

# 移轉訂價

## 重點解析及因應策略

資誠聯合會計師事務所

曾博昇 協理

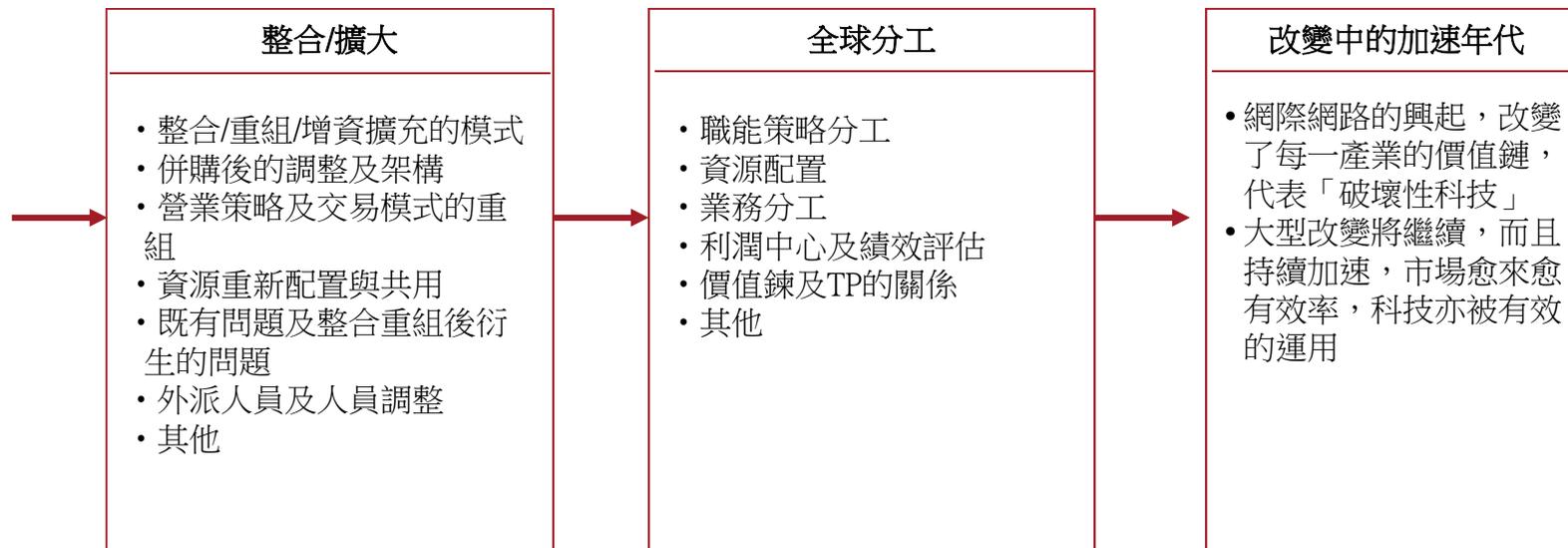
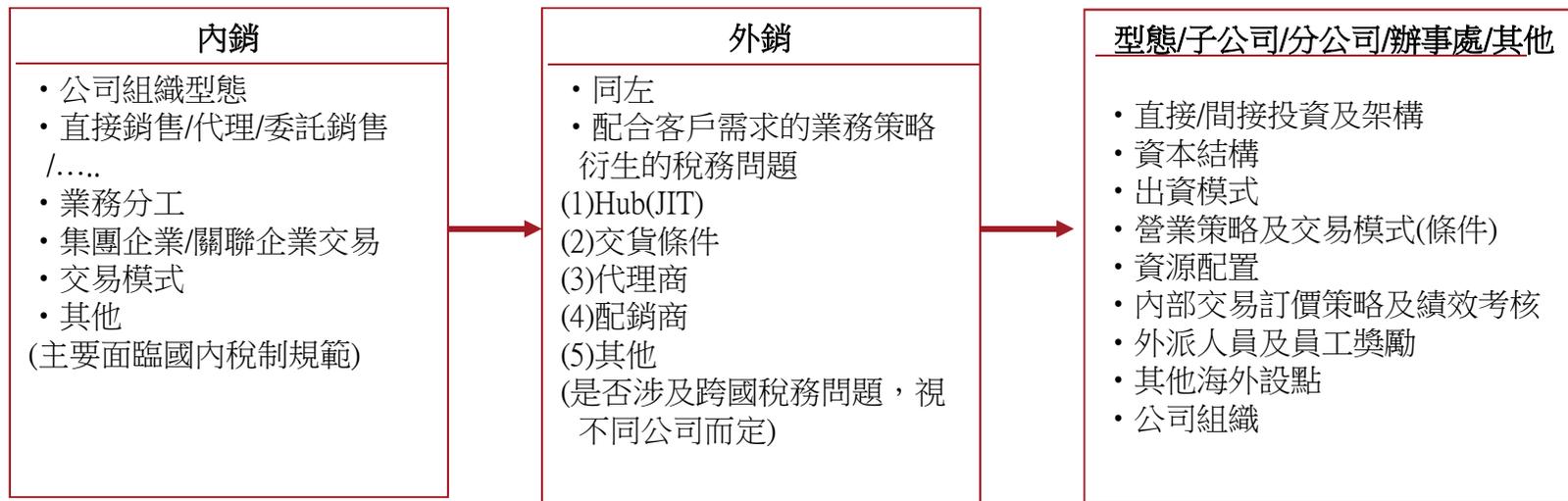
**TEL: (02) 2729-6666 分機 23672**

**E-mail: Paulson.Tseng@tw.pwc.com**

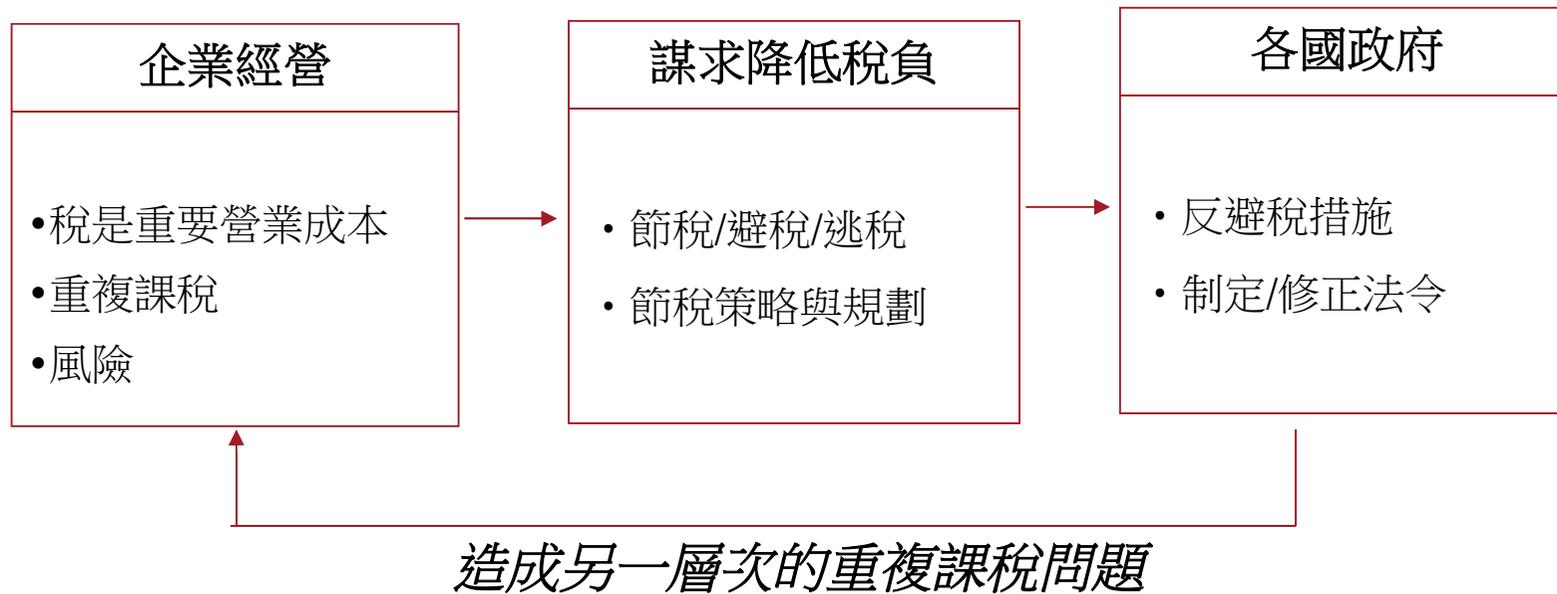
民國101年11月

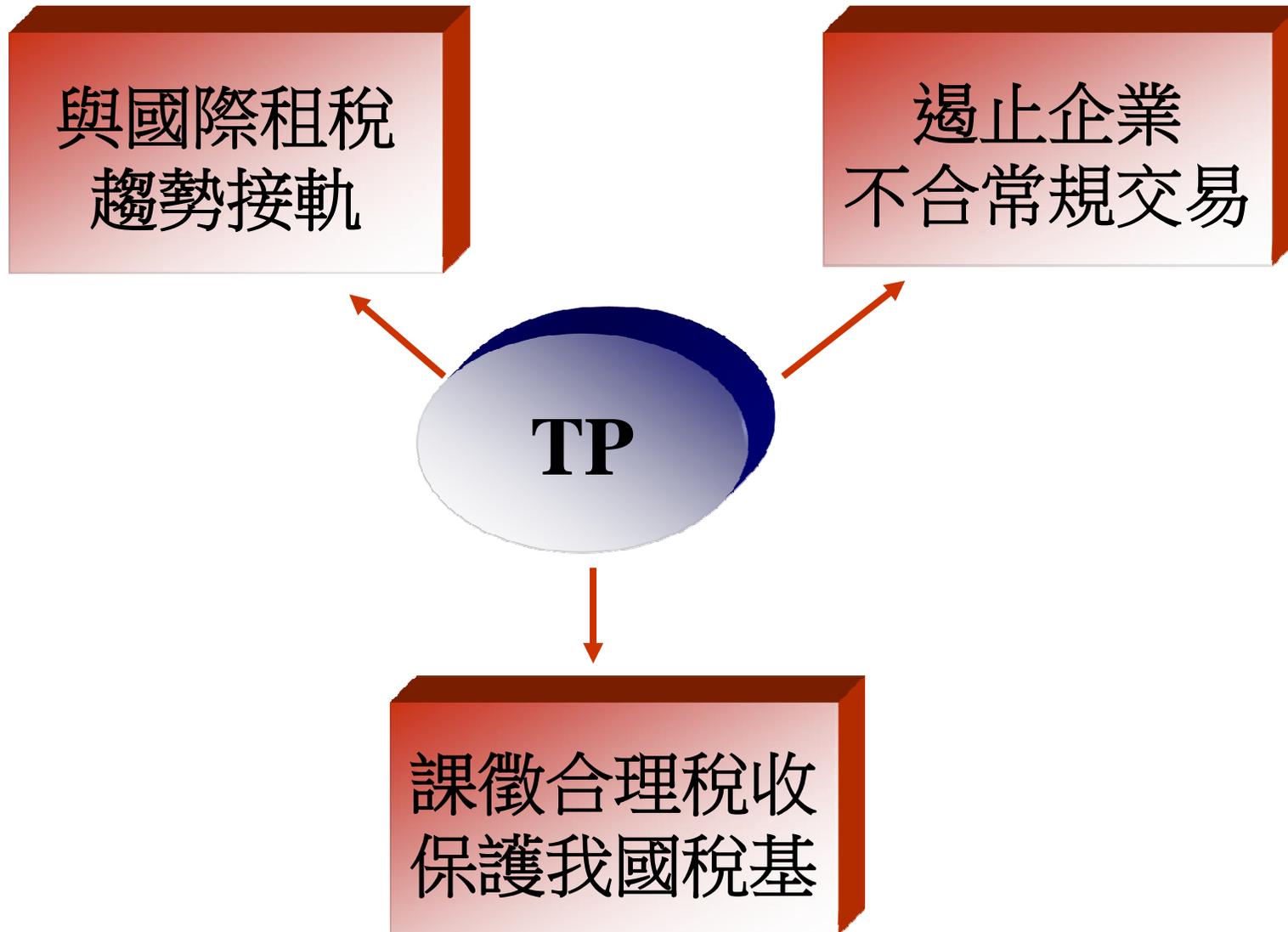
- 壹、企業國際化的進程與稅的關聯
- 貳、租稅對跨國公司之影響
- 參、為什麼要有移轉訂價
- 肆、何謂移轉訂價
- 伍、移轉訂價與跨國企業利潤分配之關係
- 陸、台灣移轉訂價稅制介紹及營利事業與關係人  
交易申報表之填報
- 柒、移轉訂價規劃及防禦策略
- 捌、移轉訂價最常遇到的幾個問題

# 壹、企業國際化的進程與稅的關聯



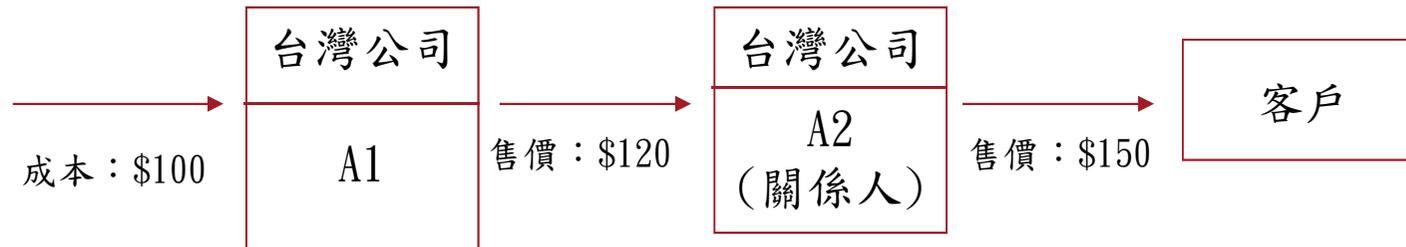
## 貳、租稅對跨國公司的影響





## 肆、何謂移轉訂價(Transfer Pricing, TP)

### ➤ 國內關係企業間交易

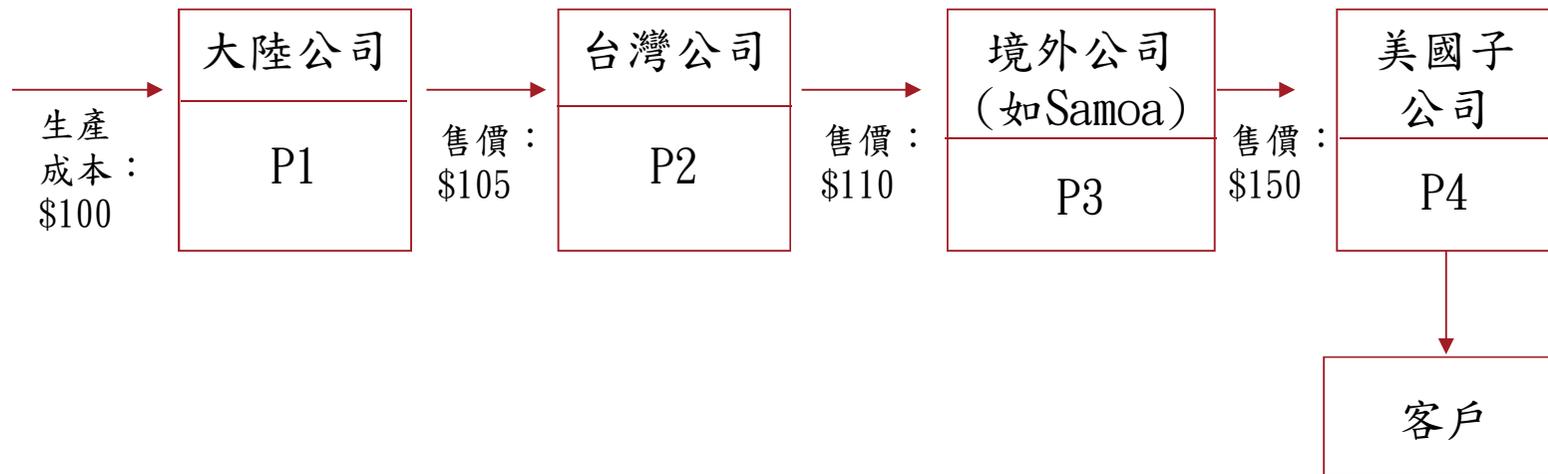


### 問題

- A1出售與A2的價格，為何是\$120，而不是其他價格(或比\$120更高)
- A2向A1買入價格，為何是\$120，而不是其他價格(或比\$120更低?)
- 怎樣決定價格才合理?

## 肆、何謂移轉訂價(Transfer Pricing, TP)

### ➤ 跨國關係企業間交易



### 問題

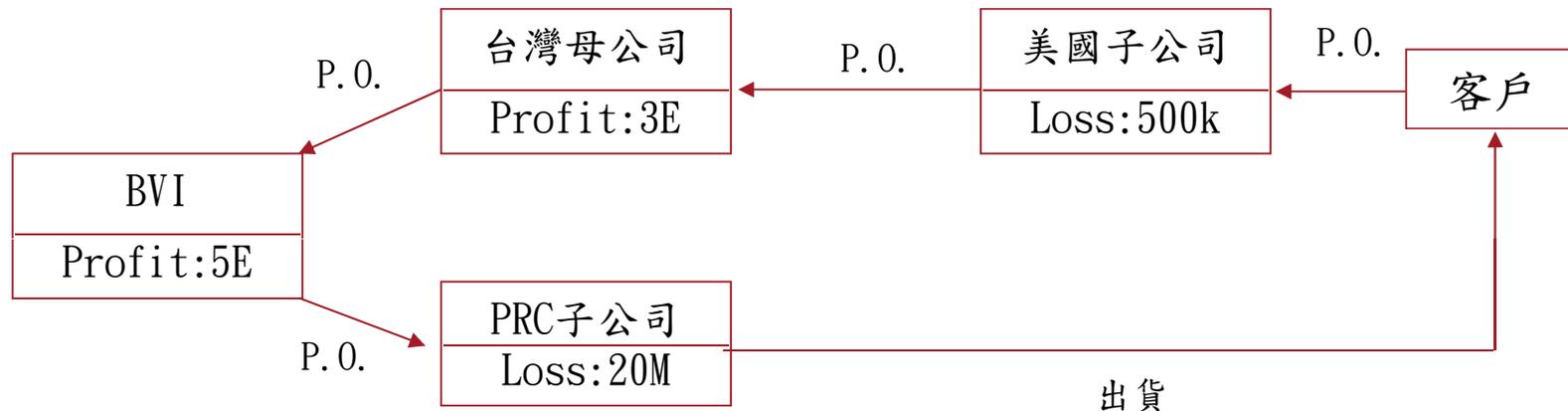
- 各公司的移轉訂價(含購入成本訂價)及所留利潤合理嗎?
- 如何向海關申報進口價格?
- 怎樣決定價格及利潤才合理?

## 伍、移轉訂價及跨國企業利潤分配的關係

### ➤ 基本假設：

美國子公司接單後，轉下單予台灣母公司，台灣母公司再透過第三地(BVI)公司轉單交由中國大陸子公司加工生產，生產後直接出貨予美國客戶。

### ➤ 93年會計結算後，結果如下(NT\$)



### ➤ 請問：

- 若您是美國國稅局，您會有何想法？
- 若您是PRC國稅局，您會有何想法？
- 若您是台灣國稅局，您會有何想法？
- 若您身為公司主管，您的策略為何？

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

- 一、台灣移轉訂價法源
- 二、關係企業之界定
- 三、移轉訂價適用範圍對象
- 四、移轉訂價適用之交易類型
- 五、各種交易類型所適用之方法
- 六、常規交易原則－交易法
- 七、常規交易之遵循原則
- 八、常態分配－利潤法
- 九、常規交易調整－利潤法
- 十、申報時應檢備文件
- 十一、調查時應提示之文據
- 十二、調查核定及罰則
- 十三、相對調整機制
- 十四、台灣移轉訂價稅制對稅務審查的影響－關係人交易
- 十五、台灣移轉訂價稅制實施後企業之責任及應注意事項
- 十六、預先訂價協議

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 一、台灣移轉訂價法源

#### ➤ 台灣所得稅法第43條之1：

❖ 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。

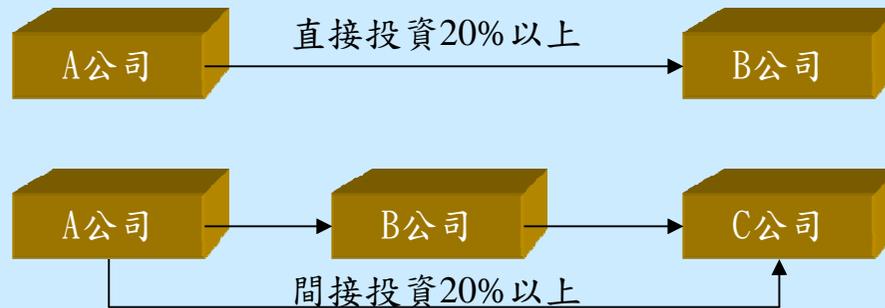
➤ 民國93年12月28日正式公告「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」，進一步對於移轉訂價的操作原則與執行細節做更明確的規範。

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

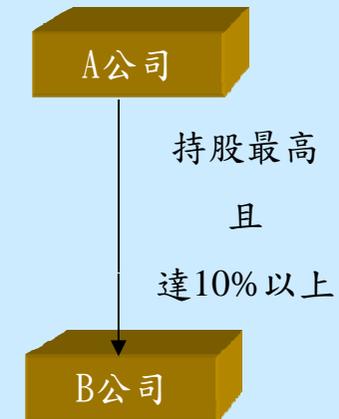
關係人從屬與控制關係之認定

➤ 從「股權比例」之角度

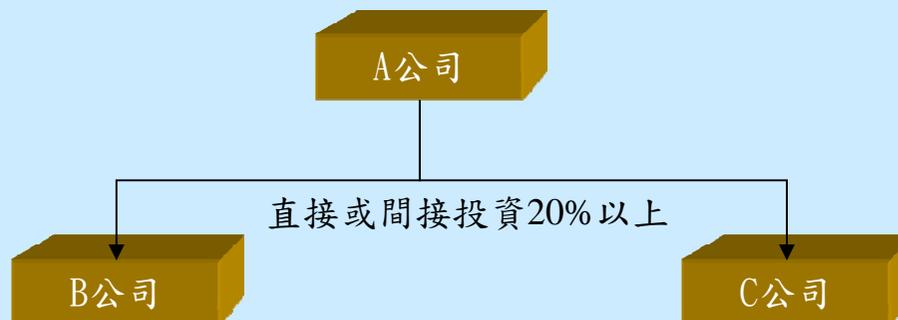
❖ 直接或間接持有另一營利事業股份總合達20%以上



❖ 持股最高且達10%以上



❖ 直接或間接由相同之第三者持有股份總額達20%以上

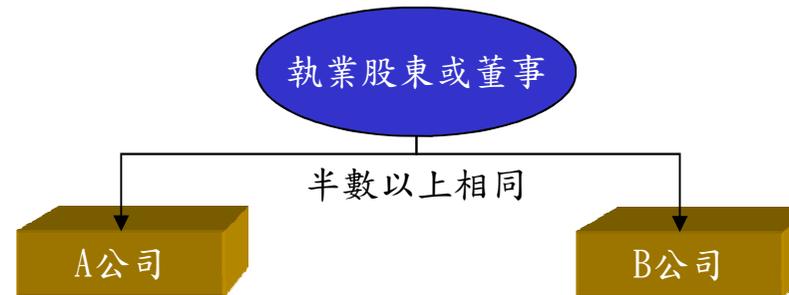


## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

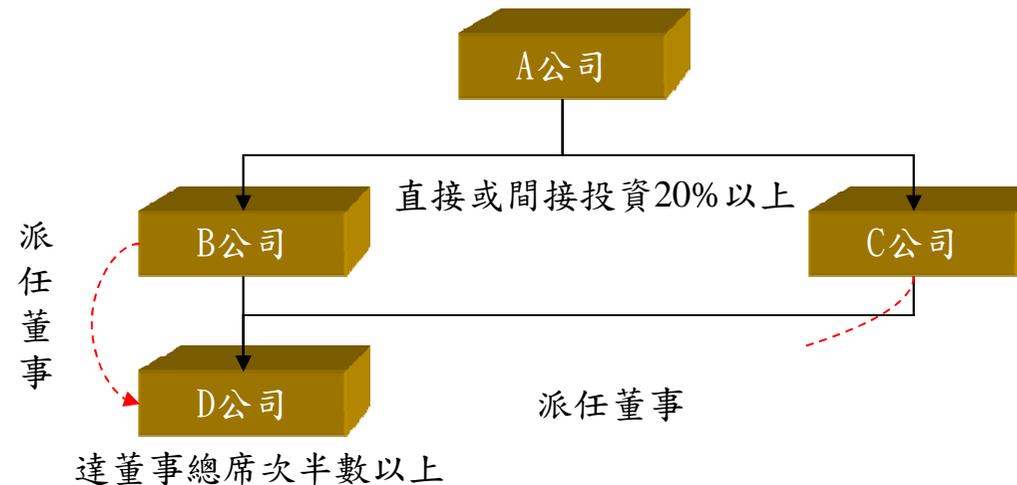
關係人從屬與控制關係之認定(續)

➤ 從「實質認定」之角度

❖ 執業股東或董事有半數以上相同



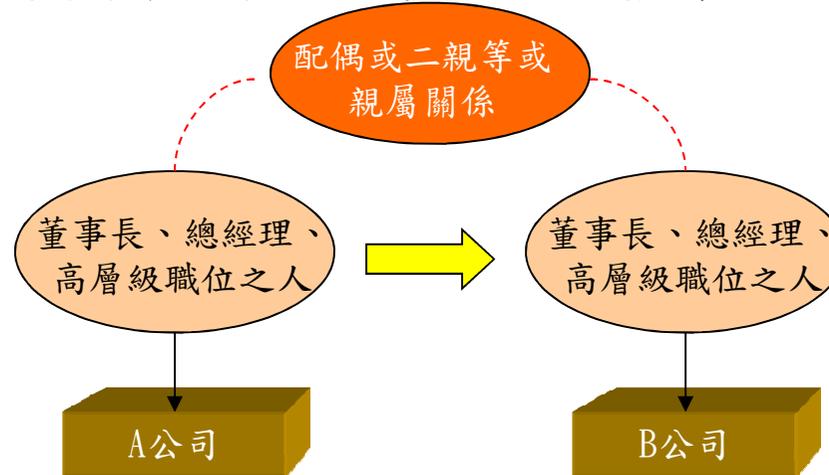
❖ 直接或間接持股達20%以上，派任董事達總席次半數以上



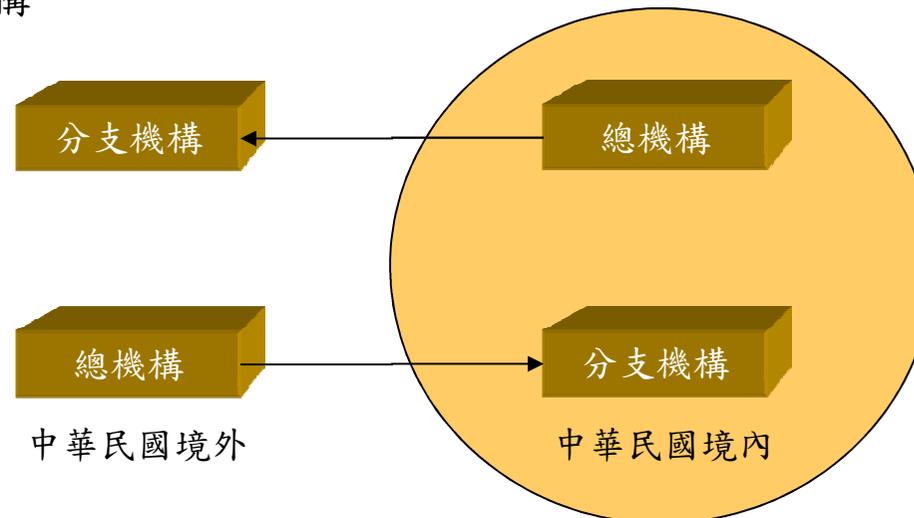
## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 關係人從屬與控制關係之認定(續)

- ❖ 董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人與另一營利事業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人為同一人，或具有配偶或二親等以內親屬關係



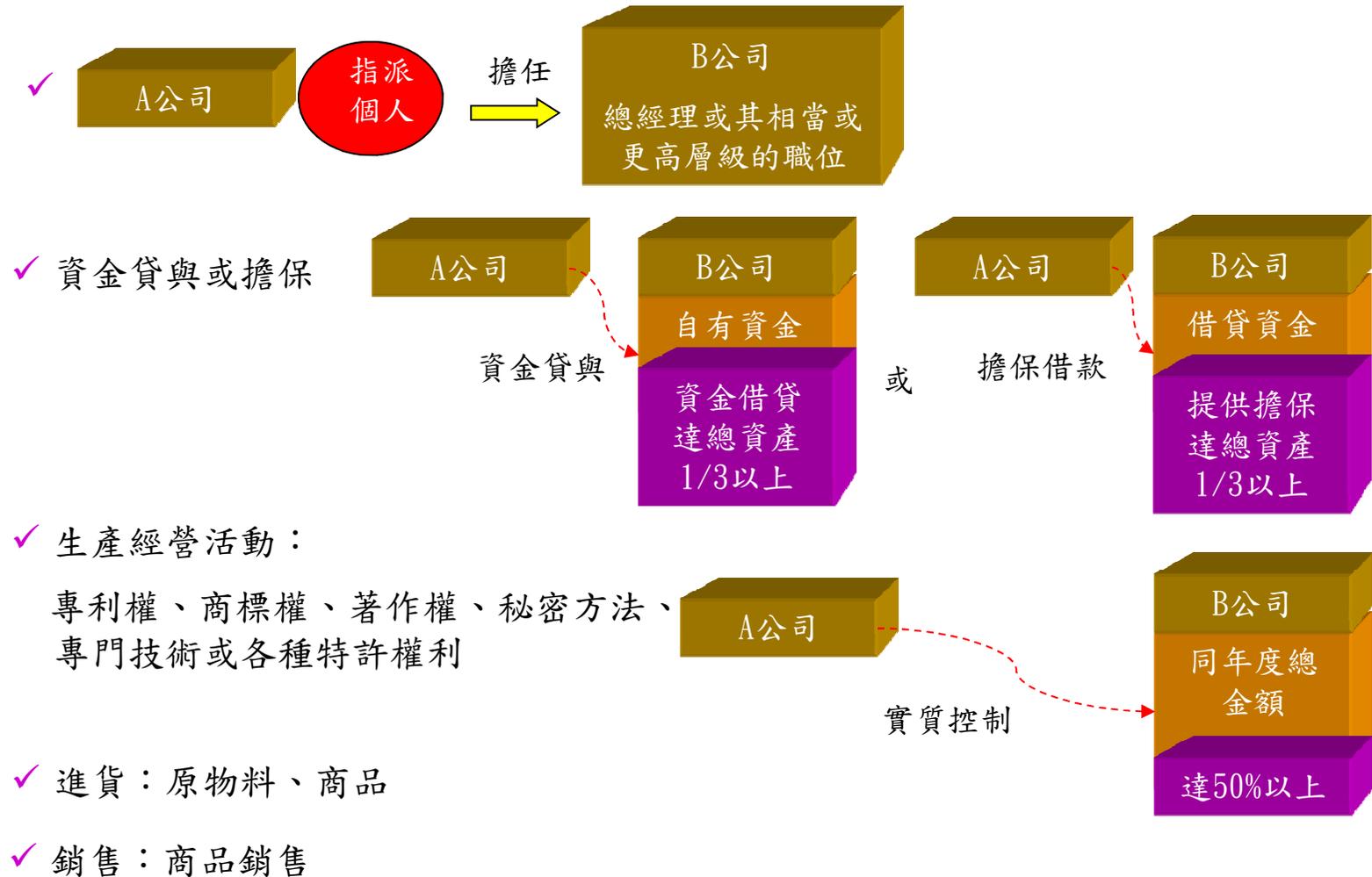
- ❖ 總機構與分支機構



## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

關係人從屬與控制關係之認定(續)

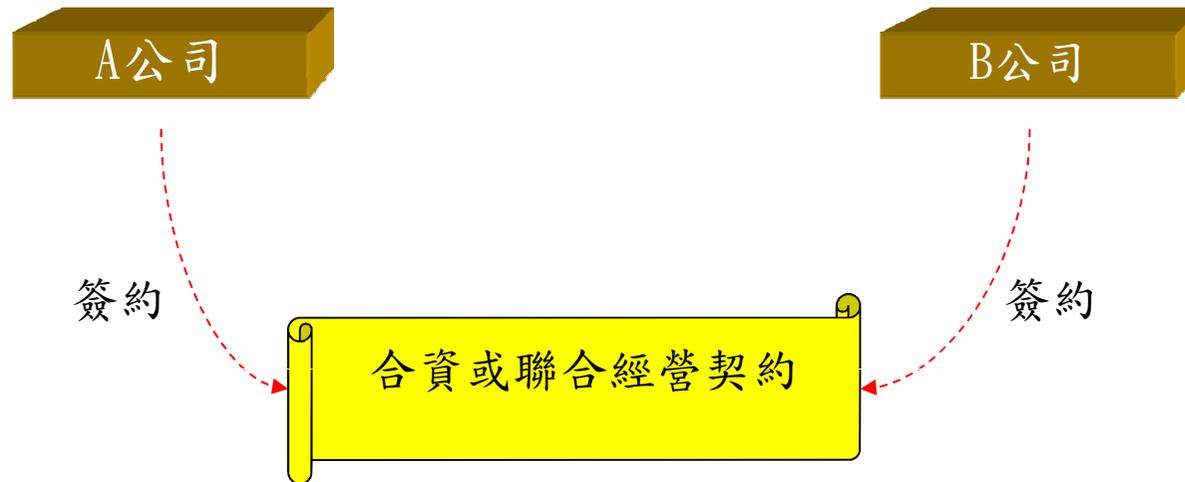
❖ 直接或間接控制其人事、財務或業務經營



## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

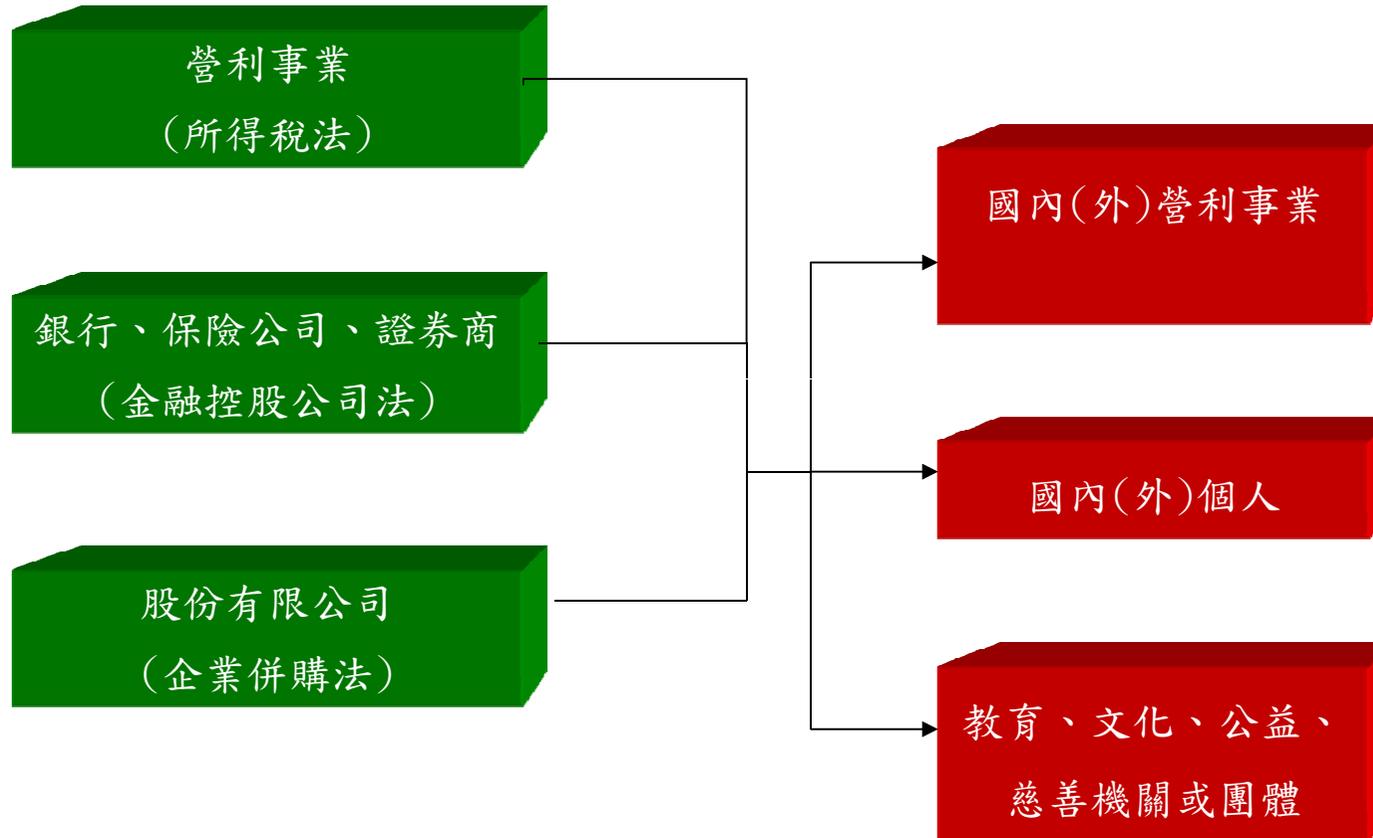
關係人從屬與控制關係之認定(續)

❖ 簽訂合資或聯合經營契約



❖ 其他足資證明對另一方具有控制能力或在人事、財務、業務經營或管理政策上具有重大影響力之情形

## 三、移轉訂價適用範圍對象



## 四、移轉訂價適用之交易類型



## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 五、各種交易類型所適用之方法

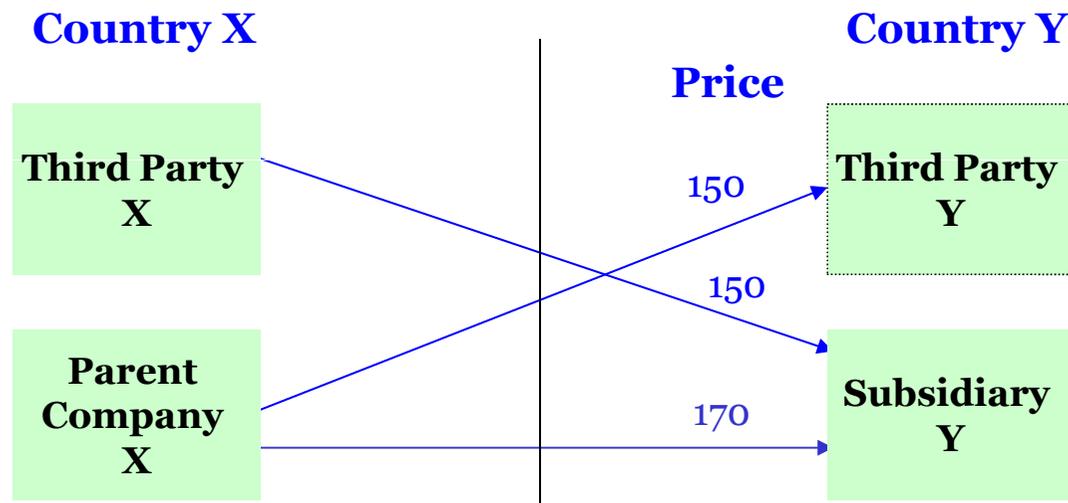
	有形資產	無形資產	服務之提供	資金之使用	其他
可比較未受控價格法(CUP)	✓		✓	✓	
可比較未受控交易法(CUT)		✓			
再售價格法(RPM)	✓				
成本加價法(Cost Plus)	✓		✓	✓	
可比較利潤法(CPM)	✓	✓	✓		
利潤分割法(Profit-Split Method)	✓	✓	✓		

註：以財務報表資料為基礎，評定受控交易之結果是否符合常規交易

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 可比較未受控價格法 (CUP)

- 按獨立企業之間進行相同或類似業務活動之價格進行調整，即將企業與其關係企業間的業務往來價格，與其與非關係企業之間的業務往來價格進行分析、比較，從而確定公平成交价格。



CUP產生之結果最為直接且可靠。

實務上，可比較交易之資訊較難取得。

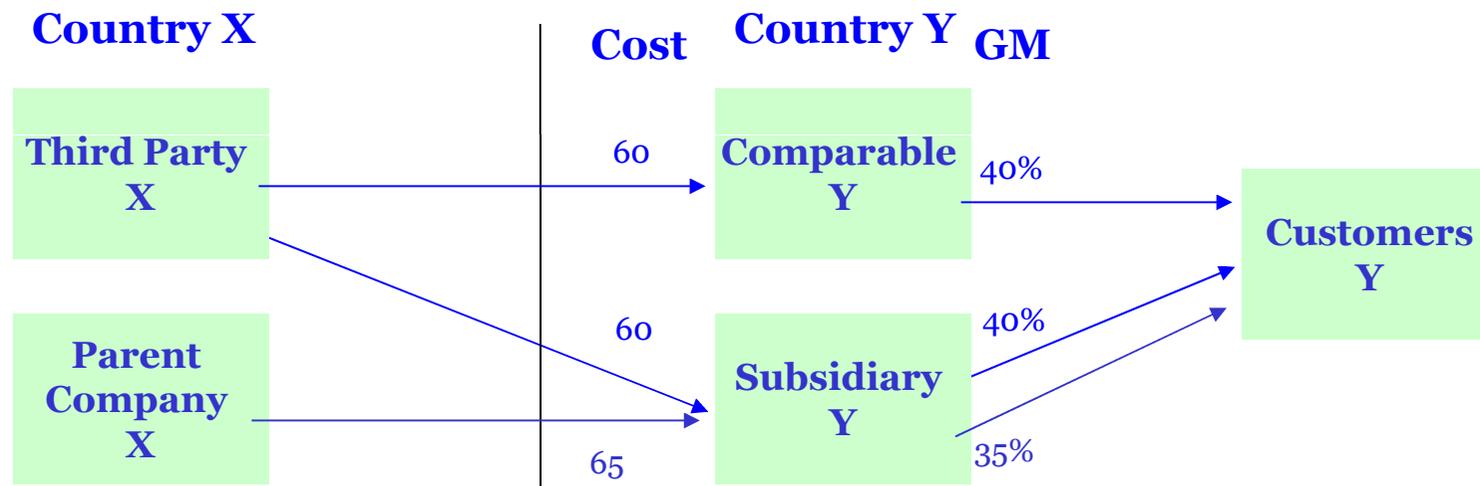
### 可比較未受控交易法(CUT)

- 係以非關係人於可比較情況下，從事無形資產之移轉或使用之可比較未受控交易所收取之價格，為常規交易價格。
- 應考量下列因素：
  - 移轉條件
  - 所處之發展階段
  - 更新、修改及修正之權利
  - 維持獨特性之期間
  - 受讓人承擔之風險
  - 受讓人與讓與人所執行之功能

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 再售價格法 (RPM)

- 按再銷售給非關係第三人價格所應取得之利潤水準進行調整，即對關係企業買方將從關係企業賣方購進產品再銷售予非關係第三人時所取得之銷售收入，減除關係企業買方從非關係企業購進相似產品再銷售予非關係第三人之毛利後的餘額，為關係企業賣方之正常銷售價格。



常規交易價格 = 再銷售予非關係人之價格  $\times$  (1 - 可比較未受控交易毛利率)

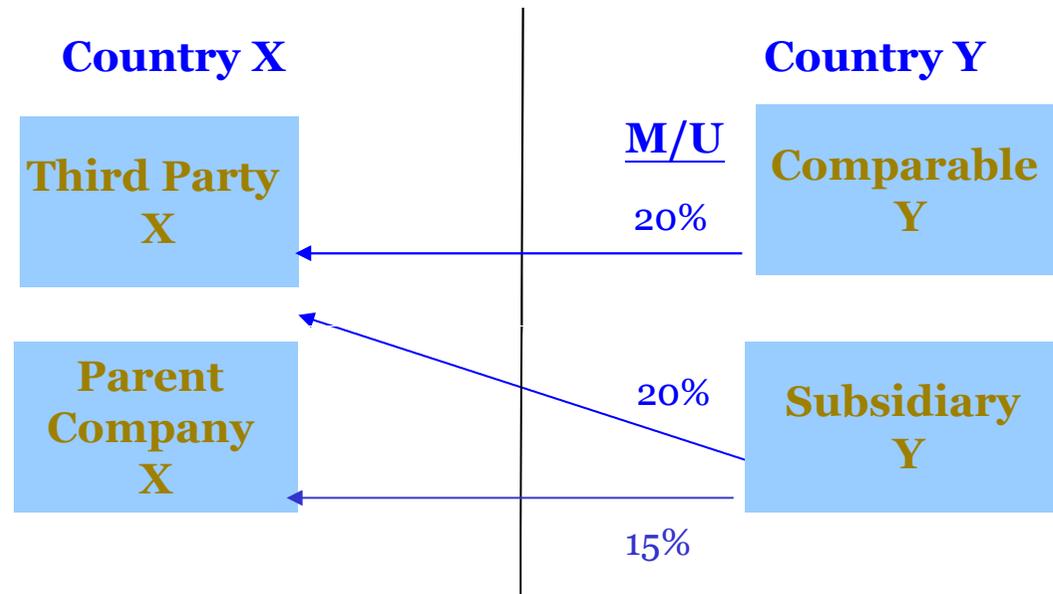
強調功能上之可比較性。

對於產品之可比較性較為寬鬆。

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 成本加價法 (COST PLUS)

- 以自非關係人購進之成本或自行製造之成本，加計依可比較未受控交易成本加價率計算之毛利後之金額，為常規交易價格。



常規交易價格=自未受控交易人購進之成本或自行製造之成本  $X$  (1+可比較未受控交易成本加價率)

成本加價率=毛利/購進之成本或自行製造之成本

強調功能上之可比較性，產品不同仍可比較。

委託製造商 VS 全方位製造商〈擁有製造方面之無形資產〉。

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 可比較利潤法 (CPM)

- 概念：係以可比較未受控交易於特定年限內之平均利潤率指標為基礎, 計算可比較利潤，並據決定受控交易之常規交易結果。
- 常用比率：
  - 營業資產報酬率：
$$\frac{\text{營業淨利}}{\text{營業資產}}$$
  - 營業淨利率：
$$\frac{\text{營業淨利}}{\text{營業淨利}}$$
  - 貝里比率：
$$\frac{\text{營業毛利}}{\text{銷售淨額}}$$
  - 成本及營業費用淨利率(註)：
$$\frac{\text{營業費用}}{\text{營業淨利}}$$
- 受測個體之選定  
營業(銷貨)成本+營業費用

註：財政部970806台財稅第9704541020號函

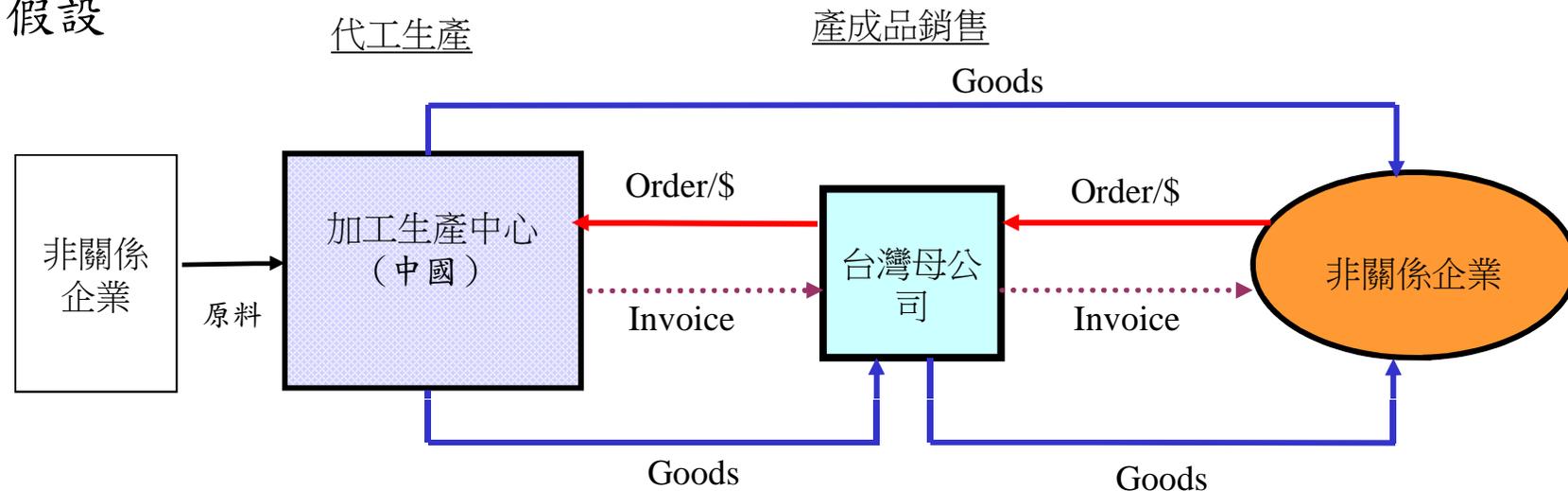
### 利潤分割法 (Profit Split)

- 係於受控交易之各參與人所從事之活動高度整合致無法單獨衡量其交易結果時，依各參與人對所有參與人合併營業利潤之貢獻計算各參與人應分配之營業利潤。
- 先運用其他訂價方式分配例行性活動之貢獻利潤，再根據各方所貢獻之無形資產相對價值來分配剩餘利潤。

# TP案例分享(一)

## -台灣母公司委託中國子公司加工交易

假設

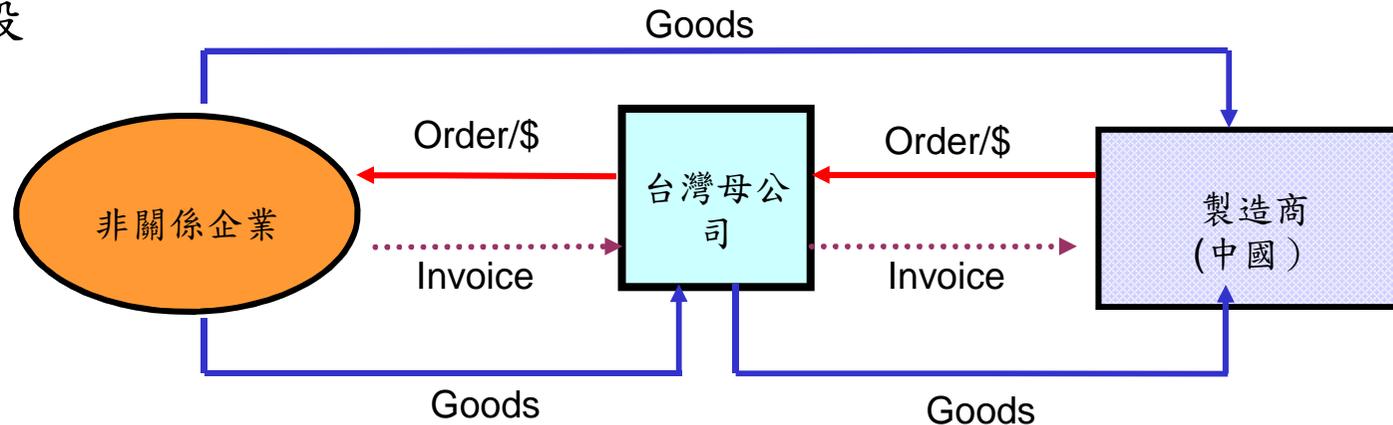


- 1.關係企業加工費計價模式：關係企業加工生產中心製造成本(原料+人工+製造費用)+利潤。
- 2.功能風險分析：中國子公司設立原因係因人工成本較低，屬代工生產性質，不承擔銷售風險，僅依台灣母公司之生產排程及流程生產製造。
- 3.較常使用之TP方法：可比較利潤法(CPM)
- 4.較常使用之利潤率指標：成本及營業費用淨利率

## TP案例分享(二)

### -台灣母公司銷售中國子公司原物料(代採購)

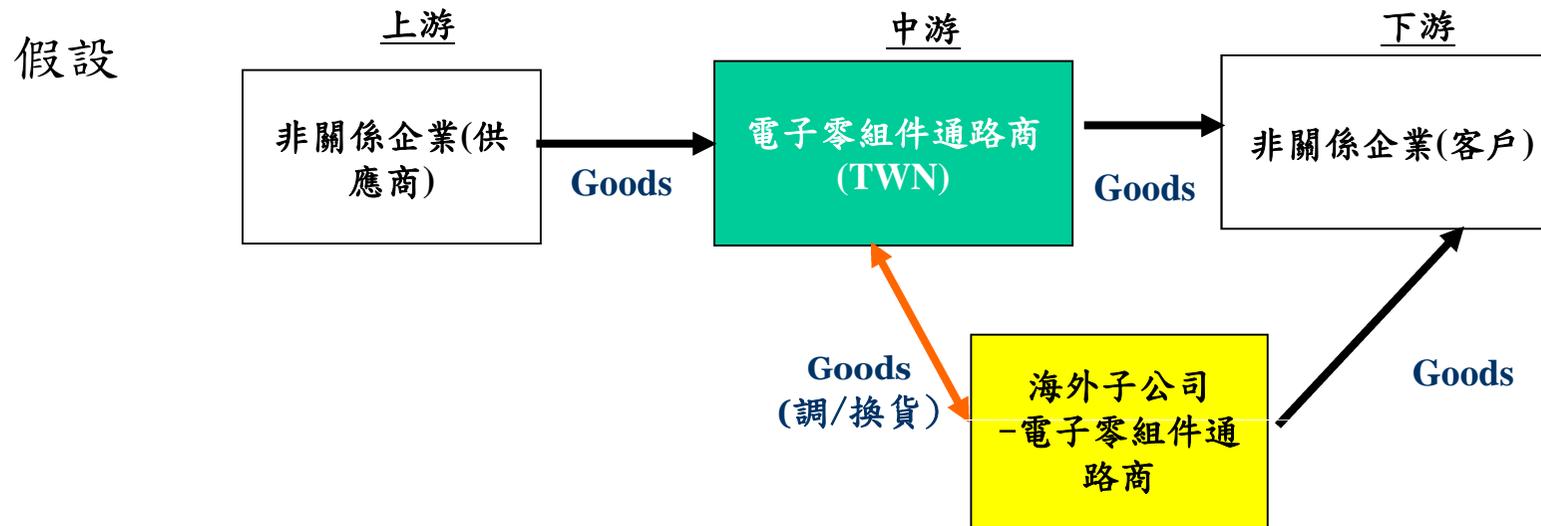
假設



- 1.台灣母公司為確保重要原物料品質及集團統購較能壓低進貨價格，故保留集團採購中心功能，常見計價方式為按購入成本加計一定比率出售或按採購金額收取一定比率之手續費收入。
- 2.功能風險分析：其功能定位類似服務提供商，因此係屬有限功能配銷商。
- 3.較常使用之TP方法：可比較利潤法(CPM)
- 4.較常使用之利潤率指標：評估是否須承擔存貨相關風險採用成本及營業費用淨利率或貝里比率(若子公司成品100%回銷，得視為委託加工之連續性交易而免單獨分析)

## TP案例分享(三)

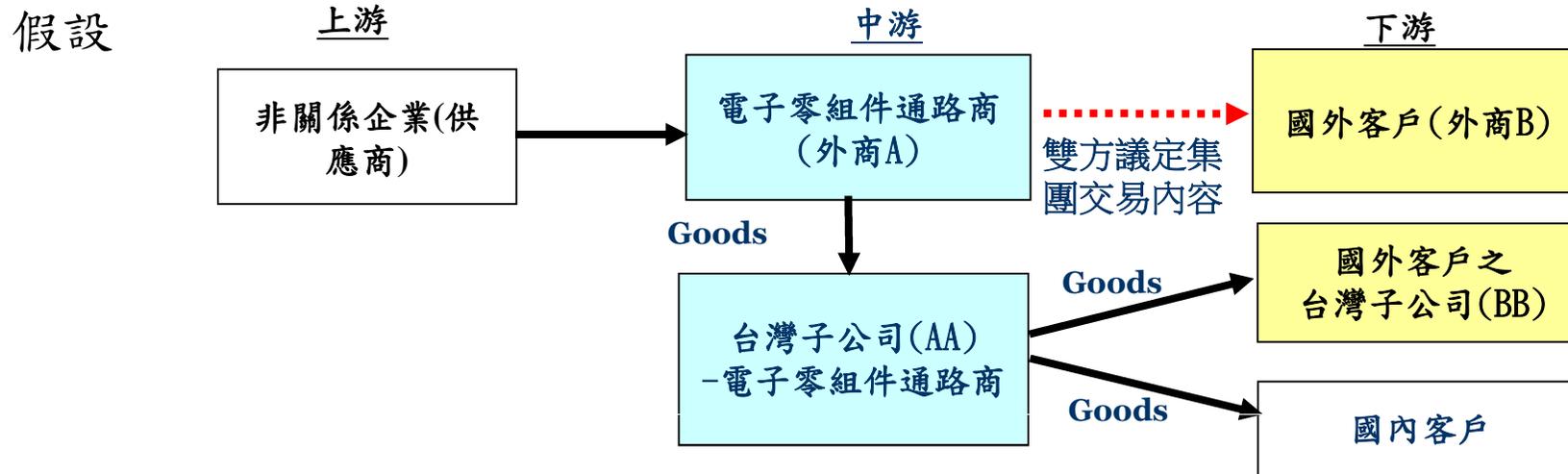
### -電子零組件通路商交易模式(台商)



1. 電子零組件通路商為服務客戶，多透過轉投資方式廣佈營運據點，而關係人間進銷交易(通常為調貨性質)常因產品線不同或存貨靈活調度而較一般產業頻繁，並以提供電子零組件供應鏈整體附加價值服務為營運目標。
2. 功能风险分析：各地電子零組件通路商之功能及定位均相似，不同者僅在於營運規模、市場占有率大小及市場經營成熟度之差異。
3. 較常使用之TP方法：可比較利潤法(CPM)
4. 較常使用之利潤指標：營業淨利率(ROS)

# TP案例分享(四)

## -電子零組件通路商交易模式(外商)

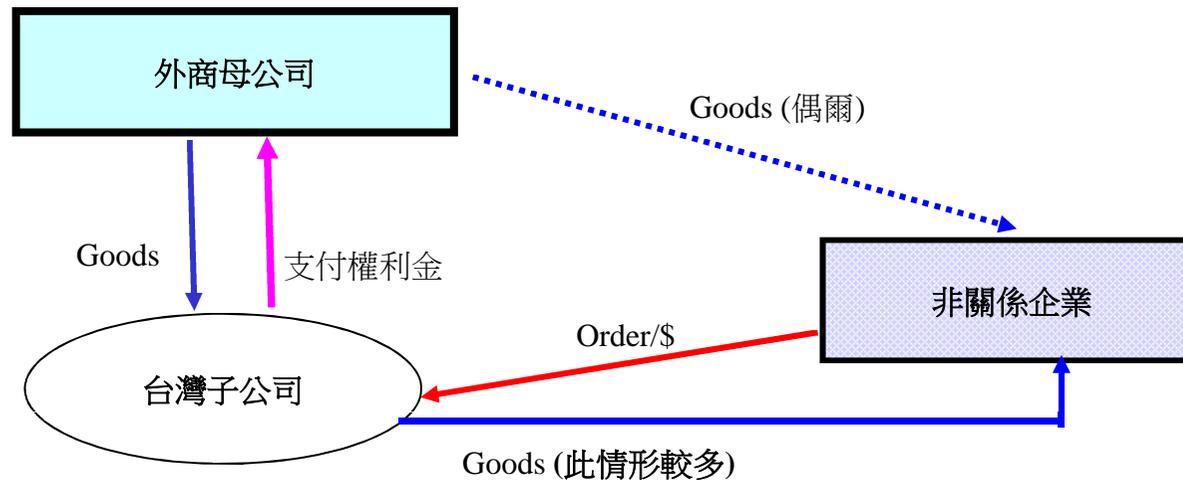


- 1.外商A與外商B已議定集團內所有交易內容，台灣子公司AA僅為維繫客戶關係及商品進口人，銷售價格及數量均已決定，因此台灣子公司AA對該受控交易並無銷售功能。
- 2.功能風險分析：台灣子公司AA雖仍以進銷貨方式入帳，但其功能定位類似服務提供商，因此係屬有限功能配銷商。
- 3.較常使用之TP方法：可比較利潤法(CPM)
- 4.較常使用之利潤指標：貝里比率

## TP案例分享(五)

### -外商母公司銷貨予台灣子公司並收取品牌權利金

假設



1. 關係企業權利金計價模式：銷售金額3%。
2. 功能風險分析：台灣子公司係為開發台灣市場而設立，主要係代理並銷售外商母公司之商品，必須承擔台灣市場的成敗及存貨風險，係屬全功能經銷商性質。
3. 較常使用之TP方法：可比較利潤法(CPM)
4. 較常使用之利潤指標：營業淨利率(ROS)
5. 需另外測試權利金TP合理性:可比較未受控交易法

## 六、常規交易原則-交易法

- 關係企業間之交易，應與獨立企業間之交易相同，按常規交易原則訂價，以正確核計其所得額及應納稅額。



TP = Arm's Length  
Price

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 七、移轉訂價最重要的幾個基本概念 常規交易之遵循原則

#### ✓可比較原則

✓交易標的資產或服務之特性

✓執行之功能(包括研發、行銷..等)

✓契約條款(收付方式、數量、售後保證、有效期間、交貨條件、授信..等)

✓承擔之風險(市場風險、研發成敗、財務風險、信用風險、產品責任風險)

✓經濟及市場情況(區域市場相似性、規模、發展潛力、層級、占有率、競爭程度、政府之管理、產業概況..等)

✓商業策略(創新、產品、避險等策略)

✓其他影響可比較程度之因素

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 常規交易之遵循原則(續)

✓ 採用最適當規交易方法

✓ 可比較程度(相似度愈高適用性愈高)

✓ 資料與假設之品質(蒐集資料，並消除差異之可能性、使用假設之合理性)

✓ 按個別交易評價

✓ 除適用之常規交易方法另有規定外，以個別交易為基礎，各自適用常規交易方法。  
○ 但個別交易間有關聯性或連續性者，應以合併相關交易及方法決定結果

✓ 使用交易當年度資料

✓ 得以使用不含當年度之連續多年度可比較未受控交易資料

✓ 採用常規交易範圍

✓ 25%~75%之區間為常規交易範圍

✓ 分析虧損發生原因

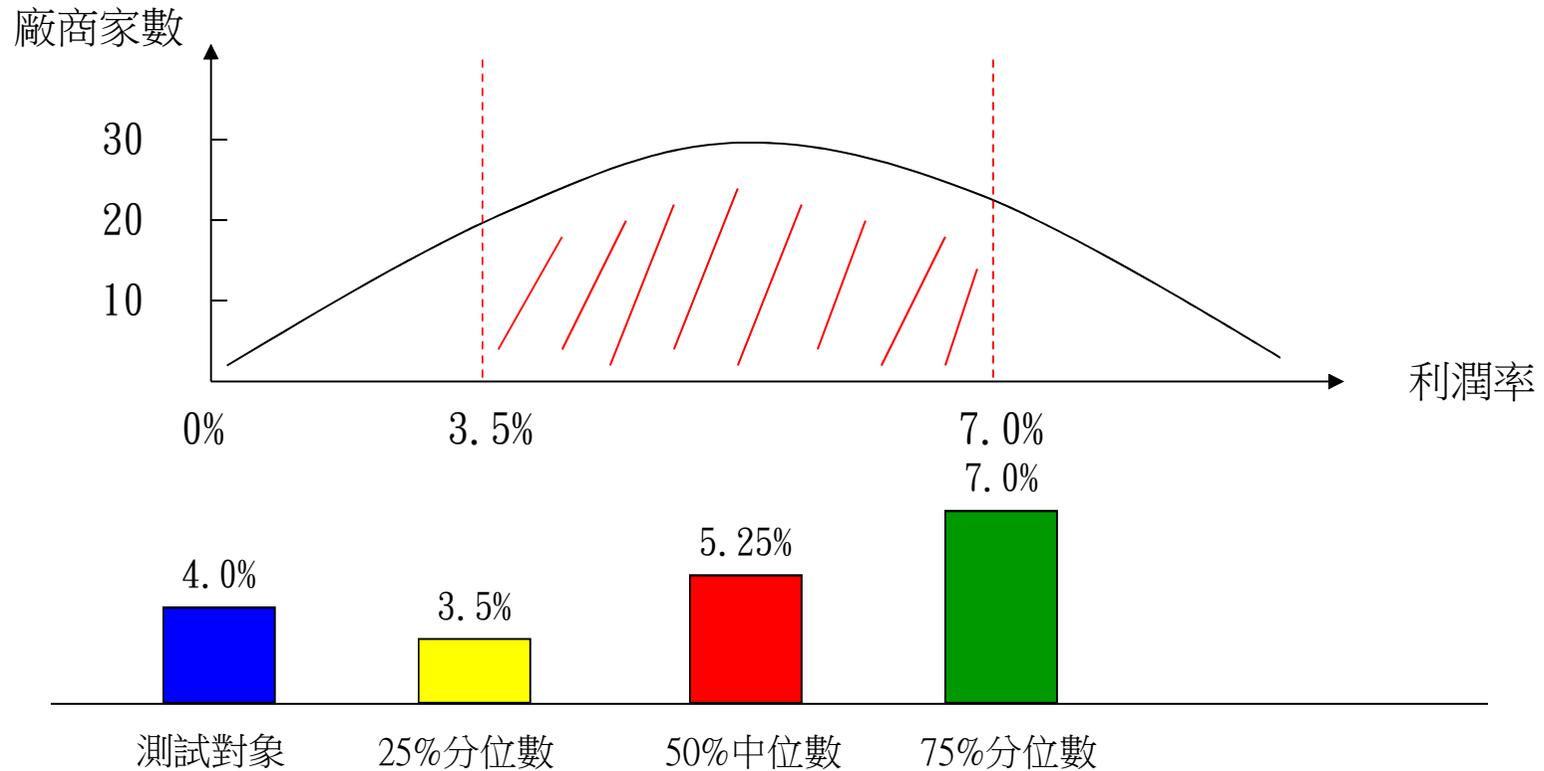
✓ 公司虧損而集團全球總利潤為獲利

✓ 收支分別評價

✓ 受控交易雙方之價款應分別列帳收支

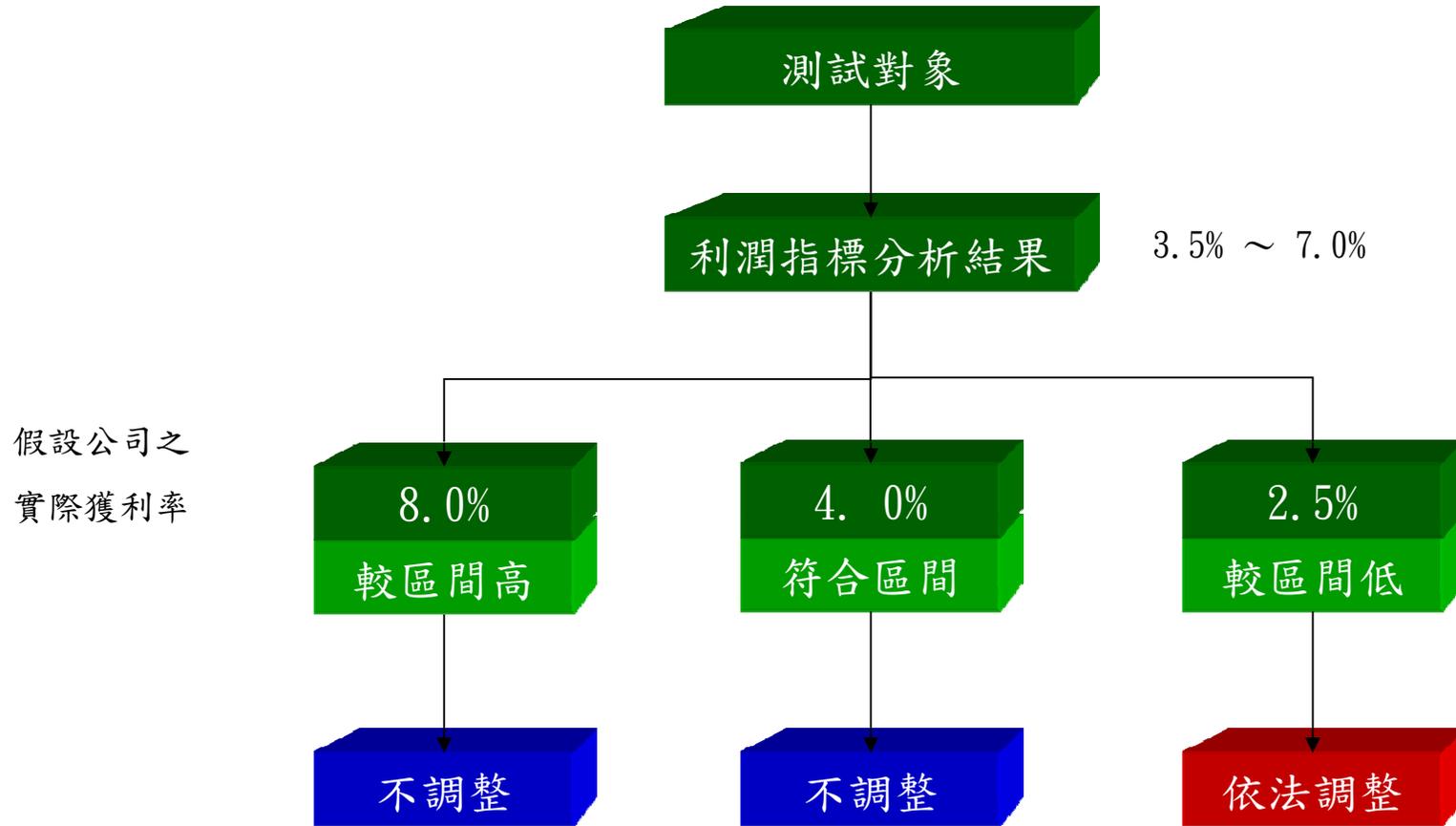
# 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

## 八、常態分配-利潤法



25%分位數	3.5%
50%中位數	5.25%
75%分位數	7.0%
測試對象	4.0%

## 九、常規交易調整-利潤法



## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 十、申報時應檢備文件

- 申報時應提供之資料：辦理所得稅結算申報時，應依規定格式揭露關係人相關資料

#### ❖ 規定格式

第十八頁 營利事業與關係人之結構圖

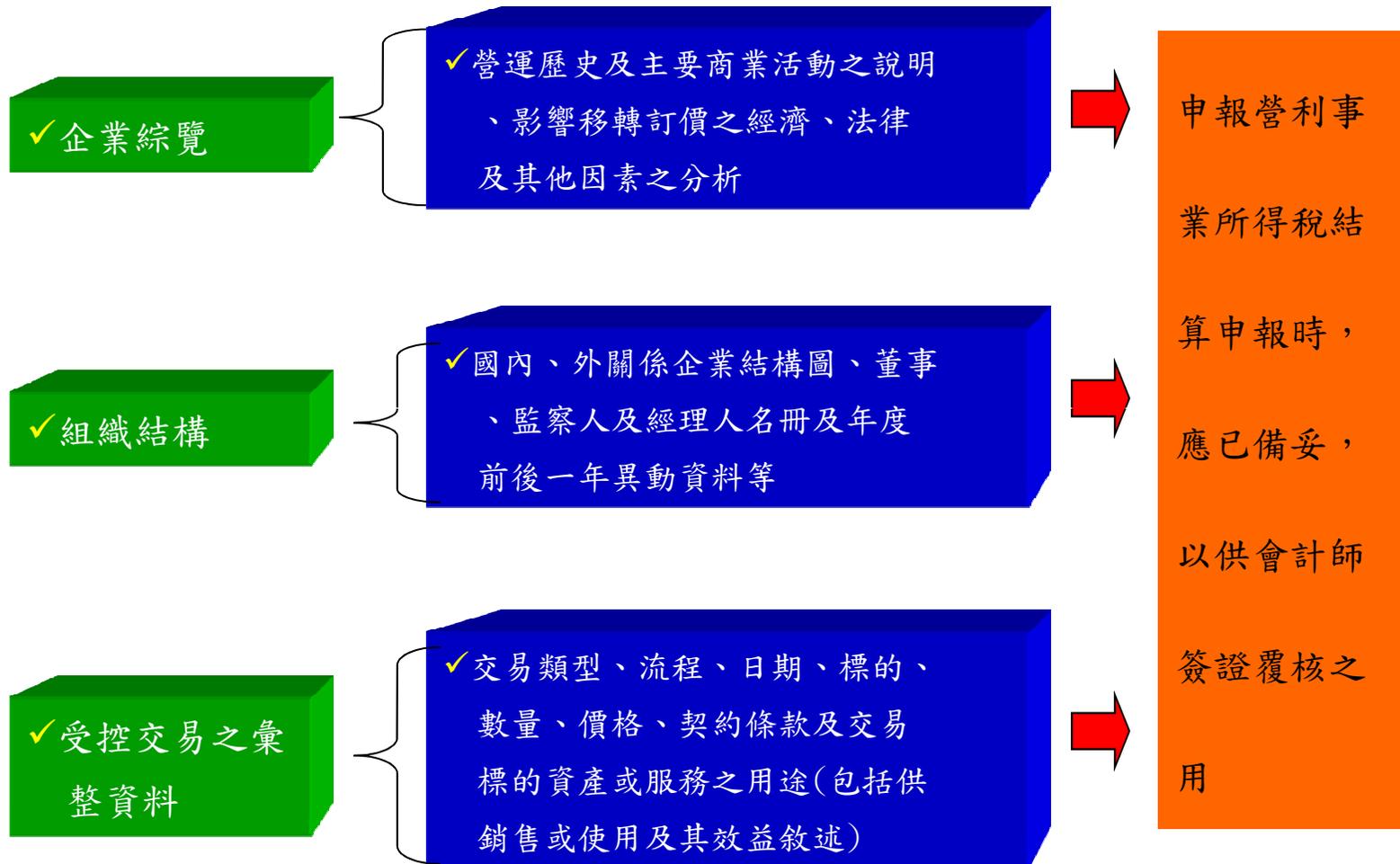
第十九頁 營利事業與關係人之關係表

第二十頁 營利事業與關係人交易彙總表

第二十一頁 營利事業與關係人交易明細表

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 十一、調查時應提示之文據



## 十一、調查時應提示之文據(續)

### ✓移轉訂價報告

✓產業及經濟情況分析

✓受控交易各參與人之功能及風險分析

✓依常規交易原則辦理之情形

✓選定之可比較對象及相關資料

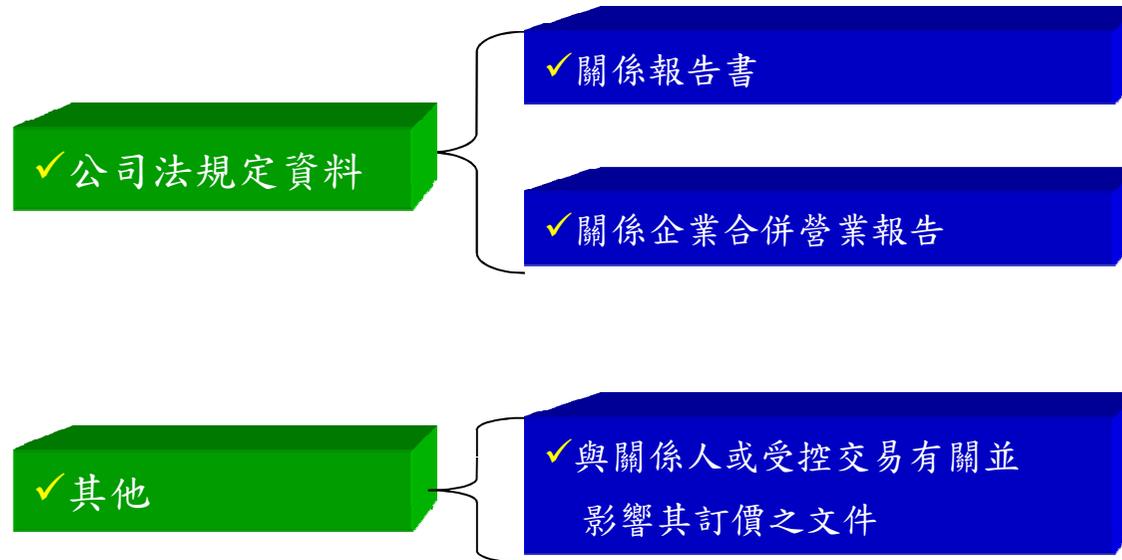
✓依最通常規交易方法進行之可比較程度分析

✓選定最通常規交易方法及選定之理由、列入考量之其他常規交易方式及不予採用之理由

✓受控交易之其他參與人採用之訂價方法及相關資料

✓依最通常規交易方法決定常規交易結果之情形(包括差異調整、假設...等)

## 十一、調查時應提示之文據(續)



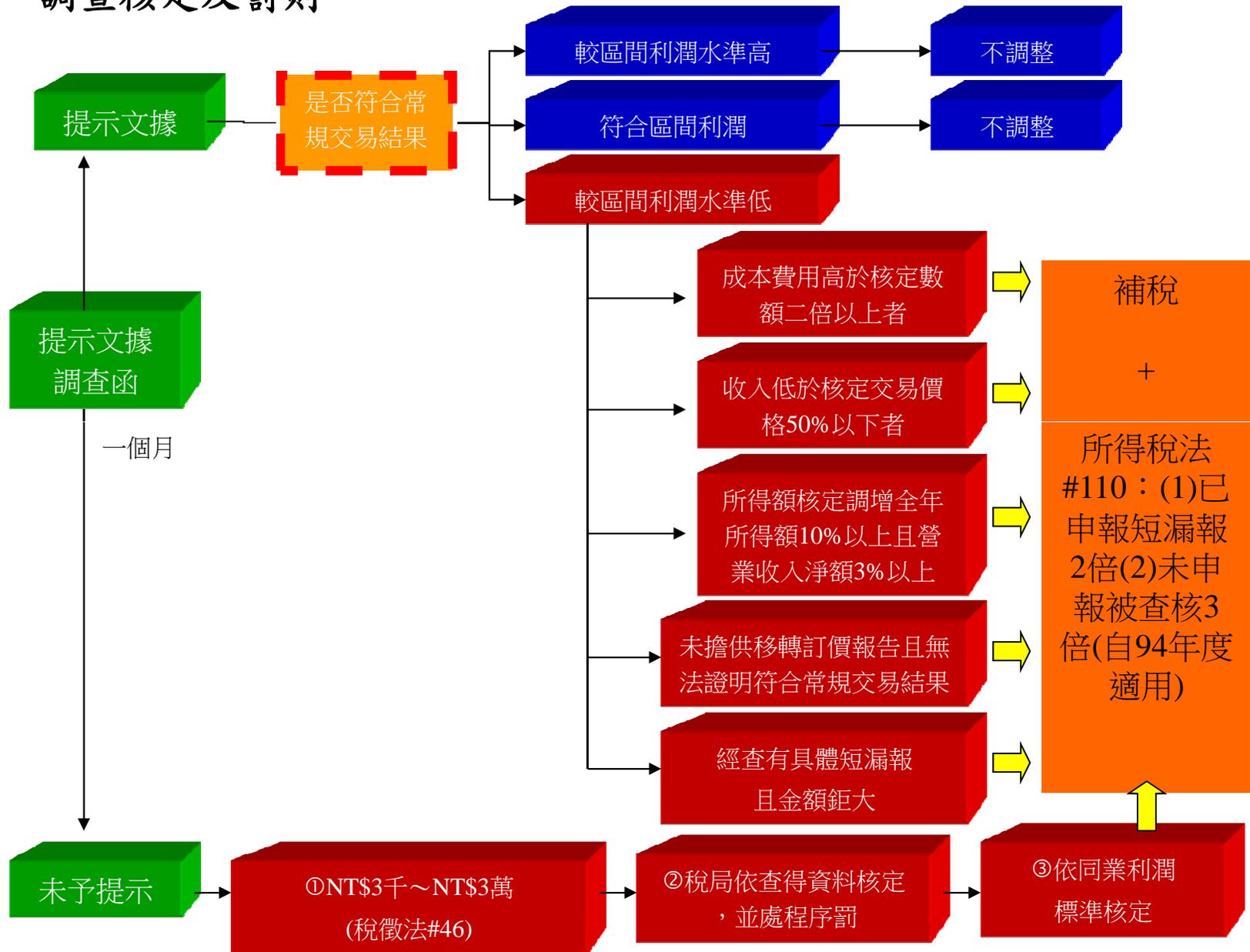
### ➤ 提示文據時效

❖ 一個月內(調查函送達之日起)

❖ 特殊情形者，得申請延長期間一個月，一次為限

### ➤ 相關文據應附目錄及索引；外文須檢附中文譯本

## 十二、調查核定及罰則



## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 十三、相對調整機制

#### ➤ 相對調整機制

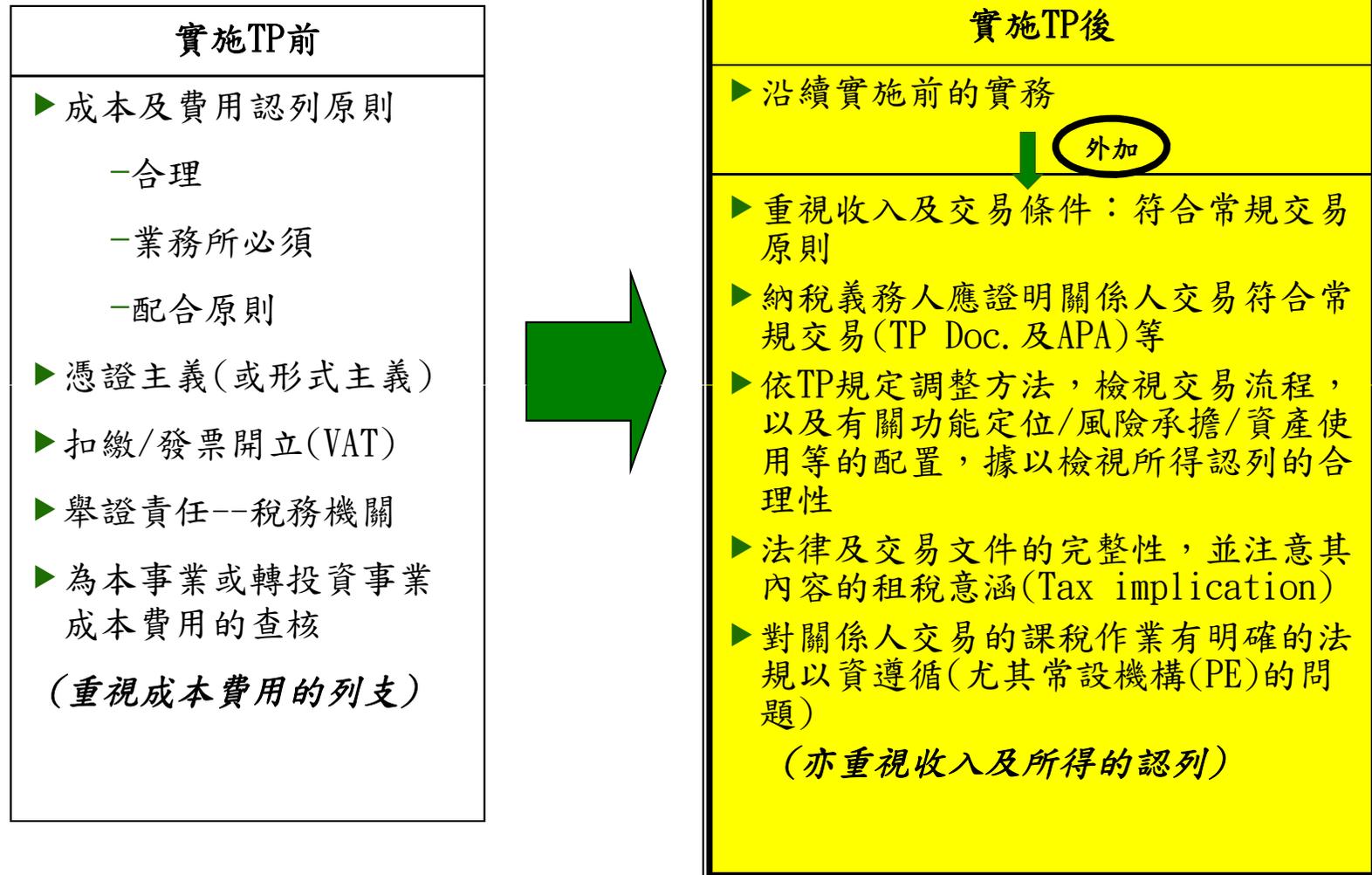
納稅義務人之收入、成本、費用或損益之攤銷，經稽徵機關依所得稅法第43條之1規定，按交易常規調整者，其交易之他方如為依所得稅法規定應繳納之中華民國所得稅之納稅義務人，稽徵機關應就該他方納稅義務人有關之交易事項進行相對之調整。

#### ➤ 可能適用之情形

- 跨國交易不適用相對調整機制(除租稅協定另有規定者外)。
- 兩個國內公司適用不同稅率(有盈有虧)時，將產生重複課稅情形。
- 國內公司股權結構不同，將產生不同的影響。

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

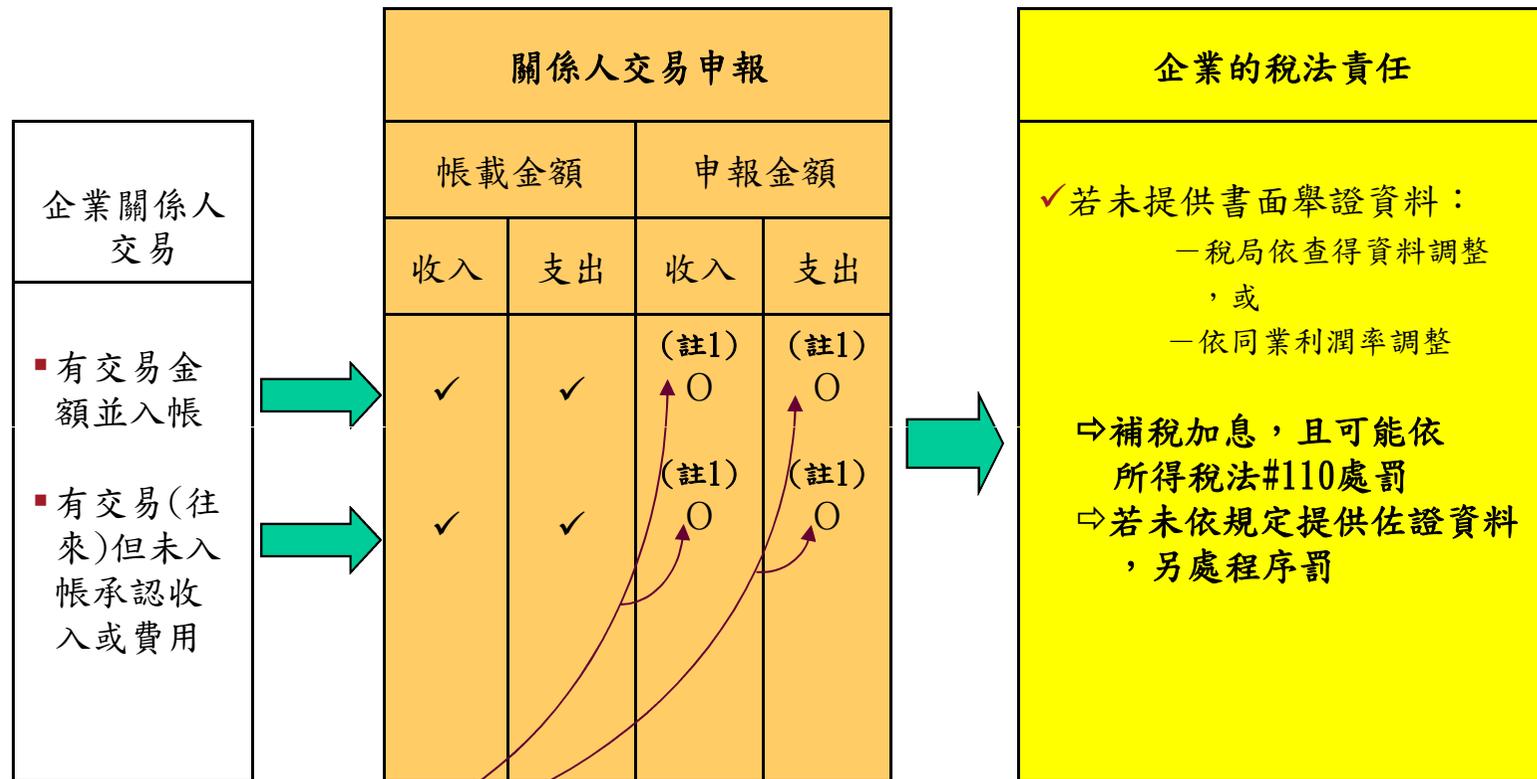
### 十四、台灣移轉訂價稅制對稅務審查的影響－關係人交易



## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 十五、台灣移轉訂價稅制實施後企業之責任及應注意事項

➤ 舉證責任:關係人交易申報符合稅法所規定之常規交易結果



註1 申報金額:

- 是否符合稅法規定常規交易方法核計之常規交易結果(交易所得或利潤區間)?
- 是否適用最適方法決定(且未來情況若未改變應一致使用)?如何選擇?
- 是否有書面文據資料佐證 (94年度增加“移轉訂價報告”要求)?

## 十六、預先訂價協議

### ➤ 適用預先訂價協議的企業

- ❖ 曾被稅務機關進行移轉訂價調查
- ❖ 適用於一些較具爭議性的關聯交易，例如：較龐大的特許權使用費及服務費支付等
- ❖ 對稅後盈利的確定性有較高要求的企業
- ❖ 交易型態成熟之企業

### ➤ 申請資格

- ❖ 申請預先訂價協議之交易，其交易總額達NT\$10億元以上或年度交易金額達NT\$5億元以上者
- ❖ 前三年度無重大逃漏稅情事者

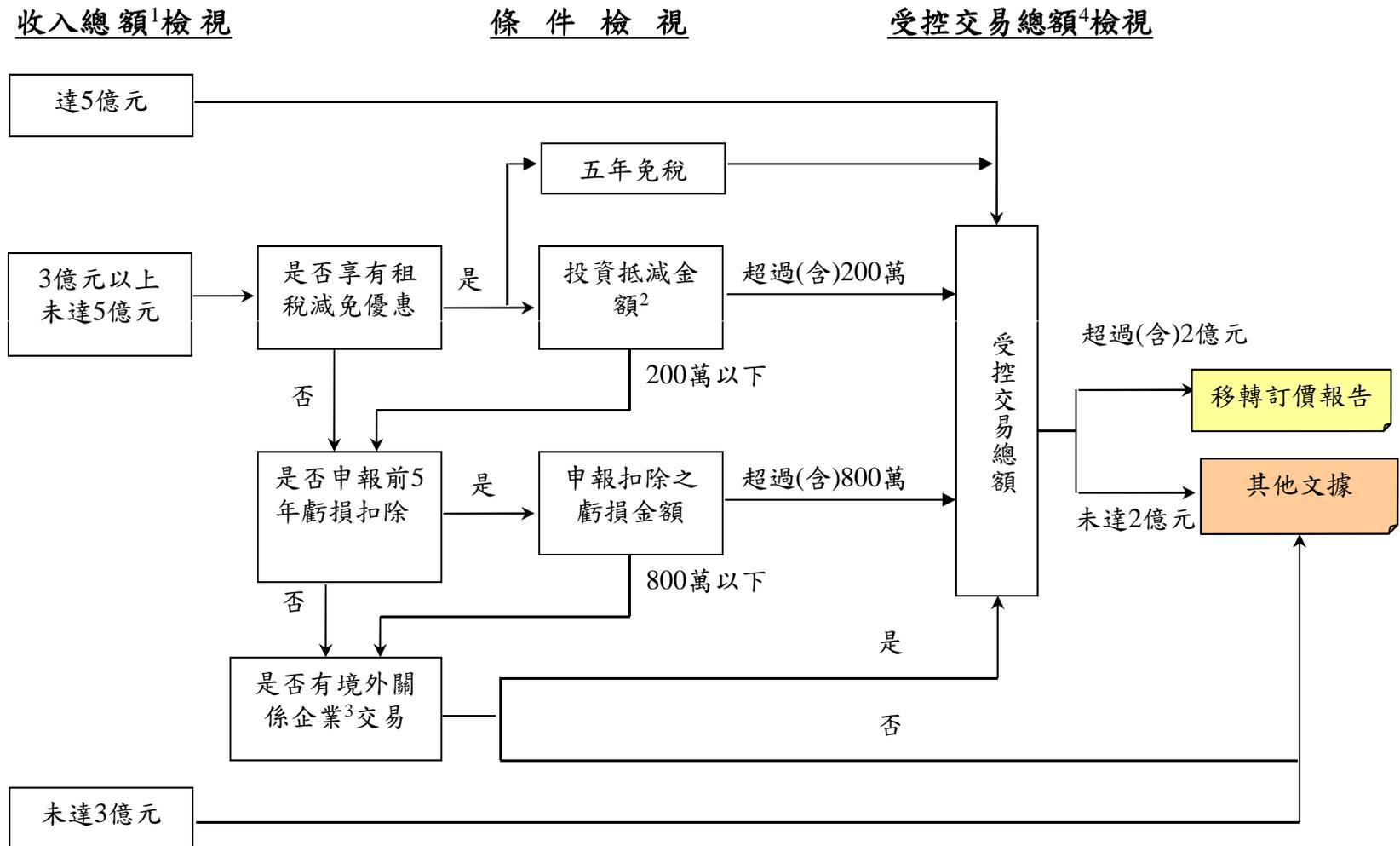
### ➤ 適用期間

- ❖ 申請年度起三年至五年

# 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

## 十七、避風港原則

### (第一關—營利事業是否需準備移轉訂價報告)



## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 十七、避風港原則

#### (第二關—免於TP report作個別交易分析)

- 若個別受控交易符合下列條件之一者，可備妥其他證明文據（並於TP report中敘明符合之條件及文據足資證明之理由後），免就該交易於TP report中進行個別分析。
- 排除於TP report中之條件(情況)：
  1. 與政府交易：受控交易參與人之一為政府機關或公營事業。
  2. 參與人雙方(或多方)無規劃避稅動機：受控交易之參與人雙方(或多方)為營利事業，且符合以下①~③：
    - ①均為境內。
    - ②未享有租稅減免優惠(投資抵減及五年免稅)。
    - ③且未申報前5年虧損之營利事業。

## 陸、台灣移轉訂價稅制介紹

### 十八、其他足資證明文據說明

- ①與政府交易者，為該政府機關或公營事業之公開招標文件及資料。
- ②非與政府交易者，為營利事業與非關係人間之內部可比較未受控交易資料；其未有該資料者，得備妥下列文據之一：
  - 可比較未受控交易之公開招標文件及資料。
  - 營利事業所得稅查核準則第二十二條第三項規定之時價資料。
  - 獨立不動產估價師或公證機構出具之鑑價報告。
  - 受控交易參與人之一為中華民國境外之關係企業，其依所在地國移轉訂價法規作成之移轉訂價報告。但其內容顯與我國移轉訂價法規不符者，應進行適當之修正。
  - 其他符合移轉訂價查核準則第七條第一款規定之可比較原則且足資證明其訂價結果符合常規交易結果之文據。

### 十九、稅局選案之高危險群

- ❖ 全球集團企業總利潤為正數，台灣公司卻申報虧損，或申報之利潤較集團內其他企業比較顯著偏低。
- ❖ 企業交易年度及前二年度之連續三年度申報之損益呈不規則鉅幅變動。
- ❖ 未依規定格式揭露受控交易資料。
- ❖ 未評估交易結果是否符合常規或未依規定備妥文據。
- ❖ 申報之毛利率、營業淨利率及純益率比同業低。
- ❖ 關係人交易未收取對價或收付之對價不合常規。
- ❖ 稽徵機關進行調查時，未依規定提示關係人交易之相關文據，其以後年度之營利事業所得稅申報案件。

### 十九、稅局選案之高危險群(續)

- ❖ 經稽徵機關依準則調整者，其前後年度之營利事業所得稅申報案件。
- ❖ 與設在免稅或低稅率國家或地區關係人間業務往來，金額鉅大或交易頻繁。
- ❖ 與享有租稅優惠之關係人業務往來，金額鉅大或交易頻繁。
- ❖ 其他以不合常規之安排，規避或減少納稅義務。

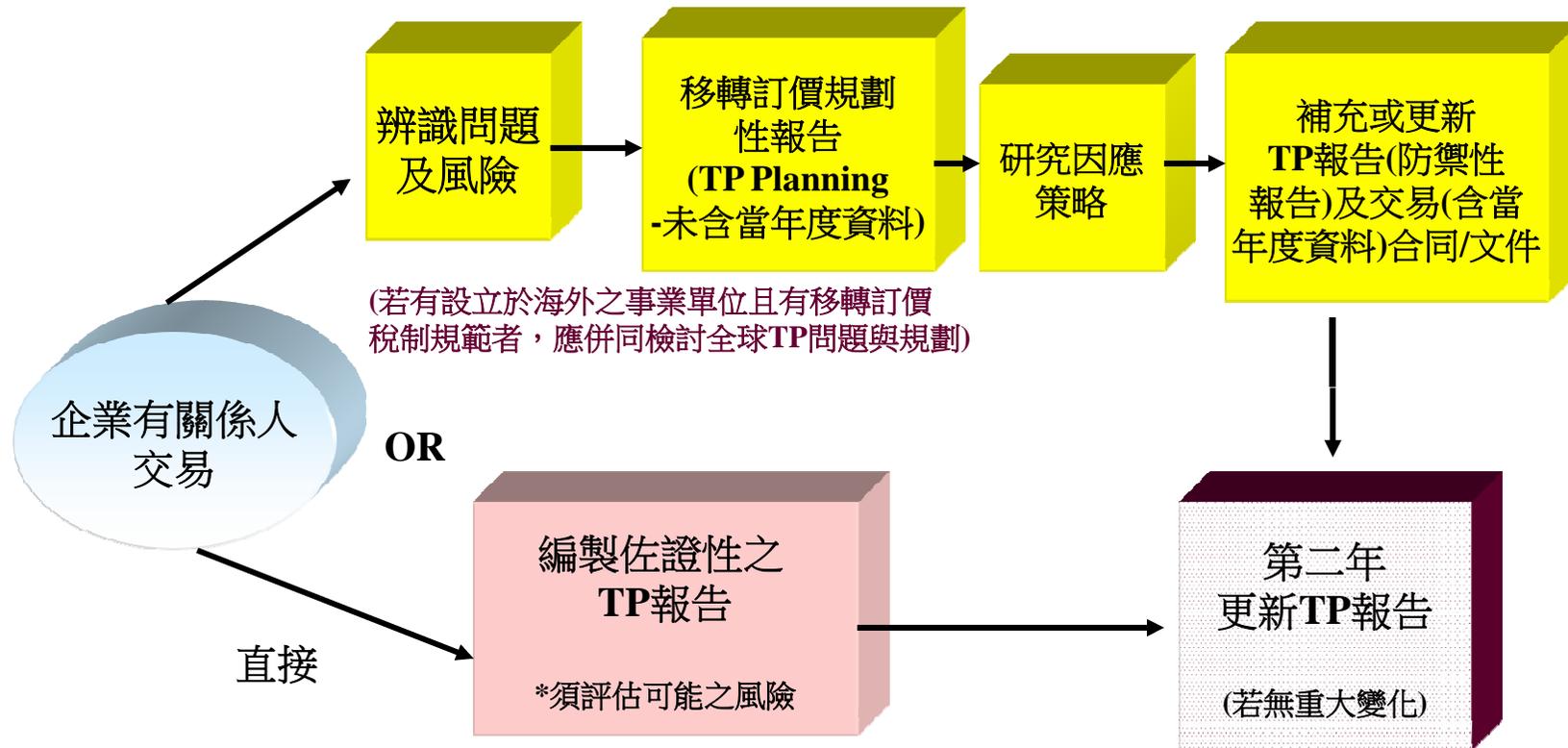
# 柒、移轉訂價政策規劃及防禦策略

## 一、全球移轉訂價政策規劃與核心文件規劃



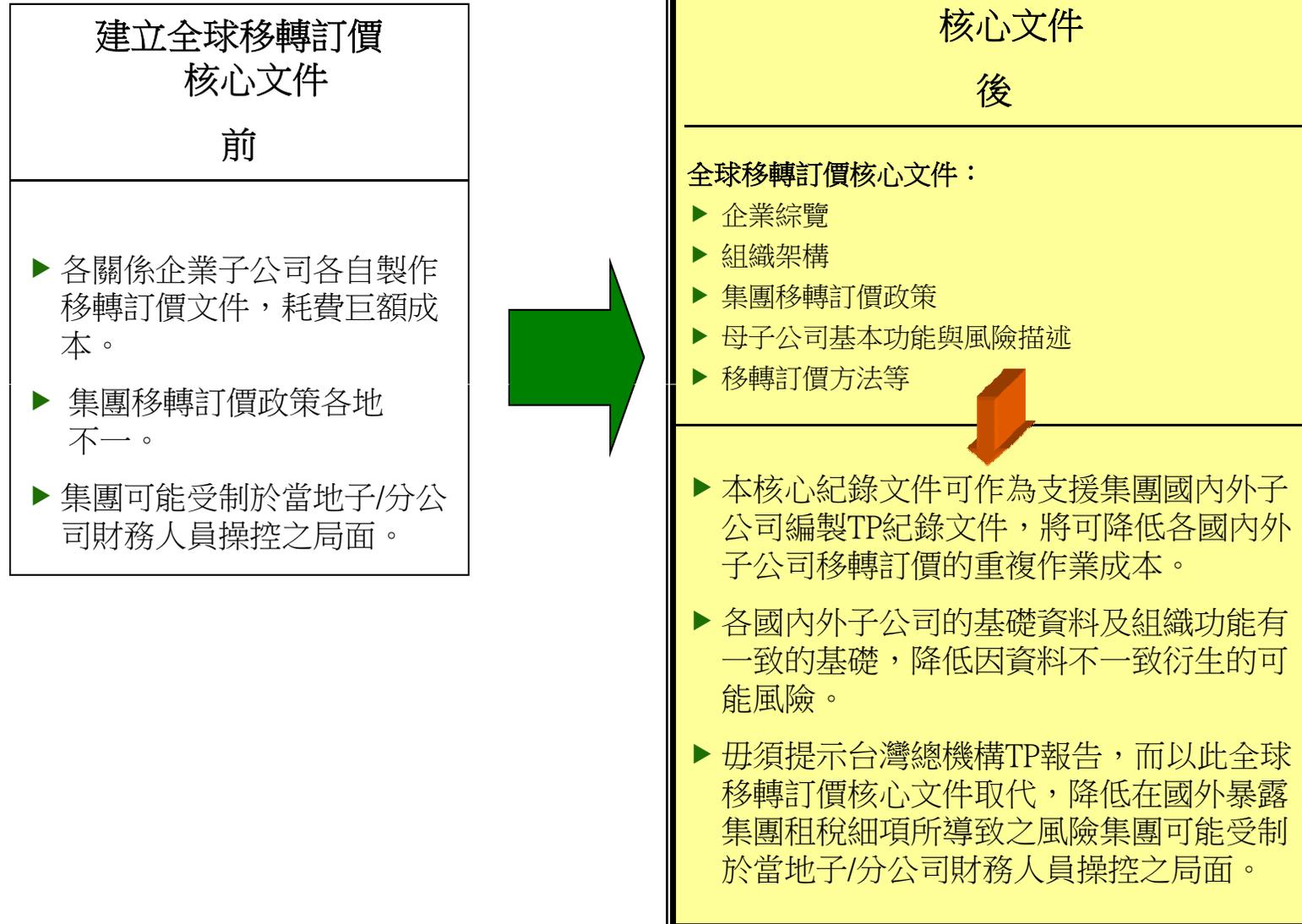
配合集團營運政策，以規劃符合公司政策的全球架構性稅務計劃

## 二、移轉訂價規劃及防禦策略



# 柒、移轉訂價政策規劃及防禦策略

## 全球移轉訂價核心文件之建立



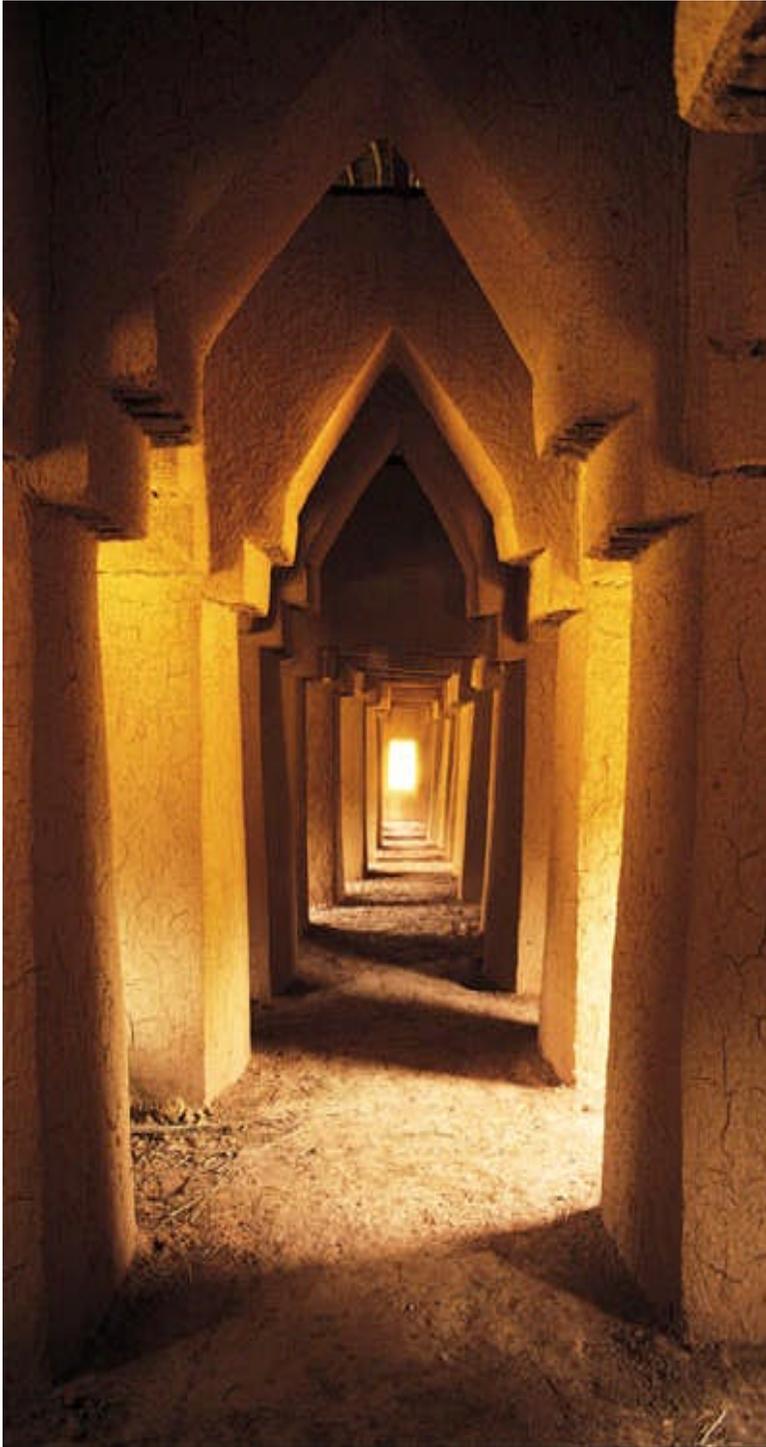
## 相關補充說明參考：

- 該公司財務報告內容說明，其對關係人銷貨及進貨之交易價格係按進貨成本及約定毛利計價，故請依進銷貨對象及進銷貨價格，詳細說明其計價方式及內容，並請與非關係人進銷貨交易之計價方式及內容，詳細分析比較說明其差異及原因？考量之條件與因素為何？為何作此考量？及提示相關證明文件資料供核。
- 本期受控交易-服務之使用(倉儲管理服務)，依移轉訂價報告第00頁說明係該公司於香港及新加坡皆設有倉庫，故委託XX香港及XX新加坡提供倉儲管理服務，其本年度倉儲管理服務支出交易金額計XX, XXX, XXX元，爰請表列明細內容及詳細分析說明計價方式、其交易價格是否符合常規？並請提示合約書及匯付證明、上述分析之相關依據供核。
- 請提供應收帳款、其他應收款帳齡分析及貸予關係企業資金應設算利息收入明細供核。
- A公司(台灣母公司)主導集團內研究發展、設計及其行銷策略，為何僅對B子公司、C子公司收取技術權利金收入，對其餘子公司卻未收取，又收取技術權利金之計算方式為何？駐外人員之相關費用是否納入管理服務收入之收取，請說明並提示相關資料備查。
- 移轉訂價內容所述分拆之損益表，請說明如何分拆並提供相關資料供核。
- 移轉訂價報告內容未對收取權利金、資金提供(背書保證、應收帳款收款期間)進行分析，請補正。
- A公司(台灣母公司)銷售予關係企業(B子公司、D子公司、E子公司、F子公司、...)，關係企業是否有進行製造或加工後再出售，或直接出售，請說明。
- A公司集團技術研究發展費用之分攤原則為何？並提供集團內關係企業分攤費用計算明細表供核。

- A公司集團技術研究發展費用之分攤原則為何？並提供集團內關係企業分攤費用計算明細表供核。
- 請詳細說明關係企業全功能製造商(A公司台灣母公司、B子公司、...)之主力產品、銷售市場為何？是否有作市場區隔。
- 關係企業主要產品使用之商標明細，是否收取**商標使用權利金**，有者提供合約書。

### 移轉訂價核定調整參考：

- 貴公司對於派駐...等地區之國外關係企業擔任總經理、業務主管、財務主管等所支付之相關費用，**並未就前開管理與指導、研究與發展及派遣技術人員等營業上無形資產申報任何受控交易金額**，經依TP查核準則第12條之規定，擇訂成本加價法為最通常規交易方法...按可比較未受控交易結果之中位數調整增加貴公司93年度其他收入計XXXX元...。貴公司大陸關係企業有關食品產業計有...家，大陸關係企業使用 貴公司之**商標權**，依...擇定可比較未受控交易法為最通常規交易方法，...經按常規交易結果計算調整增加其他收入計XXXX元...。
- 貴公司為支應國外關係企業營運資金需求而向當地銀行貸款，並由貴公司為其**背書保證**，經依...擇定可比較未受控價格法為最通常規交易方法，...調整增加93年度背書保證之手續費收入年費率至可比較未受控交易之最高保證手續費率，按保證金額及天數計算調增 貴公司93年全年所得額...。



Thank You