

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織與馬來西亞內地稅務局聯合舉辦 2016 年「跨國公司 BEPS 審查個案研討」研討會報告

服務機關： 財政部賦稅署
姓名職稱： 林育安 稽查
派赴國家： 馬來西亞 吉隆坡
出國期間： 104 年 4 月 24 日至 30 日
報告日期： 105 年 7 月 26 日

摘 要

經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD)與馬來西亞內地稅務局(Inland Revenue Board of Malaysia)每年於馬來西亞租稅學院(Malaysia Tax Academy)舉辦國際租稅研討會，主要邀集亞洲地區之稅務機關參與，由 OECD 指派專家，探討租稅協定、國際租稅規避、移轉訂價及預先訂價協議等議題，交換彼此經驗，供各國擬訂政策與實務參考。

105 年 4 月 25 日至 4 月 29 日於馬來西亞租稅學院舉辦之「跨國公司 BEPS 審查個案研討(Auditing MNEs for BEPS - A Case Study)」研討會，此次研討會共有 3 位專家擔任講座，西班牙籍 Mr. Ubaldo Gonzalez、紐西蘭籍 Mr. Gabriel Brdanovic 及德國籍 Ms. Sandy Radmanesh。研討會討論議題涵蓋 OECD 稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫概述及最新發展、混合錯配、稅基侵蝕之支付、協定濫用、常設機構、無形資產、移轉訂價文據，會中提供案例由參與成員分組討論，透過案例討論過程，相互交換意見，再將討論結果向與會人員分享，與會人員透過案例對 BEPS 內容有深刻瞭解。

參加經濟合作暨發展組織與馬來西亞內地稅務局聯合舉辦 2016 年「跨國公司 BEPS 審查個案研討」研討會

目次

壹、會議目的.....	2
貳、與會人員及研討會經過.....	3
參、研討會內容	
一、BEPS 行動計畫概述.....	4
二、行動計畫 2：消除混合錯配安排之影響.....	6
三、行動計畫 4：減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅 基侵蝕.....	10
四、無形資產.....	12
五、行動計畫 10：確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值 一致-集團內部服務.....	14
六、行動計畫 13：重新檢視移轉訂價文據.....	17
七、紐西蘭內地稅務局經驗分享.....	18
八、案例討論.....	21
肆、心得與建議.....	26

壹、會議目的

經濟合作發展組織 (The Organization for Economic Co-operation and Development,以下簡稱 OECD)致力於聚集世界各地管理者為世界經濟發展而努力合作，主要目的在於穩定世界經濟發展、提高就業率及生活水準、維持金融穩定以及幫助開發中及未開發國家經濟進步。為達到上述目的，OECD 每年在世界各國舉辦數十場研討會，聚集超過 100 個國家的管理者及菁英，相互合作分享專業知識以達到促進世界經濟發展的最終目標。

馬來西亞內地稅務局(Inland Revenue Board of Malaysia)於 1994 年 9 月成立馬來西亞租稅學院(Malaysia Tax Academy)，係為稅務人員訓練機構，距吉隆坡約 35 公里，主要任務為培育租稅人才，近年來為擴展稅務人員之視野及專業，積極與 OECD 等國際組織聯合辦理各項訓練會議。其與 OECD 每年聯合辦理數場國際研討會，自 2010 年起，定期邀請我國派員參加。

2016 年 OECD 與馬來西亞內地稅務局聯合舉辦之稅務研討會主題包括「移轉訂價-開採業」、「BEPS 背景下之租稅協定議題」、「跨國公司 BEPS 審查-個案研討」、「租稅協定-協定應用」、「移轉訂價紛爭解決」及「稅務行政管理-遵行制度之設計」等。本次奉派參加於 2016 年 4 月 25 日至 29 日假馬來西亞租稅學院舉行之「跨國公司 BEPS 審查-個案研討」研討會。內容包括稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 BEPS)行動計畫概述及最新發展與案例研討，透過介紹最新國際趨勢及個案研討，以提升稅務人員移轉訂價查核技巧。

貳、與會人員及研討會經過

本次與會人員除馬來西亞內地稅務局之稅務工作同仁 6 名外，包括柬埔寨 (Cambodia) 2 名、吉布地(Djibouti)1 名、斐濟(Fiji)1 名、迦納(Ghana)1 名、香港(Hong Kong)1 名、印度(India)2 名、印尼(Indonesia)2 名、馬爾地夫(Maldives) 2 名、模里西斯 (Mauritius) 1 名、蒙古(Mongolia)1 名、尼泊爾(Nepal)1 名、菲律賓 (Philippines) 2 名、塞席爾(Seychelles)1 名、新加坡(Singapore)1 名、斯里蘭卡 (Sri Lanka) 1 名、泰國 (Thailand) 2 名及我國 1 名，共計 18 個國家或地區，29 位代表與會。

本研討會共有 3 位專家擔任講座，包括西班牙籍 Mr. Ubaldo Gonzalez (兼任研討會主持人 Event Leader)、紐西蘭籍 Mr. Gabriel Brdanovic 及德國籍 Ms. Sandy Radmanesh。研討會討論議題涵蓋 BEPS 行動計畫概述及最新發展與案例研討。研討會課程安排方式係由 3 位講座分別負責授課主題，各就負責之範圍以簡報進行說明，並將與會人員分組進行案例研討，由各小組成員透過彼此實務經驗及研討會上之訊息，充分討論並交換意見後，做出分組結論輪流發表結果，再由主持人綜合討論。透過個案之實例分析及小組討論，與會代表除可提升查核專業知識外，並可與其他國家代表交換工作心得及平日工作所面臨之困境，進而建立良好情誼，增進實質交流。

叁、研討會內容

一、BEPS行動計畫概述

Mr. Ubaldo Gonzalez 在會議開始時先就BEPS計畫內容進行簡要之說明，在現行各國稅法制度下，跨國企業可以人為地將利潤配置地與創造利潤地分離，導致所得移轉至低稅負地區，造成BEPS情形。OECD於2013年7月發布15項BEPS行動計畫，分為三個面向，一致性(coherence)是為了確保各國在某些議題之制度設計方向一致，例如對於混合工具(hybrid)所產生之報酬，各國對股利或利息之認定不同；合資企業(joint venture)亦有相同情形，有些國家視作透視課稅實體(transparent)而非課稅個體。實質性(substance)指交易之課稅結果應與經濟實質一致，例如有些企業會透過企業重組，將全功能公司(full-fledge company)重組為功能有限公司(stripped company)，進行租稅規劃。第三個面向是透明度(transparency)與確定性及可預測性有關，可透過數據分析、資訊揭露及紛爭解決機制達成。

20 國集團(G20)發展工作小組要求OECD就發展中國家主要BEPS來源、這些BEPS如何納入BEPS計畫及如何協助發展中國家因應BEPS挑戰等議題進行研究並提出報告。OECD透過發展中國家及地區組織之經驗，發現開發中國家所面臨之跨國租稅規劃與已開發國家不同，開發中國家欠缺因應BEPS之立法工具，且取得相關資料亦有困難，需建構查核能力以執行具高度複雜性國際租稅案件之判斷，對於處理BEPS有效工具之推行需要有政策支持及推行，此外，發展中國家對於吸引外資之壓力會產生區域政策競逐(race to the bottom)。OECD就上述開發中國家之發現提出結論，即BEPS的確侵蝕發展中國家之稅收，政策推動需再加強，執行及落實是關鍵，另查核能力建構對發展中國家特別重要。OECD同時也辨認與開發中國家較攸關之行動計畫內容為協定濫用、常設機構、稅基侵蝕之支出(含超額利息支出)、企業重組、資訊及文據，此外不必要之租稅優惠(wasteful tax incentives)、間接移轉資產所造成之稅收損失及移轉訂價可比較對象的選擇亦是與開發中國家有BEPS有關之議題。

因為開發中國家有上述情形及需求，所以BEPS解決之道需建構一套全球模式，使開發中國家與已開發國家共同參與規範及準則之制定，故需要有更多國際溝通過程，爰G20 委請OECD在 2016 年初建立一個多數國家或地區可參與之架構。為回應G20 之請求，OECD成員及G20 國家提出包容性架構(Inclusive Framework)草案，並經 2016 年在上海舉辦之G20 財長會議認可。非OECD或G20 會員國家或地區願意執行BEPS方案者可參與，惟需承諾執行BEPS方案最低標準，並每年支付會員費(每年美金 5 萬元)以因應包容性架構之支出。目前BEPS方案最低標準包含「避免協定濫用」、「標準化移轉訂價國別報告」、「有害租稅競爭之審查(含專利益及透明度之提升)」及「同意參與確保紛爭解決機制」等 4 項。包容性架構之工作內容為制定尚未完成之BEPS議題、檢視前述 4 項最低標準之執行情形、以監控方式協助後續決策之執行、蒐集其他計畫執行情形之相關資料、提供支援及發展相關指引及工具包(toolkit)。各參與國之技術幕僚將與各工作小組(working party)進行討論，工作小組之結論呈報OECD財政委員會(CFA)，各參與國之高階官員將參與CFA之決議，以平等基礎方式(on an equal footing)參與討論並採共識決(consensus-based)方式進行。所有會議原則上於法國巴黎舉行，工作小組會議每年召開 2 至 4 次，CFA會議每年 2 次。

OECD將透過與國際組織及地區性組織，配合BEPS結論轉換成工具包(toolkit)內容(但不限於BEPS行動計畫)，提供政策考量及實務最佳解決方案-分享各國經驗、監管方案之概況、立法模式之參考、稅務行政之指引及訓練教材，此一工具包將分為 8 個主題，於 2015 年至 2018 年陸續完成相關工作。

OECD 工具包之主題及預定完成時程

主題	預定完成時程
租稅優惠	2015 年 11 月(已完成)
移轉訂價可比較程度	2016 年 10 月
間接移轉資產	2016 年 6 月
移轉訂價文件	2016 年 10 月
租稅協定諮商能力	2016 年 12 月

侵蝕稅基之支付	2017 年 6 月
供應鏈管理	2018 年 3 月
BEPS 風險評估	2018 年 3 月

除了提供工具包幫助開發中國家查核能力建構，OECD尚透過雙邊能力建構計畫(bilateral capacity building programme)協助法規修正、設計稅務機關治理制度、發展移轉訂價查核技術能力及移轉訂價案件討論。OECD全球關係計畫(global relations programme)在各地舉行研討會，透過研討會將BEPS計畫內容散播至世界各國。此外，OECD亦在 2015 年進行第一回區域網絡會議，2015 年 2 月亞太地區會議、拉丁美洲及加勒比海地區會議及法語國家分別於在韓國首爾、秘魯利馬及加彭舉行，非州地區會議於 2015 年 4 月在南普利托利亞舉行，歐亞地區會議於 2015 年 3 月在土爾其安卡拉舉行。

二、行動計畫 2：消除混合錯配安排之影響

(一)混合錯配

混合錯配安排是指企業利用 2 個國家對同一混合個體或混合工具採不同課稅方式，產生錯配的租稅效果，而且該錯配的效果可以降低交易參與人的總稅負，例如一方認定是債務，另一方認定為權益。

(二)混合錯配效果

- 1、雙重減除(double deduction, DD)：一筆支出在兩個國家重複當作費用減除。
- 2、一方減除，另一方未列收入(deduction/no inclusion, D/NI)：一方做為費用減除，但另一方可能因為免稅而未作收入課稅。
- 3、產生國外稅額扣抵(generating foreign tax credit)

(三)負債(debt)及權益(equity)之特性

- 1、負債：通常訂有償還日、交易條件及期間會影響舉債成本、明定報酬率、報酬與借款人之獲利無關、有違約風險。
- 2、權益：投資人可透過持有權益工具參與被投資人之決策、沒有特定之還款日、未明定報酬率但報酬無上限，相較於負債，權益之風險

較高。

(四)混合工具類型

1、具有權益性質之債權工具

- (1)參與分配借款(participating loan):借款之報酬與借款人之經營獲利連動。
- (2)可轉換公司債(convertible Notes)：公司債嵌入選擇權，允許持有人將債權轉換為股份。
- (3)零息債券(zero coupon)：報酬可被遞延。
- (4)永續債券(perpetual notes)：沒有明訂到期日。

2、具有負債性質之權益工具

- (1)非參與特別股(non-participating preferred stock)：報酬固定，與被投資人之營運績效無連動。
- (2)可贖回特別股(Redeemable Preference Shares)：發行公司於特定日期有義務買回股份。

(五)混合錯配安排基本結構

1、混合工具(hybrid instruments)

各國對於混合工具(例如可贖回特別股)認定方式不一致，將導致 BEPS。例如 B 公司(B 國居住者)發行混合工具予 A 公司(A 國居住者)，在 B 國稅法下，該混合工具會被認定為負債，故 B 公司支付予 A 公司之利息可當作費用減除，惟該混合工具在 A 國稅法下被認定為權益工具，故 A 公司收到 B 公司之給付將被認定為股利收入，在 A 國股利收入免稅，故造成同一筆支付，一國做為費用減除，另一國不認列收入課稅(D/NI)。

2、混合移轉(hybrid transfer)

混合移轉係指在進行金融工具交易時，各國對於該金融工具之所有權認定方式不一致，最常見的模式是在跨境間安排抵押借款安排(Collateralised Loan Arrangement)或衍生性商品交易(Derivative Transaction)，因一國採法律形式課稅，認為該交易是出售資產及再買回資產，認定為買賣交易，而另一國採經濟實質課稅，認為該交

是借款，而資產只是作抵押品，導致兩國都認為自己是該資產之所有權人，因兩國對移轉資產所有權人認定差異，而產生 D/NI 錯配效果或產生國外可扣抵稅額。

試舉一例說明，A 公司(A 國居住者)與 B 公司(B 國居住者)進行「股份出售再買回(Repo agreement)」交易，約定由 A 公司出售 B 子公司股票給 B 公司，並於合約到期後再由 B 公司賣回給 A 公司，契約期間 B 子公司會分配股利予 B 公司。以 A 國觀點而言，A 國採經濟實質課稅，認定本項交易為借款，B 子公司股票僅係抵押品，故 A 公司仍是 B 子公司股票所有權人，B 子公司雖支付股利予 B 公司，但 A 國以實質認定 B 子公司支付股利予 A 公司(視同獲配股利)，再由 A 公司支付利息(視同支付利息)，故 A 公司可申報利息費用，而股利收入在 A 國不課稅；以 B 國觀點而言，B 國採法律形式課稅，認定本項交易為買賣，B 公司在契約期間擁有 B 子公司股票所有權，在契約結束後再賣回給 A 公司，取得 B 子公司分配股利免稅。本交易結果為 A 公司可申報利息費用，B 公司股利收入免稅，造成一國做為費用減除，另一國不認列收入課稅(D/NI)

3、混合個體(hybrid entities)

各國稅法對於國外企業個體，原則上有三種分類及課稅方式：

- 國外企業個體依據該國外稅法對該類型課稅方式處理。
- 在稅務目的上，將全部國外個體分類為公司。
- 國外個體可自行選擇課稅類型課稅(例如美國的 check the box)。

混合個體是因為各國對於個體認定不同，一方認為透視課稅實體 (transparent entity)，而另一方認定是課稅個體(non-transparent entity)，可能導致 DD 或 D/NI。

(1)利用混合個體，產生雙重費用減除(DD)效果

A 公司(A 國居住者)100%投資 B 公司(B 國居住者)，B 公司是一混合個體，依 A 國稅法視 B 公司是透視課稅實體，但依 B 國稅法視 B 公司為獨立課稅個體，B 公司在 B 國向銀行借款並設立 B 子

公司，B 公司陸續支付利息給銀行，假設 B 公司並無收入。以 A 國觀點，因 A 國稅法視 B 公司為透視課稅實體，故 B 公司收入及費用均納入 A 公司所得計算，此時 A 公司可申報 B 公司支付之利息作為費用減除；以 B 國觀點，B 國稅法視 B 公司是獨立課稅個體，且 B 公司持有 B 子公司股份，在 B 國稅法下允許 B 公司和 B 子公司採連結稅制合併申報，導致 B 公司支付之利息可於合併申報時作為費用減除，造成一筆利息支出重複在 A、B 兩國作費用抵減，導致 DD 效果。

(2)利用混合個體，產生 D/NI 效果

A 公司(A 國居住者)於 B 國設立 B 公司，B 公司於 B 國設立 B 子公司，B 公司是一混合個體，依 A 國稅法視 B 公司是透視課稅實體，依 B 國稅法視 B 公司為課稅個體，假設 A 公司借款給 B 公司，後續 B 公司支付利息給 A 公司。以 A 國觀點，A 國稅法視 B 公司是透視課稅實體，認為 A、B 公司間之借貸不存在，後續 B 公司支付利息時，A 公司不認列利息收入；以 B 國觀點，B 國稅法視 B 公司是獨立課稅個體，且 B 公司持有 B 子公司股份，在 B 國稅法下允許 B 公司和 B 子公司採連結稅制合併申報，B 公司支付利息費用於合併申報時作費用減除，可抵減 B 子公司其他應稅收入。導致同一筆支出在 B 國可作利息費用減除，而在 A 國未認列收入之 D/NI 錯配結果。

(六)行動計畫二建議之反錯配法則-連結法(linking rules)

OECD建議採「連結法」以消除混合錯配效果，所稱「連結法」係指連結付款人與收款人之課稅結果，如產生D/NI或DD錯配效果，則付款人國應拒絕費用減除，或收款人國應計入收入課稅。連結法分為主要法則(Primary rule)及防禦性法則(Defensive rule)以規範各國適用該法則之優先順序。□

- 主要法則：如果收款人國未將該筆支付計入收入課稅，付款人國應拒絕該支付作費用減除。

- 防禦性法則：如果付款人國未採主要法則，則收款人國應將該筆可作費用減除之支付，計入應稅收入課稅。

三、行動計畫 4：減少因利息及其他金融支付之扣除所產生之稅基侵蝕

一般而言，企業在選擇融資或投資方式，會考量報酬及風險時，依情況以較佳方式進行投資或籌措資金，但股利與利息在稅務處理上有不同，利息支出在稅上可作為費用減除，股利收入可能因參與免稅制度而適用免稅，且兩者扣除率可能不同，跨國集團即運用這些課稅上之差異進行租稅規劃，特別係濫用債務工具，設法在低稅負地區認列利息收入，使利息支出在高稅負地區減除，造成 **BEPS** 情況，有些國家已有利息數額之認列限制，或對於特定租稅規劃有特別規定，由於國際金融流動便利且易於替代，跨國集團可安排負債數額，例如跨國集團可藉由內部集團間融資來操縱內部集團負債額度，或使用經濟實質與利息費用相同的支付工具規避利息扣除限制。**BEPS** 風險常於下列三種情況發生：

- 跨國集團在高稅率國家向非關係企業舉債並支付高額利息支出。
- 跨國集團使用內部的貸款去創造出大於向非關係企業借款的利息費用。
- 向非關係企業借款或內部集團間融資，創造免稅的利息收入或相關免稅收入。

為處理上述風險，**BEPS** 行動方案 4 提出了最佳實務方法，以防杜利用利息費用造成之稅基侵蝕。最終報告提供數種解決方法，如集團比例規則(**Group wide rules**)、固定比率規則(**Fixed ratio rules**)、前述兩規則合併使用及目標性規則(**targeted rules**)，建議以固定比率規則搭配集團比例規則使用，若有需要可再制定目標性規則處理特殊情況。

(一) 最低金額門檻

並非所有案件皆為高風險，應考量查核風險較低之企業，可將其排除在固定比率規則和集團比率規則適用範圍外，以減少其不必要之遵循成本，稅捐機關也可將有限的查核資源集中於風險最高案件上。**OECD**

建議在設立最低門檻時，建議以當地集團中所有個體的淨利息費用總額為基礎，以避免集團為符合最低門檻，透過分割交易進行規避。

(二) 固定比率規則

固定比率規則是將利息可扣除水準與個體經濟活動及課稅所得額連動，針對利息費用與實質上等同利息費用的支付合計數設定稅上可減除上限，該上限係根據利息所得稅折舊攤銷前利潤(earnings before interest, income tax, depreciation and amortization,以下簡稱 EBITDA)之固定比率，因為 EBITDA 是可經會計師查核驗證之客觀數字且與課稅所得連結，爰 OECD 建議以 EBITDA 做為計算基礎；最佳固定比率之設計可讓大部分集團可減除其第三方淨利息費用，故 OECD 建議各國之固定比率區間應訂為 10%~30%，若固定比率超過 30%，將讓集團有機會藉內部融資增加利息費用避稅。在固定比率規則下，先計算 EBITDA，再按固定比率計算限額，最後檢視納稅義務人淨利息費用與限額比較，超過部分當年不得減除。

(三) 集團比率規則

採固定比率規則已能有效打擊 BEPS 情形，但考量部分集團基於非稅目的擁有較高的非關係人借款，不同行業的集團有不同融資需求，可能造成雙重課稅情形。故 OECD 提出「集團比率」作為輔助規定，允許集團可減除較多的利息費用。當企業之淨利息費用/ EBITDA 比率高於固定比率時，若集團比率(集團第三方利息費用/集團 EBITDA)時亦高於固定比率，則企業可以採用集團比率計算利息扣除限額，在計算集團比率時，應以依據經會計師查核之財務報表。各國可視需求制定集團比率或不採集團比率。

(四) 結轉和轉回不允許扣除的利息費用和尚未使用的利息扣除限額

固定比率及集團比率，以盈餘為基礎，計算可減除淨利息費用上限，若因為盈餘波動過大的問題，或利息費用時點與盈餘認列時點不一致導致，可能會導雙重課稅，故各國可提供以下措施：

1、僅結轉不允許扣除的利息費用

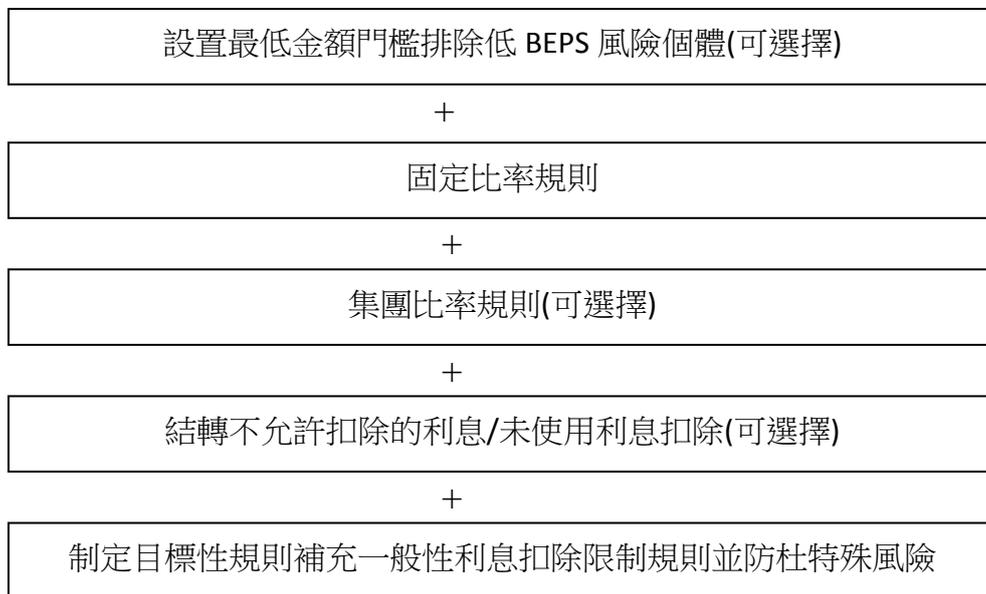
2、結轉不允許扣除的利息費用和未使用的利息扣除限額

3、結轉和轉回不允許扣除的利息費用

(五) 制定目標性規則補充一般性利息扣除限制規則並防杜特殊風險

目標性規則係指用於特定交易或安排相關利息之規定，可幫助各國處理特定高風險交易，例如混合錯配規定、移轉訂價規定、反自有資本稀釋規定或其他目標性反避稅規定，當一國同時採行固定比率規則及目標性規定，因目標性規定是規範特殊情況，應先依目標性規定計算利息費用，再適用固定比率(及集團比率)規定處理。

最佳實務做法一覽



四、無形資產

(一) 前言

知識經濟之崛起，企業之核心價值已從有形資產移向無形資產，無形資產已成為大型跨國企業之利潤來源，其運用與相關所得緊密相關，而企業經營全球化之過程亦會透過併購取得無形資產或集團間授權運用，但因無形資產不具實體，易於移轉法律所有權，故跨國企業可透過無形資產交易達到移轉利潤之規劃目的，進而侵蝕租稅管轄權之稅收，

爰無形資產已成為各國移轉訂價查核之重要議題，企業應於集團移轉訂價策略做適當之評估，以減少遵循成本及降低補稅風險。

(二) 無形資產之定義及分類

在 BEPS 計畫 8 期末報告中，OECD 「跨國企業與稅捐機關移轉訂價指導原則」(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations，以下簡稱 TPG) 修正篇幅最大章節為第六章無形資產之特別考量，特別強調交易經濟實質，不可僅依法律形式之安排。修正後 TPG 採用較為廣泛及明確之無形資產定義，指可被擁有或控制而可在商業活動中使用之非實體或貨幣資產，獨立企業間使用或移轉該資產會支付對價，此外 Mr. González 補充說明因國際貿易分工流程，貨品之製造與銷售會採專業分工，爰無形資產可分為兩大類，商業無形資產(trade patent)，是指與製造產品有關之無形資產，行銷無形資產(market patent)是與銷售有關之無形資產。

(三) 無形資產交易分析

Mr. González 參考修正後之 TPG 第六章內容提出下列分析無形資產交易之架構：

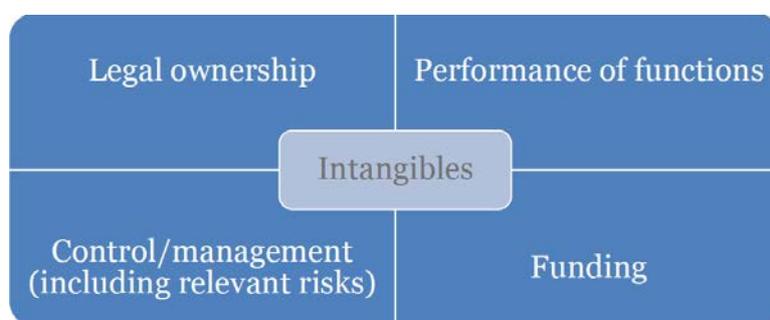
- 1、辨認法律所有權人。
- 2、辨認無形資產相關 DEMPE 之功能執行、風險承擔及資產使用，並判斷執行功承擔風險及提供資產者。(功能分析)
- 3、確認交易雙方實際行為與法律安排是否一致。
- 4、辨認交易各方對 DEMPE 之貢獻及其他影響價值創造之其他因素。
- 5、決定交易之常規價格。
- 6、若有第一章 1.64 至 1.69 所述情況，則可對交易重行定性以反映常規交易情況。

辨認法律所有權人是分析交易的第一步，但法律所有權人並非一定享有無形資產所有最終報酬。若法律所有權人沒有執行相關功能、使用相關資產及承擔相關風險，僅係所有權登記個體，則該法律所有權人不得享有無形資產報酬。

為確保無形資產交易利潤分配與價值創造一致，特別說明僅擁有無形資產所有權並非可享受無形資產之全部利潤，若要保有所有利潤需執行與無形資產發展(development)、提升(enhancement)、維護(maintenance)、保護(protection)及使用(exploitation)(簡稱 DEMPE)相關功能、承擔風險或使用資產。故關係企業若有執行 DEMPE，應獲得合理補償。若僅係提供資金而無法控制該資金風險之關係企業僅能獲得無風險報酬。Mr.Gonzalez 補充說明有些功能可以用契約輕易的移轉，且以前的 TPG 可能會誤導納稅義務人可以法律形式判斷，故本次 TPG 修正特別強調經濟實質所有人(economic owner)。爰功能分析最重要目的即判斷誰負責 DEMPE 相關功能、風險及資產。

另有關出資報酬部分，也提供額外指引說明僅提供資金者，而不執行其他功能及承擔其也風險，其預期報酬不應超過同時出資又執行其他功能之出資者之報酬。爰僅承受出資風險而不承擔其他風險者，僅能就其出資額部分獲取調整風險溢酬後之報酬。

無形資產功能分析之核心



五、行動計畫 10：確保移轉訂價結果與其他高風險交易之價值一致-集團內部服務

跨國集團常因規模經濟、管理效益或其他考量，將集團部分交易由集團內成員提供服務，此類交易聚焦議題有二，一為判斷集團內部服務是否已提供，另一議題為服務對價之決定。另為減少遵循成本、提高確定性，並透過文件之提供幫助於稅捐機關有效率的檢視查核風險，OECD 針對集團內部低附加價值服務提供簡化方法，供跨國企業選擇採用。

(一) 判斷集團內服務是否已提供

常規交易原則下，在判斷集團內部服務是否已提供時，應判斷由集團成員提供之服務是否具經濟或商業價值以維持或增加競爭力，可參考非關係企業是否會出價購買該服務或願提供該服務，此即為受益測試 (benefits test)，以下列舉服務性質說明是否符合受益測試。

1、股東活動(shareholder activities)

若僅基於股東利益所提供之服務，如與母公司法律架構或稅務遵循相關之服務，因並非接受服務成員所需要之服務，不符合受益測試，尚非集團內部服務。

2、重複之服務(duplication)

成員已自行從事活動或委請他人提供服務，若另一成員重複提供相同活動，集團成員所提供服務已非接受服務成員所需要之服務，該等服務不能認定為集團內部服務。但尚須依個案判斷，例如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。

3、附帶利益(incidental benefits)

有些集團內部服務直接影響集團內部分成員，惟同時可能間接地影響其他成員而使之受益。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，此重組或併購相關服務構成了集團內部服務，惟該重組或併購結果帶來經濟規模或其他結合效果，可能間接地提高其他成員之效益。一般而言，獨立企業對於享受其他企業活動所產生之外部利益並不會付費，爰前開集團內其他成員無須因享受附帶之利益認定為接受服務而付費。

4、集中管理所提供之服務(centralized services)

集中於特定成員或集團服務中心提供予集團其他成員之服務，一般而言應可認定為集團內部服務，因屬獨立企業將願意支付費用或自行提供之活動項目，如計畫、協調、財務管理、會計、審計、法律、資訊管理、技術支援及人力資源管理等。

(二) 服務對價之決定

1、直接計費法(direct-charge methods)

當服務亦提供予非關係企業且具可比較性，集團服務提供方應有能力就其各項服務分別計費，可就此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，故此法有助於決定常規交易價格。

2、間接計費法(indirect-charge methods)

當集團服務提供方無法個別辨認服務費用或可個別辨認但須負擔較大之帳務成本，此時可採間接計費法，正確計算服務相關之所有成本(成本池)，再將成本依分攤因子(allocation key)分攤至受益之集團成員並依常規加價率計算常規價格。

(三) 集團內部低附加價值服務之簡化方法

OECD 此次修正將集團內部低附加價值服務簡化方法納入 TPG。

首先定義集團內部低附加價值之服務定義，是指集團內成員為集團其他成員提供符合下列性質之服務：

- 1、屬於支援性質；
- 2、非屬集團核心業務；
- 3、不需要使用獨特或有價值的無形資產，且服務本身將不會產生這類無形資產；
- 4、對於服務提供者，未承擔或控管實質或重大風險，且未導致重大風險之增加。

若符合集團內部低附加價值服務者，跨國集團就該服務採簡化方法，對同一類服務所有接受方採一致分攤因子。先計算成員每一類低附加價值服務之成本(排除對特定成員提供服務之成本)，依服務類型彙整成本池，再將成本依分攤因子(allocation key)分攤至受益之集團成員，並以 5% 之成本加價率計價。此外納稅義務人需揭露相關文件如符

合符合集團內部低附加價值服務之說明、服務之預期利益、成本池相關文件及計算及擇定分攤因子之說明及理由等。

六、行動計畫 13：重新檢視移轉訂價文據

為提升納稅義務人對稅務機關揭露資訊之透明度並兼顧企業之稅務依從成本，OECD 在 BEPS 行動計畫欲發展新的移轉訂價文據架構。預期修正 TPG，要求跨國企業需依格式揭露全球收入分配、經濟活動及於各國之納稅情形等，供稅捐機關運用，並以制式化範本提供予政府，俾作為各國政府修訂國內法之參考。OECD 已於 2014 年 9 月 16 日發布行動計畫 13 最終報告，訂定全球檔案(master file)、當地國檔案(local file)及國別報告(country-by-country report)之三層文據架構，並於 2015 年 2 月 6 日及 6 月 8 日發布前揭移轉訂價文據之施行規範，又於 2015 年 10 月更新最終報告，目前各國已陸續修訂國內法納入移轉訂價三層文據架構，OECD 將於 2020 年前評估實施成效以做適當之修正。在制定的過程中，要考量取得移轉訂價文據遵循利益及納稅義務人遵循成本之平衡，並強調全球採行一致格式可帶來較效益，透過適當的移轉訂價文據可判別案件查核風險，將查核資源集中於高風險案件，可減少不必要之查核。以下就三層文據架構說明：

(一)全球檔案(master file)

主要為跨國企業集團業務概述及商業行為的營運綜覽，由以下 5 部分組成：

- 1、跨國企業集團全球組織結構；
- 2、跨國企業商業活動說明；
- 3、跨國企業無形資產；
- 4、跨國企業內部融資活動；
- 5、跨國企業的財務及稅務情況。

(二) 當地國檔案(local file)

不同於提供整體概況資訊的全球檔案，當地國檔案則包括具體受控交易的詳細資訊，可作為全球檔案的補充，協助稅務機關確保受控交易之移轉訂價政策符合常規交易原則，其內容包含受控交易的財務資訊、可比較程度分析及最適移轉訂價方法的選擇與應用。

(三)國別報告(country-by-country report)

國別報告係以表格化方式呈現跨國企業集團之全球收入分配、納稅情況、各集團成員之資本、累積盈餘、員工人數及無形資產等，並需列示集團成員之設立登記地、所屬租稅管轄權及主要商業活動。

七、紐西蘭內地稅務局經驗分享

(一)前言

Mr. Brdanovic 於本場次分享紐西蘭內地稅務局查核跨國企業經驗。利潤移轉係紐西蘭內地稅務局最大的國際租稅風險(international tax risk)，主要由兩個因素構成-商品或產品之移轉訂價及跨國財務安排交易(international financing)。最終母公司為紐西蘭企業之集團因適用受控外國法則(controlled foreign company rules, CFC)，查核風險較小，最終母公司非紐西蘭企業之集團(以下簡稱外資集團)在其境內營運之交易係最有風險。

(二)群體分析(population analysis)及查核大型企業

在群體分析(population analysis)時，聚焦於大型企業，約有 558 家企業營收是大於紐西蘭元(以下同)8 千萬(約 17 億 6 千萬)，佔 58%公司稅稅基，其中約半數由外國公司持有，其中 25%從事跨國交易。每年紐西蘭內地稅務局會發出「基本遵循配套」(basic compliance package)給部分納稅義務人，透過該文件瞭解集團架構及財務報表與稅務報表之調節，紐西蘭內地稅務局從該文件進行風險評估，據以決定須進一步複核或深度查核之案件。此外，2015 年紐西蘭內地稅務局發出涵蓋 BEPS 議題之問卷給 292 家外資集團，可取得更多資訊幫助評估風險。

(三)依風險程度評估投入查核資源

紐西蘭內地稅務局力行柏拉圖法則(Pareto principle)，即 80/20 法則，認為 80%重大風險會落在 20%企業中，80%移轉訂價案件通常會符合常規，例如不會產生無形資產之例行性配銷商，對於此類交易可用利潤率分析等直接簡易方法評估，故紐西蘭內地稅務局僅需集中資源查核

這此企業，在進行查核時，紐西蘭內地稅務局會依類別(如產業別或股東國籍)進行比較或趨勢分析。

(三)監控

檢視關鍵績效資料如應納稅額、營業淨利或利息支出等，並以營業週期資料分析型態及趨勢，若發現異常狀況會挑出來採取特別行動，例如發現與趨勢相反之情形，要求納稅義務人立即說明。因跨國企業知道紐西蘭內地稅務局進行嚴密監控，故比較不會進行侵略性租稅規劃，具有嚇阻效果。

(四)問卷

問卷常用於風險分析中，可以最低成本取得對某種特定議題或類型之納稅義務人較全面性瞭解，有時可替代查核或是做為查核前程序(查核是高成本)，可做為促使納稅義務人稅務遵循。問卷可依需求設計內容，如移轉訂價(分為紐西蘭人持有、外資持有及在紐西蘭營運分支機構)、財務交易、租賃、跨國交易或虧損說明等。

(五)採用專家意見

紐西蘭內地稅務局運用內部專家(Principal Advisor)辨識出潛在利潤移轉風險，這些專家專精不同議題，如財務、移轉訂價、國際稅務或IFRS，可避免查核資源配置不當或加重納稅義務人不必要之遵循成本。

紐西蘭內地稅務局亦採用外部獨立專家意見，隨著創新的稅務服務發展，外部專家的角色愈來愈重要，需要外部意見判斷商業真實性，故此時外部專家的聲譽十分重要，將整理完善之案關資料提供給外部專家，若有需要，可進行簡報說明，有時亦諮詢熟悉外國稅法之專家。

(六)預先訂價協議(advance pricing agreements, APAs)

APAs 已被證實有效回應利潤移轉風險，相較於冗長對立的查核程序，APAs 是採取合作模式，納稅義務人較有動機提供資訊。APAs 可做为有效之遵循工具，但需及早辨認可能發生之利潤移轉。納稅義務人每年在申報時需確認是否遵循 APAs 約定並提供佐證文件。截至 2015 年年底，紐西蘭內地稅務局已完成 139 件 APAs 案件。

(七)近期發現

最近有發現進行可轉換票券(optional convertible notes)交易案件增加，因若涉及跨國交易，則此類交易可能構成混合錯配而造成 D/NI，將進一步查核以瞭解問題所在，也發現大型企業發行可轉換票券交易較中小企業多，將聚焦大型企業。

(八)個案式資訊交換

在查核時無法透過國內或公開管道取得特定資訊，會透過個案式資訊交換取得案關資料，在提出需求時，需向協定夥伴說明案件背景及查核性質，並確保該需求是合理。請求資訊如：交易另一方之財務報表影本、說明可轉換票券之相關收入是否已申報、是否該集團在其他地區使用類似財務工具、董事會議紀錄、管理報告及與可轉換票券相關資訊。

(九)未來可能發展

將改善採資料分析程序，並朝更為即時且電子化蒐集資訊方向改進系統。有鑑於澳洲稅務局正向使用經驗，會思考重新分類法則(re-characterization rules)，並在移轉訂價案件上將舉證責任轉置。舉債融資對於紐西蘭公司稅基存有重大風險，將思考改變反自有資本稀釋法則(thin capitalization rules)，或採 OECD 所建議限制公司利息扣除金額限於 EBITDA 之 30%。

(十)結論

BEPS 議題是具高風險且應優先處理，在查核資源使用上應投入在高風險案件上，對於已高度遵循之企業，可採取監控方式，而有高度稅務風險之企業，可採用查核方式遏止。在風險評估或案件查核上，專家意見可提供專業意見並確保採用正確方式，另與租稅協定夥伴之資訊交換有助於處理 BEPS 議題。

八、案例討論

會議中提數個案例，但因案例內容較多且會議過程僅引導與會代表思考案例中可能產生之查核風險，以下僅擇一案例說明。

(一) 案例內容

X 國稅捐機關大企業組查核人員即將進行查核，在 2017 年 12 月取得 2016 年 Nomad 集團下 Nomad holdings 公司及 Nomad 公司之財務報表及稅報資訊。請依下列資訊辨認任何 BEPS 風險。

Nomad Holdings 公司 2016 年財務報表(截取)

損益項目(節錄)	百萬元	百萬元
股利收入	80	
管理費用	0.5	
應付利息	120	
應收利息	5	
淨利	-35.5	
資產負債表(節錄)		
資產		
投資股票-Nomad 公司	1600	
現金	180	1780
負債及股東權益		
銀行貸款	1500	
股東權益	200	
保留盈餘	80	1780

Nomad Holdings 公司稅務申報資訊、財報報表附註及稅捐機關檔案附註

稅務申報資訊：

- Nomad Holding 公司 2016 年申報虧損 3,550 萬元，並依 X 國有關稅務合併

申報規定與 Nomad 公司合併申報。

財務報表附註內容：

- Nomad Holding 公司係在 X 國設立。
- 係由 Nomad Investment 公司 100%持有，Nomad Investment 係 Nomad 集團位於新加坡之中間控股公司(屬新加坡稅務居民)
- 公司在 X 國沒有辦公室。
- 公司的董事皆非 X 國之居住者。
- 董事會在 Genovia(中歐國家)舉行。
- 銀行借款係向 MoneyGroup 在 X 國的分行取得。

稅捐機關檔案附註

- Nomad Holdings 設立於 2012 年 1 月 1 日，同時持有 Nomad 公司 100%股份。
- 在 X 國沒有營運場所(physical presence)。
- 經以前年度詢問，2013 年行政管理費用由審計、會計及法律相關費用構成，且均支付予獨立會計師及律師。
- 以前年度透過資訊交換協定與 Genovia 資訊交換，得知 2013 年 Nomad Holding 公司是 Genovia 居住者，故 Nomad Holding 為雙重居住者。
- 雖然 X 國與 Genovia 在 2012 年簽定資訊交換協定，但 X 國與 Genovia 沒有簽訂租稅協定。
- 公司之資金部分係透過發行股票，部分係向非關係企業銀行借款，該借款係由最終母公司 Nomad Corporation(於設立瑞士)擔保，Nomad Holdings 公司並未支付保證費予 Nomad Corporation。

Nomad 公司 2016 年財務報表(截取)

損益項目(節錄)	百萬元	百萬元
銷貨收入	450	
銷貨成本	360	
毛利		90
管理費用	15	
銷售及行銷費用	12	

權利金	9	
營業淨利		54
利息費用	12	
利息收入	1	
淨利		43
資產負債表(節錄)		
資產		
有形資產-廠房設備	850	
存貨	32	
無形資產-商譽	407	
無形資產-商標	172	
應收帳款	83	
銀行存款	42	1826
負債		
長期借款-銀行	1500	
應付帳款	13	
股東權益	200	
股本	1600	
期初保留盈餘	10	
加：2015 年淨利	43	
減：分配盈餘	80	
期末保留盈餘	-27	1826

Nomad 公司稅務申報資訊、財報報表附註及稅捐機關檔案附註

稅務申報資訊：

- Nomad 公司 2016 年稅務申報課稅所得 4,200 萬元，尚須減除因合併申報納

入 Nomad Holdings 公司虧損 3,550 萬元，故應納稅額為 214.5 萬元【(4,200 萬元-3,550 萬元)*33%】

財務報表附註內容：

- Nomad 公司設立於 X 公司。
- 由 Nomad Holdings 公司(X 國居民)100%持有。
- 營運活動之描述：糕餅產品之製造及配銷。除了在 X 國當地銷售，亦外銷至 A、B 及 C 國。
- 公司擁有數個已登記有案之商標權。
- 公司於 2016 年 1 月 1 日取得位 Nomad Finance 公司(位於巴拿馬)24,000 萬股(每股 1 元)
- 公司於 2015 年 1 月 1 日向 MoneyGroup 在 X 國的分行借款 24,000 萬元。
- 公司於 2016 年 12 月 31 日分配 8,000 萬元股利予股東。

稅捐機關檔案附註

- Nomad 公司創設於 1988 年 7 月 1 日，並於 1989 年 1 月 1 日開始營運，此時 Nomad 公司為 Nomad corporation 之 100%持有之子公司，Nomad Corporation 設立瑞士，是 Nomad 集團的總部。
- 2012 年，由 Nomad Holdings 公司取得 Nomad 公司 100%股份。
- Nomad Holdings 公司及 Nomad 公司依 X 國規定辦理合併申報。
- 公司主要有形資產為兩處廠房、生產設備、三間倉庫及配銷用車輛。
- 2010 年詢問時，發現 Nomad 公司以自己名義登記 3 項商標權，此權利遍及東南亞地區。其產銷之產品皆載有「Nomad」品牌，已享有知名度，該品牌原由 Nomad Corporation 於 1954 年創設及登記。Nomad Corporation 仍保有品牌所有權，故 Nomad 公司每年需支付權利金予 Nomad Corporation。但 Nomad 公司自 1990 年起在東南亞地區發展 3 個商標，分別為 Demon、Remmin 及 Wilderness，故無需支付該三個相關商標之權利金。在 2010 年該等商標在資產負債表金額為 15,500 萬元。
- 2010 年詢問時，確認 Nomad 公司取得 Nomad Corporation 授權製造及銷售所有「Nomad」產品及使用「Nomad」品牌及相關商標。權利金比率为淨銷

售額 2.5%。在此授權協議下，Nomad 公司可使用由 Nomad Corporation 發展之產品配方、設計及專門技術。在 X 國及瑞士簽定之租稅協定，該權利金免扣繳所得稅。

- 2010 年進一步調查發現，Nomad 公司實際上給付權利金予 Nomad Corporation 位於巴拿馬的常設機構。

(二)會中討論內容：

會中透過分組討論，3 位專家輪流至各小組提供諮詢，透過案例討論過程，各組代表相互交換意見，最後再共同討論，以下就摘述本案例可能 BEPS 風險：

- 1、Nomad 公司及 Nomad Holdings 公司財報上利息支出偏高，可能涉及超額利息扣除。
- 2、Nomad 公司支付權利金給 Nomad Corporation 位於巴拿馬的常設機構，適用租稅協定中權利金免稅，可能涉及扣繳議題及協定濫用。
- 3、Nomad Holdings 公司具備雙重居住者身份，應注意可能之影響。
- 4、Nomad 公司發放股利大於當年度盈餘亦是疑點一之。
- 5、Nomad Corporation 為 Nomad Holdings 公司擔保，惟公司並未支付保證費予 Nomad Corporation，涉及移轉訂價。
- 6、Nomad 公司及 Nomad Holdings 公司合併申報之利益亦要納入評估。
- 7、Nomad Corporation 與 Nomad 公司之授權交易涉及移轉訂價。

肆、心得與建議

一、心得

我國對外貿易依存度高，廠商赴海外投資情形十分普遍，許多具規模之企業已形成跨國集團企業，需因應各國不同之稅制，國際租稅已係重要議題，爰我國政府需積極掌握國際租稅之脈動，一方面檢視我國法規，以確認是否有足夠之工具處理 BEPS 議題，一方面籲請企業重視其 BEPS 風險。財政部於 2014 年即設立專案追蹤 BEPS 行動計畫之最新動態，亦派員參加國際租稅研討會瞭解 OECD 之規劃及各國動態，隨著 BEPS 行動計畫各方案之期末報告出爐，開始進入計畫之執行階段，BEPS 行動計畫中部分工具係我國較不熟悉，此種情況亦發生在其他國家，故 OECD 在各地區辦理研討會，透過講座分享各計畫之精神及目標，有助各國稅務人員制定租稅政策及落實相關查核。

本次研討會在 OECD 及馬來西亞內地稅務局精心安排及規劃下，由 OECD Mr. Gonzalez、紐西蘭籍 Mr. Brdanovic 及德國籍 Ms. Radmanesh 擔任主講人，議程內容豐富，包含 BEPS 各行動計畫介紹、紐西蘭經驗分享及案例研討。部分與會代表在其國家負責稅務案件之查核、稅務資訊之查核、稅務資訊分析或稅款之徵收，並非從事稅務政策制定，故 BEPS 各行動計畫對該等與會代表是一新議題，透過講座之介紹使與會者瞭解國際新趨勢，我國因有「財政部賦稅署暨各地區國稅局因應經濟合作暨發展組織發布『稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫』之作業專案」，雖已掌握瞭解 BEPS 計畫各計畫內容，惟透過此次會議可瞭解最新進展，另透過分組討論，除可就案例中可能存在之查核風險進行討論，亦能使各國與會人員互相交流及分享經驗，獲益良多。此外，主辦單位每日皆安排不同與會代表與三位主講人共用午餐，可與主講人建立良好關係，有助於未來業務交流，另主辦單位利用會後時間安排參觀馬來西亞內地稅務局總部、大型購物中心及中央市場等，認識當地人文、品嚐當地美食及體驗當地文化，令人印象深刻。

二、建議

(一) 持續關注 OECD 工具包及 BEPS 行動計畫之後續發展

OECD BEPS 行動計畫雖於 2015 年 10 月發布最終報告，惟有部分議題尚未完成，且現階段已進入後 BEPS 階段-執行各項計畫建議，爰 OECD 刻正發展工具包，並成立包容性架構，後續 BEPS 相關議題將於該架構下進行討論，我國應持續關注 OECD 工具包發展內容及包容性架構相關會議之結論，俾掌握國際租稅最新脈動。

(二) 廣續積極參與各項國際租稅會議，隨時與國際租稅最新發展趨勢接軌

透過參與國際會議有助於瞭解國際租稅趨勢並擴展國際視野，藉由與專家及各國代表面對面的意見交流，除可建立業務溝通諮詢管道，亦有助於我國國際租稅人才之養成及提升我國能見度，故建議應持續派員參與各項國際研討會。