

出國報告(出國類別:開會)

參加經濟合作暨發展組織(OECD)與韓國政策

中心舉辦移轉訂價會議報告

服務機關：財政部中區國稅局 南區國稅局

姓名職稱：審核員李智惠 審核員涂靖銘

派赴國家：南韓首爾

出國日期：108年4月15日至4月20日

報告日期：108年7月12日

摘 要

隨著企業邁向全球化，跨國商業活動愈趨頻繁，在當今跨國企業之關係交易發揮愈來愈顯著之經濟作用，移轉訂價一直是稅務機關和納稅義務人的重要議題。「經濟合作發展組織移轉訂價指導原則」(OECD Transfer Pricing Guidelines)係目前代表關係企業間對於評估跨境交易之所得稅的國際共識。政府需要確保所轄之跨國公司其應稅利潤不會被人為地轉移到其管轄範圍之外，跨國公司在其國別報告中反映所執行的經濟活動，納稅義務人亦需要明確了解常規交易原則 (the arm's length principle)之正確規範及其適用。

2017 版移轉訂價指導原則對於稅基侵蝕和利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting, 以下簡稱 BEPS) 項目所帶來的變化，包括 2015 年對行動的重大修訂行動計畫第 8 至第 10 項，確保轉移訂價結果與價值創造保持一致、行動計畫第 13 項規範移轉訂價文件和國別報告、移轉訂價指導原則第四章避風港的修正等，本場次係以移轉訂價指導原則中級研討議題為主，本次會議於 2019 年 4 月 15 至 20 日假 OECD 韓國政策中心，由 OECD 專家 Mr. Norman Wingen、加拿大稅務專家 Mr. Gavin Hales 及澳大利亞稅務專家 Ms. Danijela Lulic 擔任講座，負責有關 OECD 組織、BEPS 架構及移轉訂價簡介、移轉訂價方法、可比較性、內部服務及無形資產、移轉訂價文據、交易利潤分割法以及相關爭議產生之解決及預防等，各就不同領域深入淺出講述，更與各國代表並分享於實務上面臨跨國企業租稅規畫之查核經驗進行分享，另也藉案例研討，各國代表充分表示意見，俾供未來查核上運用及參考。

參加經濟合作暨發展組織(OECD)與韓國政策中心 舉辦移轉訂價會議報告

目 錄

壹、前言及會議目的

貳、議程及與會人員

參、研討會及內容摘錄

- 一、移轉訂價簡介及方法
- 二、無形資產
- 三、風險與資本
- 四、高風險交易—集團內部服務
- 五、國別報告
- 六、案例

肆、心得與建議

壹、前言及會議目的

2017 版移轉訂價指導原則反映了 OECD / G20 對於稅基侵蝕和利潤移轉 (BEPS) 項目所帶來的變化。2017 年移轉訂價指導原則包括：

- 2015 年 BEPS 報告修訂行動計畫第 8 至第 10 項，將確保轉移訂價結果與價值創造保持一致。
- 行動計畫第 13 項規範移轉訂價文件和國別報告。
- 修訂移轉訂價指導原則第九章，使企業重組指導原則符合 2015 年 BEPS 行動計畫第 8-10 項和 13 項報告的修訂。
- 移轉訂價指導原則第四章修訂避風港(safe harbors)指導原則。

最後，此版本還包含對 OECD 移轉訂價指導原則其餘部分做一致性修正。

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD)與 OECD 韓國政策中心(OECD Korea Policy Center)，每年於韓國首爾或濟州島舉行各場國際租稅研討會，針對跨國企業利用各種租稅規劃造成稅基侵蝕及利潤移轉、影響各國稅收、課稅主權及租稅公平，及因應全球化帶來的經濟發展之挑戰；邀請亞太地區各國之稅務機關派員參與訓練，並由 OECD 指派專家，探討租稅協定、移轉訂價、預先訂價協議、爭端之解決及預防…等相關議題，與各國代表交流並交換彼此經驗，加強會員國與非會員國之間的關係，並藉由舉辦稅務研討會，提供最新的資訊與知識，共同為改善租稅環境而努力。

貳、議程及與會人員

本年度 OECD 邀請我國派員參加 2019 年韓國政策發展中心舉辦之國際租稅研討會，研討主題包括「租稅政策分析與稅收統計」、「移轉訂價指導原則」、「基礎租稅協定」、「租稅優惠-承諾與陷阱」、「處理移轉訂價可比較資料之工具包」及「資訊交換作為打擊海外租稅規避之工具」等 6 項主題。

此次參與「移轉訂價指導原則」研討會期間為 2019 年 4 月 15 日至 19 日，假 OECD 韓國政策中心於首爾市的 GLAD HOTEL 舉行。特別邀請三位專家，分別為 Mr. Gavin Hales (加拿大籍)、Ms. Danijela Lulic(澳大利亞籍)、Mr. Norman Wingen (OECD，德國籍)擔任講座外，亦邀請亞太地區非 OECD 會員國稅務官員參加訓練研討課程。本次受邀之學員除了地主國韓國(4 名)為 OECD 會員國外，其餘國家皆為非會員國之代表，計有不丹、尼泊爾、亞美尼亞、中國大陸、香港、泰國、柬埔寨、寮國、越南、緬甸、印尼、馬來西亞、亞塞拜然、印度、烏干達、馬爾地夫、菲律賓、博次瓦納、摩洛哥、斯里蘭卡、賽席爾…等 22 個國家，共計 46 位學員代表與會。

本次研習的主題著重於 2017 修訂版本移轉訂價指導原則，以及 OECD / G20 對於稅基侵蝕和利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) 項目所帶來的變化。研討課程安排方式由各講座專家分別負責其授課之主題，並以簡報方式進行說明；課程中提供個案和與會學員分組進行探討，以增進各國稅務人員對此次主題之瞭解，有助於各國未來對跨國企業關係交易評價等移轉訂價議題，於制度上能更加完善、健全和進步。

參、研討會議內容摘要

OECD 移轉訂價指導原則(Transfer Pricing Guidelines)對於會員國並沒有任何法律的拘束力，在法律上係沒有強制力之軟法(soft law)而非硬法(Hard law)，只有經過國內立法(legislation)才轉為硬法而有其法律效力，然而這些規範卻對會員國以及愈來愈多的非會員國的稅務機關，特別是對尚未訂定移轉訂價詳細法規的國家的稅務機關，以及傳統上已經遵循該指導原則的國家之稅務機關產生重要的影響，尤其是傾向於依賴指導原則做為解決問題之基礎的 OECD 國家，使得跨國企業移轉訂價的審核更趨向國際化。

一、移轉訂價簡介及方法

該主題分為兩部分討論，首先必須對受控交易進行精確描述及風險的分配，涉及契約條款、功能分析、資產或服務之特性、經濟環境情形及商業策略等；其次則為移轉訂價方法的介紹，傳統移轉訂價方法方面，分為可比較未受控價格法、成本加價法及再售價格法，而在交易利潤方法方面，則分為可比較利潤法及利潤分割法。

(一)精確描述受控交易

如何建立關係企業交易，這需要產業知識、集團的瞭解以及內部及外部來源的資訊，為準確辨認關係企業間之商業及財務關係，在運用移轉訂價指導準則之前，應該要精確描述受控交易，亦即對於該交易的經濟相關特性進行分析，可以從了解該產業之概況開始，進而整個跨國企業集團如何運作及集團成員間交易內容，最後在分析各該交易在經濟上相對應之特性，也就是常規交易中用以衡量可比較性的因素，包含契約條件、功能分析、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)

契約係進行交易分析的起點，契約條款通常會明確界定企業間風險、利益及責任之劃分，除載明於書面契約外，也可由企業間書信、電郵發現，查核上可以經由訪談相關人員而了解，稅務機關須測試該契約之經濟合理性是否符合可比較常規交易，且受控交易契約當事人之實際行為應被檢驗是否與契約條款一致，如果不一致，該契約條款應被忽略(Disregard)，而

需要更進一步去確定真實的交易，此時就如以下功能分析從執行功能、使用資產及風險承擔去決定實質的交易內容。

2. 功能分析(Functional Analysis)

功能分析所追求係界定經濟上顯著的活動、責任的承受、資產使用以及交易當事人所承擔的風險，著眼於參與人實際所從事的行為及其所能提供之功能，包含商業決策以及風險的決定等。約可分為功能(Function)、資產(Asset)及風險(Risk)三方面，換句話說，應審酌確認及比較企業所扮演的功能，考量執行該功能所使用之資產型態及資產性質，並究明相關個體所承擔的風險。

其中風險是商業活動的本質，緣企業從事商業活動，因為尋找機會來創造利潤，然而機會也帶來不確定性，追求機會所需要付出的資源有可能高於預期，也有可能無法產生預期的報酬，而風險的顯著高低取決於風險所產生的潛在利潤及損失大小及可能性。風險的承擔也常伴隨著功能的執行與資產的使用，沒有功能的資本是無法產生報酬的，而且風險也和辨認關係企業間的商業或財務關係牢不可分。常見風險如市場風險、存貨風險、瑕疵品與保固、信用風險、產品責任風險、匯兌風險、環境風險及道德風險等。

風險的管理、財務能力及風險控制是三個不同觀念，分別說明如下：

(1) 風險管理(Risk management)

風險管理包含承擔 (assumed)、解除(lay off)或拒絕(decline)內含風險的商機能力、因應與機會相關風險的能力、降低風險的能力，即採取影響風險結果的措施的能力。

(2) 財務能力(Financial capacity)

係指承擔風險、解除風險、為達成減緩或降低風險功能之付出及忍受風險實質化所帶來的不利後果等，取得資金的能力(access to funding)。

(3) 風險控制(Control over risk)

包含風險管理及財務能力的控制、評估特定潛在風險及與特定風險相關後果之決策的執行能力。

風險分析之六步驟(詳三、風險與資本)

(1) 辨別經濟上顯著風險(Identification of Risk)

(2) 釐清契約約定之風險配置(Contractual Assumptions)

(3) 經濟上顯著風險相關之功能分析(functional analysis)

(4)分析經濟行為與契約內容是否相符(Conduct & Contracts)

(5)風險配置(Allocation of Risks)

(6)基於風險配置結果制定交易價格(Price it)

3. 資產或服務之特性(characteristics of production and service)

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，應考量服務之性質及範圍；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，以及使用資產之預期效益等。

4. 經濟環境情形(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，須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。

風險控制與能夠承擔風險的能力必須需實際行為或實際決策一致，移轉訂價反映的是經濟實質。依照前揭指導原則完成分析後，鋪陳出(set out)參與人間實質的商業及財務關係後，藉由經濟相關特徵則能精確地描述實質交易進而制定交易價格。基本上稅務機關對於實質交易不能無視其存在或以其他交易替代，但因為某些交易無法辨識的情形(non-recognition)會產生爭議性或者成為重複課稅來源，也造成決定價格的困難，因此只有在這樣的例外情境(Exceptional Circumstances)下，才得以忽略實際交易。

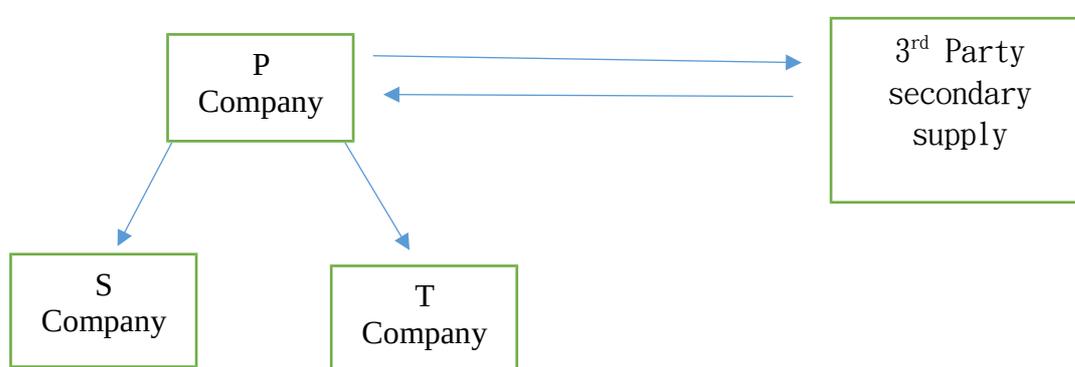
《案例》

【重組前】



P 公司擁有超過 4,000 名員工，該公司銷售大宗商品到全世界，本身有挖礦、探勘、精煉、貯存、存貨管理、契約協商、行政、銷售和行銷功能。

【重組後】



P 公司與第三方就提供大量次級市場商品來源達成了有利的長期協議。第三方面臨財政困難，並急於達成長期協議。為了準備出售次級市場商品，需要進一步精煉。

（一）P 公司與 T 公司

1. P 公司擔心若第三方在公開市場上出售次級市場商品，供過於求會進一步將商品價格壓低（商品價格處於歷史低位），因此想介入次級市場商品供需之管理。
2. P 公司被要求與第三方簽訂協議，以保證 T 公司能夠履行購買次級市場商品的財務義務。
3. 除第三方供應外，P 公司還向 T 公司出售，其生產全部用於其居住國以外的市場。在商品價格非常低的情況下，P 公司與 T 公司簽訂長期固定價格合約，但預計未來市價水準會回升。向 P 的居住國以外的獨立方銷售的所有商品均記錄為 T 的收入。
4. P 公司與 T 公司簽訂服務協議，在名目上由 P 公司提供予 T 公司庫存管理和市場分析服務。
5. P 公司的內部銷售預測未來一兩年內商品價格將會上漲。在重組之前，P 公司有相當的獲利；惟重組後 P 公司卻年復一年虧損，而 T 公司實現年利潤超過 5 億美元。

(二)P公司與S公司

- 1.P公司將15名員工轉移到S公司執行銷售功能和契約管理。由P公司負責與新老客戶談判新契約，S公司只有執行功能。
- 2.實務上沒有庫存物流入T公司或S公司，所有集團內的轉移都只是帳簿作業，契約與實質行為不相符合。

(三)S公司與T公司

- 1.S公司與T公司簽訂背靠背銷售協議(back to back sales agreement)，其中S公司將促進與最終客戶的銷售，並獲得商品銷售的5%銷售佣金。
- 2.實務上沒有庫存物流入T公司或S公司，所有集團內的轉移都只是帳簿作業，契約與實質行為不相符合。

《問題》

指出描述交易而產生的步驟？

1. 檢視契約條款

- (1)T公司與第三方簽訂協議。
- (2)P公司與第三方簽訂協議，保證T公司履行購買次級市場商品的財務義務。
- (3)P公司將15名員工轉移到S公司執行銷售功能和契約管理。
- (4)P公司與T公司簽訂長期固定價格合約。
- (5)S公司與T公司簽訂背靠背銷售協議(back to back sales agreement)，S公司獲得商品銷售5%佣金。
- (6)P公司與T公司簽訂服務協議，P公司提供T公司庫存管理和市場分析服務。

2. 精確描述受控交易-交易個體之經濟行為

- (1)P公司將15名員工轉移到S公司執行銷售功能和管理契約。但實質上，由P公司負責與新、老客戶談判新契約，S公司只有執行功能，契約條款與實際行為並不一致，該契約應可忽視。
- (2)T公司僅有1名員工，沒有實體資產。P公司擁有超過4,000名員工和資產，帳面價值超過30億美元。
- (3)實務上沒有庫存物流入T公司或S公司，所有集團內的轉移都只是帳簿作業，契約與實質行為不相符合。

3. 功能、資產及風險分析

	P 公司	T 公司
功能	挖礦、探勘、精煉、貯存、存貨管理、契約協商、行政、銷售和行銷功能	經銷商(trader)行銷功能 無庫存流入 (只有帳簿移轉)
資產	P 擁有超過 4,000 名員工和資產，帳面價值超過 30 億美元。	T 有 1 名員工，沒有實體資產。
風險	*大部分的市場風險 *大部分的庫存風險 *基礎設施/營運風險 *財務風險(價格波動) *交易風險(匯率、第三方客戶之信用) *保證 T 履行購買二級商品的財務義務(財務能力)	*財務風險(價格波動) *交易風險(匯率、第三方客戶之信用)

(二)、移轉訂價方法介紹

首先，如何選擇最適的移轉訂價方法？

關係企業之間的商業及財務關係的條件是否與常規交易一致？取決於以下因素：

- (1) 各個 OECD 認可的方法的優缺點。
- (2) 基於受控交易本質，透過功能分析決定的妥適性。
- (3) 可信賴資訊的可得性，尤其是未受控交易。
- (4) 受控與非受控交易間的可比較程度，也包含為消除重要差異可比較調整的可信度。

基本上，沒有一種移轉訂價方法是適用於任何各種可能的情況，也沒有必要去證明某一種特定方法在某些情形下是不適用的。

而在判斷關係企業之間的商業及財務關係的條件是否與常規交易一致時，傳統移轉訂價方法被視為是最直接的方法，主要在於任何受控及非受控交易的差異都能正常地被追溯到商業及財務關係，而常規條件也能直接藉由以未受控交易價格取代受控交易價格而建立。因此，在相同可信賴、傳統移轉訂價方法與交易利潤方法均可適用之情形下，傳統移轉訂價方法是較為偏好被選定的。相同地，在相同可信賴、且傳統可比較未受控價格

法與其他移轉訂價方法均可適用的情況下，未受控價格法則是較為偏好被選定的方法。

但在某些情形下，交易利潤法是比較適用的。例如，每個當事人對於受控交易均有其獨立且有價值的貢獻，又或者當事人間的活動係高度整合在一起，這使得雙邊的利潤分割法比起單邊方法來得妥適。另外，如果沒有或只有少數公開可取得的可信賴之第三方毛利資訊，除非是內部可比，否則傳統移轉訂價方法將很難以適用，故從資訊的取得方面來看，交易利潤方法是比較適合的。

其次，相關移轉訂價方法的介紹如下：

1. 可比較未受控價格法

(Comparable Uncontrolled Price Method ; CUP)

(1) 內容

係以於可比較情況下，以從事有形資產之移轉或使用、服務之提供或資金之使用之價格，為評估受控交易是否為常規交易價格的方法。

(2) 可比較對象

如果可以找到適當之可比較未受控交易，則可比較未受控價格法為最直接可靠的方法，如果受控與非受控交易有差異存在，應經由合理之調整消除之，若無法消除則非最適方法；而尋找可能之可比較對象，應優先考量該營利事業與非關係人間所從事之內部未受控交易，其次再由其他營利事業與非關係人間所從事之外部未受控交易中尋找；亦即，優先使用內部可比較資料，其次才選擇外部可比較資料。

(3) 優缺點

優點	缺點	最適情形
*最直接且可信賴方法	*要求具高度產品可比較性	*出售相同產品給關係及獨立企業的交易(內部可比) *獨立企業出售與關係企業相同的產品的交易(外部可比) *特定大宗貨物及利率 *需要合理調整以消除差異

2.再售價格法(Resale Price Method ; RPM)

(1)內容

再售價格法從受控交易買入產品再出售予非關係人的價格開始，該扣除再售者在考量使用的資產及承擔的風險及執行功能後所應該反應或包含的銷售及其他操作費用的適當毛利，扣除毛利後所得出之金額被視為受控交易的常規交易價格。係以從事受控交易之關係企業再售予非關係人之價格，減除可比較未受控交易毛利率計算之毛利後之金額為常規交易價格，以此評估是否符合常規交易原則。

常規交易價格=再銷售與非關係人的價格×(1-可比較未受控交易毛利率)

再售價格法需確認受控與未受控交易間，無實質影響公開市場之再售毛利之重大影響，或雖然存在差異，仍可藉由合理正確的調整消除差異的實質影響。相較於可比較未受控價格法，通常需要被調整的差異較少，因為微小產品差異對於利潤較不可能有像價格具有實質的影響。

採用再售價格法，以功能性分析最為重要，例如只有執行轉售功能的分銷商，功能少，不複雜，未擁有高價值無形資產者，通常為受測個體。而同樣地，內部可比較資料優於外部可比較資料。該法最適用於執行行銷功能者。

(2)優缺點

優點	缺點	最適情形
<ul style="list-style-type: none">*產品差異相對於利潤率的影響較無實質顯著效果。*由於焦點放在功能的展現，不同於 CUP 法，較不需要可比較性的調整。	<ul style="list-style-type: none">*毛利率可能受管理效能而有所影響，而非商品或服務的價格。*就可比較目的言，會計一致性是重要的*當商品於再出售前被進一步加工處理，又或者再出售者對於無形資產相關產品如商標、品牌等有顯著的創造或維持時，再售價格法將難以使用。	<ul style="list-style-type: none">*執行行銷功能對產品無顯著增加其價值的配銷商

3.成本加價法(Cost Plus Method ; CPM)

(1)內容

在有形財產交易或服務提供的受控交易，成本加價法係以財產或服務提供者的成本為基礎，再以適當的成本加成率(mark-up)加計前揭成本，在功能執行及市場條件下，反映其適當利潤。加計成本加價率後所得出之金額被視為受控交易的常規交易價格；即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金額，以評估受控交易是否為常規交易價格的方法。

常規交易金額=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

採用成本加價法需確認受控與未受控交易間，並無實質影響公開市場之成本加價率之重大影響，或雖然存在差異，仍可藉由合理正確的調整消除差異的實質影響。與可比較未受控價格法比較起來，通常需要被調整的差異較少，因為微小的產品差異對於利潤較像對價格一般具有實質影響。

該法最適用於關係企業間的半成品交易、當關係企業間達成聯合貸款協議或長期買賣協議或服務提供。

(2)優缺點

優點	缺點	最適情形
<ul style="list-style-type: none">*產品差異相對於利潤率的影響較無實質顯著效果。*相較 CUP，較不要求產品的可比較性*由於焦點放在功能的展現，不同於 CUP，較不需要可比較性的調整。	<ul style="list-style-type: none">*在實際操作時，適當的成本基礎時常難以決定。*成本並不是利潤的決定因素。*成本與市場價格並非有顯著關聯*就可比較目的言，會計一致性是重要的。	<ul style="list-style-type: none">*(契約)製造商，特別在半成品。*(契約)研發*服務提供者

4. 交易淨利潤法(Transaction Net Margin Method ; TNMM)

(1)內容

交易淨利潤方法檢測受控交易的營業淨利，相對於適當基礎之比例(如成本、銷售額、資產等)，是否合於常規交易範圍。因此，交易淨利潤法操作上某種程度相似於成本加價及再售價格法，這意味著若該利潤指標是建立在參考相同納稅人的可比較非受控交易的基礎上，亦即內部可比較資料，具有完美的可信賴度。故最適使用情形也相同於成本加價及再售價格法。如果每個當事人都有獨特而有價值的貢獻，交易淨利潤法則可能較不具信賴，在此情形下，利潤分割法反而是最適合的。但倘若當交易的一方所做貢獻並非具獨特性，例如使用非獨特無形資產的非獨特商業收入或市場知識等，仍然有很多例子可能符合使用傳統移轉訂價方法的可比較要求。因此並非欠缺獨特及有價值的貢獻就自動暗示交易淨利潤法是最適方法。

何謂淨利潤之「淨」值？所謂淨利潤重視利潤本身，而相對地營業淨利則著重在毛利，亦即價格本身。而可比較利潤法及成本加價法與再售價格法的差別在哪？可比較利潤法注重總合交易而非個別交易；基本上，再售價格法及成本加價法著重在價格，而可比較利潤法則在於利潤，但這三種方法都是單邊測試。

(2)淨利潤指標(Net Profit Indicator)

係淨利潤相對於適當基礎如成本、銷售額或資產等，相關指標如下：

【營業淨利 Net Operating Profit (EBIT/Earning Before Interest and Tax)】

1. 營業淨利/銷售額

$EBIT/Sales$

2. 營業淨利/營業費用(含成本)

$EBIT/Operating Expenses$

3. 營業淨利+折舊+折耗+攤銷/銷售額

$EBITDA/Sales$ (EBITDA, Earning Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization)

4. 營業淨利+折舊+折耗+攤銷/營業費用(含成本)

$EBITDA/Operating Expenses$

5. 營業淨利/資產

$EBIT/Assets$

6. 營業淨利/營運資本(即流動資產-流動負債)

$EBIT/Working Capital$

財務因子		適例
營業淨利率	營業淨利/銷售額 營業淨利/銷售額	適用於配銷方面(注重個人功能重於資本資產的活動)
成本報酬率	營業淨利/總成本	服務提供者(包含製造服務 manufacturing services)
貝里比率	毛利/營業費用	承擔低風險的中間配銷商/提供採購服務
資產報酬率	營業淨利/有形資產	以資產為基礎之商業活動
資本報酬率	營業淨利/(總資產—流動負債)或(固定資產+營運資本)	以資產/資本為基礎之商業活動

(3)優缺點

優點	缺點	最適情形
<p>*相對於價格，淨利潤指標較不受交易性質差異所影響。</p> <p>*在受控及非受控交易間，就功能差異而言，淨利潤指標較具有可容忍性。</p> <p>*在某些公開資料欠缺透明的國家，淨利潤指標可以避免對於評估毛利與淨利之間費用分類等相關困難的問題。</p>	<p>*淨利潤指標可能對某些受控交易之價格及毛利，並無顯著效果影響，使得選取常規淨利率指標更加困難。</p> <p>*對於可比較未受控交易的淨利潤，納稅人無法取得足夠特定資訊。</p>	<p>成本加價法</p> <p>*(契約)製造商</p> <p>*無顯著增加獨特無形資產的服務提供者</p> <p>再售價格法</p> <p>*對產品無顯著增加其價值的配銷商</p> <p>資產基礎之交易淨利潤法</p> <p>*製造商(若成本加價或成本基礎的可比較利潤法不具有合理可信賴的比較性)</p>

5. 利潤分割法(Profit Split Method ; PSM)

(1)內容

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。不同於之前其他單方法，係一同時考量雙方的方法，既然交易雙方都被評估，就較不可能有任何一方留有極端或者不可能的利潤的結果。而此種雙邊方法亦可運用在規模經濟或其他合資效能的利潤分割，使納稅人及稅務機關均能滿意。

在利潤分割法之分析，來自於獨立企業之外部資料，主要在用來評估每一關係企業對於交易所貢獻的相對價值，並非直接決定利潤之分割，亦即先決定受控交易雙方的合併利潤，參考外部市場資料，依其執行功能、使用資產及承擔風險(F.A.R.)的功能分析決定雙方貢獻程度，依據這些外部非關係人企業從事類似功能所獲得之報酬進行雙方利潤劃分。

OECD 移轉訂價指導原則所規範之利潤分割法，依其合併營業利潤之分割方式，可以區分為接受控交易各參與人之貢獻度分割，及按減除受控交易各參與人例行利潤後之剩餘利潤分割兩種方式。依據我國移轉訂價查核準則第 19 條規定，目前所規範之利潤分割法係屬後者，亦即剩餘利潤分割法。前揭兩種方式，分述如下：

A. 貢獻度分析(Contribution Analysis)

在貢獻度分析下，受檢測的受控交易總和產生之合併利潤依據一個合理近似的利潤來分割，該分割係獨立企業從事可比較的交易時所期待能實現的利潤，這樣的分割來自於取得可比較資料的支持；如果沒有，則再考量每一個關係企業所使用之資產及承擔之風險後執行功能的相對價值，分割後的利潤在貢獻的相對價值能夠直接衡量出來，並不需要去估計每個關係企業貢獻的實際市場價值。

決定關係企業對於受控交易貢獻的相對價值有其困難，方法上取決於每個案例的事實及狀況，這利潤分割係依據每個參與企業在不同型態交易(例如服務的提供、應計費用的發生、資本投入等)所做貢獻的本質與深入程度的不同，然後基於外部市場資料及相對的比較，而給予一個比例。

B. 剩餘價值分析(Residual Analysis)

剩餘價值分析的檢視分為兩階段來分割受控交易的合併利潤。第一階段，分配非獨特貢獻之常規報酬，該基本報酬係取決於參考獨立企業類似型態交易所獲得之市場報酬；第二階段，在扣除第一階段的常規報酬後，依據事實及狀況，並就各參與人之獨特且有價值的貢獻程度做分析比較，在參與人間分配剩餘價值。

(2) 適用情形

當交易相互間具有高度整合，且無法以個別基礎做評估之情形下，運用交易利潤分割法較為妥適，其適用情形如下：

A. 受控交易參與人對受控交易提供獨特且有價值之貢獻。

(Unique and Valuable Contribution)

所謂獨特且有價值之貢獻係指在可比較情況下，非關係企業之貢獻無法與之相比，即與潛在可比較交易中是不具可比較性，且該貢獻為商業營運中實際或潛在經濟利益之關鍵。

B. 受控交易高度整合(Highly Integrated)

所稱受控交易高度整合，係指當受控交易之一方執行的功能、使用之資產及承擔之風險與另一方相互關聯，且無法單獨進行評估其貢獻。

C. 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。

為決定哪些利潤應被分割，參與人的帳務處理必須在會計實務上及貨幣單位上具有相同的基礎，會計標準對於利潤分割的決定有其重大影響，該會計標準應事先選定，而且在期間上有其一致性。

雖然利潤分割法較不依賴獨立企業資訊，然而在運用上仍有其困難。首先取得國外關係企業資訊有其困難，其次，對所有參與受控交易之關係企業，由於帳簿記錄需要共同基礎，而且需要在會計實務上及貨幣單位上做調整，因此衡量合併收入及成本有其困難。再則，在營業淨利之計算上，想要界定交易所產生適當的營業費用，並且分配關係企業該交易活動與其他活動間的成本，也有其困難。

(3)優缺點

優點	缺點	最適情形
<p>*由於考量獨立企業未曾發生而關係企業間特定或可能的獨立事實與情形，仍可以構成某種程度的常規交易方法，反映獨立企業間在面臨相同情境下所能合理採取之作法，因此更具彈性。</p> <p>*較不依賴獨立企業資訊。</p> <p>*關係交易雙方都被評估，較不可能有任何一方留有極端或者不可能的利潤的結果。</p> <p>*此種雙邊方法亦可運用在規模經濟或其他合資效能的利潤分割，使納稅人及稅務機關均能滿意。</p>	<p>*取得國外關係企業資訊有其困難。</p> <p>*對所有參與受控交易之關係企業，由於帳簿記錄需要共同基礎，而且需要在會計實務上及貨幣單位上做調整，因此衡量合併收入及成本有其困難。</p> <p>*運用營業淨利時，想要界定交易所產生適當的營業費用，並且分配關係企業該交易活動與其他活動間的成本，有其困難。</p>	<p>剩餘利潤分割</p> <p>*高度整合交易。</p> <p>*交易雙方對於交易均有其獨特且有價值的貢獻。</p>

6. 結論

(1)原則上，如果 CUP 法和其他移轉訂價方法具有相同可信賴及可比較性，則使用 CUP 法。

(2)若否，則如以下整理：

當某一方能夠執行標竿 (benchmarkable) 功能	單邊測試之移轉訂價方法 受測方=具有標竿 (benchmarkable) 功能的一方(銷售者/買方)	
1. 受測方=銷售者	成本加價法 成本基礎的交易淨利潤法	如果兩種方法具相同可信賴水準，則使用較直接的方法(如成本加價

	資產基礎的交易淨利潤法	法/再售價格法)
2.受測方=買方	再售價格法 銷售基礎的交易淨利潤法	
當每一參與人對受控交易都能提供獨特且有價值之貢獻，又或者係一高度整合交易	雙邊測試之移轉訂價方法 利潤分割法	

鑑於利潤法廣泛為全球各國移轉訂價規定、實務查核作業及個案法所使用，OECD 爰於 2010 年修正移轉訂價指導原則，在選用常規交易方法時，應依照個案情形選擇最適方法，不再堅守過去先評估傳統價格法適用性，若有執行困難，再使用利潤法之依序選擇主張。

(3)不同資產之移轉適用的移轉訂價方法

	有形資產 移轉	有形資產 使用	無形資產 移轉	無形資產 使用	服務提供	資金使用
CUP 可比較未受控 價格法	●	●			●	●
CUT 可比較未受控 交易法			●	●		
RPM 再售價格法	●	●				
CPM 成本加價法	●	●			●	●
TNMM 可比較利潤法	●	●	●	●	●	
PSM 利潤分割法	●	●	●	●	●	

二、無形資產

為確保移轉訂價結果與價值創造得以吻合，OECD 於發布「無形資產移轉訂價指引」(Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles)，係根據稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫第 8 項，對現有 OECD 的移轉訂價指導原則中涉及無形資產部分做出最終修訂，以確保與無形資產相關的利潤根據價值創造進行適當分配，並避免集團成員間透過無形資產之移動，造成稅基侵蝕和利潤的移轉。

此次修訂及討論的內容包括區域節省的成本(Location saving)、其他當地市場特徵(other local market feature)、跨國企業集團綜效(Group synergies)及已配置的工作團隊(Assembled workforce)等，並建立相關規則及訴求，這些包括了：

- 無形資產之定義。
- 擁有無形資產之「法律」所有權並不等於擁有「利潤」所有權。
- 僅提供資金而不執行其他功能就不能獲取超過無風險的財務報酬(risk-free financial return)。
- 應按承擔之風險與執行之功能之差異來分配利潤。
- 企業與稅務資訊不對稱之情形下，為「難以評價之無形資產」制定規則或特殊措施。
- 更新成本貢獻協議。

(一)無形資產之定義

無形一詞係指某些非實體資產或金融資產，這些無形資產運用於商業活動中必須能夠被單一企業所擁有(owned)、控制(controlled)，且在可比較之情況下，若獨立企業間使用(use)或移轉(transfer)該無形資產時，將會得到相對的報酬。

無形資產必須是獨特且有價值的(unique and valuable)，而且非屬固定資產或金融資產，同時必須符合下列條件：

1. 與潛在可比較交易中所涉及的無形資產是不具可比較性。
2. 該項無形資產使用於商業營運中(如製造、服務、行銷、管理…等)，相較於未使用該項無形資產時，預期能帶來更大的經濟效益。

也就是該資產若不能由單一企業所擁有、控制或轉讓時，即非屬移轉訂價指導原則第 6 章所定義的無形資產。例如：當地市場之特性（例如良好的氣候、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集

團綜效(synergies)等；另有關市場的獨特性、區域成本之節省以及團隊合作等無法被單一企業所擁有或控制，雖亦不屬於本章所定義的無形資產，但以上均應列入重要的可比因素中分析。

無形資產不一定是基於會計目的所定義的無形資產，或一般稅務目的或租稅協定中如扣繳目的之無形資產，且亦不一定被法律所保護、是否能被單獨交易之無形資產亦非必要條件。

一般常見的無形資產有專利權(patents)、技術(know-how)和商業秘密(trade secrets)、商標(trademarks)，商品名稱和品牌(trade name & brands)、合約權利、承諾或政府許可、無形資產的許可和其他有限權利、商譽(Goodwill)和未來價值(on-going concern value)。

(二)無形資產架構分析

內容如下：

1. 無形資產的界定。
2. 依據登記或合約之條款，辨識無形資產之法定所有權人。
3. 辨識哪些跨國企業成員，使用資產並承擔與無形資產的開發(Development)，強化(Enhancement)，維護(Maintenance)，保護(Protection)和利用(Exploitation)(即 DEMPE)相關的風險及貢獻。
4. 確認交易合約之協議內容與實際交易行為間是否一致性。
5. 確定與無形資產相關的受控交易。
6. 在可能的情況下，決定符合各方貢獻的常規交易的常規交易價格。
7. 在特殊情況下，應視需要重新定位常規交易的條件以反映常規交易之狀況。

無形資產之法定所有權雖是分析的起點，但是僅擁有法定所有權，並不代表有最終保留歸屬無形資產任何收入的權利。倘若其他參與人也可能因執行相關功能、使用或貢獻資產、承擔相關風險而對無形資產之價值做出貢獻時，其他參與人也應獲取報酬，也就是全部或部分之無形資產報酬在集團中報酬利益的分配。

(三)法定所有權人執行之功能、使用之資產及承擔之風險

移轉訂價指導原則第 1 章至第 3 章均適用於無形資產交易的分析；執行無形資產交易分析，應從對執行的功能、使用之資產、承擔的風險對無形資產其價值之貢獻、及對可比較性做深入的分析及探討；在涉及轉讓和

使用無形資產的交易中，各方實際上可選擇之替代方式及各方交易的觀點等皆應列入交易分析的考量中。

1. 執行之功能 (Function)

在常規交易下，法定所有權人通常會自行執行重要職能，包括：設計和研發的控制、管理和控制預算、控制發展計畫策略決議、對無形資產的防禦和保護的決策，以及持續控管由其他企業所執行功能的品質等相關功能。

此外，部分重要功能是可以外包給關聯企業，但必須針對外包出去的重要功能給付適當之報酬；執行這些重要職能的一方通常不應被視為受測個體，且採用單邊(one-sided)移轉訂價方法是較不具可靠性。

2. 使用之資產(包含資金)

企業集團之成員所貢獻之資產(包含資金)用於對無形資產交易 DEMPE 活動中，都應獲得的適當報酬。其中資金的使用更為重要，且應在常規交易下進行評估。資金風險通常與財務風險一致，但若企業的一方僅提供資金，卻未執行功能或承擔風險，應比執行主要功能和承擔風險的企業獲得更低的回報。

風險的承擔需要被控制，為無形資產的開發提供資金時，若開發風險愈高，財務風險愈接近開發風險，資助者就愈需要有能力評估無形資產開發的進展及承擔其最終的結果。

3. 承擔之風險

某些風險可能與無形資產交易具特別相關性，例如：未來發展風險、產品過時及貶值風險、侵權相關風險、產品責任風險、開發風險等，可應用移轉訂價指導原則第一章規範之架構來決定風險承擔。

另有關於資金的使用所伴隨的財務風險，愈能控制該風險者愈能獲得相關的報酬；若企業資助者提供資金並承擔相關財務風險，未執行該無形資產之相關功能時，則僅能獲得就風險調整後之收益(risk-adjusted rate of return on funding)；倘若企業僅提供資金卻並未承擔相關財務風險，其回報則不可大於無風險的財務報酬。(no more than risk-free return)。

若該企業雖承擔重大的經濟環境風險(指預期回報與實際回報之差異)，惟對該風險能進行控制，並執行重要功能時，則應獲得額外的報酬(超額利潤)。

4. 可比較性之調整

可比較性是至關重要的考量，因為無形資產通常具有獨特性，故可比較分析涉及無形資產之相關事項尤為重要。特別是針對無形資產的獨特性、地理位置、使用期限、發展階段、對無形資產之強化，修改及更新的權利、以及未來利益的期望……等，都是可比較性的重要考慮因子。

為提升所選擇之無形資產之可比較性，需要考慮評估相關各可比性因素是否存在足夠的訊息，且對於資料庫之使用亦需完全適用移轉訂價指導原則的相關規定。除了無形資產本身性質的差異性外，OECD 亦建議應就其會計之一致性、拆分財務資料及資金、功能、資產及風險之差異做適度的可比較性調整。但必須注意：

- (1) 並非例行性或強制性之調整。
- (2) 只有當調整可增加其可信度時，才有進行調整的必要。
- (3) 該差異對可比性產生重大影響時才需進行調整。
- (4) 當會計原則有無法解決的重大差異時，即為無效之調整。
- (5) 當可比性低的對象排除後，仍存在一些無法被調整的差異性，可透過擴大可比樣本或以四分位區間來克服。

若仍無法取得具有足夠可比較性的無形資產來支持或分析其可比較性時，則可不選擇以尋找無形資產為可比對象交易的移轉訂價方法。

(四) 移轉無形資產之最適常規交易方法

依據 OECD 移轉訂價指導原則第 2 章所規範的任何一種評估移轉訂價之方法皆可適用，且無形資產可以用一個以上的方法與其他相關交易合併評價。惟特別要注意的是，除非無形資產是在企業集團內部做有限度的適用外，並不鼓勵選擇以成本為基礎的評價方法，因投入的成本與未來效益不一定成正比；此外，單邊測試之方法(交易淨利潤法、再售價格法)並不適合於直接評估無形資產，但對於某些剩餘價值的評價是適用的。

目前最可適用的是可比較未受控價格法(CUP)、利潤分割法(PSM)以及評價的技術(Valuation techniques)。

1. 當可比較之無形資產之可比交易是足以被辨識且存在的，則可比較未受控價格法(CUP)為較適合的方法。
2. 若無法取得可信賴的可比樣本，則利潤分割法較為妥適(內容請詳二、「移轉訂價之方法-利潤分割法」)。
3. 評價技術之使用是 OECD 特別核准的方法，此方法目前沒有全面性可被

接受的結論，且亦無特定評價的作法及準則；評估的價格並非移轉訂價的決定因素。此外，基於現金流的貼現值之估價尤其有用；但必須注意是，應用評價技術時，其假設之相關條件必須要符合常規交易。故在假設中有微小的改變將可能造成評價結果產生很大的不同，故財務預測的準確性、有關成長率的假設、折現率之預估、預期使用期限及最終價值以及關於稅收的假設…等皆應謹慎列入特殊考量。

(五)難以評價之無形資產(Hard-to-Value Intangibles)

若該無形資產沒有其他可靠、可信賴的可比較對象，且財務預測或無形資產價值評估的假設皆具有高度之不確定性，此為難以評價之無形資產；例如：僅部分無形資產的開發、預計該無形資產多年間皆無法被商業上所開發利用、併同多項無形資產一次性移轉以及在成本貢獻協議或類似安排進行開發等。

稅捐稽徵機關通常不具備專業知識及掌握完整相關資訊以檢視納稅義務人的主張是否合理，故實務上常需仰賴納稅義務人提供的資料來證明納稅人的說法，常造成稅捐機關與納稅義務人之間的資訊不對稱，增加評估移轉訂價的風險。

故稅務機關可以將事後結果(ex post outcomes)作為判斷事前移轉訂價安排(ex ante pricing arrangement)合理性的推定證據(presumptive evidence)，此所謂 HTVI 方法。但若屬無法預見的發展、已簽訂雙邊或多邊預先訂價協議、時空的變化、或事前預測及事後結果之差異對移轉價格影響不重大…等情形，即無法根據事後結果評估事前移轉安排的適當性(即不適用 HTVI 法)。

三、風險與資本

OECD 稅基侵蝕與利潤移轉 (BEPS Action Plan) 第 8、9、10 號行動計畫，係確保集團企業間受控交易移轉訂價之結果需與各相關企業價值創造情形一致。如何避免跨國企業藉由集團內風險之移轉或超額資本之歸屬，達成稅基侵蝕及利潤移轉之情形，為 BEPS 第 9 號行動計劃之研究主題。

在移轉訂價分析中，透過分析集團企業間合約條款及其商業合理性，並驗證參與受控交易人是否真實執行合約內容，移轉訂價功能風險分析最終仍以受控交易之實際狀況為準。故完整的功能分析需辨識且考量各關係交易參與人是否有承擔重大風險、控制風險及承擔風險之財務能力。

(一)風險管理(Risk Management)

係指對商業活動相關風險進行分析及應對的功能，包含以下三要素：

1. 是否具有承擔、終止或規避(或降低)「風險性商機 risk-bearing opportunity」的決策能力與執行能力。
2. 是否具有應對「風險性商機」的決策能力與執行能力。
3. 是否具有減緩風險的能力及其執行之能力。

(二)風險控制(Control over Risk)

僅就風險管理的前兩個要素，是否具有承擔、終止或規避「風險性商機」決策能力與執行能力，且對於是否及如何因應「風險性商機」的決策能力與執行能力。

判斷參與交易人能否控制風險，在於是否具備以下實際能力：

1. 決定參與/退出具風險交易之決策能力。
2. 伴隨機會而來的風險之因應能力。
3. 當風險管理及風險發生時，是否有資金足以因應的財務能力。
4. 採取影響風險結果的措施以降低風險的能力。
5. 履行風險管理職能和財務能力來管理風險之控制能力。

(三)財務能力(Financial Capacity)

1. 獲得資金以決定承擔，裁員或降低承擔風險機會的能力。
2. 獲得資金以決定是否以及如何應對與機會有相關連風險的能力。
3. 獲得資金並採取影響風險結果的措施，以降低風險的能力。

(四)執行功能及風險關係之分析(Functional Analysis)



功能執行
Function perform



資產標的
Assets



風險承擔
Risk assumed

執行功能:包含研究及發展、產品設計、採購及原物料管理、製造加工及裝備、行銷配銷及存貨管理、運送及倉儲、財務信用及會計。

標的資產:包括有形資產、無形資產、金融資產及相關服務等；且須考慮該標的資產之市場價值、所處位置；又關係交易人對有關無形資產其所有權之歸屬，以及發展、強化、維護及保護等貢獻亦需列入考慮。

風險承擔:實際承擔之風險將影響關係企業間交易的價格，且實際承擔高風險者應獲得較高報酬做為補償；就移轉訂價查核中，其商業或財務關係風險程度及風險分攤為最主要之考量。

(五)風險分析之步驟

完整的功能分析需要辨認並考量各關係交易參與人所承擔的重大風險，以及承受風險的一方是否能控制風險，並有承擔風險的財務能力。此外，OECD 亦提出風險分析六個步驟的架構：

步驟 1、辨別重要性風險的類型(Identification of Risks)

其風險的種類有市場風險、營運風險、財務風險、交易風險、危機風險。

步驟 2、契約約定承擔之風險(Contractual Assumptions)

分析該企業實際管理及控制風險的方式，以決定企業間風險承擔，進而決定最適移轉訂價之方法。

步驟 3、風險相關之功能分析 (Functional Analysis)

主要分析關係企業間交易之功能風險，說明關係企業間如何承擔、管理和控制具經濟重要性的特定風險，以及是否具備減輕風險之能力？哪些企業具有承擔風險的財務能力？

步驟 4、分析步驟 1 至 3 (Conduct & Contracts)

關係交易參與人其實際運作之行為與合約規範所承擔之風險是否一致？即進行步驟 1 至 3 之分析，蒐集受控交易中風險承擔及風險管理之資訊，並針對各項步驟所得的資訊進行分析，並確認契約約定之風險承擔與交易雙方實際執行行為是否與契約規範的事實相互一致。

其分析方向為 a. 分析關係企業是否遵循契約條款。b. 確認風險承擔方是否對風險實施控制及具備承擔風險之財務能力。

步驟 5、風險分配 (Allocation of Risks)

依據風險功能分析之結果，分析關係企業間承擔風險或具備承擔風險財務能力，以決定風險應分配予誰；若執行最大控制風險的企業不只一家，則此控制受控活動中，應考慮補償其他企業是很重要的。

步驟 6、依據風險配置結果制定交易價格 (Price It)

承擔風險，應獲得合理預期報酬；減緩風險也應獲得合理補償；若承擔風險且執行風險減緩行為者，應獲得更高的報酬。

四、集團內部服務(包括檢測集團內低附加價值的方法)

(一)集團內部服務

稅基侵蝕與利潤移轉第 8-10 號行動計劃在於確保集團企業間受控交易移轉訂價之結果能與相關企業價值創造活動一致，其中第 10 項行動計畫係就以下議題進行研究：

- 探討利潤分割法之適用情形及應用。
- 大宗原料(commodities)交易。
- 集團內部服務(包含低附加價值服務)。

1. 利潤分割法之應用(Profit split method, " PSM")

先從受控交易中決定應分配關係企業之相關利潤，然後依據合理的經濟基礎，將相關利潤分配給各關係企業，該分配方式近似以常規交易原則分配利潤之結果。

在全球價值鏈高度整合之趨勢下，跨國企業經常從事獨立企業不常(或不曾)發生的受控交易，為能找出合理評估利潤與價值創造是否一致的常規交易方法，故 OECD 著重探討該交易是否適用、符合利潤分割法之特徵，相關指示如下：

- (1)交易各方面均為獨特且有價值之貢獻
因為獨特且有價值，可靠的可比較對象或相關交易資訊並不存在，故不適用其他方法。獨特且具有價值之貢獻，在可比較情況下，非關係企業之貢獻無法與之相比，即與潛在可比較交易中是不具可比較性。
- (2)該貢獻為營運活動中實際或潛在經濟利益之重要來源。
- (3)交易各方商業活動屬高度整合，意味交易雙方執行的功能，使用之資產及承擔之風險相當密切，難以適用單邊測試方法，且無法拆分單獨進行評估。
- (4)交易各方共同承擔經濟上重大風險或分別承擔較密切且相關之風險
 - 依據精確描述受控交易，參與受控交易之各方共同承擔與該交易相關的一個或多個經濟上重大風險為前提。
 - 根據精確描述受控之交易，與交易相關各經濟上重大風險假設由交易各方自行承擔，但其風險皆密切相關且無法單獨評估。

利潤分割法兩種方式

(1)貢獻度分析

計算關係企業之合併之利潤，並提供一個適合的利潤分割因素以分割其綜效利潤。

(2) 剩餘利潤分析

將關係企業之利潤合併後，利用適合的工具計算各別應歸屬之例行性利潤後；再依據集團成員貢獻度分析來分配剩餘利潤。

另有關於利潤分割法之適用情形請詳本報告參、一、（二）、移轉訂價方法介紹。

2. 大宗商品(commodities)交易

- (1) 大宗商品係指獨立企業採用報價來決定售價之實體大宗商品，在 BEPS 第 10 號行動計畫中，修訂了移轉訂價指導原則有關可比較未受控交易法(CUP)的內容，確認 CUP 法較適用於關係企業間大宗商品之交易。
- (2) 大宗商品包含產業中獨立交易者用市場報價訂定未受控交易價格之實體商品。
- (3) CUP 法可參照特定條件的市場報價，作為大宗商品交易之常規價格。
- (4) 為確保對受控與未受控交易間能充分比較，就其差異做合理適當的調整是必要的。

為防杜納稅義務人利用合約操縱訂價日期(pricing date)，以採用對自己較有利的市場報價，倘若稅務機關無法查得合理證據確定訂價日，則可推定裝貨日(date of shipment)為其訂價日。

3. 集團內部服務(包含低附加價值服務)

各企業都需要行政、財務、技術及其他商業方面的服務，即對集團整體所需之管理，協調及控制等功能。有些服務由集團內其他企業提供，有些由企業自行執行提供，有些則需要向其他獨立企業獲得提供。集團內部服務包含內部執行的一般性服務(如中央審計、財務建議、人員培訓)，及(或)由外部之獨立企業獲得的服務(例如法律和會計服務)。

集團內部服務有各種之類型，例如規劃(如:協調、預算控制、財務建議、審計、法律諮詢、資訊科技服務、財務服務)；及生產、購買或經銷(如:行銷、招募、會計、市場研究、研究發展…合約等)。

不同國家的經驗也表明，集團內部服務存在稅基侵蝕的相關風險，BEPS 第 10 項行動計劃指示 G-20 制定移轉訂價規則，以防止跨國企業集

團(Multinational Enterprise Group, 簡稱 MNE)以管理費和總部費用...等常見類型的規劃而造成的稅基侵蝕。

各項服務應依據 OECD 移轉訂價指導原則做適當分類及識別，其相關成本應根據常規交易在跨國企業集團(MNE)內做適當的分配；當集團內部服務與轉移貨物或無形資產（或其許可）等交易具相關性，並涉及服務和財產的混合移轉時，則需有必要考慮交易的隔離和彙總原則。（例如：產品價格較高，因為產品中嵌入了研發，而不是單獨的服務費）

總之，其關鍵為需確定是否為集團內部提供服務且該項集團內部服務之收費是否符合常規交易原則，分述如下：

(1)是否為集團內部提供服務

受益性測試(Benefit Test)

- A. 實際支付的事實雖是有用的資訊，但不能證明該服務實際上確實已被提供；相反地，沒有付款也並不一定意味著沒有提供任何服務。參與交易人有關對“管理費”的描述並不是確實提供管理服務的初步證據；需考量一個獨立企業就各項交易對該服務是否有意願支付或收取款項。
- B. 所進行的活動必須能為接收者提供經濟或商業價值，以增強或維持其業務地位。且亦考慮一個獨立的企業是否會以常規交易價格支付予該項服務或由企業內部為自行提供。若不符合以上條件，集團內部則不需要獲得補償。

(2)服務類型之探討

A. 集中服務(Centralized Services)

活動集中在母公司或一個或多個集團服務中心，並為全部或部分集團提供(例如，規劃，協調，預算控制，金融服務……)，這些類型的活動通常被視為集團內部服務，因為它們是獨立企業願意為自己支付或履行的活動類型。

B. 隨叫隨到服務(On Call Services)

若確保在需要時提供服務，獨立企業產生存在於集團內部服務的「待命」費用是合理的。除了集團內部本身為一個單獨的服務考量是否符合常規交易範圍外，亦須考慮使用頻率、獲得的利益程度等相關事實和情況。

C. 股東活動(Shareholder Activities)

係基於集團企業內股東的考量而提供予其他關係企業的服務，此服務歸為「股東活動」，如與母公司法務結構之關聯性及遵守母公司相關稅收或其他法律之配合、合併財務報表的要求、與母公司股東之關係或併購之籌資等活動；此類服務通常不收取費用。

D. 重複之服務 (Duplication of Activities)

包含已自行提供或委託第三方提供符合常規交易範圍之服務，此類通常不洽收費用；但若是為降低錯誤商業決策風險而執行之臨時性服務則例外。

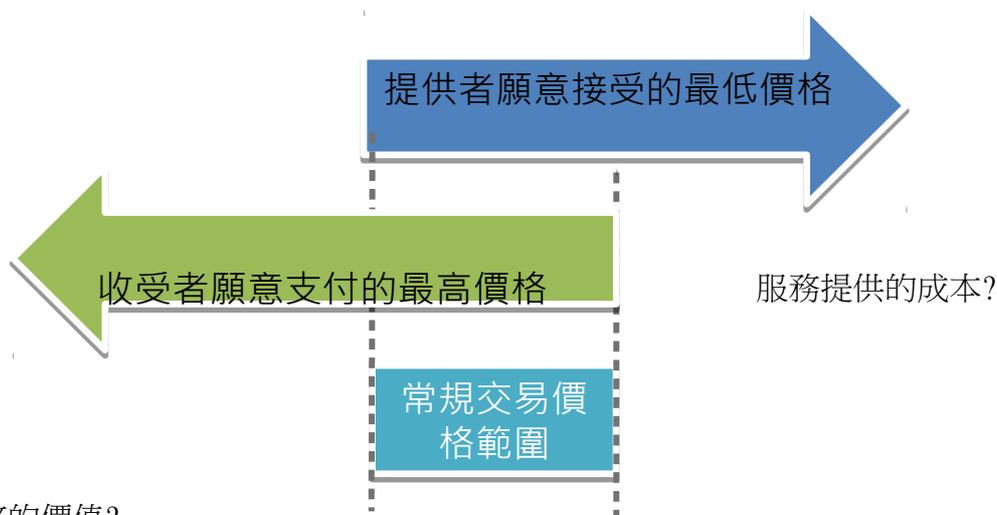
E. 附帶利益(Incidental Benefits)

提供之內部服務雖僅與集團內部成員有關，但偶然會附帶提供其他成員共同受益，且集團成員沒有進行特意的共同行動，或集團成員並未執行任何服務或其他功能，則該集團成員之綜效利益 (Group Synergies) 不需要被另外進行補償，或在任何跨國企業集團之成員間特別進行分配。

(3) 內部服務實際收費有兩種方法:

- A. 直接計費法: 就特定之服務直接向接受服務之關係企業收取費用，對稅務機關而言是最實際便利的方式，有助於決定常規交易之價格。
- B. 間接計費法: 採用成本分攤方式來估計或趨近常規交易價格，採用此方法時必須盡可能就所提供之服務公平計費，且任何費用必須有可辨認且可合理的效益。

(4) 常規交易價格



- 服務的價值?
- 提供內部可比較對象/外部獨立個體的成本為何?

決定集團內部服務與取自獨立企業之服務是否代表相同價值時功能與預期利潤之比較將是攸關評估交易之可比較性。

集團內部服務計價可選用之方式有可比較未受控價格法(CUP)，適用會計、審計、法律或資訊方面服務之提供。若無法使用 CUP 方法之狀況下，才考慮以成本為計價為基礎之成本加價法(CPM)、交易淨利潤法(TNMM)，以確定集團服務之提供者其產生的成本是否需要進行調整，使其受控和非受控交易之可比較性更具可靠性。

(二)低附加價值服務

BEPS 第 10 項行動計畫修訂內容包含明確定義低附加價值之內容及性質，即非屬集團之核心業務、無需承擔或控制重大風險、無需使用或創造獨特有價值之無形資產。其低附加價值之分攤基礎應對集團內所有關係企業之要求必須一致；以及對分攤之成本內容需要更透明的揭露，並訂立利潤加成率，使其符合標準之內部服務可適用該簡化之方法。

此方法之優點，可為跨國公司減少遵循成本及費用以符合效益、創造更大的確定性(包括可被稅捐單位所接受符合門檻值的交易)，通過特定的報告要求為稅務管理提供更大的透明度。

低附加價值服務的類型如下：

1. 行政和文書服務
2. 會計審計及稅務服務
3. 應收應付帳款的處分及管理
4. 人力資源服務
5. 監督、整合相關例行性法規
6. 資訊技術支援服務
7. 溝通及公共關係之支援
8. 一般法律服務

在簡化方法(simplified method)下，如果服務加價率為 5%時，企業可不用例行提供利潤指標分析該加價率是否合理。

五、國別報告

移轉訂價文據要求的三目標：

1. 確保納稅人在決定受控交易價格及其他條件時，以及申報受控交易所得時，能夠適當給予移轉訂價規範之相關考量。
2. 提供稅務機關在評估移轉訂價風險時的必要資訊。
3. 提供稅務機關在查核移轉訂價時有用的資訊，雖然在查核過程需要補充額外資訊。

在擬定適切的國內移轉訂價文據規定，應考量上述每一個目標。要求納稅人在稅務申報時或申報前自我評估是否遵循移轉訂價規定是很重要的。其次，稅捐機關能夠取得充分的資訊而進行移轉訂價風險，進而作成是否執行移轉訂價的審計也有其重要性。除此之外，一但決定進行查核，稅務機關能夠及時取得或要求提供所有額外必要資訊以便進行全面查核。

(一)背景時程介紹

1. 2013 年 BEPS 行動計畫揭示

經濟合作暨發展組織(OECD)為提升稅務行政的透明度並考量企業之法遵成本，行動計畫被授權發展訂定移轉訂價文據的相關規定。根據共通平台，跨國企業集團必須提供所有政府有關其在各個國家之所得、經濟活動及稅務支出的配置。

2. 2014 年行動計畫第 13 項報告

移轉訂價文據及國別報告準則草案討論及公開諮詢。

3. 2015 年行動計畫 13 最終報告

移轉訂價文據標準的修正以及制定所得、稅務支出及經濟活動特定措施的國別報告格式，以取代移轉訂價指導原則第五章。

4. 2016 年迄今

更進一步地執行指導原則並形成同儕檢視，預計 2020 年前完成新標準執行的檢視。

(二)三層文據架構(Three-Tiered Approach)

1.集團主檔(Master File)

係有關跨國集團企業特定標準化背景資訊，包含跨國企業之組織架構、經營業務描述、無形資產、集團內部財務活動等，以及預先訂價協議及稅務核釋等財務稅務資訊。

2.移轉訂價報告(Local File)

分析各地區納稅人主要交易在移轉訂價特定議題上的遵循，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。

3.國別報告(Country by Country Report, CbCR)

包括特定相關資訊如跨國企業集團之所得、稅務支出的全球配置，以及經濟活動地理區位的特定指標等。

(三)集團主檔

1. 跨國企業集團全球組織架構。
2. 跨國企業業務描述
3. 跨國企業無形資產
4. 跨國企業內部融資活動
5. 跨國企業財務及稅務情形

(四)移轉訂價報告

1. 企業綜覽
2. 受控交易具體詳細資訊
3. 財務資訊

(五)國別報告

1. 申報主體、方式及時點

國別報告的申報分為主要申報原則、代理申報及備位地區申報三種，分述如下：

- (1) 主要申報原則：跨國企業集團最終母公司(Ultimate Parent Entity)負有向其租稅管轄區稅務機關申報國別報告之義務，各國則透過自動資訊交換機制分享國別報告資訊。
- (2) 代理申報機制(Surrogate Filing)：跨國企業集團可以選定一個代理母公司(Surrogate Parent Entity)代表最終母公司申報國別報告。
- (3) 備位地區申報(Back-up Local Filing)、次要申報機制：僅於下列條件下，跨國企業集團子公司所在國政府可要求轄內子公司申報國別報告：
 - A. 最終母公司依據其稅務居住地國法律規定不須申報國別報告。
 - B. 最終母公司居住地國與子公司所在國未簽署有效的主管機關協定(CAA)。
 - C. 資訊交換發生系統性失敗(System Failure)。
 - D. 不存在代理申報。

至於申報時點，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，各國應於國內法中明定。

2. 國別報告表格

表 1

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 ¹ Tax Jurisdiction ¹ (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)							

表 2

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 Tax Jurisdiction (A)	該轄區居住者國別報告成員 Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction (J)	成員組成或設立地(如不同於居住地國或地區) Tax Jurisdiction of Organization or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence (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權 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

表 3(補充資訊)

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.

3. 國別報告之資訊交換

(1) 國別報告交換之法律基礎

1. 租稅協定：多邊租稅協定、雙邊租稅協定或稅務資訊交換協定。
2. 主管機關協定：主管機關協定或雙邊主管機關協定

(2) 國別報告執行之配套措施

(Country-by-Country Reporting Implementation Package)

該配套措施包含兩個部分，一係立法範本，跨國企業集團的最終母公司居住地國用來規範其申報國別報告，二係三種主管機關協議範本，用以執行國別報告之交換。

A. 立法範本(Model Legislation)

立法範本要求集團最終母公司在居住地國申報國別報告，也包含備位地區申報。在配套措施中的法律範本既不是憲法及法律制度，也不是任何特定租稅管轄國的租稅法律用語及結構。租稅管轄國必須能夠把該範本國內法化並調整適用現制。

B. 三種主管機關協議範本(Competent Authority Agreements)

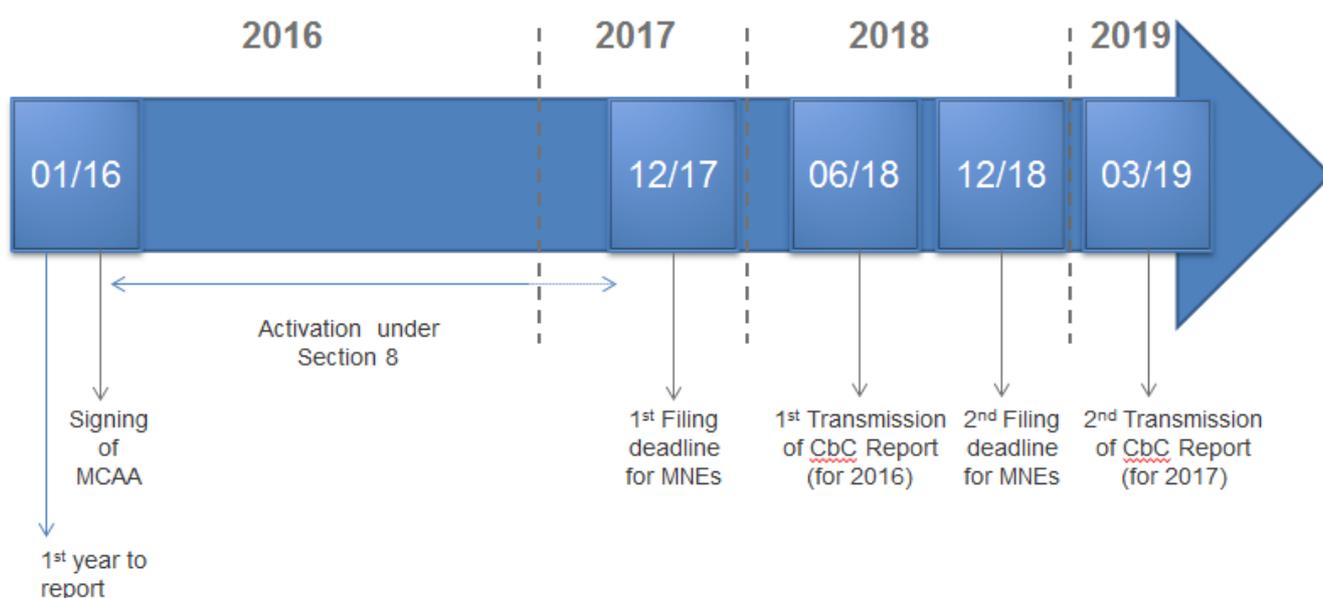
- 有三種主管機關協議(CAA)範本，協助進行國別報告之資訊交換，分別為
- (a) 雙邊稅務行政互助公約
(Convention on Mutual Administration Assistance in Tax Matters)
 - (b) 雙邊租稅協定(Bilateral Tax Conventions)
 - (c) 稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)

雙邊稅務行政互助公約(the Convention)條文第 6 條要求主管機關相互同意資訊自動交換的範圍及程序，而經由共同申報標準(CRS)則衍生轉化成為多邊主管機關協議，並定義資訊交換的範圍、時程、程序及安全保護等。也就是藉由共同申報準則內文中的多邊主管機關協議，同時被證明在時間及資源上是有效率的，才得以使得國別報告在自動資訊交換上就定位並發生功能。

因此，多邊稅務機關協定得以發展，是基於雙邊稅務行政互助公約(the Convention)，而成長於共同申報準則。除此，更有兩個國別報告交換的稅務機關協約產生，一係重複租稅協定(Double Tax Convention)，二係稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Information)。

國別報告之多邊主管機關協議(CbC Multilateral competent Authority Agreement, CbC MCAA)目的在闡明行動計畫第 13 項有關集團國別報告及申報自動資訊交換的執行規則及程序。未來將持續針對國別報告電子交換 XML Schema 格式及相關的使用指導的製作與發展，加速適用在國別報告的電子交換。

(3)國別報告資訊交換時程



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第一個年度結束日起 18 個月內，以及在之後年度結束日起 15 個月內，與簽署協議之其他國家進行國別報告資訊交換，如上表所示，如果 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，則 2016 年度國別報告應在 2018 年 6 月前進行交換，而次年 2017 年度國別報告，則應於 2019 年 3 月前進行交換。

(六)我國於 2017 年有關三層文據的修法

經濟合作暨發展組織於 104 年 10 月發布「稅基侵蝕及利潤移轉」行動計畫第 13 項「移轉訂價文據及國別報告 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Report)」成果報告，建議各國建立「集團主檔報告」、「本地事業報告 (移轉訂價報告)」及「國別報告」移轉訂價三層文據架構，並將國別報告之訂定、資訊交換及運用情形列入落實 BEPS 行動計畫結論最低標準之一，成為國際間檢視各國是否合作之重要指標，是各國爰陸續參採發布 OECD 移轉訂價文據新規定。

為因應國際移轉訂價發展趨勢及符合 OECD 檢視標準，提升課稅資訊透明度，有效進行跨國合作防杜避稅，我國參酌上開成果報告建議，於 106 年 11 月 13 日修正發布營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則部分條文，增訂跨國企業集團在我國境內有營利事業成員者應送交「集團主檔報告」及「國別報告」，並自 106 年度營利事業所得稅結算申報案件適用，以完備移轉訂價三層文據架構，及符合國際間檢視我國已達到資訊透明之標準。

移轉訂價三層文據內容-1(查核準則第 21 條之 1、第 22 條及第 22 條之 1)

集團主檔報告	移轉訂價報告	國別報告
<ul style="list-style-type: none"> *組織結構 *經營狀況 *跨國企業集團之無形資產 *跨國企業集團成員間之融資活動 *跨國企業集團之財務及稅務情形 	<ul style="list-style-type: none"> *企業綜覽 *企業集團組織及管理結構 *受控交易之彙整資料 *受控交易分析 *關係報告書及關係企業合併營業報告書等 *其他資料 	<p>以表格化方式呈現跨國企業集團及其成員資訊：</p> <ul style="list-style-type: none"> *按集團「營運所在國家或地區」揭露收入、稅前損益、已納所得稅及應付所得稅、實收資本額、累積盈餘、員工人數及有形資產等財務資料 *按前項國家或地區列示「集團成員」之居住地或設立地國或地區，及其主要活動情形(如研發、採購、製造、行銷等)。

移轉訂價三層文據內容-2

文據內容	移轉訂價報告	集團主檔報告	國別報告
門檻	維持現行門檻，如全年收入總額 3 億元以上。	該營利事業全年營業收入淨額及非營業收入合計數未達新臺幣 30 億元，或全年跨境受控交易總額未達新臺幣 15 億元。	屬跨國企業集團之最終母公司，該集團前一年度合併收入總額未達新臺幣 270 億元。 (以歐元 7.5 億元按我國 104 年 1 月匯率換算等值新臺幣之金額)
送交時間	所得稅結算或決算申報時備妥，調查時於書面調查函送達之日起一個月內提示。	107 年辦理 106 年度結算申報時備妥，於會計年度終了後 1 年內送交。	106 年度的國別報告於會計年度終了後 1 年內送交。
送交主體	從事受控交易之營利事業。	屬跨國企業集團成員之我國境內營利事業。 集團於境內有二個以上之成員者，得指定其中一個成員送交。	(1)最終母公司在境內—跨國企業集團最終母公司(UPE)送交。 (2)最終母公司在境外—當地企業代理母公司送交。
送交方式	未規範營利事業送交移轉訂價報告之格式與形式。	營利事業應將「集團主檔報告」(含封面)紙本或經掃描後以光碟片代替紙本，送交所在地之國稅局分局、稽徵所或服務	營利事業應依規定格式填寫國別報告(含封面及附表)，轉檔為媒體申報光碟檔案資料，並自行利用財政部電子申報繳稅服務網站提供之審核程式檢測無誤後，採用媒體申報方式，檢齊媒體光碟、媒體檔案遞送單，

		處。	連同國別報告書表（含封面）向所在地國稅局任一分局、稽徵所或服務處辦理申報；其採用網路辦理結算申報者，亦得併同結算申報案件，於5月份透過網路傳輸申報。
--	--	----	--

六、案例

【狀況 1 的描述】

1. SEED Co 是一間設籍在西班牙的公司，生產和銷售基改橄欖種子，這些種子以 SPAINSEED® 商標在許多不同國家銷售。
2. SEED Co 是 SPAINSEED® 商標的合法所有者。SEED Co 在過去 5 年中展開密集的市場行銷商業化活動，使得該品牌在這些國家中享有盛名。
3. SEED Co 希望將其業務活動擴展到墨西哥，之前從未在墨西哥銷售過 SPAINSEED®，所以決定將墨西哥市的全資子公司 GRAIN Co 納入。GRAIN Co 將從 SEED Co 收購轉基改種子，並以 SPAINSEED® 商標在墨西哥分銷給獨立客戶。GRAIN Co 不會對最終產品進行任何加工或修改，也就是將所購入的種子包直接銷售給客戶。
4. 為進行分銷活動，由 GRAIN Co 決定種子的庫存水準並對潛在客戶的信用風險進行分析。
5. 2017 年，SEED Co 和 GRAIN Co 簽訂免權利金協議，根據該協議，SEED Co 獨家授權 GRAIN Co 可以在墨西哥以 SPAINSEED® 商標分銷，為期 5 年。合同可以續簽 5 年。GRAIN Co 未從 SEED Co 獲得與 SPAINSEED® 名稱相關的任何其他權利。
6. SPAINSEED® 的品牌名稱在墨西哥市場上並不著名，以該品牌銷售的產品是唯一由 GRAIN Co 商業化的產品。根據合約條款，GRAIN Co 預計會產生營銷費用，將由 SEED Co 每年僅依營銷費用予以補償(並無加價)。
7. 有關墨西哥市場的行銷策略完全由 SEED Co 決定和設計，包括 GRAIN Co 每年必須承擔的費用。SEED Co 對廣告活動和設計，產品定位和核心廣告信息做出最終決定。GRAIN Co 在墨西哥市場執行 SEED Co 決定的行銷策略，並提供從客戶獲得的反饋。

問題一：

請確認本案例中應按常規交易價格定價的關係交易。並說明依移轉訂價目的，這些受控交易是否應單獨分析或者應該以其他方式來進行分析？

《OECD 建議》

以上交易基於一個完整的可比較分析，包含詳細的功能分析，應該可以得出一個結論，就是關於 SEED Co 支付 GRAIN Co 購買基改種子的價款(有形資產的移轉)，以及 GRAIN Co 為在墨西哥建立品牌所提供之服務(服務的提供)，以及可以獲得來自於 SEED Co 的補償(無形資產的使用)，這些受控交易是應該分別單獨進行分析的。

問題二：

您是否認為在此方案中，免授權金合約與常規交易原則一致？

《OECD 建議》

一致，該利潤保留在 SEED Co，這是合理的，扣除補償服務之後的超額利潤全部歸屬母公司所有，因此如果該補償包含合理加價利潤後，SEED Co 也有權保有所有利用該品牌在墨西哥行銷後，超過給予 GRAIN Co 所提供功能而應得知常規補償之後的剩餘利潤，因此並無需要進行移轉訂價調整。

問題三：

您是否認為 SEED Co 應該補償 GRAIN Co 包括加價因素的營銷費用？

《OECD 建議》

是，應該包括加價因素。

【狀況 2 的描述】

8. 狀況 2 中的事實與情景 1 中的情況相同，但以下各段所述的方面除外。

9. 關於墨西哥市場的行銷策略完全由 GRAIN Co 決定和設計。因此，GRAIN Co 每年就廣告活動和設計，產品定位和核心廣告信息及營銷費用的最終金額做出任何最終決定。GRAIN Co 還執行墨西哥市場的行銷政策並獲得客戶的反饋。SEED Co 不履行任何功能，也不承擔任何與 GRAIN Co 承接的行銷活動有所相關的風險。

10. SEED Co 不再補償 GRAIN Co 的行銷支出。GRAIN Co 的收入僅來自向墨西哥第三方客戶出售 SPAINSEED® 種子。

問題一：

根據新的事實，解釋您對 GRAIN Co 是否應該從其活動中獲得比在狀況 1 中獲得更高或更低利潤的觀點。

《OECD 建議》

GRAIN Co 之市場行銷活動(包含承擔之相關支出)與獨立配銷商在可比較未受控交易下並沒有明顯之區別，GRAIN Co 也因承擔更高風險及具備更全面之功能，其預期可獲得利潤應比狀況 1 中更高。

問題二：

關於最適的 TP 方法，新的事實是否會改變在狀況 1 下實現的結論？如果是，請說明改變的原因。

《OECD 建議》

受控交易是有形資產(品牌種子)之移轉。鑑於在功能分析中足以辨識案例之差異，本案例需採用與狀況 1 不同之標準選取適用可比較對象，並對可比較程度做適度的調整。

【狀況 3 的描述】

11. 狀況 3 中的事實與情景 1 中的情況相同，但以下各段所述的方面除外。
12. 關於墨西哥市場的營銷策略由 SEED Co 和 GRAIN Co. 共同決定和設計。兩家公司的人員整合出來的委員會負責討論並決定促銷活動、廣告設計、產品定位及核心廣告信息等。它還批准了 GRAIN Co. 每年支付的最終行銷費用。營銷費用將按照 50%、50% 的比例在 SEED Co 和 GRAIN Co 之間按比例分配。

問題一：

根據新的事實，解釋您對 GRAIN Co 是否應從其活動中獲得比在狀況 2 中獲得更高或更低利潤的觀點。

《OECD 建議》

GRAIN Co 承擔的市場行銷費用遠超過可比較獨立配銷商，而其發生較高費用是由於 GRAIN Co 比潛在可比較企業履行更多或者更加廣泛之市場行銷功能。其次，GRAIN Co 執行之功能和承擔之市場行銷費用，超過獨立企業在具有類似授權之可比較交易中為其自身利益所承擔之功能與費用，故利潤率應低於狀況 2。

問題二：

您對 SEED Co 和 GRAIN Co 之間 50%、50% 的營銷費用分配有何看法？你能想出一個代理或指標來衡量每家公司對行銷功能的貢獻程度嗎？

《OECD 建議》

移轉價格方面，建議降低 GRAIN Co 向 SEED Co 採購品牌種子之價格，可以運用再銷售價格法或者交易淨利潤法對其進行調整，或是運用剩餘利潤分割法，對品牌種子在墨西哥之銷售利潤進行分割，首先依據 GRAIN Co 與 SEED Co 執行之功能先分別給予常規利潤，再依據 GRAIN Co 與 SEED Co 對取得收入及為商標創造之價值所做之貢獻程度，對剩餘利潤進行分割。

【狀況 4 的描述】

13. 狀況 4 中的事實與情景 1 中的情況相同，但以下各段所述的方面除外。

14. 2017 年，SEED Co 和 GRAIN Co 簽訂免權利金協議，根據該協議，SEED Co 授權 GRAIN Co 可以在墨西哥銷售 SPAINSEED® 品牌的基改種子，為期 3 年。合約到期後無法續訂。GRAIN Co 未從 SEED Co 獲得與 SPAINSEED® 品牌名稱相關的任何其他權利。

15. SPAINSEED® 的品牌名稱在墨西哥市場上並不著名，以該品牌銷售的產品是唯一由 GRAIN Co 商業化的產品。根據合約條款，GRAIN Co 預計會產生行銷費用，但是 SEED Co 並不給予補償。

16. 現有資料顯示，與同類實體相比，GRAIN Co 的行銷費用較高。但是，GRAIN Co 的獲利能力仍在這些可比對象的範圍內。

問題一：

請解釋新事實如何影響案件的 TP 分析。GRAIN Co 根據不再續約的合約所承擔的風險？

《OECD 建議》

可比較獨立企業分析顯示，一份短期銷售協議期滿不得續約，也不能要求就未獲續約而獲得補償，則獨立企業就不會在市場行銷與銷售活動中投入巨額資金。因此，短期之市場行銷與銷售協議，使得 GRAIN Co 可能（或不能）無法在投入資金及自承擔風險從事之市場行銷及銷售活動中獲益。

GRAIN Co 所承擔的風險遠大於前揭狀況 1 之風險，而且並未因承擔額外風險而受到符合常規交易基礎下的補償。在此案例，GRAIN Co 承擔行銷發展活動而產生高於具有類似權利的可比較獨立個體的行銷費用，因此相較於可比對象，GRAIN Co 產生明顯偏低利潤水準的風險。

問題二：

請解釋一下，您是否認為第 16 段所述的情況與常規交易原則一致，並提供支持您的結論的理由。

《OECD 建議》

需進行調整，補償方式有以下兩種方式：

1. 直接由 SEED Co 補償給 GRAIN Co。
2. 降低合約執行期間 GRAIN Co 向 SEED Co 支付之產品採購價格。

【狀況 5 的描述】

17. 狀況 5 中的事實與狀況 1 中的情況相同，但以下各段所述的方面除外。
18. 到 2022 年底，SPAINSEED® 品牌已在墨西哥成功被建立，SEED Co 和 GRAIN Co 重新談判其早先的協議（2017 年簽署）並簽訂新的 5 年長期許可協議，並於到期時可繼續續約 5 年。
19. 根據該協議，GRAIN Co 同意根據墨西哥 SPAINSEED® 種子的總銷售額向 SEED Co 支付商標使用費。由於引入商標使用費，GRAIN Co 對種子的價格沒有進行調整。
20. 由於向 SEED Co 支付商標使用費，GRAIN Co 的獲利能力在未來幾年大幅下降。
21. 在本次狀況下，假設沒有證據顯示其他獨立企業根據類似安排支付商標使用費。更進一步假設 GRAIN Co 截至 2022 年的行銷支出金額與獨立企業的行為一致，但 GRAIN Co 的利潤率卻始終低於可取得的可比公司利潤率。

問題：

如果在不可展期合約下，GRAIN Co 所承擔的風險為何？並請解釋您是否認為第 21 段所述情況與常規交易原則一致，並提供支持您的結論的理由。

《OECD 建議》

依本案例情形支付商標使用費並非合理的調整方式。因從移轉訂價角度來看，如果從事市場行銷與銷售之企業並未取得對商標或其他無形資產之權利，只是有權在銷售某種品牌產品時使用那些無形資產，而產品是由享有無形資產收益之一方提供，如此，在常規交易中通常不會支付商標權

使用費。此外，支付商標權使用費會導致 GRAIN Co 的利潤率長年遠低於具有可比較程度獨立企業之利潤率。

肆、心得與建議

一 賡續積極參與國際性租稅研討會議

經濟合作暨發展組織(OECD)與韓國多邊稅務中心本年度聯合舉辦多場國際租稅研討會，邀集會員國與非會員國相關代表與會，針對不同之租稅議題進行授課及相互研討，藉由該研討會解說及討論，也鼓勵非會員國經濟體採行移轉訂價指導原則。

由於 2017 版移轉訂價指導原則反映 BEPS 行動計畫所帶來的變化，包括 2015 年對行動的重大修訂行動計畫第 8 至第 10 項，確保移轉訂價結果與價值創造保持一致、行動計畫第 13 項規範移轉訂價文件和國別報告、移轉訂價指導原則第四章避風港的修正等，本場次係以移轉訂價指導原則中級研討議題為主，由 OECD 專家 Mr. Norman Wingen 擔任講座負責有關 OECD 組織、BEPS 架構及移轉訂價簡介、五種移轉訂價方法以及相關爭議產生之解決及預防等；加拿大稅務專家 Mr. Gavin Hales 介紹內部服務及無形資產；澳大利亞稅務專家 Ms. Danijela Lulic 介紹可比較性、移轉訂價文據及交易利潤分割法等，各就不同領域深入淺出的講述並討論。

此外各主講人與各國代表並分享稅務機關於實務上面臨跨國企業租稅規畫，及各該國政府運用 OECD 移轉訂價查核準則進行查核之經驗，提供各國與會代表學員參考。因此除於講述議題內容過程，也詢問各國代表目前各國實際法令規定及所屬國家情形外，另也藉案例研討，各國代表充分表示意見，俾供未來查核上運用及參考。此會議不僅提供 OECD 非會員國瞭解國際現行租稅議題發展趨勢之機會，小組討論之過程亦可瞭解各國家對相同議題切入點之異同，實為難得之國際交流機會。

二、瞭解國際租稅趨勢，適時修正相關法令，走在國際租稅前端

移轉訂價是關係企業用來避稅之一種安排，配合國際反避稅風潮，近幾年我國積極整合反避稅與資訊透明相關制度，包括營利事業及個人受控外國企業制度(CFC)、實際營業處所制度(PEM)及共同申報與盡職審查準則制度(CRS)，也修法導入移轉訂價三層文據架構制度(Three-Tiered Documentation)，即集團主檔報告、移轉訂價報告及國別報告，並規劃依資訊交換時程進行資訊交換；現在無形資產移轉訂價常規交易範圍之決定及無形資產評價議題，係各國共通之難題，稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫(BEPS)亦將無形資產議題納入範疇，可見該議題之重要性。本次研討會能

將國際間認同之評價技術為簡要介紹，亦讓我國對國際潮流之實務處理有更深刻的認知，有助於我國政策之擬定及查核實務之運用。

三、期許與展望

移轉訂價本質上不是一門精密科學(not an exact science)，係結合經濟學、會計學及統計學的社會科學，要求邏輯嚴密自有其困難，而從法律角度切入，當然也有其討論之處；例如就其移轉訂價文據之提供是否有太過擴張納稅人協力義務，而提高企業經營的依從成本，增加不必要之負擔；或者我國稅務移轉訂價查核主要法源依據為移轉訂價查核準則，其法源為所得稅法第 80 條之 1，其是否屬廣泛授權而欠缺明確依據等問題，都曾被提出討論，但反避稅國際趨勢方興未艾，相關爭議隨時間、相關解釋或修法調整等均可達成合理合法解決。我國在移轉訂價查核準則之制定與施行，已為我移轉訂價訂定良好基礎，搭配相關 CFC、PEM 及 CRS 等反避稅措施；在未來，國際租稅議題及其重要性勢必將與日俱增。