
OECD 發布期待已久的 利潤分割法應用指 引

本資料來自：
資誠聯合會計師事
務所 國際租稅要聞
Vol.201
2018.10

OECD 發布期待已久的利潤分割法應用指引

概要

OECD 於 2018 年 6 月 21 日發布修訂後的利潤分割法應用指引。

該指引係根據 BEPS 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。這項指引還包括 2016 年及 2017 年所進行的討論草案與公眾意見諮詢，代表對 OECD 於 2017 年 6 月發布的移轉訂價指南(TPG)第 2 章中的利潤分割使用指引及其附錄二的釋例進行了全面修訂。

該指引類似於 BEPS 的其他方案，旨在對經濟活動發生及價值創造所產生的利潤予以課稅。修訂後的利潤分割法施行於 TPG 第 2 章第 2 部分 C 節的下列各段及該章的附錄二：

- C1(2.114—2.115)：交易利潤分割法(Profit Split Method, PSM)基本介紹
- C2(2.116—2.145)：PSM適用時機介紹
- C3(2.146—2.153)：PSM基本應用方針
- C4(2.154—2.165)：如何決定PSM利潤
- C5(2.166—2.183)：如何進行分割利潤，包括利潤分割釋例
- 附錄二：以16則釋例說明新PSM指引原則

以下就主要項目、新利潤分割指引變革及我們的觀察說明如下：

詳述

一、C1—PSM 基本介紹

本節一開始說明一般使用 PSM 的目的，主要是為了建立或測試交易相對方對於受控交易利潤的貢獻度。與目前的 TPG 相似，該指引可適用於獲利或虧損之交易(2.115 段)。

二、C2—PSM 適用時機介紹

該指引首先重新強調不需針對每一種潛在的 TP 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)適用特徵

當符合以下條件時，可能適用 PSM，其中包括：

- 1. 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。除此之外，個別的貢獻可能被用來作為利潤分割的一種方式，此與非關係人在相似的交易條件下如何訂價之方式一致。

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. 高度整合：**應注意區分以下兩個活動的整合程度 (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。

PwC 觀察：即使該指引 2.133 段已對相關名詞提供了定義，「高度整合」的觀念仍舊非常模糊，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 PSM 為最適方法是因為交易高度整合時，對 PSM 的其他適用特徵也應該有所了解，如同該指引釋例 4 及 8 的說明(詳細內容請參考下列釋例)。

- 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。

PwC 觀察：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 PSM 高度整合的適用特徵一樣，因為這

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。

(二)釋例

釋例 1 到 10 主要針對上述適用特徵去辨認 PSM 是否可能被選為最適當的移轉訂價方法。

- 釋例 4 及 8 說明哪些情況下，PSM 不可能是最適當的移轉訂價方法。舉例來說，在釋例當中的配銷商與製造商，即使是高度整合，兩者仍然沒有產生獨特且具有價值的貢獻，如：技術或行銷無形資產(有限風險配銷商或委託製造商)，或分攤經濟上的重大風險。
- 釋例 6 及 10 特別有趣因為該指引建議利潤分割可從毛利或收入總額層次進行。該等釋例反映交易各方的高度整合，但各自承受經濟上的重大風險，且各方承擔他們各自選擇管理成本的結果。

(三)進一步探討

該指引明確指出，**缺乏可比較對象不應導致自動適用 PSM**。但該指引進一步指出 PSM 允許靈活性並考慮到特殊的安排，此類安排一般不會出現在獨立企業。此外，當有可靠的可比較對象時，PSM 將不會是最適方法。

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 PSM 的情況可能是 PSM 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 PSM 的潛在複雜性因子。一般說來，在運用 PSM 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（請詳下列 C4 部分）、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 PSM 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。

PwC 觀察：值得慶幸的是，該指引並未重新檢視第一次討論稿期間的平行與序列整合概念，以及當使用 PSM 時進行詳細價值鏈評估的必要性。雖然進行價值鏈評估會導致額外的稅務遵循成本，但我們仍鼓勵納稅人進行廣泛的價值鏈分析，或至少應檢查集團移轉訂價政策的一致性。

為了符合該指引規定，我們一般建議在提出新架構時，應個別分析每一案件的特性，以確認在該情況下所採用的是最適當的移轉訂價方法。可以想像上述 PSM 指標出現的程度，相當於缺乏採用其他移轉訂價方法(如：可比較未受控價格或可比較交易)的因素所出現的程度。

三、C3—PSM 基本應用方針

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，但該指引提供通常用於 PSM 的細節如下：

- 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。

PwC 觀察：實務上採用 PSM 時，我們更常執行剩餘價值分析。這是因為在利潤分割法的環境中，交易各方的活動通常是多層次且複雜的活動導致利潤需要被分割。舉例來說，交易的各方具有功能性資料顯示他們同時具有獨特性及經濟上重要觀點，使其成為符合 PSM 的對象，以及包括了較不複雜的面向成為剩餘價值分析的一部分，這也反映在該指引附件二針對剩餘利潤分割法的數個釋例中。

對於首次使用利潤分割法的企業，釋例 11 提供詳細剩餘價值分析範例，在該釋例中以兩家整合的製造商進行說明。

四、C4—如何決定 PSM 利潤

(一)利潤必須與受控交易有關

首先，應從《移轉訂價指南》第一章所描述的交易著手，也就是說，在第一個步驟，利潤必須與受控交易有關，並參考交易各方的契約安排與實際活動。因此，可能需要設立獨立交易利潤與損失的會計科目以反映受控交易的結果。

釋例 12 說明了受控交易利潤來自三家關係企業的共同活動，但其中一方應按例行性活動來分配報酬，並與執行非例行性活動的關係企業予以區隔。

(二)應與會計處理原則一致

當受控交易的總利潤為兩家以上的關係企業所創造的結果，相關利潤的財務數據**應與會計處理原則一致**，例如：認列收入與費用的時間點，如折舊費用。該指引承認和諧的管理會計，例如：按產品別 (product-line) 設置的損益帳戶可能是最合適的。然而，稅務申報書表通常與財務會計科目連結，為使各關係企業的會計記錄一致，納稅人應考量對財務會計科目的資訊進行調節，且不論採取何種方法，納稅人應保持一致性。

(三) 實際利潤分割

該指引認同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。

PwC 觀察：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。

釋例 13 情境 1 尤其有趣，在該案例中，交易各方都做出獨特且具有價值的貢獻，但他們並未分擔經濟上重大風險。依《移轉訂價指南》第六章規定，應以給付銷售為基礎的權利金，或一次付款的權利金，透過現金流量折現來分割預期利潤而非實際利潤。但該案例並未充分探究涉及既往或其他因素調整的衝擊。該指引提醒，不要使用事後結果或利潤分割因子，來決定被分割的利潤。

(四) 利潤可以在毛利或營業淨利階段進行分割

該指引建議，**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。茲舉兩家整合的製造商為例，他們分享獨特且具有價值的智財權(IP)以創造新穎產品，但各自控制各自的銷售及市場經營活動及風險，使用毛利更能精確反映來自於整合製造活動及獨特而具有價值的智財權活動的結果，也就是分析各自控制的市場經營及銷售費用前利潤較為適當。另一個全球配銷商的例子更能說明營業費用與承擔經濟上重大風險及整合程度無關。**注意：**該指引承認在實務上，因為收入(費用)每年依照一致的分攤基礎進行分攤，因此更常以營業淨利作為利潤分割分析。

釋例 14 提供剩餘價值分割法更進一步的說明。假如以費用科目作為利潤分割因子，利潤分割的最後結果，不會因為剩餘利潤在費用科目之前或之後分割而有差別。

五、C5—如何進行分割利潤，包括利潤分割因子釋例

總而言之，利潤分割因子必須具備的條件如下：

1. 客觀—亦即：依據客觀數據，而不受關係企業交易影響，例如：外部銷售額；
2. 可驗證；
3. 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。

該指引提供適量的利潤分割因子清單，並以經濟實務上可行的方式進行利潤分割，以反應非關係人的貢獻。同時，應考量貢獻的功能、資產及風險，交易的性質，以及任何有關的產業因素。

1. 資產或資本的價值。
2. 成本—相關的支出或投資、歷史或累積的成本、營運地點效能、成本的風險權衡(例如，在無形資產的情況下，獲得相對價值的穩健衡量)。
3. 增額銷售量。
4. 在涉及獨特且具有價值的貢獻時，**員工的薪酬、人數、或工時數**。

注意：該指引指出，當納稅人以他們的企業主檔及本地檔案作為資訊來源，應確認營業利潤的驅動因素，以衡量獨特且具有價值的貢獻，例如：甚麼是主要的無形資產。

PwC 觀察

根據企業主檔及本地檔案評估營業利潤的驅動因素，是有趣的發展。集團應評估集團利潤，是否依該集團所申報的利潤區動因子來分割利潤。稅務機關也可能會引用其他來源(如：公司網站)來決定利潤分配因素的適當性。因為測試受控交易在實務上可能產生不同見解，集團企業應準備相關文據向稅務機關說明差異原因。

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。如同納稅人在一開始所擔心的問題，PSM 仍然存在許多我們所不樂見的風險。這是因為 PSM 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 PSM 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 PSM 的機會。

我們預期該指引及有關釋例在實務上操作會更為複雜，導致許多解釋的空間。對決定採用 PSM 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，可能產生更大的頭疼問題，而且充滿爭議及查核風險。尤其在該指引缺乏如何辨識或使用適當的外部數據(不被信任)作為利潤分配因素的額外協助。

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共來源，例如年度報告及帳戶，以及公司網站的一致性。

最後，準備 PSM 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@tw.pwc.com

林芳如 經理

Tel: 02-2729-6666 轉 23718

Email:lucy.f.lin@tw.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@tw.pwc.com
廖烈龍 執業會計師	886-2-2729-6217	elliott.liao@tw.pwc.com