

淺談利潤分割法在實務上應用與釋例

本資料來自：
財稅法令半月刊
108 年 8 期
2019.04.07

淺談利潤分割法在實務上應用與釋例

前言

隨著全球化時代的浪潮影響及世界專業分工，近年來，各國的經濟與市場整合不斷的提升，對國際課稅規定造成壓力，需要各國的稅務決策者勇敢向前邁進，確保產生利潤的經濟活動及價值創造的所在地，與其所得的課稅地一致。BEPS 的各項建議在實務上如何付諸實施，而可以降低各國政府之間的誤解與紛爭，以便各國政府與企業得以互惠互利。有鑑於 1) 跨國企業交易的各方可能都有獨特的及有價值的貢獻；2) 企業運作高度整合，以致交易各方的貢獻無法確實的各自單獨評估；3) 交易各方共同承受經濟上的重大風險，或各自承擔密切相關的風險。OECD 在 2018 年 6 月發布了新的利潤分割法應用指引及釋例，這份指引是依據國際反避稅條款 BEPS (Base Erosion & Profit Shifting) 第 10 項行動方案「從全球價值鏈的觀點說明如何應用利潤分割法」所撰寫，本修訂指引不具規範性，但闡明及詳述利潤分割方法在何時可能是最合適的方法，並提供了一些具體釋例供納稅人及稅務機關在面對實務案例時能有更多面向的思維，以下就該應用指引對於利潤分割法主要項目及變革說明如下。

詳述

使用利潤分割法的主要目的，是為了建立或測試交易相對方對於受控交易利潤的貢獻程度，而特別的是，在這份指引當中提到利潤分割法可適用於獲利或虧損之交易。該指引重新強調不需針對每一種潛在的移轉訂價方法進行額外分析；相反地，分析時所選定的移轉訂價方法應該是相較之下最適當而且可信賴的方法。

(一) 利潤分割法適用特徵

當符合以下條件時，可能適用利潤分割法，其中包括：

1. **當涉及交易的各方出現獨特且具有價值的貢獻：**當交易的各方出現獨特且具有價值的貢獻，而且這樣的貢獻與商業或財務利益有顯著的關聯性時，這是第一個也可能是「最明確的指標」。這是因為當獨特且具有價值的貢獻存在於交易當中時，很難找出可比較對象或交易(例如：擁有某種特殊無形資產)，因此使用單邊的測試方法並不恰當。

雖然「獨特且具有價值」一詞並不是新穎的觀念，該指引針對相關專有名詞提供了更明確的定義。簡而言之，當在相似的條件下(“獨特”)且執行交易的個體所產生的貢獻是主要的獲利來源時(“具有價值”)，無法從非關係人中找到相似的貢獻時，這種貢獻即被視為「獨特」且「具有價值」。這兩者之間也可能具有某種關聯性，例如：該貢獻之所以獨特，是因為來自於某種經濟優勢，如：持有某種特殊無形資產。

2. **當交易為高度整合時：**應注意區分以下兩中活動的整合程度 (1)跨國企業透過互補但各自獨立的日常營運整合，例如：業主透過有限風險配銷商進行銷售；及(2)功能、資產、風險及經濟利益強烈相互連結且高度整合及依賴，例如：投資經理人於全球帳務間運籌帷幄。

即使該指引對於相關名詞提供了文字上的定義，「高度整合」的觀念仍然非常模糊，且留給各國稅務機關解釋與應用的空間。因此，當納稅人認為因為交易高度整合時利潤分割法為最適方法時，對利潤分割法的其他適用特徵也應該有所了解。

3. **交易對象彼此共同適用經濟上重大風險假設，或彼此的個別風險假設為密切相關。**納稅人應確保與受控交易有關的重大經濟風險都已被辨識出來。當現實生活中風險所造成的結果無法被合理的區分開來時，則視為個別風險為密切相關。這項因素可以說是三項適用特徵當中最不明確的特徵，因為納稅人需要評估「經濟上的重大性」、「共同適用假設」或「密切相關」等情形。與利潤分割法高度整合的適用特徵一樣，而這項特徵存在許多模糊空間，納稅人在選擇方法時應合併考量其他特徵。

值得注意的是，缺乏可比較對象不應導致自動適用利潤分割法，但利潤分割法允許保有彈性並將特殊安排列入考量。此外，當有可靠的可比較對象時，利潤分割法可能不會是最適方法。

在決定交易當中的不同貢獻是否為獨特且具有價值的時候，實務上運用利潤分割法的情況可能是利潤分割法適當性的一項指標，但請注意，當有其他證據存在時，這不代表決定性的因素。

該指引也增加了運用利潤分割法的潛在複雜性因子。一般說來，在運用利潤分割法時，雖然所需要使用的可比較公司資訊較少，如：不需進行利潤率指標分析，實務上仍潛在許多困難點，包括：如何衡量利潤、如何決定適當貢獻及利潤分割因子以及如何準備相關文據。對於準備相關文據而言，納稅人需要能解釋利潤分割法的應用與推行，是由於業務關係的獨特性及關係企業的利潤分割因子，且依據一致且全面性地原則進行。

與之前的移轉訂價指導原則一致，利潤的分配在經濟上應與非關係人所進行的方式一致。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的對象，以及利潤分割法應該要能夠被合理衡量。除非具有可支持變更的理由及文據，納稅人應於交易前決定如何運用利潤分割法，並且一致地運用於交易循環週期。

雖然利潤分割法並非新的觀念，但該指引提供進行利潤分割法的方式主要有兩種：

- 貢獻度分析—考量每一個交易個體對整體的相對貢獻度。
- 剩餘價值分析—當交易個體所執行的是低複雜度的活動，在分割剩餘利潤之前決定價格並給予相對報酬。

(二) 如何決定利潤分割法利潤

1. 利潤必須與受控交易有關
2. 應與會計處理原則一致

(三) 實際利潤分割操作

當交易的一方與其他方在經濟上分享同樣或密切相關的重大風險，應按實際利潤進行分割。另一方面，當一方對於交易有獨特且具有價值的貢獻時，但並未承擔經濟上的重大風險，以預期結果分配給該方更合適。從實務上，如交易方未能承擔經濟上重大風險，是否還可以對交易做出獨特且具有價值的貢獻仍值得存疑。

利潤可以視情況在毛利或營業淨利階段進行分割，也就是說，關係企業彼此間的結合是否會對所有功能、資產及風險產生影響。總而言之，利潤分割因子必須具備的條件如下：

- 客觀；亦即依據客數據，而不受關係企業交易影響，例如：外部銷售額；
- 可驗證；
- 有證據支持；亦即可比較交易/外部數據(例如：在特定產業可以看到的創投安排、共同市場經營或共同促銷安排)、內部數據(例如依功能、資產及風險的相關貢獻)，或者外部與內部數據兩者都具備。

(四) 釋例說明

在本文最後檢附這份指引的兩個釋例，會對前述有更多之了解

釋例 1

A 公司製藥產業的一家跨國集團母公司，A 公司擁有其中某一項新藥的化學配方專利權，A 公司負責設計臨床實驗並在產品的初期執行研發活動，導致 A 公司成功申請到此專利權。

A 公司與其子公司 S 公司達成協議，由 A 公司將這項潛在新藥的專利權授權予 S 公司，S 公司執行後續的產品開發活動並執行重要的配方改良，最後，S 公司成功地取得 FDA 核准使該藥成功，最後並銷售到世界各地。

分析：由於整段交易當中，經營成果是由 A 公司與 S 公司共同投入所產生，且 A 公司與 S 公司對於新藥的開發都具有獨特且有價值的貢獻，因此，利潤分割法可能是決定 A 公司與 S 公司對於該交易之最適方法。

釋例 2

以下將說明 OECD 利潤分割法指引當中提到的另外一個釋例。

假設 A 與 B 為關係企業，分別設立於兩個不同的稅務管轄區，兩家公司製造相同的產品並產生費用，從而產生可以相互使用的獨特且具有價值的無形資產。

為了本釋例目的，先進行下面三點假設：

1. 假設此獨特且具有價值的無形資產的本質為 A 與 B 各別的獨特且具有價值的貢獻，並按該年度發生無形資產的費用比例分配給 A 與 B。(請注意，此一假設在實務上通常不是正確的)。
2. 假設 A 與 B 可獨家銷售產品給予第三方。
3. 假設剩餘利潤分割法為最合適的方法。

由於 A 與 B 的製造活動不複雜、也不是獨特的交易，故先按銷貨成本的 10% 分配作為初始報酬(initial return)；剩餘利潤則按 A 與 B 用於獨特且具有價值的無形資產的比例予以進行分配。

下列數字僅供說明使用：

	A	B	Combined A + B
Sales	100	300	400
Cost Of Goods Sold	60	170	230
Gross Profit	40	130	170
Overhead expenses	3	6	9
Other operating expenses	2	4	6
Expenditure in relation to the unique and valuable intangible	30	40	70
Operating Profit	5	80	85

步驟一：針對非獨特的製造活動決定初始報酬(本例為銷貨成本+10%)

A	$60 + (60 \times 10\%) = 66$	→ Initial return for the manufacturing transactions of A =	6
B	$170 + (170 \times 10\%) = 187$	→ Initial return for the manufacturing transactions of B =	17
Total profit allocated through initial returns (6+17) =			23

步驟二：決定分割的剩餘利潤

(a)如確定為營業利潤

Combined Operating Profit		85
Profit already allocated (initial returns for manufacturing transactions)		23
Residual profit to be split in proportion to A's and B's expenditure in relation to the unique and valuable intangible		62
Residual profit allocated to A:	$62 \times 30/70$	26.57
Residual profit allocated to B:	$62 \times 40/70$	35.43
Total profits allocated to A:	6 (initial return) + 26.57 (residual)	32.57
Total profits allocated to B:	17 (initial return) + 35.43 (residual)	52.43
Total		85

(b)如確定為製造費用前(overhead expenses)的營業利潤

如確定 A 及 B 的製造費用與受測交易無關，應從決定被分割的相關利潤中予以排除。

	A	B	Combined A + B
Sales	100	300	400
Cost Of Goods Sold	60	170	230
Gross Profit	40	130	170
Other operating expenses	2	4	6
Expenditure in relation to the unique and valuable intangible	30	40	70
Operating Profit before overhead expenses	8	86	94
Overhead expenses	3	6	9
Operating Profit	5	80	85

Combined Operating Profit before overhead expenses	94
Profit already allocated (initial returns for manufacturing transactions)	23
Residual profit before overhead expenses to be split in proportion to A's and B's expenditure in relation to the unique and valuable intangible	71

Residual profit allocated to A:	$71 \times 30/70$	30.43
Residual profit allocated to B:	$71 \times 40/70$	40.57

Total profits allocated to A:	6 (initial return) + 30.43 (residual) – 3 (overhead expenses)	33.43
Total profits allocated to B:	17 (initial return) + 40.57 (residual) – 6 (overhead expenses)	51.57
Total		85

如同上述舉例，從確定的相關被分割的利潤中排除若干特定的項目，表示每一方都要為自己的相關費用負責。最後，決定是否排除某些特定的項目，應與交易的精確描述一致。

(五) 結語

該指引提供具體的適用特徵，以便決定是否選用利潤分割法進行分析，並且透過許多釋例來說明。但利潤分割法仍然存在許多不確定性，這是因為利潤分割法的適用特徵仍舊非常模糊，尤其是「高度整合」、「共同承擔經濟上重大風險」等概念，因此釐清“利潤分割法何時不能適用”也許是更有幫助的做法。儘管如此，該指引仍然提供納稅人一個從價值鏈觀點下重新評估選擇或不選擇利潤分割法的機會。

利潤分割法在實務上操作更為複雜，且隱含更多解釋的空間。對決定採用利潤分割法的企業而言，根據目前經驗，適當的利潤分割因子的確認及衡量，可能有更多之爭議之處。利潤分割法關鍵是確保用於分割利潤的價值驅動因素反映交易各方的貢獻，並與企業在其他地方申報的價值驅動因素一致，例

如，企業主檔及本地檔案。建議檢查任何其他公開資訊來源，例如年度報告及帳戶，以及公司網站的一致性。

最後，建議在準備利潤分割法文據時應更加仔細，並以清晰、一致及全方位的方式進行以因應稅務機關後續的問題或查核。

本文作者為資誠聯合會計師事務所

徐麗珍 執業會計師

Tel: 02-2729-6207

Email: lily.hsu@pwc.com

林芳如 協理

Tel: 02-2729-6666 轉 23718

Email: lucy.f.lin@pwc.com

如您有國際租稅相關問題, 歡迎聯絡：

姓 名	電話與分機	電 郵
徐麗珍 執業會計師	886-2-2729-6207	lily.Hsu@pwc.com
廖烈龍 執業會計師	886-2-2729-6217	elliot.liao@pwc.com