

出國報告（出國類別：國際會議）

參加亞洲稅務行政及研究組織  
（SGATAR）移轉訂價訓練  
研討會報告

服務機關：財政部賦稅署

姓名職稱：稽核 黃燕雯

派赴國家/地區：越南芽莊

出國期間：107年3月25日至30日

報告日期：107年6月12日

## 摘 要

亞洲稅務行政及研究組織（Study Group on Asian Tax Administration and Research）成立於 1970 年，由亞太地區賦稅官員所組成之國際賦稅研究組織，目前計有 17 個會員體，包括澳洲、柬埔寨、中國大陸、香港特別行政區、印尼、日本、澳門特別行政區、馬來西亞、蒙古、紐西蘭、巴布亞紐幾內亞、菲律賓、韓國、新加坡、泰國、越南及我國，我國於 1996 年加入成為會員。自 2015 年起，SGATAR 整合工作階層會議、聯合訓練計畫會議等各子會議，建置一整合性訓練平臺—SGATAR 培訓活動（SGATAR Training Event），由各會員體視其意願主辦稅務研討會。本次會議係越南稅務總局（General Department of Taxation of Vietnam）於 2018 年 3 月 26 日至 29 日假越南芽莊舉辦 SGATAR 移轉訂價訓練研討會（SGATAR Transfer Pricing Training Workshop）—移轉訂價原則、適用及查核實務之國際趨勢，針對 SGATAR 各會員體於稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）環境下，適用國際間最新移轉訂價規範之需求進行研討，並分享各國移轉訂價實務作業。

本次會議分別邀請世界銀行（World Bank Group）、經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）及亞洲開發銀行（Asian Development Bank, ADB）代表報告移轉訂價最新發展趨勢，另安排澳洲、馬來西亞、中國大陸、日本、印尼及新加坡等 6 個國家代表分享移轉訂價查核案例，並由與會會員國及地區簡報移轉訂價查核實務作業。藉由本次會議各會員國及地區之經驗分享，提升各會員體於後 BEPS 環境之移轉訂價知識、移轉訂價風險評估及審查能力。

參加亞洲稅務行政及研究組織（SGATAR）  
移轉訂價訓練研討會報告

目 錄

壹、前言及目的.....	4
貳、議程及與會人員.....	6
參、研討會內容.....	7
一、移轉訂價最新發展：常規交易原則、可比較程度及移轉訂價方法 之適用.....	7
二、澳洲稅務局（ATO）案例研析.....	15
三、OECD 移轉訂價最新發展、BEPS 及避免雙重課稅協定.....	18
四、移轉訂價調整及爭端解決機制.....	25
五、馬來西亞無形資產移轉個案分享 1.....	28
六、馬來西亞無形資產移轉個案分享 2.....	30
七、中國大陸個案分享.....	33
八、日本無形資產個案分享.....	35
九、印尼商標移轉個案分享.....	37
十、新加坡行銷服務個案分享.....	38
十一、各國查核實務分享.....	39
（一）中國大陸.....	39
（二）印尼.....	41

（三）韓國.....	43
（四）紐西蘭.....	44
（五）新加坡.....	45
肆、心得與建議.....	49

## 壹、前言及目的

亞洲稅務行政及研究組織（Study Group on Asian Tax Administration and Research，下稱 SGATAR）成立於 1970 年，為亞太地區賦稅官員組成之國際賦稅研究組織，其創設目的係希望各會員體藉由各項會議、論壇及研討會，相互交換資訊、經驗及觀念，並就特定之稅務問題深入研討，以增進各會員體間稅務行政制度之改善，追求亞太地區之租稅制度整合，建立有助於貿易投資之租稅環境。該組織目前計有 17 個會員體，包括澳洲、柬埔寨、中國大陸、香港特別行政區、印尼、日本、澳門特別行政區、馬來西亞、蒙古、紐西蘭、巴布亞紐幾內亞、韓國、新加坡、泰國、菲律賓、越南及我國。

SGATAR 第 1 屆年會於馬尼拉舉行，之後由各會員每年輪流主辦，最近一次係由菲律賓於 2017 年 11 月間舉辦第 47 屆年會，我國於 1996 年加入該組織，並自第 26 屆年會起，每年以正式會員身分參加年會。該組織自 2015 年起，將原工作階層會議、聯合訓練計畫會議等各子會議整合，轉型為一整合性訓練平臺—SGATAR 培訓活動，由各會員體視其意願主辦稅務研討會。本次會議係越南稅務總局於 2018 年 3 月 26 日至 29 日假越南芽莊舉辦 SGATAR 移轉訂價訓練研討會—移轉訂價原則、適用及查核實務之國際趨勢，該研討會係依 SGATAR 移轉訂價訓練課程（SGATAR Transfer Pricing Training Curriculum）及 SGATAR 移轉訂價競爭力路徑圖（SGATAR Transfer Pricing Competency Map）規劃，針對 SGATAR 各會員體於稅基侵蝕及利潤移轉（下稱 BEPS）環境下，適用國際間最新移轉訂價規範之需求進行研討。

本次會議除澳門特別行政區、蒙古、巴布亞紐幾內亞及菲律賓未派員參加外，共有 13 個會員體與會，研討內容主要為影響移轉訂價分析及評估之重要因素，包括價值鏈分析、風險特徵、最適方法之擇定、可比較程度分析、訂價，移轉訂價涉及 BEPS 之態樣及租稅協定（DTA）之議題等。研討會全程以分組方式進行研討，由經濟合作暨發展組織（下稱 OECD）、世界銀行（World Bank Group, WBG）及亞洲開發銀行（Asian Development Bank, ADB）等國際組織專家擔任指導員，並邀請澳洲、馬來西亞、中國大陸、印尼、日本及新加坡等與會代表，就移轉訂

價實務查核提供案例分享，期透過本次研討會，提升各會員體於後 BEPS 環境之移轉訂價知識、移轉訂價風險評估及審查能力。

## 貳、議程及與會人員

本次 SGATAR 移轉訂價訓練研討會期間為 2018 年 3 月 26 日至 29 日，與會成員為 SGATAR 各會員體負責移轉訂價、BEPS 等國際租稅業務官方代表。除地主國越南（2 名）外，包括澳洲（2 名）、柬埔寨（2 名）、中國大陸（2 名）、香港（2 名）、印尼（2 名）、日本（2 名）、韓國（2 名）、馬來西亞（1 名）、紐西蘭（1 名）、新加坡（1 名）、泰國（2 名）及我國（1 名），共計 13 個國家或地區，22 位代表及 15 名越南觀察員共同與會。

研討會全程以分組方式進行，由 3 位國際租稅專家擔任講座，包括世界銀行之 Mrs. Arcotia Hatsidimitris、OECD 之 Ms. Melinda Brown 及亞洲開發銀行之 Mr. Yasushi Suzukigde，就移轉訂價國際最新發展等相關議題進行說明，另邀請澳洲、馬來西亞、中國大陸、印尼、日本及新加坡之與會代表，分別提供移轉訂價實務案例，就所涉議題分組討論並分享研討結果。此外，各與會代表亦於會中就其移轉訂價案件風險評估、實務查核程序及相關議題進行簡報。

本次研討會以移轉訂價實務案例分享及討論為主軸，與會成員透過各案例討論過程，瞭解各國移轉訂價相關規定，交換各國對移轉訂價查核實務作法，透過各國資深移轉訂價查核專家之見解及經驗分享，有助於與會人員提升移轉訂價查核能力，亦與其他與會代表互動交換意見，促進國際交流。

## 叁、研討會內容

### 一、移轉訂價最新發展：常規交易原則、可比較程度及移轉訂價方法之適用

#### (一) 世界銀行之移轉訂價手冊 (WBG Transfer Pricing Handbook)

1. 自 2002 年至 2006 年間，開發中國家因跨國企業濫用移轉訂價形成約 1,000 億美元之稅收損失。印度於 2008 年至 2012 年間移轉訂價查核調整總金額計 154.2 億美元；葛蘭素史克藥廠股份有限公司 (GSK) 以 34 億美元稅款與美國國家稅務局 (IRS) 達成移轉訂價案件之和解；匈牙利稅捐機關揭示 2012 年移轉訂價稅收達 1.6 億歐元；越南稅務機關 2013 年之移轉訂價調整金額達 1.1 億美元；肯亞稅務局 2013 年自移轉訂價案件徵收 8,500 萬美元之稅收；哥倫比亞稅捐機關 2011 年至 2012 年亦由移轉訂價案件徵收逾 900 萬美元稅款。由以上統計數據可見移轉訂價對各國稅收之重要性，亦為各國稅務機關值得努力之方向。

#### 2. 移轉訂價法令

由國際租稅及各國國內法面向觀之，考量移轉訂價法令具獨特高度專業性，且具經驗之移轉訂價專家稀少，確保徵納雙方遵循一致原則至關重要，建立移轉訂價制度面臨多方面挑戰，除需經過審慎評估、診斷及立法外，尚需結合施行準則之制訂（包括行政規則等）、移轉訂價查核組織及程序之建制（包括專責單位、選案、案件管理等）、移轉訂價能力之培訓（包括稅捐機關及法院）、爭端解決機制（包括國際間及國內）及預先訂價協議等規劃，以確保移轉訂價制度執行之完整性。

#### 3. 國際租稅實務工具手冊

各國際組織近期發布之國際租稅實務工具手冊如下：

主題	目前狀態	(預計)完成時間
租稅優惠 (國際貨幣基金組織, IMF)	已完成	2015 年 10 月
移轉訂價分析之可比較對象蒐尋及解決礦業訂價之差異 (OECD, WBG)	已完成	2017 年 6 月
境外間接移轉資產 (IMF)	草案討論	2017 年底



移轉訂價文據 (OECD, WBG)	草擬中	2018 年第 1 季
租稅協定之談判 (OECD)	規劃中	2018 年第 1 季
BEPS 風險評估 (OECD)	規劃中	2018 年
侵蝕稅基之支出 (OECD)	規劃中	2018 年
供應鏈之重組	初擬中	2018 年

#### 4. 世界銀行之移轉訂價手冊 (WBG Transfer Pricing Handbook)

2016 年世界銀行發布之移轉訂價手冊 (Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners) 係由全球共同參與編製，主要目的在為開發中國家之稅務從業者及官方人員提供移轉訂價實務介紹，協助部分國家辨識並解決施行及適用移轉訂價制度面臨之議題。該手冊內容包括以下 8 章：

第 1 章：移轉訂價、公司策略及投資環境

第 2 章：國際法律架構

第 3 章：移轉訂價立法草案

第 4 章：常規交易原則之適用

第 5 章：移轉訂價相關議題

第 6 章：透過溝通、資訊揭露、文據及罰則提升納稅義務人遵循

第 7 章：避免及解決移轉訂價爭端

第 8 章：訂定移轉訂價審查計畫

#### 5. 移轉訂價可比較對象蒐尋之挑戰

為解決移轉訂價分析面臨取得可比較資料困難之問題，G20 要求各國共同參與提出實務工具手冊，內容包括可比較程度分析之基本原則、使用最可靠資料、描述交易之原則、可比較程度分析之架構、常規交易之調整及提升國內資料適用性之指導原則、無法取得國內可比較資料時之替代方式。依該手冊調查，當移轉訂價評估以國內企業為受測個體時，有 91% 的國家經常或時常使用國外公司作為可比較對象，OECD 會員國中，僅有 13% 對國外市場資料進行差異調整；非 OECD 會員國中，則有 29% 對國外市場資料進行差異調整，另 OECD 會員國中，94.4% 之國家使用商業資料庫取得公司財務資訊，非 OECD 會員國中，使用商業資料庫比例僅

為 54.5%。

## (二) 亞太地區國家面臨之全球化及移轉訂價議題

1. ADB 2013 年至 2017 年提供亞太地區國家稅政之技術協助成果包括：

### (1) 租稅政策

- 菲律賓 2016 年推出強化稅務及財政能力之政策
- 中國大陸 2017 年提出個人所得及社會安全稅制改革

### (2) 稅務行政現代化

- 馬爾地夫 2013 年推行提升稅務行政能力計畫
- 印尼 2015 年發起地方政府稅務行政現代化及政策強化政策

### (3) 稅務行政之資訊及通訊技術 (ICT)

- 蒙古 2014 年提出財政管理之透明及效率政策

### (4) 人力資源管理及人才培訓

- 菲律賓 2013 年進行稅務局之培訓協助計畫

2. 全球化對租稅政策之影響

(1) 隨著全球化經濟發展趨勢，跨國企業之利潤移轉及隱匿境外所得及資產機會大幅提升，此亦成為各國政府應考量之新型態稅務風險。

為因應 BEPS 議題，近期國際已建立全球性架構，以進行稅務資訊交換，並分就政策及行政面向，推行提升納稅義務人租稅遵循之措施。

(2) 鑑於亞洲地區國家於全球經濟發展扮演角色愈形重要，移轉訂價議題亦伴隨產生，許多亞洲稅務機關已建置移轉訂價國內法及行政規則。亞洲地區國家移轉訂價實務發展趨勢，由移轉訂價評估之初始階段、移轉訂價指導原則之制訂、移轉訂價文據之導入、預先訂價協議數量之提升、亞太地區交易產生移轉訂價議題之增加，至移轉訂價執行之強化等，逐步與國際租稅趨勢接軌。

3. 亞太地區國家之移轉訂價議題—功能風險分析

(1) 宏觀角度：由跨國企業營運全貌瞭解其全球供應鏈（價值鏈）及利潤價值貢獻之所在。

(2) 微觀角度：依 OECD 跨國企業及稅務機關移轉訂價指導原則(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax

Administrations，下稱 OECD 移轉訂價指導原則) 第 1.51 段，功能分析目的在辨識交易參與人於交易中從事之重要經濟活動、承擔之責任、使用之資產或貢獻及承擔之風險。以製造業為例說明如下：

- A. 製造業製程包括開發階段、大規模試產階段、初步量產階段及制式大量產製階段。
- B. 製造過程之功能分析包括設備之設計、生產製程、品質控管等其他。
- C. 辨識重要經濟活動。
- D. 釐清交易時間、交易地點、交易對象、交易產品、交易原因及交易方式等，以確認設計、開發、執行等功能。

(3) 透過功能風險分析，下一步為擇定最適移轉訂價方法，並進行可比較程度分析，以決定利潤之配置。因此，功能風險分析為移轉訂價查核、預先訂價協議 (APA) 及相互協議程序 (MAP) 有關移轉訂價議題最重要之基礎。

(4) 案例說明：

A 國公司從事製造及銷售活動，B 國公司為技術專利及品牌所有權人，當 A 國公司因使用製造技術無形資產及品牌，支付 B 國公司權利金時，應進一步思考 A 國公司於是否於當地國執行品牌建立之功能？A 國公司是否於當地國執行製程開發之功能？

### (三) 澳洲集團內部融資交易概述

#### 1. 澳洲之資金使用受控交易

國際資本流動日益頻繁且迅速增長，依資本跨國界流動方向，國際資本流動可分為資本流入及資本流出，澳洲為資本淨流入國家。由移轉訂價觀點看國際資本流動，關注焦點在於關係人交易形成之資本流動。依澳洲政府 2015 年統計資料顯示，當年度企業關係人負債總額計約 3,300 億澳幣，當年度支付關係人利息支出總額計約 156 億澳幣。

#### 2. 澳洲稅務局 (ATO) 之資金使用交易議題

##### (1) 澳洲法令規定

- A. 截至 2015 年 10 月以前，OECD 移轉訂價指導原則對於資金使用交易之常規交易原則著墨有限，在面臨集團內部資金融通交易時，

傳統移轉訂價方法聚焦於獨立第三人在無母公司保證情況下，可獲得之借款條件。惟實務個案顯示，一般市場預期，當子公司出現財務困難未能履行債務時，母公司通常會介入協助子公司。

B.ATO 於其稅務核釋 TR-2010/7 強調其對資金借貸方相互依存關係之觀點，如母公司信用評等優於子公司，上開母子公司相互依存關係可能提升子公司信用評等，大幅降低集團內使用資金成本。

## (2) 雪佛龍 (Chevron) 案件勝訴之影響

A.背景：澳洲雪佛龍 2004-2008 年度向美國子公司借款，支付美國子公司利息，該借款為無擔保公司貸款，利率高達 9%。澳洲稅務當局認為該借款利率超過常規交易原則規定，惟納稅義務人主張本案借款利率未超過常規交易原則下同類貸款（無抵押、無擔保性條款及無擔保貸款）應設定之利率。

B.澳洲聯邦法院 (Full Federal Court) 於 2017 年 4 月作出支持 ATO 之判決。法院指出，依雪佛龍集團內部政策規定，集團所有外部融資方案均需取得母公司同意，並要求集團成員以母公司作為擔保，以最低成本取得外部資金，按獨立第三人交易之商業合理性判斷，認為雪佛龍澳洲公司借款實質上具擔保性質。惟雪佛龍澳洲公司於本案並未獲得母公司擔保，致支付高額利息費用，其合理性遭到法院質疑。

C.ATO 由前開案例體認，貸款者為其所屬跨國企業集團之一部分，宜併同考量其依存關係，且常規交易原則應考量因素不僅侷限於價格，集團內部協議應符合市場實務、商業合理性及集團內部政策。ATO 隨後發布 2017 / D4 實務遵循準則 (Practical Compliance Guideline 2017 / D4)，供企業自行檢視其風險狀況。利差超過 200 基點之集團融資、來自於低稅率或免稅地區之借款或藉由混合實體做交易安排等均屬高風險交易，為澳洲稅務局查核重點。

D.此外，ATO 將反自有資本稀釋之利息支出避風港標準由 75%降低至 60%，並成立特別工作小組管理關係人融資風險案件。鑑於過去關係人融資之移轉訂價均著重於信用評等及利率訂價，未來稅局於

進行信用評等及利率訂價之深入分析前，宜考量商業實情，納入更廣泛考量因素，重新調整分析架構，依交易之「實質」而非「形式」進行移轉訂價分析。

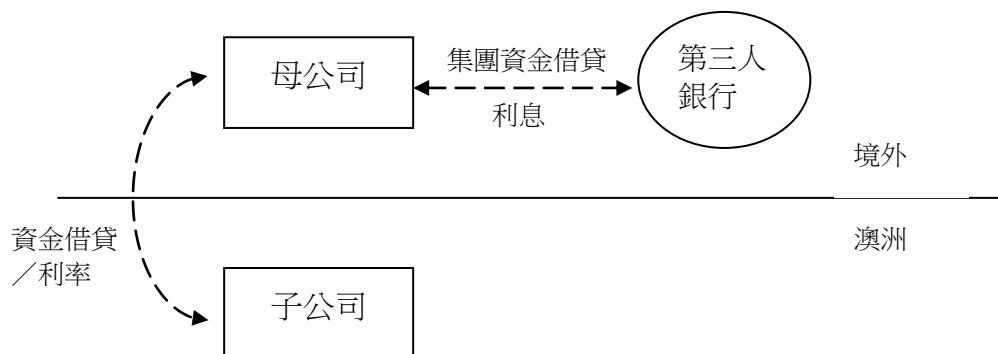
E. 借款資金來源之查核：包括集團將向境外第三方借款金額導入境內，形成可追蹤負債（traceable debt），或跨國企業集團經常運用由權益（累積盈餘）及一般外部負債（如發行債券及商業本票等）構成之資金池。

### 3. 集團內部融資交易一般風險特徵

- (1) 借款使用貨幣不符合商業常情。
- (2) 借款期間及到期日不符合市場金融工具。
- (3) 借貸雙方具從屬關係。
- (4) 無信用擔保。
- (5) 缺乏擔保品或財務契約。
- (6) 不當使用衍生性金融工具以取得其他扣除權益。
- (7) 扣繳稅額補貼（支付方將扣繳稅額以外加方式補貼所得人）。
- (8) 資本化利息。
- (9) 超額負債造成無法承擔之商業損失。

### 4. 資金交易風險特徵及應考量因素

- (1) 案例 1：跨國企業集團境外母公司於澳洲境外向外部第三人借款，並將該資金貸予澳洲子公司。



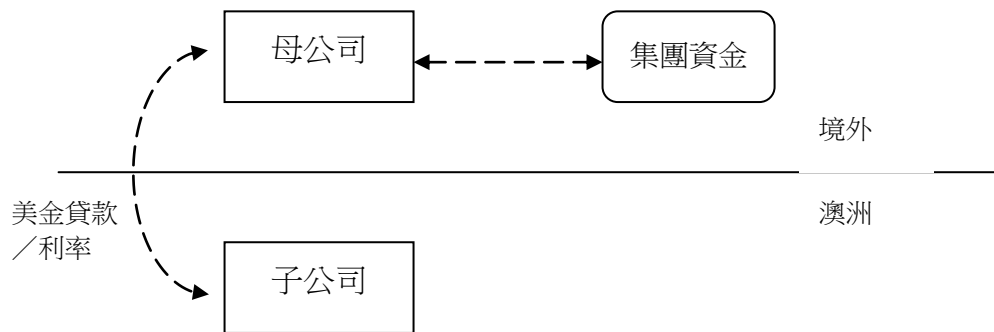
#### 應考量因素：

- 母公司向外部第三人借款條件與其提供資金供澳洲子公司使用之

貸款條件，是否應有差異？

- 母公司貸款予子公司之適當加價率為何？
- 母公司轉貸資金應獲得之報酬為何？

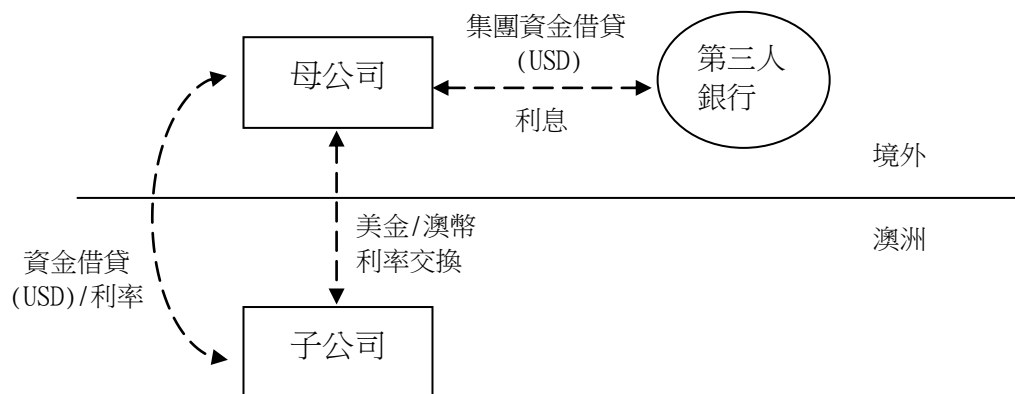
(2) 案例 2：跨國企業集團境外母公司將其擁有集團可運用資金，以美金貸予澳洲子公司。



思考問題：

- 母公司貸款予子公司之適當加價率為何？
- 母公司貸款予子公司之應適用之幣別為何？

(3) 案例 3：母公司向外部第三人取得美金借款，並以美金貸予澳洲子公司，澳洲子公司並與母公司進行澳幣及美金之外幣利率交換。



思考問題：

- 母公司貸款予子公司之適當加價率為何？
- 母公司貸款予子公司之最適計價幣別為何？
- 本項交易安排最終以澳幣作為資金運用，是否應將該貸款計價幣別視為澳幣？

## 5. 低風險指標

- (1) 利率—與集團向外部借款利率相當
- (2) 幣別—與境外企業取得現金收入幣別一致
- (3) 貸款期間—與集團借款期間相當
- (4) 貸款類型—基本型態負債 (vanilla debt)，非混合工具
- (5) 衍生性金融工具—僅於降低真實交易風險之有限情況下使用
- (6) 商業合理性—股東是否滿足於扣除利息成本後之利潤

## 6. 信用評等評估應注意事項

- (1) 決定常規交易條件
- (2) 評估借款人之信用評等
- (3) 確認常規交易條件下應具備之擔保條件
- (4) 獨立信用評等
- (5) 負債具體特徵之調整
- (6) 辨識可比較交易
- (7) 優先使用內部可比較未受控交易資料
- (8) 使用符合信用評等結果之外部可比較未受控交易資料

## 7. 常規交易訂價結果

ATO 係使用 Bloomberg 及 DealScan 資料庫進行移轉訂價分析，惟實務上常無法取得完全符合受測交易之可比較未受控交易資料，爰 ATO 通常對可比較資料進行下列差異調整：

- (1) 幣別調整：鑑於美國為資金借貸最大市場，多數較具可比較性之可比較資料來自美國市場，爰通常需將可比較對象使用之幣別調整為受測交易使用之幣別。
- (2) 交易發生時間調整：實務上常難以找到與受測交易發生時間相當之可比較資料，惟考量信用循環 (credit cycle) 可影響訂價結果，該項差異調整亦屬常見。
- (3) 交易期間調整：如可比較對象與受測交易期間不同，該項調整將可大幅提升可比較對象之可靠性。

## 二、澳洲稅務局（ATO）案例研析

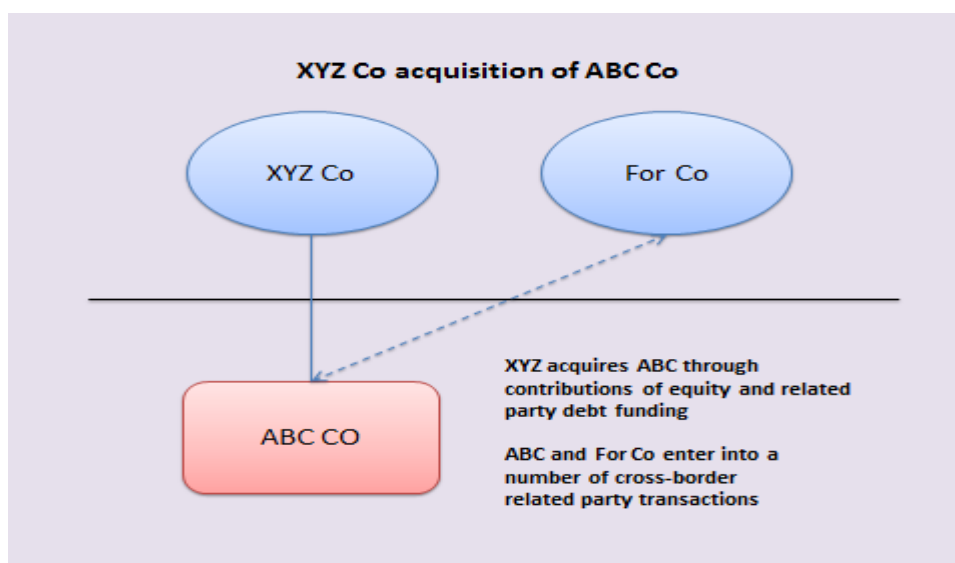
### （一）背景說明

1. ABC 公司在 2015 年度以前，從事礦物產品之產製及銷售，並提供相關服務。由於該公司長期投入產品發展、良好之顧客關係、先進之製程及配銷基礎，ABC 公司財務表現亮眼。該公司於國內設有產品開發（PD）團隊，負責開發公司之無形資產（包括與公司產品有關之品牌及專利）。另該公司設有國內採購團隊，負責向第三方供應商採購中間產品，使用於製造過程及配銷成品。ABC 公司之多數供應商均位於國內，但有一小部分位於中國大陸，並有逐年增加之趨勢。
2. 2015 年，ABC 公司被一境外 XYZ 公司收購，收購價格係依據 ABC 公司預期未來 10 年營收成長之鑑價結果。本次收購後，ABC 公司營運型態產生下列變化：
  - （1）ABC 公司無償將其品牌及專利權移轉予 XYZ 之子公司 For 公司，且 ABC 公司及 For 公司簽訂授權合約，ABC 公司將支付權利金予 For 公司，以取得上開無形資產之使用權。
  - （2）ABC 公司於收購案後仍執行製造功能，但其產品開發之管理則移轉予 For 公司，For 公司因執行管理功能而取得品牌及專利權之權利金報酬，惟 ABC 公司於其國內仍持續從事產品開發工作。
  - （3）ABC 公司之採購功能亦移轉予 For 公司，雙方協議由 ABC 公司按其進貨成本 5% 支付 For 公司採購佣金。
  - （4）ABC 公司及 For 公司另簽署產品配銷合約，ABC 公司成為 For 公司特定商品之有限功能配銷商。惟 ABC 公司實質從事之銷售活動，與企業收購前相較，並無重大改變。
  - （5）XYZ 公司透過資本及債權新設立一國內控股公司收購 ABC 公司，該控股公司於收購 ABC 公司並進行合併後消滅，致 ABC 公司之負債資本比例大幅提高。此外，XYZ 公司對 ABC 公司債權發行 30 年期之債券並計收 12% 之利息，ABC 公司絕大部分之營運獲利係支付該項債券利息。
  - （6）ABC 公司之獲利能力因而開始下降，並出現營運虧損，ABC 公司宣稱



其損失係因產業經濟環境低迷所致。

(二) 交易架構圖



(三) 財務資料簡表

<b>ABC公司 財務報表</b>					
美金百萬元	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
銷貨收入	410	417	425	399	421
其他收入	0	0	-49	0	0
銷貨成本	317	312	355	333	347
<b>銷貨毛利</b>	<b>93</b>	<b>105</b>	<b>21</b>	<b>66</b>	<b>74</b>
薪資費用	43	45	39	43	44
財務支出	4	3	9	13	14
權利金支出	0	0	1	6	7
其他費用	17	21	18	21	20
<b>稅前損益</b>	<b>29</b>	<b>36</b>	<b>-46</b>	<b>-17</b>	<b>-11</b>
現金及約當現金	23	17	11	7	8
應收帳款及其他應收款	45	46	47	51	52
存貨	69	81	77	85	84
固定資產	13	14	16	13	13
其他資產	67	67	16	15	15
<b>資產總額</b>	<b>217</b>	<b>225</b>	<b>167</b>	<b>171</b>	<b>172</b>
應付帳款及其他應付款	25	24	22	21	22
借款	80	81	78	109	114
其他負債	11	13	16	14	15
<b>負債總額</b>	<b>116</b>	<b>118</b>	<b>116</b>	<b>144</b>	<b>151</b>
<b>淨資產</b>	<b>101</b>	<b>107</b>	<b>51</b>	<b>27</b>	<b>21</b>

#### (四) 研討議題

本案將探討進行 ABC 公司受控交易移轉訂價分析時，需踐行之步驟：

1. ABC 公司於「重組前」之功能、風險及資產分析，包括辨識其營運價值創造重要因素。
2. ABC 公司於「重組後」之功能、風險及資產分析，包括考量 ABC 公司營運活動形式及實質上之改變。
3. XYZ 公司及 For 公司參與 ABC 公司全球價值鏈之功能、風險及資產分析。
4. 辨識 ABC 公司與 For 公司或 XYZ 公司之每筆交易，初步評估每項交易訂價是否符合常規，並敘明評估理由。
5. 於風險評估過程，按 ABC 公司收入來源及課稅所得之風險，對每筆交易進行排名。
6. 為對 ABC 公司受控交易進行更完整之移轉訂價分析，考量需要更深入之資訊為何。
7. 為檢測受控交易符合常規，思考使用之移轉訂價方法及使用之資訊來源。

#### (五) 討論及分享

綜整各組就本案例討論可能發生之移轉訂價問題及建議處理方式如下：

##### 1. 議題：

- (1) ABC 公司無償將其品牌及專利權移轉予 For 公司不符合常規交易。
- (2) For 公司因管理無形資產取得權利金報酬，ABC 公司因使用無形資產支付權利金，惟 ABC 公司仍持續從事產品開發工作，爰 ABC 公司應取得無形資產創造之利潤。
- (3) 有關 ABC 公司支付採購佣金予 For 公司之交易，宜查明 For 公司是否確實執行採購功能。
- (4) ABC 公司於收購前、後從事之銷售活動不變，惟透過合約由全功能配銷商轉換為有限功能配銷商，宜檢視其實質執行行銷功能是否確實轉變。
- (5) ABC 公司支付 XYZ 公司之債券利息支出交易是否符合常規。

##### 2. 建議

- (1) 確保重組後之訂價結果與 ABC 公司於當地實質執行之功能、承擔之

風險及使用之資產相當。

- (2) 建議就無形資產之移轉及後續無形資產使用之交易合併考量，如 ABC 公司於重組後仍為品牌及專利權之經濟實質所有權人，則不應支付權利金或應就其產品開發及銷售活動取得更高報酬。
- (3) 有關 ABC 公司支付採購佣金予 For 公司之交易，可考量 ABC 公司是否獲取任何利益？
- (4) ABC 公司於品牌所有權移轉後，仍持續從事銷售活動，應就該品牌獲取應分配利潤。
- (5) 有關 ABC 公司支付 XYZ 公司債券利息支出，可考量以反自有資本弱化制度因應，限制營利事業對關係人之負債占業主權益一定比率，超過部分之利息支出不予認列。

### 三、OECD 移轉訂價最新發展、BEPS 及避免雙重課稅協定

#### (一) 移轉訂價最新發展—常規交易原則之適用

適用常規交易原則時，應考量關係企業間經濟上及財務上之實質關係及該等關係對利潤配置之影響。

##### 1. 受控交易之描述

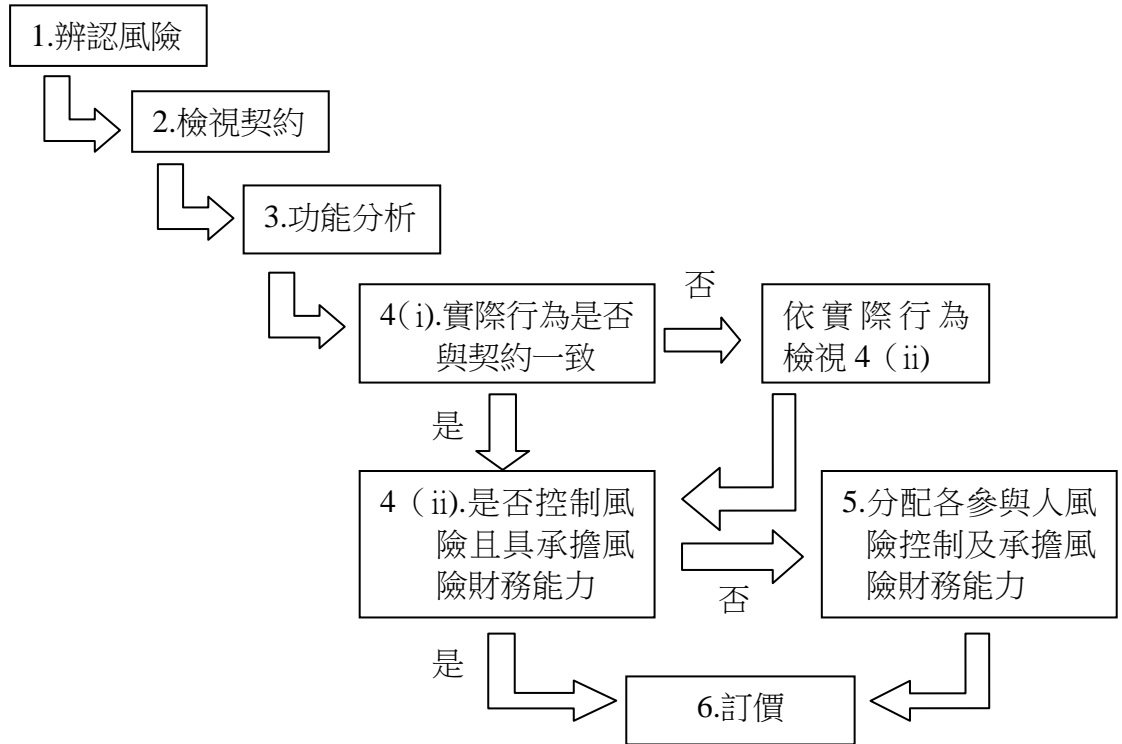
- (1) 準確描述受控交易：OECD 未改變影響價格或利潤之經濟相關因素（可比較因素）之內容，惟考量契約為辨識交易內容之起點，將「契約條款」移列為首要考量因素，修正其順序如下：

- 契約條款
- 執行之功能、使用之資產及承擔之風險
- 交易標的資產或服務之特性
- 交易參與人之經濟及市場情況
- 商業策略

- (2) 移轉訂價風險分析及架構

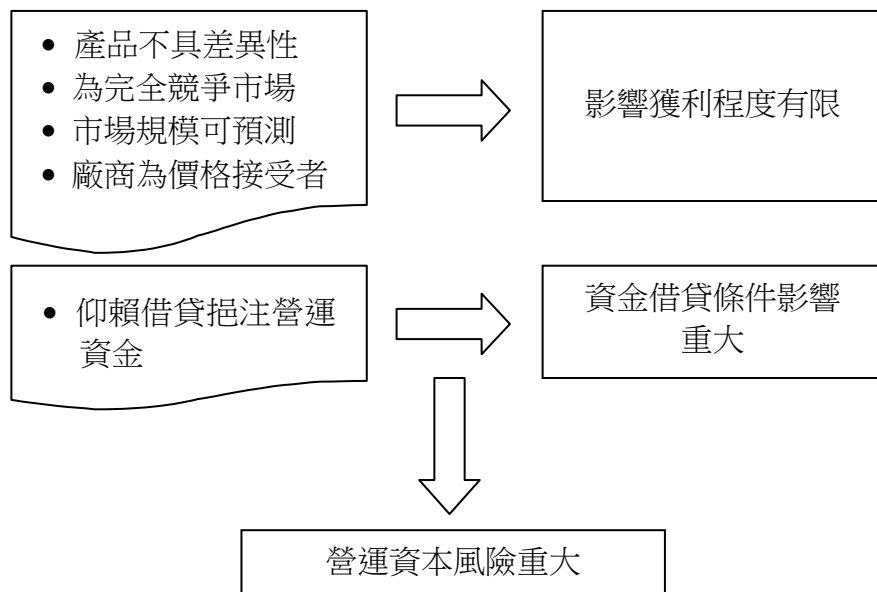
鑑於商業活動永遠隱含風險，而風險通常伴隨著獲利之機會，假設愈大之風險將預期獲得愈大之利潤，進行移轉訂價分析時，重大風險之假設將影響企業產生獲利或損失之處，爰辨識風險與辨識

功能及資產具同等重要性且密切相關。為解決實務上執行風險分析之因難，OECD 修正移轉訂價指導原則，增加大量之風險分析說明，並提供風險分析之架構。



### (3) 釋例說明

A. 辨識經濟重大風險：以天然氣家庭用戶配送供應商為例，



## B. 風險控制能力及執行

- a. 決定接受、拒絕或減輕具風險之商機
- b. 決定是否回應及如何因應風險
- c. 減輕風險：衡量風險發生結果或將減輕風險之活動委託他人執行

➤釋例說明如下：

### 案例背景：

- K 公司提供產品規格及設計，決定生產製程（包括產品生產數量及時程），並承擔存貨及產品回收風險。
- K 公司與 L 公司簽訂委託製造合約，委託 L 公司生產製造，另 K 公司與 M 公司簽訂服務合約，委託 M 公司對 L 公司之製程進行品質控管服務。
- M 公司提供之品管服務，係由 K 公司訂定品管審查目標及決定應蒐集之資訊，其對 L 公司之品管報告係直接向 K 公司彙報。

### 解析說明：

- K 公司透過授權及執行數個因應風險決策，控制產品回收及存貨風險。
- K 公司具有評估及決定減輕風險之能力，以實際執行上開減輕風險之功能。

## C. 承擔風險之財務能力

係指對接受、終止及減輕風險具資金提供能力，且可承擔風險實現結果。宜考量可使用資產及其他取得額外流動性資產之現實可能選擇性，以因應風險實現時可能發生之損失。當一方未承擔風險，但有助於控制風險時，可對其控制功能之貢獻，給予適當補償。

## D. 於下列特殊情形下，對該受控交易之描述可以被忽略（disregarded）或認定為另一交易：

- 契約約定事項與獨立企業於可比較情況下採取之商業常情存在重大差異，
- 契約約定交易以獲取稅務利益為唯一目的。

## 2. 可比較程度分析

以納稅義務人之可比較情況，對受控交易進行詳細分析：

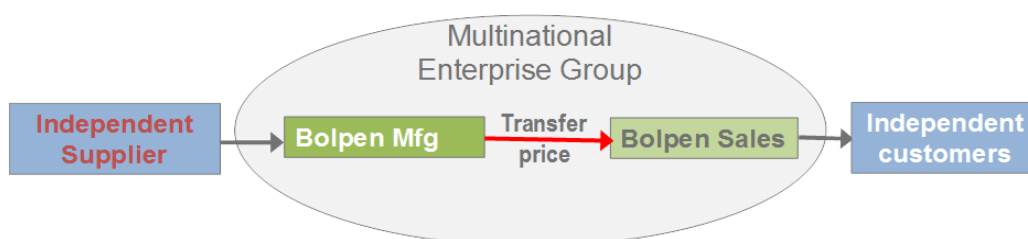
- (1) 就受控交易擇定最適移轉訂價方法
- (2) 選擇受測個體（如有需要）
- (3) 蒐尋可比較對象
- (4) 決定檢測之財務指標（於使用交易利潤法之情況下）
- (5) 辨識應考量之重大可比較因素

### 3. 擇定最適移轉訂價方法

進行移轉訂價分析時，正確辨識受控交易內容將影響最適移轉訂價方法之擇定及可比較對象之蒐尋，進而影響可比較對象之可靠性及有效性，舉例說明如下：

#### (1) 背景介紹

Bolpen Mfg 公司向獨立供應商購買原料製造原子筆，並銷售予其關係企業 Bolpen Sales，再由其銷售予獨立客戶，二者間受控交易財務資料如下表：



	Bolpen Mfg 公司	Bolpen Sales
銷貨收入	?	1,500
	(移轉訂價價格)	
銷貨或製造成本	400	?
		(移轉訂價價格)
營業費用	50	220

- (2) 假設使用成本加價法，並以 Bolpen Mfg 公司按成本加價率 40% 訂價，則交易雙方利潤如下：

	Bolpen Mfg 公司	Bolpen Sales
銷貨收入	560 【(400 * (1+40%))】	1,500
銷貨或製造成本	400	560
銷貨毛利	160	940

營業費用	50	220
營業淨利	110	720

- (3) 假設使用再售價格法，並以 Bolpen Sales 公司按毛利率 20%訂價，則交易雙方利潤如下：

	Bolpen Mfg 公司	Bolpen Sales
銷貨收入	1,200	1,500
銷貨或製造成本	400	1,200
銷貨毛利	800	300 (1,500*20%)
營業費用	50	220
營業淨利	750	80

- (4) 假設使用可比較利潤法，並以 Bolpen Sales 公司按費用淨利率 10%訂價，則交易雙方利潤如下：

	Bolpen Mfg 公司	Bolpen Sales
銷貨收入	1,258	1,500
銷貨或製造成本	400	1,258
銷貨毛利	858	242
營業費用	50	220
營業淨利	808	22 (220*10%)

※採用可比較利潤法，受測個體之擇定應與交易之功能分析一致，應以受控交易之參與人中，能取得可信賴之可比較對象資料者，通常以參與人中複雜度最低為最適之受測個體。

- (5) 綜上所述，不同移轉訂價方法計算之常規交易結果（營業淨利）可能具有重大差異，爰移轉訂價方法之選用於移轉訂價分析中為重要考量因素。

## (二) BEPS 及避免雙重課稅協定

### 1. 稅約範本第 9 條—關係企業 (Associated Enterprises)

考量租稅協定條款係各國作為避免重複課稅之防禦工具，尚非作為攻擊性武器，相關規定一般而言較為寬鬆，因此各國對於移轉訂價調整

法律依據多來自於國內法之授權，惟國內法規定亦應受限於租稅協定稅約範本第 9 條之規定。依稅約範本第 9 條第 2 項規定，締約國應使用常規交易原則進行移轉訂價相對應調整。

## 2. 稅約範本第 7 條—營業利潤 (Business Profits)

(1) 稅約範本第 5 條對協定之常設機構予以定義，BEPS 行動計畫 7 建議應修正該定義，以解決跨國企業透過佣金代理契約 (commissionaire arrangements)、儲存、準備及輔助性質活動等未構成常設機構之條件，以人為安排規避常設機構構成要件。

(2) 稅約範本第 7 條規定，一國僅得對非居住者企業於該國構成常設機構之情況下，對其營業利潤課稅；其應歸屬於常設機構之營業利潤為「於相同或類似條件下從事相同或類似活動之獨立企業，且以完全獨立之方式與他方締約國之企業從事交易」之常規交易利潤。

(3) 稅約範本第 7 條與移轉訂價風險評估之關連

依修正後之稅約範本第 5 條規定，符合以下條件之佣金代理人 (commissionaire) 將構成常設機構：

- 承擔契約風險者將構成常設機構，亦即潛在獲利機會伴隨著風險。
- 但修正後之移轉訂價分析架構將確保承擔契約風險者應與實際行為相符，如風險由當地之獨立身分代理人承擔，即構成常設機構。
- OECD 於 2018 年 3 月 22 日發布 BEPS 行動計畫 7 之指引說明避免重複計算風險及重複課稅之可能性。

## 3. 不動產所得 (Income From Immovable Property)

(1) 稅約範本第 6 條規定，一方締約國之居住者取得位於他方締約國內不動產所產生之所得 (含礦業資源、農業及林業所得)，他方締約國得予課稅。如該等所得發生於關係企業之受控交易，應按移轉訂價法規辦理。

(2) 使用大宗商品報價

大宗商品，係指產業界獨立企業使用市場報價作為非受控交易訂價之實物商品。可比較未受控交易法可能是評估大宗商品受控交易之最適移轉訂價方法，並使用市場報價作為常規價格之參考，但



仍須考量該報價之可比較程度，若有差異須進行差異調整。如納稅義務人無法提供訂價日之證明文據，稅務機關可依查得資訊推定訂價日。

### (3) 境外間接移轉資產—案例說明

A. SearchCo 於 2014 年 1 月 12 日以 1,000 萬美元取得石油之探勘及開採權，於 2016 年 12 月 9 日發現石油，並將油田以 2.5 億美元出售予 EnergyCo，油田所在地國得就 SearchCo 出售油田之資本利得課稅。

B. 承前例，例如 SearchCo 於免稅天堂設立一控股公司，並由該控股公司取得石油之勘探及開採權，並於發現石油後，出售其持有控股公司股權予 EnergyCo(而非出售油田)，並實現 2.4 億美元之出售股權資本利得，惟該筆資本利得是否需課稅?

### (4) 境外間接移轉資產之工具手冊草案

稅約範本第 13 條第 1 項規定，一方締約國居住者轉讓位處他方締約國境內屬第 6 條規定之不動產，他方締約國得對該處分利得課稅。同條第 4 項規定，一方締約國之居住者轉讓公司股份或其他類似權利，該股份或權利之 50%以上價值直接或間接源自他方締約國內不動產，他方締約國得就該利得課稅；亦可選擇透過多邊協議工具進行修正。全球約 30%之租稅協定含有類似前開之規定，惟協定條款仍需透過國內法之建置方得執行。

## 4. 數位經濟之課稅

### (1) 數位經濟之課稅挑戰

鑑於高度數位化商業行為具有大量依賴無形資產、仰賴用戶貢獻及資料價值特性（是否涉及移轉訂價之重要價值創造），無需擁有大量有形資產或員工即可創造高產值等主要特徵，對各國政府而言，對該商業行為課稅面臨極為嚴峻之挑戰。OECD 向 G20 提交之期中報告，除關注於各國單方面之行動，並將針對特定數位交易或涉及各國課稅權利之調整等議題持續努力，俾於 2020 年提出長期解決措施。

## (2) 過渡期間措施

國際間目前尚未對數位經濟課稅之過渡期間措施達成共識，然而各國之任何作法應為暫時性措施、以減輕成本及簡化為目標，並僅針對特定型態交易，例如網路線上廣告、仲介服務及未銷售實體商品之交易等。此外，所有過渡期間措施不應違反現行租稅協定不得對未構成常設機構之非居住者企業之營業利潤課稅規定，或不應違反世界貿易組織（WTO）相關規則。

## 四、移轉訂價調整及爭端解決機制

### (一) 爭端解決機制

#### 1. 爭端解決工具

納稅義務人對結算申報案件經稅務機關選案查核調整處分如有不服，得依程序提起行政救濟及訴訟，涉及跨境課稅案件可於稅務機關審查、行政救濟、訴訟階段與稅務機關達成單邊和解或向稅務機關提起相互協議程序或仲裁，與另一國主管機關達成雙邊協議。

#### 2. 相對應調整

(1) 租稅協定稅約範本第 9 條第 2 段規定，一方締約國將業經他方締約國課稅之他方締約國企業之利潤，調整為該一方締約國企業之利潤並予以課稅，如該項調整之利潤係按該兩企業間所訂定之條件與互為獨立企業所訂定之相同條件而歸屬於該一方締約國企業，且他方締約國認為其調整合理時，「該他方締約國應就該調整之利潤所課徵之稅額作適當調整」。在決定此項調整時，應考量本協定其他條文之規定，如有必要，「雙方締約國之主管機關應相互磋商」。

(2) 「相對應調整」主要目的在於消除重複課稅，且僅有在調整金額可正確反映交易利潤符合常規結果時，被請求相對應調整之一方締約國才會進行相對應調整。爰此，移轉訂價調整是否合理，應依常規交易原則及調整金額進行審視。

#### 3. 相互協議程序

(1) 納稅義務人就其居住地國之課稅不符合所得稅協定之情形，得於 3

年內向居住地國稅務機關提出行政訴訟。雙方締約國之主管機關應參與解決前開爭議，透過相互協議程序，共同協商解決協定條款之解釋及適用問題，並解決協定未能解決之重複課稅問題。該協議程序可讓雙方締約國之主管機關無需透過外交管道，直接進行磋商，並於 2008 年後新增強制約束仲裁規定。

- (2) 租稅協定稅約範本第 25 條為各國主管機關提供相互協議程序相關規定，其中第 2 段規定，主管機關如認為該申訴有理，且其本身無法獲致適當之解決，應「致力」與他方締約國之主管機關相互協議解決，以避免發生不符合本協定規定之課稅。又相互協議程序之啟動，不以課稅事實發生為必要條件，只要有重複課稅之虞，納稅義務人均可向稅務機關提出申請。

## (二) 預先訂價協議 (APA)

1. 依 OECD 移轉訂價指導原則，預先訂價協議係指事前就一定期間之受控交易約定一定條件（如移轉訂價方法、可比較對象、適當調整及重要假設等），議定其移轉訂價。包括由一方稅捐機關與納稅義務人簽訂之單邊預先協議，及由二方以上稅捐機關與納稅義務人簽訂之雙邊或多邊預先協議。

2. 預先訂價協議之確定性及可預測性

預先訂價協議可有效提升納稅義務人跨境商業活動之租稅確定性，確保納稅義務人於符合約定條件時，無需面臨稅務查核之不確定結果，減少查核可能發生之爭議、協助確定財務報告之所得稅義務，並消除或減輕納稅義務人準備文件及徵納雙方審查之攻防成本。雙邊或多邊預先訂價協議更可進一步拓展相關交易於多個國家之租稅安定性，減輕跨國企業重複課稅風險，此亦為投資環境之重要考量因素。

3. 預先訂價協議之應注意事項

- (1) 各國政府不應將預先訂價協議視為增加稅收之工具，亦不可將其作為租稅誘因措施，對個別納稅義務人提供優惠待遇，各國應依國際認可之移轉訂價準則施行預先訂價協議機制。

- (2) 預先訂價協議應由稅務機關中具移轉訂價豐富知識之專家進行協

商，在稅務機關有限資源中，於預先訂價協議及審查資源取得平衡。稅務機關可於預先訂價協議協商過程，由部門、產業或納稅義務人獲取寶貴之知識及經驗，惟經驗不足之稅務機關，可能因缺乏知識及技巧，無法與大型跨國企業協議公平之單邊預先訂價協議，或與具經驗之他方締約國協商雙邊或多邊預先訂價協議時處於不利地位。

#### 4. 預先訂價協議之適用

- (1) 納稅義務人申請預先訂價協議應提供之資訊，包括：
  - A. 納稅義務人經營活動描述
  - B. 受控交易描述
  - C. 預先訂價協議期間及範圍，並說明受控交易納入該協議之理由
  - D. 決定受控交易常規交易結果之提議
  - E. 擇定最適移轉訂價方法
  - F. 確認從事受控交易之關係企業及其居住地國或地區
- (2) 稅務機關參與雙邊或多邊預先訂價協議及單邊預先訂價協議之規定：
  - A. 單邊預先訂價協議：由納稅義務人與單一稅務機關簽訂，不涉及第三國之稅務機關。
  - B. 雙邊預先訂價協議：係為處理涉及 2 個稅務機關特定交易之移轉訂價問題。
  - C. 多邊預先訂價協議：由 2 個或 2 個以上之稅務機關與跨國企業簽訂，以 2 國間簽署已生效之租稅協定為要件，稅務機關間之資訊交換依據資訊交換條款、相互協議程序或預先訂價協議。
- (3) 為因應漫長之協商過程，預先訂價協議通常可涵蓋協議簽署日前之交易，納稅義務人應送交年度報告，以證明其履行預先訂價協議約定，如未遵循該項規定，稅務機關可修改或取消該協議。
- (4) 納稅義務人未送交正確資訊之處理方式：
  - A. 因疏忽、未注意或任意違約者，稅務機關可處以罰款或廢止協議。
  - B. 非屬前開情形者，稅務機關可追溯、自特定日起修改或取消協議。
- (5) 為因應單邊預先訂價協議可能產生之重複課稅或不課稅情形，可運

用爭端解決機制之相互協議程序，BEPS 行動計畫要求進行單邊預先訂價協議資訊交換之透明度規定。

## 五、馬來西亞無形資產移轉個案分享 1

### (一) 無形資產移轉交易應考量問題

1. 企業重組後，無形資產經濟實質所有權人為何？
2. 成本分攤協議支付款項是否形成利潤移轉？
3. 是否有處分無形資產之行為及結果？
4. 實質上是否涉及企業重組？

### (二) 本案背景

1. S 公司主要經營軸承及零組件、焊接、電子機械及潤滑系統等之製造，由荷蘭公司 100% 直接持有，並由最終母公司瑞典公司 100% 間接持有。S 公司各年度財務報表資料如下：

年度	2013	2012	2011	2010
銷貨收入	248,325,765	244,193,202	434,993,156	411,235,955
銷貨成本	(213,149,426)	(214,317,344)	(265,784,395)	(236,137,914)
銷貨毛利	<b>35,176,339</b>	<b>29,875,858</b>	<b>169,208,761</b>	<b>175,098,041</b>
毛利率	<b>14.17%</b>	<b>12.23%</b>	<b>38.90%</b>	<b>42.58%</b>
其他收入	4,095,371	409,730,339	11,446,539	6,572,645
管理費用	(19,214,792)	(19,696,809)	(17,366,577)	(17,164,094)
其他營業費用	(3,307,365)	(6,721,223)	(21,335,288)	(21,530,756)
營業淨利 (損失)	<b>16,749,553</b>	<b>413,188,165</b>	<b>141,953,435</b>	<b>142,975,836</b>
淨利率	<b>6.74%</b>	<b>169.21%</b>	<b>32.63%</b>	<b>34.77%</b>
淨利率 (不含其他收入)	5.10%	1.42%	30.00%	33.17%

2. 2012 年 1 月 1 日 S 公司進行企業重組，其營運型態由全功能製造商轉變成為合約製造商，S 公司 2008 至 2011 年期間均申報研究發展支出，2012 年出售無形資產所得為馬幣 400,700,000 元(約美金 100,175,000 元)。
3. S 集團成員間簽署移轉訂價架構下之成本分攤協議 (Cost Sharing Agreement)，共同分攤軸承及零組件之生產及研究發展技術平台支出。該協議於 1997 年 1 月 1 日生效，並於 2009 年 5 月 1 日修訂。前開成本

分攤協議之參與者為從事全球軸承製品之開發、製造、分銷及銷售之 S 集團成員，所有參與者可對研發活動提供經濟貢獻（例如提供資金），而無需實際參與研發活動。惟 S 公司於 2006 年 12 月 31 日方簽署該協議，為其瑞典最終母公司從事之研發支出提供貢獻。該協議於 2011 年 12 月終止，S 公司轉換為合約製造商，自 2012 年 1 月 1 日起向 S 集團其他公司銷售其製造產品。

4. S 公司與 AB SKF 於 2012 年 10 月 26 日簽訂無形資產轉讓合約，包括截至 2012 年 1 月 1 日止，S 公司所有專有及機密之技術與商業知識，所有智慧財產權及使用該等智慧財產之權利，其他無形資產及其所擁有製造及商業化 S 公司製造產品使用或需要之所有材料及文件。

### （三）議題討論

#### 1. 開發無形資產（成本分攤協議）之貢獻

（1）依馬國規定，收入可減除相關之支出，但不可減除由廠房、機器、固定設備、土地、建築物、永久性工程或變更、增加或延長使用任何財產之權利之資本支出，及與業務相關研究人員承擔之費用。

#### （2）案關成本分攤協議內容

A. 研發成本分攤基礎係按 S 公司財務報表 3 年平均附加產值，附加產值係指 S 公司總生產成本減除直接材料及外包成本後之金額。

#### B. 研發貢獻金額

	以前年度	2008	2009	2010	2011	2012	合計
依銷貨成本計收	無資料	7,838,878	6,930,825	7,525,083	9,751,367	0	32,046,153
	逾核課期間						

C. 馬國 2012 年移轉訂價法令規定，成本貢獻協議（Cost Contribution Arrangement, CCA）係指多家企業協議共同分享開發、生產或取得資產、服務或權利之成本及風險，並約定各參與人可自該等資產服務或權利獲取之利益。各參與人對該協議之貢獻比例，應與預期由該協議獲得利益一致，且各參與人均為享有成本貢獻協議利益之實質所有權人，而非被授權人。納稅義務人

與其關係人共同參與成本貢獻協議者，該協議應符合常規交易原則。

D.馬國稅局主張，S 公司 2008 年至 2011 年申報之研發費用為其參與集團成本分攤協議，分攤瑞典最終母公司研發活動之金額，與 S 公司出售無形資產收入無關，且該國成本貢獻協議相關規定係於 2012 年以後生效，爰否准其研發費用之認列。

## 2. 出售無形資產之資本利得

依馬來西亞規定，企業之資本利得免稅。惟馬國稅局主張，S 集團成員出資參與研發成本分攤協議，並共同擁有研發無形資產，S 公司於 2012 年 1 月 1 日移轉無形資產，該集團成本分攤協議亦同時終止，S 公司由全功能製造商轉換為合約製造商，涉及企業間功能、資產及風險之重新配置及協議之終止之組織架構調整活動，屬企業重組，S 公司處分無形資產應視為企業重組之常規補償收入，為應課稅所得。

## 六、馬來西亞無形資產移轉個案分享 2

本案主要就高價值無形資產課稅、跨國企業無形資產評價基礎及跨國企業集團重組後無形資產再授權予本國子公司使用且無需支付權利金之議題進行分析。

### (一) 本案背景

- 1.馬國企業 KS 公司於馬國從事製造活動之所得屬該國新興產業免稅所得、其營運總部活動之所得為租稅優惠免稅所得。依 KS 公司會計帳載，其主要營運活動係為集團主要製造個體 ATS (International) Pte Ltd. 提供策略服務，擔任集團內部合約製造商，於接單後負責供應原料，並收取受託製造服務收入。依稅務審查，KS 公司主要營運活動包括契約受託製造、契約受託研究發展、契約受託產品行銷及全球基礎建設規劃等。KS 公司由新加坡 ATS 公司 100% 持有，其最終母公司為美國 ATI 公司。KS 公司會計年度終了日為 10 月 31 日。
- 2.KS 公司於 2008 年 3 月 1 日因企業重組，由完全製造商轉換為契約製造商，並將馬幣 1,239.4 萬元之無形資產及馬幣 8.2 億元之技術知識分別

移轉予瑞士 ATIS 公司及美國 ATI 公司。

### 3. KS 公司損益表（單位：馬幣仟元）

2000-2010 年享有 10 年之新興產業租稅優惠					
	2007	2008	2009	2010	2011
銷貨收入	5,617,183	2,274,298	492,163	450,393	528,203
銷貨成本	2,797,597	1,248,861	476,818	430,931	499,763
銷貨毛利	2,819,586	1,025,437	15,345	19,462	28,440
毛利率	50.2%	45.09%	3.12%	4.32%	5.38%
其他營業收入	173,048	1,228,411	177,815	96,178	93,485
營業收入小計	2,992,634	2,253,848	193,160	115,640	121,925
研發費用	114,558	91,279	99,922	85,857	74,205
其他營業費用	2,089,251	758,558	54,278	44,980	33,163
營業淨利	788,825	1,404,011	38,960	(15,197)	14,557
營業淨利率	14.04%	61.73%	7.92%	-3.37%	2.76%
利息收入	32,047	56,319	21,851	1,538	1,439
稅前利益	820,872	1,460,330	60,811	(13,659)	15,996
稅前淨利率	14.61%	64.21%	12.36%	-3.03%	3.03%

### KS 公司財務報表無形資產附註說明（單位：仟元）

	2006 年度	2007 年度
期初金額 (11/1)	174,420	145,350
攤銷	(29,070)	(29,070)
評價損失	-	(103,886)
期末金額 (10/31)	145,350	12,394

### 4. 智慧財產權 (Intellectual Property Rights)

- (1) 製造無形資產：透過產製活動所形成，包括製程改善、為提高產品品質、降低製造成本與提升生產效率之相關投入。
- (2) 行銷無形資產：透過行銷活動所形成，包括具辨識性商標及當地市場之任何其他行銷無形資產。

本案 KS 公司自 1998 年設立於馬來西亞起 9 年內執行完全製造商功能，因此擁有製造及行銷無形資產。因該等無形資產非專利權，且該智慧財產權係伴隨完全製造商活動所形成，KS 公司未就該無形資產進行評價並量化帳列資產，其於 2008 年 3 月 1 日與瑞士 ATIS 公司及美國 ATI



公司簽署之無形轉讓合約，僅提及出售價格為馬幣 834,009 仟元，未就製造及行銷無形資產分別評價。

KS 公司移轉智慧財產權後，由完全製造商轉換為契約製造商，由 ATIS 授權其使用智慧財產以進行契約製造服務，並取得成本加價 5%之權利金，KS 公司於企業重組後進行之製造活動與重組前相同。

#### 5. 契約受託研究與發展

自 2004 年至 2013 年，KS 公司依契約為關係企業提供研發服務，並取得馬國政府提供研發補助款，KS 公司將該補助款及自關係企業取得受託研發服務收入列報其他營業收入，該研發補助款使用於開發商品無形資產，其所有權歸屬於關係企業，研發補助款及受託研發活動與前揭智慧財產權無關。

#### 6. 成本分攤協議

KS 公司與美國母公司 ATI 公司於 1999 年簽署成本分攤協議，該協議係基於美國 ATI 公司為全球營運之廣告及品牌計畫，與獨立廣告商簽署之服務合約，相關廣告服務費用由所有預期享有利益之關係企業共同分攤。KS 公司說明其支付予美國 ATI 公司之金額，係分攤美國 ATI 公司支付予獨立廣告商之服務費，非授權權利金。該項分攤款項於 KS 公司因重組轉換為契約製造商後終止。另 KS 公司主張該項全球廣告及品牌活動有助於其於當地發展行銷無形資產。

#### 7. 權利金支出

瑞士 ATIS 授權 KS 公司使用其擁有之商品無形資產，進行產品之製造、配銷及銷售，並由 KS 公司依約按營業淨利 60%支付權利金。KS 公司主張其產製活動使用之多數商品無形資產均由 ATIS 所有，但智慧財產權之製造無形資產，係該公司於產製特定產品所累積之技術。

8. KS 公司說明其 2007 年底財務報表帳載無形資產淨值馬幣 1,200 萬元，係該公司 2002 年自關係企業取得之測試設備無形資產，KS 公司使用該項無形資產生產、銷售及持續開發相關產品，並於 2008 年 3 月 1 日企業重組時，以該資產淨值移轉予瑞士 ATIS 公司。

### (二) 議題討論

## 1. 成本分攤協議

馬國稅務機關質疑，KS 公司於當地市場進行銷售及行銷活動並擁有行銷無形資產，母公司之全球廣告及品牌行銷活動對其有何助益？KS 公司主張該項全球廣告及品牌活動有助於其身為全功能製造商時，於當地發展行銷無形資產。

## 2. 權利金支出

馬國稅務機關質疑，KS 公司如何分別就其從事之製造活動及研究發展活動，辨識擁有商品無形資產及製造無形資產之產品？另考量 KS 公司於馬國境內從事所有製造及研發活動，相關無形資產由其開發，是否應支付權利金支出或收取權利金補償收入？

## 3. 無形資產之移轉

(1) KS 公司移轉其所有之商品無形資產是否有出售資產利得？

(2) KS 公司 2008 年移轉智慧財產權，於該年度財務報表揭露之其他收入馬幣 8.21 億元，得否視為其由全功能製造商轉換為契約製造商預期收入減少之補償？

## 4. 本案企業重組分析

(1) KS 公司之無形資產移轉至母公司後，由全功能製造商轉換為獲取固定利潤率之契約製造商，其淨利率巨幅下降，惟仍持續使用其重組前所有之製造無形資產，且其製造活動亦未改變。本案宜思考無形資產是否確實移轉？同時考量無形資產之法律所有權及無形資產之開發、價值提升、維護、保護、應用與推廣（DEMPE）活動於企業重組前後之變化。

(2) 辨識無形資產、擁有及控制無形資產者，支付行銷費用是否意謂擁有行銷無形資產？

(3) KS 公司出售無形資產利得，非屬資本利得，應視為其未來收入減少之補償，屬應課稅所得。

# 七、中國大陸個案分享

## (一) 本案背景

1. P 集團為產製銷售嬰兒奶粉及醫療產品之跨國企業集團，其最終控股公司設立於 A 國，其 100%持有子公司 S 設立於 B 國，為一銷售 P 牌嬰兒奶粉之貿易商。B 國之嬰兒奶粉銷售市場競爭激烈，P 牌於 B 國銷售量排名第四，於消費者形象名單排名第一，B 國消費者偏好外國品牌，願意以高價購買其產品。
2. S 公司向集團關係企業購進奶粉，並銷售予 B 國獨立消費者。S 公司之行銷團隊工作為蒐集 B 國市場資訊、為母公司擬訂行銷策略及進行行銷活動。S 公司於 B 國進行一連串之行銷活動，包括：整合行銷及財務部門，以確保有效執行行銷策略、協助母公司了解 B 國市場並取得必要資源或技術支援、從事加強消費者產品形象之各式行銷活動。此外，S 公司亦為其他關係企業醫療產品之銷售提供支援服務。
3. S 公司被其集團視為有限功能配銷商及服務供應商，使用再售價格法計算 S 公司自其關係企業進貨之價格，使用成本加價法計算 S 公司為關係企業提供銷售支援服務之收入（成本加價率為 7%）。
4. 自 2008 年至 2015 年，S 公司營業收入逐年遞增，2015 年營業收入為 2008 年之 4 倍，且毛利率穩定維持於 40%。惟其營業費用率（銷管費用/營業收入）極高，大部分為廣告及促銷費用，致 S 公司稅前利益比偏低，甚於部分年度產生負值。此外，S 公司曾因其價格壟斷受到調查。

## （二）查核過程及結論

1. 與 S 公司行銷團隊進行現場訪談，查明該公司是否確實進行行銷活動，並因該等活動產生相關費用。
2. 進行產業分析及財務等相關資訊分析，以證實 S 公司行銷活動取得成果，且為無形資產做出獨特之貢獻。
3. 進行功能及風險分析，判斷 S 公司究為「配銷商」或「行銷（廣告）商」（此為徵納雙方爭議之處）。
4. S 公司查核結果

受控交易	訂價方法	是否同意
商品配銷交易	再售價格法	同意
醫療產品行銷	成本加價法（加價率 7%）	同意
嬰兒奶粉行銷	未取得報酬	不同意

## 5. 調整方式

S 公司應取得補償 = 超額行銷費用 x (1+成本加價率)

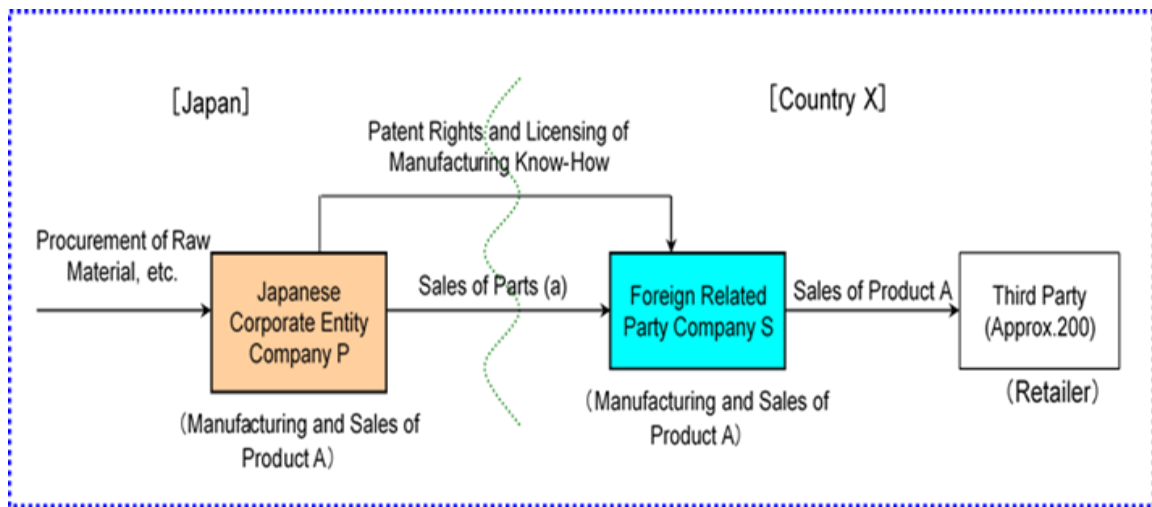
超額行銷費用 = S 公司帳列實際行銷費用 - 可比較對象例行性行銷費用

成本加價率：內部可比較加價率 7%；外部可比較資料 Osiris 資料庫

6. 有關市場溢價 (market premium) 議題，可透過蒐尋國內可比較對象，或調整國內市場及國外市場產品價格差異之方式處理。惟 OECD 專家指出，查核實務宜併同考量市場溢價及行銷無形資產重疊之可能性，如已充分考量市場溢價因素 (如擇定國內可比較對象)，可能無需再就行銷無形資產進行評價。此外，考量 S 公司投入廣告活動之支出與利潤未必具直接關聯性，本案宜思考以行銷費用作為成本加價基礎之妥適性。

## 八、日本無形資產個案分享

### (一) 本案背景



1. 日本 P 公司負責生產並銷售 A 產品，S 公司由日本 P 公司於 10 年前設立於 X 國，而 A 產品之產製需使用由 P 公司研發之專門技術。
2. P 公司負責提供 S 公司生產 A 產品之主要零組件 (a)，該零組件係結合 P 公司之專門技術所製造。P 公司亦授權 S 公司使用專利權及生產技術，供其產製 A 產品，該等無形資產為 P 公司研發活動之成果。S 公司以其向 P 公司購買之 (a) 及其他零組件生產 A 產品，並銷售予 X 國約 200 家之獨立零售商。此外，S 公司透過電視及雜誌，於 X 國從事大規模之廣告活動。S 公司之所有廣告活動均與 A 產品有關，且其創造價值構成 S

公司行銷之無形資產。

3. P 公司每年研發支出約占銷貨收入 7%；S 公司每年廣告支出約占其銷貨收入 8%。

## (二) 討論議題

1. 釐清 P 公司及 S 公司於受控交易執行之功能及本案是否涉及無形資產議題？

- (1) P 公司主張其境外關係企業 S 公司設有生產規劃及品管部門，自行制定生產計劃並進行品質控管，因此 S 公司執行較高之功能。

- (2) 功能風險分析結果，日本稅局認為本案 P 公司執行 A 產品之研究發展功能及生產專門技術；S 公司執行 A 產品之生產製造及廣告、行銷活動。至於 S 公司之生產計畫部分，因 A 產品之生產主要零件(a)完全仰賴 P 公司製造，爰其生產計畫功能係由 P 公司執行。

2. 移轉訂價查核程序

- (1) 可比較程度分析

- P 公司獨特價值貢獻：P 公司授權 S 公司使用之專利權為 P 公司之專門技術，P 公司製造零組件 (a) 亦使用該項專門技術。
- S 公司獨特價值貢獻：S 公司業務之經營係基於產品之知名度及強大之零售網絡，該網絡係通過廣告及行銷活動所建立。
- 合併交易評價：P 公司銷售零組件 (a) 交易及授權使用專利權及生產技術交易，均供 S 公司製造 A 產品，兩者相互關聯，爰合併評價。
- 可比較未受控交易：無法取得可比較未受控交易資料。

- (2) 移轉訂價方法

基於 P 公司擁有研發無形資產，S 公司擁有行銷無形資產，二者均對受控交易作出獨特且有價值之貢獻，爰本項受控交易最適移轉訂價方法為剩餘利潤分割法，並分別按 P 公司之研究發展支出及 S 公司之廣告費用作為衡量標準，分配剩餘利潤。

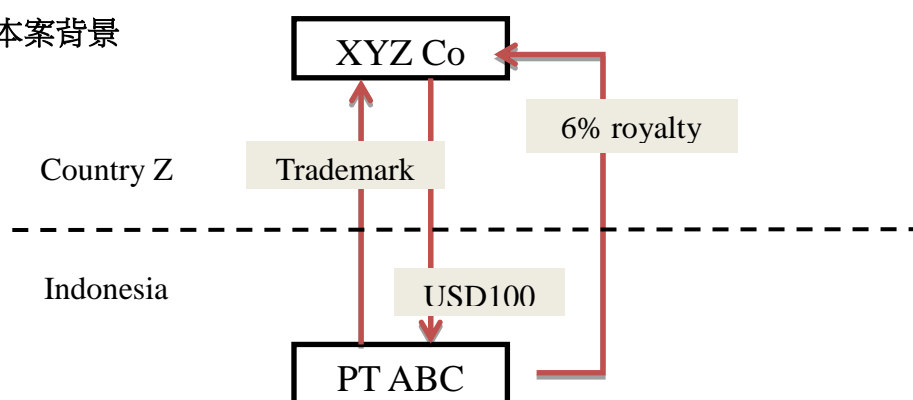
3. P 公司主張品質控制亦有獨特價值貢獻

S 公司自設立以來，於 10 年間之製造活動累積品質改進方法之專有

技術，其於製程主要階段品管控制及生產線中，使用獨特之檢查技術及設備，產製過程如出現問題，即時使用該等技術進行改善。上開品管系統大幅提高檢查效率，S 公司因產製劣質商品數量及消費者對 A 產品投訴之減少而降低製造成本，進而 A 產品因其品質一致形成銷售優勢。惟日本稅局並未採納本項主張。

## 九、印尼商標移轉個案分享

### (一) 本案背景



1. PT ABC 為印尼跨國企業，經營食品產業，生產之商品均使用「ABC」之商標，並全數於印尼市場銷售，PT ABC 為產品 A 之市場領導者。
2. PT ABC 於 2010 年將其商標「ABC」以美金 100 元出售予 XYZ 公司，該公司設立於 Z 國，並享受該國提供免納所得稅之租稅優惠，PT ABC 及 XYZ 公司之主要股東為印尼居住者。
3. PT ABC 於移轉前揭商標無形資產後，需支付 6% 權利金予 XYZ 公司以進行銷售活動，產品仍僅於印尼市場銷售。另 PT ABC 需負擔 20% 之行銷費用，導致其營運虧損。XYZ 於取得上開無形資產後，未進行任何研發或行銷活動，該公司僅僱用 3 位員工管理其於 Z 國擁有之商標所有權，其損益表唯一費用為法律登記支出。

### (二) 討論議題

#### 1. PT ABC 之移轉訂價分析

PT ABC 於印尼境內從事食品之製造及銷售活動，並擁有「ABC」商標之無形資產，考量 PT ABC 於移轉商標所有權後，仍於印尼境內從事食品銷售活動，並負擔高比例之行銷費用。XYZ 公司於取得商標所有權

後，僅就該商標進行基本維護，PT ABC 為商標無形資產之經濟實質所有權人，應就該商標報酬取得合理利潤。

2. PT ABC 支付之 6% 權利金是否符合常規？

考量 PT ABC 於移轉商標前後從事之經營活動並未改變，XYZ 公司取得商標所有權後，僅就該項無形資產執行法律管理功能，僅應取得管理無形資產之報酬，PT ABC 支付之權利金價格顯不符合常規。

## 十、新加坡行銷服務個案分享

### (一) 本案背景

1. XY 公司因連續多年營業淨利率偏低，且與境外關係人交易金額偏高而列入選查。
2. XY 公司為境外母公司設立於新加坡之子公司，分別於新加坡、印度、澳洲、紐西蘭及東南亞從事銷售活動，使用貝里比率計算自母公司收取之銷售服務收入。
3. XY 公司僱用 21 名員工，包括 8 名行政管理及物流人員、7 名銷售管理人員、3 名派外銷售人員、2 名負責銷貨退回業務及 1 名總經理。

### (二) 查核過程及結論

1. 功能分析：

XY 公司於新加坡為其母公司與全球客戶進行協商並簽訂合約，XY 公司之員工並為全球客戶執行例行性之銷售功能。此外，XY 公司負責開發新加坡境內潛在客戶，並進行協商及簽約工作。

2. 貝里比率是否為適當之利潤率指標？

貝里比率 = 營業毛利 / 營業費用

依 OECD 移轉訂價指導原則規定，貝里比率宜使用於與營業費用相關、非與銷貨收入成正向關係，且無其他重要功能（如製造）之交易。新加坡稅局認為，就全球客戶層面而言，係由母公司執行經濟實質功能，爰貝里比率為檢測 XY 公司受控交易利潤之合宜指標；就新加坡境內客戶層面而言，XY 公司主要係為其境內客戶執行銷售及行銷功能，營業淨利率較能衡量其投入銷售活動之成果，爰應採用營業淨利率檢測 XY 公

司為當地客戶從事之受控交易。

### 3. 檢測結果

理論上，XY 公司應分別就其從事全球客戶及境內客戶銷售活動拆分財務報表損益，並就全球客戶部分採用貝里比率，就境內客戶採用營業淨利率衡量其受控交易利潤，惟 XY 公司僅能就其從事全球客戶及境內客戶之銷售活動拆分至營業毛利。

為使不同客戶層面之受控交易使用適當之利潤率指標，新加坡稅局為二種不同客戶層面之受控交易模擬估算名目營業淨利並加總計算。將前開估算之名目營業淨利率與 XY 公司實際營業淨利率進行比較。

	全球客戶	境內客戶	總計
實際銷貨收入	1,000,000	500,000	1,500,000
實際營業費用			900,000
1.營業費用分攤比例	25%	75%	
2.名目營業費用	225,000	675,000	
3.常規利潤率	115% (貝里比率)	2.5% (營業淨利率)	
4.名目營業毛利	258,750		
名目營業淨利	33,750	12,500	46,250
名目淨利率			3.08%

### 4. 結論

XY 公司實際營業淨利與名目營業淨利總額相當，因此未進行移轉訂價調整。只有當受測個體未執行任何重要增值功能時，方可使用貝里比率作為利潤率指標。

## 十一、各國查核實務分享

本次會議原安排與會各國代表分享移轉訂價查核實務運用工具，惟囿於時間限制，僅由部分國家進行簡報，重點摘述如下：

### (一) 中國大陸

1. 三合一反避稅制度：為使有限之移轉訂價查核資源作最有效運用，以達「預防與調查」目標，國家稅務總局建置「三合一」反避稅管理制度，



包括管理、服務與調查。

(1) 管理面：

- ①強制揭露關係人交易。
- ②進行關聯交易申報及提交同期資料，企業需審核相關資訊之準確性，保證同期資料的品質。
- ③對特別稅務調整案件進行追蹤管理。

(2) 服務面：

- ①預先訂價協議：提供納稅義務人確定之移轉訂價政策。
- ②相互協議程序：為納稅義務人建立解決爭端之管道，並將雙重課稅之風險降到最低。

(3) 查核面：分別就移轉訂價、成本分攤及資本弱化等避稅態樣訂定特別納稅調查調整規定。

## 2. 移轉訂價法規

法規名稱	簡稱	生效日期
企業所得稅法及實施條例（第 6 章）		2018/1/1
特別納稅調查調整及相互協商程式管理辦法	[2017] 6 號公告	2017/5/1
關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告	[2016] 42 號公告	2016 年以後
關於完善預約定價安排管理有關事項的公告	[2016] 64 號公告	2016/12/1

3. [2017] 6 號公告：於 2017 年 5 月生效，基本原則為利潤應於經濟活動發生及創造價值之所在課稅。

(1) 選案：訂定包括大額受控交易或多種受控交易之企業、長期虧損、獲利微薄或巨幅波動之企業等 9 項移轉訂價選案指標。

(2) 移轉訂價調整方法

- 可比較因素
- 移轉訂價方法及適用條件
- 地域特殊因素：如市場溢價及成本節省
- 無形資產相關規定：無形資產利潤分配應與各參與人對無形資產開發、強化、維護、保護及利用之價值創造一致。

- 關係人服務交易相關規定：明定 6 項非受益服務之認定原則。
- 特別議題規定：包括資本調整、選擇受測個體、境內關係人受控交易處理原則、受控交易之抵銷及受控交易之隱匿等。

### (3) 其他授權及程序規定

包括納稅義務人自行調整、特別稅務調整之監測及管理、特別稅務調查及調整與相互協議程序。

## (二) 印尼

### 1. 移轉訂價法規

- 移轉訂價手冊：常規交易原則適用規範（DGR-43/PJ/2010 修正為 DGR-32/PJ/2011）
- 移轉訂價查核：移轉訂價審查準則（DGR-22/PJ/2013）及移轉訂價審查通函（CL-50/PJ/2013）
- 移轉訂價文據：移轉訂價文據法規（MoFR-213/PMK.03/2016）及國別報告規定（DGR-29/PJ/2017）

### 2. 移轉訂價交易及關係人規定

移轉訂價規定適用範圍包括境內及跨境之關係人交易。關係人包括一方持有他方股權 25%以上、經營及技術上之控制、家族關係等。

### 3. 移轉訂價風險評估

#### (1) 風險指標

- 受控交易與銷售交易比較是否相對重要？
- 關係人是否居住於低稅負國家？
- 是否有集團內部服務、權利金及利息等特殊交易？
- 獲利是否低於同業？
- 是否有帳載科目在營業淨利之下（如利息、兌換損益等）之重要受控交易？
- 是否有涉及無形資產之非例行性交易？
- 公司是否數年連續虧損？

#### (2) 審查前之資料蒐集

- 結算申報資料、財務報表及移轉訂價文據
- 與企業員工及其他有關納稅義務人進行訪談
- 工廠及辦公處所現場訪查
- 由稅務機關內部、商業資料庫、網際網路及第三人資訊等其他管道蒐集資料。

#### 4. 移轉訂價審查

##### (1) 審查程序

- 產業分析：瞭解產業及商業經營方式。
- 準確描述交易：包括確認交易參與人、瞭解價值鏈及組織架構、檢視受控交易及進行可比較程度分析。
- 適用常規交易原則：包括瞭解商業特性、擇定受測個體及移轉訂價方法、選擇利潤率指標、蒐尋可比較對象及決定常規交易範圍。

##### (2) 特別考量因素

- 可比較對象：內部可比較對象優於外部可比較對象；當地可比較對象優於國外可比較對象。
- 使用當年度交易資料為原則，多年度交易資料為例外。
- 個別交易評價為原則，合併交易評價為例外。

##### (3) 集團內部服務交易

- 確認服務是否存在：首先確認服務之性質及特點，並查明服務之提供方式及時間、服務提供者及具備足夠能力提供服務者為何者。
- 受益性測試：從事之活動需為服務接受者提供經濟及商業價值並提升其商業地位外，宜併同考量獨立企業是否願意為該服務支付對價，確認是否屬股東活動、是否屬重複服務、是否屬附隨性質服務及是否屬隨時待命之服務。

##### (4) 無形資產交易

- 確認無形資產是否存在：先釐清無形資產之種類，再查明無形資產之法定所有權人，及開發無形資產者為何？並進一步確認無形資產之法定所有權人是否為經濟實質所有權人？
- 受益性測試：確認無形資產是否為公司帶來商業利益。

- 如無形資產存在，且確為公司帶來商業利益，下一步應決定無形資產之常規交易補償價格。
- 移轉訂價方法：
  - 如有內部可比較對象且具高度可比較性，應使用可比較未受控交易法。— 如被授權之一方執行 DEMPE 功能，亦對無形資產價值有所貢獻，
    - 可使用利潤分割法。
  - 如涉及使用商標按一定比例支付權利金之交易，可使用其他替代方法。

#### 5. 移轉訂價文據規定

	適用主體	送交期限
集團主檔報告 (Master file)	超過門檻規定之稅務居住者。	依稅務機關要求，於會計年度結束終了日後 12 個月送交。
本地事業報告 (Local file)		
國別報告 (CbCR)	1. 集團最終母公司為稅務居住者，且超過門檻規定者。 2. 最終母公司在境外之境內居住企業，且符合應自行送交國別報告規定 (Local filing) 者。	1. 2016 年度國別報告應於會計年度結束終了日後 16 個月送交。 2. 2017 年度國別報告應於會計年度結束終了日後 12 個月送交。

### (三) 韓國

#### 1. 移轉訂價案件查核程序

- (1) 交易分析：瞭解納稅義務人業務經營及產業情況綜覽、分析受控交易，並選擇查核之受控交易。
- (2) 功能分析：分析交易參與人於受控交易執行之功能、使用之資產及承擔之風險，檢視受控交易並選擇受測個體。
- (3) 選擇適用之移轉訂價方法
  - ① 蒐尋潛在可比較對象：韓國審查人員通常使用 KIS Line 或 KIS Value 之國內資料庫蒐尋可比較對象，資料庫量化篩選條件包括：

財務報表可靠性、平均營業淨利大於 0、未受控交易、銷售規模、執行功能與承擔風險之差異及其他可比較分析考量因素等。

- ② 擇定最適移轉訂價方法並計算常規交易價格，韓國法規規定之移轉訂價方法包括可比較未受控價格法（CUP）、再售價格法（RPM）、成本加價法（CPM）、利潤分割法（PSM）、交易淨利潤法（TNMM）及其他合理之方法。

## 2. 因應 BEPS 行動計畫

行動計畫 13 建置之移轉訂價三層文據自 2016 年 1 月 1 日開始施行，國別報告（CbCR）、集團主檔報告（Master file）及本地事業報告（Local file）送交規定如下：

- （1）國別報告（CbCR）：跨國企業（包括子公司）集團合併收入總額達韓圓 1 兆元者，自會計年度 2016 年 1 月 1 日起，應於會計年度終了後 12 個月內申報國別報告。跨國企業應於會計年度終了日後 6 個月內申報國別報告送交主體相關資訊，該項申報資訊期限規定應依韓國境內子公司會計年度辦理，不受境外最終母公司會計年度影響。跨國企業已達門檻規定未依規定申報國別報告者，將處罰款韓圓 1,000 萬元。
- （2）集團主檔報告（Master file）：年度營業收入淨額超過 1,000 億韓圓，且跨境關係人交易金額超過 500 億韓圓之韓國企業及韓國有常設機構之外國企業，應於會計年度終了後 12 個月內申報集團主檔報告，並依稅務稽關要求，於 60 日內提供其他相關文據。未依規定提供集團主檔報告者，得處罰款韓圓 1,000 萬元，未依規定提供其他相關文據者，得處最高韓圓 1 億元之罰款。集團主檔報告得以英文提供，惟需於 1 個月內提供韓文譯本。
- （3）本地事業報告（Local file）：有關首次申報年度、申報期限、避風港門檻標準及罰款規定，均同集團主檔報告。應揭露資訊包括韓國境內企業之組織架構、業務經營資訊，與跨境關係企業受控交易及常規交易價格、財務資訊等。

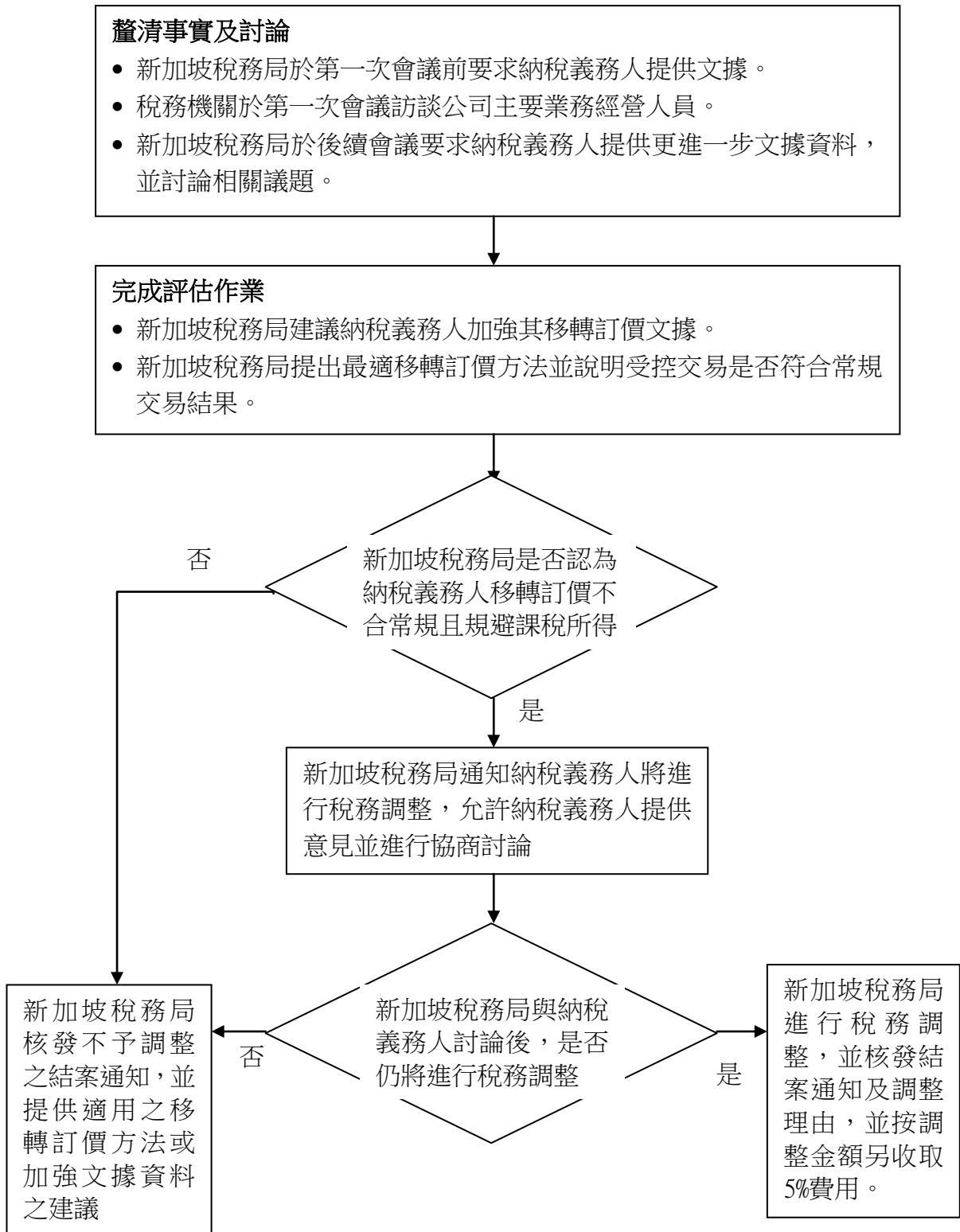
## （四）紐西蘭

紐西蘭高度仰賴跨國企業之公司所得稅收，移轉訂價為跨國企業主要稅務風險。OECD 之 BEPS 行動計畫亦為紐西蘭關注焦點，並參照修正後之 OECD 移轉訂價指導原則，修正其國內法及實務作業相關規定。

1. 主要移轉訂價風險：包括不明原因之營業虧損、貸款本金超過紐幣 1,000 萬元之利息或保證費用、非常態性之權利金及服務支出、與低稅負國家從事重大受控交易、電子商務預先訂購交易產生之所得、涉及移轉任何重要功能、資產或風險之供應鏈重組，及受控外國企業揭露異常安排或結果等。
2. 監測計畫：列管營業收入超過紐幣 3,000 萬元且進行大量跨境交易之重要企業，進行年度國際問卷，考量企業營運模式及產業趨勢，仔細檢查任何異常情形，以監控企業獲利能力，並注意產業、股權及特定主要比率顯示之高風險指標，旨在透過稅務遵循行動（包括問卷、評估及查核）監測企業獲利之不當變化。
3. 預先訂價協議 (APA)：預先訂價協議鼓勵企業及早遵循常規交易原則，並預先解決潛在爭端，適合處理涉及無形資產及專業服務之複雜困難議題，另考量以前年度案件之查核成本高且具不確定性，APA 可減少事後查核引發之爭議及所造成的稅務行政負擔。
4. 國別報告規定：國別報告可提供集團供應鏈獲利能力之全貌，有助於辨識利潤配置與營運活動地區不一致之情形，並進一步強化風險評估作業。
5. 其他措施：包括資本弱化法則、利息限制規則、受控外國公司法則、消除混合錯配安排法則、特別反避稅法規、一般反避稅法規及非居住者扣繳規定。另將移轉訂價案件核課期間由 4 年延長為 7 年、轉移舉證責任予納稅義務人、將蒐集資訊權力擴展至紐西蘭境外之集團成員，並對未依規定提供資訊之大型跨國企業訂定罰則。
6. 結論：修正後之 OECD 移轉訂價指導原則確保利潤分配應與實質價值貢獻一致，當跨國企業調整供應鏈、無形資產所在地及財務融資安排時，其行為通常亦隨之改變，各國宜保持警惕並密切注意。

## (五) 新加坡

## 1. 移轉訂價案件審查程序



## 2. 移轉訂價風險評估

(1) 移轉訂價風險指標：

依據關係人交易之價值、業務經營表現及不符常規移轉訂價減少課稅所得之可能性，擇定高風險納稅義務人，判斷指標如下：

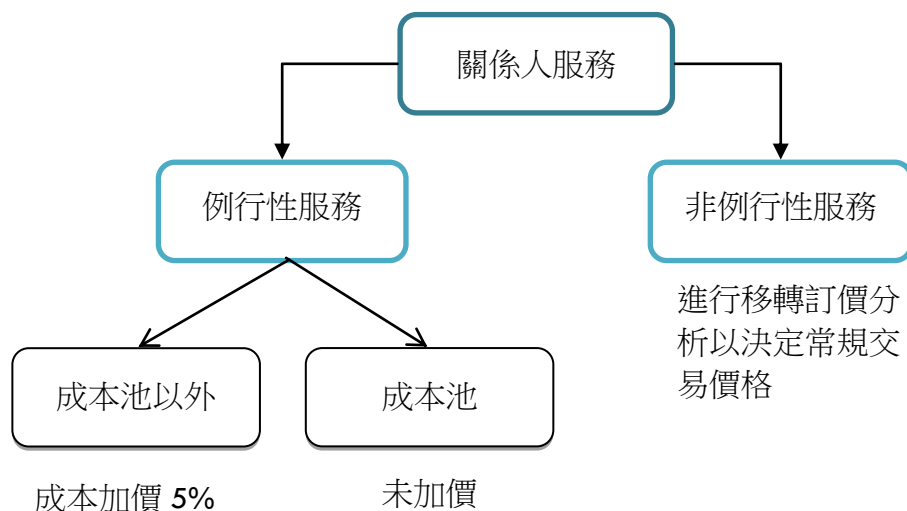
- 跨境關係人交易相對其他交易具重大價值
- 關係人受控交易涉及租稅優惠之適用
- 不正常之經常性損失或營業損益鉅幅波動
- 營業損益於可比較情況下與業務經營不一致
- 使用智慧財產、專門知識或其他無形資產經營業務
- 受控交易涉及開發或強化無形資產之研發或行銷活動
- 其他可能由稅務機關進行移轉訂價查核之跡象（如與他國稅務機關之協商及查核重點等）

(2) 移轉訂價風險評估方式：首先分別就重大跨境關係人交易、營運模式與財務結果不一致及高風險交易等案件進行初步篩選，再就營運型態與價值鏈、受控交易流程、功能分析、移轉訂價分析過程及文據，初步評估之風險指標等透過以下方式詳細檢視：

- ①一般方式：將資源配置於高度移轉訂價風險、複雜度高且具大量跨境關係人交易之移轉訂價案件。
- ②由上而下：於公司稅務部門設置移轉訂價專責小組，辨識主要風險，並進行選案作業。
- ③由下而上：將移轉訂價風險評估納入公司稅務評估架構。

### 3. 簡化措施

(1) 關係人例行性支援服務





	成本池以外（成本加價 5%）	成本池（未加價）
性質	例行性服務之提供	例行性服務成本分攤
可選擇	是	是
適用條件	<ul style="list-style-type: none"> <li>屬表列規定例行性支援服務</li> <li>服務提供者未向非關係人提供相同例行性支援服務</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>屬表列規定例行性支援服務</li> <li>服務提供者未向非關係人提供相同例行性支援服務</li> <li>服務成本未超過服務提供者費用總額 15%</li> </ul>

## （2）關係人貸款

- 施行時點：自 2017 年 1 月 1 日起施行，可選擇適用。
- 適用範圍：關係人借貸款本金未超過新加坡幣 1,500 萬元。
- 由納稅義務人決定適當之基礎利率，並適用下表規定加碼標準：

適用時間	適用加碼標準
2017 年 1 月 1 日~2017 年 12 月 31 日	+250bps (2.50%)
2018 年 1 月 1 日~2018 年 12 月 31 日	+175bps (1.75%)

## （3）移轉訂價文據

① 納稅義務人符合下列條件者，無需準備移轉訂價文據：

- 國內受控交易適用新加坡相同稅率。
- 貸款人未從事借貸業務之國內貸款。
- 關係人例行性支援服務適用 5% 成本加成率。
- 關係人貸款適用規定加碼標準。
- 預先訂價協議適用之交易

② 移轉訂價文據避風港標準

交易類型	年度總額（新加坡幣）
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 由所有關係人進貨之交易</li> <li>• 銷貨予所有關係人之交易</li> <li>• 提供資金予所有關係人使用之交易</li> <li>• 向所有關係人借款之交易</li> </ul>	1,500 萬元
所有其他類型關係人交易，如服務所得、服務支出、權利金所得及權利金支出等	每項交易 100 萬元

## 肆、心得與建議

隨著企業邁向全球化，跨國商業活動日益頻繁，企業於國際化經營中，伴隨著全球價值鏈之串聯及經濟之數位化，加上各國不同經濟環境及稅務法規，及國際租稅制度無法即時配合跨國企業全球化之營運模式修正，造成各國稅基侵蝕及企業之利潤移轉。為因應該項挑戰，OECD 分別於 2013 年 2 月 12 日及同年 7 月 19 日發布 BEPS 報告及 15 項 BEPS 行動計畫，並於 2015 年 10 月發布各項行動計畫之最終成果報告，提供各國政府修訂國內及國際稅制之參考。

為解決 SGATAR 各會員體因應 BEPS 行動計畫最終成果報告，適用移轉訂價國際最新發展之需求，越南稅務總局依 SGATAR 規劃之移轉訂價訓練課程，舉辦移轉訂價訓練研討會，俾提升 SGATAR 會員體於後 BEPS 環境之移轉訂價知識、風險評估及查核能力。謹就本次參加研討會心得對我國未來國際稅制發展及人才培訓提出以下建議：

### （一）參酌 BEPS 成果報告建議，評估修正我國移轉訂價查核準則有關無形資產及風險考量因素相關規定之可行性

本次會議各國分享移轉訂價實務案例多聚焦於無形資產之查核，足見無形資產不但是國際研討重點，亦為現行各國移轉訂價查核趨勢。鑑於 BEPS 行動計畫 8~10 成果報告對移轉訂價無形資產交易及風險之考量因素等重要議題提供原則性規範，OECD 亦將該等原則納入修正後之移轉訂價指導原則，為因應國際發展趨勢，我國宜通盤審視我國現行移轉訂價相關規定，評估納入無形資產重要觀點及風險考量因素之可行性。

### （二）積極參與各類國際租稅研討會議，增加國際交流機會

透過國際會議的參與，與各國稅務官員及專家學者交流稅務經驗，不但能提升我國國際能見度、瞭解國際租稅議題最新發展趨勢及各國稅務政策，並可學習先進國家查核技術，促進國際租稅交流，拓展租稅外交，爰宜持續派員參與，俾利相關業務同仁培養宏觀之國際租稅視野。

### （三）培養國際租稅之專業人力資源

為隨時掌握國際租稅發展資訊，國際租稅專業人員需具備良好之外語能力、專業之國際租稅法令及豐富之實務查核經驗，爰建議財政人員之英

語訓練課程以專業英語為主，生活英語為輔，以財政部所管業務為主軸，開設專業英語訓練課程（如國際租稅），並廣續開設跨國企業案件查核法令及實務課程，由現職或將從事相關業務之同仁為主要參訓人員，以落實適才適用，確實培養國際租稅專業人員。