

出國報告(出國類別：國際研討會)

經濟合作暨發展組織韓國政策中心
舉辦「取得移轉訂價可比較資料
困難之專用工具包」研討會報告

服務機關：財政部賦稅署、財政部臺北國稅局

姓名職稱：專員 葉珮穎、審核員 葉楊銘

派赴國家：韓國

出國期間：108年10月20日至27日

報告日期：109年1月21日

摘 要

經濟合作暨發展組織韓國政策中心(Organization for Economic Co-operation and Development Korea Policy Center)於 108 年 10 月 20 日至 27 日舉辦「取得移轉訂價可比較資料困難之專用工具包」研討會，邀請經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, 以下簡稱 OECD) 移轉訂價專家 Ms. Wanda Montero Cuello、英國稅務及關務局(Her Majesty's Revenue and Customs)移轉訂價專家 Mr. Anthony Clark 及澳大利亞稅務局 (Australian Taxation Office) 客戶服務部門主管(Client Engagement Director)Mr. Keir Cornish 擔任議題討論主持人，討論議題包括「移轉訂價基本原則(包括基本概念、受控交易功能風險分析、常規交易方法、可比性分析)」、「無法取得適宜可比較資料之解決方式」、「避風港法則及其他簡化措施」、「澳大利亞實務措施簡介」及「個案研究」，各國與會人員就各前述議題相互交換意見，並就移轉訂價案件查核實務進行經驗分享。

目 錄

壹、 緣起及目的	1
貳、 議程及與會代表	2
參、 討論議題	3
一、 前言(經濟合作暨發展組織全球租稅計畫)	3
二、 移轉訂價基本原則	4
三、 無法取得適宜可比較資料之解決方式	21
四、 避風港法則及其他簡化措施(如低附加價值之集團服務) ..	24
五、 澳大利亞採行實務措施簡介	28
六、 個案研究	33
肆、 心得與建議	42

壹、緣起及目的

OECD於西元1961年在法國巴黎成立，迄今已有35個會員國，其提供各國對話機制並舉辦論壇，藉此分享彼此施政經驗及遇到之困難，同時提出建言，亦可達成國際性協議。

OECD韓國政策稅務中心於1997年成立，設有稅務課程組提供亞太地區非OECD會員國稅務官員參訓，藉由每年舉辦數場稅務研討會，針對不同主題分享最新知識與國際趨勢，邀集各國政府官員參與討論。

我國向來重視國際租稅發展趨勢，歷年來選擇適合議題派員參與研討會，期透過與世界各國稅務代表及 OECD 稅務專家們交換實務意見與心得，俾使我國租稅制度更加完善，共同為改善各國租稅環境而努力。

本次援例派員參加由經濟合作暨發展組織韓國政策中心舉辦之「取得移轉訂價可比較資料困難之專用工具包」研討會，會議除針對前開主題提出解決可比較資料取得困難之可行方式，並透過案例研討過程，由各國與會人員分享移轉訂價案件查核經驗。

貳、議程及與會代表

本次 OECD 稅務研討會期間為 108 年 10 月 20 日至 27 日，出席之代表為 OECD 會員國與非會員國，其業務職掌涉及國際租稅與法規政策推動。與會國家代表有不丹（2 名）、中國大陸（2 名）、中國大陸香港特別行政區（1 名）、印度（2 名）、中華民國（2 名）、韓國（3 名）、馬爾地夫（2 名）、柬埔寨（2 名）、烏干達（2 名）、坦尚尼亞（2 名）、泰國（2 名）、巴基斯坦（2 名）、尼泊爾（2 名）、蒙古（2 名）、科摩羅（1 名）及越南（1 名），共計 30 名代表出席。

本次會議邀請任職 OECD、英國及澳大利亞政府計 3 位租稅專家共同與會討論，研討會進行方式為 3 位主講人輪流以簡報說明，主要討論議題包括：

- 一、OECD 全球租稅計畫
- 二、移轉訂價基本原則(包括基本概念、受控交易功能風險分析、常規交易方法、可比性分析)
- 三、無法取得適宜可比較資料之解決方式
- 四、避風港法則及其他簡化措施
- 五、澳大利亞實務措施簡介
- 六、案例研究

隨著會議進行，各國代表提出各國國內所遭遇困難及相對應解決方式，講師提出建議並彙整各國意見，使與會人員瞭解移轉訂價基本觀念及其建議方案，汲取各國分享查核經驗，亦與其他國家代表進行互動交流，增進與其他國家實質關係。

此次研討會舉辦地點於韓國首爾，研討會講師提供豐富之知識，使得與會代表收穫豐富，主辦單位對此次研討會之用心規劃令各國代表印象深刻並給予感謝及肯定。

參、討論議題

一、前言(經濟合作暨發展組織全球租稅計畫)

經濟合作暨發展組織(OECD)架構分為 3 大部門，1.理事會(Council)：OECD 最高決策機構，從事監督與策略擬定。2.秘書處(Secretariat)：從事分析與建議工作。3.專業委員會(Committee)：各種不同專業之委員會，在各自權限範圍內，對實質經濟與社會問題進行討論與研究，其中財政委員會負責國際租稅業務。

全球租稅計畫(GRP)由日本、澳洲、義大利、南韓、荷蘭及土耳其等 6 個國家出資設立，由澳大利亞、奧地利、比利時等 20 餘國專家組成，主要提供一個讓 OECD 和各國稅務機構官方就國際租稅相關議題【如：移轉訂價、租稅協定及稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS)】作意見交流之平台。

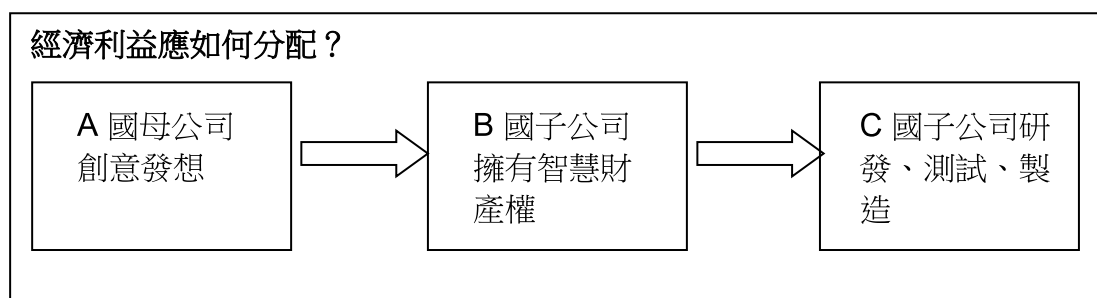
全球租稅計畫針對各種國際租稅議題，每年舉辦約 60 場研討活動，來自全球 100 多個國家約 2,000 名稅務人員，分享各自經驗，並在國際租稅議題及實務作法上尋求共識，並研擬常見問題之處理準則。自 1992 年以來，約有 40,000 名稅務官員參加該計畫。其中許多活動係與其他國際稅務組織合作提供，如：亞洲稅務行政及研究組織 (Study Group on Asian Tax Administration and Research, 簡稱 SGATAR) 等。而本次研討會，亦是 108 年度全球租稅計畫研討活動之一，期望透過各國實務經驗分享及分組案例討論，增進各國租稅人員交流。

二、 移轉訂價基本原則

(一) 移轉訂價之定義

移轉訂價(Transfer Pricing)概念源於經濟上關係企業交易對商品與服務之價格制定，而依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則(下稱 TP 查核準則)第 4 條第 1 項第 10 款規定，係指營利事業與關係人間從事受控交易所訂定之價格或利潤。其核心概念係關係企業間利用不合常規之交易安排，進行利潤配置，以達到降低租稅義務之目的。

在經濟全球化浪潮下，跨國集團企業交易已占國際貿易總額 60%至 70% 左右，而隨著資訊科技發展，移轉訂價型態亦有不同，跨國企業之利潤於何處被創造及各個經濟個體執行何種經濟活動，在界定上將會面臨許多爭議。



(二) 常規交易原則(Arm's Length Principle)

常規交易原則係將關係企業視為分別獨立之個體，以個別交易為基礎分析，盡可能貼近開放市場及經濟實質情況，排除租稅扭曲及促進國際貿易投資措施之影響，希望達成關係企業與獨立企業之交易負擔相同稅負。

(三) 關係企業之定義

OECD 稅約範本第 9 條對關係企業之定義為「一方締約國之企業直接或間接參與他方締約國企業之管理、控制或資本」或「相同之人直接或間接參與一方締約國之企業及他方締約國企業之管理、控制或資本」。各國對於前揭關係企業之定義仍受到 OECD 移轉訂價準則之限制，一般來說可

分為股權控制法(持股比例通常大於 50%)及實質控制法(即兩家企業的董事相同或企業僅有單一客戶或供應商)。

(四) 移轉訂價及利潤移轉釋例

- 1、某跨國企業於 A 國設立製造商子公司，於 B 國設立配銷商子公司，假設製造商銷售予配銷商之集團內交易條件如下：製造商成本 100 元，配銷商銷售予非關係客戶價格 300 元。如製造商銷售予配銷商價格為 150 元，製造商利潤為 50 元，配銷商利潤為 150 元，而集團整體利潤為 200 元；又如製造商銷售予配銷商價格為 350 元，製造商利潤為 250 元，配銷商利潤為-50 元，而集團整體利潤亦為 200 元。如圖 1 所示，在集團整體利潤不變之情形下，集團內交易應如何訂價？

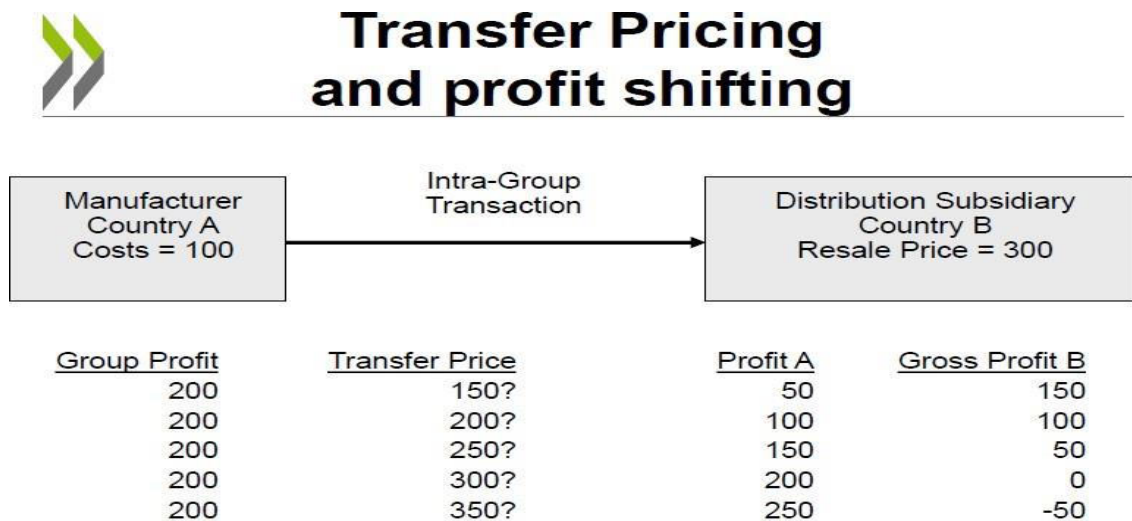


圖 1.交易資訊

- 2、如 A 國稅率為 10%，B 國稅率為 30%，跨國企業為減輕租稅負擔，集團內交易之訂價會傾向將利潤保留於稅負較低之國家。如圖 2 所示，A 國製造商銷售予 B 國配銷商之價格訂為 300 元，則 A 國製造商利潤為 200 元，稅負 20 元(即 200×10%)，B 國配銷商利潤為 0 元，稅負為 0 元。



Transfer Pricing and profit shifting

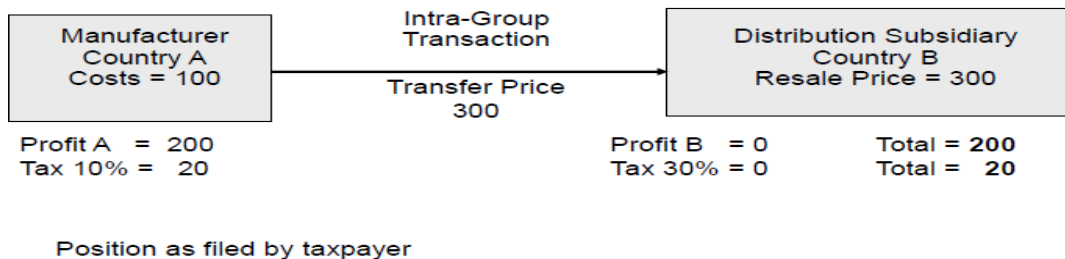


圖 2.利潤分配

- 3、B 國稅務機關審視前揭集團內受控交易後，認定 B 國配銷商之銷貨成本過高，致保留利潤偏低，應作移轉訂價調整。如圖 3 所示，B 國稅務機關認定 B 國配銷商之合理銷貨成本係 250 元，則 B 國配銷商利潤為 50 元(即 300 元-250 元)，稅負為 15 元(即 50 元×30%)。然 B 國之調整使集團整體稅基由 200 元增為 250 元，增加之 50 元即為雙重課稅部分。



Transfer Pricing Adjustment and Economic Double Taxation

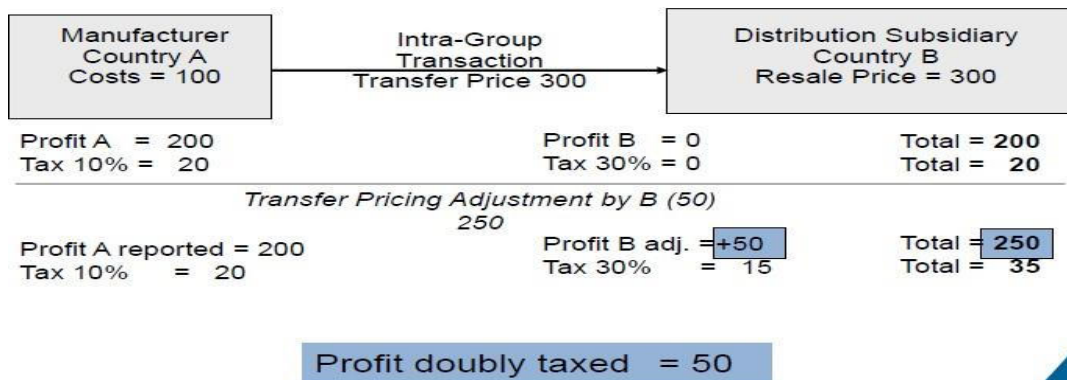


圖 3.B 國移轉訂價調整

- 4、為消除前揭雙重課稅之情形，A 國稅捐機關亦須配合前揭 B 國稅捐機關所作之移轉訂價調整，將 A 國製造商之銷貨收入由原本 300 元調減為 250 元，利潤由原本 200 元調減為 150 元(即 250 元-100 元)，A 國稅負由原本 20 元調減為 15 元(即 150 元×10%)。綜上，集團整體稅基便會回到 200 元，如圖 4 所示。



Elimination of Double Taxation by Corresponding Adjustment

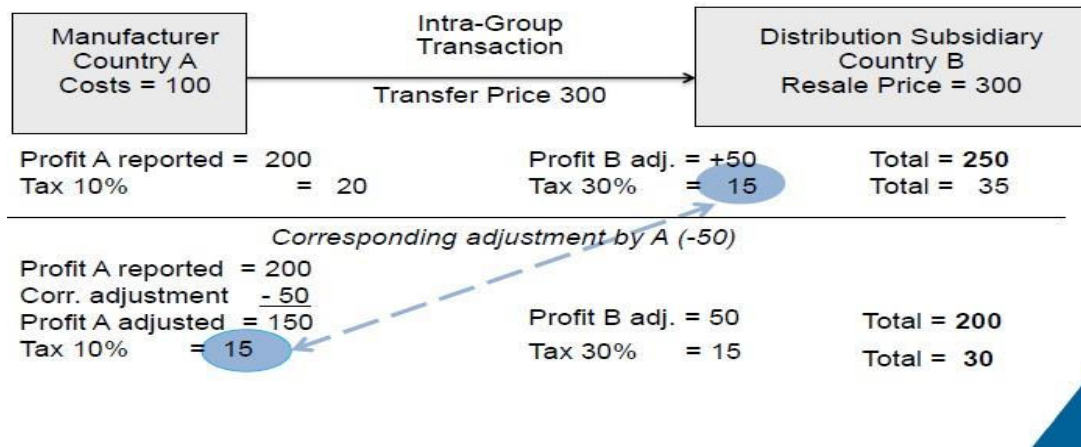


圖 4.消除雙重課稅

(五) 精確地分析交易本質(Accurately Delineating the Transaction)

運用常規交易原則之重點在於分析「關係企業間在商業及財務上之關係為何，前揭關係又是如何影響利潤之分配」，為定義關係企業間之商業及財務關係，首先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。

所謂經濟上相對應之特性即為常規交易原則中用以衡量可比較性之因素，如：契約條件、功能、資產、風險、提供收益之財產(服務)之特性、各個個體之經濟情形及所在市場、商業經營策略。

1、 契約條件

契約可反映交易個體之經濟決策，以書面方式記載，得做為交易個體執行功能之具體參考資料，係分析交易之第一步。

2、 功能分析

功能分析為移轉訂價分析之基礎，係辨認出各交易個體在經濟上主要執行（或未執行）之功能、經濟上貢獻顯著收益之資產（含無形資產）及隱含風險，性質上屬定性分析（qualitative）。

3、風險分析

風險伴隨著商業活動而生，移轉訂價分析架構裡，高風險伴隨著高預期利潤。分析交易中存在之風險須參酌功能及資產分析，風險分析架構如圖 5 所示，以下就風險分析架構簡要說明如下：

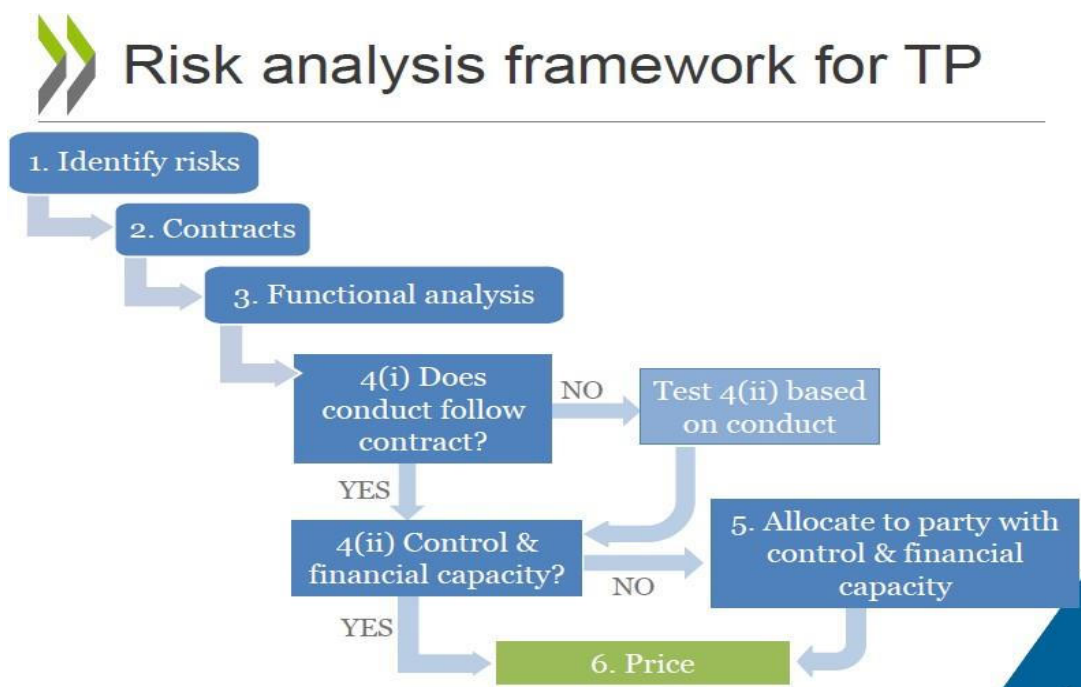


圖 5.風險分析架構圖

(1) 步驟一 辨別經濟上重要風險

篩選出交易中之重要風險，而該項風險又是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，分析風險在交易中之重要性釋例如下表：

【例】某天然氣配銷商銷售對象為家戶	
經濟特性分析	分析結論
產品無差異性	對利潤影響有限
完全競爭市場	
市場規模可預測	
交易參與人係價格接受者	
風險分析	分析結論
取得營運資金的信用條件	信用條件對利潤影響重大

(2) 步驟二 契約內容

契約內容呈現各交易參與人應獲取潛在利益及承擔潛在風險之結果，然而稅務機關大多在經濟決策多年後始進行調查，雖然此時風險結果已知，但契約內容仍是稅務機關進行移轉訂價分析之重要證據。

(3) 步驟三 功能分析

本步驟係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具有經濟重要性之特定風險，尤其是企業執行風險控制及風險減輕行為，而受到風險結果之有利或不利影響，以及具備承擔風險之財務能力。

(4) 步驟四 經濟行為與契約內容是否相符

本步驟對前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，此步驟包含兩部分，(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。

(5) 步驟五 風險配置

根據步驟四(ii)分析，如果步驟一至步驟四(i)認定承擔風險之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，則該風險應被分配予實際對風險實施控制且具備承擔風險財務能力之企業。如果

存在多家關係企業對風險實施控制又具備承擔風險之財務能力，則該風險應被分配予對風險實施最多控制之關係企業或關係企業集團。對風險實施控制之其他關係企業也應根據所實施之控制行為重要性給予合理補償。

(6) 步驟六 基於風險配置結果制定交易價格

企業應就實施風險控制功能獲得合理補償，承擔風險又實施減輕風險措施之納稅義務人，應當比僅承擔風險或僅實施減輕風險措施之納稅義務人獲得更高之補償。

(六) 移轉訂價方法

1、分析移轉訂價案件之方法可分為(一)傳統移轉訂價方法—可比較未受控價格法、成本加價法及再售價格法；(二)交易利潤法—交易淨利潤法及利潤分割法。分別就前揭 5 個常用之移轉訂價方法說明如下：

(1) 可比較未受控價格法(Comparable Uncontrolled Price Method，下稱 CUP 法)

本法係適用於有形資產、服務及資金之交易類型，在 OECD 移轉訂價指南建議本法應為常規交易方法中最直接且最可靠之方法，惟使用本法著重交易商品必須相同，找尋可比較對象之難度也相對較高，且選取可比較對象後，尚須針對可比較性不足之部分作適當之差異調整。因此，常用於分析內部可比較交易(即同一產品銷售予關係企業及獨立企業)及外部可比較交易(即獨立企業銷售同樣產品與另一獨立企業及關係企業)。本法較適用於大宗物資、農業或化工原物料、金融產品等業別。

(2) 成本加價法(Cost Plus Method)

本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之毛利，為受控交易之常規交易價格，

因此受測個體為製造階段企業，交易示意圖如圖 6 所示。本法相較於 CUP 法較著重受測個體執行功能及會計一致性，對產品可比較性要求較低，惟實務上很難決定適當成本基礎，且發生的費用不一定影響價格及利潤水準。

常規交易價格 = 自未受控交易參與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

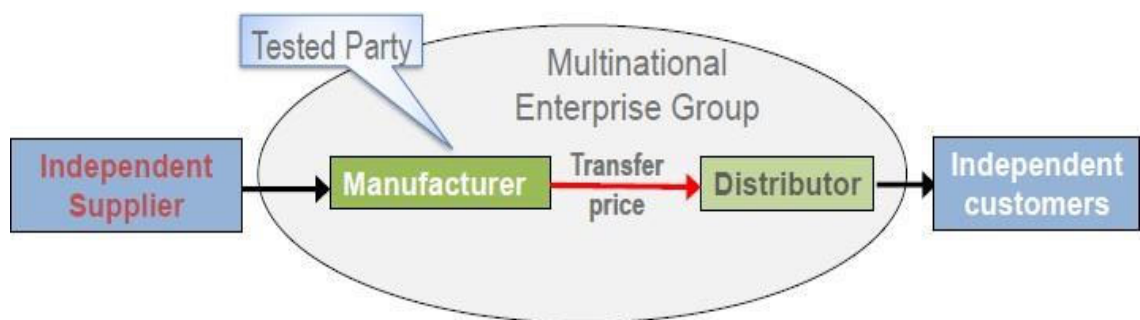


圖 6.成本加價法交易示意圖

(3) 再售價格法(Resale Price Method)

本法係按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，為受控交易之常規交易價格。因此，受測個體為配銷階段企業，交易示意圖如圖 7 所示。本法相較於 CUP 法較著重受測個體執行功能及會計一致性，對產品可比較性要求較低。

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

毛利率 = 毛利 ÷ 銷貨淨額

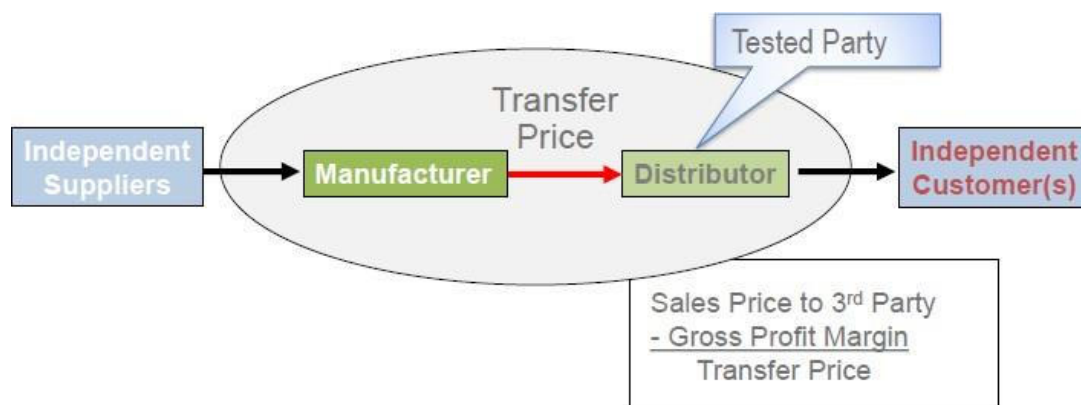


圖 7.再售價格法交易示意圖

(4) 交易淨利潤法(Transactional Net Margin Method，下稱 TNMM 法)

本法係以可比較未受控交易利潤率為基礎，此處之利潤係指淨利潤【即毛利－營業費用(不含利息及稅捐)】，再依受控交易性質選取適合之利潤率指標，利潤率指標之計算式及適用態樣詳如下表：

利潤率指標	計算式	適用態樣
營業淨利率【Operating margin or return on sales (ROS)】	營業淨利潤/銷貨收入	配銷商
營業成本淨利率 (Full cost mark-up or return on full costs)	營業淨利潤/營業成本	製造商
資產報酬率【Return on Assets (ROA)】	營業淨利潤/營業資產	資產為基礎之活動
貝里比率(Berry ratios)	毛利/營業費用	仲介商(營業額很大而銷售貨物之成本占總成本費用比例很大之企業)

(5) 利潤分割法(Profit split method)

本法適用於每個交易個體都有獨特及具價值之貢獻，並都有承擔經濟風險，且商業活動高度整合。以合併營業利潤為基礎，先按各交易個體執行之功能分配例行性利潤，而剩餘利潤再依無形資產之貢獻分配剩餘利潤。

2、至於應如何選取最適合之方法來分析移轉訂價案件，可透過以下幾個面向綜合考量：

- (1) 透過功能分析受控交易性質
- (2) 考量每種方法之優點和缺點
- (3) 考量可靠交易資訊之可得性
- (4) 考量受控交易與未受控交易之可比性(包括差異調整之可靠性)

另外，OECD 對於如何選取最適移轉訂價分析方法之建議詳如下表：

若 CUP 法比其他方法更可靠，則應優先適用。		
若 CUP 法不適用，則以下列原則判斷：		
當交易其中一方執行主要功能	—>單邊測試方法(one-side approach)	
	—>受測個體=執行主要功能之一方(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)	—>成本加價法	若兩種方法都相當可靠，使用較直接之方法(成本加價法或再售價格法)
	—>以成本為基礎之可比較利潤法	
	—>以資產為基礎之可比較利潤法	
受測個體=購買方(例如行銷商或配銷商)	—>再售價格法	
	—>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交易具高度整合者	—>雙邊測試法	
	—>利潤分割法	

(七) 可比較性分析

1、可比較分析步驟

- (1) 營利事業所屬產業基本分析
- (2) 正確描述受控交易
- (3) 初步檢視取得可比較對象資料之可能來源
- (4) 選擇最適移轉訂價方法，根據所擇定最適方法，決定攸關財務指標

- (5) 辨識潛在可比較對象
- (6) 可比較對象差異調整
- (7) 說明及使用資料，決定最通常規交易報酬

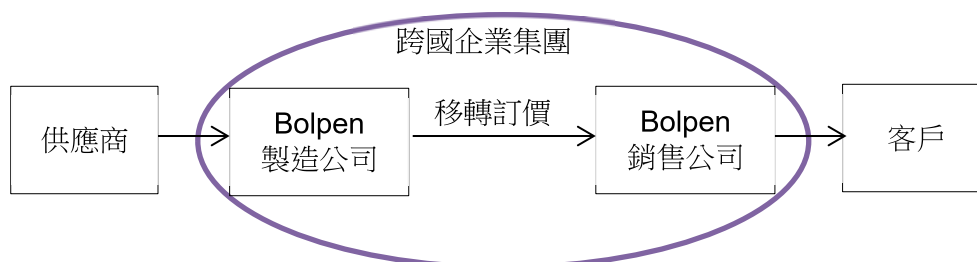
2、精確分析交易細節

主要係辨別交易中重要經濟特性，以功能分析來說，哪些是對營收(或利潤)貢獻度高之主要經濟活動，由哪些交易個體負責執行(即執行功能強弱程度)，該經濟活動有無使用資產，由哪些交易個體所有或使用。而以風險分析來說，先參酌交易契約內容，釐清哪些交易個體承擔風險、哪些交易個體執行經濟決策、哪些交易個體具備風險控制能力及哪些交易個體擁有承擔風險之財務能力。

3、選取最適移轉訂價分析方法

選取最適移轉訂價分析方法前，應先依前一步驟，精確描述交易內容，進而設定可比較對象之篩選條件，評估可比較對象之資料可信度與可得性。也許在選取某一移轉訂價分析方法時，才發現可比較對象之資料可信度或可得性不足，此時應重複檢視交易內容，確認有無其他可適用之移轉訂價分析方法，以提升可比較對象之資料可信度或可得性。移轉訂價分析並不存在唯一解答方式，而係依不同交易態樣儘可能選擇妥適之分析方法，兼顧可比較對象之資料可信度及可得性進行分析。

例如 Bolpen 製造公司(位於 X 國)，製造鉛筆並銷售予關係企業 Bolpen 銷售公司(位於 Y 國)，Bolpen 銷售公司再銷售客戶。



	Bolpen製造公司	Bolpen銷售公司
收入	? (移轉訂價)	1,500
成本	400	? (移轉訂價)
營業費用	50	220

(1) 假設選擇成本加價法

Bolpen 製造公司僅執行製造，且無承擔其他風險；Bolpen 銷售公司負責設計鉛筆圖樣、維護商品品質、擁有品牌、執行市場行銷策略。假設同業標準之成本加價率為 40%，移轉訂價之計算如下：

	Bolpen製造公司	Bolpen銷售公司
收入	560 =400×(1+40%)	1,500
成本	400	560
毛利	160	940
營業費用	50	220
營業淨利	110	720

(2) 假設選擇再售價格法

Bolpen 製造公司負責設計鉛筆圖樣、提供市場行銷策略予 Bolpen 銷售公司；Bolpen 銷售公司係配銷商，僅執行例行性配銷。假設同業標準之再售價格利潤率為 20%，移轉訂價之計算如下：

	Bolpen製造公司	Bolpen銷售公司
收入	1,200	1,500
成本	400	1,200
毛利	800	300 =1,500×20%
營業費用	50	220
營業淨利	750	80

(3) 假設選擇 TNMM 法

- A. Bolpen製造公司負責設計鉛筆圖樣、提供市場行銷策略予Bolpen銷售公司；Bolpen銷售公司係配銷商，僅執行例行性配銷。
- B. TNMM法下，選擇之受測個體應與交易之功能分析一致。受測個體選擇時，應考量所擇定移轉訂價方法及可取得可靠之可比較對象。擇定之受測個體通常為執行較少功能者。
- C. 以Bolpen銷售公司為受測個體，假設同業標準之營業費用加價率為10%，移轉訂價之計算如下：

	Bolpen製造公司	Bolpen銷售公司
收入	1,258	1,500
成本	400	1,258
毛利	858	242
營業費用	50	220
營業淨利	808	22 =220×10%

- D. 以Bolpen製造公司為受測個體，假設同業標準之全部成本費用加價率為10%，移轉訂價之計算如下：

	Bolpen製造公司	Bolpen銷售公司
收入	495 =450×(1+10%)	1,500
成本	400	495
毛利	95	1,005
營業費用	50	220
營業淨利	45	785

- E. 以Bolpen銷售公司為受測個體，假設同業標準之淨利率為5%，移轉訂價之計算如下：

	Bolpen製造公司	Bolpen銷售公司
收入	1,205	1,500
成本	400	1,205
毛利	805	295
營業費用	50	220
營業淨利	755	75 =1,500×5%

- F. 最適方法之選擇並非任意而為，應依正確描述之交易進行選擇。上開TNMM法之案例結果顯示，不同功能分析搭配不同方法，計算結果容有相當差異，爰選擇最適方法通常比取得完美可比較對象更重要。

4、選取受測個體(若選取 TNMM 法)

受測個體應參酌受控交易之功能風險分析，通常是選取複雜度較低之交易個體，且須確認受測個體資料可信度及可得性。

5、選取可比較對象

可比較對象資料來源分為內部可比較對象及外部可比較對象，內部可比較對象部分(如果可取得的話)，可請受查公司提供相關資料參考，一

般認為可信度較高。而外部可比較對象通常來自商業資料庫，但必須注意的是，不是每個資料庫都是為處理移轉訂價案件之目的建置，因此財務資料可能存在偏誤，至於應選擇何種可比較對象，仍應透過可比較性分析再做決定。

另外，若分析礦產品或大宗物資，交易市場牌價(Quoted Price)亦是具參考性之資料，不過，尚須考量牌價、用途等會影響可比較性之因素，做適當差異調整。

6、相同地區之可比較對象不可得時之做法

一般來說，相同地區之可比較對象可比性較高，但並不代表須排除不同地區的可比較對象，當缺乏當地可比較對象時，可使用不同地區之可比較對象進行測試，惟應檢視該可比較對象之經濟攸關特性與受測個體是否具可比較性。

7、虧損之可比較對象

一般來說，獨立企業除非未來有可預期之合理利潤，否則不太可能忍受持續性之虧損，如果關係企業中存在有持續性虧損之個體，應注意該個體是否在商業關係中提供某種服務(或執行特定功能)，其中或許存在潛在利潤。當可比較對象發生虧損時，不應直接將其排除，而應先分析其與受測個體是否具可比較性(特別是風險分析)。

8、使用商業資料庫之典型篩選過程

篩選可比較對象時，應注意行業代號、地區別、企業活動描述、營收規模、資訊可得性、獨立性、可取得的財報資料類型、營運活絡度、功能可比較性及其他人工篩選條件。

9、其他潛在之可比較資料來源

其他潛在之可比較資料來源，例如；關稅資料(須注意海關評價方式不同)、納稅申報資料或其他市場上經濟活動使用之參考資料。

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, TPG)不建議使用秘密可比較資料來源進行調整，惟可用於共同協議程序(MAP)以消除雙重課稅。秘密可比較資料來源亦可用於建立風險指標或避風港。

10、其他注意事項

- (1) 在不同之地理區域或行業代號中，或許可找到功能可比性較高之可比較對象。不完美之可比較對象相較於錯誤之分析方法對測試結果之影響較小。
- (2) 缺少可比較對象未必代表受控交易不符合常規，其可能原因如下：

獨立經濟個體在可比較之經濟情況下所做的經濟決策相關資料不可得；須確認受控交易之情況是否與獨立經濟個體具可比較性；是否因為各交易個體存在獨特貢獻或交易高度整合(亦可思考有無利潤分割法之適用)；是否受測個體處於垂直整合之產業或小型市場；潛在可比較對象資料之可得性有限。

11、可比較對象之差異調整

在測試過程中，為提升可比較對象之可比較性，在確知有某些物理性差異會影響價格(或利潤)之情形下，應評估有無對可比較對象作適當調整之必要。當存在重大差異會影響價格或利潤時，考慮是否進行差異調整，惟應評估進行差異調整是否可強化可比較對象之可靠性，倘未經調整的結果較具可靠性，應無需做差異調整。常見之差異調整如下：

- (1) 營運資金差異調整
 - A. 在TNMM法下經常使用營運資金差異調整，對持有淨營運資金(應收帳款+存貨-應付帳款)之財務成本進行調整。持有較高的營運資金，應要求較高的利潤以負擔該財務成本。
 - B. 利息費用/收入應排除於淨利之外，但隱含利息(包含購買或銷售商品

之價款)不應排除。

(2) 會計差異調整

- A. 暫時性差異調整，例如存貨沖銷方法、折舊(分攤)方法。
- B. 永久性差異調整。
- C. 營業收入(費用)或非營業收入(費用)分類方法。

(3) 實體商品特性差異調整

在CUP法下，應考慮下列差異調整：

- A. 商品加工程度或型式。
- B. 品質，例如礦產內容、燃燒熱點、濕度、雜質等。
- C. 產品價值。
- D. 運送條件，例如起運點交貨(FOB)或目的地交貨(CIF)。
- E. 付款條件。

(4) 地區別差異調整

三、 無法取得適宜可比較資料之解決方式

(一) 大宗物資交易

大宗物資(Commodities)交易可能有非關係人報價資料，可作為找尋常規交易價格參考，於此情況下，CUP 法為較合適之分析方法，應考量交易內容及經濟情況差異，進行合理之調整。

(二) 避風港法則及其他規則之運用(次一章節有更深入之分析)

避風港法則指特定類型之納稅義務人或特定類型之交易，可選擇適用較一般移轉訂價規則更為簡化之申報義務或計算方法，其優點為降低徵納雙方依從成本及行政成本，提高移轉訂價案件之確定性，缺點在於可能偏離常規交易價格，導致「雙重課稅」及「雙重不課稅」。

設定避風港比率旨在確定受控交易結果與常規交易一致，納稅申報資料不能直接作為可比較對象，因為無法向納稅人揭露，惟可以去個別化資訊建立避風港比率。

設定避風港法則可能需要透過制定法令規定，定義何種交易可以適用避風港法則；定義何種移轉訂價方法得適用；定義納稅義務人決定常規交易價格之程序(例如：須準備之文件資料及可比較資料來源)。

(三) 利潤分割法

受控交易各參與人所從事之活動如因「高度整合致無法單獨衡量其交易結果」或「各參與人對受控交易有獨特且有價值之貢獻」，可考慮利潤分割法之適用。當可取得信賴度高之可比較對象時，利潤分割法並非適宜之分析方法，但並不代表只要無法取得可比較對象，就要選用利潤分割法，仍須就利潤分割法之適用態樣進行檢視。

利潤分割法之分析方式分為貢獻分析(contribution analysis)及剩餘利潤分析(residual analysis)，詳述如下。

1、貢獻分析：先計算相關利潤，再設定合適之利潤分配因子。

- 2、剩餘利潤分析：先計算關係企業之合併淨利潤，再利用其他方法計算每個公司之每個例行職能分配基本收益，進而根據貢獻分析劃分剩餘利潤。

(四) 財務評價方法

當無法取得合適之可比較對象時，財務評價數據或許可以做為常規交易價格之參考。惟必須注意幾個重點：

- 1、確保使用之假設適用於定義常規交易價格。
- 2、考慮交易雙方之經濟情形。
- 3、通常基於開發無形資源之未來現金流量估計值及使用壽命。
- 4、需要資訊可信度(例如：財務預測、增長率、折扣率、資產使用年限)。

(五) 預先訂價協議

預先訂價協議(Advance Pricing Arrangement，下稱 APA)係納稅義務人與一個或多個國家稅務機關間之協議，通常適用於未來 3 年至 5 年，APA 不會確定交易價格，而是確定移轉訂價分析方法和分析要素，為保護納稅義務人權益及稅務行政效益，關鍵假設係在沒有重大變化之情況下，協議始具有約束力，若違反關鍵假設，則須重新談判(包括前幾年申報情形之回顧)，倘若無重大變化，可續訂協議。

APA 得適用之態樣如下：

- 1、因移轉訂價分析方法或可比較對象之適用限制，導致分析結果衍生可靠性和準確性問題。
- 2、特別複雜之交易。
- 3、可將 APA 協議方案或蒐集之資訊應用於未來年度或同一行業中其他納稅義務人之移轉訂價分析。

綜上，APA 於交易高度複雜之情況下非常有用，有助於建立徵納雙方合作關係，幫助稅務機關瞭解產業因素之知識和實務，長期來說，可減少

稽徵成本、相互協議程序(MAP)或訴訟所需之資源，惟協商過程及成效尚需要公權力之配合。

四、避風港法則及其他簡化措施(如低附加價值之集團服務)

(一) 避風港法則指引主要項目

1、OECD移轉訂價指導原則第4章第E段有關避風港法則之修正內容包括：

- (1) 避風港法則定義
- (2) 實施避風港法則之益處
- (3) 關於避風港法則之可能衍生疑義
- (4) 運用避風港法則之建議

2、新增之第四章附件1(Annex 1)，內含3個單(雙)邊避風港備忘錄案例。

(二) 避風港法則之觀念及定義

在運用常規交易準則顯有困難的情況下，適格之納稅義務人或交易可採下列任一方式進行簡化措施(即特定納稅義務人或特定交易可免依一般移轉訂價規定辦理)：

1、依據清楚且謹慎之定義，符合一定條件之納稅義務人准予適用避風港法則

簡易之移轉訂價處理原則計算移轉價格，且該移轉價格不需經過稽徵機關一般審核程序，系統將自動核定(Automatically Accepted)，允許納稅義務人採用特殊方式處理移轉訂價，例如由稽徵機關提供特定較簡單之移轉訂價方法，計算移轉價格。

2、免除一般移轉訂價原則之適用

稽徵機關准許特定納稅義務人或特定交易，免除全部(或部分)一般移轉訂價原則應履行之法定申報義務，包括相關移轉訂價應檢附之書表文據。

(三) 避風港法則良窳分析

1、決定適格之受控交易時，考量簡政便民及降低遵循成本等因素。

2、對於依簡化規定決定之移轉價格，除確認納稅義務人是否適格以外，稽徵

機關僅給予較低程度之審查，可提高納稅義務人對於案件之確定性。

- 3、有助導正稽徵機關對於風險較高案件之審查方向。
- 4、實施避風港法則可能會導致課稅所得未依據常規交易原則申報（所得高於或低於常規交易所得）。
- 5、單邊實施避風港法則可能導致雙重課稅或雙重不課稅。
- 6、避風港法則提高納稅義務人進行不當稅務規劃之誘因(降低租稅負擔)。
- 7、實施避風港法則可能產生不公平現象或多數人稅負均相同之情形，衍生選擇特定族群及歧視特定對象之議題。

(四) 運用避風港法則之建議

- 1、OECD 移轉訂價指導原則針對上述缺點，提出應設計合宜之避風港法則，並於適當條件下使用，以減輕納稅義務人負擔並提升確定性。
- 2、特定情形之下，建議採用雙邊或多邊避風港法則
- 3、應注意的是，避風港法則(無論雙邊或多邊)，對於未實施避風港法則之他國而言並無拘束或優先適用權力。
- 4、就複雜程度較高及移轉訂價風險較高事項，避風港法則無法適用，且此類案件無法符合OECD 移轉訂價指導原則之常規交易原則。
- 5、稽徵機關應審慎評估避風港法則之良窳，運用於適合之案件。

(五) 低附加價值之集團服務之簡化措施

- 1、定義：低附加價值之集團服務指跨國集團就其所需行政管理、技術、財務或其他商業服務，選擇由集團內部提供(中央控管、財務建議、人員訓練)，或外部人士提供(律師或會計師服務)，種類如下：

規劃	資訊工程服務	會計帳務
協調整合	財務服務	智慧財產權保護
預算控管	協助製造或採購、銷售	市場分析

審計	市場銷售	委外研究
法律建議	人力徵募	其他

- (1) 運用OECD 移轉訂價指導原則時，應先確認相關勞務內容為何。
- (2) 相關成本應按常規交易原則，於該跨國集團內合理分攤。
- (3) 集團服務與商品或無形資產移轉(或授權)有關時，應就此類混合交易考慮拆分交易或整合交易原則，詳OECD 移轉訂價指導原則第3章。

2、稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫10(Base Erosion and Profit Shifting Action 10)

提供 20 大工業國(G20)就可能侵蝕稅基之事項，如管理費或總公司費用分攤，建立移轉訂價規定相關之指導原則。

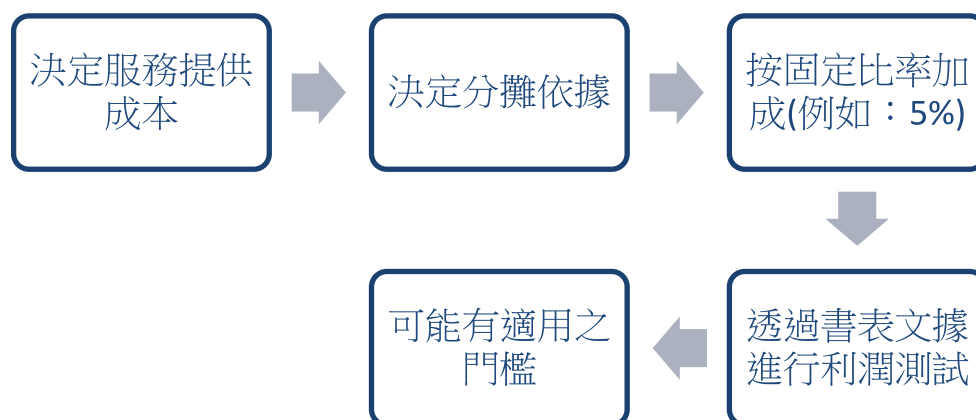
3、就低附加價值之集團服務，可採用由納稅義務人自行擇定簡易認定方式核認移轉價格(以一定門檻篩選適用案件)，益處如下(需廣泛適用才可能產生利益，否則將提高雙重課稅風險)：

- (1) 減少遵循成本，提升跨國企業確定性。
- (2) 透過額外申報文件規定，提升稅務機關對於實際交易之認知程度。
- (3) 分攤原則具備一致性。
- (4) 限制利潤率之額度。

4、適用簡易措施之低度加值之集團服務：



5、簡化措施流程



6、應提供稽徵機關有關服務提供者及服務接受者之書表文據

- (1) 服務內容概要、接受服務者之身分、認定屬適用服務類別之理由、集團內相關服務提供之緣由、優勢、選擇分攤依據及是否合理反映集團優勢之證明。
- (2) 合約或合意文件。
- (3) 所有成本歸屬之計算方式(含服務類別及與直接成本相關之費用明細)及證明文件。
- (4) 採用特定分攤方式之計算明細。

7、採用低附加價值之集團服務簡化措施國家現況(依據2015年稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫最終報告)

- (1) 已採用或將採用此法，且無任何門檻之國家：

奧地利、比利時、丹麥、芬蘭、愛爾蘭、義大利、日本、拉脫維亞、荷蘭、新加坡、斯洛維尼亞、瑞典、瑞士、英國

- (2) 已採用或將採用此法，有一定門檻之國家：

澳大利亞、捷克、墨西哥、紐西蘭

五、 澳大利亞採行實務措施簡介

(一) 目的- 管理移轉訂價風險

為協助納稅義務人正確辦理申報暨因應納稅義務人需要，配置適當資源，採取對外發布指引之方式，降低可能之移轉訂價風險。此舉除可增進納稅義務人與稅捐機關之間之互信，亦可提升納稅義務人對於現有稅制之信心，提升一定之遵循程度。

(二) 實務指引

1、採用實務指引之原因

澳大利亞稅務局期望藉由發布之實務指引，對外說明稅務機關如何依法對相關案件進行風險控管及查核，並規範不同類型之高、低風險區間及避風港法則，有利納稅義務人遵循，並提升資訊透明度，降低徵納雙方遵循成本。

2、移轉訂價實務指引(Practical Compliance Guidance, PCG)

澳大利亞稅務局發布移轉訂價相關指引如下：

發布時間	指引內容
2017年1月	市場樞紐(Marketing hubs)
2017年2月	簡化移轉訂價文據(Simplified documentation)
2017年4月	財務調度(Financing)
2019年1月	進口經銷商(Inbound distributors)

3、其餘指引包括間接稅、反避稅措施及混合錯配原則(Hybrid mismatch rules)

4、2017年2月發布之簡化移轉訂價文據指引(PCG 2017/2)簡介

(1) 得選擇簡化移轉訂價文據保存方式之納稅義務人(交易)：

小規模營利事業、(小型)經銷商、低度加值之集團內服務、(低階)技術服務、(小額澳幣)借入款項、(小額澳幣)借出款項、不具重要性之交易。

(2) 得選擇簡化移轉訂價文據保存方式之經銷商

- G. 行業代號(ANZIC)為批發商(Wholesale trade)
- H. 澳洲集團年營收 < 5,000萬澳幣
- I. (3年)平均稅前淨利率(非利息及所得稅前利益) ≥ 3%
- J. 不得有下列情形：曾經辦理組織重整(Restructure)、相關權利金或研究發展費用 > 500萬澳幣
- K. 仍需提供一般文據項目：權利金或研究發展費用、資金借貸或使用、資本移轉

(3) 得選擇簡化移轉訂價文據保存方式之低度加值之集團內服務

- A. 屬低度加值之集團內服務交易(2010 OECD 移轉訂價指導原則)
- B. 提供及接受之勞務合計金額 < 200萬澳幣
- C. 接收服務支出 ≤ 總費用15%
- D. 提供服務收入 ≤ 總收入15%
- E. 集團內服務支出 ≤ 盈餘25%
- F. 加值率(接收服務支出 ≤ 5%；提供服務收入 ≥ 5%)
- G. 不適用之情形：曾經辦理組織重整(Restructure)、歷經營運虧損

(4) 得選擇簡化移轉訂價文據保存方式之技術服務

- A. 定義：具備專業技術人員所提供之服務，包括工程、建築及工業設計，但不得與智慧財產、專業知識、製程、系統等無形資產或權利有關；亦不得與取得(提供)物品、商品及其他服務，或市場銷售、與提升顧客參與之活動有關
- B. 提供及接受之勞務收入及支出合計總額 < 跨國受控交易總數50%
- C. 接收服務支出加值率 ≤ 10%；提供服務收入加值率 ≥ 10%

D. 不適用之情形：曾經辦理組織重整(Restructure)、歷經營運虧損

5、2019年1月發布之移轉訂價實務指引(PCG 2019/1)簡介

(1) 目標產業：進口經銷商、生命科學、資訊及通訊科技、機動車輛、一般經銷商

(2) 進口經銷商(Inbound distributors)：

採取寬鬆範圍方式認定，小規模進口經銷商仍可參考 2017 年 2 月發布之簡化移轉訂價文據指引(PCG 2017/2)之內容。

風險評估之利潤率指標以利息及所得稅前盈餘與營業收入(EBIT/Sales)之比率為準。

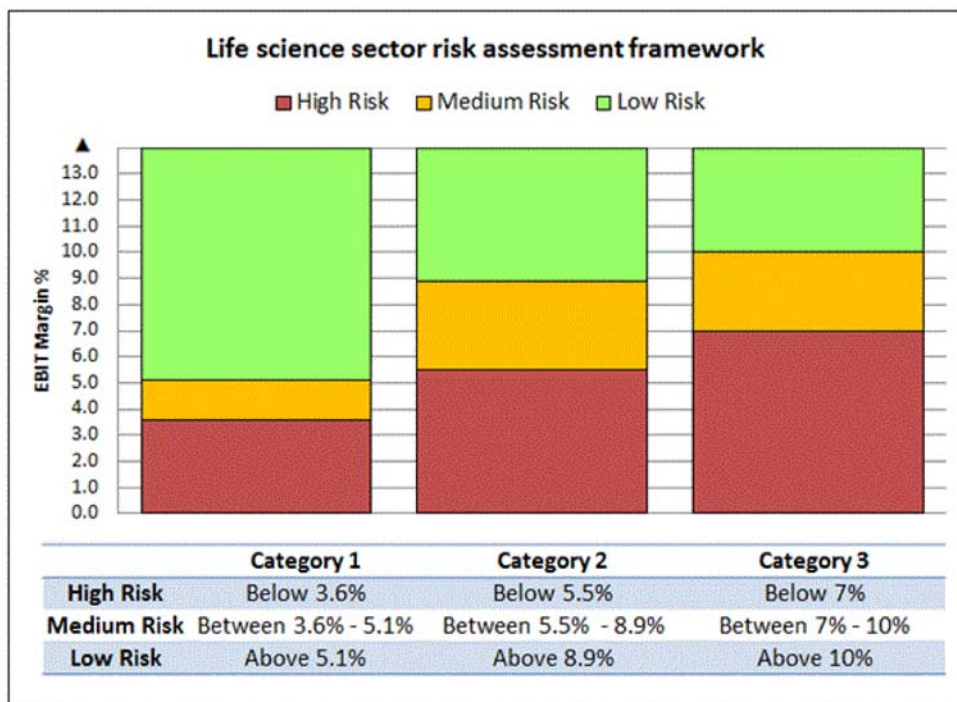
低風險案件(Low Risk)：原則不予查核；中風險案件(Medium Risk)：監控風險，決定檢視相關案件時會於查核進行前先行通知；高風險案件(High Risk)：密切關注、更積極之監控及檢視或查核。

(3) 生命科學(Life science)：藥品之研究、發展、製造及銷售、市場開發

A. 第一類(Category 1)：藥品推廣(Detailing)及市場銷售、後勤補給、倉儲管理

B. 第二類(Category 2)：管制核准、銷售管道或政府補助活動

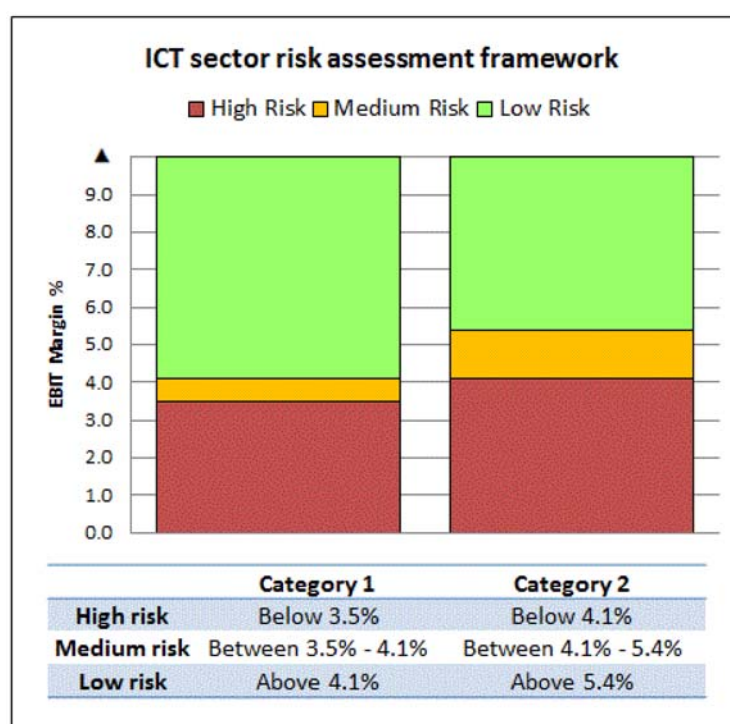
C. 第三類(Category 3)：特殊技術服務



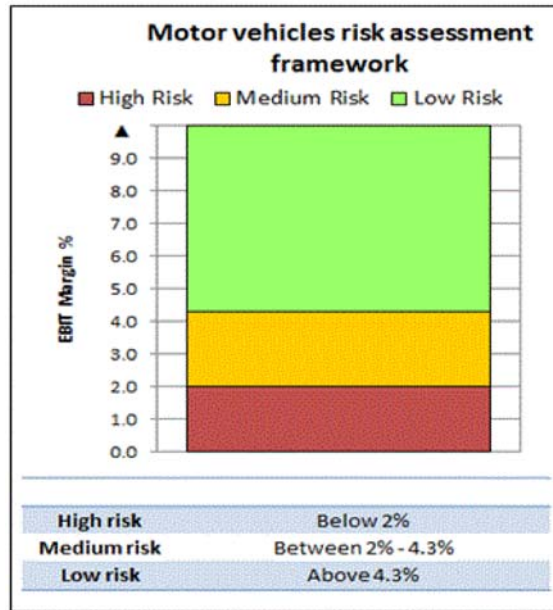
(4) 資訊及通訊科技(Information and Communication Technology, ICT)：任何消費者及公司行號使用、可憑藉產生互動科技之軟體產品

A. 第一類(Category 1)：銷售及市場推廣、售前(後)服務及技術支援、後勤及倉儲管理

B. 第二類(Category 2)：複合式銷售、直接銷售活動或大型顧客關係管理

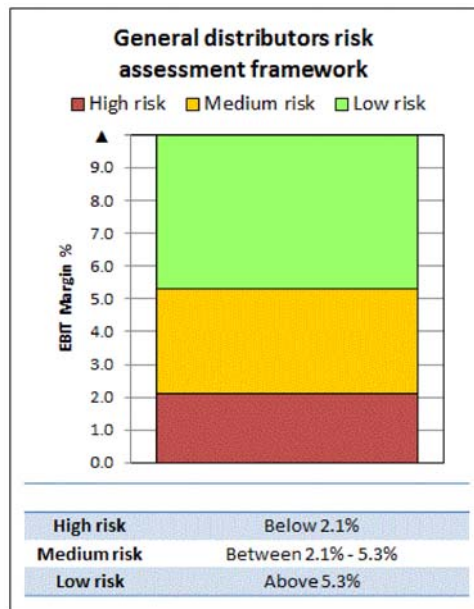


(5) 機動車輛(Motor vehicles)：乘人車輛、貨車、巴士、摩托車或其他娛樂機動車輛或相關車體部位



(6) 一般經銷商(General distribution)：進口經銷商且非屬指定之特殊產業時適用

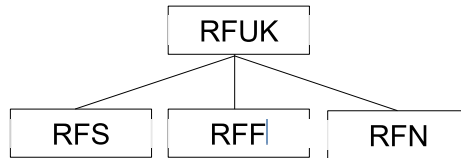
採取寬鬆範圍方式認定，以利擴及多數之產業及情況



六、 個案研究

(一) 案例一

1、背景描述



Run Fast Group(RFG)是一跨國集團，生產及銷售高品質慢跑鞋。集團成員分別執行研究發展、製造、行銷、銷售及配銷功能。

Run Fast UK(RFUK)是集團母公司，Run Fast Spain(RFS)、Run Fast Norway(RFN)及 Run Fast France(RFF)是 RFUK 的子公司。

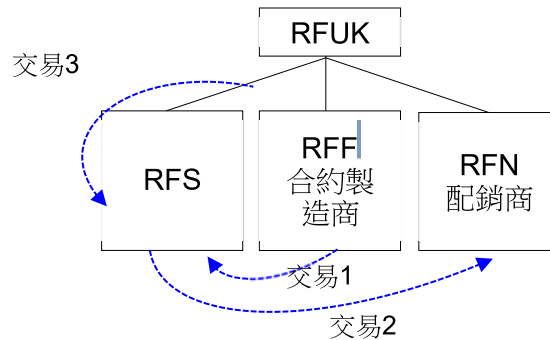
- (1) 女鞋以Vite Feet品牌(具高知名度)販售，男鞋以Pronto Feet品牌(較不具知名度)販售。
- (2) RFUK持有製造(男、女)慢跑鞋之專利，該公司認為此專利具重要價值。RFUK亦持有Vite Feet及Pronto Feet品牌之商標權。RFUK執行該集團之研究發展活動。
- (3) RFS持有獨家在歐洲製造Vite Feet及Pronto Feet品牌鞋之權利，其委託RFF製造鞋子，相關合約載明需生產的數量、型號及品質標準。RFF製造的鞋子全數銷售予RFS。
- (4) RFS同時持有獨家在歐洲銷售Vite Feet及Pronto Feet品牌鞋之權利，其授權RFN在挪威銷售Vite Feet及Pronto Feet品牌鞋。
- (5) RFN向RFS購買Vite Feet及Pronto Feet品牌鞋，再銷售予挪威零售商。RFN執行市場行銷發展Pronto Feet品牌，聘僱挪威知名運動員karsten warholm作為該品牌大使，並出席各種廣告活動，該市場行銷支出重大，造成2014年及2015年營業虧損。
- (6) Vite Feet品牌鞋部分，RFN遵循RFS所定品牌銷售原則，包含使用RFS

現行地區市場行銷活動。

2、問題及討論

(1) 請根據上述資訊，辨認該集團內關係人交易。

答：辨認集團內關係人交易如下：



- A. 受控交易1：RFF製造鞋子並全數銷售予RFS。
- B. 受控交易2：RFS再授權RFN在挪威銷售Vite Feet及Pronto Feet品牌鞋，RFN向RFS購買Vite Feet及Pronto Feet品牌鞋，再銷售予挪威零售商。
- C. 受控交易3：RFUK持有製造慢跑鞋之專利，及Vite Feet及Pronto Feet品牌之商標權，並將該專利及商標權授權予RFS。

(2) 請就該集團內關係人交易擇定最適移轉訂價方法，並說明理由。

答：關係人交易擇定最適移轉訂價方法，說明如下：

- A. 受控交易1，可擇定成本加價法(優先選擇)，或以成本費用為基礎之TNMM法(次佳選擇)為最適移轉訂價方法。
- B. 受控交易2

RFN向RFS購買Vite Feet品牌鞋，再銷售予挪威零售商之受控交易，可擇定再售價格法或TNMM法。

RFN向RFS購買Pronto Feet品牌鞋，再銷售予挪威零售商之受控交易，因RFN為發展Pronto Feet品牌，產生巨額行銷支出，造成該公司2014年及2015年營業虧損。稽徵機關查核時，應先瞭解發生虧損

之理由是否合理？例如該虧損係僅因公司剛設立(前3年)產生且有合理理由，或虧損已持續很久(10年以上)。RFN執行行銷支出發展 Pronto Feet品牌，其所生利益是否歸屬RFN所有。經釐清前開問題後，因RFN當年度發生營業虧損，可擇定利潤分割法為最適移轉訂價方法。

- C. 受控交易³，可擇定CUP法為最適移轉訂價方法。
- D. 英國專家補充說明，CUP法很難找到相同之可比較對象，考量實務執行，可接受在資料庫中搜尋類似無形資產授權使用之一般商業合理費率。

(二) 案例二

1、背景描述

法國 A 製造商銷售香檳予匈牙利關係企業 B 批發商。B 批發商是 A 製造商在匈牙利的獨家代理商。合約約定交易條件為 FOB(起運點交貨，買方負責貨物運輸及承擔運費、保險費)，該 B 批發商發生運費為每瓶 1.5 歐元，並銷售每瓶香檳 12.5 歐元予零售商。

法國製造酒類之競爭者，銷售相似品質的香檳予匈牙利獨立批發商每瓶 6 歐元。交易條件為 CIF(目的地交貨，賣方負責貨物運輸及承擔運費、保險費)，該批發商銷售每瓶香檳 15 歐元予零售商，其餘情況均相同。

2、問題及討論

- (1) 在決定A製造商銷售香檳予關係企業B批發商之移轉訂價常規交易時，因考慮那些因素？

答：應辨識誰執行哪些功能及承擔風險，及交易條件差異性。

- (2) 應選擇誰為受測個體，理由為何？

答：因B批發商所執行功能及承擔風險較為簡單，爰擇定B批發商為受

測個體。

(3) 移轉訂價最適常規交易方法為何？

答：

- A. 本案再售價格法為最適常規交易方法。
- B. 英國專家認為B批發商銷售香檳予零售商之價格為每瓶12.5歐元，與可比較對象匈牙利獨立批發商銷售香檳予零售商之價格為每瓶15歐元不同，代表該兩種香檳之品質不同。因CUP法要求受測個體與可比較對象須為相同種類及品質之產品，爰本案不能擇定CUP法為最適常規交易方法。惟澳大利亞專家認為，以CUP法進行檢測時，相似種類及品質之產品亦可作為可比較對象。

(4) A製造商銷售香檳予B批發商之常規交易價格為何？

答：

獨立批發商銷售香檳之毛利率 = (售價15歐元 - 成本6歐元) ÷ 售價15歐元
= 60%

B批發商銷售香檳之常規交易利潤 = 售價12.5歐元 × 60% = 7.5歐元

B批發商常規交易下進貨成本應為 = 售價12.5歐元 - 常規交易利潤7.5歐元 - 運費1.5歐元 = 3.5歐元

(三) 案例三

1、背景描述

動力煤是大宗商品，主要用作發電的能源，其品質根據發電能量及雜質含量之不同而異，可以將來自不同礦山的煤礦進行混合以獲得特定的發電能量，並將煤炭產品直接出售予最終客戶(如電力供應商及水泥生產商)或透過貿易商出售。

動力煤可取得的市場價格，一般是透過專業出版刊物如 Platts 取得，其標示多為從主要煤礦生產地如 Kalimantan、Richards Bay 或 Newcastle 的 FOB 價格(起運點交貨，買方負責貨物運輸及承擔運費、保險費)，或從中國南部或印度西部海運進口的 CFR 價格(目的地交貨，賣方負責貨物運輸及承擔運費)。

稽徵機關查核說明

A 國的 A 公司已成立 6 年，主要業務為開採煤礦並負責運送煤礦至客戶前的準備工作，包含從抽取煤礦、清潔、脫水及乾燥。A 國稅務員分析 A 公司過去 5 年稅務申報及財務報表發現，A 公司的利潤大部分追蹤全球煤礦價格，即當煤礦價格飆漲時，A 公司就顯著獲利，當煤礦價格下跌時，A 公司獲利就差；但 A 公司的利潤在短期內與全球煤礦價格波動趨勢有所不同。A 公司在低稅負租稅管轄區有一子公司(B 公司)，於查核期間，新聞媒體揭露一重要客戶拜訪 A 公司及參訪其在 A 國的礦場。

關係人交易之合約安排

依合約約定 B 公司每年須向 A 公司採購其現行營運規模下全部生產的煤礦，A 公司生產煤礦須達特定品質。A 公司其他擴大、合併或新發展的營運規模則不涵蓋在本合約範圍。

B 公司於每個月初向 A 公司採購所有煤礦庫存，並根據煤礦等級的市場價格，調整運輸成本後支付 A 公司。B 公司有時會即時付款，如需較長的付款期間則會支付相關利息。B 公司向 A 公司採購後，取得煤礦所有權。

B 公司負責尋找客戶及與客戶協商煤礦銷售價格，並確保從 A 公司採購煤礦至送交客戶均準時交貨。

A 公司與 B 公司之合約規定，A 公司將向 B 公司提供資訊、協助及報告，以幫助 B 公司市場行銷。

A 公司移轉訂價報告說明，A 公司與 B 公司共同分擔市場風險、存貨風險及財務風險，A 公司承擔基礎建設及營運風險，前開風險均具經濟重大性。B 公司被認定為煤礦交易商，A 公司被認定為煤礦生產商。

2、問題及討論

假設你是 A 國稅務員，為瞭解該交易內容，你會對 A 公司執行長及其他員工提出哪些問題？

答：

- (1) A公司及B公司執行哪些功能？承擔哪些風險？
- (2) A公司與B公司關係人交易是否符合常規交易？
- (3) B公司位於低稅負租稅管轄區，該集團是否透過關係人交易將利潤移至B公司？
- (4) A公司過去5年的利潤大部分追蹤全球煤礦價格，但其短期利潤走勢卻與全球煤礦價格波動趨勢不同之理由為何？
- (5) B公司向A公司採購煤礦價格，係經調整運輸成本後支付A公司，該調整是否合理？

(四) 案例四

承案例三，A 國稅務員詢問 A 公司執行長發現下列事項：

1、背景描述

- (1) A公司及B公司資深員工負責A國在A公司礦場的購買及發展，於取得礦場使用執照與政府單位必要的溝通協調。
- (2) 不論B公司是否已找到客戶，B公司向A公司採購所有煤礦庫存，並依市場價格調整運輸成本後支付A公司，並取得煤礦所有權。B公司負責安排煤礦裝運、交易、以煤礦為標的之金融產品，及混合煤礦以符合客戶要求。B公司同時向其他礦場來源採購煤礦，確保其能穩定供貨予

主要客戶。

- (3) B公司獲利來自於能有效率的安排煤礦供給及需求、運輸及物流，其擁有良好的商譽，即可接觸品質好的供應商穩定供應煤礦，及具專業經驗混合煤礦以符合客戶特殊需求。
- (4) B公司有時會及時付款予A公司，當煤礦尚未銷售時則會支付合理利息，或提供客戶賒帳，B公司承擔客戶之信用風險。
- (5) 因為A公司員工在煤礦產業具有專業及經驗，且其參與煤礦生產過程，客戶常希望能直接與A公司員工溝通。基此，每年至少一次A公司會邀請B公司及客戶至A國，檢視及討論目前及未來煤礦生產技術要求，及客戶未來的需求。
- (6) B公司員工在煤礦產業也具專業性，其能準確預測市場趨勢、客戶需求及全球煤礦供應情形。

2、功能

- (1) A公司是礦產公司，負責生產煤礦。
- (2) B公司開發客戶、維持市場、決定市場行銷策略、負責與客戶協商合約、執行合約管理、有效管理存貨及解決貨源短缺問題等。
- (3) B公司負責混合煤礦以符合客戶需求，及將煤礦從A國運送至客戶。

3、資產

- (1) A公司擁有生產煤礦所需設備；B公司向A公司採購煤礦後擁有煤礦所有權，其與船運公司簽訂長期租賃合約。
- (2) 與客戶簽訂的長期合約及客戶關係可構成行銷無形資產。該長期合約並未載明銷售煤礦固定價格，其價格係以當下市場價格議定。考慮煤礦係按等級商品化及全球煤礦市場的特性，前開無形資產可能較無價值。B公司持有該等無形資產，且投入重大努力去開發、提升、維護、

保護及利用(DEMPE)。

4、風險

經詢問 A 公司員工及煤礦產業專家後，A 國稅務員認定該集團內部關係人交易具有下列經濟顯著重要風險：

(1) 市場策略風險

- A. 因市場上尚有其他能源替代(如瓦斯、再生資源)，可能降低銷量。
- B. 開發國際客戶之需求。

(2) 基礎建設及營運風險(包含存貨風險)

- A. 貨物運送延遲或錯誤，包含煤礦品質不符合客戶需求。
- B. 與生產有關的額外成本。
- C. 取消訂單或因供給及需求安排不當，導致存貨庫存增加，由於煤礦的可燃性需提供特殊儲存或需快速銷售。

(3) 財務風險：價格波動。

(4) 交易風險

- A. 匯率風險。
- B. 客戶信用風險。

5、問題及討論

(1) 該關係人交易中，誰執行上述功能及承擔相關風險分析？

答：

A. 功能分析

A公司執行生產礦產。

B公司執行混合礦產、市場行銷、銷售、存貨管理及運送功能。

B. 風險分析

A公司承擔下列風險：

- (a) 長期下承擔其他能源替代風險。
- (b) 與生產有關的額外成本。

B公司承擔下列風險：

- (c) 長期下承擔其他能源替代風險。
- (d) 開發國際客戶之需求
- (e) 貨物運送延遲或錯誤風險。
- (f) 取消訂單或因供給及需求安排不當，導致存貨庫存增加風險。
- (g) 短期內承擔價格波動風險。
- (h) 匯率風險。
- (i) 客戶信用風險。

C. 綜上，A公司為製造商，B公司為配銷商。

(2) 應選擇之最適常規交易方法為何？

答：由於煤礦屬大宗商品，可取得市場價格，爰可擇定CUP法為最適常規交易方法。

肆、心得與建議

一、心得

- (一) 透過本次會議OECD及其他稅務專家介紹，瞭解移轉訂價內容及實務困難及國際趨勢

隨著全球化程度日益加深，跨國企業可能透過利潤移轉，降低集團整體稅負，進而造成各國稅基侵蝕。因此，移轉訂價除係跨國企業進行全球化佈局所應注意之重要課題，對各國稅務機關而言，遏止企業藉由不合常規之安排，規避稅負，以及降低納稅義務人之依從成本，亦是辦理移轉訂價業務之首要工作。本次會議研討議題係「取得移轉訂價可比較資料困難之專用工具包」，對於會中所提實務案例，包括移轉價格之認定及實務指引之提供，除可提供不同之思維，亦可列為我國未來研議修訂移轉訂價規定參考，具有學習之價值。

- (二) 透過各國代表經驗交換獲取許多寶貴政策參考意見

各國代表藉本次會議分享該國執行移轉訂價規定之經驗與目前遭遇之困境。OECD 專家適時給予協助及建議，並藉由每次議題之分組討論及報告，使各國成員能從中瞭解移轉訂價規定內容，俾使各國於政策規劃時，能正確執行移轉訂價規定之目的。

二、建議

- (一) 持續瞭解國際移轉訂價規定發展

我國參考 BEPS 行動計畫 13，修正移轉訂價查核準則有關移轉訂價文據規定，導入三層文據架構，即集團主檔報告（Master File）、移轉訂價報告（Local File）及國別報告（Country by Country Report）相關文據內容及申報規定，為持續完善我國移轉訂價文據制度，宜追蹤瞭解國際移轉訂價規定發展，適時修訂移轉訂價文據內容及相關規定，以符國際發展，精進我國移轉訂價制度。

(二) 積極參與國際租稅相關會議，瞭解各國稅務發展趨勢

藉由參與本次研討會掌握新知，與各國稅務專業官員交流實務經驗，促進國際交流並建立相關人脈，有利往後蒐集他國法規及實務作法，以作為未來修法參考，俾健全我國移轉訂價查核制度，增加我國之國際能見度，提升我國稅務官員專業職能。