

出國報告(出國類別：國際研討會)

暨訂  
作轉  
合移告  
濟版報  
經訂會  
與修討  
局「研  
務辦」  
稅舉則  
地合原  
內聯導  
亞織指  
西組價  
來展  
馬發

服務機關： 財政部賦稅署、財政部北區稅局

姓名職稱： 稽查 賴意婷、審核員 陸雪芳

派赴國家： 馬來西亞

出國期間： 107年12月2日至8日

報告日期： 108年3月7日



## 摘 要

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, 下稱 OECD)與馬來西亞內地稅務局(Inland Revenue Board of Malaysia, 下稱 IRBM)每年於馬來西亞租稅學院(Malaysia Tax Academy)舉辦國際租稅研討會。由 OECD 指派專家擔任講座，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。

107 年 12 月 3 日至 7 日於馬來西亞租稅學院舉辦之「修正版移轉訂價指導原則(The Revised Transfer Pricing Guidelines)」研討會，此次研討會共有 3 位專家擔任講座，包括墨西哥籍國際租稅專家 Ms. Marlen SAENZ、比利時籍國際租稅專家 Mr. Stefaan De Baets、英國籍國際租稅專家 Mr. Ahmed DAR。本次研討會議題主要探討「Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations」之修訂內容，包含「精確描述受控交易」、「移轉訂價方法」、「集團內部服務」、「成本貢獻協議」、「無形資產」及「國別報告」。講座準備數個案例，由參與成員分組模擬各國租稅官員相互協商情境，進行充分討論與經驗分享。本次研討會有助與會人員更加瞭解國際移轉訂價發展趨勢及各國進行移轉訂價查核之實務，提升我國稅務人員移轉訂價查核技巧。

# 目錄

壹、 前言及目的.....	1
貳、 研討會過程及與會代表.....	2
參、 討論議題摘要.....	3
一、 精確描述受控交易.....	3
二、 移轉訂價方法.....	12
三、 集團內部服務.....	17
四、 成本貢獻協議.....	22
五、 無形資產.....	24
六、 移轉訂價文據及國別報告.....	28
肆、 心得與建議.....	38
一、 心得.....	38
二、 建議.....	39



## 壹、前言及目的

為解決跨國企業透過租稅規劃侵蝕各國稅基之問題，OECD 於 2015 年 10 月發布稅基侵蝕及利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)成果報告，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。我國參考 BEPS 行動計畫 13 成果報告建議，於 2017 年 11 月 13 日修正營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，導入移轉訂價三層文據架構，建立與國際移轉訂價文據一致之規範。另 OECD 依 BEPS 行動計畫 8-10「確保移轉訂價結果與價值創造一致」成果報告結論，修正「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，下稱移轉訂價指導原則)，作為各國修正國內移轉訂價法規之參考。為利各國對此國際租稅新規範充分瞭解與準備，IRBM 與 OECD 於 2018 年 12 月 3 日至 12 月 7 日假馬來西亞租稅學院舉行「修正版移轉訂價指導原則(The Revised Transfer Pricing Guidelines)」研討會。

## 貳、研討會過程及與會代表

本研討會於 2018 年 12 月 3 日至 7 日在馬來西亞租稅學院舉行，主題為「修正版移轉訂價指導原則」。主要討論議題包括：

- 一、精確描述受控交易
- 二、移轉訂價方法
- 三、集團內服務
- 四、成本貢獻協議
- 五、無形資產
- 六、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、香港、印度、印尼、馬拉威、馬爾地夫、模里西斯、摩洛哥、賽席爾、斯里蘭卡、臺灣、泰國、尚比亞、馬來西亞共 16 國及地區，出席代表共 29 人。由墨西哥籍國際租稅專家 Ms. Marlen SAENZ、比利時籍國際租稅專家 Mr. Stefaan De Baets、英國籍國際租稅專家 Mr. Ahmed DAR 分別於各項議題擔任講座。我國由財政部賦稅署賴稽查意婷及財政部北區國稅局陸審核員雪芳代表參加。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、討論議題摘要

跨國企業透過租稅規劃侵蝕各國稅基之問題，為全球現階段面臨之挑戰。OECD 為遏止國際間避稅問題，於 2013 年 7 月發布 15 項 BEPS 行動計畫(BEPS Action Plans)，並於 2015 年 10 月發布最終報告，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。OECD 嗣於 2017 年 7 月依 BEPS 行動計畫 8-10「確保移轉訂價結果與價值創造一致」成果報告結論修正移轉訂價指導原則，作為各國修正國內移轉訂價法規之參考。

本次研討會主要係介紹移轉訂價指導原則 2017 年 7 月修訂部分內容，說明如下。

### 一、精確描述受控交易

移轉訂價(Transfer Pricing)係指關係人交易之訂價。獨立企業間交易之商業條件與財務關係，例如銷售貨物或提供服務之價格及條件等，通常決定於市場力量(Market force)，而集團關係企業間交易之商業條件與財務關係則不一定直接受到外在市場力量影響。就企業集團而言，通常訂價規則係以最大化集團利潤為目標，因此關係企業間受控交易之價格及條件等，往往是由集團中具有控制力之一方企業決定，關係企業受控交易之訂價如偏離市場價格或常規交易原則(Arm's Length Principle)，將造成關係企業間可能藉由移轉訂價進行不當租稅規劃情形，且因跨國企業集團之商業活動經常涉及多個租稅主權國家，各國租稅制度差異將扭曲關係企業於各國之利潤配置，進而侵蝕各國稅基。因此，OECD 會員國同意，基於租稅目的，可對關係企業間之利潤配置作任何必要之調整，以修正扭曲並確保符合常規交易原則。

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，爰辨認風險與辨認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困難，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。

#### (一)風險分析

在移轉訂價分析中，功能分析係在辨認交易參與人於交易中從事之重要經濟活動、執行之功能、使用之資產或貢獻及承擔之風險。風險承擔程度攸關企業獲利或虧



損，為防止關係企業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。因此，在比較受控和非受控交易，以及關係和非關係企業時，需要分析交易各方承擔哪些風險，執行哪些與風險承擔攸關之功能，以及哪些企業承擔這些風險。為確定移轉訂價分析中相關風險之性質和來源，建立分析架構，以利辨別及分配相關風險。

可比較性分析是常規交易原則之核心步驟，且著重於辨認關係企業間在商業及財務上之關係及如何影響利潤之分配。為準確辨認關係企業間之商業及財務關係，應從瞭解該產業之概況開始，進而到整個跨國企業集團如何運作及集團成員間交易內容，最後再分析各該交易在經濟上相對應之特性，即常規交易原則中用以衡量可比較性之因素，包含契約條件、功能、資產及風險、資產或服務之特性、經濟環境情形及商業策略等。分別說明如下：

#### 1. 契約條款(Contractual Terms)

契約係分析交易之始點，契約內容通常會明確界定企業間風險、利益及責任之劃分。契約條款除載明於書面契約外，也可由企業間書信、電報或電子郵件中發現，只要能夠代表交易之條件，都應被視為交易雙方商業或財務關係之證據。若關係人交易無法提供交易契約，相關納稅義務人即負有舉證責任，需證明該交易之經濟合理性符合可比較的常規交易；若關係人交易可提供交易契約條款，舉證責任即移轉至稅務機關，稅務機關需測試該契約之經濟合理性是否符合可比較常規交易，且受控交易契約參與方之實際行為應被檢驗是否與契約條款一致。

#### 2. 功能、資產及風險(Functions, Assets, and Risks, FAR)

交易之報酬將受到該交易所執行之功能、使用之資產及承擔之風險影響，企業之功能、風險及資產，通常會與所期待之利益呈現正相關。倘執行功能、使用資產及承擔風險程度越高，卻出現虧損情況，此時應思考利潤分配是否符合常規交易原則。通常企業功能包含：設計、研發、生產計畫、採購、製造裝配、財務、分銷及運送等；常見企業風險有：市場風險(成本、銷售價格波動)、投資損失(使用財產、廠房、設備)、研發投資之成敗、財務風險(匯率、利率變動)、信用風險、負債

風險、存貨風險等。企業功能分析應該著重在誰真正提供該功能、是否有能力提供該功能、影響經濟獲利之風險會發生在何處、何者真正處理或承擔這些風險並獲得補償。

OECD BEPS 行動計畫 8-10 最終報告結論強調風險分析之重要性，認為風險應被配置於受控交易中實際兼有控制風險能力及承擔風險之財務能力之一方，並獲得報償；倘雙方均有控制風險及承受風險之財務能力，則風險應配置於最具控制能力之一方，另一方則考量其控制活動之重要性適當補償；若找不到任一方具備有上述 2 種能力，則稅務機關應重新評估該交易之商業合理性；若該交易無法反映實際發生的經濟事實，該交易應被忽略(ignore)或做重新定義(re-characterization)或調整(adjustment)。

#### 風險管理(risk management)

##### 風險控制(risk control)

1. 是否承擔風險之決策能力與執行該決策能力。
2. 是否應對以及如何應對風險之決策能力與執行該決策。

##### 風險減緩(risk mitigation)

3. 指採取預期會影響風險結果之措施，包含降低不確定性或減少事件中風險不利影響之措施。

另 OECD 針對風險分析提出「六步驟法」(6 step process)，詳細內容請詳本報告「風險分析」。

### 3. 資產或服務之特性(Characteristics of Property or Services)

資產或服務之差異特性可能影響價格，如移轉有形資產時，應評估其實體特徵、品質、可靠性、供給量等特性；提供服務時，應考慮服務之性質及範圍；移轉無形資產時，應辨認交易之形態(如授權或轉讓)、資產之性質(如專利權、商標或專門知識)、保護之期間及程度，以及使用該資產之預期效益等。

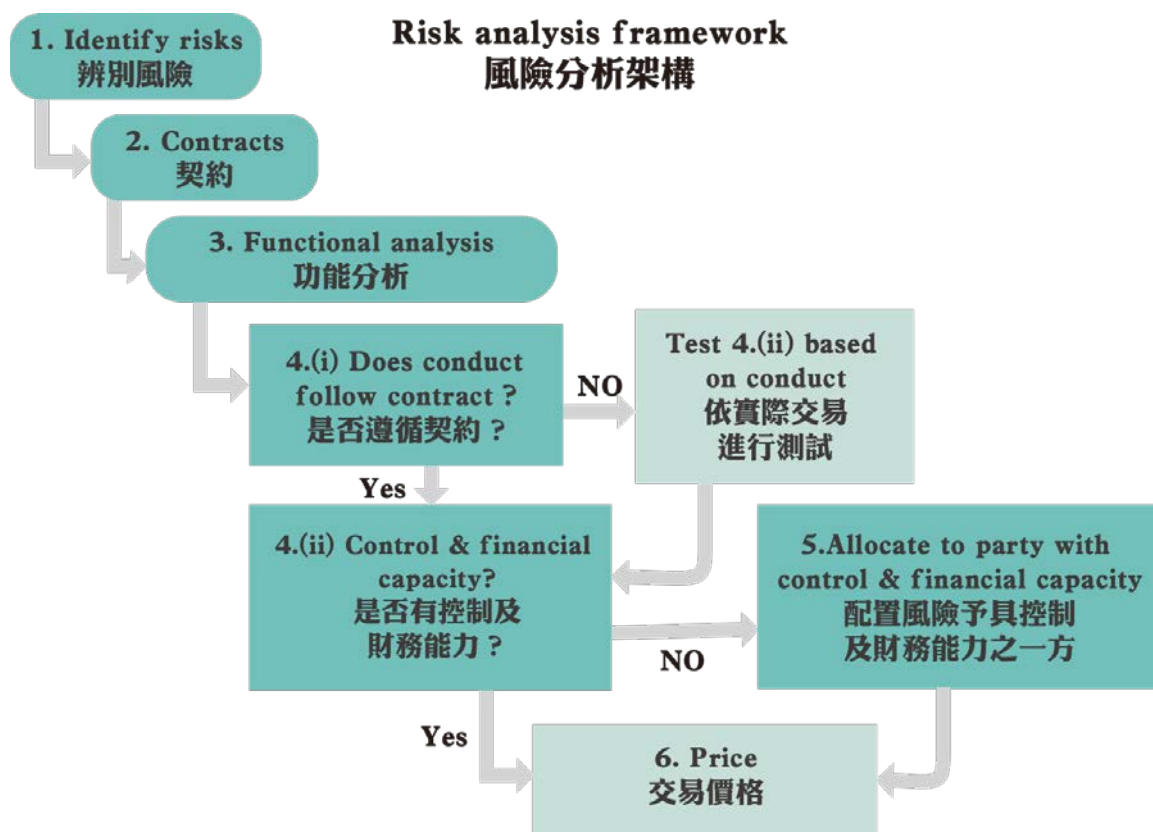
### 4. 經濟環境情況(Economic Circumstances)

即使是相同資產或服務之交易，在不同市場下，其交易常規價格亦可能有所

不同。與市場可比較程度有關之經濟環境情況，包括地理座落位置、市場規模大小、競爭程度及相對競爭地位、替代商品或勞務之可得性及風險、市場整體及特定區域內的供需水準、消費者購買力、政府管制之性質及程度、市場成本(土地、薪資)等。

#### 5. 商業策略(Business Strategies)

評估商業策略之可比較性，需考慮企業創新及新產品開發、多元化經營程度、風險規避策略、市場滲透策略、對政治變動之評價、現有及預期實施的勞動法規、其他影響企業經營之因素。當進行可比較分析時，應以獨立企業之角度思考商業策略是否符合經濟合理性。



為準確界定與風險相關之實際交易，關於受控交易之風險分析架構，包含以下六步驟：

1. 步驟一：辨別經濟上顯著風險。

辨別交易中之經濟上顯著風險，該項風險如何影響交易之訂價，並確認可比較對象是否也面臨相同程度之風險。

2. 步驟二：釐清契約約定之風險配置。

確認契約約定之經濟上顯著風險。契約內容包含獲得潛在利益及承擔潛在風險之配置，儘管稅務機關大多在制定經濟決策多年後始進行調查，此時風險結果已知，惟契約仍是進行移轉訂價分析之重要證據。

3. 步驟三：經濟上顯著風險相關之功能分析。

本步驟係為確認關係企業間之實質經濟行為，透過分析關係企業交易之相關功能風險，說明關係企業間如何承擔及管理經濟上顯著風險，關係企業須能夠對該風險進行控制，並擁有承擔該風險之財務能力，才能真正承擔相對應之風險。

判斷是否具有承擔風險之財務能力，應考量其是否有可用資產或其他增加資產變現之能力，以支應承擔、解除或減輕風險之活動，及其承擔風險實現之後果。倘契約約定承擔風險之一方不具有實際控制風險之能力或承擔風險之財務能力，應對受控交易重新分配風險。

4. 步驟四：分析經濟行為與契約內容是否相符。

本步驟係針對上述風險承擔及風險管理資訊進行分析，確認契約內容規範之風險承擔情形與交易雙方之實際經濟行為是否一致。倘一致，風險分析在此步驟完成；倘不一致，則應以實際行為作分析執行後續步驟，包含(i)分析關係企業是否遵循契約條款；(ii)基於(i)分析結果，確認風險承擔方在受控交易中是否對風險實施控制，並擁有承擔風險之財務能力。倘步驟四(i)分析所認定之風險承擔方未對風險實施控制，需進行步驟五分析。

5. 步驟五：風險配置。

根據步驟四(ii)分析，倘步驟一至步驟四(i)認定承擔風險之關係企業不具有實際控制風險之能力或承擔風險之財務能力，則該風險應當被重新分配給實際控制風險且具備承擔風險財務能力之企業。

6. 步驟六：基於風險配置結果制定交易價格。

在考量所有相關經濟特徵後，應按風險配置結果重新訂價。承擔風險應獲得合理之預期報酬作為補償，減輕風險者也應當獲得合理之補償，因此承擔風險且同時減輕風險者，應當比僅承擔風險或僅減輕風險者獲得更高之補償。

## (二)風險分析案例討論

A 公司係於 A 國設立之跨國企業，並於稅率較低之國家成立子公司 B 公司。A 公司負責動力煤從提取到清洗、脫水、乾燥至運輸給客戶之所有步驟，並已投入生產 6 年。A 國稅務機關分析 A 公司近 5 年申報資料發現，A 公司通常保留微薄利潤或小額損失，且依 A 國新聞報導所述，A 公司與其客戶於 A 國會面，新聞中亦載有訪問 A 公司礦區之照片。

### 1. 檢視契約條款

- (1) B 公司向 A 公司購買動力煤後，於貨物準備裝運後獲得所有權，B 公司隨即出售給第三方客戶，並將動力煤直接從 A 國運往客戶，B 公司毋須實際交付貨物。
- (2) 依 A 公司及 B 公司間之契約所明定，B 公司負責行銷動力煤，且有義務收購所有 A 公司生產且符合市場標準之動力煤，依公司提示之移轉訂價報告表示，B 公司承擔與動力煤銷售相關之市場風險、庫存風險、金融風險和交易風險，而 A 公司承擔其他基礎設施風險和營運風險。
- (3) 契約中規定 B 公司將向 A 公司收取 7% 之銷售佣金作為服務費。
- (4) 根據財務報表分析，B 公司有較高之獲利能力，且所支付之薪資成本非常低廉。根據 B 公司與 A 公司向稅務人員提供之契約和銷售發票，將 B 公司定位為向第三方出售動力煤之企業，稅務機關為驗證此說法，欲約談 A 公司主管。

### 2. 精確描述受控交易-經濟實質

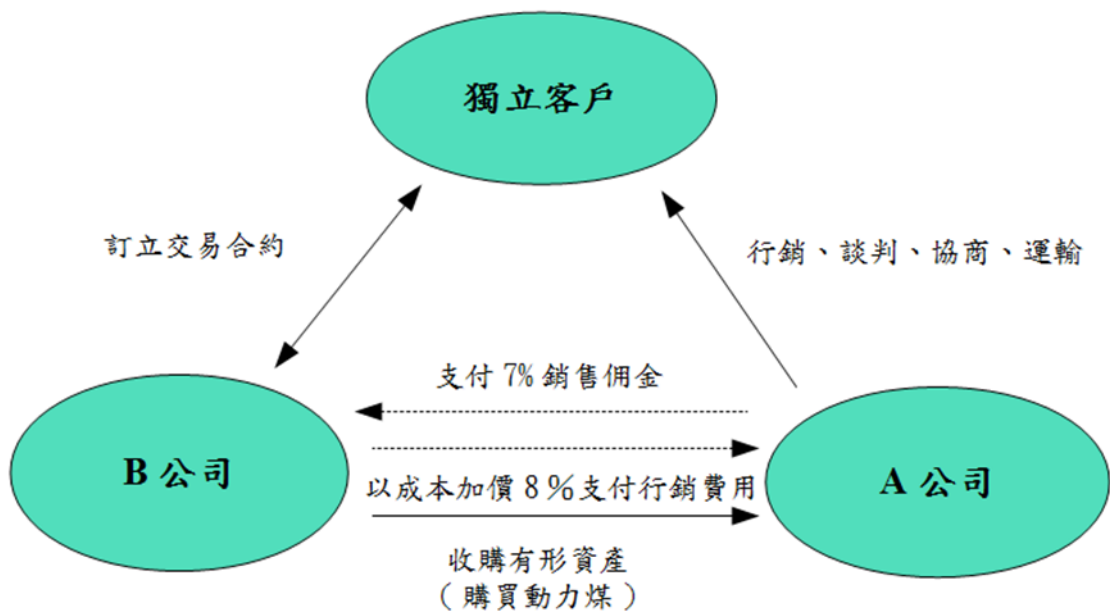
#### 交易個體之經濟行為

- (1) 由於 A 公司具有此行業之專業知識及經驗，並且直接投入生產過程，故 A 公司協助 B 公司尋找客戶。
- (2) A 公司每年至少會邀請客戶至 A 國做一次訪談，探討目前動力煤的市場及客戶預期之後的生產技術和規格需求，此部分訪談皆由 A 公司人員進行。
- (3) 在訪談期間，A 公司還會代表 B 公司與客戶協商最終交易條件。
- (4) A 公司與 B 公司之員工沒有太多的聯繫，惟 B 公司有時向 A 公司針對客戶所在國

家之市場情況提供建議，或代表 A 公司與客戶會面。

- (5) B 公司以成本加價 8% 的方式支付 A 公司行銷活動之服務費。
- (6) 在 A 公司與 B 公司的合約當中，B 公司確實購買了 A 公司所有動力煤的庫存，惟在大多數的情況下，B 公司購買動力煤後隨即出售給第三方客戶。
- (7) 最終購買的合約皆由 B 公司與第三方客戶簽訂。

### 3. 受控交易流程圖



#### 4. 功能、資產及風險分析

A 公司	B 公司
<p>◆ 功能</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 生產製造功能(負責所有採煤過程)</li> <li>➢ 行銷功能(開發客戶、維護市場制定戰略策略、客戶協商)</li> <li>➢ 存貨管理功能(管理庫存)</li> </ul> <p>◆ 資產</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 採煤過程中所有相關設備</li> <li>➢ 無形資產-(在開發、強化、維護、保護和利用有重大貢獻)</li> </ul> <p>◆ 風險</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 大部分的市場風險(替代能源、客戶需求)</li> <li>➢ 大部分的庫存風險(可燃性、不易儲存)</li> <li>➢ 基礎設施／營運風險(交付產品之延遲或錯誤、額外的生產費用)</li> <li>➢ 財務風險(價格波動)</li> <li>➢ 交易風險(匯率、第三方客戶之信用)</li> </ul>	<p>◆ 功能</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 行銷功能(為 A 公司安排與客戶之運銷、其他管理服務)</li> </ul> <p>◆ 資產</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 煤炭庫存</li> <li>➢ 辦公室及設備</li> <li>➢ 無形資產-客戶關係(法律上長期銷售合約之關係所構成)</li> </ul> <p>◆ 風險</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 少部分的市場風險(替代能源、客戶需求)</li> <li>➢ 少部分的庫存風險(可燃性、不易儲存)</li> <li>➢ 財務風險(價格波動)</li> <li>➢ 交易風險(匯率、第三方客戶之信用)</li> </ul>

#### 5. 選擇與應用最適移轉訂價方法說明(有關移轉訂價方法介紹詳下段)

- (1) 依移轉訂價報告，B 公司被分配承擔動力煤銷售之市場風險、庫存風險、金融風險及交易風險，依實際交易情況，B 公司僅執行部分行銷功能，向 A 公司收取之銷售佣金，可選擇可比較未受控價格法(Comparable Uncontrolled Price Method, CUP) 測試。
- (2) 因 B 公司執行功能較不複雜，亦可考量有無可比較利潤法 (Transactional Net Margin Method, TNMM) 之適用。



## 二、移轉訂價方法

OECD 移轉訂價指導原則第 2 章規範的移轉訂價方法分為 2 類，一類為傳統交易法，另一類為交易利潤法，共計 5 種方法。

### 傳統交易方法(Traditional Transaction Method)

- 可比較未受控價格法(Comparable Uncontrolled Price Method, CUP)
- 成本加價法(Cost Plus Method)
- 再售價格法(Resale Price Method)

### 交易利潤法(Transactional Profit Method)

- 交易淨利潤法(Transactional Net Margin Method)
- 利潤分割法(Profit Split Method)

謹就上開移轉訂價方法分別簡要說明如下：

#### (一)可比較未受控價格法

可比較未受控價格法，係以在可比較之環境下，將受控交易之資產或服務移轉價格與可比較未受控交易之資產或服務移轉價格予以比較，評估是否符合常規交易原則。兩者價格間如有任何差異，表示關係企業間於商業或財務關係上所訂條件不符合常規，此時可以未受控交易之價格取代受控交易之價格，以反映常規交易情況。如能找到適當之可比較未受控交易(包含內部及外部可比較未受控交易)，可比較未受控價格法為適用常規交易原則最直接最可靠之方法。但實務上很難尋得相似到未有差異且未存在會實質影響價格差異因素之可比較未受控交易，倘受控交易與未受控交易間存有差異，且無法經由合理之調整消除，則可比較未受控價格法非最適方法。

#### (二)成本加價法

本法之計算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之毛利後之金額，為受控交易之常規交易價格，據以評估受控交易價格是否符合常規交易原則。其計算公式如下：

常規交易價格 = 自未受控交易人購進之成本或自行製造之成本 × (1 + 可比較未受控

交易成本加價率)

成本加價率 = 毛利 / 購進之成本或自行製造之成本

所稱可比較未受控交易成本加價率，指從事受控交易之營利事業自非關係人購進或自行製造之同種類有形資產，銷售予非關係人之成本加價率。

採用成本加價法時，需確認受控與未受控交易間或進行受控與未受控交易之企業間，無實質影響公開市場之成本加價率之重大影響，或即使存在差異，可藉由合理正確之調整消除其實質影響。

### (三)再售價格法

本法之計算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之毛利後之金額，為受控交易之常規交易價格，據以評估受控交易價格是否符合常規交易原則。其計算公式如下：

常規交易價格 = 再銷售予非關係人之價格 × (1 - 可比較未受控交易毛利率)

毛利率 = 毛利 / 銷貨淨額

採用再售價格法時，需確認受控交易與作為比較基礎之未受控交易間，或從事該等交易之企業間，未存在實質影響公開市場再售毛利之差異因素，或即使存在差異，可藉由合理正確之調整消除其實質影響。

### (四)交易淨利潤法

交易淨利潤法係檢測受控交易之營業淨利，相對於適當基礎(如銷售額、資產餘額等)之比例，是否合於常規交易範圍。

適用交易淨利潤法之分析，僅考慮關係企業在特定受控交易下所產生之利潤，因此，倘公司進行多樣化之受控交易，導致其與獨立企業間不能以合計之基礎下進行合理比較，則不宜適用交易淨利潤法於該公司整體利潤。適用交易淨利潤法之關係企業應為最能找出可信賴之可比較資料者，通常係選擇最不複雜之一方，其進行之受控交易不涉及具有價值之無形資產或獨有資產。

採用交易淨利潤法時，應特別留意受控交易中之關係企業間與獨立企業間之可比較性，許多產品及功能以外之因素將顯著影響淨利率。

#### (五)利潤分割法

OECD 於 2018 年 6 月發布了「適用交易利潤分割法修正後指導原則」(Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method)，該文件於移轉訂價指導原則之基礎下，增加有關如何應用交易利潤分割法，包含決定哪些利潤應被分割，及適合之分割因子，並建議該文件應可取代移轉訂價指導原則第 2 章有關交易利潤分割法之內容。茲就前開文件內容簡要說明如下：

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。

在決定交易利潤分割法是否可能適用時，精確描述交易非常重要，應考量關係企業間之商業與財務關係，包括分析受控交易各參與人所從事行為及受控交易背景。通常適用交易利潤分割法合理分配常規交易利潤(損失)之情形如下：

##### 1. 受控交易參與人對受控交易提供獨特且有價值之貢獻(包含執行之功能及使用之資產)

說明：「獨特且有價值之貢獻」係指獨立企業在可比較情況下沒有可比較之貢獻，且該貢獻為商業營運中實際或潛在經濟利益之關鍵。受控交易參與人無法單獨控制該交易之相關風險，須依其貢獻共同控制。倘受控交易包含獨特且有價值之無形資產，應先精確描述該交易，並辨認其相關經濟上顯著風險。在某些情況下，當移轉已開發之無形資產(包含其權利)，利潤分割法將是最適方法，但並不適用於難以估價之無形資產。

##### 2. 受控交易高度整合

說明：所稱受控交易間具高度整合，係指當受控交易之一方執行之功能、使用之資產及承擔之風險與另一方所執行之功能、使用之資產及承擔之風險相互關聯且無法單獨進行評估其貢獻。此時，可採利潤分割法。

##### 3. 受控交易參與人共同承擔經濟上顯著風險或分別承擔密切相關之經濟上顯著風險

說明：根據對受控交易之重要實際或預期相關利潤分析經濟上顯著風險，從而決定各參與人應得利潤之比例。

若經精確分析受控交易後，確認交易一方僅執行簡單之功能，未承擔與交易相關之經濟上顯著風險，且無任何獨特且有價值之貢獻，則不適用利潤分割法。

在利潤分割之分析中，來自於獨立企業間之外部資料，主要係用以評估每一關係企業對於該交易所貢獻之相對價值，並非直接決定利潤之分割，也就是說，先決定從事受控交易雙方之共同利潤，參考外部市場資料，再依執行功能、使用資產及承擔風險等因素評估交易雙方貢獻程度，依據外部獨立企業從事類似功能賺得之報酬進行雙方利潤劃分。此外，衡量所有關係企業參與受控交易之合併收益及合併成本需以依共同基礎之作帳及會計紀錄，並於會計實務及貨幣單位上進行相關差異調整。當營業利潤是用利潤分割法時，如何辨別與該交易相關之營業費用，及如何將成本在該交易與關係企業其他活動交易間作適當分配，均具困難度。因參與受控交易之雙方均經評估，任何一方不可能產生極端或不可能之利潤。

利潤分割法包括貢獻度分析(Contribution Analysis)及剩餘價值分析(Residual Analysis)等 2 種方式，分述如下：

#### 1. 貢獻度分析：

在貢獻度分析下，係將受控交易之全部利潤加以合併，以各關係企業參與受控交易所執行功能之相對價值為基礎進行分割，並儘可能以獨立企業在相似情形下如何分割利潤之外部市場資料為參考。在此分析下，應確保跨國企業之收益及費用係以一致性之基礎歸屬於各關係企業。

決定關係企業在受控交易貢獻度之相對價值可能具困難度，其決定方法應視個案之事實與情況而定。判定方式需藉由比較每一企業不同型態貢獻(如預付之勞務費用、已發生之發展費用及已投資之資本等)之特質與程度，按相對比較及外部市場資料，賦予某一百分比。

#### 2. 剩餘價值分析：

剩餘價值分析係分 2 階段利潤分割受控交易之合併利潤。

第一階段，將受控交易參與人利潤予以合併後，依任何移轉訂價方法按各參與人於交易中執行之功能分配基本報酬。該基本報酬通常係參考獨立企業類似型態交易所獲得之市場報酬決定之。在此階段，基本報酬未將參與人所擁有獨特且有價值之資產所產生之報酬，或是具高度整合或承擔經濟上顯著風險相對之報酬計算在內。

第二階段，就第一階段分割後之剩餘利潤(損失)，按該剩餘利潤在獨立企業間所顯示如何分配之事實與情況所做之分析為基礎，分配予各參與人。

決定哪些利潤應被分割及應如何分割，應考量該分割之利潤是否與功能分析及風險配置一致，以及是否能可靠衡量，並於合理經濟基礎下分配利潤。此外，該利潤之分割不應隨時間推移而變動，且應考量生命週期之安排。

衡量利潤分割之因子應基於客觀資料及具可驗證性，獨立於企業集團移轉訂價政策公式，且應獲得內部數據或可比較數據之支持。倘有 2 個或 2 個以上之利潤分割因子，應考量該因子之權重。常見利潤分割因子包含資產、資本、成本、費用、增加之銷售量、人數、所花費之時間、服務者之數量、數據存量、建築面積及零售點數量等。利潤分割因子之使用視個案情況而定。

選擇最適移轉訂價方法，應考量各移轉訂價方法之優缺點，以及所選定之移轉訂價方法是否相對其他方法更適合且更可靠。當有可靠之可比較對象情況下，其他移轉訂價方法可能會比利潤分割法更妥適。在某些困難之情況下，倘無法推得但依最適方法，則可以不同方法之證據聯合採用。

### 三、集團內部服務(包括檢測集團內低附加價值服務之新方法)

#### (一)集團內部服務

每個企業都需要行政、技術、財務及其他商業方面之服務，該等服務可能為其跨國企業集團提供所需之管理、協調及控制功能。前開服務可能由跨國企業集團中之其他企業負責提供，或是由各該企業自行提供，亦或是向獨立企業取得所需之服務。集團內部服務通常包括由內部自行提供之服務(如內部稽核、財務諮詢或員工教育訓練等服務)，及(或)可由獨立企業所提供之服務(如法律與會計服務)。**集團內部服務通常非屬企業之核心業務。**

集團內部服務之類型很多，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、會計、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。

有關集團內部服務之移轉訂價分析，應考量是否確有提供集團內部服務，以及集團內部服務之訂價是否符合常規交易原則。前開議題分述如下：

#### 1. 是否確有提供集團內部服務

##### (1) 受益性測試

依常規交易原則，是否確有提供集團內部服務，取決於該服務是否能為服務接受方提供具經濟或商業效益之活動以強化其商業地位，同時應考量於可比較情況下，獨立企業是否願意支付報酬予提供服務之另一獨立企業或由內部自行提供。倘不符合前述條件，則該集團內部服務不應獲得補償。

支付之事實雖可作為決定是否提供集團內部服務之參考，但並不證明該服務確實提供；未支付款項並不表示未提供任何服務。應考量在獨立企業間會支付或收取何種款項。

##### (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。

其他如隨傳隨到之服務，應先確認使用該等服務之頻率及從其獲得之利益，並考量事實及情況，據以計算常規交易價格。此外，有些服務之提供會併同其他交易，例如更高之產品訂價係因其包含了研究發展費用。

## 2. 常規交易價格

集團內部服務之計價方式可選用可比較未受控價格法(下稱 CUP 法)、成本加價法(下稱 CPM 法)或以成本為計算基礎之交易淨利潤法(以下簡稱 TNMM)，亦可採一個以上之方法組合來訂定集團內部服務價格。

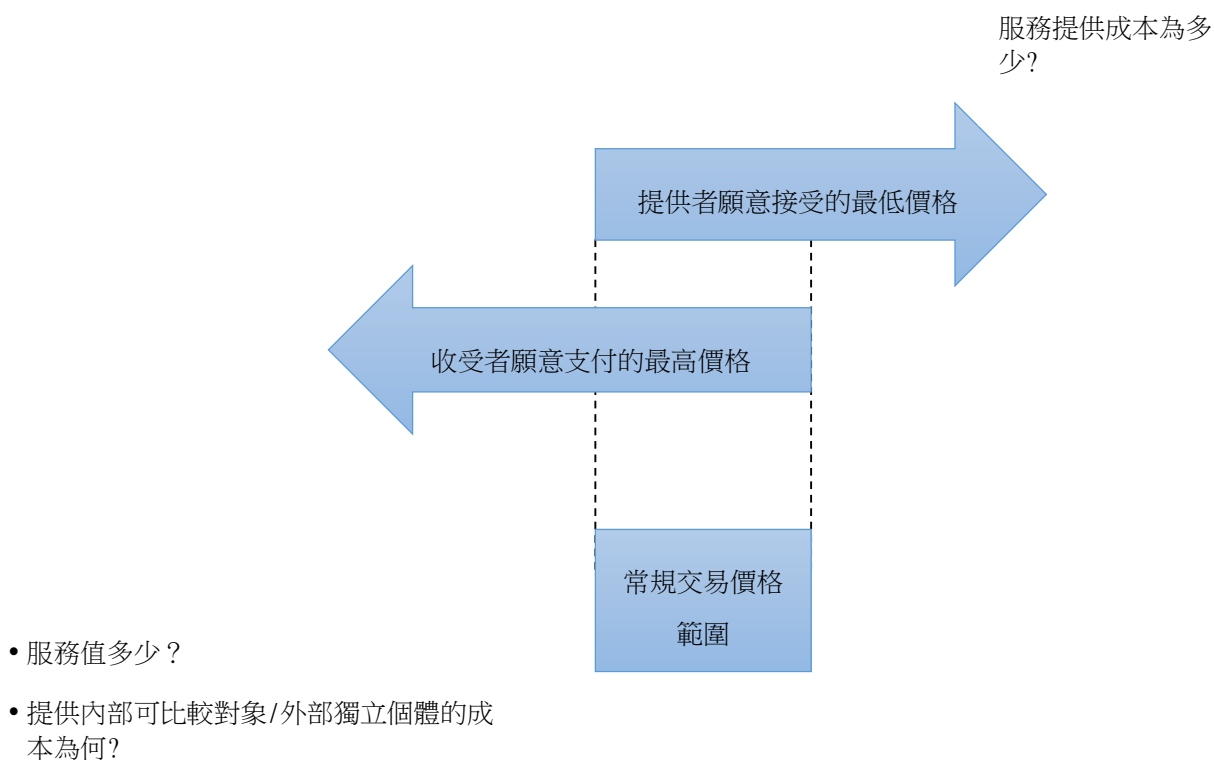
CPM 法適用於獨立企業間亦提供類似之服務；或在類似情況下，關係企業亦提供該服務予獨立企業。例如：會計、查帳、法律及電腦服務。

當無法採用 CUP 法，而交易活動之性質、使用之資產、承擔之風險與獨立

企業相似時，則可適用 CPM 法或以成本為計算基礎之 TNMM，此時成本計算基礎之決定至關重要。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、不合理之行政負擔或服務加成率已訂有避風港規定等。

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(Direct-charge methods)。該計價方式因可直接且明確辨認支付報酬之基準及提供之服務，對稅捐稽徵機關而言是最實際便利之方式。特別是當同時提供相似服務予關係企業及獨立企業，建議跨國公司集團可採用直接收費之計價方式。

當提供服務之價值無法精確量化時，此時可採用間接計價法(Indirect-charge methods)來計算常規交易價格，即透過一合理配置因子以確認並分配所有相關成本。此方法需充分考量個案之商業特性，建立避免操縱之安全機制，同時符合健全會計原則，並分配與實際或預期利益相當之費用。





## (二)低附加價值服務

移轉訂價指導原則參考 BEPS 行動計畫 10 針對移轉訂價提出之建議，針對集團內低附加價值服務提供一個可選擇之簡化方法，此方法能夠為跨國公司減少遵循成本且提升確定性，並藉由提供相關報告予稅捐稽徵機關提升資訊透明度，亦將使用一致之分配因子，訂定利潤加成率。符合一定標準之集團內部服務即可適用該簡化方法。

符合下列特點之集團內部低附加價值服務始可選擇採用簡化方法：(1)屬於支援性質；(2)非屬跨國集團核心業務之一部分；(3)無需使用獨特或有價值之無形資產，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。

僅舉例如下：

不適用簡化方法之集團內服務	得適用簡化方法之集團內低附加價值服務
構成跨國企業核心商業之服務；	行政和文書服務
研究及發展服務	會計、審計及稅務服務
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)	監督及整合相關例行性法規(例如安全、環境標準等)
銷售、行銷及配銷服務	人力資源服務
融資交易	應收帳款及應付帳款之處分與管理
萃取、探勘或自然資源之處理	資訊技術支援服務
保險及再保險	溝通及公共關係之支援
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)	法律服務

採用簡化方法之步驟如下：步驟一，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(即決定成本池)，但不包括僅提供給集團某一成員之服務有關的任何成本。步驟二係將成本池之成本分配至集團內受益之成員，分配因子依服務之性質而異，同樣類型之服務應採用一致之分配因子。步驟三，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。稅捐稽徵機關可訂定一避風港，屬低附加價值服務範圍且成本加價率符合一定標準之集團內部服務可適用簡化方法，反之，則不適用。

當跨國集團企業選擇採用上述簡化方法時，應準備下列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. 分配因子之計算明細。

## 四、成本貢獻協議

2017 年修正版移轉訂價指導原則參考 BEPS 行動計畫 8-10 最終報告建議，修正其第八章有關成本貢獻協議(Cost Contribution Arrangements, CCA)內容，簡要說明如下。

### (一)成本貢獻協議之概念

成本貢獻協議係指企業間同意分攤開發、生產或取得有形資產、無形資產或服務之成本及風險，並據以決定該等活動成果中各參與者可得利益之性質及範圍。

成本貢獻協議為一契約協議，而非參與者所成立之法律實體或常設機構。該協議中各參與者獲得之成本費用分攤比例與其所獲預期利益比例應一致，且該應分配之利益應於開始時即約定。在此概念下，各參與者依據應得之比例所獲得利益，非屬權利授權，不須再給付價金給其他參與者。

另注意，成本貢獻協議之貢獻與一般集團內部移轉資產或服務之區別，在於成本貢獻協議參與者獲得之部分或全部報酬，係來自於其透過整合相關資源及技術所創造預期產生之相互受益，以及合乎比例之利益。

### (二)常規交易原則之應用

決定成本貢獻協議條件是否符合常規交易原則(即各參與者之成本分攤比例是否與預期利益比例一致)，首應檢視各參與者之成本分攤金額或價值，與在可比較環境下，獨立企業間同意分攤價值是否一致。

預期利益衡量尚無放諸四海皆可之準則，基本上係指經由該協議，參與者可獲得之所得或節省之成本。亦可透過某個指標或多個指標(如銷售量、使用單位、生產單位、員工人數、投入資本等)作為各參與者估算參與者之分配利益比例。指標是否適當，應視成本貢獻協議之活動本質及指標與預期利益間關係而定。

進行成本貢獻協議之移轉訂價分析時，仍應遵循 OECD 移轉訂價指導原則之分析方法。

### (三)成本貢獻協議之加入、退出或終止

成本貢獻協議存續期間，如有新加入者加入，且得分享加入前該協議活動成果者，此時該新加入者對於此等利益之分享應給付原參與者適當之對價，稱之為買進給付 (buy-in payment)。

反之，當成本貢獻協議之參與者退出協議，並將協議過去活動成果之權益轉與繼續留下之參與者，此時留下之參與者應給付此退出者適當之補償，稱之為買斷給付 (buy-out payment)。

當成本貢獻協議終止時，各參與者在成本貢獻協議活動成果中所獲得之權益，應與該參與者對成本貢獻協議活動之貢獻比例一致。

#### (四)成本貢獻協議之文據要求

成本貢獻協議為跨國集團企業之重要協議，除應依 OECD 移轉訂價指導原則第 8.52 節所要求之事項外，另應於集團主檔報告(Master File)中揭露，並於移轉訂價報告(Local File)中敘明成本貢獻協議相關交易，包含該交易之說明及背景介紹、交易之金額、交易之關係人及訂價策略，並提供協議合約。

## 五、無形資產

OECD 參酌其發布之 BEPS 行動計畫 8-10 最終報告，有關無形資產之交易應確保其移轉訂價結果與價值創造吻合，並提出集團成員間移轉無形資產應遵循之規則以避免稅基侵蝕及利潤移轉，修正移轉訂價指導原則。主講者建議應依移轉訂價指導原則修正國內法，使其國內分析移轉訂價方法與國際一致，並強化其租稅協定網絡得以進行資訊交換，獲得其他國家之資訊，完整分析移轉訂價案件。

以下就移轉訂價指導原則第 6 章修正內容簡要說明如下：

### (一)無形資產定義

指非實體或金融資產，可被擁有或控制並使用於商業活動，且在可比較未受控交易下，非關係人間運用或移轉該項資產時，會獲得相對報酬。前述所定義之無形資產，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)。而且不一定為會計觀點下之無形資產、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，或可被單獨交易之無形資產。

根據上開定義，常見無形資產包含專利權、專業知識及商業秘密、商標或品牌、政府特許權、授權或無形資產之限制權力、商譽及未來價值等。另工作團隊、市場特徵、集團綜效及區位節省等雖可影響企業之獲利水準，無法被企業擁有及控制，故非屬無形資產，惟進行移轉訂價分析時，應納入可比較程度分析或進行差異調整。

### (二)無形資產之分析架構

主要分析架構如下：

1. 辨認無形資產。
2. 確認法律所有權。
3. 確認交易參與人在無形資產之開發(Development)、提升(Enhancement)、維護

(Maintenance)、保護(Protection)、利用(Exploitation)等經濟活動中，其所執行之功能、使用之資產及承擔之風險。

4. 確認交易合約與交易行為是否一致。
5. 確認與該無形資產有關之受控交易。
6. 針對相關受控交易決定常規交易價格。
7. 在特定情況下，重新定義受控交易以符合常規交易情形。

### (三) 法律所有權及執行之功能、使用之資產及承擔之風險

法律所有權為進行無形資產分析之起始點，但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，仍應視執行功能之情形決定利潤之歸屬。無形資產之法定所有人須補償關係企業對於無形資產之貢獻（即執行之功能、使用之資產及承擔之風險）。

在常規交易下，法律所有人通常執行與無形資產有關之功能，包含研發活動之設計及控制、預算之管理及控制、無形資產發展之決策、捍衛及保護無形資產之決策、無形資產之永續使用等。倘前述功能係由其他關係企業執行，則進行移轉訂價分析採單邊測試法(one side methods)時，該關係企業不應做為受測個體。

評估與無形資產受控交易時，應考量特定風險，例如開發風險、產品淘汰風險、侵權風險、產品責任風險及利用風險(指決定將研發成果商品化後面對市場風險者)，並應依移轉訂價指導原則決定風險分配。

當企業使用關係企業之資產(包含資金)時，應有合理補償。資金(funding)之使用(即融資活動)尤為常見且重要，其使用伴隨著財務風險，能夠控制該風險者(指做出融資及相關避險決策者)才能獲得承擔風險所帶來之報酬。當關係企業提供資金並承擔相關財務風險，但未執行該無形資產之相關功能，僅能獲得經風險調整(risk-adjusted)之收益；倘關係企業提供資金，卻未控制其財務風險，僅可獲得無風險(risk-free)報酬。提供資金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(指對於預期回報與實際回報之差異)能進行控制時，方能獲得額外報酬。

#### (四)評估無形資產交易應考量之因素

首先，應確認無形資產之交易性質，包含辨認無形資產移轉交易之條款，參考企業提供之資訊以辨認關係企業間實際之交易與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)，並確認對於任何權利移轉相關之條款及限制，以及是否有無形資產與其他交易一併移轉之狀況。

因無形資產具有獨特性，當依 OECD 移轉訂價指導原則中第 1 章至第 3 章內容對無形資產進行評估時，可比較程度分析至關重要。進行可比較程度分析時應考量無形資產之特性，包含排他性、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、調整及更新之權利、預期未來利益之多寡、相關風險及其他可能與特定無形資產有重要相關之因子。另外，應考量無形資產相關之重要風險，例如未來發展風險、產品過時及資產貶值風險、侵權風險、產品責任風險及特定情況下之其他風險。

#### (五)評估無形資產之移轉訂價方法

依據移轉訂價指導原則第 2 章，應將涉及無形資產相關之交易合併評價，且不限於使用一種可比較方法，任何 OECD 所提出之方法在適當情況下均可使用。惟應注意，除非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進行評估；而單邊測試法(可比較利潤法及再售價格法)亦不適用直接評估無形資產之價值，但得做為評估剩餘價值之工具。

目前最可行之方法分別為可比較未受控價格法、利潤分割法及評價技術。當包含可比較無形資產之可比較交易可被辨認時，可採用可比較未受控價格法。

使用評價技術為 OECD 特別允許之方法，惟目前對於評價技術尚無全面性之結論，亦無認可之方法或標準，所評估之價格於移轉訂價分析上並非決定性因子。儘管如此，評價技術運用於現金流折現之評估特別有用，但需注意，使用評價技

術時之假設條件須符合常規交易原則。假設條件些微改變可能對最終評估結果造成巨大影響，故假設條件須格外慎重。應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，以及對於稅捐之假設等。

另有關利潤分割法之適用情形請詳二、移轉訂價方法。

#### (六)難以評估之無形資產

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具高度不確定性，例如：僅部分開發之無形資產、預期在未來幾年內不會被商業上使用之無形資產、併同移轉多個無形資產、成本貢獻協議下所開發之無形資產。

倘納稅義務人無法藉由分析證明其訂價合理性，稅務機關(且稅務機關)得使用事後發生之結果作為其事前訂價合約是否合理之推定證據，但如重大差異發生係因無法預見之發展、時空環境變化及預先訂價協議等，則不應以事後發生之結果推翻事前訂價。



## 六、移轉訂價文據及國別報告

### (一)背景

有關 15 項 BEPS 行動計畫中提升稅務資訊透明度之關鍵計畫，即為稅務機關提供移轉訂價風險評估及審查之充足資訊之 BEPS 行動計畫 13。BEPS 行動計畫 13 要求制定相應之移轉訂價文據規則，以提高稅務機關資訊透明度，同時考慮企業遵循成本。這些規則包括要求跨國企業依據統一範本向相關政府提供其在全球範圍內之收入、經濟活動以及納稅分配情況。

行動計畫 13 之成果將取代現行 OECD 移轉訂價指導準則第 5 章有關移轉訂價文據之新規定，以提供跨國企業業務之完整全貌及全面且充分之資訊。移轉訂價文據落實以下 3 目標：

1. 為稅務機關評估移轉訂價風險時，提供必要資訊。
2. 確保納稅義務人決定受控交易價格和其他交易條件時，以及申報揭露受控交易所得時，能夠合理考慮移轉訂價規範。
3. 查核移轉訂價時，為稅務機關提供有用之資訊。

制定移轉訂價文件規定時，應考量上述目標。納稅義務人辦理申報前或申報時，應仔細評估本身是否遵循移轉訂價規定。確保稅務機關能夠在資訊充分之基礎下進行移轉訂價風險評估，從而決定是否進行移轉訂價查核。一旦決定查核，稅務機關能夠及時獲得或要求納稅義務人提供所有必要額外資訊，俾利進行移轉訂價查核。

### (二)移轉訂價文據之三層架構(3-Tiered Approach)

依據 OECD 新制訂之指導原則，跨國企業需準備的移轉訂價文據包含：

1. 第一層：移轉訂價報告(Local File)，包括本國營利事業重要受控交易資訊、可比較程度分析及使用之移轉訂價方法等。
2. 第二層：集團主檔報告(Master File)，包括跨國企業之組織架構、經營業務描

述、無形資產、集團內部財務活動及包括預先訂價協議(APA)及稅務核釋(Tax Ruling)等財務稅務資訊。

3. 第三層：國別報告(Country-by-Country Report)，包括跨國企業集團收入和稅負在全球的分配情況，以及跨國企業集團內各成員於所在國家(區域)從事之經濟活動。

### (三)集團主檔報告及移轉訂價報告

#### 1. 集團主檔報告應揭露資訊

集團主檔報告旨在提供跨國企業集團全貌，集團主檔報告之資訊由以下 5 部分組成，應包含之資訊詳見指導原則第五章附錄 1：

- (1) 跨國企業集團全球組織架構。
- (2) 跨國企業業務描述，包含獲利動因、供應鏈、主要市場、內部服務協議、集團成員之主要功能及任何企業重組。
- (3) 跨國企業無形資產，含無形資產政策、所有權之歸屬、發展及移轉狀況說明。
- (4) 跨國企業內部融資活動，包含移轉訂價政策及與非關係人間的財務安排。
- (5) 跨國企業財務及稅務情況，包含年度合併財務報表、預先訂價協議及稅務核釋等明細。

#### 2. 移轉訂價報告應揭露資訊

移轉訂價報告應包含資訊詳見指導原則第五章附錄 2：

- (1) 企業綜覽，包括企業管理結構、管理階層之陳報對象、主要辦公處所之所在國、主要商業活動描述、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，包括當年度或過去一年是否參與集團業務重組或無形資產移轉等交易之影響說明。
- (2) 受控交易具體詳細資訊。

- (3) 本國營利事業與其他國家關係企業重大受控交易之移轉訂價分析，包括功能、風險及資產分析、可比較程度分析、最適移轉訂價方法之選擇與應用。
- (4) 集團重要內部協議影本、已生效之單邊/雙邊預先訂價協議及稅務核釋影本。
- (5) 財務資訊，包括企業年度財報及可比較對象財務資料。
3. 集團主檔報告及移轉訂價報告應由營利事業依當地國法規向當地稅務機關申報，各國於制定國內法時應考量該項文據格式之一致性及保密性。
4. 集團主檔報告與現行移轉訂價文據內容之比較

全球檔案	現行移轉訂價文據
以全球為資訊揭露範圍	以區域性或交易別資訊為主
依產業分析報告及企業年度報表資訊描述產業及業務綜覽	僅就交易之公開及非公開資訊進行產業及業務綜覽描述
依重大性要件揭露所有主要交易	無需考量重大性或不一定涵蓋所有主要交易
提供主要產品或服務供應鏈資訊	通常無需提供全球利潤分析及供應鏈描述
需提供無形資產明細、集團內部無形資產協議、研發及無形資產之移轉訂價策略	如與受控交易有關，通常涵蓋於各國規定文件中
集團內無形資產移轉之描述	通常無需提供
集團財務活動，含與非關係人間之重要財務協議及移轉訂價策略	通常無需提供
生效之單邊預先訂價協議明細	除涉及受控交易外，無需提供預先訂價協議明細
稅務核釋明細	通常無需提供
全球集團成員架構圖	僅提供與受控交易相關之關係人組織架構圖

(四) 國別報告各項相關規定

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。

### 3. 申報內容：

- (1) 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)以及主要商業活動。
- (2) 「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。
- (3) 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。
- (4) 可能會使用集團財務報告資料或當地一般會計原則資訊。
- (5) 集團成員定義可能因集團組織架構而變得複雜。

### 4. 申報方式：

- (1) 主要申報原則：依 OECD 2015 年 6 月發布之國別報告配套施行規定辦理，國別報告向集團最終母公司所在國稅務機關申報。各國稅務機關將於符合保密性、一致性及適當使用之要件下，自動與其他國家分享國別報告資訊。
- (2) 次要申報機制：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)。
- (3) 代理申報機制：

- A. 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)，由該集團成員向其所在國申報國別報告並進行自動交換。

5. 國別報告範本

- (1) 表 1. 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)

國別報告(Country-by-Country Report)

表 1、跨國企業集團於各租稅管轄區之所得、稅負及營運活動分配概況  
Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

跨國企業集團名稱 Name of the MNE group : 會計年度 Fiscal year concerned : YYYY-MM-DD~YYYY-MM-DD 幣別 Currency :										
租稅管轄區 <sup>1</sup> Tax Jurisdiction <sup>1</sup> (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)	當期應付 所得稅 Income Tax Accrued- Current Year (E)	實收 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) Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents (I)
	非關係人 Unrelated Party (B1)	關係人 Related Party (B2)	合計 Total (B3)							

- (2) 表 2. 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)

表 2、跨國企業集團於各租稅管轄區之國別報告成員集合名單  
Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

跨國企業集團名稱 Name of the MNE group : 會計年度 Fiscal year concerned : YYYY-MM-DD~YYYY-MM-DD														
租稅管轄區 <sup>1</sup> Tax Jurisdiction <sup>1</sup> (A)	該管轄區居住者國別報告成員 <sup>2</sup> Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction <sup>2</sup> (J)	成員組成或設立地(如不同於居住地區或地區) <sup>1</sup> Tax Jurisdiction of Organization or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence <sup>1</sup> (K)	主要營運活動 Main business activity(ies) (L)											
			研究與發展 Research and Development	持有或管理智慧財產 Holding or Managing Intellectual Property	採購 Purchasing or Procurement	製造或生產 Manufacturing or Production	銷售、行銷或配銷 Sales, Marketing or Distribution	行政、管理或支援服務 Administrative, Management or Support Services	對非關係人提供服務 Provision of Services to Unrelated Parties	集團內部融資 Internal Group Finance	受規範金融服務 Regulated Financial Services	保險 Insurance	持有股份或其他權益工具 Holding Shares or Other Equity Instruments	停業 Dormant

(3) 表 3.其他資訊

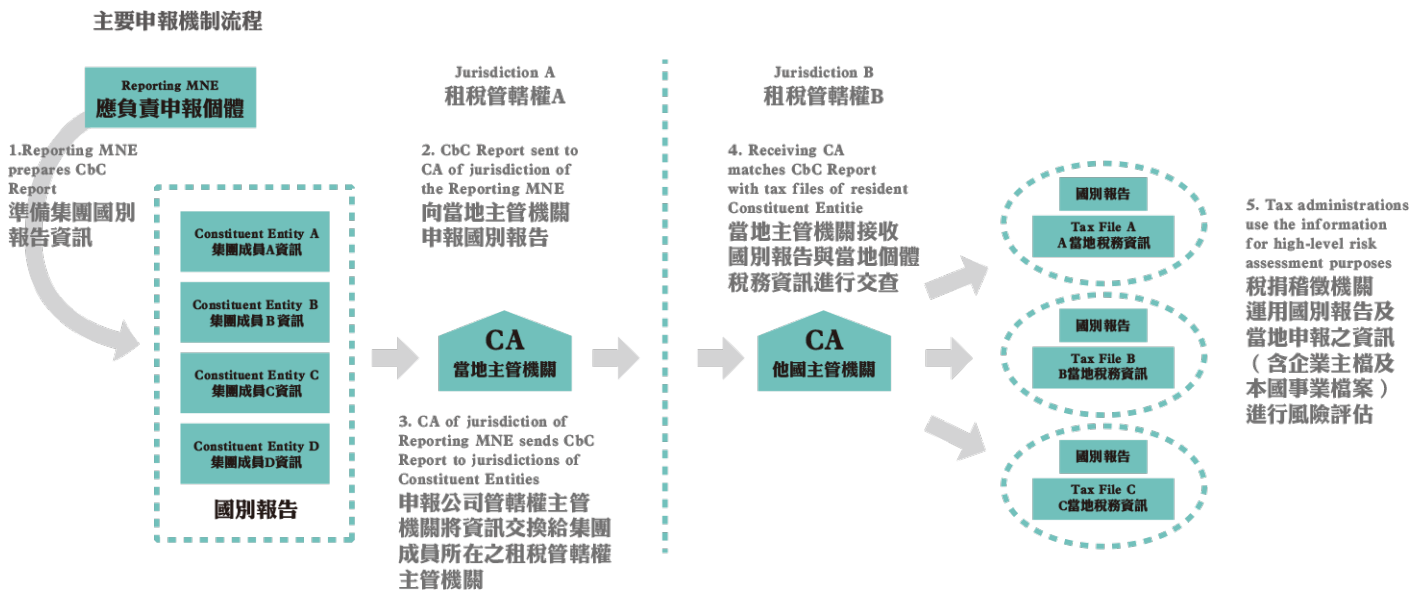
表 3、其他補充資訊  
Additional Information

跨國企業集團名稱 Name of the MNE group : 會計年度 Fiscal year concerned : YYYY-MM-DD~YYYY-MM-DD
請提供任何必要或有助瞭解國別報告應揭露資訊之簡要說明。
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.

6. 國別報告資訊交換

(1) 主要申報原則：跨國企業集團最終母公司負有向其租稅管轄區申報國別報告之義務，各國則透過政府間之自動交換機制分享國別報告資訊。

(2) 國別報告資訊交換流程：



步驟一：應申報國別報告之跨國企業備妥含括集團成員之國別報告。

步驟二：該跨國企業向其所在國 A 之主管機關申報國別報告。

步驟三：應申報國別報告之跨國企業所在國主管機關，將國別報告交換予該跨國企業集團成員所在國 B 之主管機關。

步驟四：跨國企業集團成員所在國 B 之主管機關比對所轄集團成員，並將國別報告分送稅務機關。

步驟五：稅務機關以評估高度稅務風險案件為目的使用國別報告資訊

(3) 國別報告交換時程：

OECD 之主管機關協議範本規定，簽署主管機關協議之國家應於施行申報國別報告首個年度結束日起 18 個月內，以及在後續年度結束日起 15 個月內，與簽署該協議之其他國家分享國別報告資訊，其規劃時程釋例如下：2015 年 10 月簽訂 MCAA，同年 12 月 MCAA 生效，2016 年為施行申報國別報告年度，2017 年為申報國別報告首次年度，爰 2016 年度之國別報告應在 2018 年 6 月前交換予其他國家，而 2017 年度的國別報告則應在 2019 年 3 月前進行交換。

## 7. 落實國別報告之最低標準

(1) 完備法律架構

有關國內法令架構，必須有要求居住者之企業集團最終母公司若達到標準門檻應申報國別報告之立法，可能的話，第一次應涵蓋 2016 財務年度資料，國別報告應依照 BEPS 行動計畫 13 設定之格式申報，且應該在財務年度結束之次一底前完成申報，此項立法並應有對於未申報、延遲或不正確之罰則，並建議應有代理申報機制及備用之在地申報機制。

有關國際法令架構，必須有允許國別報告資料能進行際自動交換之立法授權，及對使用資料之合法保護，例如主要交換機制法源可為多邊協定 (Multilateral Convention)。次要交換機制，法源可為依據雙邊租稅協定第

26 條規定進行交換，或者經由 TIEA 進行個案要求交換。進行國際交換之資料，也必須就有關內容、交換時間、適法使用等細項立法規範，例如經由多邊稅務機關協議 (Model Competent Authority Agreements, MCAA) 或雙邊稅務機關協議 (Bilateral Competent Authority Agreements) 約定。所有參加包容性架構的課稅主權領域均被邀請參加國別報告的多邊稅務機關協議 (CbC MCAA )，截至 2018 年 11 月，已有 74 個國家地區簽署。

## (2) 完備隱私權保護及資料安全

符合保密標準是能夠收到國別報告之先決要求，參與成員國必須擁有且能夠執行隱私權保護及資料安全相關之法律。法律架構包含國內法須有資料使用限制之規範、限制使用工具及不適當之罰則、關於資訊交換技術及過程之規範、對於違反隱私保護及資料安全之處置、調查罰則等應通知交換國家之規範。另外，可交換之對象國家也須符合同樣標準，若對象國家沒有符合一致之保密標準，即無交換國別報告之可能性。

## (3) 建構資訊交換架構

設置資訊系統以進行資料交換及資料處理，並規範資訊傳輸格式、加密等流程。OECD 規劃了 CbCR 自動交換的使用者手冊及傳輸格式 (XML Schema)，共用傳輸系統 (Common Transmission System) 可供 CbCR 及共同申報準則 (The Common Reporting Standard, 下稱 CRS) 共同使用。

## 8. 國別報告執行配套措施

OECD 於 2017 年 5 月 4 日開始啟動「自動交換關係 (Automatic Exchange Relationships)」作為執行國別報告另一重要步驟，以符合 BEPS 行動計畫 13 最低標準之國別報告之多邊主管機關協議 (CbC MCAA) 中交換國別報告之規定。

各國採行國別報告機制，首先需於國內法令訂定必要規定，OECD 於 2015 年 6 月發布第三份報告「國別報告施行配套規定 (Country-by-Country Reporting Implementation Package) 提供各國國內法立法範本，要求跨國企業集團最終母公



司向其所在申報國別報告並規劃前述之次要申報機制。

(1) OECD 依據下列國際協定發表三種主管機關協議(CAA)範本，以協助各國稅務機關進行國別報告之交換：

- A. 多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters)
- B. 雙邊租稅協定(Bilateral Tax Conventions)
- C. 稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)

(2) 國別報告之多邊主管機關協議(CbC Multilateral Competent Authority Agreement, CbC MCAA)：

OECD 提出國別報告多邊主管機關協議大綱共 9 個章節，分別為「定義」、「跨國企業集團資訊交換」、「交換時間與方式」、「遵循與執行之合作」、「保密性、資訊安全保護及適當使用」、「諮詢」、「修訂」、「協定期間」及「統籌機構」。架構及內容類同於 CRS，截至 2017 年 2 月，計有 57 個地區國家簽署 MCAA，以進行國別報告之交換。

## 9. 包容性架構

為回應 G20 之請求以確保各國能有效及一致執行 BEPS 方案，OECD 於 2016 年 6 月建立「包容性架構」，鼓勵包含開發中國家在內之非 G20 成員及租稅管轄區參與及實施 BEPS 行動計畫結論建議，至 2019 年 2 月有 128 個國家(租稅管轄區)加入。

BEPS 包容性架構主要任務包括：

- (1) 完成解決 BEPS 挑戰之其餘技術性工作，包括處理數位經濟之租稅挑戰。
- (2) 透過同儕檢視(Peer Review)確認視確認 BEPS 行動計畫 4 項最低標準(包括 BEPS 行動計畫 5「有效打擊有害租稅慣例」、行動計畫 6「防止租稅協定濫用」、行動計畫 13「移轉訂價文據及國別報告」、行動計畫 14「提升爭議解決機制之效率」)之實施。

- (3) 蒐集資料監控 BEPS 實施狀況，包括 BEPS 行動計畫 1「解決數位經濟時代之租稅挑戰」及行動計畫 11「衡量及監控稅基侵蝕及利潤移轉現象」。
- (4) 透過直接雙邊支援及區域性能力建構，支持包容性架構成員實施 BEPS 措施。

#### 10. 國別報告之同儕檢視

所有加入包容性架構之成員均同意參與同儕檢視，以確保即時且正確的執行國別報告資訊交換，內容包含三部分，國內立法、保密及適當使用、資訊交換架構。同時成立國別報告特別小組，負責同儕檢視及監督各成員執行國別報告之進度。有關同儕檢視過程如下：

- (1) 預計於 2017 年檢視各成員國內立法情形，包含修法建立資訊交換網絡，及修法規範稅捐機關負有保密及適當使用義務。
- (2) 預計於 2018 年進行第 1 次國別報告資訊交換之回饋。
- (3) 預計於 2019 年檢視各成員於國內立法、保密及適當使用、資訊交換架構之執行情形。

#### 11. 三層架構文據面臨之主要挑戰為資訊之一致性及透明度，包括：

- (1) 集團主檔報告要求揭露集團之全球價值鏈及訂價政策資訊。
- (2) 涵蓋所有重要之集團成員間交易及產品、服務、智慧財產與財務資訊。
- (3) 當地國檔案中各年度會計處理與移轉訂價方法之一致性。
- (4) 單邊預先訂價協議及其他稅務核釋之資訊揭露。
- (5) 需注意集團主檔報告、移轉訂價報告與國別報告三者間資訊、集團間各成員當地國檔案資訊、三層架構移轉訂價文據、移轉訂價政策及合約間資訊之一致性。

## 肆、心得與建議

### 一、心得

#### (一)經由本次會議稅務專家介紹，深入瞭解 BEPS 行動計畫內容及國際趨勢

本次 OECD 會議討論主題為「The Revised Transfer Pricing Guidelines(修正版移轉訂價指導原則)」，主要探討議題包括 BEPS 行動計畫 8 至 10「移轉訂價結果與創造之價值一致」及行動計畫 13「移轉訂價文據及國別報告」相關內容，與會 3 位國際租稅專家為提高各國與會代表參與程度，除於講述議題內容過程時，詢問各國代表問題或請其介紹所屬國家情形外，也藉由議題之案例討論，使各國與會代表能從中瞭解最新移轉訂價趨勢，俾供各國代表未來於政策規劃及實際查核參考。

#### (二)透過與各國代表經驗交流，獲取許多寶貴政策參考意見

案例研討過程，由各國與會代表報告觀察案例資料之發現及進一步衍生之問題，並於問題中找出適當之解決辦法，或許各組討論結果不盡相同，但是從討論及報告過程，可瞭解不同國家之觀點與想法，從實際案例中更可以深刻體認移轉訂價方法之應用。會議結束前之綜合討論，更安排測驗以檢驗與會代表學習成果，加深租稅理論與實務問題之理解、專業知識與經驗之吸收，另也藉由分享他人報告的內容，增進各國與會代表溝通與交流之機會。

#### (三)感謝

衷心感謝能有機會參與本次研討會。另國際租稅專家在這 5 天研討會期間不但適時地在各議題上給予協助，且只要勇於發問，講座們也都樂於討論指導，講座 Ms.Marlan Saenz 更鼓勵學員「Open your mind」以達到最大學習與交流效果，期間能與這些分別來自 14 個國家(含地主國)且各有不同專長及背景之與會代表，於研討會上互相學習增長知識，亦都是最珍貴的機緣與寶貴經驗。

## 二、建議

### (一)持續關注 OECD 相關消息及各國執行情況，以掌握國際租稅脈動

OECD 於 2015 年 10 月發布 BEPS 各項行動計畫之最終成果報告，惟部分行動計畫仍於後續持續進行檢討修正。行動計畫 13 重新檢視移轉訂價文據，落實文件要求以符合透明度標準，使稅務機關對移轉訂價文據有更高透明度之審視，未來各國稅務機關將致力於資訊共享，包括國別報告及集團主檔報告。其中國別報告更將是跨國企業須關注之重點，OECD 預計在 2020 年修正 BEPS 行動計畫 13 相關結論，爰應持續關注 OECD 相關消息及各國執行情況等，評估相關議題列入我國修正法令之必要性及可行性。

### (二)積極參與各類國際租稅研討會議，增加國際交流機會

透過參與國際會議，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租稅政策，並可藉此機會與專家學者及各國代表交流，提升我國稅務人員租稅理論與實務查核之能力。因我國目前稅務機關於稅務案件之審查技術，多採用傳統會計查帳方法，透過參與國際會議，有助強化稅務機關審查人員國際租稅觀念，並有助於掌握跨國租稅規劃案件動向及提升查核技巧，進而確保我國課稅權，是以建議應持續派員參加相關國際租稅研討會。