

# 比較台美無形資產移轉訂價稅制 ——以Medtronic案為例

桂祥晟\*

## 壹、前言

我國《所得稅法》第43條之1規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」此即移轉訂價之反避稅條款。狹義來說，依據《營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則》（下稱《查核準則》）第10條第1項第10款，所謂移轉訂價係指「營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤」。綜觀上開條文，移轉訂價之避稅行為有幾點特徵：第一，移轉訂價是關聯企業間交易，是受控的交易。第二，移轉訂價不合營業常規，是非常規的交易。

移轉訂價本屬成本與管理會計問題，跨國企業間從事移轉訂價乃是常態，或有出於市場基礎之目的、成本基礎之目的或集團內部

協商之結果，原因不一而足，但其中之一確難以否認出於稅負考量<sup>1</sup>，亦即刻意透過不同國家間租稅待遇之不同，利用關聯企業交易將利潤、收入由低稅率或零稅率國家關聯企業承受，將成本、費用由高稅率國家的關聯企業承受，進而侵蝕高稅率國家稅基，達到減輕租稅負擔的結果，這樣的行為構成脫法避稅，應依經濟實質予以調整。

受控交易類型繁多，但大致可分有形資產與無形資產的交易與服務之提供。從會計角度來看，依據《國際會計準則》第38號，無形資產的特徵為可辨認性、資源可控制性及存在未來經濟效益，並僅於同時符合(a)可歸屬於該資產之預期未來經濟效益很有可能流入企業；(b)資產之成本能可靠衡量之情形下始應認列。從租稅角度來看，根據《經濟合作暨發展組織跨國企業稅務治理移轉訂價指南》（下稱《移轉訂價指南》，經濟合作暨發展組織下稱OECD）第4章之指引，無形資產是指非實體或金融之資產，可以擁有或控制在商業活動當中<sup>2</sup>，包括使用各種工商業資

\* 本文作者係中華民國律師公會全國聯合會編輯委員會委員，臺灣大學法學士（財經法學組），法國巴黎第二大學研究生（國際商法組）

註1：吳德豐、郭宗銘、徐麗珍，〈關係企業交易類別〉，收於：《跨國移轉訂價策略與風險管理》，資誠，2013年9月，頁32-33。

註2：Organisation for Economic Co-operation and Development (2017), "Special Considerations for

產的權利，例如專利權、商標權、商譽、設計或模型等，並不以法律上所認可的智慧財產權為限。我國《查核準則》第10條第1項第9款採取相同見解認為，所謂無形資產係指營業權、著作權、專利權、商標權、事業名稱、品牌名稱、設計或模型、計畫、秘密方法、營業秘密，或有關工業、商業或科學經驗之資訊或專門知識、各種特許權利、行銷網路、客戶資料及其他具有財產價值之權利。

無論如何，因無形資產或係獨特的智慧結晶，鮮少有可比較的交易可供參照，或係高度抽象、不特定的客戶關係、企業商譽，其無形與浮動的特徵，均使其認列與評價有其困難，而引發徵稅上的糾紛，尤以移轉訂價問題為烈<sup>3</sup>。

本文即是以Medtronic訴美國內地稅局案為軸心<sup>4</sup>，簡析台美兩地無形資產移轉訂價的相關規定。Medtronic是一間1949年設立於美國明尼蘇達州的醫療器材公司，其主要利潤及銷售均來自美國，目前營運總部也在美國明尼蘇達州，係全球第二大醫療器材公司。2015年Medtronic收購一間註冊於愛爾蘭的健康產業公司Covidien，透過稅收倒置（tax

inversion）使Medtronic的企業總部得以註冊於愛爾蘭<sup>5</sup>，享受愛爾蘭較低的稅率。

## 貳、案例事實

Medtronic是一集團醫療器材公司，製造及販售第三級醫療器材，包括植入式心臟節律器（implantable cardiac pulse generator）及神經刺激器（neurological stimulator）和其他醫療器材。Medtronic母公司Medtronic US及其經銷商Medtronic USA, Inc.均位於美國，Medtronic的第三級醫療器材製造商Medtronic Puerto Rico Operations Co.（下稱Medtronic Puerto Rico）位於波多黎各自由邦（下稱Puerto Rico），Medtronic在關聯企業間透過集團內授權協議（intercompany licensing agreement）分散其利潤。

Medtronic使用可比較未受控交易法（comparable uncontrolled transactions，下稱CUT）決定其集團內授權協議之授權金比率（royalty rate），定其2002年集團稅負，但美國內地稅務局（Internal Revenue Services，下稱IRS）認為Medtronic轉讓過多的利潤至Puerto Rico，以規避美國稅負。故美國內地稅

Intangibles” in OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, pp.249-252.

註3：BEPS有關移轉訂價行動方案（action8）其主要目的，即是解決無形資產移轉訂價問題，尤其為困難評估之無形資產（Hard-to-Value Intangible, HTVI）或超級無形資產（super intangible）提出策略。詳參，OECD, Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles, Jun 2018。

註4：Medtronic, Inc. & Consolidated Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue, No. 17-1866 (8th Cir. 2018)

註5：林世銘，〈稅負倒轉與CFC〉，收錄於：《會計思潮——臺大會計專業扎根與潮流引領》，于紀隆等著，劉啟群主編，臺灣大學會計系出版，2016年1月，頁185-190。

務局使用剩餘利潤分割法（Residual Profit Split Method, RPSM）核定Medtronic有90%的利潤應屬於美國，10%利潤應歸屬於Puerto Rico。

為解決本件爭端，Medtronic和美國內地稅務局簽署一諒解備忘錄（Memorandum of Understanding, MOU，下稱系爭諒解備忘錄），雙方同意Medtronic Puerto Rico分別為其主要醫療器材負擔44%之授權金比率，為其其他醫療器材負擔26%授權金比率，美國內地稅務局承諾適用系爭諒解備忘錄之授權金比率，如未來無顯著之情事變更（as long as there [were] no significant changes in any underlying fact）。雙方均了解系爭諒解備忘錄之授權金比率非常規交易下之授權金比率，僅係為解決爭端雙方所為之妥協。

本件爭議係Medtronic與美國內地稅務局就2005至2006年間之權利金所得額產生爭議。Medtronic與IRS均未同意以系爭諒解備忘錄核定2005至2006年間之權利金所得額。IRS初查Medtronic使用之常規交易方法後，認為可比較利潤法（comparable profit method，下稱CPM）係最適決定Medtronic系爭年度集團內授權協議常規交易方法，並依此法核定其應補繳其所漏稅額，Medtronic不服，認為CUT才是最通常規交易方法，並認為其溢繳稅款，隨後向美國稅務法院（United States Tax Court）提起本件訴訟。

經過6個星期的審理，美國稅務法院駁回兩造針對授權金比率所定之常規訂價，並稱美國內地稅務局之分配係「武斷、反覆無常且毫不合理」（arbitrary, capricious and unreasonable）。美國稅務法院並認為內地稅

局過度貶低Puerto Rico的地位，分配過多所得予Medtronic。美國稅務法院亦認為，Medtronic所採用之CUT未產生真確的常規交易結果，Medtronic未分類植入式心臟節律器（implantable cardiac pulse generator）及神經刺激器（neurological stimulator）和其他醫療器材的所得差別。美國稅務法院並認為，CUT係本案最適常規交易方法，並依其公式調整Medtronic之常規交易價格。內地稅局不服，爰依法上訴。

### 參、本案爭點

本案美國內地稅局應如何核定Medtronic之常規交易價格？美國稅務法院調整常規交易之方式有何瑕疵？

### 肆、Wollman法官的意見

- 一、依據財政部規章（Treasury Regulation）規定，沒有嚴格應優先使用常規交易方法決定常規交易結果。相反的，常規交易結果可以使用任何常規交易方法予以決定，但如果一種方法將產生更可以依賴之常規交易價格，則應使用該方法。析言之，當有兩種以上的常規交易方法可以使用，有兩種要素應該優先考慮，分別係受控交易與非受控交易之可比較性，以及分析時引用之資料與假設的品質。
- 二、依據財政部規章之規定，CUT方法係比較可比較未受控交易之價格，以決

定受控交易下無形資產之價格。如果未受控交易係攸關同一種或可比較（comparable）無形資產，則CUT方法通常係最可依賴的常規交易方法。當無形資產產生於相似的環境，並且使用在同一產業或市場中相似的產品或製程中，並且有類似的潛在利潤，被認為可比較。決定可比較性之因素有功能、契約條款、風險、商業環境、產品及服務。非出於一般交易流程（ordinary course of business）所產生之交易，通常不被認為係可依賴之常規交易結果。

三、前審法院認為，CUT係本案最適常規交易方法，其所引用的可比較交易，係Medtronic與Pacesetter在1992年間為消除一系列專利授權訴訟所訂定之和解契約（下稱系爭和解契約）。本院認為，基於以下理由，前審法院之事實認定不夠充足：

- （一）前審法院未說明系爭和解契約具備何等可比較性，尤其是，系爭和解契約並非出於一般交易流程（ordinary course of business）。
- （二）前審法院並未就系爭和解契約之條款與本案授權契約之條款做分析，從而亦無從得知，系爭和解契約之額外條款（additional term）是否及如何影響與本案交易之可比較性。
- （三）前審法院並未就系爭和解契約與本案授權契約對於無形資產

之處理有何不同進行分析，系爭和解契約僅處理專利，排除其餘一切無形資產，但本案之交易並未排除。

（四）前審判決並未決定風險及產品責任之費用應如何分配於Medtronic和Puerto Rico。

由於上開事實係決定最適移轉訂價方法以釐定常規交易價格所比較，本院爰將原判決廢棄。

## 伍、Shepherd法官協同意見

- 一、Wollman所提出的以上意見，根據本案可以適用之財政部指引（Treasury Guidelines），都是應（mandate）考慮之因素。
- 二、財政部指引使用應（mandate）與得（discretionary）等字眼，根據法律解釋之一般原則：強制性文字課與義務，容許性文字賦予裁量（mandatory words impose a duty; permissive words grant discretion）。在本案，財政部指引課與義務，使法院與內地稅局在評估本案時，應考慮Wollman法官提出的四點意見。
- 三、Shepherd法官並認為，即使在專利侵權案件，法院認定損害賠償數額，Wollman法官提出的四點意見也一樣具有決定性。因為專利侵權損害賠償數額，應透過侵權者與專利權人在侵權

開始時之假設性協議 (hypothetical negotiation) 認定，先前的專利授權協定可能被作為假設性協議之參照，但是否具有參照的價值，仍應該依照 Wollman 法官提出的四點意見作判斷。例如，聯邦巡迴法院認為，存在一次給付之「總額型權利金」(Lump-Sum Royalty) 之契約與存在「浮動型權利金」(Running Royalty) 之契約，有本質上的不同，原則上不能作為參照。而在本案，系爭和解契約正是具備了「總額型權利金」(Lump-Sum Royalty) 條款，但 Medtronic 與 Puerto Rico 間的授權契約則無，稅務法院沒有比較兩者契約條款之不同，逕將之作為常規交易的依據，應屬無據。

四、使用和解契約作為常規交易之參照同有問題，和解契約多半反映兩造針對訴訟成本和未來結果的預估，這樣的預估能否如實反映雙方實體法律關係，有很大的風險。

## 陸、判決評析與建議

### 一、移轉訂價之流程與要件

按法規之涵攝乃是將抽象規定之法規適用於具體個別得生活事實，對其賦予一定的法律效果，其程序如下<sup>6</sup>：（一）事實之調查及

認定：是否及如何發生何等事實？（二）法律構成要件之解釋：構成要件如何認定與解釋？（三）涵攝：事實是否與法律構成要件相符？（四）法律效果之核定：應賦予何等之法律效果？這在英美法系下並無不同，只是英美法律更加注重爭議 (case and controversy) 之處理，所以依照 IRAAC 的案件分析方法，法律適用之前提在於辨明爭點 (Issue)，而後引用法條或規範 (Rules)，對法條或規範進行分析 (Analysis)，分析後將法條適用 (Application) 於案件，得出結論 (Conclusion)，此即 IRAAC 的案件分析方法，本質上無異於歐陸法系的法律涵攝流程。

而移轉訂價避稅之構成要件，依據我國《所得稅法》第43條之1規定，有以下3個構成要件：（一）營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係或直接間接為另一事業所有或控制；（二）其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計係不合營業常規之安排（下稱「不合營業常規之安排」）；（三）安排結果規避或減少納稅義務<sup>7</sup>。其法律效果為，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。

本文首欲釐清的問題為，Wollman 法官所指出下級法院所犯的錯誤，係出於哪個流程？按 Wollman 法官廢棄原判決之理由係以前審法

註6：陳敏，《稅法總論》，2019年2月初版，頁161。轉引自，Vgl. Maurer, Allg. VwR11, §7 Rdnr. 3. 同參陳敏，《行政法總論》，2020年1月第10版，自刊，頁130。

註7：參考陳怡君、吳佳珍，〈實質課稅原則之界線、反避稅條款之體系關係與漏稅罰——評最高行政法院104年度判字第289號判決〉，收錄於：《稅捐處罰法與行政法院判決》，葛克昌等主編，新學林，2019年12月，頁53。

院使用CUT時，其引用的可比較交易乃系爭和  
解契約，惟該和解契約並不具備足夠的可比  
較性，原審判決事實認定不夠充足，從而，  
依Wollman法官之論理來看，Medtronic案稅務  
法院的瑕疵，似乎發生在法律效果階段。

這個案子如用我國的規範審視，是否有所  
不同呢？在我國，依據《查核準則》第4條第  
1項第7款，我國稅務機關在決定關聯企業是  
否存在「不合營業常規之安排」時，應視  
「交易人相互間，於其商業或財務上所訂定  
之條件，有無異於雙方為非關係人所為，致  
原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條  
件而未歸屬於該交易人」。又「營利事業於  
辦理營利事業所得稅結算申報時，應依本準  
則規定，評估受控交易之結果是否符合常  
規，或決定受控交易之常規交易結果；稽徵  
機關進行不合常規移轉訂價之調查及核定  
時，亦同。」<sup>8</sup>「營利事業與稽徵機關依前條  
規定評估受控交易之結果是否符合常規，或  
決定受控交易之常規交易結果時，依下列原  
則辦理：一、可比較原則：以非關係人於可  
比較情況下從事可比較未受控交易之結果為  
常規交易結果，以評定受控交易之結果是否  
符合常規。……」（《查核準則》第6條、第  
7條第1項第1款）。在進行評估是否符合常規  
交易時，必須先依據可比較原則挑選可比較  
之常規交易，而後再在決定常規交易結果  
時，再使用可比較原則，以釐清最通常規交  
易方法（《查核準則》第7條第1項第2款、第  
9條）。

事實上，**移轉訂價爭議點通常發生在法律**

**效果階段**，美國的移轉訂價稅制與我國《查  
核準則》第6條均要求納稅義務人可選擇的數  
種常規訂價方法中依其交易型態選擇最適的  
常規訂價方法，最通常規交易之決定如本案  
判決所引用之財政部規章（Treasury  
Regulation）所示，應注意可比較程度與資料  
與假設之品質（我國規定於《查核準則》第9  
條）。如果存在多個可比較交易時，可以建  
立常規交易範圍，可比較未受控交易之資料  
如未臻完整，致無法確認其與受控交易間之  
差異，或無法進行調整以消除該等差異對交  
易結果所產生之影響者，以可比較未受控交  
易結果之第25%至第75%之區間為常規交易範  
圍（我國規定於《查核準則》第7條第1項第5  
款）。**當受控交易超出常規交易範圍，或顯著  
偏離常規交易時，稅捐機關即可進行調整**<sup>8</sup>，  
因此移轉訂價之問題關鍵通常係怎麼調整？  
如何調整？較少在構成要件涵攝的階段發生  
爭議。

只是，我國稅務機關在決定是否存在「不  
合營業常規之安排」時，除視「交易人相互  
間，於其商業或財務上所訂定之條件，有無  
異於雙方為非關係人所為」外，尚應有「**致  
原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條  
件而未歸屬於該交易人**」（《查核準則》第4  
條第1項第7款）之要件，除偏離常規外，我  
國《查核準則》另加入此項要件，這個要件  
頗似於美國1986年內地稅法（IRS）第482條  
訂定之「所得相配合原則」（commensurate  
with income）。實際上到底應如何解釋「**致  
原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條**

註8：同註1，頁314-321。

件而未歸屬於該交易人」？此一要件是否等同於母法即《所得稅法》第43條之1所稱之「安排結果規避或減少納稅義務」？不無疑問。

按避稅防杜條款可以分為一般避稅防杜條款（《稅捐稽徵法》第12條之1）與個別避稅防杜條款（《所得稅法》第43條之1），所謂避稅係指納稅義務人須製造與經濟實質所不符之法律形式，以規避租稅債務之發生<sup>9</sup>，又當個別避稅防杜條款與一般避稅防杜條款發生競合，應依特別法優先適用原則，如足認納稅義務人之行為該當個別避稅防杜條款時，稅捐機關應優先適用個別避稅防杜條款<sup>10</sup>。

《查核準則》母法即《所得稅法》第43條之1稱「安排結果規避或減少納稅義務」即有宣示本身係反避稅條款之意涵，但「致原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條件而未歸屬於該交易人」等語置放於《查核準則》當中，是否應解釋重複宣示之性質，或者係課與移轉訂價避稅行為額外之構成要件，實有商榷的必要，如是後者，雖屬有利於人民

之事項，本文仍認為不夠妥適<sup>11</sup>，如是前者，那就是無意義的具文。又《稅捐稽徵法》第12條之1第4項及《納稅者權利保護法》第7條第4項：「前項租稅規避…之認定，稅捐機關就其事實有舉證之責任。」於稅捐規避案件本有適用，自不待言。稅捐機關本應善盡職權調查之能事，積極舉證行為人避稅事實之有無，因該構成要件之存在，稅捐機關還須舉證納稅義務人納稅者濫用構成要件，所得之歸屬不符經濟實質<sup>12</sup>，而不能僅以受控交易超出常規交易範圍，或顯著偏離常規交易，即進行避稅調整<sup>13</sup>。本文認為，若從此解，將對稅捐機關造成過於沉重的負擔，亦且反於國際稅法解釋與適用之趨勢。

## 二、無形資產移轉訂價之可比較交易應考慮因素

依照《查核準則》第8條第1項，第7條第1項第1款所稱可比較情況或可比較交易，指「相同或類似之情況或交易。決定營利事業與非關係人之情況，或其所從事之受控交易

註9：同註6，頁210-215。

註10：見柯格鐘，〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，2014年5月第15期，頁47-48。

註11：《查核準則》係由所得稅法第80條第5項之授權所訂定（所得稅法第43條之1並未授權訂定任何執行辦法），其適用範圍疑義甚多，迭遭實務與學者批評。詳見最高行政法院104年12月份第1次庭長法官聯席會議研究意見。

註12：學者鍾芳樺認為，美國內地稅法（Internal Revenue Code）第7701條(o)項規定之經濟實質（economic substance doctrine）為認定是否構成稅捐規避行為之依據。參見陳清秀，〈稅捐規避行為之認定〉，收錄於：《稅法基礎案例演習》，2016年5月，新學林，頁104-142。

註13：有見解認為，《納稅者權利保護法》第7條第3項前段之制定，足以讓「非常規交易」之認定劃下句點，筆者認為，這樣的觀點似乎過於樂觀，《納稅者權利保護法》第7條第3項前段之制定，僅僅讓租稅規避之構成要件更為具體化而已，但並沒有說明怎麼認定「非常規交易」。詳見，伍泰璋，〈稅法訴訟上判決分析與非常規交易之區辨〉，收錄於：《正當法律程序與稅務判決》，葛克昌、吳德豐、蔡孟彥主編，2019年10月，新學林，頁366。

與未受控交易是否相同或類似及其可比較程度時，應考量下列影響價格或利潤之因素：一、交易標的資產或服務之特性：……（二）交易標的為無形資產者，為交易型態、資產類型、法定享有年數及使用該資產之預期利益。所稱交易型態，如授權或轉讓。……二、執行之功能。……三、契約條款，包括：……（五）授權或契約之有效期間、終止及重新協商之權利。……四、承擔之風險，包括：……（五）產品責任風險。……五、經濟及市場情況……六、商業策略……七、其他影響可比較程度之因素。」《查核準則》提供之應考量因素與Wollman法官第2點建議相同，要之，無形資產可分為二大類，分別為製造上的無形資產（manufacturing intangible assets）和行銷上的無形資產（marketing intangible assets），前者指製造或研發所產生之無形資產，前者又可分為已經獲得專利之無形資產或未獲專利保護之專門技術（know-how），後者則係指透過經銷、售後服務所產生的無形資產（例如客戶關係、商標或商譽等等）<sup>14</sup>，針對無形資產移轉訂價之查核與調整時，應特別注意可比較交易之無形資產類型。茲有附言者，《查核準則》與美國財政部指引相同，都是使用「應」課與稅捐機關善盡調查之義務。

又《查核準則》第15條，針對無形資產之可比較未受控交易法，指示應特別「考量從事受控交易之營利事業與非關係人之交易標的無形資產之可比較程度及二者所處情況之

可比較程度」，所謂可比較程度，應視其是否於相同產業或市場用於類似之產品或製程，及是否有相似之潛在利潤而定。所定潛在利潤，係於考量資本投資及創設費用、承擔之風險及其他相關因素下，依使用或後續移轉無形資產實現之利益所計算之淨現值。又「情況之可比較程度，應考量下列因素之差異：一、移轉條件，包括無形資產之使用權或授權是否具有專屬性、是否有任何使用限制、權利行使有無地區之限制。二、無形資產於使用市場所處之發展階段，包括是否須政府核准、授權或核發執照。三、是否擁有無形資產之更新、修改及修正之權利。四、無形資產之獨特性及其維持獨特性之期間，包括相關國家法律對於該無形資產之保護程度及期間。五、授權、契約或其他協議之持續期間及終止或協商權利。六、受讓人承擔之任何經濟及產品責任風險。七、受讓人與讓與人所執行之功能，包括附屬及支援服務。」前揭規定，均反映Wollman法官第3點及第4點建議。

《查核準則》第11條規定：「適用於無形資產移轉及使用之常規交易方法如下：一、可比較未受控交易法。二、可比較利潤法。三、利潤分割法。四、其他經財政部核定之常規交易方法。」在本案Medtronic正是使用可比較未受控交易法，而美國內地稅局則係使用可比較利潤法，如美國財政部規章（Treasury Regulation）之規範，各種常規交易方法並無優劣，而應按交易類型，採用最

註14：同註1，頁54。同參，吳德豐，鄭博昇，〈全球稅務觀點的無形資產或智財權議題〉，收錄於：《BEPS行動方案下的跨國企業國際稅收管理與新知》，資誠，2019年4月初版，頁263-264。

適之常規交易方法，以決定其常規交易結果（《查核準則》第7條第1項第2款）。

選擇最適常規交易方法，「應依受控交易之交易類型，分別適用第十條至第十三條規定，並依下列規定決定之：一、**可比較程度**：以營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間之可比較程度決定之。其應考量前條第一項規定之因素，尤應特別考量第十四條第二項、第十五條第二項至第四項、第十六條第四項、第十七條第三項、第十八條第七項及第十九條第二項所列應特別考量因素之相似程度。相似程度愈高者，其適用性愈高。二、**資料與假設之品質**：以蒐集之資料足夠完整正確且能確認前款因素之差異、依前條第二項規定進行調整以消除該等差異之可能性及適宜性、使用假設之合理性因素決定之。品質愈佳者，其適用性愈高。」這一點與美國財政部規章（Treasury Regulation）完全相同，也是Wollman法官廢棄原判決之依據，前已敘及，茲不再贅。

### 三、和解契約不適合作為可比較交易

最後討論Medtronic案中的一個爭點，即以和解契約作為可比較交易的問題。從美國聯邦證據規則（Federal Rule of Evidence）第408條來看，關於協商之要約與妥協，因不具有關聯性，而不得作為證據使用。Shepherd法官認為，使用和解契約作為常規交易之參照存

在問題，和解契約反映兩造針對訴訟成本和未來結果的預估，這樣的預估並不能如實反映雙方實體法律關係，Wollman法官則認為要能夠交易具備可比較性之前提，在於來自一般交易流程（ordinary course of business）。我國《查核準則》雖未見有相同之規範，但透過可比較原則之操作，應可以得到相同之結論，排除和解契約作為可比較交易之適格。

### 柒、結論

無形資產移轉訂價之問題通常發生於法律效果之階段。常規訂價方法沒有適用上的先後順序，但稽徵雙方均有義務採用最適常規訂價方法，所謂最適常規訂價方法係指從**可比較程度及資料與假設**之品質以觀，最可以倚賴。所謂可比較程度，應比較交易標的資產或服務之特性、執行之功能、契約條款、承擔之風險經濟及市場情況及商業策略等，在無形資產移轉訂價，應更重視相同產業或市場用於類似之產品或製程，及是否有相似之潛在利潤，比較契約條款時應注意無形資產種類與授權條款之異同。

最後，訴訟所生之和解契約反映兩造針對訴訟成本和未來結果的預估，這樣的預估不能如實反映雙方實體法律關係，亦非出於一般交易流程，不能認為係可比較之常規交易。