司，且在生產過程中仍保有原料之所有權。

S 公司將生產菸葉的核心機器配置於 P.S.A. 公司但未取得任何補償。由 S 公司支付薪資，並由配置於泰國之人員負責管理生產過程，包括品質控管。P.S.A. 公司所生產菸葉的品質及數量與競爭對手（以前之提供者）所提

供之菸葉的品質及數量相似。

在 2006 年，S 公司以每一千單位 7 元之菸葉價格支付給 P.S.A. 公司。該價格係以 2005 年與競爭對手間購買菸葉之交易價格為基礎，依可比較未受控價格法（CUP）而決定。

B. 討論：

(1) 對於上述資料有何初步想法？

參考解答：

2006 年與 2005 年以前取得菸葉之交易狀況、條件因不相同，並不具有可比較性，故以 2005 年與競爭對手間購買菸葉之交易價格為基礎，採可比較未受控價格法（CUP）計算結果，用來決定 2006 年之移轉訂價價格，顯不合理。

(2) 是否會選擇此案例進行租稅審查？理由？

參考解答：

是，將選取此案進行審查。

理由：依案例所示，2006 年 S 公司(1)提供生產菸葉所需原料與 P.S.A. 公司，且在生產過程中仍保有原料之所有權。(2) 將生產菸葉的核心機器配置於 P.S.A. 公司而未取得任何補償。(3) 由 S 公司支付薪資並配置於泰國之人員負責管理生產過程，包括品質控管。由以上條件判斷，S 公司與 P.S.A. 公司之交易雖與 2005 年以前自競爭對手取得相同品質及數量之菸葉，但因不需負擔任何其他額外成本之交易不同。因此，2006 年與 2005 年以前取得菸葉之狀況、條件並不相同，故 2 年度不具可比較性，因此，採可比較未受控價格法（CUP），以相同之菸葉每一千單位 7 元之價格，決定 2006 年之移轉訂價價格，顯不合理，應予以深入審查。

(3) 進一步查核需要要求什麼樣的資訊及資料？為什麼？

參考解答：

應再請 S 公司進一步提供 (1) S 公司與競爭對手 (以前之提供者) 提供菸葉之合約。(2) S 提供生產菸葉所需原料之成本資料。(3) S 公司提供生產菸葉的核心機器之成本資料。(4) 由 S 公司配置於泰國負責管理生產過程之人員之薪資成本資料。(5) P.S.A. 公司生產菸葉之成本資料。

(2) 第二階段探討：

A. 稅務查審人員可採行之方法：

稅務機關審查 S 公司 2006 年帳冊。其中一部分的審查工作係評估 S 公司支付與 P.S.A. 公司之菸葉移轉訂價價格。稅務機關要求 S 公司提示之資訊中包含了 P.S.A. 公司 2006 年之盈利及虧損科目。

P.S.A. 公司 2006 年之盈餘及虧損科目列示如下：

營業額	\$ 350,000 (50 百萬單位菸葉)
製造成本	175,000
一般及管理費用	<u>5,000</u>
營業淨利	<u>\$ 170,000</u>

經檢視 P.S.A. 公司執行之功能及承擔之風險，稅務員認為 S 公司支付之菸葉價格並不符合常規交易 (公平市場) 價格。稅務員認為移轉訂價應該以成本加價法 (毛利 / 製造成本) 或交易淨利潤法 (淨利 / 總營運成本費用，包含製造成本與一般及管理費用)。稅務員根據下述計算進行移轉訂價調整為菸葉每一千單位 3.85 元之價格。

製造成本	\$ 175,000	
加: 10% 成本加價率	<u>17,500</u>	
營業額	\$ 192,500	
減: 製造成本	175,000	
管理費用	<u>5,000</u>	【總營運成本費用 \$ 180,000】
營業淨利	<u>\$ 12,500</u>	

總成本報酬率 (淨利 / 總營運成本費用) 為 6.9% (\$ 12,500 / \$ 180,000)

納稅義務人主張菸葉每一千單位 7 元之移轉訂價係根據可比較未受控價格法（CUP）而來，故移轉訂價調整不應被採行。CUP 就是 CUP，就這樣，沒什麼好說的。

B.問題：

請以稅務員角度思考，參照 OECD 移轉訂價指導原則相關章節，該稅務員應準備哪些理由來支撐其論點？

(a) 在此案例中，稅務員該採取何論點來屏除 CUP 法？

參考解答：

2006 年 S 公司（1）提供生產菸葉所需原料與 P.S.A. 公司，且在生產過程中仍保有原料之所有權。（2）將生產菸葉的核心機器配置於 P.S.A. 公司而未取得任何補償。（3）由 S 公司支付薪資並配置於泰國之人員負責管理生產過程，包括品質控管。以上條件為 2005 年之交易所未發生，且因為該等條件，已使 2006 年與 2005 年以前交易發生顯著差異，S 公司與各交易人之功能業已改變，故於種種條件改變下，2006 年與 2005 年以前交易不具有可比較性，故採用可比較未受控價格法（CUP）並不適當。

(b) 在此案例中，在缺乏可信賴之可比較對象的情況下，哪個移轉訂價方法是最適當的？為什麼？

參考解答：

本案例在缺乏可信賴之可比較對象的情況下，成本加價法（毛利 / 製造成本）是適當的可比較方法。因為成本加價法係先計算出可比較未受控對象或交易之成本加價率，再將自非關係企業購進之成本或自行製造之成本，加計該成本加價即可得出常規交易價格，重點在於所執行之製造功能，較適用半成品製造商和服務提供者，及已明顯增加產品價值的情況。而本案 P.S.A. 公司所執行之功能為生產製造，已明顯增加產品價值，故適用成本加價法。

(c) 在此案例中，再售價格法適用嗎？若是，原因為何？若否，原因為何？

參考解答：

在本案例中，並不適合採用再售價格法。因為再售價格法係先計算出可比較未受控對象或交易之毛利率，再將售與非關係企業之售價減除該毛利即可得出常規交易價格，重點在於所執行之配銷功能，較適用於再銷售者並未增加產品價值的情況。而本案 P.S.A. 公司所執行之功能為生產製造，已明顯增加產品價值，故並不適用再售價格法。

2. 個案研究-案例 2：

位於 I 國家之 B 公司為一電子產品製造商。其最新產品之一係平面寬螢幕 3D 電視組。其最主要的構成要素平面 3D 螢幕係由其位於 II 國家之子公司 A 公司所發展製造。B 公司銷售電視組產品與位於 III 國家之獨立配銷商 C 公司。

以下係 A 公司與 B 公司製造平面寬螢幕 3D 電視組之相關數值資訊：

	A	B
銷售價格	75	170
購買成本	16	85
製造成本	21	23
營業毛利	38	62
研究與發展費用	23	11
其他營業成本	14	9
營業淨利	1	42

(1) 第一階段探討：

1. 對於上述資料之初步想法為何？

參考解答：

A 公司係該最新產品平面寬螢幕 3D 電視組之最主要的構成要素平面 3D 螢

幕之發展製造商，惟其利潤僅 1，而 B 公司之利潤卻高達 42，顯不合理。

2. 假設你是審查 A 公司之稅務員，你會想要取得哪些額外資訊？

參考解答：

稅務人員欲取得之額外資訊包括 (1) A 公司與 B 公司間之交易合約。(2) A 公司與 B 公司以前年度之財務資訊。(3) 訂價策略。(4) 研究與發展策略。(5) 相同市場競爭者之生產製造相關財務資訊。

(2) 第二階段探討：

雖然努力嘗試搜尋相關資訊，結果卻不理想。顯然該平面寬螢幕 3D 電視組係獨特之產品，因而無法找到可比較之對象或交易。然而，可找出數個電視螢幕製造商及數個電視組製造商資訊。但其產品並不像 A 公司與 B 公司所製造之平面寬螢幕 3D 電視組般先進。

以下係電視螢幕製造商之相關數值資訊：

	X 公司	Y 公司	Z 公司
銷貨收入	59.36	65.79	70.88
銷貨成本/營業費用	53	59	63
營業淨利	6.36	6.79	7.88
總成本報酬率	12%	11.5%	12.5%

以下係電視組製造商之相關數值資訊：

	M 公司	N 公司	O 公司
銷貨收入	98.5	110	121.5
銷貨成本/營業費用	90	100	110
營業淨利	8.5	10	11.5
總成本報酬率	9.4%	10%	10.5%

備註：雖然正常而言將預期營業費用中會包含一些研究與發展費用 (R&D)，但為簡化起見，假設於此並未包含。

問題：

3. 得到上述額外資訊後之第二步想法為何？

參考解答：

(1)由 M 公司、N 公司及 O 公司之財務資料，可計算其銷貨淨利率：

	M 公司	N 公司	O 公司
銷貨	98.5	110	121.5
銷貨成本/營業費用	90	100	110
營業淨利	8.5	10	11.5
總成本報酬率	9.4%	10%	10.5%
銷貨淨利率	8.6%	9.1%	9.5%

(2) 在不計入研究與發展費用之前提下，A 公司之總成本報酬率遠低於 X、Y、Z 公司之總成本報酬率，B 公司之總成本報酬率遠高於 M、N、O 公司之總成本報酬率，顯不合理，應予深入審查。

4. 應採取何種移轉訂價方法？

參考解答：

應採用交易淨利潤法之利潤分割法。因為當交易具有關聯性，且不能被分開來個別評估時，應使用利潤分割法。

5. 將採行怎樣之移轉訂價調整？

參考解答：

A 公司應調增利潤 19.6。B 公司應調減利潤 19.6。計算方法如下：

	A 公司	B 公司	合計
按例行性貢獻分配例行性利潤			
例行性貢獻 (α)	51 (註 1)	170 (註 2)	
比率 (β)	12% (註 1)	9.1% (註 2)	

例行性利潤 (α×β)	6.12	15.47	21.59
按非例行性貢獻分配非例行性利潤			
非例行性貢獻(研究與發展費用)	23	11	
非例行性利潤	14.48 (註 3)	6.93 (註 4)	21.41
調整後利潤	20.6	22.4	43
調整前利潤	1	42	43
移轉訂價調整	+19.6	-19.6	

註 1：對 A 公司採總成本報酬率分配例行性利潤。

$$16 + 21 + 14 = 51$$

$$X \text{ 公司、Y 公司、Z 公司之平均總成本報酬率} = (12\% + 11.5\% + 12.5\%) \div 3 = 12\%$$

註 2：對 B 公司採銷貨淨利率分配例行性利潤。

$$M、N、O \text{ 公司之平均銷貨淨利率} = (8.6\% + 9.1\% + 9.5\%) \div 3 = 9.1\%$$

$$\text{註 3：【(1+42) - 21.59】} \times \text{【23} \div \text{(23+11)】} = 14.48$$

$$\text{註 4：【(1+42) - 21.59】} \times \text{【11} \div \text{(23+11)】} = 6.93$$

(四) 集團內部服務（由不丹、尼泊爾、越南、及沙烏地阿拉伯代表報告）

茲就集團內部服務定義、服務形式及相關移轉訂價議題，分述如下：

1. 集團內部服務定義

幾乎每個跨國企業集團都必須為其成員提供廣泛之服務，特別是行政、技術、財務及商業方面之服務，該等服務可能為其整個集團所提供管理、協調及控制功能。其服務之成本最初可能由母公司、集團內專門負責提供服務之公司（“集團服務中心”）或是其他集團成員所負擔。獨立企業亦可能需要自其他具有專長之服務提供者取得服務或是自行提供。相同地，跨國企業亦可能直接或間接向獨立企業取得所需之服務、或由集團內之關係企業提供服務(集團內部服務)、或自行執行。集團內部服務通常包括獨立企業所提供之外部服務(法律與會計服務)及一般由內部提供之服務(由集團自行提供，如內部稽核、融資建議或員工教育訓練等服務)。

2. 集團內部服務形式

(1) 母公司提供服務

由母公司直接提供之集團內部服務，如財務、稅務及法律等，母公司為便於內部管理爰提供該等服務，通常以回收成本基礎做為提供該等服務之收費方式，甚少藉此獲利。

(2) 集中化服務

統一由集團內部服務公司提供之相關支援服務，如電腦軟體設備、技術及發行債券等，服務公司係以提供該等服務為主要業務，爰採成本加價基礎做為收費方式，以獲取相關利潤。

(3) 成本貢獻協議

集團內部成員共同籌資、分攤相關成本及風險，俾享受相關服務之經濟效益，常見成本貢獻協議包含集中化管理服務、品牌行銷或產品研發活動等。

3. 分析集團內部服務涉及移轉訂價之議題：

(1) 確認是否發生集團內部服務：進行受益測試

- A. 受益測試：依據常規交易原則，集團內部服務是否確有提供，取決於當集團內成員提供服務予其他一個或多個成員，該服務是否具有經濟或商業效益或有助於加強其經濟或商業效益地位。
- B. 進行受益測試時，應考量個案之事實及情況，故無法將集團內部服務區分成有提供或無提供。然而，還是可以提供一些指導原則以闡明如何運用前述方法來分析某些常見類型之跨國集團內部服務，例如：
 - (a) 股東活動：有些集團內部服務即使並非集團成員所需也會提供（在同樣情形下，獨立企業亦不願意為此類服務付費）。例如集團內之企業（通常是母公司或是區域控股公司）基於股東權益考量（以股東之身分）而提供服務予其他成員。該服務通常不被視為集團內部服務，因此不應向接受者收取報酬，此等服務可歸類為「股東活動」。
 - (b) 重複之服務：一般而言，一集團成員重複提供一項另一成員已自行提供或委請第三者提供之服務，該等服務不能認定為集團內部服務。但如果該等重複之服務僅為暫時性質，例如重新調整其組織以集中其管理功能，或重複之目的在減輕錯誤營業決策之風險，應屬例外情況（如就同一議題尋求第二法律意見）。
 - (c) 附帶利益：有些集團內部服務雖僅與某些集團間成員有關，卻

可能附帶使其他成員受益。例如分析是否重組、併購新成員、或結束某一部門等，對特定之集團成員而言，這些活動構成了集團內部服務，其結果可能是進行併購或結束某一部門，但可能提高其他成員之效益，經濟規模或其他結合效果。一般而言，其他成員毋須為此等附帶之利益認定為接受服務而付費，因為此等會產生利益之活動將不會是獨立企業願意付款的。

(2) 確認計費方式是否符合常規交易結果

- A. 決定服務確有提供後，如同其他類型之集團間移轉交易，仍有必要決定其收費金額是否符合常規交易原則。易言之，必須認定該等費用是否為獨立企業，於可比較情況下願意支付及接受之金額。此等交易之租稅待遇不應僅因其交易主體為關係企業，而與獨立企業不同。
- B. 進行受益測試時應考量獨立企業在可比較情況下，是否願意支付報酬予提供服務之獨立企業或願意由內部自行提供。反之，則該服務不該被視為符合常規交易原則之集團內部服務。當確認發生集團內部服務之事實後，接下來即須評估收費結果是否符合常規交易原則，企業洽收費用方式主要為下列 2 種：

(a) 直接計費法(Direct Charge Method)

就特定之服務直接向接受服務之關係企業收取費用。此種計費方式因可直接將支付報酬與服務之提供明確認定，對稅務機關而言是最實際便利之方式。通常跨國企業應可採用直接計費法，尤其是在同一服務亦提供予第三人之情形；如該等服務具可比較性，且構成其營業重要之一部分，該跨國企業應有能力就其各項服務分別計費，此時建議採取直接計費法。但該服務僅係偶而提供或非屬核心之業務，則此一計價方式可能並非適當。

(b) 間接計費法(Indirect Charge Method)

一般實務上，跨國企業要採行直接計費法多有其困難，此時僅能採用成本分攤方式來估計或趨近常規交易價格，此稱為間接計費法。此法僅在已充分考量服務對接受服務者之價值，以及獨立企業在可比較服務存在之限度內，始允許採用。惟此法不適用於相同服務(主要營業活動) 亦提供予第三者之情況。採用間接計費法時，必須盡可能努力就所提供之服務公平地計費，任何費用必須有可辨認且可合理預期之效益來支持，靈敏地反應個別案件商業特性，具有避免人為操縱之安全機制、符合健全會計原則，並有能力計算出與實際或預期利益相當之費用。

為符合常規交易原則，集團企業所採用之分攤方法，應在可比較情形下亦為獨立企業所能接受的。分攤因子必須基於服務提供方法的適當衡量，並且必須易於驗證，例如可能為營業額、員工人數或處理訂單的活動。分攤方式是否適當取決服務之性質及使用方式。例如發薪服務之提供或使用，可能與員工人數較為有關，電腦維修支援與電腦設備支出較為有關。

- C. 計算常規價格時應考量雙方之情形，包括：該服務對接受服務者之價格為何？可比較獨立企業願支付多少價款？及服務提供者之成本。例如，從獨立企業尋求服務之觀點，市場服務提供者可能願意或不願意或無法以獨立企業願意支付之價格提供服務。假如服務提供者願意在獨立企業所願意支付之價格區間提供所需服務，雙方將達成交易。從服務提供者之觀點，服務價格及成本是相關考量因素，但並不必然影響最後決策結果。
- D. 集團內部服務之計價方式通常會適用可比較未受控價格(CUP)法或成本加價(CPM)法來訂定集團內部服務價格。

- (a) CUP 法適用於：在服務買受人之市場獨立企業間有可比較之服務；或在類似情況下，關係企業有提供服務予第三者。例如：會計、查帳、法律電腦服務。交易活動之性質、使用之資產、承擔之風險與獨立企業所從事者相似(可比較者)。
 - (b) CPM 法則適用於前述 CUP 法無法適用之情形，考量所計入成本類別是否與非受控交易一致。
 - (c) 若採用上述二法有困難，應採用一個以上之方法，將其結果予以比較，可能以利潤法作為最後解決方法。
- E. 在決定常規交易報酬前，就相關成員之活動與績效，與相關服務之關係作一功能分析應有幫助。除了考慮服務之立即影響外，亦考慮長期影響。有些成本可能永遠都不會產生利益。例如行銷營運之準備成本，對一成員之既有資源而言，可能負擔過重，有關之費用應考量預期效益，有可能之金額及支付時間，有些則可能視營運結果而定。納稅義務人對其收費應準備提出合理說明。
- F. 當提供服務之關係企業，僅從事類似代理商或中介人之功能時，採用 CPM 法時，必須確認以適於該代理功能之加成率為之，與自行提供服務之加成率應有所不同。在此情況下，視所採用之可比較資料，不宜適用該服務之加成率，而應適用代理功能之較低之加成率。例如：關係企業可能為其集團成員支付廣告空間租金，該成本即為各成員為獨立企業情況下所自行支付之金額。此時，僅以成本計收不加利潤，並僅針對執行代理功能所發生之成本予以加成應屬適當。

(五) 跨境交易之查核（由本國、迦納及中國代表報告）

跨國企業集團在世界各國營運，其通常由母公司控制中間的控股公司，再

由該控股公司控制集團其他公司，也可能由母公司直接控制區域或在地公司。這些在跨國企業集團之子公司或孫公司在法律上是獨立的個體，但在彼此之間為關係企業。依據 OECD 稅約範本第 9 條之規定，假如一個企業在管理上、控制上或資本上直接或間接參與另一企業，或營利事業與另一營利事業直接或間接由相同之人在管理上、控制上或資本上直接或間接參與時，則彼此間構成了關係企業，且控制的方式通常藉由股權的持有。

常見的跨國企業集團，就其功能的執行方式有分權化(Decentralized)及集權化(Centralized)的營運模式。在分權化的營運模式之下，營運是由區域的公司所負責，且每一個公司通常將執行大部分的功能以符合每一個區域的市場（例如品牌及產品的管理、研發、製造、銷售及配銷等），並由該區域公司直接面對客戶及供應商，而在此一傳統的商業模式下，有較少的跨境及跨集團的交易（相對於集權化的營運模式）。主要跨集團及跨境的交易可能像由總公司對集團公司提供的服務，而經由此一服務，總公司收到集團公司給付的報酬。

惟在分權的集團營運模式之下，因為母公司無法有效管理或監督當地子公司的業務，以致於集團營運無法達成經濟規模的綜效，再加上許多重複性成本的投入，例如各子公司分別研發，造成研發成本的浪費、各子公司分別採購，造成無法取得大量採購的折扣或品質的要求，又如總公司及子公司分別行銷，造成廣告支出的大幅增加等，皆使得集團資源無法有效率的運用。是以近年以來，跨國企業集團的營運模式已有由分權化朝向集中化的趨勢，例如策略的設定及管理、產品生產的決定、廠房的配置，品牌的管理、顧客關係的管理、行銷的策略、配銷網路及採購功能等，且該等功能已集中分派由總公司或各別區域公司執行，而非由每一個別公司全部來執行。雖然如此，講座特別提醒我們兩點重點：首先，有些功能基於在地化的考量仍有由區域公司來執行的必要，例如客戶關係的維護、在地的行銷及市場的研究等，惟這不妨礙集權化的商業模式。再者，由傳統分權化走向現代集權化的營運模式，必須衡量其對於企業的綜效，例如成本綜效、品質標準化等，以及是否也可能是企業是基於租稅規

劃的目的。因為隨著功能的移轉，也伴隨著資產（有形資產及無形資產）及風險由一企業移轉至另一企業，而這也表示利潤由一企業移轉至另一企業，如果集團是將利潤由高稅率區移轉至低稅率區，可能是基於租稅規劃的目的，所進行的稅基侵蝕問題。

面對這樣的企業變化趨勢，跨集團及跨境交易的增加，許多國際稅務問題便相應而生，例如，即使配銷者經由非居住者企業的製造商購買商品，如果非居住者企業的製造商關切其產品的智慧財產權（IP）時，則配銷商仍然需要思考有關 IP 的議題，則 IP 可能衍生額外的跨集團或跨境的交易。為此，近來 OECD 與各國陸續發展相關租稅工具，以解決問題。首先須了解，跨國企業成員公司於所在地國通常具備稅務居住者身分，但因各國稅法對於居住者課稅規定不同，容易產生重複課稅之情形，故當處理跨國集團國際租稅問題時，OECD 提出幾項重要的工具：

1. 國家課稅權與租稅協定

一般說來，一國對於具備居住者之公司課稅方式區分為兩種，居住者課稅基礎（residence-based tax system）或來源所得課稅基礎（source-based tax system），前者是對於居住者全球所得課稅，後者僅對源自其境內所得課稅。由於許多國家是兼採 2 種課稅方式，難免產生雙重課稅情形。

在這部分的簡報中，筆者（中區國稅局廖元志）曾經在進行簡報時，以釋例說明在未有租稅協定造成雙重課稅的情形：假設 A 企業是 A' 國的居住者企業，該國的所得稅稅率是 25%，且 A' 國是採居住者課稅基礎課稅，而 B 企業是 B' 國的居住者企業，惟 B' 國是採來源所得課稅基礎，其來源所得的扣繳稅率是 30%。今假設 B 企業向 A 企業借款 500 元，貸款年利率為 2%，年支付利息 10 元，因 A' 國是對居住者企業的全球所得課稅，故該利息在 A' 國產生的租稅負擔是 2.5 元（ $10 \times 25\%$ ），又 B' 國是就

所得來源課稅，因此一利息所得源自 B' 國，故 B' 國就該利息將扣繳 3 元(10*30%)的所得稅，本案中僅有一筆利息所得 10 元，惟同時被 A' 國及 B' 國所課稅，形成雙重課稅的不合理情形。

因此，多數國家紛紛簽訂租稅協定，議定彼此課稅權之劃分，以避免發生國內企業遭到雙重課稅之情形，而大部分的租稅協定都是依據 OECD 的稅約範本(Model Tax Convention on Income and on Capital)。

2. 居住者認定原則

跨國企業據點遍布全球，當其在母國以外地區，另外設立營運處所時，時常被當地國稅捐機關依照其國內稅法規定認定為居住者，爰具有雙重居住者身分，致產生雙重課稅情形。為解決此一爭議，OECD 稅約範本第 4 條乃規範居住者之定義，且提出突破僵局原則(Tie Breaker Rule)，以永久居所、個人主要利益中心、經常居所及國籍等客觀標準分析後，判定為一方居住者，以解決雙重居住者遭到重複課稅之爭議，突破僵局原則各順序及判定標準略說如下：

- (1) 永久住所，指個人所設置可供其隨時且持續居住之處所。
- (2) 與其個人及經濟利益較為密切之地（即主要利益中心），應衡酌個人之家庭與社會關係、職業、政治文化及其他活動參與情形、營業所在地、管理財產所在地等因素綜合認定。
- (3) 經常居所，應比較個人在雙方締約國居住之期間及次數認定。
- (4) 國民，指依據一方締約國之國籍法規定擁有該國國籍者。
- (5) 實際管理處所，應衡酌公司或其他任何人之集合體之主要經理人所在地、管理與控制所在地等各項因素綜合認定。

而在判斷跨國企業居住者身分時，運用突破僵局原則通常將下列 6 項

因素列入考量：

- (1) 董事會舉行地點。
- (2) 高階管理者主要活動地點。
- (3) 公司高層日常管理地點。
- (4) 公司總部所在地。
- (5) 公司依法登記設立之國家。
- (6) 公司帳簿憑證保存地點。
- (7) 除了以上所述，其他足資認定進行實質營運活動地點，亦可作為實質認定準則。

3. 常設機構(Permanent Establishment)認定原則

常設機構涉及兩個主要議題：首先，一個國家的居住者是否在其他國家構成了常設機構，另一個議題是如果存在了常設機構，如何歸屬於常設機構的利潤。

要說明第一個議題，首先必須瞭解常設機構的定義及其分類，依據 OECD 稅約範本第 5 條第 1 項規定，常設機構係指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。通常具有固定性、持續性及可支配性等特徵。而在分類上除範本第 5 條第 2 項例示定義「常設機構」包括：管理場所、分支機構、辦事處、工廠、工作場所、礦場、油井或氣井及採石場或任何其他天然資源開採場所，另於範本第 5 條第 3 項定義工程常設機構(Project PE)及第 5 項非獨立代理人常設機構(Agent PE)。

所謂工程常設機構，依據 OECD 稅約範本第 5 條第 3 項規定：「建築工地、營建或安裝工程之存續期間超過 12 個月者，構成常設機構。」故存續期間在 12 個月以下之工程活動，雖其設有同條第 2 項所稱辦事處或工

作場所，亦不構成常設機構。惟如前開辦事處或工作場所非供單一工程所用，而其所從事之活動超出同條第 4 項所稱準備或輔助性質者，即使個別工程之存續期間無一超過 12 個月，該辦事處或工作場所仍可被視為其他類型之常設機構。

所稱非獨立代理人常設機構，依據 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項規定：「當一人（除第 6 項所稱具有獨立身分之代理人外）於一方締約國內代表他方締約國之企業，有權以該企業名義於該一方締約國內簽訂契約，並經常行使該權利，其為該企業所從事之任何活動，視該企業於該一方締約國有常設機構，不受第 1 項及第 2 項規定之限制。但該人經由固定營業場所僅從事第 4 項之活動，依該項規定，該固定營業場所不視為常設機構。」而第 6 項所稱具有獨立身分之代理人 (Independent Agency) 係指：「企業僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，以其通常之營業方式，於一方領域內從事營業者。」

OECD 稅約範本第 5 條第 4 項為明確列舉被排除具有常設機構概念之固定營業場所，意指專為企業從事準備性或輔助性質活動目的場所。當營業活動對企業利潤有所貢獻，但其實際產生之利潤貢獻度低，以致於很難分配利潤到營業場所，例如具有單純提供資訊、單純廣告、科學研究或專利服務的營業場所，如此類活動有準備性或輔助性的特色，即未構成常設機構。

而針對第二個議題如何歸屬常設機構之利潤，見諸於 OECD 稅約範本第 7 條第 2 項規定：「可以歸屬於常設機構的利潤，指當可區別的 (distinct) 或個別的 (separate) 企業在相同或相似的情況下從事相同或相似的活動預期可以獲得的利潤」，亦即如果今天從事營業活動的是一般的企業，其在與常設機構相同或相似情況下可獲得的營業利潤，就是我們認定應該歸屬於常設機構的營業利潤。

4. 反避稅原則

所得稅反避稅制度，包括一般反避稅條款(General Anti-avoidance Rules，簡稱 GAAR)及特別反避稅條款(Specific Anti-avoidance Rules)，前者係指實質課稅原則，後者則是防堵納稅義務人濫用稅法規定減少或延遲繳納稅負之機制。本次研討會僅就受控外國公司課稅制度(Controlled Foreign Companies Rules，簡稱 CFC Rules)及資本稀釋規定(Thin Capitalization Rules)進行概念簡介：

(1) 受控外國公司制度

國際間對於所得之課徵，大多以本國居住者的全球所得為課稅客體。惟對於本國居住者投資於外國公司之盈餘，通常是等到外國公司盈餘分配時，才歸課本國居住者的所得稅。許多公司為了規避所得稅，因此於海外成立外國公司，透過股權的控制影響該外國公司的股利分配政策，使盈餘無限期保留在外國公司，進而延緩本國所得稅之課徵。前開於海外所設立之外國公司，因受本國居住者所控制，故稱為受控外國公司。為避免國內居住者藉由此一方式規避稅負，各國紛紛立法，建立防杜避稅機制。

(2) 資本稀釋規定

由於股利及利息在稅法的處理方式不同，前者屬盈餘的分配項目，不具有稅盾效果(Tax-shielded)，後者因可以作為支出項目，降低企業的課稅所得，進而減少租稅負擔，特別是出現在與關係人或關係企業之間。所謂資本稀釋係指企業將資本結構中債務資本大於權益資本的安排，對企業可能發揮節稅的效果。為管理企業利用「輕資本重融資」所為租稅的安排，常見藉由規範企業直接或間接對關係人的負債占業主權益的比率不得超過一定數值，超過比率的利息支出不得於所得稅申報時列為費用或損失。

5. 移轉訂價

移轉訂價規則重點在於常規交易原則的建立，而常規交易原則係要求關係企業間交易條件及結果，須與獨立企業之交易具有可比較性。在此原則下，不僅可以合理計算企業利潤，更可減少雙重課稅情形發生。OECD 已發布 OECD 移轉訂價指導原則，供各國建立移轉訂價查核制度參考範本。有關移轉訂價相關內容，已如前述。

肆、心得與建議

一、心得

本次研討會目的在培育與會稅捐機關移轉訂價講師，因此課程的安排先教導學員演講的方法及技巧，及製作簡報時應注意的事項，再由各學員依分配的內容擔任講師，部分學員因其國內尚未建立移轉訂價制度，或其本身未有移轉訂價查核經驗，而僅能就主辦單位會前發送之OECD 既定課程進行簡報，然專業的講師及學員認真的學習態度，佐以案例的研討，讓與會的學員都能不斷的教學相長。藉由這樣的研討會，除了讓與會的學員進修專業知識外，也能與其他國家的代表進行國際交流，並討論各國租稅法律及查核實務。此外，由於 Mr. Carl Pullein 授課生動活潑有趣，簡報內容效果十足，且特別注意學員的互動情形，突破以往常見傳統呆板的簡報方式，並適時糾正與會學員簡報時所犯的錯誤，都讓與會學員有很大的收獲。

二、建議

本次研討會對於與會的我國代表，除了對於移轉訂價有更加的瞭解外，也因為本身具有查核移轉訂價的實務經驗，更能有效與其他國家代表進行分享及交流。再者，縱使講者有滿腹經綸卻無法有效傳達給聽眾，也是枉然，是以良好的簡報技巧是演講者應俱備的能力，本次研討會對於簡報的授課方式及內容，對參與者有很大的收獲。是以建議類此的國際租稅課程，能多派我國代表參加。

此外，主辦國韓國政策中心每年皆會舉辦多場國際租稅議題的研討會，並對於各參與國代表皆悉心照顧，藉由各國代表齊聚一堂推廣該國的文化、經濟、社會，經由軟實力的行銷，達到外交的目的，進而加深

其國際影響力。我國雖然每年也舉辦國際租稅課程，並且邀請友好國家參與，惟在參與國家數及軟、硬體實力方面，都有可以向韓國政策中心借鏡的地方。

伍、附錄

經濟合作暨發展組織與韓國政策中心舉辦 2015 年國際租稅研討會「移轉訂價講師之培訓」會議文件