

## 兩岸移轉訂價稅制比較與企業如何避免重複課稅

福田稅務諮詢顧問公司 總經理 蘇源昌

西方工業國家大多在 20 世紀 50 年代至 70 年代陸續推行移轉訂價稅制，目前有超過 50 個國家或地區實行了移轉訂價稅制。大陸于 1998 年制定《關聯企業間業務往來稅務管理規程》[國稅發(1998)59 號](以下簡稱《稅務管理規程》)，并于 2004 年根據實踐經驗修訂《稅務管理規程》，針對關聯企業的認定及業務往來申報、交易金額的認定、調查審計對象的選擇、調查實施、企業舉證責任、調整方法的選用修改。新規定提高了操作性，也顯現出稅務機關反避稅決心。無獨有偶，臺灣也于 2004 年 12 月制訂《營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則》(以下簡稱《移轉訂價查核準則》)，其對關係企業定義及受控交易類型；移轉訂價報告內容、調整方法的選用等嚴格規定，增加企業許多協力義務，同時也提高了企業被調整課稅所得，產生國際重複課稅的風險。

### 一、國際重複課稅的影響

所謂國際重複課稅，又稱國際雙重課稅，是指兩個以上的國家對同一納稅人的同一課稅客體或所得進行的重複徵稅。

重複課稅可從兩個方面觀察：

壹是從徵稅主體看，對同一納稅人或同一經濟來源的不同納稅人的同一所得，進行了兩次以上的徵稅。例如，對公司徵收了營業所得稅，又對公司股東所分配的股利徵收了個人所得稅，即為重複課稅。

貳是從徵稅客體看，對某一項所得和財產同時進行了兩次以上的徵稅。例如，對同一筆跨國貨物交易，買方所在國稅務當局可能認為成本虛增，進而調低進價，而賣方所在國稅務當局可能認為低報收入，進而調高售價，同一筆交易被不同稅務當局各自認定合理價格，若雙方稅務當局又不協調，那就會對企業產生了嚴重困擾，甚至危及企業生存。傳統上，台商常常透過境外公司(例如 BVI 公司)進行兩岸貿易，將利潤留在境外公司，此種交易模式極可能面對兩岸追稅，台商應及早因應。

### 二、兩岸對關係企業定義比較

企業面臨多變的商業環境及全球化的到來，集團組織常常會有跨越數個稅收管轄權。稅務機關可能質疑集團利用移轉訂價進行避稅，因此瞭解兩岸稅局對關係企業定義，是企業自行檢視移轉訂價稅務風險的第一步驟。

臺灣所得稅法 43 條之 1 中「營利事業與國內外其它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」是對「關係企業」的定義，《移轉訂價查核準則》第三條對此進行條列式的規定，大陸稅法實施細則第五十二條及稅收征管法實施細則五十一條對所稱“在資金、經營、購銷等方面，存在直接或者間接的擁有或者控制關係”、“直接或者間接地同為第三者所擁有或者控制”、“在利益上具有相關聯的其它關係”的定義則在《稅務管理規程》第四條定義關聯企業，以下說明兩岸關係企業標準。

管轄權 區分標準	臺灣標準	大陸標準
股權測定	<p>一、營利事業直接或間接持有另一營利事業有表決權之股份或資本額，超過該另一營利事業已發行有表決權之股份總數或資本總額百分之二十以上。</p> <p>二、營利事業與另一營利事業直接或間接由相同之人持有或控制之已發行有表決權之股份總數或資本總額各達百分之二十以上。</p> <p>三、營利事業持有另一營利事業有表決權之股份總數或資本總額百分比為最高且達百分之十以上。</p>	<p>一、相互間直接或間接持有其中一方的股份總和達到25%或以上的。</p> <p>二、直接或間接同為第三者所擁有或控制股份達到25%或以上的。</p>
管理權測定	<p>一、營利事業與另一營利事業之執行業務股東或董事有半數以上相同。</p> <p>二、營利事業及其直接或間接持有之股份總數或資本總額達百分之五十以上之營利事業，派任于另一營利事業之董事，合計超過該另一營利事業董事總席次半數以上。</p> <p>三、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。</p>	<p>一、企業的董事或經理等高級管理人員一半以上或有一名以上（含一名）常務董事是由另一企業所委派的。</p>

管轄權	臺灣標準	大陸標準
區分標準		
實質控制測定 (人事、財務、 經營控制)	<p>一、營利事業指派人員擔任另一營利事業之總經理或與其相當或更高層級之職位。</p> <p>二、非金融機構之營利事業，對另一營利事業之資金融通金額或背書保證金額達該另一營利事業總資產之三分之一以上。</p> <p>三、營利事業之生產經營活動須由另一營利事業提供專利權、商標權、著作權、秘密方法、專門技術或各種特許權利，始能進行，且該生產經營活動之產值達該營利事業同年度生產經營活動總產值百分之五十以上。</p> <p>四、營利事業購進之原物料、商品，其價格及交易條件由另一營利事業控制，且該購進之原物料、商品之金額達該營利事業同年度購進之原物料、商品之總金額百分之五十以上。</p> <p>五、營利事業商品之銷售，由另一營利事業控制，且該商品之銷售收入達該營利事業同年度銷售收入總額百分之五十以上。</p>	<p>一、企業與另一企業之間借貸資金占企業自有資金50%或以上，或企業借貸資金總額的10%或以上是由另一企業擔保的；</p> <p>二、企業的生產經營活動必須由另一企業提供的特許權利（包括工業產權、專業技術等）才能正常進行的；</p> <p>三、企業生產經營購進的原材料、零部件等（包括價格及交易條件等）是由另一企業所供應并控制的；</p> <p>四、企業生產的產品或商品的銷售（包括價格及交易條件等）是由另一企業所控制的；</p> <p>五、對企業生產經營、交易具有實際控制、或在利益上具有相關聯的其它關係，包括家族、親屬關係等。</p>
總分支機構規定	<p>總機構在中華民國境外之營利事業，其在中華民國境內之分支機構，與該總機構或該營利事業在中華民國境外之其它分支機構；總機構在中華民國境內之營利事業，其總機構或其在中華民國境內之分支機構，與該營利事業在中華民國境外之分支機構。</p>	無
合資或聯營規定	<p>營利事業與其它營利事業簽訂合資或聯合經營契約。</p>	

### 三、兩岸對關聯交易類型及揭露義務比較

基本上兩岸皆將關聯交易分成有形資產之移轉、使用;無形資產之移轉、使用;服務(勞務)之提供;資金之使用。差別是臺灣將資產之移轉、使用分開，而大陸則將資產之移轉、使用視為壹類。但這只是分類上的小差異，不影響納稅人揭露義務及稅務機關查核。

大陸則對企業揭露標準，無具體金額標準，只要求按關聯企業構成標準填制的《關聯企業關聯關係認定表》，根據業務往來的類型和性質，對關聯企業間業務往來交易額進行認真歸類、匯總、分析和認定。

兩岸也都要求企業在稅務申報書中填寫關聯交易明細，但特別的是臺灣明確制定關聯交易揭露標準與揭露範圍，以減少中小企業負擔。

#### (一)、揭露標準

收入總額 條件	全年收入總額在新臺幣 3,000 萬元以上，未達 3 億元者	全年收入總額在 3 億元以上者
境外關係人	滿足左列條件即要揭露	有無左列條件都要揭露
享有租稅減免優惠 50 萬以上或五年盈虧互抵 200 萬以上	滿足左列條件即要揭露	有無左列條件都要揭露

#### (二)、揭露範圍--需揭露之交易對象及交易數據

關係企業間交易總額	與同一關係企業間的全年交易總額高于 1,200 萬者	與所有關係企業間的全年交易總額高于 5,000 萬者	與同一關係企業以外之關係人的全年交易總額高于 600 萬者	與所有關係企業以外之關係人的全年交易總額高于 2,500 萬者
企業交易數據揭露與否	滿足上列條件即要揭露	滿足上列條件即要揭露	滿足上列條件即要揭露	滿足上列條件即要揭露

### 四、兩岸對優先查核對象比較

#### (一)、臺灣對關係企業交易的優先查核對象

臺灣財政部在 2005 年 8 月全國賦稅會報中，敲定移轉訂價選案原則，將從 2004 年企業自行申報的關係企業與關係人名單中，優先查核下列企業。

- 1、跨國企業集團，其關係企業成員分散世界各地，集團成員中，有在低稅負國家或免稅天堂國設立者。
- 2、關係企業集團的營收狀況極端，特別是明顯將虧損企業安排在臺灣地區，賺錢的企業安排在包括大陸、香港或免稅天堂國等者。
- 3、企業集團每年的營收狀況不穩定，例如一年賺、一年賠，或連續數年虧損，

又連續數年獲利等。

(二)、大陸對關係企業交易的優先查核對象

大陸則在《稅務管理規程》第 12 條宣示重點審計對象如下：

- 1、生產、經營管理決策權受關聯企業控制的企業；
- 2、與關聯企業業務往來數額較大的企業；
- 3、長期虧損的企業（連續虧損 2 年以上的）；
- 4、長期微利或微虧却不斷擴大經營規模的企業；
- 5、跳躍性盈利的企業（指隔年盈利或虧損，違反常規獲取經營效益的企業）；
- 6、與設在避稅港的關聯企業發生業務往來的企業；
- 7、比同行業盈利水平低的企業（與本地區同行業利潤水平相比）；
- 8、集團公司內部比較，利潤率低的企業（即與關聯企業相比，利潤率低的企業）；
- 9、巧立名目，向關聯企業支付各項不合理費用的企業；
- 10、利用法定減免稅期或減免稅期期滿，利潤陡降進行避稅的企業，以及其它有避稅嫌疑的企業。

由上述兩岸稅局查核重點歸納出移轉訂價高風險企業三大特徵：

與低稅負國家關係企業交易、境內企業虧損而境外關係企業盈餘、跳躍性盈利。不少國家近年紛紛增加對免稅天堂交易的限制，例如對與免稅天堂企業進行交易的，即按關係企業對待，進而用放大鏡審視交易內容，動輒認為不合常規，予以補稅。企業應認真檢視是否為高風險的查核對象，以便及早調整。

五、兩岸文據要求與管理措施比較

文據要求是轉讓定價稅制的重要部份，世界各國通常都有配套處罰措施，兩岸相關規定如下：

	臺灣	大陸
文據要求種類	1、組織結構 2、企業綜覽 3、組織結構 4、轉讓定價報告 5、關係企業合併營業報告書等資料。 6、其它與受控交易有關并影響其訂價之文件 7、受控交易之彙整數據	1、《家稅務總局外商投資企業和外國企業與其關聯企業業務往來情況年度申報表》 2、其它與受控交易有關并影響其訂價之文件
處罰措施	按稅捐稽征法第 46 條：拒絕稅捐稽征機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處新臺幣三千元以上三萬元以下罰鍰。	依照稅收征管法第六十二條的規定，企業未按規定報送申報表的，由主管稅務機關責令限期報送，并處以二千元以下的罰款；情節嚴重的，可以處二千元以上一萬元以下的罰款

	臺灣	大陸
舉證責任	企業有協力義務，負責提供相關資料由稅務機關負責舉證	企業負責提供相關數據舉證，并由稅務機關負責核實(表面上兩岸舉證責任不同，但實質上皆是由企業負責提供相關數據，并由稅務機關負責核實)
偷漏稅標準	下列具體短漏報情事之一，應依所得稅法第一百十條規定辦理： 一、受控交易申報之價格，為稽征機關核定之常規交易價格二倍以上，或為核定之常規交易價格百分之五十以下。 二、受控交易經稽征機關調整并核定增加之所得額，達營利事業核定全年所得額百分之十以上，且達其核定全年營業收入淨額百分之三以上。 三、營利事業未提示第二十二條第一項第四款規定之轉讓定價報告，且無法提示其它文據證明其訂價結果符合常規交易結果。 四、其它經稽征機關查得有具體短漏報事證且短漏報金額巨大。	無

臺灣明確要求符合下列規定之企業，應于年度稅務申報時即應具備轉讓定價報告，估計約有一千多家企業符合條件。

收入總額	全年收入總額在 1 億元以上，未達 3 億元者，且全年受控交易總額在 1 億元以上	全年收入總額在 3 億元以上者，且全年受控交易總額在 1 億元以上
特殊條件		
境外關係人	滿足左列條件即要出報告	有無左列條件即要出報告

享有租稅減免 優惠 100 萬 以上或五年盈 虧互抵 400 萬以上	滿足左列條件 即要出報告	有無左列條件即要出報告
--	-----------------	-------------

## 六、企業如何面對兩岸移轉訂價查核

隨著經濟全球化與各國增加稅收動機的驅使，企業應該拋棄僥倖心理，以何時到來，而非會不會來的態度正視移轉訂價查核，及早做好下列準備：

### (一)、移轉訂價規劃

因應全球化經營環境，跨國公司租稅規劃需配合營運發展，稅務與業務糾葛牽涉到集團投資架構、營運模式、資源配置與利潤分配等議題，并需熟悉各公司所在地的稅務規定，企業需要專業顧問公司協助以精確掌握風險，達成經營目標

### (二)、調整組織架構

台商過去很少注意移轉訂價稅制的因素，再加上禁止兩岸直接投資、貿易的限制，因此往往透過免稅天堂企業交易，一但兩岸同時對免稅天堂企業交易嚴厲查核，台商可能要負舉證責任，可能會產生「有理說不清」的困境，因此配合集團營運調整組織架構是非常關鍵的策略。

### (三)、審視營運模式

企業營運通常以業務面作考量，久而久之，習以為常，一但遭受稅務機關調查調整才發現稅務問題嚴重，但也被迫付出一筆高額「學費」，因此透過專業顧問審視營運模式，破除「當局者迷」困境，是以少數費用創造高額價值的策略。

### (四)、制定移轉訂價政策

集團營運頻繁，關係企業分散各地，若無一套移轉訂價政策，可能產生各自為政的局面，造成交易價格紊亂，無法說服查核稅務機關而被認定是租稅規避，進而補稅、罰款，形成「啞巴吃黃蓮」的困境。

### (五)、制定移轉訂價核心文件

移轉訂價政策訂立後，仍需靠執行力構建防護網，各關係企業的文件內容需有一致性、合理性以說服稅務機關，因此文件應載明組織架構、關係企業交易說明、移轉訂價政策描述、組織承擔風險與功能分析，及選用最適移轉訂價方法理由等。

### (六)、簽訂預先訂價協議 (APA)

有鑒各國經驗，企業集團對合理移轉訂價的證明資料提供困難，因此，事前本諸誠實信用原則與稅務機關就合理收入、成本協商，訂立一套方法論以決定日後應納稅額，是控制稅務風險有效方法，但其耗時冗長、操作成本昂貴，短期內不適用中小企業。

## 七、結論

企業應縮小移轉訂價風險，在未被查核前應考慮文件揭露程度，例如建議高階管理人不必要的掛名行為，被查核後應諮詢顧問公司意見，瞭解當地稅務機關查核重點，對懷疑之處提出同業交易資料佐證，并配合產業景氣分析，提出移轉訂價報告書，若仍無法說服，則應考慮進行稅務協談，甚至考慮稅務訴訟之可能。

按照美國經驗，移轉訂價查核項目五花八門，常常超出企業估計範圍，因此，諮詢專業顧問，考量操作成本、自身特性，採用有效率解決方案，實有迫切需要。