
BEPS Action 8： 無形資產特別注意 事項新修正趨勢

本資料來自：
資誠聯合會計師事
務所 國際租稅要聞
Vol.155 2014.11

BEPS Action 8: 無形資產特別注意事項新修正趨勢

前言

經濟合作發展組織(OECD)於 2013 年 7 月 30 日發表《無形資產移轉訂價修訂》討論稿(Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles)後，於 2014 年 9 月 16 日再次發表《無形資產移轉訂價指引》(Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangible)（簡稱“無形資產指引”）。這份無形資產指引根據稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫第 8 項的要求，對現有經濟合作與發展組織的《跨國企業與稅務機關移轉訂價指南》第一、二及六章涉及無形資產部分作出的最終修訂。這些修改包括：無形資產的定義、對確認無形資產相關的交易提供指引、並對無形資產相關交易的獨立交易條件提供補充指引。這些修改還包括了對當地市場特徵、跨國企業集團協同效應及工作團隊等。此份無形資產指引建立相關規則，以避免集團成員透過移轉風險或分攤超額成本，而造成稅基侵蝕和利潤轉移。

修訂之無形資產特別注意事項

無形資產指引說明，TP Guidelines 第一章至第三章的原則同樣適用於分析無形資產交易，並應從可比較性和功能性分析開始，並應考慮下列因素：

- 辨識無形資產
- 無形資產之法定所有權與發展(Development)、強化(Enhancement)、維護(Maintenance)、保護(Protection) 及利用 (Exploitation) (DEMPE) 的貢獻
- 無形資產受控交易的實質

以下將針對上述因素提出說明：

辨識無形資產

無形資產指引第一章 1.79 節新增選址節約、其他市場特點、工作團隊及集團綜效等內容。在商業經營上，當地市場特點可能會影響關係企業間的常規交易價格，其中某些特點可能還會產生選址節約的效果。選址節約及市場優勢是否存在，均應評估當地是否有可比較樣本，如果存在有助於提高可比較性的調整，則應當進行合適的調整來反映這些因素。

當企業集結了具備獨特及有經驗的員工，而這些員工可能影響提供服務的獨立交易價格或生產貨物的效率時，工作團隊的效益應在移轉訂價可比較性分析中加以考慮。此外，集團綜效(效益或負擔)可能會產生可比較性調整的需求，當集團綜效的產生係單純起因於集團成員的身分，並無涉及集團成員審慎商定的行動或交易時，則集團綜效不需單獨地被補償或特定地在集團成員間做分攤。

無形資產指引第六章所稱的無形資產非指實體資產或金融資產，而且這個資產運用於商業活動上時是可被控制(controlled)或擁有(owned)，且在可比條件下，獨立企業間使用(use)或移轉(transfer)這個資產時，將會獲得報酬。基於移轉訂價之目的，無形資產之認定要素包括：1)未必是會計上所認定的無形資產；2)未必要與一般稅務上的無形資產特徵相吻合；3)是否能單獨移轉並非必要條件；4)受到何種法律或合約保護也並非必要條件。因此，市場條件或其他不能夠由單一企業所擁有、控制或轉讓時，即非 TP 指導原則第六章所定義的無形資產，如家庭收入水平、市場規模和市場競爭力。另外，值得注意的是並非所有的無形資產在所有情況下都值得有超額報酬。

無形資產之法定所有權與 DEMPE 之貢獻

無形資產之法定所有權人雖然可於開發或移轉無形資產時獲取一定的報酬，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的價值有所貢獻時，在常規交易之下，其他參與人也應獲取報酬。根據下列步驟分析無形資產報酬如何適當的分配給各參與人：1)根據法律安排(登記或合約)的條款，辨識誰是法定所有權人；2)透過功能性分析，辨識哪些個體執行與 DEMPE 相關的功能、使用資產和承擔風險；3) 確認這些個體的行為和法律安排條款的一致性；4)確認與 DEMPE 相關的受控交易；5)在可能的情況下，決定符合各方對交易貢獻的常規交易價格。

法律所有權本身並未賦予法定所有權人擁有所有無形資產報酬的最終權利，也不意味著法定所有權人可在給予相關企業例行報酬後可保留任何收入。TP Guidelines 第 I-III 章的原則指出，所有企業應按自身與 DEMPE 相關的功能、資產、與風險獲得適當報酬。

● 功能

誰執行及/或控制與 DEMPE 相關的功能，是決定誰有權取得無形資產報酬的一項關鍵因素。若法定所有權人被賦予保留相關無形資產報酬時，其必須自己執行 DEMPE 相關的功能或在其控制下透過其他人執行該功能。不論法定所有權人是原始自行開發或是透過收購取得無形資產，法律所有權人必須控制外包功能的執行並提供適當報酬予外包個體，才可保留無形資產報酬的權利。

核心功能（如控管預算）的執行在評估分配適當報酬或利潤予參與個體時特別重要。僅有當法律所有權人透過自己的員工執行上述核心功能，方得主張保留無形資產報酬的最終權利。

● 資產

當集團成員貢獻資產在 DEMPE 活動中時，應獲得適當之報酬，該資產包含但不限於研發和行銷的無形資產、實體資產或資金。若提供資金的成員僅是承擔提供資金的風險(資金損失)，對資金的使用及其資助的活動毫無控制力時，則其僅能獲取其投入資金的報酬。

● 風險

法定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，則法定所有權人應根據其貢獻的預估價值(包括承擔風險)給予合理的報酬。重要的無形資產風險包括：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。特別重要的是要確認依照合約承擔風險而取得報酬的成員是否在風險發生時也確實承擔成本。

無形資產受控交易的本質

一般有兩類無形資產交易的辨認及檢視與移轉訂價的目的相關，一種是涉及無形資產使用的產品銷售貨物或服務，另一種是無形資產權利移轉。

- 無形資產的使用

當受控交易中未包含無形資產或其相關權利的移轉時，應辨識何種無形資產被使用。所以，在功能分析、可比性分析、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的性質。

- 無形資產的移轉

無形資產的權利可能在受控交易間移轉全部的所有權或因為地域性、限制期間或受限制使用等情況下僅移轉部分權利。當無形資產牽涉到權利之移轉時，辨識無形資產的性質及權利限制和移轉的範圍是必要的。

無形資產移轉或使用的補充原則

無形資產指引對無形資產之移轉或使用提供補充原則如下。

一般性原則：

- 可比性：TP Guideline 建議關係企業間之無形資產受控交易應進行可比性分析，例如：獨佔性、法律保護範圍及期間、地理範圍及使用期限等。
- 風險比較：評估無形資產移轉或使用是否可比時，應考量無形資產未來研發的風險、產品淘汰及貶值的風險、侵權的風險及未來使用無形資產產品責任的相關風險。
- 可比性調整：可比性調整並非為例行性或強制性的，只有當調整能增加可信度或當差異會對可比性有產生重大影響，才有進行調整的必要。
- 無形資產的最適移轉訂價方法的選擇：在不同的交易架構下也可能有相似的經濟結果是重要的。基於功能分析，應考量所有價值創造的因素，例如風險承擔、特殊市場特徵、地域、商業策略及集團綜效等。

移轉訂價方法：

無形資產受控交易的最通常規交易方法可能有可比較未受控價格法（CUP）和利潤分割法，而鑑價可被使用在 OECD 的五種方法中，或直接決定常規作為決定交易價格的工具。當可以找到可靠的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的方法；當無法取得可比較未受控交易時，利潤分割法可用來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的功能、承擔的風險及資產之使用是非常重要的。當移轉一個或多個無形資產而無法取得可比較未受控交易時，鑑價可用來決定常規交易價格。在適當假設下，收入基礎的鑑價方法（特別是淨現金流量折現法）不失為是有用的方法。

結論

從各國移轉訂價案例可知，相較於有形資產，稅捐機關與納稅人之爭議由無形資產所衍生的爭訟案件，無論數量或案情複雜的雜度均更多且深，牽涉補稅之金額也更巨大。

資誠聯合會計師事務所廖烈龍會計師建議，跨國企業進行無形資產之佈局時，應先評估可能衍生的移轉訂價稅務問題，並訂定相關策略，如：1) 對無形資產研發、改良、維護、保護及利用的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的無形資產，在移轉訂價分析中的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來建構交易實質；4) 各種移轉訂價方法的適用時機；及 5) 佐證文件的準備。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

廖烈龍 會計師

Tel: 02- 2729-6217

Email: elliott.liao@tw.pwc.com

劉小娟 副總經理

Tel: 02-2729-6666 (ext: 23665)

Email: meer.liu@tw.pwc.com

如您有 **BEPS** 相關問題, 歡迎聯絡:

姓 名	電話與分機	電 郵
吳偉臺 稅務法律服務副營運長	886-2-2729-6704	richard.watanabe@tw.pwc.com
徐麗珍 會計師	886-2-2729-6207	lily.Hsu@tw.pwc.com
廖烈龍 會計師	886-2-2729-6217	elliott.liao@tw.pwc.com
謝淑美 會計師	886-2-2729-5809	elaine.hsieh@tw.pwc.com