

我國移轉訂價規範及其缺失之探討

目 錄

第一章 緒論	1
第一節 研究動機	1
第二節 研究目的	6
第三節 研究方法與範圍	6
第二章 常規交易原則與移轉訂價之意義	9
第一節 OECD 發佈之指導原則	14
第二節 OECD 對於文據資料準備之原則與概念	18
第三章 我國移轉訂價制度之簡介	27
第一節 營利事業所得稅查核準則	27
第二節 移轉訂價查核準則	29
第三節 法源依據	30
第四節 移轉訂價查核準則之適用範圍	33
第一項 「受控交易」之討論	35
第二項 關係人之認定原則	36

第五節	文據資料	39
第一項	結算申報時應提出之資料	40
第二項	稅務調查時應提示之資料	47
第三項	罰則	48
第四章	各國對於協力義務資料準備及罰則之介紹	53
第一節	美國	54
第二節	加拿大	58
第三節	德國	60
第一項	德國聯邦稅務法庭判決之影響	62
第二項	文據資料之提供與罰則之近期發展	64
第四節	英國	68
第五節	日本	71
第六節	中國大陸	73
第一項	中國大陸對於移轉訂價規定之沿革	73
第二項	中國大陸對於關聯企業之認定標準	76
第三項	中國大陸對於文據要求之規定	77
第四項	中國大陸對於罰則之規定	83
第七節	兩岸關於移轉訂價規定之比較	85

第一項	兩岸對於關係人定義之比較	86
第二項	兩岸對於提示文據要求之比較	87
第三項	兩岸對於罰則規定之比較	88
第五章	我國移轉訂價制度之探討	91
第一節	移轉訂價查核準則位階合法性之疑義	91
第二節	協力義務資料之提出超出稅法規定之範圍	97
第一項	稅務上之協力義務與舉證責任	98
第二項	間接證明法與所得稅法第 83 條之 1 之關係	101
第三項	違反協力義務得減輕稽徵機關之證明程度	102
第四項	移轉訂價查核準則之文據提供責任	104
第五項	推計課稅之適法性	105
第六項	小結	110
第三節	稽徵機關違反處罰法定原則	113
第六章	結論與建議	119
第一節	我國現行移轉訂價制度之缺失	120
第二節	我國與世界各國制度之比較	122
第三節	我國移轉訂價制度之建議	125

參考資料 129

第一章 緒論

第一節 研究動機

在全球化趨勢下，企業的移轉訂價策略已成為主要的稅務規劃工具之一，即以人爲的方式，操縱集團企業間的交易價格，使跨國企業間的收入及費用，形成人爲的重分配效果，造成跨國企業間所得的移轉。跨國企業集團內成員間所爲之操縱訂價的行爲，可能產生重大的所得跨國間移轉結果，進而影響各課稅國家的稅收多寡與課稅的公平性。因此，各國政府越來越重視跨國企業間的移轉訂價策略，紛紛透過立法程序，來防堵以人爲的損益操縱來規避稅負的行爲。

就在跨國企業在於世界經濟中扮演越來越重要之角色的同時，非常規交易對各國稅基的威脅也越來越大；例如：甲、乙兩公司爲關係企業，甲位於 A 國稅率爲 25%，乙位於 B 國稅率爲 40%，爲創造集團最大利益，甲銷售商品 X 給非關係人丙的價格爲 100 元，但銷售該商品 X 給乙的價格爲 120 元，在甲的成本爲 60 元且該商品 X 之再出售價格爲 130 元的假設下，則集團在此交易之稅負差距如下：

商品 X						
	再售價格	成本	利潤	A 稅賦	B 稅賦	總稅賦
常規交易	130	60	70	10	12	22
非常規交易	130	60	70	15	4	19

假設甲公司可以售價 120 元出售該商品 X 給關係人乙之前，先行將該商品以售價 100 元出售予設立於免稅天堂的關係企業丁，再由丁以售價 120 元出售給乙，則集團之總課稅額就更低了。

我國為防止跨國企業為降低企業整體租稅負擔，透過關係企業或關係人間交易價格之安排，將企業利潤留在利率較低的國家，造成高稅率國家的稅基遭受侵蝕，進而影響租稅公平性；故自 2004 年 1 月將移轉訂價之規範列入營利事業不合常規移轉訂價查核準則（以下簡稱為「移轉訂價查核準則」）中，透過立法，強迫跨國企業留下合理的利潤在註冊地做為課稅所得。

同年 10 月財政部公佈了移轉訂價查核準則草案，2004 年 12 月 29 日發布並於同年 12 月 31 日生效，該準則明定關係企業的交易，必須提示證明文據證明其符合常規交易，如交易價格不符合常規交易，國稅局可依其公告的方法調整價格並要求補稅，期能杜絕企業透過關係企業或關係人間交易價格之操縱行為。

本文經比較、分析美國、加拿大，德國、英國、日本及中國大陸之移轉訂價制度相關規定，發現我國移轉訂價制度存在結構上、程序上及法效上之設計缺失，導致我國移轉訂價制度之實施迄今，除窒礙難行外，法理與實務之認知差距日益擴大，此法律本質上的缺失若未能及時修正，則將造成我國移轉訂價制度負面深遠之影響。實務上發現，現階段我國移轉訂價制度需即刻修訂者，有以下項目：

一、移轉訂價查核準則未具法律位階

我國目前對於關係企業內部移轉訂價的相關規定，有所得稅

法第 43 條之 1 及移轉訂價查核準則，該準則是目前對關係人認定最嚴格者，該準則亦規定納稅義務人於每年申報營利事業所得稅時，需要提供關係人之資料與該等關係人相互間交易之資料，除此之外，企業亦需準備移轉訂價報告備查，此等文據資料，若被財政部核定為非常規交易，除補稅外，最重將被處以逃漏稅額的三倍。

在稅捐法定主義下，納稅義務人、課稅對象、及其歸屬、課稅標準（稅基）、稅率等課稅要件，原則上均應以「法律」的形式加以規定。因此，法律乃稅法法源之大宗。現行的法律，固多以名為稅法的法律中規定之，但憲法並未限制有關納稅義務之事項應規定於何種法律；法規命令係由行政機關依據法律授權所頒布之命令，因此法規命令並不同於法律，其需以法律授權及對外公佈為其生效要件方可具有法律上拘束力，

受稅捐法定主義支配，在稅法領域中課稅要件的全部，原則上均應以法律規定之；而得以命令規定之事項，應限於不牴觸該法律授權之範圍。移轉訂價查核準則在法律位階上僅屬於法規性命令，惟其規定之範圍已然超出其母法的授權範圍，課予納稅義務人不少所得稅法沒有明確提到程序上之協力義務。

二、協力義務資料準備責任逾越母法規定

稅務案件之課稅資料多存在於納稅義務人，稅務機關欲完全調查、取得實有困難，故稅法上多課予納稅義務人應主動提供課稅資料之協力義務；就所得課徵而言，能夠證明納稅義務人所得額之證據方法，可分為「直接證明」與「間接證明」所得額之方

法，移轉訂價基本上即屬於依間接方式證明關係人或關係企業間之交易符合常規交易原則；間接證明法之本旨係因無法取得直接證據時，而以間接證據作為課稅事實之證明。

所得稅法第 83 條之 1 賦予稽徵機關得就納稅義務人之「資產淨值、資金流程及不合常規之營業資料進行調查」，且復規定「納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責」，故使部分稽徵機關人員認為該條即屬間接證明法之法律基礎，且如適用該條核課稅捐者，舉證責任應倒置予納稅義務人負擔。然而，所得稅法第 83 條之 1 僅係在明訂稽徵機關進行間接證明法調查之權限而已，舉證責任並不因此倒置，證明程度亦不當然因為該條之適用而予以減輕。而有關移轉訂價案件，大多數國家亦認為應由稽徵機關提出蓋然性的證明，顯示納稅義務人之交易價格並不符合常規交易原則。

現行移轉訂價查核準則單憑所得稅法第 80 條第 5 項的廣泛授權，直接創設不少所得稅法沒有明確提到的納稅義務人程序上之協力義務，或是實體法上的責任；又，所得稅法第 43 條之 1 僅授權稽徵機關得調整不合常規安排，依據舉證責任分配法則，也應由稽徵機關對於不合常規交易之事實負擔舉證責任，並不能以此導出納稅義務人有提供任何特殊文據的協力義務，只是納稅義務人依據移轉訂價查核準則規定，負有製作及保持相關資料等協力義務；其次，所得稅法第 83 條前段規定，稽徵機關進行調查或複查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，並不包含移轉訂價查核準則第 21 條與第 22 條所規定，應於辦理結算申報時揭露關係人資料，以及受控交易彙整資料與訂價報告等等。

三、推計課稅之適法性

所得稅法第 83 條第 1 項規定，納稅義務人有提供各種證明所得額的帳簿，文據之協力義務，若納稅義務人怠於提示或提示不完整者，稽徵機關得依查得資料核定一部份或全部的所得額。根據移轉訂價查核準則第 33 條第 2 款文義解釋，如果納稅義務人未依要求提示其應持有之資料，則由稽徵機關進行推計課稅；稽徵機關依同業利潤標準核定其所得額進行推計課稅，其推計標的不應直接推定其所得額，而應僅推定常規交易價格。

在實務上，稅捐稽徵機關將「依同業利潤標準核定其所得額」理解為一般所得稅法上所運用推計課稅之同業利潤標準，此舉背離了移轉訂價稅制係以個別交易為基礎。

四、違反處罰法定原則

關係企業間不合常規之交易，可能之原因甚多，未必以規避稅捐為目的，加上常規交易價格不容易認定，常有徵納雙方意見不一的情形，因此如果納稅義務人之交易雖然被稽徵機關認定不合常規，但納稅義務人有合理的理由時，即不應認定該交易係出於稅捐規避之目的而為，更不應加以處罰。

所得稅法第 110 條第 1 項規定納稅義務人依規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰；同條第二項規定未依規定申報而經稽徵調查有所得者，處三倍以下之罰鍰。短報所得稅係以虛偽不實的申報資料，意圖陷稽徵機關於錯誤，此與關係企業間交易訂價有法律上的真實性，但經濟

上卻不相當的情形，性質上顯然不一致。為追求稅捐負擔之公平性，移轉訂價查核準則訂定處罰條款，以防杜藉由受控交易訂價規避稅負之目的，固然正確，但不能因此過度加諸納稅人之義務或忽略其應有之權利。

第二節 研究目的

本研究係針對以上我國移轉訂價制度所存在之缺失，如一、移轉訂價查核準則僅為法規命令，未具法律位階，二、協力義務資料準備責任逾越母法規定，三、推計課稅之適法性，及四、違反法定處罰原則。擬以法律基本原理原則，租稅實務執行方式及世界施行移轉訂價之國家（美國、加拿大，德國、英國、日本及中國大陸）之實施經驗加以比較，並分析我國移轉訂價制度存在上述四項缺失之因素，並擬進一步提出改善建議，期能達成以下諸研究目的：一、將移轉訂價稅制納入母法之中，二、減輕納稅義務人協力義務文據資料準備責任之負擔，三、推計課稅時應以調整交易價格為優先且不應直接適用同業利潤標準，及四、於移轉訂價查核準則中訂定適當之罰則。

第三節 研究方法與範圍

移轉訂價制度之優劣與國家經濟貿易之發展息息相關，本研究嘗試以比較與檢討角度，採用「文獻分析法」進行研究，運用文獻整理及分析之方法，探討各國關於跨國企業不合常規移轉

訂價之因應，尤其是法規中關於協力義務文據資料準備及罰則的制定，並探討我國將移轉訂價之規定放置於查核準則當中，其適法性之問題。

在介紹其他國家移轉訂價方面，由於內容繁多且篇幅多著重於方法的選擇，本文著重與法律息息相關的部份，即關於文據要求及罰則的介紹，並以美國、加拿大、德國、英國、日本和中國大陸為主，其中因為中國大陸對於移轉訂價相關法規中，因企業所得稅法的修訂且其施行日為 2008 年 1 月 1 日，故對其相關法規的介紹多加以著墨。

第二章 常規交易原則與移轉訂價之意義

常規交易原則之發展始於 1910 至 1920 年間，最初基於租稅中立之觀念，認為具控制權之股東應與其他股東地位平等，英國首先立法規範，至 1930 年間國際聯盟將常規交易原則納入「國際企業利潤及財產分配協定」草案第 3 條及第 5 條，其後歷經數十年發展，僅將重要進程羅列如下¹：

1910-1920 基於租稅中立的觀念，認為具控制權之股東應與其他股東地位平等

1920-1930 英、美、法簽署租稅協定納入常規交易原則。

1933 國際聯盟將常規交易原則納入「國際企業利潤及財產分配協定」草案第 3 條（常設機構與總機構間交易）及第 5 條。

1963 經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development，以下簡稱為「OECD」）租稅條約範本（OECD Model Tax Convention on Income Tax and on Capital）第 9 條草案。

1968 美國通過內地稅法第 482 條(Section 482 of Internal

¹ 凌忠嫻等人合著，移轉訂價制度詳解－我國法制暨國際比較，實用稅務出版社（股）公司，94 年 3 月出版，頁 8、9。

Revenue Code)。

1979 OECD 移轉訂價報告納入三種傳統計價方式及其他，同時否決「全球公式分攤」之方式。

1980 租稅條約範本²亦採納常規交易原則。

1988 美國財政部白皮書，內容包括無形資產、精確及非精確可比較資料、基本常規報酬法 (Basic Arm's Length Return Method)、利潤分割法 (雙方均使用無形資產時)。

1992-1994 美國起草內地稅法第 482 條細則，內容包括審慎之企業人標準 (Prudent Businessman Standard)、可比較利潤法、常規範圍、揚棄優先順序改採最佳方法。

1995 經濟合作暨發展組織受美國影響，修正移轉定價報告，繼續支持傳統之計價方式，兼採交易利潤法。

其後各國紛紛立法將之納入，常規交易則已為國際間普遍接受³。

美國於 1968 年，首先實施內地稅法第 482 條之施行細則明定移轉訂價的方法。1986 年通過租稅改革法 (Tax Return Act of 1986)，規定外國關係企業因使用無形資產而給付予美國母公司

² 參照網頁 <http://www.oecd.org/dataoecd/50/49/35363840.pdf>；網頁閱讀日為 2009 年 7 月 1 日。該範本僅供各國訂立租稅條約或協定之參考，並無法律上拘束效力。

³ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 8、9。

的權利金，必須依實際使用情形定期加以調整。更於 1992 年大幅修正決定常規交易價格的方法。

在美國實施積極的移轉訂價規定後，許多國家例如德國、日本、英國、加拿大、中國大陸及其他國家，也陸續頒布移轉訂價相關法令，以避免因移轉訂價法令較其他國家寬鬆，而使本國稅收流失。

中國大陸目前在移轉訂價原則上也轉趨積極，1998 年起大陸制定移轉訂價方針，並已完成多項預先價格協議案件。相對於其他國家對移轉訂價的積極態度，台灣從 2004 年開始，方才急起直追，訂定更明確的移轉訂價法令，供稅務人員及跨國企業遵循。

移轉訂價，係指營利事業從事受控交易（關係人相互間所從事之交易）所訂定之價格或利潤⁴。亦可解釋為關係人間或企業部門間之一方，將產品、服務、或無形資產等移轉予另一方時所計算或收取之價格，該價格一方面是供應方之收入，另一方面是購買方之成本費用。由於關係企業間之交易，容易發生不合營業常規或不合交易常規，以至於規避或減少稅捐負擔的情形，亦即關係企業之交易當事人相互間，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者。

為確保跨國企業之稅基公平分配，集團間之移轉價格必須趨近於非關係人間交易之價格，此即所稱常規交易原則（Arm's

⁴ 陳清秀著，論移轉訂價稅制，法令月刊第 59 卷第 1 期，2008 年 1 月，頁 81。

Length Principle)。各國對於國際間關係企業進行不合常規交易以規避稅捐的行爲，通常設有移轉訂價稅制作為防制對策，以排除不合常規之交易價格，據此要求應調整成為獨立企業間之「常規交易價格」，以計算所得而課稅。關係人交易之商業條件與財務關係可能不一定偏離公開市場所決定之條間與關係。但無論如何，即使關係企業並非基於避稅目的而從事非常規交易，仍應依常規交易原則進行調整，以使關係企業之稅負與其地主國稅收趨於正確。

有關常規交易原則之權威陳述，首推 OECD 的租稅條約範本第 9 條第 1 項，該條項幾已納入各國所簽訂雙邊租稅協定條文中，該條之內容如下：

「有下列情事之一之兩企業間，於其商業或財務關係上所訂定之條件，異於雙方為獨立企業所為，至原應歸屬於其中一企業之利潤，因該等條件而未歸屬於該企業者，得計入該企業之利潤，並予以課稅([When] condition made or imposed between... two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profit which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and tax accordingly)：

- 一、一方締約國之企業直接或間接參與他方締約國企業之管理、控制或資本。
- 二、相同之人直接或間接參與一方締約國之企業及他方締約國

企業之管理、控制或資本。」

但應特別注意，稅捐機關不應直接假設關係企業間交易必然涉及利潤之操控，其必需體認在缺乏市場力量或當關係企業採取特定商業策略之情況下，正確市場價格之決定確有實際困難。

此外。有四個重要觀念亦應併予釐清：

- 一、移轉訂價並非精確之科學，在部分情形下，需要徵納雙方之判斷。
- 二、依據常規交易原則所為之稅務調整，不會影響關係企業間非屬租稅目的之基本契約義務。
- 三、即使關係企業並非基於避稅目的而從事非常規交易，仍應依常規交易原則進行調整。雖然移轉訂價機制可用於防止避稅之用途，但移轉訂價法則之採用，仍不應與避稅問題混為一談。
- 四、跨國企業集團亦有基於管理之觀點，而採常規交易原則訂價。僅由關係企業間激烈議價之證明文件，尚不足以判定其交易係符合常規交易原則⁵。

關係人間之交易，與獨立個體間之交易（所訂定之商業條件或財務關係）最大之不同，即前者不一定直接受外在市場力量之影響，其原因可能係為操縱利潤、採取特定商業策略、追求全球利潤最大化、或租稅以外之動機。因關係人間彼此具有控制關係，極易以人為方式操縱彼此間之交易價格，造成其申報之經營

⁵ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 20 以下。

結果未能反映經濟實質，稅負由高稅率地區移轉至低稅率地區，從而達到全球稅負最小化之目的。

第一節 OECD 發佈之指導原則

OECD 之前身為歐洲經濟合作組織（Organization for European Economic Cooperation，簡稱為「OEEC」），經擴充會員、增強宗旨與功能於是發展成為今天的 OECD。OEEC 係於 1948 年創設，旨在於美國所設立之經濟合作署（Economic Cooperation Administration）共同掌理馬歇爾計劃（Marshall Plan Aid），以促進歐洲戰後經濟之復甦與進步。1960 年 12 月 14 日，西歐 18 國與美、加在巴黎簽署公約，正式成立 OECD。OECD 原始會員國為：德國、奧地利、比利時、加拿大、丹麥、西班牙、美國、法國、希臘、愛爾蘭、冰島、義大利、盧森堡、挪威、荷蘭、葡萄牙、英國、瑞典、瑞士、土耳其等 20 國。隨後日本（1964）、芬蘭（1969）、澳大利亞（1971）、紐西蘭（1973）、墨西哥（1994）、捷克（1995）及匈牙利（1996）等 7 國相繼加入，會員國增為 27 個，波蘭及南韓接著分別於 1996 年年底加入，斯洛伐克於 2000 年加入，會員國共為 30 個⁶。

⁶ 參 照 網 頁
<http://tw.knowledge.yahoo.com/question/question?qid=1405120704901> ; 及
http://www.gov.tw/EBOOKS/WORLDANNUAL/show_book.php?path=7_003_097 ; 網頁閱讀日為 2009 年 4 月 10 日。

我國自 1989 年元月首次受邀參與 OECD 非正式研討會，使我國與會代表能與 OECD 及其他非會員國家代表直接討論政策立場；2001 年 12 月 21 日，我國以中華台北為名，正式成為 OECD 架構下「競爭委員會」的觀察員。惟截至 2008 年止，台灣並非該組織之會員國。

由於跨國企業集團為降低整體租稅負擔，每每透過關係企業間交易價格之安排，將利潤留在稅負較低之國家，造成高稅率國家稅收嚴重短缺。因此，各國財政機關紛紛透過立法，依據常規交易原則等，希望跨國企業集團留下合理之利潤在當地作為課稅所得。有鑑於此，為確保跨國企業集團之稅負能於各國間合理分配，OECD 除於其租稅條約範本列有集團企業常規交易原則之規定外，1979 年並發布「移轉訂價及跨國企業報告 (Transfer Pricing and Multinational Enterprises)」，進一步闡述租稅條約範本第 9 條所規定之常規交易原則。其後更繼續以此為基礎，陸續於 1984 年發布「移轉訂價與跨國企業－三項課稅議題 (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises – Three Taxation Issues)」，1987 年發布「稀釋自有資本 (Thin Capitalization)」及 1995 年 7 月 13 日 OECD 廣泛更新並修正出版「跨國企業及稅捐機關移轉訂價指導原則 (Transfer Pricing and Multinational Enterprises and Tax Administration)」(以下簡稱「OECD 移轉訂價指導原則」)。之後更陸續彙集各會員國稅務機關及各領域專家的意見，增加修定指導原則的內容。

OECD 一方面鼓勵其會員國之國內移轉訂價實務能遵循該等指導原則訂定，另一方面亦鼓勵納稅義務人遵循該等指導原則，作為其評估移轉訂價是否符合常規交易原則之準據。此外，

OECD 並鼓勵稅捐機關於從事查核時，能運用常規交易原則、考慮納稅義務人之商業立場，及執行移轉訂價相關分析⁷。

是以，所有 OECD 的會員國均同意，關係企業間交易所產生的損益，因為移轉訂價政策而不能真實反應市場價格時，各國稅務機關為了課稅目的，作適當的利潤調整。

據此，各國稅務機關應如何訂出常規交易原則，作為決定移轉訂價的認定標準，依 OECD 移轉訂價指導原則所列之重點可歸納如下^{8,9}：

- 一、常規交易原則，為國際一致認同的移轉訂價規範標準。
- 二、常規交易原則的適用指導方針，應針對相同商業經濟條件下，關係企業間「可控制交易」與獨立企業間「獨立交易」，進行比較性分析。
- 三、在做比較性分析時，「可控制交易」或「獨立交易」所涵蓋之財產或服務特色、機能、交易合約條件、經濟狀況以及業務性策略均應列入分析變數的考量。
- 四、藉由比較模擬獨立交易，來認定真實交易本質。由於關係企業間所謂的「可控制交易」，通常會因特殊的商業經濟考量，而給予交易特殊的安排，使得該「可控制交易」的實際本質，不同於其外部交易。惟有以模擬獨立交易的角度，才能判別

⁷ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 17 以下。

⁸ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 14、15。

⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises And Tax Administrations, OECD Publications, 1995.07, p.1-6~128。

真實交易的實質目的，進而定出合理的移轉訂價。

- 五、應評量個別交易結果及個別交易合併後的結果。在檢視合理的常規交易價格時，有時不能僅視個別交易的交易條件，其關聯交易亦需考量。
- 六、常規交易價格，理論上應為一價格區間。在某些狀況下，以常規交易原則，作為移轉訂價的參考指標，可取得一個特定金額的移轉訂價。但是，由於移轉訂價的計算涉及許多環境及經濟因素，所以要取得一個合理的絕對數字，的確有技術上之困難。常規交易的移轉訂價，可以是一段價格區間，移轉訂價落在該區間範圍內應可被合理接受。
- 七、要對「可控制交易」的交易事實及狀況獲得完整的了解，不能僅檢視單一年度的資料，應該參考該可控制交易數年的交易資料。比較同一可控制交易不同年度的交易價格，將更能清楚了解交易產品的經濟型態及其生命週期，進而檢視移轉訂價的合理性。
- 八、如果某一企業連續數年虧損，但整個集團卻是年年獲利，則檢視其集團內部移轉訂價將是必要的。
- 九、有些國家因為實施保護政策（例如：反傾銷、控制價格、外匯管制等影響市場公平競爭因素），導致跨國企業在訂定移轉訂價時無法符合常規交易原則。所以在檢視移轉訂價政策時，須考量交易國家對特定交易所採取之政治干預因素。
- 十、在檢視可控制交易的移轉訂價時，須將交易雙方對交易所為沖銷可控制交易，列入是否符合常規交易的調整因子。

十一、各國海關與稅務單位應加強資訊流通。

十二、進口貨物的報關價格是檢視移轉訂價的一個很好的資料。交易價格通常會以買賣合約約定或移轉時點為準，而進口稅捐係根據貨物進口報關價格來課稅，移轉訂價的高低在進口稅捐與所得稅的課徵上是具互相牽制效果，所以各國海關與稅務單位相互合作的情形越來越頻繁。若海關與稅務單位對於移轉訂價能取得共識，亦可避免日後在課稅基礎上的不同爭議。

十三、常規交易原則下有多種移轉訂價方法，納稅義務人僅需就 OECD 所討論的方法中選擇一種最適合的訂價方式，不需分別就多種計價方式進行移轉訂價分析。僅就較複雜的案例，因無法找出一種最適合的計價分析法，可採用彈性化方式綜合多種計價分析法所得的證明數據作為移轉訂價標準。

第二節 OECD 對於文據資料準備之原則與概念

在判斷關係企業有無非常規交易之標準，通常與董事是否遵守忠實義務及善良管理人注意義務息息相關¹⁰。OECD 移轉訂價指導原則指出，納稅義務人於定價前，即應努力按照常規交易原則決定其為課稅目的之移轉訂價，亦即應於決定價格前，考慮其移轉訂價從課稅觀點而言是否適當；且於上述決定過程中，應依

¹⁰ 陳峰富著，*跨國關係企業之移轉訂價與非常規交易*，全國律師雜誌，2005年6月，頁105。

循「審慎的企業管理原則」為之。基於此一原則，可以合理期待納稅義務人在訂價時，應有準備或參考有關資料，以便於遵循常規交易原則。納稅人於決定具體交易價格時，應準備或取得有關其交易活動之性質及移轉價格資料，並保存相關資料以備稽徵機關稅務查核；但此並非意謂納稅義務人在決定交易價格時，或在申報稅捐時，即必須同時製作上述文件或準備上述文件以供稽徵機關查核¹¹。

OECD 有關文據資料準備要求係就徵納雙方立場同時考量，一方面提供一般原則，供稅捐機關在研擬訂定移轉訂價有關而需自納稅義務人取得之文件證明之相關規範或程序之參考；另一方面提供一般原則以協助納稅義務人判斷何者為證明其移轉訂價符合常規交易原則的文件。其重要之原則與概念如下述¹²：

一、納稅義務人於訂價前之考量

納稅義務人應努力按常規交易原則決定其課稅目的而為的移轉訂價，亦即納稅義務人通常應於決定價格前考慮其移轉訂價從課稅觀點而言是否適當。例如：納稅義務人應已經知道是否有可比較未受控交易？如過去用以決定移轉訂價之情況被用來決定現在的移轉訂價，應檢視該等情況是否變更¹³？

二、審慎之企業管理原則（Prudent Business

¹¹ 陳清秀著，同註 4，頁 102。

¹² 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 89~95。

¹³ OECD,同註 9，頁 V-2（5.3 條節譯）。

Management Principle)

納稅義務人決定移轉訂價在課稅上是否適當之過程，必須與決定類似複雜程度及重要性事務之決策時所應有之審慎企業管理原則相同。基於此一原則而合理期盼納稅義務人準備或參考一些資料，包括決定移轉訂價之基礎、考慮之因素、活動之性質、採用之方法等，並保存相關資料俾於稅務查核時提出證明；但此並非指交易當時或申報時就應備好完整資料¹⁴。

三、納稅義務人保存文件之過程

稅捐機關所關切的重點在於納稅義務人是否能很快提出相關資料，只要能符合此要求，納稅義務人應有權自行決定保存文件的過程，例如在被查核前得以原始文件形式或編製完整之書冊予以保存¹⁵。

四、文件證明要求及依從成本負擔之考量

企業依審慎之企業管理原則以決定合適且符合稅法規定之移轉訂價時，可能需要準備或參考一些在無稅務考量時所不會準備之資料，包括從關係企業所取得之資料。當稅捐機關要求提示此等資料時，必須衡平考慮納稅義務人取得或製作此等文件之成本及行政負擔與文件之必要性。例如，不應期待納稅義務人在其

¹⁴ OECD,同註 9，頁 V-2 (5.4~5.7 條節譯)。

¹⁵ OECD,同註 9，頁 V-2 (5.8 條節譯)。

依本移轉訂價原則合理人爲可比較資料並不存在或該等資料取得成本極高之情形下，已不成比例之高成本及負擔去取得其關係企業之資料，或費盡方法尋求可比較未受控交易資料。稅捐機關亦可依雙邊租稅協定資訊交換條款，及時而有效率地去得資料。

因此，雖然有些資料是決定移轉訂價所必要，但是納稅義務人在缺乏稅務考量時所不會準備的，納稅義務人應僅就合理查核所不可或缺且取得成本合理的限度內提供資料。不應預期納稅義務人準備或取得超過移轉訂價查核所必須之最小之文件要求，並應考慮納稅義務人在決定移轉訂價時資料之可得性。

稅捐機關亦不應要求納稅義務人提示實際上非納稅義務人所擁有或控制，或非其所能合理取得之資料，例如不能合法取得、涉及競爭者機密資料、或因未出版而不能由一般詢價或市場資料取得者。

許多情況下，納稅義務人之國外關係企業相關資料是查核之必要資訊，但納稅義務人可能只是國外關係企業之子公司，或只是小股東，對國外關係企業無控制權。因各國之會計原則及文件要求不同，納稅義務人所需要之文件可能不是國外關係企業在審慎之企業管理原則下所會維持的，而且可能需要花費大量時間及成本來翻譯及製作之文據資料，這些均應於訂定納稅義務人所應具備文件（enforceable documentation obligation）規範時必須考量的。

有些情況要求提示之資料可能不必擴及所有涉及受控交易之關係企業，而應視實際需要提供。例如：決定配銷者之移轉訂價，如該配銷商僅執行部分功能，就不必要求集團中所有成員之

資訊¹⁶。

五、機密資料之提示與保密

稅捐機關應確保不會公開揭露商業機密、科技機密或其他機密資料。因此，稅捐機關應審慎判斷，只有能保證該等資料不會外流（不包括因訴訟及司法程序所為之揭露）時才要求提示，且應盡最大可能在調查及決定過程中維持機密¹⁷。

六、文件紀錄對納稅義務人之重要性

納稅義務人亦應認清，儘管文件要求有其限制，稅捐機關即使在文件不充分情況下，終究要決定常規交易價格。因此適當保持紀錄，主動編製文件可使其移轉訂價更具說服力。尤其案件複雜度及特殊性高時，該等資料之重要性更形增加¹⁸。

七、申報時應檢附之資料

辦理結算申報階段，特定交易尚未被認定應做移轉訂價調查前，要求納稅義務人揭露之資訊應有限制，要求納稅義務人於申報時檢附所有關係企業跨國交易之詳細資料，或說明所有移轉訂價決定方式之適當性，是不合理的，此舉可能會造成阻礙國際貿

¹⁶ OECD,同註 9，頁 V-2（5.9~5.12 條節譯）。

¹⁷ OECD,同註 9，頁 V-2（5.13 條節譯）。

¹⁸ OECD,同註 9，頁 V-2（5.14 條節譯）。

易及跨國投資之後果，因此申報時應檢附之資料，應僅限於足以提供稅捐機關適當決定何種納稅義務需進一步審查之資料即可¹⁹。

八、決定移轉訂價之有用資料

移轉訂價案件所需之相關資料因案情而異，不可能將所有應提示資料之限度及性質一一羅列，但其均應與納稅義務人、關係企業交易性質、計價基礎之決定有關，OECD 指導原則舉出在個別情形下可能相關之資訊，惟此不應被認為是各種情形下之最低文件要求，亦非列舉稅捐稽徵機關所得要求之文件。

(一) 分析移轉訂價所需之資訊

- 1、分析移轉訂價所需之一般資訊包括(1)牽涉到受控交易之關係企業、(2)有爭論之交易、(3)所執行之功能、(4)非關係企業(獨立企業)間進行類似交易之資料、(5)所應考量之相關因素、(6)審慎考慮之企業管理原則下所需之資料。
- 2、其他相關資訊包括(1)交易之性質及條件、(2)經濟情況、(3)交易所牽涉之資產、(4)產品或勞務在各關係企業間之流程、(5)商業情況之改變、(6)重新諮商原來的約定、(7)納稅義務人與獨立企業間所從事類似其與關係企業間交易之瞭解、(8)獨立企業間在類似情況

¹⁹ OECD,同註 9, 頁 V-2 (5.15 條節譯)。

下是否會從事類似交易之所有相關資訊、(9) 從事與受控交易類似交易之可比較公司名單等。

(二) 與關係企業本身相關之資訊

包括(1) 營業概況、(2) 組織架構、(3) 所有權連結之關係、(4) 前幾年之銷貨額及營業損益、(5) 納稅義務人與其國外關係企業之交易。

(三) 影響訂價方式之相關資訊

- 1、營業策略：企業所採行之營業策略可能導出不同訂價方式，例如採製造成本加價策略、採最終售價扣除相關成本來計價、採整合計價或成本分攤政策。
- 2、抵銷交易²⁰：對決定移轉訂價有影響之抵銷交易相關細節，此等文件將有助於瞭解相關事實，各交易間性質之關連性和抵銷之數量等。
- 3、管理策略或營業型態：包括進入新市場、增加市場佔有率、引進新產品或抵擋競爭策略等。

²⁰ 抵銷交易可能發生之狀況為賣方因買方提供免費服務而降低售價，以收取較高之權利金來補償較低之售價，使用工業資產或技術資訊之免付費權利金之相互授權。

(四) 一般工、商環境

包括(1)現行營業環境之相關資訊、(2)對未來改變之預測、(3)預測事件對納稅義務人之產業市場規模、競爭情況、法規架構、技術進展及外匯市場之影響。

(五) 功能分析相關資訊

瞭解納稅義務人所執行之功能，這些功能包括：製造、組裝、採購及原料管理、行銷、批發、存貨管理、執行保證、廣告及行銷活動、倉儲管理、借款及付款條件、訓練及人事。

(六) 可能承擔之風險相關資訊

- 1、成本、價格或存或改變之風險。
- 2、研發之成功或失敗。
- 3、財務風險，包括外匯及利率改變之風險、借款及付款條件之風險。
- 4、製造之責人風險及擁有資產或廠房有關之營業風險。

(七) 財務資訊

- 1、財務資訊可用來比較納稅義務人與涉及移轉訂價交易之關係企業間損益之情形，以評估移轉訂價政策之適當性。包括由國外關係企業負擔行銷、廣告費之情形。

- 2、相關之財務資訊可能由國外關係企業所有，這些包括製造成本、研發成本及一般管理費用。

(八) 議價過程之相關文件

在決定或修正受控交易價格時之磋商過程相關文件有助於瞭解相關事實。例如對利潤之預期、國外子公司行政管理及行銷費用之預估以及價格決定之方式²¹。

OECD 移轉訂價指導原則指出，稽徵機關在要求提示資料，必須衡平考量納稅義務人取得或製作該等文件之成本及行政負擔和其必要性。不應預期納稅義務人準備或取得超過移轉訂價查核所必須之最小文件要求，並應考慮納稅義務人在進行移轉訂價時資料的可取得性。也不能要求納稅義務人以不成比例的高成本負擔去取得關係企業資料，或費盡方法去取得可比較未受控資料，例如不能合法取得、涉及競爭者營業秘密資料、或因為出版而不能由一般詢價或市場資料取得者²²。

²¹ OECD,同註 9，頁 V-2 (5.16~5.27 條節譯)。

²² 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 91。

第三章 我國移轉訂價制度之簡介

移轉訂價查核準則係參照 OECD 移轉訂價指導原則及主要國家之規範，歷經多次內部討論並於 2004 年 7 月 22 日召開對外座談會，邀集外僑商會、工商團體、會計師公會、四大會計師事務所及相關部會代表共同研商後，自 2004 年 10 月 8 日起進行為期 30 日之法規預告。財政部參考預告期間外界修正建議、國際移轉訂價實務、國外專家意見，逐項檢視預告草案，擬具移轉訂價查核準則。

按不合營業常規因屬不確定法律概念，於適用於具體個案前，因必須先予適當法律評價，以補充其規範價值，故正確掌握相關規定之規範目的，即有法律適用上之重要性。

第一節 營利事業所得稅查核準則

我國自 1971 年及仿效美國，制定移轉訂價調整有關之規定，所得稅法第 43 條之 1²³雖授權稽徵機關得按營業常規調整營

²³ 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，得報經財政部準按營業常規與已調整。」其立法理由略謂：「母子公司間，對於原物料或產品價格、成本、費用及損失等項之攤計，藉不合營業常規之安排，

利事業的應納稅額，其後歷經 30 年，均未配合制定相關法規，稽徵機關對於零星個案的執法標準不一，尚難有效發揮防杜非常規交易規避稅負的功能。

直至 2001 年金融控股公司法第 50 條與企業併購法第 42 條，將不合營業常規交易之查核範圍擴大至營利事業與個人關係人間、營利事業與非營利事業關係人間、營利事業與其他非關係人間等；嗣後，財政部大幅參考美國內地稅法關於移轉訂價之規定，並徵詢學者與實務專家之意見，於 2004 年初，財政部參照 OECD 發佈的 OECD 移轉訂價指導原則中之傳統交易方法、相對應調整及預先訂價協議，修正增訂「營利事業所得稅查核準則」第 114 條之 1²⁴，依據該條增設移轉訂價查核準則，始確立我國具體的移轉訂價查核制度，並即日實施。除部分少數規定外²⁵，營利事業申報當年度（即 2004 年）營利事業所得稅即適用該查

以逃避納稅義務者，近年已多實例，茲擬參照美國稅法規定，即各國租稅協定通例，增訂專條，以杜取巧。」

²⁴ 營利事業所得稅查核準則第 114 條之 1：「稽徵機關依所得稅法第 43 條之 1 規定，計算相關納稅義務人之所得額時，得依下列方法依序適用之：（一）可比較未受控價格法：按非關係企業間相同或類似交易之未受控制交易價格，推算常規交易價格。（二）再售價格法：按再售價格給非關係企業之售價，減除合理費用及利潤後之金額，推算常規交易價格。（三）成本加價法：按來自非關係企業之購入成本或自行製造之實際成本，加計合理費用及利潤後之金額，推算常規交易價格。（四）其他財政部規定之方法。」

²⁵ 按移轉訂價查核準則第 23 條移轉訂價報告與第 34 條罰則之部分係自 2005 年課稅年度起適用。

核準則規定，揭露關係人交易，稽徵機關並得依該規定調整應納稅額。2008 年初，各國稅局公佈首度查核成果，2004 年度共調整 18 家跨國企業，不過調整稅額僅不到 5 億元²⁶。

第二節 移轉訂價查核準則

財政部於 2003 年第 40 次全國賦稅稅會報作成「健全我國移轉訂價查核機制」之建議。並於 2004 年 1 月 2 日修正增訂營利事業所得稅查核準則第 114 條之 1，揭示適用於關係企業交易之移轉訂價方法、預先訂價協議及相對應調整等規定。2004 年 12 月 28 日訂定移轉訂價查核準則，為我國移轉訂價查核制度之健全與完整跨出關鍵性一大步。

財政部於 2004 年底，依據所得稅法第 80 條第 5 項²⁷授權規定，訂定移轉訂價查核準則，藉以補充「營利事業所得稅查核準則」第 114 條之 1²⁸衍生的不足，且因該準則係參酌 OECD 移轉訂價指導原則及主要國家移轉訂價查核法規所訂定，故可與國際潮流接軌。

²⁶ 參見工商時報，稅務法務，A14 版，2008 年 4 月 8 日。

²⁷ 所得稅法第 80 條第 5 項規定：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」

²⁸ 營利事業所得稅查核準則第 114 之 1 條規定：「關係人交易不合常規移轉訂價之調查、審核，應依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則之規定辦理。」

第三節 法源依據

稅捐法的法源乃是指有關稅捐法的法規範形存在形式，法規範乃是對於其所涉及的國民，具有法律上拘束力的抽象及一般的（對於不特定多數案件所適用的）規定，該規定在特定的時空範圍內對於國民具有拘束力，並由國家的權威加以確保。依憲法第 19 條²⁹規定，有關稅捐係採稅捐法定主義，因此，在稅捐法的法源中，法律佔有重要地位，至於不成文法，例如習慣法及其他不成文法，可否成立作為法源，則值得探討。

憲法為國家的根本大法，包含法律上的基本秩序以及基本的價值判斷，由此建立價值秩序。憲法優越於單純的法律，憲法上所規定的人民基本權利，具有拘束立法、行政及司法而為可以直接適用的權利，因此稅捐法規、行政函釋，以及行政法院裁判，均不得違背憲法。憲法上對於有關稅捐的基本原則加以明定者，如憲法第 19 條規定稅捐法定主義，因此，以行政命令限制獎勵投資條例所定各種利息免稅範圍，即有違憲法第 19 條稅捐法定主義之本旨（釋字第 210 號解釋）又如憲法第 142 條³⁰規定民生主義原則，也對於稅法上採累進稅率以實現財富重分配之目的，提供其合憲性依據。

憲法上的價值決定以及基本原則，首先是由立法者以法律的

²⁹ 中華民國憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」

³⁰ 中華民國憲法第 142 條規定：「國民經濟應以民生主義為基本原則，實施平均地權，節制資本，以謀國計民生之均足。」

形式，加以具體化、顯現，並因此轉化為可適用的權利。又在許多情形，法律適用者也必須直接從憲法中獲得其決定基準。其中較具有意義的，例如憲法第 7 條³¹所定平等原則以及被廣泛承認具有憲法位階的原則如比例原則，均屬之。

我國於 1971 參採美國內地稅法（Internal Revenue Code，簡稱為「IRC」）第 482 條及 OECD 租稅條約範本第 9 條，修正所得稅法增訂第 43 條之 1，明定「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營利事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整」之規定，此為我國最基本之移轉訂價法源依據。惟該條雖對關係企業之不合營業常規交易，設有明文規範，但因其內容過於不明確，故實務上不易執行。且由於所得稅法第 43 條之 1 並未授權稅務主管機關訂定不合營業常規之判定標準或認定準則，於法的執行面而言，即需要更明確的法律規範來協助執行，而非以法規命令規範之。

分析企業併購法第 42 條³²及金融控股公司法第 50 條³³規

³¹ 中華民國憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」

³² 企業併購法第 42 條規定：「公司與其子公司相互間、公司與其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機構或團體相互間，有關成本、收入、費用及損益之攤計，有以不合常規交易之安排，規避或減少納稅義務者；或有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者；稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經主管機

定，稽徵機關按「交易常規」進行調整時，需符合下列所有要件：

- 一、從事交易之一方為「企業併購法及金融控股公司法規定之公司或其子公司」，至於他方則不限於營利事業，亦不限於具有從屬或控制關係之人。
- 二、交易人相互間有關「收益、成本、費用與損益之攤計」需有「不合交易常規」之情形。
- 三、其交易需造成「規避或減少納稅義務」之結果。
- 四、依企業併購法進行調整者，需報經「財政部」核准；依金融控股公司法進行調整者，則需報經「行政院金融監督管理委員會」核准³⁴。

關核准，按交易常規或依查得資料予以調整，但公司與其持有達已發行股份總數百分之百在中華民國境內設立之子公司間之交易，不在此限。公司或子公司經稽徵機關依前項規定調整其所得額者，當年度不得適用前條合併申報營利事業所得稅之規定。」

³³ 金融控股公司法第 50 條規定：「金融控股公司與其子公司相互間、金融控股公司或其子公司與國、內外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合常規交易之安排，規避或減少納稅義務者；或有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者；稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整。但金融控股公司與其持有達已發行股份總數 90%之本國子公司間之交易，不適用之。」

³⁴ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 258。

另企業併購法第 42 條第 1 項第 2 款及金融控股公司法第 50 條第 1 項後段有關上述交易人相互間，有藉由股權之收購、財產之移轉或其他須為之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關得報經賦稅主管機關（或金融控股公司法之主管機關）核准，按查得資料予以調整之規定，與所得稅法第 66 條之 8³⁵相同，均屬實質課稅原則之運用，非屬本文探討之內容。

企業併購法或金融控股公司法規定之公司或其子公司，除適用所得稅法 43 條之 1 關係企業交易應符合營業常規之規定外，其與關係企業以外之關係人或非關係人相互間有關收入、成本、費用及損益攤計之交易，亦應符合交易常規。

第四節 移轉訂價查核準則之適用範圍

我國適用於關係人交易之移轉訂價查核法規，主要係規範於移轉訂價查核準則。現行移轉訂價查核準則之訂定授權依據所得稅法第 80 條第 5 項，但其適用範圍則需回歸不合常規移轉訂價查核法源所規範之範圍。而我國移轉訂價查核法源，除所得稅法第 43 條之 1 外，尚包括企業併購法第 42 條及金融控股公司法第

³⁵ 所得稅法第 66 條之 8 規定：「個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他需為之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。」

50 條，前者與後二者間之最大差異為後二者之適用範圍較廣，即除適用於前者所規範之關係企業外，尚適用於關係企業以外之關係人及非關係人。為將我國所有移轉訂價查核法源涵蓋在內，以期適用一致。

納稅義務人如為營利事業，其與具有從屬或控制關係之國內外營利事業（即關係企業）相互間有關收益、成本、費用、或損益攤計之交易，應符合營業常規，其適用移轉訂價查核準則之方式如下：

- 一、依移轉訂價查核準則第 6 條³⁶規定，營利事業於辦理交易當年度之所得稅結算申報時，應評估受控交易之結果（包括價格或利潤）是否符合常規，或決定受控交易之常規交易結果。
- 二、依移轉訂價查核準則第 21 條³⁷及第 22 條第 1 項規定，營利

³⁶ 移轉訂價查核準則第 6 條規定：「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之調查及核定時，亦同。」

³⁷ 移轉訂價查核準則第 21 條規定：「營利事業於辦理所得稅結算申報時，應依規定格式揭露第 4 條第 1 項第 1 款關係企業或第 2 款關係人之資料，即其與該等關係企業或關係人相互間交易之資料。」本準則第 4 條第 1 項第 1 款規定：「關係企業：指營利事業相互間有前條從屬或控制關係者。」本準則第 4 條第 1 項第 2 款規定：「關係人：指前款關係企業或有下列情形之人：（一）營利事業與受其捐贈之金額達實收基金總額三分之一以上之財團法人。（二）營利事業與期董事、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

事業於辦理交易年度之所得稅結算申報時，應依規定格式揭露其關係人及受控交易之相關資料，並備妥與移轉訂價分析有關之文據。

三、依移轉訂價查核準則第 2 條第 2 項規定，營利事業有以不合營業常規之安排，規避或減少中華民國境內之納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關營利事業之所得額即應納稅額，得依法進行調查，並依所得稅法第 43 條之 1 規定，報經財政部核准按營業常規予以調整。

第一項 「受控交易」之討論

關於受控交易之規定，依據移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 10 款規定，所謂「移轉訂價」是指營利事業從事「受控交易」所訂定之價格或利潤。而所稱之「受控交易」，依該準則第 4 條第 1 項第 4 款規定，是指關係人相互間所從事之交易，且屬所得稅法第 43 條之 1 或企業併購法第 42 條或金融控股公司法第 50 條規定之範圍者。依此，我國移轉訂價查核準則只要適用於「受控交易」，亦即適用於營利事業，與關係企業相互間，及企業併購法及金融控股公司法規定之公司或其子公司與關係企業以外

之部門主管。(三) 營利事業與期董事、監察人、總經理或與其相當或更高層級職位之人之配偶。(四) 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等親以內親屬。(五) 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。」

之關係人相互間所從事之交易。至於企業併購法及金融控股公司法規定之公司或其子公司與非關係人相互間所從事之交易，僅於不符合交易常規，稽徵機關進行調查時，方視為「受控交易」，此時始落入該準則之適用範圍內。

第二項 關係人之認定原則

由於營利事業與關係人相互間所從事之交易，即屬受控交易，即落入移轉訂價查核準則之適用範圍，故所謂關係人之定義及其認定原則，對於營利事業而言，即為判定其是否應依該準則規定辦理之關鍵，而其相關規定則訂於該準則第 3 條及第 4 條第 1 項第 1 款。

移轉訂價查核準則對於所得稅法第 43 條之 1 所稱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之認定，係參照公司法第 369 條之 1 至第 369 條之 3、財務會計準則第 5 號公報貳 4 至 7 及第 6 號公報貳 2(一)至(三)、美國內地稅法第 482 條施行細則 1.482-1 有關控制之定義及大陸關聯企業間業務往來稅務管理規程第 4 條之規定，採「股權」及「實質控制管理」法測定營利事業相互間之從屬或控制關係。

一、股權測定³⁸

(一) 營利事業直接或間接直有另一營利事業有表決權之股份或

³⁸ 參照移轉訂價查核準則第 3 條第 1 款至第 3 款。

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 20% 以上。

- (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已發行有表決權之股份總數或資本總額各達 20% 以上。
- (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 10% 以上。

二、管理權測定³⁹

- (一) 兩營利事業執行業務股東或董事有半數以上相同。
- (二) 營利事業與其直接或間接持股達 50% 以上之營利事業，派任於另一營利事業之董事合計席次超過半數以上。
- (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，與另一營利事業為同一人，或具配偶或二親等關係。

三、人事、財務或業務經營之控制⁴⁰

公司法第 369 條之 2 第 2 項與財務會計準則第 5 號公報貳 6 及第 6 號公報貳 2 均規範一方對於他方之人事、財務或業務經營具有控制或重大影響力者，為關係企業。移轉訂價查核準則更詳細和明確地規定如下：

³⁹ 參照移轉訂價查核準則第 3 條第 4 款至第 6 款。

⁴⁰ 參照移轉訂價查核準則第 3 條第 8 款第 1 目至第 5 目。

- (一) 人事控制：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。
- (二) 資金控制：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。
- (三) 技術控制：營利事業之生產經營活動須由另一營利事業提供無形資產始能進行，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 50% 以上。
- (四) 進貨控制：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% 以上者。
- (五) 營利事業商品之銷售，由另一營利事業控制，且該商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。

四、外國公司及本國公司之總、分支機構⁴¹

- (一) 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他分支機構。
- (二) 總機構在中華民國境內之營利事業，其總機構或其在中華

⁴¹ 參照移轉訂價查核準則第 3 條第 7 款。

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。

五、其他從屬或控制關係⁴²

- (一) 營利事業與其他營利事業簽訂合資或聯合經營契約。
- (二) 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。

第五節 文據資料

移轉訂價查核準則規定，營利事業與關係人相互間從事受控交易，其屬於所得稅法第 43 條之 1、企業併購法第 42 條或金融控股公司法第 50 條規定範圍者，應與非關係人間從事未受控交易相同，按常規交易原則訂價，以確使受控交易之結果與未受控交易一致，故營利事業應進行移轉訂價分析，評估受控交易之價格或利潤是否符合常規，或決定受控交易之常規交易結果，並於辦理營利事業所得稅結算申報時，備妥證明受控交易之結果符合常規、受控交易之所得額為正確所得額之移轉訂價分析相關文據；另稽徵機關進行調查時，營利事業亦應依所得稅法第 83 條⁴³

⁴² 參照移轉訂價查核準則第 3 條第 9 款至第 10 款。

⁴³ 所得稅法第 83 條：「(第 1 項)稽徵機關進行調查或複查時，納稅務義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機

及移轉訂價查核準則第 22 條第 1 項⁴⁴規定提供該等文據，以證明其交易結果符合常規，其所得額為正確之所得額⁴⁵。

第一項 結算申報時應提出之資料

我國移轉訂價查核準則在年度稅務結算申報時，課予納稅義務人提出下列資料義務：

一、結算申報時，應「揭露」關係企業等資料及關係人間交易資料

營利事業於辦理所得稅申報時，應依規定格式揭露關係企業或關係人之資料，及其與該等關係企業或關係人相互間交易之資料⁴⁶。

關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。(第 2 項) 前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」

⁴⁴ 參照本節第 1 項三。

⁴⁵ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 368。

⁴⁶ 參照移轉訂價查核準則第 21 條。

二、結算申報時，應「評估」關係人間交易是否符合常規

營利事業於辦理所得稅申報時，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，或決定受控交易之常規交易結果⁴⁷。又，從事受控交易之營利事業，應依所得稅法及移轉訂價查核準則規定決定其常規交易結果，並據以申報所得額⁴⁸。

三、結算申報時，應「備妥」有關移轉訂價報告等資料

從事受控交易之營利事業於辦理交易年度之所得稅結算申報時，應備妥之移轉訂價分析文據如下⁴⁹：

- (一) 企業綜覽：包括營運歷史及主要商業活動之說明、影響移轉訂價之經濟、法律及其他因素之分析。
- (二) 組織結構：包括國內、外關係企業結構圖、董事、監察人及經理人名冊及查核年度前後一年異動資料等。
- (三) 受控交易之彙整資料：包括交易類型、流程、日期、標的、數量、價格、契約條款及交易標的資產或服務之用途，內容包括供銷售或使用及其效益敘述。
- (四) 移轉訂價報告：移轉訂價報告，至少須包括下列內容：

1. 產業及經濟情況分析。

⁴⁷ 參照移轉訂價查核準則第 6 條前段。

⁴⁸ 參照移轉訂價查核準則第 34 條第 1 項前段。

⁴⁹ 參照移轉訂價查核準則第 22 條第 1 項。

2. 受控交易各參與人之功能及風險分析。
3. 依移轉訂價查核準則第 7 條規定之常規交易原則辦理之情形⁵⁰。
4. 依移轉訂價查核準則第 8 條規定選定之可比較對象及相關資料⁵¹。
5. 依移轉訂價查核準則第 9 條第 1 款規定進行之可比較程度分析⁵²。

⁵⁰ 移轉訂價查核準則第 7 條規定之情形包括：一、可比較原則，二、採用最通常規交易方法，三、個別交易評價，四、使用交易當年度資料，五、採用常規交易範圍，六、分析虧損發生原因，七、收支分別評價，八、其他經財政部核定之常規交易原則。

⁵¹ 選定可比較對象時，應針對營利事業及其所從事之受控交易，就影響可比較程度之因素進行確認及分析，如進行功能分析，並與可能之非關係人及其所從事之未受控交易進行可比較程度分析。其間如有差異，應就該等差異對可比較未受控較之價格或利潤所造成之影響進行合理之調整，其能經由合理之調整以消除該等差異者，可列入可比較對象，反之，則不宜列入可比較對象。同註 1 書，凌忠嫻等人合著，頁 369、370。

⁵² 除應進行上述 4 之分析外，尚須依受控交易可適用之常規交易方法所列應特別考量之因素，就營利事業及其所從事之受控交易與可比較對象間進行可比較程度分析，作為決定最通常規交易方法之參考。具體言之，兩者於各該方法應特別考量因素間之相似程度愈高，表示可比較程度愈高，該方法之適用性愈高。同註 1 書，凌忠嫻等人合著，頁 370。

6. 選定之最適常規交易方法及選定之理由、列入考量之其他常規交易方法及不予採用之理由⁵³。

7. 受控交易之其他參與人採用之訂價方法及相關資料。

8. 依最適常規交易方法評估是否符合常規或決定常規交易結果之情形⁵⁴。

(五) 公司法第 369 條之 12⁵⁵規定之關係報告書、關係企業合併營業報告書等資料：營利事業若為公司法第 369 條之 12 所定義之企業，應依「關係企業合併營業報告書關係企業

⁵³ 首先依受控交易之類型，考量可適用之常規交易方法；按上述 4 以蒐集之可比較對象資料足夠完整正確且能確認相關因素之差異、消除差異之可能性、適宜性及合理性等決定各方法之適用性；再按上述 5 應特別考量因素之相似程度決定各方法之適用性。同註 1 書，凌忠媛等人合著，頁 370。

⁵⁴ 包括（一）上述 4 所使用之可比較對象相關資料；（二）上述 5 為消除移轉訂價查核準則第 9 條第 1 款規定因素之差異所作之調整及所使用之假設；（三）上述 3 之常規交易範圍；（四）接受控交易之結果是否在常規交易範圍之內，作成是否符合常規之結論；（五）不符合常規時，按常規交易結果調整之情形。

⁵⁵ 公司法第 369 條規定：「（第 1 項）公開發行股票公司之從屬公司應於每會計年度終了，造具其與控制公司間之關係報告書，載明相互間之法律行為、資金往來及損益情形。（第 2 項）公開發行股票公司之控制公司應於每會計年度終了，編製關係企業合併營業報告書及合併財務報表。（第 3 項）前二項書表之編製準則，由證券管理機關定之。」

合併財務報表及關係報告書編製準則」第 6 條⁵⁶規定，編製並備妥關係報告書、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。

營利事業在填寫符合移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 1 款之關係企業，不論本年度有無關係企業交易均應填寫申報；至於同準則中第 4 條第 2 款規定之關係企業以外之關係人，其填寫之範圍則以該年度與營利事業相互間從事交易者為限；填寫申報之內容如下⁵⁷：

一、關係人名稱、統一編號（國內關係人部份）或國籍（國外關

⁵⁶ 「關係企業合併營業報告書關係企業合併財務報表及關係報告書編製準則」第 6 條規定：「(第 1 項) 公開發行公司於判斷為有關係企業之控制與從屬關係時，除依其法律之關係外，應考慮其實質關係。(第 2 項) 公開發行公司有下列情形之一者，應依本準則規定編製關係企業合併營業報告書及關係企業合併財務報表。但有相關事證證明無控制與從屬關係者，不在此限。一、取得他公司過半數之董事席位者。二、指派人員獲聘為他公司總經理者。三、對他供司依合資經營契約規定，擁有經營權者。四、對他公司資金融通金額達他公司總資產之三分之一以上者。五、對他公司背書保證金額達他公司總資產之三分之一以上者。(第 3 項) 公開發行公司依前項各款判斷為屬從屬關係者，應依本準則規定編製關係報告書。但有相關事證證明無控制與從屬關係者，不在此限。(第 4 項) 公開發行公司因前 2 項規定依有關事證證明無控制與從屬關係者，應於關係企業合併營業報告書或關係報告書揭露未納入編製之公司名稱及原因。」

⁵⁷ 參照營利事業所得稅結算申報書第 19 頁之關係人明細表。

係人部分)；

二、主要營業項目；

三、本年度最高持股或出資額，包括股數或出資額、持股或出資比例、原始取得成本及帳面金額；

四、與營利事業之關係，係屬移轉訂價查核準則第 3 條所列關係企業或第 4 條第 1 項第 2 款所列關係個人或機關團體中之任何關係。

除關係人明細表外，營利事業亦應揭露關係人交易資料，並填寫於關係人交易彙總表，填寫申報之內容如下⁵⁸：

一、公司類型：是否為公開發行公司、是否為金融控股公司法或企業併購法規定之公司或其子公司；

二、預先訂價協議之簽署情形：包括簽署國別名稱、年度及試用期間等。其與我國簽署預先訂價協議者，尚須填寫核准日期及文號；

三、關係人交易匯整資料：按移轉訂價查核準則第 5 條第 1 項規定之有形資產之移轉、有形資產之使用、無形資產之移轉、無形資產之使用、服務之提供、資金之使用等交易類型，依「關係企業交易」及「關係企業以外之關係人之交易」分別填寫下列項目：

(一) 實際交易金額：按收入與支出項目分別填寫帳載實際收付交易金額；

⁵⁸ 參照營利事業所得稅結算申報書第 20 頁之關係人交易彙總表。

- (二) 申報交易金額：按收入與支出項目分別填寫結算申報書第一頁「損益及稅額計算表」自行依法調整後金額欄內之金額；
- (三) 申報交易金額所採用之訂價方法：包括移轉訂價查核準則所列之常規交易方法。包括移轉訂價查核準則所列之常規交易方法，如可比較未受控制價格（交易）法、再售價格法、成本加價法、可比較利潤法、利潤分割法等。如非屬前述所列之方法，則填寫其他方法。

除以上二表外，營利事業尚須填寫關係人交易明細表，其填寫申報之內容如下⁵⁹：

- 一、屬於有形資產之移轉交易類型，區分為銷貨、進貨及商品以外之有形資產移轉。銷貨及進貨部份，應填寫關係人名稱、金額、占全部金額之百分比、期末應收或應付帳款（票據）之金額，並應說明交易價格之訂定、交易條件、與非關係人之比較等。
- 二、屬於有形資產之使用交易類型，區分為租金收入、租金支出及其他有形資產提供或使用之收支。租金收入及支出部分，應填寫關係人名稱、使用或提供之資產、金額及期末應收（付）款金額等，並應說明交易價格之訂定、交易條件、與非關係人之比較等。
- 三、屬於無形資產之移轉交易類型：應填寫關係人名稱、無形資產種類、移轉方式、金額、帳載科目及期末其他應收（付）

⁵⁹ 參照營利事業所得稅結算申報書第 21 頁之關係人交易明細表。

款金額，並應說明交易價格之訂定、交易條件、與非關係人之比較等。

四、屬於無形資產之使用交易類型：應填寫關係人名稱、無形資產種類、提供或使用之內容、金額、帳載科目及期末其他應收（付）款金額，並應說明交易價格之訂定、交易條件、與非關係人之比較等。

五、屬於服務之提供交易類型：應填寫關係人名稱、提供或使用之內容、金額、帳載科目及期末其他應收（付）款金額，並應說明交易價格之訂定、交易條件、與非關係人之比較等。

六、屬於資金使用之交易類型：應填寫關係人名稱、資金提供或使用之性質、帳載科目、最高餘額、期末餘額、起訖期間、年利率區間、利息收入（費用）金額，並應說明資金提供或使用之用途、計息條件、還款方式、與非關係人之比較等。

第二項 稅務調查時應提示之資料

稽徵機關依移轉訂價查核準則規定進行調查時，營利事業應於稽徵機關書面調查函送達之日起 1 個月內提示所得稅結算申報時，應備妥之文據資料；其因特殊情形，不能於規定期間內提示者，應於期間屆滿前申請延期，延長之期間最長不得超過 1 個月，並以一次為限。稽徵機關經審閱營利事業所提示之文據，認為有再提供支持該等文據之必要文件及資料者，營利事業應於 1

個月內提供⁶⁰。營利事業依前項規定提供之文據，應附目錄及索引；提供之資料為外文者，應附中文譯本，但經稽徵機關核准提示英文版本者，不在此限⁶¹。

由於國際間交易涉及跨國企業，稽徵機關查證時相對較為困難，因此，納稅義務人負有較高的協力義務，應配合稽徵機關之要求提出資料以供調查。然而，稽徵機關對於交易相對人，亦即國外關係企業之資料的提出要求，也應遵守公法上的期待可能性原則。如果國外會計師的簽證文件已經足以說明移轉訂價的合理性，稽徵機關即應放棄要求提出國外關係企業之資料⁶²。

第三項 罰則

依據所得稅法第 110 條⁶³規定，納稅義務人對依所得稅法規

⁶⁰ 參照移轉訂價查核準則第 22 條第 4 項。

⁶¹ 參照移轉訂價查核準則第 22 條第 5 項。

⁶² 林石猛、莊秋萍著，營利事業所得稅不合常規「移轉訂價」查核準則草案之問題探討，台灣本土法學雜誌第 68 期，2005 年 3 月，頁 51。

⁶³ 所得稅法第 110 條：「(第 1 項) 納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。(第 2 項) 納稅義務人未依本法規定自行辦理結算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處以 3 倍以下之罰鍰。(第 3 項) 營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率

定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，應按所漏稅額或補徵稅額處以二倍或三倍以下之罰鍰。而集團企業基於追求最大利潤之目標，或許並不介意集團成員間之利潤劃分，甚可能利用不同國家之租稅制度，進行租稅規劃，以達降低集團總稅負之目的。但就各國政府租稅課徵之觀點而言，關係企業間雖具有追求集團最大利潤之共同目標，然其相互間之交易仍應與獨立企業間之交易相同，考量企業所運用之資產、執行功能及承擔之風險等因素，客觀訂定價格或利潤，並據以申報正確之課稅所得額及應納稅額；關係企業如利用彼此間之從屬或控制關係，操控價格，以達減少納稅義務之目的，則已構成所得稅法第 110 條之漏報或短報情事，應予處罰。

依財政部民國 69 年 4 月 15 日台財稅第 33041 號函規定，營利事業原經書面審核部份，伺候發現漏報銷貨收入，其經稽徵機關依所得稅法第 83 條⁶⁴規定，就納稅義務人提示之帳簿憑證或依查得之資料或按同業利潤標準核定之所得額，與納稅義務人結算申報數額所發生之差額，應否按所得稅法第 110 條規定處罰？應就查得之證據為斷，若係因進銷存貨不符或虛列費用而有短漏報所得額情事，自應予以處罰；另依財政部 67 年 11 月 4 日台財稅第 37378 號函規定，營利事業銷貨價格顯較時價為低，如經稽徵機關調查發現其係故意壓低，而有意圖短報營業額之具體事證者，除依營利事業所得稅查核準則第 22 條⁶⁵規定調整補稅外，並

計算之金額，分別依前兩項之規定倍數處罰。」

⁶⁴ 所得稅法第 83 條，詳註 43。

⁶⁵ 營利事業所得稅查核準則第 22 條：「(第 1 項)銷貨價格顯較時價為低者，依下列辦法辦理：一、銷貨與關係企業以外之非小規模營利事業，

應就其短報所得額部分，依所得稅法第 110 條處罰。

關係企業藉不合常規之安排規避或減少我國納稅義務，經稽徵機關依移轉訂價查核準則規定調查並核定其所得額者，與上述財政部函釋所規範具體短漏報應予處罰之情節類似，為期公平及嚴謹，該準則第 34 條具體明列符合下列情事者，應依所得稅法第 110 條規定處罰：

- 一、營利事業未依所得稅法及移轉訂價查核準則規定決定其受控交易之常規交易結果，致減少其納稅義務，且
- 二、經稽徵機關依所得稅法及移轉訂價查核準則規定調整並核定其所得額，且
- 三、有下列具體短報情事之一者：
 - (一) 受控交易申報之價格，為稽徵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 50% 以下⁶⁶。

經查明其銷貨價格與進貨廠商列報成本或費用金額相符者，應予認定。二、銷貨與小規模營利事業或非營利事業者，經提出正當理由即取得證明文據，並查對相符時，應予認定。(第 2 項) 前項第 1 款及第 2 款，其無正當理由或未能提示證明文具或經查對不符者，應按時價核定其銷售價格。(第 3 項) 第 1 項所稱時價，應參酌下列資料認定之：
一、報章雜誌所載市場價格。二、各縣市同業間帳載貨品同一月份之加權平均售價。三、時價資料同時有數種者，得以其平均數為當月份時價。四、進口貨物得參考同期海關完稅價格換算時價。(第 4 項) 汽車貨運業出租遊覽車之運費收入得比照前項規定之原則查核。」

⁶⁶ 移轉訂價查核準則第 34 條第 1 項第 1 款。

- (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⁶⁷。
- (三) 營利事業未提示第 22 條第 1 項第 4 款規定之移轉訂價報告，且無法提示其他文據證明其訂價結果符合常規交易結果⁶⁸。
- (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⁶⁹。

由上述所列應予處罰之認定原則可知，從事受控交易之營利事業經稽徵機關調整並核定其所得額及應納稅額者，是否構成具體短漏情事，係以該營利事業是否已依所得稅法及移轉訂價查核準則規定決定其受控交易之常規交易結果為判斷標準之一，而移轉訂價查核準則中，決定常規交易結果之關鍵規定為該等營利事業是否已依第 22 條第 1 項第 4 款規定備妥移轉訂價報告，且該項規定又係自 94 年度營利事業所得稅結算申報案件開始適用之，為期一致，移轉訂價查核準則第 34 條第 2 項規定：「前項規定，自 94 年度營利事業所得稅結算申報案件適用之。」即移轉訂價經稽徵機關調整並核定之案件應依所得稅法第 110 條處罰之規定，自同年度結算申報案件開始適用。

⁶⁷ 移轉訂價查核準則第 34 條第 1 項第 2 款。

⁶⁸ 移轉訂價查核準則第 34 條第 1 項第 3 款。

⁶⁹ 移轉訂價查核準則第 34 條第 1 項第 4 款。

第四章 各國對於協力義務資料準備及罰

則之介紹

對跨國企業而言，為具備競爭優勢，在符合國內及國際間貿易政策與稅務法規之餘，其全球移轉訂價規劃更必須達成某些目標。目前越來越多的國家制定或修改相關稅務法規，並且更嚴格執行移轉訂價規定，因此，對跨國企業而言，針對移轉訂價相關文據資料的準備也就日益重要了。跨國企業的決策者必須不斷地更新其移轉訂價系統以反應目前環境的變化。

對於跨國企業集團內之交易，應備有足夠的移轉訂價文據資料，用以證明這些所稱的受控交易皆遵循常規交易標準，並且可以避免移轉訂價相關處罰的風險。此外，跨國企業亦必須更新該等資訊並備有足令人採信文據資料。

對各國政府而言，移轉訂價相關法規的制定的確越來越重要，包括採用常規交易原則、為驗證移轉訂價方法計算出來的價格符合常規交易範圍而應準備之文據資料和不遵守相關規定而訂定之罰則。尤其在跨國集團間交易日漸廣泛及複雜，文據資料之準備的複雜度也相對增加，隨之而來被課以處罰的風險也就升高。

亞太稅務管理組織（Pacific Association of Tax Administration，簡稱為「PATA」）在 2002 年提出統一的移轉訂

價文據及資料要求之議案，該組織之會員國包含日本、美國、澳洲和加拿大，該議案之目的在於整合各會員國間針對移轉訂價文據資料準備的要求，其目標如下述⁷⁰：

- 一、減少移轉訂價遵循成本及負擔。
- 二、推動稅務系統上公平且有效率的運作。
- 三、促進移轉訂價文據資料的有效率的準備及保存，同時令該等資料在稅務審查要求時能夠及時地產生。
- 四、設計並維護單一移轉訂價紀錄與文據資料，令該等資料得以滿足所有亞太稅務管理組織的會員國的要求。

在此章節中，將討論各國在移轉訂價法規制定中最重要兩個部份，即文據資料的準備和罰則。

第一節 美國

美國對於移轉訂價之規定號稱全球最嚴格也最詳細，成為其他國家對於解決移轉訂價爭議的重要指標。其主要之法源為 1968 年發布之內地稅法第 482 條⁷¹（Section 482 of Internal Revenue

⁷⁰ Wadgy M. Abdallah, *Critical Concerns in Transfer Pricing and Practice*, Praeger Publishers, 2004, p.2~6。

⁷¹ 參 考 網 頁
http://www.taxalmanac.org/index.php/Sec.482.Allocation_of_income_and_deductions_among_taxpayers；網頁閱讀日為 2009 年 6 月 10 日。

Code)，其相關之常規交易原則、各類型交易所適用之移轉訂價方法及成本分攤協議，則分別規範於 1994 年制定完成之施行細則⁷²（1.482-1 ~ 1.482-7 of Treasury Regulations Under Code Section 482）。

美國跨國企業在申報所得稅時，必須填寫移轉訂價書表格式如下：

一、申報時應填寫 Form 5471⁷³，揭露美國個體與特定國外公司之相關資訊。

二、申報時應填寫 Form 5472⁷⁴，揭露關係人交易相關資料：

（一）應申報之公司，包含國外持股 25% 以上之美國公司及外國公司在美國境內從事商業或營業活動者。但當年度與國內外關係人無應申報之交易資料者，免申報。

（二）應揭露之資料：

1、持股 25% 以上外國股東及關係個體之資料（包含名稱、地址、登記地、主要營業地等）。

2、應揭露申報公司與關係人間之交易金額（包含商品及商

⁷² 參 考 網 頁 http://faculty.law.wayne.edu/mcintyre/text/code_regs/reg_482-1.pdf；
網頁閱讀日為 2009 年 6 月 10 日。

⁷³ 參照網頁 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f5471.pdf>；網頁閱讀日為 2009 年 6 月 10 日。

⁷⁴ 參考網頁 <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f5472.pdf>；網頁閱讀日為 2009 年 6 月 10 日。

品以外資產之銷售額、租金及權利金、技術、管理、工程...等報酬、佣金、借款金額、利息及保費等)。

- 3、應揭露申報公司與國外關係人間之非貨幣交易金額及未足額報酬之交易金額。

跨國企業必須提供查核年度相關文書資料以供查核，該文據資料包含如下⁷⁵：

一、主要文件

申報所得稅時即應準備下列資料，且應正確完整敘述其所進行之移轉訂價分析：

- (一) 企業綜覽，包含影響移轉訂價之經濟與法律因素之分析；
- (二) 組織架構，包含組織圖（需涵蓋所有參與潛在交易之關係企業）；
- (三) 移轉訂價法令特別規定之文件；
- (四) 敘述所採用之定價方法，及選用該方法之理由；
- (五) 列入考量之其他替代方法，及未予採用之理由；
- (六) 受控交易之敘述，包含銷售條件、分析該等交易之內部相關資料；
- (七) 訂價時所參考可比較未受控交易或企業之描述、可比較性

⁷⁵ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 142~143。

之衡量方式及針對受控及未受控交易之差異所作之調整；

(八) 採用訂價方法所依據之經濟分析及預測說明。

二、背景文件

背景文件係用以支持主要文件之所有必要文件，包含外國人所持有之美國公司應保存之文件，應於稅捐機關提出要求之 30 日內提供。

對於違反規定之跨國企業，美國稅法制定之罰則如下述：

- 一、受控交易申報之移轉訂價為常規交易價格之 200% 以上（含 200%）或 50% 以下（含 50%）致短繳稅額者，按短繳稅額之 20% 處罰；受控交易申報之移轉價格為常規交易價格之 400% 以上（含 400%）或 25% 以下（含 25%）致短繳稅額者，按短繳稅額之 40% 處罰。
- 二、因移轉訂價調整以致課稅所得額淨增加超過 500 萬元或總收入 10% 兩者中之較低金額者，按短徵稅額之 20% 處罰；因移轉訂價調整以致課稅所得額淨增加超過 2000 萬元或總收入 20% 兩者中之較低金額者，按短繳稅額之 40% 處罰。
- 三、符合上述處罰門檻之納稅義務人，如能說明其有合理基礎相信其移轉訂價方法可達到常規交易結果，且申報時已具備支持其定價方法之分析文件並於稅務機關提出要求之 30 日提供者，可免除處罰。

第二節 加拿大

1998 年 6 月，加拿大政府修改其稅法以期與目前國際法規與實務接軌，所得稅法第 247 節⁷⁶ (Section 247 of the Income Tax Act) 中記載新的移轉訂價法規綱要。根據加拿大移轉訂價規定，同樣遵循 OECD 移轉訂價指導原則，納稅義務人必須揭露所有與國外關係企業間的非常規交易，且確認具備所有攸關文據資料支撐其移轉訂價系統，加拿大的立法中各式條文包含以下內容⁷⁷：

- 一、確保各企業所使用的可接受之移轉訂價方法（包含決定可接受移轉價格基礎形成的常規交易原則之定義）。
- 二、計算出移轉價格之方法。
- 三、稅務主管機關審查公司移轉價格時，該公司應提出之文據資料。
- 四、移轉訂價報告（簡稱「T106⁷⁸」），該報告須載明所有非國內關係企業間之交易。
- 五、企業沒有遵循相關要求時適用之罰則。

加拿大關於移轉訂價法規中關於 T106 報告最重大的改變，

⁷⁶ 參考網頁 <http://www.transferpricing.ca/legal.htm>；網頁閱讀日為 2009 年 6 月 10 日。

⁷⁷ Wadgy M. Abdallah, 同註 70, p.192。

⁷⁸ 參考網頁 <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/tf/t106/t106-fill-08e.pdf>；網頁閱讀日為 2009 年 6 月 10 日。

是納稅義務人對於文據資料的提供不再能以靜制動的態度來應對，這是首次他們必須明確地指出因非常規交易而準備之文據資料是否已經更新，顯然地，否定的答案將招致稅務主管機關進一步的審查。

對於跨國企業來說，重新檢視目前制定移轉價格的方法及其文據資料以確保符合加拿大法規是非常重要的工作。若中間存在差異，則應執行某些租稅規劃策略以避免冗長的稅務查核、多項重估算及所費不貲的處罰。

新制定的法條規定所稱文據資料的要求，在這些規則下，所有跨國交易超過加幣 100 萬元的納稅義務人皆須同時備有文據資料待查，所稱文據資料包含六項資訊（Subsection 247(4)）如下⁷⁹，⁸⁰：

- 一、出售之商品或提供之服務說明。
- 二、交易條件及該非常規跨國交易和其他一般交易間之比較。
- 三、牽涉該等交易之組織及其關係。
- 四、評估交易雙方承擔之風險、執行的功能、任何有關之無形資產和交易中使用的資金。
- 五、該組織必須提供建立在外國企業與加拿大企業間所建立的價格計算說明，且包含特定移轉訂價方法的使用，文據資料中

⁷⁹ Wadgy M. Abdallah, 同註 70, p.218.

⁸⁰ 參考網頁 <http://www.transferpricing.ca/docum.htm#documentation>，網頁閱讀日為 2009 年 7 月 3 日。

必須說明選擇該方法的基本原理。

六、影響移轉價格決策的假設、策略及方針。

文據資料的份量依跨國企業大小、交易型態及移轉訂價方法的選擇而有所不同，在申報所得稅的同時，就應同時備好文據資料，也就是說跨國企業應於會計年度結束後 6 個月內備齊該等文據資料。

當被調整金額超過納稅義務人該年度營業收入總額的 10% 或超過加拿大幣 500 萬，以金額較少者為準，加拿大稅務法規得課徵該年度被調整金額的 10% 作為處罰；根據加拿大稅務法規規定，無申報或是遲延申報 T106、錯誤或遺漏者，將招致重大罰鍰：遲延申報者處罰加幣 100 到 2,500 元，依所遲延之日數考量之；無申報者每月處以加幣 500 元，最高不超過加幣 12,000 元，（無遵守加拿大國稅局（Revenue Canada）要求者，處罰兩倍）；錯誤敘述或省略者處罰加幣 24,000 元⁸¹。

第三節 德國

西元 2000 年 4 月，德國稅務主管機關提出第一份移轉訂價文據資料之草案，稱之為「跨國企業間所得分配之查核原則－關於所得調整、程序及相關法規（Principles for the Audit of Income Allocation between Internationally affiliated Enterprises with Respect to Income Adjustments, Procedures and Binding

⁸¹ Wadgy M. Abdallah, 同註 70, p.227。

Ruling)」。計畫在 12 個月內提交並發布這些管理規則。德國法律對於移轉訂價並沒有像其他國家(如美國、英國、法國或丹麥)般要求特別的文據資料。在德國，文據資料的要求是根據一般稅務法規中第 90 節 (Section 90 of the General Tax Code)，它只要求納稅義務人需要和稅務主管機關合作⁸²。稅捐稽徵單位在執行移轉訂價審查時，得依此管理規則草案要求納稅義務人之協力義務並提出文據資料如下述⁸³：

- 一、納稅義務人應描述其企業環境，例如產品及服務項目。
- 二、提供企業納稅義務人之企業及集團的概況和組織結構。
- 三、提供涉及與納稅義務人交易之個體所從事之活動概況。
- 四、提供公司間交易流向之概況。
- 五、說明每一個體在商品或服務加價過程中之角色。
- 六、決策過程之資訊。
- 七、提供決定移轉訂價之決策過程的資訊。
- 八、說明移轉訂價方法及移轉訂價系統。
- 九、公司沒有使用標準方法者，納稅義務人應製作可供稅務單位查核其所選擇之方法的資料。

⁸² Robert Feinschreiber, *Transfer Pricing Handbook (Third Edition) Transfer Pricing International – A Country-by-Country Guide (2002 Supplement)*, John Wiley & Sons, Inc., 2002, p.24-3。

⁸³ Robert Feinschreiber, 同註 82，p.24-4。

- 十、說明移轉訂價方法符合常規交易的範圍。
- 十一、分析公司間交易與
- 十二、若常規交易價格之決定是根據獨立公司之財務資訊者，所有相關資訊應備妥讓稅捐單位查核。
- 十三、說明任何特殊考量，例如企業策略。
- 十四、可供比較之第三人交易，從而考量如財務策略之特別因素。
- 十五、決定最終預先訂價協議之資訊。
- 十六、由納稅義務人提供稅務主管機關關於公司間移轉價格之資訊。

在管理規則草案第 2 節（Section 2 of the draft administrative principles）中，德國稅務主管機關解釋他們期望納稅義務人如何與他們合作。若文據資料要求並不符合或是納稅義務人適用不適當的移轉訂價方法者，稅務主管機關宣稱在他們應負之調查責任因而降低；甚而，稅務主管機關認為舉證責任就不在他們身上而是移轉到納稅義務人身上。

第一項 德國聯邦稅務法庭判決之影響

德國聯邦稅務法院（Federal Tax Court）在 2001 年 5 月 10 日所作的判決認為，除非德國稅務法規中明確地規定者外，德國稅務主管機關不得要求納稅義務人為了稅務上移轉訂價之目的製作文據資料。稅務法院在財政部提出前述針對文據資料提出之

管理規則前做出此項判決，該管理規則因而停頓而未公佈。

該判決中，聯邦稅務法院認為在一般稅務法規第 8 節第 3 段（此乃德國移轉訂價查核中最重要之條款）中，並無明文規定對於隱藏性的利潤應提出特別報告。稅務法庭巨細靡遺地查閱所有可能規定納稅義務人提供文據資料負擔的法規後，認為在現有法律下納稅義務人僅需保存正確的帳冊而無其他之義務⁸⁴。

納稅義務人有義務提出所有資料、記錄、商業文件和其他文件；所謂其他文件是指已經存在且為公司所保存之資料或是公司能夠從國外的關係企業收到的資料，例如得自母公司之資料。然而，根據稅務法院，德國稅務法規並沒有要求納稅義務人準備特別報告作為替自己辯解之資料。因此，納稅義務人僅需提供稅務主管機關現有已準備之資料。除此之外，納稅義務人只負有提供口頭資訊的義務；稅務主管機關因而很難指控納稅義務人違反提供文據資料之義務，若納稅義務人得符合相對一般的文據資料要求，稅務主管機關將無法據此處罰納稅義務人。

由於缺乏關於提供文據資料的法律規定，德國稅務法規對於移轉訂價文據資料提供的規定充滿不確定性；聯邦財政部的代表人已指出對管理規則中規定納稅義務人必須提供充足的文據資料等相關義務只能拘束稅務主管機關，只有法律上的規定才能同時拘束稅務主管機關和納稅義務人；甚而，聯邦財政部計劃就法律上提出一些特定種類的處罰，且對於沒有達到要求的納稅義務人，法律上可能提出舉證責任的倒置。查核人員因此發展一套標準化的問卷分配給各公司，此種問卷幾乎用於從事跨國公司有關

⁸⁴ Robert Feinschreiber, 同註 82, P24-5。

交易的查核。納稅義務人得依該問卷作為準備文據資料時之指標 85。

由上歸納可得而知，聯邦財務法庭於 2001 年 5 月 10 日作成之判決，宣示：「在現行德國的稅法體系下，並無法從一般協力義務，導出納稅義務人針對隱藏性的利潤轉移，負有特殊的帳簿與文據的協力義務。」及「納稅義務人僅負有之義務，僅在一般稅務法規第 90 條第 2 項規定的範圍之內，協力提出按照事實經過所編制的帳簿、文據、營業報告及其他文書，除此之外的事項，納稅義務人僅負有告知相關資訊之義務，並無準備、提示文據的協力義務。」由此可知德國財務法庭針對納稅義務人協力義務的內容範圍，係採尊重稅捐法定主義，予以嚴格認定的立場，並不會因課稅證據方法多為納稅義務人掌握，即認為其應就概括、廣泛地，對於一切有關課稅事項均有提出文據、甚至證明的義務⁸⁶。

第二項 文據資料之提供與罰則之近期發展

德國於 2003 年 5 月 13 日通過一般稅務法規第 90 條第 3 項及第 162 條第 3 和 4 項的修正規定，除課予納稅義務人負有提供常規訂價的帳簿憑證的協力義務，並賦予稅務機關得按常規訂價調整及處以行為罰的權限。

德國一般稅務法規在第 90 條第 1 項規範納稅義務人有協助

⁸⁵ Robert Feinschreiber, 同註 82, p.24-6。

⁸⁶ 黃士洲著，初探移轉訂價的協力義務與制裁，月旦財經法雜誌第 14 期，2008 年 9 月，頁 75。

稅務機關調查課稅事實的一般協力義務，就課稅重要事實，應完全且符合真實地「揭露」之，並「指明」其所知悉的證據方法。

關於移轉訂價的協力義務則規定於第 90 條第 3 項，該項第一句首先規定當課稅事實含有涉外因素時，納稅義務人有義務「提供文據」，來說明其與關係人之間業務往來關係的方式與內容。另同條第 4 項復將提供文據說明訂價的協力義務，準用到集團組織內部之間，跨國地分配利潤或分攤成本費用的場合，要求國內營利事業如有外國營業單位，或外國營利事業計算境內營業單位的獲利，亦應說明訂價獲分配的合理性。倘若將第 3 項第二句說明涉外關係人交易的協力義務對照同條第一項的一般協力義務⁸⁷。

依據德國一般稅務法規第 90 條第 3 項第一句的規定，納稅義務人就與涉外關係人往來關係，應提供文據說明的範圍，係對於非受控比較原則所規範的關係人價格約訂與其他營業條件，說明其經濟上與法律上的基礎，倘若將第 3 項第二句說明涉外關係人交易的協力義務對照同條第一項的一般協力義務，即可推論出兩者不論在本質與範圍上均有不同；蓋一般協力義務僅在協助稅務機關闡明課稅重要事實的完整性與真實性而已，但針對涉外關係人交易，納稅義務人應提供的協力義務，非僅單純提供交易往來資料而已，尚須在非受控比較原則的基礎上，說明價格約定的經濟上與法律上基礎⁸⁸。

新的文據資料規定遵循 OECD 規範及國際標準；新規定並可

⁸⁷ 黃士洲著，同註 86，頁 76。

⁸⁸ 黃士洲著，同註 86，頁 76、77。

回溯至 2003 年 1 月 1 日。也可能回溯至 2003 以前之特定案件。根據新規定，若納稅義務人與關係人從事跨國交易時，納稅義務人則應遵守新規定且應提出該交易係符合常規交易之情形。該規定使得稅務查核人能夠發出不可反駁的假設，也就是所稱之移轉價格並非常規交易的假設。如果納稅義務人無法反駁該項假設，稅捐管理單位被賦予權力以估算納稅義務人的所得。如果文據資料不存在，即被罰款最小額的罰款 5,800 元，且可能增加至公司調整後之所得的 10%。

在移轉訂價法規的制定上，德國係以一般稅務法規規範之，一般稅務法規之法律地位相當於台灣的稅捐稽徵法，雖然其內容詳盡的程度不及台灣移轉訂價查核準則，但其法源地位遠遠超過台灣移轉訂價查核準則的概括授權法規命令。

一般來說，在審查所得分配的案例時，在必要時文據資料要求⁸⁹是從德國納稅義務人提供稅捐主管單位的協力義務而來；在牽涉與國外關係企業的交易時，對於納稅人來說一個延伸的義務是提供適當的資訊。文據資料應包含企業組織、產品和服務、市場、合約和移轉訂價的方法。於必要時，資訊應隨時更新。所有文據資料應提供稅捐主管機關關於建立移轉訂價決策訂定過程及架構的了解。若任一公司無法提供足夠文據資料，稅捐主管機關得估算德國公司的利潤，並進行推計課稅⁹⁰。

⁸⁹ 德國稅務機關要求納稅義務人履行提示書面文據的協力義務，依一般稅務法規第 97 條第 2 項的限制，原則上須納稅義務人先怠於回覆稅務機關的詢問，始可正式命令納稅義務人提示書面文據的協力義務。

⁹⁰ 德國一般稅務法規第 162 條乃推計課稅的基本規定，原則上，當課稅基礎事實無法調查或衡量時，稅務機關即得進行推計課稅，特別當納稅義

移轉訂價文據資料的新規則要求納稅義務人維持所有牽涉跨國企業關係人交易的所有交易記錄及與公司總部間跨國交易利潤分配。該規則也包含協議書中關於價格和與關係人根據常規交易之其他商業交易之經濟與法律基礎。此亦可結論德國移轉訂價文據資料規則大部分皆符合 OECD 之規範。

一般來說，法律上規定之文據資料要求係要幫助德國稅捐主管機關了解納稅義務人之與關係人跨國交易與決定是否及至何程度所得之計算係依據常規交易標準。對於跨國企業遵守新德國文據資料要求暨避免罰則及雙重課稅，移轉訂價文據資料必須包含交易摘要、功能分析、最適方法之選擇、經濟分析和常規交易價格之文據資料、及包含所有證明資訊之附錄⁹¹。

在罰則方面，如果納稅義務人無法提出依照稅務法規要求的文據及資料，德國稅務主管機關得以推計其跨國關係企業交易之所得因此低估，該推測不僅適用於納稅義務人無法提出該文據及資料，並適用於所提出之文據及資料本質上不符合要求目的；在該等情況下，德國稅務主管機關有權估算得自該交易而產生之所得，如果納稅義務人不服估算之結果，則舉證責任因此置換至納稅義務人本身⁹²。

若跨國企業或是其設在德國的子公司無法提出文據及資料，或是其所提出之文據及資料無法符合所要求之目的，根據移轉訂價法規，稅務主管機關得自行裁量處以調整後所得增加數自

務人怠於履行提示的協力義務時。

⁹¹ Wadgy M. Abdallah, 同註 70, p.219、220。

⁹² Wadgy M. Abdallah, 同註 70, p.229。

5%到 10%的之罰鍰，最低罰鍰金額為歐元 5,000 元，罰鍰不足歐元 5,000 元者以 5,000 元計算之；除此之外，在延遲提出所要求之資料者，得以處罰最高不超過歐元 100 萬元之罰鍰，每遲延一日並加計至少歐元 100 元之滯納金⁹³。

第四節 英國

1998 年時，英國立法通過「營利事業所得稅自行評估 (Corporation Tax Self Assessment, 簡稱為「CTSA」)」，採取更接近 OECD 的規定，並適用於會計年度結束日在 1999 年 7 月 1 日或之後的納稅義務人。在新法規下，納稅義務人在計算所得稅時，應採用常規交易原則；為完成例行的所得稅申報程序，納稅義務人也必須準備並持有足夠的移轉訂價文據資料。

1998 年的立法在許多方面顯示出與先前立法上顯著的差異，彙總如下述⁹⁴：

- 一、英國國稅局的指導權限因而廢止，取而代之者，納稅義務人在申報所得稅時，負有採用常規交易標準的義務，並依規定調整其商業利潤⁹⁵。
- 二、新立法包含一新的基礎計價方法，得依照 OECD 稅約範本第 9 條相關規定解釋之。

⁹³ Wadgy M. Abdallah, 同註 70, p.229。

⁹⁴ Wadgy M. Abdallah, 同註 70, p.199。

⁹⁵ 凌忠嫻等人合著，同註 1, 頁 146。

三、新立法放寬與該立法相關的交易與安排。

四、自行評估處罰架構將適用於移轉訂價中過失或詐欺的行為，最高處罰金額為被調整金額的百分之百。

依照 OECD 移轉訂價指導原則，在英國為因應移轉訂價系統所需而準備並保存之文據資料，針對文據資料的要求程度，英國國稅局已發布指導方針。除此之外，OECD 提出文據資料準備標準，如指導原則的第五章，將用來闡釋英國為移轉訂價要求提供之文據資料內容。英國國稅局發佈文據資料要求的指導方針指出，在相關交易複雜的情況下，所需提供文據資料之範圍應為合理，但須包含下列各項⁹⁶：

一、具關聯性之商業或財務關係落入新法規規定範圍者，應提供相關資訊。

二、具關聯性交易之性質和條件，包括移轉價格及關係人交易。

三、集團內關聯性交易之性質及條件如何訂定之方法，包括變數研究和功能性分析。

四、所選擇的方法如何達成常規交易價格。

假設現存的文據資料已足夠令企業自行估算或調整商業利潤並申報企業所得稅，新法規的安排並未要求準備額外的文據資料，該等文據資料應該在申報所得稅時既已存在，並應持續保存至少 6 年。

在 1998 年營利事業所得稅自行評估規則中，如果英國國稅

⁹⁶ Wadgy M. Abdallah, 同註 70, p.223。

局認為該所得稅申報無依照常規交易標準準備者，得課徵罰鍰，在這類案件中，罰鍰得為 100% 的被調整金額；在沒有保存適當移轉訂價文據資料紀錄者，最高得處以 3,000 元英鎊之罰鍰。由於跨國企業必須在其移轉價格為常規交易價格之基礎下，完成「營利事業所得稅自行評估」的申報程序，如果企業沒有依找常規交易原則申報者，得課以罰鍰。納稅義務人也有可能是以詐欺或過失的方式申報，在此情形下英國稅收就會產生短少。

英國國稅局了解常規交易標準是以主觀判斷為主，往往不會只有單一答案。英國國稅局的指導方針指出，當納稅義務人表示已盡到誠實合理地遵守立法規定，在此情形下，即便有所調整也不會有處罰；英國國稅局也指出，跨國企業有「一般注意義務（what a reasonable would do）」以確保其所申報者乃符合常規交易原則。所稱「一般注意義務」，應包括下列各項⁹⁷：

- 一、使用商業知識及判斷，決定符合常規交易原則之安排及訂價。
- 二、能夠展現誠實及理性態度，回應常規交易原則之規定。
- 三、有需要時會尋求包括會計師、律師等具專業知識人士之協助。

除此之外，如前所述，無法保持適當紀錄者將被課以 3,000 英鎊之罰鍰，甚而，如果公司申報內容和預先訂價協議不符合者，且預先訂價協議內容有錯誤或誤導的資訊者，亦將課以罰鍰；如果在申請預先訂價協議過程中提供錯誤或誤導的資訊者，將課以最高金額達 10,000 元英鎊之罰鍰。最高罰鍰將等同於因

⁹⁷ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 177。

違法而導致的稅捐短少損失⁹⁸。

第五節 日本

日本於 1986 年頒布特別租稅措施法（Special Taxation Measures Law，簡稱「STML」）第 66-4 條，並訂定施行細則（STML Enforcement Order）第 39-12 條，進一步補充移轉訂價細部規定⁹⁹。

一般來說，日本國稅局（National Tax Administration，簡稱爲「NTA」）在制定文據及資料方面法規時已遵循 OECD 指導原則。雖然日本的納稅義務人無需保持文據及資料，但是如果已作成調整者，國稅局將課徵納稅義務人 10% 的額外課徵之稅額作爲處罰，且該處罰將增加至 15% 如果額外課徵之稅額達到或超過日幣 50 萬圓或超過原始申報繳交之稅額，以較多者爲準。甚而，在詐欺的案件中，則再處罰 35%。

日本在 2003 年修改關於國外關係企業細則（Detailed Statement Regarding Foreign Related Companies），該修正細則要求納稅義務人聲明所使用計算跨國關係企業交易之常規價格的移轉定價方法，並提出用於計算過程中所使用的相關資料，此要求適用於 2003 年 4 月 1 日開始之所有年度。實質上，該細則得要求納稅義務人提供細目分析及與國外關係企業間受控交易文據資料。也因此，此新修改的細則意味日本自 2003 年 4 月 1 日後，要求納稅義務人針對移轉訂價提供文據及資料義務的開

⁹⁸ Wadgy M. Abdallah, 同註 70, p.231、232。

⁹⁹ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 212。

端。

亞太稅務管理組織（Pacific Association of Tax Administration，簡稱為（PATA））在 2002 年提出統一的移轉訂價文據及資料要求之議案，該組織之會員國包含日本、美國、澳洲和加拿大，會員國們正尋求此議案之評論，原則上也已同意所有納稅義務人可建立統一的移轉訂價文據資料提供的要求，該議案得以讓所有會員國只需提出統一的文據資料（稱為「PATA 套裝文據資料（PATA Documentation Package）」），以符合各該會員國國內的個別要求，更因此得以消除針對單一國家要求準備文據資料的困擾。PATA 套裝文據資料屬於一種自願性的程序，若各會員國能夠達成協議將保護各會員國免於受到移轉訂價文據資料方面的處罰，不幸的是，截至目前為止該提案尚未獲得一致的決議¹⁰⁰。

日本稅法規定納稅人在結算申報時，有提供應附具與國外關係企業交易的資訊說明書義務；並在稽徵機關進行稅務調查時，有提供帳簿憑證的義務，包括盡力提供「國外關係企業所保存之帳簿或其副本」的義務，如不提供國外關係企業的資料時，因該資料屬於第三人（國外企業）所有之資料，故如納稅義務人未履行提供義務，無法加以處罰，而僅能進行推計課稅¹⁰¹；另外，在納稅義務人不提供相關帳證資料時，稽徵機關在認為必要的範圍內，對於可比較對象企業也享有質問檢查權，以調查常規交易價格，如該第三者企業違反忍受調查義務時，得處罰日幣 10 萬圓

¹⁰⁰ Wadgy M. Abdallah, 同註 70, p.220、221。

¹⁰¹ 參照日本租稅特別措置法第 66 條之 4 第 7 項。

以下之罰金刑¹⁰²。

第六節 中國大陸

中國大陸稅務機關主要係參酌 OECD 移轉訂價指導原則制定相關法規，於 2007 年 3 月 16 日通過「中華人民共和國企業所得稅法」(以下簡稱為「新企業所得稅法」)，訂於隔年也就是 2008 年 1 月 1 日起施行，取代原有企業所得稅暫行條例與外資企業所得稅法；並於 2007 年 12 月 6 日公布「企業所得稅法實施條例」。新企業所得稅法最為人關注的規定，首推第六章第 41 條以下的特別納稅調整，不只明確授與稅務機關查核調整脫法規避稅捐行為的權限，也課與企業案獨立交易原則，就關聯方交易往來妥為訂價，並提供相關資料的文據義務；換言之，中國大陸在 2008 年才算是正式規定提供移轉訂價報告與確立相關制度。

第一項 中國大陸對於移轉訂價規定之沿革

中國大陸移轉訂價之規定在 2007 年公告新企業所得稅法前，僅適用於外資企業，其最早之規定應可追溯至 1991 年；按 2007 年前、後相關規定說明如下：

¹⁰² 本庄資著，國際租稅法，2005 年（平成 17 年）四訂版，頁 409 以下。

一、中國大陸 2007 年以「前」之移轉訂價規定：

(一) 1987 年 11 月頒布「深圳特區外商投資企業與關聯公司交易業務稅務管理暫行辦法」。

(二) 1991 年 4 月由全國人大通過「外商投資企業和外國企業所得稅法」，其中第 13 條及該法實施條例第 4 章第 52 至 58 條¹⁰³，規定外資企業與其關聯企業之間的業務往來，應按照獨立交易原則¹⁰⁴，對於關係企業間利用移轉訂價規避稅負者，稅務機關有權進行合理的調整。

(三) 1992 年公布「關聯企業間業務往來稅務管理實施辦法」主要係規定關聯企業業務往來之稽徵程序，其中最重要的是對不符常規交易者，得追溯 10 年進行調整課稅所得之規定¹⁰⁵。

(四) 1998 年 4 月 23 日大陸國家稅務總局發布「關聯企業間業務往來稅務管理規程」，此乃受到 OECD 公佈並積極倡導移轉訂價指導原則及外資企業不斷擴增之影響；主要規範外商投資企業或外國企業與其關聯企業間之移轉訂價，內容包括關聯企業間關聯關係之認定、業務往來交易之申報、交易額之認定、調查對象之選擇、調查工作之進行、證據資料之要求及查證、調整方

¹⁰³ 該法全名為「外商投資企業和外國企業所得稅實施細則」，所稱條文對關聯企業定義、常規交易原則、稅務機關對非常規交易調整的順序及方法、資金往來利息的計算、勞務供給價格的調整、財產的移轉及使用、管理費支付的禁止等，均訂有明文。

¹⁰⁴ 中國大陸稱 Arm's Length Principle 為「獨立交易原則」、「正常交易原則」或「臂距原則」，台灣則翻譯為「常規交易原則」。

¹⁰⁵ 廖烈龍、喻名鼎合著，兩岸現行企業所得稅別納稅調整之比較研究，月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，頁 78。

法之運用、調整稅收工作之進行、行政救濟及後續追蹤控管規定等，規範相當完整。並於 2004 年進行修訂增加文據資料提供之逾期罰款規定。

(五) 2004 年 9 月 3 日大陸國家稅務總局公佈「關聯企業間業務往來預約訂價實施規則」，內容包括正式申請前之預備會談制度、正式申請之申請期限及文件內容、審核評估工作之進行、磋商預先訂價協議草案內容、協議之簽訂程序與適用、及後續監控執行規定等，以便利徵納雙方遵循¹⁰⁶。

二、中國大陸 2007 年以「後」之移轉訂價規定：

(一) 2007 年公布新企業所得稅法及實施條例分別在其第六章特別稅額調整中明定相關移轉計價規定。

(二) 2007 年公布「關聯企業往來相關資料管理辦法（試行）」¹⁰⁷；首次出現提示移轉訂價報告要求；要求提供關聯方財務報告及企業集團合併財務報表；轉讓訂價報告需蓋公司章並由相關負責人簽字。

(三) 2008 年中國大陸國家稅務總局發出「特別納稅調整管理規程（試行）」¹⁰⁸，集中規範相關移轉訂價規定，對稅務機

¹⁰⁶ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 240、241。

¹⁰⁷ 此管理辦法係由中國大陸國家稅務總局發出，截至 2009 年 3 月仍屬試行階段，惟依據該管理辦法第 16 條規定此管理辦法係自 2008 年 1 月 1 日開始實施。

¹⁰⁸ 此管理規程係由中國大陸國家稅務總局發出，截至 2009 年 3 月仍屬試行階段，惟依據該管理辦法第 120 條規定此管理辦法係自 2008 年 1 月

關進行特別納稅調整時提供了明確的行動指南，並採用避風港¹⁰⁹原則，依關聯交易金額區分應備文據要求。該規程規定公司應於 2009 年申報 2008 年公司所得稅時，至遲應於 2009 年 6 月 1 日備妥移轉訂價報告書。

中國大陸關於移轉訂價之規定在 2007 年公告新企業所得稅法前，僅適用於外資企業，2007 年（含）後之規定，則適用於內、外資企業。

第二項 中國大陸對於關聯企業之認定標準

稅法實施條例第 109 條和徵管法實施細則第 51 條所稱關聯關係，主要是指企業與其他企業、組織或個人具有下列之一關係：

- 一、在資金、經營、購銷等方面存在直接或者間接的控制關係；
- 二、直接或者間接地同為第三者控制；
- 三、在利益上具有相關聯的其他關係。

中國大陸另於特別納稅調整管理規程第 7 條就前述關聯企業進行細部規範如下述：

- 一、相互間直接或間接持有其中一方之股份總和達 20% 或以上；

1 日開始實施。

¹⁰⁹ 因為常規交易原則於適用上有相當之困難，稅捐機關爰要求納稅義務人遵循一個簡化之原則，在該原則下，納稅義務人之移轉訂價將自動為稅捐機關所接受，此類原則稱為避風港原則（safe harbour）。換言之，避風港機制係針對特定納稅人，為減輕其遵循相關規定應負之義務，而訂定之特別且簡化之義務性規定。

直接或間接同為第三方所持有股份達到 20%或以上；間接持有股份按各層持股比例相乘計算，如一方對另一方持有股份超過 50%的，按 100%計算。

二、企業與另一方（獨立金融機構除外）之間借貸資金占企業實收資本 50%或以上，或企業借貸資金總額的 10%或以上是由另一方（獨立金融機構除外）擔保。

三、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）常務董事是由另一方所委派，或同為第三方所委派。

四、企業的生產經營活動必須由另一方提供的工業產權、專有技術等特許權才能正常進行。

五、企業購銷活動由另一方控制。

六、企業接受或提供勞務由另一方控制。

七、對企業生產經營、交易具有實質控制、或在利益上具有相關聯的其他關係，包括家族、親屬關係等。

第三項 中國大陸對於文據要求之規定

2004 年中國大陸國家稅務總局頒布關聯企業間業務往來管理規程，為移轉訂價更確定了規則。該局又於特別納稅調整管理規程中制定同期資料管理的正式規定。

企業對於關聯業務往來的文據義務，首先企業向稅務機關報

送年度企業所得稅納稅申報表時，應當就其與關聯方之間的業務往來，附送年度關聯業務往來報告表；其次，企業與關聯方，以及關聯業務調查有關的其他企業，有義務協助稅務機關進行關聯業務調查，即應當按照規定提供相關資料¹¹⁰。

稅務申報時，企業與其他企業、組織或個人構成關聯關係的，應在向稅務機關報送年度企業所得稅納稅申報表時，就其與關聯方之間的業務往來附送「年度關聯業務往來報告表－關聯關係」、「年度關聯業務往來報告表－關聯交易匯總」、「年度關聯業務往來報告表－購銷」、「年度關聯業務往來報告表－勞務」、「年度關聯業務往來報告表－融通資金」、「年度關聯業務往來報告表－資產轉讓」、「年度關聯業務往來報告表－資本弱化」、「年度關聯業務往來報告表－向境外支付款項」、「企業年度對外投資情況報告表」、「受控外國企業年度報告表」¹¹¹。

除申報時應提供之報表外，企業並應按稅務機關要求而提供其關聯交易之同期資料，同期資料主要應包括以下內容¹¹²：

一、組織結構

（一）企業所屬的企業集團全球組織結構。

（二）企業關聯關係的發展變化情況。

¹¹⁰ 參照中國大陸新企業所得稅法第 43 條。

¹¹¹ 參照特別納稅調整管理規程第 9 條。

¹¹² 參照特別納稅調整管理規程第 12 條。

- (三) 與企業發生交易的關聯方、關聯方適用的具有所得稅性質的稅種及稅率。
- (四) 對企業關聯交易訂價具有直接或間接影響的關聯方。

二、生產經營情況

- (一) 企業的業務概況，包括企業發展變化概況，所處的行業及發展概況，產業政策、行業限制等影響企業和行業的一般經濟和法律問題，集團產業鏈以及企業所處地位。
- (二) 企業的主管業務構成，主要業務收入及其占收入總額的比重，主要業務利潤及其占利潤總額的比重。
- (三) 企業的經營策略及其預期收益分析。
- (四) 企業所處的行業地位及相關市場競爭環境的分析。
- (五) 企業內部組織結構情況，企業及其關聯方在關聯交易所發揮的功能，使用的資產以及承擔的風險等相關資訊，並填寫「企業功能風險分析表」。
- (六) 企業年度財務報告，註冊會計師的審計報告，稅務檢查結論等資料的副本。
- (七) 關聯方的財務報告，註冊會計師的審計報告，企業集團合併財務報表等。
- (八) 對企業融資的說明，包括債權性融資與權益性融資的

數額及其來源等。

(九) 關聯交易所採用的貿易方式、變化及其理由。

三、關聯交易情況

(一) 關聯交易類型、參與方、時間、金額、結算貨幣、交易條件等。

(二) 關聯交易的業務流程(包括各個環節的物流和資金流),與非關聯交易業務流程的異同。

(三) 關聯交易中所涉及的無形資產及其對定價的影響。

(四) 與關聯交易相關的合同(協定)副本及其履行情況的說明。

(五) 對影響關聯交易定價的主要經濟和法律因素的分析。

(六) 按照合理比例劃分關聯和非關聯交易收入、費用和利潤情況,並填寫「企業關聯交易財務狀況分析表」。

四、可比性分析

(一) 可比性分析所考慮的因素,包括交易中資產或勞務的特性、發揮的功能、承擔的風險、使用的資產、合同條約、經營策略、經濟環境等。

(二) 可比交易的說明,如:有形資產的物理特性、質量、及其效用;融資業務的正常利率水平、金額、幣種、

期限、擔保、融資人的資信、還款方式、計息方法等；勞務的性質與程度；無形資產的類型，無形資產交易的形式，通過交易獲得的使用無形資產的權利，使用無形資產獲得的收益。

(三) 可比資訊選擇條件及理由。

(四) 可比資料的差異調整及理由。

五、轉讓定價方法的選擇和使用

(一) 轉讓定價方法的選用及理由。

(二) 可比資訊是否支援所選用的轉讓定價方法。

(三) 確定獨立交易價格的過程中所做的假設和判斷。

(四) 對企業集團整體利潤或剩餘利潤水平所做貢獻的說明。

(五) 運用轉讓定價方法和可比資訊，確定獨立交易價格或利潤。

然年度交易金額在 2,000 萬元至 1 億元之間的企業，可按納稅年度準備、保存、提供簡易同期資料¹¹³；而屬於下列情形之一的企業，可免於準備、保存和提供同期資料如下述¹¹⁴：

¹¹³ 參照特別納稅調整管理規程第 13 條。

¹¹⁴ 參照特別納稅調整管理規程第 14 條。

- 一、年度關聯交易金額在 2,000 萬元以下。
- 二、在預約定價安排有效期內。
- 三、僅與境內（不含香港特別行政區、澳門特別行政區和台灣地區）關聯方發生關聯交易。

企業應自關聯交易發生年度的次年 6 月 1 日只準備完畢該年度同期資料，並自稅務機關要求之日起，15 日內提供¹¹⁵，該資料並應自企業關聯交易發生年度的次年 6 月 1 日起保存 10 年¹¹⁶。

當企業違反提供關聯業務文據的協力義務，即以不提供與其關聯方之間業務往來資料，或者提供虛假、不完整資料，未能真實反應其關聯業務往來情況的，稅務機關有權依法核定其應納稅所得額¹¹⁷；如果參酌稅務機關依照本條規定，核定應納稅所得額可用之方法，則歸納如下¹¹⁸：

- 一、參照同類或者類似企業的利潤水平核定。
- 二、按照企業成本加合理費用和利潤的方法核定。
- 三、按照關聯企業集團整體利潤的合理比例核定。
- 四、按照其他合理方法核定。

前段所稱之「虛假」、「不完整」的資料，屬不確定的法律概

¹¹⁵ 參照特別納稅調整管理規程第 15 條第 1 項。

¹¹⁶ 參照特別納稅調整管理規程第 20 條。

¹¹⁷ 參照新企業所得稅法第 44 條。

¹¹⁸ 參照所得稅法實施條例第 115 條第 1 項 1 至 5 款。

念要件，需進一部由細則、辦法頒布參考標準，又「虛假」之用語有別於「不相當」或「不合營業常規」，係指牽涉對已發生的關聯業務往來，捏造數量、金額或提示關聯業務往來資料涉及用以認定是否符合獨立交易原則的相關文件、數據不真實¹¹⁹。

第四項 中國大陸對於罰則之規定

中國大陸特別納稅調整管理規程¹²⁰第 109 條規定：「企業有下列情形之一的，由稅務機關責令限期改正，並依照徵管法第 60 條¹²¹、第 62 條¹²²的規定，可處 2,000 元以下的罰款；情節嚴

¹¹⁹ 劉劍文主編，中華人民共和國企業所得稅法條文精解與試用，法律出版社，2007 年 6 月，頁 278。

¹²⁰ 大陸移轉訂價特別納稅調整管理規程（試行）係由中國大陸國家稅務總局發出，截至 2009 年 3 月仍屬試行階段，惟依據該管理辦法第 120 條規定此管理辦法係自 2008 年 1 月 1 日開始實施。

¹²¹ 中華人民共和國稅收徵收管理法第 60 條：「納稅人有下列行為之一的，由稅務機關責令限期改正，可以處 2,000 元以下的罰款；情節嚴重的，處 2,000 元以上 10,000 元以下的罰款：（一）未按照規定的期限申報辦理稅務登記、變更或者註銷登記的；（二）未按照規定設置、保管帳簿或者保管記帳憑證和有關資料的；（三）未按照規定將財務、會計制度或者財務、會計處理辦法和會計核算軟件報送稅務機關備查的；（四）未按照規定將其全部銀行帳號向稅務機關報告的；（五）未按照規定安裝、使用稅控裝置，或者損毀或者擅自改動稅控裝置的。納稅人不辦理稅務登記的，由稅務機關責令限期改正；逾期不改正的，經稅務機關提請，由工商行政管理機關吊銷其營業執照。納稅人未按照規定使用稅

重者，處 2,000 元以上 10,000 元以下的罰款。一、未按照本規程的規定向稅務機關送年度關聯企業往來報告表；二、未按照本規程第三章、第六章、第七章、第八章、第九章及第十章的規定，保存和提供相關資料。」即對於納稅義務人無法及時提供文據或提供不實虛假文據以及拒絕提供文據等情形，採取對納稅義務人處以罰鍰。

又第 110 條規定：「企業拒絕提供與其關聯方之間業務往來資料，或者提供虛假、不完整資料，未能真實反映其關聯業務往來情況的，由稅務機關責令限期改正，並依照管理法第 70 條¹²³及其實施細則第 96 條¹²⁴的規定，可處以 10,000 元以下的罰款；情

務登記證件，或者轉借、塗改、損毀、買賣、偽造稅務登記證件的，處 2,000 元以上 10,000 元以下的罰款；情節嚴重的，處 10,000 元以上 50,000 元以下的罰款。」

¹²² 中華人民共和國稅收徵收管理法第 62 條：「納稅人未按規定的期限辦理納稅申報和報送納稅資料的或者扣繳義務人未按照規定的期限向稅務機關報送代扣代辦、代收代繳稅款報告表和有關資料的，由稅務機關責令限期改正，可以處 2,000 元以下的罰款；情節嚴重的，可以處 2,000 元以上 10,000 元以下的罰款。」

¹²³ 中華人民共和國稅收徵收管理法第 70 條：「納稅人、扣繳義務人逃避、拒絕或者以其他方式阻撓稅務機關檢查的，由稅務機關責令改正，可以處 10,000 元以下的罰款；情節嚴重的，處 10,000 元以上 500 萬元以下的罰款。」

¹²⁴ 中華人民共和國稅捐徵管法實施細則第 96 條：「納稅人、扣繳義務人有下列情形之一的，依照稅收徵管法第 70 條的規定處罰：（一）提供虛假資料，不如實反映情況，或者拒絕提供有關資料的情況和資料的；（二）

節嚴重的，處 10,000 元以上 50,000 元以下的罰款。」此外，大陸對於納稅義務人提供不實虛假文據以及拒絕提供文據等情形者，其稅務機關均得依法核定其課稅所得額。中國大陸對經稅務機關核定需補繳稅款之情形，依據特別納稅調整管理規程第 110 條，對補繳稅款依納稅年度終了中國大陸人民銀行基本貸款利率加計 5% 按日加計利息，惟該罰則僅適用於 2008 年 1 月 1 日以後發生之關聯交易¹²⁵。

第七節 兩岸關於移轉訂價規定之比較

在兩岸比較方面，本文以三部份做比較，即關係人部份、文據要求部份和罰則部份。

拒絕或者阻止稅務機關記錄、錄音、錄影、照相和複製與案件有關的情況和資料的；(三) 在檢查期間，納稅人、扣繳義務人轉移、隱匿、銷毀有關資料的；(四) 有不依法接受稅務檢查的其他情形的。」中華人民共和國稅收徵收管理法第 70 條：「納稅人、扣繳義務人逃避、拒絕或者以其他方式阻撓稅務機關檢查的，由稅務機關責令改正，可以處 10,000 元以下的罰款；情節嚴重的，處 10,000 元以上 50,000 元以下的罰款。」

¹²⁵ 特別納稅調整實施辦法第 107 條第 1 項規定：「稅務機關根據所得稅法及其實施條例的規定，對企業做出特別納稅調整的，應對 2008 年 1 月 1 日以後發生交易補徵的企業所得稅稅款，按日加收利息。」

第一項 兩岸對於關係人定義之比較

中國大陸對關係企業（人）之定義與台灣移轉訂價查核準則之定義相似，差異說明如下¹²⁶：

- 一、兩岸對於直接或間接持股達 20% 時，皆視為關係企業，惟台灣更進一步規定持有另一企業股數或資本總數之比率為最高且達 10% 時，同樣視為關係企業。
- 二、台灣對關係企業（人）屬親屬關係者，係界定於配偶或二等親以內，中國大陸則未有列示親屬關係之範圍。
- 三、台灣對於同一對象的進貨或銷貨達 50% 以上及同一對象提供專利技術等無形資產產生的生產經營活動產值達 50%，亦被視為關係企業。中國大陸方面雖未規範一定比例，惟對於進銷由另一方控制或需要另一企業提供的無形資產方能進行生產經營，亦列入移轉訂價管轄。不過當如因特殊市場或經濟因素所致而有該情形，但確無實質控制或從屬關係時，台灣允許公司可向稅務機關申請排除不適用移轉訂價文據之規定；中國大陸則無此項排除規定。

¹²⁶ 廖烈龍、喻名鼎合著，同註 105，頁 80。

第二項 兩岸對於提示文據要求之比較¹²⁷

- 一、稅務申報：根據中國大陸特別納稅調整管理規程第 9 條，企業與其他企業、組織或個人構成關聯企業者，應於稅務申報時就關聯方交易檢送年度關聯業務往來報告表¹²⁸；依據台灣移轉訂價查核準則第 21 條，則規定於稅務申報時應檢送關係人交易四大報表。兩岸稅務申報檢送文據之內容類似，均屬要求納稅義務人提示相關企業名稱、關係交易類型與金額等。
- 二、調查提示文據：中國大陸特別將納稅調整管理規程第 12 條，規定稅務機關執行調查之提示文據內容可分為組織結構、生產經營情況、關聯交易情況、可比性分析與轉讓訂價方法之選擇與理由等五大類，與台灣移轉訂價查核準則第 22 條規定調查應提供文據之分類約當；兩岸對調查提示文據之主要

¹²⁷ 廖烈龍、喻名鼎合著，同註 105，頁 81、82。

¹²⁸ 根據中國大陸特別納稅調整管理規程第 9 條：「企業與其他企業、組織或個人構成關聯關係的，應在向稅務機關報送年度企業所得稅納稅申報表時，就其與關聯方之間的業務往來附送『年度關聯業務往來報告表—關聯關係』、『年度關聯業務往來報告表—關聯交易匯總』、『年度關聯業務往來報告表—購銷』、『年度關聯業務往來報告表—勞務』、『年度關聯業務往來報告表—融通資金』、『年度關聯業務往來報告表—資產轉讓』、『年度關聯業務往來報告表—資本弱化』、『年度關聯業務往來報告表—向境外支付款項』、『企業年度對外投資情況報告表』、『受控外國企業年度報告表』。」

差異係中國大陸不若台灣移轉訂價查核準則中明定應提示「移轉訂價報告」，而是於前述管理規程第 12 條中規範與台灣對提示移轉訂價報告內容類似之規定。

三、中國大陸於特別納稅調整管理規程第 13 條及第 14 條，採用避風港原則¹²⁹依關聯交易金額區分提示文據（同期資料）要求；台灣則以行政命令公布「得以其他文據取代移轉訂價報告之受控交易金額標準¹³⁰」，除採用避風港原則以受控交易金額區分提示文據要求外，還規定得以其他文據取代移轉訂價報告之情形與文據類別。

四、中國大陸特別根據納稅調整管理規程，受控交易金額在人民幣二千萬元以下時，可免除準備同期資料的義務。對於未達避風港門檻的交易，台灣規定仍須準備其他文據。

第三項 兩岸對於罰則規定之比較

一、中國大陸特別納稅管理規程第 109 條及第 110 條，對於納稅義務人無法及時提供文據，提供不實虛假文據以及拒絕提供文據等情形，將對納稅義務人處以罰鍰；台灣移轉訂價準則亦採取相同處罰方式。

二、此外，兩岸對於納稅義務人提供不實虛假文據以及拒絕提供

¹²⁹ 廖烈龍、喻名鼎合著，同註 105，頁 102。

¹³⁰ 台財稅字第 9404587590 號，訂定移轉訂價查核準則第 22 條第 3 項規定「得以其他文據取代移轉訂價報告之受控交易金額標準」。

文據等情形者，其稅務機關均得依法核定其課稅所得額。中國大陸對經稅務機關核定需補徵稅款之情形，依據其特別納稅調整管理規程第 110 條，對補繳稅款依納稅年度終了中國大陸人民銀行基本貸款利率加上 5%按日加計利息¹³¹；台灣依據其移轉訂價準則與所得稅法第 110 條規定，依補徵稅款處以三倍以下罰鍰。

¹³¹ 依據中國大陸別納稅調整管理規程第 110 條，係自 2008 年 1 月 1 日以後發生之關聯交易發生之補徵稅額，按日加收利息。132

第五章 我國移轉訂價制度之探討

財政部於 2004 年 12 月 28 日起公布施行移轉訂價查核準則，作為執行所得稅法第 43 條之 1 不合常規調整的具體辦法。稽徵機關按該查核準則調查、調整核定及裁罰等，在稅捐法律主義下，不只須符合授權明確性與目的性，更不得背離現行的協力義務與稅捐裁罰體系。已有論者對此提出質疑，認為無論在授權基礎、協力義務、舉證責任、調整價格與未提示文具的處罰等，均存在合法性疑義¹³²。

第一節 移轉訂價查核準則位階合法性之疑義

在稅捐法定主義下，納稅義務人、課稅對象、及其歸屬、課稅標準（稅基）、稅率等課稅要件，原則上均應以「法律」的形式加以規定。因此，法律乃是稅法法源的大宗。在此所謂法律亦即指經立法院通過並由總統公布之法律（憲法第 170 條）。

現行有關稅捐的法律，固多以名為稅法的法律中規定之，例如稅捐稽徵法、所得稅法、營業稅法、貨物稅條例、土地稅法、關稅法……等均屬之，但憲法並未限制有關納稅義務之事項，應規定於何種法律，因此如地方教育捐雖規定於政收支劃分法以及國民教育法中，而未規定於名為「稅法」之法律中，亦與憲法尚

¹³² 黃仔筠，權利金移轉訂價之法律爭端，台灣大學法研所碩士論文，2007 年，頁 27~32。

無牴觸（釋 346）。又如促進產業升級條例、中小企業發展條例以及其他法律有關於稅捐之規定者，亦均屬稅法之法源。

法規命令係由行政機關依據法律授權所頒布的命令，例如依據所得稅法第 80 條第 5 項規定：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」所公布之移轉訂價查核準則，即屬法規性命令。故查核準則之法律性質僅屬稽徵機關為查核、認定營利事業所得額，所制定之細部性、技術性之行政規則而已，並不具有外部之規範效力。

在稅法領域，由於受稅捐法定主義之支配，課稅要件的全部，原則上均應以法律規定之，因此，得以命令規定的事項，僅限於不牴觸上述原則的範圍。再者，稅法規範的對象的經濟活動，極為錯綜複雜多樣且激烈變化，因此，欲以法律的形式完全的加以把握規定，實際上有其困難，而有必要就其具體決定委由命令規定，並配合情事變更以機動修廢其規定，故在稅捐法上，課稅上基本的重要事項，應以法律的形式加以規定，而就其具體的、細目的事項則以法律授權委由行政命令規定之情形不少。此種命令，在不牴觸稅捐法定主義的原則下，即構成有效的稅法的法源。

就法規命令的合法性前提要件而言，法規命令以法律授權及對外公布為其生效要件，故滿足此二要件者，方可具有法律上拘束力，構成行政法的法源。法規命令係由行政機關依據法律授權所頒布的命令，例如依據所得稅法第 121 條規定：「本法施行細則、營利事業登記規則，及固定資產耐用年數表、遞耗資產耗竭率表，由財政部擬訂，呈請行政院核定公布之」，所公布之所得

稅法施行細則，即屬法規性命令。

至於是否符合「授權明確性」的審查標準，原則上當可採取下述「可預見性公式」：亦即授權條款的規定必須明確到足以令人預見行政機關將於何種場合、循何方向行使授權以及根據授權所訂定命令可能具備之內容，始能符合明確性之要求。換言之，授權條款的規定必須達到使人民直接從授權本身……而非從根據授權所訂定之命令……即可預見國家對人民所要求作為或不作為內容之明確程度，始稱得上符合授權明確性之要求¹³³。

又稅法有時基於稅捐行政上的「實用性」考慮，為了簡化稽徵程序，而就課稅事實的認定，賦予行政機關以法規性命令，設定通案認定標準的權限，例如依據所得稅法第 121 條規定，由財政部擬訂，呈請行政院核定公布之「固定資產耐用年限表」、「遞耗資產耗竭率表」，又如財政部依據所得稅法第 80 條第 2 項規定，公布「各業所得額標準」，以及依據所得稅法施行細則第 73 條規定公布「同業利潤標準」，此類通案認定標準，學者有認為核其性質為法律解釋，故應接受行政法院之司法審查為妥，亦即通案認定標準，不因其存在於法規性命令中而具有法源地位，對於行政法院並沒有規範上的拘束力¹³⁴。按此類通案認定標準，涉及專門技術事項，其作成之行政手續已有制度保障社會公正人士及或專家之參決定，足以確保其判斷之公證妥當性時，則為維持稅公平及稽徵便宜考量，行政法院似宜尊重其通案認定標準，亦即應承認行政機關就通案認定標準之實體內容醒有判斷餘地或

¹³³ 許宗力，行政命令授權明確性問題之研究，頁 231 以下。

¹³⁴ 黃茂榮，論法源，法學方法與現代民法，1993 年增訂第 3 版，頁 29 以下。

最後決定權，而僅能就其作成手續是否合法進行審查而已。反之，若其作成手續並無確保其公正決定之制度保障時，則行政法院於裁判上自可不受其拘束，而得獨立審查認定其通案認定標準內容之合理性及妥當性，並以自己之判斷取代稽徵機關之判斷¹³⁵。只是在實際上，囿於行政法院人力物力有限，法官的知識經驗不易「反正推翻」其通案認定標準而已。

按行政程序法對法規命令與行政規則的區分，乃法規命令經法律授權後，得為剝奪或限制人民權利的規定，行政規則僅具有機關內部的拘束力而已¹³⁶。法規命令可依授權的明確程度，進一步區分為「具體授權」與「概括授權」，前者如所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 2 和 3 款，關於執行業務帳簿憑證與收入費用之認列等，授權由財政部定之¹³⁷，至於所得稅法第 80 條第 5 項：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」及第 121 條之：「本法施行細則……由財

¹³⁵ 陳清秀，依法行政與法律適用，翁岳生編，行政法（上），2000 年二版，頁 194 以下。

¹³⁶ 參見行政程序法第 150 條：「本法所稱之法規命令，係指行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事務所作抽象之對外發生法律效果之規定。」第一五八條：「法規命令，有下列情形之一者，無效：……二、無法律之授權而剝奪或限制人民之自由、權力者。」第 161 條：「有效下達之行政規則，具有拘束訂定機關、旗下及機關及屬官之效力。」

¹³⁷ 財政部乃依此授權分別制定「執行業務者帳簿憑證設置取得保管辦法」與「執行業務所得查核辦法」。

政部定之。」等規定，當屬概括授權性質¹³⁸，其得規範之內容，按釋字第 566 號與 607 號解釋，僅得限於實施母法所定納稅義務及其要件有關之細節性、技術性事項，且須符合立法目的及其整體規定之關聯意義¹³⁹。換言之，財政部依概括授權制定的規則或準則，既不得增加母法所未規定之實體與程序義務，亦不得與既有的稅法規範體系形成矛盾衝突。

如果我們依照以上標準來檢視現行移轉訂價查核準則，其確實單單憑著所得稅法第 80 條第 5 項的廣泛授權，¹⁴⁰直接創設不少所得稅法沒有明確提到的納稅義務人程序協力，或是實體法上的義務或責任，尤其所得稅法第 43 條 1 僅授權稽徵機關得調整

¹³⁸ 按所得稅法第 80 條第 3 項：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」雖然列舉書面、查帳審核及稅額扣抵計算等表面上看似具體事項，然實際上幾乎含括所有稽徵活動的層面，故不宜視為具體或明確授權。

¹³⁹ 釋字第 607 號（2005 年 12 月 30 日）解釋理由書：「故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義上無違背；...所謂「年度收入總額」及供計算所得額之項目委由同法施行細則第 31 條規定為營業淨利+非營業收益-非營業損失=純益額（即所得額），至於免稅項目則則列舉規定於所得稅法第 4 條，觀諸所得稅法第 3 條、第 4 條及第 24 條第 1 項規定之立法目的及其整體規定之關聯意義，尚無違背憲法第 19 條規定之租稅法律主義。」

¹⁴⁰ 移轉訂價查核準則第 1 條：「本準則依所得稅法第 80 條第 5 項規定訂之。」

不合常規安排，並不能以此即導出納稅義務人有提供任何特殊文
具的協力義務。例如該準則中第 2 條第 3 項¹⁴¹課予公司與其子公
司、國內外其他個人、營利或非營利事業相互間之交易，應當符
合常規之義務，然查所得稅法既無此類規定，且私人間交易如何
約定本就是私法自治領域之事項，稅法僅就交易結果進行事後的
評價，不得介入當事人之間強制一定的作為與不作為。

其次，又如所得稅法第 83 條規定，稽徵機關進行調查或復
查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，其
未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所
得額。所謂「證明所得額之帳簿、文據」，按其字面文義之理解，
乃關係所得額之一部或全部，與其權責發生有關之記錄與文件，
無論商業會計法令、或是既有的所得稅法及帳簿憑證管理規則，
均不包括移轉訂價查核準則第 21 條與第 22 條所規定，應於辦理
結算申報時揭露之關係人資料，以及受控交易彙整資料與移轉訂
價報告等等。相類似的情形還有移轉訂價查核準則第 33 條和第
34 條，關於違反協力的調整核定與調整後視同短漏報所得額處
理之規定。¹⁴²



¹⁴¹ 移轉訂價查核準則第 2 條第 3 項：「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國內、外其他個
人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，有關收
入、成本、費用及損益攤計之交易，應符合交易常規。」

¹⁴² 黃士洲著，同註 86，頁 85~87。

第二節 協力義務資料之提出超出稅法規定之範圍

OECD 發佈的移轉訂價指導原則建議，「文據資料提供之義務可能因所在地管轄法規的不同，而課與納稅義務人舉證責任程度的不同。對於大多數國家，稅務主管機關承擔舉證責任；因此，除非稅務主管機關能夠證明一開始該案件就顯示出其移轉訂價不符合常規交易原則，否則納稅義務人不需要負擔證明其移轉訂價的正確性¹⁴³。」該原則並非欲強加納稅義務人較其國內法規更多的舉證責任，但是要注意的是「即使舉證責任是在於稅務主管機關上，稅務主管機關仍得合理要求納稅義務人關於其本身移轉訂價的文據資料，因為若是沒有足夠的資訊，稅務主管機關也無法在一開始就能夠審核該案件的適當性¹⁴⁴。」實際上，在納稅義

¹⁴³ OECD 移轉訂價指導原則 5.2 建議：「Documentation obligations may be affected by rules governing burden of proof in the relevant jurisdiction. In most jurisdictions, the tax administration bears the burden of proof. Thus, the taxpayer need not prove the correctness of its transfer pricing in such cases unless the tax administration makes a prima facie case showing that the pricing is inconsistent with the arm's length principle.」

¹⁴⁴ OECD 移轉訂價指導原則 5.2 建議：「...even where the burden of proof is on the tax administration, the tax administration might still reasonably oblige the taxpayer to produce documentation about its transfer pricing, because without adequate information the tax administration would not be able to examine the case properly.」

務人沒有提供足夠資訊的情形下，某些國家的法規則規定稅務主管機關可依此作為反證，將舉證責任倒置給納稅義務人，並支持稅務主管機關所提出之調整。在實務上關於稅務主管機關的查核態度，稅務機關應認知納稅義務人只有在類似以上所述案件的情形時，舉證責任才是由納稅義務人負擔之。各國的司法都不應以立法的方法將移轉訂價的舉證責任全部加重於納稅義務人或是稅務主管機關。

移轉訂價的文據要求已經成為一個重要事項，就像跨國企業需要證明它的移轉訂價方法符合常規交易標準。稅捐主管機關要求納稅人維持移轉訂價方法之文據資料顯然是未來的趨勢。當稅捐單位質問跨國企業關於其移轉訂價系統，納稅人應具備的能力是來解釋其所提供之文據資料已為適當，而非必須從改變目前自己的文據資料開始。對於跨國企業來說，移轉訂價文據資料是一個重要事項。

第一項 稅務上之協力義務與舉證責任

按移轉訂價係將跨國企業與公司集團營業利潤在國內、外各組織單位之間分配的行為，然藉私法的組織型態與契約訂價的安排，來將應稅利潤移轉至虧損企業或免稅、低稅率國家，藉以規避或減少應繳納的稅負，稅法乃以強行規定的姿態予以調整之。惟稅捐事務，尤其是個人與營利事業所得稅，有其大量性的證據方法為納稅義務人掌握的兩項特殊事物本質，故稅法乃建構綿密

的協力義務體系¹⁴⁵，並透過稅捐不利效果（如否准免稅權利）與行爲、漏稅罰鍰制裁，來強化協力義務的規範效力。

稅務案件之課稅資料多存於納稅義務人掌握，以及大量性行政事務之本質，稽徵機關欲完全調查、取得，容有困難，且有違稽徵便利之考量。故稅法上多課予納稅義務人應主動提供課稅資料之協力義務，諸如申報、提出、備詢等，並於違反協力義務時，得免調查而以一般標準，進行稅額之核課（所得稅法第 83 條¹⁴⁶）。此外，稽徵機關亦常藉由間接（例如銀行存款證明法）或表見（例如抵押權登記推定利息所得實現）證明等證明方式，作為租稅核課之基礎。

關於稅法上協力義務，大法官釋字 537 號認為：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」然而協力義務之課予及其違反效果，亦可能影響稽徵機關以及訴訟程序上，當事人間之舉證責任分配與證明程度問題。我國稅法上納稅義務人及關係人之協力義務主要為登記、依法保存帳冊與配合稽徵機關備查等義務，其中以配合調查之義務最為重要，因其具有一般性，且違反該義務，稽徵機關「依法」得以

¹⁴⁵ 釋字 537 號（2002 年 1 月 11 日）：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」

¹⁴⁶ 所得稅法第 83 條，詳註 43。

一般標準進行稅捐核課（所得稅法第 83 條¹⁴⁷）。

不同於民事程序，租稅行政程序採職權調查主義，稽徵機關有調查事實之職權以及義務，亦即事實之闡明為稽徵機關之責任，且由其決定調查方法與範圍，不受當事人陳述及請求之拘束（稅捐稽徵法第 30 條¹⁴⁸以及行政程序法第 43 條¹⁴⁹）。此係由於稽徵機關為公益代表人，闡明事實之公共利益，須經完備及正確之闡明事實，始能合法、平等之課徵。惟課稅資料，納稅義務人知之最稔，故法律賦予納稅義務人協力義務，使國家得以公平合法之課徵。故學者葛克昌以此進一步認為人民行使私有財產權，負有社會義務，主要即為金錢給付義務（稅捐繳納義務）與對稽徵機關協力之行爲義務（協力義務）¹⁵⁰。

¹⁴⁷ 所得稅法第 83 條，詳註 43。

¹⁴⁸ 稅捐稽徵法第 30 條規定：「（第 1 項）稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。（第 2 項）被調查者以調查人員之調查為不當者，得要求調查人員之服務機關或其上即主管機關為適當之處理。（第 3 項）納稅義務人及其他關係人提供帳簿、文據時，該管稽徵機關或財政部賦稅署應摺給收據，除涉嫌違章漏稅者外，應於帳簿、文據提送完全之日起，7 日內發還之；其有特殊情形，經該管稽徵機關或賦稅署首長核准者，得延長發還時間 7 日。」

¹⁴⁹ 行政程序法第 43 條規定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」

¹⁵⁰ 葛克昌，行為罰與金錢給付罰不併罰原則，月旦法學第 67 期，2000

就所得稅課徵而言，能夠證明並計算納稅義務人所得額之證據方法，不外可分為「直接證明所得額之方法」與「間接證明所得額之方法」。直接證明法，係指依照與所得有關之帳冊、憑證以計算所得額；而所謂間接證明法，則係納稅義務人無法提供可值得信賴，與所得有關之帳冊憑證時，由於稽徵機關無法從帳冊、憑證等直接資料計算納稅義務人之所得額，為確保按稅法已發生之租稅債權，且避免造成與誠實納稅義務人之間之不公平，而採取其他與所得有關聯之間接證據方法，用以證明並計算納稅義務人之所得額。在此意義下，間接證明法亦屬推計課稅所可採取之衡量、計算納稅義務人課稅基礎。

第二項 間接證明法與所得稅法第 83 條之 1 之關係

間接證明法之本旨係因無法取得直接證據時，而以間接證據作為課稅事實之證明。而所得稅法於民國 71 年增訂第 83 條之 1，規定「(第 1 項)稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合常規之營業資料進行調查。(第 2 項)稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」該條規定中賦予稽徵機關得就納稅義務人之「資產

淨值、資金流程及不合常規之營業資料進行調查」，且復規定「納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責」，故使部分稽徵機關人員認為該條即屬間接證明法之法律基礎，且如適用該條核課稅捐者，舉證責任應倒置予納稅義務人負擔。

然而，前揭論點如參照該條立法意旨、法條文字結構分析、釋字 309 號解釋意旨，以及相關論者看法，所得稅法第 83 條之 1 僅係在明訂稽徵機關進行間接證明法調查之權限而已，舉證責任並不因此倒置，證明程度亦不當然因為該條之適用而予以減輕

第三項 違反協力義務得減輕稽徵機關之證明程度

納稅義務人違反稅法上協力義務，學說論著有認為僅得進行推計課稅與行政執行¹⁵¹，或處以行為罰¹⁵²，甚至有認為上可發生失權效果，亦即作為推計課稅之合法性基礎（即不容許於訴願或訴訟程序中舉證推翻）¹⁵³。惟自舉證責任與證明程度之觀點而

¹⁵¹ 葛克昌教授認為違反稅法上協力義務，並不必然須加以處罰，因協力義務之未履行，原則上產生推計課稅之效果，亦得實行作為與不作為義務之行政執行；僅有在具備逃漏稅犯意時，違反協力義務，又未至逃漏稅結果始有行為罰之必要。又關於協力義務之強制執行，基於協力義務大多為不可替代之義務，執行方法應以怠金為主。參見葛氏著，前揭註 150 文，頁 170。

¹⁵² 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，台大法律研究所碩士論文，1997 年，頁 177 以下。

¹⁵³ 蔡志方教授認為違反行政協力義務者，及遲延提出事證，有發生「失

言，違反協力義務是否因此倒置客觀舉證責任¹⁵⁴之分配，或減輕稽徵機關之證明程度則有待討論。

首先，納稅義務人違反協力義務者，並不因此而負擔事實真偽不明之證明風險，亦即客觀舉證責任不因此而倒置。又協力義務亦不構成納稅義務人之證據提出責任或主觀舉證責任可言，因租稅行政與訴訟程序係採職權調查主義，並無主觀舉證責任，且所謂主觀舉證責任係任意責任，與協力義務具有一定之強制性有所不同。

綜前所述，基於稅務案件之特殊性，稽徵程序上之協力義務原則上於稅務訴訟上應有適用，亦即稅務訴訟上違反協力義務之當事人，應承擔因此所生之訴訟上之不利益，而減輕他造原應負擔之證明程度。

權」效果。並舉所得稅法與營業稅法上之「推計課稅」或「依同業利潤核計營業額」作為適例，並經釋字 218 號與行政法院判決（判例）與行政令函所肯認。依其見解，即認為如需納稅義務人協力之事項，係僅納稅義務人所得為之，而竟不為協力時，稽徵機關即非不能依其已查得之資料或同業利潤標準，為合理之推斷，此時稽徵機關所為之課稅處分，已盡其期待能事，處分自無違法或不當可言。參見氏著，論協力義務之違反與遲延舉證在行政救濟上之效力，月旦法學第 25 期，1997 年 6 月，頁 76。

¹⁵⁴ 行政訴訟與稅務訴訟程序雖訴訟當事人負有訴訟上協力義務，然再職權調查主義立法下，僅有事實真偽不明之證明風險分配問題，即客觀舉證責任，且客觀舉證責任之分配具有憲法與實體法之規範與價值意義。參照黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，2003 年，頁 65。

第四項 移轉訂價查核準則之文據提供責任

我國目前對於關係企業內部移轉計價的相關規定有所得稅法第 43 條之 1，另外還有財政部賦稅署於民國 93 年 11 月 8 日頒行的移轉訂價查核準則，該準則是目前各種法律中，對關係人認定定義最嚴格者；全文共 36 條，是參考澳洲的法令制定而成，此法公布以後，每年申報營利事業所得稅時，需要提供關係人之資料及與該等關係人相互間交易之資料。在民國 95 年 5 月，集團企業在申報 94 年的營利事業所得稅時，集團企業須提出移轉訂價報告，有關全球公司間的分配利潤，須主動提供舉證訊息，被財政部核定為非常規交易，除補稅外，最重將被處以逃漏稅額的三倍，此規定將對企業的財務會計造成衝擊，尤其是跨國科技業所受影響最大。過去財政部找不到出口查關係企業的稅，現在規定關係企業要主動揭露交易資料和交易方法，稅捐稽徵機關就有基本資料可以切進去，大大提高國稅局的查稅權力，例如，過去對大陸台商可能查稅，日後財政部就有辦法對台商在台的關係企業查稅。

該查核準則最大威力在於，過去查稅要稅捐稽徵機關舉證，今後企業必須主動舉證「沒有利用移轉訂價來避稅」，舉證責任從過去的財政部，移轉到企業身上。我國查核辦法和其他國家相比有一個特殊的地方，就是如果公司的交易價格被財政部調整，將依漏稅罰處分，除了補稅外，最重並可以罰三倍，比美國罰的 20% 到 40% 重很多。

第五項 推計課稅之適法性

有關移轉訂價案件，大多數國家認為應由稽徵機關提出蓋然性的證明，顯示納稅人之交易價格並不符合常規交易原則（因此納稅人並無義務證明其交易價格之正確性）。但稽徵機關仍得合理的課予納稅人負擔（協力義務），要求其應製作紀錄，以便稽徵機關能夠對該關係人交易進行查核¹⁵⁵。我國所得稅法第 43 條之 1 規定關於不合常規交易價格之調整，依據舉證責任分配法則，也應由稽徵機關對於不合常規交易之事實負擔舉證責任。只是納稅人依據移轉訂價查核準則規定，負有製作及保持相關資料等協力義務而已。

移轉訂價查核準則第 33 條第 2 款規定：「營利事業未依第 22 條規定提示文據或未能提示者，稽徵機關得依查得之資料，依前款規定核定之。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，稽徵機關得依稅捐稽徵法第 46 條¹⁵⁶規定辦理。」

如果納稅人未依要求提示其應持有的資料，則由稽徵機關進行推計課稅。其推計課稅之要求如下：

¹⁵⁵ 凌忠嫻等人合著，同註 1，頁 92。

¹⁵⁶ 稅捐稽徵法第 46 條規定：「（第 1 項）拒絕稅捐稽徵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，處新台幣 3,000 元以上或 30,000 元以下罰鍰。（第 2 項）納稅義務人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員通知到達備詢，納稅義務人本人或受委任之合法代理人，如無正當理由而拒不到達備詢者，處新台幣 3,000 元以下罰鍰。」

一、稽徵機關為算定獨立企業間價格，而要求提示或提出必要的書類等，而不於相當期間內提出者。

二、根據經營同種類事業，其事業規模及其他事業內容相類似之法人的銷售總利潤率或其他類似比率，而進行調整課稅處分。

為計算獨立企業間常規交易價格應依據客觀合理之判斷，要求納稅人提供相關文據並盡其應有之協力義務，惟應排除欠缺必要性之資料，並避免過度詳細要求以致於造成納稅人過度的事務負擔。

而稽徵機關根據類似同業之利潤率，進行推計課稅時，其推計標的應係僅「推定常規交易價格」，而非直接推定所得額，以符合比例原則。上述移轉訂價查核準則第 33 條第 2 款規定所稱「依同業利潤標準核定其所得額」，其文義不清易生誤會。如果將之理解為一般所得稅法上所運用推計課稅之同業利潤標準，將背離移轉訂價稅制係以個別交易基礎，以算定獨立企業間常規交易價格為目標之原則，且稽徵機關主張關係企業間之交易不合常規，而應予以調整增加稅捐債務，此係有利於稽徵機關之課稅要件事實，應由稽徵機關負擔舉證責任，自不能因為納稅義務人未提供移轉訂價報告等資料，即改用同業利潤標準課稅，因此，不應再移轉訂價之查核運用一般的同業利潤標準¹⁵⁷。

大法官釋字第 218 號解釋文則稱推計課稅為「推計核定」，財政學界對於此作法則有不同名稱，如「間接證明所得查合法」

¹⁵⁷ 許棋昌、林志翔，移轉訂價查核不應有同業利潤標準之適用，稅務旬刊 1912 期，頁 30。

或「間接查核法」¹⁵⁸，不管是何種用與其內涵相同，推計課稅是指稽徵機關在為課稅處分之際，以間接方法認定課稅要件事實¹⁵⁹。推計課稅乃行政便宜性措施，惟仍須遵守適法要件以求合憲合法，據此應受下列限制：

一、必要性

若有可能進行核實課稅且無庸多花費稽徵成本者，則進行推計課稅即無必要。即納稅義務人違反稽徵程序協力義務或調查時不為協力合作，致無法獲取核實課稅所需之資料。若機關仍可用其他調查方式計算課稅基礎而不致負擔過重，則仍不可推計課稅¹⁶⁰。須於課稅基礎事實無法證明，或雖有證明可能性但將造成過度之稽徵成本，始符合必要性原則而得採行，其常見之態樣如下：

（一）核實課稅不能

若課稅基礎事實之調查證明，客觀上已陷於不能，諸如因事實本質上無法調查，或稽徵機關已盡一切調查之能事而客觀上無足夠之證據存在。此時，若不允許進行推計課稅，則將無法履行職務。

¹⁵⁸ 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，台大法律研究所碩士論文，1997年，頁133、134。

¹⁵⁹ 持此種見解者有：葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆出版社，2003年，頁171；陳清秀，稅法總論，翰蘆出版社，2001年，頁508。

¹⁶⁰ 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，翰蘆出版社，2003年出版，頁200。

(二) 核實課稅困難

所未核實課稅困難者，係指核實之查明認定尚非限於客觀上不能，惟欲進行調查甚為困難，勢將耗費過度之稽徵成本支出者而言，而無論核實調查或推計調查均須耗費稽徵成本，因此進一步從事核實調查較進行推計調查無須耗費較多之稽徵成本者，應認為無進行推計課稅之必要¹⁶¹。

二、合理性

釋字 218 號強調推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使其與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。合理的方法必然是可以接近真實所得者，依兩個層次思考，一是推計方法本身合不合理，二是若有數個方法，如何選擇最適切之方法，其判斷標準如下：

(一) 就推計方法本身合理性而言¹⁶²

1、推計課稅基礎事實之掌握是確實的

推計課稅之際，稽徵機關必須對事實之一部予以掌握，以作為推計課稅之基礎事實，例如使用同業利潤法的收入足不足以包含全年營收。

¹⁶¹ 劉世昇，推計課稅規範基礎的研究，中原大學法律研究所碩士論文，2000年，頁229。

¹⁶² 劉世昇，同註162，頁261。

2、推計所使用之基礎數值是可靠的

所得額之推計，現實上以推計基礎事實適用特定方法所算定之基礎數值而得之，而基礎數值算定過程中範圍選擇特別重要。例如使用同業利潤法的同業利潤率能不能反映該行業水準。

3、推計之結果可認為妥當

於具體之推計課稅，其所使用之推計方法若已滿足前述「推計基礎事實掌握之確實性」及「基礎數值之可靠性」二項條件，理論上其推計課稅之合理性即被大致地承認。然而，即使係依據此而為推計課稅，若其推計結果根據諸種情事判斷，而可認為欠缺妥當性時，該具體之推計方法的合理性仍應被推翻而無法承認。

蓋推計方法既為估計，其據以掌握之所得金額等，終究並非實際金額，當然無法避免某種程度之誤差，從而，依據推計所算出來的設算金額，若與其他依據證據所認定之實額相較有明顯之矛盾時，該項具體之推計方法本身，仍應認為已逾越所容許之誤差範圍而過度偏離真實，亦即不具合理性而不應予以採用¹⁶³。

(二) 選擇適切之推計方法

通常對課稅事實的估計方法不會只有一種，如何選擇，亦非可以自由為之，而應選擇最接近核實課稅結果的方法，亦可謂係

¹⁶³ 蘇意釗，所得稅法第四十三條之一非常規交易調整的研究，中原大學財經法律研究所碩士學為論文，2004年1月，頁71。

一種羈束裁量¹⁶⁴，若選擇過程不合理，該推計方法即為違法¹⁶⁵。

第六項 小結

所得稅法第 83 條第 1 項規定，納稅義務人有提示各種證明所得額的帳簿、文據之協力義務，若納稅義務人怠於提示或提示不完整者，稽徵機關得依查得資料核定一部份或全部的所得額，雖然所得稅具有課稅事實證明方法為納稅義務人掌握的特質¹⁶⁶，但所謂「證明所得額之帳簿、文據」是否包括如移轉訂價查核準則第 21 條：「揭露第 4 條第 1 項第 1 款關係企業或第 2 款關係人之資料，及其與該等關係企業或關係人相互間交易之資料。」以及第 22 條應備妥之：「一、企業綜覽：...。二、組織結構：...。三、受控交易知彙整資料：...。四、移轉訂價報告...。五、公司法第 369 條之 12 規定之關係報告書、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。」等文據，則應進一步討論之。

所得稅法第 83 條第 2 項規定之各種證明所得額之帳簿、文

¹⁶⁴ 吉良實著，李英哲譯，推計課稅固有之適法條件（下），植根雜誌第 11 卷第 2 期，1995 年，頁 13。

¹⁶⁵ 陳清秀，推計課稅，全國律師雜誌，1997 年 2 月，頁 61。

¹⁶⁶ 釋字第 537 號（2002 年 1 月 11 日）：「因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得之配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」

據，係作為納稅義務人辦理結算申報之基礎，此一帳簿文據平日係依商業會計法之權責發生制所製作¹⁶⁷，嗣後於辦理結算申報時，另按所得稅法之規定（如交際費之限額），自行調整之，因此所謂證明所得額之帳簿、文據，無非是依照商業會計準則來記錄所得額相關的收入、支出、成本、費用及損失等事實的原始或記帳會計憑證¹⁶⁸，以及將之膳錄、彙整之會計帳簿而已。故所得稅法第 83 條所課與納稅義務人者，應當僅僅侷限在以事實過程的觀點，成實記錄所得發生的來龍去脈，並將之揭露供稽徵機關調查或復查之參考，亦即納稅義務人所應提供協力之內容，則以交易雙方的法律上權利義務關係為主。

所得稅法第 83 條有沒有課與納稅義務人稅法上的義務，按照經濟觀點上¹⁶⁹的常規交易原則，來紀錄所得發生的過程，並揭露予稽徵機關？本文對此持否定的看法，所謂「常規交易」所稱

¹⁶⁷ 所得稅法第 22 條第 1 項：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，...」同法第 24 條第 1 項：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得額及免稅所得額者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認例外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」

¹⁶⁸ 商業會計法第 14 條：「會計事項之發生，均應取得、給予或自行編制足以證明之會計憑證。」同法第 15 條：「商業會計憑證分下列二類：一、原始憑證：證明會計事項之經過，而為造具記帳憑證所根據之憑證。二、記帳憑證：證明處理會計事項人員的責任，而為記帳所根據之憑證。」

¹⁶⁹ 學術上或稱「經濟觀察法」，Wirtschaftliche Betrachtungsweise。

者，並非客觀層面的事實問題，而係主觀層面的評價問題，並無正確，唯一的結果可言，其答案取決於判斷者係處於查核者或被查核者之立場，以及其所適用的評價方式、標準，尤其當不同的評價方式與標準各有其合理性，且各自導出合理的訂價區間時¹⁷⁰，由此如何可謂客觀上存有唯一正確的常規交易？而可構成營利事業結算申報的義務內容，並得將違反常規交易的稅額申報，進而視為短漏報所得額的違章？又所得稅法第 43 條之 1 僅在賦予稽徵機關調整不合常規減少應報稅額行為之權限，上不能藉此推導出納稅義務人須進行常規交易的義務。

當我們認同所得稅法第 83 條所稱的證明所得額的帳簿、文據，在所得稅法沒有修正規定之前，其範圍不應包括說明受控交易合理性的文據。因此，稽徵機關既不得強制營利事業非得提出如移轉訂價查核準則第 22 條中具有主觀分析、評價的說明文據，更不得比照所得稅法第 83 條第 1 項後段，以營利事業怠於提出此類文據為由，按同業利潤標準核定其所得額，或比照稅捐

¹⁷⁰ 參見移轉訂價查核準則第 8 條第 1 項後段：「決定營利事業與非關係人之情況，或其所從事之受控交易與非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……。」同準則第 9 條：「營利事業由稽徵機關決定第七條第二款所定最通常規交易方法時，應……依下列規定決定之。其應考量前條第一項規定之因素，尤應特別考量……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。」同準則第 10 條：「適用於有形資產移轉及使用之常規交易方法如下：一、可比較未受控價格法。二、再售價格法。三、成本加價法。四、可比較利潤法。五、利潤分割法。六、其他經財政部核定之常規交易方法。」

稽徵法第 46 條之規定，課予拒絕調查的行為罰，固移轉訂價查核準則第 33 條規定本身¹⁷¹，其合法性尤其值得懷疑¹⁷²。

第三節 稽徵機關違反處罰法定原則

如果營利事業有不合常規安排，而被稽徵機關調整補稅時，是否應與處罰不無疑問。就此補徵稅額，應加計遲延利息或相當於遲延利息之附加稅¹⁷³，以便剝奪其不合常規遲延納稅所得經濟上之利益，較無爭議。又如有正當理由，例如納稅人已經以誠信方法，合理的努力決定交易價格，以符合常規交易原則，應不予處罰。倘若納稅人因為未曾取得相關資料，而於決定交易價格時無法加以斟酌；或因為未曾持有某一移轉訂價方法所必需的資料，以致未採取該項訂價方法時；則如加以處罰，即屬有欠妥當。而且對於跨國交易價格問題，涉及兩國課稅主權之課稅基礎問

¹⁷¹ 移轉訂價查核準則第 33 條：「稽徵機關進行營利事業移轉訂價調查時，依下列規定辦理：……二、營利事業未依第 22 條規定提式文據或未能提示者，稽徵機關得依查得之資料，依前款規定核定之。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，稽徵機關得依本法第 83 條及其施行細則第 81 條規定，就該部分相關之營業收入淨額，依同業利潤標準核定其所得額。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。」

¹⁷² 黃士洲著，同註 39，頁 87~89。

¹⁷³ 參照所得稅法第 100 條之 2，但該條規定在適用上仍不足以因應移轉訂價稅制的要求，將來建議應當修法明定之。

題，如果某一個國家採取嚴厲的處罰措施，將導致納稅人傾向於高估申報在該所得，以免被調整補稅及受罰的風險，其結果另一方國家之所得將連帶被低估申報，因此，反而扭曲交易價格，不符合原先所追求促進常規交易的本來目的。加上不合營業常規安排，有時涉及其他非稅捐因素，並非未稅捐規避之目的，因此不宜加以處罰¹⁷⁴。

我國所得稅法第 110 條第 1 項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。」之處罰，性質上屬於漏稅罰，其處罰對象應僅及於「違法逃漏稅行為」，而不及於「規避租稅之脫法行為」，蓋脫法行為，顧名思義，乃是鑽法律漏洞以減少稅捐負擔之行為，其本質上並非違法行為，僅因基於量能課稅之實質課稅原則，否認稅捐規避行為，對於脫法避稅行為也應一併由稽徵機關調整納入課稅，但因其屬於脫法行為，並非逃漏稅之違法行為，原則上不加以處罰，此為稅捐規避行為之防製法理¹⁷⁵。倘若對於稅捐歸併行為也要一併加以處罰，

¹⁷⁴ 德國立法例亦未加以處罰，但加計年利率 6% 之利息（一般稅務法規第 233 條 a）；另對於遲延提出帳證資料之行為，加重課徵怠金（一般稅務法規第 162 條第 4 項）。

¹⁷⁵ 陳清秀著，稅法總論，2006 年第四版，頁 252。國內學者葛克昌教授也指出：「在脫法避稅的情形，——在民法上是完全符合契約自由原則的，因此民法上的法律關係，國家不能干預、調整，而要承認，只有在稅法上可加以調整，但不能處罰。」（參見葛克昌教授之發言，「查核準則新增『移轉訂價』規範草案之問題研討」研討會，台灣本土法學雜誌第六八期，2005 年 3 月，頁 63。）

自應有法律明文規定，以符合處罰法定主義（構成要件明確性原則）之要求¹⁷⁶。

蓋「規避租稅之脫法行爲」，並非「違法逃漏稅行爲」，則不論有無故意或過失「按稅捐規避行爲」通常均係出於「故意」安排迂迴的法律形式，以避免滿足課稅要件，故形式上並不該當於課稅要件，納稅人並無「申報」納稅義務，因不該當於短漏所得之違法逃漏稅行爲，才歸類爲「規避租稅之脫法行爲」，因此再判斷稅捐規避行爲應否處罰時，其判斷基準在於「處罰要件之該當性」，而非從主觀上有無可歸責之故意或過失判斷之，實務上似常以納稅人主觀上有無故意或過失從事稅捐規避行爲，作為處罰稅捐規避行爲之依據¹⁷⁷，其判斷基準似有重大誤會¹⁷⁸，均不該當於處罰要件，自不應科處漏稅罰，以符合處罰法定主義及法律秩序安定性之要求，財政部訂定上述移轉訂價查核準則規定，對於國際間不合常規交易的稅捐規避行爲，原則上也僅調整補稅，不加以處罰¹⁷⁹。

移轉訂價查核準則第 34 條即規定：「從事受控交易之營利事業，應依本法及本準則規定決定其常規交易結果，並據以申報所得額。未依規定辦理致減少納稅義務，經稽徵機關依本法及本準則規定調整並核定相關納稅義務人之所得額者，如有下列具體短漏報情事之一，應依本法第 110 條規定辦理：

¹⁷⁶ 馬嘉應、余景仁，探討我國營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，財稅研究第 37 卷第 3 期，2005 年 5 月，頁 101。

¹⁷⁷ 參見臺北高等行政法院判決 95 年訴字第 01836 號判決。

¹⁷⁸ 陳清秀著，同註 4，頁 27。

¹⁷⁹ 川田剛，國際租稅之基礎知識，2006 年 7 月訂版，頁 356 以下。

- 一、受控交易申報之價格，為稽徵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 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、營利事業未提示第 22 條第 1 項第 4 款規定之移轉訂價報告，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。

前項規定，自 94 年度營利事業所得稅結算申報案件適用之。」

上述處罰規定仍應遵守行政罰法第 7 條規定以故意或過失為前提，而關係企業間不合常規之交易，可能原因甚多，未必以規避稅捐為目的，加上常規交易價格不容易認定，常有徵納雙方意見不一的情形，因此如果納稅人之交易雖然被稽徵機關認定不合常規，但納稅人有合理的理由時，即不應認定係出於稅捐規定之目的，更不應處罰，以免危害法律秩序的安定性，並避免納稅人蒙受事先無法預料之不測之損害。又其處罰倍數金額比例，也應參照上述美國立法例按照所漏稅額處 20%（或 40%）之罰鍰，不應過高¹⁸⁰。

營利事業有不合營業常規、減少應納稅額的情形，稽徵機關得報請財政部許可，按常規交易調整補稅，所得稅法第 43 條之 1 定有明文。然受控交易的訂價欠缺經濟上的合理性而予以調整

¹⁸⁰ 陳清秀著，同註 4，頁 28。

者，性質上究竟不同於所得稅法第 110 條第 1 項所規定之：「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。」蓋短報所得稅額係以虛偽不實的申報資料，意圖陷稽徵機關於錯誤，違反誠實揭露所得發生過程事實之義務，此與受控交易訂價具有法律上的真實性，但經濟上卻不相當的情形，性質上顯然有別。又所得稅法第 43 條之 1 性質上乃事後調整增加應納稅額，除另查有隱匿、捏造不實申報文據的具體事實之外，否則其事後調整上不足以溯及地推翻原先申報內容之真實性。是故，參照處罰要件法定原則的觀點，亦即「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。」（行政罰法 4），亦即處罰構成要件乃嚴格的國會法律保留事項，且不得以概括授權為之¹⁸¹。是故，既然移轉訂價查核準則所規範之不合常規訂價規避稅負行為不包含於申報時短漏報所得額的文義範圍之內，查核準則更不得自行創設新的處罰項目。

具有主觀評價性質的移轉訂價協力報告，來說明受控交易訂價在法律上和經濟上之合理性，均有其必要性。為追求稅捐負擔公平，防杜藉由受控交易訂價規避稅負之目的，固然正確，但不應當因此即可以忽略法治國家該有的程序正義。當初 2004 年制定移轉訂價查核準則的過程倉促，既沒有妥善觀察美國內地稅法

¹⁸¹ 釋字第 313 號（1993 年 2 月 12 日）解釋文：「對人民違反行政法上義務之行為科處罰鍰，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及數額，應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符憲法第 23 條以法律限制人民權利之意旨。」

關於移轉訂價的規範架構，單挑選部分條文規定囫圇吞棗地翻譯過來，在隨後公告三個月的過程裡，實務界提供的諮詢意見宜再有提及合法性的疑義問題，又未獲得重視，更別談有打算透過以修正所得稅法的方式，來賦予移轉訂價查核準則更為堅實的法源基礎。

第六章 結論與建議

不合常規移轉訂價的導入，令全球國際關係企業間之交易，減少發生稅捐規避的行為，有助於稅捐公平正義的實現，並確保各國之稅收，為目前各國制定相關稅制之目的與趨勢。然而有關非關係或獨立企業間常規交易原則之適用，其中必須握有大量同業交易資料、運用大量的交易事實，其中資訊並非能夠充分取得固需要有適當的判斷，才能夠決定何為常規交易，或在何種狀況下將視為非常規交易，致形成稅捐負擔的不確定性，對於納稅義務人以及稅捐稽徵機關雙方將造成極大的管理及行政上的成本。也降低法律秩序之安定性和人民對於稅負的預測可能性¹⁸²。

我國有關移轉訂價稅制應朝向簡政便民的方向，以簡單透明的方式讓納稅人容易遵循，也可以減輕稽徵機關的查核負擔與行政成本，並藉此增加行政效率。又，稽徵機關對於所認定之非常規交易進行調整及補徵稅額時，另就該稅額視同漏報所得額進行科罰，違反處罰法定原則，此部分應著手修訂移轉訂價查核準則，以符合憲法賦予人民之權利。且國際間之貿易行為已為趨勢，移轉訂價稅制的透明化，將可提高國際間來台投資的意願，避免造成貿易障礙。我國目前移轉訂價稅制，似乎受到美國稅制相當大的影響，許多方面並未符合 OECD 移轉訂價指導原則的建議與要求，對於提昇國際間競爭力恐有不良影響。

¹⁸² OECD 移轉訂價指導原則即指出移轉訂價稅制有此副作用。同註 1，凌忠嫻等人合著，頁 79。

第一節 我國現行移轉訂價制度之缺失

我國移轉訂價查核準則的法律授權基礎薄弱，又有超越法律授權之虞，實不應以行政命令即課予納稅人過量之稅法上負擔。綜上所述，我國現行移轉訂價之缺失如下說明：

一、移轉訂價查核準則僅為法規命令，未具法律位階

我國移轉訂價查核準則為法規命令，而法規命令係由行政機關依據法律所頒布；以命令規定的事項必須具備法律明確授權，亦即授權條款必須明確到足以令人遇見行政機關將於何種場合、循何方向行使授權及根據授權所訂定之命令可能具備之內容，始能符合明確性之要求。我國目前移轉訂價查核準則僅憑所得稅法第 80 條第 5 項的廣泛授權，實有違稅捐法定主義之精神。

二、協力義務文據準備責任逾越母法規定

我國移轉訂價查核準則第 21 條規定營利事業於辦理所得稅結算申報時應依規定揭露關係人之資料及其該等關係企業或關係人相互間交易之資料，並於第 22 條第 1 項規定從事受控交易之營利事業於辦理交易年度所得稅結算申報時應備妥一定之文據資料；此二條款所稱之關係企業或關係人相互間交易之資料必須符合常規交易原則，否則稅捐稽徵機關得依同法第 33 條具以核定相關納稅義務人之所得額（第 1 款）或依同業利潤標準核定其所得額（第 2 款）。其母法所得稅法第 83 條之 1 雖賦予稽徵機

關得就納稅義務人之不合常規之營業資料進行調查，且規定納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。然而，該條僅係在明訂稽徵機關進行間接證明法調查之權限而已，舉證責任並不因此倒置，證明程度亦不當然因為該條之適用而予以減輕。其次，所得稅法第 83 條規定，稽徵機關進行調查或複查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，並不包含移轉訂價查核準則第 21 條與第 22 條所規定，應於辦理結算申報時揭露關係人資料，以及受控交易彙整資料與定價報告。

三、實務上推計課稅之運用不適法

移轉訂價查核準則第 33 條第 2 款規定，如果納稅義務人未依要求提示其應持有之資料，則由稽徵機關進行推計課稅；稽徵機關依同業利潤標準核定其所得額進行推計課稅，其推計標的不應直接推定其所得額，而應僅推定常規交易價格。在實務上，稅捐稽徵機關將「依同業利潤標準核定其所得額」理解為一般所得稅法上所運用推計課稅之同業利潤標準，實背離移轉訂價稅制係以個別交易基礎。

四、處罰規定不明確且違反處罰法定原則

關係企業間不合常規之交易，可能之原因甚多，未必以規避稅捐為目的，加上常規交易價格不容易認定，常有徵納雙方意見不一的情形，因此如果納稅義務人之交易雖然被稽徵機關認定不合常規，但納稅義務人有合理的理由時，即不應認定該交易係出於稅捐規避之目的而為，更不應加以處罰。

移轉訂價查核準則第 110 條第 1 項規定納稅義務人依規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。短報所得稅係以虛偽不實的申報資料，意圖限稽徵機關於錯誤，此與關係企業間交易訂價有法律上的真實性，但經濟上卻不相當的情形，性質上顯然不一致。

第二節 我國與世界各國制度之比較

一、法律位階之差異性

我國現行移轉訂價制度主要規範於移轉訂價查核準則，法律位階上屬於行政命令而非法律位階，其法源雖於所得稅法中，惟僅為一概括授權。其他國家皆將移轉訂價制度之主要規定訂定於法律之中。

美國移轉訂價主要之法源為 1968 年發布之內地稅法第 482 條；加拿大於 1996 年 6 月修訂所得稅法第 247 節，作為移轉訂價法規綱要；又德國訂於一般稅務法規、英國訂於公司所得稅法、日本訂定於特別租稅措施法、中國大陸則訂定於中華人民共和國企業所得稅法。

二、協力義務資料備具之差異性

OECD 移轉訂價指導原則認為，納稅義務人在辦理結算申報階段，特定交易尚未被認定應做移轉訂價調查前，要求納稅義務

人揭露資訊應有所限制，在申報時要求納稅義務人檢附所有關係企業跨國交易之詳細資料，或要求說明所有移轉訂價決定方式之適當性，是不合理的，因此，申報時應檢附之資料，應僅限於足以提供稅捐稽徵機關決定何納稅義務人需要進一步審查之資料即可。稽徵機關在要求提示資料，必須衡平考量納稅義務人取得或製作該等文件之成本及行政負擔及其必要性。

對於文據資料之準備內容及項目，目前美國、加拿大、德國、英國和日本皆遵循 OECD 移轉訂價指導原則訂定，我國亦如是。各國文據資料內容雖皆遵循 OECD 移轉訂價指導原則，然對於法的執行或協力義務之認定，德國法院係採尊重稅捐法定主義，予以嚴格認定之立場。

德國在 2003 年 5 月 13 日通過一般稅務法規第 90 條第 3 項及第 162 條第 3 和 4 項的修正規定之前，若文據資料要求不符合管理規則草案者，稅務主管機關宣稱他們應負之調查責任因而降低，舉證責任甚至於就不在稅務主管機關身上而是移轉到納稅義務人身上。該認知顯然不被當時的稅務法院所接受。德國聯邦稅務法院在 2001 年 5 月 10 日所作的判決認為，在當時現有之法律下納稅義務人僅需保存正確的帳冊而無其他之義務，因當時草案尚未通過且未納入法律之中，故稅務主管機關不得要求納稅義務人為了移轉定價之目的製作額外的文據資料。由於缺乏提供文據資料的法律規定，聯邦財政部的代表人指出管理規則草案雖規定納稅義務人必須提供充足的文據資料等相關義務，惟只有法律上的規定才能拘束納稅義務人。

實務上，我國部份稽徵機關人員亦認為依據所得稅法第 83 條之 1 之規定，舉證責任因此應倒置予納稅義務人，然該條僅係

在明訂稽徵機關進行間接證明法調查之權限而已，舉證責任並不因此倒置，證明程度亦不當然因該條之適用而予以減輕。故，稽徵程序上之協力義務原則上於稅務訴訟上確有所適用，即稅務訴訟上違反協力義務之當事人，應承擔因此所生之訴訟上之不利益，而減輕他造原應負之責任。我國法律的解讀與執行亦應效法德國關於上述的作法，展現對於稅捐法定主義的尊重。

三、罰則之差異性

我國關於移轉訂價相關罰則規定與美國較為相似，兩者皆依以下方式為之，一、以受控交易申報價格與核定價格作比較，二、以核定增加之所得額與全年所得額作比較，三、已核定增加之所得額與營業收入作比較。經比較後達到門檻時，即觸動相關處罰規定。

我國於移轉訂價查核準則第 34 條第 1 項第 3 款規定「營利事業未提示第 22 條第 1 項第 4 款規定之移轉訂價報告，且無法提示其他文據證明其訂價結果符合常規交易結果。」除依前段觸動處罰門檻之情形外，稽徵機關亦得以所得稅第 110 條處罰之；相反地，美國法律規定即使符合前段規定而觸動處罰門檻，如能說明其有合理基礎相信其移轉訂價方法可達到常規交易結果，可免於處罰。

又，在處罰倍數金額比例上，美國立法例係按照短繳金額之 20% 或 40% 處以罰鍰，而我國之處罰比例為短繳金額之二倍或三倍以下，相較於美國不及一倍之處罰金額，高出甚多。

另，加拿大之處罰倍數為短繳金額之 10%，德國為短繳金額

之 5%到 10%，日本為短繳金額之 10%至 35%，雖我國之稽徵機關有較大範圍之裁量權，惟相較於其他國家之處罰金額比例上，仍然過高。

第三節 我國移轉訂價制度之建議

綜合上述之考量，本文對於我國移轉訂價稅制，建議依以下方向修正：

一、將移轉訂價稅制中有關權利義務部份，納入母法之中

將移轉訂價稅制中有關納稅人之權利義務條文納入所得稅法之中。例如：納稅人結算申報時應揭露及辦理之事項；稽徵機關在進行稅務調查時，納稅人應提供交易資料該等協力義務之範圍；稽徵機關在進行稅務調查時，不提供資料或無法提供資料之法律效果；推計課稅的標的範圍及方法；交易價格調整之標準；調整後應否附隨加計利息；調整後何種行為構成處罰要件及對象等。以上所舉之例子，均涉及納稅義務人之重大權利義務事項，應以法律明定之，以符合租稅法律主義。

二、減輕納稅義務人協力義務資料準備之負擔

現行之移轉訂價稅制規定納稅人在申報營利事業所得稅時，即應準備部分資料¹⁸³並自行評估其交易價格符合常規交易價

¹⁸³ 參照移轉訂價查核準則第 22 條第 1 項。

格之作法，並不符合 OECD 移轉訂價指導原則之建議，使納稅義務人之成本負擔過重，且不利於外國投資人對台投資之意願。

三、增訂微小金額的受控交易免除協力義務資料準備之要求

對於金額小的受控交易雖然不需準備移轉訂價報告，惟仍規定須準備其他替代文據，此對納稅義務人而言仍是一成本，且以稅捐稽徵機關角度來看，基於成本效益也不可能查核該文據，建議增加低於一定金額的受控交易得免準備其他文據的規定。

四、縮小關係企業的定義

現行規定持有另一企業股數或資本總額之比率為最高且達 10% 時，同樣視為關係企業，惟在實務上，納稅義務人要取得該類企業的相關財務資訊有相當困難，而稅務機關卻可從該企業取得相關財務資訊，恐不利於納稅義務人，故建議刪除此項定義。

五、修正同業利潤推計課稅

納稅義務人無法或拒不提示有關移轉訂價之文據，資料時，致稽徵機關因此無法直接從納稅人之資料計算出獨立於企業間應有之常規交易價格，稽徵機關應僅得參考其他類似交易之同業資料，推計其「常規交易價格」，而不得逕行推計納稅人之所得額。

六、不合常規交易於調整課稅後，原則上不應課以漏稅罰

移轉訂價交易之認定牽涉眾多判斷，若稅務機關核定常規交易與納稅義務人舉證者差異達一定金額以上，除非有故意之具體事證，否則實不宜逕依所得稅法第 110 條處以短、漏報罰鍰。又可謂關係企業間不合常規交易，固然可以進行調整，然而除非納稅義務人進一步違背誠實說明及提示資料義務者，以致於錯誤核定短徵稅額，否則應僅得調整補稅，而不得按照漏稅行為處罰。

另關於移轉訂價查核準則第 34 條關於判斷具體短漏報情事第一目之規定：「受控交易申報之價格，為稽徵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 50% 以下。」由於常規交易價格之基礎為何易生爭議，建議將該目刪除之。

七、國稅局應成立移轉訂價專案小組

過去稅務機關著重形式要件與強調憑證之查核方式，將隨著移轉訂價查核制度實施後轉變為重視收入之實質課稅主義查核。稅務人員查核之重點不再侷限費用是否認列、收入是否列報，而是開始瞭解納稅義務人之產業與經營模式，運用可比較資訊判斷納稅義務人收益之合理性¹⁸⁴。

移轉訂價往往涉及跨國交易之資訊、國際市場行情以及常規交易價格之決定，涉及相當高度之財務及市場專業，也涉及相當複雜的移轉訂價查核準則規定之解釋及適用，為提升稽徵機關之查核能力與品質，稽徵機關實有必要成立移轉訂價專案小組，以

¹⁸⁴ 廖烈龍、喻名鼎合著，同註 105，頁 84。

專門培養其查核技術及專業能力，維護納稅人之權益。

參考文獻

外文部分：

Elizabeth King, *Transfer Pricing and Corporate Taxation: Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, Springer Publisher, 2008.

Greenhill, Mitchell, and Charles W. Bee, Jr., *Transfer pricing guidelines issued by the OECD*. *The Tax Advisor* (May)1996.

Lewis, David, and Lisa Lim. *How companies approach transfer pricing in the Asia-Pacific*. *International Tax Review*, No. 8 (September), 2002.

Marc M. Levey and Steven C. Wrappe, *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*, CCH Publisher, 2008.

Organization For Economic Co-operation and Development (OECD), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publications, 1995.

Robert Feinschreiber, *Transfer Pricing Handbook (International — A Country-by-Country Guide)*, John Wiley & Sons, Inc. 2002.

Roger Y. W. Tang, *Current Trends and Corporate Cases in Transfer Pricing*, Greenwood Publishing Group Inc., 2002.

Robert J. Misey and Michael S. Schadewald, *Practical Guide to U.S. Taxation of International Transactions*, CCH Publisher, 2007.

Wagdy M. Abdallah, *Critical Concerns in Transfer Pricing and Practice*, Praeger Publishers, 2004.

中文部分：

方嘉麟著，論關係企業三書表資訊揭露之法律問題，國家科學委員會研究彙刊：人文及社會科學 10 卷 4 期，2000 年 10 月，頁 470~492。

王志誠著，不合營業常規交易之判定標準與類型，政大法學評論，國立政治大學法律學系，頁 163~207，2001 年 6 月。

王煦棋著，美國與我國金融控股公司對關係人交易規範之研究，法令月刊，信孚文化事業有限公司、世新大學法學院，頁 63~85，2006 年 11 月。

吳孟儒撰，跨國企業內部轉撥計價之研究－以台灣研華科技股份有限公司為例，國立台灣大學商學研究所碩士論文，徐木蘭教授指導，2005 年 6 月。

吳庚著，行政法之理論與實用，自版，2001 年七版。

巫鑫等著，最新關係企業移轉訂價完全解析－營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，勤業財稅諮詢顧問股份有限公司，2005 年 2 月初版。

李靜萍撰，移轉定價規範對跨國企業競爭優勢的影響，真理大學管理科學研究所碩士論文，林隆義教授指導，2007 年 6 月。

林月霞撰，海峽兩岸關係企業移轉訂價研究探討，中原大學會計學系碩士學位論文，高儷華教授指導，2006 年 1 月。

林石猛、莊秋萍著，營利事業所得稅不合常規「移轉訂價」查核準則草案之問題研討，台灣本土法學雜誌第 68 期，2005 年 3 月。

林柏宇撰，我國移轉定價制度之研析－以個案討論，東吳大學會計系碩士論文，詹乾隆教授、簡雪芳教授指導，2008 年 8 月。

邱有相撰，我國移轉訂價實施問題之研究，國立中山大學公共事務管理研究所碩士專班碩士論文，吳濟華教授、關復勇教授指導，2006年7月。

施中川撰，關係企業不合營業常規交易之研究，國立政治大學法學研究所學士後法學組碩士論文，賴源河教授指導，2003年7月。

柯格鐘撰，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，台大法律研究所碩士論文，1997年。

凌忠嫻等著，移轉訂價制度詳解－我國法制暨國際比較，實用稅務出版社，2005年3月初版一刷。

馬嘉應、余景仁著，探討我國營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，財稅研究第37卷第3期，2005年5月。

徐永堅撰，台商全球化的思維兼論國際移轉訂價租稅問題－以個案公司探討，國立政治大學經營管理碩士學程會計組碩士論文，陳明進教授指導，2003年12月。

徐榮田撰，論關係企業不合營業常規經營之法律制約－兼述關係企業合併書表之改造，國立成功大學法律學研究所碩士論文，廖大穎教授指導，2006年7月。

張文欽撰，兩岸移轉訂價制度之比較探討－兼論台商因應之道，逢甲大學經營管理碩士在職專班碩士論文，蕭子誼教授指導，2007年5月。

張永維撰，國際租稅規避與查核之研究，逢甲大學經營管理碩士在職專班碩士論文，何艷宏教授、張進德教授指導，2004年7月。

張書瑋、會計研究月刊編輯，面對移轉訂價查核新制您好好「稅」了嗎？會計研究月刊第256期，2007年3月。

張擎天撰，預先訂價協議適用於我國之探索性研究，中原大學會計學系碩士學位論文，高儷華教授指導，2003年6月。

許棋昌、林志翔著，移轉訂價查核不應有同業利潤標準之適用，稅務旬刊 1912 期。

陳峰富著，跨國關係企業之移轉定價與非常規交易，全國律師，全國律師月刊雜誌社，頁 92~110，2005 年 6 月。

陳栖堂撰，關係企業非常規交易租稅問題之研究，逢甲大學會計與財稅研究所，陳貴端教授指導，2004 年 6 月 30 日。

陳敏著，行政法總論，自版，2003 年 1 月 3 版。

陳清秀著，推計課稅，全國律師雜誌，1997 年 2 月。

陳清秀著，稅法總論，翰蘆圖書出版有限公司，2001 年 10 月二版。

陳清秀著，論移轉訂價稅制，法令月刊，信孚文化事業有限公司、世新大學法學院，頁 81~113，2008 年 1 月。

陳清秀著，依法行政與法律適用，翁岳生編，行政法（上），2000 年 2 版。

黃士洲著，初探移轉訂價的協力義務與制裁－台灣移轉訂價查核準則、德國一般稅務法規與中國大陸新企業所得稅法的立法例比較，月旦財經法雜誌，元照出版有限公司，頁 71~93，2008 年 9 月。

黃士洲著，稅務訴訟的舉證責任，翰蘆圖書出版有限公司，2002 年 8 月初版。

黃俊杰著，納稅者的權利保護，翰蘆圖書出版有限公司，2004 年初版。

黃茂榮著，法學方法與現代民法，國立台灣大學法律學系法律叢書編輯委員會出版，1993 年 3 版。

- 黃茂榮著，兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較，月旦財經法雜誌，元照出版有限公司，頁 37~70，2008 年 9 月。
- 黃朝安、黃筠著，移轉訂價調整之憲法界線及法律定性，稅務，稅旬文化出版事業股份有限公司，頁 32~35，2007 年 10 月。
- 黃仔筠著，權利金移轉訂價之法律爭端，台灣大學法研所碩士論文，2007 年。
- 葛克昌著，行爲罰與金錢給付罰不併罰原則，月旦法學第 67 期，2000 年 12 月。
- 葛克昌著，所得稅與憲法，翰蘆圖書出版有限公司，2003 年 2 月。
- 廖烈龍、喻名鼎著，兩岸現行企業所得稅特別納稅調整規定之比較研究，月旦財經法雜誌，元照出版有限公司，頁 75~102，2008 年 6 月。
- 劉世昇撰，推計課稅規範基礎的研究，中原大學法律研究所碩士論文，2000 年。
- 蘇意釗，所得稅法第 43 條之 1 非常規交易調整的研究，中原大學財經法律研究所碩士學爲論文，2004 年 1 月。
- 95 年訴字第 01836 號，臺北高等行政法院判決。
- 96 年度判字第 01369 號，最高行政法院裁判，96 年 8 月 2 日裁判。
- 97 年度判字第 005500 號，最高行政法院裁判，97 年 6 月 12 日裁判。
- 95 年度判字第 00317 號，最高行政法院裁判，95 年 3 月 9 日裁判。