

出國報告(出國類別：開會)

出席亞洲開發銀行舉辦「確保移轉訂價(TP)法令有效遵循及應用有效資訊交換機制辦理TP案件工作坊」報告

服務機關：財政部北區國稅局

姓名職稱：薛惠文稽核

派赴國家：薩摩亞獨立國

出差期間：113年11月9日至17日

報告日期：114年1月15日

摘要

亞洲開發銀行(Asian Development Bank, 下稱ADB)成立於西元 1966 年，屬於亞太地區政府間的金融機構，其目的是為了促進亞洲經濟與社會的發展，本次ADB於 113 年 11 月 12 日至 15 日假薩摩亞獨立國Lava飯店舉辦「確保移轉訂價(TP)法令有效遵循及應用有效資訊交換機制辦理TP案件工作坊」【Workshop on Ensuring Effective Compliance with Transfer Pricing Legislation and Applying Effective Exchange of Information (EOI) Mechanisms to Resolve Transfer Pricing Cases】，由各與會會員國代表報告其移轉訂價及資訊交換相關法規建置及實務運作情形，我國受邀分享導入移轉訂價制度之經驗、篩選查核案件方法及案件審查實務。

透過參加本次工作坊，除有助於瞭解南太平洋各國移轉訂價制度建立及參與資訊交換機制情形外，亦有助於ADB會員國家能力之建構，藉由分享我國經驗，可讓各國對我國完善的移轉訂價稅制、與國際接軌之推動情況留下深刻印象，促進國際租稅經驗交流，並提升我國之國際能見度。

出席亞洲開發銀行舉辦「確保移轉訂價(TP)法令有效遵循及應用有效資訊交換機制辦理TP案件工作坊」報告

目錄

壹、緣起及目的	3
貳、議程及與會人員	5
參、會議研討內容	6
肆、心得與建議	38

出席亞洲開發銀行舉辦「確保移轉訂價(TP)法令有效遵循及應用有效資訊交換機制辦理TP案件工作坊」報告

壹、緣起及目的

太平洋島嶼稅務行政協會 (Pacific Islands Tax Administrators Association, 下稱PITAA) 之南太平洋稅務管理人員(The South Pacific tax administrators, 下稱DMCs) 注意到諸多跨國企業(Multinationals, 下稱MNEs)與跨境關係企業間從事交易，然因南太平洋部分國家缺乏處理移轉訂價相關議題之知識與能力，故這些國家較少對關係人交易執行法令遵循檢視行動。於今(113)年 2 月份舉行之太平洋島國稅基侵蝕及利潤移轉與國際租稅透明之地區工作坊，許多國家指出大型跨國企業於此地區之法令遵循程度存有極大之落差，DMCs遂提出藉由舉行工作坊之方式建立南太平洋各島國稅務人員對常規交易原則、移轉訂價概念、進行移轉訂價風險評估之步驟及如何對跨國企業移轉訂價案件進行審查能有更深入之瞭解。此外，DMCs試著瞭解如何落實多邊稅務行政互助公約(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAAC)，尤其是透過各租稅管轄區之課稅資訊交換，有助於移轉訂價案件之查核，並有助於達成對跨國企業於各國境內之營運活動以最可行之方法落實移轉訂價法令遵循之目標。依此，本次工作坊之進行除包含討論各國採行移轉訂價制度就法律制定及查核程序應採行之必要步驟，亦會說明資訊交換於移轉訂價案件中扮演之角色、資訊交換之國際法律架構(如：MAAC)及其如何運行。

亞太租稅中心(The Asia Pacific Tax Hub)自 2021 年 5 月ADB第 54 屆年度會議正式開始運作，係一提供ADB會員及開發中會員可進行政策對話、知識分享及開發合作之開放且包羅廣泛的平台，期能幫助會員對國際租稅議題之參與及促使會員體察國際租稅合作之價值與重要性。

全球稅務透明與資訊交換論壇(The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes，下稱全球論壇)成立於 2000 年，是一個多邊框架，由經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-Operation and Development，下稱OECD)及其他已同意實施與稅收相關透明度及資訊交換之管轄區所組成，該論壇在OECD及G20 的主持下展開工作，旨在促進稅務透明和資訊共享，特別針對稅務逃避、稅務天堂、離岸金融中心以及稅務資訊交換協議等問題，主要任務是確保稅務透明度與資訊交換標準的迅速和有效實施。透過健全及深入的同儕檢視(peer review)，全球論壇持續追蹤其會員進展程度及各租稅管轄區對透明度標準與稅務用途資訊交換執行之狀況。

本次工作坊由ADB、PITTA及OECD共同舉辦，除由前揭主辦單位派請專家主持講授，引導南太平洋各國討論問未來相關議題之推行計畫外，並邀請已開發經濟體(我國)分享推行經驗。

貳、 議程及與會人員

本次工作坊於 113 年 11 月 12 至 15 日假薩摩亞Lava飯店舉行。工作坊分 17 個議程進行，議程 1 及 2 由南太平洋會員國分享其國家內MNEs營運情況、該等MNEs所屬國別及與該等國家資訊交換之情形、MNEs主要行業類別、主要關係人交易類型、面臨風險評估及審查程序面臨之問題與挑戰、移轉訂價小組建置情形及查核技術程度等。議程 3~7 由OECD專家介紹移轉訂價基本概念、常規交易原則、移轉訂價方法、可比較性測試、移轉訂價調整與相對應調整、功能分析、資訊交換於移轉訂價案件之運用。議程 8~9 由OECD專家介紹法遵風險管理及風險評估，並由我國分享移轉訂價選案之實務經驗。議程 10~11 由OECD專家介紹移轉訂價查核程序，議程 12 由OECD專家總結並提出建議，議程 13 由OECD全球論壇專家介紹進行資訊交換的時機與進行方式，議程 14 為移轉訂價案例研討，議程 15 則是由OECD全球論壇專家介紹介紹擴大租稅協定網絡對有效資訊交換之必要性、加入MAAC之好處及加入MAAC之步驟。議程 16 及 17 係由OECD及ADB專家總結各國推行移轉訂價法規制度之必要性及租稅透明標準，並由各國參與代表擬具未來之行動計畫。

本次工作坊與會代表有我國、庫克群島、斐濟、帛琉、巴布亞紐幾內亞、薩摩亞、所羅門群島、東帝汶、東加及萬那杜，各國代表分別就前揭議程進行報告及經驗分享，並由OECD及ADB之專家就移轉訂價基本及重要觀念逐一介紹，議程中開放各國提問，由專家給予解答，各國家代表亦提出推行移轉訂價制度之各項問題，與他國充分交流，對各國未來移轉訂價之導入與推行有相當之助益。

叁、會議研討內容

一、與會各國移轉訂價實施現況

(一) 庫克群島(Cook Islands)

1. 國內環境

國內有 45 家大型企業，5 家 MNEs(外加一些小型公司，如：信託公司海外設立之子公司)，尚無庫克群島籍之 MNEs，對移轉訂價議題之接觸相當少。

2. 境內 MNEs 主要從事產業

(1) 通訊業(政府持有 40%)。

(2) 燃油經銷業。

(3) 航空業。

(4) 信託業。

(5) 租船業。

(6) 金融服務業。

3. 主要集團交易內容

(1)管理服務費。

(2)借款利息。

(3)貨物運輸服務。

4. 風險評估及審查程序

主要覆核管理服務費、借款利息及連續多年申報虧損之營利事業。

5. 相關法遵議題

(1) 目前使用之移轉訂價方法不夠精細

A. 並未使用產業平均數進行可比較分析。

B. 要求受查公司提供關係人交易之相關資訊。

C. 使用常規交易原則。

D. 會向其他管轄區請求提供相關課稅資訊。

(2) 遵循 OECD 規範進行「請求資訊交換」

A. 已簽訂 20 個資訊交換協定。

B. 已向紐西蘭及澳洲提出 2 項資訊請求。

6. 審查面臨之相關問題

- (1) 建立移轉訂價專組查核大型企業。
- (2) 欠缺相關法律。
- (3) 移轉訂價專業人員不足。

7. 未來期許

- (1) 獲取足夠之移轉訂價知識以推行合乎 OECD 準則之移轉訂價制度，尤其是確保所得來源國保留足夠之利潤。
- (2) 與其他面臨類似問題之國家建立網絡以利相互學習。
- (3) 建立完善之制度及審查程序以追蹤 MNEs 之法遵情形。
- (4) 雖然境內極少大旗跨國企業，仍希望透過本次工作坊習得相關工具及方法，用於境內較小企業之查核。

(二) 斐濟共和國(Republic of Fiji)

1. 國內環境

截至 112 年底稅務系統登錄約有 100 家 MNEs，其中 81 家為外國企業於境內設立之子公司或分公司(Inbound MNEs)，19 家則為本國企業(Outbound MNEs)，主要是來自澳洲、新加坡、紐西蘭，部分則來自日本、印度、美國及英國。

2. 境內 MNEs 主要從事產業

- (1) 批發零售業 20 家。
- (2) 製造業 12 家。
- (3) 建築土木工程業 4 家。
- (4) 顧問服務業 13 家。
- (5) 運輸業 9 家。
- (6) 不動產業 14 家。
- (7) 採礦業 1 家。
- (8) 醫療保健業 1 家。
- (9) 管理及支援服務業 1 家。
- (10) 金融保險業 15 家。

(11) 通訊與資訊業 10 家。

3. 主要集團交易內容

(1) 商品買賣及服務。

(2) 集團總部管理服務費。

(3) 關係人借款。

(4) 負債及權益之轉換。

(5) 無形資產移轉予境外關係人，當地公司支付權利金。

上述交易導致斐濟之稅基受到侵蝕，境內營業人申報虧損或獲利極低之情形。

4. 風險評估及審查程序

公開宣導，建議 MNEs 盡其租稅義務，保留移轉訂價相關文件，並由基本資訊挑選出 40 家進行高風險移轉訂價交易審核。

(1) 風險評估－高風險審查(High Level Review，下稱 HLR)

針對公司背景、重大關係人交易、過去 3~5 年之財務數據與比率進行分析，若符合獲利過低、與低稅區關係人有大額交易或持續虧損等條件，將對納稅人進行下一階段之移轉訂價風險審查，若未符合條件則案件就會在高風險審查階段停止。

(2) 風險評估－移轉訂價風險審查(Transfer Pricing Risk Review，下稱 TPRR)

針對前一階段認屬高風險之案件，瞭解其集團之全球組織架構及關係人交易內容，如認定存有重大移轉訂價風險將進行移轉訂價審查，其餘案件則在移轉訂價風險審查後結束。在 TPRR 階段識別的風險會被仔細審查，進行可比性分析，並收集其他證據以支持所採取的立場。這一過程對於確保移轉訂價的合規性和有效性至關重要。

收集自 HLR、TPRR 及移轉訂價審查過程的數據會用於建立本地的移轉訂價風險數據資料庫。若在某產業中識別到的風險具重大性，將對該產業的參與者進行高風險審查，若有異常情況則會選為移轉訂價審查案件，否則僅通知業者已發現之風險，並建議其進行調整以符合稅法。如在審計過程中識別到立法漏洞，則會提出修法建議。此外，稅務系統內建之風險過濾器會標記可能之移轉訂價風險。

5. 相關法遵議題

- (1) 內部風險：包括不一致性和立法漏洞。
- (2) 外部風險：移轉訂價義務和移轉訂價文據。這些風險在 MNEs 的稅務合規中非常重要，特別是在評估相關實體之間的交易價格時。

6. 審查面臨之相關問題

- (1) 相關資訊之取得。
- (2) 立法。
- (3) 複雜度及揭露情形。
- (4) 於 2012 年成立專案小組，最初是為了準備進行預先定價協議（APA）程序，並由外籍專家指導。隨著時間的推移，團隊雖然保持運作，但在沒有外籍專家的指導下，並未審查任何移轉訂價案件。2016 年，團隊經過重組，舊成員獲得晉升，並引入了新成員。目前，團隊由 3 名成員組成，擁有會計、經濟和數據分析的背景。團隊也有幸接受了移轉訂價專家的培訓和能力建設工作坊，這大大提升了團隊的信心。

7. 未來期許

- (1) 學習移轉訂價與資訊交換之間的關聯，如何運用資訊交換有效管理移轉訂價風險。
- (2) 學習資訊交換機制相關知識，並能夠參考其他國家的經驗以進行政策優化。
- (3) 透過學習其他國家的成功經驗，識別現行移轉訂價法規不足之處。

(三) 帛琉共和國(Republic of Palau)

1. 國內環境

儘管一些漁業公司與國際夥伴合作並在國外運營，但帛琉的 MNEs 相較於其他較大國家仍然相對較小。所有的 MNEs 均為當地擁有，主要由帛琉人經營管理，並雇用來自不同國家的專業人士，特別是在旅遊（如潛水、酒店運營）和漁業（如漁業和海洋運營）領域。

2. 境內 MNEs 主要從事產業

- (1) 旅遊業。

- (2) 漁業。
- 3. 主要集團交易內容
 - (1) 商品買賣及服務。
 - (2) 財務交易。
 - (3) 成本分攤。
 - (4) 管理服務費。
- 4. 風險評估及審查程序

風險評估由以下兩部門執行：

 - (1) 大型納稅人審查部門(Large Taxpayer Audit)。
 - (2) 中型納稅人審查部門(Medium Taxpayer Audit)。

審查程序如下：

 - (1) 法遵風險識別與優先排序，進行風險識別與驗證，對可能的法遵風險進行評估，並確定風險高低排序。
 - (2) 制定法遵計畫，該計畫應包括減輕風險的策略以及相應的處理方案。實施法遵計畫時，需進行企業參與，並發出查核通知，以便在整個過程中保持透明度。
 - (3) 根據評估結果發出評估通知，並在所有問題解決後結束案件。
- 5. 相關法遵議題
 - (1) 文據之提交與稅務申報。
 - (2) 報告之正確性。
 - (3) 稅款支付。
 - (4) 不合常規交易之辨識。
 - (5) 移轉訂價之調整。
- 6. 審查面臨之相關問題
 - (1) 缺乏資訊交換之工具。
 - (2) 執法不力，儘管已經制定了相關的法律。
 - (3) 稅務人員人力不足。
 - (4) 缺乏足夠的培訓來提升稅務人員的技能。
- 7. 未來期許

- (1) 學習更多移轉訂價知識、追蹤控管風險、啟動調查並進行深度調查。
- (2) 學習如何運用資訊交換有效管理移轉訂價風險。
- (3) 學習發掘租稅規避及解決方法。

(四) 巴布亞紐幾內亞(Papua New Guinea)

1. 國內環境

該國擁有豐富的自然資源，包括礦產資源(液化天然氣)和可再生資源(森林、海洋資源)，MNEs 主要來自澳洲、美國、英國、新加坡、紐西蘭、加拿大、中國、比利時及百慕達。

2. 境內 MNEs 主要從事產業

- (1) 採礦業(石油及天然氣之生產及探勘)。
- (2) 電訊業。
- (3) 製造業。
- (4) 金融業。
- (5) 運輸業。
- (6) 重型設備供應業。
- (7) 船運業。

3. 主要集團交易內容

- (1) 關係人借款。
- (2) 管理服務費。
- (3) 商品買賣。
- (4) 權利金。
- (5) 提供運送服務。
- (6) 提供保險。
- (7) 資產租賃。
- (8) 充電業。
- (9) 市場行銷服務。
- (10) 海外資產投資。
- (11) 員工借調。

(12)海外董事費用。

4. 風險評估及審查程序

(1) 風險評估：國稅局年度法遵改善計畫包括由法遵風險管理部（**Compliance Risk Management Division, CRMD**）進行風險評估、設立大型納稅人辦公室（**LTO**）以管理和監控大型納稅人的申報和繳納情況。**LTO** 審計團隊對抽樣行業進行風險評估，關係人交易被視為風險評估的關鍵風險指標，運用國際交易報告表（**International Dealings Schedule**）對納稅人進行監控，運用稅務清關證明程序（**Tax Clearance Certificate process**）對任何不尋常資金匯往海外之請求進行密切監控。

(2) 審查程序：

由 **CRMD** 接到所分配之審查案件後分案給審查人員，審查人員向納稅人發出調查通知、舉行審查開始會議、調閱稅務和會計紀錄、驗證文件、準備審查報告、撰寫審查立場文件、舉行審計結束會議、向納稅人發出審計立場文件，依納稅人對立場文件的回應發出修正評估通知、通知徵收部門發單，以及為納稅人的異議準備審查檔案。

5. 相關法遵議題

(1) 納稅人未備妥足以支持其關係人交易訂價合理性之佐證文件。

(2) 租稅協定實質受益人問題。

6. 審查面臨之相關問題

(1) 財、稅法令間存在大幅差異。

(2) 需要產業專家支持稅務決策。

(3) 需要 **OECD** 或 **TIWB** (**Tax Inspectors Without Borders**) 等機構之訓練及支持。

(4) 各國稅務部門間見解存在差距。

(5) 缺乏可比較資料。

7. 未來期許

各國在應對移轉訂價相關能力之建立，通常會針對國內立法和遵循進行調整與優化，包括制定報告和文據要求，以幫助開發中國家更好地管理移轉訂價問題。透過這類工作坊，各國可以分享彼此的經驗和最佳實踐，從而提升整

體的合規性和透明度。

(五) 薩摩亞獨立國(Independent State of Samoa)

1. 國內環境

薩摩亞經歷了 MNEs 及相關跨境交易的影響，目前約有 139 家大型企業(LEs)，其中約有 20 多家是 MNEs。這些 MNEs 對當地經濟的影響日益增強，尤其是疫情後的經濟復甦。

2. 境內 MNEs 主要從事產業

- (1) 建築土木工程業。
- (2) 超市。
- (3) 銀行。
- (4) 保險公司。
- (5) 汽車經銷商。
- (6) 工程業。
- (7) 航運服務業。

3. 主要集團交易內容

- (1) 排除交易(Excluded Transactions)。
- (2) 滾動交易(Roll-Up Transaction)。
- (3) 收購交易(Acquisition Transactions)。
- (4) 關聯交易(Related Transactions)。
- (5) 重組交易(Restructuring Transactions)。

這些交易在某些情況下可能不會計入報告的總額，通常是因為它們的性質或對財務結果的影響被認為是有限的或特殊的。

4. 相關法遵議題

- (1) 移轉訂價法令及規範。
- (2) 租稅協定。
- (3) 資訊交換機制。
- (4) 包容性架構 (Inclusive Framework, IF)。

5. 審查面臨之相關問題

- (1) 資源有限：僅有 19 位稅務審查人員。
 - (2) 稅務審查人員流動。
 - (3) 無風險評估小組。
 - (4) 人員缺乏國際事務能力。
 - (5) 缺乏對國際間相關準則及實務之認識。
 - (6) 缺乏自動化資料系統。
6. 未來期許
- (1) 從其他國家學習國際租稅相關議題，尤其是移轉訂價。
 - (2) 設立審查小組並提升查核人員對移轉訂價之查核能力。
 - (3) 強化移轉訂價法律規範足以涵蓋各項國際租稅，尤其是對 MNEs 和移轉訂價相關問題。

(六) 所羅門群島(Solomon Island)

1. 國內環境

該國 MNEs 主要從事製造業及天然資源產業(如：採礦業、伐木業)，屬製造業者之 MNEs 其總部多位於美國、英國、荷蘭及新加坡，屬天然資源產業者之 MNEs 其總部主要位於中國、馬來西亞及印尼。

2. 境內 MNEs 主要從事產業

產業別	MNEs 數量	國籍	稅率	
			居住者	非居住者
採礦業	>3	中國、印尼	30%	35%
伐木業	>4	馬來西亞、中國	30%	35%
製造業	2	英國、新加坡/荷蘭	30%	35%
金融業	3	巴布亞紐幾內亞、法國、澳洲	30%	35%
漁業	2	美國	30%	35%
石油業	1	澳洲	30%	35%

3. 主要集團交易內容

- (1) 最常見的集團內交易是關係人借款，部分 MNEs 負債權益比超過 80%。
- (2) 管理服務費。

- (3) 權利金。
- (4) 產品銷售及服務。
- 4. 風險評估及審查程序
所羅門群島的稅務機關（IRD）目前會就 MNEs 的整體收入進行風險評估，惟尚缺乏足夠的專業知識和資源就進行有效之風險評估和專業審查，目前雇用 1 名紐西蘭專業稅務審計人員對 MNEs 進行審查工作。在稅務改革計畫下，有一名註冊會計師負責部分稅務審計。
- 5. 相關遵循議題
IRD 主要聚焦在各類應扣繳之所得是否確實申報扣繳，目前尚未實施一系統性方法來評估關係人間之各項給付是否符合常規。此外，會面臨到外國持有之本國公司移轉有形資產或提供服務予外國關係企業相關議題。
- 6. 審查面臨之相關問題
所羅門群島已就移轉訂價及資本弱化議題(僅採礦業適用)訂定基本之立法，惟缺乏專門的移轉訂價團隊和經驗豐富的員工，是以無法有效地識別和處理跨國企業所帶來的稅收風險。目前僅簽訂 1 個租稅協定(與英國於 1949 年間簽訂)，訂有資訊交換條款，惟與主要 MNEs 總部所在地國家尚未簽訂租稅協定。
- 7. 未來期許
期望透過有效的審計和合規改進措施，能夠逐步識別並解決相關風險。

(七) 東帝汶民主共和國(Timor Leste)

- 1. 國內環境
東帝汶是世界上最年輕的國家之一，於 2002 年獨立。該國的系統發展和框架仍在形成階段，稅法也尚在不斷演變。儘管國內稅法承認常規交易原則，但尚未制定專門的移轉訂價法規。在東帝汶，約有 65 家活躍運營之跨國企業（MNEs），主要來自印尼、新加坡、中國、澳洲、印度、美國、菲律賓、葡萄牙、馬來西亞及斯里蘭卡。
- 2. 境內 MNEs 主要從事產業
 - (1) 電信業。

- (2) 銀行與保險業。
- (3) 建築土木工程業（如：道路建設、房屋建築）。
- (4) 電氣工程業。
- (5) 酒店與旅遊業。
- (6) 硬體及管道材料批發業。
- (7) 酒類製造業。
- (8) 運輸與物流業。
- (9) 教育業。
- (10) 管理諮詢。
- (11) 石油與礦產業。

3. 主要集團交易內容

- (1) 關係人借款。
- (2) 管理服務費。
- (3) 商品買賣。
- (4) 無形資產之使用(如：專利授權、商標使用)。

4. 風險評估及審查程序

東帝汶尚未建立移轉訂價之法律和風險評估流程，目前僅將短漏報收入、虛增成本費用、分類錯誤等情形列入風險評估，所以期待藉此機會向其他國家學習。

5. 審查面臨之相關問題

- (1) 缺乏移轉訂價相關立法。
- (2) 國內法不足或與處理跨國交易存在重大差異。
- (3) 目前無資訊交換相關工具(國內亦無相關立法)。
- (4) 尚無移轉訂價專責單位。
- (5) 稅務人員欠缺移轉訂價查核之相關訓練。

6. 未來期許

可以借鏡其他國家之法律架構，並評估如何在國內的法律體系中整合這些元素。其次，建立國際間的信息交換機制亦非常關鍵，這可以促進透明度並加強各國之間的合作。最後，建立移轉訂價風險評估及審查程序。

(八) 東加王國(Kingdom of Tonga)

1. 國內環境

國家面積小、自然資源有限，最重要的經濟部門之一是農業，由於當地經濟逐漸多元化發展，MNEs 相應隨之出現，MNEs 主要來自美國、斐濟、日本、紐西蘭、澳洲、法國、巴布亞紐幾內亞、萬那杜、英國等地。

2. 境內 MNEs 主要從事產業

- (1) 飯店旅宿業。
- (2) 汽車工業。
- (3) 建築土木工程業。
- (4) 能源產業-石油及天然氣。
- (5) 財務金融業。
- (6) 製造業。
- (7) 電信業。
- (8) 運輸業。

3. 主要集團交易內容

- (1) 關係人借款。
- (2) 管理服務費。
- (3) 股利。
- (4) 租賃。
- (5) 技術權利金。

4. 未來期許

期望透過此工作坊習得如何著手制定移轉訂價法規及如何採取有效之資訊交換機制，並由其他國家分享之經驗提升查核技術，為相關制度推行做好足夠之準備。

(九) 萬那杜共和國(Republic of Vanuatu)

1. 國內法律架構

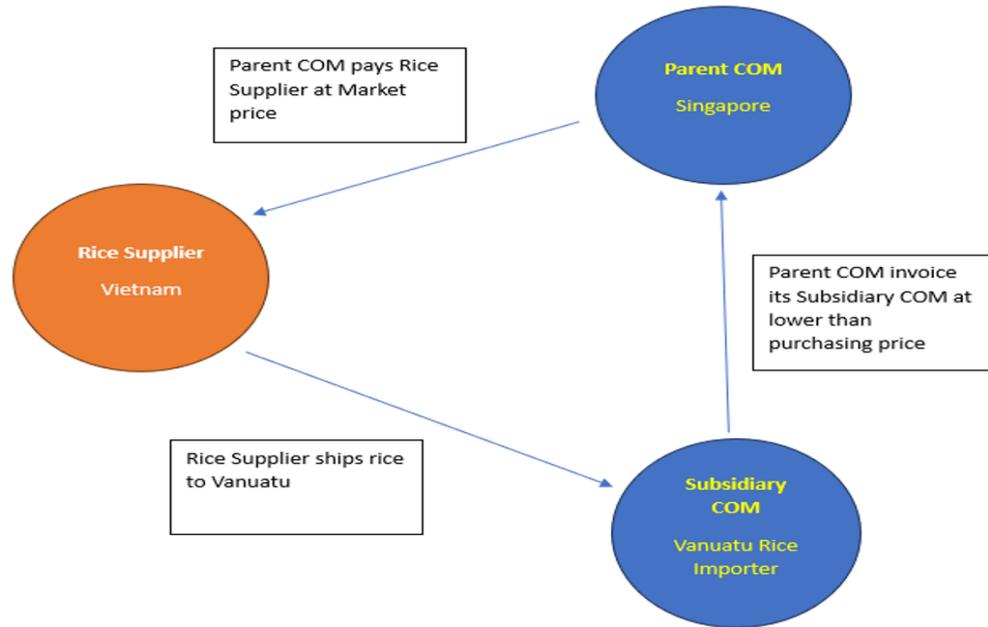
萬那杜目前並未課徵營利事業所得稅，所得稅法(Income Tax Bill)業已草擬完成，惟相關法規尚未經國會通過。現行已施行之稅目包括：增值稅(VAT)、特

許權稅(Excise Tax)、進出口關稅(Duty imports and exports)、租金稅(Rent Tax)、流轉稅(Turnover Tax)、道路稅(Road Tax).....等。

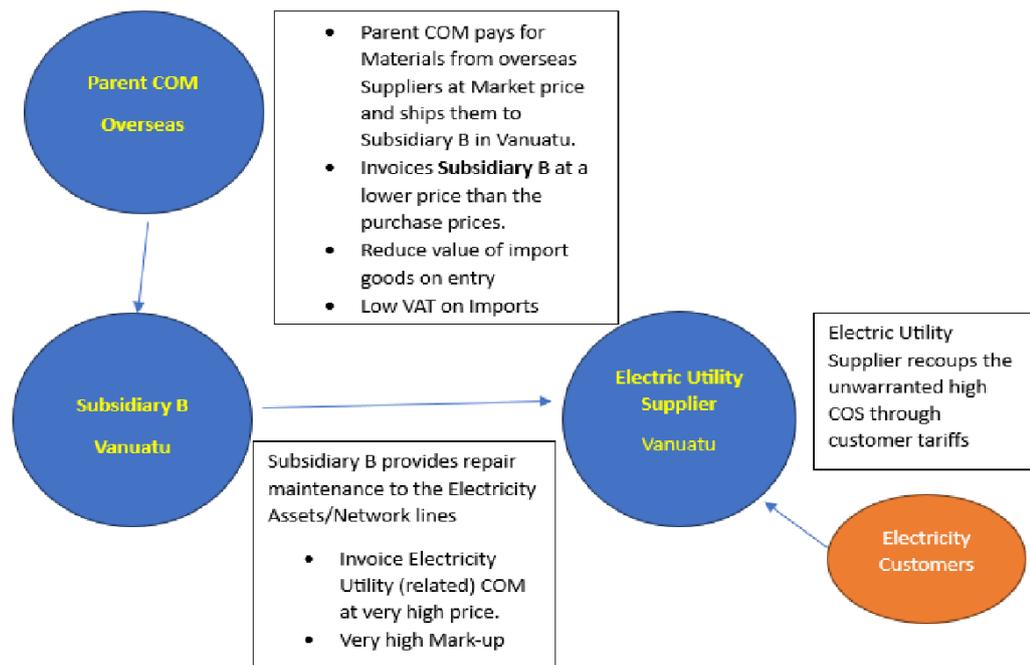
正因為萬那杜目前並未課徵營利事業所得稅，自然也就尚未建立移轉訂價相關課稅制度，然而國內依舊會面臨到或需處理具移轉訂價問題之案件。

2. 移轉訂價案例

(1) 跨境交易移轉訂價問題



(2) 境內交易移轉訂價問題



3. 審查面臨之相關問題

- (1) 缺乏移轉訂價相關立法。
- (2) 由於缺乏市場可比較資料，故難以進行可比分析。
- (3) 稅局與立法單位間之合作尚須努力。

4. 未來期許

萬那杜雖緩慢但仍穩定朝移轉訂價相關議題邁進，盼藉由此課程更加瞭解移轉訂價各項議題。

二、移轉訂價基本觀念

(一) 背景

據統計全球約有 2/3 的交易與 MNEs 有關，故 MNEs 對全球之經濟具重大之影響力。移轉訂價規則要求 MNEs 跨境關係人交易必須以公平市場價格進行，確保 MNEs 的成員於各國申報之利潤反映其所從事之經濟活動。諸多 MNEs 將移轉訂價列為其所需面對最重要之國際議題，各國稅務機關也不斷更新其相關法令規定，並加強審計活動。

(二) 何謂跨國企業(MNEs)

MNEs 係指透過設立外國子公司或分公司之方式於多個國家進行營運活動之企業，如：Google、Amazon.....等，通常有較長之供應鏈，好比在 A 國取得原料，於 B 國進行加工生產後，運至 C 國銷售。

(三) 何謂移轉訂價(TP)

移轉訂價是指在 MNEs 內部，各關係企業（如母、子公司）間轉移商品或服務時所訂之價格，其目的係確定一個公平合理之價格，以反映所轉移商品或服務之價值。移轉訂價對公司和政府有重大稅務影響，因為如果價格設定過低，可能會將利潤轉移到低稅率的司法管轄區，導致實際獲利國家的稅收減少。這些跨境之關係人交易包含有形資產(原料、零件、半成品、製成品或資產)、無形資產(商標、商號名稱、專利或技術)及服務(技術服務、市場支援服務、工程或售後服務)。

(四) 跨國企業租稅規劃之機會來源

MNEs 可透過內部交易操控價格，亦可透過利用各國稅制之差異，藉以減少稅負，如：債務利息支出可於稅上減除，股利支出則否，借貸即成為利潤移轉之方法；權利金於稅上可列為減除項目，惟部分國家對此不課稅，衍生另一種移轉利潤降低稅負之方式。各國稅制獨立發展，導致相同的交易可能會受到不同的稅務對待，這為租稅規避提供了機會，使 MNEs 能採取量身定制的稅務工具將稅負最小化。

(五) 跨國企業藉移轉訂價進行租稅規劃之理由

1. 透過降低有效稅率或所得稅費用，最大化利潤和獲得競爭優勢。
2. 加速現金回流，減輕現金管理壓力及降低資金成本。
3. 有效減少稅務不確定性，並避免國外較強勢之稅務管理帶來的問題。
(如：對於國外部分較為積極、強勢國家之稅局可能要簽訂預先定價協定，降低稅務風險)。
4. 確保內部控制和稅務風險管理的功能健全。
5. 某些地方的稅務規劃策略可能風險低且不易被發現。
6. 有效利用虧損扣除。
7. 最大化利用外國稅額扣抵。
8. 選擇在本國或低稅國家支付稅款，並利用國內股利設算扣抵制度來降低稅務負擔。

(六) 移轉利潤之方法

1. 關係人交易訂價高於市場價。
2. 收取過高的服務費和管理費。
3. 在外國地區使用過多的債務融資。
4. 透過無形資產授權（如：商標使用權）。

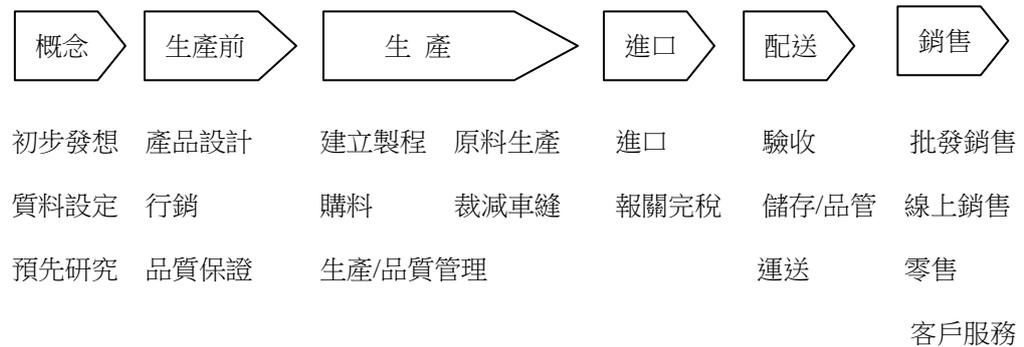
降低稅負及減少市場之移轉訂價風險方式即是透過減少所得來源國之資產、功能及風險，將這些集中並移轉至低稅負區。

(七) 關注移轉訂價及全球租稅風險議題之理由

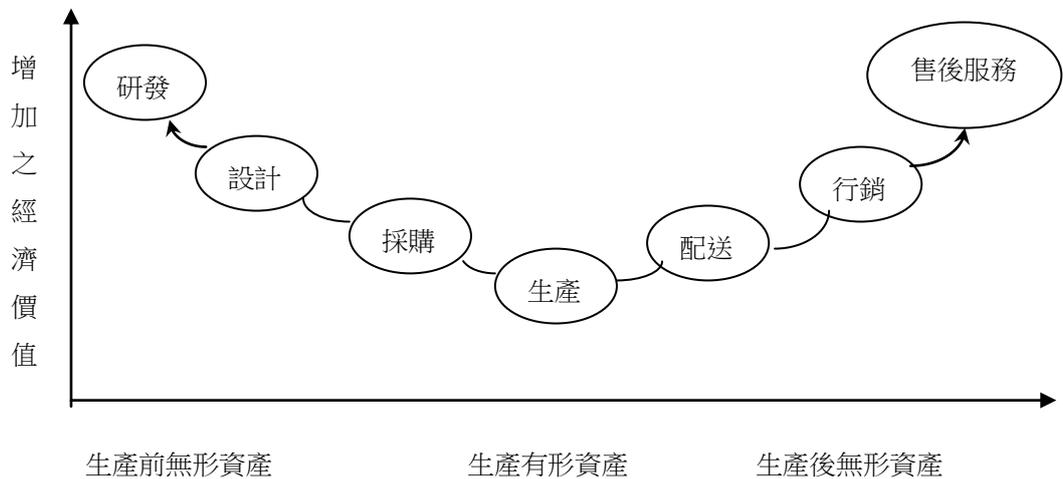
大型 MNEs 在全球運營，通常對企業所得稅收入貢獻超過一半(有時更多)，同時亦會產生高額之員工薪資扣繳稅款及客戶之消費稅款，因此其對稅務法令之遵循非常重要。

(八) 重要觀念

MNEs 在全球進行營運活動，其執行之功能與承擔之風險，應與增加之經濟價值與獲得之利潤相對應。以服裝業為例，該行業之加值鏈關係如下圖：



典型加值鏈各項活動價值增加之微笑曲線：



微笑曲線是用來顯示企業在其價值鏈中各項活動價值增加情形之工具，沿著微笑曲線可將活動分為3部分：左側代表各項技術和專利之開發，係最具經濟價值的初期階段；中間部分則是採購原料、生產製造和產品配送，此階段的價值增加相對較少；最右端則是品牌行銷和售後服務，其價值

又再次拉高。微笑曲線顯示出價值在創新技術、製造和服務等不同階段是如何增加。參考美國哈佛商學院邁克爾·波特的價值鏈分析法可知，這一概念展現在企業內部的各種活動和外部相互關係中。是以，各關係人交易參與成員應依其執行之功能對產品之加值高低獲取合理之常規交易利潤。

三、常規交易原則(Arm's Length Principle, ALP)

(一) 何謂常規交易原則

常規交易原則係指將關係企業視為獨立個體，目標是使關係企業和獨立企業受到相同的對待，從而消除稅務扭曲，促進國際貿易和投資。此種方法是大多數國家國內移轉訂價規則的基礎，根據 OECD 租稅協定範本第 9 條第 1 款，關聯企業在商業或財務關係中所設定的條件，如果與獨立企業之間的條件不同，可能影響到利潤的計算。常規交易原則已成為大多數國家國內及國際間移轉訂價之基礎。

至於關係企業之定義，可參閱 OECD 租稅協定範本第 9 條之規定，各國國內法亦可自行修訂或擴充適用移轉訂價規定之情形，例如：部分國家對於持股比例係以大於 50% 認定，惟部分國家規定只要持股大於 25% 即認定屬關係企業。

(二) 正確描述交易性質

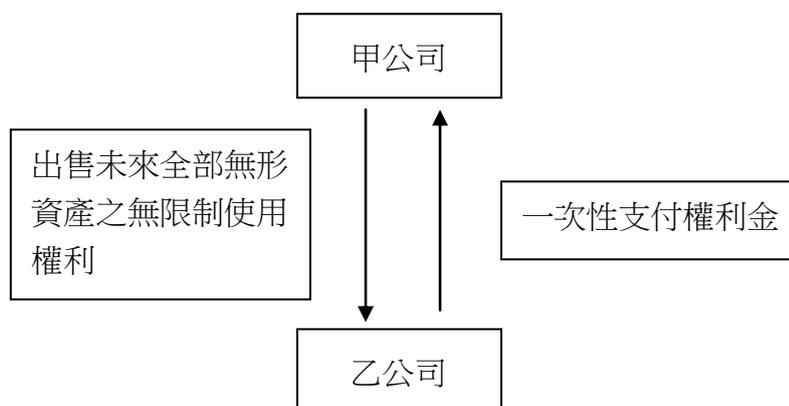
1. 瞭解商業及財務關係。
2. 瞭解具體交易內容：
 - (1) 瞭解產業。
 - (2) 瞭解 MNEs 及其營運策略。
 - (3) 所從事交易涉及課稅情形。
3. 該交易究竟應認定為何屬性。
4. 充分蒐集內部及外部資訊。

在特殊情況下，重點會落在商業合理性，而非交易是否可以在獨立第三人間觀察到。如果某項交易之具體描述被認為不具商業合理性，可以被

忽略，並在適當的情況下被視為另一類型之交易。

【釋例】

甲公司同意將其未來 20 年研發可能產生之全部無形資產授權予關係企業乙公司使用，乙公司一次性支付權利金予甲公司，本交易是否成立？



考量甲公司未來究竟會有多少具體研發成果目前尚無法確知，其合理之權利金價格根本無從決定，本交易可能不予認定，或認定其實質為其他類型之交易。

(三) 應比較相關經濟特性

1. 合約條件

交易可以書面合約或其他文件加以訂定，合約可能反映雙方在簽訂合約時的意圖，但書面合約（若有的話）應作為移轉訂價分析的起點，因合約不太可能提供所有需要的資訊，故須透過檢視交易雙方之行為來支持其實質交易之內容。如果合約之內容與實質不一致，則交易實質將優先於合約形式。

2. 功能、風險及資產

功能分析旨在找出交易參與人所承擔之經濟活動和職責、所使用或貢獻之資產（包括無形資產），以及所承擔之風險。這些活動可分為例行性和關鍵性活動，部分事實須透過功能訪談來加以確認。

確認運營之不確定結果可能產生之風險、風險和報酬是否對等、發生風險之機率及潛在影響是否具承受能力。合約約定由某方承擔風險並不代表移

轉訂價目的下實際承受風險的即為該方，仍須考量合約內容是否與實務相符、雙方實際上如何管理與控制風險、雙方之財務能力。

3. 交易對象所處市場之經濟環境

相同之產品在不同之市場其價格可能存在相當程度之差異，故尋找與交易相似之市場有其必要性。市場差異包含：地域別、市場大小、競爭對手、產品和服務之替代性、供需情形、購買能力、法令規定、生產成本、批發或零售市場、交易時間等。

4. 商業策略

可能影響可比較程度，行為是否與策略相吻合、策略進行期間長短、是否對策略之有效性進行追蹤、策略是否有效、有無相關佐證文據均需納入評估。企業從事商業活動，有多面向之商業策略考量，虧損不代表移轉訂價之濫用，可能純粹係企業為了打入當地市場採取之商業策略，導致短期間之虧損，可參考具可比較性之非關係企業一般可容忍虧損之時間加以判斷是否異常。

5. 其他商品或服務之特性

- (1) 有形資產：設計、特色、品質、可靠度、品牌。
- (2) 消費性產品：等級/品質、成分。
- (3) 服務：服務性質及程度、需求量、該項服務所需專業程度。
- (4) 無形資產：出售或授權(是否排他、時間長短)、保護之難易、預期受益情形。

(四) 可參考資訊來源

1. 產業報告。
2. 企業本身、競爭對手、供應商及客戶相關資訊。
3. 企業功能風險訪談、產業專家訪談。
4. 申報資料(多年資料)。
5. 移轉訂價文據資料(含：集團主檔、國別報告及移轉訂價報告)。
6. 資訊交換取得資料。
7. 公司財務報告資料。

四、決定常規交易價格

移轉訂價方法共有 5 種，其中可比較未受控價格法、成本加價法及再售價格法此 3 種為傳統交易方法，交易淨利潤交易法、利潤分割法(貢獻度分析法及剩餘價值分析法) 此 2 種為傳統利潤方法。

(一) 五種移轉訂價方法之介紹

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

係以非關係人於可比較情況下，產品移轉、服務提供和資金借貸之公平市場價格為常規交易價格。因為產品或服務、市場(地域)、市場類型(零售或批發市場)之差異，尋找可比較對象相當不易。若無完全相同之可比較對象，則可針對差異進行調整。此法適合用於商品、原料、農產品、基礎化學產品及最終商品(例如：利率)較佳。

2. 成本加價法(Cost Plus Method, CPM)

係以自非關係人購進之成本或自製之成本，加計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，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成本 × (1 + 可比較未受控交易成本加價率)

成本加價法可應用於半成品製造商和服務提供者，成本加價率則可以透過選定之可比較對象其成本加價率，決定常規交易價格。

3. 再售價格法(Resale Price Method, RPM)

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金額，為受控交易之常規交易價格。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)。

4. 交易淨利潤法 (Transactional Net Margin Method, TNMM)。

必須先判斷何者會影響淨利潤，審查影響營業成本之因素必須考慮管理效率、競爭對手、商業經驗和成本結構之變化情形。在計算淨利潤時衡量計

算基礎必須一致。交易淨利潤法與成本加價法及再售價格法之差異，在於成本加價法和再售價格法為以生產/銷售過程中直接和間接成本為基礎所計算之毛利，而交易淨利潤法是一個完全淨利法，為營業收入減除所有成本及費用後之金額。當無法使用其他傳統方法、無法找到毛利資訊時、當淨利潤可以克服功能性差異和衡量基礎一致性之調整問題時，可使用交易淨利潤法。

5. 利潤分割法(Profit Split Method, PSM)

(1) 貢獻度分析法(Contribution Analysis/Total Profit Split)

貢獻度分析法係計算所有受控交易參與成員之合併淨利，區分各成員所執行之功能、承擔風險和資產使用情形，進一步分配應歸屬之利潤。透過某些因子，如：費用之多寡、資產之使用程度或薪資支出決定集團各成員所應分配之相對價值。為了決定一個適當之利潤分配率，可以從內部可比較資料著手，並透過協商與溝通確認最終利潤分配。

(2) 剩餘價值分析法(Residual Analysis/2-stept Approach)

剩餘價值分析法是一種兩階段分析法，除應計算受控交易參與成員合併淨利潤外，還必須審查各成員執行之例行及非例行功能、承擔風險和資產之使用情形，依下列步驟決定利潤分配：

A. 先按例行性貢獻分配例行性利潤

先利用其他移轉訂價方法(可比較未受控價格法、成本加價法、再售價格法、交易淨利潤法)決定每一成員之功能、風險、資產其基本利潤之分配，通常在不牽涉無形資產交易活動時，從交易活動中就可以區分利潤，例如：具有配銷功能之交易可以採用再售價格法、具有製造功能之交易可以採用成本加價法或交易淨利潤法。

B. 再按對無形資產之貢獻分配剩餘利潤

合併營業利潤減除依前項規定分配予各參與成員之例行性利潤後，以其餘額按各參與成員於相關營業活動中對於無形資產之貢獻價值，計算其應分配之剩餘利潤。因此剩餘利潤之分配係依照貢獻評定其價值，並以利潤分配之百分比為基礎。

(二) 移轉訂價方法之選用

1. 應選用最適方法。
2. 需要考慮交易的性質，尤其是透過功能風險分析來確定，不同的方法各有其優缺點。
3. 取得可靠資訊程度和與未控制交易之可比較性（包括所需調整的可靠性）也會影響選擇。

(三) 可比較性

1. 可比較性是移轉訂價的核心，意味著可比較的對象之間存在的任何差異不應實質影響所檢測之交易價格或利潤，或可以進行合理之調整以消除這些差異之影響，但須留意「可比較」不意味「相同」。
2. 影響可比較性之因素包括：合約條件、功能性分析、商品或服務之特性、經濟環境、商業策略，另外亦包括集團之協力優勢、地域成本節省、人力條件、虧損、政府政策影響、刻意之抵償、海關計價方式……等。
3. 可比較性分析之架構
 - (1) 決定涵蓋之年度。
 - (2) 納稅人情況之分析。
 - (3) 正確的描述受控交易(以決定受測個體、最適移轉訂價方法、辨識可比較性程度)。
4. 尋找內部可比較對象。
5. 確認外部可比較對象資訊之可靠性。
6. 採用最適移轉訂價方法及財務指標。

(四) 可比較性分析資料來源

1. 內部可比較資料也許較容易取得或可以得知較多相關資訊，惟內部可比較資料未必較外部可比較資料可靠。
2. 外部可比較資料可由商業資料庫取得。
3. 可比較性分析應該「質」重於「量」。
4. 有關礦產(或其他大宗消費產品)，兌換報價或許相當具有參考價值。
5. 思考市場使用何種資訊。

6. 可能難以取得全部可比較因素之資訊。
7. 確認是否需要進行差異調整，如是，要進一步思考調整是否改善可比較資料之可比較性。

(五) 資料庫之限制

1. 資料庫中並非每個國家均有足夠數量之公開發行公司資訊。
2. 各國對於公開資訊揭露之規定不盡相同。
3. 通常資料庫之編整並非為供作移轉訂價目的之用。
4. 並非所有的資料庫均保證提供相同的資料。
5. 資料庫係比較公司整體而非個別交易之財務結果。

(六) 尋找可比較資料相關議題

1. 當檢測利潤率時，不應將虧損之可比較對象系統性拒絕，但應考慮該等虧損公司是否真具有可比較性，獨立企業不會持續進行虧損之交易，除非可合理預期未來將有獲利。
2. 缺乏特定區域之可比較對象，不應直接拒絕其他地區之可比較對象，惟應檢視其他經濟特徵，例如：功能具可比較性、產品之可比較性可能較地域之可比較性重要。
3. 其他潛在可用資訊可能包括海關資料(惟須考慮海關不同之訂價方式)、所得稅申報資料或市場上使用之其他資料。
4. OECD 之移轉訂價查核準則並不鼓勵使用秘密可比較資料，除非是在進行協議性程序(MAP)以消除重複課稅情況下。
5. 不完美之可比較對象(例如：地域別、產業別不同)對可比較性之影響可能小於使用了錯誤的移轉訂價方法，必要時放寬選擇可比較對象之範圍。
6. 缺少可比較對象並不意味著受測之受控交易不符合常規，而是需要確認納稅人所為之受控交易於獨立企業間是否會同意其發生。有時候缺乏可比較資料是因為受控交易之獨特性，此時可能考慮採用利潤分割法；亦可能是因為產業高度垂直整合或市場較小致廠商家數甚少所致。
7. 可比較性調整可能包含營運資金調整、會計差異調整、實體差異調整(如：產品處理程度及型態差異調整、礦產純度不同進行調整、產品價值差異調

整)、針對產業實務進行調整(如：FOB 或 CIF 運送條件差異之調整、付款條件授信期間差異之調整)。

8. 為解決進行移轉訂價分析時獲取可比較數據所面臨的挑戰，稅務合作平臺(The Platform for Collaboration on Tax)設計了一個工具包，提供了一些幫助用戶識別和分析功能，並提出相關問題以支持功能分析之指導，且該工具包可在網路上免費獲取。

五、資訊交換與移轉訂價

(一) 資訊交換之目的

資訊交換可打破國境限制，取得境外之所有權資訊、金融帳戶資訊、銀行往來紀錄、稅務申報資訊、財務報表及其他有助稅務案件審查之相關資訊。

(二) 資訊交換之樣態

1. 個案請求 (Exchange of information on request, EOIR)：

稅捐稽徵機關於查核國內稅務案件過程中，發現該案件經濟活動涉及境外地區，但稅捐稽徵機關對境外地區無調查權，為掌握該案件經濟活動之全貌，可透過主管機關(Competent Authority, CA)向協定夥伴國提出 EOIR，惟提出 EOIR 前，須確認下列事項：

- (1) 已盡國內調查程序，或於請求信函說明未能盡國內調查程序之理由及國內調查成本顯不符比例之事由。
- (2) 確定可適用之國際法律工具，且符合該國際法律工具有關適用之人、適用稅目及適用期間之規定。
- (3) 不得向締約他方請求依本國國內法律規定或正常行政程序無法蒐集之資訊。
- (4) 請求資訊與所調查案件應具可預見之相關性 (foreseeable relevance)。

2. 自動交換 (Automatic exchange of information, AEOI)：

由所得來源國事前確認資訊類別(如：股利、利息……等)及傳送期程，無須締約他方事前提出請求即可系統化將相關資訊定期自動傳送予締約他方。

目前各國 AEOI 項目包括依美國外國帳戶稅收遵從法(Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA)蒐集金融帳戶資訊、依共同申報及盡職審查準則 (CRS)蒐集金融帳戶資訊、國別報告 (Country-by-Country Report)及共同自動報告框架 (CARF) 等。

3. 自發提供 (Spontaneous exchange of information, SEOI) :

稅捐稽徵機關於查核國內稅務案件過程中，發現可能有利於協定夥伴國查核案件之資訊，送請國內主管機關確認符合國際法律工具相關規定，主動提供協定夥伴國。取得該資訊之協定夥伴國評估資訊是否有助其稅務案件之查核，並將資訊使用情形及效益回饋資訊提供方，以增進未來 SEOI 之合作及提供資訊之品質。常見 SEOI 包括造成雙重不課稅之逃漏稅規劃、涉及低稅負國家之交易、關係企業間人為操縱之利潤移轉等。

4. 同步調查 (Simultaneous tax examinations, STE) :

為調查涉及跨境活動之稅務案件，由 2 個以上之國家約定稅捐稽徵機關個別、同時但獨立調查各自境內涉及該跨境活動之納稅義務人，調查完成後交換查得資訊。

5. 境外租稅調查 (Tax examinations abroad, TEA) :

為追求雙方共同課稅利益，同意他國稅捐稽徵機關指派代表參與境內調查程序之請求。此類調查由請求方事前提出請求(包含參與調查人員、範圍、時間、地點、程序及條件等)，雙方主管機關溝通協調後由受理方自行評估是否同意。

6. 跨境徵稅協助 (Cross-border assistance in the recovery of taxes, CBAR) :

係透過國際協助稅務機關追收稅款之程序，通常涉及文件之送達和稅務執行措施。

(三) 資訊交換機制應符合五大要件

1. 必須是有效的。
2. 須包含相關夥伴國。
3. 對取得之資訊予以保密。
4. 尊重權利及保護：

銀行保密仍然是一項原則，但這並不妨礙稅務機關在其職能範圍內獲取資訊，包括進行移轉訂價審計所需的資訊。這意味著在某些情況下，稅務機關可以在遵循相關法律和協議的前提下，獲取銀行帳戶和交易的詳細資料，以確保稅收。

根據法律，當一個國家拒絕揭露律師與客戶之間的機密通信時，這是基於其國內法所賦予的基本權利。然而，這種保護的範圍必須被狹義地定義。具體而言，以下幾點需要注意：

- (1)機密性不適用於為了避免法律要求揭露而提供給律師的文件。
- (2)有關確認公司董事或受益所有人身分之資訊不受機密保護。
- (3)律師與客戶間的通信僅在律師以律師身分執行業務時才屬機密，而在其他身分（如股東代理人、信託之受託人、信託之委託人、公司董事或商業交易之顧問）從事活動時則不適用。

5. 提供資訊應及時：

- (1)在通知請求後 90 天內提供資訊。
- (2)提供之資訊應經過適當之組織和經過適當之處理。
- (3)不應施加不合理、不成比例或過於嚴苛的條件。
- (3)須確保請求具良好之品質。

(四) 國際間常見國際法律工具

資訊交換須以國際法律工具(international instrument)為法源依據進行，國際間常見國際法律工具包括：

1. 雙邊避免雙重課稅協定(Double Tax Convention, DTC)：如 OECD 及聯合國稅約範本第 26 條規定。
2. 稅務資訊交換協定(Tax Information Exchange Agreement, TIEA)。
3. 多邊稅務行政互助公約 (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, MAAC)。
4. 其他多邊或區域型法律工具：如加勒比共同體避免雙重課稅協定(CARICOM DTC)、西非經濟貨幣聯盟條例(WAEMU regulation)及歐盟指令(EU Directive).....等。

(五) 資訊交換最新發展

全球論壇自 2009 年以來，負責促進稅務透明度和資訊交換的工作，主要監督和評估以下標準的實施：個案請求之透明度和資訊交換標準（the EOIR Standard）、自動交換標準（the AEOI Standard）、共同申報及盡職審查準則下的自動金融帳戶資訊交換標準（CRS-AEOI）以及加密資產報告架構（CARF-AEOI）。此外，全球論壇還進行嚴格的監測和同行評審過程，提供評級，並在執行稅務透明標準方面進行能力建設。

G20 於 2021 年呼籲更新國際標準，以提高加密資產市場的稅務透明度。響應 G20 的要求，全球論壇在 2022 年 11 月的全體會議上同意加強對加密資產報告架構（CARF）實施的承諾和監測過程。2023 年 6 月，OECD 發布了 CARF 及修訂的理事會建議，將 CARF 納入國際自動資訊交換(AEOI) 的標準中。加密資產可以用於支付或投資目的，包括比特幣、乙太幣等主流加密貨幣及其他替代幣（altcoins），這些資產並不包括中央銀行數字貨幣（CBDCs）和電子貨幣（e-money）。進行交易的個人或實體，如：交易平台、經紀商和加密自動提款機運營商，需遵循反洗錢（AML）和了解客戶（KYC）的要求，進行自我認證的盡職調查。此外，對於加密資產類型的年度報告，應包括加密對加密及加密對法幣的交易，以及向未託管錢包的轉帳資訊。

全球論壇目前擁有 171 名成員(包括歐洲聯盟作為準成員)，其中超過 55% 為發展中國家。在太平洋地區，有 9 個成員管轄區，包括：庫克群島、斐濟、馬紹爾群島、諾魯、紐埃、帛琉、巴布亞紐幾內亞、薩摩亞和萬那杜。目前超過 110 個司法管轄區已進行自動交換資訊，截至 2022 年超過 1.23 億個金融帳戶，總資產接近 12 兆歐元進行自動資訊交換；2022 年即有提出超過 26,500 個特定請求資訊交換，以助於調查中稅務案件之查核。自 2009 年以來，透過資訊交換機制，已經識別出超過 1,300 億歐元(逾 128 億歐元來自使用 EOIR 資訊、逾 40 億歐元來自使用 AEOI 資訊、逾 900 億歐元來自自願性揭露計畫及其他境外提供資訊)之額外稅收收入(含稅金、利息及罰鍰)，其中發展中國家識別的金額超過 450 億歐元。

六、 遵循風險之管理(Compliance Risk Management , CRM)

(一) 遵循風險管理之定義及重要性

遵循風險之管理 (CRM) 是一個持續的過程，旨在識別、評估和減輕組織業務的潛在風險，此一機制對於稅務管理尤為重要，幫助行政機構有系統的制定有效措施以嚇阻、發現及處置違規情事。稅務遵循風險之管理是一系統性方法，用於識別納稅人的遵循風險，並決定如何以最有效果和最有效率的方式降低和處理這些風險，幫助稅務管理機關增加稅收，透過改善納稅人對註冊、及時申報、依限納稅和正確報告等 4 項基本稅務義務之遵守，來提高稅務合規程度。在全球化經濟過程中，了解國家稅基的潛在風險變得越來越重要。雖然應對國際稅務風險可能會耗費大量時間和成本，但最終能帶來可觀的稅收(提升回報率並保護未來稅收)。增強納稅人自發性地遵循國家稅制，需建立納稅人的信任和信心。此外，應評估國內和國際的遵循風險，並優先處理對稅基影響最為嚴重的風險。

(二) 評估國際稅務風險之步驟

步驟 1：識別跨國納稅人，此步驟需要制定一致性的標準和流程，定義哪些是跨國納稅人(international taxpayers)，如：外資持有之境內納稅人(foreign-owned inbound taxpayers)、至境外投資之境內納稅人(resident outbound taxpayers)。

步驟 2：進行國際稅務環境檢視，檢查與國際稅務相關之關鍵特徵、議題和特點，概述模式、趨勢、驅動因素，並分析經濟與稅務表現。國際稅務環境檢視可透過內部研討會進行，利用參與檢視員工之集體研究、分析和知識。

步驟 3：確定國際稅務遵循風險，利用檢視時識別的國際風險與已知的風險進行整合。

步驟 4：將所有國際稅務遵循風險轉換為風險指標，形成一套評估國際納稅人風險等級之篩選標準。

- 步驟 5：評估國際稅務遵循風險，使用擬定的風險量化方法（如：評分、評級或金額）來評估識別的風險篩選標準，並確定最高風險。
- 步驟 6：將國際和其他遵循管理的國內稅務風險篩選標準應用於相關跨國納稅人（整合國際、行業和國內稅務風險，以形成整體觀點）。
- 步驟 7：對跨國納稅人進行排名，使用評分或分數來確定風險最小到最大的納稅人。
- 步驟 8：根據遵循風險和評分，制定國際稅務遵循處理策略和計畫。典型的稅務遵循計畫（Compliance Improvement Plan，CIP）應涵蓋：計畫概述、各類特徵和風險檔案、風險高/中/低的評級、風險之因應處理。
- 步驟 9：監控績效，定期評估國際稅務策略和計畫，包括根據計劃的執行成果、改進建議，從工作中獲得反饋，循環修正未來之稅務策略和計畫。

（三）資料蒐集

由於稅務環境不斷變化，制定數據蒐集之策略至關重要，包括對數據來源之審查、分析和優化，從稅務申報數據及外部金融帳戶資料中獲取可用數據，有助於更好地識別國際稅務風險。擷取各類數據資訊將更能夠對其國際交易之不合常規程度進行估算或量化。數據蒐集是一個迭代的過程，數據可以從各種來源獲得，包括內部和外部（公開數據和第三方數據）。

國際稅務風險評估需要足夠且適當的數據，稅務機關必須具備保護數據保密的能力和處理流程。在數據分析中，擁有正確的數據比僅僅擁有眾多數據更為重要。在尋求更多數據來源前，應先考慮並充分利用現有數據。數據匹配是一個簡單的數據分析起點，最常見的是使用納稅人身份辨識碼進行不同來源數據之交叉比對和分析。例如，將海關數據與稅務申報資料進行比較，是發現可能稅務規避行為的數據方法之一。

良好的資訊技術（IT）基礎設施和能力對於遵循風險評估至為重要。若缺乏自動化的風險評估流程或資訊系統之功能，蒐集數據之價值將大打折扣。在這種情況下，可以將數據下載到 Excel 等軟體中進行數據分析。隨著遵循風險管理之成熟，分析比對過程可自動化，以提高效率。數據整合可以透過多種工具、技術、演算法和分析風險模型進一步強化，這些工具旨在識別潛在之違規行為，例如進行統計分析、異常檢測、模式識別、數據挖掘和機器學習.....等。

(四) 影響 MNEs 稅務風險高低之因素

國際稅務風險須視國家而定，風險的類型、暴露程度及影響程度取決於多種因素，包括：國家的國際貿易和投資特性、納稅人口之比例、法律架構及稅收政策（如：國內立法、稅收協定網絡、行政援助、反濫用和國內保護性措施、政治性區域整合等）、稅務機關之能力及其他因素。

七、 移轉訂價審查程序

每個稅務機構都在有限的資源下運作，都需要決定如何最有效地部署可用的執法資源。資源分配最終需要有效的手段來處理不合規的行為，包括策略性地選擇應進行審查之案件。審查不應是第一順位或最經常性的處理選項。通常，審查用來處理遵循風險較高之納稅人，與大型企業、跨國企業建立和改善關係，以促進透明度和合作才是最佳的方法。

及時管理方法(Real time management approaches)可採用之方式包括：提前訂定預先訂價協議計畫、舉行預先申報會議、強制要求及時提供移轉訂價文據、專人提供明確之指導、導入遵循保證計畫.....等，以減少不合常規之行為。

(一) 移轉訂價審查

1. 移轉訂價審查仍是解決不合常規問題的重要方法。
2. 審查不僅具有威懾效果，亦有助於改善未來的合規性及徵得更多稅收。
3. 稅務機關需要考慮移轉訂價和國際稅務相關問題之獨特特性，以利於訂定解決這些問題之計畫時能夠周全的考量。

4. 一般而言，交易具有重複發生之特性，因此保護未來的稅收變得至關重要。
5. 確保納稅人透過網路、研討會、講習會等管道理解其應盡之義務。

(二) 一般移轉訂價審查之特性

對於 MNEs 進行審查時，有一些特性需要加以注意，包括：

1. 審查通常需要較一般案件長的時間（18 至 24 個月）。
2. 相關議題往往是主觀的。
3. MNEs 在市場上通常占有獨特的位置，並且擁有更大的遊說力量。
4. MNEs 通常會進行內部審查，並擁有資源來捍衛自己的立場。
5. MNEs 經常進行訴訟。
6. 審查人員需要具備更堅實的移轉訂價、稅務、會計及產業知識；此外，審查人員需要具備資訊處理技術和溝通協調技能等綜合素質。

(三) 審查跨國企業之重要注意事項

事前之研究和準備對於審理 MNEs 之案件相當重要，對 MNEs 進行訪談前之準備工作亦相當重要；此外，了解產業、事實和商業情況也是不可或缺的工作。準確界定交易是重要的一步，包括合約是否具商業合理性、是否有效執行、決策者是誰（不僅僅是看形式上的簽名者）、誰真正承擔風險。此外，許多顧問公司已經開發了行業/商業檔案系統，提供不同來源的產業基礎數據，以支持相關分析工作。

(四) 選案查核

有效的風險識別和評估對稅務機關選擇合適的移轉訂價和國際稅務相關案件進行審查相當重要。在開始審查前進行風險評估，能夠決定哪些案件應該被選查，而在風險得到適當識別和評估的情況下，將使實際審查變得更加聚焦、省時和高效。稅務機關應該採用創新的方法或更聰明地工作方式，以系統化的方式來選查案件。應要求提供跨境交易相關充分且必要之資訊，如：移轉訂價文據和跨境交易的明細資料，並與稅務申報書表一併提交。此外，可以進行產業分析以識別異常情形，如：對分

銷商和製造商的經驗法則，以選擇高風險案件進行審查。

(五) 審查預備工作

1. 訂定審查計畫。
2. 對選定案件過去之查核情況進行審視。
3. 隨著技術的發展，提供 IT 支持的資源變得越來越重要(包括符合審查人員實際調查中必要之電腦工具和配備)。

(六) 相關資訊之審查

1. 提供的移轉訂價文據資料必須正確、完整。
2. 必須揭露受查公司在集團中的定位，受查公司與其他集團成員間的關係。
3. 受查公司的經濟角色及可比性分析。
4. 關係企業間之金融交易、品牌、專利與知識產權也需要被詳細檢視。
5. 應包含成本分攤安排 (CCA)、預先定價協議 (APA) 之資料。
6. 總部及常設機構的利潤歸屬情況。
7. 資產的收購與處分。
8. 年度會計報告。
9. 關鍵人員的訪談紀錄。

(七) 完成案件審查

形成可能之調整方案，包括納稅人的立場、協商、和解的可能性以及爭議解決之程序。當進行移轉訂價調整時，可能會導致雙重課稅之情況，這可以在後續透過相互協議程序 (MAP) 進行修正。

(八) 結論

國際租稅和移轉訂價案件審查與一般稅務案件審查不同，通常需耗費較長之時間，具備不同技能和知識的團隊，需要移轉訂價專家全心投入，開發相應流程，查核知識與查核經驗之傳承，並需要團隊合作和管理階層之支持。

肆、心得與建議

一、心得

薩摩亞是一個稅務人員腦海裡既熟悉又陌生的地方，過去查核案件的時候，經常可見臺灣之營利事業在薩摩亞設立紙上公司，可說是稅務人員熟悉的租稅天堂，但周遭卻從未有同事實際造訪該國，是以又顯得遙遠而陌生。Seeing is believing，百聞不如一見，縱須歷經輾轉轉機及長途飛行，但此趟公務行程確實為個人 20 多年的稅務生涯增添了一次意外而特別的經歷。

本次參加ADB於薩摩亞獨立國舉辦之「確保移轉訂價(TP)法令有效遵循及應用有效資訊交換機制辦理TP案件工作坊」，除有助於瞭解南太平洋各國移轉訂價制度建立及參與資訊交換機制的情況外，亦受邀分享我國實施多年之移轉訂價選案查核經驗，讓各國對我國移轉訂價稅制之完善、與國際租稅接軌之推動情況留下深刻的印象。

由於本次參與之南太平洋島國，國土面積較小、人口較少，其國際租稅制度多數仍處於初步建構階段，面對產業全球布局及國際租稅全球競爭之環境，礙於資源、人力、技術上之種種侷限，推動起來確實困難重重。透過工作坊的舉行，給予情況相近的各個與會國家代表一個聆聽OECD專家解說、蒐集可用資訊、案例討論、經驗分享的極佳場域，相信對與會各國未來移轉訂價的立法、規劃和推動都會有相當大的助益。

二、建議

(一) 持續滾動式評估查審人力，思考案件簡化處理方法

近年來深感稅務人員面對租稅議題不斷推陳出新與各國爭稅的國際潮流無法迴避，只能迎上壓力與工作日益沉重的艱難。跨國租稅及移轉訂價案件之審查需要稅務人員具備多樣的能力與特質，亟需經驗累積和傳承，惟因案件審理流程繁複冗長，同仁望之卻步，人才培養困難。部分稽徵機關查審人力吃緊，各稽徵機關之間又存在人力負擔不均的情況，同仁不

堪負荷紛紛求去，建議及早正視此一現象，持續滾動式調整人力配置，聚焦查核高風險之移轉訂價案件或關係人交易，思考簡化案件處理流程之可行方法，避免惡性循環。

此次工作坊，多個國家表示有稅務人力不足的問題，經與OECD專家討論，聚焦查核或許是一節省人力的選項。我國現行稽徵實務，移轉訂價專審案件一經選查須對公司當年度達一定金額之關係人交易逐項檢測，形成投入眾多人力於極少數個案，經評估風險較低，無補稅實益之關係人交易亦需逐項檢測。為提升基層稅務同仁查核效能，對關係人交易繁多之高風險大型企業進行精準選查，建議評估單項交易報部調整或對評估屬高風險之交易進行檢測(而非全面性逐項檢測)之可行性，除節省人力，提高行政效率，有效達到更廣泛性的嚇阻營利事業不合常規交易之安排行為外，亦可避免大型企業案件因關係人交易項目過多，選查後逐項交易進行檢測耗費過多查審人力，排擠其他案件查核之情況。

移轉訂價案件之審查需經過營利事業、會計師、稽徵機關投入大量時間與人力反覆溝通說明、確認交易內容、提示多年拆分財務數據資料、進行資料庫篩選可比較對象，始能決定常規交易價格或利潤。對可比較對象選定、移轉訂價方法及其他營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則之相關規定，稽徵機關與納稅人在溝通過程中多已討論應用，為提高移轉訂價查核時效，避免徵納雙方產生爭議，建議評估訂定取具同意書之移轉訂價案件報部複核重點之可行性，與未取具同意書之案件有所區隔。

(二) 善用各項外部可用資源，主動提出資訊交換請求

跨國企業於境外的諸多交易與安排，非國內調查能掌握完整之資訊，許多國家均已大量使用資訊交換機制獲取查核稅務案件所需之資訊，並獲得相當不錯的徵稅成果。我們不該僅是被動的接受他方國家之資訊交換請求，在審理案件的過程中如有需要，可積極思考向協定夥伴國提出資訊請求之可行性，擴大資訊蒐集範圍、幫助釐清交易真實情況。