

數位經濟時代下 集團內部服務移轉訂 價的挑戰及展望

安永聯合會計師事務所 林志仁 執業會計師

2025年12月



The better the question. The better the answer. The better the world works.

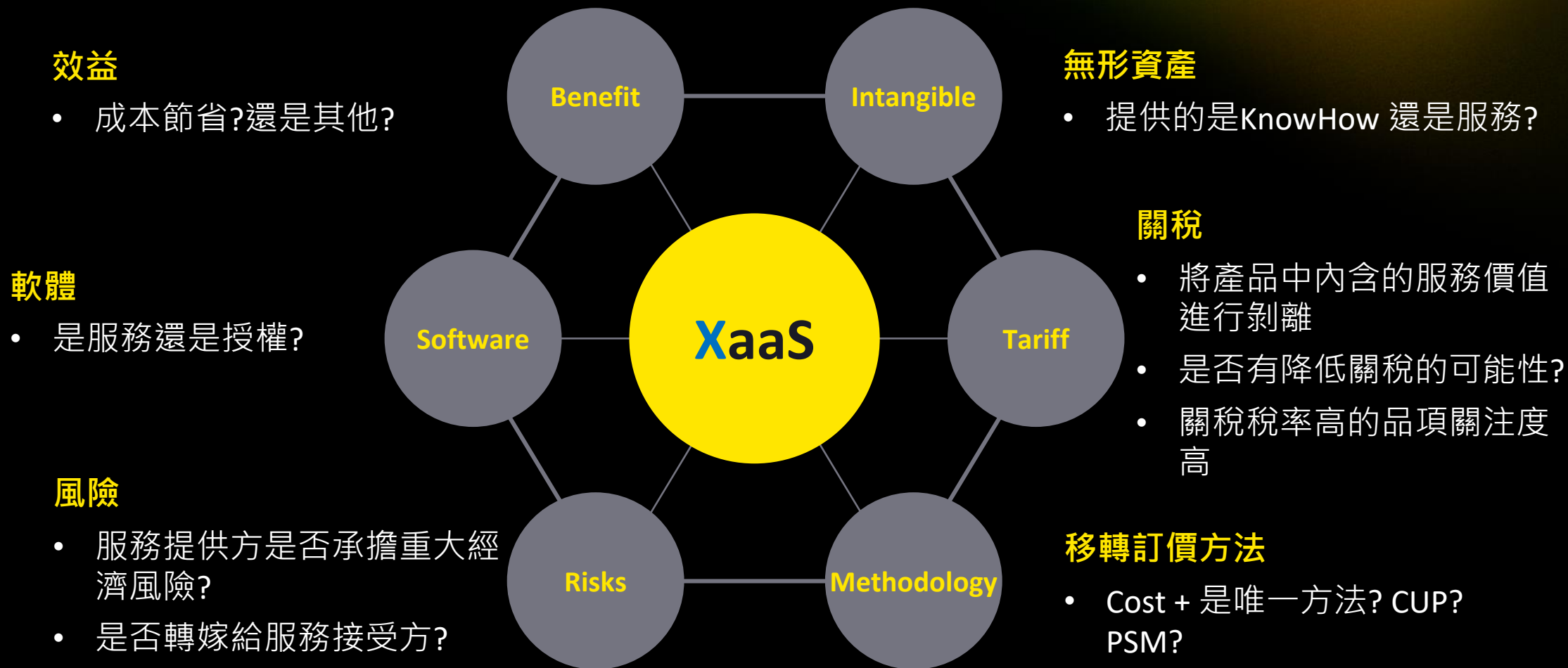


前言

- 集團內部服務 (IGS) 是存在已久的移轉訂價議題，但OECD的討論卻是相對少且發展緩慢的章節。
 - 從1995年到2022年，OECD TPG多個版本演進，Ch7 篇幅仍只有20多頁，與近年來的數位經濟潮流演進顯得落後。最近一次的版本修訂是增加LVAS的討論，其餘部分並未作調整。
 - 2020年以來著重BEPS 2.0的討論，甚至關稅議題佔據2025年來的版面，修訂Ch7 IGS TP 被延宕下來。
- 數位經濟時代下，Cloud computing, data center的快速發展，這些科技在產品上的運用，使得集團內部服務複雜化 (e.g., XaaS)，不容易理解。傳統以成本基礎的計價已不足以因應現在數位化時代集團內服務的發展。



數位經濟時代下的集團內部服務



交易定性(Characterization)

- 傳統上的服務：行銷、銷售、製造、研發
- 數位化時代下，透過雲端，很多資源、功能、活動可以有更多具有高的附加價值的服務類型被創造出來。SaaS、PaaS、DaaS等，可訂閱、可即時使用。
- 交易定性為服務的兩個測試：
 - 是否能正確/適當的服務劃定：合約只是起點，但除了合約外，集團內交易個體是否與第三方交易做類似安排，特別是服務與其他交易重疊時，能否加以拆分/剝離？
 - 內含服務的產品交易
 - 特許經營權合約：服務+權利金
 - 軟體：服務 vs 權利金
 - 是否具效益：
 - 對使用者是否具商業經濟價值？是否願意付費？

- 不正確的觀念：服務訂價只能用成本加價法
 - 特別是具有重大經濟風險的服務 (Economically Significant Risk)
 - 應進一步判斷否有控制ESR、有能力做決策、顯現出具有相關的功能

案例：睡眠呼吸中止治療器

產品功能

- 感應器模組感應濕度、壓力、追蹤睡眠情況，透過內建模組蒐集並傳輸及時呼吸的頻率/型態。可連接雲端軟體讀取數據，並進一步回傳數據給予治療器。資料儲存在另一地伺服器
- 混合產品及服務

其他可能的問題

- 軟體：權利金還是服務 Software as a Service (SaaS)
- 伺服器是否構成Virtual PE?
- 病患資料被進一步分析整理、結構化之後，是否形成IP?



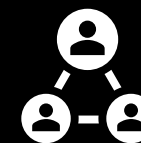
■ A國：生產產品



■ B國：伺服器



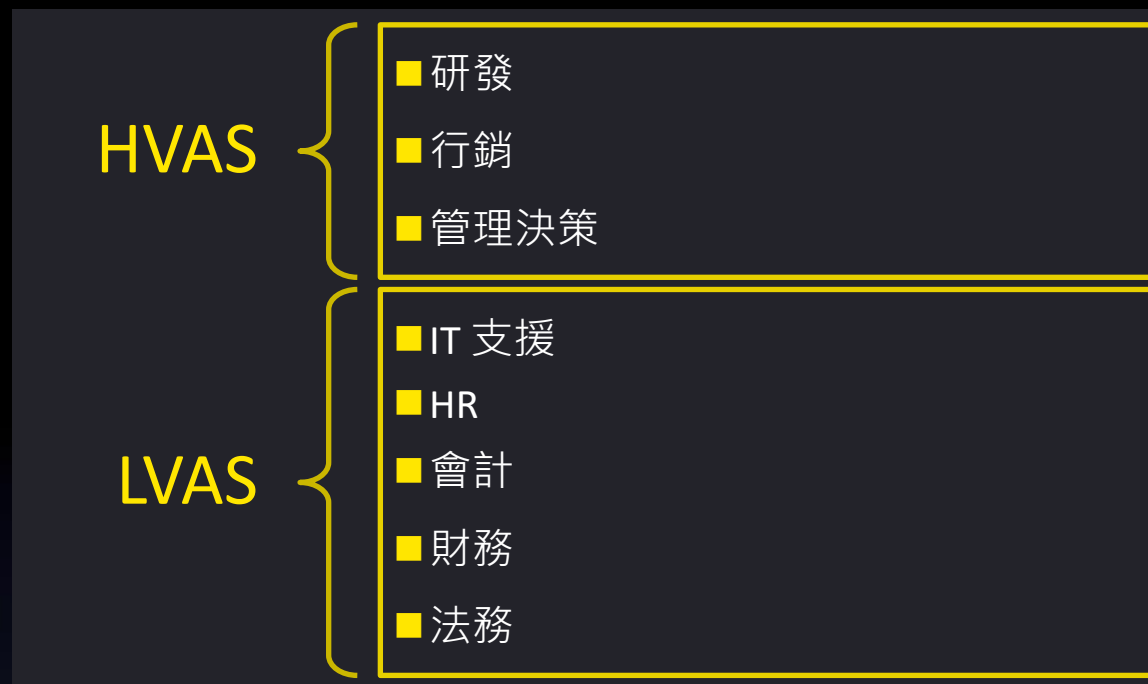
C國：IP、軟體所有權



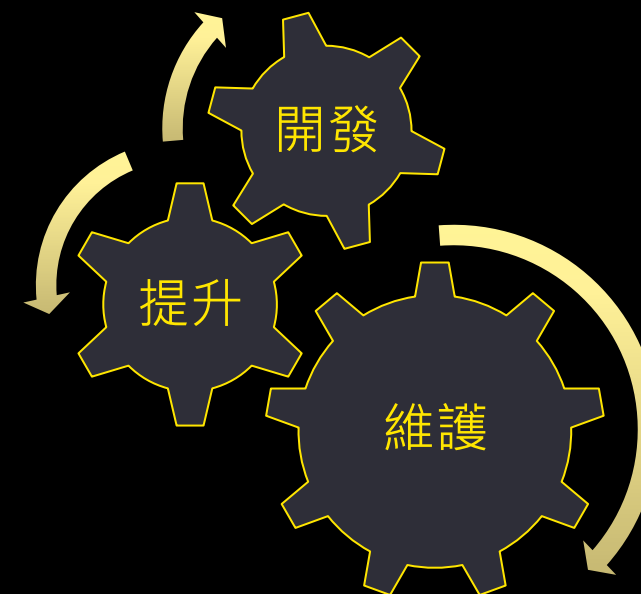
D國：客戶產品使用者

服務的歸類(Classification)

- High value vs Low value以是不是價值創造核心活動來判斷



- 製造服務、銷售服務 (Trade related service) 是不是核心?
 - 參考Ch6 DEMPE 功能判斷服務是否隱含有D、E、M (關鍵)



效益測試(Benefit Test)

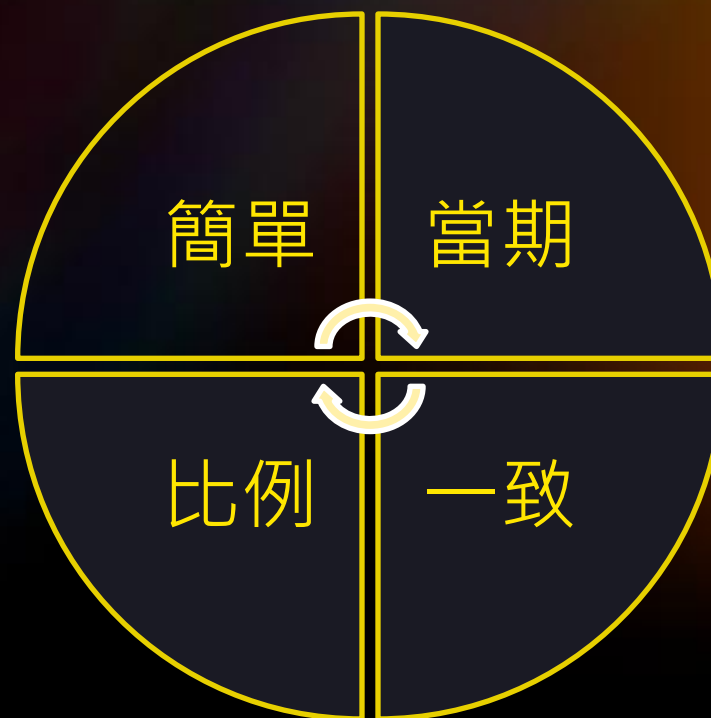
■ 目的

- 真實性：證明服務確實有提供?
- 效益性：對服務接受方有效產生效益，或商業、經濟利益?是否願意付費?

■ 企業痛點

- 數位化時代下，服務提供的紀錄可能保存在雲端平臺而沒有保存實體文件
- 文件要求足夠適切 (Defensible Level)，不應該無窮無盡 (Granularity)

■ 應考慮的原則



效益測試(Benefit Test)(續)

- 現行OECD版本強調服務是否提供，而非是否被接受。
- 且如果沒效益就不是服務，**但並未說因此就不能稅前扣除。**

思考點

效益測試可以作為主管機關判斷是否准予扣除的依據？還是只做為交易定性跟服務歸類的基礎？

7.6 ...the question **whether** an intra-group **service has been rendered** when an activity is performed for one or more group members by another group member should **depend on whether the activity provides** a respective group member **with economic or commercial value** to enhance or maintain its business position. This can be determined by considering whether an **independent enterprise** in comparable circumstances would have been **willing to pay for the activity** if performed for it by an independent enterprise or would have performed the activity in-house for itself. If the activity is not one for which the independent enterprise would have been willing to pay or perform for itself, the activity ordinarily should not be considered as an intra-group service under the arm's length principle.

(如果該活動不是獨立企業願意支付或為自己執行的活動，則根據常規交易原則，該活動通常不應被視為集團內部服務。)

效益測試(Benefit Test)(續)

OECD TPG Ch1 D2 (non-recognition)

- 強調否准必先確認
 - 獨立企業沒有類似交易安排
 - 不具商業合理性，或
 - 沒有證據可以證明兩個獨立企業也會同意進行交易

思考點



Ch1 D2上述觀點如何與Ch7的規定調和?

1.141. ...A tax administration should not disregard the actual transaction or substitute other transactions for it unless the exceptional circumstances described in the following paragraphs 1.142-1.145 apply.

(...稅務機關不應忽視實際交易或用其他交易取而代之，除非以下段落 1.142-1.145 所述的特殊情況適用。)

OECD TPG 1.142-1.144

- 如果該交易的具體描述不準確，則可以忽視該交易，並在適當的情況下以替代交易取而代之，如果與該交易相關的安排，從整體上看，與在可比情況下以商業理性行事的獨立企業所採用的安排不同，從而無法確定一個對雙方都可接受的價格，以及從交易雙方的觀點進行交易時各自實際可用的選擇。
- (1.142. ...The transaction as accurately delineated may be disregarded, and if appropriate, replaced by an alternative transaction, where the arrangements made in relation to the transaction, viewed in their totality, differ from those which would have been adopted by independent enterprises behaving in a commercially rational manner in comparable circumstances, thereby preventing determination of a price that would be acceptable to both of the parties taking into account their respective perspectives and the options realistically available to each of them at the time of entering into the transaction.)

- 不承認具有商業合理性的常規交易安排，並不是常規交易原則的適當應用。
- (1.143. ... The non-recognition of a transaction that possesses the commercial rationality of an arm's length arrangement is not an appropriate application of the arm's length principle.)
- 為了移轉訂價的目的，替代納稅人實際採用的結構應儘可能與實際交易的事實相符，同時達成一個商業上合理的預期結果，使雙方在達成協議時能夠達成一個彼此都能接受的價格。
- (1.144. The structure that for transfer pricing purposes, replaces that actually adopted by the taxpayers should comport as closely as possible with the facts of the actual transaction undertaken whilst achieving a commercially rational expected result that would have enabled the parties to come to a price acceptable to both of them at the time the arrangement was entered into.)

不具商業理由的關係企業交易安排_釋例 (1.146-1.147)

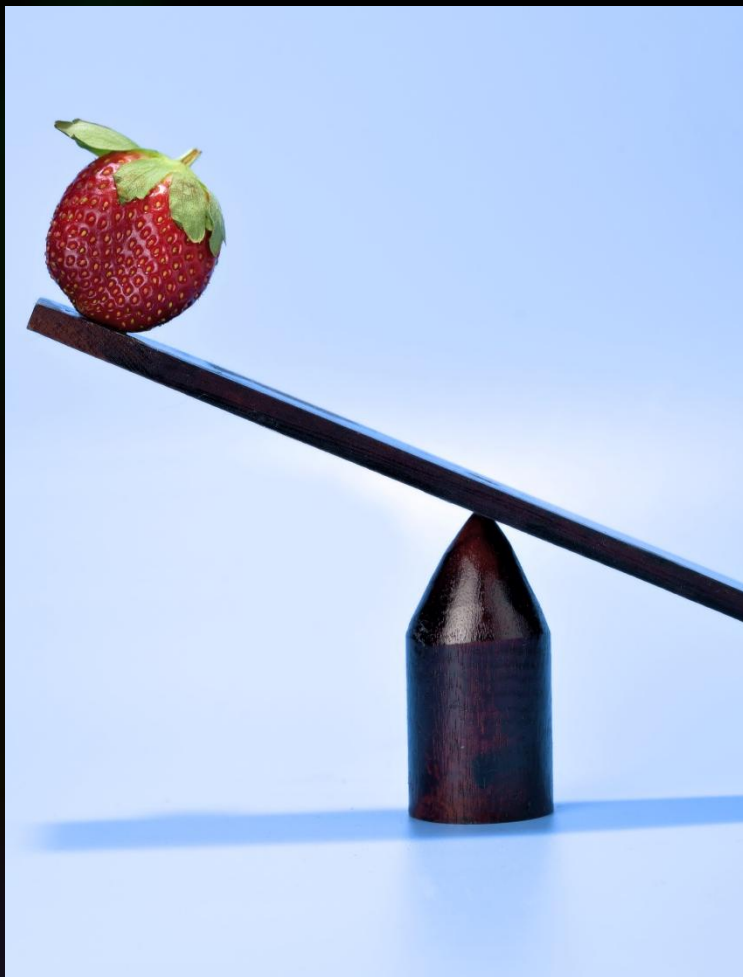
- 公司 S1 從事製造業，持有大量庫存並對廠房和機械進行重大投資。其擁有的商業不動產位於近年洪水頻發的地區，導致第三方保險公司對大型索賠的風險存在重大不確定性，該地區的保險市場不活躍。
- 關聯企業公司 S2 為 S1 提供保險，S1 每年支付相當於庫存、不動產及內容物價值 80% 的保險費。
- 在此案例中，S1 進行了一項不具商業理由的交易，因為考慮到重大理賠的可能性，保險市場並不存在，反而搬遷或不投保可能是更具吸引力的選擇。
- 由於不具商業理由，S1 和 S2 之間不存在雙方都能接受的價格。因此，該交易不應予以認列，S1 應視為未購買保險，其利潤不因支付給 S2 的費用而減少；S2 應視為未承保，因而不負任何理賠責任。



不具商業理由的關係企業交易安排_釋例 (1.148)

研發與無形資產

- 公司 S1 進行研究以開發無形資產，並利用這些資產創造新產品。
- 公司 S1 同意將未來二十年內可能產生的所有無形資產的無限權利轉讓給關聯公司 S2，並以一次性付款的方式進行。
- 這項安排對雙方而言商業上不具合理性，因為雙方無法可靠地判斷付款是否反映適當的評價，且對未來開發活動和潛在結果的評價完全屬於投機性。
- 納稅人所採用的結構，包括付款方式，應進行調整，以符合移轉訂價分析的目的。
- 替代結構應根據相關的經濟特徵進行調整，包括執行的功能、使用的資產和承擔的風險，從而找到最符合案件事實的結構。



交易重新定性

根據這些事實，該安排可以重新構建為：

1. 公司 S2 提供融資、公司 S1 提供研究服務
2. 如果能夠明確識別出某些特定的無形資產，則該交易可以被視為針對這些特定無形資產的授權，並且付款條款將是有條件的，可能會根據這些無形資產的表現或未來收益進行調整。

挑戰三：效益測試(Benefit Test) 其他議題

成本分攤協議(CCA)下，若A公司提供服務給B，並未規定要提示效益測試，只需估計預期利益(Expected Benefit)。

是否CCA也要有效益測試說明，還是只需要檢視未來有的預期利益即可？

沒有通過效益測試，就不認定是服務。

然而一旦把服務內含在產品價格中，只要主張是產品成本就可以扣除，不需要效益測試？還是仍要針對內建的服務要求提示效益測試？



方法論一

C+ vs PSM (TPG 1.105)

服務接受方稅
局：C+ 適當

- 風險控制方面的功能應獲得適當的補償。這種補償來自於風險分配的後果，獲得上行利益(Upside Benefits) 並承擔下行成本(Downside Costs)。
 1. Upside Benefits事情進展順利或表現良好時所獲得的好處或利潤
 2. Downside Costs當事情不如預期或出現損失時所面臨的成本或損失。
- 一方對風險控制有所貢獻但並未承擔風險的情況下，根據其對控制的貢獻，得適當採取分享潛在上行和下行的補償。

服務提供方稅
局：傾向PSM

從風險控制的角度說，服務提供方有權可以分配部分的利益 (減輕不利結果下的損失)→ PSM 可能更合適

方法論二

Pass-Through Costs

- C+爭議不在mark-up，反而是cost base的組成。特別是Pass thru cost是否加價的爭議。
- 若服務提供方僅是agent或中介，pass thru cost 不加價應屬合理
 - 某關聯企業代表集團成員承擔租用外部廣告空間的成本，在這種情況下，將這些廣告成本無加成轉嫁給服務接受方應是合適的。
- 7.34. When an associated enterprise is acting only as an agent or intermediary in the provision of services, it is important in applying a cost based method that the return or mark-up is appropriate **for the performance of an agency function** rather than for the performance of the services themselves. In such a case, **it may not be appropriate to determine arm's length pricing as a mark-up on the cost of the services but rather on the costs of the agency function itself**. For example, an associated enterprise may incur the costs of renting advertising space on behalf of group members, costs that the group members would have incurred directly had they been independent. In such a case, it may well be appropriate to pass on these costs to the group recipients without a mark-up, and **to apply a mark-up only to the costs incurred by the intermediary in performing its agency function**.

方法論三

高附加價值服務

- 對於高附加價值服務，C+可能不適當
- 投資信託基金管理：
 - 資產管理公司通常以管理資產金額的%收取管理費，若集團有多個公司分布在不同國家，集團間如何分割收入？
 - CUP
- 行銷活動：
 - OECD 對無形資產的認定比較寬，亦即如果有更重要的價值被創造出來，導致有剩餘利潤，應該不是low value service
 - 行銷功能+D+M+E
 - PSM

1

負責每日投資決策的主要投資經理人所在公司可能不是收取管理費的個體

2

除了要確定每個個體的價值創造的貢獻度之外，還要分析風險管理的能力 (投資決策風險、市場行銷風險)，並採用CUP 將管理費適當分配

3

如果只是投資顧問的角色，僅做研究而不執行重大投資決策，可採用C+

簡化措施

Para 7.54

根據第7.6段的討論，根據公平交易原則，對於集團內部服務的支付義務僅在滿足利益測試的情況下產生，即該活動必須為預期支付服務的集團成員提供經濟或商業價值，以增強或維持其商業地位。這一點的判斷是通過評估在可比情況下，獨立企業是否願意為該活動支付費用，或者是否會為自己內部執行該活動來確定。然而，由於本節討論的低價值增值集團內部服務的性質，這些判斷可能會很困難，或者可能需要的努力超過了收費所值得的。因此，稅務機關在一般情況下應避免審查或挑戰在本節所述條件下所採用的利益測試，特別是當這些測試符合第D.3節所要求的文檔和報告標準時。(7.54)

Para 7.65

對於提供低附加價值集團內部服務徵收扣繳稅，可能會使服務提供者無法收回為提供這些服務所產生的全部成本。如果服務收費中包含利潤成分或加成，稅務機關應鼓勵僅對該利潤成分或加成的部分徵收扣繳稅。(7.65)

現行的簡化措施

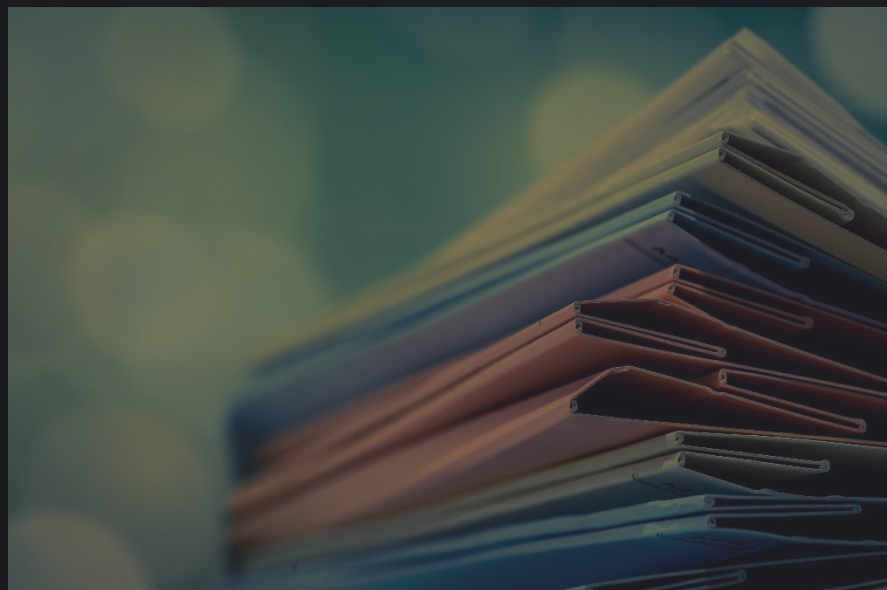
7.54 LVAS
採用 5%
mark-up，
得不須BM

7.65 WHT
針對mark-
up的部分

文件簡化的可行性?

思考點

- 7.64 應準備的文件是否有簡化的可能性?



Para 7.64

簡化方法下，跨國企業應準備以下資訊和文件，並在任何集團內部實體要求時，向其稅務機關提供，無論該實體是支付還是接收低價值增值集團內部服務的款項。

- 提供的低價值增值集團內部服務類別說明；
- 受益者的身分；
- 每個服務類別符合第D.1節定義低附加價值集團內部服務的理由；
- 在跨國企業業務背景下提供服務的原因；
- 每個服務類別的利益或預期利益的說明；
- 所選擇的分配基準的說明，以及證明這些分配基準能合理反映所獲得利益的理由，並確認所適用的加成；
- 提供服務的書面合約或協議，以及任何對這些合約和協議的修改，反映集團各成員同意遵守本節的分配規則。這些書面合約或協議可以是當時的文件，識別參與的實體、服務的性質以及提供服務的條款和條件；
- 顯示D2.2成本內容及其加成的文件及計算，特別是所有相關成本類別和金額的詳細清單，包括僅提供給一個集團成員的服務成本；
- 分配基準進行計算的應用過程。

文件準備的建議

- 針對IGS 文件公司端可以建構的五個面向：



- 目的不是生出更多的文件，而是以更快的方式能以對的形式表達服務如何提供的證據
- 稅局想要看的也是公司做得到的
 - 財稅資料跨國、跨系統的一致性
 - 服務項目、服務接受方、效益測試結果(Who buys what)
 - 成本集、分攤因子、成本加價率
 - 以TPD呈現經濟效益
- 稅局也可以透過公司網頁、社群媒體及報導取得更多資訊

OECD對集團內部服務的規劃與展望

- 2026 諮詢文件可能探討的主題：

1

Ch7與其他章節的調和

- 如何強化交易的說明 (Delineation)以及風險分攤 (Ch1)
- 如何應用D、E、M的概念 (Ch6)

2

效益測試

- 徵納雙方在文件、證據要求/提供上如何取得平衡

3

方法論

- 成本基礎與其他方法的討論 (CUP/PSM)
- Pass through costs的討論

安永 | 建設更美好的商業世界

安永致力於建設更美好的商業世界，為客戶、員工、社會各界及地球創造新價值，同時建立資本市場的信任。

在數據、人工智慧及先進科技的賦能下，安永團隊幫助客戶凝聚信心、形塑未來，並為當下和未來最迫切的挑戰提供解決方案。

安永團隊提供全方位的專業服務，涵蓋審計、諮詢、稅務、策略與交易。憑藉我們對產業的深入洞察、全球互聯的跨領域網絡及多元的業務生態合作夥伴，安永團隊能夠在150多個國家和地區提供服務。

All in to shape the future with confidence.

加入安永LINE@好友
掃描QR CODE，獲取最新資訊。



安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。Ernst & Young Global Limited 是註冊於英國的一家保證（責任）有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄ey.com/privacy，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽 ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2025 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC no. 14009034
ED MMY [填寫圖片版權到期日，若無到期日請寫上 ED None; 若無圖片請刪除]

本資料是為提供一般資訊的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。請向您的顧問獲取具體意見。

ey.com/zh_tw