

出國報告（出國類別：國際研討會）

參加經濟合作暨發展組織與馬來西亞
亞內地稅務局聯合舉辦 2017 年「稽
核跨國企業BEPS實例分享」研討會
報告

服務機關： 財政部賦稅署
姓名職稱： 包邦媛 稽查
派赴國家： 馬來西亞 吉隆坡
出國期間： 106年10月29日至11月4日
報告日期： 107年2月2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。

106年10月30日至11月3日於馬來西亞租稅學院舉辦之「稽核跨國企業BEPS實例分享(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，英國籍 Mr. Richard Parry、澳大利亞籍 Mr. Mark Barker 及瑞士籍Mr. Per Goransson。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、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，相互交流意見，再將結果向與會人員分享，與會人員透過案例對 BEPS 內容有進一步瞭解。

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
2017 年「稽核跨國企業BEPS實例分享」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	4
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	8
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	13
四、 行動計畫 6：防止租稅協定濫用	16
五、 行動計畫 7：防止人為規避常設機構之構成	19
六、 行動計畫 8-10：移轉訂價結果與創造之價值一致	21
七、 行動計畫 13：移轉訂價文據及國別報告	28
八、 移轉訂價查核步驟	32
肆、 心得與建議	33
一、 心得	33
二、 建議	34

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個國家之管理者及菁英，互相交流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。

本次奉派參加於2017年10月30日至11月3日假馬來西亞租稅學院舉行之「稽核跨國企業BEPS實例分享」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7名外，包括斐濟(Fiji)1名、迦納(Ghana)1名、香港(Hong Kong)1名、印度(India)2名、印尼(Indonesia)1名、馬爾地夫(Maldives)2名、模里西斯(Mauritius)1名、尼泊爾(Nepal)1名、巴基斯坦(Pakistan)1名、塞席爾(Seychelles)1名、泰國(Thailand)2名、越南(Vietnam)2名及我國2名，共14個國家或地區，25位代表與會。

本研討會共有3位專家擔任講座，包括英國籍Mr. Richard Parry（兼任研討會主持人Event Leader）、澳大利亞籍國際租稅專家Mr. Mark Barker及瑞士籍國際租稅專家Mr. Per Goransson。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。

參、 研討會內容

一、 BEPS行動計畫概述

(一) BEPS 行動計畫之發展歷程

近年跨國企業利用各國稅法差異或租稅協定進行租稅規劃，將利潤移轉至低稅率或免稅國家致各國稅基侵蝕問題日趨嚴重。

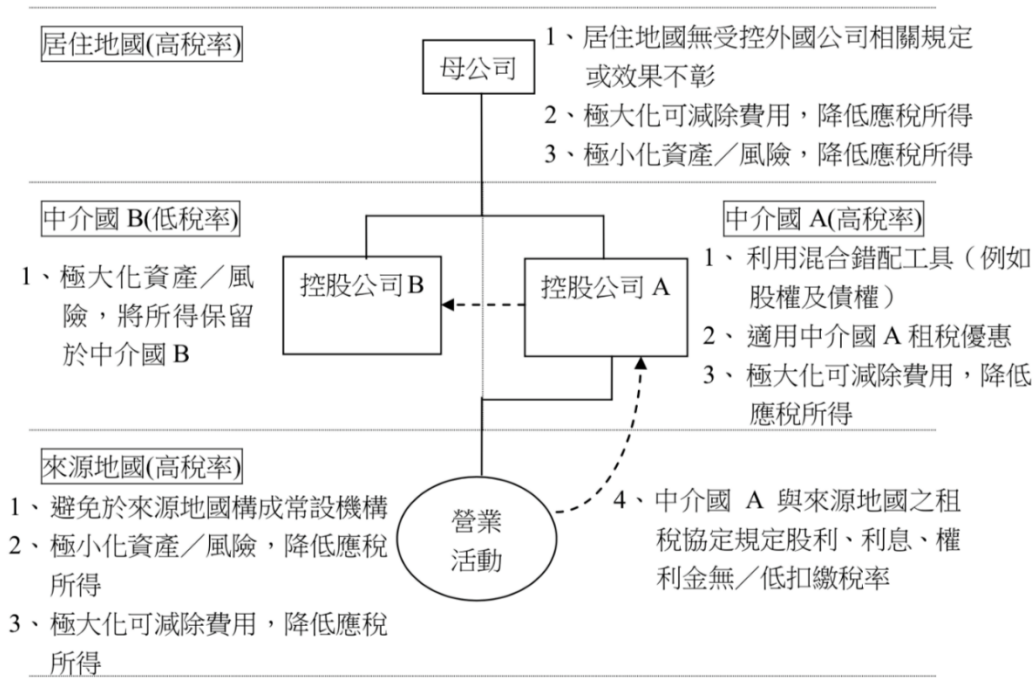
OECD於 2013 年 7月發布 15 項BEPS行動計畫，分為三個面向，一致性(coherence)是為了確保各國在某些議題之制度設計方向一致；實質性(substance) 指交易之課稅結果應與經濟實質一致；透明度(transparency)與確定性及可預測性有關，可透過數據分析、資訊揭露及紛爭解決機制達成。

OECD 逐步發布該15項行動計畫之最終報告，到了2015年10月則全面性發布了13份報告，整合了過去7個第1版報告，該等報告提供各國國內法及租稅協定條文修正建議，以同儕檢視機制及透明度之強化作為配套措施。為協助各國導入 BEPS 行動計畫最終報告建議內容，OECD於2016年1月成立包容性架構(inclusive framework)，邀集各國家或地區(包括開發中經濟體)共同參與，相互協助導入 BEPS 行動計畫最終報告，進行同儕檢視及監督。2017年2月OECD發布同儕檢視。OECD 與 20國集團(以下簡稱G20) 將繼續合作，預定於 2020 年以前完成 BEPS 行動計畫之各項後續工作並能有效監督執行成果。

(二) BEPS 行動計畫簡介釋例

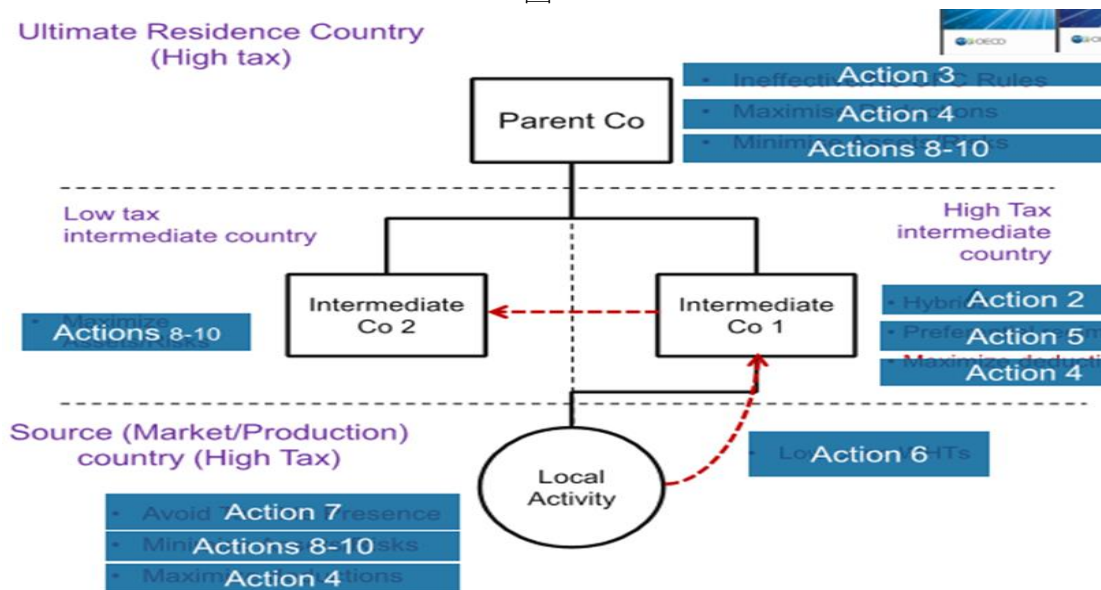
以跨國集團常見租稅規劃方式為例，說明 BEPS 行動計畫所欲解決之問題。某一跨國集團母公司所在之「居住地國」與其營業活動所在之「來源地國」皆位於高稅率國家，為利用「來源地國」與「中介國 A」之租稅協定以減輕或消除股利、利息或權利金之扣繳稅款，母公司於「中介國 A」設立控股公司 A，另於低稅率之「中介國 B」設立控股公司 B，極大化資產及風險，將利潤留於B國，以減輕集團整體租稅負擔，該跨國集團在該組織架構下，於各國主要租稅規劃內容如圖 1。

圖 1



透過 BEPS 各行動計畫(包括行動計畫 2「消除混合錯配安排之影響」、行動計畫 3「強化受控外國公司之應用」、行動計畫 4「限制因利息扣除及其他金融支付之稅基侵蝕」、行動計畫 5「打擊有害租稅慣例，將租稅透明及實質課稅原則納入考量」、行動計畫 6「防止租稅協定濫用」、行動計畫 7「防止人為規避常設機構之構成」及行動計畫 8-10「移轉訂價結果與創造之價值一致」)解決各該國 BEPS 問題方式如圖 2。

圖 2



(三) 組織重組中之BEPS議題

企業將藉由組織重組將其企業功能進行切割，分散其利潤，發展出新的商業模式如圖3及圖4，涉及相關BEPS議題如下表

交易/議題	BEPS議題	行動方案
主要採購	風險和資本-依據價值創造分配利潤	9
權利金支付，主要智慧財產權所有者	防止租稅協定之濫用	6
	無形資產--依據價值創造分配利潤	8
服務費、製造費、物流/運送費	稅基侵蝕支付	10
研究發展服務費	稅基侵蝕支付	10
	無形資產--依據價值創造分配利潤	8
主要風險承擔者	風險和資本-依據價值創造分配利潤	9
佣金	防止人為規避常設機構之構成	7
	風險和資本-依據價值創造分配利潤	9

圖 3

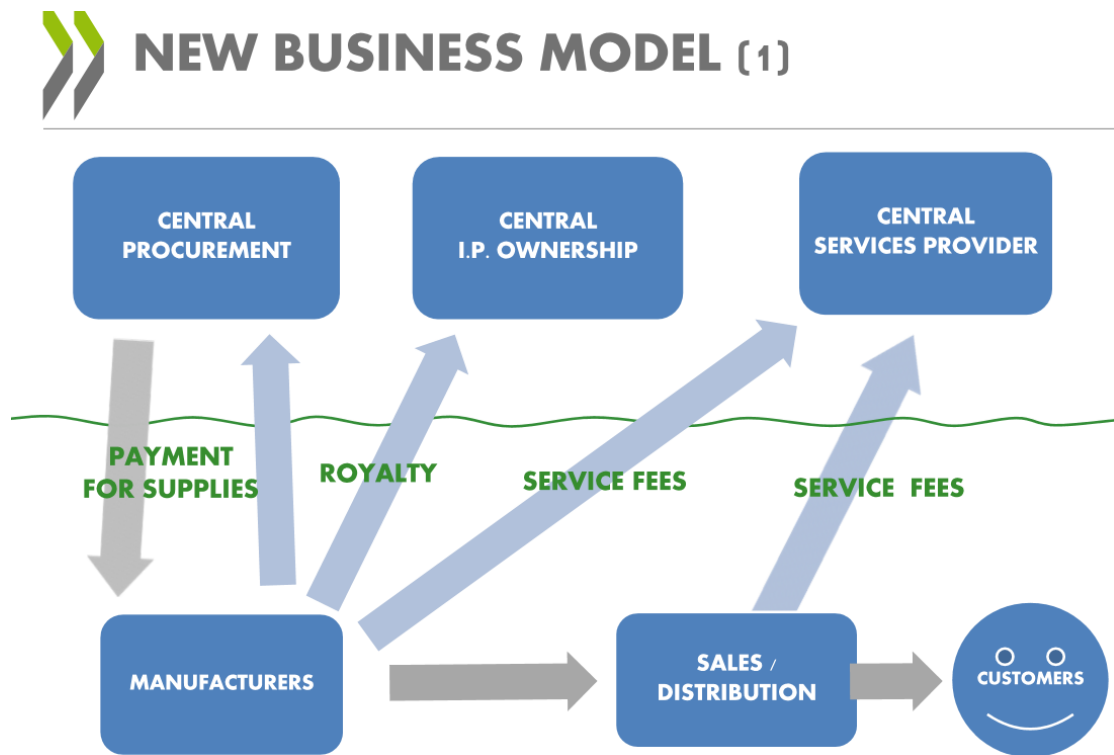
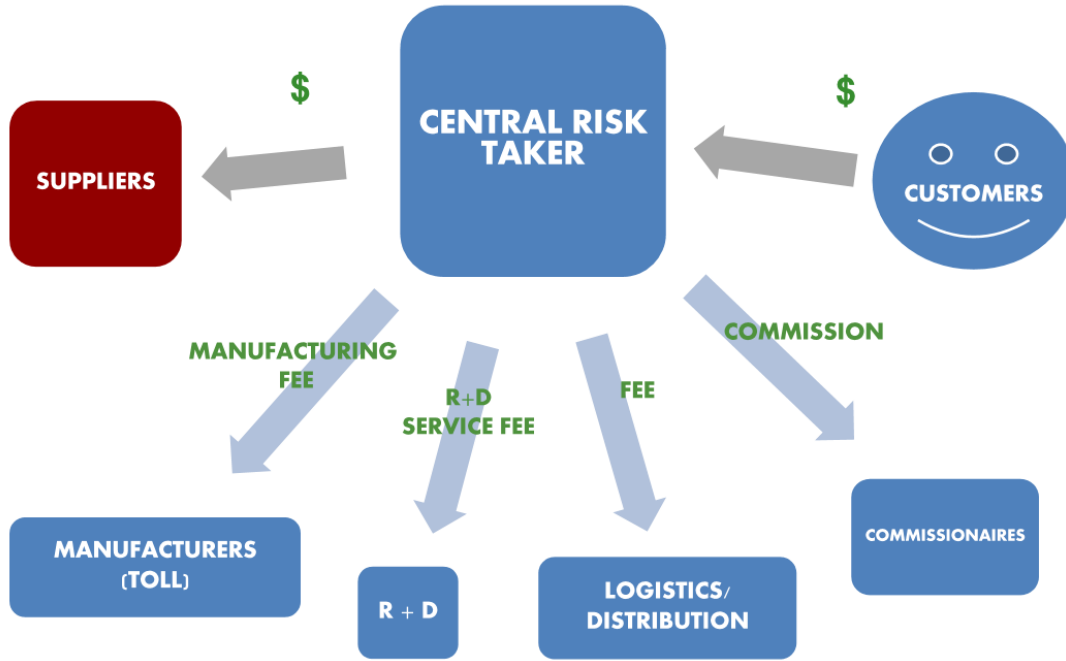


圖 4

NEW BUSINESS MODEL (2)



二、 行動計畫 2：消除混合錯配安排之影響

(一) 混合錯配安排(Hybrid Mismatch Arrangement)

混合錯配安排，是指利用 2 個國家對同一混合個體或混合工具採不同課稅方式，產生錯配之租稅效果，而且該錯配效果可以降低交易參與人之總稅負。

(二) 錯配的租稅效果包含：

1. D/NI(deduction/no inclusion)：一筆支付在一國可作費用減除，而沒有相對地在另一國認列應稅收入，則產生 D/NI 租稅錯配效果。
2. DD(a double deduction)：一筆支付可在兩個國家重複作費用減除，則產生
3. 產生國外稅額扣抵(Generating foreign tax credit)

(三) 混合金融工具類型

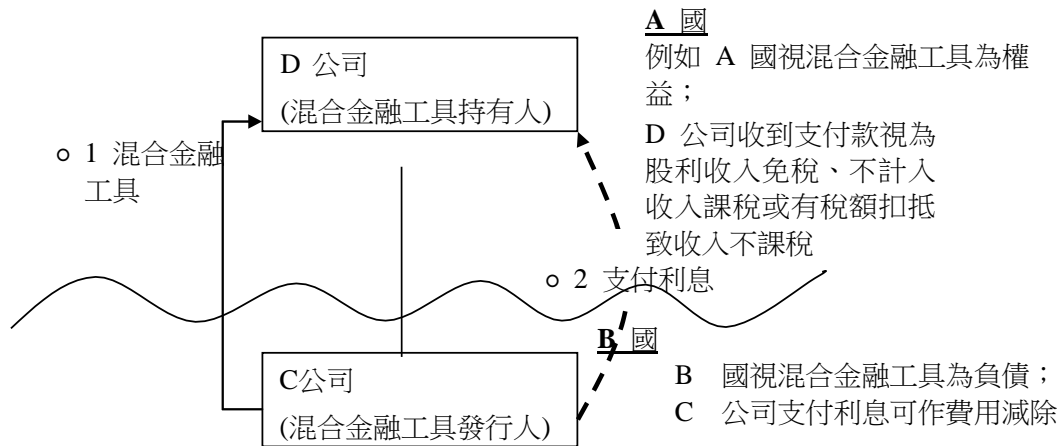
1. 有權益要素之負債工具，包括參與分配借款(participation loan，即其報酬係與發行公司之財務結果連結)、可轉換公司債(convertible notes)、零息債券(zero coupon，報酬可遞延)及永續債券(perpetual notes，沒有訂明到期日)。
2. 有負債要素之權益工具，包括非參與特別股(non-participating preferred stock，固定報酬)及可贖回特別股(redeemable preference shares，發行公司於特定日期有義務買回)。

(四) 混合錯配安排基本結構

1. 混合工具(Hybrid Instruments)

C 公司(B 國居住者)發行一混合金融工具給 AD 公司(A 國居住者)，依 B 國稅法規定視該混合金融工具為負債，所以 C 公司後續因該負債支付之利息可作費用減除。而依 A 國稅法規定視該混合金融工具為權益，故 D 公司收到該筆支付款視為股利收入免稅，導致在同一筆支付在 B 國作費用減除而在 A 國不認列應稅收入課稅，產生 D/NI 錯配結果。

圖 5

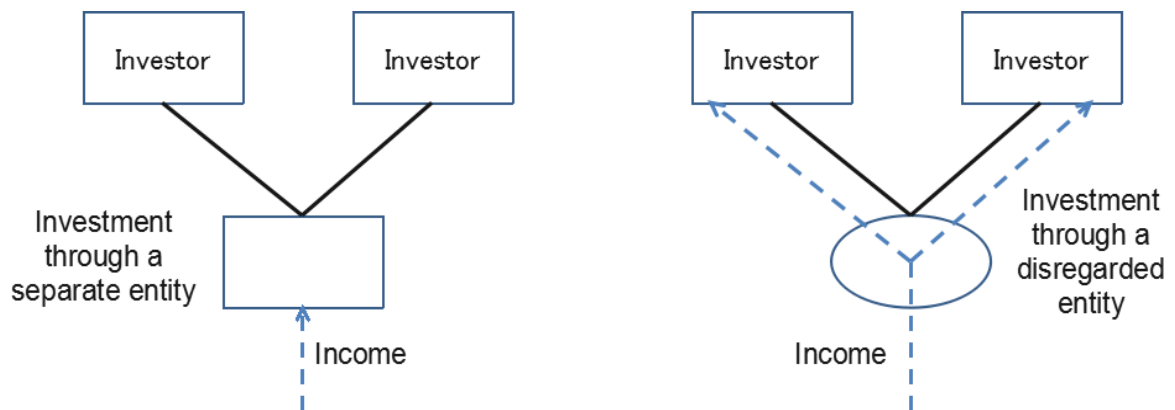


2. 混合移轉(Hybrid Transfer)

如在跨境間安排抵押借款(collateralized loan arrangement)或衍生性商品交易(Derivative Transaction)或，因一國採經濟實質課稅(認為該安排是借款，而資產只是作抵押品)，而另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，買賣交易)，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不同，而產生D/NI錯配效果或產生國外可扣抵稅額。

3. 混合個體(hybrid entities)

圖 6



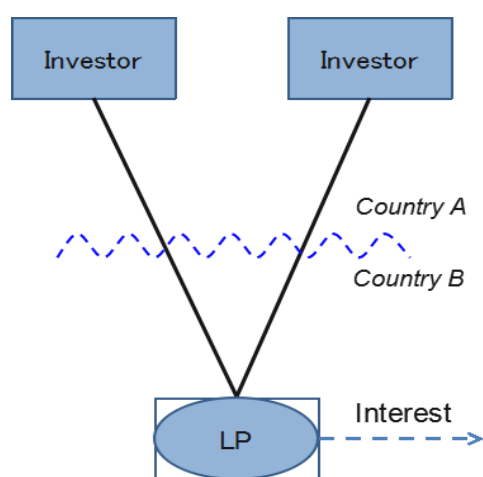
當公司在該國法律上被視為獨立法人者，稅務上通常視其為納稅義務人，反之，若被該國法律上不被視為獨立法人者，稅務上通常採透視課稅。在左側交易中，2 名投資者於獨立的個體分別收到利息，該個體要課稅；在右側交易中，2 名投資

者持有不視為實體之企業個體(disregarded entity)，收入將直接歸課投資者，投資者要課稅。OECD 建議各國可考量以下因素來決定個體的分類，例如投資者是否以股份方式持有資本、投資者是否被分配利潤時就有權享有利潤、投資者是否對公司負債有義務。

混合個體係指兩個國家對於個體分類不同，在OECD發布之BEPS報告指出，將上開情形分為兩種，包含混合個體及反向混合個體。

(1) 混合個體：公司型態或合夥組織型態課稅。

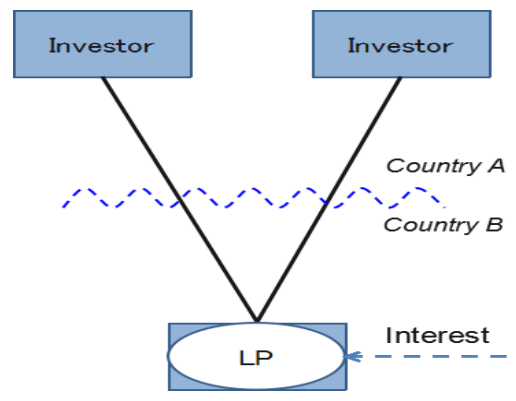
圖 7



2名A國投資者於B國建立有限合夥組織(limited partnership)，在A國，該有限合夥組織因稅務上不被視為課稅實體，其收入、成本及費用皆透視為投資者收入、成本及費用；在B國，該有限合夥組織被視為一獨立之個體，其收入減除成本及費用後之所得於該組織階段應課稅。該有限合夥組織實際管理及控制處所在B國，因此被視為B國稅務居住者，該有限合夥組織所支付之利息在A國及B國皆可扣除，構成混合個體。

(2) 反向混合個體

圖 8



2 名 A 國投資者於 B 國建立有限合夥組織，在 A 國，該有限合夥組織在稅務上被視為獨立之個體，在 B 國，該有限合夥組織因稅務上不被視為實體，其收入、成本及費用皆透視為投資者之收入、成本及費用。該有限合夥組織收到之利息在 A 國及 B 國皆不課稅(A 國視該所得係來源自 B 國，而 B 國則視該所得係來源自 A 國)。該有限合夥組織是一反向混合個體，無論在 A 國或 B 國皆未課稅。

(五) BEPS 行動計畫之解決方法

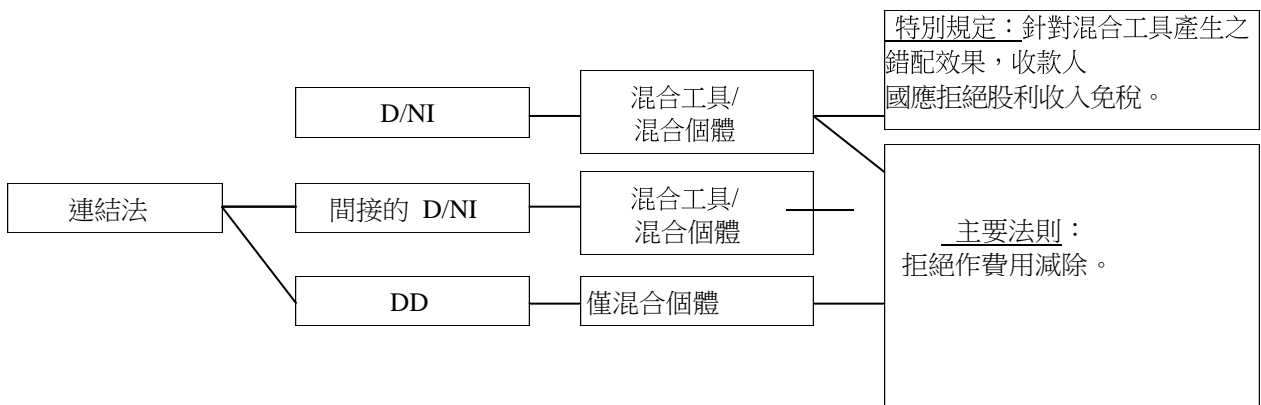
1. 為消除混合錯配安排之租稅效果，行動計畫 2 建議修改國內法之設計及 OECD 稅約範本。該建議之法則可在不干擾商業及正常交易下，清楚、自動並全面性的消除租稅錯配效果。對國內法之建議涵蓋三個範圍：
 - 混金融工具(包含混合移轉)。
 - 透過混合個體支付產生雙重費用減除(DD)；或一方作費用減除而一方未認列收入課稅(D/NI)之結果。
 - 導入錯配結構。
2. 連結法(Linking Rules)

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。

圖 9



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) 利息扣除如何引發 BEPS 問題

集團將其於第三國家或集團間的利息費用放置於高稅率國家，並主張內部集團間負債之淨利息扣除，而該利息扣除金額超過集團實際利息費用，集團一方面向第三方或集團內部融資產生可減除利息費用，一方面利用該借款進行投資或融資，產生免稅所得。因利息費用之彈性，企業常利用利息費用做租稅規劃，說明如下：

1. 負債之形式(form)具有彈性，集團可規劃以不同法律形式籌資，惟其經濟效果相同卻造成不同的效果。
2. 負債之金額(volume)具有彈性，集團可輕易透過改變個體的負債和權益比例，產生不同租稅效果，惟其經濟活動無任何影響。
3. 舉債地點(location)具有彈性，可隨時將負債移轉至任一個體，以獲得最大租稅利益。
4. 負債的條件(pricing)具有彈性，集團內部融資條件可隨時依集團需求調整為高利率或低利率。

(二) 解決方案

為處理上述風險，行動計畫 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，如固定比率規則(Fixed ratio rules)、集團比例規則(Group wide 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。

1. 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。

2. 固定比率規則

固定比率規則是將利息可扣除基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相當利息費用的支付合計數設定稅上可減除之上限，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可與課稅所得連結，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支付予第三方淨利息費用，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。

3. 集團比率規則(可選擇)

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(集團支付第三方利息費用/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。

4. 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(可選擇)

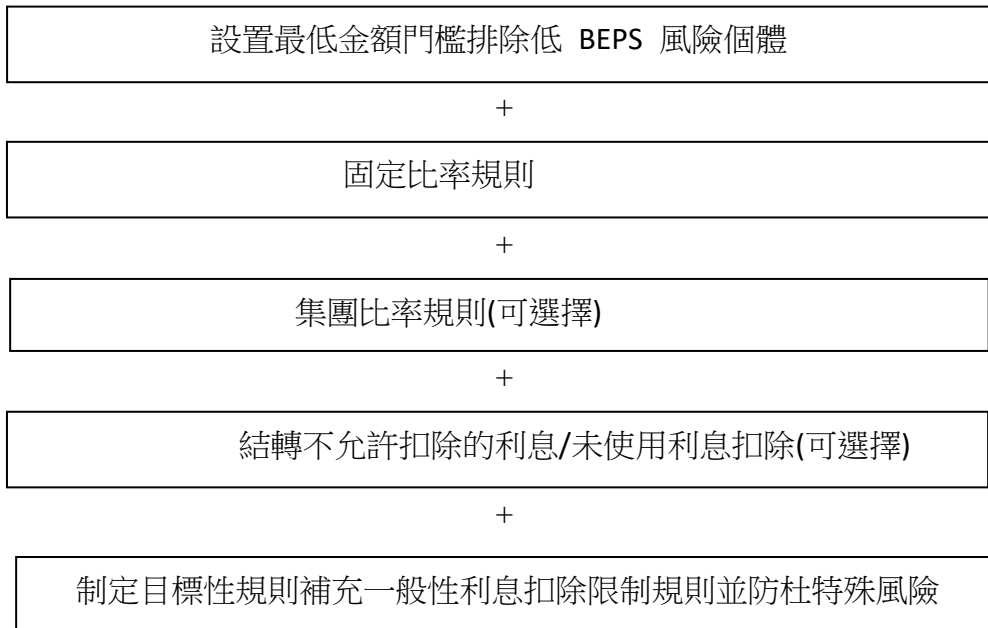
固定比率及集團比率，以盈餘為基礎，計算可減除淨利息費用上限，若為利息費用時點與盈餘認列時點不一致導致，或

因盈餘波動過大的問題，可能會導雙重課稅，故可提供以下措施：

- (1) 僅結轉不允許扣除之利息費用
 - (2) 結轉不允許扣除之利息費用和未使用之利息扣除限額
 - (3) 結轉和轉回不允許扣除之利息費用
5. 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。

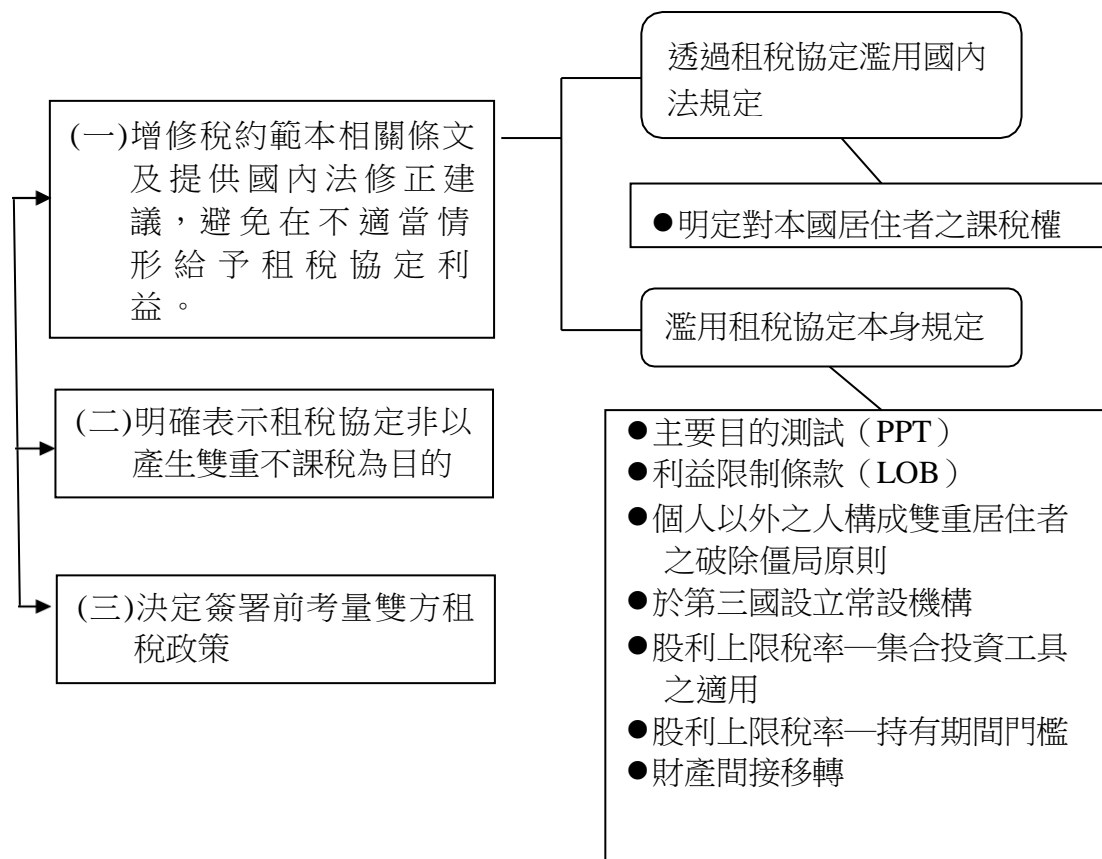
最佳實務做法一覽表



四、 行動計畫 6：防止租稅協定濫用

(一) BEPS 行動計畫 6 最終報告內容，得以下圖表示：

圖 10



(二) 濫用租稅協定規定

為防杜濫用租稅協定規定之交易或安排，本行動計畫建議增修稅約範本相關條文，並明定防止租稅協定競購(treaty shopping)之最低標準為以下三者之一：

1. 於租稅協定納入「主要目的測試(principal purpose test, PPT)」條文，即一般防止租稅協定濫用規定。
2. 於租稅協定納入詳細版「利益限制(limitation on benefit, LOB)」條文，並輔以適當機制俾處理協定無法解決之導管安排。
3. 於租稅協定納入簡化版「利益限制」及「主要目的測試」條文。

為達防杜濫用租稅協定目的，OECD 建議增修稅約範本內容如下：

(1) 主要目的測試(PPT)

增訂第 X 條第 7 項「經考量所有事實及情況，合理獲致任何安排或交易主要目的之一係為直接或間接取得本協定利益之結論者，其相關所得或資本項目不得適用該利益，不受本協定任何其他條文規定之限制。但能證明於該情況下給予利益符合本協定相關規定之意旨及目的者，不在此限」，並在註釋透過各種情況之釋例作為適用 PPT 之指導原則，以提升確定性。

該項規定不影響 OECD 稅約範本第 1 條註釋對於租稅協定與國內法反避稅規定關係之結論，僅於原有基礎上為更明確規定。

(2) 利益限制(LOB)

依據法律形式特性、持有人身分與持股比例及有無從事積極營業活動等面向，於稅約範本增訂第 X 條第 1 項至第 6 項，說明如下：

- 第 1 項：原則上非屬「適格之人」之居住者不得適用租稅協定。
- 第 2 項：明定「適格之人」要件，例如個人、締約國與其所屬行政區或地方機關、中央銀行、股票或權益經常在經認可公開交易市場交易之實體及由其他適格之人直接或間接持有超過一定比例股權或權益之實體等。
- 第 3 項：不符合前項適格之人要件之實體，倘從事積極營業活動，與該積極營業活動相關之所得仍得適用租稅協定。
- 第 4 項：不符合第 2 項適格之人要件之公司，如一定比例以上股權由具居住者身分且具約當受益權(equivalent beneficiary)之人直接或間接持有，仍得適用租稅協定。
- 第 5 項：不符合前 3 項規定者，如主管機關依國內法或行政慣例認定納稅義務人之設立或活動非以取得協定利益為其主要目的之一時，仍得享有租稅協定利益。

■ 第 6 項：LOB 條文之名詞定義。

圖 11

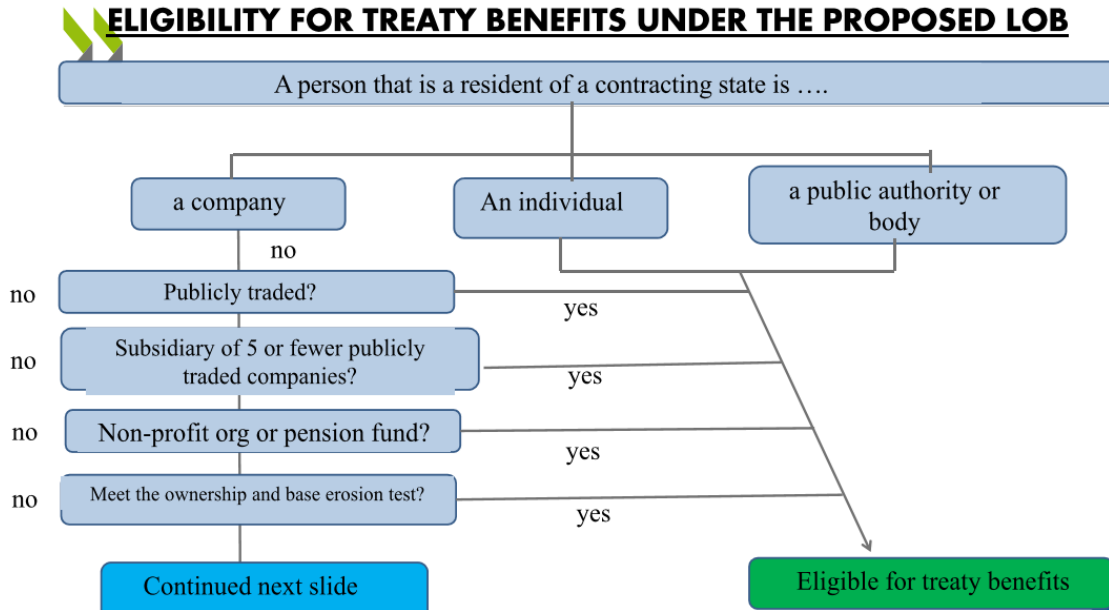
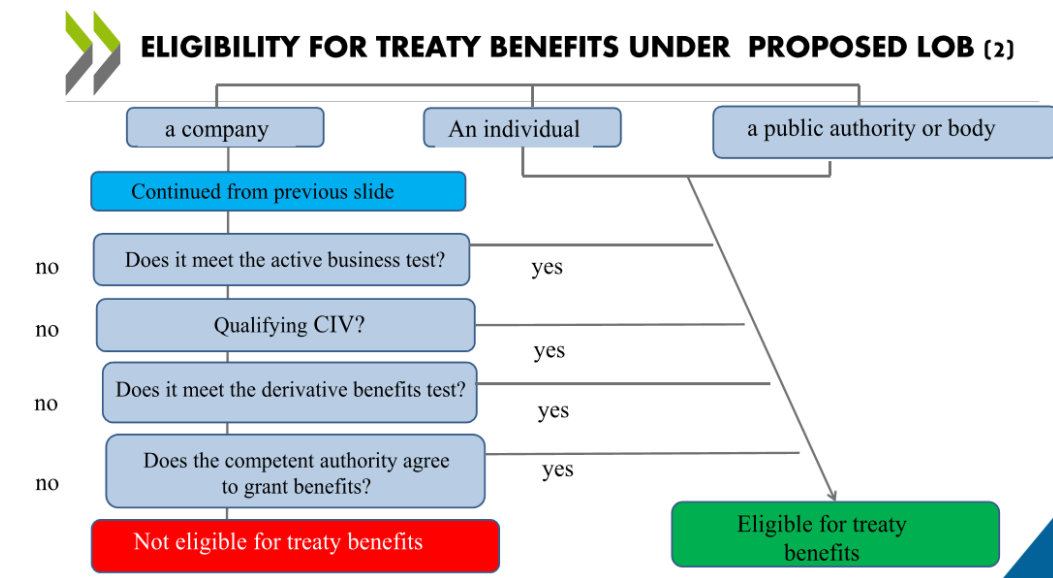


圖 12



五、 行動計畫 7：防止人為規避常設機構之構成

(一) 修正稅約範本第 5 條第 5 項及第 6 項有關代理人常設機構之規定

1. 現行常見規避構成代理人常設機構之安排

原稅約範本第 5 條第 5 項規定一人有權以「外國企業」名義於一國簽訂合約，並經常行使該權力者，該外國企業於該國構成代理人常設機構。惟外國企業於不影響契約實質情形，酌修契約形式內容以規避構成代理人常設機構。例如以「佣金代理人(commissionaire)」而非以「外國企業」名義於所得來源地國銷售貨物，規避代理人常設機構之構成要件，所得來源地國對該外國企業之營業利潤(銷售貨物所得)無課稅權；另因佣金代理人對銷售之貨物無所有權，所得來源地國對佣金代理人亦無從就銷售貨物之所得課稅，僅得就其提供勞務之報酬(如佣金)課稅。其他類似人為安排如契約主要內容皆於一國達成共識但未於該國簽署；或授權與該外國企業具緊密關聯但符合稅約範本第 5 條第 6 項規定之「獨立代理人」簽訂契約。

2. 修正後稅約範本規定

(1) 修正第 5 條第 5 項：

擴大構成代理人常設機構之範圍，當一人於一國代表一外國企業「經常完成契約或主導促成契約之完成，該外國企業對契約不進行實質修改」，且該契約「以該外國企業名義簽訂」、「以該外國企業所有財產或有權使用財產之所有權或使用權轉讓為標的」或「以該外國企業提供之服務為標的」，則該外國企業於該國即構成代理人常設機構。

(2) 修正第 5 條第 6 項：

限縮獨立代理人之定義，倘僅或幾乎僅代表一企業或數個具緊密關聯之企業，則不得認定其為前述任一企業之獨立代理人。具緊密關聯者，指考量所有事實及情況，一

方直接或間接持有另一方超過 50% 股份或受益權(如屬公司，為表決權、股權價值或受益權益)，或雙方直接或間接被同一人或企業持有超過 50% 股份或受益權(如屬公司，為表決權、股權價值或受益權益)者。

(二) 修正稅約範本第 5 條第 4 項及增訂第 4.1 項有關不視為常設機構之規定

1. 現行不視為常設機構規定之濫用

原稅約範本第5條第4項列舉數款為特定活動目的使用設備、儲備貨物或商品、或設置固定營業場所不視為常設機構之情形，依該項規定及相關註釋，所稱特定活動包括儲存、展示、運送、採購、蒐集資訊、廣告、售後服務等，於早期皆得歸類為準備或輔助性質活動，惟現代產業型態多元創新，該等活動可能屬部分企業之核心營業活動，倘仍得適用第5條第4 項規定不視為常設機構，似有失公平。另一方面，部分企業透過分割 (fragmentation) 營業活動以符合準備及輔助性質要件，規避構成常設機構，此亦為行動計畫⁷欲解決之問題。

2. 修正後稅約範本規定

(1) 修正第5條第4項

於原列舉各款增訂各該特定活動「屬準備或輔助性質」之前提要件。

(2) 增訂第5條第4.1項

為防杜企業透過分割營業活動，使各活動於外觀上各自符合準備或輔助性質要件，以規避常設機構之構成，本項規定一外國企業使用或設置之固定營業場所，如經該企業或其「緊密關聯企業」於同一場所或於同一國之其他場所從事營業活動，且兩企業於同一場所或於兩場所從事之營業活動同屬「整體營業活動」之一環，此時若其中一場所為該外國企業或其緊密關聯企業之常設機構，或兩企業於該等場所從事整體營業活動已不具準備或輔助性質者，不

得適用第 5 條第 4 項之規定。

六、 行動計畫 8-10：移轉訂價結果與創造之價值一致

該計畫目的係為改善移轉訂價原則，以確保集團企業間受控交易移轉訂價之結果，與各企業創造之價值一致。而其欲達成之目標如：修正相關企業間實質交易定義、移轉訂價需反映經濟實質、僅在實質決策之佐證下，始得接受契約中對於風險分配之安排(以避免形式上之安排)、僅提供資金而無其他功能僅能分配無風險報酬(較低報酬)、當視商業合理性之特殊情形發生，稅捐稽徵機關也許會否認交易之存在。

辨識受控交易內容即是瞭解經濟相關特徵(或稱為可比較性的特徵)，而針對交易的描述係 OECD 對該行動計畫之新的定義，其內容略以，經濟相關特徵 (economically relevant characteristics) 及可比較性因素 (comparability factors) 包括 5 個因素，如契約條款、功能分析(是生產抑或研發功能、風險之承擔及資產之使用)、資產及風險、財產或服務特徵、經濟狀況及企業策略，其中契約條款是辨識交易內容之起點，但還需配合其他 4 個經濟相關特徵認定交易內容。

(一) 契約條款

1. 交易等於兩個個體間之商業或財務關係，而契約係以正式書寫方式呈現(或以其他溝通方式)，並能確切反映個體進入該交易時的真實目的。
2. 書面契約

契約一開始應提及描述真實控制交易之內容，並決定雙方的責任、風險及可預期之成果如何分配。惟書面契約不太可能提供全部的資訊，但對其他 4 個經濟相關特徵而言，扮演著分析的角色，當 5 個因素要件達成時，便構成關係企業實際經營之證據。

(二) 風險分析

1. 風險之移轉訂價分析

該分析並不代表風險比資產或功能重要，而是強調風險分

析非常困難。風險在企業活動中是固有的，增加的假設風險就等於增加期望報酬，風險在決定移轉訂價結果扮演著重要的角色，共包含 6 個分析步驟。

2. 風險分配

即使一個個體並未被分配風險，該個體仍應因其執行風險控制功能而得到一定報酬。

3. 風險控制

風險控制係指能否對接受具風險之商機做決策、具有決定是否回應或減輕風險之決策能力，涉及決策執行者功能之做決策的能力及表現，包括聘僱及解僱員工，或減少承擔風險的機會，及如何對風險做反應。

4. 承擔風險之財務能力

具風險控制即承受風險之財務能力。

5. 風險分析之架構(即風險分析之 6 個步驟)如下：

- (1) 具體分辨風險為何。
- (2) 檢視契約如何訂定風險分配。
- (3) 進行風險相關功能性分析：包括分析該個體是如何運作、控制功能、風險緩和功能、正反面結果及財務能力，進而判斷其實際行為。
- (4) 分析步驟 1 至 3，評估實際行為與契約約定是否一致，倘一致，則風險分析在這一步驟完成，倘不一致，應以實際行為作分析，執行後續步驟。
- (5) 風險分配，即依實際行為進行風險分配。
- (6) 進行訂價。

圖 13

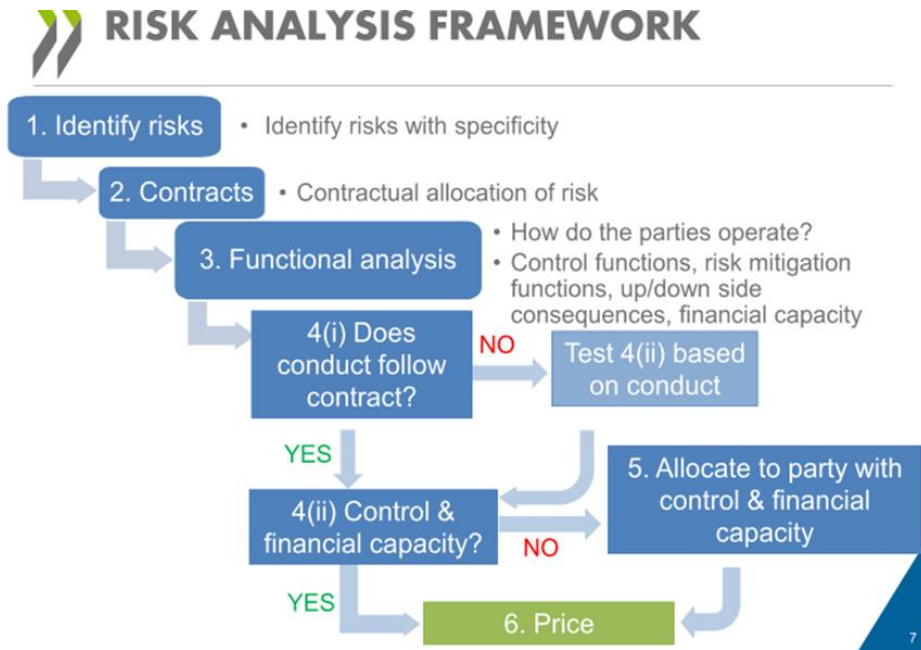
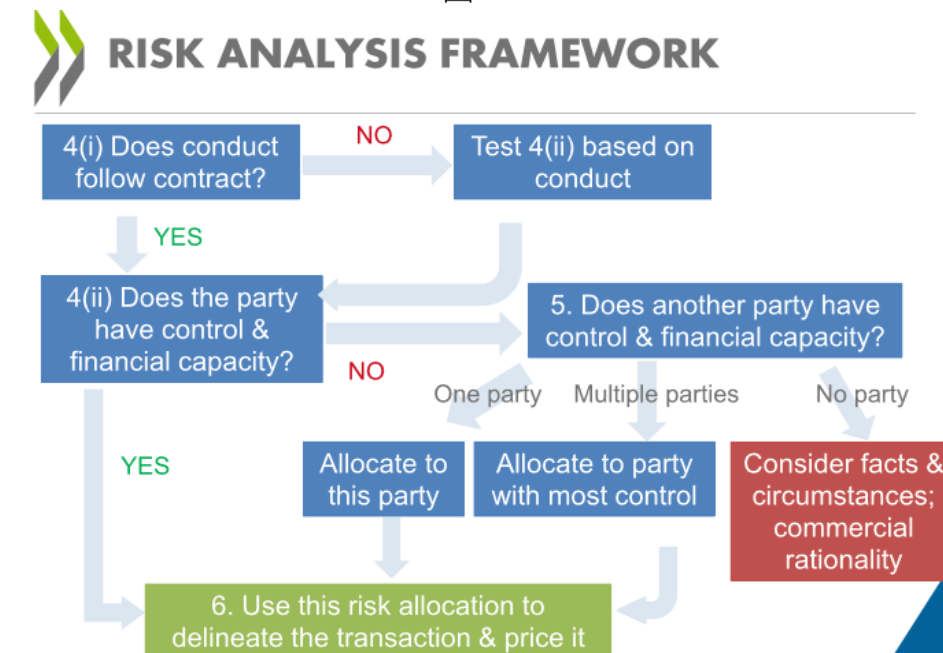


圖 14



(三) 如何正確描述實質交易

如何在常規交易法則下，正確地描述實質交易，以決定價格是非常重要的，稅捐稽徵機關應從「商業合理性(commercial rationality)」(即風險大者報勞高)來判斷該企業是否有實質經濟行為，倘在關係企業中之交易可以在獨立企業中找到(即存在可比較對

象)，則不能否認該交易。

(四) 否認交易之準則

該準則僅在例外情況適用，且不能因為在獨立企業中並未找到類似的交易模式，便逕予否認關係企業交易之真實性，並應時時刻刻在可比較對象中，遵從商業理性之準則，以判斷是否有實際交易之事實。

(五) 無形資產

在移轉訂價指南中，無形資產定義為在商業活動可擁有或控制之無形體資產或金融資產，其移轉或授權使用將得到報酬，例如專利權、技術、商業機密、客戶名單、商標權、品牌名稱、政府及其他機構發給之許可執照等。另為確保無形資產交易利潤分配與價值創造一致，僅擁有無形資產所有權並非可享受無形資產之全部利潤，因此倘要保有所有利潤，需執行與無形資產之開發(development)、提升(enhancement)、維護(maintenance)、保護(protection)及開發(exploitation)(簡稱 DEMPE)等功能。

關於無形資產新的見解為，出資之人需對於財務風險有控管能力，另財務風險(financial risk)和研發風險(development risk)是分開的，但可能有某種程度相關，例如，開發風險愈高，財務風險與開發風險就愈相關，出資之人就愈有估算開發程序及結果之能力。倘出資之人僅承擔財務風險，則只能得到風險調整後報酬(risk-adjusted rate of return)；倘出資者無法控管財務風險，則只能獲得不超過無風險之報酬(risk-free return)。

(六) 低價值附加服務(Low-value Adding Service, LVAS)

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。

1. 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

若僅基於股東利益所提供之服務，如與母公司法務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

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

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

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。

2. 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。

3. 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「**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)。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。

七、 行動計畫 13：移轉訂價文據及國別報告

(一) 背景

2013年，為提升納稅義務人對稅務機關提供資訊之透明度，及考慮企業之依從成本，OECD 將移轉訂價文據納入 BEPS 行動計畫 13，建議要求跨國企業提供全球收入分配情形、經濟活動及於各國納稅分配情況之資訊。2014 年產出行動計畫 13 成果報告，即移轉訂價文據及國別報告指導原則(Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)，2015 年，更新移轉訂價文據之標準及有關所得、稅負及經濟活動衡量之國別報告範本，2016 年之後，期望更進一步發布實施指南及成立同儕檢視小組(peer review group)。行動計畫 13 之成果報告係反映參與 BEPS 的 OECD 會員，同意修正移轉訂價文據(包含當地國移轉訂價報告及主檔報告)，並取代移轉訂價指導原則之第 5 章，及指示進一步實施之指導原則，另要求參與包容性架構國家遵行最低標準(minimum standard)及同儕檢視程序，俾確保有即時及正確的實施。

(二) 三層架構文據

移轉訂價文據之目標為確保納稅義務人於訂定受控交易價格、交易條件及申報所得時，能合理考量移轉訂價的要求，俾利稅捐稽徵機關爾後評估風險及進行移轉訂價查核時，提供必要且有效的資訊。為了實施前開目標內容，OECD 訂定了三層文據架構，包括集團主檔報告(master file)、移轉訂價報告(local file)及國別報告(country-by-country report)。而三層架構文據之 2 項主要目標為修正後文據標準將為稅捐稽徵機關提供有關的資訊，且將要求納稅義務人明確地表達其於移轉訂價中的定位，另國別報告將針對跨國企業經濟活動的分配及利益，為有關的稅捐稽徵機關提供強大的透明度。

(三) 集團主檔報告(master file)應揭露內容如下：

1. 跨國企業集團之組織架構，包括描述該集團所有權結構及營運實

體所在的地理位置。

2. 跨國企業描述，包含企業利潤主要來源、供應鏈、主要市場、功能分析及企業重組。
3. 跨國企業無形資產，包含跨國企業開發、無形資產之所有權及開發、無形資產清單、契約、關於研發的移轉訂價政策及任何有關無形資產之重要交易利益。
4. 跨國企業內部公司融資活動，包括描述集團是如何融資、定義集團內任何提供融資成員及有關融資安排移轉訂價政策的描述。
5. 跨國企業融資及稅務情況，包含年度合併財務報表、單邊預先訂價協議及稅務核釋。

(四) 移轉訂價報告(local file)應揭露內容如下：

1. 當地國實體，包含管理結構的描述、組織圖、企業策略之描述及主要的競爭者。
2. 控制交易，包含集團間付款金額及稅務機關拆帳的收據、集團間契約影本、可比較性及功能性分析、為了適用移轉訂價方法假設、被選擇可比較未受控交易的分析、可比較性調整、已存在預先訂價協議的影本及其他租稅核釋相關資料。
3. 財務資訊，包括每年財務帳戶、財務資料如何被適用於移轉訂價方法與財務報表相關的資訊及分配時間表、可比較相關財務資訊。

(五) 國別報告範本

下表為跨國企業集團收入、稅負及業務活動分配概況

(以租稅管轄區為基礎劃分)

跨國企業名稱：

所得年度：

幣別：

租稅管轄區	收入			所得稅前損益	已納所得稅(現金收付制)	應付所得稅 - 當年度所得稅費用	登記資本額	累積盈餘	員工人數	有形資產(現金及約當現除外)
	非關係企業	關係企業	合計							

1. 租稅管轄區、關係企業及應付所得稅：應該列示所有跨國企業集團為居住者的租稅管轄區。雙重居住者倘適用租稅協定破除僵局法則(tie-breaker rule)，應決定那哪個租稅管轄區為居住者，倘並不存在租稅協定，該個體應該在有效的管理的所在地國揭露該報告。
2. 收入：包含存貨及財產的出售、服務、專利權、利息及補貼等，投資活動之特別所得也包含在內，惟不含在支付國被視為個人之其他實體所支付的費用。
3. 所得稅前損益：應包含所有特別的所得及費用項目。
4. 應付所得稅：應僅反映當年營運結果，且不應包含遞延租稅或不確定租稅債務。

5. 登記資本額及累積盈餘：倘當地實體為一個固定營業場所常設機構，該實體應報告資本額及累積盈餘。
6. 員工人數：係以全職員工為基礎，並以當年平均員工計算。
7. 有形資產：倘當地實體為一個常設機構，該實體應報告有形資產，該有形資產不包含現金、約當現金、無形資產及金融資產。

下表為跨國企業集團成員營運活動(以集團成員之租稅管轄區為基礎劃分)

跨國企業名稱： 所得年度：														
租稅管轄區	集團成員 (租稅管轄區)	成員登記地(如不居同於住地)	主要營運活動											
			研究發展	持有或管理智慧財產權	採購	製造及生產	銷售、配銷或	行政、管理或支援服務	對非集團內部人士提供服務	集團內部融資	受規範金融服務	保險	持股或有份其權益	停業

1. 集團成員：包含為了財務報告的目的，跨國集團內任何一個企業個體，且該個體適用該跨國集團採連結報表；及任何不包含在連結報表之跨國集團個體，而其原因僅係因為該個體之大小；及前開個體之固定營業場所。
2. 主要營運活動：其內容應決定主要營業活動之本質。

(六) 國別報告實施指南

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，向集團母公司所在國稅捐稽徵機關申報國別報告，申報主體包含跨國企業集團合併收入達 7.5 億歐元之集團最終母公司，其國別報告使用條件為機密、一致性且適當使用。

八、 移轉訂價查核步驟

- (一) 畫出組織架構圖。
- (二) 畫出交易之實際流向(例如銷售貨物之物流)。
- (三) 畫出交易之契約流向。
- (四) 辨認整體交易安排中之獨立第三方。
- (五) 決定每一個體功能、資產及風險。
- (六) 決定整體交易安排中每一個體的商業成果。
- (七) 決定移轉訂價方法：注意可比較性，包含5項
 1. 交易標的資產或服務之特性
 2. 執行之功能、承擔之風險
 3. 契約條款
 4. 經濟及市場情況
 5. 商業策略
- (八) 決定移轉訂價常規交易範圍。
- (九) 依據(1)此議題之重大性(2)成功調整之可能性進行風險評估。
- (十) 注意非移轉訂價議題之風險（如扣繳議題）。

肆、 心得與建議

一、 心得

我國對外貿易比例高，許多具規模之企業已形成跨國集團企業，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，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悉心安排及規劃下，議程內容豐富，包含 BEPS 各行動計畫介紹、案例研討。除了講座分享 BEPS 最新發展外，透過實際案例操作，一步步發掘問題，進而思考如何解決問題，並與同組成員討論，集思廣益，發現不同察覺問題之角度，也可訓練表達能力，同時對移轉訂價查核有更進一步瞭解，各國與會人員也分享各自查核經驗，互相交流，獲益匪淺。

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所成立主導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有限，需更積極瞭解國際租稅趨勢。OECD舉辦之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合，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發布之報告中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發展、提升、維護、保護及使用(DEMPE) 之功能執行、風險承擔及資產使用情形相當，以及實際交易行為與契約內容不符時，應透過功能分析判斷實際交易內容，以實際行為進行移轉訂價分析，集團內部低附加價值服務之簡化方法等內容，極具實務參考價值，建議可參採各國實施方式，再行評估是否列入我國未來修法之參考，並適時評估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。