

財政部預告移轉訂價查核準則修正草案

財政部為因應國際發展趨勢、提升查核效能、簡化預先訂價協議（以下簡稱「APA」）申辦作業、降低跨國企業雙重課稅風險，業於民國104年1月12日到19日間預告「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」（以下簡稱「TP查準」）部分條文修正草案，並將於近期內正式公告實施。

本次TP查準修正草案增訂一條、修正八條，共九條，主要修正內容包括：

- 增訂「企業重組」之定義及利潤分配是否符合常規交易之查核；
- 調降 APA 申請門檻及加入「預備會議」；
- 增列按同業利潤標準核定所得額之法源；
- 將成本及營業費用淨利率(“NCP”)納入 TP 查準；
- 擴大得採用利潤分割法之情況；
- 將決算申報納入 TP 查準。

增訂「企業重組」之定義及利潤分配是否符合常規交易之查核

本次 TP 查準修正草案增訂第四條第一項第十二款企業重組之定義，係指跨國企業或多國籍企業集團進行涉及關係企業間功能、資產、風險之重新配置及契約條款或安排之終止或重新議定、移轉之組織架構調整活動。其重組交易類型包括：

- (一) 全功能配銷商與有限風險配銷商或代理商間功能之轉換。
- (二) 全功能製造商與代工（進料或合約）製造商或來料加工製造商間功能之轉換。
- (三) 將無形資產權利移轉至集團內特定企業集中管理或分散至集團內其他企業。
- (四) 組織精簡或結束營運。
- (五) 其他安排。

此外，營利事業從事企業重組之利潤分配應符合常規，應同時考量功能及風險重新分配、企業重組時以及企業重組後交易之常規補償，分別說明如下：

一、風險之特殊考量：

- (一) 企業重組契約中關係企業間風險之重新分配與交易之經濟實質是否相同。

- (二) 辨認重組前後功能、資產及風險分配狀況與歸屬之利潤是否符合常規。
- (三) 確認風險承擔者是否具控制風險能力及承擔風險之財務能力。

二、企業重組之常規補償：

- (一) 企業重組之商業理由及預期利益。
- (二) 企業重組各參與人於重組前後之權利義務。
- (三) 企業重組產生潛在利潤之移轉與風險之重新分配是否相當。
- (四) 企業重組涉及有形資產、無形資產及活動之移轉，是否有適當之報酬。
- (五) 企業重組之參與人因契約終止或重新協商所造成之損害，是否有適當之補償。

三、企業重組後受控交易之合理補償或報酬：

- (一) 就企業重組後受控交易進行可比較程度分析，以決定重組後受控交易移轉訂價方法。
- (二) 比較企業重組之補償與企業重組前後之營運報酬間之關係。

稽徵機關依據納稅義務人提示之企業重組相關文件資料，正確辨識實際從事之受控交易，發現受控交易經濟實質不同於形式時，應就其實質交易進行不合常規移轉訂價之調整。

最後，根據 TP 查準規定，移轉訂價報告應包括功能及風險分析，但因涉及企業重組時前後年度之功能及風險改變，故應揭露兩年度功能及風險分析，以利進行企業重組常規補償之計算。

調降 APA 申請門檻及加入「預備會議」

本次 TP 查準修正草案降低申請 APA 之交易金額，將交易總額調整為新台幣(以下同)五億元(現行為十億元)以上或年度交易金額達二億元(現行為五億元)以上，並將提交完整文件及移轉訂價報告期限延長為三個月(現行為一個月)。另，參照美國、荷蘭、日本等國家，增訂申請 APA 前之預備會議相關規定，而稽徵機關應於預備會議後次日起一個月內書面通知營利事業是否接受該申請。此外，亦增訂申請雙邊 APA 或多邊 APA 之簽署流程。

增列按同業利潤標準核定所得額之法源

營利事業未提示文據且稽徵機關亦無查得收入時，依現行條文尚無法據以調整所得。本次修正草案新增得以查得相關之營業成本或營業費用依同業利潤標準核定其所得額。

實務上國稅局已依此作法進行 TP 調整，現將此明文訂於 TP 查準，則此作法或許更有可能成為國稅局進行 TP 調整的方式。

將 NCP 納入 TP 查準

NCP 已是目前實務上常用之利潤率指標，本次修正草案係配合台財稅字第 09704541020 號令，正式將 NCP 納入 TP 查準。

擴大得採用利潤分割法之情況

本次修正草案新增「受控交易之各參與人均對受控交易作出獨特且有價值之貢獻時」，亦得採用利潤分割法之規定。

將決算申報納入 TP 查準

實務上決算申報時已應備妥 TP 報告或替代文據，本次修正草案係配合財稅字第 09800470990 號令，正式將決算申報明文訂於 TP 查準。

評論

本次 TP 查準修正草案重點主要在於企業重組以及降低 APA 申請門檻兩部分。

關於營利事業進行企業重組時，應特別注意：

1. 財政部/國稅局將就此類交易嚴加查核，且查核重點在於交易之經濟實質而非形式。營利事業於進行「企業重組」時即應備妥符合常規之完整證明文件，以因應國稅局未來之查核。
2. 營利事業進行投資架構規劃、交易架構規劃或回台上市規畫時，應特別注意商業實質及商業理由/目的，且應評估/分析企業重組時及企業重組後之補償或報酬是否符合常規交易原則。
3. 營利事業進行「企業重組」交易應注意有無應計價之「無形資產」移轉，以及企業重組前後年度雙方所得歸屬之合理性。

財政部降低 APA 申請門檻及新增預備會議係為鼓勵營利事業多申請 APA，國稅局對營利事業申請 APA 案件應會更積極處理。對於受控交易金額大或受控交易種類複雜(二種以上)的營利事業，面臨國稅局 TP 專審的風險較高，可透過申請 APA 有效降低 TP 風險。此外，目前我國正積極與日本及中國大陸等國家洽談租稅協定，未來可透過申請雙邊 APA 有效降低重覆課稅風險。