

出國報告（出國類別：國際研討會）

馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織聯合舉辦「稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)及移轉訂價指導原則」研討會報告

服務機關：財政部賦稅署、財政部北區國稅局

職稱姓名：科員 賴意婷、稅務員 蔡惟程

派赴國家：馬來西亞

出國期間：106 年 7 月 9 日至 15 日

報告日期：106 年 10 月 13 日

摘要

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development)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。由經濟合作暨發展組織指派專家擔任講座，並邀集亞洲地區之稅務機關派員參與訓練，探討國際租稅相關議題，交換彼此經驗，供各國擬訂政策與實務參考。

106年7月10日至14日於馬來西亞租稅學院舉辦之「稅基侵蝕及利潤移轉及移轉訂價指導原則(BEPS AND TRANSFER PRICING GUIDELINES)」研討會，此次研討會共有3位專家擔任講座，包括法國籍國際租稅專家 Ms. Samia Abdelghani、比利時籍國際租稅專家 Mr. Stefaan De Baets、德國籍國際租稅專家 Mr. Arnim Hilse。研討會議題涵蓋移轉訂價基本概念之介紹、風險分析、集團內部服務(包含集團內低附加價值服務之新應用方法)、無形資產、成本貢獻協議及移轉訂價文據及國別報告等，講座並準備數個案例，由參與成員分組討論後，透過案例模擬各國租稅官員相互協商情境，進行充分討論與分享，本次研討會有助與會人員更加瞭解各國目前進行移轉訂價查核之實務及各國反避稅制度之建立，提升我國稅務人員移轉訂價查核技巧。

目錄

壹、目的.....	3
貳、會議過程.....	4
參、討論議題摘錄.....	5
一、 移轉訂價制度介紹：常規交易原則、方法及可比較性.....	5
二、 風險分析：準確地描述交易.....	13
三、 集團內服務(包含集團內低附加價值服務之新應用方法).....	21
四、 無形資產.....	26
五、 成本貢獻協議.....	34
六、 移轉訂價文據及國別報告.....	41
肆、心得與建議.....	54
一、 心得.....	54
二、 建議.....	54
伍、附件一會議相關資料.....	55

壹、目的

經濟合作暨發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development, 以下簡稱 OECD)致力於聚集政府官員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、維持金融穩定及幫助開發中與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，集合超過 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，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。

OECD 與馬來西亞租稅學院於今（2017）年共同舉辦多場研討會，討論議題包括「以多邊公約落實租稅協定相關措施防杜稅基侵蝕和利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 BEPS）」、「技術與分析以達到更好的稅務管理」、「租稅協定運用及談判之介紹」、「BEPS 與移轉訂價指導原則」、「審核跨國企業之稅基侵蝕和利潤移轉-案例分享」及「具有成效及效率的租稅優惠制度」等議題，內容相當充實豐富。本次奉派參加於今年 7 月 10 日至 14 日假馬來西亞租稅學院舉行之「BEPS 與移轉訂價指導原則」研討會。內容包括移轉訂價指導原則介紹及 BEPS 行動計畫 8-10 及 13 之最新發展與案例研討，由講座介紹最新國際趨勢及進行個案研討，期提升各國稅務人員移轉訂價查核技巧。

貳、會議過程

本研討會於今年 7 月 10 日至 7 月 14 日在馬來西亞租稅學院 (Malaysian Tax Academy) 舉行，主題為「 BEPS 與移轉訂價指導原則」。主要討論議題包括：

- 一、移轉訂價制度介紹
- 二、風險分析
- 三、集團內服務(包括檢測集團內低附加價值服務之新方法)
- 四、無形資產
- 五、成本貢獻協議(Cost Contribution Arrangements)
- 六、移轉訂價文據及國別報告

本研討會除各項討論議題外，另包括分組討論。透過各國代表針對各項議題進行討論，分享各國經驗，提供不同思維角度，再由講座歸納重點，確實瞭解各項議題重點，使各國代表能分享研討會所學知識，提升各國於爭議解決機制於實務上之應用。本次與會國家包括柬埔寨、斐濟、迦納、印度、印尼、肯亞、馬爾地夫、模里西斯、尼泊爾、巴基斯坦、賽席爾、新加坡、臺灣、泰國、越南、馬來西亞共 16 國及地區，出席代表共 30 人。由法國籍國際租稅專家 Ms. Samia Abdelghani、比利時籍國際租稅專家 Mr. Stefaan De Baets、德國籍國際租稅專家 Mr. Arnim Hilse 分別於各項議題擔任講座。我國今年由賦稅署所得稅組賴科員意婷及北區國稅局蔡稅務員惟程代表參加。我國代表除與主辦單位馬來西亞租稅學院同仁有良好互動外，同時利用會議期間與他國與會代表就稅務管理交換意見，在專業領域或與友好國家實質官方交流方面，均有豐碩之收穫。

叁、討論議題摘錄

一、移轉訂價制度介紹：常規交易原則、方法及可比較性

(一)常規交易原則

OECD 稅約範本第 9 條第 1 項有關常規交易原則之陳述：

「有下列情事之一之兩企業間，於其商業或財務關係上所訂定之條件，異於雙方為獨立企業所為，致原應歸屬於其中一企業之利潤，因該等條件而未歸屬該企業者，得計入該企業之利潤，並予以課稅。」常規交易原則係將跨國企業集團之成員視為獨立之個體，故著重於跨國企業集團成員間之交易本質。

為了確認交易之商業或財務關係以進行可比較程度分析，須注意該交易經濟上之相關特質，包括：

1. 契約條款
2. 功能、資產、風險
3. 資產或服務之特性
4. 關係企業及市場之經濟情況
5. 商業策略

在常規交易下，契約條款明確界定企業間責任、權利義務、風險及利益之劃分，在評估關係企業間交易結果究否符合常規交易原則時，契約可以作為分析切入點，用以準確界定關係企業間的實際交易情形，及確定各交易參與人責任、風險及預期報酬的劃分。進行移轉訂價分析時，如果契約內容未能明示交易相關經濟特徵，或指出所適用的契約規則時，則需透過辨別相關經濟特徵，俾為相關契約資訊提供進一步的補充性證據。

在兩個獨立企業間的交易，補償通常反映每個企業所執行的功能、及所使用的資產及所承擔的風險。因此，需進行功能分析以確認受控與非受控交易或企業間交易描述及決定可比較程度分析結果。同時釐清這些企業交易重大經濟活動、責任承擔、資產使用及分配、承擔及管理風險情形。

另外，在風險分析之執行，其主要步驟如下：

1. 辨別具有經濟重要性的風險。
2. 釐清契約約定關係企業所需承擔具經濟重要性之特定風險。
3. 透過功能分析確定交易中各關係企業如何承擔和管理具有經濟重要性之特定風險，哪些企業執行風險控制和減緩風險功能，哪些企業承受風險所帶來有利或不利後果，以及哪些企業具備承擔相關風險之財務能力。
4. 步驟 4 的分析包括 2 點：
 - (1)分析關係企業是否遵循契約條款。
 - (2)根據(1)的分析，分析風險承擔方在受控交易中是否控制風險，並具備承擔風險的財務能力。
5. 根據步驟 1-4(1)分析，當風險承擔方沒有控制風險或不具備承擔風險的財務能力，則應重新配置風險給實際控制風險且具備承擔風險財務能力的企業。
6. 在考慮交易所有相關經濟特徵後，對實際交易進行確認並予以訂價。訂價過程應考慮承擔合理風險配置可能產生之財務或其他影響，並對風險管理功能進行合理補償。

在對關係企業交易實質進行確認後，如果稅捐稽徵機關認為該關係企業交易中相關安排，從整體上判斷異於獨立企業在可比較情況下具商業合理性的安排，稅捐稽徵機關可以否定該關係企業交易或採用其他相當交易替代實際交易。此外，稅捐稽徵機關還應考量，整體上跨國企業集團透過相關交易安排是否會減少其稅前利潤，這也可能顯示該交易安排缺乏非關係企業間交易的商業合理性。

(二)移轉訂價方法

決定移轉訂價案件之課稅所得方法包括：傳統交易方法－可比較未受控價格法、成本加價法及再售價格法；及交易利潤法－交易淨利潤法及利潤分割法。跨國集團可以自由採用其他方法。當單獨使用一個交易方法不可靠時，可同時採用不同方法。

應採最佳方法之擇定原則，且擇定時應考量下列因素：

1. 透過功能分析確定受控交易本質。
2. 考量每個方法的優點及缺點。
3. 考量可否取得可靠的資訊。

4. 與未受控交易的可比較程度(包含差異調整)。

以下簡單介紹移轉訂價方法：

1. 可比較未受控價格法(CUP)

係以非關係人於可比較情況下，從事資產移轉或使用可比較未受控交易所收取之價格，為受控交易之常規交易價格。

(1) 優點：係適用於常規交易原則最直接最可靠的方法。

(2) 缺點：

A. 需要高度的產品可比較性。

B. 實務上很難尋得相似到未有差異且不對價格產生重大影響之未受控交易。

(3) 適用情況：

A. 同時有同一產品銷售予相關企業及獨立企業的交易（內部可比較交易）。

B. 獨立企業出售同樣產品予關聯企業（外部可比較交易）。

C. 特定商品和利率。

D. 需要做差異性調整。

2. 成本加價法

係以自非關係人購進之成本或自行製造之成本，加計依可比較未受控交易成本加價率計算毛利後之金額，為受控交易之常規交易價格。

(1) 優點：

A. 運用此法時，產品差異較不重要，前揭差異對於利潤率影響相較於對價格影響較不顯著。

B. 相對於 CUP 法，產品可比較性較低。

C. 相對於 CUP 法，著重於受測個體執行的功能，對於產品差異較不需要做差異調整。

(2) 缺點：

A. 在實務上，很難決定適當的成本基礎。

B. 發生的費用不一定為影響利潤水準關鍵因素。

- C. 發生的費用不一定與市場價格有關聯。
- D. 會計一致性對可比較性而言是很重要的。

(3) 適用情況：

- A. 契約製造商(來料加工)，在特別是半成品的產品。
- B. 研發活動。
- C. 服務提供商。

3. 再售價格法

係按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毛利後之金額，為受控交易之常規交易價格。

(1) 優點：

- A. 運用此法時，產品差異較不重要，前揭差異對於利潤率影響相較於對價格影響較不顯著。
- B. 相對 CUP 法，著重於受測個體執行的功能，對於產品差異較不需要做差異調整。

(2) 缺點：

- A. 毛利率可能受到管理效率等因素影響。
- B. 在可比較性基礎下，會計的一致性相當重要。
- C. 再售價格法在下列情形下難以使用：(1) 商品在轉售前須要進一步加工，或(2) 分銷商須額外投入以創造或維護與產品相關之無形資產（例如商標，商品名稱）。

(3) 適用情況：行銷活動（配銷商不會增加產品價值）。

4. 交易淨利潤法(TNMM)

係以可比較未受控交易利潤率指標為基礎，計算可比較營業利潤，並據以決定受控交易之常規交易結果。

財務指標		例子
營業淨利率	營利淨利/銷貨收入 EBIT/銷貨收入	配銷商
成本及營業費用淨利率	營業淨利/成本及營業費用	服務提供者(包含製造服務)
貝里比率	毛利/營業費用	中介商 低風險的配銷商/代採購服務
資產報酬率	營業淨利/資產(有形)	以資產為基礎的活動
資本報酬率	營業淨利/(總資產-流動負債)，或 營業淨利/(固定資產+非閒置資本)	以資產或資本為基礎的活動

(1) 優點：

- A. 淨利率指標（如資產報酬率，營業淨利率）相對於價格，較不受交易方式不同之影響。
- B. 淨利率指標不受受控及非受控交易某些功能差異之影響。
- C. 淨利率指標避免某些公開數據未臻明確的問題。

(2) 缺點：

- A. 許多與移轉價格之因素無關之因素會影響淨利潤。
- B. 納稅義務人可能不需取得足夠的可比較未受控交易淨利率之具體資訊。

(3) 適用情況

- A. 代替成本加價法：如製造商，但不含顯著獨特無形資產之服務提供者。
- B. 代替再售價格法：如經銷商。
- C. 資產為基礎的 TNMM：如製造商(當成本加價法以成本為基礎的 TNMM 無法使用時)。

5. 利潤分割法

係依各參與人對所有參與人合併營業利潤之貢獻，計算各參與人應分配之營業利潤並據以決定受控交易之常規交易結果。

(1) 優點：

- A. 對於只存在於關係企業間之獨特、甚或獨特之事實和情況，提供靈活運用空間。
- B. 較不依賴獨立關係企業之資訊。
- C. 因為雙方之交易均有評估，不太可能出現任一方之受控交易產生極端或不可能的利潤結果。
- D. 雙邊測試方法(two-side approach)可用來分割經濟規模之利潤或是其他聯合效率以滿足納稅義務人或稅捐稽徵機關。

(2) 缺點：

- A. 通常很難取得國外關係企業的資訊，特別是其母公司或兄弟公司。
- B. 難以衡量參與受控交易之所有關係企業相關之合併收入及成本，這需要共同基礎上之帳冊及會計紀錄並須考量會計實務與幣別差異，進行相關調整。
- C. 當計算營業利潤時，恐難辨別與交易相關之營業費用，且難以將成本分攤至受控交易及相關企業之其他活動。

(3) 適用情況：

- A. 剩餘利潤分割(剩餘利潤分析)。
- B. 高度整合之交易，例如全球交易之財務工具。
- C. 交易雙方於此交易都具有獨特且有價值的貢獻(例如無形資產)。

移轉訂價方法通用優先順序及情形：

若 CUP 比其他方法更可靠，則應優先適用。		
若不。則		
當交易其中一方執行了主要功能	一>單邊測次方法(one-side approach) 一>受測個體=執行主要功能的一方(銷售方或購買方)	
受測個體=銷售方(例如契約製造商或服務提供者)	一>成本加價法 一>以成本為基礎之可比較利潤法 一>以資產為基礎之可比較利潤法	若兩種方法都相當可靠，使用較直接的方法(成本加價法或再售價格法)
受測個體=購買方(例如行銷商或配銷商)	一>再售價格法 一>以銷貨為基礎之可比較利潤法	
當受控交易參與方都具有獨特且有價值的貢獻或是交易具高度整合者	一>雙邊測試法 一>利潤分割	

(三)進行可比較性分析

進行可比較性分析有下列步驟：

1. 確定涵蓋年度。
2. 廣泛分析納稅義務人情況。
3. 瞭解受控交易，特別是基於功能分析，以進行下列檢視流程：
 - (1) 選擇受測個體(當必要時)。
 - (2) 依個案選擇最佳的移轉訂價方法。
 - (3) 選擇測試的財務指標(使用可比較利潤法的個案)。
 - (4) 確認應考慮的可比較因子。
4. 檢視是否存在內部可比較對象。
5. 決定來自外部可比較對象的可得資訊，當此外部可比較對象是必須且來源可靠。
6. 選擇最佳的移轉訂價方法，並依此方法決定相關財務指標。
7. 辨認潛在可比較因子：確定任何非受控交易的關鍵特徵以視為潛在可比較對象，根據

步驟 3 的相關因子以及可比較因子。

8. 在適當的情況下決定及進行可比較性調整。
9. 解釋及使用所蒐集的數據，決定常規交易範圍。

值得注意的是，該過程非一連串依序之分析，必要時可重複先前的步驟。

擇定受測個體時應注意，選擇受測個體之分析應與受控交易功能分析一致，且擇定之受測個體應該為適用於最可靠的方法並能找到可靠的可比較對象(通常是不具複雜功能的那一方)。

此外，選擇可比較對象時尚應注意下列幾點：

1. 使用商業資料庫時相對於其他資訊來源(如內部可比較對象)，可能產生可靠性的問題，故資料庫的數據需再詳加確認。
2. 內部可比較對象相對於外部可比較對象而言，較易尋得且可靠，資訊更完整且成本較低。惟尚非所有案例均是如此，且內部可比較對象及外部可比較對象尚無孰優孰劣之等級區別，但倘內部可比較對象較具可靠性，即無需進行資料庫搜尋。
3. 除非係為消除雙重課稅之相互協商程序及法庭訴訟等情況，否則不建議使用秘密資料庫。
4. 國外可比較對象不應被排除。
5. 不應排除產生虧損的可比較對象，但應考量產生虧損的可比較對象是否與受測個體具可比較性。通常獨立企業不會繼續從事產生虧損的活動，除非有合理的預期未來利潤。
6. 有關可比較對象之限制，在拒絕潛在可比較對象之前，應評估其缺乏訊息之重要性，並視個案情況，找到可行之解決方案。
7. 缺乏可比較對象不一定意謂納稅義務人的受控交易即不合常規，沒有證據顯示獨立個體一定會在可比較的情況下，從事類似交易。若因受控交易的獨特性，如交易雙方均貢獻有價值且獨特的無形資產，可採用利潤分割法。若缺乏可比較對象及受限潛在可比較對象之公開資訊，應思考以單邊測試方法搭配「不完美的可比較對象」或是於無可比較對象的情況下運用利潤分割法，孰優孰劣。

二、風險分析：準確地描述交易

(一)目標

為防止企業集團成員之間透過風險轉移行為進行稅基侵蝕和利潤轉移，風險分析具有相當重要性。在移轉訂價分析中，風險承擔程度造成了獲利或是虧損。因此，在比較受控和非受控交易，以及受控和非受控企業時，需要分析交易各方承擔了哪些風險，執行了那些與風險承擔或影響攸關的功能，以及哪些企業承擔了這些風險。為確定移轉訂價分析中相關風險的性質和來源，建立了分析架構，以助於辨別及分配相關風險。

(二)辨別商業或財務關係

「可比較程度分析」包含兩個環節：

1. 透過辨別關係企業間的商業或財務關係、交易條件及相關經濟特徵，以準確界定受控交易。
2. 將準確界定的受控交易條件和相關經濟特徵與非關係企業在可比交易中的交易條件和相關經濟特徵進行比較。

為了準確界定實際發生的交易安排，可從交易的契約條款及交易行為中辨別關係企業間的商業或財務關係。

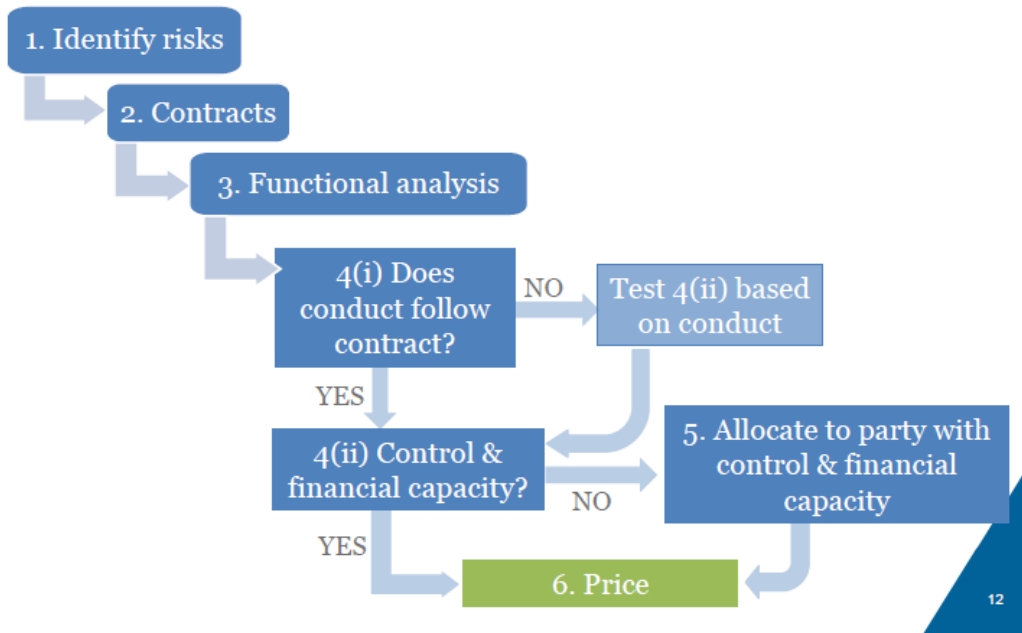
(三)移轉訂價下的風險分析

風險是商業活動中固有組成部分。在公開市場中，企業如承擔更多風險會得到更高的預期報酬，但實際報酬增加與否仍取決於實際承擔風險大小。辨別風險與辨別功能和資產緊密相關；辨別風險也是辨別關係企業間的商業或財務關係以及準確界定關係企業交易過程中不可或缺的一部分。經由對風險的深入論述，可顯示出實際運作中辨別和分析風險的困難。

(四)風險分析架構

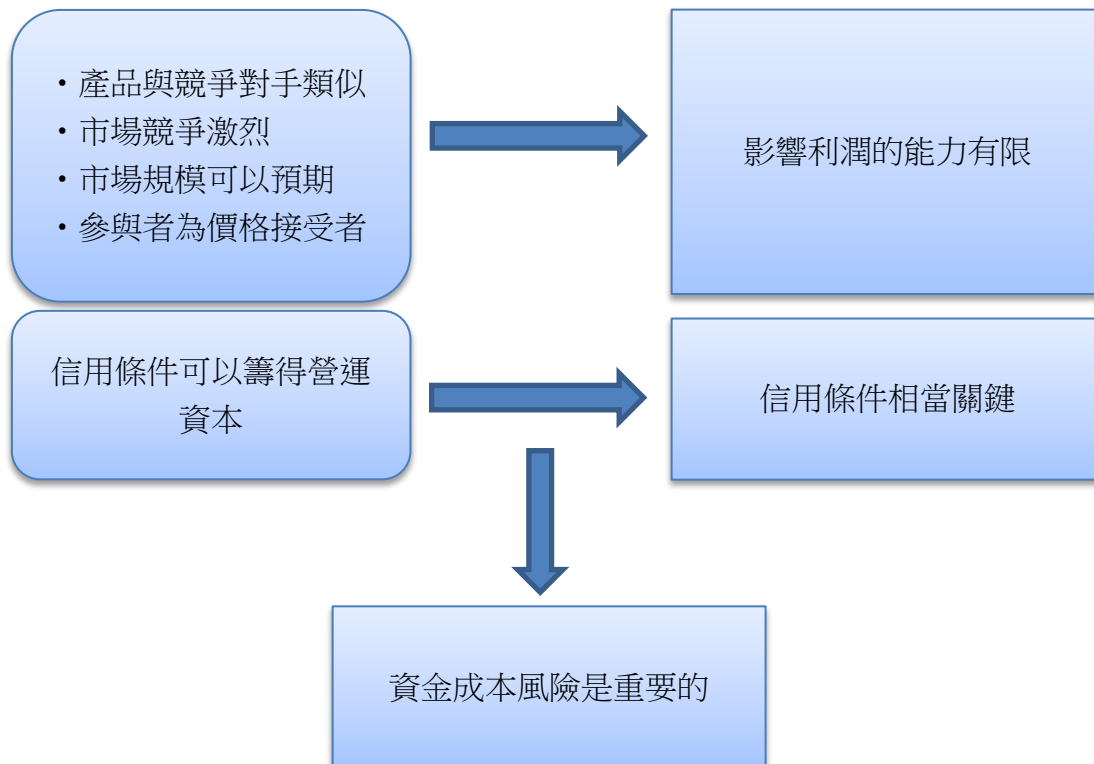


Risk analysis framework



1. 步驟一：辨別具有經濟重要性的風險

案例 1



案例 2

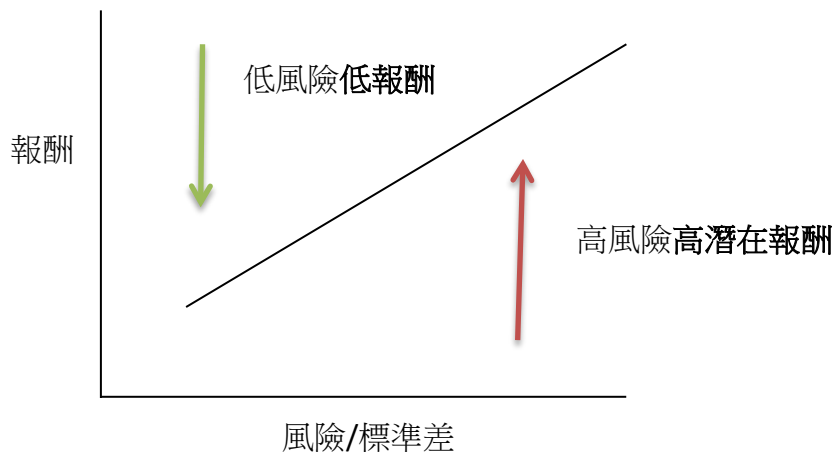
- 玩具零售商從多個未受控製造商採購各種類型產品
- 集中在每年的最後兩個月銷售
- 與某些未受控製造商就每一特定產品達成長期獨賣採購協議
- 參與者為價格接受者



其重大風險與採購功能(對於趨勢、產品及數量的決定)的策略方向有關

2. 步驟二：釐清契約約定關係企業所需承擔的具經濟重要性的特定風險

契約可能會約定承擔明確或潛在風險的個體。契約約定屬事前協議，該事前協議約定了事後交易發生時所需承擔之部分或所有潛在風險帶來的負面結果，以及獲得該交易後產生的部分或所有潛在利益。



只要在不同選擇下的淨現值(Net Present Value，亦即根據預期現金流量的風險和無風險報酬率來決定折現率，據以計算現金流量之折現值)相等，無論承擔風險以期獲得更高的預期報酬，還是終止風險而獲得較低的預期報酬，兩者之間從經濟角度而言都是中性的。然而，這並不意味著關係企業間每次透過契約將高風險高報酬與低風險低報酬進行交換都符合常規交易原則。

3. 步驟三：風險相關功能分析

案例 1-研究契約



步驟 1：研發風險被認定為具有經濟重要性。

步驟 2：契約約定由 A 公司承擔研發風險。

步驟 3：根據功能分析顯示 A 公司有下列功能：

- 執行部分開發工作
- 尋求專家建議並聘請合適的研究員
- 決定 B 公司的研究類型與研究目標
- 分配給 B 公司預算
- 將研發活動外包給 B 公司降低了其自身的風險
- 根據 B 公司的報告，評估研發活動的進度和既定目標是否達成
- 根據其評估結果決定是否對該項目進行持續性投資
- 具有承擔風險的財務能力

B 公司之功能為確保其能夠勝任該研發活動(透過流程及專業知識資產)。

案例 2-製造契約



步驟 1：產能利用率風險被認定為具有經濟重要性。

步驟 2：契約約定由 X 公司承擔產能利用率風險。

步驟 3：根據功能分析顯示 X 公司有下列功能：

- 為 Y 公司建造工廠提供技術計畫

- 研發技術標準及產品設計供 Y 公司使用
- 決定生產量並管理供應鏈(包括採購零組件和原材料)
- 對 Y 公司生產過程及產製之產品進行品管檢查
- 具有承擔風險的財務能力

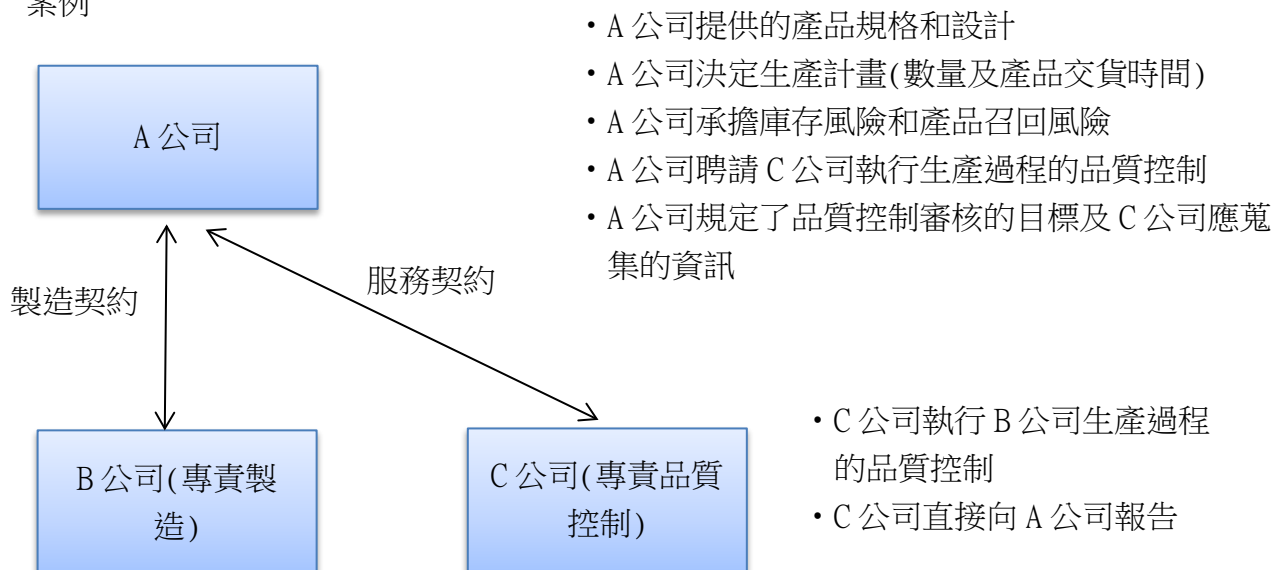
Y 公司之功能如下：

- 建造工廠
- 僱用和培訓生產人員
- 根據 X 公司決定的產量進一步擬定生產規劃

有關**風險控制**的實際作為包含：

- (1) 決定是否承擔、終止或規避該風險能力。
- (2) 決定是否及如何應對該風險的決策能力與執行該決策。
- (3) 企業可以將日常風險減緩活動外包給其他公司。然而，在將日常風險減緩活動外包的情況下，風險控制是指企業應具備以下方面的評估和決策能力並實際執行這些能力:確定外包活動的目標、決定聘僱執行風險減緩功能的受雇方、評估是否完全達成目標，以及必要時決定是否與該受雇方進行修訂或終止契約。

案例



在此案例中，A 公司透過行使其能力和權力控制產品召回及庫存風險，制定一些如何

承擔及回應風險的決策，且具有評價的能力及做出有關降低風險決策的功能，並實際執行這些功能。

從移轉訂價角度而言，關係企業必須能夠對風險進行控制，並且擁有承擔該風險的財務能力，才能真正承擔相對應的風險。承擔風險的財務能力係指，承擔或終止風險所需資金、支應風險減緩功能相關支出及承受風險實現所生後果等的融通能力。應考慮其擁有的可變現資產，及獲取額外流動性的現實可行方案，以便風險承擔方能負擔預期風險實現時所可能發生的費用。即使交易一方不承擔風險，仍應依其所貢獻的價值有所補償。

4. 步驟四：(1)分析關係企業是否遵循契約條款，以及(2)根據(1)的分析，分析風險承擔方在受控交易中是否對風險實施控制，並具備承擔風險的財務能力。

案例 1-研究契約，假設其他條件不變之下，契約約定由 B 公司承擔研究風險



B 公司的功能為確保研究活動的能力表現（包含其過程及專業知識資產），但沒有能力評估研發風險，無法對 A 公司活動做出決策。

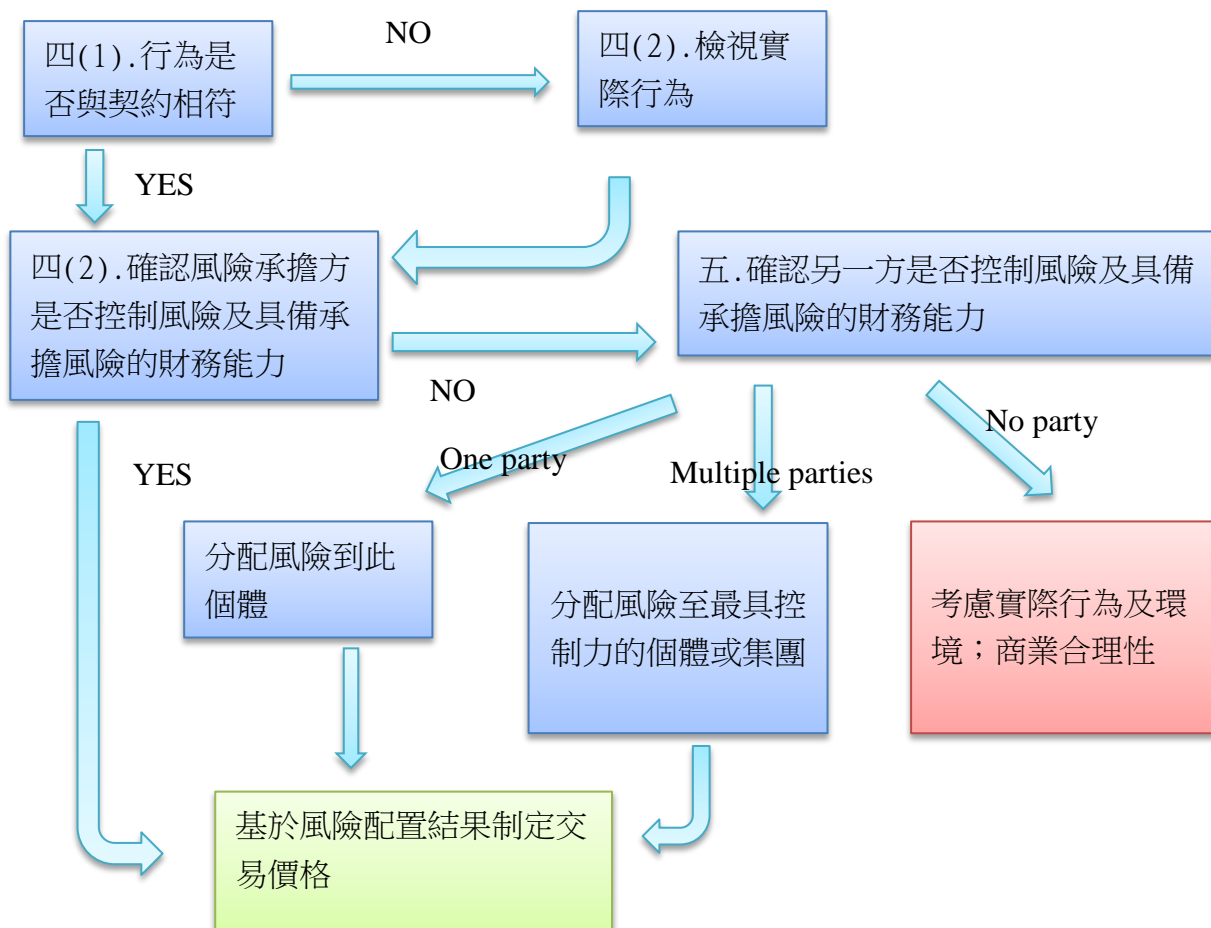
根據步驟四(1)，儘管沒有證據顯示交易雙方的實際行為違反契約中風險配置約定。契約約定由 B 公司承擔研究風險。然而根據步驟四(2)，實際上 B 公司無法評估研究風險，且無法對 A 公司的活動作決策。亦即 B 公司無決策功能以控制研究風險，研究風險由 A 公司控制，爰須進行步驟五分析。

案例 2-製造契約，假設其他條件不變之下，契約約定由 X 公司承擔產能利用率風險



假設其他條件不變之下，契約約定由 X 公司承擔供應鏈風險，在未能按時獲得關鍵零組件的情況下，Y 公司將補償 X 公司損失，根據步驟四(1)的分析，契約條款對供應鏈風

險承擔的描述與實際情況不符，供應鏈風險帶來的不利後果實際由 Y 公司承擔了。亦即 X 公司對供應鏈風險不實施控制，而 Y 公司才實施控制。因此，根據步驟四(2)的分析，步驟四(1)分析所認定的風險承擔方未對風險實施控制，在此情況下須進行步驟五分析。



5. 步驟五：風險配置

根據步驟四(2)的分析，如果步驟一至步驟四(1)認定的承擔風險的關係企業沒有對風險實施控制或不具備承擔風險財務能力，則該風險應當被分配給**實際控制風險且具備承擔風險財務能力**之企業。如果存在多家關係企業並均能控制風險且具備承擔風險的財務能力，則該風險應當被分配給對控制較大風險的關係企業或集團。對控制風險其他企業也應當根據所控制行為的重要性予以合理補償。

在某些特殊的情況下，交易中可能無法辨認在同一企業對風險實施控制，又具備承擔風險的財務能力。由於這種情況很少在獨立交易中發生，因此需要對具體事實和情況進行

嚴格分析，以找出造成這種情況的潛在原因和行為。稅捐稽徵機關可以透過評估，以確定是否需要對該交易進行調整，以便獲得符合常規交易原則的結果。必要時可評估交易的商業合理性。

6. 步驟六：基於風險配置結果制定交易價格

案例 1(研究契約)的情況，A 公司既承擔開發風險又控制開發風險，A 公司應承擔研究失敗造成的財務後果或享有研究成功帶來的財務成果；B 公司應就其所提供的研究服務以及承擔無法勝任開發服務的風險獲得合理報酬。

案例 2(製造契約)的情況，X 公司承擔並控制供應鏈及產能利用風險，X 公司應承擔該風險帶來的所有有利或不利的結果，例如無法回收固定成本、資產減損和停業成本等；Y 公司控制無法完成運送服務的風險，因此 Y 公司應得報酬的計算應當考慮該風險及其收購製造廠的資金成本。

7. 小結

本節為確定經濟上重要的風險及分配風險提供了分析架構，對風險的實質要求提供更多指導原則，並修正原本指導原則的內容。

三、集團內服務(包含集團內低附加價值服務之新應用方法)

(一)集團內服務

每個企業個體都需要行政、技術、財務及商業方面之服務，該等服務可能為其整個集團提供所需之管理、協調及控制功能。這類服務可能由跨國企業中的其他企業個體負責提供，或是由企業個體自行提供，亦或是向獨立企業取得所需之服務。該服務可能由母公司、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。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)。

集團內部服務的種類很多，例如規劃、協助生產，購買或分銷、協調、行銷、預算控制、招聘/人力資源、財務諮詢、招聘/人力資源、審計、無形資產保護、法律諮詢、市場研究、資訊技術(IT)服務、研究發展合約、金融服務等。

分析集團內部服務涉及移轉訂價之兩個議題，分別為：1.應考量集團內部服務是否確有提供？2.集團內部服務費用之訂價是否符合常規交易原則。上述議題分述如下：

1. 決定是否確有提供集團內部服務？

- (1) 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。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。

支付之事實雖可作為決定是否提供服務之參考，但僅以支付管理費用來描述，並不證明服務已提供。此外，未支付費用或未訂立契約，亦不表示集團間沒有提供內部服務。

- (2) 股東活動：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」。例如：母公司本身組

織架構中之成本、因應母公司財務報告要求之成本、併購之籌資成本及母公司投資人關係之經營、母公司遵循相關稅法規定之成本、整個跨國企業集團公司治理之附加成本。

(3) 重複之服務：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。若該等重複之服務僅為暫時性質，應屬例外情況。

(4) 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。相同地，基於聯屬關係而非因提供特定活動獲得附帶利益，亦不應認定為接受服務。但應與積極推動跨國企業集團特定成員獲利能力之活動加以區分。

其他如隨傳隨到服務有關之議題，應先究明該等服務之可得性，及本身是否為一分開之服務，而應計收常規交易價格(有別於實際提供服務之收費)。另有些服務合併了多個交易，例如訂定更高的產品價格，因該產品包含了研究發展費用，而非僅是單純服務費。

2. 常規交易價格

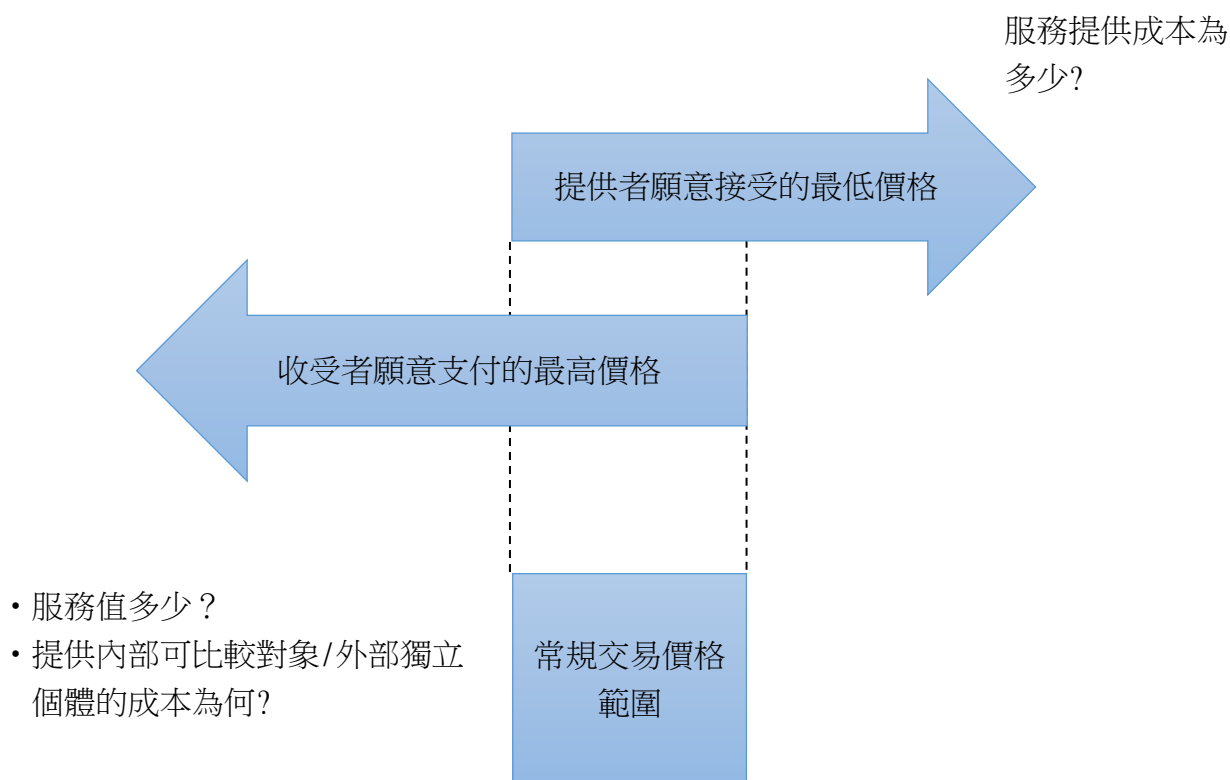
集團內部服務之計價方式通常適合選用可比較未受控價格法(以下簡稱 CUP 法)或成本加價法(以下簡稱 CPM 法)來訂定集團內部服務價格。如採用前述二法有困難，可採以成本為計算基礎的交易淨利潤法(以下簡稱 TNMM)，或採用一個以上之方法組合。

CUP 法適用於服務買受人與獨立企業間亦進行可比較服務交易；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。當無法採行 CUP 法，而交易活動之性質、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)，則可適用 CPM 法或以成本為計算基礎的 TNMM，此時成本計算基礎的決定是非常重要的。

通常會依據服務之性質、重大性及服務提供者之效率決定加成率。在某些情況下，不需要額外加成，例如：集團企業僅從事類似代理人或中介人之功能、成本已經相當於市場價格、不合理的行政負擔或是為服務加成率已制定避風港等。

當集團成員針對特定服務直接向接受服務之關係企業收取費用，即可採用直接計價法。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。常見的例子有：研發部門為特定公司或客戶進行的研發工作或集團中心為特定市場或地區提供行銷服務等。

對每個個體而言，當使用服務價值的比例無法精確量化，此時僅能採用成本分攤方式來估計常規交易價格，此稱為間接計費法。此法需充分考量服務對接受服務者之價值，並透過一個合理的配置機制將成本分配給所有接受者。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，反映個別案件商業特性，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。



(二)低附加價值服務之可選擇簡易方法

BEPS 行動計畫 8-10 最終報告提出建議，可選擇一簡易方法以確認集團內部低附加價值服務，此方法能夠為跨國公司減少遵循成本，創造確定性，透過特定報告要求，為稅務

機關提供資訊透明度，並使用一致的分配指標，指定限定的利潤加成。在特定情況下可決定其適用門檻。

在應用可選擇簡易方法時，此服務必須具有下列特點，以符合集團內部低附加價值服務：(1)屬於支援性質；(2)非屬跨國集團核心業務之一部分；(3)不需要使用獨特或有價值的無形資產，且服務本身不會產生無形資產；(4)對於服務提供者，未涉及實質或重大風險之承擔或控管，且未導致重大風險之增加。

惟活動如(1)構成跨國企業核心商業之服務；(2)研究及發展服務；(3)製造及生產服務(包含採購生產及製造過程所需的原物料活動)；(4)銷售、行銷及配銷服務；(5)融資交易；(6)萃取、探勘或自然資源之處理；(7)保險及再保險；(8)企業高階管理之服務(除了集團內部低附加服務的管理監督)；並不適用該簡易方法。

適用該簡易方法之集團內低附加價值服務如下：(1)行政和文書服務；(2)會計、審計及稅務服務；(3)應收帳款及應付帳款之處分與管理；(4)人力資源服務；(5)監督及整合相關例行性法規(例如安全、環境標準等)；(6)資訊技術支援服務；(7)溝通及公共關係之支援；(8)法律服務。

簡言之，跨國集團之核心業務不應被包括在集團內部低附加價值服務之內。在表面上，服務看起來可能極為相似，惟究否屬集團內部低附加價服務，取決於個案之背景及情形。

採用該簡易方法第一個步驟，即確認跨國集團企業每年計算提供內部低附加價值服務所產生之所有成本(決定成本池)，但不包括僅提供給集團某一成員之服務有關的任何成本。接著將成本池之成本分攤至集團內受益之成員，分攤指標依服務之性質而異，同樣類型之服務應採用一致之分攤指標。再以成本池之所有成本加價計算集團內部低附加價值服務之常規交易價格，成本加價率為 5%。納稅義務人應提供資料和文據以符合受益測試。對集團內部低附加價值採用簡易方法稅捐稽徵機關可訂定一個適當門檻，假如集團內部低附加價值服務高於該門檻，則不適用簡易方法，稅捐稽徵機關可要求完整功能分析及可比較性分析。

當跨國企業選擇採用本章所述簡易方法時，應準備下列規定之資料及文據，以提供予其集團成員(不論是收取服務費或支付服務費之一方)所屬之稅捐稽徵機關：

1. 說明集團內部低附加價值服務之各種類型、證明各服務類型符合所定義之集團內部低附加價值服務、在跨國企業集團業務範圍內提供服務之理由、每一類型服務所帶來之利益或預期效益、描述所選定之分攤指標暨其所產生之結果係合理反映服務所創造之效益。
2. 集團成員所簽訂之書面服務契約或協議。
3. 成本池之計算及資料，特別是所有成本類別及其相關金額之明細，包括僅提供服務給單一集團成員之成本。
4. 特定分攤指標之計算明細。

四、無形資產

(一)無形資產之基本定義：

「無形資產」為意圖表達具有下列特性之資產：

1. 不為有形資產或金融資產。
2. 可以在商業活動上被擁有及控制。
3. 在獨立企業間使用或移轉時需要支付相對應之代價。

但無形資產並不必然為會計觀點下、一般稅務目的或租稅協定中扣繳目的之無形資產，亦不一定為法律所保護，或可被個別交易。

此外，無形資產並不包含當地市場之狀況（如良好的氣候、市場結構等）及跨國企業組織間無法被單一成員擁有或控制之綜效(synergies)。

以下舉例較為常見無形資產的分類

移轉訂價觀點下的無形資產	非屬移轉訂價觀點下的無形資產
專業知識及商業秘密	優秀的員工或勞動力
合約特許權利	市場特徵
商標或專利權	企業綜效
政府特許權*	政府特許權*
授權或無形資產之限制權利	區位節省

*政府特許權應視其取得難度、稀有性及獨特性考量，舉例而言，若某特許權僅須向政府申請即可獲得，該特許權即不被視為無形資產。

無形資產因無法直接明確地從產品比較即可得知其價值或可比較對象，故對於無形資產之定義容易因地而異，各地對可比較程度之要求差異會造成認定上的歧見，如定義較嚴格，可能導致許多具有價值之「物件」(items)被無償移轉，但若定義過寬，則可能會導致關係企業須補償某些獨立企業間並不會支付價款的「物件」。

認定具有無形資產可能造成的差異如下：

1. 無形資產移轉時應補償相對應之代價，但可以個別或是與其他資產併同支付代價。

2. 無形資產也可能影響其他交易的常規交易價格。
3. 某些可比較因子（例如市場規模、地理區位、國民偏好等）因其無法被擁有、控制或交易，故不需要獨立支付，但仍可能影響到其他受控交易的常規交易價格。
4. 當一個「物件」不被認定為無形資產時，並不表示在進行移轉訂價分析時可以被忽視或納稅義務人可以宣稱移轉時不須支付代價。

(二)可比較因子：指可以影響企業之獲利水準之特定因子，因其無法被企業所擁有及控制，故非屬無形資產，但進行移轉訂價分析時，仍應納入可比較程度考量或進行差異調整，以下將探討幾種特定的可比較因子：

1. 區位節省：係指在特定地理市場營運所造成之額外利潤，最佳之證據即為與當地其他可比較對象相較。如當地市場之可比較對象不存在時應考量：
 - (1) 區位節省是否真實存在？
 - (2) 區位節省所帶來之額外利潤。
 - (3) 其進銷貨對象是否為獨立之客戶或供應商。
 - (4) 非因獨立供應商及客戶所帶來之區位節省利潤可以被衡量。
2. 當地市場特徵：係指某些市場具有能影響可比較程度之特徵，進行可比較程度分析時可能需要進行差異調整。
 - (1) 一般而言，較常見的市場特徵為：市場規模、市場成長率、大眾消費習慣、基礎設施、勞工之教育水平等。
 - (2) 若有當地市場之可比較對象，則可以提供最佳衡量當地市場特徵所帶來之額外利潤，如無該可比較對象，則應從經營之實際狀況及市場環境進行分析。
 - (3) 當地市場特徵存在並不表示該市場特徵所帶來之超額利潤全應歸屬於當地企業。
3. 工作團隊：指某些企業可以成功的招募一群獨特或有經驗的核心員工，該團隊為企業所提供之服務、生產效率或生產品質可能影響企業的常規交易價格。
 - (1) 當工作團隊價值足以影響企業之常規交易價格時，可能須進行可比較程度之差異調整。

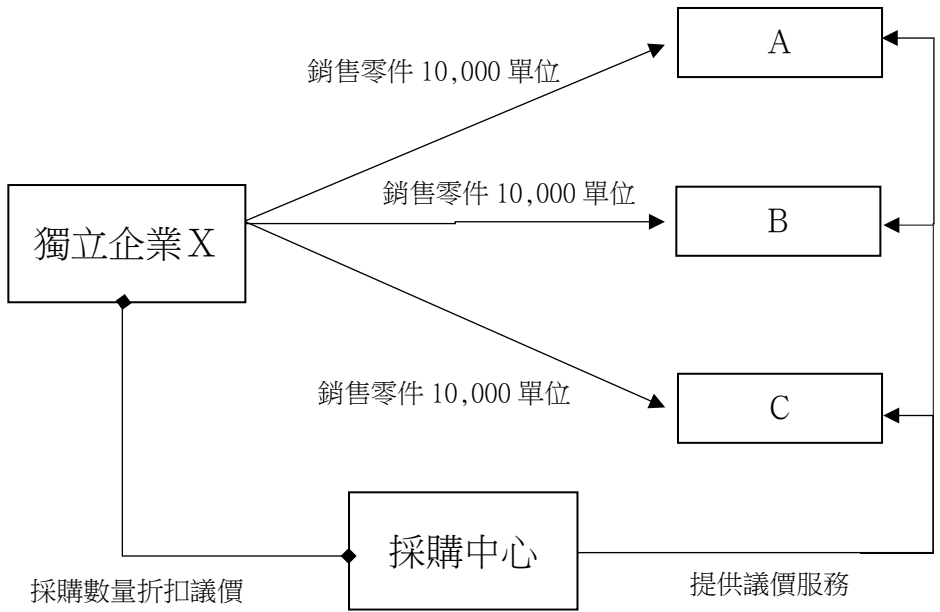
(2) 通常來說，對於員工（在關係企業間）的移轉或陞任，除了員工的薪水外，並不需要支付額外的代價，但在某些特殊的狀況下，員工移轉或陞任可能會導致特定有價值的技術（know-how）轉移，此時應作個別分析，確認是否有無形資產移轉之狀況。

4. 跨國企業間集團綜效：跨國企業間的集團綜效須考量該利益為純粹因身為集團成員所發生或經過集團考量及協調後所做出的決策，如為後者的狀況下可能需要進行可比較程度差異調整：

- (1) 若因身為集團成員所產生之利益為偶發性，非集團所能控制，則不應被視為一項服務，故無須支付代價。
- (2) 經集團考量評估後所執行的決策帶來之綜效利益，其利益應以對該決策之貢獻程度分配給做出貢獻之集團成員。

集團綜效案例 1

獨立企業 X 銷售零件之單價為 200 元，但當採購數量達到 30,000 單位以上，其銷售單價則降至 110 元，某跨國集團中 A、B、C 三間關係企業各自進行採購決策，其對該零件需求各 10,000 單位，圖示如下：

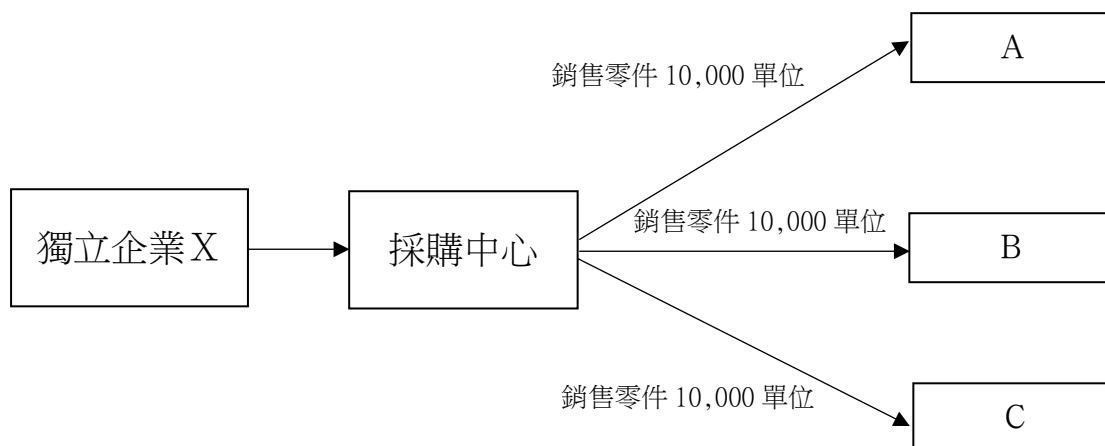


此時應視採購部所提供之服務是否具有其他獨特貢獻，如僅為一般之議價服務，則

ABC 各自對採購部發生之成本費用做加成後，按實際採購數量對採購部給予補償。

集團綜效案例二：

前提假設如案例一，惟集團改為統一由採購部進行採購後再銷售與 ABC。



此時如果集團採用可比較未受控價格法，將 X 銷售與其他客戶之單價 200 元作為其銷售與關係企業 ABC 之常規交易價格，會將集團綜效之利潤全數歸屬於採購部，並不妥適，應視採購部門於採購行為中之貢獻來決定應有之利潤，如採購中心僅受 ABC 之委託進行採購，對於採購數量及其他決策因素無控制能力，則只能取得服務成本一般加成後之利潤。

(三)無形資產之所有權及開發之利潤歸屬

1. 法律所有權

法律所有權為進行無形資產分析之起始點，但是須注意：

- (1) 法律所有權並不表示可以取得所有開發無形資產所帶來超額利潤之權利，仍應視執行 DEMPE 功能之情形決定利潤之歸屬。
- (2) 無形資產之法定所有人仍須補償關係企業對於無形資產之貢獻（DEMPE 等）。

2. 無形資產的重要功能

無形資產中最重要的功能為 DEMPE，分別為：

- (1) 開發(Development)
- (2) 改良、強化(Enhancement)
- (3) 維護(Maintenance)
- (4) 保護(Protection)

(5) 使用(Exploitation)

此外，與無形資產開發有關之規劃、控制、管理、預算控制及決策亦可能被歸類與無形資產有關之重要功能。

當企業將特定功能外包給關係企業時，通常很難找到僅執行特定重要功能之可比較對象，導致使用單邊法之可靠性會因為受測個體僅執行特定重要功能而大幅降低。

(四)無形資產之風險假設

評估與無形資產有關之受控交易時，應考量特定風險如：

1. 開發風險
2. 產品淘汰風險(Product obsolescence risk)
3. 侵權風險(Infringement risk)
4. 產品責任風險
5. 使用風險(Exploitation risk，指決定將研發成果商品化後面對市場風險者)

無形資產利潤之歸屬應依照第一章（可比較因子）之架構，依執行之功能及各功能之貢獻決定應分配之利潤。

(五)資產（含資金）貢獻之應分配利潤

當企業使用關係企業之資產時，應支付合理之代價，但該代價須考量：

1. 融資活動通常伴隨著財務風險，但僅有能夠控制該風險之企業（指做出融資及相關避險決策者）可以取得承擔風險所帶來之報酬。
2. 對無形資產之開發進行融資時，無形資產開發風險與融資風險相關程度越高，融資者對於無形資產開發過程之參與程度理應隨之提升，但取得之報酬限於進行風險差異調整後之融資報酬；如融資者對於融資風險無控制能力，則僅能取得無風險報酬。
3. 融資者僅有在執行其他研發重要功能且對於經濟環境之重大風險能進行控制時，方能獲得額外報酬。

註：經濟環境之重大風險：指產業中對於預期回報與實際回報之差異。

(六)辨認及歸類相關交易

1. 無形資產的兩種交易分類
 - (1) 移轉無形資產或與無形資產有關之權利。
 - (2) 使用無形資產但並未移轉之交易。
2. 定義無形資產交易時應考量事項：
 - (1) 辨認包含無形資產移轉交易之條款。
 - (2) 參考企業提供之資訊以辨認關係企業間實際之交易。
 - (3) 明確辨認所有無形資產之移轉，包含與其他無形資產一併移轉之交易。
 - (4) 辨認對於任何權利移轉相關之條款及限制。
 - (5) 辨認是否有無形資產與其他交易一併移轉之狀況。

(七) 衡量包含無形資產交易之常規交易價格

1. 一般準則

參考 TP 指導原則中第一章至第三章中對於無形資產的使用及移轉說明。
2. 無形資產之重大可比較因子包含：獨佔性；授權或使用地區範圍；無形資產或應用產品之生命週期；開發階段；改良、調整及更新的權利之有無；預期未來利益之多寡；與無形資產有關之風險；其他可能與特定無形資產有重要相關之因子。
3. 可比較程度的疑義
 - (1) 當採用 TP 指導原則第一章至第三章一般評估準則時，有關無形資產之可比較程度之檢驗為一大考驗。
 - (2) 無形資產通常具有獨特性，其可比較程度分析對於包含無形資產之交易格外重要。
 - (3) 通常不太可能找到有足夠可比之可比較交易（無形資產）來支持基於可比較對象的移轉訂價分析。
4. 其他可比較程度之疑慮
 - (1) 對可比較無形資產進行差異調整之可靠程度。
 - (2) 使用從資料庫中搜尋出可比較對象。
 - A. OECD 並不禁止使用資料庫中搜尋資訊。

B. 使用資料庫時需考量是否有足夠資訊以評估前述提及之可比較因子。

5. 無形資產評估之移轉訂價方法

(1) 依據 TP 指導原則第 2.1 至 2.11 之原則選擇最適常規交易方法

A. 應將相關交易合併評價。

B. 可以使用一種以上之可比較方法。

(2) 不禁止使用其他 5 種移轉訂價方法進行分析。

(3) 評價技術是評估無形資產交易有用之工具。

(4) 使用特定方法之應考量因素。

A. 除無形資產僅在集團中做內部使用外並不建議以成本做計算基礎之方法。

B. 單邊法(可比較利潤法及再售價格法)通常並不適用直接評估無形資產之價值，但可以做為評估剩餘價值之工具。

(5) 最可行之方法

A. 可比較未受控價格法 (CUP*)：包含可比較無形資產之可比較之交易可以被辨認時。

*我國規定無形資產應以可比較未受控交易法(CUT)進行檢測，但做法一致。

B. 利潤分割法。

C. 評價技術(許多國家尚未接受此作法)。

(6) 評價技術之使用

A. (無形資產價值評估) 使用評價技術為 OECD 特別允許之方法。

B. 目前對於評價技術尚無全面性之結論。

C. 目前對於各項評價方法或標準並無特別偏好。

D. 購買價格在移轉訂價評估上並非決定因素。

E. 運用將預估現金流折現之評價技術特別有效，但需特別考量使用評價技術時之假設條件，該假設須符合常規交易原則。

(7) 對於假設條件的些微改變可以造成最終評估結果的巨大影響，故對於前提假設須格外慎重，評價技術之假設條件之考量因素包含財務預測之準確性、對於未來成

長率之假設、折現率之預估、預期生命週期及終值，及對於稅捐之假設等。

(八)難以評價之無形資產 (Hard-to-value intangibles, HTVI)

該無形資產無可靠可比較對象存在，且財務預測或是其他對於價值之假設前提具有高度不確定性。舉例如下：

1. 僅部分開發之無形資產。
2. 預期在未來幾年內不會被商業上使用之無形資產。
3. 預期會有創新應用之無形資產。
4. 多個無形資產被一併出售。
5. 成本貢獻協議下所開發之無形資產。

如果納稅義務人無法藉由分析證明其訂價合理性，稽徵機關允許使用後續發生之結果作為其當原先訂價是否合理之推定證據，但如為重大差異發生係因無法預見之發展、時空環境變化等，則不應以後見之明推翻原先前提假設，換言之，應以訂價當時之時空環境所做之前提假設是否合理作為判斷。

(九)總結評估交易中包含無形資產之使用時，應

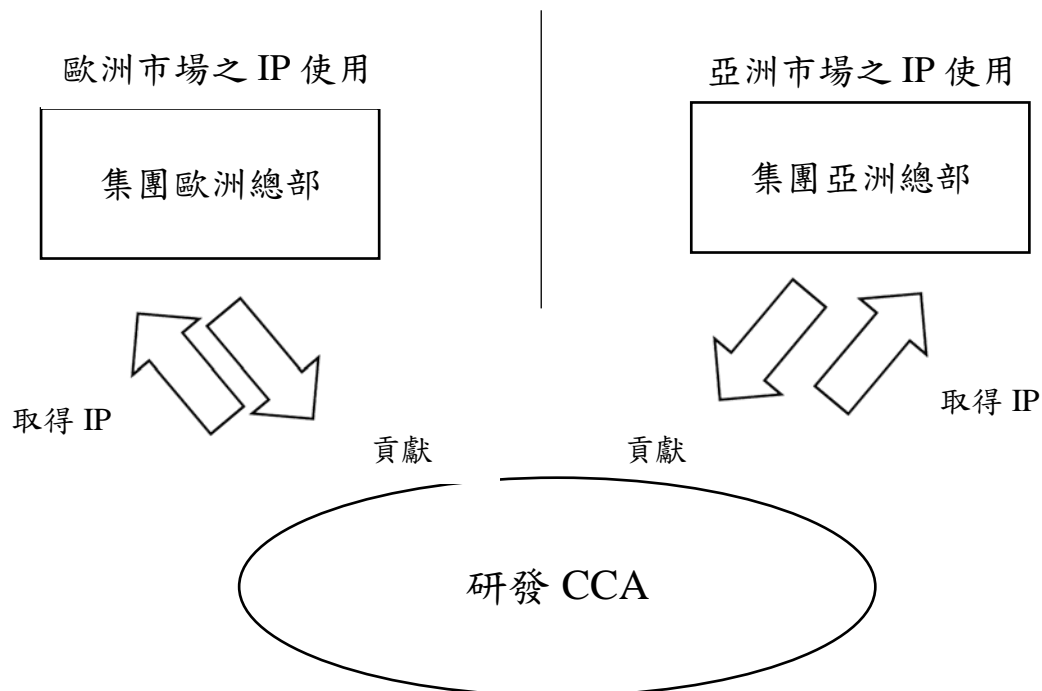
1. 參照 TP 指導原則第一章至第三章一般評估準則。
2. 無形資產通常為影響訂價之重要可比較因子。
3. 若該無形資產被一個或多個企業使用時，可比較對象資料會較容易取得。
4. 當無形資產具有高度獨特性時，尋找可比較對象會變得十分困難，此時可能須運用不依靠可比較對象的方法如利潤分割法及評價技術。

五、成本貢獻協議

(一)成本貢獻協議(Cost Contribution Agreement，以下簡稱 CCA)之概念

1. 定義：為企業間之合約安排，藉由共同開發、製造或取得有價值之有形資產、無形資產或服務以分擔貢獻及風險，該 CCA 預期對所有參與者皆能帶來利益。
2. CCA 應考量之因子
 - (1) CCA 為商業上合約之安排，參與成員並不限於法定上的個體或是固定營業場所。
 - (2) 所有參與者須對於此協議相關之活動有所貢獻及能取得產生之利益。
 - (3) 參與者對於 CCA 開發之資產或服務有獨立運用的權力。
3. 可以為研發型 CCA 或服務型 CCA。

研發型 CCA 案例(R&D CCA or development CCA)

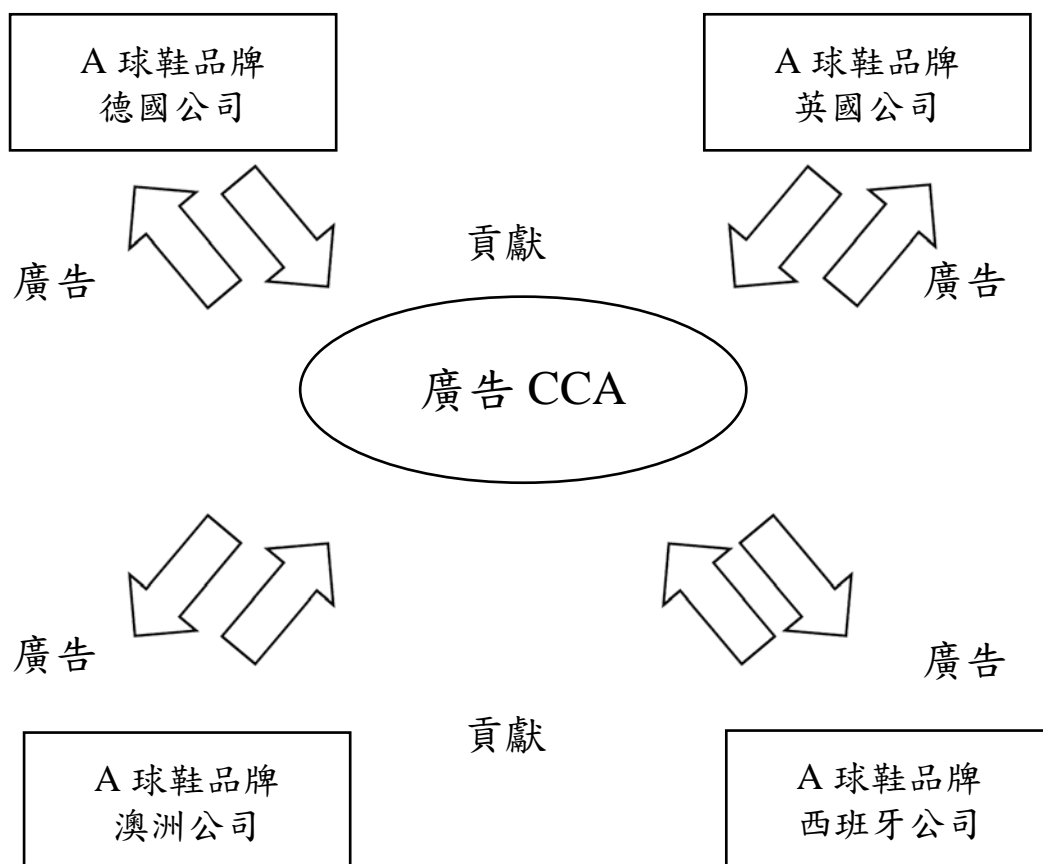


- (1) 一跨國企業同時有充裕資金之歐洲及亞洲總部。
- (2) 該跨國企業欲開發能在歐洲市場及亞洲市場上銷售之藥物，該藥物開發需耗費大

量研發經費。

- (3) 兩總部決議簽訂研發型 CCA 以開發新藥，參與 CCA 之利益為在各總部所屬市場上使用及改良該新藥之權利。
- (4) 此類 CCA 通常能夠創造持續地或未來的利益。

廣告(服務型)CCA 案例(Advertising/Service CCA)



- (1) A 為全球知名之球鞋品牌，欲製作一系列新的有許多知名足球選手參與之廣告宣傳活動。
- (2) 該廣告將會在四個足球活動廣受歡迎的國家中播放。
- (3) 該廣告將耗費鉅額之製作費用。
- (4) 因此，此四個國家之關係企業決定參與 CCA 以製作此廣告。
- (5) 該廣告將會在各參與 CCA 成員之市場中播送。

(6) 此類 CCA 通常創造當下或近期之利益(相較於研發型 CCA)。

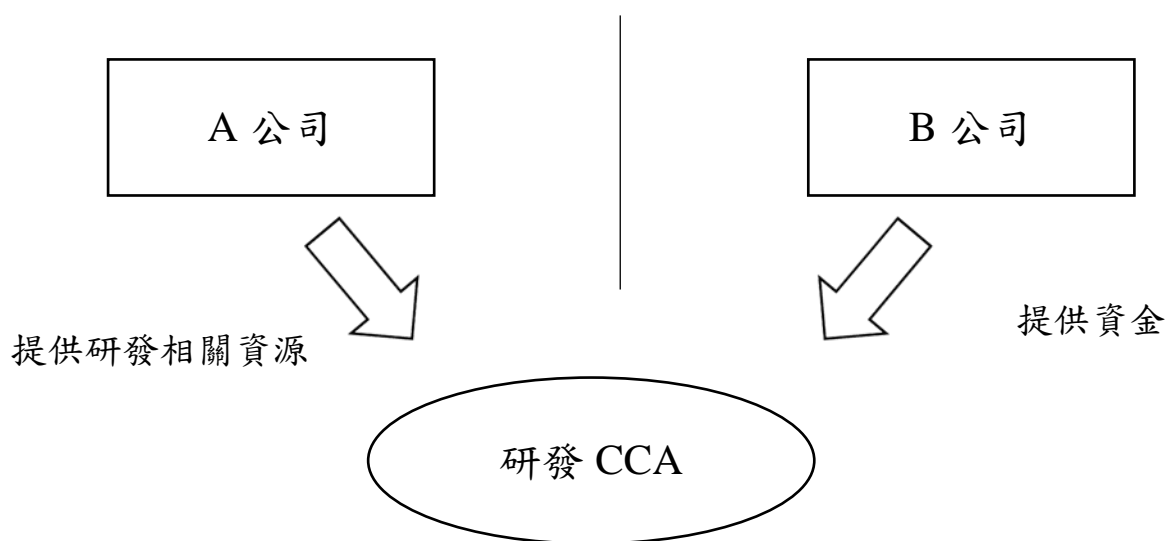
(二)將常規交易原則應用至成本貢獻協議

討論 CCA 時有 5 項關鍵因素，包含參與者、預期利益及貢獻、平衡款項、加入、退出及終
止、以及 CCA 之架構，分述如下：

1. 參與者

- (1) 參與者為對於參與 CCA 活動預期可獲得自身利益之個體。
- (2) 當一方無法控制參加 CCA 所產生之風險或財務上無法承受相關風險時，不應被視
為 CCA 之參與者。
- (3) 參與者對於參與 CCA 所需執行活動可能涉及到不同個體（如將部分活動外包），
但參與者對於該外包之活動需有控制能力。

CCA 參與者案例 1

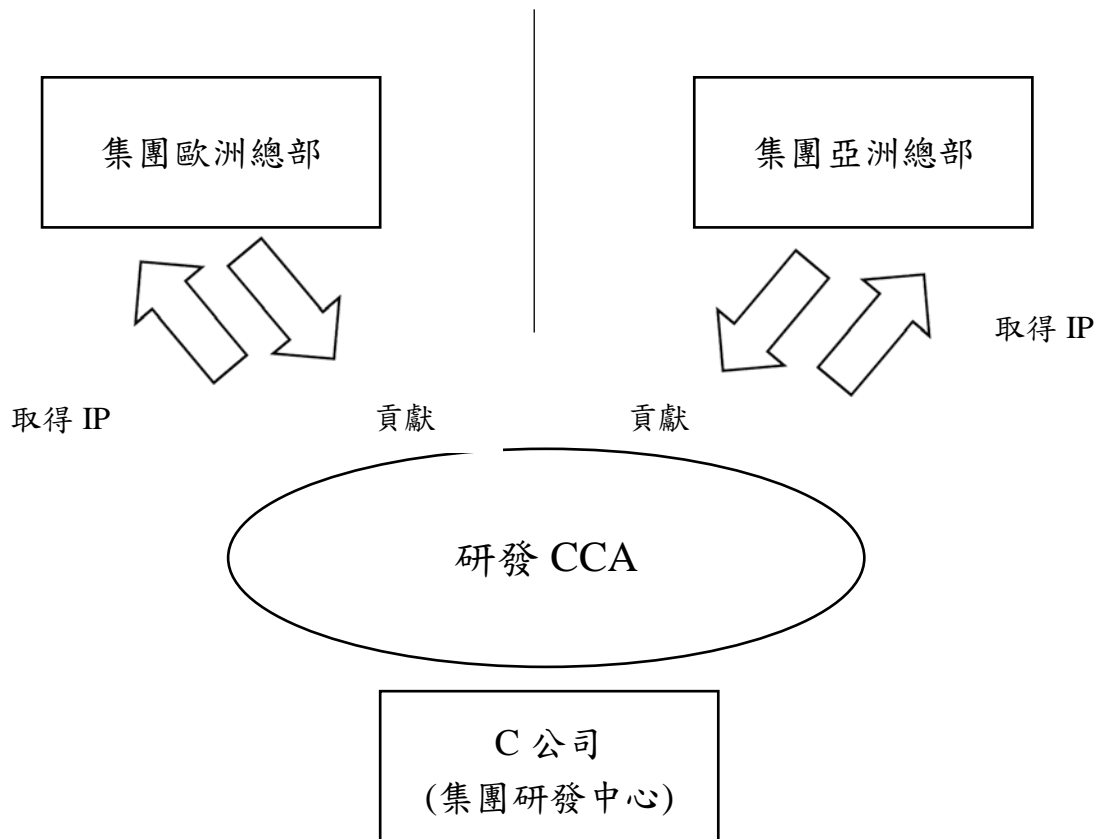


- (1) A 與 B 為關係企業。
- (2) A 本身製造及銷售產品，並且與其他集團成員有在當地市場銷售所製造產品之技術授
權。
- (3) A 正著手進行新一代產品技術開發，此類研發失敗之風險通常被認為相對較低。
- (4) A 本身具有足夠的資源、專業及財務能力來執行此類的研發及應用功能。
- (5) 跨國企業之集團總部決定簽訂 CCA，將研發活動將由 A 與新設立的非 A 國居住者 B 公

司共同進行研發。

- (6) A 公司對於 CCA 中的貢獻為提供現有技術及持續的 R&D 服務。
- (7) B 公司對於 CCA 中的貢獻為資金的挹注，而 B 取得之研發技術將授權給集團中 A 公司以外之其他成員在各自負責市場中使用。
- (8) B 公司只有兩名集團董事，且對於集團提供資金及 R&D 的決策皆無決定權。
- (9) 此種狀況下，B 不該被視為 CCA 之參與者（因對於風險無控制能力），故僅能取得投資者應有之合理報酬，無法取得 CCA 中無形資產之所有權及再授權之權利。

CCA 參與者案例 2 - CCA 中將核心活動外包



- (1) 一跨國企業同時有充裕資金之歐洲及亞洲總部。
- (2) 該跨國企業欲開發能在歐洲市場及亞洲市場上銷售之藥物，該藥物開發需耗費大量研發經費。
- (3) 兩總部決議簽訂研發型 CCA 以開發新藥，參與 CCA 之利益為在各總部所屬市場上使用及改良該新藥之權利。

- (4) 此 CCA 將會藉由與 C 簽訂研發服務合約，交由 C 公司進行研發，C 提供之研發服務將會取得相關收入。
- (5) 藉由參與此 CCA，A 公司及 B 公司將得到在各自市場中使用及銷售該新藥之權利。
- (6) 若證據顯示 A 公司及 B 公司有足夠人事能力掌控研發之相關風險，並且有能力承擔財務上可能產生風險，則此 CCA 中利益分配符合 BEPS 行動計劃中功能風險一致之結論。

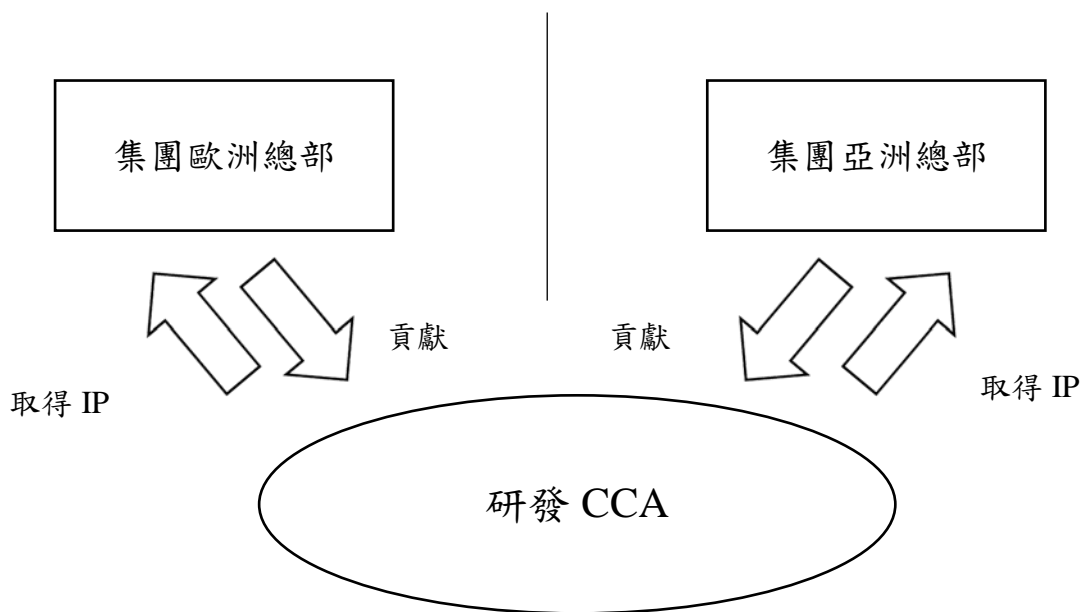
2. 預期利益及貢獻

在常規交易原則下，各關係人參與者所貢獻之價值應與獨立企業願意參與 CCA 之貢獻價值一致。判斷 CCA 中各參與者貢獻價值是否合理，應藉由各參與者估計從 CCA 中所獲取利益與其所貢獻之比例是否相等。

預期利益應注意下列因素：

- (1) 預期未來產生額外之所得或是預期減少之支出
- (2) 可以用單一或是多個分配因子綜合評估，如：(預估) 銷售額、使用數量、銷售數量、毛利、淨利、員工人數、投入資本等。
- (3) 必要時可能需對各公司之分配因子做差異調整。

預期利益及貢獻案例：



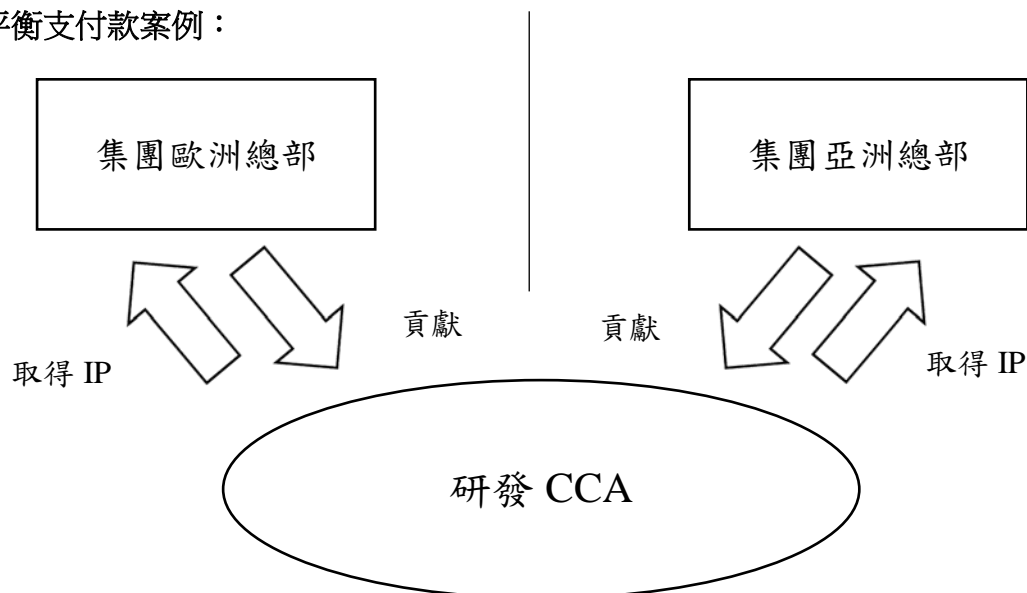
- (1) 此研發 CCA 中預期開發新 IP 須花費 400 元。

- (2) 預期研發完成後之利益，歐洲市場預估為 500 元、亞洲市場預估為 300 元。
- (3) 此時依據常規交易原則，歐洲總部應負擔 250 元(=400*500/800)，亞洲總部應負擔 150 元(=400*300/800)

3. 平衡支付款

定義：特定參與者可能因貢獻與獲取利益之差異，需要對其他參與者支付款項來調整貢獻比例。平衡支付款是為了讓 CCA 中利益分配符合常規交易原則。平衡支付款中不得包含使用無形資產所支付之權利金。通常被視為支付者之成本及接受者之補償收入。

平衡支付款案例：



- (1) 在開發新 IP 的過程中，集團發現市場中的主要競爭者減少在歐洲市場的投入，並增加在亞洲市場的投入，此舉導致各市場競爭程度的改變。
- (2) 因此，各市場的預期利益，歐洲重新計算後為 600 元，亞洲市場為 200 元。
- (3) 此時歐洲總部應支付亞洲總部 50 元之平衡支付款，計算如下：
- i. 歐洲總部應增加之貢獻： $400 \times (600/800) - 250 = 50$
 - ii. 亞洲總部應減少之貢獻： $400 \times (200/800) - 150 = -50$
- (4) 此支付款項不應被視為權利金之支付(歐洲總部跟亞洲總部皆為該 IP 之法律擁有者)。
- ### 4. CCA 之加入、退出及終止

(1) 加入/退出款

- A. 加入/退出款之多寡應反映所開發之無形資產之現有價值。
- B. 加入款：為新加入者欲加入已存在之 CCA 所需支付之款項。
- C. 退出款：應支付予欲退出 CCA 之現有成員之款項。
- D. 目前對於上述款項之計算方式尚無定論，惟支付款金額應符合常規交易原則，並能夠反映加入/退出時該無形資產對於欲加入/退出者之價值。

(2) CCA 之終止

一般而言，CCA 終止為當研發(或其他投入)結束且滿足下列條件任一條件：

- A. 各參與者自參與 CCA 取得符合其貢獻比例之利益。
- B. 特定參與者已被其他參與者補償其在 CCA 中多付出之貢獻。

5. CCA 架構

符合常規交易原則的 CCA 應符合下列之情形：

- (1) 參與者皆為預期能從 CCA 中獲取自身利益之企業。
- (2) 所有安排皆符合參與者追求自身利益的本質。
- (3) 獲取 CCA 之利益，除了應支付之貢獻、平衡支付款及加入款外，不應支付其他款項。(尤其對其他成員之權利金)。
- (4) 應以合理的方式計算應負擔之貢獻。
- (5) 當計算貢獻的原則或狀況改變時，允許以支付平衡支付款來平衡應負擔之比例。
- (6) 當發生加入、退出及終止時，允許進行貢獻程度之調整。

六、移轉訂價文據及國別報告

(一)背景:稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫 13 中,OECD 修正移轉訂價中對於文據之規定,在考量企業依從成本下,強化該文據對於稅捐稽徵機關之透明度,該規定將要求跨國企業以全球統一格式之方式提供集團全球各關係企業之所得、經濟活動及支付稅款等資訊。

(二)移轉訂價文據之目標

1. 為稽徵機關評估企業是否有移轉訂價風險,提供必要資訊。
2. 確保納稅義務人從事關係人交易時,已適當考量移轉訂價之常規交易原則。
3. 為稽徵機關進行移轉訂價查核時,提供足夠資訊,以期做出合適且周延之審查。

(三)三層文據架構

最新移轉訂價文據指導準則包含下列三種文據:

1. 集團主檔報告(Master File):包含標準化的跨國集團背景資訊。
2. 移轉訂價報告(Local File):當地納稅義務人與特定關係人從事受控交易之移轉訂價分析。
3. 國別報告(Country-by-Country Report, CbC Report):包含跨國集團有關全球所得、稅負及當地經濟活動特定指標之分配資訊。

(四)集團主檔報告(Master File)

1. 提供較高層級之企業總覽。
2. 允許納稅義務人以集團總體或事業群方式提供。(前提為事業群之營運須有相當程度之獨立性)。
3. 集團主檔報告應包含下列內容:
 - (1) 組織結構:跨國企業集團之法律組織型態與從屬或控制關係結構圖及其成員營運地理位置。
 - (2) 經營狀況概述
 - A. 影響營業利潤之重要因素。
 - B. 供應鏈之圖表(前 5 大及占營收大於 5%之產品與服務)。

- C. 集團內非研發服務安排清單及簡要說明。
- D. 主要地區市場之說明。
- E. 各成員對創造該集團價值之主要貢獻分析，包括主要執行之功能、承擔之風險與資產之使用情形。
- F. 當年度之重要業務重組交易、併購及分割情形。

(3) 無形資產

- A. 無形資產之開發、所有權歸屬及利用之整體策略概述，包括主要研究發展機構及管理研究發展活動之所在地。
- B. 該集團所擁有且對其移轉訂價有重要影響之無形資產及其法律所有權人清單。
- C. 無形資產相關成員間之重要協議或合約清單，包括成本貢獻協議、主要研究服務及授權合約。
- D. 研究發展及無形資產之集團移轉訂價政策概述。
- E. 當年度成員間之無形資產重要權益移轉交易概述，包括參與交易之成員、其所在國家或地區及所涉轉讓報酬。

(4) 跨國企業集團成員間之融資活動

- A. 該集團融資活動概述，包括與非該集團成員之重要融資安排。
- B. 執行該集團核心融資功能之成員資料，包括其依法成立及實際管理處所所在地之國家或地區。
- C. 該集團成員間融資安排之移轉訂價政策概述。

(5) 跨國企業集團之財務及稅務情形

- A. 該集團基於財務報導、監督、內部管理、稅務或其他目的所編製之當年度合併財務報表。
- B. 該集團現行單邊預先訂價協議及其他涉跨國所得分配之預先核釋清單及概述。

(五)移轉訂價報告(Local File)

1. 為提供特定關係企業交易較詳細之資料，係集團主檔報告之輔助檔案。主要提供當地企業與其他國家關係企業移轉訂價分析有關之資訊，包含財務資訊、可比較程度分析、最適常規交易方法之擇定與適用情形。
2. 移轉訂價報告應包含下列內容：
 - (1) 企業綜覽：包括營運歷史、商業活動及所採行商業策略之詳細說明、產業及經濟情況分析、主要競爭對手、影響移轉訂價之經濟、法律及其他因素之分析，並說明當年度或上年度是否參與企業重組或無形資產移轉交易及所受影響。
 - (2) 企業集團組織及管理結構：包括管理架構及組織結構圖、管理報告呈交之個人及其主要辦公處所所在地國或地區、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。
 - (3) 受控交易之彙整資料
 - A. 主要交易類型之說明及背景介紹，包括流程、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。
 - B. 各類型受控交易之參與人及相互間關係。
 - C. 按各類型受控交易之他方交易人所屬國家或地區，分別列示交易金額。
 - D. 所簽訂之集團內部重要協議影本。
 - (4) 受控交易分析
 - A. 受控交易各參與人之功能及風險分析，包括當年度與上年度異動分析。
 - B. 常規交易原則辦理之情形。
 - C. 進行可比較程度分析、選定之可比較對象與可比較未受控交易及相關資料。
 - D. 決定最適常規交易方法之分析。
 - E. 涉及企業重組常規交易之分析。
 - F. 選定之受測個體及選定之理由、選定之最適常規交易方法及選定之理由、列入考量之其他常規交易方法及不予採用之理由。

- G. 受控交易之其他參與人採用之訂價方法及相關資料。
- H. 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，包括所使用之可比較對象與可比較未受控交易相關資料(含利潤率指標)及其來源、差異調整、使用之假設、常規交易範圍、是否符合常規之結論及按常規交易結果調整之情形、適用常規交易方法使用之財務資料彙整等。使用多年度交易資料時，應說明使用之理由。
- I. 與其他國家或地區就前述受控交易簽署之單邊預先訂價協議及其他涉跨國所得分配之預先核釋影本。

(5) 財務資訊

- A. 當地企業當年度之財務資料。
- B. 進行移轉訂價分析之受控交易資訊及特定期間拆分損益資料與財務報表之勾稽。
- C. 相關可比較對象財務資料之期間與來源總覽。

(六) 國別報告(CbC Report)

國別報告應包含下列內容：

1. 按跨國企業集團營運所在各國家或地區之收入、所得稅前損益、已納所得稅及應付所得稅、登記資本額、累積盈餘、員工人數及有形資產(現金或約當現金除外)合計數。
2. 按前目國家或地區，列示跨國企業集團成員之居住地或設立地國或地區，及其主要活動情形，主要活動包括：研究發展；持有或管理智慧財產權；採購；製造或生產；銷售、行銷或配銷；行政、管理或支援服務；對非關係人提供服務；集團內部融資；受規範金融服務；保險；持有股份或其他權益工具；停業。
3. 跨國企業集團成員從事前目所列以外之活動者，其活動性質說明。

I. 國別報告之標準格式

表格 1 跨國企業集團所得、稅負及營運活動分配概況(以居住地國或地區為基礎劃分)

跨國企業集團名稱 Name of the MNE group : 會計年度 Fiscal year concerned : 幣別 Currency :										
居住地國 (地區) Tax Jurisdiction (A)	收入 Revenues (B)			所得稅前 損益 Profit (Loss) Before Income Tax (C)	已納所得稅 (現金收付制) Income Tax Paid(on cash basis) (D)	應付所得稅- 當年度 Income Tax Accrued-Current Year (E)	登記 資本額 Stated capital (F)	累積盈餘 Accumulated earnings (G)	員工人數 Number of Employees (H)	有形資產 (現金及約當現金 除外)合計數 Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents (I)
	非關係企業 Unrelated Party (B1)	關係企業 Related Party (B2)	合計 Total (B3)							

表格 2 跨國集團成員活動清單

跨國企業集團名稱 Name of the MNE group : 會計年度 Fiscal year concerned :															
居住地區 (地區) Tax Jurisdiction	居住地區 (地區) 之國別報 告成員 Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	成員設立登 記註冊地 (如不同於 居住地區或 地區) Tax Jurisdiction of organization or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	主要營運活動 Main business activity(ies)												
			研究發 展 Research and Develop- ment	持有或 管理智 慧財產 權 Holding or Managing intellectu- al property	採購 Purcha-si ng or Procure- ment	製造或 生產 Manufac- turing or Producti- on	銷售 、 行銷或 配銷 Sales, Marketin- g or Distribut- ion	行政、 管理或 支援服 務 Administ- rative, Manage- ment or Support Services	對非關 係人提 供服務 Provision of Services to unrelat- ed parties	集團內 部融資 Internal Group Finance	受規範 金融服 務 Regulated Financial Services	保險 Insur-anc e	持有股 份或其 他權益 工具 Holding shares or other equity instrume- nts	停業 Dormant	其他 ⁴ Other

表格 3 其他補充事項

跨國企業集團名稱 Name of the MNE group :
會計年度 Fiscal year concerned :

請簡要提供其他必要或有助理解國別報告各項內容之補充資訊。

Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the country-by-country report.

(七)移轉訂價文據之準備/提供期間

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，OECD 建議的最佳做法是要求國別報告定稿時間不晚於所屬年度結算申報的截止日期。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。

(八)語言

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，建議各國法規明定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。

(九)罰則

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規定嚴格的國家。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跨國交易金額的某一比例。

(十)三層文據架構之實施

1. 集團主檔報告及移轉訂價報告：移轉訂價報告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；集團主檔報告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。
2. 國別報告各項規定
 - (1) 申報主體：跨國企業集團合併收入達 7.5 億歐元之集團最終母公司，且集團成員包括公司、合夥及投資信託基金等。收入門檻將於 2020 年重新檢視。
 - (2) 申報內容
 - A. 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)及主要商業活動。

- B. 「集團成員」範圍涵蓋集團合併財務報表之所有實體，且不受限於重大性原則。
- C. 應以年度為基礎編製，並於最終母公司會計年度結束日後 12 個月內申報。
- D. 可能會使用集團財務報告資料或當地一般會計原則資訊。

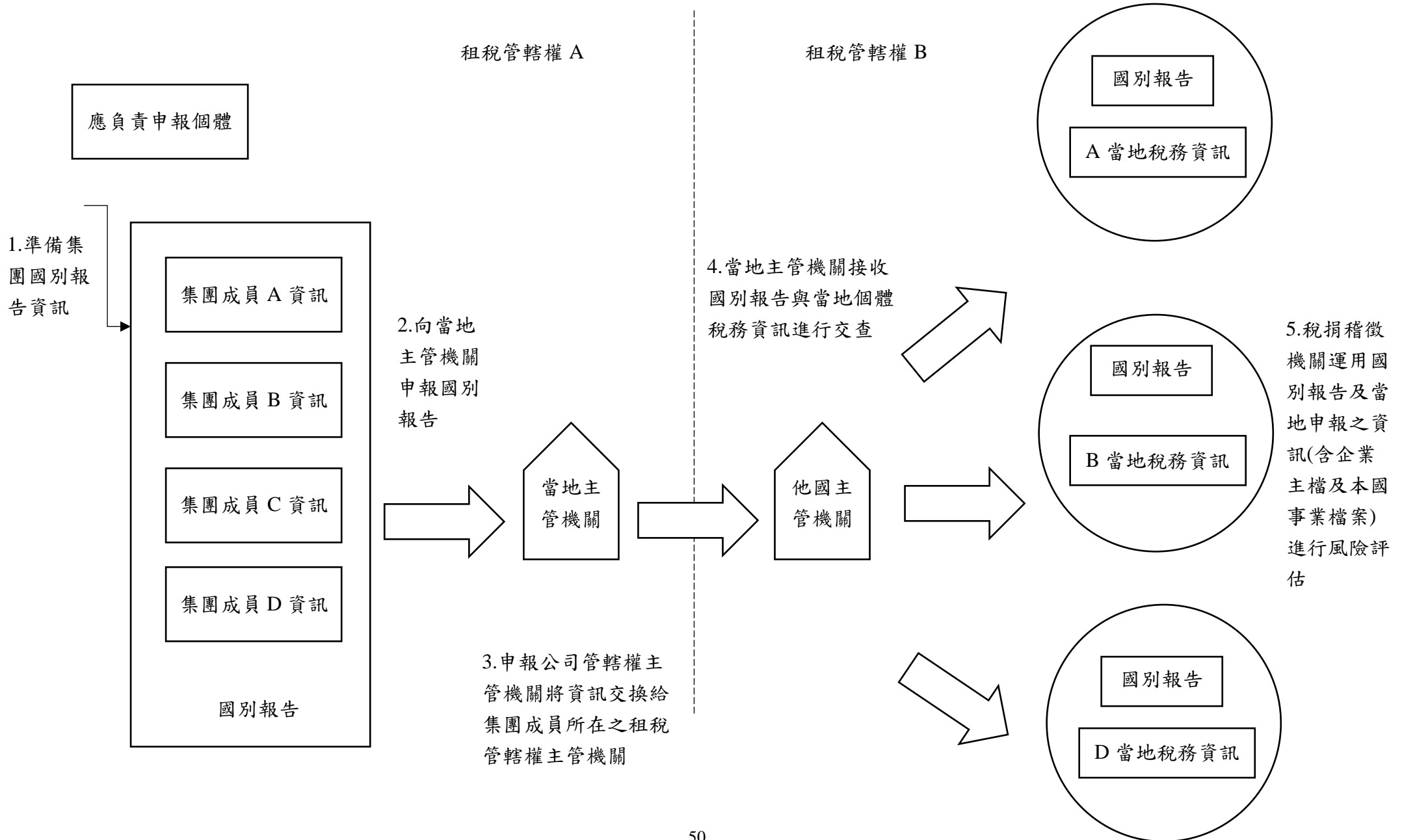
(3) 提供時點

自 2016 年 1 月 1 日起，跨國企業集團最晚應於會計年度終了日起 12 個月內，向集團最終母公司所在國稅務機關申報國別報告，且各國應於國內法中明定。

(4) 如何運用國別報告資訊

- A. 國家間自動進行交換國別報告資訊，應符合下列三要件：
 - a、 保密性
 - b、 一致性
 - c、 適當使用
- B. 國別報告資訊交換之法律基礎：避免重複課稅及資訊交換之租稅協定、稅務資訊交換協定、多邊稅務合作協定(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)第六章之規定或其他主管機關間有交換機制之協定。
- C. 僅於符合下列條件時，跨國企業集團子公司所在國政府可採行次要申報機制，要求該子公司申報國別報告：
 - a、 跨國企業集團最終母公司依其所在國規定，無申報國別報告之義務。
 - b、 最終母公司所在國與集團子公司所在國雖已簽屬有效之國際協定，但尚未簽訂交換國別報告之主管機關協議(Competent Authority Agreement, CAA)。
 - c、 國別報告主管機關協議簽署後，發生國別報告自動交換機制之系統性失效(Systemic Failure)。

主要申報機制流程



(5) 次要申報機制

- A. 代理人申報：當跨國企業集團有多個集團成員為同一國之稅務居住者時，該跨國企業集團可指定其中一個集團成員申報國別報告。
- B. 當最終母公司所在國國內法無申報及交換國別報告之規定，為避免跨國企業各成員需向其所在國分別申報國別報告，可指定其他集團成員為「母公司代理人」(Surrogate Parent Entity)，由該集團成員代理向其所在國申報國別報告並進行自動交換。

3. (國別報告)同儕檢視

(1) 同儕檢視主要由三個面向評估

- A. 國內法規架構
- B. 保密及適當運用
- C. 資訊交換架構

(2) 國內法規架構：確保最低程度之一致性，著重

- A. 國別報告格式之一致性規定
- B. 應提供國別報告主體之一致性規定
- C. 集團當地國成員申報要件之一致性規定(僅有在符合特定狀況下才可要求集團當地國成員進行國別報告申報)

(3) 保密及適當運用：

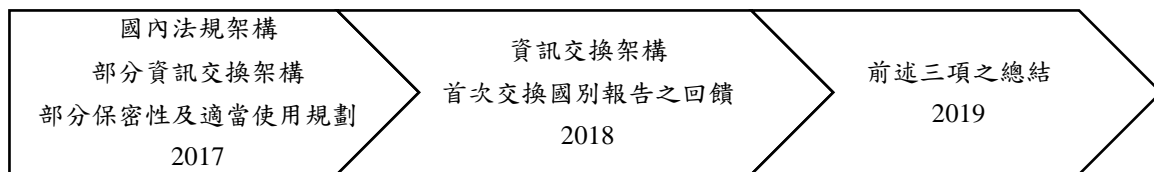
- A. 保密性應符合下列原則
 - a、 資訊交換機制中資訊保護相關規定
 - b、 國內法規要求及機制
 - c、 對於無授權之使用或揭露應有有效之懲罰機制
 - d、 租稅管轄權對於確保保密性之實際行動
- B. 適當運用應符合下列原則
 - a、 國別報告僅能運用於評估高層移轉訂價風險、其他 BEPS 相關風險及經濟或統計分析

- b、不可取代一般移轉訂價分析
- c、不可使用國別報告中資訊進行公式化調整或其他處分

(4) 資訊交換架構：確保國別報告能有效交換，著重於下列幾點

- A. 資訊交換網路：包容性架構(inclusive framework, IF)成員將與其他有資訊交換平台且符合適當使用標準之包容性架構成員交換國別報告。
- B. 進行有效率之交換
- C. 討論可能衍生之任何疑義

4. 同儕檢視：階段式評估方法



基於各管轄權著手修正其國內法規架構之背景，OECD 以分階段方式評估各國採納之狀況。同儕檢視將由租稅管轄權自我評估及同儕對於該租稅管轄權之評估並行。OECD 秘書處將與被評估之租稅管轄權對話後，製作有關該租稅管轄權依從狀況之報告草案。將由國別報告小組(CbC Reporting Group)進行三回的評估。OECD 將提供包容性架構國別報告同儕評估之年度報告。

5. 開發中國家之遞延選擇

- (1) 如該租稅管轄權中無跨國集團之企業總部，且尚未準備接受國別報告，可以在國別報告同儕評估中敘明。
- (2) 包容性架構不會將該成員視為未實施國別報告之國家
- (3) 遞延選擇可使開發中國家避免同儕評估的負面效果，但遞延選擇可能使該國被視為國別報告系統中無實益之國家。

6. 總結國別報告實施系統機制五大面向

- (1) 國內法規架構

- (2) 國際法規架構（跨國資訊交換協定、全面性租稅協定等）
- (3) 具體之保密性措施
- (4) 受過適當訓練之員工（確保國別報告之適當使用、有效使用及使用上之限制）
- (5) 可進行交換之資訊系統

肆、心得與建議

一、心得

本次研討會應邀參與對象為各國稅務官員，與會者透過各議題之深入討論，不僅更進一步瞭解 OECD 發布 BEPS 行動計畫之內涵，亦相互分享國內制度、移轉訂價查核實務及工作心得；另透過分組研析案例，與不同國際租稅專業之代表就移轉訂價查核所涉及之各項議題進行討論，更就實際案例所面臨的查核困境進行討論及心得分享，實為難得經驗。

OECD 於 2013 年依 20 國集團 (G20) 要求提出 BEPS 報告並發布 15 項行動計畫，嗣於 2015 年 OECD 發布 BEPS 最終報告，作為各國國內稅法、租稅協定政策之修正參考，期重塑國際租稅新規則，俾落實「稅制一致性」、「實質課稅」及「資訊透明」等目標。我國面對國際反避稅浪潮，業成立 BEPS 行動計畫專案小組，並依據 OECD 發布之行動計畫最終報告，重新檢視及修正我國現行稅制，刻正進行國內各項反避稅制度之草擬及立法。參與本次研討會得一窺國際間透過 BEPS 行動計畫 8-10 配合修正國內法規的方式，確保集團企業間受控交易移轉訂價結果，與各相關企業價值創造情形一致，以有效打擊跨國企業移轉利潤所造成稅基侵蝕問題。本次研討會議題規劃內容豐富，學習成果豐碩，有助我國及各國代表未來政策規劃及實際查核參考。

二、建議

(一)積極參與國際租稅相關會議

我國國際地位特殊，加入 OECD 主導成立相關全球論壇或架構(例如稅務資訊透明及交換全球論壇、包容性架構等)較為不易，與其他國家相比，取得國際資訊及資源之管道較為限縮，因此能藉由參與國際研討會，瞭解各國稅務發展趨勢，並且增加我國之國際能見度，為相當重要之機會。OECD 舉辦研討會或相關會議為我國汲取國際稅務新知、與 OECD 會員及其他國家稅務官員交流之重要場域，建議持續派員參與國際租稅相關會議。

(二)參酌 BEPS 行動計畫 8-10 建議，評估納入我國未來修法之可行性

OECD 發布 BEPS 報告，針對移轉訂價所強調之事項，例如無形資產之利潤分配，應與各關係企業對該無形資產之開發、強化、維護、保護及利用(DEMPE)之功能執行、風險承擔及資產

使用情形相當，評估受控交易時，經濟實質及風險承擔之考量，以及有關集團內低附加價值服務分析之簡化方法等內容，極具實務參考價值，建議可視 OECD 未來陸續發布內容及參採各國實施方式，再行評估相關議題列入修正我國營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則相關規定之必要性及可行性。

伍、附件一會議相關資料