

出國報告(出國類別:出席會議)

**經濟合作暨發展組織(OECD)  
與韓國多邊稅務中心舉辦  
「移轉訂價與稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)  
講師之訓練」  
(Train the Trainers on BEPS and Transfer  
Pricing)  
研討會報告**

服務機關:財政部高雄國稅局 稅務員 方晶瑩

服務機關:財政部北區國稅局 稅務員 蔡惟程

派赴國家:韓國首爾

出國期間:107年12月3日至12月7日

報告日期:108年3月5日

# 摘要

本研討會於107年12月3日至同年12月7日由OECD與韓國多邊稅務中心(Taxation at the OECD Multilateral Tax Centre )在首爾舉行，主題為「移轉訂價講師之培訓(Train the Trainers on BEPS and Transfer Pricing )」。主辦單位會前要求與會人員要先進行線上課程並通過測驗後，才得參加本次研討會。

研討會先由講師說明簡報技巧，接著講師依各單元主題，主要為「分析交易行為」、「可比較程度分析」、「重新修訂利潤分割法的指導原則」及「無形資產的特殊考量」，分別講授內容後，再進行各單元案例的分組討論，最後由講師為各組講評並補充內容及釐正觀念，讓與會學員藉由彼此討論，了解主題內容及各國相關移轉訂價查核實務。

本次研討主要著重如何在如何運用良好的簡報技巧及生動的表達方式，將移轉訂價的內容及案例解析清楚的表述，所以課程上除了需要學習移轉訂價相關的理論與實務之外，分組討論之後的實地演練更形重要，亦可以從各組演練模擬中，思考不同的觀點並看到各國會員不一樣的呈現方式，由此呼應本研討會的目的，作為一名好的講師，要懂的活用簡報技巧並將課程內容精確且有效地傳達給與會的聽者知悉明瞭。

經濟合作暨發展組織(OECD)  
與韓國多邊稅務中心舉辦  
「移轉訂價與稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)講師之訓練」  
(Train the Trainers on BEPS and Transfer Pricing)  
研討會報告目錄

壹、目的	1
貳、與會人員及會議經過	2
參、課程內容與解析	3
肆、會議心得及建議	30

# 壹、目的

經濟合作暨發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 為國際性組織，成立宗旨係藉由跨國政府相互合作，協助各成員國家經濟成長和增進就業，提升成員國生活水準，穩定金融秩序，促進世界經濟發展。為落實上開宗旨，OECD 每年在世界各國舉辦數場研討會，邀集許多國家政府官員，相互合作分享專業知識以達到促進世界經濟發展之最終目標。

歷年來 OECD與韓國多邊稅務中心(Taxation at the OECD Multilateral Tax Centre )致力於舉辦各議題稅務研討會，邀請OECD會員及非會員國稅務機關代表及該領域之學者專家，針對各項重要議題交換經驗，共同對當前熱門租稅議題進行理論與實務討論，給予各國代表瞭解各國現行租稅制度之機會，共同為改善各國租稅環境而努力。

2018年韓國多邊稅務中心共舉辦7場研討會，討論議題包括「稅捐稽徵機關如何相互合作及交換資訊」、「BEPS行動計畫1之最低標準」、「資產間接移轉之工具包」、「國際加值型營業稅指導原則」、「資訊交換及共同申報及盡職審查準則(CRS)」、「租稅協定適用、多邊工具(MLI)與稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)」及「移轉訂價與稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)講師之訓練」等。本次研討會主題在移轉訂價講師之培訓，內容包括一個好的演講者要具備的能力、移轉訂價之基本概念及方法之介紹，搭配案例探討及分組解析報告，俾加強與會學員對移轉訂價的認識及查核技術之提升。

## 貳、與會人員及會議經過

本研討會主題為「移轉訂價與稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)講師之訓練」，於107年12月3日至12月7日假OECD與韓國多邊稅務中心舉行。主辦單位會前要求與會人員要先進行線上課程並通過測驗後，才得參加本次研討會。

此次研討會由OECD顧問澳洲籍 Ms. Melinda Brown、美國籍 Mr. Noel S De Santos 及印尼籍 Ms. Melani Dewi Astuti 擔任講座，指導與會代表實地演練。參加國家包括不丹、印度、韓國、馬爾地夫、越南、中國大陸、俄羅斯及我國共8國(地區)，出席代表共18人。

研討會進行方式，係由澳洲籍講座先介紹OECD的組成與宗旨，目前的發展及未來的展望，接著由印尼籍講座說明講師教授課程之基本技巧，以及編撰簡報內容之原則，隨後由澳洲籍、美國籍及印尼籍講座分別就不同的主題，「明確劃分交易」、「可比較程度分析」、「重新修訂利潤分割法的指導原則」及「無形資產的特殊考量」做課程的解析與分享所屬國家的實務經驗；每項主題課程講授結束後，由各國代表分組討論該主題中的案例，並輪流為各自的小組向其他組的學員分析及解說過程中所討論的觀點與結論，最後由3位講座加以補充未盡完備的部分並適時釐清觀念，即時導正模糊不清或誤解之處。

除了使各國學員在參與的過程中，確實瞭解移轉訂價的理論及實務之外，更能知道如何善用簡報技巧及適切的表達能力，來成為一個可以將課程內容有效且正確傳遞予聽者的講師。

我國今年由高雄國稅局稅務員方晶瑩及北區國稅局稅務員蔡惟程代表參加，除了與其他國家代表交換移轉訂價查核經驗，並藉由意見溝通的同時，介紹我國的移轉訂價制度，充分達到互相交流、友好外交的目的。

# 參、課程內容與解析

## 第一章 訓練技巧

由印尼籍 Ms. Melani Dewi Astuti 擔任講座，主辦單位於此次研討會邀請前來指導與會代表進行簡報之技巧，茲就講授內容歸納為表達技巧及簡報編撰 2 項，分述如下：

### 一、表達技巧

#### (一)行前的內容組織及架構

講師授課之前，必須先了解聽講者的背景與聽眾對於本次課程的期望之後，再去組織課程架構與內容，將重點作為摘要並利用例子或是小故事，把理論轉化成生活，使聽者更能掌握課程所要傳遞的觀念。

#### (二)演講的風格

簡報的成功與否，主要掌握在簡報者的身上。講師的表現可以是熱情的、讓人相信的或是真實的呈現自我，當面對聽者時，首先是自我介紹，讓聽者能進一步了解講師的背景，藉此拉近彼此的距離，從站著的姿態不畏縮，抬頭挺胸之外，放鬆肢體，柔和面部的表情並自然的移動來凝聚聽者的專注力，適度的手勢及語氣上的抑揚頓挫也是吸引聽眾的關鍵。

#### (三)時間的分配及課堂互動

妥善地分配簡報時間是很重要的。將課程內容聚焦在聽者期待的部分，使課程重點更顯著，進行簡報時，拋出相關問題，引導聽者同步思考，藉由彼此互動激發聽者的熱情，表現簡報需注意的是，不能照本宣科的逐字念稿，這樣會讓聽者容易感到枯燥而降低對課程的專注力，並會認為講者的專業知能不足且沒有授課的熱忱。

#### (四)提供提問時間

簡報結束後應預留10至15分鐘左右的時間給聽者提問，目的在確認聽者對於簡報內容有充分的瞭解，也可以做為簡報者日後改善簡報內容之參考。

## 二、簡報編撰

### (一) 摘要內容取代繁瑣文字

密密麻麻的文字，容易使聽者無法聚焦而分心，導致模糊了重點，失去本次授課的意義，重點式的摘要輔以精簡的內容，則能讓講師在有限的時間內，將所要表述的重點與內容有效地傳遞與分享，讓聽者知悉及了解，亦能使課程的傳達更有效率。

### (二) 善用影音（像）吸引目光

簡報內容宜採淡色背景與深色字體，並適時地設置動畫與圖片來豐富簡報內容，利用生動有趣的方式呈現，使聽者不會感到枯燥乏味，適時的設置相關影片，亦能使其印象深刻並有所共鳴，再者要避免繁瑣的文字及艱深的統計數據，多運用歸納過的圖形及表格，讓人一目瞭然，清楚內容的重點，將有助於課程所要傳達的目的，聽者也能更輕鬆掌握課程之精髓。

## 第二章 移轉訂價內容解析

### 一、常規交易原則

根據OECD稅約範本第9條所述，有關常規交易的原則係指關係企業之間，在商業或是財務加上在獨立企業之間不會有的條件，導致原先應歸屬該企業的利潤因這些條件的成立而未計入者，則應當回歸該企業的利潤。換句話說，此原則將跨國企業集團成員視同單一個體，不同個體之間的交易條件要與獨立企業在可比較的情形下，交易狀況要一致。在受控和未受控之內、外可比較對象之交易作比較，一個理想之可比較對象是完全可互相比較或具有相同交易，惟找到之可比較對象常常是相似而沒有完全相同，但仍然可以透過可比較對象之顯著差異作適當調整，促使交易對象具有可比較性；因此，交易或企業本身之可比較因素會影響常規交易之結果。

### 二、精確的描述交易內容

運用常規交易原則時，必須以受控及非受控交易來進行可比較程度的分析，也就是說把跨國企業內部的交易與獨立企業間的交易做比較分析。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影響可比較程度的因素，以下5種可作為衡量的因素：

#### (一)契約條款(Contract Terms)

影響可比較性因素中的契約條款是作為區分交易對象的責任、風險及利益的依據，除此之外，必須分析受控交易與可比較交易之契約條款是否存有差異，實務上的經驗也可藉由企業間往來的文件中發現所約定的交易數量、產品保證服務及收付款條件，正常來說，非關係企業之契約一般會持有合約至到期，且不太容易修改合約條件。

#### (二)功能分析(Functional Analysis)

受控交易之可比較性分析必須辨識交易經濟上之主要功能及該功能執行之對象。因為功能之執行會影響到風險之大小，也就是說，不同的獨立企業進行交易時，取得利潤的高低重要關鍵在於所執行的功能，高功能承擔高風險，亦帶來高利潤，此外，亦須檢驗實際上風險承擔與經濟本質、控制管理風險之能力是否一致，因此，功能分析時，須將資產使用和風險承擔因素皆列入考量，依照經濟之重要性評估其功能之價值。

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

產品或服務之不同特質在價格上會有所差異，關於有形資產的特性包含資產外觀、品質、數量、可靠性及是否容易取得等；服務之特性則包含其本質和範圍；而無形資產特性係指其形式、類型、耐久性、保護程度和預期效益，也就是說，在分析受控及可比較交易的目標時，要審視標的物的特徵、數量及範圍等相關事項是否有差異存在。

#### (四)經濟情況(Economic Circumstances)

相同之產品在不同的市場中，價格會有相當大的差異，所以搜尋與交易相似之市場有其必要性，在考量經濟環境之可比較性，應將所有可能之差異做全盤的考量，這些差異包括區域、市場規模、競爭對手(買方及賣方)、產品和服務之替代性、供給和需求、購買能力、法令和區域成本、批發或零售市場、交易日期和時間，種種會影響經濟環境變化的因素等，由此可知，受控與可比較交易會因為環境位置、景氣交替及市場規模的大小等經濟情況而有所差異。



## (五)商業策略(Business Strategies)

企業在從事交易活動時，基於多面向的商業策略考量，會有創新和開發新產品、產品多樣化程度、風險規避和其他每日商業上會考慮之因素等，所以在受控與可比較交易在產品開發政策與行銷方針等的市場策略是否存在差異，實有分析的必要。當對整體集團之受控及未受控交易作可比較性分析時，應該從單一的獨立個體作策略性之考量，如果集團企業採用特殊商業策略，例如：市場滲透策略，企業可能會犧牲目前或預期之利益，因此查核時若發現該集團所預期利益沒有出現，則要嚴格評估集團所主張實行之策略是否有可信度。另外，可以尋找是否有承擔成本並應獲得報酬之對象，或有沒有非關係企業已經著手進行這項計畫，而該計畫在預期利益沒有發生是否還會繼續下去，從而找出集團企業行為之一貫性。

三、前揭的(二)功能分析，是在說明交易的企業之間所獲得的報酬與所執行的功能及風險呈現正向的關係，高報酬、高功能亦帶來高風險，因此可知，功能分析的重要性不言可喻，進一步對企業個體做功能分析時，應檢視以下3點：

### (一)功能執行

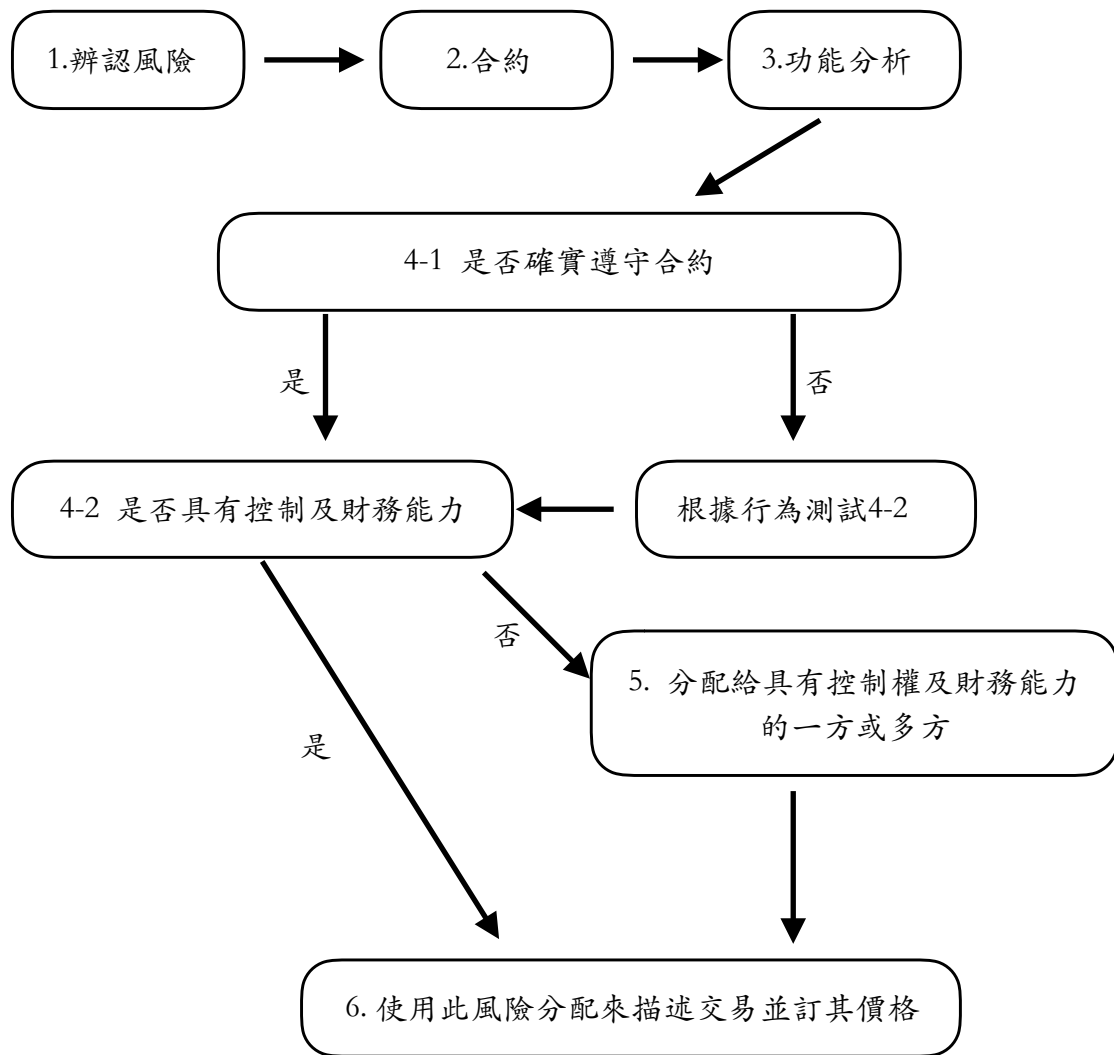
參與交易的企業所執行之功能，包含製造、研發設計、服務、採購、配銷、行銷、廣告及運送等，故須針對受控交易之受測個體與可比較對象執行功能分析，當有顯著差異時，應就該等差異進行適當調整。

### (二)資產使用

參與交易的企業執行該等功能時所使用之資產型態與性質，例如：市場及經濟的價值、所有權及貢獻度等，應併同考量。

### (三)承擔風險

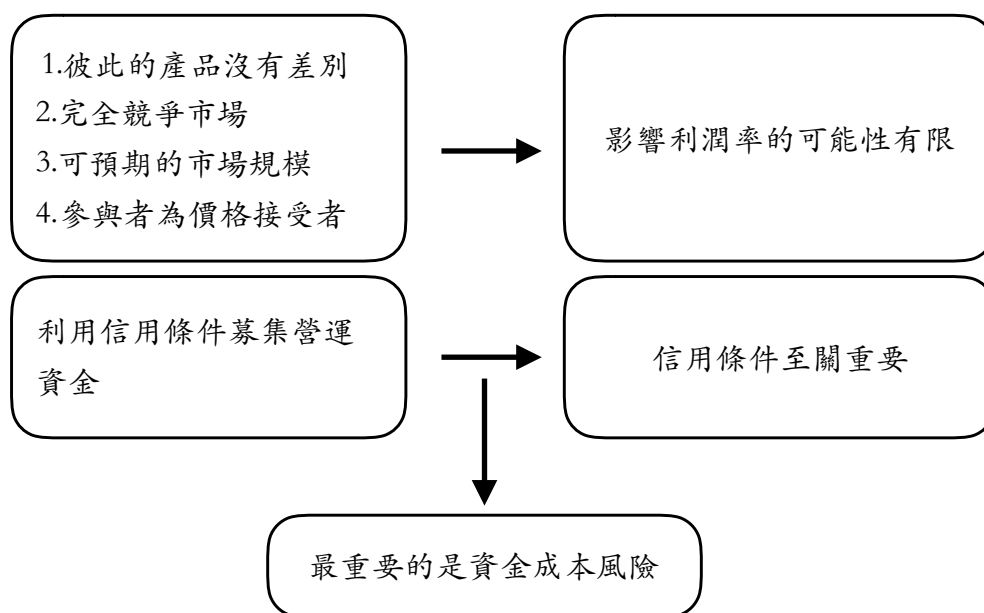
進行功能分析時，參與交易的企業所承擔的風險型態包含市場風險、投資研究發展活動風險及信用風險等，要一起考量，俾使功能分析結果更為完整，分析步驟如下：



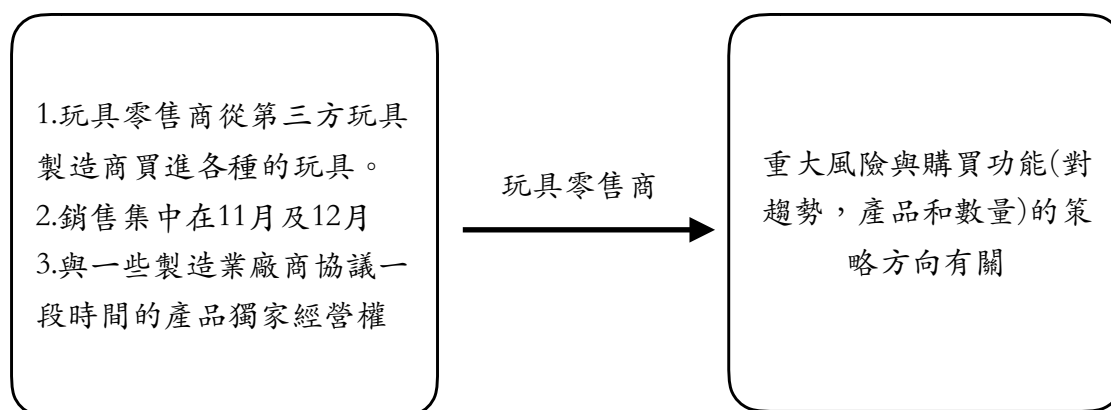
A. 步驟1: 辨別經濟上重要風險

篩選交易中的重要風險，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

案例1:



案例2:



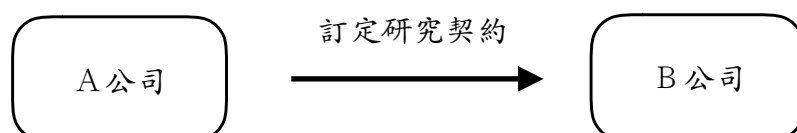
B. 步驟2:契約內容

契約內容呈現獲取潛在利益及承擔潛在風險之結果，然而稅務機關多為落後查核制，在經濟決策多年後才進行調查，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。

### C. 步驟3:功能分析

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。

#### 案例1:研究契約

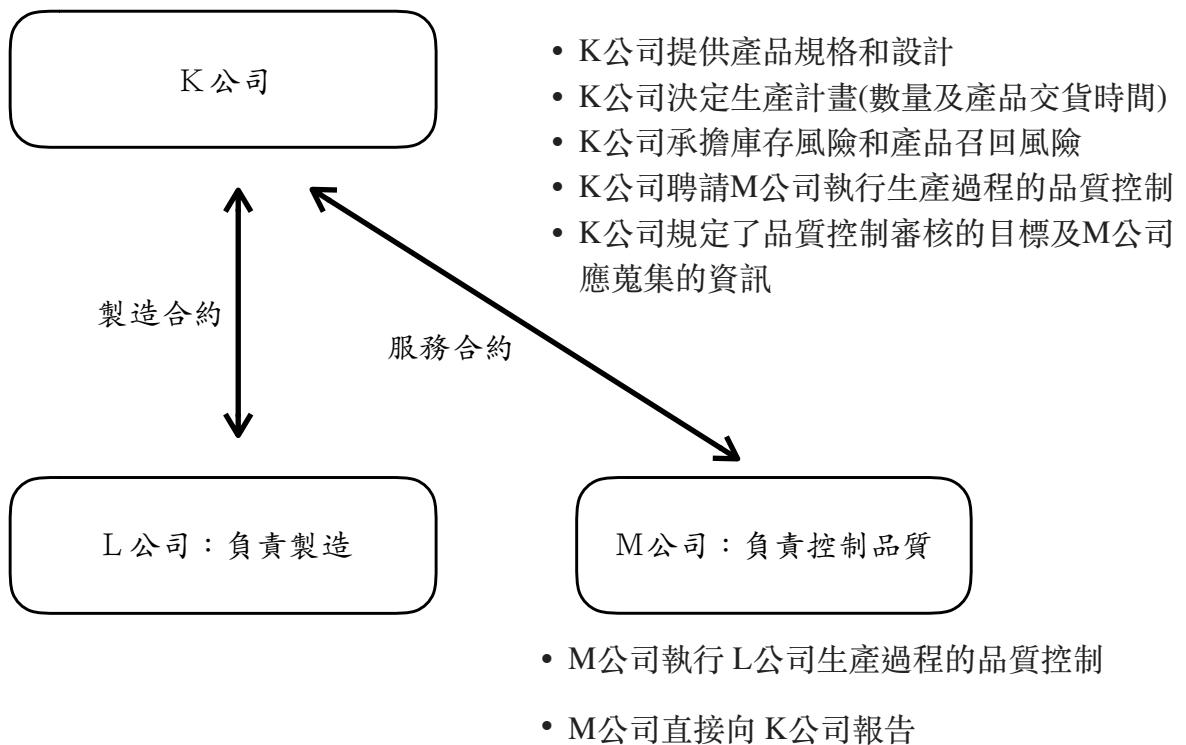


1. 研發風險具有經濟意義
2. 依據研究契約，A公司承擔研發的風險
3. 根據功能分析，A公司有以下功能：
  - 執行部分開發工作
  - 詢問專家建議並聘請研究人員
  - 決定B公司的研究類型及目標
  - 分配預算給B公司
  - 外包研發活動給B公司藉此降低自己的風險
  - 根據B公司的報告，來評估是否已達成研發活動的目標及既定的進度
  - 根據評估結果，再決定是否要持續投資該項目
  - 具有承擔風險的財務能力
4. B公司的功能在確保可以完成研發活動(透過流程及專業知識)

依據案例1可知，有關風險控制的實際操作包含:

- (1) 決定是否承擔、終止或規避該風險。
- (2) 決定如何面對該風險的決策能力與是否執行該決策。
- (3) 企業為了減輕風險而將活動外包，在這之前要確定外包活動的目標、決定聘僱執行風險減緩功能的受雇方、評估可否完全達成目標，以及必要時決定可否與該受雇方進行修訂或終止契約等，具備以上決策能力及實際執行後，表示企業具有風險控制的能力。

## 案例2



案例2中可知，K公司有亦有能力亦有權力控制產品召回及庫存的風險，以便在適當的時機採取和應對風險做出一系列相關決策，也就是說，K公司有評估的能力並做出與降低風險相關的決策，並實際執行這些功能。

由此可知，關係企業欲控制風險，則要有承擔風險的財務能力，才得以承受相對應的危機，亦即，關係企業要有資金足以承擔風險或抵消風險，得以支應降低風險的相關支出並承擔風險所帶來的後果。

另外，考慮可用及可變現的資產，以便在必要時可以獲得額外的流動性，得以支應風險實際發生時可能產生的費用，即使有其中一方不承擔風險時，仍得以相關資產所貢獻的價值而有補償。

### D. 步驟4:經濟行為與契約內容是否相符

本步驟針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，(4-1)分析關係企業是否遵循契約條款;(4-2)基於(4-1)分析結果，確認風險承擔的一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。

#### E. 步驟5: 風險配置

根據步驟(4-2)分析，如果步驟1至步驟4-1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並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。

#### F. 步驟6: 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。

### 四、可比較性的分析

#### (一) 針對納稅義務人的情況做廣泛的分析

首先要正確地描述交易內容，接著依次選取最適合個案經濟情形之移轉訂價方法、受測個體、定義可比較對象之篩選條件、選取利潤率指標(如選取以利潤為基礎之方法)、定義應納入考量的可比較因素。

#### (二) 精確描述交易內容

主要係辨別哪些是交易中之重要經濟特性，例如以功能分析來說，哪些主要的經濟活動對營收(或利潤)有高度的貢獻，由哪些交易個體負責執行，也就是說執行功能的強弱，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，釐清承擔風險、執行經濟決策、具備風險控制能力及承擔風險之財務能力，各自由哪些交易個體所具備或擁有。

#### (三) 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。若選取某一個移轉訂價分析方法後，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。

#### (四)選取受測個體

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。

#### (五)選取可比較對象

可比較對象資料來源分為內部及外部可比較對象，內部可比較對象部分，一般認為可信度較高，且可請受查公司提供相關資料參考，以提升可信度，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。

#### (六)相同地區之可比較對象不可得

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，須視地區別究竟是否會導致重大經濟性影響。

#### (七)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，否則不會忍受持續性之虧損，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是執行特定功能，其中或許存在潛在利潤。即使受測個體有盈餘，並不代表篩選出虧損之可比較對象應排除在外，須視受測個體與可比較對象可比性而定。

#### (八)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、營業活動關鍵字、營收規模、資訊可得性、獨立性、會計項目可得性、營運活絡度及其他提升可比性之篩選條件。

#### (九)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：海關資料，但要注意的是海關評價方式不同、納稅申報資料或其他市場上經濟活動使用之參考資料。

#### (十)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比較小。
2. 缺少可比較對象未必代表受控交易不符合常規，可能的原因如下：
  - A. 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無法取得。
  - B. 須確認受控交易之情況是否與獨立經濟個體具可比性。
  - C. 是否因為各交易個體存在獨特貢獻或交易高度整合，或是其他方法可以適用，例如：利潤分割法等。
  - D. 受測個體是否屬於垂直整合之產業或小型市場。
  - E. 潛在可比較對象資料之可得性屬有困難。

#### (十一)可比性之調整

在測試過程中，為提升可比較對象之可比性，在確知有某些差異會影響價格或是利潤的情形下，應評估有無對可比較對象作適當調整之必要。

### 五、重新修訂利潤分割法的指導原則

(一)BEPS Action 10 其他高風險交易的行動方案中，透過修改無形資產的相關準則來預防藉由創造一般非關聯企業不願意或非常少會進行的交易類型來造成稅基侵蝕的情形。

這些相關規定涉及採用更新後的移轉訂價規定或特殊衡量方法如：

1. 明確定義在何種情況下那些受控交易可以重新被定位。
2. 明確定義如何適用移轉訂價方法，特別是針對利潤分割法的適用應基於集團全球價值鏈的配置。
3. 對於常見侵蝕稅基的支出類型提供相關防禦方法，如管理服務費及集團管理費用。

#### (二)使用單邊法之相關疑慮

在評價某些特定交易時，使用單邊法評價時，因其為較簡單評估的方式可能會造成雙重課稅或雙重不課稅的狀況，而同時直接評估受控交易的雙方交易訂價為利潤分割法的優點之一，但這並不表示利潤分割法應成為大多數受控交易的評價方式，利潤分割法本身並不困難，但是要將利潤分割法作的正確且合理需要投入大量的資料及評估才可能達成，故當採用利潤分割法時應有具體之前提條件，而非當作公式型分配利潤的方法，而偏離



常規交易原則之本質。

### (三)利潤分割法的適用時機

適用利潤分割法時，受控交易應具有下列特徵之一：

1. 雙方皆對於受控交易皆有獨特且有價值的貢獻：該貢獻可為獨特且有價值的無形資產、有形資產或是功能，且應有明確量化的指標。
2. 獨特且有價值之定義：
  - (1) 無法可靠類比非關係企業在類似商業情形下之貢獻
  - (2) 該貢獻對企業營運上對於實際或潛在經濟利益上為關鍵要素
3. 營運上的高度整合，較常見的高度整合案例如下：
  - (1) 有共同執行特定功能、共同擁有特定資產或共同承擔特定重大風險其一情形，致無法針對個別個體有效衡量貢獻。
  - (2) 高度內部整合，如長期的合作或安排，導致各成員對於集團的重大貢獻與另一方有高度相關。
  - (3) 當A方控制經濟上的重大風險，但該重大風險實際承擔者為B時，A可能適合共同承擔對於該風險相關的利益或損失。
4. 共同承擔經濟上的重大風險，或是分別承擔高度相關的重大風險。
5. 當能找可比程度越高的可比較對象時，利潤分割法為最適可比較方法的可能性就越低，此時採用單邊法的可信賴度會越高。但是缺乏可比較對象並不代表利潤分割法為最適常規交易方法。
6. 利潤分割法的適用可能亦須考量獨立企業間的交易資訊。

### (四)如何正確的適用利潤分割法

1. 確定受控交易相關的利潤多寡，明確定義應被分割的利潤有多少，應被分割的利潤可以為淨利(最常見)、毛利或是銷貨收入等，確定受控交易應分割的利潤並非易事，須將受控交易雙方的財務數據一致化（如會計基礎、會計分類及幣別等），此外也須將關係企業的財務資料作拆分，對於交易關聯方財務資料的蒐集有較高的需求。
2. 利潤的分割：利潤的分割可以分為兩種，分別為實際利潤的分割與預期利潤的分割

(1) 實際利潤的分割：通常運用於雙方皆承擔經濟上的重大風險或是分別承擔高度關聯的重大風險。

(2) 預期利潤的分割：當利潤分割法為最適可比較方法，但其中一方於交易後即不承擔經濟上的重大風險之情形，通常運用現金流折現方法計算價值。OECD認為如各國國內法並未將現金流折現法(Discounted Cash Flow, DCF)、評價技術(Evaluation Techniques)或其他評價方法以單獨章節敘述時，可將其列於利潤分割法項下。

(五) 貢獻度分析：計算合併利潤及找出合適的利潤分割指標來決定如何進行分割。

(六) 剩餘（利潤）分析：

1. 計算受控交易的合併利潤，並運用利潤分割法以外的常規交易方法分配各受控交易參與者執行例行性功能(Routine function)的基本報酬(basic return)。
2. 將分配後之剩餘利潤依據貢獻度分析結果進行分配。

(七) 利潤分割因子

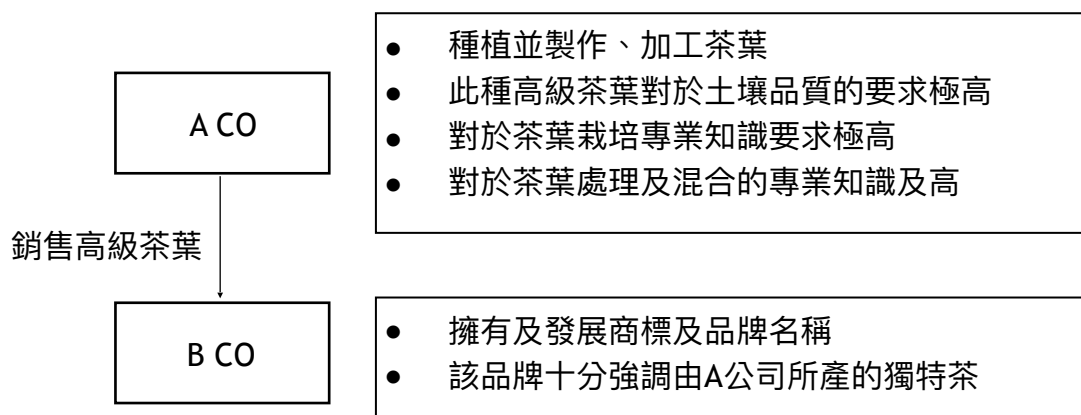
1. 基本假設：在常規交易的情況下，利潤的分配應符合各交易參與者相對貢獻。
2. 正確衡量貢獻程度應注意下列要件
  - (1) 了解受控交易的(能帶來超額利潤的)價值來源
  - (2) 將這些價值來源以客觀且可量化的指標表達，以正確衡量各貢獻的價值。
  - (3) 將各指標給予相對應的權重。

(八) 價值貢獻的指標應具有下列特徵

1. 應為客觀、可量化，且有資料作為佐證的數據。
2. 如果有獨立交易的可靠資料時應優先使用。
3. 應將集團主檔報告資訊納入考量。
4. 舉例而言，利潤分割指標可以基於資產、資金、費用或其他可衡量功能的指標，雖然費用的多寡可能無法反應價值的貢獻，但相對費用可以做為合理估計相對貢獻的指標。

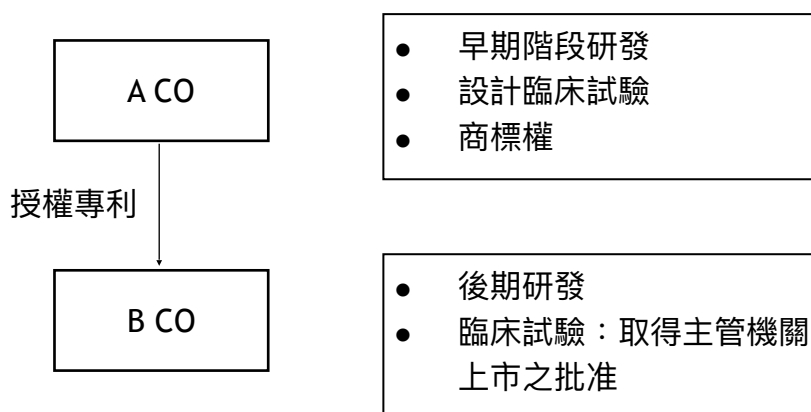
(九) 範例

1. 利潤分割範例一



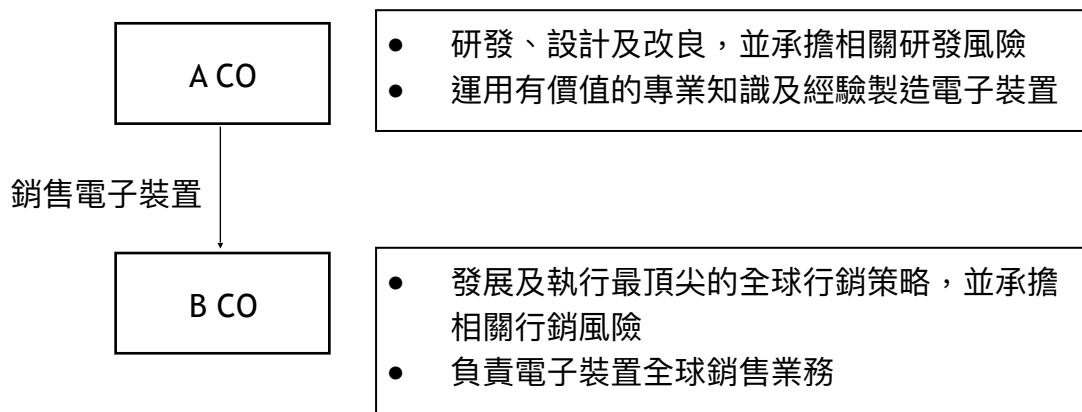
此案例中，因A CO及B CO皆對此受控交易有獨特且有價值的貢獻，故以利潤分割法來評價其貢獻為最適常規交易方法，可使用RD費用或研發人員相關數據做為利潤分割因子。

## 2. 利潤分割範例二



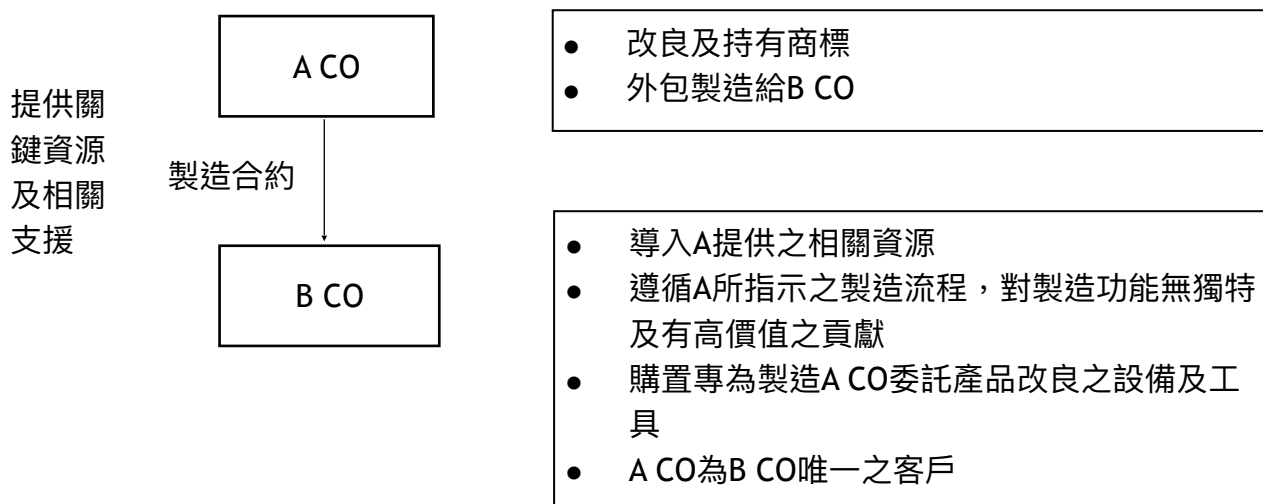
此受控交易中，因為A CO所擁有的專業知識對於該品牌所銷售的高級茶(premium tea)具有極高且不可取代的價值，B CO擁有該商標及品牌，且對於該品牌的行銷及推廣投入亦有十分重大且有價值之貢獻，故此受控交易之最適常規交易方法可採用利潤分割法，可能運用BCO的行銷費用及A CO作調和及特殊處理的相關費用作為利潤分割因子。

### 3. 利潤分割範例三



此案例中，因A CO及B CO皆對此受控交易有獨特且有價值的貢獻，且皆承擔受控交易之重大風險，故以利潤分割法來評價其貢獻為最通常規交易方法，可使用A CO研究發展費用及B CO行銷相關費用做為利潤分割因子。

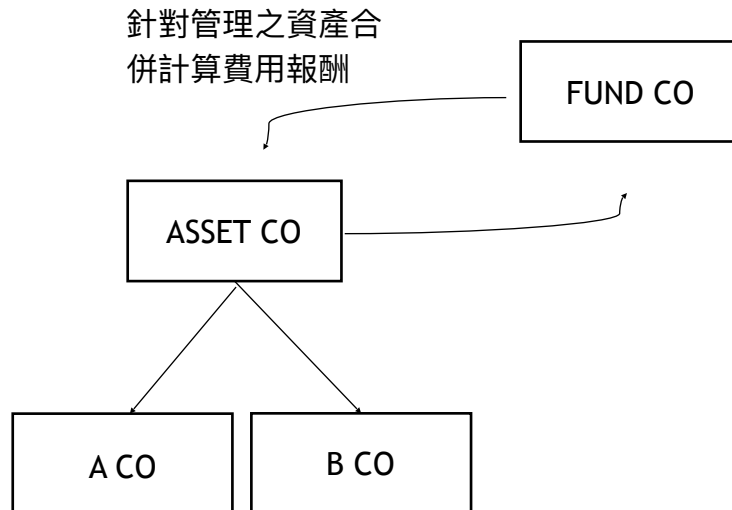
### 4. 利潤分割範例四



此受控交易，B CO本身投入大量資源及設備為A製造相關產品，B本身並無獨特及有價值之貢獻，且未承擔經濟上之重大風險，故本案例中，如納稅人主張應適用利潤分割法，應注意其是否有高度整合致無法單獨評價其貢獻之狀況，因跨國企業集團內部在某種程度上一定有某種程度上的整合，差別僅在於程度之高低，在此案例下，就算B投入相當程度的資源購置

設備，且A CO為其唯一客戶，但是並無因高度整合導致無法辨別其應利潤之情形，故利潤分割法並非此受控交易之最適常規交易方法。

#### 5. 利潤分割範例五



在此受控交易安排下，Asset CO內部設有投資管理委員會來管理資產組合配置，成員為A CO及B CO中的資產組合經理，而其投資組合配置會依據前述經理之專業判斷來決定投資A國及B國的比例，在此交易安排下，因對於報酬的貢獻來自於A CO及B CO中專業經理人之專業判斷及分析所決定，如該合作程度極高致無法單獨判斷任一參與者應分配的利潤時，利潤分割法可能為最適常規交易方法。

#### 六、對於無形資產的特殊考量

(一)BEPS行動方案8-對於無形資產的特殊考量目的在確保移轉訂價的結果與價值的創造相

符，為此OECD針對跨國企業藉由將無形資產在成員間移轉導致稅基侵蝕及利潤移轉之情形，改良了評估應享有無形資產價值所帶來超額利潤之成員的方法，該改進的措施可分類為下列幾點：

1. 廣泛及明確的定義無形資產
2. 確保移轉訂價的結果與價值的創造相符
3. 修改針對難以評價的無形資產的規定
4. 更新成本貢獻協議的指導原則

(二)廣泛及明確的地定義無形資產

1. 無形資產的基本定義：

(1) 非實體資產或金融資產

(2) 在商業活動上可以被擁有及控制

(3) 在獨立企業間且可比較環境下，移轉時應取得報酬

a. 在此定義下當地市場特殊環境（如良好的氣候、市場的結構）不可被歸類在無形資產

b. 當集團綜效無法被單一成員控制或擁有時，也不能被歸類於無形資產

(三) 並不須下列要素才可被認定為無形資產

1. 並不須為會計目的上的無形資產（如費用化的研發支出、廣告支出皆可能成為移轉訂價定義中的無形資產）

2. 並不須為一般稅務或扣繳(如OECD協定範本第12章)定義下的無形資產

3. 並不須被法律所保護

4. 並不須可被單獨移轉

以下舉例較為常見無形資產的分類

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

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

(四)在此定義下會造成下列差異

1. 無形資產不論是個別或是與其他資產一起被移轉時，皆須支付相對應代價。

2. 無形資產也可能對於其他交易的常規交易價格造成影響。

3. 可比較因子因其無法被擁有、控制或是移轉，並不需要被單獨支付對價，但是其可能會影響到其他交易的常規交易價格。

4. 當一樣物品(item)不符合無形資產定義時，並不表示其可以在移轉訂價分析中被忽略，或

納稅人可以無償移轉該物品。

## (五)移轉訂價中對於重要可比較因子的處理方法

### 1. 無形資產及可比較因子

OECD於移轉訂價指導原則(TP Guideline)2017年修訂版中第一章增修對於重要可比較因子的討論，較常見及重要的可比較因子有下列幾項

- 區位節省(Location Savings)
- 其他市場特徵(Other local market features)
- 工作團隊(Assembled workforce)
- 跨國集團綜效(MNE group synergies)

### 2. 區位節省

(1) 定義：企業因位在特定地理環境市場下營運所導致的成本節省

(2) 如何有效證明區位節省存在：有眾多可比的當地市場可比較對象，而當缺少有效的當地可比較對象時，應將所有與下列要素相關的事實及情況納入考量

- 區位節省是否真實存在
- 區位節省所帶來的成本節省到底有多少
- 這區位節省的成本是企業享有利潤或是已反應於售價上，由消費者所享受
- 如果企業真的有保留區位節省所帶來的利益，如何正確衡量企業因區位節省所帶來的利益

### 3. 當地市場特徵

(1) 定義：當地市場因為特定要素致可能影響可比較程度，有時該特徵需做出特定調整，如市場規模、市場成長率、消費者鄰近程度、家庭購買習慣、基礎建設及勞工教育水準等要素。

(2) 如同區位節省，證明當地市場特徵最佳的方式為找出有效的當地可比較對象，因其可以有效的衡量因當地市場特徵產生的效益及應如何分配，當缺乏有效的當地可比較對象時，應將所有的事實及環境納入分析中，但是不能直接推定當地市場特徵所產生的利益應全數歸當地企業成員所享有。

### 4. 工作團隊

(1) 定義：指某些企業可以成功的招募一群獨特或有經驗的核心員工，該團隊為企業所提

供之服務、生產效率或生產品質可以影響企業的常規交易價格。

- (2) 當工作團隊之價值足以影響企業之常規交易價格時，可能須進行可比較程度之差異調整，通常來說，對於員工在關係企業間的調動或陞任，除了員工的薪水外，並不需支付額外的代價，但在某些特殊的狀況下，員工調動或陞任可能會導致特定有價值的技術（know-how）轉移，此時應作個別分析，確認是否有無形資產移轉之狀況。

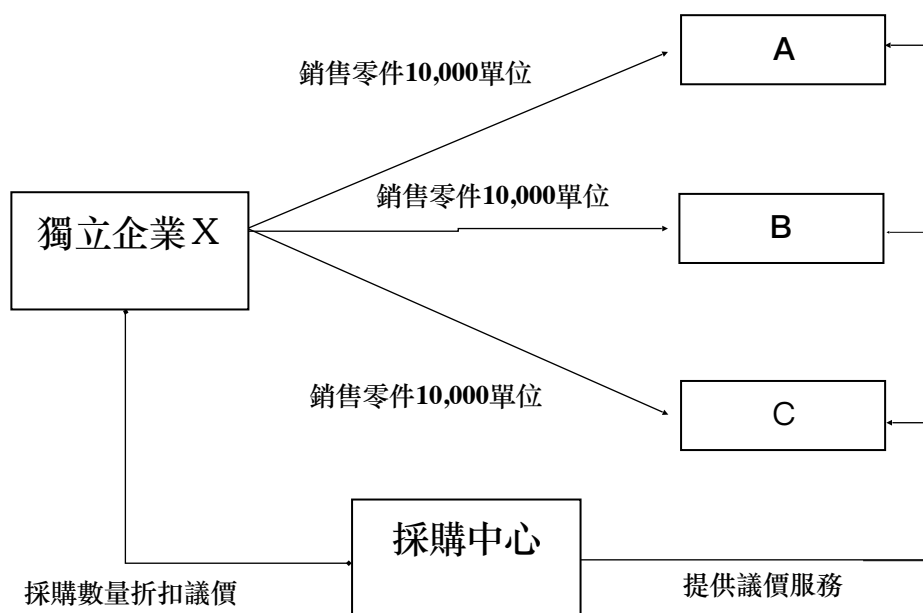
## 5. 跨國企業的集團綜效

- (1) 跨國企業的集團綜效是否應取得報償應視其綜效之發生為偶發性僅因身為集團成員所帶來之利益，抑或是集團經縝密計畫後之行動所帶來之利益，如為前者則集團成員無須因該利益而支付對價，如為後者，則該利益應以創造該綜效的集團成員之貢獻為基礎進行分配。

- (2) OECD針對集團綜效以下列兩個例子做說明：

### 集團綜效案例1

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

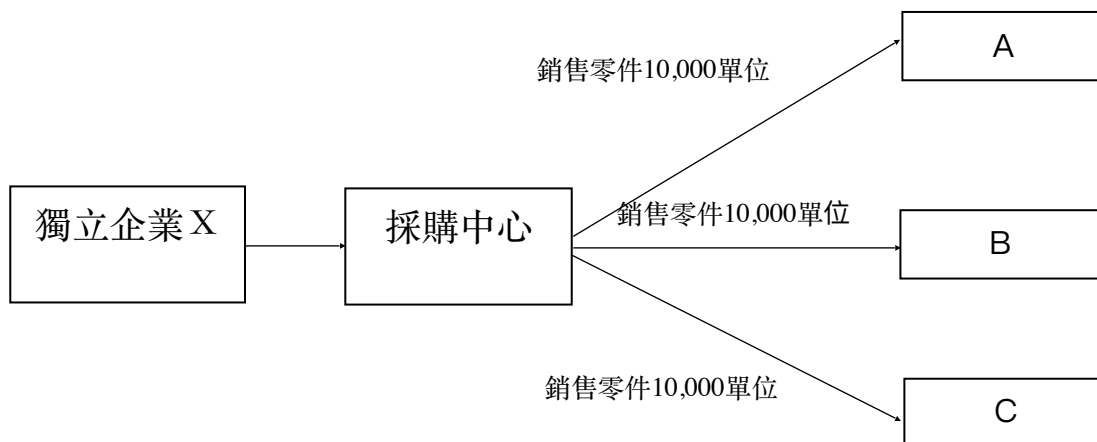


A、B、C三間關係企業決定委託集團採購中心進行統一議價，此時應視採購中心所提供之服務是否具有其他獨特貢獻，如僅為一般之議價服務，則A、B、C各自對採購中心發生之成本費用做加成後，以實際採購數量分配對採購中心之補償。



## 集團綜效案例2：

前提假設如案例一，惟集團改為統一由採購中心進行採購後再銷售予A、B、C。



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

### (六)無形資產的所有權及使用無形資產所產生的利潤歸屬

1. OECD針對無形資產的所有權及產生的利潤歸屬建立了分析架構如下：

- (1) 辨認法律所有權人及其他已生效的合約安排
- (2) 辨別所有與無形資產相關參與人之執行的功能、使用之資產及承擔之風險，特別是那些與無形資產有關之重要功能，如發展(Development)、強化(Enhancement)、維護(Maintenance)、保護(Protection)及利用(Exploitation)無形資產。
- (3) 確認法律合約與實際執行功能之間是否相符且具穩定性。
- (4) 準確辨別(Accurately Delineate)相關的受控交易。
- (5) 決定相關受控交易的常規交易價格。
- (6) 在某些特殊的狀況下，可能需要忽視特定不符商業理性的交易/安排(以得到符合常規的利潤分配結果)。

2. 法律所有權及重要功能

法律所有權為進行無形資產分析的起始點，但法律所有權並不代表可擁有利用無形資產所帶來的報酬，法律所有權人仍應對所有為該無形資產作出貢獻的關係企業給予適當的報酬。

### 3. 無形資產的重要功能

(1) OECD認為無形資產的重要功能應著重於發展(Development)、強化(Enhancement)、維護(Maintenance)、保護(Protection)及利用(Exploitation)上。

(2) 並非所有DEMPE功能皆可直接被認定為重要功能或具有高價值，應根據事實決定執行功能的相對價值或重要性，以下為較常見的無形資產重要功能：

- 制定及控制研究發展之進展
- 建立及領導重要創新工作、任務
- 控制無形資產開發過程中重要的策略決定

4. 在通常的情況下，法律所有權人通常應親自執行(或至少控制)該重要功能，故當法律所有權人將功能外包出去時將十分難以找到符合常規的可比較對象，這將導致適用單邊法的可靠程度會因須將執行重要功能的成員作為受測個體而大打折扣，此時OECD建議採用利潤分割法或是評價技術較能可靠衡量應有之利潤。

### (七)風險之承擔

無形資產的交易中在決定應承擔的風險時，特定重要風險可能與無形資產之成敗特別攸關，如：

- 研發之風險
- 產品被淘汰之風險
- 侵權風險
- 產品瑕疵風險
- 無形資產利用風險

而應承擔風險之個體應以OECD移轉訂價指導原則第1章中所提供的風險分析架構來決定。

### (八)資產(含資金)的貢獻

當受控交易中有使用到特定資產時應針對該使用之資產給予適當報酬，而針對資金的提供，OECD認為應針對下列要件進行特別考量

- 提供資金通常伴隨著財務上的風險，而對該風險須具有控制能力才能成為承擔風險

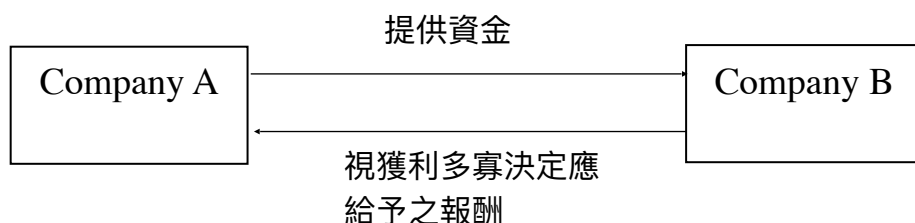
的個體。

- 明確的定義風險十分重要，如辨別財務風險時，投資風險及營運風險之差異應視資金用途來決定(如研發無形資產等)，當為研發無形資產的活動提供資金時，如研發活動的風險越高或資金風險與研發風險關聯性越高時，資金提供者亦應提高對於研發過程及研發成果的參與程度。

※講師說明，如支付關係企業權利金時，其性質僅為提供服務而非使用高價值無形資產之報酬時，僅能享有常規提供服務之利潤，惟會因各地政府規範或習慣不同有不同處理方式，如美國IRS並不會取改變支付權利金之交易，僅調低權利金之比率確保支付金額合於常規，而澳洲ATO則是會重新定位受控交易，以提供服務重新評估常規交易價格。

- 資金提供者能否取得超額報酬應視其對資金相關的財務風險是否具有控制力，如其對於財務風險無控制能力，則僅能取得無風險報酬，如對於財務風險具控制力，則應給予風險調整過後的報酬。

#### (九)資金常規交易報酬範例



背景說明：

- 某跨國企業集團中有Company A及Company B兩名成員，該集團決定開發特定的無形資產，無形資產預估在可以正式商業使用前的開發期間為五年，基於Company B現行持有類似的無形資產的情況、Company B所擁有的研發團隊履歷及歷史經驗等要素判斷，集團認為此新開發的無形資產將會帶來高額報酬。
- Company B將負責執行及控制本無形資產的DEMPE功能，Company A將提供B執行研發功能所需之資金並成為此無形資產的法律所有權人。
- 當無形資產開發完成後，Company B將取得Company A的授權以取得無形資產後續的使用權利，Company B將作為受測個體，並視該無形資產所帶來之利潤多寡決定

給予Company A的報酬。

在此種交易安排下，因為Company A僅提供資金及承擔資金相關風險，而對於無形資產之DEMPE功能並無控制能力，故應以Company A作為受測個體，並以風險調整過後的價格(無風險利率+風險溢酬)作為提供資金的報酬，此外，如果Company A對於資金貸與之項目、金額及相關條款無決定權，則僅能獲得無風險之報酬(無執行功能、無承擔風險，僅提供資產，故僅只能針對該部分獲得報酬)。

#### (十)辨別及分類(無形資產)相關的交易

##### 1. 無形資產交易可分為兩類

- 無形資產所有權的移轉或是無形資產相關權利的移轉
  - 包含銷售無形資產或是其他可以達成同樣經濟效果的其他類型交易。
  - 包含無形資產的授權及其他包含移轉部分無形資產利益的交易
- 使用無形資產但未有移轉事實發生的交易

##### 2. OECD分類無形資產移轉交易時應考量的要素如下：

- 明確辨別包含無形資產移轉交易的合約條件(如是否有後續更新、改善等支援)
- 應藉由各交易參與者實際執行功能來分類真實的受控交易
- 應精確地辨別所有移轉的無形資產，尤其是統包式移轉無形資產的交易。
- 確認權利的移轉是否有相關限制條款)(如相關部門或員工的移轉)。
- 確認無形資產移轉的交易是否有包含在其他受控交易中(如銷售貨物或提供勞務)

#### (十一)決定包含無形資產的受控交易的常規交易價格

##### 1. 一般性原則

決定無形資產受控交易價格的一般性原則可以參考OECD TP Guideline第1章至第3章針對無形資產交易(含使用及移轉)的規定，另因無形資產交易的參與者的觀點皆應納入評估，故所有無形資產使用或移轉的參與者的合理替代方案(realistic alternative)亦為應考量之因素。

##### 2. 可比較性疑義

當運用OECD TP Guideline第1章至第3章之規定判斷時，無形資產可比較程度的檢驗常常造成重大的疑慮，因無形資產通常擁有獨特的特性，故可比較程度分析在評估無形資產時格外重要，但通常無法找到足夠可比的無形資產來支持可比較對象的分析，一般評估無形資產的

可比較程度時會考量到下列要素：

- 獨佔性
- 地理範圍
- 有效期間
- 研發階段
- 強化、修改及更新的權利
- 預期未來利益
- 與無形資產相關的風險
- 其他可能因特定狀況而異的重要因素

※當針對無形資產的可比較對象提出任何的差異調整時，應特別注意差異調整的可靠性，如對於存在的差異採取不適當的差異調整僅會使其更為偏離常規交易結果，OECD並不禁止使用資料庫所撈取之資料，但使用資料庫資料時應確保資料庫應有足以正確衡量可比較程度的資料而非僅有片段的數據或訊息。

## (十二)無形資產的移轉訂價方法

1. 在決定無形資產的最適常規交易方法時，應參考OECDTPGuideline2.1章至2.11章之原則，所有OECD的移轉訂價方法可以用來評估無形資產，另應將該無形資產相關的交易合併評價，如果有特殊情形亦可使用多種常規交易方法或是評價技術來評價，但是使用特定方法時應特別注意適用要件如：

- 除非該無形資產限制僅有內部集團成員可以使用，否則因成本多寡與無形資產的報酬相關性很低，故以成本為基礎的可比較方法較不適合。
- 單邊法(如可比較利潤法或再售價格法)再衡量無形資產的價值時並不可靠，但其可以作為決定剩餘利潤的方法。

2. OECD認為評估無形資產時最有用的方法為

- 可比較未受控價格法(CUP or CUT)：當可以找到含有類似(高可比程度)的無形資產的可比較交易時，CUP可能會是最佳方法。
- 利潤分割法：詳前述修正後的利潤分割法章節
- 評價技術

### (十三)使用評價技術時應注意事項

1. OECD於BEPS行動計畫中明確的允許評價技術的使用，但是對於可用的評價技術並未作詳細的規範，且OECD也並未表達對特定評價技術有較佳之偏好，且使用評價技術時應注意一般購買價格的評估結果對移轉訂價的查核並非決定性的證據，但OECD對於基於現金流折現法的評價技術對於移轉訂價的查核可以有很大的幫助，但是要基於一個重要前提：採用評價技術的假設前提須要非常仔細考量，同時其假設也必須符合常規交易原則，因假設有微小的改變可能造成最終評價結果巨大的差異，以下為OECD認為應納入考量的重要因子：

- 財務預測的準確性
- 成長率的假設是否合理
- 折現率的估計
- 有效生命期間及殘值預估
- 稅務的假設

2. OECD並認為評估無形資產之使用(未包含移轉)時，應運用TP Guideline第1章至第3章之規則評估常規交易價格，因無形資產對於可比較程度有十分重大的影響，而當獨特且具價值之無形資產存在造成難以找到合適的可比較對象或常規交易方法時，運用利潤分割法或是評價技術可能是必要的方法。

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

1. HTVI通常具有「無法找到可靠可比較對象」及「財務預測及其他價值假設具有高度不確定性」這兩項特徵，且由於納稅人與稅捐稽徵機關的資訊不對稱，致稽徵機關僅靠納稅人所提供之資訊時無法判斷納稅人價值評估是否客觀，故當納稅人無法藉由可靠分析說明其HTVI訂價的合理性時，OECD認為應允許稅捐稽徵機關以事後結果作為推定HTVI事前訂價安排是否合理的證據，來確保稽徵機關可以決定其該交易價格是否為基於對未來相關發展合理衡量後所決定之價格，但亦認為納稅人如有合理理由亦可對稽徵機關這種事後推定做法提出上訴或救濟，且認為如果對於無法預測的發展、實質上的劇變及預先訂價協議等狀況，應避免以這種「後面之明」來認定其交易價格不符常規，並對於HTVI給了下列例子：

- 僅部分開發完成之無形資產
  - 預期無法在未來數年間應用之無形資產
  - 預期會有創新應用的無形資產
  - 大批轉移的無形資產
  - 在成本貢獻協議下開發或合作的無形資產
2. OECD並舉例假如實際現金流較預估之現金流高出500%，則納稅人至少應於先前評價時對於該等鉅額現金流認為是有可能發生的，但這並不表示實際發生的現金流即應在評價時即假定應價值(即不可以未來結果推定當初預測有誤)。

## 八. 資金交易

OECD對於資金交易的重新評價為BEPS行動計劃中對於移轉訂價指導原則修訂中最終修訂章節，目前OECD已發布對於資金交易修訂的公開討論稿(Discussion Draft)，並預期於2019年發布修正資金交易內容的指導原則，講師認為要正確評價資金交易，應如同一般正常交易，先對於資金交易的本質及交易雙方商業及財務上的關係進行分析(即從執行功能即控制風險角度判斷)，同時也須對於資金交易的報酬進行評價，如應收取無風險報酬或經風險調整過的資金報酬(即無風險報酬加上風險溢酬)。同時對於借款者及放款者的觀點亦應納入考量，一般而言會將借款者以類似銀行的資金貸與者來考量應收取之報酬，但是在集團角度來看，除了考量借款人本身信用能力以外，做為集團資金中心的貸款個體，往往無法如銀行般以自身最大利益進行商業決策，而須考量集團其他成員的需求貸放資金，在這種狀況下，即便貸款個體有足夠承擔風險的能力，但因無法控制資金相關風險，不應如一般金融業取得無風險以外的超額報酬，此外，如借款者僅因為身為集團成員而取得額外優惠的費率/價格時，則借款者本身得以保留該部分節省之利潤，反之，如該部分優惠費率/價格為經集團經績密討論、決策及進行相關活動後所取得之成果，則該部分利潤應由參與該活動成員之貢獻比例去分配。

## 九. 資金池(Cash Pooling)

定義：集團內幫助集團達到資金使用的最大效益之交易安排，通常藉由將集團中短期間置資金集中至特定成員(資金池領導者，Cash pool leader)，當集團其他成員(資金池成員，Cash pool member)有資金需求時由資金池領導者負責支應該部分現金流，此類型交易不會出現在

非關係企業中，導致評價應收取報酬上常常造成許多困擾。

使用資金池策略的跨國集團，其資金池主要目的應在於將集團短期閒置資金集中管理達成較高之資金使用效益，但是如果資金池領導者對於特定資金池成員長期有巨額赤字或盈餘時，其應考量是否為借貸交易而非資金池之交易，此外，對於資金池報酬之收取，雖目前尚無公認的計算或平價方式，但OECD認為報酬多寡應考量除該資金池領導以外之市場能給予之最佳報酬，因如果資金池領導給予之報酬低於市場上非關係人願意提供之報酬時，其交易則不符合商業理性及常規交易原則，同時亦須考量資金池領導是否真實有在進行「管理」資金活動，抑或僅是存放集團資金之個體。

#### 十. 內部保險(Captive Insurance)

跨國集團間常藉由成員間之內部保險來移轉相關之風險承擔責任，集團成員通常相較於金融業對於某些產業特定的風險有更深入的了解，故可能會提供集團成員特定的保險服務，但是對於該類型的保險服務，需要特別注意其是否符合商業理性及訂價方式是否適當，講師舉例，某集團成員在一特定市場從事商業活動，因該市場不穩定，常有許多天災發生，故市場上之金融業者皆拒保該成員之產業保險，而該集團另一具有充分資金之成員提供該成員相關之保險服務，惟因無法找到可比較對象，故該成員收取價格為接受保險者其存貨價值之80%，此類型交易因其完全不符合商業理性，故雖無常規可比較對象，但仍非依常規交易價格。



## 肆、會議心得及建議

### 一、會議心得

本次研討會著重在藉由訓練各國種子講師針對稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行動計畫8至10及移轉訂價指導原則(Transfer Pricing Guideline)最新修正內容，針對明確辨別受控交易、無形資產及利潤分割法等項目的修正內容，並希望各國講師將學到最新的概念帶回國內期望移轉訂價查核實務面上各國常遇到的困難。

本次移轉訂價指導原則中與以往的概念最大的差異就在於關係企業間的訂價應基於「實質」的功能及風險，以往跨國企業最容易達成的避稅手段即為利用關係企業間的合約等法律文件，僅透過所有權或名目風險的移轉而無實質之功能風險轉換來達到利潤移轉的目的，故OCED加強對於「功能的執行」及「風險的控制」定義，並明確說明企業只有對於超額利潤的貢獻來源(如無形資產等)的相關決策具有執行的能力以及風險控制能力時，才具備享有超額利潤的資格，否則僅能取得無風險或風險調整過後的報酬。

隨著BEPS行動計畫最終報告陸續發布及移轉訂價指導原則修正，國內各項反避稅制度的建立及查核準則逐步修正，本次參與研討會，除對於移轉訂價查核準則中有關可比較程度分析、利潤分割法的應用及無形資產相關規定有更清楚之瞭解外，並且藉由會議中同儕討論，了解各國對於移轉訂價查核的方法以及相關制度有更深入的了解，以及各國進行移轉訂價查核時所著重之不同面向，目前我國非OECD會員國，且因特殊外交因素致加入國際組織之難度甚高，因此能藉由參與OECD之研討會，了解各國稅務發展之趨勢，並且增加我國之國際能見度，為相當重要之機會。

藉由參加本次研討會，會中對於移轉訂價方法之闡述、以風險觀點檢視跨國企業間交易以及最新無形資產利潤歸屬原則等議題進行討論，讓我對於移轉訂價有更深刻之瞭解，且對於後續移轉訂價之案件選案、風險分析等有相當大的助益，且無形資產為近年我國移轉訂價查核之重點，故對於此次研討會所學，對往後進行案件查核，可以有更完整之概念來增進查審之品質，此外因本次研討會重點為訓練各國講師能將最新移轉訂價帶回國內，故亦針對簡報設計、簡報內容及演講的表達有提供許多專業的意見，同時也要求參與之學員須上台講述特定章節的概念及模擬相關問答，訓練學員針對不同提問下的應對，是與以往參加研討會中最大的差異。

## 二、建議

### (一) 國內法令應積極配合OECD有關移轉訂價指導原則最新修正內容進行更新

OECD本次針對移轉訂價指導原則最大的修正在於「明確辨別受控交易」、「無形資產的利潤歸屬」及「更新利潤分割法的指南」三大部分，而目前國內法令對於該部分的定義及作法上未臻完整及明確，故建議應參考本次OECD修正部分，針對查核準則相關條文進行更新。

### (二) 積極參與國際租稅研討會，培養國際租稅人才及增加我國能見度

目前國內進行移轉訂價查核時，主要以國內移轉訂價查核為主，對於雙邊租稅協定或是進行相互協議之移轉訂價調整案件較少，致鮮有與他國政府單位或納稅人對話之機會，故對於移轉訂價之查核方法以及觀念較少有外部刺激，透過參與研討會與講師及學員討論，不僅可增進相關之專業知識，並對我國既有之概念，以他國不同之理解及作法，作為改善進步之借鏡，此外，亦藉由參與研討會，可將我國相關查核經驗分享給其他國家，增加我國國際能見度。

### (三) 設置專職查核移轉訂價單位，提升移轉訂價查核之效率及品質

我國現行移轉訂價之查核，主要由各地區國稅局審查一科營利事業所得稅查核人員兼辦移轉訂價查審工作，惟營所稅查核本身業務繁重，涉及眾多法令規範及會計準則等專業知識，而移轉訂價查核著重於對交易事實之認定，藉由進行功能風險之分析與可比較對象之篩選決定交易是否符合常規，與一般營所稅查審有別，常造成查審人員須額外瞭解移轉訂價法令相關知識來進行移轉訂價案件查核，審查完畢報部後，又繼續進行一般案件查核，等到下次查核移轉訂價案件時，許多相關查核知識又須重新複習或學習新趨勢及作法，花費許多重複學習時間成本，且本次與會之學員，多為各國國內專職查審移轉訂價單位之查審人員，故針對移轉訂價查核，建議參考國際間之作法，新設專職查核單位，以增進查審人員對於移轉訂價案件查核深度及品質。