

營利事業所得稅移轉訂價制度宣導手冊

壹、前言

我國於民國 60 年修正所得稅法時，參酌美國內地稅法第 482 條及各國租稅協定通例，增訂第 43 條之 1 有關營利事業與國內外具有從屬或控制關係之營利事業相互間藉由不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關得報經財政部核准予以調整之規定；另 90 年及 91 年制定金融控股公司法及企業併購法時，為防止租稅規避，亦參照規範各該法規定之公司與關係人或非關係人間藉不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關得報經各該主管機關核准予以調整之規定，惟均未訂定不合常規之認定標準暨相關調整方法，致徵納雙方缺乏共同遵循之依據。考量國際貿易日趨頻繁，企業全球化經營已成為世界之趨勢，且近年來各國亦紛紛建立移轉訂價查核制度與法規，為使我國所得稅制更臻完整並與國際潮流接軌，財政部遂依所得稅法第 80 條第 5 項規定，於 93 年 12 月 28 日訂定發布「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），以維護課稅公平及保障我國稅收。為使各界瞭解移轉訂價查核準則之規定與內容，特編撰本宣導手冊，俾協助納稅義務人遵循相關之規定。

貳、營利事業所得稅移轉訂價制度簡介暨適用原則

一、何謂移轉訂價？（第 4 條）

答：移轉訂價（Transfer Pricing），係指營利事業與關係人相互間從事受控交易所訂定之價格或利潤。

二、何謂不合常規？（第 4 條）

答：不合常規，係指不合營業常規或不合交易常規，即交易人相互間，於其商業或財務上所訂定之條件，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。所稱「異於雙方為非關係人所為」，係以「關係人所為」是

否符合移轉訂價查核準則第7條規定之「常規交易原則」(Arm's Length Principle) 判定。換言之，營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤，如經依移轉訂價查核準則規定檢視，且檢視結果不符合「常規交易原則」者，即構成「不合營業常規」或「不合交易常規」之情形。

三、適用移轉訂價查核準則按常規調整之交易範圍為何？(第2條)

答：移轉訂價查核準則適用於下列交易：

- (一)營利事業與「關係企業」相互間所從事之交易。
- (二)金融控股公司法或企業併購法規定之公司與其子公司相互間，及該等公司或其子公司與「關係人」相互間所從事之交易。
- (三)金融控股公司法或企業併購法規定之公司或其子公司與「非關係人」相互間所從事之「不合常規」之交易。

四、何謂「關係企業」、「關係人」及「非關係人」？(第3、4條)

答：

- (一)關係企業，係指營利事業相互間具有下列從屬或控制關係之一者：
 - 1.營利事業直接或間接持有另一營利事業已發行有表決權之股份總數或資本總額達20%以上。
 - 2.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20%以上。
 - 3.營利事業持有另一營利事業有表決權之股份或資本總額百分比為最高且達10%以上。
 - 4.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。
 - 5.營利事業及其直接或間接持有之股份總數或資本總額達50%以上之營利事業，派任於另一營利事業之董事，合計超過董事總席次半數以上。

- 6.兩營利事業之董事長、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。
 - 7.外國營利事業在中華民國境內之分支機構，與國外總機構或分支機構間；我國營利事業在中華民國境內之總機構或分支機構，與國外分支機構間。
 - 8.營利事業直接或間接控制另一營利事業之人事、財務或業務經營，包括：
 - (1)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。
 - (2)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 1/3 以上。
 - (3)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總產值 50% 以上。
 - (4)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 50% 以上。
 - (5)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 50% 以上。
 - 9.營利事業與其他營利事業簽訂合資或聯合經營契約。
 - 10.其他足資證明營利事業對另一營利事業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。
- (二)關係人，係指「關係企業」或有下列情形之人：
- 1.營利事業與受其捐贈之金額達實收基金總額 1/3 以上之財團法人。
 - 2.營利事業與其董事、監察人、總經理或與其相當或更高層級職位之人、副總經理、協理及直屬總經理之部門主管。
 - 3.營利事業與其董事、監察人、總經理或與其相當或更高層級職位之人之配偶。

4.營利事業與其董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人之二親等以內親屬。

5.營利事業與其他足資證明對該營利事業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人。

(三)非關係人，係指「關係人」以外之人。

五、適用移轉訂價查核準則之交易類型？（第5條）

答：適用本準則之交易類型如下：

(一)有形資產之移轉，包括買賣、交換、贈與或其他安排。

(二)有形資產之使用，包括租賃、設定權利、提供他人持有、使用或占有，或其他安排。

(三)無形資產之移轉，包括買賣、交換、贈與或其他安排。

(四)無形資產之使用，包括授權、再授權、提供他人使用或其他安排。

(五)服務之提供，包括行銷、管理、行政、技術、人事、研究與發展、資訊處理、法律、會計或其他服務。

(六)資金之使用，包括資金借貸、預付款、暫付款、擔保、延期收款或其他安排。

(七)其他經財政部核定之交易類型。

六、營利事業應於何時就其受控交易之結果進行常規評估？其經評估不符合常規時，應如何處理？（第6條）

答：營利事業於辦理所得稅結算申報時，應依移轉訂價查核準則規定，評估受控交易之結果是否符合常規。其經評估不符合常規者，營利事業應依移轉訂價查核準則規定，決定受控交易之常規交易結果，並據以辦理所得稅結算申報。

七、徵納雙方評估受控交易之結果是否符合常規時，應遵循之原則為

何？（第7、8、9條）

答：營利事業與稽徵機關評估受控交易之結果是否符合常規時應遵循之原則，稱為「常規交易原則」，內容如下：

(一)可比較原則：以非關係人相互間，於「可比較」（即相同或類似）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。上述可比較非關係人及其所從事之未受控交易，即稱為「可比較對象」（詳第七題）。

(二)採用最適當規交易方法：

- 1.常規交易方法，係指評估受控交易之結果是否符合常規，或決定受控交易常規交易結果之方法。
- 2.選定最適當規交易方法時，先按交易類型判定受控交易適用之常規交易方法，再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」高低，及找尋可比較對象時所使用「資料與假設之品質」高低決定之。所稱「資料與假設之品質」高低，以蒐集之資料是否足以確認營利事業及受控交易與可比較對象間之差異、消除該等差異所使用假設之合理性、消除該等差異之可能性及適宜性決定之。

(三)按個別交易評價：除適用之常規交易方法另有規定(如以「利潤」為基礎之方法)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(如特定貨物或服務之長期供給合約)者，應合併相關交易適用常規交易方法，以決定其常規交易結果。

(四)使用交易當年度資料：

- 1.決定受控交易之常規交易結果時，以受控交易當年度之資料及同一年度可比較未受控交易之資料為基礎。
- 2.有下列情形之一者，得以涵蓋當年度及以前年度之連續多年度(合計至少3年度)資料為基礎：
 - (1)營利事業所屬產業受商業循環影響。
 - (2)交易標的資產或服務受產品生命週期之影響。

- (3)營利事業採用市場占有率策略。
 - (4)採用以利潤為基礎之常規交易方法。
 - (5)其他財政部核定之情形。
3. 營利事業辦理交易當年度結算申報時，未能取得可比較未受控交易當年度財務報表資料者，得以可比較未受控交易之連續前3年度平均數代替當年度資料；其有第2點使用連續多年度資料情形之一者，得以不涵蓋當年度資料之連續多年度資料為基礎。營利事業採用上述資料者，稽徵機關於進行調查及核定時，應與營利事業採用相同之原則決定所使用之資料。
- (五)採用常規交易範圍。(詳第八題)
 - (六)分析虧損發生原因：營利事業申報虧損，而其集團全球總利潤為正數者，應分析其虧損發生之原因及其與關係企業相互間之交易結果是否符合常規。
 - (七)收支分別評價：受控交易之交易人一方對他方應收取之價款，與他方對一方應收取之價款，應按交易任一方分別列計收入與支出之交易價格評價。例如甲、乙公司相互間有進、銷貨，應分別列報銷貨及進貨，不得以抵銷後之淨額作為評價之基礎。
 - (八)其他經財政部核定之常規交易原則。

八、何謂可比較程度分析？如何選定可比較對象？

答：

- (一)所稱可比較程度，係指營利事業與非關係人所處之情況，或其所從事之受控交易與未受控交易之相同或類似程度。從事可比較程度分析時，應考量下列影響價格或利潤之因素：
 - 1.交易標的資產或服務之特性：交易標的為有形資產時，為資產之實體特徵、品質、數量及是否包括無形資產；交易標的為無形資產時，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；交易標的為服務時，為服務之性質及是否包括無形資產。
 - 2.執行之功能：包括研究發展、產品設計、採購及原物料管理、

製造、行銷、運送及倉儲、經營管理…等。

3. 契約條款：包括報酬收付方式、交易數量、售後保證範圍及條件、更新或修正契約之權利、契約有效期間、附屬或輔助服務之協議、交貨條件、授信及付款條件…等。
4. 承擔之風險：包括市場、研究與發展、財務、信用、產品責任風險等。
5. 經濟及市場情況：包括區域市場相似性、市場規模及發展潛力、市場層級、市場占有率、市場競爭程度、政府對市場之管理、產業概況、運輸成本等。
6. 商業策略：包括創新及產品開發、避險、市場占有率策略等。
7. 其他影響價格或利潤之因素。

(二) 可比較對象之選定

1. 營利事業與非關係人，或其所從事之受控交易與未受控交易間，如存在上述因素之顯著差異，應就該等差異對未受控交易價格或利潤之影響，進行合理之調整。
2. 經由合理之調整，可消除該等差異對未受控交易價格或利潤之影響者，得選定該非關係人及未受控交易為可比較對象。反之，無法經由合理之調整以消除影響者，不宜選為可比較對象。

九、何謂常規交易範圍？受控交易之結果如未在常規交易範圍之內，應如何處理？（第 7 條）

答：

(一) 常規交易範圍之產生方式：

1. 以 2 個或 2 個以上之可比較未受控交易，適用相同之常規交易方法所產生之常規交易結果，產生常規交易範圍。
2. 使用涵蓋當年度及以前年度之連續多年度資料者，以可比較未受控交易結果之多年度平均數，產生常規交易範圍。
3. 結算申報時未能取得可比較未受控交易當年度資料者，以其連續前三年度平均數代替當年度資料，產生常規交易範圍；使用多年度資料者，以不涵蓋當年度之連續多年度平均數，產生

常規交易範圍。

4. 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，以前述 1.~3. 之可比較未受控交易結果之第 25 百分位數至第 75 百分位數之區間（即四分位中段區間法）為常規交易範圍。

(二)受控交易之結果未在常規交易範圍內之處理方式：

1. 受控交易之結果，在常規交易範圍之內者，視為符合常規，無需進行調整；其在常規交易範圍之外者，按所有可比較未受控交易結果之中位數調整受控交易之當年度交易結果。
2. 調整之結果，將降低其在我國境內之納稅義務者，不予調整。

(三)以單一可比較未受控交易之結果為常規交易結果：

1. 營利事業與非關係人間之內部可比較未受控交易，如與受控交易具有相當高之可比較程度，且可據以決定受控交易之單一最可信賴常規交易結果時，得以該結果決定受控交易之常規交易結果。
2. 調整之結果，將降低其在我國境內之納稅義務者，不予調整。

(四)設例：

我國境內受控配銷商丙公司 97 年度毛利率 7.2%，假設所蒐集之可比較獨立配銷商 97 年度毛利率資料計有 6 筆，由小至大依序排列 7%、7.5%、8.5%、8.8%、8.9%、9%。

情況一：以 97 年度所有可比較獨立配銷商適用再售價格法，以毛利率建立常規交易範圍為 7%~9%，由於丙公司 97 年度之毛利率 7.2% 在常規交易範圍之內，故無需進行調整。

情況二：如上述可比較資料未臻完整，致無法確認可否完全消除受控交易與未受控交易間之差異時，應運用四分位中段區間法建立常規交易範圍，即以第 25 百分位數 P (25) (排序後第 2 個數) 之值 7.5% 及第 75 百分位數 P (75) (排序後第 5 個數) 之值 8.9%，產生常規交

易範圍為【7.5%至 8.9%】間。

由於丙公司 97 年度毛利率 7.2% 在常規交易範圍外，故按中位數 8.65% 【= (8.5% + 8.8%) / 2】調整。

情況三：承情況二，但假設丙公司 97 年度毛利率為 9.2%，其雖在常規交易範圍【7.5%至 8.9%】之外，但按中位數 8.65% 調整之結果，將降低我國境內納稅義務，故不予調整。

參、常規交易方法介紹

一、適用移轉訂價查核準則之交易類型及其適用之常規交易方法 (第 5、10 至 13 條)

交易類型 常規交易方法	有形資產之 移轉及使用	無形資產之 移轉及使用	服務之提供	資金之使用
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 (CPLM)	✓		✓	✓
可比較利潤法 (CPM)	✓	✓	✓	
利潤分割法 (PSM)	✓	✓	✓	
其他經財政部核定之 常規交易方法 (OM)	✓	✓	✓	✓

二、何謂可比較未受控價格法 (Comparable Uncontrolled Price Method, 簡稱 CUP) ? (第 14 條)

答：

- (一)可比較未受控價格法，係以非關係人於可比較情況下，從事有形資產之移轉或使用、服務之提供、資金之使用之可比較未受控交易所收取之價格，為受控交易之常規交易價格。
- (二)評估 CUP 之適用性時，應特別考量營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間是否存在下列因素之差異：
- 1.交易標的資產或服務之特性。
 - 2.契約條款。
 - 3.經濟及市場情況。
- (三)差異調整及適用性決定：
- 1.營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間，如存在評估 CUP 適用性時應考量因素之差異，應就該等差異對常規交易價格之影響，進行合理之調整。
 - 2.其無法經由合理之調整以消除該等差異者，CUP 非為決定受控交易常規交易結果之最適方法，此時，應評估其他常規交易方法之適用性。
- (四)設例：

我國境內甲公司同時銷售 A 產品予關係企業乙公司及非關係企業丙公司，銷售價格分別為 9,800 元及 10,000 元，二者契約條款及市場情況等均類似，僅交貨條件不同，甲公司銷售予乙公司之受控交易係採目的地交貨，故相關運費及保險費 500 元係由甲公司負擔，而銷售予丙公司之未受控交易係採起運點交貨，故相關運費及保險費係由丙公司負擔。

研析：

- 1.由於運費及保險費支付條件之差異，對於價格具有明確且可合理確定之影響，且經由適當之調整（如甲公司售予丙公司之未受控交易價格 10,000 元按運費及保險費 500 元之金額往上調增為 10,500 元）可消除該等差異對未受控交易結果之影響。
- 2.未受控交易之標的資產與受控交易相同，且二者間僅存在可經由合理調整以消除之微小契約條款差異，故 CUP 為適用於本案之常規交易方法。

三、何謂可比較未受控交易法（Comparable Uncontrolled Transaction Method，簡稱 CUT）？（第 15 條）

答：

(一)可比較未受控交易法，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，為受控交易之常規交易價格。

(二)評估 CUT 之適用性時，應特別考量營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間是否存在下列因素之差異：

- 1.二者無形資產之可比較程度：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。
- 2.二者所處情況之可比較程度：應考量(1)移轉條件；(2)無形資產於使用市場所處之發展階段；(3)是否擁有無形資產之更新、修改及修正之權利；(4)無形資產之獨特性及其維持獨特性之期間；(5)授權、契約或其他協議之持續期間；(6)受讓人承擔之任何經濟及產品責任風險及(7)受讓人與讓與人所執行之功能等因素。

(三)差異調整及適用性決定：

- 1.營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間，如存在評估 CUT 適用性時應考量因素之差異，應就該等差異對常規交易價格之影響，進行合理之調整。
- 2.其無法經由合理之調整以消除該等差異者，CUT 非為決定受控交易常規交易結果之最適方法，此時，應評估其他常規交易方法之適用性。

(四)設例：

我國境內甲公司將專利權分別授權予美國關係企業 A 公司及非關係企業 B 公司，二者授權內容、所處環境及授權之潛在利潤等均類似。

研析：

由於甲公司授權 A 公司之受控交易與授權 B 公司之未受控

交易間，交易標的之專利權及所處情況類似，即未存在影響二者交易價格之顯著差異，故 CUT 為適用於本案之常規交易方法。

四、何謂再售價格法（Resale Price Method，簡稱 RPM）？（第 16 條）

答：

(一)再售價格法，係按從事受控交易之營利事業再銷售予非關係人之價格，減除依可比較未受控交易毛利率計算之毛利後之金額，為受控交易之常規交易價格。其計算公式如下：

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

毛利率 = 毛利 / 銷貨淨額（註：以財務報表資料為基礎）

所稱「再銷售予非關係人之價格」，依下列規定依序決定：

(1)該受控交易標的之有形資產再銷售予非關係人之價格。

(2)如無(1)之價格，則以「相同之有形資產」同時期再銷售予非關係人之價格為準。但此「相同之有形資產」與「受控交易標的有形資產」之再銷售交易間，如存在影響價格或利潤因素之差異，應進行合理之調整。

所稱「可比較未受控交易毛利率」，依下列規定依序決定：

(1)以從事受控交易之營利事業，自非關係人購進同種類有形資產再銷售予非關係人之毛利率。

(2)如無此毛利率，則以執行功能、承擔風險及契約條款類似之其他營利事業，自非關係人購進同種類有形資產再銷售予非關係人之毛利率為準。

(二)評估 RPM 之適用性時，應特別考量營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間是否存在下列因素之差異：

1.執行之功能，如銷售、行銷、廣告及服務。

- 2.承擔之風險，如存貨水準及其週轉率及相關風險。
- 3.契約條款，如保證範圍及條款、交易數量、信用條件、交貨條件。
- 4.市場情況，如處於批發或零售之市場層級。
- 5.交易內容是否包含無形資產。
- 6.成本結構，如機器、設備已使用之年數。
- 7.商業經驗，如處於開創期或成熟期。
- 8.管理效率。
- 9.會計處理之一致性，如成本及存貨評價方法。

(三)差異調整及適用性決定：

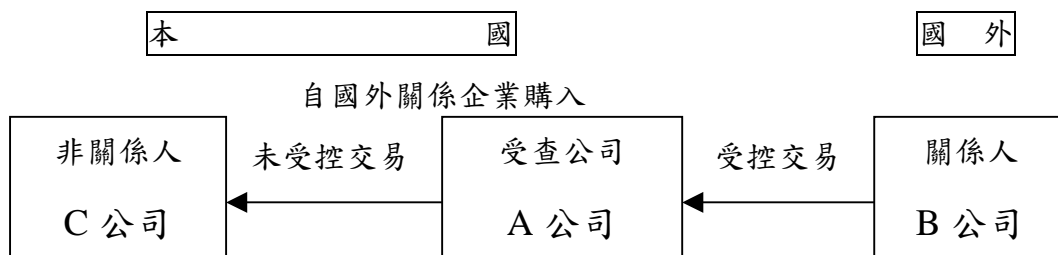
- 1.營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間，如存在評估RPM適用性時應考量因素之差異，應就該等差異對常規交易價格之影響，進行合理之調整。
- 2.其無法經由合理之調整以消除該等差異者，RPM非為決定受控交易常規交易結果之最適方法，此時，應評估其他常規交易方法之適用性。

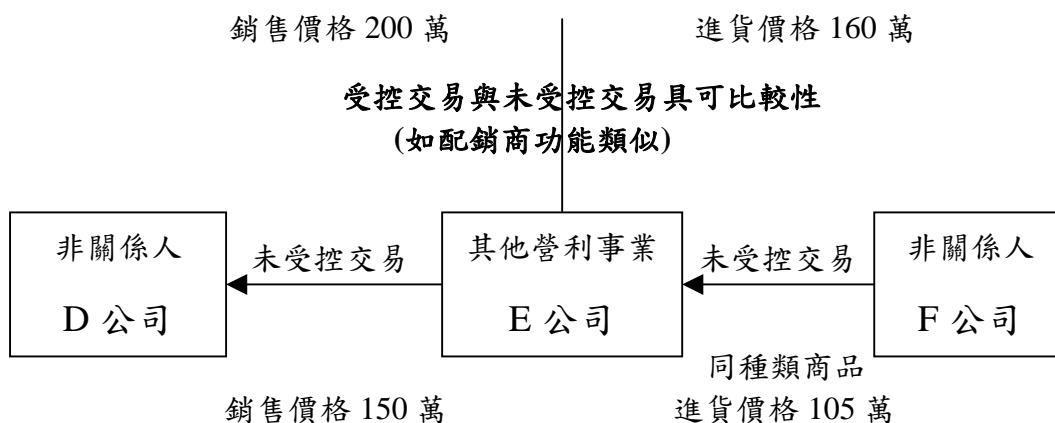
(四)設例：

我國受查 A 公司自國外關係人 B 公司購進 X 商品 160 萬元，再以 200 萬元銷售予國內非關係人 C 公司，A 公司申報毛利率 20% ($= (200-160) \div 200$)。

研析：

假設我國 E 公司自國外非關係人 F 公司購進同種類商品，再銷售予國內非關係人 D 公司之未受控交易為本案之可比較未受控交易，其毛利率為 30% ($= (150-105) \div 150$)，另有 4 筆可比較未受控交易，其毛利率分別為 25%、27%、31% 及 32%，依四分位中段區間法建立常規交易範圍為 27%~31%。





由於受查 A 公司申報毛利率 20% 在常規交易範圍之外，應按中位數 30% 調整。計算如下：

$$\begin{aligned}
 & \text{A 公司自國外關係人 B 公司進貨之常規交易價格} \\
 &= \text{再銷售予非關係人之價格} \times (1 - \text{可比較未受控交易之毛利率}) \\
 &= 200 \text{ 萬元} \times (1 - 30\%) \\
 &= 140 \text{ 萬元}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{A 公司原申報之營業毛利} &= 200 \text{ 萬元} - 160 \text{ 萬元} = 40 \text{ 萬元} \\
 \text{調整後之營業毛利} &= 200 \text{ 萬元} - 140 \text{ 萬元} = 60 \text{ 萬元} \\
 \text{所得調整增加} &= 20 \text{ 萬元}
 \end{aligned}$$

五、何謂成本加價法 (Cost Plus Method, 簡稱 CPLM) ? (第 17 條)

答：

- (一) 成本加價法，係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，為受控交易之常規交易價格。其計算公式如下：

$$\begin{aligned}
 \text{常規交易價格} &= \text{自未受控交易人購進之成本或自行製造} \\
 &\quad \text{之成本} \times (1 + \text{可比較未受控交易成本加價} \\
 &\quad \text{率})
 \end{aligned}$$

$$\text{成本加價率} = \text{毛利} / \text{購進之成本或自行製造之成本}$$

(註：以財務報表資料為基礎)

所稱「可比較未受控交易成本加價率」，依下列規定依序

決定：

(1)以從事受控交易之營利事業自非關係人購進或自行製造之同種類有形資產，銷售予非關係人之成本加價率。

(2)如無此成本加價率，則以執行功能、承擔風險及契約條款類似之其他營利事業自非關係人購進或自行製造之同種類有形資產，銷售予非關係人之成本加價率為準。

(二)評估 CPLM 之適用性時，應特別考量營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間是否存在下列因素之差異：

- 1.執行之功能，如製造、加工技術或安裝複雜程度、測試功能。
- 2.承擔之風險，如市場風險、匯率風險。
- 3.契約條款，如保證範圍及條件、交易數量、信用條件及交貨條件。
- 4.交易內容是否包含無形資產。
- 5.成本結構，如機器、設備已使用之年數。
- 6.商業經驗，如處於開創期或成熟期。
- 7.管理效率。
- 8.會計處理之一致性，如成本及存貨評價方法。

(三)差異調整及適用性決定：

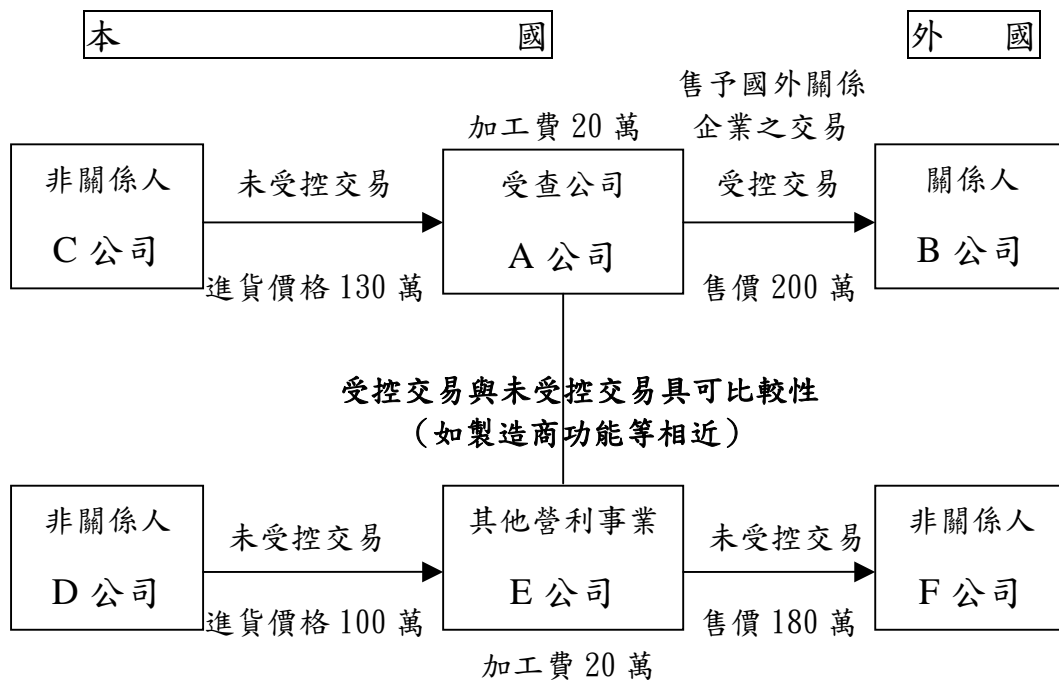
- 1.營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間，如存在評估 CPLM 適用性時應考量因素之差異，應就該等差異對常規交易價格之影響，進行合理之調整。
- 2.其無法經由合理之調整以消除該等差異者，CPLM 非為決定受控交易常規交易結果之最適方法，應評估其他常規交易方法之適用性。

(四)設例：

我國受查 A 公司自國內非關係人 C 公司進貨 130 萬元，經過加工（加工費 20 萬元）製成 Y 商品，再以 200 萬元銷售予國外關係人 B 公司，A 公司申報成本加價率 33.33%（=
$$\frac{200-(130+20)}{130+20}$$
）。

研析：

假設我國 E 公司自非關係人 D 公司進貨，經過加工製成同種類商品再銷售予國外非關係人 F 公司之未受控交易，為本案之可比較未受控交易，其成本加價率為 50% (=【180-(100+20)】÷(100+20))，另有 4 筆可比較未受控交易，其成本加價率分別為 46%、48%、51% 及 53%，依四分位中段區間法建立常規交易範圍為 48%~51%。



由於受查 A 公司申報之成本加價率 33.33% 在常規交易範圍之外，應按中位數 50% 調整。計算如下：

$$A \text{ 公司銷售予國外關係人 B 公司之常規交易價格} \\ = \text{自未受控交易人購進之成本或自行製造之成本} \times (1 + \text{可比較未受控交易成本加價率})$$

$$= (130 \text{ 萬元} + 20 \text{ 萬元}) \times (1 + 50\%) \\ = 225 \text{ 萬元}$$

A 公司原申報之營業毛利 = 200 萬元 - 150 萬元 = 50 萬元
調整後之營業毛利 = 225 萬元 - 150 萬元 = 75 萬元
所得調整增加 25 萬元

六、何謂可比較利潤法 (Comparable Profit Method, 簡稱 CPM)? (第 18 條、財政部 94 年 6 月 8 日台財稅字第 09404531640 號令、財政部 97 年 1 月 4 日台財稅字第 09604564780 號令、**財政部 97 年 8 月 6 日台財稅字第 09704541020 號令**)

答：

(一)可比較利潤法，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，計算可比較營業利潤，並據以決定受控交易之常規交易結果。

利潤率指標 (註：以財務報表資料為基礎)：

- 1.營業資產報酬率 = 營業淨利/營業資產
- 2.營業淨利率 = 營業淨利/銷貨淨額
- 3.貝里比率 = 營業毛利/營業費用
- 4.其他經財政部核定之利潤率指標：

成本及營業費用率 = 營業淨利/銷貨成本或營業成本與營業費用 (財政部 97 年 8 月 6 日台財稅字第 09704541020 號令)

前項所稱營業淨利，指營業毛利減除營業費用後之金額，不包括非屬受測活動之所得及與受測個體繼續經營無關之非常損益。所稱營業資產，指受測個體於相關營業活動所使用之資產，包括固定資產及流動資產，但不包括超額現金、短期投資、長期投資、閒置資產及與該營業活動無關之資產。所稱營業費用，不包括非屬經營本業之利息費用、所得稅及與受測活動無關之費用。

所稱超額現金，係指現金及約當現金之合計數超過營運資金部分，其總額以不超過營運資金為限。前開營運資金係指流動資

產超過流動負債之金額。

(二)採行 CPM 之步驟：

1. 選定受測個體及受測活動。

(1)受測個體，為受控交易之參與人中符合下列各點條件者：

能取得可信賴之可比較未受控交易資料。

於驗證應歸屬於該參與人之營業利潤時所需作之差異調整最少。

調整結果為最可信賴。

即以參與人中複雜度最低，且未擁有高價值無形資產或特有資產，或雖擁有，但與可比較未受控交易所擁有之資產類似者。

(2)受測活動，係受測個體參與受控交易可細分至最小且可資辨認之營業活動。

2.選定與受測個體及受測活動相似之可比較未受控交易。

3.選定利潤率指標。其選定，應以受測個體之受測活動為基礎，並考量下列因素：

(1)受測個體之活動性質。

(2)所取得未受控交易資料之可比較程度及其所使用資料與假設之品質。

(3)該指標用以衡量受測個體常規營業利潤之可信賴程度。

(4)資料所涵蓋之期間需足以反映可比較未受控交易之合理報酬，其至少應包括交易當年度及前 2 年度之連續 3 年度資料。

4.決定可比較未受控交易於特定年限內之平均利潤率（按加權平均計算，即以所採用利潤率指標之分子於特定年限內全部金額之總和，除以分母於特定年限內全部金額之總和。）：

(1)特定年限，依前述 3(4)之年限辦理。

(2)營利事業於辦理交易當年度之所得稅結算申報時，未能取得可比較未受控交易當年度利潤率資料者，得以不包括當年度之至少連續前 3 年度平均利潤率代替。

5.計算可比較營業利潤，並產生常規交易範圍：

以可比較未受控交易之平均利潤率，依受測個體之受測活動於特定年限內之營業資產、銷貨淨額、營業費用或其他基礎之年平均數，計算可比較營業利潤，並產生常規交易範圍。

6.評估是否符合常規及是否進行調整：

(1)受測個體之受測活動於特定年限內之平均營業利潤在常規交易範圍之內者，視為符合常規，無需進行調整；在該範圍之外者，視為不符合常規。

(2)不合常規之調整方法：

①以受測個體之受測活動於交易當年度之營業資產、銷貨淨額、營業費用或其他基礎為準，按可比較未受控交易同一年度利潤率計算之所有可比較營業利潤之中位數調整；營利事業遇有商業循環、產品週期或採市場占有率策略等特殊情形時，按可比較未受控交易於特定年限內之平均利潤率計算之所有可比較營業利潤之中位數調整；營利事業未能取得可比較未受控交易當年度資料者，按不包括當年度之至少連續前3年度平均利潤率計算之可比較營業利潤之中位數調整。

②調整之結果將減少我國納稅義務者，不予調整。

7.以受測個體之常規營業利潤為基礎，決定受測個體以外應繳納我國所得稅之同一受控交易其他參與人之常規營業利潤。

(三)評估 CPM 之適用性時，應特別考量營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間是否存在下列因素之差異：

- 1.影響二者間可比較程度之因素。
- 2.成本、費用、所得及資產，於受測活動及其他活動間分攤方式之合理性及適宜性。
- 3.會計處理之一致性。

(四)差異調整及適用性決定：

1.營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間，如存在評估 CPM 適用性時應考量因素之差異，應就該等差異對常規交易價

格之影響，進行合理之調整。

- 2.其無法經由合理之調整以消除該等差異者，CPM 非為決定受控交易常規交易結果之最適方法，此時，應評估其他常規交易方法之適用性。

(五)設例：

例一

外國 A 公司製造組裝消費性產品行銷全球，其在我國境內之受控 B 公司，進口該產品且以 A 公司品牌在我國配銷。

B 公司 95 年度至 97 年度資料如下：

損益科目	95 年度	96 年度	97 年度	平均
銷貨淨額	450,000	560,000	550,000	520,000
銷貨成本	333,000	422,400	400,000	385,133
營業費用	80,000	110,000	154,600	114,867
營業淨利	37,000	27,600	-4,600	20,000

研析：

假設稽徵機關在查核 B 公司 97 年度所得稅申報時，認為可比較利潤法為適用於本案之最通常規交易方法，而依下列步驟進行查核：

- 1.受測個體之選擇：就受控交易之參與人 A 公司與 B 公司而言，B 公司所從事之配銷活動較為單純，因此，選定以 B 公司為受測個體，配銷活動為受測活動。

- 2.依 B 公司執行之配銷功能，選定營業淨利率為利潤率指標。

- 3.建立常規交易範圍：

(1)以 B 公司 95 年度至 97 年度平均銷貨淨額為準，按可比較未受控配銷商 95 年度至 97 年度平均營業淨利率計算可比較營業利潤：

可比較未受控配銷商	C	D	E	F	G	H	I
95 年度至 97 年度平均營業淨利率 (註 1)	3.2%	4.5%	4.7%	4.8%	5.0%	6.7%	9.0%

B 公司 94 年度至 96 年平均銷貨淨額	520,000	520,000	520,000	520,000	520,000	520,000	520,000
可比較營業利潤(註 2)	16,640	23,400	24,440	24,960	26,000	34,840	46,800

註：1.平均營業淨利率=95 年度至 97 年度營業淨利總和/ 95 年度至 97 年度銷貨淨額總和。

2.可比較營業利潤=B 公司 95 年度至 97 年度平均銷貨淨額×可比較未受控配銷商 95 年度至 97 年度平均營業淨利率。

(2)採用四分位中段區間法，建立常規交易範圍介於 23,400 元至 34,840 元。

4.評估是否符合常規交易：本案 B 公司 97 年度為虧損，95 年度至 97 年度平均營業淨利為 20,000 元，在常規交易範圍之外，視為不符合常規。

5.不合常規交易之調整方法：

(1)假設 B 公司未遇有商業循環、產品週期或採市場占有率策略等特殊情形：

①以 B 公司 97 年度銷貨淨額為準，按可比較未受控配銷商 97 年度營業淨利率計算交易當年度(97 年度)所有可比較營業利潤：

可比較未受控配銷商	D	E	C	H	F	I	G
97 年度營業淨利率	3%	4%	4.5%	4.7%	5%	5.5%	6%
B 公司 97 年度銷貨淨額	550,000	550,000	550,000	550,000	550,000	550,000	550,000
97 年度可比較營業利潤(註)	16,500	22,000	24,750	25,850	27,500	30,250	33,000

註：97 年度可比較營業利潤=B 公司 97 年度銷貨淨額×可比較未受控配銷商 97 年度平均營業淨利率。

②按上述所有可比較營業利潤之中位數 25,850 元，調整 B 公司 97 年度營業利潤，調整增加數為 30,450 元（申報虧損數 4,600 元+25,850 元）。

(2) 假設 B 公司遇有商業循環、產品週期或採市場占有率策略等特殊情形：

- ① 以 B 公司 97 年度銷貨淨額為準，按可比較未受控配銷商 95 年度至 97 年度平均營業淨利率計算交易當年度(97 年度)所有可比較營業利潤：

可比較未受控配銷商	C	D	E	F	G	H	I
95~97 年度營業淨利率	3.2%	4.5%	4.7%	4.8%	5.0%	6.7%	9.0%
B 公司 97 年度銷貨淨額	550,000	550,000	550,000	550,000	550,000	550,000	550,000
97 年度可比較營業利潤	17,600	24,750	25,850	26,400	27,500	36,850	49,500

註：97 年度可比較營業利潤 = B 公司 97 年度銷貨淨額 × 可比較未受控配銷商 95~97 年度平均營業淨利率。

- ② 按上述所有可比較營業利潤之中位數 26,400 元，調整 B 公司 97 年度營業利潤，調整增加數為 31,000 元(申報虧損數 4,600 元 + 26,400 元)。

例二

援上例，惟 B 公司辦理 97 年度所得稅申報時，未能取得可比較未受控配銷商 97 年度資料。

1. 建立常規交易範圍：

- (1) 以 B 公司 95 年度至 97 年度平均銷貨淨額為準，按可比較未受控配銷商 94 年度至 96 年度平均營業淨利率計算可比較營業利潤：

可比較未受控配銷商	C	E	D	G	F	H	I
94 年度至 96 年度平均營業淨利率(註)	3.5%	4.5%	4.8%	5.2%	5.5%	6.9%	8.8%
B 公司 95 年度至 97 年度平均銷貨淨額	520,000	520,000	520,000	520,000	520,000	520,000	520,000

可比較營業利潤	18,200	23,400	24,960	27,040	28,600	35,880	45,760
---------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

註：因 B 公司辦理 97 年度所得稅申報時，未能取得可比較未受控配銷商 97 年度營業淨利率資料，故平均營業淨利率係以可比較未受控配銷商 94 年度至 96 年度平均營業淨利率代替。

(2)採用四分位中段區間法，建立常規交易範圍介於 23,400 元至 35,880 元。

2.評估是否符合常規交易：本案 B 公司 97 年度為虧損，95 年度至 97 年度平均申報營業利潤為 20,000 元，在常規交易範圍之外，視為不符合常規。

3.不合常規交易之調整方式

(1)以 B 公司 97 年度銷貨淨額為準，按可比較未受控配銷商 94 至 96 年度平均營業淨利率計算所有可比較營業利潤：

可比較未受控配銷商	C	E	D	G	F	H	I
94 年度至 96 年度平均營業淨利率	3.5%	4.5%	4.8%	5.2%	5.5%	6.9%	8.8%
B 公司 97 年度銷貨淨額	550,000	550,000	550,000	550,000	550,000	550,000	550,000
97 年度可比較營業利潤	19,250	24,750	26,400	28,600	30,250	37,950	48,400

(2)按上述所有可比較營業利潤之中位數 28,600 元，調整 B 公司 97 年度營業利潤，調整增加數為 33,200 元(申報虧損數 4,600 元 + 28,600 元)。

七、何謂利潤分割法 (Profit Split Method, 簡稱 PSM) ? (第 19 條)

答：

(一)利潤分割法，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。

(二)採行 PSM 之步驟：

步驟 1：按例行性貢獻分配例行性利潤。以合併營業利潤為基礎，依各參與人從事相關營業活動之例行性貢獻，分配其應得之市場公平報酬（註：以財務報表資料為基礎）。

步驟 2：按對無形資產之貢獻分配剩餘利潤。合併營業利潤減除依前款規定分配予各參與人之例行性利潤後，以其餘額按各參與人於相關營業活動中對於無形資產之貢獻價值，計算其應分配之剩餘利潤。

(三)評估 PSM 之適用性時，應特別考量營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間是否存在下列因素之差異：

- 1.決定例行性貢獻市場公平報酬之方法所應考量之因素，包括執行之功能、承擔之風險及使用之資產。
- 2.成本、費用、所得及資產，於相關營業活動及其他活動間分攤方式之合理性及適宜性。
- 3.會計處理之一致性。
- 4.決定各參與人對無形資產之貢獻價值所使用資料及假設之可信賴程度。

(四)差異調整及適用性決定：

- 1.營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間，如存在評估 PSM 適用性時應考量因素之差異，如存在（三）1~3 款因素之差異，應就該等差異對常規交易價格之影響，進行合理之調整。
- 2.其無法經由合理之調整以消除該等差異者，PSM 非為決定受控交易常規交易結果之最適方法，此時，應評估其他常規交易方法之適用性。

(五)設例：

我國甲公司研發、製造一消費性產品，經由國外受控乙公司行銷全球。分析甲、乙公司在受控交易中所執行之功能，甲公司負責研發及製造，乙公司則負責配銷至各零售商並擁有全球行銷之無形資產。

甲、乙二公司 97 年度財務資料如下：

97 年度	甲公司	乙公司
銷貨淨額	100,000	200,000
原料、人工	40,000	0
進貨	0	100,000
行銷費用	0	40,000
研發費用	40,000	0
其他營業費用	10,000	20,000
營業淨利	10,000	40,000

1. 計算合併營業淨利 = 10,000 元 + 40,000 元 = 50,000 元

2. 以合併營業淨利 50,000 元為基礎，分配例行性貢獻：

假設僅執行製造功能之可比較未受控製造商，可賺得製造成本之 10%（指營業淨利占製造成本之比率）之報酬；另僅執行配銷功能之可比較未受控配銷商，可賺得銷貨淨額之 6%（指營業淨利占銷貨淨額之比率）之報酬。

甲公司製造例行性利潤 = 40,000 元 × 10% = 4,000 元

乙公司配銷例行性利潤 = 200,000 元 × 6% = 12,000 元

3. 剩餘利潤 = 50,000 元 - (4,000 元 + 12,000 元) = 34,000 元

按甲、乙二公司對研發及行銷等無形資產之貢獻分配剩餘利潤。假設研發及行銷等無形資產對營業利潤之貢獻度相近，採用甲公司之研發費用及乙公司之行銷費用占二者費用總和之比例分配剩餘利潤尚屬合理。

甲、乙公司各分配得剩餘利潤

= 34,000 元 × 40,000 / (40,000 + 40,000) = 17,000 元

4. 計算常規營業利潤

甲公司常規營業利潤=4,000 元+17,000 元=21,000 元

乙公司常規營業利潤=12,000 元+17,000 元=29,000 元

肆、營利事業之揭露義務及應準備之文據資料

一、哪些營利事業辦理所得稅結算申報時應揭露關係人及其與關係人交易資料？（第 21 條）

答：依移轉訂價查核準則第 21 條規定，營利事業辦理所得稅結算申報時，應依規定格式揭露關係人及關係人交易資料，財政部以 96 年 1 月 9 日台財稅字第 09604503530 號令訂定營利事業應揭露關係人及關係人交易資料標準，該揭露標準規定如下：

(一)下列營利事業自辦理 95 年度營利事業所得稅結算申報起，應揭露符合(二)規定之關係人及關係人交易之資料：

1. 全年營業收入淨額及非營業收入合計數(以下簡稱收入總額)在新臺幣 3 千萬元以上未達 3 億元，且在中華民國境外有關係人(包括總機構及分支機構)之營利事業。
2. 全年收入總額在新臺幣 3 千萬元以上未達 3 億元，且依租稅減免法規享有租稅優惠，或依法申報扣除前 5 年虧損之營利事業。但依法申報實際抵減當年度營利事業所得稅結算申報應納稅額及前 1 年度未分配盈餘申報應加徵稅額之金額合計在新臺幣 50 萬元以下，或依法實際申報扣除之前 5 年虧損之金額在新臺幣 2 百萬元以下者，不適用之。

※所稱租稅減免法規，指當年度營利事業所得稅結算申報租稅減免附冊所列之法規。

3. 全年收入總額在新臺幣 3 億元以上之營利事業。

(二)應揭露之關係人及關係人交易範圍：

1. 關係企業方面

符合(一)規定之營利事業與移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 1 款規定之關係企業從事交易，且其交易符合下列條件之

一者，應依當年度營利事業所得稅結算申報書格式揭露該等關係企業之資訊及其與該等關係企業所從事之所有交易之資料：

- (1) 營利事業與同一關係企業之全年交易總額在新臺幣 1 千 2 百萬元以上。
- (2) 營利事業與所有關係企業之全年交易總額在新臺幣 5 千萬元以上。

2. 關係企業以外之關係人方面：

符合(一)規定之營利事業與移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 2 款規定之關係企業以外之關係人從事交易，且其交易符合下列條件之一者，應依當年度營利事業所得稅結算申報書格式揭露該等關係人資訊及其與該等關係人交易之資料：

- (1) 營利事業與同一關係企業以外之關係人之全年交易總額在新臺幣 6 百萬元以上。
- (2) 營利事業與所有關係企業以外之關係人之全年交易總額在新臺幣 2 千 5 百萬元以上。

(三) 所稱全年交易總額，係不分交易類型，且無論交易所涉為營利事業之收入或支出，以絕對金額相加之全年總額。其屬資金之使用交易類型者，以營利事業當年度實際提供或使用資金之金額，按其實際提供或使用該資金之天數加權平均計算之資金金額，按當年度財政部核定向非金融業借款利率最高標準計算之金額為準。

(四) 前述關係企業之認定，於適用移轉訂價查核準則第 3 條第 1 款有關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有表決權之股份總數或資本總額 20% 以上規定時，參照財務會計準則第 5 號公報辦理。

(五) 營利事業與間接持有或被間接持有關係企業間之受控交易，符合(一)及(二)揭露規定者，其所有直接或間接持有或

被直接或間接持有之關係企業資料（不論相互間有無受控交易），均應予以揭露。

二、營利事業辦理所得稅結算申報時，應如何揭露關係人及關係人交易資料？

答：營利事業辦理所得稅結算申報時，應依申報書第 18 頁至第 21 頁格式揭露關係人及關係人交易資料，包括：關係人結構圖、關係人明細表、關係人交易彙總表及關係人交易明細表。非屬應揭露之營利事業，只須填報第 18 頁第一部分之所有問題即可，無須填報第 18 頁第二部分及第 19 頁至第 21 頁；屬應揭露之營利事業，第 18 頁至第 21 頁均須填報。相關欄位之填報方式，請參閱各該頁次之填表說明。

三、營利事業辦理所得稅結算申報時應備妥之移轉訂價文據有哪些？
（第 22 條）

答：從事受控交易之營利事業於辦理所得稅結算申報時，應備妥下列證明關係人交易所得額為正確所得額之相關文據，並於稽徵機關進行調查時，依規定提示：

- (一) 企業綜覽。
- (二) 組織結構。
- (三) 受控交易之彙整資料。
- (四) 移轉訂價報告（自 94 年度營利事業所得稅結算申報案件開始適用），至少需包括下列內容：
 1. 產業及經濟情況分析。
 2. 受控交易各參與人之功能及風險分析。
 3. 依常規交易原則辦理之情形。
 4. 選定之可比較對象。
 5. 可比較程度分析。
 6. 選定之最適常規交易方法及選定之理由、列入考量之其他方法

及不予採用之理由。

7.受控交易之其他參與人採用之訂價方法及相關資料。

8.依最通常規交易方法決定常規交易結果之情形。

9.受控交易之結果是否符合常規。

10.按常規交易結果調整之情形。

(五)國內公開發行公司依公司法第 369 條之 12 規定準備之關係報告書、關係企業合併營業報告書等資料。

(六)其他與關係人或受控交易有關並影響其訂價之文件。

營利事業辦理所得稅結算申報，無論是否需於結算申報書第 18 頁至第 21 頁揭露關係人及其與關係人相互間交易之資料，仍有依移轉訂價查核準則第 22 條規定，備妥企業綜覽、組織結構及受控交易彙整資料等文據之義務。

四、前述應備妥移轉訂價相關文據之規定，有無例外適用之規定？(第 22 條第 2 項、財政部 97 年 11 月 7 日台財稅字第 09704555180 號令)

答：

(一) 符合移轉訂價查核準則第 3 條第 8 款第 3 目至第 5 目規定之技術或進銷貨控制要件，但確無實質控制或從屬關係者，得於辦理該年度結算申報前，提示足資證明之文件送交該管稽徵機關確認，其經確認者，不適用前述備妥之文據規定。

(二) 營利事業與公營事業、代理商或經銷商及公平交易法第 5 條規定之獨占事業等營利事業相互間，有營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 3 條第 8 款第 3 目至第 5 目規定之情形，但確無同條其他款目規定之實質控制或從屬關係者，其於辦理營利事業所得稅結算申報時，得免適用同準則第 22 條第 1 項備妥文據之規定，並無須依同條第 2 項規定向稽徵機關申請確認。(財政部 97 年 11 月 7 日台財稅字第 09704555180 號令)

五、從事受控交易之營利事業，自 97 年度所得稅結算申報案件起應備妥移轉訂價報告，有無簡化措施？（第 22 條第 3 項、財政部 97 年 11 月 6 日台財稅字第 09704555160 號令）

答：依移轉訂價查核準則第 22 條第 3 項規定，受控交易金額在財政部規定標準以下者，得以其他足資證明其訂價結果符合常規交易結果之文據取代移轉訂價報告。財政部於 97 年 11 月 6 日以台財稅字第 09704555160 號令修訂「得以其他文據取代移轉訂價報告之受控交易金額標準」，從事受控交易之營利事業，自 97 年度營利事業所得稅結算申報案件，有下列情形之一者，得以其他文據取代移轉訂價報告：

(一)全年營業收入淨額及非營業收入合計數(以下簡稱收入總額)未達新臺幣 3 億元。

(二)全年收入總額在新臺幣 3 億元以上，但未達新臺幣 5 億元，且同時符合下列規定者：

1.未享有租稅減免優惠，且未依法申報扣除前 5 年虧損。但營利事業依法申報實際抵減當年度營利事業所得稅結算申報應納稅額及前 1 年度未分配盈餘申報應加徵稅額之金額合計在新臺幣 2 百萬元以下，或依法實際申報扣除之前 5 年虧損金額在新臺幣 8 百萬元以下者，不在此限。

2.金融控股公司或企業併購法規定之公司或其子公司，未與中華民國境外之關係人(包括總機構及分支機構)交易者；其他營利事業，未與中華民國境外之關係企業(包括總機構及分支機構)交易者。

(三)不符合(一)、(二)規定，但全年受控交易總額未達新臺幣 2 億元。

※所稱全年受控交易總額，係不分交易類型，且無論交易所涉為營利事業之收入或支出，以絕對金額相加之全年總額；其屬資金之使用交易類型者，以資金金額按當年度財政部核定向非金融業借款利率最高標準計算之金額為準。

六、從事受控交易之營利事業，不符合第五題之規定者，應備妥移轉訂價報告，其中哪些交易無須進行個別分析？（財政部 97 年 11 月 6 日以台財稅字第 09704555160 號）

答：屬應備妥移轉訂價報告之營利事業，其個別受控交易符合下列規定之一者，如能備妥其他足資證明其訂價結果符合常規交易結果之文據，且於移轉訂價報告中敘明其符合之規定及該文據足資證明之理由後，得視為符合常規，免再就該交易進行個別分析：

- (一)受控交易參與人之一為政府機關或公營事業。
 - (二)受控交易之所有參與人均為中華民國境內未享有租稅減免優惠，且未申報扣除前 5 年虧損之營利事業。
 - (三)受控交易屬於營利事業之營業收入或營業成本項目，且其同一類型受控交易之全年交易總額在新臺幣 1 千萬元以下；其非屬營業收入或營業成本項目之金額標準以二分之一計算。
 - (四)受控交易屬於中華民國境內未享有租稅減免優惠，且未申報扣除前 5 年虧損之營利事業之營業收入或營業成本項目，其申報之毛利率在同業利潤標準以上，且其同一類型受控交易之全年交易總額在新臺幣 2 千萬元以下；其非屬該營利事業之營業收入或營業成本項目，但該營利事業申報之淨利率在同業利潤標準以上者，金額標準以二分之一計算。
 - (五)受控交易屬於資金之使用交易類型，提供者申報之收入在其提供之資金按當年 1 月 1 日臺灣銀行基本放款利率計算之金額以上，且其提供之資金在新臺幣 3 億元以下；使用者申報之成本或費用在其使用之資金按當年 1 月 1 日臺灣銀行基本放款利率計算之金額以下，且其使用之資金在新臺幣 3 億元以下。
- ※ 所稱同一類型全年交易總額，係無論該類型交易所涉為營利事業之收入或支出，以絕對金額相加之全年總額；其屬資金之使用交易類型者，以營利事業當年度實際提供或使用資金之金額，按其實際提供或使用該資金之天數加權平均計算之資金金額，按當年度財政部核定向非金融業借款利率最高標準計算之

金額為準。

七、前述第五題及第六題所稱其他足資證明其訂價結果符合常規交易結果之文據為何？（財政部 97 年 11 月 6 日以台財稅字第 09704555160 號令）

答：

- (一)屬符合前述第六題(一)因受控交易參與人之一為政府機關或公營事業，而無須進行個別分析者，所稱其他足資證明其訂價結果符合常規交易結果之文據，為該政府機關或公營事業之公開招標文件及資料。
- (二)屬符合前述第五題無須準備移轉訂價報告或符合前述第六題(二)至(四)免進行個別分析者，所稱其他足資證明其訂價結果符合常規交易結果之文據，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：
 - 1.可比較未受控交易之公開招標文件及資料。
 - 2.營利事業所得稅查核準則第 22 條第 3 項規定之時價資料。
 - 3.獨立不動產估價師依法製作之估價報告書或公證機構出具之鑑價報告。
 - 4.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。
 - 5.其他符合移轉訂價查核準則第 7 條第 1 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。

八、前述應備妥之文件，提示之期限為何？可否延期提示？（第 22 條）

答：

- (一)應於稽徵機關書面調查函送達之日起 1 個月內提示。
- (二)其有特殊情形者，得於上述期限屆滿前，申請延期提示；延長之期限最長不得超過 1 個月，並以 1 次為限。

九、提示之格式有無規定？（第 22 條）

答：

- （一）應附目錄及索引。
- （二）資料為外文者，應附中文譯本；但經稽徵機關核准者，得提供英文版本。

伍、預先訂價協議之介紹

一、何謂預先訂價協議？

答：

預先訂價協議（Advance Pricing Arrangements，簡稱 APA），係符合規定條件之營利事業，為期其關係人交易之訂價結果能符合移轉訂價查核準則規定之常規交易結果，而依規定程序，預先向稽徵機關申請，並於達成協議後所簽署之相互約束契約。

二、預先訂價協議之申請有無條件限制？（第 23 條）

答：

預先訂價協議具有減少事後移轉訂價查核所引發之爭議及所造成之稅務行政負擔等效益。惟申請人與受理機關於進行協議程序時，亦需耗費一定之人力與成本，為期成本效益相符，移轉訂價查核準則規定，從事受控交易之營利事業申請預先訂價協議，需符合下列各款條件：

- （一）申請預先訂價協議之交易，其交易總額達新臺幣 10 億元以上，或年度交易金額達新臺幣 5 億元以上。
- （二）前 3 年度無重大逃漏稅情事。
- （三）已備妥移轉訂價查核準則第 24 條第 1 項第 1 款至第 4 款及第 6 款至第 10 款規定之文件。
- （四）已完成移轉訂價查核準則第 24 條第 1 項第 5 款規定之移轉訂價報告。

(五)其他經財政部核定之條件。

三、預先訂價協議之申請期限為何？（第 23 條）

答：

營利事業應於「申請預先訂價協議之交易所涵蓋之第 1 個會計年度終了前」，依規定格式向該管稽徵機關提出申請。

四、稽徵機關收到營利事業提出之預先訂價協議申請書後，應如何處理？（第 23 條至第 27 條）

答：

- (一)稽徵機關收到申請書後，應於 1 個月內書面通知申請人是否受理。（第 23 條）
- (二)經同意受理者，申請人應於 1 個月內提供移轉訂價查核準則第 24 條規定之文件及移轉訂價報告，其不能提供者，得申請延期，延長之期限最長不得超過 1 個月。申請人未於規定期間內提供者，稽徵機關得否准其申請。（第 23 條）
- (三)稽徵機關應於申請人或代理人提示文件及報告之日起 1 年內作成審核評估結論，情況特殊者，得延長審核評估期間，最長不得超過 6 個月，必要時，得再延長 6 個月。但涉及租稅協定雙邊或多邊預先訂價協議者，不在此限。（第 26 條）
- (四)稽徵機關應於作成審核評估結論之日起 6 個月內，與申請人或其代理人就可比較對象及其交易結果、假設條件、訂價原則、計算方法、適用期間及其他主要問題相互討論，達成協議後，共同簽署預先訂價協議。（第 27 條）
- (五)預先訂價協議尚未達成協議前，如發生影響預期交易結果之重大因素時，申請人或其代理人應於 1 個月內書面告知稽徵機關，並於規定期間內修正相關文件、報告，送交該管稽徵機關辦理。其未依規定辦理者，該管稽徵機關得終止協議程序之進行。（第 25 條）

(六)預先訂價協議一經簽署後，雙方互負履行及遵守義務。(第 27 條)

五、預先訂價協議之適用期間為何？可否申請延長？(第 27、32 條)

答：

(一)預先訂價協議之適用期間，以申請年度起 3 至 5 年為限。但申請交易之存續期間較短者，以該期間為準。(第 27 條)

(二)申請人已確實遵守預先訂價協議且環境未發生實質變化者，得檢附相關資料，向該管稽徵機關申請延長適用期間，經審核同意後，得再簽署預先訂價協議。但延長之期間，不得超過 5 年。
(第 32 條)

六、預先訂價協議應載明內容為何？(第 28 條)

答：

預先訂價協議應載明下列內容：

- (一) 協議之相關各方。
- (二) 涉及之關係人交易及期間。
- (三) 影響訂價之假設條件。
- (四) 訂價原則及採用之常規交易方法。
- (五) 協議條款、協議適用期間及效力。
- (六) 申請人之義務，包括依第二十九條規定提出年度報告及影響報告、保存第二十四條規定之文件及報告、第三十一條規定影響交易結果之因素變動通知。
- (七) 申請人違反協議內容及條款之處理方式。
- (八) 協議之修訂。
- (九) 解決爭議之方法與途徑。
- (十) 其他應特別載明之內容。

七、預先訂價協議適用期間應注意之事項為何？

答：

(一)申請人應提出執行預先訂價協議之年度報告：(第 29 條)

1.申請人應於適用預先訂價協議之各課稅年度結算申報期間內提

出。年度報告之內容，包括實際訂價及各參與人之損益情形、依預先訂價協議辦理之情形、影響交易結果之假設條件及因素之變動情形等。

2. 簽署日期前已辦理所得稅結算申報之年度，應於稽徵機關規定期間內，提出預先訂價協議條款對其結算申報內容之影響報告，無需再提年度報告。

(二) 影響交易結果之因素發生顯著變化時：(第 31 條)

1. 申請人應於變化之日起 1 個月內通知該管稽徵機關。
2. 稽徵機關應與營利事業協商修改預先訂價協議條款及條件，或停止預先訂價協議之適用。

八、預先訂價協議之效力為何？(第 30 條)

答：

- (一) 申請人符合預先訂價協議規定並遵守協議條款者，稽徵機關應按協議結果核定其所得額。
- (二) 申請人有不符合協議規定或不遵守協議條款者，稽徵機關得進行調查。
- (三) 申請人如有隱瞞重大事項、提供錯誤訊息、涉及詐術或不正當行為時，協議自始無效。

陸、移轉訂價之調查核定及罰則

一、稽徵機關如何進行移轉訂價案件之調查及核定？(第 33 條、第 35 條)

答：

- (一) 營利事業已依移轉訂價查核準則第 22 條規定提示文據者：稽徵機關應依該準則規定核定受控交易之結果，並據以核定相關納稅義務人之所得額。
- (二) 營利事業未依上述準則規定提示文據者：
 1. 稽徵機關得依查得資料，按前述規定核定。
 2. 其無查得之資料且營利事業未提示之文據係關係其所得額計算

之「成本」或「費用」者，稽徵機關得就該部分相關之「營業收入淨額」依同業利潤標準核定。

(三)營利事業拒不提示之文據為關係其所得額之資料、文件者，稽徵機關得依稅捐稽徵法第 46 條規定辦理。

(四)營利事業經調整且「經核課確定」者，交易之他方如為應繳納中華民國所得稅之納稅義務人，稽徵機關應作相對應之調整，其如為與我國締結租稅協定國之納稅義務人，則可經由租稅協定，協商他國稅務機關進行相對應調整。

二、營利事業因未依移轉訂價查核準則規定決定受控交易之常規交易結果，致減少我國納稅義務時，有無處罰規定？（第 34 條）

答：

營利事業未依移轉訂價查核準則規定決定申報受控交易之常規交易結果，致減少我國納稅義務，經稽徵機關依該準則規定調整並核定所得額者，如有下列具體短漏報情事之一，應依所得稅法第 110 條規定處罰：

(一)營利事業申報受控交易之價格與稽徵機關核定之常規交易價格有下列顯著差異者：

- 1.受控交易之價格影響營利事業之成本、費用或損失者，其申報之價格在核定之常規交易價格 2 倍以上。
- 2.受控交易之價格影響營利事業之收入者，其申報之價格在核定之常規交易價格 50% 以下。

(二)受控交易經稽徵機關調整並核定增加之所得額，達營利事業核定全年所得額 10% 以上，且達其核定全年營業收入淨額 3% 以上。

(三)營利事業未提示移轉訂價報告，且無法提示其他文據證明其訂價結果符合常規交易結果。

(四)其他經稽徵機關查得有具體短漏報事證且短漏報金額鉅大者。

【上述短漏報處罰規定，自 94 年度營利事業所得稅結算申報案件起適用】

三、移轉訂價查核準則自何時起生效？

答：

財政部 93 年 12 月 28 日訂定發布之營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，僅係補充所得稅法第 43 條之 1、企業併購法第 42 條第 1 項第 1 款及金融控股公司法第 50 條第 1 項之規定，故自該準則發布日施行。具體言之，該準則除第 22 條第 1 項第 4 款規定之移轉訂價報告及第 34 條規定之短漏報所得處罰規定，自 94 年度營利事業所得稅結算申報案件開始適用外，其餘條文對尚未核課確定之營利事業所得稅結算申報案件均有其適用。