

確保移轉訂價結果與價值創造一致 之跨國稅務治理

曾博昇*

要 目

壹、前言	參、傳統移轉訂價分析與價值鏈分析 之差異
貳、無形資產之價值分析與集團 價值鏈分析	肆、對跨國企業稅務治理及稅務機關 進行移轉訂價查核之建議

提 要

移轉訂價議題為跨國企業最大稅務風險來源，也是企業面臨最大稅務挑戰之一，其中尤以無形資產問題為重中之重。對稅務機關而言，也易從移轉訂價之稽查獲取稅源。本文從確保移轉訂價結果與價值創造配合之角度，說明無形資產及價值鏈分析之理論基礎及實務，比較價值鏈分析與傳統移轉訂價方法之差異，最後就跨國企業稅務治理及稅務機關移轉訂價查核提出建議。

壹、前言

移轉訂價議題為跨國企業最大稅務風險來源，也是企業面臨最大稅務挑戰之一，其中尤以無形資產問題為重中之重。對稅務機關而言，也易從移轉訂價之稽查獲取稅源。

企業為因應激烈國際競爭環境、滿足專業分工策略、優化全球資源配置組合、降低成本並獲取最大利潤，爰基於既有資源與條件，參酌國際規範與稅制環境，據以規劃多國之營運布局，安排組織內部研發、生產、銷售、人力資源與財務等經濟要素之功能定位。而跨國企業為使其全球布局與管理發揮效能，同時遂行其全球營運策略，對於各國設立之各事業間交易，包括資金借貸及保證、商品買賣、勞務與管理服務之提供及轉移，無形資產與技術之讓受等，亦

* 本文作者為資誠聯合會計師事務所全球稅務服務及稅務科技管理合夥會計師。

須制定內部交易移轉訂價政策作為交易與衡量之基礎。

移轉訂價係企業集團個體間交易與資源轉移之訂價方法，企業為衡量集團內個體對整體獲利貢獻程度，並作為績效考核依據，對企業內部有形與無形資產及服務之交易，均須訂定合宜之關聯企業交易價格，作為衡量基礎。惟隨著業務不斷發展，跨國交易所涉稅務事項日漸頻繁與複雜，跨國企業內部交易之移轉訂價成為影響企業租稅成本重要因素。為降低租稅成本，越來越多企業開始將移轉訂價作為利潤轉移及調整稅負手段，進而成為跨國企業重要避稅方法。

許多國家制定移轉訂價稅制規範，以防止關係企業間人為提高或降低交易價格，利用相關國家之稅制差異，向不同租稅管轄區領域移轉所得及費用進行避稅。

跨國企業面臨之移轉訂價稅務議題，一方面須考量集團內各關係企業之功能、資源、風險及利潤配置，透過制定移轉訂價政策，反映各事業之經營績效與考核，並兼顧企業最適租稅效益；另一方面須遵循各國移轉訂價規範及面對各國稅務稽徵機關挑戰。在稅務人員對移轉訂價查核力道日益增強趨勢下，企業須投入更多資源與人力應對稅務機關，並向其證明企業訂價策略之合理性及符合各該國家稅法規定。

尤其是，現今我國與許多主要經貿往來國家仍未簽有避免雙重課稅之租稅協定(例如美國或中國大陸)，如遭其稅務機關進行移轉訂價調整及補稅處罰，將因欠缺租稅協定所提供之避免雙重課稅機制，可能導致重複課稅情形。基此，在企業內部管理需求、資源配置及各國反避稅規範交錯作用下，移轉訂價即成為企業面臨最大稅務風險來源及最大稅務挑戰。

經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)發布之防止稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫中，有關確保移轉訂價結果與其價值創造一致，聚焦於 3 項方案：第 8 項行動方案重點審視與無形資產相關之移轉訂價問題、第 9 項行動方案考量契約規定之風險及其利潤分配、第 10 項行動方案則側重高風險交易領域。惟各行動方案報告將第 8 項至第 10 項行動方案合而為一，定名為《確保移轉訂價結果與價值創造一致(Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)》，OECD 亦於 2017 年修

訂發布《跨國企業與稅捐機關移轉訂價指導原則》(OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)》(下稱 OECD TP 指導原則)。透過該 3 項行動方案之驅動，各國稅務機關均導入價值鏈查核方法論，要求企業利潤分配應與價值創造一致，從而對移轉訂價形成更高之挑戰。

除 BEPS 第 8 項至第 10 項行動方案，因應 BEPS 第 13 項行動方案，跨國企業須提交移轉訂價三層文據：集團主檔(Master file)、國別報告(Country-by-Country report, CbCR)、當地檔案(Local file)。三層文據成為確保集團移轉訂價結果與價值創造一致性之有利工具，目的在有效控管集團移轉訂價風險。

數位經濟時代下，跨國集團企業之商業模式及交易複雜度日增，無形資產於價值鏈扮演角色日益重要，加以企業產品獲利能力差異性益增，無論企業及稅務機關，皆將面臨複雜之課稅挑戰。企業如何於不同租稅管轄領域適當分配其整體所得，俾與其價值創造匹配，又可兼顧不同國家稅局維護其課稅主權之需，對納稅人而言，無疑為具相當困難度之挑戰。

貳、無形資產之價值分析與集團價值鏈分析¹

一、無形資產交易及價值分析

對跨國企業整體價值鏈具高度貢獻，卻未反映於財務報表之無形資產，常為各國稅局檢視價值鏈與利潤配置合理性之重點。OECD 爰於 BEPS 行動計畫第 8 項至第 10 項行動方案提供無形資產交易指引，以避免跨國企業透過刻意安排造成稅基侵蝕及利潤移轉。

(一) 無形資產之定義及分析架構

OECD TP 指導原則第 6 章所稱無形資產，非指實體資產或金融資產，係該等資產運用於商業活動時為可被控制(Controlled)或可被擁有(Owned)，且在可比較未受控交易下，獨立企業間使用(Use)或移轉(Transfer)該項資產，將獲得相對報酬。基於移轉訂價目的，無形資產認定要件包括：1.未必為會計上所認定之無形資產；2.未必符合一般稅務上無形資產特徵；3.能否單獨移轉並非必要

¹ 廖烈龍(2014 年 11 月)，「BEPS Action 8：無形資產特別注意事項新修正趨勢」，資誠聯合會計師事務所國際租稅要聞，155。

條件；4.受法律或契約保護亦非必要條件。因此，市場條件或其他不能由跨國企業組織之單一成員所擁有、控制或轉讓之綜效(Synergies)，即非屬 OECD TP 指導原則第 6 章所定義之無形資產(如家庭收入水準、市場規模及市場競爭力等)。值得注意的是，並非所有無形資產皆有超額報酬。

有關無形資產實質貢獻之辨識，BEPS 第 8 項行動方案就分析無形資產交易是否符合常規提出建議步驟，主要步驟包括辨識交易中使用或移轉之無形資產，進一步分析無形資產執行 DEMPE 活動〔即(Development)開發、(Enhancement)價值提升、維護(Maintenance)、保護(Protection)及利用(Exploitation)〕、使用之資產及承擔之風險，並確認交易各方實際經濟行為是否符合契約所載內容。

(二)法律所有權及執行之功能、使用之資產與承擔之風險

無形資產之法定所有權人雖可於開發或移轉無形資產時獲取一定報酬，但當其他跨國集團參與人因執行功能、使用或貢獻資產、或承擔風險而對無形資產之價值有所貢獻時，在常規交易下，其他參與人也應獲取報酬。適當分配無形資產報酬予各參與人之分析步驟如下：1.依據法律安排(登記或契約)條款辨識法定所有權人；2.透過功能性分析，辨識執行與 DEMPE 相關功能、使用資產及承擔風險之個體；3.確認該等個體行為與法律安排條款之一致性；4.確認與 DEMPE 相關之受控交易；5.在可能情況下，決定符合各方對交易貢獻之常規交易價格。

法律所有權並未賦予法定所有權人擁有無形資產所有報酬之最終權利，也不意味在給予相關企業例行報酬後，法定所有權人可保留任何收入。OECD TP 指導原則第 1 章至第 3 章指出，所有企業應按自身與 DEMPE 相關之功能、資產與風險獲得適當報酬。

1.功能

執行及或控制與 DEMPE 相關功能者，係決定有權取得無形資產報酬之關鍵因素。若法定所有權人被賦予保留相關無形資產報酬，其必須自己執行 DEMPE 相關功能或在其控制下委任其他人執行該功能。不論係自行開發或透過收購取得無形資產，法律所有權人必須控制外包功能之執行，並提供適當報

酬予外包個體，才可保留無形資產報酬之權利。

在評估分配適當報酬或利潤予參與個體時，核心功能(如控管預算)之執行特別重要。僅當法律所有權人透過己方員工執行上述核心功能，方得主張保留無形資產報酬之最終權利。

2. 資產

集團成員如於 DEMPE 活動中貢獻資產，應獲取適當報酬，該資產包含但不限於研發及行銷之無形資產、實體資產或資金等。若提供資金成員僅承擔提供資金之風險(資金損失)，對資金之使用及其資助活動毫無控制力，則僅能獲取其投入資金之報酬。

3. 風險

無形資產之重要風險包括：1.開發風險；2.產品過時風險；3.侵權風險；及4.產品責任風險。法律所有權人應承擔及控制 DEMPE 所衍生之風險，但當其他參與者承擔或控制該風險時，法律所有權人應依據其貢獻之預估價值(包括承擔風險)給予合理報酬。同時應確認依照契約承擔風險而取得報酬之成員，在風險發生時是否確實承擔成本。

因此，移轉訂價分析應以經濟實質、各參與者執行之功能及承擔之風險為依歸，契約規範及法律所有權並非決定該所有權人享有無形資產報酬之依據。

BEPS 第 8 項至第 10 項行動方案提出成本貢獻協議 (Cost Contribution Agreement, 下稱 CCA)，CCA 各參與者投入貢獻價值應與其預期可獲得利益一致，且各參與者必須「有能力」執行功能並控管風險。換言之，僅提供資金之企業(如 Cash Box Entity)，將不被視為 CCA 參與者。若企業僅承擔與提供資金相關之控制與管理功能，則僅就其提供資金所承擔之功能風險取得相對應之有限報酬。此外，就 CCA 移轉訂價之評估，應以參與者創造之「價值」而非單純以投入之「成本」衡量。

(三) 無形資產交易之類型及評估時應考量因素

與移轉訂價相關之無形資產交易辨認及檢視可分為 2 類，其一為涉及使用無形資產之產品或服務銷售，另一為無形資產權利移轉。

1.無形資產之使用

受控交易如未包含無形資產或其相關權利之移轉，應辨識其使用何種無形資產。從而在功能分析、可比較性分析、移轉訂價方法與受測個體選擇時，應考慮交易及使用無形資產之性質。

2.無形資產之移轉

在受控交易間可能移轉無形資產之全部權利，或因地域、期間等因素致使使用受限而僅移轉部分權利。當涉及無形資產權利移轉時，應辨識無形資產之性質及權利限制與移轉範圍。

OECD TP 指導原則對無形資產之移轉或使用提供補充原則如下：

- 1.可比較性：建議關係企業間之無形資產受控交易應進行可比較性分析，例如獨占性、法律保護範圍及期間、地理範圍及使用期限等。
- 2.風險比較：評估無形資產之移轉或使用有無可比較交易時，應考量無形資產未來研發之風險、產品淘汰及貶值之風險、侵權風險及未來使用無形資產產品責任等相關風險。
- 3.可比較性調整：可比較性調整非為例行性或強制性，僅當調整能增加可信度或差異將對可比較性產生重大影響，才有調整之必要。
- 4.無形資產最適移轉訂價方法之選擇：在不同交易架構下也可能有相似經濟結果。基於功能分析，應考量所有創造價值之因素，例如風險承擔、特殊市場特徵、地域、商業策略及集團綜效等。

(四) 如何應用最適常規交易方法檢視受控交易利潤之合理性，將為另一大挑戰

無形資產受控交易之最適常規交易方法，可能有可比較未受控價格法(Comparable Uncontrolled Price Method, CUP)及利潤分割法，而鑑價可被使用在 OECD 5 種方法中，或直接作為決定交易價格之工具。當可以找到可靠之可比較未受控交易時，CUP 可作為確定無形資產或相關權利轉讓符合常規交易條件之方法；當無法取得可比較未受控交易時，利潤分割法則可用以評估無形資產之移轉或使用。當使用利潤分割法時，全面性分析每個個體所執行之功能、承擔之風險及資產之使用將非常重要。

近年跨國集團因功能與風險均高度分工及整合，以往較為常用之單邊方法(如可比較利潤法)，將難以分析因交易各方共同承擔功能及風險，進而共同分享商業利潤或虧損之情形。因此，當企業利潤源自所有參與者於價值鏈中「高度整合活動」時，以具雙邊交易特性之「利潤分割法」評估無形資產交易，可能較為合適。

此外，OECD於2018年6月發「BEPS第8項至第10項行動方案：修正利潤分割法指導原則，說明以價值鏈分析(Value Chain Analysis)為輔助工具，協助企業辨識價值驅動因子、確定交易活動整合程度及交易參與者相關經濟貢獻，綜合判斷利潤分割法是否為最適常規交易方法。

與移轉訂價指導原則一致，利潤分配在經濟上應與非關係人所進行方式一致。因此，利潤分割應與功能性分析一致，包括經濟上假設承受重大風險之對象，及利潤分割法應能被合理衡量。除非具可支持變更之理由及文據，納稅人應於交易前決定如何運用利潤分割法，且一致地運用於交易循環週期。

實務上採用利潤分割法時，更常執行剩餘價值分析。此係因在利潤分割法環境中，交易各方之活動通常為多層次且複雜，導致利潤需要被分割。舉例來說，交易各方具有能顯示其獨特性及經濟上重要觀點之功能性資料，使其成為符合利潤分割法之對象。

然而依目前經驗，相較傳統移轉訂價方法，採用利潤分割法時，如何進行適當利潤分割因子之確認及衡量，將充滿爭議及查核風險，而具更大挑戰。關鍵之處係確保用於分割利潤之價值驅動因素，得反映交易各方之貢獻，並與企業在其他地方申報之價值驅動因素一致，例如集團主檔及本地檔案。建議檢視任何公開資訊之一致性，例如年度報告與帳戶及公司網站資訊一致與否。

從各國移轉訂價案例可知，相較有形資產，無形資產衍生之稅捐機關與納稅人爭訟案件，無論數量或案情複雜度均更多且深，亦牽涉鉅額補稅。跨國企業進行無形資產之布局，應妥善評估可能衍生之移轉訂價稅務問題，並訂定相關策略，如：1.對無形資產 DEMPE 之安排應與集團政策及價值鏈轉型策略相符；2. 非單一企業所擁有及控制之無形資產，在移轉訂價分析之角色及集團成員利益之分配；3.從功能、風險、資產、控制與財務承擔能力建構交易實質；4.各種移轉訂價方法之適用時機；及 5.佐證文件之準備。

二、集團價值鏈分析

以價值鏈分析方式全面瞭解跨國集團(從產品研發、製造至銷售之整體價值鏈創造過程與活動)，進而評估集團移轉訂價利潤配置情形，已成為趨勢。在 OECD BEPS 第 8 項至第 10 項行動方案指導下，各國陸續發布相關法令，要求符合一定條件企業，須自主進行價值鏈分析。例如：中國大陸於 2016 年「關於完善關聯申報和同期資料管理有關事項的公告」(42 號公告)中，要求企業於編製主檔報告與本地文檔時須做價值鏈分析；我國亦於 2017 年 11 月修正「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」，要求企業編製集團主檔時須執行集團價值鏈分析。

對於營運活動具高度整合，或多數交易個體均創造獨特且有價值貢獻之集團，可參考下列步驟執行價值鏈分析，俾於集團營運過程中，探尋創造價值之關鍵，進而分析其利潤配比之適當性。

第一步：展開集團之營運基本活動及支援活動，營運基本活動可能涉採購、生產、銷售及售後服務等；支援活動則涉研發、人事、財務及計畫等。

第二步：分析集團營運上執行之職能、重要資產及承擔風險，辨識由哪些集團個體承擔或擁有，並瞭解其關聯情形。

第三步：辨認集團營運主要關鍵價值之驅動因子，該驅動因子可能為一個或數個，若為數個驅動因子則須另給予權數。

第四步：利潤分割法如為最適移轉訂價方法，可計算各參與人應分配之營業利潤。

價值鏈分析已成為移轉訂價分析之重要工具，透過價值鏈分析可辨識企業價值驅動因子、確定交易參與者之經濟貢獻配比。隨著營運高度整合，跨國集團應先行檢視本身價值鏈並進行分析，評估合理利潤配比，搭配傳統移轉訂價方法，進而持續修正集團移轉訂價策略與政策，以改善移轉訂價配置，因應各國反避稅查核趨勢。

參、傳統移轉訂價分析與價值鏈分析之差異²

傳統移轉訂價分析著重個別交易利潤，主要以企業個體為基礎，透過可比公司利潤分析(Benchmark study)，評估個別交易利潤結果是否妥適。具體步驟包括：

- 1.集團背景及產業分析：分析集團業務範圍，集團個體營運內容等背景資訊，及進行所屬產業特性分析。
- 2.交易參與關係企業功能、風險及資產分析：對個別交易所參與之關係企業，進行所執行營運功能、承擔風險及擁有無形資產情形之深度分析，並進行不同關係企業之功能定位。
- 3.移轉訂價測試方法選擇：依據功能、風險及資產分析結果，決定最適當之移轉訂價測試方法，最常使用者為交易淨利潤法(Transactional Net Margin Method, TNMM)。
- 4.可比公司利潤分析：若使用 TNMM 法，則透過公開財務資訊資料庫，尋找外部具備可比較性公司，並以統計方法建立常規交易區間。
- 5.測試移轉訂價結果合理性：將測試之關係企業交易利潤與可比公司常規交易區間相比較，分析移轉訂價結果是否具備合理性。

傳統移轉訂價方法主要透過單邊方式，分析個別交易營運個體之利潤合理性，惟極易忽略企業整體價值貢獻與集團內部利潤分配之匹配性。在 OECD 提出 BEPS 報告前，也因而常見許多大型跨國企業之利潤分配不具合理性，但卻在個別交易符合傳統移轉訂價個別分析之不合理情況。

BEPS 第 8 項至第 10 項行動方案應運而生，期以價值鏈分析補足傳統移轉訂價分析不足之處。主要經由同業分析，辨識該產業重要競爭力因素(Competency factor)，再進行企業競爭優勢分析，辨識集團關鍵競爭優勢及集團內個別營運個體之價值貢獻(Profit driver)，復以個別營運個體之價值貢獻，進行價值鏈利潤分割分析，以合理且適當方法辦理集團利潤分割。

² Emre Furtun (PwC US Partner), John Burgess (PwC US Partner), Adam Cooper (PwC Canada Partner), Hannes Kammerer (PwC Germany Partner), Rethinking value chain analysis, Transfer Pricing Perspectives: The new normal: full TransParency

價值鏈分析之結果主要做為傳統移轉訂價分析之補充，價值鏈分析之利潤分配結果如與傳統移轉訂價分析結果產生大幅差異，即表示傳統移轉訂價分析有不合理之處，企業須予以辨識並積極調整改善，俾提升集團利潤配置與價值貢獻之一致性。

肆、對跨國企業稅務治理及稅務機關進行移轉訂價查核之建議

一、對跨國企業稅務治理建議

跨國企業進行全球布局過程中，移轉訂價及價值鏈分析成為企業跨國經營重要租稅議題。實務上，許多跨國企業並不認為其移轉訂價政策係為租稅規劃目的，但面臨稅務機關稽查時，有無證明其移轉訂價政策及結果與集團價值貢獻具備匹配性之能力，成為 BEPS 時代跨國集團稅務治理之重要議題。

判斷及證實移轉訂價結果與價值貢獻匹配，須妥善準備 BEPS 要求之三層式移轉訂價文檔。其中無形資產交易及其價值衡量亦屬重點，雖具高度不確定性與爭議，跨國企業應透過價值鏈分析與移轉訂價文檔準備，證明其利潤分配與價值創造一致。

跨國企業於建立或執行移轉訂價政策時，應密切注意 OECD 各項指引之發布與更新，及企業所在租稅管轄領域之法規動態，是否影響跨國企業之移轉訂價政策。一方面須考慮內部稅務管理，另一方面亦須顧及各地法規變動及稅務機關之要求，使得移轉訂價成為目前跨國企業面臨最具挑戰稅務議題之一。

面對 BEPS 所帶動之國際反避稅趨勢及國內反避稅新立法(例如受控外國公司及實質管理處所)，就我國跨國企業面臨上述各項稅務風險，建議下列改善稅務治理之思維：

- 1.就組織架構而言，可考慮配合集團營運模式，對合適之境外公司進行實質營運構建。另可考慮調整控股架構，由臺灣母公司直接持股或改以其他具實質營運之公司為控股公司。
- 2.營運模式方面，對集團交易模式進行價值鏈分析，以瞭解國內外反避稅與三層移轉訂價文檔制度對集團利潤配置可能產生影響。

以上組織架構或營運模式之調整，皆都可能產生相關成本及相對效益，企業須進行成本效益分析，以進行整體布局調整之妥適決策。

總結來說，跨國集團之稅務治理須從各點處理至全面治理。每個相關國家稅制變化皆具連鎖效應，須全面掌握各國稅制及實務經驗，才能進行有效之全球稅務治理。

此外，稅務治理須與時俱進，許多跨國企業在多年前之配置架構，時至今日難免遭受若干國家(例如大陸、歐盟等)當前查核之挑戰。臺商企業須定期檢視自身稅務架構，以最嚴謹角度進行稅務治理，在面對更為激烈之國際化競爭，臺商企業宜進行合理節稅，以提升企業競爭力，惟應避免過度激進之稅務規劃。此外，企業稅務治理亦須持續改善，以全面性、宏觀、跨專業方式，朝下列面向加強，包括：

1. 建置專責(國際)稅務團隊並善用外部專家協助

國際租稅規則日趨複雜，法規變動快速，企業如未建置專責(國際)稅務團隊，將於國際稅務管理產生瓶頸，無法以集團總部角度建立全面性租稅管理架構，有效控管稅務風險。因此，建議跨國企業達一定規模時，應建置專責(國際)稅務團隊，並適時且定期諮詢外部專家，檢視稅務架構妥適性。

2. 妥善運用科技提升資訊處理及分析能力，加強跨國租稅風險管理

在 BEPS 後國際上對資訊透明度要求顯著上升之背景下，各國稅局致力於採用大數據技術進行風險偵測與查核，加以後新型冠狀病毒肺炎(COVID-19)疫情環境下，企業資訊處理及分析能力之重要性亦與日俱增。為遵循三層式移轉訂價文件之高度資訊揭露要求，跨國企業之資訊系統及資訊處理能力須立即提升，俾能即時準備正確資訊、分析資訊及及時預警。

3. 積極調整改善具風險之架構或模式

跨國企業或多或少留有某些歷史因素形成之不合理交易模式或營運架構，應採取預防性之稅務管理策略，在各國稅務機關進行稽查前積極調整改革，特別就集團於特定據點有營運實質強度與利潤留置多寡不相稱情形，應檢視關係企業間移轉訂價合理性。跨國企業更需要提早因應準備，以利日後提供足以佐證其全球移轉訂價政策合理性之資訊。

企業國際稅務管理架構應達到以下目標：

1.即時掌握營運所在國稅法更新動態

各國因政治體制、參與國際合作及產業組成內容不同，對於 BEPS 各項行動方案落實程度與速度必然存有落差。企業須即時掌握法令更新訊息及判斷該等變更對營運之影響，以評估集團營運調整策略之先後順序。

2.建立配合實質營運之租稅策略

集團企業面臨國際租稅環境驟變，以往各自為政之租稅規劃政策於未來導致各國稅捐機關挑戰時，將可能因缺乏集團整體價值鏈之論述，而陷入進退失據之窘境，最終只能走向補稅一途。因此，集團企業進行租稅策略之規劃時，須考量其整體營運情況，確保租稅策略與商業模式之一致性及利潤配置與企業價值鏈之合理性，使租稅結果能與營運模式名實相符，才能有效降低稅務風險。

3.建置可及時控管之稅務治理機制

當集團營運模式改變，致原稅務規劃已不合時宜，集團內部應建置可及時偵測及回報之稅務治理機制。BEPS 行動計畫更加重視企業價值創造活動與利潤配置之合理性，在 BEPS 後之稅務環境下，各國政府資訊互通速度及效率將明顯提升，稅務風險被稅務機關察覺可能性也將大增，此時，企業內部之回報機制若未能建置與落實，將使企業曝露於風險中。

二、對稅務機關進行移轉訂價查核之建議

移轉訂價三層文據之要求，提升跨國集團稅務資訊透明度，也讓各國稅務機關擁有更高能見度，以加強檢視跨國集團對各國利潤分配之合理性。惟價值鏈分析具一定程度之主觀性，各國稅務機關之查核亦可能基於本位主義，以致在 BEPS 之後，跨國集團面對之雙重課稅風險也大幅增加。

稅務機關進行跨國企業查核時，建議應避免純粹以補稅角度出發，宜遵循國際準則，建立合理且明確之遊戲規則，營造具透明度及公平性之稅務環境，俾利臺商企業與其他國家企業競爭。稅務機關可思考之精進方向包括：

(一) 即時掌握國際經濟情勢與國際稅法更新動態

OECD 發布 BEPS 行動計畫後，亦持續就許多面向發布更新報告。例如因應 COVID-19 疫情建議各國稅務機關調整稅務申報及繳納規定，以協助企業度過難關；納稅義務人因受疫情旅遊限制而被留置於某些國家進行營運相關活動，從而構成該國稅務居民或常設機構，亦應視為例外情況而排除適用。

在近期美中貿易爭端及疫情影響下，許多臺商皆面對經營困境，同時也有許多臺商希望回流臺灣，財政部及各地區國稅局在協助企業回臺與提供租稅彈性及獎勵措施做出相當努力，讓許多企業建立對稅務機關之信任，大大改善我國經營環境。

此外，OECD 就數位經濟課稅之建議與規範刻持續發展，復因美中貿易爭端興起之保護主義，致各國在該等議題上多有競合角力關係，我國身為國際社會一員，亟有必要密切追蹤及掌握國際租稅更新動態，以確保我國租稅制度與國際規則無縫接軌。

(二) 尊重企業營運規則，詳細瞭解個別產業與個別企業之營運差異性

個別產業與企業間皆具相當獨特性，稅務機關查核如逕以 A 產業情況檢視 B 產業，或採類似產業之 A 企業檢視 B 企業，可能因刻板印象致生不合理之查核觀點。以晶圓代工產業為例，台積電作為該產業在先進製程之世界唯一領先者，其研發活動將為該企業最重要之關鍵價值。反觀其他晶圓代工企業，雖無法與台積電進行先進製程競爭，惟可透過客製化製程、高品質製程或良率、客戶服務、或其他面向保持競爭力，爰先進製程之研發對其可能並非唯一關鍵價值。因此，稅務機關宜詳細瞭解個別產業與企業之營運差異性，在分析其利潤配置與價值鏈合理性時，充分考量其整體營運活動，同時協助企業面對不同國家本位主義下之雙重課稅，才能建立良性之租稅環境。

(三) 建立合宜之稅捐稽徵機關績效評估機制

稅捐稽徵機關之績效評估如僅基於補稅結果，該等績效評估機制將可能扭曲稽徵結果，有損政府形象，亦不利建立政府與納稅人間之信任關係。稽徵機關績效評估機制須妥善規劃，應以鼓勵稽徵人員基於公正、公平，同時考量便民、留商之角度進行稅務案件查核為目標，俾益稅務環境持續改善。

(四) 提升資訊處理及分析能力

BEPS 要求納稅人揭露大量稅務相關資訊，例如三層式移轉訂價文據、Common Reporting Standard 金融帳戶資訊，及公開發行公司財務報表與稅報等，在龐大且繁雜資訊下，稅務機關應提升資訊處理及分析能力，才能更為精確偵測稅務風險，提升查核效率與精準度。

我國企業在全球占有一席之地，政府亦於此波疫情控制具有國際知名度，在國際化競爭及潮流下，企業集團之稅務管理須跟上世界潮流，以持續強化競爭力；稅務機關也須與時俱進，深入瞭解企業營運環境與產業特性，同時遵循國際移轉訂價及價值鏈分析之理論基礎，營造合宜之稅務環境，期共同成為贏得「世界盃」之一流企業及稅務機關。