

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織
「租稅及發展專責小組會議」暨「第5
屆移轉訂價全球論壇會議」會議報告

服務機關：財政部

姓名職稱：國際財政司秘書 包文凱

賦稅署專員 黃燕雯

派赴國家：法國 巴黎

出國期間：105年2月28日至3月5日

報告日期：105年5月16日

摘 要

本次經濟合作暨發展組織（OECD）舉辦「租稅及發展專責小組會議（Task Force on Tax and Development Meeting）」之目的，係向各與會政府代表推廣其建置全新「包容性架構（Inclusive Framework）」之跨政府組織，同時說明為協助開發中國家導入「稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）」計畫所需之移轉訂價相關工具手冊進度，以爭取渠等加入全新框架之運作，落實 BEPS 計畫。另 OECD 於「第 5 屆移轉訂價全球論壇會議（5th Annual Meeting of the Global Forum on Transfer Pricing）」分享 BEPS 行動計畫 8 至 10「確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致」最終報告結論，並就該最終報告建議於移轉訂價指導原則增修之「風險評估（risk assessment）」內容，提出案例說明，會議並提供匿名投票系統，透過該系統瞭解與會代表之態度。與會者對參與本次會議有助增進其對前揭報告所增修之風險評估之瞭解持正面態度，並認為移轉訂價風險評估有助防止 BEPS，且比對會前及會後之投票系統數據顯示，持正面態度者於會議後更有增加之趨勢。

目 次

壹、緣起及目的.....	1
貳、議程及與會人員.....	3
參、議題內容摘述.....	5
肆、心得及建議.....	52
伍、附件.....	55

壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development, OECD）成立於 1961 年，總部設於法國巴黎，目前正式會員 34 國，包括澳大利亞、奧地利、比利時、加拿大、智利、捷克、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、冰島、愛爾蘭、以色列、義大利、日本、韓國、盧森堡、墨西哥、荷蘭、紐西蘭、挪威、波蘭、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛維尼亞、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英國及美國（以國名英文字首排列）。

OECD 之宗旨係引領各政府走向民主與市場經濟，並維持經濟成長、提高就業、提升生活水準、維護財政金融穩定、協助其他國家經濟發展，及促進全球貿易成長等，近年來由其倡議或擬訂相關指導原則，對全球經濟及發展具有相當之影響力。以 OECD 秘書處轄下之租稅政策與行政中心（Centre for Tax Policy and Administration, CTPA）為例，可謂國際租稅議題之領導先驅，訂定諸如 OECD 租稅協定範本（OECD Model Tax Convention on Income and on Capital）及移轉訂價指導原則（Transfer Pricing Guideline），亦參與租稅政策、稅務行政、侵略性租稅規劃（Aggressive Tax Planning）、租稅犯罪等議題之研討。CTPA 為凝聚國際共識，舉辦移轉訂價與租稅協定相關論壇不遺餘力，迄今已超過 16 年，且隨著移轉訂價議題之日益重要，自 2012 年起召開第 1 屆移轉訂價全球論壇，今（105）年為第 5 屆。

近年來新型態數位經濟（digital economy）日益成長，跨國企業藉各國稅制差異、關係企業間移轉訂價及協定競購（treaty shopping）等手段，移轉其居住地國之利潤，侵蝕來源地國之稅基，以降低稅負，甚至產生無需負擔任何稅負之不合理情形，影響國際租稅公平。OECD 財政委員會（Committee on Fiscal Affairs, CFA）應 20 國集團（G20）要求，研議遏止跨國企業利用「稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profits shifting, BEPS）」行為之措施，於 2013 年 2 月發布 BEPS 報告，同年 6 月 25 日通過防止 BEPS 行動計畫（以下簡稱 BEPS 行動計畫），嗣經 G20 於 2013 年 7 月 19 日財政部長會議及同年 9 月 5 日至

6日領袖會議肯認支持，並於2015年10月發布各行動計畫之最終報告。

本次「租稅及發展專責小組會議(Task Force on Tax and Development Meeting)」暨「第5屆移轉訂價全球論壇會議(5th Annual Meeting of the Global Forum on Transfer Pricing)」即在此時空背景下展開，OECD邀集會員與非會員經濟體(尤以開發中國家)之政府官員、國際及區域組織代表等共同參與相關議題之討論，凝聚國際共識，落實防止BEPS決心。

貳、議程及與會人員

本次會議於法國巴黎舉行，3月1日召開之「租稅及發展專責小組會議」係以「協助開發中國家導入 BEPS 行動計畫 (The Implementation of BEPS Measures in Developing Countries)」為主題，由與會代表討論並交換意見；3月2日至3日召開「第5屆移轉訂價全球論壇會議」係以「給我們工具就能搞定 (Give us the tools and we will finish the job)」為標題，OECD 分享其 BEPS 行動計畫 8 至 10「確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致」最終報告結論，並以案例說明該最終報告建議於移轉訂價指導原則增修之「風險評估 (risk assessment)」內容，並賦予其「繞著風險轉 (It's all about risk)」之風趣子標題。

各會議安排及相關議程如下：

一、租稅及發展專責小組會議－協助開發中國家導入 BEPS 行動計畫

(一)會議期間：2016 年 3 月 1 日。

(二)與會代表：包括政府、國際及地區組織、企業及公民社會代表等超過 180 位。

(三)議程分為 8 項

- 1、租稅及發展專責小組會議開幕式。
- 2、為全面導入 BEPS 將建立之全新「包容性架構 (Inclusive Framework)」。
- 3、執行能力支援 (Capacity Support) 之成果現況。
- 4、「移轉訂價之可比較資料」工具手冊介紹。
- 5、「移轉訂價文據資料」工具手冊介紹。
- 6、「工具手冊」之分組討論。
- 7、分組討論之回饋。

8、租稅及發展專責小組會議結語。

二、第 5 屆移轉訂價全球論壇會議－給我們工具就能搞定

(一)會議期間：2016 年 3 月 2 日至 3 日。

(二)與會代表：包括各政府資深稅務、國際及地區組織超過 220 位代表參與。

(三)議程分為 10 項

1、「移轉訂價之結果應與價值創造之情形一致」。

2、繞著風險轉－移轉訂價指導準則之風險。

3、風險之實務議題討論。

4、稅捐稽徵機關之風險評估。

5、案例分析之案例介紹：稅捐稽徵機關進行移轉訂價查核運用風險評估原則之釋例。

6、案例分析之第一步：背景資料。

7、案例分析之第二步：進一步資訊。

8、案例分析之第三步：移轉訂價風險評估。

9、可比較資料及其他替代方案之分組討論。

10、全球論壇結語。

叁、議題內容摘述

一、租稅及發展專責小組會議－協助開發中國家導入 BEPS 行動方案

G20 為協助開發中國家導入 BEPS 行動計畫，於 2015 年 11 月籲請 OECD 建立「包容性架構 (Inclusive Framework)」，期透過該「框架」提供之協助及監督，促使開發中國家亦能有足夠之能力，導入、採行及適用 BEPS 行動計畫。又為協助能力相對貧弱之國家，G20 要求國際貨幣基金組織 (International Monetary Fund, IMF)、OECD 及世界銀行集團 (World Bank Group, WBG) 攜手研擬發布 8 項「工具手冊 (Toolkits)」及相關報告，使複雜之 BEPS 行動計畫結論得以轉譯成便於使用者利用之指導原則。

有鑑於此，本次租稅及發展專責小組會議主要係由 OECD 向各與會政府代表推廣「包容性架構」之規劃，並就協助開發中國家導入 BEPS 所需「移轉訂價之可比較資料」及「移轉訂價文據資料」等涉及移轉訂價查核工具手冊之初步進展說明，使非 OECD 會員國家(地區)瞭解該等工具手冊概要，以助其導入 BEPS 行動計畫，並極力邀請開發中國家加入前述全新之框架運作。

(一)開幕式

本議程由 OECD 工作團隊成員 Mr. Franz Tomasek 及 Mr. Harry Roodbeen 共同主持，在感謝各政府代表等出席會議後進行簡要 BEPS 及相關行動計畫之成果介紹。

BEPS 係 OECD 財政委員會 (Committee on Fiscal Affairs, CFA) 應 G20 遏止跨國企業間 BEPS 行為之要求，於 2013 年 2 月發布，同年 6 月 25 日通過 BEPS 行動計畫，嗣經 G20 肯認支持，經 OECD 旗下各工作團隊 (Working Group) 努力，終於 2015 年 10 月發布各項行動計畫最終報告。

主席強調，BEPS 提出各項行動計畫最終報告之目的在建立國際租稅制度之一

致性、實質課稅原則，並藉各國稅務之合作，強化資訊透明，落實租稅公平，爰各國政府對 BEPS 之立場及支持極為重要。目前該計畫已得到 OECD 會員國及 G20 之認可，跨國合作前所未見，期許未來該等國家能持續相互支援，確保落實 BEPS 行動計畫。然目前參與 BEPS 之國家多屬已開發之經濟體（多屬跨國集團之居住地國），倘無法納入開發中國家（多屬跨國集團之所得來源地國）支持、加入並攜手推動，將無法有效遏止跨國企業利用 BEPS 之風氣，爰期許開發中國家一同積極參與，為本次會議召開之目的。

(二)為全面導入 BEPS 將建立之全新「包容性架構」

本議程由 OECD 稅務政策及管理中心主任(Director, OECD Centre for Tax Policy and Administration) Mr. Pascal Saint-Amans 首先就 BEPS 行動計畫之推動進行簡要說明，次介紹 G20 要求發展之「包容性架構」，再由目前已致力於導入 BEPS 行動計畫之非 G20 國家（地區）報告其參與該框架之情形，以及此計畫對其國家經濟發展及與其他國家平等共存之重要效益。

1、Mr. Pascal Saint-Amans 說明：

BEPS 行動計畫提供各政府解決現行國際租稅規則缺失之有效方案，企業將無法再隱匿利潤，或以人為方式將利潤移轉至投入極少或根本無任何實質經濟活動之低稅負地區。據保守估計，每年因 BEPS 而發生之收入隱匿或損失已達 100 至 240 億美元，相當於全球企業所得稅（Corporate Income Tax, CIT）稅收之 4%至 10%，由於開發中國家財政收入有高度仰賴 CIT 稅收之傾向，說明這些國家亦為 BEPS 之受害者，BEPS 問題亦影響其發展。

為強化開發中國家之參與（非 G20 及 OECD 國家或地區），有效遏止跨國企業利用 BEPS 之不當情形，G20 於 2015 年 11 月籲請 OECD 著手建立全新之「包容性架構」，期透過該「框架」之監督及協助，使開發中國家間亦能於一致之基礎，導入、採行及適用 BEPS 行動計畫。目前已有開發中國家加入並得到協助，

懇請尚未參與之政府踴躍參與，並請與會代表轉達該項訊息，俾研議共同參與之可行性。包容性架構相關會議預訂於 2016 年 6 月 30 日至 7 月 1 日在美麗之日本京都舉行，期望屆時能與大家再聚首。

2、非 G20 國家（地區）及非政府組織之報告擇要及現場回應：

- (1)非洲稅務行政論壇（African Tax Administration Forum）主席 Mr. Lincoln Marais 及喬治亞共和國國稅局（Georgia Revenue Service）顧問 Mr. Davit Chitashvili 以開發中國家代表說明開發中國家參與此框架之正面經驗，表達參與後得到 OECD 之相關協助有助其導入 BEPS 計畫（例如建置並導入該國移轉訂價查核制度等），協助國家發展，更堅定其支持 BEPS 行動計畫之決心。
- (2)OECD 商業及工業諮詢委員會（Business and Industry Advisory Committee，BIAC）租稅委員會主席 Mr. William Morris 表達企業界意見，表示樂見此框架將對各國經濟產生正面影響，然仍需面對落實執行相關問題之挑戰，諸如：各國資訊設備（硬體）及系統（軟體）建置之差異性，各國對資訊交換機制之接受度、內涵及執行差異等。
- (3)國際樂施會（Oxfam International）政策顧問 Ms. Maria Villanueva 表達支持此框架之立場，國際樂施會願共同參與及提供協助，並強調開發中國家之共襄盛舉是此計畫成功關鍵。其進一步表示，倘部分開發中國家未能參與，跨國企業得持續利用各國稅制之差異或部分國家有害租稅競爭政策，獲取不當租稅利益，將使建置 BEPS 行動計畫及此框架之苦心功虧一簣，此為推動本計畫之「風險」所在。最後希望此框架於 2020 年前完成並正式上路。
- (4)世界銀行集團及斯洛伐克等國際組織及政府代表亦於現場發言支持本框架，並希望更多開發中國家共同參與。世界銀行集團代表特別指出協助開發中國家導入 BEPS 之相關「工具手冊（toolkits）」已依規劃期程進行，加入此框架將有更多開發中國家瞭解其參與之重要性，獲得協助，並提供其意見，完善該工具

手冊之建置。

- (5)部分國家代表發言希望 BEPS 行動計畫及未來之工具手冊等除現行英文及法文版本外，能由官方提供更多樣語言版本，使非英、法語之開發中國家更易瞭解，以利共同參與。

3、Mr. Pascal Saint-Amans 結語：

檢視歷史發展之過程，各國基於自身經濟、政治、文化發展之相互競爭，往往侷限稅務方面之相互合作程度。近數十年受到跨國企業利用 BEPS 減損各國稅收之衝擊與考驗，影響國家財政及經濟之發展，使各國領悟稅務合作之重要，提升相互合作之意願。近年部分國家因遭受「銀行秘密資訊」產生之嚴重稅務違紀問題，爰透過長期之醞釀及跨國溝通，終達成國際銀行資訊交換合作之共識，使我們今日可正式宣告「銀行秘密資訊」之年代已走入歷史。跨政府全面性稅務合作之推動亦如同「終結銀行秘密資訊」之過程，需要相當之時間醞釀及溝通，充足之資訊交流，使各國瞭解參與該項合作對自己及身為世界一分子之重要性。

爰此，OECD 將略為放緩推動 BEPS 行動計畫列車之行駛速度，致力於建構包容性架構及相關工具手冊，使開發中國家有足夠之時間瞭解、進行自我評估、同時提供堅強之後盾，以利其執行及導入 BEPS 行動計畫，全面提升開發中國家搭上 BEPS 列車之能力。

包容性架構為一個全新的跨政府組織，前已說明開發中國家承諾加入之重要性，擬再次邀請未加入之政府代表將包容性架構相關資訊攜回研議，期望在京都與大家相聚。

最後為使本框架順利推動，OECD 近期內將加速推動並邀請開發中國家參與投入多項工作項目，包括參與該框架之國家所需之貢獻等（例如：財務支持），俾使其順利運作。

(三)執行能力支援 (Capacity Support) 之成果現況

BEPS 行動計畫能否成功推動，開發中國家支持導入 BEPS 行動計畫最終報告之建議係一關鍵因素。本議程邀請已接受執行能力支援並啟動改善執行能力計畫之參與者，說明其現況及推動進展，並開放與會代表討論：

1、牙買加賦稅署立法及協定服務組組長 (Director of Legislation and Treaty Services, Tax Administration Jamaica) Ms. Marlene Parker 進行簡報，說明牙買加如何在 OECD 及世界銀行集團提供「移轉訂價」執行能力支援計畫之協助下，建置牙買加移轉訂價查核工具，擬訂移轉訂價查核相關法案，終使牙買加得於 2011 年正式對外宣布實施移轉訂價查核制度，為此表達對 OECD 及世界銀行集團之感謝。

2、與會代表發言意見擇要：

(1)厄瓜多共和國 (Republic of Ecuador) 代表認同執行能力支援及教育訓練之重要性，然鑑於開發中國家與已開發國家所追求之經濟發展及所處之經濟體質差異甚大，能力建置支援宜以開發中國家所處之經濟實質觀點，提供所需之協助，爰開發中國家間充分之意見交流極為重要。

(2)世界銀行集團代表說明，在提供開發中國家之執行能力支援時，例如協助建置並導入移轉訂價查核制度等，全程均宜參採該國企業意見，並依據該國企業之投資經營架構、從事之貿易活動及慣用之交易模式，擬訂適合該國之移轉訂價查核制度及工具，此為能否成功導入移轉訂價查核制度之關鍵。

(3)挪威代表強調，BEPS 計畫之成功與否取決於各國是否完整導入相關計畫建議。目前聯合國 (UN) 亦為開發中國家建置適用之移轉訂價使用手冊，概念及精神與 OECD 版本一致，然內容針對開發中國家所處經濟情形特別規劃，將有助其導入實施。

(4)斯洛伐克代表提醒，在 BEPS 計畫推動過程中，維持來源地國課稅權與促進經

濟發展之平衡常是開發中國家面臨之兩難問題；另鑑於各國對租稅協定之執行或解釋有不同見解，宜訂定更明確、具體之共同指引。

(5)日本代表發言，目前亞洲地區應迫切導入 BEPS 計畫成果，係全面建立雙邊或多邊之稅務合作機制（例如：自動資訊交換）。

3、Mr. Pascal Saint-Amans 結語：開發中國家導入 BEPS 行動計畫為防杜 BEPS 成功關鍵因素之一，爰提升開發中國家之執行能力及展開相關教育訓練十分重要。OECD 非教育訓練機構，無法對所有參與國家之所有從業人員進行培訓，然可規劃對各國遴選人員定期施以訓練，該等人員完成訓練回國後即成為種子師資，可於該國從事國家等級之人才培育工作，此亦為執行能力支援之表現，似得作為 OECD 努力之方向。

(四)「移轉訂價之可比較資料」工具手冊介紹

為使開發中國家亦能全面導入 BEPS，G20 要求 IMF、OECD 及 WBG 攜手研擬發布 8 項「工具手冊 (Toolkits)」及相關報告，本議程先由世界銀行集團就現階段「移轉訂價之可比較資料」工具手冊建置情形及 2015 年相關問卷回收意見作綜合說明，次由開發中國家代表分享移轉訂價查核運用可比較分析資料之經驗，並開放與會代表討論：

1、世界銀行集團 Mr. Jan Loerick：依據 2015 年對開發中國家進行問卷調查結果顯示，進行移轉訂價查核時，缺乏可比較資料係各國面臨之共同問題。為完善可比較資料之來源，各國建立共同之文據要求或申報標準為首要工作（例如：國內法規規定移轉訂價查核文據之要求等）。本工具手冊將以簡要、容易執行及與「常規交易原則 (arm's length principle)」一致為理念編製，做為開發中國家之移轉訂價修法、施行之有效指引，俾利建置供各國運用之可比較資料庫。

2、開發中國家經驗分享

(1)塞內加爾代表 Mr. Magueye Boye：由於塞內加爾缺乏未受控企業交易資料，無法建置可比較資料庫，更無熟稔國際移轉訂價查核經驗之專業審查人員，爰導入移轉訂價查核制度十分困難，期望工具手冊能帶來明確之指引。

(2)烏拉圭代表 Ms. Maria José Santos：首先分享該國在運用可比較受控交易價格法（Comparable Uncontrolled Price，CUP）及 Transactional Net Margin Method（TNMM）等移轉訂價常規交易方法時取用可比較資料經驗。在 CUP 方面，該國稅捐稽徵機關常運用進出口報關價格相關資訊作為可比較未受控之交易價格；至 TNMM 方面，由於烏拉圭人口、市場規模相對較小，納稅義務人常直接依法選用 TNMM，未考量以烏拉圭國內企業進行可比較未受控交易之分析，直接以國際可比較資料庫數據（比率），在未進行相關調整下即作為其計算歸屬烏拉圭常規交易利潤之基礎，似有濫用之虞，爰烏拉圭鼓勵納稅義務人進行預先訂價協議（Advanced Pricing Arrangement，APA）。烏拉圭期望透過本工具手冊有效建置可比較資料庫，做為徵納雙方因應移轉訂價查核之依據，以節省查審人員評估跨國企業交易是否不合常規及是否具有查核價值之時間及成本，並建議該工具手冊明定，不宜將涉及商業秘密之交易資訊納入資料庫。另烏拉圭表達，倘同時存在國內資料庫及國際資料庫之可比較資料，且兩者均需進行調整方能與案關之移轉訂價受控交易比較時，有選用之困難，希望能有更明確之指引。

3、現場代表發言

(1)哥斯大黎加代表表示，該國經濟規模小，無法有效資訊建立國內資料庫；另在使用國外資料庫時，常需進行調整，期 OECD 對該等調整提出具體規範。

(2)突尼西亞代表發言，在移轉訂價查核過程中，稅捐稽徵機關對跨國企業間之服務提供及成本分攤是否符合常規交易之情形認定不易，期有更多明確之指引。

(五)「移轉訂價文據資料」工具手冊介紹

本議程先由 OECD 代表就 2015 年相關問卷回收意見、BEPS 行動計畫 13 及現

階段「移轉訂價文據資料」工具手冊理念說明，次由開發中國家代表說明其對國別報告（Country-by-Country reporting）等措施之意見，並開放與會代表討論：

1、OECD 秘書處 Ms. Samia Abdelghani

- (1)依據 2015 年對開發中國家進行問卷調查結果顯示，為實施移轉訂價文據資料要求及國別報告，開發中國家需配合修正國內相關法令；此外，開發中國家亦缺乏與其他國家執行前揭措施之橋樑（例如：進行資訊交換機制之必要工具—租稅協定網絡或稅務行政互助公約等）。
- (2)目前依 BEPS 行動計畫 13 建置之國別報告，其用途僅限進行跨國企業移轉訂價查核時，依常規交易原則評估「風險」分析使用，不得使用於稅務以外之目的。
- (3)期許本工具手冊能對開發中國家前述修法提供明確之規範，努力架接稅務合作之橋樑，並建立資訊使用限制之規定。

2、開發中國家經驗分享

- (1)喀麥隆共和國（Republic of Cameroon）代表 Mr. Brigitte Kubri：鑑於稅捐課徵客體（所得）之相關資訊屬於納稅義務人從事交易之非公開資訊，稅捐稽徵機關對該等資訊之掌握相對處於劣勢，移轉訂價文據與國別報告將可降低稅捐稽徵機關與納稅義務人間資訊不對稱情形，有利稅捐徵課。各國移轉訂價文據要求宜於法律明定，並規範稅捐稽徵機關對未遵循者有進行調查之權利。至國別報告之建置，將有助於徵納雙方瞭解跨國企業間從事受控交易之情形。
- (2)哥斯大黎加代表 Mr. Rafael Bonilla：該國近年導入移轉訂價查核制度及法規建置，由於其屬特殊反避稅條款，相較於「實質重於形式（substance over form）」或「經濟實質（economic substance）」等一般反避稅條款更見成效，獲得哥國法院之認許。2013 年間哥國發布行政命令（decree），依 OECD 移轉訂價指導原則相關規定補充其移轉訂價查核規定，並納入預先訂價協議制度。哥國刻規劃國

內「移轉訂價文據要求」之立法作業，並期許 BEPS 行動計畫解決國際間跨國企業利用不當租稅規劃避稅之問題。

(3)剛果共和國 (Democratic Republic of the Congo) 代表 Mr. Vincent Kabwa：期望所有國家均能參與國別報告機制。至執行該機制不可缺少之資訊交換部分，期望 OECD 提供開發中國家可立即配合導入之具體規範（例如：國內法令規定範本等），以及技術支援（例如：資訊交換設備及平台之軟、硬體等），將有助於開發中國家共同加入。最後該國代表對於所有國家是否均能遵循國別報告僅限使用於移轉訂價風險評估之規定提出疑慮。

3、現場代表發言總整

(1)國別報告有關跨國企業之 750 歐元申報起點依據為何？該門檻如何決定？

(2)資訊交換機制之運作亦應注意保密。

(3)鑑於開發中國家多數缺乏綿密之租稅協定網絡，交換前揭國別報告資訊之運作模式似僅能架構於多邊稅務行政互助公約之基礎，然作成加入該等公約決策者往往為各國最高領導人，爰關切開發中國家領導人是否亦能如 G20 領導人般建立定期見面溝通管道，俾傳遞資訊，相互合作。

(六)工具手冊之分組討論與回饋

本議程以「政府組」及「非政府組」之分組討論方式進行。「政府組」部分由 Mr. Franz Tomasek 主持，「非政府組」由 Mr. Harry Roodbeen 主持，與會人員得自由選擇一組參加，各組係以該組所表彰之權責機構觀點，就前揭工具手冊事宜進行討論。討論之議題包括使用外國可比較資料數據進行移轉訂價查核之挑戰、「移轉訂價之可比較資料」工具手冊如何針對此挑戰提供協助，及「移轉訂價文據資料」工具手冊目前進度及後續發展。

分組討論結束後，與會人員重聚一堂分享各組討論成果，重點綜整如下：

1、「政府組」

- (1)期望各工具手冊能提供清楚且一致之指導原則及相關規範，並明訂禁止不當使用資訊之情形（例如：國別報告資訊僅限移轉訂價查核風險評估使用）。
- (2)為保障徵納雙方權益，各國移轉訂價文據要求規範應於國內法律明定。
- (3)適時提供開發中國家為導入 BEPS 所需之技術支援（包括軟、硬體）。

2、「非政府組」

- (1)期望「移轉訂價之可比較資料」工具手冊簡單明瞭，然內涵兼具精確性。
- (2)企業關心向政府依國別報告申報之資料是否僅限進行移轉訂價查核使用，希望有更明確之限制規範。

(七)租稅及發展專責小組會議之結語

OECD 感謝參與本次會議之政府及企業代表對「包容性架構」表達之想法及建議，這些意見有助本框架之建置，滿足開發中國家導入 BEPS 行動計畫之目標，再次誠摯邀請有興趣且承諾落實 BEPS 之國家或地區，尤其開發中國家，支持並加入本框架。

本次會議許多開發中國家代表均認為，透過本框架可與其他國家分享並發展國際租稅準則，並指出開發中國家導入 BEPS 面臨之困難與挑戰、技術及執行能力養成所需之協助，足彰顯本框架建置之必要性。爰此，期望各國家或地區、國際團體及企業多注意國際發展進行稅務互助，強化合作，終結 BEPS 之問題。

另為應 G20 要求，目前研擬將複雜 BEPS 行動計畫轉譯成便於開發中國家使用之「工具手冊」事宜，亟需各界之寶貴意見，本次會議開發中國家代表分享其如何透過國際組織（如 World Bank Group 等）及「移轉訂價之可比較資料」工具手冊草案之指引，克服可比較資料之不足，採行國際間認可之移轉訂價方法進行

移轉訂價查核之經驗，在在說明編纂工具手冊之價值。至「移轉訂價文據資料」工具手冊部分，需納入明確且可行之規範，協助開發中國家完善移轉訂價文件要求之角色。

分組討論之結果強調開發中國家徵納雙方均面臨缺乏移轉訂價可比較資料之困境，以及渠等對「移轉訂價之可比較資料」工具手冊需清楚提供簡單可行之方法，以協助克服該等問題之期許；另「移轉訂價文據資料」工具手冊方面，開發中國家徵納雙方均希望對於如何依國別報告取得資訊之使用及限制規定，應有明確之指引。

二、第 5 屆移轉訂價全球論壇會議

本屆年會由 OECD 租稅政策行政中心 (Centre for Tax Policy and Administration) 主席 Pascal Saint-Amans 主持開幕式，開幕式係由 OECD 第 6 工作小組組長 Mr. Michael McDonald 主持，Mr. McDonald 首先代表 OECD 歡迎各國代表，隨後由 OECD 稅務政策及管理中心主任 (Director, OECD Centre for Tax Policy and Administration) Mr. Pascal Saint-Amans 說明 BEPS 計畫推動展望。

開幕儀式結束後隨即展開各項議題討論，本次論壇共進行 12 場次之研討，其中 10 場次為全體會議 (Plenary Session)，1 場次會議就相同議題分組討論 (Break-out Session)，旨在凝聚與會人員聚焦議題，以即時參與對話及互動，另 1 場次會議係就不同議題同步進行討論 (Parallel Session)，由各國代表依其經驗及需求，參與不同場次之研討。

(一)確保移轉訂價結果與價值創造一致

本場會議由 OECD 第 6 工作小組聯合主席 Michael McDonald 主持，並由 OECD 租稅協訂、移轉訂價及金融交易部門負責人 Marlies de Ruyter 擔任報告人，及印度代表 Ashima Neb、比利時代表 Sandra Knaepen 及聯合國小組委員會協調員 Stig Sollund 與會座談。

1、Mr. Pascal Saint-Amans 表示，BEPS 計畫之成功需要所有國家一起行動，開發中國家之攜手參與尤其重要。為使開發中國家能於一致之基礎導入、採行及適用 BEPS 行動計畫，G20 要求 IMF、OECD 及 WBG 攜手研擬發布 8 項「工具手冊 (Toolkits)」及相關報告，使複雜之 BEPS 行動計畫結論得以轉譯成便於使用者利用之指導原則；又於 2015 年 11 月籲請 OECD 著手建立全新之「包容性架構」，提供監督及協助機能。目前已有開發中國家加入並得到相關協助，誠摯邀請未參與之政府代表共同參與。

2、Mrs. Marlies de Ruiter 就「移轉訂價之結果應與價值創造之情形一致」之簡報內容擇要摘述如下：

(1) BEPS 與行動計畫：

A、自工業革命（1869 年）迄今，全球化帶來世界經濟蓬勃發展，投資、經濟貿易活動活絡加速，各項產業欣欣向榮，為企業帶來可觀利潤。企業通常會以跨國企業（Multinational Enterprises）集團方式營運，以充分利用各國經濟特色、比較利益及競爭優勢，創造集團最大利潤。由於租稅為企業獲取利潤之成本，為追求全球稅後利潤最大化目標，跨國企業透過精心租稅規劃及安排，移轉來源地國稅基，並規避居住地國稅負，人為操作結果使得該跨國企業於全球創造高額利潤同時，卻未負擔合宜之稅負，甚至未負擔任何稅負。倘各國政府持續漠視跨國企業透過人為租稅規劃所造成「稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）」問題，不僅損及租稅公平，亦影響國際合作及國際稅制整合。尤其近年全球經濟不景氣，各國均期有合理之財政收入，以下數據凸顯出 BEPS 對各國財政及經濟之影響：

(A) 全球企業所得稅年度收入：在目前資訊不透明下，全球企業所得稅損失約 4% 至 10%，約 1,000 億至 2,400 億美元。

(B) 跨國企業有效稅率：與從事相同或類似產業之國內企業（非跨國企業）相較稅負減輕約 4% 至 8.5%。

(C) 投資集中效果：淨國外直接投資（Foreign Direct Investment，FDI）及國內生產毛額（Gross Domestic Production，GDP）急速成長。

(D) 需要更完善資料：包括衡量 BEPS 對於實質經濟活動移轉之效果、以國別報告（Country-by-Country Report，CBC Report）為基礎進行統計分析、定期更新企業所得稅統計數據。

B、OECD 財政委員會 (Committee on Fiscal Affairs, CFA) 應 G20 遏止國際間 BEPS 行為要求，於 2013 年 2 月發布 BEPS 報告，同年 6 月 25 日通過 BEPS 之 15 項行動計畫，並於 2015 年 10 月提交各行動計畫之最終報告。15 項行動計畫依其目的區分為一致性、實質原則、透明度及綜合項目 4 大類，各類別包括之行動計畫如下：

表 1 BEPS 15 項行動計畫分類表

類別	一致性	實質原則	透明度
行動計畫	2：消除混合錯配安排之影響	6：防止租稅協定濫用	11：建立蒐集分析 BEPS 資料及執行計畫之方法
	3：強化受控外國公司 (CFC) 之應用	7：防止人為規避常設機構之構成	12：要求納稅義務人揭露侵略性租稅規畫
	4：減少因利息及其他金融支付扣除所產生之稅基侵蝕	8：確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致	13：重新檢視移轉訂價之文據
	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	9：確保移轉訂價結果與風險及資本之價值一致	14：提升爭議解決機制之效率
	—	10：確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值一致	—

類別	綜合項目
行動計畫	1：數位經濟時代之租稅挑戰
	15：建立執行相關計畫之多邊工具

C、行動計畫對 BEPS 之影響：跨國企業從事 BEPS 活動將可透過下圖相對應之行動計畫及其內容予以改善或解決。

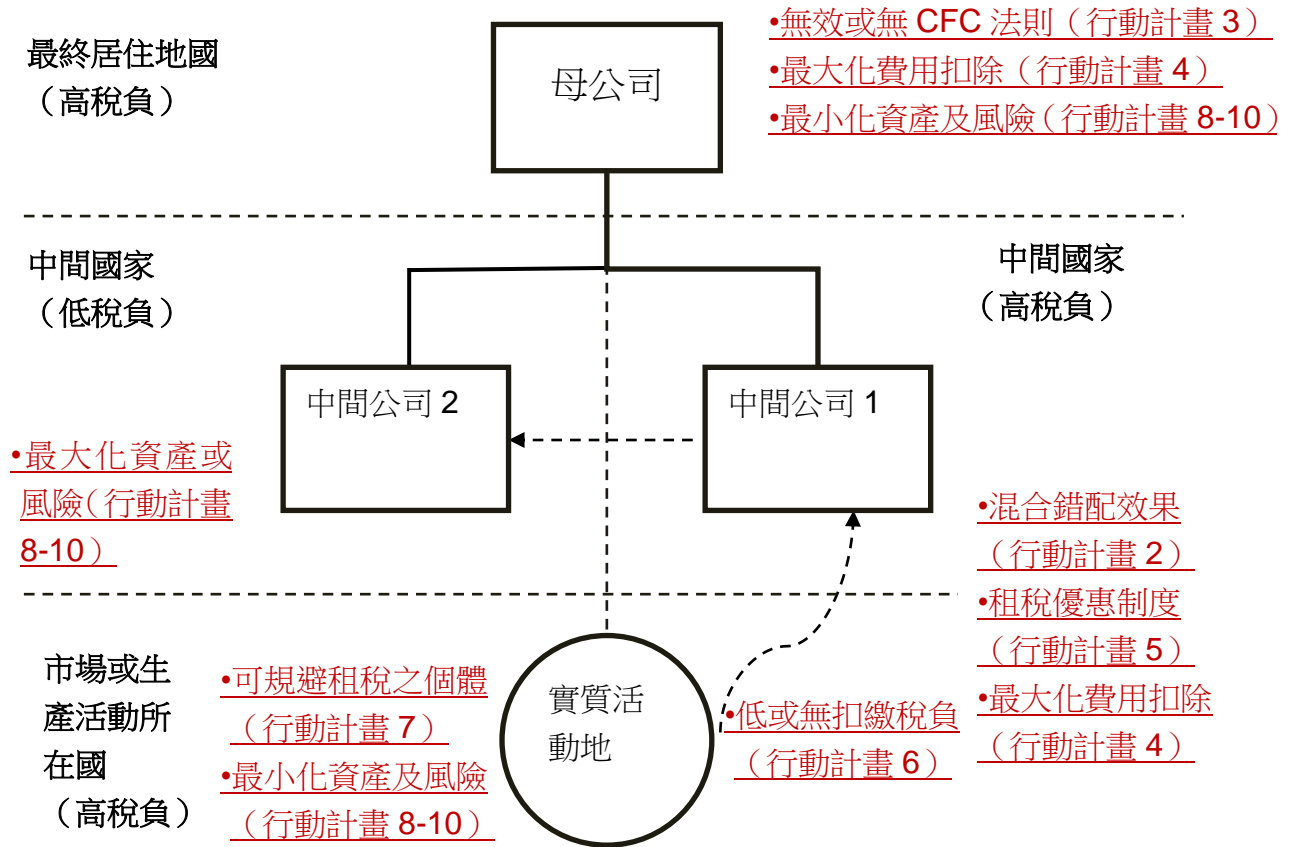


圖 1 BEPS 與行動計畫

表 2 BEPS 行動計畫重要內容

行動計畫	重要內容摘要
2	各國於國內法中制定防止混合錯配之應對工具（包括主要應對原則、防衛性應對原則或其組合）為通則。另各國應於法規明定，在避免雙重課稅之原則下亦需防範雙重不課稅問題之發生。
3	各國宜在國內法CFC所得定義中，納入存有BEPS疑慮之所得，例如涉及電子商務所得等。

4	限制利息費用之減除：可減除利息費用上限之通則，為按「扣除利息、稅捐、折舊及攤銷前盈餘(Earnings Before Interest Tax Depreciation Amortization, EBITDA)」之一定比例（介於10%至30%間）計算；另得視情形納入適用於集團間之減除比例。
5	在判別智慧財產（Intellectual Property, IP）相關租稅優惠法規是否構成有害租稅競爭時，應以研發費用為指標，衡量其與IP優惠活動之關聯性為原則。 強制與其他國家就國內公布之法令進行自動資訊交換。
6	透過訂定防止租稅協定競購之最低標準，並增修訂其他防止租稅協定濫用條款，俾解決租稅協定濫用問題。
7	就已知規避常設機構(PE)原則之手段訂定規範，例如：佣金合約取代傳統經銷合約，以規避代理人（Agency）PE；藉人為規劃分解營業活動，使各該活動分別符合僅從事單純準備或輔助性質適用PE排除規定，規避營業利潤之課稅；分割工程合約，使各合約均不超過構成工程（Project）PE之期間規定等。
8至10	藉由增修訂移轉訂價指導原則，使企業實質從事之活動與所創造之價值相互連結：包括交易價值如何與實際交易聯結、風險如何分配、無形資產（包括價值難以量化之無形資產、成本分攤原則）之查核、商品交易與服務等。

(2)移轉訂價（行動計畫 8 至 10）

A、移轉訂價之結果應與價值創造一致（Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation）：就常規交易原則（Arm's Length Principle）、貨物交易、利潤分割法（Transactional Profit Split Method，後續工作已進行規劃）、無形資產、低附加價值之集團內部服務、成本貢獻協議（Cost Contribution Arrangement）及移轉訂價文據標準（涉及行動計畫 13）等原則或規則之規

範修訂，使移轉訂價之結果與企業價值之創造一致。

B、使移轉訂價與關係企業間真實交易情形一致（衡量相關經濟特性）：透過關係企業間合約內容、企業使用之資產、承擔之風險評估與執行之功能、移轉訂價相關商品或服務之特性、企業面臨之外在經濟環境、企業內在商業目標等要件，尋求可比較對象以進行移轉訂價查核分析。

C、在「風險評估」方面，透過下列機制衡量：

(A)首先辨認出可能存在風險。

(B)確認依合約所假設風險。

(C)執行功能分析。

(D)考量個案相關事實，決定合約所假設之風險歸屬與關係企業實際風險之承擔是否一致。

(E)依指導原則，進行風險歸屬：風險應歸屬於實際具有控制及財務負擔能力之一方。

D、有關移轉訂價交易涉及無形資產之相關指導原則部分：辨認集團中實際對無形資產研發（Development）、改良（Enhancement）、維持（Maintenance）、保護（Protection）、運用（Exploitation）等功能具有控制或實際投入貢獻者。倘出資者未執行前揭重要功能，亦未承擔相關風險，顯示其僅承擔財務風險，應依承擔之風險調整財務報酬；另倘出資者不負擔任何風險時，其報酬不應超過無風險交易下所能獲得之財務報酬。

E、有關移轉訂價交易涉及難以評價無形資產（Hard to Value Intangibles，HTVI）之相關指導原則部分：允許由納稅義務人提供合宜之移轉訂價分析，並注意資訊不對稱問題。

F、未來工作之規劃

(A)指導原則之修訂：完善利潤分割法及金融交易之移轉訂價查核原則，並整合移轉訂價指導原則。

(B)新指導原則之實施：移轉訂價交易涉及難以評價之無形資產，以及低附加價值之服務等修訂後指導原則之實施。

(C)提供便於開發中國家順利導入之移轉訂價工具手冊 (Toolkits)。

(3)移轉訂價與開發中國家：G20 為協助開發中國家導入 BEPS 行動計畫，籲請 OECD 刻著手建立「包容性架構」，使開發中國家透過「直接參與」、「區域合作網絡」及「執行能力建置」，使開發中國家間亦能於一致之基礎導入、採行及適用 BEPS 行動計畫。又為協助能力相對貧弱之國家，G20 要求 IMF、OECD 及 WBG 攜手研擬發布 8 項「工具手冊 (Toolkits)」及相關報告，使複雜之 BEPS 行動計畫結論得以轉譯為便於使用者利用之指導原則。

表 3 協助開發中國家導入 BEPS 之工具手冊

工具手冊主題	預訂發布期程	負責單位
1、租稅優惠	2015年11月	IMF
2、移轉訂價之可比較資料 (TP)	2016年10月	WBG及OECD
3、間接移轉資產	2016年6月	IMF及OECD
4、移轉訂價文據資料 (TP)	2016年10月	OECD
5、租稅協定諮商能力	2016年12月	OECD
6、稅基侵蝕給付 (TP)	2017年6月	OECD
7、供應鏈管理 (TP)	2018年3月	OECD
8、BEPS風險評估 (TP)	2018年3月	OECD

(4)資訊透明（Transparency）與確定性（Certainty）

A、藉由下列各項移轉訂價文據建置嶄新之移轉訂價文據制度：

(A)全球檔案（Master file）：集團各關係企業需向各該企業所在國提交全球檔案，揭露其集團內部企業「組織架構」及「經營交易」模式。

(B)當地國檔案（Local file）：集團各該關係企業應向其所在國揭露所涉集團關係企業間「受控交易細節資訊」。

(C)國別報告：集團合併營業收入超過 7.5 億歐元之跨國企業集團，應就集團各成員於各租稅管轄區之營業收入、所得稅費用等財務資訊及執行功能等資訊揭露於國別報告。

B、透過各項措施之實施〔包資訊交換，強制揭露原則，多邊稅務行政互助公約（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters，MAC）之結盟，舉辦有害租稅競爭論壇等〕，可預見全球資訊透明之風潮將於各國進行相互國別報告交換達到最高峰，並藉以產生資訊透明最大化效果。

C、爭議解決：透過資訊透明最低標準（Minimum Standard）之建置，各國間同儕檢視（Peer review）效果，及各國相互承諾之其他支援工具（包括租稅協定中相互協商之仲裁機制），將可解決各國因資訊不對稱而產生之租稅爭議案件，提升稅負確定性。

D、透過前揭各該行動計畫，使資訊更為透明；制定新規則或修訂舊規則，提升法律適用之確定性及爭議解決有效性，並持續監督，在其相互作用下預期可產生綜合效應，以遏止跨國企業從事 BEPS 活動，解決各國稅捐稽徵機關依現行制度無法按經濟活動實質課稅問題，獲取應得之合宜稅收。

(5)導入與實施（Implementation）：涉及國內法部分，需各國完成國內立法程序，以完備各國執行各項新措施法源依據。OECD 正進行移轉訂價指導原則之修

訂。涉及租稅協定部分，修訂並發布 OECD 稅約範本及註釋外，各國另需配合重新諮商既有租稅協定條文，或建置多邊工具，俾導入實施新條文，並將持續監督 BEPS 計畫之實施。

(6)全球動員 (Inclusiveness)：G20 為落實 BEPS 計畫，於 2015 年 11 月 16 日土耳其會議中呼籲各國（包括開發中國家）儘速導入並實施 BEPS 計畫；另為監控全球 BEPS 實施情形，籲請 OECD 於 2016 年初建立「包容性架構」，邀請支持導入 BEPS 計畫之非 G20 國家及地區（尤其開發中國家）一起參與，透過該「框架」之監督及協助，將使各國能於一致之基礎導入、採行及適用 BEPS 計畫。

3、與會代表意見：會中透過匿名投票系統瞭解與會代表對各項相關議題之態度，擇要摘述意見如下：

(1)「BEPS 常登上您國家新聞之頭條嗎？」：50%以上與會代表表示，BEPS 僅偶爾 (sometimes) 登上。

(2)「您認為 BEPS 行動計畫 8（尤指移轉訂價之風險評估）會成功嗎？」：認同者占 16.67%；表示認同，但需要更多支援工具者占 40.91%；表示也許吧我們走著瞧占 42.42%；無人表示不認同。本議程主席 Mr. Michael McDonald 補充，企業（納稅義務人）承擔「風險」之情形確實存在，惟難以量化係屬事實，有鑑於此，行動計畫 8 提出之風險評估模式，似可解決稅捐稽徵機關歷來面對企業風險評估僅能單方接受納稅義務人說詞之窘境，不失為一有效之工具。

(3)「您認為 BEPS 有助全球移轉訂價查核趨於一致嗎？」：認同者占 44.78%；表示認同，但需更多具體工具占 49.25%；表示不認同者占 5.97%。

(4)「您國家對工具手冊感興趣嗎？」：表示感興趣者占 76.81%；表示也許者占 18.84%；表示不感興趣者占 4.35%。

(二)繞著風險轉—移轉訂價指導準則之風險

本場會議由 OECD 第 6 工作小組聯合主席 Michael McDonald 主持，並由 OECD 之 Andrew Hickman 負責報告，另由西班牙之 Luis Jones、日本之 Junya Toya 及馬來西亞之 Wan Ramiza Wan Ghazali 擔任與談人。

1、前言

BEPS 關鍵議題之一即為企業常藉一紙文件就能移轉利潤，即使「風險」為移轉訂價極度重要之考量因素，然而，目前指導準則中仍未見風險分析之架構。新指導準則之第一章旨在闡述風險控制之特殊功能，與參與之人數多寡無涉。但仍需進一步討論該架構是否過於複雜、過於主觀，及風險之移轉是否意味著利潤或損失隨之由子公司移轉至總公司。

2、移轉訂價之風險分析及配置

(1)風險往往伴隨著營運活動而產生，風險之所在即為機會之所在，隨著承擔之風險增加，預期利潤亦隨之增加。因此，辨認交易之特定風險，與辨識功能及資產相同，且具實質經濟意義。稅捐稽徵機關可透過契約瞭解集團成員間如何分配風險，但仍應確認成員間之實際交易時是否按契約配置風險及何者控制風險。指導準則認為未承擔風險之一方即表示其未控制風險。

(2)風險分析架構

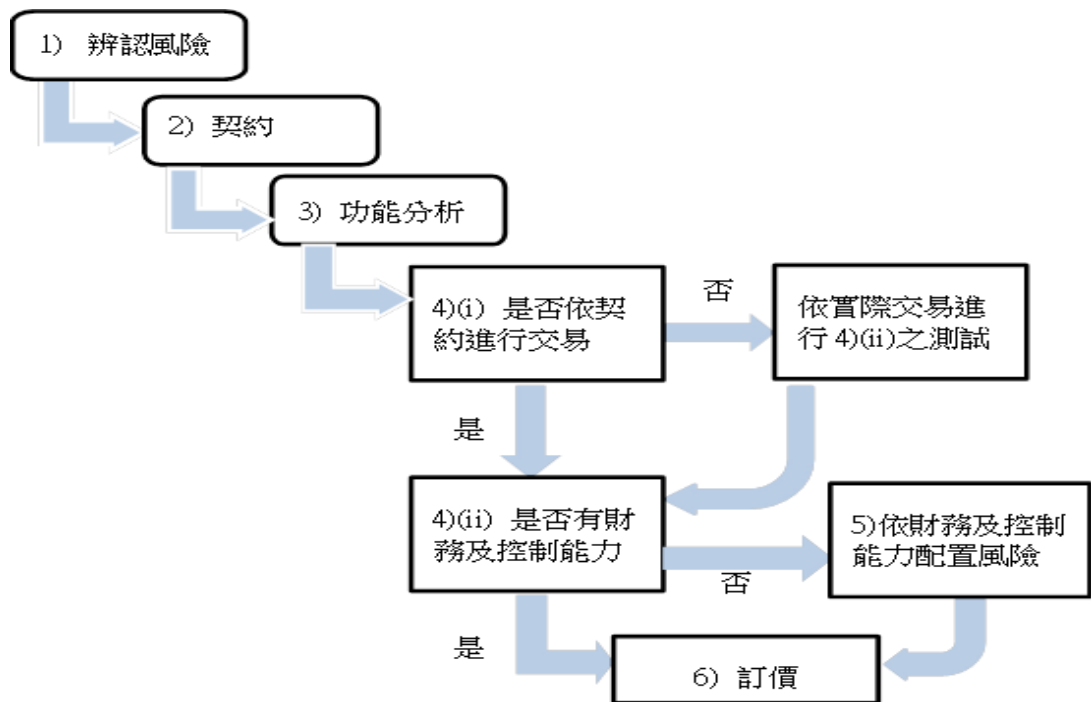


圖 2 風險分析流程圖

(3) 風險之控制

控制風險之一方應具備能力並確實執行以下行為：

- A、決定接受、停止或拒絕承擔風險之機會。
- B、決定是否及如何因應與風險有關之機會。
- C、降低風險：採取影響風險結果之措施，或將風險外包時，設定目標、聘僱、評估，並於有必要時解僱外包者。

(4) 承擔風險之財務能力

- A、獲得資金以承擔或停止風險，或為移轉風險支付費用，並於風險實現時承擔結果。
- B、考量以現有資產及實際可使用方案取得額外之流動性，並於需要時負擔風險實現時增加之成本。

(5)簡易測試

首先應視受測試者是否於契約條件下執行控制並承擔風險，如果答案為是，則該受測者即承擔風險；倘另有一方亦控制風險，於一般情況下，應由其他未承擔風險之關係人對該功能給予補償。

(6)承擔交易風險並非意指制定策略

控制風險並非指例行性工作之核准、文件簽署及政策制定；另董事會或可制訂經營決策，但並不表示其決定承擔、停止、拒絕或減輕交易中之特定風險。

(7)案例：控制風險

由以下圖示可知 A 公司雖委託 B 公司從事製造活動，但 A 公司除負責提供產品規格及設計、決定生產計畫及指定品管及製程標準外，B 公司之產品製程及品質管控亦由 C 公司直接向 A 公司報告，因此 A 公司為風險控制者。

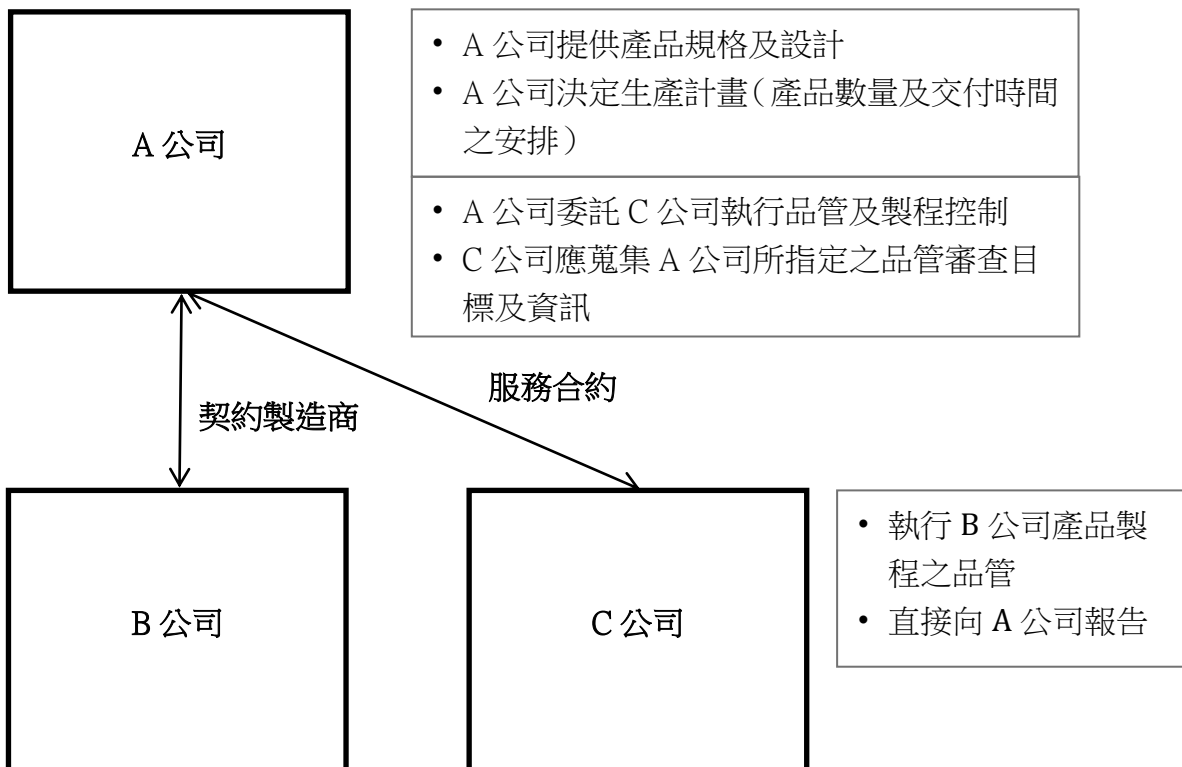


圖 3 控制風險案例分析

(8)風險之承擔決定適當之移轉訂價方法

承擔風險之方式無法由價格論斷，係取決於雙方如何控制風險，以決定承擔風險並因而選擇適當之移轉訂價方法。

3、風險分析步驟解析

(1)程序 1：辨認風險—以燃料油之配銷交易為例，因該產品於市場無差異性，屬完全競爭市場、市場規模可預測，且銷售商均為價格接受者等因素，對交易之利潤率影響有限，惟該產業需要大量營運資金，且資金信用條件嚴苛，因此該交易之最大風險為資金成本風險。

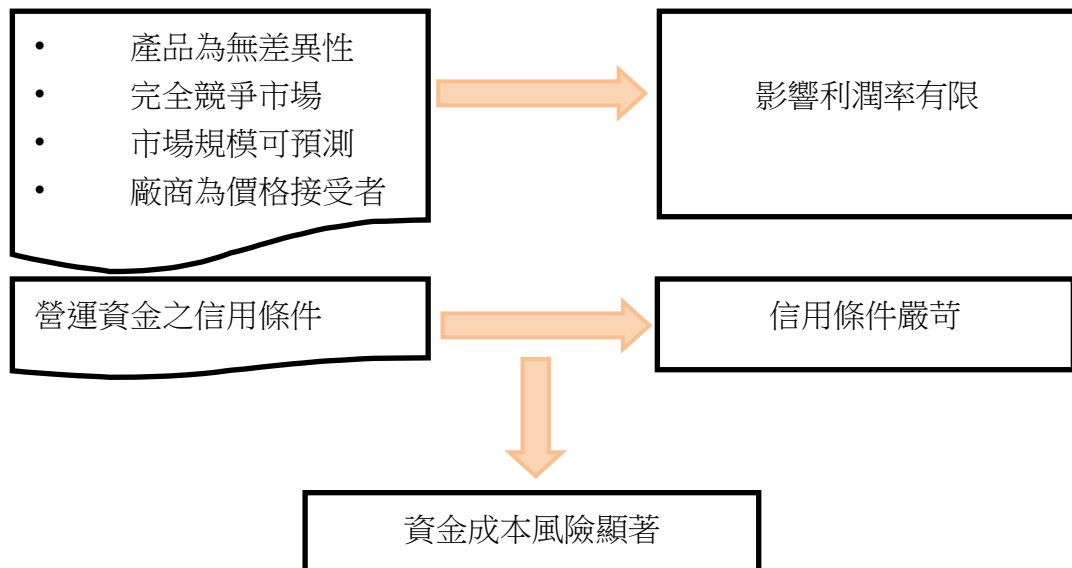


圖 4 辨認企業承擔之風險

(2)程序 2：契約內容

承擔風險之一方可能以明確或隱含之方式載於合約，合約上所承擔之風險，係指事前協議一方於事後風險實現發生不利結果時，承擔所生之部分或全部潛在成本，以取得部分或全部之潛在利益。

(3)程序 3：功能分析—以 A 公司與 B 公司簽署委託研發契約為例

步驟 1：辨識「開發」為經濟上顯著之風險。

步驟 2：依契約規定，A 公司承擔開發風險。

步驟 3：依功能分析，A 公司透過執行以下功能及權限以控制其開發風險：

- 執行部分開發工作。
- 尋找專家參與。
- 聘任研究員。
- 決定研究之類型及指定之目標。
- 分配 B 公司之預算。
- 透過外包及控制 B 公司之開發活動以減輕風險。
- 依 B 公司開發目標之成果報告進行評估。
- 保證依據結果決定是否繼續投資。

此外，A 公司具承擔風險之財務能力，B 公司無能力評估開發風險，且無法決定 A 公司之活動。B 公司有執行研發活動之過程及專業知識資產。

(4)程序 4：承前例程序 1 及 3，惟依契約規定，B 公司承擔開發風險。

步驟 4(i)：倘無證據顯示交易雙方未遵守契約條款，則 B 公司承擔開發風險。

步驟 4(ii)：然 B 公司無能力評估開發風險，且無法決定 A 公司之活動，有關控制開發風險部分，B 公司並無決策功能。因此，在開發風險由 A 公司控制之情形下，應採行程序 5。

(5)程序 5：依財務及控制能力配置風險

在步驟 4(ii)部分，B 公司未控制風險或具承擔風險之財務能力，爰應依財務及控制能力配置風險。如果交易中有多方同時控制風險且具財務能力，應將風險分配予執行大部分風險之一方，其他關係人則可就其控制活動取得適當之

補償。

(6)程序 6

A 公司背負失敗之財務結果並享有成果之財務結果，B 公司應就其提供之開發服務（包含其活動所生之風險）獲得適當之報酬。

4、小結

前述之風險分析架構可確定風險分配之實質要求，其非依據人數或組織之層級，而是按交易性質及特定決策功能據以分析，且契約書面之風險分配無法凌駕於實際之決策能力及執行能力。此外，風險分析架構將對常設機構之利潤貢獻、利潤分割法及財務交易等目前及未來工作事項有所助益。

(三)風險之實務議題討論

本場會議由 OECD 第 6 工作小組聯合主席美國之 Michael McDonald 主持，並由聯合國小組委員會協調員 Stig Sollund 及 ATAF 之 William Nkitseng 共同與談。本場會議分就製造、配銷及研發服務等 3 項實務交易，討論具經濟顯著性之特定風險及如何執行風險分析架構。

1、製造

(1)可能面臨之風險包括資產之投資、成本基礎、設計能力、利用率、產品之選擇、停工及存貨等風險，此外，實務上尚包括產品之市場接受度、銷售價格、售後保證及產品回收等風險。

(2)另有關製造之特定風險可能包含生產資產之設計、產能規劃、生產數量之決定、維修廠房、存貨水準及經銷商之招聘等。

2、配銷

(1)可能面臨之風險包含資產之投資、成本基礎、市場接受度、銷售價格、存貨、

保證、可利用性、製造品質及產品回收等。

(2)另有關配銷之特定風險可能包括行銷策略之設計、市場變化及競爭之因應、訂價策略、產品範疇、存貨水準及可用性、製造商之聘任等。

3、研發服務

(1)可能面臨之風險包含資產之投資、成本基礎、研發失敗率、研發重點、對無形資產之保護、過度支出及同業競爭等。

(2)另有關研發服務之特定風險可能包括研發內容、研發過程之設計、預算金額、研發各階段審核關卡（stage-gate stop/go）及決策、委託外包活動等。

(四)稅捐稽徵機關之風險評估

本場會議由 OECD 第 6 工作小組聯合主席南非之 Franz Tomasek 主持，由 OECD 之 Valerio Barbantini 簡介議題，並由國際貨幣基金組織（IMF）之 Roberto Schatan 及世界銀行集團之 Richard Stern 共同與談。

1、前言

(1)移轉訂價風險之重要性：移轉訂價之遵循往往耗費資源及時間，稅捐稽徵機關面臨資源之限制，移轉訂價風險評估有助於稅捐稽徵機關有效率配置有限之資源。近期各國趨勢顯示以風險為基礎之益處，並聚焦於各國之優先事項（即經濟背景之相關性）。

(2)稅務行政論壇（Forum on Tax Administration，FTA）分別於 2012 年及 2013 年發布「有效因應移轉訂價挑戰」及「由加強徵納關係至共同合作遵循架構」等議題及報告，內容皆提及風險評估對稅捐稽徵機關之重要性。

2、BEPS 風險評估工具手冊

(1)工作時程

OECD 預計於 2018 年 3 月發布 BEPS 風險評估工具手冊，協助開發中國家有效進行 BEPS 風險評估，該項工具手冊將由 OECD 主導，並與 IMF、WBG 及 UN 共同合作。預計於 2017 年 2 月討論權限範圍；2017 年 6 月討論規範之文件；並於 2018 年 3 月完成該項工具手冊。

(2)移轉訂價風險評估模式

有關移轉訂價風險，包括缺乏可比較資料、移轉訂價文據及稅基侵蝕支付等多項議題之工具手冊將於 2016 年至 2017 年陸續發布，因此需要將移轉訂價風險評估方式與一般性之 BEPS 風險評估工具手冊協調一致，另其他與移轉訂價相關之工具手冊亦需相互參考應用，以避免發生重複課稅或不一致之處理情形。

(3)移轉訂價風險評估範圍

A、大綱

(A)一般移轉訂價風險分析

分別就移轉訂價風險分析之重要性、移轉訂價風險之概念及相關稅務風險、移轉訂價風險評估之階段、資料來源、風險評估指標及檢測評估移轉訂價風險等數項議題予以闡述。

(B)進行移轉訂價風險評估之實務指導準則

分別就組織議題、以實務案例說明移轉訂價風險分析過程及相關步驟、以案例說明一般分析過程之適用。

B、風險評估流程

(A)部分稅捐稽徵機關通常採行階段方式進行風險評估：

步驟 1、由特定風險領域篩選高度風險交易。

步驟 2、一旦納稅義務人有所隱匿，應透過具體之補充說明或問卷進行進一步之分析。

步驟 3、於選案階段進行深度之移轉訂價風險評估，有助於高效率之查核或逕予結案。

(B)基本上應參酌納稅義務人之實際行為

考量跨國企業是否致力於參與合作遵從計畫或預先訂價協議，及是否具備適當之稅務風險控制架構等，做為移轉訂價風險評估之因素。

C、風險評估指標

風險評估通常以事件發生之機率（probability）及影響力（impact）做為參數予以評估。為利稅捐稽徵機關進行有效審查，宜就移轉訂價風險分級並確實辨識高度及低度移轉訂價風險案件。

表 4 風險發生機率及其影響力參數表

機 率	預期將發生	△	○	☆	☆
	高	×	△	○	☆
	一般	×	△	△	○
	低	×	×	×	△
		小	一般	大	重大
影響程度					

☆：超高風險

○：高風險

△：中度風險

×：低風險

D、風險分析過程

各國可採行多種廣義條件定義風險評估指標，包括定性、定量／巨額、合併定性及定量或其他。

(五)案例分析之第一步：背景資料

本場會議由 OECD 第 6 工作小組聯合主席南非之 Franz Tomasek 主持，OECD 之 Melinda Brown 擔任報告人，並由 ATAT 之 William Nkitseng、芬蘭之 Sami Koskinen 及美國之 John Hughes 與談。報告者於本場會議就案例集團之組織架構、公司基本資料、稅務申報資訊、集團商品供應鏈、利潤來源及市場狀況等背景進行介紹，並進行移轉訂價風險評估及討論。

1、Iced Drinks 集團組織架構

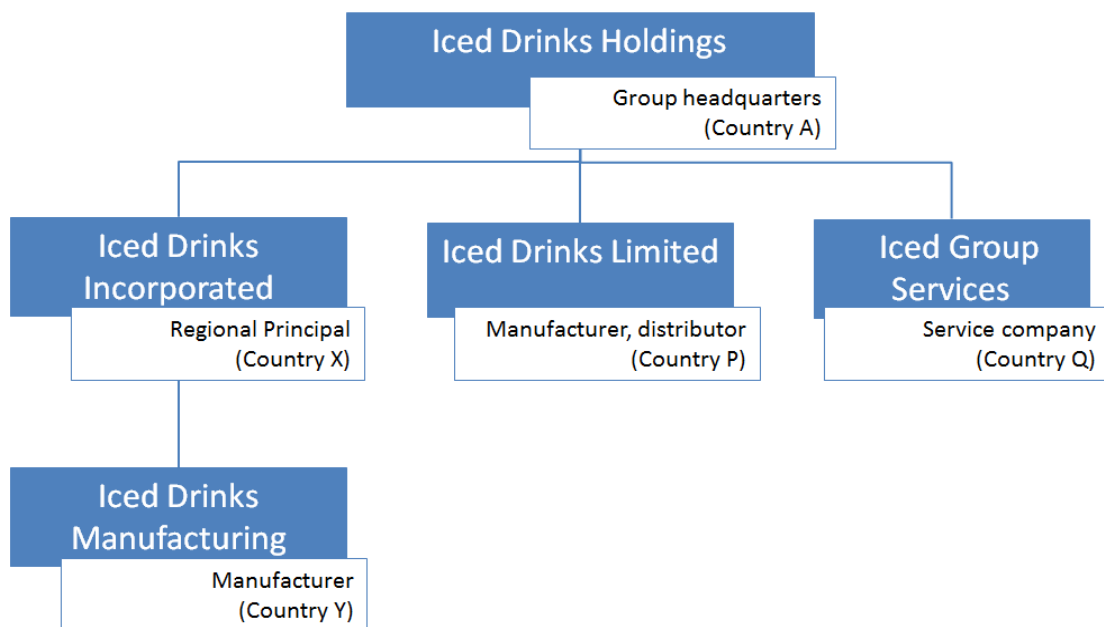


圖 5 Iced Drinks 集團組織架構

2、集團營業活動

該集團為一製造銷售啤酒之跨國企業，總部位於 A 國，主要銷售全球知名品牌啤酒「Ice Lager」、「Ice Pilsner」及「Cool Ale」。此外，Iced Drinks Limited 於所在 P 國另生產當地知名品牌啤酒「Polar Beer」，該項產品為 P 國當地特有沙漠漿果口味之啤酒，該集團並未於其他國家銷售。

3、集團供應鏈

以下採圖表羅列 Ice Drinks 集團啤酒產品供應鏈之關鍵要素。第一步係採購高品質之大麥及啤酒花等原料，其製程首先為「製麥」，將大麥浸泡於水中，使大麥發芽後，置於窖中使其乾燥；其次為「糖化」，將麥芽研磨並搗成糊狀濾出麥芽汁後，加入啤酒花（或 Polar Beer 之沙漠漿果）予以釀製；然後另加入酵母混合進行發酵及熟成，以產生啤酒之風味。最後將熟成終了之啤酒進行過濾，包裝為瓶裝、罐裝或桶裝，準備配銷及銷售。

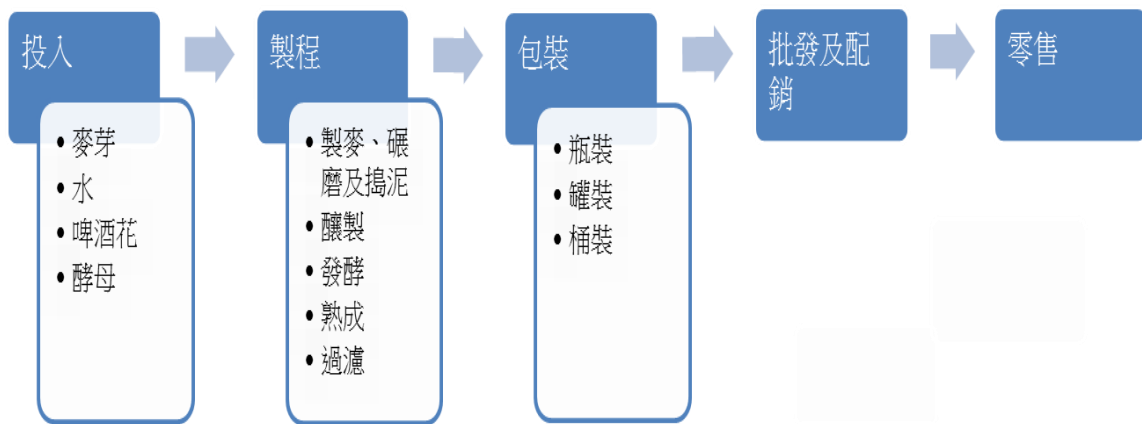


圖 6 Ice Drinks 集團啤酒產品供應鏈

4、集團利潤價值

該集團主要獲利來源為集團啤酒品牌之經營，其對於產品之銷售至關重要，而其品牌係建立於品質及每項產品獨特且一致性口味之良好口碑。該集團除投入大量資源進行市場行銷及品牌廣告之經營外，亦致力於客戶關係之建立與維護，透過餐館、酒吧及咖啡館等銷售管道，使產品得以廣泛被接受。

除需求因素外，該集團另一主要利潤來源為其效率。透過採購優質大麥及啤酒花，及鼓勵所有集團成員分享啤酒釀製之最佳實務經驗，集中管理大部分之供應鏈。隨著產業競爭力之白熱化，啤酒製程越來越仰賴先進技術，如高階自動化及電腦監控，以提高效率並降低成本。

5、市場狀況

全球啤酒製造產業中，該集團近年銷售量伴隨著些微波動，有合理之成長。隨著人口老化及消費者轉向其他酒精性飲料，成熟市場之銷售量持平，惟因消費者可支配所得增加，新興市場之啤酒銷售量近年來有大幅成長之趨勢，該集團認為新興市場之拓展為未來 10 年之主要市場發展策略。

該集團重新聚焦於其核心業務，以因應競爭壓力，尤其致力於利用供應鏈之各項環節，以確保其產品之一致性、高品質及好口味。

6、集團成員基本資訊

(1) Iced Drinks Limited (IDL)

該公司為該集團於 P 國營運多年之製造商及配銷商，負責採購原料，由釀酒廠及裝瓶工廠生產瓶裝啤酒，並以常規交易價格銷售予客戶。依據該集團之長期行銷策略，IDL 負責 P 國之市場行銷、廣告及銷售活動，亦利用其市場資訊預測市場需求並規劃生產期程。多年來，IDL 於 P 國為「Polar Beer」建立銷售市場，該品牌啤酒於 P 國為眾所周知，但目前尚未於其他地區銷售。

IDL 主要功能如下：

- 將集團廣泛之行銷準則轉化為 P 國之行銷策略。
- 從事市場調查及需求預測，並由此建立生產目標及進度。
- 具獨家授權於 P 國生產並銷售 Iced 及 Cool 品牌之啤酒。
- 開發 Polar 啤酒市場，並擁有該品牌之所有無形資產。
- 負責向非關係人採購大麥、啤酒花及沙漠漿果等原料（包括尋找合適之供應商並與其進行契約談判）。
- 於 P 國擁有多個製造 Iced、Cool 及 Polar 品牌啤酒之釀造廠。
- 負責原物料之管理，並擁有原料、在製品及成品之所有權。

- 於 P 國負責 Iced Drinks 啤酒之經銷（包括與經銷商關係之建立及維護、銷售合約之協商並提供任何售後支援）。

IDH 授權 IDL 獨家製造及銷售 Iced beer、Iced Pilsner 及 Cool Ale，並由 IDL 按銷售總額 10% 支付權利金予 IDH。此外，IGS 為 IDL 提供管理服務，雙方簽訂書面合約並由 IDL 按成本加成 5% 方式支付費用。

(2) Iced Drinks Manufacturing (IDM)

該公司係 IDI 之子公司，為位於 Y 國之製造商，其為 IDI 之委外製造商，透過其於 Y 國之制度化釀造廠及裝瓶工廠生產 Iced 及 Cool 品牌啤酒，IDM 並負責其與 IDI 協議之品管作業。IDM 之進料及生產計劃仰賴 IDI，IDM 向 IDI 提供市場資訊及 Y 國大麥與啤酒花供給之成長條件及銷售支援，其亦代表 IDI 於 Y 國進行部分市場調查。

IDM 使用 IDI 提供之啤酒配方，亦由集團其他成員獲得釀造之實務作業經驗，反之亦然，IDM 釀造人員開發之實務經驗或製程改進，亦與集團其他成員共享。此外，IDM 亦接受 IDS 之管理服務，並支付成本加成 5% 之費用。

(3) Iced Drinks Holdings (IDH)

IDH 為集團控股公司及全球總部，其負責集團經營政策準則之制訂，包括建立集團長期全球行銷策略。

(4) Iced Drinks Incorporated (IDI)

該公司成立於 2013 年，主要為集團於 X、Y 及 Z 地區之製造及銷售活動主體，其主要功能如下：

- 於 XYZ 地區執行集團之行銷策略。
- 於 XYZ 地區擁有並控制 Iced 及 Cool 商標及品牌名稱之所有權及使用權。

- 從事市場調查及需求預測，並由此建立生產目標及進度。
- 大麥及啤酒花之原料採購（包括尋找合適之供應商並進行契約談判）。
- 負責原物料之管理，並擁有原料、在製品及成品之所有權。
- 於 XYZ 地區負責 Iced Drinks 啤酒之經銷（包括與經銷商關係之建立及維護、銷售合約之協商並提供任何售後支援）。

(5)Iced Group Services (IGS)

該公司為集團之服務中心，為集團成員提供管理服務。

透過會議投票統計結果顯示，隨著案例資訊分階段揭露，將改變稅捐稽徵機關對移轉訂價風險評估的結果。部分與會代表認為在缺乏關係企業間受控交易資訊之情況下，將無法正確評估移轉訂價風險，OECD 代表補充說明，在實務作業中，稅捐稽徵機關往往僅能就有限之資訊進行移轉訂價風險評估，嘗試透過集團獲利來源及集團成員執行之功能等資訊，分析利潤之分配是否合理。與談人則分別就集團成員執行之各項主要功能分享移轉訂價風險評估之實務經驗。

7、Iced Drinks Limited 2014 年及 2015 年之稅務申報資料

表 5 Iced Drinks Limited 2014 年及 2015 年之稅務申報資料

納稅義務人	Iced Drinks Limited	
地址	52 Bracino Way, Hopton, Country P	
最終控股母公司	Iced Drinks Holdings, Country A	
主要營業活動描述	酒精飲料之製造及銷售	
	2015	2014
課稅所得:		
銷貨收入	500	530
成本費用:		
銷貨成本	400	410
行銷費用	46	48

管理費用	6	6
行政管理費用	3	4
授權費用	40	42
其他營業費用	15	16
息稅前淨利	-10	4

	2015	2014
存貨	32	29
應收帳款及其他應收款	18	19
固定資產(含土地及設備)	50	51
應付帳款及其他應付款	11	10
員工人數		
行銷部門	33	32
製造部門	75	74
其他	8	8

8、Iced Drinks Manufacturing 2014 年及 2015 年之稅務申報資料

表 6 Iced Drinks Manufacturing 2014 年及 2015 年之稅務申報資料

納稅義務人	Iced Drinks Manufacturing	
地址	4 Bierfarejo Road, Maltville, Country Y	
最終控股母公司	Iced Drinks Holdings, Country A	
主要營業活動描述	酒精飲料之製造	
	2015	2014
課稅所得:		
銷貨收入	105	100
成本費用		
製造相關費用	89	84
管理費用	6	6
行政管理費用	2	2
其他營業費用	2	2
息稅前淨利	6	6

	2015	2014
存貨	1	1
應收帳款及其他應收款	5	6
固定資產(含土地及設備)	51	50
應付帳款及其他應付款	2	2
員工人數		
製造部門	76	75
其他	15	15

(六)案例分析之第二步：進一步資訊

本場會議由 OECD 第 6 工作小組聯合主席南非之 Franz Tomasek 主持，OECD 之 Melinda Brown 擔任簡報者，並由拉脫維亞之 Edgars Hercenbergs、中國大陸之 Sun Yimin 及英國之 Maura Parsons 參與座談。會議進行方式仍延續前場方式，除由簡報者就本案例提供進一步之資訊外，分別由座談人分享經驗並進行研討：

1、Polar 啤酒品牌之轉讓

Polar 啤酒僅於 P 國銷售，其獨特之口味來自於加入沙漠漿果。IDL 多年來於 P 國成功建立 Polar 啤酒之市場，該啤酒因產於 P 國惡劣環境之沙漠漿果成為該國獨特之產品。IDL 因贊助 P 國受矚目之國家足球代表隊成功行銷該品牌，並因而獲取較高之價格。

沙漠漿果原產於 P 國高海拔乾旱地區，且尚未成功於其他地區生長，因其內含天然之高抗氧化劑及酸性物質，該漿果須於收成 2 天內與啤酒花一起加入麥芽汁，否則將影響其後之發酵過程。該漿果極易腐爛且不易運輸，此外，漿果與啤酒花之相互作用，會降低異葎草酮（isohumulone）含量，將抑制乳酸菌之生長，導致啤酒腐壞及變味，因此沙漠漿果啤酒難以儲存或運輸。

為有效進行行政作業、保護有價值之無形資產，並使行銷工作更為協調及

有效率，以開發維護無形資產，該集團擬訂集中管理其無形資產策略，IDH 以一次性付款方式自 IDL 取得 Polar Beer 品牌。

2、其他資訊

IDL 之研發團隊開發一項特殊冷凍乾燥沙漠漿果之製程，使該漿果得以儲存，並出口於其他地區進行啤酒之產製。集團行銷策略計畫以優質健康啤酒於全球進行生產及銷售，因此 IDL 將前揭冷凍乾燥製程併同“Polar Beer”品牌銷售予 IDH。

3、管理費用

IGS 同時提供啤酒釀製及裝瓶之管理服務予 IDL 及 IDM，服務內容如下：

- 會計及其他行政支援。
- 人力資源，包括薪資管理及提供培訓。
- 有關管理標準之遵循保證。
- 釀造及裝瓶及相關 IT 設備之維修支援服務（集中處理問題、提供維修及保養之實務建議、依需求訂購更新零件）。
- 釀造及裝瓶廠操作人員之健康及安全標準服務。
- 釀造及裝瓶過程之環境、健康及安全標準之合規性服務。

該集團對上述低附加價值服務之計價係以啤酒生產部門員工人數為分配基準，按提供服務總成本 5%加價收取。

4、此外，本場會議另就以下議題進行討論：

- (1)本案例轉讓之 Polar Beer 品牌是否適用於 BEPS 行動計畫 8 之「難以評價之無形資產（hard-to-value intangibles，HTVI）」法則？

依據 BEPS 行動計畫 8 至 10 最終成果報告，「難以評價之無形資產」係指關係企業間移轉無形資產或其權利時無具信賴之可比較資料，且無形資產之現金流量或評價之假設具高度不確定性。該無形資產可能符合以下特徵：

- A、無形資產於移轉時尚未完全開發。
- B、無形資產相關交易於若干年後，方預期可供商業化使用。
- C、無形資產本身不符合 HTVI 之定義，但涉及其他 HTVI 之開發或強化。
- D、無形資產移轉時預期以新方法使用該項資產，但因缺乏類似資產之開發使用紀錄，致預測具高度不確定性。
- E、以一次性支付款項方式移轉符合 HTVI 定義之無形資產。
- F、於成本貢獻協議下開發或使用之無形資產。

多數與會代表皆認為本案例符合 BEPS 行動計畫 8 至 10 對「難以評價無形資產」之定義。部分與談者指出，稅捐稽徵機關應進一步檢視合約及其他資訊，考量本案啤酒品牌轉讓交易之實質內容，究僅為品牌名稱、商標或包含其他內容？轉讓之無形資產是否確為轉讓人控制及擁有？該無形資產是否難以衡量其價值？該品牌於 P 國具穩定成熟之銷售市場，應可合理衡量其價值，但該品牌於全球銷售市場之接受度則極度難以預測，致不易評估其價值。另稅捐稽徵機關宜進一步考量 IDL 對該項無形資產之貢獻，及獨立企業於可比較之情形下是否願意接受該項交易方式（以一整筆銷售款項取代該品牌日後銷售於全球之權利金）。

此外，部分與談人提出，本案另一關鍵處在於 IDL 研發特殊冷凍乾燥製程之時點，倘 IDL 長久以來即致力於該項技術之研發，則可證實 IDL 認為該品牌啤酒具全球推廣之價值，不論其他國家對該啤酒之接受度為何，該品牌皆具有一定價值；反之，若 IDL 不認為該啤酒具拓展至全球市場之潛力，則無研發該

項技術之需求。

(2) 假設特殊冷凍乾燥沙漠漿果之製程係由非關係人所研發，本案例移轉之品牌是否仍符合「難以評價之無形資產」之定義？

考量本項議題尚未影響該品牌符合「難以評價之無形資產」定義，該項產品仍可藉由該項技術銷售至全球，多數與會代表仍維持原來之看法，認為本案例移轉之品牌符合「難以評價之無形資產」之定義。與談人另補充說明，集團企業內部對於該品牌之預期銷售潛力及對該項技術之需求程度等相關資訊，皆屬企業內部資訊，稅捐稽徵機關需透過與企業各部門人員之訪談及產業專家意見諮詢等方式，廣泛蒐集資訊。

另有與會代表提出本案例品牌移轉價金之給付方式，若改為依據銷售數量或銷售金額計算之或有支付款項，是否為較為合理？部分與談人認為，IDH 以一次性付款方式自 IDL 取得 Polar Beer 品牌，表示 IDH 完全承擔該品牌之全球推廣行銷風險。換言之，本案移轉價金若改為或有款項方式計算，則表示 IDL 亦承擔該品牌之全球行銷風險。惟與談人亦表示，雖然全球市場需求之不確定性的確為本案例應考量之因素，然而尚不宜僅以價金之支付方式據以判斷是否符合商業常情，移轉訂價風險之評估仍需視契約訂定時交易雙方可得之資訊、足資證明合理訂價之文據，及獨立企業於可比較情形下是否接受該交易等條件綜整分析。

此外，另有與會代表提出，本案品牌啤酒究僅為另一種新口味之啤酒，或屬於將改變啤酒飲用習慣之劃時代保健啤酒產品，為市場不確定性之另一項應考量因素，因二者之市場不確定性大不相同，有可能影響對「難以評價之無形資產」之判斷。

考量「難以評價無形資產」之種種特性，稅捐稽徵機關不易取得企業內部資訊，BEPS 行動計畫 10 成果報告之「難以評價之無形資產」法則，將該不確

定性之舉證責任轉移至納稅義務人，由納稅義務人證明其財務預測之可靠性，為稅捐稽徵機關衡量是類無形資產提供明確解決方案，多數與談人皆肯認該項法則之效益。

(3) 假設該項技術可能適用於啤酒以外之其他產業，將有何影響？

多數與談人皆表示，當該項技術可能適用於其他飲料、製藥或食品業，其未來效益及價值顯然大不相同，稅捐稽徵機關應依據實際交易另為完整之評估。

(4) IGS 提供之服務是否符合「集團低附加價值服務」(Low Value-Adding Intra-Group Services, LVAIGS) 之定義？

「集團低附加價值服務」係指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。透過投票統計之結果，多數與會代表皆認為尚無足夠之資訊可供判斷。部分與談人表示，就稅捐稽徵機關之立場而言，IGS 提供之所有服務內容，皆需透過進一步資訊瞭解服務之本質，據以判斷是否非屬集團核心業務。以釀造及裝瓶及相關科技技術設備之維修支援服務為例，該集團之核心業務為啤酒之釀造，其設備之運作效率及品質攸關該集團利潤價值，相關科技技術設備之維修是否非屬該集團核心業務，仍需透過瞭解維修服務之流程及實際執行程序等更多資訊，進一步確認該項服務之實質內容。

另一項有關「集團低附加價值服務」之實務議題為分配指標 (allocation key)，本案例之分配指標係以啤酒製造員工人數作為分配成本之基準，部分與談人認為分配指標應與各項服務實質確實有關，以人力資源服務及會計行政服務而言，稅捐稽徵機關應請該公司說明僅以特定之製造部門員工人數作為分配成本之理由及該項分配指標是否為最適合之指標。

此外，服務成本內容 (cost pool) 亦為實務作業之一項挑戰，以服務收受

者而言，實際成本往往產生於跨國關係企業，相關成本費用之資訊多難以取得或查證，部分與談人表示或可透過租稅協定資訊交換方式取得相關資訊。

最後，OECD 代表補充說明，對稅捐稽徵機關而言，最重要的為風險評估，各國宜先以其有限資源辨識高風險交易，儘管 OECD 針對「集團低附加價值服務」發布簡化措施，惟只要各國稅捐稽徵機關認定該項服務為高風險交易，無論其是否涉及經常性或低附加價值服務，應以風險為考量基礎因應之。一旦各國稅捐稽徵機關認定該類型服務屬低風險交易，鑑於「集團低附加價值服務」為集團間提供非核心價值之經常性服務，就個別交易原則而言，企業對相關服務事實之舉證極為困難，因此稅捐稽徵機關之查核重點應著重於服務費用之計算過程，例如服務成本之內容及來源，確認服務之直接成本及間接成本、適當之行政費用、服務類別之歸屬及排除穿透性成本（pass-through costs）等，審核成本內容確實為提供該項服務之實際成本。

(七)案例分析之第三步：移轉訂價風險評估

本場會議由 OECD 第 6 工作小組聯合主席南非之 Franz Tomasek 主持，OECD 之 Andrew Hickman 擔任簡報者，並由世界銀行之 Oscar Good 及印尼之 Achmad Amin 參與座談。本場會議係延續前述案例，進一步討論移轉訂價之風險評估，主要討論議題如下：

1、移轉訂價風險評估之可能替代方案

與會代表意見分歧，可能替代方案包括避風港、固定利潤率或同業利潤率標準等。部分與談人指出，對稅捐稽徵機關而言，諸如避風港或固定利潤率之移轉訂價風險評估之簡化措施，或許確有助於其集中有限之資源，對高度風險之複雜性交易進行查核，惟應特別注意的是，部分高度移轉訂價風險案件亦可能符合避風港等簡化措施之條件，低於選案查核標準而未列入選查，爰稅捐稽徵機關仍應視交易事實判斷符合簡化措施之案件是否確無高度之移轉訂價風

險。另與談人亦提出，稅捐稽徵機關可透過預先訂價協議（APA），與公司深度討論可比較對象及合理利潤率，或藉由租稅協定進行多邊相互協議程序（Mutual Agreement Procedure，MAP），與多國稅捐稽徵機關討論共同面臨之議題，取得多方資訊，以判定高度移轉訂價風險之交易。

- 2、倘於 Y 國無法找到 IDM 之可比較交易資訊，但於 F 國及 J 國可找到潛在之可比較交易資訊，是否應對可比較交易進行不同國家風險或營運資本之差異調整？

各國與會代表多表示應對國家風險或營運資本進行可比較程度之差異調整，部分與談人表示，首先應釐清進行差異調整之原因及該項差異調整是否確可有效提升可比較程度，實務上營運資本調整對可比較程度差異影響並不顯著，各國或可考量營運資本調整之必要性。另有關國家風險之差異調整，部分與談人表示，或可考量不同國家之政治及經濟風險，採行量化指標進行差異調整。另印尼與談人指出，依其國家實務經驗，係以各項財務比率（如資產週轉率等）作為篩選條件搜尋可比較對象，以替代個別可比較對象之差異調整。

- 3、倘於 P 國無法找到 IDL 之可比較交易資訊，但於 F 國及 J 國可找到潛在之可比較交易資訊，是否應接受國外可比較交易？或以地理位置、鄰近國家、主要貿易國家或類似經濟指標作為篩選條件搜尋可比較對象？

多數與會代表認為宜以鄰近國家作為篩選條件搜尋可比較對象，印尼與談人表示最佳之可比較對象應來自於當地國，惟該國實務上往往難以取得國內可比較交易資訊，因此印尼係接受經濟條件相當之鄰近國家所得之國外可比較對象，例如以經濟成長率（GDP 成長率）、市場交易量、經濟穩定度、通貨膨脹及政治條件等作為選擇鄰近國家可比較對象之考量因素。WBG 與談人則表示，以消費指數、就業率、失業率或貿易額等各項總體經濟指標作為衡量可比較對象國家之考量因素，並不必然表示其市場具可比較性，惟各項條件相似度愈高，亦表示其可比較性愈高，以此作為差異調整之指標或可作為研究之參考。

4、以下為 IDM 所在之 Y 國及潛在可比較國家 J 國及 F 國之基本資訊：

表 7 IDM 所在國及可比較國家之相關基本資訊

	Y國	J國	F國
經濟發展水平	新興經濟體	已開發經濟體	已開發經濟體
主要產業	製造業 配銷業 農業	礦產提煉業 服務業	製造業 服務業
通貨膨脹率(年)	4%	1%	0.5%
平均存款利率(年)	5%	2%	1%
GDP成長率	4%	1.5%	2%

本節討論議題為是否接受 Y 國、J 國或 F 國做為可比較國家？

各國代表對本議題之意見相當分歧，分別集中於同時接受 J 國及 F 國與不接受 J 國及 F 國 2 選項，於會議階段，尚無從取得各國對於可比較國家各項指標之接受程度。惟與談人之一表示，移轉訂價風險之評估宜聚焦於跨國企業集團創造利潤之價值鏈所在，辨認集團企業於其成員間之利潤分配是否與價值鏈一致，重點在於透過特定交易之功能分析，確認應具備之預期利潤，尚不宜僅以總體經濟指標作為可比較對象之判斷標準。

5、以 IDM 而言，於未能取得從事啤酒釀造及裝瓶服務之可比較交易情況下，可取得其他產業之潛在可比較對象資料如下：

表 8 IDM 與可比較對象之相關基本資訊

潛在可比較對象	IDM	A公司	B公司	C公司
功能特性	製造服務	組裝服務	加工服務	加工服務
產業	釀造	消費品	紙製品	醫藥產品
成本率(營業成本/ 營業收入)	0.94	0.95	0.93	0.85
薪資/營業成本	0.27	0.3	0.35	0.24
固定資產/營業成本	0.62	0.55	0.52	0.64

由以上資訊可得 A 公司、B 公司及 C 公司皆從事製造，惟其產品不同於 IDM 之啤酒釀造，爰宜考量產業之差異性是否會影響可比較程度。此外，以財務比率而言，應考量不同產業間相近之財務比率是否可做為衡量可比較程度之指標？以財務比較作為篩選可比較對象之條件是否適當等。本節討論議題為何者為適當之可比較對象？

投票結果顯示多數與會代表偏好 A 公司為較佳之可比較對象，惟與談人之一提出不同之看法，認為 A 公司為最不具可比較性之對象，該與談人表示，一般而言，A 公司之組裝服務與 B 公司及 C 公司之加工服務相較，應屬相對例行性且相對簡單之製程，其明顯有別於 IDM 之製造服務，縱然 A 公司之相關財務比率與 IDM 較為相當，可能非為適當之可比較對象。另一與談人則表示，考量製造及加工服務僅執行與製程相關之功能，並未從事有成本加成有關之產品銷售及行銷功能，爰此，功能之相似性遠重要於產品之相似性，即使產品種類相異，在無其他之可比較資料情況下，將同時接受 A 公司、B 公司及 C 公司做為可比較對象。

此外，OECD 代表指出，有關前揭財務比率資訊，考量本案例主要在於測試 IDM 之常規合理利潤率，在 IDM 之受控交易類型為銷貨收入之前題下，以營

業成本及營業收入計算之成本率或許非為適當之評估指標。

(八)可比較資料及其他替代方案之分組討論

本場會議由 OECD 第 6 工作小組聯合主席南非之 Franz Tomasek 主持，並由國際貨幣組織之 Roberto Schatan 及世界銀行之 Jan Loeprick 共同與談。對於開發中國家而言，缺乏當地可比較對象往往被視為一項重要議題，72%之受訪者認為缺乏當地可比較對象為其國家面臨之重大挑戰，此外，74%之受訪者則認為缺乏具相同功能之可比較對象為其所面臨之重大挑戰。本節議題係就可比較資料之蒐尋及調整與其他替代方案分別討論：

1、可比較資料

(1)依 OECD 對所有受訪者調查結果顯示，分別有 46%之受訪者表示，於蒐尋可比較對象時總是或有時使用國外可比較資料，另有 8%之受訪者則從未使用國外可比較資料。至非 OECD 會員國之受訪者，則分別有 39%及 50%之受訪者表示總是及有時使用國外可比較資料，11%之受訪者則從未使用國外可比較資料。其中有時使用國外可比較資料之原因，多為產業或地區性市場之因素。

(2)OECD 另就行業代碼、商業營運描述、營業收入、員工人數及地區市場性等 5 項可比較性篩選條件之使用調查顯示，93%受訪者會使用行業代碼，82%及 79%之受訪者會考量商業營運描述及地區市場性因素，另有 68%及 39%之受訪者則分別使用營業收入及員工人數做為可比較性篩選條件。

(3)此外，OECD 另對使用國外可比較資料時所作之差異調整進行調查，結果顯示 55%之受訪者分別對國家風險、其他風險、其他市場、功能及資產進行差異調整。

2、蒐尋可比較資料之其他替代方案

(1)OECD 調查資料顯示，各國進行風險評估使用之資料來源，有 79%使用同業平

均利潤率、66%使用稅務資訊、50%使用內部收益率，另有 37%則使用海關資料進行風險評估。

(2)對於高風險及低風險型態交易宜採行不同之方式處理可比較資料之蒐尋作業，使用簡化措施為一有效方式。依 OECD 調查資料，26%受訪者表示，該國具簡化措施規定，其中 86%採行避風港措施、29%採行標準價格訂價（deemed pricing）措施，另有 14%受訪者採行固定利潤率之簡化措施。

(3)面對高風險交易且缺乏可比較資料情況時，可採取之替代方案：

A、採行標準價格訂價及固定利潤率之措施。

B、聯合或併行審查（Joint / Parallel audits）。

C、預先訂價協議。

D、以產業或部門別為基礎之實務作業。

(4)採行其他替代方案時仍需考量以下因素：

A、有效使用可得之資訊。

B、對於不同類型交易採行不同之措施。

C、不同措施之優劣分析。

(九)全球論壇結語

延續前一年全球論壇對於 BEPS 因應措施之探討，今年之計畫主要聚焦於移轉訂價指導準則之修訂對於實務作業之影響，及 BEPS 計畫衍生有關施行移轉訂價措施所面臨之挑戰。本次會議藉由一連串之簡報及詳細之案例研討，與會者運用新之架構進行移轉訂價之風險評估，並聚焦於難以評價之無形資產及集團之低附加價值服務。此外，本次會議亦對可比較程度分析進行討論，並提及 OECD 對於風險評估之

未來工作項目。

對於稅捐稽徵機關而言，如何運用有限之資訊進行移轉訂價風險評估，一向為其所面臨之嚴峻考驗，爰此，各國可考量國別報告及全球檔案等相關文據所提供之資訊，是否確有助於移轉訂價風險之評估。此外，由於難以評價之無形資產之高度不確定性，稅捐稽徵機關掌握有力之查核方式，將為企業帶來巨大影響，爰宜審慎運用，確實避免後見之明之查核。再者，應謹記交易之事實往往重於契約之形式，稅捐稽徵機關宜以實際交易行為進行風險評估。

經過 2 日會議討論，多數與會者認為 BEPS 行動計畫 8 至 10 成果報告修訂後之移轉訂價準則內容，可確保各國對於移轉訂價結果與價值創造一致之觀念凝聚初步共識，惟仍有待進一步實務運作之結果。此外，與會者亦多認同修訂後之移轉訂價準則將有助於因應 BEPS 議題。

OECD 下一步工作將建置全新「包容性架構」，邀請所有國家及地區共同承諾並採行 BEPS 相關配套措施，該框架將有助於確保各國採行 BEPS 成果報告中各項指導準則之有效性及一致性，並透過該框架學習並交流移轉訂價之知識及經驗。

肆、心得及建議

一、心得

(一) BEPS 計畫之落實需要開發中國家之共同參與

為推動 BEPS 計畫，G20 認為各國共同參與有其重要性及急迫性，OECD 遂應 G20 要求建立全新「包容性架構」，提供開發中國家導入 BEPS 行動計畫之必要支援及協助；另 G20 亦籲請 IMF、WBG 及 OECD 研議 8 項「工具手冊」及相關報告，作為開發中國家導入 BEPS 計畫之操作指南。

本次「租稅及發展專責小組會議」邀請已參與包容性架構之開發中國家代表，報告其加入該框架對導入 BEPS 計畫之助益，以及對其國家發展之正面效益；部分開發中國家代表表達導入 BEPS 計畫之意願，惟認為仍有諸多困難與挑戰待克服，爰對「移轉訂價之可比較資料」及「移轉訂價文據資料」等工具手冊有相當期許，更需要執行能力養成支援，並與各國攜手推動。本次會議透過精心安排與意見交流，有助提升與會國家或地區參與 BEPS 計畫，以及加入包容性架構之興趣，使全球落實 BEPS 計畫之推動，更向前邁進。

(二) 強化移轉訂價風險評估機制，俾落實移轉訂價應與價值創造結果一致之目標

鑑於跨國企業利用各國稅制差異及濫用租稅協定規定，藉以移轉居住地國利潤，侵蝕所得來源地國稅基，嚴重影響各國財政及租稅公平，OECD 應 G20 要求於 2013 年 2 月發布 BEPS 報告，並於 2015 年 10 月發布 BEPS 行動計畫之最終報告，期重塑國際租稅新秩序。OECD 於前揭行動計畫 8 至 10「確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致」對移轉訂價事宜提出建議，透過釐清 OECD 移轉訂價查核指導原則第 1 章有關「跨國企業合約內容」、「企業資產使用與風險評估與執行之功能」、「移轉訂價相關商品或服務之特性」、「企業面臨之外在經濟環境」、「企業內在商業目標等要件」等進行移轉訂價查核可比較分析之相關內容，加強「風險評估」

機制之規範，並修訂第 6 章移轉訂價涉及無形資產查核相關指導原則（包括涉及難以評價無形資產之評估），達成使移轉訂價之結果與價值創造一致之目標。

本次「第 5 屆移轉訂價全球論壇會議」中，OECD 分享其 BEPS 行動計畫 8 至 10「確保移轉訂價結果與無形資產之價值一致」最終報告結論，安排已開發國家代表與談，以分享其移轉訂價查核實務經驗，對眾所注目之「風險評估」機制，精心設計案例，引導與會人員實作運用該機制，有助各國代表瞭解移轉訂價之未來動向，提升其導入 BEPS 行動計畫之信心。

二、建議

(一)評估加入「包容性架構」之可行性

為防止我國稅基遭受侵蝕，保障稅收，掌握國際租稅發展，打擊有害租稅競爭，本部賦稅署於 103 年 4 月發布「稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫」之作業專案，分階段配合 BEPS 行動計畫，研提國內稅法修訂評估報告，以確保我國稅基；參考現行國際趨勢，評估各界建議之租稅減免措施是否構成國際間有害租稅競爭，維護我國良好形象。鑑於本次「租稅及發展專責小組會議」倡議之「包容性架構」旨在提供各國導入 BEPS 行動計畫之支援及協助，倘我國能參與該架構，將有助於我國瞭解 BEPS 議題之參與程度，便於取得相關決策資訊，並與國際稅制迅速接軌，爰建議我國可評估加入「包容性架構」之可行性，以做為我國推動前揭作業專案之參考。

(二)強化資訊透明，研擬執行自動資訊交換之可行性

經濟全球化下，納稅義務人基於追求全球稅後利潤最大化目標，普遍有從事不當租稅規劃（例如 BEPS）之情形，恐危及國家財政健全，各國為維護稅基，近年來紛紛倡議跨境稅務合作，強化資訊透明，建置「自動資訊交換機制」，以打擊不法逃漏稅，並對未積極因應之國家採取制裁。我國目前係依據已生效 29 個租稅協定資訊交換條文進行「個案」資訊交換，近來生效之租稅協定並依 OECD 稅

約範本最新資訊交換條文訂定，屬資訊透明國家，然面對國際資訊透明度日益提升，仍有評估是否參與「自動資訊交換機制」之可行性，以符合國際新標準，避免遭受國際制裁。

本次「租稅及發展專責小組會議」中，Mr. Pascal Saint-Amans 強調 BEPS 計畫需透過全球共識及資訊透明方能成就；日本代表表達亞洲各國導入 BEPS 所面臨重要問題之一，為欠缺完善自動資訊交換機制；部分開發中國家代表更表示亟需相關協助（包括法制、執程序、執行技術等），完善其資訊交換機制，俾落實 BEPS。爰此，為推動我國導入 BEPS 計畫，維護我國稅基及租稅公平，實有必要就我國執行自動資訊交換機制之法制、程序及技術進行研議，彰顯我國資訊透明之立場，與國際同步，避免國際制裁，確實保障我國人民、企業及政府國際競爭力。

(三)持續關注 BEPS 行動計畫發展，作為修正我國租稅政策之參考

近年來區域經濟整合加速，電子商務交易型態日新月異，跨國企業利用各國稅制及租稅協定差異，進行侵略性租稅規劃，嚴重侵蝕各國稅基，影響租稅公平。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租稅法令規範。

伍、附件

一、會議議程。

二、與會代表名單。

三、「Inclusive Framework」簡介。

四、移轉訂價全球論壇會議各議程簡報。

五、移轉訂價全球論壇會議案例資訊。